

借鉴各国审计经验 发展中国审计事业

——评廖洪、余玉苗专著《审计比较研究》*

吴联生 余晓红

自从我国恢复审计制度以来,我国审计界上下齐心协力,丰富审计理论,发展审计实务,已取得了丰硕的成果。但我国的审计事业从总体上看还处于亟待改进和加强的阶段。加快我国审计事业发展进程,以更好地适应社会主义市场经济体制的要求,在促进国家宏观调控、维护市场经济秩序和改善企业内部管理等方面发挥重要作用,是我们这代人共同肩负的历史责任。邓小平同志说:“社会主义要赢得与资本主义相比较的优势,就必须大胆吸收和借鉴人类社会创造的一切文明成果,吸收和借鉴当今世界各国包括资本主义发达国家的一切反映现代化生产规律的先进经营方式、管理方法。”比较各国审计制度,探索审计发展的内在规律,借鉴各国审计事业发展的经验,是推进我国审计事业尽快发展的一条重要途经。作者正是基于这种考虑,在多年审计研究成果的积累和教学心得基础上,写就专著《审计比较研究》。它是一个窗口,展示了各国多姿多彩的审计世界,开阔了人们的视野,启发了人们的思想。与中外已有成果相比,《审计比较研究》具有自己鲜明的特点,主要有:

1. 体例完整,内容丰富。已有的审计比较研究往往局限于几个西方发达国家民间审计,很少涉及其他国家的审计及国家审计和内部审计,而且比较内容侧重于技术性、硬件方面的问题,制度性、软件方面的问题的比较并不注重,对审计基本理论的分析更不

重视,这直接导致研究成果体例残缺,内容贫乏。《审计比较研究》既包括审计基本概念比较,又包括审计方法比较;既包括民间审计比较,又包括国家审计、内部审计比较。而在每一类审计的比较中,它既包括审计准则、职业资格等技术性问题的比较,又包括审计管理体制、职业责任等制度性问题的比较。在行文中,作者旁征博引,资料翔实,粗略估计约参考了上百种中外经典著作。这足见作者治学之严谨。

2. 比较得当,研究深入。作者在比较研究过程中,不仅始终注意不同国家审计的可比性问题,而且交替运用多种比较方法(既有实体比较又有特征比较,既有均衡比较又有动态比较;既有实证分析又有规范分析,还有模式分析)。在分析影响各国审计制度和审计实务的政治体制、经济发展水平、文化和历史传统等因素的基础上,深入地对审计理论和实务进行比较研究,得出了颇多规律性的结论,为中国乃至世界各国的审计事业的发展提供了依据。如作者对国家审计独立性进行比较后,深刻地指出:独立性是国家审计机关有效履行监督职能的重要保证和前提条件,它不是绝对的,是由一个国家的政治经济制度和国情所决定的,不能超越现行的政治制度,其关键在于能保证审计机关依法独立行使审计监督权。

3. 面向世界,立足本国。面向世界是开展审计比较研究的前提条件,而立足本国则

* 廖洪、余玉苗:《审计比较研究》,武汉大学出版社1996年出版。

是开展审计比较研究的根本宗旨。作者认为,完善我国审计制度,提高我国审计工作水平,是我国学者开展审计比较研究的立足点和归宿。作者比较世界各国审计的任何方面,都最终落脚在对我国审计制度的评价与改进上,而且在借鉴经验时,注意研究审计环境的异同及其在我国的具体运用问题。如作者在借鉴世界各国确定民间审计员法律责任的经验时,认为我国民间审计正处于发展阶段,确立审计人员对第三者应负责任,必须坚持适度性原则,即既要保护第三者的利益,又要考虑民间审计组织的承受能力,同时还要参照国际惯例,同时阐明了按照这一原则要求所确立的我国民间审计人员所承担的法律责任的

具体内容。
《审计比较研究》一书对审计理论的发展和

对我国审计改革的贡献,主要表现在以下几个方

1. 关于审计模式分类。划分审计模式是审计比较研究的起点,它对认识审计基本特征与进行审计比较研究具有重要的作用,并有助于目标审计模式的选择。关于国家审计模式,文硕教授曾将其分为立法型、司法型、行政型、独立型四种。《审计比较研究》虽仍将其分为这四种,但排列顺序不同,依次为立法型、行政型、独立型和司法型。作者认为,前三种模式的审计机关隶属关系各自比较一致,而司法型国家审计模式的内部比较复杂,审计机关隶属关系并不一致,将其归为一类,只是为了更好地分析其特点。故严格地讲司法型国家审计模式还不能作为一种单独的审计模式。关于内部审计模式与民间审计模式的分类,作者填补了审计比较研究的空白,首次根据内部审计的根本服务宗旨和内部审计的性质,将内部审计分为所有权导向型、经营权导向型、所有权和经营权双重导向型三种模式;根据国家

对民间审计职业的介入程度,将民间审计分为民间自治型、政府干预型、国家督导型三种模式。这些划分模式标准直接与政治、经济和文化背景相关,具有一定的科学性和分析深度。

2. 关于审计基本概念和审计方法。审计基本概念是审计理论研究的起点,而审计方法则是审计实务发展水平的具体体现。《审计

比较研究》在这两方面的贡献主要在于:(1)将审计定义为“审计是监督或鉴证经济活动真实、合规并评价绩效的独立活动”,该定义既反映了审计对象、审计职能、审计目的、审计依据、审计本质和审计根本特征,且简明扼要;(2)严格区别了审计对象和被审对象两概念,前者指审什么内容,后者指审哪些单位即审谁;(3)得到审计对象一般为财政财务收支等经济活动及其有关的管理制度和社会责任;(4)构建了我国的审计目标体系;(5)提出了简明扼要的6条审计假设;(6)理顺详查法的层次关系,提出顺查和逆查并不是两种独立的方法,而只不过是详查法的具体运用,在详查法的层次体系中居于第二层次。

3. 关于我国国家审计制度改革。《审计比较研究》在我国国家审计制度改革方面的贡献主要为:(1)认为国家制度(即国体和政体)是决定一国国家审计特点及其所属模式的主要因素,我国是社会主义国家,审计机关只能是隶属于政府部门,为政府部门调控国民经济服务的行政性监督机构;(2)认为中央和地方在政治经济上的统一性,决定了一级政府一级审计机关的机构设置形式,中央审计机关对地方审计机关具有业务领导的职责和权力,但随着分税制的推行,审计方法(主要指财政审计)需要由以“上审下”为主转为“同级审同级”为主;(3)认为解决我国国家审计处理难的问题,必须健全社会主义民主政治,认真贯彻实施《审计法》;(4)提出了我国国家审计准则的结构与具体内容的构想。

4. 关于我国内部审计制度改革。《审计比较研究》在我国内部审计制度改革方面的贡献主要在于:(1)认为我国双重导向型内部审计既要坚持监督观念进行依法审计,又要协助单位改进经营管理,提高经济效益,但从长远观点看,内审机构必须将经济效益审计作为审计工作的中心;(2)认为要切实提高我国内部审计在单位的地位,应借鉴西方经营权导向型内部审计的经验,树立服务观念,采取参与式审计,强调积极改进存在的问题,处理好和被审部门的关系,共同讨论问题的影响及其解决途径和措施;(3)认为要提高我国内部审计部门的总体管理水平,应积极制定出旨在规定内审部门地位、工作范围和职

责的正式书面文件,严格推行内审人员的选任和培训制度,建立起健全的质量保证体系,建立内部审计师协会,实行注册内部审计师制度;(4)提出了《中国内部审计准则》制定及其具体内容的构想,并强调根据我国内审人员素质不高、经验尚不丰富的现实特点,制定出若干单项具体性的准则。

5. 关于我国民间审计制度改革。《审计比较研究》在我国民间审计制度改革方面的贡献则主要在于:(1)认为我国民间审计应在保持由主管部门管理、监督和指导的前提下,充分发挥职业团体的自我教育和自我管理作用,以增强民间审计的独立性和整个职业的凝聚力;(2)认为应制止我国民间审计组织滥设分所现象,保证民间审计组织承揽业务不受行政区域与行业的限制;(3)认为我国民间

审计准则至少应分为基本审计准则和审计准则说明两个层次,构建准则体系应借鉴西方国家的经验,按从一般到具体,即先制定基本审计准则,后制定审计准则说明的逻辑思路进行;认为为保证我国民间审计准则的科学性和权威性,应由职业团体汇集多方面的力量制定审计准则,再交主管部门颁布,考虑到我国民间审计的特点和民间审计职业的发展水平,审计准则应力求具体;(5)构建了我国民间审计的职业道德准则;(6)确立了我国民间审计人员承担法律责任的原则,并阐明在此原则下的具体法律责任。

(作者单位:中南财经大学会计系)
(责任编辑:王冰)

(上接第93页)为工业部门的非均衡式发展提供必要的条件,加快产业结构进步的进程。对于发展中国家来说,封闭起来短期内虽然加快工业化的步伐,但资源配置扭曲后的低效率会严重妨碍工业化的实现。开放条件下生产要素的流动既会改变资源的静态配置,更有利于从动态上促进要素积累和结构优化。

技术进步和制度创新在当代经济发展中的作用愈来愈重要,作者则从开放的角度进行了独特的思考。书中具体论述了开放经济中的技术创新需求,技术传播方式和出口与技术进步的关系,作者提出了关于技术进步的开放推动力假说。该书也具体阐述了开放经济中制度创新的需求,成本和方式,指出了开放经济中进行制度创新的有利条件和潜在风险。此外,书中还从人力资本的角度等对上述问题进行讨论。这些方面的论述都是颇有新意的。

对外贸易和国际投资是在讨论开放经济问题时必然要涉及到的。书中设有专门的章节论述国际贸易与经济的关系,并把重点放在开放经济中的贸易成长上,在作者看来,开放经济往往会存在顺贸易型成长偏向,有效地改变一国内在生产要素比例关系,从而较快地实现比较优势模式的转换,并使一国获得较好的贸易条件。关于国际投资,人们

一般较多地注意到的是资本存量改变后的静态效应,作者则突出分析了资本流动后的动态效应,如对资本输出国投资的刺激和增加就业机会,进而引出了发展中国家进行海外投资的意义和政策问题。

关于宏观经济的调控,书中也提出了富有见地的分析。在剖析开放经济结构和总量关系的基础上,作者指出政府面临新的财政预算流程,能够增强财政政策的调节效应,货币政策的地位和作用会有所增强,并较为具体地分析了造成这些变化的原因。至于经济周期,开放能引入一些新的稳定因素。在贸易政策和汇率政策的选择方面,作者认为开放经济存在不少共同的地方,并就常用的涉外政策措施的经济效应展开了分析,不少地方表述了作者独立的见解。

作者将书定名为《开放中的经济发展》,把当今两大引人注目的主题即开放和发展结合在一起,从发展的角度考虑开放问题,在开放的条件下思考经济发展,既表现出了对现实生活的敏锐观察,也体现出了特有的新的分析视野。在中华民族真正走了开放道路的今天,这种深沉的理论思考是很有价值的。

(作者单位:复旦大学经济学院)
(责任编辑:曾德国)