

1.6



审 计 学

李鸿寿 赵友良 陈荣法 著

•

中央广播电视大学出版社出版

新华书店北京发行所发行

北 京 印 刷 二 厂 印 装

•

开本 850×1168 1/32 8.375印张 19.3 千字

1984年6月第1版 1984年8月第1次印刷

印数1—150,000

书号: 4300·69 定价: 0.95元

内 容 提 要

本书根据社会主义经济的特点和我国宪法的精神，阐述了在我国的具体情况下，如何进行审计监督的理论与实务问题。全书共分五部份：一、介绍我国审计制度的发生和发展过程，总结历史经验，作为研究当前建立审计制度的参考；二、从审计的意义、对象、目的、种类、方法和准备工作，说明进行审计监督的一些原则问题；三、从财务收支、财产物资、经济效益、财政收支四个方面的审计，介绍各种不同业务的审计实务和审计中应行注意的问题；四、讨论审计报告的各种形式和编写方法；五、根据“审计条例”(草案)的规定，探讨了内部审计的内容、范围和审计的重点。

前 言

建国以来，我国第一次在宪法中确定了审计制度。现在各级审计机关已经或将要建立。当务之急是编写一本具有社会主义特点的适合我国国情的审计学教材，以供培养审计干部的需要。然而我国在审计工作方面还缺乏具体经验，西方的以会计师查帐为主的审计学，虽有可供借鉴之处，但不能照搬照抄，这是大家所公认的。因而我们的审计学究竟应当建立怎样一个体系，包括哪些内容，主要对象是什么，采取哪些技术方法，等等，看法是很不一致的。这里首先要回答下列两个问题：

一、什么是社会主义的审计学？我们认为审计学是一门社会科学，它与一定社会的政治经济相联系。社会主义经济的特点是计划化，考核企业的经济效益是以计划为依据的。因此社会主义的审计学，应当把审查计划执行情况放在重要地位，这是社会主义审计学不同于资本主义审计学的特点。

二、什么是适合我国国情的审计学？我们认为审计机关是对财政经济进行审计监督的执法机关，这个“法”，当然是中国的法，不是任何外国的法。现在审计法尚未颁布，但审计法不能违反宪法的规定。宪法是根本大法，是全国人民意志的体现，因而适合我国国情的审计学，必须按宪法规定，体现宪法的精神。

基于上述两点理由，因此，本书在内容安排上，第一是突出计划执行情况的审计，如审查劳动生产率，材料利用率，设备使用率，资金周转率，产品的产量，质量，成本，销售，利润

等计划指标的完成情况,作为考核企业经济效益的依据。第二是根据宪法规定安排审计实务各章,如根据宪法第九十一条,“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”的规定,而安排了“财政收支的审计”与“财务收支的审计”两章;根据第十二条,“社会主义公共财产神圣不可侵犯”的规定,而安排了“财产物资的审计”一章;根据第十四条,“对企业实行各种形式的社会主义责任制,改进劳动组织,不断提高劳动生产率和经济效益”的规定,而安排了“经济效益的审计”一章,并且强调审计案件中的经济责任问题。除了以上这些构成本书的中心内容外,在开头用了四章,阐述我国审计制度的发生和发展,审计的意义、对象、目的、种类、方法以及审计前的准备工作等;最后安排了审计报告的编写方法和内部审计的内容和审计的重点两章。这就是我们主观上要使本书成为具有社会主义特点的适合我国国情的审计学的内容和体系。

本书是作为中央广播电视大学的教材来编写的。考虑到广播教学的特点,而在这本审计学基本教材以外,另编了“审计参考资料”和“审计案例”两书。“审计参考资料”主要汇编古今中外有关审计方面的论述,作为审计理论教学的参考,也有一部份法令制度,作为决定审计案件的依据。“审计案例”是从工业、商业、基本建设、行政机关等不同单位以及不同的审计内容编写的,作为审计实务教学的参考。这样,使审计学基本教材可以尽量写得精炼概括,突出主要问题而不致头绪过份纷繁;同时,学员可以从“案例”中了解各种审计实务,不必做过多的实习题(本书只在“财务收支的审计”、“财产物资的审计”和“审计报告”三章中,安排了一套完整的系统的实习题,其他

各章均未布置实习题),以利在职干部的业余学习。但是有一点必须指出,审计学是财经院校一门高年级的课程,是在学员已经具有一定的专业会计知识的基础上进行教学的,因而本书对于审计中涉及专业会计的核算办法,概不重述。学员或读者如需要了解某一会计业务的处理,应阅读有关专业会计书。这些是我们对这本审计学基本教材如何进行教学的一种设想。

总之,审计学在我国是一门新的课程。我们编写这本教材也具有探索性质,其中许多审计理论问题,是从我们的认识水平写出的;许多审计实务问题,是从我们的业务水平写出的。缺点错误,在所难免,欢迎专家学者给我们提出批评指正。

著 者

1984年1月

目 录

第一章 我国审计制度的发生和发展

第一节	旧中国的官厅审计制度.....	1
第二节	旧中国的民间审计.....	8
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	12
	复习思考题	19
	参考资料	20

第二章 审计的意义、对象和目的

第一节	审计的意义	22
第二节	审计的对象	26
第三节	审计的目的	28
第四节	在我国实行审计的必要性和重要性	33
	复习思考题	35
	参考资料	36

第三章 审计的种类和方法

第一节	审计的种类	37
第二节	审计的方法	42
	复习思考题	53
	参考资料	53

第四章 审计开始前的准备工作

第一节	送达审计的准备工作	54
第二节	就地审计的准备工作	55
	复习思考题	70
	参考资料	70

第五章 财务收支的审计

第一节	财务收支审计的目的	71
第二节	财务支出的审计	74
第三节	产品成本的审计	93
第四节	财务收入的审计	102
第五节	财务成果的审计	108
第六节	财经纪律的审计	109
	对财务收支审计结果的评价	115
	复习思考题	115
	参考资料	116
	实习题	117

第六章 财产物资的审计

第一节	财产物资审计的目的	124
第二节	货币资金的审计	125
第三节	固定资产的审计	132
第四节	材料物资的审计	140
第五节	商品产品的审计	149
	对财产物资审计结果的评价	154
	复习思考题	155
	参考资料	156

实习题.....	157
----------	-----

第七章 经济效益的审计

第一节 经济效益审计的目的.....	161
第二节 劳动生产率指标完成情况的审计.....	163
第三节 原材料利用率指标完成情况的审计.....	167
第四节 设备利用率指标完成情况的审计.....	170
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.....	185
对经济效益审计结果的评价.....	193
复习思考题.....	194
参考资料.....	195

第八章 财政收支的审计

第一节 财政收支审计的对象和目的.....	196
第二节 财政收入的审计.....	198
第三节 财政支出的审计.....	207
第四节 预算外收支的审计.....	214
第五节 单位决算报表的审计.....	215
对财政收支审计结果的评价.....	216
复习思考题.....	217
参考资料.....	218

第九章 审计报告

第一节 审计报告的目的和意义.....	219
第二节 审计报告的表述方式.....	221
第三节 审计报告的写作步骤.....	224
第四节 审计报告的内容和结构.....	231

第五节	写审计报告应行注意的问题·····	238
	复习思考题·····	240
	参考资料·····	241
	总实习题·····	242

第十章 内部审计

第一节	内部审计的意义·····	243
第二节	内部审计的职能·····	244
第三节	内部审计的组织及其独立性·····	245
第四节	部门审计·····	247
第五节	单位审计·····	253
第六节	内部审计和国家审计的比较·····	257
	复习思考题·····	258
	参考资料·····	258

第一章 我国审计制度的发生和发展

为了适应我国四化建设的需要，加强财经工作的检查监督，新宪法规定了在国务院和各级地方政府设立审计机关，独立行使审计监督权。这是建国以来第一次建立审计制度，因而不少人感到陌生，认为审计是从外国引进的。这也难怪，我国有些科学发明很早，但长期停滞，一经传到外国，就大大地发展了，并且超过了中国。审计也是这样，虽然早在二千多年前的春秋战国时期，我国已经有了审计监督思想，但成为一门科学，却的确是西方资产阶级学者的贡献。这是由于我们没有及时总结它，研究它，提高它，使它成为一门科学，于是我们只有发明权，而没有发言权。今天我们要按照我们社会主义原则，建立适合我国国情的审计制度，总结我国历史上实行审计监督的经验教训，研究我国过去实行过哪些审计制度，采用什么方式方法，起过什么作用，什么时候不起作用，不起作用的原因是什么？也许不是无益的。

第一节 旧中国的官厅审计制度

我国官厅审计起源很早，但它最初的萌芽状态如何，怎样形成起来的？这里不准备作烦琐的考证，而着重以下几方面的介绍。

一、定期报表的审核制度 定期报表的审核，与现代的决算表审查意义相同。《周礼》中就有“以月要考月成，以岁会考岁

成”的记载。就是根据月报表（月要）考核官吏每月的政绩，根据年报表（岁会）考核官吏每年的政绩。可见我们现在按月按年将财政收支报表，报送上级主管部门和财政机关审查的办法，早在二千多年前已经记入文献了。这种定期报表的审核制度，一般称为“上计”。每到年终，各级地方官吏，必须把他们辖区内的户口、垦田的增减，钱、谷的出入，编写成册，报送朝廷审查。封建王朝就是用这种“上计”方式，来监督地方官吏经手财物收支的正确性和合法性，并以户口、耕地的增减和钱粮收入的多少，据以考核地方官吏的政绩。它的内容和要求，显然比现在的年度决算的内容更广泛，要求也是严格的。

这种上计制度始于何时，说法不一。据《吕氏春秋·知度》篇中记：“赵襄子之时，以任登为中牟令，上计”。赵襄子是战国初期的赵国国君，说明至少春秋末期已有上计制度。到了西汉时期，“上计”在形式上是十分隆重的，要由丞相主持仪式，皇帝亲自接受地方官吏呈上的簿册。但是当时还没有专门的审计机构，也没有专职的官吏进行审查，上计簿内容的真、假、好、坏，不作区别，皇帝接受了上计簿以后，归档了事。主要是靠皇帝那种至高无上的权威，来慑服地方官，或者讲几句慰勉的话，鼓励地方官为王朝尽职尽责。这只是一种激励因素，没有实质上的审计监督。最初依靠皇帝这种权威和激励，也起一定的作用，但不能持久。所以到汉宣帝时，上计成了“具文”，有的地方官在上计簿中虚构数字，以欺骗朝廷。宣帝派了御史大夫去检查，对不真实的提出弹劾。这大概是西汉实行上计制度一次认真的审计监督。到了东汉时期，连上计的仪式也降格了，只是派司徒接受上计簿，皇帝和丞相都不过问，于是上计制度更加被轻视而失去其作用。

唐代对定期报表的审查已由专设机构——比部来办理，因

而虽仍有上计制度，但只是供最高统治者了解财政收入情况，而不是具有财政监督作用的审计。唐代报告制度比较严密，有日报、旬报、月报、季报、年报。但直接送比部审计的，中央机关一切财政收支和京师仓库财物出入，三个月上报一次，以后季审查前一季度，这是我国历史上最早的季度决算制度；对地方官府的财政收支，仍然是一年审核一次。至于日报、旬报、月报，主要是财物收支机构上报主管部门和财政部门进行查核的报表，不是比部审核的依据。

宋代基本上承袭唐代制度，也有日报、月报、季报和年报，主要是抓年度报表的审计。北宋初对财政的审计监督是雷厉风行的，但到后来，这种报表也成空文，而不起监督作用。明、清两代也实行年度报表的审核制度。国民党政府对行政、事业机关的经费支出，规定按月编制报表连同支出凭证，一并送审计机关审核；国营企业则根据年度决算报表，实行就地审计，也有不定期地进行巡回审计的。

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，但已形成一种制度，并成为各代审计监督的主要方式，是毋庸置疑的。不过定期报表只反映了一定时期的财政收支情况，不能说明财政收支结果引起财产物资的增减变化及其实存情况，因此历代都辅之以实地检查制度。

二、御史监察制度 在封建社会里，一般都由御史来执行就地监察制度。秦、汉时的御史监察工作，是由皇帝临时指派，不是一种固定的制度。到了唐代，这种御史监察就制度化并且专职化了。如设殿中侍御史专门监察太仓和左藏财物的收付事项；监察御史专门监察太府款项的收付事项；巡按御史专门监察各级官署会计帐籍的合法性和仓库财物的完整性，以防止弄虚作假和贪污盗窃事件等。宋代在中央设御史台、御史中

丞、监察御史，负责考核官吏得失，包括行政上和财政上的得失；在地方各路（宋代地方行政区域分十五路，相当于后代的省）均设监司（转运使），监督各路的财政收支事项，成为中央派在地方的财政监督机构。以后元、明、清各代均有御史监察制度，但都不是进行财政监督的专职机构。

在封建社会，御史到地方执行监察任务，权力很大，一般以“钦差”身份，可以便宜行事，对不法官吏，可以撤销职司，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，不仅严重地损害封建统治者的经济利益，而且直接削弱封建王朝的统治基础。因此，历代统治者对贪官污吏的惩罚总是很严厉的。这方面史书所记，事例很多，不胜枚举。如：

汉代规定贪污官吏轻则罢官，重则抄家杀头；

唐代规定监临官知法犯法，受贿十五匹处绞刑；

宋代规定偷窃国库钱币三十千的，以监守自盗处死；

明初太祖下诏，凡贪污残酷的地方官，准许百姓到京师控告，贪赃六十两以上的，斩首示众，并且剥皮实草。

所有这些，法令不可谓不严，但在封建社会官吏贪污是个不治之症。以明初为例，斩首以外，加以剥皮实草，并且悬于官府公座之旁，使之触目惊心。然而到了永乐中，仍然是“贪官污吏，遍布内外”，并且连查办贪官污吏的巡按御史，也是“公行贿赂”，“盘查访缉，馈遗谢荐，有司所出，多者二三万金。国家多一巡方，天下加派百万，是则察弊适足以滋弊。”^①这就说明了封建社会的本质问题。

① 见赵翼《廿二史札记》，第480页。

四、历代审计机构的演变 我国实行财政监督的上计制度，虽然始于先秦，但在秦、汉以前，并无专设的审计监督机构。最早的审计机构叫比部。比部之设，始于魏的比部曹，但作为独立的审计机构则在隋、唐。隋在尚书省下设比部，职责是稽核文帐，考核官吏政绩。由于隋的统治时间不长，比部的具体情况记述不详。唐的比部直辖刑部，对于户部所属度支、太府、金部、仓部所管的一切财物出入，都要经过比部审核。这是我国历史上第一次把审计监督机关独立于财物经管单位以外，不受干涉地实行财政监督，而且直属于刑部，确定它为执法机关。

宋代财政监督机构的变化很大。太祖时设度支、户部、盐铁三司，它既是财物经管机关，又是财物监督机关，因而不是一个独立的审计机构。到太宗雍熙时设立了一个“都凭由司”，它独立于“三司”以外进行财政监督。特点是：第一，所有官署支领财物的凭证，先要经都凭由司审核签署，才能到经管财物的部门去支领，这是我国历史上事前审计的开端，在此以前各代，均没有这种制度；第二，所有官署支领的财物，实际耗用后，必须将凭证送都凭由司核销，这是事后实行凭证审计，也是我国历史上没有过的。从事后的审计监督，发展到事前的审计监督，从定期报表的审计监督，发展到对支出凭证的审计监督，反映了宋代因为加强财政控制，而促使审计科学有所前进。到淳化时又设“审计院”，从此审计一词，成为进行财政监督的专用名词。不过这个审计院，不久又取消了，财政监督仍归“三司”主管。到神宗熙宁时，由于“三司”事权不统一，审核财政，形同虚设，派员检查，发现各地上报的会计帐表，有二三十年不拆封的。原来各地上报帐表时，都附有赠送“三司”的礼物。礼物送足的不拆封审查，不足的就多方刁难，必须

送足才罢休。这里说明了一个严重的问题，就是检查财政收支是否合法的审计监督机关，本身有可能成为违法乱纪、贪污受贿的机构。这在旧中国的审计机关并不是个别的现象，不过宋代似乎很突出很典型。为了审查这批几十年未拆封的旧帐，又设立了一个“帐司”。但查了七八年，耗用经费三十九万贯，只查出不当支出一万多贯，于是又撤销了帐司。这里涉及一个审计原则问题，就是衡量审计工作的成绩，应不应当以查出舞弊数额的大小为标准？我们认为审计工作主要是依法监督财政收支，如果审计结果，没有违法事件，证明大家都守法，审计目的也达到了。不能认为查出的贪污舞弊金额，不能抵偿审计经费，就是审计工作没有成绩，甚至以为审计机关没有必要而撤销，那是不正确的。

明、清两代，都以户部兼管财政和审计监督，设有独立的审计机构。它的特点是在户部下，按省别设“清吏司”（明代十三个清吏司，清代十四个，因清比明多了一个江南省）。各省清吏司分别审核各该省的财政收支，同时指定各司兼核中央有关的财政收支事项，如清代的云南清吏司，除了审核云南的财政收支外，还兼核山东、河南、江南、山西、浙江、湖广等省每年运京师的漕粮以及粮食仓库的出纳情况。这一制度，从明初到清光绪时止，实行的时间最长。这种按地区和业务组织审计的优点是：审计对象固定，审核人员就能熟悉审计对象，了解业务的具体情况，可以提高审计质量，无疑是对审计科学认识上的一个提高。缺点是由主管财政的户部兼管，没有独立性，在涉及户部有关财政收支问题时，就不可能行使它的审计职权。

辛亥革命，结束了清王朝的封建统治，成立了民国，1912年国务院下设立了审计处，1914年北洋政府改为审计院，同年还公布了审计法。当时梁启超在《论审计院》一文中说：“审计

院者，财政上之司法监督，严正独立之一机关也。非唯独立于行政部之外，抑且独立于立法部之外”。^① 阐明了审计机关的性质特点和作用，是我国最早论述审计问题的著作。

国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论，设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部，各省（市）设审计处，不能按行政区域划分的企业事业单位，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，分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。它的特点是：确定审计机关为独立于行政、立法、司法、考试以外的财政监察机关。审计部受监察院领导，对监察院负责；省（市）审计处受审计部领导，对审计部负责，审计办事处则受所在地省（市）审计处领导。内部组织有关审计业务方面，中央审计部分三个厅，地方审计处分三个科，分别办理事前审计、事后审计和稽察工作。审计工作的重点是事后审计，监督财政收支的合法性。对行政、事业机关和军事机关，实行送达审计，各该送审机关应按月将财政收支结果，编造报表，连同原始收支凭证送审计机关审查；对企业单位则实行就地审计，一般是每年审计一次。

从以上旧中国审计监督的实行情况来看，有两点值得注意：第一，历代的审计机关都是执法机关，审计工作着重于财政收支上的合法性。在机构的设置上也有两种形式，一种由财政主管机关办理审计监督，如北宋的“三司”，明、清的“户部清吏司”等，一种是独立的审计机构，如唐的“比部”，北宋的“都凭由司”和“审计院”，国民党政府的“审计部”等。从理论上说，独立的审计机构，应当可以更好地发挥它的监督作

^① 见《饮冰室全集》第39卷。