

YU LINGDAO GANBU
TAN SHENJI

YUJINSHU ZHU

余金树 著

与领导干部
谈审计



中国水利水电出版社
www.waterpub.com.cn

YU LINGDAO GANBU
TAN SHENJI

YUJINSHU ZHU

余金树 著

与领导干部
谈审计



中国水利水电出版社
www.waterpub.com.cn

图书在版编目 (CIP) 数据

与领导干部谈审计 / 余金树著. —北京: 中国水利水电出版社, 2008

ISBN 978 - 7 - 5084 - 5627 - 0

I. 与… II. 余… III. 审计—干部教育—学习参考资料
IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 085514 号

书 名	与领导干部谈审计
作 者	余金树 著
出版发行	中国水利水电出版社 (北京市三里河路 6 号 100044) 网址: www.waterpub.com.cn E-mail: sales@waterpub.com.cn 电话: (010) 63202266 (总机)、68367658 (营销中心)
经 售	北京科水图书销售中心 (零售) 电话: (010) 88383994、63202643 全国各地新华书店和相关出版物销售网点
排 版	中国水利水电出版社微机排版中心
印 刷	北京市兴怀印刷厂
规 格	170mm×240mm 16 开本 16.75 印张 319 千字
版 次	2008 年 7 月第 1 版 2008 年 7 月第 1 次印刷
印 数	0001—4000 册
定 价	34.00 元

凡购买我社图书, 如有缺页、倒页、脱页的, 本社营销中心负责调换

版权所有·侵权必究

目 录

第一章 审计定义、机构设置和管理体制	1
第一节 审计的定义及审计体系	1
第二节 审计机关的机构设置	9
第三节 审计体制	11
第二章 审计机关的职责范围和作用	20
第一节 审计机关的审计职责范围	20
第二节 审计机关的作用	36
第三章 预算执行和财政财务收支审计	41
第一节 预算的基本知识	41
第二节 部门和单位的预算如何管理	49
第三节 预算执行情况和其他财政财务收支情况审计	55
第四节 部门和单位财政性资金审计中发现的主要问题	59
第四章 国有企业和国有控股企业审计	73
第一节 国有企业和国有控股企业的资产负债损益审计	73
第二节 国有企业审计中发现的主要问题	79
第五章 经济效益审计	88
第一节 效益审计的基本知识	88
第二节 效益审计的主要内容和启示	101
第六章 经济责任审计	109
第一节 经济责任审计的基本知识	109
第二节 经济责任审计委托机构、审计机构	114
第三节 审计程序和审计内容	119
第四节 经济责任审计对领导干部管理的启示	134
第七章 审计机关权限、程序与审计工作配合	137
第一节 审计工作的一般程序及审计事项	137
第二节 审计过程与配合	142

第三节	审计报告	156
第四节	审计决定及落实	160
第五节	审计报告	177
第八章	审计发现的主要经济违法案件	183
第一节	经济违法案件主要种类	183
第二节	几种常见的经济犯罪	185
附录		211
参考文献		259
后记		261

第一章 审计定义、机构设置和管理体制

审计就是查账抓腐败分子的吧？审计署是国务院的组成部门吗？审计在国民经济中发挥了怎样的作用？审计机关会不会到我们单位来审计……

第一节 审计的定义及审计体系

1. 审计就是查账的吗，什么时候开始有审计的

“在 2003 年被新闻界称之为‘审计风暴’之前，还真没有怎么听说过审计。”经常听到一些领导干部这样谈起审计。审计就是查账的吧？说审计是查账的，这话很形象，也没有错。那会计是干什么的？“收款付款守钱柜，发放工资报车费”，这些都离不开账。会计就是记账、算账和报账的，从古代的四柱清算法，“零星算之为计，总和算之为会”，到现代的计算机记账，都离不开这个账，说会计是记账的当然也没有错。

但是，记账只是一种形式，账本的实质是反映单位经济活动和财务活动。会计不仅仅是记账，用专业术语来说是反映职能，也叫核算职能；还有一个职能叫监督。你拿票来报销，我要看看这个票是不是合法的票据？买的东西有没有？在哪里？值不值这么多的钱？这是会计的另外一个职能，也就是监督职能。反映和监督职能是会计的两大基本职能。从核算和监督过程中发现单位财务管理和业务管理中存在的漏洞，从而提出相应的意见和建议，这又引申出会计的管理职能。

你自己家的豆腐账是怎么记的，别人管不着。要是你的账请别人来记，钱又由别人管着，你可以完全放心吗？不放心怎么办，自己去查或者请人去查。所有权和使用权的分离，是形成查账的根本动因。有记账的，就有来查账的。你的账记错了没有、该不该记、应该记在哪里？这是形式。本质是你的钱该不该花？该花到哪里？该怎么花？该花多少？花的值不值得？你自己记账自己查账没有公信力呀，这就有一个再监督的问题。得有人以第三者的身份来查账，这种查账活动就成为审计活动的雏形。应该说，有会计核算活动就有审计监督活动，不管这个监督者是专职还是兼职，从这一点看来，审计活动似乎是与会

计相伴而生的。尽管古代国家的财政与皇室的财务是混在一起的，有国家的财政收支活动就有核算，有核算就得有人监督。从事审计史研究的人大多认为，早在 3000 年以前的西周时期，我国古代就有做查账这个工作的人，官职叫宰夫。他们独立于财计部门，也就是独立于相当于我们今天的财政部和国务院机关事务管理局，以第三者的身份查账。查账的目的是审核和稽查国家财政收支与财物出入状况，重点是考评国家或官吏的财计方面的政绩功过，有无差错和弊端等。这可以说是我国国家审计的萌芽。这一点，在圣人孔子所著的记录周朝礼仪的《周礼》中也有记载。秦汉时有“上计”制度，隋唐时期在刑部之下设一个相对独立的审计机构叫“比部”，专门掌管法制、律令、勾检等事项，设在刑部是为什么？如果查出官员有经济问题，轻者要罢黜，也就是免掉官职，重者是要查抄家产、流放甚至杀头的。“审计”这个词最早出现在公元 992 年宋朝设立的审计院；元、明、清三代将审计的主要职能并入御史监察机构；近代是 1911 年辛亥革命以后，北洋政府和南京国民政府先后设立了审计院，还颁布过《审计法》。

从新中国建立到 1983 年 8 月的 34 年间，我国一直没有设独立的国家审计机关，对国家财政收支的监督工作主要由设在财政部门内部的监察机构负责。1982 年 12 月颁布的《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》），明确规定了中国实行独立的审计监督制度；1983 年 9 月，中华人民共和国审计署成立，成为国务院的一个组成部门，县级以上地方各级人民政府也相继设立审计机关；1994 年 8 月 31 日，《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》）正式颁布，自 1995 年 1 月 1 日起施行；1997 年 10 月 21 日，国务院发布了《中华人民共和国审计法实施条例》；2006 年 2 月 28 日，修订后的《审计法》正式颁布，自 2006 年 6 月 1 日起施行。

审计的英文是 audit，它起源于拉丁文的“auditus”，是听的意思。原意是古罗马实行一种口头核查制度，当时叫“听账”制度，相当于我们今天的唱票核对。具体情形是考核某位管理钱财的官员时，将他的记录同其他管理人员的记录进行核对，防止管理钱财的官员舞弊。除了听账外，古罗马还有“问讯官”，负责检查各省省长的账目，防止官员舞弊和滥用资金。

2. 国家审计、社会审计和内部审计是一个国家或地区审计体系的三大组成部分

一个国家或地区的审计体系通常由三个部分组成：受纳税人委托对国家财政资金、公共资金和社会公共资源利用情况进行审计的国家审计，或者叫政府审计；主要受社会公众委托对企业、公司等经营性实体组织进行审计，出具公正性审计报告的社会审计；受资产所有者或者管理者的委托为对本部门、本单位、本公司及其下属单位进行监督的内部审计。三者互为补充，共同构成一个

国家或地区的审计体系，有的同志形象地把他们称为三足鼎立或者叫三驾马车。

国家审计是对财政资金及其他公共资金资源进行审计的主体。社会审计是对社会生产经营者进行审计的主体，是经政府有关部门审核批准的以注册会计师为主体，接受委托，依法独立开展业务，有偿为社会提供审计服务的职业活动。内部审计是国家、企事业单位对内监管审计的主体，对内部控制制度的建立，从内部资产管理的需要出发，是保证会计信息真实性的基础。三者相互联系，业务范围相互有些交叉，但是不能相互代替。三者的资源都是一个社会的共有资源，在实践中应予以整合，以节约社会有限的人力资源和财力资源。

与财税检查、工商检查、海关稽查等其他监督形式相比，审计三种形式有什么共同的特点？审计是查账的。为什么你能来查账？怎么能证明你查账有公信力？查账后的说法能算数吗？这些通俗的问题，推导出审计监督的三个特点：委托授权、独立身份和客观公正。

第一，受托授权。你凭什么来查我的账？谁委托你来查账的？看看我国古代，审计是谁委托，当然是皇帝。“普天之下，莫非王土；率土之滨，莫非王臣。”土地是我的，大臣都是我的，财产当然也是我的。各地官员吃的是我的俸禄，用的是我的财产，当然要查查有没有虚报冒领财产物资，截留税收及专卖收入等问题。我国古代封建社会的审计制度，真正的授权者应该是皇帝，因为他是国家的象征。只是到了近代，特别是资本主义国家民主政治的发展和经济的崛起，审计受国家的委托，也就是纳税人的委托才得以实现。国家审计是国家委托，或者说是纳税人委托（两者还是有些区别的，后面要谈到）。那会计师事务所，也就是我们通常所说的社会审计又是受谁的委托呢？一是股东，他投了钱，又不可能天天到公司看我的钱还在不在，升值了没有？即使来了，可能也看不懂？看懂了，还担心是假账？他需要委托别人。二是政府，他要收税，你的账我一家一家的查，那查到什么时候。三是潜在的投资者。我现在没有投资你这个公司，但我想投资，你公司的财务状况和经营状况究竟如何，我的钱会不会打水漂？他心里没底。第四个是债权人，包括银行。你借了我的钱，能不能还，什么时候还？能还多少？这些人组成的社会公众，需要找一个“人”来查账。会计师事务所就是这样的一个人。至于内部审计，则是依据资产拥有者的不同而不同，国家机关和事业单位内部审计应该是纳税人或者说是国家，而企业和公司的委托人是公司的资产所有者或管理者。

第二，独立身份。这个特点被称为审计的灵魂。你要独立于被审计单位，人家才相信你。失去了独立性，不管是主观愿意还是被胁迫，人家会认为你和他们沆瀣一气，那还有什么公信力！这种独立包括形式上的独立和实质上的独立。什么叫形式上的独立？就是让第三者看起来你是独立于被审计单位的。你

的机构与他们不相干，你的人员和经济上与他们不相干。经济上的独立也就是说你不能拿原则与被审计单位作交易，不必依附于被审计单位。有人可能会说，那会计师事务所就是从被审计单位取得收入的，怎么说是独立的。会计师事务所表面上看是从被审计单位拿钱，实际上是社会公众的钱，是股东、债权人、投资者的钱。因为如果会计师事务所没有严格遵守准则，甚至弄虚作假，除了要受到行业自律组织和国家有关监管部门的查处，更要被社会抛弃，这一点在我国不长的社会审计发展历史中已经被屡屡证明了。实质上的独立是指精神上的独立，也就是说你的判断不受他人的左右，你依法和依准则提出的报告和意见不受他人的干预。

第三，客观公正。你是受托于纳税人或者是社会公众或者是公司全体股东，你在形式上和实质上也是独立的。你的审计报告就有了客观公正的基础。但能否客观公正，还有很多因素的制约：法律法规是否健全、有效？被审计部门和单位所处的行业本身所固有的风险？审计人员的判断水平和素质？应该说，我们不论是在国家审计，还是社会审计和内部审计的法律法规建设方面都作了大量的工作，也取得了明显的进步。但是，面对经济改革过程中不断出现的经济现象，产生一些问题是难免的。如有的会计师事务所出具虚假审计报告，甚至与被审计单位通同作弊等一些丑恶现象。

3. 国家审计机关和会计师事务所的审计有区别吗

这里我们谈两个问题：一个是会计师事务所的产生和发展，另一个是国家审计与社会审计之间有什么异同点。

先说第一个问题。会计师事务所，或者说是社会审计是如何产生的？社会审计远远没有国家审计那样悠久的历史。回顾社会审计产生发展的历史，我们不得不追溯到18世纪初期的英国，这个资本主义发展最早的国家。当时有一家股份有限公司名字叫南海公司。一段时间盛传这个公司有“大量可实现利润和高达60%股利支付率”，于是这个公司的股票价格竟然从1719年中期的114英镑飞涨到1720年7月的1050英镑，一年的时间上涨了近10倍。狂热上涨的股票使“政治家忘记了政治，律师忘记了法庭，贸易商放弃了买卖，医生丢弃了病人，店主关闭了铺子，教父离开了圣坛，甚至连高贵的夫人也忘了高贵和虚荣”。这是怎样的盛况，真是天上掉馅饼了，数量还不少？公司的情况真的经营这样好吗？股利支付率真的能达到这样高吗？不是！实际情况是公司成立以来，可谓惨淡经营、业绩平平。1720年9月，南海公司不得不宣布破产倒闭，进行公司清理时发现募集的资本已所剩无几，数以万计的债权人与股东蒙受损失。他们上当受骗了，欲哭无泪，纷纷想到要议会去调查事情真相。议会便组织了一个由13人组成的特别委员会进行秘密查证，还特地聘请了精通会计实务的查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）对南海公司账目进行查询和审

核。查尔斯·斯耐尔于1721年提交了一份名为“伦敦市彻斯特·莱恩学校会计师查尔斯·斯耐尔对素布里奇商社的会计账簿进行检查的意见”，意见指出南海公司存在舞弊行为，会计记录严重不实。这个在西方审计史上具有里程碑式影响的事件被看成是社会审计的起源，查尔斯·斯耐尔也成了世界上第一位民间审计人员，他所撰写的查账报告是世界上第一份民间审计报告，而英国南海公司舞弊案例也被列为世界上第一起比较正式的民间审计案例。

股份有限公司是建立在所有权和经营权两权分离的基础之上，必须要由注册会计师作为独立的第三方来公证所有者和经营者之间的经济责任关系。这就是社会审计的来源。此后，社会审计随着资本主义国家工业革命的迅猛发展和经济的进步而蓬勃兴起。我国的社会审计起步比英国等西方国家晚了近200年。

第二个问题是社会审计与国家审计之间有什么异同点。两种审计都要出具审计报告，都是以会计资料为基础，很多方法是一致或相似的。但是，社会审计与国家审计相比，有着明显的不同点：第一点是受托人不一样。社会审计受社会公众，包括投资者（股份公司表现为股东、出资人）、经营管理者、银行、税务机关、债权人和潜在的投资者等委托进行审计；而国家审计是受纳税人的委托实施审计。第二点是目的不一样。社会审计主要是对会计报表发表意见，主要侧重点还是真实性。至于其他非审计业务，如验资报告、会计咨询等则按照委托人的要求完成。国家审计主要是维护财经秩序，维护法律法规的严肃性，保证公共性资金的合法合规使用，促进公共资金效益的提高，也就是我们通常所讲的真实性和效益性三性。第三点是审计对象的不一样。社会审计的对象是市场化选择的结果，国家审计的对象是法定的。《审计法》规定了审计机关的审计对象，这是不容改变的。也就是说，你愿不愿意都是你的管辖范围，是你的一亩三分地，出了问题，审计机关是有责任的，不管你因为这样或者那样的原因，如人力资源不足等。而社会审计的审计对象是从市场取得的，是委托人和被委托人双向选择的结果。如委托人觉得你这个事务所的质量和信誉不符合他的条件，他可以选择别的会计师事务所。当然，如果一家公司想蒙混过关，也可能找一家善于做假报告的事务所，但这又是另外一回事了。反过来，事务所也会选择客户。如果事务所觉得对你单位审计并发表意见的风险较大，他也不会轻易签约进行审计或验资的。即使签约了，审计过程中，发现风险较大，也可以出具有保留意见的审计报告或拒绝发表意见。第四点是处理权限不一样。审计机关的审计按照《审计法》赋予的权限，包括调查取证权、处理处罚权、审计公告权等。社会审计没有处理处罚权，除按照其他法律法规或者委托人的要求，可以公告外，会计师事务所自己是无权公告的。即使发现了被审计单位存在违纪违规问题，也无权制止或处理处罚，只能在审计意

见中反映，或者向有关部门反映。第五是审计所依据的审计准则不一样。国家审计和社会审计有着不同的准则和操作规范。有的同志提出两个类别的准则其实有部分内容可以共用，但实际操作中并没有采纳。

国家审计与社会审计之间是井水不犯河水，并肩而行的关系，还是平等合作关系？都不是！他们之间有着密切的联系，这种联系可以概括为三句话：审计机关监督社会审计的部分业务质量；审计机关借鉴社会审计的成果；社会审计可以受国家审计委托进行审计或联合进行审计。

第一，审计机关监督社会审计的部分业务质量。所谓部分是指社会审计机构审计了属于国家审计范围内的单位所出具的审计报告。这一点在《审计法》第三十条有明确规定：“社会审计机构审计的单位依法属于审计机关审计监督对象的，审计机关按照国务院的规定，有权对该社会审计机构出具的相关审计报告进行核查。”

有的同志可能会问：社会审计不是有一个中国注册会计师协会管理，实行行业自律吗？国外会计师事务所接受公众舆论的监督，加上行业自律，在西方比较成熟的资本主义国家曾经受到广泛的赞誉。然而，时间推到本世纪初期，发生了两件震撼世界、令人不安的大事：一件是“9.11”事件，严重影响了人们的生活，并威胁到人们的安全；另一件就是安然公司破产案，严重损害了资本市场的信誉，动摇了投资人的信心。安然审计失败因为其带来的影响和震撼，有的同志形象地把它叫作会计史上的“9.11”事件。

安然公司曾经是世界上最大的能源交易商，列美国500强第7名，曾经被评为“美国最具创新精神”公司、“美国新式工作场所的典范”。1997年以来，主要通过“组织创新”、“交易设计”和“衍生工具”等方式，创立了近3000家处理特殊目的实体（Special Purpose Entity，简称SPE）。由于不合并SPE财务报表的条件比较宽松，安然公司处心积虑地将几乎所有SPE都设计为不需要纳入合并范围的实体，通过不纳入合并报表范围的SPE进行不具有经济实质的对冲交易和出售回购等关联交易，实现夸大利润、隐瞒亏损的目的；通过表外融资，实现隐瞒负债、提高信用等级的目的。2001年10月，安然公司宣布第三季度亏损6.18亿美元，其中，损失5.44亿美元；11月，安然公司承认1997~2001年第一季度的财务报表严重失实；12月，申请破产保护。安然公司的神话破灭了。谁帮助编造了神话，谁让人相信了这个神话？安达信会计公司，这个曾经名列全球前五名的世界著名会计师事务所，1997~2000年为安然公司出具的审计报告均为无保留意见，其中1999~2000年加了解释性说明，主要对开办费及部分能源合同所涉及的会计政策的变更进行说明。2000年对安然公司内部控制能够合理保证财务报表可靠性的声明，出具了认可的评价报告。尤其令人难以置信的是1997年，安达信提出的审计调整金额为5100

万美元，占当年净利润的 48.6%，在安然公司拒绝调整的情况下，仍然发表了无保留意见，严重违反了公认审计准则的规定。安然和世界通信等财务舞弊使美国国会坚信，应当立即采取切实措施来提高执业会计师的独立性。2002 年 7 月 25 日，美国国会通过了《2002 年公众公司会计改革和投资者保护法》(Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002)，又称 2002 年萨班斯奥克斯莱法案 (Sarbanes - Ox - ley Act of 2002)，从法律层面上正式确立了“后安然时代”的外部监管模式，标志着民间机构主宰会计、审计准则制定和沿用 100 多年的行业自律时代的终结。

国际上最先进资本主义国家的社会审计，都难以避免出现如此丑闻，何况法制建设和市场经济发展都不太健全和发达的我国。从上个世纪 90 年代初期的长城证券非法集资案件，及与之相对应的北京中诚会计师事务所，随后的银广夏公司案件等，我国都有杰作。每年财政部和中国注册会计师协会都查处一些违规操作的会计师事务所。银广夏实业股份有限公司简称为银广夏公司，证券简称为 ST 银广夏 (000557)，1994 年 6 月上市，曾因其骄人的业绩和诱人的前景而被称为“中国第一蓝筹股”。这个公司从原料购进到生产、销售、出口等环节作假一条龙，伪造了全部单据，包括销售合同和发票、银行票据、海关出口报关单和所得税免税文件等，1998～2001 年期间累计虚增利润 77156.70 万元，其中：1998 年虚增 1776.10 万元，由于主要控股子公司天津广夏 1998 年及之前年度的财务资料丢失，利润真实性无法确定；1999 年虚增 17781.86 万元，实际亏损 5003.20 万元；2000 年虚增 56704.74 万元，实际亏损 14940.10 万元；2001 年 1～6 月虚增 894 万元，实际亏损 2557.10 万元。2001 年 8 月，《财经》杂志发表《银广夏陷阱》一文，银广夏虚构财务报表事件被曝光。因涉及银广夏利润造假案，深圳中天勤会计师事务所疏于执行已颁布的独立审计准则，在专业胜任能力和职业道德两方面均存在重大过失。连最基本的公认审计原则都没有遵守，最基础的审计程序都没有执行，又哪里谈得上建立在内部控制结构非常完善基础上的风险导向审计。于是在一片斥责声中，深圳中天勤这家审计最多上市公司财务报表的会计师事务所轰然解体。2005 年，中国注册会计师协会对 103 家会计师事务所、108 名注册会计师予以公开谴责和行业通报批评。另外对 73 家不符合设立条件的事务所移交有关部门建议予以撤销。

第二，审计机关需要借鉴社会审计的成果。为了减少重复劳动，节约社会资源，国家审计可以利用社会审计所取得的有关资料和线索来开展审计。由于两者依据的准则不一样，职责不一样，审计机关对社会审计的有关资料大致可以有三种处理方式：一是直接引用。对社会审计中有关真实性审计的内容，在审核有关材料后直接引用；二是变换角度后引用。社会审计的目的不是查处违

纪违规问题，也并不十分关注某些法律法规遵守情况，尤其是对真实性影响较小的现象，社会审计可能只是一带而过，甚至不予提及。国家审计机关应该从中放大或者引申；三是有的内容用途不大。如对报表整体发表意见的一些内容。审计机关目前还不需要对被审计单位财务报表发表意见，即使是决算报表，着眼点也不是要公证其客观公允性，而是真实合法效益。因此，国家审计对社会审计的内容是有选择的使用，见微知著，从中发现问题的线索，为自己服务。

第三，国家审计可以委托社会审计完成一些审计任务，或者与社会审计联合组成审计组进行审计。如基本建设项目的审计，经济责任审计，还有国有企业资产负债损益审计等。尽管两家执行的审计准则不同，但审计的许多基本方法还是相通的，如监盘、计算、分析性复核、内部控制测试等。另外在人员结构、知识结构等方面可以互为补充。

实际工作上，国家审计与社会审计对象交叉而又难处理的是国有企业。国家审计受政府委托，要求国有企业应该接受资产所有者委托国家审计来进行审计；同时，企业又是社会化的经济细胞，为了维护市场调控和市场经济的秩序，需要与其他非国有企业一样，接受社会审计的鉴证和评价，否则国有企业的财务报表与非国有控股的股份制企业的财务报表没有同时接受社会审计，导致新的不公平。联合作战可以最大限度的减少重复审计和交叉审计，既减轻国有企业的被审计负担，又节约社会资源。

4. 国家审计与内部审计有什么关系

关于内部审计的问题，这里只谈属于国家审计范围的内审计与国家审计之间的关系。

与国家审计相比较来说，内部审计有两个明显的特点：一是内部审计的独立性不强。内部审计的人员、经费、审计的对象都是单位的，不管你是受董事会领导下的审计委员会领导也好，还是受监事会领导，或者是总经理领导也好，你吃的是单位（公司）的饭，审计的是单位的人，说的是单位的事，有的住的还是单位的房，可以说是低头不见抬头见。怎么着胳膊肘也不能向外拐，所以，要想内部审计监督从违法违规方面来查处问题是比较困难的。这一点，过去我们有的内审机构就吃了一些苦头。内部审计曾经搞双重领导，内部审计长期难以发展，机构拆了又建，人员精简了后回来。甚至有的同志开玩笑说，“内审”成了“内鬼”。二是内部审计的目标应该是服从于单位经营和管理目标。这个特点是由第一个特点决定的。国家审计的目标是真实性、合法性和效益性。美国注册会计师协会审计准则公告第9号明确提出：“内部审计要经常为管理服务，其中包括但不仅仅限于研究和评价内部会计控制制度、审查业务经营活动，还要提出提高经济效益的建议，以服务于管理者的专门咨询。”

国家审计与内部审计之间又是什么关系？首先要按照审计对象是否属于国家审计范围来划分，不属于国家审计机关监督对象的企业和单位，如民营企业、没有国有资本的股份制公司等，他们的内部审计机构与国家审计就没有关系了。审计机关不能越位去指挥、指导人家。属于国家审计机关监督范围的，其内部审计与国家审计之间的关系可以用三句话来概括：第一句话是内部审计要接受国家审计的业务指导和监督。这一点在《审计法》中有明确的规定，第二十九条：“依法属于审计机关审计监督对象的单位，应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度；其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督。”这是因为内部审计与国家审计的根本目标是一致的，都是为了维护公共资金的安全完整，都是为了保证财务会计信息的真实可靠，都是为了单位财政财务活动符合国家的法律法规要求，同时为社会提高经济效益和社会效益。由于内部审计从总体上看，其人员结构、知识能力和接触的范围等与国家审计相比还是存在一定的差距，更主要的是国家审计机关的独立性更强，更能客观公正的提出意见和建议，促进内部审计水平的提高。审计机关应该检查内部审计的工作计划、工作质量、尤其是抽查审计报告来指导内部审计工作。第二句话是国家审计要充分利用内部审计的成果。内部审计有其独特的优势：他们对本单位的情况了如指掌，看问题更清楚一些；内部审计所遵循的准则与国家审计准则有许多地方是相通的，因此其成果有些是可以直接运用的。第三句话是有些项目可以吸收内部审计人员参加，特别是在经济责任审计中实现联合作战，相互促进，共同提高。

第二节 审计机关的机构设置

1. 中央审计机关的三大块：署机关、派出局和特派办

审计署是我国国家审计的最高机关，这是《宪法》中规定的。一个部级机构的设立还要宪法来规定，这是为什么？因为新中国成立以来，我们没有设置独立的审计机构，对国家财政财务收支的审计一直由设在财政部内部的监察机构完成。可能有的同志会说，前面不是说宋朝的时候就有审计院，北洋时期和民国都有审计院，为什么新中国成立以后反而没有一个独立的机构了。这都是有历史背景的。新中国成立时，我们的机构设置是仿照当时苏联的。财政部负责财政资金的审计监督，这就带来一个问题：你财政部又管分钱，又管监督，相当于你自己花钱，自己记账，又自己查账，没有一个第三者来监督评价你。

中央审计机关，即国家审计署由三个部分组成：一是署机关，也就是中央审计机关的大本营，是首脑机关；二是在北京设立了 25 个派出审计局，分别负责国务院所属部委局办和事业单位、党群口中央级单位，及其直属在京单位

的审计；三是在全国 18 个城市设有特派员办事处。有的同志形象地把它叫着一头两翼。

美国的审计总署除本部外，也在国内外设有 19 个派出机构，其中国内有 16 个地区分部（分署），国外设 3 个分部（分署）。各分部的人事、经费和审计业务都由审计总署直接管理。审计总署和分部的经费，由国会预算委员会直接拨给审计总署，统一分配使用。

2. 财政部有专员办，审计署有特派办

特派办是干什么的？他们的审计范围如何划分？财政部在全国 34 个省市区和计划单列市设有专员办事处，与其类似，审计署在全国部分城市设有特派员办事处，简称特派办。早在 1986 年，国务院批转审计署《关于加强对地方审计工作的领导和设立派出机构的报告》，先在上海、沈阳、武汉和广州等城市和少数中央大型企业试设审计特派员，根据审计署授权进行审计监督，直接对审计署负责。1988 年，经国务院批准，审计署又在哈尔滨、南京、郑州、济南、长沙、成都、昆明和兰州等 8 个城市增设审计特派员，在特派员领导下设立办事处。到目前为止，已经在全国 18 个城市设有特派办。

特派办的主要任务包括四大块：一是财政审计。主要是对省级（含副省级计划单列市）财政预算执行情况和决算审计，包括海关总署、国家税务总局、中央国库等部门的驻地方分支机构财政财务收支；二是金融审计。主要是审计中国人民银行、中央国有金融机构、证券公司等驻地方分支机构的财政财务收支；三是企业审计。主要是审计国有重点大中型企业、国家建设项目；四是其他审计。主要是一些专项资金审计，包括中央转移支付和省级人民政府管理的资源环保资金、社会保障资金、农业专项和其他专项资金、外资项目的审计，还有接受委托的经济责任审计等。

3. 派出局是什么机构？与所在部门是什么关系

派出局是审计署的派出机构。关于这个机构的历史可以追溯到 1988 年，当时在中央部门设立派驻审计机构，实行所在部门和审计署双重领导。审计项目由审计署来决定，除审计局负责人外，其他干部的管理由所在部门负责。派驻审计局既是审计机关，又行使了内部审计的职能。

1998 年的机构改革，按照国务院确定的审计署机构职能编制三定方案，设有 25 个派出局，分别管辖 100 多个党政部门、直属机构和事业单位。

派出审计局与所在部门之间是审计与被审计、监督与被监督的关系。这一点是不允许含糊的。把审计机构设在被审计单位，是为了更好地沟通协调。这样设置既有利于审计工作的开展，审计人员省时省力，又有利于被审计部门及时反映情况，共同研究解决经济管理活动和财政财务收支活动中存在的问题和

难题。

4. 省级审计机关也可以向省直属厅局派出机构吗

按照审计署监督中央部门的形式，一些省级审计厅（局），如黑龙江等 16 个省也向省直机构厅局派出审计处，其职能作用和成效与审计署派出局基本类似。

县级人民政府以上设审计机关。

我国实行的是行政管理的审计体制，因此，审计机关是政府的重要组成部分。一级政府应该对应一级的审计机关。我国目前是五级政府：中央人民政府、省自治区直辖市政府、设区的市和自治州、县自治县和不设区的市及市辖区、乡镇政府，也就是人们通常所说的中央、省、地、县、乡。根据《审计法》第八条的规定，我国县级政府以上才设立审计机关。这与我国的实际情况相适应的。有的同志提出，在一些经济比较发达的地区，乡镇经济实力较强，公共资金比较多，能不能设审计所，作为县市审计局的派出机构。实际上没有必要，如果乡镇经济的审计量比较大，可以通过扩充县市级审计机构编制，或者请会计师事务所进行审计，审计机关予以监督的方式解决。

第三节 审 计 体 制

1. 国家审计机关对谁负责，是纳税人还是政府

前面我们谈到审计机关是受国家或纳税人公众的委托，对公共资金、公共资源等的使用情况进行审计的。那审计机关究竟是对谁负责，甚至说白一点，当纳税人和国家之间不一致的时候，审计机关是对政府负责，还是对纳税人负责？

这既是一个理论问题，也是一个现实问题。我们可以用两句话来概括：一是两者根本利益是一致的，没有根本的利害冲突。我国实行的是人民群众当家做主的社会主义共和国体制。既然人民当家作主，政府理所当然地成为人民意志的代表。“三个代表”的出发点和落脚点都是要代表人民群众的根本利益。纳税人不满意的政府肯定不会满意，纳税人满意的政府肯定不会不满意。财政性资金的筹集、分配、管理和使用要合法、要真实、要有效，这是纳税人和政府共同的目标。二是在根本利益一致的前提下，也存在一些不协调的地方。如政府，尤其是有的地方政府会不会存在片面强调短期利益而忽视长期利益，为了经济利益而忽视生态利益，为了少数人的利益而忽视大多数人的利益，为了局部利益而忽视整体利益等，甚至极少数领导干部为了个人政绩搞形象工程不惜劳民伤财等。这些问题的存在，可以通过审计机关在审计过程中发现和揭示，政府是会主动纠正；国务院作为中央人民政府会

通过行政体系，督促各级政府部门纠正；审计机关还可以通过各级人大来监督政府纠正。

2. 审计署为什么不归人大管？国家审计是对人大负责还是对同级政府负责

审计究竟是隶属人大管好还是隶属各级政府管好，是审计机关成立以来一直争论不休的问题。特别是2005年修订《审计法》的时候，从著名学者和高级官员，到不留名的网民各抒己见，争论似乎到了白热化的地步。关于这个问题，我的观点是四句话：一是归属政府序列是有其历史背景的；二是对现行体制的质疑，要求划归人大的呼声渐高；三是现行的体制不是最优，但是应该是最适宜的；四是审计机关的发展方向是划归人大。

第一，审计机关成立时就有不同的意见，隶属政府系列是历史的最佳选择。1981年，根据党中央、国务院关于建立审计机构的指示，财政部提出了建立审计机构的三种设想方案：一是在全国人大常委会领导下设立国家审计院或审计委员会；二是在国务院领导下设立国家审计部或审计总局；三是在财政部领导下设立审计总局。由于新中国成立后政府机构的设置是模仿前苏联的，中央政府没有设立部级的审计机构，只在财政部门下保留了会计稽核机构。这三种模式在当时引起巨大争论。第一方案是“立法型”审计体制，被认为是“最理想”的模式，也是世界上的主流模式。它规定审计机关在立法机构的领导下工作，同审计对象——政府序列各部门划清界限。审计署隶属于立法机关——人民代表大会，彻底从国家行政职能中脱离出来，成为立法机关监督行政职能的手段，以真正体现“政府花钱，人民监督”的本质。按照这一思路将最终形成“一府三院”架构，成立最高审计院与国务院、最高人民检察院、最高人民法院平行，向全国人民代表大会和全国人大常委会负责并报告工作。“立法型”审计体制在国外都依附于一个强大的立法机构，可以说到今天为止，人大的权力在细化和强化上还不尽如人意。这个方案最终没能实现。第三方案带有较强烈的部门管理色彩，严重缺乏独立性和权威性而被否定。最后的结果是选择了第二方案，即持续到现在的被称为“行政型”审计模式。它的最大特征就是国家审计机关作为国家行政机构的组成部分，对政府及所属各部门、单位实施审计监督，在国际上被称为半独立型审计体制。实践证明：审计机关成立之初，从国有企业财务收支审计着手，查税收、查财务收支，为政府经济体制改革和保障国民经济健康发展发挥了积极的作用，较快地树立了审计机关在经济和社会上的地位。

第二，对现行体制的质疑，要求划归人大的呼声渐高。没有政府的鼎力支持，审计事业不可能有如此飞速的发展，也没有今天审计机关的地位。但是，随着经济社会大发展，人们对审计机关的要求和期望也越来越高，对审计体制