

INT  SAI

审计教材汇编

4

中华人民共和国审计署审计科研培训中心

中外合办审计培训班

审计教材汇编

(四)

中华人民共和国审计署
审计科研培训中心
一九八五年十二月

出版说明

为了提高我国审计干部队伍的理论水平和业务水平，创建一个有中国特色的社会主义审计体制，我国审计机关自筹建以来，先后邀请了二十多位外国专家来我国讲授审计基础知识，介绍各自国家的审计工作经验，以及国际上一些审计理论的新趋势和电子计算机在审计领域中的应用，这些对我们都是有裨益和启示的。

本书汇集了澳大利亚、加拿大、美国、英国、印度和联合国等国家和机构专家来我国授课时由有关方面编译成书的二十份教材。全书约二百多万字。将分为八集陆续印行。以后，本书将按年度继续汇编出书，内部发行。

本书可供国家机关，企业、事业等单位的审计人员、科研人员和大专院校师生在学习研究审计理论和实践方面作参考。

参加本书编辑工作的有辽宁省审计局金铮、贵州省审计局郭宜铨、北京市审计局赖雪莹、黑龙江省审计局刘群等同志，他们付出了巨大的劳动。这四个省市审计局和鞍山市审计局对我们的工作给予了很大支持，在此特向他们表示感谢。。

我们深切希望广大审计工作者及广大读者，对本书的缺点和不足之处提出批评，以便在今后工作中加以改进。

中华人民共和国审计署审计科研培训中心

一九八五年十二月

编者的话

本书是根据国家审计署筹备组和美国永道会计咨询公司于一九八三年五月，在上海合办的《审计研究班》上所使用的教材、资料和问题解答，以及筹备组翻印的《几种现行国际审计原理》编辑而成的。其中包括审计教材、审计小议、审计问题解答及现行国际审计原则等四篇文章。全书约183千字。

在这次《审计研究班》上讲授的专家分别是永道会计咨询公司的瓦瑞克、郭绪达、蔡敬贤和麦克劳等先生。《几种现行国际审计原理》作者系美国柯波斯·赖布兰会计公司驻中国代表 R·K·麦克劳先生。

本书内容：

1. 介绍了西方对银行与现金余额、固定资产、存货、工资及福利审计的基本做法。
2. 介绍了西方一些行之有效的审计方法和经验。如审计工作流程图法、报表及帐户核实法，以及内部控制所采用的控制功能鉴定法等等。
3. 永道会计咨询公司的专家们，针对这次参加《审计研究班》的从事审计、科研和教学的同志们，在学习讨论中提出的问题所做的解答。
4. 《几种现行国际审计原理》中论述了审计在管理上的用途、内部控制的意义和应用、审计测试的性质和范围，

以及如何进行建筑工程的事前审计。

通过本书的阅读，可以使我们进一步了解西方审计工作的现实情况和审计的发展趋势；进一步提高对事先审计、方案审计、合同审计和可行性研究审计等审计工作的认识；学到一些西方的审计工作经验。

上述这些做法都是西方国家通过多年实践和总结，为国际所公认的、行之有效的审计工作技术和工作方法。虽然各国的社会制度不同，但是这些审计方法和手段是可取的，也是可供工作参考的。

编辑组

一九八六年一月

目 录

一、审计教材

(一) 引言与概述·····	(2)
(二) 审计程序·····	(6)
(三) 审计目标·····	(11)
(四) 现金与银行余额的审计·····	(13)
1. 审计目标·····	(13)
2. 明瞭与记录·····	(14)
3. 内部功能调查表·····	(16)
4. 银行和现金余额·····	(20)
(五) 固定资产审计目标·····	(29)
(六) 存货的审计·····	(43)
一、存货审计步骤·····	(45)
二、存货审计辅助步骤·····	(56)
(七) 工资的审计·····	(94)
(八) 利润的审计·····	(97)

二、审计小议

(一) 审计人员与被审计单位的关系·····	(128)
(二) 完全公布·····	(129)
(三) 审计组的管理·····	(130)
(四) 审计人员的资格·····	(131)

- (五) 组织一个审计机关……………(132)
- (六) 审计的报告……………(134)
- (七) 审计使用者应如何正确对待审计结果……………(136)
- (八) 审计项目的重要性……………(137)
- (九) 决定审计一个项目做多少工作……………(138)
- (十) 审计风险……………(139)
- (十一) 资本预算的审计……………(141)
- (十二) 遵循审计……………(148)
- (十三) 操作(有效、效益)审计……………(149)

三、审计问题解答

- (一) 永道公司是怎样进行人员培训的? 用什么方法才能达到既快又好的目的? ……(158)
- (二) 永道公司的审计与美国总审计局是什么关系? 两者在审计上的性质、任务有什么不同? ……(162)
- (三) 从西方审计工作看, 审计学的发展趋势是什么? ……(163)
- (四) 西方政府、社会、内部三方面的审计力量的结合和相互关系如何? ……(164)
- (五) 你们认为审计的最终目的是什么? ……(164)
- (六) 永道公司是怎样进行“方案审计”和“可行性审计”的? ……(165)
- (七) 永道公司进行审计时, 如何体现它的独立性、权威性? 为了保障它的独立性, 权威性必须具备什么条件? ……(171)
- (八) 永道公司和永道公司的审计人员在 进 行 审 计

- 时必须遵循的基本准则是什么?(173)
- (九) 永道公司在审计报告中的改进措施建议有无法
律性?(174)
- (十) 审计师对审计后的目标负什么责任? 西方审
计部门对同级财政部门的决算是否参与审
计?(176)
- (十一) 审计与会计检查的主要区别是什么?(177)
- (十二) 美国总审计局近年来审计工作的重点是什
么?(177)
- (十三) 一个良好的审计计划, 必须具备的条
件.....(178)
- (十四) 永道财务、会计咨询公司组织.....(181)
- (十五) 以一个案例说明审计的过程.....(182)

四、几种现行国际审计原理

- (一) 审计在管理上的用途.....(188)
- (二) 内部控制——意义和应用.....(210)
- (三) 为建筑工程的事前审计.....(231)
- (四) 审计测试——性质及范围.....(246)

一、审 计 教 材

审计研究班

一九八三年五月于上海

(一) 引言与概述

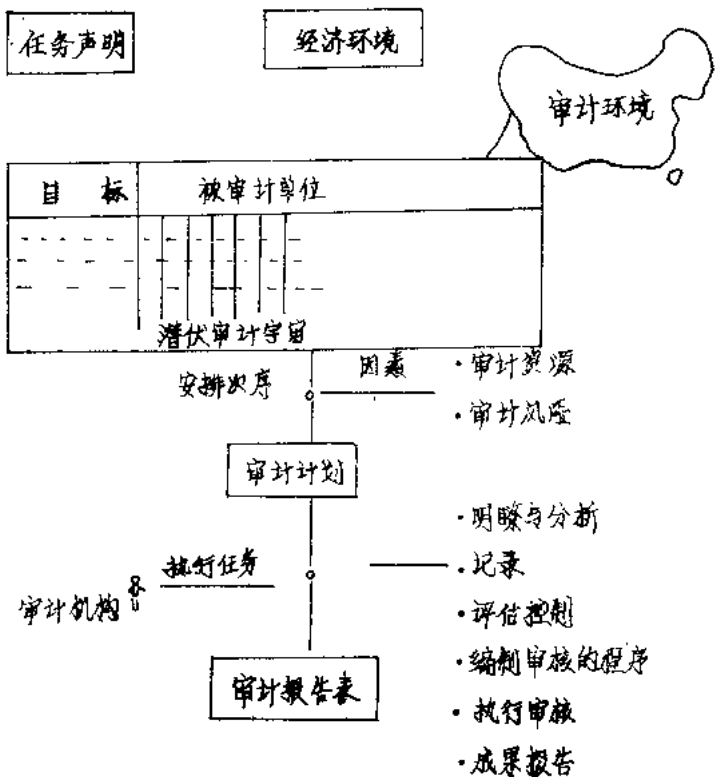
(根据瓦瑞克先生讲课录音整理)

我目前的工作，要求我必须对那些内部负责审计的人员进行磋商，我们要提供和协助他们计划朝什么方向进行工作和应该怎样做，还要使审计人员能够进行独立的审计，要进行这项工作，我的背景和工作经验将使我接触广泛的审计活动。我很兴奋地和你们一起在这个研究班工作，因为这个中国的审计机构将成为世界上规模巨大的审计机构。下边就让我们来看一份图表，我们称它为“潜伏审计宇宙”表(见下页)。

这个图表将描述在中国建立起来的审计机构的观念概括，我们将在这两个星期内介绍这个图表。

在这个图表的中央所谓四方形，我们称它为“潜伏审计宇宙”。它的左边代表有一切可能的审计目标，在中国出现的审计目标；它的右边有可能接收审计单位。你们还需要作两个决定——朝什么方向进行和应该做些什么。

审计师必须将被审计单位一个一个的列事下来，这些审计单位有可能是整体的一部份。比方说，制造业、运输业、服务业、银行业或工厂的小小的单位。在左边将所有的审计目标都列了一下，然后进行审计规划。这些目标和单位是很多的。在这里重要的一点，即前面所说的两个决定：朝什么方向进行，应该怎样做。在这个所谓“潜伏审计宇宙”下



定义的同时，这些目标和范围将受三个因素影响：

1. 任务声明
2. 经济环境
3. 审计环境

这三个所谓因素将会影响大方格中“潜伏审计宇宙”的目标和被审计的单位。我们讨论审计目标时，也就是说应该做什么时，必须考虑这三个因素。“任务声明”是审计目标的主要来源。“经济环境”也是主要的审计目标和确定被审

计单位的来源。比如说一个新的经济活动系统建立起来了，就要考虑列入审计宇宙。如果这个工厂关闭了，就要从这个审计宇宙除去。审计环境也将影响潜伏审计宇宙的产生。

（郭绪达先生：关于审计的环境，可能有的被审单位没有跟审计人员接触过，他们单位未被审计过，被审的人员心理上缺乏准备，那亦属于审计环境内容里的。因此审计署的教育部门可准备教育性的课程，跟他们讲清楚审计的目标是什么，宣传宣传，以便消除被审人员的顾虑，大家配合，避免对立情绪。）

（蔡敬贤先生：经济环境如何影响审计宇宙，经济发展了被审单位越来越多，另一方面审计环境包括使用者他们的需求是什么，如果你来我们单位审计，我希望你在审计后能提出建设性的建议，这三个因素会影响审计的范围大小，然而资源是有限的，所以我们要安排秩序。在风险方面我想补充一点，审计通常是要考虑到底是要查这个东西，还是那个东西。如果查这个，不查那个，如果没有查的东西发生错误，风险是什么？例如，目前一些工厂有些设备，已被弃置不用了，审计师当然不必浪费时间去查了，而会集中精力去查那些在生产中的设备，这就是风险问题。）

在建立审计目标的同时，必须考虑审计使用者的目的是什么，接受审计单位的准备情况，我们审计的准备情况，还有其他的一些事物也会影响审计目标，比如新产品的出现，行政上新的电子计算机，也会影响我们的确定审计单位和审计目标。审计师本身也可能影响审计环境，但不能影响所有的环境因素。

总结起来讲，审计宇宙包含两件事情：朝着什么方向进

行，应该做些什么。它要受到任务声明的影响、经济环境的影响、审计环境的影响，要妥善处理和指挥这个审计机构，需要仔细地、不断地注意这三个因素。这个潜伏审计宇宙比审计规划来得大，而审计资源是有限的。你们的组织是有限的，但潜伏审计宇宙是无穷的。我们对风险的估计，对事情轻重的看法，对国家贡献的观念等等，有些单位将这些安排排除潜伏审计宇宙的区域。审计工作人员能力和受审单位准备程度也会影响审计宇宙，所以要缩小范围，排除一些其他不大重要的东西，制定一个缩小的审计计划。我们按照重要性编制审计计划，通常以利润的大小来安排次序的先后。在安排的过程中必须考虑到审计资源和审计风险，审计人员等等。我们将和你们讨论“审计风险”时，组织了一些问题。我不想进一步强调，但是，我要说明的有一点，“审计风险”是审计的重要一环。审计规划通常时间是一年，每年做的不同。有时一个审计单位被审计时，经济环境、审计环境、任务声明突然改变本来一些不包括在审计单位要进行的审计，而这个规划又必须制订下来，又要去做。这种情形，给审计机构提供方向、研究目标、制定规划、评估风险和提供评估的方法等这些工作带来困难。当这个计划制订下来，就必须付诸实行，要实施就需要工作人员，也需要工作程序。审计程序虽然个别审计技术会有些不同，但基本程序是相同的。

审计基本程序可归纳为以下六点：

1. 明瞭与分析
2. 将所了解的记录下来
3. 对内部控制进行评估（看内部控制健全不健全）

4. 编制审计程序
5. 执行审计
6. 成果报告，将审计结果总结起来报告

在我们的审计工作中必须不断地强调这个过程。对这个审计过程有个充分了解，是非常重要的。

在这里再解释一下“任务声明”。类似中国的审计条例，包括审计人员的职责权限以及审计工作步骤、程序等等。它除了使审计工作有所依据外，通过对被审计单位和人员的宣传介绍有助于说明来意，消除顾虑、密切配合。制定审计任务声明，首先要解决审计资源，即人力，物力，财力的准备；其次要解决审计工作的程序；再次要确定审计工作计划；还要编制审计预算，拿到经费；选择审计经办人员，进行科学分工；最后要仔细研究审计报告应该包括的内容。工作要搞试点。审计条例在执行中也还要修改的。

(二) 审计程序

(根据郭绪达先生讲课录音整理)

先让我简略提一下西方审计技术的进展和演变。早期的西方审计是被翻译成“项目核实法”，是指大量的抽查会计项目，对会计的每个项目仔细地加以核实，与会计的凭证核对，这样工作量很大。例如大企业，项目很多，要得到正确的审计报告，工作量就很大，其好处是在作审计报告时，其真实情况的准确性高。缺点是工作量太大，需要人员多，时间长。还有一个缺点是在进行这一审计步骤时，没有去考

考虑被审计单位的会计程序与步骤。内部控制是否健全呢？这些都未加以考虑。他的目标只是核实报表上的数字对与错，合理或不合理，这也是另外一个大缺点。针对这个缺点，在实际中至今西方审计公司采用所谓“系统化”法，这两者之间最大的不同点是，现在的审计就是注重在被审计单位的会计的步骤和程序上。这一类型的审计虽然并不抛弃“核实”，而使两者相配合，工作量则大大减少了。这就是“评估内部控制”和“项目核实法”相配合。“内部控制”在麦克劳的书中第133页中有定义，我就不讲了，不过总体地说，内部控制包括两个方面：一方面是会计性控制，另一方面是执行性控制。就是被审计单位的表现如何，成绩如何两方面。

我今天说的重点是在会计性内部控制。西方对成就性审计，因为没有准则，所以搞得还不完整，故我们重点放在第一方面。

会计性控制归纳起来可以有三点：

(1) 要保证帐户的准确，如“固定资产”、“负债”、“利润”等都要准确。内部控制步骤搞好了，就能促使帐户准确。

(2) 处理方法应该与指示精神一致，即工作人员根据指示精神去处理。

(3) 保障单位的资产，如存货、仓库的保护。

内部控制的目标，这里又可表述为：(1)真实性；(2)完整性；(3)准确性。

所谓真实性指每一项会计项目在还没有被处理前要经过适当的检查和批准。这在西方的程序方面是很普遍的。工作人员准备了某项会计凭证后，负责人看了以后要签字，说明

凭证是准确的、是真实的，才可以继续处理下去。例如，生产上需要原料，要向仓库里提取货物，生产人员要准备请料单，负责人看其是否符合需求，证明是需要的就签上名，然后才把请料单送到仓库去提货。

所谓完整性指企业里每天有 200 张或 500 张请料单，都要记入存货单里去，并注意有无遗漏，故在审计中要注意完整性或称齐全性。因为东西少了可以核对，如发票等都有编号以证明它全部转入明细帐或者总分类帐去。

所谓准确性，就是有十项帐，都要全部地转入明细帐或总分类中去。

针对完整性我再讲些方法，西方会计步骤里有一种叫连续编号。中国也常用的。西方审计工作中设有方法检查编号是否齐全的步骤。另外一种方法我称之为“控制总数”，指如果有 100 张发票要转帐，你可把它批转，每批是十张，这十张发票金额的总数就是“控制总数”。会计人员转帐以后要把数字相加，看是否和控制总数相等。另外西方的复式记帐法（借贷法），两边金额要相等、如果记帐不齐全、不平衡，就显示出差错了，不过你要定期去找平衡表，当然不是每个月都做平衡表，可能是三个月。有些会计文件可以在尚未完全处理好的时候，放在一个临时档案里，检查时如果有十件，就说明还有十件尚未处理。例如到一个企业去订货，你要出具订货单，你可把其中一份放入临时档案，在未入仓前，你要清点一下和你定货存底对校，然后才把二张单子一起进行转帐。存留在档案里的单子就说明货还没有进来。如果货三个月还没有来，内部人员又没有及时检查发现，我们就说内部控制不健全，势必影响他们的生产或工作的效率。

连续编号只能保证项目有没有处理，而准确不准确则不能保证，这个方法只能保证完整性不能保证准确性。控制总数就可以帮助单位来确定帐目是否准确。还有签证方法即负责人由于要签字负责，所以会小心地检查准确性，所以这种制度能保证项目的准确性。

控制这个词的概念，我们分为“基本控制”和“纪律控制”。这个分法，我是根据麦克劳这本书的分法分的，以便一致。基本控制指签证步骤，检查编号等等的工作人员每天要做的步骤叫基本控制步骤。纪律控制的“纪律”，就好象军队里军人做事要遵守纪律一样。纪律又可分为三个方面：（1）划分职务，即管现金的人就不该管签发支票；（2）限制接近。如一些名贵的设备非有关人员是不许接近，防止偷窃，尤其是钱财等。为了避免账务的错误，不管帐务的人是不允许接近帐簿的；（3）要有适当的监督和指导。监督是指在工作时要有高一级人员监督，使基本控制纪律化，通过这三点来达到所谓的“纪律”性工作。

总结一下，现在西方的审计方法是配合项目核实法的。依靠单位的工作步骤和内部控制，是为了保障上述控制的那三点：控制如按性质来分，就是基本控制和纪律控制，基本控制是指每天要进行的控制，纪律控制是指划分职务、限制接近、适当的监督或指导这三点。内部控制包括会计控制和行政控制。下面我想介绍一下我们永道会计公司的所谓“统一的审计程序”，西方普遍都采用，但是，永道是首创，我们觉得自豪。“审计程序”图表如下：