



会计学专业
系列教材

审 计 学

刘大贤 主编

北京经济学院出版社

审 计 学

主 编 刘大贤

副主编 陈 郡 杨庆英

北京经济学院出版社

(京)新登字 211 号

图书在版编目(CIP)数据

审计学/刘大贤主编. —北京:北京经济学院出版社,1995.11
会计学专业系列教材

ISBN 7-5638-0512-5

I. 审… I. 刘… III. 审计学—高等学校—教材 IV.F23
9.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 08886 号

北京经济学院出版社出版

(北京市朝阳区红庙)

河北三河市腾飞胶印厂印刷

全国新华书店发行

850×1168 毫米 32 开本 15.125 印张 393 千字

1995 年 11 月第 1 版 1995 年 11 月第 1 版第 1 次印刷

印数:00 001—10 000

定价:14.90 元

会计学专业系列教材编审委员会

主 任 王又庄

副主任 关孝元 莫国强 刘大贤

委 员 (按姓氏笔划排列)

王又庄	王志忠	刘大贤	刘仲文	关孝元
刘志翔	李大诚	沈小凤	陈 郡	陈安娜
陈金耀	武玉荣	杨世忠	杨庆英	张崇敏
莫国强	崔也光	傅 磊	熊瑞芬	

会计学专业系列教材

总 序

构建与社会主义市场经济相适应的会计体系,是实现会计重大改革的目标。它有助于完善投资环境,借鉴国际惯例,并与国际会计准则更加协调;它有助于建立现代企业制度,推进企业转换经营机制,提高企业的经营管理水平和经济效益;它有助于建立明晰的产权制度,正确评价企业的经营业绩,进行有效的竞争,推动企业面向国内、国际两个市场。

会计学专业教学改革的根本目的在于提高教学质量,培养出高水平的、能够适应现代化建设需要的跨世纪会计人才。因此,必须改革会计学科体系,不失时机地更新教材,这是提高教学质量的关键。

从我国实际出发,在总结建国 40 多年来财会工作经验的基础上,本着实用性、通用性、国际性、前瞻性的原则,我们编写了会计专业核心课系列教材 8 本,将于 1994—1995 年陆续出版。这套系列教材分别是:《会计学基础》、《财务会计学》、《高级财务会计学》(特殊业务会计)、《成本会计学》、《管理会计基础》、《现代企业财务管理》、《审计学》、《电算化会计与审计》。参加教材编写的主编单位有:中国人民大学、北京经济学院、北京财贸学院、云南财贸学院、郑州航空工业管理学院等院校。参编同志的单位还有:中央财政金

融学院、北京动力经济学院、北京建材工业管理干部学院、河南商业高等专科学校等。

改革不断深入,实践不断变化,这套系列材料的编写时间比较仓促;同时,限于作者的理论水平与实践经验不足,错误缺点在所难免,恳请读者指正。

会计学专业系列教材编审委员会

1994年5月

前 言

1982年12月4日,全国人民代表大会五届五次会议通过的《中华人民共和国宪法》中规定,国务院和县以上的地方各级人民政府设立审计机关,独立行使审计监督权。于是国家审计署1983年9月正式成立。事隔11年后,1994年10月公布了《中华人民共和国审计法》,这为我国开展国家审计(政府审计)起到了积极的推动作用。1993年10月我国还公布了《中华人民共和国注册会计师法》,民间审计业务的开展有了法律依据,并且随着改革开放政策的不断深入,业务一直稳步上升。但是,现有审计人员无论在数量上还是在质量上,都远远满足不了审计业务的发展需要。因此,为了培养适应现代审计业务需要的审计人员,我们编写了这本《审计学》教材。

本教材主要讲解国家审计(政府审计)和民间审计,但以民间审计为主线,注重注册会计师实务,阐述了审计的基本原理和方法。参加本教材编写的作者均是北京经济学院的教授、副教授和讲师,以及中安会计师事务所的注册会计师。因此,本教材既具有理论性,又具有实践性;既具有科学性,又具有通用性等特点。它不仅可以作为大学本科教材,也可以作为审计理论和实务工作者的重要参考材料。

本书由刘大贤教授担任主编,杨庆英副教授和陈郡讲师担任副主编。第一、二、三、四章由刘大贤编写;第五章由刘大贤、肖燕编写;第六章由刘大贤、邹颖编写;第七、八、十、十一章由陈郡编写;第九章由韩文连编写;第十二章由汤炳亮编写;第十三、十四章由吕亚洁编写;第十五、十六、十八、十九章由杨庆英编写;第十七章由袁晓勇编写。全书由刘大贤负责总纂定稿。

由于成稿匆忙,书中难免有错漏和不当之处,希望读者批评指正。

编著者

1995年5月于北京红庙

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 审计的概念.....	(1)
第二节 审计目标、对象和职能.....	(10)
第三节 注册会计师审计的特点 及与其他审计的关系	(26)
第四节 审计与会计的关系	(33)
第二章 审计种类和审计标准	(36)
第一节 审计种类	(36)
第二节 审计标准	(45)
第三章 审计主体和注册会计师制度	(62)
第一节 审计组织机构	(62)
第二节 会计师事务所	(67)
第三节 审计人员的责任	(71)
第四节 审计人员的职业道德	(83)
第五节 注册会计师协会	(90)
第四章 审计程序	(95)
第一节 审计程序概述	(95)
第二节 审计约定书	(99)
第三节 审计计划.....	(104)
第四节 审计证据.....	(114)
第五节 审计工作底稿.....	(122)
第六节 审计报告.....	(132)
第七节 管理建议书.....	(145)

第五章 审计方法	(154)
第一节 审计方法概述.....	(154)
第二节 一般审计方法.....	(155)
第三节 书面资料的审计方法.....	(159)
第四节 财产物资和其他情况的审计方法.....	(167)
第五节 审计统计抽样法.....	(171)
第六章 内部控制评审	(183)
第一节 内部控制的概念.....	(183)
第二节 内部控制的内容.....	(187)
第三节 内部控制与审计的关系.....	(195)
第四节 内部控制的审查与评价.....	(199)
第七章 货币资金的审计	(211)
第一节 库存现金的审计.....	(211)
第二节 银行存款的审计.....	(219)
第三节 其他货币资金的审计.....	(224)
第八章 应收及预付款项的审计	(227)
第一节 应收帐款的审计.....	(227)
第二节 应收票据的审计.....	(232)
第三节 其他应收款的审计.....	(235)
第四节 预付帐款的审计.....	(237)
第九章 存货的审计	(240)
第一节 材料的审计.....	(240)
第二节 在产品的审计.....	(244)
第三节 产成品的审计.....	(248)
第十章 投资的审计	(254)
第一节 短期投资的审计.....	(254)
第二节 长期投资的审计.....	(259)
第十一章 固定资产、无形资产和递延资产的审计	(267)
第一节 固定资产的审计.....	(267)

第二节	无形资产的审计	(280)
第三节	递延资产的审计	(285)
第十二章	负债的审计	(288)
第一节	流动负债的审计	(289)
第二节	长期负债的审计	(312)
第三节	或有负债的审计	(321)
第十三章	所有者的权益的审计	(326)
第一节	所有者的权益审计概述	(326)
第二节	实收资本与资本公积的审计	(327)
第三节	留存收益的审计	(332)
第十四章	营业收支的审计	(337)
第一节	营业收支审计概述	(337)
第二节	营业收入的审计	(338)
第三节	营业支出的审计	(344)
第十五章	资本验证	(360)
第一节	资本验证概述	(360)
第二节	验资程序	(363)
第三节	投入资本的验证	(365)
第四节	增加资本与转让资本的验证	(373)
第五节	验资报告	(375)
第十六章	资本评估	(382)
第一节	资本评估概述	(382)
第二节	资本评估的一般程序	(386)
第三节	资本评估的主要方法	(391)
第四节	资本评估报告	(400)
第十七章	企业破产审计	(403)
第一节	企业破产制度概述	(403)
第二节	企业破产审计的基本原理	(409)
第三节	企业破产审计的基本程序	(414)

第四节 企业破产审计的主要内容.....	(420)
第十八章 电子数据处理系统的审计.....	(429)
第一节 电子数据处理系统审计概述.....	(429)
第二节 电子数据处理系统审计的目标.....	(432)
第三节 电子数据处理系统审计的内容及程序.....	(434)
第四节 电子数据处理系统审计的方法.....	(439)
第十九章 其他审计业务.....	(448)
第一节 股份制企业检查验证业务.....	(448)
第二节 外商投资企业外汇年检业务.....	(457)
第三节 咨询业务.....	(459)
主要参考书目.....	(471)

第一章 总 论

第一节 审计的概念

一、什么是审计

审计是什么,这是学习审计学首先必须明确的一个最基本的概念。只有弄清了审计的概念,才能明确审计工作的性质及其特有属性,审计人员才能行使其职能和所应承担的职业责任,也才能把审计这一概念所反映的事物与其相邻概念所反映的事物区别开来。因此,明确审计的概念,不仅有利于完善我国审计理论体系,而且对于指导审计工作实践,有着重要的意义。

(一)审计的产生和发展

1. 审计产生的前提条件。任何事物都是在特定条件下,基于某种客观需要而产生,并遵循一定的规律向前发展演进的。审计的产生尽管不能用确切的时间来表述,但这一点是明确的,即审计是在出现了财产所有者和财产管理者,并在他们之间形成一定经济责任之后产生的。因为财产管理者的管理权、经营权是财产所有者授予的,所以,财产管理者的受托管理、受托经营,必然会形成受托经济责任。因此,受托经济责任关系的确立是审计产生的前提条件。

当出现财产所有者和财产管理者之后,负有受托经济责任的财产管理者应接受财产所有者的监督、检查。其监督、检查有两种形式:一是由财产所有者自身来进行;二是由财产所有者委托或委派第三者来进行。如果由财产所有者来进行,则因为财产所有者与

财产管理者之间直接存在着经济利害关系,因而财产所有者对财产管理者的监督、检查,存在着一定的主观性、片面性和局限性。因此,对财产管理者的监督、检查,客观上要求由与财产所有者和财产管理者都无利害关系的第三者来进行。这种由第三者所进行的监督、检查,就是审计工作。

当出现财产管理者之后,管理者不可能事无巨细地对所有经济活动进行管理、经营,为了有效地进行管理、经营,必然会将一部分管理权、经营权授予下级,这就形成了多层次管理、经营分权制。在这样情况下,上一级的管理机构把部分管理权、经营权授予下级的管理机构,下一级管理机构对上一级管理机构则负有受托管理或受托经营的经济责任。因此,对受托经济责任的监督、检查,也应由与他们均无利害关系的第三者来完成。这种监督、检查,也就是审计工作。

但是,应当指出,受托经济责任的确立,并不一定产生审计活动,它只是产生审计的前提条件。因为财产所有者对财产管理者的监督、检查,就不能称为审计活动。

2. 审计的发展。世界上最早实行的是官厅审计(政府审计)。在国外,古希腊在雅典财政组织中设审计局;罗马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;法国在资产阶级大革命前即设有审计厅,1256年法国国王圣路易曾令其官吏将计算书送到巴黎,接受审计人员的审查。英国于1314年任命第一任国库审计长,1861年在众议院设决算审查委员会,第一次实现了独立正名的审计机构,1866年议会通过《国库和审计部法案》,次年成立国库审计部,负责对国库收入支出的监督和对会计帐目进行审查。美国的审计最初是从英国移植的。1775年北美合众国独立战争时,即委任专员负责财政、会计及审计。直至第一次世界大战后,于1919年由参、众两院决议推选委员,组织预算特别委员会。该特委会认为公共帐目的审计,应从财政部的业务中分离出来,专门交给超然、独立的机构行使该项权力,并直接

向国会负责。此项原则,1921年经国会通过、总统签字,公布了《预算及会计条例》。依据该条例设立美国联邦总会计(审计)署。美国的现行审计制度就是从1921年开始执行的。

在我国,西周设有“宰夫”,秦汉实行“上计制度”,设“御史大夫”,隋唐设“比部”;宋代设“审计司(院)”由他们负责进行官厅审计。元、明、清也设有兼管审计的部门。民国元年(1912年),北京政府公布《审计处暂行章程》13条,并成立审计处;民国三年(1914年),袁世凯颁行《审计法》和《审计法实施规则》,并成立审计院;民国十二年(1923年),孙中山在广州成立陆海军大元帅大本营,设航空、审计、法制三局;民国十七年(1928年),南京政府颁布《审计院组织法》,仍设审计院;民国二十年(1931年),改审计院为审计部;民国三十八年(1949年),改审计部长为审计长。

随着官厅审计的发展,寺院审计、行会审计、银行审计和庄园审计也在不断地发展,审计便从官厅逐步地走向民间。

特定含义的民间审计最早产生于英国。1720年,英国“南海公司”突然宣告破产,英国议会迫于债权人和投资者的压力,特聘请伦敦市霍斯特·莱恩学校的习字和会计教师查尔斯·斯奈尔对南海公司的“索布里奇商社”的会计帐目进行审查。1721年,斯奈尔提出审计报告,指出了该企业存在的舞弊行为。根据斯奈尔的审计报告,英国政府颁布了《泡沫公司取缔法》。斯奈尔是世界上第一位受聘对股份公司进行审计的会计师。

中国民间审计的开展始于1918年。当年6月,中国银行总司长谢霖向北京政府农商部和财政部呈请开办会计师事务所,于7月16日在《银行周报》刊出两则批准谢霖会计师事务所承揽业务广告。同年9月7日,北京政府农商部颁行《会计师暂行章程》。1921年,上海也建立了会计师事务所。1924年,上海发起组织会计师公会,于1925年3月正式成立。1927年,国民政府制订《会计师注册章程》。1929年1月,立法院颁行《会计师条例》25条;2月和9月,工商部分别公布《会计师审查规则》和《会计师条例施行细则》。

1935年5月4日,国民党政府又修正公布了《会计师条例》,规定会计师不得兼任公务员、工商业的经理人员或董事、理事;会计师对于其有利害关系之事不得执行其业务;会计师不得利用其地位在工商业中进行不正当的竞争等。1945年6月,由当时主管会计师事务所的经济部公布《会计师法》。在上述法规的规定下,中国注册会计师不断增加。1918年至1927年4月为284人,到1938年至1947年8月发展为1583人。

1949年10月,中华人民共和国成立。在新中国成立初期,由于诸多因素的影响,国家没有设置专门的审计机关,企事业单位内部也没有设置明确的审计机构,仅就银行内部设有稽核部门,负责检查银行内部的帐目,但注册会计师仍旧在执行业务。直到1956年,随着我国对私有制经济改造的基本完成和计划经济体制的确立,注册会计师便失去了存在的基础,民间审计不复存在。党的十一届三中全会以后,审计工作开始受到人们的注意。1982年12月4日,全国人民代表大会五届五次会议通过并公布施行的《中华人民共和国宪法》,总结了建国30多年来我国社会主义建设的经验和教训,以法律形式规定我国设置审计机构和开展审计工作。1983年9月15日,中华人民共和国审计署正式成立,各省、市、地、县审计局先后成立。1985年8月,国务院发布《关于审计工作的暂行规定》。1988年11月,国务院颁布《中华人民共和国审计条例》。1994年10月正式颁布《中华人民共和国审计法》,并于1995年1月1日起施行。在审计署尚未宣告成立之前的1983年8月20日,国务院批准审计署《关于开展审计工作几个问题的请示的通知》中明确指出,建立部门、单位内部审计机构,由此内部审计机构如雨后春笋般地不断成长壮大。1985年10月,审计署发布《关于内部审计工作的若干规定》,据此我国内部审计工作的开展有了明确的方向,并不断地向纵深发展。截止1994年9月底,全国已建立内审机构7.8万个,配备专职内审人员10万人,兼职内审人员10.6万人。1980年9月,甘肃省成立兰州会计事务公司,开展民间审计咨

询服务业务。同年12月23日,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,规定了注册会计师的资格、工作规程、业务范围等。1981年1月1日,上海市会计师事务所宣告成立。1986年7月3日,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》。1987年1月14日,审计署下达《关于进一步开展社会审计(民间审计)工作的若干问题的通知》。1993年10月31日,第八届人代会第四次常委会通过并颁行《中华人民共和国注册会计师法》。截止1994年9月底,仅就审计事务所而言,全国已有3600多个,从业人员4.3万人。上述法规为我国民间审计的大发展起了很大的推动作用。

(二) 审计的特征

从审计的产生和发展可以看出,所有的审计都具有最基本的共同的特征,这是衡量经济监督活动是否属于审计监督范畴的主要标志。在社会主义市场经济的条件下,审计具有以下共同特征:

1. 三方面关系人的审计关系。任何一种审计活动都必须有审计人、被审计人和审计委托(派)人三个方面。审计人(即第三关系人)在接受审计委托(派)人的委托(派)或授权的情况下,对被审计人进行审查,向审计委托(派)人证实被审计人的责任、状况与问题;被审计人(即第二关系人)对审计委托(派)人负有经济责任,并由审计人对其受托经济责任进行审查;审计委托(派)人(即第一关系人)将其财产授予被审计人去经营管理,要求被审计人对他们承担经济责任,并从审计人那里获取有关被审计人受托经济责任履行的书面报告。在这三方面关系中,审计人对被审计人是审计关系,对审计委托(派)人是证实关系;被审计人对审计委托(派)人是受托经济责任关系,对审计人是接受审计的关系;审计委托(派)人对被审计人是授予经济责任的关系,对审计人是委托(派)或授权的关系。他们的关系如图1-1所示。

从审计关系图中可以看出,只有由三方面关系人构成的关系,才是审计关系。由任何两方面关系人进行的检查、监督,都不能称其为审计。当三方面关系人中缺少审计委托(派)人时,审计人与被