

· 后勤指挥学院财务审计教研室 ·



军队审计 理论与实践 新探索

Jundui Shenji
Lilun Yu
Shijian Xintansuo

解放军出版社 / 出版

内部资料 注意保存

军队审计理论与实践新探索

主 编 郝万禄 崔 俊

解放军出版社

京新登字 117 号

书 名：军队审计理论与实践新探索

编著者：郝万禄 崔 俊

出版者：解放军出版社

(北京市地安门西大街 40 号 邮政编码：100035)

印刷者：北京瑞哲印刷厂

发行者：解放军出版社发行部

开 本：A5

印 张：23.875

字 数：600 千字

版 次：2006 年 5 月第 1 版

印 次：2006 年 5 月（北京）第 1 次印刷

统一书号：55065·5778

(如有印装差错，请与本社调换)

实践科学发展观，全面
建设现代军队审计

王谦
二〇〇六年元月

主 编 郝万禄 崔 俊

副主编 李 安 鲁俊豪

编 委 (以姓氏笔画为序)

马东禹	马其林	王 蕾	叶立超	李 安
李秀朋	李张琴	李家声	刘便廷	沈庚尧
孟 虹	张 扬	周林祥	郝万禄	赵宁宁
夏亚军	崔 俊	鲁俊豪	詹纪木	



序 言

中国人民解放军审计署审计长 阮志柏少将

读了后勤指挥学院财务审计教研室组织编写的《军队审计理论与实践新探索》一书,颇感欣慰。此书以科学发展观为指导,集广大审计工作者多年深入思考、探索和实践,从一个侧面反映了军队审计改革与发展的最新研究成果。

军队审计是各级党委首长领导和管理军事经济工作的重要“抓手”,是加强部队党风廉政建设的工具,也是促进有限经济资源转化为最佳保障力的重要途径。加强对军队审计理论与实务的研究,积极探索和准确把握军队审计运行规律与特点,是进一步深化军队审计改革,充分发挥审计监督职能的明智选择。从这个角度认识这个问题,该书的出版具有重要的现实意义。

我以为,本书具备以下特点:一是理论与实践统一。该书着重围绕军队审计改革与发展中的重大问题进行研究和探讨,展示了军队审计队伍的风采,汇集了审计多年来的基本经验和理论思考。作者研究探讨的每个问题,都注重运用详实资料,作出有见地的分析和阐释,使零散的感性认识上升到有规律的理论判断,比较好地融理论性和实践性为一体。二是点与面结合。该书作者来自全军各级审计部门,研讨内容涉及广泛。作者站在国内外学术研究的前沿,以高度的政治责任感和思想敏锐性,依托现代经济学理论和方法,在积极推进中国特色军事变革和加强军事经济监督的时代



背景下,对事业经费审计、装备经费审计、战备工程审计和领导干部经济责任审计等业务性工作开展研究,也对审计机制、法规建设、人才队伍等全局性工作进行探讨,点与面相结合的特色比较鲜明。三是结构与内容并重。该书以军队审计改革与发展为主线,兼顾平时与战时、理论与实务分设专栏。“军队审计特稿”立足于审计工作全面建设,阐述了做好审计工作的新思路;“军队审计改革与创新”着眼于审计工作长远发展,揭示了当前审计工作面临的深层次问题及对策;“军队审计建设与实务”紧密结合审计工作实际,探讨了提高审计工作效益和质量的有效途径;“战时审计研究”研究战时审计的特点和规律,提出了审计在未来信息化战争中如何为“保打赢”提供服务的办法。从审计事业发展的脉络看,各专栏既独立成篇,又相互联系,比较好地反映了结构上的严谨性和内容上的完整性。

综上所述,此书围绕军队审计理论与实践问题,所作的研究与探索,是积极的,也是成功的。“十一五”期间,我军建设发展迈入了新的历史阶段,审计工作责任重大,使命光荣。我衷心地希望广大审计工作者在科学发展观的指引下,进一步围绕有效履行我军新的历史使命,着眼强化审计监督职能,大力加强审计理论学习,继续针对审计实践中的现实重大问题,认真研究,积极探索,为大力推进我军审计建设又快又好发展创造更加丰富的理论成果。

谨以此为序。

阮知柏

二〇〇六年五月二十三日



前 言

中国军队审计监督：回顾、反思与展望

郝万禄

我国审计监督制度是适应改革开放和市场经济发展的需要而建立和发展起来的。随着国家审计署定期将审计报告公之于众，“审计风暴”一年猛于一年。一个不争的事实是，国家审计以其特殊而不可替代的功能，已经并还会在相当长的时间里成为媒体的新闻线索和百姓的谈论话题。

军队审计是国家审计的拓展和延伸，事关国家的安全与稳定，事关军队建设与发展的大局。军队审计 20 年是与中国改革开放同步迈进的 20 年，浓缩了新老审计人对我军审计事业的信念与执着，见证了军队审计各项基础建设的迅猛发展，见证了军队审计渐入佳境的发展足迹，见证了军队审计与时俱进的理论品质。认真总结 20 年来的宝贵经验，积极谋划未来，谱写军队审计事业的新篇章，是我们审计工作者义不容辞的使命和责任。

一、历史渊源：中国审计监督的发展脉络及理论启示

在一定意义上说，国家的审计历史也是军队审计的发展史。追溯中国审计发展的历史，可以这样概括：既古老又年轻。我国是 1983 年正式成立审计署，从这个角度来说，我们国家的审计历史



很年轻。但其实追溯历史,西周时期的中国就有了审计的萌芽,隋唐时期开始兴盛,到了宋朝就建立了世界上最早的审计院。如果这样看,我国的审计具有两千多年的历史。在联合国 191 个国家中有 184 个拥有审计机关,相比较而言,西方的审计制度比较健全,而我国的审计制度还不够完善。

(一)中国国家审计监督的发展脉络

中国国家审计基本上可分为古代、近代和现代国家审计三个阶段。

1. 曲折发展的古代国家审计

早在距今 2000 多年前西周时期,中国便出现了带有审计职能的官职—宰夫,这是国家审计的萌芽。这一点在密切尔·查特菲尔德所著《会计思想史》得到了印证,“在内部管理、预算和审计程序方面,西周时代在古代社会可以说是无与伦比的。”

秦汉实行“上计”制度,到了隋唐时期,在刑部之下设“比部”,与司法监督并列,使审计具有司法监督权,建立了比较独立的审计机构,审计监督开始走向专业化、独立化和司法化。

公元 992 年,宋代设立审计院,正式出现了“审计”一词和以“审计”命名的国家审计机关。

元、明、清三代均未设立专门的审计机构,取消了审计的独立司法性质。结果,贪污腐化盛行一时,上演了历史上“天下未乱计先乱”深刻教训。

2. 短暂的近代国家审计

1911 年辛亥革命以后,中华民国于 1912 年在国务院设立了审计处,1914 年北洋政府将其改为审计院,并颁布了《审计法》。

第二次国内革命战争时期,中国共产党领导下的革命根据地也实行了审计监督制度。1932 年,中央革命根据地成立了中华苏维埃中央审计委员会。1934 年,颁布了《审计条例》,这是中央苏区第一部完整的审计法律文献。

近代国家审计的历史是短暂的,但为现代国家审计的法制化建设打下了基础。

3. 以法制化为特征的现代国家审计

1982年《宪法》在国家根本大法层面完成了中国现代国家审计的制度设计,决定实行审计监督制度。

1983年9月,中华人民共和国审计署成立,推动了中国现代国家审计制度入轨运行。审计工作在全国范围内逐步展开,社会主义审计事业开始起步。

五年后(1988年),国务院出台了《审计条例》,为确立中国特色社会主义审计制度奠定了基础。

时隔六年(1994年),随着《审计法》颁布,审计监督的法律体系框架初步建立。

1998年以来国家审计进入深化、提高阶段。尤其是2003年以后,审计结果公告制度逐步加强。“审计风暴”给我们展现出了审计的魅力,国家审计进入快速发展时期。

(二)中国军队审计监督的发展脉络

军队审计按照其发展过程,可分为四个阶段:解放军审计机构的诞生,各级审计部门的成立,军队审计组织调整阶段,大联勤体制改革试点过程中的审计变革。(略)

(三)中国审计监督改革与发展的理论启示

综观中国审计监督改革与发展的历史,给我们提供了许多重要启示,并有助于我们更好地把握审计监督的本质和发展规律。

1. 审计监督与社会经济体制有着密切关系

概括地讲,财产所有权和管理权的分离,即经济责任的产生是审计监督的前提。当财产规模达到一定程度的时候,财产所有者无法亲自管理自己的财产,必须把自己的一部分财产委托他人管理,这就形成了一种典型的委托—代理关系。此时,就需要对财产管理者进行必要的监督,以防止财产管理者背离财产所有者的意

图。因此,审计监督产生于所有权和经营管理权的分离以及经济责任关系的确立。可以从两个视角来分析:

一是从经济制度的角度来看,在生产资料私有制国家,政府经济管理的职责不多,审计监督的领域有限,一般仅限于国家公共财政和有国家投资的单位。而在公有制国家,政府经济管理的职能比较重,审计监督领域比较广。因此,历史上,多数公有制国家为了满足政府行政管理职能的要求,审计部门一般直接隶属于政府行政机关,为行政机关服务。

二是从经济管理体制的角度来看,在市场经济体制国家,政府管理经济的作用不大,资源主要靠市场配置和调节,审计监督的重点是公共财政和国家立法机关批准的支出项目上。而在计划经济体制国家,情况正好相反,政府大量的管理工作导致审计范围的扩大,直接服务于行政机关对国家经济的管理。

我国政府审计诞生于计划经济时代末期,隶属于行政部门,具有很强的行政色彩,强调为维护经济秩序服务。但是,改革开放以来,我国的经济管理体制发生了很大的变化,实现了从计划经济体制向市场经济体制的转变。审计监督的重点由直接服务于行政管理开始转向为监督公共财政。

2. 审计监督是民主政治发展的必然产物

审计监督是民主政治发展的必然产物。任何一个国家的审计监督都是建立在一定政治制度之上的。国家的国体和政体决定着审计监督的地位、性质及其职能的发挥,影响审计监督的发展。

第一,政治体制对审计监督的影响。在君主时代,国家的政治权力掌握在君主手中,是一种依靠君主个人权威实施人治的政治制度。审计通常由君主授权,是为少数人服务的,是一种自上而下的监督。随着历史的前进,民主制度取代了君主专制制度,公民授权审计机构依法监督政府职能的履行情况,这时的审计监督开始转向为大众服务,形成一种自下而上的监督。伴随我国政治民主

化进程的不断推进,审计监督具备了良好的政治环境,有力地推动了审计监督的发展。

第二,法治环境对审计监督的影响。概括地说,法律环境越好,法治化程度越强,审计监督就越能充分发挥其作用。依法治国的法制环境要求依法审计。国家审计是一个国家民主法制发展的产物,也是民主与法制进程的标志,又是推动民主法制建设的工具,而不仅仅是对财政财务的监督。审计是站在人民大众、站在纳税人的角度,对政府行为进行监督,所以一个重要原则是公开透明,即将审计立项、审计活动、审计报告以及审计部门内部勤政廉政建设公示于众,提高审计部门的政务透明度。审计报告公开后,不仅仅是促使被审计单位加强管理,更是传递一个信息:用人民大众的钱,最后要对老百姓有一个交待。

2004年以来的“审计风暴”持续时间之长,参与人数之多,舆论影响之大,这都是历史上没有的。为什么会形成这么大反响?李金华认为最根本的原因就在于我们国家民主法制建设进入新时期。党中央、国务院多次在不同场合强调依法治国、依法行政、建设法制社会。

第三,思想政治工作对审计监督的影响。近年来,党中央反复强调,越是发展经济,越是改革开放,越要重视思想政治工作,这是历史和现实告诉我们的一条基本经验。思想政治工作是审计监督的精神动力和政治保证,对审计监督建设起着政治导向作用,使之得以健康发展。加强和改进审计部门的思想政治工作,是大力推进审计监督的重要途径。

3. 审计监督需要先进文化的牵引和统领

我国传统文化中对审计监督能起促进作用的因素很多,例如廉洁、爱民的优良行政文化,以“人本”为核心的管理思想,讲究个人修养和自我反省的道德传统等等,都会对审计监督的建设和发展发挥重要的作用。



但是,我国传统文化中也存在一些旧观念和落后思想阻碍审计监督的发展。我认为,有两种观念是必须更新的,一种是大行政的观念,另一个是权大于法的观念。在几千年君主专制的封建社会里,我国逐渐形成了行政命令决定一切的大行政的观念。从组织角度看,各级审计部门在各级行政首长的领导下开展工作,审计作用的发挥取决于行政首长的决策;从工作角度看,审计部门不愿意审查行政首长直接负责的项目。同时,传统文化特别是儒家思想,使中国社会形成了人治的传统,以至于权大于法的观念直到今天仍有较大影响。例如,在形成审计报告时,有些审计人员将行政首长的指示看得高于法律、法规,歪曲审计事实。

这种观念的直接后果是审计结果不愿或者不能公开,审计监督也不愿利用舆论监督的力量和手段,而往往采取息事宁人的方法,尽量大事化小、小事化了。这种做法使审计监督的作用大打折扣,为幕后交易打开了方便之门。

二、体制缺陷:制约军队审计监督发展的现实瓶颈

审计体制是开展审计工作、强化监督职能的重要制度安排。对于审计机构是否应该独立的争论由来已久。早在 1981 年,许多专家提出审计署应当隶属于全国人民代表大会,成为立法机关监督行政职能的手段,而审计署的位置应当与国务院、最高人民检察院、最高人民法院相平行。但是,由于多方阻力和考虑,宪法最后出台时,仍然选择了隶属于政府审计系统,作为国家行政机构的组成部分,并对政府及所属各部门、单位实施审计监督的“行政型”的审计模式。此后的 22 年,每年的审计报告似乎变成了一项程式化的工作,没有人过多在意,直到 2004 年 6 月 23 日,国家审计署审计长李金华向全国人大常委会提交了《关于 2003 年度中央预算执行情况和其他财政收支的审计工作报告》,一场席卷全国的“审计风暴”由此开始。“审计风暴”暴露出来的我们体制上的诸多漏洞,再一次引起了人们对制度建设的关注。20 多年前主张独立审计



的建议又“重出江湖”。

目前,全军审计战线上的每一个实践工作者和理论工作者都深深感到,体制缺陷不容忽视,已经成为制约审计监督进一步发展的主要瓶颈。

(一) 审计监督体制不合理,削弱了审计监督的独立性

独立性是审计监督的最基本特征,是审计监督区别于和优越于其他经济监督的一个重要标志,可以称之为审计的灵魂。

审计监督体制不合理有两个层面的问题:

一是国家层面:实际上是国家“体制病”的蔓延和具体化。在双重领导体制下,国家审计实质上是政府的内部审计,难以保持一种超然的状态,很难有效地控制和监督地方政府部门和领导干部的权力。而权力运行过程中发生的各种腐败行为,又往往与地方经济有着千丝万缕的联系,审计机关很难站在国家利益的高度,对权力腐败问题依法独立进行监督和查处。

这样,由于体制“软肋”的长期存在,对于审计出来的问题,审计人员习惯了“内部消化”。若遇到了个别敢于碰硬的审计人员,递交了客观公正的审计报告,恐怕也很难通过政府的审查,最终拿到的审计报告已经大大“缩水”。所以,我们经常发现一种现象,审计时往往“高高举起”,处理时却“轻轻放下”。

2004年12月28日,国家审计署李金华审计长捧走了央视2004中国经济人物年度大奖,可谓众望所归。但当问及“最想对全国的审计干部说的一句话是什么”的时候,铁面的审计长在面对这样一个俗套的提问,意外地哽咽落泪。他的回答是,“我对不起他们”。审计长的泪水是为审计干部的艰难处境而流,因为他们生存在一个有着无数潜规则暗暗支撑的社会生态环境里,却要从内部敲碎那些注定与自己有千丝万缕联系的某些东西。突如其来的泪水让我们感到震惊,但它却是源于审计人员道德自律与制度安排的落差。

二是军队层面:现行的军队审计体制,在一定程度上难以保持制约和监督权力的独立性。主要表现是:首先,“审计难、审计处理更难”。审计部门作为后勤机关的组成部分去监督后勤机关,其监督力度必然会受到一定的影响。道理很简单,自己不可能监督好自己,一个陷入利益瓜葛的组织不可能是一个公平的组织,正义的天平必然要倾斜,也就难以发挥其规制协调和裁决功能。其次,审计监督难以形成有效态势。隶属于后勤部门的审计部门虽勉强能够开展装备审计工作,但监督力度不够,审计建议和审计决定因缺乏体制保障而显得乏力。

(二)审计监督编制不科学,制约了审计职能作用的发挥

审计力量应与审计任务相匹配,只有科学、合理地确定审计编制,才能充分发挥审计监督的职能作用。

首先,军队审计编制没有体现出审计监督的本质与规律。编制只是按照单位的行政级别和标准经费供应的多少来确定,许多单位标准外经费流量大、军事经济活动频率高、担负经济责任重、人数集中,反而缺少规范高效的监督机构,这是一种不科学、不合理、不切实际的“一刀切”,该有审计机构的没有编设,需要多设审计人员的只编设了1至2个审计人员。这种现状,导致了审计监督盲区或监督不力的现象普遍存在。

其次,当前审计机构编制上急需解决的问题:主要包括领导干部经济责任审计机构、审计署机关和四总部机构设置等问题有待进一步完善。

(三)审计资源配置不合理,审计监督效率不高

审计资源配置不合理,存在重复监督和交叉监督的弊端,导致审计监督效率和质量不高。

首先,军队审计监督与其他监督的关系。审计监督能解决什么问题、不能解决什么问题,确实需要进一步研究。

其次,内部机构职责分工有交叉。当前的审计机构内部分工,

没有体现军事经济活动以及审计监督的客观规律,造成职责交叉,导致重复监督、审计人力资源浪费和工作效率低下。特别是我们三级审计机关职能定位的问题没有解决。

再次,内部机构之间没有互相制约关系。内部机构不健全且相互之间没有制约,质量控制措施不力,必然导致审计质量无法保证,长此以往,容易产生审计腐败,最终损害审计的声誉和形象。国家审计署李金华审计长在接受媒体采访时,谈到任期内最想推进的事情时,就要求“进一步加强内部的控制和管理,提高审计质量”。

(四)审计报告透明度不够,审计监督约束力不强

审计是站在人民大众和纳税人的角度,对政府行为进行的监督。老百姓的知情权和监督权要求审计报告公开透明。《审计法》也规定,“审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果”,但是,审计机关查处的大案要案很少有见诸报纸电台,这些审计报告往往作为“机密”锁在铁皮柜中。事实上,阳光是最好的消毒剂,也是最有效的监督,腐败最怕阳光,现在国际上很多国家的审计报告都是置于规定的地方供公众随时查阅。

审计监督最终发挥作用离不开舆论监督和社会监督。遗憾的是,审计监督缺乏透明,审计报告难以公开,审计结果不能接受舆论或媒体监督,审计监督本应具有的威慑力大大降低,削弱了审计监督对被审计单位的约束力。

(五)外部环境不理想,降低了审计的地位价值

监督是对权力自由的一种约束与制衡。这种监督与被监督的矛盾关系,必然导致审计部门要受到方方面面的制约。

外部环境不理想表现在多方面,但主要是人们的审计理念和审计氛围。应该说,当前审计的外部环境需要进一步打造。根据调研大家反映,“领导向来不在重大的会议上讲干部、财务工作很重要,但它们都比审计工作发展的要好,照样给他们增加编制,这

就足以说明了问题!”充分反映出各级审计部门和人员在不理想的外部环境中的艰辛和无奈,折射出军队审计的地位和价值受到挑战。

三、路径选择:强化军队审计监督的思路与对策

军队审计工作事关军事安全与国防建设。随着中国特色军事变革的加速推进,军队审计的任务逐年攀升,必须进一步强化审计监督,拓宽审计范围,加大审计执行力度,充分发挥军队审计维护军事经济秩序、保障打赢、促进清正廉洁的作用,更好地服务军队建设与发展。

(一)创新审计理念,持续军队审计监督的动力

理念是行动的先导。先进的审计理念有利于规范审计行为,强化审计监督。因此,强化审计监督首要的是突破传统思维定势和因循守旧的习惯做法,牢固树立信息化条件下的先进审计理念。

1. 牢固树立大审计观

这是一个带有根本性的问题。大审计观可以从三个层面来理解:

首先,从审计定位上来把握:审计监督是对军队一切经济活动进行独立监督的制度,应独立于军事、政治、后勤、装备部门之外;在运行机制上,要加强三军审计协调,整合审计资源,统领全军审计力量,形成监督的“拳头力量”,提高监督的效率和质量。

其次,从审计职能上来把握:推进军队审计建设与发展,应站在国家和全军大局的高度来思考,而不仅仅是审计系统内部的事情,事关军队现代化建设全局,事关中国特色军事变革的进程。如果进一步分析,是不是有三个方面足以说明这一点。一是加强对权力制约和监督要求树立大审计观,这实际上是新时期党从深化政治体制改革、强化对权力制约和监督的高度,赋予审计机关的重要职责。现代审计发展史证明,审计的作用越来越大,而且逐步成为民主政治文明的一个重要标志,是一项重要的制度安排。二是