

LINYE SHENJIXUE

林业审计学

主编：刘国成 贾奎玉



黑龙江朝鲜民族出版社

前 言

随着改革、开放政策的逐步深入，我国的经济建设有了长足发展，林业同国民经济其他部门一样也发生了巨大变化。为了使林业生产经营顺利进行，从各方面加强对林业企事业单位经济活动的审核、检查、监督、评价和鉴证，编写出一本既有系统的理论与方法，又能紧密结合林业生产经营活动实际的林业审计学教科书，是件很有意义的事。特别是近些年，中央领导同志对审计工作十分重视。提高现有林业审计人员的业务素质和培养新的林业审计工作人员，也需要一本具有林业特色的审计学教科书。为此，我们编写了这本《林业审计学》。

本书分两大部分共十四章，第一部分由前四章组成，主要是介绍审计学的基本理论与方法，具体包括审计的意义、对象、职能、准则、种类、方法与程序等。第二部分由后九章组成，主要是介绍林业企业的专业审计与实务，具体包括林业企业财务审计、国营林场苗圃财务审计、林业多种经营审计、林业企业承包经营责任审计、林业经济效益审计以及审计报告和审计档案等。后面附有国家审计署近年颁发的有关条例、规定。

本书可作为高等林业院校财会专业或审计专业学生的教科书，也可以作为林业审计工作者进行业务学习的参考书。

本书由东北林业大学刘国成副教授、黑龙江省审计局贾奎玉副局长担任主编，并负责对全书的总撰和定稿。参加编写本书各章节的同志有：刘国成编写第一章，田国双编写第二、五、六、八章，蔡伟民编写第三、十一、十三章，王宝安编写第四、七、十、十二章，宋云阁编写第九、十四章。王英忱参加了本书部分初稿的审阅。

由于编者水平有限，加之时间仓促，肯定会有不少疏漏和欠妥之处，诚恳地希望读者给予批评指正。

编 者

1991年12月1日

目 录

第一章 绪论

- 第一节 审计的产生和发展 (1)
- 第二节 审计的意义 (15)
- 第三节 审计的对象 (25)
- 第四节 审计的职能、任务和作用 (30)

第二章 审计准则、审计证据和审计标准

- 第一节 审计准则 (35)
- 第二节 审计证据 (38)
- 第三节 审计标准 (45)

第三章 审计种类、审计方法和审计程序

- 第一节 审计种类 (54)
- 第二节 审计方法 (60)
- 第三节 审计程序 (76)

第四章 内部控制制度及其评审

- 第一节 内部控制制度的意义 (92)
- 第二节 内部控制制度的评审内容及与审计的关系 (99)

第三节	内部控制制度评审的程序与方法.....	(101)
-----	---------------------	-------

第五章 林业企业财务审计（一）

第一节	林业企业财务审计的意义.....	(108)
第二节	货币资金的审计.....	(114)
第三节	固定资产的审计.....	(120)
第四节	材料的审计.....	(125)
第五节	在产品 and 产成品的审计.....	(142)
第六节	其他财产物资的审计.....	(145)

第六章 林业企业财务审计（二）

第一节	结算业务的审计.....	(151)
第二节	固定基金、流动基金和专用基金的 审计.....	(163)
第三节	银行借款的审计.....	(170)
第四节	专用拨款和其他单位投入资金的 审计.....	(174)

第七章 林业企业财务审计（三）

第一节	生产费用审计.....	(180)
第二节	产品生产成本审计.....	(192)

第八章 林业企业财务审计（四）

第一节	销售业务的审计.....	(207)
第二节	利润形成的审计.....	(213)
第三节	利润分配的审计.....	(218)

第四节 税金的审计.....	(221)
----------------	-------

第九章 国营林场苗圃财务审计

第一节 场、圃财务审计的目的、依据和 内容.....	(232)
第二节 场、圃资金来源的审计.....	(236)
第三节 营林生产成本的审计.....	(243)
第四节 育苗生产成本的审计.....	(253)
第五节 场、圃管理费用的审计.....	(258)
第六节 场、圃财务决算的审计.....	(261)

第十章 林业多种经营审计

第一节 林业多种经营审计的特殊要求.....	(265)
第二节 林业多种经营审计的要点.....	(270)

第十一章 林业企业承包经营责任审计

第一节 承包经营责任审计的意义.....	(275)
第二节 承包经营责任审计的特点、主要内容及 作业程序.....	(285)
第三节 承包经营合同审计.....	(297)
第四节 承包经营者经济责任审计评议.....	(310)

第十二章 林业经济效益审计

第一节 经济效益审计的意义.....	(317)
第二节 经济效益审计的评价标准.....	(321)
第三节 经济效益审计的程序.....	(325)

第四节 经济效益审计的评价方法.....	(330)
----------------------	-------

第十三章 审计报告和审计档案

第一节 审计报告.....	(338)
第二节 审计档案.....	(355)

第十四章 内部审计

第一节 内部审计的一般概念.....	(367)
第二节 内部审计的地位、职能和作用.....	(382)
第三节 内部审计的组织机构和领导关系.....	(391)
第四节 内部审计的对象和内容.....	(396)
第五节 内部审计的范围和任务.....	(399)
第六节 内部审计工作的程序和标准.....	(402)
第七节 内部审计工作的发展和展望.....	(412)

附录:

1. 中华人民共和国审计条例
2. 中华人民共和国审计条例施行细则
3. 《中华人民共和国审计条例》宣传提纲
4. 全民所有制工业企业承包经营责任制暂行条例。
5. 审计署关于内部审计工作的规定
6. 关于全民所有制工业企业承包经营责任审计的若干规定
7. 全民所有制工业企业推行承包经营责任制有关财务问题的规定

第一章 绪 论

第一节 审计的产生和发展

一、我国审计的历史演进

我国审计自西周产生之后，经历了漫长的历史演进过程，其间有兴有衰，有起有落，有断有续。我们根据这一发展特点，将我国审计“动荡起伏”的演进过程大体划分为萌芽、发展、中衰、演进和社会主义审计的建立等五个时期。

（一）萌芽时期

西周时代（约公元前1100年至公元前771年），为我国奴隶社会发展的鼎盛时期。由于社会经济的发展，审计的萌芽伴随着会计的发展而产生。

据《周礼·天官篇》记载，在2000多年前，周王朝由于最高行政首脑天官冢宰已不可能直接主持财计工作，因而设置了总揽财赋出入的“小宰”、主管财政监督的“司会”、

主管簿书登记的“司书”等官职。并在“小宰”之下专设掌管监察与稽核工作的“宰夫”一职，负责对群吏的财物出入就地行使稽察权，“考其出入而定刑赏”，这是我国审计的雏形。官府的财物收支报告，要经过司会和小宰互相“钩考”（即审核）后，再上报冢宰，冢宰把年度报告上报周王，称为“受计”。由帝王亲自听取、审查报告，称为“上计”。这套国家财政管理与监督体制，为后世帝王所效仿，并逐渐形成了一种制度，这就是有名的“上计制度”。它对以后我国历代封建王朝有深远影响，在世界审计发展史上也具有重要地位。正如美国学者切特菲德在其所著《会计思想史》古代会计一章中所说：“在内务管理、预算以及审计程序方面，古代历史几乎没有别的国家可以与中国周代伦比”。

（二）发展时期

秦、汉、隋、唐、宋时期，各封建王朝为了加强封建专制的统治，对财计的监督提出了更高的要求，使审计工作有了重大的发展。

秦统一中国后，对审计工作很重视，专门设置御史大夫一职，直接辅佐皇帝，行使对国家的政治、经济监察大权。全国36郡都设有监御史，形成了全国性的监察网。并在全国推行“上计”制度，各郡县都要定期把收支情况逐级上报进行审计。御史大夫地位很高，权力很大，同丞相、太尉并列，合称“三公”。审计工作由行政官员负责转为监察官负责。

汉承秦制，仍推行“上计”制度，由御史大夫负责。后

来“上计”制度有了进一步的发展，形成了法律条文，即“上计律”。“上计律”的制定颁布，是我国审计立法的开端。汉代对审计工作的重视，还表现在皇帝亲自主持“上计”并严肃处理财政失察和计簿欺瞒者。如汉武帝就曾三次受计并撤掉了财政失察者公孙贺的丞相职务，处理计簿欺瞒者上谷太守郝贤等。

隋唐两代由“比部”负责审计工作，划归刑部领导。审计由监察官员负责改由司法官员负责，使审计更具有权威性。在唐代，“比部”的独立性、专门性和司法性很强，权力也很大。“比部”掌管内外赋税、经费出纳的审查，负责对官员俸禄、军费开支的复核，粮食、物资的进出保管的审核，连各地官府结余，也要由它安排支配。唐代对审计的内容和送达的期限等等都作了具体的规定，对审计官员也制定了严格的考核标准。唐代的审计工作有了较大的发展，审计的职能作用也发挥得较为充分。

从审计的发展历史来看，宋代是个极其重要的年代。因为“审计”这个词是宋代确定下来，并一直沿用至今；“审计院”这个以审计命名的专职机构，也是宋代建立的。

北宋初期，审计工作是由财经部门自己管，没有建立独立的审计机构，而是在盐铁、度支、户部三司使各设一个主管审计的部门，负责“勾稽天下所申三部金谷、百物出纳帐簿，以察其差殊而关防之”。实际执行结果，由于审计工作由财经部门自己管，审查不严，监督不力，弊端很多，效果不佳。到北宋淳化3年（公元992年），专门设置了审计院，审查各项军政支出。建立专门的审计机构，在审计工作发展史上无疑是有重大意义的。但是，由于其他多种因素，审计院的作用并未得到充分发挥，没有经过多久，

审计院就撤销了。

（三）中衰时期

隋、唐、宋三代审计工作是不断发展的，机构设置和审计制度都日益趋向完善。审计的独立性、权威性也日益确立。但是，到了元、明、清三代，审计工作没有得到应有的发展。与随着资本主义迅速发展而急剧成熟完善起来的国外审计相比较，丧失了隋、唐、宋三代发展的优势，抑制了它的活力，审计工作处于中衰阶段。

元代，废“比部”而由“户部”兼理审计。其经济稽察，则仍归御史台兼行。明洪武元年，恢复“比部”，但未能真正发挥作用，重大贪污案件不断发生。洪武18年（公元1385年）发生的户部侍郎郭恒等的贪污案，朱元璋深恶痛绝，杀了三万多人，追赃400余万石。洪武22年撤销“比部”，并于“户部”，实行财审合一，自此因“户部”疏于监督，贪污之风蔓延成灾，明室虽以重刑惩治贪官，均不见功效。

清代，不设“比部”，初在“户部”下设清吏司。雍正年间将清吏司归入都察院。表面上权力很大，但都察院是一揽子组织，清吏司缺乏专业独立性，士子出身的御史又缺少审计知识，因此，实际执行情况同明代一样，监督不力，贪污舞弊不仅盛行，而且十分严重。

清末（1909年），朝廷为了加强财政监督，准备建立审计院，专司审计监督，并规定由“审计院”“掌检京外各衙门出入款项之报销，核实虚实”，但实际上并未起到预期作用。

由此可见，元、明、清三代，虽有一定的审核监察制度，但由于政治腐败，财审合一，审计制度不能有效地被贯彻实施，贪官污吏肆无忌惮，审计工作受到了极大的损害，这与隋、唐、宋及当时西方资本主义国家的审计发展状况相比，不能不说是一种倒退。

（四）演进时期

辛亥革命，民国成立之后，吸取欧美审计制度的原理，使我国的审计进入了近代演进时期。公元1912年，当时北洋政府在国务院下设审计处，后改为审计院，直隶于大总统。1931年实行三权分立，成立监察院，院设审计部，各地设审计处（室）。从1912年到1949年，历届政府多次颁布《审计法》、《实施细则》与各种《条例》，形成了比较完整的政府审计体系。但由于长期军阀割据，一直未能认真实施。

随着资本主义工商业在我国的发展，民间审计应运而生。1918年，北洋政府农商部公布了《会计师注册章程》，谢霖是第一位经核准注册的会计师，并先后在北京、天津、上海等30多个城市创立会计师事务所。自此以后，各地的民间审计组织相继成立。许多学者著书立说，审计学术广为传播。民间审计的发展成为整个审计体系中的有机组成部分。

（五）社会主义审计建立时期

在第二次国内革命战争时期，革命根据地就开展了审计工作。根据中央苏区1934年2月17日公布的《中华苏维埃组

织法》规定，中央苏区成立了同最高行政机关和最高审判机关相并列的中央审计委员会，职司审核苏区的岁入、岁出，监督中央预算的执行。抗日战争和解放战争时期，各个革命根据地人民政府也都设有各种形式的审计机构。陕甘宁边区还颁发过《暂行审计条例》，其主要任务是对财物的收支和使用，实行监督和检查，这对保证革命战争的胜利发挥了很好的作用。

中华人民共和国成立后，没有设立独立的审计机关，而是在中央的各主管部门（含财政部门）和地方政府的内部，设有专门的财政监察或专职的审计机构和人员，银行内部设稽核机构或人员，负责经费预算、决算的审核。如在财政部和其他各部的财务司内一般设有审计处；地方政府的各厅局，在财务处下设有审计科。1957年以后，由于受极“左”思潮的影响，撤销了这些审计机构，把部分审计监督的职能分别交给财政、税务、银行等部门兼管。虽然审计工作的有些方面并未完全间断，但总的来说，没有形成完整的、独立的、强有力的审计监督体系。

党的十一届三中全会以后，国民经济贯彻“调整、改革、整顿、提高”的方针，取得了显著的成效，财政管理和财政监督比过去有所加强，但仍存在不少薄弱环节，不能适应经济发展的需要。为此，党中央和国务院的领导同志曾多次讨论建立审计机关，加强经济监督的问题。1982年12月，在全国人民代表大会五届五次会议通过的《中华人民共和国宪法》中，第九十一条和第一〇九条对在我国建立和实行审计制度作了明确的规定，这是新中国成立以来第一次将审计制度载入了国家的根本大法，使我国的审计制度以国家法律的形式固定下来。1983年9月，国家审计署宣告成立，这是新中国

成立以来建立的第一个独立的专门的审计机构，使全面的审计监督工作从此有了一个强有力的领导核心。1985年8月29日国务院颁布了《关于审计工作的暂行规定》。1988年11月30日又颁布了《中华人民共和国审计条例》，根据《宪法》对审计机关的性质、审计对象、任务、职权、内部审计和社会审计等诸方面都作了更明确、详细、具体的规定，为审计人员做好审计工作提供了法律依据。到目前为止，我国已经建立了以国家审计为主导，内部审计和社会审计为辅助形式的审计组织体制。我国的审计工作揭开了新的一页。

二、国外的审计概况

国外审计起源晚于我国，13世纪初期才有政府审计的萌芽。

国外的现代审计，是随着资本主义经济的发展和管理的需要，逐步从会计中分离出来并独立于会计之外的。现代审计制度大致奠定于19世纪后期，发展于20世纪前期。由于现代审计在经济发展过程中起着独特的明显的重要作用，成为经济监督和经济管理的重要组成部分。审计在经济发展中得到了发展。目前现代审计已经成为世界各国加强经济管理和监督经济活动的一个重要手段，并成为一门独立的经济监督科学。

据统计，现在世界上已有150多个国家先后建立了独立的审计机构。由于各国政治、经济、历史等多种因素的不同，审计机构的名称、隶属关系、职权范围、审计重点、审计方法、审计要求并不相同，审计工作的发展历程也不相

同。现主要介绍几个比较发达国家的审计概况。

1. 美国

美国的审计机关叫总审计局，成立于1921年，属众议院领导，是一个属于立法部门的独立的非行政性机构。总审计局的主要职责是向国会报告政府机构的财务状况和经济成果，并对政府机构的组织和管理提出评价和批评性意见。美国各州设有自己的审计机构，它同总审计局只有业务联系，没有领导关系，直接对公众负责。美国现有八大会计师事务所，其分支机构遍布全国和世界各地，主要审计私人企业。除此以外，联邦政府各部门和地方政府都设有以总稽核员为首的内部审计组织。

2. 日本

日本的审计机关叫会计检查院，成立于1880年，是一个对内阁具有独立地位的审计机关。它既不属于国会，也不属于法院，而是介于立法部门和行政部门之间的一个独立的监察机关。其主要使命是审查收支决算总帐目，制定财务会计条例，检查监督国家的财政执行和管理状况。公认会计师的业务重点是接受企业咨询，提出决策方案，预测和认定情报，指导企业经营。内部审计的主要任务则是加强内部控制，改善经营管理，提高经济效益。

3. 西班牙

西班牙的审计机关叫审计法院，成立于1935年，是独立于政府之外，隶属于议会的监督国家财政经济活动的最高审计机关。审计法院由议会授权对政府财政活动和政府所属各

部门、各单位以及国家企业、部队、自治性机关和受国家补助、信贷保证的企事业单位和财经活动进行外部的、经常性的审计监督。并拥有独立的财会司法裁决权。内部审计组织主要是在财政部里设有总干预司，向国家机关、地方政府和企事业单位主管部门派干预者代表来行使审计监督权。

4. 加拿大

加拿大的审计机关叫审计总局，成立于1978年，是立法性独立的组织机构，有权直接向国会提交法案和报告审计工作。审计总局在各地地方政府设有审计机构，独立行使审计监督权，对联邦各部门实行五年为一周期的全国审计制度，对控制财政财务开支，加强经济管理，提高经济效益发挥了重要作用。此外，联邦政府各部门还设有内部审计机构，内阁的财政检查局也是一个政府性的内审机构。全国审计基金委员会是一个半官半私的协会性组织。还有会计咨询公司，主要负责对私营企事业单位的审计。

5. 南斯拉夫

南斯拉夫的审计机关叫社会簿记局，成立于1959年，原属国家银行领导，后来成为由联邦议会领导的独立机构。其工作范围主要是统一管理全国的支付流通业务，监督社会资金的活动和企事业、机关履行财政义务的情况。现在，社会簿记局担任了整个社会的审计工作，它和内部审计密切配合，在经济建设中发挥着极为重要的作用，促进了工作效率和经济效益的提高。

6. 苏联

苏联的审计机关叫人民监督委员会，由苏联部长会议领

导，成立于1957年。在此以前，苏联的审计工作由财政部主管，实际上只是不独立的内部审计形式。人民监督委员会的主要职责是在苏联部长会议的领导下，对国家经济、社会文化建设和其他国家管理方面进行监督检查。还有权对所有企业、集体农庄、机关、个体的财务经济活动进行检查。但就目前的发展情况而言，苏联的审计工作尚未走上正规，存在的问题较多，还有待于进一步充实和完善。

尽管各国的审计工作有许多差别，但概括起来大体都具有以下几个特点：

1. 审计工作得到社会的高度重视和法律上的承认和保护

许多国家的宪法中，对审计组织的职权、任务，都有专门的条文作出比较明确的规定，有的还专门为审计工作立法使审计机关独立地宏观行使审计监督权有了法律保障和依据。另外，在审计人员的任免方面也作了一些保护性的法律规定。如日本法律规定，除非审计长因身心故障、渎职或犯刑事罪，不得罢免。

2. 审计机构具有独立性和权威性

很多国家的审计机构直属议会领导，对议会负责，并直接向议会报告工作。从而保证了审计机构的独立性。日本的审计机构虽属于行政机关序列，但又不同于内阁各部，是一个独立于行政机关以外的半立法、半行政的机关，其工作不受内阁干涉，直接向国会报告工作。瑞典的审计机构虽然设在财政部门，但审计工作计划仍由审计机构独立拟定并独立执行。资本主义企业反映经营成果的财务报表，无论手续多么完备，信誉多么卓著，只有经过外部审计的公证机构审查签字之后才能合法和有效，股东才能信任，银行才能贷款。