

审计学概论

嵇 忠 杨广珍 主编



大连理工大学出版社

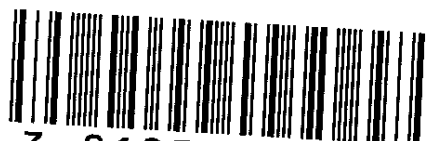
92
F239.0
22

2

审计学概论

主 编 嵇 忠 杨广珍

副主编 杨家琳 高立法 陈梅芬



3 0127 0723 2

大连理工大学出版社



B 885713

(辽)新登字 16 号

审 计 学 概 论

Shenjixue Gailun

主 编 嵇 忠 杨 广 珍

大连理工大学出版社出版发行 (邮政编码: 116024)

长春光机学院印刷厂印刷

开本: 787×1092#1/32 印张: 11.25 字数: 243 千字

1992 年 1 月第 1 版

1992 年 1 月第 1 次印刷

印数: 1—2900

责任编辑: 刘新锋 王君仁

封面设计: 于健

责任校对: 瑞雪

ISBN 7—5611—0518—5/F·88 定价: 5.90 元

前 言

本书是为适应成人教育的需要，由国内部分成人高等院校教师合作编写的教材。它可作为会计专业教材和审计专业基础教材，也可供广大审计人员、财会人员、经济管理人员、财政和金融干部自学参考。

审计学是政策性和实践性都很强的一门社会科学。学习审计学主要是解决怎样进行审计工作的问题，知道在特定场合要审查什么，怎样进行审查。因此，本书以马克思列宁主义为指导，根据现行政策、法令和规章制度，以及社会主义初级阶段经济活动的特点，阐述审计的一般原理、原则和方法。在本书编写过程中，我们力求突出成人教育特点，注意理论联系实际，既反映我国的审计实践经验，又阐明基本的审计理论，使理论与实践并重。

本书共12章，第1章由高立法编写，第2章由杨家琳编写，第3章由张建伟、高立法编写，第4章由杨广珍编写，第5章由嵇忠编写，第6章由陈梅芬编写，第7章由杨广珍编写，第8章由宫学林编写，第9章由杨广珍、张亚芬编写，第10章由王玲编写，第11章由张学军编写，第12章由嵇忠编写。嵇忠、杨广珍任主编，杨家琳、高立法、陈梅芬任副主编，嵇忠、杨广珍总纂定稿。

在本书编写过程中，曾参阅十余种中外同类著作，吸取

其精华，这里谨向它们的编著者一并致谢。

由于我们理论水平和实际工作经验有限，错误疏漏之处在所难免，恳请读者批评指正。

编者

1992年1月

目 录

第一章	总论	(1)
第一节	审计的意义	(1)
第二节	审计的职能、任务和作用	(13)
第三节	审计的分类	(18)
第二章	审计证据、审计标准和审计准则	(22)
第一节	审计证据	(22)
第二节	审计标准	(34)
第三节	审计准则	(41)
第三章	审计程序和方法	(56)
第一节	审计程序	(56)
第二节	审计方法	(68)
第三节	统计抽样	(77)
第四节	电算系统审计方法	(90)
第五节	误谬与弊端之辨别	(95)
第四章	内部控制的审计	(102)
第一节	内部控制的涵义	(102)
第二节	内部控制的主要内容	(106)
第三节	内部控制的评审	(111)

第五章	财务收支的审计	(127)
第一节	财务支出的审计.....	(127)
第二节	产品成本的审计.....	(141)
第三节	财务收入的审计.....	(148)
第四节	利润和税金的审计.....	(155)
第六章	财产物资的审计	(164)
第一节	财产物资审计的意义.....	(164)
第二节	货币资金的审计.....	(165)
第三节	固定资产的审计.....	(177)
第四节	材料物资的审计.....	(186)
第五节	商品产品的审计.....	(196)
第六节	对财产物资审计结果的评价.....	(200)
第七章	商品流转审计	(201)
第一节	商品销售业务的审计.....	(202)
第二节	商品储存业务的审计.....	(211)
第三节	商品购进业务的审计.....	(218)
第八章	商品流通费的审计	(226)
第一节	商品流通费审计的意义.....	(226)
第二节	费用计划及执行情况的审计.....	(229)
第三节	主要费用项目的审计.....	(231)
第四节	对商品流通费审计结果的评价.....	(238)
第九章	行政事业单位的审计	(240)
第一节	行政事业单位审计的目的.....	(240)
第二节	全额预算单位的审计.....	(244)

第三节	差额预算单位主要业务的审计·····	(257)
第十章	审计报告和审计档案·····	(259)
第一节	审计报告·····	(259)
第二节	审计档案·····	(277)
第十一章	内部审计·····	(282)
第一节	开展内部审计工作的必要性·····	(282)
第二节	内部审计机构的任务及其组织地位·····	(289)
第三节	内部审计的特点·····	(296)
第四节	搞好内部审计要处理好的几个关系·····	(300)
第十二章	经济效益审计·····	(305)
第一节	经济效益审计概述·····	(305)
第二节	销售和利润的审计·····	(313)
第三节	生产成果的审计·····	(325)
第四节	生产条件利用效果的审计·····	(331)
第五节	资金效益的审计·····	(336)
第六节	投资决策的经济效益审计·····	(341)

第一章 总 论

第一节 审计的意义

一、审计的涵义

(一) 审计的产生与发展

1. 审计产生发展的基础

审计同其他事物一样，其产生与发展都是基于客观的需要，否则既不能产生更不能发展。审计的产生是生产力发展到一定阶段，私有制出现以后，基于经济监督的需要而产生，又伴随着生产力的发展而发展。

人类社会的生产活动发展到一定阶段，为了管理经济的需要就产生了计量和记数，这就是会计的雏形。随着生产力的发展，社会分工愈来愈细，会计的职能便从生产职能中分离出来，成为特殊的和独立的职能，专门从事经济活动的计量和记录，使会计理论与实务也得到发展。但是，会计人员并不是生产资料的所有者，他所记录的内容是否真实正确，有无营私舞弊行为，需要有熟知会计的人员对其工作进行检查与评价，于是就产生了早期的审计。随着生产力的发展和管理经济的需要，特别到了发达的商品经济时期，所有权与经营权逐步分离，生产资料的所有者，往往不直接参加企业的经营管理，而是委托他人“授予权限、委以职责”代其经营管理。受托者是否履行了经济职责，经营的业绩如何？有必

要实行经济监督，使财产所有者的利益得到维护，为此需要借助于审计，从而使审计的内容和方法也不断地充实和发展。可见，审计产生的基础是资产所有者和资产经营者之间的经济关系的存在，其发展是基于经济监督的需要。

2. 我国审计的发展

我国私有制产生以后，首先出现的是为统治阶级服务的官厅审计。早在 2700 多年前的西周，就设置了执行审计的官职——宰夫。其职责是“考其出入，而定刑赏”。在周礼中有“以月要考月成，以岁会考岁成”的记载。“月要”相当于现在的会计月报，“岁会”如同现在的会计年报。宰夫对上报的会计报表的真实性、正确性及合法性进行审核，并向君王汇报审查情况。君王根据政绩的优劣实行赏罚。

唐代刑部之下设“比部”，专门行使经济监督权，凡政府收支总勾覆之。当时将审计称之为“勾覆”。

宋朝设立“审计院”，专门行使审计监督权。上自朝廷君王，下至大小官署，四方之财赋收支都属审计范围。审计一词正式出现。到了元朝，取消了独立的审计机构。而在政府机构中的参政左右两司设“置计”，从事经济稽查。

明代中央设置都察院，审查中央财赋，同时也设置监察御史十五道（道相当省），专门审查地方财赋。到清朝后期，又重新设置审计院。但由于政治腐败，审计机构形同虚设。

中华民国初期，北京军阀政府在国务院下设审计处。民国三年（1914 年）将审计处改为审计院，隶属大总统。并颁布了审计法及审计法施行规则十八条。各省设审计处，各大公营企、事业单位也设审计办事处。可见在审计的内容、种类、范围等方面有了进一步的发展。

国内革命战争和抗战时期，中国共产党在革命根据地政权建设中就建立了审计制度。如瑞金的苏维埃政府，在中央、省、县设立了审计委员会，开展了审计工作。对于严肃财经纪律、防止铺张浪费、保证战争供给起到了一定的积极作用。

建国初期，财政部下设财政监察司，政务院下设监察委员会。1954年第一届人民代表大会，又决定将监察委员会改组为监察部，负有对全国各级行政机关、国营企业、事业单位进行经济监督和检查的任务，实质带有审计的性质。到了50年代后期，由于经济工作中“左”的思潮影响，把必要的监督检查视为资本主义的“管、卡、压”，给予全盘否定。致使财政纪律松弛、经济管理削弱、财务管理混乱、贪污浪费严重，给国民经济发展造成很大损失。60年代初，经过经济调整，在国民经济恢复发展的同时，又逐步建立起财政监督制度。一方面由财政、银行、税务等部门通过本身业务进行经济监督；另一方面对国营工业企业实行财政驻厂员制度，对监督企业遵守财政法规、按时缴纳税利、协助企业加强经济核算等，收到明显的效果。但这种监督检查，并不是真正意义上的审计，只不过具有某种成份而已。

3. 国外审计的发展

国外审计也是伴随着社会生产力的发展和经济关系的变革，经历了一个从初级到高级的发展过程。国外（主要指发达的资本主义国家）审计的产生也是政府审计在前民间审计在后。如法国，早在公元1256年，国王就规定了每个省的财政收支都要报经中央审理的制度。到1807年拿破仑建立了审计法院，审查政府各部门全部的收入和支出，包括全部帐户。达到规定要求的发给证明书，否则审计法院将勒令负责人交

付财款。这种审计法院成为一种审计机构的模式一直保存下来。

随着社会生产力的发展,到 14 世纪以后出现了合伙经营的企业组织,未参加经营管理的合伙人,为了维护自己的权益,便委托第三者审查合伙企业的帐目。于是产生了民间审计。18 世纪产业革命以后,股份公司兴起,出现了所有权与经营管理权的分离。公司的经营管理是由代表股东的董事会授权经理进行。董事会于是委托专门从事查帐业务的执业会计师,审查公司的帐目。并从查帐报告中了解经理履行经济责任的情况,从而促进了民间审计的发展。到了 20 世纪初特别是 30 年代以后,企业的规模日益庞大,所有权和经营权进一步分离,市场竞争日趋激烈。为了加强企业内部的管理,提高效率、降低成本、获得更多的利润,内部审计也相继产生和发展,并逐步形成制度。

第二次世界大战以后,随着资本国际化的加剧和跨国公司的涌现,企业之间的竞争更加激烈,国家垄断也高度发展。企业为了提高自身的经济实力,增强生存能力,攫取高额利润,进一步重视市场预测和经营决策,加强了对生产经营活动的规划和控制。于是审计的内容,也从审查会计资料扩大为审查经营计划、经营决策、管理绩效和经济效益。还把预算审计和公共事业审计扩展为社会审计。

随着审计的发展,1952 年开始筹建国际性的审计组织——“最高审计机关国际组织”,1968 年正式成立。它是在联合国经社理事会领导下,由各国审计机构参加的非政府性的联合组织。总部设在维也纳,现有 153 个成员国。我国的审计机构已于 1983 年正式加入该组织。可见审计在国际上也日

益发展壮大。

（二）审计的概念

审计一词从字义讲，审者详细地检查分析也；计者计算核算也。所谓“审计”乃详细地审查、稽核之意也。是指由第三者对会计资料及运用的核算方法，进行全面详细地审核监督的意思。

1. 审计概念的不同见解

审计概念产生于审计实践，审计实践来源于经济管理的需要。随着生产力的发展，经济管理的水平在不断地提高。审计的对象、内容、目的和方法等也在不断地发展和变化。因此审计的概念也在不断地发展和变化，目前尚无统一的认识。现将国内外一些主要观点介绍如下：

（1）审计就是查帐。持这一观点的认为：审计是从会计中分离出来的，审计就是审查会计核算资料的真实性、正确性和合规性。这种认识过去可能是对的，而现在不同了。审计除了要审查会计核算资料以外，还要审查经济活动的合法性、管理制度的严密性、管理方法的科学性、经营决策的效益性，而且还要针对存在的问题指出改进建议。可见不能说审计就是查帐。

（2）审计就是监督。持这一观点的认为：审计就是监督企业的经济活动的合法性、合规性和核算资料的正确性。这种认识也有片面性。首先审计和审计监督是两个不同的概念。审计监督有两方面涵义。其一是指审计具有监督职能；其二是指利用审计手段实行监督。审计监督只是审计职能的一部分而不是全部。其次从审计的内容看，审计不只是监督，还包括对企业经济活动的效率及效果进行评价，而且还要提出

改进建议。可见审计不等于审计监督。

(3) 审计就是会计检查。审计就其内容而言有对会计的检查，但它与会计检查是有区别的。首先会计检查一般是事后审查；而审计不仅有事后审查，而且也有事前和事中审查。其次会计检查主要是根据要求进行的临时性检查，检查企业有无违犯财经纪律和财政制度的行为，以核实企业的财务状况和财务成果；而审计乃是一项经常性的经济监督工作，是有目的、有计划、有重点并采用专门方法对企业的经济活动、经营管理和会计信息进行检查和评价，并提出改进建议。第三，会计检查，企业主管部门、财政和税务部门都可进行，而审计监督，只有审计机关和审计人员，根据国家法令和授予的职权才能办理。可见会计检查不等于审计。

2. 审计的定义

所谓定义(或概念)，是指人们在反复的实践认识过程中，对一事物的本质及特点所进行的理论概括。审计的定义，是通过审计实践而概括形成的。在社会主义有计划的商品经济条件下，审计是对经营者履行经济责任所进行的经济监督。

什么是经营者的经济责任呢？生产资料所有者，将生产资料交给经营者进行经营管理，而经营者有责任向所有者报告其经营业绩，这就是经营者的经济责任。但报告的经营业绩是否真实和正确，经营活动是否合规合法，经营管理是否有效，应给予正确的评价。为此，生产资料所有者委托专门机构和人员，对经营者的经营活动及其结果进行监督检查。而这种监督检查也要授权。但不是一般的授权，而是通过法律形式规定下来。受委托的专门机构和人员要向授权者提交监督报告。报告经营者是否履行了经济责任，经营管理活动是

否合法有效等等，并作出正确评价。上述三者关系如图 1—1 所示：

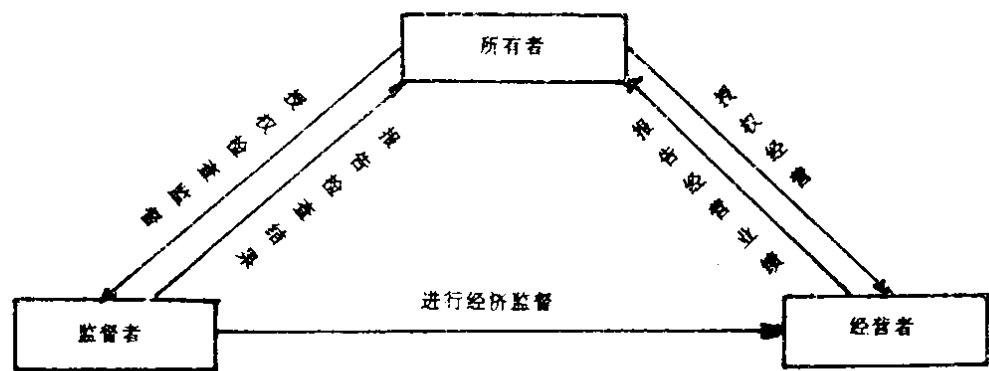


图 1—1 所有者、经营者、监督者关系图

由图看出，生产资料所有者是审计的主体，是第一者。没有生产资料的所有者，审计就没有必要。经营者是审计的客体，是第二者，是被审计的对象。审计是监督检查者，是第三者，是被授权检查监督经营者是否尽到了应尽的经济责任。可见经济监督是审计的实质，没有经济责任和经济监督就没有审计的必要。我国是社会主义国家，生产资料归国家所有，国家将生产资料授权给厂长（经理）进行经营管理，而经营者有责任向国家报告其经营业绩，并接受审计的经济监督。经济责任的具体内容主要有：

（1）经营目标。国家既然要建立一个企业或部门，就一定有它的目标和任务。这项目标和任务既是本企业的奋斗目标，也是社会的目标。另外每个企业建立后还要有一定时期的计划目标。国家为企业实现目标给予一定数量的投资。企业就应按时完成国家下达的计划目标。

（2）财产完整。国家交给经营者的财产，经营者应认真

负责地进行经营管理，尽量发挥其作用，不能有损失和短少，要保证国家财产的完整性。

(3) 信息正确。经济信息（包括各种会计凭证、帐簿和报表）是否正确、及时，对企业经营决策和经营目标的实现至关重要。企业上报的经济信息，对国民经济发展也非常重要。企业应正确、及时地提供各项经济信息。

(4) 经济效益。经营者运用国家资产进行生产经营活动，必须取得一定的经济效益，为国民经济建设和人民生活的改善积累资金。效益的大小标志着经营效果的优劣，它也是评价经济责任的一个重要依据。

(5) 经营合理。一个企业的经营管理如何，也是评价经济责任的一个重要因素。企业如果职权不清、责任不明、管理混乱、财产不完整……，经营者就没有尽到其经济责任。企业也不会经营好。

审计从上述五个方面，考核评价经营者是否履行了其经济责任。

什么是经济监督呢？经济监督是审计部门根据国家的财政法令和规章制度等，对某一单位的经济活动及其结果，进行的检查和评价。经济监督的具体内容，就是经营者的经济责任。

综上所述，社会主义审计，是审计人员依据国家有关的财政法规和一定标准，运用专门的程序和方法，对被审单位经济活动的合法性、信息资料的真实性和经营管理的效益性等，进行监督、评价和鉴证的活动。

二、我国现阶段实行审计监督的必要性

党的十一届三中全会以后，为了克服经济管理中的混乱

现象，加强会计监督工作，提高经济效益，各级财政税务部门 and 人民银行加强了对企业的检查监督。各中央主管部门和省、市、自治区的主管单位，都陆续组织了对企业会计基础工作的大检查。1982 年第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》，对在我国建立审计机关，实行审计监督制度作了明确规定。1983 年 9 月，中华人民共和国审计署正式成立，县以上各级政府设立了审计局。1985 年 8 月，国务院颁布了《关于审计工作的暂行规定》，同年 10 月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，1988 年 11 月 30 日又颁发了《中华人民共和国审计条例》。几年来根据国务院要求各级政府设立了审计局，并且在各部门及单位内部设置了内部审计机构，各种社会审计组织也纷纷建立，逐步形成了一种适应我国社会主义经济建设的审计体制，在加强经济监督促进经济建设中发挥了重要作用。在现阶段，建立审计机构，加强审计监督，其必要性表现在以下几个方面：

(1) 是搞活经济的需要。党的十一届三中全会以来，实行了对外开放和对内搞活，发展了市场经济，扩大了企业自主权。为了确保这一方针的贯彻，促进经济建设的发展，必须建立和加强审计监督制度。及时纠正和防止分散主义、本位主义和损害国家整体利益的行为。同时，由于实行对外开放，国际上经济往来和利用外资项目也越来越多，随之也会带来各种各样的问题。建立和加强审计制度有利于实行经济监督促使整个国民经济健康发展。

(2) 是提高经济效益的需要。为了实现宏伟的经济建设目标，党的十二大提出要把全部经济工作转移到以提高经济效益为中心的轨道上来，只有这样才能加速社会主义建设事