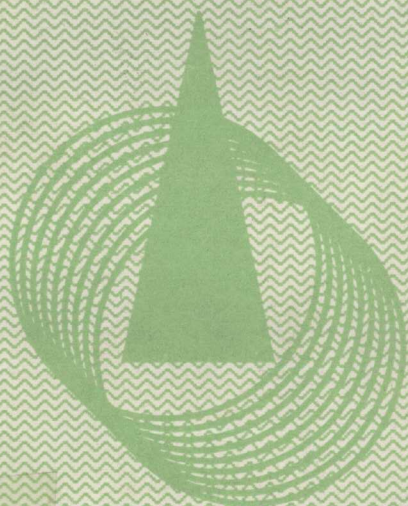


主 编 翁亦然 周建国
副主编 王永庆 肖家胜



审 计 学

中共中央党校出版社

F239.0/Z771

审 计 学

主 编 翁亦然 周建国
副主编 王永庆 肖家胜

中共中央党校出版社

F239.0/Z771

责任编辑：刘扬名

张盛念

封面设计：孙超英

版式设计：尹 植

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/翁亦然, 周建国主编. —北京: 中共中央

党校出版社, 1996.9

ISBN 7-5035-1471-X

I. 审… II. ①翁…②周… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 15571 号

中共中央党校出版社出版发行

(北京市海淀区大有庄 100 号)

济南市中印刷五厂印刷 新华书店经销

1997 年 7 月第 2 版 1997 年 10 月第 1 次印刷

开本: 787×1092 毫米 1/32 印张: 8.875

字数: 190 千字 印数: 1-101000 册

定价: 9.90 元

说 明

随着我国改革开放的深入发展和社会主义市场经济体制的逐步建立，迫切需要加强审计工作，强化审计职能，充分发挥审计在社会经济生活中的重要监督作用。为了使学员掌握审计的基本原理、基本知识和基本方法，根据党校函授教育的特点和要求，我们请国家审计署工交审计司副司长、注册会计师翁亦然同志和江西财经大学副教授、注册会计师周建国同志以及国家审计署审计科研所副所长、高级审计师王永庆同志和江西财经大学讲师肖家胜同志主编了《审计学》教材。

《审计学》是中央党校函授学院为经济管理专业开设的一门专业基础理论课。本教材经过试用、修订和补充，于1996年9月正式出版，1997年6月又进行了审改。本书可供党校函授学员使用，也可供担任党政领导、从事经济管理工作的同志和有志于从事审计工作的干部自学选用。

参加本书编写的作者有：周建国（第一章），周泉恭（第二、五章），翁亦然（第三章），乔彦军（第四、六章），肖家胜（第七、八章），王永庆（第九章），匡洪燕（第十章）。

中共中央党校出版社

中共中央党校函授学院

1997年7月

181		审计委员会	第一章
181		审计工作底稿	第二章
191		目 录	第八章
191		审计委员会	第一章
203		审计委员会	第二章

第一章 总 论	1
第一节 审计的基本概念.....	1
第二节 审计的产生与发展.....	12
第二章 审计机构和审计人员	28
第一节 审计机构.....	28
第二节 审计人员.....	39
第三章 审计的种类、方法和程序	46
第一节 审计的种类.....	46
第二节 审计的方法.....	53
第三节 审计的程序.....	73
第四章 审计准则和审计依据	82
第一节 审计准则.....	82
第二节 审计依据.....	100
第五章 审计证据和审计工作底稿	106
第一节 审计证据.....	106
第二节 审计工作底稿.....	116
第六章 内部控制制度及其评审	131
第一节 内部控制制度的涵义和作用.....	131
第二节 内部控制制度的描述.....	138
第三节 内部控制制度的评审.....	145
第七章 财务审计	151

第一节	会计要素的审计	151
第二节	会计基础工作审计	186
第八章	经济效益审计	197
第一节	经济效益审计概述	197
第二节	管理审计	205
第三节	业务经营审计	209
第九章	审计报告	216
第一节	审计报告的分类与作用	216
第二节	监督性审计报告	220
第三节	公证性审计报告	228
第四节	审计报告的编写	245
第十章	电子数据处理系统审计	248
第一节	电子数据处理 (EDP) 系统的构成、特点 及其对审计的影响	248
第二节	电子数据处理 (EDP) 系统的内部控制	252
第三节	电子数据处理 (EDP) 系统的审计方法	261
第四节	电子数据处理 (EDP) 系统内部控制制 度的评审	267
编后语		277

第一章 总论

审计作为一项具有独立性的经济监督活动，是社会经济发展到一定阶段的产物。审计基于一定的需要而产生，随着社会进步、经济与科技飞速发展而发展，现代审计工作的领域已大大扩展，内容日益丰富，技术方法及技术手段日臻完善，审计工作也日益为人们所重视。与此相适应，现代审计理论体系与方法体系也得到进一步发展完善，审计学已成为一门较为成熟的经济管理科学。

本章从介绍审计的概念、特征、目标、对象、职能与作用入手，然后阐述其产生与发展的一些基本理论问题。

第一节 审计的基本概念

一、审计的定义与特征

审计是独立检查会计帐目，监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为。它是由独立的专门机构或人员接受委托或授权，根据国家的有关法律和法规以及公认的专业标准，对被审单位经济活动的合规性、合法性和效益性以及反映经济活动的会计资料及其他资料的真实性、公允性进行审查、监督、评价和鉴证的活动。其目的在于确定或解除被审单位的受托经济责任。

经济监督是经济管理的重要组成部分，要履行管理职责，

实现管理目标,必须实行有效的经济监督。经济越发展,监督越重要,这已为经济发展的史实所证明。经济监督的种类包括审计监督、财税监督、银行监督、会计监督等。各种监督相互联系、相互配合、相互制约,构成完整的经济监督体系。较之其它经济监督种类,审计监督有两个最基本的特征,即独立性与权威性,这是审计监督与其它经济监督相区别的标志。

(一) 独立性

独立性是审计的重要特征,也是审计活动得以顺利进行的前提条件。审计的独立性可依据现代审计关系理论予以阐释。如此所述,经济责任关系是审计产生与发展的客观条件,财产所有者(或最高管理者)与管理者(或经营者)因财产委托或受托管理(或经营)而形成两者间的经济责任关系;当财产所有者(最高管理者)再委托独立于受托进行财产经营或管理的人员之外的第三者——审计人员,对管理者(经营者)的受托管理(经营)责任进行审查、评价及鉴证时,就形成了审计委托者、审计者和被审计者的三种审计关系人及其相关的审计关系。

第一审计关系人,即审计主体(审计机构或人员)。他们根据审计委托者(财产所有者或最高管理者)的委托或授权对被审单位的财政财务收支状况及履行经济责任的情况进行审查、评价及鉴证,并向审计委托者出具审计报告。

第二审计关系人,即被审计单位。他们对审计委托者(财产所有者或最高管理者)所承担的受托经济责任,须经审计机构或人员的验证、审查后方能确定或解除。

第三审计关系人,即审计委托者(财产所有者或最高管理者)审计委托者与被审计者为确定或解除经济责任关系而

委托或授权审计者进行审计，从而构成三者间的审计关系。

由于审计者独立于被审计者之外，并不参与被审计者的经济活动，与当事人双方不存在任何经济利害关系，其地位超然独立，从而有助于审计活动的公正、客观，有助于审计结论的正确、可靠，亦可赢得公众信赖，并为当事人双方所接受。

审计监督的独立性是社会进步，经济发展的客观要求。为了适应这一要求，确保审计监督的独立性，必须做到：其一，审计机构应当独立于被审计单位之外，确保审计机构独立行使审计监督权，有效地实行经济监督；其二，审计机构的经费来源或经济收入应有一定的法律、法规作保证，不受被审计单位的制约；其三，审计人员执行公务时，必须按照审计范围、内容、程序独立思考、判断，坚持客观公正、实事求是的原则，作出公允、合理的评价和结论，不受任何部门、单位和个人的干涉；其四，审计的独立性必须由法律予以保证。我国法律对审计监督的独立性有明确的规定，《宪法》第91条明文规定：“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。”我国《注册会计师法》也明确规定：“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。”这些法律规定为国家审计机关及民间审计组织独立行使审计监督权提供了法律保证。

（二）权威性

审计的权威性，是确保审计监督正常发挥其职能作用的重要保证。审计的权威性表现如下：

首先，是来自于审计机构的独立性。审计机构及人员并不依附于被审计单位，并不参与被审计单位的经济活动。在审计

活动中,审计机构或人员是以独立的“第三者”的身份接受财产所有者或最高管理者的委托或授权,依法进行审计监督。

其次,是来自审计过程的独立、客观、公正以及审计结论的科学性。审计机构或人员从事审计业务时,按照国家的有关法律或法规,恪守独立、客观、公正的审计原则,依据专业标准(如审计准则),运用专门的方法,按科学、严密的审计程序,对被审计单位的经济活动以及反映经济活动的会计资料及其他资料进行审查、监督、评价及鉴证。加上从事审计的人员必须具备较丰富的专业知识、工作经验及相应的专业素质,必须通过国家统一规定的严格考试或考核。对于在审计活动中弄虚作假并产生不良后果的审计机构及审计人员,要受到经济处罚、行政处分或法律制裁。从而保证了审计过程的公正、客观及审计结论的科学性,使得审计结论在社会公众中具有公认的权威性。

再次,是来自国家法律的支持。为确立并维护审计的权威性,世界各国或以《宪法》或以《公司法》、《证券法》、《破产法》等法律形式赋予审计机构的监督职权,并对审计对象、范围以及审计结论的强制执行均作出相应的法律规定,以保障审计监督的权威性。

二、审计的属性

审计的属性,是指审计的基本性质,也就是要说明审计是干什么的。

审计的本质属性是经济监督活动。纵观审计产生与发展的历史,审计是基于强化对经济活动的监督与控制而产生并获得发展的,人类的审计行为莫不表现为经济监督活动,履行

经济监督职能。封建王朝的官厅审计或现代资本主义的政府审计,均是由国家的最高统治者授权,由专司经济监督职责的官厅审计机构或政府审计机构对各级政府或政府各部门的财政财务收支进行审查、勾稽、核实,以维护统治阶级的利益;民间审计组织也是由审计委托者委托,通过对被审单位财务收支的真实性、合法性、效益性的审查来实施经济监督,以维护审计委托者的合法权益;内部审计机构则是由内部最高管理者授权,对内部各职能机构及各管理层次进行审计监督与审计评价,揭露错弊及违法乱纪行为,以提高内部管理水平及效益。

在我国,实施审计监督是由社会主义制度的性质所决定的,特别是伴随着社会主义市场经济的发展,完善审计监督体系,强化审计监督尤为必要,这对于维护社会正常的经济秩序,维护国家财经纪律,保护国家利益及社会公众利益、投资者及企事业单位的合法权益均有重要意义。

对审计的本质属性更进一步地分析看出,审计是一项具有独立性的经济监督活动。如前所述,较之其他经济监督种类,审计监督地位超然独立,既不参与被审计单位的经济活动,又不直接从事宏观与微观的经济管理活动,有助于审计机构或人员独立行使审计监督职权,作出客观公正的审计结论。

三、审计的对象与目标

(一) 审计的对象

审计对象是指审计监督的客体,也即审计监督的内容与范围。正确认识审计的对象,有助于准确理解审计概念,正确运用适当的审计方法,实现审计目标,充分有效地发挥审计监督的职能作用。审计对象的涵义包括以下几个方面:

1. 审计监督的区域范围，具体地讲就是被审计对象。被审计对象通常是一个经济实体，同时也是一个法律实体。例如，一个政府机构，一家企业等。但经济实体也可能是一个部分，有时甚至也可能是个人。

2. 被审计对象的时间范围，通常为一年，但有时也可能是一个月，一个或几个季度。

3. 审计的内容，即被审计单位的财政财务收支及其经营管理活动，这是审计对象的内涵。

4. 作为记录和反映被审计对象财政财务收支及其经营管理活动信息载体的会计资料及其他资料，这是审计的基本凭据。

审计的对象是随着社会经济的发展而不断地发展变化的，与之相适应，审计的目标、职能、作用及审计方法等亦随之发展变化，从而引起审计监督活动的全面发展和监督水平的全面提高。传统审计的对象是：被审计单位的会计资料及其所反映的财政财务收支情况。随着社会进步和经济发展，现代审计的对象迅速扩大，其监督的内容已超出了财政财务收支活动范围，扩展到生产经营管理的各个领域。进而更新了审计的目标，改进了审计方法，强化了审计的职能，随之相继出现了经营审计、管理审计、效率审计及效益审计等新的审计类型及审计科学。

根据以上所述，审计对象可概括为以下两个方面：

1. 被审计单位的财政财务收支及其有关的经营管理活动。无论是传统审计还是现代审计，政府审计还是民间审计、内部审计，其审计对象必须是被审计单位客观存在的财政财务收支及其有关的经营管理活动，对其是否合法、合规、合

理、有效，进行审查和评价，以便对其所负经济责任是否切实履行进行确定、证明和监督。政府审计对象通常由法律和法规作出明确规定。我国政府审计的对象是：国务院各部门和地方各级政府的财政收支，国有金融机构和企业、事业组织的财务收支，以及其他依照审计法规定应当接受审计的财政收支、财务收支；民间审计的对象由国家法律规定（如注册会计师对上市公司的审计）或由审计委托人指定的被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动；内部审计的对象是：本部门、本单位内部各职能机构或各管理层次的财务收支以及有关的经营管理活动。

2. 记录和反映被审计单位财政财务收支及其有关经营管理活动情况的会计资料和其他资料。审计监督必须客观、公正，实事求是。为此，审计人员在审计过程中必须依据一定的事实凭据，依靠审计依据，才能对被审计单位的财政财务收支及其有关管理活动的情况作出分析、判断和评价。审计过程中所依靠的事实凭据主要是会计资料及其他资料，包括：记录和反映被审计单位财政财务收支、提供会计信息载体的会计凭证、帐簿、报表和计算机的磁带、磁盘、磁鼓等会计资料，以及有关计划、预算、合同等其他资料。除此之外，还包括有关经营（管理）目标、预测、决策方案、经济活动分析资料及技术资料等，以上这些均是审计的具体对象。应当指出的是，会计资料及其他资料是审计对象的现象，其所反映的被审计单位的财政财务收支及其有关的经营管理活动才是审计对象的本质。

（二）审计的目标

审计的目标，是指审计机构或审计人员通过审查和评价

审计对象所要达到的目标和要求。审计目标是审计工作的行动指南。确定审计目标，有助于为审计工作决策提供基本依据及评价标准。审计目标的确定，除受审计对象制约外，还主要取决于审计的属性、职能、技术手段以及审计委托者对审计工作的要求。

审计的目标概括起来，就是指对审计对象的真实性和公允性，合法性和合规性，合理性和效益性进行审查和评价。现分别说明如下：

1. 审查和评价被审计单位财政财务收支及有关经营管理活动的会计资料和其他资料的真实性与公允性。其要求是：审查和评价被审计单位的会计资料及其他资料是否真实、恰当、公正地反映了被审计单位的财政财务收支状况及其结果，以及与其有关经营管理活动的真相；其记录和计算是否准确无误，所有的经济业务及其财务收支是否全部入帐和记录，从而从中发现问题，揭露错弊，并提出改正的意见和建议。

2. 审查和评价被审计单位财政财务收支及有关经营管理活动的合法性和合规性。其要求是：依据国家的法律、法规及财务会计制度的规定，审查和评价被审计单位财政财务收支及有关经营管理活动是否符合法律、制度规定，揭露和查处违法乱纪行为，保护各方面资财安全，维护国家利益及社会公众、投资者及被审计单位的合法权益，维护社会正常的经济秩序。

3. 审查和评价被审计单位财政财务收支及有关经营管理活动的合理性和效益性。其要求是：审查和评价被审计单位经营管理活动是否正常、合乎事物发展的常理、符合经营管理的原则及目标；审查和评价被审计单位经营管理活动中人、财、物等资源配置及利用是否经济、讲究效率和效益；经

营目标、计划、决策方案是否切实可行、注重效益；内部控制制度及经济责任制是否建立健全，管理效率及经济效益高低的原因何在，并提出相应的建议，帮助被审计单位改善经营管理，提高管理效率或经济效益。

四、审计的职能和作用

（一）审计的职能

审计的职能，是审计本质属性的反映，审计的作用主要取决于审计的职能，因而有必要明确审计的职能。审计的职能是指审计本身固有的功能。“固有”一词有两层涵义：其一是指审计的职能是客观存在的，不由人们的主观愿望来决定，人们可以逐步认识并发现审计的职能，但却不能发明或创造审计的职能；其二是指客观存在的审计职能，是随着社会历史条件的变化和经济的发展而发展变化，审计职能的发展变化主要体现为审计基本职能内涵的丰富与外延的扩大。随着人们认识能力的提高，人们可以逐步加深对其基本职能的理解并加以运用。

目前，国内外对审计职能的理解与论述各异。但通常认为，审计具有如下三大基本职能：

1. 经济监督。经济监督是指对经济活动进行监察和督促。经济监督是审计的一大基本职能。如前所述，基于两权分离或分权管理而形成了经济责任关系，为确定或解除受托经营（管理）者的经济责任，需由财产所有者或最高管理者（也可以是受托经营者）委托（授权）独立的审计机构或人员以客观、公正的身份对被审计单位的财政财务收支及有关的经营管理活动进行审查和评价，揭露违法乱纪行为，查错纠

弊，从而形成有效的经济监督机制。审计的本质特性就表现为经济监督活动，执行审计业务过程都是其履行经济监督职能的具体体现。无论是从审计的产生还是从现代审计的发展来说，经济监督仍然是审计的一大基本职能。经济越发展，越要强化审计的监督职能。

2. 经济评价。经济评价是指通过对被审计单位经济活动的审核检查，以及充分的调查研究和分析，掌握了确凿的证据，对照一定的依据，对被审计单位经济活动的合法性、合规性、效益性作出客观、公正的评价。目的在于促进被审计单位改善经营管理，提高工作效率和经济效益。经济评价职能是传统审计职能的拓展，当传统的财务审计扩展为现代经营审计之后，经济评价的职能逐渐为人们所认识、所理解，并在审计工作中广泛运用，日益显示出其重要性。

3. 经济鉴证。经济鉴证就是指通过对被审计单位的会计资料及其他资料真实性、恰当性、合法性和一致性的审核检查，确定其可信赖的程度，并作出书面证明，以取得审计委托人或其他有关方面的信任。经济鉴证职能是随着现代审计发展而出现的一项基本职能，是传统审计职能的扩展。这一职能在审计工作中的具体运用及其所发挥的独特作用，不断受到人们的重视而强化，并显示出其重要作用。西方国家非常重视审计的鉴证职能，许多国家均以法律形式作出规定，企业的会计报表必须经过注册会计师的审查鉴证之后，才能为社会所公认。我国的《公司法》、《外商投资企业法》、以及有关证券发行、交易的法规、《会计准则》与《财务通则》对此也作出相应的严格规定。因此，审计的经济鉴证职能将在经济生活中发挥出越来越大的重要作用。

值得指出的是：审计职能的实现是受其外部与内部两大因素制约的。外部因素包括国家乃至国际上的政治、经济、法律、文化以及科学技术的水平及发展状况等；内部因素包括审计机构的建制、组织形式、管理体制、财力保障、工作效率、审计人员的思想素质与业务素质等。不断地改善外部环境、理顺内部关系、提高审计人员的思想素质与业务素质，将有助于审计职能的全面实现和审计作用的发挥。

（二）审计的作用

审计的作用，是指履行审计职能、完成审计任务、实现审计目标所产生的社会效果。总结古今中外的审计实践，审计的作用主要有如下两个方面：

1. 制约性作用。审计的制约性作用主要表现在：通过对被审计单位的财政财务收支及有关的经营管理活动的审核检查、监督和鉴证，揭发贪污舞弊、弄虚作假等违法乱纪、严重损失浪费及不经济行为，依法追究责任人，执行经济制裁或提请给予行政处分或刑事处罚，纠错揭弊，以维护国家财经法纪，保证会计资料及其他资料的真实、正确和可靠，保护国家、社会公众、投资者及被审单位的合法权益，维护正常的社会经济秩序，促进社会稳定和经济发展。

2. 促进性作用。审计的促进性作用主要表现在：通过对被审计单位的财政财务收支及有关经营管理活动的审核检查，评价其经济活动的合法性、合规性及效益性，肯定其成绩，以便总结经验继续推广；同时指出薄弱环节和存在问题，提出改进的措施和建议，促使其改善经营管理，完善内部控制制度及经济责任制，挖掘潜力，增产节约，增收节支，以不断提高管理效率与经济效益。