

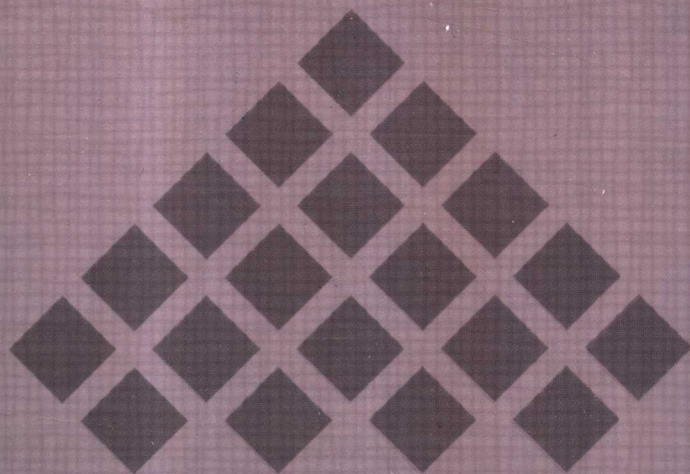
GUOJIASHENJIDEGAIGEYUF AZHAN



GUOJIASHENJIDEGAIGEYUF AZHAN

●曾寿喜●刘国常 / 等著

国家审计的改革与发展



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

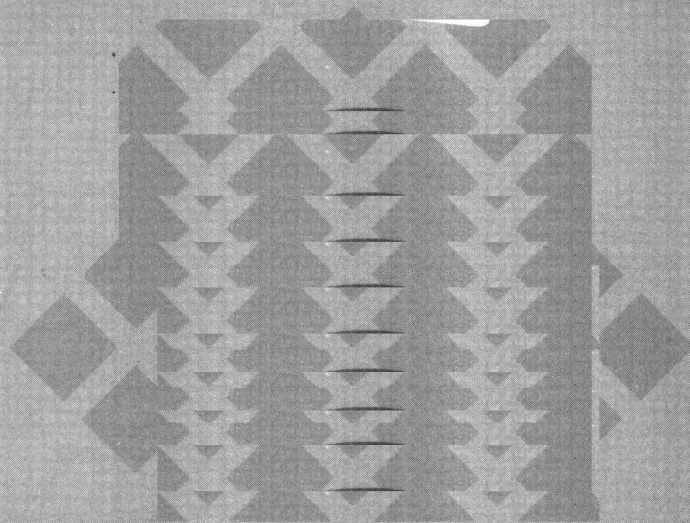
CSJG

GUOJIASHENJIDEGAIGEYUF AZHAN



●曾寿喜●刘国常 / 等著

国家审计的改革与发展



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目 (CIP) 数据

国家审计的改革与发展/曾寿喜, 刘国常等著. —北京: 中国时代经济出版社, 2007. 7

ISBN 978 - 7 - 80221 - 394 - 4

I. 国… II. ①曾…②刘… III. 政府审计—研究 IV. F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 105553 号

国家
审
计
的
改
革
与
发
展

曾寿喜
刘国常等
著

出 版 者	中国时代经济出版社
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电 话	(010)68320825(发行部) (010)88361317(邮购)
传 真	(010)68320634
发 行	各地新华书店
印 刷	北京鑫海达印刷有限公司
开 本	787×1092 1/16
版 次	2007 年 7 月第 1 版
印 次	2007 年 7 月第 1 次印刷
印 张	17.25
字 数	258 千字
印 数	1~5000 册
定 价	34.00 元
书 号	ISBN 978 - 7 - 80221 - 394 - 4

版权所有 侵权必究

前言

国家审计是公共治理机制的重要组成部分。随着社会民主和法制的进步,随着国民经济市场化进程的发展和社会经济结构的调整,国家审计的地位和作用日益重要。国家审计不仅要审查相关单位财政财务收支的真实性、合法性,而且要对资金使用的经济性、效率和效果进行审查,还要在对行政权力的制约和监督方面发挥重要作用。

在新的历史条件下,国家审计面临许多新的课题,机遇和挑战并存。经济全球化和信息化进程的加快,使得各国经济的发展不可避免地要融入世界经发展的大潮之中。我国经济体制改革不断深入和发展,加入 WTO 后又不断面临的新的国际竞争,社会经济形势发展和变革的步伐也将进一步加快。社会转型和经济转轨将带来一系列的机遇和挑战,不仅要求更高水平的经济管理和更加严格的经济监督,而且也要求更加有效的公共治理,确保社会经济的高效与和谐发展。在社会经济的发展和变革之中,必须进一步强化国家审计的职能,更好地发挥国家审计的作用。为了适应新形势的需要,国家审计机关必须加强自身建设,提高依法审计能力。

长期以来,广东省审计厅的领导一直非常重视审计科研工作,不仅对审计研究工作给予积极的支持,而且也对审计研究课题不断提出新的要求。在审计厅的领导和支持下,广东省审计科研所、广东省审计学会认真组织和落实审计科研工作,广东一些高校的专家和学者也积极参与审计科研工作。多年来,根据国家审计署的统一部署,结合广东省的审计实践,相关方面做了大量的研究和探讨,完成了一系列的研究课题,取得了积极的研究成果。在企业集团内部审计问题研究、加入 WTO 后政府审计面临的形势和对策研究、防范金融风险的审计对策研究、和谐社会与政府审计问题研究、公共机

构绩效审计评价标准问题研究、审计对权力的制约和监督问题研究等方面，都取得了可喜的研究成果。

从2005年年初开始，根据国家审计署和中国审计学会的相关研究部署，广东审计省审计厅和审计学会的领导提出要进一步深化审计课题研究，特别是在审计对权力的制约和监督问题、国家审计机关依法审计能力问题、国家审计报告制度问题、审计机关审计质量评价问题、审计机关审计风险控制问题的研究方面，要进一步深化研究。根据广东省审计厅和审计学会的研究安排，暨南大学管理学院会计学系的有关师生积极参与这一研究工作，围绕上述五个问题进行了比较深入和系统的探讨。在双方的共同努力下，相关研究取得了积极的进展，形成了目前的研究成果，并定名为《国家审计的改革与发展》。

本书是集体劳动的成果。研究和写作过程中的分工如下：曾寿喜、刘国常、张洪泉等负责相关研究专题和章节结构的筹划，并由曾寿喜、刘国常对全书初稿进行修改审定。写作分工如下：第一章、第二章由曾寿喜、刘国常、阮先桃执笔，第三章、第四章由刘国常、阮先桃执笔，第五章至第八章由刘国常、陈媛执笔，第九章至第十一章由刘国常、马航执笔，第十二章至第十五章由刘国常、张广平执笔，第十六章至第十八章由刘国常、柏徐、路云峰执笔。在专题研究和本书的编写过程中，我们参阅了大量的其它相关研究文献，谨向有关作者表示感谢！

本书的不足之处敬请读者批评指正。

作 者

2007年5月

目 录

第一篇

国家审计在依法行政监督机制中的定位

第一章 国家审计的本质	(3)
第一节 国家审计本质的研究概况	(3)
第二节 公共受托经济责任与国家审计	(5)
第三节 国家审计的基本职能和主要特征	(9)
第四节 国家审计本质探析	(12)
第二章 我国依法行政监督机制分析	(15)
第一节 依法行政的提出及其内涵	(15)
第二节 我国依法行政监督机制的构成	(19)
第三节 我国依法行政监督机制存在的问题	(22)
第四节 完善我国依法行政监督机制的思考	(26)
第三章 国家审计在依法行政监督机制中的定位	(29)
第一节 国家审计在依法行政监督机制中的作用	(29)
第二节 国家审计职责的调整	(31)
第三节 国家审计促进依法行政的形式	(39)
第四章 国家审计的相关制度改革	(44)
第一节 改革国家审计管理体制	(44)

第二节	提升国家审计监督的层次	(48)
第三节	完善审计结果公告制度	(51)
第四节	强化国家审计法律责任	(52)

第二篇

国家审计机关依法审计能力问题研究

第五章	依法治国与依法审计	(57)
第一节	国家审计在国家治理中的作用	(57)
第二节	依法治国方略是善治选择的结果	(64)
第三节	依法审计的法理解读	(68)
第六章	国家审计机关依法审计能力的法理分析	(73)
第一节	依法审计问题的有关研究情况	(73)
第二节	依法审计的基本要求和要素特征	(75)
第三节	国家审计机关依法审计能力现状	(81)
第七章	国家审计机关依法审计能力现状分析	(87)
第一节	国家审计机关依法审计方面存在的问题	(87)
第二节	依法审计方面存在问题的原因分析	(97)
第八章	提高国家审计机关依法审计能力的对策	(101)
第一节	建立完善的审计法律体系	(101)
第二节	推进审计体制改革	(109)
第三节	加强审计机关内部管理	(110)
第四节	全面审计抓住重点	(113)
第五节	依法行使审计自由裁量权	(114)
第六节	建立对国家审计的监督机制	(119)

第三篇

国家审计报告制度问题研究

第九章 国家审计报告制度的理论分析	(123)
第一节 国家审计报告制度的内涵	(123)
第二节 国家审计报告制度的动因和特征	(127)
第十章 国家审计报告制度的现状透视	(131)
第一节 我国国家审计报告制度的现状	(131)
第二节 国家审计报告制度存在的问题	(138)
第三节 国家审计报告制度问题的成因	(142)
第十一章 国家审计报告制度的定位与完善	(145)
第一节 西方国家审计报告制度的主要特点	(145)
第二节 我国国家审计报告制度的定位	(150)
第三节 国家审计报告制度的实施框架	(152)

第四篇

国家审计机关审计质量评价问题研究

第十二章 审计质量评价理论概述	(162)
第一节 研究概况	(162)
第二节 审计质量的涵义	(164)
第三节 审计质量评价的涵义	(167)
第四节 审计目标和审计质量评价要素	(171)

第十三章	审计质量的影响因素和评价标准	(175)
第一节	审计质量影响因素分析	(175)
第二节	审计质量评价的基本标准	(178)
第十四章	审计机关审计质量评价现状分析	(182)
第一节	审计机关审计质量评价的有关规定	(182)
第二节	审计机关审计质量评价的实践	(192)
第三节	审计质量评价中存在的主要问题	(195)
第四节	审计质量评价中存在问题的原因分析	(198)
第十五章	审计机关审计质量评价的改进	(204)
第一节	国外经验借鉴	(204)
第二节	完善审计项目质量责任追究制度	(207)
第三节	建立审计质量综合评价机制	(210)
第四节	政府审计质量控制的成本效益分析	(213)

第五篇

国家审计风险控制问题研究

第十六章	国家审计风险的基本理论	(221)
第一节	国家审计风险的含义	(221)
第二节	国家审计风险的特征	(223)
第三节	与审计风险相关的概念	(225)
第四节	国家审计风险控制的必要性	(226)
第十七章	国家审计风险的现实思考	(230)
第一节	国家审计风险的主要表现	(230)
第二节	国家审计风险成因的理论分析	(233)
第三节	国家审计风险的微观原因分析	(239)
第四节	国家审计风险的宏观原因分析	(245)



第十八章 国家审计风险控制的主要措施	(251)
第一节 国家审计风险控制的基本策略	(251)
第二节 国家审计风险控制的一般措施	(253)
第三节 国家审计风险控制的技术措施	(256)
主要参考文献	(259)



第一篇

国家审计在依法行政监督 机制中的定位



新中国经过五十几年的探索、改革和发展,在经济、政治、军事、科技、文化等领域均取得了举世瞩目的成就,社会民主和法制建设也取得了长足的进展。治国方略和治国理念从“人治”逐步走向“法治”,发生了质的飞跃。党的十五大提出:依法治国,是党领导人民治理国家的基本方略。九届全国人大二次会议通过的宪法修正案把依法治国基本方略提升到了国家根本大法的高度。依法治国作为一个规模宏大的系统工程,其内涵十分丰富。建立健全法律体系,提高公民的法律意识和法治观念,立法机关依法立法和监督,行政机关依法行政,司法机关依法审判、检察等,都是依法治国方略的基本要求。其中,各级政府机关依法行政应该是依法治国最重要、最核心的内容。行政权力是最直接影响国家治理、影响广大人民群众利益和自由的力量。

改革开放 20 几年来,全国人大及其常委会制定了 280 多部法律,国务院制定了 700 多部行政法规,地方政府制定了 4000 多部地方性法规,其中约有 80% 的法律法规是要由行政机关去贯彻落实的,行政机关依法行政的情况对国家和人民的影响极大。因此,依法治国能否收到成效,关键在于能否依法行政。为了提高行政机关依法行政的水平,党和国家赋予了国家审计机关新的职责。国务院在 1999 年 11 月颁布的《国务院关于全面推进依法行政的决定》中要求:“各级监察、审计等部门要切实履行自己的职责,恪尽职守,敢于碰硬”,赋予了审计机关在依法行政监督中的重要职责。党的十六大在关于政治体制改革的论述中明确提出:要“发挥司法机关和行政监察、审计机关等职能部门的作用”,加强对权力的监督和制约。2004 年 3 月,国务院颁布了《全面推进依法行政实施纲要》,提出“监察、审计等专门监督机关要切实履行职责”,强化对行政行为的监督,又一次强调了审计机关在依法行政监督中的重要作用。

因此,深入研究国家审计对依法行政的监督和制约,充分发挥国家审计机关在依法行政监督机制中的作用,是理论界和实务界面临的重大课题。加强对权力的监督和制约,不仅要防止滥用权力,还要促进提高权力行使的效益,实现廉政和勤政的双重目标。本篇从分析国家审计的本质入手,进而对我国依法行政监督机制的现状进行剖析,依此为基础上围绕三大问题(即国家审计在依法行政监督机制中的地位——能做什么,国家审计职责的定位——应该做什么,国家审计促进依法行政的具体形式——应该如何做),对国家审计在依法行政监督机制中的定位进行比较深入的研究,最后对国家审计的相关制度改革进行探讨。

第一章 国家审计的本质

本质是事物本身所固有的、决定事物性质、面貌和发展的根本属性。研究国家审计在依法行政监督机制中的定位问题，需要从国家审计的本质入手加以分析。只有正确认识国家审计的本质，才能深刻理解国家审计与依法行政监督机制之间的内在联系，进而准确把握国家审计在依法行政监督机制中的地位和作用。本章将首先介绍、分析国内外关于国家审计本质的各种观点，然后探讨国家审计与公共受托经济责任之间的关系，探讨国家审计的职能和特征，进而揭示国家审计的本质内涵。

第一节 国家审计本质的研究概况

一、关于国家审计本质的主要观点

当前在国内审计研究中存在一种倾向，即对国家审计的独立研究不够，对国家审计本质的研究和认识仍有许多值得商榷的地方。概括起来，目前关于审计本质的认识主要有以下三种观点：查账论、方法过程论、经济监督论。

“查账论”的观点在审计学研究的早期比较流行。由于审计自产生以来在较长的一段时间里，其主要活动就是查账，因此，早期人们对审计的认识就是会计检查，审计就是“查帐”。如我国二十世纪三十年代著名的会计学家潘序伦先生认为，审计就是对会计记录的检查。二十世纪八十年代初，我国不少会计、审计理论界的权威人士也认为，审计的主要作用在于对会计资

料的检查。西方的审计学者也有持“查账论”观点的，如1975年版的《大英百科全书》和日本番场嘉一郎主编的《会计学大辞典》，也将审计定义为一种查账活动。

“方法过程论”观点在西方审计理论界较为流行。美国的一本供大学本科和研究生使用的经典教材《审计概念与方法》中指出：“审计是一个系统的过程：客观地获得和评估关于对经济活动和经济事件的认定的证据，以查明这些认定与确立的标准之间相符合的程度，并把其结果传达给有利益关系的用户。”^①

“经济监督论”观点是目前我国审计理论界的主流观点。如著名的审计学家张以宽教授认为：“审计是独立的机构和人员，依法按照专门程序和方法，对被审计单位的会计及其他信息所反映的经济活动的真实性、合法性和效益性进行的审查，借以纠错防弊、评价责任、改进管理，提高效益的一个经济监督系统。”^② 1989年，在全国审计理论讨论会上，中国审计学会审计基本理论研究组在《关于社会主义审计几个基本理论问题的讨论意见》中，将审计界定为一种“具有独立性的经济监督活动。”

也有学者认为“审计乃特殊的经济控制”，这种特殊性表现在：它是“一种独立、间接的控制”；“控制对象是受托经济责任的履行过程（或状况），目标是保证受托经济责任得到全面有效的履行”；“控制主体具有双重性，亦即是由审计人和审计委托人（或授权人）共同构成”。^③

二、对现有观点的评价

上述对国家审计本质的认识可以说是越来越深刻、越来越进步，但却存在混淆国家审计、社会审计和内部审计本质的理论缺陷。审计按照审计主体不同，可以分为国家审计、社会审计和内部审计。三种审计形式之间在审计资料、审计方法、审计基本理论和知识体系等方面有许多相同之处，但是在服务对象、审计地位和作用、审计主体和客体以及审计目标等多方面也存在着质的差别。因此，为了更好地发挥不同形式审计的作用、促进其发展，我

① [美] 道格拉斯·R. 卡迈克尔、约翰·J. 威林翰、卡罗·A. 沙勒著，刘明辉、胡英坤主译：《审计概念与方法》，东北财经大学出版社（1999）第4页。

② 张以宽：研究审计基本理论问题的现实意义，《审计研究》1989（2）。

③ 蔡春：论现代审计特征与受托经济责任关系，《审计研究》1998（5）。

们不能仅看到三种审计形式之间的共性,更应该深入研究各自的特有属性,揭示不同审计主体的本质。从根本上说,社会审计是一种中介服务,应该从平等社会主体之间的委托关系中去揭示其本质;内部审计是组织内部的一种自律控制,应该从组织内部控制的需求中去揭示其本质;国家审计是国家的基本政治制度之一,是国家基本政权组织形式的重要组成部分,因此应该从国家治理的需求中去揭示其本质。

下面我们将尝试对国家审计的本质加以探讨,以便为全文的研究提供基本的理论支持。

第二节 公共受托经济责任与国家审计

一、受托经济责任的概念

国家审计与任何活动一样,都是某种客观需要的产物。弄清国家审计产生、发展的根本原因和动力,有助于我们正确地认识国家审计的本质。很显然,这需从受托经济责任的概念谈起。受托经济责任是英文 Accountability 的译名。国内外理论界对该词的译法很多,如日本、香港将其译为“会计责任”,我国受托经济责任理论的倡导者杨时展教授将其译为“受托责任”。阎金锴教授则认为,这种责任称“受托经济责任”更适宜。目前受托经济责任的译法已得到会计审计界的普遍认同。

理论界对于受托经济责任内涵的认识在不断深入。最高审计机关国际组织(INTOSAI)认为,受托经济责任是指授予一个被审计个人或实体的责任,显示他或它已经根据资金提供者的条件对委托给他或它的资金进行了管理或控制^①。这种观点讲的是受托人必须对委托人承担的行为责任,但没有指出受托人的报告责任。美国会计总署(GAO)认为,政府的这种责任是指受托管理并有权使用公共资源的政府向公众说明其全部活动情况的义务^②。这种观点讲的是受托人必须对委托人承担的报告责任,但没有提出受托人的

① 文硕:《世界审计史》,中国审计出版社(1990)第5页。

② 文硕:《世界审计史》,中国审计出版社(1990)第5页。

行为责任。盖地和蔡春教授对受托经济责任的概念进行了概括，给出了比较完整的定义，本文对受托经济责任的理解采用他们的观点。他们指出，受托经济责任就是按照特定要求或原则经管受托经济资源并报告其经管状况的义务，它包含以下几个方面：（1）受托责任存在于一种委托与受托关系之中，在这种关系中存在着委托人和受托人两方，委托人授予受托人经营管理资源的权力和管好、用好这些资源的责任，受托人接受委托并承担起来履行相应责任的义务；（2）受托经济责任包括行为责任与报告责任两个方面，行为责任是指受托人对受托资源实施有效管理的责任，报告责任就是以报告或报表的形式实事求是地说明其行为责任的责任；（3）受托经济责任中，“责任”的实质是按特定要求或原则行事，即按特定要求经管受托经济资源和按特定要求报告其经管状况；（4）作为审计目标的受托经济责任具有可计量性，即能够通过货币形式或其它标准予以计量，并通过一定的形式对计量结果予以报告。

二、受托经济责任与审计

在审计起源问题上，审计理论界经过长期的探讨，终于得出了比较一致的看法，即审计产生的基本前提是受托经济责任关系（Accountability Relationship）的存在。如著名审计学家汤姆·李教授认为：“要求人们的行为对他人负责是人类活动的一个共同特征，正是这一特征构成从古到今审计功能之基础。在此意义上，审计正是作为强化受托经济责任过程这一手段而被运用的。”^①我国著名审计学家杨时展教授也指出：“审计不但因受托责任的发生而发生，而且因受托责任的发展而发展。”^②

受托经济责任关系又称为委托代理关系，是委托人与受托人之间的一种权力义务关系，它是生产力发展到一定阶段的必然产物。不论是在财产所有权与财产使用权相分离的条件下，还是在多层次分权管理经营条件下，委托人（Principal）将资财的经营管理权授予受托人（Agent），受托人接受委托后，委托人和受托人之间就形成了一种受托经济责任关系。在受托经济责任

① 转引自蔡春：环境变化条件下国家审计对国有企业的审计权及其实现形式，《审计理论与实践》2001（5）。

② 杨时展：《文硕著〈世界审计史〉序》，《杨时展论文集》，企业管理出版社（1997）第185页。

关系中,委托人自然希望受托人能够最大善意地履行受托经济责任。但是,根据信息经济学中关于个人效用最大化动机的假设,受托人并不总以委托人的最大利益而行动。例如,当甲接受委托经营管理乙的财产,而甲工作的成果同时取决于甲投入的努力和不由他主观意志决定的各种客观因素,而且两种因素对乙来说无法完全区分时,甲就可能会从事败德行为,从而谋取自身利益的最大化。因此,由于委托人和受托人之间信息不对称和效用函数不一致的存在,委托人为了维护其利益,有必要对受托人因经营管理财产所负的受托经济责任的履行过程和结果进行审查监督。对于受托人来说,为了取信于委托人,向委托人表明自己是忠于托付的,是努力实现委托人意志的,以便继续获得委托(投资),也具有向委托人交代其正在以最大善意履行受托经济责任的内在需要与动机。这时,客观上需要有一个独立于委托人和受托人的第三者,独立、客观、公正地对受托人受托经济责任的履行情况进行审查、评价。审计正是顺应这一需要而步入历史和社会舞台的。

由上述分析可知,审计与受托经济责任之间是一种相互依存的关系。受托经济责任关系的确立是审计产生的前提条件;审计又是维系受托经济责任关系中不可缺少的环节;没有审计,受托经济责任也就成为一句空话。

三、公共受托经济责任与国家审计

受托经济责任按其内容分类,可以分为公共受托经济责任、公司受托经济责任和组织内部受托经济责任。公共受托经济责任是受托管理公共资源的人对其管理的资源所负有的责任。在公共受托经济责任中,委托人是人民,受托人必须按照人民的要求经管受托资源,对人民负责,向人民报告,接受人民的监督。公共受托经济责任的概念是随着社会民主、法治的产生、发展而产生和发展的,公共受托经济责任的有效履行又是社会民主和法治的基本保障。

(一) 专制制度下的传统国家审计

在专制制度下,君主是国家权力的拥有者,是全国财产的最终所有者,正所谓“普天之下,莫非王土”。随着社会事务的日益复杂化,君主要事必躬亲是不可能的,有必要委派一些官吏组成统治者集团来协助其掌管财产、财政收支,这就产生了一种受托经济责任关系,在这种关系中,君主是委托