

财政部“十五”规划教材
全国高职高专院校财经类专业教材

审计学教程

蒋 武 刘丽华 主编

经济科学出版社

责任编辑：齐伟娜
责任校对：杨晓莹
版式设计：代小卫
技术编辑：李长建

审 计 学 教 程

蒋 武 刘丽华 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

天宇星印刷厂印刷

新路装订厂装订

850×1168 32 开 13.75 印张 320000 字

2001 年 7 月第一版 2001 年 7 月第一次印刷

印数：0001—3000 册

ISBN 7-5058-2550-X/F·1942 定价：21.50 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学教程 / 蒋武, 刘丽华主编. — 北京: 经济科学出版社, 2001.7

财政部“十五”规划教材. 全国高职高专院校财经类专业教材

ISBN 7-5058-2550-X

I. 审... II. ①蒋... ②刘... III. 审计学—高等学校; 技术学校—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 038944 号

编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材。经审阅,我们同意作为全国高职高专院校财经类专业教材出版。书中不足之处,请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

2001年5月15日

前 言

《审计学教程》是为了适应我国大力发展高等职业教育的需要，根据财政部“十五”教材建设规划要求编写的，作为全国高职高专院校财经类专业教材。

审计学是会计专业的必修课程。《审计学教程》除适用于会计专业的教学之外，亦可以作为财经类其他专业和非财经类专业选修课程的教材，还可供审计、财政、金融等专业干部培训或自学之用。

《审计学教程》的内容以民间（社会）审计为主，兼顾政府审计和内部审计；以企业财务审计为主，兼顾其他各类（行业）审计；以审计实务为主，阐述审计的基础理论、基本知识、基本方法与技能。本教程是在充分吸收历年高等财经专科学校审计教材建设经验的基础上，广泛征询有关专家、学者的意见，按照审定的教材编写大纲的要求编写而成的。

为了满足教学的需要，除主教材《审计学教程》外，还编写了配套辅助教材《审计学案例教程》及《审计学习题集》。

本书由刘丽华（湖南财经高等专科学校）编写第一、八、十章，王建发（山西财政税务高等专科学校）编写第二、六、十二章，余坤和（四川省财政学校）编写第三、十一章，宫向荣（吉林省白城财经学校）编写第五、七、九章，蒋武（湖南财经高等专科学校）编写第四、十三章。本书由蒋武、刘丽华担任主编，

由蒋武拟定全书的编写大纲，并负责全书的总纂。

限于编者的知识水平和社会实践经验，加之编写时间仓促，书中疏漏或错误之处难免，恳请读者提出宝贵意见。

编 者

2001 年 4 月

目 录

第一章 总论	1
第一节 审计的产生和发展	1
第二节 审计的涵义	14
第三节 审计对象和审计目标	18
第四节 审计的职能、任务和作用	22
第五节 审计组织和审计人员	27
第二章 审计准则和审计依据	52
第一节 审计准则	52
第二节 审计依据	64
第三章 审计证据和审计工作底稿	73
第一节 审计证据	73
第二节 审计工作底稿.....	96
第四章 审计的种类、程序和方法	114
第一节 审计种类	114
第二节 审计程序	122
第三节 审计方法	133
第五章 内部控制制度及其评审	147
第一节 内部控制制度	147
第二节 内部控制制度的评审.....	170
第六章 企业会计报表审计	184

第一节	会计报表审计概述	184
第二节	资产负债表审计	191
第三节	利润表审计	199
第四节	现金流量表审计	206
第七章	流动资产审计	216
第一节	货币资金审计	216
第二节	短期投资审计	232
第三节	债权审计	239
第四节	存货审计	251
第八章	长期资产审计	265
第一节	固定资产和在建工程审计	265
第二节	长期投资审计	272
第三节	无形资产及其他资产审计	278
第九章	负债和所有者权益审计	282
第一节	流动负债审计	282
第二节	长期负债审计	297
第三节	或有负债审计	307
第四节	所有者权益审计	313
第十章	收入和成本费用审计	329
第一节	收入审计	329
第二节	成本费用审计	337
第十一章	利润审计	354
第一节	利润形成审计	354
第二节	利润分配审计	365
第十二章	审计报告和管理建议书	367
第一节	审计报告	367
第二节	管理建议书	387
第十三章	验资和资产评估	393

第一节 验资	393
第二节 资产评估	413
参考文献	429

第一章 总 论

教学目的与要求 通过本章的学习，了解审计是如何产生和发展的，审计的任务和作用，审计组织的设置和权限；理解审计的涵义及其本质特征，审计产生的客观条件；理解和掌握审计的职能、对象和目标，会计师事务所组织的类型、业务范围、权限与义务，审计人员的素质要求和职业道德。本章的教学重点是审计的涵义及其本质特征，审计的对象和目标，审计的职能与作用，注册会计师的业务范围、权限、义务和职业道德。本章所阐述的是审计的基本理论和基础知识，要认真学好本章，为以后各章的学习打下坚实的基础。

第一节 审计的产生和发展

一、审计产生和发展的概况

(一) 我国审计的产生和发展

1. 我国政府审计的产生和发展。

审计的产生，不论在中国还是外国，最初都是起源于官厅，即所谓官厅审计。经过漫长的历史演变过程，才逐渐深入到民间，形成民间审计。根据有关文献记载，我国官厅审计的产生起源于西周，当时国家设有“宰夫”这一官职，由皇帝授权实行监察，其职务之一是考查财物的领用保管，据以对有关人员进行奖

惩，而“宰夫”自身则并不掌管财物的收支。这个官职地位不高，但这是我国独立进行审计工作的开端。

秦汉时期，继承和发展了战国的“上计”制度。所谓“上计”制度，就是一种审计监督的形式。用现代的审计术语来说，即是一种定期的报表审核制度。各级地方官吏每年末将其管辖范围内的户口、垦田的变迁情况和钱谷的出入情况编成清册，上报朝廷审核。封建王朝通过“上计”这个形式来审查财政收支和考核地方官吏的政绩。“御史大夫”是秦代专设的官职，掌管政治、经济监察事项，审计是其职务的一部分。御史大夫与丞相、太尉并立，称为“三公”，直接对皇帝负责，有权处理贪污渎职人员，审计兼有经济监督和行政监督的性质，地位有所提高。汉代仍设“御史大夫”和“上计”制度，并制定“上计律”。“上计律”把“上计”作为一种专门制度，定为法律条款，从而使审计与法相联系，成为我国审计立法的开端。

隋朝在刑部下设“比部”，对账册簿籍进行稽查。唐朝沿用隋制，在刑部下设“比部”。唐朝的比部是独立于财会部门之外的专门性质的审计机构，具有较高的权威性，并拥有行政司法的权力，它的审计权比以往任何朝代都大，可以说是古代审计监督的兴盛时期。对账簿的设置、造表期限、贪污惩处以及出纳和国库规章，唐朝均有所规定，使审计工作的发展有了比较完善的法律依据。

北宋初年设有“盐铁司”、“度支司”和“户部司”，掌管全国钱粮财赋等事务，权力很大，其官职称为“司使”，以钦差大臣身份执行监察任务。到了太宗雍熙时，在“三司”之外，又设置“都凭由司”，掌管凭证的审核、签署工作。宋太宗淳化三年（公元992年）采纳户部司使樊知古的奏议，设置“审计院”，这是我国首次出现以“审计”命名的审计机构，但以后又被废止。盐铁、度支、户部三司的账册归由各自的“都磨勘司”自行审

核。直至元丰三年（公元 1080 年），在“太府寺”内设“审计司”，为太府寺的内部审计部门，各地方也设相应的机构，但未充分发挥审计作用。

明清两代未设独立的审计机构，而由户部兼顾财政和审计监督。户部下按省别设“清吏司”，审核各省的财政收支，并兼核中央有关的财政收支。这种按地区实行审计监督的制度，便于审计人员熟悉审计对象，了解业务情况，有利于提高审计质量。其缺点是审计监督任务归由主管财政的户部兼管，影响了审计工作应有的独立性。

辛亥革命后，民国成立，开始有了国会，同时建立了审计制度。1912 年 9 月，在“国务院”下设“中央审计处”，各省设“审计分处”，并公布《审计处暂行规定》、《暂行审计规则》、《执行规则》、《收支凭证的证明条例》等审计法规。1914 年，改“审计处”为“审计院”，颁布《审计法》和《审计法实施规则》。1928 年，国民政府公布《审计院组织法》，仍设“审计院”。1931 年改“审计院”为“审计部”，为监察院所属机构。当时，由于政治腐败，审计并未起到应有的作用。

我国社会主义审计萌芽于革命根据地，中华苏维埃政府于 1934 年 2 月颁发了《中华苏维埃共和国中央政府执行委员会审计条例》，以后其他一些革命根据地也实行了审计制度。革命根据地的审计，对严肃财经法纪、促进增收节支、支援革命战争起到了很大作用。

新中国成立后，我国没有马上设置专门的审计机构，而是实行财政与审计合一的制度，审计的监督职能分别由财政、税务等专业监督部门执行。由于我们缺乏社会主义经济建设的经验，在相当长的一段时间内，对审计的意义、性质、作用和重要性没有足够的认识，没有建立社会主义的审计制度和独立的审计机构，因而影响了审计工作的开展。

党的十一届三中全会以来，党和国家的工作重点转移到经济建设上来。要进行社会主义现代化的经济建设，实行社会主义市场经济，就必须有现代化的科学管理，同时，必须加强经济监督。

随着改革、开放的经济方针、政策的实行，社会主义市场经济的建立，原有的经济监督形式已不适应新的经济体制的要求。因此，需要一个独立的、有权威的审计机构来取代其他专业监督部门行使审计监督权。1982年12月，第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》明确规定：在国务院和县级以上各级人民政府设立审计机构，依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。从而以最高法律形式确立了审计的地位。1983年9月，中华人民共和国审计署正式成立。随后逐步形成了政府审计、内部审计、民间审计的审计组织体系。审计组织的建立，审计工作的开展，对改进财务管理，加强财经纪律，提高经济效益，增加财政收入，促进廉政建设等，都起到了积极的作用。

2. 我国民间审计的产生和发展。

在中国，民间审计肇始于1918年。当时正是旧中国民族资本主义工商经济发展的“黄金时期”。在维新运动和爱国主义的旗帜下，半殖民地、半封建社会的中国私有制经济悄然萌芽、蓬勃发展，其中尤以大规模兴办厂矿实业为甚。合资、合股经营等企业组织形式开始出现，为旧中国独立的会计师审计的发展奠定了客观基础。

1918年，北洋政府为了保证会计师公正、独立地执行会计师业务，颁布了《会计师章程》，这是我国最早的民间审计法规。它对职业会计师的资格、业务范围、责任和职业道德等做出了原则性的规定。随后又正式颁发了会计师执照。1921年，上海成立了会计师事务所，随后又于1925年成立了会计师公会，之后，

平、津、鄂、粤等地的会计师组织相继成立。旧中国民间审计的产生与发展，对于日趋没落的官厅审计体制起到了一定的改良作用。

由于旧中国民间审计是依附于民族资本主义工商经济的，解放后，1956年在全国范围内实行公私合营，民族资本主义经济宣告消亡，会计师审计业务也随之告终。

党的十一届三中全会以后，为了适应发展商品经济的客观要求和贯彻对内搞活、对外开放总方针的需要，于1979年开始陆续设立会计顾问处。1980年，我国财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，同年5月开始筹备上海公证会计师事务所，并于次年正式开业，接受国内外企事业单位的委托，承办会计和审计的有关业务。我国1985年公布的《中华人民共和国会计法》第二十条规定：“经国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府的财政部门批准的注册会计师组成的会计师事务所，可以按照国家有关规定承办查账业务”，这是新中国成立以来第一次通过法律形式对注册会计师的地位和任务所作的规定，它有力地推动了民间审计的发展。根据会计法的规定，1986年国务院又发布了《中华人民共和国会计师条例》，1993年10月31日，全国人大常委会通过了《中华人民共和国注册会计师法》，1995年财政部批准发布了中国注册会计师独立审计基本准则、部分独立审计具体准则和部分独立审计实务公告。这些法规与准则的公布，有力地推动了我国注册会计师工作的发展及其规范化。

从1983年起，在审计部门、财政部门领导下的审计事务所和会计师事务所在全国陆续组建，1987年1月，审计署颁布了《关于进一步开展社会审计工作若干问题的通知》，具体明确了开展审计工作的一些重大问题，然后在审计条例中又进一步规定了社会审计组织的性质和业务范围。

1995年，根据《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国审计法》的有关规定和国务院的有关指示，经财政部、审计署研究决定，中国注册会计师协会与中国注册审计师协会实行统一联合。从此，我国社会审计事业走上了统一发展的道路。

（二）国外审计的产生和发展

1. 国外政府审计的产生和发展。

国外政府审计的起源可以追溯到公元前5世纪左右。当时的希腊、埃及和巴比伦等文明古国，都建立了各具特色的官厅审计制度。公元前5世纪的雅典，公民大会控制了公共资金的收入和支出，在公共财政管理人员中设置了专职的审计人员。古罗马共和国的公共财政由元老院控制和掌管，公共账目必须接受财政大臣所管辖的审计人员的检查。与此同时，国家税收征管和财政开支也有了初步的分工和监督制度。到公元前3世纪左右，“双人记账制”、“专人核账制”已十分普及，并正式形成了一种定期的会计稽核制度。公元1066~1087年，古老的英国王室审计制度将审计监督正式纳入了国家财政监督体系，作为国家管理和控制财政收支的一项经常性措施。1298年，伦敦市第一次实施的“城市审计”，则首开了由独立专职机构进行审计活动的先例，从而将早期的官厅审计制度推向了高潮。

在资本主义时期，随着社会的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善，政府审计也有了进一步的发展。欧洲的许多国家于19世纪在各自的宪法或特别法令中都规定了审计的法律地位，确立国家审计机关的职权、地位和审计范围，授权独立地对财政、财务收支进行审计监督。在现代资本主义国家中，大多实行立法、行政、司法三权分立的国家政权组织形式，议会为国家的最高立法机关，并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为了监督政府财政收支，执行财政预算法案，维护统治阶级的利益，

西方大多数国家在议会下设专门的审计机构，由议会或国会授权，对政府及国营企事业单位财政财务收支进行审计监督。美国虽然只有 200 多年的历史，但由于它重视经济管理，在经济管理和方法的研究方面颇有成就，促进了美国经济的迅速发展。以前美国没有独立的财政监督机构，只在财政部设有审计官进行审查，直到 1919 年参、众两院建议组成预算特别委员会后，才把对政府账目的审计从财政部的业务中分离出来，1921 年公布了《预算和会计法》，并根据该法建立了美国最高审计机关——审计总局，受理政府账目审计，以寻求经济、有效的方式来管理美国政府的公共款项。除中央情报局和总统办公室不能审查外，凡与公共开支有关的事项，都有权审查。审计总局最重要的任务就是向国会提供信息和参考意见，以便有助于国会各委员会的工作。

英国的审计具有悠久的历史，是近代审计的发源地。英国的王室财政审计制度早在 13 世纪就正式建立起来了，至今有 770 多年的历史。在 11 和 12 世纪，英王一直把持着国家的财政大权，在威廉一世时代和亨利一世时代，封建统治者在财政部内设置了审计监督部门，即上院（收支监督局）和下院（收支局）执行审计监督。1215 年英国“大宪章”的颁布，制约了英王的权力，奠定了英国政府审计制度产生和发展的政治基础。1785 年，根据《更好检查和审计国王公共账目的法案》，取消国库审计官，组建了五人审计委员会。1834 年，颁布了修订审计制度的法案，特设审计院长，负责国库公款的监督，院长系终身职务。1861 年，开始在众议院设决算审查委员会，第一次真正建立了统一的、独立的审计机构。1983 年 1 月 1 日通过了《国家审计法案》，取消英国国库审计部，正式更名为英国审计署。英国国家审计署独立于行政部门，代表议会对政府进行监督，向议会报告工作。

世界一些国家除了立法型的审计体制以外，还有司法型审计

体制、行政型审计体制等。如法国审计法院是独立于立法机构的一个司法机构，审计法院的院长由总统任命，为终身制。审计法院的裁决为终审判决，且有法律效力。巴基斯坦的审计长公署，是联邦政府的一个部级行政部门。泰国审计署是泰国内阁政府的一个部级职能部门，对政府负责并向总理报告工作。日本的会计检查院既不属立法系统也不属行政系统，直接对天皇负责，具有很强的独立性。国外的政府审计，不论是哪一种类型，都立足于保证政府审计机关拥有独立性和权威性，以便于不受干扰，客观而公正地行使审计监督权。

第二次世界大战以后，西方国家不仅在审计体制上有了较大的发展，更重要的是在审计理论和实务上也有了较大的发展，即把经济监督和经济管理相互结合，从传统的财务审计向现代的三E审计、绩效审计方面发展。

2. 国外民间审计的产生和发展。

国外民间审计的产生起源于意大利合伙企业制度，形成于英国股份制企业制度，发展和完善于美国发达的资本市场，它是伴随着资本主义生产力的发展而产生和发展起来的。

18世纪下半叶，英国的资本主义经济得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权开始分离。企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员，特别是会计人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为，于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业主委托，对企业会计账目进行逐笔检查，目的是查错防弊，检查结果也只向企业主报告。因为企业主自行决定是否聘请独立会计师进行查账，所以此时的独立审计尚为任意审计。

股份有限公司的兴起使公司的所有权与经营权进一步分离，绝大多数股东已完全脱离经营管理，他们出于自身的利益，非常关心公司的经营成果，以便做出是否继续持有公司股票的决定。