

对外经济贸易大学国际工商管理学院
“圆工程”系列教材

审摇计摇学

李相志摇编著

对外经济贸易大学出版社



陽月星苑題元德聖經卷一 四怨
印數 四冊原裝四冊搖搖定價 源錢四元

总摇摇序

随着中国加入世界贸易组织,中国的市场经济建设将会对工商管理教育提出更高的要求。摆在工商管理教育界面前的迫切任务是:肩负起神圣的历史使命,迎接挑战,进一步提高工商管理教育水平。

关于工商管理教育是一种什么样的教育的问题,有人认为,工商管理教育是给人以智慧的教育。但是,这种认识并没有道出工商管理教育的真谛。根据多年从事工商管理教育的经验,我认为,工商管理教育提供给人的是运用资源、实现企业战略目标的智慧。

基于上述认识,对外经济贸易大学的工商管理教育不再片面强调企业管理中某一职能的重要性,而是注重企业管理不同职能之间的相互渗透与协调,强调企业管理不同职能在企业管理系统中的优化组合。在教学中,我们大量使用英文原版教材,使得学生在学习工商管理知识的同时,在语言上也实现“国际化”。

经过多年的努力,对外经济贸易大学的工商管理教育取得了丰硕的成果。我们的历届毕业生处于供不应求状态,他们广泛就业于各大跨国公司、金融机构等竞争极其激烈的企业和其他部门;在体现全国各个高等院校工商管理教育水平的国际企业管理挑战赛(国际挑战赛)中,对外经济贸易大学工商管理学院派出的学生代表队取得了骄人的战绩:截止到2005年10月,连续四届获得国际企业管理挑战赛中国赛区冠军(1997年,1998年,1999年和2000年),并代表中国参加国际企业管理挑战赛国际总决赛取得季军(1998年)、亚军(1999年)和冠军(2000年),为中国的工商管理教育赢得了国际声誉。

我们现在奉献给读者的就是对外经济贸易大学国际工商管理学院“国际工程”建设的本科系列教材,涉及管理学、营销学、会计学、财务管理学、统计学等学科。这些教材集中了我院数十位教师将近二十余年的教学与科研成果。在“国际工程”本科教材的建设中,我院教师以市场为导向,充分吸收国外先进的管理理论与方法,并将其有机地融入到教学中,收到了较好的教学效果。

我们热切地期望着从事工商管理教育的同行们与我们一起分享我们的教学与科研成果。我们也希望广大同行能够对我们教材体系中的不足提出宝贵意见。

对外经济贸易大学
国际工商管理学院
院长张新民摇
二〇〇一年三月

前 摇 摇 言

审计学是会计学、财务管理学、审计学及工商管理各专业学生的必修课之一,同时,也是审计理论研究人员、审计实务工作人员及企业各级管理人员必须掌握的知识。随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立,充分发挥审计的社会经济监督作用是市场经济正常发育、有序运行的必要保证。本书就是为了满足我国审计理论、审计实务和工商管理各专业大学本科的教学要求而编著的。

本书结合我国审计领域的新变化、新内容,以民间审计(注册会计师审计)为核心,同时兼顾政府审计和内部审计相关内容,并借鉴国际审计理论和经验,尽可能做到理论联系实际,既全面论述审计的基本理论,又详细阐明审计的具体实务。本书在内容上较为全面地介绍了我国近期颁布的独立审计准则和政府审计准则,并对审计人员的职业道德和法律责任、会计咨询和会计服务业务等进行了探讨和研究,因而,内容新颖,权威性强。本书力求做到逻辑严密、简明扼要,通俗易懂。在名词、术语的使用和内容的叙述上,以审计准则为标准,对于重要的名词、术语都加附英文,并尽可能与国际审计惯例接轨。

本书的内容体系既能适应我国会计学、财务管理学专业的教学之用,也能满足诸如工商管理、财政金融等其他经济类专业教学之用。因此,本书可作为高等院校非注册会计师方向的会计学、财务管理学专业及工商管理各专业必修课的《审计学》教材。此外,本书也可作为会计师事务所的审计人员、企事业单位的经济管理人员业务学习的参考用书。

由于编者的水平有限,对本书存在的缺点、不足之处,恳请读者批评指正。

编者

2005年 月

目摇摇录

第一篇摇审计学原理

第一章摇总论	(猿)
第一节摇审计的产生和发展	(猿)
第二节摇审计的概念和性质	(源)
第三节摇审计目标	(源)
第四节摇审计的对象、职能和作用	(源)
第二章摇审计组织体系	(源)
第一节摇政府审计机关	(源)
第二节摇民间审计组织	(源)
第三节摇内部审计机构	(源)
第四节摇民间审计人员的法律责任	(源)
第三章摇审计的分类和方法	(缘)
第一节摇审计的分类	(缘)
第二节摇审计的方法	(缘)
第四章摇审计规范	(苑)
第一节摇审计准则概述	(苑)
第二节摇政府审计准则	(苑)
第三节摇民间审计准则	(愿)

第四节 内部审计准则	(285)
第五节 审计职业道德准则	(286)
第六节 审计质量控制准则	(287)
第七节 注册会计师职业后续教育准则	(288)
第五章 审计程序	(289)
第一节 审计程序概述	(289)
第二节 民间审计程序	(290)
第三节 政府审计程序和内部审计程序	(290)
第六章 审计证据和审计工作底稿	(293)
第一节 审计证据的概念、种类与特征	(293)
第二节 审计证据的获取、整理与分析	(294)
第三节 审计工作底稿的概念、种类与作用	(294)
第四节 审计工作底稿的形成、复核与档案管理	(295)
第七章 审计计划	(296)
第一节 审计计划的作用和内容	(296)
第二节 审计计划的编制步骤	(297)
第三节 审计计划的编制与审核	(298)
第八章 内部控制测试与控制风险评估	(299)
第一节 内部控制的目标与作用	(299)
第二节 内部控制的分类与内部控制要素	(300)
第三节 内部控制的了解与记录	(301)
第四节 内部控制测试	(302)
第五节 控制风险的评估	(303)
第九章 审计抽样	(304)
第一节 审计抽样概述	(304)
第二节 样本的设计、选取及抽样结果的评价	(305)

第三节摇符合性测试中统计抽样技术的运用	(猿原)
第四节摇实质性测试中统计抽样技术的运用	(猿猿)
第五节摇审计测试中非统计抽样技术的运用	(猿猿)

第二篇摇审计测试

第十章摇销售与收款循环审计

(猿原)

第一节摇会计报表审计概述	(猿原)
第二节摇销售与收款循环的特征	(猿猿)
第三节摇销售与收款循环业务的审计测试	(猿愿)
第四节摇收入审计	(猿猿)
第五节摇应收及预收款项审计	(猿猿)
第六节摇其他相关账户审计	(猿愿)

第十一章摇购货与付款循环审计

(猿原)

第一节摇购货与付款循环的特征	(猿原)
第二节摇购货与付款循环业务的审计测试	(猿愿)
第三节摇应付账款审计	(猿愿)
第四节摇固定资产审计	(猿猿)
第五节摇其他相关账户审计	(猿愿)

第十二章摇生产循环审计

(猿愿)

第一节摇生产循环的特征	(猿愿)
第二节摇生产循环内部控制的符合性测试	(猿猿)
第三节摇存货审计	(猿猿)
第四节摇工资审计	(猿猿)
第五节摇其他相关账户审计	(猿猿)

第十三章摇筹资与投资循环审计

(猿猿)

第一节筹资与投资循环的特征	(猿园)
第二节筹资与投资循环内部控制的符合性测试	(猿源)
第三节借款审计	(猿愿)
第四节所有者权益审计	(猿源)
第五节投资审计	(猿缘)

第十四章货币资金审计

第一节货币资金与业务循环	(猿缘)
第二节货币资金的符合性测试	(猿员)
第三节现金审计	(猿猿)
第四节银行存款审计	(猿缘)
第五节其他货币资金审计	(猿怨)

第三篇摇审计报告

第十五章完成审计工作

第一节完成审计外勤工作	(猿缘)
第二节评价审计结果	(猿苑)
第三节与被审计单位沟通	(源园)

第十六章审计报告

第一节审计报告概述	(源缘)
第二节民间审计组织的审计报告类型	(源园)
第三节审计报告的编制	(源怨)
第四节管理建议书	(源圆)

第四篇摇其他鉴证业务

第十七章 其他鉴证及会计咨询和服务业务	(源云)
第一节 验资	(源云)
第二节 资产评估	(源云)
第三节 盈利预测审核	(源云)
第四节 会计咨询	(源云)
第五节 代理记账	(源云)
第六节 税务代理	(源云)
主要参考书目	(源云)

第一篇

审计学原理

第一章

总摇摇论

审计是社会经济发展到一定阶段的产物,现代审计在企业、政府和整个经济中占据相当重要的地位。审计自产生起,经过不断的发展和完善,到今天已经形成了一套比较完备的科学体系,为促进社会与经济的稳定发展发挥着显著的作用。

第一节摇审计的产生和发展

一、审计产生和发展的客观基础

(一)审计的起源

审计是一种社会经济现象,它是因社会经济发展的需求而产生的。但审计究竟产生于何种需要,在审计史学界颇具争议。综合起来,目前对审计起源主要有三种不同观点:^①

一种观点认为审计源于会计,是会计发展到一定阶段的产物,是适应会计检查的需要而产生的。其主要论据是:会计记录和会计报告是否合法、真实、正确,必须由有关人员进行检查,而审计的“计”,一般指的就是会计的“计”,审计就是审查会计;中国历史上曾将审计表述为“听其会计”,英语 ~~蔡建康~~ 源于拉丁语 ~~蔡建康~~ 听),这表明古代的审计是由会计人员大声朗读会计记录,审计人员听取这些记录,进而判断会计记录是否正确来进行的;从审计的发展过程来看,在相当长的一段时间内,审计的主要工作内容就是查账,就是以

^① 文硕《世界审计史》,中国审计出版社,1999年版。

会计资料为对象,以会计和有关财经法规、制度为依据。

第二种观点认为审计源于财政监督的需要,古代审计就是对国家财政收支进行检查,是一种财政监督形式。其主要论据是:财政是国家实现其职能,参与一部分社会产品的分配和再分配的过程。这涉及到国家、集体和个人之间的经济关系,所以,最高统治者为了巩固其统治基础,都重视财政收支的检查和监督,这种检查就是国家审计。

最后一种观点认为审计源于经济监督的需要,审计从一开始就不是会计的附属品,两者是不同质的两个概念,因为会计产生于经济管理的需要,审计产生于经济监督的需要。摇

以上三种观点虽有一定的史实为据,但都只是描述审计起源的现象,并未揭示出审计起源的本质。客观地说,随着社会经济的发展,当财产所有者与经营管理者出现了分离,形成委托和受托经济责任关系之后,才会产生对审计的需求,这乃是审计起源的基础。

(二)受托经济责任关系是审计产生和发展的客观基础

所谓经济责任(即受托经济责任)关系,是指当财产管理制度的发展出现了财产所有权和管理权分离时,财产所有者将财产的经营管理权委托给财产管理者而形成的一种委托和受托关系。在人类社会的发展过程中,随着生产力水平的不断提高,社会财富逐渐集中在少数人手中。当财产所有者不能直接经营和管理其所拥有的财富时,就需委托他人代为经营和管理,这种所有权与经营管理权的分离便产生了委托与受托的关系,也即受托经济责任关系。在这种关系中,财产所有者为了保护其财产的安全、完整,就需要对受托管理者承担和履行管理财产收支和结果的经济责任实行监督。为了达到这一目的,财产所有者只有要求与责任双方不存在任何经济利益关系的独立的第三者对财产管理者的经济责任进行审查和评价,才能维护自己的正当权益和解除财产管理者的经济责任,于是便产生了审计。

例如,在古代的奴隶社会和封建社会中,奴隶主和封建主阶级为了巩固其统治地位,必须设置军队、法庭和监狱等国家机器,并通过征税来维持国家机器的生存。而征收税赋的人员都是由最高统治者委托的官吏来担任的。最高统治者是授权者,代理官吏是受权者,两者之间便构成了受托经济责任关系。在民间,其他一般的奴隶主和封建主将其剥削来的财产也授权给代理人管理,因而也产生了同样的受托经济责任关系。这时,无论是最高统治者,还是一般的奴隶主和封建主,都非常关切其财产的安全完整,因而就有必要授权给独立于财税和会计活动以外的官员来进行审查,对被委托的官吏或代理人所经手的钱财物账进行审核,证明官吏或代理人是否诚实地承担和履行了自己的受托经济责任。世界各国最早的审计都是在这样的客观条件下产生的。

随着社会经济的发展和生产规模的不断扩大,资本主义社会出现了以股份公司为主要形式的生产经营企业。股份公司的股东对公司财产拥有所有权,但并不直接参与公司的生产经营管理,而是委托经理行使经营管理职能,这就使得财产所有权与经营管理权日益分离。公司经理人员对股东的受托经济责任大大加强了,经理人员要以会计报表形式定期向股东汇报公司的经营状况和财务成果。而这些会计报表是否真实、正确,能否证明管理人员尽职尽责地履行了其承担的经济责任,更需要作为独立的第三者的审计人员进行监督和审查,以保证股东和债权人的正当权益不受侵犯,这就导致了民间审计的产生。

19世纪末20年代以来,经济贸易活动日趋国际化,跨国公司不断涌现,导致了分权管理。在这种情况下,总公司的经理人员已不可能亲自搜集各种经营管理信息,不可能对各级管理层次和各个管理区域的管理者进行监督。为了审查各级管理者在所有权统一的前提下对总公司最高管理者所承担的受托经济责任,内部审计便应运而生。

在社会主义市场经济体制下,无论是国有企业还是公司制企业,同样实行财产所有权和经营管理权的分离,企业管理者承担着各种受托经济责任。为了保护国家和投资者的合法权益,必须要由独立的权威机构审查企业的财务收支情况,确认企业的会计资料是否真实、可靠和经济活动是否合法、合理,以确定和解除有关责任人的受托经济责任。社会主义国家的政府、人民团体和事业单位虽然不是生产经营组织,但它们同样负有节约财政开支、减少经费支出和提高工作效率的受托经济责任,因此,有必要审查其财政、财务收支的合法性、合理性和真实性。

由此可见,不论是在奴隶社会、封建社会,还是在资本主义社会和社会主义社会,各种不同性质的审计都同财产所有权与经营管理权相分离而产生的受托经济责任关系有关。没有这种受托经济责任关系,就不可能产生审计行为。

(三) 审计的产生奠定了审计关系理论

受托经济责任关系产生审计的同时,也形成了审计关系。审计关系是指一项审计行为必然涉及的审计人、被审计人和审计委托人或授权人三方之间所形成的经济责任关系。所以,审计关系是由以下三种审计关系人所组成:

第一关系人,即承担审计工作的人,称审计人(**审计主体**)。他们根据审计委托人的委托或授权,对经营管理者承担和履行受托经济责任情况进行验证、审查,并提出审查报告书或证明书;审计人与被审计人和审计委托人或授权人之间不存在任何经济利益关系,必须处于独立的地位。

第二关系人,即接受审计监督的人,称被审计人(**审计客体**)。他们接受财产所有者或主管人员的授权,经营管理其资源财产,履行受托经济责任;同时有接受审计人对其实施

审计监督的责任。

第三关系人,即审计委托人或授权人(粤国或粤地)。他们是资源财产的所有者或主管人员,向被审计人提出履行经济责任的要求,使两者之间存在明确的受托经济责任关系,并接受审计人提出的审查报告书或证明书。

审计关系必须由审计人、被审计人和审计委托人或授权人三方面构成,它存在于一切审计工作之中。

二、政府审计的产生和发展

(一)我国政府审计的产生和发展

世界各国审计的最初形态是政府审计。纵观我国政府审计的历史,其发展经历了一个漫长的过程。

我国的政府审计活动起源于西周的宰夫。据《周礼》记载,在周王以下设有天、地、春、夏、秋、冬六官,统称六卿,冢宰为天官之长,六卿之首。其中,国家财计机构分为两大系统:一是掌管财政收入的“地官大司徒”系统;二是掌管财政支出、会计核算和审计监督的“天官冢宰”系统。天官下设两个部门,一是会计部门,由所属司会中大夫为计官之长,主管王朝财政经济收支的全面核算。二是财物保管部门,由所属小宰中大夫掌管,下属官员有宰夫、大府等。宰夫协助小宰实施审计,详考每月财物出入情况,同时还负责掌理治朝之法,监视官吏执行朝法。《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,治以不时举者,以告而诛之。”即年终、月终、旬终的财计报告先由宰夫命令督促各部门官吏整理上报,宰夫就地稽核,若发现违法乱纪者,可以越级向天官或周王报告,请求加以处罚。由此可见,宰夫独立于会计部门,具有独立性和权威性,甚至可以对中大夫的司会进行审计监督。宰夫之职的出现,不仅标志着我国政府审计的产生,而且深刻地影响后世审计组织建制的发展。

秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期,封建社会经济的发展,促进了秦汉时期全国审计机构与监察机构相结合、经济法制与审计监督制度相统一的政府审计模式的逐渐形成。秦汉在中央设御史大夫一职,掌管政治、军事的监察及经济监督之权,其主要职责是掌管法令规章,监察全国的民政、财政以及财物审计事项,并协助丞相处理政事。御史监察业务中的审计工作主要有两大类型:一是会计账簿审计,包括主持审理上计报告和审查皇室所有的会计账簿。这里的“上计”就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告以决定赏罚的一种制度。这种制度始于周朝,至秦汉时期日趋完善。二是实施就地审计,即由御史巡察地方各级官府的举动来监理诸郡。此外,汉朝制定了“上计律”,使上计制度有法可依,标志着我国审计立法的开始。秦汉时期的审计组织虽已独立

于财政部门,但审计工作仍然是监察业务的一部分,尚未自成体系,因而仍属于初步发展时期。摇

隋唐至宋代,我国审计进入了发展、兴旺时期。隋唐及宋代,中央集权不断加强,官职系统进一步完善,政府审计在制度方面也相应地健全起来。隋朝开创了一代新制,设置比部,隶属于都官或刑部之下,掌管国家财计监督,行使审计职权,因而突出了财务审计职能,从而在官厅机构中确立了比部审计监督的地位和作用,并在组织体制上明确了比部的司法监督性质,为唐代比部建制的发展完善奠定了坚实的基础。唐朝进一步发展和完善了隋以来的三省六部体制,比部仍隶属于刑部,但其审计范围更加广泛,凡属国家的财政收支,不论军政内外,无不加以勾稽、审查;其审计职权通达国家财政各领域,而且一直下伸到州、县,并具有很强的独立性和较高的权威性。唐朝在发展政府审计的过程中还建立了一些审计制度,包括规定各种审计程序、送审时间和审计处理要求等重要事项。尤其是制定了具有重大意义的考核审计官员的标准。据《新唐书·百官志》记载,当时吏部对所有官吏视其职掌不同,分别立有不同的考功标准,其中对审计官员提出了“明于勘复,稽失毋稳,为勾检之最”的准则,足以被后人引为鉴戒。可见,唐朝是我国完善审计建制的政府审计兴旺时期。进入宋朝后的审计一度并无发展,并将审计机构隶属于财政系统,实行财审合一。元丰改制后,审计之权重归刑部之下的比部执掌,审计机构又独立出来。之后,专门设置“审计司”,隶属于太府寺。南宋初年出现“审计院”的设置。宋朝审计司(院)的建立,是我国“审计”的正式命名。从此,“审计”一词就成为财政监督的专门用语,对后世政府审计机构的名称有着直接的影响。

元明清各朝,君主专制日益强化,审计有所发展,但总体上处于停滞、衰落状态。元朝取消比部,户部兼管财计报告的审核工作,独立的审计机构即告消亡。明初设比部,不久也取消了。洪武二十三年至明末设置都察院,以左右都察御史为长官,审查中央财计。清承明制,继续设都察院,成为当时最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度使审计工作有所加强,但审计缺乏了独立性,特别是取消了比部这样的独立审计机构,使其财计监督和政府审计职能严重削弱,政府审计与隋唐相比已明显衰落了。

辛亥革命结束了清王朝的封建统治,成立了中华民国。1912年在当时的国务院下设审计处,各省设审计分处。1913年北洋政府将审计处改为审计院,同年颁布了《审计法》。1914年国民政府也颁布了《审计法》及其实施细则,次年还颁布了《审计组织法》,仍设“审计院”,后改为“审计部”,隶属于监察院,各省(市)设审计处。不能按行政区划划分的企事业单位,如国库、铁路局、税务机关等,则根据需要及可能设审计办事处,分别对中央和地方各级行政机关以及各企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。民国时期政府审计的最重要的特点是加强了审计法规的建设,使审计法规达到空前完备程度。

这一时期,我国政府审计处于日益演进状态,接近欧美国家的政府审计发展水平。

中华人民共和国诞生后,由于实行了高度集中的计划经济体制,国家没有设置独立的审计机构,基本上是以会计检查代替了审计监督,因而不能适应国民经济日益发展的客观需要。中共十一届三中全会以来,党和政府的工作重点转移到经济建设上来,人们逐渐认识到建立社会主义审计制度、完善社会主义经济监督体系的必要性。1982年12月,五届人大第五次会议通过修改的《中华人民共和国宪法》规定,我国建立政府审计机构,实行审计监督制度,并于1983年12月在国务院设立了我国政府审计的最高机关——审计署,在全国县级以上各级人民政府设置各级审计机关,从此政府审计呈现蓬勃发展的新局面。1983年12月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》,同年12月又公布了《审计工作试行程序》,1985年12月颁发了《中华人民共和国审计条例》。在此基础上,1989年12月八届人大第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》,并于1995年12月1日实施,从法律上进一步确立了政府审计的地位,为其进一步发展奠定了良好的基础。此后,国务院又发布了若干个审计工作规范文件。所有这些都标志着我国政府审计正在朝着法制化、制度化和规范化的方向发展。

(二)西方政府审计的产生和发展

在西方国家,随着生产力的发展和受托经济责任关系的出现,早期的政府审计也应运而生。据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,就已建立了官厅审计机构,设有监督官一职。监督官的权力很大,地位也很高,具有较强的独立性。监督官虽然还不是职掌专一的审计官,但其职责包含了审计的内容。他们除负责财政监察、行政监督之类的事务外,还以“听证”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。到中世纪,西方国家的封建王朝中大都设有审计机构和审计人员,对国家的财政收支进行审计监督。但当时的审计,不论从组织机构还是方法上考察,都还处于很不完善的初始阶段。

在资本主义时期,随着社会经济的迅速发展和资产阶级国家政权组织形式的日臻完善,政府审计也有了很大的发展。现代资本主义国家大多实行立法、行政、司法三权分立的议会制国家政权组织形式,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。为了监督政府的财政收支,切实执行财政预算法案,以维护统治阶级的利益,西方国家大多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的财政财务收支进行独立的审计监督。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,直到1921年才根据其《预算和会计法案》建立了最高审计机关——审计总署(即美国审计总署,简称GAO)。美国审计总署是典型

的隶属于国会的一个独立经济监督机构,它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责,其总审计长(悦毛)由国会提名,经参议院同意,由总统任命。但审计总署和总审计长置于总统管辖以外,独立行使审计监督权。

英国的政府审计也隶属于立法系统,有着悠久的历史。1701年英国颁布了《大宪章》,使英王的权力受到制约,奠定了英国政府审计发展的政治基础。1801年,根据《更好地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,执行政府审计监督。1866年又颁布了修订审计制度的法案,改设国库审计长负责国库公款的监督,审计长为终身职务。之后,1913年《国库和审计部法案》在伦敦议会通过,标志着现代英国政府审计制度的建立,英国政府审计得以进入长期持续的发展时期。根据1983年1月1日生效的一部名为《国家审计法》的新法案,成立了国家审计署(最高审计机关),最高审计长官为主计审计长(悦毛),英国的国家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。除英、美之外,加拿大的审计公署、西班牙的审计法院等,也都是隶属于国家立法部门的独立审计机构,其审计结果要向议会报告,享有独立的审计监督权。这是世界上比较普遍的立法系统的政府审计机关。

西方还有一些国家的审计机关隶属于司法系统,称为司法系统政府审计机关,如法国的审计法院就是独立于立法与行政部门的一个司法机构。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,有很强的法律效力。此外,还有一些西方国家的审计机关隶属于政府领导,称为行政系统政府审计机关,如瑞士的联邦审计局;一些国家的审计机关由政府的财政部领导,称为次行政系统政府审计机关,如瑞典的国家审计局等。另外,实际上还存在一种既不属立法系统,也不属司法和行政系统的政府审计机关,如日本的会计检查院,直接对天皇负责。总之,一个国家的政府审计机关都是根据各自的国情来设置的,不管选择哪种类型,都应保证政府审计机关拥有独立性和权威性,以不受干扰,客观、公正地行使审计监督权。

三、民间审计的产生和发展

最早的民间审计出现于西方国家,是伴随着资本主义经济的兴起而发展起来的。至于我国的民间审计则是19世纪初才开展起来,大大晚于西方国家。

(一) 西方民间审计的产生和发展

民间审计起源于15世纪的意大利。当时地中海沿岸的商品交易日益繁荣,为了筹集所需的大量资金,合伙制企业应运而生。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者,但是有的合伙人参与企业的经营管理,有的合伙人则不参与企业的经营管理,出现了所有权与