

教育部重点推荐
新世纪财经系列教科书



李海波工作室

新编审计学

XINBIAN SHENJIXUE

(第五版)

李海波 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

教育部重点推荐
新世纪财经系列教科书



李海波工作室

新编审计学

XINBIAN SHENJIXUE

(第五版)

李海波 主编

蒋 瑛 副主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

新编审计学/李海波主编. —5 版. —上海:立信会计出版社, 2011. 6

新世纪财经系列教科书

ISBN 978-7-5429-2955-6

I. ① 新… II. ① 李… III. ① 审计学—教材
IV. ① F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 127903 号

责任编辑 陈 旻

封面设计 周崇文

新编审计学(第五版)

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司		
开 本	890 毫米×1240 毫米	1/32	
印 张	8.375	插 页	3
字 数	220 千字		
版 次	2011 年 6 月第 5 版		
印 次	2011 年 6 月第 1 次		
印 数	1—3 100		
书 号	ISBN 978-7-5429-2955-6/F		
定 价	21.00 元		

如有印订差错 请与本社联系调换

前 言

为了适应各类院、校财会、审计教学以及职业技术教育、上岗培训、技术职称考试、自学进修的需要,受全国经济书店、全国立信会计事业协作会和出版社的委托,组织有关专家、学者和财会、审计教育工作者编写了《新编审计学》一书。该书问世以后,受到广大读者的欢迎和有关专家的好评。

本书出版以来,在全国 29 个省、市、自治区发行,连续再版印刷数十次,荣获优秀图书奖。为使本书内容更趋完善,作者对全书再次作了充实和修改,敬献给广大读者。

本书被国家教育部列为重点推荐教科书。

本书根据《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国注册会计师法》、《中国注册会计师独立审计准则》的有关规定,汲取了近年来审计实务经验编写而成,是一本内容新颖、实用性强的规范化读物,适合我国各类院、校的教学需要,也可作为审计人员自学参考用书。

本书由我国会计学专家、注册会计师、中国审计学会理事、中国会计学会理事、中国生产力学会常务理事、曾受聘担任全国专科教育人才培养工作委员会副主任、享受国务院政府特殊津贴的专家李海波教授任主编,会计专家蒋瑛为副主编。参加编写的人员有(以姓氏笔画为序):李海波、蒋瑛、余名岳、朱本华、张翠琼、李俊、干晓露、陈锦骅、周燕、郭福琴等。由李海波、蒋瑛任总纂。

本书得到全国经济书店、全国立信会计事业协作会、立信会计出版社和中国审计学会等有关专家、学者的大力支持,在此谨表谢意。

本书难免存在缺点和错误,恳请读者批评指正。



李海波工作室

目 录

第一章 总论	1
第一节 审计的涵义.....	1
第二节 审计的分类	14
第三节 审计组织和审计人员	22
复习思考题	28
第二章 审计准则	29
第一节 审计准则的定义与作用	29
第二节 审计准则的内容	31
复习思考题	42
第三章 审计方法和审计程序	43
第一节 审计方法	43
第二节 审计程序	58
复习思考题	67
第四章 企业内部控制制度的审计	69
第一节 企业内部控制制度的涵义和作用	69
第二节 企业内部控制制度的分类和内容	72
第三节 企业内部控制制度的审计	77
复习思考题	85
第五章 财务报表审计	86

新 编 审 计 学

第一节 财务报表审计的目标和范围	87
第二节 财务报表审计的方法、程序和内容	88
第三节 资产负债表的审计	91
第四节 利润表的审计	96
第五节 现金流量表的审计	100
复习思考题	105
第六章 资产审计	106
第一节 流动资产审计	106
第二节 非流动资产审计	130
复习思考题	145
第七章 负债及所有者权益审计	147
第一节 流动负债审计	147
第二节 非流动负债审计	162
第三节 所有者权益审计	167
复习思考题	177
第八章 收入、成本和费用审计	178
第一节 收入、成本和费用的审计目标	179
第二节 营业收入审计	179
第三节 成本和费用审计	183
复习思考题	194
第九章 利润及其分配审计	195
第一节 利润审计	195
第二节 利润分配审计	203
第三节 企业破产和兼并审计	206

复习思考题·····	212
第十章 审计工作底稿和审计报告·····	213
第一节 审计工作底稿·····	213
第二节 审计报告·····	223
复习思考题·····	236
第十一章 验资·····	237
第一节 验资的意义和种类·····	238
第二节 验资的一般原则·····	240
第三节 验资的步骤·····	241
第四节 验资的方法·····	247
第五节 验资报告·····	252
复习思考题·····	259

第一章

总 论

学习目标 本章是审计的导言,概述了审计的一些基本理论。通过学习,要求了解审计的产生和发展的历史,明确审计的定义及内涵,进而知悉审计的对象、职能、作用、目标、特点和任务等问题,使之对这门学科的概貌从总体上有所了解,为学习以后各章打下基础。

第一节 审计的涵义

一、什么是审计

什么是审计?国内外有关论述很多,近十几年来,我国审计界对审计的定义表述也不少,其中有代表性的是:

“审计是由有关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、效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪,改进经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性经济监督活动。”(1989年中国审计学会提出)

“独立审计是指注册会计师依法接受委托对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表审计意见。”(1995年中国注册会计师协会提出)

“审计是独立检查会计账目,监督财政、财政收支真实、合法、效益的行为。”(1995 年国家审计署提出)

根据以上几种代表性的表述,试将审计的定义概括为:

审计是由专门机构和人员依法对被审计单位的财政、财务收支的会计记录及其有关经济资料所反映的经济活动真实性、合法性和效益性进行审查和监证,评价经济责任,用以维护财经法纪,改进经营管理,提高经济效益的一项独立性经济监督活动。

从审计定义的内容来看,有其广泛而丰富的涵义,包含了审计的主体和客体、依据、对象、职能、目标、作用、特点等诸方面,与社会上所说的查账不同。查账仅对反映经济活动的会计凭证、账册、报表等会计资料进行检查,只是经济监督的一种手段,而审计则是利用查账手段达到其审计经济责任及其引起的经济活动。现在就其中主要方面作一说明。

(一) 审计的主体

由谁来执行审计?这是审计的主体。根据审计的定义来看,审计主体是从事审计的专门机构和专门人员,即审计监督的执行者。按照我国发布的有关审计的法律、法规、条例规定,审计主体有三,即国家审计机构和人员(政府审计)、内部审计机构和人员及社会审计机构和人员(民间审计)。审计的专门机构和专职人员根据审计委托者或授权者的委托,对被审计单位或部门的财政、财务收支及有关项目进行审查、验证和评价,并根据审计结果提出审计报告。

(二) 审计的客体

审计的客体是被审计单位。包括法定范围内的国家行政事业单位、企业单位和其他经济组织。

(三) 审计的对象

审计的对象是什么?即审计所要审查和监督的内容。审计的对象是与审计主体相联系的审计客体的经济活动。审计是以他人所作的会计记录和财务事项作为对象的,自己审查自己所作的会计记录、财政收

支和财务收支不能称为审计。按照《中华人民共和国审计法》规定,“国务院各部门和地方各级人民政府及其各部的财政收支,国有的金融机构和企事业单位的财务收支,以及其他依照本法规定应当接受审计的财政收支、财务收支,依照本法规定接受审计监督。”审计的对象应该是被审计单位或部门经济活动的会计记录、财政收支和财务收支及有关经济活动。

由于审计主体和客体的不同,其审计对象的具体内容也有所不同。

(1) 对财政税务机关的审计,主要是审查是否按国家方针政策及时、正确组织收入,是否严格执行国家预算和决算以及各项税收制度,有无多收、少收、漏收及截留税款和应上缴的利润,乱开减免税收口子等。

(2) 对国家金融机构的信贷收支的审计,主要是审查是否按国家方针政策规定,正确、合法地筹集资金和发放贷款,各项信贷运用是否合理、合法,发挥了应有的作用。

(3) 对行政事业单位的经费收支审计,主要是审计单位经费收入是否合理,经费支出是否按制度规定执行,有无铺张浪费,违法乱纪行为。

(4) 对企业单位的财务收支经济效益审计,主要是审查有无偷漏税收,截留应缴税费,有无违反财经纪律,乱支成本等现象。

随着世界各国经济的不断发展,作为审计对象的载体也在逐步发展。20 世纪 30 年代的传统审计对象是会计记录,在手工操作条件下表现为会计凭证、会计账簿和会计报表等会计资料。70 年代西方国家的现代审计对象除会计记录外还扩展到有关经营管理活动效率和效果以及有关法律、法规、规章制度等方面。近年来,我国随着经济改革的不断深化,对外开放的逐步扩大,吸收和借鉴了国外的经验,审计目标趋向多元化,审计对象的内容也在发展。目前除以审查财政收支、财务收支、财务责任为审计对象外,还拓展到被审计单位管理活动的可行性和有效性,开展了经济效益、经济责任等审计。

（四）审计的职能

审计的职能是指审计自身所具有的内在功能。任何一项工作或一件物品之所以能存在并发挥其作用,就是因为它具有一定的功能。随着社会经济条件的不断改变和经济发展的客观需要,审计的功能也在不断地发展变化着。目前对审计职能的看法,一般认为审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。其中经济监督是基本职能,经济评价和经济鉴证则是随着审计功能的不断发展变化,为适应现代审计的需要而形成的职能。

1. 经济监督职能

审计的监督职能是指审计机构和审计人员按照国家法律、法规及规章制度监督促使被审计单位的会计记录、财务事项、经营管理活动及经济效益等,使之真实、有效、合法、合规、合理;查清有关违法乱纪、贪污浪费及经济管理中的严重缺点,对不真实、无效、不合法、不合规、不合理的事项加以揭露。

审计的监督职能自古有之,是最基本的职能。从封建王朝到资本主义,无一不设有专门机构、专门人员对财政收支、预算、决算进行审计监督。我国还将实行审计监督列入了国家宪法。《宪法》规定,“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。”

国家审计的职能是监督。同样,内部审计、社会审计的职能也是监督。内部审计是对本部门、本单位的会计记录和财务事项进行监督。建立现代企业制度的重要内容之一就是完善企业内部监督机制,而监督机制中的内部审计监督则占有很重要的位置。社会审计是代委托者对被审计单位的经济活动实行监督。事实证明,经济越发展,越要搞活经济,搞活企业,越要加强审计监督,只有加强审计监督,才能加强宏观调控、严肃财经纪律、提高经济效益,才能维护国家和人民的利益。

2. 经济评价职能

审计的经济评价职能是通过审核检查对被审查单位的会计记录、

财务事项及各项经济工作进行审查,并按一定标准对所查明的事实进行分析和判断,肯定成绩,揭露矛盾,总结经验,从而寻求提高经济效益的途径。对被审查单位编制的经济计划、预算、方案是否可行,经济决策是否正确,经济责任履行如何,经济效益怎样以及各项规章制度是否健全等方面进行评价,并作出结论。

审计监督是审计评价的前提,审计评价是审计监督的继续,是现代审计职能在传统审计职能基础上的扩展。评价的过程实质上是肯定成绩和发现问题的过程。只有在对被审查单位的会计和其他经济资料进行审核检查,弄清实情以后,才能依据国家法律、法规、规章制度进行分析;只有实事求是,认真地、准确地进行分析,才能客观、公正地对被审计单位作出评价,提出审计建议,改进被审查单位的工作,提高被审查单位的经济效益和效率,审计评价才能被社会所接受。

3. 经济鉴证职能

审计的鉴证职能是对被审计单位的会计记录、财务事项及各项经济活动的真实性、合法性、合理性、效益性作出书面鉴定和证明,确定其可信程度,从而只有通过审计的鉴定和证明财务状况和经营成果是否真实、合法、公允,并出具书面证明才能取得国家和社会各方面关系人的信任。例如上市股份公司的财务报表只有通过审计鉴证,其真实性、合法性、合理性与效益性才能得到确认,而与上市公司有利害关系的股东、投资者、债权人才能据此作出正确决策。

(五) 审计的目的

审计的目的是指通过审计所要达到的最终结果。包括最终目的和直接目的两个方面。

最终目的是通过审计维持社会经济秩序,使国民经济健康、稳定和有序地发展。

直接目的是降低信息风险,满足信息使用者的需求。

(六) 审计的目标

审计的目标是指为实现审计直接目的所确定的工作目标,是对研

究和设立标准所进行的规定。

审计目标分为总体目标和具体目标。

总体目标是被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、公允性和有效性。

具体目标是总体目标的具体化,即项目审计目标,是根据审计总目标的要求结合审计项目的具体内容所确定的实施项目的目标。

审计项目目标确定后,由审计人员针对审计项目所涉及的经济活动,审查其经济活动的形成及其结果,评价其经济及其有关资料反映是否真实、合法、有效,评价被审计单位和人员所应承担的经济责任,最后提出书面审计意见。

例如,对审计单位的财务会计报告的审计,其审计目标是真实性、合法性、公允性及会计处理方法的一贯性。真实性是指被审计单位的会计报表、会计账簿等会计资料是否正确、真实,会计报表记录之间,总分分类账与明细分类账之间的余额是否相等;合法性是指财务会计报告及其会计处理是否遵循《企业会计准则》及国家有关财务会计法规,如被审计单位的资产是否安全和完整,经营业绩及财务状况的披露是否正确,有无虚假及违纪行为等;公允性是指被审计单位的财务会计报告是否公允地反映了在会计期间的经营成果和会计核算期末的财务状况有无夸大业绩和资产,隐瞒亏损和债务情况等;一贯性是指被审计单位的财务会计处理方法前后各期是否一致,财务会计报告所反映的信息是否有可比性等。

(七) 审计的特点

审计的特点主要反映在以下几个方面。

1. 审计的独立性

审计的独立性是审计的主要特点,它是指审计人员应该从形式到实质在组织上、工作上、经济上独立于外部组织所服务的对象,独立地进行审计。在审计过程中自始至终地不受外来或内在因素的影响和干扰。

审计的独立性首先是在组织上要有独立的机构。审计机构要依照法律规定,独立行使审计监督权。要独立于被审计单位之外,不受任何部门、单位和个人的干涉。

其次是在工作上,审计人员要独立进行工作。审计人员与被审计单位之间应该是毫无利害关系,独立于被审计单位之外,不参与被审计单位的经济活动。在执行审计业务时,必须要独立思考,独立取证,坚持客观、公正、实事求是的精神,作出公允、合理的评价和结论。

再次是经济上独立。审计机构从事审计业务活动,在经济上必须保持独立。要有一定的经济收入和经费来源,在经济来源上受一定的法律保护,得以不受被审计单位的制约。

2. 审计的法制化

审计工作是以法律为依据的,全面实行法制化,主要体现在以下三个方面:

第一,我国《宪法》规定了审计机关依照法律规定有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,从法律上确定了国家审计的地位。

第二,我国《审计法》规定了审计机关的职责、权限和法律责任。审计部门和被审计单位必须按照《审计法》的规定,依法办事。

第三,《注册会计师法》规范了审计人员道德行为规则。审计人员履行职责必须公正、客观,在审计过程中不准有滥用职权,营私舞弊,玩忽职守的行为。如有过失,将视情节轻重,追究其法律责任,从而使审计工作全面纳入法制化的轨道。

3. 审计的经济监督

审计工作的核心是检查和审核。经济监督是其最基本的特点。我国政府确认审计是较高层次的经济监督,受法律保护。可以审核所有经济工作。宪法规定审计机关对国务院各部门和地方各级政府的财政收支和国家财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督。因此国家审计机关具有很高的权威性。其他内部审计要按照国家有关

规定建立并接受审计机关的业务指导和监督；民间审计经国家有关部门批准，按照国家有关规定进行管理。随着经济的发展，三者经济监督的任务也不断发展，促使审计监督体系逐步完善，本书将以注册会计师审计为重点循序进行介绍。

（八）审计的作用

审计的作用是由审计职能决定的。审计的作用就是实现审计职能以后的实际效果。审计工作的好坏，决定于审计作用的发挥程度，而审计作用的发挥则取决于审计职能的实现。为此，审计职能与审计作用有着密切的联系。审计的作用归纳起来大致有促进和制约两个方面。

1. 促进作用

促进作用又称建设性作用。实现审计监督职能的目的是促进，审计的促进作用是通过对被审查单位的会计记录、财务事项及经营管理活动的合法性、合规性、合理性的审核、检查、取证、分析和评价，可以公正地指出其合理方面，揭露其存在的问题和薄弱环节，评价其经济责任及经济效益，提出审计建议及改进措施，以促进被审查单位完善内部控制系统，改善经营管理，提高经济效益。

2. 制约作用

制约作用又称防护性作用，审计的制约作用主要是通过对被审查单位的审核检查和监督，对其会计记录、财务事项及经营管理活动进行检查和鉴证，对保障财经法规和财务制度的执行起制约和防护作用，揭露其弄虚作假、铺张浪费、违法乱纪等错误和弊端，并依法追究，从而起到纠正差错、防止弊端、提高被审查单位的会计工作质量、遵纪守法、维护财经纪律、保护国家和企业财产的作用。

（九）审计的任务

审计的任务是由审计职能决定的，也就是审计职能所要达到的目标。审计的基本任务是：

第一，监督审查被审计单位贯彻执行国家有关经济政策、法规、财经纪律、财会制度的情况，监督审查被审查单位内部控制系统是否健

全、合理有效,能否发挥内部控制作用。若有不足之处,建议加以修改补充,以促进被审查单位的生产经营活动的真实性、合法性、合规性及有效性。

第二,监督审查被审查单位的会计核算资料及其所反映的经济活动的真实性、合法性和有效性,看其是否符合有关财会法规、制度的要求,若发现资料有虚假和错漏,要查清原因,予以揭露,要被审查单位纠正。

第三,监督审查国有财产物资和企业财产物资的安全性、完整性,并促使其保值增值;对被审查单位的贪污、舞弊、违法乱纪以及严重铺张浪费、弄虚作假的问题,要认真查清查彻底,并依法追究 responsibility,以保护国家和企业财产,维护社会主义法制。

二、审计的产生与发展

审计是随着社会经济发展的需要而产生,随着社会经济发展的需要而发展的。我国是世界上较早产生审计的国家之一,它经历了一个漫长的发展过程。

根据文献记载,我国早在 2 千多年以前的西周时期就有了“宰夫”的官职,专门审核和监督朝廷的财政收支,帝王的开支也要受其审查。年末、月末、旬末,宰夫要对各部门上报的财计报告进行稽核,如发现有违反规定事项,可以越级向帝王报告。这是我国政府审计的萌芽时期。以后的各个朝代也都设有类似宰夫的官职进行审核和监督国家财政收支,不过名称不同而已。

秦汉时期,国家法制比较健全,已经初步建立了具有审计性质的监察制度。当时中央设“三公”、“九卿”管理朝政事务,其中“三公”之一“公”为御史大夫,专门掌管全国民政、财政和财物,同时主管监察工作。这一时期还建立了“上计”制度,各地的财政收支都要上报御史大夫并受其审查。汉代皇帝更是亲自听取和审核各级地方官吏的年度财政收支情况,处理赏罚,部署下一个年度的工作。

隋朝时期,中央专权不断加强,审计制度亦随之逐步完善,当时中央下设比部曹,掌握皇帝诏书、律令和勾稽核查工作。唐代在六部中的刑部之下设有比部,专管国家财计的查核审理。到了宋朝,元丰改制,在太府寺下专门设立审计司,南宋时改设审计院。至此,“审计”正式成为财政监督的专门名词。

元、明、清各个朝代,审计无大发展,甚至还削弱了专门审计机构。如元初撤销了比部,由户部兼管财计报告的审核工作。明清时期也只是在户部下按行政区域设置清吏司,负责审查各省财政收支,后来又改由都察院审查中央财计。都察院还具有对君主进行规谏、对政务进行评价、对官吏进行纠察弹劾的职责,是当时最高监察、监督机构。但因其所掌管的面太广,比起唐、宋时期的专门审计机构所行使的审计监督职能,显得有些倒退,使我国审计的发展受到挫折。

辛亥革命以后,我国审计有了一些发展,但因当时政局不稳,经济发展缓慢,审计工作也进展不快。民国政府初期,在国务院下曾成立了审计处,后来改为审计院,同时还公布了《审计法》。审计院的主要职责是审核国家机关的财政收支,编制审计报告。与此同时,在中国共产党领导下的革命根据地也开展了审计工作,1932年,中央苏区人民政府财政部设立审计处,主要审核监督各部门的预算和财政收支。抗日战争时期,抗日革命根据地设有审计委员会,监督财政收支及预算和决算。

中华人民共和国成立以后,财政部门曾设置审计机构继续发挥监督作用。后来受“左”的思想干扰,将审计职能改由财政、银行部门分管,从而削弱了审计工作对经济的监督作用。中共十一届三中全会以后,党和国家把工作重点转移到经济建设上来,随着对内改革,对外开放的不断深入,商品经济的发展扩大了各方面的经济关系,也促进了我国审计工作的发展。

在政府审计方面,1982年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》就把审计事业写入了国家根本大法。《宪法》第九十一条规定:“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各