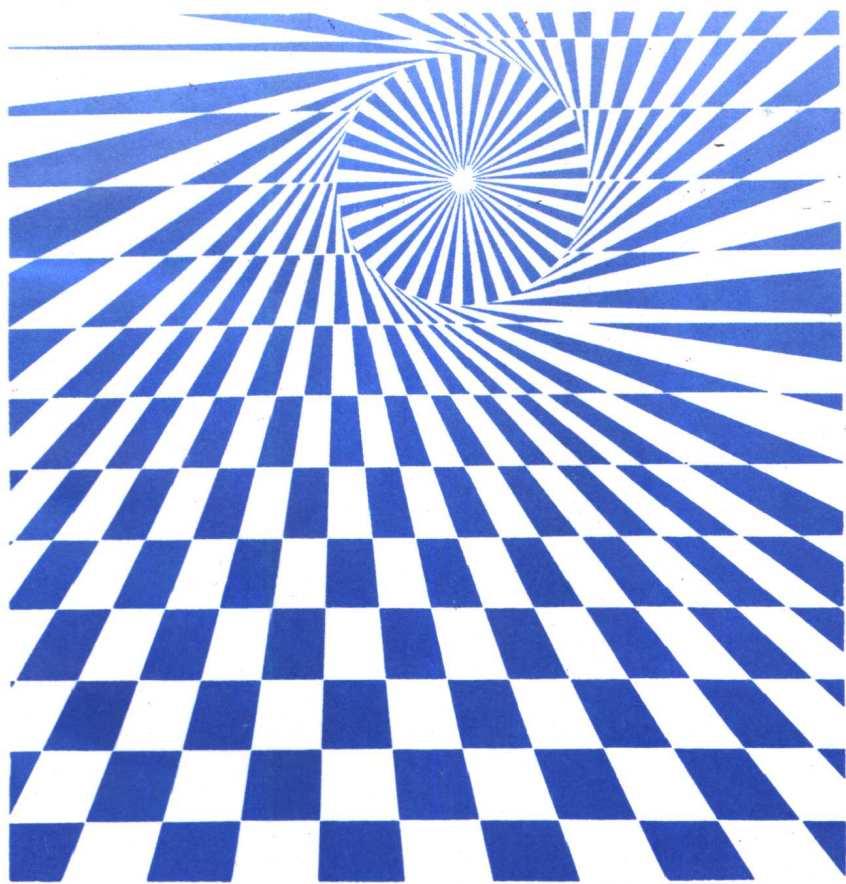


审计学原理

■ 肖文八 主编



中国审计出版社

审计学原理

主 编 肖文八

副主编 张兆群 韩朋林 郭新河

中国审计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学原理/肖文八主编. —北京: 中国审计出版社,
1996. 9

ISBN 7-80064-540-1

I. 审… I. 肖… II. 审计学 N. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 16218 号

审计学原理

肖文八主编

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

军事经济学院印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 13.125 印张 320 千字

1996 年 9 月北京第 1 版 1996 年 9 月武汉第 1 次印刷

印数: 12000 册 定价: 16 元

ISBN7-80064-540-1/F·372

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学原理/肖文八主编. —北京: 中国审计出版社,
1996. 9

ISBN 7-80064-540-1

I. 审… I. 肖… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 16218 号

前 言

本书既可作为高等院校审计、财务专业以及其他相关专业的教材，也可作为审计、财务干部业务学习用书。

本书在编写过程中，力求做到以下几点：一是注意吸收审计研究最新成果。随着社会主义市场经济体制改革的深入，特别是《中华人民共和国审计法》的颁布施行，审计的客观环境和工作内容都发生了较大变化，审计理论研究也有较大发展，比如审计定义、审计目的、审计性质、审计职能、审计原则、审计假设等基本理论问题的研究均有重大突破，在教材中，我们吸收了这些研究成果。二是注意总结审计工作的实践经验。随着我国商品经济的发展，商品交换原则渗透到社会生活各个领域，同时也渗透到审计领域。比如在审计实践中，有的审计人员不能坚持原则、客观公正、实事求是地处理问题，有的甚至以审谋私。因此，加强审计职业道德建设就提到了议事日程。在教材中，我们增加了审计职业道德的内容，提出了与社会主义市场经济发展相适应的审计职业道德规范，对开展职业道德教育、加强职业道德修养等问题作了论述。三是注意借鉴国外先进审计理论和方法。审计学既具有社会属性，又具有自然属性，既受社会制度的制约，又同社会化生产有密切的联系。要发展我国的审计科学，就必须打开视野，面向世界。我们在教材中有选择地介绍了一些国家的审计理论和方法。四是注意探索审计工作的发展。我国恢复审计工作 10

多年来,审计理论研究和审计实践都取得了一定的成果。然而,随着经济改革的不断深入,审计也将不断有所发展,本书在这方面作了一点尝试,用一章的篇幅简略论述了中国审计的发展。

本书由肖文八担任主编,张兆群、韩朋林、郭新河担任副主编。参加本书初稿撰写的成员是:第一章由肖文八执笔;第二章由董大宏执笔;第三章、第四章由肖文八执笔;第五章由巫昌国执笔;第六章由欧阳程执笔;第七章由欧阳程、巫昌国执笔;第八章、第九章由韩朋林执笔;第十章由郭新河执笔;第十一章、第十二章由陈雄智执笔;第十三章由郭新河执笔;第十四章由韩朋林执笔;第十五章由巫昌国、韩朋林执笔;第十六章由欧阳程执笔;第十七章由肖文八、陈雄智执笔。初稿完成后,解放军审计署进行了审查,对本书的体系和内容提出了宝贵的意见和建议。最后由肖文八负责修改、补充和总纂,韩朋林参加了部分内容的补充和修改工作。解放军审计署对本书的编写给予了热情的支持和帮助,编者对此谨致谢忱。

因教学急需,本书仓猝成稿付梓,再加之作者水平有限,对有些问题研究不深,书中难免有不妥之处,恳请读者和同行专家批评指正。

编著者

一九九六年八月

目 录

第一章 导论	1
第一节 审计的本质、特征和定义.....	1
第二节 审计的职能、任务和作用.....	8
第三节 审计对象	13
第二章 审计的产生和发展	15
第一节 外国审计的产生和发展	15
第二节 中国审计的产生和发展	30
第三章 审计组织机构和审计人员	50
第一节 外国审计机构	50
第二节 我国审计机构	53
第三节 审计人员	63
第四章 审计职业道德	76
第一节 审计职业道德的特点和作用	76
第二节 审计职业道德规范	80
第三节 加强审计职业道德建设	94
第五章 审计分类	101
第一节 审计的基本分类.....	102
第二节 审计的其它分类.....	106
第六章 审计假设	114
第一节 审计假设的意义.....	114

第二节	审计假设的内容	118
第七章	审计证据和审计依据	126
第一节	审计证据基本理论	126
第二节	审计证据的分类	141
第三节	审计证据的收集、评定和运用	144
第四节	审计依据	152
第八章	审计程序	157
第一节	审计程序的意义	157
第二节	审计程序的内容	159
第九章	审计方法	176
第一节	审计方法体系	176
第二节	审计查帐方法	178
第三节	审计分析方法	188
第四节	审计调查方法	196
第五节	审计盘点和质量鉴定方法	200
第十章	内部控制制度及其审计	202
第一节	内部控制制度的意义	202
第二节	内部控制制度的工作原理	207
第三节	内部控制制度审计	216
第十一章	抽样审计	233
第一节	抽样审计的产生和发展	233
第二节	统计抽样审计的基本步骤	238
第三节	统计抽样法在审计中的应用	244
第十二章	电算化审计	260
第一节	电算化审计概述	260
第二节	经济信息系统电算化与审计	268
第三节	电算化审计的内容及其审计方法	273
第十三章	审计准则	279

第一节	审计准则的意义	279
第二节	国际审计准则	283
第三节	美国的审计准则	292
第四节	我国的审计准则	300
第十四章	审计文书	307
第一节	审计计划	307
第二节	审计工作底稿	315
第三节	审计报告	325
第四节	审计公文	334
第十五章	审计管理	347
第一节	审计管理的意义	347
第二节	审计质量管理	351
第三节	审计目标管理	356
第四节	审计信息管理	362
第五节	审计档案管理	371
第十六章	审计风险	375
第一节	审计风险的概念	375
第二节	抽样审计风险	379
第三节	审计证据风险	384
第十七章	中国审计发展展望	391
第一节	市场经济条件下的审计监督	391
第二节	审计工作法制化、制度化、规范化	398
第三节	中国审计与国际接轨	404

第一章 导 论

第一节 审计的本质、特征和定义

一、审计的本质

审计的本质，是指审计本身所固有的，决定审计性质、面貌和发展的根本属性。

(一) 审计是经济管理中的一个重要环节，但不直接参加具体的业务管理

经济管理一般由决策、计划、组织、指挥、调节和监督六个环节组成。监督是其中的一个环节。审计是一种独立性的经济监督，以国家的法律、法规为依据，对经济管理的其他环节进行监督，它是管理的一个环节，但本身不参加经济活动，不直接指挥、调节经济运行，处于“直接控制管理”之外。在实施审计监督过程中，它只对经济活动作出实事求是的客观评价，不直接作出处理。审计超脱管理，有利于坚持客观态度对待经济活动，从而进行公正、严格的监督。

(二) 审计是经济监督体系的重要组成部分

经济监督从广义上看，是国家权力机关及其专门监督机构，对

社会经济运行过程进行的监察督导和检查审核。从经济领域看,是审计、财政、税务、银行、工商行政、海关、统计、财务、会计等部门,对物质生产包括生产、流通、分配和消费各过程、各环节进行的全面监察督导,从而纠正经济活动中偏离经济目标的差异,取得最大的社会经济效益。审计是经济监督体系中重要的组成部分。

1. 审计监督与其他经济监督。审计监督与其他各种经济监督之间既有联系又有区别。两者的联系表现在两个方面:一是审计监督与专业监督的最终目标是一致的。审计专司监督之责,是独立机构进行的综合、全面的经济监督。上述财政、财务等部门同时具有管理和监督的职责,它们既是本身业务的管理机构,又担负着监督的任务,但监督的最终目标是一致的。即维护社会经济秩序、推进廉政勤政、改善经济管理、提高经济效益和促进国民经济健康发展。二是审计监督对专业监督是一种再监督。审计监督除了对财政、税务、银行等业务活动进行监督外,还要对这些专业监督工作进行再监督。在实际工作中,财政、税务、银行等经济监督为保证经济活动正常运行起到了重要作用,但由于经济利益的驱动和监督范围的局限性,在实施专业监督过程中,还存在违法违纪、弄虚作假,甚至与被监督者互相勾结,营私舞弊的现象时有发生。因此,加强对专业监督的再监督是完全必要的。从这个意义上说,审计是一种较高层次的监督。

两者区别表现在以下方面:一是监督关系上的区别。专业监督只有两个方面的关系人,即监督者和被监督者。审计监督有三个方面的关系人,即作为第一关系人的审计授权人或委托人、第二关系人的被审计人、第三关系人的审计人等三个方面的关系人,缺一就构不成审计。二是监督主体上的区别。专业监督是专业人员结合本身业务活动进行的,监督的主体是专业人员;审计监督则是由不参与业务活动的第三者进行的,监督的主体是审计人员。

三是监督范围上的区别。专业监督的范围较窄，主要是对本部门业务范围内的事项进行监督，超出本部门业务范围的则无法进行监督。审计监督的范围较宽，涉及面较广，凡有经济活动的部门和环节都可以进行监督。四是监督方法上的区别。专业监督是通过分配、使用、核算等方法进行监督；审计是以审查、评价、报告作为监督的基本手段。

2. 审计与查帐。审计与查帐有着十分密切的关系。查帐是进行审计的重要基础工作，尤其是在进行财务审计的时候，更离不开查帐。但审计与查帐是两个不同的概念，它们之间有着明显的区别。首先，审计的范围比查帐的范围更广。查帐一般限于会计资料。而审计不仅要审查会计资料，而且要审查合同、计划以及一切相关的经济资料，要审查内部控制制度、经济管理、经济责任和经济行为等。其次，查帐的目的一般限于查错揭弊，限于查核会计资料是否真实正确。审计的目的除此之外，还要通过对经济活动和有关经营管理制度的评审，对经营管理业务的评价，达到加强被审计单位的经营管理，提高经济效益的目的。再次，查帐在财务审计中占有重要地位，但在整个审计中却处于次要地位。财务审计的主要内容是审核检查财务收支活动，不可避免地要对会计资料进行审查，因此，查帐是财务审计的主要内容。而财务审计只是审计的一种，除此之外，还有效益审计、管理审计，以评价经济效益、管理水平和管理素质的高低。进行效益审计、管理审计，查帐虽然仍是必要的，但仅仅依靠查帐是达不到审计的目的。这时，查帐居于次要地位。最后，进行审计要查帐，专业监督在执行业务过程中也要查帐，如果把审计和查帐的概念等同起来，无异于把审计同专业监督的概念等同起来。因此，审计不等于查帐。

二、审计的特征

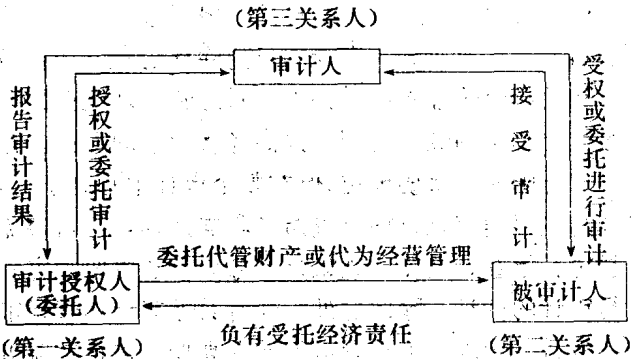
审计监督与专业监督相比较，具有以下几个方面的特征：

(一) 审计的独立性

审计的独立性是由审计关系决定的。审计活动必须包括三个方面的关系人，审计授权人或审计委托人委托代管财产或代为经营管理，被审计人为审计授权人或审计委托人代管财产，代为经营管理，即第一关系人与第二关系人之间存在着一种委托和受托经济责任关系；审计授权人或委托人基于经济监督的需要，必须授权或委托审计人对被审计人履行经济责任情况进行审查，即第一关系人与第三关系人之间存在审计授权与受权审计的关系；审计人对被审计人进行审查，即第三关系人与第二关系人之间存在审计与被审计的关系。

上述审计关系见图表 1-1：

图表 1-1



在这三方面关系中，审计人与审计授权人（委托人）和被审计人之间保持相对的独立。具体表现为：

一是审计机构和人员的独立。审计机构单独设置，不附属于其他部门。各级审计机关在本级行政主官的直接领导下独立开展工作。审计人员专司经济监督之职，不参与被审计单位任何经济活动，与被审计单位不存在经济利害关系。

二是审计工作的独立。审计机关和审计人员依法独立行使审

计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。它可以自行制订审计计划，依法确定审计对象，自主进行审查，并依照法律出具审计意见书，作出审计决定。

三是审计活动经费独立。《审计法》规定：“审计机关履行职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保障。”审计活动经费独立是审计独立性的重要内容，也是保证其他方面独立的物质基础。

（二）审计的权威性

审计的权威性表现为：一是审计机关是根据国家《宪法》的规定设置的，处于经济监督体系的较高层次地位，依照《宪法》和《审计法》的规定独立行使审计监督职权，被审计单位必须接受，并应给予配合和支持，任何行政机关、社会团体和个人都不得干涉。如有违抗阻挠，审计机关可以采取强制性措施进行制裁。二是审计机关严格遵守职业道德，依法办事，廉洁奉公，使审计报告、结论和决定具有客观公正性，从而体现审计的权威性。

（三）审计的法律性

审计的法律性表现在两个方面：一是审计工作必须依法进行。审计是一项十分严肃的经济监督工作，只有依据国家立法机关、国家行政机关和业务主管部门颁布的有关经济法律、法令、法规、规定进行，才能对被审计事项的真实性、合法性、效益性作出准确的判断，审计结论才能令人信服。二是审计决定具有法律效力。审计决定是对被审计单位财经工作作出的裁定，具有法律效力，一经形成，就要强制执行。它不能为少数部门和个人的权势所动摇和屈服，任何部门和个人都不得以权势压人，拒不执行审计决定。

（四）审计的客观性

审计的客观性表现为：一是审计人员态度的客观性。《审计法》第13条规定：“审计人员办理审计事项，与被审计单位或者审计事项有利害关系的，应当回避。”这是审计人员态度客观性的

根本保证。审计人员根据个人所接受的训练和积累的经验，开展审计工作，处理审计业务，在精神态度上必须保证客观公正性。只有这样才能满足职业标准的要求，才能取信于社会。二是审计取证的客观性。审计人员在审计取证过程中，应站在客观公正的立场上，坚持实事求是的科学态度，以客观存在的事实为依据，以法律、法规为准绳，做到实事求是，不偏不倚，从而作出正确的结论，确定或解除被审计人的经济责任。任何不从实际出发，凭主观臆断、猜测、想当然的做法和行为都是与审计客观性不相容的。

三、审计的定义

审计的定义，是对审计概念内涵和外延确切而简明的概括。从哲学的观点来看，概念问题，是反映一种事物本质的思维形式。要给审计下一个确切而简明的定义，应对审计的本质有一个正确的理解。审计的本质是指审计本身所固有的、决定审计存在与发展的根本属性，也就是说古今中外各种审计所具有的共同特性。对于这个问题，主要通过审计工作的实践来认识和掌握。由于认识角度和掌握的程度不同，就产生了各种不同看法，也就形成了对审计定义的各种不同表述。

美国注册会计师协会在《审计准则公告》第1号中，给审计下了如下定义：“独立人员对财务报表加以检查，搜集必要证据，其目的在于对财务报表是否根据一般公认会计准则公正地表达了财务状况、经营成果和财务状况变动表示意见。”这个定义是从民间审计的角度，对西方财务报表审计所作的高度概括性表述。

美国会计学会1973年颁布的“基本审计概念说明”对审计的定义是：“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度；并对与这种结论有关的证据进行客观搜集、评定，将结果传达给有利害关系的应用者有组织的过程。”这个定义将审计对象的内容扩大了，即它不局限于财务报表及会计记录，而

扩大到经济行为和经济现象。

我国审计学会 1989 年提出的审计定义是：“审计是由专职机构和人员，依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立性经济监督活动。”这个定义对审计作了尽可能全面的高度概括，它既概括了政府审计、内部审计和社会审计，又概括了财务审计、财经法纪审计和经济效益审计，它反映了我国审计理论研究的重要成果。它与国内外其他审计定义相比，更具有全面性和完整性。这个定义的产生，对审计工作的开展，对审计学术研究和教学，起过积极作用。但从审计工作现实和审计宣传来看，存在范围过大、文字过长、不够简明扼要、不便为公众理解和接受等问题。因此，1995 年 1 月 3 日，国家审计署郭振乾审计长提出，要求各级审计机关、审计学会、审计科研和教育部门的同志都来研究这一问题，以求尽快形成一个能基本反映审计特征的、简明通俗的审计定义。大家遵照应遵循法律规定、应揭示审计本质特征、应适用各种审计主体、应适应情况发展、应与国际提法接轨的原则，于 1995 年 10 月提出如下定义：“审计是独立检查会计帐目，监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为。”

第二节 审计的职能、任务和作用

一、审计的职能

审计职能是审计本身所固有的、内在的功能。审计职能是审计本职的体现，是客观存在的。同时审计的职能也不是一成不变的，它要随着社会经济关系条件的变化、社会经济发展的客观需求的变化，而不断发展变化。

目前我国审计理论界对审计职能的认识未取得一致意见，存在着“单一职能论”和“多职能论”等不同观点。持“单一职能论”者认为，审计的职能与审计的本质是有紧密联系的，审计职能是审计本质的反映，受审计本质的制约。无论国家审计、内部审计，还是社会审计，其本质都是一种经济监督活动，因此，它们都具有经济监督的职能，不存在其他职能。持“多职能论者”认为，研究审计的职能不仅要联系审计的本质，还要从审计整体出发予以把握。职能是客观的，又是发展的，它能否得到确立，取决于其对丰富的审计实践能否加以符合逻辑的概括。因此主张审计除有经济监督职能以外，还有经济评价和经济鉴证的职能。然而对这几种职能之间的关系又有不同的看法。一是认为三种职能是平行关系，即无论国家审计、内部审计，还是社会审计，都具有监督、评价和鉴证三种职能；二是认为三种职能是主次关系，即国家审计以监督为主，以评价和鉴证为辅；内部审计以评价为主，以监督和鉴证为辅；社会审计以鉴证为主，以监督和评价为辅。

关于审计职能的上述意见分歧，主要是站在不同的工作实践的角度而形成的不同认识。现将监督、评价、鉴证三个职能简述如下：