

第 一 章 概 论

第 一 节 审 计 的 本 质

一、审 计 的 产 生 和 发 展

（一）我国审计产生的客观基础

我国是世界最早产生审计的国家之一。自原始社会之后，随着社会生产力的发展，出现了剩余产品，奴隶社会的奴隶主和封建社会的统治者凭借国家机器，霸占了剩余产品，有了私有制，为了经营管理这些财富就设立了专门的机构和人员，这就出现了受托的经济责任关系，这种财产占有权与管理权的分离是审计产生的客观基础。财产占有者虽委托专门的机构和人员管理财产，但对财产的安全和完整不能放心，就需要进行检查、监督，又不能亲自进行，这就产生了审计意识，根据需要设置专门的机构和人员对管理财产的机构和人员进行经济活动检查监督，这就是审计行为。我国的审计产生于公元前 700 多年前的西周。

（二）我国审计的发展

据《周礼》记载：西周王朝的最高行政机关“矢官冢宰”设置了主管财物的“小宰”，在其下设有专司审计监察事务的

“宰夫”负责检查群吏财物出入保管的情况，并定刑赏。当时“宰夫”的地位不高，据其职责分工，却是审计的开端，虽处于萌芽时期，但在世界审计发展史上具有领先地位。正如美国著名会计学家密切尔·查特菲尔教授在他著的《会计思想史》书中指出的：“在内部管理，预知和审计程序方面，中国西周时代在古代社会可以说是无与伦比的。”

秦统一中国以后，专设御史大夫掌管全国的政治、经济监察大权，全国的收支及其使用标准都要报给御史大夫审查。“御只查计簿，疑非实者按之，使真伪毋相乱。”（《汉书·皇帝记》）当时称为“上计”。汉承秦制，并进一步充实、完善，制定了“上计律”，以法律形式将其固定下来。西汉的“上计”制度使得审计在秦汉时政治、经济工作上发挥了重要作用，这是我国审计发展史上一个重要阶段。

唐宋时，已开始使用“审计”一词，并成立了独立的审计组织形式——比部。比部设在刑部下，比部的审计权限通达国家财政经济各个领域。比部为我国审计机构初步具有较强的独立性、权威性、专业性。宋朝设置过“审计院”，这是我国历史上最早以“审计”命名的政府审计机构。

元、明、清时期审计机构由独立的变为财政部门的附属机构。“监察御史”之职有名无实，未能发挥审计监督的作用，使审计工作停滞不前，甚至呈倒退状态。

辛亥革命后，北洋军阀统治下的北京政府 1912 年在国务院内设立审计处，1914 年改为“审计院”，并颁布我国第一部《审计法》和《审计法实施细则》。北伐后南京国民政府设置“审计院”，重新颁布《审计法》和《审计法实施细

则》，1928 年公布《审计院组织法》1931 年改审计院为“审计部”为监察院所属机构。

在我国长期的革命战争时期也建立有审计机关，建立“团为初审，旅分为复审，师总部为决审”的三级审计体制。

新中国成立初期，国家没有设置独立的审计机构，但在中央各主管部门的财会司（局）内，设有审计处（室），地方政府主管厅局的财会处下，设有审计科。1957 年以后，由于左的思想影响，取消了审计机构，十年动乱时期全部取消了审计。

党的十一届三中全会以后，改革开放促进了我国经济的迅速腾飞，也使我们党充分认识到实行审计监督制度的必要性。1982 年 12 月颁布的新宪法中，明确规定，在我国建立审计机构，实行审计监督制度。1993 年 9 月在国务院成立了审计署，各级政府的审计机构，部门审计机构和社会审计机构也陆续成立。1985 年 8 月 29 日发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》，1985 年 10 月 4 日公布了审计工作试行政程序，1985 年 12 月 5 日公布了《审计关于内部审计工作的若干规定》，1994 年 8 月 31 日颁布了《中华人民共和国审计法》，对于加强审计监督工作，维护国家财政经济秩序，促进廉政建设，提高经济效益，保障国民经济健康发展，都具有十分重要的意义。

我国的审计萌芽于西周，确立于秦汉，兴盛于唐宋，停滞于元、明、清，演进于中华民国，振兴于新中国成立之后。完善、成熟于党的三中全会以来，1995 年 1 月 1 日起施行的《审计法》标志着我国审计法规和体制日趋完善。

（三）西方审计的产生和发展

西方的古罗马、古希腊、古埃及在封建制度社会代替奴隶制社会后，寺院主持、庄园主及富豪贵族等财产所有者，将其财产委托他人管理，为了审查其财产的安全、完整，收支结存的计算是否正确，开支是否合理等，就需聘请专门机构的人员进行审查，审计机构应运而生，典型的审计有：寺院审计、庄园审计、城市审计、行业审计和银行审计。

18世纪后期，资本主义工商业兴起，对审计的目标、内容和方法等都提出了新的要求，由私人财产审计发展为社会公证审计。初期的这种审计没有一套具体办法，只是对会计记录逐笔审查，审计的方法是花费大量的人力和时间的详细审计。

西方现代审计随着资本主义政治经济的发展而发展，在20世纪中叶，审计就由过去的检查错弊扩大到“信用证明”。出现了“资产负债表审计”。为了分析检查企业的盈亏情况，审计又从静态审计发展到动态审计。这种以审查财务报告为主的审计，叫做财务审计。

20世纪40年代以后，在资本主义国家，企业的规模越来越大，市场经济的发展，市场竞争随之加剧，为了对生产经营活动进行严格的监督，在企业单位内部建立起内部审计机构，形成了内部审计，这种审计的内容不但包括财务审计，更主要的以提高企业的经营管理，提高经济效益为目的的管理（效益）审计。

二、审计的概念

（一）审计的定义

审计概念是一种关于审计的思想观念，它是反映思想对象特有属性的思维形式，属于意识范畴。没有对审计这一事物的认识，即没有形成审计概念，就不可能用一段词语组织审计定义。审计的产生和发展都是与经济的发展分不开的，审计的概念随着经济的发展是不断发展变化的，审计概念表现了审计与其他事物的区别，反映了审计这一事物特有的属性。

审计产生的初期行使监察职权，以会计帐簿作为主要审查对象，词义上理解为“审查会计”认为审计就是查帐。显然，这种观念太窄了。现代审计不仅要查帐，还要查帐簿以外的经济事项。随着时代的前进，经济的发展和对外经济管理要求的提高，审计这个概念的内涵和外延都有了扩展。

我国现代的审计概念应根据 1994 年 8 月 31 日颁布的《中华人民共和国审计法》的规定来界定。我国审计的定义为：审计是由专职机构和人员，依法运用专门的方法对被审计单位的财政、财务收支及有关的经济活动的真实性评价，并提出书面的审计报告，以达到确定经济责任，维护财经法规，促进宏观调控，提高管理水平和经济效益的高层次的经济监督活动。

（二） 审计的特征

独立性是审计的主要特征，权威性是审计组织的显著特征，公正性是审计的基本特征，审计监督的本质特征就是高层次的经济监督。审计主体独立性是指在组织体系上所具有的超然地位以及由此而带来的在行使业务权限上的独立性。从组织体系上看，审计机构不隶属于任何部门。《审计法》

第五条规定，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，社会团体和个人干涉。

如果审计机关不具有必要的独立地位，依附于其他的组织，就会受这些组织的控制，难以独立行使审计监督职权，当然审计机关的独立性不是绝对的，审计机关国际组织的《审计规则指南》指出，国家审计机关“是国家机构整体的一部分，因此，它不可能是绝对地独立”。审计主体的独立性是由审计人在审计关系中所处超脱地位所决定的。审计人在组织上、职能上、观念上都站在第三者的立场上，与有关当事单位或当事人没有任何经济利益或其他利害关系。审计人在行使审计职权具有主动性和自由性，处于超脱地位，这就是审计的独立性。

审计的权威性与审计的独立性是密切相关的，审计机构是根据宪法规定建立的宪法对审计机构赋予独立依法行使审计监督的权限，保证了审计的权威性。审计机构在行使职权时，受法律保护，审计机关的决定具有法律效力，可以强制执行。公正性是审计的基本特征。由于审计人员是站在公正的第三者的立场上，依据真实的事实，以法规为准绳，对审计结果作出符合客观实际的判断，得出公正的结论。公正性也是权威性的基础。

三、审计的本质

（一）审计的本质

审计是一项具有独立性的经济监督活动。这是国内外审计最近的提法，但认识并不完全一致，仍存在另外两种提

法：一种是审计本质性特征是独立性和公正性；还有一种提法是：审计本质特征是独立性。这只是主要的三种提法。怎样认识审计的本质呢？本质是一个深层次的问题，它是事物所固有的，决定事物性质和发展的根本属性。

审计是在财产所有权与经营权相分离所形成的经济责任关系下，对受托经营管理者的经营活动需要监督的情况下产生和发展的。审计的性质可以称为经济监督活动。独立性是做好审计工作的根本保证。审计组织机构必须有法律保证的独立地位，不能附属于其他部门，才能保证审计工作的独立性，审计人员必须处于独立的地位，才能态度客观、地位超脱、秉公审计，从而作出权威的、公正的判断。

审计组织机构、审计人员要保持经济上的独立，不能与被审计单位有任何利害关系，否则，就不能作出客观公正的审计结论。

审计的本质就是审计的根本属性，审计是一项具有独立性的经济监督活动。

（二）审计与会计的联系

审计与会计的起源密切相关，都是为了管理经济的需要而产生，随着经济的发展而发展的。

审计与会计的理论依据相同。审计主要是对会计凭证、会计帐簿和会计报表等财务会计资料作为审计的基础。

审计和会计最终目的是一致的，经济活动的内容是审计和会计的共同对象，会计是作出管理经济的一种手段，加强会计核算是为了管好经济、提高经济效益。审计是经济监督的手段，也是为改善经营管理，提高经济效益，维护财经纪

律。

（三）审计与会计的区别

审计不是从会计中派生出来的，审计和会计是两个独立的科学体系。

第一，审计和会计的对象不同；会计的对象是社会主义再生产过程中资金运动，会计主要通过货币形式对经济过程及其结果进行记录、核算。审计的对象主要是会计资料和其他经济信息及其所反映的经济活动。即审计的对象不仅包括能够用货币表现的经济活动，而且还包括不能用货币衡量的管理行为。

第二，审计和会计的职能不一样。审计的职能：经济监督，经济鉴证，经济评价。会计的职能，是对经济活动过程的记录核算、反映、监督，会计的监督检查是财会部门对会计业务本身的内部检查。

第三，审计和会计的执行者不同。审计的执行者是有独立性、权威性、公正性的第三者——审计人，依法进行审计。会计的执行者是单位内部的职能部门，由单位领导直接安排会计核算工作。

第四，审计和会计的工作程序和方法不相同。审计的方法是审计人员为搜集审计证据、提出审计报告、完成审计任务、实现审计目标而采用的各种方式和手段。方法有一般方法和技术方法，一般方法有顺查法、逆查法、评查法、抽查法等，技术方法有经济活动分析法、抽样法、观察法、鉴定法等等。审计方法比会计的方法要复杂得多。

会计方法主要对经济业务进行记录、分类、核算、汇

总、编表等，将这些会计资料和信息提供给有关人员，为管理和决策服务。

审计活动有一套专门的程序：包括送达审计通知书、进行审计调查、提出审计报告、依法作出审计意见书和审计决定。

会计的工作程序是填制凭证、设置帐户、登记帐簿、清查财产、编制会计报表等形成会计资料。

第二节 审计的职能和作用

一、审计的职能

审计的职能是指审计本身固有的内在功能，是不以人的意志为转移而客观存在的，随着经济的发展而发生变化的功能。

审计的职能目前有两种不同的论点：一种是“单一职能论”即“经济监督职能”，无论审计主体是国家审计，还是社会内部审计；审计内容是财政财务审计、财经法纪审计，还是经济效益审计或经济责任审计，都是执行着经济监督的职能。

另一种是“多职能论”即审计不但有“经济监督职能”还有“经济评价职能”和“经济鉴证职能”。现代审计的“多职能论”已为多数人认同。

（一）经济监督职能

审计的监督职能是审计的基本职能。审计监督职能是指

审计依法对审计对象进行各种形式的监督检查，然后进行客观公正地评价，形成结论和决定。从而查处、纠正各种违法违纪行为，达到维护国家法规和财经纪律。

（二）经济评价职能

经济评价是审计职能的一种表现形式。在进行审查、分析形成一种结论，这结论必须是客观、公正的评价。肯定经营管理取得的成绩，提出存在的问题，以利巩固成绩，纠正错误，改正缺点。

（三）经济鉴证职能

经济鉴证职能是商品经济发展的必然产物，包括对资产的验证，对经营活动的效益性评价，对会计资料真实性、合法性的确认，对经济合同的执行情况等进行鉴定和证明。

二、审计的作用

审计的作用是审计职能的外部表现，是通过完成审计任务发挥审计的作用。

不同的时期对审计的客观要求不同，审计起的作用也就不一样。

（一）审计的任务

在我国社会主义市场经济条件下，审计的基本任务可以概括为：

1. 审查、评价被审单位的内部控制制度完整性、严密性、合法性、合理性、经济性。
2. 审查、评价被审单位会计资料的真实性、正确性、完整性。

3. 审查、评价被审单位经济活动的合规、合法和效益性。

4. 审查、评价被审单位财产的安全性、完整性。

(二) 审计的作用

1. 制约防范性作用。审计监督职能的发挥，一是有利于国家各项方针的政策、法令、制度的贯彻执行，为宏观决策服务。二是有利于保证会计资料的真实、正确、完整、合法，提高经济管理工作水平。三是有利于及时发现违法乱纪行为，维护财经纪律，打击经济领域里的犯罪活动，保护社会主义财产的安全、完整。

2. 促进建设性作用。通过审计职能的发挥，可以起到改善经营管理、提高经济效益，加强和改善宏观调控。

审计通过发挥审计的职能，完成审计的任务起到审计的作用。

第三节 审计的对象和种类

审计的对象

审计的对象是指审计监督的客体，即被审计单位的财政、财务收支及有关的经济活动和管理活动。这就包括审计的范围和审计的内容。

(一) 审计监督的主要内容

审计对象的内容就是指具体的被审计事项。包括财政、财务收支及其有关的经济活动和管理活动。在我国如郭振乾

审计专家提出的审计对象范围——会计帐目，财政、财务收支。

具体内容如下：

1. 审查内部控制制度。通过对内部控制制度的总体控制和内部应用控制系统的审查，了解被审计单位内部相互联系、相互制约、相互监督、相互配合的情况，评价内部控制制度的合规性、合法性。同时通过对内部控制制度的审查了解被审计单位管理活动的薄弱环节，以便合理的确定审计的范围和重点，帮助被审计单位加强内部控制制度的管理。

2. 审查经营管理工作。首先审查管理职能的发挥程度，各管理部门的制约、配合情况，管理人员的素质，经营管理工作的效果，再据以分析管理方法是否科学有效。管理效果是否突出，以便提出改善经营管理的措施建议，以提高经济效益。

3. 审查财务会计管理工作。通过对会计资料中的会计凭证、会计帐簿、会计报表的审查，证实会计核算资料的正确性、真实性，明确经济责任，了解财政、财务收支合法性，核实经济效益。

通过对会计机构的建立健全、会计制度的执行情况的审查，了解财务管理工作的严密科学。

（二）审计监督的范围

我国根据宪法制定的《审计法》中第一章总则第二条明确规定：“国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支，国有的金融机构和企业事业组织的财务收支，依照本法规定接受审计监督”。

二、审计的种类

从不同的角度，按不同的标准，审计可以分成很多不同的种类，现将分类标准和种类归纳如下：

（一）按审计的主体分类

1. 国家审计是指审计主体是国家审计机关。我国国家审计机关包括由国务院设立的国家审计署，它是我国的最高审计机构；各省、自治区、直辖市、地（市、州、盟）、县设立的审计局。

2. 社会审计是由批准注册的社会审计组织进行的审计。目前我国批准的有各地的审计师事务所、会计师事务所。

3. 内部审计是由本部门本单位内部专职审计机构或人员实施的审计。

（二）按审计的内容和目的分类

1. 财政财务审计。以被审计单位的会计资料及其反映的财政财务收支作为主要审计对象进行的审计，它属于传统审计。

2. 财经法纪审计。以被审计单位的会计帐目和经济活动为对象，对其财政、财务收支和其他经济活动的合法性进行审计，对违反财经纪律的行为、经济犯罪行为、严重渎职行为等应专案审查。

3. 经济效益审计。以会计资料和其他资料，对被审计单位的财务收支及其他经济活动已实现和预计实现的经济效益进行审计。

4. 经济责任审计。这是我国市场经济发展以后的一种新的审计种类，是对厂长（经理）任职期间的经济责任履行情况进行审查和评价。

（三）按审计执行地点分类

1. 就地审计。就地审计是由审计机关委派审计人员到被审计单位进行审查的一种形式。

就地审计可进一步分为：派驻审计、专程审计和巡回审计。派驻审计是审计人员常驻被审计单位进行的审计。专程审计按照特定的任务专门派出审计人员对被审计单位进行审计。巡回审计是审计人员定期轮流到被审计单位进行的审计。

2. 报送审计。报送审计是由被审计单位按期将有关的会计资料报送到审计机关进行审查的一种审计形式。

（四）按审计动机分类

1. 强制审计。强制审计是根据法律规定行使审查权而进行的审计。被审查的对象、范围和时期等均需依据国家法令、法规办理，被审计单位不得拒绝执行。

2. 任意审计。任意审计是被审计单位为了自身的利益在任意的时间要求审计组织对其进行的审计。如企业为了提高其在社会上的信誉要求审计机关进行审计。

（五）按是否通知被审计单位分类

1. 预告审计。预告审计是审计人员先将目的、要求和日期通知被审计单位的一种审计形式。现代审计大多采用预告审计。

2. 突击审计。突击审计是审计人员在进行审计之前不

预先通知被审计单位，而采取突击的方式进行出其不意的审查的一种审计形式。

（六）按审计的范围分类

1. 全部审计，亦称详细审计。对被审计单位一定会计期间的所有会计资料进行全面详查的一种审计方式。全部审计审查的范围广，手续齐全，但费时费力，一般只是对规模小、内控制度不健全的企业或一些特定条件下采用

2. 局部审计，对被审计单位审计期间的部分经营活动及其经济资料所进行的审计。如一些特种审计、重点审计。

3. 综合审计，对多种审计项目一起进行审计。

4. 专题审计，对被审计单位的特定项目进行审计。

（七）按审计执行时间分类

1. 事前审计，在经济事项发生前，对将要发生的经济活动进行的审计。目的是为了事先纠正计划、预算、决策等方面的失误。

2. 事中审计，在经济业务发生期间进行的审计。以便及时发现或解决已经发现经济业务进行中存在的问题。

3. 事后审计，在经济业务发生之后进行的审计，评价已所发生的经济活动。

4. 定期审计和不定期审计。定期审计是指按照预定的时间（如年度、季度、月份）进行的审计。如年度决算审计等。不定期审计是根据需要，随时对被审计单位进行的审计。

（八）按审计的执行机关分类

1. 内部审计，由本部门、本单位内部的审计机构或人

员进行的审计。

2. 外部审计，由被审计单位外部的国家审计机关或受委托的社会审计组织进行的审计。

（九）按审计的资料范围分类

1. 详细审计，对一个会计期间内的会计资料等进行精密详细的审查。

2. 抽样审计，从一个会计期间内的会计资料等被审查的总体中，选择一部分资料作为审计样本。再用审查的结果推断总体资料的正确性、合法性的一种审计。

（十）按审计的历史阶段分类

1. 传统审计，历史上长期实行并流传下来的一种审计，如财务审计。

2. 现代审计是现代审计理论与实践及其所用手段的总体。有传统的财务审计和外延的经营审计、管理审计、效益审计，电子计算机审计，会计电算化系统审计等。

各种审计分类既有各自的特点，又相互依存，相互补充，审计人员在执行审计任务时，应根据不同的目的和要求，结合实际情况选用审计类型，以发挥最有效的作用。

第四节 审 计 假 设

一、审计假设的概念

（一）什么是假

任何科学都有它的基本假设作为逻辑推理的出发点。假

设是认识和推理的基础，是一切科学产生和发展的先导，但假设又随着科学的发展而有所变化。任何科学的研究都生产出一些未被证明，并难以直接论证的问题。而任何科学的产生都要依赖于某种假设。即首先建立假设再进行实践，作进一步的验证，然后才能形成科学的理论。

（二）审计假设的概念

审计是一门科学，同其他任何科学一样也会自己的假设，作为审计逻辑推理的出发点。在国外审计理论研究和审计实践中，审计假设都较为广泛地运用，在遵纪守法、弊端审计中更占有重要的地位。但到底什么是审计假定？它包括哪些方面的内容？目前仍在探讨之中。审计假设一般是指对审计理论和实务中产生的一些尚未确知的事物，根据正常的逻辑推理进行判断和假设，它是建立审计制度的前提，是实施审计推理的依据，审计假设始终存在着，它支撑着整个审计理论体系。并支持和引导审计业务的发展，审计理论与实务在此基础上不断发展和完善。

审计的定义、性质、职能、对象、任务、作用等基本理论都需要结合审计假设予以阐明。与审计的目的、原则、标准和规范共同组成审计的基本理论框架。但是，审计假设是有条件的假设而不是随意的判断，它与审计法、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。它只是审计观念的一种概念，有自身的属性，它虽与审计的有关概念有联系，但可完全一致。

（三）审计假设的特征

审计假设是一种公理，是审计实践经验的结晶，有较高