



普通高等学校“十三五”规划教材

政府审计

ZHENG FU SHENJI



主 编 李冬辉

中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

普通高等学校“十三五”规划教材

政府审计

主 编 李冬辉

副主编 周广秀 柳 佳 张雪峰

内 容 简 介

本书在遵循国家审计准则的前提下,紧跟审计改革的大环境,以适应营改增情况下的会计与审计教学,注重理论联系实践,对于培养学生的实操能力有较好的意义。全书内容包括政府审计组织与审计法律规范,政府审计基本业务流程,政府审计标准,政府审计的目标、分类和程序,政府审计报告,财政审计,金融审计,国有企业审计,固定资产投资审计,外资审计,政府绩效审计和经济责任审计。

本书适合作为普通高等学校经济管理专业、金融专业、审计专业教材,也适合作为从事金融、财会和审计工作人员的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

政府审计/李冬辉主编. —北京:中国铁道出版社,2017. 12

普通高等学校“十三五”规划教材

ISBN 978-7-113-24179-7

I. ①政… II. ①李… III. ①政府审计-高等学校-教材

IV. ①F239. 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 325932 号

书 名:政府审计
作 者:李冬辉 主编

策 划:潘星泉
责任编辑:潘星泉 冯彩茹
封面设计:刘 颖
责任校对:张玉华
责任印制:郭向伟

读者热线:(010)63550836

出版发行:中国铁道出版社(100054,北京市西城区右安门西街8号)

网 址:<http://www.tdpress.com/51eds/>

印 刷:虎彩印艺股份有限公司

版 次:2017年12月第1版 2017年12月第1次印刷

开 本:787 mm×1 092 mm 1/16 印张:19.25 字数:443 千

书 号:ISBN 978-7-113-24179-7

定 价:48.00 元

版权所有 侵权必究

凡购买铁道版图书,如有印制质量问题,请与本社教材图书营销部联系调换。电话:(010) 63550836

打击盗版举报电话:(010) 51873659

前 言

审计是经济发展到一定阶段的产物，经济越发展，审计越重要。本书能满足审计学专业、会计学专业和其他相关专业学生对政府审计理论知识的需要，也能满足广大政府审计从业人员学习和工作的需要。本书编写过程中参考了2010年颁布、2011年1月1日实施的《中华人民共和国国家审计准则》。本书内容包括政府审计组织与审计法律规范，政府审计基本业务流程，政府审计标准，政府审计的目标、分类和程序，政府审计报告，财政审计，金融审计，国有企业审计，固定资产投资审计，外资审计，政府绩效审计，经济责任审计。本书体系完整，结构紧凑，紧贴时代需求，考虑了审计专业知识体系的衔接。

政府审计属于审计学专业的专业选修课，在审计学人才培养过程中具有重要作用。通过该课程的学习，使学生初步了解当今世界主要国家和我国政府审计的基本状况及基本理论；初步了解和掌握政府审计的基本知识和基本理论，并在此基础上，能够运用所了解和掌握的政府审计基本知识，初步分析和解决政府审计的若干实际问题，要求学生养成较强的自学能力、查阅资料能力和及时更新知识的能力，引导学生从经济学和管理学的角度观察思考审计问题的能力，培养学生分析和解决政府审计实际问题的能力，进而培养学生不断发现新问题和解决新问题的能力。

本书由哈尔滨金融学院李冬辉担任主编，哈尔滨金融学院周广秀和柳佳、黑龙江民族职业学院张雪峰担任副主编。具体分工如下：李冬辉负责编写第四章、第七章、第八章、第九章和第十章；周广秀负责编写第一章、第二章和第三章；柳佳负责编写第十一章、第十二章和第十三章，张雪峰负责编写第五章和第六章。全书由李冬辉负责统稿和定稿。

本书在编写过程中，参考和借鉴了很多同行的经验，并参考了大量的图书和文献，在此对这些同行和作者一并表示感谢。由于编者水平有限，加之时间仓促，书中难免存在疏漏和不足之处，恳请读者批评指正。

编 者

2017年10月

目 录

第一章 绪 论	1
第一节 政府审计的起源与演进	1
第二节 政府审计概述	6
第三节 政府审计的地位	11
本章小结	13
复习思考题	14
第二章 政府审计组织与审计法律规范	15
第一节 政府审计组织	15
第二节 政府审计组织的职责、权限和审计的法律责任	19
第三节 政府审计人员	24
第四节 政府审计法律规范	27
本章小结	30
复习思考题	31
第三章 政府审计基本业务流程	32
第一节 审计项目计划	32
第二节 审计项目的准备阶段	40
第三节 审计项目的实施阶段	42
第四节 审计项目的终结阶段	47
第五节 审计整改检查阶段	51
本章小结	51
复习思考题	52
第四章 政府审计标准	54
第一节 政府审计准则	54
第二节 政府审计职业道德	68
第三节 政府审计质量控制标准	71
本章小结	77
复习思考题	78
第五章 政府审计的目标、分类和程序	79
第一节 政府审计的目标	79
第二节 政府审计的分类	80
第三节 政府审计的程序	84

本章小结	95
复习思考题	96
第六章 政府审计报告	97
第一节 政府审计报告概述	97
第二节 审计结果报告和审计工作报告	102
第三节 专项审计调查报告	105
本章小结	106
复习思考题	107
第七章 财政审计	108
第一节 财政审计概述	108
第二节 本级财政预算执行情况审计	111
第三节 对下级财政预算执行情况和决算审计	116
第四节 其他财政收支审计	120
本章小结	128
复习思考题	129
第八章 金融审计	130
第一节 金融审计概述	130
第二节 中央银行审计	133
第三节 商业银行审计	141
第四节 保险业务审计	154
第五节 证券业务审计	157
本章小结	161
复习思考题	161
第九章 国有企业审计	162
第一节 国有企业审计概述	162
第二节 内部控制审计	172
第三节 财务报表审计	184
第四节 国有企业领导干部任期经济责任审计	193
本章小结	212
复习思考题	213
第十章 固定资产投资审计	214
第一节 固定资产投资审计概述	214
第二节 投资项目管理审计	216
第三节 建设项目管理审计	220
第四节 工程价款结算审计	225
第五节 建设项目财务收支审计	233
第六节 固定资产投资绩效审计	237
本章小结	245

复习思考题	246
第十一章 外资审计	247
第一节 外资审计概述	247
第二节 国外贷援款项目审计程序	249
第三节 国外贷援款项目审计报告	257
本章小结	263
复习思考题	263
第十二章 政府绩效审计	264
第一节 政府绩效审计概述	264
第二节 政府绩效审计的主要内容	269
第三节 政府绩效审计的方法和程序	272
本章小结	284
复习思考题	284
第十三章 经济责任审计	285
第一节 经济责任审计概述	285
第二节 经济责任审计的内容	288
第三节 经济责任审计的程序	293
本章小结	298
复习思考题	299
参考文献	300

绪 论

学习目标

通过本章的学习,重点掌握政府审计产生和发展的动因、政府审计的含义、政府审计的基本分类;了解中外政府审计产生和发展的过程;熟悉政府审计的其他分类、政府审计的地位等。

第一节 政府审计的起源与演进

迄今为止,世界上已有 160 多个国家建立了适合各自国情的审计组织体系,一般包括国家审计机关、内部审计组织和民间审计组织,它们开展的审计分别称为政府审计、内部审计和民间审计。综观世界各国审计的产生过程,一般表现为政府审计的产生要远远早于现代内部审计和民间审计,因此,研究政府审计的产生和发展的动因,有利于正确理解审计的本质,进而有利于解决审计的其他理论问题。

一、受托经济责任

关于审计产生和发展的动因,理论界有许多观点,如代理理论、信息理论、保险理论、受托经济责任理论、冲突理论等。我们赞同受托经济责任理论的观点,理由是:第一,受托经济责任理论与政府审计的本质——“独立的经济监督理论”相符合;第二,受托经济责任理论适合解释政府审计产生和发展的动因,其他理论更适合于解释民间审计组织开展的财务报表审计产生和发展的动因;第三,政府审计产生和发展的历史证明,审计因受托经济责任的产生而产生,并伴随着受托经济责任的发展而发展。

(一) 受托经济责任是政府审计产生的基础

受托经济责任因财产的所有权和经营权分离而产生,当财产的所有权和经营权分离时,经营者(受托方)需要通过书面文件向所有者(委托方)报告其行为过程和结果。而经营者所提供的证实受托责任的书面文件是否真实可靠,客观上存在着委托人对受托人提供的

书面文件及其反映的经营活动实施监督的需要。这是因为,委托人与受托人存在潜在的利益冲突,如果没有委托人的监督,就存在受托人可能为了追求自身利益的最大化,而不惜牺牲委托人利益的情况。然而由于受托经济责任的复杂性、委托人的自身能力及监督成本的限制,委托人不能或无法亲自监督受托人的活动,委托人需要委托独立于自己和受托人之外的第三者,对受托人提供的书面文件及其反映的经营活动实施监督,这就是审计。

受托经济责任是政府审计产生的基础,可以从审计史学家理查德·布朗和著名会计学家钱伯斯的解释得到印证。理查德·布朗指出:“审计的起源可追溯到与会计起源相距不远的时代……当文明的发展产生了需要某人受托管理他人财产的时候,显然就要求对前者的诚实性进行某种检查。”会计学家钱伯斯指出:“各种受托经济责任,包括社会的、道德的、技术的等,只有在某种活动方式存在时才能存在。”英国学者戴维·费林特也曾指出:“作为一种似乎普遍的真理,凡存在审计的地方必存在一种受托责任关系,受托责任关系是审计存在的重要条件,审计是一种确保受托经济责任得以有效履行的社会控制机制。”

在原始社会,社会生产力低下,人们共同劳动,平均分配,没有阶级和剥削,资产的所有者和管理者并没有明确区分,不存在为他人管理、经营资财的责任关系,审计的产生也缺乏条件。进入奴隶社会阶段,国王将其拥有的土地、人口、财产等委托地方大臣或官员管理和经营,国王与地方大臣或官员之间就产生了受托经济责任关系,国王为了确保地方官员或管家诚实经营、认真履责,保护财产物资的安全完整和合法使用,需要委托那些有知识和专长的官员对地方官员的管理活动和经营活动进行检查、评价,政府审计正是在这种受托经济责任关系产生后,为明确或解除地方官员的经济责任而产生的。

(二) 受托经济责任是政府审计发展的动因

受托经济责任是一个动态的概念,受托经济责任的类型随着委托人要求的变动而不断变动,对不同类型经济责任的审计,形成了不同类型的政府审计。从这一角度看,受托经济责任是政府审计发展的动因。

在奴隶社会和封建社会,政府审计主要是最高统治者委托审计机关对地方官员管辖范围内财政收支的合法性、真实性实施审计,由此形成了财政收支审计。在资本主义社会,政府及国营企业事业单位受托代管经营社会公共资源,审计机关受立法机关的委托,对政府及国营企业事业单位受托经济责任的履行情况实施审计,此时委托人不仅要求受托人合法经营,而且要做到合理有效履职,即受托人要按照经济性、效率性和效果性的原则使用和管理受托资产,由此产生了管理审计、经营审计和绩效审计。

我国正在坚定不移地走中国特色社会主义道路,努力加强民主法制建设,构建和谐社会,基于这一目标,政府、国有企事业单位及国有控股单位承担的受托经济责任的内容更加广泛,这些受托经济责任包括:使受托管理的社会经济资源保值增值的责任,对受托管理的社会经济资源合法经营的责任,使国有企事业单位及国有控股单位建立健全内部控制并确保内部控制有效运行的责任,按照经济性、效率性和效果性的原则使用和管理公共资源的责任等,由此产生了财政审计、财务审计、政府绩效审计等。国家机关和国有企事业单位的负责人因为受托管理社会公共资源和国有资产,对社会公众或纳税人应承担有公共受托经济责任,即国家机关和国有企事业单位的负责人,对其任职期间所在地区、部门或单位的财

政收支、财务收支以及有关经济活动的真实性、合法性和效益性负责。为了验证这种责任的完成情况,为了实现合理的授权与分权,加强干部队伍的廉政建设,在我国还存在独具中国特色的领导干部任期经济责任审计。

二、中国政府审计的演进

依据政府审计机构所从属的社会制度不同,我国政府审计的历史可以划分为古代政府审计、近现代政府审计两个历史时期。

(一) 古代政府审计

我国古代政府审计从西周至清朝末年,占据中国三千年政府审计历史的绝大部分。它植根于我国的奴隶、封建政治制度的土壤,具有鲜明的历史特征。古代政府审计的特征是适应君主、皇帝专制统治的需要,代表君主、皇帝对各级官吏进行监督,以维护王权、皇权,强化中央集权的专制统治为目标。根据不同时期政府审计的主流形式和历史发展形态,我国古代政府审计可以分为官计审计、上计审计、比部审计、三司与审计司(院)审计以及科道审计五个阶段。

西周时期是我国政府审计的产生阶段,其主要标志是履行审计之责的“宰夫”官职的设置。当时周王是奴隶阶级的最高统治者,其下设天、地、春、夏、秋、冬六官,以地官为首的大司徒系统,负责掌管财政收入,负责钱粮税赋的征收及入库工作。以天官为首的冢宰系统,负责掌管财政支出,天官之下设置中大夫小宰、司会,中大夫小宰掌管财务,司会掌管会计。中大夫小宰之下设天府、宰夫之职,天府掌管国库,宰夫掌管审计。《周礼》记载宰夫行使“考其出入,以定刑赏”之权,宰夫司职百官及地方的业绩、政绩的审查工作,并将审查结果向冢宰或直接向周王报告,以决定对朝廷百官及地方官员的奖惩。从宰夫的工作来看,其独立于财计部门之外,具有审计的性质,是我国政府审计的起源,也称古代官计审计。

秦汉时期是我国政府审计的确立阶段,其主要标志是“上计”制度的推行和法律确认。所谓“上计”,就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝,至秦汉时期日趋完善。秦朝,中央设“三公”“九卿”辅佐政务,御史大夫为“三公”之一,主持上计,掌管全国的民政、财政以及财粮的审计事项。汉承秦制,仍由御史大夫兼上计的职责,行使监督审计大权。汉朝制定有《上计律》,使上计制度有法可依,是我国审计立法的开始。这一时期,御史大夫行使审计职权,审计的地位和权威都有所提高,但还未设有专门的审计机构,因为御史大夫行使的监督权涉及政治、经济、军事等各个方面,具有一揽子监督的性质。

隋唐时期是我国政府审计的鼎盛阶段,其主要标志是“比部”审计体制的健全和完善。隋朝将始于魏晋时期的“比部”(“比”有考核审查之意)设置于都官或刑部之下,掌管国家财计监督,行使审计职权且具有司法监督的性质。唐朝设三省六部,六部之中的刑部掌天下律令、刑法等政令,比部仍设置于刑部之下,凡国家财计、军政内外,均施以钩稽,进行考核审理。唐代的比部审查范围极广、项目众多,而且具有很强的独立性和较高的权威性。比部审计之权通达国家财经各领域,而且一直下伸到州、县。此外,唐朝还建立了一些审计制度,规定了审计程序、送审时间和审计处理要求,尤其是制定了考核官员的标准。这一时

期,我国有了专门的审计机构——比部,隶属于刑部,具有审计职权和司法性质,制定了审计制度。所以说,隋唐时期是我国政府审计的鼎盛阶段,也居当时世界领先水平。

宋朝时期的政府审计工作先后由附属于三司(户部、度支、盐铁)的内部审计机构、“审计院”“审计司”等机构负责,这一时期的审计也称三司与审计司(院)审计。宋朝初年,设有户部、度支、盐铁三个主管财政的部门,各部门内设众多审计机构,如都磨勘司、都凭由司等,负责审核三司账籍,验证收支是否正确,都磨勘司履行的实际是内部审计工作。由于没有专职的政府审计机构,致使宋初一度财计混乱。宋元丰改制(公元1078年至1085年),废除三司,恢复了唐朝的财计官制,实现了财审分离,审计重归刑部下的比部,比部掌管中央及各地的账簿审计之事。南宋高宗建炎元年(公元1127年)在太府寺中设“审计司”,南宋初年出现审计院的设置,专职审查财政收支。宋审计司(院)的建立,是我国对“审计”的正式命名,从此,“审计”一词便成为财政监督的专用名词,对后世中外审计建制具有深远的影响。

元明清时期以科道审计为主,监察机关集监察与审计职权于一身,形成了高度集权、机构庞大、制约严密的强有力的监察体系。元代取消比部,户部兼管会计报告的审核,户部设参政左右两司,下设七科,其中第四科“置计”是专门的审计机构,掌管对左、右参政司的钱粮税赋等的审计工作。明初设比部,不久即取消,洪武十五年设置“督查院”,设“左右都御史”,审查中央财计。下设十三道监察御史,对十三个地方行政区实行监察职责,形成了一个独立的监察系统。清袭明制,仍设“督察院”为中央最高监察机关,并在全国设十三道监察御史,“督察院”还设六科给事中,分管吏、户、礼、兵、刑、工六部的监察工作。无论是六科给事中,还是科道官,都负有财政经济监察的职权。尽管明清时期的都察院制度有所加强,但其行使审计职能,却具有一揽子性质。由于取消了比部这样的独立审计组织,其财计监督和政府审计职能严重削弱,与唐行使司法审计监督职能的比部相比,后退了一大步。

(二) 近现代政府审计

1. 中华人民共和国成立以前的审计

1911年孙中山领导的辛亥革命,推翻了清王朝的封建统治,建立了中华民国。政府审计不再服务于王权和皇权的统治,开始步入近代政府审计时期。1912年在南京成立的中华民国临时政府制定了《中华民国临时约法》规定实行国家预决算制度,为建立审计监督制度奠定了基础。民国政府初期设立了临时审计机关——审计处,隶属于国务院。

2. 中华人民共和国成立以后的审计(自1949年至今)

1949年中华人民共和国成立到改革开放以来,我国由行业主管部门对所属单位进行不定期的会计检查,对财政、银行、税务进行业务监督。党的十一届三中全会以来,党和政府把工作重点转移到经济建设上来,并意识到实行审计监督是加强宏观经济调控不可或缺的一项制度安排。1982年修改后的《中华人民共和国宪法》规定设立审计署,随后我国于1983年9月在国务院设立了审计署,在县以上各级人民政府设置各级审计机关。从此我国政府审计工作的开展有了法律的保障,政府审计工作呈现出蓬勃发展的良好态势。之后,我国政府审计的法规体系开始建立和完善,1994年8月颁布的《中华人民共和国审计法》规定了政府审计监督的基本原则、审计机关和审计人员、审计机关的职责和权限、审计程序和

法律责任等,使我国政府审计正式步入法制化轨道。1996年到2004年,审计署发布了包括《中华人民共和国国家审计基本准则》在内的28项准则类、业务类和管理类规范,为政府审计机关开展审计工作和审计管理提供了可供遵循的技术规范。为了适应变化了的政府审计环境,2006年新修订了《中华人民共和国审计法》,2010年2月修订通过了《中华人民共和国审计法实施条例》,2010年发布了《中华人民共和国国家审计准则》取代原来颁布的28项准则类、业务类和管理类规范。这一时期政府审计的特点是建立了完善的政府审计组织体系,制定了具有中国特色的社会主义政府审计法规体系,除传统审计业务外,还开展了经济责任审计、经济效益审计、绩效审计、环境审计等新型审计业务。

三、国外政府审计的沿革

国外政府审计的发展历史依据所依存的社会制度不同,也可划分为古代政府审计、近现代政府审计两个历史时期。

(一) 古代政府审计

国外古代政府审计从公元前3000多年前的古埃及到17世纪后半期资本主义制度确立。这一时期的政府审计存在于奴隶社会和封建社会,以维护王权和皇权统治为目标。

据史料记载,早在奴隶制度下的古埃及、古罗马和古希腊时代已有了官厅审计机构。如在约公元前3000年的古埃及,政府机构中设置监督官,行使审查监督权。会计官员的收支记录,各级官吏是否遵纪守法,均置于监督官的严格监督之下。公元前6世纪古希腊的雅典,由选举产生的执政官通过抽签组成审计机构,对卸任官员任期内的会计账簿进行审查,通过审计证明其没有贪污、行贿之后,方可离职,否则交人民大会裁决。公元前3世纪的古罗马,在元老院下设审计机构,对即将卸任的官员进行审计,检查他们在任期内是否很好地履行了所承担的经济责任,并进行相应的奖惩。当时,审计方法主要是“项目听证会”,Audit一词就是从拉丁文 Auditus(听证会)演变而来的。

在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。英国亨利一世(公元1100—1135)为巩固专制王权,在财政部内设上下两院,下院为收支局,上院为收支监督局,实施王权审计,审计机构没有独立性。公元1256年法王路易九世颁布法令,规定各城市的官员在圣马丁节(11月11日)以前,携带其所辖城市的年度收支账目来巴黎接受王室审计官的审计。德国威廉一世创建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,并将审查结果和建议报告给国王。国外古代政府审计无论是组织机构,还是方法,均还处于很不完善的初始阶段。

(二) 近现代政府审计

在资本主义时期,随着资本主义国家经济的发展和资本主义制度的确立,政府审计也有了进一步的发展。西方实行立法、行政、司法三权分立,议会为国家最高立法机关,并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为监督政府的财政收支,保护公共资金的安全和合理使用,大多在议会下设有专门的审计机构,由议会或国会授权对政府及其各部门的财政、财务收支进行独立的审计监督。例如,美国于1921年成立审计总署;另外,英国的国家审计总署、加拿大的审计公署、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,其审计结果向议会报告,享有独立的审计监督权。除隶属立法机关的审计机关外,世界各国根据自己的国情设置本国的审计机关,如隶属于司法系统的法国审计法院,隶属于政府的瑞士联邦审计局,既不隶属于司法又不隶属于政府而直接对天皇负责的日本的会计检查院等。无论是哪种形式的政府审计机关,都应保证审计机关拥有独立性和权威性,不受干扰,客观、公正地行使审计监督权。

第二节 政府审计概述

一、政府审计的含义

综观古今中外,被称为“审计”的社会活动,其表现形态可谓千姿百态,迥然不同。因此,针对“审计”的解释也是众说纷纭,各抒己见。尤其是我国理论界对“审计”含义的解释更多地是站在注册会计师财务报表审计的角度探讨“审计”的含义,对“政府审计”的含义鲜有论及,也未形成公认的观点。由于政府审计含义在政府审计概念体系中具有非常重要的位置,因此有必要准确地解释政府审计的含义。1974年版《大英百科全书》指出:“审计是指由原负责编制账表的会计以外的会计专家,对企业活动、账册和报表所进行的检查。”

1972年美国会计学会(AAA)在颁布《基本审计概念说明》的公告中,把审计描述为:“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,并对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定,将结果传达给利害关系人的有组织的过程。”

1989年中国审计学会在一次审计理论研讨会上,将审计的概念表述为:“审计是由独立的专职机构或人员,依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查,评价经济责任,用于维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性经济监督活动。”该定义认为政府审计的本质是独立性的经济监督活动。

1994年管锦康在其所著的《现代审计学原理》中指出:“审计是资源资产的拥有者或主管者,授权或委托专门机构或人员,对于资源资产经营管理人承担或履行的经济责任,即由此而引起的经济活动真实性、合法性、效益性进行审查,并向授权人或委托人提出报告,以维护授权人或委托人权益的具有独立性的监督活动。”

2010年《中华人民共和国审计法实施条例》第二条规定:“审计法所称审计,是指审计机关独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产,监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为。”

上述定义中,前两个定义分别认为政府审计的本质是查账和方法过程,两者均解释的是审计的现象,而非实质,虽然容易理解和接受,但没有触及审计的本质,不利于说明审计的其他概念,如审计关系、审计对象、审计目标、审计职能等,也不能更好地解释政府审计组织开展的新型审计,如经济责任审计、绩效审计、环境审计等。后三个定义均认同审计的本质是经济监督活动,体现了审计主体和被审计单位、审计对象和审计目标等。本书依据政府审计产生和发展的动因,结合我国政府审计的审计法律法规,考虑审计实务,借鉴后三个

定义,提出政府审计的含义如下:

政府审计是指,审计机关依法对受托人的财政、财务收支及其有关经济活动以及反映它们的会计资料和其他相关资料的真实性、合法性、效益性进行监督、评价和鉴证,以解除受托人经济责任为最终目的的独立性经济监督活动。

具体来说,应从以下几个方面来理解政府审计的含义。

(一) 政府审计的本质

随着社会经济的发展和国家的产生,公共资源财产的所有权和经营权分离也随之出现,所有者与经营者之间就产生了受托经济责任。经营者必须如实向所有者报告受托经济责任的履行情况,并接受监督,这样在客观上提出了经济监督的要求。由于监督范围的广泛性和监督的专业性,所有者没有能力对经营者的受托经济责任进行监督,需要委托独立于所有者与经营者之外的第三者(即审计机构)实施监督。审计产生后,无论受托经济责任如何变化,都不能改变审计是对受托经济责任进行监督的性质。从这个意义上讲,政府审计是一种经济监督活动。

政府审计属于经济监督,区分政府审计与其他经济监督的关键是政府审计的独立性。在任何一个国家,为了确保国民经济的正常运行,都设有不同的经济监督部门,在不同的领域行使监督职责,如审计、统计、计划、财政、金融、工商行政、税务等监督。审计监督的最主要特点在于其独立性,审计机关独立于被监督部门,专门从事经济监督活动。而其他监督部门,主要职责是行使该部门的经济管理之责,监督是结合自身的管理工作进行的。

(二) 政府审计的主体

政府审计的主体是审计行为的执行者,回答谁来审的问题。在我国履行政府审计职责的是国家审计署和县级以上人民政府设立的地方审计机关。为了保障审计机关能够客观公正地开展审计工作,监督受托人认真履行受托经济责任,做出正确的审计结论,审计机关必须做到组织上、人员上、工作上和经济上的独立。组织上的独立性要求政府审计机关必须独立设置,与被审计单位没有隶属关系,也不依附、挂靠任何其他部门和单位。人员上的独立性要求政府审计机关配备专职工作人员,依法独立行使审计监督权,不受任何机构和个人的干涉,与委托人和被审计单位没有利益上的关系。工作上的独立性要求审计机关和人员根据国家相关法律法规赋予的审计权限,不受他人的干涉或影响,独立执行审计工作任务,客观做出审计结论,提出审计报告。经济上的独立性是指审计机关和人员在执行审计任务时,有一定的经费保障,或有合法的经济收入,不受被审计单位的制约,以保证独立地开展审计工作。

(三) 政府审计的对象

政府审计的对象是指政府审计活动的作用对象,包括政府审计的范围和政府审计的内容。政府审计的范围是指受托人的组成内容,即被审计单位的组成内容。我国政府审计的范围包括:国务院各部门和地方各级人民政府及其所属各部门,中央银行和国有金融机构,国有企事业单位,国有资本占控股地位或者主导地位的企业和金融机构,国家投资或以国家投资为主的建设项目,国外贷援款项目,使用公共资金的其他单位等。政府审计的内容是指受托经济责任,被审计单位使用公共资金,履行的是公共受托责任,政府审计机关受社

会公众的委托对使用公共资金部门的受托经济责任实施审计。具体来说,政府审计的内容体现为实质和现象两个方面,就实质而言是指被审计单位的财政收支、财务收支及有关的其他经济活动;就现象而言是指反映被审计单位的财政收支、财务收支及有关的其他经济活动的会计凭证、账簿和报表等会计资料以及其他反映财政收支、财务收支及有关的其他经济活动的载体,如计划、预算、统计等资料。

(四) 政府审计的职能

审计的职能是指审计本身所固有的内在的功能,是满足社会需求的能力。审计的职能回答的是审计是干什么的问题,审计的职能决定了审计的职责。政府审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证等多重职能。

经济监督是指通过监察和督促被审计单位的经济活动、管理行为在规定的范围内,沿着正常的轨道运行,不发生偏离行为。政府审计产生和发展的历史,告诉我们什么时候审计机关享有充分的独立性和权威性,审计发挥的监督作用就大,审计的效果就好;反之,审计监督就会流于形式。我国《宪法》规定国家设立审计机关,《审计法》也规定了政府审计的职责和权限。因此,政府审计的经济监督权力明显大于内部审计和社会审计。我国政府审计机关开展的财政财务审计、财经法纪审计都体现了审计的经济监督职能。

经济评价是指按照一定的标准,通过审核检查,评定被审计单位的经济决策、计划、预算和方案是否先进可行,经济活动是否按既定的决策和目标进行,经济效益是高是低,以及内部控制和内部管理是否健全、有效等,从而有针对性地提出意见和建议。在我国开展的对党政干部和企业法人的经济责任审计和对国有企业的经济效益审计主要行使的是政府审计的评价职能。

经济鉴证是指通过对被审计单位的经济活动和有关经济资料及其所反映的财务收支和有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行检查,确定其可信赖的程度,并做出书面证明,以取得社会公众或代表社会公众利益的权利机关的信任。

(五) 政府审计的目标

政府审计的目的是审计工作所要达到的理想境地和希望境界,是审计的动因和归宿,属于理论层次。政府审计的目标不同于审计的目的,是审计目的的具体化,属于实践层次。依据“受托经济责任理论”,政府审计的目的应该是评价受托责任的履行情况。审计目的的具体化表现为审计目标,依据《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)第二条的规定,政府审计的目标有三个:真实性、合法性和效益性。

真实性目标是指,审计机关审查被审计事项的真实性,确定财政财务收支活动是否真实存在、是否已经发生、有无虚假舞弊行为,各种信息是否客观、真实地反映了实际的财政、财务收支状况和经营成果,政府各项经济责任是否如实履行,向社会公众公布信息是否真实无误。合法性目标指审计机关审查被审计事项的合法性,确定各项财政、财务收支活动是否合乎法律和规章制度的规定,如会计处理是否遵循了会计准则和相关会计制度。效益性目标是指审计机关审查被审计事项的效益性,效益性包括经济性、效率性、效果性。其中,经济性是指经营行为要符合节约原则,一项经营活动,在保证质量的前提下,将其资源的消耗量降到最低水平;效率性是指经营产品、服务等要做到以一定的投入实现最大的产

出,或实现一定的产出使用最小的投入;效果性是指计划、预算和经营目标的实现程度,是将一项活动的实际效果与具体效果相比较,衡量其实现的程度。

不同时期,人们对审计的要求不同,审计的目标也不同。从历史发展的角度分析,审计的目标是在不断发展、不断丰富和不断完善的。审计初期,人们要求财政财务收支活动真实、合法,政府审计的目标就是审查财政财务收支的真实性和合法性。随着社会的进步,民主的发展,人们不仅要求财政财务收支活动真实、合法,而且要求做到有效益,政府审计的目标应该是审查财政财务收支的真实性、合法性和效益性。我国现阶段政府审计的目标依然是以真实性、合法性为主,将来向真实性、合法性和效益性并重的方向发展。

从上述分析可以得出:政府审计的本质是独立性的监督活动;审计主体是审计署和各级地方审计机关;审计的对象是被审计单位的财政收支、财务收支及有关的其他经济活动和会计凭证、账簿和报表等会计资料以及其他载体;审计的职能是经济监督、经济评价和经济鉴证;审计的目标是保证财政收支、财务收支及有关的其他经济活动真实、合法和效益。

二、政府审计的分类

政府审计的分类是对政府审计按照不同的标准进行的分类,对审计进行恰当的分类,既有助于加深对审计的认识,又有助于审计组织和审计人员根据不同种类的审计,采取适当的审计程序和方法,收到事半功倍的效果。一般地,按审计内容进行的分类称为审计的基本分类,基本分类是对审计含义的进一步解释或延伸;按审计内容以外的其他分类标志进行的分类属于审计的其他分类。

(一) 政府审计的基本分类

政府审计按审计的内容和目的分类,可划分为财政审计、财务审计、政府绩效审计、经济责任审计和专项审计调查。

财政审计是指,审计机关根据国家法律和行政法规的规定,对本级财政预算执行情况和下级政府财政预算的执行情况和决算,以及预算外资金的管理和使用情况的真实性、合法性和效益性进行的审计。财政审计的内容是财政收支活动和反映它们的会计资料及其他相关资料;审计的目的是审查被审计单位财政收支活动和反映它们的会计资料及其他相关资料的真实性、合法性和效益性。根据我国现行的财政管理体制和审计机关的组织体系,财政审计主要包括本级政府预算执行审计、下级政府预算执行和决算审计以及其他财政审计。

财务审计是指,审计机关对被审计单位的财政财务收支活动和反映它们的会计资料及其他相关资料的真实性、合法性和效益性进行的审计。财务审计的内容是被审计单位财务收支活动和反映它们的会计资料及其他相关资料;审计的目的是审查被审计单位财务收支活动和反映它们的会计资料及其他相关资料的真实性、合法性和效益性。财务审计按审计的客体又可划分为金融审计、行政事业单位审计、国有企业审计、外资审计和固定资产投资审计等。其中:金融审计以国有金融机构和国有资产占控股地位的金融机构为审计客体;行政事业单位审计以与财政部门直接发生预算缴款、拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体和事业单位为客体;国有企业审计以国有企业及国有控股企业为客体;外资审

计以使用国际组织和外国政府援助、贷款的项目为客体；固定资产投资审计以国有企业投资的建设项目、政府投资和以政府投资为主的建设项目为客体。

政府绩效审计是指，审计机关对组织行为及其各项活动的经济性、效率性和效果性进行审计。审计的内容是各级政府的财政收支及其管理活动、企业单位的财务收支及其经营管理活动、行政事业单位的资金使用及其管理活动、固定资产投资及其管理活动。审计的目的是促使受托经济责任中的绩效责任得到全面有效地履行。

经济责任审计是指，审计机关对党政主要领导干部与国有企业和国有控股企业的法定代表人任在其任职期间的财政收支、财务收支以及有关经济活动进行的审计，通过审计实现监督、评价、鉴证领导干部经济责任履行情况的目的。根据干部管理监督的需要，经济责任审计可以在领导干部任职期间进行任中审计，也可以在领导干部不再担任所任职务时进行离任审计。

专项审计调查是指，审计机关在其职责范围内通过审计方法，对与国家财政收支有关或者本级人民政府交办的特定事项，向有关地方、部门、单位进行的专门调查活动。专项审计调查的内容包括：国家财经法律、法规、规章和政策的执行情况；行业经济活动情况；有关资金的筹集、分配和使用情况；本级人民政府交办、上级审计机关统一组织或者授权以及本级审计机关确定的其他事项。专项审计调查的目的是为上级经济决策提供依据。

（二）政府审计的其他分类

除了审计的基本分类以外，还可以对审计进行其他分类。主要包括：按审计实施的时间分类，按审计执行的地点分类，按实施审计的具体方式分类，按审计是否通知被审计单位分类，按审计的范围分类。

按审计实施时间分类，政府审计可分为事前、事中和事后审计。事前审计，也称预防审计，是指在被审计单位经济业务发生以前所进行的审计，一般是对目标、计划、预算、决策、合同、方案等的编制是否合理可行进行审计，以起到防患于未然的作用。事中审计，也称期间审计、跟踪审计，是指在被审计单位经济业务执行过程中进行的审计，一般是审查目标、计划、预算、决策、合同、方案等的实施情况进行审计，以便于及时发现并纠正偏差，保证目标、计划等的顺利实现。事后审计是指在被审计单位经济业务完成以后所进行的审计，一般是审查目标、计划、预算、决策、合同、方案等的执行结果，以评价经济活动和会计资料的真实性、合法性和效益性。

按审计执行的地点分类，政府审计可分为报送审计和就地审计。报送审计也称送达审计，是指由被审计单位按照审计机关规定的期限（月、季或年度），将需要审查的有关资料送到审计机关所进行的审计，一般适用于对规模较小、业务较少的行政机关和事业单位执行的经费预算决算审计。就地审计是指审计机关派审计人员或者审计组直接到被审计单位所在地进行的审计，这种审计主要适用于对企业开展的财务审计、财经纪审计和效益审计，大多数属于定期的年度审计。

按实施审计的具体方式分类，可分为委托审计、联合审计、驻地审计、巡回审计。委托审计是指由审计委托人委托注册会计师审计组织，按委托方的要求对被审计单位所进行的审计。联合审计是指两个以上的审计组织或审计组织与有关经济监督机构联合进行的审