



审计学原理

SHEN JI XUE YUAN LI

● 主 编 张振文 副主编 曾永华 ●

● 中国经济出版社 ●

94
F239.0
28

审 计 学 原 理

张 振 文 曾 永 华 主 编

中 国 经 济 出 版 社

(京) 新登字079号

内 容 提 要

此书是一本内容全面、系统的审计专著，也是大专院校和审计人员培训的教材。内容包括：审计的形成与发展，审计学和审计学体系，关联元素与审计的关联，审计的概念、性质及职能，审计任务、范围和分类、方式，审计准则、审计证据和审计标准，审计原理，审计管理，审计程序，审计方法，审计抽样，审计调查，审计预测，审计公共关系概述，审计与行政诉讼，审计情报，内部审计与社会审计，审计应用文书，内部控制制度及其评审，审计体制。

审 计 学 原 理

张振文 曾永华 主编

*

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街3号)

(邮政编码：100037)

各地新华书店经销

北京市朝阳区北苑印刷厂印刷

*

787×1092毫米 1/32 10.625印张 231千字

1992年9月第1版 1992年9月第1次印刷

ISBN 7-5017-1799-0/F·1196

定价：6.50元

编写说明

这本书是在很多人的努力和帮助下，才得以和您见面的。在编著中，除了对现有审计理论进行介绍，还对我们认为应纳入审计学原理范围研究的某些内容进行了初步探讨。目的是与广大读者交流。但由于我们水平不高，加之篇幅所限，对有些问题的研究在深度和力度上感到还很不足。若蒙审计界朋友不弃芜陋，因砖掷玉，实为本书之幸。所以我们诚求与此书有缘相见者指正。

本书由张振文、曾永华主编；高光丽、阎聚民、高效飞、王东明任副主编；参加编写和修改工作的还有张英、李秀云、张东梅、林子真、曾永义、陈士林、戴亚军；刘利、董来玉、孙国强。

审计理论界知名学者盛志刚审阅了全书，并提出了详细修改意见；穆满启、毕意翎分别对第一章、第十八章提出了具体修改意见；陈殿杰、张恩厚不仅提供了大量的帮助，还热情地为本书做了序；刘士海为本书做了大量的工作；栾建民、张江虹对成书给予了大力支持，在此一并致谢。

张振文

曾永华

1992年7月1日

序 言

审计是一种社会行为，它在较高层次上对法律规定范围内的社会经济活动进行全面的、综合的监督。随着社会经济的不断发展和变化，审计理论的研究应相应地确立动态的、发展的观点，不断地寻求与审计实践的最佳衔接。

我国社会主义审计实践时间还不长，但对审计理论的研究却相当活跃，本书的编著者将审计视为社会主义实践活动中一个相对独立存在的开放系统，运用马克思主义世界观和方法论来讨论一般审计理论问题，并以社会学、心理学、法学的观点对审计的某些现象进行解释和分析，其内容不仅包括了我国的审计基本理论，对西方资本主义国家的审计理论也进行了基础性介绍。同时，对传统的审计学原理未曾涉足的领域如审计与行政诉讼、审计情报、审计预测和审计公共关系等方面进行了初步的探讨。这是一本在审计学原理的研究方面有一定思维突破，内容和观点都较有新意的理论著作。既适合作为大专院校和审计干部培训的教材使用，也是较好的理论研究资料。故我们将它推荐给大家，以作引玉之用。

陈殿杰

张恩厚

1992. 5. 25.

目 录

第一章 审计的形成与发展	(1)
第一节 审计的形成	(1)
第二节 审计的发展	(6)
第二章 审计学和审计学体系	(18)
第一节 审计学及其研究对象	(18)
第二节 审计学体系	(22)
第三章 关联元素与审计的关联	(27)
第一节 会计与审计的关联	(27)
第二节 其他元素与审计的关联	(30)
第四章 审计的概念、性质及职能	(35)
第一节 审计的概念	(35)
第二节 审计的性质	(40)
第三节 审计的职能和作用	(45)
第五章 审计任务、范围和审计分类、方式	(51)
第一节 审计任务和审计范围	(51)
第二节 审计的分类和审计方式	(56)
第六章 审计准则、审计证据、和审计标准	(67)
第一节 审计准则	(67)
第二节 审计证据	(73)
第三节 审计标准	(82)
第七章 审计原理	(87)
第一节 审计原理的概念	(87)
第二节 超脱监督原理	(89)
第三节 不完全责任原理	(91)
第四节 无株连原理	(94)

第八章 审计管理	(97)
第一节 审计管理概念和特点	(97)
第二节 审计工作的管理	(100)
第三节 审计人员的管理	(111)
第九章 审计程序	(116)
第一节 审计前的准备	(116)
第二节 审计的实施	(119)
第三节 审计的处决	(122)
第十章 审计方法	(127)
第一节 审计方法论	(127)
第二节 审计方法体系	(137)
第三节 审计检查方法	(139)
第四节 审计技术	(150)
第五节 审计分析方法	(155)
第十一章 审计抽样	(159)
第一节 审计抽样概论	(159)
第二节 审计的判断抽样	(161)
第三节 审计的统计抽样	(163)
第十二章 审计调查	(172)
第一节 审计调查的性质和作用	(172)
第二节 审计调查的种类和步骤	(179)
第十三章 审计预测	(183)
第一节 审计预测的概念和意义	(183)
第二节 审计预测的种类、内容和一般方法	(186)
第十四章 审计公共关系概述	(196)
第一节 审计公共关系的提出	(196)
第二节 审计心理	(200)
第三节 审计公共关系的基本功能及其原则	(210)
第四节 审计公共关系的处理艺术	(213)

第十五章	审计与行政诉讼	(220)
第一节	审计行政行 为	(220)
第二节	审计在行政诉讼中的被动法律地 位	(228)
第三节	审计在行政诉讼中的相对主动法律 行 为	(239)
第十六章	审计情报	(246)
第一节	审计情报的概念和作 用	(246)
第二节	审计情报源和情报传 递	(252)
第三节	审计情报的收集和整 理	(259)
第十七章	内部审计与社会审计	(263)
第一节	内 部 审 计	(263)
第二节	社 会 审 计	(275)
第十八章	审计应用文书	(282)
第一节	审计应用文书的概念和写作 要求	(282)
第二节	审 计 报 告	(286)
第三节	其它主要审计应用文书	(292)
第十九章	内部控制制度及其评审	(297)
第一节	内部控制制度及其原 则	(297)
第二节	内部控制制度的检查与测 试	(309)
第三节	内部控制制度的 评 价	(313)
第二十章	审计体制	(321)
第一节	审 计 体 制	(321)
第二节	我国审计体制的特 点	(326)

第一章 审计的形成与发展

第一节 审计的形成

一、审计的形成过程

审计作为一种检查、评价经济单位履行社会责任状况的经济监督活动，是应社会对活跃的经济行为的管理——特别是宏观控制的需要而产生的。据考证，我国早在夏商时期产生了国家财政和官厅会计。随着奴隶制经济的发展，国家财政收支的真伪与会计记录的正弊等问题，逐渐为奴隶主阶级重视。公元前11世纪，周王为了加强对各诸侯国的控制，实行了监国制度，在各诸侯国设置督官（由周王任命），其中一项主要职责是监督诸侯税赋、贡物的缴纳等情况。这种财政监察活动，是我国最早的经济检查行为，并带有淡淡的审计色彩。

社会生产力水平的提高，使西周的政治制度逐步地完善。审计制度也随之形成。从组织构成方面看，周朝的审计监督分为两部分：其一是在国家财计系统下的兼职审计。据《周礼》记载，在天官系统设有司会两员，专门负责政府的岁入，岁出，行使“凡财物会计必揽、凡财物用度必管”的权力，审查的重点是财政收支的合理性，其工作内容虽然是进行全面的财政、会计监督，但因为是对系统的帐册，报表

资料和实际情况进行定期的检查，所以也就带有内部审计的特点。故可以看成是一种兼职的内部审计。其二是财计系统下的专职审计。《周礼·天官·冢宰》篇记载，在掌王家内外事务的天官冢宰下，设小宰以统管财政收支。小宰之下又置宰夫，专事监察、审计朝中会计工作的全过程，对财政收支进行就地审查，“考百官府郡，都县鄙之治，乘其财用之出入。凡失财用物辟名者，以官刑诏冢宰而诛之；其足用长财善物者，赏之。”虽然宰夫在周期官中列属下大夫，职位不高，且当时的财政事务须经小宰或司会、冢宰逐级上报周王，宰夫的工作尚缺少应有的独立性和权威性，但此官职的出现，仍然说明我国专职审计开始有了雏形。

从制度规定方面看，周朝的审计监督已有了法的坯体。《周礼》载，大宰（冢宰）之职“以八法治官府”、“以八则治都鄙”。其“八法”中、“八曰官计、以弊邦治”这里的“弊”是听断、裁决之意。这种“计群吏之治而诛赏之”的规定，已经带有专项审计和绩效审计的法律意向。这对后来审计的发展有着重要的作用。

国外审计的形成按始期较我国要早些。英文Audit我们习惯译成审计、稽查帐目；日本学者则一般译为会计检查。所以，从词义上说，古西亚苏美尔人的城市国家美索不达米亚在公元前3600年就出现的用楔形文字记录财务活动和事后的圈点与勾核等行为，可以看成是人类最早的经济监督意识的流露。古巴比伦王国很早就有对税收的审计行为。普遍认为，早在公元以前人类社会不仅有了财务收支事项的专职记录人，而且也出现了财务活动的专职检查、审核人；不仅有了专门的经济监督、稽查机构，而且有了相应的审计监督制度的初始形态。这些事物的形成、出现，虽然在人类社会

统治管理意识上尚属自然，但在人类历史上却是审计走向自觉的起点。公元前3500年左右的古埃及，为了加强中央集权统治，维护奴隶主阶级的利益，设置了负责经济监督的监督官，并给以实权，对会计官员的工作进行严密的监督。他们虽然还不是职掌专一的审计大员，主要工作是行政监察，在政权机构中也未建立专一的审计部门，但审计是他们工作的主要内容和主要手段。古罗马比古埃及在审计制度方面要完善些。它不仅设有职掌明确的审计官员，还在元老院设置了具有独立性和权威性的审计机构。并规定，所有的财政财务官员、行政官员，在卸任之前都要报送其会计帐簿和有关凭证，由审计机构进行离任审计。在古希腊，审计监督制度是雅典城邦奴隶主民主制的重要内容。也与古罗马一样既设立审计机构，又配以相当实力的审计官员。雅典的审计官有三种：具有最高权威的被称作罗基斯塔埃（Logistatae），由抽签选出的10—30名审计官组成，负责议事会所有官员的离任审计并兼任法庭议长。其次是被称为埃乌苏诺依（Euthunoi）的10名审计官和两名被称为帕勒德罗依（Panedzoi）的辅助审计官，主要负责审查会计等官员提交的财产目录、有关凭证和会计帐簿，撰写审计报告，并向罗基斯塔埃报告工作。这无疑为审计发展奠定了很好的基础。

审计一经产生，就成了经济生活中不可缺少的有机部分，它促进了社会对经济活动的客观反映，相应地保证了社会经济的发展。在社会经济活动中，虽然有会计和其它经济监督在发挥着作用，但它们都不如审计监督来得超脱逸然。也就是说，审计监督是经济活动自我圈外的监督，是专一的监督。

二、审计形成的历史源头问题

我们已经知道，在公元前国内外就形成了审计。但审计究竟产生于何时，在审计理论界目前尚无定论。仅从我国审计史研究情况看，有许多问题还没有统一答案，更有“四大悬案问题”之说。其中悬案问题之一——中国审计的历史源头问题，现在尚缺少权威性的确认。其观点大致有四个：第一种观点，中国审计起源于商朝。理由是，商朝曾设有具财务监督权的“卿事寮”一职，可说明当时社会已经有了审计意识和审计行为，有了适应管理需要的经济监督。第二种观点，中国审计起源于西周，即本书在前一问题所介绍的。理由是，当时所设司会“…以逆群吏之治而听其会计，以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成…”，宰夫“岁终则令群吏正会岁，月终则令正月要，旬中则令正日成…”这标志着我国审计事物的出现。第三种观点，中国审计始于春秋时代。其理由是，用审查地方官员年终呈报的财政经济情况报告的办法来考核政绩的“上计”制度（战国时期正式定名），是在春秋时期开始形成的。认为上计制度使审计工作更加具体化、正规化和专业化。第四种观点，中国审计当始于隋唐时代比部的设置。理由是，从此审计正式与行政督察、财政监督相分离，成为真正独立的经济监督机构。隋唐以前虽然也有类审计行为，但只不过是其他形式的监督使用审计手段进行的检查行为，不足以说明审计的产生。

我们认为，审计的形成有一个审计事物从孕育到诞生的过程。在一开始社会上不可能一下子出现一个较为完善的审计制度和较为独立的审计机构。只要在社会管理中滋生了审计意识，并在社会实践中发生了审计行为（尽管这种意识还

有些模糊，这种行为还不是自觉），也应该认为在人类史上已经出现了审计。故关于“中国审计的历史源头”问题不应该成为悬案，对于这一问题的争论也是没有意义的。因为仅从上述四种观点所做的解释，就已经很清楚了：审计的形成始于商周而成形在于隋唐。大可不必去追寻审计孕育和诞生的具体时间。这就象对待一个问世的孩子，从法律的权力来说，他以呱呱坠地始有生命权。但从生物种类来说，他却是在母体内卵子和精子结合以后便有了生命。在人的生命过程，怀胎十月是不可逾越的重要阶段。不承认取得生命权以前的生命，和不承认取得生命权以后的生命，都无异于否定了整个生命，对于审计探源也是如此。审计从发生的到诞生，是一个过程，而不是一个时点。其形成之始，当属商周，只是经过漫长的历史孕育，到了隋唐时代才产生出来。

三、审计形成的客观原因

审计学原理对于审计的形成的研究，除能考证现有的历史资料外，还必须能够找到审计形成的客观原因。

（一）经济责任关系是形成审计的客观基础

审计的形成，是有其客观基础的。原始社会末期，人们生产活动所得在消费以后已经能有剩余。到了奴隶社会，奴隶主阶级有机会占有大量的剩余物质，需要有人帮助和参与对剩余物质的聚敛和使用等的管理工作。因而形成了经济活动和财务核算的委托与受托、雇主与佣人的经济责任关系。在私有制条件下，实际是一种资（财）产责任关系。不论是华夏的天子，还是古埃及的法老，还是其他的财产所有者，都希望通过对受托人或受雇佣人的诚实和行为能力进行检验和证实，来减少自身利益被侵害的危险。这就需要在经济活动

和财务活动之外，建立一种监督机制。审计正是这样一种理想的监督机制。

（二）授权者与受权者在空间、时间、法律上的距离是形成审计较为直接的客观原因。由于人的三维活动范围的限制，授权者无法做到随时随地地掌握受权者的活动情况。凭借第三方了解和证实受权者的责任状态，会缩短授、受权者在空间、时间上的距离。在私有制且多种经济成份的情况下，各类型经济行为的主体具有不同的法定的权利和义务。授权者为了保护自己的权利和要求，受权者最大程度地承诺和实现法律规定的义务，也希望能在经济活动之外建立起消除经济行为中不定因素的机能。所以审计就必然成为首选方式。

第二节 审计的发展

审计作为上层建筑的组成部分，作为经济监督管理的重要手段，是随着社会生产力的发展，随着国家政治经济制度的发展而逐步发展完善起来的。

一、我国审计的发展

我国审计的发展，大体经历了五个阶段。

（一）萌生阶段。这一阶段大约由春秋战国时期到汉末。其主要特点是在朝纲中建立简单的审计制度和有关法律，以督察朝廷的财政、财务收支活动。但一般不设专职的审计官员，审计活动只是由负责监察的大臣兼任，如在春秋时期就有由司会负责，“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”的旬报，月报、年报的审计制度。到了战国时期，报表审核制度就发展成“上计”制度。“上计”制度就

是地方官吏将一年的人口、土地的增减，钱物的出入等财政预算情况写在左右二个木券上，并将其右券呈送国君，年终再将财政决算情况写在木券上呈报、国君按券审计核对，以定赏罚。秦朝对战国的“上计”制度有所变动，变由皇帝亲自听取，为由位列上卿、三公之一的御史大夫审核。后经两汉四百二十余年的发展，“上计”制度日臻完善，先后出现了“计薄”（根据会计簿册的内容汇总编制的上计报告）、计最（根据会计帐册内容摘录的上计报告）、上计簿（各地方政府呈报朝廷的会计报表）等上计手段，制订了关于上计制度的法律——上计律，建立了朝、郡两级的上计会议。所有这些，不仅为审计的规范化提供了可能，也为审计提供了一定的法律保护。

一般来说，这个阶段的财政监察活动，从严格意义上讲，它不是真正的审计行为，而是这种行为体现了审计的职能，也可以说它是成长在财政监察土壤中审计的芽胚。因为此时的上计制度，实质上是一种财政会计监督制度。监察官员的主要职责是财政和行政监督，而不是审计，其目的仅是发现不法和借以进行行政考评，所以，我们把这一阶段称为我国审计的萌生阶段。

（二）成长阶段。该阶段由魏晋到宋末。这一阶段是我国封建社会发展的鼎盛时期，此时封建经济迅速发展，封建的政治制度得到了巩固和完善，审计也从财政会计监督中脱胎出来，成为一个独立的经济监督机构。

在三国时期，魏国在尚书内设都官尚书，下设比部曹。比部隶属于司法部门，专司审计，具有司法监督权力，审计第一次成为独立于财计系统之外，具有较强独立性和权威性的部门。隋唐时期，承袭曹魏之制，在主管天下刑法、律令

的刑部下，设比部，比部尚书郎为独立的专职审计大臣，握有国家财政监察大权；“掌勾覆中外帐籍，凡场务、仓库出纳在官之物，皆月计、季考、岁会”，审计监督之权涉及国家经济的各个方面。同时在体制上，从中央到各州县，都有相应的审计机构和官员。由此可以看出，隋唐时期在审计范围、审计体制以及审计的司法独立等方面，都有非常重大的突破，成为我国审计发展的一个主要阶段。

宋代在审计发展上几经波折，缓慢前行。宋初在官制上设户部、度支、盐铁三司，专管国家财政收支，在三司内设都磨勘司，“掌勾覆三部帐籍，以验出入之数”。但其权力小，地位次要。宋太宗雍熙年间，建“都凭由司”，独立于三司之外，对所有官署财物支领耗用等事项进行监督，尤其是它具有不同以前的两个特点：第一，所有官署支领财物的凭证，先要到都凭由司去审核签署，之后才能到经管财物的机构去支领。第二，财物使用后，再将凭证递都凭由司核销。都凭由司的建立，使我国的审计从报表审计发展到凭证审计，从事后审计发展到事前审计。淳化三年(公元992年)，太宗赵炅准户部樊知左奏，设审计院。我国的“审计”一词即由此而来。元丰三年(公元1080年)改革官制，撤审计院，在掌管财富政令的太府寺设审计司。审计司实际上成为太府寺的内审机构。后来，由于宋朝阶级的矛盾激化，官员贪污腐败，审计官员也徇私舞弊，审计机构形同虚设，流于形式。为了扭转这种局面，宋高宗建炎三年(公元1127年)开始，恢复审计机构，复设比部做为国家经济监督机构；在户部设专司财政收支监督的审计院，在太府寺设专司财物出纳审计的审计司等内审部门。比部对审计院、司有审查监督权。至此，形成了国家审计与内部审计相互联系，相互结合

的审计体系。

（三）衰落阶段

衰落阶段约在元、明、清三代。其特点是在政府中不设专门的审计机构或虽设机构，但地位低下，不设专职的审计官员。审计发展到这一时期，受到了很大的限制，处于衰落境地。元朝废比部，其审计事务由户部兼理，其工作由御史台兼事。以太府监掌“左、右藏等库及钱帛出纳之数”，以度支监掌“给马驼芻粟”，以利用监掌“出纳皮货衣物之事”（见《元史·百官志》）。自此，审计作用趋于淡化，只是到了元泰定二年（公元1325年），才在户部参政司下设审计科，但权力相当有限。明建立后，于洪武三年恢复比部，洪武二十二年撤比部，其职由户部兼掌，此后明朝没有设专门的审计机构。由于明王朝对财政收支疏于监督，以致财政流弊滋生，贪污之风盛行。清朝在户部设有清吏司，专门负责查帐事项，后又将清吏司划归都察院。清光绪三十二年（1906年）仿效西方列强体制，将总理府改成责任内阁的同时，建立审计院对京外各衙支出项目的报销进行专门审计，审计院正使由一品大员担任，并制定了有关审计的法律草案。由于当时清政府内外交困，审计院形同虚设。直到1911年，清廷被推翻前，始终没能完全发挥其应有的作用。

（四）成型阶段

我国的审计产生虽早，但由于生产力发展缓慢，再加上腐朽的封建政治的影响，使审计发展举步维艰，几多波折，直到国民党统治时期，审计在我国才趋于成型。

1912年3月10日，袁世凯窃国后，中国进入北洋军阀统治时期，9月北京临时政府在国务院设立中央审计处，各省设审计分处。1914年3月12日，公布了《审计条例》。条例