

第一章 绪论

【内容提示】

什么是审计？审计的本质是什么？什么是审计产生的基础？国内外的审计是怎样发展的？这是绪论中首先要阐明的问题。审计具有哪些功能？其基本职能是什么？审计到底有哪些方面的制约和促进作用？这是绪论中所要阐述的第二个方面的内容。什么是审计的客体？传统的和现代的审计对象有何不同？审计的目标有何变化？按照审计主体和客体划分，我国审计到底有哪些主要种类？这是绪论中所要阐明的第三个方面的问题。

第一节 审计的定义与本质

一、审计的定义

我国“审计”一词最早见于宋代的《宋史》。从词义上解释，“审”为审查；“计”为会计账目，审计就是审查会计账目。“审计”一词英文单词为“*Audit*”，被注释为“查账”，兼有“旁听”的涵义。由此可见，早期的审计就是审查会计账目，与会计账目密切相关。

审计发展至今，早已超越了查账的范畴，涉及到对各项工作的经济性、效率性和效果性的查核。1972年美国会计学会的《基础审计概念的说明》中对审计的定义是：“审计是为了查明经济活动和经济现象的表现与所定标准之间的一致程度而客观地收集和

评价有关证据，并将其结果传达给有利害关系使用者的有组织的过程”。同年，美国审计总局对审计下的定义是：“审计一语，包括审查会计记录、财务事项和财务报表，但就审计总局的全部工作来说，它还包括如下内容：①查核各项工作是否遵守有关的法律和规章制度；②查核各项工作是否经济和有效率；③查核各项工作的结果，以便评价其是否已有效地达到了预期的结果（包括立法机构规定的目标）”。日本著名审计学者三泽一教授在《审计基础理论》一书中为审计所下的定义是：“审计是具有公正不伪立场的第三者就一定的对象的必须查明的事项进行批评性的调查行为，还包含报告调查结果”。

如果说早期审计是以检查会计中有无差错及财务上有无弊端为其根本目的，则现代审计不仅要查明财务会计中的差错与弊端，还要查明会计账目中反映的财务事项或经济活动是否真实存在、准确可靠，是否符合和遵守有关法律和规章制度，是否经济有效和达到预期效果。更值得说明的是，现代审计的基本目的必须确定被审查对象与所建立的标准之间的一致程度或不一致的地方，否则，审计就变得毫无意义。要实现上述审计目的，审计范围势必要扩展到经济活动、经济现象以及社会责任等方面。

审计定义是对审计实践的科学总结，是对审计这一客观事物特有属性的揭示。我国审计理论和实务工作者普遍认为：“审计是由专职机构和人员，对被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价的独立性经济监督活动。”这个定义准确地说明了审计的本质，审计的主体、客体，审计的基本工作方式和主要目标。审计是一项具有独立性的经济监督活动，独立性是审计区别于其他经济监督的特征；审计的基本职能是监督，而且是经济监督，是以第三者身份所实施的监督。审计的主体是从事审计工作的专职机构或专职的人员，是独立的

第三者，如国家审计机关、会计师事务所及其人员。审计的对象是被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动，这就是说审计对象不仅包括会计信息及其所反映的财政、财务收支活动，还包括其他经济信息及其所反映的其他经济活动。审计的基本工作方式是审查和评价，也即是搜集证据，查明事实，对照标准，做出好坏优劣的判断。审计的主要目标，不仅要审查评价会计资料及其反映的财政、财务收支的真实性和合法性，而且还要审查评价有关经济活动的效益性。

《中华人民共和国审计法实施条例》第 2 条对审计所下的定义是：“审计是审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产，监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为”。显然，这个定义是在总结我国国家审计经验的基础上提出来的，也较为符合我国政府审计的现状，但只是一种描述性定义，缺乏超前性与概括性。

二、审计的本质

有人认为审计是从会计中派生出来的，其本质还是与会计有关。事实上，审计与会计是两种不同的但又有联系的社会活动。审计与会计的联系主要表现在：审计的主要对象是会计资料及其所反映的财政、财务收支活动。会计资料是审计的前提和基础。会计活动是经济管理活动的重要组成部分，会计活动本身就是审计监督的主要对象。我国古代的“听其会计”和西方国家的“听审”，都含有审查会计之意，检查会计资料只是审计的一种手段和方法。随着审计的发展，审计和会计的区别越来越突出，主要表现在：一是产生的前提不同。会计是为了加强经济管理，适应对劳动耗费和劳动成果进行核算和分析的需要而产生的；审计是因

经济监督的需要，也即是为了确认经营者或其他受托管理者的经济责任的需要而产生的。二是两者性质不同。会计是经营管理的重要组成部分，主要是对生产经营或管理过程进行反映和监督；审计则处于具体的经营管理之外，是经济监督的重要组成部分，主要对财政、财务收支及其他经济活动的真实、合法和效益进行审查，具有外在性和独立性。三是两者对象不同。会计的对象主要是资金运动过程，也即是经济活动价值方面；审计的对象主要是会计资料和其他经济信息所反映的经济活动。四是方法程序不同，会计方法体系由会计核算、会计分析、会计检查三部分组成，包括了记账、算账、报账、用账、查账等内容，其中会计核算方法包括设置账户、复式记账、填制凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、会计报表等记账、算账和报账方法，其目的是为管理和决策提供必须的资料和信息；审计方法体系由规划方法、实施方法、管理方法等组成，而实施方法主要是为了确定审计事项、收集审计证据、对照标准评价，提出审计报告与决定，使用资料检查法、实物检查法、审计调查法、审计分析法、审计抽样法等，其目的是为了完成审计任务。五是职能不同。会计的基本职能是对经济活动过程的记录、计算、反映和监督；审计的基本职能是监督，此外还包括评价和公证。会计虽说也具有监督职能，但这种监督是一种自我监督行为，主要通过会计检查来实现，会计检查或查账，只是检查账目的意思，主要针对会计业务活动本身，而审计，即包含了检查会计账目，又包括了对计算行为及所有的经济活动进行实地考察、调查、分析、检验，即含审核稽查计算之意；会计检查只是各个单位财会部门的附带职能，而审计是独立于财会部门之外的专职监督检查；会计检查的目的主要是为了保证会计资料的真实性和准确性，其检查范围、深度、方式均受到限制，而审计的目的在于证实财政、财务收支的真实、合法、效

益，审计检查会计资料只是实现审计目的的手段之一，但不是惟一手段。

任何审计都具有三个基本要素，即审计主体、审计客体和审计授权或委托人。审计主体，是指审计行为的执行者，即审计机构和审计人员，为审计第一关系人；审计客体，指审计行为的接受者，即指被审计的资产代管或经营者，为审计第二关系人；审计授权或委托人，指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员，为审计第三关系人。一般情况，第三关系人是财产的所有者，而第二关系人是资产代管或经营者，他们之间有一种经济责任关系。第一关系人——审计组织或人员，在财产所有者和受托管理或经营者之间，处于中间人的地位，它要对两方面关系人负责。既要接受授权或委托对被审计单位提出的会计资料认真进行审查，又要向授权或委托审计人（即财产所有者）提出审计报告，客观公正地评价受托代管或经营者的责任和业绩。为此，审计组织或审计人员进行审计活动，必须具有一定的独立性，不受其他方面的干扰或干涉，这是审计区别于其他管理的一个根本属性。

审计本质是一项具有独立性的经济监督活动。这一表述既符合审计产生的目的，也符合我国宪法关于建立国家审计机关，实行审计监督制度的规定精神。

审计本质具有两方面涵义：其一是指审计是一种经济监督活动，经济监督是审计的基本职能；其二是指审计具有独立性，独立性是审计监督的最本质的特征，是区别于其他经济监督的关键所在。审计与经济管理活动、非经济监督活动以及其他专业性经济监督活动相比较，主要具有以下几方面的基本特征。

（一）独立性特征

独立性是审计的本质特征，也是保证审计工作顺利进行的必

要条件。

国内外审计实践经验表明，审计在组织上、人员上、工作上、经费上均具有独立性。为确保审计机构独立地行使审计监督权，审计机构必须是独立的专职机构，应单独设置，与被审计单位没有组织上的隶属关系。为确保审计人员能够实事求是地检查、客观公正地评价与报告，审计人员与被审计单位应当不存在任何经济利益关系，不参与被审计单位的经营管理活动；如果审计人员与被审计单位或者审计事项有利害关系，应当回避。审计人员依法行使审计职权应当受到国家法律保护。审计机构和审计人员应依法独立行使审计监督权，必须按照规定的审计目标、审计内容、审计程序，并严格地遵循审计准则、审计标准的要求，进行证明资料的收集，做出审计判断，表达审计意见，提出审计报告。审计机构和审计人员应保持职业中精神上的独立性，不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。审计机构应有自己专门的经费来源或一定的经济收入，以保证有足够的经费独立自主地进行审计工作，不受被审计单位的牵制。

审计对象或审计监督的内容，一般是指被审计单位的经济活动和经济资料。着眼点在于评价经济责任。因此，审计监督是一种经济监督，并不同于行政监督或司法监督。行政监督的对象是国家行政机关实施的行政管理活动（包括经济活动）；行政监督不是以第三者身份，通过授权或委托进行监督，其执行主体本身就具有管理权和处罚权。法律监督的客体是法律关系，其依据是法律。法律监督最高机关是全国人民代表大会的常委会，有权监督宪法的贯彻实施。实行法律监督的主体是法院和检察院，其监督要按照法律程序进行。审计虽然也要依法监督，但除法律为其依据外，还有国家的方针、政策、计划、规章、标准、法规等，依法审计，并不等于就是法律监督。

审计监督虽说也是经济监督，但又不同于其他专业经济监督。审计监督是专设的部门所实行的监督，审计部门无任何经济管理职能，不参与被审计人及审计委托人任何管理活动，具有超脱性；审计监督内容取决于授权人或委托人的需要，具有广泛性；审计监督代表国家实施监督，被审计单位不得阻挠；审计监督不仅可以对所有的经济活动进行监督，而且还可以对其他经济监督部门以及它们监督过的内容进行再监督。如会计、财政、税务、银行等可以实行经济监督，但它们不是独立的经济监督部门，而主要是经济管理部门，经济监督是其经济管理的附带职能，监督是为其管理服务的，监督的内容总是与其管理的范围相一致。

（二）权威性特征

审计的权威性，是保证有效行使审计权的必要条件。审计的权威性总是与独立性相关，它离不开审计组织的独立地位与审计人员的独立执业。

各国国家法律对实行审计制度、建立审计机关以及审计机构的地位和权力做了明确规定，这样使审计组织具有法律的权威性。我国实行审计监督制度在宪法中做了明文规定，审计法中又进一步规定：国家实行审计监督制度。国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关。审计机关依照法律规定的职权和程序，进行审计监督。

审计人员依法执行职务，受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务，不得打击报复审计人员。审计机关负责人在没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况下，不得随意撤换。审计机关有要求报送资料权，检查权，调查取证权，采取临时强制措施权，建议主管部门纠正其有关规定权，通报、公布审计结果权，对被审计单位拒绝、阻碍审计工作的处理、处罚权，对被审计单位违反预算或者其他违反国家规定的财

政收支行为的处理权，对被审计单位违反国家规定的财务收支行为的处理、处罚权，给予被审计单位有关责任人员行政处分的建议权等。我国审计人员依法行使独立审计权时受法律保护，如被审计单位拒绝、阻碍审计时，或有违反国家规定的财政财务收支行为时，审计机关有权做出处理、处罚的决定或建议，这更加体现了我国审计的权威性。

审计人员应当具备与其从事的审计工作相适应的专业知识和业务能力。审计人员应当执行回避制度和负有保密的义务，审计人员办理审计事项应当客观公正、实事求是、廉洁奉公、保守秘密。审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守，构成犯罪的，依法追究刑事责任；不构成犯罪的，给予行政处分。这样不仅有利于保证审计执业的独立性、准确性和科学性，而且有利于提高审计报告与结论的权威性。

根据我国审计法规的要求，被审计单位应当坚决执行审计决定，如将非法所得及罚款按期缴入审计机关指定的专门账户。对被审计单位和协助执行单位未按规定期限和要求执行审计决定的，应当采取措施责令其执行；对拒不执行审计决定的，申请法院强制执行，并可依法追究其责任。由此可见，我国政府审计机关的审计决定具有法律效力，可以强制执行，这也充分地显示了我国审计的权威性。

我国社会审计组织，也是经过有关部门批准、登记注册的法人组织，依照法律规定独立承办审计查账验证和咨询服务业务，其审计报告对外具有法律效力，这也充分体现它们同样具有法定地位和权威性。我国内部审计机构也是根据法律规定设置的，在单位内部具有较高的地位和相对的独立性，因此也具有一定的权威性。各国为了保障审计的权威性，分别通过《公司法》、《证券交易法》、《商法》、《破产法》等，从法律上赋予审计超脱的地位及

监督、评价、鉴证职能。一些国际性的组织为了提高审计的权威性，也通过协调各国的审计制度、准则以及制定统一的标准，使审计成为一项世界性的权威的专业服务。

（三）公正性特征

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说，没有公正性，也就不存在权威性。审计的公正性，反映了审计工作的基本要求。审计人员理应站在第三者的立场上，进行实事求是的检查，做出不带任何偏见的、符合客观实际的判断，并做出公正的评价和进行公正的处理，以正确地确定或解除被审计人的经济责任，审计人员只有同时保持独立性、公正性，才能取信于审计授权者或委托者，以及社会公众，才能真正树立审计权威的形象。

第二节 审计的产生与发展

一、审计产生的基础

审计，作为一种经济监督活动，自从有了社会经济管理活动，就必然在一定意义上存在了。所不同的是，在社会发展的各个时期，由于生产力发展水平不同，社会经济管理方式不同，审计的广度、深度和形式也自然各不相同。会计中需要审核稽查的因素，并非是导致审计产生的根本原因。审计是因授权管理经济活动的需要而产生，受托经济责任关系，才是审计产生的真正基础。

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。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，就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，由此就产生了审计关系。所谓审计关系就是构成审计三要素之间的经济责任关系。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。因此，受托经济责任关系，才是审计产生的真正基础。

当社会生产力发展到一定的水平上，奴隶主国家疆土的扩大与财富的增多，导致了统治者分封王族、功臣和贵族到各地做诸侯，这些诸侯受命于国王，管理国王的土地，并向国君交纳一定的贡赋。这种土地国有制与经营权的分离，也即是国家授权管理的开始，它使国王与各路诸侯之间不仅存在政治依附关系，也出现了经济责任关系，官厅审计工作正是基于这种经济关系而产生的。

社会审计最早产生于合伙人企业出现后。那是因为企业合伙人授权或委托部分合资者经营管理企业，并需要监督检查经营管理者履行合伙契约的情况，同时，要得到参加经营管理的合伙人的认可。正因为企业的所有权与管理权有了一定程度上的分离，而需要委托第三者审查，这样就导致了社会审计的诞生。当企业生产规模进一步发展以后，股份有限公司的企业组织一出现，生产资料的所有者和经营者得到了进一步分离，企业授权管理的范围更加扩大，股东与债权人为了维护自身的经济利益，公司经营者为了维护自己的信誉，均需要委托第三者对企业财务状况及有关经济活动进行审计，这更加促进了社会审计的飞速发展。

由于科学技术的进步，不仅使企业、事业单位及行政管理机关的规模有了扩大，业务范围更加广泛；并导致了授权管理方法的普遍使用，及授权层次的增加和授权范围的扩大。这样，部门和单位的最高管理当局就有必要对其下属各层次管理者履行职责的情况进行监督检查，部门和单位的内部审计也就因此而产生。

二、我国审计的发展

(一)我国国家审计的发展

我国审计历史源远流长，从国家审计发展过程看，大体经历了古代审计、近代审计和现代审计三个阶段。

公元前 11 世纪至 1840 年为我国古代审计阶段。我国国家审计产生于西周时代，其主要标志是“宰夫”一职的出现。在周朝官制天官系统中，大宰、小宰和司会等官职均与审计职责有关。大宰为天官之长，其中有“以八法治官府”之审计职掌，即会计之中有失考断之；大宰还受计岁会，每三年还要对各级官吏进行一次全面考核，并根据功过进行奖惩。小宰为大宰属员，协助大宰受计。小宰的属员宰夫是周代官厅审计的主持者，是主管“治

朝之法”的官员，他不掌管任何财物收支，只负责对各官府的财政收支进行全面审查，就地稽查财物收支情况，监视群吏执行朝法，以维护国王的利益，如发现违法乱纪之事，可越级向天官乃至国王报告，加以惩处，对用财得当者，给予奖励。

秦汉时期是审计与会计由合一而渐次分离，审计走向独立的阶段。秦代实行御史制度，国家设御史大夫直接辅佐皇帝，行使对国家政治和财政的监督工作。在全国三十六郡设监御史，负责郡、县的政治和财政监察工作，全国上下形成了完整的网络。汉承秦制，仍由御史大夫兼上计之职，行使监察大权，并制定了有关上计实行办法的“上计律”，更加完善了自春秋战国时期所形成的上计制度，从而使我国审计与法相联系，成为我国审计立法的开端。

隋、唐两代，在“刑部”下设“比部”，进行审计。比部是独立的审计组织，独立于财政部门之外，行使司法审计监察权，专管“勾稽天下财赋”。

宋时，除在刑部之下设有比部外，北宋初还在太府寺内设审计司，并在宋太宗淳化三年（公元 992 年），设诸军诸司专勾司，专门审查军政开支。后于南宋改“诸军诸司专勾司”为“审计院”，从此，“审计”一词，不仅成为我国审计机构的命名，而且成了我国财政财务监督的专用名词。

元朝取消了比部，户部行使审核会计报告权。明、清时，比部职权虚有其名，另设六科，十三道监察御史，构成独立的监察系统，即所谓的科道制度。事实上，元、明、清三代基本上未设专门的审计机构，审计处于中衰时期。

1840 年至 1949 年为我国近代审计阶段。辛亥革命以后，民国初年，北洋军阀控制下的北京政府，在国务院下设“中央审计处”，各省设“审计分处”，并公布《审计处暂行规定》、《暂行审

计规则》、《执行规则》、《收支凭证的证明条例》等审计法规。民国三年改审计处为“审计院”，颁布《审计法》和《审计法实施条例》。民国十七年，国民政府公布《审计院组织法》，仍设“审计院”。民国二十年改“审计院”为“审计部”，隶属监察院。民国时期审计的一个最重要的特点是：审计法规的完备达到空前的程度。一方面，它突破了历代将审计内容附于其他刑事法规之内的习惯做法，公布了大量的专门的审计法规；另一方面，所颁布的审计法规涉及到审计的各个方面，形成了审计法规的体系。

中华人民共和国成立以前，在中国共产党领导下的革命组织和根据地工农政权中也实行了审计制度，既有一定的审计组织，也颁布了一些审计法规。第一次国内革命战争时期，1925年7月建立的省港罢工委员会中就设有审计局。第二次国内革命战争时期，革命根据地于1934年公布了《苏维埃共和国中央苏维埃组织法》，规定设立中央审计委员会，并在省和直属市分设审计委员会，重点是审查开支是否节约，有无损失浪费问题。抗日战争和解放战争时期，在边区行署、专区、县均有审计委员会。

解放以后，我国审计步入现代阶段。中华人民共和国成立初期，全国学习苏联的经验，以会计检查取代了审计，国家未设立独立的审计机构。一方面赋予会计人员以监督财政、财务收支的职权；另一方面实行由主管部门对所属单位进行不定期的会计检查，财政、税务、银行进行业务监督。但这些检查监督，既不能自行监督，也不能互相监督，更不能适应经济发展的需要。在实行经济体制改革过程中，人们开始认识到，建立社会主义的审计制度、完善社会主义的经济监督体系的必要性。这种必要性主要出于健全民主与法制，为宏观调控服务，维护经济秩序，保障所有者权益，促进廉政建设，提高经济效益的需要。1982年12月，第五届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国宪

法》，规定了在我国建立审计机构，实行审计监督制度。1983 年 9 月在国务院设立了审计署，县以上的各级人民政府也相继成立了审计局，独立行使审计监督权。1984 年 12 月 17 日，中国审计学会成立。1985 年 8 月公布了《国务院关于审计工作的暂行规定》，同年 10 月又公布了《审计工作试行程序》。1988 年 12 月，国务院发布了《中华人民共和国审计条例》。1994 年八届全国人大常委会第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》，对审计监督的基本原则、审计机关和审计人员、审计机关职责、审计机关权限、审计程序、法律责任等做了全面规定。1997 年国务院又发布了《中华人民共和国审计法实施条例》。

（二）我国社会审计的发展

进入 20 世纪以来，随着民族工商业的发展，社会审计应运而生。北洋政府 1918 年颁布了《会计师暂行章程》，1921 年在上海开始设立会计师事务所，接受委托执行审计工作。以后又先后颁布了《会计师注册章程》、《会计师复验章程》、《会计师章程》等，规范了社会审计的业务范围和要求。

中华人民共和国建国以后很长一段时间取消了社会审计。党的十一届三中全会以后，为了适应发展商品经济的客观要求和贯彻对内搞活、对外开放总方针的需要，于 1979 年开始陆续设立会计顾问处。1980 年，我国财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，同年 5 月开始筹备上海公证会计师事务所，于次年正式开业，接受国内外企事业单位的委托，承办会计和审计的有关业务。我国 1985 年公布的《中华人民共和国会计法》第 20 条规定：“经国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府的财政部门批准的注册会计师组成的会计师事务所，可以按照国家有关规定承办查账业务”，这是新中国成立以来第一次通过法律形式对注册会计师的地位和任务所做的规定，它有力地推动了社会审计

的发展。根据会计法的规定,1986 年国务院又发布了《中华人民共和国会计师条例》,1993 年 10 月 31 日全国人大常委会通过了《中华人民共和国注册会计师法》,1995 年财政部批准发布了《中国注册会计师独立审计基本准则》、《独立审计具体准则》第 1 号至第 7 号、《独立审计实务公告》第 1 号。这些法规与准则的公布,有力地推动了我国注册会计师工作的发展及其规范化。

从 1983 年起,审计部门领导下的审计事务所在全国陆续组建,1987 年 1 月审计署颁布了《关于进一步开展社会审计工作若干问题的通知》,具体明确了开展审计工作的一些重要问题,然后在审计条例中又进一步规定了社会审计组织的性质和业务范围。

根据《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国审计法》的有关规定和国务院的有关指示,经财政部、审计署研究决定,中国注册会计师协会与中国注册审计师协会实行统一联合,并颁发了《财办字【1995】26 号》文件。从此我国社会审计事业走上了统一发展的道路。

(三)我国内部审计的发展

我国早期的皇室审计、寺院审计均属于内部审计的范畴。现代内部审计在民国时期就已诞生,特别在铁路、银行系统,解放前就有了较为健全的内部稽核制度。解放初期,我国一些大型专业公司和厂矿企业也曾设有内部审计部门,一些中型企业也设有专职的审计人员,只是到 1953 年全面学习苏联后才被撤销。

我国社会主义内部审计是从 1983 年以后才逐步建立起来的。1985 年 12 月公布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,进一步明确了在暂行规定中所阐述的内部审计问题;后来在《审计条例》中,又原则地规定了内部审计的机构设置、隶属关系及审计范围等;当内部审计工作开展后,各业务主管部门(部、厅、局),又针对本系统情况做出了系统内部审计的一些具体规定。上

述的一些制度和规定，促使了内部审计机构的迅速建立和内审工作广泛而又深入地开展。1995年7月14日颁布了《审计署关于内部审计工作的规定》，进一步规范了我国内部审计工作，它对于建立健全我国社会主义内部审计制度将会产生深远的影响。

三、西方主要国家审计的发展

(一)西方国家审计的发展

西方一些国家的审计，既具有悠久的历史，又具有丰富的内容，更体现了现代商品经济发展的需要。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。在资本主义时期，随着社会的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善，政府审计也有了进一步的发展。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，并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为了监督政府财政收支，执行财政预算法案，维护统治阶级的利益，西方大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，对政府及国营企事业单位财政财务收支进行审计监督。美国虽然只有200多年的历史，但由于它重视经济管理，在经济管理理论和方法的研究方面颇有成就，这就促使了美国经济

的迅速发展。以前美国没有独立的财政监督机构,只在财政部设有审计官进行审查,直到 1919 年参、众两院建议组成预算特别委员会后,才把对政府账目的审计从财政部的业务中分离出来;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。

英国的审计具有悠久的历史,是近代审计的发源地。英国的王室财政审计制度早在 13 世纪就正式建立起来了,至今已有 770 多年的历史。在 11 和 12 世纪,英王一直把持着国家的财政大权,在威廉一世时代和亨利一世时代封建统治者在财政部内设置了审计监督部门,即上院(收支监督局)和下院(收支局)执行审计监督。1215 年英国《大宪章》的颁布,制约了英王的权力,奠定了英国国家审计制度产生和发展的政治基础。1785 年,根据《更好检查和审计国王公共账目的法案》,取消国库审计官、组建了五人审计委员会。1834 年,颁布了修订审计制度的法案,特设审计院长、负责国库公款的监督,院长系终身职务。1861 年,开始在众议院设决算审查委员会,第一次真正建立了统一的、独立的审计机构。1983 年 1 月 1 日,通过了《国家审计法案》,取消英国国库审计部,正式更名为英国审计署。英国国家审计署独立于行政部门,代表议会对政府进行监督,向议会报告工作。

西方国家除了立法型的审计体制以外,还有司法型审计体制、行政型审计体制等。如法国审计法院是独立于立法机构——议会与行政部门——内阁政府的一个司法机构,审计法院的院长由总统任命,为终身制;审计法院的裁决为终审判决,且有法律效力。国外的国家审计,不论是哪一种类型,都立足于保证国家审计机