

XUESHULUNWENXU AN

山西省审计学会 主编



山西省审计学论文选

-53

审计出版社

序

山西省各级审计机关从1983年相继建立，到现在，已经走过了7年艰苦创业的历程。7年来，全省广大审计人员在各级党委、政府的领导下，紧密围绕经济工作中心，积极履行审计监督职能，为促进山西的改革和建设事业的发展做出了应有的贡献，与此同时，各级审计学会紧密结合审计工作实际，从宏观与微观方面进行了审计理论探讨，开展了学术研究和交流，进一步提高了审计人员的理论、政策和业务水平，调动了振兴山西经济的积极性。

审计学会是一个群众性学术团体，它的根本任务是发动广大审计人员和热衷于审计理论研究者，积极开展审计学术研究活动，为推动我国审计事业的蓬勃发展，发挥积极的作用。1989年山西省审计学会年会，除换届外，并举行了审计理论学术研究和交流，国家审计干部、内审人员、社会审计工作者和一些学者、专家为大会撰写论文50多篇，从中筛选出27篇优秀文章汇编成册。其中包括有论述高层次的审计监督，充分发挥审计宏观调控作用；理论联系实际深入探讨审计职能和作用问题；全面论述和进一步完善企业承包经营责任制的问题；对内部审计和社会审计工作向制度化、规范化健康发展等问题。但我觉得这本集子也有不够完善的地方，只能起抛砖引玉的作用。我衷心希望通过这本论文汇集，使广大学会会员和热心于审计事业的同志，在“双百方针”的指导下，坚持理论联系的原则，结合我们审计工作的实际，

广泛深入开展审计理论学术研究，把为建立具有中国特色的社会主义审计体系和审计制度化、法制化、规范化的学术研究向前推进一步。使我省的审计理论研究工作走上一个新的台阶。

这本论文集由山西省审计学会秘书处贾志刚、王银燕同志收集整理，学会秘书长阎正民同志审定，中国审计出版社的同志给予极大的帮助。我在本书出版之际，谨向上述同志和为本书撰稿、修改、清稿以及校对的诸同志表示诚挚的感谢。本书若有疏漏及错误之处，敬请广大读者批评指正。

山西省审计学会会长 赵秉安

1990年8月

目 录

提高对高层次审计监督的认识

为治理整顿和深化改革服务……刘双全 马宏斌 (1)

审计监督高层次初探……赵书银 (9)

试论审计监督的高层次……阎正民 (18)

关于强化审计监督的探讨……李建有 (26)

强化审计监督职能发挥高层次监督作用……石高基 (36)

浅论审计监督在经济监督中的地位……戴汝权 (43)

试论审计的对象……张海云 (48)

试论审计监督的评价职能……霍兴亮 (56)

如何增强审计工作的透明度……刘俊华 (60)

浅议内部审计监督艺术……李森 史宪章 (64)

浅谈内部审计在承包审计中的作用和内容

……常军 宋钦 张耀宗 (68)

对搞好内部审计工作的探讨……褚崇献 (77)

承包企业经济责任制例行审计初探……张 茂 (79)

加强对承包企业的审计监督……武继祯 (91)

对深化承包经营审计的思考……张吉 刘孝椿 (96)

如何搞好承包兑现审计……任晋君 (103)

对企业承包经营的再认识……马琴琨 (108)

浅谈对承包经营企业的审计监督……杨立夫 (114)

从审计监督角度看如何完善承包经营合同···王晋学	(119)
承包企业存在的问题与审计对策浅探·····徐跃山	(126)
对财政审计形式的探讨·····张 革	(132)
对地方财政审计工作的探讨·····王化行	(136)
浅谈财政决算审计几种方法的运用·····苗聚贵	(147)
试论银行信贷活动存在问题与审计对策····杜晋昌	(151)
经济责任审计立法初探·····王 太	(157)
建立乡镇一级审计监督制度的必要性	
·····刘天富 安改仙	(163)
工业企业审计实务体系的模式设计·····刘喜红	(170)

提高对高层次审计监督的认识 为治理整顿和深化改革服务

刘双全 马宏斌

在听取1989年全国审计工作会议汇报时，李鹏总理对审计工作给予了很高的评价，指出，审计是一个较高层次的监督。这一精神在全体审计干部中传达以后，引起了强烈的反响，使广大审计干部受到了极大鼓舞。但是，如何全面认识审计监督，如何理解审计是一个较高层次的监督，这在理论上和实践上都是亟待解决的问题。

一、高层次审计监督的涵义

作为监督，就其实质而言，是由一定社会生产力和社会生产关系所决定的，即监督者是统治者意志的代表，监督的地位、作用、职责权限及监督的深度和广度由统治者决定和约制。按照不同监督的主体，在监督体系中的地位及作用来划分，审计监督应属经济监督的范畴，与财政、物价、税务、工商行政管理等部门担负的监督使命，相比较，审计监督则具有较强的广泛性，是在广泛基础上的综合性经济监督，这是审计工作的重要特征。从理论上讲，审计监督的高层次涵义应当从以下几方面加以理解。

从审计监督的地位来看,我们认为目前是比较高的。尽管这一问题在理论与实际中的差距还是相当大,但毕竟已有了法律性的规定。主要表现在:审计监督是宪法赋予的权力,《宪法》规定要在全中国建立审计机关,但对其他部门却没有这样作过规定;审计机关的领导体制为双重性质,除业务关系以外,从中央到地方的审计部门都由各级政府的行政一把手负责领导,这是审计机关依法独立行使审计监督权的重要保证。这样就从法律上和行政隶属关系上,把审计机关的地位固定在一个较高的层次上。

从审计监督的职权来看,审计机关在“依照国家法律、法规和政策的规定,依法独立行使审计监督权,不受其它行政机关、社会团体和个人的干涉”的原则指导下,有权对被审计单位的财务收支和经济活动,采取正常的或强制性的措施实行审计监督,对有关单位和责任人员具有经济处罚权,行政处分建议权和提请司法处分权。关于这一点,《宪法》和《审计条例》都作了明确的规定,成为充分发挥审计监督作用的强有力的法律保证。

从审计监督的范围来看,随着国家审计、内部审计和社会审计的发展,随着审计体系的完善和健全,审计监督的触角已经延伸到经济领域的各个方面和不同的层次上。国家机关,全民所有制企业事业单位,国家给予财政拨款或补贴的其他单位,均是审计监督的对象;对一些专业经济监督部门的经济活动,审计给予再监督;集体所有制企事业单位或组织的经济活动以及乡镇一级政府的财政经济活动,也都相继进入审计监督的视野之内,从而形成了对全社会所有经济活动进行监督的审计网络。在这些监督范围之内,审计监督

立足于微观经济活动之中，放眼于宏观控制之上，在与被审单位没有任何利益关系的情况下，表现了相当的超脱地位和高层次化。

当然，高层次审计监督的表现形式，并不仅仅局限于上述几个方面，而是多方面的。但通过上述几个主要方面的表述，我们认为对高层次的审计监督至少可以得出一个大致的概念，这就是：高层次的审计监督是具有相当的法律地位和宪法的职权，能够按照国家的意志，在依法和独立的前提下，对凡是涉及到国家财政收支的不同层次的单位的经济活动及其经济效益，进行有效的监督和管理。

二、为什么要进行高层次的审计监督

监督是国家意志的体现，任何一项监督工作都有其产生的客观基础和现实需要，而决非盲目地出现。我国现阶段的审计监督，是随着我国经济体制改革应运而生，并根据改革的发展要求而日益向更高的层次发展。这就是我国高层次审计监督产生的内在机理。

1. 实行高层次的审计监督，是深化经济体制改革的需要。深化改革的中心是要进一步搞活。那么，如何处理好搞活与控制的关系，则是深化改革能否取得成效的关键。几年改革的实践证明，解决这一问题的良策就在于把搞活与控制分别开来，即微观搞活，宏观控制。我国审计机关成立五年来的发展过程，正是我国经济体制改革逐步深化的过程，是微观搞活与宏观控制交替运动的过程。在此过程中，我国的审计监督在职能上向高层次的方向作了一些自然延伸，由过程之中的监督发展到过程之上的控制，它在宏观管理方面所

发挥出来的巨大调节作用，已经得到经济学术界的承认和各级党政领导、社会各界的广泛赞扬。

2. 实行高层次的审计监督，是当前治理整顿的需要。我国的十年改革取得了巨大成就，这是有目共睹的。但也存在着不少困难和问题，突出的是经济活动中出现的流通领域混乱，固定资产投资规模膨胀，通货膨胀和物价上涨幅度过大，干扰和阻碍了改革的进程。审计作为行使综合经济监督职权的部门，对于治理整顿工作负有义不容辞的责任，而且就目前审计监督所具有的权力和手段，也有能力对各类严重干扰和影响计划商品经济新秩序的问题，进行查处。正如李鹏总理说的那样，搞治理整顿是今明两年经济工作中的一个重要任务，是重点，审计工作应该发挥重要作用。在建立社会主义计划商品经济体系、建立宏观调控体系中，审计工作也要起到重要作用。

3. 实行高层次的审计监督，是保证国家政策贯彻实施的需要。维护国家政策执行的畅通，保证党和国家重大方针、政策的贯彻实施，是当前已经开展的政治体制改革的重要内容。审计监督通过国家方针政策及生产力标准的正确掌握和运用，可以有效地保证这些方针政策的顺利贯彻和实施，避免“各吹各的号，各唱各的调”。

4. 实行高层次的审计监督，是促进法制建设，维护财经法纪的需要。目前经济领域出现的一些混乱现象，已经引起了人民群众的强烈不满。有些问题单靠行政手段已无力匡正，需要运用“刚性控制”，即根据法律授权和法定程序，运用强制手段，对违规违纪问题严肃查处和有效控制，促使一切有经济活动的单位能自觉遵守国家的财经纪律，保证各

项经济活动纳入正常轨道。

由此看来，上述几个方面已成为在我国实行高层次审计监督的客观理论基础和现实需要。换句话讲，发挥高层次的审计监督作用，是在目前的形势下，就应该达到的目标。但是，几年来的审计实践表明，由于目前实行的双重领导体制，再加上审计宣传工作不力等原因，使审计监督机制所发挥出来的作用，与高层次的监督地位很不协调，差距较大，审计工作并未一次到位。根据党的十三届五、六中全会的精神和我们目前面临的形势和任务，在今后的几年内，致力解决这一问题已刻不容缓，而且条件已经成熟。

三、如何进行高层次的审计监督

从五年来的审计工作看，我们感到，解决高层次的审计监督问题，在目前还存在着许多制约因素，这些因素直接或间接地影响着审计监督作用的充分发挥，审计工作在某些方面表现出来的，是理论上的高层次，实际中的低层次。为此必须从以下方面入手，尽快致力于解决这些问题。

1. 处理好微观审计与宏观献策之间的关系。通过大量的微观审计，概括地反映经济领域里的苗头性、倾向性问题，在宏观管理方面为领导提出切实可行的建议，这是审计监督高层次化的重要表现。近两年来，我市审计机关通过对15个行业2569个单位的审计，撰写了300篇动态性、调查性的文章，反映了大量的宏观方面的问题，如“农业生产资料部门的快乐分肥问题”、“农业税灾情减免款的问题”等，引起了省、市党政领导的高度重视。这些情况说明，能否处理好微观审计与宏观控制方面的关系，是审计工作能否搞好

的重要一环。从理论上讲，监督的层次越高，其任务、范围、作用、权力就越大。但是，高层次是由许多低层次组成的，具体到审计监督来讲，在宏观方面提出的建议、措施，产生于大量的微观审计中，是众多微观经济现象的本质的概括反映。这里存在的问题是，我们能否立足于微观，放眼于宏观，善于从大量的微观经济活动中根据宏观控制和管理的需要，去分析和发现带有普遍性和倾向性的问题。因此，在当前的工作中，首先必须在思想上认清这一点，正确处理好二者的关系，注意增强审计干部的宏观意识，增强综合分析问题的能力，否则，就无法体现审计监督的高层次作用。

2. 坚决贯彻执行《国务院关于违反财政法规处罚的暂行规定》。制定《国务院关于违反财政法规处罚的暂行规定》，是为了保护国家财产不受侵犯，维护社会经济秩序，保障经济体制改革和社会主义经济建设顺利进行而赋予审计机关的“尚方宝剑”。然而，由于目前我们处在新旧体制转换时期，审计监督依据的法规尚不健全，问题处理的依据严重缺乏，导致对审计出的问题，在处理上不够大胆和有力。这种状况发展下去，容易在客观上形成只查不罚，助长违法乱纪人员的侥幸心理。因此，必须坚决贯彻执行处罚规定，在治理经济环境、整顿经济秩序中，对于严重违反财政法规的问题，对于钻改革的空子，倒买倒卖、牟取暴利的问题；对于国家机关工作人员利用手中的权力贪污受贿的问题；对于严重官僚主义、给国家造成重大损失浪费的问题，审计机关应当严格按照处罚规定的精神，该给什么处分就给什么处分，该从重处罚的就要从重处罚。这里应当指出的是，处罚规定中有的处罚权不在审计机关的职权范围之内，如对有关

责任人员的行政处分决定，就需要由相应的行政监察机关作出，这里就有一个处罚规定运用得充分不充分的问题。应当有这样的认识，经济处罚是与党纪、政纪、法纪同时并存、相辅相成的制裁手段，根据问题的大小、性质和情节的轻重，这四种处分应当是有连贯性的，不能人为地割裂开来，在处理上造成空档。如问题的性质较为严重，对责任人员就不单是给予行政处分，是党员的要受到党纪处分，触犯刑律的还要受到法律的制裁。不这样做，不足以构成对违法乱纪人员的巨大威慑作用，审计监督的作用也就无法得到体现。

3. 把对监督部门的再监督作为重点。在我国的管理机构中，有许多部门不仅担负着国民经济的综合管理职能，而且也担负着经济业务的监督职能。这些部门的业务活动不仅直接关系到国民经济的全局，而且对其它经济部门的影响也很大，如财政收支计划、金融信贷计划、税收的征收管理，会直接影响到社会总需求与总供给的平衡。近年来经济发展中出现的一些问题，不能不说与这些部门的宏观调控能力减弱、监督无力有关。所以，审计监督的高层次作用就可以在再监督方面得到充分发挥，监督财税金融部门正确地执行国家的财政收支、金融信贷计划，促使其有效地发挥在国民经济管理中的宏观调控作用。在治理整顿中，应把对财税部门的审计，列为经常性的审计监督范围，重点查处乱开减收增支口子的问题，随查随纠，早堵漏洞；对金融机构的审计，则应当在搞好财务收支审计的基础上，逐步把重心转移到对信贷计划执行及执行结果的审计上，控制信贷规模、资金的使用方向和使用效果。这项工作搞好了，对其它部门和行业

的审计也将起到极大的推动作用。

4. 强化审计队伍的建设。几年来, 审计队伍确实有了很大的发展, 但从整体上看, 审计力量还比较薄弱, 使审计工作在有些领域不能很好地开展, 审计队伍的素质也远不能适应实际的需要。因此, 为了与高层次的审计监督地位相适应, 目前必须从以下方面着手, 强化审计队伍的建设。一是扩大审计队伍。审计力量的多少与所能承担的任务成正比, 但目前审计机关的力量配备, 与其它部门(如监察机关)相比, 起点较低, 速度也较慢。所以需要尽快解决这一问题, 重点放在县(区)级审计机关。二是审计队伍的群体结构应当有所改变。审计工作要想在经济领域发挥作用, 除了需要有大量的财会人员外, 还必须具备适当比例的非财经类专业人员。三是要注重提高现有审计干部的业务素质, 提高洞察事物的能力和综合分析能力, 学会在党的方针、政策指导下, 妥善地处理当前改革中各种利益关系的本领。只有这样, 才能从根本上保证审计监督职能的发挥。

当然, 促进审计工作在高层次上发挥作用, 不能仅仅局限于上述四个方面, 还需要在多方面作出努力, 如加强审计宣传, 健全审计法规, 对现行审计体制作适当变动等。总之, 这是一项长期的任务, 需要有长远的打算, 需要在今后逐步加以解决。不过我们深信, 只要我们勇于坚持依法审计, 大胆地履行宪法赋予的监督职能, 我们的目的是一定能够达到的。

(作者单位: 长治市审计局)

审计监督“高层次”初探

赵书银

李鹏总理在1989年听取全国审计工作会议汇报时指出，“审计监督在经济监督中应属于比较高的层次”。笔者同意这种论断，并就此发表自己的一些粗浅意见。

一、审计监督高层次的含义和特点

审计监督高层次，是指审计在经济监督中的地位。要回答这个问题，首先要弄清什么是经济监督，经济监督分哪些层次，审计监督在经济监督中居于何等的位置。

经济监督，在我们国家一直是比较薄弱的。从建国起到十一届三中全会的30年间，经济监督若有若无，时隐时现。在人们的印象中，在社会生活和经济交往中，经济监督已淡漠到几乎不存在的地步。只是到了八十年代，随着经济体制改革的出现和不断发展，一些承担管理和监督的部门，如税务、工商、物价、海关等得到了进一步的加强，审计在改革的大潮中诞生，到目前初步形成了包括会计、统计、财政、税务、金融、工商、物价、海关、审计等规模宏大、门类齐全的经济监督体系，共同担负着对整个国民经济的监督检查任务。

这个监督体系，按其工作的性质、范围和职能，可分为

三个层次：第一个是基础监督，包括会计、统计，它们的基本职能是管理，有监督的职能，可以叫初级的或叫低层次的监督；第二个是财政、税务、金融、工商、物价、海关等专业性的经济监督部门，它们的主要职能是管理，但监督也是它们必须履行的职责，可以称作第二个层次的监督；唯有审计是代表国家专设的监督部门，在经济监督体系中属于最高层次。根据这样的情况，如果给它下个定义，高层次监督就是依法对全国经济实行总监督。

审计作为高层次的经济监督有三个特点：

1. 宪法赋予最高经济监督权力，具有独特的权威性。

《中华人民共和国宪法》第91条规定：“国务院设立审计机关，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支，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”；同时指出：“审计机关在国务院总理领导下，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”。宪法中专门提出设立和强调的共有三个国家职能机构，即法院、检察院、审计署，这就给了审计机关行使经济监督的特定地位和权力。

2. 职能专一，地位超脱，可以实施最有效的监督。审计监督在经济监督体系中所以处于高层次的监督地位，除了宪法赋予的权力外，也是由它自身的条件决定的。它和其他经济监督部门最大的不同点是：其他经济监督部门身兼二职，既有管理职能，又有监督职能的双重职能部门，两者之间，实施管理是主要的，监督是派生的。而审计部门是一种专门从事经济监督的机构，这就使它能够处于更为超脱的地位，实行最有效的监督，从而取得最佳的监督作用和效果，

其表现：①双重职能部门，往往由于管理职能的压力使其忽略或减弱监督职能，而审计机关的专一职能则可以专心致志，全力以赴搞好监督。②双重职能部门一般都有经济往来和隶属关系，往往存在着一定的经济利害关系和政务事务的掺杂和纠葛，某种程度上会出现一些偏高。而审计机关以其第三者身份出现，与被审单位既无经济交往，又无隶属关系，可以客观公正地实施审计监督。③双重职能部门，在一些业务范围内既是规章、制度的制定者、执行者，同时还是监督检查者。如果监督人决策失误或思想上的偏差以及由于业务内容的局限，很容易产生脆弱性和出现倾斜度，使监督工作无法进行。而审计机关既不是规章、制度的制定者，又不参与政务事务和经济活动，没有私利和私心，完全是用“公”尺或各业务部门自己的尺子来衡量被审单位的是非和行为，实施监督更为可靠有力。

3. 审计是综合性监督，监督范围广泛全面。我国的现代审计是在改革的浪潮中诞生的，它一出现便显示了强大的生命力。审计机关在短短的五年时间内，国家审计、内部审计、社会审计发展迅速，便形成了一个体系完整，功能齐全的监督网络，不仅对国家各级各部门的行政事业单位实行监督，而且对国营企业、集体企业、合作企业、合资企业以及凡有国家资产的经济单位实行监督；同时对财政、税务、金融、工商、物价、海关等经济监督部门也有着再监督的职能。

二、审计监督高层次是宏观调控的重要组成部分

宏观调控，是社会主义国家通过行政、经济、法律等方

法对整个国民经济进行的控制和管理。即根据党的总路线、总方针和经济、社会发展计划所确定的目标、方向，按照客观经济规律的要求，组织引导国民经济沿着正确、健康的方向发展，保证国民经济各部门、各地区以及积累与消费、生产与流通等方面比例协调，经济结构和产品结构合理，财政、信贷、外汇、物资平衡等，促使社会主义经济有计划按比例高速度发展。

国家体改委在今年年初指出：“适应社会主义有计划商品经济的新情况，建立新的宏观调控机制，是摆在我们面前的重大的新课题。这个课题能否解决好，关系到治理整顿的最终成败”。

纵观十年的改革历程，无疑，我们国家在经济建设、社会生活方面取得了重大突破和辉煌成就。但是，由于缺乏经验，管理不严，对总供给和总需求的关系处理不善，在新旧体制转换时期，新的宏观调控机制没有及时跟上，出现了经济过热，需求过旺，基本建设投资规模过大，消费基金增长过快，通货膨胀，信贷失控等现象，给我们改革和建设，带来了严重的障碍和困难，在人们的心理上产生了一定程度的倾斜和惶恐。虽然党中央、国务院针对性地提出了治理经济环境、整顿经济秩序的调整部署，但它的严峻性和困难程度仍是不可低估和忽视的。人们在惶恐之际，痛定思痛之余，清醒地认识到，改革是一项庞大复杂的系统工程，它要求整个社会经济机体必须紧密协调运转。这几年的一条沉痛教训是，在经济全面放开搞活之后，忽略了建立一套能左右和驾驭整个局势的强有力的宏观调控机制。因此，当前治理整顿的中心应着力于建立健全宏观调控机制和秩序，寻求在新情况下实现宏观调