

基础

Jichu Shenjixue

审计学

沈烈 邵世凤 主编



武汉理工大学出版社

基础审计学

主 编 沈 烈 邵世凤
副主编 杜国良 刘圣妮

武汉理工大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

基础审计学/沈烈,邵世凤主编. —武汉:武汉理工大学出版社,
2001.7

ISBN 7-5629-1700-0

I. 基… II. ①沈… ②邵… III. 审计学-教材 IV. F810

武汉理工大学出版社出版发行

(武汉市珞狮路122号 邮政编码 430070)

荆州市鸿盛印刷厂印刷

开本:850×1168 1/32 印张:8.375 字数:225千字

2001年7月第1版 2001年7月第1次印刷

印数:1—2800册

定价:20.00元

(本书如有印装质量问题可向承印厂调换)

前 言

我国经济体制改革的目标是建立和完善社会主义市场经济体制。要实现这一目标,客观上要求建立和完善包括国家审计、内部审计、民间审计在内的审计监督体系,大力发展审计事业,壮大审计队伍。然而,目前我国审计理论建设、审计工作者的素质和执业质量还远远不能满足上述需要。为此,我们组织编写了这部《基础审计学》,以期对加速审计人才培养,提高审计执业者的素质,推进我国审计事业的健康发展有所帮助。

《基础审计学》的编写努力体现以下特点:第一,注重审计理论体系的构建。审计学作为一门经济应用科学,有其自身的理论基础,并且这些理论基础是指导审计实践的有力工具。虽然国家审计、内部审计和民间审计的理论框架并不完全相同,但共性更普遍。基于此,本教材在审计理论体系上既融合了上述三种审计的共性方面,也就某些审计理论突出了民间审计方面的重点内容,真正做到了既突出重点,又兼顾一般。第二,总结和吸纳我国审计的实践经验。我国审计实践为时不长,但已积累了一定的经验,而且这些经验已概括和总结成了相应的准则和规范,为此,本教材力求更广泛地吸纳这些经验,体现有关准则和规范的精神。第三,积极借鉴国外的先进理论和有益经验。审计学作为一门社会科学,它既有社会性的一面,又有自然性的一面,所以我们认为,只有在总结我们自己经验的基础上,认真借鉴世界各国的先进理论和有益经验,才能形成具有中国特色的审计学理论。

本书由具有多年审计实践和教学经验的沈烈、邵世凤同志担任主编,杜国良、刘圣妮同志担任副主编。参加本书编写的人员有:沈烈、杜国良、邵世凤、刘圣妮、周萍、王在飞、李国心、肖丽、施梅艺兰

等。

本书的编写得到了杨丛才、袁建国、刘剑锋、王荣智、李世宗、崔庆喜、张耀武、杨巧萍、余峰等同志的大力支持和帮助，在此谨致衷心的感谢！

由于时间和水平限制，缺点和错误在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

2001 年 6 月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 审计的涵义	(1)
第二节 审计的起源和发展	(4)
第三节 审计的对象和职能	(15)
第四节 审计的目标和作用	(19)
第五节 审计学	(30)
第二章 审计类别和审计组织	(32)
第一节 审计类别	(32)
第二节 审计组织和人员	(38)
第三章 审计准则与审计质量控制准则	(51)
第一节 审计准则	(51)
第二节 审计质量控制准则	(66)
第三节 独立审计准则与质量控制准则的关系	(71)
第四章 审计职业道德与法律责任	(74)
第一节 审计职业道德	(74)
第二节 法律责任	(86)
第五章 审计程序和审计方法	(100)
第一节 审计程序	(100)
第二节 审计方法	(107)
第三节 审计计划、重要性和审计风险	(128)
第六章 审计依据、审计证据和审计工作底稿	(141)
第一节 审计依据	(141)
第二节 审计证据	(146)
第三节 审计工作底稿	(160)

第七章 内部控制及其测试	(168)
第一节 内部控制目标与要素.....	(168)
第二节 了解和记录内部控制.....	(175)
第三节 内部控制的符合性测试.....	(181)
第四节 内部控制评价.....	(188)
第五节 管理建议书.....	(195)
第八章 会计报表审计	(202)
第一节 会计报表审计概述.....	(202)
第二节 资产负债表审计.....	(204)
第三节 损益表审计.....	(210)
第四节 现金流量表审计.....	(214)
第九章 审计报告	(220)
第一节 审计报告的作用和种类.....	(220)
第二节 国家审计报告.....	(223)
第三节 独立审计报告.....	(231)
第四节 内部审计报告.....	(256)
第五节 审计报告的编写要求和方法.....	(258)

第一章 概 论

第一节 审计的涵义

一、审计的内涵

从最传统的意义上解释,审计是由审计人员对被审计单位的会计资料进行详细而周密地审查和稽核,简称查账。其目的是检查账目是否真实、正确,是否存在错误和舞弊行为。但审计发展到今天,仅用查账来解释审计的内涵,已经远远不够了。

审计的定义,是指对审计的本质特征或其内涵与外延所作的高度概括。一般地,我们可以将审计的定义描述为:审计是一种独立的经济监督活动。它是由独立的审计机构及其人员,根据国家法律、法规和审计准则,运用专门的程序和方法,对被审计单位的会计报表及其所反映的经济活动进行监督、检查和评价,以确定其真实性、合法性、经济性和效率性,并根据审查结果出具审计报告,以达到维护国家利益和财经法纪,维护经济活动中各利益关系人的正当合法权益,提供审计信息,促进被审计单位提高经济效益和国家加强宏观调控的目的。

上述审计的定义中包含了以下的基本要素:

1. 审计的主体是独立的审计机构及其成员。即只有国家审计机关、内部审计机构、社会审计组织及其成员所从事的审计监督活动,才可称为审计。

2. 审计是依法进行的。即各种审计组织及其成员开展审计监督活动,必须依照国家法律、法规和审计准则规范进行。

3. 审计的对象是被审计单位的财政财务收支及其所反映的具体经济活动。

4. 审计的职能是对上述对象的真实性、合法性和效益性进行确认。即对有关经济活动进行监督、鉴证和评价。

5. 审计的目的是揭露各种重大性的错误和舞弊行为,维护国家法律、法规和财经法纪,维护经济活动中各方当事人的正当合法权益,提供审计信息,促进被审计单位改善经营管理,提高经济效益,促进国家加强宏观调控。

6. 审计的性质是独立性的经济监督活动。独立性是审计最本质的特征。

从上述审计的定义中,我们可以看出,审计与会计查账分属两个不同的范畴,是两个不同的概念。一般来说,审计和会计查账之间有着密切的联系;审计监督离不开会计查账,查账是进行审计的重要基础工作;两者都离不开会计实务,审计是对会计监督的内容进行再监督;审计监督任务的完成在一定程度上是通过会计手段实现的。

审计与会计查账又有区别,主要表现在以下几个方面:

第一,审计监督与会计查账的对象不同。查账一般限于会计资料,会计工作和从事该项工作的会计人员。审计除审查会计资料外,还要审查有关经济资料、经营管理工作、内部控制制度和各种经济活动。查账仅仅是审计监督的一部分,而不是其全部内容。

第二,审计监督与会计查账的目的不同。会计是采用一套专门方法,对经济业务进行计量、记录、分类、汇总和编报,并提供财务会计信息,因此,会计查账的目的一般限于查错揭弊,限于查核会计资料是否真实正确。审计的目的主要是通过通过对被审计单位的经济活动的真实性、合法性和效益性进行评审,确认其是否履行经济责任,并按要求出具审计报告,向有关方面提供审计信息,维护财经法纪,促进被审计单位提高经济效益,促进国家加强宏观调控。

第三,查账系财政、税务、金融、审计等部门实施经济监督时普遍采用的一种手段,审计机构及其人员可以依法对财政、税务、金融等

部门的经济监督活动实施再监督,审计监督是我国经济监督体系中最高层次的监督。因此,不能把查账与审计的概念等同起来。

二、审计的性质

上述审计不同于会计查账,不同于其他经济监督,究其根本原因,是由审计的本质特征决定的。研究审计学必须明确审计的性质,这有助于提高人们对审计这一客观事物的认识。

(一)审计的本质特征

审计是一项具有独立性的经济监督活动。独立性是审计有别于其他经济监督的最根本特征。独立性是保证审计目的实现的前提条件,没有独立性,就谈不上客观、公正。一般地说,审计的独立性会因审计类别不同而在程度上有所差别。例如,国家审计的独立性强于内部审计,国家审计机关的不同隶属关系和内部审计机构的不同领导体制,其独立性也不相同。相对而言,独立性最强的是社会审计。

审计的独立性主要表现在以下几个方面:

1. 组织机构独立。审计组织机构应当独立于被审计部门和单位,特别是应独立于财政财务部门以外。在我国,各级国家审计机关均独立于同级人民政府的财政主管部门,社会审计机构是完全独立的社会中介机构,它们的独立性是最明显的。相比较而言,内部审计机构具有的是相对独立性,即内部审计机构相对于本部门、本单位其他职能部门(特别是财务会计部门)是独立设置的。组织机构的独立是保证审计能够客观、公正地评价和鉴证,充分发挥审计监督作用的重要条件。

2. 地位独立。即审计组织及其人员,具有独立的身份,处于被审计人和审计委托人以外第三者的超脱地位,不参与被审计单位的具体经营管理活动,与被审计人和审计委托人不存在任何直接的经济利益关系,使他们能以客观的态度对待所有审计事务,这是审计独立性的实质所在,是公众信赖与否的基础。

3. 经济独立。审计机构从事审计业务活动,必须要有一定的经济

收入和经费来源,以保证其生存和发展。经济独立,就是指审计机构的经济来源要有一定的法律法规作保证,不受被审部门和单位制约。在我国,各级国家审计机关的经费来源于国家财政拨款,会计师事务所等社会审计机构的经费来源于按规定向委托人收取的款项,他们在经济上都是独立的。相比较而言,内部审计机构的经费来源表现为相对独立性,即相对于本部门、本单位其他职能部门来说,其预算经费的安排和使用是独立的。

4. 行使职权独立。这主要是指审计机构及其人员在执行审计业务时,应从客观公正的立场出发,根据审计准则的要求,依照法律规定,自主地、客观地收集审计证据,谨慎合理地进行评价,独立行使审计监督权,不受其他任何行政机关、社会团体和个人的干涉,以事实为依据,客观地发表审计意见。

(二) 审计的属性

审计具有明显的两重性,即社会属性和自然属性。审计的社会属性,表现为它属于上层建筑的范畴,与社会政治、法律制度直接相联系,依法对国有资财实施审计监督,以维护国家的整体利益,实现国家的专政职能。又由于审计是社会经济发展到一定阶段,基于产权所有者监督财产经营管理者的需要而产生的,这就决定了审计一定要为产权所有者服务。

审计的自然属性,表现为审计技术方法的选用,审计理论的交流和探讨,审计业务的合作等,不受时空的限制。我国审计工作起步较晚,各地区间的发展也不平衡,审计理论体系不很完善,为了高起点、高效率地开展审计工作,更应该积极借鉴国外的先进审计理论和方法。

第二节 审计的起源和发展

任何事物的产生都是基于客观的需要,并且遵循一定的规律向前发展演变,审计也不例外。因此按照历史的逻辑考察、研究审计的

发展沿革十分必要。这不但有助于人们加深对开展审计工作重要性和必要性的认识,而且还可以从中探索并找出审计发展的客观规律性,用以指导当前审计工作实践。

一、我国审计的起源和发展

在我国,审计一词最早出现在宋代。但审计这项经济监督工作却源远流长,自古就有。根据《周礼》记载,早在三千多年前的西周(公元前 11 世纪—前 771 年)就出现了带有审计性质的财政经济监察工作。西周在周王之下设天、地、春、夏、秋、冬六官,分管政令。其中天官(亦称大宰或冢宰),居百官之长,掌邦国之治,并总揽财政大权。其职责之一则为“岁终则令百官府各正其治,受其会,听其致事而诏王废置。三岁,则大计群吏之治,而诛赏之”^①。在天官之下设有司会官职,掌国之百物财用,为计官之长,负有“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成”^②之责,建立了由司会根据月要(月度会计报表)和岁会(年度会计报表)考核官员政绩的财政监察制度。周王朝除在行政系统设司会实行会计监督外,还在天官之下设小宰官职,协助大宰掌管政令,其所属宰夫一职,则负有“考其出入,而定刑赏”的职权。宰夫每于“岁终,则令群吏正岁会。月终,则令正月要。旬终,则令正日成”^③,用以考核诸官的政绩,并根据政绩的得失给予奖惩废置。对“凡失财用物辟名者,以官刑诏冢宰而诛之;其足用长财善物者赏之”^④。宰夫一职虽也隶属于行政系统,而且地位不高,但其所从事的工作却具有审计的性质。在我国审计发展史上,可将西周概括为审计的初步形成阶段。

秦灭六国,结束了诸侯割据的局面,建立了统一的中央集权国家。为了维护专制制度的集权统治,秦王朝十分重视政治经济的监察

① 《周礼·天官·冢宰》。

② 《周礼·天官·司会》。

③ 《周礼·天官·宰夫》。

④ 《周礼·天官·宰夫》。

权。秦在中央设有御史大夫，位极尊，仅次于相。秦以御史大夫监理诸郡，并在诸郡设立监察御史，负责各郡的政治经济监察工作，从而在全国形成一个自上而下的监察系统。此外，还在全国实行了自下而上定期呈报会计报表的“上计制度”。秦王朝虽仅存 15 年即为汉朝取代，但在我国审计发展史上却起着奠基的作用。

汉承秦制，在中央也设有御史大夫，行使政治经济财政大权，并兼管上计之事。在《汉书·宣帝记》中就有“御史察计簿，疑非实者，按之，使真伪毋相乱”的记载。据《辞源》解：“战国、秦汉时，年终，地方官本人或遣吏至京上计簿，将全国人口、钱、粮、盗贼、狱讼等事报告朝廷。”意即每年年终诸郡县地方官员诣京呈报上计报告，将其所辖地区的政治经济情况向上报告。西汉时，上计制度已逐渐完善，并制定了“上计律”，使之有法可依。上计制度规定，每年各郡由郡太守或上计官员主持召开上计会议，审理各县呈报的上计报告，然后诣京上计。中央由御史大夫审理诸郡的上计报告，并由皇帝亲临受计，评论功过。

秦汉时期，由御史大夫自上而下进行的御史监察制度和由诸郡县自下而上呈报会计报表的上计制度，形成了一个上下贯通的由中央控制全国的监察系统，标志着我国的官厅审计工作步入了发展时期。但在秦汉官职中，没有专司审计职责的官员，也没有专司审计职责的机构，因而还存在着进一步发展和完善的问题。在我国审计发展史上，可将这一时期概括为审计的最终确立阶段。

隋继南北朝后统一中国。隋在中央设尚书省，置尚书令，行使宰相职权，总揽国政。尚书省下设吏部、礼部、兵部、都官、度支、工部共六部，分管全国政务。其中，都官一部为司法机构，设都官尚书，掌国家法令，并兼施财政经济监察大权。都官之下设比部，为专司监察审理事务的审计监督机构。后改都官为刑部，而比部仍属其管辖。唐代继续沿用隋代的做法，在尚书省下仍设六部，其中专司审计职责的比部仍直属于刑部。同时在中央设御史台，专司监察、弹劾之事。遇有贪盗不法等重大案件，经比部审核后上报御史台，由御史台上奏弹

劾，依照邦国刑典加以惩处。自隋唐始，我国的官厅审计有了专设的审计机构，并把比部置于执行司法职能的刑部之下，从而提高了审计的地位。同时唐朝御史监察制度更趋完善，使审计工作与监察工作相结合，因而到了隋唐时期，我国的官厅审计进入了一个日臻完备的阶段。

宋初，设户部、度支、盐铁三司使，负主管全国钱粮、赋税收付管理之责。在三司内设都磨勘司，“掌勾覆三部账籍，以验出入之数”^①，使审计之事置于三司之内，独立的比部因此被取消，使得宋初百余年间财计混乱，贪盗成风。直至元丰三年（公元1080年）改制后，才恢复唐制，由比部掌管审计，御史台掌管财政监察。比部设郎中和员外郎，“掌勾覆中外账籍，凡场务、仓库出纳在官之物，皆月计、季考、岁会”^②，经比部审核发现的重大案件，则提交御史台弹劾惩处。北宋设“审计司”、南宋设“审计院”，但均为户部的内部稽核部门，均未充分发挥其监督作用。宋前历代王朝用考、比、勾覆等词语表示审查、考核之意，到了宋朝则开始使用审计这一词语。

从隋唐到宋代，从审计的建制来看，都设有专门的审计机构从事审计监督，审计制度逐趋完备。在我国审计发展史上，可将这一时期概括为审计的日臻完善阶段。

元、明、清三朝则取消了专门的审计机构。如元初撤消了比部，中央及地方报送的会计报表归由户部审核。明初，比部虽一度恢复，但不久于洪武二十二年又被取消，直至清末仍未被恢复。明、清两朝均在户部下按行政区、分省设清吏司，负责审查各省的财政收支。同时改御史台为都察院，为全国最高的监察机关。

元、明、清时期，因取消了独立的审计机构，使其外部审计职能作用大为削弱，财政弊端滋生。在我国的审计发展史上，可将这一时期概括为审计的停滞不前阶段。

① 《宋史·职官志》。

② 《宋史·职官志》。

辛亥革命后,民国政府成立。1912年北洋政府在国务院设立审计处,总管全国审计事务,地方设立审计分处。1914年颁布了《审计法》及其实施细则,这是我国审计发展史上第一部审计法典。国民党政府在五权分立的监察院下设审计部,各省设审计处,实行预算、决算、公库和会计建制相配合的联综审计制度。1928年国民党政府颁布了《审计法》及其实施细则,次年还颁布了《审计组织法》。由于特定的政治经济环境,这些法律法规徒具形式,实际上没有起到应有的经济监督作用。清末民初,我国民族工商业有了一定的发展,吸收国外民间审计的经验,自由职业会计师应运而生。1918年,当时的北洋政府颁布了《会计师章程》,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师,谢霖先生创办的第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”也获批准成立。此后,又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所,包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后改称“立信会计师事务所”)等。1930年国民党政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位,之后,上海、天津、广州等地也相继成立了许多会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”,1933年又成立了“全国会计师协会”。至1947年,全国已拥有注册会计师2619人,并建立了一批会计师事务所。会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市,注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理纳税申报、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

辛亥革命后到新中国成立前的这一时期,审计法规建设更加完善,审计的执业领域也在不断地扩展,并且已经开始借鉴国外的审计经验和做法,在我国审计的发展史上,可将这一时期概括为审计的不断演进阶段。

建国初期,中央和地方的有关部门、企事业单位仍设有不同形式的审计组织,负责检查收支款项,审核收支凭证,审查会计决算。但为时不久,全盘学习原苏联社会主义建设经验,采取集中统一的计划经济模式,国家不再设立审计机构,审计监督工作,从中央到地方分别

交由财政部门负责,通过设立财政监察机构进行监督。十一届三中全会以后,我国实行了改革开放的方针,商品经济得到迅速发展,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。随着外商来华投资日益增多,1980年12月14日财政部颁布的《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》规定,外资企业会计报表要由注册会计师进行审计,这为我国恢复注册会计师制度提供了法律依据。1980年12月23日,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师行业开始复苏。1981年1月1日,“上海会计师事务所”宣告成立,成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。1982年12月4日,五届人大五次会议通过的《中华人民共和国宪法》,明确规定在国务院和县以上各级人民政府设立审计机关,实行审计监督。1983年9月,中华人民共和国审计署成立,接着,地方各级审计机关也相继成立。此后,国务院和县级以上政府部门、国家财政金融机构、大中型企事业单位和基本建设单位,都设置了独立的内部审计机构,实行内部审计监督。为了实现审计工作制度化、法制化和规范化,国家审计署于1985年、1989年和1995年先后颁布了《关于内部审计工作的规定》。1993年10月31日第八届全国人大常委会第四次会议通过了《中华人民共和国注册会计师法》,自1994年1月1日起施行。1994年8月31日第八届全国人大常委会第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》,自1995年1月1日起施行。这些重要法律法规对于加速我国审计事业的发展,促使审计工作进一步走上法制化和规范化的轨道,保障市场经济迅速而健康的发展都将起着十分重要的作用。我国已经形成了由国家审计、内部审计和社会审计共同组成的较为完善的审计监督体系,它们既相互联系,又各自独立、各司其职,泾渭分明地在不同的领域实施审计。它们各有特点,相互不可替代。从发展的观点来看,随着政治的逐步民主化,以监督国家经济活动为主要特征的政府审计,将在更多的国家实施;随着企业规模的逐步扩大化和内部管理的科学化,内部审计将得到更大的发展;随着经济的逐步市场化,社会审计将在

整个审计监督体系中占据日益重要的地位。

建国以来,我国的审计工作经历了曲折的发展历程,随着审计组织体系的建立和审计法规建设的完善,审计工作将会步入一个新的发展时期。在我国审计发展史上,可将建国以来的这一时期概括为审计的不断振兴阶段。

二、西方民间审计的产生和发展

在西方各国,随着生产力的发展和经济关系的变革,审计也经历了一个漫长的发展过程。西方审计的产生,也是政府审计在前,民间审计在后。

根据历史文献记载,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,就出现了对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查考核这一具有审计性质的经济监督工作。在历代封建王朝中,也设有审计机构和审计人员,对国家的财政收支进行监督。如法国在资产阶级大革命前即设有审计厅,1256年法皇圣路易斯曾下令,命其官吏将计算书送到巴黎,接受审计人员的审查。资产阶级大革命后,拿破仑一世时创建了会计法院,其任务主要是对联邦政府以及政府各部门和市镇的会计资料的准确性与合理性进行审核。至今,会计法院仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。

在资本主义时期,随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中,普遍地建立了政府审计制度。资本主义政府审计的形成和发展,同以议会制为核心的资产阶级政权组织形式有着密切的联系。

在现代资本主义国家中,国家的立法、行政、司法三权分别由议会(国会)、内阁(或总统)和法院掌握。在三权分立的政权组织形式下,议会为国家的最高立法机关,握有立法权,并对政府行使监督权,其中包括财政监督权。为了监督政府的财政收支,切实执行财政预算法案,以维护统治阶级的利益,西方国家的议会大多设有专门机构,由议会或国会授权,对政府及国营企事业单位的财政财务收支进行