

| 第一章 |

总 论



学习提要与目标

审计作为一种独立的经济监督形式或活动，有其特定的基本性质与理论体系，并随着社会进步、经济发展逐步完善。本章分析和探讨审计产生与发展的客观基础、审计的概念体系、审计组织、审计对象、审计目标、审计职能及审计在经济监督系统中的地位等审计的基本理论问题。分析审计基本理论有利于更好地指导审计实践活动，完善审计监督体系；便于读者一开始总括了解本书的内容。本章的学习目标是：

- (1) 了解审计产生与发展的客观基础；
- (2) 理解审计目标的构成、审计职能及在经济监督系统中的地位；
- (3) 掌握审计组织与对象的特征，尤其是审计机构的设置要求。



引例

关于审计性质的讨论

某会计学专业班的同学在“审计学”课程学习过程中有一次关于审计性质的讨论。同学 A 认为，审计的基本特点就是会计监督，与会计的关系就是监督与被监督的关系，其目标是向客户出具被审计单位会计资料及其所反映经济活动真实、合法与效益情况的意见或结论；同学 B 认为，审计本质在于其监督的独立性，与会计不只是监督与被监督的关系，还存在制约与被制约的关系，审计的目标是通过执行审计工作对被审计单位财务报表的合法性与公允性发表意见；同学 C 认为，“国家审计免疫系统论”准确描述了国家审计的本质，至于民间审计和内部审计虽与国家审计有所不同，但也具有免疫功能，其基本性质是一致的；同学 D 认为，国家审计、民间审计与内部审计都产生于经济监督的需要，三者审计目标上有相同点也有不同点，至于异同的具体表现，该同学还没有明确概念。

如何评价上述四位同学对审计基本性质所发表的观点？本章内容围绕审计的性质展开叙述。

第一节 审计的性质

认识和研究审计需要首先分析其基本性质。审计的基本性质反映其产生与发展的客观基础，体现审计的核心概念。

一、审计的产生与发展

审计产生与发展的客观基础是审计的一个基本理论问题，同时也是分析和研究审计性质的一个切入点。我们从分析两权分离与经济监督的内涵及其内在关系开始，引出所有权监督和经管权监督的概念，在此基础上，阐述所有权监督构成审计产生与发展客观基础的理论依据，以此作为我们构建本书内容框架系的主线内容之一。

（一）两权分离与经济监督

两权分离以后产生了经济监督的需要，而审计是一种独立的经济监督形式，所以，审计监督与两权分离有着不可分割的密切联系。

1. 两权分离及其内容

（1）两权分离的内涵。两权分离有狭义和广义两种含义，通常所说的两权分离是指企业财产所有权与经管权的分离，这是狭义的理解。广义地说，只要所有者拥有的财产不是自己保存和运用，而是委托他人经管，那么，就产生了财产所有者拥有的所有权与财产经管者拥有的经管权的分离。财产的经管权具有两个方面的含义：一是对所有者的财产在非生产领域（抑或消费性领域）的保存和运用的权利，其运用通常是消费性的；二是对所有者的财产在生产领域（抑或再生产领域）的保存和运用的权利，其运用是生产性的，并要求带来效益。有人称前一种权利为管理权、后一种权利为经营权，为叙述方便，我们把两者统一起来都称为经管权。实际上经管权是相对所有权而言的，如果站在经营者管理企业的角度，经管权本质上就是管理企业一切事务的权利，它表现为一种管理。我们所说的两权分离是从广义而言的。

（2）两权分离的内容。伴随两权分离过程，两权分离的内容也不断扩展和延伸。从整体上看，两权分离包括四个层次。

①终极所有权与投资权抑或资本经管权的分离。这里终极所有权是指国家或自然人对企业财产的所有权，当社会大众都加入出资者行列时，如何寻找投资机会、进行投资运作就成为投资大众迫切需要解决的问题，相应投资专家或投资公司等应运而生，他们执行终极所有者的投资功能。

②终极所有权与通常所说的经管权抑或资产经管权的分离。这里资产经营是指利用出资人投入的资本所形成的资产从事购进、生产、销售，抑或服务的活动。它与资本经营不同，资本经营是站在出资人角度投出资本、监管资本的运用，并对存量资本结构进行调整的活动。

③终极所有权与法人所有权的分离。独资企业和合伙企业都是自然人企业，自然人自身的财产，也就是企业财产，自然人对企业承担无限责任，以自己的行为代表企业的行为；公司制企业的出资人对公司承担有限责任，自然人自身的财产并不就是公司的财产，自然人只是将其部分财产投入公司，其余财产则为自用。加之，两权分离，自然人自身的行为并不是公司行为，这样就产生了自然人与公司行为分离的情况，为此，就必须把公司设定为一个独立的行为主体即法人主体，它能像自然人一样对外行使权利、承担责任。此外，

各出资人投入公司的财产要能真正为经营者所经营,必须使公司实际地拥有这些财产的占有、使用、处置、分配的权利,这当然属于所有权的范畴,只是这种权利归为法人所有(或公司所有),从而形成终极所有权与法人所有权的分离,使得资本经营者和资产经营者不仅拥有了经管权,而且拥有了法人所有权。

④法人所有权与部分资产的经管权的分离。伴随企业规模的扩大,企业纷纷设立分公司、分厂和分店,并委派经理经营管理。结果,企业的部分财产被交托分公司、分厂和分店的经理经管,相应产生了公司法人对其部分财产的所有权与经管权的分离,我们称之为法人所有权与部分资产经管权的分离。

综上所述,两权分离的结果是终极出资人将财产交托给资本经营者(或投资公司),资本经营者又将其交托给资产经营者,资产经营者作为法定代表人再将其交托给作为部分资产经营管理者的分公司、分厂和分店的责任者。这里形成了一个资产的委托受托经营关系链。

2. 所有权监督与经管权监督

在任何经济体系中,为了保证经济的有效和协调运转,防止错弊行为的发生,都必须进行经济监督。经济监督总是凭借一定权力进行的,在所有权与经管权没有分离的场合,由于分工分层进行经济活动,上一层管理者必然对下一层执行者进行监督,我们称这种管理者对执行者的监督为经管权监督;在所有权与经管权分离后,所有者为了维护其权益,必然要对经管者进行监督,我们称这种监督为所有权监督。而经管者管理企业后,仍然需要对企业内部的下层执行者进行监督。总括起来,在两权分离后,经济领域中存在两种基本权利即所有权与经管权,凭借这两种权利就分别形成所有权监督和经管权监督。所有权监督和经管权监督有着不同的产生的客观基础。

所有权监督是以两权分离为前提。如果所有权与经管权合二为一,财产的保存和运用是由所有者自己进行的,因此,所有权监督就没有存在的必要。当社会经济发展到一定水平,两权发生分离,所有者为了对经管者保存和运用财产的状况进行控制,便需要一种相应的监督形式——所有权监督为之服务,这就出现了所有权监督。与此不同,经管权监督是以管理职能和执行职能的分离为基础的。当管理职能与执行职能合二为一时,由于管理活动是从事经济活动者自身的职能,因此当事人对自己是否执行管理要求的监督就没有必要。当管理职能化,管理职能与执行职能分离时,管理者对其所制订的目标是否被执行者(相对高层管理者而言,下层管理者也归属于执行者的范畴)实施,必须实行监督,反映这种经管权的要求,便需要一种相应的监督形式——经管权监督为之服务,这就出现了经管权监督。

(二) 审计与所有权监督

关于审计产生与发展的客观基础,20世纪80年代流行着监督会计的需要或经济监督的需要的观点。后来,很多学者从委托受托责任关系的角度进行论证,认为审计产生于维系或解除委托受托责任关系的需要。我们认为两权分离后便形成了委托受托责任关系,出现了所有权监督和经管权监督,在维系或解除委托受托责任关系时,审计更多地是从维护

所有者利益的角度出发,或者直接说,审计产生和发展于所有权监督的需要。这种观点是有着理论和历史依据的。

1. 审计监督具有所有权监督的特征

审计监督具有所有权监督的特征,而与经管权监督的特征不一致,表现在以下几方面。

(1) 经管权监督是整个管理控制的有机环节。离开了管理活动,经管权监督就不复存在,而没有经管权监督,管理活动就难以彻底进行,决策目标难以最终贯彻。与此不同,审计监督是一种独立的经济监督活动,它存在的基本条件就是不能参与任何经营管理活动,这就决定了审计监督不可能是经管权监督,而只能属于所有权监督的范畴。

(2) 经管权监督形成于管理职能与执行职能的分离。这种分离包括两种意义:一是在分层管理的条件下,高层管理者制定管理决策与下一层执行管理决策的职能相分离;二是管理职能与生产经营的分离。这种分离使得上一层管理机构(人)必须监督下一层管理机构(人),基层管理机构(人)要监督生产经营的执行机构(人),从而形成一个经管权监督链。这里监督者也成为被监督者(下层管理机构或人相对上层管理机构或人)。但是,作为所有权监督的审计没有分层进行的特征。

(3) 经管权监督是一种从上至下的监督。在管理阶层体系的最高层——企事业单位是经营者(厂长、经理等)、政府职能部门是最高负责人,经管权监督不能涉及。但是,由于审计产生于两权分离所引起的经济监督需要,它接受财产所有者的委托,正是要对经营者或最高负责人进行监督。这种审计监督被称为高层次监督,这是经管权监督所不能具有的。

(4) 经管权监督是直接服务于管理者自身的。审计监督从来都不是为自身服务,它服务于委托(委派)者——财产所有人。当然,不可否认,在审计发展的历史进程中,审计结论不仅为财产所有者——委派(委托)审计方所使用,而且广泛地被银行、税务等职能管理部门所使用,这并不否认审计的目的是为作为委派(委托)审计方的财产所有者提供审计结论。

2. 审计的产生与发展建立在所有权监督的基础上

(1) 国家审计的产生过程及其基础。我国国家审计与西方国家审计经历了不同的发展历程。我国国家审计大体可分为六个阶段:西周初期初步形成阶段;秦汉时期最终确立阶段;隋唐至宋日臻健全阶段;元明清停滞不前阶段;中华民国不断演进阶段;中华人民共和国振兴阶段。

我国国家审计的起源基于西周的宰夫。《周礼》云:“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。而考其治,治以不时举者,以告而诛之。”这时,宰夫是独立于财计部门之外的职官,标志着我国国家审计的产生。秦汉时期是我国审计的确立阶段。秦朝,中央设“三公”“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一,执掌弹劾、纠察之权,专司监察全国民政、财政以及财物审计事项。汉承秦制,仍由御史大夫领掌监督审计大权。隋唐至宋,审计日臻健全。隋开创一代新制,设立比部,隶属都官或刑部,掌管国家财计监督,行使审计职权。唐改设三省六部,比部隶属六部之一的刑部。宋

代审计，一度并无发展。元丰改制后，恢复唐财计官制，审计之权又由刑部之下的比部执掌。此外，还专门设置审计司，隶属太府寺。北宋时曾将该机构改称“审计院”。由此，我国审计正式成为一个专用名词。元朝取消比部，独立的审计机构被取消。明初设比部，不久也取消。清承明制，设都察院，职掌是“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹”。中华民国成立后，1912年在国务院下设审计处，1914年北洋政府改为审计院。国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论，设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部。

中华人民共和国成立后，强调学习苏联，审计监督一度中断，其职能由财政、税务、银行等业务监督部门代行。党的十一届三中全会以后，我国实行改革开放政策，建立审计制度，实行审计监督，就具备了必要性和重要性，并于1983年9月成立国家审计的最高机关——审计署，在县以上各级人民政府设置各级审计机关，其主要职责是对国家各级行政机关的财政收支、国有企事业单位的财务收支的合法性、真实性、合理性和效益性进行监督评价。

西方国家，随着生产力的发展和经济关系的变革，国家审计也经历了一个漫长的发展过程，它早于民间审计和内部审计而产生。据考证，在古罗马、古埃及和古希腊时代，就有了官厅审计机构。审计人员通过听证方式，对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查与考核，成为具有审计性质的经济监督活动。在历代封建王朝中，也设有审计机构和人员，对国家的财政收支进行监督。

综观中西方国家审计的产生过程，我们可以得出以下结论。

①早期国家审计的产生，是由于作为国家象征的皇帝或国王，将自己的财产或国家财产交由专人或专门的部门管理和运用。皇帝或国王对财产的所有权与对财产的实际占有、使用、分配、处置权相分离，皇帝或国王便委派专门的监督机构或人员对保存和运用其财产的专人或专门部门进行监督，国家审计也随之产生。

②在进入现代意义的国家后，国家经由预算收入等渠道取得财产，并通过预算支出交由政府各部门管理和运用。使得国家对预算收入等渠道所形成的财产所有权与这些财产被政府各部门实际占有、使用、分配、处置权相分离，国家便委派专门的监督机构或人员对保存和运用其财产的部门进行监督，国家审计得到进一步强化。

③国家作为企业的财产所有者拥有所有权，而国有企业的经营者则拥有财产的经营权。这种形成于国家与企业之间的两权分离，也需要国家委派专门的监督机构或人员对经营者保存和运用财产的状况进行监督。这就使国家审计的监督职能得到了进一步扩展。

④国家审计一旦产生，就以专门的机构或人员而存在，并采取了直接隶属国家机构的形式，受国家之委派行使监督权。

(2) 民间审计的产生过程及其基础。由职业会计师进行的民间审计，是伴随着资本主义商品经济的兴起而蓬勃发展的。15世纪至16世纪，地中海沿岸的商业城市已经初具规模，沿岸国家的商品贸易得到发展，由此，私人财产所有权与经营权发生分离，对受托经营贸易的经营管理者进行监督成为必要。于是私人所有者便聘请具有良好会计知识、技能，专门承担独立检查、监督使命的专业人员，对受托经营管理者进行监督。这就是处于萌芽状态的民间审计。

现代意义的民间审计是伴随 18 世纪初期至 19 世纪中叶产业革命的完成而开始的。在英国, 产业革命使资本主义生产力得到了迅猛发展, 企业的所有权与经管权进一步分离, 企业所有者开始雇用职业经理人员管理日常经营活动, 自身逐渐脱离生产经营过程。为此, 企业所有者要借助外部的专业人员来检查和监督他们所雇用的经理人员, 防止可能出现的错弊行为。相应, 在英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师, 他们接受所有者的委托审查企业会计账目, 防止错弊发生, 其审查结果也只向业主报告。1844 年英国政府为了保护广大股票持有者的利益颁布了《公司法》, 规定股份公司必须设监察人, 负责审查公司账目。因监察人一般由股东担任, 大多并不熟悉会计业务和审查的专门方法, 不能做到有效监督。1845 年, 英国修订了《公司法》, 规定股份公司可以聘请执业会计师协助此业务。1853 年, 在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”, 这是世界上第一个职业会计师的专业团体, 它得到了英国政府的特许执照。该协会的成立, 标志着独立审计职业的诞生。

20 世纪初, 美国的短期信用发达, 为了证明企业偿债能力保护债权人利益, 主要进行资产负债表审计, 即信用审计。20 世纪 20 年代以后, 随着资本市场的发育成熟, 证券交易的业务量和发展迅速。为了满足现实投资人和潜在投资人以至社会各方面的要求, 资产负债表审计已无法满足需要, 美国开始了会计报表审计。20 世纪中叶至今, 民间审计进入现代审计阶段, 民间审计机构在发展中开始呈现集中化的趋势。

我国民间审计起步较晚, 1918 年北洋政府农商部颁布了我国第一部民间审计法规《会计师暂行章程》。谢霖被获准成为我国的第一名注册会计师, 他创办的正则会计师事务所是我国的第一家民间审计机构。我国民间审计的产生与发展是适应民族资本主义工商业的发展之所需的。1929 年《公司法》的颁布以及后来有关税法和《破产法》的施行, 对民间审计的发展起到了推动作用。

20 世纪 80 年代初, 随着经济体制改革的推行, 多种经济成分并存的局面产生, 外资也纷纷进入, 如何维护非国有经济的投资人利益就成为一个现实问题。1980 年底, 财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》。此后, 各地会计师事务所陆续恢复或建立。1988 年, 国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》, 这是中华人民共和国第一部有关注册会计师的法规。次年, 中国注册会计师协会正式成立。1993 年 10 月, 《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》) 颁布并于 1994 年起实施。1995 年后, 颁布实施了若干批中国注册会计师独立审计准则, 2006 年在独立审计准则的基础上, 重新颁布了中国注册会计师执业准则, 2010 年及之后对其又进行了若干修订。

纵观中西方民间审计的产生过程, 我们可以得出以下结论。

①民间审计是适应私人对企业财产的所有权与企业经管权的分离而产生的。这种分离使得私人财产所有者不再直接参与企业经营管理活动, 而是委托经营者对其财产进行保存和运用, 为了监督经营者保存和运用财产的状况, 私人财产所有者便委托专门的监督机构和人员对经营者实施监督。于是, 民间审计产生了。可见, 民间审计产生于私人财产所有权与私人财产经管权的分离, 是凭借私人所有权进行监督的形式。

②民间审计的重要性伴随着私人财产所有权与私人财产经管权的分离程度而不断提

高。从两权分离的程度而论，企业经历了早期合伙企业的分离、有限责任公司的分离、股份公司的分离，以至当今上市公司的分离，其两权分离程度越来越高，民间审计所代表的委托人数量也不断增加，相应民间审计的重要性不断加强。

③民间审计受托于私人所有者。由于私人所有者都具有各自的财产利益，这意味着民间审计不像国家审计只能代表国家一个所有者的利益，而是能代表各种不同所有者的利益。

④尽管早期也出现过由所有者直接监督经营者的情况，但很快这种监督就为专门或职业的会计师进行。之所以这样，根本原因在于：审计是一种专业化的职业，企业的所有者大多缺乏这种专业训练和技能；同时，一个企业特别是上市公司有众多的所有者，他们不可能都亲自进行审计，而是委托一个处在第三者立场、能代表他们共同利益的职业机构和人员进行审计。

(3) 内部审计的产生过程及其基础。内部审计的历史非常悠久，可以追溯到奴隶社会。奴隶主拥有大量田产，往往将自己的私有财产委托给精明的代理人去管理和经营，奴隶主往往不定期地委派自己的亲信去审查代理人履行职责状况。这是内部审计的萌芽。进入中世纪以后，内部审计有了进一步发展，主要是寺院审计、城市审计、行会审计、银行审计、庄园审计等形式。第二次世界大战后，资本主义经济得到空前的发展，股份公司纷纷出现，企业规模不断扩大，市场环境日趋变化。一方面，股份公司的出现，要求强化其内部治理结构，以保护股东权益。为此，在企业内部要求建立监事会，加强对董事会或经营者的监督；另一方面，企业规模的扩大、市场环境的多变和竞争的加剧，要求企业内部实行分层管理，以适应多变的环境。由此，企业内部分公司、分厂和分店纷纷设立。伴随这种分权型管理，企业最高管理当局必然要求加强内部控制，既确保各分公司、分厂和分店所使用的企业财产安全完整，又确保其工作协同统一进行和具有效率。这样，在企业董事会下或最高管理当局下就设立了审计机构。

我国的监事审计的形成与股份公司的出现紧密联系在一起。20世纪80年代中期以后，一些根据国际惯例组建而成的股份公司开始实行监事审计制度，但很不健全。1993年12月我国颁布的《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)为监事审计制度的实行提供了法律依据。

我国单位内部隶属于最高行政管理当局的内部审计，是为适应单位加强内部监督和控制，提高管理水平，在政府的直接支持和推动下建立起来的。1983年，我国国家审计恢复后，内部审计也迅速得到发展，审计署颁布实施了有关内部审计工作的规定等。尽管我国内部审计的发展归因于政府的推动和国家审计的指导，但从本质上看，我国内部审计的产生也并非只有外部推动一个因素，许多企业内部审计机构的建立也是基于分层分权管理后，加强内部控制的客观需要。

纵观中西方内部审计的产生过程，我们可以得出以下结论。

①监事审计和早期的内部审计一样，都是两权分离的产物。它代表股东或股东大会行使对企业的经营者的监督权，监事审计是一种凭借私人所有者集团或不同所有制的所有者集团的所有权进行的监督。它与民间审计的区别是，民间审计可以不确定地代表众多私人所有者及其集团或者不同所有制的所有者及其集团进行监督，而监事审计只能唯一地代表某一企业的所有者集团进行监督。

②在我国隶属最高管理当局的内部审计分为单位内部审计和部门内部审计。单位内部审计是隶属企事业单位内部最高管理当局的审计。这种审计因其直接隶属企事业单位的最高管理当局，而不是直接代表股东或财产所有者行使监督权，这就从形式上易于把它当作一种经管权监督。但是，至少我们可以首先明确这种审计不属于经管权监督，这因为经管权监督是与管理活动密切联系在一起的，或者更直接地说经管权监督是为管理活动服务的，没有管理活动就没有经管权监督。这样，问题就归结为这种审计是否是所有权监督。审计监督属于所有权监督，当然这种审计也不例外。按照马克思关于所有权的基本理论，所有权包括对财产的占有、使用、支配、处置和分配权。在两权分离后，经营者不仅获得了经管权，而且也获得了使经管权得以发挥作用的对财产的使用、支配、处置和部分分配权，这种权利通常称为经济意义上的所有权，也称法人所有权。而财产的实际所有人，只是握有对财产的终极所有权以及凭借财产参与利益分配的权利，这种权利是以法律契约的形式规定的，通常称之法律意义上的所有权，也称终极所有权。结果，经营者握有法人所有权和经管权。在企业内部执行分层管理的条件下，经营者的部分经管权必须被下放，因而，在企事业单位内部就出现了经营者的法人所有权与其相应的部分经管权相分离的现象，经营者为了使其拥有、使用、支配、处置和分配权的财产，在交托下层管理者运用后不致遭受损失，提高运用效率，就必然需要在内部委派专门的人员或机构对下属各分权层次或人员进行监督，这样，隶属最高管理当局的企事业单位内部审计就得以产生。由于企事业单位内部审计只是服务于各企事业单位的最高管理当局，因而，它采取了直接隶属最高管理当局的形式，并受其委派进行审计监督。

部门内部审计实际上也有两种形式：一是国家各行政部门所设立的内部审计；二是集团公司、母公司或投资公司所设立的内部审计。前一种部门内部审计实质是国家审计的延伸，它代表国家所有者，凭借国家所有权对所属使用国有财产的部门、单位进行监督。从这个意义讲，这种部门内部审计机构实质是国家审计机关的一个组成部分。所以，在我国也把各个部门的内部审计机构称为国家审计机关驻某部门审计机构，显然属于派驻的性质。后一种部门内部审计实质是设立于具有投资功能或者更确切地说具有资本经营功能的企业内部，由于这种企业是代表终极所有者行使投出资本、监管资本运用和调整存量资本的功能。所以，对终极所有权而言，它行使的是资本经管权，而对接受其投资企业而言，它行使的又是所有权，这种所有权是终极所有权的一种延伸，它意味着由集团公司、母公司或投资公司代表终极所有者行使所有权。可见，终极所有权与资产经管权的分离，在存在集团公司、母公司或投资公司的场合，是通过这些资本经营主体与资产经营主体的权力分离得以体现的。所以，集团公司、母公司或投资公司等资本经营主体所设立的内部审计，实质上是产生于某一所有者集团的终极所有权与资产经营权相分离的需要，它是凭借所有权进行的监督，我们可以称为亚终极所有权监督，是附属于终极所有权监督的。

二、审计概念

在明确了审计的基本性质以后，我们有必要从审计概念结构形式入手，分析审计的含义，并对主要类型的审计的概念予以说明。

（一）审计概念结构形式

审计可以按不同的标志进行分类，而形成审计的概念体系。通常，我们称为审计的分类。实质上审计的分类就是确定不同审计类型的基本特征的过程。审计的概念体系可用图 1-1 表示。

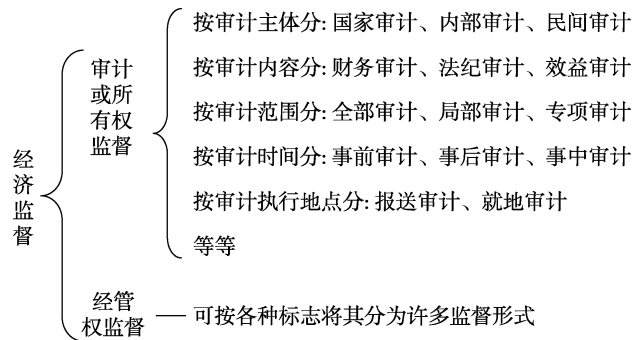


图 1-1 审计的概念体系

从图 1-1 可以看出，在审计这一基本概念的基础上，可以根据不同的标志，把审计分成许多类型而形成许多子概念集。这个分类过程随着审计实践的不断发展和发展。同时，我们还看到，从经济监督概念出发，演绎出审计和经管权监督的概念，从审计的概念出发，又演绎出许多子概念。不难得出结论，审计概念体系是一个以审计为基础概念的概念演绎体系，它反映了人们对审计本质的认识不断深入和渐进的过程。

根据形式逻辑的原理，给任何一个审计概念下定义，其结构形式都是：被定义的审计概念 = 属差 + 最邻近的种概念。属差实质是同一种类的审计概念中各子概念的不同点、差异、特征或内涵，它旨在揭示各子概念不同于其他子概念的本质特点。最邻近的种概念是揭示某一类事物共同特征、本质、内涵的概念。种概念之下通常有若干平行的子概念归属其下。在上述的审计概念体系中，经济监督是审计和经管权监督两个子概念（也称属概念）的种概念。无论是审计还是经管权监督都是经济监督的形式，具有经济监督的一般特征，但两者又存在根本的不同，以致区分为两种不同的经济监督形式。审计概念又是按各种标志分类后所形成的子概念集的种概念，这些子概念集中的任何一种审计形式都只是审计监督的形式之一，具有审计监督的一般特征。但它们之间又存在根本的不同，以致区分为各种不同的审计监督形式。

一个概念属差的描述，就是要揭示其特征。就审计来说，因审计是一种经济监督活动，凡活动必然涉及活动的主体、客体、目的、主体对客体的作用方式等要素。因而，描述各种审计形式的属差就可以从这些要素中寻找其本质特征。

（二）审计内涵

根据前述概念的定义方式，我们给出审计的定义。

1. 审计概念的相邻种概念

审计是所有权监督与经管权监督共同构成经济监督体系。所以, 审计相邻种概念就是经济监督, 即审计是经济监督的形式之一, 是一种经济监督活动, 这就从本质上规定审计监督的是经济活动, 而不是其他非经济活动, 如行政活动、党务活动、民间活动、刑事行为等。离开经济活动, 审计就失去了存在的意义。

2. 审计概念的属差

审计属于所有权监督, 它与经管权监督存在本质的差别, 是一种特殊的经济监督形式。根据前述所有权监督与经管权监督的差别, 我们简要地对审计的属差特征说明如下。

(1) 审计组织的特征。审计组织具有独立性, 它有两方面的含义: 一是它有独立的机构和人员, 而非所有者自身监督。二是在组织上、经济上、工作过程中(或精神上)保持独立。经管权监督中, 上下层次之间通常有连带经济责任。

(2) 审计对象的特征。审计对象包括审计谁、审计什么内容。 审计谁是指经营管理者, 而经营管理者总是处于一定部门和单位的, 审计谁又可以是部门和单位; 审计什么内容是指财产的保存和运用状况, 部门和单位财产的保存与运用状况在价值上表现为财政财务收支活动(或是价值保全与运动), 在借助会计资料对这些活动进行反映后, 就进一步表现为会计资料及其所反映的财政财务活动。与此不同, 经管权监督根本上是监督下属层次执行决策的情况或决策目标的履行情况。

在对会计资料及其反映的经济活动进行审计时, 着重审查评价其真实性、合法性和效益性, 而经管权监督着重查明下属层次的行为与决策目标的一致性。

(3) 审计组织对审计对象作用方式的特征。它涉及两个方面: 一是审计组织对审计对象能产生什么功能作用, 表现为审计的职能; 二是审计组织对审计对象发生功能作用的实现方式是什么, 表现为审计的方法。正如我们前已述及的, 审计的职能是监督, 具体有监察、鉴证和评价。与此不同, 经管权监督的职能主要是控制或督促, 以使执行者按决策目标行事; 审计的基本方法是会计检查和财产清查, 而经管权监督的方法并不固定, 因监督内容而定, 主要是比较法。

(4) 审计目的的特征。审计的目的与审计的客体有着内在联系, 审计的内容是财产的保存和运用状况, 相应审计的目的就是保护财产安全, 提高财产的运用效率和效益。财产的运用效率和效益也可以说是经济效益。两者综合起来, 就是实现所有者资本保值和增值的目标。经管权监督的目的是保证决策目标的全面和有效执行。

综上所述, 审计的定义是: 审计是由独立的机构和人员, 运用会计检查、财产清查等特定方法, 对有关部门和单位的会计资料及其所反映的财政财务活动的真实性、合法性和效益性进行监察、鉴证和评价, 以保护其财产安全、提高其经济效益的一种经济监督活动(或形式)。

(三) 审计的主要分类

在审计的概念体系中, 我们提出了对审计的多种分类方法, 但其中按主体和内容分类

是最基本的分类，由此而形成的审计概念也是最基本和常用的概念。以下，我们对这两种分类方式下的审计概念进行简单说明。

1. 按主体划分

按主体，审计可分为国家审计、民间审计和内部审计。

(1) 国家审计。国家审计是指由独立的国家审计机关和人员对国家各级各类行政部门、国有企事业单位以及其他拥有国有资产的单位的会计资料及其所反映的财政财务收支活动的真实性、合法性和效益性进行监察或审查、查处的一种审计形式。可以看出国家审计的特征主要是在审计主体、审计内容和被审计单位上，体现了国家所有权的特征。

(2) 民间审计。民间审计也称注册会计师审计、社会审计，是指由独立的注册会计师，通过接受委托，对被审单位的会计资料及其所反映的经济活动的真实性、合法性和效益性进行查证、鉴证和评价的一种审计形式。由于民间审计可以接受不同所有者委托的特征，不仅民间审计主体采取法人的形式，而且其审计活动也是通过委托受托进行的，其被审主体依委托审计的主体的所有权性质不同而各异。此外，民间审计的地位也决定了其主要职能是鉴证，而要鉴证必须先查证，在鉴证的基础上也必然要延伸至评价。

(3) 内部审计。内部审计是指由特定组织或部门和单位内部独立的审计机构与人员，对特定财产经管者或本部门、本单位及其下属单位的会计资料及其所反映的经济活动（或财政财务收支活动）的真实性、合法性和效益性进行审查、评价的一种审计形式。由于内部审计只是代表某一特定的所有者或集团，所以内部审计机构或人员就都直接设立于特定组织或部门、单位内部，其审计的对象也只限于特定财产经管者本部门和本单位内部的会计资料及其所反映的经济活动。

2. 按内容划分

按内容，审计可分为财务审计、法纪审计和效益审计。

(1) 财务审计。财务审计是指由独立的审计机构和人员对部门与单位的会计资料及其所反映的经济活动的真实性、正确性进行鉴证的一种审计形式。由于财务审计侧重于真实性、正确性审计，因而主要通过鉴证职能来完成。在西方，这种审计主要是由民间审计进行。

(2) 法纪审计。法纪审计是指由独立的审计机构和人员对部门与单位的会计资料及其所反映的经济活动的合法性进行监察（或审查、查处）的一种审计形式。由于法纪审计侧重于合法性审计，因而主要通过监察职能来完成。这种审计主要体现在国家审计之中。

(3) 效益审计。效益审计全称为经济效益审计，也称绩效审计，是指由独立的审计机构和人员对部门与单位的会计资料及其所反映的经济活动的效益性进行评价的一种审计形式。由于效益审计侧重于效益性审计，因而主要通过评价职能来完成。这种审计主要体现在内部审计之中。

值得说明的是，我们所讨论的“审计”是一个约定俗成的概念，所界定的内涵是广义的，与注册会计师所执行的审计业务中“审计”概念是不同的。《中国注册会计师执业准则》规定，注册会计师业务包括鉴证业务和相关服务，而鉴证业务又包括审计业务、审阅业务和其他鉴证业务。

第二节 审计组织

审计组织是审计活动的主要执行者。一般情况下，我们把审计组织分为审计机构和审计人员两部分。审计机构和审计人员是互为一体的，但也有其区别。审计机构是开展审计工作、行使审计职权的特定机构，开展审计工作、行使审计职权的人员则是审计人员，审计人员应隶属审计机构，未设审计机构的部门或单位，审计人员应是独立的专职人员。

一、审计机构

审计机构包括国家审计机关、内部审计机构和民间审计组织，民间审计组织也称社会审计组织或独立审计组织。关于审计机构，需要明确设立依据，不同形式、不同区域的审计机构的具体设立情况，以及审计组织体系的形成机理。

（一）审计机构设立的依据

一般来讲，设立审计机构是发挥审计职能作用的前提条件，而设立审计机构必须遵循一定的依据。

1. 所有权监督理论是审计组织设立的理论依据

所有权监督理论作为审计产生和发展的客观基础，自然也是审计组织设立的理论依据。根据所有权监督理论，审计代表财产所有者进行经济监督，在监督的内容、方式及目标上，都应考虑财产所有者的需要或要求，这样，在设立审计机构时，就应以满足财产所有者的这种需要或要求为出发点，并以此作为审计机构设立的依据。

首先，设立审计机构应在其隶属关系上考虑所有权关系的要求。财产的所有权与经管权分离是审计产生的基础，不同的所有权应由不同的审计形式来代表。就内部审计而言，监事审计机构直接代表具体企业的股东集团（出资者所有权）的利益，直接隶属股东大会；企业内部审计机构直接代表法人所有权进行经济监督，直接隶属企业的法人代表。部门内部审计，有的代表出资者所有权进行经济监督，有的代表法人所有权进行经济监督，所以，隶属关系视所有权关系而定。

其次，设立审计机构应在其作用的侧重方面考虑财产所有者的要求。审计作为一种独立的经济监督形式，可以在财务审计、法纪审计和经济效益审计等方面发挥其具体作用。设立的审计机构，发挥的作用是侧重于财务审计，还是侧重于法纪审计，抑或侧重于经济效益审计，应考虑财产所有者的要求。

在审计界，有人认为，审计机构设立的理论依据是独立性和权威性。实际上，独立性和权威性是审计机构按所有权监督理论设立后所表现出的一种必然结果，而不是前提条件或理论依据。独立性是指审计机构和人员依照法定程序对被审计单位实施审计监督，不受其他单位和个人的干涉或阻挠，机构独立是其具体表现之一。权威性是指审计在独立性的基础上所表现出的监督活动的高层次性和审计结论与决定在一定程度上的可信赖性。审计代表财产所有者进行经济监督，在两权分离的前提下，就使得审计在经济上完全脱离于被

审计单位，不从事任何的经济业务，在机构上与被审计单位没有隶属关系，它只隶属财产的所有者。正是由于审计这种相对于财产经管者的超脱性，决定其必然具有独立性。所有权与经管权相比较，所有权为经管权提供物质要素，并对其经营管理活动进行约束，所有者可以对企业所获利润进行分配。所有权是一种终极权利，它高于经管权，由此决定了审计所代表的所有权监督具有天然的权威性。正由于审计机构的设置必然具有独立性和权威性，所以，实际设置审计机构时不能违反这一规律。

2. 有关法律法规的规定构成审计机构设立的法制依据

设立审计机构应符合所有权监督理论，在此基础上，还应具体遵循国家的有关法律法规的规定。应该说，制定有关审计方面的法律法规也应依据所有权监督理论，这样看，设立审计机构似乎只要遵循了所有权监督理论就够了，但是，所有权监督理论作为设立审计组织的理论依据只是一种宏观要求，不能给予具体指导；而且，制定审计方面的法律法规除了遵循所有权监督理论以外，还考虑和兼顾了其他诸多情况与因素，如一个国家的社会经济背景和当时的审计环境等。所以，设立审计机构遵循法制依据与遵循所有权监督理论依据并无重叠，更不矛盾。

就我国而言，遵循法制依据设立审计机构体现在很多方面：按照《中华人民共和国宪法》及《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》）的规定，国务院设立审计署，县级以上人民政府设立了审计局或审计厅，确立了国家审计在隶属关系上的行政模式。

根据《审计法》制定的《审计署关于内部审计工作的规定》规定：国家机关、事业单位、社会团体等单位的内部审计机构或者履行内部审计职责的内设机构，应当在本单位党组织、主要负责人的直接领导下开展内部审计工作，向其负责并报告工作。国有企业内部审计机构或者履行内部审计职责的内设机构应当在企业党组织、董事会（或者主要负责人）直接领导下开展内部审计工作，向其负责并报告工作。国有企业应当按照有关规定建立总审计师制度。总审计师协助党组织、董事会（或者主要负责人）管理内部审计工作。

按照《公司法》及其他有关法规的规定，公司制企业设立企业内部审计或监事审计机构，隶属出资所有权或法人所有权；按照《注册会计师法》的规定，注册会计师可以经国务院财政部门或省级人民政府的财政部门批准合伙设立会计师事务所，作为民间审计组织开展注册会计师业务。

（二）国家审计机关的设立

国家审计机关是国家的财政经济综合监督部门，它代表国家在其授权范围内行使审计职权，履行审计义务。由于世界各国的政治制度和经济制度存在诸多差别。所以，国家审计机关的设置方式及在审计监督体系中的地位也存在不同。

1. 国家审计机关的设置模式和内部关系

在世界范围内，有四种国家审计机关的设置模式，并形成了相应的内部关系。

（1）立法式。这种模式的基本特征是国家审计机关隶属立法机构，在立法机构的领导下开展工作，并向立法机构报告工作。在世界上，有相当多的国家都采用这种模式，但最早采用的是英国。1861年，英国议会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。1866年，英国议会通过了《国库和审计部法案》，并依此法案在次年成立了国库审计部。这标志着世界上第一个立法式审计制度的诞生。美国是立法、司法和行政三权分立的国家。这三方面的权力分别由国会、法院和政府来行使。审计总署受国会领导并向其报告工作、反映情况，独立于行政之外。美国的这种体制的形成受英国的影响，使“立法模式”进一步完善，它与英国一起被称为“立法模式”的代表，因此，有人把这一模式叫作“英美模式”。在这种模式下，国家审计的中央组织和地方组织没有领导与被领导的关系，它们之间是相对独立的。

(2) 司法式。这种模式的基本特征是国家审计机关建立在司法系统中，具有司法权。首先采用这种模式的是法国。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，但拥有司法审计权。这种体制的总体目标是把国家审计管理法制化以此来强化国家审计管理的职能。欧洲、南美洲和非洲一些原为法国殖民地的国家，如希腊、塞内加尔、阿尔及利亚等，由于受法国的影响，先后按司法模式建立起国家审计制度。除上述国家外，另一个较有影响的选择司法模式的国家是德国。在世界审计史上，法、德两国的国家审计合称“大陆派”。这种模式下的中央审计组织和地方审计组织是没有领导与被领导关系的。

(3) 独立式。这种模式的基本特征是国家审计机关既不隶属立法机关，也不隶属行政系统和司法系统，具有超然独立性。日本采用这种模式。1889年5月，日本根据本国宪法制定了《会计检查院法》。该法规定，会计检查院直属天皇。第二次世界大战以后的1947年，日本修订了《会计检查院法》，这意味着独立模式的国家审计制度最终形成。修订的《会计检查院法》规定，会计检查院不再隶属天皇并独立于国会、内阁和司法部门。独立模式下中央审计组织和地方审计组织没有领导与被领导的关系。

(4) 行政式。这种模式的基本特征是国家审计机关隶属于政府行政系统，是国家行政机构的组成部分，对政府及所属各部门、各单位实施审计监督。这种模式的国家审计，其独立性和权威性要差于立法模式的国家审计。世界上一些社会主义国家大都采用这种模式。这些国家采用非“三权分立”的政治体制，行政模式是与其相适应的。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，其国家审计也设在行政系列中，具有行政模式的某些特征，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。我国国家审计也采用了行政模式。在这种模式下，国家审计的中央组织和地方组织在业务上具有指导与被指导关系。

综合而言，上述四种模式中的前三种属于独立型的国家审计机关，后一种属于半独立型的国家审计机关。独立型的国家审计机关较为符合审计的三者关系，即委托者、审计者和被审计者的三者关系。在这些模式下，审计的所有权监督理论可以得到最为直接的体现，即国家审计机构接受公有财产所有者代表的委托，或直接代表财产所有者对公有财产的管理者和使用者进行审计监督，其结果是审计监督的独立性和权威性都较强，尤其是独立模式，其独立性和权威性最强。行政模式之所以叫作半独立型，因为在这种模式下，委托者

和被审计者有时是合二为一的,审计的三者关系不尽明确,其独立性和权威性不如独立型。尽管这样,国家审计机关的审计行为也是代表财产所有者并以其需要为出发点的,只不过它或多或少地还受到财产经营者的制约。应该说,某些国家之所以采用行政模式,是与其当时政治和经济体制及其他诸多客观情况相吻合的;如果舍此而求彼,反而适得其反。所以,无论是独立型还是半独立型的国家审计机关,其设置都体现了所有权监督的需要。

2. 我国国家审计机关的设置

中华人民共和国成立后至 1983 年,我国没有设立专门的审计机构。机关、企业、事业单位的经济活动,由财政、银行、税务部门和上级主管部门等按照各自的管理范围进行管理与监督,这种管理部门的监督具有分散性,不具有经常性、综合性、超然独立性,故有很大的局限性。党的十一届三中全会以来,我国经济建设逐步走上了健康发展的轨道。在社会经济生活中,不仅需要众多的管理系统,还必须建立一个独立的、间接的、综合的审计监督系统。这对于加强财政、财务收支的经济监督,保护社会主义财产的安全与完整,维护党和国家制定的财经纪律,促进经济体制改革,提高经济效益,促进社会主义经济的发展具有重大的作用。

1982 年 12 月公布的《中华人民共和国宪法》明确规定了国家设立审计机关,根据这一规定,六届人大一次会议作出了国务院成立中华人民共和国审计署的决定。1983 年 9 月,中华人民共和国审计署在北京正式成立。在此之后,地方县级以上各级审计机关也相继建立。这样,在我国,从中央到地方,逐步形成了一个自上而下的独立的、有权威的国家审计组织系统。

审计署隶属国务院,是国务院的组成机构,是国家的最高审计机关,它向国务院负责并报告工作。审计署根据工作需要,可以设置若干司(局)职能机构,具体分管某一方面的审计事务。县级以上地方各级人民政府设置审计局(厅)。地方各级审计机关根据工作需要,设置若干职能机构(处、科、室、股),分管审计事宜。地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主。另外,审计署和地方各级审计机关根据工作需要,可以在其审计管辖范围内派出审计特派员。

3. 我国国家审计机关的职责和权限

为了使国家审计机关有目的地进行审计监督,充分发挥审计监督作用,必须明确规定审计机关的职责和权限。根据现行《审计法》规定,审计机关职责包括以下几方面。

(1) 审计机关对本级政府各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况,进行审计监督。

(2) 对国有金融机构的资产、负债、损益,进行审计监督。

(3) 对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支,进行审计监督。

(4) 对国有企业的资产、负债、对政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况与决算,进行审计监督。

(5) 对政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支,进行审计监督。

(6) 对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支, 进行审计监督。

(7) 对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人, 在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况, 进行审计监督。

(8) 指导和监督属于审计机关审计监督对象单位的内部审计工作。

审计机关权限包括以下几方面。

(1) 审计机关有权要求被审计单位按照审计机关的规定提供预算或者财务收支计划、预算执行情况、决算、财务会计报告, 运用电子计算机储存、处理的财政收支、财务收支电子数据和必要的电子计算机技术文档, 在金融机构开立账户的情况, 社会审计机构出具的审计报告, 以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料, 被审计单位不得拒绝、拖延、谎报; 审计机关进行审计时, 有权检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和运用电子计算机管理财政收支、财务收支电子数据的系统, 以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产。

(2) 审计机关进行审计时, 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。

(3) 审计机关经县级以上人民政府审计机关负责人批准, 有权查询被审计单位在金融机构的账户。

(4) 审计机关有证据证明被审计单位以个人名义存储公款的, 经县级以上人民政府审计机关主要负责人批准, 有权查询被审计单位以个人名义在金融机构的存款。

(5) 审计机关对被审计单位违反前款规定的行为, 有权予以制止; 必要时, 经县级以上人民政府审计机关负责人批准, 有权封存有关资料和违反国家规定取得的资产; 对其中在金融机构的有关存款需要予以冻结的, 应当向人民法院提出申请。

(6) 审计机关对被审计单位正在进行的违反国家规定的财政收支、财务收支行为, 有权予以制止; 制止无效的, 经县级以上人民政府审计机关负责人批准, 通知财政部门和有关主管部门暂停拨付与违反国家规定的财政收支、财务收支行为直接有关的款项, 已经拨付的, 暂停使用。

(7) 审计机关认为被审计单位所执行的上级主管部门有关财政收支、财务收支的规定与法律、行政法规相抵触的, 应当建议有关主管部门纠正; 有关主管部门不予纠正的, 审计机关应当提请有权处理的机关依法处理; 审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果。

值得说明的是, 2018年中国共产党组建了党的审计组织, 即中国共产党中央审计委员会。2018年3月, 中共中央印发了《深化党和国家机构改革方案》。方案称: 为加强党中央对审计工作的领导, 构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系, 更好发挥审计监督作用, 组建中央审计委员会, 作为党中央决策议事协调机构。

改革审计管理体制, 组建中央审计委员会, 是加强党对审计工作领导的重大举措。要落实党中央对审计工作的部署要求, 加强全国审计工作统筹, 优化审计资源配置, 做到应审尽审、凡审必严、严肃问责, 努力构建集中统一、全面覆盖的审计监督体系, 更好发挥

审计在党和国家监督体系中的重要作用。

中国共产党中央审计委员会的主要职责是：研究提出并组织实施在审计领域坚持党的领导、加强党的建设方针政策，审议审计监督重大政策和改革方案，审议年度中央预算执行和其他财政支出情况审计报告，审议决策审计监督其他重大事项等，中央审计委员会办公室设在审计署。

（三）内部审计机构的设置

内部审计机构是国家各级主管部门和有关企事业单位内部建立的审计组织。内部审计在我国经济活动中发挥着巨大作用，是我国审计组织体系的重要组成部分。

1. 内部审计机构设置的组织形式

在本章第一节中，为了阐述审计与所有权监督的关系，已涉及内部审计结构的设置形式。这里，我们系统归纳如下。

（1）监事审计机构。这种形式的内部审计机构即监事会或其下设的专门履行审计职责的机构。前已述及，第二次世界大战后，资本主义经济得到空前的发展。股份公司的出现，要求强化其内部治理结构，以保护股东权益。为此，在企业内部要求建立监事会，即设置监事内部审计机构，加强对董事会或经营者的监督。在我国 20 世纪 80 年代中期以后，虽然一些根据国际惯例组建而成的股份公司开始实行监事审计制度，但很不健全。1993 年 12 月，我国颁布的《中华人民共和国公司法》为设置这种形式内部审计机构提供了法律依据。它规定经营规模较大的有限责任公司和股份公司应设立监事会，代表股东行使检查公司财务、监督董事和经理执行公司职务、制止董事和经理损害公司利益的行为。

监事审计机构代表出资者所有权，站在保护股东权益的立场上，对董事会和企业经理人员所负的财产经管责任的履行情况进行监督与评价，就内部审计而言，具有很强的独立性和权威性。

（2）部门或单位内部审计机构。这种形式的内部审计机构即在企业董事会下或最高管理当局下设立的审计机构。随着企业规模的扩大、市场环境的多变和竞争的加剧，企业内部必须实行分层管理，以适应多变的环境。由此，企业内部分公司、分厂和分店纷纷设立。伴随这种分权型管理，企业最高管理当局必然要求加强内部控制，既确保各分公司、分厂和分店所使用的企业财产安全完整，又确保其工作协同统一进行并具有效率性。这样，部门或单位内部审计机构便应运而生。这种形式的内部审计机构显然包括部门内部审计机构和单位内部审计机构两种。

①部门内部审计机构。在我国，部门内部审计有两种形式：一是国家各行政部门所设立的内部审计。它代表国家所有者，凭借国家所有权对所属使用国有财产的部门、单位进行监督，所以，也把它称为国家审计机关驻某部门审计机构，从这个意义讲这种部门内部审计机构实质是国家审计机关的一个组成部分。这种形式的内部审计机构直接隶属部门最高领导者。二是集团公司、母公司或投资公司所设立的内部审计。这种形式的内部审计机构是产生于某一所有者集团的终极所有权与资产经营权相分离的需要，它也是凭借所有权进行的一种经济监督。

②单位内部审计机构。这种形式的内部审计机构是在基层企业事业单位内部设置的审计机构。部门内部审计机构中的第二种形式和单位内部审计机构，在隶属关系上既可以隶属董事会，也可以隶属单位最高管理当局，还可以在董事会和管理当局设置两种形式的单位内部审计机构。在董事会下设置的内部审计机构，一般是审计委员会；在管理当局中设置的内部审计机构，一般是审计部。这两种形式的内部审计机构，都是代表法人所有权进行的监督。但是，如果二者都存在的话，它们存在一个层次问题。如果说监事内部审计机构属于第一层次的话，那么审计委员会属于第二层次，审计部属于第三层次。在这种情况下，监事内部审计机构负责监督和评价董事会经管责任的履行情况，审计委员会负责监督和评价总经理人员经管责任的履行情况，审计部负责监督和评价基层经理人员经管责任的履行情况。

2. 内部审计机构的职责和权限

总括讲，内部审计机构应履行的职责是对所辖范围内部门或单位的财政财务收支、经营管理活动及其经济效益状况进行审核和评价，查明其真实性、恰当性、合规性和效益性，向财产所有者或其代表者报告审计结果，以健全部门或单位的内部控制制度，改善其经营管理，提高经济效益。

内部审计机构可以通过行使其相应的权限以履行上述职责。这些权限主要有：根据内部审计工作的需要，要求被审计部门按时报送计划、预算、决算、报表和有关文件、资料等；审核凭证、账表、决算，检查资产和财产，检测财务会计软件，查阅有关文件和资料；参加有关会议；对审计涉及的有关事项进行调查，并索取有关文件、资料等证明材料；对正在进行的严重违反财经法规、严重损失浪费的行为，经董事会或总经理同意，可以作出临时制止决定；对阻挠、妨碍审计工作以及拒绝提供有关资料的，经董事会或总经理批准，可以采取必要的临时措施，并提出追究有关人员责任的建议；提出改进管理、提高效益的建议和纠正、处理违反财经法规行为的意见；对严重违反财经法规和造成严重损失浪费的直接责任人员，提出处理建议，并按有关规定，向有关方面反映。



国际视野

美国国会 2002 年 7 月出台的《萨班斯—奥克斯利法案》

安然公司与世通公司舞弊欺诈案件暴露后，美国国会 2002 年 7 月出台了《萨班斯—奥克斯利法案》。该法案第 301 节对审计委员会作出了规定，把审计委员会提升到上市公司法定审计监管机构的地位，它要求上市公司必须建立审计委员会。法案要求美国证监会在法案自 2002 年 7 月 30 日生效之后的 270 天内制定新的法规，要求所有在美上市的公司设立一个完全由独立董事所组成并至少包括一名“财务专家”的审计委员会，对达不到该项要求的上市公司禁止其上市。审计委员会必须全部由“独立董事”组成，上市公司审计委员会应直接负责聘用和监督上市公司的独立审计师，并决定其报酬数额，独立审计师直接向审计委员会负责。为了保持组成审计委员会独立董事之独立性，规定其除担任独立董事职位可以获得

薪酬外，不得从上市公司或公司关联人或下属企业获得任何形式的其他报酬。审计委员会必须制定一定程序以完成与会计处理、内部会计控制、内部审计、员工匿名举报可疑的会计问题及审计处理等相关申诉事项的受理、执行和保留记录等任务。审计委员会在执行任务时，有权聘请独立咨询顾问和其他顾问。审计委员会还应建立与内部审计部门畅通的沟通渠道，使得公司管理层面的问题必要时能越级上报。上市公司必须负责向审计委员会提供合适的资金，资金数额由审计委员会确定。这些资金主要用来支付审计委员会认为必要时聘请独立财务顾问费和注册会计师出具审计报告的费用，即委员会有权支配足够的资金以聘用外部咨询顾问。只有财务资金上的独立权限，才能实现决策上真正的独立，才能保障各项功能的履行。

不管内部审计机构采取何种组织形式，其设置的主要依据都是所有权监督的需要。监事审计由于直接隶属企业股东大会，其设置的具体形式和步骤以及审计工作的实际开展，无疑要体现或考虑出资者的根本利益和实际需要；部门和单位内部审计机构尽管隶属董事会或企业事业单位管理当局，但它们表现为法人所有权，它与出资者所有权在一定程度上具有相同的性质。在这种情况下，部门和单位内部审计机构的设置及其运作也就考虑与体现了所有权监督的需要。

（四）民间审计组织的建立

民间审计组织是指经国家主管部门批准和注册的会计师事务所与审计事务所。在我国，民间审计组织是审计组织体系的重要组成部分。

1. 民间审计组织的性质

民间审计组织不像国家审计机关和内部审计机构那样，直接隶属某个机构或部门，而是以法人形式出现的，在组织上具有经济主体和监督主体的特征，与委托者以契约形式表现其相互关系。

所有权监督理论告诉我们，民间审计是代表私人所有权进行的经济监督。私人所有权的特征是，所有权分散于各个所有者手中，这就使得私人所有权具有无限众多性，而国家审计的所有权主体只国家一家。因此，私人所有权的各个主体就会表现出各自的所有权利益。如果将民间审计组织直接隶属某一个私人所有者，它就只能代表这个所有者的利益，而不能代表其他所有者的利益，这样，就要求每个私人所有者都有其审计组织为其服务，这从审计效益角度分析，显然是低效的，而且私人所有者作为一个自然人，不是一个组织实体，不便于设立一个审计组织。另外，无论什么样的所有者，他们对于同一企业的审计结论具有相同的要求，即客观公正地证明企业财产的保存和运用状况。正是这种共同点，使得民间审计组织的设立不能采取隶属某一具体所有者的形式，但又必须使其代表各个所有者来行使审计职权，为了解决这一问题，民间审计采取了法人形式。在实际审计业务中，民间审计组织通过与委托者订立审计契约的形式，具体地代表某一个所有者行使审计监督权，我们可以把这种隶属关系称为“契约隶属关系”。这种契约隶属的组织形式，解决了民间审计组织不能隶属各个自然人所有者之下，又必须代表各个自然人所有者的矛盾，也

解决了民间审计组织既要代表全体私人所有者的利益，在实际开展审计业务时又只能代表某一个具体的私人所有者的矛盾，另外，这种形式也有利于提高审计效率。

民间审计组织的具体表现形式是会计师事务所。在我国，会计师事务所是经国家有关部门批准、注册登记，依法承办有关社会审计业务的单位。根据《注册会计师法》规定，设立会计师事务所，应经国务院财政部门或省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准。省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准的会计师事务所，应当报国务院财政部门备案。会计师事务所设立分支机构，须经分支机构所在地的省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准。会计师事务所不是国家机关的职能部门，经济上也不依赖于国家或其他任何单位，而是实行自收自支、独立核算、依法纳税，具有法人资格。

20世纪90年代及以前，民间审计组织还有一种表现形式是审计事务所。它与会计师事务所的区别在于，它是由国务院审计署或省、自治区、直辖市人民政府审计机关批准成立的，并在其管理和指导下开展业务。1995年5月，我国民间审计的两大组织开始实行合并，已经具备注册会计师资格，经省级以上审计机关批准审计署认定的人员，送财政部备案后可取得注册会计师资格。注册会计师协会和注册审计师协会开始联合，联合后的职业团体仍称注册会计师协会。审计事务所在联合后可以继续沿用这一名称，也可改为会计师事务所。两大民间审计组织的联合，对于促进我国民间审计的进一步发展、规范民间审计组织的管理具有积极意义。

2. 民间审计的组织模式

民间审计的组织模式是会计师事务所作为一种按企业化运作的经济实体在经营和管理体制上所设计与实施的综合形式。民间审计组织模式选择得合理与否直接影响其最终产品——审计服务质量的高低。综观世界各国在企业组织形式方面的实践以及各国法律制度对企业组织形式的规定，企业的组织形式主要有独资型、公司制和合伙制（在实际中称为“特殊普通合伙制”）三种，其中，合伙制又包括普通合伙制、有限合伙制和有限责任合伙制三种。

在普通合伙制会计师事务所中，不管是经营管理工作造成的负债，还是作为合伙人和不作为合伙人的注册会计师职业性违规造成的负债，所有合伙人都要承担无限连带责任。这虽然最大限度地保护了客户的利益，使每一位作为合伙人的注册会计师严于律己，注重合伙人之间的相互监督，但会使合伙人承担较大的风险，对作为合伙人的注册会计师不利。因此，在普通合伙制下，一方面对合伙人的入伙要求比较严格，不利于会计师事务所规模的扩大；另一方面，一些有一定声望和一定个人财产的注册会计师由于风险较大而不愿加入普通合伙制事务所，在一定程度上制约了事务所的发展。

选择有限合伙制组织形式的会计师事务所一般不多。因为这种形式的会计师事务所中部分有限合伙人不能参与经营管理，而不具备注册会计师执业资格的人士不太愿意投资此行业，有执业资格的人士一般又不愿放弃参与经营管理的权利；同时，承担无限责任的合伙人不愿让只承担有限责任的合伙人坐享其成；另外，会计师事务所主要依靠向社会提供劳务收取费用，一般不需要很多资金投入，所以，这种组织形式的会计师事务所在实际运作中存在较多的利害冲突。

比较而言，有限责任合伙制会计师事务所克服了普通合伙制会计师事务所的某些缺

陷，即无过错合伙人无须对其他合伙人的职业性违规行为所形成的负债承担无限连带责任，而有过错合伙人需承担无限连带责任，较大程度地保护了无过错合伙人的利益，有利于吸纳新的合伙人入伙，增强其承担风险的能力。

3. 民间审计的业务范围

一般来讲，我国民间审计组织的业务范围包括：验证企业资本，出具验资报告；审查会计账目、会计报表和其他财务资料，出具审计报告；参加办理企业解散、破产的清算事项；参加调解经济纠纷，协助鉴别经济案件证据；其他会计查账验证事项；设计财务会计制度，担任会计顾问，提供会计、财务、税务和经营管理咨询；代理纳税申请；代办申请注册登记，协助拟定合同、章程和其他经济文件；培训财务会计人员；其他咨询业务；其他需要委托社会审计组织承办的业务。随着我国经济体制改革和民间审计组织的不断健全与完善，民间审计组织的业务范围也在不断扩展与变化，如验资范围在逐步缩减。民间审计组织要完成上述各项业务，须具备相应的职权。民间社会审计组织接受国家机关委托办理业务，根据业务需要，有权查阅有关财务会计资料 and 文件，查看业务现场和设施，向有关单位和个人进行调查与核实。其他委托人委托民间审计组织办理业务，需要查阅资料、文件和进行调查的，按照依法签订的委托书的约定办理。

二、审计人员

审计人员是审计业务的具体执行者，其应隶属审计组织，未设置审计机构的，审计人员应是专职人员。审计人员在提高审计工作效率、保证审计工作质量中起决定性的作用。

与审计组织分为国家审计机关、内部审计机构和民间审计组织一样，审计人员也分为国家审计人员、内部审计人员和民间审计人员，他们共同构成了审计人员队伍。

(1) 国家审计人员。国家审计人员是各级审计机关中从事审计工作的领导和专业人员。在我国，国家审计人员是政府机关的工作人员，其任免是有法定程序的。中华人民共和国审计署的主要行政负责人审计长，是国务院的组成人员之一，其由国务院总理提名，全国人民代表大会表决通过，国家主席任免。审计署副审计长由国务院任免。地方各级审计机关的审计厅（局）长是本级人民政府的组成人员，其由本级人民代表大会任免，副局长由本级人民政府任免。国家审计专业人员是由熟悉审计操作业务的人员构成的，由于审计操作业务涉及的内容很广，所以，专业人员又可由多方面人员构成，如外勤审计业务人员、工程技术人员、经济管理人员、文秘人员、法律人员、计算机人员等，另外，还有为满足审计业务特殊需要的兼职人员。

在职业技术上，国家审计人员有其特定的职称，它是国家审计人员通过考试考核取得的标明其工作能力的技术称号。技术职称从低到高依次是审计员、助理审计师、审计师和高级审计师。审计员和助理审计师为初级职称，审计师为中级职称，高级审计师为高级职称。目前，助理审计师和审计师要通过参加审计署组织的有关考试合格后取得；高级审计师要经过国家有关部门的考核（有些内容要考试）合格后取得；审计员一般是工作一定时间经过考查后自然转入。

(2) 内部审计人员。内部审计人员是在各级政府职能部门、业务主管部门和有关企业

事业单位内部设置的内部审计机构中从事内部审计工作的人员。内部审计人员根据内部审计机构的隶属关系而决定其任免过程。如隶属股东大会或其审计委员会内部审计机构的内部审计人员，其任免应通过股东大会或其审计委员会进行；隶属于部门或单位内部审计机构的内部审计人员，其任免应通过部门或单位内部领导层进行。在我国，部门或单位内部审计人员尤其是内部审计主管人员的任免与调动，应征得上级主管部门内部审计机构的同意。内部审计人员的构成也包括熟悉会计、财务、税务、经济管理、工程技术、法律、计算机等知识和业务技能的专业人员。内部审计人员由于熟悉本部门或本单位的内部控制与管理制 度、生产与经营特点、工艺流程及有关业务情况等，所以，可以在经济效益审计乃至舞弊审计中发挥其特有作用。



相关案例

美国世通会计造假案是由内部审计人员发现的

美国世通会计造假不是证券监管部门发现的，也不是安达信发现的，更不是公司董事会成员发现的，而是被世通高管人员称作“不自量力、多管闲事”的三个内部审计人员通过财务审计发现的，分别是辛西亚·库珀（世通内部审计部副总经理）、哲恩·摩斯（擅长电脑技术的内部审计师）和格林·史密斯（内部审计部高级经理，辛西亚的助理）。

本来根据世通的职责分工，只有 27 名工作人员的内部审计部只负责经营绩效审计，从事业绩评估和预算控制，财务审计不在其工作职责范围之内，而是外包给安达信。但是由于这三位内部审计人员忠于职守，通过内部财务审计发现了本该由外部审计发现的黑幕。

2002 年 5 月 21 日，库珀的助理史密斯收到了马克·阿柏特的一封电子邮件。阿柏特是世通在得州一位分管固定资产财务处理的会计人员，在其电子邮件里，阿柏特附上了当地报纸刊登的一篇文章，披露了世通得州分公司的一位雇员因为对一些资本支出财务处理的恰当性提出质疑而遭解雇。

阿柏特认为，从内部审计的角度看，这一事件值得深究。史密斯立即将这份电子邮件转发给库珀。这份电子邮件引起了库珀的极大兴趣，自库珀决定插手内部财务审计后，摩斯已带人对世通疑点重重的资本支出项目做了两个多月的调查。收到这封电子邮件前，摩斯等人已经发现了众多无法解释的巨额资本性支出。

2001 年前三个季度，世通对外披露的资本支出中，有 20 亿美元既未纳入 2001 年度的资本支出预算，也未获得任何授权。这一严重违反内部控制的做法，使库珀和摩斯怀疑世通可能将经营费用转作资本支出，以此增加利润。

这封神秘的电子邮件促使库珀决定将调查的重点放在资本支出项目上。结果种种迹象表明，世通的高层通过将经营费用转作资本支出进行了大规模的利润造假。

2002 年 6 月 11 日，库珀在介绍了内部审计部的人事问题之后，史密斯扼要向世通的首席财务官苏利文通报了内部审计的资本支出问题，但并未透露已经掌握的证据。随后，库珀和史密斯担心苏利文可能采取行动掩盖舞弊行为，决定就内部审计的一些重大问题与世通审计委员会主席波比特面谈，并根据其建议，与负责世通审计事宜的主审合伙人法勒·马龙取得了联系，简要通报了世通的会计问题。毕马威的主审合伙人马龙在

审阅了库珀等人提供的证据后，建议他们立即向世通的审计委员会正式报告。6月25日，世通董事会召开了紧急会议，认为世通将所谓的“预付容量”等经营费用转入资本支出科目，不仅缺乏依据，而且严重违反公认会计准则的规定。在听取了审计委员会的报告后，董事会立即作出了四项决议。

(1) 重新编制2001年度和2002年第一季度的财务报表，要求毕马威对这些财务报表重新进行审计。

(2) 向SEC(美国证券交易委员会)通报世通发现的重大会计问题以及董事会关于重新编报表的决定。

(3) 开除苏利文，取消其遣散费。

(4) 与SEC会谈后，立即公开董事会的决定。董事会结束后，世通请求SEC的紧急约见。2002年6月25日下午3时30分，SEC约见了世通的代表。6月25日傍晚，世通的首席执行官西泽摩尔向新闻记者披露了世通在5个季度里捏造了38.52亿美元利润的特大丑闻。(注：2002年7月和9月，世界通信自查自纠的延伸审计又分别发现了34.5亿美元和20亿美元的虚假利润，至此，虚假利润总额已达93亿美元。预计虚假利润有可能超过100亿美元。

从这个案例可以看出，财务审计作为一种传统的内部审计方式，仍然是现代企业经营管理当中不可或缺的重要组成部分，它的经济监督职能作为基本职能，能够揭露侵犯企业合法权益的行为，保障企业资产的安全，是内部审计其他形式最坚实的基础。

自从1941年美国成立审计师协会起，美国便把有资格获得独立工作能力的审计工作人员称为注册审计师。但是，多数国家还是将其称为审计师，以免与民间审计人员——注册会计师混淆。其中，有些国家将审计师再细分为初级审计师、中级审计师和高级审计师。审计人员要取得相应的职称，需参加资格审查及相关考试。在美国，审计师协会对审计师资格的认定是较为严格的。1973年以后，所有从事审计工作的人员，要想得到国际审计师协会承认的注册审计师的职称，必须具备一定的资历，并参加其组织的严格的资格考试。首先，申请获得注册审计师职称的人员必须受过高等教育。其次，申请者还要有两年以上的审计工作经历，即须具备一定的工作经验。最后，申请者还要提交有关他本人的品行证明，以证明其在以往的审计工作中，拥有并执行了注册审计师的道德规则，没有违反规则的行为。我国的企业审计人员在职称上有其特殊性。有些原是会计人员，具有会计系列的职称；还有些原在税务、财政、银行等部门工作，具有原行业所评聘的职称；直接从事审计工作的人员，可以与国家审计人员一样，参加审计署组织的审计人员资格考试，通过后，可以获得审计师或助理审计师的职称。高级审计师是通过资格考核取得的。原为会计或其他系列职称的，可以转靠为助理审计师或审计师或高级审计师。

(3) 民间审计人员。民间审计人员是在会计师事务所和审计事务所中从事审计业务的人员。在民间审计的实际业务中，只有取得注册会计师资格并加入会计师事务所或审计事务所的人员才能独立执行审计业务、签署审计报告。会计师事务所或审计事务所中未取得注册会计师资格的人员，只能在注册会计师的督导下开展工作，不能独立执行业务。可见，民间审计人员本身不存在技术职称问题，注册会计师只是其一种任职资格；当然，注册会

计师在其具有此资格之前可能取得了国家审计人员或内部审计人员的技术职称，也可以在具有此资格之后再通过法定程序取得国家审计人员或内部审计人员的技术职称。

无论在哪一种审计机构中，所配备的审计人员都存在一个保持合理结构问题。从总体上看，合理的审计人员结构主要表现在以下几个方面：一是应审计机构的业务规模配备数量适当的审计人员，以满足正常的审计业务需要；二是尽量优化审计人员的整体知识结构，即在审计机构中，根据审计工作的需要，应具有各有关知识与技能的人员，并使他们在各自的数量上达到正好的程度；三是尽量优化审计人员的整体业务水平结构，即在审计机构中，各种业务水平的审计人员应保持合理数量，一般来讲，具有高水平或较高水平的审计人员应占半数或以上，一般水平和低水平的审计人员应占少数，至多占半数。审计人员的整体业务水平结构，可以通过其技术职称结构进行评价和考核。

第三节 审计对象

审计对象亦称审计客体，是指审计作为一种经济监督形式所应监督的内容和范围，简单地讲，就是指审计监督什么单位的什么内容。显然，它包含两个方面：一是审计的范围，指审计监督对象的外延，即被审计单位，包括部门和企业、事业单位；二是审计的实际内容，指审计监督对象的内涵，它着重揭示被审计内容的共同本质。可见，审计对象涉及内涵和外延两个方面。研究审计对象有助于明确审计监督与其他经济监督形式的根本区别，也有助于明确审计的本质特征及其由此决定的审计的其他属性。

一、不同审计主体下审计对象的特点

审计按主体分为国家审计、民间审计和内部审计。审计是所有权监督，则不同审计主体代表不同的所有权，它是不同审计主体下审计对象的特点的形成基础。

（一）国家审计对象的特点

国家审计代表国家所有者，国家所有者是一种单一主体所有者，国家所有者可以凭借国家权力行使所有者功能，具有权威性和强制性。国家审计代表这样一种所有权进行监督，其审计对象必然具有以下特点。

1. 国家审计与审计内容的外延

国家审计唯一代表国家所有者，因而，它能审计的被审主体只能是国家拥有所有权的主体。它包括以下几种。

（1）使用国家预算的各级政府、部门和事业单位。国家通过预算收入形成国家拥有的财产或资金来源，通过预算支出拨付给各级政府部门和事业单位使用，形成国家拥有的财产或资金的使用。由于这种使用的无偿性，国家要求国家审计监督其使用的合法性和有效性。

（2）国有企业。国家通过对国有企业投入资本，形成国家所有权与国有企业经营权相分离的关系。国家审计代表国家对国有企业的财产保存和运用情况进行监督，确保财产的安全完整和使用效益。

(3) 国家拥有股份的企业。其分为控股企业和参股企业。整体上讲,由于股份企业的所有权主体多元化,凡需要对全体股东提供审计监督时,国家审计因其只代表国家股东而不适合提供这种审计监督。当国家审计只是为国家进行审计监督时,国家拥有股份的企业可以成为其被审对象。对于控股企业,国家作为大股东具有决策决定权,当然能委派国家审计对控股企业进行监督。但是,对于参股企业,国家作为小股东不具有决策决定权,通常难以直接委派国家审计对参股企业进行监督。而其他大股东也不会委派(委托)不直接代表其的国家审计进行监督。

(4) 集体企业。集体企业由谁审计取决于其资本来源。我国集体企业的资本来源有两种:一是直接、间接来源于国家或国有企业;二是直接来源于集体中的个人。前者的国家包括各级政府。国有企业包括各级政府出资形成的国家企业。显然,凡是国家或国有企业出资形成的集体企业由国家审计进行监督,其他集体企业不应由国家审计监督。

(5) 国家预算支出项目。其包括两类:一是国家投入再生产领域的建设项目,二是国家投入非生产领域或消费领域的消费性项目。因投入资金来自国家,这两类项目都应由国家审计进行监督。

(6) 国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人。

2. 国家审计与审计内容的内涵

国家审计代表国家所有权,国家所有权是单一主体的所有权,并且能凭借国家权力行使所有者权利。国家权力的集中体现就是法制,这意味着国家可以运用法律方式行使所有者权利,所有者权利的行使法制化是国家所有权的特征。这一特征为国家审计依法审计提供了充分前提。这就决定了国家审计更多侧重于对被审主体的会计资料及其所反映的财政财务收支活动的真实性、合法性与效益性进行审计监督。

(二) 民间审计对象的特点

民间审计形成时是代表自然人所有权,这种所有权是一种多主体。自然人众多所有者,它只能凭借国家法律保护和自然人能力行使所有者权利。民间审计代表这样一种所有权进行监督,其审计对象必然具有以下特点。

1. 民间审计与审计内容的外延

民间审计代表自然人所有者,自然人所有者的多主体性和相互利益的独立性抑或对立性,相应也决定民间审计不仅可以代表众多的自然人所有者,也可以代表由各种不同所有制性质的主体组成的集团。这与国家审计只是代表国家所有者单一主体有着根本的差别。这种特征,使民间审计的被审主体包括以下方面。

(1) 自然人独资企业。民间审计代表自然人所有者,既可以是单一自然人所有者,也可以是集团自然人所有者。当独资的自然人所有者委托专门经理人经营其资本时,两权分离产生,其便委托民间审计进行监督。

(2) 自然人合伙企业。这种企业的所有者是一个自然人集团,尽管他们有着相同的利益,但是,他们各自作为独立的私人所有者,彼此之间的利益又是对立的。因而,当他们

需要委托审计时，只能委托处于第三者立场的民间审计进行监督。

(3) 自然人股份企业。它是一种典型的两权分离形式，其股东的数量可以无限增加。各股东都是独立的所有权主体，有着自身的利益。所以，其审计监督只能委托处于第三者立场的民间审计予以进行。

(4) 多种所有制主体联合而形成的企业。其包括合作企业、有限责任公司、股份公司等。这些企业若要对外提供会计报表，因存在潜在的所有者和相关利益关系与现实的所有者的利益对立，只能由民间审计进行监督。当这些企业只是对内提供审计监督时，它既可以通过专设的内部审计组织审计，也可以通过效率比较，委托民间审计进行审计。当只是这些企业的控股股东要求审计时，如果控股的股东是国家所有者则可以由其委派国家审计进行监督，如果控股的股东是自然人所有者则可以由其委托民间审计进行监督。

由于民间审计可以代表多个利益独立的所有权主体的特征，使其不仅可以代表所有权性质不同的多个所有者主体，而且也可以接受任何主体的委托从事审计监督。

2. 民间审计与审计内容的内涵

民间审计可以代表多个所有者，也可以代表所有权性质不同的多个所有者，这必然要求其审计代表全体所有者的共同利益，其立场应不偏不倚、客观公正。而且，民间审计代表众多所有者，只能以各个所有者公认的标准、原则作为审计的依据。这就决定了民间审计主要进行公证审计，向委托审计方对会计报表的客观公允性或真实性提供审计公证。这也决定了民间审计更多侧重于对被审主体的会计资料及其所反映的财政财务收支活动的真实性进行审计鉴证。

(三) 内部审计对象的特点

内部审计可进一步按主体分成监事审计、部门内部审计和单位内部审计，它们分别代表不同的所有权，其审计对象必然各有特点如下。

1. 内部审计与审计内容的外延

内部审计存在三种形式，每种形式都有自身审计内容的外延。

(1) 监事审计与审计内容的外延。监事审计只是代表某一特定企业的股东大会（或集团），因而，监事审计只能对某一特定企业（或其经营者）进行审计。特定企业是指监事审计所代表的股东大会所出资本的企业。监事审计设于该企业之内，也只能对该企业进行审计。基于监事审计只是代表现实的股东，因而其审计结论对潜在的股东不存在效力。

(2) 部门内部审计与审计内容的外延。部门内部审计也有两种形式：一是国家各行政部门设立的内部审计；二是集团公司、母公司或投资公司所设立的内部审计。国家各行政部门设立的内部审计是国家审计在某一行政部门的延伸，它代表国家所有权，对本部门所属使用国有资产的部门、企事业单位进行审计。集团公司、母公司或投资公司等资本经营公司设立的内部审计，因资本经营公司是代表终极所有者行使投出资本、监管资本运用和进行存量资本交易的权利，所以，这种审计是代表资本经营权抑或称亚所有权（或亚终极所有权），对其投入资本的企业进行监督。部门内部审计设于某一组织机构之内，只是代

表某一特定的部门或公司的最高行政管理当局，其审计结论对外也不存在效力。

(3) 单位内部审计与审计内容的外延。单位内部审计形成于法人所有权与部分资产经管权的分离，它代表法定代表人或经营者对分公司、分厂和分店进行审计监督，这类分公司、分厂和分店通常在会计上独立核算，有一定的经营自主权。单位内部审计只对企业内的分支机构进行审计，其审计结论对外和对出资人不存在效力。

2. 内部审计与审计内容的内涵

三种不同的内部审计代表的所有权性质不同，审计组织所设立的形式不同，其审计内容的内涵也不同。

(1) 监事审计与审计内容的内涵。监事审计唯一代表股东大会，按照《公司法》和《公司章程》的规定依法审计经营者履行所有者所赋予的经济责任，由此，监事审计更多侧重于合法性审计。同时，监事审计设于企业内部，一定程度上熟悉企业的经营管理状况，也可以进行效益审计。这就决定了监事审计侧重于对被审主体的会计资料及其所反映的财政财务收支活动的合法性和效益性进行监督。

(2) 部门内部审计与审计内容的内涵。国家行政部门的内部审计是国家审计的延伸，所以，它侧重于对被审主体的会计资料及其所反映的财政财务收支活动的合法性进行监察，而资本经营公司的内部审计代表终极所有权抑或资本经管权（亚所有权）对投入资本的企业进行审计。资本经营公司担负着为终极出资人保全资本、增值资本的职责，也必然要依据《公司法》和《公司章程》的规定进行合法性监督，在此基础上，要力求各企业资本增值，也要进行效益审计。由此，该审计侧重于对被审主体会计资料及其所反映的财政财务收支活动的合法性和效益性进行监督。

(3) 单位内部审计与审计内容的内涵。单位内部审计代表法人所有权，法人所有权与经管权都归经营者所有，法人所有权为经管权的作用提供基础。企业经营者更关注企业的经济效益，则代表法人所有权的单位内部审计也关注企业的经济效益。同时，单位内部审计设于企业内部，是企业内部控制的一环。所以，它非常熟悉企业的经营管理状况，为单位内部审计进行效益性评价提供了可能性。最后，单位内部审计对企业的各分支机构资产的安全和完整也要进行审计，则单位内部审计侧重于对被审主体的会计资料及其所反映的财政财务收支活动的效益性进行评价。

二、审计在不同发展时期的内容界定

从审计发展的历史看，审计经历了由弊端审计向财务审计，又由财务审计向效益审计的历史变迁。在这一变迁过程中，一方面传统的审计仍然保留并不断完善和发展；另一方面新的审计形式越来越受到注目，其重要性越来越被加强，并成为主流的审计形式。从审计发展的历史看审计形式的演进，主要体现为被审内容的变化，与审计按被审内容分类有着同构性。

(一) 弊端审计及其审计内容

弊端审计也称依法审计或合法性审计。从奴隶社会审计萌芽一直到资本主义社会的初

叶即 19 世纪中叶审计的发展，基本上处于弊端审计阶段，伴之所用的审计方法也是详细审计法或称详查法。因为，奴隶社会、封建社会和资本主义社会初叶，法律体系不完备，朝令夕改、执法不严、官吏贪赃枉法屡屡发生，人们的法制观念比较淡薄，人治盛行。所以，受权经管财产的官吏或经营者也常常营私舞弊，导致受权经管财产的机构或组织错弊时有发生。在这种情况下，授权经管财产的财产所有者，为保证其财产的安全和完整，必然要求审计对受权经管财产的经营者是否存在财产管理和会计记录的错弊进行查处，相应形成错弊审计或依法审计，这时，主要是查处财产保存和运用中的违法行为，而审计为了保证审计结论的正确也不得不采取详细审计。

（二）财务审计及其审计内容

财务审计也称会计报表审计或公证审计，它始于民间审计，主要是对会计报表的真实性进行鉴证，以便为广大投资者提供真实可靠的会计信息，相应作出投资决策。现代意义的财务审计是伴随着 19 世纪中叶股份公司的形成而真正出现的。股份公司实行两权分离，一方面是股东远离企业经营管理现场；另一方面对经营者的约束也采取了间接约束形式，这样，现实的股东为了了解经营者履行其受托经济责任的情况，决定是否继续持有股票，必然需要经营者提供财务报告。而潜在的股东为了决定是否购买股票而进行投资，也需要通过财务报告分析企业的潜在收益能力。由此，经营者向股东提供财务报告成为最基本的需要，相应，社会公证机构或国家机构代表全体股东制定的公认规则就表现为会计准则。通过该准则，要求经营者依此提供真实、可靠的财务报告，并通过民间审计的鉴证约束经营者提供财务报告的行为。结果，财务报告审计也即财务审计就成为股份公司出现后的一种主要审计形式。

（三）经济效益审计及其审计内容

20 世纪 40 年代，企业内部逐渐开展内部审计工作，其审计突破了由外部审计人员进行事后查账的传统模式，适应加强经济预测和事先控制的需要开展了事前审计，其审计范围和内容也从会计资料及其所反映的财政财务收支的真实性扩展到其效益性，注重对企业经营业绩的分析评价。随着西方民主政治的发展，民众和国家最高权力机构除了要求各政府部门将取之于民的公共财富与资源合理合法地用之于民，还要求政府部门将其有效地用之于民。于是国家审计领域也相应扩展到对会计资料及其所反映的财政收支活动的效益性的评价上。民间审计伴随财务审计的过程，逐步从事管理咨询业务。管理咨询实质上是评价企业会计资料及其所反映的财务收支活动的效益性。

伴随效益审计的出现与加强，西方也出现了许多与此有关的概念，如“3E”审计即经济、效率和效果三个方面的审计，因这三个英文单词的开头字母都是“E”，也就称为“3E”审计，即经营审计、管理审计和绩效审计。

第四节 审计目标

研究审计目标，有助于注册会计师有序地、有针对性地计划审计工作，控制审计过程，

提高审计效率，并最终提高审计工作质量。审计目标包括审计总目标和审计具体目标。

一、审计总目标

审计总目标是将审计作为一项系统工作或活动所期望实现的目标。从发展的历史看，审计经历了由弊端审计向财务审计，又由财务审计向效益审计的历史变迁。所以，审计总目标也经历了不断演变的过程。在弊端审计阶段，审计总目标就是查错防弊。1905年在美国由 R.H.蒙哥马利出版的《迪克西审计学》将审计总目标总结为检查舞弊、检查技术错误和检查原理错误。在财务审计阶段，审计总目标主要是对财务报表的真实性进行鉴证，以便为广大的投资者提供真实可靠的会计信息，相应作出投资决策。在经济效益审计阶段，审计总目标从财务审计的会计资料及其所反映的财政财务收支的真实性扩展到其效益性，注重对企业经营业绩的分析评价。

尽管审计形式经历了由弊端审计向财务审计，又由财务审计向效益审计的转变，但其审计对象仍离不开反映财务状况、经营成果和现金流量情况的财务报表，那么，其审计总目标也总是围绕财务报表审计而界定的。尤其是注册会计师审计，始终将财务报表审计作为其主要职责，财务报表审计是审计业务的基础。

对于审计总目标，世界各国有不同的表述。美国注册会计师协会颁布的《审计准则公告第1号》指出：“独立审计人员对财务报表的例行审计目标，是对财务报表是否遵循公认会计原则，在所有重大方面，公允地表达其财务状况、经营成果以及现金流量表示意见。”英国《1985年公司法》规定，审计目标是在审计报告中对被审计单位的财务报表是否给出了真实与公允观念和遵循了公司法表示意见。国际审计实务委员会1988年2月发布的《关于国际审计和相关服务准则的框架》公告中指出：“审计的目标是使审计人员对财务信息是否符合指定的会计基础给予一个真实和公允（或是否公允表达）表达一项审计意见。”

《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》规定，在执行财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标包括两点：一是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，使得注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见；二是按照审计准则的规定，根据审计结果对财务报表出具审计报告，并与管理层和治理层沟通。在任何情况下，如果不能获取合理保证，并且在审计报告中发表保留意见也不足以实现向财务报表预期使用者报告的目的，注册会计师应当按照审计准则的规定出具无法表示意见的审计报告，或者在法律法规允许的情况下终止审计业务或解除业务约定。

我国注册会计师在发表审计意见时是围绕被审计单位会计信息的合法性和公允性展开的。

二、审计具体目标

审计具体目标是在审计总目标的基础上，对具体的审计项目所期望达到的目的或期望取得的最终结果，它是对审计总目标的具体化。审计具体目标是根据被审计单位管理当局的认定和审计总目标来确定的。

（一）被审计单位管理当局对财务报表的认定

认定是指被审计单位管理当局对财务报表中的各种业务和相关账户所做的陈述或声明。《国际审计准则第8号——审计证据》规定，为了取得有关内部控制的证据，注册会计师必须考虑存在、有效和持续性的认定，为了取得有关实质性测试程序的证据，注册会计师必须考虑存在、权利与义务、发生、完整性、估价或分摊、表达与披露的认定。我国注册会计师审计准则也规定了相应认定内容。一般地，被审计单位管理当局对财务报表的认定有五类。

（1）存在或发生。存在的认定是指包含在资产负债表内的资产、负债和所有者权益在资产负债表日确实存在；发生的认定是指在利润表中记录的各项收入和费用在会计期间内实际发生。“存在或发生”的认定主要与财务报表要素的高估有关。

（2）完整性。完整性的认定是指应在财务报表中表达的所有业务或事项均已包括在内。完整性认定与存在或发生认定处理的是相反的事项。它主要与财务报表要素的低估有关。

（3）权利与义务。权利与义务的认定是指在某一特定日期，各项资产确属被审计单位的权利，各项负债确属被审计单位的义务。权利与义务认定只与资产负债表的构成要素有关。

（4）估价或分摊。估价或分摊的认定是指各项资产、负债、所有者权益、收入和费用要素均以恰当的金额列示于财务报表中。

（5）表达与披露。表达与披露的认定是指财务报表上特定项目被适当地加以分类、说明和披露。

（二）具体目标

根据审计总目标和被审计单位管理当局的上述五项认定，就可得出审计具体目标。审计具体目标包括一般审计目标和项目审计目标。一般审计目标是进行所有项目审计均须达到的目标，项目审计目标则是按每个项目分别确定的目标。具体审计目标的确定，有助于注册会计师按照审计准则的要求收集充分、适当的审计证据，并根据项目的实际情况确定应收集证据。而通常情况下，只有了解了一般审计目标，方能据以确定项目审计目标。在审计实务中，一般审计目标包括以下几个方面。

（1）总体合理性。总体合理性是指注册会计师根据其所掌握的有关被审计单位的全部信息，评价账户余额合理性。总体合理性测试的目的，在于帮助注册会计师评价账户余额中是否有重要错报。

（2）真实性。验证所记录的业务或所列余额是否真实。如在未发生销售业务的情况下，却在销售账户中记录销售业务，则为不真实。这一目标与被审计单位管理当局存在或发生的认定是相对应的。

（3）完整性。验证所发生业务或金额是否均已记录。这一目标与被审计单位管理当局完整性的认定是相对应的。

（4）所有权。验证所列金额是否确属被审计单位所有。此目标与被审计单位管理当局的权利与义务认定是相对应的。

（5）估价。验证所列金额是否均经正确估价和计量。估价是估价或分摊认定的一部分。

（6）截止。验证资产负债表日前后的交易是否已记入适当的期间。截止也是估价或分

摊认定的一部分。

(7) 准确性。验证所发生的业务以正确的数额予以记录。这一目标所关心的是会计信息计算的正确性，它也是估价或分摊认定的一部分。

(8) 披露。验证账户余额和相应的披露要求是否恰当地在财务报表中得到反映。此目标是被审计单位管理当局表达与披露认定的一部分。

(9) 分类。验证财务报表中所列金额是否进行恰当的分类。例如，负债必须分为流动负债和长期负债，应收款和应付款必须依应收或应付的不同内容或性质进行分类。被审计单位的会计科目表是注册会计师确定被审计单位的账户分类是否正确的基本依据。分类目标也是表达与披露认定的一部分。

上已述及，项目审计目标是按每个项目分别确定的目标，它需根据一般审计目标来进行确定。如对于应收账款，可以在上述九个方面确定其具体的项目目标。

三、实现审计目标的基本要求

在实施财务报表审计时，注册会计师应当遵守与财务报表审计相关的职业道德要求，保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形，进行恰当的职业判断。为了获取合理保证，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以将审计风险降至可接受的低水平，使其能够得出合理的结论，作为形成审计意见的基础。

注册会计师应当遵守与审计工作相关的所有审计准则，掌握每项审计准则及应用指南的全部内容，以理解每项审计准则的目标并恰当地遵守其要求。除非注册会计师已经遵守审计准则以及与审计工作相关的其他所有审计规范，否则，注册会计师不得在审计报告中声称遵守了审计准则。为了实现注册会计师的总体目标，在计划和实施审计工作时，注册会计师应当运用相关审计准则规定的目标。在运用规定的目标时，注册会计师应当认真考虑各项审计准则之间的相互关系。

在极其特殊的情况下，注册会计师可能认为有必要偏离某项审计准则的相关要求。在这种情况下，注册会计师应当实施替代审计程序以实现相关要求的目的。只有当相关要求的内容是实施某项特定审计程序，而该程序无法在具体审计环境下有效地实现要求的目的时，注册会计师才能偏离该项要求。

如果不能实现相关审计准则规定的目标，注册会计师应当评价这是否使其不能实现总体目标。如果不能实现总体目标，注册会计师应当按照审计准则的规定出具非无保留意见的审计报告，或者在法律法规允许的情况下解除业务约定。

审计目标不是一成不变的，它是特定社会政治经济环境的产物。



相关链接

影响审计目标确定的因素

审计目标的确定主要受两方面的影响：一是社会需求；二是审计自身的能力。
社会需求是确定审计目标的根本因素。需求是生产之母，也是服务之母。当社会主

义的生产（包括服务）目的是满足人们日益增长的文化和物质的需求时，西方国家则提出了“顾客就是上帝”的生产（服务）口号。可见无论在什么制度下，生产和服务的目的总是围绕着社会需求这一根本中心而确定的，并随着社会需求的变化而变化。审计作为一种服务职业，其目标自然受社会需求的重要影响。

审计能力是确定审计目标的决定因素。社会环境对审计需求的不断扩大和对审计作用的过高期望，常常使人们卷入不愉快的责任诉讼纠纷之中。这是因为审计能力是相对有限的，当审计所能完成任务的能力不能达到社会的全部期望时，或者说当社会与审计职业界对审计的内容和要求认识不一致时，就出现了“期望差”（expectation gap），这是双方在目标一致性上所存在的差距。这种“期望差”不消除，无论对审计职业界还是财务报表使用者都是无益的。因此所有与审计事项有利害关系的人对此都应有清醒的认识，从而恰当地进行目标调整。实际上，自审计产生至今，审计能力始终处于一种被动状态，始终在为满足社会需求而努力，但也始终无法达到完全满足社会需求的程度。这是因为，当旧的审计需求满足了，新的审计需求又产生了，而要满足不断出现的新的审计需求，在审计能力上需要不断提高，但这又需要过程、时间，甚至技术上、理论上的突破。因此，审计能满足社会需求是相对的，而不是绝对的。

审计能力的有限性限制了审计满足社会要求的程度，因此，它在审计目标的确定中是一种起平衡作用的决定因素。也即只有当审计具备了满足社会需求的能力时，这种社会需求才能成为审计目标。

资料来源：徐政旦. 审计研究前沿[M]. 上海：上海财经大学出版社，2002，有改动.

第五节 审计的职能与地位

审计的职能是指审计本身所固有的内在功能，它回答审计能做和应做什么。审计具有什么职能，不是由人们的主观意愿决定的，而是由审计形成的客观基础所决定，它反映了社会经济对审计的客观需要。审计的地位是指审计在经济监督系统中所处的位置或环节，它表明审计与其他各构成要素之间的相互关系。审计的职能与地位密不可分，审计的职能决定着审计的地位，审计的地位又影响着审计的职能。

一、审计的职能

对于审计职能的具体内容，理论界和实务界有多种不同的看法。归结起来是：第一种观点认为，审计的职能就是监督，我们称其一职能论。第二种观点认为，审计除监督职能外，还有评价职能和鉴证职能，我们称其为三职能论。这种观点又有三种不同的认识：第一种认识是平衡论，就是国家审计、内部审计和民间审计都有三个职能，而且，它们是并列关系；第二种认识是主次论，即认为审计的三个职能中以监督职能为主，评价职能和鉴证职能是次要或辅助职能；第三种认识是侧重论，即承认三审计都具有三个职能，但具体到国家审计以监督为主，内部审计以监督和评价为主，民间审计以鉴证为主。

事实上，从整体上讲审计的职能是监督，而由于不同审计形式代表的所有权不同以及审计内容的着重点的差异，其审计职能也有所差异。

（一）审计的基本职能

经济监督是审计的基本职能。监督可以分为经济监督和非经济监督，经济监督又进一步分为所有权监督和经管权监督。审计是所有权监督，审计的监督职能就是代表所有者行使的经济监督职能。不仅如此，审计的监督职能是一种共有职能，它反映了各种审计形式的共同性质。首先，审计产生于两权分离后所有者对经营者的监督需要，离开了监督，审计就没有存在的必要，监督是审计最根本的特性，当然监督职能就是其一般职能。其次，尽管各种审计形式代表不同的所有权，但无论代表哪种所有权，它们都必须受所有者的委托（委派）对经营者进行监督，这是任何审计形式都改变不了的特性。

经济监督是审计的共有职能或基本职能，而这一职能又通过监察、鉴证和评价三个具体职能得以体现与实现。

（二）不同审计主体所侧重的职能

三种审计主体都具有经济监督的基本职能，在此基础上，各有侧重不同的职能。

1. 国家审计侧重于监察职能

监察职能是指审计主体对被审主体在保存和运用财产过程中的违法行为所进行的查证与处理。通过监察职能的作用，揭发贪污舞弊、弄虚作假、严重损失浪费等行为，依法追究、执行经济裁决或提请给予行政处分或刑事处罚，以保证国家的法律法规和方针政策的贯彻实行、维护财经法纪和各项规章制度，最终达到保护财产安全完整、提高财产运用效率的目的。

监察职能通常是为了监督被审主体履行法律责任的情况，通俗地说就是审查被审单位财政财务收支及其相关的经济活动的合法性。它包括两个方面：一是以各种法律法规为标准，揭露错弊或违法行为；二是在审查取证、揭示各种违法行为的基础上，通过对过失人或犯罪人的查处，或予以经济制裁，或予以行政处罚，或提交司法予以刑事处罚。不难看出，国家审计更侧重于监察职能。

2. 民间审计侧重于鉴证职能

鉴证职能是指鉴定和证明。审计的鉴证职能是指审计主体对被审主体的会计资料和相关经济资料及其所反映的财务收支与相关经济活动的真实、正确以至合法性所做的审查核实。以此，确定其可信赖程度，作出书面证明，以取得审计委托（委派）人的信任。

鉴证职能通常是为了监督被审主体履行财产和会计责任的情况。通过鉴证财产责任以核实财产，保证财产安全与完整；通过鉴证会计责任以保证会计核算资料真实、正确。在此基础上，进一步鉴证账实是否一致。通俗地说，就是对被审主体的财政财务收支及其相关的经济活动或者说会计资料及其相关资料的真实正确性进行公证。

3. 内部审计侧重于评价职能

评价职能就是通过审查分析，确定被审主体的计划、预算、决策方案的先进性和可行性，经济活动的效益性，内部控制系统的健全、有效性等，以便有针对性地提出意见和建

议,促使其改善经营管理,提高经济效益。可见,评价职能不是一种预防和制约性功能,而是一种建设性功能。

评价职能通常是监督被审主体履行经营责任的情况,审查分析被审主体财政财务收支及其相关的经济活动的效益性(或有效性),并提出相应的改进建议。评价职能的作用表现为一个过程。首先,审核检查被审主体的财政财务收支活动及其相应的会计资料和其他有关资料的真实、正确性,是评价职能得以实现的前提;其次,分析被审主体的财政财务收支活动及其相关经济活动的效益优劣,肯定其成绩,找出问题特别是内部控制的缺陷;最后,根据存在的问题提出改进经营管理的建议。从理论和实践看,评价职能与内部审计的关系更为密切。

整体上讲,审计的基本职能是经济监督,国家审计侧重于监督的监察方面,民间审计侧重于监督的鉴证方面,内部审计侧重于监督的评价。三种审计形式又都具备这三种职能。国家审计可以向国家所有者提供审计报告,鉴证国家所有的项目,企业提供的会计报表和保存的财产的真实性与合理性,评价其项目和企业的经营活动的绩效性。民间审计可以受托依法查处被审主体的违法行为,评价被审主体的经济活动的效益性。内部审计可以代表最高管理当局查处被审主体的违法行为,并就所属被审主体提供的会计报表的真实性进行鉴证。

关于国家审计的职能,对其认识在不断发展变化,如有一种观点是“审计是国家社会经济运行的免疫系统”。对国家审计职能的理解无疑发生了新的变化,即国家审计具有预防、揭示与抵御的职能。尽管“免疫系统论”是针对国家审计的,但对内部审计和民间审计也是适用的,即也具有预防、揭示与抵御的职能。还有,认为国家审计是国家治理的重要组成部分。

二、审计的地位

上已述及,审计的地位是审计在经济监督系统中所处的位置或环节。在两权分离后,经济监督体系由所有权监督与经管权监督两部分组成。前者包括国家审计、民间审计、内部审计三种形式,后者是由众多的经济管理部门的监督组成,如会计、财政、银行、税务、证券、保险等,其特点是这些经济管理部门既是经济管理的主体,也是行使经管权监督的主体。

所有权监督抑或审计监督与其他各职能管理部门的经管权监督之间有着密切关系。

(1) 审计监督与经管权监督都具有经济监督的职能,属于经济监督的范畴。它们覆盖着经济监督的全部领域,因而共同构成经济监督系统,也即它们是经济监督系统不可或缺的两个基本要素。

(2) 审计监督与经管权监督在作用上相互促进、相互影响。经管权监督可以为审计监督奠定基础、创造条件和环境,从而有利其更好地发挥高层次监督作用;审计监督可以通过自身的功能促进经管权监督更好地健全职能,发挥其在经济监督系统中的基础作用。

(3) 审计监督与经管权监督是一种分工协同关系。由于两权分离,所有者要监督经营管理者;也由于分层管理,上层管理者要监督下层管理者。这样层层监督,形成了一个监督链。在这个监督链中,审计监督处在最高层次,而经管权监督则处在基础层次。

基于审计监督与经管权监督的上述关系,决定了审计监督在经济监督系统中的地位。

(1) 就经济监督的领域分工而言,审计监督与经管权监督的各种形式处在一种分工协

作的并行地位。审计监督代表所有者进行监督，经管权监督代表经营管理者进行监督。两权分离后，相应代表这两种权利的经济监督形式也彼此分工、相对独立，处于不可或缺、同等重要的并行地位，不可厚此薄彼。只有审计监督和经管权监督的各种形式协调运转，才能使整个经济监督系统运转有效。

(2) 就经济监督的分工层次而言，审计监督相对于经管权监督处在再监督的地位。理由有二：一是两权分离后，所有权高于经管权，因而代表所有权的审计监督的权威性和层次性，这就为审计监督对经管权监督进行再监督提供了可能性。二是两权分离，使所有者不再直接参与企业的经营管理，与经营管理者不存在连带经济责任关系。这相应决定了代表所有权的审计监督也就独立于被审主体之外，不会与被审主体的行为产生连带经济责任关系。与此不同，经管权监督是由经营管理部门自身进行的监督，经营管理部门与被监督的下层管理部门之间往往存在连带经济责任关系，使其监督的独立性较差。而且，经管权监督部门本身从事经营管理，也可能发生错弊，这是不能由它本身予以监督的。为此，就产生了对经管权进行再监督的必要性。

正由于审计监督的独立性强、权威性高，理论界一直公认审计监督具有地位上的高层次性，可以对其他经管权监督部门进行再监督。

上述提及的“审计是国家社会经济运行的免疫系统”论，后来得到进一步发展，其主要表述是“审计实质上是国家依法用权力监督制约权力的行为，其本质是国家治理这个大系统中一个内生的具有预防、揭示和抵御功能的‘免疫系统’，是国家治理的重要组成部分”。这里论及国家审计的地位，界定了国家审计在国家治理层面的地位。其实，内部审计、民间审计与国家审计是一体的，共同构成了国家治理的重要组成部分。



相关链接

关于国家审计的性质与地位

国家审计是现代国家政治制度的组成部分，是民主法治的产物，也是推进民主法治的工具。为什么会形成这个共识？这是从马克思主义的国家学说的角度，提出的这个问题。它不是政党学说，是从国家学说这个角度提出的这个问题。而这个理论也是经过中外实践证明和检验是正确的，所以大家形成这么一个共识。那么，为什么它是民主法治的产物，也是推进民主法治的工具？从马克思主义国家学说的更深层次来研究，它的本质在哪里？它的本质就是因为它是一个国家经济社会运行的免疫系统，所以它才是这个国家政治制度的组成部分，所以，它才是民主法治的产物，所以，它也才是推进民主法治的工具。

资料来源：刘家义审计长在中国审计学会五届三次理事会暨第二次理事论坛上的讲话



本章小结

综合本章所述，可以明确：

(1) 审计是基于所有权监督的需要产生与发展的，不论是国家审计、独立审计，还是

内部审计,也无论是在过去的哪个历史阶段,概莫能外。审计在其内涵和外延上,从其主体和客体中,都有着特定的内容,综合在一起形成一种具有监督、监察、鉴证和评价职能的独立的经济监督形式,在整个经济监督系统中居于关键地位。

(2) 审计基本性质作为审计的核心理论内容,对审计实务的操作以及其他审计理论问题的构成有着重要的指导作用,尤其是审计产生与发展的客观基础是研究审计理论、指导审计实务的逻辑起点或切入点,它与审计效率、审计质量、审计风险、审计目标等共同构成贯穿整个审计理论与实务的逻辑主线,并进而由其形成审计这种形式或活动的面与体。

(3) 本章所述相关内容是相互联系的整体。审计组织作用于审计客体及其经济活动,需要依照审计准则,遵循审计职业道德,保持应有的职业谨慎,在经济监督系统中通过其特有的职能发挥独立的、具有权威性的监督作用。



关键词汇

两权分离 (separation of the two rights)	经济监督 (economic supervision)
所有权监督 (ownership of supervision)	经管权监督 (management right of supervision)
法人所有权 (corporate property right)	终极所有权 (ultimate ownership)
审计 (audit)	独立性 (independence)
国家审计 (government audit)	内部审计 (internal audit)
民间审计 (folk audit)	财务审计 (financial audit)
法纪审计 (audit on disciplines)	效益审计 (performance audit)
全部审计 (complete audit)	局部审计 (limited audit)
专项审计 (special audit)	事前审计 (pre-audit)
事后审计 (post-audit)	事中审计 (auditing objective)
报送审计 (documentary audit)	就地审计 (field audit)
审计主体 (audit subject)	审计对象 (audit object)
合伙制 (partnership system)	公司制 (corporate system)
独资式 (sole proprietorship)	监督 (supervision)
监察 (inspection)	鉴证 (attestation)
评价 (evaluation)	审计效率 (auditing efficiency)
审计质量 (audit quality)	审计风险 (audit risk)
审计目标 (auditing objective)	



思考题

1. 你认为本章引例中四位同学对审计基本性质所发表的观点哪个更正确?
2. 何谓“两权分离”,其主要内容包括哪些?
3. 为什么说审计监督具有所有权监督的特征?
4. 我国国家审计实行行政式,现在是否应当即刻进行改革,实行立法式或其他适当模式?

5. 审计目标的关键内容是什么? 真实性如何在审计目标的表述中得到恰当体现?
6. 如何辩证地理解审计的独立性和权威性?



案例讨论题

2018年6月,某省7名注册会计师欲发起设立有限合伙会计师事务所,由全体合伙人共同签署的合伙协议约定,其中5名注册会计师属于对会计师事务所的债务承担无限连带责任,2名注册会计师属于对会计师事务所的债务仅以出资额为限承担有限责任的有限合伙人。该省财政部门受理并审核该7名注册会计师的设立申请及其合伙协议等材料后认为,根据现行《注册会计师法》的规定,会计师事务所可以采取合伙制或有限责任公司制组织模式,并没有规定可以采取有限合伙会计师事务所的组织形式,因此,该7名注册会计师的申请没有法律依据。于是,省财政部门在受到设立申请之日起的30日内作出了不予批准的决定。

该7名注册会计师收到省财政部门的不予批准的决定后,认为省财政部门作出的决定没有法律依据,侵犯了当事人审理有限合伙会计师事务所的权益,遂向人民法院提起行政诉讼,请求人民法院判定省财政部门的不予批准决定违法。

在审理该案件过程中,有两种不同观点,一种是设立有限责任合伙制会计师事务所符合《注册会计师法》;另一种是设立有限责任合伙制的会计师事务所不符合《注册会计师法》。

根据上述背景材料,请分析:我国有关法规对会计师事务所组织模式的规定是怎样的?上述两种观点,你同意哪一种?为什么?



简答题

1. 关于审计产生与发展的客观基础有多种观点,如会计监督论、经济监督论、受托责任观,应该说都能自圆其说。请回答:

- (1) 各种观点是否存在相悖关系?
- (2) 你认为审计产生与发展的客观基础是什么?

2. 关于审计职能有多种观点,如单一职能论,多职能论,多职能论中又包括多种看法。随着社会经济的发展,审计的地位和作用会越来越重要。

请回答:

- (1) 审计职能会不会随着社会经济的发展而变化?
- (2) 你认为审计的具体职能是什么?

3. 关于国家审计组织模式,我国实行行政式,美英等西方国家很多实行立法式,还有些国家实行司法式,个别国家实行“独立式”。

请回答:

- (1) 各种模式的特点或优缺点是什么?
- (2) 我国是否需要改“行政式”为“立法式”或其他模式?如果要改革,需要具备什么环境和条件?

4. XYZ 公司是一家专营商品零售的股份公司。ABC 会计师事务所在接受其审计委托后，委派 L 注册会计师担任该审计的项目外勤负责人，并将签署审计报告。经过审计预备调查，L 注册会计师确定存货项目为重点审计领域，同时决定根据会计报表认定确定存货项目的具体审计目标，并选择相应的具体审计程序以保证审计目标的实现。

下列第一张表格中的具体审计目标已经被 L 注册会计师选定，请分析 L 注册会计师应当确定的与各具体审计程序分别是什么？（根据表后列示的会计报表认定及审计程序，分别选择一项，并将选择结果的编号填入第二张表格中。对每项会计报表认定和审计程序，可以选一次、多次或不选）

会计报表认定	审计程序
(1) 完整性	(6) 检查现行销售价目表
(2) 存在或发生	(7) 审阅会计报表
(3) 表达和披露	(8) 在监盘存货时，选择一定样本，确定其是否包括在盘点表内
(4) 权利和义务	(9) 选择一定样本量的存货会计记录，检查支持记录的购货合同和发票
(5) 估价或分摊	(10) 在监盘存货时，选择盘点表内一定样本量的存货记录，确定存货是否在库
	(11) 测试直接人工费用的合理性

会计报表认定	具体审计目标	审计程序序号
	公司对存货均拥有所有权	
	记录的存货数量包括了公司所有的在库存货	
	已按成本与可变现净值孰低法调整期末存货价值	
	存货成本计算准确	
	存货的主要类别和计价基础已在会计报表恰当披露	

 自测题

单项选择题

自
学
自
测



扫
描
此
码

多项选择题

自
学
自
测




扫
描
此
码

判断题

自
学
自
测



扫
描
此
码

 本章推荐阅读材料

1. 中国注册会计师协会. 审计[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2020.
2. 王爱国, 史维. 论审计的独立性[J]. 审计研究, 2004(4).
3. 刘家义. 国家审计是国家治理的重要组成部分[M]. 中国审计学会第三次理事论坛讲话, 2011.
4. 章轲. 基于国家产权理念的国家审计本质研究[J]. 审计研究, 2012(6).
5. 蔡春, 刘静, 黄昊. 新时代审计理论研究创新发展的思考[J]. 审计研究, 2018(5).