

· 成人教育财经类教材 ·

走进商业世界

审计学基础

(上册)

主编 王 利



电子科技大学出版社

走进商业世界

审计学基础

(上册)

主编 王 利

电子科技大学出版社

审计学基础(上册)

主编 王 利

出 版:电子科技大学出版社(成都建设北路二段四号)

责任编辑:张蓉莉

发 行:电子科技大学出版社

印 刷:北京市朝教印刷厂

开 本:850mm×1168mm 1/32 印张:9 字数:192千字

版 次:1999年7月第一版

印 次:2005年10月第二次印刷

书 号:ISBN 7-81065-172-2/F·5

定 价:30.00元(上、下)

■ 版权所有 侵权必究 ■

◆ 本书如有缺页、破损、装订错误,请寄回印刷厂调换。

前 言

审计监督是维护我国财政经济秩序，促进廉政建设，保障国民经济健康发展的重要制度。目前，我国正处在实现“两个根本性转变”的关键时刻。随着经济体制由计划经济向市场经济转变，经济增长方式由粗放型向集约型转变过程的不断深化，审计的重要地位和作用日益凸现。越是发展市场经济，越要加强审计监督已成为一种普遍共识，审计已成为依法治国方略不可缺少的重要方面。党的十五大为我国改革开放和社会主义现代化建设绘制了跨世纪的宏伟蓝图，也给审计事业的进一步发展指明了方向，对审计工作提出了更高的要求。特别是《审计工作发展纲要》（1999—2003）对审计工作提出了全新的要求。因此，新的形势、新的问题、新的任务给各类成人高等院校财经类专业，以及高等职业教育财经类专业审计教学提出了崭新的要求。同时，我们在长期的教学实践中深深感到，迄今尚无一本针对成人高等教育、高等职业教育特点、适应其需要和要求的审计学教材。因此，尝试着编写了这本《审计学基础》。

参加本书的编写人员均长期从事审计学教学和审计实务，具有系统扎实的知识理论基础和丰富的实践经验。编写中力求按照社会主义市场经济的要求，以《审计法》、《审计

法实施条例》为依据，总结吸取改革开放以来我国开展审计十六年的新鲜经验和最新研究进展，因而，使本书呈现以下特点：注重系统性与突出重点并重，在系统阐述审计基本概念、理论、方法的基础上，妥善处理学科体系与教学重点之间的关系，在保持必要的学科体系的同时，尽量少而精；注重提高学生从事审计的综合素质，而非某方面的能力和技能；注重针对适用型、应用型人才的要求和成人教育学生的特点，培养学生知识理论的应用能力，而非知识体系的完备性和纯粹理论水平的提高。本书既可作为成人高等院校、高等职业院校的经济、管理、财会、会计电算化、审计、财政、税收、金融、市场营销等专业和财经类各专业自学、函授高等教育以及财经类各种专业培训审计教学用教材，也可作为审计、会计检查和财税检查人员以及所有财经工作者自学审计知识理论、方法的参考书。

本书共七章。第一、四、六、七章由王利执笔，第二章由李莉执笔，第三章由郝敬霞执笔，第五章由林进执笔，最后由王利提出修改意见并全面审查，总编定稿。

本书在编写过程中，得到电子利技大学出版社和成人教育学院的大力支持，谨致谢意。

由于编写时间仓促和编者水平有限，书中难免会出现错误和缺点，敬请读者批评指正。

编者

目 录

前言	(1)
第一章 绪论	
第一节 我国审计产生和发展	(1)
第二节 审计工作对象和审计本质	(17)
第三节 审计的职能、任务和作用	(20)
第四节 审计准则和审计标准	(26)
第五节 审计机构和审计人员	(37)
第二章 审计种类和审计方法	
第一节 审计种类	(55)
第二节 审计方法	(62)
第三章 审计一般程序与审计证据	
第一节 审计的一般程序	(76)
第二节 审计工作底稿	(90)
第三节 审计证据	(99)
第四章 内部控制制度评审	
第一节 内部控制	(115)
第二节 内部控制评审	(129)
第五章 经济效益审计	
第一节 经济效益审计的特征和种类	(141)
第二节 经济效益审计的方法和内容	(147)
第三节 经济效益审计评价原则和标准	(153)

第六章 审计报告和审计档案

第一节 审计报告	(159)
第二节 审计档案	(172)

第七章 审计实务分析

第一节 资产审计	(176)
第二节 负债审计	(215)
第三节 所有者权益审计	(227)
第四节 成本审计	(237)
第五节 损益审计	(243)
第六节 会计报表审计	(257)

第一章 绪 论

第一节 我国审计产生和发展

一、审计和审计学

1. 审计概念

审计是由专职机构和人员，依法对被审单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立性经济监督活动。简单地也可理解为审计就是对会计资料的真实性、合法性、有效性进行的独立经济监督活动。

从上述定义可看出其要素内容：

(1) 审计的主体是专职机构和专业人员。专职机构指以审计为专门职务的单位，包括国家审计机关、部门或单位内部审计机构、社会审计组织。专业人员包括在国家审计机关、部门或单位内部审计机构和社会审计组织中的审计人员。

(2) 审计的客体，是指被审单位的财政、财务收支及有关经济活动。

(3) 审计的标准包括法律、法规和规章。

(4) 审计的基本职能是经济监督、评价、鉴证等职能。

(5) 审计的主要作用是维护财经法纪, 改善经营管理, 提高经济效益, 促进宏观调控。

(6) 审计的本质是一项具有独立性的经济监督活动。独立性是审计监督有别于其他经济监督独具的特有属性。

2. 审计学

审计学是系统地研究审计的产生和发展, 审计的理论与方法及其应用, 以及科学地组织和建设审计工作的一门社会科学。社会主义审计学以马克思主义为指导, 根据我国的具体情况, 在总结实践经验的基础上, 形成具有中国特色的审计理论, 用以指导审计工作的发展, 使审计在社会主义建设中更好地发挥作用。

审计学研究的内容主要是:

- 1) 审计产生和发展的规律;
- 2) 审计的对象、职能、作用、任务等基本理论问题;
- 3) 审计的概念、准则、标准等理论结构;
- 4) 审计的程序、方法;
- 5) 内控制度及其评审;
- 6) 专业审计理论和实务, 如财务审计、经济效益审计、预算审计、金融保险审计、工业企业审计、商品流通企业审计等。

二、我国审计产生与发展

我国审计制度, 有长达三千余年的历史。它包括国家审计、内部审计和社会审计, 是社会经济发展到一定阶段产物。它孕育于国家的萌芽及初创阶段, 其产生可上溯至

奴隶制国家的强盛时期。自西周以来，审计制度就在特定的历史条件下产生，并遵循自身的内在规律而演进。

1. 国家审计产生和变革

审计制度是阶级社会里特有的，是国家制度的组成部分。在原始社会中，由于生产力低下和国家尚未形成，因此也就没有审计制度。

我国在虞舜时期，开始了原始社会向奴隶社会的过渡，国家职管系统的职能因此发生了变化。几乎在国家萌芽的同时，审计也开始萌芽。如“三载考绩，三考黜陟幽明”，即三年核查一次官吏的政绩，三考而定官吏的升降。但是，构成审计制度的若干要素在这一时期尚不充分具备，因此，审计只是萌芽而已。这个过程一直延续到奴隶制国家形成以后的夏商时期。

西周是我国奴隶制社会发展的鼎盛时期。随着国家各项制度的形成和完备，审计制度也于此初步确立。在周成王时西周的官制基本定形，天子之下设三公、三孤、六官，其中天官宰“掌邦治，统百官，均四海”，审计监督职权归属于统领行政大权的天官系统，这也标志着审计的产生。天官系统的小宰以及宰夫、司会及其属官司书、职内，均掌有部分审计权。小宰用一些法规制度考查中央和地方官吏的功过得失。宰夫则为执行具体审计业务的官吏。宰夫掌管对百官府、诸都县鄙的治理情况，考查各级官吏于谷物、货贿和畜兽方面的功过得失，检查百官的欺诈行为，对于有成绩或有问题的官吏，上报冢宰而分别予以赏罚。宰夫于“岁终，则令群吏正岁会，月终，则令正月要，旬终，则令正日成，而以考其治，治不以时举者，以告而诛

之”宰夫分别下旬终、月终、年终进行考核，对于不按时奉文书者，报告冢宰给予责罚。司会的有些职掌与小宰相同，亦是西周时掌审计权的勾考官。其勾考群吏，不但以六典、八法、八则为依据，还要对照其下属司书、职内、职岁所掌握的簿书、赋入、赋出等资料，这是他与小宰在工作方法上的一大区别。司会的属官司书、直内也兼有部分审计权。司会、司书与职内虽掌理勾考事务，但因其还掌理邦国财用财籍，故其带有内部勾考的性质。

西周王朝在审计建制方面迈出了重要一步，将审计机构置于总揽政务大权的天官系统中，置小宰、司会共同掌理最高审计权，置宰夫于财计部门之外独立行使审计权，以及置司书、职内于财计部门内兼理审计，不但反映了审计体系的萌芽，而且说明了西周统治者对审计的高度重视。在当时的历史背景下，这一体制为审计职能和作用的发挥创造了较好的客观条件。

公元前 221 年，秦兼六国，始皇帝废除前代旧典，以“太尉主五兵，丞相总百揆，又置御史大夫以贰于相，”由于御史大夫主管全国的监察工作，包括政治监察、经济监察，审计监督工作也归属于御史大夫统辖。据史籍记载，秦御史大夫的属官有御史、监御史等。其中，侍御史“明习天下图书计史籍”，即主管四方文书，包括审核公卿奏章、国用簿册等，是协助御史大夫掌理全国各方面监察工作的官吏。监御史掌监部，即负责监理地方诸郡的有关事务。因此，审计监督权在秦朝是由御史大夫及其僚属侍御史、监御史来行使，只不过当时的审计制度是作为监察制度的一部分而表现的，其本身尚带政治监察的性质。然而，

秦朝将审计机构置于行政系统以外这一做法，却有着重要的历史意义。

西汉初年，汉高祖轻刑约法，而于职官制度上，因袭于秦。皇帝之下设三公、九卿掌理政务。御史大夫既掌副丞相职，又领监察大权，也称御史大夫寺。在这一时期，御史在经济监察方面的活动及作用已明显地表现出来。《史记·平准书》中对于皇帝遣御史检查富豪隐匿缗钱、逃避税款的行为及其效果就有明确的记载。

而且，御史大夫的地位也重要，遇丞相职缺时多由御史大夫升任。据统计，汉文帝至汉哀帝间共四十多人担任过丞相（有时称左右丞、大司徒等），而其中曾担任御史大夫的就占一半以上。从这一点看，也不难想象，当时审计监察工作的开展具备了较好的条件。

东汉光武帝即位以后，“废丞相与御史大夫，而以三司综理众务”，原御史大夫改称司空后，监察工作由御史中丞统领。称为御史台，其下设御史中丞、治书侍御史、侍御史、兰台令史等职官。其中，“御史中丞……掌兰台、诸州刺史，纠察百僚”。治书侍御史“凡天下诸谏疑事，掌以法律当其是非”即对于难以议定的案件，由治书侍御史作最后裁决。侍御史“掌察举非法，受公卿群吏奏事，有违失举劾之”，东汉虽然废除了御史大夫一职官，并将御史中丞置于九卿之一少府的统领之下，但御史台组织的地位仍然很高，而且独立性也有所加强。

自三国至南北朝时期，官制制度与东汉大抵相同。在这一时期，御史组织仍是各朝代中实施监察工作的主要机构。同样，它仍然是以集政治、经济监察为一体的形式而

表现的。还出现了侧重于经济监督方面的专门机构比部。比部最早在曹魏政权下出现,当时曹魏尚书台下设二十五个办事机构,称二十五曹,比部便是其中之一。比部的长官称作比部郎。“比部主法制”、“掌诏书律令勾检等事”。这时比部的出现,使审计的部分职权移至行政系统之中,然而,比部作为专门行使经济监督权的业务机构,在审计发展史上占据了重要地位。

隋文帝结束分裂局面以后,依照汉魏官制,设官分职。隋朝的审计监督大权仍由御史台、刺史和比部分领。“比部掌勾稽文账,周知百司给费之多寡,凡诸仓场库务收支各随所隶,以时具账籍申上,比部驱磨审覆而会计其数,诸受文历,每季终取索审核事故,住支及赃罚欠债负,则追索,填纳无隐昧则勾销除破。”隋初,比部由尚书省都官尚书统领,开皇三年(公元583年)改都官尚书为刑部尚书,比部即归刑部,比部长官为比部侍郎。隋炀帝时比部长官改称为比部郎,专司经济监督,比部的职权及地位得到了进一步明确和加强。

公元618年,李渊建立大唐王朝,大唐的审计监督大权一如隋朝,仍由御史台、刺史和尚书省之比部分领。御史台为唐最高监察机构,辖台院、殿院和察院。设在尚书省刑部尚书之下的比部,是唐代掌审计监督权的业务部门。比部设比部郎中一人为长官,员外郎一人为副,“掌勾会内外赋敛、经费、俸禄、勋赐、赃赎、徒役课程、逋欠之物、及军资、械器、和籴、屯收所入。”另设令史、书令史、计史、掌固等官吏,共有四十多人。史载,比部对京师仓库的审计,三个月进行一次,对于诸司、诸使、京都是每季

度审计前一季度之事；对于诸州是年终进行一次全面的审计。与前代相比，唐代的御史台、比部两个机构的内部职责分工进一步明确，属员大幅度增加，对经济领域实施的监督也相应加强。因而，审计监察制度在唐代得到了空前的发展。

两宋时期的官制，与前代有很大的区别，即“建官而不任以事，位事而不命以官”，故有官、职、差遣之别。审计建制亦受此影响，这一时期的审计职权分掌于御史台、提举账司、比部、勾院和都转运使。

北宋比部，仍为尚书省刑部书所领。设有比部郎中、比部员外郎等官，置吏百余人，“掌勾覆中外账籍，凡场务、仓库出纳的官之物，皆月计、季考、岁会，从所隶监司检察以上比部，至则审覆其多寡登耗之数，有陷失，则理纳。勾考百司经费，有隐昧，则会问同否而理其侵负。”南宋孝宗隆兴元年（公元1163年）以后，比部之事改由都官兼理。都转运使兼理对地方的审计权。“掌经度一路财赋，而察其登耗有无，以足上供及郡县之费，岁行所部，检察储积，稽考账籍。”南宋时，仍有都转运使之设，其属官“按岁额钱物斛斗之多寡，而察其稽违，督其欠负，以供于上。”

审计一词在北宋时首次出现，神宗元丰年间改革官制，太府寺下设二十五官司，其一为审计司，负责核查粮料院发给文武百官、诸司、诸军的俸料，是否按规定办事，至南宋时，太府寺所属的七个机构中仍有审计司。这一时期的审计职权较前代分散，审计一词的出现也与此相关。然而审计在宋朝的变化也相当突出：专职审计机构的职权有

所扩大；很多中央机构中都加强了对财政经济活动的监督，于内部设置了勾检账簿的机构或官员；组织机构的层次初步形成；各机构于经济监督方面的牵制关系也已显示。

忽必烈定国号为元。元朝官制遵用汉法。元朝的审计监督权掌理于御史台、行御史台、肃政廉访司、左司、六部。中央御史台亦称内台，辖殿中司和察院（亦称内察院）。其中，察院设监察御史和书吏，掌理对中央政府机构的审计权。同时，亦兼理对内八道的审计权。另外，设于户部诸库的提举、提控、案牍、管勾、设于各仓的监支纳等官吏的工作都具有审计的性质，左三部右三部，这些官吏都具有审计职权。元朝于审计制度有诸多创新之处：中央御史台下置行御史台，为统领地方审计的常设机构，以行台之察院及肃政廉访司共同掌理地方审计事务；于与财政经济有关的部门内普遍设机构及人员分理审计等。元朝审计的这些新创制，在审计制度趋于完善的历史进程中，占据着特殊的地位。

公元1368年，朱元璋得天下，参考汉、唐旧制而立明代官制。明朝审计大权掌于都察院、六科和户部。明初曾有御史台、洪武十三年（公元1380年）罢御史台，洪武十五年（公元1382年）置都察院，其中“都御史职专纠劾百司”，负责全国的审计监察工作。户部所执掌的审计权，由户部侍郎总领。六科（吏、户、礼、兵、刑、工）的户科、工科掌审计权。明朝审计制度于相互牵制上用意颇深，因六部中户部权重，故以都察院六科之户科对期实施审计监察，同样，户部之清吏司掌有对都察院的财务审计权。以户部之十三道清吏司和都察院十三道监察御史共同对地方

进行审计监察，也体现了牵制原则，另外，明朝还规定“诸御史纠劾，务明著实迹开写年月，毋虚文泛诋，诤拾细琐。出按复命，都御史覆劾其称职不称职以闻。凡御史犯罪，加三等，有赃则重论。”这对于防范御史滥用职权起到了制约作用，亦于审计组织自身建设方面迈进一步。

努尔哈赤天命元年（公元1616年）建后金国，皇太极崇德元年（公元1636年）改国号清。清朝官制、取法于明代。审计大权一统于都察院。都察院以左都御史为院长，负责对官吏的违法失职现象进行弹劾、检举，并布置本道内的监察之事。各道既统领本道内的审计监察事务，又分领对内阁、六部、诸院、寺、府监、卫及仓场的审计监察事务。审计的主要事项有：户部每月的出入数目；三库（银库、缎疋库、颜料库）财物的支用数；营造工程费用；宗人府钱粮恤赏数目；五城赈济贫民数目；宝泉局、宝源局发放兵饷的数目等。六科给事中“掌言职，传达纶音，勘鞫官府公事，以注销文卷，”即负责传达皇帝的诏书、制令，核查官府的活动，注销官吏上报的文书。其户科分稽财赋，注销户部文卷；工科分稽工程，注销工部文卷。巡仓御史、巡漕御史、巡盐御史等，各自负责某一特定的审计监察事项。清朝末年，曾拟设审计院，“掌检京外各衙门出入款项之报销，核定虚实”另外，还就审计院内部机构设置及其职权，检查内容和内部工作制度等作了规定。后因辛亥革命爆发，这一设想未能实施。

清朝审计权操持于都察院，体现了清统治者的集权意识。然而，这一做法对统一审计标准方面确有裨益。内分科道，避免了重复审计监察。这些均将审计制度向进推进

一步。

辛亥革命，推翻了封建帝制，建立了中华民国。民国初年，因地方自治，各省均先于中央而设立审计机构，如广东的审核院、湖南的会计审查院、云南的会计检察院、陕西的会计检查所、湖北及江西的审计厅、贵州的审计科、吉林的审计长、四川的审计院等。1912年9月，北洋军政府在国务院下设审计处，并改组各省原有的审计机构为审计分处，审计处隶属于总理。10月，大总统批准实施《审计处暂行章程》，随后又分布于《审计条例》，规定审计处及分处的职权为“审查国家岁入岁出”。1914年6月，改审计处为审计院，直隶于大总统。并裁撤各省审计分处。公布实施《审计院编制法》，规定：审计院“依审计法审计国家岁出岁入之决算。每遇会计年度之终，须以审计成绩呈报大总统。”10月，公布了《审计法》。尽管这一时期的审计法规较前代完备，但由于地方各自为政，截留财政收入，中央政府的经费开支多靠外债维持，很长时间没有正式的财政预算，因而审计机构形同虚设。

1923年3月，孙中山于广州设立陆海军大元帅大本营，辖五部、三局、二处、一库，其中，审计局独立行使审计职权。1924年5月，改审计局为审计处，负责“审定各陆海军及机关之计算决算，编制审计报告，呈报大元帅。”

1925年7月，国民政府于广州成立，公布了《监察院组织法》。8月，成立监察院，下设五局一科，其第二局内置审计科，掌握大本营审计处之审计职权。1928年3月，公布《审计院组织法》，4月，颁布《审计法》，7月，成立审计院。职官有审计、协审、书记官等。院下设两厅一处，