



财政部“十五”规划教材
全国中等职业学校财经类教材

审计基础知识

(第四版)

宫相荣 主编



中国财政经济出版社

财政部“十五”规划教材
全国中等职业学校财经类教材

审计基础知识

(第四版)

宫相荣 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计基础知识/宫相荣主编. —4 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2002.6

财政部“十五”规划教材. 全国中等职业学校财经类教材

ISBN 7-5005-5770-1

I. 审… II. 宫… III. 审计-基本知识-专业学校-教材
IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 029423 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@dr.c.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 12.25 印张 288 000 字

2002 年 8 月第 4 版 2004 年 1 月北京第 3 次印刷

印数: 30 011—40 020 定价: 19.00 元

ISBN 7-5005-5770-1/F·5074

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材。经审阅，我们同意作为全国中等职业学校财经类教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

2002 年 4 月

编写说明

本教材是财政部“十五”规划教材。

“审计基础知识”是财经类中等专业学校会计专业、审计专业的必修课和主干课，也是相关专业的共同课或选修课。根据中等专业学校的特点和培养应用型管理人才的目标，教学中应着重解决“是什么”和“如何做”的问题。因此，本门课的教学应达到以下目的：

第一，使学生认识在市场经济条件下加强经济监督的重要意义，以及审计监督和其他专业监督的关系；进而认识审计监督的必要性和重要性。

第二，使学生理解和掌握审计的基本知识和基本理论，即审计的概念、性质、对象、职能和作用，审计准则、依据、方法和程序，以及我国审计的组织形式和内部控制制度等。初步掌握顺利开展审计工作应具备的常识，以便更好地为经济建设服务。

第三，使学生理解和掌握国家审计、民间审计和内部审计的职责和权限及其侧重点，能够运用各种方法初步完成经济责任和经济效益审计，能够编写各种审计报告，从而达到促进企业遵守财经法纪、改善经营管理、提高经济效益的目的。

第四，使学生能够初步运用审计的基本知识和技能，遵照审计准则，对被审计单位的财政、财务收支及有关经济活动进行审查，并对其真实性、合法性和效益性作出比较客观、公正的评价；并根据被审计单位的实际，对照审计依据，提出恰如其分的

处理意见和建议，编制和报送相应的审计报告，充分发挥审计监督在宏观经济调控中应有的作用。

本教材借鉴、吸收了国内外先进的经验和方法，在以阐述政府审计知识为主的前提下，对民间审计的相关知识也作了相应的介绍和讲解。突出中专教学的特点，简明扼要，易懂易记，有助于实际操作，除适用于普通中专教学外，还可作为财经类职工中专、会计和审计岗位培训以及有关经济管理专业的教材，亦可作为教育和自学考试的辅助教材。

参加本教材编写的人员有：吉林省白城师范高等专科学校，褚伶俐（第一章、第十二章）、吉林省白城财经学校，宫相荣（第二章、第五章、第六章）、河北省邯郸第一财经学校，封国俐（第三章、第十三章）、河北省邯郸市喜会计师事务所，金洪钧（第四章、第十一章）、吉林省白城财经学校，张莉（第七章、第九章）、湖南省衡阳财经学校，刘荣策（第八章、第十章）。本书由宫相荣担任主编并进行了修改和总纂。

由于时间仓促和编者的水平有限，书中难免存在疏漏和不足，恳请读者批评指正。

编 者

2002 年 2 月

目 录

第一章 概述	(1)
第一节 审计的产生和发展	(1)
第二节 审计的概念和属性	(11)
第三节 审计的职能和作用	(18)
第四节 审计的对象和任务	(21)
第五节 审计的组织形式	(24)
第二章 审计的种类、方法和程序	(32)
第一节 审计的种类	(32)
第二节 审计的方法	(39)
第三节 审计抽样在审计方法中的应用	(49)
第四节 审计程序	(66)
第三章 审计准则与审计依据	(71)
第一节 审计准则	(71)
第二节 审计依据	(85)
第四章 审计证据和审计工作底稿	(91)
第一节 审计证据	(91)
第二节 审计工作底稿	(100)

第五章 内部控制制度及评审	(119)
第一节 内部控制制度	(119)
第二节 内部控制制度的评审	(139)
第六章 资产审计	(153)
第一节 流动资产审计	(153)
第二节 长期投资审计	(201)
第三节 固定资产审计	(207)
第四节 无形资产和其他资产的审计	(214)
第七章 负债审计	(220)
第一节 流动负债审计	(220)
第二节 长期负债审计	(235)
第三节 或有负债的审计	(245)
第八章 所有者权益审计	(251)
第一节 所有者权益审计的目标	(251)
第二节 所有者权益内部控制制度的符合性测试	(253)
第三节 所有者权益审计的实质性测试	(255)
第九章 收入和成本、费用审计	(267)
第一节 收入和成本、费用审计的目标	(267)
第二节 收入和成本、费用内部控制制度的符合性 测试	(269)
第三节 收入和成本、费用的实质性测试	(273)
第十章 利润及其分配审计	(291)

第一节	利润及其分配审计的目标·····	(291)
第二节	利润及其分配内部控制制度的符合性测试·····	(293)
第三节	利润形成的实质性测试·····	(295)
第四节	利润分配的实质性测试·····	(300)
第十一章	经济效益和经济责任审计·····	(303)
第一节	经济效益审计·····	(303)
第二节	经济责任审计·····	(317)
第十二章	审计报告和管理建议书·····	(330)
第一节	终结审计·····	(330)
第二节	审计报告·····	(337)
第三节	管理建议书·····	(357)
第十三章	电算化审计基础·····	(363)
第一节	电算化系统及电算化审计概念·····	(363)
第二节	电算化审计的基本方法·····	(369)
第三节	电算化审计系统的内部控制·····	(376)

第一章

概述

教学目的与要求

本章阐述的内容是开展审计工作应了解和掌握的基本常识,包括审计的产生和发展、审计的概念和属性、审计的职能和作用、审计的对象和任务以及审计的组织形式等。这些内容是学习审计理论、开展审计工作的前提,也是进一步学习和探讨的基础。因此,学习本章要求了解审计产生的客观条件,掌握审计的概念及属性,理解审计的关系及构成、审计与会计的关系、审计监督与其他各种经济监督的关系,懂得职业道德对审计工作的影响。

第一节 审计的产生和发展

一、我国审计的产生和发展

(一) 我国政府审计的产生和发展

我国政府审计经历了一个漫长的发展过程,大体上可分为六个发展阶段:西周时期为审计初步形成阶段;秦汉时期为最终确

立阶段；隋唐至宋为日臻健全阶段；元明清为停滞不前阶段；中华民国为不断演进阶段；新中国为审计振兴阶段。

我国西周时期，国家财计机构分两个系统：一个是地官大司徒系统，掌管财政收入；另一个是天官的冢宰系统，掌管财政支出。当时朝廷在天官之下设有“小宰”（官职），专门负责财物保管。小宰之下设有“宰夫”，负责对各级官府财物收入进行稽查。据《周礼》中记载：“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。”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，发现违纪者，可越级向冢宰或周王报告，有“考其出入，而定刑赏”的职权，监督群吏执行朝廷的法律，成为我国官厅审计的雏形，标志着我国政府审计的萌芽。

秦汉时期，实行中央集权制。为了维护专制制度的集权统治，国家法律比较健全，会计核算也得到加强，审计开始同会计分离，并逐步趋向独立。据查证，在汉律中已有与审计相关的条款。秦汉两朝，中央专门设置御史大夫官职，掌管全国的民政、财政以及财物收支的监察工作。各州、郡的财政收支标准，都要呈报御史大夫审查，初步形成了具有审计性质的监察制度。并且，上计制度日趋完善。所谓“上计”，就是皇帝亲自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。西汉沿袭秦朝的制度，对上计制度更为重视，汉皇帝曾专门下诏书：“御史察记簿，疑非实者，按之，使真伪毋相乱。”每年全国上计时，由丞相或御史大夫主持的上计仪式十分隆重。皇帝亲自接受地方官吏呈上的账册，经过审查各郡上报的年度内财政收支情况后，再根据中央规定，部署下一年度的工作。秦汉时期的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权，还行使经济的监察之权，控制和

监督财政收支活动，勾稽总考财政收支情况。可见当时审计地位的提高和审计职权的扩大。

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的持续发展时期。隋唐至宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善。与此同时，审计同会计进一步分离，审计的职能和权威得以体现，审计制度方面也日臻健全。隋朝中央设有尚书省，下设比部曹，隶属都官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐朝中央改设三省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令，比部仍隶属刑部，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。比部审计之权通达国家财政各领域，而且一直下伸到州、县。由此可见，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。宋初，审计一度并无发展。元丰改制后，财计官制复唐之旧，审计之权重归刑部之下的比部执掌，审计机构重获生机。此外，还专门设置了“审计司”，隶属太府寺。南宋时，还曾设立过“审计院”。审计司（院）的建立，是我国审计的正式命名，从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词，对后世中外审计具有深远的影响。

元明清各朝，由于对审计不够重视，专门的审计机构曾一度被取消，逐渐失去了独立行使职权的地位。元初，撤销了比部，中央及地方报送的会计报告由户部审核。明初，曾设立过比部，不久即取消。后又设置都察院，以左右都御史为长官，审察中央财计。清承明制，设置都察院，着重对君主进行规谏，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。虽然清朝时期的都察院制度有所加强，并在户部下按行政区分省设清史司，负责审查各省的财政收支，但其审计职能却有所弱化，具有一揽子性质。由于取消了比部这种独立审计组

织，政府的财计监督和审计职能严重削弱。虽然也先后设立了户部来负责审查各省的财政收支，但与唐代行使司法审计监督职能的比部相比，缺乏力度，监察不利。

辛亥革命结束了清王朝的封建统治，成立了中华民国。1912年，北京政府颁布了《审计处暂行章程》，在国务院下设审计处，直属国务院总理领导。1914年，北洋政府将其改为审计院，同年颁布了《审计法》。1931年，国民党政府根据孙中山先生“五权分立”的理论，设立立法、司法、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，如国库、铁路局、税务机关等，则根据需要与可能设立审计办事处；分别对中央和地方各级行政机关的财政以及企事业单位的财务收支实行审计监督。

中华人民共和国建立以后，国家没有设置独立的审计机构，审计业务一直由财政监察、会计检查和银行监督代替。党的十一届三中全会以后，党和政府把工作重点转移到经济建设上来。为了适应经济形势发展与监督的需要，1982年12月4日，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》明确规定了在国务院和县以上各级人民政府设立审计机关，实行审计监督。1983年9月，中华人民共和国审计署成立，以后各省、市、县先后成立了审计局，在全国范围内开展了卓有成效的审计监督。为了实现审计工作的规范化和法制化，1985年8月，国务院颁布了《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》；1994年8月31日，第八届全国人大常委会第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》，自1995年1月1日起施行，我国的政府审计工作逐步走向规范化、法制化。

（二）我国民间审计的产生和发展

民间审计的产生和发展与资本主义商品经济的兴起有着密切的联系。在封建社会，商品经济很不发达，不论是独资经营的企业还是合伙经营的企业，规模都比较小，多由企业主亲自进行经营管理，其财务状况无须第三者审查公证。鸦片战争以后，外国资本主义经济入侵，刺激了中国民族工业的发展，出现了股份公司，其股东并不直接参与经营管理活动，形成了投资者与经营者的两权分离。投资者为了监督经营者的经济活动，证明其经营成果的真实性与可靠性，需要委托第三者进行监督检查，于是民间审计应运而生。

我国民间审计的起源，有据可查的是始于辛亥革命以后。当时主管注册会计师事务的官署为北洋政府农商部。一批爱国学者鉴于外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的现实，为了维护民族利益和尊严，积极倡导创建中国的注册会计师事业。1918年9月，北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》，并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师。谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所正则会计师事务所也获批准成立。此后，又逐步批准了一批注册会计师，如徐永祚、潘序伦等，又先后建立了一批会计师事务所，如潘序伦先生创办的潘序伦会计师事务所（后改称立信会计师事务所）等。1929年《公司法》的颁布以及后来有关《税法》、《破产法》的施行，也对民间审计事业的发展起了推动作用。30年代以后，在一些大城市相继成立了会计师事务所，接受委托人委托，办理查账等业务。到1947年，已拥有注册会计师2619人，在全国各地建立了一大批会计师事务所。

但是，在半封建半殖民地的旧中国，无论是北洋军阀统治时期还是国民党统治时期，注册会计师所从事的民间审计都不可能有很大的发展。在国民党政权的统治下，由于蒋、宋、孔、陈四

大家族的经济垄断，注册会计师审计根本发挥不了什么作用。当时的会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市，注册会计师的业务也主要是为企业设计会计制度、代理纳税申报、培训会计人才和进行其他会计咨询服务。

新中国成立以后，注册会计师审计在建国初期的经济恢复工作中发挥了积极作用。但由于当时推行前苏联高度集中的计划经济模式，中国的注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。党的十一届三中全会以后，随着改革开放方针的贯彻实施，恢复注册会计师制度的问题被提上议事日程。1980年12月，财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，恢复和重建了注册会计师制度。1981年1月1日，在上海成立了第一家会计师事务所——上海会计师事务所，此后在北京又成立了中华、中信两家会计师事务所，其他地区如广州、深圳也陆续建立一批会计师事务所。1985年，注册会计师审计被载入《中华人民共和国会计法》。1986年7月，国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》，标志着我国民间审计进入一个新阶段。1993年10月31日，《中华人民共和国注册会计师法》颁布，并于1994年1月1日起实施，使民间审计步入了法制轨道，得到了迅速发展，在审计组织体系中发挥着越来越大的作用。

（三）我国内部审计的产生和发展

我国内部审计萌芽于两千多年前的西周。如前所述，当时国家的财计机构分两个系统：一个是地官的大司徒系统，另一个是天官的冢宰系统。大司徒所属中大夫司会主天下之大计，分掌王朝财政经济收支的全面核算，并总司监督的大权，进行财政收支的审核和监督。据《周礼》记载：“凡上之用，必考于司会。”即凡帝王所用的开支，也都要受司会的检查，司会的权力是很大的。而且还有“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”。

即司会每旬、每月、每年都要对下级送上来的报告加以考核，以判断每一个地方官吏每月和每年所编制的报告是否真实可靠，然后再由周王据此决定赏罚。这是西周时我国内部审计的萌芽。但是，在以后若干朝代中，内部审计都没有什么大的发展。

新中国成立后，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年在部门、单位内部成立审计机构，实行内部审计监督。1985年10月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，具体规定了内部审计机构和任务、职权以及其他有关事项，内部审计在国家各级行政机关、大中型企事业单位全面展开。在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下，内部审计蓬勃发展。

至此，我国形成了政府审计、民间审计和内部审计三种组织形式，审计制度和审计工作进入了振兴时期。

二、西方审计的产生和发展

在西方国家，随着生产力的发展和经济关系的变革，审计也经历了一个漫长的发展过程。

（一）西方政府审计的产生和发展

据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及、古希腊和古巴比伦时代，已有官厅审计机构，出现了掌握国家财物和税赋的官吏，进行具有审计性质的考核和监督工作。在历代封建王朝中，也设有审计机构和人员，对国家的财政收支进行监督。但当时的审计，在组织机构和方法上都还处于很不完善的阶段。

在资本主义时期，随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善，政府审计有了进一步的发展。在现代资本主义国家大多实行立法、行政、司法三权分立，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。为了监督政府的

财政收支，切实执行财政预算法案，维护统治阶级的利益，西方国家大多在议会下设有专门的审计机构，由议会或国会授权，对政府及国有企事业单位的财政、财务收支进行独立的审计监督。美国于1921年成立了总审计局，隶属于国会，担负着为国会议行使立法权和监督权、提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名，经参议院同意，由总统任命。总审计局和总审计长置于总统管辖之下，独立行使审计监督权。另外，一些国家的政府审计也随着经济的发展和在经济监督的需要，先后设立独立的审计机构，开展政府审计监督工作，如加拿大的审计公署、西班牙的审计法院、法国的账目法庭、南斯拉夫的社会簿记局等。

（二）西方民间审计的产生和发展

在西方，由执业会计师进行的民间审计随着资本主义商品经济的兴起得到了迅速发展。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。这样，财产的所有权和经营权分离了，对经营管理者进行监督成为必要，所有者便聘请会计工作者来承担这项工作。17世纪的初、中期，英国的苏格兰也出现了一批类似的查账工作者。这是早期的、处于萌芽状态的民间审计。

现代意义上的民间审计，是伴随18世纪初期到19世纪中叶产业革命的完成而开始的。产业革命的完成推动了资本主义商品经济的发展，在西方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，使公司的所有权和经营权相分离，对经营管理人员的监督就十分必要，现代民间审计制度应运而生。

1844年，英国政府为了保护广大股民的利益，颁布了《公司法》，规定股份公司必须设监察人，负责审查公司账目。当时