

审计署全国审计专业教材编审委员会审定教材
(修订本)

审计学原理

■ 李凤鸣 主编



中国审计出版社

审计学原理

(修订本)

李凤鸣 主编

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学原理/李凤鸣主编. —北京:中国审计出版社,2000.1

ISBN 7-80064-515-0

I. 审… II. 李… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 14297 号

审计学原理

(修订本)

李凤鸣 主编

*

中国审计出版社

(北京市海淀区白石桥路甲4号)

北京昌平东旭印刷厂印刷

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 16.125印张 400千字

2000年1月北京第1版 2000年7月北京第2次印刷

印数:5001—15000册 定价:25.00元

ISBN 7-80064-515-0/F·350

修订版前言

承蒙读者喜爱,《审计学原理》自 1997 年出版以来,已先后印刷 3 次。将临第四次印刷之际,应责任编辑黎夏女士之约,作第一次修订。全书修订工作巧于 1999 年 12 月 31 日完成,而修订前言也巧于 2000 年 1 月 1 日落笔。百年机遇、千载难逢,均应验于《审计学原理》一书。修订后的《审计学原理》,其可谓跨世纪之作,越千年之著。

自《审计学原理》面世以来,作为主编的我,总有一种惶惶然之感,自觉有很多不妥之处,却总有一些说不清、道不明的原因,出版前又无法斧正,只得坐等机会。自 1998 年国务院政府机构改革以来,国家审计不断得到强化,审计监督工作在各个领域全面而深入地展开,审计的权威性在老百姓心中的地位越来越高。审计署为了促进审计工作的制度化、规范化与科学化,近两年来新订和修订了多项审计法规、规章、准则。这一切,不仅为修改《审计学原理》提供了机会,同时也提供了依据。

本次修订主要是根据《中华人民共和国国家审计基本准则(修订版)》、新修订的《中华人民共和国会计法》、新制订或修订的各项审计会计具体准则及规范以及《高级审计师资格考试评点考试部分大纲》。修订的主要内容包括以下几个方面:

1. 将原 4、5 两章合并为第四章,原著 13 章改为 12 章,原著 28 万字增为 40 万字左右。
2. 除第 6、第 8 章原文未作修改外,其余各章均作了较大的修改,修改面达到 80% 以上。
3. 删除了一些不规范、不必要或过时的内容,新增了一些理

论上必需、实务中需要、法规上规定的问题。如审计假设,审计法律关系与审计法律责任,稽查特派员制度,任期经济责任审计,审计机关监督社会审计组织审计业务质量,职业谨慎态度,内部审计与内部稽核区别,会计报表审计风险,重要性,错误与舞弊,取证模式,分析性复核种类,工作底稿新的分类,财政预算收支审计工作底稿格式,审计方法的产生与发展,内部控制组成要素,主要经济业务内部控制测评内容,上市公司的内部控制评估要点,听证制度,处罚期限,审计环境等。

修订后的《审计学原理》,不仅增强了理论体系的科学性,同时也增强了方法体系的规范化,更为正确地体现了审计法规及准则的精神,具有很强的实用性和可操作性。不仅更加适合大学本科教学的需要,同时也更加适合广大审计工作者及其他经济管理人员自学和资格考试的需要。

由于修改期限过短,错漏在所难免,同时又未征求有关原作者意见,在此一并致歉,如有不妥之处,由本人负责。

李风鸣

2000年1月1日石头城

前 言

《审计学原理》是审计署全国审计专业教材编审委员会组织编写的高等院校审计专业主干教材。审计学原理是审计学科体系的重要组成部分，也是高等院校审计专业主干课程。

本书主要依据我国宪法中有关规定以及《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国注册会计师法》编写的，本书以我国国家审计为主线，兼顾到社会审计和内部审计的需要，全面而系统地论述了现代审计的基本理论、基本知识和基本方法，线条清晰、重点突出、内容全面。本书在继承传统审计理论的基础上，着重阐述了现代审计的理论和方法；在重点论述我国审计理论和方法的同时，有选择地介绍了西方部分国家的审计理论和方法，做到了洋为中用、继承和发展并存。本书根据审计学原理在审计学科体系中所处的地位，以及后续课程的需要，分别论述了审计的产生与发展，审计的本质、职能与作用、对象、目标和分类；审计组织与人员，审计依据与审计证据，审计工作底稿，审计程序，审计报告；较为详细地阐述了审计技术方法，审计抽样方法，制度基础审计方法和电算化系统审计方法；并在后两章概括地介绍了审计准则和审计管理。繁简得当，体系合理，既注意到审计理论的科学性，审计知识的完整性和审计方法的可操作性，同时又十分注意它们的公认性。

本书由李凤鸣担任主编。各章执笔人是：第一、三、六、八章李凤鸣；第二章李凤鸣、廖洪；第四章张以宽、李凤鸣；第五章李凤鸣、赵玉华、王会金；第七章石爱中；第九章齐宝君；第十章魏礼江、王会金；第十一章李凤鸣、袁玉岫、王会金；第十

二章李凤鸣、贾丛民；第十三章谢志华、王会金；最后由主编对全书进行了总纂。

本书的编写工作是在审计署全国审计专业教材编审委员会直接领导组织下进行的，从提纲编写到最后定稿都经过了有关专家、教授的充分论证和审定。审计署干部培训中心主任马怀平，电教处处长陈家蓉、副处长孟勋生及程鸿、邓良税同志多次组织了教材编审会。中国人民大学阎金锬、王德升教授，北京商学院张以宽教授为本书主持了最后的审定会。审计署副审计长刘家义，办公厅主任王大成，综合司司长赵连栋，西安交通大学段兴民教授，武汉大学廖洪教授，天津财经学院张立民教授，石爱中副教授，厦门大学李若山教授，北京商学院尹佐然教授，北京审计科研所所长贾丛民，天津塘沽审计局局长赵玉华等参加了审定会，并提出了宝贵意见；特别是王德升教授、张以宽教授、尹佐然教授、赵玉华局长、贾丛民所长等在最后总纂中还给予了极大帮助，在此表示衷心的感谢。

《审计学原理》一书虽然是集体智慧的结晶，但由于编者水平有限，难免有疏漏与不当之处，恳请读者批评，以便于更正和修订。

编 者

1996年10月

目 录

第一章 总论	(1)
【内容提示】	(1)
第一节 审计的定义与本质.....	(1)
第二节 审计的产生与发展.....	(9)
第三节 审计的职能与作用	(20)
第四节 审计基本假设	(25)
第五节 审计法律责任	(39)
第六节 审计学科体系	(52)
【本章小结】	(55)
【思考与练习】	(56)
第二章 审计的对象、目标和分类	(59)
【内容提示】	(59)
第一节 审计的对象	(59)
第二节 审计的目标	(75)
第三节 审计的分类	(86)
【本章小结】	(97)
【思考与练习】	(98)
第三章 审计组织与审计人员	(99)
【内容提示】	(99)
第一节 国家审计机关	(99)
第二节 内部审计机构.....	(115)
第三节 社会审计组织.....	(122)
第四节 审计人员.....	(131)

【本章小结】	·····	(144)
【思考与练习】	·····	(146)
第四章 审计依据、审计证据和审计工作底稿	·····	(148)
【内容提示】	·····	(148)
第一节 审计依据	·····	(148)
第二节 审计证据的特征与种类	·····	(156)
第三节 审计证据的收集与整理	·····	(169)
第四节 审计工作底稿的种类和内容	·····	(182)
第五节 审计工作底稿的编制与审核	·····	(192)
【本章小结】	·····	(202)
【思考与练习】	·····	(204)
第五章 审计方式和基本审计方法	·····	(221)
【内容提示】	·····	(221)
第一节 审计的主要方式	·····	(221)
第二节 审计方法概述	·····	(228)
第三节 审计的一般方法	·····	(237)
第四节 基本审计技术	·····	(243)
第五节 辅助审计技术	·····	(256)
【本章小结】	·····	(262)
【思考与练习】	·····	(263)
第六章 审计抽样	·····	(265)
【内容提示】	·····	(265)
第一节 审计抽样概述	·····	(265)
第二节 属性抽样	·····	(279)
第三节 变量抽样	·····	(294)
第四节 金额单位抽样	·····	(301)
【本章小结】	·····	(305)
【思考与练习】	·····	(306)

第七章 制度基础审计	(307)
【内容提示】	(307)
第一节 制度基础审计概述.....	(307)
第二节 制度基础审计的内容.....	(320)
第三节 制度基础审计的方法.....	(338)
【本章小结】	(358)
【思考与练习】	(359)
第八章 电算化系统审计	(361)
【内容提示】	(361)
第一节 电算化系统概述.....	(361)
第二节 电算化系统审计的基本特征.....	(368)
第三节 电算化系统的内部控制及其评审.....	(373)
第四节 电算化系统审计的基本方法.....	(377)
【本章小结】	(383)
【思考与练习】	(383)
第九章 审计程序	(385)
【内容提示】	(385)
第一节 审计程序概述.....	(385)
第二节 国家审计的程序.....	(388)
第三节 社会审计的程序.....	(401)
第四节 内部审计程序的特点.....	(408)
【本章小结】	(409)
【思考与练习】	(410)
第十章 审计报告	(411)
【内容提示】	(411)
第一节 审计报告的作用和种类.....	(411)
第二节 审计报告的内容和格式.....	(415)
第三节 审计报告的编写.....	(426)

第四节 审计报告的审定·····	(433)
【本章小结】·····	(441)
【思考与练习】·····	(442)
第十一章 审计准则 ·····	(443)
【内容提示】·····	(443)
第一节 审计准则的涵义和作用·····	(443)
第二节 政府审计准则·····	(449)
第三节 社会审计准则·····	(457)
【本章小结】·····	(464)
【思考与练习】·····	(465)
第十二章 审计管理 ·····	(466)
【内容提示】·····	(466)
第一节 审计管理概述·····	(466)
第二节 审计计划管理·····	(471)
第三节 审计质量管理·····	(480)
第四节 审计信息管理·····	(489)
【本章小结】·····	(502)
【思考与练习】·····	(503)
主要参考文献 ·····	(505)

第一章 总 论

【内容提示】

什么是审计?审计的本质是什么?什么是审计产生的基础?国内外的审计是怎样发展的?这是总论中首先要阐明的的问题。审计具有哪些功能?其基本职能是什么?审计到底有哪些方面的制约和促进作用?这是总论中所要阐述的第二个方面的内容。什么是审计学?审计学怎样发展的?审计学科体系包括哪些内容?这是总论中所要阐明的第三个方面的问题。

第一节 审计的定义与本质

一、审计的定义

我国“审计”一词最早见于宋代的《宋史》。从词义上解释,“审”为审查,“计”为会计账目,审计就是审查会计账目。“审计”一词英文单词为“Audit”,被注释为“查账”,兼有“旁听”的涵义。由此可见,早期的审计就是审查会计账目,与会计账目密切相关。

审计发展至今,早已超越了查账的范畴,涉及到对各项工作的经济性、效率性和效果性的查核。1972年美国会计学会的《基础审计概念的说明》中对审计的定义是:“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序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”。同年,美国审计总局对审计下的定义是:“审计一语,包

括审查会计记录、财务事项和财务报表，但就审计总局的全部工作来说，它还包括如下内容：① 查核各项工作是否遵守有关的法律和规章制度；② 查核各项工作是否经济和有效率；③ 查核各项工作的结果，以便评价其是否已有效地达到了预期的结果（包括立法机构规定的目标）”。日本著名审计学者三泽一教授在《审计基础理论》一书中为审计所下的定义是：“审计是具有公正不伪立场的第三者就一定的对象的必须查明的事项进行批评性的调查行为，还包含报告调查结果”。

如果说早期审计是以检查会计中有无差错及财务上有无弊端为其根本目的，则现代审计不仅要查明财务会计中的差错与弊端，还要查明会计账目中反映的财务事项或经济活动是否真实存在、准确可靠，是否符合和遵守有关法律和规章制度，是否经济有效和达到预期效果。更值得说明的是，现代审计的基本目的必须确定被审查对象与所建立的标准之间的一致程序或不一致的地方，否则，审计就变得毫无意义。要实现上述审计目的，审计范围势必要扩展到经济活动、经济现象以及社会责任等方面。

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。我国审计理论和实务工作者普遍认为：“审计是由专职机构和人员，对被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价的独立性经济监督活动。”这个定义准确地说明了审计的本质，审计的主体、客体，审计的基本工作方式和主要目标。审计是一项具有独立性的经济监督活动，独立性是审计区别于其他经济监督的特征；审计的基本职能是监督，而且是经济监督，是以第三者身份所实施的监督。审计的主体是从事审计工作的专职机构或专职的人员，是独立的第三者，如国家审计机关、会计师事务所及其人员。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，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其他经济活动。审计的基本工作方式是审查和评价，也即是搜集证据，查明事实，对照标准，做出好坏优劣的判断。审计的主要目标，不仅要审查评价会计资料及其反映的财政、财务收支的真实性和合法性，而且还要审查评价有关经济活动的效益性。

《中华人民共和国审计法实施条例》第2条对审计所下的定义是：“审计是审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产，监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为”。显然，这个定义是在总结我国国家审计经验的基础上提出来的，也较为符合我国政府审计的现状，但只是一种描述性定义，缺乏超前性与概括性。

二、审计的本质

有人认为审计是从会计中派生出来的，其本质还是与会计有关。事实上，审计与会计是两种不同的但又有联系的社会活动。审计与会计的联系主要表现在：审计的主要对象是会计资料及其所反映的财政、财务收支活动。会计资料是审计的前提和基础。会计活动是经济管理活动的重要组成部分，会计活动本身就是审计监督的主要对象。我国古代的“听其会计”和西方国家的“听审”，都含有审查会计之意，检查会计资料只是审计的一种手段和方法。随着审计的发展，审计和会计的区别越来越突出，主要表现在：一是产生的前提不同。会计是为了加强经济管理，适应对劳动耗费和劳动成果进行核算和分析的需要而产生的；审计是因经济监督的需要，也即是为了确定经营者或其他受托管理者的经济责任的需要而产生的。二是两者性质不同。会计是经营管理的重要组成部分，主要是对生产经营或管理过程进行反映和监督；审计则处于具体的经营管理之外，是经济监督的重要组成部分，主

要对财政、财务收支及其他经济活动的真实、合法和效益进行审查，具有外在性和独立性。三是两者对象不同。会计的对象主要是资金运动过程，也即是经济活动价值方面；审计的对象主要是会计资料和其他经济信息所反映的经济活动。四是方法程序不同，会计方法体系由会计核算、会计分析、会计检查三部分组成，包括了记账、算账、报账、用账、查账等内容，其中会计核算方法包括设置账户、复式记账、填制凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、会计报表等记账、算账和报账方法，其目的是为管理和决策提供必须的资料和信息；审计方法体系由规划方法、实施方法、管理方法等组成，而实施方法主要是为了确定审计事项、收集审计证据、对照标准评价，提出审计报告与决定，使用资料检查法、实物检查法、审计调查法、审计分析法、审计抽样法等，其目的是为了完成审计任务。五是职能不同。会计的基本职能是对经济活动过程的记录、计算、反映和监督；审计的基本职能是监督，此外还包括评价和公证。会计虽说也具有监督职能，但这种监督是一种自我监督行为，主要通过会计检查来实现，会计检查或查账，只是检查账目的意思，主要针对会计业务活动本身，而审计，既包含了检查会计账目，又包括了对计算行为及所有的经济活动进行实地考察、调查、分析、检验，即含审核稽查计算之意；会计检查只是各个单位财会部门的附带职能，而审计是独立于财会部分之外的专职监督检查；会计检查的目的主要是为了保证会计资料的真实性和准确性，其检查范围、深度、方式均受到限制，而审计的目的在于证实财政、财务收支的真实、合法、效益，审计检查会计资料只是实现审计目的的手段之一，但不是唯一手段。

任何审计都具有三个基本要素，即审计主体、审计客体和审计授权或委托人。审计主体，是指审计行为的执行者，即审计机构和审计人员，为审计第一关系人；审计客体，指审计行为的接

受者，即指被审计的资产代管或经营者，为审计第二关系人；审计授权或委托人，指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员，为审计第三关系人。一般情况，第三关系人是财产的所有者，而第二关系人是资产代管或经营者，他们之间有一种经济责任关系。第一关系人——审计组织或人员，在财产所有者和受托管理或经营者之间，处于中间人的地位，这要对两方面关系人负责，既要接受授权或委托对被审计单位提出的会计资料认真进行审查，又要向授权或委托审计人（即财产所有者）提出审计报告，客观公正地评价受托代管或经营者的责任和业绩。为此，审计组织或审计人员进行审计活动，必须具有一定的独立性，不受其他方面的干扰或干涉，这是审计区别于其他管理的一个根本属性。

审计本质是一项具有独立性的经济监督活动。这一表述既符合审计产生的目的，也符合我国宪法关于建立国家审计机关，实行审计监督制度的规定精神。

审计本质具有两方面涵义：其一是指审计是一种经济监督活动，经济监督是审计的基本职能；其二是指审计具有独立性，独立性是审计监督的最本质的特征，是区别于其他经济监督的关键所在。审计与经济管理活动、非经济监督活动以及其他专业性经济监督活动相比较，主要具有以下几方面的基本特征。

（一）独立性特征

独立性是审计的本质特征，也是保证审计工作顺利进行的必要条件。

国内外审计实践经验表明，审计在组织上、人员上、工作上、经费上均具有独立性。为确保审计机构独立地行使审计监督权，审计机构必须是独立的专职机构，应单独设置，与被审计单位没有组织上的隶属关系。为确保审计人员能够实事求是地检查、客观公正地评价与报告，审计人员与被审计单位应当不存在任何经济

利益关系，不参与被审计单位的经营管理活动；如果审计人员与被审计单位或者审计事项有利害关系，应当回避。审计人员依法行使审计职权应当受到国家法律保护。审计机构和审计人员应依法独立行使审计监督权，必须按照规定的审计目标、审计内容、审计程序，并严格地遵循审计准则、审计标准的要求，进行证明资料的收集，做出审计判断，表达审计意见，提出审计报告。审计机构和审计人员应保持职业中精神上的独立性，不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。审计机构应有自己专门的经费来源或一定的经济收入，以保证有足够的经费独立自主地进行审计工作，不受被审计单位的牵制。

审计对象或审计监督的内容，一般是指被审计单位的经济活动和经济资料。着眼点在于评价经济责任。因此，审计监督是一种经济监督，并不同于行政监督或司法监督。行政监督的对象是国家行政机关实施的行政管理活动（包括经济活动）；行政监督不是以第三者身份，通过授权或委托进行监督，其执行主体本身就具有管理权和处罚权。法律监督的客体是法律关系，其依据是法律。法律监督的最高机关是全国人民代表大会及其常委会，有权监督宪法的贯彻实施。实行法律监督的主体是法院和检察院，其监督要按照法律程序进行。审计虽然也是依法监督，但除法律为其依据外，还有国家的方针、政策、计划、规章、标准、法规等，依法审计，并不等于就是法律监督。

审计监督虽说也是经济监督，但又不同于其他专业经济监督。审计监督是专设的部门所实行的监督，审计部门无任何经济管理职能，不参与被审计人及审计委托人任何管理活动，具有超脱性；审计监督内容取决于授权人或委托人的需要，具有广泛性；审计监督代表国家实施监督，被审计单位不得阻挠；审计监督不仅可以对所有的经济活动进行监督，而且还可以对其他经济监督部门以及它们监督过的内容进行再监督。如会计、财政、税务、银行