

SHENJI XUE YUANLI

审计学原理

肖文八 主编

军事科学出版社

审计学原理

肖文八 主 编

军事科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学原理/肖文八主编. —北京: 军事科学出版社,
2005.7

ISBN 7 - 80137 - 874 - 1

I. 审 ... II. 肖 ... III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 084894 号

军事科学出版社出版发行

(北京市海淀区青龙桥/邮编: 100091)

电话: (010) 62882626

经销: 全国新华书店

印刷: 军事经济学院印刷厂

开本: 850 × 1168 毫米 1/32

版次: 2005 年 8 月北京第 1 版

印张: 13.75

印次: 2005 年 8 月第 1 次印刷

字数: 350 千字

印数 1 - 10 000 册

书号: ISBN 7 - 80137 - 874 - 1/E·585

定价: 28.00 元

前 言

本书可作为高等院校审计、财会专业及其他相关专业的教材，同时可供审计教师、审计干部及财务干部业务学习参考。

根据国内外审计发展趋势，为体现新形势下审计事业发展对审计人才培养的要求，本书在编写过程中，注意做到以下几点：一是涵盖面广。本书共 15 章，涉及到审计学基础理论，审计基本方法和程序及审计管理等方面。在内容的安排上立足国家审计、兼顾社会审计和内部审计。二是内容新颖。随着审计环境变化，审计理论研究有较大发展，在编写时，吸收了最新研究成果。同时对收集的资料进行反复甄别，注意引用最新资料。三是洋为中用。为了开阔学员视野，注意吸收国外先进审计理论和方法，丰富我国审计学科。教材中有选择的介绍了国外审计理论和方法。

本书由肖文八担任主编。参加编写的成员是：第一、三章，由肖文八执笔；第二章由董大宏执笔；第四、十三章由欧阳程执笔；第五章由张涛执笔；第六、十二章由陈雄智执笔；第七章由冉坤执笔；第八章由冯智执笔；第九章由张祥执笔；第十章由郭新河执笔；第十一章由费军执笔；第十四章由邹晶执笔；第十五章由程庆执笔。初稿完成后，印刷成册，作为试用教材教学试用一学期，在征求授课教员及学员意见的基础上，全体撰稿人员对试用教材的结构、观点、文字，进行了较深入的研讨，并作了认

真修改。最后由肖文八负责修改、补充和总纂。

由于作者水平有限，书中难免存在一些错误和疏漏，恳请读者和同行专家批评指正。

编著者

2005年7月

目 录

第一章 概论	1
第一节 审计的定义和本质	1
第二节 审计对象、职能和作用	7
第三节 审计目标	13
第四节 审计分类	17
第二章 审计的产生和发展	27
第一节 审计产生基础和原因	27
第二节 国家审计的发展	31
第三节 社会审计的发展	49
第四节 内部审计的发展	55
第三章 审计机构和人员	62
第一节 国家审计机关	62
第二节 内部审计机构	68
第三节 社会审计组织	72
第四节 审计人员	77
第五节 审计职业道德	86
第六节 审计法律责任	98
第四章 审计假设	109
第一节 审计假设概述	109
第二节 审计假设主要观点介绍	113
第三节 审计假设的内容	120
第五章 审计证据和审计评价依据	127

第一节	审计证据概述	127
第二节	审计证据的收集、整理、分析、评价	137
第三节	审计评价依据	146
第六章	审计工作底稿和审计日记	154
第一节	审计工作底稿概述	154
第二节	审计工作底稿的种类和内容	157
第三节	审计工作底稿的形成与运用	161
第四节	审计日记	168
第七章	审计报告	174
第一节	国家审计报告	174
第二节	社会审计报告	183
第八章	审计程序	193
第一节	审计程序概述	193
第二节	国家审计程序	195
第三节	社会审计程序	203
第四节	内部审计程序	212
第九章	审计方法	215
第一节	审计方法概述	215
第二节	审计取证的基本方式	223
第三节	审计取证的技术方法	228
第十章	内部控制及其测评	242
第一节	内部控制概述	242
第二节	内部控制的组成要素	251
第三节	内部控制的测评	263
第十一章	审计抽样	287
第一节	审计抽样概述	287
第二节	属性抽样	297
第三节	变量抽样	302

第四节	货币单位抽样	306
第十二章	计算机审计	317
第一节	计算机审计概述	317
第二节	计算机审计的内容	327
第三节	计算机审计的方法与技术	330
第十三章	审计风险	341
第一节	审计风险概述	341
第二节	审计风险的控制	352
第三节	审计抽样风险	365
第十四章	审计准则	371
第一节	审计准则概述	371
第二节	国家审计准则	377
第三节	独立审计准则	391
第四节	内部审计准则	398
第十五章	审计管理	403
第一节	审计管理概述	403
第二节	审计计划管理	405
第三节	审计项目质量控制	413
第四节	审计行政监督	420

第一章 概 论

第一节 审计的定义和本质

一、审计的定义

什么是审计，怎样定义审计，是审计理论和审计实务工作者关心的重要问题。随着社会对审计不断提出新的要求，审计自身的职能作用得到相应发展，人们对审计的认识也愈益深刻，以致国内有关审计的定义众说纷纭，至今尚未形成一个普遍被接受的观点。现就国内外比较有影响的审计定义简介如下：

1972年，美国会计学会在《基本审计概念说明》中将审计定义为：“审计是为了查明经济活动和经济现象的表现与所定标准之间的一致程度而客观地收集和评价有关证据，并将其结果传达给有利害关系使用者的有组织的过程。”这个定义明确地将审计过程与会计信息传递过程联系起来，揭示出审计的作用在于提高会计信息的价值，进而使会计信息使用者受益的内含。

日本审计学者三泽一为审计下的定义是：“审计是由站在公正中立的第三者立场上的人对有关人员的行为进行直接监督，以及对有关人员的行为结果进行批判性调查，还包括监督以及（或者）调查的结果表明意见。”这个定义不仅将审计对象的内容从财务报表以及会计记录扩大到经济行为及其结果，而且明确地提出了审计具有经济监督的性质。

美国审计学家尚德尔在分析研究了许多审计定义后，认为审

计定义应能容纳更广泛的内容，将审计定义为：“审计是人类为了建立对某种标准的遵循性而进行的评价过程，其结果是得出一种意见或结论。”这个定义是从一个较高的视角把审计行为的领域极大地拓宽了，为审计未来发展开辟了广阔的天地。

我国审计界经过多年的审计实践，结合我国国情对审计定义进行了广泛的研究，其中最具代表性的有：

1989年，中国审计学会提出的审计定义是：“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、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。”这个定义在我国有较大影响。它集中了当代国内审计学界的专家、学者和审计实务工作者的智慧，经过充分酝酿和论证而提出来的。

1995年，中国注册会计师协会提出的独立审计定义是：“独立审计是指注册会计师依法接受委托对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表审计意见。”这是专门就注册会计师委托进行会计报表审计行为所提出的审计定义，其表述明确而具体。

1995年，国家审计署提出的审计定义是：“审计是独立检查会计账目，监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为。”这是根据国家审计署时任审计长郭振乾的建议提出的简明审计定义，曾为人们所赞同。但是，这个定义把审计行为限定在检查会计账目的层次上，有把审计与查账混淆之嫌。

审计定义是对审计实践的科学总结，是对审计这一客观事物特有属性的揭示。我们认为，审计定义是：“审计是专职机构和人员，接受授权或委托，按照法规和其他标准对被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查和评价，并向授权人或委托人提出报告，以维护授权人或委托

人的权益的独立性经济监督活动。”

上述定义由以下几个要素构成：

1. 审计的主体是“专职机构和人员”。专职机构指国家审计机关、内部审计机构和会计师事务所；专职审计人员指专门从事国家审计、内部审计工作的人员和依法经批准执业的注册会计师。

2. 审计关系由接受“授权或委托”形成。国家审计和内部审计为国家和部门或单位领导授权进行，注册会计师审计则是接受委托进行。

3. 审计的依据是“按照法规和其他标准”。经济法规和其他标准是对审计对象进行判断的依据。只有对审计对象有鲜明的判断依据，才能使审计结论更好地被有关各方所接受。

4. 审计对象是“被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动。”这就是说审计对象不仅包括会计信息及其所反映的财政、财务收支活动，还包括其他经济信息及其所反映的经济活动。

5. 审计的基本工作方式是“审查和评价”。即收集证据，查明事实，对照标准，做出好坏优劣的判断。

6. 审计的基本目标是“真实性、合法性、效益性的审查和评价，向授权人或委托人提出审计报告，以维护授权人或委托人的权益。”审计人员对被审计单位财政、财务收支及其他经济活动真实性、合法性、效益性作独立判断，将审计结论以书面报告的形式，转达给授权人或委托人，进而维护授权人或委托人的权益。

7. 审计本质是“独立性经济监督活动”。审计是一项独立性经济监督活动，独立性是审计区别于其他经济监督的重要特征。

二、审计的本质

审计的本质是指审计区别于其他事物的根本属性。明确审计的本质，对研究审计理论和实务具有重要意义。

（一）审计是经济监督体系的重要组成部分

在我国，对经济活动进行监督的部门很多，包括审计、财政、税务、银行、工商行政、统计、计划、物价等，各个部门各负其责，共同构成我国经济监督体系。各项经济监督共同承担的任务是：维护党和国家确定的经济发展的方针、政策、计划和法规，发现和纠正一切违背经济法规以及危害社会根本利益的行为，保证经济活动按照客观规律的要求顺利发展。

审计是一种经济监督，在经济决策、计划、组织、调节和监督环节中，审计属于监督环节，不参加其他环节的活动，但要对其他各个环节实施监督。实施审计是实现国家职能的重要保证。体现了统治者的意志，同时可以明确经济责任，严肃财经法纪、改善被审计单位的经营管理，提高经济效益，进而规范市场经济秩序。审计可以从宏观高度对综合管理部门如财政、金融、各级政府等部门的经济活动进行监督，也可以从微观的角度对具体的经营者进行检查；可以专门监督特定经济建设项目，也可以普遍检查存在于生产、经营各环节中的具体行为。审计是其他任何经济监督都不可替代的，在经济监督体系中，审计占有重要位置，是经济监督体系的重要组成部分。

（二）审计是独立性经济监督

1. 国内外关于审计独立性的见解。审计独立性是指审计人员公正不倚地进行审查并表达意见的状态。其实质是要求审计人员在实施审计的过程中，与被审计人之间不能存在经济利害关系，在行使审计职责时，他人不得影响、不得进行干涉。关于审计的独立性，国内外有影响的见解主要有：

莫茨和夏拉夫等一些西方学者的观点认为，审计的独立性状态概括起来有四个方面：第一，在“财务利益”方面，审计人的活动经费应该独立，应有自己专门的经济来源，同时审计人不涉及被审计人的经营管理活动。第二，在“精神状态方面”，审计

人应保持精神上的独立，既不能使自己的判断从属于他人，也不以个人偏见左右判断，要以公正无私、不带偏见的考察来保证审计结果的客观公正。第三，在“组织地位”方面，组织上的独立是指审计机构必须是独立的专职机构，与被审计人没有组织上的隶属关系。第四，在“自由调查”方面，审计人的计划、检查与发表意见等各项工作均应是自由的，不受他人的控制与干扰。

最高审计机关国际组织 1977 年发布的《利马宣言—审计规则指南》就国家审计的独立性从三个方面进行了阐述：首先提到最高审计机关的独立性，强调最高审计机关必须独立于被审计单位之外，不受外来影响。其次提到最高审计机关成员和官员的独立性，强调最高审计机关成员的独立性应由宪法予以保证。最后提到最高审计机关财政上的独立性，最高审计机关为完成任务所需的经费应得到提供和保证。

《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》）第 91 条规定：“审计机关在国务院总理领导下，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。”《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》）第 5 条也按照《宪法》的规定，重述了审计独立性的要求。

《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）第 6 条规定：“注册会计师和会计师事务所依法独立、公正执行业务，受法律保护。”

我国《审计署关于内部审计工作的规定》在述及有关内部审计独立性条款中指出：内部审计机构在本单位主要负责人或者权力机构的领导下开展工作；单位主要负责人或者权力机构应当保护内部审计人员依法履行职责，任何单位和个人不得打击报复；内部审计机构履行职责所必须的经费，应当列入财务预算，由本单位予以保证；内部审计机构每年应当向本单位负责人或者权力机构提出内部审计工作报告。

总结国内外审计实践经验，各类审计的独立性可以概括为：组织上的独立、人员上的独立、工作上的独立和经费上的独立四个方面。

2. 与独立性相关的几个概念。为了加深对审计独立性的理解，有必要将与审计独立性相关的几个概念作一介绍，下面重点介绍审计的客观性、公正性、权威性。

审计的独立性决定审计的客观性。审计的客观性是指审计人员应从经营管理活动以外的第三者地位出发，依据审计标准对被审计的经济事项进行审查和评价。要求做到两点：一是审计人员对被审计的经济活动要以客观存在的事实为依据，通过周密的调查研究，查清事实真相。二是审计人员对被审计的经济活动是否真实、合法、有效，要以相应的审计标准加以衡量，有根有据地提出审计报告。

审计独立性又决定审计的公正性。审计的公正性是指审计人员应当树立办事公道、不偏不倚的正派作风，从而保证审计的公正性。为此，必须做到：面对违法违纪事项，不畏权势，敢于揭露，使舞弊者无隙可钻。对改革开放中出现的新情况、新问题，要善于分析，严格区分创新与作弊的界限；遇到市场经济中的新动向、新事物，要善于调查，辨别真伪，以生产力标准加以判断。总之，审计的公正性要求审计过程和结果都应有理有据、实事求是、公正不阿、恰如其分。

审计的客观性、公正性促成审计的权威性。审计的权威性是指审计人员的行为拥有事实上的权力和威信，并保证审计的实施和产生相应的客观效果。审计权威性一方面表现在审计人可以代表审计授权或委托人，取得对被审计人所承担经济责任进行监督的权力；另一方面表现在被审计人必须接受审计监督而不得推诿、逃避。在审计实践中能否体现权威性，至少包括三个因素：一是实行审计制度有法定地位保证，特别是国家宪法的规定；二

是审计行为要在权力者的授权和委托下进行；三是审计工作做出成效是审计权威形成的客观基础。

3. 审计独立性决定了审计优势。审计与其他经济监督相比，具有以下优势：一是审计地位具有高层次性。首先，审计的授权人或委托人是资源财产的所有人。其次，审计对象不仅涉及具体经济事项，而且涉及财政、税务、金融等宏观经济部门。二是审计人在审计三方关系人中具有超脱性。在审计实践中，审计人处于授权人或委托人与被审计人中间的位置，不负有经济责任。这就使其与其他两方不存在经济利益关系，完全有条件根据授权人或委托人的要求，开展审计工作。三是审计范围具有综合性。审计范围的综合性是与其他经济监督范围的专业性相比较而存在的。财政、税务、工商、银行等经济监督是结合各自的业务工作进行的专业监督，而审计则是对被审计单位各方面进行的综合监督。四是审计主体作为独立审计人具有公正性。由于审计的独立性，所以，审计的实施以及取得审计结果都会在独立的状态下完成，能够排除来自各方面的影响和干扰。这就为保证审计报告具有公正性提供了前提条件。五是审计目的决定于审计授权人或委托人。通过审计可以达到维护审计授权人或委托人的合法权益目的，因此，审计完全可以满足授权人或委托人的正当愿望，达到对被审计人的财务信息及其所反映的经济活动真实、合法和有效性进行监督的目的。

第二节 审计对象、职能和作用

一、审计对象

审计对象是指审计行为所指向和作用的承受体。是对审计单位和审计范围所做的理论概括。它包含两层含义：其一是外延上的审计实体，即被审计单位；其二是内涵的审计内容，即财政财

务收支及其他经济活动。

(一) 审计对象的演进

审计对象是一个历史范畴，随着社会经济的不断发展，审计对象是不断发展变化的。

1. 传统审计对象是被审计单位的财政财务收支。古代的官厅（或政府）审计主要是对官厅（或政府）的会计账目及其所反映的财政收支进行审核；20世纪以前流行于英国的详细审计，主要是对近代企业的会计报表、账簿和凭证及其所反映的财务收支进行详细审查核对；20世纪以后流行于美国及整个西方国家的资产负债表审计、损益表审计和财务报表审计，则是以现代企业的资产负债表、损益表和和各种财务报表作为审计对象，对会计报表各项目进行分析性审核以后，进一步对财会账目及其所反映的各项资产、负债和权益等进行抽样审核。上述审计都是以被审计单位财政财务收支作为审计对象的传统审计，其特点是实施这一审计是为了评价、确认、解脱受托和经营管理者在财务收支上的经济责任，审计的核心是评价经济责任的履行情况。

2. 现代审计的对象是被审计单位的财政财务收支及其他经济活动。20世纪下半叶以来，为了适应经济的发展，审计范围有所扩大，超出了财政财务收支活动的内容，扩展到与经济效益有关的经营和管理活动。在西方出现了经营审计、管理审计、“三E”审计或绩效审计等。现代审计对象既包括会计资料及其所反映的财务收支活动，也包括其他经济资料及其所反映的各项生产经营管理活动。其特点是实施这一审计是审查对象的扩展，是由于评价受托经营管理者的经济责任的扩大，它不仅包括财务收支方面的经济责任，也包括与经济效益有关的各种经营管理方面的经济责任。

(二) 审计对象的表述

1. 国家审计对象。根据我国《宪法》第91条和第109条的

规定精神，以及《审计法》的具体规定，作为我国国家审计对象的实体是中央和地方各级财政部门、中央银行和国家金融机构、行政机关、国家事业组织、国有企业、基本建设单位等。审计对象的主要内容包括上述部门的财政预算、信贷、财务收支和决算，以及与财政财务收支有关的经济活动及其经济效益。

2. 内部审计对象。根据《审计署关于内部审计工作的规定》，我国内部审计对象是本单位及所属单位的财政收支、财务收支、经济活动。

3. 社会审计对象。根据《注册会计师法》及其有关规章的规定，我国社会审计对象主要是：国家审计机关、企事业和个人委托的被审计单位，主要内容包括财务收支的审计查证事项，经济案件的鉴定事项，注册资金的验证和年检，以及会计、财务、税务和经济管理的咨询服务等。

尽管国家审计、内部审计、社会审计具体的审计对象有所不同，但从其内容和范围上说具有共性。主要表现在两个方面：一是被审计单位会计资料及其有关经济资料。审计对象的内容都是通过一定的载体反映出来的，这个载体就是会计资料及其他有关经济资料，如，会计报表、会计账簿、会计凭证等会计资料以及计划、预算、统计、合同、章程等相关资料。现代审计虽然在审计范围上大大扩展，但仍然离不开会计资料及其有关经济资料。因为会计资料及其有关经济资料系统连续地反映了一个单位经济活动的全过程及其结果。要想实现审计目标，就必须对其进行审查。二是被审计单位的财政财务收支及其有关的经济活动。不论是传统审计还是现代审计，都要以被审计单位客观存在的财政财务收支及其有关的经济活动为审计对象，对其真实、合法、效益进行审查和评价，以便对其所负受托经济责任是否认真履行进行确定、证明和监督。