

审计主体概论

周慎 李学诗 沈延安 编著

中国审计出版社

审计主体概论

周 慎 李学诗 沈延安 编著

02331/27

中国审计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计主体概论/周慎等著. —北京: 中国审计出版社,
1995. 7

ISBN 7-80064-356-5

I. 审… I. 周… III. 审计学 N.F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 10547 号

审计主体概论

周 慎 李学诗 沈延安 编著

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

北京市密云县印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 15.75 印张 400 千字

1995 年 7 月北京第 1 版 1995 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1-3000 册 定价: 20.00 元

ISBN 7—80064—356—5/F. 226

自序

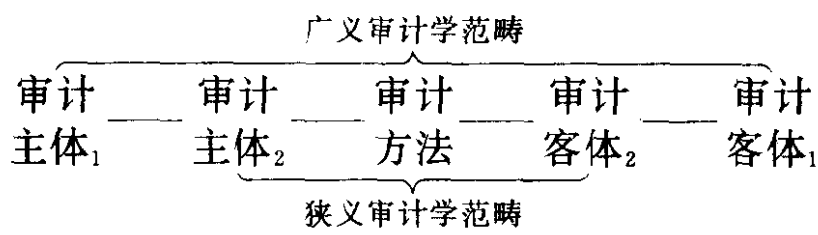
6年前即1988年夏，我开始萌发写一部《广义审计学》的念头。后来我把这一新思路函告当时任《贵州审计》主编的李学诗同志，并请他参与和指导此项工作。他回信对此项工作予以肯定，并希望我早日提出一个写作大纲。1989年秋我写了一篇题为《审计过程研究初探》的论文，学诗兄看了原稿之后大加赞扬，说它就是《广义审计学》的雏形和框架，可以动笔了。这篇文章后来参加北京市丰台审计事务所组织的《我写审计》征文评选，获得了二等奖。

及至1990年春，当时的安徽省审计科研所科研室主任张剑同志（后任科研所副所长）约我合写一本书，议定的书名是《审计方法概论》。这本书由我同学诗兄和张剑三人从1990年6月开始，至1991年8月完成，1992年12月由中国审计出版社出版。这本书本是我同学诗兄计划写的《广义审计学》的第二卷，怎么会在第一卷即读者现在见到的《审计主体概论》之前出版？我想，这一事实的形成并不仅仅是由于张剑同志的提议；它还有更深的原因。后来我从徐纪敏的《科学学纲要》一书中似乎找到了这个更深的原因。

从该书“物质序列链示意图”中可以看出，序列链的一端是基本粒子，另一端是宇宙空间，而人类则处在链条的中点。按照物质发展的序列，应从最简单的基本粒子开始，然后到电子、原子核……宏观物体，以至整个宇宙。但是由于人的认识是从靠近人的链条中段开始，同时向着宏观和微观两个方面发展，所以在学科结构上，基本粒子物理学并没有排在最前面，这门学科直至

20 世纪 30 年代才产生，而处在链条中段的却是一些最早产生的学科。在审计学的发展上，我们看到的是由方法向理论的发展，由简单向复杂和由狭义向广义的发展。方法代表实践，我们研究方法就是研究实践。《广义审计学》的第二卷——《审计方法概论》就是审计实践论。由于我国审计制度重建不久，审计工作者首先遇到的还是方法问题，基于实践的需要，所以我们最先推出《广义审计学》第二卷。但是出于对客观辩证法的遵从，我们还是按“主体——方法——客体”这个序列将先出版的《审计方法概论》编为第二卷，而将后出版的《审计主体概论》编为第一卷，未来的《审计客体概论》将是第三卷，最后一卷。

所谓“广义审计学”，顾名思义，是针对“狭义审计学”而言的。我们用一简略比较图来表示二者的差别——



只研究审计主体₂（第二审计主体）从接受委托（或委派）、编制计划起，至审计实施，编制审计报告止这一过程审计诸问题的，称为狭义审计学，是典型的狭义审计学；还有一些超出这个范围而对审计处理问题也作一研究的，或者对审计主体₁（第一审计主体）仅从审计关系方面去作一些论述的，基本上也还是狭义审计学。与此不同，除了研究典型的狭义审计学的诸范畴之外，还对审计主体₁和审计客体₁进行深入研究，并且从逻辑上将审计诸范畴排成一个系列，一个体系，使之建立在具有逻辑必然性的、符合发展的辩证法的理论基础之上，成为一门科学，这就是广义审计学。广义审计学丝毫不轻视狭义审计学。它认为自己乃是对后

者的继承，是后者发展的必然结果。科学的发展本来就具有继承性，而科学又必然要发展。《广义审计学》作者的这种做法姑且不论其成效如何，仅从动机和愿望上说也是无可非议的。

由此可知我们写作《广义审计学》的缘由。为了发展审计科学，必须要有广义审计学著作。按照《会计理论结构》(structure of Accounting Theory) 作者 A·C·利特尔顿 (A·C·Littleton) 先生的观点，“实务就是做事，理论则是解释”，我们的审计学应对各种审计现象能够作出科学的“解释”。不研究审计主体₁就很难说清“审计目的”这个概念。通过研究，我们明白了原来一般所说的审计目的乃是审计主体₁（即审计委托人或委派人的目的，而不是审计主体₂（即一般所说的审计主体）的目的。从审计自身或从审计主体₂是推演不出审计目的的。审计目的是审计主体₁的目的，通过委托或委派至审计主体₂，这里的审计目的便转化成为审计任务。至于审计主体₂为了完成审计任务而产生的目的，那不是审计目的的原意，或者说不是我们所指的审计目的。这在本书第一卷即主体论中讲得详细，故此从简。其次还有审计客体问题。按照黑格尔的说法，“方法与其对象和内容并无不同”，我们要取得对于自己的工作对象（审计客体）正确的检查和建议方法，不透彻地了解自己的工作对象的性质和规律是不可能的。因此要对审计对象（审计客体）作专门研究，要写审计客体论，而这也就必须要建立广义审计学。审计目的从提出到实现是一个完整的过程，不建立广义审计学是反映不出来的。如上所述，没有广义审计学，审计目的就说不清，这是开始；而没有广义审计学对审计客体的论述，审计目的的实现也就得不到反映。原来，《广义审计学》第三卷除了研究审计客体发展状况、本质和规律之外，还研究审计目的是如何经过一步步发展至此最终得以实现的。也就是审计目的是如何从主观观念形态向客观性转移或“外化”，最终又如何返回自身，实现自己，完成一个发展循环并开始新的

循环的。这在本书第三卷——《审计客体概论》中将作详细论述。

总的说来，建立广义审计学是审计学发展的客观需要。我们现在奉献给读者的只是一部分卷出版的《广义审计学》初稿，缺点错误在所难免，诚希读者诸君不吝赐教，俾使这部初稿不断得以修改补充，日臻完善。

对本书第一卷即《审计主体概论》初稿进行审阅并提出宝贵意见的有：

安徽省审计厅 祝德智副厅长

安徽财贸学院 周舜臣教授

参加本卷写作的人员有：

王柏洪 程 超 许春芳 徐继曾

在此一并表示感谢。

周 慎

1995年4月30日

目 录

导论	(1)
一、历史的启示	(1)
二、审计实践三要素	(3)
三、审计主体论的任务	(7)

第一篇 审计目的

逻辑的开端	(11)
第一章 一般目的	(13)
第一节 目的的含义	(13)
第二节 目的的形成	(14)
第三节 目的的发展	(17)
第二章 管理目的	(19)
第一节 管理目的的含义	(19)
第二节 管理目的的形成	(21)
第三节 管理目的的发展	(23)
评 价	(73)
第三章 审计目的	(81)
第一节 审计目的的含义	(81)
注 释 审计的本质	(83)
第二节 审计目的的形成	(89)
注 释 审计与“经济责任”的关系	(100)
第三节 审计目的的发展	(105)
注 释 中国经济效益审计	(118)

第二篇 审计主体

第一章 审计主体的产生	(125)
第一节 审计主体产生的意义.....	(125)
第二节 审计主体产生的过程.....	(128)
第三节 审计主体的使命.....	(136)
注释一 审计定义问题.....	(150)
注释二 审计职能.....	(153)
注释三 审计与“民主政治”的关系.....	(156)
第二章 审计主体的构成	(161)
第一节 审计主体的群体形态：机构.....	(161)
注 释 帕金森定律.....	(255)
第二节 审计主体的个体形态：人员.....	(260)
注 释 审计主体缺乏会计实践的补救问题.....	(326)
第三节 审计主体的中枢神经：领导.....	(329)
第三章 审计主体的发展	(338)
第一节 审计主体发展的动力.....	(338)
注 释 知识结构.....	(343)
第二节 审计主体发展的现状.....	(344)
注释一 世界部分国家审计机关发展的现状.....	(347)
注释二 美国八大会计公司简况.....	(350)
注释三 中国航空工业部内部发展概况.....	(351)
第三节 审计主体发展的趋势.....	(358)

第三篇 审计委托

第一章 审计委托的性质	(363)
第二章 审计委托的形式	(364)

第一节	审计委托的种类·····	(364)
第二节	审计委托的方式·····	(365)
注释一	审计顾问实例·····	(380)
注释二	社会审计服务项目·····	(390)
第三节	委、受托关系准则·····	(393)
第三章	审计委托的发展 ·····	(395)
第一节	发展的原因·····	(395)
第二节	发展的趋势·····	(395)
第三节	主体论的终结·····	(396)
附录:		
1.	加拿大审计长公署审计标准·····	(401)
2.	日本国民间审计标准·····	(423)
3.	内部审计专业实践标准·····	(442)
4.	法国公务员总章程·····	(460)
5.	中国国家公务员暂行条例·····	(477)

导 论

一、历史的启示

大约 2500 年前，我国春秋时代军事学家孙武所著《孙子兵法》一书，2500 年后，在 1991 年海湾战争中，美军全体官兵人手一册。这在国内也是不一定能做到的事，而在国外拥有现代科学技术的超级大国中却做到了。这种事引人深思，催人猛省：我们何不切实注意我们自己老祖宗的遗产呢？

从我国《哲学研究》杂志 1991 年第 8 期上，我们看到了钱学森给郁文副院长的信，其第四点内容是：

“张岱年教授同意我的一个建议：把中国古代思想中的精华提炼出来以丰富马克思主义哲学。马克思恩格斯总结了西方思想的精华，创立了马克思主义，但他们没有能了解中国古代思想，是个遗憾。”

这封信是 1990 年 4 月 11 日写的，在海湾战争之前，说明钱学森博士比我们先知先觉，也印证了我们要重视研究我国古代思想的正确性。

《孙子兵法》里有一名句：“知己知彼者，百战不殆”^①。这句话被许多人引用过，为更多的人所知晓，已成为我国一个成语。但是为什么“知彼知己”就可以“百战不殆”？其理论上的解释，我

^① 这句话的全文是：“（二十）故曰：知己知彼者，百战不殆；不知彼而知己，一胜一负；不知彼，不知己，每战必殆。”（见《孙子·谋攻》）

们也许由于孤陋寡闻的缘故，尚未见到。我们见到的只是一些经验性的解释，而且侧重于应用。当人们自己或需要提请别人注意了解主客观情况时，经常引用孙子这句话，或者说往往使用这个成语。那么，从理论上，从正面来解释这句话的前后的内在联系，就只有靠辩证法了。

马克思主义重要来源之一就是德国古典哲学家黑格尔的辩证法。黑格尔在其代表作《逻辑学》中指出：“一切事物都是推理”^①。又指出：“所有理性的东西都是三个步骤的推理”^②。每一个推理都包含着两个端项，一个中项；两个端项是对立的双方，中项在两个端项之间起连结作用。其构成可用下图来表示：

端项——中项——端项

黑格尔写道：“在探索的认识中，方法也同样被划为工具，是站在主观方面的手段。主观方面通过它而与客体相关。主体在这样推论中是一端，客体则是另一端，前者通过它的方法而与后者相联”^③。这同样可用三一式推理图来表示：

主体——方法——客体

联系到上述孙武的论断，可以认为：他论述的主体是“己”，客体是“彼”，而方法则是“知”（知彼知己）。主体通过“知”来作用于客体。只要作战主体（指挥者）能够了解自身又了解敌方情况，就能战胜敌方（或没有危险）。为什么“知”可以战胜敌人（或“不殆”）呢？按照黑格尔的说法，“方法与其对象和内容并无不同”^④，“方法就是对于自己内容的内部自己运动形式的觉识”^⑤。这里的“觉识”就是孙子所说的“知”。有了“知”就有了“方法”。

① 黑格尔：《逻辑学》下卷，第374页，商务印书馆1976年版。

② 列宁：《哲学笔记》第193页。

③ 《逻辑学》下卷，第532页。

④ 《逻辑学》上卷，第36、37页。

⑤ 《逻辑学》上卷，第36、37页。

基于上述认识，我们构建了《广义审计学》的基本框架：

广义审计学 { 第一卷 审计主体论
第二卷 审计方法论
第三卷 审计客体论

审计是一个过程。整个审计过程，不过是审计主体运用一定的审计方法作用于审计客体，如此而已。真理本来就是简单的。

二、审计实践三要素

在审计推论中我们按照辩证法原则确立了它的基本格式：审计主体——审计方法——审计客体。这就是上面已说的审计主体运用一定的审计方法作用于审计客体。整个审计不过就是这样一个过程。但是，审计主体怎么能够作用于审计客体的？因为审计主体是由审计人构成的，而审计人同普通人一样，是有生命的，他的行动完全受目的支配，完全是有目的的。整个审计过程就是审计人按照一定目的、采取一定的方法去对审计对象进行审计以实现审计目的的过程，所以说，审计是一个过程，是一个目的实现过程。在目的实现过程中，也就是在实践过程中必然存在三个要素，即：审计目的、审计手段、审计结果。

审计目的——审计主体监督与管理审计客体的对象性要求；

审计手段——审计主体作用于审计客体的中介；

审计结果——审计主体的目的在审计客体中的实现。

这三个要素之间的关系可以图示为：

审计目的——审计手段——审计结果

它同上述审计推论的基本格式是原则同格。为了表述得深刻一些，下面我们对一般性的目的、手段与对象或结果关系作一简要叙述。

1. 目的

人在进行活动之前，对活动过程结束时所要取得的结果，在

这个过程开始时就已经在头脑中客观地存在着，这就是目的。人的活动就是要实现这个目的。可以说，人类社会的历史就是人类有意识地通过自己的对象性活动所创造的历史，就是一个目的的实现过程。正如恩格斯所指出：“有了人，我们就开始有了历史。”^①“在社会历史领域内进行活动的，全是具有意识的、经过思虑或凭激情行动的、追求某种目的的人；任何事情的看法都不是没有自觉的意图，没有预期的目的的。”^②

黑格尔对目的这个范畴作了深入的考察，他把目的视为一个运动。他说：“目的的运动可以这样来表述，即运动的进行是要扬弃目的的前提，也就是要扬弃客体的直接性，并且要建立由概念而规定的那样客体。对客体这样否定也就是目的的主观性的扬弃。而从肯定的方面来说，这又是目的的实在化”^③。目的具有实现自我的强烈趋向。对于实践活动来说，它是一种主动的、积极的力量。它强烈地要求实现自己、否定自己的主观性，实现由主观向客观的转移，使那在观念中预先构成的、本身并不实在的客体实在化、对象化，从而以这种实在化、对象化了的客观性，实际地否定那目的的事先得以建立的前提的自在客观性。这就是目的自身具有的使自己实在化、现实化或对象化的趋向。这种趋向所达到的终点就是目的的实现。在这个过程中，目的并没有消失，只不过是肯定了它原先存在的那种主观的观念形态，它的内容不再是观念地构成的了，而是以一种现实的结果客观地存在着，或者说实在化、对象化了，与一现实的前所未有的实际客体融合为一了。至此，目的的实现作为一个具体过程来说，是结束了。

2. 手段

凡置于有目的的对象性活动的主体和客体之间的一切中介，

① 《马克思恩格斯选集》第三卷，第457页。

② 同上，第四卷，第243页。

③ 《逻辑学》下卷，第432页。

包括工具、方法、方式等都是手段。手段的特点之一是它具有现实性，具有客观外在的实有的形态。它能使主观目的超出它的主观观念形式的界限、而与客观性相结合，或者说，它具有把主观目的从主观观念领域引渡到客观现实的引接作用。任何一个目的，不管它具有怎样强烈的实现自己的愿望，如果没有手段的凭借、引接，它就只能停留在主观观念形式上，而不能变为客观现实，不能实现。

黑格尔将目的的实现视为一种推论，其格式是：

目的——手段——对象

手段是这个推论的中项。在目的实现过程中，手段是把目的的主观性同客观性结合起来，即把主观目的同实现目的客体连接起来的中介。黑格尔指出：“目的通过手段与客观性相结合，并且在客观性中与自身相结合。”^① 目的活动是通过现实的手段由主观至客观的活动，按照目的的主观规定，扬弃外部世界的某些方面，使外部世界符合目的主观规定，又使目的的主观规定在外部现实中变为现实的东西，既扬弃了外部现实的直接客观性，又扬弃了目的的单纯主观性，从而达到消除主观与客观的对立，实现它们之间的统一，也就是：“与客观性相结合”。这就是目的的实现。由此可见手段的重要作用。

手段之所以能起如此作用，是因为它同时具有主观性的特点，它是一种本身体现了主客观统一的东西。手段似乎是某种外在的东西，独立的东西，实际上在手段内部含有人的目的，含有主观性。人所使用的工具不同于动物的天然器官，也不是天然形成的自然物，而是出于某种需要，根据某种目的，利用自然物的属性和规律，人工制造出来的物或物的综合体。人们在制造这种物的时候，它本身就是目的。只有当这种目的实现了，即这种物被按

^① 《逻辑学》下卷，第432页。

照一定目的制造出来以后，它才能转化为手段。正因为手段具有主观性和客观性两种因素，所以它才能在主体与客体之间起连结作用、中介作用。

3. 结果

黑格尔在目的性推论中将结果表述为“实现了的目的”。结果也好，实现了的目的也好，都是目的运动的终结。在整个目的运动过程中，目的的是一个最积极、最主动的力量。目的的力量就在于它强烈地要求否定自己的主观性，摆脱自己的观念形式，过渡至客观性；就在于它促使或推动提出目的的主体积极地去发明和创造手段，并在对象性活动中凭借手段、运用手段，以作用于客体使之发生符合于目的规定的变化，又使目的的主观规定体现于被改变了的客体之中，从而使这种主观规定与客观实在相结合，达到目的的实现。目的在实现之前，在客观化之前，它仅仅是一种观念，是主观目的。主观目的与对象或客体都处于对立地位，必须凭借手段，对客体进行变革，使客体发生符合于目的的变化，也就是客体按目的的主观规定被改变，而目的的主观规定也在被改变了的客体中得到体现，这才能克服主观与客观的矛盾，消除主客观的对立，达到主客观一致，实现主观目的。主观目的的实现才是目的的客观化、实在化，才是实现了的目的。

在一切形式的实践活动中，生产劳动是最基本的实践活动。在生产劳动中，人们依据自己在观念中已经存在的指向某个对象的目的，把自己作为一种物质力量，使自己身上的自然力和物质器官运动起来，运用、操作作为手段自身以外的自然力和物质器官，施加作用于作为劳动对象的客观自然物，对客体进行实际的加工改造。在这个过程中，人们通过自己占有的物质力量，即自身的自然力和自身以外的自然力也就是手段的消耗，依据自己目的的规定，引起、调整和控制客体对象的形态的改变，把目的的主观规定性，直接渗透、灌注于改变了形态的客体。这种在劳动实践

中被改变了形态的实在的物质客体，就是目的的实在化、对象化的体现，就是实现了的目的。

三、审计主体论的任务

审计主体有单一主体和群体主体之分，单一主体组成群体主体，而群体主体又分为若干分支，每一分支又由众多的次分支和不同层次所构成，是一个复杂的系统。随着对审计客体的监督与管理任务之愈益艰巨，因而对审计主体的要求也就愈益提高。而如何加深对审计主体的研究，认识、改造和完善审计主体，使之更有效地在改造与建设审计客体中发挥作用，这就成为我们审计理论工作者的光荣使命。据此，审计主体论的研究任务如下：

1. 以辩证唯物主义为指导，从逻辑的和历史的两个方面来论证审计主体，提出审计主体的新理论，建立审计主体论的理论体系。由于审计主体论是《广义审计学》的第一卷，是《广义审计学》逻辑推论的“正题”，所以完成本书就为《广义审计学》工程奠定了基础，为审计学三部曲谱写了第一乐章。

2. 通过对审计主体“潜能”两端性的理论探讨并结合对一些审计典型材料的研究，以提出审计主体自身存在的矛盾及其发展规律，为认识审计主体，改变审计主体、建设审计主体提供理论依据。

3. 根据对相当数量的地、市、县审计主体的调查研究结果，提出在许多方面建设审计主体的原则和技术措施，如审计机构设置原则，审计人员定编方法和数学模式，以及审计体制选择、审计准则确立，等等。总的要求是使本书对审计领导及一般工作人员，对审计理论家及广大实务工作者，都不无裨益，不枉此一读。