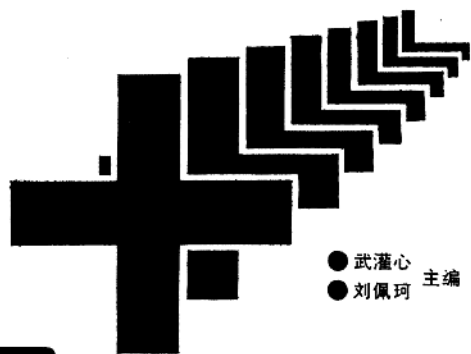


卫生审计



● 武灌心 主编
● 刘佩珂

4.66

中国审计出版社

WEISHENGSHENJI

前 言

为适应培训医疗卫生部门管理干部、财会人员和审计人员的需要,我们组织了卫生部门、卫生事业单位有审计、会计工作经验和理论知识的同志,根据审计条例和1988年实行的《医院会计制度》的要求,编著了《卫生审计》一书。

本书共分十三章,对审计的基本知识;对卫生行政管理部门、卫生事业单位进行审计的内容和方法;对医院的内部控制制度、会计资料、货币资金、财务成果、经济效益、承包责任制、电算化审计等,分别进行了阐述。为便于教学和自学,每章都附有复习思考题。

本书由武灌心、刘佩珂同志主编。第一、二、三章由许志强同志执笔,第四章由赵瑞峰同志执笔,第五、六、七、八、十一章由图易宸同志执笔,第九、十章由刘佩珂同志执笔,第十二、十三章由孟建国同志执笔,案例分别由左竹宏、涂鸣华同志执笔,赵自林、渠绍森同志对本书进行了总纂。

本书在编写过程中,编委们对该书内容进行了反复讨论和修改。并请杨惠茹、苗梅、张明等同志参加了座谈讨论,提出了许多宝贵意见,特致谢意。

由于我国对卫生事业单位开展审计工作时间不长,编者水平所限,书中难免有错误之处,敬请广大读者指教。

编者

主编:武灌心 刘佩珂

编委:(按姓氏笔划排列)

左竹宏 许志强 刘佩珂 孟建国 图易宸 武灌心
赵自林 赵瑞峰 涂鸣华 戚恩满 渠绍森

目 录

第一章 绪论.....	(1)
第二章 内部控制制度的审计	(23)
第一节 内部控制制度的意义和作用	(23)
第二节 建立内部控制制度的一般原则	(25)
第三节 内部控制制度的审查和评价	(29)
第三章 会计资料及有关经济资料的审计	(37)
第一节 会计报表的审计	(37)
第二节 帐簿的审计	(41)
第三节 会计凭证的审计	(44)
第四节 有关经济资料的审计	(48)
第四章 货币资金和财产物资的审计	(53)
第一节 货币资金的审计	(53)
第二节 固定资产的审计	(62)
第三节 低值易耗品和材料的审计	(66)
第四节 医院药品的审计	(71)
第五章 往来款项的审计	(76)
第一节 往来款项内部控制制度的审计	(76)
第二节 应收款项的审计	(77)
第三节 应付款项的审计	(81)
第六章 收入和支出的审计	(83)
第一节 医院收入的审计	(83)

第二节	医院支出的审计	(90)
第三节	其他卫生单位收支的审查	(100)
第七章	财务成果和收支结余的审计	(107)
第一节	医院财务成果的审查	(107)
第二节	收支结余的审计	(110)
第八章	专项资金和周转金的审计	(113)
第一节	专项资金的审计	(113)
第二节	周转金的审计	(119)
第九章	经济效益审计	(121)
第一节	经济效益审计的内涵和任务	(121)
第二节	经济效益审计的实施步骤	(128)
第三节	经济效益审计的指标	(134)
第四节	经济效益审计的方法	(142)
第十章	承包经营责任制审计	(173)
第一节	承包经营责任制审计的作用、内容和范围。...	
		(173)
第二节	医院承包审计	(176)
第三节	卫生事业单位内部承包审计	(182)
第四节	内部审计在承包经营审计中的作用	(187)
第十一章	卫生主管部门审计	(190)
第一节	卫生主管部门财务收支的审计	(190)
第二节	预算执行情况和决算的审计	(194)
第三节	预算外资金的审查	(196)
第十二章	内部审计	(200)
第一节	内部审计的意义	(200)
第二节	内部审计的组织机构	(203)

第十三章 电算化审计.....	(207)
第一节 计算机的基础知识和会计电算化.....	(207)
第二节 电算化审计.....	(213)
城市医院经济效益审计案例.....	(221)
医院财务收支审计案例.....	(231)

第一章 绪论

卫生事业是社会生活不可缺少的组成部分,它担负着人民健康和民族兴旺的重大社会责任。建国四十年来党和国家对卫生事业十分重视,国家每年投入几十亿元的资金用来改善卫生条件和发展卫生事业,已经极大地提高了人民健康水平。特别是实行改革开放政策以来,国家为了加快卫生事业发展,提高卫生事业资金的使用效益,施行了一系列改革措施,使卫生事业更加充满了勃勃生机。但是同时也产生了一系列新的问题,比如,由于管理落后,存在着大量积压浪费,经济效益不高;有些实行承包责任制的单位资产不实、财务资料虚假、合同条款不确切不全面、承包基数过高或过低,经营中存在严重的短期行为,滥发奖金、补贴,乱摊费用等违反财经纪律的行为;甚至一些管理干部、公务人员、医务工作者利用职权以权谋私,索贿受贿等腐败现象也在一定范围内出现。为此迫切需要加强对卫生事业的经济监督。国家各级审计机关成立以后,卫生审计工作也逐步开展起来。

卫生审计是对卫生事业单位的财务收支及其有关经济效益进行的审计。它是一种行业审计,即包括国家审计机关、社会审计组织对卫生事业单位的审计,也包括卫生主管部门的内部审计机构和基层卫生单位的内部审计组织对本部门和本

单位的内部审计。

一. 审计的定义

审计一词,就其字义而言,“审”是详尽、周密、慎重地检查,“计”是指“计簿”,即会计使用的簿册。这种通过对会计帐簿进行检查,来监督国家财政财务收支,监督各级官吏的经济行为的工作已有其悠久的历史。据史料记载,中国早在西周时代就在朝廷中设立了“宰夫”一职,专门进行包括经济监督在内的综合监督。秦汉以后实行的“御史”监察和“上计”制度使这种监督更加完善。隋唐时期在司法部门中专设“比部”进行审计,增强了经济监督的独立性,使其发挥了较大的作用。宋朝开始出现了以“宰计”为名称的经济监督机构。元、明、清各朝在政治监督中都包含着经济监督工作。外国早在古罗马、古希腊、古埃及时期,国家都曾出现过对掌管国家财务和赋税的官吏进行审查考核这一具有审计性质的监督工作。古罗马皇帝奥古斯塔于公元5年就曾下令编制预算并派出检查人员分赴各地审查帐目。以后的各国历代封建王朝中,大多都设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行专门的审计监督。进入资本主义社会后,除了国家审计以外,还产生了职业会计师以审查会计帐目为资产所有者服务的“民间审计”。第二次世界大战后,又产生了直接为经营管理服务的“内部审计”,“经营审计”和“经济效益”审计。我国在1982年的新宪法中规定建立审计机构,实行审计监督,1983年9月审计署和地方各级审计机构成立后,审计工作在我国全面展开。

从审计产生和发展的过程可以看出,审计是一种具有鲜明社会属性的经济监督活动。它的内涵和外延在不同政治制度的国家,在不同历史时期具有不同的具体内容。我国社会主

义审计的定义可以表述为：审计是专门机构和专职人员，依法对被审单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立性经济监督活动。

二、审计的职能

审计的职能是指审计固有的内在的功能。审计的职能是一种客观存在，它不以人们的主观意志为转移，但它却随着社会经济、政治条件的变化而变化。社会商品经济持续发展，审计的职能也随之逐渐有所扩展。我国现阶段审计具有监督、评价、鉴证三种职能。

（一）监督职能

监督是社会管理的重要组成部分，目前我国有多种监督形式，它们之间相互联系、相互制约、相辅相成，形成了一个十分庞大的、异常复杂的监督体系。改革十年来，在商品经济下，原来具有监督职能的经济管理部门，由于与监督对象存在经济利益关系而产生的追求自身经济利益的内在原因的作用，监督职能已经淡化、软化。在这种情况下迫切需要一个独立的、与被监督者不发生经济关系的监督形式来强化经济监督。审计的监督职能主要是对经济活动是否符合法规、符合所有者的利益做出明确地判别，并加以纠正和处罚。经济监督是审计的基本职能，这个职能是随着审计的产生同时产生的。只要所有权与经营权相分离，委托管理的经济关系存在，审计的监督职能就必然存在。

（二）评价职能

所谓评价是通过审核、检查、查证、分析被审计单位内部

控制制度的健全、完善程度,经济活动的效益性,经济决策、管理计划、实施方案是否可行,是否符合国家有关政策、法规,提出的看法和意见。经济活动是复杂的,不是所有的经济活动都能用合法不合法来衡量的,比如上述几个问题,内部控制不完善并不违法;经济效益不高也不违法,只是不够理想;决策、计划和方案是有待实现的想法,当然更不宜简单地做肯定或否定的结论。但审计可以根据所有者总的原则要求,提出看法和意见,并要求被审计单位执行,从而体现了审计的评价职能。

(三)鉴证职能

鉴证职能就是对会计资料进行审查,对其真实性和正确性向社会公众或有关方面做出鉴定,提出证明。我国自从实行改革开放政策以来已经涌现了大批中外合资企业和外资企业,这类企业在批准前需要审计提出验资证明,经营过程中应投资方要求对企业报出的会计报表进行审查提出证明;接受国际组织援助的项目,按援助者的要求提出资金使用情况的证明。

三、审计的对象

审计的对象是指审计监督、评价和鉴证的客体。不同种类的审计,其对象不尽相同。国家审计的对象是本级人民政府、下级人民政府、国家金融机构、全民所有制企业事业单位及其他有国家资产的财政财务收支。内部审计的对象是本单位及下属单位的财务收支及其经济效益。社会审计的对象是委托人或委托人指定的财务收支等经济活动。卫生审计的对象是卫生事业单位的财务收支及其经济效益。总的看,不论哪种审计都是以财务收支及其有关经济活动为审计对象。

财政财务收支及其有关经济活动是有一定载体的,它是

通过会计、统计及业务核算等资料以及计划、方案、合同、电子计算机的磁带、磁盘、等资料记载反映的。对被审计单位的经济活动进行审查时,必然首先接触这些资料。这些资料对经济活动的反映是否真实、正确,必然是审计要审查的问题。因此,从审计工作的具体过程来看,审计的对象可分为两个层次,第一个层次是被审计单位的会计资料及其他有关经济资料,第二个层次是被审计单位的财政财务收支及其有关经济活动。综上所述,审计的对象是被审计单位的会计资料和其他有关经济资料,及其所反映的财政财务收支和有关经济活动。

四、审计的任务

审计的任务是国家根据审计的职能和我国社会经济状况以及国家进行宏观调控的需要确定的。依照审计条例,我国社会主义审计的任务可以归纳为以下八个方面:

(一)对各级政府的财政、财务收支和财政决算进行审计监督。各级政府是各级财政执行者,对他们进行审计监督就是要审查是否如实地执行各级人大批准的财政预算,积极地组织财政收入,合理地、节约地分配财政支出,做出的财政决算是否真实,有无虚假。各级政府为进行其本职工作,需要国家预算拨付一定的经费。经费的使用是否正当,是否符合节约的原则,有无违反有关法规的经费支出等,这些财务收支也是审计的一项任务。

(二)对银行信贷计划的执行及其结果进行审计监督。银行信贷是国家动员资金和分配资金的一种形式,信贷平衡是稳定经济的主要条件,是宏观控制的主要手段。编制信贷计划是加强信贷管理的主要方法。对银行信贷计划的执行及其结果进行审计时,要审查银行是否按计划扩大存款,贷款方向是

否符合国家对宏观经济进行调整的有关方针、政策,有无以贷谋私等问题。

(三)对企业事业单位的财务收支及经济效益进行审计监督。企业事业单位进行经营活动和完成各自的工作任务必然要发生财务收支,这些财务收支活动是社会资金运动的重要组成部分。企业事业单位财务收支是否正常,不仅影响本身的经济活动和事业任务的完成,而且还影响着宏观经济的正常运行。对企业事业单位财务收支进行审计监督就是要对其以财务收支为主要形式的经济活动的合法性和效益性进行审查。

(四)对被审计单位国家资产的管理情况进行审计监督。国家行政机关、企业事业单位的国家资产是社会主义国家全体人民的财富,是这些部门完成其工作任务和进行经营活动不可缺少的物质条件。对国家资产管理情况进行审计一方面要审查这些单位有无健全、完整并认真实施的管理制度,同时要审查这些财产是否安全完整,有无因管理不善造成的损失,有无化公为私和贪污盗窃等现象。对国家资产管理情况进行审计既是维护国家利益的需要,也是保证机关、企事业单位正常工作的有力措施之一。

(五)对被审计单位的内部控制制度进行审查评价。健全完善的内部控制制度可以防止错误和弊端的发生,可以有助于提高经济效益和工作效率。对被审计单位的内部控制制度进行全面的审查评价,对其不健全、不完善、不合理之处提出改进意见,是建立和加强被审计单位内部自我约束机制,实现管理目标的重要途径。在审计工作中首先对被审计单位的内部控制制度进行审查,有利于审计人员发现薄弱环节,以确定

审计工作的重点和方向。

(六)对严重损害国家利益的违反财经法纪的行为进行专案审计。社会经济生活中,侵占国家资财,严重损失浪费,严重损害国家利益等行为是发展生产力的一大障碍。它严重地败坏社会风气,破坏经济体制改革。坚决有利地打击这些行为是当前审计工作的主要任务,也是审计工作贯彻“调整经济结构,整顿经济秩序”方针的具体表现。

(七)对基本建设和更新改造项目的财务收支及其经济效益进行审计监督。基本建设和更新改造投资是社会扩大再生产的主要形式。为了保持国民经济持续、健康、稳定地发展,扩大再生产的投资规模必须与国家的资源和各方面的能力相适应。改革开放以来,我国基本建设的规模一直在迅速膨胀,成为原材料、能源紧缺和通货膨胀的主要原因。因此监督有关单位压缩基建规模,调整投资结构,促进降低工程成本,缩短建设周期,提高投资效益是审计的又一任务。

(八)对国家专门规定的建设项目的财务收支及其使用效果进行审计监督。这项任务主要指,审计部门要对国家利用国际金融组织贷款的建设项目、联合国及其专门机构援建项目的财务收支以及资金使用效果进行审计监督。

卫生审计是一种行业审计,以上各项任务除第一、第二两项外,其余均属卫生审计的任务。

五、审计的作用

(一)维护社会正常的经济秩序,保障国民经济顺利发展。审计通过对违反法纪现象的揭露、制止、纠正和处罚,使破坏经济秩序的现象逐渐减少。审计以它独立、公正和权威的威慑力量,可以防止和限制不良现象的产生,使全社会保持一个正

常的良好的经济秩序。每个商品生产者都得以在一个良好的平等的条件下开展竞争,从而使国民经济健康、顺利地向前发展。

(二)促进被审单位提高工作效率或经济效益。审计通过对被审计单位内部控制制度的考核评价,通过对影响工作效率或经济效益的诸多因素的调查和分析,向被审计单位提出健全完善内部控制制度、推行经济责任制、堵塞漏洞、减少人力物力财力的损失和浪费等意见及建议,可以促进被审计单位工作效率或经济效益的提高。

(三)协同经济管理部门,加强制约机制,实现对宏观经济的调整和控制。审计机关是国家专门的经济监督机构,法律赋予它广泛的权力。它可以按照国家一个时期经济政策的要求,确定自己的工作重点。例如,国家要限制消费基金增长过快的势头,审计便积极开展对各种奖金、补贴、报酬的审查,对违反规定的,加以制止和纠正,从而使国家的这一政策得以落实。又如国家要压缩基本建设规模,审计便开展对停建、缓建项目的跟踪审计,防止弄虚作假,明停暗不停,使基本建设规模真正压缩下来,从而实现了审计的宏观调控作用。

六、审计的性质

(一)审计的二重性

1. 审计具有社会属性——阶级性。审计是一种经济监督活动,是社会管理的重要组成部分。在阶级社会中,社会管理就是国家管理,是统治阶级对本阶级和其他被统治阶级的管制、约束和镇压,具有明显的阶级性。审计做为其中的重要组成部分也不能不具有明显的阶级性。在阶级社会中审计是监督贯彻统治阶级意志,维护统治阶级统治的手段之一,其根本

目的是维护统治阶级利益。

古代审计处在奴隶制和封建制社会中,审计对国家财政收支进行监督,防止和制止损失浪费,是为了增强国家的经济实力,从而增强统治的手段;对官吏为政是否清廉进行监督,是为了防止官吏们,侵吞国家财产,盘剥、欺压百姓无度,造成百姓流离失所,国家失去人力、财力来源,酿成社会动乱,威胁统治阶级的统治。

近代和现代资本主义审计,无论是股东们委托职业会计师的“查帐”,还是职业会计师、审计师对股票和债券上市的企业财务会计报表的“公证审计”都是为了防止管理者在会计核算中发生错误、弄虚作假、营私舞弊,侵吞股东们应得的“红利”,都是为了“保护投资者的利益”。这些投资者就是大大小小的资产阶级成员,他们是资本主义社会的实际统治者。

我国是社会主义公有制国家,国家设立审计机关,进行审计工作,也是防止少数人侵吞公有财产、破坏社会主义建设,以维护国家即全民利益。不同的只是我们占人口绝大多数的人民群众对少数破坏社会主义的人的统治。

再从审计的依据上看,也足以证明审计具有明显的阶级性。审计是一项严肃的、关系十分重大的工作,进行审计工作必须具有可靠的、有力的依据。审计的依据有三个方面,即法律依据、技术理论依据和事实依据。其中法律依据决定着审计为什么可以审查被审计单位的会计资料及有关资料;为什么可以调查询问被审计单位的有关人员,为什么可以对被审计单位的不法经济活动进行揭露、制止,纠正乃至处罚,一句话,法律依据是审计的权威主要所在。法律是上层建筑,是为统治阶级服务的,具有鲜明的阶级性,以此为依据的审计就不能不

具有强烈的阶级色彩。

另外,从审计的组织结构看,自从有专门从事国家审计的组织机构以来,曾从属于财政、司法、监察等部门,历来都是国家政权机构的组成部分。现代西方一些资本主义国家的国家审计从政府中分离出来,直属于议会,目的是增强其对政府的监督,实质仍然是国家机器的一部分。由于社会制度不同。作为国家政权机构的组成部分的国家审计机构也不能不带有这个国家的阶级属性。

2. 审计具有自然属性——技术性。在审计工作中会计资料是主要的直接的对象。会计资料中的会计报表、帐簿、凭证按会计核算的有机程序紧密联系着,会计核算有着它自己一套完整的科学体系和方法,有它严格的规则。审计查帐,要按会计核算的有关规则去衡量其是否正确;要按会计核算体系中的内在关系去审查其中是否存在弊端,因此,审计人员必须精通会计就成为一个起码的要求。这样,会计的技术性就必然渗透在审计当中。另一方面,审计在长期的发展过程中形成了自己的一套技术方法,这些方法,不受它服务的那个阶级的影响,不依哪个阶级的意志为转移,它反映了审计的一种自然属性,即技术性。

(二)审计与会计的关系

1. 审计与会计的联系

(1)审计和会计同属经济范畴,审计虽然处于监督地位,但它的监督也仅限于经济监督。

(2)审计和会计的根本目的是是一致的。审计的基本职能是监督,会计的职能之一也是监督,它们都是通过对经济活动的监督达到纠正弊端、维护法纪、保护财产、提高效益的目的。

(3)会计资料和会计行为是审计的主要对象,审计对会计行为有保证和促进作用。审计虽然以全部经济活动为它的对象,但会计资料对经济活动的反映是最全面最系统的,并且会计行为本身也是一种经济活动,因此审计必须以会计为基本的、主要的对象,这也就是审计人员必须熟谙会计业务,甚至职业会计师可以进行一些审计工作的主要原因。我国自经济体制改革以来,企业扩大了自主权,企业领导者成为法人代表,集人财物大权于一身,这就给会计监督带来了新问题。原来那种代表国家对企业进行监督的职能往往难以发挥,集体个人与国家利益的矛盾都集中到会计上,会使会计工作压力很大。然而有了审计之后,这种局面发生了变化。审计可以理直气壮地、名正言顺地代表国家对企业实行监督。这种经常的有效的审计监督可以增强企业的法制观念,有利于养成依法管理的习惯,树立良好的经营作风,从而可以大大缓解会计与企业管理者,与企业职工的矛盾,保证会计工作顺利进行。同时,在审计工作中首先对会计资料的真实性和正确性进行审查,这就对会计工作形成了一个经常的严格的要求,从而促进会计工作认真负责一丝不苟,提高质量。

(4)会计原理和会计制度是审计的依据之一。会计方法是审计方法的基础,会计资料及其所反映的经济活动是审计的主要对象。审计在审查会计资料的正确性时要以会计原理和会计制度为衡量标准。审计的查帐方法,如顺查法、逆查法是以会计核算程序为轨道的,核对法是以会计报表、帐簿、凭证间的对应关系为准则的。凡此等等都说明了审计与会计有密切的联系。