

西南财经大学出版社

陈文华 主编

基础 审计学

(川)新登字 017 号

责任编辑: 曾召友

封面设计: 刘 怡

基础审计学

陈文华 主编

西南财经大学出版社出版	西南财经大学出版社发行
四川省新华书店经销	四川省安县印刷厂印刷

787 × 1092 毫米	1/32	印张 15.5	字数 328 千字
1992 年 9 月第一版		1992 年 9 月第一次印刷	

印数: 1—2500 册

书号: ISBN7—81017—458—4/F·350

定价: 3.80 元

编写说明

1983年9月,中华人民共和国审计署正式成立,开辟了我国审计事业的新纪元。随着社会主义审计制度的健全和完善,审计工作不断拓展新领域,在社会生产经济活动中发挥着越来越重要的职能和作用。在党和国家路线、方针、政策指引下,在审计实际工作推动下,社会主义审计学迎来了科学的春天,审计学专业作为经济科学的独立分支破土而出,开创了古今中外审计人才培养的先河。

为了适应审计学专业的教学需要,我们选用和组织撰写了一套审计学专业教材,主要包括《基础审计学》、《财务审计》、《财政税收审计》、《金融审计》、《经济效益审计》、《电算化审计原理》、《西方审计概论》等。我们试图陆续推出上述各书,以资建立一种新的审计学科课程体系。

本套教材致力于坚持四项基本原则,贯彻党和国家的法规制度;力求突破现有理论,规范现行实务;着力实现国外审计工作的成功经验与我国国情结合,培养适用于加强我国国民经济监督的专门人才。

由于我们水平所限,组织安排也不尽合理,教材体系和内容等方面极可能存在不足之处,恳请读者批评指正。

西南财经大学会计系审计学教研室

1990年7月

前 言

为了适应审计事业蓬勃发展的需要，必须加快审计基础理论的研究和建设。《基础审计学》一书熔铸我们对审计基本问题研究的认识和我们参加审计实际工作的体会，借鉴国内外审计界现存科研成果，同时考虑到审计教学的要求，着重阐释了审计在国民经济监督体系中的现实意义，国内外现行审计组织体制及其运行机制，审计学科中共同性的基本概念、基本理论、基本方法、基本程序和技术。它可供审计学专业作专业基础教材，也可供审计在职干部、审计学教师、审计研究工作者从事科研、实务和教学作参考，还可供自修审计学的同志阅读使用。

本书分为四个部分：第一部分，审计基本概念和基本理论，主要在第一、二、三章论述；第二部分，审计基本方法，主要在第四、五章讨论；第三部分，审计基本程序和技术，主要在第六、七、八、九、十三章阐释；第四部分，审计组织体制及其运行机制，主要在第十、十一、十二章分析。

本书由黄伯愚教授提出设想，陈文华制订大纲。第一、二、四、五、八章由陈文华执笔；第七章由蔡春执笔；第六、十一、十二章由吕先铭执笔；第三、九章由罗济沙执笔；第十、十三章由吴桂武、陈文华执笔；最后，由陈文华总纂定稿。不幸的是，本书设计过程中，黄伯愚教授离开了我们，使我们失却了一位好老师，借本书成印之机，寄托我们对他老人家的哀思。

在写作过程中，我们得到了西南财经大学毛伯林教授的精心指导，会计系主任林万祥教授、副主任郭徐威副教授和张齐新副教授等

同志给予了极大支持，张齐新副教授还认真审阅了部分章节。”提出了许多宝贵意见。仇晓玲、包建华、杨宝芳、胡正端、王智辉等同志在收集资料、缮正清稿中做了大量工作。在此，一并致以感谢！

本书稿于1990年7月油印成册，作为西南财经大学审计学专业基本教材，出版前作了大量修改。但是，由于时间仓猝，加之我们理论水平 and 教学经验有限，书中难免有错误和遗漏，敬请读者不吝赐教。

编 者

1992年4月

目 录

前 言	(1)
第一章 总论	(1)
第一节 审计的基本意义	(1)
第二节 审计的对象	(15)
第三节 审计的职能、任务和作用	(24)
第四节 审计的产生和发展	(32)
第二章 审计活动的类型	(46)
第一节 审计活动的基本类型	(46)
第二节 审计活动的其他分类	(54)
第三章 审计标准和审计证据	(65)
第一节 审计标准的基本概念	(65)
第二节 审计标准的类型	(72)
第三节 审计标准的构建原则	(77)
第四节 审计证据的涵义和分类	(81)
第五节 审计证据的质量要素	(87)
第六节 审计证据的收集和审定	(93)

第四章 审计方法	(100)
第一节 审计方法论	(100)
第二节 收集审计证据的基本方法	(109)
第三节 收集审计证据的组织方法	(119)
第五章 数理抽查方法	(132)
第一节 数理抽查方法的理论基础	(132)
第二节 抽查样本的选择技术	(148)
第三节 属性抽查法	(160)
第四节 变量抽查法	(172)
第六章 审计工作程序	(196)
第一节 审计工作程序概述	(196)
第二节 审计准备阶段	(198)
第三节 审计实施阶段	(213)
第四节 审计总结阶段	(221)
第五节 审计工作底稿	(224)
第七章 内部控制制度及其评审	(241)
第一节 内部控制制度评审的历史演变过程	(241)
第二节 内部控制制度的基本原理	(244)
第三节 内部控制制度评审的程序与方法	(261)
第八章 经济资料的审计	(281)
第一节 审计经济资料的意义	(281)

第二节	经济资料中的错误及其审计·····	(289)
第三节	经济资料中的舞弊及其审计·····	(297)
第九章	计算机审计·····	(310)
第一节	计算机审计的基本概念和作用·····	(310)
第二节	电算系统的特点·····	(315)
第三节	电算系统对审计的冲击·····	(319)
第四节	电算系统的内部控制及其审计·····	(323)
第五节	计算机审计的一般技术·····	(340)
第十章	审计工作组织·····	(351)
第一节	审计制度·····	(351)
第二节	审计机构·····	(360)
第三节	审计人员·····	(373)
第四节	审计工作管理·····	(377)
第十一章	内部审计·····	(384)
第一节	内部审计的必要性和组织地位·····	(384)
第二节	内部审计的特征·····	(390)
第三节	内部审计与外部审计的关系·····	(394)
第四节	内部审计的工作内容·····	(398)
第十二章	社会(民间)审计·····	(407)
第一节	社会(民间)审计概述·····	(407)
第二节	注册资金的验证·····	(418)
第三节	资产评估·····	(424)

第十三章 审计报告..... (446)

第一节 审计报告的作用和种类..... (446)

第二节 撰写审计报告的要求和步骤..... (453)

第三节 审计报告的结构和内容..... (457)

第四节 审计报告的后续工作..... (474)

第一章 总 论

学习任何一门科学，认识每种事物，必须从最基本的问题开始。审计学也不例外。本章的目的就在于对审计的最基本问题作概括说明。

第一节 审计的基本意义

一、经济监督产生的根源

经济是人类社会存在和发展的基础。人类为了生存和发展必须从事生产，发展经济。随着社会生产力的发展，人类社会的进步，人类生产经济活动表现出强烈的社会性和群体性，分工与协作越来越细，越来越紧密依存。为了人类生产经济活动分工与协作的协调，各种生产经济活动目标的达成，从而使人类生产经济不断向前发展，满足人类的不断需要，人类不能不对自己的生产经济活动进行监督和管理。经济监督和经济管理便由此成了人类活动必然的组成部分，并对生产经济活动具有特殊意义。马克思说：“凡是直接生产过程具有社会结合过程的形态，而不是表现为独立生产者的孤立劳动的地方，就必然产生监督劳动和指挥劳动”。①

①《马克思恩格斯全集》第25卷，人民出版社1974年11月第1版，第431页。

早期经济监督与经济管理水乳交融密不可分，并与司法监督等其他监督具有密切联系。经济监督与司法监督都是国家职能的组成部分。国家原来主要是阶级统治和阶级压迫的工具，主要行使政治职能。随着生产力的不断发展，随着生产经济活动分工与协作关系的不断加强，国家日益卷入生产经济活动的洪流之中，这就要求国家维护社会生存和进行社会管理，行使更强有力的经济职能。国家为了更好地实现其经济职能，一方面，必须在国家范围内划分经济区域，设置经济部门，制订和颁布各种经济法规和制度，实施经济管理；另一方面，必须巩固自己的经济基础和上层建筑，考核各项经济法规和制度是否忠实贯彻和执行，实施经济监督。国家发挥经济职能是国家经济监督产生的直接动因。

国家最早的经济监督当推财政税收监督，主要任务在于征集财富，满足国家机器的运行和统治阶级的物质利益。但是，在生产经济活动大规模扩大条件下，专业化分工与协作的关系更加细密，国家经济监督不能仅仅停留在监督税赋的征集方面。为了更好地协调生产经济活动，保证社会更好地生存和发展，全面实现国家经济职能，加强经济监督，审计、统计、银行、物价、计划、质量、工商行政等经济监督便应运而生，共同构成国家经济监督体系，服务于国家经济职能。

二、审计的本质

审计是适应社会生产经济活动的需要，满足国家经济职能，加强经济监督的必然产物，它是国家经济监督体系不可缺少的组成部分。那么，它有什么特有属性，对其本质应怎

样定性说明呢？为了论述的方便，我们先对审计作如下定义：

审计是由专职人员依据有关法规、原理原则等标准，运用适当方法，对社会生产经济活动中经济职责的正确性、真实性、合规性、合法性、合理性和有效性进行检验、监督、公证和咨询的一种独立综合经济监督行为。

以上定义中，审计本质的定性要素主要从审计属性、审计独立性、审计对象、审计职能、审计与其他经济监督的区别等方面阐述了审计的特有属性。审计属于经济监督的一种已在本节第一个问题中作了说明。审计对象和审计职能分别在本章第二节和第三节进行专门讨论。下面先分析审计与其他经济监督的区别、审计独立性问题。

1. 审计与其他经济监督的区别

审计是一种经济监督行为（活动），是国家经济监督体系不可缺少的组成部分，它与其他经济监督相互联系，相互协作，又有不同分工。

（1）审计是对社会再生产活动的监督，具有很高的权威性。经济监督体系中的各个组成部分具有不同的组织地位，大体可以划分为三个层次：第一层，直接生产经营活动中的监督。这种监督寓于经济管理之中，是经济管理的一个职能，主要为直接生产经营活动服务。第二层，再生产过程环节中的监督。这种监督处于直接生产经营过程之外的再生产活动过程的其他环节，既执行社会再生产活动中特定的经济活动，又执行着监督职能。第三层，社会再生产活动的监督。这种监督处于经济监督体系的较高层次，不仅对社会再生产活动的各个环节进行监督，而且对其他经济监督实

施再监督。审计属于经济监督体系的第三层次，是一种较高层次的经济监督，具有很高的权威性。为了保证审计的组织地位和权威性，许多国家都在其根本大法——“宪法”中明文规定审计监督。例如，英国1215年签订的《大宪章》和1669年颁布的《权力法案》。再如，我国1982年通过的《中华人民共和国宪法》等。依据宪法的规定，任何部门、单位和个人不能干涉、阻挠和拒绝审计监督，充分说明了审计的权威地位，为顺利开展审计监督提供了强有力的保证。

(2) 审计是国家经济监督体系中的一种专门监督，具有严格的独立性。审计不管理、分配社会产品和国民收支等，不执行具体的生产经营活动，不履行经济管理职责，而专司经济监督职责。其他经济监督却有所不同。它们不是专门监督，而是结合自身业务管理开展的监督，一方面行使管理权限，另一方面又行使监督职能，自己对自身业务管理实施监督很难保证客观性和可信性；同时，也极容易受到某些方面的干挠。例如，会计一方面管理资金(本)运动，反映和核算财务收支，计算成本和财务成果等，另一方面又监督资金(本)运动，严格财经管理制度，保护财产物资的安全完整，开展会计监督。但是，这种监督的客观性和可信性会计自己不能独立评价。当会计的指导思想不端正，或受到某种不当干挠时，还可能违反国家的法规和政策，背离公认会计原则，任意扩大开支范围和标准，乱挤乱摊成本，谎报利润，截留国家收入，甚至私分产品，贪污挪用公款等。由于其他经济监督受到自身业务管理的限制，容易受到干挠，使他们的监督缺乏独立性，还需要有专门监督来实施监督。审计也是这种需要的体现。

(3) 审计的范围广泛，对国民经济各方面都可实施监

督，具有很强的综合性。

审计既可以监督检查各级地方政府和各级政府的各部门，又可以监督检查各级各类企事业单位；既可以监督检查各种财政财务收支活动和金融信用活动，又可以监督检查各种经营管理活动；既可以监督检查各种经济活动的正确性、真实性、合规性和合法性，又可以监督检查各种经济活动的合理性和有效性。其他经济监督只对国民经济某一方面，或某几个方面进行监督。例如，税务部门主管税收，依照税法对纳税人的纳税行为及其相关活动实施监督。再如，银行部门主管金融活动，对国民经济中的信用关系、结算行为和现金活动实施监督。其他经济监督受到自身业务活动的限制，范围相对较小，属于专业监督。

2. 审计的独立性

审计的独立性是审计本质的最基本特征，是审计本身生存和发展的关键所在。1977年，最高审计机关国际组织在秘鲁利马召开第九次代表大会，对审计的独立性作了专题研究和讨论。爱德华·斯坦泼和莫里斯·穆尼兹在其合著的《国际审计标准》一书中指出：“审计人员的作用的本质就在于它的独立性。”^①为了客观公正地开展审计工作，必须坚持和保证审计的独立性。那么，什么是审计独立性呢？总的来说，审计独立性是指审计依法独立行使审计监督权，不受其它行政机关、社会团体和个人的干涉，实事求是地收集审计证据，客观公正地评价被审事项。具体说包括如下三个

① [加]爱德华·斯坦泼、[美]莫里斯·穆尼兹合著《国际审计标准》，李天民译，中国财经出版社1983年版，第12页。

方面：

(1) 审计机构的独立性。设置和建立审计机构，是开展审计工作的基础。一方面，审计机构必须要有相应的组织地位，在国家企业单位的行政体系中具有适当的行政权力，以便依法实施审计监督，保证审计工作顺利进行；另一方面，审计机构不能隶属于被审单位，受被审单位行政领导，以防审计工作受到不必要干扰。例如，对某企业实施审计，应该是非本企业行政领导的审计组织来进行。

(2) 审计人员的独立性。审计人员的独立性是由审计人员与被审单位和内容的经济利益关系来体现的，即正确处理审计人员与被审单位和内容的关系。主要是：其一，审计人员及其亲属不能拥有或允许拥有被审单位任何财务利益，如股票、债券和集资等；其二，审计人员及其亲属不能以担保或允许担保被审单位信用关系、股票债券受托人等方式取得或允许取得被审单位的财务利益；其三，审计人员及其亲属与被审单位之间不能存在着除正常金融行为以外的债务往来和投资关系；其四，审计人员及其亲属不能兼任被审单位的领导职务，如厂长、经理、会计主管等，或审计检查担任这些职务时的经济业务活动等。

(3) 审计工作的独立性。审计工作的独立性是对审计工作活动应有态度的要求，即审计人员的工作作风。也包括两个方面：一方面，要求审计工作严格以有关法规、原理原则为准绳，自始至终不受外来和内在不良因素的影响，实事求是地收集审计证据，客观公正地评价被审事项，不徇私舞弊，依法独立开展审计工作，审计结论不偏不倚，准确可信；另一方面，要求审计工作专门行使审计监督权，不参与具

体的经营管理活动，不负责执行具体经济业务活动，如经济决策，生产管理等。但可以提供加强经营管理、健全各项规章制度等的咨询意见。

审计工作的独立性是审计独立性的实质和核心，审计机构和审计人员的独立性是形式和条件。只有在工作中坚持实事求是，客观公正的立场，才能取信于社会，胜利完成经济监督的重任，实现审计的本质意义。但是，审计机构和审计人员的独立性也是审计工作独立性实现的不可忽视的条件。审计机构设置不科学，没有适当权力，审计人员对有关问题不回避，那么，审计工作的独立性就会难以坚持，审计工作就会难以取得社会信任。

审计独立性是相对的，任何国家、任何历史条件下，凌驾于一切之上的绝对超然独立性是不存在的。我国审计工作必须坚持四项基本原则，在党和政府的领导下、支持下依法独立、客观公正地开展审计监督活动。

3. 审计与查帐的关系

审计是国家实现经济职能的产物，它对整个社会再生产活动进行监督检查。由于审计工作不直接参加具体生产活动，也不直接实施经营管理，要实施对社会再生产活动的监督检查，审计必须借助于一定的载体。会计帐目、统计帐目和其他帐目通过各种形式不同程度地记录和反映着社会再生产活动，是社会再生产活动的信息载体。因而，审计工作必须查帐，审计与查帐有着密切联系。“帐”是审计监督检查的内容，查帐是审计实施监督检查的重要方式。

但是，查帐不等于审计，不是审计的唯一属性。审计与查帐是两个不同的概念，不能混为一谈。其一，各种帐目不

一定能完整反映和记载各种各样纷繁复杂的生产经济活动，如经济契约的签定、管理制度的设计、管理素质和管理水平的高低等，这些情况是帐目难以反映和记载的。审计要实施对社会再生产活动的全面监督检查，还必须审计检查其他内容。其二，被审单位的各种帐目不一定是生产经济活动的准确反映和记载，特别是发生舞弊行为时，帐目可能歪曲真实的经济行为，甚至掩盖舞弊。为了确证各种生产经济活动的实际情况，客观公正地作出审计结论，审计还必须通过调查等方式收集广泛的证据。查帐不是审计的唯一方式。其三，有关帐目是生产经济活动的信息载体，审计查帐要实现的主要目的不是帐目本身，而是帐目所反映和记载的生产经济活动，确证被审单位生产经济活动的事实真象，形成正确的审计结论。查帐是审计监督检查的手段，不是审计本质。其四，其他经济监督也可以查帐。例如，税务部门为了监督各企业单位所得税的缴纳情况，也需要审查销售、成本、利润、营业外收支的帐目记录。财政部门为监督财政资金的使用情况，也需要审查经费支出等帐目记录。查帐是许多经济监督活动共同使用的方式。查帐不是审计的唯一属性，审计的本质不是查帐。

三、我国建立和实施审计的必要性

审计监督从产生到现在已历经数千个春秋。在奴隶社会和封建社会，生产资料掌握在统治者手中，劳动人民是奴隶主和封建主的奴隶和农奴。审计监督是统治者实施经济统治的手段，为奴隶主和封建主的利益服务。在资本主义社会，生产资料掌握在资产阶级手中，劳动人民挣脱了统治者的直