

重庆大学出版社

审计

SHEN JI XUE

审计学

1997

审计学

主编 邓腾江

审计学

主 编 邓腾江
副主编 卢国勇 高大男 孙 渝
编 者 邓腾江 孙 渝 夏 静
~~卢国勇 高大男~~

重庆大学出版社

内容简介

本书以财政部颁发的《中国注册会计师独立审计准则》和审计署颁发的《内部审计工作规定》为指导,以审计学的科学原理为依据,吸收借鉴国外先进审计技术,将注册会计师审计与企业内部审计有机融合,对审计基本理论和基本方法、错误与弊端、会计要素与会计报表审计、制度基础审计、经济效益审计、计算机审计等作了较为详细的阐述,有较强的实用性,可作高校财经类专业的教材,亦可供审计及相关专业人员学习和参考。

审计学

邓腾江 主编

责任编辑 梁季璇

重庆大学出版社出版发行

新华书店经销

中国科学技术信息研究所重庆分所印刷厂印刷

开本 850×1168 1/32 印张:12.5 字数:283 千

1997年3月第1版 1997年3月第1次印刷

印数:1~5000

ISBN 7-5624-1485-8/F·145 定价:13.00 元

(川)新登字 020 号

财会系列教材编委会

顾问:黄菊波 毛伯林 李孝林 邓腾江 汤寿成

主任:孙芳城

副主任:毛华扬 黎 明

委员:(按姓氏笔画为序)

毛华扬 李 櫟 孙芳城 何建国 陈 威

钱惠敏 彭启发 黎 明

前 言

经济体制改革推动了会计深入发展,会计面貌已经发生了重大变化。建立和发展社会主义市场经济,维护社会主义市场经济秩序,提高经济效益和社会效益,迫切需要精通经济、核算、管理的会计人才,从而对高等会计教育提出了迫切的高要求。

高等会计教育改革要面向社会主义市场经济,面向会计改革实践,已成共识。传统的会计教材,不乏精心力作,但是有的脱离实际,有的是制度加说明,有的相互重复。我们认为系列教材建设,要适应社会主义市场经济建设的客观需要,适应会计科学化、国际化和建立管理型会计的需要,适应培养高层次、开拓型会计人才的需要。为此,系列教材要按照会计学科体系的特点,反映学科的现实和发展趋势,内容新颖、逻辑严密、分析透彻、前后一贯,要符合高等会计教育的规律,开拓思路,循序渐进,难点分散,力戒重复。

本系列教材分三组:

主干课:会计基础、财务会计学、成本会计学、管理会计学、企业财务管理与分析、审计学、会计电算化。

拓展课:会计基本理论比较、中外会计史比较、比较会计学、比较财务学、会计电算化系统开发技术。

相关经济课程:税务会计的理论与实践、货币银行学、国际金融。

拓展课是主干课的深化和广化。拓展课程在三、四年级开

设,课时虽不多,但因其深入探索,深受师生欢迎。

本系列教材中部分拓展课程已经纳入中国会计学会会计理论探索丛书,如《比较会计研究》于1995年春出版,被誉为“在会计史学研究方面开创了一个新格局”,“有新的突破”。定于1997年出版的《会计基本理论比较研究》将管理活动论与信息系统论科学地结合起来,两种结构、两种本质、两种基本职能、两种基本目标,相互关联;以会计对象为基础与会计准则理论、帐户与复式记帐理论、会计报表理论融为一体,首次建立起前后一贯的会计基本理论体系。

为了实现观点明确、前后一贯,本系列教材的共识是:会计是以处理价值信息为基本的管理活动;会计的基本职能是核算和控制,核算是基础,控制是主导,两者没有“第一”和“第二”之分;会计的基本目标是提供有用信息,强化经济管理。主干课教材要狠抓“三基”,打好基础,既要突出重点、难点,又要注重精炼,力戒陈芜,要讲清道理,引导学生知其所以然。拓展课教材要在相应的主干课程的基础上,在深化和广化上下功夫,对不同方法、不同观点进行深刻的分析,抓住特点,揭露矛盾,评析优劣,追根溯源,探索改进之道。

本系列丛书中的有些论述与当前的会计实际不一定吻合,具有一定的不成熟性。我们衷心希望会计学界的专家、学者和广大读者多提意见,以便再版时修订。

重庆工业管理学院财会系列教材编委会

1997年1月

目 录

第一章 审计基本理论	(1)
第一节 审计的产生和发展	(1)
一、审计产生的客观基础——受托责任	(1)
二、审计发展的驱动因素——两权分离	(3)
三、审计完善的刚性条件——法律规范	(4)
四、审计完善的柔性条件——社会环境	(6)
第二节、审计定义与审计目标	(8)
一、审计定义	(8)
二、审计目标.....	(12)
第三节 审计准则与审计标准	(14)
一、审计准则的含义、作用及内容	(14)
二、审计标准的含义、作用及内容	(31)
第四节 审计制度与审计分类	(35)
一、审计制度的概念及其构成要素.....	(35)
二、审计分类的基本原则.....	(36)
三、审计分类的基本方法.....	(37)
第五节 审计道德与审计立法	(40)
一、审计职业道德及其规范.....	(40)
二、审计立法及我国审计立法概况.....	(46)
 第二章 审计基本方法	(51)

第一节 审计程序	(51)
一、概述	(51)
二、审计准备 —— 审计业务约定书与审计计划	(54)
三、审计实施 —— 审计证据和审计工作底稿	(62)
四、审计结束 —— 审计报告与审计档案	(77)
第二节 审计技术方法	(89)
一、概述	(89)
二、查帐法	(94)
三、分析法	(98)
四、调查法	(100)
五、抽样法	(102)
 第三章 错误与弊端	(119)
第一节 研究错弊的意义	(119)
一、错误与弊端的含义及其界定	(119)
二、研究错弊的意义	(120)
第二节 错误的特征及其种类	(122)
一、错误的特征	(122)
二、错误的种类及其审查	(122)
第三节 弊端的特征及其种类	(134)
一、弊端的特征	(134)
二、弊端的种类及其审查	(134)
 第四章 制度基础审计	(142)
第一节 制度基础审计的对象	(142)
一、制度基础审计的对象	(142)

二、制度基础审计的内容	(144)
三、制度基础审计对象——内部控制制度的分类	(144)
四、制度基础审计的要素	(146)
第二节 制度基础审计的方法	(152)
一、制度基础审计的特点	(152)
二、制度基础审计的一般步骤	(153)
三、制度基础审计的方法	(155)
第三节 制度基础审计与内部审计	(170)
一、内部审计的对象和范围	(171)
二、制度基础审计与内部审计的关系	(173)
第五章 会计报表审计	(176)
第一节 会计报表审计概述	(176)
一、会计报表审计的意义	(176)
二、会计报表审计的程序	(179)
三、会计报表审计的内容和方法	(179)
第二节 资产审计	(184)
一、流动资产审计	(184)
二、投资审计	(197)
三、固定资产审计	(201)
四、无形资产审计	(206)
五、递延资产审计	(209)
第三节 负债审计	(210)
一、流动负债审计	(210)
二、长期负债审计	(211)

第四节 所有者权益审计	(216)
一、投入资本审计	(216)
二、资本公积审计	(219)
三、盈余公积审计	(220)
四、未分配利润审计	(222)
第五节 成本费用审计	(222)
一、成本费用审计的意义及内容	(222)
二、直接费用审计	(223)
三、间接费用审计	(226)
四、在产品成本审计	(228)
五、产成品成本审计	(229)
六、期间费用审计	(231)
第六节 收入与利润审计	(234)
一、营业收入与营业成本审计	(234)
二、营业税金审计	(240)
三、利润审计	(244)
第六章 经济效益审计	(249)
第一节 经济效益审计概述	(249)
一、经济效益审计的概念	(249)
二、经济效益审计的目标	(250)
三、经济效益审计的审计标准	(251)
第二节 经济效益评价指标体系	(252)
一、经济效益评价指标体系的设计原则	(252)
二、经济效益评价指标体系的内容	(253)
三、经济效益评价指标体系的使用方法	(257)

第七章 计算机审计	(261)
第一节 计算机技术对审计的影响	(261)
一、审计环境的变化	(261)
二、审计线索的变化	(264)
三、审计方法和审计手段的变化	(266)
第二节 EDP 系统的审计程序	(273)
一、EDP 的基本原理	(273)
二、对 EDP 系统进行审计的基本步骤	(275)
第三节 EDP 系统的审计测试	(279)
一、EDP 系统的符合性测试	(279)
二、EDP 系统的实质性测试	(283)
附录	
中华人民共和国会计法	(284)
中华人民共和国注册会计师法	(290)
中华人民共和国审计法	(300)
中国注册会计师独立审计准则(第一批)	(308)
中国注册会计师独立审计准则(第二批)	(331)
审计署关于内部审计工作的规定	(382)
后记	(387)

第一章 审计基本理论

著名哲学家埃里希·弗罗姆说过：“无改造之目的理论说明它仍旧是空洞的，但不作任何理论说明的改造则是盲目的。”审计学虽然是一门实践性很强的经济应用学科，但如果没有必要的理论说明与指导，所谓审计实践便会失去操作的规范，审计行为便会失去仲裁的标准，审计职业便会失去应有的地位。鉴于此，本章拟在简单追溯审计产生与发展历史的基础上，就审计定义与审计目标、审计准则与审计标准、审计制度与审计分类、审计道德与审计立法等问题作出必要的理论说明，力图通过对这些问题的说明勾勒出审计基本理论的轮廓。

第一节 审计的产生和发展

一、审计产生的客观基础——受托责任

任何管理工具都是社会经济发展的产物，审计亦不例外。审计的产生是基于受托责任的需要，而受托责任的存在则是源于财产所有者的利益保全要求。更明确地讲，当社会经济发展到一定阶段，社会上的一部分人拥有一定的财产积累，且财产所有者将其财产交付他人使用或管理时，客观上需要考察财产使用者或财产管理者履行其职责的情况，于是，财产所有者出于维护其财产保值增值的需要，便委托专门机构或专门人员对财产的使用管理情况进行检查与监督，这些专门

机构或专门人员就带着这种受托责任去履行自己的监督职能,由此,便产生了审计。

受托责任是审计产生的客观基础,这一点,已为中外审计发展的历史所证实。在中国,最早出现的审计是“官厅审计”,即专为统治者服务的审计。从西周执掌审计监查的宰夫,秦汉时期施行“上计”制度的御史大夫,到宋代“审计院”的官员,尽管其职级不同,作用各异,但有一点是相同的:他们都是受了统治者的委托,为了维护统治阶级的利益而进行审计的。因此,中国的“官厅审计”是在受托责任下产生的。元、明、清三代无专门的审计机构。进入民国后,“官厅审计”渐次恢复,民间审计开始出现。而民间审计之所以能够出现,是因为民国时期曾颁布了公司法、破产法及有关税法,这些法律的施行必须依赖审计人员对企业经济活动的审查和监督,但这种审查和监督仅靠政府部门的力量是不能完成的,于是,在一些大中城市相继成立了会计师事务所,接受委托人的委托办理查帐等业务。可见,民国时期的会计师事务所亦是在受托责任的驱使下发展起来的。

在西方,审计的产生也是在受托责任的驱使下,首先出现了为统治者服务的政府审计,其次才产生民间审计。据历史文献记载,早在奴隶制度下,古罗马、古希腊和古埃及就出现了对掌管国家财物和赋税的官员进行审查考核这一具有审计性质的经济监督工作,如罗马奥古斯塔皇帝曾于公元5年下令编制国家预算,并派出检查人员分赴各地审查帐目。罗马皇帝的这一举动可以看作是外国审计的开端,但当时并无专门的审计机构。到了封建王朝时代,西方开始设置专门审计机构,如法国在资产阶级大革命前即设有审计厅,法皇圣路易曾于1256年下令,命其官吏将计算书送至巴黎,接受审计厅的审

查。资产阶级大革命后,拿破仑一世时创建了会计法院,其主要任务是对联邦政府以及政府各部和市镇的会计资料的准确性和合法性进行审核。在资本主义时期,随着经济的发展和国家政权组织形式的完善,政府审计也有了进一步的发展,各资本主义国家中普遍建立了政府审计制度。西方各国政府审计的产生和发展都是为了维护统治阶级利益。随着西方资本主义商品经济的兴起,合伙经营开始出现,在十三世纪到十四世纪,合伙经营的企业组织形式逐渐普及,那些未参加经营管理的合伙人,为了维护其权益,便委托第三者审查合伙企业帐目,于是,产生了民间审计。由此可见,如果没有受托责任的存在,西方政府审计与民间审计的产生便会失去客观基础。

二、审计发展的驱动因素——两权分离

审计的发展集中地表现为民间审计的发展,无论是审计理论还是审计方法,民间审计的发展都远远超过了政府审计。尽管政府审计产生在前,但民间审计青出于蓝,迅速发展的民间审计反过来推动着政府审计的发展。

民间审计之所以能够迅速发展,其主要原因在于两权分离的日益明显。18世纪产业革命后,建立了机器大工业,变革了已有的经济关系。伴随着机器大工业取代工场手工业所带来的资本集中化和生产规模扩大化,兴起了以发行股票筹资为特征的股份公司。股份公司的兴起,进一步加剧了企业所有权与经营权的分离。股份公司的经营管理,由代表股东利益的董事会授权经理进行,持有股票的各个股东并不直接从事公司的经营管理。但股东们毕竟要维护自身的利益,于是就产生了如下需求:

1. 董事会需要了解经理们履行资财经管责任的情况;
2. 股东们需要了解公司财务状况的合理性和经营成果的

真实性;

3. 债权人需要了解公司的偿债能力和获利能力,以便确定其债权的安全程度;

4. 潜在的投资者需要了解公司的财务实力和获利程度,以便作出是否对公司进行投资的决策。

为了满足上述需求,公司就有责任编制出客观公允的财务会计报告。但这个报告究竟有多大的可靠程度,则需要一个客观公正、处于超然独立地位的第三者进行审查后作出评价。而要作出这种评价,无疑需要有评价的准则和评价的标准。于是,独立于公司所有者和公司经营者之外的第三者——执业会计师队伍迅速扩大,作为执业会计师从事审计工作的指南和尺度的审计准则和审计标准也随之建立并不断完善。

两权分离的加剧为以执业会计师为代表的民间审计的发展开辟了广阔的道路。两权分离越明显的国家,其民间审计的发展就越迅速,业务水平就越高。18 世纪的工业革命爆发在英国,因而,英国的民间审计水平在爆发工业革命后的相当长时期内处于世界最高水平。据史书记载,世界上首批执业会计师产生于英国,世界上第一个执业会计师团体也诞生于英国,世界上第一个由政府颁发执照的从事民间审计工作的职业组织便是英国的英格兰—威尔士特许会计师协会(ICAEW),世界上第一个注册会计师制度亦是由英国发明创造而形成的。

三、审计完善的刚性条件——法律规范

尽管民间审计在英国取得了较大的发展,而且,这种发展曾使英国在世界审计中占据主导地位,但随着时光的流逝,特别是进入 20 世纪后,英国审计地位却逐渐被美国审计所取代。今天,美国审计无疑代表着世界审计的最高水平。是什么

力量使得审计的发展重心由英国转向美国，并使美国审计取代英国审计而成为世界审计之盟主呢？

两权分离仅仅使审计的发展有了内部的驱动力量，而审计职业的法制化则为审计的发展与完善提供了外部动力。19世纪，英国审计技术传入美国后，美国会计师们并不拘泥于英国审计主要为股东利益服务的限制，他们一方面吸取英国审计技术的先进经验，另一方面，却将审计的目的从纯粹保护股东利益扩展为保护与企业有关的各种利害关系人，从而使美国审计一开始便具有了广泛的社会性。这种广泛的社会性使得美国的各种利益团体特别注重审计人员、审计方式以及审计内容的法律规范。为了适应这种需要，1896年，美国纽约州的立法机构通过了《管制公共会计师职业法》(An Act to Regulate the Profession of Public Accountants)，对注册会计师的资格作出了严格的规定。其后，美国各州纷纷仿效纽约州做法，制订了注册会计师法案，使审计人员资格有了法律的规范，由此而使民间审计职业进入了法制化时代。到了1913年，美国的注册会计师已达2 200多人。20世纪30年代发生了世界经济大萧条，使证券投资者蒙受了惨重的损失。痛定思痛后，人们发现，导致这种萧条和损失的重要因素，正是各公司提供了虚假的财务信息，这种情况使得社会公众发出了对公司财务会计报告进行严格审计的强烈呼声。于是，美国政府在1933年制订了《证券法》(Securities Act)，1934年又制订了《证券交易法》(Securities Exchange Act)。这两个法律的制订对推动审计的法制化起到了不可估量的作用。

第一，这两个法律迫使各公司建立健全内部控制制度，如实反映财务状况和经营成果、为社会提供可靠的财会信息。

第二，由总统提名、参议院任命的证券交易委员会具有极

大的审计监督权力,有效地保证了各公司会计帐目的正确性和财会报告的可靠性。

第三,这两个法律规定,只有经过注册会计师对公司年度财务会计报告进行公证后,公司的有价证券才能上市,公司才能申报纳税和取得贷款。企业的股东和债权人也根据审计公证后的财会报告来评价公司的财务状况和经营成果。这表明,审计对社会经济的间接监督功能得到了法律的承认。

第四,这两个法律规定,既要审计公司的资产负债表,也要审计公司的损益表,而且,审计重心也由体现公司财务状况的资产负债表审计转向体现公司获利能力的损益表审计,从而拓展了审计的范围,转移了审计的重心,从法律的角度对审计职业界提出了更高的要求。

正是因为美国政府将审计工作纳入了法制规范,因而美国的审计职业迅速发展,其审计准则和审计标准为世界各国广泛采用或借鉴,其审计技术体现着世界审计的最高水平,其审计人员的素质和审计职业的地位在社会各界也有着极大的权威。

而在美国审计职业法制化大踏步前进的同时,英国政府却较为保守,直到1948年,英国才在《公司法》中对审计的范围和重心作了法律规定,而且,英国政府主管《公司法》的商务部要比美国的证券交易委员会的权威性弱一些,由此决定了英国审计的发展必然落后于美国审计。

四、审计完善的柔性条件——社会环境

如果说法律作为一种刚性力量,强制性地、直接地推动着审计的发展与完善,那么,审计所处的社会环境则是审计发展与完善的柔性因素,较为温和地、间接地影响着一个国家的审计事业。