

B&E

会计学与财务学课程

审计学

陈思维 王会金 裴文英 主编

Auditing

清华大学出版社



B&E

会计学与财务学课程

审计学

陈思维 王会金 裴文英 主编

清华大学出版社

北京

Auditing

内 容 简 介

本书系统介绍了审计学科的基本理论和方法,重点介绍了当前我国常见的审计实务类型,突出其国际和国内发展的动态和信息,体现我国现行的各项法规和审计准则要求。其中包括审计署 5、6 号令、内部审计准则、政府绩效审计、管理审计、经济责任审计、环境审计、固定资产投资审计等内容,具有较强的时效性和实用性。

本书可作为高等院校财经类本科生的教材和相关职业培训用书。

版权所有,翻印必究。举报电话: 010-62782989 13501256678 13801310933

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

本书防伪标签采用特殊防伪技术,用户可通过在图案表面涂抹清水,图案消失,水干后图案复现;或将表面膜揭下,放在白纸上用彩笔涂抹,图案在白纸上再现的方法识别真伪。

图书在版编目(CIP)数据

审计学/陈思维,王会金,裴文英主编. —北京:清华大学出版社,2005. 8

(B&E 会计学与财务学课程)

ISBN 7-302-11378-5

I. 审… II. ①陈… ②王… ③裴… III. 审计学—高等学校—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 079452 号

出 版 者: 清华大学出版社

<http://www.tup.com.cn>

社 总 机: 010-62770175

地 址: 北京清华大学学研大厦

邮 编: 100084

客 户 服 务: 010-62776969

责任编辑: 龙海峰

印 刷 者: 清华大学印刷厂

装 订 者: 北京国马印刷厂

发 行 者: 新华书店总店北京发行所

开 本: 185×230 印 张: 29.25 插 页: 1 字 数: 586 千字

版 次: 2005 年 8 月第 1 版 2005 年 8 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-302-11378-5/F·1258

印 数: 1~5000

定 价: 39.80 元

主编简介

陈思维，男，1944年10月出生，广东中山人。1966年毕业于上海财经大学，现任南京审计学院教授，硕士生导师，中国注册会计师。主要研究方向是会计审计理论，近年发表本专业论文和著作五十余项，主持或参与完成研究课题八项，获省部级奖二项。其《环境审计》是该领域国内第一本专著。

王会金，男，1962年10月出生，管理学、审计学教授。南京审计学院金审学院院长，江苏省审计信息工程重点建设实验室主任。北京大学、南京大学兼职硕士生导师。江苏省高校“青蓝工程”中青年学术带头人、南京审计学院会计学（含审计学）学科带头人。出版著作、教材二十余部，在全国公开发行刊物上发表论文一百余篇，其中在《审计研究》等国家级刊物上发表论文十多篇。主持完成省部级课题十余项。科研成果获审计署等政府奖五项。曾荣获审计署“全国审计机关先进工作者”、江苏省“优秀教育工作者”、江苏省高校“优秀青年骨干教师”等荣誉称号。

裴文英，女，副教授，曾任南京审计学院国际审计系副主任、ACCA培训中心主任，现任国际合作交流处副处长。研究的领域包括中外审计、会计的比较研究。近几年在《审计与经济研究》、《中国审计》等期刊发表论文十余篇，主持并参与审计署“十五”规划课题、江苏省教育厅课题、南京审计学院课题等项目。

第一章 总论	1
第一节 审计产生发展的客观基础	1
第二节 审计的本质和含义	7
第三节 审计的目标和职能	13
第四节 审计的基本假设	19
第五节 审计的分类	26
第二章 审计职业	32
第一节 审计关系	32
第二节 审计组织和审计人员	33
第三节 审计准则	45
第四节 审计人员职业道德	54
第三章 审计的重要概念	64
第一节 审计标准	64
第二节 审计证据	69
第三节 审计工作底稿	77
第四节 审计重要性	84
第五节 审计风险	90
第四章 审计程序	99
第一节 审计程序的含义	99
第二节 国家审计程序	102

第三节	内部审计程序	114
第四节	民间审计程序	124
第五章	审计方法	137
第一节	审计方法概述	137
第二节	审计的一般方法	143
第三节	审计技术方法	147
第四节	抽样审计方法	163
第五节	电算化信息系统的审计方法	172
第六章	审计模式	180
第一节	审计模式的发展	180
第二节	内部控制整体框架	185
第三节	系统基础审计模式	194
第四节	风险导向审计模式	202
第七章	审计管理	210
第一节	审计管理概述	210
第二节	审计计划管理	216
第三节	审计质量管理	226
第四节	审计项目风险管理	230
第五节	审计信息管理	234
第八章	财务审计	240
第一节	销售与收款业务循环审计	240
第二节	购货与付款循环审计	252
第三节	生产业务循环审计	263
第四节	筹资与投资循环审计	270
第五节	货币资金审计	278
第六节	财务会计报告审计	283
第九章	政府绩效审计	294
第一节	政府绩效审计及其产生发展	294

第二节	政府绩效审计标准·····	301
第三节	政府绩效审计方法·····	306
第四节	政府绩效审计程序·····	312
第十章	管理审计 ·····	318
第一节	管理审计概述·····	318
第二节	资源利用管理审计·····	326
第三节	经营过程管理审计·····	341
第四节	内部控制和风险管理审计·····	354
第十一章	固定资产投资审计 ·····	362
第一节	建设程序与开工前审计·····	362
第二节	招标投标与合同审计·····	365
第三节	工程造价审计程序·····	370
第四节	项目效益评价·····	378
第十二章	经济责任审计 ·····	392
第一节	经济责任审计概述·····	392
第二节	经济责任审计的程序和方法·····	402
第三节	经济责任审计评价·····	418
第十三章	其他审计实务类型 ·····	426
第一节	验资·····	426
第二节	财政金融审计·····	438
第三节	环境审计·····	450
参考文献	·····	461
后记	·····	462

审计是人类社会经济发展到一定阶段的产物。无论在中国还是在其他国家,审计都是在一定经济关系下,为维护所有者利益或社会公众利益而进行的一种经济监督和评价活动。本章主要阐述审计的基本理论,包括审计产生发展的客观基础、审计的目标和职能、审计的本质和涵义、审计的基本假设以及审计的分类。

第一节 审计产生发展的客观基础

一、审计客观基础的含义

审计不是一种个人行为,而是一种社会经济的行为。某一种审计的产生与发展,都是有赖于社会经济环境的某种需求,对审计活动所提供的信息的需求。所谓审计的客观基础,就是审计所赖以产生和发展的,源于社会经济环境的某种需求。审计的客观基础是研究审计基本理论的起点。正由于存在着这种客观基础,审计才得以产生和发展,并且充满着生命力,如果这种客观基础消失,或者根本就不存在,审计就会缺乏生命力,即使勉强产生也会很快消亡。

我们可以看出审计的客观基础具有以下理论含义:

(1) 审计活动作为一个整体来说,具有审计的一般客观基础;作为具体的审计类别,又有各自不同的具体客观基础。关于这一点,本节下文将予阐述。

(2) 社会经济环境对审计的需求,主要体现在对审计活动所提供的有关信息的需求,例如注册会计师提供的被审财务报表是否公允、合法、一贯方面的信息;审计机关提供的政府和公营机构使用管理公共资源的经济性、效率性和效果性方面的信息等。

(3) 社会经济环境对信息的需求,是随着社会经济的发展而发展变化的。例如在君主政治体制下,普天之下莫非王土,根本不存在检查公共资源责任的需要,因此也不会产生通过政府绩效审计提供公共资源使用的经济、效率和效果性信息的需求;在20世纪以前的私人资本主义企业中,金融资本和资本市场并不发达,就不会产生投资人和债权人对

企业财务报表公允、合法和一贯性方面的信息需求等。即使已经存在的信息需求,也会随着社会经济的发展而逐渐消亡,从这个意义上讲,各种具体的审计客观基础是社会经济环境发展到一定历史水平上的产物,具有一定的时效性。

二、受托经济责任:审计的一般客观基础

受托经济责任(accountability)是审计产生和发展的一般客观基础。在人类社会过程中,随着生产力水平的不断提高,社会财富迅速集中到少数人手中。当财产所有者不能直接经营和管理其所拥有的财产时,就需要委托他人代为经营和管理,这种所有权和经营管理权的分离就产生了委托和受托的关系——受托经济责任关系。

从现代社会的角度来考察,受托经济责任关系有两种:一种是资本的代理经营责任,另一种是公共资源责任。前者是民间和内部审计产生和发展的客观基础,后者是政府审计(国家审计)产生发展的客观基础。

资本的代理经营责任,是指投资者将自己的财产作为资本投入企业,然后委托有企业管理专业知识的企业家职业人员对资本进行经营和管理,所形成的委托代理责任。由于企业的投资者和企业的经营管理者之间存在着利益的不一致和信息的不对称,投资者需要对经营管理者所承担和履行的有关责任实行监督和检查,以保护自己财产的安全和完整。为了获取真实的信息,并且尽量降低监督检查的成本,一般是由与责任双方不存在任何经济利益关系,并且具有监督检查专业知识的第三者来完成这种监督和检查,这样才能既维护财产所有者的正当权益,又解除财产经营者的责任,于是便产生了民间审计和内部审计。

公共资源责任是指所有权属于国家和全民的各种资源,包括自然和环境资源,也包括国有资产和财政资金等,其管理、使用和支配权依法属于政府机关和事业单位,由此形成公共资源的两权分离所导致的受托经济责任。政府机关和事业单位在依法享有公共资源的支配、管理、使用权的同时,也应该对公共资源的所有者即国家和全民承担相应的责任,这就是公共资源责任。国家和全民与政府和事业单位分别属于不同的利益主体,国家和全民为了维护公共资源的安全完整和有效、合法使用管理,也需要对政府机关和事业单位的公共资源责任履行情况进行监督和检查,于是就产生了代表国家和全民利益,并且具有监督检查能力的现代政府(国家)审计。

图 1-1 表述了现代受托经济责任的两种形式。

需要说明的是,上面提到的内部审计其产生发展的客观基础当然不仅是资本的两权分离和代理经营责任,更有管理层次增多等各种其他的重要原因,这一点本节下文再说明。审计作为一个整体来说,其产生发展的一般客观基础是两权分离下的受托经济责任。这种受托经济责任的内容是非常丰富而繁多的,是受时间条件、审计类别的变化而变化

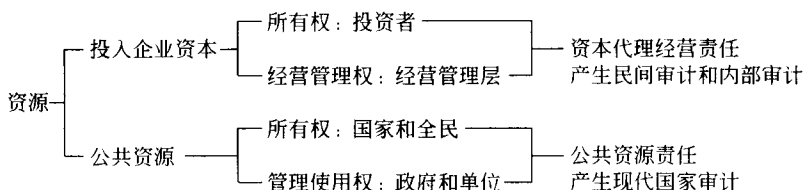


图 1-1

的,但是一般来说与审计有关的内容可以归纳为以下三个方面:

(1) 财务责任,指经营、管理、使用者有责任保证相关资源和财产的安全与完整,对于企业来说,主要表现在资本的保值和增值;

(2) 管理责任,指资源的经营、管理、使用者有责任建立、健全有效的内部控制制度和风险管理机制,保证资源和财产得到有效的使用,对损失、流失和无效使用加以防范;

(3) 报告责任,指资源的经营、管理和使用者应该定期向资源的所有者报告资源的使用情况和成果,保证财务等有关报告的真实与完整。

三、不同审计类别的具体客观基础

上面我们说受托经济责任是审计产生、发展的一般基础,对于各种不同的审计类别而言,它们产生和发展的客观基础又是各不相同的。由于审计的类别很多,我们不可能在这里对所有类别审计的客观基础进行一一描述,下面我们只能对主要的审计类别进行概括的描述,以说明不同审计类别具有不同的具体客观基础。

(一) 国家审计产生的客观基础

据考证,早在奴隶制度下的埃及、古罗马和古希腊时代,就有官厅审计机构和政府审计的活动。一些有较高地位的人员以“听证”(Audit)的方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行考核,对财物和税款的收支进行审核,成为具有审计性质的经济监督活动。在西方的封建王朝中也同样存在着政府审计的活动,例如法国在18世纪大革命前就设有审计机关。大革命后,拿破仑一世创建的审计法院,至今仍是法国的最高审计机关。随着资本主义的发展和国家政权组织形式的完善,西方的国家审计也有了进一步的发展。欧洲的许多国家在19世纪都将审计的法律地位规定到宪法或其他特定的法律中,授权其独立地对政府账目和财物管理进行审计。现代资本主义国家大多实行立法、行政、司法三权分立的国家政权组织形式,议会成为国家的最高立法机构。为了监督政府的财政收支,执行财政预算法案,维护国家和社会公众的利益,西方大多数国家在议会下设专门的审计机关,由议会立法授权,对政府和公营机构的会计账目和公共资源管理的经济、效率、效果性进行

审计。

我国的国家审计也源远流长。西周“宰夫”职务的出现标志着我国古代政府审计的萌芽,它是西周官厅审计的主持者,不掌管任何财物和收支,只负责对各官府的财务收支和职责的履行程度进行审查,以维护周天子的利益。图 1-2 表明西周“宰夫”的职能:

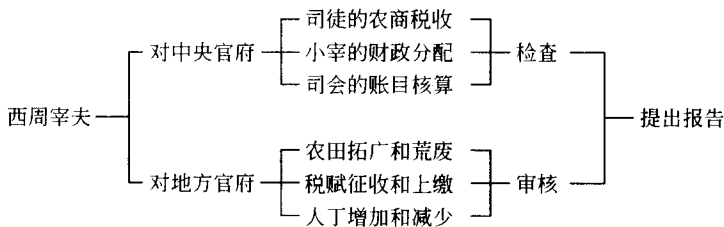


图 1-2

宰夫向周天子报告的内容包括“对足用、长财、善物者,请奖;对失财、用物辟名者,处官刑”。由此可见,“宰夫”是周王朝的一种官职,他监督的是中央官府和地方官府;从上图可以看出,宰夫监督的内容一是财政收支和政府账目,二是资源、财物的经营、管理和使用绩效。

秦汉时实行御史制度,设“御史大夫”官职,掌管全国财政、经济监察事项,其地位与丞相、太尉并立,直接对君主负责。当时的审计继承春秋时代的“上计”制度,并进一步制定了“上计律”,成为我国最早的审计立法。隋唐至宋代是我国封建社会持续发展的时期,审计制度也日益健全。隋唐在“刑部”下设“比部”,独立于户部、度支部(财政部门),直接隶属于司法部门,行使审核、钩稽的职能。宋代正式成立“审计院”,这是我国历史上第一个以“审计”命名的政权机关,从此,“审计”一词便成为财政监督的专用名词,对我国后来的审计建制具有深远的影响。

辛亥革命以后,北洋军阀控制的北京政府和后来的民国政府都设立了审计机关,并先后颁布了几个与审计有关的法律,形成了较严密的国家审计体系。新中国成立以前,在国内革命战争时期和抗日战争时期,针对当时革命根据地财政经济困难的情况,也制定了有关审计的规章制度,并开展了审查预算和监督财务收支的工作。

综上所述,政府(国家)审计产生发展的客观基础是随时代变迁和政治经济形态的变化而变化的。古代国家审计的产生一般都基于君主对官吏绩效的考核需要,其审计结果的使用者是君主,用于对官吏的使用决策。从形式上看,审计多是针对“人”而不是针对“单位”,与我国今天的经济责任审计有相似之处。现代国家(政府)审计的产生一般基于对政府和公营机构(事业单位和国营企业)公共资源责任的检查,审计结果的使用者是公共资源的所有者及其代表,用于与公共资源使用、管理有关的决策。

（二）内部审计产生的客观基础

内部审计的活动也可以追溯到中世纪,由于受托经济责任关系的产生,经济组织内部的评价监督就有了必要,宫廷审计、行会审计、庄园审计和寺院审计因此而产生,这就是早期的内部审计。20世纪前后,资本主义经济的发展,使资本和生产高度集中,企业的规模急剧扩大,企业的内部采取分级管理体制成为趋势。大型企业的最高管理者需要授权独立的机构和人员,对所属分支机构和中下级管理层的经营业绩进行内部评价和监督,近代的内部审计也由此而产生。“二战”以后,市场竞争更趋激烈,企业和各种经济组织的组织目标实现面临着十分大的风险,为了在竞争中求生存求发展,他们十分重视内部审计的独立评价、监督、保证和咨询等作用,现代内部审计由财务审计、发现舞弊扩大到经营管理活动和内部控制、风险管理等领域。

从以上的事实,我们可以看到内部审计的产生主要基于三种基础:一是财产和资本的委托经营管理,作为治理结构的重要组成部分,内部审计结果的使用者主要是企业等经济组织的出资人及其代表,用于与重大经营或选择管理者有关的决策,以保证出资人权益的最大化;二是经济组织管理层次的增多,上层管理层需要通过内部审计,检查中下层管理人员执行其制定的经营方针和策略的情况,审计结果的使用者主要是组织的上层管理人员;三是组织目标实现的风险加大,管理层需要通过内部审计的职能对组织风险进行有效的控制,其审计结果的使用者应该是组织内部的管理层,用于经营管理、内部控制和风险管理方面的决策。

（三）民间审计产生的客观基础

民间审计是由于商业合伙企业所有权和经营权的分离而产生,随着生产力的发展和生产社会化程度的提高而发展成熟。15世纪地中海沿岸的商业城市出现了最早的合伙企业,合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念,也产生了对注册会计师审计的最初需要。在当时的企业中,有的合伙人参与经营管理,有的则不参与。参与经营的合伙人有责任证明他们履行了合伙的契约,利润的计算和分配是公平的。而不参与经营的合伙人也希望通过第三者监督了解企业的财务状况。充当这种第三者的最初是一批具有良好会计知识,专门从事这种监督和检查工作的专业人员。他们就是最初的注册会计师。

工业革命开始后,资本主义生产力得到迅速发展,企业的所有权和经营权进一步分离。企业主希望由外部会计师检查他们所雇佣的管理人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为,于是在英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。在股份有限公司里,绝大多数股东已经完全脱离经营管理,他们出于自身的利益非常关心企业的经营成果,据以作出是否继续持有公司股票的决策。同时,金融资本对产业资本的渗透增加了债权人的风

险,他们出于信贷决策也需要了解公司的真实财务状况。这些在客观上进一步产生了由独立会计师对公司财务报告进行审计,以保证财务报告数据的真实与可靠的需求。1721年“南海公司事件”导致大批投资人和债权人损失惨重,英国议会聘请会计师查尔斯·斯奈尔(Charles Snell)对该公司进行审计,斯奈尔以“会计师”名义出具了“查账报告书”,从而宣告了注册会计师的诞生。

由此可见,民间审计产生的客观基础相对比较单纯,就是资本和财产的两权分离引起的受托代理经营责任。在不同的发展时期,民间审计的结果使用者也在发生着变化,包括合伙人、企业主、投资人、公司股东、债权人和银行等。他们各自利用独立会计师的审计报告作出各自有关的决策。随着社会经济环境的发展,报告使用者对审计信息的需求也在不断地扩大。由财务信息到非财务信息,由反映过去事项的信息到反映现在和将来事项的信息,由经营管理到内部控制和风险管理,由财务绩效到市场和客户、未来成长等信息,这些对民间审计的发展都会产生重大的影响。

四、审计客观基础对审计理论体系的影响

我们在本节开始时提出,审计的客观基础是研究审计基本理论的起点,也就是说,审计的客观基础影响着审计的一系列理论问题。这些问题包括:

- 审计结果的使用者是谁?
- 审计结果用于何种用途?
- 使用者用于该种用途需要哪些信息?
- 审计报告(结果)应该主要反映哪些信息?
- 审计目标是什么?
- 实现这样的审计目标需要如何确定审计范围?
- 在这些审计范围中重点是什么?
- 需要采用什么审计方法,取得哪些审计证据?

图 1-3 描述了审计客观基础对审计基本理论的影响:

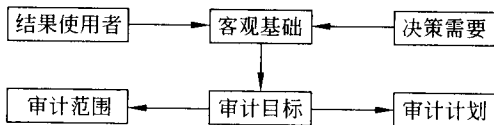


图 1-3

第二节 审计的本质和含义

一、审计的本质和特征

(一) 审计的本质

审计的本质是一种系统的过程。

美国会计学会的审计基本概念委员会 1972 年发表《基本审计概念说明》(ASOBAC),其中关于审计的定义是“审计是为了查明经济活动和经济事项的表现与所制定的标准之间的一致程度,客观地收集和评价与这种表现有关的证据,并将其结果传递给有利害关系的使用者的有组织的过程”。

该系统过程是由三个环节组成的:

- (1) 收集与评价与被审计经济事项的表现有关的证据;
- (2) 比较被审计经济事项的表现与既定标准之间的符合程度;
- (3) 将比较的结果传递给有利害关系的使用者。

将系统过程表述为审计的本质,是将审计超脱于任何社会的、经济的和政治的背景以外,纯粹保留了审计的技术特征的结构。如果要考虑审计的社会、经济、政治等背景的话,只能给出各类审计的不同“本质”,而不可能探索到各类不同审计类别抽象出来的,具有共性的真正本质。例如:现代国家审计的“本质”,就应该是“代表社会公众和国家,对政府和公营机构管理公共资源的活动表现,与合法性、真实性、经济性、效率性、效果性标准进行符合程度的对比,并将比较的结果传递给公共资源所有者及其代表”云云。例如:现代组织内部审计的“本质”则可以表述为“以促进组织目标实现为目的,对组织的经营活动、内部控制和治理程序的表现,与适当性、合法性、效益性等标准进行符合程度的比较,并将比较结果传递给组织管理层或权力机构”云云。

应该说,上述“系统过程”的三个技术性的环节对每类不同的审计类别都是共同存在的,没有这三个技术环节就不可能达到审计的各种具体的目的,就不成其为审计。因此,我们认为“系统过程”就是审计的本质。同时,我们的结论也包括,具体的审计目的、审计主体和客体、审计职能、审计结果使用者等理论要素,不应该包括在审计本质的表述中,它们只能说明具体的审计类别。

为了理解审计本质的含义,应该进一步了解两个问题:一是审计与会计之间的联系和区别;二是监督、评价和鉴证三种审计基本职能的关系是什么。下面我们分别加以说明。

1. 审计与会计的关系

之所以提出这个问题,是因为从人类知识体系的划分,或者人才的教育和培养的角度,认为审计是会计学科的一个分支已经非常普遍。在我国审计制度恢复之初一段时间中,“审计就是审会计”已经成为一种通俗的解释。我们暂且不去谈论以上两种说法的是与非,有一点可以肯定,那就是这两种说法在一定程度上影响着人们对审计本质的认识。

事实上,审计与会计是两种既有联系,又有区别的社会活动。

审计与会计的联系主要表现在:

(1) 审计的主要对象之一是会计资料 and 其所反映的财政、财务收支活动。我国的宪法和审计法都规定“财政、财务收支及有关的经济活动”是我国审计的主要对象,而财政、财务收支活动的标志性特征是能够引起会计要素的变动,也就是能够在会计资料上反映出来。所以,审计财政、财务收支事实上就是审计会计资料,从这个角度上看,“审计就是审会计”的说法理论上不正确,但对目前我国的审计环境而言是适当的。可以说,会计资料及所反映的财政、财务收支活动是我国目前审计的法定对象。

(2) 审计和会计的职能具有前后衔接关系。作为会计职能,是对经济活动(交易)通过确认、计量、报告等手段进行核算和管理,生成并输出会计信息(财务报告);作为审计职能,是对前者所生成的会计信息及反映的活动,从公允、合法、一贯、完整等方面进行评价,并发表审计意见。所以,审计和会计的职能是前后衔接的。图 1-4 反映的是会计与审计之间的关系。

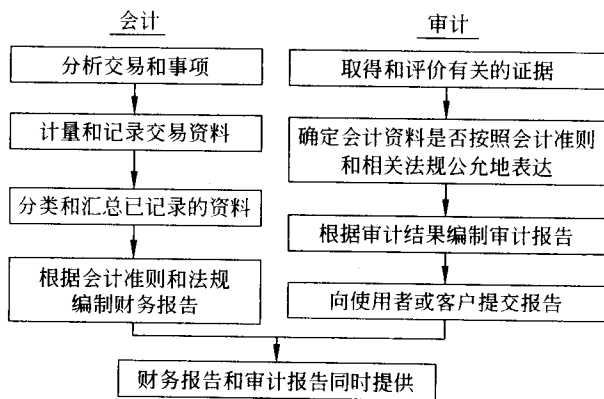


图 1-4

资料来源: 财政部注册会计师考试委员会办公室, 审计, 大连: 东北财经大学出版社, 1998 年

随着社会经济的发展, 审计与会计的区别越来越突出, 主要表现在:

(1) 产生的基础和行为本质不同。会计是为了加强经济管理,出于对经济活动的资源投入和产出进行核算和分析的需要而产生的;审计是为了加强经济检查和监督,出于对经营者和其他受托管理者的经济责任进行评价的需要而产生的。可见,两者分别满足社会经济环境的不同需要,会计是一种管理行为,而审计是一种监督评价行为。

(2) 主体和客体对象不同。从理论上讲,会计的主体是会计核算、报告的空间范围,会计行为的客体又是该空间范围内经济活动的价值反映,其具有主体和客体一定程度上重叠的特征;而审计的主体是法定的审计机构和人员,包括审计机关、内部审计机构和注册会计师,审计的客体是经济信息资料和所反映的经济活动,主体与客体是基本上不重叠的。

(3) 审计和会计的职能不同。会计的基本职能是对经济活动过程和结果的确认、计量和报告(又称为“反映和监督”、“核算和管理”等职能),而审计的基本职能是对信息和活动的评价、监督和鉴证,两者有很大的区别。

(4) 方法和程序不同。会计方法体系由会计核算、会计分析和会计检查三部分组成,其中会计核算又包括了设置账户、复式记账、填制凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、会计报表等方法和程序;而审计的方法体系由事前规划方法、实施方法、管理方法和报告方法组成,其中审计实施的方法又包括建立项目、收集证据、对照标准进行评价等方法和程序。

2. 审计的三种基本职能的关系

审计的三种基本职能一般指监督、评价和鉴证,三者中与审计的本质直接相联系的是哪个?是其中的一个,还是三个全是?要回答这个问题,应该分析三个基本职能之间的关系。

首先,一般地论述“审计的本质”可能没有意义,因为政府审计、内部审计和民间审计的本质就存在区别,与政府审计直接相联系的审计职能可能是监督,而与内部审计和民间审计直接联系的可能是评价和鉴证。但是如果将“审计”作为一个整体来看,将它的本质归纳为“监督活动”呢,还是“评价活动”或者“鉴证活动”?能否将“评价”和“鉴证”涵盖在“监督”之中,还是把“监督”和“鉴证”包含在“评价”之中?

审计的监督职能,其实施必须具备两个前提:一是审计主体的权威性;二是审计标准的强制性。而这两个条件除政府审计外,其他的审计如内部审计和民间审计是难以具备的,因此监督职能对于内部审计和民间审计,难以与它们的本质相联系。审计的鉴证职能,其实施的前提条件是审计主体的独立公正地位,民间审计从理论上具备这种条件,而政府审计和内部审计的独立公正地位都只能是相对的,因此鉴证职能也难以与它们的本

质相联系。只有审计的评价职能,其实施具有较广泛的适用性。虽然评价职能的实施也要求审计主体对审计客体的全面了解,表面上看最适合于内部审计,但实际上,政府审计和民间审计也要求对被审计单位进行审前调查,详细了解情况。政府审计机关是通过对审计事项的评价,包括财政、财务收支和会计资料的真实性、合法性和效益性评价来完成其监督职能的;注册会计师也是通过对被审计单位的内部控制和会计报表公允、合法、一贯性的评价,来完成其鉴证职能的。如此看来,可以把监督和鉴证涵盖在评价职能之中,审计作为一个整体来看,其本质应该是一种独立的评价活动。

(二) 审计的特征

审计与管理活动、其他专业性经济监督评价活动和会计活动比较,有以下的本质特征:

1. 审计主体的独立性

《国际审计准则》明确指出“审计人员作用的本质就在于它的独立性。”“正是它的独立性,才把审计人员与其他专业人员的信息和意见交换领域区别开来。”莫茨和夏拉夫在《审计学哲理》中,从三个方面论述了审计的独立性:第一,强调审计人员的自主性,即不受委托人的任何影响;第二,强调精神上的独立性,即审计人员必须公正无私,不带任何偏见;第三,审计人员地位的独立性,这种独立性应该受到公认,为社会所接受。

独立性是审计的本质特征。审计的实践证明,为了确保独立地行使审计的评价和监督、鉴证职能,审计在组织上、人员上、工作上和经费上均应该保持独立性。审计应该独立设置专职的机构,与被审计单位没有组织上的隶属关系。为了保证审计人员实事求是地检查,客观公正地评价与报告,审计人员与被审计单位应该不存在任何经济利益关系,不参与被审计单位的经营管理活动。审计机构和人员应保持精神上的独立,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。审计机构应有专门的经费来源或一定的经济收入,以保证有足够的经费独立自主地从事审计工作,不受被审计单位的影响。

2. 审计行为和结果的客观性

客观性是指审计人员的行为和所出具的审计报告具有客观公正性。审计人员在依法独立实施审计时,应该坚持客观公正的立场,以客观事实为依据,不偏不倚,实事求是地作出审计结论,发表审计意见。审计行为和结果只有保持客观、公正性,才能获得委托人、授权人和社会公众的信任。反之,如果违背客观性原则,则可能承担相应的法律责任。

3. 审计职业(工作)的权威性

审计职业的权威性体现在两个方面:一是审计主体的法律地位,例如我国的国家审计机关是宪法规定设置的,它处于经济监督的最高层次,依法行使审计职权,被审计单位