

SHIYONGSHENJIXUE

实用审计学

● 陈仲祥 编著

中国审计出版社

目 录

第一章 审计的产生与发展

- 第一节 我国审计的演变..... 1
- 第二节 国外审计的演变..... 14
- 第三节 审计历史发展时期的划分..... 21
- 第四节 对审计产生与发展的几种不同观点..... 27
- 第五节 中外审计演变中的有益启示..... 34

第二章 社会主义审计的概念

- 第一节 审计的词义与定义..... 42
- 第二节 社会主义审计的本质与定义..... 44
- 第三节 社会主义审计的性质与特点..... 50
- 第四节 社会主义审计监督与其他经济监督的关系... 58
- 第五节 社会主义审计的范围与对象..... 63

第三章 社会主义审计的指导思想与原则

- 第一节 建立社会主义审计的必要性..... 68
- 第二节 社会主义审计的指导思想..... 73
- 第三节 社会主义审计的基本原则..... 82

第四章 社会主义审计的职能与作用

- 第一节 社会主义审计的职能..... 88
- 第二节 社会主义审计的作用..... 92

第五章 社会主义国家审计机关的任务与职权

- 第一节 国家审计机关的任务..... 95

第二节	国家审计机关的职权·····	98
第六章	社会主义审计组织体系	
第一节	国家审计机关·····	102
第二节	内部审计机构·····	105
第三节	社会审计组织·····	109
第四节	审计机构组建的原则·····	110
第七章	社会主义审计的分类	
第一节	按审计内容划分·····	114
第二节	按审计范围划分·····	117
第三节	按审计经济责任划分·····	118
第四节	按审计时间划分·····	119
第五节	按审计方式划分·····	120
第八章	社会主义审计的程序	
第一节	准备阶段·····	122
第二节	实施阶段·····	125
第三节	终结阶段·····	127
第四节	复审阶段·····	129
第九章	审计标准	
第一节	审计人员标准·····	132
第二节	审计业务共性标准·····	134
第三节	审计的实施计划标准·····	135
第四节	审计工作底稿标准·····	135
第五节	审计问题的判断与确立标准·····	136
第六节	审计报告、审计结论和决定的标准·····	137
第七节	审计项目质量控制标准·····	137
第十章	审计的基本方法	

第一节	核对法	139
第二节	审阅法	140
第三节	调查法	141
第四节	比较、分析法	142
第五节	精查、顺查、逆查法	143
第十一章	财务收支审计	
第一节	重要性与必要性	145
第二节	范围与目的	146
第三节	内容与重点	148
第四节	探索与发展	149
第十二章	社会主义经济效益审计	
第一节	必要性与重要性	151
第二节	经济效益审计的概念	153
第三节	经济效益审计的评价原则与标准	156
第四节	经济效益审计的组织领导与程序方法	158
第十三章	厂长任期终结审计	
第一节	重要意义	165
第二节	原则要求	168
第三节	内容重点	170
第四节	几个问题	172
第十四章	企业承包经营审计	
第一节	产生与形成	174
第二节	目的与意义	175
第三节	定义与特征	179
第四节	内容与重点	180
第五节	完善与提高	183

第十五章	行业审计	
第一节	产生与形成	185
第二节	定义与特征	187
第三节	地位与作用	189
第四节	内容与重点	191
第五节	程序与方法	194
第十六章	审计调查	
第一节	产生与形成	198
第二节	定义与特征	199
第三节	内容与作用	202
第四节	程序与方法	204
第五节	完善与提高	206
第十七章	内部审计	
第一节	产生与发展	209
第二节	任务与职权	213
第三节	职能与作用	214
第四节	组织与方式	217
第五节	完善与提高	220
第十八章	社会审计	
第一节	产生与发展	224
第二节	目的与意义	227
第三节	定义与特征	229
第四节	完善与提高	231

第一章 审计的产生与发展

第一节 我国审计的演变

审计是国家用以管理和监督经济运行的一种手段，是为了适应经济发展和国家政治需要而产生和发展起来的。人类社会发展到一定历史阶段——产生了国家之后，必然会出现管理和监督。我国的审计监督制度有悠久的历史，但究竟起源于何时，尚无定论。

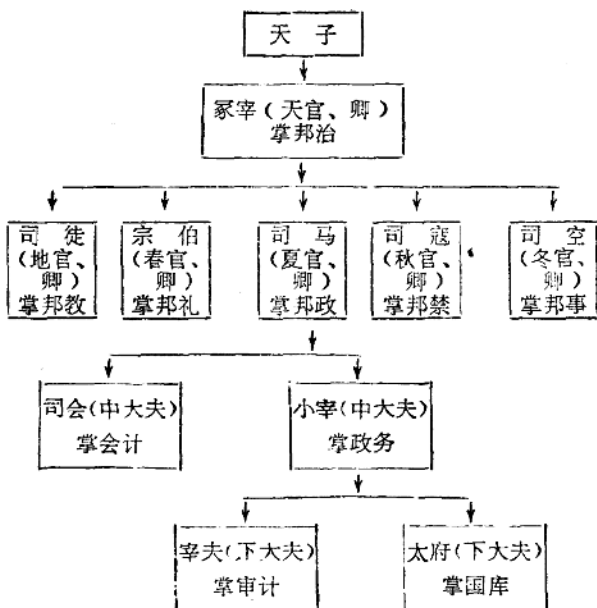
我们试图从中国监督监察制度沿革中来分析审计的起源、发展和演进。

一、古代审计的产生和发展

（一）古代审计的萌芽时期

西周（公元前一〇六六年至公元前七七一年）。

我国是世界上建立审计机构和审计制度最早的国家，距今已有两、三千年历史。有史实可据的，我国审计工作萌芽于周朝，当时的中央政府官制是：



当时周王朝中央一级的官制，天子下设六卿，冢宰（又称大宰、太宰）。据《周礼》记载，六卿下面设司会掌管会计工作，设小宰掌管政务工作。小宰是冢宰的属员，职责是掌理修立王宫的刑法，推行王宫中的政务告令，以及一切王宫中的纠察禁令。在小宰之下设宰夫，“宰夫之职，掌治朝之法，以正王及三公六卿大夫群吏之位，掌其禁令。……凡失财、用物辟名者，以官刑诏冢宰而诛之，其足用长财善物者，赏之。”“宰夫考其出入，而定刑赏”。

从周代官职设置中可以看出，当时的审计工作，分成两个方面，一部份审计工作归会计部门管，由司会负责；另一

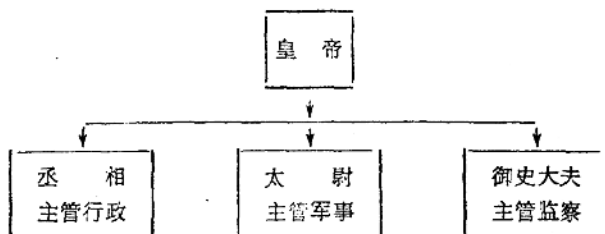
部分审计部门独立于会计部门之外，由宰夫负责。而且，我国早在周代就认识到监察、审计工作的重要性，设置二名小宰和四名宰夫掌管这方面工作。其职权范围从“六典八法八则”到“九赋九贡九式”，远远超出了经济活动，是相当广泛的。但是，他们的职位当时是中大夫和下大夫。其独立性和权威性都受一定限制，所以只能说这是审计的萌芽时期。

同时，这里应该指出的是，在世界审计发展史上，西周要比西方早两千年，具有重要的领先地位。正如美国学者切特菲特在其所著《会计思想史》中所说：“在内务管理、预算以及审计程序方面，古代世界几乎没有别的国家可以与中国周代伦比。”

（二）古代审计的发展时期

秦代（公元前二二一年至前二〇六年）

秦统一中国后，废分封，设郡县，为使皇权至高无上，除了充分地加强中央集权制外，还特别注重政治、经济的监察，专设御史大夫一职掌管监察。



御史大夫直接辅佐皇帝，行使对国家政治、经济监察大权。它虽源于周代的宰夫，但其地位之高，权力之大，远非宰夫所能比拟。它与丞相、太尉并列，合称三公。不但兼为

丞相之佐，又与丞相相互牵制。“内承本朝之风化，外佐丞相统理天下”。秦王朝的审计大权，不在掌管国家财政的治粟内使手中，而由御史大夫亲自执掌。秦分天下为三十六郡，郡也设监御史，负责一郡的政治、经济、财政的监察工作，这就形成了全国性的监察网。还在全国普遍推行“上计”制度，上计是从战国相沿下来的一种制度，全国的群臣要于年终将全年税收收入，写于本券上呈送皇帝考核。秦朝的上计工作，也是由御史大夫主持的。秦王朝由御史大夫掌管上计，是有着深刻的经济与政治背景的，秦从统一六国，到举行封禅，筑长城，修驰道，建阿房宫，无一不需耗费巨额财物，这就使得秦王朝非研究富国之策和管理办法不可。加之商鞅的“上与吏也，事合而利异者也……夫事合而利异者，先王之所以为端也”的政治思想的影响，十分强调利害关系不同的各个方面的互相牵制的作用。因此，审计作为一种管理工具和监督手段，就与会计分离开来。审计工作从周代由宰夫主管到秦由御史大夫主管，会计，审计分立，尤其是开始在全国普遍推行“上计”制度使审计的独立性，权威性和地位有了一定提高，这是秦朝对中国审计制度的一大贡献。

西汉（公元前二〇六年至二五年）

秦汉时期，沿袭周朝审计制度，并建立起一套上通下达的“上计”制度，并作为一种专门制度写进了法律条款中，称之为“上计律”，使审计与经济法制相联系，成为我国审计制度的开端。

汉承秦制，仍由御史大夫兼掌上计之职。汉宣帝曾专门下诏曰：“御史查计簿，疑非实者，按之，使真伪毋相乱。”

武帝时，虽改御史大夫为大司空，其职掌并无变化。西汉御史府的御史，有中央监察官和地方监察官，分别行使监督职权。其中“簿曹”一职，“职掌钱谷簿书，审核财务赋税之收支”，就是审计工作。地方在郡太守下设置“郡丞”主管上计。这样，从中央到地方建立起按行政区逐级“上计”的制度，按规定逐级呈送“上计”报告，使得上计官员上通下达，形成一条直线。

汉朝对上计的工作十分重视。西汉有名的汉武帝，曾数次受计（《汉书》记载公元前九八年前九三年汉武帝两次在泰山明堂受计），严肃处理财政失察和计簿欺漫者，并罢免了财政失察者公孙贺的丞相职务，处理了计簿欺漫者上谷太守郝贤等。

魏晋、隋、唐（公元二二〇年至九〇七年）

中国有名的尚书制度是在这个时期建立的。魏曹丕当皇帝，皇帝下设置尚书，在尚书内设都官尚书，下设一个“比部曹”，管稽核工作。隋朝开始也是设尚书，审计由都官尚书属下的“比部曹”掌管。以后将都官尚书改为刑部尚书，“比部曹”仍归刑部尚书管辖。

唐袭隋制，唐朝随着政治的进步，社会经济发展到一个新的高峰，财力更加丰裕，需要进一步加强对财政的监督。仍在刑部之下设“比部”，负责审计工作，当时称之为“勾复”，即审查、复核的意思。比部的职责，唐书记载有三：一是勾会内外赋财经费俸禄（指皇室和国家一切收支）；二是周知内外军资经费而总勾之；三是凡仓库出纳营造……亦勾复之。一句话，凡是皇室和国家的一切收支、一切进出财物，都要由比部进行勾复，也就是审计。以上证明，唐朝的

比部即审计机关，隶属刑部，独立于财政机关之外。而且，唐朝对审计人员有严格的考核标准，标准是八个字：“明于勘复，稽失无隐。”即明察秋毫地把事实反复勘查核对清楚，对于错误要考核无误和不得隐匿真相。由于唐朝比部的审计职权比以往任何朝代都大，审计制度也较为严密，因此，取得了较好的效果。

隋唐时期，比部归属刑部，一方面独立于主管财政的户部之外，一方面有法律上的权威性同时，比部又和最高监察机关（御史府）密切配合，分工合作，是我国审计发展史上的一大特色。

宋代（公元九六〇年至一二七九年）

北宋初期，因受五代十国财计官制的影响，开始实行财政审计合一的制度，一度设置三司使，总管四方贡赋和国家财政，地位仅次于宰相，称“计相”。三司使统领三司，盐铁、度支和户部，每个司下设一个监督部门叫“都磨勘司”，职掌“勾稽天下所申三部金谷、百物出纳帐籍，以察其差殊而关防之。”据此说明，北宋初期财政、审计是合一的但其结果是监督不力，营私舞弊情况相当严重。太宗淳化三年（公元九九二年），皇帝采用户部使樊知古的上奏，专门设置审计院，职掌骑、步二兵的给受之数。国家专门设立一个审计机构来负责审计工作，这是世界上最早的以审计命名的审计机关。神宗元丰三年（公元一〇八〇年），更扩大其职权，财政、审计分开，改称“诸军诸司专勾司”，职掌审查诸军诸司各项军政支出。从这时起，上至官禁、朝廷，下至斗食佐吏，皆由审计院稽其辞受，四方的计籍，上至大司农的亦由审计院审核。

南宋时，因为宋高宗的名字叫赵构，和“诸军诸司专勾司”的“勾”字同音，为了避讳，于高宗建炎元年（公元一一二七年）改称“审计司”，后又改称“审计院”。

宋代因体制变动无常，执行经济监督的审计机构，先后称为“都磨勘司”、“都凭由司”、“比部”、“审计院”、“专勾司”、“审计司”、“审计院”等。从独立性来看，也是经常变化，有时设在财政部门之内，财、审合一，有时独立于财政部门之外，隶属刑部。尤其是宋朝财政困难，内政不修，虽有专门审计机构和一套审计制度，但职掌审计监督的官吏只是摆摆样子，没能发挥审计监督的作用。

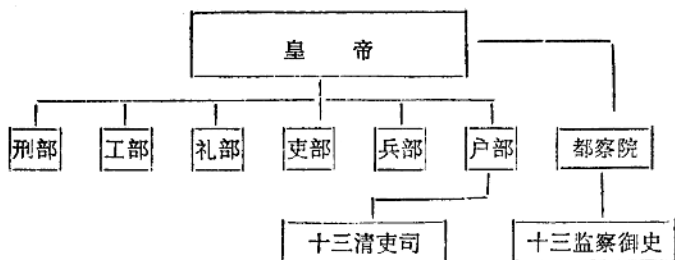
（三）古代审计的中衰时期

元代（公元一二〇六年至一三六八年）

忽必烈即位后，在政府组织中设参政左右两司，掌管户杂房，下设七科，其中第四科为“置计”，户部内还设有“审计科”。不久取消比部，专门独立的审计机构即告消亡，审计逐渐衰落。各地官府及中央各部门所呈送会计报告，皆由户部进行审核。至于经济监察，虽由监察御史主管，也已虚有其名。

明代（公元一三六八年至一六四四年）

明朝开国初，设有比部。以后，去尚书省，提高了六部（刑、工、礼、吏、兵、户）的地位，由皇帝直接控制了户部，审计职能划归户部兼管。在朱元璋洪武十三年罢了御史台，十五年更置都察院，二十二年（一三八九年）取消了比部，在户部设十三道清吏司。



明洪武皇帝变革体制，原意想整顿吏治，制止贪污舞弊风气。如在洪武十八年查获户部侍郎郭恒等收受浙西秋粮通同舞弊案，朱元璋亲自处理，自户部左右侍郎以下，杀了好几万人，追赃达七百万石。可是，他依仗的是个人的权势，而不是体制、机构和制度，由于比部取消，财、审合一，审计监督不力，所以，明朝的贪污风气始终未能有效地制止。

清代（公元一六四四年至一九一一年）

清代政制，大体沿袭明制，也未设置专门的审计机构，由都察院科道官行使审计监督职权。都察院的内部设置变动较大，下辖六科十五道，其六科为户、吏、礼、兵、刑、工，其中户、工两科和各道，兼管审计职权。所谓科道，即六科给事中与十五道监察御史的合称，其职掌为“掌纠劾、官邪、条陈治道。”无论中央或地方官厅，凡经费的出纳，皆受都察院监察，各官厅所作的会计报告，皆付都察院检查。

清末光绪立宪时，曾设想成立审计院。审计院的职权，只管各部和地方，不管中央，只监督官吏，不监督皇帝和宫廷。在的草拟审计法中明文规定：“审计院掌检京外各衙门出入款项的报销，核定虚实。”对于审计制度和手续，审计法也有原则规定：“审计院于各项报销之准驳，以会议定之。”

就是说审计的结果。是准予报销，还是驳回处理，都要召开会议集体讨论决定。还规定：“审计院以各项报销查无不同者，应具核准执照发给该衙门收支官收执。”就是说审计结果没有什么不合制度的问题，也要给被审计单位发个核准执照，也即现在叫做解除财务责任或经济责任。

二、近代审计的演进时期

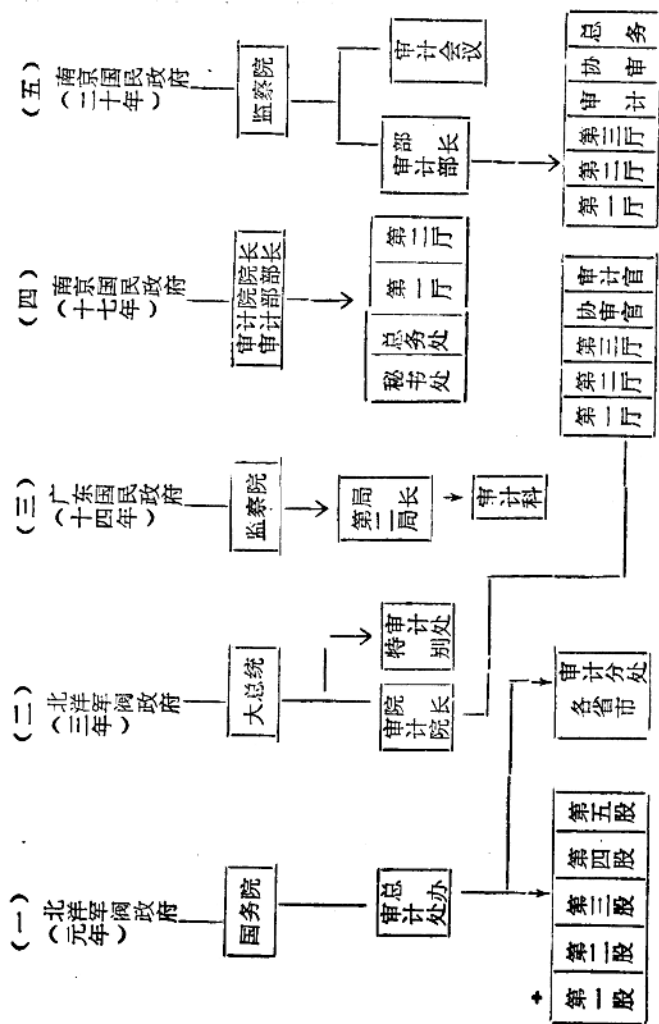
（一）中华民国（公元一九一二年至一九四九年）

民国元年，北洋军阀的北京政府为了取得善后大借款而在国务院下设立了审计处，在各省设置审计分处，并公布了暂行章程十三条。“审计”一词从此再一次在我国出现，我国的近代审计机构亦由此始肇其端。

民国三年，改审计处为审计院直隶于大总统，颁布了“审计法”及“审计法实施细则”，引进了西方的审计制度，形成了较为完整的政府审计体系，并将审计职权载入“约法”。这些形式在我国审计史上还是第一次，我国近代审计逐步演进，趋于完整。

民国十二年，孙中山先生在广州成立陆军大元帅大本营，在大本营之下，设五部、三局、两处及全库等单位，其中审计局独立行使审计职权，职责范围是：“审核各级政府、机关、学校、部队财务收支计算及特别会计收支计算，稽察营缮工程财物采购，考核财务效能，按月公布财务收支状况。”

民国十四年，国民政府在广州成立，公布了监察院组织法，成立监察院，把审计工作划归监察院管辖。监察院设三个局，在第二局内设审计科，其职责范围：一是国库收支预



算的审查；二是国库收支决算的审查；三是国库收支事务的监察；四是监收公共工程及官业公产投标的监视；五是国库收支统计的编成事项。这时的审计机构地位不高，监督范围不大。

民国十七年，复又提高了审计机构的地位，成立审计院，并公布了审计院组织法，恢复独立行使财政财务监督的职权，同年八月改称审计部。随后，国民政府第三届五中全会决定实行五权分治，于国民政府下设置行政、立法、司法、考试、监察五院，在监察院下设审计部，行使审计职权，审计机构又归属监察系统。

审计隶属于监察院，它吸取了欧美超然审计制度精神，同时又是对我国唐、宋时期刑部中之比部和明、清都察院审计职掌的改良。从审计机构看，政府设审计院，设于各省市的审计处，以及不按行政区划分的审计办事处，构成了一条自上而下的垂直的审计网，而且配有巡回审计，这是对我国历史上御史巡回制度的改良，就审计本身组织体系来说，也相当完整。

值得提出的是，审计作为一门完整的独立的学科，随着中式会计的改良和借贷记帐法的传入，得到了进一步引进、改良和发展。介绍国外审计，提出改良中国审计建议的审计专业书籍相继问世；随着我国资本主义工商业的发展，在一些大城市中建立了会计师事务所兼办审计业务，使得工商业审计在我国也得以产生和发展起来。

凡此种种，都在一定程度上标志着我国审计的改良和演进。但是由于当时中国社会仍处于半殖民地半封建社会，加之国民党政府的腐败统治，使得这些审计制度虽在形式上已

经建立，实际上并没有发挥应有的作用。

（二）革命根据地（一九三四年至一九四九年）

全国解放前，我们在革命根据地和解放区时期，也设有审计机构。一九三四年公布的《中华苏维埃共和国中央苏维埃组织法》，即规定设立中央审计委员会，在省和直属市也设立省、市审计委员会。抗日战争和解放战争时期，在边区行署、专区和县，也都有审计委员会。

（三）解放初期

全国解放后，在财政部和省、市财政厅、局，也设有审计机构，以后全面学习苏联的管理制度，撤消了审计机构，由专业监督代行职责。

三、社会主义审计的建立

一九七八年十二月党的十一届三中全会以来，党和国家制定了一系列的正确的路线、方针和政策，各项工作逐步走上了轨道。随着把全党工作着重点转移到社会主义现代化建设上来的伟大转变，我国社会主义现代化建设进入一个崭新时期，尤期是在实行全面改革、对外开放和发展商品经济的新形势下，迫切需要建立、健全一个具有独立行使监督职权的专门审计机构，县级以上各级审计机关就应运而生了。

一九八二年十二月，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》第九十一条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