

审计学

主编 王建肖国连

副主编 朱林王殿龙

石油工业出版社

审 计 学

主 编 王 建 肖国连
副主编 朱 林 王殿龙

石油工业出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学/王建,肖国连主编.
北京:石油工业出版社,2008.1
ISBN 978-7-5021-6466-9

I. 审…
II. ①王…②肖…
III. 审计学
IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 006104 号

审计学

主 编 王 建 肖国连
副主编 朱 林 王殿龙

出版发行:石油工业出版社

(北京安定门外安华里 2 区 1 号 100011)

网 址: www.petropub.com.cn

编辑部: (010)64251610 发行部: (010)64523620

经 销: 全国新华书店

印 刷: 扬州鑫华印刷有限公司

2008 年 1 月第 1 版 2008 年 1 月第 1 次印刷

889×1194 毫米 开本: 1/32 印张: 8

字数: 208 千字

定价: 20.00 元

(如出现印装质量问题, 我社发行部负责调换)

版权所有, 翻印必究

前 言

在我国改革开放持续深入、经济市场化程度日益提高的情况下,为了加强国家的审计监督,维护国家财政经济秩序,提高财政资金使用效益,促进廉政建设,保障国民经济和社会健康发展,我国对《审计法》进行了适时修改,自 2006 年 6 月 1 日起施行。这一举措有力地推动了我国政府审计准则体系的健全和完善。根据我国经济发展的实际需要,按照国际趋同的要求,我国建立了新的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系,自 2007 年 1 月 1 日起施行。两大准则体系的发布实施,为进一步强化监管工作提供了保证,有利于促进资本市场健康稳定发展,维护社会经济秩序和广大公众利益。

我国审计工作法制化、规范化建设呈现出崭新的局面,由此,对审计理论和方法的发展产生了极其深远的影响。为了贯彻《审计法》和两大准则体系的精神,适应新形势的需要,我们编写了本教材。

本教材除了较为系统地介绍审计基础理论知识和技术方法外,还紧密联系实际,注重结合社会需求和审计发展的新动向,注重吸收国内外审计理论研究和法制建设的新成果和实践工作的新经验。在编写过程中,力求使本教材具有以下特点:

第一,紧扣我国修改后的《审计法》和最新出台并实施的会计准则与审计准则,体现教材的先进性。

第二,充分考虑大学本科、专科层次学生的培养目标和教学特点,增强教材的针对性和实用性。

当前,我们正处于一个变革和创新的时代,我国会计电算化更

加普及和深入。随着电算化水平的提高,越来越多的单位采用计算机网络,因此,审计质量和审计效率面临着巨大的挑战。传统的审计技术和方法已不能适应审计工作发展的需要,广泛利用计算机技术成为现代审计的主要特征和发展趋势,我国计算机审计进入加速发展阶段。我们以热切的心情期盼着读者能够通过阅读本书,注意知识更新,正确地认识审计工作,熟悉审计规范,理解并重视运用审计知识。同时,我们将继续努力,为切实加强审计理论研究、推广审计抽样和风险评估等现代审计方法、实现计算机技术与现代审计方法的有机结合,在教材建设方面不断创新,为审计理论和方法的发展作出积极的贡献。

本教材由中共江苏省委党校王建教授、中国石化集团江苏油田钻井处肖国连主任会计师任主编,江苏省江都经济开发区管委会财政局朱林高级会计师、中国石化集团江苏油田党校王殿龙副教授任副主编,中共江苏省委党校英莺敏教授、许卫老师参加了撰稿。初稿完成后,由王建教授总纂定稿。

在本教材的编写过程中,我们参阅了不少相关书籍和文献资料,吸收了有关专家学者的研究成果,在此一并表示诚挚的谢意。由于时间仓促,书中难免存在疏漏与不妥之处,恭请读者批评指正。

编 者

2007 年 12 月

目 录

第一章 审计学概论	1
第一节 审计的基本概念	1
第二节 审计的产生与发展	10
思考题	19
第二章 审计机构与审计人员	20
第一节 审计机构	20
第二节 审计人员	27
思考题	32
第三章 审计的种类与方法	33
第一节 审计的种类	33
第二节 审计的方法	41
思考题	52
第四章 审计准则与审计依据	53
第一节 审计准则	53
第二节 审计依据	63
思考题	69
第五章 审计证据与审计工作底稿	70

第一节 审计证据	70
第二节 审计工作底稿	85
思考题	97
第六章 审计计划与审计程序	98
第一节 审计计划	98
第二节 审计程序	104
思考题	114
第七章 内部控制制度审计	115
第一节 内部控制制度概述	115
第二节 内部控制制度的描述	121
第三节 内部控制制度的评审	128
第四节 管理建议书	133
思考题	136
第八章 财务审计	137
第一节 资产审计	137
第二节 负债审计	161
第三节 所有者权益审计	167
第四节 收入、成本与费用审计	177
第五节 利润及其分配审计	193
思考题	201
第九章 经济效益审计	202
第一节 经济效益审计概述	202
第二节 管理审计	210

第三节 业务经营审计	214
思考题	220
第十章 审计报告与审计档案	221
第一节 审计报告	221
第二节 审计档案	240
思考题	243
参考文献	245

第一章 审计学概论

本章介绍了审计的含义、特征、对象、目标、职能与作用,阐述了审计产生与发展的动因。

第一节 审计的基本概念

一、审计的含义

审计是由专职机构或专业人员接受委托或根据授权,依法对被审计单位在一定时期经济活动的有关资料,按照有关法规和标准进行审核检查、收集和整理证据,以判明有关资料合法性、公允性、一贯性和经济活动的合规性、效益性,并出具审计报告的具有独立性的经济监督、评价与鉴证活动,借以维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性经济监督活动。

政府审计、内部审计和注册会计师审计共同构成了我国审计监督体系,尽管执行审计的主体不同,但它们都具有以下基本要素:

(1) 审计主体。执行审计的一方称为审计主体。审计主体是指专职机构或专业人员。专职机构是指以审计为专门任务的单位,包括国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织。专业人员是指在国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织中从事审计工作的审计人员。

(2) 审计客体。接受审计的一方称为审计客体,具体是指被审计单位。

(3) 审计对象。审计对象一般是指被审计单位在一定时期的经济活动。具体是指被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动、作为提供这些经济活动信息载体的会计资料和其他有关资料。

(4) 审计依据。审计依据包括国家法律、法规、政策及会计准则等。

(5) 审计职能。审计具有经济监督、经济鉴证和经济评价职能。

(6) 审计目的。审计目的即为维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控。

(7) 审计本质。审计是一项具有独立性的经济监督活动。

由上述审计含义可以看出,审计与查账分属两个不同的范畴,是两个不同的概念。一般来说,审计和查账之间具有密切的联系,审计监督离不开查账,查账是进行审计的重要基础工作。审计是对会计监督的内容进行的再监督。

审计与查账的区别主要表现在以下两个方面:

(1) 审计与查账的对象不同。查账一般限于会计资料;审计除审查会计资料外,还要审查有关经济资料、经营管理工作、内部控制制度和各种经济活动。查账仅仅是审计的一部分工作内容。

(2) 审计与查账的目的不同。查账的目的一般限于查错揭弊,限于查核会计资料是否真实正确;审计的目的主要是通过对被审计单位经济活动的真实性、合法性和效益性的评审,确认被审计单位是否履行经济责任,并对审计的内容发表意见,出具审计报告。

查账系财政、税务、金融、审计等部门实施经济监督时普遍采用的一种手段,审计机构及其人员可以依法对财政、税务、金融等部门的经济监督活动实施再监督,审计监督是我国经济监督体系中最高层次的监督。因此,不能把查账与审计的概念相等同。

二、审计的特征

审计监督是经济管理的重要组成部分。较之其它经济监督种类,审计监督有两个最基本的特征,即独立性与权威性,这是审计监督与其它经济监督相区别的标志。

(一) 独立性

审计不同于其他经济监督,其根本原因在于,审计是一项具有独立性的经济监督活动。独立性是审计的灵魂与生命,没有独立性就没有审计。审计独立于被审计单位之外,独立性是审计有别于其他经济监督的最根本特征。并且,独立性是客观性、公正性的基础和保证。但是审计的独立性往往会因审计类别不同而在程度上有所差别。如政府审计的独立性要强于内部审计。比较而言,独立性最强的是注册会计师审计。

审计的独立性主要表现在以下四个方面:

1. 组织机构独立

审计组织机构应独立于被审计单位。在我国,各级政府审计机关均独立于同级人民政府的财政主管部门,注册会计师审计机构是完全独立的社会中介机构,其独立性最明显。比较而言,内部审计机构则具有相对独立性,即内部审计机构相对于本部门、本单位其他职能部门(特别是财务会计部门)是独立设置。

组织机构独立是保证审计能够客观、公正地评价和鉴证,充分发挥审计监督作用的重要条件。

2. 地位独立

审计组织及其人员具有独立的身份,处于被审计单位与审计委托人以外的第三者的超脱地位,不参与被审计单位的经营管理活动,与被审计单位和审计委托人不存在任何直接的经济利益关系,使他们能以客观的态度对待审计事务,这是审计独立性的实质所在。

3. 经济独立

审计机构从事审计业务活动必须要有一定的经费来源,以保证其生存与发展。经济独立是指审计机构的经济来源要有法律法规作为保证,不受被审计单位制约。在我国,各级政府审计机关经费来源于国家财政拨款。社会审计经费来源于按规定向委托人收取的款项,它们在经济上都是独立的。比较而言,内部审计机构经费来源表现为相对独立性,即相对于本部门、本单位其他职能部门来说,其预算经费的安排和使用是独立的。

4. 行使职权独立

审计机构及其人员在执行审计业务时,应从客观公正的立场出发,根据审计准则要求收集审计证据,谨慎合理地进行评价,独立行使审计监督权,不受其他任何行政机关、社会团体和个人干涉,以事实为依据,客观地发表审计意见。

(二) 权威性

审计的权威性是确保审计监督作用正常发挥的重要保证。

首先,审计的权威性来自于审计机构的独立性。审计机构及人员并不依附于被审计单位,并不参与被审计单位的经营管理活动。在审计活动中,审计机构或人员以独立的“第三者”身份接受财产所有者或最高管理者的委托或授权,依法进行审计监督,从而保证了审计过程公正、客观及审计结论的科学性,使审计结论在社会公众中具有公认的权威性。

其次,审计的权威性来自国家法律的支持。为了维护审计的权威性,世界各国或以《宪法》或以《公司法》、《证券法》、《破产法》等法律形式赋予审计机构的监督职权,并对审计对象、范围以及审计结论的强制执行均作出了相应的法律规定,以保障审计监督的权威性。

三、审计的对象与目标

(一) 审计的对象

审计的对象是指被审计单位的财务收支及其有关经营管理活

动以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料和其他有关资料。会计资料和其他有关资料是审计对象的现象,其所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动是审计对象的本质。

1. 被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动

无论是传统审计还是现代审计,也无论是政府审计还是注册会计师审计、内部审计,都要求以被审计单位客观存在的财务收支及其有关的经营管理活动为审计对象,对其是否真实、合法、合规及其效益情况进行审计,以便对其所负受托经济责任是否得以认真履行进行鉴证。政府审计的对象是国务院各部门和地方政府及其各部门的财政收支,国有金融机构和企事业单位的财务收支。注册会计师审计的对象为委托人指定的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动。内部审计的对象为本部门、本单位的财务收支及其他有关经济活动。

2. 被审计单位各种作为提供财务收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料及其相关资料

审计对象的内容是通过一定的载体反映出来的,这个载体就是会计资料及其他有关经济资料,如财务报表、会计账簿、会计凭证以及计划、预算、统计、合同、章程等相关资料。

提供被审计单位经营管理活动信息的载体,除了上述会计、统计、计划等资料外,还有经营目标、预测、决策方案、经济活动分析资料、技术资料等其他资料,电子计算机磁带、磁盘等会计信息载体。

需要指出的是,审计对象是一个历史范畴,随着社会经济和审计目标的不断发展,审计对象也在不断变化。传统审计对象主要是指被审计单位的财政财务收支;而现代审计的内容已超出了财政财务收支活动的范围,扩展到与经济效益有关的经营活动和管理活动领域,由账项基础审计扩展为制度基础审计,由手工数据处理系统审计发展为电子数据处理系统审计。

(二) 审计的目标

审计的目标是指审计机构或人员通过审查和评价审计对象所要达到的目的和要求。审计目标是审计工作的行动指南。确定审计目标,有助于为审计工作决策提供基本依据及评价标准。确定审计目标,既要考虑审计对象,又要考虑审计的属性、职能、技术手段以及审计委托者对审计工作的要求。

概括而言,审计的目标就是指对审计对象的真实性和公允性、合法性和合规性、合理性和效益性进行的审查与评价。

1. 审查和评价反映被审计单位财政财务收支及有关经营管理活动的会计资料和其他资料的真实性与公允性

其要求是:审查和评价被审计单位的会计资料及其他资料是否真实、恰当、公正地反映了被审计单位的财政财务收支状况及其结果以及与其有关经营管理活动的真相;其记录和计算是否准确无误,所有经济业务及其财务收支是否全部入账和记录,以便从中发现问题,揭露错弊并提出改正的意见和建议。

2. 审查和评价被审计单位财政财务收支及有关经营管理活动的合法性与合规性

其要求是:依据国家法律、法规及财务会计制度规定,审查和评价被审计单位财政财务收支及有关经营管理活动是否符合法律、制度规定,揭露和查处违法乱纪行为,保护各方面资产的安全与完整,维护国家、社会公众、投资者及被审计单位的合法权益,维护社会正常的经济秩序。

3. 审查和评价被审计单位财政财务收支及有关经营管理活动的合理性与效益性

其要求是:审查和评价被审计单位经营管理活动是否正常、合乎事物发展的常理、符合经营管理的原则及目标;审查和评价被审计单位经营管理活动中人、财、物等资源配置及利用是否经济、讲究效率和效益;经营目标、计划、决策方案是否切实可行、注重效益;内部控制制度及经济责任制度是否建立健全,管理效率及经济效益高低的原因并提出相应建议,帮助被审计单位改善经营管理,

提高经济效益。

四、审计的职能、任务与作用

(一) 审计的职能

审计的职能是指审计本身固有的功能。目前,国内外对审计职能的理解与论述各异。但通常认为,审计具有以下三大基本职能:

1. 经济监督职能

经济监督职能是审计的基本职能。审计的经济监督职能由审计的性质所决定,它主要是通过审计、检查和督促被审计单位的经济活动在规定的范围内是否沿着正常的轨道健康运行;检查受托经济责任人履行经济责任的情况,借以揭露违法违纪行为,制止损失浪费,查明错误弊端,判断管理缺陷,进而追究经济责任。在审计实务中,审计机关审计人员从依法检查到依法评价,从依法做出审计处理决定到督促决定的执行,无不体现着审计监督职能。国家审计主要体现为经济监督职能。

2. 经济鉴证职能

经济鉴证职能是指审计人员对被审计单位的财务报表及其他经济资料进行检查、验证,确定其财务状况和经营成果的真实性、公允性、合法性并出具证明性审计报告,为审计授权人或委托人提供确切的信息,以取信于社会公众。如注册会计师接受委托,出具对财务报表的审计报告就体现了审计的经济鉴证职能。

3. 经济评价职能

经济评价职能是指审计人员对被审计单位的经济资料及经济活动进行审查,并依据有关标准对所查明的事实做出分析和判断,肯定成绩,揭露矛盾,总结经验,从而改善经营管理,寻求提高效益的途径。审计人员对被审计单位的经营决策、计划方案是否切实可行、是否科学先进、是否贯彻执行,内部控制系统是否健全、有效,各项经济资料是否真实、可靠以及各项资源的利用是否合理、有效等诸多方面进行的评价,都可以作为提出改善经营管理建议的依

据。内部审计最能体现审计的经济评价职能。

(二) 审计的任务

审计的任务决定于审计的对象和职能并应符合国家经济建设的需要。目前,我国审计的基本任务是为加强国民经济宏观调控,促进微观经济搞活这一总目标服务。其具体任务如下:

1. 审查会计资料的真实性和正确性,保证财务信息可靠有用

审查会计资料是否真实、正确,这是审计的基本任务,也是传统审计的查账工作。只有在保证财务信息可靠、适用的条件下才能进一步开展分析、考核、鉴证、评价等审计工作。因此,审计最基本的任务是要在审计过程中充分揭露弄虚作假、隐瞒欺骗、伪造账目等违法行为,保证财务信息的真实可靠。否则,利用不正确的财务信息去制定决策,就会造成工作失算,决策失误。

2. 监督财务计划和财政预算的制定和执行,保证国民经济顺利发展

监督计划、预算的制定和执行是审计监督的一项重要任务。审计人员要审查被审计单位计划、预算的制定是否符合党的方针、政策,是否符合国民经济管理的要求,是否先进可靠;计划预算的执行是否严肃认真,有无擅自偏离;其执行结果是否达到了预期目标和要求,有无虚夸事实、隐瞒真相等现象;对完成或未完成计划、预算的原因分析,是否客观公正,是否做到既符合企业经济效益,又考虑到了社会效益。

3. 审核经济活动的合法性,揭露经济领域中的违法行为

审计人员对于被审计单位的经济活动,要审查是否符合国家的法律、法规,是否符合财经纪律。针对经济领域中的违法行为,如贪污受贿、偷税漏税、走私贩私等,必须予以揭露,并进行严肃处理。揭露经济领域中的违法行为是一项较为长期的重大任务,审计人员必须充分行使职权,发挥审计监督职能,对经济领域中的违法行为进行充分揭露,查清问题,依法追究,以保护公共财产。

4. 审核内部控制制度的建立和执行,提高经营管理水平

、 审核内部控制制度的建立和执行情况也是审计监督的一项重要任务,内部控制制度是企业内部各部门相互牵制、相互监督,共同搞好企业经济管理的一种科学方法。审计人员通过全面了解被审计单位内部控制制度的具体内容,可以考核被审计单位内部分工是否明确,岗位责任制的确立是否合理,生产经营活动是否按照规定的行动目标进行。通过对被审计单位经营管理水平的测试,可以评价内部控制制度的执行结果及其存在的问题,并根据实际情况与控制标准的偏离程度提出建议,督促被审计单位进行修改和调整,使内部控制制度不断健全和完善。

5. 评价经济活动的效益性,促进经济效益的提高

评价被审计单位经济活动的效益性也是审计的一项重要任务。审计人员应深入审查被审计单位对现有的资源财产是否充分利用,对企业的内部潜力是否充分挖掘,对损失浪费是否充分揭露。针对审计过程中发现的问题,审计人员应提出合理可行的建议,督促被审计单位加强经营管理,挖掘内部潜力,克服损失浪费,促进经济效益提高。

6. 鉴证经济活动和有关资料,为改革开放服务

随着改革开放的不断深入,社会对审计鉴证服务的需求也日益增加。如在证券交易所上市的公司,就要求社会审计机构对其所披露的财务报告,给予实事求是、客观公正的鉴证;中外合资经营企业要求审计对投入资本给予验证后,出具验资报告,对年度财务报告审查后,出具查账报告等。审计人员应按国际惯例和有关规定,开展鉴证业务,为改革开放服务。

(三) 审计的作用

审计的作用是指履行审计职能,实现审计目标所产生的社会效果。

审计的作用主要体现在以下两个方面:

1. 制约性作用

即通过对被审计单位的财政财务收支及有关经营管理活动的