

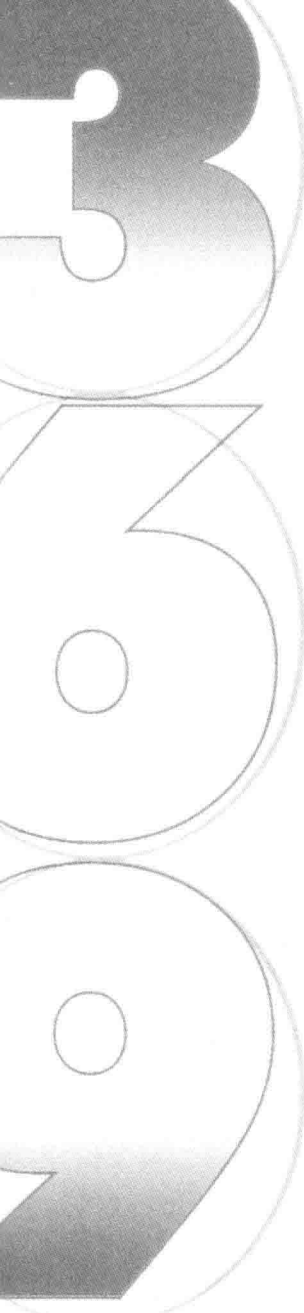
SHENJIXUE

审计学

主编 ● 敖世友 陈 倩 张黎明



四川大学出版社



SHENJIXUE

审计学

主编 〇 敖世友 陈 倩 张黎明



四川大学出版社

责任编辑:徐丹红
责任校对:周 颖
封面设计:何东琳
责任印制:王 炜

图书在版编目(CIP)数据

审计学 / 敖世友, 陈倩, 张黎明主编. —成都:
四川大学出版社, 2017. 10
ISBN 978-7-5690-1265-1

I. ①审… II. ①敖… ②陈… ③张… III. ①审计学
IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 261248 号

书名 审计学

主 编 敖世友 陈 倩 张黎明
出 版 四川大学出版社
地 址 成都市一环路南一段 24 号 (610065)
发 行 四川大学出版社
书 号 ISBN 978-7-5690-1265-1
印 刷 成都蜀通印务有限责任公司
成品尺寸 185 mm×260 mm
印 张 22.25
字 数 522 千字
版 次 2017 年 11 月第 1 版
印 次 2017 年 11 月第 1 次印刷
定 价 49.00 元



版权所有◆侵权必究

◆读者邮购本书, 请与本社发行科联系。

电话: (028)85408408/(028)85401670/
(028)85408023 邮政编码: 610065

◆本社图书如有印装质量问题, 请
寄回出版社调换。

◆网址: <http://www.scupress.net>

目 录

第一篇 审计理论篇

第一章 审计概论	3
第一节 审计的产生和发展	3
一、审计产生的客观条件	3
二、国家审计的产生和发展	4
三、内部审计的产生和发展	10
四、社会审计的产生和发展	13
第二节 审计的基本概念	17
一、审计的对象	17
二、审计的目的	18
三、审计的职能	19
四、审计关系	20
五、审计的定义	21
六、审计理论的构成要素	23
第三节 审计的分类	26
一、审计的基本分类	26
二、审计的其他分类	31
第二章 审计准则	34
第一节 审计准则	34
一、审计准则概述	34
二、国家审计准则	36
三、社会审计准则	39
四、内部审计准则	42
第二节 审计质量控制及控制准则	44
一、审计质量概述	44
二、审计质量控制概述	45

	三、审计质量控制制度概述	46
第三节	审计职业道德规范	47
	一、审计职业道德规范概述	47
	二、国家审计人员的职业道德规范	47
	三、内部审计人员的职业道德规范	49
	四、社会审计人员的职业道德规范	50
第三章	审计流程	56
第一节	审计目标	56
	一、审计目标概述	56
	二、总体审计目标	57
	三、审计具体目标	59
	四、影响审计目标确立的因素	62
第二节	审计业务流程	63
	一、审计业务流程的意义	63
	二、审计程序与审计目标的实现	64
	三、国家审计的审计流程	66
	四、社会审计的审计程序	73
	五、内部审计的审计程序	79
第三节	审计过程中重要性水平的判断	79
	一、重要性的含义	79
	二、影响重要性水平的因素	81
	三、重要性水平的选取	82
	四、重要性的记录	85
第四节	审计风险与重大错报风险	85
	一、审计风险概述	85
	二、审计风险模型	87
	三、重大错报风险	89
第四章	审计方法	94
第一节	审计方法概述	94
	一、审计方法概述	94
	二、审计方法的选用原则	95
	三、审计取证模式	96
第二节	审计取证的基本方法	99
	一、顺查法和逆查法	99
	二、详查法和抽查法	100
第三节	审计取证的具体技术方法	101
	一、审查书面资料的方法	102
	二、证实客观事物的方法	104

	三、审计调查方法	105
第四节	审计抽样	107
	一、审计抽样的含义	107
	二、审计抽样的种类	107
	三、审计抽样中样本的选取方法	109
	四、审计抽样应注意的问题	113
第五章	审计证据	116
第一节	审计证据概述	116
	一、审计证据的含义	116
	二、审计证据的特点	117
第二节	审计证据的分类	121
	一、按照审计证据的形式分类	121
	二、按照审计证据的证明力分类	123
	三、按照审计证据的来源分类	123
第三节	审计证据的获取	124
	一、审计证据的收集	125
	二、审计证据的鉴定	126
	三、审计证据的综合	127
第四节	审计工作底稿	129
	一、审计工作底稿概述	129
	二、审计工作底稿的存在形式与基本内容	131
	三、审计工作底稿的种类	132
	四、审计工作底稿的编制和取得	134
	五、审计工作底稿的复核	136
	六、审计工作底稿的归档	138
第六章	内部控制制度	141
第一节	内部控制概述	141
	一、内部控制的概念及其发展	141
	二、内部控制的作用	145
	三、内部控制的分类	146
	四、内部控制的固有限制	147
第二节	内部控制要素	147
	一、控制环境	147
	二、风险评估	150
	三、控制活动	151
	四、信息与沟通	154
	五、监督	155

第三节	内部控制的评价	156
一、	内部控制评价概述	156
二、	内部控制评价的步骤和方法	157
三、	内部控制评价结果的运用	165

第二篇 审计实务篇

第七章	销售与收款循环审计	169
第一节	销售与收款循环的特性	169
一、	销售与收款循环概述	169
二、	销售与收款循环涉及的主要业务活动	169
三、	销售与收款循环涉及的凭证和会计记录	172
第二节	销售与收款循环的内部控制及其测试	175
一、	销售与收款循环的内部控制	175
二、	财政部发布的相关内部控制	177
三、	销售与收款循环内部控制测试概述	178
四、	销售与收款循环的内部控制测试	180
第三节	销售与收款循环的实质性测试	182
一、	营业收入的审计	182
二、	应收账款的审计	188
三、	坏账准备的审计	193
第四节	销售及收款循环其他相关账户审计	194
一、	应收票据的审计	194
二、	预收账款的审计	196
三、	应交税费的审计	197
四、	营业成本与销售费用的审计	199
第八章	采购与付款循环审计	202
第一节	采购与付款循环的特性	202
一、	采购与付款循环概述	202
二、	采购与付款循环涉及的主要业务活动	202
三、	采购与付款循环涉及的凭证和记录	204
第二节	采购与付款循环的内部控制及其测试	207
一、	采购与付款循环业务的内部控制	207
二、	固定资产的内部控制	209
三、	采购与付款循环内部控制测试概述	210
四、	采购与付款循环的内部控制测试	212
第三节	采购与付款循环的实质性测试	215
一、	应付款项的审计	215
二、	固定资产的审计	219

三、累计折旧的审计	224
第四节 采购与付款循环其他账户的审计	227
一、预付账款的审计	227
二、固定资产减值准备的审计	228
三、在建工程的审计	229
四、固定资产清理的审计	232
第九章 生产与存货循环审计	233
第一节 生产与存货循环的特性	233
一、生产与存货循环概述	233
二、生产与存货循环涉及的主要业务活动	233
三、生产与存货循环涉及的凭证和记录	235
第二节 生产与存货循环的内部控制及其测试	237
一、生产与存货循环的内部控制	237
二、成本会计制度的内部控制	238
三、工薪的内部控制	239
四、生产与存货循环的内部控制测试	240
第三节 生产与存货循环的主要审计方法	245
一、分析性复核	245
二、存货的监盘	247
第四节 生产与存货循环的实质性测试	252
一、产品成本的审计	252
二、在产品 and 产成品成本的审查	257
三、主营业务成本的审计	258
四、存货审计	258
五、应付职工薪酬的审计	261
六、管理费用的审计	262
第十章 筹资与投资循环审计	263
第一节 筹资与投资循环的特性	263
一、筹资与投资循环概述	263
二、筹资与投资循环涉及的主要业务活动	263
三、筹资与投资循环涉及的凭证和记录	265
第二节 筹资与投资循环的内部控制及其测试	268
一、筹资业务的内部控制	268
二、筹资与投资循环的内部控制测试	273
第三节 筹资与投资循环的实质性测试	276
一、筹资业务主要账户的审计	276
二、投资业务主要账户的审计	287

第四节	筹资与投资循环其他相关账户的审计	290
一、	其他应收款的审计	290
二、	其他应付款的审计	290
三、	所得税费用的审计	291
四、	递延所得税资产的审计	292
五、	递延所得税负债的审计	292
六、	资产减值损失的审计	293
七、	营业外收入的审计	294
八、	营业外支出的审计	294
第十一章	货币资金审计	296
第一节	货币资金业务概述	296
一、	货币资金业务与各业务循环的关系	296
二、	货币资金业务涉及的主要业务活动	297
三、	货币资金业务涉及的凭证和记录	298
第二节	货币资金的内部控制及其测试	300
一、	货币资金的内部控制	300
二、	货币资金内部控制制度的符合性测试	304
第三节	货币资金的实质性测试	307
一、	货币资金的审计目标	307
二、	货币资金的实质性测试	308
第四节	外币业务与其他货币资金审计	315
一、	外币业务的审计	315
二、	其他货币资金的审计	316
第十二章	审计报告	319
第一节	审计报告概述	319
一、	审计报告的含义	319
二、	审计报告的作用	319
三、	审计报告的分类	319
第二节	国家审计报告概述	321
一、	国家审计报告的含义	321
二、	审计报告的分类	321
三、	审计报告的编审	322
四、	审计意见书与审计决定书	323
五、	审计结果公布	324
第三节	内部审计报告	325
一、	内部审计报告的含义	325
二、	内部审计报告的基本要素和内容	326
三、	内部审计报告的编制、复核与报送	327

第四节 社会审计报告	328
一、社会审计报告的含义	328
二、社会审计报告的基本内容	328
三、标准无保留意见的审计报告	331
四、带强调事项段和其他事项段的无保留意见的审计报告	333
五、保留意见的审计报告	336
六、否定意见的审计报告	340
七、无法表示意见的审计报告	342

第一篇 审计理论篇



审计理论篇主要介绍审计学相关的基本理论和方法体系，包括审计概论、审计准则、审计流程、审计方法、审计证据及内部控制六章内容。根据审计主体的不同，分别介绍了国家审计、内部审计和社会审计三种不同类型的审计活动。

第一章 审计概论

第一节 审计的产生和发展

一、审计产生的客观条件

(一) 审计产生的两个前提条件

审计是人类社会经济活动发展到一定历史阶段的产物，其出现有两个前提条件。私有制是审计产生的首要客观条件。人类社会初期，生产力水平极其低下，部落中有劳动能力的人必须采用协作的方式共同劳动，所有的生产资料和生活资料都归全体成员共同所有，剩余产品的缺乏导致没有审计所要保护的对象——私有财产。随着人类生产力的发展，个体家庭逐渐成为独立的生产和生活单位，集体的共同生产活动过渡到以家庭为单位的个体劳动，生产资料也就相应地由部落共有转变为个体家庭所有，劳动产品也由公有财产演变为个体家庭的私有财产，私有制随之出现。社会生产力的进一步发展使人类生产出来的产品有了剩余，剩余劳动产品的出现使得交换产生并日益频繁。私有制和商品交换的发展引起了财产占有的不平等，由于各个家庭占有生产资料和生活资料的不同，劳动力强弱不一样，产生了贫富分化，同时那些在部落中担任职务的人利用职务之便侵吞共有财产，多占有战争胜利品，对其他部落成员单位的财产巧取豪夺，进一步加剧了贫富分化，大量的剩余产品逐渐集中在极少一部分人手中，当生产资料的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富，需要委托他人代为管理和经营时，就出现了审计产生的第二个客观条件——财产所有者与财产经营者的分离。财产所有者通过审计来确认这些保管者、经营人员的经管责任履行状况。

综上所述，审计是社会生产力发展到私有制阶段，财产的所有权与经营管理权相分离，或者内部经营管理权出现分离的条件下，为了保护财产的安全与完整，保证会计资料的真实与可靠，随着受托经济责任关系的出现，基于经济监督的需要而产生，并随着所托经济责任的发展而发展的。

（二）受托经济责任关系

受托经济责任关系是指在受托管理和受托经营条件下，受托人在管理或经营方面对委托人所承担的义务和职责。受托经济责任关系的确立客观上产生了授权委托者对受托管理者或受托经营者进行经济监督的需要。为了维护其自身利益，授权委托者需要对受托管理者或受托经营者所负经济责任履行情况进行审查，以评价其经济责任，进而确认或解脱其经济责任。但应指出，受托经济责任的确立，并不一定产生审计活动，它只是审计产生的前提条件，如果这种审查评价活动由授权委托者自身完成，就不能称之为审计活动，只有当这种经济监督活动由授权委托者委派独立的机构和人员代理行使时，才会产生这种具有独立性的审计活动。

作为审计产生和发展的社会基础的受托经济责任关系，其含义包括以下三个方面：

首先，受托经济责任关系将随着人类经济活动的发展不断演进。经济责任在不同的历史条件下有着不同的内涵和外延，其内容从单纯的财务责任，逐渐向更为广泛的经营责任、管理责任方面纵深发展，进而形成包括环境责任和社会责任等在内的现代经济责任的完整概念。受托经济责任的演进是审计获得不断发展的前提。

其次，财产所有权和经营管理权分离以及管理者内部分权制，是受托经济责任关系形成的基本根据，也是审计赖以存在和发展的社会条件。随着社会经济的发展，特别是市场经济的形成，社会经济生活中形成的信贷关系、商业信用关系、征税纳税关系、经济合同关系，一系列关系形成了市场经济参与各方相互之间的经济责任关系，在经济责任关系的不断变化过程中，审计成为联系各方经济责任，保障社会经济正常有序运行的重要制约机制，也是审计自身存在和发展的社会条件。

最后，财产所有者对经营管理者无法实施直接监督，是审计产生和发展的直接动因。实际经济生活中，基于地理上、时间上、法律上、特别是技术上的限制，使财产所有者无法直接进行经常性的监督和检查，因而需要独立的审计人员承担起监督和检查的职责，这就构成了审计产生和发展的直接动因。

二、国家审计的产生和发展

审计的最初形态是官厅审计，产生于奴隶社会末期。随着人类社会进入奴隶社会，作为国家所有者的奴隶主统治者，通过授权各级官吏管理各项国家事务，各级官吏对国家统治者的责任主要包括政治责任、行政责任、法律责任和经济责任四种，这种国家统治模式使审计的产生具备了必需的两个客观条件。为检查各级官吏是否忠实地履行了相关经济责任，统治者就会委派另一些人员代替他们去开展检查工作，这种经济监督行为就是最初的国家审计工作，是统治阶级加强专制统治的必然结果。审计人员的权威是从属于皇权而来，其主要职责是从经济角度监督各级官吏是否尽忠于统治者，是否充分发挥了国家机构的经济管理作用，这是一种从上至下的监督体制。

（一）我国国家审计的产生和发展

我国是世界上最早产生审计的国家之一，关于审计产生年代的观点不一，尚未定论，持有或赞同审计产生于西周这一观点的人居多。我国审计经历了一个漫长的发展过程，大体可分为六个阶段：西周初步形成阶段；秦汉时期最终确立阶段；隋唐至宋日臻健全阶段；元明清停滞不前阶段；“中华民国”不断演进阶段；新中国振兴阶段。

1. 西周初步形成阶段

我国国家审计的起源，基于西周的宰夫。我国西周国家财计机构大体可分为两个系统：一是地官大司徒系统，掌管财政收入；二是天官家宰系统，掌管财政支出、会计核算和审计监督。天官所属中大夫司会，为计官之长，主天下之大计，分掌王朝财政经济收支的全面核算，又总司审计监督的大权，进行财政收支的审核和监督。《周礼》云：“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。而考其治，治以不时举者，以告而诛之。”又说：“宰夫考其出入，而定刑赏。”即年终、月终、旬终的财计报告先由宰夫命令、督促各部门官吏整理上报，宰夫就地稽核，发现违法乱纪者，可越级向天官家宰或周王报告，加以处罚。由此可见，宰夫是独立于财计部门之外的职官，与掌管会计工作的司会是相互独立于对方的两大部门，标志着我国国家审计的产生。迈克尔·查特菲尔德教授（Prof. Michael Chatfield）在其名著《会计思想史》一书中指出：“在内部管理、预算和审计程序方面，中国西周时代在古代世界可以说是无与伦比的。”

2. 秦汉时期最终确立阶段

春秋战国时期，国家审计工作由丞相、御使、尚书等官吏兼任，但在两个方面取得了突出的成就：一是《管子》提出了“明法审数”这一古老而又著名的审计原则。

“明法审数”的含义是指审计人员首先应熟悉有关法律，并依法行事；其次审计人员必须清楚国家财政收支情况，并据此进行审计工作。这条原则并不是直接针对审计工作而言的，但它无疑已成为国家审计人员从事审计监督工作的标准和原则。二是统治者制定了有关的审计处理法规。这些法规集中体现在《法经》（魏国之相李悝总结前人的立法经验，于公元前400年制定出来的我国第一部较为完整、系统的法典）一书中。其中规定：对上计报告不实、隐瞒欺诈者，视情节轻重适当定罪；凡故意作弊，假造账册者，视情节轻重适当定罪；对于遗失会计账簿者，应追究有关人员的责任；不得故意毁坏账册上的印章，违者按盗窃罪处之；等等。

秦汉时期是我国审计的确立阶段，主要表现在以下三个方面：一是初步形成了统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期，封建社会经济的发展，促进了秦汉时期逐渐形成全国审计机构和监察机构结合、经济法制与审计监督制度相统一的审计模式。中央设“三公”“九卿”辅佐政务，御史大夫为“三公”之一，执掌弹劾、纠察之权，专司监察全国的民政、财政以及财务审计事项，并协助丞相处理政事。汉承秦制，西汉初中央仍设“三公”“九卿”，仍由御史大夫领掌监督、审计大权。二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”，就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，以决定赏罚的制度。三是审计地位提高，职权扩大。御

史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分，秦汉时代的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权。还行使经济的监督之权，控制和监督财政收支活动，勾稽总考财政收入情况。秦汉时期御史监察业务中的审计工作主要有两大类型：一是会计账簿审计。包括主持审理上计报告和审查皇室所有的会计账簿，即“御史察计簿，疑非实者，按之，使真伪毋相乱”；二是实施就地审计，即监理诸郡，如自秦汉始兴御史巡察地方各级官府的举动。秦汉设机构，配官吏，实行审计监察，其主要依据是当时的法规制度《碣律》等，从会计核算、财物保管、官吏调任经济责任和违法行为诸方面，为进行审计工作提供了直接的法律依据。在中国审计史上，秦汉时期与西周时期一样，只能算是奠基时期，与西周相比，审计组织已独立于财政部门，前进了一大步，但是，审计工作仍然是监察业务的一部分，尚未自成体系。

3. 隋唐至宋日臻健全阶段

三国两晋南北朝时期，由于政权的并立和对峙，各政权为了自身的生存和发展，大都采取了一些政治和经济的改革措施，使国家审计在和平与安定的间隙中取得了重大的突破、提高，充实和丰富了中国审计制度，其主要标志是出现了专职审计机构——比部。比部独立于财计部门，被审计史学家一致称为中国审计史上的一座里程碑。作为审计机构的比部，源于三国曹魏时期的比部曹。当时，比部主要负责三方面的事务：第一，对政府和部门经费开支和财务出纳进行财务审计；第二，主法制，考官吏，定刑赏；第三，负责传递、存档和保管诏书、律令和文书。显而易见，比部机构已完全独立于财政部门并同时具备行政监督和法律监督的性质。尽管比部事实上并未真正地发挥其职能作用，但它表明中国的国家审计正在发生深刻变化，正在与萌芽状态的国家审计划清界限，而且，对后世的审计组织的建设，也产生了积极的影响。

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期，宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋在总结整理汉魏官制的基础上，正式确立了三省六部制度，设置比部，隶属于部官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。隋朝比部体制建设比起奠基时期来，最突出的发展在于：将比部正式隶于刑部之下，从而从组织体制上明确了比部的司法监督性质，为唐代比部建制的发展完善奠定了坚实的基础；突出比部的财务审计职能，从而在官厅机构中确立了比部审计监督的地位和作用，这与前代笼统的“主法制”“掌诏书律令勾检等事”的职掌相比，是一个明显的进步。唐朝是我国封建社会的盛世，唐政权进一步发展和完善了隋以来的三省六部体制，比部仍隶属于刑部，凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽，无不加以查核审理。唐代的比部审查范围极广、项目众多，而且具有很强的独立性和较高的权威性。唐代在发展国家审计的过程中，开始明确涉及一些审计制度，这些制度详细规定了各种审计程序、送审时间和审计处理要求等重要事项。尤为引人注目、足以被后人引为鉴戒的，是当时制定了考核审计官员的标准。宋朝审计制度的发展大致经历了两个交替嬗递的历史阶段：第一阶段从宋初至元丰改制，主要采用隶属于财政系统的行政模式国家审计制度，缺乏独立性和权威性成为这一时期最为鲜明的特征；第二阶段，元丰改制至宋亡，审计组织又划归比部主管，采用隶属于司法系统的行政模式国家审计制度。宋代设置“审计司”，隶属于太府寺，后改称为“审计院”。宋审计司（院）的建立，是我国“审

计”的正式命名，元代的审计科、清末的审计院、民国时期的审计处和审计院，均渊源于宋代。从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词，对后世中外审计建制具有深远的影响。

4. 元明清停滞不前阶段

元代取消比部，户部兼管会计报告的审核，独立的审计机构即告消亡。明初设比部，不久即取消，洪武十五年设置都察院，以左右都御史为长官，审察中央财计。清承明制，设置都察院，职掌为“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹”，成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度有所加强，其机构之庞大，审计范围之广，是以前诸代所不可比拟的，但其行使审计职能，却具有一揽子性质，由于取消了比部这样的独立审计组织，缺乏独立的、专业性的国家审计机构，其财计监督和政府审计职能严重削弱，与唐代行使司法审计监督职能的比部相比，后退了一大步。与同时期西方的国家审计相比，元明清三代的国家审计在整个世界国家审计中的地位显然已经降低。

5. “中华民国”不断演进阶段

民国元年（1912年）9月，北洋军阀政府宣布成立审计处，隶属于国务院，掌管全国审计工作，同时，改各省审计机构为审计分处，负责所在省的审计工作。在审计处成立之初，即颁布《暂行审计规则》《执行规则》《收支凭证之证明条例》等审计法规。1914年，北洋政府废止审计处暂行章程，公布《审计院编制法》，改审计处为审计院，隶属于大总统。凡法令规定的大总统、副总统岁费和政府机密费用之外的一切财政收支，均在审计之列。北洋军阀政府时期的国家审计形式上已具备了近代国家审计的基本条件。但是，由于北洋军阀政府政治反动，吏治腐败，经济衰竭，其审计机构形同虚设，根本没有发挥作用。民国17年（1928年）3月，南京国民政府公布《审计院组织法》。同年4月公布《审计法（草案）》，于7月1日成立审计院。国民党中央执行委员会常务委员会10月通过试行五院制的《国民政府组织法》。在奠定了国民政府五院制的基础上，为新的国家审计制度的执行提供了法律保障。该法第46条规定：“监察院为国民政府最高监察机关，依法行使弹劾、审计权。”推行五权宪法，设置行政院、立法院、司法院、考试院和监察院五院；同时，改审计院为审计部，隶属于监察院。在国民党统治时期，封建传统仍然森严禁锢着中国，各种监督制度都是治民不治官，治上不治下。这种民主政治的不彻底性，使近代国家审计终于没能彻底地完成审计组织、审计方法和审计制度的现代化。在政治没有现代化的时代，国家审计不可能现代化。

6. 新中国振兴阶段

第二次国内革命战争时期，中国共产党领导下的革命根据地成立了中央苏维埃政府审计委员会，颁布《审计条例》，实行了审计监督制度。在抗日战争和解放战争时期，山东、陕甘宁等革命根据地也建立了审计机构，颁布相关审计法规，开展了战争时期的审计工作。革命根据地的审计制度，对战争年代节约财政支出，保障战争供给，维护革命纪律，树立廉洁作风，都起到了积极的作用。

中华人民共和国建立以后，由于相当长的时期实行的是高度集中的计划经济体