

杨黎芬 王峰 主编

铁路审计学



冶金工业出版社

本书编写人员

主编：杨爱芬 王申庆

撰写：

王申庆 (铁道部审计局)	沈 钧 (广州铁路集团公司)
王 宏 (北京铁路局)	宗 刚 (北方交通大学)
王祥义 (沈阳铁路局)	杨爱芬 (北方交通大学)
石广瑜 (沈阳铁路局)	肖孝德 (北方交通大学)
刘 杰 (哈尔滨铁路局)	周中满 (济南铁路局)
孙广元 (郑州铁路局)	胡延志 (郑州铁路局)
刘克俭 (哈尔滨铁路局)	恒斌阳 (兰州铁路局)
冉美华 (兰州铁道学院)	张德君 (中国土木工程公司)
朱丽红 (济南铁路局)	张奎臣 (沈阳铁路局)
李 捷 (济南铁路局)	梁六吉 (成都铁路局)
李保知 (兰州铁道学院)	阎志刚 (北方交通大学)
李效宾 (铁道部审计局)	阎保林 (中国土木工程公司)
朱绵堂 (上海铁路局)	郭雪萌 (北方交通大学)
朱志鹏 (北京铁路局)	温国良 (柳州铁路局)
庞宁生 (北方交通大学)	高静扬 (北方交通大学)
许显从 (上海铁路局)	

序 言

(代前言)

铁道部审计局局长 孟伟良

建立社会主义市场经济体制是我国在新时期的伟大历史任务，而构建以公有制为主体的现代企业制度则是社会主义市场经济体制的基础，也是我国国有企业改革的方向。社会主义市场经济体制的建立和完善，以及转换企业经营机制，实行现代企业制度，必须依靠健全的法制规范和保障，需要不断强化审计监督，既需要来自企业外部的国家审计和社会审计，更需要来自企业内部的审计监督，为企业加强经营管理，提高经济效益和健康发展服务。为此，全路广大审计工作者在各级领导的支持和关怀下，从理论和实践上进行了卓有成效的研究、探索。《铁路审计学》的出版，正是我国铁路审计十年实践经验和理论研究有机结合的结晶，也是本书作者以我国经济体制改革新时期的新的财经、审计法规以及国家审计署和铁道部审计局有关的规章制度为基础，精心编写而成的。它是广大财会、审计人员，大专院校师生及自学者的良师益友，对发展铁路审计事业，培训铁路审计人才，将起到积极的作用。

本书较系统地阐述了审计的概念、对象、职能、作用等基础知识，阐明了审计的分类、审计方法、审计程序、审计证据与审计标准、铁路企业的资产、负债、所有者权益、成本费用、损益和财务报表审计、财经法纪审计、经济效益审计、电算化审计、外汇管理审计、内部控制制度评审、铁路社会审计等方面的内容。

本书内容完整，重点突出，结构严谨，文字简练，既具铁路

行业特色，又兼顾社会普遍需要，融知识性、科学性、规范性、实用性于一体。

本书由北方交通大学经济学院杨爱芬教授和铁道部审计局副局长王中庆高级审计师共同主编，参加编写的有铁道部审计局、北方交通大学经济学院、兰州铁道学院、部分铁路局审计处、审计事务所、中国土木工程公司审计处的专家教授和经验丰富的同志。本书的编写，体现了理论和实践的结合。

一九九四年十一月

《铁路审计学》

目 录

第一篇 审计基础

第一章 总 论	(1)
第一节 审计的产生和发展	(1)
第二节 审计的概念和特点	(12)
第三节 审计的对象和内容	(18)
第四节 审计的职能和作用	(19)
第五节 审计机构和审计人员	(26)
第六节 审计假设和审计风险	(32)
复习思考题	(40)
第二章 审计分类	(42)
第一节 审计的基本分类	(42)
第二节 审计的其他分类	(45)
复习思考题	(55)
第三章 审计方法	(56)
第一节 审计的思想方法	(56)
第二节 审计的一般方法	(58)
第三节 审计的技术方法	(64)
复习思考题	(76)
第四章 审计程序	(78)
第一节 审计计划	(78)
第二节 审计程序	(84)
复习思考题	(94)
第五章 审计证据与审计标准	(95)
第一节 审计证据	(95)

第二节 审计准则	(100)
第三节 审计标准	(104)
复习思考题	(109)
第六章 审计的发展趋势	(110)
第一节 审计理论的发展趋势	(110)
第二节 审计实践的发展趋势	(113)
复习思考题	(118)

第二篇 铁路审计

第七章 资产审计	(119)
第一节 资产审计的概念和内容	(119)
第二节 流动资产审计	(120)
第三节 长期投资审计	(132)
第四节 固定资产审计	(136)
第五节 无形资产审计	(144)
第六节 资产保值、增值审计	(147)
复习思考题	(151)
第八章 负债审计	(152)
第一节 流动负债审计	(152)
第二节 长期负债审计	(161)
复习思考题	(166)
第九章 所有者权益审计	(167)
第一节 所有者权益审计的概念和内容	(167)
第二节 实收资本的审计	(169)
第三节 资本公积金的审计	(172)
第四节 盈余公积金的审计	(175)
第五节 未分配利润的审计	(176)
复习思考题	(177)
第十章 成本费用审计	(178)

第一节	成本费用范围和管理核算的特点	(178)
第二节	成本费用审计的意义和内容	(181)
第三节	生产经营成本审计	(184)
第四节	期间费用的审计	(187)
	复习思考题	(190)
第十一章	损益审计	(191)
第一节	损益审计的概念和内容	(191)
第二节	营业收入的审计	(191)
第三节	营业利润的审计	(194)
第四节	投资收益的审计	(197)
第五节	营业外收支的审计	(200)
第六节	利润形成和分配的审计	(202)
	复习思考题	(205)
第十二章	财务报告审计	(206)
第一节	财务报告审计的意义和作用	(206)
第二节	财务报告审计的内容、方式和方法	(208)
第三节	资产负债表审计	(213)
第四节	损益表审计	(214)
第五节	财务状况变动表审计	(216)
	复习思考题	(222)
第十三章	财经法纪审计	(223)
第一节	财经法纪审计的意义和作用	(223)
第二节	财经法纪审计的内容和特点	(225)
第三节	财经法纪审计的依据、方案、调查 和定案	(231)
	复习思考题	(235)
第十四章	经济效益审计	(236)
第一节	经济效益审计的概念和意义	(236)
第二节	铁路经济效益审计的内容和特点	(240)
第三节	铁路经济效益审计的指标体系	(243)

第四节 铁路经济效益审计的评价标准	(247)
第五节 铁路经济效益审计的程序和方法	(249)
复习思考题	(251)
第十五章 内部控制系统评审	(252)
第一节 内部控制系统评审的概念和范围	(252)
第二节 内部控制系统评审的步骤和方法	(255)
第三节 铁路基层单位内部控制模式	(259)
复习思考题	(267)
第十六章 外汇管理审计	(268)
第一节 外汇管理审计的概念和内容	(268)
第二节 外汇资金审计	(270)
第三节 外汇收支和留成审计	(272)
第四节 外汇纪律审计	(276)
第五节 外汇管理制度改革与审计	(277)
复习思考题	(279)
第十七章 电算化审计	(280)
第一节 会计电算化对审计的影响	(280)
第二节 电子数据处理系统的内部控制	(284)
第三节 计算机审计的方法、内容和程序	(289)
复习思考题	(294)
第十八章 社会审计	(295)
第一节 社会审计的概念和特点	(295)
第二节 社会审计的目的和范围	(297)
第三节 社会审计的审计准则	(299)
第四节 社会审计的工作程序	(300)
第五节 注册资金的验证	(303)
第六节 社会审计的审计报告	(305)
复习思考题	(306)
第十九章 审计管理	(307)
第一节 审计管理的概念、内容和方法	(307)

第二节	审计管理法规	(312)
第三节	审计质量管理	(314)
第四节	审计信息管理	(323)
第五节	审计文书和档案管理	(327)
复习思考题		(330)

第一篇 审计基础

第一章 总 论

第一节 审计的产生和发展

审计是一种独立、综合和高层次的经济监督活动。它审查、评价被审计单位履行其应负经济责任的完成情况。它是管理经济，进行经济监督的重要手段。

研究审计在什么条件下产生，为适应什么样的客观需要而沿革和发展的，借鉴前人经验有利于探索、寻找审计发展的一般规律。这不仅有利于完善我国审计理论体系，而且对于指导审计工作实践，都具有重要意义。

一、我国审计的产生和发展

我国审计的历史源远流长，据《周礼》记载，早在西周时期（大约公元前 770 年）就出现了具有审计雏形的财政经济监察性质的监督工作。从此，我国的审计制度就在各个特定的历史条件下，遵循其自身的内在规律不断地演进。周成王时，天子以下设有“天官冢宰”，目的在于“掌邦治，统百官，均四海”，审计监督权归属于统领行政大权的天官系统。天官系统的小宰和宰夫、司会及其所属官司书，均掌有部分审计权。小宰之职，以法规、制度考查中央和地方官吏的功过得失；宰夫之职，掌治法以考百官府之治，是执行具体审计业务的官员。凡失财丢物者，受刑或诛之，凡长财善物者，给予奖赏；司会之职，掌国之百物财用，而“听其会计”，带有内部勾考的性质。根据当前史料记述，西周王朝可以认为这是我国古代审计的萌芽。春秋战国时期，政治家管

仲、商鞅、韩非等贯彻“以法治国”思想，使当时的政治监督、经济监督作为法制的保证措施而得到加强。

秦统一中国后，实行集权统治，专门设置御史大夫一职。它与丞相、太尉并列，合称三公，直接辅佐皇帝行使对政治、经济的监察大权。秦分天下为三十六郡，各郡设监察御史，负责各自的政治经济监察工作，这就初步形成了一个全国性的监察网，并在全国推行自下而上定期呈报会计报告的“上计制度”。秦朝的审计监督权由御史大夫行使，可见审计制度仍作为监察制度的一部分，其本身尚带政治监察性质。然而，秦朝将审计机构置于行政系统以外的做法是具有重要历史意义的。汉承秦制，并把“上计制度”用法律条文规定下来，称为“上计律”，使审计与经济法制相联系。可见，秦汉时期的审计与周朝相比已有发展和进步。不仅审计工作从财会部门分离出来，使财会工作受到制约，而且初步形成了上通下达的上计制度。但是，应该看到，这时期还没有一个专门机构行使审计职能。

隋唐时期，除沿袭秦以来的御史监察制度外，出现了侧重经济监督的专门机构“比部”。比就是比较考核之意，要求以财政预算与决算相比较，考核财物收支实绩。唐代将比部改属刑部，而刑部是执掌天下律令、刑法、勾覆、关禁等政令的最高司法机关，这就意味着比部勾覆国家财政经济各个领域，还可依法给予行政处分，对重大问题可以转交御史台根据刑宪典章，弹劾处治。这就提高了专司监察审理事务的审计监督机构“比部”的地位。它不仅掌管勾考内外钱谷出纳之数，复核租庸调全部收入、官俸、军资等一切支出，而且与监察御史之稽查、御史台之弹劾相配合，从而收到如陆贽所云：“明若指掌，端如贯珠，财货多少，无容隐漏”的效果。与历代王朝相比较，唐朝国富民安，经济繁荣，对外文化交流影响颇大，这与唐朝的财计组织日益完善，比部的审计职能起到作用不无关系。诞生于曹魏时期的比部，是我国历史上出现的第一个审计机构。唐把比部改属刑部后，审计工作更具独立性，并具有法律上的权威性。唐开元二十

五年（公元 737 年），唐玄宗所下诏书曾有“审计兵防定额”的记载，可见早在唐朝就已出现“审计”的用语。根据史书的记述，可以认为唐朝是我国审计发展史上的兴盛时期。

宋朝初期，取消了唐朝的比部，置审计监督于财政部门，钱粮财赋收支缺乏独立的机构进行审查，致使财计混乱，物资短缺，后又恢复唐朝比部掌管，又于太府寺设“审计司”，作为内部审计掌管库存财物，所起作用不大。南宋时，因避高宗赵构之讳，将已设置专司审查各项军政支出的“专勾司”改称“审计院”。比部对审计司、院有审查监督权。这是我国的国家审计与内部审计相互联系的雏形。宋朝政治不稳，国力薄弱，审计机构反复变动，审计制度先是财审合一，后又基本恢复唐制，但没有任何发展。所以，宋朝是我国历代审计处于停滞的阶段。然而，以前历代王朝用考、比、勾、复、磨勘等词表示审查、考核之意，直至宋朝以来，才正式使用“审计”一词。

元、明、清三个朝代的审计，在我国审计发展史中处于衰落阶段（或称中衰时期）。三代王朝既取消了起独立审计职能的比部，又不设独立的审计机构和专门审计人员，多数由财政部门兼管审计，未能发挥审计工作的独特功能。元朝由户部掌理财计工作，财政管理混乱。明朝的刑部虽曾一度设有比部，但并没有突破财审合一的体制，审计只作为一项附属的监察工作。清朝初期沿袭明制，也未设专门的审计机构。雍正元年设立会考府行使审计职能，但因积弊深重，审查工作难开展，会考府不久即撤销。由此可见，元、明、清三朝与隋、唐、宋三朝相比较，前者将后者比部的审计权划归户部之后，审计即丧失了原有的独立性。元、明、清三朝的经济监督工作既缺少周朝“凡上之用必考于司会”的制度，又没有隋、唐时期“比部”的独立审查。元、明、清三代取消了专门的审计机构，不能不认为是一种倒退行为，是我国审计发展史中的衰落时期。

辛亥革命，推翻了封建帝制，建立了中华民国。当时，因地方自治，各省都先于中央设立审计机构。1912 年，北洋军政府

在国务院下设审计处，隶属于总理。“审计”一词从此再次在我国出现。我国的近代审计机构亦由此开始。1914年，改审计处为审计院，直隶于大总统，并颁布了“审计法”及其施行细则、《审计院组织法》，等等。各省有审计处，铁路、税务部门都设审计代办处。大城市建立了会计师事务所兼办审计业务，借贷记帐法得到引进，专业审计书籍相继问世，这些都是吸取了西方现代审计的内容，在我国初步推行的做法，也是我国历代审计不可比拟的。凡此种种，在一定程序上标志着民国时期我国审计有了改良和发展，迈开了现代审计的一步。但由于当时中国仍处于半封建半殖民地社会，加之国民党政府政治上的腐败，使这些审计制度形式上已经建立，实际上未能发挥其应有的作用。

中国共产党领导下的审计工作开始于民主革命时期。1925年，中国共产党为支持“五卅”运动在广州建立省港罢工委员会。为审核各机关的收支帐目，委员会下设审计局。这是在中国共产党的领导下的第一个审计机构。1926年颁布的《审计局组织法》(共十条)，是共产党制定的第一个审计法规。中华苏维埃共和国于1934年成立中央审计委员会，负责“审核国家的岁出与岁入”，“监督国家预算之执行”。抗日战争时期，中央在财经部设审计处，八路军总司令部下设总审计委员会。同时制定各项审计规定，使审计工作逐步规范化。这一时期，由于阶级矛盾、民族矛盾交错上升，革命战争成为这一历史过程的主题，审计制度在这种社会背景下，因政权所处的客观形势而表现出多样性。审计工作对严格苏维埃的财政预决算制度，保障革命战争财力、物力的需要，节约财政开支，制止贪污浪费，严格供给标准和巩固革命纪律方面，都起到了强有力的作用。

二、外国审计的产生和发展

(一) 国家审计的产生和发展

占埃及是世界文明的发源地之一。公元前约三千年，埃及建立了中央集权专制国家。与中国西周时期的审计相似，统治者为

监督官吏是否履行政治、经济责任，指派一些称为监督官(*Superintendents*)的亲信，对各级官吏进行监督，其中的记录监督官专门负责对帐务记录和收支计算书进行审核。古罗马，执政官和监察官由百人团会议从贵族中选出，而真正掌大权的是贵族垄断的元老院，审计机关就是元老院的听证机构。它主要对即将卸任的官员进行审计，检查他们在任职期内所承担的经济责任。在审计方法上，采用“帐目听证会”的形式。今日的审计英语 *audit* 一词，就是从当时的拉丁语 *auditus* (听证会) 演变来的。这与我国西周的“听其会计”相似，都处于审计工作的萌芽。

资本主义国家审计制度是资本主义国家政治经济制度的一个必要组成部分。英国在 1785 年，依据《检查和审计国王公共帐目法案》，取消了原设的国库审计官，成立五人审计委员会，拥有审计各部门公共帐目的权利。1834 年，实行终身制的审计院院长，负责对国家财政资金的审计监督，未经审计院长批准，财政部不得支付国库公款。这就形成了审计委员会和审计院长对财政收支的双重监督。以后，下议院成立决算审查委员会。1866 年，国会又通过《国库和审计部法案》。1983 年，英国国会又通过了《国家审计法案》。新法案规定在国会设公共帐目委员会。主计审计长须经首相和国会公共帐目委员会主席的同意才由国王任命，实行终身制。审计机关的预算开支不再由财政部负责审批，改由国会的公共帐目委员会审批。法国的审计历史也很悠久。1256 年，法王路易九世就颁布法令，要各城村政府官员在每年 11 月 11 日以前，携带所辖城市的年度收支帐目到巴黎接受王室审计官的审计。1318 年成立了审计院。1807 年，拿破仑成立审计法院。为加强审计工作的权威性，规定审计法院院长实行终身制；审计法院的地位仅次于最高法院，享有与其相等的权力；审计法院的裁决为终审判决；并有权对所有的公家帐目和皇帝确定的国家、地区和重要城市的预算执行情况进行审计。审计法院依据管辖权和任务，还成立了相应的审计法庭。美国于 1789 年根据以三权分立（立法权、行政权和司法权）为原则的

宪法在财政部内设置了审计官，对国库出纳进行监督。显然，这种从属于财政的审计体制缺乏独立性。为此，国会于1921年通过了《预算与会计法案》。根据该法案，在国会内设置了独立的经济监督机构——美国审计总署（GAO），直接对国会负责并报告工作。1970年颁布的《立法机构改组法案》要求审计总署对各级政府项目的活动的结果进行审计。也就是审计的内容开始从财务会计延伸到经营管理。

（二）内部审计的产生和发展

第二次世界大战后，随着资本主义经济的发展，企业规模不断扩大，贸易和市场国际化，出现了跨国公司、母子公司，机构庞大、业务复杂、管理困难。加之，在民间审计发展过程中，公司企业的经营管理部门应负经济责任的完成情况以及防止弄虚作假情况，都已引起了人们的关注。于是，企业领导亟需加强对本单位内部经济工作的监督和控制。由于聘请外部审计师费用高昂，就出现了在企业内部设置内部经济监督机构，由企业领导聘任企业内部的非当事人（即第三者）从事对内经济监督工作的内部审计。

在英国，19世纪后期，最早诞生的内部审计雏形是公司监事审计（*supervisor audit*），由公司担任监事职务的成员作为审计主体，对公司内部及其所属机构进行综合性经济监督。监事审计后来有了很大发展，在现代的股份有限公司中，属于部门审计的高级形式，也是外部民间审计和内部单位审计的补充和完善。它不仅对董事会已决定的经营方针及其财务状况有无弊端进行审查，还对董事会已决定的最高决策和董事长将采取的措施是否正确和妥善，进行综合性经济监督和论证。现代的大型企业，在设置内审机构的同时，还进行监事审计。

在美国，最初需要内部审计的是规模巨大的铁路公司。由于路网分布广，管理跨度大，机构层次多，主管人员很难获取可靠的管理信息。为鉴别信息的可靠性，在公司内设置专门机构的人员专司检查和评价。从而，开创了内部审计的最初形式。1934

年，美国颁布了《证券交易法 (Securities Exchange Law)》，从立法上要求企业建立内部审计制度。1941 年，内部审计师协会 (Institute of Internal Auditors) 在美国成立，标志着内部审计作为一项独立的职业开始确立。与此同时，第一本有关内部审计的著作《内部审计：性质、职能和程序》问世。作者布瑞克对内部审计的理论基础进行了阐述，并认为：作为现代经营管理需要的内部审计，并没有完全脱离传统的财务审计，但是，内部审计是经营管理的一种手段。1947 年，《内部审计师的责任的意见书》发表后，内部审计逐渐成为审查财务会计，并对其他经营业务进行评价的活动。为经营管理者服务这一内部审计的目标，决定了审计范围的扩大。随后，经营审计、管理审计、三 E 审计陆续出现。在内部审计的发展中，1941 年在美国成立的内部审计师协会 (Institute of Internal Auditors) 发挥了巨大作用。这是国际性的内部审计学术组织，成立时仅有一个分会，25 名成员，现在已有一百多个国家的内部审计师参加，会员发展到三万多人。协会每年举行年会，并主办各种学术研讨会。自 1985 年以来，我国曾多次参加各届国际会议。协会每年出版大量有关内部审计的图书、资料，并有定期刊物《内部审计师》。

(三) 民间审计的产生和发展

西方的民间审计是在商品经济发展中，为确保商品经济关系中的经济责任的履行而由社会上注册会计师进行的经济监督。18 世纪 60 年代英国工业革命，随着资本的积聚和集中，股份公司大量出现，生产社会化程度大大提高，资本家以股东身份出现，聘请经理办理日常经营业务。这就促进了资本所有者与经营管理者进一步分离，公司的经营管理由董事会授权经理进行，经理定期向股东提出经营管理及其财务报告。在英国，1884 年实行监事审计制，即从股东中选出监事对公司的帐项和报表进行审查。但监事多数不熟谙财会业务，又是本公司人员，未能起到客观、公正的审查作用。英国议会为此颁布了《股份公司法》，规定企业必须将资产负债表及其审计报告一并提交股东大会。这是规定

企业的年度财务报表必须接受审计的第一项法律。但没有规定审计师的资格必须由独立于企业的职业会计师来担任。1862年，在新修订的《股份公司》法中规定：如果企业不能从本企业内部推荐审计师，可以聘请职业会计师进行审计。这就为社会上职业会计师的发展开辟了广阔的前景。从此，职业会计师的队伍不断扩大，为交流、总结审计工作经验，相继成立了爱丁堡、英格兰等会计师协会。此后，企业、公司的监事又规定必须由特许会计师协会的会计师担任审计，从而使职业会计师从协助的地位提高到受托承办的地位。美国也在1887年成立了“美国会计师协会”，以后称为“美国公证会计师协会（AICPA）”，是今日美国最大的职业会计师专业团体。1933年，美国颁布的《证券法》规定：在证券交易所上市有价证券的企业，其财务报表必须进行强制性审计，未经审计者不得向社会出售股票。这些立法都大大地促进了民间审计的发展。在民间审计的发展中，美国公证会计师协会还设立了“公证会计师管理咨询服务委员会”。管理咨询业务已成为会计师事务所除财务审计以外的又一大服务项目。

由上可见，民间审计是商品经济中两权分离的产物。基于企业财产所有者对受托经营者实行经济监督的需要，而委托民间审计组织对企业的帐目、报表进行审查，以评价、确认、解脱受托者所负的经济责任。这也是在受托经济责任关系下产生的一种外部审计。

三、铁路审计的产生和发展

（一）建国以前的铁路审计

1911年，辛亥革命后，西方的近代审计逐渐传入。民国初年，曾在当时的北洋政府国务院下设审计处，以后改为审计院，直属大总统，审计国家岁出岁入的决算。先后颁布了“审计法”、“审计法实施规则”，等等。1931年，国民党政府在监察院下设“审计部”，各省设“审计处”，在铁路、航运、邮电等全国性企业设“审计办事处”，其职责在于对铁路、航运等交通运输业的财务