



中国商业会计学会丛书
珠算协会

审计管理

谢志华

中国商业出版社

审 计 管 理

中国商业出版社

审 计 管 理

*

中国商业出版社出版发行

西三旗印刷厂印刷

*

850×1168毫米 32开 8.25 印张 216 千字
1990年6月第1版 1990年6月北京第1次印刷
印数1—5000册

ISBN 7—5044—0623—6/F·386

定 价 3.60元

序

近年以来，国内外的许多审计组织中，为提高审计工作的效率和审计结论的质量，在审计业务的管理方面采取了若干系统的措施，也收到了可喜的效果。因而，不少审计专家、学者注目于这些措施的应用和推广，进行了系统的研究工作，形成为审计应用理论方面的一门新兴学科：审计管理。

《审计管理》正是从实践中产生，构成系统的理论，再用于指导审计实践。它对提高审计工作的水平，已经起了不容忽视的重大作用。所以，目前世界上许多国家的政府审计机关、内部审计机构、民间审计组织，都十分注重对审计管理的理论和方法的研究和应用。

我国的一些审计科研机构已着手进行审计管理的研究，并取得了初步的成果。一些高等财经院校利用这些研究成果，结合国内外审计管理的新经验，设立审计管理课程，从而为系统、深入地研究、教授、应用、推广审计管理的基础知识开辟了道路。谢志华同志在北京商学院获得会计学硕士学位以后，留校从事审计教学工作，现将教学研究材料增补充实，编写为审计专著，由中国商业出版社出版，这是我国专门论述审计管理的第一本专著。

这本书结构严谨，取材新颖，内容丰富、文论确切，从宏观与微观两个方面论述了社会主义审计的管理工作，包括组织管理、计划管理、人事管理、业务过程管理、质量管理、信息管理、科研管理、以及审计效果考核等内容。这些，对于提高我国审计工作的水平，提高审计工作的效率和质量，都有现实的、积极的意义。

开展对审计管理的研究并加以应用和推广,是我国审计学者、专家和审计工作者的共同任务。

中国审计学会副秘书长、局级研究员

杨 树 滋 教授

1990年4月

前 言

这是一块正在开垦的处女地，近 3 年的耕耘，终于结出了眼前的果实。她不在于其成熟和浓烈，而在于其初生和轻淡。于初生中感到了她的希望，于轻淡中闻到了她的芳香。作为新学科的《审计管理》唯其如此。

无垠大千世界，悠悠逝去岁月，人类活动从来都没有像今天这样纷繁复杂，审计活动也不例外。审计活动的这一特征，使其依存于群体行为和有效的个体分工。为了协同动作，提高审计质量和审计效率，对审计活动的计划、指挥、组织、控制和协调就不再是一种理论设想，而是活生生的现实需要。正是这种需要孕育和催生了审计管理这门新的学科。我的幸运不在于所作的种种探索，而在于感应了当代审计的呼唤。

审计管理一诞生，她就吸吮着管理理论的乳汁，酣睡在审计管理实践的怀抱。她集管理一般与审计特殊于一体，融国外研究与国内探索于一身，并历史回顾与现实实践于一起。正是这些特征，使审计管理成为了跨学科的边缘科学，使审计管理超越琐碎和繁杂而成为一般理论指导。

审计管理一形成，就从质上把自身与经济管理和行政管理区别开来，并按审计管理的构成要素和内在逻辑形成了自身的脉络。她系统研讨了审计管理的产生、本质和内容、审计预测、审计计划、审计组织、审计人事、审计业务、审计质量、审计信息、审计科研管理和审计效果的考核。

本书的出版，使我永远不会忘记那些对我悉心指导、热心帮助的先辈和同事，是他们教给了我知识和方法，是他们指明了我研究的方向，是他们给了我帮助和鼓励。其中，有我以前的老师杨振富、柳思维、杨明察、杨梦生、陆再权、秦淑才、陈守凡，有我现在的导师张以宽、刘恩禄、王福成、金中泉、李长耕和丁

承厚，有为该书亲自审阅、作序的杨树滋老师，有为本书编辑、出版日夜奔波、操劳的陈立人、顾心一和耿明允老师，还有我的同事肖泽忠、严宏，另外，黄晖同志担负了本书大部分内容的抄写和资料整理工作。尤为令我感动的是，我的专业导师张以宽自始至终给该书以专业知识和写作方法的指导。在此，我仅对以上先辈和同事表示崇高敬意和衷心感谢。最后，我也十分感谢中国商业会计学会和北京商学院会计系所给予的诸多方便。

谢 志 华

1 9 9 0 年 4 月于北京寓所

目 录

第一章 审计管理概论	1
第一节 审计管理的概念.....	1
第二节 审计管理的对象.....	7
第三节 审计管理循环及其内容.....	10
第四节 审计管理的作用和任务.....	13
第二章 审计业务组织管理	16
第一节 审计业务组织的特征.....	16
第二节 审计业务组织的设置原则.....	20
第三节 审计业务组织体系.....	22
第四节 审计业务组织形式.....	27
第三章 审计预测	32
第一节 审计预测的概念和作用.....	32
第二节 审计预测的内容.....	38
第三节 审计调查、审计预测的方法和步骤.....	45
第四章 审计计划管理	55
第一节 审计计划管理概述.....	55
第二节 审计计划的编制.....	62
第三节 审计计划的执行、调整与考核.....	78
第五章 审计人事管理	85
第一节 审计人事管理的特点和任务.....	85
第二节 审计人员及其群体结构.....	91
第三节 审计人事管理业务.....	98
第六章 审计业务管理	112
第一节 审计业务管理概述.....	112
第二节 审计业务分环节的管理.....	118

第三节	审计业务的审计关系及其协调	135
第七章	审计质量管理	143
第一节	审计质量的涵义和特性	143
第二节	审计全面质量管理	150
第三节	审计质量管理的方法	162
第四节	审计风险及其管理	167
第八章	审计信息管理	177
第一节	审计信息概述	177
第二节	审计信息的输入管理	185
第三节	审计信息输出的管理	191
第四节	审计信息反馈的管理	198
第五节	审计档案管理	203
第六节	审计信息管理系统的建立与管理	208
第九章	审计科学研究管理	214
第一节	审计科学研究管理概述	214
第二节	审计科学研究课题的管理	222
第三节	审计科学研究成果的管理	231
第十章	审计效果的考核	237
第一节	审计效果的概念及其特征	237
第二节	审计效果的考核指标	242
第三节	提高审计效果的途径	251

第一章 审计管理概论

目前,在我国,审计活动正在向制度化、法制化、规范化的方向发展,审计的范围和内容,也在不断开拓,各种审计业务都具有规模化的性质。正是这种性质,使得审计活动产生了分工、协作的需要,由此,对审计活动的管理就变得日趋重要。但是,审计作为一种经济监督活动,与经济活动和行政活动有着极不相同的性质,我们不能把经济管理和行政管理的方式原封不动地移花植木于审计管理领域。这样,审计管理的研究就成为一个现实课题。

第一节 审计管理的概念

审计管理作为一种独特的管理形式,一方面,有其自身的形成和发展规律,带有不同于其他管理的特征;另一方面,作为管理大家族中的一员,又具有管理的一般性质。

一、审计活动与管理

审计产生于经济监督的需要,它随着社会的发展、社会财富的集中,经济管理与监督的加强而产生和发展。在审计的形成和发展过程中,并非一开始就伴随着审计管理活动。因为审计管理产生的条件不同于审计产生的条件。管理是协作劳动的需要。在个体手工业劳动条件下,个体劳动者“是自己指挥自己”。许多人在一起,为了实现共同的目标,需要协同动作,于是就产生了管理的必要。纵观审计的历史发展过程,真正需要协同动作的审计活动,只是在审计发展到一定阶段后产生的。

世界许多国家在古代就已产生了审计。我国在西周就有了审计的萌芽,在《周礼》中,大宰、小宰、司会、宰夫的职掌中,都有审计的内容。在西周时代实行的是上计制度,大宰协助周王

管理一切政务，司会管理会计业务，小宰管理财政收支，在他之下的宰夫专管监督。秦政时期，也都继承了这一做法，执行上计制度，由御史大夫和御史兼管审计。在西方，早期的庄园审计、宫廷审计和寺院审计是审计的最初形态，这些审计形式中，庄园审计是庄园主对其委派管理所属庄园的人员所经管的财物收支或直接进行监督，或指派专人执行审计并向他作出报告；宫廷审计是王室委派专门的官员，对专施管理财物之职的官员的财务收支与会计帐目加以审核，或是对所属庄园的财物与帐目进行检查，并向王室提出报告；寺院审计则是在寺院中配备了在寺院总务长之下专施财务收支与会计帐目检查之职的人员。进入18世纪，出现了独立经营的会计师职业，他们都以个人身份从事审计活动。由此不难看出，在审计的萌芽阶段，以及会计师出现之初，审计行为都是由一个专门的职掌或独立的人员进行的。它不是一种“协同劳动”的行为。其次，在古代社会中，进行审计活动的专门职掌或专门人员没有审计决定权，审计事务的开展受到庄园主、国王等的委派，并受高一层次的官员的直接制约。审计不是一种有独立组织的活动。第三，这时，审计活动也不是一种有计划、有组织、有秩序的行为，而是根据庄园主、国王或王室以及委托人等的随时需要来进行的。所以，在上述社会的审计活动中，还没有真正产生对审计活动进行管理的需要。

随着审计进一步的发展，在我国 的 隋 唐 时 代，出现了专门审计机构“比部”，唐代在刑部下设比部专司“钩考帐籍”。至宋代将审计机构名之为“审计司”或“审计院”。在明清两代也都设有独立的审计机构。这些审计机构都属官厅审计机构。其特点是：从事审计业务的人员不再是一个职掌或一个人员，而是一些人的共同行为，审计的内容也逐步扩大。正由于此，对审计行为进行必要的计划、组织就显得必要。在西方，18 世纪 的 产业革命推动了欧洲的社会经济发生显著的变化，出现了大量的股份公司。适应这种变化，一方面，为了对公司的业务经营、资产管理、财务成果进行监督，在董事会下设立了监事会的机构，在

有的公司内部，设立了内部审计机构；另一方面，19世纪末至20世纪初，由于股份公司会计业务量的增加，以及所有股份公司的财务报表都必须进行公证，所以，仅仅依靠个别会计师的工作，很难胜任。同时，由于社会对会计师的审计工作质量提出了更高要求，加强了会计师的审计责任，于是一些会计师便组织起来，成立了合伙的会计师事务所。这些情况表明，这时的审计活动已逐步由“个人行为”变成为“共同行为”，为了协同动作，就有必要有组织地开展审计业务。而被审单位的增加，审计内容的扩展，也要求进行合理的审计分工，并按计划时间和步骤进行审计。这样，对审计活动进行管理就更为必要。

20世纪以后，股份公司向跨国公司的方向发展，适应这种变化，合伙的会计师事务所也开始向股份公司化的方向发展，并进一步把业务触角延伸至国际，如美国目前最著名的八大会计师公司，就是最明显的例证。跨国公司和会计师公司的出现使审计业务的进行发生了这样的变化：其一，由于跨国公司经济业务的多角化和规模化，使得会计师公司的审计内容复杂化，审计业务规模化。一项审计业务往往需要多种专业人员的参与和许多审计人员的协同行动。其二，在会计师公司内部为了保证审计质量和审计效率，必须根据需要审计的项目，事先进行审计人员的合理配备，审计时间的合理安排，以及确定适当的审计步骤，在审计过程中必须加强质量控制，以维护审计的可信性。如此等等，无一不要求会计师公司加强对审计业务的管理。以保证各项审计业务协调有序地进行。同样，资本主义国家的政府审计和企业内部审计，也因为审计业务的规模化、复杂性，以及为了保证审计质量，都在强化对审计行为的管理。

我国审计与西方资本主义国家审计不同，我国的现代审计体系，只是在1982年12月通过的国家宪法，宣布国家建立审计机关以后，才逐步建立。至今已形成了国家审计为主导，内部审计为基础，社会审计为辅助的完整审计体系。在几年的审计实践中，不难看出，由于我国审计业务量很大，审计任务繁重，审计行为

通常都是许多审计人员的协同完成，因此为了保证审计任务完成，保证审计质量，三种审计形式都在不断强化对审计业务的管理。其标志是：（1）各类、各级审计组织都加强了对审计业务的计划管理，如全国的审计计划，和某一审计项目的计划，都必须事先予以制订。（2）各类、各级审计组织都加强了对审计业务的组织管理，不仅建立健全了审计业务组织体系，而且，在每项具体审计业务中，都进行了有效的组织配备。（3）为了保证审计人员的质量，规定了审计人员的选拔标准，开展了形式多样的培训活动，并定期对审计人员进行业绩考核。（4）强化了对审计业务的质量控制，形成了许多切实可行的办法。

（5）建立了比较完整的审计信息系统，加强了审计信息管理。

（6）审计科研工作逐步正规化，对审计科研项目，逐步采取了“科研课题”管理的方式。凡此种种，都无不表明，对审计业务的管理不仅必要，而且已在实际进行。

我们的结论是：审计业务越是规范化、群体化、复杂化，审计管理越重要。

二、审计管理的涵义

截至今天，虽然有人提出过审计管理的概念，但并没有给予确切的定义。因此，我们没有现存的定义可循。从定义的一般方式入手，可以知道，要给一个概念进行定义，必须掌握其种概念和属差。

显然审计管理的种概念就是管理，这就从根本上规定了审计管理具有管理的一般属性，它只是管理的一个分支。那么，什么是管理的一般属性呢？任何管理活动，都是由三个基本要素组成的，其一是管理的主体，其二是管理的客体，也即管理的对象，其三是管理主体对管理客体所能发挥的功能及其作用方式，它是连接管理主体和管理客体的纽带。从一般意义上讲，任何管理活动都是管理主体对管理客体发生作用的过程。

但是，不同性质的管理又在上述三个管理的基本要素上表现出了自身的特征，这正是审计管理区别于其他管理的根本特点，

也是审计管理概念的属差。主要内容是：

(一) 从管理主体看。按照系统论的观点，系统的性质是由系统的结构反映的。据此，要判明审计管理主体的特点，应从审计业务管理主体的构成方式与其他管理的构成方式的区别着眼分析。管理主体可一般地描述为管理机构（或管理人员）。就经济管理机构来说，是严格按照管理经济活动的需要设计的。如工业企业管理部门，最高层的厂长（经理），全面对企业经济活动负责，副厂长若干名，分别负责若干企业内的经济业务（如财务副厂长、生产副厂长）。而职能部门则按各类企业的经济业务性质加以设置（如生产科、销售科、财务科、技术科等等）。就行政管理机关来说，因其是对国家政治、经济、文化等各方面事务进行管理的机关，他一般是按照所管理的国家行政事务不同性质的类别加以设置的，并构成为政府机构。如行政管理机构可按政法、文教、监督、重工业、轻工业、财贸、交通、农业等部门设计。很显然，这种构成方式和经济管理机构的构成方式存在着明显的差别。那么，审计业务管理机构又有什么特点呢？

首先，我们必须把审计机关同审计业务管理机构区分开来。从严格的意义上说，审计机关是作为政府机构的构成要素之一的，他执行着政府管理审计事务的行政职能，是一个行政管理机关。作为审计行政管理机关，同其它行政管理机关一样，它不必执行具体的审计业务。如在一些西方国家，管理公证会计师（或注册会计师）行政事务的有国会的专门委员会、证券交易委员会和国家财政等机关，而对公证审计业务进行管理的则是会计师公司或事务所。在这里审计行政管理机关同审计业务管理机构是明显区分开的。但是，在我国，以及许多其他国家，审计机关不同于其他行政机关的特点之一，就是它不仅管理审计行政事务，而且，还要组织进行各项具体的审计业务。可见，我们日常所说的审计机关，实际上实行了审计行政事务和审计业务管理的双层职能。但是，从理论上说，这两种职能是完全不同的。作为实行审计业务管理的机构，其内部结构一般是按照审计业务的性质不同而予以设

计的。如工业审计部门、农林审计部门、商贸审计部门、文教审计部门、金融审计部门、如此等等。其职能是组织实施各项具体的审计任务。作为实行审计行政管理的机关，其内部结构一般按国家审计行政事务管理的要求设计，其任务是制定有关审计工作的方针、政策、法规条例，并组织监督实施。关于这一点在审计业务组织管理中还要专门论及。

以上可以看出，我们所说的审计管理主体，即审计业务管理机构（或管理人员），在性质上是完全不同于经济管理机构和行政管理机关的。这正是审计管理区别于经济管理和行政管理的特征之一。

（二）从管理客体看。管理客体也即管理的对象。不同管理的根本区别取决于管理对象的差别。审计管理对象可以一般地表述为审计活动及其所体现的审计关系；经济管理的对象是经济活动及其所体现的经济关系；而行政管理的对象则是国家以及行政机关自身的事务性活动。其中国家的事务性活动是行政管理客体的主要内容。

（三）从管理主体对管理客体所能发挥的功能及其作用方式看。实质上，这是指的管理的职能及其实现职能的手段。按照法国著名管理学家，法约尔（H·foyer, 1841—1925）的理论，管理活动一般具有五种职能，即计划、组织、指挥、协调和控制。无论是审计管理，还是经济管理，或是行政管理都具有这五种基本职能。但这三种管理在实现五种职能的手段上存在着一定的差别。经济管理必须遵循经济活动规律，更多地采用经济手段实现其管理职能；行政管理属于一种以强制力作为后盾的管理，因此，他较多地采用行政手段以实现其管理职能；审计管理是对经济监督活动的管理，因这种管理与经济活动没有直接联系，一般不能采用经济手段，以促成审计业务的完成，也不能完全用行政命令的方式，强制完成审计任务，在很大的程度上实施审计业务是每个审计人员的一种独立行为，审计任务完成的多与少、好与坏，主要取决于每个审计人员的主观能动性和是否保持独立的思想态度。因此，

强调审计人员素质，培养审计人员的审计责任感，比之经济刺激和行政命令的方式更为重要。在审计管理中，为了保证审计质量，完成审计任务，较多地采取直接控制的方式，即管理人员直接进入工作现场，检查审计过程，抽查审计结果等等。除此以外，审计管理的职能在具体内容上也不同于经济管理和行政管理。关于这一点，在以后各章的具体管理中，将得以体现。

综合以上所述，我们可以给出审计管理的概念如下：所谓审计管理是指审计业务管理机构对审计活动及其所体现的审计关系所进行的计划、组织、指挥、协调和控制活动。

第二节 审计管理的对象

在讨论审计管理的概念时，我们已经提出了审计管理的对象是审计活动及其所体现的审计关系。为了进一步掌握其本质，我们不仅要进一步理解审计管理对象的特点是什么，它与其他管理对象有什么区别。审计管理对象的特点是通过两个密切联系着的方面表现的：一是审计活动是一种经济监督活动；二是审计关系是一种委托受托关系。在审计管理中，不仅要审计监督活动进行计划、组织、指挥、协调和控制，而且，还必须妥善处理由此而形成的审计关系。

一、审计管理对象的特征之一是：它是一种经济监督活动

审计产生于经济监督的需要，是经济监督的一种主要形式。这种监督形式的基本特征是：第一，审计监督活动的主体是经济上、组织上和工作态度上都必须与被审单位有独立性的人员，这类人员必须经过一定专业训练，具有会计、经济管理、财经法规等多方面的知识。与此不同，作为经济管理对象的经济活动主体，是各类生产经营人员，这些人员都是直接参与各项生产经营活动的，而审计人员则不参与任何生产经营业务。生产经营人员也不存在组织上和工作态度上保持独立性的必要。从事国家事务性活动的国家行政人员，也可以参与经济活动的管理，而并不像审计人员一样，不能参与任何经济管理业务。同样，国家行政人员也

不存在与被管理组织在组织上和工作态度上保持独立性的必要。基于审计监督活动主体的这一特征，使得审计组织和审计人事管理，与经济和行政管理中的组织和人事管理有着明显的差异；第二，审计监督活动的客体是被审单位的财务收支及其经济活动，或者更直接地说是被审单位的财务会计资料及其它经济活动资料。这些资料既不能作为生产经营对象，也不能作为管理对象，而是作为审查对象，由此，也不会直接给审计部门带来经济收益。通过审计所产生的效益主要是社会效益和间接经济效益。相反，作为经济活动客体的是物和资金，生产经营人员通过组织物和资金的运动，必然产生一定的经济收益。这一区别就决定了在审计管理中，不存在如何组织物和资金运动，以产生最大经济收益的内容，它的管理中心是如何保证审计过程高效、高质、以及时、全面、正确地得出审计结论。在国家事务和行政机关自身的事务中，大多也不涉及直接组织物资和资金的运动，以谋求直接经济效益，但同审计监督活动也不相同，它无须依靠审计财务会计资料及其它经济活动资料，以开展其活动；第三，审计监督活动主要通过查证、评价的业务予以进行，经济活动是通过购进、生产、储存、销售等业务来进行，而国家事务主要是通过计划、决策、制订政策以及调控措施等来进行。很明显前者与后两者在活动方式上存在完全不同的特点，并由此决定了审计管理与经济管理和行政管理在内容上的重大差别。我们决不会说，在审计管理中，也要进行商品物资购、销、存以及产品生产的管理，或者研究政府机构如何管理经济的内容。

总之，由于审计管理的对象是审计监督活动，就决定了这种管理形式在管理内容上和方式上明显不同于经济管理和行政管理。

二、审计管理对象的特征之二是：它是一种委托(委派) 受托经济关系

从一般意义上说，审计之所以出现，是财产所有权与经营权分离的结果。由于社会发展，生产经营规模扩大，或由于拥有大