



高等院校会计学教材系列

Q·C·C·O·U·N·T·I·N·G

政府审计

张庆龙 主编 王欣 李宏艳 副主编

格致出版社  上海人民出版社



高等院校会计学教材系列

政府审计

主 编 张庆龙

副主编 王 欣 李宏艳

参 编 杨继飞 刘丽萍 黄洁莉

图书在版编目(CIP)数据

政府审计 / 张庆龙主编. — 上海: 格致出版社,
上海人民出版社, 2010
(高等院校会计学教材系列)
ISBN 978 - 7 - 5432 - 1778 - 2

I. ①政… II. ①张… III. ①政府审计-高等学校-
教材 IV. ①F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 097516 号

责任编辑 王 静
美术编辑 路 静

高等院校会计学教材系列
政府审计
张庆龙 主编
王 欣 李宏艳 副主编

格致出版社
世纪出版集团 www.hibooks.cn
出版 www.ewen.cc 上海人民出版社
(200001 上海福建中路193号24层)



编辑部热线 021-63914988
市场部热线 021-63914081

发 行 世纪出版集团发行中心
印 刷 上海书刊印刷有限公司
开 本 787×1092 毫米 1/16
印 张 24.75
插 页 1
字 数 532,000
版 次 2010 年 7 月第 1 版
印 次 2010 年 7 月第 1 次印刷
ISBN 978 - 7 - 5432 - 1778 - 2/F · 295
定 价 38.00 元

高等院校会计学教材系列编委会

主任 于玉林 天津财经大学会计学院,教授、博导

副主任(按姓氏笔画排序)

万寿义 东北财经大学会计学院,教授
付 磊 首都经济贸易大学会计学院,教授
田昆儒 天津财经大学会计学院,教授、博导
汤湘希 中南财经政法大学会计学院,教授、博导
杨有红 北京工商大学会计学院,教授
陈兴述 重庆工商大学会计学院,教授
胡继荣 福州大学管理学院会计系,教授
栾甫贵 首都经济贸易大学会计学院,教授
麻俊生 上海世纪出版集团格致出版社,副编审

委员(按姓氏笔画排序,除以上是委员外)

王凡林 首都经济贸易大学会计学院,教授
王定迅 河南财经学院会计学院,副教授
王建忠 天津财经大学,教授、博导
付 磊 首都经济贸易大学会计学院,教授
包 强 广东金融学院会计系,教授
刘百芳 北京语言大学会计系,教授
刘建中 河南大学会计系,教授
许义生 广东商学院会计学院,教授
许永斌 浙江工商大学财会学院,教授
许家林 中南财经政法大学会计学院,教授、博导
吴彦龙 天津财经大学会计学院,教授
吴秋生 山西财经大学会计学院,教授
张 立 吉林财经大学,教授
张庆龙 北京国家会计学院,副教授
张俊瑞 西安交通大学管理学院,教授、博导

李培根 兰州商学院会计学院,教授
李端生 山西财经大学会计学院,教授
汪 平 首都经济贸易大学会计学院,教授、博导
沈 征 天津财经大学会计学院,副教授
陈海声 华南理工大学管理学院,副教授
周仁仪 湖南商学院会计系,教授
周晓苏 南开大学商学院,教授、博导
郑 伟 山东经济学院会计学院,副教授
胡元木 山东经济学院教务处,教授
胡继荣 福州大学管理学院,教授
倪国爱 安徽财经大学会计学院,教授
倪筱楠 沈阳大学工商管理学院,副教授
唐现杰 哈尔滨商业大学会计学院,教授
唐欲静 北京工商大学会计学院,副教授
徐春立 天津财经大学会计学院,教授
高方露 天津财经大学会计学院,副教授
高亚军 中南财经政法大学财税学院,副教授
袁明哲 山东大学管理学院,教授
盛明泉 安徽财经大学会计学院,教授
傅建设 天津商业大学管理学院,教授
程 夏 成都理工大学商学院,教授
童 盼 北京工商大学会计学院,教授
董惠良 上海商学院财会金融学院,教授



总序

会计是经济管理的重要组成部分,经济越发展会计越重要。凡是有经济活动的地方都需要有会计,会计已成为人民群众需要了解和运用的基本知识。作为一门重要的学科,会计学是研究会计工作规律和会计发展规律的知识体系,它是一门经济管理科学。会计学在发展过程中,为适应经济和社会发展、科学和技术进步、管理和改革要求的需要,形成了相互联系、相互制约的各种分支学科。与此相联系,在高等院校的会计教学中,为了培养高级会计人才,也形成了由各种会计学科相互联系、相互制约的会计课程体系。

考虑到在 21 世纪发展知识经济的条件下会计更要重视管理的要求,以及会计人员要具有创新精神和实践能力的要求,为了适应普通高等院校和高等职业、成人学校会计教育的需要,在上海世纪出版股份有限公司格致出版社大力支持下,我们组织有关高等学校编写“高等院校会计学教材系列”。在这套会计学教材系列中,有 20 门左右是会计专业、财务管理专业和审计专业的主体课程,另有 20 门左右是选修课程,供会计及相关专业教学选用。

会计学教材系列的编写,力求适应我国改革开放现阶段发展的实际需要,从培养符合现代市场经济要求的会计人才出发,特制定如下的编写要求:(1)要理论和实践相结合;(2)要反映会计工作规律,具有相对稳定性;(3)要反映认识由浅入深循序渐进的规律;(4)要反映最新财务会计准则、制度和相关法规的要求;(5)要反映会计信息化对会计核算的影响;(6)要反映当代会计研究水平,具有一定的超前性;(7)要借鉴西方会计,并与国际会计准则协调;(8)要开拓创新编写新教材;(9)严格遵守《著作权法》和相关法规的规定,严禁抄袭、剽窃。

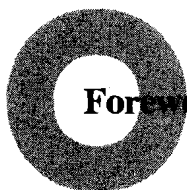
为了编好会计学系列教材,特成立编委会,负责组织教材系列的编写工作。每本教材实行主编负责制,主编负责组织本书的编写工作,每位作者对本人编写的内容完全负责。欢迎广大教师和学生在使用过程中提出意见和建议。

高等院校会计学教材系列编写委员会

审计是一种社会现象,是社会生产力发展到一定阶段,为满足某种社会需要而产生和发展起来的。经济越发展,审计越重要。当今世界,之所以存在各种类型的审计制度,是由各国的政治制度、社会制度、经济制度、文化背景和生产力水平决定的。有什么样的政治制度、经济制度就会产生和形成与其相适应的审计制度,即使同一个国家,在不同的历史阶段,所处的审计环境不同,审计制度也存在阶段性特征。国家审计制度是国家基本的政治制度之一,是国家基本政权组织形式的重要组成部分。

从1982年《宪法》确定设立政府审计至今,我国政治、经济、文化等制度环境发生了巨大的变化,这些变化的环境需要政府审计自身进行变革,能够真正作为强大的支撑,作为国家的“经济卫士”,作为政府加强经济管控的“眼睛”,作为民主法治的工具,作为国家的免疫系统,加强对于国家权力的制约和监督,维护国家经济安全,从战略高度维护和保证国民经济的良好运行。2003年“审计风暴”过后,虽然我国政府审计的运行效果明显增强,但是一系列审查出来的问题,让今天的人们遭遇了“审”美疲劳,审计出来的问题解决不了,问责不知走向何处。中国行政范式的政府治理模式使得国家审计的“立法模式”成为空中楼阁。政府审计在理论上的研究遇到了困境,只好停留在实践层面的技术方法研究,难以取得实质性的理论突破。连续的审计风暴,终于迎来了2006年2月28日《审计法》自颁布以来的第一次修订,但从改革内容上来看,审计体制的问题终究没有得到解决,政府审计权力的运行依然有限,事后监督的问题还没有从根本上改善,政府审计遭遇制度困境。

但无论如何,人们对于政府审计的关注从来没有像今天这样热情。作为长期从事审计教学的教育工作者、学者,我们有义务宣传和正确传达政府审计的本质与相关理论、技术方法。反观社会上关于审计的教材,绝大多数限于注册会计师审计、内部审计的内容,真正关于政府审计的教材凤毛麟角,无法全面、完整、准确诠释政府审计独特的审计内容与方法。尤其是随着时间、环境的变化,国际、国内政府审计的实践已经发生了翻天覆地的变化,理论与实践总结明显落后于政府审计实践,无法指导政府审计实践。为此,我们结合当前政府审计的最新理论与实践成果,组织编写了《政府审计》一书。



Forewords

本书由北京国家会计学院张庆龙博士后、副教授主编,中央财经大学会计学院王欣老师、天津财经大学李宏艳博士作为副主编,中南财经政法大学黄洁莉博士后,天津工业大学杨继飞博士、刘丽萍老师参与了全书的编写工作。最后由张庆龙博士后进行了全书的总撰与审校。感谢上海世纪出版股份有限公司格致出版社麻俊生老师对于本书出版给予的大力支持与帮助。

编者

第一章 政府审计概述/1

第一节 政府审计的产生与发展/1

第二节 政府审计本质/8

第三节 环境变迁与现代政府审计地位作用的变化/14

第二章 政府审计组织和人员/22

第一节 政府审计组织体制/22

第二节 审计机关的设置和职责/27

第三节 政府审计人员/35

第三章 政府审计标准/42

第一节 政府审计准则/42

第二节 政府审计职业道德/54

第三节 政府审计质量控制标准/57

第四章 政府审计目标、分类和程序/67

第一节 政府审计目标/67

第二节 政府审计的分类/69

第三节 政府审计程序/73

第五章 政府审计报告/87

第一节 政府审计报告概述/87

第二节 审计结果报告和审计工作报告/92

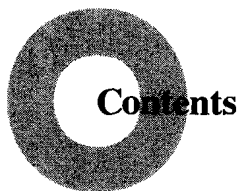
第三节 专项审计调查报告/96

第六章 政府审计管理/104

第一节 审计项目计划管理/104

第二节 政府审计业务统计管理/113

第三节 审计工作底稿和审计档案管理/116



- 第七章 财政审计(上)/126**
 - 第一节 财政审计概述/126
 - 第二节 本级预算执行审计/135
 - 第三节 对下级政府预算执行与决算审计/142
 - 第四节 部门预算执行与决算审计/149

- 第八章 财政审计(中)/160**
 - 第一节 税务审计/160
 - 第二节 海关审计/164
 - 第三节 国库审计/172

- 第九章 财政审计(下)/178**
 - 第一节 社会保障审计/178
 - 第二节 农业审计/186
 - 第三节 环境保护审计/193

- 第十章 固定资产投资审计(上)/201**
 - 第一节 固定资产投资审计概述/201
 - 第二节 投资项目管理审计/204
 - 第三节 建设项目管理审计/208

- 第十一章 固定资产投资审计(下)/216**
 - 第一节 工程价款结算审计/216
 - 第二节 建设项目财务收支审计/224
 - 第三节 固定资产投资绩效审计/229

- 第十二章 金融审计/242**
 - 第一节 金融审计概述/242
 - 第二节 商业银行审计/245

第三节 保险业务审计/259

第四节 证券业务审计/263

第十三章 国有企业审计/270

第一节 国有企业审计概述/270

第二节 内部控制审计/280

第三节 财务报表审计/293

第四节 国有企业领导干部任期经济责任审计/301

第十四章 政府绩效审计/312

第一节 政府绩效审计的产生与发展/312

第二节 政府绩效审计程序/318

第三节 政府绩效审计方法/324

第四节 政府绩效审计评价指标的确立与运用/332

第十五章 计算机审计/344

第一节 计算机审计概述/344

第二节 数据审计/351

第三节 信息系统审计/358

第十六章 国外政府审计介绍/366

第一节 政府审计的国际组织/366

第二节 国外政府审计体制/370

第三节 主要国家政府审计现状和发展趋势/373

参考文献/383

【本章学习目标】

通过学习本章,了解国内外政府审计的沿革,尤其要了解我国政府审计的发展历程。掌握关于政府审计本质的传统观点和现代学说,从中看出政府审计本质随着经济活动和社会制度的变化而不断发展的历史变革。同时,结合当前经济环境、政治环境、法律环境和文化环境的变迁,理解现代政府审计的地位和作用。

第一节 政府审计的产生与发展

当人类历史从原始社会过渡到奴隶社会后,阶级和国家就出现了。这时,随着剩余产品的增多,统治者凭借国家权力征集的资产也越来越多,其将这些资产委托各级官吏经营、使用,从而使代表统治者去行使经济监督职责的专门机构成为必需,一些奴隶制国家先后设置相应官职去行使具有政府审计性质的经济监督职权,政府审计应运而生。

在漫长的历史长河中,推动政府审计向前发展的主要动力有两个方面:一是社会政治经济的发展,如社会制度的变革、文明程度的提高、民主进程的演进、政权的更迭、社会经济制度的变革、经济的发展、国家宏观经济政策的变化等都有可能成为促进政府审计向前发展的动因。二是政府审计自身的发展。政府审计为适应社会政治经济发展的需要,在国家政治经济活动中发挥更大的作用,也在不断探索自身发展的规律。

从世界范围看,政府审计的产生与发展大致经历了古代政府审计、近现代政府审计的发展阶段,并日趋完善。

一、古代政府审计

古代政府审计大多是为了适应君主专制统治的需要,直接对君主负责,代表君主对各级官吏进行监督,评价官吏的执政业绩。

随着生产力的发展和受托经济责任的出现,早期的政府审计也应运而生。据考证,早在奴隶制度下的古埃及、古罗马以及古希腊,就已出现建立官厅审计机构和实施政府审计的史实。公元前3500年左右,古埃及奴隶主阶级的最高统治者就设置了有较强独立性的监督官,并具体设置了“记录监督官”、“谷物仓库监督官”以及从事国家财政监督和行政监督的监督官,负责对政府的会计账簿、谷物税的征收及财政行政等具体行为进行审查和监督工作,监督官的职责实际上就是审计。两千多年前,古希腊的雅典城邦就建立了官吏卸任经济责任审计制度,由审计官执行这种审计。那时,这些古国的审计官员以“听证”(audit)的方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核,成为具有审计性质的经济监督工作。古罗马时期更在元老院之下设置了审计机构,负责监督行政官吏;并设财务官和监督官协助元老院处理国家财政事务,其中财务官负责国库记录和审计,监督官具有一定的独立审计职能。

时至中世纪,西方国家的封建王朝中大都设置审计机构和审计官员,对国家财政收支进行审计监督。英国的亨利一世在财政部下设置两院,下院为收支局,上院为收支监督局,实行王权审计;法国的路易九世颁布法令,规定各所辖城市在每年的11月11日圣马丁节前,携带年度收支账目去巴黎接受王室审计官的审计;德国威廉一世则创立了独立于行政部门的“总会计院”,后称“最高审计院”,负责审计国家的财政收支情况。中世纪的西方政府审计,相较之前有了较为专业的审计机构设置,并开始承担独立的审计职能,但在组织、体制和方法上,仍然处于很不完善的初始状态。

我国古代政府审计最早产生于西周,其主要标志是“宰夫”这一官职的出现。在西周,周王是奴隶阶级的最高统治者,其下设六卿,即天、地、春、夏、秋、冬六官,大宰乃天官之长,六卿之首,这个官职相当于后世的宰相。其中,国家机构大体可分为两大系统:一是掌握财政收入的“地官司徒”系统;二是掌握财政支出、会计核算和审计监督的“天官大宰”系统。当时,在天官之下有中大夫小宰,小宰之下配备下大夫宰夫。据《周礼》记载,“宰夫之职,掌治朝法,以正王及三公、六卿、大夫群吏之位。掌其禁令,叙群吏之治。”可见,宰夫实施政府审计的职责,负责政治监察,掌管治理朝政之法,并监督官吏严格遵守和执行朝法。宰夫按照朝规,考核百官及地方各级官吏的政绩,凡奢侈浪费、支出不当以及虚列账册的,根据治朝之法报请冢宰加以诛罚;凡节省开支、财政充裕、库府盈余又善于理财的,则随时上报,予以奖励。对宰夫的具体职权,《周礼》称:“宰夫岁终,则令群吏正岁会;月终,则令正月要;旬终,则令正日成。而以考其治,治不以时举者,以造而诛之。”“宰夫考其出入,而定刑赏。”即每逢年终、月终、旬终,由宰夫命令各部门官吏对财计收支的情况予以上报,宰夫就地考核,发现违法乱纪的,可以越级向天官乃至周王报告,请求加以处罚。宰

夫审查收支情况的优劣,以此作为赏罚的依据。可见,宰夫虽然是独立于财计部门之外的官职,但承办监察业务,具有相当的权威性。与当时的社会经济发展水平相适应,西周时期的审计实际上属于政府审计的性质;审计工作具有一揽子性质;审计工作尚未能有超然独立的特征。总之,西周审计制度的确立,标志着我国三千多年以前就已孕育了审计的萌芽,并已开始初步发展和形成制度,它在我国审计史上产生了深远的影响。

秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期。封建社会经济的逐步发展和政治的逐步完善,促使我国确立了封建王朝的政府审计制度。秦朝实行御史制度,御史大夫是全国最高的监察长官,辅佐皇帝行使对国家政治和财政的监督工作;全国 36 郡设监察御史,对郡、县的政治和财政进行监察。这一时期,实行上计制度,即由皇帝亲自参加听取和审核各地方官吏的财粮收支情况报告以决定赏罚,同时由御史大夫主持上计工作,这实际上就是掌管全国的民政、财政及财粮收支的审计工作;另外,秦朝还设置“治粟内史”掌管国家的财粮保管、财物收支、会计核算等工作;设置“少府”掌管皇室的财计工作,行使的是内部审计权。汉承秦制,仍由御史大夫兼上计的职责,行使监察职权;汉代还设立了“计相”、“司隶校尉”、“刺史”等官职,建立了多层次的监察体系。尤为重要的是,汉代制定了《上计律》,使上计制度有法可依,标志着我国审计立法的开始。秦汉开创了御史大夫行使监督权的先例,御史组织系统的建立,强化了国家对整个财政经济的控制和监督。但这一时期还未设有专门的审计机构,御史大夫行使的监督权,涉及政治、经济、军事等各个方面,具有一揽子性质。“上计制度”是一种抑制贪污舞弊的有效形式,也是我国历史上最早的一套审计监督制度。总之,秦汉时期是我国审计发展历史上的一个重要时期。

隋唐两朝是我国封建社会的鼎盛时期,也是我国审计发展的主要时期,其中最重要的标志就是“比部”(“比”就是考核审查的意思)审计体制的健全完善。隋唐时期中央集权不断加强,官职系统日臻完善,社会经济快速发展,这对管理和监督提出了更高的要求。与之相适应,政府审计制度也相应地健全起来。隋朝开始设置“比部”,隶属都官或刑部之下,掌管国家财计监督,行使审计职权且具有司法监督的性质。唐朝改设三省六部,六部之中,刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令;比部仍置刑部之下,凡国家财计,军政内外,均施以勾稽,进行考核审理。唐朝比部开展审计的权力覆盖国家财经的各个领域,而且一直延伸至州、县。比部审查的范围也极广,项目众多,而且具有很强的独立性和很高的权威性。唐代“比部”不受财务行政机构控制而直接与刑法结合,行使经济监督的职权,形成了一个比较完整、科学的审计监督体系,是我国古代审计监督在组织形式上的一次重大变革,特别是在组织机构建设、审计职权、审计方式、审计人员的选用、考察上都进行了较大的改革,已居当时世界审计的领先水平。与之相应,唐朝在发展政府审计的过程中还建立了一些审计制度,规定了各种审计程序、送审时间和审计处理要求等重要事项,尤其是制定了考核审计官员的标准。据《新唐书·百官志》记载,唐朝对所有官吏视其职掌的不同,分别制定不同的考功标准,其中对审计官员提出“明于勘复,稽失毋稳,为勾检之最”的准则,足以引为后人鉴戒。可见,唐朝应属我国封建王朝健全审计机构、完善审计建制的政府审计兴盛时期。

进入宋朝,审计一度并无发展。宋初至元丰改制,取消比部,审计隶属于财政系统,实行财审合一。但这种财审合一的体制势必削弱审计的独立性和权威性,其弊端是显而易见的。宋元丰改制后,恢复了唐朝的财计官制,财审分离,审计重归于刑部之下的比部执掌,审计机构又独立出来。比部主要掌握中央及全国各地的账簿审计之事,无论是仓场粮粟,还是库署钱帛,凡属官有财务之出纳,均在审查范围之内。之后,专门设置“审计司”,隶属于太府寺(属内部审计性质),南宋初年设置了“审计院”。宋朝审计司(院)的建立,标志着我国“审计”的正式定名,从此“审计”这个概念成为财政经济监督的专门用语。总之,宋代的审计监督制度是比较严格的,审计范围也较广,宋朝是我国审计发展史上的重要阶段。

元明清时期随着君主专制制度的日益强化,这一时期的审计总体而言处于停滞衰落状态。元朝取消比部,逐渐强化御史检查机构的审计职能,户部兼管财计报告的审查工作,独立的审计机构已告消亡,到中后期,审计体制建设方面已成为一个非常薄弱的环节。明朝是我国君主专制走向极端的朝代,这一时期的政府审计也深深打上了为君主独裁政治服务的烙印,完成了政府审计体制由隋唐以来形成的司法模式向检查模式的过渡。明初设比部,不久即取消;洪武二十三年至明末,明设都察院,以左右都察史的长官,审查中央财计。清承明制,继续设置都察院,职掌对君主进行规谏,对政务进行评价,对大小官吏进行纠弹,成为当时国家最高的监察、监督、弹劾和建议的机构。尽管明清两代施行的都察院制度使审计工作有所加强,但审计缺乏了独立性,特别是取消比部这种独立的审计机构,使政府审计职能受到严重削弱。总之,元明清三代的政府审计制度与隋唐相比已经明显衰落。

二、近现代政府审计

在西方,随着资本主义制度的建立,资产阶级民主制度取代了封建专制制度,尤其是社会化大生产促进了社会经济的巨大发展,相应地也就需要加强对国家财政收支和其他领域的经济监督。因此,各国纷纷建立和完善了政府审计制度。

现代资本主义国家,大多实行议会制的政治制度,采用立法、行政、司法三权分立的国家政权组织形式,议会作为国家的最高立法机关,对政府行使包括财政监督在内的监督权,并在宪法或特别法令中规定了审计的法律地位,确立了政府审计机关的职权、地位和审计范围,授权其独立地对财政财务收支进行审计监督。西方国家多在议会下设立专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及公营企业、事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。例如,英国的王室财政审计制度始于13世纪。早期,英王一直控制着国家的财政大权,在财政部内设置审计监督部门,执行审计监督。1215年英国《大宪章》的颁布,使英王的权力受到制约,奠定了英国政府审计产生和发展的政治基础。1689年《权利法案》的通过,规定了财政权属于国会,之后又提出由国会审查国家预算和决算,并由财政大臣将上一年度的财税项目提交国会审议监督。到了1785年,根据《更好检查和审计国

王公共账目的法案》，取消了国库审计官一职，组建五人审计委员会，执行政府审计监督。1834年颁布了修订审计制度的法案，改建国库审计部，设审计长负责国库公款的监督（审计长为终身职务）。之后，1866年《国库和审计部法案》在伦敦议会通过，标志着英国政府审计制度的建立。1984年1月1日起生效的《政府审计法》，取消国库审计部，成立了政府审计署（National Audit Office），最高审计长官为主计审计长。英国的政府审计署独立于行政部门，代表议会对政府实行审计监督，向议会报告工作。

继英国1866年颁布《国库和审计部法案》之后，其他国家大都也以法律形式规定了政府审计的各项制度。比如，美国早年没有独立的财政监督机构，只在财政部设审计官进行财政审计，财政审计缺乏独立性；直至1919年，经参、众两院建议组成预算特别委员会后，才把政府的账目审计从财政部的业务中分离出来。1921年，美国公布了《预算和会计法》，并根据该法建立了美国的最高审计机关——美国审计总署（General Accounting Office, GAO）。美国的审计总署是最典型的隶属于国会的审计机关，其审计长由国会提名，经参议院同意，由总统任命。但审计总署和审计长则被置于总统管辖之外，独立行使审计监督权。除英美之外，加拿大的审计长公署、西班牙的审计法院等都是隶属于国家立法部门的独立审计机关，其审计结果要向议会报告，享有独立审计监督权。

当然，西方还有一些国家的政府审计机关隶属于司法系统，即所谓司法型的审计体制。比如，法国的审计法院逐渐摆脱了法国议会和皇帝的控制，在1869年成为独立于立法系统（议会）与行政部门（内阁政府）的一个司法机构，法国审计法院的院长由总统任命并实行终身制；审计法院的裁决为终审判决，具有很强的法律效力；1958年依据法国的新宪法，审计法院协助议会检查国家财政法令的具体实施情况。另外，还有一些国家因为最高权力的设置高于立法、行政、司法体系，那么隶属于它管辖的审计机构就具有极高的独立性，日本就是这种体制的典型。1889年，日本建立了二元制君主立宪制，规定一切权力属于天皇，并于同年制订了会计检查院法，规定最高审计机关是会计检查院，同时规定会计检查员对国家财政预算的审计及结果呈报均直接呈送天皇。1947年，日本实施了新宪法，仍然沿承了审计传统，会计检察院仍然独立于国会、内阁和司法机关之外，具有很强的独立性和权威性。

1929—1933年，资本主义遭受了严重经济危机的冲击，为了缓解经济危机对经济的冲击，各国都努力促进经济发展、维护社会经济稳定，国家干预经济的成分越来越多，公共资产参与社会经济活动的领域越来越广泛。为了加强对公共资产经营管理活动的监督，国家不仅要求政府审计在传统审计领域发挥作用，而且应对公共资产参与的所有领域加强审计，政府审计的范围不断扩大。第二次世界大战后，科学技术的进步促使世界经济得到迅速发展，同时也推动了西方政府审计的进一步发展，这使得政府审计体制日趋完善，并在审计理论与实务上取得了难得的建树。

随着各国公共支出的急剧增加，经济资源日益短缺。一方面，纳税人的纳税义务不断加重；另一方面，又面临着诸如失业率高、社会保障水平低、生存和发展环境恶化等一系列社会问题，社会矛盾日益加剧。在这种情况下，国家和公众不仅关注公共资金的使用是否