

财经类院校重点学科系列教材

CaiJingLei YuanXiao ZhongDian XueKe XiLie JiaoCai

审 计 学

Auditing

彭毅林 / 主 编

李 琼 / 副主编



经济科学出版社
Economic Science Press

财经学院重点学科专业系列教材

审 计 学

彭毅林 主 编
李 琼 副主编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 彭毅林主编. —北京: 经济科学出版社,
2014. 1

财经学院重点学科专业系列教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4248 - 8

I. ①审… II. ①彭… III. ①审计学 - 高等学校 -
教材 IV. ①F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 008221 号

责任编辑: 侯晓霞 刘殿和

责任校对: 郑淑艳

责任印制: 李 鹏

审计学

彭毅林 主 编

李 琼 副主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材分社电话: 010 - 88191345 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮箱: [houxiaoxia@ esp. com. cn](mailto:houxiaoxia@esp.com.cn)

天猫网站: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京密兴印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 24. 25 印张 540000 字

2014 年 1 月第 1 版 2014 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4248 - 8 定价: 48. 00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

前 言

《审计学》一直是会计、审计专业的一门“高深”课程，它不仅理论较抽象，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。它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，本教材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。

本书结合我国审计领域的新变化和新内容，全面介绍了2010年11月财政部最新发布的中国注册会计师协会修订的《中国注册会计师执业准则2010》等38项审计准则的新精神、新规则与新要求，同时借鉴国际审计准则的理论与经验，尽可能做到理论联系实际，既系统论述了审计的基本理论，又详细介绍了审计的具体实务，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，注重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。本书共十七章，各章的撰写人员分工如下：第一、三、五、十一、十二、十三、十六、十七章由彭毅林编写，第二、八、十章由唐阳玲编写，第四、十四、十五章由向洪光编写，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与资料，吸收了其中的精华，在书后我们附有所有的参考书目。

本教材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。由于审计理论和实务在不断发展，而我们的学识有限，加上审计理论与实务的涉及面广，编写时间仓促，书中难免出现错误，希望同行和读者不吝指教，以便我们日后修改完善。

编 者

2013年12月于长沙

目 录

第一章 总 论 \ 1

- 第一节 审计的产生与发展 \ 2
- 第二节 审计的概念 \ 6
- 第三节 审计分类 \ 10
- 第四节 审计机构及其人员 \ 13

第二章 审计准则 \ 18

- 第一节 审计准则概述 \ 19
- 第二节 国家审计准则 \ 21
- 第三节 注册会计师执业准则 \ 24
- 第四节 内部审计准则 \ 30

第三章 审计职业道德与法律责任 \ 34

- 第一节 审计职业道德规范 \ 35
- 第二节 审计责任 \ 41
- 第三节 审计法律责任 \ 45
- 第四节 注册会计师避免法律诉讼的对策 \ 50

第四章 审计目标与审计过程 \ 54

- 第一节 审计目标 \ 55
- 第二节 审计过程 \ 59
- 第三节 财务报表循环 \ 60
- 第四节 审计过程与审计目标的实现 \ 62
- 第五节 审计业务约定书 \ 64

第五章 审计证据与审计工作底稿 \ 70

第一节 审计证据 \ 71

第二节 审计工作底稿 \ 79

第六章 计划审计工作 \ 87

第一节 初步业务活动 \ 88

第二节 总体审计策略和具体审计计划 \ 90

第三节 审计重要性 \ 98

第四节 审计风险 \ 105

第七章 风险评估 \ 109

第一节 风险评估概述 \ 110

第二节 了解被审单位及其环境 \ 114

第三节 了解被审单位的内部控制 \ 120

第四节 评估重大错报风险 \ 134

第八章 风险应对 \ 142

第一节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施 \ 143

第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序 \ 146

第三节 控制测试 \ 150

第四节 实质性程序 \ 156

第九章 审计抽样 \ 166

第一节 审计抽样概述 \ 167

第二节 控制测试中审计抽样的应用 \ 179

第三节 细节测试中审计抽样的运用 \ 190

第十章 销售与收款循环审计 \ 206

第一节 销售与收款循环概述 \ 207

第二节 控制测试和交易的实质性程序 \ 211

第三节 营业收入审计 \ 216

第四节 应收账款审计 \ 221

第五节 坏账准备审计 \ 225

第六节 其他相关账户审计 \ 227

第十一章 采购与付款循环审计 \ 234

- 第一节 采购与付款循环概述 \ 235
- 第二节 控制测试和交易的实质性程序 \ 239
- 第三节 应付账款审计 \ 243
- 第四节 固定资产审计 \ 245
- 第五节 其他相关账户的审计 \ 252

第十二章 生产与存货循环审计 \ 259

- 第一节 生产与存货循环概述 \ 259
- 第二节 控制测试和交易的实质性程序 \ 261
- 第三节 存货审计 \ 265
- 第四节 应付职工薪酬审计 \ 271
- 第五节 营业成本审计 \ 272
- 第六节 其他相关账户的审计 \ 274

第十三章 筹资与投资循环审计 \ 279

- 第一节 筹资与投资循环概述 \ 280
- 第二节 控制测试和交易的实质性程序 \ 282
- 第三节 借款相关账户审计 \ 286
- 第四节 所有者权益相关账户审计 \ 290
- 第五节 投资相关账户审计 \ 293
- 第六节 其他相关账户的审计 \ 297

第十四章 货币资金的审计 \ 301

- 第一节 货币资金审计的概述 \ 302
- 第二节 货币资金内部控制及测试 \ 303
- 第三节 库存现金审计 \ 306
- 第四节 银行存款审计 \ 309
- 第五节 其他货币资金的审计 \ 315

第十五章 完成审计工作 \ 319

- 第一节 完成审计工作概述 \ 319

第二节	持续经营审计	\ 325
第三节	期初余额审计	\ 331
第四节	或有事项审计	\ 334
第五节	期后事项审计	\ 336
第六节	书面声明	\ 340

第十六章 审计报告 \ 346

第一节	审计报告概述	\ 347
第二节	审计报告的基本内容	\ 349
第三节	审计报告的基本类型	\ 351
第四节	含有已审计财务报表的文件中的其他信息	\ 360

第十七章 验资和财务报表审阅业务 \ 364

第一节	验资	\ 365
第二节	财务报表审阅业务	\ 372

参考文献 \ 378

第一章 总论

【学习目的与要求】

1. 了解审计发展的客观基础，分析我国审计规制的发展趋势；
2. 掌握审计的内涵，明确审计发挥作用的核心因素及作用方式；
3. 明确审计的特征；
4. 熟悉审计的分类；
5. 明确和掌握审计监督体系的构成情况。

【案例导入】

17 世纪末到 18 世纪初，英国正处于经济发展的繁荣时期。长期的经济繁荣使得私人资本不断增加，储蓄不断膨胀，而投资机会相对不足，大量闲置的资金亟须寻找出路。在这种背景下，1710 年，英国政府用发行中奖债券所募集的资金创立了南海公司。经过近 10 年的经营，该公司依然业绩平平。1719 年，英国政府允许中奖债券总额的 70% 与南海公司股票进行交换。该年年底，公司的董事们开始对外散布各种所谓的好消息。这些消息的散布，加上公众对股价上扬的预期，促使了债券转换，进而带动了股价上升。1719 年中，南海公司股价为 114 英镑，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，南海公司老板布伦特又想出了新主意：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。随着南海股价的扶摇直上，一股投机浪潮席卷全国。由此，170 多家新成立的股份公司以及原有的公司股票，都成了投机对象。

1720 年 6 月，英国国会通过了《泡沫公司取缔法》，该法对股份有限公司的成立进行了严格的限制，股份有限公司基本上名存实亡。自此，许多公司被解散，公众对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司身上。投资者纷纷抛出南海公司股票，撤回资金，使得南海公司股价一落千丈，公司的实际资本已所剩无几。南海公司倒闭的消息传来，震惊了债权人和投资人。迫于舆论压力，1720 年 9 月，英国议会组成特别委员会，对南海泡沫事件进行查证。调查中，特别委员会发现该公司的会计记录严重失实，明显存在着蓄意篡改数据的舞弊行为。并特邀一名叫查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）的资深会计师，对南海公司的账目进行查询、审核。他于 1721 年提交了一份对南海公司的分公司索布里奇商社的会计账簿进行检查的报告。在该报告中，查尔斯指出了公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题，但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。议会根据这份报告，将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。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，通过设立民间审计的方式，将股份有限公司中因为所有权与经营权分离所产生的不足予以制约，才完善了这一现代化的企业制度。

思考:

1. 英国南海公司的舞弊案对社会审计的产生发展有什么样的影响?
 2. 审计人员的主要责任是什么,是审核财务报告的公允性还是客户的舞弊行为?
-

第一节 审计的产生与发展

一、审计的产生和发展

(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3 000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;二是掌握财政支出、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,就是行使就地稽查之权。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。主要表现在如下几个方面: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,审计在制度方面也随之日臻健全。宋太宗淳化三年(公元992年),我国的审计机构由诸军、诸司、专勾司更名为审计院,为“审计”一词的开始。

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(1911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。直至改革开放后，随着全国工作重心向经济建设的转移，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 年代初期陆续颁布了一系列审计法则，尤其是 1994 年《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，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 3 000 多年，就设有监督官审查财务收支。古罗马在公元前 400 多年，设有元老院及其所属的监督官对国库和地方的财政收支进行监督。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 160 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。第一次世界大战后，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 年是现代内部审计诞生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 Internal Auditors），后来发

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重大的贡献。现今，在西方国家，内部审计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，国务院发布了《内部审计暂行办法》，审计署根据该规定，公布了《关于内部审计工作若干规定》；1987年4月在北京正式成立了中国内部审计学会，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，颁布了《关于内部审计工作的规定》。经过20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，它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，单个业主难以满足对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的分离，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，这可以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，于苏格兰的爱丁堡创立了世界上的第一个执业会计师协会。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。从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。

1929~1933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会计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，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，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。

党的十一届三中全会后，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《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》、《注册会计师法》等，自1996年以来，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表明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、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，是随着审计的实践而不断发展起来的，财产所有权和经营管理权的分离，以及由此而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、技能与方法等方面，不同的社会制度之间可以互相借鉴。因为，作为要求我们必须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、性质和任务等方面的区别。

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、健全完善的我国审计监督体系。

第二节 审计的概念

一、审计定义的典型观点

审计自产生的那天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。其目的是对这些会计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会计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,对被审单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表意见。”

以上定义具有下列特点:

- (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的恰当与否、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:一是就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关;二是表现在审计的目的上,责任关系论认为审计的目的是为了确认或解除被审当事人的经济责任而非简单的“差错防弊”。在这里,“经济责任”成了定义审计的逻辑起点。

一般而言,经济责任的实质在不同的历史条件下有着不同的内涵与外延。人们通常认为,经济责任是当财产管理制度的发展出现财产所有权与经营权分离时,财产所有者因将财产经营权委托给财产经营者而形成的一种委托与受托责任关系。这种责任关系的实质是财产所有者与财产经营者之间关于财产经营活动的权利与义务关系:财产所有者既有监督和审查财产经营者的财产收支情况和结果的权利,又有解除财产经营者受托经济责任的义务;相应地,财产经营者既有要求对其经营的财产收支情况和结果进行审查的权利,又有诚实地履行其经营管理财产并报告管理结果的义务。当这种权利和义务关系广泛地社会化时,财产所有者必然要求处于独立地位的第三者对财产经营的权利义务关系客观地加以审查,以维护自身的正当权益和解除经营者的经济责任。这种财产所有者、财产经营者和审计人之间的相互关系被称为“审计关系”。因此,审计关系是构成审计活动的客观条件。

应当承认,责任关系论对审计定义所做的解释在一定程度上揭示了审计的本质,尤其是

对审计行为自然属性的揭示较为充分，在审计定义中具有普遍的适应性和代表性。但定义本身对审计行为社会属性的揭示略显不足，因而不利于充分认识和理解审计的本质特征。

（三）经济监督论

经济监督论认为审计是一项独立的、综合的经济监督活动。中国审计学会审计基本理论研究组 1989 年提出的审计定义为“审计是由专职机构和人员，依法对被审单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益、促进宏观调控的独立性的经济监督活动。”

这一定义进一步明确了审计的内涵：

1. 审计的性质是独立的经济监督活动；
2. 审计的基本职能是经济监督；
3. 审计的主体是专职的机构和人员；
4. 审计的对象是被审单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性；
5. 审计的目的是维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控；
6. 审计的方法是审查和评价；
7. 审计的依据是“依法”。

这一定义是在吸取责任关系论合理内涵的基础上，对审计作出的比较全面、高度的概括，同时也兼管了政府审计、内部审计和社会审计以及财务审计、法纪审计和效益审计的主要特征，还充分考虑了我国政治经济制度的具体特点，所以在目前情况下，仍不失为比较完整、准确的审计定义。

二、 审计的概念

定义是对事物的本质特征或其内涵与外延做出的科学界定和高度概括。综合上述几种审计定义，我们把审计定义为：审计是由独立的专职机构或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经济组织的会计报表和其他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审核检查的经济监督、经济鉴证或经济评价活动。这一定义由以下几个要素组成：

1. 审计的主体。审计主体就是审计执行者，即审计“独立的专职机构或人员”。在这里专职机构是指政府审计机关、内部审计机构和会计师事务所；专职人员则指专门从事政府审计、内部审计和注册会计师审计的工作人员。并且强调审计机构或人员不仅是专职机构或人员具有相当的专业技能，而且还具有独立性。

2. 审计的客体。审计客体就是审计对象，是由审计的实体和审计内容所组成。审计实体是指被审计单位，包括国家行政事业单位、企业单位及其他经济组织。国家行政事业单位、国有企业及其他有国家资金的经济组织都可能成为政府审计的被审计单位；内部审计的被审计单位是某部门或单位的内部机构；注册会计师审计的被审计单位由审计委托受托关系的确立而确定。

审计的具体对象是“会计报表和其他资料及其所反映的经济活动”。即审计对象实质内容为被审计单位的财政、财务收支活动及其经营管理活动，而这些经济活动的载体是会计报

表等会计资料或与经营管理活动相对应的其他资料。

3. 审计关系。“接受委托或根据授权”反映了审计的关系。一般来说，我国政府审计和内部审计是根据上级管理部门或领导授权进行的，而注册会计师审计则是接受委托来进行的。

4. 审计工作的核心是进行审查，以取得审计证据。

5. 审计依据。“依法进行审核检查”反映了审计要依据法律、法规和一定的标准进行，只有对审计工作和审计对象有明确的判断标准，才能使审计工作顺利进行，使审计结论更好地被社会各方所接受。根据审计依据的性质和内容分类，审计依据有以下四类：一是国家的法律法规和各项方针政策，如会计法、审计法、公司法等；二是中央和地方政府主管部门制定的规章制度，如企业会计准则、企业会计制度、独立审计准则、内部审计准则等；三是各级政府部门和企业、事业单位编制的预算、计划和签订的合同等；四是各级政府部门制定的业务规范和技术经济指标等。

6. 审计目的。审计的目的就是审计工作预期所要达到的目标，即“对国家行政事业单位和企业单位及其他经济组织的会计报表和其他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审核检查”。审计的目的取决于审计的职能和审计委托人或授权人对审计工作的要求。审计人员要通过自身的工作对被审单位的相关资料及其反映的经济活动做出判断，并将审计结论以书面报告的形式提交给委托人或授权人。

7. 审计的性质。“具有独立性的经济监督、经济鉴证和经济评价活动”反映了审计的性质和职能。审计人员在审计过程中要做到客观、公正和实事求是，必须保持独立性。独立性是审计的精髓，是审计工作的本质属性。审计人员只有保持应有的独立性，其审计结论才能赢得社会各界的信任。经济监督、经济鉴证和经济评价是审计的三大职能。但审计职能的发挥要建立在独立性的基础之上。

三、 审计的特征

审计的特征也就是审计有别于其他管理活动的关键是审计是一项具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动。正因为审计具有独立性，才能保证审计机构和审计人员依法客观公正地判断被审单位经济活动及其相关资料的真实性、合法性和效益性，以取信于社会，更好地发挥经济监督作用。

审计的独立性是指审计机构和审计人员在审计过程中自始至终不受外来因素或内在因素的影响和干扰。审计的独立性是审计人员客观、公正地进行审查和做出审计结论的保证。

我国《宪法》中明确指出，审计机关要按照法律规定，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。我国颁布的《注册会计师法》和有关审计法规等，也都对注册会计师、内部审计人员的独立性给予了明确的规定。审计的独立性表现为以下几方面：

（一）组织机构的独立

组织机构的独立是保证审计工作独立性的关键。它要求设置专门的审计机构，配备专职的审计人员，并应独立于被审单位以外，与被审单位没有组织上的隶属关系，不受制于其他部门和单位，尤其是不能成为国家财政部门 and 各级机构财务部门的下属机构，同时，必须与