

- 审计科研丛书2
- 审计技术方法系列之二

审计实用技术 研究

● 审计署科研所 编



北京出版社

审计科研丛书 2

审计技术方法系列之二

审计署审计科研所 编

审计实用技术研究

北 京 出 版 社

审计实用技术研究

Shenji Shiyong jishu yanjiu

审计署科研所 编著

*

北 京 出 版 社 出 版

(北京北三环中路6号)

国新印刷厂印刷

*

787×1092毫米 32开本 9印张 187,000字

1990年11月第1版 1990年11月第1次印刷

印数: 1—4,000

ISBN 7—200—01270—X/F·92

定 价: 3.15元

审计科研丛书 2

审计技术方法系列之二

会员委员会《审计科研丛书》

审计实用技术研究

本书编辑：潘 博 藏南宁

本书审定：徐玉棣 王效宇

《审计科研丛书》编辑委员会

特邀顾问：崔建民

顾 问：邵伯歧 杨树滋

主 任：蒋志方

副 主 任：李大年 邵俊芳 徐玉棣

委 员：（以姓氏笔画为序）：

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

编辑说明

为了促进审计工作制度化、法制化、规范化，提高审计工作效率，保证审计工作质量，总结审计技术方法方面的经验，从1988年8月至1989年3月，审计署审计科研所在有关省市审计局及审计科研所（中心）的大力帮助下，在北京、沈阳、西安、长沙、广州、天津、潍坊、无锡、上海等地召开了九次“审计技术方法研讨会”。之后，又就此问题在全国审计系统征文。我们将会议发言稿和大量来稿选编成此书。因此，本书在一定程度上反映了目前我国审计工作的现状。当然，由于篇幅的限制，许多审计机关的审计经验在本书中未能充分反映，不免有些遗珠之憾。

需要说明的是，本书所选文章的观点均是作者的观点，不代表编辑意见。我们希望各种见解、经验进一步得到实践的验证，不断充实、完善、修正，逐步形成我国的审计技术方法体系。

编 者

1990年9月

目 录

审计技术方法研讨会综述 (一)	张 玉
审计技术方法研讨会综述 (二)	胡安明
关于审计工作程序的一些构想	杨法清 袁圆
财务收支审计程序规范问题的探讨	段铁智 孔金华
关于审计项目计划管理的初步探索	赵玉华
试论审计组的工作任务、分工和计划的制定	冯孚良
谈谈商业企业审计方案的制定程序和内容	肖正中
审计方案的格式和内容	陈光汉 吴佑强
内部控制系统的测试及其评价	山东省审计 科研所 山东省潍坊市审计局课题组
内控制度基础审计初探	汪柏林
对内部控制制度审计的初探	邓国準
内部控制制度评价	沈志昌
试谈审计证据	孙天锡
论审计证据的法制化、规范化	孙澄生
原始凭证审计技术方法研究	汪树生
关于审计证据的特征和取证方法的探讨	马俊魁
浅谈审计工作底稿的应用	相里永桂 张沪生
浅谈审计底稿与审计证据的关系	吴国宝
审计工作底稿刍议	李晚玲

怎样编写审计报告	何任远	曾国伟
审计报告刍议		陈岩明
关于审计报告几个问题的探讨		水志仁
编写审计报告存在的问题及解决途径		尤家荣
审计报告概要		范宏伟
关于审计缴款程序		潘立新
对建立审计会议制度的探讨		张丽华

审计技术方法研讨会综述（一）

审计署审计研究所 张玉 整理

审计技术方法研讨会的目的在于总结我国审计机关成立五年来审计工作的经验，为形成一套适合我国国情的审计技术方法体系打好基础，使我国的审计工作尽快地走上“规范化”、制度化、经常化”的轨道。参加研讨会的代表大部分是各省、市审计局的基层领导和业务骨干，还有部分科研人员 and 院校教师等。代表们交流了各地的审计工作情况，并就以下五个专题进行了广泛的研究和探讨。

一、审计计划

（一）审计计划的层次性

与会代表一致认为审计计划具有层次性，对此有四种不同的观点。

1. “二层次”论：第一层次是审计工作计划（亦有人称之为基本审计计划），由各地审计局根据党和国家及审计署的方针政策并结合本地区的情况制定；第二层次是审计实施计划（或现场作业计划）。

2. “三层次”论：①审计工作计划，由省以上审计机关制定；②审计项目计划（或称为审计方案），由审计局制

定；③现场作业计划（或称为审计实施方案），由审计组制定。

3. “四层次”论：①审计工作计划，由审计署制定；②审计项目计划，由决定项目的机关负责制定；③审计项目实施计划（或审计方案），由审计局制定；④现场作业计划（或审计实施方案），由审计组制定。

4. 还有一些代表提出，对大公司、大企业审计时，审计组常常还要再分成若干个审计小组（或称为工作摊），各小组的任务和目的都不太相同，因而主张在审计组的实施计划下面还应根据具体情况再分一个层次，可称为审计要点或工作安排。

一些代表认为，审计计划的多层次是由于审计机关的行政层次和机构设置造成的，因此其层次性不应列入审计程序，列入审计程序的应该是审计组的审计实施计划。但也有代表认为，审计程序应从审计项目计划开始。

（二）审计组计划的名称

代表们认为，从上级审计计划到审计组的计划有多层次，但研究的重点应放在审计组计划这一层次上。目前，在审计组计划方面，各地使用的名称很不统一，归纳起来有两大类：一类是以“计划”结尾的名称，如审计实施计划、审计作业计划、现场作业计划、项目作业计划等；另一类是以“方案”结尾的名称，如审计实施方案、审计工作方案、审计作业方案等。一些代表认为“计划”与“方案”的区别在于：

1. “计划”是总称，是指做任何工作的打算，其适用范围较广；而“方案”则是指开展实际工作的具体措施和步骤等。

2. “计划”是解决面上的问题,预先制定工作的目标或预先安排整个任务,涉及到整个计划管理的内容;而“方案”则是解决如何实现目标或完成任务的具体问题,涉及到审计依据和应注意的技术方法问题。

3. “方案”可以包括目的、内容、步骤和人员分工等;而“计划”往往不包括这些具体的内容,“计划”一词易与审计机关的大计划相混淆。

不过,代表们一致认为,问题的关键不在于名词如何定,而在于要规范化,需要上级部门制定一个有关审计实施方案的标准或规范,使各地审计小组使用的名词术语尽快地统一起来。为了统一起见,下面暂称审计组的计划为审计实施方案。

(三) 审计实施方案的内容

有五种不同的观点:

1. 认为审计实施方案应包括三个方面的内容:①指导思想;②各项指标,包括项目名称、工作量、完成的时间等。指标可以粗一些,但要尽可能形成一个完整的指标体系;③完成各项指标的具体措施。

2. 认为审计实施方案的内容应包括:①被审对象和目标;②审计的种类和工作范围;③审计的工作量、作业时间和工作重点;④审计的主要方法;⑤日程安排和进度;⑥人员的配备和分工。

3. 认为审计实施方案的内容应包括:①被审单位的基本情况;②审计的目的和范围;③审计的方式和类型;④重点审查项目;⑤日程安排和进度;⑥人员的组成与协调;⑦审计管理方面的意见;⑧审计报告编写要点的初步设想;⑨

审计情况发生变化时的应变措施。

4. 认为审计实施方案的内容既不宜太粗,也不宜太细。太粗则不能指导具体工作;而太细不仅浪费时间,而且还会束缚审计人员的手脚。因此,审计实施方案的内容以能回答做什么,怎么做,何时完成,达到什么目的为宜。

5. 认为对审计实施方案所应包括的具体内容不能搞固定不变的格式,但对审计的类型、范围、时间、分工等应有一定的要求。其理由是加拿大曾屡次搞审计计划的固定格式,但都以失败而告终,我们应当引以为鉴。

(四) 制定审计实施方案的原则和步骤

有的代表认为,制定审计实施方案应注意五项原则:①政策性原则;②宏观性原则;③指导性原则;④实用性原则;⑤应变性原则。但也有的代表提出三原则:①重点性原则;②可行性原则;③效益性原则。

至于制定审计实施方案的步骤,有以下几种做法。

做法一:将制定审计实施方案的程序分为五个步骤:①调查收集资料,进行分析;②审计组每个成员提出实施方案的初步稿;③审计组内进行讨论,确定中选方案;④修改中选方案;⑤领导审批方案。

做法二,具体步骤如下:①了解被审单位的情况,先翻阅报表,必要时作些调查;②组织审计组学习有关法规;③对内控制度进行测试(有一内控制度调查表应先填);④审计组集体讨论;⑤由一人执笔制定方案;⑥科长审查方案,重大项目提到审计会议批准。

做法三,步骤是:①确定审计项目的任务;②了解实际情况(大的项目应搞试点);③拟定审计实施方案的草稿;

④有关人员进行研究讨论；⑤主管领导（科长、处长）批准；⑥审计实施方案的修改与调整；⑦审计实施方案的检查（中间阶段和完成后的检查）。

做法四，步骤是：①在被审单位自查之前就先搞一个预测，主要形式是召开座谈会和看帐簿。如果对被审单位的情况已有所了解，可直接制定审计实施方案；②制定审计实施方案；③下达审计通知书。

对于这几种做法，有的代表提出：制定审计实施方案前要到被审单位调查收集资料，了解情况，或对内控制度进行测试、预测，一般是在还未发出审计通知书的情况下进行的，那末凭什么去被审单位做上述工作呢？这直接涉及到依法审计的问题。回答是由审计机关口头通知被审单位，说明要去该单位调查（测试或预测）；或者是开介绍信去被审单位调查研究。

（五）审计实施方案的控制

有的代表指出，审计实施方案的控制涉及以下几方面：

1. 控制的内容，包括：①进度情况；②质量情况；③人员方面信息沟通与相互配合的情况；④方案执行过程中是否发生重大变化，有无修改方案的必要；⑤调整修改原来的实施方案。

2. 控制的程序，包括：①建立审计实施方案的控制组织；②制定控制的标准；③对照控制标准衡量工作成效；④采取措施纠正偏差。

3. 控制的方法，主要有：①自我控制；②分层次控制，也就是一级抓一级逐级控制；③要点控制，即对审计实施方案中的重点问题和关键环节进行控制。

（六）关于审计实施方案中的重点能否修改的问题

第一种意见认为，审计实施方案是在进点前就制定好的，进点后经过比较全面地了解内控制度和进行一些实质性的测试，往往会发现原来审计实施方案中所确定的审计重点与实际情况偏离较大，因此有必要根据新情况及时地调整和修改审计重点。持这种意见的代表建议在审计程序中加上一条“允许修订审计实施方案和审计重点”。

第二种意见认为，计划是主观的东西，不可能与审计实施情况完全相同，应允许审计组进点后对审计实施方案作小的变动。但是，由于审计重点的改变涉及到审计任务的变化，因此不主张随便变更审计重点，即使遇到了新问题，发现了新情况，也应先完成原定的审计任务，然后再重新立项，对新情况新问题进行审计。例如，原定要搞效益审计，进点后发现被审单位有重大的违纪现象，应先完成效益审计的任务，然后再立案搞违纪审计。

多数代表认为，审计重点的变化往往会推翻原来的整个审计实施方案，因此要求审计人员在确定审计重点时应对被审单位的基本情况有充分了解，应广泛听取有关方面的意见，并在审计组内进行充分讨论，在此基础上确定审计重点。

（七）对自查阶段的不同看法

审计机关确定审计事项后，要通知被审单位，并要求其先自查。对此有些代表提出一些不同看法，他们认为自查阶段不仅是要不要的问题，而且还涉及到自查阶段算不算外审范围的问题。关于这个问题有三种不同的意见。

1. 认为自查不属于外审的范围。理由是：企业现在大多都有内审机构，审计机关不去审计，他们也得自查。因此，

没有必要再设一个自查阶段。

2. 认为企业的内审人员大多是做服务性的工作,重大问题往往都回避。内审和外审还是有区别的,自查也应算是外审的范围。

3. 认为不应将自查阶段列入审计程序,但可以由审计人员根据当时的情况灵活掌握。

(八) 审计实施方案与以后各个阶段的关系

审计实施方案是实施审计的具体工作安排,它对审计工作全过程起制约的作用。一方面,它能使审计人员明确审计目标和审计重点;另一方面,上级审计机关也可以通过审计实施方案来考核审计人员的工作情况。审计实施方案以后的各个阶段都应围绕审计实施方案开展工作,后几个阶段的目标也应与方案目标相一致。否则,审计实施方案的目标就难以实现。至于审计实施方案后到底还有几个阶段的问题,有三种意见。①认为在审计实施方案后,还有实施阶段和报告阶段。②认为在审计实施方案后,还有实施阶段和终结阶段。因为在审计报告出来之后,还有监督执行审计处理决定的阶段。③还有代表认为,在审计实施方案后还有实施阶段、报告阶段、监督执行阶段、后续审计四个阶段。

二、内部控制制度的研究和评价

有一种观点认为,审计人员在进行审计工作时,首先要审查和评价被审单位的内部控制制度。对此,我国的审计人员认识不一,主要表现在以下几个方面。

(一) 内控制度的概念

不少代表认为,要在我国推行内控制度评审,首先应给

内部控制制度下一个准确的定义，把概念搞清。关于内控制度的定义，有三种提法。

1. 内控制度是指企业内部管理系统所采取的监督和指导经营活动的各种手段，其中包括内部会计控制，还包括为达到企业经营目标而实行的各种业务牵制，如质量控制、统计分析和人事管理等制度。

2. 内部控制是一个单位利用内部分工建立起来的严格的自我控制和自我制约的机制。其目的在于：维护资产完整；保证统计数据可靠；遵守财经法规和提高经济效益。

3. 内部控制制度是指为了保证国家方针政策的执行，保护公共财产的安全与完整而建立起来的规章制度和方法，其实质就是企业内部管理的制度。

对“内部控制制度”这一名称，有的代表认为不太确切，建议修改。有两种意见。第一种意见主张采用“内部控制系统”的名称。其理由是：系统是指各种制度互相衔接，有了各种管理制度但不衔接，则构不成一个内控系统。“系统”的范围比“制度”广，不仅涉及财务管理，还涉及技术管理与人际关系等。第二种意见主张采用“内部控制”的名称。理由是：称“内部控制制度”容易使人误解为就是查制度。此外，称“内部控制”还可以和外部控制如银行、财税等部门区分开来。

(二) 在我国审计工作中评价内部控制制度的必要性

1. 多数代表认为，在我国进行内控制度评价是很有必要的。因为：①当前制约企业发展的一个重要因素就是管理落后，而企业管理中内部控制制度又是必不可少的一个环节。审计从内部控制制度测试开始，查出薄弱环节，促使企业完

善内控制度、加强管理、提高经济效益,意义是十分重大的。

②企、事业单位的内部控制制度越健全,审计的任务就越轻,审计的覆盖率就越大。这对于维护整个经济秩序、治理经济环境都起着一种促进作用。③现在我们进行的各种审计,无论是财务审计、效益审计还是财经法纪审计,在内容和范围上都很难做到全面,实际上还是搞重点抽样审计。要抽什么样,抽多少样,这是审计人员在实践中比较棘手的问题。通过评价企业的内控制度,发现薄弱环节或失控的地方,就可以解决这个问题,还能提高审计的效率和保证审计质量。

2. 还有一些代表认为,在审计工作中评价企业的内部控制制度是浪费时间。主要原因是:①有的企业内控制度本身不健全;②有的企业内部控制制度有几十万字,还有流程图,但实际并未认真执行,有时就凭厂长的一句话,所以先查制度不行,还不如直接审计更方便省时;③审计人员大多是会计出身,采用经验判断法很快就能查出问题,用不着查内控制度。总之,目前我国企业内部控制制度的基础还很薄弱,企业自身对内部控制制度的要求并不迫切,企业短期行为很普遍,因此没有必要在审计工作中搞内部控制制度评价。

（三）内部控制制度评价在我国的可行性

在我国审计中搞内控制度评价,不仅涉及有无必要的问题,而且还涉及是否可行,即可行性的问题。对此,有三种不同的观点。

1. 在我国搞内控制度评价不可行。持这种观点的代表认为,①我国目前还不具备搞内部控制制度评价所必需的现代化管理基础,企业管理混乱,有章不循和无章可循的现象还很普遍;②搞内部控制制度评价比较复杂,牵涉到很多人