

审计实务丛书  
刘家义 主编

# 国家审计准则

李凤鸣 王会金 编著



经济管理出版社

审计实务丛书



# 国家审计准则

李凤鸣 王会金 编著

0352/27

中央财经大学图书馆藏书章

登录号 666703

分类号 F239.2/8

经济管理出版社

责任编辑 凌霄  
版式设计 徐乃雅  
责任校对 张晓艳

**图书在版编目 (CIP) 数据**

国家审计准则/李凤鸣 王会金编著. - 北京: 经济管理出版社, 1998.8

(审计实务丛书/刘家义主编)

ISBN 7-80118-655-9

I. 国… II. ①李… ②王… III. 政府审计-规范  
IV. F239.4-65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 18037 号

审计实务丛书  
**国家审计准则**  
李凤鸣 王会金 编著

---

出版: 经济管理出版社  
(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编: 100035)  
发行: 经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销  
印刷: 北京宏文印刷厂

---

787×1092 毫米 1/32 9 印张 197 千字  
1998 年 8 月第 1 版 1998 年 8 月北京第 1 次印刷  
印数: 1-8000 册

---

ISBN 7-80118-655-9/F·626  
定价: 13.00 元

---

·版权所有 翻印必究·

(凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社发行部负责调换。  
地址: 北京阜外月坛北小街 2 号 邮编: 100836)

## 《审计实务丛书》编委会名单

**主 编** 刘家义 (中华人民共和国审计署副审计长)

**副主编** 张秋霞 (中华人民共和国审计署行政事业  
审计司司长)

胡文博 (中华人民共和国审计署计算中心  
副主任)

李凤鸣 (南京审计学院副院长)

**编 委** 刘家义 张秋霞 胡文博 李凤鸣

庄恩岳 尹 平 颜丽虹 陈丹萍

曾洪波 陈思维 王会金 蒋建华

张金城 陈雨露 刘建军 石友蓉

## 前 言

我国社会主义审计制度诞生于 20 世纪 80 年代初。十多年来，全国审计机关和广大审计人员高举邓小平理论伟大旗帜，坚持用解放思想、实事求是的思想路线指导审计工作，认真贯彻执行党和国家的方针政策，严格履行《宪法》和法律赋予的职责，积极实践，大胆探索，经过十几年的艰苦努力，逐步建立起了具有中国特色的社会主义审计监督制度的基本框架，审计工作开始步入了法制化、程序化、规范化的轨道。

江泽民同志在党的十五大报告中指出：我国现在处于并且长期处于社会主义初级阶段。这一阶段的历史任务是：逐步摆脱不发达状态，基本实现社会主义现代化；由农业人口占很大比重，主要依靠手工劳动的农业国，逐步转变为非农业人口占多数，包含现代农业和现代服务业的工业化国家；由自然经济半自然经济占很大比重，逐步转变为经济市场化程度较高；由文盲半文盲人口占很大比重，科技教育文化落后，逐步转变为科技教育文化比较发达；由贫困人口占很大比重、人民生活水平比较低，逐步转变为全体人民比较富裕；由地区经济文化很不平衡，通过有先有后的发展，逐步缩小差距；通过改革和探索，建立和完善比较成熟的充满活力的社会主义市场经济体制、社会主义民主政治体制和其他体制；广大人民牢固树立建设有中国特色社会主义共同理

想、自强不息，锐意进取，艰苦奋斗，勤俭建国，在建设物质文明的同时努力建设精神文明；逐步缩小同世界先进水平的差距，在社会主义基础上实现中华民族的伟大复兴。

要完成上述艰巨的历史任务，必须致力于经济体制与经济增长方式的根本性转变，加快国有企业改革，健全宏观调控体系，加强法制建设和廉政建设。所有这些，对审计工作提出了新的更高的要求，我们必须高举邓小平理论的伟大旗帜，坚持从中国的实际出发，勇于开拓，大胆实践，努力探索，积极进取，不断学习新知识，研究新情况，解决新问题，总结新经验，以适应社会主义市场经济环境下审计工作面临的新形势。

为此，我们组织有关人员编写了《审计实务丛书》。希望本丛书的出版能对审计工作起到一定的推动作用。

由于市场经济是个庞大的系统工程，两个转变有个循序渐进的过程，加上编者水平有限，书中难免存在不当之处，敬请指正。

编者

1998年1月

# 目 录

<b>第一章 国家审计准则概述</b> .....	(1)
第一节 审计假设与审计准则.....	(1)
第二节 审计准则的作用和模式 .....	(19)
第三节 国家审计准则基本结构 .....	(34)
<b>第二章 国家审计基本准则</b> .....	(46)
第一节 基本准则的意义和结构 .....	(46)
第二节 审计一般准则 .....	(50)
第三节 审计作业准则 .....	(54)
第四节 审计报告准则 .....	(58)
第五节 审计处理处罚准则 .....	(60)
<b>第三章 国家审计程序准则</b> .....	(64)
第一节 审计准备阶段准则 .....	(64)
第二节 审计实施阶段准则 .....	(67)
第三节 审计终结阶段准则 .....	(79)
<b>第四章 国家审计实务规范</b> .....	(90)
第一节 财政收支审计规范 .....	(90)
第二节 财务收支审计规范 .....	(95)
第三节 专项审计调查规范.....	(144)
第四节 计算机辅助审计规范.....	(151)
<b>第五章 国家审计管理规范</b> .....	(155)
第一节 审计人员管理规范.....	(155)

第二节	审计项目管理规范	(166)
第三节	审计结果管理规范	(176)
第四节	审计信息管理规范	(203)
第五节	指导监督管理规范	(219)
<b>第六章</b>	<b>国家审计准则的国际比较</b>	<b>(225)</b>
第一节	美国政府审计准则	(225)
第二节	英国政府审计准则	(229)
第三节	澳大利亚国家审计准则	(233)
第四节	国际政府审计准则	(239)
第五节	国家审计准则比较	(245)
<b>附录</b>		<b>(252)</b>
	中华人民共和国国家审计基本准则	(252)
	审计机关审计方案编制准则	(262)
	审计机关审计证据准则	(264)
	审计机关审计事项评价准则	(266)
	审计机关审计报告编审准则	(270)
	审计机关审计人员职业道德准则	(272)
<b>主要参考文献</b>		<b>(275)</b>



# 第一章 国家审计准则概述

## 第一节 审计假设与审计准则

### 一、审计假设的涵义和作用

#### (一) 审计假设与审计准则

审计假设是本世纪 60 年代由美国学者莫茨和夏拉夫在其成名作《审计哲理》中首次提出的。要理解审计假设的涵义，首先要理解什么是假设。

假设是哲学和逻辑学中的一个概念。它指若干理所当然的原始命题，是进行演绎推理或科学论证的先决条件。假设是任何科学产生和发展的先导。因为对任何科学研究都会产生一系列未被确知、并难以直接论证的问题；而任何科学的原理、定律及结论的产生，都要依赖于某种特定的假设。即首先建立假设，再进行试验、实践，作进一步的验证，然后才能形成科学的理论。在社会科学领域中，人类对各种社会疑难问题找出答案和作出解释，势必都要借助于种种假设。人们通过对客观规律的观察提出合乎逻辑的假设，经过不断的实践得到验证，在反复验证中探索出科学的奥秘和正确的结论。因此，提出切合实际而又合乎情理的假设，既是进行科学研究的必要，又是指导社会实践的必要。假设一般具有以下特征：

1. 假设并不证明其自身的正确性。任何假设都不能对

它本身作直接的验证，但可以对由假设所演绎的结论验证，因此假设的正确性要由其推理结论的正确性来验证。

2. 假设是推论的基础。假设是一种人们可以接受的公理，它具有一定的科学性。人们借助于假设进行推导、实践或实验，如果假设正确，其推导的结论或实验的结果也会正确。

3. 假设是发展变化的。假设虽然是科学产生和发展的先导，但它产生于一定的政治、经济、文化、技术环境之中，势必要随着它们的发展而有所变化，也就是，旧假设可能会消失而新假设不断涌现，只有这样才会推动科学在理论与实践上不断向前发展。

审计学作为一门监督科学，自然也需要有特定的假设。比如，为什么要进行审计？要对什么样的资料和活动进行审计？如何判别审计证据与证明力？怎样提出审计意见和建议？等等，都离不开假设。如果没有既符合客观实际又合情合理的审计假设，不仅建立不起来审计学科的理论，也无法开展审计工作。无论社会制度如何，也不管人的主观认识程度如何，审计假设始终存在，它是审计理论和实务产生和发展的基本前提。

在国外审计理论研究和审计实践中，审计假设得到了较为广泛的应用，特别在合法性审计和弊端审计中占有重要的地位。但是，到底什么是审计假设，它应该包括哪些方面的内容，目前尚无定论。审计假设，一般是指对审计和实务中产生的一些尚未明了的事物，根据客观的正常情况或者发展趋势所作的合乎情理的判断和假设说明，它是建立审计制度的前提，也是实施审计推理的依据。这里提出了审计假设的客体是“审计理论和实务中产生的一些尚未确知的事物”，

而不是已知的或者可望确切的事物，因为审计所监督的是复杂的经济活动，其监督的可行性和有效性没有一种假设，那么也就无必要和可能实行审计制度。如假设会计资料可以查明，才有检查的必要；假设审计人员具有胜任能力，才有可能进行有效的检查。假设只是针对着特殊情况、过去情况或不含情理的非常情况。如假设会计资料能遵循会计原理、会计原则、会计制度的要求去进行如实反映，在这里就撇开了那些不如实进行反映的特殊情况、不合乎情理的情况。对于这种假设需不需要证实呢？大可不必，因为这是被社会公认的一般道理。审计假设不是由哪一个人提出来的，也不是由哪一种法令特别规定的，它已得到了人们的一致公认。因此，往往被称为公设，也就是公认的假设。

由上可以看出，审计假设是有条件的而不是随意的判断，它与审计推理、审计惯例、审计准则、审计观念等相关的审计概念有其本质的区别。审计假设只是审计推理的依据，而本身不是推理的过程。审计惯例是指那些在法律上没有明文规定，或者没有形成具体原则和理论，但在审计实践中曾经施行并且已成为习惯的通行做法。审计惯例是审计假设的来源依据，假设并不等于惯例。审计准则是由人们主观意志决定的一种行为规范，它不是对不确知事物的判断和假定，它要求审计人员必须遵循，是制约审计行为的准则。审计观念是人们在审计实践中所产生的思维活动，并由这些活动所形成的对审计实践的看法和思想。审计观念范围广泛，它不仅包括审计在实践中形成的各种审计概念，还包括各种审计理论和方法，审计假设只是审计观念的一种概念。任何概念都有它自身的本质属性，它与审计的有关概念有联系，但不会完全一致。

## （二）审计的假设特点

审计假设是人们从长期审计实践中总结出来的，是对审计工作及其涉及的有关方面所作的合乎逻辑的论断，是公认的理性认识。它是审计工作的前提，是审计理论的基石。审计实践是形成审计假设的客观基础；审计假设是一种公理，而不是一种定理，无法从逻辑上证明其正确性；审计假设是审计实践经验的结晶，具有较高的正确性。作为从审计实践中抽象出来的审计假设，一般具有以下特点：

1. 概括性。审计假设是从大量的审计实践中归纳、总结出来的，理应具有综合性和代表性，是对审计工作及其涉及的有关方面所作的高度概括。同时，审计假设的表述也应该简明扼要，言简意赅。

2. 系统性。从审计实践中高度概括出来的审计假设有着各种各样的内容，共同构成审计假设体系。存在于审计假设体系中的各种假设，虽然不能相互包含、互相重复，但它们之间却存在着逻辑上的联系，具有鲜明的系统性。随着审计实务的发展，审计假设系统也会不断完善。

3. 实用性。审计假设是对审计实践的理性认识，可以用来指导审计实务工作，具有一定的实用性和可操作性。如果审计假设只是一种空洞的、无意义的理论表达，其本身就不能称为审计假设。

4. 相对性。审计假设指导审计实务的有效性只是相对的，而不是绝对的。在特殊情况下，它不一定有效或正确；随着审计实务的发展，原来的一些假设可能失去作用，必须进行不断修正、补充和提出新的假设。由此可见，审计假设并不是一成不变的，它会随着审计实务发展而不断变化。

### （三）审计假设的作用

审计假设之所以存在，一是因为审计理论和实务中确实存在一些无法正面予以证明的事物，只能先确定一种假设，如果没有足够的反证证明它是错误的，则可以认为这种假设是成立的；二是因为目前审计科学的发展，审计实践经验的积累，尚未达到确切认识这些不确定现象的程度，也就是说人的认识还有一定的局限性，还不能揭露全部事物与科学的奥秘。

审计假设对建立审计理论与指导审计工作具有特别重要的作用。很多审计理论的建立，首先要提出假设，这种假设以大量的实践资料为依据；然后去推定在实践中去验证，即收集充分而有力的审计证据，以证实假设与客观的相符性，如果大量的客观现实说明这种假设不存在，则说明这种假设不能成立，如果说明其存在，则说明这种假设成立，从而形成了科学的审计理论。在实际审计工作中，针对具体的审计项目，确定审计的范围与重点，确定审计的有效方案与方法，确定审计证据的数量与质量等等，均离不开首先提出的合理假设。其次，根据各种假设再进行审计资源的分配，再搜集必要的审计证据，最后形成审计的结论和决定。从一定意义上讲，没有审计的假设，就无法进行审计工作。审计人员总是在充分而有效的假设指导下开展和推进审计工作的，整个审计过程，可以说是一种提出假设、验证假设、肯定或否定假设以及推出新的假设的过程。审计工作的成功与否、质量与效率高低，首先取决于有无正确的假设。假设正确，推理与验证才会有效，其结果也一定与客观事实相符或一定能查明所要查明的问題。

审计假设虽然以审计实践的经验为主要依据，但还要依

赖于审计人员的主观判断。要使这种判断尽可能与客观事实相符，这就要求审计人员在熟知审计理论的基础上，在实践中磨炼自己的判断力，注意对客观规律的探索和经验的总结；此外要持谨慎的合理的怀疑态度，对于任何假设有设想其成立的一面，也有留意其不能成立的一面，要谋求把审计风险减少至最低限度。

从以上的论述可以看出：审计假设是建立审计理论的基础，同时也是审计理论的重要内容。研究审计假设，有利于推动对整个审计理论的研究。其次，审计假设可以用于指导审计实践活动，即既可以用于直接指导审计实践活动，也可以将它作为建立审计理论的基础，通过审计理论再指导审计实践。第三，审计假设是确定审计人员责任的重要依据，一般情况下每条审计假设都涉及到一定的审计责任，因此，审计假设为确定审计人员应承担的审计责任提供了必要的依据。

## 二、审计假设的内容

### （一）国外审计基本假设

审计假设的研究起步于美英审计理论界。其代表人物有莫茨和夏拉夫、托马斯·李和戴维·弗林特。它们的研究成果分别代表国外三种相互联系的审计假设体系。

1. 莫茨和夏拉夫的基础假设。莫茨和夏拉夫在1961年出版的《审计哲理》一书中提出了八条审计假设，并认为假设就是不能直接加以验证的公理。著名的《蒙哥马利审计学》（第十版）第五章中也引述了这些假设，并指出假设作为推理的起点，它们不能被直接证明，但从它们所推论的命题能表明假设的正确性。八条基本假设内容如下：

（1）会计报表和会计数据是可以验证的。作为审计的主

要对象，会计报表和会计数据如果不能验证，则审计的存在就失去了必要性。这一基本假设确立了审计存在的意义和其主要的目的，并为建立财务审计方法和审计程序提供了明确的目标。

(2) 审计人员与被审计单位管理者之间没有必然的利害冲突。作为审计的主体，应保持超然独立的地位，才有可能进行公正地审查和对会计报表的公允性表示意见，从而使会计报表的使用者根据这些信息的可靠性程度作出相应的决策。尽管民间审计工作不可能完全避免与被审计单位之间的利害冲突，但作为整个审计，仍然必须建立在可避免利害冲突的假设之上。如果审计人员与被审计单位之间存在着必然的利害冲突，审计的独立性就无从谈起，审计也就失去了存在的价值。

(3) 送审的财务报表和其他资料不存在串通舞弊和其他不正当舞弊行为。财务审计的主要目的之一就是查错和防弊，而侧重于对一般会计差错的检查。如果认为被审计单位存在共谋和其他舞弊行为，其送审的资料必然不可能反映被审计单位真实的经济活动情况，其审计工作从一开始就要建立在串通舞弊的假设上，则势必超出常规审计的要求。串通舞弊现象是存在的，但毕竟是少数的特殊现象，一般的审计程序和审计方法应建立在无共谋舞弊现象的假设上。

(4) 完善的内部控制制度可以减少错弊发生的可能性。健全的内部控制制度，可以保证各项经济业务在各个部门中得到规范的处理，它既有预防功能，也有发现与检查纠正功能。任何单位只要有完善的内部控制系统，就会减少错误和弊端发生的可能性。审计人员可以根据这一基本假设，实施制度基础审计方法，从而减少对会计数据和经济活动的审查

测试，而首先对内部控制制度的健全状况和有效状况进行测试，进而决定实质性测试的范围、重点和方法。

(5) 公认会计原则的一致运用可使财务状况和经营成果得到充分表达。公认会计原则是在长期的会计实践中逐渐形成的，并经会计职业团体归纳整理而成的会计惯例和方法及处理会计实务的准则。公认会计原则往往经过政府管理部门的认可成为权威性的文件。会计业务处理及会计报表的编制如果始终遵循公认会计原则，就会被认为公允地反映了企业的财务状况和经营成果。审计这一基本假设，确立了对审计对象衡量的标准，否则审计工作就无法作出是非优劣的判断。

(6) 如无确凿的反证，被审计单位过去被认为真实的情况将来仍为真实。这个假设说明，如果以前年度的审计有了结论，现在没有发现相反的证据，以前的结论是有效的，也就是说，没有必要重新进行审查。当前审计应以当前的审计对象为内容。只有在出现了相反的证据时，才有必要对过去进行追溯性审查。

(7) 审计人员有能力独立地审查财务资料并发表意见。审计人员为了表示公正的意见，自然要保持独立的身份，进行客观的检查和评价。如果审计人员与被检查的单位及被审查的事项有利害关系，则应回避。审计人员只有在从事审计业务时才有必要保持其独立性，如提供管理咨询服务时，则另当别论。

(8) 独立审计人员的职业地位负有相应的职业责任。审计人员所具有的独立地位，使人们相信他有能力作出客观公正的审计结论。因此，审计人员的审计意见对利用审计信息者的决策有重大影响。与此同时，审计人员也应承担与其地



位相适应的责任。审计人员如因渎职而导致被审计单位或其他有关人员的经济损失，有可能承担民事责任甚至刑事责任。因此，审计人员理应保持职业上的审慎态度，严格按照审计准则的要求工作。

莫茨和夏拉夫所提出的八项审计假设开创的审计假设研究的先河，对后来者的研究产生了重要的影响，有的将其顺序略作改动，有的将其条目进行增删，有的改变了其表述方式，有的则作了进一步的发展。正如莫茨和夏拉夫在提出审计假设时所强调的那样，必须对这些基本假设不断地加以重新审阅，看它们在新的环境下是否能继续成立。

2. 托马斯·李的审计假设。托马斯·李发展了莫茨和夏拉夫的审计理论，他在《公司审计》一书中将审计假设分为审计必要性假设、审计行为假设和审计职能假设共三类十三条。

(1) 审计必要性假设：

- ① 未经审计的会计信息缺乏足够的可信性；
- ② 最迫切要求是对企业会计报表中的会计信息进行验证，以提高会计信息的可信性；
- ③ 根据法律要求和职业规范进行审计，是提高会计信息可信性的最好办法；
- ④ 外部审计可以验证和提高会计信息的可信性；
- ⑤ 股东和其他会计报表使用者，通常不能自己验证会计信息的可信性。

(2) 审计行为假设：

- ⑥ 在审计人员和管理部门之间不存在妨碍审计人员对会计信息可信性进行验证的利害冲突；
- ⑦ 对于审计人员来说，没有什么法律会妨碍他对会计信