

INT  SAI

审计教材汇编



1

中华人民共和国审计署审计科研培训中心

中外合办审计培训班

审 计 教 材 汇 编

(一)

中华人民共和国审计署
审计科研培训中心
一九八五年十二月

出版说明

为了提高我国审计干部队伍的理論水平和业务水平，创建一个有中国特色的社会主义审计体制，我国审计机关自筹建以来，先后邀请了二十多位外国专家来我国讲授审计基础知识，介绍各自国家的审计工作经验，以及国际上一些审计理论的新趋势和电子计算机在审计领域中的应用，这些对我们都是有裨益和启示的。

本书汇集了澳大利亚、加拿大、美国、英国、印度和联合国等国家和机构专家来我国授课时由有关方面编译成书的二十份教材。全书约二百多万字，将分为八集陆续印行。以后，本书将按年度继续汇编出书，内部发行。

本书可供国家机关、企业、事业等单位的审计人员、科研人员和大专院校师生在学习研究审计理论和实践方面作参考。

参加本书编辑工作的有辽宁省审计局金铮、贵州省审计局郭宜铨、北京市审计局赖雪莹、黑龙江省审计局刘群等同志，他们付出了巨大的劳动。这四个省、市审计局和鞍山市审计局对我们的工作给予了很大支持，在此特向他们表示感谢。

我们深切希望广大审计工作者及广大读者，对本书的缺点和不足之处提出批评，以便在今后工作中加以改进。

中华人民共和国审计署审计科研培训中心

一九八五年十二月

编者的话

《中外合办审计培训班审计教材汇编》这本书是为了供同志们研究，借鉴国外审计工作的理论、经验和技術方法而编辑的。全书共分八集，本书为第一集。

本书汇编了联合国技术合作部发展管理司专家在一九八二年，于大连财经学院举办的“审计业务讲习班”上所用的三篇教材。即《审计学概论》、《审计案例》、和《审计教学参考资料》。

《审计学概论》，原名为《理解审计学的概念体系》，作者系美国弗吉尼亚州立大学综合工学院利奥·赫伯特博士。这一篇主要讲述了审计定义、审计要素、审计阶段以及各个阶段审计种类的变化等内容。

《审计案例》汇编了部份国家的十一位专家讲授的农产品信贷公司、民航机场、粮食估价和税收等六个审计案例和有关公共企业业绩、效率和有效性控制等五篇审计文件。

《审计教学参考资料》刊载了英国的财政审计概况；英国总会计审计长的任务；业绩审计中的三个概念——有效性、效率和经济；管理审计的实施要点和瑞典中央财政管理部门的有效性审计等共八篇文章。

审计教材编辑组
一九八五年十二月

目 录

审计学概论

- 1、专题目的·····(1)
- 2、审计的定义·····(12)
- 3、审计的要素·····(30)
- 4、审计的阶段·····(40)
 - 第一阶段：检查·····(40)
 - 第一部分：初步检查·····(47)
 - 第二部分：管理控制的研究和抽查·····(55)
 - 第二阶段：细审·····(63)
 - 第三阶段：报告·····(70)
- 5、各个阶段审计种类的变化·····(76)

审计案例与文件

- 1.美 国：农产品信贷公司审计（案例一）·····（ 87 ）
- 2.奥地利：联邦各州的机场审计（案例二）·····（100）
- 3.美 国：全国粮食检验制度审计
（案例三）·····（114）
- 4.荷 兰：对政府发展财政援助机构的审计
（案例四）·····（125）

6.瑞典：一般财产估价审计（案例五）	(134)
6.印度：税收审计（案例六）	(157)
7.联合国：国家对公共企业的审计 （文件一）	(172)
8.联合国：公共企业的业绩审计 （文件二）	(185)
9.联合国：公共企业审计（文件三）	(189)
10.瑞典：公共企业的效率及有效性控制 （文件四）	(202)
11.奥地利：公共企业的业绩审计 （文件五）	(226)

审计教材参考资料

1、英国的财政审计部（一九八一年 十二月）	(252)
2、英国总会计审计长的任务（一九八〇年 三月）	(264)
3、英国总会计审计长的任务（一九八一年 七月）	(289)
4、业绩审计中的三个概念——有效性、效率 和经济	(298)
5、效率和有效性审计指导材料	(311)
6、管理审计的实施要点	(347)
7、专题讨论：电力合作社案例	(367)
8、瑞典中央政府管理部门的有效性审计	(374)

审计学概论

(理解审计学的概念体系)

第一节 专题目的

“业绩审计的重要性是易于为人们所认识的。为求工作有效地进行，必须具有业绩审计。它的先决条件包括：有效的内部管理控制、良好的内部审计制度、受过训练的职员等，而更重要的是，全体人员（包括审计职员）应乐意接受审计中新的发展方向。”（注一）

近来审计学有了很大的发展。上述材料引自一九八一年三月联合国技术合作部关于公共会计和审计的讨论会。参加会议的人员还指出：“联合国应倡议主办一次类似的讨论会，以便更直接地专门讨论审计问题。”（注二）对审计的解释，包括各种类型的审计，现在看来已成为多数国家广大审计员迫切需要解决的问题之一。

从图表1（见2—3页）可以看到，该表所列国家中，多数国家已经有权将审计形式扩大到经济效率审计和有效性审计方面。这表明几乎所有国家都对扩展审计方法感到兴趣。美国会计总署（U.S.GAO）的一份报告在评论这种既进行

专门的财务报表审查，又进行效率、经济和有效性审计的愿望时指出：“然而，他们的努力却因法律规定详细审查凭证的要求和缺少合适的审计员而受到限制。”（注三）

图表 1 是作者发表在《国际政府审计杂志》的一篇论文

图表 1 所选国家中采用的审计类型

资料来源：《国际政府审计杂志》中的论文

国 家	来 源	审 计 类 型				
		财务报表	财务合法性	效率和 经济	有效性	弊端
澳大利亚	1978年1月	有	有	有	限政策审查	可能有
巴 西	1979年7月	有	有	不详	不 详	不 详
加 拿 大	1978年1月	有	有	有	限政策审查	可能有
智 利	1981年4月	有	可能有	有	有	不 详
塞浦路斯	1978年10月	有	有	可能有	不 详	不 详
厄瓜多尔	1975年10月	有	有	有	有	不 详
埃 及	1981年1月	有	可能有	有	有	有
德意志联邦	1977年7月	有	有	有	不 详	不 详
法 兰 西	1978年4月	有	有	有	不 详	不 详
印 度	1977年4月	有	有	有	有	不 详
以 色 列	1977年7月	有	有	有	有	不 详
日 本	1980年7月	有	有	有	有	不 详
朝 鲜	1980年4月	有	有	有	无	不 详
马来西亚	1981年4月	有	有	有	有	不 详
墨西哥	1980年7月	有	不 详	不 详	不 详	可能有
荷 兰	1975年4月	有	可能有	可能有	可能有	不 详
尼日利亚	1977年1月	有	有	无	无	无
挪 威	1975年1月	有	有	不 详	不 详	不 详
秘 鲁	1981年4月	有	可能有	有	不 详	不 详
菲 律 宾	1975年10月	有	有	有	有	有
沙特阿拉伯	1979年4月	有	有	有	不 详	不 详

图表 1 (续)

国 家	来 源	审 计 类 型				
		财务报表	财务 合法性	效率和 经济	有 效 性	弊 端
斯里兰卡	1979年1月	有	有	有	有	不 详
瑞 典	1976年1月	有	有	有	有	不 详
瑞 士	1979年10月	有	有	有	有	不 详
乌 干 达	1980年1月	有	有	无	无	不 详
英 国	1976年7月	有	有	有	可能有	不 详
美 国	1975年7月	有	有	有	有	有
委内瑞拉	1980年10月	有	有	有	有	不 详

中所做的分析表，表中所选国家没有考虑它是否扩展的审计范围。

概念体系

为了适应各国审计员的需要，使他们能够全面理解什么是审计，方法之一就是建立一种审计结构作为理解的基础，审计员以此为根据，从审计组织、方案、活动以及他们的政府职能等方面领会各种审计的“为什么”、“怎么样”、“是什么”、“是谁”、“在何处”以及“在何时”等等问题，而不是只知道一种审计是“怎么样”的。这种结构，通常称为概念体系，它包括两部分：(1)各种概念，(2)概念体系。

概念指某一特定事物各种类别共有的思想领域。掌握概念的含意，最简单的方法就是从“人”这个词中得到它所体现的内容。作为一个概念，“人”这个词它既包括男人，也包括女人。尽管以下想法并没有概括典型的“人”的全部特征，但是对一切男人和女人来讲，他们最一般的特征是：他们有胳膊和腿部，有一双各具五个手指的手，有一双各具五

个脚趾的脚，两只眼睛，一个躯体，一个头部，两只耳朵，一个鼻子，一张嘴；他们能说话；以及他们能思维等等。虽然某人的特点可能和另一个人十分不同，可是他们全体——男人或女人——都有一些共同的，基本的特征，从而形成“人”这个一般的概念。

因此，审计的概念应是各种审计共有的思想领域。

为审计这一特定目标形成一个概念，我们需要明确概念所必须的确切界线。审计有各种含义，不同的组成部分或不同类别的组成部分就会有不同的界线。举例来说，有些审计员认为审计只限于财务报表审计，而另一些审计员则认为它包括各种类型的审计——财务报表审计，经营或管理审计，方案审计，下及其它形式诸如弊端审计和合法性审计等。

在这些基本思想整理成为合乎逻辑的结构后，我们就形成了一种概念体系。当这些基本思想只应用于某种审计时，该体系概括的内容应仅限于说明该种类型审计；而当这些基本思想应用于各种审计时，那就要考虑该体系概括的内容应涉及各种类型审计。本专题的目的在于阐述能够概括各种类型审计内容的概念体系，因此，它应由各种类型的审计内容所构成。这样，来自各国的审计人员就可以借助这些概念去解释在他们的国家中，他们用来审查许多组织、方案、活动和政府的职能的某种特定审计。

另外，概念结构还要考虑各种类型审计的一些共同职能，它们应按职能在内容上固有的逻辑顺序加以整理。这些职能，包括审计的计划，审查的组织，以及向第三关系人提供的审计结果的报告等，它们在整个体系中应按逻辑结构加以整理。

按照概念体系中逻辑排列的审计基本思想，审计人员应当学习和应用下列各项内容：

1、具有理解各种类型审计的基础，不论是在文献资料中看到或在实际工作中遇到；

2、具有用于审计培训的公共基础课程知识，不论是在职训练或是课堂培训；

3、具有理解审计业务和审计程序的基础，包括审计计划，审计组织和审计结果报告中的业务；

4、具有基本的和必需的思想宝库，以便在他管理和检查下级工作时，能够用来指导他们。

理解各种类型审计的基础

审计员关心一种以上的审计，还只不过是过去三十年中的事。在这之前，审计员通常只是学会去做一种审计，并且，只是形式上不断重复那种形式的审计程序。

研究一下美国会计总署审计人员的情况。从一九二一年起，直到二十世纪五十年代后期，美国会计总署的审计员在检查政府运货人和旅客的运输凭证时，都是遵照同样的基本程序。二十世纪五十年代后期所做的，和二十世纪二十年代前期所做的完全一样。同时，从一九二一年到一九五六年，审计员在检查财政事务时，整个时期也都是遵照同样的程序，直到二十世纪五十年代后期为综合审计员所替代。不过，美国会计总署的审计员现时在他们审计工作中所做的则和他们在过去三十年中所做的并无关系。

情况的变化要求现时的审计人员，不管他从事的是哪一种审计，他都必须对其它各种审计有所了解，因为，谁也不

知道今后他会不会转入到另一种形式的审计中去。有了适用一切的概念体系，当审计员遇到扩展的或较新类型的审计时，他们就能使他们现时采用的某种审计的基本思想适应新型审计的业务和程序。

但是，和审计员在出现扩展的或新型的审计时所遭受的挑战相比较，更为重要的是，审计员必须彻底地了解他现时从事的审计业务和程序的道理是什么。理解了为什么他依据一定的业务和程序在他现在从事的审计中进行计划、监控、执行和报告，那么，审计员就有可能更好地改进他现在从事工作的质量和效率。

培训用的公共基础课程知识

不仅审计类型会发生变化，而且审计的方法也会随之很快地发生变化。例如，研究一下五十年前由公共会计师建立的资产负债表审计方法，把他们当时所做的和他们现在所做的作一个比较，你就能发现两种审查是遵循着两种完全不同的模式。现在美国主要由公证会计师首先进行财务报表审计，大部分注册会计师要求每年应完成继续教育以保持其登记证。这种要求有充分理由，因为实际业务和标准总是迅速地在变动着。

但是，如果财务报表审计的标准和实际业务有了很大变动时，那么，当你考虑到当前政府审计员面临着审计种类的扩充，就要想到需要加以培训。同样，为了替代只进行财政的、财务的和合法性的审计，他也必须涉及效率、经济、有效性、内部控制以及弊端审计等。

由于标准和实际业务变动很快，审计员在这整个变动中

要求某些东西保持不变。基本的思想必须不变，只有实际的业务和标准需要变动。建立在不变思想基础上的不变的概念结构，使得审计员可以通过不变模式的透视，观察那些变动的事物。审计员利用这种模式，不仅可以了解同种审计的变化，而且可以了解在一种审计向另一种审计转变时，他所面临的要求。然后，审计员通过课堂培训或在职训练，应该能够解释一切变动发生的原因是什么。这种理解可以帮助他提高作为一个审计员的工作能力，而提高了工作能力也就必然促使他在审计实践中提高工作质量和工作效率。

概念结构的另一有用之处在于：在审计类型发生变动时期，实际中的学习可以完成得更快。对于审计员为什么要遵照一定的审计程序这类问题，课堂学习也许要花几年时间才能讲清楚，而它只需要花几天、几周或几个月的时间就能替代之。按照这种学习速度，半专业的和辅助的人员就能很快地成为专业的审计人员。

理解审计业务的基础

当形成概念体系的基础的各种概念是完整的而且安排合理时，它们就可以用来作为一种模式，阐述在审查某些特殊组织、活动、方案和职能时所需要的特殊审计对象和程序。审计员知道，即便是重复进行财务报表审计，每次审计也是不同的，应该专门地为每次审计设计程序。因此，他们应该认识到，审计计划必须适合他们的每次审计，而不是以标准化的审计计划去套一切审计。

显然，在各种新型审计中，当只是审查一项活动或方案，或者只是审计一项合同或拨款时，不能使用标准化的计

划。所以，审计员就必须具备为这些特定审计确定审计对象和审计计划的能力。概念体系可以使审计员学习和理解一切审计过程所依据的道理，包括确定审计对象、确定审计程序、按照审计对象搜集证据并提出意见和结论的过程等。因此，这种体系就能帮助他在进行任何审计时确定审计对象和程序。

同样，一个安排合理的概念体系可以使审计员懂得进行一项审计必须经过的各个阶段。它告诉审计员在最初一些阶段中应当做些什么，有时叫做工作建议阶段，确定范围阶段和拟定计划阶段。在这些阶段中，他要确定可能的争端和问题的范围、可能的执行人、时间安排、撰写报告的方法、需要的资源以及和其他审计小组的协作等。他也要规定应加注意的争端和问题的范围，决定资料的有效性、技术要求和审计的复杂程度，考虑变换的方法，详述审计对象，详述审计计划并指出完成审计目标的具体细节，以及向职员分配工作、落实责任等等。

概念体系告诉审计员在检查阶段应当做些什么。在这阶段中，他要根据审计对象搜集证据，把证据记录在工作底稿上，以及归纳证据以便对审计对象作出合理的结论。包括在这阶段中的项目还有：在必要时和根据情况变化进行的计划修改，进行中的监控，以及适当的管理等。

概念体系也告诉审计员在报告阶段应当做些什么。在这阶段中，他要决定报告的形式，对收受报告的特殊人物怎样写法，在报告中应列入哪些证据以说明对审计对象所作的结论，以及报告应当送给谁等等。它还包括对参加该项审计全体人员工作成绩评估的依据。

了解对其他审计员的监督和审查他们的工作

审计概念体系的最大优点之一是它具有指导主管人员审查和评价其他人员工作的价值。当主管人员明确为完成审计目标为什么必须执行一定程序以后，那么，他就能更好地向下级解释为什么必须执行一定程序以便在最少时间内取得较好的审计。

概念的构成

如同以上所讨论的，有关审计的各种职能和类型的概念很多。审计学的概念体系就是有关审计的许多概念的归纳整理。这许多概念可讨论和归纳分类如下：

- 1、审计的定义和定界；
- 2、确定审计的要素；
- 3、决定审计的阶段；
- 4、评估不同阶段审计的基本区别。

审计学的定义和定界 既然必须决定审计的界限，那就必须把只适用于审计的那些特征分离出来。审计员参与的其它活动也要讨论到，但是如果发现它们并不属于那些特征的界限之内时，它们就要从我们的概念构成中排除出去。这样，审计就得到定义，而决定各种特殊形式的审计的特征就会被分离出来。

审计的要素 既然我们的概念体系可以应用于一切种类的审计，那么，就要在各种类型的审计中找出特殊的要素。同样，在审计的各个阶段中要找出相同的要素。由于相同的要素可以在审计的各种类型和各个阶段中找到，那么就能分

別给各种要素确定专门审计名词。

审计要素一旦确定后，就可以用来说明审计对象的要素。然后就能区分建立审计主要对象和次要对象的方法。在详述概念体系时，由于审计证据系用来对审计对象提出意见和结论所依据的事实和资料，那就有必要首先对审计证据进行讨论，并且把和证据有关的一些基本思想集中起来。

审计的阶段 和解释一切逻辑问题所要做的一样，审计员在鉴定一个可能存在的问题时，也要考虑各个可供选择的问题，从中挑选他将要解决的问题，根据问题搜集证据以便作出答案或结论，然后，向第三关系人汇报他的结论。但是在解决审计问题时，审计员必须考虑和审计直接有关的因素。他在解释问题时，不是直接对审计对象作出结论，他的做法是先说明对象的各项要素，搜集证据以琢磨对象，对它作出结论，然后，再向第三关系人报告他的结论。

这个过程，包括选择、提炼和展开审计对象，对它搜集证据以便作出结论，以及向第三关系人报告他的结论等，它们并不是在同一时间中完成，而是分阶段进行的。这种概念上的过程，即有关分阶段对审计问题作出解释的思想，我们也要加以区分和说明。

不同阶段审计的基本区别 在“专题目的”这节讲述范围内所包含的思想是：审计员必须领会：（1）他们所做的审计的种类；（2）他们进行那些审计所用的方法；（3）当他们碰到新型的和扩展形式的审计时，怎样改变这种认识。把各种类型的审计和一种审计不同阶段的步骤连结在一起，审计员就能确定他们还能增加做那些审计，或者在目前进行的形式中采用较好的方法以便改进审计工作的质量和效率。

小结

审计学的概念体系是有关审计的逻辑思想的结构安排。这种逻辑思想的结构可以用来认识各种类型的审计，用于审计的在职训练和课堂训练，用于认识审计的实际业务和程序，以及在管理和检查下级工作时，用于沟通主管人员和下级之间的关系。