



中国国家审计 准则变迁研究

ZHONGGUO GUOJIA SHENJI ZHUNZE BIANQIAN YANJIU



王彪华 著



中国时代经济出版社



中国国家审计 准则变迁研究

ZHONGGUO GUOJIA SHENJI ZHUNZE BIANQIAN YANJIU



王彪华 著

常州大学图书馆
藏书章

图书在版编目 (CIP) 数据

中国国家审计准则变迁研究 / 王彪华著. —北京:
中国时代经济出版社, 2017. 11

ISBN 978 - 7 - 5119 - 2710 - 1 .

I. ①中… II. ①王… III. ①政府审计—审计标准—
变迁—研究—中国 IV. ①F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 187243 号

中国国家审计准则变迁研究

ZHONGGUO GUOJIA SHENJI ZHUNZE BIANQIAN YANJIU

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) 63508271 63508273

传 真: (010) 63508274 63508284

网 址: www.cmepub.com.cn

电子邮箱: sdjj1116@163.com

经 销: 各地新华书店

印 刷: 三河市同力彩印有限公司

开 本: 787 × 1092 1/16

字 数: 203 千字

印 张: 11.75

版 次: 2017 年 11 月第 1 版

印 次: 2017 年 11 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5119 - 2710 - 1

定 价: 36.00 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

序

在人类历史发展的长河中，人类社会的每一次重大发展，总是以思想的进步和观念的更新为先导；审计工作的每一次重大进步，也是以审计理论的创新和理念的突破为基础。当前，世情、国情、党情继续发生深刻变化，改革发展的任务繁重而艰巨，审计工作面临许多新情况和新问题，客观上要求我们在理论上给予回答、提供思路和方法，审计理论研究工作更为重要，任务更为紧迫和艰巨。

审计理论研究要始终坚持立足全局，在经济社会发展全局和历史长河中去考量。开展任何一项工作、任何一项理论研究，都不能仅仅盯着这项工作、这个领域。国家审计作为国家政治制度的重要组成部分，受人民委托履行监督职责，是保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”，是国家治理的一个重要方面和途径，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。从一定意义上讲，一部审计史也是一部国家兴衰史，是一部国家治理发展史，是一部体现不同利益博弈、不同思想交锋、不同文化碰撞、不同制度变迁的历史。因此，审计理论研究必须立足于国家政治制度、经济制度、历史文化传统这个大环境，放在国家治理这个大系统中，放在民主法治建设这个大过程中，放在中国特色社会主义制度这个大背景中去研究，这样，才能真正理解和把握国家审计的本质及价值所在。立足全局，也要防止好高骛远、包打天下，要找准定位，从全局考虑和解决问题。

审计理论研究要始终坚持实践至上，为审计事业的科学发展服务。理论来源于实践，是实践经验的凝集和升华，是客观规律的集中反映。审计工作是实践性很强的工作，理论工作者不能在象牙塔里搞研究，关起门来做学问，坐在井底论天下，需要到实践中去寻找研究的结论和问题的答案。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七十多年的历程，新中国审计制度也建立三十年了。中国审计在延绵不断、逐步发展的历程中，积累了十分丰富的实践经

验。这些经验凝结了一代又一代审计人的辛劳和汗水、智慧和才华，也蕴含着国家审计特定的运行轨迹和发展规律，需要我们去发掘利用、梳理雕琢，使之升华为服务于中国特色社会主义事业的中国特色社会主义审计理论，成为当今和未来审计实践的指南。

审计理论研究要始终坚持解放思想，求真务实，勇于创新。毛主席说过，“人类的历史，就是一个不断地从必然王国向自由王国发展的历史”，“人类总得不断地总结经验，有所发现，有所发明，有所创造，有所前进”。任何事物都有一个发生发展的过程，人们对事物的认识也有一个不断完善的过程，以前是正确的认识，未必适合当前情况，反之亦然。所以，审计理论工作者不能头脑僵化、思维封闭、人云亦云，不能受条条、框框、本本的束缚，要有“敢为天下先”的勇气和胆略，不唯书、不唯上、只唯实，坚持用发展的眼光和创新的精神，去探索规律，要善于从新情况、新问题中提炼、归纳出新的经验，做出新的理论概括，使中国特色社会主义审计理论在发展中体现继承，在继承中推动发展。

审计理论研究要始终坚持博采众长，融会贯通，厚积薄发。理论是学习、借鉴和创新的产物。搞审计理论研究，一定要站得高一些，望得远一些，眼界宽一些，胸怀大一些。要学习古今中外的各种知识，特别是学习政治、经济、法律、历史方面的知识，善于从经济社会发展的历史脉络中找寻审计的发展规律；要学习一切适合中国实际的好做法和好经验，善于向其他的领域、别的国家借鉴经验，使我们的研究更有深度、更有成效。同时，要善于判断和选择，注重精准深入，讲求质量精髓，能够取其精华，并使其本土化、中国化，真正为我所用。审计理论研究还要有坐“冷板凳”的气量，杜绝浮躁和急功近利的心态，防止“快餐式”文化，力求出精品和高端产品。

审计理论研究要始终坚持科学的观点、立场和方法，处理好专业与普及的关系。要以历史的、辩证的、发展的、过程的观点和全局意识、战略意识来进行审计理论研究。现在有一种倾向，认为理论研究越是艰深晦涩越是学问高深，追求大量的术语堆砌。这种将理论研究绝对学院化、书斋化的做法，是不符合马克思主义理论研究观的。列宁曾说过，“最高限度的马克思主义等于最高限度的通俗化”。邓小平同志也曾指出，“马克思主义并不玄奥，是很朴实的东西、很朴素的道理”。广大审计理论工作者要力求把抽象、深刻、复杂的道理用直白、

浅显、通俗的语言表达出来，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，用大家都可以接受的语言表述出来，起到审计理论与审计实践之间的“转换器”功能。同时，审计理论研究也是广大审计一线人员的任务，要广泛动员，形成研究大军。

为了切实推动国家审计理论研究，引导和鼓励国内高等院校和科研院所博士生研究国家审计理论，加强理论研究人才队伍建设，培养高层次审计人才，促进国家审计事业健康发展，我倡议审计署每年组织开展一次审计优秀博士论文评选，将入选的优秀论文出版，建立一个“审计优秀博士学位论文文库”。

恩格斯曾经说过，“一个民族要想站在科学的最前列，就一刻也不能没有理论思维”。中国特色社会主义审计制度在不断健全和完善，中国特色社会主义审计理论体系在不断创新和发展。衷心希望有越来越多的有志之士投身到审计理论研究工作中来，也衷心希望有越来越多的优秀审计理论研究成果问世，在中国特色社会主义审计理论发展史上留下浓墨重笔。若此，甚慰。

是为序。



二〇一二年十月于北京

目 录

序	刘家义 (001)
摘要	(001)
ABSTRACT	(004)
第一章 导论	(008)
第一节 研究背景和意义	(008)
第二节 国内外文献综述	(012)
第三节 基本框架和研究方法	(017)
第四节 可能的创新	(020)
第二章 概念界定和理论基础	(022)
第一节 概念界定	(022)
第二节 制度变迁理论	(030)
第三节 国家治理理论	(035)
第三章 我国国家审计准则变迁的动因和特征分析	(042)
第一节 我国国家审计准则变迁的动因	(042)
第二节 我国国家审计准则的变迁历程及特点	(047)
第三节 我国国家审计准则变迁的特征	(070)

第四章 世界审计组织和美国审计准则变迁及对我国的启示·····	(074)
第一节 世界审计组织国际准则变迁及特点·····	(074)
第二节 美国政府审计准则的变迁及特点·····	(079)
第三节 对我国国家审计准则变迁的启示·····	(082)
第五章 我国国家审计准则变迁的影响因素分析·····	(085)
第一节 我国国家审计准则变迁的内部动力·····	(085)
第二节 我国国家审计准则变迁的外部动力·····	(097)
第六章 我国国家审计准则变迁的效果分析·····	(120)
第一节 国家审计准则变迁的总体效果评价·····	(120)
第二节 国家审计准则变迁对审计项目质量的影响研究·····	(122)
第三节 国家审计准则变迁对审计结果的影响研究·····	(133)
第七章 我国国家审计准则变迁的现状分析和改进策略·····	(143)
第一节 我国国家审计准则变迁的现状和问题分析·····	(143)
第二节 新常态下影响我国国家审计准则变迁的现实因素·····	(149)
第三节 我国国家审计准则的未来改进策略·····	(157)
第八章 结论与局限性·····	(163)
第一节 研究结论·····	(163)
第二节 本文的局限性·····	(167)
参考文献·····	(169)
后记·····	(179)

摘要

经过 30 多年的探索和发展,具有中国特色社会主义的国家审计制度基本建成。近年来,随着国家审计影响力不断提升,审计机关依法行政的水平和能力提高,作为规范审计机关和审计人员行为的国家审计准则,在国家审计服务于国家治理体系和治理能力现代化中发挥着越来越重要的作用。开展国家审计准则变迁研究,探索其变迁规律,可以丰富国家审计准则理论,拓宽国家审计准则的理论基础,也可以为未来准则变迁提供理论依据。研究结果发现,最高审计机关在国家审计准则变迁的路径依赖中发挥主导作用,其变迁过程是对受托责任评价能力不断提高的过程,体现了对绩效和责任的追求不断提高,适应了国家治理需求的变化。

本文采用规范研究和比较研究相结合,以规范研究为基础、比较研究为支撑,建立起准则变迁的研究框架。本文通过对国家审计准则的定位和作用、发展变化、实践应用等方面研究成果的国内外文献回顾,发现这些文献对国家审计准则的变迁过程没有系统梳理,存在研究基础较多采用经济学、研究方法有限、侧重某一方面问题等不足。同时,为后续研究的需要,本文对国家审计准则的内涵及作用、制度变迁的内涵及形式等概念进行界定,对制度变迁理论和国家治理理论的主要观点进行梳理,并介绍了这两个理论在国家审计理论中的运用和发展情况。

在构建国家审计准则变迁框架过程中,本文从供给、需求和均衡三个角度对国家审计准则变迁的动因进行了理论分析,供给方面包括供给成本和供给收益,需求方面包括降低审计风险、经济社会发展需要和保障工作权益需要三个方面,而国家审计准则均衡是一种不常见的偶然状态,不均衡是常态。在分析变迁过程中,本文从时间角度来看,将变迁过程划分为萌芽阶段、探索阶段、发展阶段和完善阶段,对每个阶段准则进展情况进行了描述性分析,并对各个阶段准则特点

进行了归纳；从内容角度上看，主要从一般准则、审计证据、审计职业道德、审计方案、审计质量控制和审计报告六个方面，对各部分在准则体系中的地位和主要内容分析介绍基础上，比较其在各个阶段的变化情况，并归纳出变迁特点。本文对变迁过程运用制度及制度变迁理论分析发现，审计机关作为变迁主体，具有节约制度变迁成本、及时满足经济社会发展对审计准则的需要和体现各利益相关者利益的特点，我国国家审计准则具有以强制性制度变迁为主、诱致性制度变迁为辅，采取渐进式变迁的方式、路径依赖性强、与国际接轨和趋同等特点。在国际比较中，本文选择了具有代表性的世界审计组织和美国，在对其准则的基本框架和主要内容概括、变迁的过程及原因、变迁特点等进行介绍和分析的基础上，发现在国家审计准则中始终强调的重点是审计独立性，注意强调与注册会计师审计和内部审计的兼容性，在制定方向的选择上各有利弊等启示，对我国国家审计准则变迁具有一定的借鉴意义。

从准则变迁影响因素来看，本文将其分为内部动力和外部动力。在内部动力方面，变迁主体在国家审计准则变迁中发挥主观能动作用，体现在对国家审计及其准则认识的不断提高，采用学术关注度作为替代变量，发现学术关注度与国家审计准则变迁过程密切相关；审计目标的演变决定了国家审计准则变迁的方向，在国家审计的各层次目标中，现实目标是不同的，在经济发展的各个阶段，现实目标的演变过程体现在国家审计准则变迁中。在外部动力方面，审计准则变迁过程中各个阶段的审计实践，都对准则变迁起到了直接推动作用；随着技术方法的进步，审计准则在各个阶段都及时做出调整，应对信息化的挑战，为实践发展提供制度保障；在财政体制改革与国家审计的互动发展中，国家审计准则在各个阶段都起到了桥梁和纽带作用；与国家审计密切相关的会计准则和审计准则规范化，国家审计准则在各个阶段都吸收了它们的有益经验和做法。

在准则变迁效果检验中，本文采用了审计项目质量和审计结果作为参考指标。在对审计项目质量的影响分析中，以1996年至2013年审计署审计项目质量检查为样本，通过对43份检查报告进行统计分析，与审计准则变迁各阶段对比，发现国家审计准则变迁对审计项目质量影响明显；在对审计结果的影响分析中，以1993年至2013年审计署审计结果统计数据为样本，发现准则变迁对审计成果利用、审计处理结果落实情况、审计机关移送处理事项、审计机关审计（调查）单位数等指标影响明显。

我国现行国家审计准则需要适应环境变化、促进审计工作发展，在突出依法审计、保障审计独立性、规范成果利用等方面形成了自身的特点，并在服务国家治理的过程中从构建行为规范体系、推动责任政府建立、加强权力运行监督等方面有独特的实现路径，但在结构设计上和实践运行中还存在不足。在新常态下，随着国家治理需求，审计目标的调整，审计实践的探索发展，建立现代财政制度的要求，计算机技术的新发展等，都需要国家审计准则及时跟进。对于未来国家审计准则的发展，既要国家治理引领，凸显中国国家审计特色，又要合理借鉴先进经验，探索建立国家审计准则运行情况跟踪评价机制，掌握国家审计准则的适用程度，并选择适合我国国情的变迁方式。

关键词：国家审计 审计准则 制度变迁

ABSTRACT

After 30 years of exploration and development, the audit system with Chinese socialism characteristics has been gradually set up. In recent years, with the increasing influence of the national audit, the improving ability and level of audit institutions' administration, the national auditing standards, as a norm of audit institutions and auditors conducts, are playing an important role in national audit services in national governance system and governance ability modernization. Researches on the transition of Chinese national auditing standards enrich the national auditing standards theory, explore the state auditing standards changes, broaden the theoretical foundation of the national auditing standards, and help to promote the development of the audit work by using the national auditing standards. This dissertation found that audit institutions played a leading role in the path dependence of national audit standards transition. The process of transition is to improve the evaluation ability to accountability. It reflects the pursuit of performance and accountability continuously improving, adapting to the changes in national governance requirements.

This dissertation uses the methods of theory normative research and comparative study, establishing the research framework of Chinese national audit standards changes. By Using literature research, comparative study, qualitative and quantitative analysis and other research methods, reviewing the domestic and foreign literature of national auditing standards position and function, development and changes, practical application and so on, this dissertation found that there were no systematic combing of the process of national auditing standards changes, economics were used for the research foundation, research methods were relatively limited, focuses were mainly on one particular aspect, etc. For the further research, this dissertation defines the concepts of the national audit

standards' connotation and function, institutional changes' contents and form, combs the main points of institutional evolution theory and national governance theory, and introduces the two theories application and development of the national audit theory.

In the process of setting up national audit standards evolution framework, this dissertation has carried on the theoretical analysis of national audit standards changes from the perspectives of supply, demand and balance. On the supply side, the supply costs and supply benefits are analyzed; on the demand side, audit risk avoidance, the economic and social development needs, security rights needs were discussed. The national audit standards are a state of unusual accident, and imbalance is the norm. From the time point, in the process of analyzing the changes, the change process is divided into infancy stage, exploration stage, developing stage and perfecting stage. It conducts a descriptive analysis of the standards progress for each stage, and summarizes the standards characteristics respectively. From the contents point, it mainly includes six aspects: the general guidelines, audit evidence, audit professional ethics, audit plan, audit quality control and audit reports. On the basis of introduction and analysis of the status and main contents of each parts of the standards system, it compares the changes in the various stages, and sums up the characteristics respectively. By applying system and system evolution theories, this dissertation found that the audit institutions, as the main body of changes, had the characteristics of cost - saving system changes, timely satisfy the need economic and social development for auditing standards, and reflect the interests of related stakeholders. China's national auditing standards have the characteristics of giving priority to mandatory institutional changes, institutional change being complementary, adopting the method of progressive change, having strong path dependence, being in line with international standards and convergence. In international comparison, selecting INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) and the United States, on the basis of introduction and analysis of basic framework, the main contents, evolution process and reasons, change characteristics of their auditing standards, this dissertation found that the audit independence had always been the stress in the national auditing standards, and the compatibility with public audit and internal audit. On the choice of setting direction on the pros and cons, they can be used as reference to Chi-

nese national auditing standards' changes.

From the reasons of the change of national audit standards, the factors influencing standards change can be divided into internal motivation and external motivation. In terms of internal motivation, the change entities play a subjective initiative role, embodied in the understanding of the national audit and standards improving, applying the academic attention as an alternative variable, this dissertation found that academic attention is closely related to national auditing standards change process. The evolution of audit goals determines the directions of national auditing standards change, in all levels of the national audit targets. The practical goals are different in different stages of economic development, and the evolution process of practical goals reflects in the changes of national auditing standards. In terms of external motivation, the auditing practice in the process of auditing standards change for various stages played a direct role in promoting the standards change. The progress of technology and methodology, auditing standards make timely adjustments to deal with the challenges of information technology at different stages, to provide an institutional guarantee for development of practice. In the interactive development of fiscal system reform and the national audit, national auditing standards played the bridge and link role at different stages. The national auditing standards absorbed the beneficial experience and practice at different stages the accounting principles and auditing standards concerning national audit.

In the test of change effects, this dissertation uses the audit quality and audit results as reference indexes. In the analysis of impacts of audit project quality, 1996 - 2013 CNAO (China National Audit Office) audit projects quality inspection is used as samples. Through the statistical analysis of 43 inspection reports, comparing with various stages of standards change, this dissertation found that national auditing standards change significantly affect the quality of the projects. In the analysis of the influence of the audit results' statistics from 1993 to 2013, this dissertation found that the standards changes have a significant influence on the audit results application, the implementation of the audit results, the audit authority transferring handling matters, and the units number of audit or audit survey.

China's current national audit standards need to adapt to environmental change, to pro-

mote the development of audit work. In terms of highlighting the audit based on laws and standards, guaranteeing the audit independence, it forms its unique characteristics. In the process of serving national governance, the new standards have a unique path of setting up norms system, promoting establishing responsible government and strengthening the realization of the power supervision and so on. But there are some shortcomings in structural design and practical operation. Along with the development of the situation, such as the adjustment of the audit target, audit practice exploration development, the requirements to establish a modern financial system, and the new development of computer technology, etc., the national auditing standards need timely following up. For the future development of the national auditing standards, it not only requires highlighting China's national audit characteristics, but also draws lessons from advanced experience. And it is advised to explore and establish of national auditing standards operation tracking evaluation mechanism, to master the applicable degree of national auditing standards, and to select the appropriate changes path.

Key Words: National audit, Audit standards, System change

第一章 导论

自 1983 年成立以来,新中国审计机关已走过 30 多年的发展历程,在开创中国特色社会主义审计道路上不断前进,为推动完善国家治理体系和治理能力现代化做出了重要贡献。审计机关作为政府职能部门,要履行法定职责和发挥职能作用,包括国家审计准则在内的审计规范化建设逐步发展和完善,这既是自身不断提高的内在要求,也是外部因素作用的结果,对审计实践产生直接作用。在全面深化改革总体目标下,审计机关围绕“发展、改革、法治、反腐”的审计工作总体要求,如何适应新形势和完成新任务,需要进一步探讨国家审计准则自身发展规律,完善国家审计准则,以便更好地规范审计行为,防范审计风险,提高审计质量。

第一节 研究背景和意义

一、研究背景

国家审计也称政府审计,虽然两者在汉语语言中并非同义,但从职能、作用等角度考察,两者并无根本性区别,因此本文将国家审计与政府审计同义使用,在我国多称国家审计,而在国外译注中多称政府审计。本文在引用文献或借鉴他国国家审计时,根据习惯,在部分文献资料或译文中仍使用政府审计,因此有时将国家审计和政府审计通用。

我国审计机关成立 30 多年来,各方面都经历了从无到有、从探索发展到逐步完善的过程,各项基础设施建设基本构建完成,夯实了审计事业可持续发展的根基。一是在审计干部队伍方面,从 1982 年财政部成立审计机关筹备组,开始边组建边工作,逐步到抓重点打基础阶段,到 2012 年底全国审计机关工作人员

已达到9.3万人,审计队伍逐渐壮大,审计人员依法审计水平和能力得到认可。二是在审计法治化方面,从1983年至1985年,国务院先后批转审计署《关于开展审计工作几个问题的请示》,发布《关于审计工作的暂行规定》(以下简称《暂行规定》),为开创阶段开展工作初步奠定了法规依据,到目前,已经初步构建起较为完备的法律法规体系,审计工作的法治化、规范化水平不断提高。三是在审计信息化方面,从最初纸质账簿凭证和报表等审计,到审计人员遇到“打不开电子账,进不了电子门”困惑,再到现阶段“金审工程”三期推进,数字化审计模式得到总结推广,适应信息化环境的审计方式逐步形成。四是在审计理论研究方面,从最初将审计的基本概念、职能和作用等研究作为审计理论研究的首先任务,到1998年开展了中国审计体系的研究,全面论证了中国审计的理论体系、组织体系、规范体系和方法体系,再到目前已经初步搭建起中国特色社会主义审计理论体系。五是在审计文化建设方面,作为推动审计事业不断前进、审计队伍不断发展壮大、审计监督制度不断完善的道德基础、精神支柱和不竭动力,审计文化对审计事业的发展具有不可替代的作用,经过多年的锤炼和发展,在不同历史阶段得到发展和深化,积淀凝练而成审计人员核心价值观,概括为“责任、忠诚、清廉、依法、独立、奉献”十二个字六个方面。

对于审计机关来说,依法行政就是要依法履行好审计监督职责。审计规范明确了审计机关依法履行审计职责的具体方式,其中,审计法确立了审计监督的基本原则,《审计法实施条例》将审计法规定的原则加以具体化,并提出贯彻意见。通过制定国家审计准则等专业规范,进一步把审计法及其实施条例的规定落实到各项审计工作中,用专业规范来明确每一个审计项目如何计划、组织、实施和报告,以全面贯彻落实审计法,推动审计机关和审计人员依法、有效履行职责。审计法1994年颁布,2006年又进行了修订,与此相适应,《审计法实施条例》也进行了修订。国家审计准则体系也经历了从萌芽、探索、发展到不断完善的过程,审计机关已经搭建起基本满足其依法行政所需要的规范体系:一类是关于审计活动中审计机关及审计人员与外部的关系,主要通过审计法及其实施条例等外部规制来实现;另一类是审计机关内部业务运行规制,包括审计人员资格条件、职业要求、审计业务开展规范、审计质量控制规范等,主要通过制定审计准则和指南等内部规制来实现。

国家审计准则是审计人员执行审计业务、获取审计证据、形成审计结论、出