

审计学基础

主编 史元 齐兴利

SHENJIXUE JICHU



0.0

哈尔滨工程大学出版社

序

审计学是一门独立的，完整的经济监督学科，是一门研究审计监督规律的科学。自宪法载入审计监督的条款以后，我国的审计工作进入了一个新的历史时期，十二年的审计实践为保证国民经济的健康发展发挥了重要作用。李鹏总理在接见全国审计工作会议代表时说：“市场经济越发达，审计工作就越重要。”今年新的审计法已正式实施，目前认真贯彻执行新审计法，使全社会都重视审计工作，对审计学科有一个比较全面、正确的认识，这是进一步发挥审计监督作用的迫切需要，是全社会所关心的问题。

史元、齐兴利同志主编的《审计学基础》一书，注重审计学基础知识的传授，避免了以往审计学教材中理论和实务脱节以及对审计基础知识缺少系统、全面介绍的缺点，这部教材讲解理论，侧重于对审计实践的指导，融理论与实践为一体，并吸收消化了国内外审计研究，审计实践的新经验、新成果，对广大的审计实际工作者和教学工作者都具有参考、研究的价值，渴望全社会都来关心审计工作，重视审计工作、支持审计工作，使审计工作上一个新台阶。

史元
95.10.26

前 言

《中华人民共和国审计法》已经全国人大常委会审议通过后正式颁布，自1995年1月1日起实行。这是我国财政经济生活和审计工作的一件大事。国家审计监督是高层次的综合性财政经济监督，是国家对财政经济工作加强宏观管理的重要手段，起着其他经济管理部门所不能替代的监督作用。

本书是为适应新形势下财经类院校学生学习审计学和广大审计干部更新知识的需要而编写的。全书内容完全以新实施的《审计法》为依据，并吸取了审计理论研究的新成果和审计工作实践的新经验，全面、系统、简明地介绍了审计学基础理论、基础知识和基本技能。为了适应不同层次人员的需求，书中又概括性地介绍了财经法纪审计和经济效益审计及社会审计和内部审计的知识，广大学习和使用者可以根据不同需要加以取舍。该书具有浓厚的教科书的色彩，深入浅出，通俗易懂，可以作为财经类院校审计专业和审计公共课的基础教材，也可以作为审计、财会、财税部门和内部审计、社会审计工作人员的参考书，为了学习和使用上的方便，全书最后还附录了部分有关审计法规。

参加本书编写的人员有：史元（第五章、第十二章）、齐兴利（第一章、第四章）、史晓明（第二章）、王书华（第三章）、孙书春（第六章）、云伯卿（第七章）、田宜（第八章）、王吉田、郭示秋（第九章）、姜以全（第十章）杨克忠

(第十一章)。由史元负责全书的规划、组织，最后由史元统一修改、总纂并定稿。

在本书的编写过程中，得到了东北农业大学经贸学院院长李友华教授和东北农业大学审计处张七龙副教授的大力支持，松花江地区审计局刘秉伟局长对本书的编写给予了极大的关怀，哈尔滨工程大学出版社的徐达山副教授也对本书提出了一些宝贵意见。在此一并致以衷心的感谢！

因教学上需用甚急，更主要的是编者的水平所限，书中难免还有选材不当，论述欠妥，甚至错谬之处，恳请读者批评指正。

编 者

1995年10月

目 录

第一章 概 论	(1)
第一节 审计的产生和发展	(1)
第二节 审计的概念和性质	(6)
第三节 审计的目标和对象	(8)
第四节 审计的职能和任务	(10)
第五节 审计的地位和作用	(13)
复习思考题	(17)
第二章 审计组织	(18)
第一节 审计组织体系	(18)
第二节 审计机构	(20)
第三节 审计人员	(29)
复习思考题	(35)
第三章 审计分类	(36)
第一节 审计的主要分类	(36)
第二节 审计的其他分类	(42)
第三节 电算系统审计	(47)
第四节 审计调查	(54)
复习思考题	(56)
第四章 审计方法	(57)
第一节 审计方法概述	(57)
第二节 审阅法、核对法和分析法	(59)
第三节 盘存法、调查法和鉴定法	(65)
第四节 顺查法和逆查法	(68)

第五节 详查法和抽查法	(69)
复习思考题	(72)
第五章 审计工作程序	(74)
第一节 审计工作程序概述	(74)
第二节 审计的准备阶段	(76)
第三节 审计的实施阶段	(80)
第四节 审计的终结阶段	(84)
复习思考题	(88)
第六章 审计报告、审计意见书和审计决定	(89)
第一节 审计报告	(89)
第二节 审计意见书和审计决定	(104)
复习思考题	(108)
第七章 审计标准、审计证据和审计评价依据	(109)
第一节 审计标准	(109)
第二节 审计证据	(117)
第三节 审计评价依据	(130)
复习思考题	(134)
第八章 审计工作底稿和审计档案	(136)
第一节 审计工作底稿	(136)
第二节 审计档案	(150)
复习思考题	(154)
第九章 内部控制制度审计	(155)
第一节 内部控制制度审计的作用	(155)
第二节 内部控制制度的内容	(158)
第三节 内部控制制度的原则	(162)
第四节 内部控制制度的评审	(169)

复习思考题	(175)
第十章 审计工作管理	(178)
第一节 审计工作管理的概念和职能	(178)
第二节 审计计划管理	(181)
第三节 审计质量管理	(186)
第四节 审计统计管理	(192)
第五节 审计档案管理	(196)
第六节 审计培训和科研管理	(200)
复习思考题	(207)
第十一章 社会审计与内部审计	(209)
第一节 社会审计	(209)
第二节 内部审计	(226)
复习思考题	(240)
第十二章 财经法纪审计与经济效益审计	(242)
第一节 财经法纪审计	(242)
第二节 经济效益审计	(268)
复习思考题	(290)
附录: 1. 中华人民共和国审计法	(291)
2. 总会计师条例	(300)
3. 审计署关于社会审计工作的规定	(306)

第一章 概 论

我国自八十年代恢复审计工作以来，审计理论研究人员和广大实际工作者都在为创建有中国特色的社会主义审计学而努力奋斗。审计制度是国民经济正常运行和发展的客观需要，它必将随着经济的发展而不断发展和完善。

通过对审计的概念、职能、任务、作用、对象及发展史等这些最基本理论问题的研究，可以充分了解审计是什么、能做什么、要做哪些工作，做了这些工作会产生什么客观效果，从而进一步指导审计实践，丰富审计实践。

第一节 审计的产生和发展

一、审计产生的基础

审计作为一种客观事物，也有其产生的基础。概括地说，审计是社会生产力发展到一定阶段的产物，产生于经济监督的需要。

具体地说，它是由于生产力的发展，社会财富的增多，财产所有权和管理权、经营权的分离，经济责任关系的深化，管理层次的增多，财产所有者需要通过审计机构或人员对其委托或委任的财产管理者和经营者所从事的财政财务收支及其经济活动进行审查，从而证实其真实性、合法性和效益性，评价经济责任，指出错误和弊端，解脱经济责任，提高经济效益。

审计的核心问题是客观地评价管理者和经营者是否履行了经济责任，提供赏功罚过的依据。因此，由于委任或委托管理、经营而发生的经济责任关系，是审计产生的基础。

二、审计的产生和发展

（一）我国审计的产生与发展

我国审计的历史，源远流长，是世界最早出现审计的国家之一。早在公元前七百多年的西周，就有了审计的萌芽；宋代就出现了以“审计”命名的专门机构，我国审计是由政府审计、民间审计、内部审计三条道路走过来的。政府审计早于民间审计；民间审计又早于企业的内部审计。

1. 政府（皇家）审计的发展

我国审计经历了一个漫长的发展过程，大体上可分为六个时期：西周时期初步形成审计；秦汉时期最终确立审计；隋唐至宋日臻健全审计；元明清审计停滞不前；中华民国不断演进审计；新中国振兴审计。

公元前七百多年前的西周时期，在周王之下设天、地、春、夏、秋、冬六官，分掌政令。其中天官为百官之首，总揽财政大权，在天官下设有“司会”官职，负责每月的收、支汇总，并兼管财政经济监察工作。周王朝除在行政系统设“司会”实行会计监督外，还在天官之下设“宰夫”一职，则负有“考其出入，而定刑赏”的职权，它标志着我国官厅审计的萌芽。

秦汉时期，中央专门设置御史大夫的官职，掌管全国的民政、财政以及财物的主管监察工作，各郡、县的财政收支都要呈报御史大夫审查，形成了较为完善的“上计”制度，为

我国审计的进一步发展奠定了基础。

隋、唐、宋时期，审计同会计进一步分离，审计的职能和权威也逐渐扩大，隋朝中央设有尚书省，下设比部曹，比部曹掌管皇帝诏书，律令和勾稽、审核工作，唐沿袭隋制，在刑部之下设比部，专司审计之事，宋朝已正式设置“审计院”，是我国历史上第一个以“审计”命名的政府机构，专门审查有关案件，稽核出纳，至此，“审计”一词就普遍用于监督财政财务的专用名词。

元、明、清时期，由于对审计工作不够重视，曾一度取消了专门审计机构，逐渐失去了其独立行使职权的地位，元朝初期撤销比部，中央与地方报送的会计报表由户部审核；明、清两朝也只在户部下按行政区、分省设“清史司”，负责审查各省的财政收支，因审计监察不力，虚有其名，全国上、下到处贪污舞弊。虽然清末曾酝酿设置“审计院”，并草成《审计院官职条例》21条，但终因政府腐败无能，内外交困，新的审计制度难以实施，使我国审计发展受到挫折。

民国时期，北洋军阀统治下的北京政府，在国务院下设“中央审计处”，地方设分处，并公布《暂行规定》，《暂行审计规则》等审计法规，民国三年，改审计处为“审计院”，颁布《审计法》及《实施规则》，这是我国第一部成文审计法规。民国二十年又改“审计院”为“审计部”，隶属于监察部。

解放前夕，我工农政权和革命根据地也未放弃过开展审计工作。1925年省港罢工委员会中设有审计局，主要是审核所属各部门的开支项目，是我党领导下的最早的审计机构，1932年中央苏区人民政府财政部下设有审计处，主要审查预算和监督财政开支。抗日战争时期也在后方根据地设

有审计委员会，主持审计工作，监督财政收支及预决算。

建国后，全面学习前苏联经验，以会计检查代替审计，国家未设独立的审计机构，人为削弱了审计对经济工作的监督作用。直至 82 年《宪法》颁布规定了在我国建立独立的审计机构，实行审计监督制度。1983 年 9 月在我国国务院下设“审计署”。

2. 民间审计的发展

我国的民间审计，远远落后于政府审计，比国外也迟得多。在 1915—1919 年间，民族工商业有了较大的发展，股份公司相继成立，企业间的联系日益加强，遇到企业注册，破产、经济纠纷等事项，必然就涉及到清产、核资、查帐等工作，由第三者负担。又由于政府审计机构的任务仅局限于国家机关的范围之内，无法顾及众多的民间企业，因此，民间审计应运而生，出现了会计师事务所。

1921 年上海有了会计师事务所，1925 年成立了会计师公会。1980 年我国恢复了注册会计师制度，为了适应发展商品经济的客观需要和对内搞活对外开放的需要，80 年财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，会计顾问处（事务所）是我国社会审计组织，承办会计公证、咨询等业务。1980 年 5 月开始筹备上海公证会计师事务所，1981 年正式开业，接受国内外企事业单位的委托，承办会计、审计业务。1986 年国务院发布了《会计师条例》，对注册会计师的独立地位作了明确规定，1988 年，全国有事务所 216 家，并成立了注册会计师协会。

3. 内部审计的发展

企业经营规模不断扩大，地点逐步扩散，至使企业主管

人员单凭下属的汇报已不能满足经营管理的需要，必须要建立专门机构以帮助管理当局验证汇报，检查决策，规章的执行，考查下属人员的能力及业绩，企业内部审计应运而生了。

我国内部审计在民国时期就已诞生了，特别是在铁路、银行系统，有健全的内部稽核制度。

解放初期，我国的一些大中型专业公司和厂矿企业曾设内部稽核部门或人员，到后来名实俱无，直到1983年时又重新建立了内部审计组织，1985年12月公布了《内部审计工作的若干规定》明确了内部审计问题，促使了我国内部审计工作广泛而深入的发展，1987年成立了内部审计学会，1989年全国已有内部审计机构6万多个，人员达14万多人，并作为国家会员参加了国际内部审计协会。

（二）国外审计的产生与发展

英国是现代民间审计的发源地，在十九世纪中叶，英国的会计师事业是最先进的，到了二十世纪，美国的会计师事业才超过了英国。

十九世纪后期，由于资本主义工商业的发展，股份公司的崛起，所有权同经营权明显分离，公司股东为了保护自身的经济利益，特意聘请一些会计专家，对公司帐目进行审核，以查实公司的财务状况及利润数额，于是逐渐形成了注册会计师制度。1862年，英国正式颁布《公司法》，明确规定：股东可以聘请具有专业知识和受过专门训练的专业审计人员，对公司的会计记录进行详细的审核，并提出查帐报告书。这种帐簿审计，又叫英式审计，旧式审计，它为现代审计制度奠定了良好基础。

美国南北战争结束后，欧洲资本（特别是英国资本）大量输入美国，对促进美国经济的发展起到了积极作用。随着资本的输入、英式的民间审计也进入了美洲大陆，经过几年之后，美国也逐渐形成了自己的职业会计师队伍，并于1887年创立了“美国会计师协会”，后又发展成为“美国注册公共会计师协会”，成为今天美国最大的职业会计师专业团体。

二十世纪初期，特别是近几十年来，现代科学技术带动经济的迅速发展，企业规模越来越大，经济管理越来越细，市场竞争日益加剧。为了加强内部管理，提高工作效率，取信于社会各界，无论是内部审计还是外部审计都有很大的发展，并逐渐形成了内部审计与外部审计相结合的现代审计制度和体系。

第二节 审计的概念和性质

一、审计的概念

审计是由专职机构和人员，依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立性经济监督活动。

根据审计的概念，可以概括出审计的两个基本特征：独立性和权威性。

（一）独立性

审计的独立性是保证审计工作顺利进行的必要条件。审计原始的意义就是查帐，即由会计人员以外第三者，对会计

帐目和报表进行审查，借以验证其正确性、真实性和合法性。现代审计理论中的三种审计关系人就是据此而产生的。

无论古今中外，审计概念都包含着审计关系，审计的独立性，体现在同审计工作有关的三个方面关系人之中。第一关系人，即审计主体（审计机构或人员），他们根据审计委托者的委托就被审计单位的财政财务收支状况及有关人员履行受托经济责任情况进行验证、审查，并提出审计报告或证明书；第二关系人，即审计客体（被审计单位），他们对审计委托者承担的受托经济责任，须经审计机构或人员验证审查后才能确定或解除；第三关系人，即审计委托者，被审计单位对其承担某种受托经济责任，他们之间存在一定的权责关系。审计关系必须由委托审计者、审计者和被审计者三方面构成，缺少任何一方，独立的、客观的审计将不复存在。

（二）权威性：

审计组织的权威性是审计监督正常发挥作用的重要保证。审计组织的独立性，决定了它的权威性。审计组织或人员以独立于企业所有者和经营者的“第三者”身份进行工作，他们对企业会计报表的经济鉴证，恪守独立、客观、公正的原则，按照有关法律、法规、根据一定的准则、原则、程序进行；加上取得审计人员资格必须通过国家统一规定的严格考试或考核，保证审计工作具有准确性、科学性。因此，审计人员的审计报告具有一定的社会权威性。

二、审计的性质

审计的性质是具有独立性的经济监督活动，没有独立性，审计就不能充分发挥其监督作用，所以说，独立性是审

计的本质特征，其独立性主要表现为：

（一）机构（组织）上独立

《审计法》规定“审计机关依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉”。机构独立指审计组织应独立于被审计单位之外，特别是独立于被审计单位财会部门之外，是保证审计独立性的重要条件。

（二）经济上独立

审计机构或人员经济上应有法定来源，不受被审计单位牵制和约束，审计人员从事审计业务活动，必须要有一定的经济收入和经费来源。《审计法》中规定：“审计机关履行职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证。”

（三）精神上独立

审计人员在精神上必须具有独立性。审计人员的行为受思想意识支配，是保证审计工作独立性的关键。审计人员执行审计业务，必须按照审计范围、审计内容、审计程序进行独立思考，坚持客观公正、实事求是的精神，作出公允、合理的评价和结论，不受任何部门、单位和个人的干涉。

第三节 审计的目标和对象

一、审计的目标

审计的目标是指审查和评价审计对象所要达到的目的和要求，它是指导审计工作行动的指南。审计的目标概括起来，就是指审查和评价审计对象的真实性和公允性、合法性和合规性、合理性和效益性。具体包括：

（一）真实性和公允性

审计的首要目标是审查和评价反映被审计单位财政财务收支及其有关经营管理活动的会计资料和其他有关资料的真实性和公允性。

（二）合法性和合规性

审计的目标之一就是审查和评价被审计单位的财政财务收支及其有关的经营管理活动的合法性和合规性。

（三）合理性和效益性

审计的另一目标是审查和评价被审计单位的财政财务收支和经营管理活动的合理性和效益性。

二、审计的对象

审计的对象是指审计监督的客体，即审计监督的内容和范围的概括。审计是随着社会经济的发展而发展的，审计的对象也是不断地扩大的。过去曾把传统的审计，称之为“听其会计”或查帐。欧美各国早期曾流行资产负债表审计，以后又发展为财务报表审计，它们把审计对象看成是会计资料和会计行为，或统称为会计。但是，建立审计制度，进行审计监督的目的，主要是审查、鉴证被审计单位的财政财务收支状况和经营成果的真实性、合法性和效益性。概括地说审计对象就是被审计单位的财政财务收支及其有关经济活动。具体地说，审计对象是从以下三个方面界定的：

（一）审计对象是被审计单位的经济活动。因为审计是具有独立性的经济监督活动。其审查对象不是一般泛指的经济活动，而是被审计单位的经济活动。如国家审计的对象为国务院各部门和地方各级政府的财政收支，国家财政金融机

构和国有企业、事业单位以及其他有国家资财的财政财务收支。内部审计的对象为本部门、本单位的财务收支及其有关的经济活动。社会审计的对象为委托人指定的被审计单位的经济活动。

(二) 审计对象是被审计单位的财政财务收支及其有关的经济活动。被审计单位的经济活动范围很广，不能全部包括在审计对象的范围之内，为了有效地进行审计监督，应把审计对象的范围界定为，财政财务收支及其有关经济活动。

(三) 审计对象应当包括其载体会计资料及其他资料。被审计单位的经济活动都有一定的载体。审计就是以此为依据的，所以传统审计一直把会计资料作为审计对象。由于审计种类的增多、审查内容的扩大，还应当把计划、统计和业务核算记录和经济预测、可行性论证资料、方案、合同、电子计算机的磁带、磁盘、磁鼓，以及企业工作总结等，都包括在审计对象之内。

综上所述，审计的对象是指被审计单位的财政财务收支及其有关的经济活动，以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料和其他有关资料。

第四节 审计的职能和任务

一、审计的职能

审计的职能是指审计本身所固有的内在功能。审计是随着社会经济发展而发展的，因此，其职能也是在不断变化的，对于审计具有哪些职能，国内外审计界和会计界有多种不同的看法，我国审计界对审计具有监督、鉴证和评价三种