

乡镇企业实用审计

徐恩芳

主编

刘世林

中国妇女出版社

PDG

前 言

《乡镇企业实用审计》是一门新兴的、发展中的专业审计。本书运用现代审计学原理，阐明我国社会主义乡镇企业审计的基本理论和实际。

本书根据现代经济管理的要求，比较全面系统地阐述了乡镇企业审计应遵守的程序、形式和方法，并从实行有效的经济监督、促进乡镇企业经济发展的角度，探讨了影响经济效益的各种因素和错弊表现形态以及乡镇企业审计工作的规律，为新兴的乡镇企业审计工作提供了科学根据。

全书分三篇，共十二章。第一篇是乡镇企业审计基本理论。第二篇是乡镇企业经营审计。第三篇是乡镇企业财务审计。本书可作为培训农村经济管理干部，乡镇企业和供销合作企业财务、会计、审计人员的教材，也可作为高等院校审计专业、农业经济专业、合作经济专业等教学参考之用。

本书为徐恩芳、刘世林、王玉春、陈岩明、曾洪波、周昌、马赤英、吴素云、张双华、陈树龙共同编著，由徐恩芳、刘世林担任主编。在编写过程中，得到了商业部安徽商业管理干部学院焦焕章副教授的支持和帮助，对此表示谢意。

由于乡镇企业审计理论和实践正在探讨之中，又加上我们理论水平和实践知识有限，书中难免有缺点和不足，欢迎

读者批评指教。

编 者

1989年6月

目 录

第一篇 乡镇企业审计基本理论	(1)
第一章 乡镇企业审计概述	(1)
第一节 乡镇企业审计的概念和意义	(1)
第二节 乡镇企业审计的主体和客体	(4)
第三节 乡镇企业审计职能和目标	(14)
第四节 乡镇企业审计的任务和要求	(21)
第二章 乡镇企业审计组织和人员	(24)
第一节 乡镇企业审计组织	(24)
第二节 乡镇企业审计人员	(32)
第三章 乡镇企业审计程序、形式 和方法	(44)
第一节 乡镇企业审计的一般程序	(44)
第二节 乡镇企业审计的形式	(52)
第三节 乡镇企业审计的方法	(57)
第二篇 乡镇企业经营审计	(69)
第四章 内部控制制度评审及审计 方案编制	(69)
第一节 内部控制制度对乡镇企业自我完 善的意义	(70)
第二节 乡镇企业内部控制制度的结构和特点	(74)

第三节	乡镇企业内部控制制度的评价·····	(80)
第四节	乡镇企业审计方案的编制·····	(92)
第五章	乡镇企业购进业务审计 ·····	(98)
第一节	购进业务审计的内容和目标·····	(98)
第二节	材料采购计划的审计·····	(101)
第三节	材料采购合同的审计·····	(105)
第四节	材料购进计划、合同执行情况审计·····	(109)
第五节	购进业务效益评价·····	(115)
第六章	乡镇企业生产业务审计 ·····	(128)
第一节	生产业务审计的内容和目标·····	(128)
第二节	生产计划的审计·····	(129)
第三节	生产计划执行情况的审计·····	(137)
第四节	资源利用情况的审计·····	(147)
第五节	生产效益的评价·····	(153)
第七章	乡镇企业销售业务审计 ·····	(158)
第一节	销售业务审计的内容和目标·····	(158)
第二节	销售计划的审计·····	(160)
第三节	销售计划执行情况的审计·····	(169)
第四节	销售效益的评价·····	(180)
第三篇	乡镇企业财务审计 ·····	(187)
第八章	乡镇企业财务资料审计 ·····	(187)
第一节	财务报表审计·····	(187)
第二节	帐簿资料审计·····	(192)
第三节	凭证资料审计·····	(201)
第四节	会计资料相互核对·····	(204)

第九章	货币资金、结算业务和产	
	成品的审计	(207)
第一节	货币资金的审计	(207)
第二节	结算业务的审计	(213)
第三节	产成品的审计	(217)
第十章	固定资产的审计	(221)
第一节	固定资产审计的内容和目标	(221)
第二节	固定资产内部控制和固定资产的 错弊.....	(226)
第三节	固定资产增减变动的审计	(231)
第四节	固定资产折旧的审计	(237)
第五节	固定资产核算、管理的考核与评价	(242)
第十一章	乡镇企业财务成果审计	(246)
第一节	财务成果审计的内容、特点和目标	(246)
第二节	销售内部控制	(250)
第三节	销售收入的审计	(253)
第四节	销售成本的审计	(261)
第五节	销售税金和提取管理费的审计	(267)
第六节	营业外收支的审计	(269)
第十二章	利润分配审计	(272)
第一节	计税利润总额的审计	(272)
第二节	所得税及税后利润分配的审计	(274)
第三节	承包合同的审计	(277)

第一篇 乡镇企业审计基本理论

第一章 乡镇企业审计概述

第一节 乡镇企业审计的概念和意义

乡镇企业审计是我国审计工作的一个组成部分，它具有一般审计工作的共同特点。同时，与其它审计工作相比，乡镇企业审计又有其独特个性。这里，我们所阐述的是乡镇企业审计的个性，因此在表述乡镇企业审计概念的时候，仍然承认“一般审计概念”对乡镇企业审计概念的适用性，同时也要在“一般审计概念”的基础上，对乡镇企业审计作具体的描述。

乡镇企业是一种以农村经济为基础发展起来的集体或个体经济形式。它包括多种经济联合体，如县乡联合、乡村联合、农工联合、产销联合、工商联合、企业间联合等，也包括个人合伙企业。由于乡镇企业在组织形式上的多样性，业务范围的广泛性，决定了它有以下特点：

第一，所有权与经营权的分离。乡镇企业作为一种由农民群众及其农村部分经济实体自愿组织、自行投资、自主经营的经济实体，其投资者与经营者是分离的。所有投资者作为企业经济利益主要获得者，有的参加企业的经营管理，有的

则脱离企业经营管理。这部分参加企业经营管理的投资者，即成为其他投资人的代表，并对所有投资者承担经营管理方面的经济责任。

第二，经济利益主体的多元化。所谓经济利益主体，即与乡镇企业经营有直接经济利益关系的团体组织和个人，包括所有的投资者和债权人。乡镇企业的开办和经营，除了吸收农民个人投资外，还可吸收本地区或其它地区经济组织投资和向当地银行或信用社贷款。这些投资者和债权人，都是乡镇企业经济利益主体。前者通过对资金的投入取得分配企业利润的权力，后者通过对资金的贷出取得计收利息的权力并保留按期收回贷款的权力。乡镇企业经营好坏，直接影响到这些权力的实现。

第三，经济责任关系的层次化。乡镇企业对国家承担照章纳税的经济责任，这种责任关系为一般意义上的责任关系。除此以外，乡镇企业还存在两种责任关系：（1）企业对经济利益主体的经济责任关系，这种责任关系实质上是企业经营者对企业投资者和债权人的经济责任关系；（2）企业一般管理人员对主要经营者的经济责任关系，这种责任关系比我国其它形式的企业更加明显。

第四，经济活动对经济责任关系具有蕴含性。乡镇企业经济活动，从结构上说，包括财务活动和经营活动两大系统。其中，经营活动是指管理活动和业务活动。企业所有的经济责任关系都蕴含在财务活动和经营活动中。企业财务活动和经营活动的进行，实质上是企业经营者和中层管理者履行自己的经济责任。

乡镇企业所有权和经营权分离及其经济利益主体的多

元化，是所有经济利益主体和经营者，以及经营者和中层管理者责任关系成立的依据。作为经济利益主体，要保证自己在企业经营中的既得利益和获得更多的经济利益，必然要求企业经营者忠实地履行自己的职责，按照经营者和经济利益主体之间的共同协议，在不违反国家经济利益的前提下，正确处理企业与各方面的关系；企业经营者忠实地履行自己的职责，正确处理各方面的关系，则必然要求中层管理者也要忠实地履行自己的责任，提高管理水平，在经营中，力求以较少的投入，换取最大的经济效益。

但是，由于乡镇企业多数债权人和投资者不直接参与管理经营活动，也不可能对乡镇企业履行责任情况直接了解和监督，它要了解和控制经营者履行责任情况，必然要求审计组织对企业的偿债能力、经营情况和获利情况进行公证性监督。同时，由于企业经营者不参与企业各部门的具体工作，他要了解和考核中层管理者履行责任的情况，也要求审计对企业内部中层管理人员履行职责情况进行控制性监督。

根据审计的一般概念和乡镇企业的具体情况，乡镇企业审计概念可表述为：

乡镇企业审计是专职审计人员，按照审计委托人的合理合法性要求，依据适当的审计标准，对乡镇企业财务活动和经营活动中履行经济责任情况进行的控制性监督和公证性监督。

上述审计概念，既明确指出了乡镇企业审计的主体和客体，也进一步明确指出了其审计的职能和要求。在乡镇企业建立审计制度，不仅能有效控制企业内部经营活动的合规性，也能通过公证显示经营者和企业中层管理者履行职责情

况，从而改善企业经营管理和经营环境。建立乡镇企业审计制度的意义主要表现在以下几个方面：

一、完善乡镇企业内部控制制度的需要。乡镇企业内部审计制度本身不仅是内部控制制度的组成部分，同时，审计组织也是监督企业其他各项内部控制制度有效贯彻的专门机构。要完善乡镇企业内部控制制度，必须建立内部审计制度。

二、保证乡镇企业科学决策的需要。乡镇企业的经营决策，要具有科学性，就要经过审计组织对决策目标、方案进行可行性研究，从而找出企业经营决策中违反国家宏观经济目标、背离企业合法经营方向、违背社会主义经济规律的问题并及时提出纠正意见，以保证企业经营决策的科学性。

三、改善企业经营管理，提高企业经济效益的需要。通过对乡镇企业经营管理活动的审计，可以从中找出企业管理中的薄弱环节，及时提出意见，促进企业提高管理水平和工作效率，减少人力、物力、财力资源的浪费，从而提高经济效益。

四、维护企业合法权益，证明企业经济责任履行情况的需要。虽然在乡镇企业审计中，不审查企业外部问题，但是通过对企业审计，可以及时发现有关政府部门对乡镇企业乱摊派、乱收费等问题；通过对企业经济责任公证，可以有效揭露侵犯企业合法权益的行为，使企业得以更好地行使权力、获得利益。

第二节 乡镇企业审计主体和客体

任何客观实践活动，都有其主体和客体。乡镇企业审计

作为一种客观实践活动，也必然存在其主体和客体。

一、乡镇企业审计主体

乡镇企业审计活动，是从事审计工作的组织和人员对乡镇企业财务、经营活动进行的监督活动。从事乡镇企业审计活动的组织和人员是乡镇企业审计主体。

乡镇企业财务活动和经营活动，不仅是企业内部各方面经济关系的反映，也是企业与外部各种经济关系的体现。在企业经营中，要保证其经营目标不偏离社会主义方向，经营目标能得以充分实现，就要求企业在财务活动和经营活动中正确处理企业内部和企业外部两个方面的经济关系，即保证乡镇企业财务活动和经营活动的合法性、合理性、有效性。但是，目前乡镇企业在处理这两方面的关系时，存在着许多问题，如非法侵占国家利益；隐瞒企业销售收入和利润以欺骗投资者和债权人；企业在财产运用、资金分配和经营管理上的短期行为等等。存在这些问题的主要原因是：从客观因素看，乡镇企业所处的外部环境和企业管理素质差，直接影响了企业内部和外部关系的正确处理；从主观因素看，乡镇企业自身利益的要求，驱使企业不愿意正确处理其内部和外部关系。这些因素都是影响乡镇企业发展的不利因素。要保证乡镇企业正确处理内部和外部的各方面关系，就要在企业内部建立一种良好控制制度的同时，在外部建立一种有效的控制机制。作为乡镇企业控制系统的组成部分——乡镇企业审计制度，其执行主体则应包括内部审计主体和外部审计主体两个方面。

1. 乡镇企业内部审计主体

乡镇企业内部审计是指接受乡镇企业经营者委托，以企

业内部经济责任履行情况为主要监督客体的一种审计工作。这种接受乡镇企业经营者委托，对企业内部经济责任履行情况进行监督的组织和人员即为内部审计主体。乡镇企业内部审计主体主要有以下方面：

(1) 内部审计机构和内部审计人员。在乡镇企业，这种内部审计机构和内部审计人员是一种常设机构，是在乡镇企业内部设置的与各职能部门相平行、受企业主要经营者领导、对内部各部门经济责任履行情况进行审计的专职机构和人员。乡镇企业内部审计主体在设置上有两种情况：一是规模比较大、生产经营比较复杂、要求管理水平较高的企业，根据具体情况，可以配备专门审计机构作为审计主体；二是规模相对较小、企业经营管理有一定基础的企业，根据情况也可设置一个专职审计人员，作为审计主体，以行使审计机构的职能和权力。从而监督检查乡镇企业预测的可靠性，决策的科学性以及乡镇企业预测决策方案的贯彻执行情况和内部控制制度的贯彻执行情况。

(2) 内部审计咨询顾问。内部审计咨询顾问是乡镇企业经营者从社会审计组织或其它经济组织聘请的长期兼职的审计师或注册会计师。对内部审计咨询顾问的聘期，可以一聘一年，或一聘二至三年。乡镇企业聘任内部审计咨询顾问，一般应与乡镇企业人员现状相适应。目前一些乡镇企业管理人员现状有以下特点：①多数乡镇企业正处在发展阶段，企业规模较小，管理人员一般身兼数职；②乡镇企业管理人员多是“土生土长”，文化水平不高，专业技术知识贫乏。在一些迫切要求配备专职内部审计机构和内部审计人员的乡镇企业，往往受其人员现状的限制，很难找出适宜的审计人

选。在这些对内部审计有迫切要求，自身内部又无力解决的乡镇企业，可以向审计师事务所或注册会计师事务所以及其它社会组织聘请兼职审计咨询顾问，作为企业内部审计主体，以解决乡镇企业内部审计机构配备难的问题。

2. 乡镇企业外部审计主体

乡镇企业外部审计是指接受乡镇企业外部经济利益主体（包括国家、有关政府部门、投资人和债权人等）的委托，以企业外部经济责任履行情况为主要监督客体的一种审计工作。这种接受企业外部经济利益主体委托，对企业外部经济责任履行情况进行监督的组织和人员即为外部审计主体。乡镇企业外部审计主体包括：

（1）社会审计组织。主要是指审计师事务所及其审计师和注册会计师事务所及其注册会计师。乡镇企业委托社会审计组织进行审计是一种外部审计，它与聘请兼职审计咨询顾问不同。其主要不同点是：A. 委托者不同。乡镇企业外部经济利益主体委托社会审计组织进行审计，社会审计组织是外部审计主体；乡镇企业经营者聘请社会审计组织内的有关专家进行审计，社会审计组织则是内部审计主体。B. 审计目的不同。社会审计组织作为外部审计主体时，其审计目的主要是向经济利益主体公证其企业外部经济责任履行情况，社会审计组织作为内部审计主体时，其审计的目的主要是将企业内部各部门经济责任履行情况，向经营者提供信息，控制企业经济活动。C. 审计周期不同。社会审计组织接受委托作为乡镇企业外部审计主体时，其审计是一次性的，审计周期较短；社会审计组织接受聘请，担任乡镇企业内部审计主体时，其审计是长期性的，审计周期较长。此外，委托一次性

审计一般是项目性审计；聘请长期性审计一般是综合性审计。

(2) 有关政府部门内部审计机构。如财政部门内部审计机构、银行、税务和主管部门内部审计机构。这些部门审计机构对乡镇企业的审计应该说是次数很少、份量很小。它主要是配合其所在部门的管理职能所进行的审计。如税务部门内部审计机构配合对乡镇企业的税收工作开展的审计，银行内部审计部门配合对乡镇企业借贷、还贷工作的审计等等。它也是从企业外部监督企业对各经济利益主体的经济责任履行情况进行的审计，也可作为乡镇企业外部审计主体。

乡镇企业外部审计主体，主要是社会审计组织。只有在非常特殊的情况下，部门内部审计机构才作为乡镇企业外部审计主体。至于国家政府审计机关，由于它是国家的代表，不应作为乡镇企业审计主体。这是因为：

第一，不同所有制之间经济利益关系的处理，只有通过真正的第三者监督才能更加公正、合理。乡镇企业属于劳动者集体或个体所有制，它在经营活动中，除了依据国家财经法规外，也要紧紧围绕着企业自身的利益建立其经营目标，并为实现自身经营目标积极开展业务活动。乡镇企业在建立经济目标时，在法律允许范围内，不可能完全与国家经济目标相一致；那么，超出法律允许以外，更不可能与国家经营目标一致。政府审计部门，是国家利益的代表，在维护国家利益的同时，也具有维护自身利益的成份。它的目标应该与国家经济目标是一致的。从这个意义上说，政府审计部门对乡镇企业和国家来说，不具有第三者地位。它的监督存在着以国家利益甚至以自身利益重于乡镇企业合法权益的倾向。只有那些社会审计组织，既不是国家的代表，也不是乡镇企

业的代表，在对乡镇企业进行公证性监督时，不存在维护谁的利益问题，它的标准只有一个——依法、公正、合理。

第二，国家与其它不同所有制之间的利益关系，应由国家管理经济的职能部门处理，以维护国家利益。乡镇企业这种集体或个体所有制形式与国家的经济利益关系，主要表现在：乡镇企业是否按规定计算利润；是否依法纳税；是否按规定借入、按规定用途使用银行信贷资金；企业经营活动中有无违法乱纪，损害国家利益的行为等等。乡镇企业在经营活动中，若有上述行为，主要责任应由国家有关管理经济的职能部门承担。这是因为，假如国家各管理部门都能正确履行自己的职责，发挥其控制职能，乡镇企业所有违法乱纪活动是不难控制的。如财政、税务、银行、物价、工商行政和主管部门等，都可以从自己的业务控制范围内对企业进行控制。虽然这种控制是分散的，只要大家各负其责，就能起到全面控制的作用。因此，国家政府审计部门应该把审计的主要精力放在各政府部门，而不是乡镇企业。

第三，具有直接经济关系的不同所有制的经济组织之间，需要一方的代表监督另一方责任履行情况。作为劳动者集体或个体所有制的乡镇企业，对国家履行依法纳税、遵守各项财经法纪的责任，是通过对各政府有关部门直接履行责任实现的。有关政府部门，如财政、银行、税务、物价、工商行政等部门作为国家的代表，对乡镇企业负有从不同角度进行直接管理控制的责任。而国家政府审计部门是国家的代表，国家没有对乡镇企业进行直接控制的责任，也没有必要委托政府审计部门去对乡镇企业进行审计监督。政府部门内部审计机构，可以受政府部门委派，代表该部门处理一些具有

管理性质的具体业务，但为数极少。

二、乡镇企业审计客体

乡镇企业审计客体是指乡镇企业审计赖以存在的客观实体，也是审计主体认识、实践的对象。究竟乡镇企业审计应包括哪些对象，目前有三种不同认识：一是认为乡镇企业审计客体是乡镇企业；二是认为乡镇企业审计客体是乡镇企业会计资料；三是认为乡镇企业审计客体是乡镇企业经济活动。

上述三种认识中，从第一种认识看，虽然乡镇企业也是一种客观实体，但这种客观实体是以组织形式出现的。审计不可能对一个组织的任何事、任何活动都加以认识、实践，因而这种认识有其片面性。从第二种认识看，虽然乡镇企业会计资料是对其经济活动的反映，但只是部分反映，有些经济活动并不通过会计资料反映，而审计也并不仅仅是查帐，因此，这种认识仍然存在着不完整性。

把乡镇企业经济活动作为审计客体，虽较前两种认识相对准确，但仍不能说正确认识了审计客体。这是因为乡镇企业经济活动是一种综合活动，从其结构上看，乡镇企业经济活动主要包括财务活动和经营活动两大系统。在这两大系统中，不仅包含财务活动和经营活动，同时包含着与财务活动和经营活动有关的一切计划、组织和具体业务活动。从其层次上看，乡镇企业经济活动包括决策、组织、作业三个层次。所谓决策活动，是以企业最高领导人——企业经营者对财务、经营所作的规划、计划活动。其中主要有，对企业未来财务经营状况预测，确定企业长、中、短期财务经营目标，制订企业具体计划等，以把握乡镇企业发展方向。组织活动是企业中高层领导人员依据企业决策方案组织、领导和

指挥基层作业人员对决策目标的贯彻实施，使乡镇企业经济活动不脱离决策目标，并保证其决策目标的实现。作业活动是企业基层工作人员（如科室工作人员和车间工人）所进行的财务、经营具体业务活动，它是在中层领导的组织指挥下进行的。

上述三个层次中，虽然决策活动和组织活动在整个经济活动中所占比重较小，但却决定着企业经营方向和经营目标以及经营目标的贯彻执行情况。它是乡镇企业经济活动的要害部位。由于决策活动是企业最高管理人员的活动，组织活动是企业中层管理人员的活动（这两种活动统称为企业管理活动），虽然作业活动在整个经济活动的数量上占有较大比重，但它决定不了企业经营方向和经营目标（一般称其为具体业务活动）。由此可见，审计要对整个经济活动进行有效控制，只要对其要害部位——经济管理活动加以监督，就能充分而有效地实现其目标。这是因为：

首先，审计是对经济活动的一种间接控制系统。之所以称其为间接，是因为它对经济活动只能作为“局外人”进行评价、议论，而无法直接控制经济活动。管理则是对经济活动的直接控制，它之所以直接，是因为它直接参与、领导、组织、指挥了整个经济活动，它是经济活动的“首脑”。审计只有通过监督，以自己的评价、议论去向经济活动“首脑”施加影响，才能达到目的。

其次，乡镇企业经济活动中，各系统、层次之间存在着以内部控制制度为基础的客观联系。乡镇企业内部控制制度，一般以各组织各层次的管理人员为责任中心，向决策层次负责，对作业层次组织、领导、指挥。作业层次的经济活