



教育部经济管理类主干课程教材

审 计 系 列

Government Audit

政府审计学

▶▶ 主编 张庆龙 沈 征



教育部经济管理类主干课程教材

审 计 系 列

Government Audit

政府审计学

▶▶ 主编 张庆龙 沈 征

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

政府审计学/张庆龙等主编. —北京: 中国人民大学出版社, 2015. 3
教育部经济管理类主干课程教材·审计系列
ISBN 978-7-300-20846-6

I. ①政… II. ①张… III. ①政府审计-中国-高等学校-教材 IV. ①F239. 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 034130 号

教育部经济管理类主干课程教材·审计系列
政府审计学

主编 张庆龙 沈 征
Zhengfu Shenjixue

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		010-62511770 (质管部)
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62514148 (门市部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62515275 (盗版举报)
	010-62515195 (发行公司)		
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店	版 次	2015 年 7 月第 1 版
印 刷	北京东君印刷有限公司	印 次	2015 年 7 月第 1 次印刷
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	定 价	46.00 元
印 张	25.25 插页 1		
字 数	590 000		

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

前 言

审计是一种社会现象，是社会生产力发展到一定阶段，为满足某种社会需要而产生和发展起来的。经济越发展，审计越重要。当今世界，之所以存在各种类型的政府审计制度，是由各国的政治制度、社会制度、经济制度、文化背景和生产力水平决定的。有什么样的政治制度、经济制度，就会产生和形成与其相适应的审计制度，即使同一个国家，在不同的历史阶段，所处的审计环境不同，审计制度也存在阶段性特征。国家审计制度是国家基本的政治制度之一，是国家政权组织形式的重要组成部分，是国家治理的重要基石之一。

从1982年我国《宪法》确定设立政府审计至今，我国政治、经济、文化等制度环境发生了翻天覆地的变化，这些变化的环境需要政府审计自身进行变革，这些变化的环境需要政府审计作为强大的支撑，真正作为国家的“经济卫士”，作为政府加强行政事业单位及国有企业经济管控的“眼睛”，作为民主法治的工具，作为国家的免疫系统，作为国家治理的重要基石，加强对于国家权力的制约和监督，维护国家经济安全，从战略高度维护和保证国民经济的良好运行。

2003年“审计风暴”过后，虽然我国政府审计的运行效果明显增强，但是审查出来的一系列问题让人们遭遇到了“审”美疲劳。审计出来的问题，解决不了，问责不知走向何处。我国行政范式的国家治理模式使得政府审计的“立法模式”成为空中楼阁。政府审计理论上的研究遇到了困境，更多停留在实践层面的计算机审计技术和制度体系上的突破，难以取得实质性的理论研究进展。

2006年2月28日，终于迎来了《中华人民共和国审计法》自颁布以来的第一次修订，从改革内容上看，审计体制的问题终究还是没有得到解决，政府审计仍然面临制度困境。2010年2月，国务院颁布《中华人民共和国审计法实施条例》。2010年9月1日，审计署8号令公布了修订后的《中华人民共和国国家审计准则》，自2011年1月1日起施行。2014年6月9日国务院发布了《国务院关于修改〈中华人民共和国审计法实施条例〉的决定（征求意见稿）》。

这些修订的制度与准则体系同以往相比更加细化和具有操作性，它对于规范政府审计行为，明确审计机关权限，将依法审计真正贯穿到审计工作的全过程，落实到每个审计机关及审计人员的行动上，让政府审计真正成为国家治理过程中推进民主与法治的有力工具，促进社会和谐和经济发展，发挥审计保障国家经济和社会健康运行的“免疫系统”功能起到了真正的作用。

十八大过后，实现国家治理体系和治理能力现代化的必然要求使得政府审计重新思考其自身在国家治理中作用发挥的路径选择问题，再一次引发学术界和实务界对“国家治理



论”的高度重视和广泛的讨论研究。“国家治理论”作为对审计本质认识的超越和升华，对审计理论研究发展和审计实践深化具有战略指导意义。“国家治理论”认为，国家治理的目标决定了政府审计的方向。因此，审计的目标不再局限于经济监督或经济“免疫”，而是随国家治理的目标变化而变化，使审计更能满足国家治理、经济转型和政府转型的需求。“国家治理论”认为，审计的目标是更好地为国家治理服务。因此，政府审计不应该局限于发挥某项职能，而应该根据客观环境的需要，全面发挥各项职能，整合各种审计类型，以更好地为国家治理服务。

无论如何，人们对于政府审计的关注达到前所未有的高度。作为长期从事审计教学的教育工作者、学者，我们有义务宣传和正确传达政府审计的本质与相关理论、技术方法。反观社会上关于审计的教材，绝大多数限于注册会计师审计、内部审计的内容，真正关于政府审计的教材凤毛麟角，无法全面、完整、准确诠释政府审计独特的审计内容与方法。尤其是随着时间、环境的变化，国际、国内政府审计的实践已经发生了翻天覆地的变化，理论与实践总结明显落后于政府审计的实践，无法指导政府审计实践。为此，我们结合当前政府审计的最新理论与实践成果，组织编写了《政府审计学》一书。

本书由北京国家会计学院张庆龙教授、天津财经大学沈征教授主编，北京国家会计学院审计专业硕士研究生韩尚杰同学参与了资料的整理和收集工作，并进行了相关章节的修改工作。最后由张庆龙教授进行全书的总撰与审校。感谢中国人民大学出版社对于本书出版给予的大力支持与帮助。

目 录

第一章 政府审计概述	1
第一节 政府审计的产生与发展	1
第二节 政府审计的本质	9
第三节 环境变迁与现代政府审计地位作用的变化	16
第二章 政府审计组织和人员	24
第一节 政府审计组织体制	24
第二节 审计机关的设置和职责	28
第三节 政府审计人员	37
第三章 政府审计标准	41
第一节 政府审计准则	41
第二节 政府审计职业道德	57
第三节 政府审计质量控制标准	59
第四章 政府审计的目标、分类和程序	67
第一节 政府审计的目标	67
第二节 政府审计的分类	68
第三节 政府审计的程序	72
第五章 政府审计报告	85
第一节 政府审计报告概述	85
第二节 审计结果报告和审计工作报告	90
第三节 专项审计调查报告	93
第六章 政府审计管理	100
第一节 审计项目计划管理	100
第二节 政府审计业务统计管理	108
第三节 审计工作底稿和审计档案管理	112
第七章 财政审计(上)	120
第一节 财政审计概述	120
第二节 本级预算执行审计	131

第三节	对下级政府预算执行与决算审计	139
第四节	部门预算执行与决算审计	145
第八章	财政审计(中)	157
第一节	税务审计	157
第二节	海关审计	161
第三节	国库审计	169
第九章	财政审计(下)	175
第一节	社会保障审计	175
第二节	农业审计	183
第三节	资源环境审计	189
第十章	固定资产投资审计(上)	201
第一节	固定资产投资审计概述	201
第二节	投资项目管理审计	203
第三节	建设项目管理审计	207
第十一章	固定资产投资审计(下)	213
第一节	工程价款结算审计	213
第二节	建设项目财务收支审计	221
第三节	固定资产投资绩效审计	225
第十二章	金融审计	235
第一节	金融审计概述	235
第二节	商业银行审计	238
第三节	保险业务审计	251
第四节	证券业务审计	254
第十三章	国有企业审计	262
第一节	国有企业审计概述	262
第二节	内部控制审计	272
第三节	财务报表审计	284
第四节	国有企业领导干部任期经济责任审计	293
第十四章	政府绩效审计	315
第一节	政府绩效审计的产生与发展	315
第二节	政府绩效审计的程序	321
第三节	政府绩效审计的方法	326
第四节	政府绩效审计评价指标的确立	333
第十五章	计算机审计	346
第一节	计算机审计概述	346
第二节	数据审计	355
第三节	信息系统审计	361
第四节	云计算技术在政府审计中的运用	364
第五节	大数据时代下政府审计的新发展	368



第十六章 国外政府审计介绍	376
第一节 政府审计的国际组织	376
第二节 国外政府审计体制	381
第三节 主要国家政府审计现状和发展趋势	384
参考文献	391

政府审计概述

第一节 政府审计的产生与发展

当人类历史从原始社会过渡到奴隶社会后，阶级和国家就出现了。这时，随着剩余产品的增多，统治者凭借国家权力征集的资产也越来越多，并将这些资产委托各级官吏经营、使用，从而使代表统治者去行使经济监督职责的专门机构成为必需，一些奴隶制国家先后设置相应官职去行使具有政府审计性质的经济监督职权，政府审计应运而生。

在漫长的历史长河中，推动政府审计向前发展的主要动力有两个方面：一是社会政治经济的发展，如社会制度的变革、文明程度的提高、民主进程的演进、政权的更迭、社会经济制度的变革、经济的发展、国家宏观经济政策的变化等，都有可能成为促进政府审计向前发展的动因；二是政府审计自身的发展。政府审计为适应社会政治经济发展的需要，在国家政治经济活动中发挥更大的作用，也在不断探索自身发展的规律。

从世界范围看，政府审计的产生与发展大致经历了古代政府审计、近现代政府审计的发展阶段，并日臻完善。

一、古代政府审计

古代政府审计大多是为了适应君主专制统治的需要，直接对君主负责，代表君主对各级官吏进行监督，评价官吏的执政业绩。

随着生产力的发展和受托经济责任的出现，早期的政府审计也应运而生。据考证，早在奴隶制度下的古埃及、古罗马以及古希腊，就已出现建立官厅审计机构和实施政府审计的史实。公元前 3500 年左右，古埃及奴隶主阶级的最高统治者就设置了有较强独立性的监督官，并具体设置了“记录监督官”、“谷物仓库监督官”以及从事国家财政监督和行政监督的监督官，负责对政府的会计账簿、谷物税的征收及财政行政等具体行为进行审查和监督工作，监督官的职责实际上就是审计。2000 多年前，古希腊的雅典城邦就建立了官吏卸任经济责任审计制度，由审计官执行这种审计。当时，这些

古国的审计官员以“听证”(audit)的方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核,成为具有审计性质的经济监督工作。古罗马时期更在元老院之下设置了审计机构,负责监督行政官吏,并设财务官和监督官协助元老院处理国家财政事务,其中财务官负责国库记录和审计,监督官具有一定的独立审计职能。

时至中世纪,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监督。英国的亨利一世在财政部下设置两院,下院为收支局,上院为收支监督局,实行王权审计;法国的路易九世颁布法令,规定各所辖城市在每年的11月11日圣马丁节前,携带年度收支账目去巴黎接受王室审计官的审计;德国威廉一世则创立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情况。中世纪的西方政府审计相较之前有了较为专业的审计机构设置,并开始承担独立的审计职能,但在组织、体制和方法上,仍然处于很不完善的初始状态。

我国古代政府审计最早产生于西周,其主要标志是“宰夫”这一官职的出现。在西周,周王是奴隶社会的最高统治者,其下设六卿,即天、地、春、夏、秋、冬六官,大宰乃天官之长、六卿之首,这个官职相当于后世的宰相。其中,国家机构大体可分为两大系统:一是掌握财政收入的“地官司徒”系统;二是掌握财政支出、会计核算和审计监督的“天官大宰”系统。当时,在天官之下有中大夫小宰,小宰之下配备下大夫宰夫。据《周礼》记载,“宰夫之职,掌治朝法,以正王及三公、六卿、大夫群吏之位。掌其禁令,叙群吏之治。”可见,宰夫实施政府审计的职责,负责政治监察,掌管治理朝政之法,并监督官吏严格遵守和执行朝法。宰夫按照朝规,考核百官及地方各级官吏的政绩,凡奢侈浪费、支出不当以及虚列账册的,根据治朝之法报请冢宰加以诛罚;凡节省开支、财政充裕、库府盈余又善于理财的,则随时上报,予以奖励。对宰夫的具体职权,《周礼》称:“宰夫岁终,则令群吏正岁会;月终,则令正月要;旬终,则令正日成。而考其治,治以不时举者,以造而诛之。”“宰夫考其出入,而定刑赏。”即每逢年终、月终、旬终,由宰夫命令各部门官吏对财计收支的情况予以上报,宰夫就地考核,发现违法乱纪的,可以越级向天官乃至周王报告,请求加以处罚。宰夫审查收支情况的优劣,以此作为赏罚的依据。可见,宰夫虽然是独立于财计部门之外的官职,但承办监察业务,具有相当的权威性。与当时的社会经济发展水平相适应,西周时期的审计实际上属于政府审计的性质;审计工作具有一揽子性质;审计工作尚未具有超然独立的特征。总之,西周审计制度的确立标志着我国3000多年前就已孕育了审计的萌芽,并开始初步发展和形成制度,它在我国审计史上产生了深远的影响。

秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期。封建社会经济的逐步发展和政治的逐步完善,促使我国确立了封建王朝政府审计制度。秦朝实行御史制度,御史大夫是全国最高的监察长官,辅佐皇帝行使对国家政治和财政的监督工作;全国36郡设监察御史,对郡、县的政治和财政进行监察。这一时期,实行上计制度,即由皇帝亲自听取和审核各地方官吏的财粮收支情况报告以决定赏罚,同时由御史大夫主持上计工作,这实际上就是掌管全国的民政、财政及财粮收支的审计工作。另外,秦朝还设置“治粟内史”掌管国家的财粮保管、财物收支、会计核算等工作;设置“少府”掌管皇室的财计工作,行使的是内部审计权。汉承秦制,仍由御史大夫兼上计的职责,行使监察职权;还设立了“计相”、“司隶校尉”、“刺史”等官职,建立了多层次的监察体

系。尤为重要的是，汉代制定了《上计律》，使上计制度有法可依，标志着我国审计立法的开始。秦汉开创了御史大夫行使监督权的先河，御史组织系统的建立强化了国家对整个财政经济的控制和监督。但这一时期还未设有专门的审计机构，御史大夫行使的监督权涉及政治、经济、军事等各个方面，具有一揽子性质。上计制度是一种遏制贪污舞弊的有效形式，也是我国历史上最早的一套审计监督制度。总之，秦汉时期是我国审计发展历史上的一个重要时期。

隋唐两朝是我国封建社会的鼎盛时期，也是我国审计发展的主要时期，其中最重要的标志就是“比部”审计体制的健全完善。隋唐时期中央集权不断加强，官职系统日臻完善，社会经济快速发展，这对管理和监督提出了更高的要求。与之相适应，政府审计制度也相应地健全起来。隋朝开始设置“比部”（“比”就是考核审查的意思），隶属都官或刑部之下，掌管国家财计监督，行使审计职权且具有司法监督的性质。唐朝改设三省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令；比部仍置刑部之下，凡国家财计，军政内外，均施以勾稽，进行考核审理。唐朝比部开展审计的权力涵盖国家财经的各个领域，而且一直延伸至州、县。比部审查的范围极广，项目众多，而且具有很强的独立性和很高的权威性。唐代比部不受财务行政机构控制而直接与刑法结合，行使经济监督的职权，形成了一个比较完整、科学的审计监督体系，是我国古代审计监督在组织形式上的一次重大变革，特别是在组织机构建设、审计职权、审计方式、审计人员的选用和考察上都进行了较大的改革，处于当时世界审计的领先水平。与之相应，唐朝在发展政府审计的过程中还建立了一些审计制度，规定了各种审计程序、送审时间和审计处理要求等重要事项，尤其是制定了考核审计官员的标准。据《新唐书·百官志》记载，唐朝对所有官吏视其职掌的不同，分别制定不同的考功标准，其中对审计官员提出“明于勘复，稽失毋稳，为勾检之最”的准则，足以引为后人鉴戒。可见，唐朝应属我国封建王朝健全审计机构、完善审计建制的政府审计兴盛时期。

进入宋朝，审计一度并无发展。宋初至元丰改制，取消比部，审计隶属于财政系统，实行财审合一。但这种财审合一的体制势必削弱审计的独立性和权威性，其弊端是显而易见的。元丰改制后，恢复了唐朝的财计官制，财审分离，审计重归于刑部之下的比部执掌，审计机构又独立出来。比部主要掌握中央及全国各地的账簿审计之事，无论是仓场粮粟，还是库署钱帛，凡属官有财务之出纳，均在审查范围之内。之后，专门设置“审计司”，隶属于太府寺（属内部审计性质），南宋初年设置了“审计院”。宋朝审计司（院）的建立标志着我国“审计”的正式定名，从此“审计”这个概念成为财政经济监督的专门用语。总之，宋代的审计监督制度是比较严格的，审计范围也较广，宋朝是我国审计发展史上的重要阶段。

元明清时期随着君主专制制度的日益强化，这一时期的审计总体而言处于停滞衰落状态。元朝取消比部，逐渐强化御史检查机构的审计职能，户部兼管财计报告的审查工作，独立的审计机构已告消亡，到中后期，审计体制建设方面已成为一个非常薄弱的环节。明朝是我国君主专制走向极端的朝代，这一时期的政府审计也深深打上了为君主独裁政治服务的烙印，完成了政府审计体制由隋唐以来形成的司法模式向检查模式的过渡。明初设比部，不久即取消；洪武二十三年至明末，设都察院，以左右都察史的长官，审查中央财计。清承明制，继续设置都察院，职掌对君主进行规谏，对

政务进行评价，对大小官吏进行纠弹，成为当时国家最高的监察、监督、弹劾和建议的机构。尽管明清两代施行的都察院制度使审计工作有所加强，但审计缺乏了独立性，特别是取消比部这种独立的审计机构，使政府审计职能严重削弱。总之，元明清三代的政府审计制度与隋唐相比已经明显衰落。

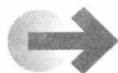
二、近现代政府审计

在西方，随着资本主义制度的建立，资产阶级民主制度取代了封建专制制度，尤其是社会化大生产促进了社会经济的巨大发展，相应地也就需要加强对国家财政收支和其他领域的经济监督。因此，各国纷纷建立和完善了政府审计制度。

现代资本主义国家大多实行议会制的政治制度，采用立法、行政、司法三权分立的国家政权组织形式，议会作为国家的最高立法机关，对政府行使包括财政监督在内的监督权，并在宪法或特别法令中规定了审计的法律地位，确立了政府审计机关的职权、地位和审计范围，授权其独立地对财政财务收支进行审计监督。西方国家多在议会下设立专门的审计机构，由议会或国会授权，对政府及公营企业、事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。例如，英国的王室财政审计制度始于13世纪。早期，英王一直控制着国家的财政大权，在财政部内设置审计监督部门，执行审计监督。1215年英国《大宪章》的颁布，使英王的权力受到制约，奠定了英国政府审计产生和发展的政治基础。1689年《权利法案》的通过，规定了财政权属于国会，之后又提出由国会审查国家预算和决算，并由财政大臣将上一年度的财税项目提交国会审议监督。到了1785年，根据《更好检查和审计国王公共账目的法案》，取消了国库审计官一职，组建五人审计委员会，执行政府审计监督。1834年颁布了修订审计制度的法案，改建国库审计部，设审计长负责国库公款的监督（审计长为终身职务）。之后，1866年《国库和审计部法》在伦敦议会通过，标志着英国政府审计制度的建立。1984年1月1日起生效的《政府审计法》，取消国库审计部，成立了政府审计署（National Audit Office），最高审计长官为主计审计长。英国的政府审计署独立于行政部门，代表议会对政府实行审计监督，向议会报告工作。

继英国1866年颁布《国库和审计部法》之后，其他国家大多也以法律形式规定了政府审计的各项制度。比如，美国早年没有独立的财政监督机构，只在财政部设审计官进行财政审计，财政审计缺乏独立性；直至1919年，经参众两院建议组成预算特别委员会后，才把政府的账目审计从财政部的业务中分离出来。1921年，美国颁布《预算和会计法》，并根据该法建立了美国的最高审计机关——审计总署（General Accounting Office, GAO）。美国的审计总署是世界上最典型的隶属于国会的审计机关，其审计长由国会提名，经参议院同意，由总统任命。但审计总署和审计长则被置于总统管辖之外，独立行使审计监督权。除英美之外，加拿大的审计长公署、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，其审计结果要向议会报告，享有独立审计监督权。

当然，西方还有一些国家的政府审计机关隶属于司法系统，即所谓司法型的审计体制。比如，法国的审计法院逐渐摆脱了法国议会和皇帝的控制，在1869年成为独立于立法系统（议会）与行政部门（内阁政府）的一个司法机构。法国审计法院的院长由总统任命并实行终身制；审计法院的裁决为终审判决，具有很强的法律效力；1958



年依据法国的新宪法，审计法院协助议会检查国家财政法令的具体实施情况。另外，还有一些国家因为最高权力的设置高于立法、行政、司法体系，那么隶属于它管辖的审计机构就具有极高的独立性，日本就是这种体制的典型。1889年，日本建立了二元制君主立宪制，规定一切权力属于天皇，并于同年制定了《会计检查院法》，规定最高审计机关是会计检查院，同时规定会计检查员对国家财政预算的审计及结果呈报均直接呈送天皇。1947年，日本实施了新宪法，沿承审计传统，会计检察院仍然独立于国会、内阁等司法机关之外，具有很强的独立性和权威性。

1929—1933年，资本主义遭受了严重的经济危机冲击，为了缓解经济危机对经济的冲击，各国都努力促进经济发展、维护社会经济稳定，国家干预经济的成分越来越多，公共资产参与社会经济活动的领域越来越广泛。为了加强对公共资产经营管理活动的监督，国家不仅要求政府审计在传统审计领域发挥作用，而且应对公共资产参与的所有领域加强审计，政府审计的范围不断扩大。第二次世界大战后，科学技术的进步促使世界经济得到迅速发展，同时也推动了西方政府审计的进一步发展，这使得政府审计体制日趋完善，并在审计理论与实务上取得了难得的建树。

随着各国公共支出的急剧增加，经济资源日益短缺。一方面，纳税人的纳税义务不断加重；另一方面，又面临着诸如失业率高、社会保障水平低、生存和发展环境恶化等一系列社会问题，社会矛盾日益加剧。在这种情况下，国家和公众不仅关注公共资金的使用是否合法，更关注公共资金是否得到经济有效的使用，公共支出是否达到预期目标。这给政府审计提出了新的课题，需要不断完善政府审计的目标体系，以及实现这些目标的方式方法。1945年，美国国会通过《政府公司控制法》，规定美国审计总署不仅审查联邦政府供应企业财务活动的合法性，而且应对其管理效率和内部控制系统的效果进行评价。1972年美国审计总署颁布《政府机构、计划项目、活动和职责的审计标准》，确立了政府审计不仅监督财务活动的合法性，而且监督其经济性、效率性和效果性。继美国之后，加拿大、澳大利亚、英国等许多国家在财务合法性目标基础上，相继确立了经济性、效率性、效果性审计目标，建立了现代政府审计目标体系。在这一目标体系指导下，政府审计的内容、方式、方法也都得到了发展。就审计内容而言，在传统财务审计的基础上，政府审计发展了对管理的经济性、效率性、效果性进行评价的绩效审计；就审计方式而言，为了降低审计成本，提高审计效率，减少审计风险，审计机关和审计人员不断探索新的审计方式，建立健全了被审计单位的内部控制，为审计人员从评审内部控制入手，根据评审结果开展抽样审计提供了客观基础；就审计方法而言，由传统的以会计资料为基础的详细审计，发展到了以评审内部控制为基础的抽样审计，随后又出现了以风险为导向的审计模式，依托审计人员对企业环境和企业经营进行全面的风险分析，制定审计战略及多样化的审计计划，以保障审计工作的效率和效果。

20世纪70年代之后，西方政府审计进入“绩效审计”时代。走在世界前列的是美国。1972年美国审计总署发布《政府机构、计划项目、活动和职责的审计标准》，首次提出“绩效型审计”，将绩效审计注入了政府审计之中；1993年的《政府绩效与结果法案》明确规定了政府各部门的具体任务，并制定了绩效衡量的标准；2003年修订的《政府审计准则》，明确了政府绩效审计的目标是经济性、效率性和效果性。2004年，在英文字面上美国联邦审计总署从“会计总署”正式更名为“政府问责办公室”，这一

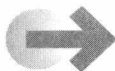
改变不仅仅是名称的改变，它表明了美国联邦审计总署的使命和发展方向，即强化政府责任，改进工作绩效，确保联邦政府尽到对国会和美国人民应尽的责任。2007年美国再一次对《政府审计准则》进行修订，涵盖了政府绩效审计方面的准则，指出绩效审计评价标准包括：法律或规章规定；被审计单位管理部门确立的目的、目标及建立的政策和程序；技术标准；专家意见；以前年度的绩效；特定商业惯例；合同或付款协议的条款；其他企业或部门执行的特定的基本标准等。

在美国政府绩效审计的带动下，西方其他国家也开始了政府绩效审计建设的步伐，但侧重点有所不同。其中，澳大利亚审计署的政府绩效审计关注的是通过建立完备的信息模型和详细的审计标准，控制审计风险。英国1983年制定了《英国国家审计法》，按照管理项目的影响程度细分了政府绩效审计的类别，强调对严重现象、特定项目、管理活动和较小规模检查的政府绩效审计，赋予主计审计长开展绩效审计的职责。在2009年更新的《绩效审计手册》中，提出了绩效审计的基本原则，包括专业胜任能力、公正性、严密性、客观性、独立性、责任、增值性、沟通协调，并建立了适用于所有绩效审计项目的循环程序。加拿大则在1999年颁布了《绩效审计指南》，将政府绩效审计的内容确定为包括政府活动的经济性、效率、效果、成本效益、对环境的影响、对公共财产的保护及政府活动的合法性和合规性，并在具体做法中将绩效审计与常规审计结合，形成综合审计。可见，绩效审计已经成为当今世界政府审计的主流模式。

从我国来看，辛亥革命后，结束了清王朝的封建统治，建立了中华民国。1912年，当时的国民政府在国务院下设了中央审计处，各省设审计分处，并颁布《审计处暂行规定》等审计法规。1914年，北洋政府将审计处改为审计院，同年颁布《审计法》和《审计法实施细则》。1928年，南京国民政府重新颁布了《审计法》及其实施细则，次年颁布了《审计法组织法》，仍设“审计院”，后改为“审计部”，隶属于监察院，各省（市）设审计处。无法按行政区域划分的企事业单位，如国库、铁路、税务机关等，则根据需要设审计办事处，形成政府审计体系，分别对中央和地方各级行政机关以及各企事业单位的财政财务收支实行审计监督。民国时期政府审计的最重要的特点是：审计法规达到空前完备的程度。一方面，它突破了历代将审计内容附于其他刑法之内的习惯做法，公布了大量的专门的审计法规；另一方面，所颁布的审计法规涉及审计的各个领域，形成较为完整的审计法规体系。此时，我国政府审计处于逐步演进状态，接近欧美发达国家的政府审计发展水平。应当提及的是，这一时期，在中国共产党领导下，革命根据地也实行了较为严格的审计制度，有一定的审计组织，还颁布了审计法规。

中华人民共和国成立以后，由于实行了高度集中的计划经济体制，国有资源财产的所有权与经营管理权一体化，国家没有设立独立的审计机构，基本上是以会计检查代替了审计监督。国家一方面赋予国有企业的会计人员对财政财务收支的监督职权，另一方面由企业主管部门对所属企业单位实行不定期的会计检查，同时财政、税务、银行等部门也实施相应的业务监督。实践证明，这些检查和监督对保证社会经济的健康运行曾起到积极作用，但它们既不能有效地实施自我监督，也难以实现互相监督，难以适应经济发展的客观要求，具有很大的局限性。

党的十一届三中全会以来，党和政府的工作重点转移到经济建设上来。在经济体制改革过程中，人们逐渐认识到迅速建立社会主义审计制度、完善社会主义经济监督



体系的必要性。政府审计首先需要组织上的法律设定。1982年12月5日,第五届全国人民代表大会第五次会议通过了修改的《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》),规定我国建立审计机构,实行审计监督制度。1983年9月,国务院设立了我国最高审计机关——中华人民共和国审计署,并在全国县以上的各级政府相继成立各级审计机关,从此政府审计呈现出蓬勃发展的新局面。随后,就是政府审计法规体制的完善。1985年8月,公布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;同年10月,又公布了《审计工作试程序》;1988年12月,国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》。在此基础上,1994年8月第八届全国人大常委会第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》),并于1995年1月1日实施。《审计法》对我国政府审计监督的基本原则、审计机关和审计人员、审计机关职责和权限、审计程序、法律责任等都做了明确的规定,这使我国政府审计正式进入法制化的轨道,为审计事业适应社会主义市场经济的发展奠定了基础。2000年1月28日,以中华人民共和国审计署第1号令发布了《中华人民共和国国家审计基本准则》、《审计机关审计处罚的规定》、《审计机关审计复议的规定》、《审计机关项目质量检查暂行规定》。所有这些都表明,在社会主义市场经济持续发展的推动下,我国政府审计正在朝着民主化、法制化和规范化的方向阔步前进。从近几年的发展情况看,我国政府审计的范围也在进一步扩展,对一些社会公共资金,如环保资金、社会保障资金等开展了审计。同时就政府审计方法体系而言,为了控制审计风险,一些政府审计机关在原有审计方法体系基础上,探索、运用以评价审计风险为基础,综合运用包括信息技术审计在内的各种方法的审计方法体系,审计的手段更加现代化和科学化。

但是,发展往往需要通过反面的教训来纠正自己的方向,我国2003年以来的“审计风暴”就是政府审计纠偏和曝光的例证。2003年,审计署推出审计结果公开制度,6月25日,李金华代表审计署提交了一份长达22页的审计报告,并首次在第一时间全文公布了牵涉很多重要部门的审计报告。一大批中央部委被公开曝光,人们用“审计风暴”来形容报告所带来的冲击波。经历了“审计风暴”的洗礼,2004年以来的整改情况效果明显。为了促进审计效果,落实审计监督作用,2006年2月28日,第十届全国人民代表大会常务委员会第20次会议审议通过了《关于修改〈中华人民共和国审计法〉的决定》,自2006年6月1日起施行。《审计法》(2006年修订)的颁布实施,有利于加强政府审计监督,维护财政经济秩序,提高财政资金使用效益,并加强了我国政府审计民主法制化建设。

“审计风暴”的警醒毕竟属于事后督查,而审计的真正作用是做好事前防范。2008年审计署审计长刘家义指出,审计监督不仅是国家监督体系的重要组成部分,而且已经成为国家治理的重要工具和手段,是保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”。审计机关以独立、客观、公正、超脱的优势,探知经济风险,揭露财政问题,防范消极因素入侵整个经济社会系统,提高经济社会运行质量和绩效,增强经济社会运行的“免疫力”,推动经济社会全面协调可持续发展。

但随着经济环境日益复杂,《审计法》(2006年修订)中的一些规定已不能适应社会的需要,审计体制的问题终究没有得到解决,政府审计权力运行依然有限,事后监督的问题还没有从根本上改善,政府审计遭遇制度困境。国务院于2010年2月2日颁布的《中华人民共和国审计法实施条例》(以下简称《审计法实施条例》)更细化和明



确，具有更强的可操作性。

2011年，为了规范和指导审计机关和审计人员执行审计业务的行为，保证审计质量，防范审计风险，发挥审计保障国家经济和社会健康运行的“免疫系统”功能，审计署以中华人民共和国审计署第8号令颁布了《中华人民共和国国家审计准则》（以下简称《国家审计准则》），同时废止了2000年中华人民共和国审计署第1号令中的《中华人民共和国国家审计基本准则》和《审计机关审计处罚的规定》。《国家审计准则》的修订和颁布，是继《审计法》和《审计法实施条例》修订后我国审计法制建设的又一件大事，是完善我国审计法律制度的重大举措，是国家审计准则体系建设史上一个重要的里程碑。《国家审计准则》以贯彻落实科学发展观为指针，坚持运用科学的审计理念和先进的审计技术方法，体现了很强的科学性；同时，系统总结了我国国家审计20多年来的实践经验，将行之有效的做法确定下来，体现了很强的实用性。此外，《国家审计准则》还充分借鉴国际政府审计准则的内容和外国审计机关的有益做法，体现了很强的国际性。

党的十八大以来，党和政府对国家发展做出的重大战略部署使政府审计面临新的任务与挑战。2011年7月8日，刘家义审计长在中国审计学会第三次理事论坛上提出了“政府审计是国家治理的重要组成部分……政府审计应在国家治理中发挥重要作用”这一论断。2013年，党的十八届三中全会提出，“全面深化改革的总目标是完善和发展中国特色社会主义制度，推进国家治理体系和治理能力现代化。”自此，引发了学术界和实务界对“国家审计与国家治理”议题的高度重视和广泛的讨论研究。政府审计机关作为国家权力监督的执行机构和国家权力制衡的组成部分，无疑成为新形势下推进国家治理体系和治理能力现代化的重要力量。政府审计也逐渐成为国家治理过程中推进民主与法治的有力工具，成为促进社会和谐、经济发展的有力推手。政府审计的基础理论由最初套用西方现代审计学理论发展到“以维护国家财政、国家财产的安全、有效性为目的”的“看门狗说”（watchdog）和“经济卫士说”，发展到“免疫系统说”和“国家治理论”。

基于我国目前处于全面深化改革的新时期，党中央、国务院对审计工作提出了新要求，2014年6月9日发布了《国务院关于修改〈中华人民共和国审计法实施条例〉的决定（征求意见稿）》（以下简称《审计法实施条例》（2014年征求意见稿））。《审计法实施条例》（2014年征求意见稿）细化、补充和完善了具体审计职责，在一定程度上扩大了审计机关的权限，将很多内容明确纳入审计监督，审计体制也做出了很大改进。它还明确指出，审计机关应当对审计发现的经济社会运行中的风险隐患、管理漏洞和体制、机制、制度缺陷，研究并提出改进意见。这次《审计法实施条例》的修改解决了以前遗留的很多问题，具有很强的前瞻性，意义重大。

为切实加强审计工作，推动国家重大决策部署和有关政策措施的贯彻落实，更好地服务于改革发展，维护经济秩序，促进经济社会持续健康发展，国务院于2014年10月27日公布了《关于加强审计工作的意见》（以下简称《意见》），《意见》对于加强审计力量，创新审计方式，提高审计效率，促进社会经济健康快速发展，具有重大意义。《意见》指出，要坚持围绕中心、服务大局、发现问题、完善机制的原则要求，依法开展审计，秉公用好审计监督权。《意见》要求加大审计力度，创新审计方式，提高审计效率；要重点围绕稳增长、促改革、调结构、惠民生、防风险等政策措施落实情况，

以及公共资金、国有资产、国有资源、领导干部经济责任履行情况进行审计，实现审计监督全覆盖。《意见》还要求狠抓审计发现问题的整改落实。被审计单位主要负责人作为整改第一责任人，要切实抓好审计发现问题的整改工作，各级政府要将整改纳入督察督办事项。各地区各部门要把审计结果及其整改情况作为考核、奖惩的重要依据，整改不力、屡审屡犯的，要严格追责问责。

由此可见，无论是事先预防，还是事后督查，都秉承着政府审计的战略意义，即通过政府审计维护国家经济安全，护卫国民经济的良性运行，推动国家治理能力现代化。政府审计是国家政治制度的重要组成部分，是依法用权力监督制约权力的制度安排。政府审计的本质是国家治理这个大系统中内生的具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”，核心是推动民主法治，实现国家良好治理，促进国家经济社会健康运行和科学发展，从而更好地保障人民的根本利益。

在经济全球化的大背景下，我国经济的迅速崛起改变了世界经济的基本格局和利益关系，这种变化同时也使得冲击我国国家经济安全的外部因素骤然增加，我国经济发展所处的国际环境不确定性逐步加大。面对经济指标弄虚作假、专项资金肆意挪用、财政预算模糊不清等一系列危害国家经济安全的行为，国家需要通过政府审计来保障对国家内部的有效监督与控制，针对宏观经济调控的各个环节开展审计和审计调查，促进宏观调控政策的贯彻实施，维护国家主权经济安全，实现良治。国家治理的需求决定了政府审计的产生，国家治理的目标决定了政府审计的方向，国家治理的模式决定了政府审计的制度形态。

所以，新时期的政府审计工作，不能只停留在查处违法违规问题上，更要在国家治理中发挥重要作用，进而切实维护好国家经济安全，为我国经济在险象环生的国际竞争环境下提供可靠的安全保障。同时，从国家治理的角度，可以进一步深化对政府审计本质特征的认识，准确把握政府审计的发展规律，从而更好地发挥审计监督的作用，推动政府审计的科学发展。

第二节 政府审计的本质

本质是事物本身固有的决定事物性质、面貌和发展的根本属性。学习和研究政府审计的相关问题，需要我们从政府审计的本质入手加以分析。政府审计的本质解决的是政府审计是什么的根本问题，它是政府审计本身所固有的，决定着政府审计的目标、方法、职能及其发展规律。以科学发展观正确认识政府审计的本质及其实现，对于政府审计理论研究和政府审计实践都具有重要指导意义，同时也是深刻理解其在国家宏观经济管理体系中的地位 and 作用的基础。在理论研究中，认清政府审计的本质，能为合理构建和完善政府审计理论体系提供合理的基础和有力支持，为政府审计理论的发展提供正确的方向；在审计实践中，只有认清政府审计的本质，才能准确把握政府审计的目标和职责，进一步澄清政府审计发展中关于“审计为了谁”和“为什么审计”等重大问题的认识，从根本上充分发挥政府审计的作用，促进国家现代民主和政治的进步，维护国家经济安全，推动国家治理能力现代化。

关于政府审计的本质，随着政府审计理论和实践不断发展，学术界有很多讨论