

国家社会科学基金资助项目

中国审计体系研究

○ 冯均科 主笔

陕西人民出版社

38
F239.221
10
2

国家社会科学基金资助项目

中国审计体系研究

冯均科 主笔



陕西人民出版社



3 0028 9773 8

(陕)新登字 001 号

中国审计体系研究

冯均科 主笔

陕西人民出版社出版发行

(西安北大街 131 号)

洛南彩印厂印刷

850×1168 毫米 32 开本 12.875 印张 281 千字

1998 年 7 月第 1 版 1998 年 7 月第 1 次印刷

印数: 1—1000

ISBN 7-224-04777-5/F·630

定价: 19.80 元

前 言

《我国审计体系研究》是被列入《国家社会科学研究“九五”规划重点课题指南》的科研项目,也是审计领域一个最为庞大和最为复杂的研究课题。它横跨国家审计、民间审计和内部审计三大系统,涉及政治、法律、经济与文化诸范畴;既要对我国审计体系的历史进行考察,又要对国外审计体系的经验进行剖析;既要采用规范研究方法,又要采用实证研究方法;既要着眼现状,又要放眼未来,是一项多视角、全方位的综合性研究。

经全国哲学社会科学规划领导小组批准,我们承担了《我国审计体系研究》科研项目,不计已做的大量前期研究工作,我们的研究活动持续了近两年时间。本项目由冯均科教授主持,负责课题申报、内容设计、大纲拟订、人员组织、分工协调、书稿的修改、总纂和定稿等工作。课题组成员包括:陕西财经学院冯均科教授、张晓岚教授、程安林副教授、张萍讲师;西安交通大学王平心副教授和西北大学白建东副教授。本书作为该课题研究的最終成果,在出版时,我们以《中国审计体系研究》作为本专著的书名。课题参与者的分工情况如下:冯均科教授撰写导言,第一章,第二章,第三章的一、四、五和六,第五章,第七章,第八章和结束语;王平心副教授撰写第三章的二和三;白建东副教授撰写第四章的一、五和六;张萍讲师撰写第四章的二、三和四;张晓岚教授

和程安林副教授合撰第六章。

本课题研究自始至终得到了有关各方的大力支持。审计署科研所所长孙宝厚博士、北京市审计科研所贾丛民所长、《陕西审计》杂志社侯兴国副主编、陕西省审计厅审计科研所李群所长和原副所长王文博先生、西安市审计局调研处李东处长和朱庆林编辑等,对我们的研究提供了许多帮助,在此表示衷心感谢。同时,我们也对会计界老前辈、陕西财经学院杨崇昌教授的关心深表谢意。

我们特别感谢国家社会科学基金会的资助以及全国社科规划办、陕西省社科规划办和陕西财经学院对我们研究工作的关怀和指导;也对参与过书稿校对工作的硕士研究生安幸福、冯波、郑志龙和王娟表示谢意。最后,对陕西人民出版社及朱小平编辑给予本书出版所提供的条件深深致谢。

我们热切期望关心审计事业发展的各位同仁,能为本课题的研究提供批评意见,以使我们的研究成果更加完善。

《我国审计体系研究》课题组

1998年4月12日

目 录

导 言	(1)
第一章 审计体系研究的理论定位	(5)
一、审计体系的科学界定	(5)
(一)审计体系的理性设定	(5)
(二)审计体系的层面分析	(8)
(三)审计体系概念的表述	(15)
二、我国审计体系研究状况的透视	(16)
(一)我国审计体系研究现状的综合分析	(17)
(二)对审计组织体系主要观点的总括评议	(20)
(三)剖析我国审计体系研究状况所带来的启示	(24)
三、审计体系研究的反思	(27)
(一)审计体系研究的困惑	(27)
(二)审计体系研究应正确解决的若干问题	(31)
四、审计体系整体研究的科学方法	(35)
(一)哲学的启示:审计体系整体大于各部分总和	(35)
(二)审计体系整体研究的方法论特点	(38)
(三)审计体系整体研究的障碍	(40)
第二章 审计体系的一般性分析	(45)
一、审计体系的目标设定	(45)

(一)审计体系目标相关环境的理性分析·····	(45)
(二)审计体系目标的历史回顾与现实考察·····	(48)
(三)审计体系目标设定的宏观分析·····	(51)
二、审计体系与社会环境互动原理分析·····	(55)
(一)审计体系的自动力说·····	(56)
(二)审计体系的外动力说·····	(59)
(三)审计体系与社会环境的互动说·····	(63)
三、审计体系刚性约束透析·····	(66)
(一)内生的刚性约束:独立性与自律的规范·····	(66)
(二)外在的刚性约束:法规与政府干预·····	(69)
四、以人为本的审计体系观·····	(73)
(一)确立审计人员在审计体系中的主导作用·····	(73)
(二)审计人员的自然属性对审计体系的影响·····	(75)
(三)审计人员的社会属性对审计体系的影响·····	(77)
五、审计体系国际化的理性分析·····	(81)
(一)审计体系国家化与国际化的比较优势 分析·····	(81)
(二)审计体系国际化的利益格局分析·····	(85)
(三)审计体系国际化的障碍分析·····	(88)
第三章 中外审计体系的横向比较·····	(96)
一、研究前提与内容的规定·····	(96)
(一)研究的前提·····	(97)
(二)研究的内容·····	(100)
二、审计组织体系比较·····	(102)
(一)国家审计的组织比较·····	(102)
(二)民间审计的组织比较·····	(105)

(三)内部审计的组织比较	(109)
三、审计工作体系比较	(114)
(一)审计工作体系比较的基础性分析	(114)
(二)西方国家的审计工作体系	(117)
(三)我国的审计工作体系	(119)
四、审计制度体系比较	(120)
(一)中外国家审计制度比较	(120)
(二)中外民间审计制度比较	(125)
(三)中外内部审计制度比较	(129)
五、审计要素体系比较	(132)
(一)审计对象比较	(132)
(二)审计标准比较	(139)
(三)审计结果比较	(144)
六、中外审计体系比较研究的启示	(145)
(一)形式差异的背后显示属性相同	(145)
(二)民主政治影响审计主体能动性	(146)
(三)市场经济促使审计形式多样化	(147)
(四)行政介入加速审计体系的初创过程	(148)
(五)健全法制推动了审计体系的发展	(149)
第四章 我国审计体系的纵向比较研究	(152)
一、比较原则和比较内容的规定	(153)
(一)纵向比较研究的原则	(153)
(二)纵向比较研究的内容	(155)
二、国家审计的纵向比较	(159)
(一)机构设置比较	(159)
(二)审计内容比较	(161)

(三) 审计方式比较	(162)
(四) 审计制度比较	(163)
三、民间审计的纵向比较	(165)
(一) 行业管理比较	(165)
(二) 业务范围比较	(166)
(三) 审计规范比较	(167)
四、内部审计的纵向比较	(169)
(一) 组织形式比较	(169)
(二) 审计对象比较	(170)
(三) 审计标准比较	(171)
五、审计体系的动态分析与演进规则	(172)
(一) 封建时期审计体系的动态分析	(174)
(二) 共和时期审计体系的动态分析	(177)
(三) 审计体系演进史的规则揭示	(179)
六、审计体系前瞻	(181)
(一) 开放的审计体系	(182)
(二) 权威的审计体系	(184)
(三) 有效的审计体系	(185)
第五章 我国审计体系的静态考察	(190)
一、我国现行审计体系构造透视	(190)
(一) 行政化模式的分级审计组织	(190)
(二) 紧密型结构的审计组织体系	(200)
二、我国现行审计体系的社会环境分析	(203)
(一) 经济环境的主要影响	(203)
(二) 政治环境的主要影响	(207)
(三) 文化环境的主要影响	(210)

三、我国现行审计体系的结构分析	(212)
(一)产权区界促成审计体系三元化	(213)
(二)主体差异引发审计形式个性化	(216)
(三)行政干预造就体系结构紧密化	(218)
四、我国现行审计体系的动因分析	(220)
(一)我国现行审计体系形成的动因	(220)
(二)我国现行审计体系发展的动因	(226)
第六章 我国现行审计体系的实证研究	(233)
一、我国现行审计体系实证研究的可行性分析	(233)
(一)审计体系规范研究的局限性	(233)
(二)审计体系实证研究的必要性	(234)
(三)审计体系实证研究的适用性	(237)
二、我国现行审计体系实证研究的理论规定	(239)
(一)审计体系实证研究的原则	(239)
(二)审计体系实证研究的内容	(240)
(三)审计体系实证研究的程序	(242)
三、调查问卷的定量分析	(246)
(一)调查问卷的内容及其调查结果	(246)
(二)调查结果的总体分析	(253)
四、座谈交流的意见分析	(263)
(一)关于审计体系相关问题的评价	(263)
(二)关于国家审计相关问题的评价	(264)
(三)关于民间审计相关问题的评价	(266)
(四)关于内部审计相关问题的评价	(271)
第七章 构建我国审计体系的基础研究	(273)
一、我国审计体系的支撑点	(273)

(一)中央集权制:审计体系中政府主导作用的 缘由.....	(274)
(二)多种经济成分并存:审计体系三元结构的经济 基础.....	(276)
(三)市场经济体制:审计体系走向完善的 外在条件.....	(278)
(四)有效的法律保障:审计体系协调运行的社会 基础.....	(280)
二、审计体系的中国特色	(281)
(一)审计体系中国特色的社会基础	(282)
(二)国家审计的主体地位	(284)
(三)审计体系的紧密结构	(286)
(四)体系内部的功效互补	(288)
三、我国审计体系理想化模式的基本特征	(290)
(一)审计体系理想化模式的内涵剖析	(290)
(二)审计体系理想化模式的理性特征分析	(292)
四、我国审计体系理想化的主要阻力	(299)
(一)管理体制不顺	(299)
(二)传统观念深重	(304)
(三)风险意识淡薄	(306)
(四)人员素质偏低	(307)
五、新型产权关系下的企业审计	(309)
(一)现代企业制度下新的企业产权关系对企业 审计的影响.....	(310)
(二)以产权关系为基础建立新型企业审计制度的 构想.....	(315)

六、经济监督体系内部的协调	(320)
(一)经济监督体系的结构分析	(320)
(二)经济监督体系的协调状况	(322)
(三)经济监督体系的协调对策	(325)
第八章 我国审计体系的理想构架	(330)
一、以理顺审计关系为出发点改革国家审计	(330)
(一)国家审计关系的沿革	(330)
(二)市场经济条件下我国的国家审计关系	(334)
(三)市场经济条件下审计关系的协调	(338)
(四)完善现行国家审计制度的主要对策	(340)
(五)我国国家审计发展的战略重点	(343)
二、民间审计未来展望	(347)
(一)民间审计职业发展的趋势分析	(347)
(二)微观分析:民间审计主体改制的前景	(357)
(三)宏观分析:民间审计行业管理的前景	(364)
三、内部审计理想化模式的构建	(373)
(一)体制重塑	(373)
(二)组织控制	(377)
(三)行业协调	(380)
四、审计体系内部组织联系的改善	(383)
(一)紧密型联系的相对减弱	(384)
(二)主从型地位的逐渐消失	(387)
(三)同化型执业的不断异化	(389)
结束语	(392)

导 言

在实用主义的导向下,审计科学的研究在世界各国尚未受到应有的重视,难怪美国审计学家C·W·尚德尔感叹道:“我们没有审计理论,甚至没有一个审计的恰当定义。”^[1]事实也正是如此,令人遗憾的是,到目前仍然找不到一个被普遍认可的审计定义。我国1995年在全国范围内所进行的审计定义大讨论,虽然从数千份关于审计定义的见仁见智的稿件中归纳出几大观点,但不能求得统一,当然这在事实上也是办不到的。尽管最后形成了一个具有相对统一意见的“简明审计定义”,然而,对这一定义的科学性、严密性以及普遍认可性著者不免发生怀疑。因为“简明”一词使审计定义包含了审计科学定义可能不应包括的内容。这将带来一个问题,没有“恰当定义”的审计,可能使审计研究陷入困惑。实际上,我们正是在这种困惑中展开研究的。

我国审计体系的研究,是理论研究与应用研究的综合体。我们不愿将这一研究限定在现实问题的窄小领域,而是注重进行多方位的理论分析,以理论的发展求得促使我国现行审计体系的改善。美国未来学家丹尼尔·贝尔指出:“一个领域的进步,现在越来越依赖于一流的理论工作。实际上,理论知识正在日益成为社会的战略资源。”^[2]科学研究在世界各国已受到了前所未有的重视,我国政府近期提出的“科教兴国”战略,也证明科学理论

研究的重要性；从这个意义上讲，在进行我国审计体系研究时，加大理论力度是完全必要的举措。

对我国审计体系的研究，我们以概念的界定作为逻辑起点，演绎出各个主要的具体问题，在思维上保持必要的严密性。首先，概括分析我国审计体系研究的状况以及存在问题，并在此基础上作出哲学意义上的反思，同时，提出审计体系整体研究的科学方法，为审计体系科学研究提供可行的理论定位；然后，从“审计一般”出发，对审计体系的基本理论问题进行专题探讨，为审计体系的中外横向、古今纵向比较提供铺垫；通过比较研究，再将审计体系的空间、时间限定在现行中国审计体系较小的范围，体现了从“一般”到“具体”的认识原理；接着，对我国审计体系的现实所表现的横断面进行考察，分析结构原理、环境影响、构成特点以及动力要素等，为增加证明力，还对我国现行审计体系进行了实证研究；最后，基于现实是未来的起点的认识，在对我国审计体系现状进行定性分析与规范研究的基础上，提出了我国审计体系的理想构架。我们尽量使研究工作规范性、科学性以及实用性兼容，并力求达到分析的多视角以及方法的多样化。

社会学家涂尔干曾指出：“在解释社会事实时，不仅要重视它们由以存在的原因，还要揭示它们对建立社会普遍和谐的功能。”^[8]在解释审计体系所表现的社会事实时，也存在这一问题，这就是为什么我们在研究审计体系时总要论及有关社会环境因素的一个重要理由。审计体系与社会环境的关系，可以通过社会学、政治学、经济学以及辩证法提供的思维方法找出答案，我们始终遵循着这一原则。“辩证法在考察事物及其在头脑中的反映时，本质上是从事物的联系、它们的联结、它们的运动、它们的产生和消失方面去考察的。”^[1]辩证法是我们研究审计体系的一个

基本思想方法。

审计体系是一个庞杂的社会系统，我们在研究时面临着巨大的困难。审计体系的运行“和其他运动一样，乃是一个复杂的不可穷尽的过程，因而我们借以表达运动的概念总是抽象的和观念化的，它们仅仅包括所研究的客体的一个方面，而撇开了所有其他方面。实在运动的不可穷尽性和我们借以表达运动的全部概念资料的局限性之间的矛盾，乃是任何疑难和悖论，其中包括芝诺疑难产生的基本原因。”^[5]我们不愿意产生“疑难和悖论”，竭力克服认识与论述上的局限性，但终将难以避免，因而，对审计体系的任何研究可能都存在着某种固有的不能逾越的缺陷。

我们试图建立一个对我国审计体系发展有益的未來模式，这是研究的实际归宿；但这个模式既不是对外国的照搬，也不是一个世界通用的构架。美国管理学家泰勒曾精辟地指出：“现代科学管理的发展史向我们发出了警告：管理的机制，决不能被误认为是管理的本质或基础哲学。明确地说，同样的一个机制在一种场合下会引起灾难性后果，但在另一种场合则会使我们受惠无穷。……但管理者如果用错误的精神去理解和应用，则又会导致灾难性失败。”^[6]我们注意到每一管理机制在特定环境下的有限适用性，但不排斥有分析的借鉴。一个优秀的体制本身在包含着积极性的同时隐含着消极性，当它在另一种环境下被采用时，优势可能变为劣势，消极性由隐变显，释放出一种异常的功能。从某种意义上讲，我们任何人都无法设计出一套未来世界通用的审计体系模式。

注：

- [1]C·W·尚德尔著、汤云为等译：《审计理论》（绪论），第1页，中国财政经济出版社1992年版；
- [2]丹尼尔·贝尔著、彭强译：《后工业社会》（简明本），第9页，科学普及出版社1985年版；
- [3]转引自于海著：《西方社会思想史》，第382页，复旦大学出版社1993年版；
- [4]恩格斯：《反杜林论》，《马克思恩格斯选集》，第3卷，第62页，人民出版社出版；
- [5]A·M·莫斯杰巴宁柯著、王鹏令等译：《宏观世界、巨大世界和微观世界的空间与时间》，第144页，中国社会科学出版社1985年版；
- [6]泰勒著、蔡上国译：《科学管理原理》，第87页，上海科技出版社1982年版。

（本部分执笔：冯均科）

第一章 审计体系研究的理论定位

庞大复杂的审计体系以其社会现象特有的多面性和多变性,使人们对它的认识出现难以克服的差异;重新系统研究审计体系,所面临的第一个任务是从科学的角度,对审计体系作出严格的理论上的界定,并分析我国审计体系研究的现状,对研究本身的局限性作出哲学意义上的反思,建立一种以系统论的方法论对审计体系进行新视角探讨的思维观念。

一、审计体系的科学界定

世界著名思想家亚里士多德在他的逻辑学说中,就曾精辟地断言:概念是思维的“起点”,又是思维的“终结”;这充分表明了概念的重要性。实践反复证明,科学界的许多重大分歧,莫不产生于对模糊概念的不同理解。审计体系概念也是一样,学术界目前尚无一个统一的定义。尽管在一些学术论文中偶见类似的提法,但具体理解却存在诸多差异。为了理论研究上的需要,首先应当严格界定审计体系概念。

(一)审计体系的理性设定

完全消除人们对审计体系的不同理解从逻辑上讲是不可能的,因为没有办法消除每个人的个体差异以及由此而引起的对