

# 新编审计学

崔立中 主编

陈丽京 副主编

中国财政经济出版社

# 新 编 审 计 学

主 编 崔立中

副主编 陈丽京

中国财政经济出版社

**(京) 新登字038号**

**新 编 审 计 学**

崔立中 主 编

陈丽京 副主编

中国财政经济出版社 出版

(北京东城大佛寺8号)

中央财政金融学院印刷厂印制

\*

787×1092毫米 32开 17.375印张 386 000字

1994年1月第1版 1994年1月北京第1次印刷

印数: 1—3200 定价: 9.30元

ISBN7—5005—2397—1/F·2273

# 前 言

审计是现代国家对国民经济进行宏观调控的重要手段。我国社会主义市场经济体制的建立，对审计工作提出了更高的要求。随着经济改革的深入发展和对外开放的日益扩大，审计在加强经济监督、提供社会公证、维护经济秩序，促进社会主义经济健康发展方面，必将发挥越来越重要的作用。

审计学是经济科学的一个分支，既蕴含着丰富的理论，又具有较强的实践性。本书是为了适应财经院校会计、审计专业学生学习需要，总结多年的教学经验，按照《企业财务通则》和《企业会计准则》发布后所设计的审计学的新体系编写的。在编写过程中，注意吸收了审计理论研究的新成果和实际工作的新经验，并对国外审计的有益经验作了适当的介绍，既重点阐述了国家审计的有关问题，又适当论及了内部审计和社会审计方面的问题。

全书共分十九章，对审计的基本理论方法和改革后的审计实务进行了比较系统的论述，力求做到理论联系实际、结构合理、内容丰富。本书还可供广大财经、审计理论工作者和实际工作者参阅，也可用作干部培训教材。

本书由崔立中主编，陈丽京副主编。第一章、第三章、第九章、第十三章、第十六章由沈克俭教授执笔；第四章、第七章、第十五章由奚淑琴教授执笔；第二章、第八章、第十一章、第十四章、第十八章由崔立中副教授执笔；第十二

章由陈丽京讲师执笔，第五章、第六章、第十章、第十七章由丁瑞玲讲师执笔，第十九章由祁怀锦讲师执笔。

由于水平所限，本书在章节安排和编写内容上难免有不妥或错误之处，敬请读者指正。

编 者

1993年6月

# 目 录

|                                 |       |
|---------------------------------|-------|
| <b>第一章 审计的性质和职能</b> .....       | (1)   |
| 第一节 审计的产生和发展.....               | (1)   |
| 第二节 审计的性质.....                  | (14)  |
| 第三节 审计的对象.....                  | (19)  |
| 第四节 审计的职能和作用.....               | (23)  |
| <b>第二章 审计组织体系</b> .....         | (29)  |
| 第一节 我国开展审计工作的必要性.....           | (29)  |
| 第二节 审计组织体系.....                 | (38)  |
| 第三节 审计人员.....                   | (50)  |
| <b>第三章 审计准则和审计责任</b> .....      | (53)  |
| 第一节 审计准则.....                   | (53)  |
| 第二节 审计职业道德守则.....               | (94)  |
| 第三节 审计责任.....                   | (100) |
| <b>第四章 审计证据、标准和审计工作底稿</b> ..... | (106) |
| 第一节 审计证据.....                   | (106) |
| 第二节 审计标准.....                   | (114) |
| 第三节 审计工作底稿.....                 | (120) |
| <b>第五章 审计的种类和方法</b> .....       | (136) |
| 第一节 审计的种类.....                  | (136) |
| 第二节 审计的方法.....                  | (148) |

|                         |       |
|-------------------------|-------|
| <b>第六章 统计抽样在审计中的应用</b>  | (157) |
| 第一节 统计抽样概述              | (157) |
| 第二节 属性抽样                | (170) |
| 第三节 变量抽样                | (184) |
| 第四节 分层抽样                | (193) |
| <b>第七章 内部控制及其评审</b>     | (200) |
| 第一节 内部控制概述              | (200) |
| 第二节 制度基础审计              | (213) |
| <b>第八章 审计程序</b>         | (223) |
| 第一节 审计的准备阶段             | (223) |
| 第二节 审计的实施阶段             | (233) |
| 第三节 审计的结束阶段             | (239) |
| 第四节 审计质量控制              | (243) |
| <b>第九章 审计报告和审计档案</b>    | (251) |
| 第一节 审计报告                | (251) |
| 第二节 审计档案                | (267) |
| <b>第十章 资产的审计</b>        | (270) |
| 第一节 流动资产的审查             | (270) |
| 第二节 长期投资的审查             | (291) |
| 第三节 固定资产的审查             | (295) |
| 第四节 无形资产及其他资产的审查        | (304) |
| <b>第十一章 负债和所有者权益审计</b>  | (309) |
| 第一节 流动负债的审查             | (309) |
| 第二节 长期负债的审查             | (319) |
| 第三节 所有者权益的审查            | (325) |
| <b>第十二章 收入、费用和利润的审计</b> | (336) |
| 第一节 收入的审查               | (336) |

|             |                    |              |
|-------------|--------------------|--------------|
| 第二节         | 费用的审查·····         | (339)        |
| 第三节         | 利润的审查·····         | (348)        |
| <b>第十三章</b> | <b>财务报表审计·····</b> | <b>(362)</b> |
| 第一节         | 资产负债表的审查·····      | (362)        |
| 第二节         | 损益表的审查·····        | (365)        |
| 第三节         | 财务状况变动表的审查·····    | (366)        |
| <b>第十四章</b> | <b>经济效益审计·····</b> | <b>(370)</b> |
| 第一节         | 经济效益审计概述·····      | (370)        |
| 第二节         | 业务经营审计·····        | (389)        |
| 第三节         | 管理审计·····          | (402)        |
| <b>第十五章</b> | <b>经济责任审计·····</b> | <b>(411)</b> |
| 第一节         | 经济责任审计概述·····      | (411)        |
| 第二节         | 承包经营责任审计·····      | (414)        |
| 第三节         | 厂长(经理)离任审计·····    | (423)        |
| <b>第十六章</b> | <b>涉外审计·····</b>   | <b>(431)</b> |
| 第一节         | 涉外审计的意义和特点·····    | (431)        |
| 第二节         | 外汇业务的审查·····       | (436)        |
| 第三节         | 关税业务的审查·····       | (439)        |
| 第四节         | 外商投资企业审查·····      | (440)        |
| <b>第十七章</b> | <b>商业企业审计·····</b> | <b>(455)</b> |
| 第一节         | 商业企业审计的意义和任务·····  | (455)        |
| 第二节         | 商业企业审计的范围·····     | (458)        |
| 第三节         | 商品采购业务的审计·····     | (460)        |
| 第四节         | 商品销售业务的审计·····     | (463)        |
| 第五节         | 商品库存业务的审计·····     | (467)        |
| 第六节         | 商业企业经济效益审计·····    | (469)        |

|                           |       |
|---------------------------|-------|
| <b>第十八章 基本建设审计</b> .....  | (473) |
| 第一节 基本建设审计的意义和内容.....     | (473) |
| 第二节 基本建设计划、设计的审计.....     | (477) |
| 第三节 基本建设预算的审计.....        | (480) |
| 第四节 基本建设资金来源和运用的审计.....   | (483) |
| 第五节 基本建设决算及经济效益的审计.....   | (487) |
| <b>第十九章 电算化系统审计</b> ..... | (497) |
| 第一节 电算化系统的特点.....         | (497) |
| 第二节 电算系统的内容控制.....        | (504) |
| 第三节 电算系统审计的方法.....        | (510) |
| 第四节 电算系统审计的内容.....        | (514) |
| <b>附 录</b>                |       |
| 一中华人民共和国宪法（节选）.....       | (520) |
| 二中华人民共和国审计条例.....         | (521) |
| 三中华人民共和国注册会计师条例.....      | (530) |
| 四审计署关于内部审计工作的若干规定.....    | (535) |
| 五审计工作试程序.....             | (539) |
| 六国务院关于违反财政法规处罚的暂行规定.....  | (543) |

# 第一章 审计的性质和职能

## 第一节 审计的产生和发展

审计的产生和发展，不论是我国还是地中海文明古国，均可追溯到远古。

那么，审计是怎样产生和发展的呢？从中外历史的进程，可以清楚看出：审计是在一定经济关系下，基于经济监督的需要而产生和发展起来的。可见，审计的产生是基于客观的需要，并且遵循经济发展的规律和管理上的要求而不断充实和丰富审计工作的范围和内容。因此，研究审计的产生和发展沿革，是我们探讨和学习审计理论和 方法 的重要内容。

### 一、我国审计的产生和发展沿革

我国早在西周，就有了对财政进行监督和检查的思想，它是我国审计有史记载的最早时期。

当时在天官（亦称大宰或冢宰，居百官之长，掌邦国之治，并总揽财政大权。）之下设有小宰和司会，在小宰之下又设有宰夫和大府两个官职，宰夫负责监督、审计工作，大府负责保管工作。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“掌治法以考百官府、郡、都、县、鄙之治，乘其财用之出入，凡失财，用物辟名者以官刑詔冢宰而诛之；其足用长财善物者，赏之。”“宰夫考其出入，而定刑赏。”其意是说，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。

我们知道，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，这种形式可暂称之为“寄居”形式。从这一“寄居”形式中，我们可以得出以下结论：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。我国审计从一诞生就抓住了独立性这一审计的本质特征，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。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。”第二，标志审计组织建设的雏形。“寄居”形式，反映出审计工作在西周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，只标志我国政府审计组织建设的雏形。

纵观王朝时代，帝王将其钱粮赋税的征收和保管交付其群臣掌管，但为了检查、考核群臣的政绩，揭发其贪脏枉法

行为，因此设立必要机构，并委派官员对财政收支进行监督和审查，证实财政收支的真实性、合法性，并指出差错和弊端。由此可知审计是在一定的经济关系下，基于经济监督的需要而产生的。

必须指出：在西周时期，经过宰夫、司会互相审核过的官府财物收支报告，要上报冢宰，冢宰汇总成年度财物收支上报周王，称为“受计”，这是由帝王亲自听取、审查的意思。这套办法，称为“上计制度”。这一“上计制度”，对以后历代王朝产生了深远的影响。

秦、汉审计是在西周审计的基础上发展起来的。秦、汉在中央设有御史大夫，位列三公，仅次于相，并在诸郡设立监察御史，负责各郡政治经济监察工作，全国上下形成一个完整地监察系统。秦、汉承袭了周王的“受计”办法，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。御史大夫对“计簿”进行审计，行使经济监察权，实属秦时首创。因此，从秦王朝来看，由丞相总理财务，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重大变革。上计制度源自西周、形成于战国、完善于秦、汉，并延续隋唐后世。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》。

秦、汉时期审计工作与西周相比有较大发展。首先，秦、汉时期审计监督工作受到重视，地位大大提高。西周时，兼掌审计监督权的宰夫，只是“寄居”于财产保管工作的小宰之下，地位很低；秦、汉时期，审计监督权由御史大夫兼管，地位明显提高。这从组织建设上保证了审计监督工

作的权威性。其次，秦、汉时期，审计的目的表现为保证“计簿”的真实性。换句话说，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，这与前述审计产生于经济监督的需要是一致的。最后，秦、汉时期，会计工作有了较大发展，上计簿的格式、内容都有了定规，这使“计簿”审计——正像当今的财务报表审计成为可能，并逐渐成为主要形式。

曹魏时期中央设置比部，这是我国历史上出现的第一个审计机构，并为隋、唐审计机构的设置奠定了基础。

隋、唐时期，审计工作由比部和御史台分掌，但以比部为主。关于比部的职掌，《旧唐书·百官志》作了详细的介绍：比部郎中“掌勾诸司百僚俸料、公廨、脏赎，调敛，徒役、课程、逋悬叙物，周知内外之经费，而总勾之。……凡仓库、出纳、营造、佣市、丁匠、功程、脏赎、赋敛、勋赏、赐与、年资，器仗、和余、屯牧、亦勾覆之。”“勾覆”是检查的意思，就是说，比部负责检查各个单位的各种财物收支及库存情况。可见，唐时比部审计的范围之广，已涉及国家财政经济的各个领域。以下对隋、唐时期审计的对象、审计的方式、审计的时限、审计的内容以及审计的处理进行扼要说明。

审计的对象：比部审计的范围虽然很广，但审计的主要对象仍是度支部呈送的季度报告和年度决算报告。它们一般先由度支部初审，后由比部总审。

审计的方式：在审计方式上，比部主要采取报送审计。例如对全国各地方的审计，主要还是通过上计的方式进行。

审计的时限：唐时对审计以及有关的上计时限有严格的规定。对于中央部门，据《唐六典·比部》记载：“其在京

给用，则月一申之。在外二千里内，季一申之。二千里外，两季一申之。五千里外，终岁一申之。”对于各州及军队，则另有规定。限期不到者，则必受惩罚。

审计的内容：第一，审查各州地方财政收入是否根据定额计算。唐时，国家财政采取中央集权的制度，地方州县财政受中央节制，地方所征收的赋税，一般分为三个部分。一为上供，即解交朝廷；二为送使，即解交诸道节度使，以供朝廷在各道的支用；三为留州，即留给本州自用。因此，审计时首先要审查是否有截留朝廷收入的现象。第二，审查地方财政支出及使用是否合法。第三，审查结余钱物是否正确。

审计的处理：唐时，有关经济立法比较完善，如关于惩治官吏贪赃枉法，《职制律》规定，如监临主司受财而枉法者，一尺杖一百，一匹加一等，十五匹绞。受财而不枉法者，一尺杖九十，二匹加一等，三十匹加役流。比部经过审计查证，依法进行处理。隋唐时，比部属于刑部，拥有直接的司法权，这也是隋唐审计的一个特征。

但是，比部在进行处理时，并不是任何案子都可以决断，遇有大案，则必须交由御史台处理。这是由于唐时的中央监察机构为御史台，但它兼有审计之职。

宋代审计以元丰改制分为前后两个时期。元丰改制前，以监铁院、户部院和度支院为三司，总掌财政大权，号称“计省”，其官职即为三司使，亦称“计相”。三司内设有勾院、都磨勘司等机构，主掌勾稽财物出纳和会计帐册。尽管上述机构的职掌具有审计性质，但因其附设于主持国家财政的三司之内，这种财审合一的结果，使审计工作质量受到很大影响。元丰改制后，太府寺内设左藏东西库、内藏库、

布库、茶库、粮料库等二十五司，其中设有审计司，负责太府寺内部的审计工作，据《宋史·职官志》记载：“审计司，掌审其给受之数，以法式驱磨。”审计一词在我国首次出现了。总之，宋初审计在制度上实行财审合一，又因审计力量薄弱，故造成财审工作方面的严重混乱。元丰改制后，基本恢复唐制，但没有任何发展，因此，宋代是我国审计停滞阶段。然而，宋时“审计”一词的诞生，却对后世影响很大。

元代废除比部，全国最高监察机关仍为御史台，经济稽查权由御史台兼行。全国设二十二道，每道设肃政廉访司，均兼有一定的审计之职，每年汇总报给中书省的决算报告，由御史台审核。总的来说，经过上千年发展而逐渐完善起来的审计工作，经宋代的削弱，至元代则更趋衰落。

明初，在刑部仍设有独立的审计机构比部，但不久即被分掌于十三清吏司。洪武三十年(1397年)颁行《大明律》，对欺隐钱粮的行为，作为刑事打击的重点。这说明审计工作在元代的基础上有一定的发展，但从整个中国审计历史的发展来看，仍处于衰落之中。

清代的审计制度，与明代基本相同。雍正元年(1723年)一月十四日上谕在中央设立会考府。会考府是清代设立的唯一一个审计机构。但是，由于清代整个政治腐败，贪污成风的社会中，会考府的清查工作受到了重重阻力，并于雍正三年九月正式撤销。会考府从设立到撤销，总共只有三年时间。清末光绪年间，曾提出单独设立审计院的拟议，草成《审计院官职条例》二十一条，主要可分为审计院的职责、审计院的机构设置和分工、审计院决议采用会议制、审计院工作大政、审计院的独立性等几部分。该《条例》未能施

行，清庭即被推翻。

辛亥革命后，1912年9月北洋政府在国务院设立审计处，各省设审计分处。1914年3月12日，《审计条例》颁发。条例分总则、审查收入支出、检查国库、检查国债、检查工程及买卖借贷、检查簿记、处分和附则共八章二十九条。审计主要采用报表送审方式，但也要求进行就地审计。

5月1日，公布《临时约法》，其中第八章“会计”部分规定：“国家岁入岁出之决算，每年经审计院审定后，由大总统提出报告书于立法院请求承诺。”5月2日，颁发了《修正审计条例》，改审计处为审计院。6月16日，《审计院编制法》颁发，该法进一步明确了《临时约法》中关于审计院的规定。纵观北洋政府时期的审计工作，虽然列入《临时约法》，审计的独立性得到法律的保证，但是审计工作只是“听得锣鼓响，不见人出场”，没有得到真正的开展。1932年3月2日，陆海军大元帅大本营在广州正式成立，除设立五部外，还设立了法制局、审计局等机关，审计局独立行使审计职权。在此时期，审计局工作的积极开展，对北伐的胜利起到了积极支援作用。1927年秋国民政府定都南京后，先后颁布了《审计院组织法》、《审计法》、《审计部组织法》，后对《审计部组织法》、《审计法》又进行修订。看来立法可谓齐全，机构亦称充实，但由于政治腐败，审计工作始终未发挥作用，实属空架。

1931年9月，中央革命根据地建立；11月成立了中央工农民主政府；1932年在财政部下设审计处，省设审计科。

“审计处掌管关于总预算决算的审核，簿记之检查及审核国家预备之支出，国库现金及存款事项。”显然，这一阶段实行的是财审合一的体制，反映了根据地审计的早期形态。

1934年1月21日，中华苏维埃共和国第二次全国苏维埃代表大会召开，大会决定在人民委员会下设立中央审计委员会，并选举阮啸仙为主任。2月17日，中华苏维埃共和国临时中央政府执行委员会以第一号命令发布《中华苏维埃共和国中央苏维埃组织法》，其中明确指出：审计委员会的职权是“审核国家的岁入与岁出，”“监督国家预算之执行。”紧接着，20日又以第二号命令发布了《审计条例》，指出开展审计工作的目的是“为着保障苏维埃财政政策的充分执行，裁判检举对贪污浪费的行为，使财政收支适合于目前革命战争的需要。”条例对审计工作的原则、职权、范围及中央审计委员会与分会之间的分工作了明确的规定。显然，审计工作受到了苏维埃的高度重视。总之，这一时期的审计工作，对于严格苏维埃的财政预决算制度，制止贪污浪费，节约财政开支，以及巩固新生的苏维埃政权方面，发挥了一定的作用。

1935年10月，中央红军到达陕北。1939年1月17日，边区参议会通过了《陕甘宁边区政府组织条例》，其中规定，在边区政府下设审计处，由边区政府秘书长兼任审计处长，负责审核边区各行政机关的预决算，公共财物、金库收支、公营事业收支和检举贪污、舞弊及浪费等事项。尔后，为了更合理地审计财政收支，严格执行预决算制度，统一陕甘宁晋绥边区审计机构和职权，贯彻统筹统支，发展国民经济，支援解放战争，于1948年10月1日发布了《陕甘宁晋绥边区暂行审计条例》，条例对审计职权、审计实施和程序等作了规定。这一时期审计工作，对于保证财政供给，支援解放战争，发挥了积极作用。

除上述中央革命根据地和陕甘宁边区政府所在地建立了