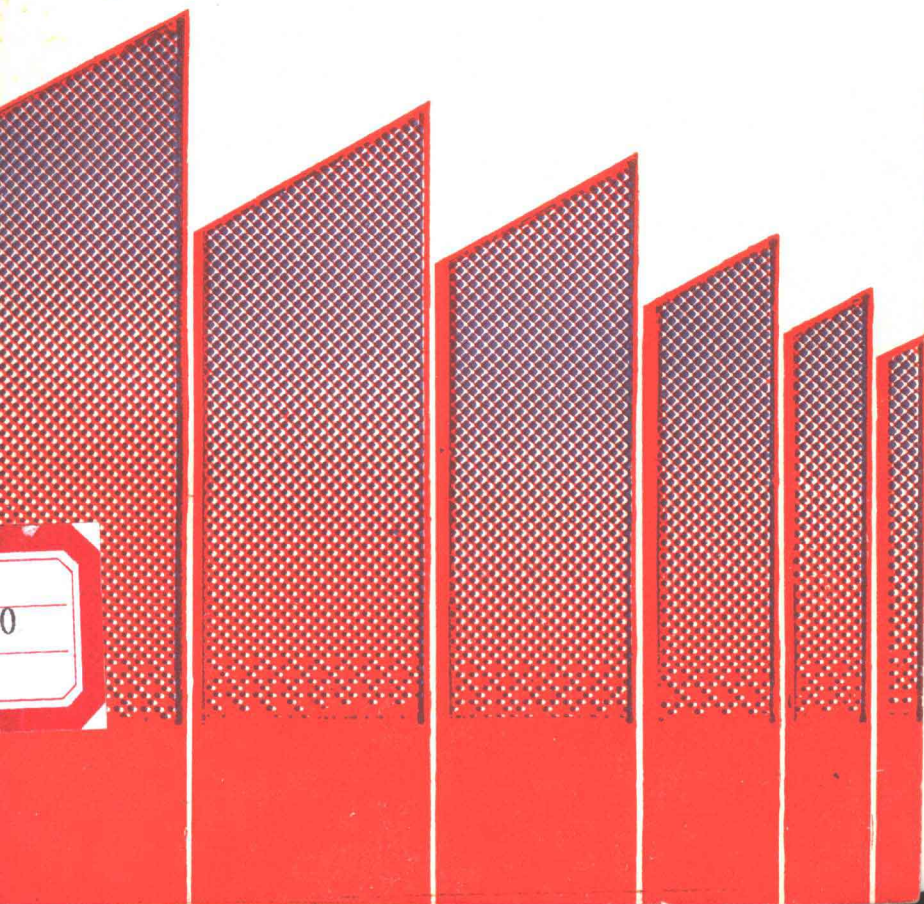


审计学概论参考资料

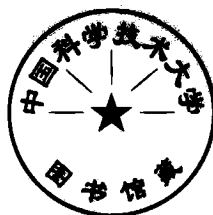
● 姜尔行 竹德操 编

● 中央广播电视大学出版社



审计学概论参考资料

姜尔行 竹德操 编



中央广播电视大学出版社

审计学概论参考资料

娄尔行 竹德操 编

中央广播电视大学出版社出版

新华书店北京发行所发行

二二〇七工厂印装

开本 787×1092 1/32印张 8.75 千字 13

1987年5月第1版 1989年10月第三次印刷

印数105801—163800

定价· 1.60元

ISBN 7-304-00282-4/F·109

前 言

本书是为配合《审计学概论》这本教材而选编的参考资料。

为了帮助学习《审计学概论》的学员更好地掌握审计学的基本理论和基本方法，我们本着百家争鸣的方针，从已经或尚未公开发表的论文中，挑选了部分具有代表性的文章汇编成册。这些文章从不同角度，阐述了审计学的某一特定方面，都有其特色。选编着眼于两个方面：一是《审计学概论》限于篇幅，未能充分展开，而文章有所补充引伸的，借以扩大读者的视野。二是所持观点与《审计学概论》不尽相同，使读者得到启发，开阔思路，为深入研究打下基础。

选入本书的文章，既有国内著名专家的著述，也有后起之秀的新作。但限于本书篇幅，报刊杂志上尚有不少具有创见的论文只能割爱，而选入本书较长的文章也只能摘录其要点。

本书由上海财经大学娄尔行教授主编，竹德操副教授副主编。尤家荣同志协助了选编工作。

由于水平和时间的限制，编选不当之处，恐在所难免，恳请广大读者批评指正。

编 者

一九八六年十二月

目 录

前 言

1. 关于审计理论的若干问题……………杨纪琬(1)
2. 审计监督要为经济改革服务……………凌祖佑 高奇(14)
3. 再论我国社会主义审计的性质和对象……………管锦康(17)
4. 试论建立审计学的学科体系……………娄尔行 竹德操(25)
5. 试论审计的种类、原则和方法……………黄忠堃(33)
6. 社会审计刍议……………裘宗舜(46)
7. 我国审计学性质浅论……………凌祖佑 高奇(54)
8. 试论审计的性质和职能……………阎金锷(63)
9. 关于审计的概念和职能……………谷 棋(72)
10. 试论审计的基本职能……………张齐新(77)
11. 审计抽 样……………周勤业(89)
12. 试论审计方法……………管锦康(109)
13. 系统论是审计方法论的理论基础……………竹德操(119)
14. 试论审计证据体系……………赵丽娟(132)
15. 试论审计依据……………竹德操(138)
16. 现代审计中内部控制测试的探讨
……………徐政旦 周忠惠 周勤业(149)
17. 试论经济效益审计……………娄尔行 汤云为(160)
18. 试论管理审计……………娄尔行(174)
19. 国外文献中有关经济效益审计的几个概念

- 娄尔行 汤云为(185)
20. 工业企业内部审计实务探讨
.....杨树滋 徐玉棣 鲍国明 (193)
21. 论企业内部审计的作用和方法.....黄忠堃 (207)
22. 建立内部审计是加强宏观间接控制的一个重
方面..... 赵过之(217)
23. 中外合资经营企业审计工作初探..... 顾福佑(226)
24. 会计电算化与电算系统审计..... 唐清亮(244)
25. 试论审计的社会基础..... 李若山(254)
26. 试论行为科学在审计工作中的应用..... 竹德操(258)

关于审计理论的若干问题

杨 纪 琬

一、审计的产生和发展

审计，是一种经济监督活动。有社会经济活动，就有一定意义上的审计监督。不同时期，不同社会，由于生产力发展水平不同，社会经济管理方式不同，审计监督的广度、深度和形式也各不相同。但总的说来是：审计产生于会计，后独立于会计。从学科内容来说，审计学原来是包含在会计学之中，后从会计学中分支出来，成为一门独立的学科。正是由于这种血缘关系，至今也是互相渗透，你中有我，我中有你，既不能互相代替，也不能截然分开。

传统的审计，就是查帐，就是会计检查。查会计的帐，有无差错，有无舞弊。这种概念沿用到今天，是中外审计概念中内含的主干部分。以后，随着社会经济生活的发展，历史的前进，审计的内容、范围和方法都在不断变化，审计的概念也逐步丰富和扩大。

审计的发展，是由两条道路走过来的。其一是政府审计的建立和发展；其二是民间审计的产生和发展。所谓“政府审计”，是指由国家专门机构、专职人员，对各级政府部门、企事业单位的财政、财务收支，依据法律规定，进行的强制性审计。所谓“民间审计”，是指职业(注册)会计师受托对民间企事业单位，进行的公证性审计。从世界各国审计发展的历

史来说，一般都是政府审计早于民间审计；从国外审计学的内容来说，则是民间审计比政府审计更为丰富；从建立具有中国特色的审计学理论和方法体系来说，则应该包括政府和民间审计在内，使之融合为一体，成为社会主义经济监督体系中的有机组成部分。

中国审计的产生和发展，大体可划分为四个时期：萌芽时期、发展时期、中衰时期和近代审计演进时期。

有史料可查，中国审计萌芽于公元前七百多年的西周。据《周礼》记载，周王朝的审计工作分成两个方面：会计部分的审计工作，由“司会”负责；独立于会计部门之外的审计工作，由“宰夫”负责，成为我国审计的雏形。

秦、汉、隋、唐、宋，审计有了较大的发展。秦设御史大夫行使对国家政治经济的监察大权；三十六郡设监御史，形成全国性的监察网。汉承秦制，至曹魏以后，在尚书之下设“比部曹”，是一个兼负审计职责的部门。隋设“都官尚书”，辖比部；至炀帝，改属刑部。唐除仍设比部外，还将稽查职能划归御史台，使比部和最高监察机关配合。宋设“审计司(院)”成为中国“审计”一词的最早来源。

元、明、清，审计有所衰退。元设“都察院”，将“比部”划归“户部”，清由“科道官”行使对财政的“监察”之权。这三个朝代，都没有专门的审计机构。至光绪末年，主张君主立宪，颁布了立宪法制，提出专设审计机构，未及实现而夭折。

民国初年，北洋军阀的北京政府，在国务院下设立了审计处，并在各省设审计分处。民国三年，改审计处为审计院，直属大总统，颁布了“审计法”及“审计法施行规则”，这在我国审计史上还是第一次。国民党政府在“五权分立”的监察院下设立了“审计部”，引进了西方的审计制度，形成了比较完

整的政府审计体系。中国的近代审计在这一阶段发展得比较完整。但由于国民党政府的腐败，一直未能很好的付诸实施。

在中国共产党领导的大革命时期，苏区中央决定在中央和地方各级政府及红军内部，建立审计委员会和稽查员，归各级政府领导，有权监督检查各项收支执行情况。解放战争时期，革命根据地政府机关和部队的后勤部门，也曾设有审计部门和审计人员，主要是负责供给标准和单据合法性的审核。

解放后，在建国初期国民经济恢复时期，审计监督机构形式主要有两种：其一是企业主管部门设置的审计机构；其二是财政部门设立的财政监察机构。同时，学习苏联，我们开了一门“凭证检查”的专业课，即“会计检查”，也可直接译为审计。后来，这些机构都撤销了；在实际工作中，没有独立的审计机构，也没有专职的审计人员。1958年大跃进，把“凭证检查”这门课也给砍掉了。十年动乱，更给“审计”一词扣上资本主义的大帽子，这门学科的发展，处于停滞状况。粉碎“四人帮”后，1980年在全国会计工作会议上，姚依林副总理讲话中提到了审计工作，提到了会计人员要学会怎样来进行审计。后来，在修改宪法时，写进了要建立国家审计机构的条文。直到宪法正式颁布，审计署和各级审计机构的建立，审计作为一项重要的经济监督工作，已经成为我们国家政治经济生活中的现实。对审计学的研究，也就成为经济管理科学中的重要课题。

在西方，也是政府审计早于民间审计。以民间审计为主要内容的西方现代审计，产生于产业革命前后，发源于英国。经历了详细审计、财务审计、管理审计三个阶段。

十七世纪初期，股份有限公司组织是现代审计开端的重

要经济背景。企业股东和债权人为了维护自己的利益，公司经营者为了维护自己的信誉，都需要第三者对企业的会计资料进行审查，并出具查帐证明，这便产生了民间审计。开始，没有一套具体办法，更没有审计理论，只是对大量的帐簿记录，进行逐笔审查，所以叫详细审计，处于一种简单的、自愿的、朴素的状态。

第一次世界大战以后，资本主义经济迅速发展，企业规模更加扩大，管理权和所有权分离，加上所得税普遍推行，对审计要求更高了，全部审计，费时费力。在美国提出了一种新的审计概念，即“资产负债表审计”，强调对各帐户余额作分析性的审核。这样，审计便从局限检查记帐差错和舞弊案件，扩大到了“信用证明”。到三十年代，由于资本主义发生经济危机，经济大萧条，生产不景气，投资者，银行家十分关心企业的经营成果，要求分析检查企业的盈亏情况。这样，又从静态审计发展到了动态审计。这一阶段，审计工作找到了一些规律，形成了理论，有了一套比较完整的方法，审计学从会计学中分离出来，成为一门独立的学科。这种以审查财务报表为主的审计，叫做财务审计。

第二次世界大战以后，现代审计进入第三个发展阶段。企业的规模越来越大，内部分权事业部制普遍推行，内部控制制度逐步形成并完善起来，在此基础上产生了内部审计。随着管理会计的产生和发展，审计的领域也向深度和广度发展，提高企业的经营管理成为审计的重要内容，这种以提高效益为目的的审计，叫做管理(效益)审计。

审计从财务审计发展到管理审计；从对会计资料的可靠性、合法性进行检查与监督，发展到对企业管理效能和经营决策进行评价和提供指导性意见，使审计的内含和外延都发

生了深刻的变化。

回顾审计发展的历史，我们可以了解到：中国的政府审计，早于西方，优于西方；但民间审计，落后于西方。因而在研究审计史的过程中，我们可以从中国审计发展史中，批判地吸取政府审计的经验；从西方审计发展史中，批判地借鉴民间审计的经验；做到古为今用，洋为中用，并结合我国的现实经济生活，把政府审计和民间审计统一于一体，以企业为重点，建立具有中国特色的审计理论方法体系。

二、审计的对象和任务

从一般意义上说，审计是会计发展到一定阶段的产物，是保证会计资料正确性的补充，审计最原始的意义就是查帐。现代审计从会计中分离出来成为一项独立的工作以后，并未改变审计作为会计保证作用的性质。离开会计，就没有审计；不进行查帐，就不需要审计。因此，一般说来，审计的主要对象就是会计，审计的基本任务就是查帐。其他一切都是从这个基本点派生出来的。

由于审计是国家管理制度的重要组成部分，属于上层建筑，不同的社会制度，不同的政治经济文化发展状况，赋予审计的任务，审计的对象，也各不相同。加拿大的国营企业可委托私人会计公司（会计师事务所）来审计；西班牙成立审计（帐目）法院，兼有司法的职能；日本会计检查院（日本的国家审计机关）把审计对象划分为必须审查和有选择性审查两类；菲律宾审计委员会，对包括国会、总统府、总理府、各级法院在内的一切单位的财政收支，都有审计监督权。作为构成国家管理制度组成部分的审计，是一种法定行动，并非随意采取的行动，审计作用的范围，也取决于国家赋予的职责。因

而，不同国家就有各不相同的具体审计对象和任务。

我国《宪法》第九十一条规定：“国务院设立审计机关，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支，对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支，进行审计监督。”“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。”这就是说，我国的审计对象，就是各级政府、各部门和企业事业单位的财政、财务收支，审计机构的基本任务，就是依法监督。

监督是审计的基本职能，联系财政、财务收支，审计主要是对会计的监督检查，给监督者以再监督。审计的固有功能，就是依法对审计对象进行各种形式的监督检查。不具备监督职能，就不能称之为审计。因而人们常把审计的基本任务说成是批判性的或称之为保护性的。另外，它还具有促进企业加强经营管理，提高经济效益的职能，所以它的任务还有积极性方面的，或称建设性方面的作用。

目前，世界各国对审计的职能、范围、内容、任务，从广度来看，已由事后审计发展到事后事前审计并重，即由事后对会计工作、会计资料的审计监督，以查错防弊为主，发展到事前对预算，计划和决策进行审查，并提出建设性意见，从深度来看，也不再只是对财政、财务收支活动的合法性的审计监督，还进一步通过审计和分析，审查资金的使用是否节约、有效和达到预期的经济效益。因而，人们从审计任务的发展，概括了审计有五个方面的职能：经济监督职能、经济司法职能、社会公证职能、评价考核职能、管理控制职能。

查帐是审计完成上述任务的基本手段。审计工作必须从检查会计资料入手，再步步深入，把情况比较全面地掌握起来。离开会计资料，经济效益无法评价，经济活动无法掌握，

其他一切审计工作无从谈起。因此，从目前情况出发，审计的基本任务是：1. 检查会计数字的可靠性；2. 通过检查会计数字，检查其所代表的经济业务的合法性；3. 检查会计数字所反映的经济活动的合理性。当然，各个时期、不同情况，审计任务的侧重面会有所不同，必须因时而异，因事而异。

三、审计监督和其他经济监督的关系

在我国经济体系中、财政、税务、银行以及各级财务会计机构，都担负着经济监督的职能任务，属于整个社会主义经济监督体系的组成部分，对于维护国家财政政策、法令、制度，严肃财经纪律，以及同经济领域中各种违法乱纪行为的斗争，做了许多工作，起了很好的作用。今后仍需加强，不能削弱。但它们有各自的基本职能，它们实行的监督，只是在执行基本职能过程中实现的，有一定的局限性。

财政监督主要是监督财政政策、法令的正确贯彻执行，财政资金的合理使用，以及对上缴税利的监交。各级财政部门，它的基本任务是制定预算，执行预算。财政监督只是通过自己的财政收支活动来进行的经济监督。

银行监督主要是监督流动资金、信贷资金、基建拨款等的使用。银行有银行的基本职能，它对企业事业单位收支的合理合法性，只是在基本职能的范围内作局部的审核监督。

财政和银行部门属于经济管理系统，因而必须听从经济管理决策者的指挥，很难独立地行使监督职能，而且本身也需要接受审计的监督。

会计监督是会计基本职能之一，会计监督也是通过会计工作业务本身，对经济活动发挥监督作用。会计属于经济管

理指挥系统之内，处于管理过程之中。而审计则处于管理过程之外，属于与管理指挥系统平行的监督系统。会计作为企业单位内部的一个组成部分，只能贯彻计划和措施，并参与决策和对经济业务进行会计监督。审计人员是第三者，国家赋予了各级审计机构和人员的独立性和权威性，它本身除了审计监督这个基本职能以外，没有其他职能。这种情况决定了它有可能从国家宏观经济效益出发，依照国家的政策法律、法令，公正地、客观地对被审单位的经济活动作出评价。会计监督决不能代替审计监督。会计监督的对象也是审计监督的对象，会计本身还要接受审计的监督。二者角度不同，任务不一，但并行不悖。

会计监督有了审计监督以后，发生了两个变化：一个是会计自身也要被监督，因而有了“压力”，必须按制度规定进行会计核算，要经得起检查；另一个是会计监督有了审计监督作后盾，更有助于会计履行自己的职责，这样又增加了“动力”。因此，有了审计监督，会计工作只会越做越好。

会计内部为保证各项数字的真实可靠，而进行的各种审查工作，为了区别于会计外部的审计，我们可以把它称之为稽核。

总之，审计监督与其他经济监督的目的是一致的，它们互相依存、互相促进、互相结合，构成我国有效的经济监督体系网。审计机构的建立不仅不会削弱其他经济监督，从而提高整个经济管理体系的工作水平。

由于审计这种超然的、专门的、独立的、客观的、权威的特点，它应该成为整个经济监督体系中最基本、最重要的部分。今后讲经济监督，应该把审计监督放在第一位。

四、内部控制和内部审计

内部控制是开展内部审计的前提条件,内部审计是检查、评价内部控制的重要手段。二者互相促进,互为因果。因此,讲内部审计,必须搞清内部控制。

内部控制是四十年代末期美国提出来的一个概念。它是企业在生产经营活动中,各科室、各部门在处理各项经济业务时,相互联系、相互制约的一套职责分工制度。它包括企业的组织规划、任务和职责的委派,帐户和报表的设计,以及为了保护企业的财产、提高会计和其他业务资料的正确性、可靠性,提高经营效率,传达管理方针、促进和衡量其遵循情况而采取的措施和方法。

内部控制可分为管理控制和会计控制二类,管理控制主要是有关企业经营和管理的指令、方针、报告的各种程序和方法。会计控制包括组织规划以及保护资产和财务纪录可靠性的有关程序和纪录。会计控制要求编制财务报表要遵循公认的会计原则,要保证会计纪录的正确性。

内部控制并不一定有一个完整的章程或一整套制度,它是在传统的内部牵制制度基础上发展起来的,深度更深、广度更广的一种内部管理制度。

内部控制制度发展以后,相应地有了内部审计。西方学者有的认为内部审计是内部控制的组成部分;有的则主张内部审计与内部控制是企业内部并行的两项管理制度。内部审计的主要任务之一,就是审查内部控制制度的状况,其目的主要是为了确认其可以信赖的程度。

内部审计是指单位内部为加强经济监督,独立于会计部门之外而设置的审计机构或人员。

由于经济活动的复杂性,仅仅加强单位内部的会计监督,加强外部审计,还是不够的。必须在单位内部,建立既不受会计机构干扰,又便于及时进行检查监督;既可进行事后检查,又能够进行事中、事前监督的内部审计组织。加上外部审计对企业情况终究不如内部审计人员熟悉,外部人员总是不太了解本单位的经济活动,不熟悉本行业的生产技术,在经营管理上也常搞不清问题的症结所在,而且很不及时,费工费事。

从客观,公正来讲,外部审计具有优越性;从管理审计来讲,外部审计则不具备内部审计的长处。内部审计具有预防性、经常性、针对性的优越性。因而内部审计在内部控制的基础上,迅速地发展起来了,它与外部审计相互结合、相辅相成,构成一个完整的审计体系。

五、审计原则

现在,会计学界正在讨论会计原则的问题。有的认为会计原则是指会计工作的一些指导思想;有的认为会计原则是处理各项会计业务的具体标准;有的认为会计原则是一个多层次的概念,既包括指导思想,也包括帐务处理的具体标准。现在国外公认的会计原则,大都是一些帐务处理的具体规定,联合国规定的工作语言中文表述为“会计标准”。前些日子,讨论到我们中国有没有会计原则,大家都认为有,我们的各种会计制度就是完整的、统一的会计核算原则。从中文的词义和国外公布的会计原则条文内容来看,我以为现在的这一套称之为“准则”为好。

会计准则是审计进行监督的基本依据,因此会计准则和审计原则有密切的关系。

这里讲的审计原则，是指的审计工作的一些指导思想，而不是审计业务处理的具体标准。

我们是以生产资料公有制为基础的社会主义国家，是以马列主义、毛泽东思想为指导思想，实行计划经济为主、市场调节为辅的原则。这些是我们研究审计原则的基本出发点。审计工作必须为经济建设服务，促进社会主义经济繁荣和发展，改善经济管理工作，提高经济效益，认真贯彻执行党和国家的方针、政策、法律、法令、规章、制度，制止和打击经济领域中的违法乱纪活动，这些都是审计工作所要做到的基本目标。

因此，作为指导思想的审计原则，应该包括以下各点：

1. 政策性原则

审计工作必须符合国家的方针、政策，并以此为准绳，作为判断正确与错误的依据。

2. 独立性原则

审计机构直属国务院或同级人民政府和上一级审计机关的领导，“依照法律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”。这里讲的法律要作广义上的理解，包括了各种法规、财政、财务制度等在内。

3. 客观性原则

这个客观性主要是指审计的依据是客观的，在审计的假设、判断、审核、检查、测试、验证、抽样、评价的全过程中，都必须以客观事实为基础、实事求是地进行审计并为公正、恰当的审计结论提供依据，切忌主观臆断。

4. 维护国家利益原则

包括局部和全局、眼前和长远利益的正确处理。这方面多少带有一点主观性质，因此有关这方面的审计结论，可能