

當代大學會計系計量書

# 審計學原理

● 張蕊 李漢國 主編

審計學原理

## 《当代大学会计审计丛书》编委会

主 任:宋醒民

副 主 任:裘宗舜 成圣树

总 主 编:王 雄

副总主编:吴兆旋

编 委(按姓氏笔划为序):

王 平 王 雄 文珊珊 齐友发 刘文国

成圣树 张 蕊 宋醒民 吴 茂 吴兆旋

肖家胜 陈文军 周建国 舒 敏 裘宗舜

# 祝 贺 与 希 望

——《当代大学会计审计丛书》序

张 佑 才

党的“十四”大明确提出,建立社会主义市场经济体制是我国经济体制改革的目标,这为我国社会主义现代化建设全局和长远发展指明了方向。深化改革,扩大开放,积极融身于国际经济体系,大力推进社会主义市场经济的发展,已成为时代的主旋律。无疑,会计审计教育改革也必须予以深化和拓展,以适应形势需要,迎接时代挑战。江西财经学院财务会计系的同志们,以其敏锐的思想和超前的眼光,将会计审计学科体系的调整、会计审计教材的重建作为会计审计教育改革的起点和突破口,组织编写了这套《当代大学会计审计丛书》,这是一件令人欣喜和祝贺的事情。

这套《丛书》紧扣改革主题,密切结合教学与实务所需,系统而完整地阐述了会计审计的理论、方法和技能。《丛书》按会计审计学科体系改革的新模式进行编著,具有鲜明的时代特征;各自既相对独立成书,又互有联系,浑然如一,不落俗套。因此,它是会计审计基本理论与实务的精华荟萃,以及会计审计改革最新成果的反映及其趋势的展望。《丛书》还充分体现了当前会计审计改革的

基本要求,为大会计审计理论与实际工作者积极投身于改革,提供了一套较为系统的可供借鉴的材料,从这个意义上看,它既是中国会计审计国际化的产物,又将进一步有力地推动中国会计审计国际化的进程。《丛书》在编写方法上既注意了深入浅出、说理透彻,又注意了详略得当、通俗易懂,不论是学生、教师,还是理论和实际工作者都能从中获得一定的教益和启迪。

自然,《丛书》肯定存在着一些这样或那样的不足,比如,诠释性的较多,拓展性的较少;有些观点还有待斟酌和完善,等等。希望《丛书》的编者同志们,在现有成果基础上,认真总结经验,再接再厉,不懈探索,以不断完善,不断发展。

这套《丛书》的推出,既有助于推动会计审计教育改革,提高会计审计教学质量,培养高水平的会计审计人才;又给财会系的教师同志们提供了施展才华的良机,同时,也给会计审计教材的百花园增添了一束绚烂奇葩。在会计审计学科领域里,只有百花齐放、百家争鸣,才能争相斗艳,结出丰硕的果实。希望《丛书》的编者同志们,以及全国广大的会计审计教育与理论工作者,共同努力,辛勤耕耘,把我国会计审计教育与理论研究水平提高到一个新层次,以进一步繁荣我国的会计审计学术园地,促进我国会计审计理论与方法的发展进步。

1994年2月7日

## 前 言

当人类的历史时针逼近 21 世纪之际,在我国改革、开放与建立和发展社会主义市场经济浪潮的冲击中,中国的会计审计正进行着一场举世瞩目的根本性的变革。1993 年 7 月 1 日,《企业财务通则》、《企业会计准则》全面地正式实施,在这一历史性的转折点上,我们终于迈出了与国际惯例接轨极其关键和重要的一步,从此,中国的会计审计真正地融入了会计审计国际化的大洪流,加入了全球会计审计大合唱的行列。这次改革的基本目标,在于建立适应我国社会主义市场经济发展需要的,并与国际惯例接轨的新的会计审计体系。如何构建这一新的会计审计体系?显然是一个十分复杂的系统工程。我们以为,其根本的途径在于:改革和更新传统的会计审计管理体制、法规制度、方法与理论,引进和借鉴先进的会计审计思想、观念、方法与理论。因此,一方面,我们既要对我国自己传统的经验进行反省、深思,以重新分化、淘滤和组建新的会计审计体系;另一方面,我们又要以博大的胸怀,甄选,吸纳世界各国会计审计文化中一切富有价值的、并符合我国国情的有益经验和先进成果,以形成具有我国之特色的、又能与国际惯例相吻合的新的会计审计体系。这是中国的会计审计走向国际化、市场化、现代化的一项重要抉择。

在构建我国新的会计审计体系过程中,不可避免地需要提出中国会计审计教育的改革问题,它无疑也是当前整个改革系统工程中一个重要的组成部分。会计审计教育的改革是迫在眉睫、刻不

容缓的。为了及时地把握会计审计教育改革的脉搏，力求与时代的发展同步，我们将会计审计学科体系的调整、会计审计教材的重建作为起点和突破点，展开了全面的会计审计教育改革。正是在这种情况之下，我们隆重推出了这套《当代大学会计审计丛书》，谨以此献给今日中国这样一个伟大、辉煌的改革时代。

在《丛书》的编写过程中，我们一贯坚持以邓小平同志提出的教育要“面向现代化，面向世界，面向未来”的思想为指导，立足于我国会计审计改革的实践，以理论与实际相结合为原则。《丛书》旨在展示大学会计审计学科体系中的主要学科及其内容；介绍当代世界上会计审计科学发展的优秀成果和最新信息；推动我国会计审计理论研究与实际工作的进步；促进会计审计教育改革的深化发展，以达到全面提高教育质量的目的。

——《丛书》试图做到既可以符合国际惯例，又能够满足国家要求。在编写时，十分注重从世界观的高度把握现代会计审计科学发展的特征与规律，积极吸收和借鉴先进的、成功的会计审计理论与实务，以尽早地实现与国际惯例对接的基本目标。为适应我国社会主义市场经济发展的需要，将财政部颁布的《企业财务通则》、《企业会计准则》及其与之相配套的改革措施所引起的重大变化情况，融合于《丛书》之中，从而使理论与实际紧密结合，一切从国情出发，满足国家的要求。我们企盼通过长期的艰辛和努力，摸索与探究出一套既能适应我国改革、开放和社会主义市场经济发展之需，又能结合中国实际和世界会计审计大势日益趋于同态、一致的新的会计审计体系。

——《丛书》试图做到继承与创新并举、教学需要与学术研究并重。在编写时，十分注重把握会计审计科学的继承性、发展性的特点，对每一学科的建设、每一内容的阐述，均力求继承和吸收会计审计传统中的精华，又在此研究基础上提出新的观点与见解，有

所创新,有所突破,有所发展。例如,在继承有史以来传统会计审计科学的丰富成果基础之上,精心设计编排学科,进行重新组合、归并,并期实扩充内容,终于构成了崭新的会计审计学科体系。这套《丛书》,在很大程度上是为了满足目前教学改革的需要而编写的,必然要求符合教学运行的特点与规律。1992年底,财政部指示设计一个新的全国高等财经院校运用的示范性的会计审计教学改革方案,并委托江西财经学院财务会计系负责审计教学改革的设计研究工作,为此,我们制定了《审计学专业教学改革方案》。该《丛书》中有关审计学的部分,就是依据其规定的具体学科及教材编写大纲所写成的。与此同时,《丛书》更追求高层次的学术水平,在选定的题目和选择的研究内容方面,大多难度大、深度大,且有新思想、新观念。

——《丛书》试图做到稳定性与前瞻性兼顾、现实需要与未来发展结合。在编写时,十分注重吸收经实践证明行之有效、并已比较成熟和稳定的学科或内容,同时,又博采最新的科学信息和成果。例如,在学科上,特别注重于新学科新领域的介绍和应用,把当代世界的创造性成果,及时地、严肃地介绍给社会;在内容上,纳入一些现在不用、将来极可能有用的成份,让社会和人们可以超前地了解、熟悉会计审计理论与实务。

——《丛书》试图做到简明通俗、可读性强。会计审计科学是一门应用性的科学,在今天的经济社会中,有着极其广阔的天地,已经为愈来愈多的人们所理解、所接受。因此,我们力求并完全可以把严肃的学术研究著作和大学教材写得有声有色、有文有质、图文并茂,甚至富有激情和文采,使人们从更深层次中去洞察千姿百态、丰富多彩的会计审计世界。

今天,奉献给大家的这套《丛书》,是在各级领导的热情关怀与支持、众多会计审计学前辈和专家的极力帮助与教导下,才得以问

世的。特别是财政部副部长、江西财经学院兼职教授张佑才同志，在百忙之中，欣然为《丛书》写序，我们不仅深为荣幸，而且深为感动。在此，对曾给予我们支持与帮助的领导、前辈和专家，谨致以衷心的感谢和诚挚的敬意！

这套《丛书》，大多出于一批年轻少学者之手，虽然，我们主观上作出了很大的努力，付出了辛勤的劳动，也规定了较高的写作标准和严格的写作要求，但是，因能力、水平所限，肯定存在着许多疏漏、谬误之处，恳请广大的读者批评、指正。

《丛书》终于和大家见面了，这是一个新的园地。她，将自始至终贯彻严谨认真的学风和严密生动的文风；她，将继续发展延续下去，逐渐形成一个完整的、健全系列；她，将在发展中必然成长起来，走向成熟。让大家一起来，关心她、帮助她。

《当代大学会计审计丛书》编委会

1994年2月10日



# 目 录

<b>第一章 审计发展史</b> .....	(1)
第一节 我国审计的起源 .....	(1)
第二节 我国审计的发展 .....	(5)
第三节 我国审计的中衰 .....	(11)
第四节 我国近代审计的产生与发展 .....	(17)
第五节 西方现代审计的产生与发展 .....	(24)
<b>第二章 中西方审计制度</b> .....	(29)
第一节 我国审计制度简介 .....	(29)
第二节 英国审计制度简介 .....	(36)
第三节 美国审计制度简介 .....	(39)
第四节 日本审计制度简介 .....	(43)
第五节 国际审计组织简况 .....	(50)
<b>第三章 审计师的职业道德与法律责任</b> .....	(54)
第一节 执业会计师的资格要求 .....	(54)
第二节 审计师职业道德 .....	(56)
第三节 审计师法律责任 .....	(74)
<b>第四章 审计准则和审计依据</b> .....	(82)
第一节 审计准则 .....	(82)
第二节 审计依据 .....	(91)
<b>第五章 审计种类、方法与程序</b> .....	(96)

第一节	审计种类 .....	(96)
第二节	审计方法 .....	(106)
第三节	审计程序 .....	(118)
<b>第六章</b>	<b>抽样审计 .....</b>	<b>(127)</b>
第一节	抽样审计的种类和意义 .....	(127)
第二节	统计抽样与非统计抽样的比较 .....	(129)
第三节	统计抽样法的基本概念 .....	(130)
第四节	属性抽样法 .....	(132)
第五节	变量抽样法 .....	(140)
<b>第七章</b>	<b>审计证据、审计假设和审计风险 .....</b>	<b>(146)</b>
第一节	审计证据 .....	(146)
第二节	审计假设 .....	(157)
第三节	审计风险 .....	(161)
<b>第八章</b>	<b>制度基础审计 .....</b>	<b>(168)</b>
第一节	内部控制的意义 .....	(168)
第二节	内部会计控制与内部管理控制 .....	(170)
第三节	建立内部控制制度的原则和方法 .....	(172)
第四节	内部控制制度的描述与评价 .....	(176)
第五节	审计测试与风险分析 .....	(187)
<b>第九章</b>	<b>会计基础工作审计 .....</b>	<b>(193)</b>
第一节	会计报表审计 .....	(193)
第二节	会计帐簿审计 .....	(201)
第三节	会计凭证审计 .....	(204)
<b>第十章</b>	<b>审计工作底稿 .....</b>	<b>(210)</b>
第一节	审计工作底稿的概念及作用 .....	(210)
第二节	审计工作底稿的内容及分类 .....	(213)

第三节	审计工作底稿的编制、复核与保管 .....	(218)
<b>第十一章</b>	<b>审计报告 .....</b>	<b>(222)</b>
第一节	审计报告的作用、内容和种类 .....	(222)
第二节	简式审计报告 .....	(226)
第三节	详式审计报告 .....	(229)
第四节	编写审计报告的要求和步骤 .....	(231)
第五节	审计报告实例 .....	(235)
<b>第十二章</b>	<b>电子数据处理系统审计 .....</b>	<b>(241)</b>
第一节	电子数据处理(EDP)系统的构成特点及其 对审计的影响 .....	(241)
第二节	电子数据处理(EDP)系统的内部控制 .....	(249)
第三节	电子数据处理(EDP)系统的审计方法 .....	(258)
第四节	电子数据处理(EDP)系统内部控制制度的评定 .....	(263)
<b>编后语</b>	.....	<b>(273)</b>

## 第一章 审计发展史

审计作为一门社会学科，同其他任何学科一样，有其产生和发展的过程。审计基于一定的需要而产生，随着社会的进步和经济的发展而发展。现代审计的理论和实践是整个人类社会文明进步的结晶。世界各国的审计发展有其共同的规律和各自的特点，它们相互影响、相互借鉴，共同促进审计学科向前发展。学习和研究审计的理论和实践，必须对审计发展的历史予以了解和研究。

### 第一节 我国审计的起源

我国的审计，源远流长。据史料考证，我国的审计肇始于西周时期。

周，原是居住在今陕西渭水中游以北的一个古老部落，最早是商朝的一个西方属国，经济、文化比较落后。后来，逐步发展强盛，武王（姬发）灭商，建立周朝。周朝初期，人口不多，以小驭大。奴隶主为了有效地统治新征服地区的贵族和人民，还不得不暂时保留殷商的原有统治机构，并利用降服的上层人物来统治和安抚当地的人民，所以周王朝即封商及其属国的奴隶主贵族为侯。又恐其图谋不轨，便始建“监国”之制。

“监国”制度规定，在各诸侯国设立监官，监官由天子任命委派，行使对诸侯国的政治、经济、军事、祭祀等方面的控制与监督之权；协助周王考评各诸侯的政绩；监督各诸侯国缴纳贡物、赋税等。

西周初期的“监国”制度，是一种对政治、经济、军事实行监督的重要制度。从审计历史发展的角度来看，可以认为它是审计的萌芽，但不能作为审计产生的标志。

审计的产生应该追溯到《周礼》这部我国重要的儒家经典著作。在该书的财计制度中，有许多关于具有审计性质方面的工作与制度的记载和论述。

当西周奴隶制社会步入到鼎盛时期后，强化了政治制度，废“监国”之制。统治阶级将土地和奴隶分赐给诸侯、大夫等各级贵族，诸侯又把大部分土地和奴隶赐给卿大夫，自上而下，层层分封，推行井田，建立宗法，从而建立了一个较完备的国家组织机构体系，西周社会政治、经济的进步和发展，经济关系逐步复杂化，这就增加了统治者对经济驾驭和控制的难度。西周统治者在加强财计工作的同时，也认识到需要创设一种机构或配备一种官员，对全国的贡赋收入、用度支出活动及其记录加以严格的控制和监督，便试探着设立专门的机构和配备忠实可靠的官吏从事这项工作。据《周礼》记载，西周时代既有行使外部审计职权的部门，又有行使内部审计职权的部门；既有事后审计，又有事前审计。

### 一、内部审计

周时官制分为天官冢宰、地官司徒、春官宗伯、夏官司马、秋官司寇和冬官司空六大系统，其各有所司，各负其责。地官司徒系统，掌财政收入；天官冢宰系统，掌财政支出、会计核算、审计监督。

《周礼》记载：“治官之属：大宰卿一人，小宰中大夫二人，……司会中大夫二人”。大宰，即冢宰，其列六卿之首，“掌邦治，统百官，均四海”，位尊权重，职掌颇多。大宰“以八法治官府”，据“官计，以弊邦治”。此为大宰与审计相关之职掌。大宰于“岁终，则令百官府各正其治，受其令，听其致事，而诏王废置。三岁，则大计群吏之治而诛赏之”。

冢宰之属官：小宰与司会。司会为计官之长。司会以设司书，以掌文书与会计记录；设职内，以掌财赋收入；设职岁，以掌财政支出；设职币，以掌货币出纳。司会“掌邦之六典、八法、八则之贰，以逆邦国，都鄙、官府之治”，“凡在书契版图者之贰，以逆群吏之治，而听其会计”，“凡上之出财用，必考于司会”，“听出入，以要会”。这里的“逆”、“考”、“听”，都有审查、考核的意思。故司会的工作具有审计的功能，而且属内部审计的性质。

司会进行的审计监督还具有事前审计和事后审计的性质。“凡官府都鄙群吏之出财用，受式法于职岁”，即凡财物支出之前，皆须依九式之法，由司会审查勾考。“凡税敛，掌事者受法焉”。即凡税赋征收之前，也须依九赋，九式之法，由司会审查勾考。“九赋”、“九式”规定了收支的项目和标准，为审计监督提供了依据，审计监督也就具备了事前审计的意义。至于事后审计则有“小计”、“大计”和“上计”制度。“小计”是指主管官员对其所属职官进行的审查。小计的实施可分为按日、旬和月的期限分别进行。“以参互考日成”，即指司会偕同司书等属吏，相互参证地考查一日或一旬的记录文书，以确定其正确与否。“以月要考月成”，即指司会凭借群吏上报的月计文书审查他们一月内的成绩如何。月要的内容主要依据日成的累计记录汇总而得。“大计”是指高级主管官员主持进行的对群吏百官的审查，通过审查对群吏百官给予评价。“以岁会考岁成”，“三岁，则大计群吏之治而诛赏之”。大

计的实施分为一年大计和三年大计二种。大计之时，由司会会同小宰统一勾考、审核，上报冢宰和周王，冢宰听岁会，周王受计，作为考核官吏政绩的依据。这种由周王亲自“受会”、“受计”之举，形成制度，称为“上计”制度。

西周王朝为了加强对财政收支的核算与控制，独揽全国财政经济大权，还建立了一种原始的内部控制制度。1、分权控制制度。将出纳核算工作分设职内、职岁和职币三位职官分权管理。职内的岁入会计籍书、职岁的岁出会计籍书和职币的余财会计籍书存在着参交互考、互相制约的控制关系。而司会又统管会计、出纳，统一勾考和检查司书、职内、职岁与职币所掌的会计籍书及会计报告。2、“九府”出纳制度。九府即：大府、玉府、内府、外府、泉府、职内、职币、天府和职金等九个财物保管出纳部门。各个出纳部门分工明确、责任清楚、相互联系、相互制约。九府又统归司会控制、监督，使王朝的财物保管出纳之权都集中于司会的控制之下。3、交互考核制度。包括岁会、月要、日成的参交互考；财物保管出纳部门和会计核算部门的参交互考。

## 二、外部审计

在小宰之下，设宰夫下大夫一职官。《周礼》记载：“宰夫之职，掌治朝之法，以正王及三公、六卿，大夫群吏之位。掌其禁令，叙群吏之治。”即宰夫有“政治监察”之职权。宰夫“岁终，则令群吏正岁会。月终，则令正月要。旬终，则令正日成。而以考其治。治不以时举者，以造而诛之。”、“宰夫考其出入，而定刑赏。”即宰夫有“经济监督”之职权。年终，月终、旬终的财计报告由宰夫令群吏整理上报，一般以就地稽核为主，辅之以送达稽核。发现违法乱纪者，宰夫可越级向天官冢宰或周王报告。由于宰夫之职位较低，权力不大，所以权威性不高。但是，宰夫独立于财计部门，已具有一定的独立性。

西周《周礼》中的审计制度，标志着我国审计的产生。受当时社会经济发展水平的制约，西周的审计尚属官厅审计，未能超然独立，并具有一揽子性质。但西周的审计制度，在我国乃至世界审计发展史上，都具有重要地位，产生了深远的影响。正如美国学者 M·查特菲德在其所著《会计思想史》“古代会计”一章中说：“在内务管理、预算以及审计程序方面，古代世界中几乎没有别的国家可以与中国周代伦比。”

## 第二节 我国审计的发展

我国的审计史，把秦朝、汉朝、唐朝和宋朝时期称为我国审计的发展时期。

### 一、秦、汉时期的审计

秦兼并六国，统一中国，结束了长期以来封建诸侯割据称雄的分裂局面，建立了统一的封建专制主义中央集权制国家。时至汉代，进一步巩固了封建制度，社会经济得到较快的发展。秦、汉时期的审计工作也取得了前所未有的发展。

秦代，为了强化封建集权，建立了从朝廷到地方的一整套封建专制的政治体制。皇帝是封建专制集权的最高统治者，拥有至高无上的权力，秦朝的中央机构实行“三公九卿制”。三公为御史大夫、丞相、太尉。丞相是最高行政长官。御史大夫是全国最高的监察长官，执掌弹劾，纠察之权，专管监督全国的民政、财政以及财物审计事项，且协助丞相处理全国政事。又以御史中丞、侍御史为御史大夫之佐，从事监察助理工作。秦天下分为三十六郡（后增加到四十余郡），以郡统县。各郡设有监御史，监御史负责



一郡的政治、经济监察工作。县设县丞，县丞负责一县的政治、经济监察工作。各县还设都官，直属朝廷，行使就地稽察之权。秦朝的中央机构与地方机构相结合，初步构成了一个自上而下的兼职的财计监察系统，并属于外部审计的形式。此外，秦朝丞相所属治粟内史、少府职官，行使内部审计之职权。

西汉之初，中央机构继承了秦朝的“三公、九卿”之制，御史大夫（成帝时改称大司空）仍掌国家政治、经济监察大权，但其职权性质已向政务管理方面转化。中央设“御史府”，御史大夫为官之长，又设御史中丞、侍御史两职官，从事政治、经济监察助理工作。各郡也相应设置监御史掌理一郡之监察事务。不久后，废监御史，并设上计吏，分管会计和审计监督事务。东汉时，改“御史府”为“御史台”，也不设御史大夫，以御史中丞为御史台的长官，亦行使财计监察大权。汉朝丞相（哀帝时改称大司徒）所属职官大司农，少府则行使内部审计的职权。

秦、汉时期审计的发展，还有一个重要的表现，就是“上计”制度的成熟与完善。秦朝继承了春秋、战国时代普遍推行的上计制度，并使上计制度基本法律化，对上计制度的一般规定写进了律令条文，且比以往朝代的上计制度更为明确、具体。由御史大夫主持全国上计，行使监察之权，对上计报告进行审核，并将审查结果报告给皇帝，以决定官吏的奖惩。秦朝首创的由御史大夫主持上计之制，为以后历代封建统治者所仿效。汉代的上计制度日臻完善，出现了上计簿、上计会议和上计律等较为科学的形式、方法与制度。上计簿是以会计簿书的日常核算资料为依据，总括反映国家财政收支情况的一种官厅报告文书。上计簿的问世，标志着会计报告与会计簿书的分离（以往是二位一体）。上计会议，从地方到中央形成一个逐级上计的系统，在郡、中央两级建立上计会计制度。每逢年终，各县上计于所属郡，各郡一般由上计长