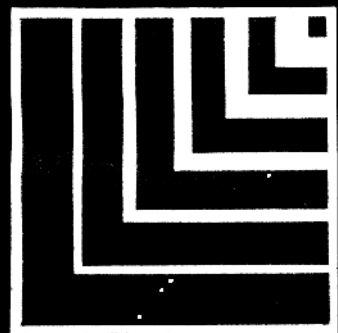


专业审计研究



《审计科研丛书》编辑委员会

特邀顾问：崔建民

顾问：杨树滋

主任：蒋志方

副主任：李大年 邢俊芳 徐玉棣

委员（以姓氏笔划为序）：

于汉贵 王抒琴 王延辉 王效宇

李大年 李敦嘉 邢俊芳 陈少卿

陈永涛 张 玉 徐玉棣 徐瑞康

彭扣桃 蒋志方

编 辑：王抒琴 胡安明

姚世忠

审 定：徐玉隼

前 言

专业审计研究是审计应用理论研究的一个重要组成部分，它主要研究和解决的是各行各业、各个领域的审计中所遇到的一系列重大的实际问题。这些问题的研究和解决，对指导审计实践具有极其重要的作用。

近年来，我国专业审计研究取得了丰硕的成果，涌现出一批质量较高的专业审计论文和专著，对指导我国审计实践发挥了积极的作用。为促进专业审计研究的深入和研究成果在审计实践中的推广应用，促进我国审计工作向制度化、法制化和规范化的方向发展，我们选编了这本论文集。内容主要包括行业审计、专项审计、审计技术方法等方面的研究和探索，涉及到企业、财政、税务、金融、基建、承包经营、公共债务、经济合同、财务决算等方面的审计及审计计划和程序。

我们在本书的编辑过程中，力求体现近两年来专业审计研究的方向，反映专业审计研究的主要成果。收入的论文中提出的一些观点和方法，有的已在实践中应用，有的则处于争鸣中，有待实践检验。由于编者水平有限，编辑过程中难免有疏漏和不足之处，欢迎读者和文章作者批评指正。

编者

一九九〇年十月于北京

目 录

中国企业审计模式研究·····	胡安明 (1)
企业财务决算审计的初步实践·····	徐 磊 (28)
关于经济责任审计理论与实践问题的探讨 ·····	王存炎 (37)
关于承包经营责任审计的综合研究报告 ·····	《审计研究》编辑部 (45)
论承包经营责任审计的性质、任务及其建立基 础·····	张以宽 (58)
论企业内部审计是承包审计体系的基础 ·····	李大年 胡安明 (71)
谈财政预算审计的特点、内容和方法·····	黄 明 (83)
关于开展财税定期审计的构思·····	黄道国 (91)
治理整顿期间应对个人应税收入加强审计监督 ·····	孔凡忠 (100)
关于基本建设审计几个问题的探讨 ·····	栾鲁溪等 (105)
中国的公共债务审计 ·····	徐玉林 (112)
中国公债审计的范围、对象和程序 ·····	王永庆 (119)
经济合同审计 ·····	徐森英 文金明 (128)
国家审计计划——中国现行做法 ·····	奕 野 (140)
审计程序——中国现行做法 ·····	张 玉 (148)
试论行业审计的程序设计 ·····	周 明 范雪甫 (159)
审计工作一般程序研究 ·····	邵汉瑾 (166)
浅议审计签证的形式 ·····	章 煜 (192)

中国企业审计模式研究

胡安明

本课题研究以改革实践为背景，围绕建立具有中国特色的社会主义审计制度这一宗旨，在总结我国企业审计实践的基础上，分析社会主义审计与企业改革的内在联系，探讨符合企业改革需要和审计工作制度化、法制化、规范化（以下简称“三化”）要求的现阶段企业审计模式。

一、企业审计的现状与评价

正确认识我国企业审计的现状，是设计现阶段企业审计目标模式的出发点。

（一）五年来企业审计概况

我国社会主义审计制度，从1983年建立以来，已有七年的历史了。在七年的审计实践中，取得了不少经验，如审计为社会主义现代化建设和改革、开放、搞活服务的经验，适合我国国情，开展国家审计、内部审计和社会审计的经验，有关厂长（经理）离任审计、定期审计、行业审计、联合审计、专项资金审计、承包经营责任审计等方面的经验，通过“抓重点”发挥审计在宏观控制方面作用的经验，通过审计调查提供审计信息的经验以及依靠群众搞好审计工作的经验等等。七年来的审计实践表明，社会主义审计制度的建立，

有力地保障了改革开放的健康发展，为加强宏观控制，稳定经济秩序发挥了重要作用。

企业审计，是我国审计制度的一个重要组成部分，也是整个审计任务中工作量最重的一部分。在七年的审计实践中，企业审计有了很大的发展。

1、在审计覆盖面上，呈现不断扩大的趋势。我国审计机关建立以来，审计工作的方针是从“边组建，边工作”到“抓重点，打基础”。从企业审计来看，开始几年各级审计机关按照审计署布置的重点行业或企业进行审计，审计覆盖面很小，这是符合当时人员少，素质差，基础薄弱之实际情况的。随着审计机关人员的增加，社会审计组织和内部审计机构的发展，审计力量有了很大的加强，为企业审计的全面开展创造了必要条件，各地都在积极探索扩大审计覆盖面，发挥审计威慑力量的新途径。如福建省、江西省等正在推行的定期普遍审计制度，就要求把所有的国营企业都纳入审计机关的定期审计的范围之内。

2、适应改革需要，企业审计的重点逐步转向经济责任。纵观七年来企业审计实践不难看出，审计的重点随改革的变化而变化。审计机关成立伊始，面临的形势是，经济体制改革正处于开放、搞活、扩权让利阶段，改革使微观经济释放出大量活力，经济发展较快，但与此同时，由于在搞活企业的同时宏观调控体系不配套，一些企业钻改革空子，违法乱纪的行为比较严重，影响了宏观经济秩序的稳定。审计作为宏观调控的一种重要手段，势必要以违纪审计为重点。

厂长负责制实行，明确了企业法人代表的责任、权力和利益。国家赋予厂长一定的权力和利益，同时也要求厂长

履行其向国家承担的经济责任，为考核厂长经济责任的履行情况，保证厂长负责制的实行，厂长离任经济责任审计在全国普遍推开。企业经营机制的进一步改革，实行了承包、租赁经营责任制，以及在部分城市试行以公有制为主体的股份制，使所有权和经营权开始分离。“两权分离”后，贯穿在所有者、经营者和生产者之间的“链条”是经济责任。从所有者和经营者之间看，所有者把财产委托给经营者经营，并通过契约的形式明确双方的经济责任。从企业与企业之间的关系看，一方面由于商品经济的需要，它们之间的经济交往增多，而这种经济交往的前提必须是双方信守合同，忠实履行各自的经济责任，另一方面，改革后企业之间冲破了条块分割和所有制界限，实行了横向联合，而这种联合也以确定相互间的经济责任为前提。再从企业内部看，实行承包、租赁以后，为保证合同指标的完成，进行了企业内部承包，把企业向国家承担的经济责任层层分解到各个岗位、各个生产者，并以各自责任的履行情况作为奖惩的主要依据。可见，改革后，在新的经济模式中，经济责任处于相当重要的地位。

3. 利用审计体系的力量，采取灵活多样的审计方式。在我国仅全民所有制企业就近五十万个。面对如此浩瀚的审计对象如何进行企业审计，确实是一个问题。几年来，在这一方面，我国审计工作积累了许多有自己特色的经验。在审计力量上，充分发挥审计体系力量的作用。国家审计机关对全国全民所有制企业进行审计监督；对在国民经济中占主导地位的大型全民所有制企业，还由审计机关派审计特派员进行就地监督；全民所有制的大中型企业建立内部审计制度，

负责本企业的财务收支及其经济效益审计；此外，根据需要，委托社会审计组织对全民所有制企业进行审计。因此，在对企业审计中，充分发挥了国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织的作用，在一定程度上，解决了审计力量不足的问题。

从审计方式看，对企业的审计主要有三种：一是对个别企业的审计，二是对整个行业的审计，三是对单项资金的全国性审计，如对教育经费、扶贫资金等使用情况的审计。审计方式的灵活运用，则能从微观和宏观两个方面满足对审计的要求。

（二）对七年来我国企业审计的基本评价

1. 主要成绩

（1）有力地维护了国家的财经法纪，保证了改革的健康发展。

七年来，国家审计机关为保证改革的顺利进行，一直把维护国家的财经法纪作为一项主要任务，对国营企业中发生的违反国家财政经济法令、规章制度的大案要案进行了专案审计。据统计，截止1989年止，全国共审计出违纪金额近739亿元，其中就有相当一部分是企业审计的结果。通过这种审计，制止了被审单位不符合国家财经制度的财务收支，打击、抑制了各种钻改革空子的违法乱纪行为，监督企业严格遵守国家的财经纪律，从而既维护了国家的经济利益，也保障了企业和职工合法的经济利益，保证了改革的健康发展。

（2）保证企业财务收支和会计资料的真实、正确

财务审计是企业审计中的一项重要内容，尤其是对处于

初级阶段的我国企业审计来说更是如此。几年来，审计机关通过对大量国营企业进行财务审计，纠正了被审企业在财务收支和会计资料方面存在的种种不实的问题和各种不合理、不合规的做法，从而使被审企业的经营成果和财务状况得到正确、真实的反映。同时，通过财务审计，也促使被审企业健全内部控制和各项管理制度，严格遵守国家的财务、会计制度，保证社会主义财产的安全与完整。

（3）促进企业开源节流，提高经济效益

围绕“一切经济工作都要以提高经济效益为中心”这一宗旨，几年来国家审计机关有重点地对国营企业进行了效益审计。通过审计和评价被审单位财务收支及其有关经济活动的效益性，揭示其损失浪费的问题和提高效益的潜力，并针对效益不高的原因，督促企业采取措施，改进生产技术和经营管理，从而提高投资利用效果，提高产品质量，提高劳动生产率，或是节约物资与能源消耗，降低产品成本，加速资金周转。一句话，就是促使企业开源节流，增加盈利，提高经济效益。

（4）密切配合经济体制改革，为改革服务

经济越是搞活，越需要加强审计监督。在近几年经济改革新旧体制交替的过程中，企业审计从各阶段改革需要出发，围绕党和国家的中心任务，抓改革当中出现的关键性问转。1985年各级审计机关为了促进党风和社会风气的根本好题，保证对外开放，对内搞活及经济体制改革的顺利进行，主要抓了一些弄虚作假、钻改革空子等严重违反财经纪律的问题。1986年，由于财政“分灶吃饭”等重大改革后，一些配套措施没及时跟上，使在资金的分配上局部利益与全局利益

的矛盾更为突出。一些企业、地方为了小团体和个人利益，通过各种手段挖国家财政，损害国家利益，影响和干扰了改革的顺利进行。国家需要运用审计监督手段同这种不法行为作斗争。因此，1986年企业审计重点抓了维护财经法纪。从1986年的企业审计中可以看出，一方面国家对企业进行了扩权让利，为的是搞活企业，但另一方面，政府部门、企业主管部门仍处于旧体制下那种行政权与管理权不分、政企不分的状态，各种乱摊派、乱集资和其他侵犯企业合法经济权益以及官僚主义大手大脚造成国家资财严重损失浪费的问题相当严重，直接影响了改革的深入发展，不加强对这些问题的审计监督，企业就活不了，政府部门的职能也不能充分发挥。因此，1987年审计工作的重点是结合“双增双节”运动，对严重侵犯企业合法经济权益和官僚主义所造成的国家资财严重损失浪费问题进行审计。1988年，以完善企业经营机制为中心的企业改革的发展，促使承包经营责任制在大中型全民所有制企业的全面铺开，配合企业改革，审计机关十分重视企业与国家之间经济责任的考核，监督承包方和发包方严格履行承包合同。通过承包经营责任审计，既要防止企业可能出现的短期行为，又要维护企业的合法权益，防止承包方不履行责任或发包方侵犯企业权益问题的发生。1989年，为配合党中央《关于进一步治理整顿和深化企业改革的决定》，企业审计着重抓了三个重点，即配合清理固定资产在建项目、清理整顿公司和广泛开展承包经营责任审计，为治理整顿和深化企业改革服务。

纵观七年来的企业改革与企业审计可以看出，企业改革由开放搞活扩权让利逐步发展到改革企业经营机制、推行承

包租赁等经营责任制，企业审计的重点也由维护财经法纪逐步转向监督、鉴证经济责任。因此，我国社会主义的企业审计工作是密切配合改革，积极为改革服务的。

2. 主要问题

分析七年来我国企业审计的状况，存在的主要问题是企业审计模式不明确，没有建立一套能符合审计工作“三化”要求的企业基本审计制度。

近年来我国企业审计工作在贯彻“抓重点，打基础”方针的同时，结合各个时期企业改革的情况，探索了多种类型的企业审计。如在全国或部分省市曾经实行或正在实行的财务审计、厂长离任审计、承包经营责任审计、租赁审计等等。在这多种类型中，有没有一项能作为我国企业基本的审计制度呢？对此看法不同。有的同志认为能成为企业基本的审计制度的是财务决算审计，有的认为是厂长离任审计，有的认为是承包经营责任审计。笔者认为，现行各种审计都难以成为企业基本的审计制度。

作为企业基本的审计制度，至少应该具有下列特点：

一是普遍性。即对所有审计对象普遍进行审计，审计的覆盖面扩展到所有应审企业。

二是连续性。比如一年审计一次，不间断地年年连续进行。

三是定期性。在法定的时间内对审计对象进行审计。

四是规范性。审计内容、审计程序、审计方法、审计报告等都应由审计制度加以规定。

根据这些特点，分析一下现行企业审计的几种主要类型：

财务决算审计，以财务报表为主体，一年一审，主要目的是鉴证财务报表的正确性与可靠性。它的好处是：所有企业都有财务决算，进行财务决算审计，有利于扩大审计覆盖面；审计内容适合当前审计人员的素质，有利于推广；审计依据比较容易掌握，有利于做到经常化、制度化和规范化。但由于改革中已明确企业实行各种形式的经营责任制，经济责任成了联系企业与国家之间的“链条”，而财务决算审计则难以全面反映和概括经济责任的全部内容，因此，把财务决算审计作为现阶段企业基本的审计制度尚嫌不足。

厂长离任审计，作为厂长负责制的配套改革措施推行以来，在明确离任厂长的经济责任、协助组织人事部门正确地考核任用干部，建立健全企业领导人正常交接制度以及增强在任厂长的责任感，防止其行为短期化方面，起了重要作用。但也不能否认，对于审计机关来说，这是一项“不提请”不审，不离任不审的被动式审计，既无普遍性，又无定期性、连续性，显然不能作为企业基本的审计制度。

随着承包经营浪潮而产生的承包经营责任审计，是当前企业审计的主题。承包经营责任审计一般分为承包前审计、承包期中审计和承包终结审计。其内容涉及到承包前企业资产、债权、债务及盈亏的核实；承包期间的财务决算和双方履行合同的情况；承包期满合同双方及企业经营者的经济责任情况等。可以看出，承包经营责任审计有以下几个特点：一是时间上的连续性和内容上的综合性，有利于实现企业审计的经常化、制度化和规范化；二是承包经营责任审计通过对承包合同的双向约束关系，既监督经营者，也监督管理者，完善了审计的监督职能；三是承包经营是企业改革的大

趋势，而承包经营责任审计有力地促进了承包经营的开展，从而有力地促进了改革，同时也促进了审计自身的发展。然而，承包经营责任审计也不能作为企业基本的审计制度。因为承包经营只是多种经营责任制中的一种，除此之外，全民所有制企业中其他经营方式所占的比重也不少，尤其是小型企业，大都采用租赁制。若以承包经营责任审计作为企业基本的审计制度，将会产生部分与整体的矛盾，非承包经营企业将漏于基本审计制度的监督之外。

从上述分析可见，现行的几种企业审计类型，均难以成为象行政事业单位的定期审计那样的基本的审计制度。那么现存各种审计能否并存？答案是否定的。因为从实践来看，各种审计类型虽各有侧重，但有两个基本点大体上是一致的。一是以财务审计为基础，二是重视考核经济责任。这两个基本点决定了各种审计类型中有相当一部分审计内容是相同的，如果各种类型并存实施，无疑将出现重复审计。因此，面对目前企业审计类型繁杂、内容重复的状况，来自企业改革和审计实践的呼唤是，认真研究我国企业审计的模式，尽快建立一项统一的、规范的企业基本审计制度。

二、现阶段企业审计理想模式的设计

（一）模式设计的前提

在我国，各行各业企业数以万计，这些企业在所有制形式、经营方式、业务性质、规模大小等方面都有很大差别，如果笼统地把所有企业都包括在内来研究企业审计模式，难免顾此失彼。因为不同的所有制形式的企业经济责任关系各有特色；若分头论述，面面俱到，又过于冗长。因此，研究

现阶段企业审计模式有三个前提：一是以社会主义全民所有制为主体的所有制结构形式不变；二是着重研究企业与国家之间的经济责任，以国家审计机关如何对全民所有制企业实施审计为主要内容；三是以完善经济责任为主旋律的企业经营机制改革为研究的主要背景和环境。

（二）模式设计的原则

设计现阶段企业审计理想模式，离不开企业改革的需要，审计工作“三化”的要求和现阶段的可能性。据此，笔者认为模式设计应符合下列原则：

1、以考核经济责任为重点的原则。上文已述，现阶段经济体制改革的中心是进一步实现两权分离，完善承包、租赁经营责任制度，试行以公有制为主体的股份制，经济责任是这一过程中牵动各方的“链条”。因此，企业审计作为促进企业改革、稳定经济发展的一种手段，无疑应以考核经济责任为重点。

2、立足基本审计制度，兼顾特殊需要的原则。

基本审计制度所要解决的是企业审计中普遍存在的带有共性的问题，它所规定的内容也是企业审计的基本任务。然而，我国的企业审计，不仅要解决企业中普遍存在的问题，而且还要为各个时期国家宏观控制和微观经济发展的特殊需要服务，而这种服务所涉及的内容有时往往超出了基本审计制度中规定的基本任务之外，或者是通过基本审计制度难以解决的问题。如何解决这种特殊需要，在设计模式时应加以考虑。

3、有利于审计工作实现“三化”的原则。审计工作的发展必然要走向制度化、法制化和规范化。审计工作法制

化，是指通过建立和健全审计法规，加强审计执法，使审计工作逐步实现有法可依、执法必严、违法必究的整个过程。实现审计工作法制化，即可保证有效地行使审计职权，又可有效地防止滥用审计职权。审计工作制度化，就是要以制度的形式将经常性的审计业务工作和审计管理工作加以固定和强化，并要求审计人员共同遵守，以保证审计工作经常、持久、稳定高效地发挥作用的整个过程。审计工作规范化，是指通过制定和实施审计作业规范，使审计过程、审计技术和审计文件逐步达到规范的整个过程。实现审计工作规范化，即可保证审计质量，又可提高审计效率。世界上一些审计工作开展得比较好的国家在审计工作“三化”方面都有经验可鉴。我国的审计工作也正朝着这一方向努力。因此，在设计企业审计模式时应考虑有利于审计工作实现“三化”这一原则。

（三）现阶段企业审计理想模式设计

根据上述原则设计的现阶段我国企业审计的理想模式是：以经济责任审计为中心，以其他类别的专项审计和审计调查为两翼。

经济责任审计这个中心，所要解决的是企业审计中普遍存在的、带有共性的问题，或者说是企业审计的基本内容。这个“中心”的内容具有一定的规范性和稳定性。“中心”制度化以后，就是企业基本的审计制度。

专项审计和审计调查，主要是用于解决微观和宏观方面的特殊需要。专项审计，侧重要解决的是微观方面的特殊问题。如对某个企业如何在特定的条件下加强管理，挖掘潜力，提高效益所进行的纯效益审计，对重大投资项目的效益评估以及对重大违纪案件进行的专案审计等。审计调查，是

针对国家在特定时期宏观控制方面的需要而采取的方式。它的特点是，不受规定的审计程序的限制，每次调查所涉及的问题一般比较少，但调查的广度、深度、时间都有一定的要求。并且这类问题的解决，靠企业基本的审计制度难以达到理想效果。

笔者认为，这样一个企业审计模式，可以较好地解决一般与特殊的矛盾，既有统一性、规范性，又有一定的灵活性。

（四）经济责任审计的特点

经济责任审计，是笔者设计的现阶段企业审计理想模式的中心。也是理想的企业基本审计制度。所谓经济责任审计，是指由独立的审计机构或人员，依据国家的方针、政策、财经法规、经济合同等，对经济责任关系的主体（包括法人和法人代表）之经济责任的履行情况进行监督、鉴证的一种审计。

应当指出，本课题所指的经济责任审计中的“经济责任”，与广义的经济责任是有区别的。按广义的经济责任的含义，只要存在财产的委托关系，由此而产生双方（或多方）相应的责、权、利的统一，就是经济责任，而不管这种经济责任是否通过具有法律效力的书面文件（如经济合同等）来明确。国际最高审计机关亚洲组织在1985年5月第三次会议上提出的《东京宣言》中，对经济责任的定义作了如下表述：“公共经济责任，是指受托管理公共资源的机构（或个人），应报告管理这些资源及与其有关的规划、控制、财务方面所承担的责任”。从广义经济责任的含义来看，它乃是一切审计产生的基础。而本课题所指的“经济责