



审计 理论研究

李金华 主编



中国审计出版社



数据加载失败，请稍后重试！

高级审计师资格考试参考用书
全国审计机关干部继续教育推荐用书

审计理论研究

李金华 主编

中国审计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计理论研究/李金华主编. - 北京: 中国审计出版社,
2001. 5

ISBN 7-80169-008-7

I. 审… II. 李… III. 审计学 - 经济理论 - 研究

IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 021839 号

审计理论研究

李金华主编

中国审计出版社出版

(北京市东城区东四十条 24 号青蓝大厦)

河北五经印刷厂

850 × 1168 毫米 32 开 13 印张 324 千字

2001 年 5 月北京第 1 版 2001 年 5 月北京第 1 次印刷

印数: 1 - 5000 册 本册定价: 21 元 全套定价 (1—6 册): 155 元

ISBN 7-80169-008-7/G·001

出版说明

随着新世纪的到来，我国社会主义市场经济不断完善，现代化建设进入了新的时期，作为独立经济监督的审计工作面临的任务越来越重。与之相适应，建立一支高素质的审计干部队伍已成为当务之急。为了加快培养高水平的审计专家队伍，全面提高审计干部队伍素质，我们组织编写了这套丛书。

• 本套丛书包括《社会主义市场经济理论研究》、《财政理论研究》、《金融理论研究》、《财务会计和财务管理理论研究》、《审计理论研究》和《审计技术和方法》共六本。担任各书主编的均是国内该领域有较深学术造诣的专家。书中内容突出了该领域最新的研究成果和对现实社会经济中一些热点问题的研究思考。这是一套全面提高审计干部宏观经济理论与政策水平，提高运用现代审计技术与方法能力的理论专著。中华人民共和国审计署李金华审计长，董大胜副审计长，党组成员、人事教育司司长项俊波同志审阅了本套丛书的编写大纲和书稿。本套丛书既作为全国审计系统高级审计师资格考试参考用书，也作为全国审计机关干部岗位资格考试继续教育推荐用书。同时，本套丛书也适用于社会各方面同志学习参阅。

由于编写时间较紧，本套丛书存在的疏漏和不完善的地方，欢迎读者提出宝贵意见。

中华人民共和国审计署干部培训中心
2001年4月于北京

前 言

为了提高全国审计干部的理论水平，加强对现实审计理论问题高层次的研究，我们组织编写了《审计理论研究》一书。本书是在《中国审计体系研究》一书的基础上修订而成的。

我国审计监督制度恢复以来，国家审计、社会审计和内部审计都得到了很大发展，在各自的职责范围内都发挥了重要作用。但是，随着经济体制改革的逐步深入，社会主义市场经济的逐步发展，对外开放的逐步扩大，审计环境正面临着巨大的变化。审计环境的变化对审计工作提出了新的要求，并对原有的审计管理体制、审计组织体系、审计目标、审计法律规范体系、审计内容和方法，以及审计人员的素质，均提出了新的挑战。如何应对这些变化，探索审计工作发展的规律，更好地指导审计工作，需要我们对审计理论进行深入的研究，构建适合我国国情的审计理论体系。

本书在写作中，从历史到现实，从国外到国内，从理论到实践，科学地、辨证地、较为全面地论证了中国审计的理论体系。全书分为七章：第一章为概述，主要介绍在当前研究审计理论的意义和研究我国审计理论的指导思想；第二章为审计理论结构，提出了审计理论的总体框架以及各组成部分之间的关系，并对审计动因理论、审计主体理论、审计客体理论、审计运行理论等进行了阐述；第三章为审计职能论，主要介绍审计职能的内涵，审计组织职责确定的依据和方式，我国国家审计机关审计职责的内容及发展趋势，以及以何种方式有效地履行其职责，发挥审计的作用；第四章为审计环境论，主要研究了审计与其所处环境的关系，审计活动的主要环境因素，如政治环境、经济环境、法律环境、文化环境等对审计工作的影响，并对我国目前的审计环境作

了分析研究；第五章为审计组织论，探讨了审计组织的设立原则和运行原理，并对我国政府审计机关内部，以及政府审计与内部审计和社会审计的关系走向进行了预测；第六章为审计规范论，对我国审计工作的规范进行了分类研究，探讨了法律规范、法规规范、审计准则和职业道德规范的形成与作用原理，并对如何完善我国审计规范提出了建议；第七章为审计方法论，主要研究了审计方法的发展规律，对不同的审计取证模式进行了比较分析，并对计算机审计的专门方法作了介绍。

本书的目的并不是要回答现实中存在的所有问题，也不可能论证出未来审计发展的唯一正确道路。我们只是想通过对审计理论体系的研究，进一步加深对审计本质的认识，并就目前我国审计工作面临的问题提出一些自己的认识。同时也是为了开阔审计人员的思路，启发广大审计人员去探索和研究问题。只有广大的审计人员去深入思考，在实践中总结和探索适合我国国情的审计工作发展道路，才能真正地用审计理论指导审计实践。

参加原书写作和本次修订的人员有：项俊波、魏礼江、孙宝厚、石爱中、鲍国明、崔振龙、刘绍统、苏丹、李伟光、王明辉、任力等同志。

李金华

2001年4月于北京

目 录

第一章 导论	(1)
一、什么是审计理论.....	(1)
二、为什么要研究中国审计理论及审计体系.....	(3)
三、研究中国审计理论的指导思想	(13)
第二章 审计理论结构	(17)
一、关于审计产生与发展动因的理论	(18)
二、关于审计主体的理论	(48)
三、关于审计客体的理论	(59)
四、关于审计主客体关系的理论	(64)
五、关于审计运行的理论	(70)
第三章 审计职能论	(102)
一、审计职责及其实现方式	(102)
二、审计目标	(132)
三、公共财政制度的建立与审计职能的转变	(142)
四、审计资源的配置与使用	(153)
第四章 审计环境理论	(172)
一、审计环境与审计活动的相互作用	(172)
二、政治环境及其对审计的影响	(172)
三、经济环境及其对审计的影响	(179)
四、法律环境及其对审计的影响	(188)
五、文化环境及其对审计的影响	(193)
第五章 审计组织理论	(199)
一、审计组织概述	(199)
二、国家审计机关内部关系现实与走向	(207)
三、国家审计与社会审计的关系走向	(225)

四、国家审计与内部审计的关系走向	(244)
第六章 审计规范理论	(256)
一、审计规范与审计规范体系	(256)
二、国家审计法律法规	(269)
三、国家审计法规体系	(293)
四、国家审计规章和审计准则体系	(306)
五、审计职业道德规范	(327)
第七章 审计方法论	(339)
一、审计取证模式及其选择	(339)
二、审计结果的传递与利用	(377)
三、计算机审计	(386)

第一章 导论

我国实行社会主义审计制度已有 18 年的历史。在 18 年的实践中，既积累了丰富的经验，也存在着一些困难和问题。面对新世纪，中国的审计路子该怎样走？怎样去迎接新世纪可能出现的挑战和机遇，把握中国审计的未来？在跨越人类新的一千年的时候，构建什么样的中国审计体系，才能适应社会主义现代化建设和改革开放的需要？这些都是值得我们认真思考的问题。而要解决这些问题，迫切需要理论研究的先行和引导，一方面，我们要对 18 年来的审计工作进行全面的总结、反思；另一方面，我们要对未来审计目标模式进行重构。

本书就是在这样的前提下，基于新旧世纪更替时期的紧迫感和历史使命感，在对过去 18 年中国审计工作作出全面经验总结的基础上，积极进行理论的思考和探索，试图对现有中国审计体系作出系统、全面的研究，探索出一条适合中国国情和 21 世纪新形势发展需要的社会主义审计监督的路子，重新构建 21 世纪未来中国审计体系的理论框架。

一、什么是审计理论

审计理论是研究审计产生、发展及其工作规律的科学体系，其研究对象是不同审计主体产生的动因，以及社会政治、经济、法律环境和文化观念对审计的影响。它不仅要说明审计的本质，审计产生的基础，审计的职能、对象、任务，还要探求审计工作的规律。通过理论研究，总结经验，反复实践，把它升华到科学

高度，使之逐步形成一套完整的社会主义审计理论体系。我们所说的中国审计理论体系，是指理论与实践紧密结合，符合我国国情，与具有中国特色的社会主义市场经济体制、政治体制相适应，反映我国审计监督实践及其发展规律的审计理论体系。

审计组织是为了审计目标而设置的机构、配备的人员和授以职责权限的有机整体。审计组织体系是由众多审计组织相互联系、相互制约而构成的整体。审计组织体系要研究的主要问题是：我国最高审计机关与最高国家权力机关和最高国家行政机关应保持一种什么样的关系？什么样的审计机构组织模式有利于实施宪法中关于“依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人干涉”的规定？国家审计、内部审计、社会审计在审计监督体系中应保持什么样的相互关系，才有利于发挥各自的作用？什么样的审计机构组织模式才有利于改革开放和社会主义现代化建设顺利进行及社会主义市场经济的健康发展？审计监督与其他经济监督是什么样的关系？审计监督体系在整个社会主义经济监督体系中应保持什么样的地位？审计机关应当怎样根据精简、统一、高效的原则，去调整内部机构，理顺工作关系，明确职责范围？

审计法律规范是指审计机关和审计人员在开展审计工作中，实施审计一方、被审计一方和与审计工作有关的其它各方都应当遵循的行为规范。研究审计法律规范，主要是结合现有审计法律规范自身的特点，研究审计法律规范体系和保障其贯彻实施的审计法制工作的理论与实践，研究提出审计法律规范的理论依据和实践意义。另外，还要研究除了与其它法律规范共有的规范性、强制性、效率性特点外，审计法律规范独有的系统性、经济性和技术性特点。

审计方法体系包括一般方法和技术方法。研究一般方法，实质上就是研究认识论，研究审计人员的思想方法，研究审计中的

唯物辩证法。而审计技术方法的形成，主要取决于审计自身目的的变化和对象范围的扩展，审计资源配置和利用情况，以及在规划与实施审计时审计人员以什么为工作切入点，才能以高效率低风险的方式完成审计任务，从而达到设定的审计目标。

二、为什么要研究中国审计理论及审计体系

恩格斯说过：“一个民族想要站在科学的高峰，就一刻也不能没有理论思维。”^① 审计理论研究是审计工作的重要基础和组成部分。新中国审计事业所走过的历程，实际上是一个审计理论和实践不断结合、不断探索、相互促进的过程。但是，我们必须清醒地看到，我国社会主义审计工作的实践和理论研究的时间还很短，与国外发达国家相比，尚有较大差距，特别是党的十五大和九届全国人大一次会议对我国改革开放和现代化建设的跨世纪发展作出了新的战略部署，为审计事业的发展指明了方向，同时也对审计工作提出了新的更高的要求，审计工作面临着新的形势和任务。在这样的形势下，我们对中国审计理论进行全面深入的研究，其基本动因和目的就是站在新旧世纪交替的关口，在总结历史经验的基础上，从未来 21 世纪中国审计发展战略方向出发，对审计工作将出现的新情况、新问题作出预测和进行超前性研究，分析新情况，研究新问题，总结新经验和新思想，回答当前审计工作中迫切需要解决的问题：社会主义市场经济体制下建立什么样的审计监督机制？如何全面落实审计法和审计法实施条例？如何深化和改进审计工作，建设高素质的审计队伍？怎样才能建立和发展社会主义市场经济体制过程中更好地发挥审计监督的作用？

具体讲，研究中国审计理论体系的必要性有以下几个方面：

^① 《马克思恩格斯选集》第三卷第 467 页，人民出版社，1976。

（一）全面总结 18 年中国审计发展历史和经验的需要

从边组建、边工作，抓重点、打基础，到积极发展、逐步提高，中国审计事业已走过了 18 年的历程。在 18 年的发展历程中，全国审计机关和广大审计工作人员在党中央、国务院和地方各级党委、政府的领导下，艰苦奋斗，开拓进取，发展和完善有中国特色的审计监督制度，取得了令人瞩目的成绩。

1. 形成了比较完整的审计组织体系

根据 1982 年第五届全国人民代表大会通过的宪法，审计署于 1983 年 9 月成立。随后不久，即在全国范围内相继组建了各级地方政府的审计机关，到目前，全国已建立国家审计机关 3 千多个，配备审计人员 8 万多人；为加强对重点地区中央所属单位的审计监督，审计署从 1986 年起先后在 16 个中心城市设立了驻地方特派员办事处；1987 年经国务院批准，审计署向 41 个部委派出驻部门设有派出机构；为适应国务院机构改革的需要，目前在 25 个部门设有派出局。社会审计工作 18 年来亦有很大发展，从 80 年代会计师事务所和审计事务所分别隶属于财政部门 and 审计机关，到 1995 年中国注册会计师协会与原中国注册会计师协会联合，直至目前对全国 6 千多家事务所进行脱钩改制，实现了行业统一管理、统一执业标准，开始走上了真正独立运作、有序竞争的健康发展道路；1985 年国务院发布《关于内部审计工作的暂行规定》后，政府部门和大中型企事业单位大都建立了内部审计监督制度，1995 年审计署制定发布的《关于内部审计工作的规定》，为内部审计的发展提供了法律保障，目前，全国已有内部审计机构 12.7 万个，内审工作人员 27 万人。

2. 建立起了以审计法为核心的审计监督法律规范体系，审计工作开始走上法制化、制度化、规范化的轨道

1994 年八届全国人大九次会议审议通过并于 1995 年 1 月起正式施行新中国第一部审计法，该法的诞生成为我国审计法制建

设的重要里程碑，构建了我国审计监督的基本法律框架；国务院1997年10月颁布的《审计法实施条例》，保障了审计法的贯彻执行，推进了审计工作的深入开展；1996年底审计署施行《国家审计基本准则》等38个审计操作规范。自1999年起审计署为了适应新的形势，开始对审计准则进行修订，目前已发布新准则15个，并将于2001年底完成新的审计准则体系的构建，促进了审计工作质量和业务水平的提高。这样，以审计法为核心的审计监督法律规范体系已初步建立起来，审计工作开始走上了法制化、制度化、规范化的轨道。

3. 培养和锻炼了一支政治坚定、纪律严明、业务熟悉、作风扎实的审计队伍

自审计署成立以来，全国审计机关先后举办各类培训班，岗位培训、专业培训、计算机培训、公务员培训、中外合作培训班等多种形式和内容的培训，已成为审计干部提高业务素质的重要途径和方式。

为提高审计干部队伍的专业技术能力和整体素质，审计署1987年建立了审计专业技术职称制度，1992年开始实行审计专业技术资格考试制度，1998年开始试点高级审计师的考评结合。目前，已经建立了审计专业技术资格制度。并已有6万余人取得了专业技术资格。在加强精神文明建设，树立正气、培养推广先进方面，18年来也卓有成效。

4. 依法全面履行审计监督职能取得了显著成效

审计机关成立后，依据宪法、审计法以及其它法律法规的规定，全面履行审计监督职能，开展的审计主要有以下方面：本级政府各部门和下级政府预算执行情况和决算，以及预算外资金的管理和使用情况；本级预算执行情况；国有金融机构和国有企业的资产、负债、损益；国家事业组织的财务收支；国家建设项目预算执行情况和决算；国际组织和外国政府援、贷款项目的财务

收支；农业、社会保障等专项资金；国务院和本级地方政府交办的事项。

另外，在审计理论研究上，丰富和发展了审计方法体系，对外交流与宣传方面都取得了积极的成果。

5. 形成了审计工作的基本经验

18年的审计实践，已初步形成了基本的工作经验，这就是：

一是坚持依法审计，实事求是，全面履行审计监督职责，正确处理好监督与服务的关系，维护国家财经秩序，促进国民经济健康发展；二是坚持服务大局，紧紧围绕经济工作中心，发挥审计监督在支持改革，促进发展，维护稳定方面的积极作用；三是从宏观着眼、微观入手，通过审计，加强对国民经济中带有普遍性、倾向性问题的综合分析研究，提出加强管理，完善法制，健全宏观调控的意见和建议；四是坚持以摸清家底、揭露问题、促进受理为重点，推进预算执行审计向深层次发展；五是坚持以人为本，切实加强思想政治工作，强化教育和培训，严格执行廉政纪律，努力建设高素质审计队伍；六是坚持从我国国情出发，总结自己的工作经验，借鉴国外的有益做法，重视理论研究，不断探索和改进审计技术与方法，推动审计事业不断取得新的进展。

在取得这些成绩的同时，我们还应看到，由于审计内、外部环境的影响，新旧体制转轨和实行社会主义市场经济过程中深层次问题的不断暴露，审计工作也还存在一些困难和问题。主要是：社会经济秩序混乱，有法不依和财经活动中虚假现象严重，给全面落实审计法带来一定困难，同时审计风险相应增大；审计人员的素质和作风同审计工作法定职能和任务不相适应，使得审计工作质量和水平同社会主义市场经济条件下审计监督的地位不相适应；审计基础工作还比较薄弱等。这些都有待于今后认真加以研究和解决。

今天是昨天的继续，明天是今天的发展。在迎接新世纪审计

工作，新形势新任务来临之际，认真回顾审计事业发展的历史，全面总结 18 年来所积累的各种经验，将有益于我们对 21 世纪审计战略目标的定位，更是我们研究和构建未来中国审计体系的前提和基础。

（二）统一思想，澄清认识，树立全新审计思维的需要

未来审计体系的构建，需要理论研究的先行和指导，更需要思想认识上的前瞻与统一。而我国审计界现行的思想认识与审计面临的形势和任务还很不适应：一方面由于长期受计划经济体制的桎梏和转轨改制等复杂经济形势的影响，我们审计队伍中有的同志思想上还存在着较为混乱的认识，他们在审计工作中考虑问题、处理问题的方式，在很大程度上还保持一种习惯思维；另一方面，由于新旧经济制度的转换，经济组织形式和经济运行模式的整体重构，致使审计工作内涵和外延发生的变化，也使得一些审计工作者对一些基本理论产生模糊认识。这种习惯思维方式和对一些基本理论的模糊认识，在一定程度上制约和影响了我们审计工作质量的提高和审计事业的发展，给审计工作带来了消极影响。

1. 习惯思维的几种表现形式

第一，习惯于单纯会计思维方式。由于历史原因形成的主要由财务会计工作人员组建而成的审计干部队伍，使相当一部分审计人员至今仍习惯于用单纯会计思维方式来指导从事审计工作。由于会计工作的单一、缜密、细致等专业特点，决定了其注重微观和循规蹈矩的思维方式。其结果是一些审计工作人员在分析情况、考虑问题时，只看表面，不及本质，或带有片面性，缺乏整体意识和大局观，工作思路狭窄，缺乏创造力和勇于探索的精神。表现在审计工作中就是对某一单位某一具体问题进行审计时，仅能够从财务管理角度上发表自己看法，而要通过审计，综合提炼出对一个系统、一个行业，甚至对国家宏观调控有指导作

用的建议，就很难胜任。

第二，习惯于行政手段。由于几十年一贯制的高度中央集权，计划经济模式下有关行政法律法规赋予行政机关和国家公务人员施行的特权，也由于审计工作人员大都来源于会计、税务、财政等部门，依法办事的观念不强，在工作中往往注重和留意行政管理权，过分看重经济处罚。

第三，习惯于财政监察做法。从建国之初到十一届三中全会以前，我国一直实行财审合一的财政监察制度，对国家宏观经济运行的经济监督主要依靠财政监察手段来完成。应当承认，在建国之初和大规模进行经济建设情况下，财政监管制度的建立，对防止贪污浪费、克服和减少违反财经纪律现象，组织国家一切有用的资财顺利进行扩大再生产确实起到了积极作用。但财政监察做法，过分强调对国家财政的组织和检查，往往倾向于收缴罚没的处理，而并不能站在超脱、独立和宏观的角度，帮助企业摸清家底，防止国家资产的流失。审计署成立之初到现在，对企业的监督在某种意义上讲还是财政部门对企业监督的一种延续。财政部门对企业的监督重点是保证国家的财政收入，监督企业防止乱列成本，隐瞒利润，促使企业为国家上交更多的税金和利润。这些年来，国家审计对企业审查的重点也在合法性上。监督企业财务收支是否合法是为了保证财政收入，这几乎成了许多审计工作人员的共同认识。还有一个重要原因，我们曾一度实行审计罚没收入与经费挂钩，从审计罚没收入中给审计机关返还一定经费。因此，一些审计人员到了企业后首先查问题，查了问题就处罚，该收的钱就收，把增加审计的罚没收入做为了一项重要任务。

上述种种审计工作中的惯性思维，从根本上说，是我们的审计工作者对审计监督的内涵缺乏正确的深刻理解，是计划经济派生的产物，是审计理论研究相对滞后和审计工作人员思想观念和自身素质不高的表现。如果任其发展，必将贻误审计工作，阻碍