

# 审 计 学 原 理

主 编：李凤鸣

副主编：耿金岭

程 思

南京大学出版社

# 审计学原理

主 编 李凤鸣

副主编 程 思

\*

南京大学出版社出版发行

(南京大学校内)

蚌埠坦克学院印刷厂印刷

开本787×1092 1/32 印张11.014 字数237千

1990年1月第1版 1990年1月第1次印刷

印数1—8000

\*

ISBN—305—00666—1/F·88 定价：3.60元

## 前 言

审计是国民经济监督体系中的一个重要组成部分，是较高层次的监督。随着我国对外开放、对内搞活经济政策的贯彻落实和经济形势的发展，审计监督显得更为重要。李鹏总理指出：“随着社会主义有计划商品经济的发展，审计是一个需要加强的部门”，“在发展社会主义有计划商品经济中，审计工作将长期起作用”。加强审计监督是促进社会主义经济发展，提高经济效益的客观需要，是经济改革中完善宏观间接控制体系的一个必不可少的重要内容。

审计部门要担负起历史赋予的重任，必须有一支素质好、水平高、精明强干的审计干部队伍。但是，目前我国审计人员的现状不能满足审计任务的需要，一是审计人员数量不足，二是业务素质不高。根据统计和预测，全国政府审计人员到1988年底已配备5万人，但到1993年尚需增加5万人，近几年每年要增加1万人左右。如果再考虑到社会审计和内部审计的需要，其增加量就会更大。以商业系统为例，现已配备4万名内部审计人员，约占全国内部审计人员的五分之二，但也缺员2万左右，如果加上自然减员的需要，其需要量就更大。我国实行审计制度刚刚七年，审计专业教育起步更晚，所以绝大多数审计人员都没有得到审计专业培训，更谈不上具有审计专业的学历与任职资格，所以大多数审计人员的业务素质不高，不仅经验不足，更重要的是没有掌握现代审计知识和技能，严重地影响了审计工作质量和审计工作效率。

鉴于上述状况，大力开展审计科学研究，迅速而大量地

培养审计专业人才，已是当务之急，这就需要开拓多层次的学历教育、上岗前培训教育和大专证书教育。为了满足各层次审计教育的需要，特编著《审计学原理》以解燃眉之急。

近几年虽然出版了不少审计方面的专著，但与现行的审计制度和实务不相适应，更不适合作为大专、中专的教材和培训用书。本书根据我国社会主义审计制度和审计实务的特点以及专科教学的需要，建立了新的理论体系，充实了新的实务内容；既注重审计理论知识的介绍，又注意到审计的可操作性。本书在简要地介绍了审计的基本理论之后，着重地阐述了审计人员的行为过程、行为方法与应遵循的行为规范，并结合具体的经营业务阐述其审计要点与方法，内容完整、层次清楚、繁简得当、易于掌握。

本书既适合于作为财经院校大专、中专的会计专业、审计专业及经营管理专业的教材，也可以作为各层次审计培训的书，同时也会受到广大自学进修者的欢迎。

由于时间仓促，加之水平有限，错误和欠妥之处在所难免，恳请广大读者和同行专家批评指正，以助于今后修订。

编著者

1989年12月

# 目 录

<b>第一章 审计的产生与发展</b> .....	1
第一节 审计的概念.....	1
第二节 我国审计的发展.....	4
第三节 西方审计的发展.....	16
第四节 审计的发展趋势.....	19
<b>第二章 审计的地位与属性</b> .....	23
第一节 我国审计的地位.....	23
第二节 审计与会计的关系.....	28
第三节 审计与其他经济监督的关系.....	32
第四节 审计的属性与特征.....	35
<b>第三章 审计的职能与任务</b> .....	40
第一节 审计的职能.....	40
第二节 审计的目标.....	44
第三节 审计的对象任务.....	48
<b>第四章 审计的种类</b> .....	58
第一节 审计分类的方法和原则.....	58
第二节 客体类审计.....	64
第三节 主体类审计.....	76
<b>第五章 审计组织与人员</b> .....	87
第一节 我国政府审计机关.....	87
第二节 我国内部审计机构.....	92
第三节 我国社会审计组织.....	95

第四节	审计人员的资格条件	97
第五节	审计人员的职业遵德	101
第六节	审计人员的法律责任	104
<b>第六章</b>	<b>审计假定</b>	109
第一节	审计假定的涵义	109
第二节	审计基本假定	113
第三节	审计特种假定	117
<b>第七章</b>	<b>审计规范</b>	125
第一节	审计准则	125
第二节	国家审计原则	128
第三节	审计标准	132
<b>第八章</b>	<b>审计证据</b>	141
第一节	审计证据的涵义	141
第二节	审计证据的特点	143
第三节	审计证据的分类	145
第四节	审计证据的形成	149
<b>第九章</b>	<b>审计方法</b>	153
第一节	审计方法体系	153
第二节	审计的基本方式	155
第三节	审计的主要技术	162
第四节	审计的辅助技术	170
第五节	系统型审计方法	172
第六节	电脑审计方法	180
<b>第十章</b>	<b>审计计划与程序</b>	184
第一节	审计计划	184
第二节	审计过程与轨迹	191

第三节	审计的准备阶段·····	193
第四节	审计的实施阶段·····	199
第五节	审计的终结阶段·····	203
<b>第十一章</b>	<b>审计工作底稿·····</b>	<b>207</b>
第一节	审计工作底稿作用与种类·····	207
第二节	审计工作底稿设计·····	210
第三节	审计工作底稿填制·····	224
<b>第十二章</b>	<b>审计工作报告·····</b>	<b>229</b>
第一节	审计报告的涵义与作用·····	229
第二节	审计报告的种类和内容·····	232
第三节	审计报告的编写·····	236
第四节	审计报告的审定·····	240
<b>第十三章</b>	<b>财务与效益审计要点·····</b>	<b>244</b>
第一节	财政收支审计要点·····	244
第二节	财务收支审计要点·····	252
第三节	经济效益审计要点·····	261
<b>第十四章</b>	<b>经济责任审计要点·····</b>	<b>265</b>
第一节	经济责任审计的特点·····	265
第二节	经济合同审计要点·····	267
第三节	厂长经理责任审计要点·····	269
第四节	承包经营审计要点·····	272
第五节	租赁经营审计要点·····	274
第六节	破产责任审计要点·····	276
<b>第十五章</b>	<b>主要经营业务审计要点·····</b>	<b>280</b>
第一节	货币资金的审计要点·····	280
第二节	结算业务的审计要点·····	284

第三节	固定资产的审计要点·····	287
第四节	专项资产的审计要点·····	290
第五节	流动资产的审计要点·····	293
第六节	费用和成本的审计要点·····	296
第七节	商品流转业务的审计要点·····	299
第八节	收入、支出和利润的审计要点·····	302
<b>第十六章</b>	<b>审计工作管理</b> ·····	<b>307</b>
第一节	审计管理的意义与方法·····	307
第二节	审计主体的管理·····	313
第三节	审计质量的管理·····	316
第四节	审计统计的管理·····	322
第五节	审计档案的管理·····	326

# 第一章 审计的产生与发展

## 第一节 审计的概念

学习和研究审计学，首先必须明确审计的概念。关于审计的概念，目前学术界有各种不同的说法，有的从审计的词义本身来理解，认为审计就是审查会计；有的从审计作用来理解，认为审计就是为了鉴定财务报表的正确与可靠性；有的从审计的目的来看，认为审计就是查找错误和弊端；有的则从审计与会计的关系的角度进行考察，认为审计是从会计中分离出来的，是会计学的一个分支，等等。总之，从不同的角度来认识审计，则会有不同的涵义。

### 一、审计的涵义

目前，关于审计的涵义，有关著作和学者持有不同的看法，如：

1. 《新大英百科全书》注释为：审计是指原来负责提供资料的会计人员以外的会计专家，对企业的活动、记录和报表进行的检查工作。

2. 澳大利亚审计总局肯尼·迪克认为：审计是一种客观的获得和评价与经济活动及有关的结论的证据，确定那些结论和规定标准之间的一致程度，并将结果传递给有关使用者的系统方法。

3. 日本高田正淳认为：所谓“审计”是指同任何一方无关的“第三者”检查一个企业的会计记录、会计报表、会计组织和会计行为是否正确恰当，并将审计结果报告要求检查者的一系列行为。

4. 台湾冯拙人认为：审计就是会计师事务所审核公司的会计记录和财务报表，以确定财务报表是否妥当地、合理地、完整地提供有关公司财务状况和被查期间一切活动的全貌。

从上面可以看出，各人的说法虽然不尽一致，但有下列几点比较一致的地方：

1. 审计的执行人，是会计人员以外的第三者；

2. 审计的对象，是会计记录、会计报表，有的也包括会计组织、会计行为等等，但总脱离不了会计资料；

3. 审计的手段是检查，包括分析、查核、询证、评价、报告等等。

4. 审计的目的，是判断会计资料及其有关交易事项是否正确或恰当。

我国社会主义审计，是对国家经济活动进行的最为广泛的监督，一是监督政策制度、具体规定的正确性与恰当性；二是监督政策制度、具体规定的贯彻执行有无偏差，有无成效。

因此，对我国的审计概念，应根据我国新宪法的规定和一九八八年十一月三十日由国务院颁布的《中华人民共和国审计条例》的规定来界定。一个科学的、完整的审计定义，应包括审计的性质、主体、客体及程序方法、目的等要素。因此，我国的审计可定义为：审计是一种社会主义经济监督活动，它根据国家有关法规的规定，由独立的审计人员对政

府机关和企事业单位的会计资料、有关经济管理资料 and 所有经济活动进行客观公正地审核、稽察与评价，并写出审计报告，以解除或确定被审计者的经济责任，促进经济效益与管理水平的提高。

## 二、审计的产生

审计原本是会计的一个组成部分，后来才逐渐从会计中分离出来。按照马克思的科学论断，会计是适应生产的需要而产生的。他从印度太古的共同体中发现农业上已有簿记员随着生产的发展和生产规模的日益社会化，会计也在不断地发展变化。当会计发展到一定阶段，为了纠正工作中可能出现的错误，以防止弊端的产生，会计就需要相应的审查稽核工作，这种审查稽核工作，就是审计的因素。

会计工作中有了审计因素，但并不意味着审计的诞生。从政府审计角度考察，在奴隶社会就有了一定的审计工作；而从民间审计角度出发，则在18世纪英国工业革命以后，才出现了自由会计师职业。政府审计和民间审计产生的时期虽然不同，但其产生的原因却是一致的，即出于授权管理的需要。当社会生产力发展到一定的水平上，奴隶主国家疆土的扩大与财富的增多，导致了统治者分封王族、功臣和贵族到各地做诸侯，他们受命于国王，管理国王的土地，并向国王交纳一定的贡赋。这种土地国有制与经营权的分离，也即是国家授权管理的开始；也正是这种授权管理，使国王与各路诸侯之间不仅存在有政治依附关系，也出现了经济关系。官厅审计工作正是基于这种经济关系而产生了。18世纪工业革命以后，英国的生产力得到了很快发展，企业生产规模逐

步扩大，原来由工厂主直接经营管理的方式已不再适用，导致了股份有限公司组织出现，授权管理也即产生，使生产资料的所有者和经营者得到了分离，并在两者之间出现了财务责任关系。股东与债权人为了维护自身的经济利益，而公司的经营者为了维护自己的信誉，均需要第三者对企业的会计资料进行证明，民间的自由会计职业也就由此而产生。

审计的发展，是从两条道路上进行的：一是政府审计的产生和发展。例如，我国从西周起，国家就设有专门机构和专职人员，对各级政府、官吏的财政收支，依照法律规定，进行强制性的审计；其间，虽几经兴衰，但无论从形式上，还是从内容上我国历代都存在有政府审计。二是民间审计的产生和发展，例如，在英国，产业革命以后，就出现了职业会计师受托对民间企、事业单位进行公正性的审计，后来在美国也得到了更快的发展。从世界各国审计发展的历史来说一般都是政府审计早于民间审计；从国外现代审计的内容来看，民间审计要比政府审计丰富得多。

## 第二节 我国审计的发展

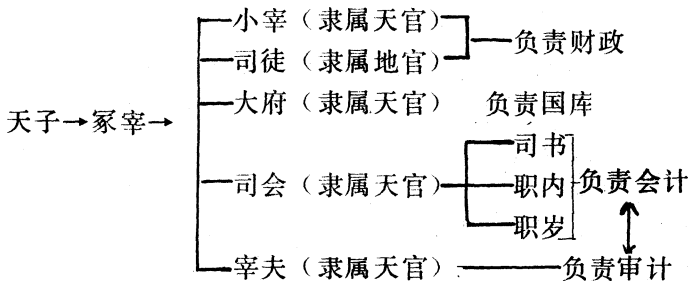
我国是一个伟大的文明古国，审计历史源远流长，尤其是我国的政府审计的产生和发展，在世界审计史上都具有重大的意义。远在公元前 700 多年的西周王朝，我国就有了审计的萌芽；早在公元 737 年的唐代就出现了“审计”一词，宋代就出现了以审计命名的监督机构，从此，“审计”就成为监督财政财务的专用名词。

## 一、我国政府审计

我国政府审计的产生和发展，大体上可以划分为四个时期，即萌芽时期、发展时期、中衰时期和演进时期。

### (一) 审计的萌芽时期

根据《周礼》的记载，周代负责财经工作的官员及其职责如下图所示：



宰夫是审计官员，“凡失财用物，辟名者，以官刑詔冢宰而诛之”；对用财得当者，给予奖励，“其足用长财善物者赏之”。它是周代在会计工作之外另行设置的主管审计的一种官职，虽然地位不高，但其责任重大，并具有一定的独立性和权威性。它是我国官厅审计的萌芽，在世界审计发展史上具有领先地位。

### (二) 审计的发展时期

从公元前221年至公元前206年的时间里，秦的统治者非常重视政治经济的监察工作，专门设置了御史大夫一职掌管监察全国的民政、财政以及财物审计事项，直接辅佐皇帝，行使对国家的政治监察和财物审计大权。全国的收支及其使用标准，都要报给御史大夫审查。“御史查计簿，疑非实者

按之，使其伪毋相乱”（《汉书·皇帝纪》），这种制度当时称为“上计”。当时的御史，与相、太尉并称“三公”。由此可见，周代宰夫主管的工作全部成为御史大夫主管工作的一部分，审计监督的地位和权威性有了较大的提高。秦代不仅有“上计”制度，而且还建立了中央财务行政制度，统一全国财政赋税，监督中央及地方官署的财政税赋收支。当时秦分天下为三十六郡，每郡也设有监察御史，负责一郡的政治、财政监察工作，形成了一个全国性的监察网络。

西汉的财计官制沿袭秦制，但比秦时要更进一步。朝廷由丞相、太尉和御史大夫分管政务、军事及监察大权，三者并立。御史大夫又称为“计相”，每年全国“上计”之时，御史大夫为主持者之一，皇帝受计，御史大夫在场主持审理皇帝不在时，亦由其主持审理。当时，地方财政机构分为郡县、亭、乡四级，太守为郡中最高行政官，总揽民财大权。太守以下设有郡，主管“上计”。在郡一级的组织机构中，相应设置有监御史，掌管一郡之监察，有事则可越级申报上司处理。当时的“上计”制度要求每年或每月自下而上的逐级上报“上计簿”。每年各县委派计吏将计簿送到郡国，由太守或上计长吏主持召开“上计”会议，审理本郡一年来的财政收支及人户变化情况，并根据中央的规定作出下一年度的安排。西汉的“上计”制度，使得审计工作上通下达形成一条直线。

公元589年，隋文帝杨坚统一了中国，结束了三百多年来的纷争动乱，使封建经济很快得到恢复和发展。隋朝中央设有五省，其中尚书省下设吏部、礼部、兵部、都官、度支、工部六曹，六曹之中都官一曹的首官为都官尚书，下设“比

部曹”，掌管国家财务监察大权。后来将都官尚书改为刑部尚书，“比部曹”属刑部尚书管辖。无论都官尚书或刑部尚书他们都是管刑罚的，这说明审计隶属于司法部门。但是，由于隋王朝生活腐化，财务支出混乱，经济很快崩溃，仅统治了短短的三十年，便被推翻。

唐王朝鉴于财物支出混乱，国库空虚 是前王朝覆灭的重要原因之一，十分重视财物收支的审查监督工作。唐代经济繁荣，必需 进一步加强对财政的监督。因此，把财政监督从兼管的部门中划分出来，成立了独立的审计组织形式——比部，比部设在刑部下，独立于财政部门之外，行使司法审计监督权，专管“勾稽天下财赋”，与司法监督并列，使审计工作开始具有专业性、独立性和司法性。比部的职责主要是：（1）勾会内外赋财经费俸禄；（2）周知内外军资经费而总勾之；（3）凡仓库、出纳、营造、佣市、丁匠、工程、赋敛、勋赏、赐与、军资、器仗等等亦勾复之。可见，当时审计的范围已涉及到财政经济活动的各个领域。唐代在州、县两级司法部门中也设置了财计审理勾复官员，使全国上下形成了较为完善的审计监督网络。唐代审计的发展，还表现在它有较严格的监督制度和对审计人员制定了严格的考核标准。当时把中国和地方所有财政收支，都集中到比部来审查，并规定每三个月送审一次。比部以审查定期报表来监督各级官署财政收支是否合法。唐代审计的发展，最主要的表现是“审计”一词的出现，据有关专家考证，唐朝初期虽还以勾会、勾复等词代替“审计”一词，但早在春秋时期，就曾出现将“审”字与“数”字和“计”字相联系，至唐时，已开始使用审计一词。在《旧唐书》中对尚书都省的审计

权和程序就出现过如下的记载：“凡天下制敕计奏之数，省符宣告之节，率以岁终为断，京师诸司，皆以四月一日纳于都省。其天下诸州，则本司推校以授勾官，勾官审之连署封印，附计帐，使纳于都省常以六个一日，都作集诸司令史对复，若有隐漏不同，皆附于考课焉。”上述推校、审之、对复等词，都是不同层次、不同官阶的审计用语。及至唐开元二十五年（公元737年）《旧唐书》载，唐玄宗敕：“癸未，敕以方隅底定，令中书门下与诸道节使，各军镇闲剧利害，审计兵防速额……”，说明“审计”一词已开始出现于唐代朝廷文书档案之中。

宋朝建立在五代十国兵连祸结的基础上，开始没有设立独立的审计机构，主要由三司的附属机构都磨勘司和太府寺中的“审计司”执行审计职权，其地位远不及唐代的重要，致使侵吞财物的事故不断发生。宋初财计混乱，与此大有关系。据《宋史·职官志》记载：“自治平中至熙宁初，凡四年帐未钩考者已逾十有二万，钱帛、刍粟积考不可胜计”。为了吸取教训，公元1078年，恢复了唐代在刑部下设比部执行审计职权的制度。公元1128年（建炎元年），在太府寺设立专管审核的“审计司”。南宋时还一度设置过“审计院”，这是我国历史上最早以“审计”一词命名的政府审计机构。从此，“审计”不仅成了财政财务监督的专用名词，而且成了审计机构的命名。

### （三）审计的中衰时期

明朝虽然没有设立独立的审计机构，但还设有专人管理审计工作。明朝洪武年间，罢御史台创设都察院。都察院统领各道监察御史，掌握有包括财计在内的稽察权，它成为一

个独立的监察系统，由皇帝直接控制户部，审计职能仍归户部兼管。

清代大体沿袭明代政制，惟都察院的内部设置变化较大，审计的职能分散。都察院辖六科十五道，其六科为户、吏、礼、兵、刑、工，其中户、工两科和各道，兼管审计职权。凡朝廷各衙门支领财物，直省钱粮交盘、奏销，察核赋役由单，考核盐课、户关和秋收分成等工作，都由户科掌管；凡朝廷各衙门建造宫殿工程，制造军用器械物品，河工钱粮，各省兵粮，建造王公文臣坟墓以及工价银元在五十两以上，料价银元在二百两以上的其他工程，都归工科掌管；各道负责稽察各处领用三库财物、文稿、宗室八旗的钱粮、赏、监放口粮、兵饷、稽察库俸、赈济和普济堂。一九〇六年，朝廷为了加强财政监督，成立了一个资政院负责立法工作；把大理寺改为大理院，负责司法工作；把总理府改成责任内阁，负责行政，同时成立了审计院和邮传部。清朝的审计院只管各部和地方，不管中央，只监督官吏，不监督皇帝。在其审计法中明文规定：“审计院掌管京外各衙门出入款项之报销，核定虚实”。监督的范围只是京外。虽然清朝末期健全了审计制度，也设立了专门机构，但没有来得及实施其统治即被推翻。

#### （四）审计的演进时期

民国元年九月，北洋军伐北京政府始设审计机构，公布了审计处暂行章程十三条。三年五月，袁世凯公布约法，于会计第八章第五十一条规定：“国家岁出岁入，每天度依立法院所议定之预算行之”，第五十七条规定：“岁出岁入之核算，每年经审计院审定后，由大总统提出报告书于立法院