

SMOKE

现代审计功能拓展与创新研究论丛

A Series of Researches on the Expansion and Innovation of Modern Audit Functions



● 蔡春 车宣呈 陈孝 等著

# 现代审计功能拓展论

The Philosophy of the Expansion of Modern Audit Functions



中国时代经济出版社  
China Modern Economic Publishing House

The Philosophy of the Expansion of Modern Audit Functions

---

# 现代审计功能拓展论

● 蔡春 车宜昆 陈孝 等著



中国时代经济出版社  
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目 (CIP) 数据

现代审计功能拓展论/蔡春, 车宣呈, 陈孝等著. —北京: 中国时代经济出版社, 2006.6

(现代审计功能拓展与创新研究论丛)

ISBN 7-80221-085-2

I. 现… II. ①蔡… ②车… ③陈… III. 审计学-研究 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 048527 号

现代  
审计  
功能  
拓展  
论

蔡春  
车宣呈  
陈孝  
等著

|       |                                         |
|-------|-----------------------------------------|
| 出 版 者 | 中国时代经济出版社                               |
| 地 址   | 北京东城区东四十条 24 号<br>青蓝大厦东办公区              |
| 邮政编码  | 100007                                  |
| 电 话   | (010)68320825(发行部)<br>(010)88361317(邮购) |
| 传 真   | (010)68320634                           |
| 发 行   | 各地新华书店                                  |
| 印 刷   | 北京密兴印刷厂                                 |
| 开 本   | 787 × 1092 1/16                         |
| 版 次   | 2006 年 6 月第 1 版                         |
| 印 次   | 2006 年 6 月第 1 次印刷                       |
| 印 张   | 9                                       |
| 字 数   | 180 千字                                  |
| 印 数   | 1 ~ 3500 册                              |
| 定 价   | 20.00 元                                 |
| 书 号   | ISBN 7-80221-085-2/F·019                |

版权所有 侵权必究

# 总 序

呈现在我们面前的这套《现代审计功能拓展与创新研究论丛》是我国当代著名审计学者蔡春教授及其研究团队奉献的系列重要研究成果。该《论丛》意在创立一个富有特色的研究领域,将所有体现现代审计功能拓展与创新的审计新发展与新变化纳入其中进行深入研究,揭示审计功能拓展、创新的内在依据,探寻更好地发挥审计功能的机制与途径,促进审计未来发展。

在世界范围内,现代审计功能的不断拓展与创新已成为一种明显的趋势和不争的事实。在国家(政府)审计领域,审计功能的重心已从财政财务审计转向绩效审计,强化对政策、绩效的评估和对权力的监控。国家审计在完善民主政治建设中发挥着日益重要的作用,同时,也成为维护国家经济安全不可或缺的重要力量。在独立审计(民间审计)领域,审计功能已从原有的历史财务报表审计拓展到范围广阔的审计鉴证(Attestation)与审计认证(Assurance),管理(经营)审计、环境审计与认证、社会责任审计等新兴审计类型层出不穷。伴随现代风险导向审计思想方法的引进,审计师必须更加关注对企业战略与目标风险以及经营风险的评估。在内部审计领域,审计功能已从原有财务审计转向管理咨询与风险控制,在完善公司治理结构和提高公司治理效率方面发挥着至关重要的作用。然而,目前在世界范围内对现代审计功能拓展与创新进行系统、深入研究者甚少,而且尚未形成系统化的研究成果。在此意义上,蔡春教授选择、创立“现代审计功能拓展与创新”这一领域,不仅富有特色而且意义重大。



该《论丛》体现的学术思想与蔡春教授一贯倡导的“审计控制观”和“受托经济责任观”等一脉相承,浑然一体,进一步丰富了审计理论文库,对推动审计理论研究的发展必将产生积极而深远的影响。因此,在该《论丛》即将出版之际,我感到非常高兴,并以贺为序。

石爱中

2006年6月



# 前 言

审计的本质功能是对经济行为的控制，客观上保证着受托经济责任的全面有效履行，现代审计功能伴随着受托经济责任内容和要求的不断发展而拓展。然而，审计作为一门社会学科，不可避免地受到各种内外部客观环境的约束，其承担的功能和肩负的社会使命也不可能漫无边际。现代审计功能拓展命题的提出就是针对审计在现代社会中应当承担的适当功能的定位以及发挥相应功能时呈现的形式载体的内涵所进行的一次全面、深入的思考和探讨。

近几年来，安然、世通、施乐、在线时代华纳等一大批知名公司财务舞弊频频爆发。以安达信倒闭为标志，会计师事务所危机重重、诉讼缠身，普华永道受陷日本“嘉娜宝”、德勤英国遭遇“罗孚门”、美国阿尔德菲亚审计事件等，无不引发了国内外对审计界的广泛关注。美国萨班斯奥克斯利法案的出台，众多欧美国家不断加强对内外部审计的要求，都客观上促进了从理论上对现代审计功能拓展研究的进行。而今年，我国新的《审计法》修订出台更为我们研究现代审计功能拓展提供了良好的契机。

《现代审计功能拓展论》是“现代审计功能拓展与创新研究论丛”中的第一本著作。本书对现代审计功能拓展在理论上做了较为全面、深入地解析，系统性地构筑了现代审计功能拓展的基础理论和拓展体系框架，为统领现代审计功能拓展的系列研究搭建了理论平台。

本书共分6章。蔡春教授主持全书写作，负责大纲设计、书稿总纂与审定，车宣呈、陈孝协助完成。蔡春、车宣呈、陈孝编写第1、2章；蔡春、谭洪涛、任富强编写第3章；谭洪涛、李江涛编写第4章；车宣呈编写第5章；车宣呈、张婧编写第6章。

整个课题研究的过程，对我们而言，也是一个实践学习的过程，能够有所成



果，我们当然也有欣慰之感。课题写作虽然已数易其稿，但肯定还有诸多片面甚至错谬之处，敬望领导、专家批评、指正。

蔡 春

2006 年春于成都



# 目 录

|                               |        |
|-------------------------------|--------|
| <b>前言</b>                     | 蔡春 (1) |
| <b>1. 导论</b>                  | (1)    |
| 1.1 研究背景                      | (1)    |
| 1.1.1 受托经济责任的加强对现代审计功能拓展的本质影响 | (1)    |
| 1.1.2 三大审计领域的拓展趋势             | (2)    |
| 1.1.3 会计审计国际化对现代审计功能拓展的影响     | (4)    |
| 1.1.4 咨询业务的崛起对审计服务的影响         | (4)    |
| 1.1.5 现代审计功能拓展理论的研究滞后于审计实务的拓展 | (5)    |
| 1.2 文献回顾                      | (6)    |
| 1.2.1 国内相关研究综述                | (6)    |
| 1.2.2 国外相关研究综述                | (12)   |
| 1.3 研究思路与框架                   | (13)   |
| <b>2. 现代审计功能拓展研究的体系构建</b>     | (16)   |
| 2.1 概念解读                      | (16)   |
| 2.1.1 功能与审计功能内涵解析             | (16)   |
| 2.1.2 审计功能拓展内涵解析及维度模型         | (22)   |
| 2.2 审计功能拓展因素解析                | (25)   |
| 2.2.1 理论基础——受托经济责任理论          | (25)   |
| 2.2.2 推动力                     | (33)   |
| 2.2.3 约束条件                    | (34)   |
| 2.3 现代审计功能拓展体系架构解析            | (37)   |
| 2.3.1 并列式架构解析                 | (37)   |
| 2.3.2 多元维度立体式拓展架构解析           | (40)   |

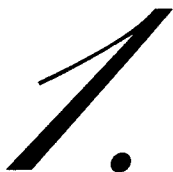


|       |                                 |      |
|-------|---------------------------------|------|
| 3.    | 现代独立审计功能拓展 .....                | (44) |
| 3.1   | 独立审计功能拓展历程回顾 .....              | (44) |
| 3.2   | 独立审计功能拓展现状 .....                | (47) |
| 3.3   | 独立审计功能拓展方向 .....                | (48) |
| 3.4   | 独立审计功能拓展与独立性 .....              | (52) |
| 3.4.1 | 独立性概述 .....                     | (52) |
| 3.4.2 | 非审计认证服务是否影响审计独立性 .....          | (53) |
| 3.4.3 | 促进独立审计独立性的理性机制安排 .....          | (55) |
| 4.    | 现代国家审计功能拓展 .....                | (57) |
| 4.1   | 现代国家审计概述 .....                  | (57) |
| 4.1.1 | 现代国家审计的内涵 .....                 | (57) |
| 4.1.2 | 现代国家审计体制的类型 .....               | (59) |
| 4.1.3 | 现代国家审计的本质功能 .....               | (62) |
| 4.2   | 现代国家审计功能拓展的历程回顾 .....           | (63) |
| 4.2.1 | 西方现代国家审计功能拓展的历程回顾 .....         | (63) |
| 4.2.2 | 我国国家审计功能拓展回顾 .....              | (65) |
| 4.3   | 现代国家审计功能拓展的方向 .....             | (66) |
| 4.3.1 | 公共受托经济责任拓展 .....                | (66) |
| 4.3.2 | 现代国家审计具体功能拓展方向 .....            | (70) |
| 4.4   | 现代国家审计功能拓展的组织保证 .....           | (85) |
| 4.4.1 | 确保国家审计的独立性 .....                | (85) |
| 4.4.2 | 确保审计人员的职业水平 .....               | (87) |
| 5.    | 现代内部审计功能拓展 .....                | (90) |
| 5.1   | 概述 .....                        | (90) |
| 5.2   | 现代内部审计功能拓展的历程回顾 .....           | (91) |
| 5.3   | 现代内部审计功能的拓展方向 .....             | (94) |
| 5.3.1 | 传统内部审计认证性功能自身的拓展方向 .....        | (94) |
| 5.3.2 | 现代内部审计功能从认证性功能到咨询性功能的拓展方向 ..... | (95) |
| 5.3.3 | 现代内部审计功能拓展的具体体现 .....           | (96) |
| 5.4   | 现代内部审计功能拓展的内在矛盾 .....           | (98) |
| 5.4.1 | 认证性功能与咨询性功能的关系 .....            | (98) |
| 5.4.2 | 现代内部审计功能的内在矛盾性 .....            | (99) |



|       |                              |       |
|-------|------------------------------|-------|
| 5.4.3 | 缓解现代内部审计功能内在矛盾的思路 .....      | (100) |
| 5.5   | 现代内部审计功能拓展与内审模式研究 .....      | (101) |
| 5.5.1 | 企业构建内部审计组织模式的原则 .....        | (101) |
| 5.5.2 | 内部审计组织模式的不同类型 .....          | (102) |
| 5.5.3 | 内部审计组织模式的选择 .....            | (104) |
| 6.    | 现代审计功能拓展的相关问题研究 .....        | (107) |
| 6.1   | 现代审计功能拓展与职业准则 .....          | (107) |
| 6.1.1 | 国外鉴证准则与认证准则 .....            | (108) |
| 6.1.2 | 我国的鉴证准则 .....                | (110) |
| 6.1.3 | 我国的内部审计准则 .....              | (112) |
| 6.1.4 | 我国的国家审计准则 .....              | (114) |
| 6.1.5 | 审计功能拓展与其他相关准则问题 .....        | (115) |
| 6.2   | 现代审计功能拓展与审计师执业能力 .....       | (116) |
| 6.2.1 | 审计师执业能力概述 .....              | (116) |
| 6.2.2 | 审计功能拓展对独立审计师的要求 .....        | (116) |
| 6.2.3 | 审计功能拓展对内部审计师的要求 .....        | (120) |
| 6.2.4 | 审计功能拓展对国家审计人员的要求 .....       | (123) |
| 6.2.5 | 专题: 伦理鉴证服务对审计师执业能力的要求 .....  | (124) |
| 6.3   | 现代审计功能拓展与信息化——从审计技术的层面 ..... | (126) |
| 6.3.1 | 审计信息化概述 .....                | (126) |
| 6.3.2 | 信息技术对审计功能拓展的影响 .....         | (127) |
| 6.3.3 | 网站认证与审计信息化 .....             | (130) |
| 6.3.4 | 信息系统认证与审计信息化 .....           | (131) |
|       | 参考文献 .....                   | (133) |
|       | 后 记 .....                    | (138) |





# 导 论

## 1.1 研究背景

翻开厚重的现代审计史卷，我们可以清楚地发现，现代审计历程中每一次重大变革的背后，必然伴随着现代审计功能的内涵的演变和外延的拓展。在当今信息时代，由于社会、经济、政治、法律等多重因素的驱动，所以现代审计自身需要随着诸多外部环境的变化进行适应性的调节、不断自我完善与发展，这已成为一种不可逆转的趋势，表现为现代审计的形式、种类、内容等相关方面不断分化，而其中现代审计功能拓展则是现代审计拓展的核心所在。事实上，无论是独立审计、国家审计还是内部审计，近几年来其具体的服务形式、种类以及内容都出现了不同程度的拓展和创新。以注册会计师提供的专业服务为例，根据美国确认委员会列出的有潜力的 CPA 服务产品来看，六种收入潜力大于 10 亿美元的服务为：风险评估、企业绩效考核、系统确认、健康护理效果评估、老人护理、网站确认<sup>①</sup>。而国内会计师事务所也提供了众多的非审计服务，如管理咨询类的经济活动分析、经营策略、投资咨询；税务咨询服务类的税务代理、税务筹划等服务<sup>②</sup>。基于现代审计业务内容不断出现的新趋势，从整体上了解现代审计究竟能在多大范围内发挥应有功能，现代审计功能拓展是否有界线，是理论界和实务界共同关心的话题。这些问题的回答将会直接指导现实的审计业务规范和确立审计在全社会范围内应有的权责范围，因此，笔者认为有必要对现代审计功能拓展理论进行研究，为现代审计进一步发展提供一定的理论支持。

### 1.1.1 受托经济责任的加强对现代审计功能拓展的本质影响

审计的本质目标就是确保受托经济责任的全面有效履行。无论何种因素的驱

---

① Nancy A. Bagrahoff 等：《咨询的核心概念》，清华大学出版社，2004，第 320 页。

② 王健胜、曾晓璇：《非审计服务对我国注册会计师行业的影响》，《经济师》，2005（7）。



动,现代审计功能拓展最终都是由于受托经济责任的加强。受托经济责任就是按照特定要求或原则经管受托经济资源并报告其经营状况的义务。随着政治经济的发展和社会的进步,受托经济责任的内容和范围也是不断扩展的。作为确保受托经济责任全面有效履行的审计在形式上也要不断创新与发展。正如杨时展教授所说:“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。”实际上,只有不断开发新的审计形式,才能确保已扩展的受托经济责任的全面有效履行。这是审计与受托经济责任之间的辩证关系。正是在这种关系的螺旋式上升发展中,审计发展至今才呈现得如此千姿百态<sup>①</sup>。

受托经济责任的内容是随着政治经济的发展和民主的进步而不断发展的。由于受托经济责任所反映的以委托人为代表的社会需求的层次与水平是不断提高和发展的,即委托人的期望与要求是从低级向高级、由简单到复杂不断发展变化的,因此,受托经济责任的内容是由单一到多样不断拓展的。由此也促进现代审计具体功能(如监督、鉴证、评价等功能)得到不断地拓展与创新。随着现代审计具体功能的不断拓展与创新,引起了审计师提供服务(从事业务)的层次、种类、范围、内容以及形式的拓展与创新。

从历史角度来看,由于受托经济责任内容的发展,审计形式已由最初的财务审计扩展到了绩效审计、管理审计、环境审计等形式,而且受托经济责任的空间范围也在扩展。随着跨国公司的发展和国际投资、融资与贸易活动的日趋活跃、复杂,国际间的委托与受托关系的形成与发展,国际审计的产生与形成已成定势。而现代审计形式的多样化要求现代审计功能拓展作为其理论基础。

### 1.1.2 三大审计领域的拓展趋势

#### 1. 独立审计领域

现代审计功能拓展的趋势在独立审计领域表现最为明显。早在1982年,美国独立审计师协会前会长Chenok就认为,“独立审计师服务的拓展”在影响独立审计师行业未来发展的14个最为主要的问题中位居第一。2000年第12期《中国独立审计师》发表的“本刊特约评论员”文章,列出了我国独立审计师领域需要重点研究的“八大问题”,“独立审计师服务市场研究”位列第二<sup>②</sup>。因此,审计服务是推动独立审计师职业化发展的最为主要的因素和根本动力,随着社会需求的层次和水平的不断提高,独立审计师服务市场就会不断发展,独立审计师服务空间就会不断拓展。近几年来独立审计师传统的会计及审计业务缺乏成长,而且科技的发展使得许多简单的记账服务以及财务报表的编制都被软件所取代,财务报表不再是许多决策者所参考的唯一信息。决策者可以利用网络、媒体或者财

① 蔡春:《审计理论结构研究》,东北财经大学出版社,2002,第142页。

② 林启云:《注册会计师非审计业务研究》,东北财经大学出版社,2002,第13页。



务分析师来获取所需要的信息。

总之,客观的社会经济环境的变化,时时刻刻都在对独立审计师行业提出新的挑战和新的问题,同时也带来了新的机遇。独立审计师只有根据环境的变化和市场的需要,审时度势,把握机遇,对自己原有的业务进行战略调整和创新发  
展,满足客户的需求,为客户创造价值,才能留住原有的客户,吸引新的客户资源,独立审计师行业才会有发展的前途。因此,独立审计师必须通过审计功能的拓展来实现业务的拓展,从而使其能在激烈的审计服务市场中占据一席之地。

## 2. 国家审计领域

在国家审计领域,现代审计功能的拓展主要体现在国家审计权的有效发挥、审计对权力的有效制约以及审计内容由合法性向兼顾合法性与效益性的转变。2004年的“审计风暴”给我们带来了诸多思考和启示,透过“审计风暴”,我们对国家审计独立性的保证与加强、国家审计的透明化效用的增强、国家审计权的有效发挥、审计对权力的有效制约以及国家审计制度建设等问题进行了深思与探讨<sup>①</sup>。同时,国家审计除了进行“查账”之外,“效益”问题尤其是公共资金的使用效益更是一个值得关注的问题。现代国家审计功能拓展中应强调进行效益审计,不仅要求公共资金依法使用,而且要求具有高的经济效益和社会效益。

总之,在现代国家审计的本质功能——审计控制的逻辑起点下,公共受托经济责任中的行为责任和报告责任不断地拓展和演进,现代国家审计的具体功能向审计权的有效发挥、审计对权力的有效监督、绩效审计和国家环境审计拓展。由于公共受托经济责任的内容随着时代的发展不断拓展与演进,国家审计的功能并不局限于现有的形式,仍在不断地拓展。

## 3. 内部审计领域

在内部审计领域,审计功能也从最初的“查错防弊”保护企业财产拓展到“经营审计”(Operations Audit)以及风险评估。内部审计最初类似于一种防范机制,其职能是在注册会计师开展年度审计之前及早地发现舞弊问题。20世纪40年代,内部审计的范围开始拓展,超出了传统财务审计的范畴。1948年3月,阿瑟·肯特在《内部审计师》上发表了“经营审计”一文,描述内部审计功能拓展所带来的内部审计范围的拓展,此后内部审计功能开始向效率性、效果性和经济性拓展。20世纪90年代,外包成为企业实现内部审计功能的新方式,传统内部审计功能也可以由注册会计师和其他审计服务提供商来实现,内部审计功能逐渐向风险评估拓展,帮助企业管理层根据风险评估的结果来制定决策。

后安然时代,国际内部审计师联合会(IIA)提出了国际内部审计的发展趋势:一是重新介入内部控制;二是推动更有效的公司治理。近年来,企业开始注重风险管理,内部审计的重点也从以制度为基础的审计(英国、澳大利亚等国的

<sup>①</sup> 蔡春、陈孝:《“审计风暴”带来的思考和启示》,《中国审计》,2004(17)。



提法)或称内部控制评审(美国和加拿大的提法)转向以风险为基础的审计,或称风险导向审计。到2001年,许多公司财务丑闻的出现,如美国的安然、世通和意大利的帕玛拉特等公司财务丑闻,使各公司面临了一些灾难性问题。安然和世通财务丑闻发生后,国际内部审计师协会(IIA)提出公司治理的方向是:加强对管理层职业道德的劝说,落实会计制度改革对财务报表透明化的要求,设立外部独立董事职位,强化内部控制机制,要求内部和外部审计人员自律。2002年的《萨班斯—奥克斯利法案》规定,会计师事务所不能同时提供审计和咨询业务,在此情况下,公司的内部审计职能得到了加强。

今后,内部审计的监督、评价功能将在企业内部管理更广阔的范围内发挥,评价的内容也越来越复杂,需要的手段也越来越先进。内部审计也从事后转到事前,从后台走向前台。

### 1.1.3 会计审计国际化对现代审计功能拓展的影响

经济全球化使得会计审计国际化的趋势日益明显。尤其是加入WTO后,国际金融业不断进入我国。出于控制风险的需要,金融业对企业披露信息的要求也不断提高,要求企业按公认会计准则提供客观公正的财务报告信息,有的甚至包括非财务信息,否则企业将难以通过银行贷款的审查等具体环节。不仅如此,纳斯达克等资本市场,也会对快速成长的中国中小企业提出更为严格的会计、审计以及相关披露等的要求。因此,对于为外界提供各类信息的企业自身来说,内部审计就不应只局限于传统的财务审计,而应相应拓展并有利于管理层的决策;而作为提供专业审计服务的审计师,也必须适应这种变化的趋势,不断开展符合形势变化的新型业务,大胆对现代审计功能进行拓展,丰富和完善现代审计功能,从理论上指导审计师专业服务的开展,满足会计审计国际化发展对审计师的新要求。

我国加入WTO,就必须承诺改善市场环境,消除非市场因素。这就需要审计在实施经济监控、完善经济秩序的同时,注重自身职能向国际经济一体化的方向转化,审计领域提供的服务能够在服务种类和服务质量上满足国际化要求,为国际经济组织提供审计服务。

AICPA估计,未来的认证服务在会计师事务所的收入大概为传统审计服务的2~3倍。目前,在美国发展趋势较好的有:网站认证服务(Web Trust)、系统认证服务(Sys Trust)、养老工作认证(Eldercare Assurance)。这些业务对国内审计业务的拓展都有很好的借鉴意义。

### 1.1.4 咨询业务的崛起对审计服务的影响

自20世纪70年代以来,独立审计师咨询服务逐渐成为最具潜力的增值服务。其业务收益也一直保持了强劲的增长势头。从咨询服务与审计服务在会计师



事务所收入的比重的变化,我们可以发现,咨询服务已经逐步在独立审计师提供的服务中占据主导地位。

然而,“安然事件”、“世通事件”的爆发使公众对独立审计师的独立性产生了怀疑,并认定咨询服务就是影响其独立性的罪魁祸首。2003年美国证券交易委员会在其通过的《加强委员会对审计师独立性的要求》(Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence)中对开展非审计业务尤其是咨询服务,是否影响审计质量予以关注。美国国会2002年Sarbanes-Oxley Act法案即SOA的颁布更是明文限制了可能涉及利益冲突的非审计服务,诸如记账服务、内部审计服务、管理咨询等。这是对独立审计师业务的一种限制,但近年来内部审计对“咨询性”业务的加强促进了内部审计的功能拓展。因此,在目前这种严峻的职业环境下,探讨现代内部审计功能的拓展以及咨询服务对其拓展的影响,对独立审计师职业发展有着重要的战略意义。

### 1.1.5 现代审计功能拓展理论的研究滞后于审计实务的拓展

实务的发展离不开理论研究的指导。但从目前来看,无论是国内还是国外,审计功能拓展的理论研究要远远滞后于审计实务的拓展。这就导致不少审计师专业服务已经开展了很长时间,但一直缺乏审计理论的规范和指导,以致对这些服务所做的应用性研究陷入了对实务的一般性解说与描述的怪圈中;新兴服务在不断拓展和涌现,使得每当出现某项新服务,理论界与实务界就会另辟蹊径地去为其寻找理论依据;审计专业服务的提供者也很难判断从事拓展服务是否会影响传统审计服务,是否会给他们带来风险以及这些风险应当如何规避。

“安然事件”、“世通事件”爆发之前,理论界根本没就咨询服务进行规范,直到2002年的《萨班斯—奥克斯利法案》规定,会计师事务所不能向同一客户同时提供审计和咨询服务,才算是咨询服务有了正式的规范性要求,这种亡羊补牢的做法是否完全合理也有待于进一步探讨和验证。可见,在现代审计功能拓展边界的问题上,理论研究远远滞后于实务拓展。

其次,认证服务现在已经开展了很长一段时间,企业风险评估保证,企业业绩评价保证,以及信息系统可靠性保证和电子商务保证等保证性服务将是独立审计师审计的新功能。但有关以上服务的具体理论研究甚少,滞后于审计实务的拓展。有关内部审计中风险导向与公司治理方面的理论研究也甚少,这些都需要有关审计理论研究者们的进一步的努力,进而来指导审计实践。

从以上分析可以看出,对现代审计功能拓展理论的研究,既能为审计服务的发展提供前瞻性引导,又能起到重要的推动作用。同时,我们也发现,目前国内关于审计功能拓展的理论研究非常少,相关研究也较零散,很少有系统和深入的研究。因此笔者希望通过研究现代审计功能拓展,为我国审计职业服务的准确定



位和审计功能的进一步拓展提供理论依据与对策建议。此外,拓展了的审计服务仍要求专业人员要保持应有的职业谨慎和正当怀疑的态度,坚持独立性原则并具有专业胜任能力等。拓展了的审计服务是否还符合以上标准,或者说审计人员是否都能提供这些服务,也是一个值得我们考虑的问题。

## 1.2 文献回顾

### 1.2.1 国内相关研究综述

#### 1. 国内关于审计功能的研究综述

目前,国内外关于审计功能拓展研究的文献较少,大部分文献都集中在对具体业务的描述性介绍上,没有从理论上系统地论述审计功能拓展体系及其服务的拓展,从审计功能角度来论证审计服务拓展的研究也几乎是空白。

国内相关的研究主要是对审计职能的讨论,主要有以下观点:

##### (1) 单一职能论

阎金锴(1987)认为:审计的职能是经济监督,其他如促进、证明等,则是实现审计监督职能所起的作用……审计是一项具有独立性的经济监督活动,其内在的职能是经济监督<sup>①</sup>。

范宏伟(1990)认为:审计的经济证明是客观地存在于审计工作之中,不受人们主观意志支配的,是审计内在的功能,是审计的职能<sup>②</sup>。

林志军(1988)在介绍西方审计学中审计的鉴证职能时指出:在西方审计学中,强调审计的鉴证职能(Attest-function),即独立的审计师根据充分与适当的证据,对企业财务报表符合既定标准的程度表述意见。这种鉴证将能提高财务报表与其他有关资料的公允性,增进使用者的信赖<sup>③</sup>。

李学诗(1985)认为:审计监督一项很重要的功能,就是通过审计监督活动,及时地、准确地和有深度地反映财政经济的实际活动情况,为国家决策部门提供可靠的依据,从信息论的观点来看,就叫信息反馈<sup>④</sup>。

康世敏(1989)认为:审计监督、评价、鉴证是根据审计的内容要求,采用不同的方法进行审计,而不是审计的内在功能……审计的内在功能应是“兴利除弊”<sup>⑤</sup>。

##### (2) 多职能论

① 阎金锴:《略论社会主义条件下审计的职能》,《中国审计》,1987(2)。

② 范宏伟:《审计职能不是经济监督而是经济证明》,《当代审计》,1990(2)。

③ 林志军:《西方审计学》,厦门大学出版社,1988。

④ 李学诗:《经济活动的重要反馈系统——对审计监督功能的探讨》,《上海会计》,1985(6)。

⑤ 康世敏:《对审计基本理论的再探讨》,《广西审计》,1989(6)。

### ①职能体系说

认为审计的职能是多种的,并且各职能间不存在从属关系,他们共同构成审计职能体系。如:

沈其煜(1986)认为:审计具有监督、公证、控制和服务职能,它们彼此联系、相互依存形成一个以监督为中心的有机整体。监督是基本职能,它是另外三个职能存在的必要前提,其中监督职能为基本的职能并以评价职能为基础,以维护职能和管理职能为目的,以公证职能为表述手段<sup>①</sup>。

“三职能并列论”认为无论国家审计、内部审计还是独立审计都同时具有监督、评价和鉴证这三大职能<sup>②</sup>。

“三职能并列主从说”认为,国家审计、内部审计和独立审计都具有监督、评价、鉴证的职能,但国家审计以监督为主,内部审计以评价为主,独立审计以鉴证为主<sup>③</sup>。

南京审计学院课题组(1997)在《论我国现代审计职能和作用》指出现代审计具有监督经济活动、评价经济责任、鉴证经济信息的职能,具有加强宏观调控,改善经营管理,提高经济效益的作用。

阎新华(1997)认为:审计职能是一个相互联系、互为作用的有机整体。审计职能体系依次由监督职能、调控职能、公证职能和反馈职能构成。监督职能是审计的基本职能,在职能体系中起主导作用。监督职能是其他职能的基础,其他职能是对监督的补充和完善;调控是在监督基础上利用公证的形式,通过反馈功能,发挥调节和控制功能;公证是以监督为前提,采用调控办法,借助反馈系统的收集信息、加工处理信息、传送信息,为社会提供易接受的质量较高、使用价值较大的审计信息。审计职能体系中,职能之间既有联系,又有区别,各自职能有不同的内涵<sup>④</sup>。

尤家荣(2002)认为:审计目标与职能密切联系,根据三个不同的审计目标,即查找错误与舞弊、鉴证会计报表和评价经济活动,而所履行的审计职能分别为经济监督、经济鉴证、经济评价<sup>⑤</sup>。

### ②职能主从说

认为审计的各种职能间存在从属关系,有一种职能是主要职能而其他职能受制于这种职能。如:

林钟高(1988)认为:就审计过程而言,审计具有监督职能;就审计结果而言,审计具有管理职能……审计的监督职能和管理职能是密切结合的,相辅相成

① 沈其煜:《关于审计职能的几点看法》,《辽宁审计》,1986(6)。

② 中国审计学会:《审计研究》,1989(2),第2、5页。

③ 中国审计学会:《审计研究》,1988(6),第14、18页。

④ 阎新华:《审计职能新论:审计职能体系研究》,《当代经济科学》,1997(4)。

⑤ 尤家荣:《审计规范论》,三联书店,2002,第77页。

