

审计学基础

何生棠 蒋凌峰 聂希凯 编著

审 计 学 基 础

何生棠 蒋凌峰 聂希凯 编著

*

山东人民出版社出版

(济南经九路胜利大街)

山东省新华书店发行 山东新华印刷厂临沂厂印刷

*

787×1092毫米32开本 9.25印张 182千字
1986年1月第1版 1986年1月第1次印刷

印数 1 11,300

书号 4099·552 定价 1.35 元

前 言

社会主义审计学是一门管理科学。随着国民经济管理体制改革的深入和现代化管理的不断发展，作为现代化管理重要内容的审计，在社会经济生活中的作用日益显露出来。因此，开展审计学研究，培养审计人员，建立起一套完整的社会主义审计体系，有组织、有计划、有领导、有步骤地开展审计工作，发挥审计的经济监察作用，以使国民经济管理体制臻于完善，已成为一项重要的任务。

为了进一步发展我国的社会主义审计科学，以适应社会主义现代化建设的需要，我们根据《中华人民共和国审计条例》（讨论稿），结合近年来审计工作的实践，编写了这本《审计学基础》。

书中扼要地叙述了国内外审计学发展的历史过程，比较系统地论述了我国社会主义审计学的基本理论、基本知识和基本技能，较为全面地阐述了社会主义审计实务、审计报告的内容和编写原则。

本书既可作为审计人员和会计人员的培训教材，又可作为审计、财政、税务、银行、工商管理等部门和工矿企业的审计（会计）人员业务学习的参考书。

在编写过程中，曾得到山东省财政厅和山东省审计局的热情指导和大力支持。山东大学经济系副教授巩丽泽同志校审了全书，并提出了许多宝贵意见。山东省财政学会副秘书长吕松年同志、山东省会计学会副秘书长孙树勋同志和潍坊市会计师事务所张高宗同志也从各方面给予了帮助。在此一并致谢。

由于水平所限，书中难免存有一些错误和不当之处，诚恳希望读者批评指正。

作者

1984年8月于济南

目 录

第一章 审计简史	(1)
第一节 我国审计发展简史.....	(1)
第二节 国外审计发展简史.....	(7)
第二章 审计理论	(12)
第一节 审计的概念.....	(12)
第二节 审计的对象.....	(15)
第三节 审计的内容.....	(21)
第四节 审计的目的.....	(26)
第五节 审计的作用.....	(29)
第六节 审计的程序.....	(31)
第七节 审计的准则.....	(35)
第八节 审计的种类.....	(39)
第九节 审计的方法.....	(43)
第十节 审计的统计抽样.....	(49)
第十一节 内部控制制度.....	(55)
第十二节 审计机关和国家审计人员.....	(59)
第三章 企业审计实务	(64)
第一节 货币资金和结算业务的审计.....	(64)

第二节	工资的审计	(93)
第三节	固定资产的审计	(108)
第四节	材料的审计	(122)
第五节	生产费用和产品成本的审计	(140)
第六节	产成品的审计	(157)
第七节	销售和利润的审计	(164)
第八节	国家基金的审计	(176)
第九节	专项资金的审计	(182)
第十节	会计报表的审计	(192)
第四章	特种审计实务	(200)
第一节	经济合同履行情况的审计	(200)
第二节	纳税的审计	(218)
第三节	信贷的审计	(231)
第四节	财经纪律检查	(253)
第五章	审计报告	(268)
第一节	审计资料的处理	(268)
第二节	审计报告的编写	(271)
第三节	审计报告的形式	(276)

第一章 审计简史

第一节 我国审计发展简史

我国是世界上最早开展审计工作的国家之一。早在西周时期，就已有初步的审计思想和简单的审计制度。当时设司会之职，“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成。”凡是国家的财政收支，要经宰夫初审，然后上报小宰。据《周礼注疏》卷三载：小宰的职掌，是“听出入以要会”。就是说，要听司会对收支的汇报，然后审查月要、岁会；经复审后上报大宰。有时，周王还要亲自听取报告，决定赏罚。春秋时期的管仲，主张“明法”和“审数”。“明法”，就是遵纪守法，赏罚严明；“审数”，就是审查各项收支的数，建立手续制度。战国时期，李悝在《盗法·杂法》中主张：“诸主守官物而亡失簿书，致数有乖错者，计所错数，以主守不觉盗论。”《周礼·天官篇》中记：“宰夫之职，掌治法以考百官府、群、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。”当时的宰夫和司会，都有监督的权力。不过，宰夫侧重于审查

各级财政收支的合法性；违法的，要报君主依法惩办；对于“失财”和“用物辟名”者，则按国法由天子颁诏给冢宰予以惩处。司会则侧重于把官府的收支同它所完成的事业联系起来，考核财政收支的合理性。

秦汉时期已有比较完备的审计制度。据秦墓竹简记载，若发现主管钱物的官啬夫，所管帐目错误和财物损毁，要视错误情况和损失程度予以罚款。新官上任，一定要先审查会计帐册，若有所疑，则请人复核帐目和盘点实物。《汉书》的《匡衡传》载：“司隶校尉奏：丞相衡，位三公，领计簿，而专地盗土”，结果免为庶人。《刑法志》记，汉文帝（公元前179～前156年在位）时，“吏坐受财枉法，守县官财物而即盗之，已论命复有笞罪者，皆弃市。”由此可见，对于贪污盗窃行为，秦时侧重于经济赔偿，汉朝则偏重于刑罚惩办。

隋朝在刑部下设比部，掌管皇帝诏书、律令和勾稽检查等事，其中就包括了稽查帐册簿籍等职责，并有御史台掌管案件弹劾等事。唐因隋制，在刑部中设比部，作为审计机构。中央和地方的财政收支报表，都集中到比部来审查，三月一比，以定期审核其财政收支的合法性；同时，御史行使监察的职权，检查府藏出纳、帐籍隐波和仓库耗减。这样，就把比部的定期勾稽报表同御史的实地监察结合了起来。

宋朝实行中央集权，加强对地方财政的控制，重视审计工作。《宋史·食货志》载：“诸州支度经费外，凡金帛悉关阙下，毋或占留。”“诸州通判官到任，皆须躬阅帐簿所

列官物，吏不得以售其奸。”宋太宗（976～995年在位）设都凭田司，各部的财物收支，必须经过都凭田司审核并印署后方可报销。元丰（1078～1086年）改制，恢复了在刑部下设比部掌管勾稽帐簿的审计制度，重点审查财务收支，发现重大问题提交御史弹劾或直接上报皇帝。建炎元年（1127年），太府专设了审计司，主管查帐。南宋初期，曾一度设立过审计院。从此，审计这个名词就在我国确立下来了。

元朝时期，审计工作有了一定进展。明太祖朱元璋（1368～1398年在位）相当重视审计工作，以户部管财政，职掌审查稽核之事。据《明会典》载：“洪武间凡天下衙门收用钱粮，一年一报，另将当年已知，现在及天下放支该用数目，开报户部稽核。”至于实物监督，则由皇帝临时指派御史来执行。永乐年间（1403～1425年），曾派遣官吏审核天下库藏出纳；穆宗（1567～1573年在位）时，派人普查天下军需的剩余，并颁行国计簿式于天下。这实际上就是我国巡回审计的最初形式。

清初在户部设14个清吏司，分管各省的收支核销事宜，兼管各类支销。清末改户部为度支部，下设10个司，按收支的对象和性质分别进行审计稽核。宣统二年（1910年），资政院会同度支部确定了国库章程，规定由审计院对国库进行盘查。

建立民国后，孙中山先生极其重视审计工作。民国元年（1912年）即创设审计处，并在各省设立审计分处，执行审计职能。民国三年（1914年）又创设审计院，并于同年10月公

布了《审计法》和《审计院编制法》，规定了审计院的主要职责是审定国家岁入出的总决算以及各个机关的收支决算。民国二十年（1931年），审计院改为审计部，直隶监察院。审计部下设审计室，独立行使经济监督权；在各省设立审计处；不能按行政区域划分的企事业单位，则设立审计办事处和巡回审计。这样，从中央到地方，从行政机关到企事业单位，构成了一个垂直的审计网。同政府审计相适应，民国初年，我国就出现了以查帐为职业的会计师。这种会计师称为执业会计师。他们受各方面的委托，办理审计、会计、财务、商务、信托等事务，或担任顾问以备有关方面咨询。民国七年（1918年），农商部颁布了我国最早的会计师法规——会计师章程十条。三年以后，上海就有了会计师事务所。民国十四年（1925年），上海正式成立了会计师公会；不久，山东等8个省市也相继成立了会计师公会。民国十六年（1927年）、十八年（1929年）、十九年（1930年）和二十四年（1935年），国民党政府曾先后4次颁布或修改《会计师条例（章程）》。执业会计师人数达1,162人。由于国民党政府及其官吏的腐败无能，所以当时的政府审计名存实亡，执业会计师的作用也未能得到应有的发挥。

我们党及其所领导的革命队伍，极为重视审计工作。早在第一次国内革命战争时期，省港罢工委员会就设有审计局，负责审计罢工委员会各机关的收支帐目。这是人民审计工作的萌芽。在第二次国内革命战争时期，苏维埃各区域都建立了从中央到地方的完整的审计工作系统。1933年9月，

在中央工农民主政府中央执行委员会领导下，成立了中央审计委员会，负责审核国家的岁入和岁出，监督国家预算的执行，领导地方审计委员会的工作。井冈山革命根据地，实行审计制度的效果是很好的。

在抗日战争时期，各边区政府因地制宜地建立了各种形式的审计机构，从而发挥了审计的监督作用。例如，陕甘宁边区政府规定：在边区政府领导下设立审计处，负责审核全边区行政机关的预决算和公营事业的收支事项，各县政府在县长领导下设有审计员，专司审核县区征粮和金库收支、公产收入及县经费预决算等事项；晋察冀边区行政委员会规定：财政处掌管财政审计事项；山东省战时行政委员会规定：财政处职掌财粮审计事项。部队也极为重视审计工作。抗日战争时期的太行山部队的审计工作搞得很出色。他们设置了审计机构和审计工作体系，抓住严格供给标准、杜绝贪污浪费和节约开支等工作，把“团为初审，分区、旅为复审，师、总部为决审”的决算审计制度同巡视组深入部队进行实地检查结合起来，对取得革命战争的胜利起到了一定的作用。

在第三次国内革命战争时期，各解放区的政府审计工作，基本上不设专门机关而由财政机关兼管。例如，1948年10月，华北人民政府规定的财政部门的职权中，就有“在预算的范围内，收支之审核事项”；1949年6月，河北省人民政府也规定，财政厅的职权包括“编制预算、决算及至预算范围内收支之审计事项。”

建国以后，审计工作主要是通过计划、财政、银行等部门采取专业性监督的形式进行的。建国初期，有的大行政区曾设立过会计局和会计室，前者对企业的经济活动和资金核算进行审计监督；后者负责对预算进行审计监督。以后，预算审计任务由财政部门承担；企业审计任务由主管部门承担。当时，中央各主管部门财会司下设有审计处，地方各主管厅局财会处下设有审计科，公司和大中型企业财会科下设有审计股或审计员。1952年，由中国人民银行代理对预算收入进行审计监督。1954年，国家设置了监督基本建设拨款的专业银行——中国人民建设银行。1955年，中国农业银行建立后，对农村水利基本建设拨款进行监督，并把支援农业的资金统管了起来。从1963年开始，国家实行了对国营企业由财政部门有重点地直接委派财政驻厂员驻厂的制度，以对企业进行全面的财政监督。以上这些审计工作，都是通过计划、财政、银行等部门和企业主管部门的协作来进行的，起到了一定的监督作用，但是，由于缺乏完备、系统的审计工作组织体系，因而在一定程度上也削弱了审计工作的作用。在十年内乱中，由于林彪、江青两个反革命集团的破坏，致使这些不完备、不系统的审计工作也荡然无存。

粉碎“四人帮”，特别是党的十一届三中全会以后，财政、银行、企业和主管部门的财会人员，认真总结了我国审计工作的经验和教训，努力加强审计监督。中央和省、市、自治区的许多财政部门 and 主管部门，都开展了财经纪律大检查和财务工作大检查，不少企业已恢复了内部审计工作。建

立和健全审计机构，开展审计工作，已经成为广大人民群众的共同愿望。五届人大五次会议通过的《中华人民共和国宪法》，把人民群众的这一共同愿望用法律的形式确定了下来。宪法规定：“国务院设立审计机关，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支，对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支，进行审计监督。”“审计机关在国务院总理领导下，依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”宪法对审计机关的性质、任务、权限所作的原则规定，是我国审计工作制度化 and 法律化的重要体现，也是我国审计监督法律制度的立法基础。此外，各省、市、自治区和大、中城市，还相继成立了会计师事务所，由注册会计师对中外合资企业和其他企业进行审计和财务诊断。

随着中央和地方各级政府审计机构的建立和审计制度的健全，我国社会主义审计队伍必将进一步扩大，审计工作也必将进一步加强。

第二节 国外审计发展简史

在国外，审计产生于西方产业革命以后。随着资本主义经济的发展，出现了股份联合公司。在这种情况下，投资人、债权人和社会公众都要求对公司进行必要的监督，以了解公司的财务状况，于是就实施查帐，从而逐步形成了审计制度。

最初的审计是会计工作的组成部分，由会计人员在收、付款时对会计凭证的真实性、正确性和合法性进行审查和稽核。

十九世纪后期，大规模股份联合公司的出现，使不少企业（特别是铁路、电力、供水等公用企业）拥有大量的固定资产和众多的经营业务。公司的股东和其他利益关系人，为了查实公司的财务状况和利润数额，就聘请会计专家对公司的会计资料进行审核检查。于是，就形成了一项与会计工作密切结合而任务又有所不同的由执业会计师进行的审计工作。

到本世纪初，特别是三十年代以后，企业的规模日益庞大，所有权和经营权日益分离，市场竞争也愈来愈激烈。为了加强企业内部的管理，提高工作效率并取信于外界，内部审计也有了很大的发展，并逐步形成了内部审计与外部审计相结合的审计制度。

第二次世界大战以后，随着资本国际化的加剧和跨国公司的大量涌现，企业之间的竞争更为激烈，国家垄断也高度发展。在这种情况下，企业为了提高自身的经济实力，增强生存能力，攫取高额利润，进一步重视了市场预测和经营决策，加强了对生产经营活动的规划和控制，以便全面评价企业管理的绩效。于是，审计的外延和内涵也进一步扩大。目前，西方国家除继续对会计资料进行审核检查外，还把预算审计和公共事业审计扩展为社会审计，把审查会计资料扩展为审查经营计划（规划审计）、经营决策（经营审计）、管理绩效（管理审计）和经济效益（效益审计）。

英国是西方实行审计制度最早的国家。在1844~1900年间，它努力于建立审计工作和报告准则。当时，审计人员有权审核帐目和查询有关职员，其任务是评价资产负债表并报告股东大会；审计后的资产负债表连同审计报告，要在会前印发给股东，并向公司的注册官署登记备案。1900年以后，英国致力于提高财务报表质量和分析企业财务状况。审计人员对每一笔会计事项都加以检查，并检验各种保证品，辨明各种票据，审核陈帐和呆帐，核对应收帐款，查实固定资产、股金和红利以及董事借款情况。现在，英国有执业会计师4万人，主要工作内容是抽样考查日常帐务事项，审查公司的内部控制状况。

美国的审计，最初是从英国移植过来的。在第一次世界大战以前，主要是聘请英国会计师，公证各公司的资产负债表。1921年，美国成立了众议院所属的总审计局，主要职责是直接向国会报告政府机构的财务状况，并对政府机构的组织和管理工作提出批评意见。1933年和1934年，国会先后制订了《证券法》和《证券交易法》，规定发售证券公司的财务报表，必须经公证会计师审计后方可对外公布；否则，其证券不能列入交易所上市。1948年的美国《公司法》规定，每一公司的财务报表必须经公证会计师审查。长期以来，美国公证会计师协会还制订了一系列会计原则、标准和审计的纲领、程序。现在，美国有公证会计师25万人，内部审计师6,000人，还有一批执业管理会计师。他们的主要工作是规划审计、经营审计、管理审计和效益审计。美国的审计工作

在西方国家中居领先地位。

日本在1869年就设立了监督局，负责对政府的收支和其他财政活动进行监督。1880年，监督局改组为审计法院，直属于内阁，集中审查收入和支出的决算总帐目，制订财务会计条例，监督公共支出。1889年颁布明治宪法，审计法院成为直属于天皇的机构。它的使命是保证收入和支出的合法性和及时性，审查国家的库存和债务。1947年，日本颁布了新宪法，审计法院改称“国民最高审计法院”，独立于天皇、内阁和国会。它的任务是审计国家的收入和支出，审查按法律规定交给它监督的一切帐目。1948年重新制订的《公认会计师法》，确立了执业会计师对公司的审计证明制度。次年，东京成立了日本执业会计师协会。1974年日本《商法》规定资本在10亿日元以上的股份有限公司，要由注册的公认会计师对公司的核算文件和财务报表进行审计或检查。大藏省还颁布了《审计实施准则》，作为审计的工作标准。现在，日本企业的内部审计目的是加强内部控制，改善经营管理，提高经济效果；公认会计师的业务重点是接受企业咨询，提出决策方案，预测和认定情报，指导企业经营。

南斯拉夫的审计工作比较完善，在社会主义国家中别具一格。南斯拉夫的审计机构是社会簿记局。它由联邦议会领导，对所有单位的财务活动实行严格监督，对企业单位担任外部审计。该局于1959年成立，原属国家银行领导，1963年从国家银行划出，成为独立机构。1972年的《社会簿记机关法》规定，社会簿记局的工作范围，是统一管理全国

的支付流通业务，监督社会资金的活动和企业、机关履行财政义务的情况。1975年，联邦议会又通过新的《社会簿记机关法》，使社会簿记机关的组织形式和工作职能进一步完善起来。现在，社会簿记局担负了南斯拉夫整个社会的审计工作。它和各企事业单位的内部审计紧密结合，在社会经济生活中发挥着极为重要的作用，促进了工作效率和经济效益的提高。

当前，国际性的审计组织是1968年正式成立的“最高审计机关国际组织”。它是在联合国经社理事会领导下的、由各国审计机构参加的非政府性的联合组织，总部设在维也纳，现有153个成员国。该组织的宗旨是互相介绍情况，交流经验，推动和促进各国审计组织更好地完成审计工作。我国的审计机构已于1982年5月4日得到该组织大会主席团马尼拉会议通知，正式加入最高审计机关国际组织。