



第一章 概 论

★ ★ 本章学习提示

本章重点：审计产生动因、审计本质、审计定义、审计类型、审计体制、审计理论体系

本章难点：审计本质、审计理论体系

第一节 审计的起源与发展

中国的审计监督制度由来已久，历史源远流长。早在西周时期已经孕育了审计的萌芽，伴随着历史的发展和经济的繁荣而发展，历史上的审计监督成为国家经济制度甚至政治制度的重要组成部分。目前，审计已经成为一个经济社会中的独立监督行业，是当今国家治理、公司治理、市场治理中不可缺少的监督、鉴证和评价工具，对于加强维护市场经济规范运行、促进市场经济协调发展起到了重要的作用。

一、审计产生的动因

审计产生的动因来自于市场对审计的需求，审计需求是利益主体产生需要利用或借助审计服务来帮助维护自身利益的需要或意愿。

（一）审计需求的类型

审计源自社会、市场、组织存在接受并聘请审计的需求，这种审计需求包括两种情形：第一种是经营管理者迫于法规制度的管制要求或压力而被强制（被动）聘请审计的需求；第二种是经营管理者出于厘清、解除自身某项责任或义务而主动、自愿聘请审计的需求。

（二）审计需求的基础

审计需求的客观基础是受托责任，受托责任关系是经济社会中一种普遍性关系，其概念源于财产权，即所有权和使用权（经营权），这两种权利的分离导致受托责任的形成。受



托责任的形成过程中一般涉及两个当事人：一是委托人，他是经济资源或财产的所有者；二是受托人或代理人，他是财产的经营者。当委托人将财产委托给受托人进行经营管理，只要受托人同意接受委托，就要承担委托人托付的责任，即形成受托责任^①。通常，委托人和受托人双方之间会签订一份契约用以明确受托责任。

受托责任，也称受托经济责任，美国审计总署解释为：受托管理并有权使用公共资源的政府和机构向公众说明他们全部活动情况的义务；加拿大审计长公署解释为：对授予的某项职责履行义务作出回答；科勒《会计词典》解释为：受托人定期可信地报告是否按照授权开展各种行动的义务，且这种义务可以货币等形式计量，并可以按照法律法规和协议约定等证明其完善管理控制等职责的义务。

受托责任包括行为责任和报告责任，其中，行为责任是指受托人的经营管理行为应符合委托人要求的完整性、合法性、经济性、效率性、效果性、公平性和环保性等责任；报告责任是指受托人应按照真实性、公允性等可信要求向委托人报告代理经营责任的履行情况。

（三）审计需求的内容

在受托责任关系中，按照约定，受托人定期向委托人报告自己履行受托责任的情况，但由于双方利益的不一致和信息不对称，受托人总是处于信息优势的地位，凭借这种优势他们可能作出使委托人利益受到损害的决策和行动（包括提供虚假报告）。为了维护自身的经济利益，委托人（财产所有者）就会考虑、要求并建立对受托人的监管需求，需求内容包括如下几个方面。

- （1）对受托人经营的行为合规程度进行监管、鉴证需求。
- （2）对受托人经营的财产保全程度进行监管、鉴证需求。
- （3）对受托人提交报告的可信程度进行监管、鉴证需求。

为满足这些需求，就需要借助第三方（审计）专门执行对受托人的制约，建立第三方监管机制即审计制度，这印证了“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”（杨时展，1990）。实践证明，审计监督制度是对受托责任履行情况进行监督的最直接、最简单、最行之有效的办法。审计作为对受托责任的有效经济监督手段，形成了以监督鉴证受托财务责任真实性、公允性、合规性为主的财务审计，以及以监督鉴证受托管理责任的经济性、效率性、效益性、公平性和环保性为主的管理审计（图 1-1）。财务审计与管理审计构成审计的两大基本领域。

二、审计发展的概况

（一）政府审计的发展

审计的产生和发展具有一定的规律性，它是国家发展到一定阶段的产物。在经济稳定

^① 王光远. 受托管理责任与管理审计[M]. 北京：中国时代经济出版社，2004.

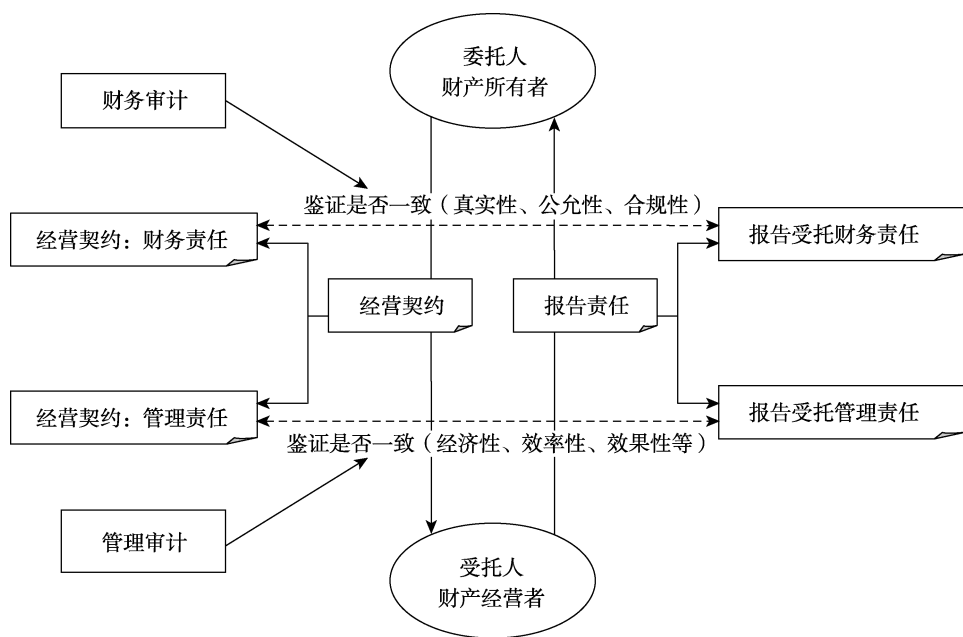


图 1-1 受托责任鉴证与审计领域关系

或繁荣时期，审计的发展进程较快。在早期审计的发展过程中，审计的产生和发展是以政府审计为主的，只是当经济发展到一定时期，出现经济关系复杂化和需求多样化时，才逐步出现内部审计和独立审计。

1. 国外政府审计的发展

政府审计主要起源于最早进入私有制的几个文明古国。早期的政府审计基本属于宫廷的内部审计性质，如古埃及王宫设置有监督官对官吏受托负责经管财物收支的账目进行审查，古希腊雅典城邦由公选的代表对即将卸任的官员经管财物进行审查，古罗马奥古斯都皇帝曾下令派遣检察官分赴各地审理账目，等等。随着资本主义商品经济的发展，分权组织控制更为盛行，为了节约开支，提高政府工作效率、效果，英美等国家相继发展了更加完善的政府审计，拓展传统的财务审计领域，使管理审计成为西方发达国家政府审计的主流领域。

到 11 世纪之后，英国在财政部门内部设置了审计监督部门^①，审计的强制性和权威性得到充分显现。1320 年法国设立了审计院，之后通过立法明确了审计院具有司法权，开世界司法型政府审计之先河。近代世界政府审计机构或制度是一种向上负责的监督体制，成为最高统治者巩固其统治地位的重要工具。

^① 近代英国的威廉一世和亨利一世时代，在财政部下设上院和下院两大机构，其中上院又称收支监督局，发挥逐级审计监督的作用，审计监督逐级向上负责，最后集中到国王手中；下院又称收支局，从事财政预算编制、执行、记录工作，即承担财政财务职责。



为了提高政府工作的效率和效果,1921年,美国设立的审计总署^①主要开展财务审计、业绩鉴证、绩效审计等工作。20世纪60年代以后,英、美等国家出现了财务审计与绩效审计两大业务领域,绩效审计迅速发展成为主导。现代以美国为代表的政府审计在优化审计体制、拓展审计领域、完善审计准则、创新审计技术、提高审计质量、防范审计风险、提升审计形象等方面引领世界,成为全球政府审计发展的典范。

1953年,世界各国最高一级审计机关在哈瓦那举行会议,筹建最高审计机关国际组织(International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI)。该组织成立以后成为世界各国最高政府审计机关联合组成的一个国际性组织,建立和推广国际政府审计标准,指导和推动国际政府审计实务,开展政府审计理论研究与交流,其宗旨是“经验分享,共惠全球”。

2. 我国政府审计的发展

我国最早的审计职务是西周时期的“宰夫”。《周礼》记载西周周王下设天地春夏秋冬六官,其中天官冢宰辅佐周王总理国务大事,独揽财计大权。天官冢宰下设有“小宰中大夫”一职,“听出入,以要会^②”,执掌邦国财计和监察大权。“小宰中大夫”之下又设有“宰夫^③下大夫”,“宰夫”负责政府的审计工作,独立行使审计监察职权、具体执行审计监督职责。

春秋战国时代,“上计”^④制度开始出现。秦统一中国后,秦朝的统治者设立御史大夫掌管监察全国的民政、财政和财物审计事项,即依赖御史大夫审核的“上计”制度;“上计”在秦朝进一步规范化和法律化。汉承秦制,采用的“上计簿”“上计律”和“上计会议”等方式,将“上计”制度演绎得更加完善。

三国魏晋时代,统治者将中央机构中的尚书省按“曹”分类,还设立了独立于财计部门之外的专职审计机构——比部。隋朝设立三省六部,其中的刑部下设比部负责审计,审计制度得以正式建立。唐朝完善了比部审计制度、财计系统的内部牵制制度,出现了报送审计、就地审计、巡回审计、驻在审计等多种方式。

① 1921年,美国设立审计总署(General Accounting Office, GAO);2004年,根据《审计总署人力资源改革法案》,审计总署改名为美国政府责任总署(Government Accountability Office, GAO),是服务于国会的独立的、无党派的机构,由总审计长领导,确立了“责任、公正和可靠”的核心价值观,GAO许多出版物的封面都醒目地印有“为国会和国家服务”字样。GAO的基本职责是支持国会以实现宪法赋予的职责、帮助其改善工作成效,为美国人民的利益监督联邦政府履行其义务,具体开展财务审计、业绩鉴证、绩效审计、发表法律意见、审查非审计服务的合规性、开展约定业务预期分析等业务。

② 听出入,以要会。其中“听”即听取,相当于现在的报送审核、审查,具备现代审计的监督职能,听取的过程与英文“audit”的原始意义如出一辙。

③ 据《周礼》记载:“宰夫之职,掌治朝之法,以正王及三公、六卿、大夫、群吏之位。”也就是掌管了治理国家的法度,监督各类官员按照规定履行自己的职责,这是一种典型的审计监察职权。《周礼》另载,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”,这不仅体现宰夫这一审计行为的对象是会计工作,而且也告诉了后人当时会计的基本记账和结账规则。

④ 上计制度是古代皇帝考核审查地方官员财政收支和从政业绩的一种制度,以及地方政府审查所辖区域的人口、土地、财物、税赋增减情况汇总报送到上级机关,直至朝廷的一种制度。



北宋时期的审计事务早期划归比部掌管,到公元 992 年(宋太宗淳化三年)在国库系统中设置了审计司^①,相当于国家财政系统内设置的内部审计机构,实现了内部审计(太府寺审计司)与外部审计(比部)的有机结合,我国历史上正式出现了“审计”一词。

明清时代,中央集权更加极端化,把外部审计职权划归都察院和六科给事中,实行了御史台(后期改为都察院)的财计监察制度,审计重心逐步移向监察系统,审计的地位和权威性得到明显提高,形成了都察院负责外部审计和户部内设内部审计的制度格局。后于 1906 年设立了审计院,拟定了《审计院官制草案》,进一步完善了财计制度,建立健全审计制度与审计立法。

北洋政府于 1911 年在国务院下设审计处,掌管全国审计监察事务,发布了我国历史上第一部审计法典——《审计条例》。1928 年,民国政府依据《国民政府组织法》下设审计院,并借鉴国外审计的模式和经验,明确了政府审计的主要职责是开展财务审计和财经法纪审计。

纵观上述审计发展历史,审计都被统治阶级作为治理国家的重要工具,统治者根据国家重大或重要的问题需要,直接布置或授意安排审计活动,促使建立完善、长效的审计制度。审计监督之所以成为国家政治制度不可分割的组成部分,是因为审计对国家经济安全、财政安全的保证作用至关重要。

中华人民共和国的政府审计经历了改革开放初期的社会主义审计工作奠基起步阶段、经济体制转型时期的审计工作稳步推进阶段和市场经济体制时期的审计工作全面发展阶段三个阶段。我国《中华人民共和国宪法》第九十一条规定建立政府审计制度,“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督”。以此为开端,1983 年成立审计署作为国家最高审计机关,各地方政府随之建立相应的地方审计机关,政府审计管理体制建立完善,政府审计工作在全国迅速铺开。1988 年《中华人民共和国审计条例》和 1994 年《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》,2006 年修订)的颁布实施,标志着新中国政府审计工作进入法制化的轨道。2002 年陆续颁布一系列政府审计准则(2010 年修订),不断规范审计行为,强化审计质量,降低审计风险。政府审计在维护和保障国民经济运行中的巨大作用与贡献,得到社会的高度评价和认可。

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,2018 年 3 月组建中央审计委员会(详见本章第三节),作为党中央决策议事协调机构。这既是国家审计的体制创新,也使国家审计的地位得到显著提高,标志着国家审计机关的性质出现了里程碑式的重大转变。

^① 据《宋史·食货志》记载:宋朝元丰改制时在太府寺下设了左藏东西库、粮科院、审计司等 25 个职能部门,其中审计司专门负责审查太府寺全部财产物资的收发存情况。这个审计司相当于太府寺这一国库系统中的内部审计机构。关于“审计”一词的出现,还有一种观点认为:南宋出现了中国古代第一个以“审计”命名的专职审计机构——审计院(全称“诸军诸司审计院”),不仅因为原来的“诸军诸司专勾司”名字中的“勾”与南宋宋高宗赵构的名字谐音,为避讳而改为“审计”,而且也是审计发展的必然结果。



目前,我国政府审计机关已有一支由审计、会计、管理、经济、工程技术等多学科专业组成的 96 000 人的审计队伍,坚持依法审计、独立行使审计监督权,对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖,促进形成与国家治理体系和治理能力现代化相适应的审计监督机制,充分发挥审计在保障国家重大决策部署贯彻落实、维护国家经济安全、推动深化改革、促进依法治国、推进廉政建设中的重要作用。

(二) 内部审计的发展

内部审计最早表现为奴隶社会时期发展起来的庄园审计、宫廷审计、寺院审计、行会审计等。到 20 世纪初期,企业规模迅速扩大,组织结构复杂,为了对分公司和子公司进行内部监督,加强事前监控,出现了相当数量的内部审计师。1941 年国际内部审计师协会^①(前身是美国的内部审计师协会)成立,当时仅有 24 个会员,现有会员近 8 万人,中国于 1987 年加入该组织。目前,内部审计除开展财务审计外,在衡量和评价公司治理、内部控制、风险管理和公司战略管理方面具有独到的鉴证与增值作用。与此同时,审计理论也不断丰富,一批经典名著如 J.B.Thurston 的《内部审计的基本原理和技术》(1941)、Victor Z.Brink 的《内部审计》(1941)、Lawrence B.Sawyer 的《内部审计》(1973)等对世界内部审计实务起到重要指导作用。

我国的内部审计伴随着政府审计体制的建立得到快速发展和壮大。在建立内部审计制度之初的 1984 年,我国各类组织的内部审计机构约 2 200 个,内部审计人员约 5 000 人。之后,内部审计在承包经营和租赁经营、现代企业制度、股份制改造、市场经济体制建立过程中,围绕查错防弊、改进管理和提高效益方面发挥了积极作用,得到快速发展。1987 年中国内部审计学会成立,2002 年改名为中国内部审计协会,2003 年起发布了一系列中国内部审计准则用于规范指导内部审计工作,2014 年重新修订,现已形成 1 个内部审计基本准则、1 个内部审计职业道德规范、20 个具体审计准则(含审计作业类准则 9 个、审计业务类准则 4 个、审计管理类准则 7 个)和 5 个实务指南的内部审计执业规范体系,使我国内部审计工作逐步走向规范化、职业化、标准化。2018 年底,我国的内部审计机构有 5 万多个,专兼职审计人员达到 20 余万人,但是,内部审计现有的队伍规模、素质能力、服务领域和职能作用等,还远远不能满足社会经济的发展需要。

(三) 独立审计的发展

1. 国外独立审计的发展

独立审计,也称注册会计师审计,其起源可以追溯到 1100 年前的意大利商业时代,威尼斯等贸易中心的交易频繁,货单、账单核对工作繁重,产生了以专门核对账目为职业的

^① 国际内部审计师协会(The Institute of Internal Auditors, IIA)是专门致力于推进内部审计师和内部审计职业的唯一国际组织,为内部审计服务,标志着内部审计进入了新的历史发展阶段。其认证考试主要包括:CIA(国际注册内部审计师,全球约有 4 万人已获得了 CIA 资格)、CCSA(内部控制自我评估认证)、CGAP(注册政府审计专家)、CFSA(注册金融服务审计师)。

查账员，公元 881 年意大利人瑞申德开始从事这种工作，成为世界上最早的独立审计师。而真正意义上的独立审计发展和成熟是在英国，1720 年，英国国会针对南海公司破产案^①组成了 13 人调查委员会，聘请了伦敦地区享有盛誉的会计师查尔斯·斯内尔对南海公司的分公司“索布里奇商社”的会计账目进行检查，出具了独立检查报告，拉开了真正意义上独立审计的序幕。1831 年，英国《破产法》规定会计师为破产管理人，首次确立会计师在独立审计中的法律地位。1845 年，英国出台《股份公司法》规定股份公司聘请“第三者”立场的职业会计师（注册会计师）实施账目审计并出具审计报告。1853 年，英国创立世界上第一个职业会计师团体——爱丁堡会计师协会。从此独立审计师有了自己的组织，注册会计师规模不断发展壮大。随着英国资本大量涌入北美大陆，独立审计也随之安家落户，1883 年美国发起创立了北美大陆上的第一家会计师事务所，1887 年美国成立了全国性的会计师协会，1902 年美国各州会计师团体联合组织成立“美国公共会计师联合会”，该组织于 1916 年与此前成立的美国会计师协会合并，1956 年改名为“美国注册会计师协会”。至此，欧美国家形成了职业会计师为执行主体、会计师事务所为执行机构、会计师协会为行业管理组织的现代独立审计体系。

20 世纪初，资本主义从自由竞争发展到垄断，美国经济后来居上，领先于世界各国，独立审计的需求不断扩大，审计领域不断拓展，审计技术也不断更新。当时金融资本大量进入企业，债权人十分关注公司偿债能力，使得资产负债表审计得到发展。1929—1933 年资本主义经济危机期间，投资人和债权人更加关心公司盈利能力，利润表审计得到发展。同时美国 1933 年《证券法》要求上市公司财务报表必须接受注册会计师审计。

第二次世界大战以后，独立审计得到快速发展，传统的详细审计转向控制基础审计，独立审计队伍和审计组织规模急速扩大，独立审计在欧美发达国家的审计体系中居主导地位。1977 年，由代表 43 个国家和地区的 63 个职业会计师团体创立了“国际会计师联合会”，联合会的宗旨是以统一的标准发展和提高世界范围的会计专业，促进国际范围内的会计协调（中国注册会计师协会于 1997 年 5 月 8 日正式成为国际会计师联合会成员）。伴随着国际资本在不同国度间的快速流动，世界上出现了一些跨国开展业务的大型会计师事务所，20 世纪 70 年代国际上出现了著名的八大会计公司，之后经过竞争合并为“六大”，直至现

^① 南海公司是 1711 年由财政大臣哈利为首的一批国债持有人以债券为股本建立的英国海外贸易公司。该公司独占英国对西班牙所属美洲殖民地的全部贸易市场，并承办部分低利率国债。1718 年国王乔治一世任公司董事长，促使公司信用倍增，提出承包全部国债的计划，并于 1720 年 2 月经议会修改后通过，导致市场上盛传该公司可获丰厚利润和具有高达 60% 股利回报，公司股价从 1720 年 1 月的 128 英镑暴涨到当年 7 月的 1 050 英镑。南海公司股票价格飙升引发当时英国民众抢购，以至于全社会“政治家忘记了政治，律师忘记了法庭，贸易商放弃了买卖，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贵和虚荣”。著名的科学家牛顿先后两次参与购买该股票，第一次赚取 7 000 英镑，第二次亏损 20 000 英镑血本无归而悲惨离场。后来他感叹道：“我能推算出天体的运行规律，却无法预测人类的疯狂。”实际上该公司经营业绩平淡，公司存在严重的业绩记录不实等舞弊行为。南海公司高利润和高股利回报的传闻骗局被市场识破，股票价格大跌，1720 年 9 月暴跌回 190 英镑以下，同时南海公司宣告破产，此事件被称作“南海公司泡沫事件”，牵涉有许多政府官员受贿和参与投机。破产后，南海公司在沃尔·波尔主持下，将其股金转给英格兰银行和英国东印度公司，仍然存在并未撤销。应民众强烈要求，英国国会组成了对南海公司破产案的 13 人调查委员会开展调查，催生了注册会计师审计事业。



在的“四大”，即目前全球规模最大的普华永道（PWC）、毕马威（KPMG）、德勤（DDT）和安永（EY）四大会计师事务所，这四大会计师事务所每个公司的从业人员都在 4 万~7 万人，各公司在全球设有 600~1 200 个不等的办事机构，年收入均在 100 亿美元以上。

2. 我国独立审计的发展

我国的独立审计在 20 世纪初伴随着资本主义工商业的发展而产生。1918 年北洋政府颁布了《会计师暂行章程》，同年批准谢霖为中国的第一位注册会计师，谢霖随即创办了中国的第一家会计师事务所——正则会计师事务所。1927 年国民政府颁布了《注册会计师暂行章程》，还相继颁布了《会计师条例》《公司法》《税法》和《破产法》等一系列法规，1933 年成立了“全国会计师协会”，对独立审计的发展起到了很大的推动作用。1949 年，中国仅有注册会计师 2 619 人。

1980 年，我国开始恢复独立审计制度，中华人民共和国第一家会计师事务所——上海会计师事务所成立，注册会计师按照规定可以对中外合资经营企业财务报表进行审计。1988 年成立中国注册会计师协会，此后独立审计犹如雨后春笋，并逐步形成注册会计师和注册审计师、会计师事务所和审计事务所、注册会计师协会和注册审计师协会（历史上称“两师”“两所”“两会”，后分别合并注册会计师系列中）组成独立审计行业的格局。1993 年我国颁布实施《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》），中国注册会计师协会开始充分发挥行业自律管理作用，在我国独立审计行业快速地引入职业化进程，发布职业准则，严格推行后续教育，加强审计质量监管，使得我国的注册会计师审计水平得到较大幅度的提高。2018 年 12 月，中国注册会计师协会已拥有团体会员 5 000 多家，个人会员超过 25 万（其中执业 10.7 万、非执业 14.4 万），注册会计师队伍得到迅速扩大，独立审计业务日益创新、对象领域遍及各行各业。独立审计事业与我国经济腾飞交相辉映，犹如喷薄而出的红日在我国经济领空冉冉升起，涤荡着经济污垢，守卫着经济安全。

通过政府审计、内部审计和独立审计的发展历史可以看到：受托责任关系是审计产生的客观基础，独立从事经济监督与鉴证是审计的根本活动。审计是社会经济发展到一定时期的产物，审计规模受到经济规模的制约，审计领域受到经济复杂程度的影响，审计随着商品经济的发展而发展。同时在特定的历史时期，审计的发展也会受到政治体制的制约和限制，具有不同的社会和政治地位。

第二节 审计的性质、职能与分类

审计定义是对审计本质的描述和解释，便于人们通过这种解释性的判断或命题的语言，确定审计在经济活动中的地位、作用和功能，正确区分审计与其他经济活动的界限。由于早期的审计活动把财务活动作为监督对象，因此造成很长一段时间以来把审计描述成对财务会计的审查稽核，有的甚至把审计看成会计的分支，这实质上是对审计的错误理解，不利于正确指导审计工作，更不利于科学定位审计，限制了审计业务领域的拓展。为了准确把握审计的定义，有必要从审计的本质入手加以分析。

一、审计本质

（一）审计关系

审计关系是指审计活动所涉及的审计委托人、被审计人和审计人三者之间形成的责任关系，审计关系是审计活动得以有效开展的前提和保证。其中，审计委托人是第一关系人——财产的所有者（委托人），一方面委托经营，另一方面委托审计；被审计人是第二关系人——财产的经营管理者（受托人），即被审计单位和人员，是审计监督对象，既要按照委托人的要求履行经济责任，又要接受和配合审计工作；审计人是第三关系人——审计机构和审计人员，通常要求独立于其他关系人。审计关系中的三个关系人之间形成以下两种受托责任关系。

1. 受托经营责任关系

审计委托人（财产所有者）委托被审计人（财产经营管理者）管理其财产，被审计人按照经营契约的规定经营管理财产所有者的财产，并定期向财产所有者报告财产经营管理情况，形成受托经营责任关系，包括受托财务责任和受托管理责任。

2. 受托监督责任关系

审计委托人委托审计人对财产经营管理者的受托财务责任或受托管理责任履行情况进行审计，审计人按照约定报告审计结果（提供审计报告），这就是所谓的受托监督责任关系。

审计关系可以用图 1-2 描述如下。

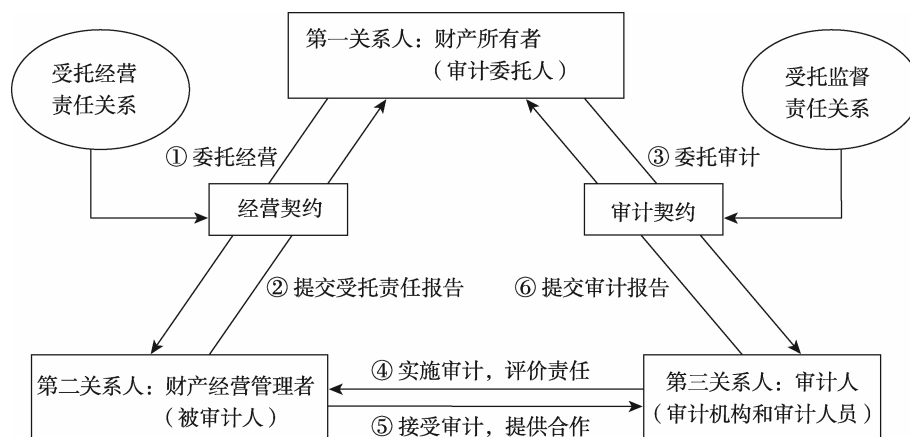


图 1-2 审计关系

（二）审计属性

审计属性是提示审计活动本身所固有的性质，也称审计性质。审计属性包括独立性、客观性和权威性，其中，独立性是审计的根本属性，只有保持独立性的审计工作才可以保



证审计工作的客观性和权威性。

1. 独立性

独立性是指审计组织和人员不受干扰与个人利害关系的影响,不偏不倚收集审计证据、评价审计事项、发表审计意见。独立性是审计的根本属性,是审计的灵魂,是审计价值的形成基石。独立性的具体要求如下。

(1) 政府审计的独立性。《审计法》规定,审计机关依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。《中华人民共和国国家审计准则》要求审计人员执行审计业务时保持应有的审计独立性,如果与被审计单位存在社会关系、利益关系、工作关系等可能损害审计独立性情形的要采取回避、限制执行的业务范围、追加复核等措施。

(2) 内部审计的独立性。《中国内部审计准则》规定,内部审计机构和内部审计人员应当保持独立性与客观性,不得负责被审计单位的业务活动、内部控制和风险管理的决策与执行。我国内部审计职业道德规范仅强调执业过程中审计人员的客观性。内部审计机构的独立性相较政府审计和注册会计师审计都比较弱。

(3) 注册会计师审计的独立性。《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》要求注册会计师执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时,应当从实质和形式上保持独立性,不得因任何利害关系影响其客观性。会计师事务所从整体层面保持独立性、项目组从具体业务层面保持独立性。可能损害独立性的因素包括自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外界压力等。另外,独立又分为实质独立和形式独立介绍如下。

实质独立。实质独立是指注册会计师在认识、意识、品格等精神和内心方面能够在审计过程中保持公正、客观的态度,不依赖屈从外界的压力和影响,也称“精神上的独立性”“内在的独立性”或“事实上的独立性”。实质独立要求具备独立意识、独立品格,是内在的精神独立,他人难以观察和度量。

形式独立。形式独立是指注册会计师在社会公众面前具有的独立身份,即在承办业务时与被审计单位在组织、经济、工作以及社会关系等各方面不存在关联和影响。例如,注册会计师不得持有被审计单位的股权或担任其高级职务,不能是企业的主要贷款人、资产受托人,或与管理层成员有亲属关系,等等。形式独立是显在的,他人可以按照一定依据去权衡、评价和判断注册会计师的形式独立程度,进而根据形式独立去推断注册会计师保持实质独立的程度。

2. 客观性

客观性是指审计人员应当保持客观、公正的立场和态度,以适当、充分的审计证据支持审计结论,实事求是地进行审计评价和审计处理。简单地说就是不受个人主观偏好影响,做到“不偏不倚”“以事实为依据、以法律为准绳”。

3. 权威性

权威性是指审计结论具有使人信服认可、遵从执行的威望。这种权威性让人对审计结果不产生怀疑,是因为开展审计工作的权限是法律赋予保障的、审计执业需要一种专门的

且公认的特殊技能，并且审计结论是依据法律法规标准开展监督、鉴证和评价得到的。

【案例 1-1】 安然事件中安达信会计公司的独立性和客观性

2001 年 10 月，美国能源巨头安然公司（当时排名全球 500 强第 16 名）由于财务舞弊^①败露，亏损 6.38 亿美元，宣告破产，创下当时世界最大破产纪录。安然公司聘请做报表审计的安达信会计公司（当时是世界五大会计师事务所之一）历年均为安然公司出具标准无保留意见。之后，美国证监会（SEC）进行调查听证，安达信会计公司在接受调查时，只承认审计中存在没有发现安然公司把债务转移列入合伙或关联公司账目上的失误。但事实上，SEC 调查听证发现安达信会计公司知晓并且在掩盖安然公司的会计舞弊，包括如下行为。

（1）安达信会计公司在 2001 年 10 月重述会计报表的前 4 天隐藏了一份涉及安然公司财务黑幕证据的文件（调查组没有拿到这份文件）。

（2）安达信会计公司高层人士在 2001 年 2 月就讨论表示对安然公司会计政策的担心，并且讨论要放弃安然公司这个客户。

（3）安达信会计公司注册会计师已经发现安然公司的问题，但是历年的审计报告并没有指出安然公司存在误导性、虚假性信息披露。

（4）从 1985 年开始，安达信会计公司连续 16 年受聘对安然公司做财务报表审计。

（5）除受聘审计外，安达信会计公司还担任安然公司的内部审计代理服务和其他咨询服务。例如 2001 年，安达信会计公司向安然公司收费 5 200 万美元，其中 2 700 万美元是咨询费。

（6）安然公司时任的首席会计师、财务总监等 100 多人是安达信会计公司以前的职员。更为重要的是，安然公司董事会半数以上董事是安达信会计公司以前的职员或与安达信会计公司有着极为密切的重要关系。

这一事件直接导致安达信会计公司 2002 年破产关门，它在全球的分公司和业务系统被肢解归入德勤、普华永道、安永、毕马威，世界“五大”会计公司从此变为“四大”。

【分析】①安达信会计公司连续受聘安然公司 16 年，容易建立密切合作关系，损害独立性。②安达信会计公司受聘从事报表审计业务的同时，受聘内部审计代理和咨询服务业务，即承担不相容业务，形成利益冲突，如果对不相容业务委派的负责人不做分离处理，就必然损害独立性和客观性。另外，安达信会计公司出于自身利于考虑，如果出具非标准审计意见，就会遭受来自安然公司的压力，不仅可能得不到安然公司咨询服务业务的聘任委托，而且审计业务都可能被安然公司解聘，这种压力明显损害其独立性和客观性。③安达信会计公司明知安然公司存在财务作假的情况而没有予以披露，缺乏职业诚信和客观性。④安达信会计公司 100 多人离职后到客户安然公司任职，并可以影响安然公司董事会决策，

① 安然公司财务舞弊的手法主要是：i. 通过内部各级公司之间的关联交易，以公允价值高出 5 亿美元的价格把下属 3 个子公司卖给关联公司 Allegheny 能源公司；ii. 建立 3 000 多家特殊目的实体（SPE）从事表外融资交易，将公司负债转入这些实体名下，隐匿公司负债 26 亿美元，虚增利润 5 亿美元；iii. 通过虚列应收账款虚增资产和股东权益 10 亿美元；iv. 利用能源衍生工具的不确定性，确认的收益占 2000 年税前利润的 50%（1999 年占 1/3）。2001 年 10 月，安然公司重新修改后公布 1997—2000 年的会计报表，累积的利润减少了 5.91 亿美元、负债增加了 6.38 亿美元。



不仅存在明显的审计自我评价不足,而且与被审计单位关系密切,损害其独立性和客观性。
⑤安达信会计公司居然在 SEC 调查期间隐瞒已经发现的安然公司舞弊的证据,不仅缺乏诚信,而且违法。

二、审计定义

审计定义应清晰地解释审计活动的过程和特质,厘清审计与其他活动的边界。传统审计定义比较典型的表述是:审计是由专职机构和人员对单位的财政财务收支及相关经济活动的真实性、合法性和效益性进行监督、鉴证和评价。这种定义过分强调了审计与财务会计的关系,而且没有把审计取证、审计判断、得出审计意见的过程揭示出来。

事实上,审计的定义会随着审计目标和审计对象的发展而发展。早期审计采用围绕账簿凭证等会计账项逐笔钩稽的方法,审计定义强调以查错纠弊作为审计目标。后来随着经济发展,企业资金来源多样化,投资者和债权人非常关心资金的回收情况与回报能力,因此审计定义强调被赋予了审查资产负债表以评价偿债能力、审查利润表以评价盈利能力、审查现金流量表以评价财务状况变动的内容,审计目标调整为合法性、公允性和一致性。随着受托责任关系的复杂化,审计的定义强调被审计事项的合法性和真实性(财务审计)、有效性(管理审计)等审计目标,强调审计领域分为财务审计和管理审计。

本书采用美国会计学会(AAA)审计概念委员会1973年发布的《基本审计概念说明》中的审计定义:为了鉴证有关经济行为和经济事项的声明与既定标准之间的一致程度,而客观地收集和评定有关证据,并将其结果传达给有关使用者的系统过程。这个定义以注册会计师审计实务为基础,清晰地解释了以下问题。

(1) 审计对象是经济行为和经济事项的声明。其中经济行为和经济事项就是被审计单位开展的与经济相关的经营活动和管理活动;声明是用来反映被审计单位从事经济活动的结果、结论;例如发布的经济信息、披露的财务报告、披露的内部控制报告、提供的绩效报告以及相关证明等。

(2) 审计目标是对一致性发表意见,并将结果传达给有关使用者。一致性目标可以具体分解为:①经济行为和经济事项的声明是否遵循既定的真实标准,即真实性;②经济行为和经济事项的声明是否遵循既定的公允标准,即公允性;③经济行为和经济事项的声明是否遵循既定的法律标准,即合法性;④经济行为和经济事项的声明是否遵循既定的效益标准,即效益性。

其中的“结果”是指审计结果,即发表的审计意见,通过审计报告的形式提交给委托人和有关使用者。

(3) 审计原则是客观性。要求审计人员客观公正、不偏不倚,以事实为依据,独立进行审计取证、审计判断和发表审计意见。

(4) 审计的核心环节是取证和评价。定义所提的收集和评定有关证据即审计取证。审计证据是用来反映经济行为和经济事项声明的真实状态的资料,因此审计需要花费大量的

资源来获取这种证据,然后运用专业判断将所获得的审计证据与既定标准进行比较,发现差异,得出审计结论。这是审计工作的核心环节。

(5) 审计是一个系统化过程。这个系统化过程包括从制订审计计划开始到实施审计程序、获取审计证据直至形成审计意见的全过程,在这个过程中的不同阶段都需运用特定的方法和程序加以完成。

这个定义解释了审计活动的完整过程,体现了审计的独立鉴证功能,并从更为广泛的经济领域和更高层次的经济角度去认识与理解审计。

三、审计职能

(一) 经济监督

经济监督是指通过实施审计检查从而发现和纠正被审计单位从事经营活动与业务活动是否存在违法违规、舞弊欺诈、损失浪费问题,促使其遵守财经纪律、改善经营管理、提高经济效益。也就是说,审计监督是纠查错弊、节能增效的手段,起到发现错弊、揭露错弊、纠正错弊、规范行为的制约作用。经济监督是审计的基本职能,经济监督属于上层建筑的范畴,实施经济监督职能是审计能够直接地对被审计单位履行受托责任过程中偏离既定标准事实的调整和处理,这一职能在政府审计中体现最为突出。

审计专门从事经济监督,并且是以第三者身份对经济活动和经济信息提供监督、鉴证和评价结果,增强了审计结果的客观性和公正性。其他经济管理诸如财政、税务、会计、计划、统计等经济活动均有自身的经济业务,从事监督是它们诸多职能的其中之一。

审计的经济监督职能具体表现为:①监察和督促被审计单位在合法的范围内、在有效的程序上从事经济活动;②监察和督促有关受托人忠实地按照经营契约和有关规定履行经济责任,稽查存在的违法违规行,揭露存在的损失浪费现象,发现存在的缺陷风险领域,并追究其经济责任,等等;③监察和督促受托人改善存在的问题与缺陷,促使受托人的经济行为真实、合法、有效。审计的权威性往往通过实施经济监督职能得到充分体现。

(二) 经济鉴证

经济鉴证是指审计对某一对象(如历史财务信息、内部控制等非财务信息等)在所有重大方面是否符合既定标准的程度进行鉴别、认定和证明,并发表意见,以增强该对象的信息可信性。审计鉴证包括历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务。体现经济鉴证职能的关键审计环节是:①要收集审计证据,并比较证据与既定标准的一致性;②要形成意见并出具反映鉴证结论的报告。实施经济鉴证职能是审计能够直接地对被审计单位履行受托责任过程中偏离既定标准程度的鉴别、发现和证明。

经济鉴证职能的主要作用就是能够增强除被审计单位(责任方)之外的预期使用者对鉴证对象信息的信任程度。通俗地说,对于财务报表而言,由于开展了审计鉴证并提供有鉴证报告,财务信息的使用者就可以比较合理地把握该财务信息的公允程度。



经济鉴证职能是由于委托人对受托人的信息了解不够全面(信息不对称),此时需要委托专业人士来对受托履行责任的信息质量进行鉴别、验证和发现,从而判断受托人在财务责任、管理责任方面与契约责任是否一致。因此经济鉴证职能的实施需要具备以下条件:①由专业人士来实施,否则鉴证无法实施;②专业人士要保持高度的独立性,否则鉴证结论会有偏向。

(三) 经济评价

经济评价是指审计采用一定方法和知识经验,依据既定标准对被审计事项的实际状况进行综合性分析、评估,并且借以判定被审计单位的情况、存在问题和提出改进与预防措施的一系列活。实施经济评价职能是审计能够直接地对被审计单位履行受托责任过程中偏离既定标准结果的评定和建议。

经济评价职能在审计各环节都有体现,具体体现为以下四个方面:①实施审计之前,针对被审计事项选择一个可供评价比较的“既定标准”,如法律规定的水平、合同限定的水平、历史达到的水平、行业达到的水平、目标设计的水平、计划预期的水平,从中选择一个科学、合理的水平标准;②实施审计过程中,对收集的审计证据的数量和质量进行评价,确定有无必要补充收集的审计证据;③实施审计过程中,根据收集的审计证据评议单个被审披露信息的真实性或公允性、合法性或合规性,评议单个经营活动和管理活动的经济性、效率性和效果性;④完成审计时,要根据前面各阶段的审计结果,给出总体性的评价意见,包括评价被审计单位内部控制制度是否健全和有效,评价被审计单位各项会计资料及其他经济资料是否合法、公允,评价被审计单位各项资源使用和管理活动是否经济、有效,发现存在问题的性质,分析存在问题的原因,提出完善经营的措施和改善管理的建议,即肯定成绩、发现问题、分析原因、提出建议,促进被审计单位改善经营管理和提高经济效益。

审计除经济监督、经济鉴证、经济评价基本职能以外,还有预防控制、促进完善功能等。综合审计属性和审计职能,审计的本质就是一种独立、专门开展经济监督、经济鉴证和经济评价的活动。

四、审计种类

审计分类是按照一定的标准将内容、性质相同或相近的审计活动归属于一种审计类型,在每一种类型中,各种审计之间界限分明。

(一) 按审计内容划分

按审计内容,可将审计分为财政财务收支审计和管理审计。

1. 财政财务收支审计

财政财务收支审计是指对被审计单位财政财务收支等经济活动的真实性、公允性和合法性进行监督、鉴证和评价。财政财务收支审计的目标是纠正错误、防止舞弊,促进被审

计单位按照法律法规和财经法纪从事经营管理活动、披露经济信息。其中财政审计是针对掌握有财政资源管理分配权力的政府机关而言的,包括财政预算执行审计、财政决算审计和其他财政收支审计。财务审计是针对企业、事业等有财务职能但无行政作用的单位,日常所说的财务报表审计、资产审计、负债审计、所有者权益审计、损益审计等都属于该类型。

另外,为了维护国家财经法纪的严肃性,如果存在严重违反国家财经法规、侵占国家资财、损失浪费、失职渎职以及其他损害公共利益的行为,需开展财经法纪审计或称专案审计。财经法纪审计实质上是财政财务收支审计的特殊表现形式。

2. 管理审计

管理审计是综合运用各种技术与方法,对被审计单位从事经营管理活动的经济性(economy)、效率性(efficiency)和效果性(effectiveness)进行监督、鉴证和评价,评价有效性的因素,提出改进建议,促进受托管理责任的全面正确履行(“3E”审计)。现代管理审计也把环境性(environment)、公平性(equity)增加到评价内容中(“5E”审计)。日常工作中的绩效审计、效益审计、货币价值审计、全面预算审计、经营审计、控制与风险审计、公司战略审计等都属于管理审计范畴。

(1) 经济性审计是监督、鉴证和评价在适当考虑质量的前提下减少获得或使用资源的成本,评价资源的占用和耗费是否节约与经济,即资源的节约或损失浪费的程度。

(2) 效率性审计是监督、鉴证和评价商品、服务和其他结果及其所用资源之间的关系,即评价一定的投入所能得到的产出,或一定的产出所需的投入。

(3) 效果性审计是监督、鉴证和评价项目、计划或其他活动的预期结果和实际结果之间的关系。评价商品、服务或其结果在多大程度上达到政策目标、经营目标以及其他预期效果。

(4) 公平性审计是监督、鉴证和评价投入资源的应用是否体现了公平原则,确认接受公共服务的团体或个人是否受到公平的待遇,需要特别照顾的弱势群体是否能够享受到更多的服务。

(5) 环保性审计是监督、鉴证和评价项目、计划或其他活动中的资源开发利用、环境保护、生态循环状况和发展潜力的合理性、有效性。

(二) 按审计执行主体划分

按审计执行主体,可将审计分为政府审计、内部审计和独立审计。

审计主体即审计执行人,是指具有专门的审计专业知识和技能,具备相应资格,独立从事专门经济监督、经济鉴证、经济评价的审计机构和审计人员。

1. 政府审计

政府审计是指由政府审计机关和人员从事的审计活动。除政府审计之外,我国军队系统还有专门的审计机关和人员,政府审计与军队审计可以合称为国家审计。政府审计依法对国务院各部门、地方各级人民政府、国家金融机构、国有企事业单位、国家控股的股份



公司以及其他拥有国有资产的单位的经营管理活动进行监督。政府审计具有强制性和宏观性的显著特点。

2. 内部审计

内部审计是指由组织内部独立设置的审计机构和内部审计人员从事的审计活动。内部审计在本组织主要负责人的领导下,对本组织以及下属组织的经营活动、内部控制、风险管理、治理程序进行监督、鉴证和评价,改善组织运行,促进组织目标的实现。内部审计具有内向性、广泛性、及时性的特点。

3. 独立审计

独立审计也称注册会计师审计、民间审计,是由会计师事务所和注册会计师从事的审计鉴证与评价活动。包括开展审计业务、审阅业务、其他鉴证业务和相关咨询服务与代理服务。独立审计具有契约性和有偿性的特点。

(三) 按审计范围划分

按审计范围,可将审计分为全面审计和局部审计。

1. 全面审计

全面审计是指对被审计单位一定时期的全部经济活动所进行的审计。这种审计范围广,便于对被审计单位的经营管理情况进行全面评价,主要适用于规模小、业务简单、信息资料较少的单位。另外,开展经济责任审计、内部控制薄弱以及会计核算工作质量差的单位,有必要开展全面审计。

2. 局部审计

局部审计是指对被审计单位一定时间内的部分经济活动所进行的审计。它一般是根据委托范围有目的、有重点地选取部分业务进行审计。

与局部审计相关的还有专题审计和特殊目的审计。其中,专题审计是针对某一特定经济活动进行的。特殊目的审计包括对企业按照会计准则和相关会计制度以外的其他基础(特殊基础)编制的财务报表、财务报表的组成部分、合同的遵守情况、简要财务报表等对象进行的审计。

(四) 按审计实施时间划分

按审计实施时间,可将审计分为事前审计、事中审计和事后审计。

1. 事前审计

事前审计是在经济活动发生之前所进行的审计。例如,预算审计、计划审计、定额审计、决策审计、可行性审计等。这种审计可以预防控制即将开展的经济活动中可能出现的偏差错误等风险。

2. 事中审计

事中审计是伴随经济活动的发生过程，对正在发生或已经执行完成的经济活动进行审计。如工程进度审计、预算执行审计、定额消耗审计等。这种审计可以及时发现差错，便于纠正下一步可能出现的差错。

3. 事后审计

事后审计是在经济活动结束之后，对其结果进行的审计。目前开展的审计大多属于此列。例如，财务报表审计、决算审计等。

（五）按审计实施地点划分

按审计实施地点，可将审计分为就地审计、报送审计和联网审计。

1. 就地审计

就地审计是审计组织和人员来到被审计单位所在地进行的审计。按照具体的方式不同，又可以分为驻在审计、专程审计、巡回审计三种。就地审计是一种最常用的方式，采用就地审计不仅可以快捷便利地审阅各种相关资料，而且能够观察被审计单位的各种环境，便于开展审计调查。

2. 报送审计

报送审计也称送达审计，是指被审计单位按照审计组织的要求，将需要审查的资料全部送到审计组织所在地接受审计。目前对部分行政事业单位的财政财务收支审计采用这种方式。

3. 联网审计

联网审计是指通过网络资源连接渠道，对被审计单位信息系统中的业务活动和财务收支进行审查。这种方式效率高、成本低，不需进驻被审计单位。

（六）按审计详细程度划分

按审计详细程度，可将审计分为详细审计和抽样审计。

1. 详细审计

详细审计是指审计人员对财务会计信息以及相关经济活动信息，按照信息来源、加工和结果过程，逐一进行检查取证，从而评价受托责任履行情况的审计活动。详细审计可以获得准确的审计证据，但是需要花费很多的审计时间和成本等资源，仅适用于规模非常小或者没有建立内部控制的单位。

2. 抽样审计

抽样审计是指审计人员从审计对象总体中选取一定数量的样本进行测试取证，并根据



测试结果推断总体特征，从而评价受托责任履行情况的审计活动。抽样审计经历了任意抽样、经验抽样和统计抽样阶段。优点是节约审计投入、提高审计效率，但是存在抽样风险，如果样本选取不合理甚至会影响审计意见的正确性。

（七）按审计延续性划分

按审计延续性，可将审计分为初审、复审和后续审计。

1. 初审

初审是对单个的审计项目而言，自确定审计方案开始，到得出审计意见、提出审计报告、做出审计结论和决定为止，所进行的全部审计工作。

2. 复审

复审是被审计单位对审计组织和人员的意见与决定有异议，在规定时间内向上一级审计机关申请要求复查，上一级审计机关收到被审计单位的申请后，在规定时间内对被审计单位进行重新审计。复审的过程在一定程度上就是复议的过程，其目的是保证审计机关正确行使审计监督权。

3. 后续审计

后续审计是在正常审计工作结束一段时间后，审计组回到该被审计单位检查其对审计决定和审计建议的执行情况。

除以上分类，审计分类的方式还有很多。例如，按照与被审计单位的关系可以分为内部审计和外部审计；按照是否提前通知被审计单位可以分为预告审计和突击审计；按照是否有固定时间可以分为定期审计和不定期审计；按照强制程度可以分为强制审计和任意审计；按照审计对象所在行业可以分为工业审计、农业审计、商业审计、金融审计等。各种各样的审计分类虽然界限清晰，但是在实际工作中可以根据需要，有效地交叉联系起来，选择合适的类别开展工作、指导工作和总结工作。

第三节 审 计 体 系

审计体系由政府审计、内部审计和独立审计三个部分有机组合，三者之间相互补充、相互协调、相互利用、相互促进。

一、政府审计

政府审计是指由政府审计机关和人员依照法律规定的职权与程序，对政府及其各部门的财政收支，以及国有的金融机构和企业事业组织的财务收支的真实性、合法性和效益性进行的监督、鉴证和评价活动。

（一）政府审计管理体制

政府审计管理体制是指按照政府审计机关隶属关系和职责所形成的制度模式。世界各国由于政治体制、经济体制和文化传统等方面的不同，其政府审计体制也存在较大差异，大体上可以分为立法模式、司法模式、独立模式和行政模式。

1. 立法模式

立法模式的政府审计机关隶属于立法机关并与政府保持独立，向立法机关负责并报告工作。该模式以美国、英国等国家为代表，适合于立法、司法和行政三权分立并且有较为完善的立法机构与立法程序的国家，其政府审计的权威性最强、独立性也非常高。

2. 司法模式

司法模式的政府审计机关以审计法院的组织形式设立，拥有经济司法权和享有相应的司法地位。该模式起源于法国，目前世界上最为典型的代表国家是法国、西班牙等。

3. 独立模式

独立模式的政府审计机关独立于立法、司法和行政机关之外，既不属于国会，也不属于行政内阁或司法部门领导，按照法律赋予的职责独立地开展工作，不受任何国家机器的制约。该模式以日本、德国为代表，其政府审计机关的独立性最强，但权威性往往不能与独立性对应。

4. 行政模式

行政模式的政府审计机关隶属于政府或政府的某一部门，根据法律规定和政府所赋予的职责权限实施审计。行政模式下国家审计机关的独立性较差，可以称为政府的“大内部审计”。由于该模式下的政府审计机关是一个行政机构，因此往往有较强的权威性。如中国的审计署隶属于国务院。

（二）政府审计机关

按照相关法律规定，我国国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关，国务院设立审计署，在国务院总理领导下主管全国的审计工作。审计长是审计署的行政首长。我国审计署在全国重要城市设立有派出机构（特派员办事处，目前是 18 个重要城市）。各省级、地市级、县市级审计机关，分别在本级政府领导下负责本行政区域内的审计工作。除政府审计之外，我国军队系统还有专门的审计机关系统，配备有专职的审计人员，政府审计与军队审计可以合称为国家审计。

在政府审计机关工作的审计人员首先要求具备公务员资格，同时要求具备与其从事的审计工作相适应的专业知识和业务能力，能够独立客观地开展监督和评价工作，并自觉接受职业后续教育。

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，更好发挥审计的监督作用，2018 年中共中央组建成立中国共产党中央审计委员会，作



为党中央决策议事协调机构，这是加强党对审计工作的全面领导，为推动审计事业发展提供坚强保障，使国家审计的地位得到显著提高。中央审计委员会的主要职责是：①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；②审议审计监督重大政策和改革方案；③审议年度中央预算执行和其他财政支出情况审计报告；④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。在我国设立中央审计委员会以及各省委审计委员会，审计委员会办公室设在各级国家审计机关，标志着国家审计机关的性质出现了里程碑式的重大转变——由过去单纯的行政机关转变为既是政治机关又是行政机关双重性质机关的融合。

我国的政府审计在加强国家宏观调控，发挥揭示、抵御、改进和预防等国家治理功能；在维护民主法治，保障国家经济安全，维护国家财政经济秩序，改善国家治理，提高财政资金使用效益，促进廉政建设，保障国民经济和社会可持续健康发展方面起到了积极的作用。

（三）政府审计机关的职责

我国政府审计机关的主要职责有如下方面。

（1）对本级各部门（含直属单位）和下级政府预算的执行情况与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，其中审计署负责对中央银行的财务收支情况进行审计监督。

（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情况进行审计监督。

（4）对国有企业的资产、负债、损益进行审计监督。

（5）对国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构进行审计监督。

（6）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和决算进行审计监督。

（7）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、资金的财务收支情况进行审计监督。

（8）对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支情况进行审计监督。

（9）按照国家有关规定，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。

除上述职责之外，政府审计机关还可以对与国家财政收支有关的特定事项，向有关地方、部门、单位进行专项审计调查。

二、内部审计

内部审计是一种独立、客观的确认和咨询活动，它通过运用系统、规范的方法，审查和评价组织的业务活动、内部控制和风险管理的适当性与有效性，以促进组织完善治理、

增加价值和实现目标。^①

（一）内部审计管理体制

我国内部审计行业由中国内部审计协会管理和指导。对于属于政府审计机关审计监督对象的单位，应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度，其内部审计工作应当接受政府审计机关的业务指导和监督。

在一个单位内部，对内部审计可以选择不同的领导管理模式，如隶属于股东大会、董事会、高级管理层、内部某一部门。内部审计归谁领导，就要对谁负责，并向谁报告工作，内部审计同时要接受董事会等治理层的指导和监督。内部审计隶属的领导层级越高，对于保证内部审计相对独立地位和增强权威性的作用越大。各种领导体制的优缺点如下。

1. 隶属于董事会

董事会是股东大会的执行机构，设置决策委员会、审计委员会、提名和薪酬委员会等不同专门委员会来行使决策职权。把内部审计机构设置隶属于董事会领导，其实质是归于审计委员会领导之下，此时内部审计向审计委员会负责并向其报告工作，成为公司治理的一个执行机构，可以对公司各个层面（含总经理层）开展监督和评价，具有较高的权威性和相对独立性。

2. 隶属于高级管理层

隶属于高级管理层即内部审计隶属于公司总经理、副总经理、目前正在推行的总审计师领导。内部审计是公司的一个内设机构，在人员、工作、经费和相关资源等各个方面都依赖于公司主要负责人的支持。如果将内部审计置于高级管理层的领导，有利于保障审计所需资源、审计范围不受限制。因此隶属于公司管理层仍然可以保障内部审计的权威性，但其独立性受到一定影响。

3. 隶属于内部某一部门

隶属于内部某一部门主要是指把内部审计设置在财务、监察等之下或与这些部门合署办公，这种情形大大削弱了内部审计的权威性，而且根本就没有独立性可言。如果把内部审计机构设置于财务部门之下，按照规定内部审计需要实施对同级财务的监督，也就是说内部审计既被财务领导反过来又要监督财务，事实上根本就行不通。

（二）内部审计机构和人员

内部审计机构表现为一个组织内设置的审计机构如审计部、审计处、审计室等，属于本单位的职能部门。按照规定，我国的国家机关、金融机构、企事业组织、社会团体以及其他单位，应当设立内部审计机构，配备内部审计人员。内部审计机构负责人对内部审计

^① 该定义主要是依据《中国内部审计准则》的规定内容描述的。国际内部审计师协会给出的内部审计定义是：内部审计定位为一种独立、客观的确认和咨询活动，采取系统化和规范化的方法，来对风险管理、内部控制和公司治理过程进行评估与改善，其目的在于为组织增加价值、提高运行效率，帮助组织实现目标。



机构管理的适当性和有效性负完全责任。

国家机关、事业单位、国有企业、社会团体设置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、董事会（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。目前正在推动国有企业建立总审计师制度，总审计师协助党组织、董事会（主要负责人）管理内部审计工作。其他非国有性质、混合所有制的企事业单位依据需要设立并督导开展内部审计工作，对单位主要负责人负责，并接受董事会的指导和监督。

目前我国对内部审计人员的从业资格并没有严格的规定，更没有建立必要的资格准入制度，仅仅是要求内部审计人员具有必要的专业知识（其中内部审计机构负责人应当具备审计、会计、经济、法律或者管理等工作背景），能够恪守职业道德，做到诚信正直、保持客观性、具备专业胜任能力、自觉保密，并自觉接受职业后续教育。目前，内部审计人员是否具有国际注册内部审计师（CIA）专业资格越来越受到大公司的重视。

（三）内部审计职责

内部审计是本单位的一个专门监督职能部门，它应该仅仅承担经济监督、鉴证和评价职能，而不应该行使参与管理的职能，但可以参与对管理过程的设计咨询与诊断服务。

内部审计可以从体制上维护企业利益、规范企业行为，从源头上揭露、分析、处置经济风险，从手段上促进企业完善治理机制，从功能上改善企业经营管理的运行效率，从结果上增加企业价值，全面地促进企业战略规划、经营目标的顺利实现。内部审计主要在本单位及其下属单位范围开展以下工作。

- （1）对贯彻落实国家重大政策措施情况进行审计。
- （2）对发展规划、战略决策、重大措施以及年度业务计划执行情况进行审计。
- （3）对财政财务收支情况进行审计。
- （4）对固定资产投资项目进行审计。
- （5）对自然资源资产管理和生态环境保护责任的履行情况进行审计。
- （6）对境外机构、境外资产和境外经济活动进行审计。
- （7）对经济管理和效益情况进行审计。
- （8）对内部控制及风险管理情况进行审计。
- （9）对本单位内部管理的领导人员履行经济责任情况进行审计。
- （10）协助本单位主要负责人督促落实审计发现问题的整改工作。
- （11）对本单位所属单位的内部审计工作进行指导、监督和管理。
- （12）国家有关规定和本单位要求办理的其他事项。

【案例 1-2】 华为公司任正非报销洗衣费

华为公司的内部审计隶属于公司董事会，对董事会负责，是公司有效性的持续监督者和公司发展的咨询者。目前华为公司已经建立业务单位的日常自我监控、公司管理部门对重点业务和流程监控、公司审计部对关键业务和流程监控的三级监控体系。公司审计部内设财经审计、供应链审计、技术支援审计、综合系统审计、国际审计等机构，除财务审计

外，还开展有流程审计、管理制度审计等增值审计业务。华为公司的审计对象包括公司内部任何层级的单位、个人、业务与流程。公司总裁任正非有一次去日本出差回来后，报销了自己在酒店洗衣服的费用，内部审计发现后由审计部负责人找任正非谈话，要求任正非向公司退还该费用并写出检讨书。

讨论：审计部是华为设立的一个内部监管机构，竟然可以监督公司的创始人任正非，公司赋予内部审计的职权范围是什么样的？内部审计应坚守怎样的原则？

三、独立审计

独立审计是指由会计师事务所和注册会计师实施的对被审计单位经济活动与经济事项的合法性、公允性进行监督、鉴证和评价，发表审计意见的活动。

（一）注册会计师协会

注册会计师协会是注册会计师的行业组织，即注册会计师组成的社会团体。中国注册会计师协会是注册会计师行业的全国组织，各省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师行业的地方组织。其宗旨是服务、监督、管理、协调，即以诚信建设为主线，服务本会会员，监督会员执业质量、职业道德，依法实施注册会计师行业管理，协调行业内、外部关系，维护社会公众利益和会员合法权益，促进行业健康发展。中国注册会计师协会的基本职责包括如下方面。

- （1）审批和管理本会会员，指导地方注册会计师协会办理注册会计师注册。
- （2）拟订注册会计师执业准则、规则，监督、检查实施情况。
- （3）组织对注册会计师的任职资格、注册会计师和会计师事务所的执业情况进行年度检查。
- （4）制定行业自律管理规范，对违反行业自律管理规范的行为予以惩戒。
- （5）组织实施注册会计师全国统一考试。
- （6）组织、推动会员培训和行业人才建设工作。
- （7）组织业务交流，开展理论研究，提供技术支持。
- （8）开展注册会计师行业宣传。
- （9）协调行业内、外部关系，支持会员依法执业，维护会员合法权益。
- （10）代表中国注册会计师行业开展国际交往活动。
- （11）指导地方注册会计师协会工作。
- （12）承担法律、行政法规规定和国家机关委托或授权的其他有关工作。

（二）会计师事务所和注册会计师

会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构，不附属于任何机构，自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税。按照《注册会计师法》的规定，我国会计师事务所分为合伙和有限责任会计师事务所两种，会计师事务所可以由注册会计师合伙设立。



1. 合伙会计师事务所

合伙设立的会计师事务所的债务,由合伙人按照出资比例或者协议的约定,以各自的财产承担责任。合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

由于会计师事务所是一个需要专门知识和技能为客户提供有偿服务的机构,按照公司法的规定,可以实行特殊的普通合伙制,其责任承担分为两种情况:①如果因为合伙人非故意或者非重大过失引起的损失,则全体合伙人承担无限连带责任;②如果因为合伙人故意或者重大过失引起的损失,则该合伙人承担无限连带责任而其余的合伙人以出资额为限承担有限责任。

2. 有限责任会计师事务所

会计师事务所符合下列条件的,可以是负有限责任的法人:①不少于30万元的注册资本;②有一定数量的专职从业人员,其中至少有5名注册会计师;③国务院财政部门规定的业务范围和其他条件。负有限责任的会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任。目前我国正在推动有限责任会计师事务所转制为合伙制会计师事务所。

注册会计师(certified public accountant, CPA)是指,取得专门从事独立审计行业职业资格证书并在会计师事务所执业的人员。我国实行注册会计师全国统一考试制度,只有考试合格并从事审计工作两年以上,方可申请注册并独立从业。注册会计师执行业务,应当加入会计师事务所,注册会计师承办业务,由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订委托合同。会计师事务所对本所注册会计师依照有关规定承办的业务承担民事责任。

(三) 独立审计业务

独立审计业务包括审计业务、审阅业务、其他鉴证业务和服务业务。

1. 审计业务

审计业务是注册会计师基本的鉴证业务,包括:①审查企业财务报表并出具审计报告;②验证企业资本,出具验资报告;③办理合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关报告;等等。

2. 审阅业务

审阅业务是注册会计师在实施审阅程序的基础上,说明是否注意到存在某些事项使财务报表没有按照适用的会计准则规定编制,未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。如中期财务报表审阅,发表审阅意见的保证程度低、出具的审阅报告法律效力较低。

3. 其他鉴证业务

其他鉴证业务指除上述审计业务和审阅业务之外的可以增强使用者信任程度的鉴证性业务,如预测性财务信息审核、内部控制审核、系统鉴证等。

4. 服务业务

服务业务是会计师事务所作为中介机构按照法律规定可以承揽的除鉴证以外的管理咨询、税务和会计服务业务，具体包括如下内容。

(1) 对财务信息执行商定程序。注册会计师利用专业知识及其积累的经验 and 声誉对特定财务信息、单一财务报表或整套财务报表执行与委托人或其相关利益人商定的程序，并报告其结果。

(2) 代编财务信息。注册会计师运用会计、财务知识代理编制全部或部分财务报表，或者编制与财务相关的其他信息。

(3) 税务服务。税务服务包括税务咨询、税务代理和税务筹划，如关税服务咨询、电子商务税收服务咨询、个人税务服务咨询、购并或重组税务服务咨询、公司税务服务咨询、国际税务服务咨询、解决税务争论的方案、跨境投资税务结构筹划等。

(4) 管理咨询。管理咨询包括与企业日常经营管理相关的管理咨询，涉及企业购并重组中的管理咨询服务，涉及企业的争端分析与调查的管理咨询服务，企业的风险管理咨询服务，代理工商登记、代编投标标书并代理招投标等其他代理咨询服务，以及破产管理人、上市公司并购重组财务顾问业务等特定领域的管理咨询业务。

(5) 会计服务。会计服务包括对企业从开业、日常经营到结业整个期间的代理记账，帮助解决复杂会计问题，资产管理，对子公司及其分支机构进行会计管理，提供财务分析和会计财务及其内部控制的培训。

第四节 审计理论体系

审计作为一门学科，可以将日常审计实践活动中的感性认识归纳升华为理性认识，形成审计理论。审计理论体系是各种审计理论的系统组合，构建和认识审计理论体系能够帮助人们认清审计本质和审计属性，指导解决审计实践中各种错综复杂的问题。

一、审计理论体系的内涵

审计理论体系也称审计理论结构，是按照一定规律和逻辑有机组成的包括审计基本概念、基本定律、基本原理、基本方法和基本结论等要素在内的知识体系。1961年，美国著名审计学家莫茨(R. K. Mautz)和他的学生夏拉夫(H. A. Sharaf)合著出版了《审计理论结构》(*The philosophy of Auditing*)开拓了世界上审计理论研究的先河，从哲学的高度系统地、科学地探索审计理论体系及其作用，该书分为审计理论探求、审计方法、审计假设、审计概念、审计证据、应有关注、适当反映、独立性、道德行为和审计展望10个部分。1978年，美国审计学家查尔斯·W.尚德尔在其出版的《审计理论：评价、调查和判断》一书中概括了审计理论由假设、定理、结构、原则、准则五个要素构成。1985年出版的《蒙哥马利审计学》第10版提出审计理论体系包括审计目标、审计准则、审计公设、审计概念、审



计技术等要素,建立了“目标导向的审计理论体系”。我国诸多审计学者对审计理论体系的构成要素和关系也有不同的观点,在此不一一介绍。

审计理论体系作为一个系统,应由界限分明的组成部分(要素)及各组成部分(要素)按照一定内在逻辑关系进行组合成一个有机整体的方式。审计理论体系的各种理论通常应解释、证明以下问题:①审计理论体系是什么;②审计理论体系有何作用;③审计理论结构包括哪些要素,各要素融合哪些领域的问题;④审计理论结构的第一要素是什么(逻辑起点);⑤审计理论结构的逻辑起点和其他各要素之间存在什么逻辑关系或规律;⑥审计理论结构的要素居哪一层次或位次,即如何排列各理论要素。

二、审计理论体系的构成要素

(一) 审计目标

审计目标是指在特定的社会历史条件下,实施审计活动最终可以达到的结果和境地(关于财务报表审计目标见本书第三章)。审计目标指引审计活动的行为方向,受到上层建筑和经济基础的影响、制约,必须服从与满足上层建筑和经济基础的需要。审计目标在审计理论体系中主要是解释“审计应该去实现一个什么结果”的问题。审计目标一般可以分解为以下几个方面。

1. 公允性目标

监督、鉴证和评价被审计单位是否能够按照社会公认的准则或规则要求如实反映履行受托责任相关的经济信息。例如,财务报表审计的公允性为:财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。公允性目标是针对整体财务报表而言的,针对具体报表项目和会计要素的审计目标是真实性与合法性。

2. 合法性目标(合规性目标)

监督、鉴证和评价被审计单位财务收支和相关经营管理活动是否符合法律、法规、准则、经济合同或既定标准的要求,防止损害国家或个人利益的违法、违规、违纪行为发生。

3. 效益性目标(有效性目标)

监督、鉴证和评价被审计单位使用经济资源是否经济节约,各项行动和措施、制度和政策是否运用有效,责任的实现状况是否达到计划、预算或经营目标预期的效果,防止损失浪费等行为发生。

4. 健全性目标(完整性目标)

监督、鉴证和评价被审计单位所提供实施受托责任的活动与信息是否完整,防止遗漏;以及被审计单位的治理结构、内部控制、风险管理体系是否体系完整,防止风险的发生。

（二）审计假设

审计学科和其他学科一样，存在一系列未被确知并难以直接论证的问题，通过对这些问题进行假设，为建立审计理论和开展审计实务奠定基本前提，据此得出一定的原理、定律及结论。审计假设源于英文“auditing postulate”，“postulate”在《韦氏新国际辞典》中有两种解释：一是提出一个认为是理所当然或不言自明的论题，按照这种解释可以把审计假设按照审计公设概念来理解；二是基本的前提或假定，按照这种解释可以把审计假设按照审计前提（audit hypothesis）的概念来理解。本书按照后一种概念进行阐述。

审计假设^①是指为了有效组织审计活动，对审计领域中一些尚未确知或无法直接验证的事物，根据客观情况或发展趋势所做的合乎逻辑的判断或认定，并对审计的活动范围进行限定。审计假设包括两类：一是对不确定问题的认定假设；二是对现有范围的限制假设。审计假设在审计理论体系中主要是解释“开展审计应做好哪些前提性的准备”的问题。具体包括如下方面。

1. 受托责任关系假设

受托责任关系是指财产的所有权与经营权相分离时，在所有者与经营者之间由于受托经营管理而形成的一种委托与受托的关系。受托责任关系假设支持审计存在的命题。

2. 独立性假设

独立性既是作为一种假设提出的命题，也是对审计的本质属性要求。审计机构及其人员必须能够在地位、精神及作业上同时独立于被审计人，保持独立地位和超然态度，并有能力排除各种干扰及约束，否则审计结论就是不值得信赖的。独立性假设支持审计本质的命题。

3. 合理怀疑假设

合理怀疑指审计人员利用职业经验对被审计单位履行受托责任的活动，以及反映这些活动的信息的公允性、合法性和有效性进行怀疑，并通过审计取证来检验。由于被审计单位提供受托经济责任履行情况的信息和委托人所掌握的信息之间存在不对称，除非有明确的、绝对的证据，否则便没有理由完全信任。合理怀疑假设支持审计目标和审计取证的命题。

4. 可验证性假设

可验证性是指受托经济责任可以通过收集审计证据来确定被审计事项与既定标准之间的一致性程度，包括财务审计、绩效审计中所实施的审计事项均能够获取证据加以验证和评价。可验证性假设认为履行受托责任的事实状况只有一种，无论采用什么方式的报告，

^① 罗伯特·K.莫茨和夏拉夫著述的《审计理论结构》首次提出审计假设，包括八项：财务报表是可验证的、审计与被审计单位之间没有必然的利害冲突、财务报表不存在串通舞弊和其他不正常的舞弊行为、内部控制可以排除舞弊行为的或然性、被审计单位能够一贯地使用公认会计原则公允反映企业的财务状况和经营成果、审计人员尽职尽责、被审计单位过去认为是真实的将来仍然认为是真实的、审计人员的职业地位赋予其相应的职业责任。



均可以按照一定方法验证报告信息与事实是否一致。可验证性假设支持审计取证的命题。

5. 胜任能力假设

胜任能力是指审计人员具备应有的专业精神、业务素质和业务技能,准确运用专业判断,客观开展审计评价受托责任履行情况。胜任能力假设支持审计可行的命题。

(三) 审计职能

审计职能是审计自身固有的内在功能,是适应客观需要为完成审计任务所必须具备的能力,不受人的主观意志的支配。审计职能不是一成不变的,它是随着社会经济的发展、审计领域的扩大以及受托责任关系的变化而逐步发展和完善的。审计职能在审计理论体系中主要是解释“审计能做什么”的问题。本章第二节已经全面阐述了审计职能。

(四) 审计规范

审计规范是指为了保证审计目标顺利实现,对于审计行为和过程按照一定方式进行约束指导的规则与标准,也是评判审计行为品质的依据。审计规范的对象包括:审计人员、审计项目、审计过程、审计技术、审计质量、审计道德等。审计规范在审计理论体系中主要是解释“开展审计应遵循一个什么标准”的问题。审计规范的体系包括审计法律规范、审计法规规范、审计制度规范、审计准则规范、审计道德规范、审计文化规范等,具体内容参见本书第二章。

(五) 审计方法

审计方法是指为了实现审计目标采用的行为手段与行为方式。审计方法在审计理论体系中主要是解释“开展审计应采用哪些技术和手段”的问题。审计方法除包括审阅、调查、分析性复核等专门的鉴证方法之外,还使用大量相关学科的基础性方法,如认识论方法、数学方法、经济分析方法、技术论证方法等,组合在一起形成审计方法体系。

其中,财务审计方法随着审计的发展经历了从账项基础审计到制度基础审计,再到风险导向审计的三个阶段演变过程,这三个方法也被称为三种审计模式。

1. 账项基础审计

账项基础审计是以审查会计账目为基础,通过直接对会计项目进行详细审查,获取审计证据,达到查错纠弊、评价受托责任的目标。其特点是从审查账簿记录入手进行调查取证,核实财务收支信息,评价责任履行情况。

2. 制度基础审计

制度基础审计是通过了解和评价被审计单位内部控制制度设计的健全性与执行的有效性,确定实质性测试的范围、重点和方法,即确定对会计报表的检查规模,并发表意见。由于健全的内部控制制度有预防、识别、处置错弊风险的功能,可以保证各项经济活动规范运行,因此审计人员可以根据这一理论基础实施对内部控制制度的健全性和有效性的测

试,进而决定实质性测试的范围、重点和方法,有利于节约审计成本,提高审计效率。

3. 风险导向审计

风险导向审计是从企业整体经营环境与状态出发,对可能发生重大错报的风险进行识别、分析、评估,根据识别的风险水平,提出进一步应对措施,进而获取审计证据,发表意见。20 世纪 70 年代以来,基于风险观念上的审计方法开始在审计实务中被陆续采用,在制度基础审计的基础上发展了内部控制风险导向审计,建立了以评价固有风险、控制风险为评价内容的审计风险模型,解决了抽样审查的随意性缺陷,使得审计抽样更加科学。2003 年,国际审计与鉴证准则理事会发布了四项与审计风险相关的准则内容,改进并建立以评估重大错报风险为核心的审计风险模型,提供审计资源分配有效性的思路,使得审计人员可以把有限的审计资源分配到可能出现重大错报的领域。

(六) 审计管理

为了维护审计的独立性和权威性,协调审计主体有效开展工作,优化配置审计资源,节约审计成本,提高审计工作效率,降低审计风险和保证审计质量,更好地履行监督与评价的职责,需要加强审计管理工作。审计管理是对审计工作及相关方面的组织、计划、指挥、控制、协调活动的总称。审计管理在审计理论体系中主要是解释“如何有效组织协调开展高水平审计”的问题。

审计管理主要包括组织管理、资源管理、现场管理、质量管理、信息管理等方面。其中,组织管理是对审计机构的组织战略目标、组织结构设计、审计环境等方面的管理;资源管理是对审计人员、审计时间、审计技术、审计信息、审计经费等方面的管理;现场管理是对审计计划、审计实施、审计报告及后续工作等审计业务全过程的管理;质量管理是通过审计质量策划、质量控制、质量保证和质量改进来使其实现的所有管理职能的全部活动;信息管理是对审计信息、档案等资源的管理。

三、审计理论体系各要素的关系

上述审计理论体系包含审计目标、审计职能、审计假设、审计规范、审计方法和审计管理六个要素,是对审计活动的行为分解,其中审计目标是审计理论的起点,是其他要素的风向标;其他要素受制于审计目标,是围绕实现审计目标而在不同环节上建立的理论工具。这六个审计理论要素之间的关系可以通过跑步比赛来理解:审计目标是终点,审计假设是跑前准备,审计职能是跑步可以达到的理想速度,审计规范是跑步规则和跑道,审计方法是跑步的战术利用技能,审计管理是跑步时对身体机能的协调性技能,这几个方面的因素组合在一起,才能最为科学、快捷地实现最终的目标。审计理论体系具体各要素之间的关系描述如下。

审计目标在审计理论体系中主要是回答“审计应该去实现一个什么结果”的问题,在一系列审计工作过程中都需要围绕审计目标来进行。换言之,设定一个目标是审计的首



要环节。

审计职能在审计理论体系中主要是回答“审计能做什么”的问题。如果审计缺乏或者不具备完成既定目标的这种能力，就应该通过其他工作而不是通过开展审计工作来实现这一既定目标。

审计假设在审计理论体系中主要是回答“开展审计应做好哪些前提性的准备”的问题，促成达成一种审计共识，这些共识性的假设都是围绕事先审计目标而准备的。如果离开审计目标的限制，可以对审计活动作出无数种假设。

审计规范在审计理论体系中主要是回答“开展审计应遵循一个什么标准”的问题，包括解释偏离标准的行为活动可能会引起哪些不良后果的问题，其最终目的仍然是实现审计目标。

审计方法在审计理论体系中主要是回答“开展审计应采用哪些技术和手段”的问题。采用科学、有效的审计方法能够快捷、准确地实现审计目标。

审计管理在审计理论体系中主要是回答“如何有效组织协调开展高水平审计”的问题。如果没有审计管理的组织协调，必然存在审计资源浪费、审计成本失控、审计效率与质量低下，甚至出现背离审计目标的后果。

审计理论体系各要素的关系如图 1-3 所示。

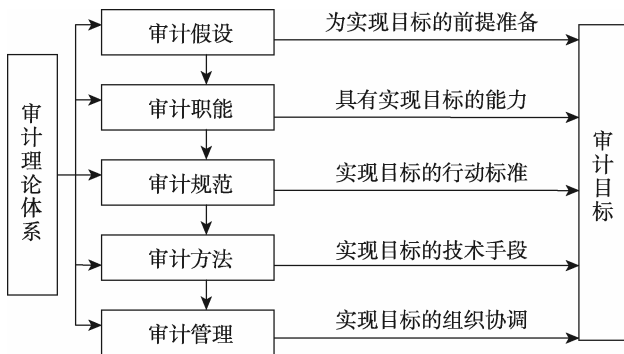


图 1-3 审计理论体系各要素的关系

客 观 题

自
学
自
测



扫
描
此
码

练 习 题**练 习 题 1**

一、目的：正确理解审计动因、审计本质、审计关系、审计体系。

二、资料：红枫机械股份有限公司为上市公司。注册资本 2 亿元，其中，国有资本 8 000 万元，张××出资 3 000 万元，社会其他公众 9 000 万元。

三、要求：请根据受托责任、审计关系理论说明政府审计机关、内部审计机构、独立审计组织是否均可对该公司进行审计，简要说明可以开展审计的原因和职责范围。

练 习 题 2

一、目的

正确理解审计理论体系各要素之间的关系和对审计目标的影响。

二、资料

20××年，某会计师事务所受聘对一个员工 500 人、年收入 6 000 万元的外贸公司开展财务报表审计。假如存在以下几种情况：

（1）审计组没有制订审计实施计划方案；

（2）审计组中仅有 1 人刚刚取得注册会计师资格，担任项目组长，之前一直在该被审计公司从事会计工作。其他 6 人均为应届毕业的大学生和实习的在校大学生；

（3）由于没有事先理解审计准则和会计准则，审计组不仅缺乏科学的审计实施流程，而且对会计资料反映的大量核算错误和遗漏视若无睹；

（4）审计组事前没有评估风险，而是一开始对全部经济交易和事项逐一采取先原始凭证到记账凭证再到账簿和报表的程序进行审核；

（5）某审计人员发现该公司处于起步阶段，遇到很多经营上的困难，资金紧张，负债比率高达 80%，并没有进行审计记录和提交到审计组讨论。

（6）多数用于审计记录的工作底稿涂改严重，部分存在问题的原始依据没有写清楚，审计判断和结论不正确；

（7）经过将近 2 个月的审计，共发现多记收入 2 万元、少记费用 4 万元问题，均低于审计组事先确定的重要性水平 5 万元（如果发现问题金额超过这个数字就对该公司报表发表保留意见甚至否定意见），审计组最后发表无保留意见；

（8）审计组负责人仅现场工作不超过 5 天，然后不知去向，两个月审计期间打过几次电话询问业务进展情况。另外，审计中频繁有人请假缺岗。

三、要求

以上问题分别说明审计理论体系哪一个理论要素？这些问题的存在对审计目标有何影响？其审计结论是否值得信赖？