

高 职 高 专 教 材

审计原理与实务

财务会计专业适用

刘世林 王敏霞 程 刚 编著

高等教育出版社

HIGHER EDUCATION PRESS



604

高职高专教材

F-238.0
L74

审计原理与实务

财务会计专业适用

刘世林 王敏霞 程 刚 编著

高等教育出版社

第一章 绪 论

第一节 审计的基本概念

审计是国家政治、经济制度中的重要组成部分，它是在一定的社会生产力水平上，为适应某种生产关系的需要而建立的一种社会约束机制。审计的产生和发展历程，揭示了审计的一般规律和本质特征。审计概念是对审计发展规律和本质特征的总结和概括，研究审计概念应从审计发展的一般规律和本质特征开始。

一、审计产生的客观基础

根据有关资料记载，审计最早产生于中国西周时期。纵观审计产生和发展三千年的历史，人们不难发现，审计的产生和发展与社会生产力发展和生产关系的变更有着直接联系，并受社会经济体制状况的制约。

在漫长的原始社会，人类的祖先在长期与自然界的斗争中，还逐步意识了人与人分工协作对于人类生存的价值。随着劳动分工的出现，在客观上建立起了人与人之间的责任关系。然而，随着农业和手工业，农业和商业社会分工的出现，人们之间的责任关系则更多地表现为经济责任关系。在此之前，尽管社会生产力有了一定发展，但生产力水平仍十分低下，人与人之间的责任有效履行，不仅自身生存所必需，也为他人生存所必需。正确及时履行各项责任，则成为每个社会成员的共同愿望和一致行动。

随着生产力的发展和生产关系的变化，原始社会逐渐解体，私有财产出现，使社会成员的经济责任关系发生了变化。社会成员间分工协作关系则被财产所有者、财产生产者与财产管理者之间的剥削与被剥削关系所取代；经济责任的履行由每个社会成员的主动行为变成了被动行为。财产生产者、财产管理者不愿按照财产所有者的意志履行“经济责任”，与奴隶主要求其忠诚履行“经济责任”的矛盾随着阶级矛盾的尖锐而越来越突出，剥削阶级为了维护本阶级的利益，保证财产生产者、管理者履行经济责任，必然寻找其代理人，对大范围的生产管理活动进行监督。生产力水平的逐步提高，私有财产创造管理中“经济责任”关系的出现，是审计产生的客观基础。

在我国奴隶制社会后期——西周时期，以督促周王朝财产管理人忠诚履行财产管理责任为目的审计制度萌生了。根据史料记载，当时，在周王之下设天、地、春、夏、秋、冬六官，其中天官居六官之首，总揽财政大权。在天官之下设有“司会”，“小宰”，“宰夫”等官职，负责政府岁入、岁出的汇总和监察。在“周礼”中就有“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成，”的记载。这些工作的出现，是我国乃至世界审计的萌芽。

二、审计发展的历史动力

审计发展，受生产力发展水平的影响，也受生产关系的影响。随着生产力和生产关系的不断发展，我国社会经历了原始社会，奴隶社会，封建社会和社会主义社会由低级到高级的缓慢发展过程，这种发展也推动了审计的缓慢发展。其原因有以下方面：

第一，社会生产力发展和生产关系的变化，促使经济责任关系由物质财富创造领域向物质财富分配领域扩展，进而促使审计缓慢发展。在私有制社会里，大量的社会财富被非直接创造者占有，一旦社会性财富非直接创造者占有量超过了直接创造者的承

受能力，社会财富创造者的积极性会受到极大挫伤，出现在生产过程中消极怠工，在分配中侵蚀社会财富非直接创造者合法利益的现象，使审计单纯监督生产者物质财富创造责任逐步向物质财富分配领域扩展，这是早期审计发展的一大特征。

第二，生产关系大幅度提高和生产关系剧烈变化，使物质财富创造和分配活动更加复杂，从而也推动了审计进一步发展。生产规模迅速扩大，生产管理日趋复杂；劳动生产率提高，使物质财富创造量大幅度增加，也使得物质财富分配关系更加复杂。在这种情况下，审计不得不通过完善其监督制度，充实其新的内容，以适应生产规模不断扩大的需要，这是近代审计发展的一大特征。

由此可见，生产力水平的提高和发展，生产关系的变化，是促进审计发展的动力。

从西周时期开始，周王朝除在天官下设“司会”一职负责会计核算和管理以外，还下设“小宰”协助大宰掌管政令，其所属“宰夫”一职，则负有考其出入，而定刑赏的职权。这时，我国审计进入萌芽时期。到了秦汉时期，中央专门设置“御使大夫”一职，掌管全国的民政、财政以及财物的主管监察工作。各郡县的财政收支要呈报御史大夫审查，在全国范围内形成了较为完善的审计体系和“上计制度”，秦汉时期的上计制度，为我国审计的进一步发展奠定了基础。

隋，唐，宋时期，审计同会计进一步分离，审计职权范围也逐渐扩大，隋中央设有尚书省，下设比部曹，掌管皇帝诏书，律令和稽核工作；唐沿隋制，尚书省改为刑部，在刑部之下设比部，专司勾覆审计之事。宋朝专设“审计院”，专门负责审查有关案牍，稽检出纳。这一时期的审计出现了与财政分离状况，同时也出现了我国历史上第一个以“审计”命名的政府机构。

元明清时期，中国封建社会生产关系逐渐由先进转向没落，审计得不到应有的重视，这时的审计也逐渐失去了其独立行使职

权的地位，审计发展受到严重挫折。

进入民国以后，我国审计进入了一个新时期，民国政府于民国1年（1912年）颁布了《审计处暂行章程》，成立了审计处，直属国务院总理领导，后又将“审计处”改为“审计院”，还公布了《审计法》，这是我国第一审计法。审计院的主要职责是依法审定国家财政收支的总决算和各机关的收支决算，并编制审计报告，这一时期，我国民间审计也有了较大发展，并且在我国审计中具有十分重要的地位。

党的十一届三中全会后，确定了以经济建设为中心指导思想，1982年12月4日全国五届人大五次会议通过的《中华人民共和国宪法》规定“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事业单位的财务收支，进行审计监督”。于1983年国家审计署正式成立，随后各企事业单位也逐步建立了内部审计机构。随着《审计法》的颁布，我国审计工作逐步走上了法制化、制度化、规范化发展的道路，审计工作开展十多年来，坚定不移地为社会主义市场经济发展，起到了十分重大的作用。社会主义时期，我国审计进入了新的发展阶段。

据考证，国外最早的审计是古罗马，古埃及的宫厅审计。在欧洲，罗马奥古斯塔皇帝于公元五年曾下令编制国家预算，并分派检查员分赴各地审查账目。在中世纪曾出现过“寺院审计”，“庄院审计”和“城市审计”。这些都是西方的早期审计。进入现代社会以后，西方审计的发展经历了“详细审计”，“财务审计”和“管理审计”三个阶段。

详细审计于18世纪产生于英国，随着资本主义工商业兴起，股份公司的出现和规模的扩展，出现了企业股东、债权人、税收机关以及社会公众等大批利害关系人。这些利害关系人为了维护自身利益，开始委托民间会计师开展私人财产审计，并逐步发展为社会公证审计。其审计的目的是，查明账目有无错误和弊端，

以保证会计纪录的正确性和财产安全。审计工作中，以期中会计记录为审查对象，采用对一切凭证和账簿逐一核对的详细审计方法，称为账簿审计或弊端审计。

财务审计于 20 世纪初由英国传入美国。20 世纪以后，英美资本主义原始积累基本完成，企业规模得到迅速扩大，同时银行信贷业务也有了较大发展，原有的详细审计方法已不适应企业迅速扩大和银行业发展的需要，这时企业股东需要通过资产负债表了解企业财务状况，银行界需要通过资产负债表调查企业信用状况，这时的审计，主要是以资产负债表为审计对象，对资产负债表所列数据的真实性进行审查，因此，称为“资产负债表审计”。20 世纪 30 年代，世界经济危机爆发，大批企业破产倒闭，通货膨胀条件下的静态会计资料无法提供真实可靠的财务信息，广大投资者为了维护自身利益，要求民间会计师在审查资产负债表的同时，也要对损益表进行审计。这时的审计，以显示企业盈利能力的损益表为中心，以所有的财务报表为对象，对财务报表数据的可靠性和财务报表内容的公允性进行审查，称为财务审计。

管理审计出现在二次大战以后。随着现代科技的发展，市场竞争更为激烈，传统的管理方式已不适应现代企业的需要。一些企业为适应环境，提高竞争力，要求内部审计由财务审计领域向经营领域扩展，对影响企业经济效益的因素进行审查和评价。现代科技的发展，也要求政府管理水平提高，为了提高政府的办事效率，增强政府人员责任感，要求政府审计由财政财务审计向绩效审计领域扩展。绩效审计包括经济性审计 (Economical Audit)、效率性审计 (Efficiency Audit) 和效果性审计 (Effectiveness Audit)，也称为“三 E”审计。二次大战后，企业管理当局为了全面改善管理，提高经营效率，也希望独立的会计师事务所对企业管理情况作出正确公正评价，这时民间审计也由对会计报表的真实性和公允性审计扩展到了管理审计领域。

三、审计的本质特征和定义

(一) 审计的本质

审计和本质，是指审计这一事物区别于其他事物根本属性，它受审计本身所具有的职能特性所规定，同时它又规定着审计的方式和发展方向，它是审计概念的内涵。

审计发展过程中经常选择的运行方式和方向，即为审计一般规律，中外审计史，揭示了审计产生和发展的一般规律：

(1) 审计产生建立在财产所有者、财产管理者与经营者之间的经济责任基础之上，这种经济责任关系的存在，是财产所有权与经营分离的结果。

(2) 审计发展伴随着经济管理活动的发展过程，社会经济管理水平提高，要求审计工作必须与之相适应。

从审计产生和一般规律角度考察，审计与经济管理是经济活动过程中的两个不同方面，二者从不同角度对经济活动实施控制。从本质上说，审计是一种监督控制，它作为经济关系人以外的“第三者”，接受一方关系人委托，对承担经济责任的一方关系人所经营的财产物资进行清查，对其所管理的财务会计资料进行验证，对其所从事的经营活动进行查实，通过发出审计报告，提供审计信息，督促被审计一方关系人按照审计委托方的要求履行经济责任，从这个意义上说，审计具有明显的经济监督性质。审计的经济监督的性质，与经济管理之间有着明显的区别：

(1) 经济管理者是经济活动的决策者和组织者，是经济活动的参与者，审计监督者则是经济活动以外的“第三者”；

(2) 管理活动伴随着整个经济活动全过程，包括“事前”，“事中”和“事后”管理，审计监督活动是一种对经济活动的事后控制活动；

(3) 管理活动是审计监督的对象。

（二）审计的特征

审计作为一种经济监督活动，不仅受其在经济责任关系中所处的地位决定，同时也受经济活动对监督需求的影响，经济活动对审计监督的需求的方式，直接影响着审计的特征。审计的本质特征主要表现在它的独立性上。审计有以下几个方面的独立性：

1. 审计责任关系的独立性

前已述及，审计是建立在一定的经济责任关系基础上的一种监督活动，它必须包括三个方面的关系人。“第一关系人”是指审计授权人或委托人，在经济责任一般处于财产所有者或经济责任承受人的地位；“第二关系人”是指被审计人，在经济责任关系中一般处于财产管理或经营者，或者经济责任承担人的地位；“第三关系人”是指“审计人”，处于经济责任关系以外。由于审计委托人对依据其“经济责任承受人”的地位委托审计人对“经济责任承担人”进行审计时，就产生了审计关系。这种依据经济责任关系而产生的审计关系，明确了“审计人”在审计关系中的地位和责任；审计人必须按照审计委托或委派人的合法要求，对被审计人进行审计，一方面承担对被审计人进行检查监督的责任，另一方面，必须承担对审计委托人报告真实审计结果的责任。在审计关系人中，审计人与审计委托人和被审计人之间，不存在任何经济利益关系和政治利害关系，处于超然独立的地位，这是审计独立性的基础。

2. 审计主体地位的独立性

审计主体即独立审计人。所谓审计人是指审计活动的执行者，审计人包括个人身份审计人，主要是指正在从事执业活动的审计师，内部审计师和注册会计师；也包括组织身份审计人，主要是指具有合法地位的政府审计机关，内部审计机构和社会审计组织（注册会计师事务所），在一般执业要求中，审计人必须是独立的“第三关系人”，在评价审计对象时必须公正客观。要做到公正客观，一般审计准则中对审计人的独立性作出了以下

限定：

(1) 组织上的独立性。在组织上，审计组织和人员相对于被审计单位和审计委托者来说，具有超然独立的地位。

(2) 工作上的独立性。审计人所从事的审计活动，任何人不得干涉，所出具的审计报告不受任何权威人士的影响。

(3) 态度上的独立性。审计人在从事审计活动时，要树立客观公正的态度。

(4) 经费上的独立性。审计人的经费来源应是专项的来源，而不是由被审计人出审计经费。

(三) 审计的定义

审计定义是对审计基本概念集中概括。从审计本质来说，审计是建立在一定经济责任关系基础之上的一种监督活动。它强调了审计的“独立性和对经济活动的监督”。1989年，中国审计学会在贵州安顺召开了审计基本理论研讨会，经反复研讨，对我国社会主义审计作如下定义：“审计是由专职机构和人员，依法对被审计单位的财政，财务收支及有关经济活动的真实性，合法性，效益性进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立性经济监督活动”（《审计研究》1989年第二期第二页）。

这个定义高度概括了我国社会主义审计的主体，客体，职能，依据，并结合我国现阶段审计的对象和目的，作出了比较简要，明确，具体的表述，体现了我国社会主义审计特色。1996年，我国审计理论界又掀起一次审计定义的大讨论，在讨论中提出了许多有益的见解，为进一步完善我国社会主义审计奠定了理论基础。

第二节 审计目标、对象和职能

一、审计主体和目标

(一) 审计主体

审计活动是审计主体和客体有机结合的产物，二者缺一，就不可能产生有效的审计监督活动。所谓审计主体，是指对审计客体实施检查监督的专职审计组织机构和人员。它是审计责任的承担者，在审计关系中，它处于“第三关系人”的地位。审计主体对审计客体经济监督责任关系的成立，以特定的经济责任为前提如图 1-1。

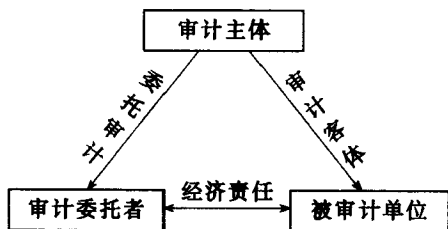


图 1-1 审计经济责任关系图

我国社会主义企业事业单位与国家政府及其部门之间，政府部门与企业单位（经济组织）内部普遍地存在着经济责任关系，在整个国民经济系统中经济责任主体的多重组合，为多层审计主体产生提供了基础和依据。

在现行经济体制下，国家作为全体劳动人民的代表，以资产所有者的身份授权政府及其有关部门对国有资产实施管理，并要求各级政府及其部门承担和履行维持国民经济系统正常运转，合理有效地配置国有资源，有效组织社会再生产活动，为社会创造

更多的财富，保证国有资产增值的责任。随着我国企业体制改革的逐步深入，现代企业制度的建立和完善，国家通过各级政府及其部门或者资产经营公司以投资人代表的身份对企业进行实施管理，而国有企业和事业单位，作为经济法人，向政府及其部门或国有资产营运组织承担合法组织业务经营、正确分配财务成果的责任。企业投资主体多元化，企业不仅向政府及其部门承担维护国有资产安全完整，增值保值责任，也必须向广大股东，债权人等承担创造最大经济效益，到期偿还债务的责任。所有这些责任都属于企业的社会责任。随着企业所有权与经营权的分离，以董事会为主体的企业决策机构与以总经理为主体的企业经营机构之间也存在着一种责任关系，经营者必须根据董事会授权从事经营活动，并对经营效果承担责任，企业管理层内部也存在着责任关系，企业各中层业务部门根据总经理授权从事日常业务管理活动，并就管理效率和效果承担责任，这些责任属于企业内部经济责任。

就整个社会来说，经济责任的范围广泛，层次繁多，但概括起来可分为三个层次：

- (1) 有关政府及其部门向国家承担的宏观经济管理责任；
- (2) 企业及其他法人组织向投资者，债权人和国家税务部门承担的社会责任；
- (3) 企业经营者向所有者的代表——董事会和中层管理者向最高管理当局——经营者承担的内部经济责任。

上述三个层次的经济责任关系，为政府审计机关，社会审计组织和内部审计机构“三元”审计主体系统的产生提供了必要和可能。

(二) 审计目标

人类社会活动是一种有目的的活动，在各种活动中，要有效地实施其目的，必须事先确定一个目标。审计活动作为人类社会活动的一部分，要充分发挥其作用，也必须确定其目标。所谓审

计目标，是指审计实践活动的预期结果或预期效果，是对审计目的的客观性矫正，它规定了审计工作的基本方向、发展趋势和工作范围。

审计目标作为对审计目的的客观性矫正，它的确定受社会经济发展需要和审计主体愿望的双重约束，即客观性约束和主观性约束。建立审计制度，其本意在于建立起以审计为主体的经济控制机制，从而有效规范社会经济活动，这是社会经济发展的客观要求，脱离了这一要求，审计就失去了存在价值。现实生活中审计主体主观上反映的社会经济发展对审计工作的要求，由于受社会经济发展和审计主体认识水平制约，有些反映能与社会经济发展对审计的客观要求相一致，有些则不一致，甚至会出现截然相反的状况。只有在审计主体主观上的反映与客观实际相一致时，才能形成有效的审计目标，否则，审计目标就会脱离实际。

任何审计主体必须依据一定的经济责任关系而产生、存在，不同的经济责任关系导致了政府审计，内部审计和社会审计不同主体的分野。审计工作中，审计主体的主观目的与社会经济发展对审计工作要求的一致性，集中体现在审计主体的主观目的与审计主体地位的相符性。由此可见，审计目标的直接制约机制则是审计主体地位。政府审计机关，内部审计机构，社会审计组织在审计体系中的不同地位，决定了其在规范社会经济活动过程中的不同审计目标，政府审计机关作为国家的代表，以维护国家在社会经济活动中的权益不受非法侵犯为宗旨，以社会经济活动的合法性为目标。内部审计机构作为经济组织内部控制系统中的有机组成部分，以维护经济组织的经济活动规范、有效为宗旨，以经济组织内部经济活动的合理性、合规性、规范性、有效性为目标。社会审计组织接受委托方委托以维护审计委托者和被审计单位双方合法权益为宗旨，以被审计单位的财务信息的真实性、正确性和公允性为目标。

审计工作是一项综合性的经济监督工作，其审计目标受社会

经济形势变化的影响，也呈阶段性变化；就一个地区，一个审计机构来说，其审计工作是由若干个不同审计项目构成。因此，任何主体的审计目标，又分为基本审计目标，阶段审计目标和项目审计目标两个层次。基本审计目标，是审计工作的长期目标。随着社会经济的发展，基本审计目标的实质、核心不发生变化，而审计目标的具体内容会随着社会经济活动的变化而变化，这种变化不会超出基本审计目标的覆盖范围。随着社会经济活动变化而变化所形成的适应某一时期审计工作需要的审计目标，称为阶段性审计目标。任何一个审计项目，都必须体现审计基本目标和阶段性目标的要求，这种体现审计基本目标和阶段目标的要求，适用于某一审计项目的审计目标为项目审计目标或具体审计目标。

二、审计对象

审计对象是审计关系中被审计主体查证监督的经济责任载体，也称审计客体。审计的本质是“独立的经济监督”，这种监督必须依托一定的手段。在实际工作中，审计要实现其监督目标，必须经过三个阶段。如图 1-2。

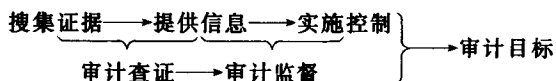


图 1-2 审计目标三个阶段图

上图中，搜集证据是审计过程的初始环节，提供信息即编制和报送审计报告是审计过程的中间环节，实施控制即审计处理是审计过程的最终环节。搜集证据和编制审计报告，是取得、完善审计证据体系，形成审计结论意见的阶段，称为审计查证阶段；报送审计报告和审计处理是利用审计这一特定手段对经济责任承担者的行为加以控制和影响阶段，称为审计监督阶段。审计查证是审计监督的基础，审计监督和审计查证作为审计监督过程的两个阶段，二者有着相互联系的不同对象。

（一）审计查证对象

审计查证是搜索审计的证据，编制审计工作底稿和审计报告工作的统称，是审计证据的原始阶段到形成证据的过程，这一过程，自始至终都与被审计单位的有关经济活动资料，财产实物和经济责任承担者的经济行为有关，因此审计主体要搜集证实被审计单位经济活动的真实性、合法性、有效性的证据，必须从上述客体入手。审计查证对象主要包括：

1. 被审计单位会计资料及其他资料

会计资料是经济活动反映，一切经济活动都必须通过会计资料的记录，计量，核算。审计主体对会计资料的审查主要出于两种目的，一是通过对会计资料审查揭示经济活动过程的合理性、合法性和有效性。传统的查错防弊审计，主要是出于这种目的；二是通过对会计资料本身的检查，证实会计资料自身的真实性，正确性和公允性，现代财务审计主要出于这种目的。其他资料包括，经济合同，决策方案，企业章程等，这些资料也可以作为审计证据加以搜集。

2. 被审计单位的财产实物

财产实物是指企业各种有形资产。财产实物的安全完整程度、增值保值情况，体现了财产实物管理者履行其管理责任的情况，财产所有者将财产经营权，管理权授予企业经营者，其最低要求是在数量上的安全完整，在价值上要保值增值，审计主体接受财产所有者委托，检查财产经营者，管理者的财产管理责任履行情况，必须从财产实物数量和价值审查入手，以揭示经营者财产经营、管理活动是否符合授权人的要求。根据财产实物安全完整，增值保值情况评价财产经营者的责任履行情况。

3. 经营者组织经济活动的行为

经营者是指接受财产所有者（包括国家，法人，外商和个人）授权从事经济组织活动管理的人。经营者对某一经济组织进行管理，其行为对整个经济组织起着决定性的作用，经济组织

的整个经济活动都在经营者的控制指挥之下，经营者经济行为本身，就是对经济责任的履行。其经济行为符合授权人的要求，是有效履行经济责任的保证；否则，经济责任履行就会受到影响。审计主体通过对经营者组织经济活动行为进行查证，揭示经营者经济责任履行情况。

（二）审计监督对象

“独立性的经济监督”，是审计本质，监督过程是审计目标的实现过程。审计监督的共同基本目标是：保证经济活动的合法性、合理性和有效性。审计目标与“经济活动”的直接联系，要求审计主体必须对整个“经济活动”实施控制。审计主体对“经济活动”实施控制，这是确定审计监督对象的前提。

经济活动是指整个生产、管理、经营活动系统。从整个经济活动纵向结构来看，它包括决策活动，组织活动和作业活动三个层次。其中决策和组织层次统称为管理活动。在整个经济活动系统中，决策活动决定了经济活动的方向和性质，组织活动决定了决策贯彻执行程度，作业活动构成了整个经济活动的实体框架，是对决策，组织活动效果的反映。管理活动决定作业活动和整个经济活动的本质特征。审计要对整个经济活动实施有效控制，就必须对整个经济活动本质特征起决定性作用的经济管理活动实施控制，对于经济活动中大量的作业活动，应通过建立健全有效的内部控制系统加以控制。如图 1-3

根据上图所示，无论是财务活动还是其他经济活动，都应分为决策活动、组织活动和作业活动三个层次，在这三个层次中，审计监督对象是决策层次和组织层次，即经济管理活动。

根据我国审计理论研究结果，审计实践经验的总结和《审计法》的有关规定，其审计监督的具体对象主要有：国家财政和税务部门的财政财务收支，金融机构的信贷收支，以及国家占控股地位的企业单位和事业单位的财务收支。除此以外，还应包括，国家政府行政机关和事业单位的国民经济的决策、管理活动和各

项事业发展管理活动，企业单位的会计核算和经营管理活动。

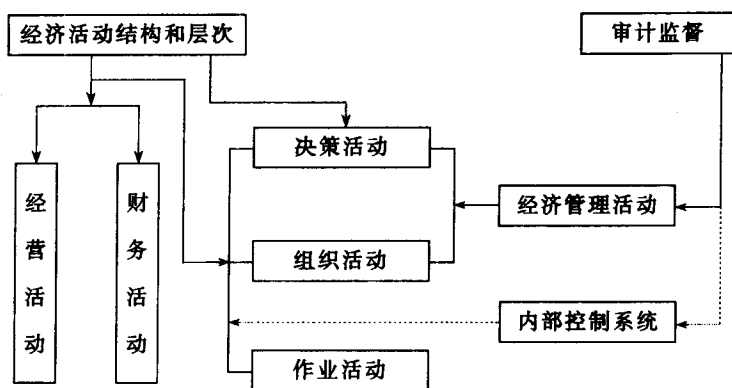


图 1-3 经济活动内部控制系统图

（注：图中实线为直接关系，虚线表示间接控制关系）

三、审计职能和作用

（一）审计职能

审计职能是审计所具有的内在功能，是审计本质的客观反映，审计职能体现在其过程中。审计过程是审计主体监督审计对象的实施过程，通过监督，以实现有效控制经济活动的特征，但实质上，它所经历的“查证”和“报告”两个环节的工作，却为审计委托（委派）人对审计结果的处理提供了依据；审计报告中所发出的不利于被审计单位的信息，本身就具有控制功能。因此，审计的一般职能为“经济监督”。

审计的“经济监督”职能是由审计过程和审计目标决定的。在实现审计目标过程上，不同审计主体地位的差异，在审计操作过程中所经历的环节也不同，因此，不同审计主体实现审计目标的手段也不同。政府审计机关运用执法手段实现审计目标，决定了其审计监督职能的执法性特点；内部审计机构运用评价内部控制手段实现审计目标，决定了其审计监督职能的控制性特点；社