

审计基础与实务

(第二版)

YUSHIYU
SHENJU JICHU

21 世纪高职高专
财务会计专业系列教材

主 编 陈建松

副主编 徐匡平



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

图书在版编目(CIP)数据

审计基础与实务/陈建松主编. —2版. —北京:高等教育出版社:2006.4

ISBN 7-04-019562-3

I. 审… II. 陈… III. 审计学-高等学校:技术学校-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 034941 号

责任编辑 刘悦珍 封面设计 吴 昊 责任印制 蔡敏燕

出版发行	高等教育出版社	购书热线	010-58581118
社 址	北京市西城区德外大街 4 号		021-56964871
邮政编码	100011	免费咨询	800-810-0598
总 机	010-58581000	网 址	http://www.hep.edu.cn
传 真	021-56965341		http://www.hep.com.cn
			http://www.hepsh.com
经 销	蓝色畅想图书发行有限公司	网上订购	http://www.landaco.com
排 版	南京理工出版信息技术有限公司		http://www.landaco.com.cn
印 刷	上海华文印刷厂	畅想教育	http://www.widedu.com
开 本	787×960 1/16	版 次	2002 年 8 月第 1 版
印 张	18.75		2006 年 5 月第 2 版
字 数	358 000	印 次	2006 年 5 月第 1 次
		定 价	25.00 元

凡购买高等教育出版社图书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请在所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 19562-00

21 世纪高职高专财务会计专业系列教材

编写委员会

(以姓氏笔画为序):

主任委员:

马元兴 孔全会 王宗江 金跃武 钱乃余 梁伟样

委员:

王 炜 王剑盛 刘悦珍 杨 欣 陈建松 李 莹
陈 强 邵敬浩 周国安 单祖明 谢国珍 楼雪婕
潘上永

出版说明

高等职业教育是我国高等教育的重要组成部分。近几年,其年招生规模占高等教育招生规模的一半以上,为社会主义现代化建设和市场经济的发展培养了大批生产、建设、管理、服务第一线急需的高等技术应用型专门人才。高等职业教育人才培养模式的基本特征,决定其以应用为主旨、以就业为导向的教学内容体系。因而,加强高等职业教育教材建设,编写适应高等职业教育教学改革并具有一定特色的教材,是非常必要的。

根据上述要求,高等教育出版社于2002年组织了一批学术水平较高、职业教育教学经验丰富、实践能力强的教师,编写了“21世纪高职高专财务会计系列教材”。本系列教材自出版以来,以其内容适用、配套齐全等特点,受到了广大高职院校师生们的一致好评。

2005年10月28日,国务院发布了《国务院关于大力发展职业教育的决定》(以下简称《决定》),明确了今后一个时期职业教育改革与发展的指导思想、目标任务和政策措施。11月7日至8日,国务院召开了全国职业教育工作会议(以下简称会议),深入学习贯彻党的十六届五中全会精神,全面落实科学发展观,动员和部署实施《决定》。会议强调,要把发展职业教育作为经济社会发展的重要基础和教育工作的战略重点,要大力发展中国特色的职业教育,加快培养高技能人才和高素质劳动者。《决定》和这次会议的精神,不仅对职业教育,而且对整个教育工作都具有十分重要的指导意义。

为了贯彻落实《决定》和会议精神,也为了适应我国近几年经济快速发展的需要,促进教学内容的更新,我社在2005年底又重新组织编写了本套“21世纪高职高专财务会计系列教材”。新版系列教材部分为新编;部分是从原有的系列教材中遴选,根据高等职业教育的教学特点,对其内容和体例作了进一步的补充修改,再版而成。

新版系列教材具有以下几个特点：

1. 双师型作者队伍。作者均是从全国有关商业高职院校中遴选出的专业造诣和技能水平较高、编写教材经验丰富、责任心强的双师型资深骨干教师。他们大都在企业中兼职,在实践中学习操作技能,了解前沿知识、先进技术,从而改进和充实自己的教学内容,并反映到了新编教材中。

2. 体系构架完整,内容精心编排。本套教材基本上涵盖了财务会计专业开设的所有课程,作为系列教材,其中的每一本都是在相关专家反复研讨的基础上进行编排,在编写时注重了每门课程内容的各自独立性及其相互衔接。

3. 反映最新的企业会计改革精神。2005年1月1日起,财政部相继颁发的3项新会计制度——《小企业会计制度》、《民间非营利组织会计制度》、《村集体经济组织会计制度》正式实施;2006年发布的新的《企业会计准则》也将于2007年1月1日起施行,上述以及其他企业会计改革精神均在教材中得到了反映。

4. 立体化的教学资源配置。为了利教便学,几乎每本主教材都提供了完整的立体化教学资源。该资源包括主教材,主教材学习指导、习题和实训,习题和实训的参考答案,教学课件等。

5. 编写形式适合职业教育特点。为了加强实践性教学,在教材的编写中融入了足够的实训内容。编写体例活泼、新颖。每章开头设置精炼的“引导案例”,每章穿插1~2个与相关知识紧密结合的专栏,增加了教材的趣味性。

为了更好地为教学服务,我社将在本套新版教材的基础上,组织教师培训和教学研讨活动。通过与教师的互动以及扩大和补充立体化教学资源,增进学科建设信息的交流,推动学科建设,提高教学质量,进而把教材的改革和建设推向一个新的水平。

高等教育出版社

2006年5月

第二版前言

随着我国社会主义市场经济体制的建立和逐步完善,审计工作的地位和作用日益被人们所认识和重视。为了适应高职高专教学的需要,我们在2002年组织编写了这本《审计基础与实务》教材。

最近几年会计准则等内容发生了很大的变化,为此,我们对21世纪高职高专财务会计专业系列教材之一《审计基础与实务》进行了修订。这次修订的《审计基础与实务》突出了以下几方面的内容:

(1) 较为全面地介绍了我国近期颁布的独立审计准则、政府审计准则等,内容新颖、颇具权威性。

(2) 形成了以民间审计为中心线索,兼顾政府审计、内部审计相关内容的体系,适应我国财务会计专业教学的现状。

(3) 在审计实务部分,加大了案例分析、调账要求等,突出了可操作性,也使本教材更具可读性。

(4) 每章开头安排了引导案例,可以提高学生的学习兴趣。

本教材重视高职教育的人才培养目标和教学特点,集审计基础理论与审计实务于一体,注意吸收国内外审计理论与审计实务的新动态,特别突出审计实务教学,做到理论联系实际。与之配套的《审计基础与实务学习指导与习题》(第二版)、《审计基础与实务模拟实训》能满足教学需要,有利于学生巩固学习内容、提高审计实务操作技能水平。本教材不仅可以作为高职教材,也可以作为审计理论和实务工作者及大专院校学生的学习参考用书。另外,为方便教学,本教材配有立体化教学资源,索取方式见本书最后一面。

本教材由陈建松任主编,并编写第一、十一章;徐匡平任副主编,并编写第五、十、十二章;顾佩华编写第四、十三章;王珠强编写第二、三、六章;谢立编写第七、八、九章。全书由陈建松修改定稿。

第二版前言

建议教学时数:72课时。具体课时安排见下表:

序号	内 容	课 时		
		理论	实训	合计
1	第一章 总论	6		6
2	第二章 审计组织与审计人员	2		2
3	第三章 审计准则与审计程序	6		6
4	第四章 审计的分类和方法	6		6
5	第五章 审计证据与审计工作底稿	6		6
6	第六章 内部控制制度及其评审	4	2	6
7	第七章 资产的审计	6	4	10
8	第八章 负债的审计	4	2	6
9	第九章 所有者权益的审计	2	2	4
10	第十章 收入、成本与费用的审计	4	2	6
11	第十一章 利润及利润分配的审计	4	2	6
12	第十二章 审计报告与管理建议书	4	2	6
13	第十三章 计算机审计	2		2
合 计		56	16	72

由于编者水平所限,书中不当之处在所难免,敬请读者批评指正。

编 者

2006年4月

第一版前言

随着社会主义市场经济的持续发展,审计工作的地位和作用日益被人们所认识和重视,对其要求也更高,为了适应形势发展的需要,我们组织编写了这本《审计基础与实务》教材。

本教材重视高职教育的人才培养目标和教学特点,集审计基础理论与审计实务于一体,注意吸收国内外审计理论与审计实务的新动态,特别突出审计实务教学,做到了理论联系实际。配套的《审计基础与实务学习指导与训练》满足了教学需要,有利于学生巩固学习内容,提高审计实务操作技能水平。因此,本教材不仅可以作为高职教材,也可以作为审计理论和实务工作者及大专院校师生的学习参考用书。

本教材由陈建松任主编,并编写第一、十一章;徐匡平任副主编,并编写第五、十、十二章;顾佩华编写第四、十三章;王珠强编写第二、三、六章;谢立编写第七、八、九章。全书最后由陈建松修改定稿。

由于编者水平所限,加之编写时间仓促,书中不当之处在所难免,敬请读者批评、指正。

编 者

2002年8月

目 录

第一章 总论	1
第一节 审计的产生与发展.....	1
第二节 审计的概念与特点.....	4
第三节 审计的职能与作用.....	6
第四节 审计的对象和目标.....	7
第二章 审计组织与审计人员	14
第一节 审计组织	15
第二节 审计人员	22
第三章 审计准则与审计程序	26
第一节 审计准则	27
第二节 审计质量控制准则	33
第三节 审计程序	38
第四章 审计的分类和方法	50
第一节 审计的分类	50
第二节 审计的方法	55
第三节 统计抽样法	68
第五章 审计证据与审计工作底稿	80
第一节 审计证据	80
第二节 审计工作底稿	88
第六章 内部控制制度及其评审	107
第一节 内部控制制度概述.....	108
第二节 内部控制制度的描述.....	113

目 录

第三节 内部控制制度的评审	119
第七章 资产的审计	126
第一节 流动资产的审计	126
第二节 长期资产的审计	149
第八章 负债的审计	162
第一节 流动负债的审计	162
第二节 长期负债的审计	172
第九章 所有者权益的审计	181
第一节 投入资本与资本公积的审计	181
第二节 盈余公积与未分配利润的审计	189
第十章 收入、成本与费用的审计	192
第一节 收入的审计	192
第二节 成本与费用的审计	200
第十一章 利润及利润分配的审计	212
第一节 利润的审计	212
第二节 利润分配的审计	221
第十二章 审计报告与管理建议书	225
第一节 审计报告概述	226
第二节 国家审计机关的审计报告	229
第三节 社会审计组织和内部审计机构的审计报告	236
第四节 管理建议书	252
第十三章 计算机审计	257
第一节 电算会计的特点及其对审计的影响	257
第二节 会计电算化单位审计的内容和程序	259
第三节 计算机审计的基本方法	261

附录一 中华人民共和国审计法·····	266
附录二 中华人民共和国国家审计基本准则·····	272
附录三 中华人民共和国注册会计师法·····	278
参考文献·····	284



第一章 总 论

引导案例

成立于1710年的英国南海公司,历经10年惨淡经营后,公司董事会决定采取欺骗等手法,使其股票达到预期价格。在大量散布“年底将有大量利润可实现,预计1720年圣诞节可按面值60%支付股利”等谣言后,该公司股票价格从1719年的114英镑,上升到了1720年3月的300英镑以上,1720年7月再度上升到1050英镑。在当时的英国,一场全国性的投机热潮也由此爆发,无论是新成立的股份公司还是原有的股份公司,全部成了投机的对象。

随着1720年英国国会通过的《泡沫公司取缔法》的实施,英国开始制止各类泡沫公司的膨胀。许多公司纷纷破产、解散,投机热潮迅速冷却,南海公司的股价也一落千丈。英国政府开始对南海公司资产进行清理,尔后南海公司宣布破产。数以万计的股东和债权人从神话般的美梦中醒来,他们蒙受了巨大的损失,股东和债权人向英国议会提出严惩欺诈者并予以赔偿损失的要求。英国议会为此成立了特别委员会,并聘请了一位资深的会计查尔斯·斯内尔审核该公司的账簿。通过审核,指出了南海公司存在重大舞弊行为和会计记录严重失实等问题,据此查处了该公司的主要负责人。于是,审核该公司账簿的人开创了世界注册会计师的先河,注册会计师审计由此在英国拉开了序幕。

讨论题

如果建立了审计机制,像南海公司一样的经营者,是否还可以为所欲为,损害投资者利益?

第一节 审计的产生与发展

审计的历史可谓源远流长。审计是经济发展到一定阶段的产物,是一种经济监督活动。在不同社会、不同时期、不同经济发展水平和不同的经济管理形式下,审计监督的方式和内容是不相同的。

由于世界各国的历史进程不同,审计的发展也不完全相同。下面就我国和外国
的审计史分别作简要介绍:

一、我国审计的产生与发展

我国审计经历了一个漫长而又曲折的发展过程。在奴隶社会,大奴隶主并不亲自管理自己的财产,而是委托亲信管理,这就产生了委托和被委托的关系,委托者为了检查被委托者的管理成效,有无疏漏,就特派专人去检查,这就是早期的审计行为。检查中如发现遗失账簿或丢失财物就要治罪,这就是早期的审计思想。

据史料记载,《周礼·天官冢宰》中这样叙述:“掌治法以考百官府、群都、县、鄙之治,乘其财用之出入,凡失财用物辟名者,以官刑诏冢宰而诛之;其足用长财善物者,赏之。”其中“乘”是稽核财物的领用保管,对于损失浪费和弄虚作假的人,可建议冢宰给予惩罚;对于节约开支,财政充裕的人,可建议冢宰给予奖励。当时王朝还对财政收支有“以参互考日成,以月要考月成”的要求,即要按日、按月、按年考核,审查经营成果,并定期向周王报告,当时称为“受计”,就是由周王亲自听取、审查的意思,这套办法称为“上计制度”。这一制度,对以后历代王朝产生了深远的影响。可以说,这是审计制度的雏形,在世界审计发展史上具有领先地位。

秦、汉时期对审计工作很重视,专门设置御史大夫一职,直接辅助皇帝,行使对国家的政治、经济监察大权,同时继承了“上计制度”,并在此基础上制定了“上计律”,使审计与法联系起来,成为我国审计立法的开端。

隋、唐两代是我国封建社会的鼎盛时期,审计方面也随之日臻健全,由“比部”负责审计工作,划归刑部领导,这说明审计的性质从原来的财政、行政监督变为司法监督的一部分,使审计工作具有较强的独立性和权威性。

从审计发展的历史来看,宋朝是一个极其重要的年代,宋太宗淳化三年(公元992年),设置了专门的“审计院”,“审计”一词在我国历史上首次出现。由于多种原因,审计院未能充分发挥作用,不久即被撤销。直到宋神宗元丰三年(公元1080年),在太府寺内设“审计司”,各地方也设相应机构,由于未有审计制度,所以也未能充分发挥作用。

元朝废除比部,经济稽查权由御史台兼行。

明朝洪武元年,虽恢复比部,但作用发挥不够,财政流弊滋生,贪污案件不仅多,而且性质严重。

清朝未设比部,而是在户部下设“清吏司”,雍正年间,将清吏司归入督察院,表面上权力很大,实际工作却不得力。清末(1906年),光绪皇帝仿效西方资本主义国家设立“审计院”,引进了近代审计制度,后因辛亥革命爆发,审计制度未能实施。

辛亥革命以后,北洋政府在国务院下设立“审计处”,各省设立“审计分处”。1914年,将“审计处”改成“审计院”,隶属于大总统,并颁布审计法及审计实施细则。1928年,又将“审计院”改为“审计部”,隶属于监察院。各省设立了相应的“审计处”,形成了一个垂直领导的审计网。但是,由于国民党政府政治上的腐败,审计工作得不到应有的重视和支持,审计法规也未能实施。

在第二次国内革命战争时期,革命根据地的审计形成了一定的基础,1934年公布的《中华苏维埃共和国中央苏维埃组织法》中规定,中央苏区设立中央审计委员会,其职责是审核苏区的岁入、岁出,监督中央预算的执行情况。抗日战争和解放战争时期,各革命根据地人民政府都设立了各种形式的审计机构。

中华人民共和国成立之后,照搬苏联的管理监督制度。“文化大革命”中,以阶级斗争为纲,绝对“相信”群众,实行无账会计,审计理论研究和审计教学中断,原有的审计机构被撤销,审计工作一度陷入停顿状态。

中共十一届三中全会以来,确立了以经济建设为中心的指导思想,逐渐加强经济核算,重视经济监督。1982年12月4日,第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》规定:“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督”,“审计机关在国务院总理领导下,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。”1985年国务院又制定和颁布了《国务院关于审计工作的暂行规定》,明确规定审计机关的职权以及设置审计机关和建立内部审计制度等。1988年11月30日国务院正式公布了《中华人民共和国审计条例》,并规定从1989年1月1日起实施。条例以法令的形式,对审计机构的职能、职权、任务、程序、范围等都作了明确规定。1994年8月31日第八届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过,并于1995年1月1日施行的《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》),标志着我国审计工作进入了新的发展阶段。

二、外国审计的产生与发展

公元5年,古罗马皇帝奥古斯都下令编制国家预算,并派检查人员分赴各地审查账目。这是外国审计的起源。以后,各国相继成立了不同形式的国家审计机关。目前,建立审计机构的已有150多个国家。

随着经济的发展,西方国家早在13世纪至14世纪就出现了股份公司性质的企业。股东们为了维护权益,便委托第三者审查股份公司的账目,这就是早期的民间审计。

1720年,会计师查尔士·司奈尔受英国议院委托,替南海公司的一家附属公司破产情况作查账报告,人们称他为公证会计师,也就是现在讲的审计师、注册会

计师。这是世界上首次出现公证会计师这个名词。1853年,在苏格兰的爱丁堡创立了英国最早的会计师协会,这也是世界上第一个公证会计师专业团体。这个阶段的审计,就是由经办会计业务以外的第三者对被查单位的会计资料进行检查的一种监督审查活动。检查的范围比较狭窄,仅仅限于会计资料的真实性、正确性、合法性,其目的是起公证和保护的作用。

民间审计发展较快的是美国。1886年,美国创立了第一个公证会计师协会。1896年,纽约州通过第一项检定公证会计师的法律,并办理第一次公证会计师的执照考试。从此,公证会计师受到了法律上的承认。

第一次世界大战后,资本主义经济迅速发展,企业规模更加扩大,管理权和所有权分离,加上所得税普遍推行,对审计的要求更高了,过去那种详细审计的办法因费时费力已不适应。这时,美国提出了一种新的审计概念,即“资产负债表审计”,强调对各账户余额作分析性的审核。到20世纪30年代,由于资本主义国家发生经济危机,经济大萧条,生产不景气,投资者、银行家十分关心企业的经营成果,要求分析检查企业的盈亏情况。这样,由静态审计发展到了动态审计。这一阶段的审计工作,找到一些规律,有了一套比较完整的方法。

第二次世界大战以后,企业的规模越来越大,内部分权事业部制普遍推行,内部控制制度逐步形成并完善起来。在此基础上,产生了内部审计。随着管理会计的产生和发展,审计的领域也向深度和广度发展,把提高企业经营管理效果列为审计的重要内容,这在西方叫做管理(效益)审计。

随着电子计算机技术的广泛应用和社会生产、经济的发展,可以预计,今后审计技术、方法、内容与理论也将有更大的发展,以满足社会发展的需要。

通过对中外审计发展史的考察,我们可以看到:我国的政府审计早于西方,但民间审计落后于西方。我们应当批判地汲取中外审计史上的经验,博采各国之长,结合我国的现实经济情况,建立符合中国国情的审计理论方法体系。

第二节 审计的概念与特点

一、审计的概念

审计的定义是对审计实践的科学总结,是对审计这一客观事物特有属性的揭示。伴随新中国审计监督制度的建立和发展,我国审计理论和实务工作者广泛开展了对审计定义的研究。1989年,全国审计基本理论讨论会将我国社会主义审计定义为:“审计是由专职机构和人员,依法对被审单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪,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。”

为确定一个能够基本反映审计特征的简明、准确、通俗并与国际惯例接轨的审计定义,全国审计理论和实务工作者进行了深入的研究。1995年,全国审计定义研讨会将简明审计定义概括为:“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、审计的特点

审计的特点是指审计区别于其他监督形式的独有的特征。在国民经济监督体系中,经济监督形式多种多样,既有财政、银行、税务的经济监督,又有会计、主管部门、审计的经济监督。审计监督区别于其他经济监督的特点是:

(一) 独立性

独立性是审计的本质特征,正如《审计法》中规定的:“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。”审计的独立性不仅表现在它的形式上,而且存在于它的本质中。审计组织与审计委托人、被审计人之间不存在利害关系,也不参与双方的任何经济活动;审计人员需要有相当的政治素质及业务能力,能够独立地作出审计判断。实现审计的独立性必须做到以下几点:

(1) 组织独立。组织独立是指审计机构应当独立于被审计单位之外。在实际工作中,如果审计机构在组织上受制于被审计单位,则很难摆脱被审计单位有关人员的干预,从而无法保证审计的独立性。因此,内部审计的独立性比外部审计的独立性要差。

(2) 经济独立。经济独立是指审计机构或人员应当有法定的经济来源,不得受被审计单位的牵制。审计机构或人员如果在经济上与被审计单位有利害关系,必然会使审计的独立性受到削弱。

(3) 工作独立。工作独立是指审计机构或人员从事审计工作应有自主性,不受其他单位和个人的任何影响。在审计过程中,要保证审计人员保持独立身份,必须具备两个条件:①审计人员不能参与被审计单位的经济活动,否则在评价时就可能由于自己的参与而使判断的客观、公正性受到削弱。②审计人员不能与被审计单位的主要负责人有伦理上的亲密关系,否则审计人员在对经济业务进行审核检查和作出审计处理决定时,就可能受到人情关系的影响,从而难以保证审计的客观公正性。

(二) 公正性

审计的公正性反映了审计工作的基本要求。公正性与独立性密切相关,没有独立性就没有公正性。公正性主要表现在:审计人员独立于审计委托人和被审计人之外,站在第三者的立场上进行审计,可以对审计对象作出不带任何成见的、符