

SHEN JI XUE YUAN LI •

审计学原理

● 李汉国 秦荣生 编著

● 湖南大学出版社 ●

审计学原理

李汉国 秦荣生 编著

湖南大学出版社

内 容 提 要

审计学目前我国是一门亟待开拓并有发展前途的一门学科。出版《审计学原理》这本教材，对形成具有社会主义初级阶段性质的，以提高经济效益为主要目标的，能适应改革、开放、搞活新形势需要的以审计为核心的经济监督体系，以及提高审计人员的业务素质和工作效率都极为有益。本书作者对审计学的基本原理、方法、技能作了详尽的论述，也对改革、开放中遇到的一些重大理论和实际问题，进行了探索研究，具有一定的学术价值和实用价值。

本书可作为大专院校师生的教材，亦可作为各类审计工作者的业务学习资料，还适合于各类财经工作人员、管理干部阅读。

审 计 学 原 理

李汉国 秦荣生 编著

责任编辑 郭保藩

☆

湖南大学出版社出版发行

(长沙岳麓山)

湖南省新华书店经销 长沙市华中印刷厂印刷

☆

787×1092 32开 9.25印张 206千字

1988年8月第1版 1988年8月第1次印刷

印数：00001—11000册

ISBN 7-314-00247-9/F·33

定价：3.00元

序 言

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》，宣布国家建立各级审计机关，实行审计监督，迎来了社会主义审计的春天。目前，全国各级审计机关已相继建立，各部门、各单位的内部审计机构也陆续成立，以提高经济效益为中心的审计监督正在广泛开展，受到人们的高度重视和热诚的欢迎。

在我国，审计学是一门亟待开拓并有发展前途的学科。当务之急是编写一整套具有社会主义初级阶段特色的审计学教材，以供培养各级审计人员的需要。我国在审计工作方面具体经验尚欠充分，西方以公共会计师查帐为主的审计学，虽有可供借鉴之处，但不宜照搬照套。李汉国、秦荣生两位青年教师在自己教学工作经验的基础上编写的《审计学原理》一书，针对目前审计工作的实际情况，较好地体现了理论联系实际和“古为今用，洋为中用”的精神，较系统地对审计学的基本理论、基本方法、基本技能作了阐述；对目前审计学术界尚未涉足或讨论不多的问题，也敢于探索而具新意。全书内容丰富、观点鲜明、重点突出，具有一定的理论水平和实用价值，可供广大审计工作者学习、工作中参考，也可作为大专院校的审计学教材。《审计学原理》的出版，在我国繁花似锦的学术园地里，又增添了一朵鲜花，高兴之余，乐而为之序。

秦 宗 舜

1988年5月

10A1125/OP

前 言

党的十三大提出了社会主义初级阶段的基本路线和经济发展的总战略目标。由此,我国经济发展和经济体制改革进入了新的历史时期,这就要求各行各业包括各项工作努力创造新的环境以适应新时期的历史特点和开放搞活的宏观要求。审计是经济监督的综合部门,列宁指出:“计算和监督是把共产主义第一阶段调整好,使它能进行工作的主要条件。”

(《列宁全集》第25卷,人民出版社1963年版,第460页)。因此,审计监督工作的好坏,对开放搞活有着重大的影响。由于我国审计机关刚重建不久,许多理论与实践问题亟待探索和研究。本书试图根据社会主义初级阶段的基本理论,结合当前审计工作的实际,借鉴国外有益的审计方法和理论,对现代审计学科中的基本理论、基本方法和审计实践的基本技能进行较为详尽的阐述,并定名为《审计学原理》。

本书以中国审计的特点为基本出发点,结合国家有关审计法规、制度和各地开展审计工作的经验,对审计学科和审计工作中一些较为重大的问题,作了具体的介绍和阐述,对当前尚未涉及或较少涉及的某些问题,进行了探讨,旨在促使读者对有关问题共同进行讨论,拓宽视野,活跃研究气氛,并谋求广大读者的教正。

本书曾作为江西财经学院审计专业教材使用。在编写过程中,得到了裘宗舜教授、朱谱瑞教授和钟英祥副教授的热

情指导和帮助，裘宗舜教授还为本书写了序言。蒋其发同志提供了第六章的初稿，汤上云同志提供了第十二章和第四章第四节的初稿。另外江西财经学院审计学教研室的其他教师也曾提了许多宝贵意见。在此，我们一并表示衷心地感谢。

本书既适用于审计和其他财经类专业的教学使用，也适用于各级审计及其他经济监督部门的干部、专业技术人员和职工进行工作和研究的参考。由于作者水平有限，从事教学和审计实践的经验不足，难免存在缺点和错误，敬请专家、学者、审计部门的同志及广大读者批评指正。

编 者

1988年4月

目 录

第一章 总 论

- 第一节 审计的起源和沿革…………… (1)
- 第二节 审计产生和发展的客观依据…………… (5)
- 第三节 审计的意义…………… (9)
- 第四节 审计的职能和对象…………… (11)
- 第五节 我国审计的发展前景…………… (17)

第二章 审计与社会主义经济监督体系

- 第一节 我国社会主义经济监督体系…………… (24)
- 第二节 审计监督与其他经济监督的关系…………… (29)
- 第三节 建立以审计为中心的经济监督体系…………… (39)

第三章 审计机构与审计人员

- 第一节 建立社会主义审计模式的原则要求…………… (45)
- 第二节 审计机构…………… (47)
- 第三节 审计机构的权限和任务…………… (52)
- 第四节 审计人员的职业道德和法律责任…………… (55)

第四章 审计准则、审计假定和审计证据

第一节	审计准则的概念和内容	(63)
第二节	我国审计准则的基本观点	(68)
第三节	审计假定的基本观点	(74)
第四节	审计证据	(80)

第五章 审计的种类、方法和程序

第一节	审计种类	(92)
第二节	审计技术方法	(97)
第三节	审计基本程序	(114)

第六章 内部控制制度审计

第一节	内部控制制度的概念、种类和内容	(118)
第二节	建立内部控制制度的原则	(122)
第三节	内部控制制度审计的意义和方法	(126)
第四节	内部控制制度的评审	(137)

第七章 凭证、帐簿、报表审计概述

第一节	会计凭证的审计	(140)
第二节	会计帐簿的审计	(145)
第三节	会计报表的审计	(150)

第八章 企业财务审计概述

第一节	货币资金的审计	(155)
第二节	实物资金的审计	(170)

第三节	结算资金的审计	(185)
第四节	费用和成本的审计	(190)
第五节	利润的审计	(205)
 第九章 经济效益审计概述		
第一节	经济效益审计的评价标准	(214)
第二节	经济效益审计的指标体系	(218)
第三节	工程项目经济效益审计和影子价格	(222)
 第十章 内部审计		
第一节	内部审计的作用和职能	(228)
第二节	内部审计的任务和准则	(231)
第三节	内部审计组织和人员	(236)
第四节	部门审计、单位审计和行业审计	(238)
 第十一章 电子数据处理系统审计		
第一节	电子数据处理系统的构成	(243)
第二节	电算系统的内部控制和审计技术	(247)
第三节	会计信息系统开发的审计	(251)
第四节	会计信息输入、处理和输出的审计	(257)
 第十二章 审计工作底稿与审计报告		
第一节	审计工作底稿	(262)
第二节	审计报告	(272)

第一章 总 论

审计，既不是传统意义上的财会监督检查，也不是从国外引进的“洋货”。早在二千多年前，我国就有了审计监督思想，但成为一门科学，却是西方资产阶级学者的贡献。今天，建立适合我国国情的社会主义审计制度，总结古今实行审计监督的经验教训，展望我国审计的发展前景，是颇有益处的。

第一节 审计的起源和沿革

审计是我国固有的名词。我国从西周时代起就有审计制度，在《周礼》、《天官篇》中记载的大宰、小宰、司会、宰夫等官吏都有审查会计报告的职权。对司会的职掌有这样的记载：“司会掌邦之六典、八法、八则之式，以逆邦国都官府之治。以九贡之法，令民职之财用；以九式之法均节邦之国。掌国之官府、郊野、县都之百物财用。凡在书契版图之式，以逆群臣之治，而听其会计”。这就说明司会对一切财物、会计，一切财用都必须接受司会的考核。司会以“参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成，以周知四周之治，以诏王及家宰废置”。这说明一切会计报告都要经过司会钩考复审，再上报大宰，周王还要亲自听取报告，决定赏惩。周朝以后，历代都仿效由周王受计的办法，形成了所谓“上计制度”。

春秋时期《管子·幼官图篇》中关于“明法”的论述，主张守法遵纪，关于“审数”的论述，主张审查各项收支的数，健全制度手续。

在秦汉时期，曾规定由御史兼理此事，在《汉书·宣帝纪》中，有“御史查计簿，疑非实者按之，使真伪毋相乱”的记载。这就是说，御史官要逐郡审核上计簿，发现有伪造不真等行为，根据情节轻重加以惩处。

隋朝尚书省下设比部（比部是比较考核的意思），掌管皇帝诏书、律令和勾稽检查等事，并且有御史台，掌管察弹劾等事，这是隋朝的监察制度。

唐朝时期，曾在刑部之下，设有独立的审计机构“比部”。关于“比部”职掌有这样的记载：“比部郎中、员外郎，掌勾覆中外帐书。凡场务、仓库出纳在官之物，皆月计、季考、岁会，从所隶监司检察以上比部，至则审复其多寡登耗之数，有失陷，则理纳。钩考百司经费，有隐昧，则会问同否而理其侵负”。唐朝掌管财政的度支部和监督御史也都有审计职权。

宋初没有专设的审计机构，只有盐铁、度支和户部三司各设一名判官管理审查全国上报的会计收支。到太宗雍熙时设立了一个“都凭由司”，它独立于“三司”以外进行财政监督。宋朝以三司使总邦计。“司各有院，以秉中外泉穀出入之政，为会计之府，后别置审计院，以审查其案牍。自官禁朝廷，下至斗食佐史，凡赋录者，以式法审其名数而稽其辞受。凡四方之计籍，上于司农则逆其会。凡有司议调度会赋，出则取焉”。为了吸取教训，元丰（公元1078年）改制，恢复了在刑部下设比部掌管勾覆中外帐籍的审计制度。重点是审查财务收支，重大问题还要提交御史弹劾，或直接

上报皇帝。建炎元年（公元1127年）宋朝太府寺设了审计司，主管查帐。南宋还曾一度设置过“审计院”。从此审计这个名词就确立下来。

明清两代，都以户部兼管财政和审计监督，设有独立的审计机构。它的特点是户部下，按省分别设“清史司”，各省清史司分别审核各该省的财政收支，同时指定各司兼核中央有关的财政收支事项，这一制度，从明初到清光绪时止，实行的时间最长。明清两代对审计工作比较重视，不仅要审查会计报告，还要求审查帐簿，在明代《古今图书集成》中有这样的记载：“郎中等官遇有升迁及史役满日，一应经手钱粮案卷本部委司务会同清查清白，方许离职起送，如有不明，侵欺等项奸弊听候参究。”

辛亥革命，结束了清王朝的封建统治，成立了民国，1912年国务院下设立了审计处，1914年北洋政府改为审计院，同年还公布了审计法，当时梁启超在《论审计院》一文中说：“审计院者，财政上之司法监督，严正独立之一机关也。非唯独立于行政部之外，抑且独立于立法部之外。”阐明了审计机关的性质特点和作用，是我国最早论述审计问题的著作。

国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论，设立司法、立法、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业事业单位，如国库、铁路局、税务机关等，则根据需要与可能设审计办事处，分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。国民党政府也于1928年颁布过《审计法》和实施细则，1929年公布过审计组织法。审计机关有审计、协审、稽察等职称。由于国民党政府政治腐

败，审计工作名存实亡。

中华人民共和国建立以后，国家没有设置独立的审计机构。曾在国务院下设有监察部，各中央主管部门内设有监察司（局），各省、市、自治区政府下设有监察厅。这些机构也有时运用审计方法进行监察工作。建国初期，在各中央主管部门的财会司（局）内，一般设有审计处（科），地方政府的各厅（局），在财会处下设有审计科（股）。

建国初期，在一些公司和大型厂矿企业设有审计科（股），一些中型企业，设有专职审计员。学习苏联经验以后，企业中将审计科（股）改名为“稽核检查科（股），或稽核检查员”，从事企业审计工作。

另外，各地财政局、税务局和人民银行为了监督企业按照财政制度和税法规定缴纳利润和税金，加强货币管理，也用会计检查方法进行检查。1957年以后，由于受否定经济监督“左”的思想影响，片面强调简化，把内部牵制看成是一种重复劳动，在行政部门和企业单位取消了检查处（科），削弱了审计工作，在十年动乱期间，不仅全部取消了审计工作，就连会计机构内部的复核工作也处于停止或半停止状态。

党的十一届三中全会决定把全党工作重点转移到经济建设上来，经过拨乱反正，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》，宣布国家建立审计机关，实行审计监督，为我国审计工作揭开了新的一页。现在，全国各地审计机关普遍成立，各部门、各单位的内部审计机构也陆续建立，以提高经济效益为中心的审计监督正在广泛开展。可以预见，我国的审计工作必将迅速开创新的局面，为社会主义四化建设作出应有的贡献。

第二节 审计产生和发展的客观依据

中国审计发展历史悠久，我国周朝就出现了“听出入、以要会”的审计形式。人们公认，审计是从会计中分化出来的。但是，为什么会分化，审计产生和发展的客观依据是什么呢？

一、经济责任关系是审计产生和发展的前提条件

英文Audit出自拉丁文Audire，其原意是“听取”。我国《周礼》曰：“听出入，以要会”，“要会”即为会计资料，一个月的帐称要，一年的账称会，由此可见，古代审计形式是通过听取会计报告来判断其正确性的。

为什么要采取“听出入，以要会”的形式呢？因为当时，由于生产力的发展，已经出现了许多私人企业，企业主雇佣了许多工人，因此在客观上已经形成了企业主与雇员之间的财务责任关系，在一定时期内，有关职能雇员有责任向企业主汇报企业财务收支和财产管理等情况，以证实一定时期应当拥用的钱、牧畜或者商品，并验证报帐的正确性。另一方面，古代政府与平民之间也存在一定的财产责任关系或财务责任关系，在封建专制的统治下，老百姓每年都要负担名目繁杂的贡赋（当时多采用实物形式），作为国家的财政收入并供封建王室挥霍之需要。很明显，封建王室政府与百姓之间的这种责任关系带有强制性和掠夺性。为了明确或解除

财产或财务责任关系，封建王室政权必须对贡赋的执行情况进行审查。通常是听取有关人员的报帐来判断的。

随着社会的发展和生产规模的日益扩大，出现了以公司为主要形式的生产经营组织，财产的所有权与管理权日益分离，工厂主和股权拥有者并不直接参加企业生产经营管理，而委托厂长经理或经管会代行管理的职能。这样，工厂主（或股东）和管理者之间以及与工人之间的财务责任关系日趋密切和复杂。管理者不但有责任把公司（或工厂）的生产经营管理搞好，以提高其在激烈竞争中的地位，而且有责任向工厂主（或股东）汇报公司（或工厂）的财务收支等情况，并且保证有关会计资料的正确性。但是，由于企业的所有权与经营管理权的分离，增加了保护股东利益的困难，管理者为推卸自己的责任，往往隐匿财务收支的真实性。另外，在公司（或工厂）面临破产的紧急关头，工厂主和经理将不惜手段以虚假的报告来骗取有关经济单位（如银行）的信任，以图增加贷款或投资。这样，有经济联系的经济单位的利益也很难得到保证。因此，一种独立的能够证明财务报表正确性的审计组织——民间审计应运而生。审计则成为一种独立的体系完全脱离会计系统。同时，还应该明确，资本主义的财务责任关系比封建主义的财务责任关系要广泛得多，我们可以称之为经济责任关系。

社会主义企业的生产资料和生产成果虽然归全民所有，但是，生产资料的所有权、使用权和管理权在一定程度上也是分离的。企业与全民的代表——国家，企业与企业以及企业与职工之间都存在密切的经济责任关系，这种经济责任关系建立在根本利益一致的基础之上，实行的是权、责、利的有机统一，责任的依据是党和国家的方针、政策、法律、法

令以及由此而建立的各种经济责任制度。但是应该看到，由于各种主客观原因，国家、企业和个人三者利益还存在矛盾，并且在一定程度上产生冲突，为了保护全体人民的利益、维护企业和个人的合法权益，必须要由独立的权威机构审查企业的财务收支情况，以保证会计资料的准确可靠和经济活动的合法合理，明确和解除有关责任人的经济责任关系。社会主义国家的政府机关、人民团体和事业单位虽然不是（不完全是，只有部分是）生产经营组织，但是，它们也有责任节约财政开支，减少经费支出和提高工作效率。国家完全有权力审查政府机关、人民团体和事业单位财政收支和财务收支的合法性和真实性。

综上所述，自从人类有了生产活动经营组织，就产生了经济责任关系（依次表现为财产责任关系、财务责任关系和经济责任关系）。责任的一方同另一方在一定时期内结成的关系必须予以证实和解除，客观上要求公证人履行监督的职能。这是审计产生和发展的前提条件。

二、经济的管理和控制是审计发展的动力

人类在社会生产活动中，力求以较少劳动消耗和劳动占用取得较大的劳动成果，不断地提高劳动效率和生产效果。这就需要对生产过程和一切经济活动进行严格的控制，对各种计划和方案进行评价，对计划和方案执行的效益性进行审查。而审计作为全面经济监督，对企业内部控制的评价，各种经济活动的审查，可以为管理者提供正确有用的资料和审计结论。由于审计者的独立地位，一般不带有偏见，往往被社会所承认，作为评价一个部门或单位财务状况和经营效果

好坏的依据。

传统的审计，只局限于审查帐目和报表，通常称之为财务审计 (Financial Auditing) 其目的仅仅在于检查、揭露和防止会计资料的差错和弊端。但是企业规模的扩大和生产的发展，使管理程序和方法日趋复杂，对生产的控制也就愈加重要，审计的目的不仅在于审查帐目和报表，而且还包括评价企业的生产经营管理，及时提出积极的建议，如哪些环节和步骤存在不合理的开支，哪些制度不适应生产的发展，增加企业的财务收入的途径是什么，怎样改善企业的经营管理状况等等。事前审计 (Preemptive Audit) 效果审计 (Effectiveness Audit) 效率审计 (Efficiency Audit)、节约审计 (Economy Audit) 是财务审计适应上述需要的发展。

三、现代管理科学为现代审计 的发展提供了方法手段

现代经济，愈来愈重视现代管理科学的应用。现代管理科学一方面为管理会计的产生和发展提供了理论基础和技术(方法)条件，同时也为现代审计提供了方法手段。这不但表现为审计的领域的不断扩展，即由会计资料扩展为企业产供销、人财物、计划、决策、控制、管理、信息系统、科研规划等几乎所有的方面，更重要的是审计方法的不断发展，如财务审计中经常使用的统计抽样法和现代审计使用的现代管理数学中的预测、决策及分析方法等等。同时，在审计过程中，利用信息论、控制论和系统论的原理对审计事项进行