

立信会计丛书

现代审计学基础

CONTEMPORARY AUDITING BASIS

康钟琦 顾芸 / 编著
立信会计出版社

审计对象 审计目标和审计分类

审计机构和审计人员

审计依据 审计证据和审计工作底稿

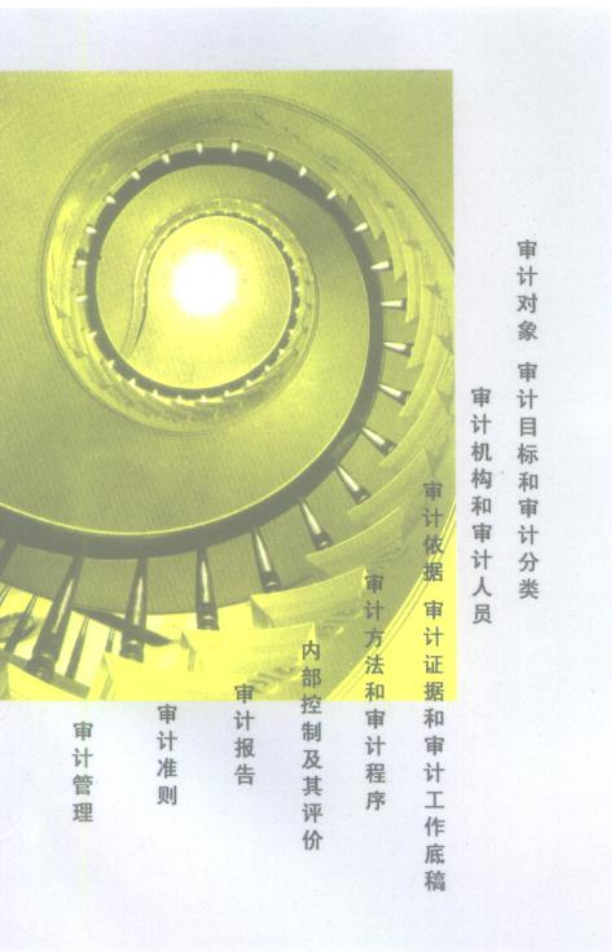
审计方法和审计程序

内部控制及其评价

审计报告

审计准则

审计管理



立信会计丛书

现代审计学基础

XIANDAI SHENJIXUE JICHU

康钟琦 顾 芸 / 编著

立信会计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

现代审计学基础/康钟琦, 顾芸编著. —上海: 立信
会计出版社, 2000. 11

(立信会计丛书)

ISBN 7-5429-0802-2

I. 现... II. ①康... ②顾... III. 审计学
IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 56307 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200233
E-mail	lxaph@sh163c.sta.net.cn
出 版 人	陈惠丽

印 刷	上海申松立信印刷厂
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	8.25
插 页	2
字 数	199 千字
版 次	2000 年 11 月第 1 版
印 次	2000 年 11 月第 1 次
印 数	3 000
书 号	ISBN 7-5429-0802-2/F·0740
定 价	15.20 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

随着社会主义市场经济的持续发展,审计在我国社会经济生活中的影响正在扩大。渴望了解审计、学习审计已成为广大经济工作者知识“充电”的内容之一。相应地,高等院校经济和管理类的许多非审计学专业也将审计学列入教学计划规定的一门课程。《现代审计学基础》一书正是为满足这些方面的需要而编写的。故而,本书既可用作高等院校的教材,也可用作广大经济工作者自学进修的读物。

现代审计学作为一个独立的、专门的应用学科,依其自身体系所决定,囊括了浩繁的知识领域。近十余年来,我国面世的“审计学原理”类教科书,版本众多,各说并存,反映了审计事业的蓬勃发展,但同时也给初学者的选择带来一定的困难。为此,我们试图以尽量精悍的篇幅,择审计学中公认的基本理论与方法,加以“浓缩”,编撰成书,向广大读者特别是非审计专业的学生和经济工作者提供一部简明、易学的基础教材。这是本书编写的初衷。本书内容坚持理论联系实际的原则,遵循审计学教学规律,兼容国家审计、社会审计和内部审计的知识于一体,力求阐明审计基本知识、基本概念和基本观点,并体现我国现行审计法律、法规、准则和规范的精神。此外,书中每章均附复习思考题和参考文献,便于读者复习和进一步开展研究。

本书由康钟琦教授、顾芸硕士合编,其中康钟琦执笔第一、第二、第三、第四章,顾芸执笔第五、第六、第七、第八、第九章,最后由

康钟琦对全书作了审定。

由于作者的学识水平有限，缺点错误之处一定不少，恳请读者批评指正。

作 者

2000年11月14日

2005/17

目 录

第一章 总论	1
第一节 审计的产生和发展	1
一、审计产生的社会基础(1) 二、国家审计的产生和发展概况(3) 三、社会审计的产生和发展概况(9) 四、内部审计的产生和发展概况(13)	
第二节 审计的定义和意义	16
一、审计定义概述(16) 二、审计与会计的关系(18) 三、我国实行审计制度的重要意义(20)	
第三节 审计的性质、职能、地位和作用	22
一、审计的性质(23) 二、审计的职能(27) 三、审计的地位和作用(29)	
复习思考题	31
本章主要参考文献	32
第二章 审计对象、审计目标和审计分类	34
第一节 审计对象	34
一、审计对象概述(34) 二、审计对象的演进(36)	
第二节 审计目标	37
一、审计目标概述(37) 二、审计目标的结构及其内容(38)	
第三节 审计分类	44
一、审计的基本分类(44) 二、审计的其他分类(49)	
复习思考题	54
本章主要参考文献	54
第三章 审计机构和审计人员	56

第一节 审计机构	56
一、审计组织体系概述(56) 二、审计机构的设置(58)	
第二节 审计人员和审计职业道德	71
一、我国审计人员及其素质要求(71) 二、我国审计职业道德(74)	
复习思考题	77
本章主要参考文献	77
第四章 审计依据、审计证据和审计工作底稿	79
第一节 审计依据	79
一、审计依据的涵义(79) 二、审计依据的分类(80) 三、审计依据的特征和正确选用(82)	
第二节 审计证据	84
一、审计证据的涵义(84) 二、审计证据的特征(85) 三、审计证据的分类(87) 四、审计证据的收集、鉴定和综合(91)	
第三节 审计工作底稿	95
一、审计工作底稿的涵义(95) 二、审计工作底稿的分类(95) 三、审计工作底稿的基本要素和编制要求(103)	
复习思考题	105
本章主要参考文献	106
第五章 审计方法和审计程序	107
第一节 审计方法和审计程序概述	107
一、审计方法和审计程序的意义(107) 二、审计方法体系和选用审计方法的原则(108)	
第二节 审计取证方法	110
一、审计取证的基本方法(110) 二、审计取证的技术方法(116) 三、统计抽样(125)	
第三节 审计程序	130
一、国家审计的审计程序(130) 二、社会审计的审计程序(140) 三、内部审计程序的特点(146)	
复习思考题	147

本章主要参考文献	148
第六章 内部控制及其评审	149
第一节 内部控制概述	149
一、内部控制的涵义、作用及分类(149) 二、内部控制的基本内容(153)	
第二节 内部控制评审	157
一、内部控制评审的意义(157) 二、内部控制评审的方法和内容(159)	
复习思考题	173
本章主要参考文献	173
第七章 审计报告	175
第一节 审计报告概述	175
一、审计报告的性质和意义(175) 二、审计报告的种类(176)	
第二节 国家审计机关的审计报告	179
一、国家审计机关审计报告的涵义(179) 二、国家审计机关审计报告的作用(180) 三、国家审计机关审计报告的基本要素(181)	
四、国家审计机关审计报告的复核(182) 五、审计意见书和审计决定(182)	
第三节 社会审计组织的审计报告	184
一、社会审计组织审计报告的涵义(184) 二、社会审计组织审计报告的作用(184) 三、社会审计组织审计报告的结构和内容(185)	
四、我国社会审计的四种审计意见的审计报告(188) 五、内部审计机构审计报告的特点(196)	
第四节 撰写审计报告的基本要求和一般方法	197
一、撰写审计报告的基本要求(197) 二、撰写审计报告的一般步骤和方法(198)	
复习思考题	200
本章主要参考文献	201
第八章 审计准则	202
第一节 审计准则概述	202

一、审计准则的涵义(202)	二、审计准则的作用(203)	
第二节	国家审计准则	204
一、最高审计机关国际组织审计准则简介(204)	二、我国国家审计准则简介(207)	
第三节	社会审计准则	212
一、国际会计师联合会国际审计准则简介(212)	二、我国社会审计准则简介(216)	
第四节	内部审计准则	220
一、国际内部审计师协会内部审计准则简介(220)	二、我国内部审计准则概述(221)	
复习思考题		223
本章主要参考文献		223
第九章	审计管理	225
第一节	审计管理概述	225
一、审计管理的涵义(225)	二、审计管理的内容(226)	
第二节	审计计划管理	226
一、审计计划管理的涵义和作用(226)	二、审计计划的种类(227)	
三、审计计划管理的内容(228)		
第三节	审计质量管理	233
一、审计质量管理的涵义和作用(233)	二、审计质量管理的形式(234)	
三、审计质量管理的方法(235)	四、审计项目质量检查的内容(239)	
五、审计项目质量考核的指标(241)		
第四节	审计人事管理	242
一、审计人事管理的涵义和作用(242)	二、审计人事管理的内容(243)	
第五节	审计信息管理	246
一、审计信息管理的涵义和作用(246)	二、审计信息管理的内容(247)	
三、审计统计管理(250)	四、审计档案管理(251)	
复习思考题		254
本章主要参考文献		254

第一章 总 论

【内容提要】 本章将从审计学基础理论角度,分别介绍审计产生和发展的历史概况及其规律性、审计定义的表述、审计与会计的关系,以及有关审计的性质、职能、地位和作用等基本知识,旨在使读者从总的方面形成审计意识,为全书学习奠定初步的理论基础。

第一节 审计的产生和发展

研究审计的历史演进,通过展示若干史实来深刻认识审计产生、存在、发展的客观必然性及其内在规律性,对发展现代审计事业、探索审计理论具有重要意义。

一、审计产生的社会基础

(一) 受托经济责任关系是审计产生的社会基础

关于审计产生的缘由,在审计史学界有多种见解,其中最具有影响的、而且为更多的人所接受的观点认为,受托经济责任关系是审计产生的社会基础。

在人类社会,审计是社会经济发展到一定历史阶段的产物。由于生产力水平不断提高,社会财富日益增多,剩余产品逐渐集中在少数人手中。随着国家和阶级的产生,当资源财产所有者不能直接经营和管理其所拥有的财产时,就要授权或委托他人代为经营和管理;同时,由于这种所有权与经营管理权的分离,以及相继出现的管理者内部分权制,便产生了委托和受托关系,简称受托经济

责任关系。所有者为了保护资源财产的安全、完整并力求增值,就需要对经营管理者承担和履行的经济责任情况实行监督。在这种情况下,只有经过与责任双方不存在经济利害关系的人员对经营管理资料(如会计报告等)独立进行审查和评价,才能对经营管理者承担和履行经济责任的情况作出客观公正的确认,于是产生了审计。

在古代,早在奴隶制社会就出现萌芽状态的审计。那时,奴隶主(包括后来的封建主)阶级为了巩固统治,设置了军队、法庭和监狱等国家机器,并通过征税来维持国家机器的运行。征收税赋的人员由最高统治者委托的官吏担任,最高统治者成为授权者,被委托的官吏成为受权者,两者之间构成受托经济责任关系。其他一般奴隶主同样将其剥夺的财富授权给代理人管理,因而也构成受托经济责任关系。这样,无论是最高统治者,还是一般奴隶主(或封建主),都十分关切其财产的安全和完整,因而就有必要授权给独立于财税和管理活动以外的官员进行审查,对被委托的官吏或代理人经手的钱财粮物进行审核,证明官吏或代理人是否诚实地承担和履行了受托经济责任。这就是审计产生的典型史实。

世界各国最早的审计都是在一定的受托经济责任关系出现时,出于经济监督的需要而产生。可见,受托经济责任关系是审计产生的社会基础。受托经济责任关系的内容,也随着特定历史条件下的经济发展而得以从简单到复杂的演进,审计也就遵循自身的内在规律而不断的向前发展。

(二) 审计的产生奠定了审计关系理论

受托经济责任关系衍生审计的同时,也形成了审计关系。审计关系是指审计行为必然涉及的审计人、被审计人和审计授权人或委托人三方之间所形成的经济责任关系。换言之,审计关系是由三方审计关系人所组成。

第一关系人,是承担审计工作的人,称审计人。审计人受资源

财产所有者、主管人员的授权或委托,并代表他们对经营管理者承担和履行的经济责任情况,实施独立的审计监督。审计人不经管所有者的资源财产,不参与被审计人的经济活动,必须处于独立的地位;同时,他与审计授权或委托人不存在资源财产的利害关系。

第二关系人,是接受审计监督的人,称被审计人。被审计人接受所有者或主管人员的授权,经营管理其资源财产,应当完成管好、用好资源财产的任务,履行受托经济责任,同时有接受审计人实施审计监督的责任。

第三关系人,是授权或委托审计、接受审计报告的人,称审计授权人或委托人,同时也是资源财产的所有者或主管人员。他向被审计人因提出履行经济责任的要求,而使两者之间建立了明确的受托经济责任关系,并接受审计人提出的审计报告。

审计关系存在于一切审计工作之中,也体现在全部审计理论之内。

二、国家审计的产生和发展概况

(一) 我国国家审计的发展

我国国家审计的历史源远流长。早在我国虞舜时期,几乎在国家萌芽的同时,审计就开始萌芽了,我国审计监督制度也有长达三千年的历史。它经历了一个初创萌芽、昌盛衰落、逐步演进和振兴发展的漫长过程。

1. 我国古代国家审计的初创萌芽。

公元前 11 世纪至公元前 770 年,是我国古代审计的初创萌芽阶段。我国国家审计制度始于西周,其主要标志是“宰夫”这一官职的出现。在西周官制的天官系统中,大宰乃天官之长,天、地、春、夏、秋、冬六官之首。大宰受计岁会,每三年要对各级官吏进行一次全面考核,并据以定功过而予奖惩。大宰之下有中大夫小宰,协助大宰受计。每月的受计由小宰负责,岁会由小宰协助大宰进行。小宰之下配备下大夫宰夫。宰夫实施国家审计的职责,不掌管任何财

物收支,而负责政治监察,掌管治理朝政之法,并监督严格遵守和执行朝法,以维护王朝利益。宰夫如发现违法乱纪者,则可越级向天官乃至周王报告,请求加以惩处;对用财有当者,则予以奖赏。可以认为,宰夫一职的设置,虽然还不专事审计,但它确属独立于财计部门之外的官职,且有相当的权威性,展示出我国古代国家审计的初步成型状态。

2. 我国封建王朝国家审计的昌盛衰落。

公元前 770 年至公元 1911 年,历经两千余年,是我国封建王朝国家审计时起时伏的昌盛衰落阶段。

春秋战国时期,各诸侯国相继实行了上计制度(地方官吏于年终向中央报告工作,中央借以了解、考核地方官吏政绩的一种制度),于是出现了负责审核上计报告的官吏,以保证上计报告的真实性。这样,审计监督工作与上计制度紧密联系起来了。

到了秦汉时期,封建王朝的政治制度逐步完善,从而确立了国家审计制度。秦汉两朝一直实行御史制度,国家设御史大夫辅佐皇帝,行使对国家政治和财政的监督工作。全国三十六郡设监察御史,对郡、县的政治和财政进行监察,通过实行上计制度,使全国上下形成了较为完善的监察网络。御史大夫主持上计,实际上是掌管全国的民政、财政及财粮收支的审计工作。这时的上计制度表明审计的独立性已经向前迈进一步。早期的“上计制度”是由周王亲自参加听取和审核各地方官吏的财粮收支情况报告,以决定赏罚的制度。同时,秦朝设“治粟内史”,掌管国家的财粮保管、财物收支的会计核算等工作;设“少府”,掌管皇室的财计工作,行使内部审计权。汉承秦制,仍由御史大夫兼上计的职责,行使监察职权。汉朝制定“上计律”,使上计制度有法可依,标志着我国审计立法的开始。

隋唐两朝是我国封建社会的鼎盛时期,宋朝也是封建社会经济持续发展的时期,国家审计制度也相应地健全起来。隋唐两朝在

“刑部”下设“比部”，进行审计。特别是唐朝比部开展审计的权力覆盖了国家财经工作的各个领域，而且一直延伸至州、县。比部审查的范围极广，项目众多，而且具有很强的独立性和很高的权威性。唐朝在发展国家审计过程中还建立了一些审计制度，包括规定各种审计程序、送审时间和审计处理要求等重要事项。特别是制定了考核审计官员的标准，已居当时世界的领先水平。其中对审计官员提出“明于勘复，稽失毋隐”的准则，引为后人鉴戒。可见，唐朝应属我国封建王朝时期国家审计最兴盛的朝代。至于宋朝的审计，一度无甚作为，取消比部，审计隶属于财政系统，实行财税合一。至宋元丰改制后，恢复了唐朝的财计官制，审计重归于刑部之下的比部执掌，审计机构又独立出来。之后，专门设“审计司”隶属太府寺（属内部审计性质），南宋初年出现“审计院”的设置。宋朝审计司（院）的建立，是我国审计的正式定名。从此，“审计”这个概念成为财政经济监督的专门用语。这是宋朝对审计事业的一个贡献。

元、明、清是我国封建社会的最后三个朝代。元朝取消比部，户部兼管财计报告的审查工作，独立的审计机构已告消亡。明初设比部，不久也取消了。洪武 23 年至明末，设都察院，审查中央财政。清承明制，继续设都察院，职掌对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹，成为当时国家最高的监察、监督、弹劾和建议的机构。尽管明清两代实行都察院制度，审计工作有些起色，但审计缺乏独立性，特别是取消了比部，使国家审计职能遭到严重削弱。总之，元、明、清三代的国家审计制度已经明显衰落了。

我国秦、汉、隋、唐、宋、元、明、清八个封建王朝的审计制度，经历了初创、昌盛和衰落的过程，充满了正反两个方面的丰富经验，这是在发展我国审计事业中值得借鉴的一份宝贵财富。

3. 我国近代国家审计的逐步演进。

公元 1911 年辛亥革命到 1949 年中华人民共和国的成立，是我国近代审计的逐步演进阶段。辛亥革命结束了清朝的封建统治，

成立了中华民国。1912年在当时的国务院下设中央审计处,各省设审计分处,并颁布《审计处暂行规定》等审计法规。1914年北洋政府将审计处改为审计院,同年颁布《审计法》和《审计法实施细则》。1928年,国民政府颁布《审计法》及其实施细则,次年颁布《审计组织法》,仍设“审计院”,后改为“审计部”,隶属于监察院,各省(市)设审计处。民国时期国家审计的重要特点是:审计法规达到空前完备程度。一方面,它突破了过去历代将审计法规依附于其他刑法之内的做法,而公布大量专门的审计法规;另一方面,审计法规涉及到审计的各个领域,形成较为完整的审计法规体系。此时,我国国家审计处于逐步演进状态,接近欧美国家的国家审计发展水平。

这里,应当述及的是:这一时期,在中国共产党领导下的革命组织和革命根据地也实行了较为严格的审计制度,既有一定的审计组织,也颁布了审计法规,是难能可贵的。比如,1925年7月建立的省港罢工委员会中就设有审计局。第二次国内革命战争时期,中华苏维埃政府于1934年设立中央审计委员会,同年颁布《审计条例》,实行审计监督制度,重点审查政府开支是否节约,有无损失浪费问题。此后,在抗日战争时期和解放战争时期,许多革命根据地都建立了审计机构,颁布审计法规,开展战争时期的审计工作。这对战争年代节省财政开支、保障战争供给、维护革命纪律、弘扬廉洁作风,都起到了积极的作用。

4. 我国现代审计的振兴发展。

从1949年10月中华人民共和国诞生至今,是我国现代国家审计的振兴发展时期。中华人民共和国建立初期,由于实行了高度集中的计划经济体制,国有资产的所有权与经营管理权的长期一体化,以及其他诸多因素影响,国家没有设立独立的审计机构,基本上是以会计检查和财政、税务、银行等部门的业务监督代替了审计监督。这些检查和监督对保证社会经济的健康运行曾起到一定

作用,但毕竟有其局限性,它们既不能有效实施自我监督,也难以实行互相监督,因此就难以适应国民经济日益发展的客观需要。

1982年12月5日第五届全国人民代表大会第五次会议通过了修改的《中华人民共和国宪法》,规定我国建立审计机关,实行审计监督制度。把实行审计监督制度载入宪法,是我国现代国家审计进入振兴发展阶段的重要标志。1983年9月国务院设立了我国最高审计机关——审计署,全国县级以上各级政府相继成立各级审计机关,从此国家审计呈现蓬勃发展的新局面。1985年8月公布了《国务院关于审计工作暂行规定》,同年10月又公布了《审计工作试行程序》,1988年12月国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》。在此基础上,1994年8月第八次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》,并于1995年1月1日实施。《审计法》对我国国家审计监督的基本原则、审计机关和审计人员、审计机关职责和权限、审计程序、法律责任等都作了明确的规定,这就使我国国家审计正式跨上法制化的轨道,为振兴和发展审计事业奠定了基础。1995年7月19日以国务院181号令发布了《中央预算执行情况审计监督暂行办法》,加强了财政监督;1996年12月发布并于1997年1月1日起执行的38个国家审计工作准则和规范文件;2000年1月28日以中华人民共和国审计署第1号令发布施行《中华人民共和国国家审计基本准则》、《审计机关审计处理处罚的规定》、《审计机关审计听证的规定》、《审计机关审计复议的规定》、《审计机关审计项目质量检查暂行规定》。所有这些都预示着在社会主义市场经济持续发展的推动下,我国国家审计正朝着法制化、制度化和规范化的方向阔步前进。

(二) 西方国家审计的发展

如同中国一样,西方一些文明古国的国家审计都有其悠久的历史。比如,大约在公元前3500年,古埃及奴隶主阶级的最高统治者就设置一种有较强独立性的监督官,负责对政府会计账簿和谷

物税的征收进行审查和监督工作。监督官的职责实际上就是审计。古罗马在公元 443 年也设立监督官,与元老院和财务官共同组成古罗马国家政权的主干,监督官也就是当时的审计官。古希腊的雅典城邦,在 2000 多年前就建立了官吏卸任经济责任审计制度,由审计官执行这种审计。到了中世纪,西方国家的封建王朝大都设置审计机构和审计官员,对国家财政收支进行审计监督。当然,中世纪的西方国家审计中,在组织上、体制上、方法上,都处于很不完善的初始状态。

在资本主义时期,随着社会经济的高度和资产阶级国家政权组织形式的日臻完善,审计逐渐成为推进民主政治的重要手段,国家审计得到进一步的发展。欧洲的许多国家于 19 世纪都在《宪法》或特别法令中规定了审计的法律地位,确立了国家审计机关的职权、地位乃至审计范围,并授权独立地对财政财务收支进行审计监督。为了监督政府的财政收支,切实执行财政预算法案,以维护统治阶级的利益,大多数西方国家在议会下设立专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府以及公营企业、事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。比如,美国早年没有独立的财政监督机构,只在财政部设审计官进行财政审计,直到 1919 年经参、众两院建议组成预算特别委员会后,才把政府的账目审计从财政部的业务中分离出来。1921 年美国公布了《预算和会计法》,并根据该法建立了美国的最高审计机关——会计总署,受理政府账目审计,以寻求经济而有效的方式来管理美国政府的公共款项。美国的会计总署,其审计监督权力很大,除中央情报局和总统办公室不能审计外,凡与公共开支有关的事项都有权进行审查,但其最重要的职责则是向国会提供信息和参考意见,以利国会开展工作。美国的会计总署是世界上最典型的隶属于国会的审计机关,其审计长由国会提名,经参议院同意,由总统任命。但会计总署和审计长则置总统管辖之外,独立行使审计监督权。