

上海财经大学丛书

# 建设审计学

俞文青 编著

.63

立信会计图书用品社

·上海财经大学丛书·

# 建设审计学

俞文青 编著

立信会计图书用品社

---

(沪)新登字304号

责任编辑: 李伟忠

封面设计: 金俊

上海财经大学丛书

**建设审计学**

俞文青 编著

立信会计图书用品社出版发行

(上海中山西路2280号)

邮政编码 200233

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 9.125 插页 2 字数 223,000

1992年3月第1版 1992年3月第1次印刷  
印数 1—5,000

ISBN 7-5429-0107-4/F·0105

定价: 5.45元

## 前 言

随着生产建设事业的发展,我国近年来每年在建设领域都要投入四千多亿元的巨额资金。如何对建设过程的经济活动及其财务收支进行审计监督,确保建设项目投资符合国家产业政策,促使建设领域各个环节节约使用资金,遵守国家财经纪律,讲求投资经济效益,对于保证国民经济持续、稳定、协调地发展,增强国家经济实力,有着极其重要的意义。这本建设审计学,就是对这方面工作所作的努力。

本书旨在为建设领域审计工作者提供一本理论联系实际的建设审计读物,也为财经院校有关专业提供建设审计学的教材。全书包括:审计学原理、建设项目投资经济效益审计、建设单位审计、施工企业审计、专案审计五个部分。每章之后,附有复习思考题和案例分析题,以供读者复习、思考之用。

本书在编写过程中,姚玲珍同志曾参加第五、第六章初稿、方方同志曾参加第八章初稿的编写,俞壮林同志写了第二章第二节。此外,并曾得到建设部审计局、上海市建筑工程管理局、上海市审计局等单位的协助,附志于此,表示衷心的感谢。建设审计学是一门新兴的专业审计学科,可供借鉴参考的资料不多,又限于水平,本书在内容和编写方法上定多错误不妥之处,恳请广大同行和读者批评指正,以便续加修订。

俞文青

1991年3月

于上海财经大学

# 目 录

<b>第一章 总论</b> .....	1
第一节 审计的产生和发展.....	1
第二节 审计的对象和职能.....	4
第三节 审计的任务和作用.....	9
第四节 审计证据和审计标准.....	15
第五节 审计的分类.....	21
复习思考题.....	25
<b>第二章 审计方法和审计程序</b> .....	27
第一节 审计的方法.....	27
第二节 统计抽样在审计中的应用.....	34
第三节 内部控制制度基础审计.....	46
第四节 审计的程序.....	57
复习思考题.....	64
<b>第三章 施工企业审计(上)</b> .....	66
第一节 财务支出的审计.....	66
第二节 货币资金的审计.....	75
第三节 材料的审计.....	82
第四节 固定资产的审计.....	90
第五节 工程、产品成本的审计.....	96
复习思考题.....	108
案例分析题.....	100

<b>第四章 施工企业审计(下)</b> .....	113
第一节 财务收入的审计.....	113
第二节 利润和利润分配的审计.....	117
第三节 信贷和结算的审计.....	123
第四节 专项资金的审计.....	133
第五节 年度财务决算的审计.....	140
复习思考题.....	150
案例分析题.....	151
<b>第五章 建设项目投资经济效益审计</b> .....	153
第一节 建设项目建设依据的审计.....	153
第二节 建设项目概预算的审计.....	157
第三节 建设项目投资经济效益的审计.....	167
第四节 借用外资项目投资经济效益的审计.....	179
复习思考题.....	184
案例分析题.....	184
<b>第六章 建设单位审计</b> .....	186
第一节 建设资金来源的审计.....	186
第二节 建设资金使用的审计.....	201
第三节 交付使用财产的审计.....	213
第四节 年度财务决算的审计.....	217
第五节 建设项目竣工决算的审计.....	222
复习思考题.....	227
案例分析题.....	227
<b>第七章 专案审计</b> .....	229
第一节 企业承包经营责任审计.....	229

第二节 中外合营企业投入资本的审计.....	237
第三节 财经法纪审计.....	248
第四节 经理离任审计.....	255
复习思考题.....	261
案例分析题.....	262
<b>第八章 审计报告、后续审计和复审.....</b>	<b>263</b>
第一节 审计报告.....	263
第二节 审计报告举例.....	272
第三节 后续审计.....	279
第四节 复审.....	281
复习思考题.....	283
案例分析题.....	284

# 第一章 总 论

## 第一节 审计的产生和发展

审计，是一种具有独立性的经济监督活动。有社会经济活动，就有一定意义上的审计监督。不同历史时期、不同社会，由于生产力发展水平的不同，社会经济管理制度的不同，审计监督的广度、深度和形式也不相同。总的来说，审计产生于会计，后来独立于会计。传统的审计，就是查帐，查会计的帐目，有无差错，有无舞弊。这种概念沿袭到今天，仍是中外审计概念中内涵的主要部分。后来随着社会经济的发展，审计的内容、范围和方法都在不断变化，审计的概念也逐步丰富和扩大。

审计的发展，是由政府审计和民间审计两条道路走过来的。政府审计是指由国家专门机构、专职人员，对各级政府部门、企业、事业单位的财政、财务收支，依据法律规定进行的强制性审计。民间审计是指注册会计师受托对民间企业事业单位进行的公证性审计。从世界各国审计发展的历史来看，政府审计早于民间审计。

我国审计萌芽于公元前七百多年的西周。周王朝设置“宰夫”这个官职，就是独立于会计部门之外的审计，用以监督赋税收入和钱粮分配，加强财政收支管理，维护统治者利益的一种专职。

以后秦、汉、隋、唐、宋各代，均有程度不同的以监督财政收支为目的的审计制度，审计有了较大的发展。秦设“御史大夫”，行使对国家政治经济的监督大权。隋、唐在刑部下设“比部”，独立于财政机关户部之外，审核中央和地方的财政收支，是我国历

史上最早的独立执行财政监督的审计机构。北宋太宗淳化三年时设“审计院”，负责稽核粮料收发。“审计”一词，始见于此，后来成为审查会计帐目、进行财政监督的专用名词。

元、明、清三代，都没有设置专门的审计机构，财政流弊滋生。至清光绪末年，主张君主立宪，颁布了立宪法制，提出专设审计机构，但未及实现而夭折。

民国初年，北洋军阀的北京政府，在国务院下设立了审计处，并在各省设审计分处。1914年，改审计处为审计院，直属大总统，颁布了“审计法”和“审计法施行细则”等审计法规。1931年改“审计院”为“审计部”，为监察院所属机构，引进了西方的审计制度，形成了比较完整的政府审计体系。但由于当时政府腐败，一直未能很好地付诸实施。

中华人民共和国成立以前，苏区中央早在第二次国内革命战争时期，规定在中央和地方各级政府及红军内部，建立审计委员会和稽核员，监督检查各项收支执行情况。解放战争时期，革命根据地政府机关和部队的后勤部门，也曾设有审计部门和审计人员，负责供给标准和收支凭证合法性的审核。

中华人民共和国成立以后的三十年间，没有设置独立的审计机构，专职的审计工作处于停顿状态。直到1982年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》写进了要建立国家审计机构的条文，才在国务院设审计署，地方分设审计局，专管审计工作。1988年11月30日国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》，审计作为一项重要的经济监督工作，才成为我国政治经济生活中的现实。

在西方，政府审计也早于民间审计。罗马奥古斯塔皇帝于公元5年，下令编制国家预算，并派出检查人员，分赴各地审查帐目，这是外国政府审计的开端。

以民间审计为主要内容的西方现代审计，产生于产业革命前

后。十七世纪初期,股份有限公司的出现是现代审计开端的重要经济背景。企业股东和债权人为了维护自己的利益,公司经营者为了维护自己的信誉,都需要第三者对企业的会计帐目进行审查,并出具查帐证明,这便产生了民间审计。开始,没有一套具体办法,更没有审计理论,只是对大量的帐簿记录进行逐笔审查,所以也叫详细审计,处于一种简单的、朴素的状态。

第一次世界大战以后,资本主义经济迅速发展,股份公司也得到了相应的发展和扩大。这种股份公司的基本特征是企业所有权和经营权相分离,股份公司的所有者和债权人对企业的经营情况和财务状况十分关注,但又无法直接了解他们所要了解的情况。有的投资者远离公司所在地,即使在公司所在地,按照法律规定,股东们也无权查阅他们所投资的股份公司的帐目,只能借助于定期的财务报表来了解公司的财务状况。由此产生一个问题,即股份公司编制的财务报表是否真实、可靠,经营管理人员是否可以信赖。为了解决这些疑虑,起初由股东们通过会议推举可信的会计人员检查公司的帐目,并向股东们提出审查报告,后又发展到在社会上聘请具有一定资历、熟悉会计业务的人员执行查帐任务。久而久之,社会上就逐渐出现了专门从事查帐工作的职业会计师,审计也从局限于检查记帐差错和舞弊,扩大到信用证明。到本世纪三十年代,由于资本主义发生经济危机,经济大萧条,生产不景气,投资者、银行家十分关注企业的经营成果,要求分析检查企业的盈亏情况,这样又从静态审计发展到动态审计。这一阶段,审计工作摸索到了一些规律,有了一套比较完整的方法,并形成了理论,审计学也从会计学中分离出来,成为一门独立的学科。这种以财务报表为主的审计,也叫财务审计。

本世纪五十年代以后,随着西方资本主义经济的迅速发展,企业所有权和经营权的分离更加明显和扩大,跨国公司也不断出现,再加上国内、国际市场的剧烈竞争,促使企业管理当局不得不

重视经济预测和投资、经营决策工作，借以加强对企业经济活动的规划和控制，于是产生了为企业内部经营管理服务的管理会计。与此相适应，审计的领域也向深度和广度发展，现代审计也从财务审计发展到经济效益审计，从对会计资料的可靠性、合法性进行检查和监督，发展到对企业管理效率、经营决策进行评价和提供指导性意见，从事后审计发展到事前审计，使审计的内涵和外延都发生了深刻的变化。

## 第二节 审计的对象和职能

### 一、审计的对象

审计的对象，就是审计监督的客体。随着审计内容的扩大，审计的对象也随之扩大。

#### (一) 传统审计的对象

审计产生以来相当长的一段时期中，其对象局限于被审计单位的财政、财务收支活动。传统的政府审计，其对象是被审计各级政府部门的财政收支。传统的民间审计，其对象是被审计企业事业单位的财务收支。因为审计是会计发展到一定阶段的产物，审计的最原始意义就是查帐，是保证会计资料的正确性及其反映财政、财务收支的真实性、合法性、合理性的经济监督活动。正确性是指财政、财务收支活动的反映是否符合会计原则和财务会计制度，有无错误。真实性是指财政、财务收支的反映是否符合实际，有无弄虚作假。合法性是指财政、财务收支是否符合有关法律、法令、政策和规章制度，有无违法乱纪，有无贪污舞弊。合理性是指财政、财务收支是否符合事物发展的常理，是否符合经营管理原则，有利于社会生产力的发展。现代审计从会计分离出来成为一门独立的学科以后，并未改变审计作为会计保证作用的性质。所以传统审计对象，就是反映财政、财务收支的会计资

料，包括会计凭证、会计帐簿、财务报表以及财务分析、财务检查报告等。传统审计是一种财务审计、事后审计。之所以称财务审计，是因为审计的对象局限于财政、财务收支；之所以称事后审计，是因为这种审计是在财政、财务收支发生以后进行的。

## （二）现代审计的对象

随着社会经济的发展，审计的对象也有了新的发展。在政府审计机关对行政、事业以及投资单位，开展了以政府政策、方案、投资项目等目标完成情况的审计。在民间审计组织注册会计师事务所对企业单位开展了管理制度及其效率、效果、效益的审计，和投资决策、经营决策及其经济效益的审计。特别在内部审计中，大量地进行了这些新的审计工作。从此，审计的对象，已超出原来财政、财务收支活动的范围，而扩展到与财政、财务收支有关的经济活动方面。审计也从财务审计发展到经济效益审计，从事后审计发展到以节约投资支出和增加盈利为目的的事前审计，和以加强控制、加速经济信息反馈的事中审计。我国审计条例第十三条规定，审计机关对下列事项进行审计监督：（1）财政预算的执行和财政决算；（2）信贷计划的执行及其结果；（3）财务计划的执行和决算；（4）基本建设和更新改造项目的财务收支；（5）国有资产的管理情况；（6）预算外资金的收支；（7）借用国外资金、接受国际援助项目的财务收支；（8）与财政、财务收支有关的各项经济活动及其经济效益；（9）严重侵占国家资产、严重损失浪费等损害国家经济利益行为；（10）全民所有制企业承包责任的有关审计事项；（11）国家法律、法规规定的其他审计事项。这说明了现代审计的对象，不但包括被审计单位的财政、财务收支，而且也包括与财政、财务收支有关的经济活动。

综上所述，可将审计的对象表述如下：审计的对象是被审计单位的财政、财务收支及与之有关的经济活动。上述财政、财务收支包括了传统财务审计对象的会计资料的含义，有关的经济活

动既包括了经济效益审计等的对象，又将其限制在与财政、财务收支有关的经济活动范围之内。至于建设审计的对象，就是被审计建设领域各企业单位，包括建设单位、施工企业的财务收支及其有关的经济活动。

## 二、审计的职能

审计的职能即审计在客观上所固有的功能。审计职能的客观存在是人类运用审计来适应社会经济活动的依据。如果审计没有内在固有的客观功能，或者其功能不能适应人类社会经济活动的客观需要，也就没有继续存在和发展的生命力。

审计就其性质来说，是一种具有独立性的经济监督活动，经济监督是审计的固有职能。从审计产生和发展的历史过程考察，都是在一定的经济关系下基于经济监督的需要而产生的。这里所说一定的经济关系，即指构成审计行为的关系人，其中的审计人必须处于委派人(或委托人)和被审计人以外的独立(或第三者)的地位。因为一般来讲，审计是在财产所有者将其财产交付他人代管或经营这样一种经济关系下产生的。财产所有者基于监督、考核他人代管经营业绩的需要，而委派或者委托另一独立的机构和人员，并授以权责，对委派、委托被审计单位的有关经济活动进行审计和评价。审计从其萌芽发展到形成一门具有理论和方法体系的学科，尽管各种审计形式在组织机构、独立程度、审计范围、审计方法等方面有所不同，但其性质却无根本变化，都是一种独立性的经济监督活动。

最早的官厅审计，就是在王朝统治者将其财产管理、钱粮赋税收支等大权交付其所属官员执掌这样一种经济关系下产生的。统治者为了监督、考察其官员是否忠于朝廷，而设置专门机构，委派亲信官员作为统治者的代理人，专司财政经济监督的职责，对侵犯王朝利益，枉法渎职者进行弹劾惩处，以维护王朝的统治和经济利益。

在现代国家的政府中，设立审计机构，由国家委派并授权实行独立的审计监督。不少国家的审计机关置于国会之下，受国会的委派，依法对政府各部门和由国家投资的企业和事业单位的财政、财务收支及其经济效益进行审查，并对违法乱纪行为进行揭露。在我国，国家审计机关在国务院总理的领导下，代表国家行使审计监督的职权。从各国审计机关所处的地位以及赋予的权限和所司的职责来看，现代政府审计具有独立的经济监督性质。

部门、单位内部审计，是近几十年审计工作的新发展。内部审计的产生，最初就是基于企业单位内部经济监督的需要。高层经营管理者需要通过审计，监督低层经营管理者承担和履行经济责任的情况。同时，所有者也要通过审计，监督经营管理者承担和履行经济责任的情况。无论哪种审计报告，都要求对体现在经济活动上的真实性、合法性、合理性、效益性以及反映资料的正确性加以评价。但评价的实质并不停留在经济活动的表面，而是要深究其承担和履行经济责任的情况，借以取信于所有者、高层经营管理者，并且更要从中考察对所有者、高层经营管理者权益的维护情况。这种评价，与经营管理上通过经济活动分析，将实际与计划、预算对比，借以加强经营管理有别。审计的评价，最终为维护所有者应有的权益。不仅如此，在社会主义国家中，还要监督维护国家的宏观利益，以保证经济建设事业的协调发展。

民间审计的最初目的，主要是通过审查帐目，查明错误，揭发弊端，以满足企业所有者对受托经营者进行监督、考核的需要。以后随着国家税法的颁布、信用的发达和证券市场的开放，民间审计的重要性越来越为国家以及社会上与企业有利害关系的集团和个人所关注。在西方，私营企业财务报表的真实性、合法性全由注册会计师进行审查。只有经过注册会计师审查鉴证的财务报告，才能取得社会的公认，作为税务机关征税、信贷部门和债权人征信以及未来投资者进行投资决策的依据。民间审计所以能起

到这些方面的作用，也是由于它具有经济监督的性质。

从上述审计发展的历史过程来看，无论是古代的官厅审计，还是现代政府审计、民间审计；无论是传统的财务审计，还是新兴的经济效益审计，都是在财产所有权与经营管理权分离或实行经营管理分权制的特定经济关系下，基于经济监督的需要而产生和发展起来的独立性的经济监督活动。经济监督是存在于各种审计形式中的一项基本职能。明确经济监督是审计的基本职能，对审计实际工作者有重要的指导意义，它可以澄清审计机关和审计人员片面强调服务而放弃监督的模糊思想，更好地做好审计工作。

### 三、审计监督和其他经济监督的关系

在我国社会主义经济中，审计监督同国家计划、财政、税务、银行、工商行政管理等部门的经济监督构成国民经济监督体系，但它又与其他经济监督不同。

#### （一）监督关系不同

审计监督是三方面的关系：第一方面是审计授权人或审计委托人（即国务院、各级人民政府、各部门、各单位的领导或财产所有者）；第二方面是被审计人（即被审计部门或单位），第三方面是审计人（即政府审计机关、内部审计机构、民间审计组织）。审计人不参加被审计人的经济活动，同被审计人没有利害关系，对被审计人而言具有超脱地位，审计监督具有独立性。其他经济监督是两方面的关系：第一方面是监督者；第二方面是被监督者。监督者参加被监督者的经济活动，同被监督者有利害关系。这样的经济监督不具有超脱的地位。所以，这样的经济监督没有独立性。审计监督关系之所以是三方关系，是根源于审计授权人或委托人是财产的所有人，被审计人是财产的使用人，它们之间的关系，是财产使用人对所有人承担经济责任，所有人需要监督使用人经济责任的履行，就授权或委托审计人进行专业性检查监督。而其他经济监督，均为财产经营使用人对所管财产的监督，并不涉及

财产所有人，因而只有监督者和被监督者的两方关系。内部审计除接受本部门、本单位领导授权外，同时还具有审计监督关系，即代表财产所有人对本部门、本单位财产使用者进行审计监督，所以仍是三方关系，保持了审计监督一定的独立性。审计没有独立性，就丧失了审计的性质，沦为一般管理，发挥不了审计客观公正的作用。

## （二）监督内容不同

审计监督的内容，取决于审计授权人或审计委托人的目的。其他经济监督由监督者自己决定，其监督内容限于监督者业务范围，同时难以对自身的经济业务进行监督。如以税务监督为例，税务部门是监督纳税人依法纳税的经济监督部门。它的监督内容，只限于同税务有关的经济活动，同时难以对税务部门自身违反税法行为，如擅自扩大征税范围或任意减免税收等进行监督。审计监督则在审计目的范围内，凡同审计目的有关的经济活动，都是审计监督的内容，并不限于某种业务范围。所以，审计监督的内容，比其他经济监督的内容更为广泛，它可以对财政、税务、银行等机构的财政监督、税务监督、银行监督等进行再监督，使国民经济监督体系有效地运行。

## 第三节 审计的任务和作用

审计的任务是根据客观的需要和要求确定的，并受审计固有的职能所制约。在不同时期不同经济环境下，可以提出不同的审计任务。审计的作用是完成既定审计任务后所达到的目的和取得的效果。而既定审计任务的完成，预期审计作用的发挥，则是通过审计内在固有的职能来实现的。审计职能制约着审计的任务和作用。但审计的任务和作用，随着时间的推移和经济环境的变化，根据客观需要可以有所改变。

## 一、审计的任务

根据审计固有的经济监督职能和当前我国的经济环境，审计的任务可以分述如下：

(一) 审查反映财政、财务收支及有关经济活动的各项资料是否真实、正确、完整，保证经济信息可靠有用

反映被审计单位财政、财务收支及有关经济活动的会计资料及有关统计、业务、计划、预算等资料，必须真实。对会计资料，必须保持帐证相符、帐实相符、帐帐相符、帐表相符、表表相符。任何歪曲事实，伪造核算、计划、预算资料，弄虚作假，隐瞒欺骗行为，必须揭发，并要求纠正。因为要检查被审计单位的财政、财务收支及有关经济活动是否合法、合理，首先要保证各项核算、计划、预算资料的真实性、正确性和完整性。如果各项资料的反映不实或不符合有关规章制度的规定，应要求纠正，以保证经济信息真实反映被审计单位的财政、财务收支和经营管理状况，从而适应国民经济各方面的需要，以利国民经济的宏观调控和组织实施。

(二) 揭发违法乱纪、贪污舞弊，保护社会主义财产、维护财经纪律、巩固社会主义法制

各项核算、计划、预算资料能如实正确反映被审计单位的财政、财务收支及有关经济活动，并做到完整无缺，固然是重要的，但这些财政、财务收支及有关经济活动是否符合国家法律、法令、政策和有关规章制度，是否符合财经纪律。如收入是否合乎规定，支出有无虚报和浪费现象，是否存在贪污盗窃、侵吞国家财产等经济犯罪行为等，需要进一步加以检查。如有违反，必须揭发，并要求严肃处理，借以保护社会主义财产，维护财经纪律，巩固社会主义法制。

(三) 审查规章制度的制订和执行，监督经济责任制的实现，改善经营管理