

2. 2000年10月1日起实施
3. 2000年10月1日起实施

审计学原理

中央电大经济管理系编

6

江教育出版社

责任编辑 张希玉
陈 新

封面设计 周雅铭

审计学原理讲义

黑 龙 江 教 育 出 版 社 出 版

(哈尔滨市道里森林街42号)

黑 龙 江 五 常 印 刷 厂 印 刷

电 大 教 育 编 辑 部 发 行

开本787×1092毫米1/32·印张8.875字数190,600

1986年8月第1版 1986年8月第1次印刷

印数1—7,000

统一书号: 7357·177 定价: 1.95元

前 言

审计学原理课程是中央广播电视大学经济类学员，工业会计、商业会计、财政金融专业的必修课，商业企业经营管理专业的选修课。《审计学原理讲义》系该课主讲教师上海财经大学李鸿寿、赵友良、陈荣法的录音原稿。其中，1—4章由李鸿寿主讲；5、6、9章由赵友良主讲；7、8、10章由陈荣法主讲。

由于这是一门新的课程，不仅师资力量缺乏，电大学员可借鉴的图书资料也很少。这本讲义对该课教材作了明晰的阐述，是电大学员的理想学习用书，并可供财经院校师生和经济工作者参考。

中央电大经济管理系

一九八六年三月

目 录

绪 论	(1)
一、审计学的产生、分类、目的	(1)
二、审计学的内容和体系	(2)
三、审计学的概念	(3)
第一章 我国审计制度的发生和发展	(4)
第一节 旧中国的官所审计制度	(4)
第二节 旧中国的民间审计	(7)
第三节 革命根据地的审计工作	(10)
第四节 建国以来财政监督的实施情况	(11)
第五节 如何建立我国社会主义的审计制度	(13)
第二章 审计的意义、对象和目的	(22)
第一节 审计的意义	(22)
第二节 审计的对象	(27)
第三节 审计的目的	(29)
第四节 在我国实行审计制度的必要性和重要性	(34)
第三章 审计的种类与方法	(37)
第一节 审计的种类	(37)
第二节 审计工作的基本程序和技术	(51)
第三节 审计的方法	(55)
第四章 审计开始前的准备工作	(68)
第一节 送达审计的准备工作	(68)
第二节 就地审计的准备工作	(69)

第五章 财务收支的审计·····	(87)
第一节 财务收支审计的目的·····	(87)
第二节 财务支出的审计·····	(90)
第三节 产品成本的审计·····	(106)
第四节 财务收入的审计·····	(115)
第五节 财经纪律的审计·····	(122)
第六章 财产物资的审计·····	(127)
第一节 财产物资审计的目的·····	(127)
第二节 货币资金的审计·····	(129)
第三节 固定资产的审计·····	(134)
第四节 材料物资的审计·····	(141)
第五节 商品产品的审计·····	(148)
第七章 经济效益审计·····	(153)
第一节 经济效益审计的目的·····	(153)
第二节 劳动生产率指标完成情况的审计·····	(156)
第三节 原材料利用率指标完成情况的审计·····	(165)
第四节 设备利用率指标完成情况的审计·····	(169)
第五节 资金使用效率的审计·····	(173)
第六节 生产计划完成情况的审计·····	(192)
第八章 财政收支的审计·····	(198)
第一节 财政收支审计的对象和目的·····	(199)
第二节 财政收入的审计·····	(201)
第三节 财政支出的审计·····	(215)
第四节 预算外资金收支的审计·····	(223)
第五节 单位决算报表的审计·····	(226)
第九章 审计报告·····	(228)

第一节	审计报告的意义·····	(228)
第二节	审计报告的种类和表达方式·····	(234)
第三节	审计报告的写作步骤·····	(239)
第四节	审计报告的结构形式·····	(249)
第五节	写审计报告应引起注意的问题·····	(254)
第十章	内部审计·····	(257)
第一节	内部审计的意义及其重要性·····	(257)
第二节	内部审计的职能·····	(260)
第三节	内部审计的组织及其独立性·····	(265)
第四节	部门审计·····	(266)
第五节	单位审计·····	(272)
第六节	内部审计与国家审计的比较·····	(275)

绪 论

一、审计学的产生、分类、目的

“审计”一词，中国早在一千年前就有了。公元992年，我国就有“审计院”的设立，就有政府审计，但成为一个学科，有一套教材，则是从国外引进的。我国1918年就有会计师这一职业，二十年代曾开设审计学课程，用的是外国原版书籍。中国审计学书籍到三十年代才出版。我国红军时期，革命根据地就有财政监督。我国三十多年来，也一直有财政监督机构。最近我国第一次在宪法中确定了审计制度，实行审计监督。中央审计署和各省、市、自治区及市、县的审计局相继成立，並有了新的注册会计师。为了培养出大量合格的审计工作人员，财经院校开设了这门课程——审计学。

在三十年代到五十年代初，我国各高等院校财经专业曾开设过这门课，那时审计学的内容基本是供注册会计师使用的。后来，我国学习苏联会计课程体系，取消了这门课。直到1980年以后才有少数学校编写讲义，开设《审计学》课程。现在，国外许多国家仍开设这门课程。

审计有外部审计和内部审计之分。政府审计和民间审计（即注册会计师审计）称为外部审计；各部门、各单位内部审计机构进行的审计，称为内部审计。

在美国，注册会计师很多。私营企业大多要聘请注册会

计师审核帐目、出具证明，以取信于社会。美国注册会计师有二十多万人，而政府审计人员只有几千人。我国是社会主义国家，国营企业占绝大多数。财政机关、国营企业和事业单位均由国家审计人员审计。因此，政府审计人员众多。至于《注册会计师条例》还在草拟中，尚未颁布。目前，注册会计师人数不多。他们主要是承担中外合资企业、个体工商户、集体企业及国家审计机关委托办理的审计业务。

本课程的主要目的，在于阐明我国的审计制度、审计工作的基本原理和方法，並着重阐述审计人员的重要地位，应具备的职业道德和专业知识。

二、审计学的内容和体系

在这本书里，我们共讲了五个方面的内容：

1、介绍我国审计制度的产生和发展过程，总结历史经验，作为研究当前建立审计制度的参考。

2、从审计的意义、对象和目的，说明进行审计监督的一些原则问题。

3、介绍审计的种类和方法，使读者了解审计的基本程序和技术，並掌握审计的各种方法，为学好审计全过程打下基础。

4、阐述审计工作的全过程。（三个阶段：准备阶段、实施阶段、报告阶段）

5、根据《审计条例（草案）》的规定，探讨内部审计内容的范围和重点。

三、审计学的概念

1、什么是社会主义的审计学

审计学是一门社会科学，它与一定的社会和政治经济相联系。我国社会主义经济的特点是绝大多数的企业是国营的。政府审计的范围比资本主义国家要广泛得多。因此，社会主义的审计学应当把政府审计作为重点。

2、什么是适合我国国情的审计学

政府审计机关是对财政经济进行审计、监督的执行机关。我国审计学必须按照我国宪法和审计法的规定，体现宪法和审计法规的精神。

第一章 我国审计制度 的发生和发展

第一节 旧中国的官所审计制度

关于我国官所审计起源很早，它最初的萌芽状态如何，怎样形成起来的？仅简单介绍下面几点：

一、定期报表的审计制度

《周礼》中就有“以月要考月成，以岁会考岁成”的记载。

从旧中国的历史来看，定期报表的审计，虽然各代的具体内容不同，但已成为一种制度，并成为各代审计监督的主要方式之一。

二、御史监察制度

在封建社会，御史到地方监察任务，权力很大，一般的以“钦差”身份，可以便宜从事。对不法官吏，可以撤消职司，逮捕惩办，严重的可以先斩后奏。这对于防止官吏违法乱纪和贪污腐化，巩固封建统治是起一定作用的。

三、对贪官污吏的惩罚制度

官吏贪污舞弊，不仅严重地损坏了封建统治者的经济利

益，而且直接削弱了封建王朝的统治基础，因此，对其惩罚是很严厉的。法令虽严，但在封建社会，官吏贪污是个不治之病，这是封建社会的本质问题。

四、历代审计机构的演变

1、宋朝审计院的设立

“审计”一词出现在北宋的时候，北宋设有《审计院》，这是有历史记载的。北宋初年，设有“盐铁司”、“度支司”、“户部司”，掌管全国钱粮财赋等事务，权力很大，其长官称“司使”。宋太宗淳化三年（公元992年）采用户部使挚知古的奏议，设置审计院，审查有关案牍、稽核出纳给受的名数（注一）。

有人说，加拿大在200年前，日本在100年前，美国在60年前就有了审计机构，还有人说《审计》一词译自外国，事实上我国在994年前就有了审计机构。

2、民国初年的审计机构

辛亥革命以后，民国成立，开始有国会，同时建立审计制度。1912年9月，中央成立审计处，直属于国务院，订立审计法，采用事前审计制度，并于各省设立审计分处，当时的有识之士，都很重视审计工作的作用。梁启超在《论审计院》一文中就主张“审计院者，财政上之司法监督，严正独立之一机关也。非惟独立于行政部之外，抑且独立于法部之外”。（注二）

（注一）官署的名称，《辞源》1979年版第862页。

（注二）《饮冰室全集》第39卷，

1914年6月，北洋政府根据约法规定，订立审计院编制法，改中央审计处为审计院，裁撤各省审计分处，同年10月公布审计法（19条）。

3、国民党时期审计监督的特点

孙中山先生领导的辛亥革命，推翻了清封建皇朝，建立了民国。他吸取了西方国家司法、立法、行政三权分立的政权特点，发展为司法、立法、行政、考试、监察五权分立制，这是前期从事旧民主主义革命时的政权理想。后来国民党政府根据这一原则设立了监察院。在监察院下设审计部。审计部又在各省设审计处，不能按行政区域划分的企事业单位，如：国库、铁路局、税务机关等，则根据需要与可能设审计办事处或巡回审计。这样从中央到地方，从行政机关到企事业单位，构成了一个垂直性的具有全国规模的审计网，来执行财政收支的监督任务。具体工作分为：事前审计，审查财政预算款项的收入与支出事项，凡有财政部门拨付各机关企事业单位经费或专款的支付书，非经审计人员的核签，国库不得付款；事后审计，凡各机关、企事业单位的经费或专款使用结果，均须定期编造决算报表连同原始凭证，送审计机关审查核销，对于不符开支标准和违反财政纪律的支出，审计人员可以依法剔除，不予报销，并向有关经手人员追缴入库；稽察，凡各机关、企事业单位举办工程或建筑、固定资产的购置以及大宗物品的购置变卖，均应事前函知审计机关派员监察，审计人员对工程建筑物、大宗物品的承包投标有最后决定权，对合同的执行有监督权，工程完成有验收权等。

这种审计制度，从清末的按收支性质分条审计，改变为

按审计方法分事前、事后与稽察，这种审计方法把历史上的定期报表审查制度和御史的实地监察制度结合在一起，是符合现代审计原则的。其实如前面介绍过的，这种审计方法北宋已经产生了，但国民党政府时期则制度化了。从制度本身来说，是具有一定科学性的，不过由于国民党政府的本质和官吏的腐败，实际上并没有发挥过财政监督的作用。

第二节 旧中国的民间审计

我国清末之前民间手工业和商业虽也有新的发展，但当时大多是独资经营或合伙经营。投资者自己可以管理，没有审计的必要。直至清末，民族资本兴起，股份公司相继设立，投资者与管理者逐渐分离，就要有第三者进行审计出具证明的必要，于是就产生了第三者——自由职业的会计师。

一、我国会计师职业的产生

我国会计师是从1918年开始有的，为什么？据一个资料说：到1914年为止，帝国主义在中国的企业投资总额激增到十亿美元以上，严重的民族危机刺激了民族工业，1895年—1913年间有了明显的发展。一万元资本以上的厂矿有583家，资本有一亿二千余万元。这是民族工商业的初步发展。正是因为当时民族工商业有了发展，开设了许多股份有限公司，就需要会计师，会计师职业就应适而生了。我国会计职业是依附于民族工商业的。

一方面是由于民族工商业发展的需要，另一方面是受国外的影响，当时有许多从日本留学回来的知识分子，向政府

提出要求，北洋政府农商部于1918年9月7日颁布了“会计师章程”。这是我国最早的会计师法规。领到第一号会计师执照的叫谢霖，第二个是徐永祚，都是日本留学生。第三个就是潘序伦，美国留学生。到1921年，上海才有会计师事务所，1924年，上海发起组织会计师公会，于1925年3月正式成立。全国各大城市成立会计师公会的有天津、武汉、广东、浙江、九江、南京、山东、重庆等处。据不完全统计，截至1935年4月底止，全国领得会计师执照的有1,162人。

国民党政府时期曾先后公布过有关会计师方面的“章程”、“条例”，对会计师的职务、资格、职业道德作了较为具体的规定。如职务方面规定：“会计师受公务机关之命令或当事人之委托，办理关于会计之组织、管理、稽核、调查、整理、清算、证明及鉴定等各项事务”，“会计师得充任检查人、清算人、破产管财人、遗产执行人及其他信托人”，“会计师得代办纳税及登记事务并得代撰关于会计及商务各种文件”。对于会计师的责任与道德，规定：会计师不得兼任公务员、工商业的经理人员或董事和理事；会计师对于其有利害关系之事件不得执行其业务；会计师不得利用会计师地位，在工商业上为不正当之竞争；会计师非有正当理由，不得拒绝当事人或公务机关之委托等等。这些规定，主要是保证会计师在执行公务上公正、独立和第三者的立场。但是在旧中国，工商业的基础本来十分脆弱，而在帝国主义、封建主义和官僚资本主义的压迫下，发展十分缓慢。因而，依附于资本主义企业的会计师职业，在社会上也处于无足轻重的地位。民间审计的会计师，无论在从业人数上，业务经营上和审计科学的研究上，与西方资本主义国家

民间审计——会计师所处的优势地位，以及审计科学研究方面取得的成就相比，是有很大差距的。

以上所述的是我国解放前会计师职业的情况，它是资本主义社会中盛行的一种自由职业。解放后，这种职业失去了客观基础。随着对资本主义工商业的社会主义改造深入开展，逐渐成为历史上的遗迹。

讲述上面两个题目的目的，一是说明“审计”在我国古代就有，并不是外国来的什么新东西，我们不要妄自菲薄，忘记自己的文化。二是说明我国有会计师审计（和外国现在的会计师一样），也有政府的审计。但是，中国的会计师制度是从外国学来的，先是日本留学生谢霖、徐永祚等，看到日本有会计师，回国后建议政府建立了会计制度。后来，美国留学生多了，又仿照美国的做，潘序伦先生就是美国留学生，他做得很有名气，他编的书也是按美国的一套，只是加进了中国的法律制度，把美国的会计制度中国化了。

还有一个问题就是当前评定会计师职称，有的人弄不清楚，与过去的会计师有什么区别。过去的会计师是根据学历和经历领取执照的自由职业者。现在评的是技术职称，分四等，会计员、助理会计师、会计师、高级会计师，就好象大专院校里的助教、讲师、副教授、教授一样，是经过评定的职称，总会计师是任命的行政职务，好象厂长、经理一样，这三者要区别开来。

二、国外会计职业的鸟瞰

会计学是实用的科学，哪里的工商业越发达，哪里的会计学就越发达。会计师职业也是这样，世界上最早的是意大利

利。十三世纪时，意大利的商务最发达，簿记使用也最早，学术研究始于1581年意大利威尼斯的会计学院，会计师公会组织1739年已见于米兰；英国始于1853年，苏格兰会计师设立爱丁堡会计师公会。会计师成为专门职业，会计学也成为专门科学，虽然开始于意大利，而实际完成于英国。

美国会计师职业历史较短，但进展的程度较快，是后起之秀。美国的国家审计机关只能审计政府机关和公共机构的财务经济活动，不能审计私人企业，大量的私人企业的审计工作，是由私人会计公司承担。美国最著名的九大会计公司共有雇员20多万人，分支机构遍布全世界。在美国，除了个人独资经营或三、五人合股经营的小企业以外，基本上都要请会计公司审计。美国有注册公证会计师70万人，大约有35万人承担企业财务审计。加拿大审计总局在全国注册的会计师约有四万五千人，私人会计公司不仅承担私人企业的审计工作，还要承担一部分公共企业和政府机关的审计工作，所以这些国家的私人会计公司非常发达。

第三节 革命根据地的审计工作

毛主席曾经指出：“节约每一个铜板为着战争和革命事业”，强调了财政工作与革命战争的重要关系，也可以说是审计工作的指导思想。革命根据地的审计工作，正是在这一指导思想下进行的。所以审计目的，重在节约开支，消除浪费，严格供给标准，巩固革命纪律。它与旧社会的官厅审计，单纯地以清查官吏贪污舞弊，而贪污舞弊永远无法杜绝是有本质区别的。

早在第二次国内革命战争时期，中华苏维埃共和国就设立过审计委员会，到抗日战争时期，各根据地的审计工作有很大发展，有的专设审计机关，有的在会计部门中设审计员或由会计人员兼任审计工作。如太行山上部队的前方总后勤部设有审计处，领导旅、团各级的审计工作，在战争困难时期，还利用战争间隙，开办学校或短期训练班培训审计人员，使审计工作得到不断地加强。

当时各级审计工作有明确的分工，规定“团为初审，分区、旅为复审，师、总部为决审”的三级审计制。凡部队的经费、粮秣、被服、武器、医药等开支的预算、决算，都要经过审计机关审批，但重点是抓决算的事后审计。因为在战争的环境下，情况瞬息万变，有些支出事前很难预计得正确。因此，预算的审批比较松一些，使作战过程中有机的后备，来保证战争的需要。但决算报销抓得很紧，一切开支除伙食外，必须附单据才能报销。由于部队的人员、马匹在作战中时有伤亡，所以具有随时补充的特点，这样审计人员除了审核报销单据外，还要下连队实地清查人、马的增减变化情况，弄清来龙去脉，及时纠正差错，严肃财经纪律。这对于在抗日战争的艰苦环境中，使有限的财力、物力得到了更有效、更合理的使用，保障了部队生活和作战的需要，为夺取抗日战争的胜利，发挥了审计监督的作用。

第四节 建国以来财政监督的实施情况

建国以来，我国基本上没有设立过独立的审计机构，对国家机关、企事业单位的财政收支与财务活动的审计监