

审计与内部控制系列

Auditing and Internal Control

国家级优秀教材

教育部推荐教材

中华人民共和国审计署审定教材

审计学原理 (第三版)

李凤鸣 主编

Auditing
and Internal

Internal

Control

复旦大学出版社

国家级获奖优秀教材
教育部推荐使用教材

审计署全国审计专业教材编审委员会审定教材

审计学原理

(第三版)

李凤鸣 主编

复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学原理/李凤鸣主编. —3 版. —上海:复旦大学出版社,
2006.1

(审计与内部控制系列)

ISBN 978-7-309-04835-3

I. 审… II. 李… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 140208 号

审计学原理(第三版)

李凤鸣 主编

出版发行 **复旦大学出版社** 上海市国权路 579 号 邮编 200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65118853(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 王联合

总编辑 高若海

出品人 贺圣遂

印刷 上海华文印刷厂

开本 787×960 1/16

印张 27.25 插页 1

字数 504 千

版次 2007 年 3 月第三版第二次印刷

印数 6 001—10 100

书号 ISBN 978-7-309-04835-3/F·1086

定价 36.00 元

如有印装质量问题, 请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

第三版前言

《审计学原理》作为全国审计专业统编教材初版于1997年,首次修订于2000年,发行量已超过8万余册。《审计学原理》作为重点建设课程,2000年被江苏省评为一类优秀课程,并拟报国家精品课程。修订版教材于2001年获江苏省高校优秀成果二等奖,同年又被教育部向全国高校推荐使用,其评价是:质量高、有特色、能满足不同类型高校本科教学实际需要。作为向全国推荐使用的105种经济管理类教材之一的《审计学原理》,2002年又获国家级优秀教材二等奖。改版后的《审计学原理》在短短两年内,就能得到广大读者、同行专家和国家最高教育行政部门的认可并能多次获得殊荣,使我始料不及、兴奋不已。面对着日新月异的中国审计事业和国际、国内审计理论和实务的发展,我再也不能陶醉在过去的成功之中,油然又拿起了修改之笔,再次除旧布新、打造经典。

为了突出中国政府审计的特色和适应政府变革的需要,近几年来中华人民共和国审计署重新修改和颁布了有关审计规范,拟订了修改《审计法》方案和制订了国家审计发展规划。

《中华人民共和国审计法修正案(草案)》已经国务院第105次常务会议讨论通过。草案共37条,主要针对健全审计监督体系、规范审计监督范围、强化审计监督手段、完善审计监督机制等问题进行了修改。

审计署2003年制订的五年审计工作发展规划,认为2003年至2007年是我国全面建设小康社会,加快推进社会主义现代化建设的关键时期。审计工作已进入总结经验、开拓创新、不断深化、寻求进一步发展的新阶段。该规划共16条,重点强调了今后五年审计应按照十六大要求,强化对权力的制约和监督,认真履行宪法和法律赋予的职责。继续贯彻“依法审计、服务大局、围绕中心、突出重点”,全面监督财政财务收支的真实、合法、效益,在促进改革和社会经济发展等方面发挥更大的作用。今后五年审计工作的总体目标是,以审计创新为动力,以提升审计成果质量为核心,以加强审计业务管理为基础,以“人、法、技”建设为保障,全面提高审计工作水平,基本实现审计工作法制化、规范化、科学化。今后五年审计工作的主要任务是:继续坚持以真实性审计为基础,在财经领域打

假治乱,促进整顿和规范市场经济秩序;继续严肃查处重大违法违规问题 and 经济犯罪,惩治腐败,推进廉政建设;积极开展效益审计,促进提高财政资金的管理水平和使用效益。在审计内容上坚持真实合法审计与效益审计并重,在审计方式上实行审计与专项调查并重。着力加强审计管理、建立审计质量控制体系和大力推广先进审计技术方法等三项基础工作。在财政审计方面,以促进规范预算管理,提高财政资金使用效益,建立公共财政制度为目标,以中央预算执行审计为重点,实现由收支审计并重向以支出审计为主转变;在支出审计方面,由主要审计中央本级支出向中央本级与补助地方支出审计并重转变。在金融审计方面,以促进防范风险、提高效益、规范管理为目标,推进建立安全高效稳健的金融运行机制,促进金融监督机构依法履行职责。在国有企业审计方面,以摸家底、揭隐患、促发展为目标,坚持和完善以经济责任审计为中心的企业审计路子,促进深化国有企业改革,加强国有资产监督。在经济责任审计方面,坚持“积极稳妥、量力而行、提高质量、防范风险”的原则,加强协调指导,全面推进、扩大经济责任审计覆盖面,推动部门单位开展经济责任审计;加强法规建设,逐步完善经济责任审计制度。要加强审计法制建设,规范审计行为。推行审计结果公告制度,充分发挥社会舆论监督作用。探索建立适应审计工作需要的干部管理机制,全面提高审计队伍素质。积极推广先进审计技术方法,提高审计信息化水平。整合审计资源,实现审计业务的科学管理。加强调查研究,总结推广先进经验,进一步加强对地方审计工作的指导。

从2000年元月起至2004年2月,中华人民共和国审计署颁布了1至6号令,重新颁布了包括国家审计基本准则在内的24项准则、规定和办法。

《审计学原理》是以国家审计为主线,我国国家审计有了上述的重大变化,如不对其修订,自然就不符合对政府审计人才培养的需要。此外,《审计学原理》论述的是审计的基本理论、基本方法和基本知识与实践,它同样要适合内部审计和社会中介机构审计的需要。近几年来,无论是内部审计还是社会审计,在国际、国内同样发生了巨大的变化,这也是促使我修订《审计学原理》主要原因之一。

就内部审计而言,近几年来,其发展和作用的发挥,在世界各国产生了广泛的影响,得到了产业界、政府部门及学术界的充分肯定及全球的一致认同,但受到环境与组织因素不断地冲击影响,内部审计发展已到了面临转型的关键时刻。因此,国际内部审计师协会于1999年正式颁布了内部审计的最新定义,认为内部审计必须以增强价值、促进组织经营为基本指导思想;以提高单位风险管理、控制和管理程序的效果和帮助组织完成其目标为基本目的。这就促进了过去以控制导向审计的方式向未来以风险导向审计的方式转化。从控制到风险、从风

险到环境、从回顾历史到着眼未来、从评价到预测、从关注当前到多角度并列、从强调独立到注重价值、从审计知识到经营知识、从经营审计到战略审计、从供给驱动到需求驱动、从说服到协商等,正反映了国际内部审计发展的重要趋势。现代内部审计虽然涵盖了内部控制评价、风险评估、经营审计和管理审计,但其未来主要是介入组织的风险评估。

自 21 世纪开始,随着我国政府职能转变的需要,我国国家审计机关不再直接管理内部审计机构,内部审计工作逐步实行了行业自律管理。中国内部审计协会在内部审计准则制订、内部审计人员资格认定、内部审计人员培训、内部审计学术研究与经验推广及内部审计国际交流等全面进入了行业管理的角色。2003 年重新修订和颁布了《审计署关于内部审计工作的规定》,从 2000 年起中国内部审计协会开始制订和陆续颁布了《内部审计基本准则》、《内部审计人员职业道德规范》和 20 个具体准则。

美国发生了一连串前所未有的企业会计丑闻,这些企业包括安然、世界通讯、奎斯特、艾德发与泰柯等,相关的专业机构则包括安达信、美林证券、大通银行、花旗银行等,其中最大的会计师事务所遭到了破产倒闭的下场。这些会计丑闻,不仅对美国资本市场及金融市场带来冲击,而且大大打击了美国大众对会计师及财务报表的信赖。为了拯救投资人破碎的心,布什政府颁布了自 1930 年美国经济大萧条以来最重要的企业革新法案。1934 年的法案创立了证监会,2002 年的沙氏法案创立了会监会(会计监督委员会),相隔 70 年,同样都是为了重建金融市场秩序。沙氏法案明令禁止会计师从事非审计业务,监督会计师的独立性,并认为现行审计程序早已不能满足现阶段企业经营的现状。美国国家审计与鉴证准则理事会、美国审计准则理事会,成立了联合风险评估小组,制定共同的审计风险准则,于 2002 年 10 月发布了审计风险准则征求意见稿,包括《会计报表审计的目标和一般原则》、《审计证据》、《了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》和《针对评估的重大错报风险实施的程序》。2003 年 10 月,国际审计与鉴证准则理事会在东京会议上对征求意见进行了最后修订,获得委员会通过,并决定在 2004 年 12 月 15 日之后正式施行。

无独有偶,在美国发生一连串的会计丑闻期间,我国诸如银广夏类似的丑闻也相继发生,很多注册会计师及会计师事务所因出具虚假报告而遭到惩罚。为了加强会计师行业的管理,财政部及有关司、局制订和签发了《关于终止委托中国注册会计师协会行使的行政管理职能的通知》、《财政部关于进一步加强注册会计师行业管理的意见》和《财政部关于理顺注册会计师行业管理体制的实施方案》等。为了应对注册会计师面临的审计环境的变化,减少审计风险,中国注册会计师协会借鉴国际审计与鉴证准则理事会的经验,新起草了《独立审计具

体准则第1号——会计报表审计的目标和一般原则》、《独立审计具体准则第29号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》、《独立审计具体准则第30号——针对评估的重大错报风险实施的程序》和修订了《独立审计具体准则第5号——审计证据》，以期通过颁布这些审计风险准则，能为注册会计师防范和控制风险提供技术支持。此外，从2000年以后，中国注册会计师协会还修改和颁布了“持续经营”、“会计估计”、“存货监盘”、“函证”等具体准则及有关指导意见、审计技术提示等。

本次修订将原书12章，变为14章，新增了“审计职业道德与法律责任”和“风险基础审计”两章；并对有关章、节作了重大修改，新增了近20万字的内容。再次修订后的《审计学原理》，不仅保持了原作的“质量高、有特色、能满足不同类型高校本科教学实施需要”等特点，而且更加体现了国际、国内现代审计的发展变化，更加体现了现代审计法规及准则的精神，具有更强的科学性、实用性和可操作性。不仅更加适合大学本科教学的需要，同时也更加适合广大审计工作者及其他经济管理者自学、培训和资格考试的需要。

本次修订是《审计学原理》精品课程建设内容之一，曾得到南京审计学院王家声院长的首肯和支持，并得到国际审计学院各位领导及全体教师的帮助，在此致以诚挚的感谢！

本次修改也曾得到安徽永诚会计师事务所、江苏众天信会计师事务所、中国内部审计协会、江苏内部审计协会及有关国家审计机关的大力帮助，在此一并致谢。

南京审计学院 李凤鸣
2005年8月1日于九华山

修订版前言

承蒙读者喜爱,《审计学原理》自1997年出版以来,已先后印刷3次。将临第四次印刷之际,应责任编辑黎夏女士之约,作第一次修订。全书修订工作巧于1999年12月31日完成,而修订前言也巧于2000年1月1日落笔。百年机遇、千载难逢,均应验于《审计学原理》一书。修订后的《审计学原理》,其可谓跨世纪之作,越千年之著。

自《审计学原理》面世以来,作为主编的我,总有一种惶惶然之感,自觉有很多不妥之处,却总有一些说不清、道不明的原因,出版前又无法斧正,只得坐等机会。自1998年国务院政府机构改革以来,国家审计不断得到强化,审计监督工作各个领域全面而深入地展开,审计的权威性在老百姓心中的地位越来越高。审计署为了促进审计工作的制度化、规范化与科学化,近两年来新订和修订了多项审计法规、规章、准则。这一切,不仅为修改《审计学原理》提供了机会,同时也提供了依据。

本次修订主要是根据《中华人民共和国国家审计基本准则(修订版)》、新修订的《中华人民共和国会计法》、新制订或修订的各项审计会计具体准则及规范以及《高级审计师资格考试评点考试部分大纲》。修订的主要内容包括以下几个方面:

1. 将原四、五两章合并为第四章,原著十三章改为十二章,原著28万字增为40万字左右。
2. 除第六、第八章原文未作修改外,其余各章均作了较大的修改,修改面达到80%以上。
3. 删除了一些不规范、不必要或过时的内容,新增了一些理论上必需、实务中需要、法规上规定的问题。如审计假设,审计法律关系与审计法律责任,稽查特派员制度,任期经济责任审计,审计机关监督社会审计组织审计业务质量,职业谨慎态度,内部审计与内部稽核区别,会计报表审计风险,重要性,错误与舞弊,取证模式,分析性复核种类,工作底稿新的分类,财政预算收支审计工作底稿格式,审计方法的产生与发展,内部控制组成要素,主要经济业务内部控制测评内容,上市公司的内部控制评估要点,听证制度,处罚期限,审计环境等。

修订后的《审计学原理》,不仅增强了理论体系的科学性,同时也增强了方

法体系的规范化,更为正确地体现了审计法规及准则的精神,具有很强的实用性和可操作性。不仅更加适合大学本科教学的需要,同时也更加适合广大审计工作者及其他经济管理人员自学和资格考试的需要。

由于修改期限过短,错漏在所难免,同时又未征求有关原作者意见,在此一并致歉,有不妥之处,由本人负责。

李凤鸣

2000年1月1日石头城

前言

《审计学原理》是审计署全国审计专业教材编审委员会组织编写的高等院校审计专业主干教材。审计学原理是审计学科体系的重要组成部分,也是高等院校审计专业主干课程。

本书主要依据我国宪法中有关规定以及《中华人民共和国审计法》及《中华人民共和国注册会计师法》编写的,本书以我国国家审计为主线,兼顾到社会审计和内部审计的需要,全面而系统地论述了现代审计的基本理论、基本知识和基本方法,线条清晰、重点突出、内容全面。本书在继承传统审计理论的基础上,着重阐述了现代审计的理论和方法;在重点论述我国审计理论和方法的同时,有选择地介绍了西方部分国家的审计理论和方法,做到了洋为中用、继承和发展并存。本书根据审计学原理在审计学科体系中所处的地位,以及后续课程的需要,分别论述了审计的产生与发展,审计的本质、职能与作用、对象、目标和分类;审计组织与人员,审计依据与审计证据,审计工作底稿,审计程序,审计报告;较为详细地阐述了审计技术方法,审计抽样方法,制度基础审计方法和电算化系统审计方法;并在后两章概括地介绍了审计准则和审计管理。繁简得当,体系合理,既注意到审计理论的科学性、审计知识的完整性和审计方法的可操作性,同时又十分注意它们的公认性。

本书由李凤鸣担任主编。各章执笔人是:第一、六、八章,李凤鸣;第二、三章,李凤鸣、廖洪;第四章,张以宽、李凤鸣;第五章,李凤鸣、赵玉华、王会金;第七章,石爱中;第九章,齐宝君;第十章,魏礼江、王会金;第十一章,李凤鸣、袁玉岫、王会金;第十二章,李凤鸣、贾丛民;第十三章,谢志华、王会金。最后由主编对全书进行了总纂。

本书的编写工作是在审计署全国审计专业教材编审委员会直接领导组织下进行的,从提纲编写到最后定稿都经过了有关专家、教授的充分论证和审定。审计署干部培训中心主任马怀平,电教处处长陈家蓉,副处长孟勳生及程鸿、邓良税同志多次组织了教材编审会。中国人民大学阎金铎、王德升教授,北京商学院张以宽教授为本书主持了最后的审定会。审计署副审计长刘家义,办公厅主任王大成,综合司司长赵连栋,西安交通大学段兴民教授,武汉大学廖洪教授,天津财经学院张立民教授、石爱中副教授,厦门大学李若山教授,北京商学院尹佐然

教授,北京审计科研所所长贾丛民,天津塘沽审计局局长赵玉华等参加了审定会,并提出了宝贵意见,特别是王德升教授、张以宽教授、尹佐然教授、赵玉华局长、贾丛民所长等在最后总纂中还给予了极大帮助,在此表示衷心的感谢。

《审计学原理》一书虽然是集体智慧的结晶,但由于编者水平有限,难免有疏漏与不当之处,恳请读者批评,以便于更正和修订。

编 者
1996年10月

目 录

第一章 总论	1
【内容提示】	1
第一节 审计的定义与本质.....	1
第二节 审计的产生与发展.....	7
第三节 审计的职能与作用	21
第四节 审计基本假设	25
【本章小结】	34
【思考与练习】	34
第二章 审计组织与审计人员	36
【内容提示】	36
第一节 国家审计机关	36
第二节 内部审计机构	48
第三节 社会审计机构	55
第四节 审计人员的职业要求	63
【本章小结】	75
【思考与练习】	76
第三章 审计职业道德与法律责任	78
【内容提示】	78
第一节 审计职业道德概述	78
第二节 政府审计人员的职业道德	84
第三节 内部审计人员的职业道德	89
第四节 社会审计人员的职业道德	92
第五节 审计法律关系与法律责任.....	100
【本章小结】	109
【思考与练习】	110
第四章 审计准则	112
【内容提示】	112
第一节 审计准则的涵义和作用.....	112

第二节 政府审计准则·····	116
第三节 内部审计准则·····	125
第四节 社会审计准则·····	130
【本章小结】·····	136
【思考与练习】·····	137
第五章 审计的对象、目标和分类 ·····	138
【内容提示】·····	138
第一节 审计的对象·····	138
第二节 审计的目标·····	149
第三节 审计的分类·····	156
【本章小结】·····	164
【思考与练习】·····	165
第六章 审计依据、审计证据和审计工作底稿 ·····	166
【内容提示】·····	166
第一节 审计依据·····	166
第二节 审计证据的特征与种类·····	171
第三节 审计证据的收集与整理·····	181
第四节 审计工作底稿的种类和内容·····	188
第五节 审计工作底稿的编制与审核·····	197
【本章小结】·····	204
【思考与练习】·····	205
第七章 审计方式和基本审计方法 ·····	206
【内容提示】·····	206
第一节 审计的主要方式·····	206
第二节 审计方法概述·····	211
第三节 审计的一般方法·····	217
第四节 基本审计技术·····	224
第五节 辅助审计技术·····	234
【本章小结】·····	240
【思考与练习】·····	241
第八章 审计抽样方法 ·····	242
【内容提示】·····	242
第一节 审计抽样概述·····	242
第二节 属性抽样·····	252

第三节 变量抽样	261
第四节 金额单位抽样	266
【本章小结】	269
【思考与练习】	270
第九章 制度基础审计	271
【内容提示】	271
第一节 内部控制与制度基础审计	271
第二节 制度基础审计的内容与要点	279
第三节 制度基础审计的程序与方法	287
【本章小结】	300
【思考与练习】	301
第十章 风险基础审计	302
【内容提示】	302
第一节 风险与风险管理	302
第二节 风险基础审计涵义与特征	311
第三节 风险基础审计程序与方法	315
【本章小结】	325
【思考与练习】	325
第十一章 电算化系统审计	327
【内容提示】	327
第一节 电算化系统概述	327
第二节 电算化系统审计的基本特征	332
第三节 电算化系统的内部控制及其评审	335
第四节 电算化系统审计的基本方法	338
【本章小结】	342
【思考与练习】	342
第十二章 审计程序	343
【内容提示】	343
第一节 审计程序概述	343
第二节 国家审计的程序	345
第三节 社会审计的程序	362
第四节 内部审计的程序	368
【本章小结】	373
【思考与练习】	373

第十三章 审计报告	375
【内容提示】	375
第一节 审计报告及其种类.....	375
第二节 审计报告的内容和格式.....	377
第三节 审计报告的编写.....	387
第四节 审计报告的审定.....	392
【本章小结】	395
【思考与练习】	396
第十四章 审计管理	397
【内容提示】	397
第一节 审计管理概述.....	397
第二节 审计计划管理.....	400
第三节 审计质量管理.....	405
第四节 审计信息、统计及档案管理	412
【本章小结】	415
【思考与练习】	416
参考文献	417

第一章 总 论

【内容提示】

什么是审计？审计的本质是什么？什么是审计产生的基础？国内外的审计是怎样发展的？这是总论中首先要阐明的问题。审计具有哪些功能？其基本职能是什么？审计有哪些方面的作用？我国三种不同类型的审计在国民经济中究竟能发挥哪些方面的作用？

第一节 审计的定义与本质

一、审计的定义

我国“审计”一词最早见于宋代的《宋史》。从词义上解释，“审”为审查，“计”为会计账目，审计就是审查会计账目。“审计”一词英文单词为“Audit”，被注释为“查账”，兼有“旁听”的涵义。由此可见，早期的审计就是审查会计账目，与会计账目密切相关。

审计发展至今，早已超越了查账的范畴，涉及对各项工作的经济性、效率性和效果性的查核。1972年美国会计学会的《基础审计概念的说明》中对审计的定义是：“审计是为了查明经济活动和经济现象的表现在所定标准之间的一致程度而客观地收集和评价有关证据，并将其结果传达给有利害关系的使用者的有组织的过程。”同年，美国审计总局对审计下的定义是：“审计一词，包括审查会计记录、财务事项和财务报表，但就审计总局的全部工作来说，还包括如下内容：①查核各项工作是否遵守有关的法律和规章制度；②查核各项工作是否经济 and 有效率；③查核各项工作的结果，以便评价其是否已有效地达到了预期的结果（包括立法机构规定的目标）。”

如果说早期审计是以检查会计中有无差错及财务上有无弊端为根本目的，则现代审计不仅要查明财务会计中的差错与弊端，还要查明会计账目中反映的财务事项或经济活动是否真实存在、准确可靠，是否符合遵守有关法律和规章制度，是否经济有效和达到预期效果。值得说明的是，现代审计的基本目的必须确

定被审查对象与所建立的标准之间的一致程度或不一致的地方,否则,审计就变得毫无意义。要实现上述审计目的,审计范围势必要扩展到经济活动、经济现象以及社会责任等方面。

《中华人民共和国审计法实施条例》第2条对审计所下的定义是:“审计是审计机构依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产,监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为。”显然,这个定义是在总结我国国家审计经验的基础上提出来的,也较为符合我国政府审计的现状。

二、审计的本质

有人认为审计是从会计中派生出来的,其本质还是与会计有关。事实上,审计与会计是两种既有联系又有区别的社会活动。审计与会计的联系主要表现在:审计的主要对象是会计资料及其所反映的财政、财务收支活动。会计资料是审计的前提和基础。会计活动是经济管理活动的重要组成部分,会计活动本身就是审计监督的主要对象。我国古代的“听其会计”和西方国家的“听审”,都含有审查会计之意,检查会计资料只是审计的一种手段和方法。随着审计的发展,审计和会计的区别越来越突出,主要表现在:一是产生的前提不同。会计是为了加强经济管理,适应对劳动耗费和劳动成果进行核算和分析的需要而产生的;审计是因经济监督的需要,也即是为了确定经营者或其他受托管理者的经济责任的需要而产生的。二是两者性质不同。会计是经营管理的重要组成部分,主要是对生产经营或管理过程进行反映和监督;审计则处于具体的经营管理之外,是经济监督的重要组成部分,主要对财政、财务收支及其他经济活动的真实、合法和效益进行审查,具有外在性和独立性。三是两者对象不同。会计的对象主要是资金运动过程,也即是经济活动价值方面;审计的对象主要是会计资料和其他经济信息所反映的经济活动。四是方法程序不同。会计方法体系由会计核算、会计分析、会计检查三部分组成,包括了记账、算账、报账、用账、查账等内容,其中会计核算方法包括设置账户、复式记账、填制凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、会计报表等记账、算账和报账方法,其目的是为管理和决策提供必需的资料和信息;审计方法体系由规划方法、实施方法、管理方法等组成,而实施方法主要是为了确定审计事项、收集审计证据、对照标准评价,提出审计报告与决定,使用资料检查法、实物检查法、审计调查法、审计分析法、审计评价法等,其目的是为了完成审计任务。五是职能不同。会计的基本职能是对经济活动过程的记录、计算、反映和监督;审计的基本职能是监督,此外还包括评价和公证。会计虽说也具有监督职能,但这种监督是一种自我监督行为,主要通过会计检查来实