

审计学

SHENJI XUE

主 编 张齐新

副主编 吕先镔 张子叶

西南财经大学出版社



1.0

97
F239.0
130
2

审 计 学

张齐新 主 编
吕先鎔 副主编
张子叶

西南财经大学出版社

责任编辑:熊永根

封面设计:梁建成

书 名:审计学

主 编:张齐新 副主编 吕先鎔 张子叶

出版者:西南财经大学出版社

(四川省成都市光华村西南财经大学内)

邮编:610074 电话:(028)7301785

排 版:西南财经大学出版社照排部

印 刷:郫县红光印刷厂

发 行:西南财经大学出版社

四 川 省 新 华 书 店 经 销

开 本:787×1092mm 1/32

印 张:14.25

字 数:300千字

版 次:1996年9月第1版

印 次:1996年9月第1次印刷

印 数:10000册

定 价:15.80元

ISBN7—81055—084—5/F·61

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行部调换。
 2. 版权所有,翻印必究。
-

前 言

党的十四大确立了社会主义市场经济的新经济体制。《企业财务通则》、《企业会计准则》和各行业新财务、会计制度的颁发,并于93年7月1日正式实施。《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国注册会计师法》、《中国注册会计师独立审计准则》等审计法规也先后于94年至96年颁发实施。审计必须贯彻社会主义市场经济的路线、方针和政策;《企业财务通则》、《企业会计准则》、《审计法》、《注册会计师法》、《独立审计准则》和新财务、会计制度中的规定是审计者履行审计监督和公证职责必须学习掌握的审计标准。为了适应这一新形势下,大专院校财经专业本科和专科财经类各专业自学和函授高等教育审计教学的需要,我们根据社会主义市场经济的精神和《通则》、《准则》、《审计法》等审计法规及新财务、会计制度的规定新编写了《审计学》一书。

审计在国民经济监察体系中处于最高层次的重要地位。随着社会主义市场经济的深入发展,改革开放方针的进一步贯彻,我国国民经济呈现出了无限地生机和活力及蓬勃发展的可喜局面,但目无法纪,贪污、腐败、行贿、受贿、索贿、以权谋私、偷税漏税、损公肥私或损大公而肥小公等现象在局部范围内开始滋生蔓延,因此,迫切需要建立、健全和不断完善审

计体制,提高审计、会计检查和财税检查人员的素质,强化审计、会计和财税检查与监督。同时,时代也呼唤一切财经工作者遵循市场经济活动和对外经济业务中通行的原则与法规,具备应有的审计知识,自觉维护审计检查监督的权威地位。并借助于审计咨询,改善管理和提高经济效益。编写本教程,旨在帮助学习者努力学习掌握审计的基本理论和技能,使之能运用于实践,并充分发挥其应有的巨大作用。这就是编者所期望达到之目的。

本书共十四章。第一、二、七、十三章由张齐新执笔,第三、十四章由张子叶执笔,第四、八、九章由罗济沙执笔;第六章由张齐新、蔡春执笔,第十章由王竹萍执笔,第五、十一、十二章由吕先轸执笔。由张齐新、张子叶、吕先轸分别初审提出修改意见,最后由张齐新全面审查、总纂定稿。

本书编写过程中得到四川高等教育自考委员会、西南财经大学校、系、审计教研室的领导和西南财经大学成人教育处的大力支持、指导与帮助。在此,深表感谢!

由于目前处于审计、会计知识更新的新时期,我们自身也尚处于再学习过程之中,加上时间仓促,可能在个别处难免出现疏漏或错误,敬请读者批评指正。

编 者

1996年7月于成都

目 录

第一章 总 论..... (1)

第一节 审计的产生和发展..... (1)

第二节 建立社会主义审计的意义..... (9)

第三节 审计的基本职能 (15)

第四节 审计的对象 (19)

第五节 审计的任务 (28)

第六节 审计的本质及其基本概念 (39)

第二章 审计工作组织 (47)

第一节 审计工作组织的指导原则 (47)

第二节 审计制度 (51)

第三节 审计机构 (59)

第四节 审计人员 (72)

第五节 审计工作管理 (76)

第三章 审计的基本类型和基本程序 (82)

第一节 审计的基本类型 (82)

第二节 审计的基本程序 (91)

第三节	审计工作底稿·····	(105)
第四章	审计标准和审计证据·····	(117)
第一节	审计标准的意义·····	(117)
第二节	审计标准的类型·····	(122)
第三节	审计标准的特征·····	(126)
第四节	审计证据的意义·····	(130)
第五节	审计证据的分类·····	(134)
第六节	审计证据的搜集与审定·····	(138)
第五章	审计方法·····	(145)
第一节	审计方法的意义和选用原则·····	(145)
第二节	常用的审计基本方法·····	(151)
第三节	数理抽查法的运用·····	(167)
第六章	内部控制制度及其评审·····	(190)
第一节	内部控制制度评审的发展·····	(190)
第二节	内部控制制度的基本原理·····	(193)
第三节	内部控制制度评审的程序与方法·····	(216)
第七章	会计报表审计的基本知识·····	(235)
第一节	会计报表的审计·····	(236)
第二节	会计帐薄的审计·····	(248)
第三节	会计凭证的审计·····	(256)

第八章 资产审计(上)	(263)
第一节 资产审计的目标和范围.....	(263)
第二节 货币资产审计.....	(266)
第三节 应收款项审计.....	(280)
第四节 存货审计.....	(293)
第九章 资产审计(下)	(300)
第一节 投资审计.....	(300)
第二节 固定资产审计.....	(307)
第三节 无形及递延资产审计.....	(315)
第十章 负债和所有者权益审计	(319)
第一节 负债审计的目标和范围.....	(319)
第二节 流动负债审计.....	(322)
第三节 长期负债审计.....	(328)
第四节 所有者权益审计的目标和范围.....	(335)
第五节 所有者权益审计的程序和重点.....	(340)
第十一章 费用成本审计	(352)
第一节 费用成本审计的目标和范围.....	(352)
第二节 重要内部控制制度及其评审.....	(357)
第三节 生产费用审计.....	(361)
第四节 产品成本计算审计.....	(376)
第五节 期间费用审计.....	(380)

第十二章 收入、利润审计 (384)

第一节 收入、利润审计的目标和范围 (384)

第二节 重要内部控制制度及其评审 (386)

第三节 营业收入审计 (388)

第四节 流转税金及附加审计 (393)

第五节 营业成本审计 (398)

第六节 投资收益和营业外收支审计 (400)

第七节 所得税和利润分配审计 (402)

第十三章 清算审计 (406)

第一节 清算审计的意义 (406)

第二节 清算审计的基本类型 (408)

第三节 清算审计的基本内容、方法和一般程序
..... (413)

第十四章 审计报告 (422)

第一节 审计报告的意义和种类 (422)

第二节 撰写审计报告的基本要求和步骤 (427)

第三节 审计报告的基本结构和内容 (432)

第四节 审计报告的审定和审计复议 (441)

第一章 总 论

第一节 审计的产生和发展

审计是人类社会和再生产活动发展到一定阶段的产物。所有权与管理权相分离的经济管理方式,需要第三者代表所有者对管理者实施经济监督,这就是审计产生的根源。审计也是随人类社会和再生产活动的发展而发展的。从中世纪到现在,审计已有三千多年的历史,其发展大致经历了从传统审计时期→公证时期→现代建设性时期三个阶段。

一、我国审计的产生和发展

周朝是我国也是世界审计产生的最早时期。在西周政治经济组织中,审计行为由冢宰抓总,抓大事,司会和宰夫进行具体工作。《周礼·天官·冢宰》上说:冢宰“岁终则令百官府各正其治,受其会,听其致事而诏王废置。三岁则大计群吏之治,而诛赏之”。^① 即冢宰令各官府于年终正确处理其所治文

^① 转引自郭道扬《中国会计史稿》上册,中国财政经济出版社 1982 年 6 月第 1 版,第 63 页。

书,接受汇报,经审查后,报告于国王,以决定对百官的升迁或罢黜,三年进行大计。《周礼·天官·司会》上说:司会“凡在书契版图之贰,以逆群吏之治,而听其会计”,“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成,以周知四国之治,以诏王及冢宰废置”。^①即司会以所执书契版图的副本为依据,进行交叉考核,了解各地的情况,报告国王和冢宰奖励或处罚。《周礼·天官·宰夫》上说:宰夫“掌治法以考百官府群都县鄙之治”。^②即宰夫根据朝纲考核百官和各地履行职责的情况。司会是冢宰的属官,中大夫,计量记录部门的主管,他的监督工作相当于现在的内部稽核。宰夫是冢宰属下钱物出入部门主管小宰的属官,下大夫,他的监督工作相当于现在外部监督。

春秋时间,管仲齐相,在推行内政管理中建立了复计著的报告制度。战国时期,韩、赵、魏、秦等国相继推行“上计”制度。上计制度是一种定期报表的审核制度,即各级官吏定期(年终)将其管辖的财政收支和人口、垦田、盗贼,狱讼等情况报告中央,经审查后,视各级官吏政绩的优劣升降处罚。

秦朝时期,沿用周朝的上计制度。中央设御史大夫,地方设监御史、郡丞等职官,监督中央及地方官府的各项财计工作。汉承秦制,置御史大夫,下辖御史中丞和侍御史,行监督职能。东汉时,废御史大夫,拥御史中丞为御史台主,主持上计制度。为更好地实施监督,汉朝将周朝和秦朝的制度进一步完善,颁布了“上计律”,首次将监督工作用法律的形式固定

① 转引自郭道扬《中国会计史稿》上,中国财政经济出版社1982年6月第1版,第75页。

② 同上书,第75页。

下来。

魏晋南北朝和隋唐统一后,在中央设尚书省行总理职权,下设吏、礼、兵、工、都官和度支六部,在兼施财政监督大权的司法机构都官之下设“比部”,开创了审计与司法结合的先河。“比”就是审查考核的意思。隋文帝开皇三年(公元583年)都官改称“刑部”,比部仍归所辖,主管官员称“比部侍郎”。炀帝改称比部郎,唐随隋制,唯高祖武德年间(公元618—626年),改比部郎为“比部郎中”。高宗龙朔二年(公元662年),改称“司计大夫”,咸亨元年(公元670年),恢复比部郎中旧称。玄宗天宝十一年(公元752年),易比部为“司计”。肃宗至德宗初年(公元756年),仍用比部旧称。

宋初未设独立的审计机构。太宗端拱二年(公元989年)仅在主管全国钱粮、财赋等收付管理之责的“盐铁”、“度支”和“户部”三司内设“都磨勘司”,“掌勾复三部帐籍,以验出入之数。”^① 由于宋初审计被置于财政管理内部,财政管理无可信,财政弊端甚多。于此,太宗淳化三年(公元992年)采户部使樊知古的奏议,专置“审计院”,“审查有关案牍,稽核出纳给受的名数等。”^② 从此,在中文里新出现了“审计”一词。宋朝出现了名正言顺的审计机构,在我国审计发展史上具有重要意义。

元初中央政权以中书省领百官,决国务。中书省辖六部,以户部主财政经济。在户部下专设审计科,行使审计职权。

① 《宋史·职官志》,转引自郭道扬《中国会计史稿》上册,中国财政经济出版社1982年6月第1版,第371页。

② 《辞源》,商务印书馆1980年修订第1版,第862页。

明清两朝没有设置独立正名的审计机构,直到光绪年间,维新运动和君主立宪拟行,清廷提出单独设立审计院,并草就《审计院官职条例》21条,但未能施行便随着清廷的倒台而成为历史的遗迹。

民国元年(公元1912年)10月23日北京政府公布《审计处暂行章程》13条,成立审计处,隶属于国务总理。民国3年(公元1914年)5月1日,袁世凯颁布《中华民国约法》,6月6日废止《审计处暂行章程》,颁行《审计法》和《审计法实施规则》,成立审计院。民国12年(公元1923年)3月初,孙中山先生在广州成立陆海军大元帅大本营,设内政、外交、财政、建设、军政五部,航空、审计、法制三局和参谋、秘书两处及金库。民国17年(公元1928年)3月30日,南京政府颁布《审计院组织法》,仍设审计院。民国20年(公元1931年),根据民国18年(公元1929年)9月17日公布的《审计部组织法》改审计院为审计部。民国38年(公元1949年)5月27日,根据几经修订后的《审计部组织法》,改审计部长为审计长。

民国7年(公元1918年)6月,中国银行总司帐谢霖向北京政府农商部和财政部呈请开办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》,谢霖领到中国第一号会计师证书。我国民间审计伊始。民国17年(公元1928年)1月,国民政府颁布《会计师注册章程》。次年元月25日,立法院颁行《会计师条例》25条,2月18日和9月11日,工商部分别公布《会计师审查规则》和《会计师条例施行细则》。民国34年(公元1945年)6月30日,由当时主管会计师事务的经济部公布《会计师法》。在这些条例规定下,我国注册会计师不断增加。

中国共产党在民主革命中十分重视审计工作。1925 年省港罢工委员会中设置了审计局。次年 3 月 29 日,颁布《审计局组织法》10 条。1932 年 8 月 17 日。中央苏区中央人民委员会第 22 次常务会议决定,在中央财政人民委员会下设立审计处。1933 年 9 月 15 日,经中央人民委员会第 49 次会议通过,成立独立于财政直属于中央人民委员会的审计委员会。1934 年 2 月,中华苏维埃共和国第二次全国代表大会正式选出了中央审计委员会。20 日,毛泽东、项英、张国焘联合签发中央执行委员会第二号命令《中华苏维埃共和国中央执行委员会审计条例》19 条。1934 年 4 月 4 日,陕甘宁边区参议会发布《陕甘宁边区政府组织条例》,其中规定设立边区审计处。1948 年 10 月 2 日,陕甘宁边区政府、陕甘宁晋绥联防司令部、中共中央西北局联合颁行《陕甘宁晋绥边区暂行审计条例》。中华人民共和国为适应改革开放和建立市场经济体制的需要,1982 年颁布的“宪法”中决定重建审计机构,1983 年 9 月正式组建各级审计机关实施审计工作。

二、国外审计的产生和发展

1. 国外政府审计的沿革

4000 多年前,埃及古王国时期(约公元前 2686—2181 年),法老属下最高官职为宰相,他辅助法老每天处理全国政务,总管王室农庄、司法、国家档案,监督公共工程的兴建。为了防备奴隶逃跑,加强财政监督,增加税收,法老每隔几年要对全国的土地和其它财富进行一次清查,根据清查结果确定税额和财政支出,开始了审计行为的萌芽。

英国威廉一世时代(公元 1066—1087 年),财政部隶设上

下两院,上院综合管理王室收支、审查下院编制的会计记录。1215年6月15日,英国封建领主强迫英王约翰签订了对审计发展具有重要意义的文件《大宪章》。1816年,英国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,英议会通过《国库和审计部法案》,次年成立国库和审计部。

2. 国外民间审计的崛起

国外民间审计产生在资本主义经济最早发达的英国。1720年,英国“南海公司”突然宣告破产,迫于债权人和投资人等的压力,英议会聘请伦敦市霍斯特·莱恩学校的习字和会计教师查尔斯·斯内尔(Charles Snell)对南海公司的分公司“索布里奇商社”进行会计帐目的审查。1721年,斯内尔提出审计报告,指出了该企业存在的舞弊行为。根据斯内尔的审计报告,英政府决定没收该公司全部的个人财产,将直接责任经理押进了伦敦塔,并颁布《泡沫公司取缔法》。斯内尔被公认为全世界第一位受聘对股份公司进行审计的会计师。

美国内战结束后,资本主义经济迅速发展,随着英国资本的大量输入,英国的民间审计也输入美国。美国注册会计师人数不断增加,到20世纪80年代发展到26万人以上,现有世界著名的八大家会计师事务所,或称会计公司。

3. 国外内部审计的兴盛

国外部门内部审计产生在封建社会时期。国外企业单位内部审计产生在资本主义社会时期。1844年,英国议会颁布了《股份公司法》,明确规定在企业内部实施监事审计制度,从而确立了国外企业单位内部审计的雏型。1875年,德国克虏伯公司也建立了内部审计制度。19世纪末,美国铁道部门设

置“巡回审计师”，负责巡视各铁路售票机构，检查现金记录的正确性。

20 世纪初，世界发生了以电力为主要标志的第二次科学技术革命，西方各主要国家先后完成了从自由资本主义向垄断资本主义的过渡。生产的社会化使企业规模不断扩大，卡特尔、辛迪加、托拉斯和康采恩形式的垄断组织普遍出现。特别是第二次世界大战以后，出现了以原子能为主要标志的世界第三次科学技术革命，生产进一步社会化，企业规模进一步扩大，跨业公司、跨国公司、多国公司等垄断组织不断涌现，竞争愈演愈烈。从而对管理提出了新要求，迫使管理者寻求新的管理制度和方法，以取代日益落伍的老章程。为了实现管理目标，监督各地各级分支机构履行职责的情况，企业内部审计以企业最高管理者代表的身份脱颖而出，去做“公司总经理所应该做而未能做的事”。

三、审计发展的三个时期

就审计的职责和目的上的显著特点而论，其发展则可划分为从传统审计→公证审计→建设性审计三个历史阶段。

审计从中世纪产生直到 19 世纪中期，无论是国家审计或大工商企业、大农场的内部审计，其基本职责仅仅只是运用审计检验、监督职能，代表所有者对管理者或经营者实施经济监督，从而达到查错防弊，维护财经法纪和维护所有者权益之目的。所以，人们将这个阶段的审计称之为传统审计，并相应命名为防护性时期。

人类社会和再生产活动发展到 19 世纪中期，股份制企业开始复苏，随着这种特殊所有制形式的出现，众多的所有者

(股东)要求完全独立于所有者、经营者和债权人以外的第三者来维护各方的正当权益;投资者要求获得公开而可信的经济信息,以此决定择优投资的方向;经营者则希望第三者来证明自己的财务会计决算的真实可靠,借以取信于人,达到稳定和扩大股东,争取债权人之信任而获得必要的贷款。从而使社会审计应运而生。国家相应颁发了有关法规,规定企业的财务会计决算必须经注册会计师审查并出具证明书方为合法有效。随着审计鉴证职能为人类所认识和运用,审计以客观公证者的身份履行国家所赋予新型的经济公证职责,从而达到完善市场经济的新秩序和维护各方正当权益之目的。从而使审计进入了公证时期。人类社会发展到 20 世纪 40 年代,特别是第二次世界大战以后,世界各国的经济处于恢复阶段。各企业之间竞争十分激烈。企业为确保计划和决策的科学性,以及经营管理的有效性,纷纷借助于审计者在这方面潜在的优势和功能,聘用审计者担当自己的参谋和助手。从而使审计的建设性功能为人们所认识和运用。资本主义国家中的“三 E 审计”(效率、效果和经济)、管理审计、业绩审计、计划执行结果审计等建设性审计类别在开拓中获得蓬勃的发展。我国从 80 年代中期也开始了经济效益审计的理论研究和实践。被审计者借助于审计咨询的帮促,达到改善管理,提高经济效益,并在剧烈的竞争中求得生存和发展之目的。从而使审计从防护、公证发展到防护、公证和建设性并存的建设性时期。一部审计发展史,充分说明审计的组织建设、种类、职能显现、对象、任务和作用等随生产发展和社会进步而不断发展完善的规律性。