

SHEN JI XUE

广播电视中专教材

奚淑琴 主编

审计学

审计学



经济科学出版社
Economic Science Press



中财 B0111744

审 计 学

奚淑琴 主编

02331/12

中央财经大学图书馆藏书

登录号 174279

分类号 F239.0/28

经济科学出版社

责任编辑：杨 静

责任校对：董蔚挺

版式设计：周国强

技术编辑：舒天安

审 计 学

莫淑琴 主编

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@public2. east. net. cn](mailto:esp@public2.east.net.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址：北京海淀区万泉河路 66 号 邮编：100086

出版部电话：62630591 发行部电话：62568485

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

北京市平谷县印刷厂印刷

河北三佳集团装订厂装订

850×1168 毫米 32 开 10.5 印张 270000 字

1999 年 7 月第 1 版 1999 年 7 月第 1 次印刷

印数：0001—6000 册

ISBN 7-5058-1807-4/G·375 定价：15.60 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

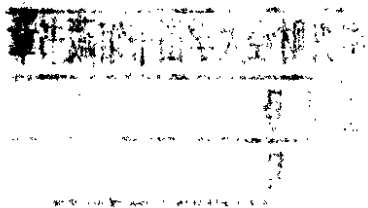
图书在版编目(CIP)数据

审计学/奚淑琴主编. —北京:经济科学出版社, 1999. 7

ISBN 7-5058-1807-4

I. 审… II. 奚… III. 审计学-专业学校-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 27434 号



前 言

审计是一项独立性的经济监督活动，它与专业监督相比有着特殊的职能和不可替代的作用。随着市场经济的发展和经济体制改革的深化，新的法律、法规相继出台，审计的理论需要补充与更新，审计教材的内容也需要重新组合、筛选，基于这种指导思想，我们组织编写了《审计学》这本教材。

本教材是在总结多年教学实践经验的基础上，结合新的法律、法规编写而成的，在内容上力求全面、完整，并具有一定的前瞻性和可操作性。为了便于读者学习和理解，本教材还有配套练习题。这套教材适用于财经专业学校使用，也可以作为财审干部业务学习的参考书。

本教材是由中央财经大学莫淑琴教授主编，沈克俭教授主审。参加编写的有：张海琳、郝永春、郭慧真、刘燕、隋英鹏、于雷、莫淑琴。由于作者水平有限，加之时间仓促，书中难免有疏漏或错误，恳请读者批评指正，以利再版修订。

编者

一九九九年五月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 审计的产生和发展	(2)
第二节 审计的属性和对象	(11)
第三节 审计的职能和作用	(15)
第二章 审计组织体系	(19)
第一节 审计组织体系	(19)
第二节 社会审计人员的职业道德与法律责任	(32)
第三章 独立审计准则和审计依据	(48)
第一节 独立审计准则的性质和作用	(48)
第二节 国际审计准则	(50)
第三节 中国独立审计准则体系	(53)
第四节 审计依据	(64)
第四章 审计证据与审计工作底稿	(69)
第一节 审计证据	(69)
第二节 审计工作底稿	(78)

第五章 审计的分类和方法	(86)
第一节 审计的分类	(86)
第二节 审计的方法	(91)
第六章 审计计划和审计程序	(100)
第一节 审计计划	(100)
第二节 审计程序	(108)
第七章 内部控制制度及其评审	(116)
第一节 内部控制制度概述	(116)
第二节 内部控制制度的描述	(123)
第三节 内部控制制度的评审	(127)
第八章 流动资产审计	(131)
第一节 货币资金审计	(131)
第二节 短期投资审计	(142)
第三节 应收及预付款项的审计	(147)
第四节 存货的审计	(159)
第九章 长期资产的审计	(171)
第一节 长期投资审计	(171)
第二节 固定资产及在建工程审计	(179)
第三节 无形资产及递延资产审计	(191)
第十章 负债审计	(198)
第一节 流动负债的审计	(198)
第二节 长期负债审计	(215)

第十一章 所有者权益审计	(224)
第一节 投入资本的审计.....	(224)
第二节 资本公积的审计.....	(233)
第三节 留存收益的审计.....	(235)
第十二章 营业收入与营业费用审计	(239)
第一节 营业收入审计.....	(239)
第二节 营业费用审计.....	(249)
第十三章 利润及利润分配审计	(259)
第一节 利润审计.....	(259)
第二节 利润分配审计.....	(265)
第十四章 会计报表审计	(272)
第一节 会计报表审计概述.....	(272)
第二节 主要会计报表的审计.....	(275)
第十五章 终结审计与审计报告	(287)
第一节 终结审计.....	(287)
第二节 审计报告.....	(292)
第十六章 验资	(302)
第一节 验资的种类、范围和依据.....	(302)
第二节 验资的原则和步骤.....	(305)
第三节 实务验资.....	(308)
第四节 验资工作底稿.....	(317)
第五节 验资报告.....	(319)

第一章 总 论

审计是一项具有独立性的经济监督活动，由国家授权或接受委托的专职机构和人员，依照国家的政策法规、审计准则和会计理论，运用专门的方法，对国家机关、企事业单位及其他经济组织的经济活动、财政财务收支活动及其相关的报表、资料的真实性、正确性、合规性、合法性、效益性进行审查，并发表审计意见，出具审计报告。审计作为一门社会科学，随着社会主义市场经济的发展，其内涵和外延都发生了重大变化，到今天已经形成了一套比较完整的科学体系，在我国改革开放和市场经济发展中发挥着越来越重要的作用。

那么，审计是怎样产生和发展起来的呢？纵观中外审计历史的进程，可以清楚地看出：审计的产生和发展有其客观依据，即维系受托经济责任关系，在一定的经济责任关系下，基于经济监督的需要逐步发展起来，并且遵循经济发展的规律和管理上的要求而不断充实和丰富审计工作的内容和范围。因此，研究审计产生和发展的历史沿革，是我们学习和探讨审计理论的一项重要内容。

第一节 审计的产生和发展

一、我国审计的产生和发展

我国审计经历了一个漫长而又曲折的发展过程，从时间上看，大体可以分为七个阶段：即西周时期萌芽阶段；秦汉时期确立阶段；隋唐至宋日臻健全阶段；元明清衰退阶段；中华民国不断演进阶段；新中国成立后前 30 年中止阶段；党的十一届三中全会以后振兴阶段。

据史料记载，早在西周时期就有了审计萌芽的思想，《周礼·天官宰夫》中这样叙述：“宰夫，掌治法以考百官府、郡、都、县、鄙之治，乘其财用之出入，凡失败，用物辟名者以官刑诏冢宰而诛之；其足用长财善物者，赏之”。其中“乘”是稽核的意思，就是说，宰夫有责任稽核财物的领用保管，对于有损失浪费和弄虚作假行为者，可建议冢宰给予惩罚；对于节约开支，财政充裕的，可建议冢宰给予奖励。周王朝还对财政收支有“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”的要求，即按日、按月、按年考核、审查经营成果，并定期向周王报告，周王也可以亲自听审，这种做法当时称为“受计”，后来将其形成制度，叫做“上计”制度，这一制度对以后历代王朝产生了深远的影响，这一制度也可以说是审计制度的雏形，在世界审计发展史上具有领先地位。

秦汉时期是我国审计的确立阶段，主要表现在三个方面：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，促进了秦汉时期逐步形成全国审计机构与监察机构相结合、经济法制与审计监督制度相统一的审计模式。秦朝，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、财政以及财物审计事项，并协助丞相处理政事。汉承秦制，西汉初中央仍设“三公”、“九卿”，仍由御史大夫执掌监督审计大权；二是“上计”制度日趋完善。“上计”制度始于周朝，秦朝继承了“上计”制度，到了汉朝，汉武帝在原来“上计”制度的基础上制定了“上计律”，使审计与法律联系起来，成为我国审计立法的开端；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，勾覆总考财政收入情况。由此可见，秦汉时期的审计工作比西周时期进步了，但这个时期仍然属于审计初步发展时期。

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。隋唐及宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计制度也随之健全。隋开创一代新制，在尚书省（即掌管财政的机关）的下面设“比部”掌管国家财计监督，行使审计职权。到唐代改在刑部下面设“比部”，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，可见，唐代的“比部”审计范围极广，项目众多，审计的性质也从财政、行政监督变为司法监督的一部分，使审计工作具有较强的独立性和权威性。宋代审计，一度并无发展，到公元992年（即宋太宗淳化三年）审计机构重获生机，在太府寺下设置“审计院”，掌管审计工作，这是我国历史上首次出现“审计”一词，首次设置以审计命名的监督机构。到公元1080年（即宋神宗元丰三年）又在太府寺内设置“审计司”，属于太府寺内部审计部门，但由于当时没有形成一套制度体系，所以也没有充分发挥作用。尽管如此，“审计”一词的出现，对后世中外审计建制具有深远的影响。

元明清各朝代，君主专制日益强化，审计工作没有专门机构和专职人员管理，处于混乱状态，元代取消比部，户部兼管会计

报告的审核，后来独立的审计机构即告消亡。明代初期设“比部”，不久即取消。此时，不论同以前各朝代比，还是同其他国家比，审计都处于衰退时期，这个时期，财政流弊滋生，贪污案件不但多，而且性质严重。一直到清代，雍正时设立都察院，职责为“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠缠”，成为当时最高监察、监督、弹劾和建议机关。虽然清代的都察院制度有所加强，但其行使的审计职能却有一揽子性质，因此，它的监督职能远不如唐代刑部下的“比部”。

辛亥革命后，北洋政府于1912年在国务院下设审计处，到1914年，将审计处改为审计院，同年颁布了《审计法》。后来国民政府根据孙中山先生五权分立的理论，设立司法、立法、行政、考试、监察五院，在监察院下设审计部，各省（市）设审计处，不能按行政区域划分的企事业单位，如铁路局、税务机关等，则根据需要与可能设审计办事处，分别对中央和地方各级行政机关及企事业单位的财政、财务收支实行审计监督。国民政府也于1928年颁布了《审计法》、《审计实施细则》，次年又颁布了《审计组织法》，审计人员也有了审计协审、稽察等相应的职称。与此同时，我国资本主义工商业有所发展，随之民间审计应运而生。但是由于国民政府政治上的腐败，经济发展缓慢、审计工作得不到应有的重视和支持，虽制定了审计法规，但未能实施，尽管如此，审计工作从形式上看还是有所发展的。

1949年，中华人民共和国成立以后，照搬前苏联的管理监督制度，加上在“左”的思想指导下，以阶级斗争为纲，连续搞政治运动。特别是1966年文化大革命开始以后，提倡群众理财，实行无账会计，在这种形式下，审计监督似乎也不必要了，因此，审计理论研究和审计教学开始中断，原有的审计机构也都撤销，致使我国的审计工作一度处于中止状态。

1978年党的十一届三中全会以后，在国民经济中贯彻调整、改革、整顿、提高的方针，为了适应经济发展的需要，1982年

党中央、国务院批转了财政部《关于筹建审计机关的报告》，同年12月4日五届全国人民代表大会第五次全体会议通过的新宪法，明确规定了设立审计机关，实施审计监督。1983年9月正式成立中华人民共和国审计署，全国各省设立审计局，配备了专职审计人员，还陆续颁布了相关的法规：1985年8月颁布了《国务院关于审计工作的暂行规定》；1988年11月颁布了《中华人民共和国审计条例》；1995年1月1日开始实施《中华人民共和国审计法》，这就从法律上进一步确立了政府审计的地位，为其进一步发展奠定了良好的基础。为了全面开展审计工作，完善审计监督体系，加强部门、单位内部经济监督和管理，我国于1984年开始在部门、单位内部成立内部审计机构，配备了内部审计人员，实行内部审计监督，同时也颁布了一些相应的法规，1985年10月颁布的《审计署关于内部审计工作的若干规定》就是其中之一。实施内部审计的目的在于健全内部控制制度，严肃财经纪律，改善经营管理，提高经济效益。党的十一届三中全会以后，党和政府把工作重点开始转移到经济建设上来，同时实行改革开放的政策，为了适应这种需要，我国在1980年恢复和重建了注册会计师制度，并随着改革开放的深入，促进了我国注册会计师事业从起步走向成熟，根据建立社会主义市场经济的客观需要，把注册会计师审计事业置于特别重要的地位。随着注册会计师事业的发展，也有越来越多的会计学士、硕士毕业生自愿加入这富有挑战性的行业中来，充分施展他们的才华。为了使我国注册会计师事业早日实现法制化、规范化，从1980年以后，陆续颁布实施了一系列相关的政策法规，主要有：《中华人民共和国注册会计师条例》、《中华人民共和国注册会计师法》、《中国独立审计准则》等，这一切都说明党中央、国务院及各阶层领导都十分重视民间审计工作，它的巨大作用已为社会所公认。至此可见，我国审计监督体系是由政府审计、内部审计和民间审计三部分组成。这三部分各展所长、相互配合、协同一致地开展工作，

形成了我国审计上下呼应、内外结合的格局。

二、西方审计的产生和发展

在西方国家，审计的产生和发展同样经历了一个漫长的过程，同样有着悠久的历史。据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及、古希腊时代，已经有了官厅审计机构。在古罗马，真正掌握国家权力的是由贵族垄断的元老院，它拥有较高的行政和司法权力，具有监督执政官的权力。当时从事审计工作的机关就是元老院的一个下属机构，它主要对即将卸任的官员进行审计，检查他们在任期内是否很好地履行了所承担的经济责任。对遵纪守法、管理有方的给予奖励；对违法乱纪、管理混乱的进行惩罚。在古希腊的雅典，国家执政官由选举产生，任期为1年。这种选举制和轮换制，使当时对卸任官吏的审查成为一项重要工作。为此，各部落用抽签法推选出审计官——罗基斯塔埃（Logistae）共30名组成一个审计组织，官员卸任时必须向他们提交反映自己任期内所进行的经济活动的会计账簿和相关资料以接受审查，只有在审查之后确认其会计记录是正确的，不存在贪污、受贿行为时，才允许他们离职。否则，必须提交公民大会裁决。尽管如此，就当时所处时代和经济发展状况，不论从审计组织机构设置上、人员的配备上，还是在审计方法选用上，还都处于很不完善的阶段。

随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善，政府审计日趋健全、科学和规范化。目前世界上已有160多个国家建立了适应各自国情的国家审计机构，其隶属关系大体可以分为三种类型：其一，隶属于议会，即隶属于立法机构，由议会直接授权，如美国、加拿大、西班牙、澳大利亚等国家均属此类型。美国在1921年成立的总审计局，就是隶属于议会的一个独立经济监督机构，它是依照国家法律赋予的权限，对各级政府机关、企事业单位的财政、财务收支及有关经济活动进行审计监督，它担

负着为议会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责，它必须向议会负责，并且汇报工作。这种类型的审计机构具有较强的独立性和权威性；其二，隶属于政府，即隶属于行政机构，由政府直接授权领导，如：罗马尼亚、菲律宾等国家均属此类型。这些国家的审计机构是依照国家赋予的权限，对各级政府机关、企事业单位的财政、财务收支及有关经济活动进行审计监督，它必须向政府负责，并且汇报工作。这种类型的审计机构有一定的独立性和权威性；其三，隶属于财政部，由财政部直接领导，如瑞典的政府审计就属于此种类型。这种类型的审计机构是依照国家的政策、法规和财经制度，对各部门、各单位的财政、财务收支及有关经济活动进行审计监督，这种类型的审计机构与其他类型审计机构相比，其独立性和权威性较小。此外，世界上还存在着一种既不属于立法系统，也不属于行政系统的政府审计机关，如日本的会计检查院，直接对天皇负责。总之，不管属于哪一种类型，保证审计工作的独立性和权威性是最关键的，即审计机关在行使审计监督权时不受任何团体和个人的干扰，客观、公正地实施审计。

西方民间审计起源较早，并随着资本主义商品经济的兴起得到了迅速的发展，其发展过程大体可以分为四个阶段：

第一阶段通常称为详细审计阶段。

16世纪末期，地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展，出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式，即由许多人合伙筹资，委托给某些人去经营贸易。在这种情况下，财产的所有权与经营权开始分离，对经营管理者实施监督已成为必然，财产所有者便聘请会计工作者来承担这项工作。这是早期的、处于萌芽状态的民间审计。18世纪初期到19世纪中叶，工业革命在英国全面展开，使机器大工业逐步代替工场手工业而占统治地位。工业革命的完成推动了资本主义商品经济大发展，相继出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司，股份公司这一企业组

织形式的出现，便促使民间审计产生。1844 年英国政府为了保护广大股票持有者的利益，颁布了《公司法》，该法明确规定：股份公司必须设监察人，负责审查公司的账目。但是，这项规定并没有对监察人的资格提出要求，所以，当时的监察人主要是由股东担任的，由他们对会计账目进行审核、检查，而这些监察人大多数不熟悉会计业务，因此，监察人审查只是流于形式，难以有效监督。此后《公司法》一直处于不断地修订之中，修订后的《公司法》规定：股份公司可以聘请执业会计师协助办理此项业务。这一规定无疑对发展民间审计起到了推动作用。1853 年在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”，这是世界上第一个职业会计师的专业团体。尔后，英国各地有数家职业会计师协会相继成立。1880 年，英格兰和威尔士地区的各会计师协会得到英国政府的特许，联合成立了“英格兰·威尔士特许会计师协会”，成为英国最大的职业会计师专业团体，民间审计队伍迅速扩大。但此时的英国民间审计，缺少完整的理论依据和配套的审计方法，审计的目的主要是查错防弊，审计工作对象是会计资料，即对有关的凭证、账簿、报表及财务资料进行全面、详细、逐笔审查与稽核，故称为详细审计。由于详细审计产生于英国，所以又称为英国式审计。

第二阶段通常称为资产负债表审计阶段。

19 世纪末 20 世纪初，美国的民间审计得到了迅猛发展，美国南北战争结束后，英国巨额资本流入美国，起到了促进美国经济发展的积极作用。为了保护投资者和债权人的经济利益，英国的执业会计师远涉重洋来到美国开展民间审计业务，同时，美国自身也很快地建立了民间审计组织。1887 年美国会计师公会成立，1916 年该会改组为美国会计师协会，后来发展为美国注册公共会计师协会（AICPA），成为世界上最大的民间审计专业团体。初期的美国民间审计，多采用英国式的详细审计。20 世纪初，美国的短期信用发达，大部分企业主要依靠银行贷款从事生

产经营活动，银行为了分析、判断企业的偿债能力，把资产负债表当作了解和调查企业信用状况的主要依据。由此，一种主要为了帮助贷款人和债权人正确评价被审计单位信用状况的资产负债表审计诞生了。这个时期的审计对象由查账范围扩展到审查反映经营状况的资产负债表，审计的目标是对资产负债表内各项目的表达是否公允发表职业专家的意见。由于资产负债表审计是美国首先实施的，所以又称为美国式审计。

第三个阶段通常称为会计报表审计阶段。

20 世纪 30 年代左右，随着资金市场的逐步完善，证券交易的业务量和规模都有了较大的发展，仅对资产负债表审计，已经不能满足证券市场和社会各方面的需要，此时，美国又率先进入会计报表审计时代。美国政府为了加强对资金市场的管制，在 1933 年颁布了《证券法》，其中规定：在证券交易所上市有价证券的所有企业的财务报表都必须进行强制性审计，其会计报表都必须经注册会计师出具报告。1934 年又颁布了《证券交易法》，进一步规定：所有出售股票的公司必须建立严格的会计制度、建立内部控制系统和内部审计机构。这些立法有力地促进了审计职业的迅速发展和企业内部控制制度的建设。这一时期审计的对象主要是会计报表（包括资产负债表、损益表等），此外，还对内部控制制度的健全性和有效性进行测试和评价。审计的目的在于对会计报表的公允性、正确性发表审计意见，这一时期更强调民间审计的鉴证职能。

第四个阶段通常称为现代审计阶段。

这个阶段民间审计的特点是：审计组织机构不断发展壮大，开始呈现出集中化的趋势；审计技术不断完善，制度基础审计得到推广，抽样审计方法广为运用，审计准则体系已经确立；民间审计业务范围不断拓宽，管理咨询业务异军突起，计算机辅助审计技术在审计中已被广泛采用。

在民间审计的发展中，人们也逐步认识到管理部门应承担起