

审计学基础

侯志兴 刘文光 主编

陕西人民出版社

审 计 学 基 础

侯志兴 刘文光 主编

陕西人民出版社出版发行

(西安北大街131号)

新华书店经销 西北大学印刷厂印刷

787×1092毫米 32开本 10.5印张 230千字

1989年8月第1版 1989年8月第1次印刷

印数1—6200

ISBN 7—224—00901—6/F·93

定 价：3.50元

前 言

目前，我国各级人民政府根据宪法规定，都建立了审计机关，部门、单位普遍设置了内部审计机构，社会上也成立了一批民间审计组织。这是党和国家为了加强经济监督和经济管理，加速社会主义现代化建设的需要而采取的一项重大决策。因此，开展审计理论的研究，总结我国审计工作的实践经验，大力培训审计干部，深入开展审计工作，已成为一项紧迫任务。为适应高等财经院校、电大、夜大、函大和在职审计干部培训的教学需要，我们编写了《审计学基础》教材。该书也可作为各类审计人员和财经工作人员自学参考之用。

本书以马克思主义原理为基础，以党的十三大精神为指导，以我国现行经济法规，特别是《中华人民共和国审计条例》为依据，主要论述了审计的产生与发展，审计的对象、职能、作用、任务、种类、规划、程序、方法以及我国建立社会主义审计体系的模式。本书在比较全面、系统地阐述我国审计基本理论的同时，注意吸收和借鉴了国外审计的一些有益的理论和方法；并对企业财务审计、财经法纪审计、经济效益审计和厂长（经理）离任经济责任审计作了重点介绍。全书在编写内容和方法上，力求理论联系实际，重在应用，深入浅出，简明精炼，通俗易懂。

本书由陕西省财贸管理干部学院侯志兴和陕西省审计局

刘文光主编。参加书稿编写的同志有：刘文光（第一、六章）、陕西省财贸管理干部学院白书田（第二章）、陕西省供销商业学校路皓学（第三章）、西安市蔬菜局侯德耀（第四章）、陕西省粮食局任苏政（第五章）、侯志兴（第七章）、陕西省供销社张正道（第八章）、陕西省轻工业厅才宝瑞（第九章）、陕西省机械工业厅刘增才（第十章）。刘文光同志为本书编写提供了初稿和有关参考资料。

本书在编写和出版过程中，得到了陕西人民出版社和陕西省财贸管理干部学院财会计统系有关同志的大力支持和帮助，对此表示感谢！

由于我们水平有限，加之编写时间仓促，本书不足之处在所难免，恳请广大读者批评指正。

编者

1989年3月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 审计的概念.....	(1)
第二节 审计的产生和发展.....	(8)
第三节 审计的职能和作用.....	(15)
第四节 审计与会计监督的关系.....	(22)
第二章 审计的对象、分类和任务	(28)
第一节 审计的对象.....	(28)
第二节 审计的分类.....	(31)
第三节 审计的任务.....	(41)
第三章 审计的组织机构和审计人员	(48)
第一节 国家审计机关.....	(48)
第二节 内部审计机构.....	(54)
第三节 社会审计组织.....	(65)
第四节 我国审计监督体系和最高国际审计组织.....	(68)
第五节 审计人员.....	(71)
第四章 审计工作规划和审计方法	(75)
第一节 审计计划.....	(75)
第二节 审计人员的委派.....	(80)
第三节 审计的程序.....	(82)
第四节 审计的基本方法.....	(108)

第五节	审计方法的发展和调查审计的应用·····	(123)
第五章	审计证据、审计工作记录与审计报告·····	(131)
第一节	审计证据·····	(131)
第二节	审计工作记录·····	(139)
第三节	审计报告书·····	(152)
第四节	审计结果的处理·····	(176)
第六章	内部控制制度的审计·····	(180)
第一节	内部控制制度审计的重要性·····	(180)
第二节	内部控制制度的内容·····	(183)
第三节	内部控制制度审计的一般方法·····	(199)
第四节	审查财务会计控制制度内容·····	(219)
第七章	企业财务审计·····	(226)
第一节	企业财务审计的意义和内容·····	(226)
第二节	资金筹措业务的审计·····	(229)
第三节	货币资金业务的审计·····	(232)
第四节	资金耗费的审计·····	(237)
第五节	销售收入的审计·····	(247)
第六节	财务成果和利润分配的审计·····	(253)
第八章	财经法纪审计·····	(259)
第一节	财经法纪审计的意义和作用·····	(259)
第二节	财经法纪审计的特点和要求·····	(262)
第三节	财经法纪审计的依据和任务·····	(266)
第四节	财经法纪审计与其他审计的关系·····	(270)
第九章	经济效益审计·····	(273)
第一节	经济效益审计的目的、任务和特点·····	(273)
第二节	经济效益的评价·····	(277)

第三节	经济效益审计的一般程序和要求·····	(280)
第四节	经济效益审计的内容和方法·····	(284)
第五节	审查经济效益应注意的问题·····	(306)
第十章	厂长(经理)离任经济责任审计·····	(310)
第一节	离任经济责任审计的概念·····	(310)
第二节	离任经济责任审计的必要性·····	(311)
第三节	离任经济责任审计工作应遵循的原则···	(314)
第四节	离任经济责任审计的目的、范围和内容	(318)
第五节	离任经济责任审计的程序和方法·····	(323)

第一章 总 论

第一节 审计的概念

我国第五届全国人民代表大会第五次会议通过的新宪法规定，国务院和县以上的地方各级人民政府设立审计机关，并按照法律规定独立行使审计监督权。目前全国从上到下各级政府都建立了审计机关，大部分主管部门和企事业单位也建立了内部审计机构，社会上也成立了一批民间审计组织，并已开展了审计工作。

一、审计的词义和定义

关于审计的概念，众说不一。从审计一词的词义上说，“审”是详细、周密、研究、监督检查之意，“计”是计算、稽核之意。当然审计的“计”实际上包括会计在内的一切有关记录、计算、统计以及有关财政收支、财务活动；广义地说一切经济活动都可以包括在这个“计”字之内。“审计”这个词，是监督审查的简称，也是财政经济综合监督的一种形式。这种形式包括一套完整的概念，即包括审计的组织、对象、目的、要求，审计的程序、方法和审计人员的配备等等。

上面所说的审计只是从词义上阐述的，不能代表其定

义。由于审计在漫长的历史发展过程中所包括的内容与范围变化很大，所以，原有的概念已经不能表达当代的审计内容。

根据审计的发展历史和大多数国家关于审计的定义，结合我国的具体情况，审计的定义可表述如下：

审计是一项经济监督活动，属于经济监督体系。它是由独立于被审计单位以外的机构和人员，根据国家的法规，用系统的方法，以被审单位的全部或一部分经济活动为对象，进行审核检查，收集和整理证据，确定其实际情况，以判断其经济活动的合规性、合法性、合理性和有效性，以及有关经济资料的真实性和公允性的经济监督、评价、鉴证活动。以达到追究错弊、明确责任，改善经营管理和提高经济效益的目的。

总之，审计是由专职机关独立、公正地依法进行综合经济监督的一种活动。

二、审计的构成和要素

（一）审计的构成

一项审计的构成必须具备下列条件：第一，审计必须有三个参与方面：审计人员、被审计人（单位）和审计报告接受人。这三个方面的法人是构成审计的基本条件；第二，被审计人和审计报告接受人应具有特定的经济责任关系；第三，审计人员必须在对被审计人和审计报告接受人之间具有独立性；第四，审计人员要向审计报告接受人提出被审计人有责任活动的确凿的审查和评估报告。

这里提到的法人，是和自然人相对称而言的一种法律意

义上的人。是指按照法定程序设立的，具有完备的组织机构，能够独立取得和处理财产，并能以自己的名义参加经济活动与民事活动，享有经济权利、民事权利和承担经济义务和民事义务，能在仲裁机构和法院起诉、应诉的社会组织和个人。

三个方面关系人是：

第一关系人——审计人员。在这三个方面关系人中，审计人员是审计的主体，他是接受委托人的委托，去审查被审计单位。所以审计人员就居于委托人和被审计人以外的第三者的地位。他的基本特征是必须独立于其他两种关系人，也就是在经济责任和经济利益方面，应超脱在这两个关系人之外，在组织上和领导关系上不受另外两种关系人的管辖，独立行使审计监督权，这样就能客观公正地作出评价，向委托人（审计接受人）就被审计人的责任性质与状况提供满意的答复。如果在审计人员与第二关系人或第三关系人之间，对他的公正和客观有难以接受的威胁时，这个审计人员就不会是独立的，他也就不会做出客观公正的结论来。

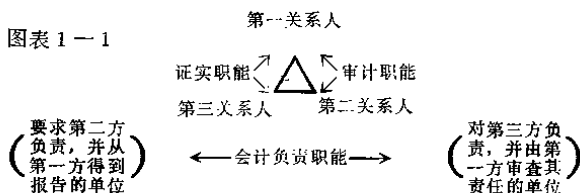
第二关系人——被审计人（责任单位）。他对第三关系人（审计报告接受人）应具有一定的经济利益和承担某种特定的经济责任关系。被审计单位往往通过采用适当的管理方法、管理制度，对上级派给他的一切任务、一切要求，进行经济有效的计划和执行，并采用适当的管理方法和控制制度，建立和执行合理的标准来正确使用自己的资源，防止资源的非法使用和浪费。因此，行使管理职能就是第二关系人的特征，通过这些管理方法或管理制度（如计划、协调、控制、交流等）都要落到各项主要责任中去。他对第三关系人

承担的责任就是管理的责任，审计人员主要审查他的管理和对其应审计的内容进行独立审计。

第三关系人——审计报告接受人。第二关系人对他承担有一定的经济责任，审计人员经过审计后，要向他报告这种责任的性质和状况。第三关系人有时很难确定，他可以是被审计单位的上级；也可以是审计的委托者，如经济法院、财税部门；还可以在同一个组织中，如公司组织的董事会或理事会。有时也可以不在同一组织之中，例如，政府当局（第三关系人）和各主管部门（第二关系人）；又如专业管理监督部门（第三关系人）和其他各部门或所属单位（第二关系人）；另外如议会（第三关系人）和政府（第二关系人）。我国现阶段第三关系人一般是指各级人民代表大会（人大常委会）、各级政府、各级主管部门、各级专业管理监督机关，这些机关、部门都可以在不同的审计中作为第三关系人。在私人联营企业里，股东也可以作为第三关系人。

总之，审计报告接受人对被审计人某种特定的经济责任有直接检查监督权，可以接受审计人员对被审计单位审查结果所提出的审计报告。

各关系人之间的关系如图表 1—1，



上述审计构成的概念，有助于我们进一步明确什么是

审计，从而对审计的定义有一个比较深入具体的了解。

（二） 审计的要素

审计项目中三个方面的主要因素即“标准、执行、结果”。

审计的三个要素各有所用、相互关联、互为条件，是一个完整的、辩证的统一体。其各个要素的特点和作用是：

1. “标准”。就是对被审计单位的行为进行判断和批评所用的适当的“标尺”。其有法定“标准”和合理“标准”两部分。它是审计活动中衡量是非、好坏、高低、快慢的依据，具体讲，就是一切与审计项目和审计对象有关的方针、政策、原则、法律、政令、通知、标准、制度、办法、预算、计划、方案、设计、效率指标、周转指标、节约指标、先进定额等，都是审计评估的“标准”。因此，“标准”就很自然地成为审计中的第一要素。

2. “执行”（也叫行动）。是指被审计部门、单位对“标准”贯彻执行的情况或贯彻执行的水平。还可以理解为被审计的单位或职工的“行动”。也就是指引起后果的“原因”是什么。被审计部门或单位对“标准”是积极贯彻、消极贯彻，还是没有贯彻，都会从“行动”中反映出来。所以任何一个审计项目，对于被审计者，都必须从其执行政策、制度上加以检查，才能了解有关人员执行国家规定的态度，从而分清是非，因此“行动”同样很自然地成为审计中一个不可缺少的因素。

3. “结果”。是指执行或没有执行所形成的后果，即是执行（或没执行）标准所造成的好的或坏的结果。更进一步讲就是标准、制度、规定与被审单位的实际行动的差异。

没有“结果”的审计不是一项完整的审计，没有“结果”就没有评估的对象。因此，“结果”同样是审计中不可缺少的一个要素。

在审计中如何掌握和运用“三要素”？这三个要素在所有的审计项目和审计对象之中，在所有的审计步骤里都可以发现。审计人员要有计划、有重点地去进行调查研究，才有可能取得理想的审计要素的发现。进一步讲，审计人员应该紧紧地围绕着审计目标，来搜集、发现、掌握和运用“三要素”。不同的审计类型，有不同的要素结构，要区别不同情况，有计划、有重点地去检查掌握。

任何一项审计都不能缺少这三个要素，没有“标准”，就没有判断、衡量是非的依据；没有“原因”和“行动”，就无法解释审计的“结果”；没有“结果”，就不能达到审计的目的、收到审计的成效。另外，审计的三个要素不仅要在审计的结论里出现，而且要在审计的开端和审计检查的各个方面出现。当然，这三个要素在审计结论和报告中按照什么次序出现，可以是：行动——结果——标准；也可以是：结果——行动——标准；还可以是：行动——标准——结果。这要由审计人员根据叙述方便的需要来决定。

三、审计学的形成

审计学是随着审计实践的发展，逐步对审计实践作比较系统的、全面的总结，并从中提出了能够说明和指导实践的理论而形成的。所以审计学不仅是对审计的方法、步骤、程序等在内的审计实践的描述，也是对审计理论的阐明。审计理论来自审计实践，是从审计实践中高度概括出来的理性认

识。作为理论，它必须是客观的、合乎逻辑的，不是随意制造的；它应符合审计实践发展规律，又受审计实践的检验，并在实践中不断发展、充实和完善。由此可见，审计学是一门独立的自成科学体系的学科，是专门研究审计理论和办法，探索审计工作规律，指导审计工作开展的经济监督科学。

（一）审计学研究的主要内容

审计学研究的主要内容包括：研究科学审计（相对于传统审计而言）的对象、范围、依据、目标、职能、性质、作用、任务、体系和审计的制度、法令和准则；研究科学审计的规范、程序、方法以及审计工作的规律、审计机构的设置和审计人员的条件、守则和奖惩、升迁等；研究审计学与会计学及其它管理科学的关系，组织审计工作的实施，提高审计工作规范和效率等，不断地进行系统的研究，并从理论上加以概括，借以不断提高审计工作的水平。

（二）审计学的门类划分

审计学作为一门独立的学科，要研究解决哪些方面的问题？这是涉及到审计学学科体系的问题，而审计学学科体系是指审计学科中一系列相互联系、相互依存的科学内容。根据我国今后审计事业的发展情况，以及按照审计理论体系来划分，可以设想，我国将来可分为下列数种审计学：（1）基础审计学；（2）审计理论（审计原理、审计学概论）；（3）预决算审计学（或叫政府审计学）；（4）税务审计学；（5）经济计算审计学；（6）工业交通运输经济管理审计学；（7）商业经济管理审计学；（8）农业经济管理审计学；（9）银行审计学；（10）保险审计学；（11）基

本建设审计学，（12）对外贸易审计学等。

由于审计是一门独立的学科，它随着经济的发展而发展。即在审计的内容、范围、方法和过去的原始审计、20世纪以前的传统审计已大不一样。所以审计学的门类划分也有待更进一步的划分。

第二节 审计的产生和发展

审计，作为一种经济监督活动，在不同的社会，由于生产力发展水平不同，社会经济管理方式的不同，审计的广度、深度和形式也各不相同。我国从西周起就有了实际的审计工作，只不过那时不叫审计，而称为“考”、“勾”、“比”、“磨勘”等。从宋代起设立了“审计院”或“审计司”的官署。据考证，古罗马帝国也有“听取帐目报告”的话，古埃及时代也有官厅审计工作，在不少国家的商业和财政史中，也很早就有了审计方面的记载。“审计”这个词所形容的一定形式的人类活动或方法已经有了三千年的历史，古代的审计方法都是从“听”开始的。

一、审计的起源

审计是在生产力发展到一定水平，从事经济活动的主体由于职能上的分解，出现了委托与受托关系的需要而形成了审计的三个方面关系人，这是审计赖以产生的客观基础。在原始公社制社会，由于生产力水平低下，没有剩余产品，不存在委托与受托的关系，也就不存在监督与被监督的关系。到了原始公社末期，随着生产力发展，剩余产品日益增多，

出现了私有制，部落首领在自己的领地内处于主宰地位，但不可能亲自掌管所有的经济活动，委托下属代为管理财物收支，这便产生了委托与受托的关系。委托者对受托者的行为要进行审查，受托者就成为接受审查的责任者，受托者也要求对其审查，以解除自己的责任。这便是初期的审计思想与审计行为，是审计的起源。

我国审计产生于公元前的西周，那时就设有国家的专门机构、专职人员，对各级政府部门的财政收支，依照法律规定，进行强制性的审计，叫官厅审计。民间审计的产生和发展是在英国，产业革命以后，出现了职业会计师受托对民间企事业单位进行公证性的审计，后来在美国得到了更快地发展。从审计发展的历史来看，一般是政府审计早于民间审计。

由于在西周当时产生了官厅会计，官厅会计掌握一切赋、徭、役等征收和支配大权，客观上存在错误和舞弊的可能性，这就使官厅审计的产生成为必要。周王朝的审计工作分成两个方面：会计部分的工作由“司会”负责；独立于会计部门之外的审计工作，由“宰夫”负责。其财审制度是审计与会计部门互有交错。这是我国审计的雏形。司会是中大夫，相当于现在的会计司长，宰夫是小宰的属员，与司会同属于财政系统，是下大夫，官职虽小，但它掌管审计大权。听取口头报告，判断一个地方的收支是否真实可靠。公元前一千多年前到现在差不多三千年了，我国就有了检查会计的制度，而且这个制度还比较严格。这样明确的分工，在世界上是少有的，也是最早的。和西方相比，比法国政府审计的萌芽（1256年）早二千年。正如美国学者切特菲德所说：“在内务管理、预算以及审计程序方面，古代世界几乎没有别的国

家可以与中国的周代伦比”。所以说我国审计在世界审计发展史上也具有领先地位。

二、我国审计的发展演变情况

公元前2世纪至公元13世纪，是我国审计的发展时期，历经了秦、汉、隋、唐、宋等几个主要朝代。

周朝以后，历代都尊崇周礼，秦、汉承袭周王的“受计”办法，由御史大夫（后改为属大司空）行使财政监察大权，从中央到地方设置监察御史，在全国范围内形成监督网。国家的财物收支，岁终由御史大夫“勾复总考”（即审核）。

秦汉时期御史大夫的权力，比西周的宰夫要大得多，有很高的权威性。财政监察与上计制度的形成，都是明显的进步。但监察御史兼为丞相之佐，其监察范围包括政治、经济等各方面，不是专门的审计监督机构，是兼理审计事务的。从历史上象秦始皇、汉武帝对上计都很重视，是理财的行家。到了西汉时期，御史大夫又称“计相”，更突出了审计的监督地位，审核财务赋税之收支，那就是审计工作。

魏、晋时代在都官尚书之下设比部曹，兼掌审计职责。隋炀帝改都官为刑部，辖比部，“掌勾稽文帐，周知百官给费多少之职”。这时比部的职掌范围狭小。

唐袭隋制，比部仍属刑部，所谓比就是比较，即把财政上的法规与实际财政收支作审核比较，这就是审计机构，负责审计工作，当时称之为“勾复”，即专管“勾稽天下财赋，经费俸禄、内外军资、仓库出纳”等。

唐代的比部才是独立于财会部门之外的专门性审计机构，具有较高权威性，使审计工作开始具备了专业性、独立