

中国审计方法通论

主 编 刘世林

姚跃武



新华出版社

前 言

《中国审计方法通论》是为适应审计工作的进一步发展，推动审计方法理论体系进一步形成和完善，建立具有中国特色的审计方法体系的需要，由国家审计署培训中心，南京审计学院和安徽、湖南等省审计机关的部分同志联合编著的。

本书作者立足于中国现实国情，以现代科学理论为依据，在系统研究审计方法运行规律的基础上，结合审计实践操作体会，对审计工作程序、技术进行了规范化的探讨和实用性的阐释。本书打破了审计方法概念的传统表述方式和审计方法体系原有结构模式，以实务操作为主线，按照审计业务过程的要求，重新构建审计方法系统框架。全书内容新颖、全面、系统、实用。可作为高等财经院校教学用书和审计干部培训用书，也可作为科研人员、教学人员和实际工作者的学习参考用书。

本书第一、二、三、五章由刘世林编著；第四章由陈跃编著；第六章由刘世林、姚跃武编著；第八、九章由姚跃武编著；第七章由崔洪涛、夏林江、陈跃编著；第十章由王国宝编著；第十一章由代凤君编著；第十二章由陈莉芳、谷小玉编著；第十三章由周昌编著；第十四章由赵海、刘晖编著；第十五章由高广成编著；第十六章由陈跃、高广成、谷小玉编著；第十七章由凌志雄编著；第十八章由崔洪涛、李海东编著；第十九章由姚跃武、许绍定编著；第二十章由王彭生编著；第二十一章由姚跃武、王彭生编著。刘世林同志负责全书的规划、组织工作，并对全书修改定稿。

本书在编著过程中，曾得到国家审计署培训中心，南京审计学院及有关审计部门领导的关心，也曾得到南京市审计学院审计

系、《审计与经济研究》编辑部、安徽省审计科研所的大力帮助和支持，在此表示衷心感谢！本书在理论和实务探讨中，涉及许多当前审计工作中遇到的新问题，加之作者理论水平和实践经验所限，缺点和错误在所难免，欢迎读者批评指正！

编著者

1992年6月于南京

目 录

第一章 审计方法概述	(1)
第一节 审计方法的涵义.....	(1)
第二节 审计方法的属性和特征.....	(5)
第三节 建立有中国特色的审计方法体系.....	(9)
第二章 审计方法的约束机制	(17)
第一节 审计方法的主体约束.....	(17)
第二节 审计方法的客体约束.....	(22)
第三节 审计方法的假定约束.....	(27)
第三章 审计方法模式的比较与选择	(33)
第一节 审计方法的历史比较.....	(33)
第二节 审计方法的平行比较.....	(37)
第三节 中国审计方法模式的选择.....	(46)
第四章 审计方法体系范围模式设计	(52)
第一节 审计方法体系范围模式的总体设计.....	(52)
第二节 宏观审计方法体系范围模式.....	(58)
第三节 中观审计方法体系范围模式.....	(63)
第四节 微观审计方法体系范围模式.....	(68)
第五章 审计方法体系结构模式设计	(74)
第一节 审计方法体系结构总体设计.....	(74)
第二节 审计程序设计.....	(83)
第三节 审计技术设计.....	(88)
第六章 审计主体管理方法	(94)
第一节 审计主体管理方法的概念和内容.....	(94)
第二节 审计组织管理方法.....	(96)
第三节 审计小组管理方法.....	(101)

第四节	审计人员管理方法	(110)
第七章	审计计划管理方法	(118)
第一节	审计计划体系	(118)
第二节	审计基本计划的编制方法	(124)
第三节	审计实施计划的编制方法	(131)
第四节	审计作业计划的编制方法	(140)
第八章	审计项目管理方法	(147)
第一节	审计项目及其管理方法体系	(147)
第二节	审计项目立项管理方法	(153)
第三节	项目审计过程管理方法	(159)
第四节	项目审计结果评价方法	(165)
第九章	审计质量管理方法	(170)
第一节	审计质量管理及其评价指标	(170)
第二节	审计质量管理的程序	(177)
第三节	审计质量管理的技术	(186)
第四节	审计质量管理的方式	(191)
第十章	审计统计管理方法	(198)
第一节	审计统计的调查方法	(198)
第二节	审计统计资料整理方法	(210)
第三节	审计统计分析方法	(217)
第十一章	审计财务管理方法	(223)
第一节	审计财务管理方法系统	(223)
第二节	审计机关经费管理方法	(229)
第三节	审计专户管理方法	(240)
第十二章	内部控制系统设计及评价方法	(251)
第一节	内部控制系统	(251)
第二节	内部控制系统的设计方法	(261)
第三节	内部控制系统的评价方法	(270)

第十三章 审计抽样方法	(279)
第一节 审计抽样方法的涵义	(279)
第二节 判断抽样	(283)
第三节 统计抽样	(289)
第四节 风险抽样	(300)
第十四章 书面资料检查方法	(306)
第一节 书面资料检查的内容和意义	(306)
第二节 审阅检查法	(309)
第三节 核对检查法	(317)
第十五章 财产物资检查方法	(323)
第一节 财产物资检查的意义和范围	(323)
第二节 盘存检查法	(328)
第三节 调节检查法	(335)
第十六章 审计疑点的查证方法	(341)
第一节 审计疑点的涵义与分类	(341)
第二节 审计疑点的搜集方法	(346)
第三节 审计疑点的查证方法	(350)
第四节 审计疑点的排除方法	(354)
第十七章 审计分析方法	(359)
第一节 审计分析方法的涵义和内容	(359)
第二节 比较分析法	(364)
第三节 追踪分析法	(371)
第四节 推理分析法	(377)
第十八章 审计记录方法	(383)
第一节 审计记录的涵义和种类	(383)
第二节 审计日记的记录方法	(388)
第三节 审计底稿的记录方法	(397)
第十九章 审计报告编制方法	(405)

第一节	审计报告的概念及编制依据	(405)
第二节	审计报告的形式和结构	(407)
第三节	审计报告的编制程序	(412)
第四节	审计报告的编制技术	(416)
第二十章	审计结论和决定的编发与执行方法	(431)
第一节	审计结论和决定的概念及编发依据	(431)
第二节	审计结论和决定的编发程序和技术	(435)
第三节	审计结论和决定的执行程序和技术	(438)
第二十一章	审计档案的建立方法	(451)
第一节	审计档案的概念、意义和内容	(451)
第二节	审计档案建立的程序和技术	(454)
第三节	审计档案保管利用方法	(463)

第一章 审计方法概述

我国审计自西周时期产生以来，经历了两千多年的曲折发展过程，在两千多年的审计发展史中，每一页都显示着审计方法运行的痕迹，审计的每一步发展，都凝结着审计方法的历史功绩。但是，长期以来，我们缺乏对审计方法的总结和研究，在审计实践中，没有一套审计方法的科学理论指导审计业务操作，阻碍了审计工作规范化进程。因此，在今天，我们以历史的眼光，重新审视审计方法的发展历程，以现实的视角，客观评判审计方法的历史地位和现有发展水平，对于建立具有中国特色的社会主义审计方法体系，促进我国社会主义审计事业的发展，具有十分重要的现实意义。

第一节 审计方法的涵义

所谓“方法”是指关于解决思想、说话、行动等问题的门路和程序。审计作为审计主体对审计客体的监督行为，集中表现为审计方法的运用过程。审计方法是审计主体监督审计客体的必要手段，是对审计主体监督审计客体行为方式的概括和描述。没有科学合理的审计方法作为“接触”审计客体的门路手段，审计主体就无法正确揭示审计客体的存在状况和发展趋势，审计目标就不能有效实现。审计方法在整个审计过程中，起着“路”和“桥”的作用，脱离了审计方法，审计实践将寸步难行。可见，审计方法在人类历史上第一次出现，既标志着审计的诞生，审计主体对审计方法的研究、认识、运用水平的提高，即意味着审计实践的发展。

审计，作为一种社会经济监督活动，必然具备人类社会活动

最基本的特征——目的性。审计实践本身要求达到某种客观效果，即使与之相关的客观事物——审计客体，按照审计主体的要求变化。符合社会经济监督活动需要的审计主体的目的和要求，反映了审计工作的目标。要实现审计目标，必须具备以下两个条件：第一，建立审计主体与审计客体的直接联系，使审计主体处于能够认识、改变审计客体的“位置上”或“环境中”；第二，采取切实的技术措施和手段，“触及”审计客体，并对其施加影响。前一个条件需要以委托、委派的形式建立审计责任关系加以实现；后一个条件则需要审计主体采用适当的措施和手段加以满足。归根到底，审计方法是使审计实践活动通向审计目标的措施和手段。

审计方法作为审计主体监督审计客体的措施和手段，其实际运用过程，即构成了整个审计实践过程。在实际生活中，审计客体作为经济活动主体的行为系统，是一个动态的经济业务过程。从经济组织经济活动的面来看，它包括所有业务过程，如资金运动过程、商品流通过程、物质财富创造过程、劳动成果分配过程等等。每一种经济活动都有其运行规律，其运行速度有快有慢、运行方式有繁有简；从经济组织经济活动项目来看，每一种经济活动都按一定步骤、一定环节有序运行，并且周而复始，不断运动。审计客体范围的全面性，运行过程的延续性，要求审计主体认识、控制审计客体的措施和手段必须具有渐近性、阶段性和多样性的特点。即审计主体监督审计客体过程中，要根据审计客体的性质及其运行方式，确定审计监督手段的先后次序。在审计实践中，审计主体将依据审计客体运动规律所确定的审计工作的不同环节而形成的自然阶段，按其审计目标和任务的要求，对整个审计实践过程的每一阶段排列出的先后次序，称为审计程序。审计程序是引导审计主体向审计目标迈进的“路线”，一方面，它规定了审计主体的具体工作方向；另一方面，它也反映了审计主

体的工作“轨迹”。只有实行了正确的审计程序，才有可能使审计过程避免盲目性，节约、有效地实现审计目标。可见，审计程序构成了审计方法的总体框架，是审计技术措施的有序组合。因此，它是审计方法不可缺少的内容。

审计程序将审计工作过程客观地划分为若干不同阶段，每一阶段的具体工作任务，都是按有序原则进行排列的，每一阶段的具体工作任务，必须运用具体的技术手段来完成。在审计过程中，审计主体用于完成各阶段审计任务的具体技术手段称为审计技术。审计技术沿着审计程序规定的方向、给定的范围，在有限的空间里运行。没有审计技术，就无所谓审计程序，审计技术是审计程序的基础，是构成审计方法的客观实体。审计技术同样是审计方法中不可缺少的内容。

审计主体必须以合理的审计程序和科学的审计技术为途径和手段，才能正确揭示审计客体存在状况及其发展规律，达到对审计客体高度“认识”的境界；也只有以合理的审计程序和科学的审计技术，才能实现对审计客体“越规”发展的有效限制和约束，以全面实现审计目标要求。由此，可以推断，审计方法是审计主体用以揭示审计客体存在状况和发展趋势，从而实现审计目标要求的工作程序和操作技术。

审计方法是审计程序和审计技术的有机结合体。审计方法中，审计程序和审计技术担当了不同角色：审计程序是审计方法的基本框架，它规定了审计技术运行方向、时间、地点和范围，各种不同的审计技术必须依附于审计程序，脱离审计程序的审计技术，就会飞离其运行轨道，陷入无效果的盲目运行“沼泽”；审计技术是审计方法的实体，它充实了审计程序各阶段的具体内容。失去了审计技术，审计程序就成为一副空壳，而无任何存在价值。审计程序和审计技术客观地存在着相互依托的连带关系，这种关系犹如一根牢固的链，将二者紧紧地系在一起，为审计方

法运行系统的形成，奠定了坚实的基础。

审计过程，既是审计方法运行系统的运行过程，也是审计方法体系的构建过程。所谓审计方法运行系统，是指审计技术沿行审计程序的工作的整体系统。它反映了审计方法的现行工作状态，凝结着审计主体监督审计客体的基本工作职能。审计方法运行系统，以审计的目标为起始和归结点，构成了连续的审计工作过程。在审计目标体系中，包括基本审计目标和具体审计目标。基本审计目标是长远的审计目标，是多重具体审计目标有机组合，具体审计目标是一种短期的现实工作目标，是基本审计目标的有效组成部分。具体审计目标的实现，需要建立和选择一个现实的在短期内就能奏效的审计方法运行系统作为“阶梯”，基本审计目标的实现是一个漫长的历史过程，则需要通过较长时间内多重审计方法运行系统整体的连续性和个体间歇性的运行作为“载体”。审计方法运行系统的多重组合，即为审计方法体系。

审计方法运行系统和审计方法体系是两个相互联系着的不同概念。二者主要区别在于：第一，审计方法运行系统，是指审计技术沿着审计程序的个体运动系统，审计方法体系是对多重审计方法运行系统的个体运行方式的概括和总结；第二，审计方法运行系统是具体反映审计主体与审计客体结合方式，对审计客体正在发生影响、产生审计效应的审计方法；审计方法体系是一种抽象的审计方法群体，在审计过程中所形成的一种审计方法结构模式；第三，审计方法运行系统具有动态性，并决定了其在短期内的灵活性、多变性，审计方法体系具有静态性，并决定了其在较长时期内的稳定性。

审计方法运行系统和审计方法体系虽为两个不同概念，但二者却有着紧密联系。其具体联系是：首先，审计方法体系的基本特征，综合了某一段时期审计方法运行系统的整体特征，审计方法体系内浓缩了多种审计方法运行系统的基本内容；其次，审计

方法运行系统是构建某一历史时期审计方法体系的基础，审计方法运行系统的个体特征，必将对审计方法体系特征发生影响；第三，审计方法体系构建的科学性、合理性程度，必将对某一历史阶段内有关审计方法运行系统的正常性发生影响，审计方法群体组合违背其客观规律，必将削弱审计方法运行系统的功能，甚至会导致运行负效应。

综上所述，审计方法作为审计主体揭示审计客体存在状况和发展趋势的程序和技术，在其运行系统中，审计程序和审计技术相互依托，保证了审计工作的正常进行，审计程序和审计技术的有机结合所形成的审计方法运行系统，与其他审计方法运行系统相融汇，构成了审计方法运行系统的多重组合；长期以来，人们对审计方法运行系统的组合模式加以总结和概括，构建了适用于不同历史时期的具有相对稳定性的审计方法体系。这就是我们所描述的审计方法及其构建过度。

第二节 审计方法的属性和特征

一、审计方法的属性

所谓“属性”是事物所具有的客观性质。审计方法的属性是指审计方法所具有的特性。审计方法作为审计主体用以揭示审计客体存在状况和发展规律的程序和技术，是构成审计实践的客观载体。审计方法的属性应与审计属性相联系。有关审计研究结果和审计资料表明：审计具有阶级性和技术性两大属性，而审计的技术性主要表现在审计方法上。

审计方法具有技术性，这是毫无疑问的，但审计方法是否具有阶级性，这个问题似乎还未解决。一种意见认为，审计方法是一种技术，不属哪个阶级所有；另一种意见认为，审计方法不能脱离审计主体和审计客体而单独发挥作用，因此，认为审计方法既有阶级性，也有技术性。上述两种认识都从不同角度揭示了审

计方法的基本属性。但是，研究审计方法的属性，不能只从某一个角度入手，而应从审计方法的形态——审计方法与审计主体、审计客体的关系研究开始，并对其进行全方位的考察。这是因为，审计方法的基本属性受其存在形态的制约，它的工作效能，必须通过审计主体作用于审计客体才能显露出来。审计方法与审计主体和审计客体的关系，展示出审计方法的三种不同存在状态。

第一存在状态，是脱离审计主体和审计客体的审计方法，即是指存在于文献资料中审计方法，是一种抽象化了的审计方法体系。这种审计方法仅指审计方法本身，一般称之为“抽象审计方法”或“单纯审计方法”。第二存在状态，是与审计主体相结合，脱离审计客体的审计方法。这种审计方法是被审计主体所掌握，但并未实际运用的审计程序和技术，称之为“潜在审计方法”。第三存在状态，是与审计主体、审计客体相结合的审计方法，即是指审计主体用于监督审计客体的审计方法运行系统。称之为“在用审计方法”或“有效审计方法”。

上述审计方法的三种存在状态，是依据审计方法与审计主体、审计客体的亲疏关系划分的。由于审计主体本身就是某个阶级或某个利益集团的代表，它作为社会的一员并与社会有着广泛的联系；审计客体作为某个经济集团的管理行为，其本身就是一种社会化的经济活动。审计方法与审计主体、客体联系的不同状态，决定了审计方法属性的差别。

“抽象审计方法”作为一种脱离审计主体和客体，存在于书面资料中纯粹审计程序和技术，是人们长期审计实践和审计研究的结晶。它是适用一定历史时期生产力发展水平而形成的人类共同财富，这种审计方法只具有自然属性而不具有社会属性。“潜在审计方法”作为被审计主体认识和掌握了的审计程序和技术，是审计主体长期学习和探索的结果，它随时有为某个阶级或利益集团

服务的可能性。这种审计方法，不仅具有自然属性，而且还具有“潜在”的社会属性。“有效审计方法”不仅是一种为审计主体认识和掌握了的审计程序和技术，而且也是一种正在被审计主体用来揭示审计客体存在状况和发展趋势的审计程序和技术，从而使审计方法为某个阶级或利益集团服务的倾向变成为现实。这种审计方法，其自然属性固然不变，其社会属性却由“潜在”变为现实。

审计方法的属性是其本质的反映。在审计方法的两大属性中，其自然属性是第一位的，它是审计方法的内核。但审计方法的自然属性并不能单独构成有效的审计实践活动，它只有与审计主体和审计客体相结合，建立广泛的社会联系，才能构成审计实践活动。尽管审计方法的自然属性反映了其实质性内容，如果脱离了与社会的联系，就失去了应有的生命力及其存在价值。审计方法只有与社会发生联系，才能充满活力，产生出强烈的社会效应。由此可见，审计方法的自然属性是其内核和本质；审计方法的社会属性是其产生社会效应的前提条件，也是其存在价值所在。

二、审计方法的特征

任何工作方法都有其特定的存在方式和运行方式，审计方法的特定存在方式和运行方式，反映了审计方法的本质特征。审计方法的特征表现在以下方面：

（一）审计方法的关联性特征

审计方法的关联性，是指审计方法群体中每一具体审计方法之间存在着相互衔接配合，交叉补充的关系。主要包括两个方面的涵义：一是目标性关联，即在审计实践过程中，为了实现某一审计目标而围绕着该目标的要求而选择适用的审计方法，从而在审计方法体系中建立起来的有机联系；二是结构性关联，即在各种审计方法之间所建立起的前后环节衔接性关系，在这种关联下，

从审计实务工作开始到结束，各个阶段所运用的审计方法之间的功能互补，每种审计方法具有衔接其他审计方法的功能。审计方法的关联性特征，反映了审计方法体系的内在联系。

（二）审计方法的层次性特征

审计方法的层次性主要表现在两个方面：（1）主体层次——按审计操作主体层次划分的审计方法层次。审计工作中，审计主体可以划分为审计管理主体和审计查证监督主体，由于两者的工作性质不同，所采用的方法也不同。因此，审计方法也分为审计管理方法和审计查证监督方法两个层次。（2）客体层次——按与审计客体联系的紧密度所划分的审计方法层次。主要包括：不与审计客体发生联系的审计方法——控制审计主体的方法；与审计客体发生联系但并不对审计客体进行查证处理的方法——控制审计样本质量和数量的方法；用于查证处理审计客体的方法——监督审计客体的方法。审计方法的层次性，反映了审计方法的存在状态。

（三）审计方法的多元化特征

审计方法的多元化是指审计方法来源的多渠道化。审计方法的来源渠道主要有三种：（1）继承渠道，现行审计方法体系是继承传统审计方法体系的结果。我国审计方法体系的主流则是“继承传统”，反映了审计方法的继承性。（2）吸收渠道，将其他经济管理方法直接（不经改造）或间接（经过改造）纳入审计方法体系，反映了审计方法的扩展性。（3）引进渠道，不同国家，不同地区，不同经济制度下的审计方法互相交汇，形成新型的审计方法体系，反映审计方法的融汇性。审计方法体系的多元化特征是对审计方法继承性，扩展性和融汇性的高度概括。

（四）审计方法的追逆性特征

审计方法的追逆性主要表现在审计程序的追逆性上。审计程序的追逆性是指审计程序与审计客体运行方向呈相反趋势。在审

计过程中，有事前审计、事中审计和事后审计，事前审计是指经济活动发生之前，对经济活动的决策、经济合同、计划等所进行的审计；事中审计是指在经济活动发生过程中，对经济活动发生的情况所进行的阶段性审计；事后审计是指在经济活动发生后，对其发生结果所进行的审计。事前、事中、事后审计都是对整个审计客体而言的。但无论是事前、事中、事后审计，就其具体审计客体来说，都是一种“事后”审计。即是对已经形成的经济资料和经济活动结果所进行的查证处理，都是由“结果”向“过程”的追逆。审计程序的追逆性，为审计技术也打上了追逆性的“烙印”。

（五）审计方法的迂回性特征

审计方法的迂回性主要表现为审计技术运用中的迂回性。某项审计客体的发生、发展到结束，是一个连续的过程，而在审计中，审计主体运用审计程序和技术，通过对经济活动某种“现状”和“结果”，进一步追逆其发生、发展以至结束的全过程，这样，才能认识、掌握审计客体的变化规律。由于审计客体发生、发展的反复性，审计客体内容的复杂性，审计主体查证审计客体时，往往要反复多次，有的需要由表及里反复分析，有的需要从审计客体“外围”向其核心部位迂回追踪，才能达到目的。从而在审计技术整体运用和审计技术的步骤运用上，都反映出迂回性特征。

第三节 建立有中国特色的审计方法体系

我国现行审计方法体系，是沿袭封建社会和苏联计划经济体制下审计方法体系的基本模式而形成的。长期以来，我国审计工作一直徘徊于一种较低水平线上。在审计工作者饱尝了“审计难、处理更难”的困苦之后，至今仍然难以摆脱审计程序不规范，审计技术落后的困扰。面对这样的现实，广泛开展审计方法

与中国国情的研究，重塑中国审计方法运行系统及其审计方法体系的现实和理论模式，建立具有中国特色的现代审计方法体系，是审计理论和实务工作者义不容辞的责任。

一、中国国情与审计方法现状分析

我国社会主义制度是建立在一个半封建半殖民地社会基础之上，以生产资料公有制和按劳分配为基本内容的经济制度。中国社会主义制度建立初期，以中央高度集中的计划经济体制作为整个国民经济的管理模式，计划经济体制中的种种弊端，阻碍了中国经济的发展。计划经济体制向有计划的商品经济体制过渡，是大势所趋。目前，我们面临的政治、经济体制改革，其改革目标在于建立一个完善的有计划的商品经济模式。有计划的商品经济模式作为计划经济和商品经济的有机结合，一方面整个国民经济管理必须依据计划；另一方面，国民经济计划的制订，必须体现价值规律的要求。国民经济计划制订的科学化、民主化程度如何，国民经济计划是否符合价值规律的要求，直接影响国民经济发展。有计划的商品经济体制下，必须充分重视市场调节的作用。企业是国民财富的创造部门，它作为一个独立的经济实体，应建立与市场的紧密联系。企业与市场联系的紧密性，驱动了国民财富创造的“质”和“量”的浮动性。因此，限制国民财富创造“质”和“量”的浮动性，是保证社会财富的创造“高质”、“适量”，促进国民经济稳步发展的前提。在我国现行体制下，政府及其经济管理部门，作为国民经济的控制、领导机关，也曾作出过控制国民财富创造过程的努力，但是这种努力则往往是利用直接行政干预手段去控制企业，从根本上说违反了有计划的商品经济条件下“国家调节市场、市场引导企业”的原则，使我国经济管理体制仍未摆脱中央对地方、企业“放权——收权——再放权——再收权”的恶性循环轨道。有计划的商品经济条件下，不仅要保证国民经济计划制订的程序化、科