



比较审计学

萧英达 主编

比 较 审 计 学

萧 英 达 主 编

中国财政经济出版社

比较审计学

萧英达 主编

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

涿州新华印刷厂印刷

850×1168毫米 32开 16.75印张 400 000字

1991年6月第1版 1991年6月北京第1次印刷

印数：1—5100 定价：7.20元

ISBN 7-5005-1309-1/F·1233

编 审 说 明

审计署委托南开大学萧英达教授主持编写的《比较审计学》一书，经我们审定，同意作为高等财经院校试用教材。

审计署全国审计专业教材编审委员会

1990年11月15日

前 言

本书是国家审计署委托编写的教材，主要供高等财经院校审计专业高年级学生和研究生教学之用，也可供在职审计干部和财经研究人员参考。

本书在“面向现代化、面向世界、面向未来”的方针指引下，比较研究世界上种种审计理论和各国审计制度，探索与中国实际结合的可能性，试图为建立具有中国特色的社会主义审计铺平道路。

比较审计学的研究对象是审计理论的不同观点和各国不同的审计制度，而审计制度又可分为审计组织制度和审计工作制度。因此，本书八章中，在第一章阐述比较审计学的意义、对象、方法之后，第二章便进行审计基本理论不同观点的比较，第三章阐明审计制度的基本结构与分类，第四、五、六章比较各国审计组织制度，第七、八章比较各国审计工作制度。全书以横向比较为主，纵向比较为辅。即全书主要是比较各国的现行审计制度，对它们的历史发展介绍只用很少的篇幅。每一章最后都有“本章小结”作简要的概括、比较和评论。

本书由萧英达主编，负责全书的组织和总纂。初稿第一章由萧英达、刘志远执笔，第二章由萧英达执笔，第三章由刘志远执笔，第四章由贾曙、张继勋执笔，第五章由杨绍纯、马俊霞、张克秋执笔，第六章由杨文卓执笔，第七章由萧英达、杨绍纯执笔，第八章由萧英达、罗济沙执笔。在编写过程中，郭双喜、顾

江东、张莺、刘雪松、丁智慧等都参加了稿件整理工作。

审计署人事教育司对本书编写曾给予多方面的支持和帮助，并曾组织讨论，杨时展、李宝震、管锦康、王德升、阎金铎、陈颖源、杨树滋、徐玉棣、马青柯、孟勋生等专家教授都提出了许多宝贵的意见，提高了本书的质量。在此我们表示衷心的感谢。

比较学科是新兴的学科，比较审计学更是初次的探索。限于水平和资料，谬误和不当之处在所难免，恳希读者和同行专家批评指正。

编 者

1990年8月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 研究比较审计学的意义.....	(1)
第二节 比较审计学的对象.....	(8)
第三节 比较审计学的方法.....	(11)
第四节 本书的结构体系.....	(15)
本章小结.....	(17)
复习思考题.....	(18)
第二章 审计基本理论的比较研究	(19)
第一节 审计理论的结构体系.....	(20)
第二节 审计的目的.....	(27)
第三节 审计的公设.....	(37)
第四节 审计的独立性.....	(43)
第五节 审计的对象.....	(56)
第六节 审计的职能.....	(66)
第七节 审计的性质和定义.....	(72)
本章小结.....	(80)
复习思考题.....	(82)
第三章 审计制度的基本结构与分类	(83)
第一节 审计制度的概念.....	(84)
第二节 审计制度的地位和作用.....	(86)
第三节 决定审计制度的主要因素.....	(90)

第四节	审计制度的基本要素·····	(100)
第五节	审计制度的分类·····	(108)
本章小结	·····	(111)
复习思考题	·····	(112)
第四章	政府审计的比较·····	(113)
第一节	英国政府审计·····	(114)
第二节	美国政府审计·····	(122)
第三节	加拿大政府审计·····	(130)
第四节	澳大利亚政府审计·····	(136)
第五节	印度政府审计·····	(141)
第六节	日本政府审计·····	(146)
第七节	法国政府审计·····	(151)
第八节	联邦德国政府审计·····	(157)
第九节	瑞典政府审计·····	(160)
第十节	苏联政府审计·····	(165)
第十一节	政府审计在中国·····	(171)
第十二节	政府审计的横向比较·····	(186)
本章小结	·····	(191)
复习思考题	·····	(198)
第五章	民间审计的比较·····	(200)
第一节	英国民间审计·····	(201)
第二节	美国民间审计·····	(212)
第三节	加拿大民间审计·····	(225)
第四节	法国民间审计·····	(230)
第五节	联邦德国民间审计·····	(235)
第六节	日本民间审计·····	(242)
第七节	民间审计在中国·····	(253)

第八节 跨国公司审计与国际审计事务所·····	(265)
本章小结·····	(290)
复习思考题·····	(298)
第六章 内部审计的比较·····	(300)
第一节 对内部审计的不同认识·····	(300)
第二节 美国内部审计·····	(311)
第三节 日本内部审计·····	(322)
第四节 苏联内部审计·····	(329)
第五节 内部审计在中国·····	(334)
第六节 内部审计制度的比较·····	(340)
本章小结·····	(346)
复习思考题·····	(348)
第七章 审计标准的比较·····	(349)
第一节 审计标准的意义·····	(349)
第二节 民间审计标准的比较·····	(351)
第三节 政府审计标准的比较·····	(372)
第四节 内部审计标准的比较·····	(386)
第五节 审计标准的国际协调·····	(404)
本章小结·····	(415)
复习思考题·····	(417)
第八章 现代审计与传统审计的比较·····	(418)
第一节 系统基础审计与帐项基础审计的比较·····	(420)
第二节 现代新型审计与财务审计的比较·····	(437)
第三节 宏观审计与微观审计的比较·····	(462)
第四节 中国经济效益审计的特点·····	(469)
本章小结·····	(481)
复习思考题·····	(483)

附录一 中华人民共和国审计条例..... (484)

附录二 内部审计实务标准(国际内部审计师协会发布)… (493)

附录三 审计实施标准 (日本企业会计审议会发布) …… (518)

第一章 绪 论

比较审计学是一门新兴的科学。为什么学习和研究比较审计学？比较审计学的内容和范围应如何确定？对各国审计的比较研究应该采用什么方法？比较审计学的结构体系应如何确立？这些是首先应该解决的问题。

第一节 研究比较审计学的意义

第三次浪潮正在把世界迅速推向信息社会，世界各国的联系变得十分密切，国际信息交流日趋活跃，世界上各种不同的思想相互碰撞、对立和交流，并在互相批判、吸收的同时逐渐形成新的思想，使得人类文明走向日新月异的境界。在这样的世界形势下，盲目排外，拒绝与其他国家交流，拒绝接受外国的先进科学文化，任何国家任何民族要生存、发展和进步都是不可能的。改革和开放，国家和民族的命运要求我们必须及时总结，借鉴他人，取彼长，补己短，才能迅速崛起于世界民族之林。为达此目的，我们必须了解外国的有关情况，对之进行较为系统的考察与介绍，才有可能吸收国外先进的、科学的和合理的经验、理论和思想，提高我们的科学、技术、文化和管理水平。但是，仅仅停留在介绍、考察外国的情况是远远不够的，必须借鉴、消化和吸收国外的经验、理论和思想，弘扬自己的民族遗产，使其走向新生，必须透过现象看本质，勾画出其“异中之同和同中之异”（黑

格尔语)，真正掌握有关事物的运动规律。我们认为，一个较好的方法就是进行包括本国在内的比较研究，通过与不同国度、不同性质的有关情况、思想的比较、质疑与辨驳，从中揭示出新的、符合事物发展规律的东西，为我使用。审计比较研究的课题即由此而产生，它是历史的必然。

比较法是科学研究中的基本理论方法之一，也是人们广泛运用的分析方法。它有助于对事物的正确和全面的认识，在研究众多的事物或在一事物有众多的、错综纷繁的表现形式和现象形态时，尤其如此。人们几乎天天用比较法来了解和处理日常生活和工作中的事务。通过比较可以鉴别事物，识别人物，作出满意的选择等等。在科学研究中，比较法可以说是一种必不可少的基本方法。没有比较，就没有鉴别，更谈不上什么分析研究。很多问题的分析研究几乎总是从比较(无论是显见的，还是隐含的)开始的，它从对现象进行对比开始，综合被比较的现象，进行分析研究，从中区分出一般现象和特殊现象，并进而抽象出一般的科学规律。比较法是认识现象，概念、过程、关系和事物运动规律的一种行之有效、缺之不可的手段，它广泛应用于许多学科之中。

在一门学科中对某些具体问题进行比较分析，几乎随处可见，俯拾即是。因为通过比较可以加深论证的深度，拓展对问题的认识，还可能产生新的思想。只此一个论点，别无其他说法，读者没有选择、判断和思考的余地，可以说，这是下乘之作。正如商品供应，只此一家，别无分处，消费者也无考虑选择的余地，这不是发展经济、丰富人民生活的经济体制。

但是，对一门学科进行全面的系统的比较研究，却不象对某些具体问题进行比较分析那样简单。比较学科作为单独一门学科的出现也只是第二次世界大战以后的事。

在各种比较学科中，较早发端、现在比较多见、相对成熟一

些的是《比较经济制度》或《比较经济学》。在第二次世界大战以前，除了批判政治经济学以外，大部分经济学家对国民经济的不同类型尚无多大兴趣。因为虽然苏联经济在1917—1939年已经取得相当大的进步。显示出社会主义经济制度的强大生命力，但在第二次世界大战开始时还没有对西方资本主义经济提出强有力的挑战，比较经济学或比较经济制度的产生缺乏客观的社会需要。1945年以后，苏联社会主义继续发展，中国等一些国家也相继建立了社会主义政治经济制度，社会主义各国在苏联模式之外出现了各种探索性的经济模式，同时，不发达国家蓬勃兴起，使得在社会主义与资本主义两大经济模式之外又出现了许多新的经济模式，每一种经济模式都在显示出它们的优点和不足。在这种状况下，经济学家越来越注意国民经济不同类型的问题，比较经济制度或比较经济学便顺天应人地产生了，并获得极大的发展。目前，世界上许多国家的经济学家们都在致力于比较经济制度或比较经济学的研究。以美国为例，现在出版的以《比较经济制度》或《比较经济学》为题的专著或教科书已不下十余种。我国自十一届三中全会以后，在改革开放方针的指引下，经济学界翻译介绍了国外许多比较经济学方面的著作和文章，并开始着手进行这方面的研究，以期在改革中能有所借鉴。

然而，面对着世界上各种错综复杂的经济模式和不同的经济环境与经济状况，要进行系统而全面的科学的比较研究是十分困难的。虽然迄今为止已有大量关于比较经济学方面的论文和专著发表，但比较经济制度或比较经济学毕竟还是一门十分年轻的新兴学科，人们对比较的角度、比较的标准、比较的分类、比较的体系和比较的内容等重大问题的认识都还不一致，争论很多。比较经济学还没有形成世所公认的科学体系。

比较经济学的兴起，影响到其他学科，特别是由于世界经济

的日益发展和政治形势的深刻变化，各种比较学科犹如雨后春笋般地产生并发展起来。如比较政治学或比较政治制度、比较哲学、比较财政学、比较教育学、比较宗教学、比较文学、比较管理学、比较金融学和比较会计学，等等，在这些方面都有比较研究的文章和专著发表。但这些学科与比较经济学相比大多显得更不成熟。它们一般只选择某些范畴进行比较分析，或仅偏重于介绍一些国家有关方面的情况和背景，全面的、系统的比较研究仍属罕见。如国际会计学(J·S·Arpan, L·H·Redebaugh, 1981)只介绍世界上主要国家的会计制度和会计标准；比较会计学(E·Stamp, 1981)所比较的只是各主要国家的企业财务报表；而以比较为附标题的国际审计(L·G·Campbell, 1985)只比较了西方几个国家的审计标准，这是不够完整的。比较审计学的目的何在？其比较的对象、内容和范围应如何确定？应如何建立比较学科的科学体系？这是需要我们首先探索的问题。

我们认为比较审计学应着重审计制度的比较研究，而审计制度都是由从审计实践中提炼出来的审计理论指导下制定的审计行为规范。因此，本书在比较审计制度的同时将对一些重要的审计理论范畴进行比较研究。

本书是为了适应培养审计学生和审计干部的需要，也是为了掌握审计规律，发展我国审计理论和提高我国审计工作水平的需要而写作的。我们希望达到以下几个目的：

一、开阔眼界，扩大知识面，培养和增强分析和研究问题的能力

我国传统的教学方法是传授正统的观点和方法。例如过去的会计教科书是解释政府颁布的会计制度，解释得很详细，很清楚，即使提到资本主义会计，也很笼统，只从根本上全盘否定，

也就是只有批判，没有比较分析。这样，学生可获得的知识只有一种观点，一种方法，知其一不知其二，这样的知识基础，是不可能产生分析问题和解决问题能力的。又如，我国传统的政治经济学肯定社会主义经济是计划经济，是产品经济，几十年来把这个观点当作教条，使得学生们和经济学界不向其他方面思考，也就是不再独立思考，可以说这也是经济体制僵化的原因之一。再如，“审计就是查帐”这一观点流行了一百多年，至今在审计界仍很有市场，影响着审计工作的实际效用和广泛拓展。如果将种种不同观点摆出来，作比较深入的分析，完全可能纠正这种理论上的偏向。因此，我们准备把各种不同的审计制度和各种不同的理论观点介绍出来，分析比较其异同、产生的背景和实际效用。使读者不仅知其一，而且知其二，了解各种审计理论和审计制度的特定环境条件，掌握审计的一般科学规律。这样，实际工作者可开阔眼界，学生们可扩大知识面，通过对种种不同制度和不同观点加以比较，“择优录取”到自己的知识库，以利于进行全方位多角度的思考，克服单一的僵化思想。

二、进一步认识审计的重要性

党和国家领导人曾反复强调审计的重要意义，广大干部和职工对审计已有一定认识。但必须承认，有相当一部分干部群众对审计不甚理解，对审计重视不够。通过各国审计制度和审计理论的分析，可以使读者知道，古今中外都有审计，现在无论社会主义国家和资本主义国家，无论发达国家或发展中国家，都有审计，甚至大小企业事业单位都需要审计。也就是说，凡是有经济活动的单位，都需要审计，这是一条共同的规律。从而使干部和职工更加认清审计的客观必然性，懂得审计在整顿和维护合理的经济秩序中的特殊重要地位。中国历史上有两个时期没有审计，一

是明朝取消比部(即审计部门),企图采用“剥皮实草”^①的酷刑惩治贪官污吏。但明朝是中国历史上贪赃枉法最多最大的朝代,原因就在于缺乏防止贪污的审计制度。解放后1957年到经济体制改革前,审计被认为是资本主义的东西,也被取消了,全国靠运动来管理政治经济。但是“大跃进”和“文化大革命”造成社会的混乱,经济濒临崩溃的边缘,主要原因之一就是缺乏包括审计在内的许多重要制度。通过比较可以使我們认识到,管理经济靠人治是不行的,必须依靠各种经济管理制度,这是古今中外的共同经验。各种经济管理制度中,审计制度是十分重要的。没有审计监督,就无法使负有经济责任的各方真正负起责任,就无法维护有经济关系的各方面的合理的经济利益,也就不能建立起有效运行的经济新秩序。

三、正确地学习外国的审计理论和经验

我国的审计工作中断20余年后,重新组建审计机构和开展审计工作,对国外的审计理论和经验是十分重视的。已陆续派出了许多代表团到美国、加拿大、日本、印度、菲律宾、澳大利亚以及东欧、西欧各国考察研究,同时请了很多外国专家学者来华讲学,举办了学习国外审计知识的学习班,翻译了许多书籍,写了大量介绍外国审计经验和理论的文章,在借鉴国外的审计理论和经验上取得了一定成绩,这是毋庸置疑的。但是,不可否认,这方面仍存在一些问题。一方面有些人不重视学习外国的经验和理论,认为他们的经验和理论不适应社会主义的中国,盲目排外,另一方面有些人不顾本国的条件,忽视自己的经验,照抄照搬国外的东西,盲目崇洋。还有些人认为,西方审计理论是资产阶

^① 将贪污官吏剥皮,将人皮填实稻草,仍成人形,悬挂于衙门口,以警告贪污分子。这是明朝的一种酷刑。

级意识形态，西方的审计制度是维护资产阶级统治、剥削劳动人民的工具，没有什么科学性，不值得学也不能学，学了会中毒。

应该承认，西方的审计制度及其理论确实是为资产阶级利益服务的，是有阶级性的。但同时也应该承认，西方的审计制度及其理论确实有一定的科学内容。马克思主义从来没有把社会科学理论的阶级性和科学性对立起来，从来没有否认一些资产阶级社会学科的科学性。马克思深刻地分析了黑格尔和费尔巴哈的资产阶级哲学，吸取其合理的内核，才建立起辩证唯物主义和历史唯物主义；马克思具体地分析了亚当·斯密、大卫·李嘉图和约翰·穆勒等资产阶级古典经济学的著作，批判地吸收其科学内容，才建立了马克思主义政治经济学；马克思继承了圣西门、傅立叶和欧文等空想社会主义者的优秀思想成果，加以科学论证，才将空想社会主义变成科学社会主义。列宁在这方面也为我们树立了光辉的榜样，他指出泰罗制度有两个方面，“一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，另一方面是一系列的最丰富的科学成就。”^①我国对待外国审计时分清这两个方面，就不会中毒，就可能借鉴吸收对建设社会主义有益的成份。而这只有通过广泛和深刻的比较才能得到。比较研究可以使我们区别出审计领域的特殊规律和一般规律，掌握各种审计经验和理论适用的环境条件与时代特征，从中提取出普遍的规律为我所用。这样，才不会盲目吸收或盲目拒绝外国的审计理论与经验。

四、为建立具有中国特色的社会主义审计铺平道路

我们研究比较审计学决不能为比较而比较，比较研究只是一种方法和手段，我们的根本目的是要建立具有中国特色的社会

^① 《列宁选集》第三卷，第511页。