

中国特色 社会主义审计 理论研究

(修订版)

刘家义 主编

商务印书馆
The Commercial Press

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

(修订版)

刘家义 主编

商务印书馆
The Commercial Press

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

2015年·北京

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. —修订本. —北京:商务印书馆, 2015
ISBN 978-7-100-11219-2

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(2015)第074881号

所有权利保留。

未经许可,不得以任何方式使用。

中国特色社会主义审计理论研究

(修订版)

刘家义 主编

商务印书馆出版

(北京王府井大街36号 邮政编码100710)

商务印书馆发行

中国时代经济出版社

北京新华印刷有限公司印刷

ISBN 978-7-100-11219-2

2015年5月第1版

开本 787×960 1/16

2015年5月北京第1次印刷

印张 18½

定价: 50.00元

于中国特色社会主义理论体系,与国家政治制度、经济运行、民主法治、市场机制、历史文化等各个方面紧密相连,有鲜明的时代特色。

中国特色社会主义审计理论是基于实践的理论。审计理论产生于审计实践,是审计实践经验的凝集和升华。中国审计有着三千多年的历史,中国共产党领导下的审计走过了八十多年的历程,新中国审计制度也建立三十多年了。在中国审计延绵不断、逐步发展的历程中,积累了丰富的实践经验。中国特色社会主义审计理论就是通过深入剖析多彩多样的审计实践,从中提炼国家审计特定的运行轨迹和发展规律,并升华为理论,很多观点都包含着民族的特色,暗含着文明的脉络,镌刻着历史的印记,成为当今和未来审计实践的指南。

中国特色社会主义审计理论是开放包容的理论。中国特色社会主义审计理论不仅吸纳了前人实践、研究和认识的精华,也对其他的领域和世界各国的审计经验加以继承扬弃。一方面,积极学习借鉴古今中外政治、经济、法律、历史方面的知识,力求从经济社会发展的历史脉络中找寻国家审计的发展规律;另一方面,对世界各国适合于中国审计实际的做法经验、最先进的审计理念、最前沿的技术方法加以总结、归纳和提炼,形成了具有中国特色的审计理论体系。

中国特色社会主义审计理论是与时俱进的理论。自1983年成立以来,新中国审计机关已经走过三十多年的发展历程。其间,广大审计人员筚路蓝缕、无私无畏、忠诚履职、艰苦奋斗,依法独立履行审计监督职责,在维护人民群众根本利益、推进民主法治建设、维护财政经济秩序、提高财政资金使用绩效、维护国家经济安全、惩治腐败、促进深化改革等方面发挥了积极作用。成绩的不断取得,离不开对国家审计工作规律性认识的不断探索和日益深化,也离不开

中国特色社会主义审计理论的逐步积累和有力指导。正如恩格斯所说,“我们的理论是发展的理论,而不是必须背得烂熟并机械地加以重复的教条”。对于仍处于构建和不断发展完善中的中国特色社会主义审计理论,尤其如此。

实践发展永无止境,理论创新永无止境。适应新形势、新要求,基于对国家审计理论的新提炼、新总结,我们对《中国特色社会主义审计理论研究》一书进行了调整、充实和完善,主要体现在三个方面:一是着力适应全面推进国家治理体系和治理能力现代化、全面推进依法治国的新需求。党的十八大以来,我们党采取了一系列重大举措,理论指导有了新发展,治国理政有了新方略,特别是党的十八届二中、三中、四中全会和《国务院关于加强审计工作的意见》对审计工作提出了新的要求。本次修订重点反映当前国家审计理论如何适应形势需要,不断创新发展,更好地推动和指导审计实践。二是着力反映国家审计实践的新变化。我们注重将理论分析与实践探索相结合,加大对审计工作实践的总结提炼,反映了近年来中国审计工作的一些最新探索,以求理论与实践相印证,特别是对审计方式、审计管理、审计规范化、审计信息化等方面的新探索、新发展进行了归纳。三是着力在规律认识上实现新提升。本次修订紧扣时代脉搏,充分总结以往的研究成果,立足于从国家治理的战略高度来深化对国家审计本质和职能作用的认识,在“免疫系统”理论的基础上,从国家治理体系和治理能力现代化的视角,进一步提出要充分发挥国家审计的基石和重要保障作用等观点。本书采取专题研究方式,按专题划分章节,分为九个专题,每个专题都自成体系。为把每个专题阐述得全面透彻,并兼顾各专题内容的连贯性,对有些理论观点和实践案例,多个专题从不同角度加以剖析,力求把握精髓、精准深入。

从实践到理论是一个不断深化的过程,理论的升华也需要对实践进行准确把握、系统总结和不断凝练。我们历经时日深入的研究探讨,力求把若干同志在若干年中形成的实践经验、共同做法和共同认识用通俗的语言表达出来,把抽象、复杂的道理用简单直白、浅显明了的阐述表达出来。虽庶竭驽钝,但难免疏漏,诚盼广大审计实务工作者、专家学者和广大读者提出宝贵意见,以期推动中国特色社会主义审计理论不断丰富、完善、发展。

刘永义

2014年12月

目	录
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
10	10
11	11
12	12
13	13
14	14
15	15
16	16
17	17
18	18
19	19
20	20
21	21
22	22
23	23
24	24
25	25
26	26
27	27
28	28
29	29
30	30
31	31
32	32
33	33
34	34
35	35
36	36
37	37
38	38
39	39
40	40
41	41
42	42
43	43
44	44
45	45
46	46
47	47
48	48
49	49
50	50
51	51
52	52
53	53
54	54
55	55
56	56
57	57
58	58
59	59
60	60
61	61
62	62
63	63
64	64
65	65
66	66
67	67
68	68
69	69
70	70
71	71
72	72
73	73
74	74
75	75
76	76
77	77
78	78
79	79
80	80
81	81
82	82
83	83
84	84
85	85
86	86
87	87
88	88
89	89
90	90
91	91
92	92
93	93
94	94
95	95
96	96
97	97
98	98
99	99
100	100
101	101
102	102
103	103
104	104
105	105
106	106
107	107
108	108
109	109
110	110
111	111
112	112
113	113
114	114
115	115
116	116
117	117
118	118
119	119
120	120
121	121
122	122
123	123
124	124
125	125
126	126
127	127
128	128
129	129
130	130
131	131
132	132
133	133
134	134
135	135
136	136
137	137
138	138
139	139
140	140
141	141
142	142
143	143
144	144
145	145
146	146
147	147
148	148
149	149
150	150
151	151
152	152
153	153
154	154
155	155
156	156
157	157
158	158
159	159
160	160
161	161
162	162
163	163
164	164
165	165
166	166
167	167
168	168
169	169
170	170
171	171
172	172
173	173
174	174
175	175
176	176
177	177
178	178
179	179
180	180
181	181
182	182
183	183
184	184
185	185
186	186
187	187
188	188
189	189
190	190
191	191
192	192
193	193
194	194
195	195
196	196
197	197
198	198
199	199
200	200
201	201
202	202
203	203
204	204
205	205
206	206
207	207
208	208
209	209
210	210
211	211
212	212
213	213
214	214
215	215
216	216
217	217
218	218
219	219
220	220
221	221
222	222
223	223
224	224
225	225
226	226
227	227
228	228
229	229
230	230
231	231
232	232
233	233
234	234
235	235
236	236
237	237
238	238
239	239
240	240
241	241
242	242
243	243
244	244
245	245
246	246
247	247
248	248
249	249
250	250
251	251
252	252
253	253
254	254
255	255
256	256
257	257
258	258
259	259
260	260
261	261
262	262
263	263
264	264
265	265
266	266
267	267
268	268
269	269
270	270
271	271
272	272
273	273
274	274
275	275
276	276
277	277
278	278
279	279
280	280
281	281
282	282
283	283
284	284
285	285
286	286
287	287
288	288
289	289
290	290
291	291
292	292
293	293
294	294
295	295
296	296
297	297
298	298
299	299
300	300
301	301
302	302
303	303
304	304
305	305
306	306
307	307
308	308
309	309
310	310
311	311
312	312
313	313
314	314
315	315
316	316
317	317
318	318
319	319
320	320
321	321
322	322
323	323
324	324
325	325
326	326
327	327
328	328
329	329
330	330
331	331
332	332
333	333
334	334
335	335
336	336
337	337
338	338
339	339
340	340
341	341
342	342
343	343
344	344
345	345
346	346
347	347
348	348
349	349
350	350
351	351
352	352
353	353
354	354
355	355
356	356
357	357
358	358
359	359
360	360
361	361
362	362
363	363
364	364
365	365
366	366
367	367
368	368
369	369
370	370
371	371
372	372
373	373
374	374
375	375
376	376
377	377
378	378
379	379
380	380
381	381
382	382
383	383
384	384
385	385
386	386
387	387
388	388
389	389
390	390
391	391
392	392
393	393
394	394
395	395
396	396
397	397
398	398
399	399
400	400
401	401
402	402
403	403
404	404
405	405
406	406
407	407
408	408
409	409
410	410
411	411
412	412
413	413
414	414
415	415
416	416
417	417
418	418
419	419
420	420
421	421
422	422
423	423
424	424
425	425
426	426
427	427
428	428
429	429
430	430
431	431
432	432
433	433
434	434
435	435
436	436
437	437
438	438
439	439
440	440
441	441
442	442
443	443
444	444
445	445
446	446
447	447
448	448
449	449
450	450
451	451
452	452
453	453
454	454
455	455
456	456
457	457
458	458
459	459
460	460
461	461
462	462
463	463
464	464
465	465
466	466
467	467
468	468
469	469
470	470
471	471
472	472
473	473
474	474
475	475
476	476
477	477
478	478
479	479
480	480
481	481
482	482
483	483
484	484
485	485
486	486
487	487
488	488
489	489
490	490
491	491
492	492
493	493
494	494
495	495
496	496
497	497
498	498
499	499
500	500
501	501
502	502
503	503
504	504
505	505
506	506
507	507
508	508
509	509
510	510
511	511
512	512
513	513
514	514
515	515
516	516
517	517
518	518
519	519
520	520
521	521
522	522
523	523
524	524
525	525
526	526
527	527
528	528
529	529
530	530
531	531
532	532
533	533
534	534
535	535
536	536
537	537
538	538
539	539
540	540
541	541
542	542
543	543
544	544
545	545
546	546
547	547
548	548
549	549
550	550
551	551
552	552
553	553
554	554
555	555
556	556
557	557
558	558
559	559
560	560
561	561
562	562
563	563
564	564
565	565
566	566
567	567
568	568
569	569
570	570
571	571
572	572
573	573
574	574
575	575
576	576
577	577
578	578
579	579
580	580
581	581
582	582
583	583
584	584
585	585
586	586
587	587
588	588
589	589
590	590
591	591
592	592
593	593
594	594
595	595
596	596
597	597
598	598
599	599
600	600
601	601
602	602
603	603
604	604
605	605
606	606
607	607
608	608
609	609
610	610
611	611
612	612
613	613
614	614
615	615
616	616
617	617
618	618
619	619
620	620
621	621
622	622
623	623
624	624
625	625

三、审计“免疫系统”功能的内涵	48
四、审计“免疫系统”功能三种表现形式之间的关系	56
五、国家审计功能的具体体现	59
第三专题 国家审计目标研究	70
一、国家审计目标的基本概念	71
二、国家审计的根本目标	74
三、国家审计的现实目标	77
四、现阶段国家审计的首要任务	82
五、现阶段国家审计的工作重点	87
第四专题 国家审计特征研究	91
一、国家审计的一般特征	92
二、中国国家审计运行特征	97
三、国家审计工作的方针	105
第五专题 审计方式研究	107
一、专项审计调查	107
二、跟踪审计	118
三、财政审计大格局	126
四、统一组织大型审计项目	132
五、信息化条件下的审计组织方式	143
第六专题 审计管理研究	151
一、审计管理的含义	152
二、审计管理的原则	159
三、审计战略管理	162
四、审计计划管理	169
五、审计质量管理	175

六、审计成果管理	186
七、审计成本管理	192
八、审计人力资源管理	200
第七专题 审计规范化研究	207
一、审计规范化的含义和作用	208
二、中国审计规范化建设历程	211
三、审计规范的体系结构与主要内容	217
四、中国审计规范化建设中存在的问题及其影响因素 ...	224
五、中国审计规范化建设的原则与途径	227
第八专题 审计信息化研究	233
一、中国审计信息化的发展历程	234
二、审计实施信息化的主要形式	239
三、审计信息化未来发展思路	246
第九专题 审计文化研究	259
一、审计文化的概念和功能	259
二、审计文化的核心	264
三、审计文化的特征	269
四、审计文化建设	274
后记	283

第二专题 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。

一、关于审计本质认识的几种观点分析

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]对于审计本质的认识,也会随着审计实践的发展变化、对审计规律探索的深入和认识程度的提高而不断深化。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,以及审计工作的内容都有很大差异。新中国成立后,一开始没有设立独立的审计部门,对财政财务收支的监督主要是由财政、银行、税务等部门结合自身的业务管理进行的。1982年《中华人民共和国宪法》确立实行国家审计制度,做出国务院和县级以上地方各级人民政府设立审计机关的规定。回顾新中国国家审计三十多年的发展历程,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。在这一过程中,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。这些认识具有鲜明的时代特征,概括起来,主要有以下五种类型:

(一) 审计查账论

审计查账论认为,审计就是检查会计账目。这是从审计方法或审计手段方面认识审计本质,做出的一种简单的或初步的结论,也是对社会审计本质的比较公认的看法。此观点直观形象、通俗易

[1] 《列宁选集》第二卷,人民出版社1995年版。

懂、历史久远,迄今仍有较大影响。其产生的原因主要是:早期审计的大部分时间花在查账上,而且审计的手段和职能都比较单一,这使得人们容易用最直观的眼光看待审计的本质。1953年,美国注册会计师协会名词术语委员会(The Committee on Terminology)在《会计名词公告第一号》中定义:审计是一种检查,旨在按照公认会计原则对公司和其他实体向公众和有关方面提供的财务报表的公允性和一致性表达意见。1974年版《大英百科全书》还记载,“审计是指由原负责编制账表的会计人员以外的会计专家,对企业活动、账册和报表所进行的检查”。

审计查账论的认识从审计手段出发,对审计进行了释义,但它只能说明传统财务审计和社会审计的特点,与国家审计的定位并不相符。例如绩效审计、经济责任审计、资源环境审计以及对政策执行情况跟踪审计等,已经很难用“查账”来概括。很长时间以来,在审计查账论观念的影响下,中国国家审计的定位被局限在对国家经济活动查错纠弊的范畴,认为国家审计机关行使审计监督的作用主要在于对财务会计和经济活动的纠弊治乱,忽视了国家审计在经济社会发展、国家政治法律制度建设及国家治理中的作用。

(二) 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。^[1]

[1] 参见娄尔行主编:《审计学概论》,上海人民出版社1987年版;阎金锴:《审计定义探讨》,《审计研究》1989年第2期。

经济监督论在 20 世纪 80 至 90 年代得到了中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,将审计定义为: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产生深远影响的审计定义的提出,都是建立在审计的本质是经济监督这一观点基础上的。

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,符合中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,中国审计实践发生了很大变化,特别是近年来中国国家审计在政治、经济、文化、社会和生态建设等经济社会运行的各个方面发挥了积极的建设性作用,用经济监督论已无法涵盖和解释审计实践的这些发展变化和所发挥的建设性作用。

(三) 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。^{〔1〕}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

〔1〕 Flint D., *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, Macmillan Education, Ltd., 1988.

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履行受托责任的控制机制。

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,控制包含了监督,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。因此经济控制论较之于经济监督论,内容更加丰富。^{〔1〕}

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,是在审计直接发挥作用的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,对于审计在政治、文化、社会、环境建设领域和宏观层面的重要作用强调不够。

(四) 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。有权力的人们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。”^{〔2〕}根据这一观点,可以认为:国家审计通过对政府权力行使过

〔1〕 蔡春等:《审计理论结构研究》,西南财经大学出版社1993年版。

〔2〕 孟德斯鸠:《论法的精神(上册)》,商务印书馆1961年版。

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,是从政治学角度对国家审计的本质进行的概括。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。

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,但对于国家审计推动和促进权力更好、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仍不能提供十分合理的解释。

(五) 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。^{〔1〕}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

〔1〕 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。

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权威性。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具有积极作用:既监督财经法律法规的执行,违法必究,维护法律的严肃性,又督促依法行政,还能通过审计揭露问题,促进法律法规的健全和完善。第二,国家审计来自于人民民主,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,如果只是静止地看问题、僵化地执行法规,无法达成真正的民主。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,而且要拓宽视野,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监督制约作用,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这一制度安排所进行的抽象和概括。

二、从国家治理层面认识国家审计的本质

从前述分析中可以看出,对国家审计本质的认识是一个渐进的过程,有一定的时代性和历史性,但其中最根本的一点,就是必须不