

谢赞春 著

目标导向经济责任审计评价 理论创新研究

A Study on the Evaluation System in the Economic Responsibility
Auditing Based on Targeted Economic Responsibility

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

谢赞春 著

目标导向经济责任审计评价 理论创新研究

A Study on the Evaluation System in the Economic Responsibility
Auditing Based on Targeted Economic Responsibility

图书在版编目 (CIP) 数据

目标导向经济责任审计评价理论创新研究 / 谢赞春著.
—北京: 经济科学出版社, 2016. 7
ISBN 978 - 7 - 5141 - 3167 - 3

I. ①目… II. ①谢… III. ①经济责任审计 - 经济
评价 - 研究 IV. ①F239. 47

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 185794 号

责任编辑: 王 娟
责任校对: 杨晓莹
责任印制: 李 鹏

目标导向经济责任审计评价理论创新研究

谢赞春 著

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: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

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

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

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcs. tmall. com](http://jjkxcs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 12.5 印张 240000 字

2016 年 7 月第 1 版 2016 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3167 - 3 定价: 38.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

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

前 言

受托经济责任关系的存在是审计产生的首要前提。经济责任审计行为活动可以追溯到审计的起源，当受托经济责任关系更明确地指向行为责任人本人时，经济责任审计便产生了。经济责任审计是现代审计理论与方法结合中国特色的审计实践产生的一种制度创新，对完善领导干部监管机制、加强党风廉政建设、促进民主政治、维护国家经济安全等都具有重要的现实意义。

权力的制约与监督，是现代民主政治的核心问题之一。党的十七大报告明确指出“完善对权力的制约与监督”，应重点加强“主要领导干部的经济责任审计工作”。显然这是对强化审计对权力的制约与监督提出了新的要求，并赋予了审计新的职责。2006年，新修订的《审计法》规定：“审计机关应对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人，在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况，进行审计监督。”这是审计法中首次明确了经济责任审计的法律地位，进而为经济责任审计的发展提供了法律依据。紧跟着的《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》的发布使经济责任审计制度以具体法规形式进一步确立起来，它标志着经济责任审计正逐步走向成熟。经济责任审计制度的实施必将更进一步地推动审计理论创新、更进一步地促进有中国特色社会主义审计理论与方法体系的形成与发展；与此同时伴随着人类社会的进步，受托经济责任内容和形式的不断拓展也势必会推动着经济责任审计的进一步发展与创新。

经济责任审计工作自开展至今已经有三十年了，取得的成就有目共睹，但依然达不到公众对经济责任审计的要求，依然有许多问题是理论与实务界都未能得到有效解决的，这其中最为突出的一项课题就

是对经济责任审计评价的研究。

本书意在从理论上寻找解决这个矛盾的方法。在综合考虑了现有的经济责任审计评价活动实践和对经济责任审计理论进行梳理之后,我们创建了一套行之有效的经济责任审计评价理论体系。这套体系是以确定领导人目标经济责任为核心思想,依托经济责任履行报告为载体,对领导人进行的任期经济责任审计:利用与目标经济责任和经济责任履行报告相适应的经济责任审计评价方法和评价指标体系对领导人做出经济责任审计评价结果,从而完成经济责任审计活动。我们分别用问卷和案例验证了这套目标导向经济责任审计评价体系的可行性,得到了较为满意的结果。

本书研究内容主要包括:第一,从受托经济责任理论出发研究界定领导人目标经济责任;第二,将领导人的目标经济责任数值化,即形成经济责任履行报告体系;第三,以目标经济责任为核心,经济责任履行报告为载体研究经济责任审计评价方法和评价指标体系;第四,分别用问卷调查对目标经济责任和目标导向经济责任审计评价指标体系进行了验证,最后用案例研究的方式构架了两套政府行政领导和国企领导人的目标导向经济责任审计评价模式。

本书的主要创新点在于:

(1) 本书全面分析述评了我国经济责任审计评价方法和评价指标体系理论研究的现状,为后续研究提供了重要的研究文献基础。在进一步讨论了受托经济责任理论、公共受托经济责任和企业受托经济责任之后,从理论上进一步深入系统地研究了经济责任审计评价问题,包括经济责任审计评价方法与评价指标体系。

(2) 明确提出经济责任审计的本质决定经济责任审计的功能与目标,经济责任审计目标是经济责任审计功能发挥的前提等观点。

(3) 提出了目标经济责任并构建了经济责任履行报告体系。

(4) 整合了经济责任审计评价方法,并从目标经济责任内容与责任人两个角度建立了经济责任审计评价指标体系。

(5) 完善了经济责任审计报告并提出经济责任审计报告公告制度。

(6) 通过问卷调查和案例分析收集并形成独具特色的经济责任审计研究数据,构建新的审计领域实证研究数据库。

目 录

第一章 导论	1
第一节 研究背景	2
第二节 研究意义	5
第三节 研究现状述评	7
第四节 研究思路	32
第五节 研究内容	33
第六节 创新之处	34
第二章 理论分析框架	37
第一节 受托经济责任观的理论分析	37
第二节 相关概念界定	40
第三节 经济责任审计的理论依据	48
第四节 目标导向经济责任审计评价方法的理论分析	50
第五节 目标导向经济责任审计评价指标的理论分析	54
第三章 目标经济责任的确定与目标导向经济责任审计评价内容的确定	56
第一节 目标经济责任的确定	56
第二节 经济责任审计评价的依据	65
第四章 构建经济责任履行报告体系	72
第一节 构建经济责任履行报告体系的意义	72
第二节 国外政府绩效与责任报告现状分析	73
第三节 国内政府官员述职报告现状分析	80
第四节 经济责任履行报告的设计与编制	85
第五节 构建目标导向经济责任审计评价体系	100

第五章 经济责任审计评价方法研究	104
第一节 经济责任审计评价方法选择的原则	104
第二节 经济责任审计评价方法体系研究	107
第三节 评价方法的综合与灵活使用	115
第六章 经济责任审计评价指标体系研究	118
第一节 治理责任审计评价指标体系	118
第二节 遵纪守法责任审计评价指标体系	123
第三节 控制责任审计评价指标体系	128
第四节 效率效果责任审计评价指标体系	130
第五节 社会责任审计评价指标体系	133
第六节 环境责任审计评价指标体系	133
第七节 可持续发展责任审计评价指标体系	134
第八节 报告责任审计评价指标体系	135
第九节 问卷调查：目标导向经济责任审计评价指标体系	137
第七章 案例研究	142
第一节 政府行政领导目标导向经济责任审计评价案例研究	142
第二节 企业领导人目标导向经济责任审计评价案例研究	146
第八章 研究结论	150
第一节 研究结论	150
第二节 本书主要创新	151
参考文献	153
附录	157
1. 目标经济责任调查问卷	157
2. 目标导向经济责任审计评价指标体系调查问卷	162
3. X市市长目标经济责任具体内容及经济责任审计得分汇总表	167
4. 企业领导人目标经济责任具体内容及经济责任审计得分汇总表	184
后记	190

第一章

导 论

经济责任审计的前身是离任审计，始于1985年。1986年，审计署制定并颁布《关于开展厂长离任经济责任审计工作几个问题的通知》，推动了离任审计的发展，经过多年的摸索，经济责任审计已从县级以上领导干部扩大到地厅级，并积极稳妥地开展了省部级领导干部审计试点，取得了丰硕的成果。2010年中共中央办公厅、国务院办公厅发布的《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》，又一次把经济责任审计推向新的高度。

2010年10月，《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》（以下简称《规定》）由中共中央办公厅、国务院办公厅于2010年12月8日正式向全社会公布。这个《规定》的发布，标志着具有中国特色的经济责任审计工作的发展进入到了一个新的历史时代。

长久以来，腐败是对拥有公共受托经济责任或企业受托经济责任的领导人而言所面临的一个巨大考验，在众多治理腐败的方法中，对领导人实施经济责任审计是卓有成效的方法之一。这样的“卓有成效”是由经济责任审计的本质属性所决定的，经济责任审计的产生可以认为是审计起源的回归，受托经济责任关系的存在产生的第三方审计正是经济责任审计产生的雏形，经济责任审计是从受托人（领导人）接受委托人所委托的受托经济资源那一刻开始进行控制、监督和管理。审计的本质即是控制，经济责任审计的本质也是控制，不同之处在于经济责任审计控制的是“人”而非“事”。因此，经济责任审计不仅能够发现其他监督形式不易发现的“人”的经济方面更深层次的问题，还有利于发现、揭露和惩治腐败，更重要的是经济责任审计能够从源头开始治理腐败，这是其他任何一种形式的审计模式所不能替代的，因此，经济责任审计的存在和发展以及对经济责任审计理论的进一步研究也就变得势在必行了。

第一节 研究背景

经济责任审计是新时期对权力运用进行监督和制约的一个重要举措。加强对党政领导干部的经济责任审计,对于惩治和预防腐败,深化干部人事制度改革、建立健全干部选拔任用和管理监督机制,落实问责制度,建立责任政府,促进政治体制改革、发展社会主义民主政治、建设法制社会有着重大而深远的意义。经济责任审计实务工作不断发展,1999年开始对县及县以下领导干部和国有企业领导干部进行经济责任审计,逐渐扩大到对地厅级领导干部开展经济责任审计,2010年《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》把经济责任审计扩大到省部级领导干部,经济责任审计实务工作取得了丰硕的成果。以2011年为例,全国各级审计机关共审计领导干部39000多人,其中党政主要领导干部38000多人,国有企业领导人员近1000人,有效发挥了经济责任审计在加强干部管理监督、促进经济平稳较快发展、推动完善国家治理等方面的积极作用^①。

对经济责任审计的研究是随着经济责任审计实务的发展而逐步扩展和深化的。以往的研究对于经济责任审计理论的发展做出了重要的贡献,并且较好地指导了经济责任审计实践。然而,经济责任审计的理论研究在一定程度上滞后于实际工作的进展,经济责任审计的一系列基本理论问题,还没有得到学术界深入的探索和研究。在此背景下,以贯彻党中央的方针路线为契机,系统总结和深入研究经济责任审计开展以来的经验与问题,用规范分析与实证检验相结合的方法,较为全面、系统地深入研究经济责任审计,进行相关方面的审计理论创新,这对于丰富和发展审计理论,正确指导经济责任审计实践工作的开展,促进社会主义民主政治建设和国家经济社会的发展,无疑具有极其重要的理论与现实意义。

对公共权力制约与监督的形式是多种多样的,党内监督、国家权力机关监督、行政监督、政协监督、新闻媒体监督等,各类监督形式相互补充、相互促进,发挥各自的优势与特点。令人欣慰的是,近二十年来,我国党和国家领导人逐渐认识到审计在公共权力制约与监督的重要作用,开启了一种新型的审计模式——经济责任审计。党的十七大报告《高举中国特色社会主义伟大旗帜为夺取全面建设小康社会新胜利而奋斗》中明确指出:“完善对权力的制约和监督机制,保证人民赋予的权力始终用来为人民谋利益。确保权力正确行使,必须让权力在

^① 中华人民共和国审计署网2007年。

阳光下运行。……重点加强对领导干部特别是主要领导干部、人财物管理使用、关键岗位的监督，健全经济责任审计等制度。”这是继十六大报告以后再一次明确提出审计在权力的制约与监督方面的重要作用。在众多权力监督机构中，审计机构对权力制约与监督中具有不可替代的作用，这也是审计的本质特征和法定职责所决定的。

近几年来，我国相关法律法规的出台或修订确定了经济责任审计法定职能和工作方式。2006年2月28日，第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议通过修订《中华人民共和国审计法》，其中规定：“审计机关按照国家有关规定，对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人，在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况，进行审计监督”。这是审计法中首次明确经济责任审计的法律地位，为经济责任审计发展提供了法律依据。2007年中央五部委经济责任审计工作联席会议办公室印发《关于2007年经济责任审计工作的指导意见》，其中明确提出应不断深化经济责任审计内容，重点关注：（1）国家环保政策的贯彻执行情况，环保资金的投入使用情况，重大环境污染事故的成因、处理及责任追究情况；（2）国家土地政策落实情况、土地出让金的管理使用情况、土地批租和转让过程有无重大违纪违规问题；（3）有关节能降耗指标的落实情况，采取的主要措施及存在的问题；（4）政府财政负债尤其是县乡两级负债的规模、结构、成因、偿还能力及风险情况；（5）重大决策事项的程序与效果，有无擅自决策或因决策失误造成管理严重缺位、资金损失浪费、国有资产流失以及其他违法违规问题。2008年4月16日，审计署起草了《经济责任审计条例（征求意见稿）》。该条例对经济责任审计范围、经济责任审计的审计形式与组织管理方式、经济责任审计实施程序，以及责任界定与评价做出了更加详细的规定。

鉴于此，本书试图就经济责任审计评价理论创新问题进行一次全面深入的理论与实践的探讨。

审计产生是基于受托经济责任关系的存在（蔡春，2001），审计作为一种特殊的有效的经济控制手段，是由审计活动本质决定的，也是审计自产生以来所赋予的使命感和责任感。早在公元前443年，古罗马设立财务官和审计官，协助元老们对经济进行核算和监控；在同时代的古埃及设立监督官，专门对官吏的账目进行检查；古希腊雅典对将卸任的官员会由当地居民选举出来的工作人员对其进行财务账目的核对，通过后方可离职。这表明在远古时期的审计工作是由监督官来执行的，这应该属于审计人员的最早的雏形。当然，那时的“经济责任审计”并不等同是现在我们所熟知的“经济责任审计”，这只是经济责任审计的一种发展演变历程。

实践证明,我国实施的经济责任审计从1985年开展以来,的确取得了极大的成效:1999年5月,中共中央办公厅和国务院办公厅印发《县级以下党政领导干部任期经济责任审计暂行规定》、《国有企业及国有控股企业领导人员任期经济责任审计暂行规定》(以下简称两个《暂行规定》)的出台标志着我国初步确立经济责任审计制度。仅以2000年至2010年这十年为例,全国各级审计机关审计党政领导干部和国有企业领导人员共计41万多人;查出各类问题金额26329亿多元;地方各级党委和干部管理监督部门参考审计结果,共免职、撤职、降职、降级以及其他处分1.81万人;移送纪检监察、司法机关0.72万人;与此同时一大批正确履行经济责任、工作实绩突出的领导干部受到肯定、表扬和提拔使用,此外,在完善制度、健全体制和机制等方面也发挥了建设性作用。但随着社会的迅速发展,这两个《暂行规定》在审计对象、审计内容等方面已经不能适应新形势下经济责任审计发展的要求,需要加以修改完善,因此2010年12月颁布了《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》,新规定的出台必将经济责任审计的发展推向一个新的历史高度。

但是从“经济责任审计”诞生之日起,不论是审计人员还是社会公众,对其普遍都存有很高的期望。社会公众较高的期望值与审计职能自身有限张力之间的矛盾,造成了审计机构和审计人员对经济责任审计职责范围的把握出现偏差,此外,由于领导人自身并不完全了解自己工作的目标和任职权限,对于领导人自身经济责任则无法界定,这样也会加剧经济责任审计工作的困难性和复杂性。无法确定边界的经济责任审计,也就无法准确地对领导人进行经济责任审计,当然也就不可能给出客观公正的经济责任审计评价,因此,开展经济责任审计工作的目的也就无法圆满达到,最终经济责任审计活动也将不可避免地成为“走过场”的形式。在众多现存的问题中,最突出的是对“是否完成目标经济责任”无统一的界定,而此项内容又恰恰是经济责任审计的重中之重。正是由于“目标经济责任”内涵与外延的不确定,致使一些具体工作包括经济责任审计评价活动的开始和结束等都容易流于形式。表现在:一是投入很大审计力量查证“任期经济责任完成情况”却收效甚微;二是造成审计评价不够客观真实;三是没有一个科学的、合乎逻辑的、系统的经济责任审计评价指标体系。

本书的研究背景如下:

第一,从理论上系统研究经济责任审计评价问题,为后续经济责任审计研究提供研究基础。

第二,进一步明确领导干部确认和解除责任,完善组织责任机制。政治民主的建设离不开完善的责任机制。责任机制主要包括责任确定、责任履行、责任追究等内容。本书重点研究各类型领导干部的目标经济责任的确定以及如何报告目

标经济责任的履行情况。只有界定清楚目标经济责任，领导干部才能更有效地开展工作。只有通过完备的经济责任履行报告才能合理的解除上任时确定的目标经济责任。因此，目标经济责任的确定与经济责任履行报告的编制是确认与解除责任，完善组织责任的重要机制。

第三，从实务工作出发，力保经济责任审计工作的顺利开展和实施，更好地将领导人任职期间履行的公共受托经济责任或企业受托经济责任情况进行客观、公正、科学地反映出来。

第二节 研究意义

离任审计揭开了经济责任审计的序幕，但在 20 世纪 80 年代后期到 90 年代前期，离任审计仍然处于初步发展阶段，以企业厂长（经理）为主要对象。至 20 世纪 90 年代中期，离任审计得到全面发展，从企业扩展到机关、事业单位，而且引起中央到地方各级党委、政府的普遍重视。经过多年的摸索，经济责任审计已从县级以上领导干部扩大到地厅级，并积极稳妥地开展了省部级领导干部审计试点，取得了丰硕的成果。经济责任审计已成为一项具有中国特色的经济监督制度，在促进对权力的制约监督、促进依法行政、加强对干部的监督管理和党风廉政建设等方面发挥了重要作用。

审计基本理论认为，受托经济责任（Accountability）乃现代会计、审计之魂，受托经济责任关系（Accountability relationship）的存在是审计产生、发展的首要前提。经济责任审计的基本理论依据即是特定受托经济责任关系的存在，此种受托经济责任关系更明确指向行为人本身，即依法属于审计机关审计监督对象的国家机关和其他单位的主要负责人（审计署法制司，2006）。经济责任审计作为一种独特的审计类型，其主要关注受托经济责任关系中的行为人本身，这对于传统审计理论关注的内容和重点有所不同。基于经济责任审计的分析，有助于进一步推动审计理论的创新，在理论和实践上都具有重大意义。

一、有利于全面建设小康社会战略目标的实现

党的十六大提出了“全面建设小康社会，加快推进社会主义现代化，为开创中国特色社会主义事业新局面而奋斗”的战略目标，党的十七大又在这个目标基础上提出了实现全面建设小康社会奋斗目标的新要求，确保到 2020 年实现全面建成小康社会的奋斗目标。

全面小康社会战略目标的实现牵系到政治、经济与社会领域的各个方面。坚定不移发展社会主义民主政治是全面实现小康社会的重要方面，为了发展社会主义民主政治，必须强化对权力的监督和制约。十七大报告明确提出：“重点加强对领导干部特别是主要领导干部、人财物管理使用、关键岗位的监督，健全质询、问责、经济责任审计、引咎辞职、罢免等制度”，指出利用经济责任审计来实施权力的监督与制约。经济责任审计是现代审计与适应中国政治、经济与社会制度特点的审计实践相结合产生一种审计制度创新，是一项具有中国特色的经济监督制度，经济责任审计工作的开展，对于完善社会主义民主，增强可持续发展能力，深化经济体制、政治体制和行政管理体制改革，深化干部人事制度改革，加强对权力的制约和监督等具有重要的意义。

二、有利于贯彻落实《中华人民共和国审计法》和《审计署“十二五”审计工作发展规划》

2006年修订后的《中华人民共和国审计法》规定“审计机关按照国家有关规定，对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人，在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况，进行审计监督”、《审计署“十二五”审计工作发展规划》进一步提出经济责任审计要坚持“全面推进、突出重点、健全制度、规范管理、提高质量、深化发展”的审计思路，深入推进党政主要领导干部和企业领导人员经济责任审计，建立经济责任审计规范化体系，全面提升经济责任审计质量和水平，各项法规制度的颁布，从不同角度对经济责任审计实践进行了规范。

本课题着力于经济责任审计与审计理论创新问题的研究，这定能为经济责任审计工作的开展提供有效的理论指导，对贯彻《中华人民共和国审计法》和落实《审计署“十二五”审计工作发展规划》将有着重大的现实意义。

三、有利于强化对权力的监督与制约，惩治和预防腐败，完善领导干部选拔任用和考核管理制度，促进民主政治的发展

国家机关、事业单位领导人等履行受托经济责任的过程，实际上就是其运用权力经管受托经济资源的过程；对国家机关、事业单位领导人等进行经济责任审计，实质上就是对其权力运用情况的监督和制约。

审计机构对领导干部在任期内执行财经纪律等的情况进行检查，并在一定程

度上对领导干部是否全面有效履行其受托经济责任进行鉴证和评价,能够为干部选拔任用和考核管理提供依据,从而健全完善领导干部选拔任用和考核管理制度;强化对权力的监督与制约,完善领导干部选拔任用和考核管理制度,是促进我国民主政治进程的重大举措,政治民主的先进性集中体现在领导者的权力运用是否置于人民(广义委托人)监控之下,是否对领导者的权力运用已建立有效的监督与约束机制。由此可见,经济责任审计不仅仅是一种审计监督形式,而且肩负着强化对权力的监督与制约、完善领导干部选拔任用和考核管理制度、促进民主政治的发展的重任,显然经济责任审计也密切联系着治国安邦之大计,牵系国家政治、经济和社会方方面面的发展。

四、有利于实现审计功能的拓展,推动审计理论的创新

经济责任审计是伴随受托经济责任内容的发展而产生和发展的;经济责任审计的产生和发展进一步拓展了审计的功能。

本课题对经济责任审计的运行机制、目标与实现、评价方法与指标体系、导向模式、审计报告与公告制度以及经济责任审计与组织治理等方面的理论问题进行全面、深入、系统的研究,从而有利于实现审计功能的拓展,进而推动审计理论的创新。

第三节 研究现状述评

本节首先是介绍经济关于经济责任审计的历史沿革、经济责任审计的国外研究状况及相关文献、经济责任审计的国内研究状况及相关文献,在此基础上,提出研究状况的总体评述。

一、经济责任审计的历史沿革

受托经济责任是审计产生和发展的基础。纵观中外审计史,我们发现,早期的审计特别是政府审计,都将审查与评价经济责任人履行经济责任的情况作为审计的主要目标和重要内容,其审计所运用方式与方法与现在我们开展的经济责任审计俨然相似,这与审计产生的基础及目的是密不可分的。

(一) 国外经济责任审计的历史沿革

1. 国外古代的经济责任审计。在古埃及法老统治的时期,就设有“监督官”

负责对全国各级机构和官吏是否忠实地履行受托事项,财政收支记录是否准确无误进行监督检查。^①这种加强对官员管理和监督的形式,其实质带有经济责任审计的性质。

古代希腊的政府审计更是如此。在 2000 多年前的雅典城邦,官吏从当选到卸任的短短一年多时间里,就要接受上任前的资格审查,任职期间的称职与否的信任投票,以及卸任时的经济责任审查。当时 500 人议事会的所有官员在卸任时,均必须按照规定在离职后 30 天以内向审计官报送自己登记的会计账册。只有在审计官确认他们报送的账簿中不存在任何工作差错和贪污、受贿行为之时,才允许他们卸任离职,否则就要提交法院裁决。倘若法庭判决罪证属实,那么,就处以贪污或受贿款额的 10 倍罚金。^②

在古罗马哈德良和马克斯安略统治时期,设置有监督官,其职责是对一些城市在公共建设方面的挥霍浪费致使财政巨额赤字的现象进行就地审计并加以制止。^③

2. 国外中世纪的经济责任审计。中世纪的欧洲国家也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。如:法国在资产阶级大革命前就设有审计厅,1256 年法王圣路易曾下令,命其官吏将计算书送到巴黎,接受审计人员的审查。17 世纪之初英国出现了与经济责任审计相类似的审计,设置国库审计长一职负责对国家财政进行审计。此时,审计的目的仍是检查经管财务收支人员有否贪污舞弊行为。例如,听证人制度、寺院审计制度、行会审计制度、庄园审计、城市审计、宫廷审计等等,都是检查会计账目是否正确、收入是否实在、开支原因是否合理,以此确认经管者是否诚实,以及其经济责任的履行过程和结果等情况^④。

3. 国外现代的经济责任审计。现代审计的审计目标虽然在不断发展变化,但是,归根结底,现代审计是一种对经济责任人履行经济责任的审查。法国会计法庭、西班牙审计法院、日本会计检查院和罗马尼亚最高财政监督院等就是很好的例证。

法国会计法庭主要审查包括经营或使用公共资金的所有法人或自然人的会计账目的真实性和管理质量。为此,会计法庭内部建立了一个预算纪律法庭,负责处理各级领导人的问题。会计法庭通过检查认为需要给领导人以适当惩戒的话,可以将案件移交给预算纪律法庭审议。法国会计法庭对会计人员具有特殊审判权,如果发现会计人员有舞弊行为,经过审判,轻者追究责任,责令赔偿损失;

①③④ 林钟高、龚明晓:《离任审计》,东北财经大学出版社 1998 年版。

② 摘编自:文硕:《世界审计史》,企业管理出版社 1996 年版。

重者可至判决逮捕，其判决属于终审判决，不能上诉。

西班牙审计法院具有经济司法的职能，即对经济案件予以审判裁决。它通过对经济违法案件的审理，有权依法判决处以罚款、赔偿或建议政府给予违法官员以停职、停薪、调离等行政处罚；但不能对当事人进行刑事判决，对于情节严重的，可按法律的规定，移交普通法院审理。西班牙审计法院能制约国王权力，是最大胆抵制集权王朝滥用职权的机构，为保证国家法律和政策法令的贯彻执行，同立法和行政执行机构相互制约而协调地工作。

日本会计检查院对于国家出资金额在 50% 以上的法人财务事项都要列为必审项目，如检查结果表明，国家和公司会计人员由于失职或重大过失，造成了国家和公司的重大损害时，对其隶属部门的上级及其他监督者，可要求给予惩罚处分。^①

罗马尼亚的审计工作十分强调查出问题后，要依法惩处当事人。罗马尼亚最高审计组织的最高财政监督院，在执行其他审计的同时，还可以对工业中心经理以上领导人员的违反财经纪律问题行使司法权。监督院司法委员会，可以审判任何一个领导干部违反财经纪律的案件。该院司法监督部享有司法审判权，可以起诉审判违反国家财经纪律、贪污受贿等给国家财产造成损失的单位和负责人，也接受处理由其他监督部门处理后不服、上诉的案件。可判处罚款、扣款、赔偿损失和冻结工资等。涉及行政纪律处分的，建议其上级主管部门处理，包括撤换领导人的建议。涉及刑事的移交给国家法院审理。

上述国外经济责任审计的历史说明，对政府官员等经济责任人实行经济责任审计自古有之。国外的经济责任审计是随着社会生产力发展，所有权与经营权的分离，伴随着受托经济责任关系的产生与发展而产生和发展的。

（二）国内经济责任审计的历史沿革

1. 中国古代经济责任审计^②。我国审计，始于周代。据《周礼》记载，当时就有从经济责任方面来考察百官之治，并以此来论功行赏的制度。西周司会的钩考之权涉及王朝各财物保管部门和使用部门，负责考核各部门、各个经济环节的百官工作。宰夫一职对官府、郡都、县鄙行使考核的职权，负责全面审查各级官府财政收支的合法性。对不合法的情形直接向冢宰乃至君王报告依法惩办，对奉公守法的官吏则予以奖赏，即所谓“宰夫考其出入，而定其刑赏”，“且治事之官员，有功者置之进其爵，有过者废之退其位”。可见，周代的审计活动既从真实、正确、合理的角度来审查群吏履行其经济责任的情况，同时又从合法性的角

^{①②} 林钟高、龚明晓：《离任审计》，东北财经大学出版社 1998 年版。

度来考核评价。

周朝以后的战国时期形成的“上计制度”，是年终以送审会计报表的形式，考核地方官吏政绩的一种制度，其实质上就是从经济责任的角度来考核官吏，并根据对其履行经济责任状况的考核结果进行赏罚。

到了秦代，我国就有了较为丰富的经济责任审计的内容。如秦法中规定，对会计记录不正确、有漏记、错记、不应有的注销等，不仅要依法罚款，而且要令其赔偿所造成的损失；对于仓库的过多超储或亏空不足，或以多报少，或瞒而不报，或非法注销而造成损失的，要进行赔偿和追究责任；新旧官吏交接，对经管的库存实物要进行清点，账实要相符，发现问题要报告上级，并派人重新审核复查。如审查出会计或主管会计的官员不按照制度的规定收缴实物，造成差错事故的，不论问题轻重都要进行经济处罚。

西汉的“上计制度”作为法律条款被列入了“上计律”，具有强制性的法律效力。根据规定，各级地方官吏将辖区内的户口、垦田、钱财、谷物变化情况编成簿册，层层上报，由御史大夫主持，皇帝亲自“受计”，即听取报告。这样不仅可以监督官吏经手的财物收支情况，而且可以考核他们履行其职责的情况，评价他们的业绩，进行奖惩。

隋朝隋文帝执政时期，亲自抓公务费的管理，改领用报销为“咸置廨钱，收息自治”，即由国家拨给各部门一笔资金作为本钱，取其利息作为百官办公费用，并加强对利息收入的监察管理，不准滥用。对善于理财，并身行节俭的官吏，通过考核，给予奖励；对于贪污犯罪的官吏从严处治，直至处以死刑。

唐朝实行比部和御史台制度。对于政府各部门的上计报告，均先由户部审查，再送比部复核。比部复核时，如发现有违章、差谬、失职、弊伪之事，有权直接给予行政处分。如果高级官吏有贪污舞弊行为的，则由比部移送御史台，上奏君王予以弹劾，并按唐律处以革职查办、判刑、流放及死刑。

宋朝设置了审计院，加强审计对百官职责履行情况的考核工作。

明朝设置了都御史和道御史，分别审察中央财赋和地方财赋，并规定，每三年监察御史对当地行政长官逐一盘查。

清代由都察院户工两科和各道执掌审计职权。户科赋有支领财物、直省钱粮交盘等审计职权，在执行这些职权时，如发现有“浮冒”、“蒙混”、“违限”都要揭发其罪状。在“直省钱粮交盘”职权中规定：“藩司交代，必将其任内收放钱粮文盘，出给造册。呈巡抚送户科察核。若州县钱粮完欠不清，长官提同捏报，或抑勒放任接收，许接任官清理，直揭户科题参。”这也足以说明，在清代，对地方行政长官的离任，同样也进行经济责任审计。