

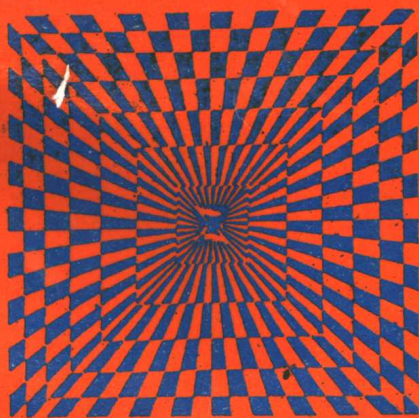


# 审 计 学

李晋庚 主编

SHENJIXUE

SHENJIXUE



中国商业出版社

国内贸易部部编高等商科教材

# 审 计 学

---

李晋夷主编

江金平

查晓岚

副主编

中国商业出版社

**图书在版编目(CIP)数据**

审计学/李晋夷主编·—北京:中国商业出版社,1996,5

国内贸易部部编高等商科教材

ISBN 7-5044-3033-1

I. 审… II. 李… III. 审计学—高等学校—教材 IV.  
F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 03692 号

责任编辑:蓝垂华 孙锦萍

特约编辑:陈学庸

责任校对:马春晶

封面设计:杨振宇

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店总店北京发行所经销

保定市河北小学印刷厂印刷

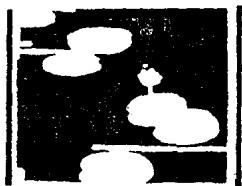
850×1168 毫米 32 开 12.25 印张 293 千字

1996 年 5 月第 1 版 1998 年 2 月北京第 3 次印刷

定价:14.40 元

\* \* \* \*

(如有印装质量问题可更换)



## 编 审 说 明

国内贸易部部编高等商科教材,是为适应社会主义市场经济体制和高校改革的需要,结合当前深化流通体制改革、转换企业经营机制的实际及高等教育的特点、培养目标的要求,由国内贸易部教育司委托全国商业高等专科学校建设指导组,组织国内各有关院校的教授、学者及第一线的教师共同编写的。现经审定同意作为高等商科院校的教材,也可作为各类成人高校、大专层次函授、自考以及在职培训用的教材。

《审计学》是高等财经、商业院校会计、审计等专业的主要专业课之一。由湖南商学院李晋夷副教授主编,江金平、查晓岚任副主编,由全国商专学科建设指导组组织审阅。本书在编写过程中得到湖南商学院和全国商专教材发行中心的大力支持,在此一并致谢。

由于编写人员的限制和时间仓促,对书中缺点和不足请广大读者批评指正。

国内贸易部教育司

一九九六年五月



## 前 言

随着我国社会主义市场经济体制的确立和现代企业制度的全面推行,审计监督机制越来越受到政府、企事业单位的重视和人们热诚欢迎。审计学是指导审计实践的一门学科,它的建设和发展受到社会的极大关注。

本书是为了适应我国社会经济发展新形势的客观需要,受中华人民共和国国内贸易部教育司的委托,根据全国商业高专学科建设指导组高等商科教材建设规划而编写的。

在我国,审计学仍是一门年轻的亟待开拓的学科。我们在编写过程中,依据《中华人民共和国审计法》的基本精神,结合我国审计工作实践经验和审计学界的研究成果,对现阶段行之有效的审计理论和实务作了具体的介绍和阐述,同时也借鉴了市场经济发达国家的现代审计理论和方法,对一般审计工作中尚未涉及或较少涉及的某些前瞻性问题进行了探索,旨在帮助读者拓宽视野,促进我国审计事业的发展。

本书主要供商业、财经院校会计、审计专业及经济管理专业作为教材使用;也可作为审计师和会计师资格考试的参考书;还可作为从事审计和会计工作的现职人员的培训教材。

全书共十八章,由李晋夷副教授任主编,江金平、查晓岚副教授任副主编。具体编写分工是李晋夷第一、二、三章,查晓岚第四、六、七章,江金平第五、八、九章,田秀群第十、十六章,张贵平第十一、十二、十八章,王瑞龙第十三、十四章,孙喜平第十五、十七章。全书由李晋夷、江金平、查晓岚初审,最后由李晋夷修改、补充,总

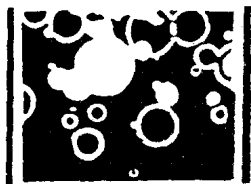
纂、定稿。

在编写过程中,得到了全国商专教材发行中心、湖南商学院的热情支持和帮助,在此一并谨致谢忱。

由于编者水平有限,加之仓促付梓,书中阐述欠妥,甚至错误的地方,恳请读者批评指正。

编 者

1996年4月



## 目 录

|                            |        |
|----------------------------|--------|
| 编审说明 .....                 | ( 1 )  |
| 前 言 .....                  | ( 2 )  |
| 第一章 总 论 .....              | ( 1 )  |
| 第一节 审计的概念 .....            | ( 1 )  |
| 第二节 审计的产生和发展 .....         | ( 7 )  |
| 第三节 审计的对象和目标 .....         | ( 15 ) |
| 第四节 审计的职能和作用 .....         | ( 18 ) |
| 第二章 审计的组织形式 .....          | ( 22 ) |
| 第一节 我国审计组织体系 .....         | ( 22 ) |
| 第二节 国外审计机构 .....           | ( 32 ) |
| 第三节 审计机构专业团体及其任务 .....     | ( 34 ) |
| 第三章 审计准则和审计人员 .....        | ( 38 ) |
| 第一节 审计准则 .....             | ( 38 ) |
| 第二节 审计人员 .....             | ( 46 ) |
| 第三节 审计职业道德 .....           | ( 51 ) |
| 第四节 审计人员的法律责任 .....        | ( 53 ) |
| 第四章 审计依据、审计证据和审计工作底稿 ..... | ( 59 ) |
| 第一节 审计依据 .....             | ( 59 ) |
| 第二节 审计证据 .....             | ( 66 ) |
| 第三节 审计工作底稿 .....           | ( 75 ) |
| 第五章 审计种类、方法和程序 .....       | ( 86 ) |
| 第一节 审计的种类 .....            | ( 86 ) |

---

|             |                         |              |
|-------------|-------------------------|--------------|
| 第二节         | 审计方法 .....              | (93)         |
| 第三节         | 审计程序 .....              | (101)        |
| <b>第六章</b>  | <b>审计报告和管理建议书 .....</b> | <b>(113)</b> |
| 第一节         | 审计报告的意义 .....           | (113)        |
| 第二节         | 编写审计报告的步骤和要求 .....      | (114)        |
| 第三节         | 审计报告的结构和内容 .....        | (117)        |
| 第四节         | 审计报告的种类 .....           | (120)        |
| 第五节         | 管理建议书 .....             | (130)        |
| <b>第七章</b>  | <b>抽样审计 .....</b>       | <b>(135)</b> |
| 第一节         | 抽样审计的意义和种类 .....        | (135)        |
| 第二节         | 统计抽样审计的基本步骤 .....       | (137)        |
| 第三节         | 随机抽样的方法 .....           | (141)        |
| 第四节         | 审计风险及其控制 .....          | (144)        |
| <b>第八章</b>  | <b>制度基础审计 .....</b>     | <b>(150)</b> |
| 第一节         | 内部控制制度 .....            | (150)        |
| 第二节         | 制度基础审计的意义和步骤 .....      | (158)        |
| 第三节         | 内部控制制度的调查和描述 .....      | (162)        |
| 第四节         | 内部控制制度评审 .....          | (165)        |
| <b>第九章</b>  | <b>企业财务报表审计 .....</b>   | <b>(170)</b> |
| 第一节         | 企业财务报表审计概述 .....        | (170)        |
| 第二节         | 企业主要财务报表的审计 .....       | (172)        |
| <b>第十章</b>  | <b>资产审计 .....</b>       | <b>(181)</b> |
| 第一节         | 流动资产审计 .....            | (181)        |
| 第二节         | 长期投资审计 .....            | (203)        |
| 第三节         | 固定资产和在建工程审计 .....       | (210)        |
| 第四节         | 无形资产和递延资产审计 .....       | (219)        |
| <b>第十一章</b> | <b>负债审计 .....</b>       | <b>(224)</b> |

---

|                              |              |
|------------------------------|--------------|
| 第一节 流动负债审计·····              | (224)        |
| 第二节 长期负债审计·····              | (238)        |
| <b>第十二章 所有者权益审计·····</b>     | <b>(248)</b> |
| 第一节 实收资本和资本公积审计·····         | (248)        |
| 第二节 盈余公积审计·····              | (261)        |
| 第三节 未分配利润审计·····             | (264)        |
| <b>第十三章 成本和费用审计·····</b>     | <b>(267)</b> |
| 第一节 成本、费用审计的依据和目标·····       | (267)        |
| 第二节 制造成本审计·····              | (272)        |
| 第三节 销售成本审计·····              | (286)        |
| 第四节 费用审计·····                | (289)        |
| <b>第十四章 收入审计·····</b>        | <b>(303)</b> |
| 第一节 基本业务收入审计·····            | (303)        |
| 第二节 其他业务收入审计·····            | (315)        |
| <b>第十五章 利润和税后利润分配审计·····</b> | <b>(318)</b> |
| 第一节 利润审计·····                | (318)        |
| 第二节 税后利润分配审计·····            | (323)        |
| <b>第十六章 验资和资产评估·····</b>     | <b>(326)</b> |
| 第一节 验资·····                  | (326)        |
| 第二节 资产评估·····                | (330)        |
| <b>第十七章 经济效益审计·····</b>      | <b>(341)</b> |
| 第一节 经济效益审计的意义和目标·····        | (341)        |
| 第二节 经济效益审计的评价标准·····         | (344)        |
| 第三节 经济效益审计的主要内容和方法·····      | (348)        |
| <b>第十八章 财经法纪和经济责任审计·····</b> | <b>(358)</b> |
| 第一节 财经法纪审计·····              | (358)        |
| 第二节 经济责任审计·····              | (368)        |

---

|             |       |
|-------------|-------|
| 主要参考书目..... | (379) |
|-------------|-------|



# 第一章 总 论

## 第一节 审计的概念

### 一、审计的概念

审计的概念是审计的本质、职能、对象和目的等要素的高度概括,是审计理论的重要组成部分。审计学界对审计概念有多种表述,归纳起来有四种基本观点:

一是查帐论。这种观点认为审计就是审查会计帐目和报表是否真实和正确,目的在于查错防弊。这是传统审计的概念。随着社会经济的发展,审计的对象、职能和方法都有重大改变,不仅仅囿于查帐。因此,用查帐来定义现代审计,显然是欠妥当的。

二是经济监督论。这种观点认为审计是一项独立的经济监督活动。这种认识体现了审计的本质特征。现代审计不仅具有经济监督职能,而且还具有经济鉴证、经济评价职能。仅仅用经济监督来定义现代审计也是不全面的。

三是技术、方法论。这种观点认为审计是一种专业化的技术、程序或方法。最具代表性的是日本审计学家河野一英给审计下的定义“审计是对过去或现在的会计记录及会计行为,由其记录人或行为人以外的第三者进行分析审查,并对他们的记录或行为表示批判性意见的一种业务技术。”<sup>①</sup> 从下节审计的产生和发展中我

<sup>①</sup> 《实用审计学》姜铁英译,吉林省会计学会1982年出版,第一页。

们就会得知,审计具有双重属性即社会属性和自然属性。社会属性是指审计与一定社会政治制度相联系;自然属性是指审计与社会生产力发展水平相关即审计自身的技术方法。用技术方法来定义审计尚欠全面。

四是责任关系说。这种观点认为审计是由第三者对受托人的财务收支及其有关的经济活动进行审查和鉴证,以确认或解除受托人的经济责任。

在资产所有权与经营权相分离的体制下,所有者与经营者之间客观上存在一种责任关系,所有者从自身利益出发,就委托独立会计师或审计师对经营者的责任进行审查鉴证,以确认或解除经营者的经济责任。用“责任关系说”来定义审计,得到了社会较广泛的认同。

我国审计学界对我国审计概念的认识经过反复研讨,比较一致地认为:“审计是由专职机构和人员,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,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。”它包括以下内容:

1. 审计主体。是指审计的执行者,主要包括:国家审计机关和人员;部门或单位内部审计机构和审计人员;社会审计组织和审计人员。

按照西方惯例,企业审计主体,除少数公营企业外,绝大多数企业均由注册会计师承担。我国由于正外于经济体制转换的过程中,因此,企业审计主体究竟由谁承担,尚未定型。现阶段,工业企业中的国有大中型企业的审计主体主要由国家审计机关承担,小型国有企业主要由审计事务所承担,外商投资企业,股份制企业主要由注册会计师或注册审计师承担。

在我国审计学界中有一种观点,认为无论什么所有制的企业

均应由客观独立的社会审计组织来进行客观公正的审计监督,只有这样,我国的企业审计才能适用对外开放的需要,逐步向国际惯例接轨。同时又强调国家审计机关不能放弃对国有企业和有国有资产的企业的审计监督。其理由有二:一是“谁的资产谁审计”,这是国际上划分审计范围的通用原则;二是我国推行的现代企业制度这种经营模式要求国家审计机关加强对企业的审计监督,而不是放弃或放松这种监督。

2. 审计的客体。即审计的对象,是被审单位的财政、财务收支及有关的经济活动。

3. 审计的目标。是指上述审计对象的正确性、真实性、合法性、合规性和效益性。

4. 审计的依据。即审计标准,包括法律、法规、政策、规章制度和《企业会计准则》、《企业财务通则》等。

5. 审计的职能。其基本职能是经济监督、经济评价和经济鉴证。

6. 审计的目的。一是查错防弊;二是评价经济责任,确认或解除被审单位的受托经济责任;三是改善管理,提高经济效益,促进宏观调控。

7. 审计的本质。审计是一项具有独立性的经济监督活动。独立性是审计监督区别于其他专业监督的特有属性。

审计的概念并非一成不变,它是随着社会经济的发展、审计对象和职能的扩充、方法和目的的改变,而发展变化的。

审计的萌芽时期,世界各国审计的原始涵义是“听其会计”,由兼职审计官员,定期听取会计公布帐目,借以考核官吏是否忠于职守。后来,审计从会计中分离出来,成为独立的专职审计机构,由专职审计官员对会计帐目、收支凭证进行审查,目的是查错防弊。

随后,到了资本主义社会,由于股份公司的诞生,所有权与经

营权的分离,同时,在社会上又出现了执业会计师,于是公司股东就委由民间执业会计师以第三者身份,对公司的财务报表的真实性和正确性进行检查、公证,以取信于股东和其他投资者。这时审计的一般概念就是“查帐”。

进入二十世纪,由于大型企业和跨国公司的出现,以及审计理论和实务的进一步的发展,因而审计的对象、职能、方法和目的等都起了很大变化。这时,从审计的内容和目的来看,有财政、财务审计,经济效益审计和财经法纪审计;从审计的职能上看,不仅有监督职能,还有经济评价、经济鉴证职能;从审计的方法来看,有详细审计和抽样审计,等等。这时,审计就由传统的概念转变成上述现代审计的概念。由此可知,随着社会经济和现代科学技术的日益发展,电子计算机在审计中的应用,审计的对象、职能、方法和目的等的改变,审计的概念必将有新的發展。

## 二、审计的特征

审计具有两个明显的特征:独立性和权威性。

### (一)独立性

审计概念中明确审计是一种独立性的经济监督活动。独立性是审计监督的本质特征,是区别于其他专业经济监督形式的特性。独立性是保证审计监督的客观性、公正性和廉洁性的必要条件。

审计的独立性是由审计关系所客观规定的。现代审计理论中的三种审计关系人是:第一种关系人,即审计主体(审计机构或人员),他们接受委托者的委托就被审单位的财政、财务收支状况及有关人员履行受托经济责任的情况进行审查、验证,并提出审计报告或证明书;第二关系人,即被审单位,他们对审计委托者承担的受托经济责任,须经审计机构或人员审查验证后才能确定或解除;第三关系人,即审计委托人(资产所有者)。审计是由上述三方面关系人所构成的活动,缺少任何一方,独立的、客观公正的审计将不

复存在。这是由于财产所有权与经营权相分离产生的。财产所有者将财产委托企业经营,但不亲自参加经营管理,管理者对委托者负有受托经济责任。委托者则从自己的目的和利益出发,需要查实、审核财务收支状况和结果的正确性、真实性、合理性。这就必然要求通过具有独立性的第三者加以审查,来证实财务报告的可信程度。这就是审计机构或人员的独立性。

世界各国对审计的独立性十分重视。1977年,国际审计组织在秘鲁通过的《利马宣言——审计准则指南》中第二章独立性,强调最高审计机关必须独立于被审计单位之外,不受外来影响,只有这样才能客观而有效地完成其工作任务,并强调最高审计机关成员的独立性应由宪法予以保证。

1995年1月1日实施的《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。”

审计的独立性,主要体现在以下四个方面:

1. 组织上的独立性。审计机构能否顺利地实现其经济监督的基本职责,与审计机构的独立程度紧密相关。具体而言,审计机构必须是独立的专职机构,应单独设置。它和被审计单位没有组织上的隶属关系。一方面割断审计机构与被审单位的利害关系,保证审计监督的客观性,另一方面则避免不必要的行政干预,保证审计主体充分行使其职权。

2. 人员上的独立。审计人员的独立与审计机构的独立具有同等重要意义。因为审计过程和审计结论最终必须依赖于审计人员来完成。因而审计质量的高低和效果好坏便直接取决于审计人员所处的独立环境。这种独立环境包括两个方面内容:其一,客观上要求。审计人员与被审单位应当不存在经济利害关系,不参与被审单位的经营管理活动。其二,主观上要求。审计人员独立分

析、判断、评价被审事项,不应受其自身因素之外的外界因素干扰,使其保持精神上的独立,以便作出最为客观公正的审计结论。

3. 工作上的独立。审计人员依法独立行使审计监督权,作出审计判断,表达审计意见,提出审计报告,不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。从法定意义上讲,这种审计监督权是一种“特许权”,即只能由审计机构和审计人员行使的职权。

4. 经费上的独立。审计机构应当有自己专门的经费来源,以保证有足够的经费,独立自主地工作,顺利完成各项审计任务。

审计的独立性,必须与其所处特定环境和条件相适应。因此,在强调我国审计独立性时,还应当明确以下两点:一是审计的独立性是相对的而不是绝对的,它是由国家法律赋予的,即必须严格限制在国家法令、制度和公共职业准则的范畴之内;二是审计的独立性会因审计类别的不同而有所区别。比如国家审计的独立性就大一些,而内部审计的独立性就相对地小一些。

## (二)权威性

审计的权威性是审计监督发挥作用的主要保证。

审计的权威性与独立性是密切相关的。独立性是权威性的基础,独立性决定了它的权威性。审计机构或人员,以“第三者”身份介入企业所有者与经营者之中,对企业财务收支及有关经济活动,严格按照有关的法律、法规、准则,并根据一定的程序进行审计,恪守独立、客观、公正的原则,行使鉴证和评价职能。加之从事审计工作人员取得审计人员资格必须通过国家或权威机构统一规定的严格考试或考核,因而具有较高水平的专业知识,这就保证了他们所从事的审计工作具有准确性、科学性。正因为如此,审计人员提出的审计报告具有一定的权威性,并使经济利益不同的各方乐于接受。各国为了保障审计的权威性,分别在各国国家法律或有关法规上对审计机关的地位和权力都作了明确规定。所以,审计机关

在行使职权上,有其较大的权威性。

西方各国民间审计组织实施审计业务必须以公认的会计准则和审计准则作为标准,虽然这些标准是由审计职业团体制定和颁布的,并不具有法律的强制性,但一般都很有权威性,它们所出具的审计报告具有法律效力,并且对其正确性、合法性承担法律责任。因此,被审单位都必须执行,社会公众都充分信赖。

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,以利于加强国际间的经济贸易往来,促进国际经济繁荣。

## 第二节 审计的产生和发展

### 一、我国审计的产生和发展

审计不论在中国或西方,都是在社会经济发展到一定阶段,因受托经济责任关系的出现,基于经济监督的客观需要而产生的,又因受托经济责任关系的发展而发展。

审计发展的历史,一般是国家审计的产生先于社会审计。

#### (一)我国国家审计的产生和发展

我国国家审计产生于西周。西周时期,国家的管理职能分解,管理层次增多,形成了授权管理的受托经济责任关系。据《周礼》记载,西周就出现了带有审计性质的财政经济监察工作。当时,在王朝政权中设有“宰夫”一职,具有“乘其财用之出入。凡失财用物辟名者,以官刑詔冢宰而诛之;其足用长财善物者赏之”<sup>①</sup>的职权,这个职位虽不高,但其所从事的工作是具有审计的性质。其后,秦

<sup>①</sup> 《周礼·天官·宰夫》