

SHIYONG
SHENJIXUE

实用审计学

河野一英 著

吉林省会计学会

实 用 审 计 学

河野一英著

姜铁英译

祖述庚校

吉林省会计学会

一九八二年七月

译者前言

审计学是一门经济监督科学。近年来在欧美及日本等一些国家发展非常迅速。它对企业经济活动的监督、指导及提高经济效益，都起到了不可忽视的作用。

在我国，设立审计机构已正式列入宪法草案，对于审计无论从理论上和实践上都已提到日程。因此，开展审计学研究，培养审计人员，已成为一项迫切的任务。

为了建立和发展我国的社会主义审计科学，适应四个现代化建设的需要，除应认真总结我国在实践中积累起来的审计工作经验外，同时也应研究和借鉴外国的审计技术和方法。

本书是日本文化大学教授，经济学部部长河野一英关于审计学的一本专著。作者任教多年，著书多种，并亲自担任审计会计师十五年之久，可以说是一位既有理论素养又有实践经验的审计专家。本书初版于1978年，内容较新。它扼要地叙述了欧美、日本审计学发展历史过程，现代审计的目的和意义，较系统地介绍了以“财务报表审计”为核心的近代审计学。本书的特点就是它的实用性，书中比较详细地说明了各种审计技术和方法。

书中介绍的某些经济活动和内容，虽然在我国是不存在的，但为了使读者对资本主义审计有一个比较全面的了解，仍按原文译出。

本书译文承蒙长春市建设银行祖述庚同志惠予校对，在原译和出版过程中得到吉林省财政科学研究所刘德权同志和

吉林省财政厅张溪堂同志的大力支持，特此一并致谢。

译者限于水平，又加时间较紧，错误和不当之处在所难免，望读者批评、指正。

1982年7月于长春

原 序

本书依据近代审计原理，结合实际业务 对注册会计师所执行的财务报表审计，尽量作了详细地论述。

著者希望本书对注册会计师第三次“审计实务”考试的应试人员，能有一定的参考价值，因而尽可能地接触了审计实务中的核心问题。

本书对进行财务报表审计，以及作为编制审计报告书的参考资料，如能起到实际应用的作用，则著者将不胜荣幸。

一九七八年一月二十日

著者 河野一英

实用审计学目录

第一章 审计的意义	1—21
第一节 审计的目的	1
第二节 审计的方法	3
第三节 近代审计的结构	5
第四节 审计的社会职能	7
第五节 审计的新的社会作用	10
第六节 审计的词义	14
第七节 审计的主要条件	15
第八节 审计的历史变迁	16
第九节 近代审计的多元化结构	19
第二章 执行审计方面的各种问题	22—46
第一节 应有的注意	22
第二节 审计困难的项目	23
第三节 对“每股平均利润”的审计	24
第四节 审计的有用性和多样性	26
第五节 实质上的妥善性	27
第六节 审计的批判性和指导性	31
第七节 合理的疑问和实物检查	33
第八节 内部控制的有效性	35
第九节 试 查	38
第十节 收入科目的证实	42
第十一节 实地会同盘查	44
第三章 审计的开始	47—61
第一节 内部控制组织的范围和方法	47

第二节	内部牵制组织的意义和实质	49
第三节	内部审计制度的意义和实质	50
第四节	内部控制组织组成上的注意事项	52
第五节	内部控制组织的验证方法	54
第六节	内部控制的评价	56
第七节	内部控制与独立审计人	59
第四章	审计计划、审计证据、审计备忘录	62—77
第一节	审计计划	62
第二节	审计计划书应具备的主要条件	64
第三节	审计计划书的程式	66
第四节	审计证据的分类	67
第五节	审计证据的证据力和证明力	71
第六节	审计备忘录的编制与保管	73
第五章	审计技术	78—93
第一节	审计技术和审计手续	78
第二节	审计技术的分类	79
第三节	一般的审计技术	81
第四节	个别的审计技术	85
第六章	资产类科目的审计	94—105
第一节	现金、存款的审计	94
第二节	应收票据、贴现票据的审计	98
第三节	有价证券、投资有价证券的审计	100
第四节	固定资产的审计	102
第五节	递延项目、递延资产的审计	103
第七章	负债科目、资本科目的审计	106—120
第一节	负债科目的审计	106
第二节	应付购货款、其他应付款的审计	108
第三节	应付票据的审计	110
第四节	借款和公司债的审计	111
第五节	应付费用、予收收益的审计	114

第六节	负债性准备金的审计	115
第七节	暂记科目、或有负债的审计	117
第八节	资本科目的审计	119
第八章	损益表的审计	121—134
第一节	损益科目的审计	121
第二节	销售额的审计	122
第三节	销售成本的审计	125
第四节	成本计算的审计	126
第五节	销售费和一般管理费的审计	129
第六节	营业外损益和特别损益的审计	131
第九章	审计报告书	135—148
第一节	审计报告书的意义和种类	135
第二节	关于审计报告书的审计标准	138
第三节	关于审计报告书的各项规则	142
第四节	报告书中的“正当理由”	147
第十章	合并财务报表的审计	149—158
第一节	合并的范围	149
第二节	合并的范围与审计的范围的差异	150
第三节	母公司的个别审计人和合并审计人的责任界限	151
第四节	对其他审计人的审计成果的利用	151
第五节	借方合并差额的原因分析	153
第六节	摊销期和冲减追溯期	154
第七节	产权法的适用范围	154
第八节	纳税影响的会计方法的部分运用	155
第九节	个别财务报表与合并财务报表发生不符的原因	156
第十节	其 他	157
附录：审计标准及审计准则（修订）		

第一章 审计的意义

第一节 审计的目的

审计是对过去或现在的会计记录及会计行为，由其记录人或行为人以外的第三者进行分析审查，并对他们的记录或行为表示批判性意见的一种业务技术。又可以说，审计是指对已经进行的或正在进行的他人的行为、进行批判性的观察、分析、审查，并判断其是否正确、适宜、合理而言。由当事人本人作证不能算是审计。所谓审计，是指对营利性生产企业的会计进行的审核。

因而审计的客观对象是企业的会计记录和会计行为。

会计记录是指凭证、单据、会计规则、记帐、凭证、帐簿、各种财务报表、予算表、各种管理报表，以及其他会计上的记录。会计行为是指到会计记录为止发生的一切经营行为。

正如以上即述，只有会计记录人，会计行为人以外的第三者才有资格做为审计主体的审计人员。这种由第三者进行研讨，批判的职能是审计的实质内容，第三者如果是被审查单位的内部人员则为内部审计，如果是外部人员则为外部审计。

审计的目的，最初是为了查出和防止企业的不合理、弊端和错误而采取的详细审计，这种方法，现今仍在会计检察院、政府机关，由审计委员组成的地方自治团体如：工会等

单位的审计工作中继续使用。

近代审计所进行的财务报表审计则与此不同。作为审计的部分目的，它虽然并不忽略审查发现是否存在不合理、弊端或错误，但更重要的，它的最终目的乃是为了对财务报表是否正确、合理作出全局性的判断。

控制组织（即内部牵制组织 + 内部审计制度）是否健全，并弄清其可信程度，提出是否可以信任的意见，并且对其不完善的地方提出改进的建议。

这里所讲的“内部牵制组织”是指经办人所分担的业务，在组织上，结构上能够互相牵制，一个经办人本身所发生的不合理、弊端或错误，可以从他与其他经办人担当的业务关系中，从其结构上，组织上即可以被发现的管理体系，是团体、集团中对发生弊端、错误的有效的预防制度。

其次，“内部审计制度”是指由内部审计人员运用内部牵制组织作为企业内部系统的审计，并且指导其加以改善的一种制度。

作为近代审计的外部审计，是把考查这种内部牵制组织与内部审计制度相结合的内部控制组织的正常职能，是否可予信任作为本身的目的之一。

为此，对其不合理，弊端和错误进行检查，并根据其问题的有无、或多少决定是否扩充试查范围，同时对其内部控制组织的可信性予以判断，并表明自己的意见，指导其加以改善，这就是它的内容。

近代审计另外的一个目的，是除审查其内部控制组织的可信性外，还要对其内部控制组织范围以外的企业经营人本身所作的决算的妥善性进行审查，对其不合理或弊端，则以检查内部控制以外的检查手段进行，一经发现就要指导其加

以改进，并形成批判性的意见。

上述的近代审计的目的，一是通过检查发现其不合理，弊端和错误来提高其内部控制的可信性二是通过审查弄清其企业经营者执行会计政策的妥当性。这两种审查是其手段。被称为近代审计的财务报表审计方法，是依照公正妥善的会计原则，检查其财务报表是否合理。审计人员应以会计原则作为客观的判断准则。即（1）各项财务报表是否根据公正妥善的会计原则编制而成。（2）企业的会计处理原则及手续是否每期连续适用。（3）各项财务报表的表示是否根据规定或准则执行。（4）其结果，各项财务报表是否正确的表示了企业的财务状态和经营成绩。然后对以上各项以审计报告的形式表明审计人员的意见。

第二节 审计的方法

审计的方法是追朔的，分析的，批判性的。会计的方法则与此相反是前进的，综合的，建设性的。

第一、会计的方法是从交易事实开始、根据凭证单据，分录凭证，进行总帐和补助帐簿的记帐，编制平衡表。同时根据盘点调整记帐，并据此加以汇总编制各项财务报表。它是前进的，综合的，建设性的积累过程。与此相反审计是以平衡表为中心，一方面对各项财务报表进行审查，另一方面，是根据平衡表对因盘点等而调整的记录进行审核。并且根据平衡表对总帐及明细帐的记帐、分录凭证、凭证单据和交易事实，向原始方向逆行审查，是继续追朔，分析的挖掘过程。

第二会计是企业的经营管理体系，它应将所有有关经营

活动的交易活动资料，毫无遗漏的汇集起来，为此，其所需办事人员，无论在人员方面，经费方面都必需得到充分的保证。其所需费用被看做是经营上必不可少的，所以能得到充分的解决。这种充分条件”就是它的特征。可以说它具有人类生活必需品食粮般的重要性，因而其在量上和 经济 负担上，都是一个“巨大”的存在。

与此相反，审计被认为是一个“微小”的存在。是企业经营的例外管理所必需。通过审计：（1）发现指出其弊端，不合理和错误。（2）发现指出其不标准，不正常，效率低，浪费等的内部控制组织上的缺陷。（3）发现指出其公布的各项财务报表，在编制方面计算逻辑是否适当，以及有关表示方法的比较性的缺陷，进而指导其改善并提出批判性意见。这些审查活动，都要以最少的人数和最短的时间，也就是要以最低的费用取得最大的效果。

这就是审计的所谓经济性，正如人类生活中的医疗和药品的任务一样，要求以最低费用取得最大的效果。

因此，审计工作必然要由职业的专家充当。这样的审计已经从原来的制约关系，演变为审计人对所审查的各项财务报表，是否能完成职业专家应有的职责，这就成了衡量的分界线。

对这种职责所负义务，如能充分尽到审计人本身可免除责任，没有尽到则应被追查责任。所以审计人员的责任范围，应是对各项财务报表是否合理所表示的审查意见负有责任。

即：对会计记录或各项财务报表本身的合理与否，审计人员并不负责。而应由编制各项财务报表的经营 负责人 负责。

这种所谓二重责任的制度，总的来说就是对各项财务报

表本身的责任应由其编制者的企业经营人来负，对其有关的审核意见要由审计人员负责，它指出了各个所应负担的责任。

审计的方法，有批判的方法和指导的方法这里存在着究竟应选择那种方法的问题。

所说的批判的方法和指导的方法，有着两种完全不同的对立性质。批判的方法是指站在第三者的立场，指导的方法是站在当事者的立场。

从审计的本质来讲，审计是对他人的会计记录，从第三者的立场采用批判的方法，这是符合目的的。

对此，指导的方法是从近代审计的实践经验中发展起来的，从科学角度来说，虽然审计是站在第三者的批判立场进行审核，但是它可以指出公司制度的内部控制组织的缺陷，并经常指导其加以改善和整顿。从而使企业内部控制组织得到进一步完善，其结果审计手续的“量”可以得到缩小，审计的效果也会进一步得到提高，就此点而言它是具有“有用性”的。

由此可见，两种方法就其立场看起来似乎是相反的，但是采取符合目的的批判方法，与有用性的指导方法相结合是近代审计追求的方向。这是值得人们注意的。

第三节 近代审计的结构

审计的目的，第一是审查内部控制组织的可信性，第二是审查企业经理人所执行的会计政策的妥善性。

完成这种目的的审计方法有批判的方法和指导的方法二种，已如上述。

所谓批判的方法，是指审查企业的会计记录，以及会计处理的原则是否适当，并根据会计原则提出评价和批判性意见。对公司的以营业、保管、记录的分权为基本原则的内部牵制组织和内部审计制度的完善性及运用情况进行调查，对会计事实和单据、单据与凭证、凭证与会计帐簿、会计帐簿与各种计算表的汇集过程进行批判地的分析研究。如有错误，不适当，不合理，弊端和弄虚作假等情况应当予以指出。并对作为其结论性的各项财务报表，是否妥善的表示了企业的财务状态和经营成绩，以及对其可信性如何，表明审计人员的意见。

与此相反所谓指导的方法是以（内部牵制组织+内部审计组织）良好为前提，来用抽查性质的试查办法进行审计，内部控制组织如不完善，就不具备近代审计的条件。

因此，以内部控制组织良好为前提先行试查，对在试查中发现的若干数量的错误，不合理等缺陷部份应立即要求加以纠正，然后对其纠正后的内部控制组织再予以试查，如此在反复循环的指导改善的过程中形成了近代审计。

在这种内部控制组织和试查相互反馈的系统中所结出的实用主义的审计的科学成果，形成了当今美国的近代审计。

如果把批判的方法，看作是基于静态的审计思考，那么指导的方法则可以说是属于动态的审计思考。

可以说这种美国的有生命力的动态的审计思考，是把企业内部系统的内部控制组织，同企业外部系统的所谓审计，以高效率的所称之试查的抽查方法为核心而形成的对立的统一。在这两个对立者之间形成的有机的并具有科学性、证实性、经常性的结合中，创造出了新的职能。

这种指导的方法可以改善会计组织，为了编制正确的各项财务报表，对公司应经常发现其组织上的缺陷，并为了纠正它的缺陷应对其进行适当的指导。近代审计的重要目的是保护利害关系人，为了达到这个目的，必须对其提供适当的可以判断其财务报表的资料。公布的各种财务报表当然希望是正确的。对已公布的不正确的，不可信的各种财务报表，即使把审计人的意见写在审计报告书内，但对那些对会计不熟悉的利害关系人来说往往还是难于判断。所以审计人员在写审计报告书以前，应先对公司作适当的建议，指导其对各项会计处理和各种财务报表进行修改，也就是对其错误予以纠正，这样作法是很有必要的。

这样，公司能经常发表正确的各种财务报表。做为审计人虽然有批判性的责任，但帮助其发表正确的报表可以说是审计的真正目的，然而这种指导职能的应用也是有一定界限的，各种财务报表既然由企业编制，权限当然就在企业手里，是否听审计人员的劝告，要由企业自己去决定，审计人员只有劝告的权力并没有强制执行的权力。

也就是企业不听从审计人员劝告的情况是存在的，对这种情况，可以再用静态的方法，也就是将其不适当的事实和不适当的理由做为审计人的意见明白的记载在审计报告书内，以明确审计人的责任范围。由此可以看到所谓动态的指导的方法和批判的方法的有机地结合关系，是近代审计结构的特点。

第四节 审计的社会职能

审计的原始的社会职能是检查公司的弊端和错误，保

护资本家的利益。

在企业规模小而且是闭锁的时代，终于在公元1494年卢卡·巴其阿勒的簿记著作《斯姆玛》诞生的十三世纪到十六世纪之间，地中海贸易发达的威尼斯、热那亚、佛罗伦萨、马尔圣佑、巴尔塞罗那等城市国家的商人们，为了保护其企业资本家自身的财产，或者是资本家们抵押的财产，在这些当时是闭锁式的企业里，运用了审计。审计目的是从企业内部的角度来着眼于保护财产、审计的重点是建立一种能使职工诚实地为资本家工作的制度，是以查出职工的弊端和错误为重点，可以说这是一种私人审计。

在此处所说的弊端是说有意识地有计划地为了一定的目的而进行的欺诈行为，直接的贪污金钱或贪污物资的舞弊行为。但后来所说的弊端则与专指贪污金钱和物资不同，而是指用伪造决算的办法，为了欺骗债权人，编造虚伪的各种财务报表的报告而言。错误是指会计人员的水平低，不注意、疏忽，过劳等无意识而犯的的善意的错误，不属于像舞弊那样是为了隐匿犯罪行为为目的而言。

在公元1673年路易十四世时期法兰西的商事诏书中，为了对付当时因银价暴跌而引起的经济混乱、破产者层出的社会危机状态，为了强制保护债权人的利益，凡是在商人破产时不能以会计帐簿证明其破产时，即视为属于欺诈破产。对欺诈破产者公布了判处死刑的法律，商人如果破产而没有会计帐簿就要判为死刑，对持有会计帐簿证明没有隐瞒事实的商人则可免于死刑，法律是极为严厉的。

在英国诞生的乔治·欧列巴梅，以会计师的身份到美国的公元1800年前后，美国的开发者们在欧洲发行公司债券，以募集来的资金对美国的铁道业，矿业，工业进行了大规模的

开发建设，那时为了保护公司债权者的利益，从欧赴美的会计师们接受了审计的委托。这是保护公司债权人债权利益的审计，是以查出其计算原理的弊端和欺骗的弊端及错误为目的的审计。

公元1765年英国的瓦特改良的蒸气机得到了成功，引起了产业革命的开端，其结果于1825年在英国最初发生了生产过剩的危机，1846年发生了包括英国和欧洲在内的第一次欧洲危机，导致1848年马克思《共产党宣言》、1867年《资本论》的发表。生产过剩危机其后于1873年横跨美国、欧洲、英国，发生了第一次世界性的危机。

公元1861年德意志制定的普通商法第31条第一项规定“在编制财产目录及资产负债表时，公司所有的财产和债权，要根据编制当时的市价进行估价”。所谓“市价”就是指销售价格、结算价格等以客观价格进行的估价，对企业内部有关人员和准企业内部人员的少数特定债权人，以保护为主要目的进行了规定。这个时期的审计，可以说是半私的半社会的审计。

但是如上所述，从1873年的世界危机出现时开始，不得不进一步向以广泛保护社会的公司债权人作为目的方向转变。1884年的德意志普通商法第185条的修正条款，对1861年的估价规定，又补充了以下条款：“对股份有限公司的设备资产的估价以购置成本为最高限价值”，规定了以购进成本为基础，把所谓“成本主义会计”的损益计算作为核心，而把财产计算做为从属承认了主观价值会计，这样的改变，就从作为私的财产审计，过渡到了作为社会的损益计算审计，社会的审计从此宣告诞生。

1765年的产业革命，和伴随发生的1825年的英国危机，