

国家“九五”社会科学基金规划重点课题

中国审计组织 体系研究

● 王文广 王智玉 王小烈 侯相思 主编

首都经济贸易大学出版社

中国审计组织体系研究

主 编 王文广 王智玉 王小烈 侯相恩

副 主 编 郑树生 张复生 王玉海 范实秋

刘建中 郝玉贵

参编人员 念延辉 罗 明 卢建春 宋 霞

吴红伟 韩新宽 王爱香 辛惠琴

吴尚宗 杨云香 王 瑾 朱团钦

韩 松 王学敏

内容提要

本书为国家“九五”社会科学基金规划重点课题。

本书作者在占有大量国内外资料的基础上,借鉴国外有用经验,总结我国审计工作实际,对国外政府审计、民间审计和内部审计的组织体系类型以及三者的关系等问题做了系统的论述。对我国审计组织体系的现状和存在的问题做了深入的剖析,并对改革、完善我国审计组织体系提出了有益的设想。

本书完成后,专家组(成员:卫兴华:中国人民大学教授、阎金铨:中国人民大学教授、王德升:中国人民大学教授、刘大贤:首都经济贸易大学教授、徐兴恩:郑州航空工业管理学院教授)对其给予了高度评价,认为它是“一部具有理论意义和实用价值的学术著作,达到了较高的水平。”

序

为了实现审计的目标,就要建立科学合理的组织体系,在组织建设上给予保证。我国自80年代恢复建立审计制度伊始,国家审计机关就提出了“边组建,边工作”的方针,规定在县以上各级政府配备专职审计人员,设立独立的审计机关,实行审计监督,并同时要求国家行政机关和国有大中型企业根据需要设立内部审计机构,专司内部审计监督职责。此外,为适应改革开放的需要,随着社会主义市场经济的确立和发展,我国民间审计组织也得到了空前的发展。目前,以政府审计、民间审计和内部审计三位一体的审计组织体系已初步形成,并且发挥着其整体效能,为维护社会主义市场经济的秩序起着应有的重要作用。

但也应看到,随着我国经济的发展,审计外部环境的变化,现有的审计组织体系还存在着一些与经济体制改革不相适应之处。因此,在总结已有经验的基础上,不断探索,以便寻求进一步完善的途径,就显得十分重要。

审计组织体系的研究,是我国审计界十分关注的一个课题,但至今尚乏一本系统全面的专门论著。由王文广教授等主编的《中国审计组织体系研究》一书,是我国首次出版的一部有关研究我国审计组织体系的学术著作。该书的问世,不仅对完善我国审计理论体系具有重要的

理论意义,而且对指导我国审计工作也具有重要的实际价值。

该书的作者在占有大量国内外资料的基础上,借鉴国外有用经验,总结我国审计工作实际,对国外政府审计、民间审计和内部审计的组织体系类型以及三者的关系等问题做了系统的论述;对我国审计组织体系的现状和存在的问题做了深入的剖析,并对改革、完善我国审计组织体系提出了个人有益的设想。其中对我国审计组织体系现状的描述和总结,是切合实际的;从体制、职能及发展前景诸方面对改革我国审计组织体系提出的目标和改进建议,是切实可行的;对政府审计、民间审计和内部审计三者的地位和作用的论述以及提出的三位一体,各司其职,以充分发挥审计组织整体效能的论点,也都是十分重要的和有益的。

该书的作者中既有多从事审计实际工作的专家,又有多从事审计、会计教学科研工作的教授学者。他们的合作,使该书做到了理论与实际的紧密结合。可以预见,该书的出版,无论对我国审计理论建设,还是对我国审计工作实际,都将会做出有益的贡献。

今应王文广教授相邀为之作序,并乐于推荐,以饯读者。

中国审计学会副会长、
中国人民大学会计系教授、博导
阎金铎
1998年8月

前 言

《中国审计组织体系研究》是由郑州大学商学院王文广教授承担的“九五”国家社科基金资助重点课题,是我国出版的第一部系统研究和全面论述中国审计组织体系的专著。

审计是适应经济监督的需要而产生的。

20 世纪以后,世界经济发生了深刻变化,特别是随着科学技术的进步,资本的聚积和集中,西方国家资本主义社会化程度有了较快的提高。为适应经济发展的需要,产生了股份制企业;伴随着股份制企业的财产所有权与经营权的分离,又产生了民间审计这一中介组织,并得到迅速发展。在民间审计获得迅速发展的同时,美国、澳大利亚等国也先后建立了政府审计机构。设立政府审计机构较早的欧洲各国,进一步着手完善了政府审计体制;内部审计也随着企业规模的不断扩大和管理的需要而产生和发展起来。这样,20 世纪以来,在西方国家就形成了包括政府审计、民间审计和内部审计三位一体的现代审计组织体系。现代审计组织体系的形成是社会经济发展的产物,是社会进步的标志。实践证明,健全的、完善的审计组织体系是一个国家经济有效运行的可靠保证。

审计在我国有着悠久的历史。但在现代,我国的审计工作却远远地落后了。建国后,由于长期的单一公有制和计划经济体制的束缚,整个审计工作曾中断了近 30 年。随着改革开放的深入,我国于 80 年代初,相继恢复、重建

了政府审计、社会审计和内部审计。尤其是随着我国社会主义市场经济体制的确立和《中华人民共和国审计法》的颁布实施,才使我国的审计事业进入一个新的历史发展时期。从我国审计恢复重建十多年来,我国的审计积累了不少成功的有益经验,但也存在着很多问题和面临着许多挑战。

监督是我国经济活动中急待加强的薄弱环节,审计监督又是这个薄弱环节中的一环。为了更好地发挥审计在经济活动中的监督、评价、鉴证职能,特别需要对我国审计的诸多方面,包括审计理论、审计方法、审计组织等进行研究。审计组织体系不仅涉及到我国经济体制改革,涉及到政府审计机构、社会审计组织、内部审计组织的改革,同时也涉及到政治、法律体制。因此,对整个审计组织体系的研究具有更重要的现实意义和深远的历史意义。

本书共分七个部分:

第一部分,外国审计组织体系比较及其发展趋势。这一部分阐述了外国政府审计、民间审计、内部审计的组织体系类型、三者之间的关系、特点以及发展趋势,从外国审计组织体系的比较和发展趋势中,寻求有益的启示,并加以借鉴。

第二部分,我国审计组织体系面临的挑战。这一部分,阐述了我国审计组织体系的现状与问题;存在问题的原因,以及在经济体制转换过程中面临的挑战。

第三部分,我国审计组织体系的基本框架。这一部分阐述了建立我国市场经济体制下审计组织体系的依据、

构思;内部职能的划分、工作范围的界定;重大意义及其特点。

第四部分,政府审计职能转变与机构改革。这一部分阐述了我国政府审计的历史沿革;政府审计在审计组织体系中主导地位的确立;政府审计职能的转变和任务的确定;我国现行政府审计体系及其运行;我国政府审计机构改革等。

第五部分,社会审计组织的创新与规范。这一部分阐述了我国社会审计的历史沿革;社会审计在审计组织体系中主体地位的确立;我国社会审计体制改革的必要性以及目标、原则;我国社会审计组织创新的设想;我国社会审计职业团体的构思与运作。

第六部分,内部审计的建立健全与发展。这一部分阐述了我国内部审计的历史沿革;内部审计在审计组织体系中主要地位的确立;建立健全我国内部审计组织体系的必要性;外国内部审计的特点及组织模式;建立健全和发展我国内部审计;建立具有中国特色的职业内部审计师制度;当前内部审计工作中值得思考的问题。

第七部分,完善社会主义市场经济体制下审计组织体系的途径。这一部分阐述了依法确定审计组织在整个社会与经济中的地位;完善与加强审计监督管理;改善与优化审计环境;提高审计人员素质;科学划分审计监督范围;协调审计监督的内外关系等。

参加本课题研究的单位有国家审计署、河南省审计厅、河南省财政厅、郑州大学、河南大学等,参加的人中既

有从事审计实际工作的领导同志,又有从事审计、会计教学和理论研究的同志。这本专著是集体研究的成果,也是集体智慧的结晶。

在这本专著出版之际,我们谨向对此课题给予关心、支持的所有领导和同事,致以诚挚的谢意。

对这个课题的研究虽然作了很大努力,但由于水平有限,深入调查不够,书中难免有不当之处,恳请读者多加指正。

承蒙新中国第一任审计长——于明涛同志题写书名。

作者

1998年5月28日

目 录

1 外国审计组织体系比较及其发展趋势	(1)
1.1 外国政府审计组织体系类型及其比较	(3)
1.2 外国民间审计组织体系类型及其比较	(13)
1.3 外国内部审计组织体系类型及其比较	(18)
1.4 外国政府审计、民间审计、内部审计之间的关系	(22)
1.5 外国审计组织体系的特点	(26)
1.6 外国各类审计的发展趋势	(28)
2 我国审计组织体系面临的挑战	(33)
2.1 我国审计组织体系的现状与问题	(35)
2.2 我国审计组织体系存在问题的原因	(50)
2.3 经济体制转换过程中我国审计组织体系面临的挑战	(54)
3 市场经济体制下我国审计组织体系的基本框架	(63)
3.1 建立我国审计组织体系的依据	(65)
3.2 关于我国审计组织体系的构想	(93)
3.3 我国审计组织体系内部工作范围的界定	(98)

3.4	建立我国审计组织体系的重大意义及其特点	(102)
4	政府审计职能的转变与机构改革	(111)
4.1	我国政府审计的历史沿革	(113)
4.2	政府审计在审计组织体系中主导地位的确立	(118)
4.3	政府审计的职能转变和任务确定	(125)
4.4	我国现行政府审计体系及其运行	(130)
4.5	我国政府审计机构改革	(159)
4.6	政府审计与社会审计、内部审计组织及其他政府机关之间事权的划分	(164)
5	社会审计组织的创新与规范	(167)
5.1	我国社会审计的历史沿革	(169)
5.2	社会审计在审计组织体系中主体地位的确立	(171)
5.3	我国社会审计体制改革的必要性及目标、原则	(176)
5.4	我国社会审计组织创新的设想	(183)
5.5	我国社会审计职业团体的构建与运作	(195)
5.6	我国社会审计运行的规范	(199)
6	内部审计的建立健全和发展	(203)
6.1	我国内部审计的历史沿革	(205)
6.2	内部审计在审计组织体系中重要地位的确立	(208)

6.3	建立健全我国内部审计组织体系的必 要性	(212)
6.4	外国内部审计的特点及组织模式	(218)
6.5	建立健全和发展我国内部审计	(225)
6.6	建立具有中国特色的职业内部审计师 制度	(238)
6.7	当前内部审计建设中几个值得思考的 问题	(246)
7	完善社会主义市场经济体制下审计组织体 系的途径	(249)
7.1	依法确定审计组织在整个社会与经济 中的地位	(251)
7.2	完善与加强审计监督管理	(262)
7.3	改善与优化审计环境	(276)
7.4	提高审计人员的素质	(282)
7.5	科学划分审计监督范围,协调审计监 督的内外关系	(293)
	主要参考文献	(297)

1 外国审计组织体系比较及其发展趋势

人类社会经济的发展,导致所有权和管理权的分离,从而形成财产委托与受托的经济责任关系。为检查监督受托责任人的经营管理情况,委托人便亲自进行检查,但更多情况下是委托第三方进行,这就产生了审计。

国家产生后,为监督各级官员的行为,产生了最早的审计,即国家(政府)审计。

18世纪工业革命后,现代企业兴起,特别是股份公司的出现,使所有权与管理权进一步分离,并扩大到各个行业,甚至整个社会。客观上要求独立的第三方对公司经营管理状况进行公正的检查和报告。1845年,英国颁布了《公司法》,明确规定由独立的特许会计师对股份公司财务进行社会性审计监督,民间审计(我国称为社会审计)由此产生。

与政府审计、民间审计相对应的是内部审计,自古就有,但很不普遍、很不发达。后来随着现代企业组织规模的扩大,迅速在企业界发展起来,并在制度、技术、内容等方面进一步完善。

现代审计组织体系形成了国家审计、社会审计和内部审计并存的局面。

1. 1 外国政府审计组织体系类型及其比较

国家统治者都自觉或不自觉地利利用国家审计为巩固其政权服务,只是早期的统治者未认识到应将其放在独

立的政治位置上让其充分发挥作用，而只是让有关官员兼任这项工作。该阶段为国家审计的萌芽期。

随着国家政治体制的变迁和生产力水平的不断提高，国家审计得到了较大的发展，各类型的国家审计机关纷纷产生，有的已具备相当的独立性和司法性，为后来各种类型的国家审计制度奠定了基础。

17~18 世纪，以英法美为代表的国家相继建立了立法、司法、行政三权分立的政治体制，其中行政机构对代表公众的立法机构承担以下责任：政治责任、行政责任、法律责任和经济责任。经济责任是基本责任，与当代国家审计密切相关，是国家审计的直接目标。19 世纪末 20 世纪初，许多国家先后推出具有独立性和权威性的国家审计制度，从而拉开了当代国家审计发展的序幕。

目前，世界上已有 160 多个国家建立了政府审计机构，实行审计监督制度。由于各国政治制度、经济制度以及民族传统文化不同，现代外国政府审计的体制亦有很大的差别。按照政府审计机构的隶属关系，可将不同形式的政府审计体制分成 4 种类型：立法型审计体制、司法型审计体制、行政型审计体制和独立型审计体制。不同的体制模式具有各自的组织形式和特点。

1. 1. 1 立法型的政府审计体制

在立法型审计体制下，政府审计机构隶属于立法部门，这是现代政府审计中最为普遍的一种形式。这种类型的政府审计机构在西欧、北美的发达国家中和很多发展

中国家中非常普遍，如英国、美国、加拿大、奥地利、挪威、波兰、科威特、坦桑尼亚、埃及、哥斯达黎加、塞浦路斯等 50 多个国家的政府审计体制都属于立法型。

立法型的政府审计体制亦称英美模式，因为这种模式最早是在英国建立并实行起来，后在美国得到进一步的发展和完善，并为英联邦国家和其他国家所效仿。因此，英国、美国、加拿大等国家的审计体制是这种体制类型的典型代表。

英国监督行政部门经济责任的权力由议会掌握。1866 年 6 月 28 日，伦敦议会通过的《国库和审计法》是这一类型诞生的主要标志。该法案规定：政府的一切收入，其所有权属于议会，不属于女王，要受议会的监督，由代表议会、独立于政府之外的主计审计长实施审查，主计审计长由英王任命，但只有经过议会两院的一致同意，才能辞退；主计审计长下属官员的任命，属于财政部的权限；国库审计部的组织，由主计审计长决定，但须经财政部的同意。

该法案第一次在法律上明确了国家审计是议会对承担经济责任的行政部门和官员进行监督的工具，是当代国家审计独立于行政部门的开始。

1983 年，英国议会通过了《国家审计法》，并于 1984 年付诸实施，国库审计部更名为国家审计署。本法重新规定主计审计长的任命和地位，重新规定政府部门、机构和团体必须提高使用公共资金的经济性、效率性和效果性，