

审计学

刘永 主编

西南财经大学出版社
中国审计出版社

AUDITING

0

95
F239.0
80
2✓

审 计 学

主 编:刘 兵

副主编:曲伟强 冯广成 许华东

骆行和 姜洪丽

西南财经大学出版社

(川)新登字 017 号

审 计 学
刘 兵 主编

西南财经大学出版社出版发行
(成都光华村)
赣榆县印刷厂印刷

850×1168 毫米 1/32 印张 10 字数 240 千字
1993 年 12 月第 1 版 1993 年 12 月第 1 次印刷
印数 1—10,000

ISBN7 81017 698-6 F·559 定价:7.00 元

前 言

随着市场经济的确立和《企业会计准则》、《财务通则》及行业会计、财务制度的颁布与实施,对审计工作也提出了新的要求。在新形势下,如何发挥审计的“经济警察”作用,有许多的理论问题和实务问题需要探讨。为使广大审计工作者能够在新形势下找准自己的位置和满足当前教学工作的需要,我们编写了《审计学》一书。

本书与以往的审计学相比,具有如下特点:

第一,借鉴西方审计学的经验,首次采用业务循环法讲授审计实务,而我国原有的审计学都是按照会计科目来讲授审计实务的。业务循环法的优点是充分考虑了各会计科目之间的内在联系,凡是反映同一业务性质的所有帐户都应归结为一块,作为一项独立的审计内容由一名审计人员来审查,在审查过程中,可以相互联系地进行审查,便于对审查内容进行总括性的考察。因此,业务循环法可以使审计任务在审计人员之间进行合理分工,提高审计效率。

第二,本书在充分借鉴了我国和西方审计研究经验的基础上,又有所创新,如正确界定了审计目的、目标和对象三者之间的概念及其相互关系;对审计职能问题作了充分论证,指出审计具有鉴证、咨询和监督三大职能。三大职能之间的关系是鉴证职能是咨询和监督职能的基础,咨询和监督职能是鉴证职能的深化和完善,三者之间的相互结合才构成了完整意义的审计。

第三,本书在内容上虽以新会计制度为依据,但又不紧随制度,而是从中概括出规律性的东西,它不随制度的变化而变化,具有较强的适用性。

本书既可作为财经院校和干部培训的专业教材,也可作为审

计工作者更新知识、扩展审计思路的必备读物。

本书在编写过程中,参考了许多已出版的教材、专著和已发表的论文,在此,向有关作者表示衷心的感谢!此外,在编写过程中,得到了山东经济学院成人教育处的大力支持,在此,表示感谢!

由于编者水平有限,加之在内容编排方面属第一次尝试,书中难免有考虑不周的地方,缺点错误也在所难免,恳请读者批评指正。

编著者

1993·10

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 审计和审计学.....	(1)
第二节 审计的产生和发展.....	(6)
第三节 审计目的、目标和对象.....	(12)
第四节 审计公设	(16)
第五节 审计职能和作用	(22)
第六节 审计标准	(26)
第七节 审计的分类	(30)
第二章 审计程序	(34)
第一节 审计计划的编制	(34)
第二节 审计的准备阶段	(36)
第三节 审计的实施阶段	(43)
第四节 审计的终结阶段	(52)
第五节 关于后续审计问题	(54)
第三章 审计工作底稿和审计报告	(58)
第一节 审计工作底稿	(58)
第二节 审计报告	(63)
第四章 审计证据	(71)
第一节 审计证据的意义和作用	(71)
第二节 审计证据的特点和分类	(72)
第三节 审计证据的收集、鉴定和综合.....	(77)
第五章 审计方法	(82)
第一节 审计的方法体系	(82)
第二节 审计取证的基本方法	(85)
第三节 审计取证的技术方法	(89)
第六章 统计抽样在审计中的应用	(109)
第一节 统计抽样.....	(109)

第二节	属性抽样	(115)
第三节	变量抽样	(120)
第四节	运用统计抽样应注意的问题	(125)
第七章	内部控制制度	(128)
第一节	概述	(128)
第二节	内部控制制度的内容	(130)
第三节	内部控制制度与审计的关系	(136)
第八章	制度基础审计	(138)
第一节	帐目基础审计与制度基础审计	(138)
第二节	制度基础审计的步骤	(142)
第九章	审计准则	(147)
第一节	审计准则的形成,概念及作用	(147)
第二节	审计准则的内容	(151)
第三节	建立我国的审计准则	(156)
第十章	审计责任	(160)
第一节	审计责任的概念	(160)
第二节	审计经济责任	(162)
第三节	审计法律责任	(164)
第十一章	审计工作组织	(167)
第一节	审计工作组织的意义	(167)
第二节	审计机构	(168)
第三节	审计人员	(171)
第四节	审计制度	(176)
第五节	审计档案	(178)
第十二章	审计管理	(181)
第一节	审计管理的意义、作用和原则	(181)
第二节	审计管理的内容	(183)
第十三章	财务报表审计	(190)

第一节	财务报表审计的必要性	(190)
第二节	财务报表审计的目标	(192)
第三节	资产负债表审计	(195)
第四节	损益表审计	(198)
第五节	财务状况变动表审计	(200)
第十四章	货币资金审计	(202)
第一节	货币资金审计的目标与程序	(202)
第二节	库存现金的审查	(203)
第三节	银行存款的审查	(208)
第四节	其他货币资金的审查	(210)
第五节	货币资金效益性审查	(212)
第十五章	销货与应收款项审计	(215)
第一节	销货与应收款项审计的目标与程序	(215)
第二节	销货与应收款项的符合性测试	(216)
第三节	销货与应收款项的实质性测试	(219)
第十六章	存货与销货成本审计	(226)
第一节	存货与销货成本审计目标与程序	(226)
第二节	存货与销货成本的符合性测试	(228)
第三节	存货与销货成本的实质性测试	(230)
第四节	存货项目的审查	(235)
第十七章	投资审计	(240)
第一节	投资资产的特点与审计目标	(240)
第二节	投资审计的符合性测试	(242)
第三节	投资审计的实质性测试	(245)
第十八章	长期资产审计	(251)
第一节	固定资产审计	(251)
第二节	无形资产审计	(261)
第十九章	负债审计	(267)

第一节	流动负债审计.....	(267)
第二节	长期负债审计.....	(278)
第二十章	所有者权益审计.....	(283)
第一节	所有者权益的特点与审计目标.....	(283)
第二节	所有者权益的审查.....	(284)
第三节	实收资本(股本)的审查.....	(289)
第二十一章	收入和费用审计.....	(294)
第一节	收入和费用的特点及其审查的基本方法.....	(294)
第二节	营业收入审计.....	(297)
第三节	费用审计.....	(301)
第四节	销售税金的审查.....	(305)
第五节	利润分配的审查.....	(307)

第一章 绪 论

审计是社会经济发展的产物,并随着社会经济的发展而发展,同时,又反过来为维护正常的社会经济秩序、促进经济的发展发挥积极的作用。

第一节 审计和审计学

什么是审计?这是审计学这门科学首先必须解决的基础理论问题。为给审计下一个恰当的定义,必须明确审计的本质,即审计是干什么的,而要明确审计的本质,首先必须了解人类社会为什么需要审计,为此,就必须通过对审计起源的研究来寻找答案。

一、审计的起源

最初的审计就是由审计人审查会计帐目,因此,审计与会计有着最为密切的关系。但审计的产生却不是会计发展到那个阶段才出现的,也不是“有了会计,就会有审计”,更不是与会计同出一个母体,同时诞生的一对“孪生兄弟”。而是随着社会经济的发展,当财产管理制度出现了财产所有者与管理者的分离或管理者内部的分权,并在他们之间形成一种特定的经济责任关系之后,才产生了对审计的需要。在私有制社会出现后,社会剩余财富就逐步转移到达官显贵手中,当其拥有的财产不能亲自管理时,就委托给他人经管,而他人经管这些财产必须满足一定的条件,即要保证财产的安全完整并不断增值,亦即经管财产的人要对财产所有者承担一定的经济责任。财产所有者为了了解经管财产的人所负责任的履行情况,就需要借助经管财产的人所提供的反映经营情况的有关资

料(如会计资料),经管财产的人出于自身利益的考虑,在提供这些资料时,有可能蓄意歪曲事实真相,故财产所有者对这些资料就有一定的疑虑,为解除这些疑虑,就需委派或委托另一机构和人员,来审查经管财产的人所提供的信息是否可靠,于是审计就产生了。关于审计的起源说,虽有不同的表述方式,但其基本观点还是一致的。中国审计学会审计基本理论研究组于1989年4月在贵州安顺市举行的学术讨论会,曾对此作了论证,一致认为“审计是在财产所有权与管理经营权相分离以及多层次经营管理分权制所形成的经济责任关系下,基于经济监督的需要而产生和发展起来的”。

历史的实践证明,无论是古代帝王与其所属受托保管、使用公款公物和征收财粮赋税的行政官吏;还是中世纪寺院长老、庄园主、豪富贵族与其受托管理财产的总管;抑或十八世纪中叶以后新兴的工厂主与其受托管理生产和财务的雇员,或股份公司的投资人与其掌管经营管理权的经理,或是在多层次经营管理分权制下的企业单位最高管理当局与其所属分支机构管理者,都是前者为了审核检查后者履行所负经济责任情况是否诚实可靠,而产生了对审计的需要。于是古代的官厅审计(亦即政府审计)、私人财产审计、近代的企业审计和现代的公司财务报表审计、内部审计在不同的时期应运而生。

从审计起源的分析,可以看出审计是基于解除财产经管者所负的经济责任的需要而产生的,因此,经济责任关系的存在是审计产生的客观基础。

二、审计关系

在审计工作中,称资源财产所有者的为审计授权人或委托人,称资源财产经管者为被审计人,称审计的机构和人员为审计人,这三方之间所构成的责任关系即为审计关系,因此,审计关系是指审计人、被审计人和审计授权人或委托人之间的责任关系。

审计关系中三方之间的关系表现在：

1. 审计工作必须由审计授权人或委托人、被审计人及审计人构成。

2. 审计授权人或委托人与被审计人之间必须存在着后者对前者承担和履行经营管理资源财产的经济责任。

3. 审计人必须根据审计授权人或委托人的授权或委托，才能对资源财产经营管理者进行审查；同时，必须向审计授权人或委托人提出报告。

4. 审计人和被审计人之间是审查与被审查的关系。审计人在接受授权或委托的情况下，有权对被审计人经管的资源财产情况进行审查，而被审计人不得以任何理由拒绝提供资料，应积极配合审计人的审核检查工作。

审计关系可以用图 1—1 列示如下：

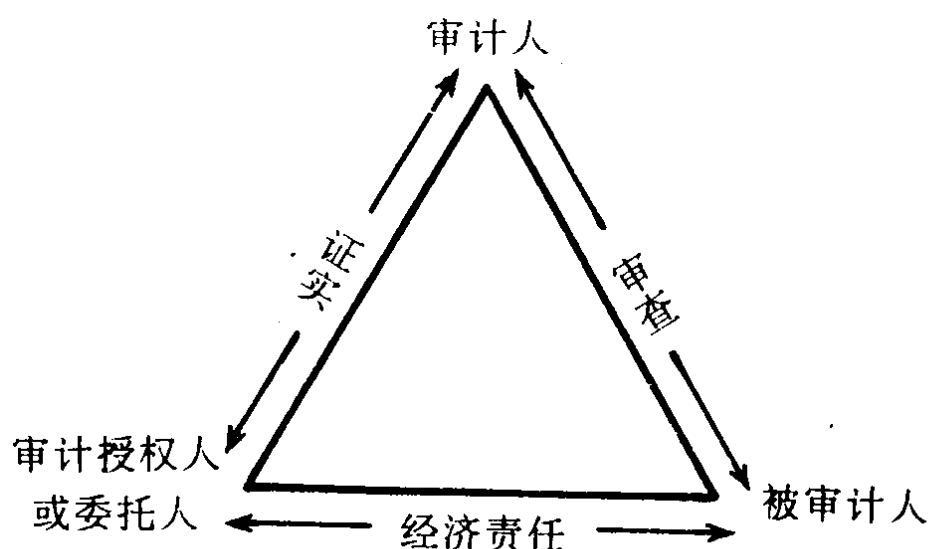


图 1—1

三、审计的性质和定义

审计的性质是指审计这一事物区别于其他事物的根本属性。

明确审计的性质,对于分清审计这一概念与相邻概念的界限十分必要,并有利于提高人们对审计这一客观事物的认识。关于审计的性质,中国审计学会安顺基本理论讨论会,从审计起源的历史逻辑,对此作了论证,认为审计的性质是一种独立性的经济监督活动。

审计作为一种经济监督活动,它同社会上的财政、税务、银行、计划、统计等部门的经济监督共同构成了我国的经济监督体系。在这一体系中,审计监督与其他经济监督是既有区别又有联系,不能相互替代。与其他经济监督相比,审计监督具有以下特征:

1. 监督关系上的独立性

审计是由三方关系构成,即审计人、被审计人和审计授权人或委托人。审计人并不参加被审计人的经济活动,而是独立于被审计人经济活动以外,同被审计人没有利害关系,具有超脱的地位。而其他经济监督则是两方关系,即一方是监督者,另一方是被监督者。监督者参加被监督者的经济活动,同被监督者有利害关系,不具有超脱地位,没有独立性。如税务监督,税务部门是监督者,纳税单位是被监督者,税务部门执行税务法规,对纳税单位征收税款并进行纳税检查监督,故其监督是结合自身的业务活动来完成的。而审计涉及税收问题时,则是审计人由于授权或委托,根据税务部门的税务法规,对被审计单位进行纳税检查,但审计人并不参加征税纳税活动。

2. 监督范围上的广泛性

审计监督的内容取决于审计授权人或委托人的目的,而其他经济监督则由监督者自己决定,而且限于监督者的业务范围。以税务监督为例,监督内容限于同税务有关的经济活动;而审计则在审计目的范围内,凡同审计目的有关的经济活动都是审计的内容,并不局限于某种业务范围,所以,审计监督内容的范围比其他经济监督更为广泛。

3. 监督地位上的权威性

审计以外的其他经济监督,自身不能监督,也不能相互监督,这就要审计来对其他经济监督的监督情况进行再监督。审计的权威性是由审计在经济监督体系中的地位所决定的,并以审计的独立性和审计范围的广泛性为保证。

由于审计产生的客观基础是经济责任关系,因此,可以将审计的性质进一步表述为:审计是建立在特定经济责任关系基础上的一种独立经济监督活动。

综合分析,可以将审计的定义表述为:

审计是资源财产所有人授权或委托专门从事审查的机构和人员,对资源财产经管人承担和履行经济责任的情况,进行审查并提出报告的一种独立性经济监督。

四、审计学

审计学是研究审计理论和方法,探索审计发展规律的一门社会科学。

审计学属于一门应用经济学,它是在总结审计实践的基础上产生的,并随着实践的发展而发展。在漫长的封建社会中,随着社会经济的发展和审计实践经验的积累,也曾从审计实践中提炼出一些审计思想,但这些思想是不系统的、不深刻的。封建社会虽有长期的审计实践,但未形成审计学,是因为封建社会生产力发展缓慢,生产规模狭小,人们的眼界受到了限制,在这种情况下,不可能提出系统的审计理论。只是到了生产力高度发展、科学技术高度发达、商品经济也充分发展的资本主义时代才具备了提出审计学理论的条件。19世纪后半期是资本主义经济大发展的时期,这个时期,工业、商业、对外贸易和金融业都迅速发展起来,股份公司也纷纷成立,从而推动了审计的迅速发展。在这种形势下,迫切需要有科学的系统的审计理论来指导审计实践。适应这种客观要求,于

19 世纪后半期在资本主义经济最发达的英国开始形成了审计学。最初的两本审计学著作都是英国学者写成的,一本是毕克斯雷写的《审计人员及其义务和职责》,于 1881 年出版;另一本是迪克西写的《审计人员实务手册》,于 1892 年出版。20 世纪初,美国的经济迅速发展,审计实践也在向前发展,从而审计学理论也随之有了新的发展,从英国的以查错防弊为目的的详细审计理论发展为美国的资产负债表审计理论,反映这种理论发展的代表著作是美国学者蒙哥马利写的《审计理论与实务》,于 1912 年出版。后来资产负债表审计理论发展成为财务报表审计理论。第二次世界大战后,又出现了管理审计学和电子计算机审计学。

第二节 审计的产生和发展

关于审计起源问题的研究并非为了考证审计始于何时何地,而是在于说明人类社会各个经济领域,在什么条件下为什么才需要审计的一般规律。而本节所要研究的问题则在于介绍中外审计的产生和发展过程。

一、我国审计的产生和发展

在我国,审计一词最早出现于宋代,但审计这项经济监督工作却源远流长,自古就有。由于我国长期处于封建社会,商品经济很不发达,因而在我国 20 世纪初期以前的历代王朝,官厅审计一直居于绝对统治地位,而无民间审计可言。在历代王朝,统治者将其财产保管和钱粮赋税等财政收支大权交付给其臣属掌管,为了检查、考核官员的政绩,揭发官员的贪脏枉法行为,弹劾惩处侵犯统治者利益的枉法者,从而多设有专门机构,委派官员,作为统治者的代理人,专司财政经济监察的职责。

根据《周礼》记载,早在西周时期(公元前 11 世纪—前 771

年),国家就设有“宰夫”官职,由皇帝授权,专门考察财物的领用和保管,并对有关人员进行奖惩,但并不管理财物的收支,这个官职标志了我国审计的开端。秦灭六国,结束了诸侯割据的局面,建立了统一的中央集权国家。为了维护专制制度的集权统治,秦始皇继承发展了战国的“上计”制度,加以推行。各地方官府定期将财政收支、钱谷出入等逐级上报,由柱下史(御史大夫)进行审计。“御史大夫”是秦代专设的官职,掌管政治、经济监察事项,审计是他职务的一部分。御史大夫与丞相、太尉并立,称为“三公”,直接对皇帝负责,有权处理贪污渎职人员,审计兼有经济监督和行政监督的性质。汉代仍设“御史大夫”和采用“上计”制度,并制定了有关上计实行办法的“上计律”,是我国审计立法的开始。隋唐两代,在“刑部”下设“比部”,进行审计,审计的性质从财政、行政监督变为司法监督的一部分。北宋初年设有“盐铁司”、“度支司”和“户部司”掌管全国钱粮财赋等事务,权力很大,其官职称为“司使”。以钦差大臣身份执行监督任务。到了太宗雍熙时,在“三司”之外,又设置“都凭由司”掌管凭证的审核、签署工作,是我国事前审计的开端。宋太宗淳化三年(公元992年)采纳户部司使樊知古的奏议,设置了“审计院”,“审计”一词也从那时起成为财政监督的专门名词。明清两代未设立独立的审计机构,而由户部兼顾财政和审计监督。户部下按省别设“清吏司”,审核各省的财政收支,并兼核中央有关的财政收支。

辛亥革命后,民国成立,开始有了国会,同时建立了审计制度。1912年9月,中央设审计处,直属于国务院。1914年6月,北洋政府改审计处为审计院,成立了独立的审计机构。同年10月,公布了审计法。嗣后,国民党政府根据孙中山先生的五权分立的原则,在监察院下设审计部,成立独立于行政、立法、司法、考试以外的财政监察机关。各省(市)设审计处分别对中央和地方各级行政机关和企业事业单位的财政、财务收支实行审计监督。对其不能按行政区

域划分的企业事业单位(如国库、铁路局、税务机关等),则设立审计办事处进行审计监督。

二、国外审计的产生和发展

国外审计的产生和发展同我国有相似之处,审计最初起源于官厅,与我国所不同的是十八世纪产业革命后产生了民间审计。其产生和发展大体经历了以下阶段:

1. 古代的官厅审计

根据历史文献记载,早在奴隶制下古罗马、古埃及和古希腊时代,就出现了对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查考核这一具有审计性质的经济监督工作,如罗马的奥古斯塔皇帝于公元5年曾下令编制国家预算,并分派检查员分赴各地审查帐目等;法国在资产阶级大革命前即设有审计厅,1256年法皇圣路易曾下令,命其官吏将计算书送到巴黎,接受审计人员的检查。

2. 中世纪的私人财产审计

中世纪,寺院长老、庄园主或豪富贵族将其财产委托给别人管理,为了考察财产管理者的责任履行情况及其诚实性的需要而开展的一种内部审计。例如,庄园审计,审计人员的任务是受庄园主授权,定期检查帐目记录,审核总管计算的合计是否正确。查明开支原因,并陈述审计意见,然后将庄园帐簿和审计意见一起提交给庄园主,接受他的最终审阅和同意。

3. 近代企业财务审计

十八世纪产业革命以后,一些新的行业如造船业、冶铁业、铁路运输等相继产生。由于单个资本家财力的限制,个人已无能力独自办企业,为了筹集资金,企业的组织形式由独资、合伙向股份制企业发展,通过向社会发行股票以筹集资金。在股份制企业里,企业的股东并非都可以参与企业的经营管理,这部分地是由于法律或地域分布上的广泛性所限制。那些不参与企业经营管理的股东,