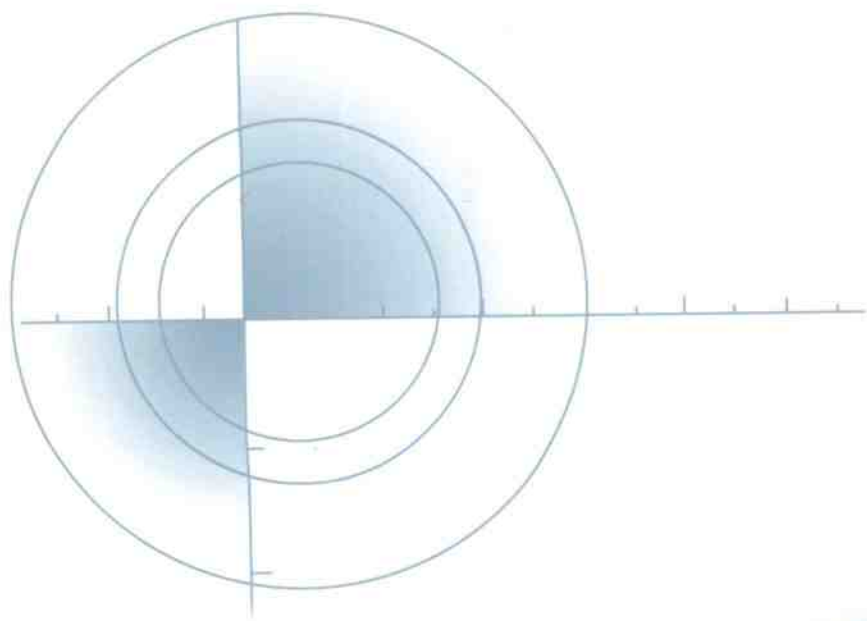


基础审计

主编 张海鹰



东北林业大学出版社

基础审计

主编 张海鹰

东北林业大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

基础审计/张海鹰主编. —哈尔滨: 东北林业大学出版社, 2008. 8
ISBN 978-7-81131-342-0

I. 基… II. 张… III. 审计学 IV. F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 122475 号

责任编辑: 李学忠

封面设计: 杨 洋



NEFUP

基础审计

Jichu Shenji

主编 张海鹰

东北林业大学出版社出版发行

(哈尔滨市和兴路 26 号)

哈尔滨哈平印刷厂印装

开本 850 × 1168 1/32 印张 7.4375 字数 214 千字

2008 年 8 月第 1 版 2008 年 8 月第 1 次印刷

印数 1—1 000 册

ISBN 978-7-81131-342-0

F · 241 定价: 24.00 元

前 言

随着国家法制化进程的加快,审计工作愈益重要,“审计风暴”愈益强劲。审计事业的发展,特别是注册会计师审计以其磅礴气势融入了社会经济监督的大潮,以及会计模式的国际接轨所带来的审计事务的日趋国际化,与社会经济的发展形成了交相辉映之势,为保护国家、投资者、债权人和其他市场参与者的经济利益发挥了重要作用。

按照财政部关于着力完善我国注册会计师审计准则体系,加速实现与国际准则趋同的指示,中国注册会计师协会拟定了 22 项审计准则,并对 26 项审计准则进行了修订和完善。这 48 项准则已于 2006 年 2 月 15 日由财政部发布,自 2007 年 1 月 1 日起在所有会计师事务所施行,这标志着我国已建立起一套适应社会主义市场经济发展要求,顺应国际趋同大势的中国注册会计师执业准则体系。本书在对我国审计理论和实务进行科学总结的基础上,以《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国注册会计师法》为依据,按照《中华人民共和国国家审计基本准则》和《中国注册会计师鉴证业务基本准则》的要求,结合新近颁发的企业会计准则,并借鉴审计科研的新成果及审计工作的成功经验和做法,阐述了审计的基本理论、基本知识和基本方法,对专业审计的基本程序和主要内容等作了全面的论述和说明。该教材以社会审计为主线,注重审计实务,并兼顾政府审计和内部审计,具有理论性、实践性和通用性的特点。

本书由黑龙江农垦职业学院张海鹰副教授主编。全书共分七章,体系完整,结构合理,层次清楚,内容先进科学,突出应用,加强实际操作能力的培养。在教材体系的编排上,力求符合教学规律的要求,做到先易后难、循序渐进。本书以高职高专会计专业和审计专业

学生为对象，也可作为管理学科中其他相关专业的教材，还可以供企业会计和审计人员、以及相关专业人员学习参考和培训指导用书。

本书在编写过程中参考引用了大量的同类教材和论著，特此说明并向有关同仁专家们表示诚挚的谢意。由于付梓匆匆，更囿于学识所限，书中疏误之处，恳请读者批评指正，以便进一步修正和完善。

编 者

2008 年 4 月

目 录

第一章 总论	1
第一节 审计的含义与特征	1
第二节 审计的对象、目标、职能、作用与任务	4
第三节 审计组织与审计人员	10
第四节 中国注册会计师执业准则	21
第五节 审计依据	28
第六节 审计证据与审计工作底稿	32
小结	45
第二章 审计种类、方法与程序	47
第一节 审计种类	47
第二节 审计方法	51
第三节 审计程序	63
小结	69
第三章 企业内部控制制度审计	71
第一节 企业内部控制制度的含义与作用	71
第二节 企业内部控制制度的分类与内容	74
第三节 企业内部控制制度的评审方法	79
小结	88
第四章 企业财务报表审计	90
第一节 财务报表审计概述	90
第二节 资产负债表审计	93
第三节 利润表及利润分配表审计	97
第三节 现金流量表审计	104
小结	112
第五章 资产审计	114

第一节	流动资产审计	114
第二节	长期股权投资审计	142
第三节	固定资产与在建工程审计	145
第四节	无形资产审计	150
小结		153
第六章	负债与所有者权益审计	154
第一节	流动负债审计	154
第二节	长期负债审计	171
第三节	或有负债审计	179
第四节	所有者权益审计	182
小结		194
第七章	收入与成本费用审计	196
第一节	收入审计	196
第二节	成本费用审计	209
小结		229

第一章 总 论

学习目标 通过本章的学习,了解审计的任务;理解审计的含义、对象、目标、职能与作用,审计组织与审计人员;掌握审计准则、审计依据、审计证据与审计工作底稿。学好本章,为以后各章的学习打下理论基础。

第一节 审计的含义与特征

一、审计的含义

审计是一项具有独立性的经济监督活动,这是它的本质特征。这种本质特征是保持不变的,但其含义却随着社会生产和经济的发展而不断发展变化。

“审计”一词,原始含义是查账。“审”乃详细、周密、仔细思考,反复分析推究的意思,如审查、审核;“计”乃核算、计算之意。因此,“审计”一词表示详细、周密地审查核算或审核计算。审计史上很长一段时间,都是以会计资料作为检查对象的。所以,审计一产生就是一种经济监督行为,只不过最初仅仅是检查会计账目,是一种狭义的经济监督活动。

随着社会生产和经济的发展,审计的广度和深度都在不断地发生变化。显然,“查账”已不能完全包含审计的含义。要完整地理解审计的含义,先必须明确审计的三种关系人、他们各自的职责以及他们相互之间的关系等问题。

第一关系人即审计授权人或委托人,也就是国家、股东等产权所有者。审计授权人或委托人将自己的财产授权或委托被审计人管理、经营、被审计人则要承担受托经济责任。同时,审计授权人或委托人授权

或委托审计人对被审计人管理、经营财产的情况进行监督、评价或鉴证。维系委托经济责任关系是审计产生和发展的基础。

第二关系人是审计人,即审计客体,也就是财产经营管理者。他对受托经营管理的财产负有法律上的责任,必须接受审计人的审查监督。只有经过审计机构或人员的审查验证,才能确定或解除他承担的委托经济责任关系。

第三关系人是审计人,即审计主体。审计人必须是政府有关部门批准设立、依法专门或专职从事经济监督活动的机构和人员,即政府审计机关、内部审计机构、社会审计组织(会计师事务所等)和人员。财政、税务、银行、工商行政管理、会计等专业经济监督部门和人员不能称为审计人。审计人根据审计授权人或委托人的授权或委托就被审计单位的财政、财务收支状况及履行受托经济责任情况依法进行审查、验证,并提出审计报告。审计人不从事具体的经济管理活动,与被审计人没有经济利益关系,而且有权对各专业经济监督部门进行再监督。

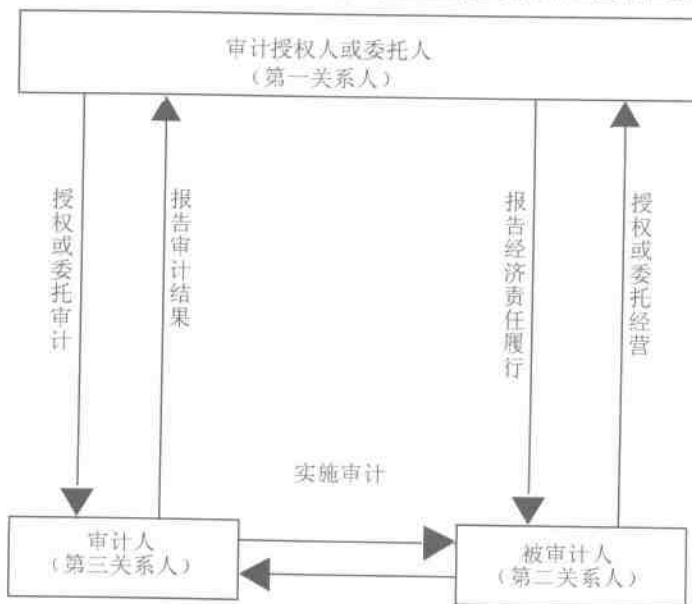


图 1-1 审计关系图

综上所述,现代审计的含义可以理解为:审计是由专职机构或人员根据授权或接受委托,依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查、鉴证、评价经济责任,借以维护财经纪律,改善经营管理,提高经济效益,确定或解除被审计单位的受托经济责任,促进宏观调控的独立性经济监督活动。

为了便于记忆和运用,我国在1996年1月召开的全国性审计定义研讨会上,曾将审计定义简明扼要地表述为:审计是独立检查会计账目,监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为。

二、审计的特征

审计的特征是指审计区别于其他经济监督的特点。从审计的含义可以看出,审计具有两个基本特征:独立性与权威性。

(一)审计的独立性

审计的独立性主要表现在组织机构方面的独立、人员方面的独立、经济方面的独立和工作方面的独立。在组织机构方面,审计组织机构必须是独立设置的,它与被审计单位没有任何组织联系,不能附属于任何其他部门。在人员方面,审计人员必须有自主性,依法审计,公正无私,不偏不倚,不受委托人和被审计人的干涉影响;审计人员的任免应受到国家法律的保护。在经济方面,必须保证审计机构和人员有一定的经济来源,这种收入和来源应有法律、法规保证,不受被审计单位的制约,这样才能独立自主地进行审计工作。在工作方面,审计人员依法行使审计监督权,独立进行审计,作出审计结论,提出审计报告。对于审计的独立性,我国有关法律作出了明确的规定。《中华人民共和国审计法》第五条规定:“审计机关依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。”第十一条规定:“审计机关履行职责所必需的经费,应当列入财政预算,由本级人民政府予以保证。”第十五条规定:“审计人员依法执行职务,受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务,不得打击报复审计人员。审计机关负责人依照法定程序任免。审计机关负责人没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况的,不得随意撤换。”

（二）审计的权威性

一方面,审计的独立性决定了审计的权威性。审计组织或人员是以独立于委托者和被审计单位的“第三者”的身份开展活动的,处于超脱地位。他们办事客观公正,实事求是,按照有关法律、法规和一定的准则、原则、程序进行。另一方面,审计从业人员必须通过国家统一规定的考试或考核取得合法的资格,具备与其从事的审计工作相适应的专业知识和业务能力,遵守职业道德规范。所以,审计人员作出的审计结论具有科学性、准确性、能够得到有关方面的公认。

我国审计的权威性主要体现在三个方面:一是审计机构是根据国家宪法和有关法律规定建立的,宪法和有关法律赋予了审计机构依法行使审计监督的权力。二是审计组织和审计人员依法进行审计时,有权要求被审计单位提供所需资料;政府审计机关还有权追究被审计单位的经济责任,对触犯法律的案件移交司法机关处理。三是审计组织作出的审计结论和出具的审计报告具有法律效力。

第二节 审计的对象、目标、职能、作用与任务

一、审计的对象

审计的对象是指审计监督的客体,即审查监督的范围所涉及的具体内容。具体地说,审计对象就是被审计单位的财政、财务收支及有关的经济活动。与审计含义一样,审计对象也是随着社会经济的变化而发展变化的。不同的国家、不同的历史发展阶段、不同的社会经济环境以及不同的审计种类,审计对象都会有所区别。正确认识审计对象,有利于正确决定审计行为,做好审计工作。按照审计对象的概念,根据我国的国情和有关法律法规规定,可以从被审计单位的范围和审计的内容两个方面来理解审计对象

（一）被审计单位的范围

一般地说,凡是国家机关和企事业单位都有经济活动,有经济活动的单位就应成为被审计单位。根据《中华人民共和国宪法》、《中华人

民共和国审计法》和其他审计法规的相关规定,按审计主体分,政府审计的被审计单位主要是国务院各部、地方各级人民政府、财政金融机构以及国有企业事业单位;内部审计的被审计单位仅限于本部门、本单位和下属单位;社会审计的被审计单位主要为委托人指定的单位。

(二) 审计的内容

根据定义,被审计单位的财政、财务收支及有关经济活动构成审计对象的具体内容。

1. 财政、财务收支活动

主要包括:财政预算与决算;信贷计划及其执行情况;财务收支计划及其执行情况;国有资产管理情况;与财政、财务收支有关的各项经济活动及其经济效益;严重侵占国有资产和严重损失浪费等损害国家利益的行为。

2. 有关经济活动

指与该单位生产经营管理和财产物资的采购、领用、保管有关的活动。经济活动都是通过会计、统计和业务核算的记录以及预算、计划、方案、合同、会议记录、总结报告、录像、电子计算机的磁带、磁盘等载体反映出来的。这些载体就是审计的具体对象。凡审计的对象。当然在实际操作中,是以特定时期的载体为审计对象的。

此外,审计对象还包括被审计单位的内部控制制度(系统)。内部控制制度是制约一个单位经济活动的重要手段。被审计单位内部控制制度的完善和严重程度,不仅影响经济活动和财政、财务收支活动的正常进行和经济效益的实现,还会影响各种载体的正确与完整。所以,对被审计单位内部控制制度的评审,就成了现代审计的起点,审计人员往往要根据对内部控制制度评审的结果,进一步确定审计的范围、重点和程序。

二、审计的目标

审计的目标是指通过对审计对象的审计所要达到的目的和要求。审计人员应根据审计目标去审查判断被审计事项,并发表意见。只有明确了审计目标,审计工作的方向才会准确,才能有的放矢。由于审计

对象复杂多样,所以审计目标也就会不尽一致。概括起来,审计的目标包括下列内容:

(一)真实性与公允性

真实性与公允是指反映财政、财务收支及其有关经济活动的资料是否如实地、公平恰当地反映了旨在表现的财政、财务收支及其有关的经济活动。

真实性与公允性应该是一致的。但在实际工作中,政府审计与内部审计往往强调真实性,而社会审计则往往偏重公允性。

(二)合法性与合规性

合法性是指审查的财政收支及其有关的经济活动是否符合党和国家的方针、政策、法律和法令。合规性是指审查的事项是否符合有关规章制度的要求。合法性与合规性是统一的。审计要求被审查事项必须合法合规,如有违法违规行为,重者必须严重查处,轻者则要对被审计单位提出纠正的意见。

(三)合理性与效益性

合理性是指审查的事项是否正常,是否符合事物发展的客观规律和经济管理的客观要求。效益性是指审查的事项是否经济有效。在一般情况下,合理性与效益性是一致的,合理的就会有效益,真正有效益的就是合理的。

(四)正确性

正确性是指各种会计凭证、账簿记录、报表等经济资料是否正确无误。审计要求各种证、账、表必须完整齐全,填制、登记、编制必须符合规定要求,有关的平衡关系和勾稽关系必须正确无误。对证、账、表的正确性的确认是审计人员进行查账的基础,也是审计人员发表意见的根据。

三、审计的职能

审计的职能是指客观存在于审计自身的功能,是审计能够完成任务、发挥作用的内在能力。审计的职能是审计的本质属性,是不以人们的意志为转移的。但是,审计的职能并不是一成不变的,它是随着社会

经济的发展、经济关系的变化、审计对象的扩大、人的认识能力提高而不断加深和扩张的。传统的审计仅限于查错防弊,只具有经济监督职能。随着社会经济生活的日趋复杂和科学技术的迅猛发展,审计对象扩大了,与企业经济利益有关的各方面都要求了解企业的支付能力和收益情况,要求审计能够及时提供准确可靠的信息,于是审计的职能就由原来的经济监督扩展到经济评价和经济鉴证。经济监督、经济评价和经济鉴证是审计的三大主要职能。

(一)经济监督

综观古今中外的审计,无不具有经济监督的职能。经济监督是审计最基本的职能,是其他职能的基础。具体而言,经济监督就是监察和督促被审计单位的财政、财务收支及其有关的经济活动在规定的范围之内、遵循正常的轨道运行。审计工作的核心是监督,通过审核检查、分析判断来实现监督。审计人员通过对审计对象的审核检查、分析判断,查明客观事物的真相,把合法不合法、合规不合规、合理不合理、有无经济效益的财政、财务收支及其有关的经济活动区分开来,明确指出哪些应予肯定、支持;哪些应予纠正、禁止。审计人员应为被审计单位服务,但审计服务是寓于监督之中的。

(二)经济评价

经济评价是在传统审计的基础上扩展而来的现代审计的职能。经济评价是指审计人员通过对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动进行审核检查后,就其预算、计划、方案和经济决策是否先进可行,执行情况如何,经济效益高低优劣,以及内部控制制度是否健全、严谨、有效等内容作出评价,为有关方面提供决策信息,并有针对性地提出合理化的意见和建议。经济效益审计就是典型的经济评价职能的体现。

进行经济评价,首先要对被审计单位的经济资料及其经济活动进行审查核实,弄清客观事物的真相,然后,按照一定的标准进行对比分析,肯定成绩,找出差距及产生差距的原因,再在此基础上作出评价,提出改进经营管理、提高工作效率和经济效益的办法及途径。审计人员在经济评价的过程中,一定要站在客观公正的立场上,秉公办事。

要高瞻远瞩,既要照顾微观利益,更要考虑宏观利益;既要考虑目前利益,更要考虑长远利益。当两种利益发生矛盾时,微观利益要服从宏观利益,目前利益要服从长远利益。这样作出的经济评价才有价值,才谈得上真正体现了审计的经济评价职能。

(三)经济鉴证

经济鉴证职能也是在传统审计的基础上扩展而来的现代审计的职能。经济鉴证又称审计公正,是指通过审计人员的审核鉴定,确认被审计单位的会计报表及其他有关经济资料是否真实、正确,并作出书面证明,以供有经济利益关系的各方使用,并取得信于社会公众。

在现代社会经济生活中,审计的鉴证职能越来越受到人们的重视。不少西方国家的法律规定,企业的会计报表必须经过审计人员审查鉴证之后,才能获得社会上的承认。我国随着经济的发展,经济鉴证业务也越来越多,该职能得以更加充分地显示出来,例如,股份制企业、外资企业的验资和年终会计报表的审查,股份制企业在资金融通、贷款使用和利润分配等方面的审查,经理离任经济责任审计,财经法纪专案审计等,都体现了审计的鉴证职能。

经济鉴证同样必须公平、公正,实事求是,这样的鉴定证明才能取信于社会。

四、审计的作用

审计的作用是指完成审计任务后所产生的客观社会效果。审计的作用受审计职能制约,而审计任务完成的好坏又决定着审计作用的大小。归纳起来,审计具有制约作用和促进作用。

(一)制约作用

制约作用又称防护作用,是指审计结果所产生的防止、约束、保护、维护、保障等方面的实际效果。审计的制约作用主要表现在:通过审核检查,对于被审计单位的财政、财务收支及其有关的经济活动进行监督和鉴证,揭露错误和弊端,制止违法乱纪、侵占财产和严重损失浪费等行为,维护财经纪律,保护党和国家的方针政策的顺利实施,保障国民经济的有序运行和健康发展。

（二）促进作用

促进作用又称建设作用,是指审计结果所产生的促进经济发展的实际效果。审计的促进作用主要表现在:通过审核检查,对被改善经营管理;对于生产、经营管理活动中所产生的经济效益进行评审,分析现有资源的利用情况,指出潜力所在,提出合理化建议,促进经济效益的不断提高;通过对财政、金融等综合经济部门的财政、财务收支及其有关的经济活动的真实性、合法性和效益性的评审,揭示这些部门在宏观调控方面所取得的成绩和存在的问题,促进这些部门进一步改进工作,加强宏观调控,促进国民经济的综合平衡与协调发展。

审计的作用是巨大的。要使审计在社会主义市场经济中发挥上述作用,就必须充分运用审计的职能,不断提高审计质量,更好地完成审计任务。

五、审计的任务

审计的任务是指审计组织和审计人员所承担的工作,审计的任务取决于审计的对象和职能,受制于社会发展和国民经济建设的总服务。我国审计要根据党和国家的方针政策来安排工作,为实现各个时期社会经济发展的总目标服务。现阶段我国审计的基本任务是:维护国家财政经济秩序,促进廉政建设,保障国民经济健康发展。具体如下:

(1) 审查经济决策、计划、方案、预算的制订和执行,保证国民经济的顺利发展;

(2) 审查反映财政、财务收支及其有关经济活动的各项资料的真实性、正确性和合法性,保证经济信息可靠有用;

(3) 揭露贪污舞弊和重大经济损失浪费,促进廉政建设,保护社会主义财产,维护社会主义法制;

(4) 评审内部控制制度的健全性和有效性,提高经营管理水平;

(5) 评审经济效益的实现情况,促进经济效益不断提高;

在实际工作中,审计的任务体现在审计组织各个时期的工作计划中,落实在审计业务工作上。

第三节 审计组织与审计人员

一、审计组织

审计组织是指有权力或有资格行使审计职能,开展审计工作的组织。一般地,根据审计组织的职能及服务对象的不同,审计组织可以划分为政府审计机关、内部审计机构和社会审计组织。我国和世界许多国家的审计组织系统都是由这三部分组成的。此外,还有国际审计组织。

(一)政府审计机关

1. 政府审计机关设置的方式

政府审计机关是代表国家政府行使审计职能的机构。由于各国政治制度和社会经济制度存在着多方面的差异,政府审计机关设置的方式也不尽相同。大体可归纳为以下三种类型:

(1)立法模式。该模式即政府审计机关隶属于立法机构——议会,政府审计机关受议会的领导,向议会负责并报告工作。目前世界上大多数国家,如美国、加拿大的最高审计机关都属于该模式。

(2)行政模式。该模式即政府审计机关隶属于政府,由政府领导,向政府负责并报告工作。我国国家审计署即属于这种模式。

(3)独立模式。该模式即政府审计机关既不隶属于议会,也不隶属于政府,而是作为独立的国家机关依照法律规定行使审计监督权,向国家元首或同时向政府和议会负责并报告工作。如意大利、西班牙的审计法院。

上述三种模式各有利弊,要根据各国的国情来选定,立法模式和独立模式下的政府审计机关在实施审计执法的过程中,能够摆脱或较少受到国家行政管理机关的干预和影响,便于发挥审计机关的职能作用。但是必须明确,其真正很好地发挥职能作用的前提是,国家必须具有健全的立法机构和严格的立法程序。在行政模式下的政府审计机关在实施审计的过程中,往往容易受到国家行政管理机构的干扰和影响,削弱