

中国农业审计学

赖瑞华 主编

中国农业科技出版社

《 中 国 农 业 审 计 学 》

主编、副主编和撰稿人员

主 编 赖瑞华

副主编 陈居华

撰稿人员

边恭甫	赖瑞华	(第一章)	赖瑞华	边恭甫	(第二章)
赖瑞华	杨桂贞	(第三章)	金敬恩	苏立军	(第四章)
王文富	陈居华	王闵	(第五章)		
纪玉珠	黄金鉴	何子泉	杨桂贞	(第六章)	
杨桂贞	曾宪钰	(第七章)	戚福寿	(第八章)	
李有忠	费肇慎	(第九章)	王闵	陈居华	(第十章)
吕 兰	(第十一章)		杨绍品	孙邦群	(第十二章)
丁履枢	易维佳	(第十三章)	赖瑞华	(第十四章)	
鲍 意	赖瑞华	(第十五章)	陈东平	(第十六章)	
陈永希	陈居华	(第十七章)			

序

在深化农业和农村经济体制改革的新形势下，加强审计监督工作是非常必要的。首先，加强审计监督是建立社会主义市场经济体制，推进国有农业企业改革的需要。为了发展社会生产力，国有企业改革的关键是找到公有制的有效实现形式，而建立现代企业制度，实行所有权与经营权分离，是社会主义市场经济条件下公有制的有效实现形式之一。两权分离必然要求加强审计监督，其目的是对经营者的受托经济责任进行监督，以保护国有资产的完整和保值增值。如果不实行审计，就无法对经营者进行有效监督，其结果必然危及国有资产的安全和完整，损害国家和所有者的权益。所以，越是发展市场经济，越要加强审计监督；随着经济体制改革的深化，必须加强对国有农业企业和国有资产的审计监督。其次，加强审计监督，是完善企业内部管理、进行科学决策的需要。市场经济最本质特征就是竞争。竞争必然要求企业完善内部管理，加强审计监督，实行科学决策，否则，企业就会在市场竞争中没有立足之地。现在国有农业企业，特别是大中型企业、集团公司，经营范围广，管理层次多，二、三级公司多而分散，如果不加强审计监督，总经理和最高领导层就无法获得真实的经营管理情况和财务会计信息，也就不可能依此进行科学决策而将发生决策失误，必然给企业的生存与发展带来极大危害。再从农业企业当前存在这样那样的问题及其危害性来看，企业要想在市场竞争中立于不败之地，就必须加强审计监督，改善经营管理，实行科学决策。第三，加强审计监督，是健

全法制、促进党风廉政建设的需要。市场经济是法制经济。农业经济领域和全国一样，正处在建立社会主义市场经济体制过程中，由于法律法规还不完善，人们法制观念不够强，经济秩序还比较混乱，存在不少漏洞。有一些人钻法律和管理上的空子，弄虚作假，贪污受贿，私分和侵吞国有财产，给国家造成严重损失。在财务会计方面，造假账、编制假报表等现象比较普遍。之所以出现这些问题，重要原因之一，就是有些单位内部监督不严，约束不力，审计制度不健全，因而造成管理失控。加强审计监督，有利于促进反对腐败和党风廉政建设。

我国实行改革开放以来，1983年根据宪法建立了审计监督制度，随后，农业系统建立了内部审计制度。1995年1月1日起正式施行审计法，标志着我国审计监督工作进入了一个新的历史阶段。十多年来，我国审计监督的理论建树、法制建设以及审计工作迅速发展，现在已建立起有中国特色的审计体系基本框架。在国家审计机关指导下，经过各级农业主管部门和企事业单位的不懈努力，农业系统已基本建立起内部审计监督体系，为农业和农村经济的健康发展发挥了重要作用。当前，我国改革和发展进入了一个新阶段，新的形势和任务要求农业经济领域必须进一步完善审计监督制度，加强内部审计工作。与此同时，要求广大农业审计人员坚持依法审计，依法监督。为此，要不断加强农业审计队伍建设，加强学习培训和专业教育，提高政治业务素质，树立农业审计人员良好的职业形象，更好地为农业和农村经济深化改革和现代化建设作出新贡献。

《中国农业审计学》一书的编写和出版，为农业审计人员提供了一本实用教材，这对加强审计监督、提高农业审计工作水平必将起到有益的作用。

陈耀邦

1998年7月

前 言

《中国农业审计学》一书，经过编著者一年多的努力工作，现在就要和读者见面了。这是我国农业审计工作发展过程中的一件很有意义的事。

《中国农业审计学》的主要内容是，阐明在我国农业经济领域建立和实行审计监督制度的必要性和重要性，论述农业审计的基础理论、法律依据，审计的对象、任务、内容、程序、方法、技术手段等，总结农业审计的实践经验和主要特点，从而大力宣传农业审计制度，推动农业经济领域全面建立和实行审计监督制度，促进农业和农村经济快速健康发展。本书的出版，必将推动农业审计工作的发展，同时也为广大农业审计人员学习培训和专业教育提供一本比较系统和全面的教材。

《中国农业审计学》的体系由三个基本部分构成，即审计理论与依据、审计内容与操作、审计工作方法与技术手段。审计理论与依据的主要内容包括农业审计的基础理论、法律依据、基本方法、基本程序以及审计组织体系和审计人员等，是全书的纲和立论基础；审计内容与操作的主要内容包括农业审计的主要对象、任务、内容及其实际操作，即农业审计的实务部分；审计工作方法与技术手段的主要内容包括农业审计的组织实施、质量控制、审计信息管理、技术手段等。这三个部分是一个有机的整体，形成一个完整的理论与实务相统一、方法与技术相结合、前后呼应、层次分明的总体结构。

《中国农业审计学》编著的依据是，审计原理即审计理论基础，国家和农业主管部门制定颁布的审计法律、法规、制度、规范，同

时注意借鉴国际审计惯例和先进审计方法,认真总结农业审计的实践经验,始终坚持理论与实践的结合。在撰写方法上,力求做到借鉴与创新相结合,立论科学,材料翔实,文字通畅,增强可读性和操作性。

新中国的审计制度(包括农业审计制度)是在实行改革开放后恢复和建立起来的,经过十多年来的实践和探索,理论上有了重大发展,实务上积累了丰富的经验,审计立法取得了巨大成就,这为编写审计教科书打下了坚实的基础。《中国农业审计学》正是在这样的背景下产生的,是农业审计工作发展的一个重要标志。当前,我国经济体制(包括农业经济体制)改革已进入一个新阶段,社会主义市场经济体制基本框架正在加速建立,这必将给审计监督制度的建立和完善、审计理论与方法的发展和不断创新带来重大机遇。在这个大背景下,我国农业审计理论与实务也必将随之发展并不断创新,发生重大变化。随着时间的推移,《中国农业审计学》的观点和内容必将有一部分变得陈旧或不合时宜,被新理论、新方法、新内容所替代,这是历史发展的必然。我们愿与广大农业审计人员和审计理论界的同仁们一起,跟上时代步伐,努力去探索农业审计理论与实务的新领域、新内容、新境界,不断充实和丰富中国农业审计科学的内容。

为了编写《中国农业审计学》一书,审计署驻农业部审计局、中国农业审计学会的主要领导同志以及驻部审计局综合处、农业审计学会秘书处的同志做了大量卓有成效的组织与协调工作。全国农业系统和有关高等院校的一些教授、专家、审计部门负责人和具有丰富经验的审计工作者踊跃参加书稿撰写工作,付出了辛勤的劳动。在书稿初稿出来以后,审计署驻农业部审计局局长赖瑞华、副局长陈居华、中国农业大学教授金敬恩、中国农业科学院原审计局局长戚福寿、驻部审计局处长杨桂贞等同志分别负责对各章进行了加工和删节。由赖瑞华同志对全书进行修改、总纂。农业部部长陈耀邦同

前 言

志为本书作序。在此，谨向所有对本书予以关心、支持的领导和同志们表示诚挚的谢意。

编写和出版《中国农业审计学》在我国尚属首次，由于时间仓促和编著者水平所限，书中的错误和不妥之处在所难免，热忱地欢迎各方面的同志批评指正。

赖瑞华

1998年7月于北京

目 录

第一章 中国农业审计学的基础理论	(1)
第一节 审计的界定及其历史发展	(1)
第二节 中国农业审计学的研究对象	(11)
第三节 中国农业审计学的基础理论与方法体系	(17)
第四节 农业审计的地位、职能和作用	(22)
第五节 农业审计的法制化建设	(29)
第二章 农业审计的基本作业程序	(37)
第一节 农业审计准备阶段的作业程序	(37)
第二节 农业审计实施阶段的作业程序	(41)
第三节 农业审计终结阶段的作业程序	(45)
第四节 农业审计后续审计阶段的作业程序	(50)
第三章 农业审计机构与审计人员	(57)
第一节 农业审计机构的性质、职能和管理体制	(57)
第二节 农业审计机构的建立和完善	(64)
第三节 农业审计人员与管理	(72)
第四章 农业事业单位经费财务收支审计	(84)
第一节 农业事业单位经费财务收支审计的对象和任务	(84)
第二节 农业事业单位经费预算执行的审计	(89)
第三节 农业事业单位银行账户审计	(101)
第四节 农业事业单位经费财务决算审计	(106)

第五章 农业企业资产负债损益审计	(114)
第一节 农业企业资产审计.....	(114)
第二节 农业企业负债审计.....	(130)
第三节 农业企业所有者权益审计.....	(141)
第四节 农业企业收入成本与费用审计.....	(146)
第五节 农业企业利润审计.....	(154)
第六章 农业经济效益审计	(159)
第一节 农业经济效益审计的重要意义.....	(159)
第二节 农业企业经济效益审计.....	(162)
第三节 农业事业单位经济效益审计.....	(171)
第四节 农业专项资金使用效益审计.....	(176)
第五节 农业生态环境效益审计.....	(185)
第七章 农业专项资金审计	(192)
第一节 农业专项资金审计的意义、作用和任务.....	(192)
第二节 农业专项资金审计的组织与实施.....	(200)
第三节 农业专项资金审计事项评价.....	(205)
第八章 农业基本建设工程项目审计	(210)
第一节 农业基本建设工程项目审计的意义和作用.....	(210)
第二节 农业基本建设工程项目审计的依据和实施.....	(212)
第三节 农业基本建设工程项目审计的内容和方法.....	(217)
第四节 农业基本建设工程项目资金管理审计.....	(229)
第五节 农业基本建设工程项目竣工后评审.....	(235)
第九章 农业利用外资审计	(240)
第一节 农业利用外资审计的意义和对象.....	(240)

第二节	农业利用外资审计的特点·····	(245)
第三节	农业利用外资审计的重点和方法·····	(249)
第十章	农业企业经济责任审计·····	(262)
第一节	农业企业场长(厂长、经理)任期 目标责任审计·····	(262)
第二节	农业企业场长(厂长、经理)离任审计·····	(271)
第三节	农业企业承包经营责任审计·····	(277)
第四节	农业企业租赁经营责任审计·····	(286)
第五节	农业企业破产责任审计·····	(290)
第十一章	乡镇企业审计·····	(298)
第一节	乡镇企业审计的特点和意义·····	(298)
第二节	乡镇企业审计机构及其管理·····	(302)
第三节	乡镇企业审计的主要内容·····	(305)
第十二章	农村合作经济审计·····	(316)
第一节	农村合作经济审计的任务和作用·····	(316)
第二节	农村合作经济审计准则、机构与人员·····	(321)
第三节	农村合作经济审计的范围和内容·····	(323)
第四节	农民负担专项审计·····	(325)
第五节	农村合作经济审计结果与处理·····	(328)
第十三章	农业系统社会审计·····	(335)
第一节	农业系统社会审计的性质、对象和主要内容·····	(335)
第二节	验资·····	(341)
第三节	农业系统社会审计的准则和依据·····	(350)
第四节	农业系统社会审计组织管理·····	(355)

第十四章	农业内部控制制度基础审计	(359)
第一节	内部控制制度基础审计的概念和作用.....	(359)
第二节	内部控制制度基础审计的步骤和方法.....	(367)
第三节	内部控制制度基础审计的操作.....	(375)
第十五章	农业审计调查	(392)
第一节	农业审计调查的意义、任务和内容.....	(392)
第二节	农业审计调查的方法和组织实施.....	(396)
第三节	农业审计调查报告.....	(402)
第十六章	农业审计质量控制	(408)
第一节	农业审计质量控制的意义和任务.....	(408)
第二节	农业审计质量控制的组织与管理.....	(413)
第三节	农业审计质量控制的程序与方法.....	(419)
第四节	农业审计质量控制的标准与检查.....	(423)
第十七章	农业审计信息管理	(429)
第一节	农业审计信息概述.....	(429)
第二节	农业审计信息管理.....	(438)
第三节	审计档案的建立与管理.....	(451)
附录一	中华人民共和国审计法	(458)
附录二	中华人民共和国审计法实施条例	(466)
附录三	审计署关于内部审计工作的规定	(479)
附录四	农业系统内部审计工作规定	(484)
附录五	农业专项资金审计实施办法	(491)
编后语		(497)

第一章 中国农业审计学的基础理论

第一节 审计的界定及其历史发展

中国农业审计是中国审计的一个组成部分。中国农业审计学是中国审计学的一个分支。因此，我们论述中国农业审计学研究对象时，首先要弄清审计的定义、本质及其历史发展。

一、审计的定义

什么叫审计？这在审计理论界，包括国际和国内的审计文献和论著中，有各种各样的表述。如：美国 1976 年出版的《审计理论》一书下的定义是：“所谓审计是确定以数量表示的信息与所建立的标准之间的一致程度，而且基于报告的目的，由独立的审计人员就特定的经济实体的数量信息收集并评定证据的综合过程。”美国《现代会计手册》所下定义是：“审计就是依据一定的准则，对各公司或企业组织的财务报表及报表赖以编成的会计记录进行专职的审查，并对所查的财务报表的表述是否合理，表明其独立的专职意见。”《大英百科全书》（1975 年版）下的定义是：“审计是对企业、单位或个人由财务人员所掌管的账目进行审查，并指明其是否正确的一种行为。”日本《会计大辞典》对审计定义为：“与任何一方无关的第三者检查一个企业（或其他单位）的会计记录和会计报表以及会计组织和会计行为是否正确或恰当，并将查账结果报告要求检查者的一系列行为。”加拿大一位学者认为，“所谓审计，是为了决定报表、决

算表或其他主张和所制订的标准之间有无不一致的地方，而对有关证据进行检查的过程。”《中国大百科全书》给审计定义为：“由独立的机构和人员对被审单位的会计记录、会计报表和其他经济资料及其所反映的经济活动是否真实正确、合规合法和经济有效进行审查，并作出公正评价的一项经济监督活动。”等等。以上所述，其共同点是概括反映了审计的一些本质特征或特性，审计的基本职能和作用。这对人们理解审计是干什么的，认识审计工作的必要性，具有重要意义。

中国自 1983 年根据《宪法》恢复建立审计制度后，审计界对审计定义作过大量的探索和论证，提出一个 91 字定义，即中国审计学会 1989 年对审计的定义：“审计是由专职机构和人员，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、合法性和效益性进行审查，评价经济责任，用于维护财经法纪，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。”它对审计工作、审计科研教学起了积极作用。1995 年 1 月，中华人民共和国审计署审计长郭振乾向审计界发出《关于研究审计定义的一封信》，他指出，为了认真贯彻执行于当年 1 月 1 日起施行的《审计法》，推动我国审计工作有一个大的发展，并得到全社会的关心、理解和支持，急需有一个简明、准确、并与国际提法接轨的审计定义。这封信得到了广大审计工作者和审计、会计界知名专家、学者的响应，就审计定义问题展开了广泛的研究和探讨。据有关部门统计，截止 1995 年 10 月，全国共提出研究简明审计定义的论文 2 000 多篇，还有不少地方审计机关、审计学会向审计署报送了审计定义研究成果。在此基础上，审计署于 1995 年 10 月召开了审计定义研讨会，经过充分深入研讨和集思广益，对简明审计定义的表述基本上达成了共识，即：“审计是独立检查会计账目，监督财政财务收支真实、合法、效益的行为。”这个简明定义包括以下六个方面的含义。

第一，审计的独立性，即审计监督的本质特征。这一方面是指

审计机构和审计人员独立于被审单位之外,“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”(《审计法》第五条),以保证审计的客观公正;另一方面是指审计是专职的,不是与任何形式的管理活动结合进行的,并同其他经济监督如财政监督、会计监督、税务监督、银行监督、工商管理监督等区别开来,因为这些监督都是结合各自的管理活动进行的,不是专职的,而只有审计监督才是独立的、专职的。

第二,审计的主体,即由谁来进行审计。这在简明定义中没有表述,是通过“独立”一词体现的,表明审计是由“独立”于被审计一方之外的审计机构及审计人员进行的,为了简明而省略了。

第三,审计的客体或对象,即财政、财务收支。财政收支反映国家的国民收入的分配和再分配活动的货币运行;财务收支反映部门、企事业组织、团体等经济活动的货币运行,因此财政、财务收支反映了国民经济宏观和微观经济活动的全过程,均列入审计范围。

第四,审计的基本工作方式,即检查会计账目。会计账目是反映财政、财务收支活动的“载体”,必然成为直接的和主要的审计对象,因此检查账目(包括纸质或磁介质)体现了审计的基本工作方式。

第五,审计的职能,即“监督”这一基本职能。当然,审计的职能还有评价、鉴证等,因为后者是监督这一基本职能的衍生形式,在简明定义中被省略了。

第六,审计的目的或目标,即保证财政、财务收支的真实性、合法性和效益性,从而涵盖了财务审计、法纪审计和效益审计,具有较广的适用性。

简明审计定义的确立,对于全面贯彻《审计法》,明确审计工作的基本职能和主要任务,加强和扩大审计宣传,得到社会各界的理解和支持,提高审计部门的地位,更好地开展审计工作,都具有非常重要的意义。同时,我们在理解和运用简明审计定义时还应当注

意几点。一是要遵循《宪法》和《审计法》等法律规定，简明审计定义通俗、易懂、实用、好记。不可能把审计的全部含义概括进去，也不能全面体现审计法律的精神，因此我们实际应用这一定义时，必须遵循法律规定，严格依法实施审计监督工作。二是审计的定义是发展变化的，因为审计和任何事物一样，总是发展变化的，随着审计实践的发展，人们对审计的规律性认识将不断深化，审计理论和方法将不断创新，对审计的界定也必将随着修改、完善，更趋于科学。因此决不能一旦确立了一个审计定义就固定不变了，不再去探索和创新了。三是除了提出简明审计定义，并不排除提出比较详细的定义，对于实际工作者或教学培训工作来说，有的审计定义表述虽然文字较多，不太容易记，但有利于理解和应用。因此，对于上面提到的 91 字定义或其他比较详细的表述不应当受到排斥，允许见仁见智、求同存异，这有利于实际工作，也有利于活跃审计学术研究气氛，以促进审计科学的繁荣和发展。

二、审计的本质

受托经济责任是审计产生的客观基础，而受托经济责任的出现是物质生产资料或财富的所有者与管理者相分离的结果。作为经济监督行为的审计是社会生产力发展的产物，它萌芽、产生于奴隶社会和封建社会，由于生产力的发展，剩余产品和财富的增加，奴隶主和封建统治阶级占有生产资料和剩余产品，而他们不直接管理财产和账目，指派或委托他人为其管理和经营，从而形成资产所有权和资产管理经营权相分离。奴隶主和封建统治者为保证其财政的安全、完整、增值，维护其政治统治的物质基础，检查受托者是否执行他们的意志和职责，有无营私舞弊行为，就有必要独立于受托者之外的审计部门或人员进行审查监督。在资本主义社会条件下，生产力迅速发展，社会财富高度积聚和集中于少数资本家手中，加上

股份制公司的出现，财产所有权与资产管理权进一步相分离，经济责任关系更加复杂，所有者与受托者之间的权责关系更加明确。这样，一方面作为代表资产阶级利益的国家需要加强对财政收支的监督；另一方面作为企业资产所有者的代表即董事会，要通过审查会计账目、财务报表来掌握企业经营状况和财务情况，评价经营管理者的受托经济责任。与此同时，社会投资者、银行部门等债权人、税务及保险部门等，都需要审核企业财务报表、掌握企业财务状况和经营成果、评价企业经济实力。因此，国家审计和民间审计即注册会计师事务所（审计事务所）便应运而生，并不断发展。对企业特别是大中企业来说，由于经营范围、生产规模不断扩大，管理层次不断增加，业务项目不断拓展，为了增强竞争能力，减少经营风险，保证资产的安全完整和增值，实现预期经营目标，取得真实经济信息，利于科学决策，企业经理和高层管理者需要加强企业内部的监督，开展内部财务收支和经济效益审计，因而形成了企业内部审计制度。

在我国，新中国建立以前曾建立过审计制度，建国以后实行计划经济体制，由于产权关系不明确，所有者和经营管理者合而为一，因而未建立独立审计制度。改革开放以后，由于商品经济的发展，所有者与经营管理者开始分开；后来随着市场经济的发展，产权关系开始明确，市场竞争机制开始建立，从客观上要求加强对财政、财务收支的审计监督，因此从1983年开始建立了由国家审计、内部审计、社会审计构成的新中国审计体系。

上述情况充分证明，审计是受托经济责任需要加强经济监督的客观要求而产生和不断发展的，是独立于受托者之外的机构和人员进行的，它的本质是一种具有独立性的经济监督行为。因此，从本质上来认识审计，主要把握两点：一是审计的独立性，即它独立于被审单位之外，不受其他任何部门、单位、团体和个人的干涉，这是审计监督行为和其他经济监督行为的一个本质区别；二是审计的

独立经济监督地位，这是由国家法律所赋予和确立的，是其他任何部门和单位所不具备的，这是审计监督行为和其他经济监督行为又一个本质区别。这两点充分体现了审计的本质，决定了审计监督是独立的、全面系统的、高层次的经济监督行为。也可以说，审计是可以独立地监督其他经济监督部门及其财务收支活动的一种监督，因为审计以外的其他经济监督活动是不具备独立性的，只能在执行其经济管理职能时附带执行部分的监督职能，所以都不能等同于审计监督。这样就把审计监督和其他的经济监督明确地区分开了。

三、审计的历史发展

审计是人类历史和社会经济发展一定阶段的产物。在中外历史上，由于生产力的发展，古代就出现了国家审计的萌芽。在我国，公元前 11 世纪至 8 世纪的西周，司会可以对皇室财政收支行使会计检查，而宰夫则独立于财计部门之外，对财物出入进行稽察考核，对官吏执掌职权进行监督，这标志着我国国家政权外部审计的萌芽。在国外，早在公元前 3000 年左右的古埃及，公元前 2000 年左右的古希腊，公元前 400 年的古罗马，也都先后产生了国家审计的萌芽。古埃及的法老作为国家最高统治者的代表，为了监督国家财政收支记录是否准确无误，设立了有较大独立性的监督官，对掌管财政的官员进行监督。在古希腊雅典民主制度中，审计监督制度是其重要组成部分，并开始实行一种官员离任经济责任审计。古罗马国家审计已初步具备了立法监督性质，在元老院设监督官，负责对财政事务进行监督，还对税务、城市会计账目、城市公共设施项目以及民间金融业进行审计。

到了中世纪，随着社会经济的发展，国家审计有了新的发展，一些国家审计机关陆续产生，有的已具备相当的独立性和司法性，为后来的国家审计制度奠定了基础。