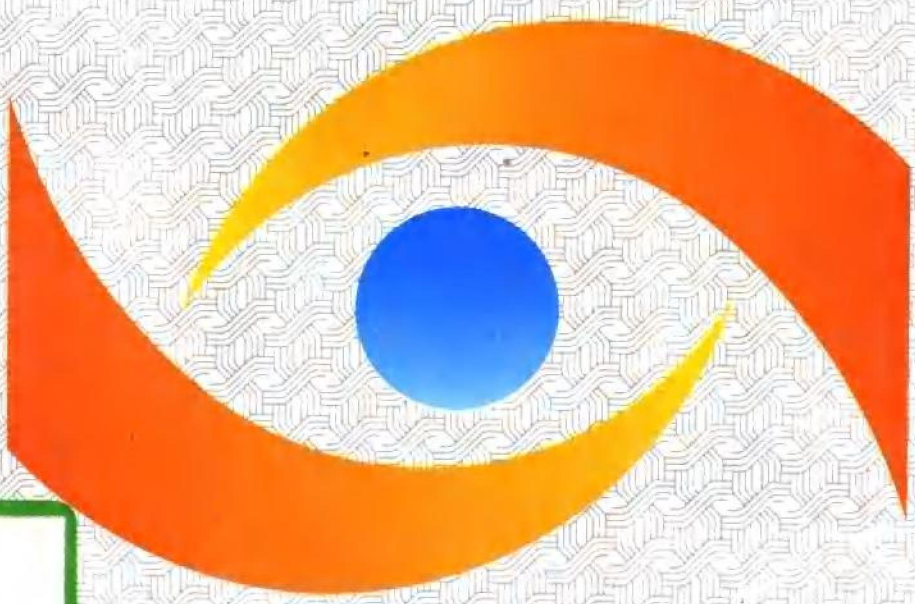


审计署全国审计专业教材编审委员会审定教材

审计学原理

■ 李凤鸣 主编



中国审计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学原理/李凤鸣主编. —北京: 中国审计出版社,
1996. 10
ISBN 7-80064-515-0

I. 审… II. 李… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 14297 号

审计学原理

李凤鸣 主编

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

北京市密云县印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 11.5 印张 280 千字

1997 年 2 月北京第 1 版 1997 年 2 月北京第 1 次印刷

印数: 5000 册 定价: 15 元

ISBN 7—80064—515—0/F·350

编 审 说 明

《审计学原理》教材，经我们组织审定，同意作为高等院校审计专业主干教材，亦可作为审计干部培训和业务学习用书。

审计署全国审计专业教材编审委员会
一九九七年一月

前 言

《审计学原理》是审计署全国审计专业教材编审委员会组织编写的高等院校审计专业主干教材。审计学原理是审计学科体系的重要组成部分，也是高等院校审计专业主干课程。

本书主要依据我国宪法中有关规定以及《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国注册会计师法》编写的，本书以我国国家审计为主线，兼顾到社会审计和内部审计的需要，全面而系统地论述了现代审计的基本理论、基本知识和基本方法，线条清晰、重点突出、内容全面。本书在继承传统审计理论的基础上，着重阐述了现代审计的理论和方法；在重点论述我国审计理论和方法的同时，有选择地介绍了西方部分国家的审计理论和方法，做到了洋为中用、继承和发展并存。本书根据审计学原理在审计学科体系中所处的地位，以及后续课程的需要，分别论述了审计的产生与发展，审计的本质、职能与作用、对象、目标和分类；审计组织与人员，审计依据与审计证据，审计工作底稿，审计程序，审计报告；较为详细地阐述了审计技术方法，审计抽样方法，制度基础审计方法和电算化系统审计方法；并在后两章概括地介绍了审计准则和审计管理。繁简得当，体系合理，既注意到审计理论的科学性，审计知识的完整性和审计方法的可操作性，同时又十分注意它们的公认性。

本书由李凤鸣担任主编。各章执笔人是：第一、三、六、八章李凤鸣；第二章李凤鸣、廖洪；第四章张以宽、李凤鸣；第五章李凤鸣、赵玉华、王会金；第七章石爱中；第九章齐宝君；第十章魏礼江、王会金；第十一章李凤鸣、袁玉岫、王会金；第十

二章李凤鸣、贾丛民；第十三章谢志华、王会金；最后由主编对全书进行了总纂。

本书的编写工作是在审计署全国审计专业教材编审委员会直接领导组织下进行的，从提纲编写到最后定稿都经过了有关专家、教授的充分论证和审定。审计署干部培训中心主任马怀平，电教处处长陈家蓉、副处长孟勋生及程鸿、邓良税同志多次组织了教材编审会。中国人民大学阎金铎、王德升教授，北京商学院张以宽教授为本书主持了最后的审定会。审计署副审计长刘家义，办公厅主任王大成，综合司司长赵连栋，西安交通大学段兴民教授，武汉大学廖洪教授，天津财经学院张立民教授，石爱中副教授，厦门大学李若山教授，北京商学院尹佐然教授，北京审计科研所所长贾丛民，天津塘沽审计局局长赵玉华等参加了审定会，并提出了宝贵意见；特别是王德升教授、张以宽教授、尹佐然教授、赵玉华局长、贾丛民所长等在最后总纂中还给予了极大帮助，在此表示衷心的感谢。

《审计学原理》一书虽然是集体智慧的结晶，但由于编者水平有限，难免有疏漏与不当之处，恳请读者批评，以便于更正和修订。

编者

1996年10月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 审计产生基础和审计本质.....	1
第二节 我国和西方国家审计的发展.....	8
第三节 审计的职能和作用	18
第四节 审计学科体系	24
复习思考题	27
第二章 审计的对象、目标和分类	29
第一节 审计的对象	29
第二节 审计的目标	33
第三节 审计的分类	39
复习思考题	48
第三章 审计组织和人员	49
第一节 国家审计机关	49
第二节 内部审计机构	61
第三节 社会审计组织	68
第四节 审计人员	75
复习思考题	86
第四章 审计依据与审计证据	88
第一节 审计依据	88
第二节 审计证据的涵义与特征	91
第三节 审计证据的种类	95
第四节 审计证据的收集、鉴证与整理.....	101

复习思考题.....	108
第五章 审计工作底稿	110
第一节 审计工作底稿的涵义、作用和种类.....	110
第二节 审计工作底稿的要素、格式和核心.....	116
第三节 审计工作底稿的编制和复核.....	124
复习思考题.....	129
第六章 审计技术方法	137
第一节 审计的一般方法.....	137
第二节 基本审计技术.....	143
第三节 辅助审计技术.....	155
复习思考题.....	161
第七章 审计抽样	162
第一节 审计抽样概述.....	162
第二节 属性抽样.....	176
第三节 变量抽样.....	190
第四节 金额单位抽样.....	196
复习思考题.....	200
第八章 制度基础审计	202
第一节 制度基础审计概述.....	202
第二节 制度基础审计的内容.....	212
第三节 制度基础审计的方法.....	220
复习思考题.....	241
第九章 电算化系统审计	242
第一节 电算化系统概述.....	242
第二节 电算化系统审计的基本特征.....	249
第三节 电算化系统的内部控制及其评审.....	254
第四节 电算化系统审计的基本方法.....	258
复习思考题.....	263

第十章 审计程序	265
第一节 审计程序概述.....	265
第二节 国家审计的程序.....	267
第三节 社会审计的程序.....	278
第四节 内部审计程序的特点.....	288
复习思考题.....	289
第十一章 审计报告	290
第一节 审计报告的作用和种类.....	290
第二节 审计报告的内容和格式.....	293
第三节 审计报告的编写要求和方法.....	301
复习思考题.....	305
第十二章 审计准则	307
第一节 审计准则的涵义和作用.....	307
第二节 政府审计准则.....	311
第三节 社会审计准则.....	315
复习思考题.....	320
第十三章 审计管理	321
第一节 审计管理概述.....	321
第二节 审计计划管理.....	326
第三节 审计质量管理.....	333
第四节 审计信息管理.....	344
复习思考题.....	352

第一章 总 论

审计具有悠久的历史，现代审计又是一门新兴的学科。研究审计首先应明确审计产生基础、审计本质、审计定义，以及审计历史演变规律、审计职能和作用等基本问题。本章拟以国家审计和注册会计师审计为主线，就上述基本问题，作一些说明。

第一节 审计产生基础和审计本质

一、审计产生的基础

审计是社会经济发展到一定阶段的产物，它萌芽于奴隶社会。最初是为了保护财产的安全与完整，保证会计资料的真实可靠，查明经理人有无徇私舞弊行为而产生。因为其表现形式为审查会计资料，揭示会计资料所反映的问题，故名之为“听其会计”。西方国家把审计名之为“audit”，也有听其报告之意。

在生产力低下的原始社会是不需要审计的。随着社会生产力的提高，生产的社会财富日益增多，剩余的生产产品逐渐集中在少数人手中。在财产物资的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富的时候，就要授权或委托他人代为管理和经营；由于所有权与管理经营权的分离产生了委托和受托代理关系。财产物资的所有者为了保护其拥有的财产物资的安全完整并有所增值，就要了解其委任或委托的代理人员是否忠于职守，尽职尽责地从事管理和经营，所提出的会计报告有无虚假，其本人有无徇私舞弊行为，这就需要委任或委托熟悉会计业务的人员去审查其委托代理

者所提出的会计报告资料，并根据其业绩的优劣而定赏罚。这就产生了审计关系。所谓审计关系就是指审计活动中所涉及的审计主体、审计客体和审计授权或委托人之间的经济责任关系。审计工作一般都由三方关系人组成：

审计主体。指审计行为的执行者，即审计机构和审计人员。为第一关系人。

审计客体。指审计行为的接受者，即指被审计的资产代管或经营者。资产代管或经营者处于被审计地位，为第二关系人。

审计授权或委托人。指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员。财产的所有者不直接参与审计，为第三关系人。即第一关系人接受第三关系人的授权或委托进行审计。

 审计关系中三方关系人之间的委托和受托代理关系中，作为审计主体的第一关系人在审计活动中起主导作用。但对审计活动起决定作用的还是财产所有者，即审计第三关系人。它如果不委托第二关系人进行管理或经营，就没有进行审查评价其受托代理经营或管理责任的需要。因此，受托经济责任关系，是审计产生的基础。

二、审计的本质

 本质是指某一事物区别于其他事物的根本属性。从审计产生的基础和审计关系人三者之间的相互关系中，可以看出审计组织或人员，在财产所有者和受托管理或经营者之间，处于中间人的地位，它要对上述两方面关系负责。既要接受授权或委托对被审计单位提出的会计资料认真进行审查，又要向授权或委托审计人（即财产所有者）提出审计报告，客观公正地评价受托代管或经营者的责任和业绩。为此，审计组织或审计人员进行审计活动，必须具有一定的独立性，不受其他方面干扰或干涉，这是审计区别于其他管理的一个根本属性。

 审计本质是一项具有独立性的经济监督活动。这一表述既符

合审计产生的目的，也符合我国宪法关于建立国家审计机关，实行审计监督制度的规定精神。

审计本质具有两方面涵义：其一是指审计是一种经济监督活动，经济监督是审计的基本职能；其二是指审计具有独立性，独立性是审计监督的最本质的特征，是区别于其他经济监督的关键所在。审计与经济管理活动、非经济监督活动以及其他专业性经济监督活动相比较，主要具有以下几方面的基本特征。

（一）独立性特征

独立性是审计的本质特征，也是保证审计工作顺利进行的必要条件。

国内外审计实践经验表明，审计在组织上、人员上、工作上、经费上均具有独立性。为确保审计机构独立地行使审计监督权，审计机构必须是独立的专职机构，应单独设置，与被审计单位没有组织上的隶属关系。为确保审计人员能够实事求是地检查、客观公正地评价与报告，审计人员与被审计单位应当不存在任何经济利益关系，不参与被审计单位的经营管理活动；如果审计人员与被审计单位或者审计事项有利害关系，应当回避。审计人员依法行使审计职权应当受到国家法律保护。审计机构和审计人员应依法独立行使审计监督权，必须按照规定的审计目标、审计内容、审计程序，并严格地遵循审计准则、审计标准的要求，进行证明资料的搜集，作出审计判断，表达审计意见，提出审计报告。审计机构和审计人员应保持职业中精神上的独立性，不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。审计机构应有自己专门的经费来源或一定的经济收入，以保证有足够的经费独立自主地进行审计工作，不受被审计单位的牵制。

审计对象或审计监督的内容，一般是指被审计单位的经济活动和经济资料。着眼点在于评价经济责任。因此，审计监督是一种经济监督，并不同于行政监督或司法监督。行政监督的对象是

国家行政机关实施的行政管理活动(包括经济活动);行政监督不是以第三者身份,通过授权或委托进行监督,其执行主体本身就具有管理权和处罚权。法律监督的客体是法律关系,其依据是法律。法律监督最高机关是全国人民代表大会的常委会,有权监督宪法的贯彻实施。实行法律监督的主体是法院和检察院,其监督要按照法律程序进行。审计虽然也要依法监督,但除法律为其依据外,还有国家的方针、政策、计划、规章、标准、法规等,依法审计,并不等于就是法律监督。

审计监督虽说也是经济监督,但又不同于其他专业经济监督。审计监督是专设的部门所实行的监督,审计部门无任何经济管理职能,不参与被审计人及审计委托人任何管理活动,具有超脱性;审计监督内容取决于授权人或委托人的需要,具有广泛性;审计监督代表国家实施监督,被审计单位不得阻挠;审计监督不仅可以对所有的经济活动进行监督,而且可以对其他经济监督部门以及他们监督过的内容进行再监督。如会计、财政、税务、银行等可以实行经济监督,但他们不是独立的经济监督部门,而主要是经济管理部门,经济监督是其经济管理的附带职能,监督是为其管理服务的,监督的内容总是与其管理的范围相一致。

(二) 权威性特征

审计的权威性,是保证有效行使审计权的必要条件。审计的权威性总是与独立性相关,它离不开审计组织的独立地位与审计人员的独立执业。

各国国家法律对实行审计制度、建立审计机关以及审计机构的地位和权力都作了明确规定,这样使审计组织具有法律的权威性。我国实行审计监督制度在宪法中作了明文规定,审计法中又进一步规定:国家实行审计监督制度。国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关。审计机关依照法律规定的职权和程序,进行审计监督。

审计人员依法执行职务，受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务，不得打击报复审计人员。审计机关负责人在没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况下，不得随意撤换。审计机关有要求报送资料权，检查权，调查取证权，采取临时强制措施权，建议主管部门纠正其有关规定权，通报、公布审计结果权，对被审计单位拒绝、阻碍审计工作的处理、处罚权，对被审计单位违反预算或者其他违反国家规定的财政收支行为的处理权，对被审计单位违反国家规定的财务收支行为的处理、处罚权，给予被审计单位有关责任人员行政处分的建议权等。我国审计人员依法行使独立审计权时受法律保护，如被审计单位拒绝、阻碍审计时，或有违反国家规定的财政财务收支行为时，审计机关有权作出处理、处罚的决定或建议，这更加体现了我国审计的权威性。

审计人员应当具备与其从事的审计工作相适应的专业知识和业务能力。审计人员应当执行回避制度和负有保密的义务，审计人员办理审计事项应当客观公正，实事求是，廉洁奉公，保守秘密。审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守，构成犯罪的，依法追究刑事责任；不构成犯罪的，给予行政处分。这样不仅有利于保证审计执业的独立性、准确性和科学性，而且有利于提高审计报告与结论的权威性。

根据我国审计法规的要求，被审计单位应当坚决执行审计决定。如将非法所得及罚款按期缴入审计机关指定的专门帐户。对被审计单位和协助执行单位未按规定期限和要求执行审计决定的，应当采取措施责令其执行；对拒不执行审计决定的，申请法院强制执行，并可依法追究其责任。由此可见，我国政府审计机关的审计决定具有法律效力，可以强制执行，这也充分地显示了我国审计的权威性。

我国社会审计组织，也是经过有关部门批准、登记注册的法

人组织,依照法律规定独立承办审计查帐验证和咨询服务业务,其审计报告对外具有法律效力,这也充分体现它们同样具有法定地位和权威性。我国内部审计机构也是根据法律规定设置的,在单位内部具有较高的地位和相对的独立性,因此也具有一定的权威性。各国为了保障审计的权威性,分别通过《公司法》、《证券交易法》、《商法》、《破产法》等,从法律上赋予审计超脱的地位及监督、评价、鉴证职能。一些国际性的组织为了提高审计的权威性,也通过协调各国的审计制度、准则以及制定统一的标准,使审计成为一项世界性的权威的专业服务。

(三) 公正性特征

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说,没有公正性,也就不存在权威性。审计的公正性,反映了审计工作的基本要求。审计人员理应站在第三者的立场上,进行实事求是的检查,作出不带任何偏见的、符合客观实际的判断,并作出公正的评价和进行公正的处理,以正确地确定或解除被审计人的经济责任。审计人员只有同时保持独立性、公正性,才能取信于审计授权者或委托者,以及社会公众,才能真正树立审计权威的形象。

三、审计的定义

研究审计理论最重要的是明确审计的定义,揭示审计的内涵。多年来国外审计界为审计下过不少定义,现择其主要者分述如下:

(一) 1991年国际会计准则委员会给审计下了如下定义:

“审计是指对某一单位的财务报表或有关的财务信息的独立的鉴证。”

(二) 1972年美国会计学会的《基础审计概念的说明》中对审计下了如下定义:

“审计是为了查明经济活动和经济现象的表现与所定标准之间的一致程度而客观地收集和评价有关证据,并将其结果传达给

有利害关系使用者的有组织的过程。”

(三) 日本著名审计学者三泽一教授在《审计基础理论》一书中为审计下了如下定义：

“审计是具有公正不伪立场的第三者就一定的对象的必须查明的事项进行批评性的调查行为，还包含报告调查结果。”

在上述三个定义中，第一个定义把审计范围限于财务报表或有关财务信息；第二个定义把审计范围扩展到经济活动和经济现象；第三个定义审计的范围更宽，除了经济方面外还涉及社会责任方面。

建国以后我国实施现代审计已有十几年的历史，积累了不少成功的经验。在给审计下定义时，首先要总结我国自己的经验，同时也要借鉴外国的有关经验。目前，在我国既实施财政财务审计，也开展经济效益审计，范围广，任务重。在这种情况下，我国国家审计机关为了突出财政财务审计，也为了使定义简明易懂，所以给审计下了如下的定义：

“审计是独立检查会计帐目，监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为。”

综合上述情况，作者在本书中给审计下了如下的定义：

“审计是由专职机构和人员，对被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价的独立性经济监督活动。”

我们认为这个定义准确地说明了审计的本质，审计的主体、对象和审计的目标。审计是一项具有独立性的经济监督活动，独立性是审计区别于其他经济监督的特征。审计的主体是从事审计工作的专职机构和人员，是独立的第三者。审计的对象是被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动。这就说明，审计对象不仅包括会计信息及其所反映的财政、财务收支活动，还包括其他经济信息及其所反映的其他经济活动。审计的目标，不仅要审查评

价会计记录和财政、财务收支的真实性与合法性，而且还要审查评价有关经济活动的效益性。

第二节 我国和西方国家审计的发展

审计的最初形态是官厅审计（政府审计），它产生于奴隶社会的末期，经历漫长的岁月，到了资本主义社会，随着商品经济的迅速发展，政府审计也有了很大的发展，同时，社会审计和内部审计也逐步发展起来。

一、我国审计的发展

（一）我国国家审计的发展

我国审计历史源远流长，从国家审计发展过程看，大体经历了古代审计、近代审计和现代审计三个阶段。

公元前 11 世纪至 1840 年为我国古代审计阶段。我国国家审计产生于西周时代，其主要标志是“宰夫”一职的出现。在周朝官制天官系统中，大宰、小宰和司会等官职均与审计职责有关。大宰为天官之长，其中有“以八法治官府”之审计职掌，即就会计之中有失考断之；大宰还受计岁会，每三年还要对各级官吏进行一次全面考核，并根据功过进行奖惩。小宰为大宰属员，协助大宰受计。每月的受计由小宰负责，岁会由小宰协助大宰进行，小宰并负责以会计文书为依据批准财物出入事项。小宰的属员宰夫是周代官厅审计的主持者，是主管“治朝之法”的官员，他不掌管任何财物收支，只负责对各官府的财政收支进行全面审查，就地稽察财物收支情况，监视群吏执行朝法，以维护国王的利益，如发现违法乱纪之事，可越级向天官乃至国王报告，加以惩处，对用财得当者，给予奖励。

秦汉时期是审计与会计由合一而渐次分离，审计走向独立的阶段。秦代实行御史制度；国家设御史大夫直接辅佐皇帝，行使

对国家政治和财政的监督工作。在全国三十六郡设监御史，负责郡、县的政治和财政监察工作，全国上下形成了完整的监察网络。御史大夫还掌管全国的民政、财政经济收支的审计工作，即主持上计工作。同时，秦代还设有“治粟内史”主管国家的财物保管、财物收支、会计核算等工作；设有“少府”主管皇室财计工作，他们均行使一方面的内部审计权。汉承秦制，仍由御史大夫兼上计之职，行使监察大权，并制定了有关上计实行办法的“上计律”，更加完善了自春秋战国时期所形成的上计制度，从而使我国审计与法相联系，成为我国审计立法的开端。

隋、唐两代，在“刑部”下设“比部”，进行审计。所谓“比”就是考核审查的意思。比部是独立的审计组织，独立于财政部门之外，行使司法审计监察权，专管“勾稽天下财赋”。比部职责主要是勾会内外赋财经费俸禄，周知内外军资经费而总勾之；凡仓库、出纳、营造、佣市、丁匠、工程、脏赎、勋赏、赐与、军资、器仗和余、屯牧亦勾复之。

宋时，除在刑部之下设有比部外，北宋初还在太府寺内设审计司，并在宋太宗淳化三年（公元992年），设诸军诸司专勾司，专门审查军政开支。后于南宋改“诸军诸司专勾司”为“审计院”，从此，“审计”一词，不仅成为我国审计机构的命名，而且成了我国财政财务监督的专用名词。

元朝取消了比部，户部行使审核会计报告权。明、清时，比部职权虚有其名，另设六科、十三（十五）道监察御史，构成独立的监察系统，即所谓的科道制度。由于科道行使的职权并非专门的审计职权，而使中央政权不复存在专门的审计权力机构，审计工作自然出现了倒退。清末宣统时，曾设审计院并拟就审计院官制草案，但尚未实行，其专制政权已被推翻。

1840年至1949年为我国近代审计阶段。辛亥革命以后，民国初年，北洋军阀控制下的北京政府，在国务院下设“中央审计