

财税体制改革 与财政审计

主 编 赵 耿

经

斗室出版社

财税体制改革与财政审计

主 编 赵 丁

经济科学出版社

一九九五年·北京

(京) 新登字152号

责任编辑: 张 红

责任校对: 禾 木

封面设计: 王 坦

版式设计: 代小卫

财税体制改革与财政审计

主 编 赵 耿

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
北京印刷三厂印刷

787×1092毫米 32开 9.75印张 215000字

1995年3月第一版 1995年3月第一次印刷

印数: 0001—6000册

ISBN 7-5058-0778-1/F·611 定价: 9.40元

加强新制新法下的财政审计

——代序

1994年，是我国深化改革，扩大开放，加快建立社会主义市场经济体制步伐的一年。这一年，国家全面实行了分税制财政管理体制和新的工商税收制度，并先后颁布了《预算法》和《审计法》。新制新法的出台将对财政审计监督的理论与实践产生重大影响。为了和广大审计工作者共同研究探讨新制新法下的财政审计，担当起法律赋予的监督职责，国家审计署干部培训中心委托署机关部分同志编写了《财税改革与财政审计》一书。

《审计法》的颁布与实施，为财政审计监督提供了新依据、创造了新机遇、开辟了新道路。加强对国家财政收支的审计监督，是各国审计机关的普遍做法，是我们贯彻落实《审计法》的首要任务。本书开宗明义，在扼要介绍财税体制的基本框架、财政审计的重要作用之后，重点阐述了《审计法》有关财政审计的重要规定，及其确立的财政审计地位、财政审计体制、财政审计范围和由此形成的财政审计机制。掌握这些内容是研究加强财政审计监督的前提。

财政审计是对财政分配责任和分配行为即财政收支的监督，而财政收支的变化又是同财税体制密切相关的。要加强审计监督，就必须了解财税体制改革的情况，研究财政分

配格局的变化，否则就会犯刻舟求剑的错误。为此，书中介绍了财政管理体制和工商税制改革的主要内容。对于分税制财政管理体制和复式预算，流转税、所得税、其他税种以及税收征管制度的改革，都有专门章节论述，^⑦读者可以从中对新的财税体制得到具体而深刻地了解，进而较快地熟悉和运用新的财政法规，按照社会主义市场经济体制的基本要求开展财政审计工作。

财政预算是国家宏观经济的综合反映，是国家宏观调控的重要手段。加强对政府财政收支的审计监督，为促进和完善宏观调控服务，是各级审计机关的共同职责。按照《审计法》第十六条和第十七条的规定，审计机关既要坚持审计下级财政收支，又要审计同级预算执行情况，二者不可偏废。为了满足监督下级政府财政与监督同级政府财政的共同需要，本书以审计程序为桥梁，按照国家预算的组织执行及其会计核算过程，论述了财政审计的内容和方法。这一部分内容具有如下特点：一是在审计程序中，通过介绍审计工作的领导与组织、项目计划的编制与执行、审计成果的审核与汇总，着重叙述了四种审计报告的写法、内容和作用，其中包括审计组的审计报告、审计机关的年度审计工作报告、审计机关向本级政府提出的预算执行审计结果报告、政府向本级人民代表大会常务委员会提出的财政审计工作报告。这些报告的内在联系是财政审计机制的真实体现，审计程序的内容反映了财政审计的科学性和严肃性。二是在对预算执行、预算调整和决算诸环节的审计，以及财政基本概念的运用上，坚持以《预算法》为依据。三是根据《全国“八五”审计发展纲要》中关于要扩大财政审计范围的要求，在财政收入审计的内容中增加了关税和债务收入审计知识的介绍，以便涉足新的审计

领域，熟悉新的审计对象和审计内容。然后重点论述了税收审计。四是随着分税制的实施，中央财政同地方财政、地方上下级财政之间在收入方面的矛盾淡化，而对各级财政支出则应从制度和效益方面加强管理，审计机关对财政支出的监督亦需相应加强。因此，对财政支出的审计内容和方法，按照复式预算和财政审计一体化的要求作了较为详细的论述。不仅适用财政审计职能机构操作，而且适用固定资产投资、行政国防、教科文卫和农林水气等专业审计机构对财政支出审计的需要。五是总结和吸收审计工作的实践经验，从财税管理的重点环节上检查可能发生和隐蔽的问题与漏洞。比如在税收审计方面，对税收计划的执行与报表、税收的减象与退库；在财政决算审计方面，对与预算收支平衡有关的财政结算资金、财政调拨资金、财政往来资金、上年结余资金和结转下年支出项目的审计，均做了比较系统的论述。掌握这些知识，不论是常规审计还是专项审计，不论是查处违纪问题还是进行综合评估，都是十分必要的。

纵观全书，虽没有政策法规那么严谨准确和理论著作那么系统完整，但作为财政审计的专业新著，针对性强，便于操作，对于宣传贯彻《审计法》，加强对政府财政收支的审计监督，培训审计人员，还是颇具积极意义的。

作者

一九九五年元月于北京

编写说明

随着财税体制的改革和《审计法》的颁布与实施，对国家财政收支实行审计监督，已成为审计机关的主要职责。为帮助审计人员掌握新的财税体制，以《审计法》为依据，做好新旧体制转换后的审计工作，审计署干部培训中心组织编写了《财税体制改革与财政审计》一书，可作为大专院校相关专业的教学和参考用书，审计干部转轨培训教材及个人自学用书。

本书主要讲述财税体制改革和依据《审计法》的规定如何开展财政审计工作，并结合审计工作的实际经验，力求做到内容新颖、重点突出，具有可操作性。

全书共分为十二章，由审计署财政司和审计科研所的部分同志负责编写。各章作者分别是：第一章郑仲文、成佳富；第二、三章成佳富；第四章路秀丽；第五、六章姚世忠；第七章徐学军；第八章贾有长；第九、十二章王秀明；第十章杨辉；第十一章韩大川。全书由赵耿同志总纂。

由于时间仓促，资料 and 水平限制，疏漏和错误在所难免，诚恳广大读者，专家和同行批评指正。

审计署干部培训中心

一九九五年元月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 财税体制改革的指导思想和基本框架	(1)
第二节 财政审计在改革中的作用	(5)
第三节 财政审计发展的新机遇	(11)
第二章 财政管理体制改革	(21)
第一节 财政体制改革的内容	(21)
第二节 复式预算的编制和管理	(28)
第三章 流转税改革	(33)
第一节 流转税改革概述	(33)
第二节 增值税	(36)
第三节 消费税	(46)
第四节 营业税	(56)
第四章 所得税改革	(67)
第一节 所得税改革概述	(67)
第二节 企业所得税	(73)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税	(87)
第四节 个人所得税	(101)
第五章 其他税种的改革	(111)
第一节 其他税种改革概述	(111)
第二节 资源税类的改革	(112)
第三节 特定目的税类的改革	(118)
第四节 财产行为税类的改革	(125)

第六章 税收征管制度的改革	(137)
第一节 税收征管制度概述	(137)
第二节 税务管理	(140)
第三节 税务检查	(146)
第七章 财政审计的基本程序	(148)
第一节 计划与准备	(149)
第二节 实施与取证	(154)
第三节 报告与决定	(159)
第八章 财政收入审计	(166)
第一节 财政收入审计概述	(166)
第二节 企业收入审计	(170)
第三节 关税审计	(172)
第四节 债务收入审计	(181)
第五节 其他收入审计	(185)
第九章 税收审计	(188)
第一节 税收审计概述	(188)
第二节 税收减免审计	(196)
第三节 税收计划执行情况及税收报表审计	(204)
第四节 税收退库审计	(210)
第五节 税收征收管理审计	(219)
第十章 财政支出审计	(222)
第一节 财政支出审计概述	(222)
第二节 经常性支出审计	(227)
第三节 建设性支出审计	(235)
第四节 财政有偿使用资金的审计	(243)
第十一章 预算外资金审计	(252)
第一节 预算外资金审计概述	(252)
第二节 财政预算外资金收支计划及执行情况的审计	(257)
第三节 财政预算外资金收支决算的审计	(263)

第十二章	财政决算平衡情况审计	(274)
第一节	财政结算、结转资金审计	(275)
第二节	预算调拨收支审计	(281)
第三节	财政往来资金和预算周转金审计	(286)
第四节	预算调整审计	(290)
第五节	财政年终结余审计	(295)

第一章 总 论

党的十四大在全面总结我国14年改革开放实践经验的基础上，明确提出了建立社会主义市场经济体制的改革目标，它标志着我国的经济体制改革进入了一个新的历史阶段。在这一历史性变革过程中，我国的财税改革已经按照党的十四届三中全会通过的《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》精神全面推开，并已取得突破性的进展，确立了财税新体制的基本框架。随着《预算法》、《审计法》的先后颁布，迫切需要加强对国家财政的监督。为了做好新制新法下的财政审计工作，审计人员必须认真学习掌握财税体制改革的基本内容，抓住实施《审计法》的机遇，积极探索财政审计监督的新路子。

第一节 财税体制改革的指导思想和基本框架

根据党的十四届三中全会决定，积极推进财税体制改革是深化经济改革的关键。目前，一个为适应和促进社会主义市场经济要求的财税体制已在全国范围内开始运行。这次改革是一次具有深远历史意义的改革，其指导思想是要按照建立社会主义市场经济体制的目标，吸取和借鉴市场经济国家成

功的管理经验,充分考虑我国的国情,把市场经济对财税体制的一般要求,同我国经济和社会发展的特殊性结合起来,在统筹规划和配套改革的基础上,通过分步实施,达到建立适应社会主义市场经济发展的新型财税管理体制和运行机制的总体目标。其具体要求是:一要合理规范国家与企业、中央与地方的分配制度;二要健全国家财政职能,确保中央财政的主导地位,增强中央政府的宏观调控能力,财政要积极参与国民收入分配的全过程,搞好国有资产管理,综合运用多种经济杠杆和政策手段,有效地调节宏观经济运行;三是要在经济持续高速发展、分配关系趋向合理的基础上,努力实现国家财政的中长期平衡。为了实现上述指导思想,达到预定的改革目标,对财税体制着重从以下几个方面进行了改革。

一、改革、完善税收制度

税制改革在此次财政体制改革中占有十分重要的地位。改革的指导思想和基本原则是:统一税法、公平税负、简化税制、合理分权。通过改革以完善税收制度,促进企业的公平竞争,增强中央的宏观调控能力,理顺分配关系,保障国家财政收入的稳定增长,建立起符合社会主义市场经济要求的税制体系。税制改革的基本内容有:

(一) 建立以增值税为主体的流转税制度

流转税是我国税收的主体税。我国现行的流转税主要由增值税、营业税和消费税所构成。为了使税收促进市场对资源配置的基础性作用,要改变目前的流转税结构,全面推行增值税,以发挥增值税对优化产业结构和资源配制的作用。建立增值税为主体的流转税制度,即在商品的生产、批发、零售和进口环节全面实行增值税,用增值税对商品生产和流

通领域进行普遍调节。同时，对少数商品征消费税，配合增值税进行特殊调节，使其成为保证财政收入、贯彻产业政策和调节消费的手段；对非商品经营领域，如交通运输、金融保险、邮电通讯、建筑安装、文化娱乐业等，继续实行营业税；取消对外资企业征收的工商统一税，统一实行新的流转税制度。这种以增值税为主体，消费税、营业税为补充的流转税制，实现了税制的完整、规范，有利于资源的优化配置和企业的公平竞争。

（二）健全和完善所得税制度

所得税是处理国家与企业、国家与个人分配关系的重要税种。我国企业所得税制度的一大弊端是税制不统一。改革企业所得税制度的目标是理顺国家与企业的分配关系，促进企业经营机制的转换，实现公平竞争。改革的第一步是统一内资企业所得税，对国有企业、集体企业、私营企业以及股份企业和各种形式的联营企业，均实行统一的企业所得税制，相应取消国有企业调节税；第二步则是要积极创造条件，统一内外资企业所得税制。对个人所得税的改革重点也是合并现行的有关税种，建立统一的个人所得税制度，即将现行的个人所得税、个人收入调节税、城乡个体工商户所得税合并为统一的个人所得税。

（三）改革和完善其他税种

进一步扩大资源税的征收范围，逐步对所有金属矿产品和非金属矿产品等资源开征资源税；在房地产的交易环节，对开发经营房地产的增值部分开征土地增值税；将目前对股票交易征收的印花税，改为征收证券交易税；改进城市维护建设税的征收办法，适当扩大其收入规模；取消集市交易税、牲畜交易税、烧油特别税、奖金税和工资调节税；将特别消

费税并入消费税，盐税并入资源税；取消对外商投资企业和外籍人员征收的城市房地产税和车船使用牌照税，统一实行房产税和车船使用税；将屠宰税、筵席税下放给地方；开征遗产税。

改革后，我国工商税制中的税种将由32个减少到18个，税制结构趋于合理，初步实现了高效和简化。结合税制改革，还将进行征管制度的改革，并确立适应社会主义市场经济的税收基本规范：纳税人必须依法纳税，税务机关必须依法征税；税收必须按税法规定依率计征，不得“包税”和任意改变税率；一切销售收入都必须征税，以保证税基不被侵蚀；应从价计征的税收必须从价计征，取消目前对某些行业提价收入不征税的政策；除税法规定的减免税项目外，各级政府都不能开减免税口子。

二、全面推行分税制

为了克服财政包干体制下，中央财政调控能力不断弱化，地区间发展不平衡，经济结构难以优化的弊端，适应发展社会主义市场经济的总体要求，从1994年1月1日起，国家将现行的地方财政包干体制改为在合理划分中央与地方事权基础上的分税制。具体讲：（1）按照中央与地方政府的事权，划分各级财政的支出范围，即中央财政主要承担国家安全、外交和中央国家机关运转所需经费，调整国民经济结构、协调区域经济发展、实施宏观调控等方面的政策性支出以及由中央直接管理的事业发展支出；地方财政则主要承担本地区政权机关运转及经济事业发展所需的支出。（2）根据财权与事权相统一的原则，合理划分中央与地方收入，即依据税制改革后的税种设置，将与维护国家权益和实施宏观调控

所必需的税种列为中央税；将适宜地方征管的税种划为地方税，将与经济发展直接相关的主要税种划为中央与地方共享税。同时，分设中央和地方两套税务机构，中央税种和共享税种由中央税务机构负责征收，地方税种由地方税务机构征收。（3）实行中央对地方税收返还和转移支付制度，以调节分配结构和地区结构。通过改革，实现各级政府责权利的有机结合和财权与事权的统一，理顺中央与地方的财政分配关系，增强中央财政的宏观调控能力，促进资源的合理配置和产业结构的优化。

与分税制改革相配套，改进和完善国家复式预算制度。为了更直观地在预算收支中体现政府的各项管理职能，复式预算应由政府公共预算、国有资产经营管理预算组成。根据需要还可以建立社会保障预算和其他预算。按照上述原则，国家将制定《编制国家复式预算实施办法》，对复式预算的编制、执行、调整、总会计核算以及收支科目划分等，作出明确规定。

第二节 财政审计在改革中的作用

一、财政审计十年回顾

财政审计是指国家审计机关依据法律、法规、政策和有关制度规定，对各级政府财政收支的真实性、合法性、效益性实施的审计监督。1995年之前，我国各级审计机关只对下一级人民政府的财政收支进行审计，被审单位是地方各级人民政府。对地方各级人民政府的财政收支实施审计监督的中心目的是，维护国家财政收支的真实性和合法性，促进地方政府和财政部门自觉执行国家的各项财经法规和财政经济政

策，加强财税管理，严肃财经纪律，正确、有效地筹集和使用财政资金，充分发挥财政在国民经济中的宏观调控作用，保障改革开放和经济建设及各项事业的健康发展。

我国的财政审计工作，自国家审计机关组建后，始终围绕党的“一个中心，两个基本点”的基本路线和国家经济工作的中心任务，积极探索具有中国特色的财政审计路子。十年来，财政审计工作大体经历了三个发展阶段：

第一阶段，在国家审计机关建立之初，由于没有现成的经验可供借鉴，有关财政审计的方式、方法、内容和工作方向等需要在实践中探索。因此，1984年至1987年，财政审计工作，本着“边组建、边工作”的精神，在选调干部、组建机构、组织培训的基础上，集中力量，组织试审。四年中，全国共审计了1200多个(含重复审计)地方政府的财政收支，查出违纪资金 26.6 亿元，使财政工作有了一个良好的开端。

第二阶段，财政审计工作本着“抓重点、打基础”的精神，在1988、1989两年中，根据国务院关于财政审计工作同全国税收、财务、物价大检查结合进行的指示，各级审计机关在财税部门普遍自查的基础上，对其中的20%进行了重点审计，财政审计开始在全国范围内有计划、有重点地开展起来。两年中，全国共审计了2270个(次)地方政府的财政收支，查出各种违纪资金92亿多元，集中反映了财税管理中存在的任意开减收增支口子，越权减免税收、违规以税还贷等较突出的问题，向国务院提出制止和纠正层层乱开减免税口子和控制以税还贷等建议，引起了国务院领导的重视。通过这个阶段的工作，财政审计进一步制度化、规范化，扩大了影响，使地方政府和财税部门树立了接受审计监督的观

念。

第三阶段，从1990年起，各级审计机关开始较大规模地依法独立审计各级政府的财政收支，财政审计进入“积极发展、逐步提高、独立审计”的阶段。1990年至1992年，全国共审计了2910个（次）地方政府的财政收支，查出违纪资金290亿元。其中，审计署审计了近80个（次）省级（含自治区、直辖市和计划单列市）财政，查出违纪和有问题的资金220亿元，审计处理后可收缴到中央财政的为10亿元，财政审计工作得到了各级政府重视和支持。

总结十年来我国财政审计的发展过程，还可以看到我国财政审计在审计方式、审计的内容和重点以及审计形式上，具有以下基本特点：

（一）实行“上审下”的审计方式

我国的国家预算由中央预算和地方预算组成，地方总预算由各省、自治区、直辖市总预算组成，地方各级总预算由本级政府预算和汇总的下一级政府总预算组成。按照我国的审计管理体制和《审计条例》关于审计机关对本级人民政府各部门和下级人民政府的财政、财务收支进行审计监督的规定，财政审计，一直实行“上审下”的审计方式，即由上级审计机关审计下一级政府的财政收支。具体地讲，对各省、自治区、直辖市和计划单列市的财政收支，由审计署负责审计；对市（地）、县（区）、乡（镇）级政府的财政收支，分别由省、市、县级审计机关负责审计。这种审计方式，对于有效地监督和促进下级人民政府和财税部门依法理财，克服财政审计难度大的困难，提高财政审计的权威性，起到了一定的积极作用。

（二）坚持以违规违纪审计为重点