

SHENJI XUE

财经类核心课系列教材

总主编 伍中信

审 计 学

CAIJINGLEI HEXINKE XILIE JIAOCAI

【第三版】



0
3
319

主编 彭毅林

副主编 李琼 冷琳

西南财经大学出版社

SHENJI XUE

财经类核心课系列教材
总主编 伍中信

CAIJINGLEI HEXINKE XILIE JIAOCAI

【第三版】

主编 彭毅林
副主编 李琼 冷琳
西南财经大学出版社

审
计
学

图书在版编目(CIP)数据

审计学/彭毅林主编. —3版. —成都:西南财经大学出版社,2012. 1
ISBN 978-7-5504-0572-1

I. ①审… II. ①彭… III. ①审计学 IV. ①F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第009595号

审计学 (第三版)

主 编:彭毅林

副主编:李 琼 冷 琳

责任编辑:李玉斗 李霞湘

封面设计:穆志坚

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街55号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028-87353785 87352368
印 刷	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸	175mm×248mm
印 张	24.25
字 数	410千字
版 次	2012年1月第3版
印 次	2012年1月第1次印刷
印 数	1—3000册
书 号	ISBN 978-7-5504-0572-1
定 价	39.80元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

总序

在钟灵毓秀的岳麓山下,林立的高校似争奇斗艳的奇葩;在“惟楚有材,于斯为盛”的大学城內,群贤荟萃,荆玉焕彩。这里,源远流长的湖湘文化孕育了一代代贤哲俊彦,经世致用的湖湘精髓砥砺着一批批乡贤名士。而今,湖湘文化的接力棒依然鞭策着湖南财政经济学院的莘莘学人。为了传承文明,他们焚膏继晷,著书立说。

湖南财政经济学院兴学久远,私立起源,几经合并、迁址易名,改革开放后拓址新建,前后七十余年。虽历尽坎坷,仍薪火相传,弦歌不绝。历代师生,筚路蓝缕,励精图治,春华秋实。正值高教突飞猛进、日新月异之际,财院同仁审时度势,踏上了跨越式发展之路。为了抢抓机遇,夯实基础,内强实力,外树形象,财院人在办学理念上进行了不懈的探索。

近几年来,为实现学校跨越式发展战略目标,全校上下就教学科研工作如何定位,怎样处理教学与科研等工作的关系问题,进行过广泛讨论和深度思考。我们认为学科水平是一所院校综合实力的标志,学科建设是高校发展的核心以及提高教学和科研水平的重要基础,它直接体现学校的学术水平、科研方向、办学特色及服务面向的能力和社会地位。专业建设是教学建设的重要组成部分,是学校教学基本建设中最基础的工作之一,是教学内容和教学体系改革的主要内容。因此,作为一所新成立的本科院校,必须正确处理专业建设与学科建设的不关系,尽快实现由单一专业建设向学科建设的提升,并通过学科带动专业的建设与发展。课程建设是专业特色的基础,是专业特色的载体。专业特色的彰显必以特色明晰的课程建设为依托。我们秉承在课程建设中以教学大纲为核心,教材、教学内容、教学实践、试题密切配合的教学理念,打造个性化教学模式,大力加强课程建设。

基于上述办学理念,我们为加快学校发展步伐,加强学科、专业建设和课程建设,提高教学质量,近年来先后启动了“学科专业建设工程”、“重点课程建设工程”和“重点教学改革研究工程”等多项重要措施,为学校实现可持续发展奠定了坚实基础。首批资助出版的12门重点课程的教材,内容涉及财政、金融、税收、会计、国际贸易、市场营销、法学、计算机技术等方面,多角度、多层次地展示了财院学人的学术视野和教学理念。作者都是财院的业务骨干,长期工作在教学和科研第一线,既有丰富的教学经验,又有一定的学术积累和较好的研究基础。这批重点建设教材的问世,标志着我院的办学理念开始转变,学科建设已经起步,科研特色进一步彰显。

当然,这批教材在选题、内容等方面也存在着一些不足。对此,我们一方面恳请学者贤达关注、批评、指正;另一方面,也希望学院有关部门认真总结经验,力争在下一批课程建设组织过程中把工作做得更扎实、更细致,使我院的教学管理工作跃上新台阶。

衷心希望这批教材能够成为湖南财政经济学院实现跨越式发展的隆重献礼!
是为序。

伍中信

2012年1月于湖南财政经济学院

(总序作者为湖南财政经济学院院长,教授,湖南大学会计学院博士生导师)

第三版前言

“审计学”一直是会计、审计专业的一门“高深”课程。它理论较抽象,实务性很强,是一门较难理解和掌握的课程;同时,它又是“财务会计”的后续课程,是会计、审计专业的核心课程,必须根据所学的会计知识对已形成的会计信息进行规范的监督、鉴证和评价。因此,本书在全面介绍审计基本理论的基础上,着重依据我国注册会计师执业规范体系,对基本审计业务进行了较为详细、深入的介绍。

2006年财政部先后发布的新的会计准则和新的审计准则,标志着适应我国市场经济发展需求,与国际惯例趋同的准则体系正式建立,对我国会计职业界产生了深远的影响。特别是新的审计准则的颁布,标志着风险导向审计模式在我国审计实务中的运用。注册会计师审计无论在理论研究还是在实务操作上都发生了很大的变化,审计程序将更注重对被审计单位经营环境等的了解及其风险的评估和应对。因此,本书在编写中吸收了我国二十多年来的审计理论和实践的发展成果,借鉴了西方有关注册会计师审计的成功经验,并按新的会计、审计准则体系的要求,全面阐述了审计的基本理论和知识,重点阐述了注册会计师的审计程序、审计测试和审计报告编制的相关知识和技能,重视风险导向审计在审计实务中的运用。

本书由湖南财政经济学院会计系彭毅林教授任主编,李琼副教授和冷琳任副主编。本书共十八章,各章的撰写分工如下:第一、十一、十六章由彭毅林编写,第二、八、十章由张薇编写,第三、十四章由向洪光编写,第四、十五章由彭洋编写,第五、十二、十三、十七、十八章由冷琳编写,第六、七、九章由李琼编写。全书由彭毅林教授总纂、修改并定稿。

在编写过程中,我们参考了大量的国内外关于审计理论和实务的书籍和资料,吸收了其中的精华,在此一并致谢。

本书主要面向高等财经院校的学生,也可作为从事财经工作和相关管理工作的在职人员的学习参考资料。本书自2007年8月第一版出版以来,得到了众多读者的厚爱。随着《审计准则应用指南》及《会计师事务所内容治理指南》和《注册会计师胜任能力指南》的发布,我们于2008年8月对本书进行了修正。此次,随着审计准则的深入运用,我们针对本书在使用过程中发现的问题进行了第三次修订。

编者

2012年1月于长沙

目录

第一章 总 论	1
第一节 审计的产生与发展	1
第二节 审计的概念	5
第三节 审计分类	9
第四节 审计机构与审计人员	13
第五节 审计的基本假设	17
第二章 审计准则	22
第一节 审计准则概述	22
第二节 国家审计准则	24
第三节 注册会计师执业准则	26
第四节 内部审计准则	36
第三章 审计职业道德与法律责任	39
第一节 审计职业道德规范	39
第二节 审计责任	47
第三节 审计的法律责任	51
第四节 注册会计师避免法律诉讼的对策	57
第四章 审计目标与审计过程	61
第一节 审计目标	61
第二节 审计过程	66
第三节 财务报表循环	67
第四节 审计过程与审计目标的实现	69
第五节 审计业务约定书	71

第五章	审计证据与审计工作底稿	77
第一节	审计证据	77
第二节	审计工作底稿	85
第六章	计划审计工作	93
第一节	初步业务活动	93
第二节	总体审计策略和具体审计计划	96
第三节	审计重要性	104
第四节	审计风险	112
第七章	风险评估	116
第一节	风险评估概述	116
第二节	了解被审计单位及其环境	120
第三节	了解被审计单位的内部控制	127
第四节	评估重大错报风险	141
第八章	风险应对	147
第一节	风险应对概述	147
第二节	针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	147
第三节	针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	149
第四节	控制测试	153
第五节	实质性程序	160
第九章	审计抽样	168
第一节	审计抽样概述	168
第二节	控制测试中抽样技术的运用	182
第三节	实质性测试中抽样技术的运用	188

第十章	销售与收款循环审计	193
第一节	销售与收款循环概述	193
第二节	销售与收款循环的控制测试和交易的实质性程序	197
第三节	营业收入审计	203
第四节	应收账款审计	208
第五节	坏账准备审计	212
第六节	其他相关账户的审计	214
第十一章	采购与付款循环审计	220
第一节	采购与付款循环概述	220
第二节	采购与付款循环的控制测试和交易的实质性程序	223
第三节	应付账款审计	228
第四节	固定资产审计	230
第五节	其他相关账户的审计	236
第十二章	生产与存货循环审计	244
第一节	生产与存货循环审计概述	244
第二节	生产与存货循环的控制测试和交易的实质性测试	246
第三节	存货审计	250
第四节	应付职工薪酬审计	255
第五节	营业成本审计	257
第六节	其他相关账户的审计	259
第十三章	投资与筹资循环审计	264
第一节	投资与筹资循环概述	264
第二节	投资与筹资循环的控制测试和交易的实质性测试	266
第三节	借款相关账户审计	271

第四节	所有者权益相关账户审计	275
第五节	投资相关账户审计	279
第六节	其他相关账户的审计	283
第十四章	货币资金的审计	287
第一节	货币资金审计概述	287
第二节	货币资金内部控制及测试	288
第三节	库存现金审计	291
第四节	银行存款审计	294
第五节	其他货币资金的审计	299
第十五章	完成审计工作	302
第一节	期初余额审计	302
第二节	期后事项审计	306
第三节	或有事项审计	311
第四节	持续经营审计	314
第五节	获取管理层声明	320
第六节	终结审计与审计报告	322
第十六章	审计报告	328
第一节	审计报告概述	328
第二节	审计报告的基本内容	330
第三节	审计报告的基本类型	333
第四节	含有已审计财务报表的文件中的其他信息	342
第十七章	特殊审计领域	345
第一节	对特殊目的审计业务出具审计报告	345
第二节	验资	352

第十八章 审阅业务和其他鉴证业务	361
第一节 财务报表审阅业务	361
第二节 内部控制审核	365
第三节 基建工程预算、结算和决算审核	369
参考文献	375

第一章 总 论

第一节 审计的产生与发展

一、审计的产生与发展

(一) 政府审计的产生和发展

审计的最初形态是政府审计(国家审计),它产生于奴隶社会末期。我国是世界上最早产生审计的国家之一。早在三千多年前的西周(公元前 1066—前 771 年),我国审计就进入了萌芽阶段。当时周王下设有天、地、春、夏、秋、冬六卿,冢宰为天官之长、六卿之总,相当于后世的宰相。其中,国家财计机构大体分为两个系统:一是掌握财政收入的“地官司徒”系统;一是掌握财政支出、会计核算、审计监督等的“天官冢宰”系统。“天官冢宰”系统下设有行使审计职能的机构,其官员——宰夫行使就地稽查之权。宰夫独立于财计部门,标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期伴随着统一封建集权国家的建立和发展,形成了一个上下贯通、中央控制地方、自成体系的审计监察系统。该时期是我国审计的确立阶段。审计的确立主要表现在三个方面:一是初步形成了统一的审计模式。二是“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。三是审计地位提高,职权扩大。

隋唐至宋是我国封建社会审计的完备成熟时期。隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期,政治上“三省六部制”定型,客观上为审计的发展和完善创造了先决条件。隋唐年间,颁布了《上计律》,并在刑部之下设比部开展审计监督,其与司法监督并列,是审计工作走向专业化、独立化和司法化的开始。《上计律》是我国最早的审计法规,比部是我国最早独立于财政机关以外的审计监督机关。宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。在这一时期,设立了审计院,审计在制度方面也随之日臻健全。从此,“审计”一词开始使用。

元、明、清三朝,我国封建社会逐步走向穷途末日,封建专制主义中央集权制空前加强,取消了专门的审计机构,古代政府审计在我国也随之逐渐走向衰落。

随着辛亥革命后封建帝制被推翻,我国的审计制度又呈现出稳步发展的态势。民国元年(1912 年)在国务院下设中央审计处,地方设审计分处,并颁布《审计处暂

行规定》等法规,授审计机关对国家、地方财政收支及国债、国家财产收支等进行清查。1914年北洋政府改审计处为审计院,直属大总统,同年又颁布《审计法》、《审计实施细则》。至此,审计立法已初具规模。

新中国成立后,由于我国实行高度集中的计划经济体制,国家没有设立独立的审计机构,基本上是以会计检查和财政、银行、税务等经济监督方式替代审计监督,其监督的局限性难以适应国民经济日益发展的客观需要。改革开放后,随着全国工作重心向经济建设转移,人们开始意识到实行审计监督是加强宏观经济控制不可或缺的一项重要措施。为适应这种需要,我国把建立审计机关、实施审计监督制度载入了我国1982年修订的宪法,并于次年成立了我国最高审计机关——审计署,在县级以上各级人民政府成立审计局。从此我国政府审计呈现出蓬勃发展的新局面。20世纪80年代中期至90年代初期我国陆续颁布了一系列审计法则,尤其是1994年《中华人民共和国审计法》(下称《审计法》)的颁布,使政府审计走上了法制化的轨道。近年来,国务院、审计署依据《审计法》的基本精神适时发布和实施相关的准则、规定、办法等使我国政府审计工作正逐步朝法制化、制度化、规范化方向发展。

政府审计在国外的历史也源远流长。古埃及在公元前三千多年,就设有监督官审查财务收支。古罗马在公元前四百多年,设有元老院及其所属的监督官对国库和地方财政收支进行监督。古罗马奥古斯塔皇帝于公元5年曾下令编制国家预算,并派检查人员分赴各地审查账目。这些都是外国政府审计的早期活动。中世纪,历代封建王朝大多数都设有对国家财政收支进行审计监督的审计机构和人员。当时的审计,在组织结构和方法上均处于很不完善的初始阶段。随着资本主义经济的迅速发展和资产阶级国家政权组织形式的日臻完善,政府审计得到长足的发展。至今,世界上约有一百六十个国家和地区建立了政府审计机构,开展审计监督。

(二) 内部审计的产生和发展

内部审计与政府审计几乎同时出现,也是萌芽于奴隶社会时期。当时的内部审计与政府审计很难截然划分清楚。西周时代的司会虽然负责政府会计工作,但同时也行使内部审计之权。无论是日常的会计核算,还是所有的会计报告,均须经过司会之手进行考察。正如《周礼》中所记载的司会需“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成”。这可以说是原始意义上的内部审计。内部审计较完整的形态是以庄园审计出现的。进入中世纪以后,庄园主为了坐享其成,往往将自己的私有财产委托精明能干的代理人去管理,同时委派亲信作为第三者审查代理人是否诚实地履行经济责任。这些第三者常以庄园的管家和监工的角色出现,但他们并不是独立意义上的内部审计人员,除审计业务外,还负责其他的监督。进入近代以后,内部审计有了进一步发展,其主要标志是出现了独立的内部审计人员。

现代内部审计产生于20世纪40年代。它是随着大型企业管理层次的增多和管理人员控制范围的扩大,基于企业单位内部经济监督和管理之需要产生的。第二次世界大战后,以美国为代表的资本主义国家经济得到迅速发展,生产和资本高度集中,企业组织规模急剧扩大,涌现出了大量国际垄断组织。由于分支机构遍及各地,在企业内部必须推行内部分权管理体制。管理层次错综复杂,企业管理当局已无法

像过去那样对经营管理状况进行经常性的直接监督检查,不得不从职工中选拔具有经营管理知识和能力的特殊人才,让他们从企业的利益角度出发,对公司的管理责任进行独立的内部审计监督。这些人员被称为“内部审计人员”,其组成的机构被称为“内部审计机构”。1941年是现代内部审计的一座重要的里程碑。这一年,维多·Z. 布瑞克(Victor Z Brink)出版了第一部内部审计著作《内部审计学》,宣告了内部审计学科的诞生。同年,约翰·B. 瑟斯顿(John B Thurston)联合一群有识之士在美国纽约创立了“内部审计师协会”(The Institute of Internet Auditors),后来其发展为国际性的内部审计组织,使内部审计成为一支社会力量,且有了自身的理论体系,由此揭开了现代内部审计的发展序幕,为推动内部审计事业的发展做出了大量的贡献。在西方国家,内部审计现在已成为企业单位内部经济运行的一种重要约束机制和一种较成熟的职业。

我国的现代内部审计是伴随政府审计的恢复和重建而产生和发展起来的。1983年,在我国恢复国家审计监督制度的同时,审计署开始筹划我国内部审计工作,培训内部审计人员并选择重点企业进行试点。1985年,国务院发布《内部审计暂行办法》,审计署根据该规定,公布《关于内部审计工作若干规定》;1987年4月在北京正式成立中国内部审计学会,开展内部审计的学术研究活动,同年底学会以团体会员加入国际内部审计师协会;1995年7月审计署根据《审计法》有关规定,颁布《关于内部审计工作的规定》。经过二十多年的发展,目前,我国许多政府部门、企业事业单位均设置了内部审计机构,实行内部审计制度。内部审计已在强化内部控制、深化企业改革、建立现代企业制度等方面发挥着重要作用。

(三)注册会计师审计的产生和发展

与政府审计、内部审计相比,注册会计师审计的产生要晚得多。注册会计师审计又称社会审计,起源于意大利的合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场,是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。注册会计师审计起源于16世纪的意大利。当时地中海沿岸商业城市的经营规模不断扩大,单个业主难以满足企业巨额投资的需求,为了筹集所需的大量资金,合伙制企业应运而生。合伙制企业中经营权与所有权分离,出资者客观上希望有与任何一方均无利害关系的第三者对合伙企业进行监督、检查,独立的会计专家被聘请来担此重任,这可说是社会审计的起源。

注册会计师审计产生于工业革命时代,最早出现在英国。在工业革命开始后的18世纪下半叶,英国的资本主义经济得到迅速发展,生产的社会化程度大大提高,股份有限公司的兴起使企业的所有权与经营权进一步分离。为监督经营者的经营管理,防止其营私舞弊,保护投资者、债权人的利益,英国政府于1844年颁布了《公司法》,规定股份公司必须设监察人,负责审查公司的账目,又于1845年对该法进行修订,规定股份公司账目必须经董事以外的人员审计。此后,英国政府对一批精通会计业务、熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。1853年,世界上的第一个执业会计师协会在苏格兰的爱丁堡诞生了。尔后,各国会计师协会和会计师事务所相继成立,注册会计师队伍逐渐壮大起来。1844年到20世纪初是注册会计师审计形

成的时期,这一时期注册会计师审计的主要特点是: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。

从20世纪开始,全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国。由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业同银行利益关系更加紧密,在美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计,即美国式注册会计师审计。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检查,判断企业信用状况;审计方法从详细审计初步转向抽样审计;审计报告使用人除企业股东外,扩大到了债权人。

从1929年到1933年,资本主义国家经历了历史上最严重的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这在客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况转变到更加关心企业盈利水平,产生了对企业损益表进行审计的客观要求。1933年,美国证券法规定,在证券交易所上市企业的财务报表必须接受注册会计师审计,向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。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损益表为中心的全部财务报表及相关财务资料;审计的主要目的是对财务报表发表审计意见,以确定财务报表的可信性,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,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,审计工作开始向标准化、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。

我国注册会计师审计起源于1918年。1918年6月谢霖上书北洋政府财政部和农商部,要求推行注册会计师制度,同年9月农商部批准了谢霖起草的《会计师注册章程》,并于9月7日向其颁发了中国第一号注册会计师证书。其后,谢霖在北京创办了我国第一家注册会计师审计组织——正则会计师事务所。它与潘序伦创办的立信会计师事务所、奚玉书创办的公信会计事务所、徐永祚创办的徐永祚会计师事务所,在旧中国被称为四大会计师事务所。随后在上海、天津、广州等地相继成立了一大批会计师事务所,为委托人办理建账、查账和审计等业务。但因受中国民族工商业与外国资本和官僚资本的制约,注册会计师事业一直没有得到长足的发展。

新中国成立初期,注册会计师审计为经济恢复工作发挥过积极作用,却又在随后推行高度集中的计划经济体制下悄然退出了经济舞台。

十一届三中全会后,党和政府的工作中心开始向经济建设转移,并实施了一系列改革开放政策,注册会计师制度又得以恢复重建。1980年12月,财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师行业的复苏。次年创办了新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所——上海会计师事务所。1985年颁布的第一部《中华人民共和国会计法》(下称《会计法》)规定了注册会计师的地位、任务、职责等,随后陆续颁布了《注册会计师条例》、《中华人民共和国注册会计师法》(下称《注册会计师法》)等。自1996年来,我国又先后出台了多个审计准则,已建立了比较完备的独立审计准则体系。这些法规及业务规范的

贯彻实施标志着我国注册会计师事业进入了一个新的发展时期。注册会计师审计为建设健康、有序的社会主义市场经济运行体系发挥着越来越重要的作用。

二、审计产生与发展的历史启示

(一) 审计产生的客观基础

审计是社会经济发展到一定阶段的产物,是随着审计的实践不断发展起来的。财产所有权和经营管理权的分离以及由此形成的经济责任关系是审计产生和发展的客观基础。

(二) 审计的双重属性

(1) 审计的自然属性决定了在合理地选择审计工作组织、技能与方法方面,不同的社会制度之间可以互相借鉴。因此,我们要按照国际审计惯例的基本要求,结合我国的实际情况,科学地借鉴国际先进的审计技术和管理经验,以便更好地提高我国审计工作的管理水平。

(2) 审计的社会属性决定了在合理地选择审计组织模式与行为规范方面,我国审计与西方审计在审计目的、职能、性质和任务等方面区别。

(3) 审计行为的历史特征表现为自然属性与社会属性的统一。在审计的自然属性与社会属性之间过于注意一方面而忽略另一方面,都不利于审计的健康发展。

(三) 完善审计体制的历史经验和教训

作为社会经济监督活动的审计,其自身是一个复杂的有机体系,审计体制的结构是否合理、功能是否完善,是决定审计作用和效果的关键所在。中外审计发展的历史表明:财审分立是建立和健全审计机制的基本原则;审计机构的独立程度和权威性的高低是实施审计监督的基本条件;而国家政治、经济制度的特点则是设置审计体制、实施审计监督的客观依据。只有一切从实际出发,严格遵循审计自身发展的客观规律,才能科学地把握审计未来发展的趋势,创立更加适应时代特征与要求的、健全完善的审计监督体系。

第二节 审计的概念

一、审计定义的典型观点

审计自产生起,经过不断的发展和完善,至今已经形成了一套比较完备的科学体系。根据审计发展的历史以及不同社会制度下审计的不同特点,可将目前有关审计定义的典型观点归纳如下。

(一) 查账论

查账论认为审计就是会计检查(俗称“查账”)。这是从传统财会工作角度认识审计所得的一种结论。其代表观点有:

(1) 英国会计团体联合理事会认为:“审计是被任命的审计人在履行其任务时对

企业财务报表是否符合有关法定责任的独立审查并表示意见。”

(2)美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则说明书》第1号中,对审计概念描述为:“独立审计人员对财务报表加以审查,收集必要证据。其目的是对这些财务报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

(3)国际会计师联合会(IFAC)的国际审计实务委员会在《国际审计准则》中把审计概念描述为:“审计人员对已编制完成的财务报表是否在所有重大方面遵循了特定财务报告框架发表意见。”

(4)中国注册会计师协会在研究了国内外注册会计师审计概念的基础上,在《独立审计基本准则》中对注册会计师审计做了如下描述:“注册会计师审计是指注册会计师依法接受委托,对被审单位的财务报表及其相关资料进行独立审查并发表意见。”

以上定义都具有下列特点:①审计的对象是会计主体、会计资料(主要是报表资料)或会计组织与行为;②审计的主体应为独立于会计之外的第三者;③审计的目的是为了确认会计资料记录得恰当与否、规范与否并就此表示意见。

可以看出,上述定义都是从独立审计人员对财务报表审计的角度所下的定义,因而在对象和范围上都将审计禁锢于会计资料、会计行为的范畴。这与18世纪末至20世纪初审计发展初期的目标和内容是一致的,也比较符合当今注册会计师独立审计的基本特征。但现代审计发展到今天,其审计对象的范围早已超越了财务会计活动的范畴,审计的目的也由早期单一的差错防弊扩展到经营管理的效率和效益的分析、评价,审计的主体也从单纯的执业会计师发展到今天的国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织的结合。因此,查账论的观点很难完整地概括现代审计的实质,在定义上具有明显的局限性。

(二)责任关系论

责任关系论认为审计是一项由独立身份的第三者针对某一经济或会计行为进行客观公正的审查、分析和评价,借以确认或解除当事人经济责任的一种经济鉴证活动。其代表观点有:

(1)美国会计学会(AAA)在颁布的基本审计概念说明公告中,把审计概念描述为:“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对这种结论有关的证据进行客观的收集、评定,并将结果传送给利害关系人的有组织的过程。”

(2)日本审计学家三泽一认为:“所谓审计,是指由站在公正中立的第三者立场上的人对有关人员的行为进行直接监督,以及(或者)对有关人员的行为结果进行批判性调查,还包括就监督以调查的结果表示意见。”

以上观点的基本含义包括:①审计的主体是独立公正的第三者;②审计的对象是被审当事人的经济行为;③审计的目的是确认、评价并报告被审当事人的经济责任;④审计的方式是收集、验证和评价与经济行为相关的审计证据。

与审计查账论的观点相比,责任关系论最显著的区别表现为:一是扩大了审计对象的范围,认为审计的对象不仅与会计事实相关,而且与经济活动和经济行为相