

审 计 学

主 编 刘国常

副主编 姜 虹

张敦力

暨南大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 赖国常主编 广州：暨南大学出版社

2006.08

25.174 中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 123456 号

I. ①审... II. ①赖... III. ①审计学 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 123456 号

暨南大学出版社出版

新华书店经销

暨南大学出版社照排中心排版

印刷厂印刷

开本：787mm×1092mm 1/16 印张：15.5 字数：350千字

2006年 8月第 1版 2006年 8月第 1次印刷

印数：1500册

定价：25.00元

前 言

审计学是研究审计的基本理论、基本方法和基本技能的一门专业学科。在大学的会计学专业和其他相关的经济、管理类专业开设审计课程，不仅仅是使学生能够学到比较系统的审计专业知识，更重要的是有助于培养一种有别于其他课程教学的思维方式。

会计和审计之间具有天然的联系，但并不是血缘关系。开展审计工作必然要与会计发生联系，但并不是因为有了会计才有审计。审计的精义在于认定受托责任。企业管理当局进行会计核算、报告会计信息，是履行其所承担的受托责任的基本要求。会计是认定会计信息，审计是鉴证会计信息（再认定）。与会计课程教学相比，审计课程教学是一种逆向思维，它解决的是“怎么样”（会计信息和其他有关经济信息是否真实、公允）以及“为什么”（以充分有效的审计证据支持所作的审计结论）的问题。搞好审计课程的教学对学生专业素质和能力的培养具有十分重要的意义。

为了适应大学有关专业审计学课程教学的需要，我们组织编写了这本《审计学》，作为暨南大学会计学系会计系列教材中的一种。

从内容结构上看，本书分为三部分。第一部分为审计的基本理论与方法，主要阐述审计产生和发展的史况、审计的职能、审计假设，以及审计学科体系；阐述审计的分类、审计程序、审计判断及其依据、审计职业规范和审计责任、审计的基本方法、内部控制制度的调查和评价、抽样审计、审计证据和审计工作底稿、审计目标和审计计划。第二部分为财务审计实务，主要阐述货币资金、有价证券、应收及预付款、存货、长期投资、固定资产、无形资产、负债、所有者权益、收益和费用等方面审计的方法和技能，并阐述审计终结阶段的工作和审计报告的相关内容。第三部分为特种审计和其他审计相关内容介绍，主要阐述验资、资产评估、经济效益审计、经济责任审计以及国家审计和内部审计等方面的内容。

本书具有以下特点：（员）内容安排上循序渐进。从系统地阐述审计的基本理论入手，进而系统地阐述有关审计方法和审计技能问题，总的安排是由浅入深，由一般到具体，循序渐进，以便于学习。（圆）以注册会计师审计为主线。全书除了系统地介绍审计的一般理论和方法之外，侧重于以注册会计师审计为主线，全面阐述注册会计师审计的准则、程序、内容和方法。（猿）有针对性地介绍其他审计内容。在以注册会计师审计为主线阐述有关内容的基础上，还比较全面地介绍政府审计和内部审计的有关内容和方法，介绍有关特种审计的内容和方法。（源）突出对审计方法的阐述。本书对审计方法作

了比较全面的阐述，在系统地阐明审计的基本方法之后，对现代审计中广泛采用的内部控制的审查和评价以及抽样审计作了比较深入的阐述，以有助于学生全面地理解和掌握审计的方法。（缘）理论联系实际。本书在有关内容的阐述方面着重理论联系实际，特别是在审计实务部分，既系统地介绍相关审计方法及其运用，又注重结合实例加以讲解分析。

本书由刘国常副教授任主编，姜虹副教授、张敦力博士任副主编，由何任远教授主审。本书第一、二、三、四、五、六章由刘国常副教授执笔，第七章和第十二章由邬励军副教授执笔，第八、九、十、十一章由姜虹副教授执笔，第十三章由丁友刚老师执笔，第十四、十五、十六、十七、十八、十九章由张敦力博士执笔。

本书除作为大学本科有关专业的教材之外，还可供各类成人教育、大中专教学及在职人员自学参考。

本书不足之处，祈请读者批评指正！

编 者

國國年 月 日

于广州暨南园

新会计学系列教材·序

自1999年7月以来，我系陆续编写出版了一套会计学系列教材。本“新会计学系列教材”，是对原系列教材的修订、补充和完善。

党的十四大确定我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制，我国的社会主义建设事业由此进入了一个崭新的阶段。我国现代化建设已取得巨大成就。随着新世纪的来临，世界科技进步日新月异，知识经济日趋成熟，经济全球化进程日益加速。在这种新形势下，我们必须积极参与国际竞争，并努力掌握主动权。我国加入世界贸易组织指日可待。这一切意味着我国的社会主义现代化建设事业既面临着良好的机遇，又面临着严峻的挑战。而应付这种挑战的对策之一，就是必须搞好企业的内部管理，不断提高企业的经济效益。为此，就必须极大地改进和加强企业的会计工作。正是为了适应经济形势发展的需要，近几年我国先后制定和颁布了《企业会计准则》和一批具体会计准则，并对《中华人民共和国会计法》进行了重要的修订。与企业会计密切相关的独立审计行业的改革也在逐步深化，我国的会计改革取得了历史性的进展。会计法规和实务改革必然推动会计教学改革，其中包括必须及时调整会计学学科体系和更新会计教材的内容，以保证理论与实际的紧密结合。这就是促使我们组织编写和修订会计学系列教材的背景。

教材是教师讲课的主要依据，是学生学习的基本材料，教材之于教学，无异于工具之于生产劳动，即所谓“工欲善其事，必先利其器”。编写一套有水平的教材，对于提高教学质量有着十分重要的意义。

一套质量较高的会计学系的教材，至少应具备两个方面的条件。第一，要形成一个科学的会计学学科体系，以便为学生提供结构合理的专业知识；第二，所编写的每一种教材，都应具有较高的理论性、科学性和实用性，并使这三者有机地结合起来。

对会计学学科的划分，有两种不同的方法，即按研究内容或按应用部门划分。我国过去长期采用按应用部门的划分方法，是由当时实行计划经济和强调分行业会计制度的客观实际所决定的。我国现行的《企业会计准则》和各项具体会计准则，适用于中国境内的所有企业，从而打破了会计制度行业分割的界限，并为会计学科按研究内容进行科学分类奠定了基础。我们认为，会计学学科体系应由下列骨干课程组成：基础会计学、中级财务会计学、高级财务会计学、成本会计学、管理会计学、财务管理学、审计学和会计电算化。这八门课程是会计学专业的骨干课程。此外，还应有若干门选修课程，如税务会计、国际会计、会计理论等。本系列教材主要包括上述八门课程。

关于教材编写，我们要求每种教材都应有自己的特色，有较高的水平。为此，教材编写力求做到：

其一，注意教材内容的思想性和政策性。中国的会计学应反映中国社会经济的特点，贯彻国家现行的有关法规和政策，为改革开放和社会主义建设事业服务。

其二，理论与实务并重。会计学是经济管理科学，实务性很强。对会计学的各种基本方法和技能，有关教材既要讲清楚其理论概念，又要设计必要的实例，用案例说明问题，并尽可能附上适量的、具有启发性的作业题。

其三，现实性与超前性兼顾。在阐明现行的、行之有效的理论、原则和业务处理方法的基础上，适当介绍某些现在尚未采用、但将来很可能要运用的国际上最新的会计理论和方法。

其四，简明实用，通俗易懂。为编好这套会计学系列教材，暨南大学会计学系专门组织了一个教材编审委员会，由会计学系现任的教授和系主任组成。他们是：何任远、马黎光、黄正瑞、宋献中、王华、张杰明、罗绍德、熊剑。教材编审委员会的主要任务是：确定学科体系和教材名称；统一教材的编写原则和要求；审定教材编写大纲和审查教材书稿。

我们期望能编写出一套较好的会计学系列教材，并为此而尽心尽力。但我们水平有限，因而本系列教材定有考虑不周、甚至失当之处，诚恳欢迎读者批评指正。

暨南大学会计学系列教材编审委员会

二〇〇四年 缘月

目 录

前 言	(员)
第一章 总 论	(员)
第一节 审计的产生和发展	(员)
第二节 审计的职能、对象和任务	(员)
第三节 审计的特征	(员)
第四节 审计假设	(员)
第五节 审计学	(员)
第二章 审计种类和审计程序	(员)
第一节 审计的种类	(员)
第二节 审计机构和审计人员	(员)
第三节 审计程序	(员)
第四节 审计判断及其依据	(员)
第三章 审计职业规范和审计责任	(员)
第一节 审计职业道德	(员)
第二节 国外审计准则概况	(员)
第三节 中国独立审计准则	(员)
第四节 审计责任	(员)
第四章 审计方法	(员)

第一节	审计的一般方法	(页码)
第二节	审计的技术方法	(页码)
第三节	审查会计上常见错误与对审计人员 的要求	(页码)
第四节	记错账户、记重账和漏记账的审查	(页码)
第五节	记错账项数字和其他记账错误的审查	(页码)
第五章	内部控制的调查和评价	(页码)
第一节	内部控制与审计	(页码)
第二节	内部控制的内容	(页码)
第三节	内部控制的调查	(页码)
第四节	内部控制的测试	(页码)
第五节	内部控制的评价	(页码)
第六节	管理建议书	(页码)
第六章	抽样审计	(页码)
第一节	抽样审计的概念	(页码)
第二节	判断抽样	(页码)
第三节	统计抽样规模的确定	(页码)
第四节	统计抽样的基本方法	(页码)
第五节	属性抽样和变量抽样	(页码)
第六节	抽样审计中的误差和风险	(页码)
第七章	审计证据与审计工作底稿	(页码)
第一节	审计证据的分类	(页码)
第二节	审计证据的特性	(页码)
第三节	审计证据的形成	(页码)
第四节	审计工作底稿	(页码)

第五节	审计档案	(猿园)
第八章	审计的目标与范围	(猿猿)
第一节	审计总目标	(猿猿)
第二节	审计具体目标	(猿远)
第三节	审计业务约定书	(猿猿)
第四节	审计范围	(猿源)
第九章	审计计划	(猿愿)
第一节	审计计划的定义及作用	(猿愿)
第二节	审计计划的内容	(猿园)
第三节	分析性复核	(猿缘)
第四节	审计重要性判断	(猿源)
第五节	审计风险	(猿园)
第十章	货币资金和有价证券的审计	(猿源)
第一节	货币资金的审计	(猿缘)
第二节	有价证券的审计	(猿苑)
第十一章	应收账款及预付款项的审计	(源园)
第一节	应收账款的审计	(源园)
第二节	应收票据和坏账准备的审计	(源猿)
第三节	预付账款和其他应收款的审计	(源源)
第十二章	存货的审计	(源园)
第一节	存货审计的目标和范围	(源园)
第二节	存货内部控制制度的符合性测试	(源苑)
第三节	存货业务的实质性测试	(源缘)

第十三章	长期投资、固定资产和无形资产的审计	(源)
第一节	长期投资的审计	(源)
第二节	固定资产的审计	(源)
第三节	无形资产的审计	(源)
第十四章	负债和所有者权益的审计	(源)
第一节	流动负债的审计	(源)
第二节	长期负债的审计	(源)
第三节	所有者权益的审计	(源)
第十五章	收益和费用的审计	(源)
第一节	收益和费用的审计目标和范围	(源)
第二节	收益的审计	(源)
第三节	成本、费用的审计	(源)
第四节	利润和利润分配的审计	(源)
第十六章	审计终结前的工作	(源)
第一节	期初余额的审计	(源)
第二节	期后事项的审计	(源)
第三节	或有损失的审计	(源)
第四节	被审计单位管理当局和律师声明书	(源)
第十七章	审计报告	(源)
第一节	审计报告的种类和内容	(源)
第二节	简式审计报告的类型	(源)
第三节	审计报告的编制与复核	(源)

第十八章 特殊目的审计业务	(缘园)
第一节 特殊目的审计业务概述	(缘园)
第二节 验 资	(缘愿)
第三节 盈利预测审核	(远猿)
第十九章 国家审计和内部审计	(远圆)
第一节 国家审计概述	(远圆)
第二节 国家审计工作的程序	(远圆)
第三节 内部审计概述	(远愿)
第四节 内部审计工作的程序	(远源)
附录 各章复习思考题	(远圆)

第 一 章

总 论

第一节 审计的产生和发展

一、审计产生和发展的客观基础

(一) 审计的缘起

审计是由专门的机构和人员，根据授权或委托，依法对被审计单位的会计报表和其他有关资料及其所反映的经济活动进行审查，并发表审计意见的一种具有独立性的经济监督、经济评价和经济鉴证活动。

审计是因经济监督的需要而产生的。审计产生和发展的根本原因在于社会生产力的发展。而促使审计产生和发展的直接原因或客观基础，是由生产力的发展所导致的财产所有权和经营管理权的分离。

由于生产力的发展而出现的社会分工，为审计的产生提供了可能。

在原始社会早期，社会生产力的水平非常低，人类所生产的产品除了满足日常生活所需之外，没有任何剩余，这就要求每个社会成员都必须参加生产劳动。因此，人们除了生产劳动之外，

没有可能从事其他任何活动。随着社会生产力的发展，人们的劳动效率有所提高，开始有了剩余产品的出现，这就使一部分人有可能脱离生产劳动而从事其他活动。人类早期有三次社会大分工，即农业和畜牧业的分工；农业和手工业的分工，以及商人阶层的出现；以后又逐渐出现了脑力劳动和体力劳动的分工，出现了城乡差别等。有生产就需要有管理，有管理就需要有监督。社会分工的出现及其发展，使得一些人脱离了体力劳动，专门从事生产管理和经济监督，这就使审计的产生有了可能。

随着社会生产力的发展出现了私有制。私有制的出现使少数人可以脱离社会劳动，单凭对生产资料的占有权而剥削他人的劳动成果，这就使人们之间产生了根本的利害冲突。私有制的产生和发展使社会的贫富差别日益扩大，最终导致社会的两极分化和阶级的产生，并进而产生了国家。国家是阶级矛盾不可调和的产物。“普天之下，莫非王土；率土之滨，莫非王臣。”国家的最高统治者拥有国家的一切，但最高统治者不可能亲自去管理国家所有的事务。国家最高统治者为了维护其统治地位，必然要实行分权控制，分派一些大臣代为治理各地，代为管理各类财产，代为处理各项事务。这就出现了财产所有权和经营管理权的分离。国家的最高统治者为了巩固其政权，保护其财产权益，必然要求对那些代为经营管理其财产的大臣的活动进行检查监督，这就为官厅审计（政府审计）的产生奠定了客观基础。

由于生产力的不断发展，促进了民间私有经济的发展，以致个人财富不断增多，私有经济的规模越来越大。在近代资本主义社会，私有经济的发展使资本家面临着日益突出的两个矛盾：一是生产社会化和生产资料资本家私人占有之间的矛盾，二是追求最大限度的利润与资本家个人有限经营管理能力之间的矛盾。解决前一个矛盾的办法，就是在资本主义社会广泛推行的股份制；解决第二个矛盾的办法，就是在资本主义社会广泛实行的经理

制。股份制是财产所有权和经营管理权分离最彻底的形式。经理制的实施是和股份制的推行密切相关的。财产的所有者委托他人代为经营管理财产之后，在财产所有者和经营管理者之间就产生了一种经济责任关系。财产所有者将其财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所受托管理的资产负有保值增值的责任，并定期向财产所有者报告履行经济责任的情况。财产所有者有权对经营管理者履行经济责任的情况进行检查监督；经营管理者为了解脱其所承担的经济责任，客观上也需要有人对其活动作出评价。这就为民间审计（社会审计）的产生奠定了客观基础。

随着社会经济的发展，企业和事业单位的规模越来越大，活动的内容日益繁多，活动的性质日益复杂。企业的领导人不可能像从前那样事必躬亲，他们的注意力主要集中在有关企业发展的重大问题上。当然，他们也很关心基层的各项活动。为了保证企业各项活动的顺利开展和有效进行，在企业内部就有必要实行分权组织控制。在分权组织控制制度下，企业的管理呈现出明显的层次性。企业的最高领导人负责制定有关企业发展的总目标，并制定实现目标的总决策和措施。企业总目标的实现要靠各部门和人员的努力，通过各部门和人员的活动，落实各项决策和措施。为了保证各部门和人员的活动有利于实现企业的目标，必须进行控制。计划制定目标，控制保证目标的实现。由于各部门都有自身特定的活动，除了制定相应的制度规范各部门和人员的活动之外，还需要对这些活动进行相对独立的检查。这就为内部审计的产生奠定了客观基础。

（二）审计关系和审计关系人

审计关系就是参与审计活动的各方之间所形成的关系。审计关系人就是参与审计活动的各有关方面。任何一项审计活动都必须有三方面的关系人参与，即审计授权者（财产所有者）、审计

者和被审计者（经营管理者）。这三方面的关系人缺一不可。审计关系人之间审计关系的形成是审计活动产生的必要条件。

下面以现代民间审计为例，对审计关系、审计关系人和审计活动的促成作一阐述。

前已述及，审计的必要性是由受托责任关系所决定的。在现代社会经济条件下，企业的受托责任包括两个方面：一是受托经济责任，二是受托社会责任。受托经济责任，是指经营管理者对财产所有者承担的保证受托管理的财产保值增值、并及时报告经营管理情况的责任。受托社会责任，是指企业的经营管理者对整个社会所承担的诸如保护环境、保护消费者的合法权益，以及促进社会公平等方面的责任。在受托经济责任条件下，财产所有者和经营管理者之间的根本利益是一致的，但也存在一定的矛盾。为了维护各自的合法权益，都要求对企业的活动进行客观公正的审查。在受托社会责任条件下，企业在进行各项活动时，不仅要追求企业自身的利益，而且还必须兼顾社会整体的利益。企业社会责任的履行情况如何，也必须由专门的机构和人员进行审查。

审计的可能性是由财产所有者和经营管理者地位和要求所决定的。企业的经营管理者既是生产经营活动的从事者，又是会计信息的提供者。他们所提供的会计信息是否真实公允，客观上就需要审查核实。财产所有者是会计信息的重要外部使用人；会计信息的外部使用人还包括债权人、税务部门、潜在的投资者等。会计信息的审查核实是一项专业性很强的工作，并非每一个会计信息的使用人都有能力去审查核实会计信息，即使他们有能力对会计信息进行审查核实，但是由于自身地位所限，很难保证审查核实工作的客观公正性。为了有效地对经营管理者所提供的会计信息进行客观公正的审查核实，就要聘请独立的专业人员进行这项工作。由每一个会计信息的使用人分别去聘请人员进行会计信息的审查核实工作，从经济上讲显然是不合算的，需要有一