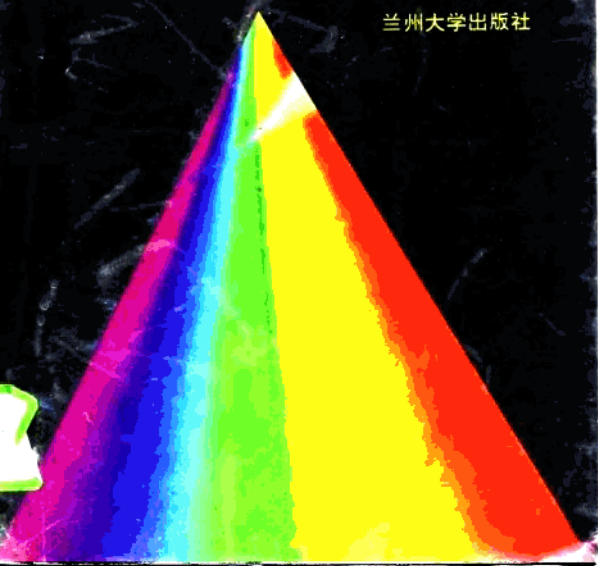


中国审计学导论

王崇乾 编著

兰州大学出版社



□ 序 言

许飞书

审计学是一门经济监督科学。我国自1983年恢复审计制度迄今,在审计学的理论研究方面取得了令人可喜的成绩;审计作为一种较高层次的综合性经济监督形式,对促进改革开放和经济建设的发展也发挥了积极有效的作用。随着改革的不断深入和经济体制的不断变革,审计学理论研究的深度和广度仍有待于进一步拓展,审计人员的理论水平和业务素质同样有待于进一步提高。江泽民同志在党的十四大报告中明确指出,社会主义市场经济体制是我国经济运行的目标模式,建立社会主义市场经济体制必须强化审计和经济监督。因此,研究新经济形势下审计学的基础理论,具有重要的现实意义。由王崇乾同志编著的《中国审计学导论》一书,在这方面先行了一步。全书共分11章,约20万字,是一本颇具特色的好书。

本书特色之一,内容翔实、结构合理,

具有一定的系统性。该书全面系统地阐述了审计学的基本理论、基本知识和基本方法,科学地反映了审计学基础理论的各方面和各环节之间内在的逻辑关系,对审计学科自身的发展和审计工作的不断完善具有一定的指导意义。

本书特色之二,以实事求是的态度,本着求大同存小异的原则,如实地介绍了国内外的审计经验及其理论动态,并对某些问题作了一些大胆的研究和探讨,提出了独到的见解,具有一定的创新价值。从而,在理论上比较客观地解决了审计理论方面存在的一些重大争议问题。

本书特色之三,运用以行政法学为主的多种部门法学原理,对审计行政处理、行政复议和行政诉讼所涉及的一系列理论和实践问题进行了大胆有益的探索,为审计行政案件合理合法的解决提供了可靠的理论依据。同时,以党的十四大精神为指针,对审计监督与社会主义市场经济的关系、社会主义市场经济体制下审计监督的运行轨迹和运行目标进行了论述,从而使“建立社会主义市场经济体制必须强化审计监督”这一命题,在理论上得到了应有的阐述。书中还选录了近年来有关审计的部分政策性、规范性文件,便于查阅。

总之,该书不仅具有相当的理论水平,而且具有一定的实用价值。既可作为财经院校财政、税务、会计、审计等专业的师生的教学参考书,也可作为培训审计干部的教材。颇具出版价值。但由于编写时间匆促,书中不周之处在所难免,有待于今后不断完善。

王崇乾同志虽担任兰州市审计局领导工作,公务繁忙,但仍致力于审计理论研究,勤于笔耕,曾在各种报刊上发表科研论文数篇,这种精神实为难能可贵。因之,乐为之序,并向读者力荐此书。

目 录

序 言	许飞青 (1)
第一章 审计概述	(1)
第一节 审计的定义和特征	(1)
第二节 审计对象	(3)
第三节 审计的职能、任务和作用	(7)
第四节 审计分类	(17)
第五节 审计原则	(23)
第六节 审计监督与其他经济监督的关系	(26)
第二章 审计机构和审计人员	(31)
第一节 审计机构	(31)
第二节 审计人员	(41)
第三章 审计准则和审计标准	(51)
第一节 审计准则	(51)
第二节 审计标准	(54)
第四章 审计计划和审计方法	(59)
第一节 审计计划	(59)
第二节 审计方法	(64)
第五章 审计证据	(72)
第一节 审计证据的概念	(72)
第二节 审计证据的种类	(76)
第三节 审计证据的搜集、鉴别和运用	(80)
第六章 审计程序	(86)

第一节 审计准备阶段	(86)
第二节 审计实施阶段	(89)
第三节 审计终结阶段	(94)
第七章 审计报告	(96)
第一节 审计报告概述	(96)
第二节 审计报告的种类	(99)
第三节 审计报告的撰写	(102)
第八章 内部控制制度的审计	(116)
第一节 内部控制制度	(116)
第二节 内部控制制度的测试	(128)
第九章 经济效益审计	(136)
第一节 经济效益审计的概念	(136)
第二节 经济效益审计的种类	(141)
第三节 评价经济效益的原则	(143)
第四节 经济效益审计的程序	(145)
第十章 审计处理、复议和行政诉讼	(148)
第一节 审计处理	(148)
第二节 审计复议	(159)
第三节 审计行政诉讼	(171)
第十一章 审计监督与社会主义市场经济	(198)
第一节 社会主义市场经济需要审计监督	(198)
第二节 强化审计监督, 为社会主义市场经济 服务	(203)
附 录	(212)
Ⅰ 中华人民共和国审计条例	(212)
Ⅱ 中华人民共和国审计条例施行细则	(221)
Ⅲ 审计署关于内部审计工作的规定	(228)

IV	审计署关于社会审计工作的规定.....	(232)
V	社会审计工作规程.....	(236)
VI	关于审计机关办理行政诉讼的暂行规定.....	(245)
后	记.....	(250)

第一章 审计概述

第一节 审计的定义和特征

一、审计的定义

对于什么是审计，国内外有许多不同的提法。国内文献上对审计的表述，大致有两类：

1. 审计是由编制会计报表以外的第三者对会计凭证、帐簿、报表和有关信息进行检查，确定会计记录和会计报表所反映的财政、财务收支是否符合国家法规和条例，财务信息是否反映财务状况或经营成果，从而得出结论，作出评价，提出改善经营管理和提高经济效益的建议。

2. 审计是为了一定的经济目的而对一切经济活动、经济效益和经济管理所进行的审查。

在国外，对审计也有几种不同的表述：

1. 《简明不列颠百科全书》：审计是由“会计专家对企业活动、帐册和报表的审查。此处所指会计专家不包括负责编制以上帐表的人。”（中文版第7卷，第158页）

2. 日本番场嘉一郎《会计大辞典》：“所谓审计是指同任何一方无关的第三者检查一个企业（或其他单位）的会计记录和会计报表以及会计组织和会计行为是否正确或恰当，并将审查结果报告要求检查者的一系列行为。”（司徒淳译：《会计大辞典

条目选译》，中国展望出版社，1986年版，第337页）

3. “国际审计实务委员会”发布的《国际准则》第3号文认为：“对任何单位的财务信息的独立检查，不论该单位是否以盈利为目的，不论其规模大小，也不论其法定组织形式，凡检查者需要发表评语的，都属于审计。”（《国际审计标准》，中国财政经济出版社，1983年版，第170页）

4. 美国会计学会——审计基本概念委员会的解释是：“所谓审计，是为了查明关于经济行为及经济现象的主张和所制定的标准之间的一致程度，将与这种主张有关的证据进行客观的搜集、评定并将其结果传达给有利害关系的应用者的有组织的过程。”（《会计研究》，1982年第5期，第49页）

国内外对审计定义的表述虽不尽相同，但也有共同之处：

1. 审计工作必须由第三者（指由原来提供和使用财务信息以外的专业人员）进行；

2. 大多数人认为审计对象主要是会计记录及其他经济活动和经济现象；

3. 审计必须作出评价并写出报告。

上述各种提法，虽然在一定程度上反映了审计的特性，但不够全面、准确，它只表述了审计的个性，而未明确审计的共性。因此，完全意义上的审计，应是指专职机构或专业人员依法或受托对被审单位的全部或一部分经济活动进行审核检查，收集和整理证据，确定其实际状况，对照法规和一定标准，判断其经济活动的合法性、合理性和效益性，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。

二、审计的特征

从审计的定义中可以看到，审计具有以下特征：

1. 审计是一种对经济活动进行审查计算的监督、评价、鉴证活动。

2. 审计以被审单位的全部或一部分经济活动为对象，并把它具体化为经济活动的合法性、合理性和效益性，以及有关经济资料的真实性和公允性。这里既指对象，又指目的，概括了我国实行的财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计。

3. 审计工作的核心是进行审核检查。这是审计区别于其他经济工作的一个重要特征。

4. 审计要凭证据说话。“收集和整理证据”贯穿于审计工作的始终，目的是为了“确定”审计对象的“实际状况”。审计证据是圆满完成审计工作所必不可少的。

5. 审计必须作出结论。“实际状况”确定后，还必须“对照法规和一定标准”作出审计结论。这里的“法规和一定标准”是指法律、法令、条例、规章、制度以及党的方针、政策，等等。

6. 审计由专职机构或专业人员进行。专职机构是指以审计为专门职业的单位，主要包括审计署，省、自治区、直辖市、地、市、县等地方审计机关，地方各级人民政府各部门的内部审计部门，以及大中型企事业组织的内部审计部门。专业人员是指经政府有关部门批准、注册的社会审计组织及其审计、会计人员。他们可以依法接受委托执行审计业务。

第二节 审计对象

审计对象是被审单位和审计事项的最高概括。在我国，审计是国家用来组织经济活动、实施经济监督的最有效的工具。因此，审计的对象不仅包括国家财政领域的一切收支活动，而且

还涉及到国民经济各部门的一切经济活动。但不能因此而笼统地说，审计的对象就是整个国民经济和国家财政。这是因为：

1. 整个国民经济活动和国家财政活动是通过中央和地方各级经济管理部门及其所属企业，以及中央和地方各级财政部门、行政机关、文教卫生部门、人民团体、事业单位来进行的。这些部门和单位，对国家都负有一定的财政、财务责任。为了确定和解除财政、财务责任，还需要通过会计运用货币量度来对财政、财务收支和经济活动进行记帐和报帐。

2. 审计工作总是以个别会计单位作为被审计的实体。如作为总预算会计单位的是财政部门，作为事业会计单位的是各政府机关、文教卫生等事业组织，作为企业会计单位的，如公司、工厂、商店等。

根据以上两点，可以概括说明两个问题：

1. 凡是作为会计单位的中央和地方各级财政部门、经济部门、行政机关、文教、卫生、科研、体育以及社会团体和企事业单位，都是审计对象的实体，即被审单位。

2. 所有上述部门、单位的会计记录和会计报表，财政、财务收支和经济活动以及管理活动，都在审计的范围之内。

根据国务院 1988 年 11 月发布的《中华人民共和国审计条例》（以下简称《审计条例》）第 12 条和第 13 条的规定，具体地说，审计对象应包括：

1. 接受财政、财务收支审计的被审单位有：

(1) 本级人民政府各部门和下级人民政府；

(2) 国家金融机构；

(3) 全民所有制企事业单位和基本建设单位；

(4) 国家给予财政拨款或者补贴的其他单位；

(5) 有国家资产的中外合资经营企业、中外合作经营企业、

国内联营企业和其他企业；

(6) 国家法律、法规规定应当进行审计监督的其他单位。

2. 上述单位接受审计监督的具体事项有：

(1) 财政预算的执行和财政决算；

(2) 信贷计划的执行及其结果；

(3) 财务计划的执行和决算；

(4) 基本建设和更新改造项目的财务收支；

(5) 国家资产的管理情况；

(6) 预算外资金的收支；

；(7) 借用国外资金、接受国际援助项目的财务收支；

(8) 与财政、财务收支有关的各项经济活动及其经济效益；

(9) 严重侵占国家资产、严重损失浪费等损害国家经济利益行为；

(10) 全民所有制企业承包经营责任的有关审计事项；

(11) 国家法律、法规规定的其他审计事项。

以上规定，把审计事项确定为财政、财务收支及其经济效益。它既符合我国目前实际情况，又与社会主义审计的目的以及进一步开创审计新局面的要求相一致。

为了进一步明确审计对象的具体内容，现以企业审计为例加以说明。

企业审计的基本目标在于查证会计帐目和报表的正确性、真实性以及财务活动的合法性。从这一点来说，审计内容和会计对象是一致的，会计反映什么，审计就应该审查什么，只是审计还要对会计本身进行审查、监督。尽管如此，这仍是审计的部分内容。因为审计是一种经济监督、评价和鉴证活动，它不仅要对企业的经济活动进行监督，而且要通过监督对企业的经营方针、财务管理、内控制度、经济效益等方面提出指导性

的意见、建议或措施。因此，审计工作不能仅限于价值形式的审查，还必须在审查资金运动的同时，从实物形态方面对产、供、销、运等经济活动的合规性、合法性、合理性和合算性，以及管理的手段、方法、制度的妥善性、可行性和有效性方面进行审查。只有把资金运动同实物运动、财务同经济活动、经营同管理有机地结合起来，才能正确评价企业的经济活动，从而提出指导性的改进意见、建议或措施，达到审计的远程目标。

综上所述，企业审计对象，就其具体的内容而言，大体包括：

1. 审查经营资金及其实物状况。所谓经营资金，是指企业经营过程中所占用的现金、银行存款、材料、低值易耗品、包装物、在产品、产成品、固定资产等各项资金。在对资金进行审查时，不仅要审查各项资金占用及其来源、现状，还要审查各项财产物资的数量、质量及其保管状况。

2. 审查会计活动。它是指审查会计任务、会计原则、会计方法、会计处理、会计机构组织、内部会计控制制度以及会计帐簿组织、会计凭证、帐簿的记录和会计报表的编制，等等。

3. 审查财务活动。主要审查企业的各项资金、工资、结算、信贷、基金、拨款以及费用、成本、收入和利润形成与分配等一切收支活动，并分析有关综合性货币指标，评价企业财务状况、经营成果以及流动资金使用效果、投资效果，等等。

4. 审查业务经营活动。这是指审查企业的材料采购、产品生产、商品销售、物资运输、设备维修保养、技术改造、科研设计、职工培训等经济方面和技术方面的活动。业务审计固然要涉及到各项业务的财务和管理，但其中心是审查业务的实际经营情况，即各项业务的方针政策、计划目标、业务程序、制度、工作效率以及由此而产生的经济效益。

5. 审查管理活动。这一活动着重审查以上各项业务管理情况的好坏。一方面审查管理的职能部门是否健全，管理工作是否有效；另一方面审查管理的职能活动，包括决策、计划、组织、指挥、协调、控制和考核以及管理方法是否健全、妥善、可行和有效。

以上介绍的是审计的对象。但必须注意的是，审计工作的核心是审核检查。审核检查的目的是为了从以下五个方面对审计对象作出判断：

1. 合规性。指审核检查的经济活动是否符合有关规章制度。

2. 合法性。指审核检查的经济活动是否符合党的方针、政策和国家的法律、法令、条例，其中有无违法乱纪行为。

3. 合理性。指审核检查的经济活动是否是在正常或特定情况下应该发生的，是否符合事物发展的常理，是否符合国民经济管理、部门经济管理、地区经济管理、企事业和行政管理的原理和原则。

4. 有效性。又称效益性，指审核检查的经济活动有无经济效益。

5. 真实性和公允性。指说明和反映经济活动的资料是否如实、恰当地说明和反映了其旨在表现的经济活动。

第三节 审计的职能、任务和作用

审计的职能是审计的内在功能，是审计适应社会经济生活需要所必须具备的能力。审计的任务和作用从属于审计的职能，是从审计的职能里派生出来的。人们认识了审计的职能，根据社会经济发展状况，在特定的时期或阶段，对审计提出一定的要求，就构成审计的任务。任务是主观的产物，是人们赋予审

计单位或审计人员去完成的。但任务不能超越职能所容许的范围，否则，无论主观意图如何完美、如何需要，终究没有完成审计任务的客观可能。比如说，当经济领域中的不正之风在社会上为害颇烈时，就可以把查处不正之风作为审计的任务，甚至是一条首要的任务。当不正之风基本解决以后，就不一定再把它列为审计的任务。审计的作用是发挥了审计的固有职能、完成了审计的任务的结果，是由审计的职能、任务转化而来的。

一、审计的职能

从审计的定义中可以看到，审计有经济监督、评价和鉴证三种职能。

（一）经济监督

监督，就是监察和督促的意思。经济监督就是监察和督促被审单位的全部经济活动或其某一特定方面的经济活动在规定的范围以内、在正常的轨道上进行。审计工作的核心是审核检查。通过审计，弄清客观事物的真相，并依照一定的法规判断是非，从而把合法和不合法、合规和不合规的经济活动区分开来。

我国《宪法》规定，“审计机关对国务院各部门和地方各级政府的财政收支，对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支，进行审计监督”。这一规定突出了审计监督的特征：

1. 由审计机关执行；
2. 受监督者为国务院各部门和地方各级政府，国家的财政金融机构和企业事业组织；
3. 监督的客体是财政、财务收支。

监督与判断密切地联系在一起。这就是说，必须根据审计结果作出一定的判断，审计才能发挥监督的职能。不判断，无

从进行监督。审计单位和审计人员审计的结果，如果交给被审单位自己去判断，或者交给被审单位以外的第三者去判断，都不构成审计监督。只有审计机构作出的判断，才能构成审计监督。

审计要发挥其监督职能，必须具备两个条件：

1. 国家赋予审计监督权。如我国的审计机关，通过审计行使其监督权。非权力机关无权进行监督。如果它受审计机关的委托执行某项审计，对审计的结果作出判断，提出审计报告，这实际上是代行了审计机关的审计。如果接受了别的部门或被审单位的委托执行某项审计，就不能称之为审计监督。

2. 要有严格的客观标准和明确的是非界限。不具备这个条件，就作不出令人信服的判断，也就无从实行监督。就被审单位所实现的经济效益来说，只有多少、高低、优劣之分，而没有是非之分，即使是权力机关，也不能对它实行监督，而只能进行评价。

（二）经济评价

经济评价就是通过审核检查，评定被审单位的经济决策、计划和方案是否先进可行，经济活动是否按照既定的决策和目标进行，经济效益的高低优劣，以及有关经济活动的规章制度是否健全、完备、有效等。

评价是以真实情况为基础的。审核检查经济活动是评价的前提。只有查明了客观事物的真相，并对照一定的标准进行分析研究，才能够形成各种经济评价意见。评价的过程，同时也是肯定成绩、发现问题的过程。所以，审计建议是在评价的基础上产生的，是评价职能的一部分。建议就是审计人员以评价为基础而提出的改进经济工作组织、提高工作效率和经济效益的办法和途径。这样，评价就成为促进工作的积极动力。

对企业和其他基层组织进行审计，评价往往是从微观角度出发的。但审计的评价职能并不限于微观角度。在我国现有经济条件下，微观经济角度的评价固然是基本的，但常常还需要从中观（部门的或系统的）角度进行的评价，以及从宏观（全国的）角度进行的评价。因为局部利益服从整体利益，眼前利益服从长远利益是我国经济生活中必须坚持的原则。以宏观评价统率微观评价，是我国审计的特色之一。

（三）经济鉴证

鉴证，就是鉴定和证明的意思。经济鉴证是指通过审核检查，确定被审单位的某一经济事实或经济活动的某一方面的情况，确定其反映和说明经济情况的资料是否符合实际，可否信赖和可予信赖的程度，并作出书面证明。

鉴定和证明是紧密相连的。只有通过对被审单位经济活动的正确鉴定，才能作出有根据的证明。鉴证既为被审单位服务，又为被审单位以外的第三者服务。例如，对被审单位进行财务审计，检查了它的会计记录和报表等资料，就其财务状况和经营成果的真实性、正确性作出鉴证，被审单位则可以因其财务状况健全、经营成绩优异而享受较高的声誉，而与被审单位有业务交往的企业也可得到有用的资料信息。

审计鉴证职能之所以能发挥作用，主要依靠的是审计单位的权威。我国的审计机关由国家设置，其权威性无可置疑。如果审计单位是非权威机关，如社会审计组织，则依靠它一贯的认真、公正的工作作风，在社会上树立优良的信誉。例如，我国中外合资经营企业在设立时，需要由社会审计组织验资并出具验资报告，说明中外合营各方是否依约缴纳了各自认缴的资本；合营各方的非现金投资，如实物、工业产权等作价是否公允合理；投资涉及外币时，用以折算的汇率是否正确，等等。可

见,检验资本并出具验资报告是体现审计鉴证职能的明显例子。

审计职能的实现,既要有内部的条件,又要有外部的条件。

实现审计职能的内部条件:第一是审计单位的工作效率,第二是审计人员的政治思想和业务素质。审计单位工作效率高,审计人员素质好,审计职能的实现才有可能。审计单位的工作效率主要决定于审计单位领导正确的决策,健全的机构组织和切实可行的工作计划。审计人员的素质,主要是作风严谨,通晓专业知识,掌握必要的技能,善于与有关各方协同工作。

实现审计职能的外部条件:第一是领导的支持,第二是工作条件的保证。我国《宪法》规定,中央和地方两级国家审计机关,分别由国务院总理、地方各级人民政府领导人领导。我国恢复审计工作以来,时间不长,而成效显著。这是广大审计工作人员,在中央和地方各级人民政府领导的支持下,努力工作的结果。至于审计工作条件的保证,主要指机关用房、机关经费和工作人员的待遇,应由国家作出明确的规定,并切实加强以保证,以免审计工作受到不应有的干扰。

审计职能客观地存在于审计之中,但它也并非一成不变。随着社会经济的发展,审计固有的职能将会逐步被人们所发现和认识。如经济监督早在古代审计中就已被人们所认识利用了,而经济评价则是历史进入到现时代人们才认识到的。换言之,经济评价是审计所固有的内在职能,而这一职能被人们发现和认识却是现代经济生活的事情。

二、审计的任务

社会主义审计的任务在维护国家利益的前提下,主要有:

(一) 监督经济决策、方案、计划的制定和执行,保证国民经济的顺利发展