



河北省精品课程教材

HEBEISHENG JINGPIN KECHENG JIAOCAI

审计学

主编 郭立田 王砚书



中国商务出版社
CHINA COMMERCE AND TRADE PRESS

SHENJIXUE

河北省精品课程教材

审 计 学

主 编 郭立田 王砚书

中国商务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 郭立田, 王砚书主编. —北京: 中国商务出版社, 2012. 8
河北省精品课程教材
ISBN 978-7-5103-0761-4

I. ①审… II. ①郭… ②王… III. ①审计学—高等学校—教材 IV. ①F230.9

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 191502 号

河北省精品课程教材

审计学

SHENJIXUE

主 编 郭立田 王砚书

出 版: 中国商务出版社
发 行: 北京中商图出版物发行有限责任公司
社 址: 北京市东城区安定门外大街东后巷 28 号
邮 编: 100710
电 话: 010—64269744 64218072 (编辑一室)
010—64266119 (发行部)
010—64263201 (零售、邮购)

网 址: www.cctpress.com
邮 箱: cctp@cctpress.com
照 排: 嘉年华文排版公司
印 刷: 北京密兴印刷有限公司
开 本: 787 毫米×980 毫米 1/16
印 张: 33 字 数: 592 千字
版 次: 2012 年 8 月第 1 版 2012 年 8 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5103-0761-4

定 价: 45.00 元

版权专有 侵权必究 盗版侵权举报电话: (010) 64515142

前 言

本书是在顺利并优质完成河北省省级精品课程《审计学》建设任务的基础上专门编写的。本书内容基于2012年1月1日开始执行的《中国注册会计师审计准则》和2011年1月1日开始执行的《中华人民共和国国家审计准则》，以注册会计师审计为主线，兼顾国家审计和内部审计，从审计的产生与发展入手，介绍《审计学》基本概念、审计的分类和审计活动过程、审计规范体系、审计计划、审计证据与审计工作底稿、重要性及审计风险的评估与应对、审计抽样、货币资金审计、采购与付款循环审计、生产与存货循环审计、销售与收款循环审计、筹资与投资循环审计、审计报告、企业内部控制审计和验资等内容。通过对本书的学习，可以了解审计的基本理论与方法，熟悉审计活动的各个业务环节和过程，掌握审计方法在经济监督中的应用，全面而系统地掌握审计的实务操作技巧和应用。

本书以注册会计师审计为主线，主要是基于以下三点考虑：第一，随着我国市场经济的发展，特别是资本市场的日益发达，注册会计师审计在保护投资者、债权人及其他利害关系人的权益、维持市场经济秩序中的意义越来越重要；第二，注册会计师审计风险高，责任重，审计理论、审计技术和审计实务的发展基本上是围绕它不断推进的；第三，注册会计师审计业务受公认审计准则的规范，标准化程度高，可以形成较为系统的教学内容。

在保持内容的系统性和完整性的前提下，本书适当降低了某些内容的理论深度。在文字表述上做到详尽通畅，浅显易懂，在基本概念引入上注意提示其直观背景和实际意义，在叙述基本概念和基本方法时注意阐明其意义，着力使读者加深理解基本理论和基本方法的内容实质以及了解基本理论和基本方法是怎样用于解决实际问题的。

本书内容丰富，全面反映了当代审计理论和实务的最新发展趋势，可供培养应用型人才的高等学校会计专业本科学生的教材使用，也可作为高职高专和成人教育相关专业的审计学教材，亦可作为注册会计师、审计工作者的培训教材和业务参考书。

在本书的编写过程中，我们拜读了国内外许多专家和高论，并借鉴了其中部分内容，在此谨向他们表示深深的谢意！

本书由郭立田、王砚书提出编写大纲（经编写组讨论通过），并审定、总纂全书。

本书参编人员的分工如下：

第一章，郭立田，教授，硕士生导师；

第二章，郭颖，副教授，博士，硕士生导师；

第三章、第四章、第五章，董丽英，教授，博士，硕士生导师；

第六章、第十一章，何敬，副教授，博士后；

第七章，何青，副教授；

第八章，倪玉忠，副教授；

第九章，邱丛枝，讲师，博士；

第十章，郑秀杰，教授，博士，硕士生导师；

第十二章、第十三章、第十四章，王砚书，教授，博士，硕士生导师。

书中不妥之处，敬请读者批评斧正！

编者

2012年7月

目 录

第一章 概 述	(1)
第一节 审计的产生与发展	(1)
第二节 审计基本理论	(16)
第三节 审计的分类	(29)
第四节 审计活动过程	(34)
第二章 审计规范体系	(41)
第一节 注册会计师执业规范体系	(41)
第二节 国家审计规范体系	(69)
第三节 内部审计规范体系	(73)
第三章 审计文件	(78)
第一节 审计业务约定书	(78)
第二节 审计计划	(83)
第三节 审计证据	(91)
第四节 审计工作底稿	(98)
第四章 审计风险评估	(104)
第一节 审计重要性	(104)
第二节 审计风险	(111)
第三节 了解被审计单位及其环境	(114)
第四节 评估重大错报风险	(129)
第五节 与治理层和管理层的沟通	(135)

第五章 审计风险应对	(138)
第一节 总体应对措施	(138)
第二节 进一步审计程序	(142)
第三节 控制测试	(145)
第四节 实质性程序	(151)
第六章 审计抽样	(157)
第一节 审计抽样概述	(157)
第二节 审计抽样在控制测试中的应用	(170)
第三节 审计抽样在细节测试中的应用	(181)
第七章 货币资金审计	(204)
第一节 货币资金概述	(204)
第二节 库存现金审计	(214)
第三节 银行存款及其他货币资金审计	(220)
第八章 采购与付款循环审计	(231)
第一节 采购与付款循环概述	(231)
第二节 应付账款审计	(246)
第三节 固定资产审计	(248)
第四节 其他相关账户审计	(254)
第九章 生产与存货循环审计	(265)
第一节 生产与存货循环概述	(265)
第二节 存货审计	(282)
第三节 应付职工薪酬审计	(294)
第四节 其他相关账户的审计	(297)
第十章 销售与收款循环审计	(304)
第一节 销售与收款循环概述	(304)
第二节 营业收入审计	(325)
第三节 应收账款和坏账准备审计	(332)
第四节 其他相关账户审计	(342)

第十一章 筹资与投资循环审计	(353)
第一节 筹资与投资循环概述	(353)
第二节 筹资交易审计	(359)
第三节 投资交易审计	(370)
第四节 其他相关账户审计	(378)
第十二章 审计报告	(385)
第一节 审计报告编制前的特殊项目审计	(385)
第二节 终结审计工作	(405)
第三节 审计报告概述	(414)
第四节 非标准审计报告的编制	(418)
第十三章 企业内部控制审计	(433)
第一节 企业内部控制审计概述	(433)
第二节 计划审计工作	(437)
第三节 实施审计工作	(438)
第四节 完成审计工作	(445)
第十四章 验资	(458)
第一节 验资概述	(458)
第二节 验资业务程序	(461)
第三节 验资报告	(472)
《审计学》课程教学大纲	(482)
《审计学》模拟试卷	(510)
主要参考文献	(517)

第一章 概 述

【本章导读】 本章从审计的产生与发展入手，全面介绍了中外国家审计、注册会计师审计和内部审计的发展历史与产生的客观基础、审计关系以及现代审计的组织形式；深入分析了审计的基本理论，如审计的定义、假设、对象、目标、职能和作用；介绍了审计的各种分类；阐述了不同主体的审计活动过程。

【学习目标】 通过本章内容的学习，使学生了解审计的产生与发展历史；掌握审计产生的客观基础；了解现代审计组织形式、审计人员的职称和资格考试；理解审计基本理论，包括审计定义、审计假设、审计对象、审计目标、审计的职能与作用等；理解审计的不同分类；掌握注册会计师审计活动过程；理解不同主体审计活动过程的区别。

第一节 审计的产生与发展

一、审计的产生与发展历史

（一）中国情况的产生与发展

1. 国家审计

中国的国家审计起源很早，早在西周时代就出现了有文字记载的审计活动。根据《周礼》记载，在西周的官僚机构中，就设有专司监督职能的官员——宰夫。宰夫的职责是“考其出入，而定刑赏”，对“凡失财用物辟名者，以官刑詔冢宰而诛之，其足用长财善物者，赏之”。这就是说，宰夫负责审查收入和支出，发现有侵吞损失财物、账实不符等违法违纪行为的人，就越级报告冢宰（天官，主管财政会计的最高长官）依法进行责罚；对善于理

财管物者，就进行奖赏。这就是中国国家审计的萌芽。

其后，国家审计就有了一定的发展。秦汉两代都曾采用“上计制度”，由“三公”之一的御史大夫兼理审计，以审查监督财务收支有无错弊，并借以评价有关官吏之政绩。隋唐时期，在刑部之下设“比部”，建立了比较独立的审计机构。宋初，曾专门设置“审计司”，后改为“审计院”，是中国审计机构定名之始，使“审计”这个名词正式出现。到了元、明、清三代未设专门的审计机构，国家审计陷于中衰期。

辛亥革命后，北京的北洋政府于1912年，曾在当时的国务院下设审计处，1914年，改审计处为审计院，颁布了《审计法》。1928年，国民党政府在监察院下设审计部，同年公布《审计法》。

在第二次国内革命战争时期，中国共产党领导下的革命根据地于1932年成立了中央苏维埃政府审计委员会，颁布《审计条例》，实行审计监督制度。

新中国成立初，中央曾设有监察部，各地设有监察厅、局。监察机关的基本职责除负责政纪监察外，还担负财政经济的监察工作，其中也包括审计性质的工作。后来，取消监察部门，对企业的财经监督改由财税、银行等部门通过自身业务工作兼任，也发挥了一定的监督作用。

1982年第五届全国人民代表大会通过的《中华人民共和国宪法》明确规定：国务院、县级以上地方各级人民政府“设立审计机关”，重新确立了审计的历史地位。1983年9月15日，国家审计署成立，接着各级政府审计机关也建立起来。随后颁布了一系列法规，卓有成效地开展了审计监督工作。1985年8月，国务院颁发《关于审计工作的暂行规定》；1988年11月，国务院又颁发《中华人民共和国审计条例》；1994年8月31日八届人大九次会议上通过了《中华人民共和国审计法》，并于1995年1月1日实施，标志着中国的国家审计工作已走向一个新的历史，审计将发挥更大的作用。2006年2月28日十届人大二十次会议通过了《关于修改中华人民共和国审计法的决定》，自2006年6月1日起施行。1996年12月16日发布的《审计机关审计人员职业道德准则》，2000年，国家审计准则发布实施，国家审计准则体系由基本准则、单项通用准则及专业准则、审计指南三层次组成。2010年新修订的国家审计准则参照美国等国审计机关的做法，制定了单一的国家审计准则，并在审计准则之下开发了若干审计指南和审计手册。2011年1月1日起，新国家审计准则开始实施。

2. 注册会计师审计

中国注册会计师审计起步较晚。辛亥革命以后，中国民族资本主义工商业有所发展，股份公司纷纷出现。由于所有权与经营权的分离，中国的民间

审计也应运而生。1918年9月,北洋政府颁布了中国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》。1921年,上海成立会计师事务所,以后发展到天津、武汉、重庆等大城市。1980年,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着中国注册会计师行业开始复苏。1981年1月1日,成立新中国第一家会计师事务所——上海会计师事务所;1985年,注册会计师审计被载入《中华人民共和国会计法》;1986年7月,国务院颁布了新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》;同年还开始建立审计师事务所。1988年中国成立了注册会计师协会,1991年起中国正式实行注册会计师全国统一考试制度。1993年10月,颁布了《中华人民共和国注册会计师法》;1995年12月,正式颁布第一批独立审计准则,并于1996年1月1日起开始施行。1996年10月,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会。1996年12月,发布第二批独立审计准则,并于1997年1月1日起开始施行。1999年2月,又发布了第三批独立审计准则,于1999年7月1日开始施行。2006年2月15日发布的中国审计准则,实现了与当时国际审计准则的实质性趋同。后来,随着审计环境发生重大变化,国际审计准则做出了重大修订,中国审计实务中也面临一些新的需要解决的问题。为了保持与国际准则的持续全面趋同,进一步解决中国审计实务中的新问题,2010年,中国注册会计师协会对中国注册会计师审计准则进行了全面修订,从2012年1月1日开始执行。

3. 内部审计

新中国成立后,一大批大型工业、交通等方面的生产单位迅速建立起来,并且在其内部实行了管理责任和权力的纵向与横向的分解,从而为这些单位内部审计的产生创造了主要的内部条件。但由于当时采用前苏联管理模式,将内部审计的一部分职能分散到计划、财务等部门,由这些部门结合其本职工作一并实施,只有极少数生产单位和银行系统设有力量不强的内部审计(银行叫“财务稽核”)机构,开展一部分简单的审计业务。

中国现代内部审计是伴随国家审计的恢复和重建而产生与发展的,1985年10月,审计署发布《关于内部审计工作的若干规定》。在中国企业内部审计的起步阶段,绝大多数的企业没有设立专职的企业内部审计机构,只是将审计机构设在财务科(处),放在统计部门或在厂长、经理的领导下工作,企业内部审计机构的领导多,受限制多,缺乏独立性,在企业中没有地位。

20世纪90年代初期,是中国企业内部审计“加强、改进、发展、提高”时期。这一时期,内部控制制度纷纷在各大中型企业中建立并得到健全与发展。这个时期,中国内部审计涉及的范围同起步阶段相比更广泛,除了开展

传统的财务审计外,还有经营决策审计、投资决策审计、经济效益审计、内部控制评审等现代审计内容。

2003年3月,审计署发布了《审计署关于内部审计工作的规定》。经过二十几年的发展,中国内部审计已经取得了很大的成绩,内部审计已成为中国审计体系的一个重要组成部分。在中国监督管理体系中,成为一支重要的力量。

(二) 国外审计的产生与发展

1. 国家审计

据考证,早在奴隶制度下的古埃及、古罗马和古希腊时代,就有了官厅审计机构及政府审计的事实。审计人员以“听证”(audit)的方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行考核,成为具有审计性质的经济监督工作。

在西方的封建王朝中,也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。例如,法国在资产阶级大革命前就设有审计厅,在资产阶级大革命后,拿破仑一世创建的审计法院,至今仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。

欧洲的许多国家于19世纪在宪法或特别法令中都规定了审计的法律地位,确立国家审计机关的职权、地位和审计范围,授权其独立地对财政、财务收支进行监督。在现代资本主义国家中,大多实行立法、行政、司法三权分立的国家政权组织形式,议会为国家的最高立法机关,多数国家在议会下设有专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及国有企事业单位财政财务收支进行审计监督。

美国在1921年公布了《预算和会计法》,并根据该法建立了美国最高审计机关——审计总局,受理政府账目审计,以寻求经济有效方式来管理美国政府的公共款项。除中央情报局和总统办公室不能审查外,凡与公共开支有关的事项,都有权审查、审计总局最重要的任务就是向国会提供信息和参考意见,以便有助于国会各委员会的工作。

第二次世界大战以后,西方国家不仅在审计体制上有了较大的发展,更重要的是在审计理论和实务上也有了较大的发展,即把经济监督和经济管理相互结合,从传统的财务审计向现代的三E审计、绩效审计方面发展。

2. 注册会计师审计

注册会计师审计起源于16世纪的意大利合伙企业制度。合伙制企业产生的同时,财产的所有权和经营权分离了,参与经营管理者的合伙人有责任向不参与经营管理者的合伙人证明合伙契约得到了认真履行,利润的计算与分

配是正确、合理的，不参与经营管理者的合伙人也希望监督企业经营情况，及时了解掌握企业的财务状况，对经营管理者进行监督成为必要。在 16 世纪意大利的商业城中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事这种查账和公证的专业人员——他们所进行的查账与公证，就是注册会计师审计的起源。1581 年在威尼斯创立了威尼斯会计协会——这是世界上第一个职业团体。

英国工业革命以后，产业规模日益扩大，以发行股票筹集资金为特征的股份公司大量涌现。公司所有权与经营权相分离的现象十分普遍，对经营管理者进行监督也成了英国社会的普遍需要，因此，现代社会审计制度便应运而生。1853 年在苏格兰的爱丁堡创立了世界上第一个职业会计团体——“爱丁堡会计师协会”。英国早期的社会审计，没有系统的理论依据和方法体系，只是根据查错防弊的审计目的，对大量的账簿记录进行逐笔审查，即采用详细审计方法，后来人们称之为英国式审计。

美国独立战争以后，工业得到发展，为了加强股份公司的会计工作，以代理记账为专业的会计师应运而生。19 世纪后半叶，随着英国资本的大量输入，英国的社会审计也传入了美国。1886 年纽约公布了公证会计师法，1887 年成立了“美国公共会计师协会”，1916 年该会改组为美国会计师协会，后来发展为美国注册会计师协会（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA），成为世界上最大的民间审计专业团体。20 世纪初，出于银行信贷业发展的需要，有必要对贷款企业的资产负债表进行分析性审计，借以判断企业的偿债能力，于是美国的会计师突破了详细审计的做法，创立了资产负债表审计，即美国式的信用审计。美国 1933 年公布了《证券法》，1934 年公布了《证券交易法》，规定了上市公司必须向交易所提出经过公证会计师审查鉴证的财务报表（资产负债表和损益表），这就促使了证券交易审计的诞生，标志着法定审计的出台，使美国审计进入会计报表审计时代。

20 世纪 40 年代以后，民间审计开始走向国际化。出现了国际会计师事务所，目前国际上有四家著名的会计师事务所，被人们誉为“四大”，它们是普华永道（PWC）、德勤（DTT）、毕马威（KPMG）、安永（EY）等，其机构庞大，人员众多，有统一的工作程序和质量要求，能够适应不同国家和地区的业务环境。它们不但为跨国公司的各个企业服务，而且也为当地的公司企业服务，其业务收入每年达数十亿美元。它们通过遍设于世界各地的事务所，在国际经济活动中起着重要作用。

3. 内部审计

内部审计的历史几乎与国家审计一样悠久，奴隶社会是内部审计的萌芽时期。封建时代，内部审计继承了早期内部审计的思想，并且有了长足进展，

主要标志是出现了独立的内部审计人员。在这一时期，内部审计主要采用了寺院审计、城市审计、行会审计、银行审计和庄园审计等形式。

19 世纪末、20 世纪初，资本主义发展进入垄断阶段，垄断企业经营规模庞大，经营地点分散，经营业务复杂，实行分权管理和多级控制。日常管理职责的履行状况如何，各部门的经营活动是否合规合理，各分支机构的经营目标能否实现，客观上需要有一个专门的职能部门去审查、评价和报告，即进行信息反馈。这样，在企业内部就形成了一个与业务控制并列的相对独立的控制系统——内部审计。

1941 年是现代内部审计发展的一座重要里程碑，在约翰·舍斯顿的领导下，24 位有识之士倡导成立了内部审计师协会，它是目前世界上唯一的致力于推动内部审计和内部审计人员向前发展的国际性组织，通常称之为国际内部审计师协会（简称“IIA”）。该组织的成立，大大推动了内部审计的发展。到 1995 年为止，协会已在世界各地拥有 150 多个成员组织，会员约 54 000 人。

20 世纪 40 年代到 70 年代属于现代企业内部审计的初期，以财务审计居于主要地位，企业内部审计的目标同近代企业内部审计相比没有太多的变化。70 年代后，如绩效审计、经济责任审计、3E 审计（经济、效率、效果）、5E 审计（经济、效率、效果、合理、环境审计）等新兴审计项目发展起来，逐渐取代了财务审计的主导地位。企业内部审计在企业中受到了前所未有的重视。

二、审计产生的客观基础

任何事物都是在特定条件下，基于某种客观需要而产生，并遵循一定的规律向前发展演进的。审计是人类社会发展到一定阶段的必然产物，它是在出现了财产所有者和财产管理者，并在他们之间形成一定经济责任之后产生的。因为财产管理者的管理权、经营权是财产所有者授予的，所以，财产管理者的受托管理、受托经营，必然会形成受托经济责任。因此，受托经济责任关系的确立是审计产生的客观基础。

从中外审计的产生发展概况可以看出，审计不是人类社会历史上偶然出现的现象。从历史上观察，它并不是人类社会一开始就有的，而是生产力发展到一定阶段，在私有制和阶级出现以后才产生的，但是，审计也不是紧紧伴随着私有制的出现而出现的。在生产力低下的原始社会不需要审计；在经济不发达的时期，对于小规模的经济，生产资料的占有者可以亲临管理，生产资料的所有者，也是生产资料的经营者和监督者，当然也不需要第三者去

审计。随着社会生产力的提高和社会经济的发展,社会财富日益增多,剩余的生产产品逐渐集中在少数人手中。当生产资料的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富时,就有必要授权或委托他人代为管理和经营,这就导致了生产资料所有权与经营管理权的分离,从而也就产生了委托和受托代理之间的经济责任关系,这就为以监督检查为职责的审计诞生奠定了基础。

当出现财产所有者和财产管理者之后,负有受托经济责任的财产管理者应接受财产所有者的监督、检查。其监督、检查有两种形式:一是由财产所有者自身来进行;二是由财产所有者委托或委派第三者来进行。如果由财产所有者来进行,则因为财产所有者与财产管理者之间直接存在着经济利害关系,因而财产所有者对财产管理者的监督、检查,存在着一定的主观性、片面性和局限性。因此,对财产管理者的监督、检查,客观上要求由与财产所有者和财产管理者都无利害关系的第三者来进行。这种由第三者所进行的监督、检查,就是审计活动。

中国著名的会计审计学家杨时展教授认为:“审计因受托责任的发生而发生,又因受托责任的发展而发展。”

三、审计关系

因为财产物资的所有者为了保护其财产的安全完整并有所增值,需要定期或不定期地了解其授权或委托的代理人员是否忠于职守、尽职尽责地从事管理和经营,有无徇私舞弊及提供虚假财务报告等行为,这就有必要授权或委托熟悉会计业务的人员去审查代理人员所提供的会计资料及其他管理资料,以助于在辨明真伪、确认优劣的基础上定赏罚,由此产生了审计活动及审计关系。

审计关系是构成审计三要素之间的经济责任关系。审计活动中相互间存在责任关系的三方面当事人,即审计人(或审计主体)、被审计人(或审计客体)和审计委托人(或审计授权人)。这三方面关系人被分别称为第一关系人、第二关系人和第三关系人,三者缺一不可。作为审计主体的第一关系人在审计活动中起主导作用,他既要接受第三关系人的委托或授权,又要对第二关系人所履行的经济责任进行审查和评价,但是他独立于两者之间,与第二关系人及第三关系人不存在任何经济利益上的联系。作为审计授权或委托人的第三关系人,在审计活动中起决定作用,他如果不委托第二关系人对其财产进行管理或经营,那么就不存在第三关系人和第二关系人之间的经济责任关系,自然也就不必要委托或授权第一关系人去进行审查和评价。

四、现代审计组织形式

(一) 国家审计机关

国家审计机关是代表政府行使审计监督权的行政机关。国家审计组织主要是通过通过对垂直的财政关系的监督,维护国家财政分配关系正常进行。目前,世界上已有 160 多个国家设置了适应各自国情的国家审计机关。由于各国政治、经济制度的不同,国家审计机关的隶属关系和地位也有很大差别。国家审计机关的类型主要分为以下四种。

1. 立法型

立法型是指国家审计机关隶属于立法机构,向立法机构负责并报告工作。在世界上,有相当多的国家采用这种模式。英国是最早建立这种“立法模式”的国家。早在 1861 年英国议会就设立了决算审查委员会,实施审查国库收支的审计工作,并向议会提出报告。现在的英国国家审计署隶属于议会,对议会负责。审计机关的主要职责是批准国家财政和信贷两项基金的预算开支,检查国家各部取得的财政拨款是否超过预算,审查企业贷款和国家银行报告的有关账目。审计机关兼有会计和审计双重职责。美国的会计总署则隶属于国会,受国会领导,并向国会反映审计情况和提出建议,独立于行政之外,它的经费预算也是独立的。美国进一步完善了“立法模式”的审计制度。审计机关的主要职责是审查联邦政府的财政财务收支及其经济效益,参与审计和会计的立法工作,所以会计总署也具有会计和审计的双重职能。这种类型的国家审计机关不受行政当局的控制和干涉,其地位较高,独立性强,权威性高,审计监督职能发挥得较好。

2. 司法型

它是指国家审计机关建立在司法系统中,拥有一定的司法裁判权,对议会负责并报告工作。法国是最先采用这种模式的国家。1807 年法国正式通过法令,决定新建具有司法性质的国家审计法院。审计法院是介于立法机关和行政机关之间的司法机构,它不归属司法部门,但拥有审计司法权。法国是通过国家审计的司法化,来提高审计机关的权威性,从而进一步强化其职能,因而被称之为“司法模式”。受法国的影响,西欧、南美和非洲一些原属于法国殖民地的国家,如希腊、阿尔及利亚等,先后按司法模式建立起国家审计制度。审计机关的主要职责是:对审计对象的经济责任履行情况进行评审,以作为奖惩政府官员的依据,同时提供审查和追究当事人财务责任的服务。由于国家审计机关有司法处理权,可以直接对违反财经法纪和造成重大损失的案件进行审理和判决,审计人员也大多享有司法地位,所以国家审计机关

具有很高的权威性，但其作用的发挥往往受到一定的限制。

3. 行政型

它是指国家审计机关隶属于政府行政部门，对内阁总理或首相负责，向政府、议会或国家元首报告工作。前苏联是较早采用这种模式的国家。第二次世界大战后，东欧各国在苏联的影响下也建立了苏式的行政模式国家审计制度。但后来有的东欧国家依照本国国情放弃或改变了这种模式，如南斯拉夫后来采用了立法模式。目前，某些北欧国家像瑞士和瑞典，其国家审计机关也设在行政系列中，具有行政模式的许多特征，但其审计工作又要向议会报告，在某种程度上成为议会执行检查职能的附属机关。中国国家审计也采用了行政模式。这种模式下国家审计机关的主要职责是：监督政府所属各级、各部门和各单位财政、财务收支活动，评价其真实性、合法性，保证政府财经政策、法令、计划、预算的正常实施。国家审计机关除具有经济监督的职能以外，往往还兼负其他行政监督职能，审计监督具有广泛性和直接性，但其独立性往往受到一定的限制。

4. 特殊型

它是指国家审计机关独立于立法权、司法权和行政权之外，只受法律的约束，只服从法律的规定，具有超然独立性。德国是独立型审计制度的最早实践者。德国的联邦审计法院与法国审计法院的区别在于：虽然德国国家审计人员与法国一样，享有司法地位，但并不直接拥有处理权和直接进行终审判决，而只是采取批判态度，根据自己在审计过程中发现的问题和收集的资料，向立法部门提供信息，以等最后的裁决。日本的会计检察院也属于独立型的国家审计机关。它既不属于议会、内阁，也不属于司法，而是独立于内阁且与内阁平行。其主要职责是监督国家财政预决算的执行，并定期向国会报告工作。由于其地位独特，可以充分发挥审计监督职能。

（二）注册会计师审计组织

注册会计师审计组织是依法独立从事委托审计业务和咨询服务的社会中介机构。其主要形式是会计师事务所或会计公司。从各国对注册会计师审计组织的管理方式来看，注册会计师审计组织主要有以下两种类型。

1. 行业自律型

它是指注册会计师审计组织不隶属于任何行政部门，而是由行业协会——注册会计师协会实行自律管理，政府较少干预。英国、美国是实行注册会计师审计组织行业自我管理的代表。目前实行自律型管理的国家还有加拿大、澳大利亚、新西兰、阿根廷、尼日利亚等。美国的注册会计师审计组