



南京审计学院财政学学科建设优秀成果
南京审计学院“十二五”规划教材

财政审计学

CAIZHENG SHENJIXUE

裴育 欧阳华生 主编



经济科学出版社
Economic Science Press



南京审计学院财政学学科建设优秀成果
南京审计学院“十二五”规划教材

财政审计学

CAIZHENG SHENJIXUE

裴育 欧阳华生 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

财政审计学/裴育, 欧阳华生主编. —北京:
经济科学出版社, 2013. 1
ISBN 978 - 7 - 5141 - 2989 - 2

I. ①财… II. ①裴…②欧… III. ①财政审计
IV. ①F239. 65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 025723 号

责任编辑: 王冬玲
责任校对: 杨晓莹
责任印制: 邱 天

财政审计学

裴 育 欧阳华生 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191537

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京密兴印刷厂印装

787 × 1092 16 开 19 印张 450000 字

2013 年 5 月第 1 版 2013 年 5 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2989 - 2 定价: 38.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

前 言

从世界各国的政府审计演进来看，财政资金审计始终是主旋律。无论是基于委托代理理论，还是基于权力监督制衡理论、博弈理论和免疫系统理论。就政府审计现实取向而言，我国政府审计的主要价值目标是查错纠弊，早期的政府审计以财政财务收支审计为主，随着国家经济政治体制改革的深入发展，通过审计全面评价参与经济活动的领导人履职情况即经济责任审计，以期实现政府审计的“查错”作用和“纠错”期望。近年来，以“经济性、效率性、效果性”为核心的绩效审计迅速在政府审计中得到实施；根据经济社会可持续发展要求，以“真实性、合法性、经济性、效率性、效果性和环境性”为主导，政府审计更加倾向于全面的“综合性审计”，体现了我国审计机关顺应审计环境的变化、积极推动政府审计从“真实性、合法性”转向“有效性”的客观需求。这些现实变化亟待总结并系统化，为政府审计一线人员和高校师生提供学习或研讨资料，让其能尽快适应政府审计实务需要，可以说，《财政审计学》一书的编写恰逢其时，如何将这现实变化反映在《财政审计学》中，正是本书编写者孜孜以求的目标。

作为一本教材，在遵循一般原则基础上与同类教材相比本书具有以下三个方面的特点：

第一，综合性。本书基于政府审计尤其是财政审计的现实与理论发展脉络，尽可能将现行财政、税务、海关、国库、财政支出执行部门或单位及其业务活动纳入研究视野，既重视各类财税业务的综述，让财政学专业学生对这些业务活动进行重温与提升，又有利于一线财政审计人员在短时间内回顾或学习（主要针对非财政专业人员）财税业务知识；同时，基于财政审计理论基础，以审计为主线，将各类财税业务活动串在一起，更进一步体现了理论与实务的综合性。

第二，应用性。本书在编写过程中，不仅充分吸收了国内相关理论研究成果，而且通过参与政府审计业务实践，掌握一手资料，将理论与实务结合起来，检验财政审计理论与方法的现实可操作性，反过来优化相关财税审计业务方法与技巧。因此，本书从第四章到十三章的内容，在目前的财政审计实务中，其应用性相对较高。

第三，创新性。财政审计主体可分为中央政府审计机关（审计署及其派出机构）和地方政府审计机关（省以下各级政府审计机关），因此，财政审计可以基于中央政府审计机关来构思，也可以基于地方政府审计机关来构思，其内容框架是有较大差异的，然而，高校财政专业学生未来的就业是未定的，《财政审计学》一书构思必须兼顾这两大类审计主体。同时，又能让学生在短时间内掌握财政审计的必要内容与方法技巧，因此，本书每个业务类审计章节均附上专栏和案例，方便教师与学生充分学习与研讨。对于一线审计人员来讲，可以

有选择性地学习相关章节内容，通过案例的学习与研讨，更深入地理解与提升工作中的审计内容与方法。因此，本书在构思上具有创新性，同时，关于非税收入、海关系统税收征管和财政绩效等内容的审计，国内同类教材涉及较少，也是本书内容的创新。

全书分为十三章两大部分：财政审计基本理论（前三章）与财政审计实务（后十章），各章的基本内容如下：

第一章 导论。财政作为政府行使职能和进行社会公共活动的一种财力和物力保障，代表国家支配和管理公共资源。有限的社会公共资源如何分配和使用，如何达到促进经济和社会协调发展、增进公共利益的目标，就产生了外部监督和评价问题。审计机关应依据法律法规规定，审查财政资金使用的合规性和有效性，保护全民公共利益。

第二章 财政审计理论基础。审计基础理论是指可以通用于任何独立审计活动、具有普遍指导性的审计理论。财政审计作为政府审计的核心内容，涉及多领域多学科，且随着时代的变迁和社会环境的变化，财政审计理论基础也在不断地发展。本章从财政博弈论、公共受托责任理论和审计免疫系统理论三大理论视角出发，阐述财政审计理论基础在我国政府审计事业中的发展和延伸。

第三章 财政审计基本要素。本章依据2010年新修订的《中华人民共和国国家审计准则》和《中华人民共和国审计法实施条例》，对我国财政审计的审计主体、审计目标、审计程序和审计方法分别进行阐述，并引入实务案例进行具体诠释。

第四章 税收征管审计。本章主要对我国税收管理体制进行阐述，对税收征管中存在的问题进行剖析，并从税收征管角度分析了审计的内容与方法，再结合一个典型案例分析了具体的税收征管审计背景、过程及相关处理结果。

第五章 海关系统税收征管审计。本章主要介绍海关系统税收征管审计的相关知识。阐述海关系统税收征管审计的主要内容、审计依据和审计方法。

第六章 非税收入审计。非税收入是指除税收以外，各级政府、国家机关、事业单位、代行政府职能的社会团体及其他组织依法利用政府权力、政府信誉、国家资源、国有资产或提供特定公共服务、准公共服务取得并满足社会公共需要或准公共需要的财政资金，是各级政府公共收入的重要组成部分。本章主要内容包括：非税收入概述；非税收入审计的主要内容；非税收入审计的依据与方法；非税收入审计案例分析。

第七章 财政经常性支出审计。本章主要内容包括财政经常性支出概述、财政经常性支出审计的主要内容、依据与方法。其中，财政经常性支出审计包括经常性支出预算的真实性、经常性支出执行预算情况、经常性支出执行国家标准情况以及经常性支出效益情况等重点内容。

第八章 财政转移性支出审计。财政转移性支出是政府的无偿支付，属于国民收入的再分配，能够较强地执行财政收入分配职能。财政转移性支出审计在我国财政审计中已被提到重要地位。而社保支出项目审计和财政补贴项目审计即财政专项补助资金审计是当前我国财政转移支付审计的重要方面。

第九章 财政投资审计。财政投资审计是指审计机关依据国家法律、法规和政策规定，对财政投资项目财务收支真实、合法、效益的监督行为。本章以政府大型投资项目为例，阐

述了财政投资审计的内容、依据和方法。

第十章 预算管理审计。政府预算是一国具有法律效力的财政收支计划。本章主要介绍政府预算以及预算管理审计的相关内容，结合我国分税制财政管理体制，介绍了预算编制、本级预算执行、下级政府预算执行和决算审计的依据和方法，并结合案例进行诠释。

第十一章 国库管理审计。本章主要内容包括国库管理概述、国库管理审计的内容、国库管理审计的依据和方法、国库收入收缴与拨付审计案例分析。

第十二章 国债管理审计。各国金融危机暴露出政府决策的重大失误就在于依靠高负债发展的同时，没有对债务进行有效管理和监督。尤其是金融市场处于逐步开放阶段，但金融体系尚不健全的发展中国家，薄弱的金融和货币体系极易受到国际资本流动冲击。我国国债市场在迅猛发展的同时暴露出了一系列问题，迫切要求加强国债管理审计。

第十三章 财政绩效审计。对财政资金进行绩效审计是政府绩效审计的核心内容。本章从阐述绩效定义入手，对财政绩效审计内涵进行界定，阐述了绩效审计与传统合规性审计的差异和联系以及财政绩效审计的作用，介绍了我国财政绩效审计产生的动因和具体实践、我国开展财政绩效审计的依据和内容以及财政绩效的审计方法与程序，并结合案例加以诠释。

参与本书编写的人员有：周莉（第一章和第十二章）、程瑶（第二章和第三章）、裴育（第四章）、程莹（第六章）、吴凯（第五章和第十章）、曾宪影（第八章和第九章）、江克忠（第七章和第十一章）和欧阳华生（第十三章）。欧阳华生副教授负责内容修订，裴育教授负责最终审定。在本书的编写过程中，得到了审计署驻长春特派员办事处财政审计处周娇副特派员、曲铁胜处长、王淑梅副处长的大力帮助，韩大鹏、董红、李嘉、李晓东、李志国、崔海滨和阎绍唐等同志为本书编写提供了宝贵的意见；本书付梓得到了经济科学出版社王冬玲女士的大力支持，在此一并表示衷心的感谢！

由于财政审计理论与实务在不断发展之中，我们的归纳与总结仍然存在许多不到位甚至错误的地方，还望读者不吝批评指正！

编写组

2013年2月

目 录

第一章 导论	1
第一节 财政审计的含义、特征和作用.....	1
第二节 中国财政审计的产生与发展.....	5
第三节 财政审计国外实践与发展趋势	12
第四节 学习意义和要求	21
第二章 财政审计理论基础	24
第一节 财政博弈论	24
第二节 公共受托责任理论	31
第三节 审计免疫系统理论	38
第三章 财政审计基本要素	45
第一节 财政审计主体	45
第二节 财政审计目标	51
第三节 财政审计程序	52
第四节 财政审计方法	68
第四章 税收征管审计	76
第一节 税收征管概述	76
第二节 税收征管审计内容	84
第三节 税收征管审计依据与方法	87
第四节 税收征管审计案例分析	91
第五章 海关系统税收征管审计	98
第一节 海关系统税收征管概述	98
第二节 海关系统税收征管审计内容.....	100
第三节 海关系统税收征管审计依据与方法.....	109

第四节	海关系统税收征管审计案例	112
第六章	非税收入审计	119
第一节	非税收入概述	119
第二节	非税收入审计内容	125
第三节	非税收入审计依据与方法	129
第四节	主要非税收入审计案例分析	139
第七章	财政经常性支出审计	143
第一节	财政经常性支出概述	143
第二节	财政经常性支出审计内容	145
第三节	财政经常性支出审计依据与方法	146
第四节	财政经常性支出审计案例分析	153
第八章	财政转移性支出审计	157
第一节	财政转移性支出概述	157
第二节	财政转移性支出审计内容	161
第三节	财政转移性支出审计依据与方法	165
第四节	财政补贴补助支出审计案例分析	168
第九章	财政投资审计	172
第一节	财政投资概述	172
第二节	财政投资审计内容（大型项目）	179
第三节	财政投资审计依据与方法	185
第四节	财政投资项目审计案例分析	190
第十章	预算管理审计	196
第一节	预算管理概述	196
第二节	预算管理审计内容	203
第三节	预算管理审计依据与方法	212
第四节	财政部门预算收支管理情况审计案例	215
第十一章	国库管理审计	219
第一节	国库管理概述	219
第二节	国库管理审计内容	227
第三节	国库管理审计依据与方法	233
第四节	国库收入收缴与拨付审计案例分析	235

第十二章 国债管理审计	243
第一节 国债管理概述	243
第二节 国债管理审计内容	248
第三节 国债管理审计依据与方法	252
第四节 国债管理审计案例分析	257
第十三章 财政绩效审计	262
第一节 财政绩效审计概述	262
第二节 我国财政绩效审计的产生与实践	268
第三节 我国财政绩效审计依据与内容	273
第四节 财政绩效审计方法与程序	277
第五节 财政绩效审计案例	283
参考文献	292

第一章 导 论

学习导航

财政作为政府行使职能和进行社会公共活动的一种财力和物力保障，代表国家支配和管理公共资源。有限的社会公共资源如何分配和使用，达到促进经济和社会协调发展，增进公共利益目标，就产生了外部监督和评价问题。审计机关应依据法律法规规定，审查财政资金使用的合规性和有效性，保护全民公共利益。

学习重点

本章重点掌握财政审计的基本概念、特征、职能和相关内容；了解我国财政审计的发展阶段；把握国际财政审计的未来发展趋势。

第一节 财政审计的含义、特征和作用

市场经济体制下，市场是一种资源配置系统，在很多方面是一种有效率的运行机制，但市场机制并非万能的，它有其本身固有的缺陷；政府也是一种资源配置系统，财政是政府集中一部分国民收入进行分配和再分配的经济活动。“市场失灵”和“市场缺陷”为政府介入和干预公共活动，提供了必要性和合理性的依据。财政作为政府行使职能和进行社会公共活动的一种财力和物力保障，代表政府支配和管理公共经济资源。而有限的社会公共资源的分配和使用，如何才能促进经济和社会的发展，以增加公共利益，就产生了外部监督和评价问题。公共财政的支出责任在于效率和效益，其根据就在于此。审计部门应根据政府财政的工作重点和资金流向进行审计，审查财政资金使用合规性和绩效，保护全民公共利益。

一、财政审计的含义

财政审计是审计机关依照相关法律和行政法规，对中央和地方各级政府及其所属各部门的财政财务收支的真实性、合法性和效益性进行监督、评价和报告的行为，是保障政府治理机制有效运行的制度安排，是政府审计的核心内容。财政审计的对象是政府财政财务收支，内容非常广泛，包括财政预算执行审计和决算审计、行政事业单位审计、社会保障审计、固定资产投资审计、农业资金审计、环境保护基金审计、税收审计、海关审计、国库审计、国债审计、绩效审计等这些内容都属于审计机关对财政收支进行审计监督的职责范围，体现了财政审计的广泛性和重要性。

二、财政审计的特征

(一) 审计对象的广泛性

财政审计对象是政府财政财务收支，审计对象具有广泛性。具体包括各级财政预算执行情况 and 财政决策及有关的经济活动；同级政府各部门财政、财务收支及有关的经济活动；各级财政和同级政府各部门管理和使用的其他财政收支及有关的经济活动；与财政预算执行和决算有关的企业、事业单位的财务收支及其有关经济活动；财政预算执行和财政决策审计中涉及的特定事项和使用专项资金单位的财务收支及有关的经济活动。

(二) 审计内容的综合性

审计机关开展财政审计，不仅要审查预算执行情况、财政决策、其他财政收支和内部控制系统的真实性，而且要对其合法性和效益性进行审核、检查和鉴定，进而把各级财政作为一个整体来观察和分析，以综合评价各级财政的宏观调控能力和水平。各项财政收支是否符合客观事实，是否符合国家法律法规和制度规定，是否取得了预期的社会效益和经济效益，内部控制是否健全、严密和有效，预算执行和决算中存在问题，哪些问题具有普遍性，应提出何种改进建议等，都是综合评价的内容。

(三) 审计依据及审计方式的特定性

财政审计的依据，是国家审计机关和审计人员判断财政收支真实性、合法性和效益性的准绳，是提出财政审计意见，出具财政审计报告的根据。财政审计有其特定的依据，包括《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国预算法》、《中华人民共和国审计法实施条例》等系列法律法规。这些法律法规为各级审计机关开展财政审计提供了具体法律依据和审计规范。在审计方式上也具有特定性，即坚持“六个结合”：一是加强专业审计目标与财政审计目标的结合；二是加强一般部门单位审计与财政预算执行审计的结合；三是加强财政财务收支审计和财政绩效审计的结合；四是加强经济责任审计与财政审计的结合；五是加强专项审计调查与财政审计的结合；六是加强审计信息化建设与财政审计的结合。

(四) 审计时间与财政年度同步

我国一个财政年度通常为 12 个月，从每年 1 月 1 日起至同年 12 月 31 日止，但是预算周期一般是跨越一个财政年度，因为在财政年度结束之后，仍然需要时间汇总上年年预算执行的情况，通常情况下，一直要到下一个财政年度的中期左右，决算才能编制出来，报同级人大常委会审批。目前，我国通常从 11 月份开始对当年财政预算执行实施审计，确保各级审计机关代表其政府在规定时间内向本级人大常委会提交审计工作报告，保证财政审计监督的时效性，充分发挥财政审计的建设性作用。

（五）审计结果以审计结果报告和工作报告为核心

财政审计发展的最终目标是不断深化财政审计的内涵，提高财政审计的质量，综合反映财政经济情况和问题，形成最具有价值的“两个报告”——审计结果报告和审计工作报告，为政府公共财政的发展提供评价，为人大常委会审议财政的预算执行提供依据，使审计成果得到充分有效的利用。审计结果报告指审计机关依照法律规定，每年向政府首长和上一级审计机关提出的，关于上一年审计本级预算执行情况和其他财政收支情况结果的报告。审计工作报告指审计机关依照法律规定，受本级人民政府委托，向本级人大常委会提出的关于审计上一年度本级预算执行和其他财政收支审计工作情况的报告。

三、财政审计的作用

（一）有利于发挥宏观控制作用，为宏观调控政策制定提供决策依据

审计机关是政府的职能部门，是专司综合性经济监督的，具有得天独厚的条件，能够真实、完整地掌握宏观经济政策执行情况的第一手资料，审计成果实际上就是宏观经济政策执行情况的真实写照。审计机关通过经常的、大量的、具体的对微观经济活动的审计监督，能够揭露并制止微观经济活动中的不规范行为，并且能够通过对所掌握的第一手资料进行综合分析，对带有普遍性、倾向性的国民经济运行中的弊端，宏观经济调控政策制定的不当和宏观经济调控手段使用的不当等问题提出意见和建议，作为宏观经济政策制定修改的依据，为宏观经济决策服务。在制定宏观经济调控政策和措施过程中，应发挥审计监督的参谋助手作用，为宏观调控的制定提供决策依据。

专栏 1-1

财政审计增收节支作用

全国审计机关积极发挥审计在保障经济社会健康运行、推动完善国家治理等方面的作用，2011年1~11月，全国共审计12万多个单位，促进财政增收节支1000多亿元，挽回损失和节省投资1000多亿元。

（二）有利于推动社会主义民主，加快法制建设完善

财政审计与社会民主的发展是相互促进、相辅相成的。我国财政是建立在生产资料公有制的基础上，取之于民、用之于民的社会主义财政，反映着国家和人民的根本利益。每年国家预算和决算都要报全国人民代表大会审查和批准，要向人民报告国家财政收支是否正确、

恰当。财政审计有利于提高国家财政收支活动的透明度，有利于发扬民主，使社会主义财政更好地体现人民的意志，为人民大众服务。我国社会主义法制是为人民服务的，体现了党和人民的根本意志和根本利益。财政部门既是管理财政的执法机关，又具有制定财政、财务具体规章制度的职权。因此，财政审计依法对中央和地方各级政府的财政收支活动独立行使审计监督权，能够促使财政收支纳入法制规范，促进建立、健全和完善财政法制建设，严肃财经法纪。这对加强和完善社会主义民主和法制建设都具有十分重要的意义。

（三）维护财经法纪，监督、保障和促进各项宏观调控政策的贯彻执行

我国社会主义市场经济体制下的宏观调控，主要由中央银行、财政、计划、工商管理等部门制定和实施，并通过运用货币政策、财政税收政策、产业结构政策和产业组织政策及有关措施来实现。审计机关可以发现宏观调控政策实施不力和经济杠杆使用不当等问题，促进国家各项宏观调控政策、法规落实到位，促使微观经济活动按照宏观经济发展目标良好有序地运行，从而促进国民经济的健康运行与总量平衡。另一方面，在国家宏观经济运行中，审计也可以在一定程度上起到抑制通货膨胀的作用。审计机关加强对投资项目的常规审计，对一些违反国家产业政策、法律规定的投资项目进行严肃处理，同时对大型的停缓建项目进行跟踪审计，使固定资产投资规模有所控制。此外，审计机关通过对企事业等单位微观经济运行中违纪违规行为的查处，在一定程度上可以控制消费基金的过快增长，从而使投资、消费需求与相应的供给趋于平衡，发挥抑制通货膨胀的作用。

（四）追踪、反馈宏观调控政策的运行效果

改革是一项系统而复杂的工程，关系到方方面面的利益调整与比例协调，社会经济生活中也必然呈现出这样那样的矛盾和问题，政府应审时度势地采取相应的宏观决策和措施，从而确保国民经济持续快速健康发展。审计机关通过对政府部门宏观经济政策落实的审计调查，能够检查与监督宏观调控政策措施的贯彻及执行结果，及时将发现的问题和有关信息向政府反馈，便于政府纠正。在对宏观调控政策和措施进行追踪反馈过程中，审计监督发挥着使其不断改进和完善的作用，促进宏观经济决策落实到位。

专栏 1-2

财政审计其他作用

财政审计在保证宏观经济体制改革顺利进行以及促进经济增长方式转变等方面发挥着重要的作用。在我国经济体制改革过程中，审计通过履行监督职能及时发现问题，针对存在的问题有的放矢地提出改进的意见，为宏观经济体制改革起保驾护航作用。现阶段，不少国有大中型企业由于管理不善造成消耗大、负债重、成本高、效率低，已成为

制约经济效益提高的一个关键性问题。作为综合性经济监督的审计部门，可以通过事后审计和事前审计相结合的方式，促进国有企业加强经营管理，提高管理水平，从转变微观经济入手，实现宏观经济增长方式从粗放型向集约型的转变。应该注意的是，审计机关不仅要在经常性审计中促进宏观调控政策和措施的到位与落实，还要注意发现宏观经济运行中的新情况和新问题，进行综合分析，提出对策和建议，以促进宏观调控政策和措施的进一步完善与发展。

总之，财政审计的作用，应从理论和实践角度深刻认识和掌握，用于指导财政审计工作的实践。认识财政审计作用，从财政在国民经济中的作用入手，在实践中研究财政审计的性质、目的、职能、作用、内容、重点以及方式、方法等一系列基本问题，对于加深财政审计重要性的认识，提高财政审计工作的自觉性，正确发挥财政审计作用，具有重要的现实意义。

第二节 中国财政审计的产生与发展

一、财政审计的产生

审计和财政审计是一个历史的范畴，如果把审计作为历史来研究，它是在一定历史阶段中形成和发展起来的，而财政审计则是审计出现的最初形式和最早内容。财政审计产生于官厅会计，当官厅会计发展到一定阶段，为了防止和纠正工作中可能出现的错误以及预防弊端的生产，就需要相应的审计稽核工作，这就是财政审计的最初动因。但是，在经济尚不发达时期，生产资料的占有者，对小规模的经济活动举目可见，没有进行财政审计的必要，财政审计尚存在于官厅会计之中。由于社会经济活动的不断发展，官厅会计工作也随之不断扩大，作为生产资料占有者的统治阶级，经济活动范围越来越广，财产所有者无法经营自己所有的财产，而将部分或全部财产委托他人经管，这样财产所有者和财产管理者之间就形成了一种经济关系。这种关系的出现为审计的产生创造了客观条件。

二、财政审计的发展

我国的审计监督制度由来已久。作为审计最初形式和内容的古代财政审计，可以追溯到西周时代，它的产生和发展大体划分为四个时期，即萌芽时期、发展时期、中衰时期、演进时期。

（一）我国古代财政审计（西周至明清时期）

我国古代的财政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，周王是奴隶阶级的最高统治者，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，宰夫实施财政审计的职责，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、库存盈余又善于理财的，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。而以考其治，治不以时举者，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，但承办检察业务，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财政审计的性质，虽然审计工作尚未独立。总之，西周审计制度的确立，标志着我国三千多年以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，促进我国确立了封建王朝的财政审计制度。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，即由皇帝亲自参加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；汉代还设立了“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例，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”是一种抑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”（“比”就是考核考查的意思）审计体制的健全完善。隋唐时期中央集权不断加强，管理系统日臻完善，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，财政审计制度也相应地健全起来。隋朝考试设置“比部”，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，均施予勾稽，进行考核审理。唐朝比部开展审计的权利覆盖国家财经的各个领域，而且一直延伸至

州、县。比部审查的范围也极广，项目众多，而且具有很强的独立性和很高的权威性。唐朝“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的、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、考察上都进行了较大的改革，已居当时世界审计的领先水平。与之相应，唐朝在发展财政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执掌的不同，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、完善审计建制的财政审计兴盛时期。

进入宋朝，审计发展一度停滞。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。宋元丰改制后，恢复了唐朝的财计管制，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比较严格，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，户部监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，这一时期的财政审计也深深打上了为君主独裁政治服务的烙印，完成了财政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，明设都察院，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，执掌对君主进行规谏，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，使财政审计职能受到严重削弱。总之，元明清三代的财政审计制度与隋唐相比已经明显衰落。

专栏 1-3

封建官厅审计制度历史演进基本规律

通过对封建官厅审计制度变迁的历史考察，可以总结出封建官厅审计制度演进的基本运行规律：

- (1) 中国封建官厅审计发展与最高统治者通过“治官”来实现“治国”的统治理念

直接相关，加强财政监督、巩固王权是其基本出发点。财政审计是君王意志的体现，中央越集权，政治越稳固，官厅审计就越发展。

(2) 官厅审计制度变迁的组织角色是利益集团，制度变迁的时机一般发生在中央集权开始削弱、新的利益集团开始崛起之时。

(3) 历史上审计监督与经济监察一直处于分分合合的状态，而且两者职能的融合是主流，同时呈现出一种“合久必分、分久必合”的发展规律。

(4) 封建社会审计组织建设和职能实现常常存在一种悖论，是作为强势利益集团的统治者与其代理人之间的一个互动博弈过程，由于缺乏民主政治环境，审计制度建设的作用有较大历史局限性。

(二) 中华民国审计（1921年至1949年）

我国在辛亥革命后结束了清王朝的封建统治，独立的各省在南京联合成立了中华民国临时政府。南京临时政府指定的《中华民国临时约法》规定实行国家预决算制度，为建立审计制度奠定了基础。1912年，在当时国务院下设中央审计分处，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》，确立了审计监督的法律地位。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。1938年修订了《审计法》，扩大了审计职责范围，强化了对国库、银行和建设事业专款的审计。抗战胜利后，1946年国民政府回迁南京，1947年公布《宪法》，确定监察院是国家最高监察机关，行使同意、弹劾、纠举及审计权，改审计部部长为审计长，由总统提名，经立法院同意任命。

民国时期财政审计的最重要特点是：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，公布了大量专门的审计法规；另一方面，这一时期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，我国财政审计处于逐步演进状态，接近欧美发达国家的财政审计发展水平。

(三) 革命根据地审计（1927年至1949年中国共产党领导下的革命根据地）

这一时期的审计事业经历了从无到有、从初创到逐步成熟的发展历程。1932年8月，根据中共人民委员会的决定，中央政府财政部设立审计处。1933年9月，苏区中央政府成立审计委员会，由中央人民委员会直接领导，独立于财政委员会之外，负责监督检查各项财政收支的执行情况。1937年2月，中华苏维埃临时中央政府设立了国家审计委员会，建立预、决算制度和审计制度。1939年1月，颁布了《陕甘宁边区政府组织条例》，在边区政府下设审计处，并赋予八项职权，从而确立了审计的法律地位。同年12月，中共中央决定在财政经济部建立会计处和审计处，对党政军经费开支进行集中管理和审计，边区财政审计处撤销。1940年10月，撤销中央财政经济部，在党中央机关、军队系统、边区党政机关按系统分