

21世纪高等教育审计精品教材

政府审计

Government Auditing

(第二版)

刘三昌 主编

杨昌红 刘国栋 胡方 副主编

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press




21世纪高等教育审计精品教材



政府审计

Government Auditing

(第二版)



刘三昌 主编
杨昌红 刘国栋 胡方 副主编

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press
大连

图书在版编目(CIP)数据

政府审计 / 刘三昌主编. —2 版. —大连 : 东北财经大学出版社, 2016.1

(21 世纪高等教育审计精品教材)

ISBN 978 - 7 - 5654 - 2193 - 8

I . 政… II . 刘… III . 政府审计—高等学校—教材 IV . F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 322581 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连永盛印业有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 332 千字 印张: 16 1/4 插页: 1

2016 年 1 月第 2 版

2016 年 1 月第 4 次印刷

责任编辑: 王 莹 曲以欢

责任校对: 王 丽 李 栋

李智慧

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 32.00 元

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

第二版前言

随着社会主义市场经济体制的日趋完善,审计在加强国家宏观经济调控、促进资本市场健康发展、防范企业风险、增强企业价值方面发挥日益重要的作用,政府审计组织、会计师事务所、内部审计机构和其他监管部门对审计人才具有广泛的需求。为了适应社会对审计专业人才不断增长的需求,自2003年开始,我国一些高等院校陆续恢复设置了审计学本科专业,以培养通晓审计基本理论、基本知识,熟知政府审计、内部审计和民间审计技能的应用型高级审计专门人才。

为了满足审计学专业、会计学专业(包括注册会计师专门化方向)和其他相关专业学生对政府审计理论和实务知识的需要,也为了满足广大政府审计从业人员学习和工作的需要,我们编写了这本反映现代政府审计基本理论与实践的教材。相对于国内现有的为数不多的政府审计教材,本教材具有以下特点:

1. 时代性

本教材编写的依据是最新颁布的审计与会计的法规、制度与准则,如2006年修订的《中华人民共和国审计法》、2010年修订的《中华人民共和国审计法实施条例》、2010年颁布的《中华人民共和国国家审计准则》等。另外,教材还吸收了国内外政府审计的最新理论研究成果,同时注意对政府审计实践的概括、总结和反映。

2. 务实性

本教材从编写宗旨、体例安排到内容设计,均从审计学专业本科生应知应会的政府审计知识出发,侧重对政府审计实务的全面详细反映。具体表现为在简化政府审计理论论述的同时,注重介绍政府审计基本流程以及审计的程序、方法和审计测试的内容。

3. 完整性

本教材依据新修订的《中华人民共和国审计法》编写。本教材除未涵盖不涉及具体审计实务的审计职责(审计管辖范围的确定、内部审计的指导和监督、民间审计组织审计报告的核查)外,其余政府审计职责均包含其中,如财政审计、金融审计、国有企业审计、行政事业单位审计、固定资产投资审计、外资审计、政府绩效审计、经济责任审计。

4. 衔接性

在编写过程中,本教材在力求政府审计理论与实务完整性的同时,还考虑到“政府审计”课程在审计学专业课程体系中的衔接性。政府审计课程一般在审计学

原理和财务审计之后开设，学生已掌握审计的基本原理和企业财务审计的基本知识。因此，为了避免重复，本教材依据新修订的《中华人民共和国审计法》和《中华人民共和国国家审计准则》，简明扼要地介绍了政府审计理论，还详细介绍了具有政府审计实务特色的审计实务，包括财政审计、金融审计、国有企业审计、行政事业单位审计、固定资产投资审计、外资审计、政府绩效审计、经济责任审计等。

另外，为便于教学，本书配有教学大纲、电子课件、习题和教学案例等教辅资源，请任课教师登录东北财经大学出版社网站（www.dufep.cn）下载。

本教材由刘三昌教授担任主编，杨昌红、刘国栋、胡方担任副主编。教材编写分工如下：第一、二章由刘三昌（石家庄经济学院）编写，第三章由刘三昌、杨昌红（石家庄经济学院）编写，第四章由范宝文（审计署驻济南特派员办事处）、刘国栋（审计署驻济南特派员办事处）编写，第五章由杨昌红编写，第六章由胡方（石家庄经济学院）编写，第七章由张岚（河北省审计厅）编写，第八章由陈淑英（河北省审计厅）编写，第九章由胡方、夏文杰（河北交通职业技术学院）编写，第十章由赵凌云（石家庄经济学院）编写，第十一章由刘国栋编写。主编负责拟定大纲，并在一定范围内征求意见，由主编、副主编负责修订、总纂、定稿。

在本教材的编写和出版过程中，得到了河北省审计厅、江西省审计厅、审计署驻济南特派员办事处、石家庄市审计局、石家庄经济学院会计学院和教务处部分同志的关心和支持；本教材完稿后，江西省审计厅刘功滨同志、河北省审计厅张同珍同志对书稿进行了认真的审阅，提出了许多宝贵建议。在此对他们的支持和关心表示衷心的感谢。

本教材在我国新修订的《中华人民共和国国家审计准则》颁布执行之日后不久编写出版，加之本教材编写过程中可供借鉴的教材、著作较少，并且我们的学识和认识水平有限，因此对某些问题可能理解得不深不透，教材中不妥和谬误之处在所难免，对此我们在深表歉意的同时，恳切希望广大读者批评指正！

刘三昌

2015年11月

目 录

第一章 政府审计绪论	1
学习目标	1
第一节 政府审计的起源与演进	1
第二节 政府审计概述	7
第三节 政府审计的地位	13
关键概念	15
本章小结	15
复习思考题	16
第二章 政府审计组织与审计法律规范	17
学习目标	17
第一节 政府审计组织	17
第二节 政府审计组织的职责、权限和审计的法律责任	21
第三节 政府审计人员	26
第四节 政府审计法律规范	29
关键概念	33
本章小结	33
复习思考题	33
第三章 政府审计基本业务流程	35
学习目标	35
第一节 审计项目计划	35
第二节 审计项目的准备阶段	43
第三节 审计项目的实施阶段	46
第四节 审计项目的终结阶段	53
第五节 审计整改检查阶段	58
关键概念	58
本章小结	58
复习思考题	59
第四章 财政审计	60
学习目标	60
第一节 财政审计概述	60

第二节	本级财政预算执行情况审计	63
第三节	对下级财政预算执行情况和决算审计	73
第四节	其他财政收支审计	76
	关键概念	85
	本章小结	85
	复习思考题	86
第五章	金融审计	87
	学习目标	87
第一节	金融审计概述	87
第二节	中央银行审计	90
第三节	商业银行审计	99
第四节	非银行金融机构审计	117
	关键概念	122
	本章小结	122
	复习思考题	123
第六章	国有企业审计	124
	学习目标	124
第一节	国有企业审计概述	124
第二节	财务收支审计	129
第三节	国有企业领导干部经济责任审计	140
	关键概念	144
	本章小结	144
	复习思考题	144
第七章	行政事业单位审计	145
	学习目标	145
第一节	行政事业单位审计概述	145
第二节	行政单位财政财务收支审计	148
第三节	事业单位财务收支审计	155
第四节	行政事业单位的其他审计	160
第五节	行政事业单位常见问题的审计	164
	关键概念	169
	本章小结	170
	复习思考题	170
第八章	固定资产投资审计	171
	学习目标	171
第一节	固定资产投资审计概述	171
第二节	建设项目开工前审计	173

第三节 建设项目在建审计	179
第四节 建设项目竣工决算审计	183
关键概念	187
本章小结	187
复习思考题	187
第九章 外资审计	188
学习目标	188
第一节 外资审计概述	188
第二节 国外贷援款项目审计程序	190
第三节 国外贷援款项目审计报告	199
关键概念	208
本章小结	208
复习思考题	208
第十章 政府绩效审计	209
学习目标	209
第一节 政府绩效审计概述	209
第二节 政府绩效审计的内容	216
第三节 政府绩效审计的方法和程序	220
关键概念	230
本章小结	230
复习思考题	231
第十一章 经济责任审计	232
学习目标	232
第一节 经济责任审计概述	232
第二节 经济责任审计的内容	235
第三节 经济责任审计的程序	241
关键概念	249
本章小结	249
复习思考题	250
主要参考文献	251

第一章 政府审计绪论

学习目标

通过本章的学习，重点掌握政府审计产生和发展的动因、政府审计的含义、政府审计的基本分类；了解中外政府审计产生和发展的过程；熟悉政府审计的其他分类、政府审计的地位。

第一节 政府审计的起源与演进

迄今为止，世界上已有160多个国家建立了适合各自国情的审计组织体系，一般包括国家审计机关、内部审计组织和民间审计组织，它们开展的审计分别称为政府审计、内部审计和民间审计。综观世界各国审计的产生过程，一般表现为政府审计的产生要远远早于现代内部审计和民间审计，因此，研究政府审计的产生和发展的动因，有利于正确理解审计的本质，进而有利于解决审计的其他理论问题。

一、受托经济责任

关于审计的产生和发展的动因，理论界有许多观点，如代理理论、信息理论、保险理论、受托经济责任理论、冲突理论等。我们赞同受托经济责任理论的观点，理由是：第一，受托经济责任理论与政府审计的本质“独立的经济监督理论”相符合；第二，受托经济责任理论适合解释政府审计产生和发展的动因，其他理论更适合于解释民间审计组织开展的财务报表审计产生和发展的动因；第三，政府审计产生和发展的历史证明，审计因受托经济责任的产生而产生，并伴随着受托经济责任的发展而发展。

（一）受托经济责任是政府审计产生的基础

受托经济责任因财产的所有权和经营权分离而产生，当财产的所有权和经营权分离时，经营者（受托方）需要通过书面文件向所有者（委托方）报告其行为过程和结果。而经营者所提供的证实受托责任的书面文件是否真实可靠，客观上存在着委托人对受托人提供的书面文件及其反映的经营活动实施监督的需要。这是因为，委托人与受托人存在潜在的利害冲突，如果没有委托人的监督，就存在受托人可能为了追求自身利益的最大化，而不惜牺牲委托人利益的情况。然而由于受托经济责任的复杂性、委托人的自身能力及监督成本的限制，委托人不能或无法亲自监督受托人的活动，委托人需要委托独立于自己和受托人之外的第三者，对受托人提供的书面文件及其反映的经营活动实施监督，这就是审计。

受托经济责任是政府审计产生的基础，可以从审计史学家理查德·布郎和著名

会计学家钱伯斯的解释得到印证。理查德·布朗指出：“审计的起源可追溯到与会计起源相距不远的时代……当文明的发展产生了需要某人受托管理他人财产的时候，显然就要求对前者的诚实性进行某种检查。”会计学家钱伯斯指出：“各种受托经济责任，包括社会的、道德的、技术的等，只有在某种活动方式存在时才能存在。”英国学者戴维·费林特也曾指出：“作为一种似乎普遍的真理，凡存在审计的地方必存在一种受托责任关系，受托责任关系是审计存在的重要条件，审计是一种确保受托经济责任得以有效履行的社会控制机制。”

在原始社会，社会生产力低下，人们共同劳动，平均分配，没有阶级和剥削，资产的所有者和管理者并没有明确区分，不存在为他人管理、经营资财的责任关系，审计的产生也缺乏条件。进入奴隶社会阶段，国王将其拥有的土地、人口、财产等委托地方大臣或官员管理和经营，国王与地方大臣或官员之间就产生了受托经济责任关系，国王为了确保地方官员或管家诚实经营、认真履责，保护财产物资的安全完整和合法使用，需要委托那些有知识和专长的官员对地方官员的管理活动和经营活动进行检查、评价，政府审计正是在这种受托经济责任关系产生后，为明确或解除地方官员的经济责任而产生的。

（二）公共受托经济责任是近现代政府审计发展的动因

公共受托经济责任是受托经济责任的特殊形式，是存在于政府和社会公众之间的受托责任。公共受托经济责任更有利于诠释近现代政府审计的发展动因。

公共受托经济责任概念的出现于20世纪60—70年代，这一时期，西方学者从公共财政、政府财务报告和内部控制、政府绩效评估和绩效审计、政府治理和战略管理等角度研究公共受托经济责任。美国审计总署认为：公共受托责任是指受托管理并有权使用公共资源的机构向社会公众说明其全部活动情况的义务。最高审计机关亚洲组织认为：公共受托责任是指受托管理并有权使用公共资源的个人或当局报告资源管理情况和说明其履行所承担的财务、运营和计划责任的义务。上述解释的共同点是公共受托责任的存在是源于公共资源或公共资产的所有权与经营权的分离。

在奴隶社会和封建社会，政府非民选产生，资源的所有者是国家的最高统治者——国王或皇帝，国王或皇帝将其资源授权各级地方政府使用，此时的资源属于非公共资源。最高统治者与地方官员因资源所有权与经营权分离产生的受托责任，属于一般意义上的受托经济责任，还不能称为公共受托经济责任。在资本主义社会和社会主义社会，政府经过民主选举产生，政府履行其职能所使用的资源来自于纳税人、政府收入、负债及捐赠人，属于公共资源，政府与社会公众因公共资源所有权与经营权分离产生的受托责任，表现为公共受托责任。

奴隶社会和封建社会政府审计的主要职责是政府审计机关受最高统治者的委托对地方官员管辖范围内财政收支的合法性、真实性实施审计，是基于受托经济责任形成的财政审计。资本主义社会和社会主义社会政府审计的主要职责是政府审计机关受议会或人大（社会公众的代表）对各级政府、公共部门、国营企事业单位的公

共受托经济责任的履行情况实施监督。

在资本主义社会，政府及公营企业事业单位受托经营管理社会公共资源，审计机关受立法机关的委托，对政府及公营企业事业单位受托经济责任的履行情况实施审计，此时委托人不仅要求受托人合法经营，而且要做到合理有效履职，即受托人要按照经济性、效率性和效果性的原则使用和管理受托公共资产，由此产生了管理审计、经营审计和绩效审计。

目前我国正在坚定不移地走中国特色社会主义道路，努力加强民主法制建设、构建和谐社会。基于这一目标，政府、国营企事业单位及国有控股单位承担的公共受托经济责任的内容更加广泛，这些公共受托经济责任包括：使受托管理的社会经济资源保值增值的责任，对受托管理的社会经济资源合法经营的责任，使国有企业事业单位及国有控股单位建立健全内部控制并确保内部控制有效运行的责任，按照经济性、效率性和效果性的原则使用和管理公共资源的责任等，由此产生了财政审计、财务审计、政府绩效审计等。国家机关和国营企事业单位的负责人因为受托管理社会公共资源和国有资产，对社会公众或纳税人应承担公共受托经济责任，即国家机关和国营企事业单位的负责人，对其任职期间所在地区、部门或单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动的真实性、合法性和效益性负责。为了验证这种责任的完成情况，为了实现合理的授权与分权，加强干部队伍的廉政建设，在我国还存在独具中国特色的领导干部任期经济责任审计。

二、中国政府审计的演进

依据政府审计机构所从属的社会制度不同，我国政府审计的历史可以划分为古代政府审计、近现代政府审计两个历史时期。

（一）古代政府审计

我国古代政府审计从西周至清朝末年，占据中国三千年政府审计历史的绝大部分。它植根于我国奴隶、封建政治制度的土壤，具有鲜明的历史特征。古代政府审计的特征是适应君主、皇帝专制统治的需要，代表君主、皇帝对各级官吏进行监督，以维护王权、皇权，强化中央集权的专制统治为目标。根据不同时期政府审计的主流形式和历史发展形态，我国古代政府审计可以分为：官计审计、上计审计、比部审计、三司与审计院审计以及科道审计五个阶段。

西周时期是我国政府审计的产生阶段，其主要标志是履行审计之责的“宰夫”官职的设置。当时周王是奴隶阶级的最高统治者，其下设天、地、春、夏、秋、冬六官，以地官为首的大司徒系统，负责掌管财政收入，负责钱粮税赋的征收及入库工作。以天官为首的冢宰系统，负责掌管财政支出，天官之下设置中大夫小宰、司会，中大夫小宰掌管财务，司会掌管会计。中大夫小宰之下设天府、宰夫之职，天府掌管国库，宰夫掌管审计。《周礼》记载宰夫行使“考其出入，以定刑赏”之权，宰夫司职百官及地方的业绩、政绩的审查工作，并将审查结果向冢宰或直接向周王报告，以决定对朝廷百官及地方官员的奖惩。从宰夫的工作来看，其独立于财计部门之外，具有审计的性质，是我国政府审计的起源，也称为古代官计审计。

秦汉时期是我国政府审计的确立阶段，其主要标志是“上计”制度的推行和法律确认。所谓“上计”，就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝，至秦汉时期日趋完善。秦朝，中央设“三公”、“九卿”辅佐政务，御史大夫为“三公”之一，主持上计，掌管全国的民政、财政以及财粮的审计事项。汉承秦制，仍由御史大夫兼上计的职责，行使监督审计大权。汉朝制定了《上计律》，使上计制度有法可依，是我国审计立法的开始。这一时期，御史大夫行使审计职权，审计的地位和权威都有所提高，但还未设有专门的审计机构，因为御史大夫行使的监督权涉及政治、经济、军事等各个方面，具有一揽子监督的性质。

隋唐时期是我国政府审计的鼎盛阶段，其主要标志是“比部”审计体制的健全和完善。隋朝将始于魏晋时期的“比部”（“比”有考核审查之意）设置于都官或刑部之下，掌管国家财计监督，行使审计职权且具有司法监督的性质。唐朝设三省六部，六部之中的刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令，比部仍设置于刑部之下，凡国家财计、军政内外，均施以钩稽，进行考核审理。唐代的比部审查范围极广、项目众多，而且具有很强的独立性和较高的权威性。比部审计之权通达国家财经各领域，而且一直下伸到州、县。此外，唐朝还建立了一些审计制度，规定了审计程序、送审时间和审计处理要求，尤其是制定了考核官员的标准。这一时期，我国有了专门的审计机构——比部，其隶属于刑部，具有审计职权和司法性质，制定了审计制度。所以说，隋唐时期是我国政府审计的鼎盛阶段，也居当时世界领先水平。

宋朝时期的政府审计工作先后由隶属于三司（户部、度支、盐铁）的内部审计机构、“审计院”、“审计司”等机构负责，这一时期的审计也称为三司与审计院审计。宋朝初年，设有户部、度支、盐铁三个主管财政的部门，各部门内设众多审计机构，如都磨勘司、都凭由司等，负责审核三司账籍，验证收支是否正确，都磨勘司履行的实际是内部审计工作。由于没有专职的政府审计机构，致使宋初一度财计混乱。宋元丰改制（公元1078—1085年），废除三司，恢复了唐朝的财计官制，实现了财审分离，审计重归刑部下的比部，比部掌管中央及各地的账簿审计之事。南宋高宗建炎元年（公元1127年）在太府寺中设“审计司”，南宋初年出现审计院的设置，专职审查财政收支。宋审计司（院）的建立，是我国对“审计”的正式命名，从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词，对后世中外审计建制具有深远的影响。

元明清时期以科道审计为主，监察机关集监察与审计职权于一身，形成了高度集权、机构庞大、制约严密的强有力的监察体系。元代取消比部，户部兼管会计报告的审核，户部设参政左右两司，下设七科，其中第四科“置计”是专门的审计机构，掌管对左、右参政司的钱粮税赋等的审计工作。明初设比部，不久即取消，洪武十五年设置“督查院”，设“左右都御史”，审查中央财计。下设十三道监察御史，对十三个地方行政区实行检查职责，形成了一个独立的检查系统。清袭明制，仍设“督察院”为中央最高监察机关，并在全国设十三道监察御史，“督察院”还

设六科给事中，分管吏、户、礼、兵、刑、工六部的监察工作。无论是六科给事中，还是科道官，都负有财政经济监察的职权。尽管明清时期的都察院制度有所加强，但其行使审计职能，却具有一揽子性质。由于取消了比部这样的独立审计组织，其财计监督和政府审计职能严重削弱，与唐代行使司法审计监督职能的比部相比，后退了一大步。

（二）近现代政府审计（民国元年至今）

我国近现代政府审计包括中华民国政府审计和中华人民共和国政府审计。

1. 中华民国政府审计（自1912年中华民国北京政府至1949年前南京政府时期）

1911年孙中山领导的辛亥革命，推翻了清王朝的封建统治，建立了中华民国。政府审计不再服务于王权和皇权的统治，开始步入近代政府审计时期。1912年在南京成立的中华民国临时政府制定了《中华民国临时约法》，规定实行国家预决算制度，为建立审计监督制度奠定了基础。北京政府初期设立了临时审计机关——审计处，隶属于国务院。随后于1914年，根据《中华民国临时约法》，审计处改为审计院，隶属于大总统，同年颁布了《审计法》，确立了审计监督的法律地位。1927年南京国民政府成立后，设置审计院，隶属于国民政府。“军政时期”转入“军训时期”后，正式确立行政、立法、司法、考试、监察五院，审计院改组为监察院审计部，审计职权由监察院掌理。1928年，南京国民政府颁布《审计法》和实施细则，次年还颁布了《审计组织法》，审计人员有审计、协审、稽察等职称。抗日战争爆发后，国民政府迁至重庆，1938年修订了《审计法》，扩大了审计职责范围，强化了对国库、银行和建设事业拨款的审计。抗战胜利后，国民政府迁回南京，1947年公布《宪法》，确定监察院是最高监察机关，行使同意、弹劾、纠举及审计权，改审计部长为审计长，由总统提名，经立法院同意任命。这一时期政府审计的特点是审计法规达到了空前完备的程度，主要表现为在刑法之外，公布了大量的专门的审计法规；所颁布的审计法规涉及审计的各个领域，形成了较完备的审计法规体系。此时的政府审计已接近欧美发达国家的审计发展水平。

2. 中华人民共和国政府审计（自1949年至今）

1949年新中国成立到改革开放，我国一直没有设置独立的审计机构，由行业主管部门对所属单位进行不定期的会计检查，对财政、银行、税务进行业务监督。党的十一届三中全会以来，党和政府把工作重点转移到经济建设上来，并意识到实行审计监督是加强宏观经济控制不可或缺的一项制度安排。1982年修改后的《中华人民共和国宪法》规定设立审计署，随后我国于1983年9月在国务院设立了审计署，在县以上各级人民政府设置各级审计机关。从此我国政府审计工作的开展有了法律的保障，政府审计工作呈现出蓬勃发展的良好态势。之后，我国政府审计的法规体系开始建立和完善，1994年8月颁布的《中华人民共和国审计法》规定了政府审计监督的基本原则、审计机关和审计人员、审计机关的职责和权限、审计程序 and 法律责任等，使我国政府审计正式步入法制化轨道。1996年到2004年，审计署发布了包括《中华人民共和国国家审计基本准则》在内的28项准则类、业务类和管

理类规范，为政府审计机关开展审计工作和审计管理提供了可供遵循的技术规范。为了适应变化了的政府审计环境，2006年新修订了《中华人民共和国审计法》，2010年2月修订通过了《中华人民共和国审计法实施条例》，2010年发布了《中华人民共和国国家审计准则》，取代原来颁布的28项准则类、业务类和管理类规范。这一时期政府审计的特点是建立了完善的政府审计组织体系，制定了具有中国特色的社会主义政府审计法规体系，除传统审计业务外，还开展了经济责任审计、经济效益审计、绩效审计、环境审计等新型审计业务。

三、国外政府审计的沿革

国外政府审计的发展历史依据所依存的社会制度不同，也可以划分为古代政府审计、近现代政府审计两个历史时期。

（一）古代政府审计

国外古代政府审计从公元前3000多年前的古埃及到17世纪后半期资本主义制度确立。这一时期的政府审计存在于奴隶社会和封建社会，以维护王权和皇权统治为目标。

据史料记载，早在奴隶制度下的古埃及、古罗马和古希腊时代已有了官厅审计机构。如在约公元前3000年的古埃及，政府机构中设置监督官，行使审查监督权，会计官员的收支记录，各级官吏是否尽职尽责，均置于监督官的严格监督之下。公元前6世纪古希腊的雅典，由选举产生的执政官通过抽签组成审计机构，对卸任官员任期内的会计账簿进行审查，通过审计证明其没有贪污、行贿之后，方可离职，否则，交人民大会裁决。公元前3世纪的古罗马，在元老院下设审计机构，对即将卸任的官员进行审计，检查他们在任期内是否很好地履行了所承担的经济责任，并进行相应的奖惩。当时，审计方法主要是“项目听证会”，audit一词就是从拉丁文 *auditus*（听证会）演变而来的。

在中世纪西方国家的封建王朝中大多设置审计机构和审计官员，对国家财政收支进行审计。英国亨利一世（公元1100—1135年）为巩固专制王权，在财政部内设上下两院，下院为收支局，上院为收支监督局，实施王权审计，审计机构没有独立性。公元1256年法王路易九世颁布法令，规定各城市的官员在圣马丁节（11月11日）以前，携带其所辖城市的年度收支账目来巴黎接受王室审计官的审计。德国威廉一世创建了独立于行政部门的“总会计院”，后称“最高审计院”，负责审计国家的财政收支，并将审查结果和建议报告给国王。国外古代政府审计无论是组织机构还是方法，均处于很不完善的初始阶段。

（二）近现代政府审计

在资本主义时期，随着资本主义国家经济的发展和资本主义制度的确立，政府审计也有了进一步的发展。西方实行立法、行政、司法三权分立，议会为国家最高立法机关，并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为监督政府的财政收支，保护公共资金的安全和合理使用，大多在议会下设有专门的审计机构，由议会或国会授权对政府及其各部门的财政、财务收支进行独立的审计监督。例如，美国于

1921年成立审计总署；另外，英国的国家审计总署、加拿大的审计公署、西班牙的审计法院等，都是隶属于国家立法部门的独立审计机关，其审计结果向议会报告，享有独立的审计监督权。除隶属立法机关的审计机关外，世界各国根据自己的国情设置本国的审计机关，如隶属于司法系统的法国审计法院，隶属于政府的瑞士联邦审计局，既不隶属于司法又不隶属于政府而直接对天皇负责的日本的会计检查院等。无论是哪种形式的政府审计机关，都应保证审计机关拥有独立性和权威性，不受干扰，客观、公正地行使审计监督权。

第二节 政府审计概述

一、政府审计的含义

综观古今中外，被称为“审计”的社会活动，其表现形态可谓千姿百态，迥然不同。因此，针对“审计”的解释也是众说纷纭，各抒己见。尤其是我国理论界对“审计”含义的解释更多的是站在注册会计师财务报表审计的角度进行探讨，对“政府审计”的含义鲜有论及，也未形成公认的观点。由于政府审计含义在政府审计概念体系中处于非常重要的位置，有必要准确地解释政府审计的含义。

1974年版《大英百科全书》指出：“审计是指由原负责编制账表的会计人员以外的会计专家，对企业活动、账册和报表所进行的检查。”

1972年美国会计学会（AAA）在颁布《基本审计概念说明》的公告中，把审计描述为：“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度，并对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定，将结果传达给利害关系人的有组织的过程。”

1989年中国审计学会在一次审计理论研讨会上，将审计的概念表述为：“审计是由独立的专职机构或人员，依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查，评价经济责任，用于维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立性经济监督活动。”该定义认为政府审计的本质是独立性的经济监督活动。

1994年管锦康在其所著的《现代审计学原理》（1994年版）中指出：“审计是资源资产的拥有者或主管者，授权或委托专门机构或人员，对于资源资产经营管理人承担或履行的经济责任，即由此而引起的经济活动真实性、合法性、效益性进行审查，并向授权人或委托人提出报告，以维护授权人或委托人权益的具有独立性的监督活动。”

2010年《中华人民共和国审计法实施条例》第二条规定：“审计法所称审计，是指审计机关独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产，监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为。”

上述定义中，前两个定义分别认为政府审计的本质是查账和方法过程，二者解

释的均是审计的现象，而非实质，虽然容易理解和接受，但没有触及审计的本质，不利于说明审计的其他概念，如审计关系、审计对象、审计目标、审计职能等，也不能更好地解释政府审计组织开展的新型审计，如经济责任审计、绩效审计、环境审计等。后三个定义均认同审计的本质是经济监督活动，体现了审计主体和被审计单位、审计对象和审计目标等。本书依据政府审计产生和发展的动因，结合我国政府审计的审计法律法规，考虑审计实务，借鉴后三个定义，提出政府审计的定义如下：

政府审计是指，审计机关依法对受托人的财政、财务收支及其有关经济活动以及反映它们的会计资料和其他相关资料的真实性、合法性、效益性进行监督、评价和鉴证，以解除受托人经济责任为最终目的的独立性经济监督活动。

具体来说，应从以下几个方面来理解政府审计的含义：

（一）政府审计的本质

在现代社会，由于公共资源财产所有权和经营权的分离，所有者与经营者之间就产生了公共受托经济责任。经营者（政府及公共部门）必须如实向所有者（社会公众）报告公共受托经济责任的履行情况，并接受监督，这样在客观上提出了经济监督的要求。由于监督范围的广泛性和监督的专业性，所有者没有能力对经营者的受托经济责任进行监督，需要委托独立于所有者与经营者之外的第三者（即政府审计机构）实施监督。因此，政府审计的本质是对公共受托经济责任履行情况实施的一种经济监督。

需要说明，进入21世纪后，有关政府审计本质的解释，在我国陆续出现了经济卫士学说、免疫系统理论、国家治理理论等，它们是人们在不同时期根据党和国家对政府审计的要求，对政府审计本质作出的与时俱进的、体现时代特色的表述，并没有改变政府审计的本质属于一种经济监督。

政府审计属于经济监督，区分政府审计与其他经济监督的关键是政府审计的独立性。在任何一个国家，为了确保国民经济的正常运行，都设有不同的经济监督部门，在不同的领域行使监督职责，如审计、统计、计划、财政、金融、工商行政、税务等监督。审计监督的最主要特点在于其独立性，审计机关独立于被监督部门，专门从事经济监督活动。而其他监督部门，主要职责是行使该部门的经济管理之责，监督是结合自身的管理工作进行的。

（二）政府审计的主体

政府审计的主体是审计行为的执行者，回答谁来审的问题。在我国履行政府审计职责的是国家审计署和县级以上人民政府设立的地方审计机关。为了保障审计机关能够客观公正地开展审计工作，监督受托人认真履行受托经济责任，作出正确的审计结论，审计机关必须做到组织上、人员上、工作上和经济上的独立。组织上的独立性要求政府审计机关必须独立设置，与被审计单位没有隶属关系，也不依附于、挂靠在任何其他部门和单位。人员上的独立性要求政府审计机关配备专职工作人员，依法独立行使审计监督权，不受任何机构和个人的干涉，与委托人和被审计

单位没有利益上的关系。工作上的独立性要求审计机关和人员根据国家相关法律法规赋予的审计权限,不受他人的干涉或影响,独立执行审计工作任务,客观作出审计结论,提出审计报告。经济上的独立性是指审计机关和人员在执行审计任务时,有一定的经费保障,或有合法的经济收入,不受被审计单位的制约,以保证独立地开展审计工作。

(三) 政府审计的对象

政府审计的对象是指政府审计活动的作用对象,包括政府审计的范围和政府审计的内容。政府审计的范围是指受托人的组成内容,即被审计单位的组成内容。我国政府审计的范围包括:国务院各部门和地方各级人民政府及其所属各部门,中央银行和国有金融机构,国有企事业单位,国有资本占控股地位或者主导地位的企业和金融机构,国家投资或以国家投资为主的建设项目,国外贷援款项目,使用公共资金的其他单位等。政府审计的内容是指受托经济责任,被审计单位使用公共资金,履行的是公共受托责任,政府审计机关受社会公众的委托对使用公共资金部门的受托经济责任实施审计。具体来说,政府审计的内容体现为实质和现象两个方面,就实质而言是指被审计单位的财政收支、财务收支及有关的其他经济活动;就现象而言是指反映被审计单位的财政收支、财务收支及有关的其他经济活动的会计凭证、账簿和报表等会计资料以及其他反映财政收支、财务收支及有关的其他经济活动的载体,例如计划、预算、统计等资料。

(四) 政府审计的职能

审计的职能是指审计本身所固有的内在的功能,是满足社会需求的能力。审计的职能回答的是审计是干什么的问题,审计的职能决定了审计的职责。政府审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证等多重职能。

经济监督是指监察和督促被审计单位的经济活动、管理行为在规定的范围内,沿着正常的轨道运行,不发生偏离行为。政府审计产生和发展的历史,告诉我们什么时候审计机关享有充分的独立性和权威性,审计发挥的监督作用就大,审计的效果就好;反之,审计监督就会流于形式。我国宪法规定国家设立审计机关,审计法也规定了政府审计的职责和权限。因此,政府审计的经济监督权力明显大于内部审计和社会审计。在我国政府审计机关开展的财政财务审计、财经法纪审计体现了审计的经济监督职能。

经济评价是指按照一定的标准,通过审核检查,评定被审计单位的经济决策、计划、预算和方案是否先进可行,经济活动是否按既定的决策和目标进行,经济效益是高是低,以及内部控制和内部管理是否健全、有效等,从而有针对性地提出意见和建议。在我国开展的对党政干部和企业法人的经济责任审计和对国有企业的经济效益审计主要行使的是政府审计的评价职能。

经济鉴证是指通过对被审计单位的经济活动和有关经济资料及其所反映的财务收支和有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行检查,确定其可信赖的程度,并作出书面证明,以取得社会公众或代表社会公众利益的权利机关的信任。如我国