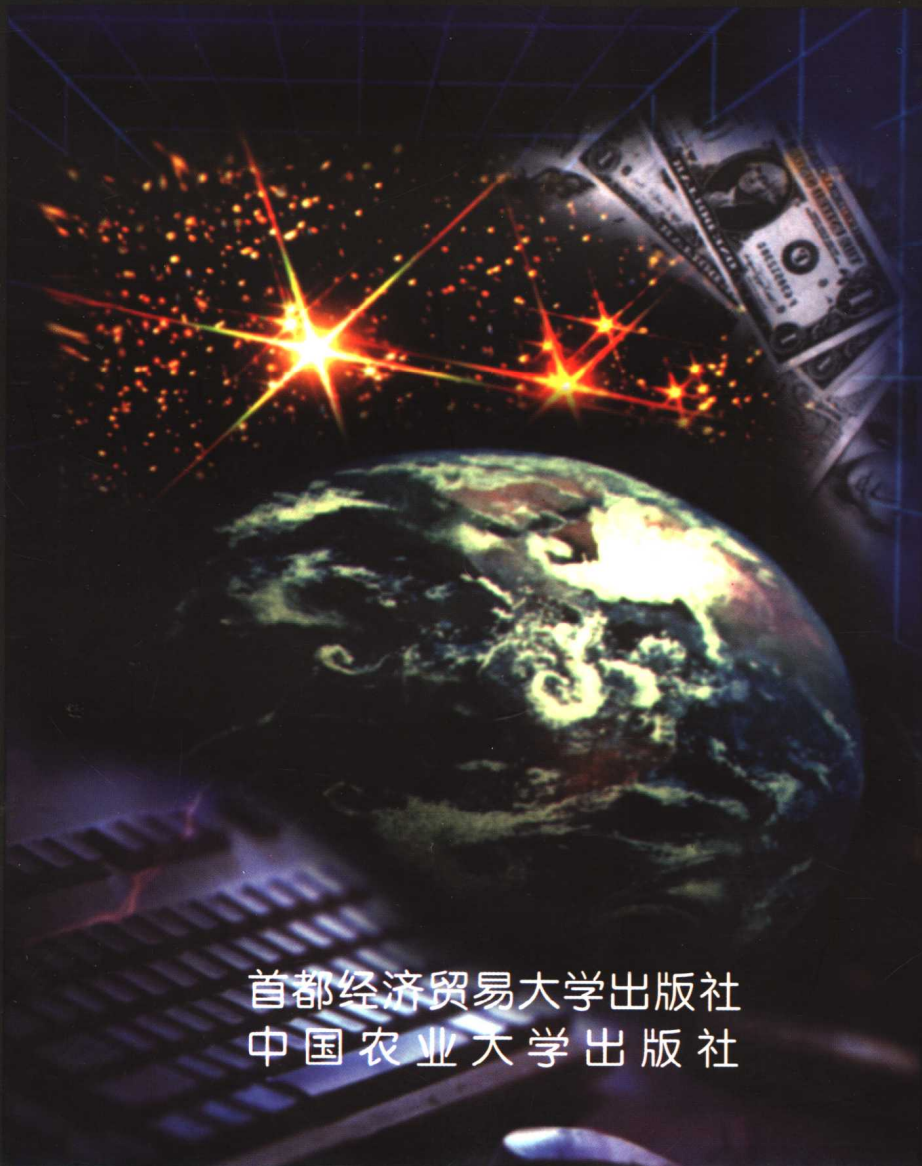


新编会计学专业系列教材

审 计 学

(第2版)

张永国 叶忠明 编著



首都经济贸易大学出版社
中国农业大学出版社

新编会计学专业系列教材

审 计 学

(第2版)

张永国 叶忠明 编著

首都经济贸易大学出版社
中国农业大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/张永国, 叶忠明编著. —2 版. —北京: 首都经济贸易大学出版社、
中国农业大学出版社, 2002.2

ISBN 7-81066-423-9/F·31

I. 审… II. ①张… ②叶… III. 审计学—高等学校—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 086919 号

出版 首都经济贸易大学出版社
发行 中国农业大学出版社
经销 新华书店
印刷 涿州市星河印刷厂
版次 2002 年 2 月第 2 版
印次 2002 年 2 月第 1 次印刷
开本 16 印张 28.75 千字 527
规格 787×980
印数 1~5 000
定价 32.00 元

图书如有质量问题本社负责调换

社址 北京市海淀区圆明园西路 2 号 邮政编码 100094
电话 010-62892633 网址 www.cau.edu.cn

新编会计学专业系列教材

(第2版) 编委会

主 任：李现宗 徐兴恩

副主任：颜 敏 叶忠明

委 员：(以系列教材排列为序)

徐兴恩 李现宗 颜 敏 王秀芬 毛 奕
张丕宏 周继民 张永国 叶忠明 秦洪珍

第2版总序

郑州航空工业管理学院会计学系编写出版的第一套会计学专业系列教材，自1999年3月出版问世以来，深受广大用书单位和读者的欢迎，在2年的时间里已经重印了多次，其中《管理会计学》和《财务会计学》2000年被评为省级优秀教材。使用中许多读者还给作者提出了不少良好的建议以及修改意见，对此，我们表示衷心的感谢！

社会主义市场经济的快速发展，经济全球一体化进程的不断加快，尤其是2001年11月中国成功加入世界贸易组织（WTO），为中国会计改革输入了新的动力。1999年下半年以来中国会计改革又一次进入了一个崭新的阶段，令世人瞩目的改革成果不断涌现。例如，1999年10月全国人大常委会再次修订通过了《中华人民共和国会计法》；2000年6月国务院制定颁布了《企业财务会计报告条例》；2000年12月财政部制定发布了《企业会计制度》；2001年1月财政部在对已发布的部分会计具体准则进行修订的基础上，又重新制定发布了新的企业会计具体准则，其他的会计准则仍在继续加紧制定；2001年6月财政部制定发布了《内部会计控制规范——基本规范（试行）》和《内部会计控制规范——货币资金（试行）》等。这些巨大变革标志着中国会计又掀起了第二次改革的风暴。我们可以向世人说：中国会计已经基本上实现与国际会计惯例的接轨，基本上扫清了有关制度上的障碍，基本完成了中国会计模式的变革目标，从而为中国加入WTO，积极参与国际市场竞争奠定了坚实的基础。

教材建设历来是学校学科建设和教育教学改革的重要环节，并且必须及时赶上时代发展的步伐，时刻站在时代发展的最前沿。因此，我们经过广泛地酝酿和论证，并且在出版社的大力支持下，2001年年初决定，应当充分地利用我院会计学系50多年办学历史的经验成就，加快进行会计学专业系列教材第2版的修订编写工作，借以进一步展示现有师资队伍的教学科研水平，满足会计高等教育改革以及社会财会人才培养的急需，为中国会计学科的发展做出应有的贡献。

本次修订工作，要求继续遵循时代性、前瞻性、国际性、通用性和实用性等指导思想，继承和发扬原有的教材成果。修订中除了将原有教材中的不足以及错误之处进行认真细致地纠正外，中心要求紧密结合国内外近期财务与会计改革发

展的最新成就,尤其是应当适应经济全球一体化的市场经济发展特征,大胆摒弃陈旧过时的内容,并在教材体系上增补了《高级会计学》和非会计学专业《会计学》教材,从而形成了《基础会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《财务管理学》、《管理会计学》、《电算化会计》、《高级会计学》、《审计学》和《会计学》(非会计专业)等较为完整的教材体系。此外,由于人员的变动,我们还及时调整和增补了编委会以及有关教材的编写成员。在此,我们将代表新的编委会和各书作者,对参加第1版编写工作、为会计学教材建设做出过突出贡献的全体成员,尤其是原编委会主任段金铭教授表示衷心的感谢!

教材建设始终是一项庞大的系统工程。尽管我们坚持了严谨的写作作风和认真负责的态度,但是,限于水平,仍将会存在这样那样的不足和缺憾,再次诚望各界读者和同行专家批评指正,以便进一步提高编写水平。

第2版系列教材的修订、编写和出版工作,得到了郑州航空工业管理学院有关方面、中国农业大学出版社、首都经济贸易大学出版社等的热情鼓励 and 大力支持,在此一并致谢!

新编会计学专业系列教材

编委会

2001年12月

第2版前言

注册会计师审计事业的发展始终都和社会经济的发展交相辉映,尤其是在建立社会主义市场经济的今天,注册会计师审计事业以“声如千骑疾,气卷万山来”的磅礴气势融入社会主义经济监督的潮流之中,涤荡着经济领域的污秽和晦暗,为保护国家、投资者、债权人和其他市场参与者的经济利益发挥了重要作用。注册会计师审计的这一功能要求建立与之相适应的理论教学内容体系,也正是为了满足会计学、财务管理本科专业及管理学科相关专业教学的教材建设需要,我们在1999年3月以注册会计师审计理论和实务知识为蓝本编写并出版了《审计学》(第1版)。时至今日,注册会计师审计的诸多内容和范围都发生了较大的变化,同时我国会计制度的改革也要求对原有的审计内容适时进行调整。为了实现教材阐述的理论知识与实践工作内容相互联系、相互对应和相互结合,我们结合新形势、新准则和新制度的要求对本书进行了全面的修订,修订后的《审计学》更具有时效性、系统性、准确性和前瞻性。

修订后的《审计学》在结构上仍然继承和优化了第1版教材按照审计业务循环划分章节体系的做法,在内容上完善、补充了第1版教材的知识体系。比较而言,第2版具有以下几个方面的特色和变化:

(1) 把1999年以来我国颁发的注册会计师审计准则和实务公告等相关知识融入到本书之中,主要修订在第16章和相关业务循环审计章节中,使得本书更具有时代特色。

(2) 把新《会计法》关于会计责任和新《企业会计制度》增补会计原则和会计核算等规定,如把计提资产减值准备审计业务等补充到各相应业务循环的测试对象、内容和范围中。

(3) 完善和优化了按照经济业务循环类型划分审计业务的结构体系。

(4) 专门开设章节突出阐述当前注册会计师审计领域的重点问题,如审计准则体系建设、审计质量控制、审计职业道德建设、审计法律责任规范等问题。

(5) 采用更为准确、简洁的术语是本书修订工作的基本要求,并在全书各章修订工作之中得到贯彻,在实现阐述准确、用语简洁的目标方面比以前有更大程度的提高。

(6) 为了便于系统学习,理解消化有关知识,更好地参考使用本书,修订时

对全书各章增加了复习思考题。

本书(第2版)编写大纲的修订工作由张永国副教授提出,经过全体参与修订编写的人员讨论确定。其中张永国副教授执笔修订编写第2章、第3章、第4章、第8章、第10章、第14章;叶忠明副教授执笔修订编写第1章、第5章、第6章、第9章、第13章、第15章;阮滢讲师执笔修订编写第7章、第11章、第12章;叶忠明和阮滢共同执笔编写第16章。最后,叶忠明副教授对本书的修订进行总纂,并会同张永国副教授审定全书。

由于工作安排调整,1999年本书第1版参加编写的人员段金铭、余荔、王生交、谭希、张逸安、刘丽丽6位同志没有参加此次的修订工作。本书此次修订的部分内容是在他们参加第1版编写内容的基础上得以完善和成熟的,我们对他们在第1版编写工作中付出的辛勤劳动致以衷心的感谢。同时我们还要衷心感谢所有为我们修订工作悉心提出意见的读者,以及提供帮助的有关单位和个人。

虽然修订工作是对过去的不足进行完善和补充,但是完善是没有止境的,再加上我们有限的学识水平所致,书中一定还会存在错误和遗漏,敬祈读者批评指正。

作 者

2001年9月

目 录

第 1 章 概论	(1)
第一节 审计的产生与发展	(2)
第二节 审计的概念	(6)
第三节 审计的对象与职能	(8)
第四节 审计组织	(10)
第五节 审计的种类	(15)
第六节 注册会计师管理	(18)
复习思考题	(28)
第 2 章 审计准则与审计质量控制准则	(31)
第一节 审计准则	(32)
第二节 审计质量控制准则	(40)
复习思考题	(47)
第 3 章 审计职业道德与法律责任	(49)
第一节 审计职业道德	(50)
第二节 注册会计师的法律责任	(57)
复习思考题	(67)
第 4 章 审计的重要性与审计风险	(69)
第一节 审计的重要性	(70)
第二节 审计风险	(78)
复习思考题	(90)
第 5 章 审计业务约定书与审计计划	(91)
第一节 审计业务约定书	(92)
第二节 审计目标	(100)
第三节 审计计划	(111)
复习思考题	(125)
第 6 章 审计证据与审计工作底稿	(127)
第一节 审计证据的种类与特征	(128)
第二节 审计证据的收集、整理与评价	(139)

第三节 审计工作底稿·····	(146)
复习思考题·····	(159)
第7章 审计抽样 ·····	(161)
第一节 抽样的基本概念与种类·····	(162)
第二节 审计抽样实施·····	(164)
第三节 抽样审计结果的评价·····	(185)
复习思考题·····	(186)
第8章 内部控制结构及其评审 ·····	(189)
第一节 内部控制结构概述·····	(190)
第二节 了解内部控制结构·····	(199)
第三节 控制测试·····	(210)
第四节 评价控制风险·····	(214)
复习思考题·····	(217)
第9章 销售与收款循环审计 ·····	(219)
第一节 审计目标·····	(220)
第二节 销售与收款循环审计的内部控制及其测试·····	(223)
第三节 销售与收款循环的实质性测试·····	(230)
复习思考题·····	(248)
第10章 购置与付款循环审计 ·····	(249)
第一节 购置与付款循环的审计目标·····	(250)
第二节 购置与付款循环的内部控制及其测试·····	(251)
第三节 固定资产的实质性测试·····	(259)
第四节 无形资产的实质性测试·····	(265)
第五节 应付账款与应付票据的实质性测试·····	(267)
复习思考题·····	(270)
第11章 生产环节与存货的审计 ·····	(271)
第一节 生产环节与存货的业务范围与审计目标·····	(272)
第二节 生产环节与存货的内部控制及其测试·····	(275)
第三节 生产环节与存货的实质性测试·····	(282)
复习思考题·····	(297)
第12章 融资与投资循环审计 ·····	(299)
第一节 融资循环审计·····	(300)
第二节 投资循环审计·····	(317)

复习思考题	(330)
第 13 章 货币资金审计	(331)
第一节 货币资金业务的特点与审计目标	(332)
第二节 货币资金内部控制及符合性测试	(335)
第三节 货币资金实质性测试	(341)
复习思考题	(353)
第 14 章 审计终结	(355)
第一节 或有负债的复核	(356)
第二节 期后事项的审计	(358)
第三节 被审计单位管理当局的声明书	(363)
第四节 签发审计报告前的复核	(366)
第五节 管理建议书	(368)
复习思考题	(370)
第 15 章 审计报告	(371)
第一节 审计报告准则	(372)
第二节 标准审计报告	(380)
第三节 非标准审计报告	(387)
复习思考题	(397)
第 16 章 审计的其他鉴证业务与咨询服务业务	(399)
第一节 验资	(400)
第二节 盈利预测审核	(424)
第三节 小规模企业审计	(431)
第四节 会计咨询和会计服务	(436)
复习思考题	(445)
参考文献	(446)

第1章

概 论

审计是指独立、客观、公正地对被审计单位的财务报表及其他相关资料进行审查，并发表审计意见的行为。审计是经济监督的重要组成部分，也是维护市场经济秩序、保障投资者权益的重要手段。随着市场经济的发展，审计的作用日益凸显，已成为现代企业治理和公共管理不可或缺的一环。

审计的产生与发展有着悠久的历史。从原始社会的简单监督到现代社会的复杂审计，其形式和内容不断演变。现代审计主要分为政府审计、内部审计和社会审计三大类。政府审计由国家权力机关依法实施，旨在监督公共资金的使用；内部审计由组织内部设立，旨在提高管理效率和风险控制；社会审计由独立的会计师事务所执行，旨在增强财务报表的可信度。

审计的产生与发展受到多种因素的影响。随着经济活动的日益复杂化，对经济活动的监督需求不断增加，推动了审计的诞生。同时，法律法规的完善和审计技术的进步也为审计的发展提供了有力支持。未来，随着大数据、人工智能等新技术的应用，审计将朝着更加智能化、精准化的方向发展。

- 审计的产生与发展
- 审计的概念
- 审计的对象与职能
- 审计组织
- 审计的种类
- 注册会计师管理
- 复习思考题

第一节 审计的产生与发展

一、审计的产生与发展

审计学是一门既古老又年轻的学科。早在公元前 3 000 多年前的西周时期,我国已有审计萌芽,以后历经各代发展至今。审计产生虽早,但真正发展成为一门学科,却是 20 世纪的事。当今的审计与古代审计相比,无论在审计的目标、范围、对象、职能、方法、手段等方面,都有了极大的发展。审计工作已经成为当今社会经济生活中不可缺少的监督工具,净化社会经济环境,促进市场经济秩序稳定,维护市场经济的协调发展。

审计作为一种经济监督手段,其产生和发展的根本原因在于财产所有权与经营管理权的分离。国家形成之后,拥有大量财富的最高统治者,实行分权控制,必然要分封一些臣僚去代为征收、经管各项财粮赋税,这就促使了财产所有权与经营管理权的分离,形成受托的经济责任关系。统治者为了维护其统治,保护财产的安全完整,必然要对那些代为经管财产的臣僚进行检查监督,就促使政府(官厅)审计的产生与发展。

在民间,随着资本主义商品经济的发展,企业经营规模的扩大,为筹集大量的资本金,先后出现了合伙经营与股份公司的企业组织形式,在民间也就出现了财产所有权与经营管理权的分离,财产所有者与经营管理者之间,形成委托与受托的经济责任关系:即财产所有者将资产委托给经营管理者保管、支配和使用;受托的经营管理者对财产所有者负有搞好经营管理、保护资财安全完整的责任,并要定期报告其经济职责的履行情况。财产所有者有权对经营管理者履行经济职责的情况进行审核鉴证。为了保证审查鉴证的有效性和客观公正性,就促使民间(社会)审计的应运而生。

随着生产的发展,企业经营规模的日趋庞大,其组织层次与控制跨度亦随之扩展,企业的高层领导人员不可能事无巨细地都亲自去办,同时在企业内部也已实行了分权控制,另外由于竞争的加剧和经济危机的出现,使得企业的经营管理者,迫切需要了解企业内部所存在的问题,以便采取有效对策,这些都要求在企业内部建立一种自我约束机制,保证企业经营目标的实现,因而促使了内部审计的产生。

二、审计产生和发展的史况

(一) 政府(官厅)审计

我国周代就设有“宰夫”之职,负责政府的审计工作,并独立行使自己的审计职权。公元前221年至公元206年,秦的统治者非常重视政治经济的监察工作,专门设御史大夫一职,掌管监察全国的民政、财政以及财物审计事项,直接辅佐皇帝,行使对国家的政治监察和财物审计大权。全国的收支及其使用标准,都要报给御史大夫审查。这种制度当时称为“上计”。汉承秦制,也实行“上计”制,使审计工作上通下达,形成一条直线。隋朝设都官尚书,下设“比部曹”,掌管国家财政监察大权。

唐代在刑部下设“比部”,负责审计事宜。据《旧唐书·职官志》记载,比部的职责有三:一是“掌勾诸司百僚俸科、公朝、赃赎”等;二是“周知内外之耗费,而总勾之”;三是“凡仓库、出纳、营造……,亦勾复之”。唐朝对注册会计师制定有严格的标准,要求“明于勘复,稽失无隐。”即要求注册会计师明辨是非,把事实反复勘核清楚,对错误之处,要查对核实,实事求是,不能隐瞒真相。

宋朝初期没有专设审计机构。这一时期的审计事宜主要由三司的附属机构都磨勘司执行。审计的地位降低,造成当时财计混乱,欺诈事项不断发生。宋太宗淳化3年(992年)设置了审计院,这是我国历史上第一次出现审计这个名词。宋代由于内政混乱,审计机构徒有其名,未能有效发挥作用。元、明、清各代都设置有相似审计机构。1906年,清政府为了加强财政监督,设立了审计院,负责审查京外各衙门支出事项的报销。在北洋政府和国民党政府时期,虽然也都设有审计机构,但形同虚设,没有发挥什么作用。

在国外,政府(官厅)审计起源于几个首先进入私有制社会的文明古国。如在古埃及的奴隶主王宫里设置有监督官,对受托负责经管财物收支的官吏的账目进行检查。古希腊雅典城邦曾出现对即将卸任的官员经管财物的账目,由公选出的代表进行审查、公证。古罗马奥古斯都皇帝,曾于公元5年下令派遣检查官,分赴各地审理账目。随着资本主义商品经济的发展,分权组织控制更为盛行,为了节约开支,提高政府工作效率和效果,英、美等国相继发展了更加完善的政府审计。

（二）内部审计

内部审计最早出现于中世纪的行会、庄园及寺院中。由于内部管理职能的分工和分权控制，行会的首领，庄园的领主和寺院的长老，与经营管理者之间形成委托与受托的关系，出于监督的需要，就出现了内部审计的雏形。

现代内部审计则产生于 20 世纪 40 年代。第二次世界大战后，由于公司经营规模的扩大，资本积累的加快，竞争的加剧，使很多企业十分重视加强内部经济监督，实行事前预防性的控制，审计也随之有了新的发展。现代审计突破了由外部注册会计师进行事后查账的传统模式，在 20 世纪 40 年代逐步开展了企业的内部审计工作。1941 年，“国际内部审计师协会”（IIA）在美国建立，标志着内部审计走进了新的历史发展阶段。其后，该协会先后出版了《内部审计师职责条例》、《内部审计实务标准》等重要著作，对内部审计的理论和实务都做了有益的探索。至今该协会已有 103 个成员国，拥有 4 万多会员，对推动世界内部审计的发展起到了重要作用。

（三）民间（社会）审计

民间审计的起源可追溯到 1 100 年前的意大利。当时意大利的几个主要城市已经成为东西方贸易中心，商品交易中核对账单、货单的工作十分繁重，于是产生了以核对账目为职业的查账员。如 881 年，意大利人瑞申德从事这种工作，是世界上最早的“民间审计师”。民间审计的真正发展则始于 18 世纪以后。1720 年英国南海公司破产，对其破产原因的审查，拉开了西方民间审计发展的序幕，由于资本主义周期性经济危机所暴发，大批企业破产倒闭，成千上万股东和债权人蒙受损失。为维护财产所有者和债权人的利益，1831 年英国破产法规定会计师为破产管理人，首次正式确认了会计师在审计中的法律地位。1845 年，英国又规定了《股份公司法》，公司应聘请处于“第三者”立场的职业会计师办理账目审计。当时的审计方法，主要是侧重于对财务会计资料进行详细审查。

1853 年，世界上第一个职业会计师的专业团体——“爱丁堡会计师协会”在英国英格兰创立。从此民间审计师有了自己的队伍，并不断壮大。在美国南北战争时期，随着大量英国资本涌入美国，英国民间审计也进入了北美大陆。1883 年，一个英国会计师在美国发起创立了一个会计师事务所，这是北美大陆上出现的第一家会计师事务所。1887 年成立了“美国会计师协会”。当时的审计方法主要是沿袭英国的详细审计。20 世纪初，资本主义从自由竞争发展到垄断，美国资本主义经济后来居上，代替了英国在世界上的领先地位，并产生了新的、对民

间审计更广泛的需要。1902年,美国各州的会计师团体联合起来,创立了“美国公共会计师联合会”。1916年该组织又与美国会计师协会合并,成立“美国会计师协会”。此后经过几十年的发展,1956年改称“美国注册会计师协会”(AICPA)。可以说20世纪以后,美国民间审计的发展已经逐渐取代英国民间审计,成为世界民间发展的主流。

第二次世界大战后,民间审计在世界范围内又得到了新的发展。尤其是在美、英、法、德、日等国,民间审计在其审计体系中占据主导地位。如美国的六大会计师事务所,每所都拥有20 000左右的职员。它们分别在96个国家设有500多个办事处,世界主要城市分支机构达2 500多个,服务对象约占美国大公司的90%。它们与西欧的“克林威尔德—梅恩—柯德勒”会计师事务所,并称世界上最大的七家国际会计师事务所,简称“七大会计公司”。1977年,由代表43个国家的63个职业会计师团体,创立了一个世界性的民间审计联合组织——“国际会计师联合会”。现在,该组织会员国已发展到60个,拥有100多个会计师团体。

20世纪初,我国资本主义工商业有所发展,民间审计应运而生。1918年当时的北洋政府颁布了《会计师暂行章程》。1927年,南京政府又颁布了《注册会计师暂行章程》。1929年南京政府立法院又以立法的形式颁布了《会计师条例》,同年还颁布了《公司法》,后来又相继颁布了税法和破产法。这些都对民间审计的发展起了很大的推动作用。在这一时期,注册会计师人数增加。但是,由于旧中国民族工商业长期处于外国资本和官僚资本的双重压迫下,发展缓慢,因环境所限,民间审计在我国一直没有得到充分的发展。新中国成立后,注册会计师审计,虽在建国初期的经济恢复工作中发挥过积极作用,但随着我国对私有制经济改造的基本完成和推行高度集中的计划经济模式,民间审计就逐渐从我国经济生活中销声匿迹了。

党的十一届三中全会之后,随着对外开放、对内改革搞活的方针政策的实施,我国多种经济成分迅速发展,并出现中外合资、外商独资、个体及民营企业,随即就提出了对民间审计的需求。从1980年起,我国逐步恢复了注册会计师制度,开始建立起会计师事务所。1986年,我国又开始建立了审计事务所。各自又相应地建立起全国性注册会计师、审计师协会。以后我国又先后颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》和《中华人民共和国审计条例》,全国人民代表大会又通过并颁布执行《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国审计法》,根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定,经财政部、审计署批准颁布了《中国注册会计师独立审计准则》等法规,从法律法规上为我国民间

审计的大发展起了很大的推动作用。

独立、客观、公正地鉴证受托经济责任关系的履行情况，便为审计的产生和发展提供了客观依据。如果没有“两权”的分离，而是财产所有权与经营管理权集于一身，就不会有受托经济责任关系的形成，审计这种行为就不复存在。

第二节 审计的概念

一、审计的特性

审计是一项具有独立性的经济监督活动。审计只有保持独立性，才能保证审计组织及其成员，依法客观公正地判断、验证信息的真实、公允性，以便取信于社会有关各方，更好地发挥监督作用。因此，必须保障审计组织的独立性，起码独立于被审计单位之外，能够独立地行使审计监督权；在经济上有合法的经济来源，并需有具体的法律法规做保证；注册会计师能够按照独立审计准则的规定执行审计业务，坚持独立自主、公正无私、不带偏见、不受干扰，做出公允、合理的评价和结论。

从上述内容，我们可以看出，构成审计概念的本质属性应包括：任何一项审计活动，都必须有三个方面的关系人参加，即审计授权者（财产所有者），被审计者（经营管理者）和审计者（具有独立地位的审查者）。这三个方面的关系人缺一不可，否则，就不能构成一项审计活动。审计授权者和被审计者之间存在财产管理上的权责关系，需要由审计者进行审查监督或公证协调。审计者必须具有独立的地位，不受任何一方经济利益的制约和干扰，根据公认的标准，依法做出客观公正的判断与评价，保护有关各方的正当权益，使审计结论有证有据，具有权威性。

二、审计的概念及发展

审计这一概念，在审计产生之初，由于当时的历史条件限制，经济管理的活动很简单，能够有记录来反映社会生产经营活动全貌的，要数会计的记录。作为受托监督经济活动的审计，要了解生产经营活动的情况，必然借助于会计的账簿记录。因此，审计多从审查账簿记录入手，以达了解情况，明确经济职责的履行