

新 会 计 系 列 教 材

新 编 审 计 学

主编 唐孝东



NEW EDITION SHENJI XUE

苏州大学出版社

新编审计学

主编 唐孝东

苏州大学出版社出版发行

(地址:苏州市十梓街1号 邮编:215006)

江苏省新华书店经销

如东县印刷厂印装

(地址:如东县掘港镇 邮编:226400)

开本 850×1168 1/32 印张 11.25 字数 270 千

1997 年 12 月第 1 版 1998 年 5 月第 2 次印刷

印数 6001—11000

ISBN 7—81037—372—2/F·40(课) 定价:14.00 元

苏州大学出版社出版的图书若有印刷装订错误可向承印厂调换

《新会计系列教材》编委会

(以姓氏笔画排列)

顾 问	王松年	石人瑾	徐政旦
主 任	黄文珠		
副主任	刘 威	李心合	黄 鹏
委 员	王则斌	尹景乐	刘 威
	李心合	汤土云	张 薇
	唐孝东	黄文珠	黄 鹏
	章 刚	龚菊明	

序 言

1993年7月,《企业会计准则》、《企业财务通则》以及新的行业会计制度和财务制度在全国范围内实施;1994年,新税制、新外汇管理体制和《公司法》相继出台;当前,现代企业制度的建立又作为经济改革的中心环节正式摆到了议事日程上,即将全面实施;同时,会计的具体应用准则也在陆续制定中。这一系列重大深刻的变革事实,直接冲击着传统的会计模式和会计教材体系,激励着我们对会计教学的各个方面进行系统的反思。

会计学科体系的改革和会计教材建设是会计教学改革的重要方面,为适应经济发展和会计教育改革的要求,国内已出版了许多会计新教材,它们各具特色,各有创见,对保证会计教学的连续性和促进会计教学改革,起了十分重要的作用。在这一改革深入发展之际,苏州大学财经学院会计系取各家之长,结合自己丰富的教学经验,组织人力编写了这套新会计系列教材。综观这套系列教材,我感觉有几个显著特点:一是体系上的独创性。教材突破了过去以行业会计为主线的编写方法,遵循先易后难、先通用业务后特殊业务的逻辑,适应顺序设置会计课程体系的需要,并兼顾介绍行业会计的特殊性,使自己的内容更加系统全面。二是内容上的新颖性。教材密切联系了“两则”、“两制”、新税制和新外汇管理体制等改革方案在财务会计方面的要求和做法,吸收了近年来国内外财务会计理论研究的新成果和财务会计实务工作的新经验,同时结合国际会计惯例和即将制定的具体会计准则加以阐述,反映了现代会计的理论和方法。三是教学上的便利性。从规划看,系列教材妥善解决了通用性财务会计与行业会计制度的矛盾,较好地解决了学科内容交叉重叠的问题,并配有思考题、实务练习题等,便于教学。

现在其中的好几册尚在分头定稿中,未及通读,但作者和编者再三强调质量,也深获我心。为此,我乐于将这套教材推荐给广大的会计教学工作者、财会人员和管理人员。

上海财经大学会计学系教授 王松年

前 言

《新编审计学》是苏州大学财经学院新会计系列教材之一。

本书以《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基本准则》等法律、法规为依据,系统阐述了政府审计、独立审计和内部审计的基本理论和基本方法;并借鉴、吸收了西方国家的审计理论,对适应我国社会主义市场经济的审计模式作了较为深入的探讨。全书共分十五章,在内容和结构上具有以下特点:

一、新颖性。它紧扣我国审计理论、实践的脉搏,将最新颁布实施的审计法规和独立审计准则融入教材,对将要颁布的独立审计具体准则作了充分的关注。

二、综合性。它注重我国审计现实,以独立审计为主,兼顾政府审计和内部审计,全面反映我国审计实践概貌。

三、适用性。它既可作为大学本、专科和中专财经类专业学生教材,也可作为广大审计人员、财会人员和经营管理人员进修或自学的读本。

本书由唐孝东任主编,龚菊明、陈志强任副主编,汤土云任主审。编写分工如下:第一、七、十二、十三、十五章,唐孝东;第三、四、五、八章,龚菊明;第九、十、十一、十四章,陈志强;第二、六章,黄迈。全书由唐孝东总纂定稿。

本书在编写出版过程中,得到苏州大学财经学院领导和有关教师的关心、苏州大学出版社责任编辑俞燮等有关同志的大力支持和江苏东吴会计师事务所殷东梅等注册会计师的有益指点。在此谨表谢意。

鉴于我国独立审计具体准则尚在制定和完善过程中,更由于我们水平有限,书中难免有错误或不足之处,敬请广大读者批评指正。

编 者

1997 年 4 月

目 录

前 言	(1)
第一章 总论	(1)
第一节 审计的概念	(1)
第二节 审计的职能和作用	(6)
第三节 审计的产生和发展	(8)
第二章 审计的种类和我国审计组织的形式	(15)
第一节 审计的种类	(15)
第二节 我国审计组织的形式	(24)
第三章 审计法规、审计准则和审计依据	(40)
第一节 审计法规	(40)
第二节 审计准则	(42)
第三节 审计依据	(53)
第四章 审计方法、审计抽样和审计程序	(58)
第一节 审计方法	(58)
第二节 审计抽样	(66)
第三节 审计程序	(86)
第五章 内部控制制度及其调查、评审	(93)
第一节 内部控制制度的涵义	(93)
第二节 内部控制制度的调查	(99)
第三节 内部控制制度的评审	(102)
第六章 审计证据和审计工作底稿	(108)
第一节 审计证据	(108)
第二节 审计工作底稿	(118)
第七章 审计风险、审计责任和审计质量控制	(131)
第一节 审计风险	(131)

第二节	审计责任·····	(132)
第三节	审计质量控制·····	(134)
第八章	资产审计·····	(142)
第一节	流动资产审计·····	(142)
第二节	长期投资审计·····	(161)
第三节	固定资产审计·····	(167)
第四节	无形资产和递延资产审计·····	(176)
第九章	负债审计·····	(188)
第一节	流动负债审计·····	(188)
第二节	长期负债审计·····	(205)
第三节	或有负债审计·····	(212)
第十章	所有者权益审计·····	(217)
第一节	投入资本审计·····	(218)
第二节	资本公积审计·····	(224)
第三节	盈余公积审计·····	(226)
第四节	未分配利润审计·····	(228)
第十一章	收入和成本费用审计·····	(231)
第一节	收入审计·····	(232)
第二节	成本费用审计·····	(242)
第十二章	利润及其分配审计·····	(253)
第一节	利润审计·····	(253)
第二节	利润分配审计·····	(260)
第十三章	会计报表审计·····	(264)
第一节	会计报表审计概述·····	(264)
第二节	企业主要会计报表审计·····	(266)
第三节	会计报表审计应关注的重要事项·····	(269)
第四节	结束审计外勤工作·····	(271)
第十四章	审计报告和管理建议书·····	(286)

第一节	审计报告.....	(286)
第二节	管理建议书.....	(306)
第十五章	验 资.....	(314)
第一节	验资概述.....	(314)
第二节	设立验资.....	(317)
第三节	变更验资.....	(321)
第四节	验资报告.....	(322)
附 录		
一	中华人民共和国审计法.....	(330)
二	中华人民共和国注册会计师法.....	(336)
三	审计署关于内部审计工作的规定.....	(343)
四	中国注册会计师独立审计基本准则.....	(346)

第一章 总 论

第一节 审计的概念

审计是由独立的专职机构或独立的专业人员接受委托或授权,通过收集和整理证据,依照法规和一定标准,对被审计单位一定时期内的全部或部分会计资料和有关的经济资料及其所反映的经济活动进行审查,以判断其真实性和恰当性、合法性和合规性、合理性和有效性,并出具审计报告或证明书的经济监督、评价、鉴证活动。

正确理解和掌握审计的概念,必须明确以下几个方面的问题:

一、审计关系人

审计关系人包括审计主体、被审计单位和审计委托者或授权者。

(一) 第一关系人

第一关系人即审计主体,是指独立的审计机构或审计人员。独立的审计机构是指以审计为专门职务的单位,包括国家审计机关和各部门、各单位的内部审计机构;独立的审计人员则是指依法批准的注册会计师。

审计主体根据审计委托者的委托或审计授权者的授权对被审计单位的财政财务收支及有关人员履行受托经济责任情况进行审查、验证,并根据审计结果提出审计报告或说明书,以发表审计意见。

(二) 第二关系人

第二关系人,即被审计单位。他们对审计委托者或审计授权者

承担和履行经营管理、合理配置、正确使用财产资源的经济责任,其承担和履行的受托经济责任,须经审计机构或审计人员验证后才能确定或解除。

(三) 第三关系人

第三关系人,即审计委托者或授权者。他们一般是财产的所有者,当其财产委托或授权他人经营管理时,为了维护其经济利益,就要委托或授权审计机构或审计人员,对受托经营管理者的受托经济责任的履行情况加以审查监督。

审计关系人三方所构成的相互关系,通常称为审计关系。具体表现为第一关系人一般接受第三关系人的授权或委托对第二关系人进行审查,并向第三关系人提出报告。

一般说来,审计关系人必须由审计委托者或审计授权者、审计主体和被审计者三方面构成,缺一不可,否则审计的独立性难以保证;但应说明的是,在现实审计工作中,审计关系有时只表现为第一关系人与第二关系人之间的审计与被审计关系,第三关系人表现不明显,这主要表现在政府审计和内部审计上。这是因为:国家以法律、法规形式明确规定了审计者与被审计者之间的审计关系,在这种情况下,国家政府是审计授权人;在设有内部审计机构的单位,内部审计机构依据有关规定对其他部分进行审计,在这种情况下,有关规定的制定者实际上是审计授权人。

二、审计的对象

审计对象是指审计监督的客体,即审计监督的范围和内容。审计的范围就是被审计单位;审计的内容包括被审计单位的全部或部分财务收支及其经营管理财产资源的经济活动。经济活动是有一定载体的,是通过各种形式的会计、统计资料以及与财政财务收支有关的各种文件、合同等档案资料来反映的。因此,审计的对象包括以下两方面的内容:

(一) 被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动

不论是政府审计、独立审计还是内部审计,都要以被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动为审计对象。具体地说,政府审计的对象,根据《中华人民共和国审计法》规定为国务院各部门和地方各级政府及其各部门的财政收支、国有的金融机构和企事业单位的财务收支,以及其他依照《审计法》规定应当接受审计的财政收支、财务收支。独立审计对象为委托人指定的被审计单位的财务收支和有关经营管理活动。内部审计的对象为本部门、本单位的财务收支以及其他有关的经济活动。

(二) 作为提供财务收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料和其他相关资料

审计对象包括记载和反映被审计单位财务收支,提供会计信息载体的会计凭证、帐簿、会计报表、财务情况说明书等会计资料以及有关计划、预算、经济合同等资料,还包括经营目标、预测、决策方案、经济活动分析资料,在会计电算化的情况下,还包括电子计算机的磁盘等会计信息载体。

综上所述,审计的对象是指被审计单位的财务收支及有关的经营管理活动以及作为这些经济活动信息载体的会计资料和其他有关资料。其中,会计资料及其他有关资料是审计对象的表象,其反映的被审计单位的财务收支和有关的经营管理活动是审计对象的实质。

三、审计的目标

审计的目标,是指审计机构或审计人员采用专门的审计方法,对审计对象进行审查和评价所要达到的目的和要求。审计种类不同,其审计目标略有区别,在审计的历史发展过程中审计目标会不断地发展变化。在确定审计目标时,不仅要考虑审计对象的具体情况,而且要考虑审计的属性、审计的职能以及审计委托者或授权者对审计工作的要求。总的来说,审计的目标是对审计对象的真实性

和恰当性、合法性和合规性、合理性和效益性发表审计意见,作出客观、公正的评价。具体地说,审计目标是就下列方面对审计对象进行审查和评价:

(一) 真实性和恰当性

真实性是会计主体必须遵循的最基本的会计原则。对被审计单位反映财务收支及其有关经营管理活动的会计资料和其他有关资料的真实性和恰当性的审查、评价是审计的首要目标。通过审查会计资料及有关其他资料,说明被审计单位是否如实反映了客观经济活动过程及其结果,其会计记录是否真实,计算是否正确,所有经济业务是否全部登记入帐,从而发现问题,纠正错误,并作出审计对象是否真实、恰当的客观评价。

(二) 合法性和合规性

被审计单位的一切经营管理活动和财务收支都必须遵守我国的有关法律、规章和财经纪律。审查被审计单位的财务收支及有关经营管理活动的目的之一就在于评价被审计单位的经济活动是否符合党和国家的法律、规章和财务会计制度的规定,揭露和查处违法乱纪行为,保护国家及其他有关各方的资产的安全完整,维护各方面合法的经济利益。对严重的违法行为予以充分披露,提交有关职能部门处理。

(三) 合理性和效益性

一切经济行为都应当遵循效益第一的原则,在合法的前提下,充分发挥经济行为的经济效益和社会效益,是社会经济发展的动力。审计的另一个目标就是要审查和评价被审计单位的财务收支和经营管理活动的合理性和效益性。通过审查,评价被审计单位的经济活动是否正常,是否符合事物发展的常理,是否讲究经济效率,是否达到预期的经济目标,从而找出不经济的原因和管理中的薄弱环节,提出建设性的意见,促进被审计单位提高经济效益。

四、审计的属性

审计是一项独立的经济审查、监督、评价、鉴证活动。审计的属性即其独立性,审计的独立性是审计结果客观公正的首要前提。在设立审计机构、实施审计工作时,必须充分体现审计的独立性。审计的独立性具体表现在以下三个方面:

(一) 机构独立

审计机构应当独立于被审计单位之外,甚至独立于委托人或授权人之外,只有这样才能确保审计机构独立地行使监督权,对审查的对象作出客观公正的评价和鉴证。

(二) 经济独立

经济独立是指审计机构的经济来源具有法律、法规的保障,不受被审计单位或委托人、授权人的经济制约,不受审计结论的影响。只有经济独立,审计机构有一定的经济收入和经费来源,才能正常开展审计业务活动,以保证其生存和发展的需要。

(三) 人员独立

审计人员执行审计业务,不受任何部门、单位和个人的干涉和影响。审计人员按照审计范围、审计内容,独立选择审计方法和程序,坚持客观公正原则,独立发表审计意见,作出公允、合理的评价和结论。

审计的独立性,在审计业务比较规范的国家,均受到法律的保证。《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。”第十一条规定:“审计机关履行职责所必需的经费,应当列入财政预算,由本级人民政府予以保证。”第十五条规定:“审计人员依法执行职务,受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务,不得打击报复审计人员。审计机关负责人依照法定程序任免。审计机关负责人没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况的,不得随意撤换。”以上三条充分体现了政府审计的机构独立、经

济独立和人员独立。

虽然独立性是审计的普遍属性,但不同种类的审计,其独立性却各有特点。决定审计独立性的主要因素是审计三方面关系人之间的相互关系,即审计者与被审计者的关系、委托者或授权者与审计者的关系。如果审计者只独立于被审计者,不独立于委托者或授权者,称为“单向独立”;如果审计者既独立于被审计者,又独立于委托者,称为“双向独立”。一般认为,政府审计和内部审计属于单向独立,独立性较弱。独立审计一般是指双向独立,也称为完全独立。

第二节 审计的职能和作用

一、审计的职能

审计的职能是客观存在于审计工作之中的内在功能,是审计工作本身所固有的。审计职能不是一成不变的,它随着社会经济的发展而变化。现代审计具有三方面的基本职能,即经济监督、经济评价和经济鉴证。

(一) 经济监督

经济监督是指监察和督促被审计单位的经济活动按照国家的法律、法规和规章制度的要求进行。经济监督在审计工作中体现为审计监督,审计监督是国民经济监督体系中的重要组成部分,与财政监督、税务监督、工商监督、金融监督等其他经济监督形式相比,具有较强的独立性和综合性。审计监督是独立于专业管理之外的综合性监督,它可以对其他经济监督进行再监督。

(二) 经济评价

经济评价是指在审核检查审计对象的基础上,对被审计单位的会计资料和其他有关资料及其所反映的经济活动的真实性和恰当性、合法性和合规性、合理性和效益性作出客观公正的评判。经

济评价需要准确的评价依据,它最主要的是有关的法律、规定和经济制度。经济评价要求审计人员具有良好的业务素质和丰富的评判经验,恪守职业道德,正确把握评价尺度,将检查核实的审计对象的客观真实情况与评价依据相对照,据此作出公正评价。

(三) 经济鉴证

经济鉴证是指通过审核检查,判定被审计单位反映、说明经济事项或经济活动资料的客观真实性和可信赖程度,并作出书面证明。经济鉴证职能是独立审计的主要职能,独立审计的独立地位保证了它的鉴证的客观公正性,具有权威性,对此社会公众也乐于接受;由于内部审计和政府审计的独立性受到一定制约,因而其鉴证职能也有一定的局限。经济鉴证职能是随着现代审计的发展而出现的一项日益强化的职能,它将在未来经济发展中起重要作用。一般说来,企业的会计报表必须经过审计人员审查鉴证之后,才能获得社会各方面的认可。

二、审计的作用

审计的作用是指审计职能在运用中产生的客观效果。根据审计实践的总结,审计具有制约和促进两大作用。

(一) 制约作用

审计的制约作用主要表现在:通过对被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动的审查,对被审计单位的经济活动进行监督、评价和鉴证,揭露弄虚作假、营私舞弊、偷漏税收等违法乱纪行为以及浪费和造成损失等现象,依法提请经济、行政、司法部门追究处理;促使被审计单位自觉遵守国家法律、法规,执行经济方针政策、财经纪律和各项规章制度,维护社会经济秩序。

(二) 促进作用

审计的促进作用主要表现在:通过对被审计单位的审核检查,总结经验教训,扬长避短。一方面可以对被审计单位的经营管理活动进行评价,指出其合理的方面,以便继续推广发扬;对不合理方