

高等专科工业会计专业系列教材

审计学基础

(第三版)

任建平 主 编
周景明 副主编



浙江大学出版社

910

审计学基础

(第三版)

主 编 任建平 副主编 周景明

浙江大学出版社

审计学基础

(第三版)

主 编 任建平 副主编 周景明

责任编辑 杜希武

*

浙江大学出版社出版

(杭州玉古路 20 号 邮政编码 310027)

浙江大学出版社电脑排版中心排版

杭州金融管理干部学院印刷厂印刷

浙江省新华书店经销

*

850×1168 32 开本 12.5 印张 336.4 千字

1991 年 7 月第 1 版 1998 年 6 月第 3 版 1998 年 6 月第 5 次印刷

印数:20001—25000

ISBN 7-308-00735-9/F·057 定价:13.00 元

第一版前言

近年来,随着我国经济体制改革的深入发展,机械电子工业系统的会计工作也在不断地改革和发展,因此,对经济活动和经济效益的核算、控制、分析、监督、预测与决策等都提出了新的要求。

为了适应在新形势下对培养高等财会人才的需要,并为使我部部属院校的成人教育能更好地在正规化、制度化、规范化的基础上健康发展,进一步提高教学质量,自1988年起,在机电部教育司领导下,组织杭州电子工业学院、沈阳工业大学、北京机械工业学院等院校组成教材编辑委员会,由造诣较深、教学经验丰富的工业会计专业的教授、副教授担任主编,并邀请部内外的教授、专家担任主审,编写了《高等专科工业会计专业系列教材》。这套教材包括:《会计原理》、《工业企业会计》、《工业企业财务管理》、《工业企业涉外会计》、《管理会计》、《工业企业经济活动分析》、《审计学基础》、《工业企业管理》、《统计原理与工业统计》和《财会电算化基础》等,共10本。

系列教材根据工业企业对财会人员的要求,立足于基本理论、基础知识、基本技能的教育,强调理论联系实际,着眼于应用。其内容既保持了我国传统的学科体系,又在总结我国实践经验的基础上,吸收了国外先进的、适合我国国情的科学管理方法。可以说,本系列教材内容新颖,具有先进性、科学性和实用性。这套教材可供高等专科工业会计专业成人和全日制教学使用,也可作为业余大学、夜大学、电视大学、函授大学有关会计专业教学使用,同时还可作为自学考试以及《专业证书》教学使用。

编写和出版这样一套教材是一项复杂的系统工程,除了教材编辑委员会进行了大量的组织、协调、编审工作之外,还依靠了多方面的大力帮助和支持,特别是我国老一代著名会计学家李宝震教授给予了热情的关心。值此教材出版之际,谨向参与这套教材编写和审稿的同志们,向有关院校的领导及职工表示衷心感谢!同时,我们也真诚地希望关心和使用这套教材的单位和个人,对教材提出宝贵的批评和建议,以便今后修改时参考,使之更加适应教学和工作的需要。

最近发表的中共中央《关于制定国民经济和社会发展十年规划和“八·五”计划的建议》中指出:“发展教育事业,提高全民族素质,是建设社会主义的根本大计”。我们真诚希望这套系列教材能在这些方面发挥一点作用,那将使我们感到十分欣慰!

**机械电子工业部高等专科
工业会计专业教材编委会**

1991年1月

第三版前言

本书是为适应高等学校财务、会计专业和经济学科非审计学专业本、专科审计学课程的教学需要而编著的。书中以阐述审计学的基础知识为主,力求联系实际,适当扩充了财务审计、财经法纪审计、经济效益审计和内部审计等内容。故也可作为审计工作者之参考读物。

本书的第一版出版于1991年7月。出版后,由于我国注册会计师审计发展较快,国家于1992年11月颁布了《企业财务通则》和《企业会计准则》,对财务与会计制度进行了较大的改革,在审计的内容和方法上参照国际惯例之处也逐渐增多,因而,本书初版已不适于重印发行,于是在1994年9月修订出版了第二版。第二版的主、参编人员已全部更换,书中的结构体系和内容,根据上述的客观变化作了较大的调整。

本书出版以来,得到了广大读者的厚爱,先后印刷4次,出版20 000册,对审计学教学作出了应有的贡献。近年来,我国的审计事业,随着市场经济的形成和发展也在迅速发展。审计队伍特别是注册会计师队伍不断地扩大,国家审计和民间审计法规不断地完善,审计制度、审计程序、审计内容与方法逐渐与国际审计惯例接轨。这些审计形势的新发展,为本书第三版提供了修订的客观依据。

第三版的修订要点是:(1)保持第二版的结构体系基本不变,对少数节的内容作了调整,并补充了少数节;(2)对大部分章节的内容,根据我国《审计法》、《注册会计师法》、《独立审计基本准则》、《独立审计具体准则第1号至第15号》、《独立审计实务公告》等法规,作了修订和充实一部分内容,并参考了《国际审计准则》;(3)第一、二版的内容以国家审计为主,适当结合了民间审计的内容,第三版重点充实了

民间审计(注册会计师审计)的内容,体现出国家审计和民间审计并重。

本书第1、13、14、15、16各章由任建平撰写与修订;第2、3、4、5、6各章由周景明撰写与修订;第7、8章由温小梅撰写,第9章由王泽霞撰写,周景明修订;第10、11、12各章由刘汉林撰写,周景明修订。全书由任建平担任主编,周景明担任副主编,并共同进行了总纂。

审计工作,在我国历史悠久,但审计学作为一个独立学科,发展的时间尚短,特别是在社会主义市场经济条件下,如何使审计学既具有中国特色,又与国际惯例接轨;如何使国家审计与民间审计的内容融为一体等,尚待大力研究。本书在这方面,虽然作了一些探索,但深感不够理想,有待进一步完善。限于作者的理论水平和实践经验,缺点和错漏之处,欢迎审计学专家和读者指正。

编者

1998年4月

目 录

第1章 概 论.....	1
§ 1-1 审计的概念	1
§ 1-2 审计的职能和作用	5
§ 1-3 审计的分类	9
§ 1-4 审计机构和审计人员	13
§ 1-5 审计人员的职业道德和法律责任	21
§ 1-6 审计原则	26
复习思考题	28
第2章 审计证据、审计标准和审计准则.....	30
§ 2-1 审计证据	30
§ 2-2 审计标准	41
§ 2-3 审计准则	46
复习思考题	53
第3章 审计程序	54
§ 3-1 审计程序的意义	54
§ 3-2 审计准备阶段	56
§ 3-3 审计实施阶段	62
§ 3-4 审计报告阶段	65
§ 3-5 审计后续阶段	66
复习思考题	69

第4章 审计方法	71
§ 4-1 审计方法概述	71
§ 4-2 审计的一般方法	74
§ 4-3 审计的技术方法	78
§ 4-4 统计抽样在审计中的应用	87
复习思考题	99
第5章 内部控制制度及其评审	101
§ 5-1 内部控制制度的意义及其作用	101
§ 5-2 内部控制制度的构成要素	104
§ 5-3 内部控制制度的审查和评价	111
复习思考题	121
第6章 审计工作底稿、审计报告和审计档案	123
§ 6-1 审计工作底稿	123
§ 6-2 审计报告	133
§ 6-3 审计档案	156
复习思考题	159
第7章 货币性资产的审计	161
§ 7-1 货币资金的审计	161
§ 7-2 应收款项的审计	169
复习思考题	176
第8章 存货和对外投资审计	178
§ 8-1 存货审计	178
§ 8-2 对外投资审计	187
复习思考题	193

第 9 章 固定资产和无形资产审计	196
§ 9-1 固定资产审计	196
§ 9-2 无形资产审计	204
复习思考题	207
第 10 章 负债和所有者权益审计	208
§ 10-1 负债审计的特点	208
§ 10-2 流动负债审计	209
§ 10-3 长期负债审计	218
§ 10-4 所有者权益审计	223
复习思考题	229
第 11 章 收入、成本和费用审计	231
§ 11-1 收入、成本和费用审计概述	231
§ 11-2 营业收入审计	233
§ 11-3 制造成本审计	237
§ 11-4 销售成本审计	242
§ 11-5 递延性费用和应计费用审计	245
§ 11-6 期间费用审计	250
复习思考题	253
第 12 章 利润和税金审计	254
§ 12-1 利润形成审计	254
§ 12-2 利润分配审计	258
§ 12-3 税金审计	262
复习思考题	271
第 13 章 财务报告审计	273
§ 13-1 财务报告审计的意义和作用	273

§ 13-2 财务报告审计计划与实施	274
§ 13-3 财务报告审计的一般方法	276
§ 13-4 资产负债表的审查	278
§ 13-5 损益表的审查	283
§ 13-6 现金流量表和财务情况说明书的审查	286
复习思考题	289
第 14 章 财经法纪审计	290
§ 14-1 财经法纪审计的意义和任务	290
§ 14-2 财经法纪审计的特征与内容	292
§ 14-3 错误与舞弊在审计中的处理	298
§ 14-4 财经法纪审计的程序和方法	302
复习思考题	308
第 15 章 经济效益审计	309
§ 15-1 经济效益审计的含义和审计特征	309
§ 15-2 经济效益的审计标准和指标体系	314
§ 15-3 经营经济效益审计	320
§ 15-4 管理审计	334
复习思考题	342
第 16 章 内部审计	343
§ 16-1 内部审计的意义、职能和范围	343
§ 16-2 内部审计的特点和种类	348
§ 16-3 内部审计机构、职权、人员及其职业道德	350
§ 16-4 内部审计计划、实施和报告	353
复习思考题	358

附 录

附录一	中华人民共和国审计法·····	359
附录二	中华人民共和国注册会计师法·····	367
附录三	独立审计基本准则·····	376
附录四	中华人民共和国国家审计基本准则·····	379

第1章

概 论

§ 1-1 审计的概念

学习审计学,首先应该对审计的概念,也就是对什么是审计有一个正确的全面理解。审计一语,英文为“auditing”,日文为“监查”或“会计监查”,其语义是对会计记录或会计资料进行审查。对什么是审计,在国际上有各种不同的解释。按照西方国家审计学者传统的概括,有的称为“审计人员审查会计记录。”或“由站在公正立场的非编制会计记录的人员来担任审计实施者(审计人员),以查明会计记录的编制是否正确。”^①;有的称为“审查管理部门编制的财务报表是否公平合理。”或“对他人所作的会计记录,用有系统有组织的方法,进行全部或部分的检查,以确定其会计记录是否适当,是否足以表示该实体的财务状况和经营成绩,同时指出错误,揭露非法行为,并出具报告书或证明书,表示客观的意见。”^②

审计学和会计学一样,都经历了一个漫长的历史发展过程。审计和会计是紧密相连的,凡是有会计的地方也必然有审计。审计学随着社会经济的发展和会计学的发展,也得到了发展。现代审计已经不局限于对会计记录的审查或者说对财务状况的审查即财务审计(fi-

① (日)三泽 一著. 文硕译.《审计学》,中国商业出版社,1987年12月.3.

② 张德明等编著.《现代审计原理与实务》. 中国政法大学出版社,1993年6月.14.

nancial audit),还包括了业务审计(operational audit)、管理审计(management audit)以及社会审计(social audit)等。因而,现代审计的概念,已经在上述解释的基础上扩大了。

为表明现代审计概念的扩大,下面举出一些在国际上有代表性的解释。

美国会计学会的审计基础概念委员会的解释:

“所谓审计,是为了查明关于经济行为和经济现象的主张和所制定的标准之间的一致程度,而客观地搜集、评定与这种主张有关的证据,并将其结果传达给有利害关系的利用者的有组织的过程。”^①

加拿大特许会计师罗德尼·J·安德逊(Rodney·J·Anderson)的解释:

“所谓审计,是为了决定报表、决算表或其他主张和所制定的标准之间有无不一致的地方而对有关证据进行检查的过程。”^②

日本成蹊大学三泽一教授的解释:

“所谓审计,是指由站在公正中立的第三者立场上的人对有关人员的行为进行直接监督,以及(或者)对有关人员的行为结果进行批判性调查,还包括就监督以及(或者)调查的结果表明意见。”^③

我国传统的审计概念,一般解释为“查账”,即审查会计账目有无差错和舞弊现象。这种概括,与上述西方国家审计学者将审计局限于财务审计的提法相吻合。我国现代的审计概念,应根据《中华人民共和国宪法》、《中华人民共和国审计法》等法规和我国的审计实践,作出全面的概括。一般可作如下的表述:

审计是由独立的专职审计机构或独立的审计专业人员,以被审单位在一定时期内的全部或部分经济活动为对象,依照国家的法律、法规、财经规章制度、《财务通则》、《会计准则》规定的职权和程序,进行审查,收集和整理证据,确定实际情况,判断经济活动的合法性、合

① (日)三泽一著.文硕译.审计学.中国商业出版社,1987年12月.4.

② R·J·Anderson, The External Audit, 1977, P. 1.

③ (日)三泽一著.文硕译.审计学.中国商业出版社,1987年12月.4.

理性和有效性,以及有关经济资料的真实性和公允性,并出具审查报告书或证明书的经济监督、评价、鉴证活动。

从上述对审计概念的表述中,可知审计的概念中包括了审计主体、审计对象、审计依据、审计目的、审计职能和审计方法的概念。下面再作进一步说明。

(一)审计主体

审计主体是指审计的担当者或者说是审计工作的执行者。按上面的表述,审计主体是“独立的专职审计机构或独立的审计专业人员”。我国独立的专职审计机构是指以审计为专门职务的国家审计机关和国民经济各部门、各企业事业等单位的内部审计机构;独立的审计专业人员是指注册会计师。由此可见,作为审计主体必须具备两个条件:其一,必须是独立的,即审计机构或审计专业人员不能依附于作为被审的行政或经济单位;其二,必须是依法批准组建或取得资格的,即审计机构必须按合法的程序组建,注册会计师必须依法考试或考核批准取得资格。

(二)审计对象

审计对象也称审计客体,按上面的表述,审计对象是“被审单位在一定时期内的全部或部分经济活动”。由此可知,审计对象首先是被审单位,包括:具有独立行使行政权的行政单位,如国家机关、社会团体;具有独立进行经济活动权的企业、事业单位、金融机构等及其内部单位。其次,是被审单位的经济活动,包括财政、财务收支、生产经营、财产资源管理等经济活动。经济活动是通过会计、统计资料以及各种文件、合同等资料来反映的,这些都是审计对象。再次,有些经济活动,被审单位往往有意、无意地不在会计、统计或其他书面资料中反映,这是有意隐匿或无意遗漏的经济活动,也是不可忽视的审计对象。总之,凡是客观存在于被审单位的已经发生、正在发生或将要发生的经济活动,都是审计对象。

(三)审计依据

审计依据是指审计据以监督、评价、鉴证的标准。按上面的表述,

审计依据是“国家的法律、法规、财经规章制度、《财务通则》、《会计准则》和一定的标准”。国家的法律、法规和财经规章制度是经济行为的标准；《财务通则》、《会计准则》是规范财务活动和会计资料的标准；其他如客观有效的经济指标或参数等是评价经济效果和经济效益的标准。这些标准都是审计的依据。

(四) 审计目的

审计目的是指通过审计工作所要达到的目标。按上面的表述，审计目的是“判断经济活动的合法性、合理性和有效性，以及有关经济资料的真实性和公允性，并出具审计报告或证明书”。合法性是指被审单位的经济活动是否符合国家的法律、法规、财经规章制度和其他各种有关专业标准。合理性是指被审单位的经济活动是否合乎事物发展的常理。有效性是指被审单位的经济活动有无经济效益或效果。真实性和公允性是指反映经济活动的有关会计、统计、文件等资料是否真实可靠和公正、恰当。审计判断的结果，要形成书面的审计报告或证明书给有关的使用单位。

(五) 审计职能

审计职能是指审计从客观上所具有的功能。按上面的表述，审计职能是“经济监督、评价、监证”。即对被审单位的经济活动进行检查监督，对经济活动的结果进行评价，对经济行为进行客观的公证。

(六) 审计方法

审计方法是指进行审计工作，达到审计目的所必须使用的技术方法。按上面的表述，审计方法是“进行审查，收集和整理证据，确定实际情况”。进行审计，主要是审核、检查被审单位的会计账目和其他经济资料，并进行必要的调查研究，弄清事实，查明实际情况。审查要有证据，要经过收集客观的证据，进行整理，去伪存真，确定其实际情况，对照法律、法规和一定标准，进行判断和评价。这是审计的基本方法，在审计过程中还要使用科学的技术方法，遵循科学的规律进行审查与判断，这些技术方法，将在后面进行讲述。

在明确了审计概念之后，应进一步弄清审计与会计的关系，有助

于加深对审计概念的理解。

在前面曾叙及,传统的审计概念将审计解释为对会计记录的审查即查账,而现代审计的概念已经扩大了。但现今,查账仍是审计的主要部分。审计的主要对象是反映被审单位经济活动的会计资料,包括会计凭证、会计记录、会计报表等。离开了会计资料,对经济活动就不便审查,对经济效益的评价就没有依据,审计工作就无法进行。因而,搞好审计工作就必须精通会计。再从审计的监督职能来说,审计监督与会计监督的内容是相关联的,两种监督都离不开会计资料,审计监督一般是对会计监督内容的再监督。

审计与会计既有密切的联系,又有明显的区别。其一,会计的核算对象是资金在生产经营或其他事业过程中的循环与周转;而审计的对象则是会计资料和其他经济资料。其二,会计的目的是提供财务信息;而审计的目的则是判断经济活动的合法性、合理性、有效性以及会计资料等的真实性和公允性。其三,会计的核算采用计量、记录、分类、汇总和编制报表等一套专门的方法;而审计则采用查阅会计资料、分析、调查、研究、评价等方法。其四,会计的职能是核算和监督;而审计的职能则是监督、评价和鉴证。此外,审计与会计在组织机构、人员的职权范围以及学科体系诸方面,也都存在着区别。

§ 1-2 审计的职能和作用

一、审计的职能

我国学术界对审计的职能有各种不同的表述。其中有权威的表述是,审计具有经济监督、评价和鉴证的职能。此点在上面审计的概念中已叙及,下面就这三个职能展开说明。

(一)经济监督职能

经济监督是指对被审单位的经济活动进行监察和督促,使其经