

中国政法大学教材编审委员会审定

审 计 学

审 计 法 概 论

主编 于庆华

中国政法大学出版社

审计学审计法概论

于庆华 编著

中国政法大学出版社

(京) 新登字185号

审计学审计法概论

于庆华 编著

中国政法大学出版社出版
秦皇岛卢龙印刷厂 印刷
新华书店经销

787×1092 32开本 8.375印张 190千字

1993年6月第1版 1993年6月第1次印刷

ISBN7—5620—1045—5/D·997

印数：4,000 定价：4.50元

前 言

《审计学审计法概论》一书是在当前我国审计工作不断朝着法制化、规范化和制度化迈进过程中，为适应经济法专业教学的需要，由我校青年讲师于庆华同志编写的。该书着重阐述了我国社会主义审计学和审计法的基本内容，全面、系统、具体地阐明了对行政事业单位、工业企业主要经济业务活运的要求和问题，理论联系实际，可作为审计学审计法的教材，并可供审计、财会、监察等部门的工作人员参考。敬希读者在使用和参考本书时提出意见，以便再版时修订。

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 审计的产生和发展.....	(1)
第二节 审计的涵义.....	(14)
第三节 审计法概述.....	(22)
第二章 审计组织和审计人员	(29)
第一节 审计组织.....	(29)
第二节 审计人员.....	(36)
第三章 审计的分类、方法和程序	(39)
第一节 审计的分类.....	(39)
第二节 审计的方法.....	(43)
第三节 审计的程序.....	(53)
第四章 内部审计	(63)
第一节 内部审计的概述.....	(63)
第二节 我国内部审计组织和特点.....	(65)
第五章 社会审计	(72)
第一节 社会审计的概述.....	(72)
第二节 社会审计组织和人员.....	(75)
第三节 社会审计组织的业务.....	(79)
第六章 内部控制制度审计	(83)
第一节 内部控制制度概述.....	(83)
第二节 内部控制制度审计.....	(87)
第七章 财政审计	(94)

第一节	财政审计的范围、对象及任务·····	(94)
第二节	财政预算执行情况的审计·····	(97)
第三节	财政决算的审计·····	(105)
第八章	企业财务审计·····	(111)
第一节	采购、生产和销售业务的审计·····	(111)
第二节	货币资金和财产物资审计·····	(126)
第三节	结算业务、银行借款和基金的审计·····	(143)
第四节	利润和利润分配的审计·····	(156)
第五节	财务报表的审计·····	(164)
第九章	基本建设财务审计·····	(169)
第一节	基本建设财务审计的特点和目的·····	(169)
第二节	基本建设审计的内容和依据·····	(170)
第三节	基本建设程序的审计·····	(173)
第四节	基本建设投资来源的审计·····	(176)
第五节	基本建设投资来源审计·····	(177)
第六节	基本建设资金使用审计·····	(183)
第七节	交付使用财产和竣工决算审计·····	(187)
第十章	行政事业单位财务审计·····	(191)
第一节	行政事业单位财务审计的内容与任务·····	(191)
第二节	行政事业单位定期审计制度·····	(192)
第三节	预算资金领拨的审计·····	(195)
第四节	行政事业单位收入审计·····	(196)
第五节	行政事业单位经费支出与结余的审计·····	(198)
第六节	预算外资金的审计·····	(202)
第十一章	财经法纪审计·····	(204)
第一节	财经法纪审计的目的·····	(204)
第二节	财经法纪审计的特点·····	(205)

第三节	财经法纪审计的步骤与内容·····	(208)
第十二章	经济效益审计 ·····	(215)
第一节	经济效益审计的意义·····	(215)
第二节	经济效益审计的特点和方法·····	(220)
第三节	经济效益审计的内容·····	(223)
第四节	经济效益审计的评价·····	(235)
第十三章	审计证据和审计报告 ·····	(239)
第一节	审计证据·····	(239)
第二节	审计报告的作用和种类·····	(244)
第三节	审计报告的编写·····	(246)
附：《中华人民共和国审计条例》	·····	(250)

第一章 绪 论

第一节 审计的产生和发展

一、我国审计的产生和发展

审计是社会经济发展到一定阶段的产物。在早期人类社会生产中就开始有计量、记数的需要，人们从用脑子记帐，发展到后来的结绳计数，这种计量记数就是会计的最早的雏形。随着生产的发展，产生了分工、会计职能从生产的职能中分离出来，会计的方法也越来越复杂。会计对反映、控制和监督生产过程都起了十分重要的作用。这时经济的发展，使得财产资源有了一定的积累，财产所有者的经济活动范围越来越广，一些财产所有者因无法经管自己所有的财产，而把部分甚至是全部财产委托他人经管，并且检查经管人履行其职责的情况。于是，在财产所有者与财产管理人员之间就形成了一种经济关系，即财务上的责任关系。这是审计赖以产生的客观基础。当会计随着经济活动的发展而发展到一定阶段的时候，会计资料的交流和传达，需要纠正错误和防止弊端，也就引起了对审查稽核的需要，这种审查稽核便是审计的因素，审查稽核工作在社会经济和会计工作的不断发展中逐步地从会计中分离出来，形成了专职的审计工作，从而使审计学成为一门独立的学科。

我国是一个文明古国，审计历史源远流长，如果从政府

审计来考察，我国审计产生于公元前的西周，已有两千多年的历史，它的产生和发展大体可划分为四个时期：奠基时期、发展时期、中衰时期和近代审计演进时期。

（一）我国审计的奠基时期（西周、秦汉时期）

根据史料考查，公元前一千多年以前的西周就已经产生了官厅会计。由官厅会计掌握一切征收和支配大权，客观上存在着错误和舞弊的可能性。促使了官厅审计的产生。西周的官厅审计分为两个方面：由“司会负责会计部分的工作，由“宰夫”负责独立于会计部门以外的审计工作。宰夫与司会同属于财政系统，它是周代在会计工作之外另行设置主管审计的官职，虽然地位不高，但具有一定的独立性和权威性，责任重大，这是我国官厅审计的萌芽。秦代实行御史制度，设御史大夫行使对国家政治、经济的监察大权，掌管全国的民政、财政经济收支，（称之为“上计”）并兼管政府审计，审计作为一种监督活动，从会计中脱离出来了。汉承秦制，仍由御史大夫兼上计之职，行使监察大权。秦汉时期御使监察业务中的审计工作主要有两种类型：一是会计帐簿审计。包括主持审理上计报告和审查皇室所有的会计帐簿，二是就地审计，即监理诸郡、如御史巡察地方各级官府等。

秦汉封建统治者在建立中央集权专制制度的过程中，虽然还没有经济监督作为国家的一个独立的职能，但都在不同程度上注意到了进行审计监督的重要性。秦汉设机构，配官吏，实行审计监察，其主要依据是当时的法规制度。如《碣律》等，从会计核算、财物保管、官吏调任经济责任和违法行为等方面，为进行审计提供了直接的法律依据。秦汉的审计与西周相比，有较大的发展和进步。口计制度的初步形成，使审计职能从财会部门分离出来。尽管御史大夫所行使的监察

权力带有一揽子性质，但审理上计报告和审查会计帐薄主要是其职掌。而且还有了一定的审计监督制度和全国的监督网。但是审计仍隶属于刑部，审计工作仍然是监察业务的一部分，尚未自成体系。

（二）我国审计的发展时期

在我国政府审计史上，三国两晋南北朝时期是一个很重要的阶段。由于政权的并立和对峙，各政权为了自身的生存发展，大都采取了一些政治、经济的改革措施，也提高、充实和丰富了审计制度。三国曹魏时期出现了专职审计机构——比部。当时，比部主要负责三方面的事务：一对政府各部门经费开支和财务出纳进行财务审计；二主法制，考官吏，定刑赏；三负责传递、存档和保管诏书、律令和文书。显然，比部机构已完全独立于财政部门同时具备了行政、法律监督的性质。虽然比部事实上并未真正地发挥其职能作用，但是它表明政府审计正发生深刻的变化，正脱离于萌芽状态，并且对以后的审计建设与发展也产生了积极的影响。比部独立于财政部门是中国审计史上的一座里程碑。

从三国两晋南北朝起，封建统治者对国家审计的特征、制度、方向进行了有益的探索，从而引导国家审计作为一个日趋完善的独立于财政部门的专业机构为封建专制统治服务。到了隋代，比部体制建设最突出的发展在于：将比部正式隶属于刑部之下，从组织体制上明确了比部的司法监督性质，至此，我国比部体制的基本格局已经确立。

唐朝以我国封建社会的“盛世”之誉驰名于世界。唐政权袭隋制而惩隋之弊，在发展国家审计的过程中，开始的确地涉及到一些审计制度，这些制度详细规定了各种审计程序、送审时间和审计处理要求等重要事项。唐代审计的发展

还表现在它有较严格的监督制度和对审计人员制定了严格的考核标准。唐朝的刑部设有刑部、都官、比部、司门四司，总领全国“刑法、徒隶勾复、关禁之政令”。其中的比部是负责有关审计事项的专业机构，负责审查由基层职能部门和地方官府定期报送的会计报告。审计范围归纳起来，大致包括三个方面：第一、财政支出，包括中央和地方各部门的经费支出、中央各级官吏的薪俸禄廩支出、勋赏赐与支出、工程营建支出和军用支出；第二，财政收入和其他收入，指国家各项赋敛收入、以及赃赎、徒役和逃亡罪犯的遗物等项收入；第三，公库系统的出纳，包括仓储粮谷财物的支纳给受、丰年议价和籴谷物的出入和储藏。行使审计的官员则要做到“明于勘复，稽失无隐”，即要明辨是非，把事实核对清楚，不要隐匿其真相。自唐代起，开始步入财务审计的轨道。唐代既是我国国家审计建制时期，也是我国国家审计的兴旺时期。

宋朝审计制度的发展大致经历了两个阶段：第一阶段从宋初至元丰改制，主要采用隶属于财政系统的行政模式国家审计制度，财审合一，缺乏独立性和权威性是这一时期最突出的特征。第二阶段，元丰改制至宋亡，审计机构重又划归比部主管，采用隶属于司法部门的行政模式。恢复后的比部体制，审计制度基本保持了唐代比部的风貌。宋神宗元丰三年设立了“审计院”，由刑部之下的比部主管，审计从此成为监督财政、财务的专用名词。延至南宋，又改为审计司，复又改为审计院。宋代对审计机构的命名，对以后国家审计机构的名称，有直接的影响，元代的审计科、清末的审计院、民国时期的审计处、审计院，均渊源于宋代。

（三）我国审计的中衰时期

当历史进入宋朝以后，中国的审计发展就一直处在上下起伏的动荡时期，到元明清三代，虽然审计机构隶属于监察系统——御史台和都察院，保证了审计工作的独立性和权威性，而且机构之庞大，审计范围之广，是以前朝代无法比拟的，但实际审计已经开始步入中衰时期。这是因为：元明清三代的审计业务只是监察工作的一部分，都没有设置独立的、专业性的国家审计机构。元朝取消了比部，而由户部行使审核会计报告权，御史台兼管经济稽查权，独立的审计机构即告消亡。从明代的审计发展看，大致从明初至洪武二十三年，是比部时期，即沿用唐、宋旧制，由比部独立行使外部审计职权。洪武二十三年至明末，实施的是都察院的审计体制。在都察院下设十三道监察御史，分别负责全国各地的政治经济监察。御史审计的重点在仓库部门的钱粮出纳方面。清沿明制，清朝基本上沿袭明代的政体，也继承并有所发展了明代的审计制度，主要表现在，创设了由监察系统全面负责审计工作的体制，清朝后期还成立了审计院，建立了一定的审计法规，但因为政府腐败，使这一切都流于形式，没有真正实行。总之，清朝的审计机构并不具有专业性，与唐代行使司法审计监督职能的比部相比，后退了一大步，是我国审计发展史上的一段倒退史。而在这一段时期，西方国家的国家审计领域则出现了完全不同的势态和景观，正在经历的产业革命和政治革命推动着英、法、美等国先后开始从更高更新的层次上探索、建立和发展现代国家审计制度，国家审计已经开始对制约政府、加强民主政治等诸方面发挥作用，与之相比，中国国家审计落后于一个史史时代。

（四）我国审计的演进时期

随着封建王朝的结束，民国的建立，我国审计进入了近代

演进时期，它经历了异国时期的审计改良和社会主义审计的建立两个阶段。

从1912年辛亥革命到1949年中华人民共和国成立。北洋军阀政府和国民党南京政府先后参照发达资本主义国家的政体形式，对中央政府进行了一系列的改良。在审计体制建设方面，总结了我国古代审计制度的成功经验，并引进吸取日本和欧美等国家审计建制的基本精神，逐步健全和完善了我国近代的国家审计体制，并相继制定了一系列审计法规。

民国初年，各省实行地方自治。为了加强财计监察，许多省设立了审计机构，故地方审计制度的建设早于国家审计制度的建设。直到民国元年（1912年）九月，北洋军阀政府才宣布成立审计处，隶属于国务院，掌管全国审计工作，同时，改各省审计机构为审计分处，负责所在省的审计工作。审计处成立之初，即颁布《暂行审计规则》、《执行规则》、《收支凭证之证明条例》等审计法规。不久，废除《暂行审计规则》，颁布《审计条例》，条例分为总则、审查收支、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。民国元年（1912年）十一月，又颁布了《暂行审计外债用途规则》。1914年，北洋政府废止审计处暂行章程，公布《审计院编制法》，改审计处为审计院，隶属于大总统。明确规定了审计组织机构；审计范围；审计方式；审计院权力；经济责任等。这个时期，先后还颁布了《审计法》、《会计法》、《审计官惩戒法》、《审计法实施规则》和《支出单据证明规则》等法规。北洋军阀政府时期的国家审计形式上已具备了近代国家审计的基本条件，但由于政府的政治上反动、吏政腐败，经济上的衰竭，其审计机构形同虚设，没有发挥其职能作用。

1927年，南京国民政府成立，国家审计建制开始步入正轨。1928年3月，南京国民政府公布《审计院组织法》。同年四月公布《审计法》（草案），并于七月一日成立审计院。审计院隶属于国民政府，其主要职权有：审核①国民政府岁入岁出总决算；②国民政府所属各机关每月的收支计算；③特别会计的收支计算；④国有财物的收支计算；⑤由国民政府发给的补助费或持与保证各事业的收支计算；⑥其他经法令规定应由审计院审核的收支计算。1928年10月，国民党组中央执行委员会常务委员会通过试行五院制的《国民政府组织法》。在“五权分立”（行政、立法、司法、考试和监察）的监察院下设了“审计部”。在各省市设立了审计处，在不能依行政区划的地方设立了审计办事处。凡中央机关的财务，由审计部办理审计，各省市的财务则由各省市审计处或审计办事处办理审计。构成了一条直上而下的垂直的审计网，形成了比较完整的国家审计体系。同时，国民党政府的审计建制与预算、决算、公库及会计建制相配合，形成了所谓的联综组织制度。这一体制的建立，是吸取欧美超然审计制度精神和改良我国历史上比部、都察院审计职掌的结果。根据1937年《审计法》的规定，审计权限有下述四点：①监督预算执行；②审核收支命令；③审核计算决算；④稽查财政上不法或不忠于职务之行为。审计的具体工作分为事前审计、事后审计和稽查三项。民国时期的审计变革，还表现在自由职业会计师的产生和民间审计的发展方面、同时审计的改良和发展也使得各种审计专业书籍相继问世，这对审计学科体系的建立起了积极作用。必须指出，在国民党政府时期，审计制度、审计方法是具一定科学性的，符合现代审计理论，但由于在国民党统治时期，封建传统仍然禁锢

着中国，各种监督制度都是治民不治官，治下不治上，审计制度因此是一纸空文，未能真正实施，民主政治的不彻底性，使近代国家审计最终没能在审计组织、审计方法和审计制度等诸方面完全现代化。

纵观我国审计产生和发展的历史，旧中国审计有以下特点：①从西周的“上计”到国民党时期的审计部，实际上都是一种官厅审计；②封建社会的审计监督主要是事后的定期报表审计（着重查明财务收支上的合法性）和御史的实地监察（监督财物保管的可靠性）。两者互不联系，各自为政，缺乏科学性；③历代的审计机关都是执法机关，审计侧重于财政收支的合法性。机构的设置有两种形式：一是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，二是独立的审计机构，如唐代的“比部”，国民党政府的“审计部”等。④凡是设置了独立于财计部门之外的审计机构，更能有利于加强经济监督，有利于兴利除弊，维护财经法纪，巩固统治地位。从审计发展看，保证审计机构的独立性、权威性，真正做到依法审计是充分发挥国家审计监督职能的前提条件。但不论是封建社会，还是国民党时期，审计都没有起到过“严正独立”的财政监督作用，归根结底，是旧中国社会制度和政治制度的本质所决定的。了解这几千年来的审计发展史，可以使我们从中吸取有益的经验，扬长弃短，建立具有中国特色的审计。

新民主主义革命时期，在中国共产党领导下的革命政权针对当时革命根据地财政经济十分困难的情况，也曾制定了一些审计规章制度，并据此进行审计工作，开展以审核供给标准、凭证检查为主的财政收支审计和财经法纪审计。

中华人民共和国成立以后，国家没有设置独立的审计机

构，学习苏联，只强调会计检查，讳言审计。一方面赋予会计人员以监督财政、财务收支的职权，另一方面实行由主管部门对所属企业进行不定期的会计检查。财政、银行、税务、物价、计划、工商管理 and 主管机关在执行专业管理职能的同时执行专业监督职能，并由以上机关定期组织全国性的财务、税务、物价大检查。这种办法虽能起到一定的纠错防弊的作用，但毕竟是分散的、分系统和间断性的，因此监督作用必然是有限的。而在十年动乱期间，连一些必要的会计检查复核工作都被取消。审计无论从形式还是从实质上都不复存在。

1982年12月，我国第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》中规定，在我国建立审计机构实行审计监督制度，国务院各部门和地方各级政府的财政收支，国家财政金融机构和企事业单位的财务收支都要受国家审计机关的审计监督。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，对本级人民政府和上一级审计机关负责。1983年，中央成立了国家审计署，全国自上而下地成立了各级地方审计机构。1985年国务院颁发了《关于审计工作的暂行规定》。根据这一规定，国家审计署又印发了《关于内部审计工作的若干规定》，强调内部审计是部门、单位加强财政财务监督的重要手段，是我国审计体系的组成部分。为了适应对外开放、对内搞活经济的需要，各地先后建立了会计师事务所和审计事务所。经考核批准的一些注册会计师同注册审计师开始了验资、查帐和其他经济鉴证方面的审计工作。1986年国务院发布《中华人民共和国注册会计师条例》，1987年审计署又发出了《关于进一步开展社会审计工作若干问题的通知》。使得我国社会审计组织及社会审计不断的完

善和发展。1988年11月，国务院颁发《中华人民共和国审计条例》（简称《审计条例》）。于1986年1月1日起施行，同时废止1985年的《关于审计工作的暂行规定》。随后，审计署又先后颁发了《中华人民共和国审计条例施行细则》、《关于社会审计工作的规定》和《关于内部审计工作的规定》。建立和实行审计制度，是我国加强财政经济管理的一项重要措施，《审计条例》等一系列审计法规的制定颁布是加强社会主义民主和法制，使审计监督公开化的重要标志，它将促使我国的审计工作朝着制度化、法制化、规范化的方向发展，也为今后制定《审计法》奠定了基础。

虽然我国国家审计机关建立的时间不长，但通过几年的审计实践，已初步形成了以国家审计为主体、内部审计为基础、社会审计为补充，三者配合的社会主义审计体系。并针对我国经济体制改革的现状，在不断完善财政财务审计的基础上，积极开展了为提高经济效益、改善经营管理而进行的经济效益审计。同时，审计学科的研讨也取得了一定的成就。

二、西方现代审计的起源和发展

中外古代类似审计监督工作的产生，时间接近，监督的内容和形式也有许多相似之处。例如，国外类似于审计的监督行为也产生于奴隶社会，且始于官厅审计。而现代审计则不然，当我国的国家审计仍然处在封建专制的重压之下的时候，西方世界在民主政治的推动下已大步走向现代国家审计之路。现代审计的起源仍应追溯到西方审计产生的条件和发展。

西方国家的国家审计早于民间审计，从中世纪到产业革命，审计的目的是确定政府和商业机构的财务负责人是否忠于职守。但是产业革命以后，审计的服务对象逐渐转向众多的工商企业，民间审计迅速发展，成为西方现代审计的主