

江中航 吴世藻 主编

# 审计概论 与卫生审计

学苑出版社

# 审计概论与卫生审计

江中航 吴世藩 主编

◆

学苑出版社出版

(北京西四颁赏胡同四号)

湖南新华书店经销

东方红印刷厂印刷

◆

787×1092毫米 32开本 10.9375印张 264千字

1990年12月第一版 1990年12月第一次印刷

印数 1—6000册

ISBN7--5077--0272-3/C·13

定价：5.00元

# 前 言

随着卫生改革的步步深入，重建和完善卫生部门监督约束机制成为卫生改革的关键。审计工作作为一项重要的监督约束机制，愈来愈显示出它的重要性和必要性。目前，卫生部门内部审计机构已先后建立和健全。加强和完善卫生部门内部审计制度，对于促进卫生事业的健康发展，治理、整顿卫生经济秩序，保护国家财产，提高卫生部门社会效益和经济效益，都具有非常重要的作用。结合卫生部门的特点，创建卫生审计学是卫生部门广大审计、财会理论和实际工作者义不容辞的重要任务。

本书正是适应这种形势而写的。全书分为审计基础理论与卫生审计实务两部分，较全面系统地介绍了审计的基本理论、技能和方法，并结合卫生部门的实际情况，阐明了卫生审计基本原理和具体技术方法，具有较强的可操作性。本书由湖南省卫生厅计财处、审计处组织编写，既是湖南省卫生系统指定的审计工具书，也是中共湖南省委党校卫生经济管理函授大专班指定的必读书，同时可作为卫生部门计统专业、卫生经济专业，以及其他管理专业的审计教材，还可以作为卫生部门行政领导、审计师、会计师、财务人员及管理干部自学审计专业知识的参考书，对于其他财经院校、财政、审计、税务等部门了解卫生审计也有一定的参考作用。

本书由几位财会、审计业务骨干在多年财会、审计实践的基础上，吸取国内外有关著述的特点编写而成，全书由江中航、吴世藩同志主编，七位同志参加编写。其中第一章由吴世

藩执笔，第二章由刘业庭、冯利安执笔，第三、四、六章由江中航执笔，第五章由刘业庭执笔，第七、八章由刘丙祥执笔，第九章由冯本贵、刘丙祥执笔，第十章由冯利安执笔，第十一章由冯本贵、林泽奎执笔，第十二章由冯本贵、吴世藩执笔。最后由江中航负责统稿、作修改、补充和总纂。在编写过程中得到湖南省卫生厅计财处、审计处，长沙市三医院蒋谷谄、郴州地区卫生局李范英、湘潭市审计局徐利文等同志的大力支持和帮助，谨此致谢。

由于编者水平有限，时间仓促，加之这样的编写是一个新的尝试，缺点和错误在所难免，恳切希望广大读者批评指正，以期为鉴，力争早日编著出适应卫生改革和卫生部门特点的卫生审计学。

作者

1990年5月

# 目 录

|                                    |      |
|------------------------------------|------|
| <b>第一篇 审计概论</b> .....              | (1)  |
| <b>第一章 审计的产生、职能和作用</b> .....       | (1)  |
| 第一节 审计的概念.....                     | (1)  |
| 第二节 审计的产生和发展.....                  | (7)  |
| 第三节 审计的职能和作用.....                  | (16) |
| <b>第二章 审计的对象、任务、机构和人员</b> .....    | (24) |
| 第一节 审计的对象和范围.....                  | (24) |
| 第二节 审计的基本任务.....                   | (27) |
| 第三节 审计的组织机构.....                   | (30) |
| 第四节 审计人员的条件.....                   | (36) |
| 第五节 审计机关和审计人员的职权.....              | (40) |
| <b>第三章 审计的标准、原则、依据、种类和方法</b> ..... | (45) |
| 第一节 审计标准.....                      | (45) |
| 第二节 审计原则.....                      | (48) |
| 第三节 审计依据.....                      | (53) |
| 第四节 审计种类.....                      | (56) |
| 第五节 审计方法.....                      | (69) |

|                                 |       |
|---------------------------------|-------|
| <b>第四章 审计工作程序</b> .....         | (77)  |
| 第一节 审计准备阶段.....                 | (77)  |
| 第二节 审计实施阶段.....                 | (80)  |
| 第三节 审计终结阶段.....                 | (90)  |
| <b>第五章 审计调查、审计报告和审计档案</b> ..... | (103) |
| 第一节 审计调查的意义和作用.....             | (103) |
| 第二节 审计调查的方法和步骤.....             | (107) |
| 第三节 审计报告的撰写.....                | (114) |
| 第四节 几种审计报告的内容和形式.....           | (132) |
| 第五节 审计档案.....                   | (137) |
| <b>第二篇 卫生审计</b> .....           | (143) |
| <b>第六章 卫生部门全额单位的审计</b> .....    | (143) |
| 第一节 预算内资金的审计.....               | (143) |
| 第二节 预算外资金的审计.....               | (159) |
| 第三节 货币资金、往来款项和财产物资的审计.....      | (164) |
| <b>第七章 卫生部门差额单位的审计</b> .....    | (182) |
| 第一节 收入的审计.....                  | (182) |
| 第二节 支出的审计.....                  | (191) |
| 第三节 资金使用的审计.....                | (199) |
| 第四节 财产物资的审计.....                | (204) |
| 第五节 专项资金的审计.....                | (210) |
| 第六节 财务成果的审计.....                | (216) |

|                                 |       |
|---------------------------------|-------|
| <b>第八章 卫生部门自收自支单位的审计</b> .....  | (219) |
| 第一节 自收自支单位审计的意义.....            | (219) |
| 第二节 自收自支单位审计的目标.....            | (221) |
| 第三节 自收自支单位审计的内容.....            | (223) |
| <b>第九章 卫生部门企业化管理单位的审计</b> ..... | (228) |
| 第一节 企业化管理单位的特征.....             | (228) |
| 第二节 经营管理的审计.....                | (229) |
| 第三节 财务收支的审计.....                | (235) |
| 第四节 税利的审计.....                  | (245) |
| <b>第十章 卫生基本建设审计</b> .....       | (250) |
| 第一节 基本建设项目开工前的审计.....           | (251) |
| 第二节 概(预)算及建设工程合同的审计.....        | (259) |
| 第三节 基本建设资金来源及投资支出的审计.....       | (266) |
| 第四节 基本建设决算的审计.....              | (277) |
| 第五节 基本建设投资效益审计.....             | (285) |
| <b>第十一章 卫生部门内部控制制度的审计</b> ..... | (291) |
| 第一节 内部控制制度审计的目的.....            | (291) |
| 第二节 内部控制制度审计的内容.....            | (293) |
| 第三节 内部控制制度审计的步骤.....            | (311) |
| <b>第十二章 医疗卫生单位内部审计</b> .....    | (316) |
| 第一节 内部审计的意义.....                | (316) |
| 第二节 内部审计的任务、程序和方法.....          | (325) |
| 第三节 内部审计机构和内部审计人员.....          | (338) |

# 第一篇 审 计 概 论

## 第一章 审计的产生、职能和作用

### 第一节 审计的概念

#### 一、审计的概念

审计是管理和监督经济的一种重要手段。它是由独立于被审计单位以外的专门机构和人员，根据国家法律、行政法规以及财政经济规章制度，按规定的程序，用专门的方法，对被审计单位经济活动、经济效益以及反映这些经济活动的过程和结果的会计资料及其他经济资料进行审查并评价其真实性、合法性、经济性和有效性的活动。同时向审计授权人提出报告，将审计结论和决定通知被审计单位执行，以达到维护国家利益，维护财经纪律，维护被审计单位的合法权益，加强经济管理，提高经济效益的目的。

(一) 审计是经济监督的一种主要形式和重要组成部分

审计是一种经济监督。经济监督，是指对扩大再生产过程中生产、分配、流通和消费等经济活动所进行的全面的监察和督促。经济监督体系，既涉及宏观经济的监督，又包括微观经济的检查，具有多种形式。如审计监督、财政监督、税务监督、银行监督、工商行政监督、会计监督、统计监督、财务监督和



包括物价、计量标准在内的市场监督等等。

审计是经济监督的一种主要形式和重要组成部分。以上除审计以外的各种不同形式的经济监督，具有不同的监督职能。但其职能的实现，主要是通过各类业务人员结合本身行政管理的业务工作进行的，其监督只是从属于这些部门所实施的行政管理的附带职能。虽然他们也需进行必要的类似审计的查帐工作，但他们毕竟不是独立的审计人，没有形成审计主体，所以，这些查帐工作有很大的局限性。特别是涉及这些经济部门自身的问题，涉及几个经济管理部门之间的问题，就需要一个比较超脱的部门或机构来进行监督。而审计，它本身没有参与各行各业的经济业务和管理活动。在我国它的中心职能就是监督，同被审计单位和被审计人在经济方面不涉及任何权责关系和利益矛盾，居于比较超脱的地位。可以独立地、公正地进行监督。因此，审计监督在主体上具有独立性、权威性、公正性的特点。此外，在对象上具有客观性、全面性，在依据上具有法定性，在时间上具有经常性，在手段方法上具有科学性、系统性和高能性等特点。另外，审计的这种监督还具有强制性。审计的强制性是国家法律所赋予的，任何单位都必须依法接受审计，不得拒绝，审计结束所提出的审计结论和决定具有法律效力，必须依法执行。所以，审计是经济监督的一种主要形式和重要组成部分。

## (二) 审计的主体是独立的审计人

所谓“审计人”是指审计的执行者，即除自然人（审计师、注册会计师）外，还包括国家审计机关、审计法人组织（民间会计师事务所）。即使是政府行政机关凭借国家赋予本身的监督权以及部门、单位内部，只要专设有审计机构或审计人员的，都应属于“审计人”这个概念的范畴中。审计人必须是

独立于委托人和被审计人之外的第三者，即由与双方当事人无直接经济责任的第三者担任，只有第三者才有资格进行审计，否则就不叫审计。这样，审计就形成三个关系人。授权或委托人称为第一关系人；被审计单位称为第二关系人；审计人称为第三关系人。第三关系人检查第二关系人，对第一关系人负责，并向第一关系人作证；第二关系人对第一关系人负责，并由第三关系人审计作证；第一关系人要求第二关系人负责，并从第三关系人得到审计报告作证。责任、审计、作证在三个关系人之间密切联系，并且有不同的职能。审计的三个关系人是审计的必备条件。

### (三) 审计的客体是被审计单位的经济活动及其核算资料

审计作为经济监督的一种重要手段，其监督的客体应该是被审计单位的经济活动，被审计单位的经济活动又大多是以货币计量并反映在其核算资料中。把被审计单位的经济活动及其核算资料作为审计的客体，反映了审计具有客观性和全面性的特点。正因为这一特征，使审计得以在广泛的领域里为各行各业服务，并通过会计记录等核算资料对被审计单位或被审计人的财务活动进行全面的审查，而且还能从财务向外延伸而扩展到有关的经营与管理活动方面。因此，任何离开被审计单位或被审计人的经济活动及其核算资料的审查，而靠核算资料记录人和业务管理人员的自我作证，都不能算作审计。

### (四) 审计以查帐和报告作为基本手段，并按特定的方法和程序进行

审计的客体是被审计单位或被审计人的经济活动及其核算资料，因此，审计必须运用查帐方法，并将查帐结果，写出审计报告。在实际工作中，它总是以标准的审计程序、常规的系

系统的查帐和严格的审计报告以及完备的审计档案作为审计的基本手段。每进行一次审计，审计人员都必须按照一定的审计程序、方法和要求去做。审计和被审计双方，都要严格执行各自的权限和责任。审计的一方要做到审计之前有计划，进行审计有手续，审计过程有记录，审计结果有报告，对审计发现的问题有结论、处理意见，并通知对方执行。被审计一方要热情接受审计，给审计工作提供方便，执行审计决定。所有这些，都不同于一般经济监督。

(五) 审计的目的必须是代表审计授权人或委托人的意志和利益

审计的目的必须是代表审计授权人或委托人的意志和利益，这反映了审计具有权威性的特点。同时，也反映了审计的阶级性。在不同社会制度下，由于审计授权人或委托人所代表的利益和意志不同，故审计的目的实际上也就不同。

以上各点是衡量一项经济监督活动是否属于审计范畴的主要标志，是审计的本质特征，也是审计的全面概念。

## 二、社会主义审计的特点

审计是一种具有独立性的经济监督活动，它通过一系列专门技术和方法，对被审计单位各项经济活动和经济业务是否真实、正确、合理、合法与合规，作出科学的评价和结论。因此，现代审计并不是一种纯经济技术，而是一门既有认识论又有方法论的具有批判性和建设性的社会主义经济管理科学，属于上层建筑。不同社会制度的国家，审计有不同的属性。在资本主义社会制度下，审计是维护资本主义生产方式的一种手段。在社会主义制度下，审计是维护社会主义生产方式和人民利益的一种手段。

与资本主义国家的审计相比，我国审计具有许多鲜明的特

点。

### (一) 我国审计始终坚持党的领导

我国是社会主义国家，坚持党的领导是国家本质的反映，是全国各族人民进行社会主义建设和社会主义革命的政治基础，是夺取社会主义革命和建设胜利的根本保证。我国审计作为社会主义国家经济监督的主要形式和重要组成部分，作为社会主义建设的必要手段，从本质上决定了审计工作必须坚持党的领导。坚持党的领导，审计工作才会有正确的方向、明确的目标、良好的效果。坚持党的领导是我国社会主义审计的本质特征，是与资本主义审计的根本区别。

在资本主义国家，由于实行多党竞选制，为避免审计被党派所利用，作为政治上争权夺利的工具，强调审计脱离政党关系，不受任何政党的领导，审计工作一般都由议会领导，片面的强调审计的独立性。但是，资产阶级各个政党在维护资本主义制度上，其根本利益是一致的，因此，实际上任何政党执政，都会对审计工作产生影响，审计工作都是为资产阶级的利益服务。

### (二) 我国审计的根本目的是维护人民的根本利益

我国实行社会主义制度，以生产资料公有制为基础，人民是国家的主人，这些决定了我国审计的根本目的是维护人民的根本利益。为了广大劳动人民的利益，我们一方面要努力发展生产，繁荣经济，加强企业管理，实行经济核算，提高经济效益，为国家多提供积累；另一方面，也必须加强审计工作，保证党和国家的方针、政策的切实贯彻执行，建立和健全经济管理制度，消除经济工作中的错误和疏忽，防止贪污盗窃和违法乱纪行为，以维护人民的根本利益。在这一点上，不但国家审计如此，内部审计和社会审计也如此。因为，在我们国家，单

位利益体现着人民群众的利益，单位利益是国家利益的组成部分。当单位利益与国家利益在有些情况下不一致时，也必须服从国家利益。同样，社会审计要接受国家审计机关的领导，在审计中必须按照党和国家的政策、法律、规定进行，正确处理审计委托人同国家利益的关系。另外，在审计中，不仅要判明是非，查出弊端，作好鉴定证明，而且还要针对问题，提出纠正和改进意见，促使被审计单位提高经济管理水平和经济效益，以保证人民根本利益的实现。

资本主义审计恰恰相反。资本主义的经济活动，和它的管理形式，受以营利的血腥斗争为背景的经营学和管理理论为指导，它的审计目的，无论是内部审计，还是由会计师进行的外部审计，都是为资本家的利益服务。这主要体现在两个方面：第一，由于资本主义社会是人剥削人、人压迫人的阶级社会，这就决定了它的审计目的，在于寻求对劳动人民加强剥削和掠夺的方法，露骨地显示它为资本主义服务的忠实性；第二，由于资本主义社会是勾心斗角，尔虞我诈的社会，作为为资产阶级服务的审计，也就成了资本家及其那个社会勾心斗角、尔虞我诈的工具。

### （三）我国审计始终坚持走群众路线

在社会主义国家里，审计机关和审计人员的权力是人民赋予的，是代表人民利益行使审计权力的，这就从根本上要求审计必须走群众路线，在审计工作中相信群众，依靠群众。我国的审计，既要通过有专业知识的审计专业人员开展工作，又要依靠人民群众提供线索和情况，做到专业检查和群众反映监督相结合。

资本主义审计片面强调审计工作专业性，审计一律由专业人员进行，采取一定的程序和技术，审计完成便结束使命。资

本主义国家审计，只局限于被查单位所提供的凭证、帐册、报表等资料范围内，只以这些资料所反映的经济现象作出判断，一般不从查证的问题中揭示其内在本质，分析追究原因和责任，提出纠正和改进意见，因而不可能使专业审计建立在群众验证、帮助的可靠基础之上。

## 第二节 审计的产生和发展

### 一、审计的产生和发展概况

随着社会生产的发展，为了对生产过程进行“控制”和“观念总结”，分工随之出现，会计的职能就从生产职能中分离了出来。社会生产的进一步发展，出现了财产所有者和财产管理者，并在他们之间形成了一种财务关系（即会计关系）之后，便产生了对审计的需要。这就是说，负有财务责任的财产管理者，应接受财产所有者的监督、检查。这种监督检查，可以由财产所有者自身来进行，也可以由财产所有者委托第三者来进行。不过，由于财产所有者与财产管理者之间直接存在着利害关系，因此，财产所有者对财产管理者的检查，就不可避免地存在着主观性、片面性。为克服这种主观性和片面性，客观上要求由与财产所有者和财产管理者都无利害关系的第三者来进行检查，从而产生了“审计”这个工作和人员。由此可见，审计产生的客观基础，是财产所有人和财产使用人之间的经济关系，审计是建立在特定的财务责任关系基础上的一种证实或监督活动。

审计是随着社会生产的发展而产生的，也是随着社会生产的发展而发展的，大体分为传统的财政、财务审计和现代审计两大阶段。

## （一）传统的财政、财务审计

传统的财政、财务审计，又称为会计审计，分为以下三种状态。

### 1. 古代官厅审计（或称政府审计）

审计最先应用的领域，是政府（官厅）审计。据考证，在我国古代和古罗马、古埃及就有了官厅审计。例如我国西周时的“宰夫”、秦汉的“上计”、隋唐的“比部”以及宋朝设置的“审计司”和“审计院”等等，都是由帝王授权行使官厅审计的国家审计机关或官职。在欧洲，罗马奥古斯塔皇帝于公元五年，曾下令编制国家预算，并派检查员分赴各地审查帐目等。随着历史发展各国相继开展了国家审计。早期，由于生产发展缓慢，审计事业发展也较迟缓，主要是服务于官府和宫廷方面，所以审计一般指的是政府审计。

### 2. 私人财产审计

中世纪，在寺院长老、庄园领主或豪富贵族与其财产管理者之间的委托受托关系的基础上逐渐形成了早期内部审计。例如庄园审计，审计人员的任务是受庄园主授权，定期检查帐目记录。审查总管计算的合计是否正确，开支原因，并陈述审计意见，然后将庄园帐簿和审计意见一起提交给庄园主，接受最终审阅和同意。这种审计与现代审计颇为相似，对现代审计实务有着直接的影响，但审计的重点仍然是审查财产受托者的责任履行情况，通过查帐来了解经办人员的诚实性。

### 3. 现代资本主义企业（股份公司）财务审计

十八世纪工业革命以后，资本主义工商业的兴起，特别是股份公司的成长和规模的扩大，出现了包括股东、银行、债权人、税收机关以及社会公众等大批利害关系人；又因为经济危机时期企业的利害关系者蒙受巨大损失，为了保障企业外部利

害关系人的权益，维护经济秩序，有必要委托民间会计师通过审计来查证企业公开发表的财务报表是否正确可靠。从而审计具有社会性的公证职能，开始由私人的财产审计逐渐形成社会的公证审计，即现代资本主义企业的财务审计。

(1) 现代资本主义企业财务审计的发展依次经历了三种形态

①帐簿审计（详细审计）。企业最初的审计目的是为了审查会计帐目有无错误和弊端，用以保证会计记录的正确和财产的安全。为此目的，以会计记录为中心，采取详细的审计手续，对一切凭证和帐簿都须详细核对，以揭露和证实帐目有无错误、企业各级主管人员以至一般职员有无舞弊行为，故这种审计称为帐簿审计。

②资产负债表审计。二十世纪初，英国审计传入美国以后，由于企业靠内部牵制制度来揭露和防止各种弊端和错误，因而使审计人员有可能摆脱帐簿的约束。同时，又因银行信贷业务的发展，银行界需要通过审查资产负债表来调查企业信用情况，用以判断企业的偿债能力，维护银行资本家的权益，所以资产负债表审计颇为盛行并很快得到发展。

③财务报表审计。二十世纪三十年代，世界经济危机的爆发和大批企业的破产倒闭，为了保护广大投资者的利益，资产负债表审计又发展为财务报表审计。即将财务报表作为审计对象，以显示盈利能力的损益表作为审计中心，其重点是利润审计。审计的目的，是审查其会计处理是否符合会计原则和具有连续性，是否符合政府有关法律规定，即对财务合规合法性进行审计。用历史发展和比较的观点评价企业现在和将来的盈利能力。

(2) 现代资本主义企业财务审计的特点



在审计主体上由企业委托民间审计组织承办外部审计；在审计目的上，不仅是查错防弊，更重要的是证明财务报表是否真实地反映财务状况和财务成果，是否合规合法，用以取信社会；在审计内容上包括会计帐目和财务报表是否正确与合规，反映的财务状况和财务成果是否真实可靠，财务收支是否合理合法，内部会计控制制度是否完善有效，财务管理制度是否健全；在审计实施技术上，是以内部控制制度为前提条件，以抽查为主要特点，采取制度基础法；在审计依据上，是根据法律执行的。此外，审计已经实现了工作制度化，人员专业化，方法科学化。

## （二）现代审计

二次世界大战后，尤其是近三十年来，随着现代经济和科学技术的迅速发展，市场发生巨大变化，审计的目的，内容和方法等都有了新的突破，由传统的财务审计逐步走向现代审计。

### 1. 现代审计的主要形式和内容

#### （1）经营审计和管理审计

各企业为了适应现代经济和科学技术的发展，相互间开展了剧烈竞争。企业管理的重心逐渐从生产型转移到以开发市场为中心的经营型。传统的经营管理方式已经不能适应现代企业的需要。大型企业为了适应环境，提高竞争能力，迫使内部审计的目标和内容范围逐渐由传统的财务审计扩大到经营审计和管理审计。

①经营审计。财务审计与经营审计可以说是同一经济活动审计的两个侧面：一面是供、产、销等业务活动的审查；另一面则是对财务活动的审查。经营审计的主要内容是：审查和评价企业采购、生产、销售和运输等业务活动的目标、工作效