

试论我国审计体系

廖 洪

什么是审计体系？它应包括哪些内容、这些内容之间是什么关系？这是审计理论研究中应该明确的基本理论问题之一，对此的研究不仅有助于完善社会主义审计理论，而且对指导实践也极为有益。

（一）审计体系的概念及组成内容

审计体系是审计系统中若干相互联系的子系统所组成的统一体，总的来说，审计体系包括：（1）审计目标体系，（2）审计规范体系，（3）审计组织体系，（4）审计客体体系，（5）审计方法体系，（6）审计指导体系，（7）审计教育体系。各体系的主要内容是：

审计目标体系，是指审计工作应该达到的目的和要求的总称。它是审计工作的行动指南和驱动器，没有审计目标，审计工作就失去方向和动力。但是具体的审计对象不同，审计目标也不同，审计目标一经确定，它又制约着审计内容。例如审计对象是承包经营企业的经济活动，则审计目标就是承包者应完成的承包协议中规定的各项经济责任目标，其审计内容就应围绕应完成的经济责任（一般用某些经济指标来表现）进行检查、取证和分析、评价。审计目标可分为范围目标、性质目标和具体目标三类。从范围目标来看，又可细分为微观目标和宏观目标。微观目标是指对某一基层单位和某一项目进行审计所应达到的目标，主要是为维护财经纪律，提高企业、单位的经济效益服务；宏观目标是指对某一地区、某一行业乃至整个社会的社会经济发展进行审计应达到的目标，主要是为加强宏观调控服务。从性质上看，无论何种审计对象，其审计目标都不外乎是被审单位经济活动的真实性、合法性和有效性；从具体目标来看，由于审计授

权者或委托者对每项审计工作的要求不同，具体目标也各异，因而可分为财务收支目标、利润计划目标、成本降低目标、承包经营目标、产品质量目标、三项资金压缩目标、投资效果目标、产品开发目标、技术改造效益目标等等。上述性质目标也可称为一般目标，它对各项具体目标起统驭作用，换言之具体目标是说明一般目标的。

审计规范体系是指国家立法机关、各级政府制订的审计法令、法规、条例、规程、标准、制度、办法等法律制度和部门、基层单位制订的审计工作规章制度的总称。规范体系可分为两个亚子体系：法制体系和规程体系。前者由国家立法机关、国务院及其各部委、地方政府等机构制订，后者由基层单位及其业务主管部门的审计机构制订，有些规程也可由学术团体或职业团体制定如审计工作标准、审计工作程序等。法制体系具有明显的层次性，国家最高立法机关发布的法令属最高层次，其他机构制订的法规和制度都应服从这些法令。层次愈高的法令、法规其权威性也愈强。

审计组织体系是根据国家有关法规规定建立的各类审计组织及其相互关系的总称。由于审计组织是执行审计的主体，因此它又可称为审计主体体系。我国审计组织体系包括国家审计、内部审计和社会审计三个亚子体系，其中国家审计是主导亚子体系，其他两个亚子体系是其辅助亚子体系。值得指出的是，目前一些书刊中常常将审计组织体系与审计体系相提并论或互相混用，这是不全面的，审计组织体系虽然在整个审计体系中处于十分重要的地位，但它毕竟是这个总体中的一部分。

审计客体体系是指审计监督的接受者的

总称,即通常所说的被审计对象。它是审计组织体系赖以存在的客观基础。从理论上讲,审计客体应是一切有经济活动的单位和经济组织,但目前由于审计力量等条件的限制,我们的审计面还未达到这么宽。根据《审计条例》的规定,国家审计机关的审计客体包括:各级人民政府各部门、国家金融机构、全民所有制企、事业单位和基本建设单位、国家给予财政拨款或补贴的其他单位,有国家资产的中外合资经营企业、中外合作经营企业、国内联营企业和其他企业以及国家法律、法规规定应进行审计的其他单位。社会审计组织的审计客体主要包括城乡集体所有制经济和私营经济组织以及接受委托进行审计的其他企事业单位及机关团体。审计客体按所有制成分不同可分为全民所有制客体、集体所有制客体和私有制客体;按行业不同可分为财政金融客体、工交企业客体、商贸企业客体、建筑企业客体、外商投资企业客体、行政事业单位客体等等。为防止重复审计和发挥各类审计组织的作用,三类审计组织应对众多的审计客体分工进行审计,例如国家审计署及其驻各地特派员办事处可负责对国务院各部委、省级人民政府、中央所属企业、单位,全国500家大中型骨干企业等客体进行审计。

审计方法体系是指审查被审对象、收集审计证据、提出审计报告、作出审计结论的一系列专门方法的总称。审计方法体系是完成审计任务、实现审计目标的具体手段。随着审计实践的发展,审计方法体系也日臻完善,不仅包括查帐、盘点、鉴定等一系列审计取证方法,还包括广泛运用统计抽样法、制度基础审计法、审计调查方法、审计分析方法、审计报告方法、审计实施方法、审计工作组织方法以及审计方法的理论依据等。审计方法的演进和审计方法体系的形成,大大丰富了审计学科的内容,提高了审计工作的效率。

审计指导体系是指国家审计机关对内部审计和社会审计组织进行管理、指导的方式方法的总称。这是我国以公有制为主体的计划经济与市场调节相结合的经济体制和经济运行机制所决定的,也是我国社会主义审计

体系中特有的审计子体系。根据《审计条例》的规定,内部审计机构“应当接受审计机关的业务指导”,社会审计组织“应当接受审计机关的管理和业务指导”,可见审计指导体系作为审计体系下的一个子体系是有法律依据的。各级审计机关的审计体系指导部门(体系指导司、处、科)应坚持分层指导、分类指导和重点指导的原则,指导好内部审计和社会审计的工作。所谓分层指导是指各级国家审计机关对本级人民政府各部门的内审机构和当地社会审计组织进行的指导;分类指导是指按行业进行指导;重点指导是根据马克思主义关于抓主要矛盾的观点,抓重点企业、事业单位的指导,以推广先进单位的典型经验,促后进单位的审计工作。坚持这一指导原则就可以促进内部审计和社会审计的健康发展。

审计教育体系是指为培养各类审计人才、进行审计教育形成的多层次网络。审计教育体系应包括中等专业教育、高等专业教育、研究生教育以及在职人员的培训教育四个方面。中等专业教育主要是培养初、中级审计人才,着重于培养学生掌握审计基本方法和技能;高等专业教育包括专科和本科教育,他们应在中等教育基础上接受较多的审计理论知识和先进的审计方法及手段方面的知识如制度基础审计法、抽样审计法及计算机审计等,并具有较好的外语基础和独立从事审计工作的能力;研究生教育应在高等教育基础上使学生具有更宽广的知识面,包括经济理论、审计发展史、国外审计理论等,通过培养,他们应具备较强的分析、研究能力。在职人员的培训主要是举办各类培训班,如审计师培训班,高级审计师培训班、审计处(科)长、局长培训班或研究班等。通过多层次的审计教育,可为社会主义审计事业准备不同层次的人才,提高在职人员的业务素质 and 理论水平。学校正规教育应根据全国审计工作发展对各类人才需求的不同情况,由审计主管部门有计划地安排和布点;在职人员的培训应本着缺什么补什么,干什么学什么的原则,既从长远着想,又从当前实际出发,理论联系实际,由各地审计机关或业务主管部门组织和安排。

（二）我国审计体系的内在关系及特点

我国审计体系中各子体系之间有着十分密切的关系，它们相辅相成、互为补充，构成完整的体系。总的来看，它是以审计目标体系为指南、规范体系为核心、组织体系为主体、客体体系为基础、方法体系为手段、指导体系为纽带、教育体系为后盾的统一体。

审计目标体系规定了审计工作应达到的目的和要求，这是审计组织完成受托责任发挥监督、评价、鉴证等职能的着眼点和归宿点。然而要实现审计目标，证实被审计单位经济活动的真实性、合规性和有效性，必须有明确的标准供审计人员去判别，所以必须以党和国家的经济法规、财经纪律以及各种规章制度作为审计的依据和准绳，舍此则无法进行审计工作，完成审计任务，可见审计规范体系尤其是其中的法制体系在整个审计体系中居于核心地位。审计组织体系是审计工作的行为主体，它依据规范体系对客体体系实施监督，从矛盾论角度看，审计主体和审计客体是既对立又统一的矛盾，审计客体有无违规违纪行为，只有通过审计主体的检查才能得到证实，检查与被检查、审计与被审计是矛盾的，但审计后，审计客体改正了违规违纪行为，提高了经济效益，矛盾就达到统一，所以客体体系是审计主体体系存在的客观基础，失去这一基础，审计主体体系则自动消失。审计客体和主体都是受托者，它们都是接受资财所有者的授权或委托，只是受托责任不同罢了：审计客体接受资财所有者的委托从事资财的经营和管理，承担的是经济责任；而审计主体接受资财所有者的委托去审查审计客体是否履行和完成了应尽经济责任，承担的是监督（评价、鉴证）责任。为更好完成监督责任，审计主体还必须运用一系列专门方法和技术，进行调查和取证，向授权者或委托者提出审计报告，可见审计方法体系是审计主体完成审计任务的手段。至于审计指导体系，它是国家审计联系内部审计和社会审计的纽带，通过指导体系，把国家审计的意图和要求转达给内部审计和社会审计两种组织，使之聚集在国家审计的周围，朝着共同的目标，步调一致地行

动。以上所有子体系都离不开教育，搞好审计工作，队伍建设是关键，现有审计队伍一部分人分人年事已高，即将退出岗位，一部分人由原财会人员转行过来，虽有较丰富的查帐经验，但不甚适应现代审计的需要，其审计理论知识也很欠缺，因此加强多层次的审计教育，培养审计人才，不仅是适应经济发展、补充审计力量的重要措施，也是保证我国社会主义审计事业蓬勃发展、强化经济监督机制的重要条件和促进、繁荣审计理论研究的重要方式。基于此，可以毫不夸张地说，审计教育体系是整个审计体系的坚强后盾。

我国审计体系除具有独立性、客观性、权威性审计的一般特点外，还具有以下特点：

第一，统一性。这一特点充分表现在我国审计制度是依据国家法律实行的，它具体体现在三方面：一是审计组织的建立具有统一性，二是审计工作的开展具有统一性，三是审计依据的统一性。五届全国人大第五次会议通过的宪法规定，在我国建立审计机构，实行审计监督。于是在1983年成立了国家审计署，接着自上而下成立了各级地方政府的审计机构，嗣后又相继组建了各部门、单位的内审机构和社会审计组织。在审计工作的开展方面，审计首脑机关——审计署每年都提出了审计工作重点，各级各类审计组织都是围绕这些重点开展工作，以达到既为国家经济建设的宏观调控服务，又为加强各部门和基层单位的自我制约，提高经济效益服务的目的。统一性特点是西方国家不能比拟的，虽然许多西方国家的政府审计组织也是由法律的推动和支持而建立，但其审计工作的开展则没有统一性，姑不论内部审计和民间审计，就以政府审计来说，西方国家的最高审计组织与地方政府的审计组织之间大多在业务上各自独立开展工作，不存在领导与被领导的关系，也就谈不上统一行动围绕经济工作中心进行审计。

第二，协调性。这一特点与上述统一性特点和审计指导体系的存在密切相关。统一性为协调性提供了前提，各级国家审计机关的审计体系指导部门通过对内审机构和社会

审计组织的指导,使其审计工作重点都围绕如何为当前经济建设和经济发展服务来开展,从而能与国家审计机关基本保持协调一致。协调性是我国社会主义审计体系的特色之一。西方国家审计体系中,虽然许多国家的政府审计对内部审计也有业务指导关系,如美国审计总署的职权中有指导联邦各部门的内部审计工作一项,英国国家审计署曾于1985年成立了内部审计指导委员会进行内审的业务指导,但这种指导一般偏重于审计方法方面;至于一些国家政府对民间审计的控制,也主要是对民间审计人员的资格考试、职业责任方面的控制和干预,而不是业务上的指导。因此西方国家的三种审计组织之间在审计工作的开展方面一般不具有协调一致性。

(责任编辑 余玉苗)

(上接第66页)

第三,管理封建式。在封建社会里,“天子”主宰一切,通常也将国家视为君王的私有,皇帝是全国土地和人民的最高所有者。国家机器及职官只不过是最高统治者的私人工具而已,管理救灾事务的机构或职官及其管理方式,也必然是封建式的,一切以统治者的意志为依据,是故历代政府中采用的救灾措施相似,效果上却有很大差异。在“明君贤臣”的统治下,灾民的境况可能稍好些;在“昏君污吏”的统治下,灾民唯有死路一条;管理封建式造成的直接后果就是管理效果上因人而异,因君而异。

第四,虎头蛇尾式。历史上的政府救灾,大多是虎头蛇尾式。每当改朝换代,开国之君及最初几代国君,往往较重视荒政救灾,以图恢复国力、稳定民心,巩固统治秩序。一旦统治地位稳固,国君就开始转入昏暗,臣下贪欲横流,政府救灾日益松弛,遇到大灾不是束手无策,就是趁机暴敛,灾荒加暴政迫使灾民在无法生字的条件下起来推翻其统治。

第五,治标不治本。无论采取何种救灾措施,历代政府救灾都没有改变旧中国贫穷落后尤其是广大劳动人民遭灾后的悲惨境况。其根本原因在于生产资料私有制的剥削社会里,人民的生计无所依靠,只能靠天吃饭,丰年也只能勉强维持生存,灾年更是无力抵御;同时,各种临灾应变措施作为治标之策,水平极端低下,所需时间又长,不仅无法增强灾后恢复功能和抗灾能力,连灾民的最低生存要

第三,主导性。主导性特点是指我国审计组织体系以国家审计为主导、内部审计为基础、社会审计为补充力量的特点。众所周知,西方国家的审计组织是以发达的民间审计为主导地位的,这一特点的形成也是不同的经济制度决定的。在生产资料私人占有的西方国家,由国家投资的企业不多,而政府审计的职权范围只是那些由国家投资或国家投资占一定比例(如50%以上)和给予财政补贴的企业及单位,从而绝大多数被审对象(私营企业)只能由民间审计组织去进行审计,这就促进了民间审计的发展并使其成为审计的主导力量。

求也达不到。因此,旧中国的政府救灾,注定了不可能从根本上解决广大劳动人民的灾后保障问题。

总之,我国的灾情历来严重,其对社会经济的影响是深刻的。历史上的政府救灾虽然在剥削制度下无法改变灾民的命运,却为新中国的政府救灾工作提供了宝贵的历史经验教训。

注释:

①②④⑦⑧⑨均据邓云特著:《中国救荒史》,商务印书馆1937年版统计整理;参见《中国历代灾害年表》。

③参见卢谋华主编:《民政概论》(民政管理干部学院教材)第129—130页。

⑤⑥《国民政府救济水灾委员会报告书》,第八章。

⑦⑧⑨孟昭华彭传荣编:《中国灾荒辞典》,黑龙江科技出版社1989年版,第108、7、11页。

⑩郭增建:《开展灾害综合研究、提高人类抗御能力》,《灾害学》,1988年增刊第43页。

⑪⑫⑬均据马宗晋等主编:《灾害与社会》,地震出版社1990年版;参见田方、陈一筠主编:《中国移民史略》,知识出版社1986年版。

⑭参见范文澜著:《中国通史》(六卷本)和王丹岑编:《中国农民革命史话》。

⑮郑功成:《论我国农村的自然灾害与减灾工作》,《管理世界》,1991年第5期,第178页。

⑯于佑虞:《中国仓储制度考》,正中书局1948年版;参见张弓著《唐朝仓廩制度初探》,中华书局1986年版。

⑰⑱⑲⑳参见孟昭华、王明襄著:《中国民政史稿》,黑龙江人民出版社1986年版,第225、230、260、13页。

(责任编辑 李 珍)