

S H E N J I X U E Y U A N L I

审计学原理

主编 牛 慧 副主编 韩月玲

中央广播电视大学出版社

审计学原理

主 编 牛 慧
副主编 韩月玲

中央广播电视大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学原理/牛慧主编. —北京:中央广播电视大学出版社, 2000. 1
ISBN 7-304-01769-4

I. 审… II. 牛… III. 审计学—电视大学—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 01646 号

版权所有, 翻印必究。

审计学原理

主 编 牛 慧 副主编 韩月玲

出版·发行/中央广播电视大学出版社

经销/新华书店北京发行所

印刷/北京印刷三厂

开本/787×1092 1/16 印张/17.25 字数/395 千字

版本/1999 年 10 月第 1 版 2001 年 10 月第 8 次印刷

印数/165001~215000

社址/北京市复兴门内大街 160 号 邮编/100031

电话/66419791 68519502 (本书如有缺页或倒装, 本社负责退换)

书号: ISBN 7-304-01769-4/F·360

定价: 30.00 元

前 言

中央广播电视大学自1983年开设经济类专业以来,一直开设“审计学原理”课程。在教学过程中选用了国内审计界著名专家学者编著的教材,培养出一代学子。鉴于中国审计立法日趋完善,审计事业不断发展,中央广播电视大学及时更新了“审计学原理”课程的教学大纲。按照新教学大纲的要求,我们编著了本书,用以满足教学的需要。

作者注意到《审计学原理》是广播电视大学财务会计专业与审计专业共用教材,为减少本书内容与审计专业其他后续课程所用教材在知识点上的重复,并且根据高等财经专科培养人才的目标,以“必需”、“够用”为原则,我们以审计学的基本理论、基本知识、基本方法作为本书的定位,在阐述国家审计、内部审计、民间审计的同时,以民间审计为主线进行较为全面的评价,突出了民间审计在中国审计体系中所占的重要地位。

本书分为10章。其中第1、3、10章由黑龙江广播电视大学韩月玲教授执笔;第2、4、7章由黑龙江广播电视大学牛慧教授执笔;第5、6、8、9章由黑龙江广播电视大学孟令杰副教授执笔。全书由牛慧教授总纂;刘大贤教授主审;白桦总策划;姜向东形式总设计。

在成书过程中,我们参阅了国内外大量专业书籍、文献,从审计学专家、学者的著述中获益匪浅。刘大贤、宋常、白玉贵、陈纹、谢志华等教授为本书提出了宝贵的意见和建议。孙天正、任为民、陈荆珊、李林曙、杨孝堂、高松海、汪启富、刘臣、艾大力、王秀萍、朱志勇、刘冰等同志为本书的早日面世做出了不懈努力。在此一并致谢。

恳请读者对本书不足之处予以批评指正。

作 者

1999年9月9日

目 录

第一章 总 论	(1)
1.1 审计的概念	(2)
1.2 审计的产生与发展	(8)
1.3 审计对象和审计目的	(16)
1.4 审计的职能、作用与任务	(19)
自我测试	(22)
第二章 审计的分类与方法	(28)
2.1 审计的分类	(29)
2.2 审计的方法	(35)
自我测试	(49)
第三章 审计组织与审计人员	(52)
3.1 国家审计机关	(53)
3.2 民间审计组织	(60)
3.3 内部审计机构	(64)
3.4 审计人员	(69)
自我测试	(78)
第四章 审计准则和审计依据	(83)
4.1 审计准则的意义和内容	(84)
4.2 我国审计准则	(90)
4.3 审计依据	(96)
自我测试	(103)
第五章 审计程序	(106)
5.1 审计程序的概念	(107)
5.2 审计准备阶段	(108)
5.3 审计实施阶段	(116)

5.4 审计终结阶段	(119)
自我测试	(123)
第六章 审计证据与审计工作底稿	(126)
6.1 审计证据的涵义与分类	(127)
6.2 审计证据的形成过程	(131)
6.3 审计工作底稿的涵义和种类	(136)
6.4 审计工作底稿的结构和内容	(138)
6.5 审计工作底稿的填制与审核	(144)
自我测试	(148)
第七章 内部控制的评审	(151)
7.1 内部控制	(152)
7.2 内部控制的调查与描述	(157)
7.3 内部控制的测试与评价	(167)
自我测试	(172)
第八章 审计抽样	(175)
8.1 审计抽样的涵义及种类	(176)
8.2 样本的设计与选取	(179)
8.3 属性抽样	(185)
8.4 变量抽样	(192)
8.5 抽样结果的评价	(196)
自我测试	(198)
第九章 审计报告	(201)
9.1 审计报告的涵义、种类与作用	(202)
9.2 审计报告的内容与要求	(205)
9.3 审计报告的编制步骤	(213)
9.4 管理建议书	(216)
自我测试	(221)
第十章 电算化系统审计	(224)
10.1 电算化系统概论	(225)
10.2 电算化系统审计的产生与发展	(229)
10.3 电算化系统的内部控制及其评审	(233)
10.4 电算化系统审计的基本方法	(242)
综合练习题（一）	(246)
综合练习题（二）	(249)
附录一 教材使用说明	(252)

附录二	中华人民共和国审计法		(255)
附录三	中华人民共和国注册会计师法		(260)

第一章

总 论

引言

本章叙述了审计的定义及其沿革；简述了审计的对象、目的、职能、作用和任务。本章是对审计学原理基本理论的介绍，它为后续章节的学习奠定了基础。

第一章是本教材的基础章节。它重点介绍审计的定义及相关知识。

学习目标

- 完成本章的学习后，您将能够：
- 1. 叙述审计的定义。
 - 2. 解释审计与会计的关系。
 - 3. 叙述现代审计的内涵、审计的对象和目的、审计的职能和作用。
 - 4. 描述审计的产生与发展、审计的工作任务。

1.1 审计的概念

审计具有悠久的历史，现代审计又是一门新兴的学科。研究审计首先应明确审计的概念。

1.1.1 审计的涵义

(1) 审计的涵义

审计的原始涵义，从字义讲，“审”就是审查的意思，“计”就是会计、计算的意思。“审”与“计”联在一起，审计的词义就是审查会计资料，即通常所讲的查账。

△但是这种理解只反映传统财务审计的涵义，而不能反映现代审计的本质特征。

必须明确以下问题，才能完整理解审计的涵义：

- 审计的执行人是谁？
- 审查谁？
- 审查的内容？
- 怎样审查？

中国审计学会于 1989 年 4 月将审计定义为：

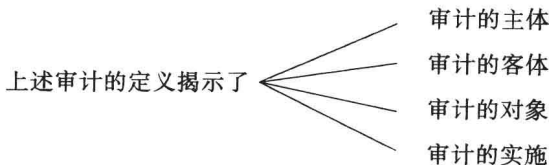
● 审计

审计是指由专职机构和人员依法对被审计单位的财政、财务收支及有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立性的经济监督活动。

现代审计不是查账。那么两者之间是什么关系？



对审计定义的理解太重要了！



① 审计的主体

审计的主体是审计人，是指国家审计机关、内部审计机构和民间审计组织，统称为“专职机构和人员”。

△只有专职机构和人员所从事的审查活动，才可以称之为审计。

② 审计的客体

审计的客体是被审计人，是指接受审查、监督与评价的被审计单位。

由专职机构和人员进行的审查才是审计。这是审计区别于其他经济监督的重要标志。据此可知，审计不是查账。

包括各级政府机关、金融机构和企事业单位。

③ 审计的对象

审计的对象是被审计单位的财政、财务收支及有关的经济活动。

④ 审计的实施

a. 审计的依据

从事审计活动必须依据有关法律、法规进行。法律、法规包括宪法、审计法、财政法规、经济法规、审计法规等。还包括其他有关的方针政策、规章制度。

b. 审计的目标

审计的总目标是评价受托经济责任。审计的目标是审查、确认审计对象的真实性、合法性、效益性。

c. 审计的职能

审计的职能是对审计对象的监督、评价和鉴证。

d. 审计的目的

审计的目的是维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，加强宏观调控。

e. 审计的性质

审计是一项具有独立性的经济监督活动。

独立性是审计的本质特征。

(2) 审计关系人

● 审计关系人

审计关系人指构成一项审计活动的相互有责任关系的三方面的当事人。即审计人、被审计人和审计委托（或授权）人。

① 审计人

审计人对审计委托（或授权）人负责，验证、审查被审计人履行经济责任的情况，并提出审计报告或管理建议书。

② 被审计人

被审计人一般为财产代管者或经营者，对审计委托（或授权）人负有受托经济责任，并由审计人对其受托经济责任进行审计。

③ 审计委托人

审计委托（或授权）人一般是财产的所有者，当其财产委托（或授权）被审计人去经营管理时，为了维护其利益，就要委托（或授权）审计人对被审计人受托经济责任的履行情况加以审计监督。

对审计委托人的叫法，国家审计和内部审计叫审计授权人。民间审计叫审计委托人。

△只有由三方面关系人构成的关系，才是审计关系。

审计关系如图 1-1 所示。

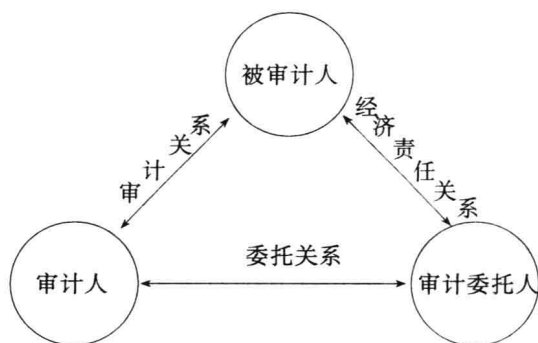


图 1-1 审计关系

△审计关系人中缺少任何一方，独立、客观、公正的审计将不复存在。

(3) 审计的基本特征

审计的三个基本特征为：

- ▶ 独立性
- ▶ 权威性
- ▶ 公正性

① 独立性

● 审计的独立性

审计的独立性指审计机构和审计人员依法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。

审计的基本特征要牢记！

独立性的存在主要取决于审计人在审计关系中所处的“超脱地位”。

审计是一项具有独立性的经济监督活动。这是由审计人在审计关系中所处的超脱地位决定的。

审计的独立性主要表现在：

- 机构独立
- 人员独立
- 工作独立
- 经济独立

a. 机构独立

审计机构应是独立设置的专职机构，它独立于被审计人和审计委托人，同时，独立于其他行政机构。

b. 人员独立

审计人员必须依法审计，公正无私，不带任何偏见。审计人与被审计人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。审计人员的任免受法律保护。

c. 工作独立

审计人员依法独立行使审计监督权，独立进行审查，作出审计判断，并提出审计报告。在其行使审计监督权时，行政机关、社会团体或个人不得干涉。

d. 经济独立

审计机构应有专门经费来源，以保证足够的经费能独立自主地进行审计工作，不受被审计单位的牵制。

《中华人民共和国审计法》第 5 条、第 11 条、第 15 条和《中华人民共和国注册会计师法》第 6 条、第 18 条、第 22 条明确规定了审计机构、审计工作、审计经费来源及审计人员的独立性。

见书后附录二和附录三。

△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。

② 权威性

● 审计的权威性

审计的权威性指审计机构在宪法中所明确的法律地位，依法独立行使职权，不受任何干涉，其审计结论和审计决定具有法律效力。

审计的权威性来自两个方面：

- 法律赋予的权威
- 自身工作树立的权威

法律赋予的权威	各国为了保障审计的权威性，分别通过《公司法》、《商法》、《证券交易法》、《破产法》等，从法律上确认和赋予审计的监督权力。 一些国际性的组织为了提高审计的权威性，通过协调各国的审计制度、准则以及制定统一的标准，使审计成为一项世界性的权威的专业服务。 我国宪法、审计法也明确规定，国家实行审计监督制度。审计监督处于较高地位，受法律保护。
自身工作树立的权威	审计的权威性与审计的独立性是相互联系的。审计机构、审计人员独立于审计委托人和被审计人进行工作，独立地作出客观公正的审计结论和决定，树立了审计工作的权威。 审计人员具有较高的专业知识和政治素质，这就保证了其所从事的审计工作具有准确性、科学性和权威性。

审计的权威性是保证有效行使审计权力的必要条件。

△审计的权威性与独立性相关，它离不开审计组织的独立设置与审计 审计的独立性不存

人员的独立工作。

在时，其权威性也就没有了。

③公正性

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说，没有公正性，也就不存在权威性。审计的公正性反映了审计工作的基本要求。

△审计人员只有同时保持独立性、公正性，才能取信于审计委托人以及被审计人，才能真正树立审计权威的形象。

(4) 现代审计

①传统审计

审计从产生直至 19 世纪中期，其基本职责局限于审查会计资料和会计行为，通常称之为财务审计。其目的仅仅在于查错防弊，维护财经法纪和所有者权益。由于它是审计类别的始祖并一直延续到现在，所以，人们又称它为传统审计。

②现代审计

现代审计产生于 19 世纪中期，随着股份制这种特殊的所有制形式的出现，经过一百多年的实践、摸索、总结、提高，现代审计在各个方面都有很大的发展。

现代审计已突破了审计的传统模式，做到了外部审计与内部审计并重，事后审计与事前审计并重。

在审计的范围与内容上，现代审计从财务活动扩展到各项经营管理活动之中，并注重对经营业绩和效益的审查，从而出现了经营审计、管理审计、经济效益审计等新概念。

在审计的方式与方法上，现代审计从详细审计发展到以评审内部控制为基础的抽样审计。

审计的技术手段日趋完善，新的分析技术和电子计算机技术，取代了原来的手工检查会计资料的方法，从而实现了审计技术方法的相对完备化和科学化。

在审计机构设置上，现代审计已超越国界，出现了毕马威、永道、安永、普华等国际性会计公司，为国际投资的发展提供了有力的保证。

在市场经济体制下，传统的审计只审查会计资料和会计行为，已不适应需要。必须对所有经济活动的经济性、效率性、效果性进行审计，这才是现代审计。

1.1.2 审计与会计的关系

审计与会计都属于经济管理范畴，两者既有联系，又有区别。

(1) 审计与会计的联系

审计与会计的联系主要在于：

两者起源密切相关
两者彼此渗透、融会
两者目的最终一致

① 两者起源密切相关

传统财务审计主要是审查会计资料及其反映的受托经济责任履行情况，会计资料是审计的直接审查对象。从这种意义上讲，会计是产生审计的基础，审计是会计的质量保证。没有会计，无需进行审计，没有审计，无法保证会计的质量。

② 两者彼此渗透、融会

审计与会计虽然是两门各自独立的学科，但无论在理论与方法上都有着彼此渗透、融会的地方。审计标准、审计证据与会计有着密切的联系，表现在审计标准的制定和审计证据的取得绝大多数依赖于会计资料。因此，会计的发展变化必然引起审计的发展与变化。

如何制定审计标准和获取审计证据请看第四章和第六章。

③ 两者目的最终一致

审计与会计尽管各自具体业务不同，但两者都是以维护财经法纪，加强经营管理，提高经济效益为最终目的。

(2) 审计与会计的区别

审计与会计的区别主要在于：

产生的基础不同
职能不同
方法不同
工作程序不同

① 产生的基础不同

会计是社会生产发展到一定阶段而产生的管理活动，它的产生基于经济管理的需要。

审计则是由于财产所有权和经营管理权的分离，为适应财产所有者检查监督财产经营者经济责任履行情况的需要而产生的监督活动。它的产生基于经济监督的需要。

财产所有权和经营管理权的分离是现代企业制度的重要标志，即通常所说的“两权分离”。

② 职能不同

会计的职能是核算与监督。会计监督是一种财会部门进行的内部检查，以达到对企业进行管理的目的，对外不起“公证”作用。审计的职能

注意审计监督和会

是监督、鉴证和评价。审计监督是独立于财会部门之外的专门机构和人员 计监督的区别！
进行的外部监督检查，有较大的独立性、权威性和公正性。

③方法不同

会计的核算方法包括：设置会计科目、复式记账、填制和审核凭证、
登记账簿、成本计算、财产清查、编制会计报表。审计的方法包括：检
查、审阅、监盘、观察、查询及函证、复算、抽样、评价、分析性复核
等。

这里的审计方法指
的是审计的技术方
法，见第二章。

④工作程序不同

会计的工作程序是按照经济业务发生的时间先后顺序分别进行，即：

考虑时间顺序。

填制审核会计凭证 → 登记会计账簿 → 编制会计报表

审计工作不考虑经济业务发生的时间顺序，一般是按照下列程序进
行：

不考虑时间顺序。

准备阶段 → 实施阶段 → 报告阶段

● 本节精要



1.2 审计的产生与发展

1.2.1 审计产生与发展的社会基础

(1) 审计产生的原因

① 受托经济责任关系是审计产生的客观基础

社会经济环境决定着审计的产生与发展。当社会经济发展到一定程度,必然出现经济组织规模扩大,经济活动过程复杂,管理层次增多,致使财产所有者无法亲自掌管全部经济活动,只好委托他人代为经营,这样就形成了财产所有权与经营管理权的分离及受托经济责任关系。

注意! 审计产生的客观基础十分重要。

●受托经济责任关系

受托经济责任关系指受托者即财产的经营管理者接受财产所有者的委托,代其行使经营管理权,并通过法则、合同、组织原则等手段所形成的责权利相结合的责任关系。

当财产的经营者接受财产所有者委托时,两者之间就形成了经济责任关系。前者对后者的关系就是受托经济责任关系。

△受托经济责任关系是产生审计的客观基础,它为审计的产生提供了可能性。

②经济监督导致审计行为发生

审计行为的发生	当财产的所有者将其财产委托他人代管或代为经营时,委托者出于对其财产安全与完整的关心,需要经常对受托者进行经济监督。 由于时间、地点和条件的限制,委托人很难亲自对具体业务执行经济监督权,于是便产生审计意识,设置专职机构和人员代其行使审计监督权。 财产经营管理者,即受托者必须向委托者如实报告经济责任履行情况并接受监督。这样,就提出了经济监督的要求。
---------	--

(2) 审计产生的社会基础

国家审计	在奴隶社会和封建社会中,由于生产力的发展,出现了大量的剩余产品,使财产的所有权与经营管理权相分离,官厅(国家)最高统治者将其私有的财产资源委托所属专职官吏或机构代为管理,代理官吏或机构就对官厅最高统治者负有受托经济责任,最高统治者是责任委托者,代理官吏或机构是责任受托者,两者之间便产生了一种受托经济责任关系。在民间,奴隶主、封建主与财产代理人也产生了同样的受托经济责任关系。这时,财产的所有者需要授权或委托独立于经营管理者之外的第三者,代表他们对受托者进行监督检查和鉴证,以便证明受托者是否诚实地承担了自己的受托经济责任,这正是最早出现的官厅(国家)审计得以产生的客观基础。
------	---

由于审计主体的不同,审计分为国家审计、民间审计和内部审计。

审计的最初形态是官厅审计即国家审计。

民间审计	在资本主义社会中，随着近代资本主义股份公司的大量兴起，股东对公司的财产拥有了所有权，但股东并不直接参与企业生产的经营管理，而是委托经理人员行使管理的职能。这时就使财产的所有权与经营权进一步明显分离。公司经理人员对财产所有者，即股东以及债权人在内的各方人员所承担的经济责任更为加重，经理人员要以会计报表形式定期向股东报告公司的经营情况和财务成果。这些会计报表是否真实、正确，能否证明经营管理人员恪尽职守，切实地履行了他们所承担的经济责任，更加需要作为第三者的审计人员来进行审查，以保证股东和债权人的正当权益不受侵犯，这正是民间审计得以产生并迅速发展的客观基础。
内部审计	19 世纪末 20 世纪初，资本主义经济的发展，使生产和资本高度集中，企业的规模越来越大，企业内部开始采取分级、分散管理体制，即内部分权制。 内部分权制就是一个大规模的组织内部，在集中领导下实行多层次的分权管理或分权经营。例如，政府内部实行中央、地方各级政府的分层次管理；企业内部实行总公司、分公司的分层次经营管理。 内部分权制的普遍推行，促使企业最高管理者设立专门机构，对所属各级经营管理者应承担的经济责任进行审查，以履行他对财产所有者的受托经济责任。这就为内部审计的产生与发展提供了重要的客观条件。

内部分权制的出现及普及是内部审计产生与发展的重要条件。

(3) 社会主义时期的审计

在社会主义市场经济体制下，国有企业的生产资料、生产成果等财产归全民所有，同样存在财产的所有权和经营权的分离。国家为了保护全民的利益，必须要由独立的权威机构审查企业的收支情况，以保证会计资料及有关经济活动的真实性、合法性和效益性，以确定和解除责任承担者的受托经济责任。在社会主义国家，政府、人民团体和事业单位虽然不是生产经营组织者，但是，它们负有节约财政开支、减少经费支出和提高工作效率的受托经济责任，因此，国家也要审查其财政、财务收支的真实性、合法性和效益性。

财产所有者对财产经营者应负经济责任的履行情况，无法直接进行经常性的监督检查，客观需要独立于他们的第三者进行检查监督，这是审计产生与发展的直接原因。

△两权分离或经营管理者内部分权制是审计产生与发展的社会条件。

1.2.2 我国审计的产生与发展

(1) 我国国家审计的产生与发展

●国家审计

国家审计亦称政府审计。指由国家审计机关代表国家依法进行的审计。

我国国家审计起源于西周时期的宰夫。