

审计 探索与创新

“春江水暖鸭先知”。

实务工作者勤于学习、研究与探索，
有可能比理论工作者更早感悟到源于实践的新知识，
并找到解决问题的新途径。

这些新概念最早出自这里：

《破产审计》

《价格审计》

《跟踪效益审计》

.....

SHENJI TANSUO YU CHUANGXIN

◎曹慧明/著



中国财政经济出版社

审计探索与创新

曹慧明 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计探索与创新/曹慧明著. —北京: 中国财政经济出版社, 2005.12
ISBN 7-5005-8758-9

I. 审… II. 曹… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 131748 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 25.5 印张 485 000 字

2005 年 12 月第 1 版 2005 年 12 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 060 定价: 48.00 元

ISBN 7-5005-8758-9/F·7614

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

■ 作者简介

曹慧明，男，1949年7月生，常州市审计局局长，高级审计师、高级会计师、注册会计师，全国审计机关先进工作者，常州市学习先进个人。

先后在国家级和省级刊物发表《论经济效益评价》、《中美审计比较研究》等研究文章50多篇；出版《破产审计》、《深化企业审计实务研究》、《价格审计》、《采购比价审计》、《建设项目跟踪审计》等专著。

研究成果18次获省、市政府和上级审计机关（学会）奖励，其中4次获江苏省哲学社会科学优秀成果奖。许多研究成果被应用于指导审计实践，并在江苏省乃至全国得到推广。



2002年1月16日，曹慧明在出席全国审计工作会议暨“双先”表彰大会期间与李金华审计长（右）、余效明副审计长（左）合影。



2000年9月，在常州市召开的“全国购销比价审计理论研讨暨经验交流会”上，曹慧明陪同中国内审协会郑力会长（左）到企业考察。



2002年6月，曹慧明在中国审计学会与北京大学光华管理学院联合举办的“虚假财务报告审计与监管论坛”上作大会主题演讲。



1992年10月，曹慧明在济南市参加审计署“‘一个基础、两个延伸’理论研讨会”时与杨雄胜（左）、卞劫生、崔仑刚（右）留影。



2005年5月，江苏省审计厅薛蓓儿副厅长（左）和曹慧明陪同中国审计学会翟熙贵会长（中）到常州市调研建设项目跟踪审计。



2000年9月，曹慧明在“江苏省价格审计培训班”上授课。右：包汉良，江苏省内审协会会长。



2003年12月，曹慧明在南京大学会计系作审计研究专题讲座期间留影。

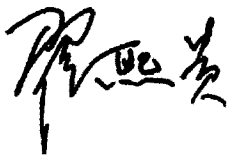
序

审计是实践性很强的学科，许多问题不仅是理论问题，也同时是实践问题。审计研究必须坚持理论联系实际的基本原则，着眼审计发展，服务审计实践，在理论和实践的结合上不断解决审计面临的新情况、新问题，为发展和完善中国特色的社会主义审计制度服务。

曹慧明同志所走的正是一条围绕现实问题进行审计研究的路子。他的研究不仅及时解决了在审计实践中遇到的新问题，开创了审计工作的新局面，同时也取得了一批很有价值的研究成果，促进了审计理论建设和审计事业的发展。

李金华审计长高度重视审计研究工作，他多次号召各级审计机关的领导要高度重视审计研究工作，并身体力行，带头研究。

我们希望全国的审计工作者特别是各级领导同志，要更加重视总结实践经验，更加重视在实践基础上的理论创新，积极参与审计科研工作，从审计科研中寻求新思路、新方法，让审计科研在推进我国审计事业发展和现代化建设中发挥更大的作用！



中国审计学会会长
2005年8月26日

前 言

曹慧明同志长期从事审计工作，成绩显著，曾被国家审计署和国家人事部授予全国审计机关先进工作者称号。

曹慧明同志还兼任江苏省审计学会常务理事和常州市哲学社会科学界联合会特约研究员。他勤于学习，善于研究，取得了丰硕的研究成果。这些研究成果大多被应用于审计实践，促进了审计事业的创新和发展，其中许多成果（如破产审计、价格审计、跟踪审计等）已在全省乃至全国得到推广，不仅产生了可观的经济效益和社会效益，而且对审计学科的发展产生了积极的影响。

他的研究成果得到了广泛的肯定，先后 18 次获得省、市政府和署、省审计机关（学会）的奖励，4 次荣获江苏省哲学社会科学优秀成果奖。这对于一位实务工作者而言是难能可贵的！

透过曹慧明同志的研究成果，我们能够感受到蕴涵其中的求真务实精神和理论联系实际的风气，而这正是审计研究以及一切社科研究能够取得成效的真谛。

我们推荐曹慧明同志的研究成果，旨在弘扬这种求真务实的精神和理论联系实际的风气，促进理论工作者密切联系实务、实务工作者密切联系理论，推动新时期社科研究包括审计研究的深化与发展，多探索对“我们正在做的事业”有用的研究成果，为我国现代化建设提供更好的智力支持！

江苏省审计学会
常州市哲学社会科学界联合会
2005 年 7 月 18 日

目 录

第一篇 审计比较.....	(1)
中美审计比较研究	
——兼论中国审计现代化.....	(1)
第二篇 建设项目跟踪审计.....	(24)
建设项目跟踪审计探索与思考.....	(24)
论建设项目跟踪效益审计.....	(33)
论建设项目跟踪审计是效益审计的有效模式.....	(49)
对建设项目跟踪效益审计几个风险问题的看法.....	(59)
第三篇 经济效益审计.....	(62)
投资效益审计初探.....	(62)
论经济效益评价.....	(66)
也谈企业经济效益评价指标.....	(79)
正确认识,是搞好“两个延伸”的前提.....	(85)
第四篇 价格审计.....	(93)
深化和拓展经济效益审计的重要领域	
——关于价格审计的探讨.....	(93)
推广价格审计 促进内审发展.....	(103)
采购比价审计是创新采购管理的关键.....	(108)

第五篇 经济责任审计	(118)
我们是如何探索厂长审计公证的.....	(118)
厂长任期内实行经济责任审计制度优点多.....	(124)
承包经营责任审计的初步探索.....	(128)
党政领导干部任期经济责任审计的内容和方法.....	(132)
县处级党政领导干部任期经济责任审计的几个难点.....	(137)
第六篇 企业审计	(147)
工交审计的新任务.....	(147)
试谈实施新会计制度与企业审计的几个问题.....	(151)
企业资产负债和损益审计初探.....	(154)
关于提高企业审计规范化程度的探讨.....	(160)
试谈企业审计意见书的编写.....	(166)
关于企业真实性审计若干问题的探讨.....	(171)
关于股份制企业审计若干问题的探讨.....	(184)
国家审计机关舞弊审计的若干问题.....	(193)
第七篇 审计方法研究	(201)
如何对待财产清查问题.....	(201)
审计工作底稿与审计证据的区别及实务操作.....	(204)
试谈“专家集合意见法”在盘点中的运用.....	(210)
关于简化统计抽样法在审计中应用的探讨.....	(213)
利用计算机可以高效审计银行存款账.....	(218)
利用计算机进行采购比价审计和审计成果计算.....	(221)
第八篇 财政及行政单位审计	(227)
财政资产负债审计初探.....	(227)
关于预算单位银行账户审计的探讨.....	(231)
公司审计初探.....	(239)

第九篇 社会审计和乡镇审计	(242)
管理指导 实行三帮.....	(242)
把县(市)社会审计工作的重点放到农村去.....	(246)
试谈乡镇企业资不抵债的计算和审计.....	(251)
乡镇审计发展模式试探.....	(254)
第十篇 审计定义及其他问题	(258)
关于审计定义的探讨.....	(258)
消费基金审计初探.....	(265)
如何正确认识和掌握依法审计的原则.....	(268)
适应市场经济 强化审计监督.....	(271)
关于如何搞好审计宣传的探讨.....	(276)
审计如何适应市场经济的辩证思考.....	(287)
统一认识 把《规范》落到实处.....	(295)
试谈现阶段我国国家审计模式的选择.....	(298)
试谈知识经济对审计的影响.....	(303)
积极应对加入 WTO 对我国国家审计的影响.....	(312)
第十一篇 审计调研	(317)
常州市工业企业外债偿还情况的审计调查报告.....	(317)
常州市 90 户企业审计、调查情况的综合报告.....	(322)
常州市 16 家破产企业有关情况综合报告.....	(329)
常州市沿街建设项目审计调查报告.....	(338)
常州市本级 1998 年至 2002 年财源情况审计调查报告.....	(343)
第十二篇 学习和实践感悟	(348)
几次重要的审计探索与创新经历.....	(348)
“科学管理”评析.....	(354)
面对当前经济萧条的形势,我们宜采取何种宏观经济政策.....	(357)

当前我国政府职能转变的制约因素与对策思考·····	(360)
趋利避害,提高外资利用水平·····	(363)
社会主义市场经济条件下跨世纪人才形象之我见·····	(367)
国有经济有进有退 激活经济全局	
——学习十五届四中全会文件心得·····	(370)
构建和谐社会 政府应把解决社会保障问题放在首位	
——学习“三个代表”思想的一点思考·····	(373)
有感于“七一”讲话的创新思想·····	(376)
以“三个代表”思想为指导 确立审计新理念·····	(380)
保持先进性 争创五个“好”·····	(384)
附录:·····	(388)
奏响审计领域学习、创新的华章	
——记“学习型”审计局局长曹慧明·····	(388)
主要论文(著作)获奖情况·····	(395)
后记·····	(396)

第一篇

审 计 比 较

中美审计比较研究

——兼论中国审计现代化

中国审计与美国审计有着许多不同之处，研究这些差异并进一步分析其产生的原因，对于丰富和发展审计理论，促进本国审计模式的优化有着重要的现实意义。

一、中美审计的差异

中美两国审计的差异是全方位的，无论是国家审计、社会审计还是内部审计都存在着差异。现就其主要的方面比较如下：

（一）关于审计体制

美国早年的国家审计机构隶属于行政系统，是财政部的一个职能部门。1921

年，美国通过的《预算和会计法》改革了审计体制，建立了独立于行政机构的国家审计机构——美国会计总署（General Accounting Office, GAO）。该署最高负责人（主计长和副主计长）须由参议院提名和同意后，再由总统任命，任期 15 年。会计总署隶属于国会，向国会负责和报告工作。

美国各州和地方都设有审计机关。各审计机关分别向本级立法机关负责。联邦、州和地方的审计机关之间没有领导和被领导的关系。

美国的社会审计是纯粹的民间审计。会计公司均由注册会计师（合伙人）发起成立，依法独立从事会计审计业务。会计公司除有时受国家审计机关委托有偿从事某些审计业务外，与国家审计机关间没有任何的行政隶属或制约关系，是独立于国家审计机关之外自成系统的审计领域。其管理机构是民间团体性质的注册会计师协会（简称 AICPA）。除全国性的美国“注协”外，各州也设有“注协”。美国注协和州注协都是同性质的协会，两者之间不存在隶属关系。注册会计师可以同时加入两个协会。注册会计师协会与国家审计机关和国家财政机关也没有行政隶属关系。

美国内部审计由两个部分组成，其中一部分为各行政部门内的内部审计，称监察长办公室（OIG），联邦、州和地方政府部门都设有该机构。

1978 年以前，美国联邦政府内部审计机构地位不高，难以起到应有的作用。1978 年颁布《监察长法》以后，政府部门内部审计体制有了重大改革。该法规定，美国的农业部、商业部、国防部、教育部、能源部、健康与人类服务部、住房与城市发展部、内政部、司法部、劳工部、国务院、交通部、财政部、国际开发署、环境保护署、联邦紧急事务管理局、服务总局、国家航天局、核管理委员会、人事管理办公室、铁路退休事务委员会、小型企业局、情报局、退休军人事务局等 33 个部门，分别建立监察长办公室。监察长由参议院提名并一致通过，然后由总统任命。监察长向国会负责并报告工作。监察长与本部门负责人之间是一种领导与被领导关系，监察长在向国会提交报告前，可以先与本部门负责人交换意见，但本部门负责人不能对报告作任何修改。监察长办公室的预算独立的，是国会批准的，部门负责人不能用经费来限制其业务活动。这种体制实际兼有了国家审计与内部审计相融合的特点。

《监察长法》并规定除前述 33 个部门外，另外的联邦机构，也要建立监察长办公室，由本部门负责人任命监察长。各州和地方政府的监察长办公室其地位和独立性不如联邦政府的监察长办公室，其监察长均由部门负责人任命并对之负责。

监察长办公室同美国国家审计机关之间只是工作关系，不存在领导与被领导关系。两者互相协作、相互补充，共同向国会负责并报告工作。

美国企业内部审计机构从总体上说是从企业自身发展的需要而自觉设立的,同时美国《证券法》也明确规定了上市公司必须设立内部审计机构。美国企业内部审计机构均独立于公司的其他部门(如财务、供销、生产部门),在企业中有较高的地位。美国大公司一般设立了审计委员会,由董事长、总经理、审计主任组成,负责确定内部审计的年度计划,研究重大审计项目的报告以及对问题的处理。内审机构负责向审计委员会和董事会报告工作。美国也有些公司的内审机构是隶属于公司总裁(或副总裁)并向其报告工作的。总之,美国企业内部审计实行谁设置向谁负责的原则,是企业内部管理监督体系中的主要环节,与国家审计机关间没有任何的指导、监督关系。对内部审计有指导关系的机构是国际内部审计师协会,即原美国内部审计师协会。

中国国家审计机关属于行政。国务院设立审计署,在国务院总理领导下主管全国的审计工作。地方政府(省、市、县)审计机关分别在当地政府最高行政首长(省长、市长、县长)领导下,负责其行政区域内的审计工作。地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主。审计机关之间有严格的上下级关系。上级审计机关可以将其审计管辖范围内的有关审计事项授权下级审计机关进行;上级审计机关也可对下级审计机关管辖范围内的重大审计事项直接进行审计。

中国的社会审计(会计、审计事务所)是由国家审计机关和国家财政机关分别投资兴办的国有的事业单位。实行独立核算、自负盈亏的企业化管理方式。但事务所长分别由审计机关和财政机关任免,事务所与政府机关之间是一种管理和被管理的关系。除上述会计、审计事务所以外,还有挂靠税务等其他部门的事务所。一些由注册会计师合伙执业的事务所已开始出现,并得到提倡。但目前数量很少。审计署和财政部曾分别成立了行业性的中介组织:注册会计师协会和注册审计师协会,各地方审计机关和财政机关也分别成立了类似的行业协会,分别对所辖事务所进行管理和指导。为了加强对事务所的统一管理,根据国务院领导的意见,于1996年6月,“两师”(注册会计师和注册审计师)、“两会”(注册会计师协会和注册审计师协会)实现联合。成立了联合后的中国注册会计师协会(简称中注协),“两师”也统一称为注册会计师。新的“中注协”分别由审计署和财政部按对等原则派人担任会长、秘书长和副秘书长。“中注协”行政、经费均挂靠在财政部。由审计署和财政部共同对中注协进行指导、监督。地方各级也按这一模式进行联合。

在中国,国务院各部门、地方政府各部门、国有的金融机构和企业事业组织中分别建有内部审计机构。对内部审计机构的建立,国家有总体要求,但无明确规定。因此,是否建立内审机构的实际权力掌握在部门及企事业负责人手里,重

视这一工作的地区或部门建立得好一点，反之，则建立得差一点。内审机构负责人由所在部门或企事业单位的最高当局任免并向其负责和报告工作。

除此之外，根据中国《审计法》第二十九条规定，各部门、国有金融机构和企事业单位的内部审计还要接受国家审计机关的业务指导和监督。

（二）关于审计目标和范围

美国国家审计的目标是验证财政收支的真实性、合法性和效益性，并以效益性为主，因而广泛开展了经济、效率、效果（称为三 E）审计和项目审计。且“三 E”审计的比重已占到全部工作量 90% 左右，审计的范围主要是国家财政预算资金。凡使用预算资金的（达到一定量），不管在什么单位、什么项目，也不论在国内、在国外均要接受审计。美国 CPA 的目标（指查证）以真实性为主，向社会提供真实、公允的会计信息；同时在规避风险的前提下，实现自身利益的最大化。为此，审计服务的范围不仅在于查证，还包括社会需要服务的各个方面，尤其是适应企业追求效益最大化的目标和现实需求，研究开发了各种管理咨询服务事项，为企业实行兼并、收购、联合、投资、建立计算机控制网络等提供咨询服务。在业务总量中，这方面的业务所占的比重越来越大，在“六大”会计公司中已达 40% 左右。

美国内部审计的目标与管理当局的目标相同，即加强内部控制、降低成本费用和损失浪费，提高经济效益。内部审计以管理审计和效益审计为主旋律。

中国《审计法》规定了审计机关的目标也为真实、合法、有效，但因种种原因，目前实际上是以合法性为主要目标，以真实性为主的审计较少，效益审计更少。

中国社会审计（指查证）目标也以真实性为主，并追求自身利益的最大化。因各种原因，管理咨询业务领域基本上仍为“不毛之地”。审计仍局限在查证、验资、代理纳税、记账等传统业务范围内。

中国内部审计的目标，开始曾受“基础地位论”的影响，一度以合法性为主。目前已逐步转向真实性和效益性。管理和效益审计越来越成为内部审计有别于外部审计的特色。

（三）关于审计的程序、方式和手段

中美两国审计的程序大致相同，一般均可概括为：准备阶段（包括拟订审计方案）、现场实施阶段和审计终结阶段。只是因审计方式的不同，在各阶段的工作重点有所差异。

美国，不论外部审计还是内部审计都普遍实施“风险基础审计”。这是一种

有别于账项基础审计和制度基础审计的方式,是以量化的风险水平为重点,在确定的风险水平基础上,决定实质性测试的程度和范围的审计方式。风险基础审计以承认审计风险存在为前提,将被审计单位置于一个大的社会经济环境之中,通过系统观测来判断对审计风险的影响因素,从企业所处商业环境、条件到经营方式和管理机制等构成内部控制结构的内外部各个方面来分析评估审计的风险水平,从而在审计过程中把重点放在审计风险的评估上,并通过各种审计方法把审计风险降低到审计人员可以接受的水平之下。与这一方式相适应,重要性确定、符合性测试、分析性复核和抽样审计等方法均得到了有效的运用,并组合成一个有机的方法体系。

中国审计尤其是国家审计和内部审计,则普遍实施账项基础审计,即对账户进行实质性测试,并以此作出审计评价和结论。诚然,目前已不是对全部账户均进行详细审计了,而是在审计人员经验判断的前提下,进行实质性抽查。这一方式的特征是经验判断抽查。与这一方式相适应,重要性确定、符合性测试、分析性复核等方法运用得极少,即使运用了,一般也不作为审计证据发挥作用,而仅作为经验判断的参考。

中国社会审计目前处在账项基础审计和风险基础审计的过渡时期,总体上仍以账项基础审计为主。

在审计手段上,美国审计已广泛运用了电脑,许多业务的处理采用电脑完成,审计工作底稿也多用电脑编制。中国审计则仍普遍处在手工操作阶段。

(四) 关于审计准则

审计准则是将一般认为公允适当的审计实践经验和惯例整理归纳而形成的一种审计专业规范。一般由基本准则、具体准则与实务公告和执业规范指南三个层次组成。严格执行统一的审计准则是提高审计水平、实现审计结果客观公正的重要前提和保证。

美国审计界普遍建立了完善的审计准则体系,并在审计中严格执行。美国会计总署虽不直接领导各州和地方审计机关,但由于各州和地方审计机关都要执行会计总署的审计准则,也就使全国的国家审计行为得到了统一的规范。为促进准则的贯彻,美国审计界还普遍建立了检查机制。例如,会计师协会定期组织会计公司间的互查;会计总署定期到州和地方对地方审计联邦预算资金的情况进行检查。对查有问题的,追究有关当事人的责任。

中国国家审计机关和社会审计已出台了部分审计准则,目前正在试行中。例如,作为社会审计的规范,先后于1995年12月25日和1996年12月26日出台了“中国独立会计师审计准则”第一批和第二批(共21个)。作为国家审计的规