

第一章 总 论

第一节 审计概述

一、国家审计的产生和发展

物质资料生产是人类社会生存和发展的基础，它决定着人类社会各种行为和活动的产生，并制约着它们的发展、完善、衰落、消亡的全过程。随着社会生产力水平的提高，物质资料生产的不断发展，生产规模日益扩大，生产社会化程度日益提高，生产的物质资料日益增多，生产与交换关系日益广泛，与此相适应，对物质资料生产的计算、记录、计量和报告行为亦日益频繁、日益复杂。然而，在财产所有者与经管者相分离的情况下，财产所有者往往会对经管者所进行的财产计算、计量、记录结果及有关管理行为是否真实、可靠产生疑心，他们要通过审计来确认财产经管者是否尽职尽责。这样，便产生了对作为主观反映的记录、计算和报告行为进行核对、检查的需要，此即原始审计产生的客观基础。

中华民族的审计源远流长，早在西周时期，国家就设有“宰夫”这个官职，由皇帝授权实行监察。宰夫每于“岁终，则令群吏正岁会。月终，则令正月要。旬终，则令正日成”。用以考核诸官的政绩，并根据政绩的得失给予奖惩。宰夫一职虽隶属于行政系统，而且地位不高，但其所从事的工作却具有审计的性质，是我国进行审计工作的开端。秦朝由御史大夫掌管审计，并在诸郡中设监御史，负责郡的财政监察工作。此外，还在全国实行了自上而下定期呈报会计报告的上计制度。汉承秦制仍设御史大夫，实行上计制度，后制定上计律，使审计与法相联系，成为我国审计立法的开端。曹魏时期，在尚书之下设比部曹，这是一个兼负审计职责的部门。隋唐两代，在刑部之下设比部，进行审计，所谓“比”，就是考核审核的意思。审计性质从财政、行政监督变为司法监督的一部分，审计地位有所改变，因而到了隋唐时期，我国的官厅审计进入了一个日臻完备的阶段。宋朝集地方权于中央。北宋太宗淳化三年（992 年）专门设置马步军专勾司，主掌包括骑兵和徒兵在内的诸

军泉谷给受事项的审察。神宗元丰三年，在“大府寺”内设“审计司”，为太府寺的内部审计部门，是中国历史上最先使用“审计”命名审计机构的开始。南宋高宗建炎元年（1127 年），设置“审计院”。此后，“审计”一吏，历代因袭，以迄于今。元朝时比部已不存在，没有专门的审计机构，经济稽查权由御史台兼行，此职在金元时期已虚有其名，到明太祖时，撤销了比部，将审计权划归户部。清代也未设专门审计机构，由科道官行使对财政经济的监察，可谓是倒退衰落时期。

民国初年，北洋政府在国务院下设审计处，各省设审计分处，并公布《审计处暂行规定》、《暂行审计规则》等审计法规。1914 年，在袁世凯一手操纵下公布了《新约法》，改审计处为审计院，直属大总统，并于同年公布了《审计法》和《审计法实施规则》。1928 年，国民党政府在国民政府下设审计院，同年公布了《审计法》。1931 年，改“审计院”为“审计部”，为监察院所属机构。当时由于国民党政府政治腐败、贪污贿赂盛行，因而审计制度徒具形式，并未起到应有的经济监督作用。

中华人民共和国建立以前，革命根据地亦设置了审计机构或审计人员，积极开展审计工作。1934 年，中央苏区在中央执行委员会下设中央审计委员会，具体负责审查各项开支。抗日战争时期，在抗日根据地设有审计委员会，主持审计工作。中华人民共和国成立后，我国没有设立独立的审计机构，对财政经济的监督，是由财政、税务、银行等部门通过其本身的业务来进行的。1982 年 12 月 4 日，第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》，规定设立审计机关，实行审计监督制度。1983 年 9 月，中华人民共和国审计署成立，随后，各级人民政府相继成立了审计局，专管审计工作。1985 年 8 月 29 日发布《国务院关于审计工作的暂行规定》，1985 年 10 月 4 日公布了《审计工作试行程序》，1985 年 12 月 5 日公布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，1994 年 8 月 31 日，国家发布了《中华人民共和国审计法》，其中规定“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。”近几年来，我国各级审计机构紧紧围绕经济体制改革，在加强宏观控制和管理、保障社会主义现代化建设的顺利进行，以及促使企业事业单位改善经营管理、提高经济效益等方面，发挥了极其重要的作用。

在西方各国，随着生产力的发展和生产关系的变革，审计也经历了一个漫长的过程。

据史料记载，早在公元 5 年，罗马奥古斯塔皇帝就下令编制国家预算，并派出检查人员，分赴各地审查账目。在历代封建王朝中，西方各国也设有审计机构和人员，对国家的财政收支活动进行监督。例如：英国在威廉一世时代（1066~1087 年）和亨利一世时代（1100~1135 年），就在财政部内设置了审计部门。当时，财政部下设两大机构：一是上院，又叫收支监督局；二是下院，又叫收支局。上院的基本职能包括；（1）综合管理王室收支；（2）审查下院编制的会计记录的正确性；

(3) 发挥法庭作用，处理财务方面的纠纷。下院的基本职能包括：（1）受王室委托，处理王室收支业务，管理公共资金；（2）编制王室会计账簿。这种审计机构的特点主要有二：一是未获独立的地位，隶属于财政部内；二是监督权逐级向上负责，最后集中到英王之手。这是典型的封建制国家审计机构。

资本主义时期，随着经济的发展及国家政权组织形式的完善，政府审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中，普遍地建立了政府审计制度。例如，美国 1921 年成立总审计局，作为隶属于国会的一个监督机构。总审计长由国会提名，经参议院同意，由总统任命。其他国家，如加拿大的审计长公署，西班牙的审计法院，都是隶属于国家立法部门的独立机构，其审计结果要向议会报告，在实施审计中具有独立的监督权限。

二、注册会计师审计的起源与发展

注册会计师审计制度在世界上作为一种专门的审计制度，起源于 16 世纪的意大利。当时地中海沿岸商业城市已经比较繁荣，而威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区，是东西方贸易的枢纽，商业经营规模不断扩大。由于单个的业主难以满足投入巨额资金的需要，为了筹集所需的大量资金，合伙制企业便应运而生，促进了复式簿记在意大利的产生和发展，也产生了对注册会计师审计的最初需求。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者，但是有的合伙人参与企业的经营管理，有的合伙人则不参与企业的经营管理，出现了所有权与经营权的分离。这样，那些参与经营管理的合伙人有责任向不参与经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行，利润的计算与分配是正确合理的，以保证合伙企业有足够的资金来源，使企业得以持续经营下去。同时，不参与经营管理的合伙人也希望监督企业经营情况，及时了解掌握企业的财务状况。因而，在客观上都希望有一个与任何一方均无利害关系的第三者能对合伙企业进行监督、检查，这就需要聘请会计专家来担任查账和公证工作。这样，在 16 世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计技能以及专门从事这种查账和公证工作的专业人员，他们所进行的查账与公证，可以说是注册会计师审计的起源。随着这批专业人员人数的增多，他们于 1581 年在威尼斯创立了威尼斯会计协会，成为世界上第一个会计职业团体。其后，米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

1720 年，英国“南海公司”的倒闭，使与该公司有利害关系的债权人和投资者蒙受巨大损失，他们纷纷要求议会严罚欺诈者，并赔偿损失。面对社会压力，议会决定聘请一位精通会计实务的斯内尔先生对南海公司的会计账目进行检查，从而揭开了民间审计的序幕。现在，斯内尔已被认为是世界上第一位受聘对股份公司的会计记录进行审查的会计师，他编制的报告是世界上最早的由会计师呈送的审计报告。

告。1844 年，英国议会颁布了《股份公司法》，规定公司必须设监察人，负责审查公司账目。1845 年又规定可以聘请处于第三者立场的执业会计师来代替监察人办理此项工作。以后，英国政府又多次修改公司法，规定公司账册必须齐备并要定期结平余额；银行和所有股份有限公司都必须聘请执业会计师为审计人员等等。这些法规确立了民间审计的法律地位，为其发展提供了有效保障。早期的英国民间审计，采用的审计技术和方法，是一种详细审计。它要求对所有的经济业务、会计凭证和会计报表进行审核，以发现记账差错和舞弊行为。由于详细审计产生于英国，且在英国盛行，故也称为英国审计。这一时期英国审计的主要特点是：注册会计师审计的法律地位得到了法律确认；审计的目的是查错防弊、保护企业资产的安全和完整；审计的方法是对会计账目进行详细审计；审计报告使用人主要为企业股东等。

19 世纪末，随着美国工业化的急速推进，英国的会计师们频繁地访问美国，对自己的委托人在那里建立的铁路、酿酒厂的会计账簿和财产进行审查，为美国现代民间审计的起步输入了新鲜血液。在英国的直接影响下，美国建立了自己的民间审计组织，形成了自己的职业会计师队伍。1887 年，美国公共会计师协会成立。1896 年 4 月，纽约州的立法机构第一次通过了注册会计师法案，规定对有资格的会计师，应授予注册会计师称号。尔后不久，美国各州也相继颁布了同样的法案。这标志着美国的注册会计师已得到官方的正式认可。

20 世纪初期，由于银行资本对工业资本的渗透和控制，银行由一般支付中介人转变为企业的支配者。在美国，大部分企业筹措资金主要靠从银行取得短期贷款，银行利益与企业紧密相关。为保证企业能按期归还借款，维护债权人利益，银行在提供借款之前必须判断企业的支付能力和偿债能力，把资产负债表当作了解和调查企业信用状况的主要依据。由此，一种主要为帮助债权人正确了解企业信用状况的资产负债表审计产生了。由于资产负债表审计产生于美国并广泛流行，故也称为美国式审计或信用审计。与详细审计相比，资产负债表审计是对少数重要的会计账目进行集中的、彻底的审查为基础实施的。所以，不对全部的经济业务进行检查，即可对公司的资产负债表进行验证。这是美国执业会计师在继承英国审计技术上的创新，而当时的英国仍处于详细审计阶段。美国著名审计学家蒙哥马利在自己的教科书中率先肯定了资产负债表审计的优点，明确主张应将审计范围与评价被审企业的内部控制联系起来。内部控制组织愈健全，花在详细检查舞弊和差错上的时间就愈少。这样，审计人员就可以将更多的时间用在重要账户的实质性分析上。到了 20 世纪 20 年代，审计人员开始将对内部控制的初步评价作为审计的基础。

在这一时期，美国注册会计师审计的主要特点是：审计对象由会计账目扩大到资产负债表；审计的主要目的是通过对资产负债表数据的审查判断企业信用情况；审计方法从详细审计初步转向抽样审查；审计报告使用人除企业股东外，更突出了

债权人。

1929~1933 年，资本主义世界经历了历史上最严重、最深刻和破坏性最强的经济危机，大批企业倒闭，投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失，这就从客观上促使企业利益相关者从仅仅关心企业财务状况，转变到更加关心企业盈利水平和偿债能力，产生了必须对企业收益表进行审计的客观要求。1933 年，美国《证券法》规定，在证券交易所上市的所有企业的会计报表都必须接受注册会计师审计，并出具审计报告。因此，审计对象扩大至所有对外公布的会计报表，主要是增加了收益表审计，审计报告使用人也扩大到整个社会公众。同时，与许多国家会计职业团体一样，美国会计职业组织已经着手研究制定会计准则和审计准则。在这一时期，注册会计师审计的主要特点是：审计对象转为以资产负债表和收益表为中心的全部会计报表及相关财务资料；审计的主要目的是对会计报表发表审计意见，以确定会计报表的可信性，查错防弊转为次要目的；审计的范围已扩大到测试相关的内部控制制度，并广泛采用抽样审计；审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者；审计准则开始拟订，审计工作向标准化、规范化过渡；注册会计师资格考试制度广泛推行，注册会计师专业素质普遍提高。

第二次世界大战以后，各经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展，跨国公司得到空前发展。国家间资本的相互渗透，带动了注册会计师审计的跨国界发展，一大批国际会计师事务所建立起来了，并且随着客户规模的扩大，不断进行合并，产生了“八大”国际会计师事务所，20 世纪 80 年代末，又合并为“六大”国际会计师事务所。时至今日已合并成为“五大”：它们是普华永道、安达信全球、毕马威国际、德勤、安永国际。与此同时，审计技术也在不断完善，抽样审计方法普遍运用，制度基础审计方法得到推广，审计准则进一步完善，审计理论体系建立起来，注册会计师业务扩大到包括代理纳税、代理记账、参与可行性研究等管理咨询业务，计算机辅助审计技术广泛采用。至今天，注册会计师队伍已经发展到百万大军，注册会计师成为世人瞩目的职业。

与西方相比，我国的注册会计师审计起步很晚，1918 年后，随着资本主义工商业的发展，中国的会计师事业应运而生。民国 7 年（1918 年）6 月，谢霖向北京政府农商部和财政部呈请开办会计事务所，以应社会对会计事务的委托，开展民间审计业务。6 月底，两部先后批复，同意谢霖所请。同年 9 月，谢霖依《暂行章程》的规定，呈请领取了中国第一号注册会计师证书。随后谢霖在北京创办了我国第一家民间审计组织——正则会计师事务所。1918~1921 年，全国正式注册的会计师只有 13 人，且大多集中在上海、天津、广州等沿海城市。当时由于受外国资本和官僚资本的压抑，民间审计发展十分缓慢。

中华人民共和国成立初期，注册会计师仍在执行业务。但随着民族工商业逐步转为全民所有制企业后，注册会计师这一职业也就逐渐从我国经济生活中消失。

党的十一届三中全会以后，随着对外开放、对内搞活方针的贯彻实施，恢复注册会计师制度的问题被提到了议事日程。1980年12月，财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，1981年1月1日在上海成立了恢复注册会计师审计制度后的第一家会计师事务所——上海会计师事务所。此后在北京又成立了中华、中信两家会计师事务所，其他地区如广州、深圳也陆续建立了一批会计师事务所，1985年，注册会计师审计被载入《中华人民共和国会计法》，1987年，国务院颁布了新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》，1988年底注册会计师的全国职业组织中国注册会计师协会成立，1991年恢复全国注册会计师统一考试，1993年10月，江泽民主席签发主席令，颁布新中国第一部注册会计师的专门法律——《中华人民共和国注册会计师法》。

从1981年上海会计师事务所成立至今，注册会计师审计经历了20年的恢复发展历史，大体可分为三个阶段：一是从1980年12月恢复注册会计师制度至1986年7月《注册会计师条例》颁布为恢复起步阶段，注册会计师有500人，会计师事务所80余家；二是从《注册会计师条例》发布至1988年11月中国注册会计师协会成立为创业阶段，注册会计师发展到近3000人，会计师事务所增加到250家；三是以《中华人民共和国注册会计师法》的颁布为标志，中国注册会计师审计进入腾飞阶段，逐步进入法制化、规范化的发展时期。特别是党中央和国务院领导还为我国注册会计师事业的发展勾画出更加宏伟的蓝图，规划至2010年，注册会计师个人会员要达到20万人。

1996年10月4日，中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会，并于1997年4月亚太会计师联合会第48次理事会上当选为理事。1997年5月8日，国际会计师联合会（IFAC）全票通过，接纳中国注册会计师协会为正式会员。按照国际会计师联合会章程的规定，中国注册会计师协会同时成为国际会计准则委员会的正式成员。到1998年底，中国注册会计师协会已与40多个国家的会计师团体建立了友好关系。

三、审计的本质

所谓本质系指事物的内在联系，是此一事物和其他事物相区别的根本属性，它是由事物内部矛盾所规定的。我们认为，要正确理解审计本质，必须明确以下几方面的问题：

（一）审计的对象

审计对象就是审计所审查的客体，是对被审单位和审计内容的概括。

根据有关法规规定，国家审计的对象为各级人民政府、政府各部门、国家金融

机构、全民所有制企业事业单位及基本建设单位、有国家资产的企业经济活动。内部审计的对象为本部门、本单位的经济活动。民间审计的对象为委托人指定的被审计单位的经济活动。

必须指出，并非社会上的一切经济活动都是审计的对象，只有属于审计范围内的经济活动，才是审计的对象。具体说来，包括下述两个方面的内容：

1. 被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动。不论是传统审计还是现代审计，都要求以被审计单位客观存在的财务收支及其有关的经营管理活动为审计对象，对其是否真实、合法、合规进行审查和评价，以便对其所负受托经济责任是否认真履行进行确定、证明和监督。

2. 被审计单位的各种作为提供财务收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料和其他资料。主要包括记载和反映被审计单位财务收支与提供会计信息载体的会计凭证、账簿、报表等会计资料以及有关计划、预算、经济合同等其他资料。提供被审计单位的经营管理活动信息的载体，除上述会计资料、计划统计等资料以外，还有经营目标、预测、决策方案、经济活动分析资料、技术资料等其他资料，电子计算机的磁带、磁盘、磁鼓等会计信息载体。以上这些，都是审计的具体对象。

（二）审计关系人

所谓审计关系人是指构成一项审计活动的相互有责任关系的三个方面的当事人。具体包括审计主体（审计人）、审计客体（被审计人）、审计授权人或委托人。

1. 审计主体。是指审计业务的执行者，是审计的主导方面。具体说来，审计主体是指行使审计职责的机构或人员。如国家审计机关、内部审计机构以及民间审计组织等。

2. 审计客体。是指接受审计的单位或人员，即指被审计对象的实体。如根据法律规定应接受国家审计机关审计的国有企业、事业单位等。

3. 审计授权人或委托人。是指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员。如我国的国家审计机关根据宪法授权行使审计职责，其授权人就是国家；民间审计组织接受企业委托进行审计鉴证，其审计委托人就是企业。

（三）审计的目的

审计人员在实施审计时，对审计线索、方法以及范围的确定，主要是根据审计的目的来进行的。所谓审计目的就是指实施审计工作应预期达到的目标和结果，体现了审计授权人或委托人对审计的要求。就审计工作而言，其主要目的是通过审计，加强国民经济的宏观调控，维护财经法纪的严肃性，全面提高企业的经济效益。就项目审计而言，其目的主要是通过审核检查，判断被审计单位的经济活动是否合法、合规、合理、真实和有效，以便做到查错防弊，改善经营管理，保护国家

企业的财产物资的安全完整，提高其经济效益。

注册会计师的审计目的包括一般目的和特殊目的：

1. 一般目的。一般目的是审计人员对被审计单位的会计报表进行审计，并发表意见。通常包括以下三方面内容：

(1) 合法性。合法性是指被审单位会计报表编制是否遵循了企业会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定。会计报表使用人应当知晓的是，企业的财务会计处理和会计报表编报是否遵章行事、是否合理合法，从而判定企业资产是否安全和完整、经营业绩及财务状况的披露是否真实，所有会计报表所反映的内容是否有误导性等。

(2) 公允性。这是注册会计师发表审计意见的首要内容，注册会计师经过审计后，应当判明，被审计单位的会计报表是否公允地反映了被审计单位的财务状况及整个会计核算期间的经营成果和现金流量情况。企业对外报送会计报表后，会计报表使用人，包括政府有关部门、企业股东、债权人及潜在投资者和其他社会大众，首先关心的就是这些会计报表是否已经对其财务状况、经营成果及现金流量情况做了公允的反映，有无夸大业绩和资产、隐瞒亏损和债务等情况，注册会计师的审计意见应合理保证会计报表使用者确定已审计会计报表的可靠程度，从而决定自身行为。

(3) 一致性。一致性是指被审单位会计处理方法的运用是否符合一贯性原则的要求。一致性原则可以使得会计报表所反映的信息具有可比性。一致性原则应当包括两方面的内容：一是企业财务会计处理方法应当前后各期一致；二是当法律或会计准则等行政法规、规章的要求变更，或这种变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息时，应当予以变更，但企业应在会计报表附注中进行披露。企业如果没有遵循上述原则，注册会计师应根据其重要性，考虑在审计报告中予以反映。

2. 特殊目的。审计的特殊目的是指注册会计师对被审计单位按照《企业会计准则》基础编制的会计报表以外的会计报表或其他会计信息进行审计，并发表审计意见。注册会计师除了对会计报表进行一般目的的审计外，还可以接受委托进行其他特殊目的的审计，并发表审计意见。这些特殊目的的审计意见一般也包括合法性、公允性和一贯性几个方面，只不过审计意见所表述的对象有所差异而已同时，特殊目的的审计往往还需要对被审计单位的财务收支和经营管理活动的合规性和效益性表示审计意见。

特殊目的的审计业务通常包括：按照特殊编制基础即不同于《企业会计准则》规定的基础所编制的会计报表；会计报表的组成部分，包括会计报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容；法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况；简要会计报表等。

（四）审计的独立性

审计的独立性指的是审计机构和审计人员在履行审计职责过程中自始至终不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。它是审计人员客观地进行审计工作，公正地作出审计结论的重要保证。

审计机构和审计人员要保持其独立性，必须做到以下几点：

1. 组织独立。组织独立是指审计机构应当独立于被审单位之外。在实际工作中，如果审计机构在组织上受制于被审单位，则很难摆脱被审单位有关人员的干预，从而无法保证审计的独立性。因此，内部审计的独立性比外部审计的独立性要差。

2. 经济独立。经济独立是指审计机构或人员应当有法定的经济来源，不得受被审单位的牵制。审计机构或人员如果在经济上与被审单位有利害关系，那么，必然会使审计的独立性受到削弱。比如，我国国家审计机关之所以不能对财政部门实施有效监督，主要是由于经费由财政部门提供。假若审计机关的经费来源不受财政部门控制，则会大大提高审计机关的工作独立性，真正发挥审计的高层次监督作用。在西方，如美国、加拿大、英国等国家，之所以能够保持国家审计的高度独立性，是因为国家审计机关的经费不受政府有关部门的控制，可以在经济上摆脱被审单位的干预。

3. 工作独立。工作独立是指审计机构或人员从事审计工作应有自主性，不受其他单位和个人的任何影响。在审计过程中，要保证审计人员保持独立身份，必须具备两个条件：一是审计人员不能参与被审单位的经济活动。如果审计人员参与了被审单位的经济活动，又要对其所参与的经济活动作出判断，那么在判断时就会由于自己的参与而使判断的客观、公正性受到削弱。因此，要保持审计人员能客观、公正地判断被审单位的经济活动，就必须要求审计人员不能参与被审单位的经济活动；二是审计人员不能与被审单位的主要负责人有伦理上的亲密关系。在审计工作中，如果审计人员与被审单位的主要负责人有伦理上的亲密关系，那么审计人员在对经济业务进行审核检查和作出审计处理决定时，就会受到人情关系的影响，从而难以保证审计的客观公正性。因此，在审计工作中要求，如果审计人员与被审单位主要负责人在伦理上有亲密关系，应主动提出回避，以使审计人员保持较高的独立性。

（五）审计的定义

在说明了审计的对象、审计关系人、审计目的和审计的独立性之后，我们就能给审计下如下定义：

审计是由独立的专职机构或人员，根据国家有关法规，采用专门的程序和方

法，对被审单位的财政财务收支及其有关经济活动的合法性、合规性、合理性、真实性和有效性进行审查、评价和鉴证，并提出处理意见和建议的一种综合经济监督活动。

“审计是由独立的专职机构或人员”进行，这指明了审计的独立性和审计主体关于审计的独立性和审计主体前面已论述，这里不再赘述。

“根据国家有关法规”，这指明了审计的主要依据是国家的财经法律、政策、法令和有关的财经规章制度。

“采用专门的程序和方法”，这指明了审计工作具有特定的程序和专门的方法关于审计的程序和方法将在后面有关章节中说明。

“对被审单位的财政财务收支及其有关经济活动的合法性、合规性、合理性、真实性和有效性进行审查、评价和鉴证”，这指明了审计的对象和目的，对审计对象作了进一步的说明。

审计是“一种综合经济监督活动”，这指明了审计的本质特征，也揭示了审计是一种高层次经济监督。即审计部门不仅可以对专业经济监督部门所监督的业务进行再监督，而且还可以对专业经济监督部门进行审计。

四、审计的职能、任务和作用

审计的职能是审计本质的客观反映和要求，指的是审计本身所具有的内在功能。鉴于审计职能存在于审计工作之中，故只有在审计机构或审计人员接受审计任务的情况下，才有实现审计职能的客观需要。当审计人员完成了审计任务，便发挥了审计的作用。当然，审计任务的接受不能超越审计的职能，否则，就会妨碍审计任务的完成。

（一）审计的职能

对于审计具有哪些职能，国内外审计界有多种不同的看法。我们认为，审计具有监督、鉴证、评价和建设的职能。

1. 监督职能。审计离不开监督，不具备监督职能，就不能称之为审计。因此，审计的基本职能是经济监督。

审计的监督职能指的是，通过审计，督促被审单位的财政财务收支及其有关经济活动符合国家的方针、政策、法令、法律及财政财务方面的规章制度，从而保证会计资料和其他资料所反映的经济活动合法、合规。近几年来，我国通过强化经济监督，取得了很好的成效，违纪现象日趋减少。但仍然存在不少问题，诸如，某些财税部门搞假赤字，任意减免税收；某些单位乱集资、乱收费、乱摊派，截留应上缴财政的各种款项；有些单位违反国家税法，严重偷税、漏税；某些单位的有关人

员借改革之机，贪污盗窃，弄虚作假，投机倒把等等，这些现象都对经济体制改革起破坏作用。为保证经济体制改革的顺利进行，完善社会主义市场经济体系，就必须对被审单位的违法违纪行为进行严格地监督。

2. 鉴证职能。鉴证职能也称公证职能。即被审单位的财务报表或其他经济资料经外部审计人员审核并作出书面证明后，即可得到社会各有关方面的公认。因为外部审计人员与被审单位没有利害关系。假若审计人员不是以第三者的身份进行审计，则很难起到公证作用。西方国家非常重视审计的鉴证作用，许多国家的法律明文规定，企业的各种财务报表，必须经过职业会计师审定之后，才能为社会所承认。在我国，随着社会主义市场经济体制的逐步建立以及外向型经济的发展，对经济活动的审计鉴证越来越需要。例如，为取信于外国投资者，应对企业的财务报表进行鉴证；为维护投资者的利益，需对企业的资产负债表以及损益表进行鉴证；为保证企业资本金真实性、合法性，需对投入资本进行验证，出具验资报告，等等，都是审计鉴证职能的具体体现。

3. 评价职能。评价职能指的是，审计机构或人员在对被审单位的财政财务收支及其有关经济活动的合法性、合规性、合理性、真实性和有效性进行审查核实的基础上，评价被审单位的内部控制及其他规章制度是否完备、有效；经济活动是否按照决策和目标进行；经营决策、计划、方案等是否先进；经济效益是否较优；财政财务收支是否按照计划、预算和有关规定执行。

审计人员对被审单位的财政财务收支及其有关经济活动进行评价时，应站在客观公正的立场上，坚持实事求是的态度，既肯定被审单位取得的成绩，又要敢于揭露问题。这样，才能提出符合实际的审计处理意见。

4. 建设职能。审计的建设职能是指审计机构或人员在对被审单位的经济活动进行审查、评价后，针对被审单位存在的种种问题提出改进建议，从而帮助和促进被审单位改善经营管理，履行经济责任，提高经济效益。

审计的建设职能是通过“审计建议”体现的，但审计建议必须通过审查、评价才能提出。否则，就难以使审计建议符合被审单位的客观实际情况。因此，合理的审计建议应当是紧接审计的审查、评价产生的。

最后必须指出，审计的职能不是一成不变的。随着社会生产力的发展及生产关系的变化，审计的职能也不断变化。同时，人们对审计职能的认识能力也在不断提高。

（二）审计的任务

审计的任务是根据审计的对象、职能及社会主义市场经济需要而决定的应担负的责任。在我国当前的社会主义经济建设中，审计的基本任务，就是根据我国国情，以国家的方针、政策、法令、制度为依据，对行政机关、事业单位、大型国营

骨干企业以及有关单位的经济活动进行审计监督，以严肃财经纪律，保护国家资产的安全完整，提高企业的经济效益，为完善社会主义市场经济服务。其具体任务分述如下：

1. 监督财政预算的执行、财政决算和信贷计划的执行及其结果。财政部门 and 银行部门不仅是经济监督部门，而且也是国家的经济管理机构，是国家对国民经济进行宏观调控的关键环节。因此，对财政、金融部门的经济业务进行监督，是审计工作的一项重要任务。

财政预算的编制是国家财政计划管理的起点，预算一旦成立，必须积极组织执行。监督财政预算的执行情况，主要是审查各级政府是否积极组织收入，及时合理地拨付资金，不断组织和保证财政资金的收支平衡。对审查发现的问题，及时分析原因，提出处理意见，以保证财政预算的圆满完成。

财政决算是执行国家预算的年度总结。监督财政决算，主要是通过审查和评价国家财政收支的正确性、合法性和效益性，揭露财政收支存在的问题，维护财经纪律，总结财政管理工作的经验，为下年度财政预算的编制提供可行性意见。

信贷计划是国家有计划地动员和分配资金的工具。通过信贷计划的编制和执行，能够有目的地筹集各方面的闲置资金，把它们分配和运用到国家急需的方面，以加速经济建设的发展。对信贷计划进行审计监督，主要是审查和评价信贷计划的编制是否考虑了国家的方针、政策、法令及经济形势；银行在信贷计划的执行过程中是否按有关规定吸收存款和发放贷款，有无违反财经纪律的行为。

2. 审查财政财务收支及其有关经济活动的合法性、合规性。审查财政财务收支及其有关经济活动的合法性、合规性，是审计的一项具体任务。对于被审单位的财政财务收支及其有关经济活动，要审查其是否符合国家的方针、政策、法律、法令、规章制度以及财经纪律。若发现被审单位的工作人员有贪污盗窃、投机倒把、走私贩私、行贿诈骗等经济犯罪行为，应认真查清，充分揭露，依法处理，以巩固社会主义法制，保护社会主义公共财产。

3. 审查会计资料及其他经济资料的真实性、正确性。会计资料和其他经济资料可以反映机关、企业、事业等单位的财政财务收支及有关经济活动的实际情况，是制订计划、预算以及检查计划、预算执行情况的重要依据。同时，通过对会计资料和其他经济资料进行综合分析比较，可以找出各项经济活动的客观规律，供领导决策。如果会计资料和其他经济资料不真实、不正确，则以此为依据作出的决策必然失误，并导致工作的失算，使应该得到解决的问题而不能得到及时解决。因此，审查会计资料和其他经济资料的真实性和正确性，是审计最基本、最关键的一项工作，对会计资料和其他经济资料进行审查，主要是审查会计、计划、统计等经济资料是否客观真实、恰当确切地说明和反映它们所应反映的客观经济活动，有无发生计算技术和记账技术上的错误及舞弊行为。

4. 审查经济活动的合理性和有效性。审查经济活动的合理性和有效性，是审计的又一具体任务。对被审单位的经济活动的合理性和有效性进行审查，主要是检查被审单位在资产的利用方面是否合理、节约，经济效益指标的计算依据的来源和计算方法是否正确，有无损失浪费的现象；企业的资金投放是否合理，有无积压或短缺现象以及资源利用效率不高的问题。同时，审计人员还应针对审计过程中发现的问题，提出切实可行的建议，督促被审单位加强经营管理，提高经济效益。

5. 评审经营管理制度的健全性及其贯彻执行情况。被审单位的经营管理制度，尤其是内部控制的建立是否合理妥当，执行是否严格，关系到被审单位的经营管理是否完善，经济效益能否提高。为此，必须加以评审，并提出改进建议。

（三）审计的作用

审计的作用是通过审计职能的发挥而产生的客观效果。它与审计的职能相辅相成、互相依存。一般说来，审计具有维护性作用、建设性作用和鉴证性作用。

1. 维护性作用。审计通过审核检查，可以揭示差错和弊端，制止被审单位在履行经济责任中的不良行为，打击经济犯罪活动，杜绝损失浪费，保护国家和集体财产的安全与完整，这些作用，归根结底，在于维护社会主义经济秩序的正常进行。

2. 建设性作用。审计通过审核检查，可以揭示被审单位在经营管理方面所存在的漏洞，并针对不合理的方面，提出健全各项管理制度、加强经济核算、完善会计基础工作、充分挖掘增收节支和增产节约的潜力的建议和措施，促使被审单位改善经营管理，具有建设性作用。

3. 鉴证性作用。审计通过审核检查，可以通过审计证据证实被审单位经济活动的真相，最后利用审计报告来反映被审单位所存在的问题。在审计实践中，审计的鉴证作用是通过发挥审计的鉴证职能体现出来的。民间审计的主要作用是鉴证作用，也称证明作用。

五、审计的分类

审计的种类很多，我们研究其分类，主要是为了更好地组织审计工作，帮助审计人员在审计过程中，按照不同的审计目的及审计任务，针对审计对象的不同侧重点，选用适当的种类和方法，充分发挥审计的作用。

（一）按审计的主体进行分类

审计按其主体分类，可以分为民间审计、国家审计和部门单位审计。

1. 民间审计。民间审计是由经政府有关部门审核批准的社会中介机构进行的

审计。在我国，民间审计的主体是注册会计师。与其他审计相比，民间审计主要具有以下几个特点。

(1) 民间审计具有社会监督的性质。在市场经济体制下，企业筹资渠道众多，与此相适应，与企业有利害关系的投资者，也迫切需要了解企业，由此决定了企业会计报告的社会化。民间审计通过对企业会计报告的审查鉴证，可以证实企业会计报告的真实性和完整性，揭露企业财务状况的好坏，维护社会公众利益，充分发挥其社会监督作用。

(2) 审计报告具有一定的社会权威性。从事民间审计的人员既不是国家政府机关工作人员，也不是企业管理人员，而是独立于企业和政府之外的第三者。他们对企业财务报表审计，恪守独立、客观、公正的原则，按照有关法律、法规，根据一定的准则、原则、程序来进行，加上取得执业会计师资格必须通过国家统一规定的严格考试，因而他们具有较高的专业知识。这就保证了其所从事的审计工作具有准确性、科学性。正因如此，民间审计组织提供的审计报告也具有一定的社会权威性，并能为经济利益不同的各方乐于接受。

(3) 民间审计的对象是委托人指定的被审计单位的会计和其他资料及其所反映的有关经济活动。其主要目的是依据法规和一定标准，判断审计对象的合规、合法、合理性，作出客观公允的评价，并向社会用户报告。

(4) 民间审计是一种世界性的社会鉴证活动。随着商品经济的发展，世界各国和国际金融组织在投资、贸易、金融等方面的经济往来也日益频繁。为维护世界各国及国际金融组织的利益，建立一种国际公认的民间审计鉴证制度已成为必然趋势。目前，在经济发达国家民间审计被普遍视为“经济警察”而倍受重视，并已成为现代审计的主流。

2. 国家审计。国家审计是指由国家审计机关所实施的审计。在我国，国家审计的主体是审计署以及各省、市、自治区、县设立的审计局，其工作任务是代表国家，对被审计单位的财政财务活动、执行财经法纪情况以及经济效益进行审计监督，并对内部审计机构及民间审计机构进行管理和业务指导。目前，世界上大多数国家都设立国家审计机关，开展国家审计。在国外一些国家中国审计也称为政府审计。国家审计和民间审计相对于审计的对象而言，都属于外部审计，但二者在审计实践中的许多方面具有较严格的区别。主要表现在以下几方面：

(1) 在审计对象上，国家审计以各级政府、事业单位及大型骨干企业的财政财务收支及资金运用情况为主；民间审计对象则包括一切营利及非营利单位。

(2) 在审计权限上，国家审计代表国家利益，对被审计单位的违法违纪问题既有审查权，也有处理权。而民间审计则只受委托人委托，对委托人指定的被审计单位的有关经济活动进行审查、鉴证，没有处理有关违法违纪问题的权力，即只有审查权而无处理权。

(3) 在实施审计的手段上，国家审计使用强制性的行政手段，无偿进行；民间审计使用经济手段，实行有偿服务、自收自支、依法纳税。

(4) 在审计监督的性质上，国家审计属于行政监督，具有强制性。民间审计属于社会监督，具有自愿性。即国家法律只能规定哪些企业必须由民间审计组织查账验证，而被审企业与民间审计组织之间则是双向自愿选择的关系。

(5) 所依据的审计准则不同。注册会计师审计所依据的审计准则是中国注册会计师协会制定的独立审计准则。而国家审计所依据的准则是审计署制定的国家审计准则。依照不同审计准则所进行的审计，其审计工作的程序，获取证据的多少，形成的审计结论等都会存在差异，这就使得某一类审计事项，很难同时使用由不同类型的审计主体进行审计所得出的审计结论。国家审计和注册会计师审计所遵循的审计准则的差别，使得他们的工作成果很难相互替代。

3. 部门、单位审计。部门、单位审计又称内部审计。指由部门、单位内部审计机构所实施的审计。在我国，由国家机关各部门和各企业事业单位主管部门或系统内部所设立的内部审计机构，对本部门及所属单位的经济活动进行的审计，称为部门审计。由本单位自设的内部审计机构或专职审计人员对本单位的财务收支及其经济效益所进行的审计称为单位审计。单位审计的审计对象仅限于本单位范围内的财务收支及其有关经济活动。部门、单位审计与民间审计都是现代审计体系的组成部分。然而，由于二者与被审单位的关系不同，致使民间审计与部门、单位审计存在很大的区别：

(1) 在审计性质上，部门、单位审计只对本部门、本单位负责，属于内部审计监督；民间审计则以第三者的身份，对受审企业进行审查鉴证，具有外部审计的性质，并对社会公众负责。

(2) 在审计的独立性上，部门、单位审计在组织、工作、经济方面都受本部门、本单位的制约，独立性受很大局限；而民间审计在经济、组织、工作等方面都与被审单位无关，具有极强的独立性。

(3) 在审计方式上，部门、单位审计是根据本部门、本单位的安排进行审计工作的，具有一定的任意性；而民间审计则是委托施行的。

(4) 在审计报告的作用上，部门、单位审计报告只能作为本部门、本单位进行经营管理的参考，不能对外界公开；而民间审计报告则要向外界公开，对社会公众负责，具有社会鉴证作用。

(二) 审计的其他分类

1. 按目的内容的不同，审计划分为会计报表审计、合规性审计和经营审计
2. 按范围的不同可分为全面审计和局部审计；综合审计和专题审计。
3. 按审计时间的不同，可分为事前、事中和事后审计；定期和不定期审计；

期中和期末审计。

4. 按审计的组织方式进行分类,可分为就地审计、报送审计、委托审计、联合审计等。
5. 按审计主体与被审单位关系分类,可分为外部审计和内部审计。
6. 按审计是否通知被审单位进行分类,可分为预告审计和突击审计。
7. 按审计的动机进行分类,可分为任意审计和强制审计。

第二节 审计准则体系

一、审计准则的涵义和作用

审计准则作为审计工作的指南由来已久。早在 17 世纪末,苏格兰的法律就对政府审计师的独立性提出了要求,禁止城市官员同时担当审计师,以保持审计师的独立地位,这就是对审计师本身的质量要求。但是,最早提出的比较全面的审计准则却是在民间审计领域。20 世纪初,西方经济产生过几次大规模的衰退,其中一个很重要的原因,就是缺乏对公司财务状况的充分披露,出现了过量投资。投资者为了能够了解公司的财务状况,作出正确的投资决策,越来越多地依赖那些经过职业会计师公证的财务报表,从而产生了制定统一的和有效的会计标准的强烈要求,他们对审计工作的质量也越来越关心。此外,民间会计组织也对审计工作质量提出要求。为此,职业会计师们认识到必须有一个统一的审计规范,以供职业会计师们遵守,提高审计质量。在这方面,美国执业会计师协会一直走在前列。1917 年 4 月,美国执业会计师协会就公布了一份称为“统一会计”的文件。这份文件的主要内容就是对财务报表审计的步骤和方法作出规定。第二年,这份文件以新的标题“编制资产负债表的正确方法”重新发布,并分发给协会全体会员,成为当时资产负债表审计的权威性文件。以后,美国执业会计师协会陆续颁发了一系列的文件。如 1929 年的“财务报表审查”,1934 年的“股份公司账户审计”等。这些文件都从审计作业方面向审计师提出技术性的要求。到 1947 年,美国执业会计师协会终于发布了“审计准则试行办法”。这是世界上最早制定的审计准则。在这以后发布的很多国家的民间审计准则都套用了这一准则的内容和结构。在政府审计领域内,审计准则问题同样得到高度重视。现在,很多国家的政府审计部门都制定了政府审计准则。20 世纪 40 年代以后,随着经济的发展,内部审计的作用也得到了越来越广泛的承认,在现代大型企业、事业和政府行政机构中,内部审计部门几乎是必不可少的。内部审计师在工作实践中逐渐意识到,由于内部审计和外部审计在很多方面都有不同侧重,因而不宜机械套用外部审计所公布的准则。基于这些考虑,国际

内部审计师协会根据内部审计的特点，发布了《内部审计实务标准》，成为内部审计工作的指南。此外，在一些国家，政府内部审计是有组织的，例如，在英国和加拿大，它们都根据政府部门的特点，为政府内部审计制定了准则。也有一些组织在本组织的范围内制定了自己的内部审计准则。

对审计准则这一概念的内涵，人们的理解不尽一致。从西方国家制定的审计准则看，主要是规定了审计人员应具备的条件和执行审计业务、编写审计报告时应遵循的规范。其内容包括：（1）一般准则。主要是对审计人员的素质、行为提出要求，规定审计人员应具备的技能条件、身份条件和品德条件；（2）外勤准则。又称“实施准则”、“现场工作准则”。它是对审计人员执行审计任务提出的要求。主要规定审计工作在事前要严密、细致地加以规划，在审计过程中要认真研究和评价被审计单位的内部控制制度，要通过各种渠道，尽可能搜集充分的审计证据，作为表示审计意见的依据；（3）报告准则。规定了审计人员在编写审计报告时应遵循的规范，主要包括被审计单位的财务状况是否根据公认会计原则进行反映，是否在各期一贯遵守公认会计原则，以及对整个财务报表的审查结果发表意见。

目前，我国审计准则的制定与发布已初具规模。但是，我国审计界对审计准则涵义的界定尚不够统一。我们认为，审计准则是指对审计机构的建立原则、审计人员应具备的条件、执行审计业务应遵循的规范的规定。它是执行审计的指南，是衡量审计工作质量的尺度。

审计准则的主要作用是：

1. 有利于促进我国审计理论的不断发展和完善。审计准则是审计理论体系中的一个重要组成部分。我国要建立具有中国特色的审计体系，不仅要有先进的审计组织体系、审计方法体系等，而且还需要建立和健全审计准则体系，探讨有关审计准则的理论和实践问题。否则，就很难达到预期审计目的。因此，建立审计准则对于促进审计理论建设具有重要意义。

2. 有利于加强对审计工作的质量控制。审计的权威性、公正性是建立在高质量的审计工作基础之上的，高质量的审计工作又建立在执行完善的审计准则基础上，所以，审计准则实质上是为了保证审计的权威性和公正性而制定的一种质量控制规范，它有利于加强对审计工作质量的控制。

审计工作质量好坏，主要取决于审计人员的素质、审计的独立性以及作出的审计结论是否客观公正。我国实行审计监督的时间不长，不仅审计任务重，而且审计的独立性及审计人员的素质较差，因而在审计工作中遇到复杂问题时，往往不能妥善解决，影响了审计工作的效率和质量。如果有一套健全的审计准则，就可使审计人员在工作中有章可循，减少工作失误。同时，被审计单位及社会公众也可据此考核审计人员是否遵循了审计准则，考核审计人员的工作质量情况，对违背审计准则的人或事及时提出意见，并采取措施予以纠正。