

第一章 审计的基本性质

学习提要 with 目标

审计作为一种独立的经济监督形式或活动，是有其特定的基本性质与理论体系的，并随着社会进步、经济发展逐步发展与完善起来。本章分析与探讨审计产生与发展的客观基础、审计的概念体系、审计主体与审计客体的内容和特征、审计的职能及在经济监督系统中的地位等。审计的基本理论问题，旨在更好地指导审计实践活动，完善审计监督体系。便于读者一开始总括了解本书的内容，本章第六节专门阐明了本书的结构体系与写作思路。

学习本章，应明确审计产生与发展的客观基础，熟悉审计职能及在经济监督系统中地位，掌握审计主体与客体的特征，尤其是审计机构的设置要求。

第一节 审计产生与发展的客观基础

审计产生与发展的客观基础是审计的一个基本理论问题，同时也是分析和研究审计性质的一个切入点。这里，我们从分析两权分离与经济监督的内涵及其内在关系开始，引出所有权监督和经管权监督的概念，在此基础上，阐述所有权监督构成审计产生与发展客观基础的基本道理。以此作为我们构建本书体系的主线内容之一。

一、两权分离与经济监督

两权分离以后，产生了经济监督的需要，而审计是一种独立性更强的经济监督形式，所以，审计监督与两权分离有着不可分割的密切联系。

（一）两权分离及其内容

1. 两权分离的内涵。两权分离有广义和狭义两种涵义，通常所说的两权分离是指企业财产所有权与经营权的分离，这是狭义的理解。广义地说，只要所有者拥有的财产不是自己保存和运用，而是委托他人经营，那么，就产生了财产所有者拥有的所有权与财产经营者拥有的经营权的分离。财产的经营权具有两个方面的涵义：一是对所有者的财产在非生产领域（抑或消费性领域）的保存和运用的权利，其运用通常是消费性的；二是对所有者的财产在生产领域（抑或再生产领域）的保存和运用的权利，其运用是生产性的，并要求带来效益。有人称前一种权利为管理权，后一种权利为经营权，为叙述方便，我们把两者统一起来都称为经营权。实际上经营权是相对所有权而言的，如果站在经营者管理企业的角度，经营权本质上就是管理企业一切事务的权利，它表现为一种管理。我们所说的两权分离是从广义而言的。

2. 两权分离的内容。伴随两权分离过程，两权分离的内容也不断扩展和延伸。从整体上看，两权分离包括四个层次：

（1）终极所有权与投资权抑或资本经营权的分离，这里终极所有权是指国家或自然人对企业财产的所有权，当社会大众都加入出资者行列时，如何寻找投资机会，进行投资运作就成为投资大众迫切需要解决的问题，相应投资专家或投资公司等应运而生，他们执行终极所有者的投资功能。

（2）终极所有权与通常所说的经营权抑或资产经营权的分离，这里资产经营是指利用出资人投入的资本所形成的资产从事购进、生产、销售，抑或服务的活动。它与资本经营不同，资本经营是站在出资人角度投出资金、监管资金的运用，并对存量资本结构进行调整的活动。

（3）终极所有权与法人所有权的分离。独资和合伙企业都是自然人企业，自然人自身的财产，也就是企业财产，自然人对企业承担无限责任，以自己的行为代表企业的行为；但是，公司制企业的出资人对公司承担有限责任，自然人自身的财产并不就是公司的财产，自然人只是将其部分财产投入公司，其余财产则为自用。加之，两权分离，自然人自身的行为并不是公司行为，这样，就产生了自然人与公司行为分离的情况，为此，就必须把公司设定为一个独立的行为主体即法人主体，它能像自然人一样对外行使权力，承担责任。此外，各出资人投入公司的财产要能真正为经营者所经营，必须使公司实际的拥有这些财产的占有、使用、处置、分配的权利，这当然属于所有权的范畴，只是这种权利归为法人所有（或公司所有），从而形成终极所有权与法人所有权的分离，使得资本经营者和资产经营者不仅拥有了经营权，而且拥有了法人所有权。

（4）法人所有权与部分资产的经营权的分离。伴随企业规模的扩大，在企业内部纷纷设立分公司、分厂和分店，并委派经理经营管理，结果，企业的部分财产被交托分公司、分厂和分店的经理经营，相应产生了公司

法人对其部分财产的所有权与经管权的分离，我们称之为法人所有权与部分资产经管权的分离。

综上所述，两权分离的结果是终极出资人将财产交托给资本经营者（或投资公司），资本经营者又将其交托给资产经营者，资产经营者作为法定代表人再将其交托给作为部分资产经营管理者的分公司、分店和分厂的责任者。这里形成了一个资产的委托受托经营关系链。

（二）所有权监督与经管权监督

在任何经济体系中，为了保证经济的有效和协调运转，防止错弊行为的发生，都必须进行经济监督。经济监督总是凭借一定的权利进行的，在所有权与经营管理权（以下简称经管权）没有分离的场合，由于分工分层进行经济活动，上一层管理者必然对下一层执行者进行监督，我们称这种管理者对执行者的监督为经管权监督；在所有权与经管权分离后，所有者为了维护其权益，必然要对经管者进行监督，我们称这种监督为所有权监督。而经管者管理企业后，仍然需要对企业内部的下层执行者进行监督。总括起来，在两权分离后，经济领域中存在两种基本权利即所有权与经管权，凭借这两种权利就分别形成所有权监督和经管权监督。所有权监督和经管权监督有着不同的产生的客观基础。

所有权监督是以两权分离为前提。如果所有权与经管权合二为一，财产的保存和运用是由所有者自己进行的，因此，所有权监督就没有存在的必要。在社会经济发展到一定水平时，两权发生分离，所有者为了对经管者保存和运用财产的状况进行控制，便需要一种相应的监督形式——所有权监督为之服务，这就出现了所有权监督。与此不同，经管权监督是以管理职能和执行职能的分离为基础的。当管理职能与执行职能合二为一时，由于管理活动是从事经济活动者自身的职能，因此当事人对自己是否执行管理要求的监督就没有必要。当管理职能化，管理职能与执行职能分离时，管理者对其所制定的目标是否被执行者（相对高层管理者而言，下层管理者也归属于执行者的范畴）实施，必需实行监督，反映这种经管权的要求，便需要一种相应的监督形式——经管权监督为之服务，这就出现了经管权监督。

二、审计产生和发展于所有权监督的需要

关于审计产生与发展的客观基础，20世纪80年代流行着监督会计的需要或经济监督的需要的观点。后来，很多学者从委托受托责任关系的角度进行论证，认为审计产生于维系或解除委托受托责任关系的需要。我们认为，两权分离后便形成了委托受托责任关系，出现了所有权监督和经管权监督，在维系或解除委托受托责任关系时，审计更多的是从维护所有者利益的角度出发，或者说，审计产生和发展于所有权监督的需要。这

种观点是有着理论和历史依据的。

（一）审计监督具有所有权监督的特点

审计监督具有所有权监督的特征，而与经管权监督的特征不一致，表现在：

1. 经管权监督是整个管理控制的有机环节，离开了管理活动，经管权监督也就不复存在，而没有经管权监督，管理活动就难以彻底进行，决策目标难以最终贯彻。与此不同，审计监督是一种独立的经济监督活动，它存在的基本条件就是不能参与任何经营管理活动，这就决定了审计监督不可能是经管权监督，而只能属于所有权监督的范畴。

2. 经管权监督形成于管理职能与执行职能的分离，这种分离包括两种意义：一是在分层管理的条件下，高层管理者制定管理决策与下一层执行管理决策的职能相分离；二是管理职能与生产经营的分离。这种分离使得上一层管理机构（人）必须监督下一层管理机构（人），基层管理机构（人）要监督生产经营的执行机构（人），从而形成一个经管权监督链。这里监督者也成为了被监督者（下层管理机构或人相对上层管理机构或人）。但是，作为所有权监督的审计没有分层进行的特征。

3. 经管权监督是一种从上至下的监督，这样，在管理阶层体系的最高层——企事业单位是经营者（厂长、经理等）、政府职能部门是最高负责人，经管权监督不能涉及。但是，由于审计产生于两权分离所引起的经济监督需要，它接受财产所有者的委托，正是要对经营者或最高负责人进行监督，这种审计监督被称为高层次监督，这是经管权监督所不能具有的。

4. 经管权监督是直接服务于管理者自身的，但是审计监督从来都不是为自身服务，它服务于委托（委派）者——财产所有人。当然，不可否认，在审计发展的历史进程中，审计结论不仅为财产所有者——委派（委托）审计方所使用，而且还广泛地被银行、税务等职能管理部门所使用，这并不否认审计的目的是为作为委派（委托）审计方的财产所有者提供审计结论。

（二）从历史上看，各种审计形式的产生和发展都是建立在所有权监督需要的基础上的

1. 国家审计的产生过程及其基础。我国国家审计与西方国家审计经历了不同的发展历程。我国国家审计大体可分为六个阶段：西周初期初步形成阶段、秦汉时期最终确立阶段、隋唐至宋日臻健全阶段、元明清停滞不前阶段、中华民国不断演进阶段、新中国振兴阶段。

我国国家审计的起源基于西周的宰夫。《周礼》云：“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。而考其治，治以不时奉者，以告而诛之。”这时，宰夫是独立于财计部门之外的职官。标志

着我国国家审计的产生。秦汉时期是我国审计的确立阶段。秦朝，中央设“三公”、“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一，执掌弹劾、纠察之权，专司监察全国民政、财政以及财物审计事项。汉承秦制，仍由御史大夫领掌监督审计大权。隋唐至宋，审计日臻健全。隋开创一代新制，设立比部，隶属于都官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐改设三省六部，比部隶属于六部之一的刑部。宋代审计，一度并无发展。元丰改制后，恢复唐财计官制，审计之权又由刑部之下的比部执掌。此外，还专门设置“审计司”，隶属于太府寺。北宋时曾将该机构改称“审计院”。由此，我国“审计”正式成为一个专用名词。元朝取消比部，独立的审计机构被取消。明初设比部，不久也取消。清承明制，设都察院，职掌是“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹”。中华民国成立后，1912年在国务院下设审计处，1914年北洋政府改为审计院。国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论，设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部。

中华人民共和国成立后，由于强调学习前苏联，使得审计监督一度中断，其职能由财政、税务、银行等业务监督部门代行。党的十一届三中全会以后，我们实行了改革开放政策，建立审计制度，实行审计监督，就具备了必要性和重要性。我国于1983年9月成立国家审计的最高机关——审计署，在县以上各级人民政府设置各级审计机关。其主要职责是对国家各级行政机关的财政收支、国有企事业单位的财务收支的合法性、真实性、合理性和效益性进行审查评价。

西方国家，随着生产力的发展和经济关系的变革，国家审计也经历了一个漫长的发展过程，它早于民间审计和内部审计而产生。据考证，在古罗马、古埃及和古希腊时代，就有了官厅审计机构。审计人员通过听证方式，对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核，成为具有审计性质的经济监督活动。在历代封建王朝中，也设有审计机构和人员，对国家的财政收支进行监督。

综观中西方国家审计的产生过程，我们可以看到以下结论：

(1) 早期国家审计的产生，是由于作为国家象征的皇帝或国王，将自己的财产或国家财产交由专人或专门的部门管理和运用，这样，皇帝或国王对财产的所有权与对财产的实际占有、使用、分配、处置权相分离。于是，皇帝或国王便委派专门的监督机构或人员对保存和运用其财产的专人或专门部门进行监督，国家审计也就产生。

(2) 在进入现代意义的国家后，国家经由预算收入等渠道取得财产，并通过预算支出交由政府各部门管理和运用，这样，就使得国家对预算收入等渠道所形成的财产所有权，与这些财产被政府各部门实际占有、使用、分配、处置权相分离。于是，国家便委派专门的监督机构或人员对保存和运用其财产的部门进行监督，国家审计得到进一步强化。

(3) 在国家开始投资于企业后，国有企业产生。国家作为企业的财产

所有者拥有所有权，而国有企业的经营者则拥有财产的经管权，这种形成于国家与企业之间的两权分离，也需要国家委派专门的监督机构或人员对经营者保存和运用财产的状况进行监督。这就使国家审计的监督职能得到了进一步扩展。

(4) 国家审计一旦产生，就以专门的机构或人员而存在，并采取了直接隶属国家机构的形式，受国家之委派行使监督权。

2. 民间审计的产生过程及其基础。由职业会计师进行的民间审计，是伴随着资本主义商品经济的兴起而蓬勃发展的。15~16 世纪，地中海沿岸的商业城市已经粗具规模，沿岸国家的商品贸易得到发展，由此，私人财产所有权与经管权发生分离，对受托经营贸易的经营管理者进行监督成为必要。于是私人所有者便聘请具有良好会计知识、技能、专门承担独立检查、监督使命的专业人员，对受托经营管理者进行监督。这就是早期的处于萌芽状态的民间审计。

现代意义的民间审计是伴随 18 世纪初期至 19 世纪中叶产业革命的完成而开始的。在英国，产业革命使资本主义生产力得到了迅猛发展，企业的所有权与经管权进一步分离，企业所有者开始雇用职业经理人员管理日常经营活动，自身逐渐脱离生产经营过程。为此，企业所有者要借助外部的专业人员来检查和监督他们所雇用的经理人员，防止可能出现的错弊行为。相应，在英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师，他们接受所有者的委托审查企业会计账目，防止错弊发生，其审查结果也只向业主报告。1844 年英国政府为了保护广大股票持有者的利益，颁布了《公司法》，规定股份公司必须设监察人，负责审查公司账目。因监察人一般由股东担任，大多并不熟悉会计业务和审查的专门方法，不能做到有效监督。1845 年英国修订了《公司法》，规定股份公司可以聘请执业会计师协助此业务。1853 年在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”，这是世界上第一个职业会计师的专业团体，它就得到了英国政府的特许执照。该协会的成立，标志着独立审计职业的诞生。

20 世纪初，美国的短期信用发达，为了证明企业偿债能力保护债权人利益，主要进行资产负债表审计，即信用审计。20 世纪 20 年代以后，随着资本市场的发育成熟，证券交易的业务量和发展迅速。为了满足现实投资人和潜在投资人以至社会各方面的要求，资产负债表审计已无法满足需要，美国开始了会计报表的审计。从 20 世纪中叶至今，民间审计进入现代审计阶段，民间审计机构在发展中开始呈现集中化的趋势。

我国民间审计起步较晚，1918 年北洋政府农商部颁布了我国第一部民间审计法规《会计师暂行章程》。谢霖被获准成为我国的第一名注册会计师，他创办的正则会计师事务所是我国的第一家民间审计机构。我国民间审计的产生与发展是适应民族资本主义工商业的发展之所需的。1929 年《公司法》的公布以及后来有关《税法》和《破产法》的施行，对民间审计的发展起了推动作用。

80 年代初，随着经济体制改革的推行，多种经济成分并存的局面产生，外资也纷纷进入，如何维护非国有经济的投资人利益就成为一个现实问题。1980 年底，财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》。此后，各地会计师事务所陆续恢复或建立。1988 年，国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》，这是新中国第一部注册会计师的法规。次年，中国注册会计师协会正式成立。1993 年 10 月《中华人民共和国注册会计师法》颁布并于 1994 年起实施。1995 年底，第一批中国注册会计师独立审计准则颁布实行。

综观中西方民间审计的产生过程，我们可以得出以下结论：

(1) 民间审计是适应私人对企业财产的所有权与企业经营权的分离而产生的，这种分离使得私人财产所有者不再直接参与企业经营管理活动，而是委托经营者对其财产进行保存和运用，为了监督经营者保存和运用财产的状况，私人财产所有者便委托专门的监督机构和人员对经营者实施监督。于是，民间审计产生了。可见，民间审计产生于私人财产所有权与私人财产经营权的分离，是凭借私人所有权进行监督的形式。

(2) 民间审计的重要性伴随着私人财产所有权与私人财产经营权的分离程度而不断提高。从两权分离的程度而论，企业经历了早期合伙企业的分离、有限责任公司的分离、股份公司的分离，以至当今上市公司的分离，其两权分离程度越来越高，民间审计所代表的委托人数量也不断增加，相应民间审计的重要性不断加强。

(3) 民间审计受托于私人所有者，由于私人所有者都具有各自的财产利益，这意味着民间审计不像国家审计只能代表国家一个所有者的利益，而是能代表各种不同所有者的利益。

(4) 尽管早期也出现过由所有者直接监督经营者的情况，但很快这种监督就为专门或职业的会计师进行。之所以这样，根本原因在于：审计是一种专业化的职业，企业的所有者大多缺乏这种专业训练和技能；同时，一个企业特别是上市公司有众多的所有者，他们不可能都亲自进行审计，而是委托一个处在第三者立场，能代表他们共同利益的职业机构和人员进行审计。

3. 内部审计的产生过程及其基础。内部审计的历史非常悠久，可以追溯到奴隶社会。奴隶主拥有大量田产，往往将自己的私有财产委托给精明的代理人去管理和经营，奴隶主往往不定期地委派自己的亲信去审查代理人履行职责的状况。这可以说是内部审计的萌芽。进入中世纪以后，内部审计有了进一步发展。主要是寺院审计、城市审计、行会审计、银行审计、庄园审计等形式。第二次世界大战后，资本主义经济得到空前的发展，股份公司纷纷出现，企业规模不断扩大，市场环境日趋变化。一方面，股份公司的出现，要求强化其内部治理结构，以保护股东权益。为此，在企业内部要求建立监事会，加强对董事会或经营者的监督；另一方面，企业规模的扩大，市场环境的多变和竞争的加剧，要求企业内部实行

分层管理，以适应多变的环境。由此，企业内部分公司、分厂或分店纷纷设立。伴随这种分权型管理，企业最高管理当局必然要求加强内部控制，既确保各分公司、分厂或分店所使用的企业财产安全完整，又确保其工作协同统一进行和具有效率。这样，在企业董事会下或最高管理当局下就设立了审计机构。

我国的监事审计的形成与股份公司的出现紧密联系在一起。80 年代中期以后，一些根据国际惯例组建而成的股份公司开始实行监事审计制度，但很不健全。1993 年 12 月我国颁布的《公司法》为监事审计制度的实行提供了法律依据。

我国单位内部属于最高行政管理当局的内部审计，是为适应单位加强内部监督和控制，提高管理水平，而在政府的直接支持和推动下建立起来的。1983 年，我国国家审计恢复后，内部审计也迅速得到发展。尽管我国内部审计的发展归因于政府的推动和国家审计的指导，但从本质上看，我国内部审计的产生也并非只有外部推动一个因素，许多企业内部审计机构的建立也是基于分层分权管理后，加强内部控制的客观需要。

综观中西方内部审计的产生过程，我们可以得出以下结论：

(1) 监事审计和早期的内部审计一样，都是两权分离的产物，它代表股东或股东大会，行使对企业的经营者的监督权，监事审计是一种凭借私人所有者集团或不同所有制的所有者集团的所有权进行的监督。它与民间审计的区别是，民间审计可以不确定地代表众多私人所有者及其集团或者不同所有制的所有者及其集团进行监督，而监事审计只能惟一地代表某一企业的所有者集团进行监督。

(2) 在我国隶属于最高管理当局的内部审计分为单位内部审计和部门内部审计。单位内部审计就是隶属于企事业单位内部最高管理当局的审计。这种审计因其直接隶属于企事业单位的最高管理当局，而不是直接代表股东或财产所有者行使监督权，这就从形式上易于把它当着一种经管权监督。但是，至少我们可以首先明确这种审计不属于经管权监督，这因为经管权监督是与管理活动密切联系在一起的，或者更直接地说经管权监督是为管理活动服务的，没有管理活动就没有经管权监督。这样，问题就归结为这种审计是否是所有权监督。审计监督属于所有权监督，当然这种审计也不例外。按照马克思关于所有权的基本理论，所有权包括对财产的占有、使用、支配、处置和分配权。在两权分离后，经营者不仅获得了经管权，而且也获得了使经管权得以发挥作用的对财产的使用、支配、处置和部分分配权，这种权利通常称之为经济意义上的所有权，也称法人所有权。而财产的实际所有人，只是握有对财产的终极所有权以及凭借财产参与利益分配的权利，这种权利是以法律契约的形式规定的，通常称之为法律意义上的所有权，也称终极所有权。结果，经营者握有法人所有权和经管权。在企业内部执行分层管理的条件下，经营者的部分经管权必须被下放，因而，在企事业单位内部就出现了经营者

的法人所有权与其相应的部分经管权相分离的现象，经营者为了使其拥有、使用、支配、处置和分配权的财产，在交托下层管理者运用后不致遭受损失，提高运用效率，就必然需要在内部委派专门的人员或机构对下属各分权层次或人员进行监督，这样，隶属于最高管理当局的企业事业单位内部审计就得以产生。由于企事业单位内部审计只是服务于各企事业单位的最高管理当局，因而，它采取了直接隶属于最高管理当局的形式，并受其委派进行审计监督。

(3) 内部审计的另一种形式是部门内部审计，它实际上也有两种形式：一是国家各行政部门所设立的内部审计；二是集团公司、母公司或投资公司所设立的内部审计。前一种部门内部审计实质是国家审计的延伸，它代表国家所有者，凭借国家所有权对所属使用国有财产的部门、单位进行监督。从这个意义上讲，这种部门内部审计机构实质是国家审计机关的一个组成部分。所以，在我国也把各个部门的内部审计机构称为国家审计机关驻某部门审计机构，显然属于派驻的性质。后一种部门内部审计实质是设立于具有投资功能或者更确切地说具有资本经营功能的企业内部，由于这种企业是代表终极所有者行使投出资本、监管资本运用和调整存量资本的功能。所以，对终极所有权而言，它行使的是资本经管权，而对接受其投资企业而言，它行使的又是所有权，这种所有权是终极所有权的一种延伸，它意味着由集团公司、母公司或投资公司代表终极所有者行使所有权。可见，终极所有权与资产经管权的分离，在存在集团公司、母公司或投资公司的场合，是通过这些资本经营主体与资产经营主体的权利分离得以体现的。所以，集团公司、母公司或投资公司等资本经营主体所设立的内部审计，实质上是产生于某一所有者集团的终极所有权与资产经营权相分离的需要，它是凭借所有权进行的监督，我们可以称之为亚终极所有权监督，是附属于终极所有权监督的。

第二节 审计概念

在明确了审计的基本性质以后，我们有必要从审计概念结构形式入手，分析审计的涵义，并对主要类型的审计的概念予以说明。

一、审计概念结构形式

审计可以按不同的标志进行分类，而形成审计的概念体系。通常，我们称之为审计的分类。实质上审计的分类就是确定不同审计类型的基本特征的过程。审计的概念体系可用图 1-1 表示如下：

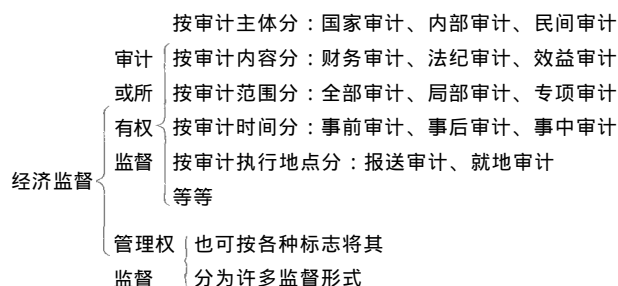


图 1-1

从图 1-1 可以看出，在审计这一基本概念的基础上，可以根据不同的标志，把审计分成许多类型而形成许多子概念集。这个分类过程随着审计实践不断发展而不会中止。同时，我们还看到，从经济监督概念出发，演绎出审计和经管权监督的概念，从审计的概念出发，又演绎出许多子概念。不难得出结论，审计概念体系是一个以审计为基础概念的概念演绎体系，它反映了人们对审计本质的认识不断深入和渐进的过程。

根据形式逻辑的原理，给任何一个审计概念下定义，其结构形式是：被定义的审计概念 = 属差 + 最邻近的种概念。属差实质是同一种类的审计概念中各子概念的不同点、差异、特征或内涵，它旨在揭示各子概念不同于其他子概念的本质特点。最邻近的种概念是揭示某一类事物共同特征、本质、内涵的概念。种概念之下通常有若干平行的子概念归属其下。在上述的审计概念体系中，经济监督是审计和经管权监督两个子概念（也称属概念）的种概念。无论审计还是经管权监督都是经济监督的形式，具有经济监督的一般特征，但两者又存在根本的不同，以至区分为两种不同的经济监督形式。审计概念又是按各种标志分类后所形成的子概念集的种概念，这些子概念集中的任何一种审计形式都只是审计监督的形式之一，具有审计监督的一般特征。但它们之间又存在根本的不同，以至区分为各种不同的审计监督形式。

一个概念属差的描述，就是要揭示其特征。就审计来说，因审计是一种经济监督活动，凡活动必然涉及活动的主体、客体、目的、主体对客体的作用方式等要素。因而，描述各种审计形式的属差就可以从这些要素中寻找其本质特征。

二、审计的涵义

根据前述概念的定义方式，我们给出审计的定义。

（一）审计概念的最邻近的种概念

审计属于所有权监督形式，与经管权监督共同构成经济监督体系。所以，审计最邻近的种概念就是经济监督，即审计是经济监督的形式之一，是一种经济监督活动，这就从本质上规定审计监督的是经济活动，而不是其他非经济活动，如行政活动、党务活动、民间活动、刑事行为等等。离开经济活动，审计就没有存在必要。

（二）审计概念的属差

审计属于所有权监督，它与经管权监督存在本质的差别，是一种特殊的经济监督形式。根据前述所有权监督与经管权监督的差别，我们简要把审计的属差特征说明如下：

1. 审计主体的特征。审计主体具有独立性，它有两方面的含义：一是它有独立的机构和人员，而非所有者自身监督。二是与被审主体在组织上、经济上、工作过程中（或精神上）保持独立。经管权监督中，上下层次之间通常有连带经济责任。

2. 审计客体的特征。审计客体包括审计谁，审什么内容。审计谁是指经营管理者，而经营管理者总是处于一定部门和单位的，审计谁又可以是部门和单位；审什么内容是指财产的保存和运用状况，部门和单位财产的保存和运用状况在价值上表现为财政财务收支活动（或是价值保全与运动），在借助会计资料对这些活动进行反映后，就进一步表现为会计资料及其所反映的财政财务活动。与此不同，经管权监督根本上是监督下属层次执行决策的情况或决策目标的履行情况。

在对会计资料及其反映的经济活动进行审计时，着重审查评价其真实性、合法性和效益性，而经管权监督着重查明下属层次的行为与决策目标的一致性。

3. 审计主体对审计客体的作用方式的特征。它涉及两个方面：一是审计主体对审计客体能产生什么功能作用，表现为审计的职能；二是审计主体对审计客体发生功能作用的实现方式是什么，表现为审计的方法。正如我们前已叙及的，审计的职能是监督，具体有监察、鉴证和评价。与此不同，经管权监督的职能主要是控制或督促，以使执行者按决策目标行事；审计的基本方法是会计检查和财产清查，而经管权监督的方法并不固定，因监督内容而定，主要是比较法。

4. 审计目的特征。审计的目的与审计的客体有着内在联系，审计的内容是财产的保存和运用状况，相应审计的目的就是为了保护财产安全，提高财产的运用效率和效益。财产的运用效率和效益也可以说是经济效益。两者综合起来，就是实现所有者资本保值和增值的目标。经管权监督的目的是保证决策目标的全面和有效执行。

综上所述，审计的定义是：审计是由独立的机构和人员，运用会计检

查、财产清查等特定方法，对有关部门和单位的会计资料及其所反映的财政财务活动的真实性、合法性和效益性进行监察、鉴证和评价，以保护其财产安全，提高其经济效益的一种经济监督活动（或形式）。

三、审计概念体系

在审计的概念体系中，我们提出了对审计的多种分类方法，但其中按主体和内容分类是最基本的分类，由此而形成的审计概念也是最基本和常用的概念。以下，我们对这两种分类方式下的审计概念进行简单说明。

（一）审计按主体分类为国家审计、民间审计和内部审计

1. 国家审计。国家审计是指由独立的国家审计机关和人员对国家各级各类行政部门、国有企事业单位以及其他拥有国有资产的单位的会计资料及其所反映的财政财务收支活动的真实性、合法性和效益性进行监察或审查、查处的一种审计形式。可以看出国家审计的特征主要是在审计主体、审计内容和被审计单位上，体现了国家所有权的特征。

2. 民间审计。民间审计是指由独立的会计师事务所（含审计事务所），通过接受委托，对被审单位的会计资料及其所反映的经济活动的真实性、合法性和效益性进行查证、鉴证和评价的一种审计形式。由于民间审计可以接受不同所有者委托的特征，不仅民间审计主体采取法人的形式，而且，其审计活动也是通过委托受托进行的，其被审主体依委托审计的主体的所有权性质不同而各异。此外，民间审计的地位也决定了其主要职能是鉴证，而要鉴证必须先查证，在鉴证的基础上也必然要延伸至评价。

3. 内部审计。内部审计是指由特定组织或部门和单位内部独立的审计机构和人员，对特定财产经管者或本部门、本单位及其下属单位的会计资料及其所反映的经济活动（或财政财务收支活动）的真实性、合法性和效益性进行审查、评价的一种审计形式。由于内部审计只是代表某一特定的所有者或集团。所以，内部审计机构或人员就都直接设立于特定组织或部门、单位内部，其审计的对象也只限于特定财产经管者本部门和本单位内部的会计资料及其所反映的经济活动。

（二）审计按内容分类为财务审计、法纪审计和效益审计

1. 财务审计。财务审计是指由独立的审计机构和人员对部门和单位的会计资料及其所反映的经济活动的真实性、正确性进行鉴证的一种审计形式。由于财务审计侧重于真实性、正确性审计，因而主要通过鉴证职能来完成。在西方这种审计主要是由民间审计进行。

2. 法纪审计。法纪审计是指由独立的审计机构和人员对部门和单位的会计资料及其所反映的经济活动的合法性进行监察（或审查、查处）的

一种审计形式。由于法纪审计侧重于合法性审计，因而主要通过监察职能来完成。这种审计主要体现在国家审计之中。

3. 效益审计。效益审计全称为经济效益审计，是指由独立的审计机构和人员对部门和单位的会计资料及其所反映的经济活动的效益性进行评价的一种审计形式。由于效益审计侧重于效益性审计，因而主要通过评价职能来完成。这种审计主要体现在内部审计之中。

第三节 审计主体

审计主体是审计活动的主要执行者。一般情况下，我们把审计主体分为审计组织和审计人员两部分。审计组织和审计人员是互为一体的，但也有其区别。审计组织是开展审计工作、行使审计职权的特定机构，开展审计工作、行使审计职权的人员则是审计人员，审计人员应隶属于审计组织，未设审计组织的部门或单位，审计人员应是独立的专职人员。设立审计组织应遵循什么依据，中外三种审计组织设立的概况及有关方面的合理选择如何，审计人员的构成及其职业要求如何等是本章所要阐述的主要内容。

一、审计机构

关于审计机构，需要明确设立依据，不同形式、不同区域的审计机构的具体设立情况，以及审计组织体系的形成机理。

（一）审计机构设立的依据

一般来讲，设立审计组织是发挥审计职能作用的前提条件，而设立审计组织必须遵循一定的依据。

1. 所有权监督理论是审计组织设立的理论依据。所有权监督理论作为审计产生和发展的客观基础，自然也是审计组织设立的理论依据。根据所有权监督理论，审计代表财产所有者进行经济监督，在监督的内容、方式及目标上，都应考虑财产所有者的需要或要求，这样，在设立审计组织时，就应以满足财产所有者的这种需要或要求为出发点，并以此作为审计组织设立的依据。首先，设立审计组织应在其隶属关系上考虑所有权关系的要求。我们已经知道，财产的所有权与经营权分离是审计产生的基础，不同的所有权应由不同的审计形式来代表。就内部审计而言，监事审计组织直接代表具体企业的股东集团（出资者所有权）的利益，直接隶属于股东大会；企业内部审计组织直接代表法人所有权进行经济监督，直接隶属于企业的法人代表。部门内部审计，有的代表出资者所有权进行经济监督，有的代表法人所有权进行经济监督，所以，隶属关系视所有权关系而

定。

其次，设立审计组织应在其作用的侧重方面考虑财产所有者的要求。审计作为一种独立的经济监督形式，可以在财务审计、法纪审计和经济效益审计等方面发挥其具体作用。设立的审计组织，发挥的作用是侧重于财务审计，还是法纪审计 抑或是经济效益审计 应考虑财产所有者的要求。

在审计界，有人认为，审计组织设立的理论依据是独立性和权威性。实际上，独立性和权威性是审计组织按所有权监督理论设立后所表现出的一种必然结果，而不是前提条件或理论依据。独立性是指审计机构和人员依照法定程序对被审计单位实施审计监督，不受其他单位和个人的干涉或阻挠，组织独立是其具体表现之一。权威性是指审计在独立性的基础上所表现出的监督活动的高层次性和审计结论和决定在一定程度上的可信赖性。审计代表财产所有者进行经济监督，在两权分离的前提下，就使得审计在经济上完全脱离于被审计单位，不从事任何的经济业务，在组织上与被审计单位没有隶属关系，它只隶属于财产的所有者。正是由于审计这种相对于财产经营者的超脱性，决定了其必然具有独立性。所有权与经营权相比较，所有权为经营权提供物质要素，并对其经营管理活动进行约束，所有者可以对企业所获利润进行分配。所有权是一种终极权利，它高于经营权，由此决定了审计所代表的所有权监督具有天然的权威性。正由于审计组织的设置必然具有独立性和权威性，所以，实际设置审计组织时不能违反这一规律。

2. 有关法律法规的规定构成审计组织设立的法制依据。设立审计组织应符合所有权监督理论，在此基础上，还应具体遵循国家的有关法律法规的规定。应该说，制定有关审计方面的法律法规也应依据所有权监督理论，这样看，设立审计组织似乎只要遵循了所有权监督理论就够了，但是，所有权监督理论作为设立审计组织的理论依据只是一种宏观要求，不能给予具体指导；而且，制定审计方面的法律法规除了遵循所有权监督理论以外，还考虑和兼顾其他诸多情况和因素，例如一个国家的社会经济背景和当时的审计环境等。所以，设立审计组织遵循法制依据与遵循所有权监督理论依据并无重叠，更不矛盾。就我国而言，遵循法制依据设立审计组织体现在很多方面：按照《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》）及《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》）规定，国务院设立了审计署，县级以上人民政府设立了审计局或审计厅，确立了国家审计在隶属关系上的行政模式；按照《审计法》规定，国务院各部门和地方人民政府各部门、国有的金融机构和企业事业组织建立或建立健全了内部审计机构，该机构直接隶属于本部门或单位的有关行政或业务负责人领导；按照《中华人民共和国公司法》（以下简称《公司法》）及其他有关法规的规定，公司制企业设立了企业内部审计或监事审计机构，隶属于出资所有权或法人所有权；按照《中华人民共和国注册会计师法》规定，注册会计师可以经国务院财政部门或省级人民政府的财政部门批准合伙设立会计师事务所

所，作为民间审计组织开展注册会计师业务。

（二）国家审计机关的设立

国家审计机关是国家的财政经济综合监督部门，它代表国家在其授权范围内行使审计职权，履行审计义务。由于世界各国的政治制度 and 经济制度存在诸多差别，所以国家审计机关的设置方式及在审计监督体系中的地位也存在很大不同。

1. 国家审计机关的设置形式和内部关系。在世界范围内，有四种国家审计机关的设置形式，并形成了相应的内部关系。

（1）立法式。这种模式的基本特征是国家审计机关隶属于立法机构，在立法机构的领导下开展工作，并向立法机构报告工作。在世界上，有相当多的国家都采用这种模式。但最早采用的是英国。1861 年英国议会下设立了决算审查委员会，实施审查国库收支的审计工作，并向议会提出报告。1866 年，英国议会通过了《国库和审计部法案》，并依此法案在次年成立了国库审计部。这标志着世界上第一个立法式审计制度的诞生。美国是立法、司法和行政三权分立的国家。这三方面的权力分别由国会、法院和政府来行使。审计总署受国会领导并向其报告工作、反映情况，独立于行政之外。美国的这种体制的形成受英国的影响，使“立法模式”进一步完善，它与英国一起被称为“立法模式”的代表，因此，有人把这一模式叫做“英美模式”。在这种模式下，国家审计的中央组织和地方组织没有领导和被领导的关系，它们之间是相对独立的。

（2）司法式。这种模式的基本特征是国家审计机关建立在司法系统中，具有司法权。首先采用这种模式的是法国。1807 年法国正式通过法令，决定新建具有司法性质的国家审计法院。审计法院是介于立法机关和行政机关之间的司法机构，它不归属司法部门，但拥有司法审计权。这种体制的总体目标是把国家审计管理法制化以此来强化国家审计管理的职能。欧洲、南美和非洲一些原为法国殖民地的国家，如希腊、塞内加尔、阿尔及利亚等，由于受法国的影响，先后按司法模式建立起国家审计制度。除上述国家外，另一个较有影响的选择司法模式的国家是德国。在世界审计史上，法德两国的国家审计合称“大陆派”。这种模式下的中央审计组织和地方审计组织是没有领导和被领导关系的。

（3）独立式。这种模式的基本特征国家审计机关既不隶属于立法机关，也不隶属于行政系统和司法系统，具有超然独立性。日本采用这种模式。1889 年 5 月，日本根据本国宪法制定了《会计检察院法》。该法规定，会计检察院直属于天皇。第二次世界大战以后的 1947 年，修订了《会计检察院法》，这意味着独立模式的国家审计制度最终形成。修订的《会计检察院法》表明，会计检察院不再隶属于天皇并独立于国会、内阁和司法部门。独立模式下中央审计组织和地方审计组织没有领导和被领导的关系。

(4) 行政式。这种模式的基本特征是国家审计机关隶属于政府行政系统,是国家行政机构的组成部分,对政府及所属各部门、各单位实施审计监督。这种模式的国家审计,其独立性和权威性要差于立法模式的国家审计。世界上一些社会主义国家大都采用这种模式。这些国家采用非“三权分立”的政治体制,行政模式是与其相适应的。前苏联是较早采用这种模式的国家。第二次世界大战后,东欧各国在苏联的影响下也建立了苏式的行政模式国家审计制度。但后来有的东欧国家依照本国国情放弃或改变了这种模式,如南斯拉夫后来采用了立法模式。目前,某些北欧国家像瑞士和瑞典,其国家审计也设在行政系列中,具有行政模式的某些特征,但其审计工作又要向议会报告,在某种程度上成为议会执行检查职能的附属机关。我国国家审计也采用了行政模式。在这种模式下,国家审计的中央组织和地方组织一般是有领导和被领导关系的。

综合而言,上述四种模式中的前三种属于独立型的,后一种属于半独立型的。独立型的国家审计机关较为符合审计的三者关系,即委托者、审计者和被审计者的三者关系,在这些模式下,审计的所有权监督理论可以得到最为直接的体现,即国家审计机构接受公有财产所有者代表的委托,或直接代表财产所有者对公有财产的管理者和使用者进行审计监督,其结果是审计监督的独立性和权威性都较强,尤其是独立模式,其独立性和权威性最强。行政模式之所以叫做半独立型,因为在这种模式下,委托者和被审计者有时是合二为一的,审计的三者关系不尽明确,其独立性和权威性是不如独立型的。尽管这样,国家审计机构的审计行为也是代表财产所有者并以其需要为出发点的,只不过它或多或少地还受到财产经管者的制约。应该说,某些国家之所以采用行政模式,是与其当时政治和经济体制及其他诸多客观情况相吻合的;如果舍此而求彼,反而适得其反。所以,无论是独立型,还是半独立型的国家审计机构,其设置都体现了所有权监督的需要。

2. 我国国家审计机关的设置。建国之后至 1983 年,我国没有设立专门的审计机构。机关、企业、事业单位的经济活动,由财政、银行、税务部门 and 上级主管部门等按照各自的管理范围进行管理和监督,这种管理部门的监督具有分散性,不具有经常性、综合性、超然独立性,故有很大的局限性。

1982 年 12 月公布的《宪法》,明确规定了国家设立审计机关,根据这一规定,六届人大一次会议作出了国务院成立中华人民共和国审计署的决定。1983 年 9 月,中华人民共和国审计在北京正式成立。在此之后,地方县级以上各级审计机关也相继建立。这样,在我国,从中央到地方,逐步形成了一个自上而下的独立的、有权威的国家审计组织系统。

审计署隶属于国务院,是国务院的组成机构,是国家的最高审计机关。它向国务院负责并报告工作。审计署根据工作需要,可以设置若干司(局)职能机构,具体分管某一方面的审计事务。县级以上地方各级人民

政府设置审计局（厅）。地方各级审计机关根据工作需要，设置若干职能机构（处、科、室、股），分管审计事宜。地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作，审计业务以上级审计机关领导为主。另外，审计署和地方各级审计机关根据工作需要，可以在其审计管辖范围内派出审计特派员。

3. 我国国家审计机关的职责和权限。为了使国家审计机关有目的地进行审计监督，充分发挥审计监督作用，必须明确规定审计机关的职责。概括讲，国家审计机关的职责是对本级人民政府各部门、下级人民政府、国家金融机关、全民所有制企业事业单位以及其他国有资产单位的财政财务收支的真实性、合法性以及经济效益状况进行审计监督，以促使被审计单位严格执行财经法纪，提高经济效益，促进和满足国家宏观控制和经济管理的需要，保证社会主义市场经济的健康发展。国家法律也赋予了国家审计机关为完成这些职责所必需的监督检查权、调查取证权、建议纠正权、制止处理权等权限。

（三）内部审计机构的设置

内部审计机构是国家各级主管部门和有关企事业单位内部建立的审计组织。内部审计在我国经济活动中发挥着巨大作用，是我国审计组织体系的重要组成部分。

1. 内部审计机构设置的组织形式。在第一节中，为了阐述审计与所有权监督的关系，已涉及到内部审计结构的设置形式。这里，我们系统归纳如下：

（1）监事审计机构。这种形式的内部审计机构即监事会或其下设的专门履行审计职责的机构。前已述及，第二次世界大战后，资本主义经济得到空前的发展。股份公司的出现，要求强化其内部治理结构，以保护股东权益。为此，在企业内部要求建立监事会，即设置监事内部审计机构，加强对董事会或经营者的监督。在我国，20世纪80年代中期以后，虽然一些根据国际惯例组建而成的股份公司开始实行监事审计制度，但很不健全。1993年12月我国颁布的《公司法》为设置这种形式内部审计机构提供了法律依据。它规定经营规模较大的有限责任公司和股份公司应设立监事会，代表股东行使检查公司财务、监督董事和经理执行公司职务、制止董事和经理损害公司利益的行为。

监事审计机构代表出资者所有权，站在保护股东权益的立场上，对董事会和企业经理人员所负的财产经管责任的履行情况进行监督和评价，就内部审计而言，具有很强的独立性和权威性。

（2）部门或单位内部审计机构。这种形式的内部审计机构即在企业董事会下或最高管理当局下就设立的审计机构。随着企业规模的扩大，市场环境的多变和竞争的加剧，企业内部必须实行分层管理，以适应多变的环境。由此，企业内部部分公司、分厂或分店纷纷设立。伴随这种分权型管