

第一章

审计概念框架

学习目标

本章重点介绍了审计概念框架下所包含的审计的定义及其产生和发展，审计的主体、对象和依据，审计的职能和作用以及审计假设知识。通过本章学习，了解审计的基本含义及审计的主体、对象和依据原理；掌握审计的职能和作用；对审计假设理论形成基础认知。

第一节 审计的定义及其产生和发展

一、审计的定义

从审计的形成机制来看，主要涉及三个方面的关系人，即财产所有者、财产的经营管理者、专职机构和人员。其中，财产所有者一般是审计的授权人（委托人），财产的经营管理者是被审计者，专职机构和人员是审计行为的执行者，即审计者。若以股份制公司财务报表所接受的注册会计师审计为例，三个方面的关系人所构成的审计关系如图 1-1 所示。

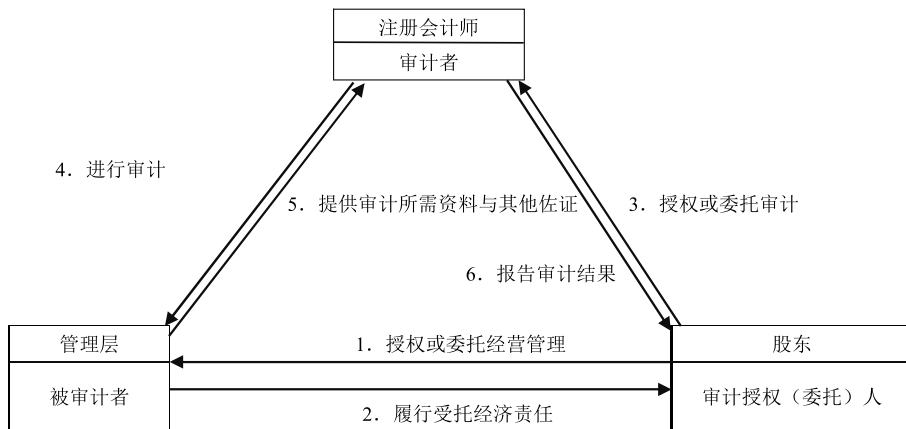


图 1-1 审计关系图

从审计与会计的关系中我们也可以看出审计的基本面貌与特征。

在审计产生之初,审计主要从审查会计资料入手,对会计资料中反映的问题进行审查。我国古代有“听其会计”之说,西方国家的“Audit”一词也有“听审”的含义。当然,审计发展至今,早已超越了查账的范畴,涉及对各项活动的经济性、效率性和效果性的查核。审计实质上是对企业会计监督的内容进行再监督,对企业会计认定的内容进行再认定。

截至目前,国际上较有影响力的关于审计的定义来自美国会计学会1972年颁布的《基本审计概念公告》,该报告中指明:审计是指为了查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度,而客观地收集和评估证据,并将结果传递给有利害关系的使用者的系统过程。

综上所述,我们对审计下的定义如下:审计是指由独立的专门机构和人员接受委托或根据授权,依法对国家行政、事业单位和企业单位及其他组织的会计报表和其他资料及其所反映的财政、财务收支及有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查并发表意见的过程。其主要回答了与审计有关的三个问题:一是谁来审计,即审计主体;二是审计谁的什么,即审计客体和对象;三是审计目标及结果怎样。

二、审计的产生和发展

(一) 西方审计的产生和发展

西方审计起源于奴隶制度下的古罗马、古希腊和古埃及等国家,这种早期的审计主要在于维护作为财产所有者——奴隶主的利益。1640年英国发生的资产阶级民主革命,推动着各国“民主”取代“专制”的进程,使“受托责任”关系发生了根本性的变化,不再是“一人之下,万人之上”的责任关系,而是一种“主权在民”的新型责任关系,从而赋予审计以民主和现代的含义。

18世纪中叶的英国工业革命导致以所有权和管理权相分离为重要特征的股份公司蓬勃发展,标志着社会经济领域中股东和债权人与企业管理当局之间新型“经济责任关系”的确立,从而催生了民间领域的审计的产生和演化。以1720年英国“南海公司”舞弊案为起点,1721年查尔斯·斯耐尔出具了世界第一份审计报告,正式揭开了民间领域的审计走进现代经济社会的序幕。这种民间领域的审计主要是由非官办的注册会计师来实施,具有广泛和深刻的社会影响,因此又叫注册会计师审计或社会审计。1844年英国议会制定《公司法》,以法律制度的形式明确要求企业设置监事之职行使内部审计的权力,从而初步确立了近代内部审计制度。

当经济发展的重心从英国转到美国后,注册会计师审计的发展也由英国传到美国。美国的注册会计师审计是以1748年詹姆斯·帕克向富兰克林提出的《您与哈氏账目一览表》为起点而发展的。随后在1882年美国第一个注册会计师审计组织“美国公共会计师协会”成立;1897年,全美注册会计师协会成立;1916年创立美利坚合众国会计师协会,到1957年这一民间组织改名为美国注册会计师协会(AICPA),至此美国建立了完整的现代注册会计师审计体系。总之,英式传统审计传播到美国后,自19世纪40年代起逐渐建立了一套被誉为现代审计的三大支柱:审计标准、会计原则和内部控制制度,使审计方法、目标、范围都发生了根本性的变化,实现了从传统审计到现代审计的转化。

从全球来看,注册会计师审计发展各阶段情况如表1-1所示。

表 1-1 注册会计师审计发展各阶段情况

时 间	阶 段	审 计 对 象	审 计 目 的	审 计 方 法	其 他	报表使用人
英国, 1844 年到 20 世纪初, 形成时期	详细审计	会计账目	查错防弊	对会计账目进行详细审计	注册会计师审计的法律地位得到了法律确认	股东
美国, 20 世纪初到 1933 年	资产负债表审计	账目及资产负债表	判断企业信用状况	从详细审计转向抽样审计		股东、债权人
1933 年 到 “二战”	会计报表审计	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	对会计报表发表审计意见, 以确定会计报表的可靠性, 差错防弊转为次要目的	测试相关的内控, 广泛采用抽样审计	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	社会公众
“二战”后				抽样审计方法得到普遍运用, 制度基础审计方法得到推广, 计算机辅助审计技术得到广泛采用	业务扩大到代理记账、会计服务、管理咨询等领域	

20 世纪 40 年代以后, 跨国公司迅速崛起, 使公司管理环境更加复杂。为了提高内部经济效率, 管理人员和内部审计师不得不寻求更好的管理制度, 从而促使现代内部审计产生。其标志是 1941 年维克多·布瑞克出版了世界第一部内部审计专著《内部审计——程序的性质、职能和方法》和在约翰·瑟斯顿倡导下成立的世界第一个内部审计组织“内部审计师协会”, 从此约翰·瑟斯顿被称为“内部审计师协会之父”。现代内部审计之父是美国的劳伦斯·B. 索耶, 代表作包括《现代内部审计实务》(1973)、《现代内部审计》(1974)、《管理和现代内部审计》和《内部审计手册》。

(二) 我国审计的产生和发展

我国审计的产生和发展经历了一个漫长的过程。

早在西周时期, 我国就产生了审计的萌芽。当时朝廷在“天官”之下设有“小宰”一职, “小宰”之下设有“宰夫”, 负责对各级官府财物收支进行稽查, 有“考其出入, 而定刑赏”的职权, 监视群吏执行朝法。“宰夫”标志着我国国家审计的产生。

秦汉时期, 是我国国家审计初步确立的阶段, 其标志是“上计”制度的建立和日趋完善。所谓“上计”制度, 就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告, 以确定赏罚的制度。秦朝还设置御史大夫一职, 掌管国家政治经济监察大权, 三十六郡设监察御史, 形成全国性的监察系统。汉承秦制, 仍由御史大夫掌管审计监督大权。

隋、唐至宋时代, 是封建经济发展的鼎盛时期, 我国的审计事务也进入日臻完善的阶段。隋刑部下设比部, 使审计成为国家司法监督部门的组成部分。唐代除了设比部外, 还将稽查职

能划归御史台，使比部和最高监察机关配合。宋代设“审计院”，成为中国“审计”一词最早的来源。这一时期，不仅有独立行使经济监察职权的专门审计机构，如比部、审计院等，同时也出现了较为完善的监察制度和专职经济监察人员。

元、明、清三代，封建经济渐趋衰败，与此相适应，国家审计也逐步衰退，专门的审计机构撤销了，户部自己行使“审计”权力，审计监督流于形式。这一时期审计停滞不前。

清朝末期，封建帝制被推翻，审计进入了近代演进时期。1912年北洋政府在国务院设立审计处，1914年颁布了《审计法》，这是我国历史上第一部审计法典。1928年国民政府成立审计院，后改为审计部，隶属监察院，并引进了西方的审计制度，形成了比较完整的国家审计体系。与此同时，我国资本主义工商业有所发展，注册会计师审计应运而生。1918年北洋政府颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》。著名会计学家谢霖先生成为我国第一位注册会计师，他创办了中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”，随后在一些大城市中相继成立了会计师事务所，注册会计师审计得到了发展。但在半封建半殖民地的旧中国，终因政治动荡，经济发展缓慢，审计工作没有得到长足的发展。

中华人民共和国成立之初，国家没有设置独立的审计机构。20世纪80年代以后，为适应改革开放和经济建设的需要，我国全面开展审计工作，在1980年恢复重建注册会计师制度。1981年“上海会计师事务所”成立；1986年《中华人民共和国注册会计师条例》的发布，成为我国注册会计师制度步入法制化道路的重要标志；1988年中国注册会计师协会成立；1994年施行《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）。与此同时，我国把建立政府审计机构、实行审计监督载入我国1982年修改的《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》）；1983年成立了我国国家审计的最高机关——审计署，在地方设置各级审计机关；1985年发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》；1988年颁发了《中华人民共和国审计条例》；1994年发布了《中华人民共和国审计法》，于2006年做了较大修订，并于2010年完成了《中华人民共和国审计法实施条例》的修订，从法律上进一步确立了国家审计的地位。2011年1月1日审计署发布的《中华人民共和国国家审计准则》正式实施。新时代的到来为国家审计发展带来了巨大发展机遇，其“免疫系统”特征与“参与国家治理”职能正在经历越来越丰富多彩的变化。为加强部门、单位内部经济监督和管理，我国于1984年在部门、单位内部成立了审计机构，实行内部审计监督制度。1985年、1995年、2003年先后几次发布了《审计署关于内部审计工作的规定》，规范了我国内部审计工作，建立健全了内部审计制度。2014年1月1日，《中国内部审计准则》正式实施，标志着内部审计走向规范化发展道路，其中内部审计咨询职能的提出成为重要变化。2018年3月1日，《审计署关于内部审计工作的规定》正式实施，内部审计的“提质增效”成为重点关注问题，彰显了国家对内部审计发展的重视。目前，财务审计已经逐步成为企事业单位日常性、基础性的工作，普遍加大了经济责任审计力度，积极开展专项审计、工程项目审计、物资采购审计等形式内容各异的经济效益审计，探索开展了企业内部控制有效性审计，加快了内部审计信息化建设。

至此，我国形成了国家审计、注册会计师审计和内部审计三位一体的审计监督体系，三者各司其职，在各自的领域实施审计，审计工作进入振兴时期。审计监督体系的构建和完善对我国的经济体制改革乃至整个国民经济的发展都起到了良好的促进作用。

从审计的产生与发展历程中我们可以看到：审计的产生与发展与经济环境密切相关，经济越发展，审计越重要。

第二节 审计的主体、对象和依据

一、审计主体

审计主体是指审计行为的执行者，即审计机构和审计人员，为审计第一关系人。审计主体包括审计组织和审计人员。审计组织一般分为三类：国家审计组织、注册会计师审计组织和内部审计组织。相应地，审计人员也分为三类，即国家审计人员、注册会计师审计人员（以下均简称为注册会计师）和内部审计人员。

（一）国家审计组织和人员

在我国，国家审计组织是代表政府行使审计监督权的行政机关。我国的国家审计机关分为以下两个层次。

1. 国家最高审计机关——审计署

审计署隶属于国务院，受国务院领导，属于行政模式。它负责组织领导全国的审计工作，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家金融机构和企事业单位的财务收支进行审计监督。

2. 地方审计机关

地方审计机关受双重领导，在业务上受上一级审计机关的领导，在其他方面受本级人民政府的领导。它负责本级审计机关范围内的审计事项，对上级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。

我国国家审计人员属于国家公务人员，且单独设置专业技术职称：高级审计师、审计师、助理审计师，通过全国统一的职称考试获得。

（二）注册会计师审计组织和人员

注册会计师审计组织也称作民间审计组织或社会审计组织。注册会计师审计组织是指由具有一定资格的专业人员组成，从事审计、咨询等业务的审计组织。注册会计师依法承办业务的机构是会计师事务所。

要想成为注册会计师必须通过注册会计师全国统一考试，在我国一般分专业阶段考试和综合阶段考试两个阶段，专业阶段考试设《会计》《审计》《财务成本管理》《公司战略与风险管理》《经济法》《税法》六个科目，综合阶段考试设综合测试一个科目。参加注册会计师全国统一考试成绩合格，并从事审计业务工作两年以上的，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。

（三）内部审计组织和人员

内部审计组织也称作内部审计机构，是指本部门或本单位内部建立的审计机构。它负责执行内部审计。内部审计机构的设置主要有以下几种形式：受本单位总会计师或主管财务的副总裁领导、受本单位总裁或总经理领导、受本单位董事会领导或审计委员会领导。从审计的独立性和有效性来看，领导层次越高，内部审计工作就越有成效。

在我国，内部审计的从业人员要取得岗位资格证书。资格证书的取得采取资格认证和考试

两种办法。凡具备下列条件之一者，可通过认证发给资格证书：① 具有审计、会计、经济及相关专业中级或中级以上专业技术职称的人员。② 具有国际注册内部审计师证书的人员。③ 具有注册会计师、造价工程师、资产评估师等相关执业证书的人员。④ 审计、会计及相关专业本科以上学历工作满两年以上，以及大专学历工作满四年以上的人员。不具备上述条件者，须参加中国内部审计协会统一组织的资格考试，考试合格者发给资格证书。资格证书考试内容有：内部审计原理与技术；有关法律法规与内部审计准则；计算机基础知识与应用。

二、审计对象

审计对象或审计客体，即参与审计活动关系并享有审计权力和承担审计义务的主体所作用的对象，它是对被审计单位和审计的范围所做的理论概括。以其定义可知，审计对象包含两层含义：一是外延上的审计实体，即被审计单位；二是内涵的审计内容或审计内容在范围上的限定。

（一）国家审计对象

我国《宪法》第九十一条规定：“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业事业组织的财务收支，进行审计监督。”根据《中华人民共和国审计法》的规定，我国国家审计对象的实体（即被审计单位）是指所有作为会计单位的中央和地方的各级财政部门、中央银行和国有金融机构、行政机关、国家的事业组织、国有企业、基本建设单位等。审计对象的主要内容包括上述部门的财政预算、信贷、财务收支（资产、负债、损益）和决算，以及与财政财务收支有关的经济活动及其经济效益。

（二）注册会计师审计对象

根据《中华人民共和国注册会计师法》及有关规章的规定，我国注册会计师审计的对象主要是注册会计师审计组织，接受国家审计机关、企事业单位和个人的委托，可承办财务收支的审计查证事项、经济案件的鉴定事项、注册资金的验证和年检，以及会计、财务、税务和经济管理的咨询服务等。

（三）内部审计对象

根据《审计署关于内部审计工作的规定》，我国内部审计的对象是本部门、本单位及其所属单位的会计账目、相关资产，以及所反映的财政收支和财务收支活动。同时还包括本部门、本单位与境内外经济组织兴办合资、合作经营企业以及合作项目等的合同执行情况，投入资金、财产的经营状况及其效益。

尽管国家审计、注册会计师审计、内部审计具体的对象有所不同，但从其内容和范围上说，一般均包括被审计单位的会计资料及其他有关经济资料，以及所反映的财政收支、财务收支及相关的经济活动。

三、审计依据

审计依据是审计主体用来对审计客体进行判断和评价的根据，也就是审计人员对被审计事项是非曲直做出判断的准绳。审计依据一般包括以下几个方面。

（一）各种财经法律法规和规章制度

这类依据是指由国家立法机关制定的宪法、法律，由国家行政机关制定颁布的法令、条例、规则，以及由社会团体、企事业单位制定的各种规章、制度等。这类依据有着明显的层次性。第一层次是全国人民代表大会通过并颁布的法律法规、全国人大常委会颁布的法律法规；第二层次是国务院颁布的行政法规；第三层次是中央政府各部门颁布的行政法规和各级地方政府颁布的地方性法规；第四层次是各单位内部制定的各种规章制度。

（二）国家各类经济政策

国家为实现一定历史时期的经济工作目标，会制定并发布相应的方针政策，它通常表现为各种政策文件。这些方针政策是国家管理经济工作的一种行政手段，对国民经济各部门和企事业单位都有约束力，因此也构成审计依据。

（三）单位的计划、预算和经济合同

被审计单位编制的计划和预算、被审计单位与其他单位签订的经济合同等文件，也是判断和评价被审计单位经济管理活动效益性与合理性的重要依据。

（四）各种业务规范和技术标准

国家经济管理部门、行业组织以及企业制定的各种经济定额指标和技术标准，都可以作为判断和评价经济活动是否有效的标准。如各种原材料消耗定额、能源消耗定额、工时定额等经济指标，又如各种技术标准、产品质量标准等。

第三节 审计的职能和作用

一、审计的职能

审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。

（一）经济监督

审计的经济监督职能是审计最基本的职能。审计的经济监督职能，是指通过审计监察和督促被审计单位的经济活动在规定的范围内、在正常的轨道上进行。审计工作的核心是审核检查，通过审计了解被审计单位的经济活动的真相，然后以一定的标准衡量，就能做出被审计单位的经济活动是否合法、合规的结论，就能促使被审计单位的经济活动在国家允许的范围内进行。

（二）经济评价

审计的经济评价职能，是指通过审核检查，评价被审计单位的经营决策、计划和方案等是否先进，内部控制系统是否健全，是否切实执行，财政财务收支是否按照计划、预算和有关规定执行，各项资金的使用是否合理、有效，经济效益是否较优，会计资料是否真实、正确等。

（三）经济鉴证

审计的经济鉴证职能，是指通过鉴别被审计单位经济活动和有关资料的性质，然后做出书面证明。注册会计师审计是体现审计鉴证职能最典型的例子。例如，会计师事务所受中外合资

经营企业的委托，对投入资本进行验资后出具验资报告；对年度报告审查后出具查账报告；对解散清算事项进行审核后出具清算报告等，都具有经济鉴证的职能。再如，国家审计机关对厂长（经理）的离任经济责任审计，对承包经营的经济责任审计，对国家利用国际金融组织的贷款项目审计，对联合国专门机构援建项目的审计，也都属于审计鉴证的范围。

需要指出的是，审计的职能客观地存在于审计之中，但审计职能并非一成不变。随着社会经济的发展，审计的职能可以逐步被人们所发现、所认识。

二、审计的作用

审计的作用是指在审计实践中履行审计职能所产生的客观影响和实际效果。我国社会主义审计的作用可以概括为防护性作用和建设性作用。

所谓防护性作用，即制约作用，是指完成审计工作任务对社会主义和经济建设所起到的维护、保护、保证和保障等作用。

所谓建设性作用，即促进作用，是指完成审计工作任务后，一方面，因提出改进意见和建议而对宏观和微观经济管理所起到的改善、加强、提高和促进等作用；另一方面，可以划分为保证作用、促进作用和调控作用。

1. 国家审计的作用

- （1）国家审计为宏观调控的制定提供决策依据。
- （2）维护财经法纪，监督、保障和促进各项宏观调控政策的贯彻执行。
- （3）国家审计追踪反馈宏观调控政策的运行效果。

2. 内部审计的作用

- （1）开展常规审计，促进企业合法经营。
- （2）开展内部控制的评审，增强科学管理意识。
- （3）开展效益审计，促进自我发展，提高企业竞争力。

3. 社会审计的作用

- （1）提高财务信息的质量，维护良好的市场秩序，保障市场经济健康运行。
- （2）促进且又完善内部控制，提高企业经营管理水平。
- （3）改善我国投资环境服务，有利于改革开放的进一步发展。

第四节 审 计 假 设

一、审计假设的含义

所谓审计假设，是指有关审计事物产生、发展与存在的一些尚未确知或无法正面论证的前提条件，根据客观的正常情况或发展趋势所做出的合乎事理、合乎逻辑的推断或认定。审计假设作为审计理论的构成要素之一，是支撑审计理论大厦的基础，是整个审计理论研究的出发点。任何理论都离不开实践，审计理论的本源是审计实践。作为审计理论起点的审计假设是人们在长期实践中抽象出来的，并不是简单地对一系列审计经验和事实进行一般的概括，而是将其上

升为理论的基础，进行高度提炼与归纳，是最高层次的抽象，因而是最简单、最抽象、最原始的概念或公理。同时，其抽象程度越高，概念范围越广泛，普遍意义也就越大，适应性就越强。

审计假设应当揭示审计产生并存在的原因、进行审计的必要性及可行性等一系列最基本的方面。一旦离开这些基本的审计假设，不仅审计理论的建立失去了演绎的前提，而且审计活动本身也难以存在。

对审计假设的选择与表述应当体现精炼性。对所有审计假设，不分主次的研究与罗列是不必要的。假如一个审计假设对整个理论体系而言没有任何有用之处，则应该舍弃它。因为它是多余的，会破坏整个体系的紧凑性。同时，由审计假设应当可以推导出审计理论体系中的所有命题。

二、国外审计假设的主要学说

审计假设的研究起步于美英审计理论界，其代表性人物有莫茨和夏拉夫、托马斯·李和戴维·弗林特（美国）。他们的研究成果分别代表国外三种相互联系的审计假设体系。

（一）莫茨和夏拉夫的基本假设

莫茨和夏拉夫在 1961 年出版的《审计哲理》一书中提出了八条审计假设，并认为假设是不能直接加以验证的公理。著名的《蒙哥马利审计学》（第十版）第五章中也引述了这些假设，并指出假设作为推理的起点，它们不能被直接证明，但从它们所推得的命题能表明假设的正确性。这些假设的内容包括：① 财务报表和财务数据是可以验证的；② 审计人员与被审计单位管理者之间没有必然的利害冲突；③ 送审的财务报表和其他资料不存在串通舞弊和其他不正当的舞弊行为；④ 完善的内部控制制度可以减少错弊发生的可能性；⑤ 公认会计原则的一致运用可使财务状况和经营成果得到公允表达；⑥ 如无确凿的反证，被审计单位过去被认为真实的情况将来仍为真实；⑦ 审计人员有能力独立地审查财务资料并发表意见；⑧ 独立审计人员的职业地位负有相应的职业责任。

莫茨和夏拉夫所提出的八项审计假设开创了审计假设研究的先河，对后来者的研究产生了重要的影响，有的将其顺序略做改动，有的将其条目进行增删，有的改变了其表述方式，有的则做了进一步的发展。正如莫茨和夏拉夫在提出审计假设时所强调的那样，必须对这些基本假设不断地加以重新审阅，看它们在新的环境下是否能继续成立。

（二）托马斯·李的审计假设理论

托马斯·李发展了莫茨和夏拉夫的审计假设理论。他在 1972 年出版的《公司审计：概念与实务》一书中将审计假设分为三类十三项。

1. 审计必要性假设

审计必要性假设具体包括有：① 未经审计的会计信息缺乏足够的可信性；② 最迫切的要求是对企业财务报表中的会计信息进行验证，以提高会计信息的可信性；③ 根据法律要求和职业规范进行审计，是提高会计信息可信性的最好办法；④ 外部审计可以验证和提高会计信息的可信性；⑤ 股东和其他财务报表使用者，通常不能自己验证会计信息的可信性。

2. 审计行为假设

审计行为假设具体包括有：① 在审计人员和管理部门之间不存在妨碍审计人员对会计信

息可信性进行验证的利害冲突；② 对于审计人员来说，没有什么法律会妨碍他对会计信息可信性的验证；③ 审计人员在精神和形式上完全处于独立的地位，能够客观地对会计信息的可信性进行验证；④ 审计人员具有胜任审计工作的技能和经验，能够圆满地达到既定的审计目标；⑤ 审计人员应对其工作质量和所发表的审计意见负责。

3. 审计职能假设

审计职能假设具体包括：① 审计人员可以在合理的时间和成本范围内，收集和评价充分、有效和可靠的证据材料；② 内部控制的存在，可使会计信息中不存在重大的舞弊和差错；③ 公认的会计概念及与企业业务相适应的会计基础，如果能得到恰当与一致的使用，审计人员就会对会计信息提出公允的审计意见。

托马斯·李的审计假设理论一经提出，即受到广泛重视，尤其在英国具有较大影响。

（三）戴维·弗林特的审计假设理论

戴维·弗林特教授在 1988 年出版的《审计理论导论》一书中，提出了七条审计假设：① 审计以经济责任关系或公共经济责任的存在为首要前提；② 经济责任关系的内涵十分模糊、复杂，解除经济责任非常重要，而这一切要靠审计予以解释和解除；③ 审计的本质特征在于其地位的独立性和不受约束地进行调查和报告；④ 审计对象的内容，如行为、业绩、成果、业务记录、经济业务或与此有关的事实或说明，都可以通过证据予以证实；⑤ 可以对行为、业绩、成果和信息质量等确立责任标准，可以对行为、业绩、成果和信息质量的实际情况予以计量，与确立的标准进行比较，计量与比较过程需要专门的技能，并需要主观判断；⑥ 应明确财务报表和其他资料的意义、重要性和目的，通过审计可对其可信性做出清晰的表示与传递；⑦ 审计可产生经济效益和社会效益。

戴维·弗林特的审计假设是根据现代审计的发展，从社会的观点提出来的，一改过去仅从财务审计角度进行审计假设研究的做法，从而为建立广义的审计理论结构提供了有关的参考。但是由于这些假设过于抽象，其实用性和有效性就会受到限制。

三、审计的基本假设

目前，有关以下五个方面的审计假设得到较为普遍的认同。

（一）经济责任关系假设

经济责任关系假设是审计产生和发展的基础，是审计存在的前提。经济责任关系是财产的所有权与经营权相分离时，在所有者与经营者之间由于受托经营管理而形成的一种委托与受托的关系。委托人为了保证自己的财产和利益，就必然要对受托人的经营管理行为进行监督，而受托人则需要将自己的经济行为及经营成果记录下来，向委托人报告以解除经济责任。由委托人来亲自进行监督检查是不现实的，委托人不一定有时间、有能力，而且对受托人来说也有失公平。而由独立的第三者——审计师来进行公正、客观的评价则是最佳选择。由此产生了审计。

随着社会经济生活的丰富，经济责任关系的内容也在不断发展和多样化。一方面，审计的内容从最初的财务审计发展到“三 E（经济、效率、效果）”审计，进而人们又认识到“管理出效益”，至此，审计进入管理审计阶段。在现代社会中，受托人不仅要直接的委托人负责，

而且还要对整个社会负责,企业承担的社会责任日益增多且越来越重,因此社会责任审计便应运而生。另一方面,企业发展至现在规模越来越大,各管理职能也随之分解层层下放,从而产生了各管理层次之间的经济责任关系,继而产生了内部审计。尽管现代审计形式多样,内容丰富,但决定这些变化的内在因素仍然是经济责任。经济责任关系具有普遍性,一切审计活动都是以经济责任关系为前提的,没有经济责任关系假设,审计活动就难以存在。

(二) 可验证性假设

可验证性假设是指经济责任可以验证,可以通过收集审计证据来确定被审计事项与既定标准之间的一致性程度。否则,要实施审计是困难的或不可能的。这一假设是针对复杂经济环境中许多事物是不可验证的而提出的。凡无法确认和验证的事物不应包括在审计之内。离开经济责任的可验证性这一假设,收集审计证据和制定审计评价依据的工作是毫无意义的。

随着审计实践的发展,审计的范围越来越广泛,内容越来越复杂。以前莫茨和夏拉夫考虑的仅是财务审计,后来又产生了“三E”审计、管理审计、社会审计、内部审计等,这些审计的内容又各有其验证方法,例如,公认会计原则,一系列经济技术指标及优良管理的范例等。所以,无论何种经济责任关系都具有可验证性。

(三) 内控有效性假设

内控有效性假设是指健全有效的内控能消除发生错弊行为的或然性。内控是受托人建立的保证受托经济责任的履行过程与既定目标相吻合的一种有效控制机制,有助于消除舞弊行为,但不能完全杜绝舞弊行为。内控有效性假设是审计的前提。这是因为假如舍弃这一假设,在内控无效的情况下,错误和舞弊行为的发生就难以避免,也就不可能合理地实施审计业务。因为此时要么放弃发现舞弊行为,要么实施极为细致的检查。在后一种情况下审计成本太高,很不现实。

(四) 独立性假设

独立性假设是指审计机构和人员能够排除干扰、个人利害关系,不偏不倚地实施检查并提出客观、公正的审计报告。若没有这一假设,如果审计人员的思想和行动受到制约,其独立性遭到破坏,那么他的审计意见也就失去了社会各方面的信任,审计也会随之失去存在的社会基础。在这里,独立性包含两方面的内容:一是审计人员与受托人之间不存在必然的利害冲突;二是在审计过程中审计人员自始至终在精神上和行为上不受干扰。独立性明确了审计存在和发展的社会基础,是公认审计标准和审计职业道德中关于审计工作独立性的基本依据。

(五) 胜任力假设

胜任力假设是指审计人员具备执业所必需的专业知识、技术、经验和职业道德,从而能胜任审计工作并能对其工作的结果承担责任。同样,如果没有这一假设,审计人员的胜任力受到质疑,那么他们的审计结果也将失去可信性和权威性,审计人员的责任也无从谈起,审计的意义也将不复存在。

本章要点

审计是指由独立的专门机构和人员接受委托或根据授权,依法对国家行政、事业单位和企业单位及其他组织的会计报表和其他资料及其所反映的财政、财务收支及有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查并发表意见的过程。我国审计的产生和发展经历了漫长的历程,

在西周时期有了审计的萌芽，在隋代、唐代和宋代进入日臻完善阶段，至中华人民共和国成立前产生了注册会计师审计。进入 20 世纪 80 年代我国审计事业进入全面发展阶段。审计主体主要包括政府审计组织和人员、注册会计师审计组织和人员、企业内部审计组织和人员。审计对象十分广泛，它包含外延上的审计实体与内涵的审计内容两个层次。审计依据是审计主体用来对审计客体进行判断和评价的根据，也就是审计人员对被审计事项是非曲直做出判断的准绳。审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证等职能，具有促进与制约作用。审计假设理论研究在英美起步较早，代表性学说有莫茨和夏拉夫的基本假设、托马斯·李的审计假设理论、戴维·费林特的审计假设理论，目前国内得到较普遍认同的五种基本假设理论包括经济责任关系假设、可验证性假设、内控有效性假设、独立性假设、胜任力假设。

思考与练习

一、名词解释

1. 审计
2. 审计主体
3. 审计对象
4. 审计依据
5. 审计假设

二、判断题

- () 1. 没有审计，就没有会计。
- () 2. 根据受托经济责任理论，审计是在财产所有权与经营权相分离而形成的受托经济责任关系下，基于对受托经济责任独立经济监督的客观需要而产生的。
- () 3. 我国的民间审计产生于西周时期。
- () 4. 20 世纪初至 1933 年的美国，其民间审计的突出特征是计算机辅助审计得到广泛采用。
- () 5. 注册会计师依法承办业务的机构是会计师事务所。
- () 6. 审计主体的独立性是指审计机构和人员依法独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。
- () 7. 审计评价职能是审计最基本的职能，审计监督职能是在评价职能基础上形成的。
- () 8. 我国国家审计、注册会计师审计和内部审计各自的审计对象没有分别。

三、单项选择题

1. 我国在()时期最早出现“审计院”。
A. 西周 B. 秦汉 C. 唐代 D. 宋代
2. ()是指审计的实施者。
A. 审计主体 B. 审计对象 C. 审计委托人 D. 被审计单位

3. 西方世界推动民间领域的审计走进现代经济社会的最重要的历史事件是 ()。
 - A. 1720 年英国“南海公司”舞弊案
 - B. 1640 年英国发生的资产阶级民主革命
 - C. 18 世纪中叶的英国工业革命
 - D. 1844 年英国议会制定《公司法》
4. () 是审计主体用来对审计客体进行判断和评价的根据, 也就是审计人员对被审计事项是非曲直做出判断的准绳。
 - A. 审计主体
 - B. 审计对象
 - C. 审计依据
 - D. 审计证据
5. 审计的 () 职能表现为通过鉴别被审计单位经济活动和有关资料的性质, 然后做出书面证明。
 - A. 经济监督
 - B. 经济鉴证
 - C. 经济评价
 - D. 建设性
6. () 主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。
 - A. 国家审计
 - B. 注册会计师审计
 - C. 内部审计
 - D. 独立审计
7. 按审计主体的不同, 审计可分为 ()。
 - A. 财务报表审计、合规性审计、经营审计
 - B. 国家审计、注册会计师审计、内部审计
 - C. 法定审计、任意审计
 - D. 全面审计、局部审计、专项审计
8. () 假设是指经济责任可以验证, 可以通过收集审计证据来确定被审计事项与既定标准之间的一致性程度。
 - A. 经济责任关系
 - B. 可验证性
 - C. 独立性
 - D. 内部控制有效性

四、多项选择题

1. 我国国家审计经历了萌芽和 ()、全面振兴等几个发展阶段。
 - A. 初步确立
 - B. 日臻完善
 - C. 停滞不前
 - D. 近代演进
2. 我国审计监督体系的组成内容包括 ()。
 - A. 事后审计
 - B. 国家审计
 - C. 内部审计
 - D. 注册会计师审计
3. 下列可作为审计对象的是 ()。
 - A. 财政收支
 - B. 企业资产负债损益
 - C. 领导干部任期经济责任
 - D. 城市发展历史
4. 审计的两大突出特征是 ()。
 - A. 独立性
 - B. 单一性
 - C. 权威性
 - D. 兼职性
5. 我国会计师事务所所有 () 等两种基本形式。
 - A. 独资会计师事务所
 - B. 合伙会计师事务所
 - C. 有限责任会计师事务所
 - D. 无限责任会计师事务所
6. 审计的职能有 ()。
 - A. 经济监督
 - B. 经济鉴证
 - C. 经济评价
 - D. 制约性
7. 我国国家审计的作用包括 ()。
 - A. 国家审计为宏观调控的制定提供决策依据

- B. 维护财经法纪, 监督、保障和促进各项宏观调控政策的贯彻执行
 - C. 国家审计追踪反馈宏观调控政策的运行效果
 - D. 为上市公司出具独立审计意见
8. 注册会计师审计又称为()等。
- A. 民间审计
 - B. 国家审计
 - C. 独立审计
 - D. 社会审计

五、简答题

1. 简述我国审计的产生和发展。
2. 简述西方审计的产生和发展。
3. 审计的基本职能有哪些?
4. 简述审计的作用。
5. 简述审计的基本假设内容。

六、案例题

英国南海股份有限公司审计事件——西方注册会计师审计的产生

1710 年英国成立了南海股份有限公司。南海公司经过近十年的惨淡经营, 其业绩平平。公司董事会为了使股票达到预期价格, 开始对外散布各种所谓的好消息, 即南海公司在年底将有大量利润可实现, 并预计在 1720 年的圣诞节, 公司可能要按面值的 60% 支付股利。这一消息促进了债券转换, 进而带动了股价上升。1719 年, 南海公司股价为 114 英镑, 到了 1720 年 3 月, 股价劲升至 300 英镑以上, 到了 1720 年 7 月, 股票价格已高达 1050 英镑。此时, 南海公司老板又想出了新主意: 以数倍于面额的价格发行可分期付款的新股。同时, 南海公司将获取的现金转贷给购买股票的公众。这样, 随着南海公司股价的扶摇直上, 一场投机浪潮席卷全国。

但好景不长, 随着投机热潮的冷却, 南海公司股价一落千丈, 从 1720 年 8 月 25 日到 9 月 28 日, 南海公司的股票价格从 900 英镑下跌到 190 英镑, 到 12 月份最终仅为 124 英镑。投资者遭受巨大损失。这些投资者要求英国议会严惩欺诈者并赔偿损失。1720 年 9 月, 英国议会组织了特别委员会, 对“南海泡沫”事件进行秘密查证。特邀了资深会计教师查尔斯·斯耐尔 (Charles Snell), 对南海公司的会计账目进行检查。查尔斯·斯耐尔通过对南海公司账目的查询、审核, 于 1721 年以会计师名义提交了一份会计账簿检查意见。在该份报告中, 查尔斯·斯耐尔指出了南海公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题。

议会根据这份查账报告, 将身为南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动产全部予以没收。同时英国政府颁布了《泡沫公司取缔法》, 该法对股份公司的成立进行了严格的限制, 股份公司的形式名存实亡。直到 1828 年, 英国政府在充分认识到股份有限公司利弊的基础上, 通过设立注册会计师审计的方式, 将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约, 完善了股份制这种现代企业制度。英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》, 重新恢复了股份公司这一现代企业制度的形式。

问题: 英国“南海公司”破产案与现代注册会计师产生有何关系? 试查找相关资料予以说明。