

中国特色社会主义审计理论研究

◆刘家义 主编



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

中国特色社会主义审计理论研究

◆刘家义 主编

图书在版编目(CIP)数据

中国特色社会主义审计理论研究 /刘家义主编.

——北京:中国时代经济出版社,2013.5

ISBN 978-7-5119-1506-1

I. ①中… II. ①刘… III. ①审计理论-研究-中国

IV. ①F239.22

中国版本图书馆CIP数据核字(2013)第101485号

书 名: 中国特色社会主义审计理论研究

主 编: 刘家义

出版发行: 中国时代经济出版社

社 址: 北京市丰台区玉林里25号楼

邮政编码: 100069

发行热线: (010) 68320825 88361317

传 真: (010) 68320634 68320697

网 址: www.cmepub.com.cn

电子邮箱: zgsgdj@hotmail.com

经 销: 全国新华书店

印 刷: 北京嘉恒彩色印刷有限责任公司

开 本: 787×1092 1/16

字 数: 212千字

印 张: 15.5

版 次: 2013年5月第1版

印 次: 2013年5月第1次印刷

书 号: ISBN 978-7-5119-1506-1

定 价: 46.00元

本书如有破损、缺页、装订错误,请与本社发行部联系更换

版权所有 侵权必究

前言

中国特色社会主义审计理论、道路、制度分别是中国特色社会主义理论、道路、制度的组成部分，是中国特色社会主义审计的指导、途径和保障，统一于中国特色社会主义审计实践。

自1983年成立以来，新中国审计机关已走过30年的历程。其间，各级审计机关和广大审计人员忠实履行法律赋予的职责，艰苦奋斗、探索创新，在开创中国特色社会主义审计道路上不断前行；审计工作逐步深入发展，为推动完善国家治理做出了积极贡献。特别是在维护人民根本利益、推进民主法治建设、维护财政经济秩序、提高财政资金使用效益、维护国家经济安全、惩治腐败和促进反腐倡廉建设、促进深化改革和制度创新等方面发挥了主要作用。这一切成绩的取得，都离不开对我国审计工作规律性认识的不断深化，离不开中国特色社会主义审计理论的逐步积累和有力指导。为了深刻总结我国审计工作基本经验，完善中国特色社会主义审计理论，不断推进我国审计事业科学发展，从2009年起，审计署启动了中国特色社会主义审计理论课题研究工作。

审计署党组高度重视这一课题研究。审计署党组书记、审计长刘家义担任课题组组长，原副审计长令狐安，副审计长董大胜、余效明、石爱中，总审计师孙宝厚，副审计长侯凯，原驻署纪检组长安国，审计署党组成员、办公厅主任陈尘肇，中国审计学会会长翟熙贵担任课题组副组长或成员。课题组成员还有审计署有关司局、单位，有关地方审计厅（局）的领导和同志，以及有关高等院校的教授，他们是：刘达朱、尹平、王小龙、左敏、

张立民、王智玉、胡利民、王秀明、陈太辉、崔振龙、王本强、郭彩云、刘绍统、刘力云。参与课题研究报告撰写及其组织工作的同志有袁野、马晓方、雷达、肖振东、曾俊、牛洪斌、王长友、王刚、王彪华等。

课题研究分为九个专题，分别是审计本质、审计功能、审计目标、审计基本特征、审计方式、审计管理、审计规范化、审计信息化、审计文化。在课题研究过程中，始终把握研究的出发点和着眼点，那就是：以中国特色社会主义理论为指引，对国家审计的重要问题从理论上作深入阐述，以利于统一广大审计人员的认识，更好地指导审计实践，同时满足社会各界关注了解审计和向国外审计同行宣传我国审计理念的需要。在课题研究中，既充分借鉴利用审计理论研究已有成果，又突出对当今正在做的审计工作的理论思考，不囿于已有认识和观点而力求符合客观规律，不脱离实际而力求以实践为根基，不盲目照搬而力求体现中国特色。

为了保证研究成果的质量，课题组制订了详细的研究方案，并据此进行了周密安排；多次召开课题组全体会议，课题、专题讨论会，课题报告稿阅审会等，对课题研究进行布置、检查，讨论、分析，策划、指导。课题组同志对所承担的专题研究任务都极其负责，多方听取、吸纳意见和建议，潜心进行思索、研究，反复修改课题报告稿，付出了极多精力和艰辛。可以说，现已取得的研究成果，是中国特色社会主义审计理论的最新篇章，为进一步研究、发展这一理论奠定了基础。

当然，这一课题研究的成果，还会有不足和不妥，诚盼广大审计干部、专家学者和读者提出意见，以期中国特色社会主义审计理论不断完善、发展。

中国特色社会主义审计理论研究课题组

2013年1月

目 录

第一专题 审计本质研究	1
一、对审计本质认识的发展和深化	1
二、“免疫系统”论的理论和实践基础	8
三、“免疫系统”论的核心思想	22
第二专题 审计功能研究	25
一、审计功能与“免疫系统”功能	25
二、审计“免疫系统”功能的内涵	31
三、审计“免疫系统”三大功能之间的关系	36
第三专题 审计目标研究	41
一、审计目标的基本概念	41
二、国家审计的根本目标	44
三、国家审计的现实目标	46
四、国家审计的直接目标	52
五、现阶段国家审计的主要任务	54
第四专题 审计基本特征研究	60
一、立足建设性，坚持批判性	60
二、立足服务，坚持监督	62
三、立足宏观全局，坚持微观查处和揭露	64
四、立足主动性，坚持适应性	66



五、立足开放性,坚持独立性	67
六、国家审计工作的方针	69
第五专题 审计方式研究	72
一、专项审计调查	72
二、跟踪审计	82
三、财政审计大格局	89
四、统一组织大型审计项目	93
五、信息化条件下的审计组织方式	103
第六专题 审计管理研究	110
一、审计管理的含义	110
二、审计管理的原则	116
三、审计战略管理	120
四、审计计划管理	128
五、审计质量管理	133
六、审计成果管理	143
七、审计成本管理	148
八、审计人力资源管理	155
第七专题 审计规范化研究	164
一、审计规范化的含义和作用	164
二、我国审计规范化建设历程	168
三、审计规范的体系结构与主要内容	171
四、我国审计规范化建设中存在的问题及其影响因素	178
五、我国审计规范化建设的原则与途径	181
第八专题 审计信息化研究	188
一、国家审计的信息化环境	188

二、审计信息化的基本特征和核心目标	195
三、审计信息化建设的主要内容	203
第九专题 审计文化研究	218
一、审计文化的概念和功能	218
二、审计文化的特征	222
三、审计文化的核心	227
四、审计文化建设	232



第一专题 审计本质研究

本质即事物的根本属性，是一事物区别于他事物的根本性质。从审计的内在属性看，审计本质主要是回答审计“是什么”的问题，即审计本身所固有的、相对稳定的、决定其面貌和发展的根本属性，是区别于他事物的基本特征；从审计的外在联系看，审计本质是回答审计“为什么”的问题，即审计的出发点和立足点，包括审计的职责、功能、作用及其发挥途径等。研究审计本质，对于构建中国特色社会主义审计理论体系，发展和完善中国特色社会主义审计事业具有十分重要的意义。

一、对审计本质认识的发展和深化

列宁曾经说过，人对事物、现象、过程等的认识是从现象到本质，从不甚深刻的本质到更深刻本质的深化的无限过程¹。人们对于审计本质的认识，也会随着审计实践的发展变化、对审计本质的探索和认识程度的提高而由表及里、不断深入。只有在深入分析和研究已有的对于国家审计本质认识的基础上，认真总结和提炼审计工作的经验和规律，才能准确地概括出中国特色社会主义国家审计的本质。

从国家审计产生与发展的过程来看，国家审计作为一种制度安排，是为满足某种客观需要而产生和发展起来的。由于经济社会发展的需求不同，不同国家在不同的经济社会发展阶段，其审计制度安排是不同的，审计在经济社会发展中承担的责任和发挥的作用，以及审计工作的表象具有很大差异。新中国的审计事业始于1982年宪法的规定，回顾审计工作近三十年的发

1 《列宁选集》第二卷，人民出版社1995年版。

展历程，审计制度不断完善，审计工作的指导思想、中心任务、工作重点以及在经济社会中所发挥的作用也发生了很大的变化。人们基于在审计工作不同的历史发展时期所呈现出来的不同表象，对国家审计本质从不同视角和层次上进行了概括，形成了关于国家审计本质的不同认识。人们对审计本质的不同认识来源于不同时期的审计实践，在推动实践不断深化的同时，这些认识自身也得到了发展。可以说，这些认识分别反映了对一定时期审计本质的探索和认知，具有鲜明的时代特征，它们之间的关系是一脉相承、相互衔接、不断发展深化的。概括起来，对审计本质的认识主要有以下五种：

（一）经济监督论

经济监督论认为，国家审计的本质是一种经济监督行为。其基本解释是：所有权与经营权、管理权相分离所形成的受托经济责任关系是审计产生的基础，审计是基于所有者对经营者、管理者受托经济责任履行情况进行监督的需要而产生和发展起来的；审计就是评价、确认和证明受托经营者、管理者是否履行了其所负经济责任的一项经济监督活动²。

经济监督论在20世纪八九十年代得到了我国审计界的广泛认可。1989年全国审计基本理论讨论会提出，审计是由专职机构和人员，依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立性经济监督活动。1995年全国审计定义研讨会，将简明审计定义概括为：审计是独立检查会计账目，监督财政财务收支真实、合法、效益的行为。这两个对于审计理论和实践的发展都产生深远影响的审计定义，都是建立在审计的本质是经济监督这一观点的基础上提出的。

经济监督论是从审计行为本身的角度来认识审计本质的。将国家审计的本质定位于经济监督，强调国家审计在经济领域的重要作用，强调国家审

2 参见娄尔行主编的《审计学概论》，上海人民出版社1987年版；阎金锷的《审计定义探讨》，载于《审计研究》1989年第2期。

计的监督职能，强调国家审计要着眼于具体经济行为和经济事项，强调查处违法违规问题，符合我国恢复建立审计制度之初审计环境的要求和审计机关工作的实际，对于人们尽快认识审计、接受审计和审计机关全面开展审计工作发挥了积极的促进作用。但是随着经济社会的发展，我国国家审计实践发生了很大变化，特别是近年来我国审计机关拓宽审计工作领域，注重在政治、经济、文化和社会建设等经济社会运行的各个方面发挥积极的建设性作用。经济监督论，仅仅从审计具体行为的角度，而不是从审计作用领域和功能来界定审计的本质，导致了其对审计实践的这些发展变化和所发挥的建设性作用抽象概括不够。

（二）经济控制论

经济控制论认为，国家审计的本质是一种经济控制³。其进一步的阐释是：审计是基于受托经济责任关系产生和发展起来的，审计人在接受所有者委托对受托人进行审计后，针对审计过程中发现的问题直接进行处理处罚，实施“纠偏”，同时将受托责任履行情况的信息反馈给委托人，由委托人进行判断和实施“纠偏”，发挥信息在系统运行控制中的重要作用。因此，审计特别是国家审计是监督保证受托者受托责任履行的控制机制。

经济控制论强调了审计是保证受托责任有效履行的控制机制的组成部分，其中对于审计组织直接实施“纠偏”行为的抽象描述，符合我国国家审计制度安排的实际。赞成审计本质是一种经济控制这种观点的学者认为，控制包容监督，监督只是控制的一个要素，虽然控制与监督的客体都是信息，但在行为主体的态度上有很大差别，控制处于一种积极主动的地位，而监督则是相对被动的，目的是为控制服务的。因此“经济控制论”比“经济监督论”要科学，能够更深刻、更准确地揭示审计的本质⁴。

3 Flint D, *Philosophy and Principles of Auditing—An Introduction*, Macmillan Education, Ltd, 1988。

4 蔡春等：《审计理论结构研究》，西南财经大学出版社1993年版。

经济控制论是在承认审计行为是一种监督行为的基础上提出来的，是在审计直接发挥的作用层面对审计本质进行的概括。它与经济监督论一样，仍然强调国家审计在经济领域的重要作用，强调审计要着眼于具体的经济行为和经济事项，因此仍然是在微观层面看待审计，对于审计在政治、文化和社会建设领域的重要作用强调不够。审计机关目前广泛开展的绩效审计工作，其审计项目目标已经从真实性、合法性扩展到经济性、效率性和效果性方面，审计工作的目的除了“掌握、支配，使之不超出一定范围”的控制之意以外，还要为国家宏观决策提供信息和建议，为经济社会健康运行发挥建设性的作用，而经济控制论不能为绩效审计的实践和发展提供更为合理的解释和说明。

（三）权力制约论

权力制约论认为，国家审计的本质是一种权力制约工具。权力制约论源于18世纪法国思想家孟德斯鸠在《论法的精神》中表述的这样一种思想：

“一切有权力的人都容易滥用权力，这是万古不易的一条经验。有权力的人使用权力一直到遇有界限的地方才休止……从事物的性质来说，要防止滥用权力，就必须以权力制约权力。”根据这一观点，可以认为：国家审计通过对政府权力行使过程中公共资源的管理和使用情况进行监督，最终目的是实现对政府权力的控制，防止腐败和权力滥用；国家审计通过对行政机关履责情况进行审计，并将审计结果报告给立法机关，由立法机关依据审计结果追究行政机关的责任，国家审计事实上是立法权与行政权之间相互制衡的手段和机制；如果将审计监督权也看作是一种权力的话，那么国家审计机关实施审计的过程就是以一种权力来制约另一种权力的过程。

权力制约论突破了经济监督论和经济控制论将国家审计定位在经济领域的局限性，从政治学角度在政治制度安排层面对国家审计的本质进行了概括。将国家审计的本质定位于权力制约，强调了作为权力制约工具或者过程的审计，是一种政治制度的安排，主要是用来制约和防止权力被滥用和腐败

的，对于从政治学视角研究和构建国家审计理论，引导审计人员从经济领域跨越到政治、社会等领域思考审计问题、拓宽审计工作领域起到了积极作用。

但权力制约论并未得到人们的一致认可。有的学者提出权力制约论强调了审计的制约性作用，对于国家审计帮助和促进权力更好、更加有效运行的建设性作用重视不够。还有的学者认为，权力制约论对嵌入行政系统内部的国家审计制度设计和运行不能提供十分合理的解释。

（四）民主法治论

民主法治论认为，现代国家审计的本质是民主与法治的产物，同时也是推动民主与法治的工具⁵。其基本观点是：民主与法治是国家治理的基础，从审计的起源和发展看，只有建立健全的法治，独立的国家审计制度才能建立并良好运行；法治对现代国家审计最大的支撑在于维护国家审计的独立性，提供审计的依据和标准，维护审计成果的有效性和审计尊严。民主法治论强调现代国家审计是推动民主与法治的工具和手段，主要理由有三个方面：第一，国家审计产生于法，又作用于法。很多国家的审计地位都由宪法规定，现代国家审计在推动法治、维护国家法治尊严方面的作用：一是监督法律法规的执行，违法必究，维护法律的严肃性；二是督促依法行政；三是通过审计揭露问题，促进法律法规的健全和完善。第二，我国的国家审计来之于人民民主，又要服务于人民民主，是民主的工具。国家审计机关受权力机关的委托，代表广大人民群众、代表纳税人监督政府责任的履行，并向人民报告，这个过程就是落实民主、维护民主的过程，因此国家审计是推动民主的工具。第三，国家审计作为民主与法治的工具，充分体现在其建设性上。民主与法治相辅相成、密不可分。要平衡个人、团体和全体人民的利益，构建和谐社会，静止地看问题、僵化地执行法规，无法达成真正的民

5 李金华主编：《中国审计25年回顾与展望》，人民出版社2008年版，第3~5页。

主。所以国家审计不仅要开展常规的财政财务收支审计，监督政府部门和国有企业，而且要开阔视野，更多地反映民众的诉求，更多地关心人民的根本利益。从这个角度看，国家审计作为推动民主法治的工具，是主动的、创造性的、建设性的。

与权力制约论相比，民主法治论不仅从政治角度看到国家审计与民主的关系，还从建立法治国家的高度，说明了国家审计与法治的关系，不仅强调了国家审计的制约作用，还强调了国家审计的推动和促进作用。因此，民主法治论是从更高层面、更宽范围对国家审计作为一种制度安排所进行的抽象和概括。

（五）“免疫系统”论

“免疫系统”论认为，国家审计是国家治理的重要组成部分，人民通过法律，把权力、责任赋予和委托给人民意志的代表——国家，国家再用法律形式把这些权力和责任分解给代表国家在某个方面行使权力、履行责任的公共权力机关。这些公共权力机关及其权力人对于这些权力行使得如何、责任履行得如何，国家又通过法律授权由专门的机关对其进行监督，这个专门机关进行的监督就是国家审计。因此，在国家治理中，审计实质上是国家依法用权力监督制约权力的行为，其本质是国家治理这个大系统中的一个内生的具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”，国家审计的目标和任务的核心是推动实现国家的良好治理，促进经济社会健康运行和科学发展，从而更好地保障人民的利益。从深层次原因看，国家审计的产生和发展源于国家治理，国家治理的需求决定了国家审计的产生，国家治理的目标决定了国家审计的方向，国家治理的模式决定了国家审计的制度。国家审计在特定历史条件下遵循自身的内在规律不断演进，其目标、任务、重点和方式，都随着国家治理的目标、任务、重点和方式的转变而转变，始终在国家治理中发挥着不可替代的作用。其基本解释是：根据马克思主义国家学说、系统论和科学发展观，国家审计是国家政治制度的重要组成部分，是依法用权力监督制约



权力的制度安排，是整个国家治理大系统中的一个重要组成部分；借用医学上的概念，如果把国家治理比作人体这个大系统，那么国家审计就是这个大系统中的“免疫系统”，因为在这个系统中，国家审计发挥的作用及其作用机理都与“免疫系统”有高度的相似性，即国家审计在审计过程中能够感受到经济社会运行中病害侵蚀的风险，能够揭示这些病害侵蚀可能带来的危害，能够运用法定权限去抵御和查处这些病害，也能够及时调动各方面力量，包括建议政府或相应的权力机关，运用各种资源消灭这些病害，保障了国家经济社会的健康运行。因此，加强审计监督是完善国家治理的重要途径和方式。

“免疫系统”论从国家审计发挥的功能作用层面，即满足经济社会发展需求的角度，回答了审计是什么、为什么审计和应该怎样审计的问题。

“免疫系统”论内涵丰富，它吸收和借鉴了经济监督论、经济控制论、权力制约论和民主法治论等观点的科学成分，充分考虑了我国近年来审计实践的发展变化，以及经济社会发展对国家审计的需求，是对中国特色社会主义国家审计本质的最新概括。新中国国家审计经过近三十年的发展，逐步明确了通过发挥审计“免疫系统”功能，把“推进法治，维护民生，推动改革，促进发展”作为出发点和立足点，实现维护人民群众的根本利益的目标，从而清晰地确立了其在国家治理中的定位。保障国家安全和实现社会稳定，要求国家审计关注国家安全问题；维持国家内部秩序和实现依法治理，要求国家审计履行用权力制约权力、维护法律秩序尊严的神圣职责；实现国家和社会科学发展，要求国家审计不断地为国家治理的完善和改进发挥建设性作用；国家治理的顺利运转和公民民主权利的实现，要求国家审计为公民参政议政提供真实可靠的信息，并督促政府明确责任、落实责任。

通过上述分析可见，从经济监督、经济控制到权力制约工具、民主法治产物和推动民主法治的工具，再到保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”，这些关于审计本质的不同认识，是基于不同历史时期的审计实践，从

不同的视角和层次得出的，其中每一种观点，都对审计工作的发展起到了积极的理论指导作用。总的来说，这几种认识之间呈现了一种继承、发展以及不断深化的关系。相对而言，“免疫系统”论比其他几种认识更加全面和深入，是对其他认识的批判性的继承，更加贴近了审计的根本属性和审计实践的发展深化，更多地体现了审计的外在联系，并从审计的功能、作用、目标及其实现途径着眼去认识审计本质的问题。从近年来我国审计工作实践看，在“免疫系统”论的指导下，各级审计机关牢固树立科学审计理念，全面履行审计监督职责，充分发挥国家审计在推动完善国家治理中的积极作用，主动性、宏观性、建设性、开放性和科学性不断增强，法治化、规范化、科学化和信息化程度不断提高，审计队伍、审计理论和审计文化建设取得了新进展。这些也表明，关于国家审计本质是保障国家经济社会健康运行的一个“免疫系统”的认识，是符合中国特色社会主义政治、经济、文化和社会发展的实际的，对完善中国特色社会主义审计制度，促进审计事业科学发展具有重要意义。

二、“免疫系统”论的理论和实践基础

对国家审计本质的深入认识，需要从经济学、政治学和哲学等多视角予以探讨和剖析，从国家审计服务于国家政权建设和经济社会发展的角度来思考和研究，来回答“什么是审计”“为什么要审计”“为谁审计”“靠谁审计”和“怎样审计”等一系列问题。国家审计是国家治理大系统中的—个“免疫系统”，这一理论是在马克思主义基本原理和中国特色社会主义理论包括科学发展观的指导下，在总结国家审计发展历史和我国经济社会发展现状的基础上形成的。

具体地说，“免疫系统”论的提出主要基于以下方面：

（一）基于马克思主义国家学说

国家理论属于政治学的研究范畴。对于什么是国家，国家的本质是什

么等问题，马克思主义国家学说主要从三个方面进行了深入揭示：

1. 国家的起源和本质理论

一是工具论。马克思在《黑格尔法哲学批判》中，从国家与市民社会的关系这一角度来揭示国家的起源。他提出，“国家不是从来就有的。……在经济发展到一定阶段而必然使社会分裂为阶级时，国家就由于这种分裂而成为必要了”⁶，即社会内部各利益集团的冲突使国家产生并成为维护某个阶级统治的工具。二是仲裁人角色理论。恩格斯曾就马克思关于国家的起源及其性质的观点进行阐述，“国家是表示：这个社会陷入了不可解决的自我矛盾，分裂为不可调和的对立面而又无力摆脱这些对立面。而为了使这些对立面、这些经济利益互相冲突的阶级，不致在无谓的斗争中把自己和社会消灭，就需要有一种表面上驾于社会之上的力量，这种力量应当缓和冲突，把冲突保持在‘秩序’的范围以内，这种从社会中产生但又自居于社会之上并且日益同社会脱离的力量，就是国家”⁷，即国家作为一个表面的调停者，在特殊时期，促使相互冲突的阶级之间取得一种暂时的平衡，成为避免社会崩溃或解体的基础。

2. 经济基础与上层建筑关系理论

马克思在《德意志意识形态》中指出，“市民社会这一名称始终标志着直接从生产和交往中发展起来的社会组织。这种社会组织在一切时代都构成国家的基础以及任何其他观念的上层建筑的基础”⁸。马克思还认为，“那些绝不依个人‘意志’为转移的个人的物质生活，即他们的相互制约的生产方式和交往形式，是国家的现实基础，而且在一切还必须必须有分工和私有制的阶段上，都是完全不依个人的意志为转移的。这些现实的关系绝不是国家政

6 《马克思恩格斯全集》第1卷，人民出版社1956年版，第338页。

7 《马克思恩格斯选集》第4卷，人民出版社1972年版，第166页。

8 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第78~79页。