

主编 杨萍 林瑛 王守国

审计学

新编



警官教育出版社

9.0

98
F239.0
170
2

审计学新编

主 编 杨 萍 林 瑛 王守国
副主编 胡 敏 邢 晟 张爱清

警官教育出版社

审计学新编

SHENJIXUE XINBIAN

杨 萍 林 瑛 王守国 主编

警官教育出版社出版

(100038 北京市西城区木樨地北里2号)

河北省抚宁县印刷厂印刷 新华书店发行

1998年1月第1版 1998年1月第1次印刷

开本: 850×1168毫米 1/32 印张: 9.875

字数: 246千 印数: 0,001~3,000册

ISBN 7-81027-931-9/G·365 定价: 15.00元

本社图书出现印装质量问题, 由发行部负责调换

联系电话: (010) 63274348

目 录

第一章 审计概论.....	(1)
第一节 审计的产生和发展.....	(1)
第二节 审计的特征与定义.....	(6)
第三节 审计目标和审计对象.....	(8)
第四节 审计的职能和作用	(10)
第五节 审计种类	(13)
第二章 审计组织与审计人员	(19)
第一节 审计组织	(19)
第二节 审计人员	(27)
第三节 民间审计人员的职业道德	(29)
第四节 审计人员的法律责任	(33)
第三章 审计基本理论	(36)
第一节 审计证据	(36)
第二节 审计准则	(44)
第三节 审计标准	(47)
第四章 审计方法	(54)
第一节 审计方法概述	(54)
第二节 审计检查方法	(57)

第三节	审计分析方法	(63)
第四节	审计调查方法	(66)
第五节	统计抽样在审计中的应用	(68)
第五章	制度基础审计	(76)
第一节	内部控制制度	(76)
第二节	制度基础审计概述	(82)
第三节	制度基础审计的步骤和方法	(83)
第六章	审计程序	(94)
第一节	审计程序概述	(94)
第二节	审计的重要性	(97)
第三节	审计风险	(103)
第四节	审计计划	(109)
第七章	审计工作底稿和审计报告	(114)
第一节	审计工作底稿	(114)
第二节	审计报告概述	(119)
第三节	标准审计报告	(126)
第八章	货币资金审计	(135)
第一节	货币资金审计目标和范围	(135)
第二节	货币资金内部控制制度的符合性测试	(136)
第三节	货币资金的实质性测试	(139)
第四节	审计案例	(143)
第九章	应收及预付帐款审计	(149)
第一节	应收帐款审计	(149)

第二节	应收票据审计	(156)
第三节	坏帐准备审计	(158)
第四节	预付帐款审计	(160)
第五节	其他应收款审计	(161)
第六节	审计案例	(163)
第十章	存货审计	(167)
第一节	存货审计的目标和范围	(167)
第二节	存货内部控制制度的符合性测试	(169)
第三节	存货的实质性测试	(171)
第四节	审计案例	(179)
第十一章	投资审计	(185)
第一节	短期投资审计	(185)
第二节	长期投资审计	(189)
第三节	审计案例	(197)
第十二章	长期资产审计	(202)
第一节	固定资产审计	(202)
第二节	无形资产审计	(212)
第三节	递延资产审计	(214)
第四节	审计案例	(216)
第十三章	负债审计	(221)
第一节	流动负债审计	(221)
第二节	长期负债审计	(232)
第三节	审计案例	(237)

第十四章 所有者权益审计	(241)
第一节 投入资本审计	(241)
第二节 资本公积审计	(249)
第三节 盈余公积审计	(251)
第四节 未分配利润审计	(254)
第五节 审计案例	(255)
第十五章 收入费用和利润审计	(261)
第一节 收入审计	(261)
第二节 费用审计	(267)
第三节 利润审计	(275)
第四节 审计案例	(279)
第十六章 会计报表审计	(285)
第一节 会计报表审计的目的和范围	(285)
第二节 资产负债表的审计	(287)
第三节 损益表和利润分配表的审计	(293)
第四节 财务状况变动表的审计	(298)
后 记	(307)

第一章 审计概论

第一节 审计的产生和发展

一、审计产生的客观基础

什么是审计？这是审计学必须开宗明义明确回答的基本问题。然而，为了正确认识审计的本质和表述审计的定义，就必须先弄清楚审计的起源和发展。

最初的审计，就是由审计人审查会计帐目。审计必须查帐，因此，审计与会计有着密切的关系。会计既是审计的主要内容之一，也是审查财政财务收支的资料依据，但审计既不是会计发展到哪个阶段的产物，更不是与会计同出一个母体。审计是随着社会经济的发展，当财产管理制度出现了财产所有者与管理者的分离或管理者内部的分权，并在他们之间形成一种特定的财务责任关系之后出现的。关于审计的起源，虽然有不同表述方式，但其基本观点还是一致的。审计是在财产所有权与管理经营权相分离以及多层次经营管理分权制所形成的经济责任关系下，基于经济监督的需要而产生并发展起来的。

二、国家审计的产生和发展

中外审计发展史上，审计的产生都是源于官厅，即所谓的国家审计。审计首先是作为国家维护统治、加强财政管理的工具。审计经过了漫长的历史演变过程，才逐渐深入到民间，形成民间

审计。

在西方，如希腊、埃及和巴比伦等古代文明国家，都在公元以前，就有了官厅审计制度。根据历史考证，我国审计工作萌芽于周，建制于唐，定义于宋。早在三千年前的西周时期，在周王之下设天、地、春、夏、秋、冬六官，分掌政令。其中天官居百官之首，总揽财政大权。在天官之下，设有“司会”官职，负责政府岁入、岁出的汇总，并兼管带审计性质的财政经济监察工作。周王除在行政系统设“司会”实行会计监督外，还在天官下设小宰官职，协助大宰掌管政令，其所属宰夫一职，行使“考其出入，而定其刑赏”的职权。由此可见，宰夫是独立于财计部门之外的职官，标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期实行御史监督制度，由御史大夫行使财政监督权，各级地方政府设置监察御史，形成一个全国统一的审计监督系统。

隋唐时期，审计同会计进一步分离，审计的职能和权威也逐步扩大。隋唐两代在“刑部”下设“比部”，“比”即审核、勾稽的意思，比部是独立于财会部门之外的专职审计机构，并兼掌行政司法之权。凡属稽核中发现的差错和失职等行为，都由比部直接给予行政处分；对于贪污盗窃和违法活动，则由比部移交御史台进行惩处，这样，就构成一个比较完整的经济监督体制。

到了宋朝，公元 992 年宋太宗赵匡胤把掌管经济检查监督权的官府命名为“审计司”，这是我国历史上第一个以审计命名的机构。至南宋时，审计司又改名为审计院，从此审计一词便成为进行财政经济监督的专用名词。

元明清时期，由于对审计工作的不够重视，曾一度取消了专门的审计机构，逐渐失去了其独立行使职权的地位，其财政监督和政府审计职能严重削弱，使我国审计发展受到挫折。

民国以后，1912 年，北京政府颁布了《审计处暂行章程》，

成立审计处，直属于国务院。1914年，北洋政府改审计处为审计院，颁布了《审计法》和《审计法实施规则》。1928年，国民政府公布了《审计院组织法》，仍设审计院，1931年改为审计部，隶属于监察院。从此我国的审计开始进入一个新时期。

中华人民共和国建立以前，我党在革命根据地政权建设中，就建立了审计制度。中华苏维埃共和国设立了审计委员会，在根据地内部开展审计工作，着重审查开支是否节约，有无损失浪费。中华人民共和国建立以后，全面学习苏联的经验，以财政监督和主管部门的会计检查代替专职的政府审计制度，这种“财审合一”的制度在建国初期起到了积极作用，但随着社会经济的不断发展，这种制度的局限性越来越明显。1982年12月4日，第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《宪法》，规定设立审计机关，实行审计监督。1983年9月，隶属于国务院的国家审计署正式成立，随后，县以上各级政府相继成立了审计局。1985年8月29日国务院颁布了《国务院关于审计工作的暂行规定》，同年10月又颁布了《审计工作试行政程序》，1988年11月30日颁布了《中华人民共和国审计条例》，1993年4月13日颁布了《审计署关于实施审计工作程序的若干规定》等。1994年8月31日八届人大常委会第九次会议通过的《中华人民共和国审计法》，它标志我国审计立法达到了一个新的高度。到目前为止，在全国已建立了较为完整的审计监督网络。

三、民间审计的产生和发展

民间审计，是指由社会公认的注册会计师所执行的审计，它是资本主义制度下的产物，是随着经济的发展而发展起来的。到13—14世纪，西方各国开始出现合伙经营的形式。未参加经营管理的合伙人，需要维护其权益，委托专门机构或专门人员审查合伙企业帐目，这就产生了民间审计，并随着资本主义商品经济

的发展得到了迅速发展。18 世纪产业革命以后，股份公司兴起，董事会需要从公共会计师的报告中了解经理履行资财经营管理的情况，从而促进了现代意义上民间审计的开始。

我国的民间审计要比西方迟得多，自鸦片战争以后，随着国外资本主义经济的侵入、资本主义企业组织形式和管理方式的输入，国内兴办了许多股份有限公司，客观产生了审计的要求，我国的民间审计应运而生。1918 年，北洋政府颁布了《会计师暂行章程》，1927 年 8 月 22 日国民政府颁布了《会计师注册章程》。1930 年 1 月 25 日，国民政府颁布了由立法院通过的《会计师条例》。这一期间，全国各地先后成立了注册会计师的工作机构——会计师事务所。1925 年 3 月在上海成立了“上海市会计师公会”。1933 年 9 月，由上海市会计师公会发起，建立统一全国各地会计师公会的团体，定名为“中华民国会计师协会”。这样民间审计在我国逐渐发展起来。解放初期，民间审计曾在国民经济恢复过程中发挥了积极作用，但后来由于移植了前苏联高度集中的计划经济模式，民间审计陷入了长时期的停滞状态。80 年代初，随着经济体制改革的推行，恢复了民间审计的必要性日益明显，1980 年底，财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》。此后，各地的会计师事务所陆续恢复或建立。1985 年，民间审计被载入《中华人民共和国会计法》。1987 年，国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》，次年中国注册会计师协会正式成立。1991 年，全国注册会计师统一考试制度得到恢复。1993 年《中华人民共和国注册会计师法》颁布实施。1995 年，第一批《中国注册会计独立审计准则》颁布施行。中国民间审计完全步入了法制化、规范化、科学化的发展轨道。

四、内部审计的产生和发展

内部审计是社会经济发展的产物，早在奴隶社会的政府机构

中，就出现了内部审计，如西周时期的司会，不仅掌管政府会计工作而且也行使内部审计之权。但这只是原始意义上的内部审计，不是独立意义的内部审计，只能说是内部审计的萌芽。进入中世纪后，世界经济贸易发展重心转向西欧，内部审计发展重心也转向西欧，随之出现寺院审计、行会审计、城市审计、银行审计、庄园审计等。中世纪内部审计发展的突出表现是出现了内部审计人员。

20 世纪初期，内部审计有了新的发展，当时资本主义进入垄断阶段，产业结构和经营机制出现新的变化。企业的规模不断扩大，所属各级的经营地点分散，企业主管人员需了解企业的决策和规章制度贯彻执行的真实情况，于是，各公司开始设立内部审计的专职机构和人员。

进入 20 世纪 40 年代以后，资本主义企业的内部机构和外部环境进一步复杂化，随着企业内部管理内容的复杂，管理难度的增大而最终形成完善的组织和理论体系，现代内部审计最终得以形成，它首先在美国兴起，并在世界各地不断得到发展。1983 年以来，在审计署的组织、推动和指导下，我国许多部门和单位相继成立了内部审计机构。1985 年 12 月 5 日，审计署颁布了《关于内部审计的若干规定》，详细规定了内部审计机构的设置、任务、职权、工作程序及其他有关事项。内部审计开始在全国各行政机关、大中型企业事业单位全面展开。1987 年 4 月，我国成立了“中国内部审计学会”，积极推动和开展内部审计学术研究活动。与此同时，该会加入“国际内部审计师协会”，成为国际内部审计师协会的“国家分会”。

从上可知，无论是国家审计，民间审计还是内部审计，审计是资源、财产所有者授权或委托专门从事审查的机构和人员；是对资源、财产经管者承担和履行经济责任的情况，进行审查并提出报告的一种独立性的经济监督活动。

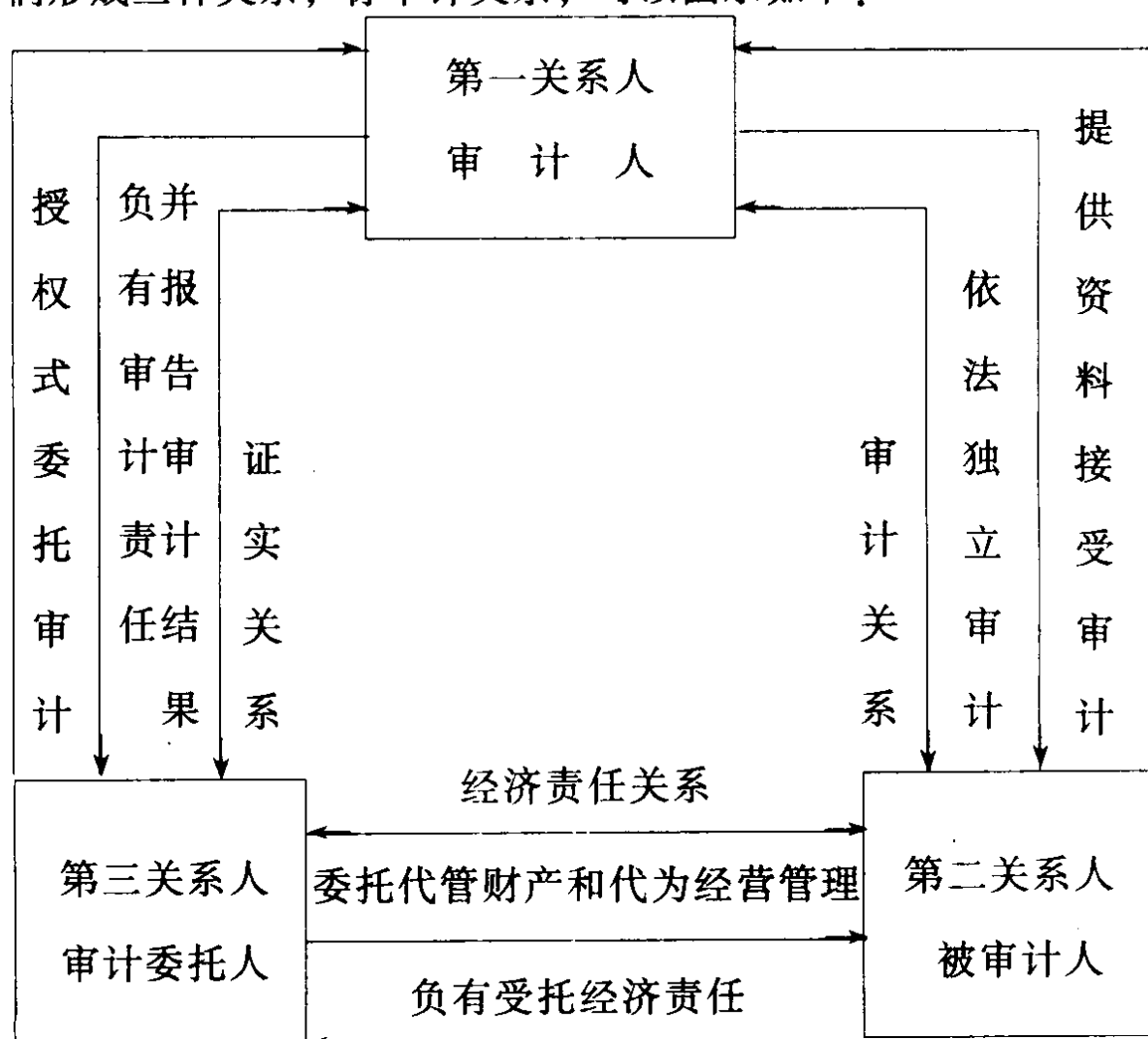
第二节 审计的特征与定义

一、审计的特征

根据以上有关审计本质的论述，不难看出，审计具有以下几项主要特征。

(一) 审计活动必须包括有三方面关系人，具有超脱性的特点

审计是建立在一定的经济责任关系基础上的一种监督或证实活动，它必须包括审计授权人或委托人、审计人和被审计人，他们形成三种关系，称审计关系，可以图示如下：



审计关系中三方面关系人，按所处地位的不同，审计人作为审计主体，故称为第一关系人；被审计人是审计的客体，称为第二关系人；审计委托人是审计报告接受人，称为第三关系人。这是按照国外传统习惯命名的。

（二）审计主体必须是独立审计人，具有独立性和公正性的特点

独立性是审计的本质特征。审计独立性是由审计关系所客观规定的。在审计关系中，审计人处于审计授权人或委托人、被审计人以外的独立超脱地位，审计的独立性包含两层意义，首先，审计机构要具有独立性，即审计机构应该独立于第二、第三关系人之外，在人事上、经济上不受其制约，以保证对审计事项发表客观公正的评价意见及鉴证。其次，审计人员要具有独立性，要求审计人员在实施审计活动中不仅要保持独立的精神状态，保持客观公正的立场和不偏不倚的态度，而且在形式上要保持独立的身份，即在外界看来，审计人员与被审人员没有直接或间接的利害关系，从而为社会公众所接受。

（三）审计的权威性特点

审计组织的法律权威性是审计监督正常发挥作用的重要保证。一般体现在世界各个国家的法律对审计机关的地位和权力都作了明确规定。同时审计机关本身是否客观公正、执法严谨，也是体现权威性的一个重要因素。审计权威性是由审计在经济监督中的地位所决定的，并以审计独立性、客观公正性为保证。

二、审计定义

审计是由独立的专职机构和人员接受授权或委托，根据法规和审计准则，运用专门的程序和方法，对被审单位的财政、财务收入和其他经济活动是否真实、正确、合法、合理和有效进行检查、评价和鉴证，从而维护财经法纪，改善经营管理，提高经济

效益，促进宏观调控的具有独立性的经济监督活动。

从上述审计定义来看，审计是由审计主体（专职机构和人员）、审计的客体或称审计对象（被审单位的财政财务经济活动）以及审计标准。审计方法和审计目的等反映审计本质特征的诸因素综合起来进行表述，而形成一个完整的定义。

第三节 审计目标和审计对象

一、审计目标

审计的目标是指审计工作所要达到的目的。不同的审计事项、不同的要求其审计目标是不同的。审计目标概括起来，就是指审查和评价审计对象的真实性和公允性、合法性和合规性、合理性和效益性。

（一）会计资料和其他资料的真实性和公允性

这是审计的首要目标。审查会计资料和其他有关资料的目的在于评价会计数据、计划、统计等其他经济数据的真实性和公允性，说明它是否如实地、恰当地反映了被审单位的财务收支状况及其结果以及有关经济活动的真相，有无夸大资产和经营成果、隐瞒负债和亏损等情况。

（二）财政财务收支及有关经济（营）管理活动的合法性、合规性、合理性和效益性

审计人员审查被审单位财政财务收支及有关经济（营）管理活动的目的在于：评价被审计单位财政财务收支及有关经济（营）管理活动是否符合党和国家的法律、法规，揭露和查处违法乱纪行为；评价被审单位的经济活动是否正常，是否符合事物发展的常理，是否符合企业经营管理的原理和原则；审查被审单位各项经济活动是否讲究效率、效果，各项经济资源是否得到充

分有效地利用，经营目标、决策、计划、方案是否可行，内部控制制度是否健全、有效。

二、审计对象

审计对象是指审计监督检查的客体，包括审计的客体和内容。通常把审计对象高度概括为被审单位的经济活动，其中，被审单位即为审计客体，经济活动即为审计的内容。

审计对象是一个历史范畴，随着社会经济的不断发展，审计对象是不断发展变化的。就传统审计的对象来看，古代政府审计主要是对政府的会计帐目及其所反映的财政财务收支进行审核；20世纪以前流行于英国的详细审计，主要是对近代企业的会计报表、帐簿和凭证及其所反映的财务收支进行详细审查核对；20世纪以后流行于美国及整个西方国家的资产负债表审计、损益表审计和财务报表审计，则是对现代企业的财务报表各项目进行分析性审核以后，进一步对会计帐目及其所反映的各项资产、负债和权益等财务收支及其成果进行抽样审计。上述审计都属于以被审单位的财政财务收支作为审计对象的传统审计。自20世纪下半叶以来，为了适应现代社会经济的进一步发展，审计的对象迅速发展变化，现代审计的内容已超出了财政、财务收支活动的范围，而扩展到与经济效益有关的经营活动和管理活动的各个领域；由以会计帐项为直接审计对象的帐项基础审计，扩展为以内部控制制度为直接审计对象的制度基础审计；由以手工数据处理系统为审查对象的手工数据处理系统审计发展为以电子数据处理系统为审查对象的电子数据处理系统审计。这些已构成现代审计的重要标志。

根据以上分析，审计的对象可以概括为被审单位的财务收支及其经营管理活动。具体说包括下列两方面的内容。

（一）被审单位的财务收支及其有关的经营管理活动

构成审计对象的经济活动，是被审单位的经济活动。这是承担履行经济责任而引起的。同时不论是传统审计还是现代审计，不论是政府审计还是民间审计或内部审计都要求以被审单位客观存在的财务收支及其有关的经营管理活动为审计对象。对其是否真实、合法、合规进行审查和评价，以便对其所负受托经济责任是否认真履行进行确定、证明和监督。

（二）被审单位的各种作为记载和反应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资料

被审单位的经济活动，要有一定载体，一般有会计、统计和业务核算及分析、预测、计划、方案、合同、记录、电子计算机磁带、磁盘等资料，同时也包括有关人员口头反映而无书面资料的经济活动，凡是被审单位已经发生、正在进行或将要发生，反映在上述载体上的经济活动，都是审计的对象。而被审计单位无意或有意不在书面资料反映而遗漏或隐匿的经济活动，更是审计上不可忽略的对象。

综上所述，审计对象是指被审单位的财务收支及其有关的经营管理活动以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料和其他有关资料。

第四节 审计的职能和作用

一、审计的职能

审计的职能是审计工作所固有的功能，是审计内在的本质属性，是说明审计是干什么的。审计有什么职能，有多少职能，是由社会经济条件和经济发展的客观需要来决定的。同时审计职能也不是一成不变的，它是随着社会经济关系条件及社会经济发展