

审计理论与方法 研究文集

■ 庄恩岳 著



中国审计出版社

3-53

审计理论与方法研究文集

庄恩岳 著

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计理论与方法研究文集/庄恩岳著. —北京: 中国审计出版社, 1997. 4

ISBN 7-80064-603-3

I. 审… II. 庄… III. ①审计学-文集②审计-方法-文集 N. F239-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (97) 第 07046 号

审计理论与方法研究文集

庄恩岳 著

*

中国审计出版社

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

中国环境科学研究院印刷厂 印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 8.5 印张 205 千字

1997 年 4 月北京第 1 版 1997 年 4 月北京第 1 次印刷

印数: 1—4000 册 定价: 11.00 元

ISBN 7-80064-603-3/F·423

没有理论上的开拓和指导，
就不会有事业上的突破和进步。

郭振乾

建立与社会主义市场经济体制 相适应的审计体系

(代前言)

我国的现代审计制度始建于有计划的商品经济时期,完善于社会主义市场经济时期。经过十几年的努力,我国的现代审计监督体系已经独树一帜:专门的审计立法——《审计法》,已经颁布,并于1995年1月1日起实施,标志着审计监督的法制建设达到更高一层的水平;审计监督具有一定的力量,拥有30多万审计人员,其中国家审计人员近8万人,内部审计人员20余万人,社会审计人员近5万人。审计工作范围逐步扩展,审计工作技术逐步提高,在向国际审计惯例靠拢的同时,根据中国的特点,在搞好企事业单位财务收支审计的基础上,逐步开展经济效益审计以及项目审计等,审计工作程序更为规范化。审计理论在大量的审计实践基础上得到不断充实,逐渐形成了一套适合中国特色的审计科学理论体系。毫无疑问,审计监督体系的建立和完善为保证我国经济体制改革的顺利进行,以及保障社会主义市场经济体制的顺利实施,发挥了巨大的作用。

一、审计监督工作,依法审计为本

从1985年8月的《关于审计工作的暂行规定》,到1988年11月30日国务院发布的《中华人民共和国审计条例》,再到1994年8月31日的《中华人民共和国审计法》。短短不到十年

时间，审计立法工作上三个台阶，足见审计监督工作在国民经济活动中的重要地位和不平凡的作用。早在1982年审计机关成立前夕，《中华人民共和国宪法》就以根本大法的形式对我国现代审计监督制度作了原则性的规定。《宪法》第91条、第109条专门规定在政府内设置审计机关，对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支进行审计监督。审计机关成立以来，鉴于审计法制建设的重要性，审计署以及各部委、省市区审计机关和军队审计组织始终把它当作一项重要的经常性工作来抓，初步建立了较为完善的审计监督法规体系。综观审计立法过程，经历了不断探索、逐步完善和走向成熟的三个阶段。

审计立法的第一阶段为初创阶段，以1985年8月颁布的《关于审计工作的暂行规定》为标志。在1983年9月成立中华人民共和国审计署之前，国务院批转了《关于开展审计工作几个问题的请示的通知》（即国发〔1983〕130号文件），对当时审计工作的若干问题作出了明确的规定。但是，随着审计工作的逐步开展，颁布审计工作法规势在必行。因此，国务院于1985年8月颁布了第一部审计法规——《暂行规定》。它以《宪法》为依据，在总结几年的审计工作的基础上，对审计机关的地位和作用、任务与职权、管理体制和审计人员以及审计工作程序、内部审计制度等做出了规定。这是一部贯彻《宪法》规定、初步规范审计工作的重要法规，为审计机关在“边组建、边工作”和“抓重点、打基础”的初创阶段，提供了必要的法律依据。

审计立法的第二个阶段为初步完善阶段，以1988年11月30日国务院发布的《审计条例》为标志，说明审计立法进入新的发展阶段。随着改革开放的不断深入，审计工作出现了许多新情况和新问题，对审计立法也提出了新的要求。为此，在总结《暂行规定》的实施经验和几年的审计工作实践的基础上，于

1988年11月颁布了《审计条例》。该条例是对《暂行规定》的继承和完善，其内容共有9章、40条，具体规定了审计监督的范围、内容、领导体制、基本原则、审计机关的任务、职权、审计工作程序、内部审计、社会审计、法律责任等，初步形成了较为完整的审计制度体系，使审计工作真正做到有法可依。与此同时，陆续颁布了一系列与《审计条例》相关联的审计法规。另外，地方各级审计机关和部门、单位审计机关以及军队审计组织在审计立法方面也取得了丰硕的成果，逐步形成了完善的审计法规体系。

审计立法的第三个阶段为成熟阶段，以1994年8月31日颁布的《审计法》为标志，说明审计立法进入完善阶段。随着社会主义市场经济体制的建立，审计工作的重要性也越来越突出，已成为二元机制中一项不可或缺的组成要素。因此，出台规范审计工作的基本法也是形势需要。为此，在总结《审计条例》的实施经验和十年的审计工作实践的基础上，于1994年8月底颁布了《审计法》。该法共有7章、51条，包括总则、审计机关和审计人员、审计机关职责、审计机关权限、审计程序、法律责任和附则等内容。《审计法》作为审计工作的基本法，在以下几个方面有较大的特点：在借鉴国际审计惯例并结合我国审计工作经验的基础上，体现了社会主义市场经济体制下强化审计监督的需要；强化了审计机关对国家财政收支监督的职能；并规定要向全国人大常委会报告；为确保独立行使审计监督权，审计经费作为经常性的一项财政开支而单列。《审计法》的颁布和实施，是我国审计法制建设进程中的一个重要的里程碑。

二、审计监督工作，组织体系是保证

我国现代审计组织体系，作为审计主体，书写了一首雄壮

的共和国现代审计监督的凯歌。从1983年筹建审计机关,本着“边组建、边工作”的方针开始,到现在已建成由国家审计、内部审计和社会审计组成的具有中国特色的审计监督组织体系。为维护财经纪律,遏制腐败,促进宏观调控等方面发挥了重要的作用。十余年来,审计组织体系的建立和完善走过了三个历程:第一个历程为“以国家审计为主导,内部审计为基础,社会审计为补充”的审计工作初创阶段的审计组织体系模式;第二个历程为“国家审计为主体,内部审计和社会审计是审计组织体系中二个重要的组成部分”的审计工作初步完善阶段的审计组织体系模式;第三个历程为“国家审计为主导,内部审计为基础,社会审计为重要组成部分”的审计工作渐趋成熟阶段的审计组织体系模式。

“以国家审计为主导,内部审计为基础,社会审计为补充”的模式,时间为1983年至1988年,正值计划经济向有计划的商品经济转化时期。按《宪法》的有关规定和“国务院关于地方各级审计机关设置和人员编制问题的通知”(1983年3月8日)以及“国务院总理领导下开展审计工作几个问题的请示的通知”(1983年8月20日)等文件的精神,国务院设立了审计署,在国务院总理领导下开展审计工作,部分县级政府以及县级以上政府设置了审计局,在省长、市长、县长等领导下开展地方审计工作。1985年11月27日,国务院又批转了“审计署关于改进对地方审计工作的领导和设立派出机构问题的报告”,从1986年起,审计署在上海、沈阳、武汉、广州等城市设立审计特派员办事机构,直接受审计署领导,对当地中央企业等进行审计监督。到1987年7月16日,国务院办公厅又转发“审计署关于加强内部审计的报告”,进一步强化了内部审计工作的制约作用。

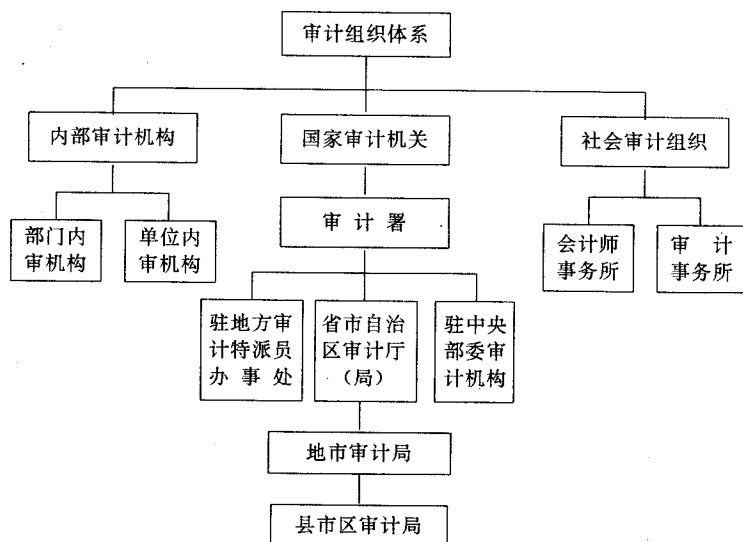
为什么要以国家审计为主导呢?这是由当时的经济环境所

决定的。我国刚刚从纯计划体制转入有计划的商品经济的经济体制，尽管各种经济成份相应出现，但是公有制经济成份仍占主体。“公有制为主体”这一社会主义的基本经济特征决定了国家审计在整个审计组织体系中必然要占主导地位，由国家审计对公有制经济的各种形式进行审计监督。而“内部审计为基础”并不是指国家审计的基础，也不是指整个审计体系的组织基础，而是指审计工作和审计业务的基础。因为国家与企业的利益是一致的，企业内部审计工作搞好了，等于给外部审计减轻了工作量。至于“社会审计为补充”，则是国家审计工作量的补充，审计力量的补充，审计范围的补充和审计职能的补充。

“以国家审计为主体，内部审计和社会审计是审计组织体系中二个重要的组成部分”的模式，时间为1988年底至1993年，正值有计划的商品经济体制已经建立且向社会主义市场经济转化时期。随着经济改革的不断深入，审计工作也出现新的转机。1988年底，《中华人民共和国审计条例》的颁布，标志着我国现代审计工作进入一个新的阶段。审计组织体系在原有基础上又进行了完善，审计署除在上海、沈阳、武汉、广州等城市设立审计特派员办事处之外，又陆续在哈尔滨、兰州、长沙、深圳、南京、成都、昆明、郑州、太原、天津等地设立了审计特派员办事处，并结合1988年国家机关“三定”工作，把中央各部委的部门审计机构变为审计署驻部门派出审计机构。这样，具有中国特色的审计组织体系已基本完成。与此同时，随着“对内搞活、对外开放”政策的不断落实，内部审计和社会审计在国民经济活动中的监督地位也越来越重要，已不是什么补充的角色，而是成为组成体系中不可缺少的有机组成部分。经济改革的方向越来越明确内部审计的责任，内部审计是向本单位负责，代表本单位的经济利益进行预防和控制性的审计工作，它不仅仅是审计体系的基础，而且是审计体系中一个重要的组成部分，

否认这一点，是与经济改革的目标不相符的。那种认为内部审计就是代表国家对其单位进行审计监督，是内部审计工作的一个极大的误区。应当看到内部审计有其自身的局限性。随着各种经济成份的崛起，以及市场经济的培育，各种经济公证工作大量产生，中介机构供不应求。显然，国家审计机关承担不了中介机构的繁杂的经济公证工作，而且与国际惯例也不相符合，因此，各种会计师事务所、审计事务所似雨后春笋般地成立，已成为中国经济改革的一大特色。由此可见，中国的现代审计组织体系可用下图表示之：

我国审计组织体系图



“以国家审计为主导，内部审计为基础，社会审计为重要的组成部分”的模式，时间为1993年至现在，正值有计划的商品经济向社会主义市场经济转化时期。审计组织体系经过经济改

革的不断冲击，经受了严峻的考验，经历了几起几伏，使其日趋完善，到1994年《中华人民共和国审计法》的颁布，更奠定了其在国民经济监督体系中的重要地位。几十年的计划经济，虽然为当时的国民经济发展作出了不少贡献，但时过境迁，其存在的弊端也越来越明显。那么，寻找最佳经济体制则是国民经济持续、稳步发展的一个先决因素，建立社会主义市场经济体系则是经济体制改革的核心内容和总体目标。在建立和初步完善社会主义市场经济体制过程中，审计监督作为高层次的经济监督，更能发挥其特殊的作用。可以说，在市场经济中，为了保持市场经济的有效运行，更要加强审计监督等工作，这也是世界的潮流。正因为如此，市场经济给中国的现代审计发展带来了一个极好的契机，使其内涵得到充实，外延得到扩展。在市场经济条件下，国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织各司其职：国家审计机关代表国家利益对涉及国计民生的项目和国有企业进行审计监督；部门、单位内部审计代表其自身经济利益在依法经营的前提下加强其内部控制工作，起到防护作用；社会审计组织则在市场经济中，如鱼得水，发挥经济公证的作用。当然，在中国特色的审计组织体系中，国家审计机关还承担对内部审计机构进行指导和对社会审计组织进行监督的任务。

我国现代审计组织体系人员发展情况见下页表格所示。

三、审计监督工作，审计内容是载体

与国外审计所不同的是，我国审计机关从成立伊始，就投入到维护国家财经纪律、杜绝损失浪费的专职经济监督的活动之中。自审计机关成立以来，审计机关共查处各种违反财经法规问题近千亿元，其中收缴应上缴财政资金258亿元，减少财

历年审计机构、人员统计表

时间	国家审计		内部审计		社会审计		总 计	
	机构	人员	机构	人员	机构	人员	机构	人员
1983—1984			2200	6400				
1985				10500				
1986			25931	48239	189	1600		
1987			46006	78976	480	3925		
1988	3025 (3067)	51797 (65663)	40589	84943	1415	7858	(45029)	(144598)
1989			63177	158844	2225	14039		
1990			75514 (45323)	194781 (102645)	2321	18342		
1991	3157 (3171)	75550 (83068)	86404 (52912)	241213 (120551)	2502	20749	(92063)	(337512)
1992	3172 (3184)	77888 (84408)	87646 (52326)	249047 (119232)	2812	25842	(93630)	(352777)
1993	3180	81362	78498	212624	3375	36319	(85053)	(330305)
1994 三季度 一季度	3187 (3198)	80314 (86570)	78214 (42605)	206836 (100113)	3642	43408	(85043)	(330558)
	括号为 应设机构	括号为 为定编	括号为 专职机构	括号为 专职人员				

政拨款和补贴、返还被侵占挪用的资金、节约基建投资 287 亿元，为严肃财经法纪，保护国家资财，正确处理好三者利益关系，促进经济体制改革顺利进行等方面发挥了重要的作用。审计机关成立之初，正值我国的会计工作恢复不久，一整套的会

计制度处于初步建立和完善之中，一大批会计人员处于逐步熟悉会计业务和提高会计水平的过程之中，又加上经济体制改革的序幕已经拉开，并从农村经济改革逐渐转入城市经济改革之中，无论是主观因素，还是客观因素，审计机关从事维护财经纪律的财务收支审计工作，均收到好处。一方面通过审计监督来完善被审计单位的各种经济制度，特别是完善其内部控制制度，促使其建立内部审计制度；另一方面通过审计监督，探索审计工作经验，为将来开展经济效益审计、项目审计等打下基础。通过大量的财务审计工作，不仅使国家挽回了大量的经济损失，而且使被审计单位的领导意识到会计工作的重要性，促使其充实会计人员，提高会计人员的素质，提高遵守财经纪律的自觉性。另外，各级审计机关通过大量的形形色色的财务审计工作，不仅丰富了审计工作经验，总结出一系列财务审计工作的程序、方法、技巧、规程、细则和标准等，为开展其他审计工作打下了扎实的基础，并为探索有中国特色的审计理论提供了大量的丰富的实践经验，而且锻炼了一大批审计人员，培养了一大批经济型、理财型的经济管理人才。在审计工作的基础上，审计署陆续颁布了《审计人员守则（试行）》、《关于社会审计工作的规定》、《关于内部审计工作的规定》、《关于署内审计事项的报告和审定的试行办法》、《关于复核审计报告和管理申诉事项的试行办法》、《关于实行决算审计的通知》、《关于审计工作程序的规定》、《关于全民所有制工业企业承包经营责任审计的若干规定》、《关于开展厂长离任经济责任审计工作几个问题的通知》、《关于对行政事业单位推行定期审计制度的通知》等一系列规章和办法，初步建立了一整套审计工作的规程，形成了颇有特色的审计工作体系。与此同时，各部门和单位的内部审计机构和社会审计组织也承担了大量的财务收支审计工作。部门内部审计机构负有双重职责，一方面要搞好本部门的

审计工作，另一方面又要承担本行业的各单位审计工作。部门审计充分发挥自身的优势，进行富有中国特色的行业审计。单位审计机构充分发挥情况熟悉、信息灵通的特点，积极搞好防护性的审计工作。社会审计组织接受大量的审计委托业务，进行经济鉴证工作。据不完全统计，近十年来，全国内部审计机构共检查纠正各类违纪金额412亿元，减少损失浪费135亿元，促进增收节支159亿元。另据不完全统计，社会审计组织自成立以来已接受委托承办审计查证、咨询服务等业务103万多项。可以说，围绕财务审计工作重心，审计范围涉及各行各业。

尽管我国的经济效益审计工作起步较晚，且其工作量比例占整体工作不是很高，但是其发展趋势和所取得的成效却是令人注目的。从国外的“三E”审计、综合审计、制度基础审计、绩效审计、货币价值审计、经营审计、作业审计等一大摞经济效益审计的名字概念以及理论知识的学习，到成功地实施我国自身的经济效益审计，短短不到几年时间。从1984年审计署的天津铁厂经济效益审计、1985年的中远上海远洋公司的经济效益审计、1986年的物资系统经济效益审计调查、1987年的中国民航总局的效益审计等，到涌现一大批象鞍钢审计处、二汽审计处等经济效益审计搞得好的单位等情况来看，我国的经济效益审计已取得了许多成绩，总结了不少经验，为将来进一步开展经济效益审计工作奠定了扎实的基础。

法纪审计是审计机关所从事的一项重要的工作，对反腐倡廉、促进社会风气好转发挥了一定的作用。近十年来，各级审计机关和部门单位内部审计机构在加强廉政建设、反腐败斗争中做了大量的工作。据不完全统计，从审计机构组建以来至今，各级审计机关查出万元以上贪污案件1623起，移送监察、司法机关处理的责任人员5954人；各部门单位内审机构查出万元以上贪污受贿案件7545起，移交司法机关处理10649人，移交监

察机关处理 15753 人。

四、审计监督工作，审计理论先行

审计理论来源于审计工作实践，反过来又指导审计实务工作。十余年来，我国审计理论建设呈现“无定向探索→初步共识→逐步完善”这样一个曲线。

在审计机构组建前后，审计理论研究处于起步阶段，多从研究外国审计理论着手，结合中国国情，予以全套模式的“搬、换”。对于审计体系，从借鉴前苏联及东欧等模式，认为建立社会会计监督体系的必然性，进而明确指出建立审计体系的重要性。对于审计组织体系，探索最多，设想很丰富，从世界的立法模式、司法模式，到行政模式等的探讨，进一步阐明了我国审计组织体系模式的各种利弊。对于审计工作，一部分认为审计是对会计资料的合法性进行审查，要通过查帐揭露经营活动中的贪污盗窃、铺张浪费、弄虚作假、违法乱纪等现象，因此，合法性审计是审计工作的重点；另一部分认为审计不仅仅是合法性审计，还要对企业经济活动的合理性作出全面的评价，为提高企业经济效益服务。因此，在合法性审计的基础上，还要进行合理性和效益性的审计。对于审计法规，认为要加强审计立法，要尽早出台《审计条例》，并在一定时候制定《审计法》，为此，在审计理论研究方面，要先行，为审计立法作准备。毫无疑问，当时的审计理论研究为审计体系的建立、审计机关的筹建、审计工作的开展等方面发挥了积极的促进作用。

经历一段审计工作实践以后，大量的审计工作极大地丰富了审计理论，使之对具有中国特色的审计理论逐渐达成了共识。对于什么是审计，一部分认为“审计与会计不能截然分开，审计工作实际上是会计工作的延伸，是进一步的会计工作，审计实

质上是查帐，它是会计检查和会计监督的发展”，而转为“审计与会计不同，会计是建设性的，审计是批评性的，审计是一种专业的经济监督，区别于其他部门经济监督”的认识。对于审计立法，感到审计是依法审计，审计工作从一开始就要抓紧立法工作，审计的独立性要依靠审计立法来保证。对于审计工作，关于财务审计的研究大家有一致的看法，但对经济效益审计的认识与研究还处于照搬国外的模式的阶段。尽管当时的审计理论不可避免地接受会计理论的影响，且受审计理论研究人员来源较窄的局限性的影响，但对建设和初步完善我国审计制度起了一定的推动作用。

随着各级审计科研机构的设立，以及中国审计学会、中国内部审计学会的成立，一些高等院校设立了审计系和审计专业，审计署还专门设立了南京审计学院，这些对繁荣审计理论、推动我国现代审计制度的完善起了积极的作用。另外，大量的对外审计考察、交流活动，对于很好地借鉴国际审计惯例、完善我国审计制度起了催化作用。人们一致认为审计监督是宏观经济调控的一种重要手段，是市场经济一种不可缺少的组成要素。对于审计组织体系，人们认为现有审计组织体系尚需进一步完善，以体现真正的高层次监督。随着审计立法步入更高层次，怎样使审计法更好地贯彻、实施，是审计理论研究的一大重要任务。另外，审计法与一系列实施细则还有个相辅相成、紧密配套的过程，更需研究、落实。并且，要尽快研究颁布《审计准则》。国家审计、内部审计和社会审计从其审计职能、审计层次、审计重点到审计范围等均已一一明确，已初步勾划出完整的审计体系的轮廓。

（本文节选自《中国审计现状与未来趋势》一书，1995年3月出版）

目 录

建立与社会主义市场经济体制相适应的审计体系（代前言）	(1)
论我国审计组织体系建立健全问题	(1)
审计监督是二元机制最优组合的元素	(6)
困惑的审计环境与审计模式的重塑	(9)
国际审计惯例与审计模式选择	(18)
审计人员亟需知识更新	(49)
论中国内部审计的发展趋势	(52)
现代企业制度与审计监督	(64)
当前经济改革与审计对策	(77)
深化会计改革与审计对策	(82)
内部审计是企业改革的有力保证	(87)
县级政府审计机关地位、作用的调查和设想	(93)
论内部审计信息	(100)
如何选择审计预测趋势曲线	(109)
关于审计方法的研究	(112)
审计数量方法浅论	(134)
关于简明审计定义的基本看法	(139)
应建立投资项目审计监督制度	(144)
做好交通行业内部审计	(146)
会计改革与新财务审计	(148)