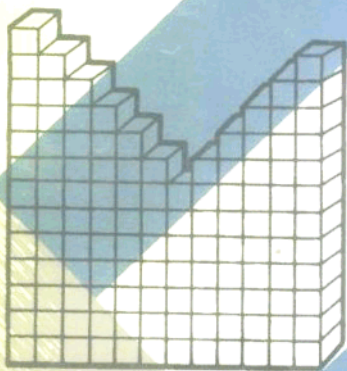




黑龙江省党校干部培训财会专业教材
(本科·专业课)

审计学

主 编 张 志 秦殿军



哈尔滨工程大学出版社

0175/04
编委会成员

主 任:韩桂芝

副主任:杨永茂 于书林 焦益众

王福生 孙智田 潘春良

委 员:(以姓氏笔画为序)

于书林 王福生 孙智田

刘 斌 朱响应 杨立太

杨永茂 张 信 张志清

张绍礼 韩桂芝 焦益众

潘春良

前 言

教材质量是教学质量的基础。建设科学化、规范化的教材体系是提高业余函授教育质量的重要保证。根据省委干部教育领导小组关于党校学历教育要逐步实现统一招生、统一考试、统一教学计划、统一教材、统一学籍管理的要求,在省委干部教育领导小组统一部署下,我们在完成统编本科经济管理专业(含各专业共同课)教材的基础上,由中共黑龙江省委党校分别和黑龙江省经济管理干部学院、黑龙江省政法管理干部学院共同牵头,党校系列六家本科招生单位的专业教研人员参加,编写了本科财会专业和本科法律专业的专业课教材,供黑龙江省党、干校业余函授教育本科上述两个专业的专业课教学使用。

统一编写本科教材,是实现党校业余函授教育教材建设科学化、规范化的重要尝试。为切实做好这项工作,我们精心组织编写队伍,认真审定编写大纲,加强对统编定稿工作的指导。书稿付印之前,又组织专门力量进行文字润色加工工作。但由于时间、经验和编写人员专业水平的局限,问题和疏漏在所难免。敬请广大教学人员批评指正,以便我们改进工作,不断提高教材编写质量。

这次教材编写工作得到了中共黑龙江省委党校、黑龙江省经济管理干部学院、黑龙江省行政学院、黑龙江省政法管理干部学院、中共哈尔滨市委党校、哈尔滨市经济管理干部学院的领导和教研人员的积极协助;哈尔滨工程大学出版社对教材的出版工作给予了大力支持,在此一并表示感谢!

黑龙江省党校系统干部培训教材编委会

1997年12月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 审计的产生与发展	(1)
一、审计的概念和属性	(1)
二、审计的产生和发展	(3)
第二节 审计的职能和作用	(9)
一、审计的职能	(9)
二、审计的作用	(11)
第三节 审计机构及审计人员的职业道德	(12)
一、审计机构	(12)
二、审计人员的职业道德	(20)
第二章 审计的种类、方法和程序	(25)
第一节 审计的种类	(25)
一、审计的基本分类	(25)
二、审计的其他分类	(27)
第二节 审计的方法	(31)
一、审计方法的选用	(31)
二、审计的技术方法	(32)
第三节 审计程序	(40)
一、审计的准备阶段	(40)
二、审计的实施阶段	(42)
三、审计的终结阶段	(44)
第三章 审计的准则、依据和证据	(46)
第一节 审计准则	(46)
一、审计准则的概念和作用	(46)
二、审计准则的主要内容	(47)

三、美国的民间审计准则·····	(49)
四、我国的民间审计准则·····	(50)
第二节 审计依据·····	(52)
一、审计依据的涵义及特点·····	(52)
二、审计依据的种类·····	(54)
第三节 审计证据·····	(55)
一、审计证据的意义及特征·····	(55)
二、审计证据的种类·····	(58)
三、审计证据的收集、鉴定和整理·····	(62)
第四章 审计工作底稿和审计档案·····	(66)
第一节 审计工作底稿·····	(66)
一、审计工作底稿的概念、分类和作用·····	(66)
二、审计工作底稿的形成和复核·····	(70)
第二节 审计档案·····	(75)
一、审计档案的所有权与保管·····	(75)
二、审计档案的分类与保密·····	(76)
第五章 内部控制制度及评审·····	(78)
第一节 内部控制制度的种类和内容·····	(78)
一、内部控制制度的涵义·····	(78)
二、内部控制制度的种类·····	(79)
三、内部控制制度的内容·····	(81)
第二节 内部控制制度的描述·····	(85)
一、文字表述法·····	(85)
二、调查表法·····	(85)
三、流程图法·····	(87)
第三节 内部控制制度的评审·····	(89)
一、内部控制制度的完整性和系统性·····	(89)
二、内部控制制度的合理性和科学性·····	(89)
三、内部控制制度的有效性和实用性·····	(90)

四、内部控制制度的合法性和合规性·····	(90)
第六章 企业会计报表审计 ·····	(92)
第一节 企业会计报表审计的目的和内容 ·····	(92)
一、企业会计报表审计的必要性·····	(92)
二、会计报表审计的目的和内容·····	(93)
第二节 企业会计报表审计的规则 ·····	(96)
一、企业会计报表审计的工作规则·····	(96)
二、企业会计报表审计程序·····	(98)
第三节 企业主要会计报表审计 ·····	(98)
一、资产负债表审计·····	(98)
二、损益表的审计 ·····	(104)
三、财务状况变动表审计 ·····	(107)
第七章 资产审计 ·····	(112)
第一节 流动资产的审计·····	(112)
一、货币资金的审计 ·····	(112)
二、短期投资审计 ·····	(116)
三、应收及预付款项审计 ·····	(119)
四、待摊费用审计 ·····	(124)
五、存货审计 ·····	(125)
第二节 长期投资审计·····	(128)
一、长期投资内部控制制度的评审 ·····	(128)
二、长期投资业务的真实性、合法性审计·····	(129)
第三节 固定资产审计·····	(134)
一、固定资产内部控制制度的评审 ·····	(134)
二、审查固定资产及其增减变动的真实性、 合法性 ·····	(135)
第四节 无形资产和递延资产审计·····	(140)
一、无形资产审计 ·····	(140)
二、递延资产审计 ·····	(141)

第八章 负债审计	(143)
第一节 流动负债审计	(143)
一、短期借款审计	(143)
二、应付票据审计	(144)
三、应付账款审计	(146)
四、其他流动负债审计	(149)
第二节 长期负债审计	(152)
一、长期借款审计	(152)
二、应付债券审计	(153)
三、长期应付款审计	(155)
第九章 所有者权益审计	(158)
第一节 所有者权益审计的目的和内容	(158)
一、所有者权益审计的目的与意义	(158)
二、所有者权益审计的内容	(159)
第二节 投入资本和资本公积的审计	(160)
一、投入资本审计	(160)
二、资本公积的审计	(164)
第三节 盈余公积和未分配利润的审计	(166)
一、盈余公积审计	(166)
二、未分配利润的审计	(168)
第十章 收入与费用审计	(169)
第一节 营业收入的审计	(169)
一、营业收入内部控制制度的评审	(169)
二、基本业务收入审计	(170)
三、其他业务收入审计	(174)
第二节 营业费用的审计	(175)
一、成本费用内部控制制度评审	(175)
二、营业成本的审计	(177)
三、期间费用的审计	(182)

四、销售税金及附加审计	(184)
第十一章 利润审计	(185)
第一节 利润形成的审计	(185)
一、利润内部控制的评审	(185)
二、销售审计	(187)
三、营业利润审计	(190)
第二节 利润分配的审计	(195)
一、弥补亏损的审计	(195)
二、所得税审计	(196)
三、被没收财务损失、违反税法规定支付的滞 纳金和罚款的审计	(197)
四、计提公积金的审计	(197)
五、税后利润分配的审计	(198)
六、利润分配的审计	(200)
第十二章 终结审计与审计报告	(201)
第一节 终结审计	(201)
一、期后事项的审计	(201)
二、或有损失的审计	(205)
三、被审计单位管理当局与律师声明书	(208)
四、签发审计报告前的复核	(210)
第二节 审计报告	(212)
一、审计报告的作用、种类和内容	(212)
二、审计报告书	(215)
第十三章 验资	(220)
第一节 验资的概念、种类及作用	(220)
一、验资的概念	(220)
二、验资的种类	(221)
三、验资的作用	(222)
第二节 验资的步骤与要求	(223)

一、验资的原则及其步骤	(223)
二、验资的内容与要求	(229)
三、验资工作底稿	(235)
第三节 验资报告	(236)
一、验资报告的编制基础	(236)
二、验资报告的基本内容	(237)
三、验资报告“范围段”的内容	(237)
四、验资报告“意见段”的内容	(237)
五、验资报告举例	(238)
第十四章 资产评估	(241)
第一节 资产评估的作用和原则	(241)
一、资产评估的性质、作用	(241)
二、资产评估的原则	(244)
第二节 资产评估的程序和要求	(246)
一、资产评估的程序	(246)
二、资产评估的要求	(251)
第三节 资产评估的方法	(252)
一、收益现值法	(252)
二、重置成本法	(255)
三、现行市价法	(260)
四、清算价格法	(261)
第四节 资产评估报告	(263)
一、资产评估报告的编制程序和要求	(263)
二、资产评估报告的结构和基本内容	(264)
第十五章 会计咨询及服务	(266)
第一节 会计咨询	(266)
一、会计咨询业务的特点、范围和程序	(266)
二、投资与管理咨询	(271)
第二节 会计服务	(274)

一、代理记账业务	(274)
二、税务代理服务	(277)
三、设计财务会计制度、帮助委托人制定会计 政策	(281)
后记	(283)

第一章 总 论

第一节 审计的产生与发展

一、审计的概念和属性

(一)审计的概念

审计是由独立的专职机构或人员接受委托或授权,对被审单位有关经济资料的正确性、真实性以及经济活动的合规性、合法性和效益性进行审查、监督、评价和鉴证的活动。

美国会计学会的《会计评论》(Accounting Review, Vol. 47)指出:审计是一种有系统的进程,用以客观地收集证据,评定表述的经济活动是符合既定标准,并将工作结果,提供使用这些表述的有关方面。^①

我国审计学会于1989年组织审计理论的探讨,提出审计的概念是: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,改进经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性经济监督活动。

审计工作是专门对整个国民经济、部门经济、企业事业机关的经济活动进行监督的,可以说是专司监督的工作。同时,也对专业监督进行再监督。因为专业监督结合所管专业在监督上有利害关系,不能做到彻底、客观、公正,而且只能监督各自的专业,不能互

^① W. G. Kell, W. C. Boynton, R. E. Ziegler, Modern Auditing, 4th ed. 1987 John Wiley & Sons, U. S. A. pp. 4.

相监督。所以,需要有同所监督的专业并无利害关系,能彻底、客观、公正,不受各方干扰,独立进行监督的审计工作。由于审计工作不受专业限制,可以对各种经济活动以及专业监督进行必要的再监督,保证管理环节中监督环节的实效,可见,审计是一种独立性的经济监督。是保证审计工作顺利进行的必要条件。

审计工作的独立性,决定了它的权威性。审计组织或人员以独立于企业所有者和经营者的“第三者”身份进行工作,他们对企业会计报表的经济鉴证,恪守独立、客观、公正的原则,按照有关法律、法规,根据一定的准则、原则、程序进行,加上取得审计人员资格必须通过国家统一规定的严格考试或考核,因而他们具有较高的专业知识,这就保证了其所从事的审计的工作具有准确性、科学性。正因为如此,审计人员的审计报告具有一定的社会权威性,并使经济利益不同的各方乐于接受。各国为了保证审计这种权威性,分别通过《公司法》、《商法》、《破产法》等,从法律上赋予审计在整个市场经济中的经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。一些国际性的组织为了提高审计的权威性,也通过协调各国的审计制度、准则、标准,使审计成为一项世界性的专业服务,增强各国会计信息的一致性和可比性,以有利于加强国际间的经济贸易往来,促进国际经济繁荣。审计的权威性是审计监督正常发挥作用的重要保证。

(二)审计的属性

由于审计是具有独立性的经济监督活动,才受到社会的信任,才能保证审计人员依法进行的经济监督活动客观公正,提出证实财务状况和经营成果的审计信息才更有价值,才能对被审单位确定或解除受托经济责任,更好地发挥审计的监督作用。所以,独立性的经济监督活动是审计的属性。为了充分体现审计的属性,在审计机构的设置和审计的工作过程中,应遵循机构独立、经济独立、精神独立的原则。

机构独立是指为确保审计机构独立地行使审计监督权,对审查的事项作出客观公正的评价和鉴证,充分发挥审计监督作用,审

计机构应当独立于被审单位之外,这样才能更有效地进行经济监督。经济独立是指审计机构从事审计业务活动,必须要有一定的经济收入和经费来源,以保证其生存和发展的需要,经济来源应有一定的法律、法规作保证,不受被审单位的制约。精神独立是指审计人员执行审计业务,必须按照审计范围、审计内容、审计程序进行独立思考,坚持客观公正、实事求是的精神,作出公允、合理的评价和结论,不受任何部门、单位和个人的干涉。

美国注册公共会计师协会指出体现审计属性的三个方面:一是审计人员的自主性,即不受委托人的任何影响;二是精神上的独立性,即审计人员必须公正无私,不带任何偏见;三是审计人员地位的独立性,这种独立性应受到公认,为社会所接受。国际最高审计机构组织(INTOSAI)在《利马宣言——审计规则指南》中,就审计的属性,首先提到最高审计机关的独立性,强调最高审计机关必须独立于被审单位之外,并不受外来影响,才能客观而有效地完成其工作任务;其次提到最高审计机关成员和官员的独立性,强调最高审计机关成员的独立性应由宪法予以保证;最后提到了最高审计机关财政上的独立性。

综上所述,独立的经济监督活动是审计的属性。没有独立性的经济监督活动则不能称为审计。

二、审计的产生和发展

(一)西方国家审计的产生与发展

在西方国家,随着生产力的发展和经济关系的变革,审计经历了一个漫长的发展过程。早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,已有官厅审计机构。审计人员以“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工作。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。但当时的审计,不论从组织机构上还是从方法上,都还处于很不完善的阶段。

在资本主义时期,随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中,大多实行立法、行政、司法三权分立,议会为国家的最高立法机关,并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为了监督政府的财政收支,切实执行财政预算法案,以维护统治阶级的利益,西方国家大多在议会下设有专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及国有企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。美国于1921年成立的总审计局,就是隶属于国会的一个独立经济监督机构,它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名,经参议院同意,由总统任命。总审计局和总审计长置于总统管辖之外,独立行使审计监督权限。加拿大的审计公署、西班牙的审计法院等,也都是隶属于国家立法部门的独立机构,其审计结果要向议会报告,享有独立的审计监督权限。各国政府审计机关都是根据自己的国情来设置的,除立法系统的政府审计机关外,还有一些国家的审计机关隶属于政府领导,称为行政系统政府审计机关,如罗马尼亚由总统直接领导的高级监察院等;一些国家的审计机关由政府的财政部领导,称为次行政系统政府审计机关,如瑞典的政府审计局等;此外,还存在一种既不属立法系统也不属行政系统的政府审计机关,如日本的会计检查院,直接对天皇负责。总之,不管那种类型,都应保证政府审计机关拥有独立性和权威性,以不受干扰,客观、公正行使审计监督权。

在西方由注册会计师进行的民间审计产生于工业革命时代,而其萌芽可追溯到15世纪。当时地中海沿岸国家的商业城市已经比较繁荣,出现了一些合伙经营企业,出现了财产的所有权和经营权的分离,对经营管理者进行监督成为必要,在客观上希望有一个与任何一方均无利害关系的第三者能对合伙企业进行监督、检查。一些国家出现了一批具有良好的会计知识,专门从事这种监督与检查工作的专业人员,这是早期的、处于萌芽状态的民间审计。

西方国家现代民间审计是在18世纪后半叶开始的。西方产业

革命的完成,推动了资本主义商品经济的发展,出现一些以发行股票筹集资金为特征的股份公司。这一企业组织形式的出现,公司的所有权与经营权相分离,使得现代民间审计制度便应运而生。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,负责审查公司帐目。在1845年又对《公司法》进行了修改,规定股份公司可以聘请职业会计师协助办理此项业务。这对发展民间审计起推动作用。1853年,苏格兰爱丁堡创立了世界上第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会,该协会的成立,标志着注册会计师职业的诞生。

20世纪初至30年代,由于全球经济发展重心由欧洲转向美国,注册会计师审计发展的中心由英国转向了美国。1916年美国改组1887年成立的美国会计师公会为美国注册会计师协会,成为世界上最大的注册会计师专业团体,使审计方法、对象、目的、报告都发生了明显的变化。

20世纪30年代至40年代,资本主义世界经历了最严重的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失,这就从客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况,转变为更加关心企业盈利水平和偿债能力,产生了必须对企业收益表进行审计的客观要求。1933年,美国《证券法》规定,在证券交易所上市的所有企业的会计报表都必须接受注册会计师审计,并出具审计报告。由于美国以立法的形式推行企业会计公开制度,要求所公开的各种会计报表必须按一定的标准编制,客观上要求与之相适应的审计鉴证工作也必须步入规范化、标准化的轨道。这一时期会计准则、审计准则进一步科学化,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。

第二次世界大战后,资本主义经济得到了空前的发展,各经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展,跨国公司得到空前发展。国家间资本的相互渗透,带动了民间审计的跨国界发展,一大批国际会计师事务所建立起来,并不断合并。80年代末,

出现“六大”国际会计师事务所。

由于资本主义竞争更趋剧烈,企业为了在竞争中存在,十分重视加强内部的经济监督,实行事前预防性的控制,内部审计也随之产生和发展起来。做到外部审计与内部审计,事后审计与事前审计并重。在审计范围和内容上,出现了经营审计、管理审计、经济效率、效果审计新概念。在审计方法上,出现了抽样审计。在审计机构的设置上,已超越国界,出现了一批国际性会计公司,为国际投资的发展提供了有力的保证。

(二)我国审计的产生与发展

我国审计经历了一个漫长的发展过程,大体可分为六个阶段:西周时期初步形成阶段;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。

西周时期国家财政机构分为二大系统:一是地官大司徒系统,掌管财政收入;二是天官冢宰系统,掌管财政支出。天官所属中大夫司会,为主官之长,主天下之大计,本为分掌王朝财政经济收支的全面核算,然司会又总司审计监督的大权,进行财政收支的审核和监督。《周礼》中记载:“凡上天用,必考于司会。”即凡帝王所用的开支,也都要受司会的检查,可见司会的权力很大。而且还说:“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成。”即司会每旬、每月、每年都要对下级送上来的报告加以考核,以判断每一个地方官吏每月和每年所制定的报告是否真实、可靠,再由周王据此决定赏罚。这是西周内部审计的形成。我国政府审计的起源,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,治以不时举者,以告而诛之。”即年终、月终、旬终的财政报告先由宰夫命令督促各部门官吏整理上报,宰夫就地稽核,发现违法乱纪者,可越级向天官冢宰或周王报告,加以处罚。由此可见,宰夫是独立于财计部门之外的职官,标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国审计的确立阶段,主要表现在以下三个方面:一是初步形成了统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期,封建社会经济的发展,促进了秦汉时期逐步形成全国审计机构与监督机构结合,经济法制与审计监督制度相统一的审计模式。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,专司监察全国的民政、财政以及财务审计事项,并协助丞相处理政事。汉承秦制,西汉初中央仍设“三公”、“九卿”,仍由御史大夫领掌监督审计大权。二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝,至秦汉时期日趋完善。三是审计地位提高,取权扩大。御史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分,秦汉时代的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权,还行使经济的监督之权,控制和监督财政收支活动,勾覆总考财政收入情况。应该指出的是,秦汉时期审计制度虽已确立,但仍属初步发展时期。

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期,宋代是我国封建社会的持续发展时期。隋唐及宋,中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计在制度方面也随之日臻健全。隋开创一代新制,设置比部,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,六部之中,刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令,比部仍隶属于刑部,凡国家财计,不论军政内外,无不加以勾稽,无不加以查核审理。比部审计之权通达国家财经各领域,而且一直下伸到州、县。由此可见,唐代的比部审查范围极广、项目众多,而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋代审计,一度并无发展。元丰改制后,财计官制复唐之旧,审计之权重归刑部之下的比部执掌,审计机构重获生计。此外,还专门设置“审计司”,隶属于太府寺。北宋时又曾将这个机构改称为“审计院”。南宋时,湖、广还设有审计院,四川也设有审计院。宋审计司(院)的建立,是我国“审计”的正式命名。从此,“审计”一词便成为财政监督的专用名词,对后世中