

刘丽华
彭毅林
李铁群
主编

审计学基础



湖南师范大学出版社

前 言

随着我国经济的迅速发展，以及《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国国家审计基本准则》等重要审计法规的相继出台，为了满足各类普通院校和成人院校教学、自学培训、业务学习、技术职称考试的需要，我们编写了这本《审计学基础》。

本书以《审计法》、《中国审计规范》为依据，吸收了近年来审计研究的新成果，并力求理论与实践并重，既全面、系统、科学地阐述了基本的审计理论、方法和内容，又反映了我国多年的审计实践经验，使该书具有很强的实用性和可读性。

该书主要由具有多年审计教学和一定实际工作经验的教师结合学校教学和审计实务的需要编写，也有个别来自业务部门的同志加盟，这样有利于切磋交流，更好地贯彻理论联系实际的原则。本书编写组成员为：刘丽华、彭毅林、李铁群、汤孟军（以上湖南财经高等专科学校），胡承德（株州冶金工业学校），谢玉英（湖南省乡镇企业

学校),蔡晓明(中国农业发展银行株洲市分行),范晓阳、杨建平(以上湖南省财会学校)。具体分工是:第一章、第九章由刘丽华执笔;第五章、第八章由彭毅林执笔;第六章、第七章由李铁群执笔;第十二章、第十五章由胡承德执笔;第二章、第三章由谢玉英执笔;第四章、第十章由蔡晓明执笔;第十一章、第十四章由汤孟军执笔;第十三章由范晓阳、杨建平共同执笔。全书由刘丽华进行总纂,由蒋武副教授给予审定。本书既可作为高等院校审计、财会和经济管理等专业的教材,也可供审计、财政、税务、银行、企业作参考读物。

由于编者水平有限,加之教学急需,本书内容欠妥之处在所难免,恳请广大读者及审计界同仁予以谅解并给予批评指正。

编 者

1997年3月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 审计的产生和发展	(1)
第二节 审计的目标和对象	(6)
第三节 审计的职能、任务和作用	(10)
第四节 审计的概念和特征	(14)
第五节 审计的种类	(18)
第二章 审计的组织体系	(24)
第一节 审计机构的管理模式	(24)
第二节 我国的审计组织体系	(27)
第三节 国家审计机关的任务和职权	(30)
第四节 审计人员的条件和职责	(32)
第三章 审计证据、审计准则和审计标准	(37)
第一节 审计证据	(37)
第二节 审计准则	(46)
第三节 审计标准	(55)
第四章 审计程序	(59)
第一节 审计的准备阶段	(59)
第二节 审计的实施阶段	(67)
第三节 审计的终结阶段	(71)
第四节 审计程序的延续	(73)
第五章 审计方法	(80)
第一节 审计方法的选用	(80)
第二节 审计的技术方法	(81)
第三节 抽样审计的运用	(90)

第六章 内部控制制度及其评审	(108)
第一节 内部控制制度的意义	(108)
第二节 内部控制制度的内容	(113)
第三节 内部控制制度的描述	(116)
第四节 内部控制制度的评审	(121)
第七章 资产审计	(127)
第一节 流动资产审计	(127)
第二节 长期投资审计	(142)
第三节 固定资产审计	(146)
第四节 无形资产和递延资产审计	(151)
第八章 权益审计	(154)
第一节 负债审计	(154)
第二节 所有者权益审计	(170)
第九章 损益审计	(179)
第一节 营业收入的审计	(179)
第二节 营业费用的审计	(184)
第三节 利润审计	(199)
第十章 会计报表审计	(206)
第一节 会计报表审计的意义	(206)
第二节 资产负债表审计	(211)
第三节 损益表审计	(214)
第四节 财务状况变动表审计	(217)
第十一章 财经法纪审计	(220)
第一节 财经法纪审计的特点	(220)
第二节 财经法纪审计的任务	(223)
第三节 财经法纪审计的程序	(227)
第四节 财经法纪审计应注意的几个问题	(237)

第十二章	经济效益审计	(241)
第一节	经济效益审计概述	(241)
第二节	业务经营审计	(253)
第三节	管理审计	(256)
第十三章	内部审计	(263)
第一节	内部审计概述	(263)
第二节	单位内部审计	(277)
第三节	部门审计	(281)
第十四章	社会审计	(287)
第一节	社会审计概述	(287)
第二节	独立审计准则	(296)
第三节	社会审计组织的业务范围	(300)
第四节	社会审计人员的职业道德与法律责任	(306)
第十五章	审计报告和审计档案	(310)
第一节	审计报告	(310)
第二节	审计档案	(323)
附录		
1.	《中华人民共和国审计法》	(328)
2.	《中华人民共和国注册会计师法》	(336)
3.	《中华人民共和国国家审计基本准则》	(345)
4.	《中国注册会计师独立审计基本准则》	(355)
5.	《审计署关于内部审计工作的规定》	(358)

第一章 总 论

第一节 审计的产生和发展

一、审计的产生

审计是社会经济发展到一定阶段的产物，是适应经济监督的客观需要而产生的。生产资料所有权和经营权的分离，以及由此而形成的经济责任关系，是现代审计产生的客观基础。

首先，审计作为社会经济发展到一定阶段的产物，说明审计的起源必须具备一定的政治前提和经济前提。在原始社会，不存在剥削阶级和被剥削阶级，不存在特定团体的特殊利益，因此也就不会有作为协调经济利益工具的审计活动。随着社会生产力的发展，剩余产品的出现，生产资料私有制的诞生，社会经济结构中形成了特定的经济利益主体——生产资料所有者。生产资料所有者为了维护其自身的经济利益，为了不断地增强其自身的经济实力以维护其政治上的统治地位，就必须利用审计这一经济监督工具来控制社会财富的管理，达到其控制和掌握社会经济命脉的目的。于是，审计便得以产生。

其次，生产资料所有权与经营权的分离，经济责任关系的建立，奠定了现代审计发展的客观基础。生产资料私有制产生的初期，社会经济活动尚处于不发达的初级阶段。生产资料所有者自主经营，财产所有权和经营权融为一体，经营活动的成败得失由

生产资料所有者负完全责任。随着生产力水平的提高，社会财富的积累，经营范围的扩大，客观上要求社会生产方式发生相应的变化。分权管理取代了集权管理，委托经营取代了自主经营，生产资料所有权和经营权开始分离，进而产生了两者之间经营活动的权利与义务关系。财产所有者将其财产委托经营时，有权要求经营者保护财产的安全完整，并通过经营活动取得最大限度的经济利益。与此相适应，经营人员在取得经营权限之后，便对财产所有者承担起管好用好财产的义务。这种经济责任关系的产生，便引发出确认或解除经营人员经济责任这一社会需要。于是，客观、独立、公证地评价经营人员的经营业绩，以便确认或解除其经济责任，便成了审计参与社会经济活动的一种形式。在审计活动中，我们把审计授权人或委托人、审计人、被审计人三者之间所形成的关系称为审计关系。

二、我国审计的发展过程

根据有关文献记载，我国是世界上实行审计制度最早的国家之一。到现在已有 3000 多年的历史了。早在西周时代，国家设有“宰夫”这一官职，由皇帝授权实行监察。职务之一是考查财物的领用保管，据以对有关人员进行奖惩，而他自身则并不掌管财物的收支。这个官职，地位不高，但这是我国独立进行审计工作的开端。

秦汉时期，继承和发展了战国的“上计”制度。所谓“上计”制度，就是一种审计监督的形式。用现代的审计术语来说，即是一种定期的报表审核制度。各级地方官吏每年末将其管辖范围内的户口、垦田的变迁情况和钱谷的出入情况编成清册，上报朝廷审核。封建王朝通过“上计”这个形式来审查财政收支和考核地方官吏的政绩。“御史大夫”是秦代专设的官职，掌管政治、经济监察事项，审计是其职务的一部分。御史大夫与丞相、太尉并

立，称为“三公”，直接对皇帝负责，有权处理贪污渎职人员，审计兼有经济监督和行政监督的性质，地位有所提高。汉代仍设“御史大夫”和“上计”制度，并制定“上计律”。“上计律”把“上计”作为一种专门制度，定为法律条款，从而使审计与法相联系，成为我国审计立法的开端。

隋朝在刑部下设“比部”，对帐册簿籍进行稽查。唐朝沿用隋制，在刑部下设“比部”。唐朝的比部是独立于财会部门之外的专门性质的审计机构，具有较高的权威性，并拥有行政司法的权力，它的审计权比以往任何朝代都大，可以说是古代审计监督的兴盛时期。在当时，对帐簿的设置、造表期限、贪污惩处以及出纳和国库规章，唐朝均有所规定，使审计工作的发展，有了比较完善的法律依据。

北宋初年设有“盐铁司”、“度支司”和“户部司”，掌管全国钱粮财赋等事务，权力很大，其官职称为“司使”，以钦差大臣身份执行监察任务。到了太宗雍熙时，在“三司”之外，又设置“都凭由司”掌管凭证的审核，签署工作。宋太宗淳化三年（公元992年）采纳户部司使樊知古的奏议，设置“审计院”，这是我国首次出现以“审计”命名的审计机构，但以后又被废止。盐铁、度支、户部三司的帐册归由各自的“都磨勘司”自行审核。直至元丰三年（公元1080年），在“太府寺”内设“审计司”，为太府寺的内部审计部门，各地方也设相应的机构，但未充分发挥审计作用。

明清两代未设独立的审计机构，而由户部兼顾财政和审计监督。户部下按省别设“清吏司”，审核各省的财政收支。并兼核中央有关的财政收支。这种按地区实行审计监督的制度，便于审计人员熟悉审计对象，了解业务情况，有利于提高审计质量。其缺点是审计监督任务归由主管财政的户部兼管，影响了审计工作应有的独立性。

辛亥革命后，民国成立，开始有了国会，同时建立了审计制度。1912年9月，在“国务院”下设“中央审计处”，各省设“审计分处”，并公布《审计处暂行规定》、《暂行审计规则》、《执行规则》、《收支凭证的证明条例》等审计法规。1914年，改审计处为“审计院”，颁布《审计法》和《审计法实施规则》。1928年，国民政府公布《审计院组织法》，仍设“审计院”。1931年改“审计院”为“审计部”，为监察院所属机构。当时由于政治腐败，审计并未起到应有的作用。

我国社会主义审计萌芽于革命根据地，中华苏维埃政府于1934年2月颁发了《中华苏维埃共和国中央政府执行委员会审计条例》，以后其他一些革命根据地也实行了审计制度。革命根据地的审计，为严肃财经法纪，促进增收节支，支援革命战争，起到了很大作用。

新中国成立后，我国没有马上设置专门的审计机构，而是实行财政与审计合一的制度，审计的监督职能分别由财政、税务等专业监督部门执行。由于我们缺乏社会主义经济建设的经验，在相当长的一段时间内，对审计的意义、性质、作用和重要性没有足够的认识，没有建立起社会主义的审计制度和独立的审计机构，因而影响了审计工作的开展。

党的十一届三中全会以来，党和国家的工作重点转移到经济建设上来，进行社会主义现代化的经济建设，实行社会主义市场经济，必须有现代化的科学管理，同时，还必须加强经济监督。

随着改革、开放的经济方针、政策的实行，社会主义市场经济的建立，原有的经济监督形式已不适应新的经济体制的要求，因此，需要一个独立的、有权威的审计机构来取代其他专业监督部门行使审计监督权。1982年12月，第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》明确规定：在国务院和县级以上各级人民政府设立审计机构，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。从而，以最高法律形式确立了审计的地位。1983年9月，中华人民共和国审计署正式成立，初步形成了国家审计、内部审计、社会审计的审计组织体系。审计组织的建立，审计工作的开展，对改进财务管理，加强财经纪律、提高经济效益、增加财政收入、促进廉政建设等，都起到了积极的作用。

三、民间审计的产生和发展

民间审计是指由社会公认的注册会计师所执行的审计。其发展史大体上可分为以下三个阶段：

（一）详细审计阶段

民间审计起源于十八世纪下半期产业革命后的英国。产业革命前，由于独资经营的手工业生产者负无限责任，生产经营的成败得失由自己负责。所以，不需要有民间审计。产业革命后，股份公司的组织形式出现，企业所有权和经营权分离，企业的投资者不一定参加企业管理，而经营者又不一定是企业的投资者。在这种情况下，企业的会计资料必须有第三者的证明，才能取得投资者的信任，这时西方会计师制度就应运而生。1853年英国首先创立爱丁堡会计协会，接受企业投资者的委托，以第三者身份对企业的会计资料进行逐笔审查，以收查错防弊之效。

（二）财务审计阶段

财务审计的产生，在很大程度上应当归功于美国经济的发展。20世纪初期，美国经济进入高速发展时期。在铁路、通讯、能源等基础产业中，大规模股份公司越来越多，企业筹资规模和筹资范围也日益扩大，那些不参加企业经营管理的公司股东、银行和其他债权人需要了解企业的财务状况和经营成果的真实性和正确性，必须有第三者对企业财务报表进行审核鉴证，以取得他们的信任。这时，西方民间审计的职能也就由以查错防弊为主的详细

审计，发展成为以鉴证资产负债表为主的财务报表审计。

（三）管理审计阶段

进入 20 世纪中叶，科学技术迅速发展，社会生产力水平大幅度提高，新技术、新工艺在生产过程中的广泛应用，使得企业经营管理日趋复杂，内部分工越来越细。加强内部协调职能，建立健全内部控制制度，以提高企业自身的基本素质和应变能力，开始成为企业追求的共同目标。这时，传统的财务报表审计，就发展成为以审核、评价内部控制制度为主的制度基础审计，大大减少了审计工作量，提高了审计工作效率。以后，为了适应国家机关和企业事业单位经济管理的需要，又形成了以审查管理工作素质，评价人力、物力、财力的组织和利用效率为主要目标的管理审计。从此，审计工作又进入了一个新的阶段。

我国民间审计起步较晚，1918 年北洋政府颁布了《会计师章程》，成立会计师公会。国民党政府时期也先后颁布过有关的章程和条例等。但会计师业务发展不快。解放后，1956 年工商企业实行全行业公私合营，注册会计师业务也就随之而告终。

第二节 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，它是指导审计工作的指南。审计目标的确定，除受审计对象的制约以外，还主要取决于审计的属性、审计的职能对审计工作的要求。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。

（一）真实性和公允性

审计的首要目标是审查和评价被审计单位财务收支及其有关

经济活动的真实性和公允性。审查财务收支及其他有关经济活动的目的在于评价会计数据、计划、统计等其他经济数据的真实性和公允性，说明是否如实地、恰当地反映了被审计单位的财务收支状况及其结果，说明其记录和计算是否准确无误，所有经济业务是否全部入帐，从中发现问题，纠错揭弊，并提出纠正的意见和建议。

（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务收支及有关经济活动的合法性和合规性。审查财务收支及有关经济活动的目的在于评价其财务收支及有关经济活动是否符合党和国家的法律、法规、政策、指示，是否符合财务会计制度的规定。揭露和查处违法乱纪行为，保护各方面资财的安全完整。正确处理国家、地方、企事业单位、个人之间的经济利益关系，促进被审计单位和整个国民经济健康而协调地发展。

（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务收支及有关经济活动的合理性和效益性。审查财务收支及有关经济活动合理性的目的，在于评价被审计单位的经济活动是否正常，是否符合事物发展的常理，是否符合企业经营管理的原理和原则。审查财务收支及有关经济活动效益性的目的，在于评价被审计单位供、产、销等各项经营活动和人、财、物等资源利用是否经济、是否讲求效率，经营目标、决策、计划方案是否可行、是否讲求效果，内部控制制度是否建立、健全，经济活动有无经济效益，并找出原因和薄弱环节，提出建设性的意见，促使其改善经营管理，提高经济效益。

二、审计的对象

审计的对象是指审计活动的目的物，即审计行为的客体。概

括地说，就是被审计单位的经济活动。审计对象不是一成不变的，它随社会经济的发展而发展，并不断扩大。经济基础决定上层建筑这一社会发展规律，决定了审计的形式和内容必须适应社会政治经济、法律的影响和约束。事实上，审计的发展历史也是一部审计对象的变化史。

（一）审计对象的发展

1. 古代皇家审计的对象

古代皇家审计主要审计下级官吏有无贪污欺诈等项奸弊，审查一般比较粗略。用现代观点看，可以把那个时代官吏的贪赃枉法行为看作当时的审计对象。

2. 传统的审计对象

在本世纪中期前，传统的经济管理的要求，在于揭露经济活动中已经发生的错误和弊端，明确经济责任，侧重于批判性，因而审计对象是被审计单位的会计资料及其所反映的财务收支活动。在这里，会计资料只是财务收支活动的载体，审计是通过审查会计资料来审查财务收支活动的。传统审计具体包括本世纪以前流行于英国的详细审计，二十世纪流行于美国的财务审计，以及我国目前实施的财政财务审计和财经法纪审计。传统审计对象的特点是审计面较窄，主要局限于财务收支审计。

3. 现代综合审计的对象

本世纪中叶以来，随着经济的发展，审计发展到以提高经济效益为主要目的的综合审计阶段，这使审计突破了传统财务收支活动的限制，扩展到与经济效益有关的各个方面。它不仅要求查错防弊，维护财经法纪，更需要的是提出建议和措施，改善管理，提高效益，侧重于“建设性”。它既包括财务收支活动，也包括生产经营管理活动。从经济活动的载体看，不仅有会计资料，而且有计划、统计、预测、决策等其他经济资料。可见，以经济效益审计为显著特征的现代综合审计，是以会计资料和其他经济资料

所反映的各项经济活动为审计对象。

现代综合审计对象的特点是审计面较宽，凡与经济效益有关的各项经济活动都可成为审计对象。不过需要说明的是，财务收支活动仍然是现代综合审计对象的基础。

（二）审计对象的实体和内容

审计对象由审计对象的实体和内容两部分组成。我国社会主义审计对象的实体就是指被审计单位，具体包括：国家和政府机关各部门，财政和税务机关，国家金融机构，企业事业单位，以及与国家财政有关的单位。我们不能仅从审计对象的实体范围来理解审计对象，因为同一被审单位内，既有会计、统计等经济资料反映的经济活动，也有政工、人事等非经济资料反映的非经济活动，前者属于审计对象，后者则不属于审计对象。可见，要正确理解审计对象，还必须考虑审计对象的内容。

审计对象的内容，就是经济活动。具体来说是指被审计单位的财政财务活动，经济效益活动，财经法纪的遵守情况，以及被审计单位的业务经营活动和管理活动。

以审计作为一个整体来考察，概括地说，审计的对象是经济活动。但并非社会上的一切经济活动都是审计对象，而是以下有具体范围的经济活动。

第一，构成审计对象的经济活动，是被审计单位的经济活动。更具体地说，是涉及被审计单位经营管理和资源财产的经济活动。不是被审计单位的经济活动，就不成为审计的对象。根据宪法规定，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企业、事业组织的财务收支。内部审计的对象为本部门、本单位的财政财务收支以及其他经济活动。社会审计的对象为委托人指定的被审计单位的经济活动。

第二，被审计单位的经济活动，包括有一定载体的，即通过会计、统计和业务核算记录及电子计算机的磁带、磁盘、磁鼓等

记载反映的。同时，也包括有关人员口头反映而无书面资料的经济活动。凡客观存在于被审计单位，已经发生、正在进行或将要发生的经济活动都是审计的对象。而被审计单位无意或有意不在书面资料或其他载体中反映，遗漏或隐匿的经济活动，更是审计不可忽略的对象。

第三节 审计的职能、任务和作用

审计的职能、任务和作用是审计理论中有着密切关系的三个问题。审计的职能是审计的本质属性，它不受人们主观意志支配，客观地内在于审计工作之中，它是审计能够适应社会经济生活需要所具备的能力。

审计的任务和作用从属于审计的职能，是从职能中派生出来的。人们认识了审计的职能，根据社会经济发展的条件和情况，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人员去完成的。但任务不能超越职能所容许的范围，否则只有主观的意图，不管如何完美，如何需要，终究没有完成任务的客观可能。

审计的作用是发挥了审计固有的职能，完成了任务的结果，是从职能、任务中转化出来的。

一、审计的职能

审计主要有经济监督、经济鉴证和经济评价三个职能。

（一）经济监督

经济监督是审计的基本职能，它是其他各种职能的基础。监督指监察和督促。经济监督就是监察和督促被审计单位的全部经济活动或其某一特定方面确在规定的范围以内，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，明白客观事物的

真相，用一定的审计标准进行衡量，就能划清是非的界限，把合法和非法，合规和不合规的经济活动区分开来，就能指出哪些应予支持，哪些应予禁止。

（二）经济鉴证

鉴证指鉴定和证明。它是鉴证被审项目和会计资料是否可予信赖的一种职能。鉴定和证明是紧密相连的。只有通过对被审计单位经济活动的鉴定，才能作出有根据的证明。被审计单位的财务报表和其他经济活动情况，通过审计报告的形式给予鉴证以后，就可以取得社会公认和解除有关人员的责任。这种职能在西方资本主义国家的审计中，表现尤为显著。我国自从实行开放政策以来，“三资”企业的验资，年终财务报表的审查，以及接受国家监察部门、司法部门委托，对国家机关和企事业单位严重违法乱纪行为进行专案审计，对国营企业厂长、经理实行的离任审计等都体现了审计的鉴证职能。

（三）经济评价

经济评价是指审计工作结束时，审计机构对被审计单位的工作业绩，作出最后的结论。具体地说，就是审计机构通过对被审项目的审核检查，根据审计依据进行考核评价。如评定被审计单位的经营决策、计划和方案是否先进，内部控制制度是否健全并被切实执行，财政财务收支是否按照计划、预算和有关规定执行，各项资金的使用是否合理有效，会计基础工作是否扎实等等。在评价的基础上，提出建议和措施，督促被审计单位克服缺点，纠正错误，改进工作。

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。在我国社会主义经济条件下，微观经济角度的评价虽然是基本的，但常常还需要从中观和宏观的角度进行评价。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