



人民中国出版社

财会审计卷

财会业务百科

全书

财会业务百科全书

财会审计卷

罗锐韧 主编

人民中国出版社

《财会业务百科全书》

全十二卷卷目

财务会计与管理会计卷

税务会计卷

财会审计卷

财务管理卷

财会金融卷

出纳业务卷

查帐业务卷

财会报表卷

财会电算化卷

职称考试卷

财会表格卷

财会法规卷

《财会业务百科全书》编委会

主 编 罗锐韧

副主编 邓益志 李永平 曹 荣 时闽南

编委会 于 琦 宋 杰 李 莉 石 琪

刘 杰 李丽秋 韩小勤 王丽君

刘富平 郑朝英 李佩兰 梅 燕

高小玲 文 燕 金 宁 刘广润

孟宪典 孙道东 白亚玲 李艺青

李 纯 袁京荣 赵 明 周 婷

刘似臣 朱梅红 唐 涛 孙秀梅

王希荣 王晓辉 尹建荣 邓荣华

朱 林 刘春明 李 玲 李 倩

花 卉 李凯君 李德辉 许国平

陈 楠 罗剑明 周 明 周 珂

杨云霞 郑 波 张 平 张金光

林 刚 彭建国 涂京光 涂 秦

韩 欣 贾浓铀 谢 辉 马晓丽

前 言

财务会计在市场经济中起着重要的理财作用。任何单位都离不开财务会计,任何单位都需要精明的财会人员。近年来,关于财会方面的书籍出了不少,可以说是比比皆是。但迄今为止,尚未有一部既能涵盖财会各种业务,又能包容财会各种技能;既系统实用又具有通用性的大型财会著作,来满足广大财会人员的需要。正是为了适应这种需要及二十一世纪财会发展的新趋势,我们组织了数十名从事财会实际工作和研究工作的专家、学者,积几十年之经验,历经数载,几易其稿,精心编撰出这套《财会业务百科全书》,可谓是中国第一部大型的财会业务百科全书。

在编写本书过程中,我们结合当前我国财会工作的实际情况,把财会人员的能力、素质培训与训练放在首位,重视实际操作技巧和方法,同时又系统介绍知识性、概念性、理论性的内容,使理论和实际紧密结合。同时重视财会的基本业务技能、方法、技巧与财会素质的全面训练,重视财会操作中的规律性及普遍容易出现的问题与解决方法,使各行业的财会人员触举一反三,触类旁通。此外,本书还吸收了国内外有关财会研究的最新成果,具体讲述财会电算化等新课题,体现有关财会的国际惯例,并收入了许多新近发生的案例,列示了财政部新颁布的财会报表格式等。

在内容安排上,《财会业务百科全书》共分十二卷,内容囊括了现代财会的全部方面和各个环节,具体如下:

财务会计与管理会计卷:系统介绍会计的基础知识、财务会计及管理会计的具体内容。

税务会计卷:介绍征税与纳税的理论知识以及避税与反避税的方法与技巧。

财会审计卷:介绍财会审计的理论知识及各行业审计的实际操作技巧。

财务管理卷:重点介绍筹资、投资、营运资金管理、财务分析、计划和控制、资产评估等内容。

财会金融卷:介绍银行信贷、融资租赁、金融信托、证券金融、外汇外债金融、信用卡金融、保险金融、房地产金融等内容。

出纳业务卷：介绍出纳业务基础、会计凭证、出纳日记帐、现金出纳业务、银行转帐结算、证券与外汇出纳业务、银行出纳业务等内容。

查帐业务卷：介绍会计凭证、会计帐簿、会计报表等会计查帐方法；财务收支、经济效益等审计查帐方法，以及应纳税额的纳税查帐方法等。

财会报表卷：列示了财政部新颁布的财会报表格式，介绍各种会计报表的编制、阅读和分析方法。

财会电算化卷：具体讲述财会电算化这个财会领域的新课题，介绍会计电算化、财务管理电算化及审计电算化等内容。

职称考试卷：介绍会计师和助理会计师考试的要点、重点和难点，并精选了数套模拟试卷。

财会表格卷：收集有关财会领域的近四百个表格，可供财会人员直接选用或参考。

财会法规卷：汇编财会领域的最新法规及制度，力图从法规和制度方面加强和促进财会工作。

本书采用分级管理、分工负责的办法编写。在编写本书的过程中，得到了国家有关部委、科研院校和企事业单位的大力支持和帮助，同时还参考了财会领域的诸多优秀成果，在此一并表示衷心的感谢！

编写这样一套大型百科全书式的财会业务著作，其难度可以说超过任何其他同类书籍。无论是卷目安排，还是编写体例与材料选取等各方面，我们都进行了新的探索。所以，当这套著作即将问世之际，我们在喜悦之余，敬请读者注意：虽然我们尽了最大努力，但难免有缺漏与失误之处，恳请读者的理解并提出宝贵意见。

《财会业务百科全书》编委会

一九九八年三月

目 录

第一篇 审计理论

第一章 审计的本质	(3)
一、审计的产生与发展	(3)
二、审计的本质与定义	(28)
三、审计的目标与任务	(30)
四、审计的职能与作用	(33)
五、审计在经济监督体系中的地位与作用	(35)
六、审计与会计的区别与联系	(36)
七、注册会计师审计与其它审计的关系	(37)
第二章 审计的分类	(42)
一、审计的基本分类	(42)
二、审计的其他分类	(43)
第三章 审计的方法	(46)
一、审计方法的理论基础	(46)
二、审计的具体方法	(47)
第四章 审计证据和评价依据	(53)
一、审计方法与审计证据、评价依据的关系	(53)
二、审计证据	(53)
三、评价依据	(57)
第五章 审计标准	(60)
一、审计标准概述	(60)
二、审计标准在审计理论体系中的意义	(61)

三、审计标准化的审计标准体系	(68)
四、建立我国的审计标准体系	(74)
五、审计标准的制定、修订与实施	(80)
第六章 审计机构组织	(85)
一、我国审计组织体系的形成和机构设置的原则	(85)
二、国家审计机关	(86)
三、内部审计机构	(90)
四、社会审计组织	(93)
五、审计人员和职业道德	(96)
第七章 审计工作组织	(100)
一、审计的准备阶段	(100)
二、审计的实施阶段	(104)
三、审计的报告阶段	(107)
四、审计的处理阶段	(108)
五、审计的监督执行阶段	(111)
第八章 内部控制制度审计	(113)
一、内部控制制度的涵义	(113)
二、内部控制制度的内容	(115)
三、内部控制制度审计的意义和内容	(117)
四、内部控制制度审计的程序和方法	(118)
第九章 计算机数据处理系统审计	(122)
一、计算机技术对社会经济发展的影响	(122)
二、计算机在数据处理中的作用	(122)
三、计算机数据处理对审计工作的影响	(123)
四、电子计算机系统的构造	(123)
五、计算机数据处理的特点	(125)
六、计算机数据处理系统的内部控制	(127)
七、计算机数据处理系统的审计方法	(129)
第十章 审计管理	(131)
一、审计管理概述	(131)
二、审计管理方法	(137)
三、审计目标管理	(143)
四、审计计划管理	(153)
五、审计报告管理	(165)
六、审计信息管理	(177)
七、审计质量管理	(196)

第二篇 审计实务

第一章 工业企业审计	(203)
一、货币资金审计	(203)
二、短期投资审计	(208)
三、应收款项审计	(210)
四、存货审计	(213)
五、长期投资审计	(218)
六、无形资产、递延资产审计	(221)
七、固定资产审计	(224)
八、流动负债审计	(228)
九、长期负债审计	(233)
十、所有者权益审计	(236)
十一、成本费用审计	(240)
十二、企业损益审计	(243)
十三、会计报表审计	(246)
第二章 交通运输企业审计	(250)
一、交通运输企业审计概述	(250)
二、成本费用审计	(255)
三、损益审计	(263)
四、交通专项资金审计	(266)
五、经济责任审计	(271)
第三章 商品流通企业审计	(273)
一、商品流通企业审计的目的和意义	(273)
二、商品流通企业审计的特点和方法	(278)
三、商品流通企业审计的内容	(281)
第四章 股份制企业审计	(312)
一、股份制企业审计的意义和目的	(312)
二、股本审计	(314)
三、股份公司利润和利润分配审计	(318)
四、股份公司财务报表审计	(320)

第五章 金融企业审计	(323)
一、现金资产	(323)
二、存款	(330)
三、贷款	(338)
四、投资	(345)
五、证券	(347)
六、信托	(351)
七、租赁	(357)
八、外币业务	(363)
九、固定资产	(366)
十、无形资产和递延资产	(371)
十一、流动负债	(376)
十二、长期负债	(378)
十三、所有者权益	(382)
十四、损益	(385)

第一篇

审计理论

第一章 审计的本质

一、审计的产生与发展

□ 审计和经济责任

审计是人类社会生产经济活动发展到一定阶段的产物,并随社会生产经济活动的发展而发展。在中外审计发展史上,最早出现的审计监督行为都是为统治者服务的政府(官厅)审计。这种审计行为之所以必然产生,主要是资财所有者与资财管理者之间存在着一种经济责任关系,这是审计赖以产生的客观基础。具体地说,经济的发展,生产力的提高,使社会财产资源逐步有了一些积累,资财所有者授权或委托他人代管或代为经营时,客观上就存在着查错防弊,监督检查资财经管人履行职责情况的需要。为了维护财产所有者的利益,审查和评价资财所有者和资财经管人之间形成的经济责任关系,审计这种经济监督就应运而生了。

在原始社会,由于社会生产力极为低下,没有剩余产品,加之没有阶级和剥削,资财所有者和资财管理者集于一身,不存在任何经济责任关系,因此,类似审计监督的行为不可能产生。到了奴隶社会,生产力有了较大发展,剩余产品大量出现,随之也出现了资财所有者与代为管理资财者之间的经济责任关系,即奴隶主阶级和为奴隶主阶级服务的掌管财政收支的经济官员的责任关系。在民间,奴隶主与其授权管理财产的管理者之间也产生了同样的经济责任关系。因此,无论奴隶主皇室宫廷由其官员所从事的财政经济活动和会计行为,或是个别奴隶主私有财产由其代理人所作的记录及其反映的财产收付,都要求授权于一个第三者来对资财管理者承担和履行的经济责任进行审查,以检查、考核官员的政绩,证明管理者是否忠实地承担了自己的经济责任。我国西周的“宰夫”,古埃及设置的监督官,主要就是发挥上述作用。

随着生产力的发展和经济关系的变革,资财所有者与管理者之间的经济责任关系愈加复杂。由于资本主义商品经济的发展,企业生产规模的扩大,股份公司大量涌现,这一企业组织形式使资财的所有权与经营权明显分离。持有股票的股东和未来的投资者,以及公司的债权人,对企业的财务状况和经营成果,偿债能力及与此相联系的获利程度都十分关心,企业管理人员对股东和债权人的经济责任大大加重。基于投资者和债权人等与公司有利害关系的集团和个人的上述需要,公司有责任对外编制真实、全面、公允的会计报告。这些报告是否真实、正确,管理人员是否诚实地履行了他所担负的经济责任,就需要居于股东和企业管理当局外的第三者来审查。由于两权分离而形成的委托经营的经济责任关系,为审计(尤其是社会审计)的发展开辟了宽阔的道路。

20世纪初,西方各主要国家先后完成了从自由资本主义向垄断资本主义的过渡,生产社会化程度进一步提高,经济迅速发展,特别是第二次世界大战以后,跨国公司不断增加,竞争愈演愈烈。为了实现企业管理目标,对各管理层次和管理区域的管理者进行监督,审查其履行所承担的经济责任情况,企业内部审计便脱颖而出,以最高管理者代表的身份去作“总经理所应该做而未能做的事”。与外部审计不同,内部审计所涉及的已不是资财管理者与所有者之间的经济责任关系,而是对由层层分权而产生的经济责任的监督,即企业内部经营管理层次划分形成的最高管理者授权与企业内部横向各职能部门和纵向各经营层次之间的经济责任关系。

作为管理国家事务的政府行政机关和国营企事业单位,它们都对政府、社会和人民担负着一定

的经济责任(及社会责任),其财政经济活动牵涉全体公众的利益。为了对这些单位的财政经济活动进行审核和监督,国家必须设置独立的审计机构,证实、说明其履行经济责任的情况。从这种意义上说,国家审计也是对经济责任关系的一种评价和解脱,而且,与内部审计和民间审计比较,国家审计更具独立性和权威性。

综上所述,从审计的起源看,审计是建立在责任性基础上的一种方法和制度,它的产生同受权者(或受托者)一方对授权者(或委托者)另一方承担的经济责任有关,离开了责任就谈不上审计,由此而形成了审计、审计授权人(或委托人)、被审计(或受权人)三者之间的审计关系,这种关系要求审计必须保持独立性。

经济责任关系的内容形式不是一成不变的,随着社会生产力的发展和生产关系的不断变革,它也不断地发展、变化,产生在经济责任关系基础上的审计的职能、任务、目标、内容、程序和方法也会发生新的嬗变。

□ 中国审计的产生和发展

1. 西周时期的审计

西周,是我国审计有史记载的最早时期。根据《周礼》记载,当时的中央政府分为卿士寮和太史寮两大部门。卿士寮为军政司法部门,太史寮是掌握历法、祭祀、占卜、文化、教育等事务的部门。在中央政府之外,总管王室事务的职官为冢宰,他负责处理王室的内部事务或周王交办的某些具体政务。下设小宰及司会,由于当时王室财政与国家财政不分,故小宰主管王朝的财务保管,司会负责王朝财政经济收支的全面核算。小宰之下又设宰夫及大府,宰夫负责监察、审计工作,大府负责具体的保管事项。

在西周,主要进行审计工作的宰夫,《周礼·天官·宰夫》记载:“宰夫之职,掌治朝之法,以正王及三公、六卿、大夫群吏之位。掌其禁令,叙群吏之治”,显然,宰夫掌理治朝之法,主管“治官”。同书又称:宰夫“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,以造而诛之。”对于岁会、月要、日成,宰夫要对它们进行审计后才送司会考核,就是说,宰夫每旬、每月及年终,都要对各部门的财政收支情况进行考核检查。同书又称,宰夫“掌治法以考百官府、郡、都、县、鄙之治,乘其财用之出入,凡失财,用物辟名者以官刑诏冢宰而诛之;其足用长财善物者,赏之。”“宰夫考其出入,而定刑赏。”这就是说,宰夫除主掌“治朝之法”,也兼有审计之职。宰夫根据规定审查并考核百官府及郡都县鄙的治绩,对于损失浪费和弄虚作假的行为,建议冢宰给予惩罚;对于节省开支、财政充裕的建议冢宰给予奖励。

根据《周礼·天官·司会》记载,司会在进行王朝财政收支全面核算的工作过程中,“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成。”所谓“日成”,是指财物保管部门为反映一旬的经济业务而编制的文书,相当于现在的旬报。对于旬报,一般地由小宰在实施就地稽查的基础上进行初审后报送司会;“月要”是反映一月内经济业务的文书,相当于现在的月报;“岁会”则是反映一年内经济业务情况的文书,如同现在的年度报表。“日成”、“月要”、“岁会”,都必须经过司会的审核之后才汇总呈报冢宰。因此,在司会领导的经济核算部门,已建立了初步的内部控制制度。《周礼》又载:冢宰“掌邦治,以佐王均邦国”,“岁终则令百官府各正其治,受其会,听其致事而诏王废置,三岁则大计群吏之治,而诛赏之。”“司会以岁之成,质于天子,冢宰齐戒受质”。可见西周时已有初步的上计制度,并得到了周王和冢宰的重视。上计制度在后世获得了重大的发展。

从西周时期审计机构的组织建设上来考察,宰夫是负责王朝财物保管工作的小宰的属官,而实际上宰夫的工作并不属于财物保管的一部分,这种形式我们暂称之为“寄居”形式。从这一“寄居”形式中,我们至少可以得出以下结论:第一,审计的独立性。在当时,审计的主要对象是司会所属的会计核算部门,而小宰属于财物保管部门,这就保证了审计工作的独立性。从严格的意义上来说,没有独立性,就不是审计。我国审计从一诞生就抓住了独立性这一审计的本质,这是相当可贵的,西周审计对后世的影响,也主要在其独立性上。第二,“寄居”之设,也反映出审计工作在西周还并没有成为

国家的一项独立的重要活动,它还混杂在一揽子的工作之中。因此,宰夫之设,只标志着中国政府审计组织建设的雏形。

作为一项独立的经济监督和评价活动的审计,是在国家生活中为着监督和评价各级官吏是否严格履行经济责任而诞生的,当时,由于经济责任与政治、军事等多方面的责任交织在一起,故审计工作也与监察、行政监督等交织在一起,它可以说是作为国家考课制度的一个组成部分而逐步培育出来的。西周时期审计的主要职责是考察各级官吏的功过,所谓“宰夫考其出入,而定刑赏”。因而,审计也属于监察的一个部分,并由周王的家臣冢宰掌管,从而成为加强王权的一个手段。在早期中国审计史的研究中,必须掌握这一点,即经济的因素是审计产生和发展的原因之一,而政治的因素则是审计产生的更直接的原因。这也是我们在审计史研究工作中的出发点及指导思想。严格考察西周的审计活动,它还不是现代意义上的审计,而只是审计的雏形而已。

尽管如此,通过对整个中国审计史的研究、了解及进行中外审计发展的比较,我们仍可以发现,西周的审计制度,特别是宰夫的职掌,奠定了整个延续三千年之中国审计制度的基础,其独立性、权威性,更为后世所倡导。后世之审计监督实源于宰夫之职。对于西周审计制度在世界审计发展史上的地位,美国著名会计史学家迈克尔·查特菲尔德教授(Prof. Michael Chatfield)在其名著《会计思想史》(A History of Accounting Thought)一书中指出:“在内部管理、预算和审计程序方面,中国西周时代在古代社会可以说是无以伦比的。”

2. 秦汉时期的审计

秦汉审计是在西周审计的基础上发展起来的。秦汉不仅是我国延续二千年之封建专制主义中央集权制度的奠基并获得初步发展的时期,也是我国审计制度的成形并获得初步发展的时期。从总体上来说,秦汉审计与西周审计一样,都属于国家监察的一个组成部分,与考课制度紧密相联。但是,随着秦汉在国家政权机构组织建设上的发展和演化,它在一些具体的方面也发生了明显的变化,地位获得了较大的提高。

秦汉时期的政权机构建设,在中国历史上具有特别重要的意义。秦代建立起了我国第一个封建的专制主义中央集权制度,并在汉代得到了逐步的完善。秦朝在建立封建专制主义中央集权的官僚机构时,采取了一项重大措施,这就是在中央政府内确立了丞相制度。

在中央机构中,主要的官吏是三公和九卿。三公是指丞相、太尉、御史大夫。其中丞相辅助皇帝处理全国政务,是最高行政长官;太尉协助皇帝总领全国军事;御史大夫执掌监察并帮助丞相处理全国政务,兼掌审计工作。九卿之中,主管国家财政的治粟内史,主管皇室事务的是少府,在他们的工作中,形成了一套日益严格的考核、检查和监督制度。

史载,秦时,上计工作由柱下史主持,上计报告另有副本送交御史大夫进行审计。对计簿的审计,构成了秦汉时期外部审计的主要内容。御史大夫对计簿进行审计,行使经济监察,实属秦时首创。在对地方的控制中,中央还派出了如监御史等监察官,他们在工作中也兼有审计之职。因而,御史大夫的设立,促使丞相总理政务,御史大夫行使监察,这就使属于监察的审计与属于行政的会计相分离。对此,从国家建设的整体上来看,它是国家管理方式的重大进步;从审计制度的建设上来看,则是审计发展史上的根本性变革,它促成了审计工作从财计部门分离出来而拥有了与被审单位之间的独立地位。

目前,我国审计史学界存在着一个很突出的问题,这就是混同上计与审计。上计与审计的关系极为密切。特别是在秦汉时期,仅仅考察审计而不考察上计,就不能进一步揭示审计的产生和发展的深刻原因。但是,上计绝不是审计。

上计制度源自西周、成形于战国、完善于秦汉,并延续于隋唐后世。它主要是中央年终考核地方官员政绩的考课制度。中央既然不能对地方官员实施经常的、全面的监督,而且,为了了解全国的政治经济形势,就必须建立上计制度。为了确保上计制度的贯彻执行和上计工作的严肃性,汉代制定了《上计律》。目前,许多人认为《上计律》是我国的第一部审计立法,这同样是由于混同了上计与审计而产生的错误观点。

对于上计工作,《商禁书·禁使篇》曾有这样的评述:“夫吏专制决事于千里之外,十二月而计书以定,事以一岁别计,而主以一听,见所疑焉,不可弊,员不足。”正是由于上计工作的这一特点,故有些官吏便经常为逃避惩罚或冒功领赏而弄虚作假。据《汉书·王成传》记载:“今胶东相成,劳来不怠,流民自占八万余口,治有异等之效。其赐成爵关内侯,秩中二千石。……后诏使丞相御史问郡国上计吏(史)守丞以政令得失,或对言前胶东相成,伪自增加,以蒙显赏,是后俗吏多为虚名云。”更有甚者,有的郡国为欺骗中央,竟专门选择善于作假的属吏编制计簿。据《汉书·贡禹传》记载:“……郡国恐伏其诛,则择便巧史书、习于计簿,能欺上府者以右职。……故……欺谩而善书者尊于朝。”

正因如此,黄龙元年汉宣帝下诏曰:“方今天下少事,繇役省减,兵革不动,而民多贫,盗贼不止,其咎安在?上计簿,具文而已,务为欺谩以避其课,三公不以为意,朕将何任!御史察计簿,疑非实者按之,使真伪毋相乱。”很显然,当时的审计工作是服从于上计、为上计工作服务的。审计的目标就是审查计簿的真实性。审计工作是上计工作的一个必不可少的组成部分,是上计工作有效进行的保证。

对计簿的审计,构成了秦汉时期审计的主要内容。当时,专职的审计机构尚未形成,审计监督权由主掌国家监察工作的御史大夫兼掌。这与西周时期审计监督工作作为整个国家监察工作的一个组成部分相一致。这一体制,在汉代获得了充分的发展,后由于曹魏时比部的诞生而改变,但至明清和中华民国时期又得到了部分的恢复。

从另一个角度来比较,秦时的审计监督工作更受到了重视,地位也获得了提高:西周时,兼掌审计监督权的宰夫只是“寄居”于主管王朝财物保管工作的小宰之下,地位显然是较低的,但至秦及前汉,审计监督权则由御史大夫兼掌,其地位获得了明显的提高。这就从组织建设上保证了审计监督工作的权威性。当然,这一发展,也是与我国整个国家的机构组织建设的逐步发展相一致的。

御史大夫为了行使其职权,设有御史府,其主要的属官是御史中丞。实际上,御史中丞独揽御史府的一切大权。为了加强中央的封建集权统治,秦时及汉初采取了由中央派遣御史的作法,无论秦时的监御史还是汉时的刺史,都是由御史中丞总领。

从御史大夫的工作来分析,它是从国家法律规章的角度来衡量、审查行政系统,包括丞相的所作所为是否触犯法律。法律规章的制定是实施监察(包括审计)工作的前提条件。

关于秦代经济法规的情况,云梦秦简给我们提供了较详细的史料。法律对有关财产的交接和财物损失的处理办法,以及财物的收入、使用等方面的经济责任作了严格的规定。对会计人员也要求必须廉洁奉公,遵记守法,要依照国家的规定,正确审查处理经济事项,会计书籍必须正确无误,包括记录及计算的正确。进入汉代,有关的立法获得了较快的发展,如《户婚律》、《上计律》、《贪盗治罪律》等均有规定。法律制度的创建和发展,为监察及审计工作的进行提供了依据。

审计工作是一项专业技术性很强的经济监督工作,审计工作的发展和审计方法的改进也取决于会计工作的发展和会计方法的改进。秦代是我国中式会计方法体系的全面奠基时期。至汉代,会计帐簿在上计工作中获得改进,上计簿的格式、内容等逐渐都有了定规,严格地讲,西汉时的上计簿才与会计簿书区别开来,从而确立了中式会计报告的基本形态。会计的发展,使得我国的审计工作由秦至汉逐渐以“计簿”审计为主。在“计簿”审计的基础上,若发现可疑问题,则派人进行就地审计。就地审计只是“计簿”审计的补充形式。

从审计时间的安排上来看,它属于年度审计。审计时间是相应于上计时间的,各县是“秋冬集课,上计于所属郡国”,而郡国则是“岁尽,遣吏上计”。因此,审计工作是集中在“秋冬”和“岁尽”进行的。从审计职权的划分上来看,当时是采用统一领导、分级负责的原则。郡守是一郡的最高长官,上承中央,下监各县,总掌一郡的民政、财政、监察和司法等事务,郡守兼有对各县上呈的计簿进行审查的职责。如前述,各县上计郡国的形式是大会都试,而审查各县计簿的真实性是考核各县政绩的前提条件,这项工作从一定意义上来说也带有审计的性质。至东汉,当州成为一级行政区之后,刺史也负责这项工作,但不如郡守正式。总之,中央审计由御史大夫负责,而郡对县的审计,则由郡守兼管。

通过审计,若发现有弄虚作假的,则给予惩罚。据《汉书·景武昭宣元成功臣表》记载:“众利侯郝贤……元狩二年,坐为上谷太守入戍卒财物,上计谩,免。”就连战功显赫而被封为众利侯的上谷太守在上计时因弄虚作假也被免爵削职,可想当时审计工作是极其严肃的。

东汉末,御史台转属少府,其职掌也开始发生变化,至曹魏,我国历史上第一个独立的审计机构比部诞生了。

考察秦汉时期的审计,审计监督权由御史大夫执掌,形成了丞相总理政务,御史大夫行使监察的局面,这就使属于监察的审计工作与属于行政的会计工作彻底分离。审计工作从财计部门分离出来并拥有了与被审对象之间的独立地位,这是我国审计制度的一大发展。

其次,秦汉审计权的转移进一步反映出它是加强皇权、加强专制主义中央集权封建统治的有力工具,在国家生活中处于重要地位。西周时期,审计权由周王的家臣宰掌握;至秦,则由从皇帝的亲信发展起来的御史大夫执掌;至东汉,随着君权与相权矛盾的加剧,审计权被收归少府。总之,审计权作为监察权的一部分,被牢牢掌握在封建王朝的最高统治者手中,成为加强君权统治的手段。

第三,审计只是手段,它的目的在当时直接表现为保证“计簿”的真实性。从这一意义上也可以这么说,正是上计工作中存在着弄虚作假的可能,才产生了进行“计簿”审计的需要。审计工作是上计工作的一个必不可少的组成部分,是上计工作有效进行的保证。

第四,会计的发展为审计的发展提供了前提条件。秦汉时期,我国的会计工作有了较大的发展。随着上计工作的进行,上计簿的格式、内容等都有了定规,使其进一步全面反映出各郡县的财政经济状况,这使“计簿”审计——如现在的报表审计成为可能,并逐渐成为主要形式。

3. 魏晋南北朝及隋唐时期的审计

(1) 魏晋南北朝时期审计机构的诞生和初步演变

审计机构的诞生意味着审计在该时期的国家生活中已成为一项独立的不可缺少的工作而受到重视,并在组织建设上得到了保证。

比部是我国历史上出现的第一个审计机构,它诞生在曹魏时期。《晋书·职官志》记载:“至魏,尚书郎有殿中、吏部、驾部、金部、虞曹、比部、……考功、定课,凡二十三部。青龙二年,尚书陈矫奏增都官、骑兵,凡合二十五部。”“比”是比较、检查的意思。比部的出现标志着我国审计机构的正式诞生。

审计机构的正式诞生,是审计工作在国家生活中重要性提高的必然结果,同时,也是君权与相权矛盾斗争的结果。相权的削弱导致了审计权从御史大夫的职掌中分离出来而由尚书台(省)和御史大夫分掌,同时,尚书台(省)分掌审计权,意味着审计权已由监察系列向行政系列的转移。如果说西周时监察与行政没有明确分权而审计权混于其中的话,那么,在秦及西汉监察与行政明确分权时,审计权则归于御史大夫。东汉之后及曹魏审计机构诞生时,审计权则又从监察系列中分离了出来,从而使审计权明确地分掌于行政与监察部门,并以行政部门的比部为主。但是,无论审计权怎样转移,审计机构与财计部门则始终保持着严格的独立。

魏晋南北朝时期,我国政体演变中一个重大的变革是三省制的出现并初步形成。随着尚书走上前台成为施政机构,原尚书的执掌遂由中书继承,但其中的审计权却又由门下分掌。至隋朝改制,彻底废除了三公及其僚属,由内史(中书)、门下和尚书分掌决策、审议和执行的三省制正式形成,这对后世具有重大的影响。

东汉尚书台名义上仍属少府,但已称台定型,至曹魏时,正式从少府分出,成为独立的政务机构。在其机构设置中,比部与吏部、考功和定课一起同属于主管选举的吏部,这可以看出审计工作仍与考察官吏政绩工作紧密地结合在一起。西晋时,比部与吏部、考功等也同属于吏部;东晋时曾省并考功,但比部仍属吏部。

南北朝时期,南朝尚书制度大致上承东晋,宋时太祖元嘉十年(公元433)曾省并比部等,但次年即又重置,属吏部。后齐、梁、陈都大致承宋,设有比部。北朝之首北魏在公元396年才仿晋创建台省,孝文帝太和十五年(公元491)改制时,始将比部从吏部划出,与都官、二千石、水部、左右士共