

乡镇企业 审计

水志仁 朱志标 编著
王小龙 吴香茶



上海科学技术出版社



乡镇企业审计

水志仁 朱志标 编著
王小龙 吴香茶

上海科学技术出版社出版、发行

(上海瑞金二路450号)

杭州市余杭人民印刷厂

开本850×1168 1/32 印张10.375 字数248,000

1989年10月第1版 1989年10月第1次印刷

印数1—10,000

ISBN 7-5323-1885-0/F·63

定价4.00元



序

乡镇企业审计是我国审计工作有待探索的新领域，由浙江省审计科研培训所副所长水志仁等同志编著的《乡镇企业审计》一书在这方面作了有益的尝试。该书在审计基本理论方面有独到的见解，系统地阐述了审计的性质、定义、对象、职能、作用等。在审计实务方面，从乡镇企业审计工作实际出发，具体介绍了乡镇工业审计、乡镇商业审计、经济效益审计等内容。该书反映了作者具有较好的审计理论修养和理论联系实际的作风，它的出版不仅有助于乡镇企业审计的开展，而且对建立完善我国审计理论体系作出了一定的贡献。

我国审计是一项新兴的事业，要建立具有中国特色的社会主义审计体系，还有许多工作要做。《乡镇企业审计》一书的作者都是审计机关的工作人员，几年来积极参与审计科研、教学和实务工作，联系实际，并汲取新鲜科研成果，合作编写了这本书。力求把自己的审计思想、工作经验集中地表现出来，这种精神实在可嘉。为此欣然接受作者要求写这些话作为序言，仅将此书推荐给广大读者。

袁宗舜

一九八九年九月

前 言

十一届三中全会以来,我国的乡镇企业蓬勃发展,现已形成了一个多行业、多种类、多层次的经济体系,成为我国国民经济的重要组成部分。它的形成和快速发展,对审计工作提出了新的要求,已有不少地区、县审计局开展了乡镇企业审计工作,全国各地乡镇企业管理部门也纷纷建立审计机构,开展审计活动。乡镇企业审计对促进乡、镇经济健康发展,改进企业经营管理,提高经济效益具有十分重要的意义。

乡镇企业审计是一门亟待开拓并很有前途的审计学科,《乡镇企业审计》一书汲取了我国审计科研的新成果和乡镇企业审计的初步实践经验。全书13章分为上、下两篇,上篇5章论述了审计的基本理论、基本方法和技术,下篇8章对乡镇企业审计实务作了较为系统、详尽的阐述。全书具有较强的实用性。为此,江西财经学院原院长,著名的审计会计学专家袁宗舜教授欣然为本书作序。

本书宜作有关院校审计、会计、经济管理专业广大师生的参考书或教材,更适合作乡镇企业审计干部培训、函授用书,也可提供审计机关干部、社会审计人员、广大财会人员、经济管理人员业务学习参考。

参加本书编著的有:水志仁(浙江省审计科研培训所副所长)、朱志标(浙江省审计学会副秘书长、省审计科研培训所科研室主任)、王小龙(浙江省审计科研培训所培训室副主任)、吴香茶(杭州市审计局审计师),并由水志仁负责总纂。

由于乡镇企业审计是一门新的学科,对其研究尚不充分,加之编者水平有限,错误和不妥之处恳请读者批评指正。

编 者 一九八九年九月

目 录

上 篇

第一章 绪论	(1)
第一节 我国审计的起源和发展	(1)
第二节 审计的概念	(4)
第三节 审计的对象	(7)
第四节 审计的职能、任务和作用	(9)
第五节 审计的组织机构和审计人员	(14)
第二章 审计证据、审计标准和审计准则	(19)
第一节 审计证据	(19)
第二节 审计标准	(26)
第三节 审计准则	(30)
第三章 审计种类、审计方法和审计程序	(35)
第一节 审计种类	(35)
第二节 审计方法	(41)
第三节 审计程序	(48)
第四章 审计工作底稿、审计报告和审计档案	(60)
第一节 审计工作底稿	(60)
第二节 审计报告	(63)
第三节 审计档案	(73)
第五章 内部控制制度审计	(78)
第一节 内部控制制度的应用范围及其种类	(78)
第二节 内部控制制度的作用	(80)
第三节 建立内部控制制度的基本原则和基本内容	(83)
第四节 审计与内部控制制度的关系	(91)
第五节 内部控制制度的审查和评价	(92)

下 篇

第六章 乡镇企业审计概述	(99)
第一节 乡镇企业审计的概念和特点	(99)
第二节 乡镇企业审计的必要性和主要内容	(103)
第三节 乡镇企业审计组织机构	(107)
第四节 乡镇企业审计工作程序	(110)
第七章 乡镇企业会计基础工作审计	(115)
第一节 会计基础工作审计的意义	(115)
第二节 会计凭证的审计	(116)
第三节 会计帐簿的审计	(120)
第四节 会计报表的审计	(123)
第八章 乡镇工业企业财务审计(一)	(130)
第一节 筹集资金的审计	(130)
第二节 货币资金的审计	(135)
第三节 固定资产的审计	(141)
第四节 材料的审计	(145)
第五节 结算业务的审计	(150)
第九章 乡镇工业企业财务审计(二)	(156)
第一节 费用及成本的审计	(156)
第二节 产成品的审计	(168)
第三节 销售的审计	(171)
第四节 利润和利润分配的审计	(176)
第五节 专用基金的审计	(180)
第十章 乡镇商业企业财务审计	(185)
第一节 商品流转审计的目的	(185)
第二节 商品批发业务的审计	(186)
第三节 商品零售业务的审计	(192)
第四节 商品流通费的审计	(199)
第五节 饮食服务业的审计	(203)

第十一章	承包经营责任审计	(218)
第一节	承包经营责任审计的性质和特点	(218)
第二节	承包经营责任审计的必要性和目的	(222)
第三节	承包经营责任审计的对象、范围和内容	(225)
第四节	承包经营责任审计的方式	(229)
第五节	承包经营责任审计的评价标准	(232)
第六节	承包经营责任审计中违纪的处理原则	(239)
第十二章	经济合同审计	(242)
第一节	经济合同审计的意义	(242)
第二节	经济合同订立的审计	(243)
第三节	涉外经济合同签订审计	(246)
第四节	经济合同执行的审计	(247)
第五节	违反合同和合同纠纷的处理审计	(249)
第十三章	经济效益审计	(251)
第一节	经济效益审计概述	(251)
第二节	经济效益审计的标准	(255)
第三节	经济效益审计的常用方法	(259)
第四节	经济效益审计的范围	(262)
第五节	经济效益审计的程序	(264)
附 录		
一、	中华人民共和国审计条例	(268)
二、	中华人民共和国审计条例施行细则	(276)
三、	国务院关于违反财政法规处罚的暂行规定	(283)
四、	违反财政法规处罚的暂行规定施行细则	(288)
五、	浙江省乡镇企业财务制度	(296)

第一章 绪 论

第一节 我国审计的起源和发展

纵观审计的历史，我国的审计发展经历了四个里程。

一、审计的萌芽时期

根据史料考查，早在公元前一千多年以前我国就已经产生了官厅会计，到了公元前七百多年，就有了审计的萌芽。据《周礼》记载，周王朝设“司会”一职掌管会计，“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”。由于司会隶属财计部门，主天下大计，兼及审计职权，其所进行的财政收支的考核和监督，属于内部审计。又专设了“宰夫”一职掌管外部审计。周礼云：宰夫“岁终，则令群吏正岁会。月终，则令正月要。旬终，则令正日成。而考其治。治以不时举者，以告而诛之。”“宰夫考其出入，而定刑赏”，年终、月终、旬中由宰夫命令各部门官吏整理上报财计报告，并由宰夫就地稽核，发现违法乱纪者，可越级向上报告，建议处罚。这就说明了宰夫是独立于财计部门之外专司监督之职。是我国外部审计的萌芽。不过，当时宰夫的职位较低，权力较小，严重制约了审计工作的独立性和权威性，影响了审计作用的发挥。但在世界审计发展史中，西周审计制度具有领先的重要地位。正如美国学者切特菲德在其《会计思想史》中所说：“在内务管理、预算及审计程序方面，古代世界几乎没有别的国家可以与中国周代伦比。”

二、审计的发展时期

公元前二世纪至公元十三世纪，是我国审计的发展时期，历

经了秦、汉、隋、唐、宋等几个主要朝代。

秦代加强了封建专制集权，专设御史大夫一职，执掌弹劾、纠察之权，主管全国民政、财政监察工作，并协助丞相处理政事。秦分天下为三十六郡，郡设监御史，负责一郡的政治、经济监察工作。以郡统县，县设县丞，负责一县的政治、经济监察工作，并设都官，行使就地稽察之权。形成了一个全国性的自上而下的兼职的财计监察系统。当时全国的收支标准都要报御史大夫审查，叫做“上计”，审计地位得到较大的提高。汉承秦制，仍设御史大夫领掌监察大权，控制和监督财政活动，勾考财政收入情况，逐级推行“上计”制度。

到了隋唐，在刑部之下设立比部，比部独立于财计部门之外，行使司法审计监察权，专管“勾稽天下财赋”，与司法监督并列，使审计工作具有专业性、独立性和司法性。比部的职责分为三个方面：一是勾会内外赋财经费俸禄；二是周知内外军资经费的总勾之；三是凡仓库、出纳、营造、佣市、赋敛、勋赏、屯牧等亦勾复之。审计范围广泛，审核项目空前繁多。隋唐时代审计发展，还表现在有较严格的监督制度，以定额为标准，以法律为准绳，程序和方法都较严密完善，对审计人员、财计稽察官吏有严格的考核标准。中央和地方所有财政收入和经费支出，都集中到比部来审查，并规定每三个月送审一次。比部以审查定期报表来监督各级官署财政收支是否合法。凡朝官在经济问题上发生犯罪行为，由比部核实，由御史台实地稽察，上奏弹劾，依法惩处。隋唐时代是我国审计发展史上的一个重要里程碑，比部组织的建立和发展，开创了独立审计和司法监督性审计建制的先河，对中外审计的发展有着深远的影响。

宋代设“审计司(院)”，审计一词在我国第一次出现。北宋初期，政府官制沿袭五代，设三司(户部、度支、盐铁)专管国家财计，司各置院，设三部勾院，即户部勾院、度支勾院和盐铁勾

院，主管审计工作，但审计之权均置于三司之内，地位次要，属内部审计。到元丰三年(公元1080年)，重改比部管辖，审计与财计再次分开，但走了一百多年的弯路。据考查，“审计”两字是在淳化三年(公元992年)设置审计院时才出现的，审计院曾改为审计司，复又改为审计院，其职责是：“以审查案牍，上自官楚朝廷，下至计仓佐吏，凡赋禄者，以法式审其各数，稽其辞受。”

三、审计的中衰时期

我国审计的中衰时期是指元、明、清三代。元朝取消了比部，独立的审计机构即告消亡，由户部行使审核会计报告权，经济稽查权仍由御史台兼管，洪武十三年罢御史台，十五年改设都察院。明、清二代，独立的审计机构已不复存在，由主管财政会计的户部及其所属兼管审计，丧失了审计的独立性，影响了审计职能的发挥。而与此同时，西方审计迅速发展，日臻完善，我国审计制度相形见绌，显现了衰落境况。

四、现代审计雏形时期

民国初年，北洋军阀政府设审计处，隶属于国务院，后改为审计院，直属于大总统，并曾颁布了《审计法》及其施行细则。国民党政府实行“五权分立”，在监察院下设审计部，各省市设审计处，组成了一个自上而下垂直的审计系统，并相应制定了《审计法》及其施行细则，规定了事前审计、事中审计、事后审计和稽察的具体内容和程序。当时私营企业也有了较大的发展，出现了注册会计师职业，1918年北京政府公布了《会计师注册章程》，明确了私营企业审计由会计师事务所进行，初步形成了现代审计的雏形。

在革命根据地和解放区，也曾经建立了审计制度，到解放战争后期和建国之际，已经建立了独立的、系统的、完善的审计体系。革命根据地的审计工作，在思想建设、队伍建设和业务建设等方面，积累了丰富的经验，为建立社会主义审计奠定了坚实的

基础。

第二节 审计的概念

审计是经济发展到一定阶段的产物，是一种经济验证和监督的活动。

一、审计的涵义

审计一词，一般是指审核稽察计算。在拉丁文早期解释为“听”，后来才慢慢演变为审计。英语中的 audit，一般译为审计。

从字面上理解，“审”有反复分析、推究之意，比查具有更深一层的含义，它包括审核和稽察两个方面，“计”包括内容比“帐”更广泛，它不仅含有记录和计算的意思，而且泛指一切会计行为。所以说审计不能简单地认为查帐。

但审计字面的涵义，并不是审计的科学定义。对社会主义审计定义问题，还处于探索阶段，具体表述方式很多，但归纳起来主要有以下两种：

第一，审计就是查帐。审计产生于对会计检查的需要，审计就是对会计凭证、会计帐目、会计报告的真实性、正确性、合法性进行审查的一种活动。

审计就是查帐，是一种传统的审计定义。从审计的历史演进来看，初级阶段的早期审计，其对象是财务收支和会计帐目，其目的是查错防弊、确立和解除有关人员的经济责任。但随着社会经济的发展和经济管理水平的提高，审计的内涵和外延都有了发展。现代审计工作的具体内容已远远突破查帐的范围，查帐只反映了现代审计工作和审计方法的一部分内容。把审计表述为查帐只反映了审计的一个侧面，所以不能将审计和查帐等同起来。审计就是查帐，就现代审计来说是不科学的。

第二，审计是独立的审计机构或审计人员按照审计标准，对

被审单位的经济活动的真实性、正确性、合法性、合规性、有效性进行验证、监督、鉴证、评价，并将审计结果向审计的授权者或委托者提出书面报告，以达到查错防弊，维护财经纪律，加强管理，提高经济效益的一种监督活动。

第二种审计定义表述，基本上反映了现代审计的特征，包含和概括了现代审计五大基本要素，并可作以下理解。

(1) 审计的主体：审计是由具有独立性、权威性的专门的审计机构和审计人员进行的。

(2) 审计的目的：审计的目的是查错防弊，维护财经纪律，帮助被审计单位加强管理，提高经济效益。

(3) 审计的客体：审计的对象是被审单位的经济活动，即经济活动的载体，包括会计、统计、预算、计划、合同等，并就其真实性、正确性、合法性、合规性和有效性作出判断。

(4) 审计的依据：审计的依据包括法规依据、事实依据和理论依据。

(5) 审计的职能：审计的职能是审计的功能，审计具有经济验证、经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。

二、审计的基本特征

根据审计的定义可知，审计具有以下基本特征：

(一) 审计的独立性

审计的独立性是指审计人员的独立地位，不受任何单位和个人影响。这是保证审计工作顺利进行的必要条件。审计活动中存在三方关系人，第一关系人是审计主体即审计机构或审计人员，负责对审计委托者和授权者就被审单位的经济责任状况进行验证并提供满意的保证；第二关系人是被审计单位，对审计的委托者和授权者承担经济责任，由审计机构验证后予以确立和解除；第三关系人是审计的授权者或委托者，与被审单位发生经济责任关系，授权或委托审计机构就审计单位的经济责任履行状况经验

证后向其提供书面报告。因此，审计机构必须与被审计单位无任何经济联系，要保持相对独立的地位，保证其独立行使审计监督权。

我国审计机关的独立性是宪法所赋予的，我国宪法第九十一条明确规定“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涉。”国家最高审计机关是审计署，是国务院的一个组成部分，又独立于其它行政部门，直接受国务院总理领导。地方各级审计机关，也独立于同级政府的其它行政部门，接受上级审计机关和当地政府主要首长的双重领导，并以上级审计机关为主，显示了比较充分的独立性。对部门内部审计机构，国家也赋予其独立性。审计署颁发的《关于内部审计工作的若干规定》第四条就有内部审计机构“进行内部审计监督，独立行使内部审计职权”的明确规定。审计机构的独立性，是发挥审计职能所必需的，也是客观公正作出审计结论的必备条件。

（二）审计的政策性

审计的政策性是指审计活动必须以党和国家的方针、政策作为行动的准则。《中华人民共和国审计条例》第三条明确指出：“审计机关依照国家法律、法规和政策的规定，进行审计监督。”审计工作是一项政策性很强的工作，审计的政策性，主要表现在两个方面，一是审计机构和审计人员要以国家法律、法规、政策作为自身的行为准则；二是以国家法律、法规、政策作为衡量被审单位的审计标准，通过审计促使被审单位依法开展经济活动。

（三）审计的权威性

审计的权威性是指审计具有一定的强制性。《审计条例》第三条规定：“审计机关依法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涉。审计作出的审计结论和决定，被审单位和有关人员必须执行。”审计的权威，除了宪法所赋予的之

外，还必须通过自身的工作，逐步树立权威。所以审计机构和审计人员要按照法律程序开展审计工作，审计工作人员要大公无私，执法严谨，并熟悉、精通审计业务。恩格斯指出：“一定的权威，在产品的生产和流通赖以进行的物质条件下，都是我们所必需的”，“生产和流通的物质条件，不可避免地随着大工业和大农业的发展而复杂化，并且趋向于日益扩大这种权威的范围。”（《马克思恩格斯全集》第2卷，第553页）。随着经济发展和经济体制改革深入，审计监督的宏观调控作用愈加重要，审计机构的权威性也将进一步加强。

第三节 审计的对象

审计对象是审计基本理论问题之一，它指的是审计监督的范围和内容，审计对象是由审计的本质属性和任务所决定的。国家对审计的要求是对整个国民经济再生产过程进行全面的监督，既包括宏观经济的监督，也包括对微观经济的监督。具体地说，对社会主义扩大再生产过程中生产、分配、流通、消费的各环节进行监督，也对企业再生产过程中产、供、销各环节进行监督。

当前对审计对象的表述，有四种主要看法，一是审计的对象就是会计；二是财政财务收支及其经济效益；三是经济活动；四是会计资料及其所反映的经济活动。把审计对象表述为会计，主要是以注册会计师的查帐业务为中心的财务审计的一个客观写照。因为注册会计师基本业务就是查帐，其审查的直接对象就是会计帐目和会计报表，所以把审计对象称为会计也不无根据，但又是片面的。把审计对象表述为财政财务收支和经济效益，主要是指国家审计和内部审计机构进行的审计，所审查的内容，未包括社会审计的内容。把审计对象表述为经济活动，是鉴于现代审计方式包括财务审计、财经法纪审计和经济效益审计，如果只

把财务收支活动作为审计对象则不能概括经济效益审计的内容，所以，主张把审计对象扩大为经济活动。但有人认为审计对象如表述为经济活动，没有体现审计的直接对象会计，主张把审计对象表述为会计资料及其所反映的经济活动，但现代审计已突破会计资料所反映的经济活动的范围，也是不全面的。

正确归纳和表述审计的对象必须考虑明确下列基本问题：

1. 审计的主体

审计主体是指审计机构和审计人员，即审计的执行人。

2. 审计的范围

审计范围是指审计监督客体的外延。国家审计机关对象，是指宪法和国务院规定的，国务院各部门和地方各级政府部门，财政金融机构、企业、事业组织和其他与国家财政有关的单位、部门。部门单位内部审计机构对象，是指部门所属各单位和单位内部各职能部门。社会审计组织是指接受委托的单位。

3. 审计的信息来源

审计信息是指形成审计证据的各种资料。在商品经济条件下，社会的一切经济活动及其结果，必然要以一定的载体显现和反映出来。载体的材料有纸张材料，如凭证、帐册、报表、合同和协议书等；有磁性材料，如会计电算化后的磁带、磁盘、磁鼓等；其它材料，如照相材料。记载和反映审计具体对象的载体，是审计对象的物化形态，是经济活动形象再现。

4. 审计的主要内容

审计的主要内容构成审计对象的内涵。根据《审计条例》，被审单位的财政财务收支活动及其经济效益是审计监督的主要内容。所以审计的主要内容可概括为被审单位的一切经济活动。

综上所述，社会主义审计的对象是被审单位的经济活动及其载体。这种论述既符合审计监督的历史进程，也符合各种不同类型的审计监督形式。

第四节 审计的职能、任务和作用

一、审计的职能

审计的职能是审计本质属性反映,是不受人们意志支配的,是审计事物的内在的客观存在,是审计固有的功能。

对于审计的职能,国内外审计界有各种不同的表述。在我国当前主要有以下几种说法:

- 一是审计的职能就是经济监督,其他都是派生的;
- 二是审计的职能是监督和鉴证,或者说,是监督和服务;
- 三是审计的职能是监督、评价和鉴证。

目前,对于审计职能的论述颇多,见解各异,是当前审计理论探讨中急需解决的问题之一。

我们认为审计具有经济验证、监督、评价和鉴证的职能。审计的基本功能是经济验证、经济监督,评价和鉴证,这是审计职能的主要表现形式。

(一) 经济验证

经济验证职能是指审计具有验明证实被审计单位经济活动的功能。经济验证是审计本质属性的体现,是不以人的意志为转移的客观存在。

第一,从现代审计发展起因看,英国最早的特许会计师的产生,是基于一个破产公司需要第三者来验证。而随着资本主义的发展,股份公司的出现,以股东形式出现的资本家,脱离了日常的经营管理,作为公司所有者只能通过企业管理人员呈报的会计报表,了解企业的财务状况和经营成果,所以他们特别关心这些报表的可靠程度。此外,与公司有关的金融部门、纳税机关和其他当事人对报表的可信性也十分关注,需要一个第三者对会计报表进行客观的验证,以便向股东等有关方面,提出公正的意见,

解除他们对投资和贷款是否可靠的疑虑。这是社会审计产生和发展的原因。

我国审计的主体是政府审计，审计机关代表国家对被审单位实施审计，无疑就是对被审单位的财务状况，财经法纪的遵守情况，经济效益实现水平和途径的开发利用的验证过程。如果没有验证、情况不明、事实不清，审计的结论和处理决定等也就无从谈起。内部审计的情况也是相同的。

第二，从审计的工作过程来看，审计绝大部分工作也是经济验证工作，从一定的意义上说，审计的过程是证据的收集、鉴定、综合并据以形成审计意见的过程。据美国八大会计师事务所统计，审计的查帐业务占他们业务总量的百分之六十。我国的情况也是相似的，审计小组从接受任务到提出审计报告的整个过程来看，在准备阶段，是根据审计目的，确定审计范围和审计重点，主要工作是测试被审单位的基本情况和内部控制制度，收集有关资料，确定评价标准；实施阶段，收集审计的基本证据和佐证证据；在报告阶段，则依据审计标准，整理、分析各种资料，写出审计报告。审计的整个过程都围绕着验证被审单位经济情况进行的。

第三，从现代审计三个组成部分看，审计的验证职能也是始终存在的。

财务审计的目的是查证财务状况和财务成果，以验证财务报表所反映的经济活动真实性、合法性和合理性；财经法纪审计，是对已知违反法纪案件进行专案审计，以验证违纪违法的范围和程度，确定违纪与违法，罪与非罪；经济效益审计，目的旨在帮助被审单位提高经济效益，其内容包括经营效益的审计和决策效益的审计两个部分。经营效益的审计是事后、事中审计，依据审计标准来验证经营效益的好坏，而决策效益的审计是事前审计，它是通过对被审单位决策方案的比较，以验证决策方案是否最优化。