

第一部分 案例解析篇

- 第1章 审计的产生与发展
- 第2章 审计执业规范与法律责任
- 第3章 承接审计业务和风险评估
- 第4章 计划审计工作和风险应对
- 第5章 销售与收款循环审计
- 第6章 购货与付款循环审计
- 第7章 生产与存货循环审计
- 第8章 投资与筹资循环审计
- 第9章 货币资金审计
- 第10章 完成审计工作与审计报告

工业出版社有限公司
盗版

审计的产生与发展

1.1 英国南海股份有限公司破产审计案

案例背景

18 世纪初，随着大英帝国殖民主义的扩张，海外贸易有了很大的发展。英国政府发行中奖债券，并用发行债券所募集到的资金，于 1710 年创立了南海公司。该公司以发展南大西洋贸易为目的，获得了专卖非洲黑奴给西班牙等国家的 30 年垄断权，其中最大的特权是可以自由地从事海外贸易活动。经过近 10 年的经营，南海公司依然业绩平平。1719 年，英国政府允许债券持有人将中奖债券总额的 70%，约 1 000 万英镑，与南海公司的股票进行转换。该年年底，一方面，当时英国政府扫除了殖民地贸易的障碍；另一方面，公司的董事们开始对外散布各种所谓的好消息，即南海公司在年底将有大量利润可以实现，并煞有其事地预计，在 1720 年的圣诞节，公司可能要按股票面值的 60% 支付股利。这一消息的宣布，加上公众对股价上扬的预期，促进了债券转换，进而带动了股价上升。1719 年年中，南海公司的股价为 114 英镑，到了 1720 年 3 月，股价劲升至 300 英镑以上。而自 1720 年 4 月起，南海公司的股价更是节节攀高，到了 1720 年 7 月，股价已高达 1 050 英镑。此时，南海公司的老板布伦特又想出了新主意：以数倍于股票面额的价格，发行可分期付款的新股。同时，南海公司将获取的现金转贷给购买股票的公众。这样，随着南海公司股价的扶摇直上，一场投机浪潮席卷全国。由此，170 多家新成立的股份有限公司（也简称“股份公司”）股票及原有的公司股票，都成了投机对象，股价暴涨 51 倍，从事各种职业的人，包括军人和家庭妇女都被卷入了这场漩涡。美国经济学家加尔布雷斯在其《大恐慌》一书中这样描绘当时人们购买股票的情形：“政治家忘记了政治，律师放弃了法律，医生丢弃了病人，店主关闭了铺子，教父离开了圣坛，甚至连高贵的夫人也忘了高傲和虚荣。”

1720 年 6 月，为了制止各类“泡沫公司”的膨胀，英国国会通过了《泡沫公司取缔法》。自此，许多公司被解散，公众也开始清醒过来，对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司身上。从 1720 年 7 月开始，外国投资者首先抛出南海公司的股票，撤回资金。随着投机热潮的冷却，南海公司的股价一落千丈，从 1720 年 8 月 25 日到 9 月 28 日，南海公司的股价从 900 英镑下跌到 190 英镑，到 12 月仅为 124 英镑。当年年底，政府对南海公司的资产进行清理，发现其实际资本已所剩无几。那些高价买进南海公司股票的投资人遭受了巨大损失，政府逮捕了南海公司董事之一的雅各希·布伦特等人，另有一些董事自杀。“南海泡沫”事件使许

多地主、商人失去了资产。此后较长一段时间，民众对参股新兴股份公司闻之色变，对股票交易心存疑虑。

对南海公司舞弊案的查处

1720年8月，名噪一时的南海公司倒闭的消息传来，犹如晴天霹雳，惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资者。当这些“利害关系者”证实了数百万英镑的损失将由自己承担的时候，他们一致向英国议会发出了严惩欺诈者并赔偿损失的呼声。迫于舆论的压力，1720年9月，英国议会组织了一个由13人组成的特别委员会，对“南海泡沫”事件进行秘密调查。在调查过程中，特别委员会发现该公司的会计记录严重失实，明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为，于是特邀了一位名叫查尔斯·斯奈尔(Charles Snell)的资深会计师，对南海公司的分公司索布里奇商社的会计账目进行审计。查尔斯·斯奈尔作为伦敦市彻斯特·莱恩学校的书法大师兼会计师，其商业审计实践经验丰富，理论基础扎实，在伦敦地区享有盛誉。

查尔斯·斯奈尔通过对南海公司账目的查询、审核，于1721年提交了一份名为《伦敦市彻斯特·莱恩学校的书法大师兼会计师对索布里奇商社的会计账簿进行审计的意见》。在这份报告中，查尔斯·斯奈尔指出了南海公司存在的舞弊行为和会计记录严重不实等问题。但没有对南海公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。

英国议会根据这份查账报告，将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士被关进了著名的伦敦塔监狱。

同时英国政府颁布的《泡沫公司取缔法》对股份公司的成立进行了严格的限制，即只有取得国王的御批才能得到公司的营业执照。事实上，股份公司的形式基本上已名存实亡。

直到1828年，英国政府在充分认识到股份有限公司利弊的基础上，通过设立民间审计的方式，将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约，才完善了这一现代化的企业制度。据此，英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》，重新恢复了股份公司这一现代企业制度的形式。

案例提示

- (1) 英国南海公司能够进行舞弊的根本原因是什么？
- (2) 结合英国南海公司破产审计案，谈谈民间审计产生的历史必然性。

案例分析

- (1) 英国南海公司能够进行舞弊的根本原因是什么？

从经济学理论的角度分析，英国南海公司能够进行舞弊是企业所有权和经营权分离的结果，是市场经济发展到一定阶段的产物。从证券市场的角度具体分析主要有以下三方面的原因。

① 南海公司的信息披露不真实。股份公司作为公众性公司，披露信息是其与公众进行交流的最基本形式。股票价格的形成是建立在真实信息的基础上的。如果股份公司披露虚假信息，故意夸大公司的业绩或者经营状况，就会造成投资者盲目投资，使股票价格发生异常波动，以致不能真实地反映公司的盈利能力。“南海泡沫”事件就是南海公司为了达到圈钱

的目的，故意编造公司的虚假信息，给投资者描绘了一幅金灿灿的通往“黄金宝殿”之图。其实这幅承载着投资者狂热希冀的致富之图不过如水中月、镜中花般虚无缥缈，最终只能随着公司骗局的揭穿而成为南柯一梦。许多效仿南海公司的其他股份公司，也没能逃出幻灭的结局。

② 证券市场缺乏有效的监管。虽然证券市场自身对股票价格的形成有一定的调节能力，但监管依然不可缺少。英国政府对待“南海泡沫”事件的态度并不理智，从事件发生前“过度放纵”到事件发生后“一下管死”，从一个极端走向另一个极端。

“南海泡沫”事件发生前，英国政府过度地纵容南海公司，使南海公司为日后高额发行股票的圈钱活动创造了“信誉”，也给公众投资者留下了南海公司是“宠儿”的印象，此其一。南海公司在成立之初就认购了高达 1 000 万英镑的债券，从而取得了英国在南美洲海岸的贸易垄断权，此时，英国政府应当监督像南海公司这样渐有影响力的股份公司真实地对外公告其经营信息，否则，一旦公司形成气候，股票发行规模扩大，虚假的信息给投资者造成的损害将不堪设想。但是，英国政府并没有尽到这样的监管职责，而是任由南海公司对外吹嘘，吊足了投资者的胃口。而且，当南海公司以 300%甚至 400%的溢价发行股票时，英国政府并没有根据南海公司的实际盈利能力及时地予以制止，反而让人瞠目的是议会的议员甚至连国王都争相购买了南海公司的股票，以致当南海公司的股票出现在短短 10 个月时间由 100 多英镑暴涨到 1 000 英镑又狂跌到 100 多英镑的动荡局面时，英国政府束手无策，只得通过“泡沫法案”对其进行强行压制。

“南海泡沫”事件发生后，英国通过了“泡沫法案”，这虽在一定程度上遏制了泡沫的再次出现，但对所有的股份公司实行封杀严重抑制了股份公司的发展，此其二。“泡沫法案”规定：任何未经合法授权而组建的公司，或擅自发行股票均属非法，股份公司一般不具有法人资格；严惩非法的证券交易，从而保护股东及社会利益。但实际通过的法案却故意使法人形式难以被采用，从而走上了另一个极端。该法案一直持续到 1825 年，在一百年的时间里，公众对股份公司闻之色变，对股票交易避而远之，“泡沫法案”对英国股份公司发展的消极影响由此可见一斑。

③ 公众对股票投资的极端不理性。在对巨大财富的憧憬中，公众的理性防线彻底崩溃，完全被股份公司发布的消息牵引，迷失了方向。当公众不再考察股份公司的盈利能力，不再辨别股份公司的经营范围，只为股价的一时上涨而买入股票时，他们的投资行为已经演变为一种投机性行为，无论股票的价格多高，无论它是否已经偏离了公司的基本价值，只要相信它还会继续上涨，公众就会不顾一切地买进。在这种欲望的支配下，公众已经谈不上对股市基本行情的认识，已经不能客观地预期投资所带来的后果。他们的行为只会使股价越来越高，泡沫越来越大，等待他们的也只能是非理性泡沫的破灭。

(2) 结合英国南海公司破产审计案，谈谈民间审计产生的历史必然性。

英国南海公司破产审计案开创了民间审计的历史先河，对世界民间审计的发展具有里程碑的意义和影响。股份公司的发展孕育了现代民间审计的产生。英国南海公司破产审计案造就了世界上第一位民间审计师，同时也揭开了民间审计发展的序幕。英国南海公司破产审计

案说明了以下两方面问题。

① 民间审计的产生是查错揭弊的需要。查尔斯·斯奈尔先生在报告中不仅说明了查账的情况，还指出了公司存在的舞弊行为。南海公司破产舞弊审计案至少说明：

- 第一，世界上第一次民间委托审计是舞弊审计；
- 第二，世界上第一位民间审计师的审计任务是审计舞弊；
- 第三，世界上第一位民间审计师的业务是舞弊审计业务；
- 第四，世界上第一位民间审计师所确定的审计目标是确认舞弊行为；
- 第五，世界上第一份民间审计报告是关于舞弊的审计报告。

由此可见，舞弊需要审计，舞弊是审计的原因；审计的产生是由于舞弊的存在，审计是建立在舞弊存在的基础上的，舞弊的存在是产生审计的直接动因。

1720年出现了南海公司舞弊案，这也是历史发展的必然，即或当时南海公司没有舞弊，也会有其他公司舞弊，这是由当时英国泡沫经济发展所决定的。

② 股份公司的发展对民间审计的客观需要。英国南海公司破产审计案的发生，说明建立在所有权与经营权分离基础上的股份公司其经营具有委托性质。

由于受种种原因和条件的限制，投资者即公司股东和债权人不可能直接接触公司经营各个方面，要了解公司经营的具体情况必须借助公司的会计报告。

但是股东和债权人要得到公司真实、准确、客观的会计信息绝非易事，这在客观上要求与公司无利益关系的熟悉会计语言的第三方就公司会计报告的真实性和准确性提出证明，以便将客观、可信的会计信息提供给公司股东及债权人。这样，一方面可防范经营者为所欲为，损害投资者利益；另一方面有利于股东及债权人做出正确决策。否则，投资者与经营者的经济责任关系难以维系，股份公司也将难以存在和发展。

案例小结

审计是一种社会经济现象。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，剩余的生产资料逐渐集中到少数人手中，当财产所有者不能直接经营和管理其所拥有的财产时，就需要委托他人代为经营和管理，于是财产所有者与经营管理者出现了分离，形成了委托和受托的经济责任关系。财产所有者为了保护其财产的安全、完整并有所增值，就需要定期或不定期地了解受托管理者是否忠于职守、尽职尽责地从事管理和经营，有无徇私舞弊和提供虚假财务报告等行为。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方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。如果不这样，而是财产所有者自身对财产管理者进行监督，由于彼此之间存在着直接的经济利益关系，那么这种监督难免会带有一定的主观性和片面性。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方来进行。这种由第三方所进行的监督、检查就是审计工作。

1.2 小玻璃厂的大能耐

案例背景

2018年年末,某省审计局的小高参加了省委巡视组对某市某县的巡视工作。在对该县财政局进行巡视时,一份淘汰落后产能的专款补贴文件引起了小高的警觉。

一家民办玻璃厂淘汰落后产能,中央财政奖励资金两年金额高达2600万元。根据小高自己多年的工作经验,一般民营企业为了拉订单都是对外宣传资产额很大,而实际规模却很小。这么一个小小的玻璃厂,国家怎么会补贴这么多钱呢?带着疑问,小高想一探究竟。

调阅的申报材料显示,该玻璃厂连续两年上报淘汰300吨/天平拉(格拉)生产线3条,淘汰落后产能260万重量箱和熔化量220吨/天平拉(格拉)生产线2条,淘汰落后产能310万重量箱生产线1条。一个小玻璃厂有这样的生产能力吗?是不是存在虚报产能的问题?同时,某会计师事务所出具的专项审计报告显示,该企业2015年4月至2017年2月缴纳增值税款50万元,电费124万元,固定资产原值3086万元,净值342万元。会计师事务所出具的报告上的资产、费用是不是真实的呢?这些疑点更让小高对该企业的真实性产生了怀疑。

小高从企业2016年、2018年淘汰落后产能中央财政奖励资金申报材料中发现,在该玻璃厂近两年缴纳增值税发票的两次申报资料中,有两个年度发票号码的位置与正规发票相比存在位置距离不一致的问题,这显然是假发票。同时,缴纳的电费发票相邻两个月的发票号码均相差20多。按照常理,一个供电所的用电户至少达几千户以上,不可能两个月的发票号码相距那么近。一个个破绽,让小高更深信自己最初的判断了。

带着这些疑点,小高和同事专程到该县国税局、电力局调查取证,发现该玻璃厂提供的缴纳税款发票和电费发票全部为伪造票据。同时,他们从企业工商信息查询系统查到该企业于2004年成立,而企业提供的发票显示机械设备大部分在1998年至1999年购置,涉及金额达742万元。同时,购置机械设备的票据全部为供货方自购的普通收据而非税务发票,所购机械设备价值的真实性无法确认,这显然是为虚增资产而伪造的发票。

经实地查看和调查走访当地相关部门和群众了解到,该玻璃厂因经营不善,已在申报前停产多年,工厂的机械设备满目锈斑,已是一堆废铁。按照相关规定,申报前三年未经营的企业已不符合申报条件有关要求。

至此,该玻璃厂弄虚作假、虚构申报材料,重复申报2016年、2018年淘汰落后产能中央奖励资金的问题浮出了水面。巡视组将涉嫌骗取中央财政奖励资金的企业及有关负责审核申报材料的人员失职渎职问题及时移送有关部门处理。同时,对负责给该单位进行专项审计的会计师事务所出具虚假专项审计报告的问题,也建议有关部门进行处理。

案例提示

- (1) 某省审计局的小高参加省委巡视组对某市某县的巡视工作属于审计工作吗?
- (2) 从审计的主体分析,某省审计局的小高从事的审计工作与负责给该单位进行专项审计的会计师事务所从事的审计工作一样吗?为什么?

案例分析

(1) 某省审计局的小高参加省委巡视组对某市某县的巡视工作属于审计工作吗?

某省审计局小高参加的省委巡视组对某市某县的巡视工作不属于审计工作。因为纪委巡视主要是纪律检查委员会围绕党风廉政建设和反腐败斗争为中心进行的巡视监督。而政府审计主要是国家审计机关依法独立行使审计监督权,对国务院各部门和地方人民政府、国家财政金融机构、国有企事业单位,以及其他有国有资产的单位的财政、财务收支及其经济效益进行的审计监督。所以,审计工作是一种体制内监督,而巡视工作属于党内监督。审计机关与纪检监察机关在职能上也存在重大差别。但是,虽然巡视工作不属于审计工作,但与审计工作在工作目标上具有相似性,两者都是查处违纪违法官员的重要力量,是有效惩治腐败的重要工具,是完善国家治理的重要手段,是深化改革的坚实护航者。实践证明,在纪委巡视的日常工作中,政府审计起到了重要作用,主要体现在以下几个方面:

① 审计机关能为纪委巡视工作提供基础性信息。

当前,审计机关全面依法履行审计监督的职责,在纪委巡视、服务惩治、发现线索、促进预防、协作办案等方面起到了积极有效的作用,促进了纪委巡视的深入开展。纪委巡视着力发现领导干部是否存在权钱交易、以权谋私、贪污贿赂、腐化堕落等违纪违法问题,着力发现是否存在形式主义、官僚主义、享乐主义和奢靡之风等违反中央八项规定之精神的问题,着力发现是否存在违反党的政治纪律问题,着力发现是否存在选人用人上的不正之风和腐败问题。而审计机关能及时给巡视组提供被巡视地区和被巡视单位近年来的审计情况,如领导干部履行经济责任审计的情况、财政预算和决算审计的情况、其他财政财务收支审计的情况、重大投资项目审计的情况、其他专项审计或审计调查情况、巡视组需要深入了解的审计事项等。

② 审计人员能在巡视组发挥骨干作用。

近年来,各级纪委机关已开始从本级或下级审计机关抽调人员加入纪委巡视工作,以发挥审计人员梳理群众举报线索、明确举报问题的特长和优势,进而提高巡视成效。审计人员要保持审计公正性、审计权威性与审计独立性,应对可能发生的违法行为进行充分、重点关注;在检查违法行为时,应对被审计单位及人员违法行为性质、实施动机、违法构成、后果等进行评估。根据群众举报及相关部门线索、经济活动异常事项、非财务数据及财务数据中异常变化、媒体或公众报道、反映的其他情况,判断被审计单位及人员是否存在违法行为。

③ 审计成果能为纪委巡视工作提供助推力。

审计成果主要表现为审计机关向被审计单位或者报送的审计决定书、移送处理书、综合报告、专题调研报告和通过媒体对外发布的审计结果公告和反映审计事项的新闻信息等。审计成果是审计工作的核心,是评估审计工作成败优劣的主要依据,如果审计成果被纪委巡视工作充分利用,就实现了管理监督主体的信息共享,就能促使被审计单位高度重视审计结果,从而发挥出审计工作的最大成效。审计机关向巡视组提供审计情况必须遵循谨慎性原则、重要性原则、客观性原则和保密性原则。审计成果的可靠性与科学性是纪检工作顺利进行的重要保障。审计报告中公布的具体数据和暴露出的问题一直备受媒体和网民关注。审计监督承载着公众对反腐败的殷切期望,审计成果在反腐败工作中发挥着巨大作用。

(2) 从审计的主体分析,某省审计局的小高从事的审计工作与负责给该单位进行专项审计的会计师事务所从事的审计工作一样吗?为什么?

从审计的主体分析,小高从事的审计工作与负责给该单位进行专项审计的会计师事务所从事的审计工作是不一样的。前者属于政府审计,而后者属于注册会计师审计。两者的共同点是都具有较强的独立性,相对于被审计单位而言,都是外部审计。但从我国的情况看两者存在以下几点不同。

① 两者的审计目标不同。政府审计是审计机关依法对被审计单位的财政收支或财务收支的真实、合法和效益进行的审计。注册会计师审计是注册会计师依法对被审计单位会计报表的合法性与公允性进行的审计。

② 两者的审计标准不同。政府审计是审计机关依据《审计法》和国家审计准则等进行的审计。注册会计师审计是注册会计师依据《注册会计师法》和执业准则进行的审计。

③ 两者的经费来源不同。政府审计所需经费列入财政预算,由本级人民政府予以保证。注册会计师审计的审计收入来源于审计客户,由会计师事务所与审计客户协商确定。

④ 两者的取证权限不同。政府审计有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查,并取得有关证明材料;有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作,如实向审计机关反映情况,提供有关证明材料。注册会计师在获取证据时在很大程度上要依靠被审计单位及相关单位的配合和协助,对被审计单位及相关单位没有强制力。

⑤ 两者对发现问题的处理方式不同。政府审计机关审定审计报告,对审计事项做出评价,出具审计意见书;对违反国家规定的财政收支、财务收支行为,依法予以处理、处罚。注册会计师对审计过程中发现的需要调整和披露的事项只能提请被审计单位调整和披露,如果被审计单位拒绝调整和披露,注册会计师视其重要性水平出具不同类型的审计报告。

案例小结

政府审计是由政府审计机关代表政府依法对各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况进行的审计。新时代我国政府审计模式的特征体现在以下几个方面。

(1) 始终坚持中国共产党的领导。始终坚持中国共产党的领导,是我国政府审计的基本政治原则。这是由我国社会主义制度的本质决定的。坚持党的领导是中国特色社会主义事业兴旺发达、依法治国、建设社会主义民主法治国家的根本保证。我国政府审计多年的发展实践也证明,坚持和加强党的领导,自觉将审计工作融入党和国家的大局中,维护人民群众的根本利益,是我国政府审计制度的基本要求,也是我国政府审计健康发展的根本。

(2) 管理体制上属于我国行政系统内部监督的重要组成部分。根据宪法规定,人民代表大会制度是我国的根本政治制度和政权组织形式,中央和地方各级审计机关作为行政机关的组成部分都在本级人民代表大会的领导下,是行政系统内部监督的重要组成部分。行政系统内部履行行政监督职责的机构除审计机关外,还包括上级国家行政机关、政府法制机构、监察机关。审计机关与这些行政监督机构在行政行为监督的性质、内容、方式、程序等方面均有不同之处。实践证明,审计机关要与其他行政监督机构通力合作、加强协调配合,才能充分发挥审计的效能。

(3) 功能定位上是保障我国经济社会健康运行的“免疫系统”。我国政府审计的功能定位可以表述为:作为国家政治制度不可缺少的组成部分,审计是民主法治的产物和推动民主

法治的手段,是维护国家经济安全的重要工具,是保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”。在这一功能定位前提下,引申出审计的根本目标是维护人民群众的根本利益,现阶段审计工作的出发点和落脚点就是推进法治、维护民生、推动改革、促进发展。

(4)工作对象和范围是以公有性为特征的政府各部门和下级政府、国家的财政金融机构和企业、事业组织。我国宪法对政府审计监督的对象做出了规定,即政府各部门和下级政府、国家的财政金融机构和国家的企业、事业组织。《审计法》进一步明确指出,政府审计是对这些单位的财政收支或者财务收支的真实、合法和效益进行审计。2010年新的《审计法实施条例》又进一步对审计法中的财政收支和财务收支做出了明确规定。与西方大多数国家审计机关不同的是,我国政府审计的对象涵盖范围十分广泛,不仅包括了财政供养的政府部门、下级政府、国家事业单位,还包括国家的金融机构和企业。这些审计对象所具有的共同特征是公有性。这是由我国的社会主义初级阶段实行的坚持公有制为主体、多种所有制经济共同发展的基本经济制度决定的。

(5)以发现问题、纠正问题和解决问题为己任。我国政府审计采取了查处问题与健全机制并重的思路,既注重发现问题,也注重纠正问题,还注重解决问题。首先,审计机关通过开展大量审计和审计调查项目,查处了大量违法违规和损失浪费问题,发现并向司法、纪检监察机关提供经济犯罪案件线索,同时通过推行审计结果公告,对发现的问题加大力度进行公开披露,收到了很好的“惩处”效果,为反腐倡廉建设做出了贡献。其次,每个审计项目结束后,审计机关都针对审计发现的问题做出审计决定和提出审计建议,督促被审计单位进行整改。审计机关还建立了整改跟踪制度,促使审计发现的问题及时得到纠正和整改落实,收到了很好的“整改”效果。最后,在注重发现和纠正问题的同时,审计机关还加强了对产生的问题进行原因分析和汇总归纳,进而从制度、机制和体制层面提出解决问题的建议,避免风险或者问题的再度发生,收到了很好的“预防”效果,也促进了国家各项制度、机制和体制创新,推动了制度完善和改革深化。

(6)实行上下级既分工负责又联动配合的工作机制。依据《宪法》和《审计法》的规定,国务院设立审计署,在国务院总理的领导下主管全国审计工作,同时作为中央审计机关,直接开展审计工作。地方审计机关实行双重领导体制,在本级人民政府和上一级审计机关的领导下,负责本行政区域内的审计工作,其中审计业务以上级审计机关领导为主。这一审计机关领导体制,决定了我国上下级审计机关各司其职、各负其责,各自对本级人民政府负责,同时下级审计机关要接受上级审计机关的业务领导,有利于形成上下级审计机关既分工负责又联动配合的工作机制。“自上而下”和“自下而上”相互促动、整体推进。审计署的审计工作与各地审计机关的地方审计工作,上下结合、相互促动,共同构成了当前我国政府审计事业的统一整体。地方审计机关双重领导体制,为我国政府审计事业的整体发展提供了前提,使得中央能够直接对地方进行“自上而下”的指导,地方也能够源源不断地为中央提供“自下而上”的创新经验。中国特色政府审计模式正是在这“自上而下”和“自下而上”的共同探索、相互促动下形成的。

我国政府审计模式的上述六个特征的形成与发展有着深厚的政治、经济、历史和文化基础。实践证明,这一模式的构建和发展,基本符合我国现阶段的基本国情,吸收了世界上发达国家的先进审计理念,坚持了科学发展观,对丰富和发展现代政府审计制度做出了贡献。

从审计主体的角度分析，在我国审计监督体系中，除了政府审计，还有注册会计师审计和内部审计。它们既相互联系，又各自独立、各司其职，泾渭分明地在不同的领域实施审计，不存在主导和从属的关系。从发展的观点来看，随着政治的逐步民主化，以监督国家经济活动为主要特征的政府审计将会得到加强；随着企业规模的逐步扩大和内部管理的科学化，内部审计将得到更大的发展；随着经济的逐步市场化，注册会计师审计将在整个审计监督体系中占据日益重要的地位。这三种审计的具体区别如表 1-1 所示。

表 1-1 政府审计、内部审计以及注册会计师审计的对比

种类	审计主体	审计对象	审计目标	监督的性质	方式	独立性	经费或收入来源	遵循的准则
政府审计	政府审计机关	政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况	依法对单位的财政收支或者财务收支的真实、合法和效益进行审计	行政性监督	强制执行	单向	经费列入预算，由本级人民政府予以保证	《审计法》和审计署制定的国家审计准则
内部审计	各单位内设的审计部门	本单位的财务收支及经营管理活动	对组织内部的经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性进行审计	内部监督	自行安排	相对	无偿	审计署制定的内部审计准则
注册会计师审计	注册会计师	所有的营利性或非营利性企业	依法对财务报表的合法性和公允性进行审计	民间监督	受托	双向	审计收入来源于审计客户	《注册会计师法》和审计准则