



GUOJIASHENJIRUOGANWENTIYANJIU

● 项文卫 著

国家审计若干问题研究



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

GSBWM

F239.44/2

2008



GUOJIASHENJIRUOGANWENTIYANJIU

● 项文卫 著

国家审计若干问题研究



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

图书在版编目(CIP)数据

国家审计若干问题研究 / 项文卫著. —北京: 中国时代经济出版社, 2008. 3

ISBN 978-7-80221-613-6

I. 国… II. 项… III. 政府审计 - 研究 IV. F239. 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 018443 号

国家
审
计
若
干
问
题
研
究

项
文
卫
著

出 版	中国时代经济出版社
地 址	北京市西城区车公庄大街乙5号 鸿儒大厦B座
邮政编码	100044
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	北京嘉恒彩色印刷有限责任公司
开 本	787×1092 1/16
版 次	2008年3月第1版
印 次	2008年3月第1次印刷
印 张	20.25
字 数	364千字
定 价	39.00元
书 号	ISBN 978-7-80221-613-6

版权所有 侵权必究

序

承蒙老同学、老同事文卫之眷顾，幸读《国家审计若干问题研究》一书，不禁感慨万千。想来，公务于天津与北京之不同衙署已近十载，两人专业与工作依然如旧，真是“穷居而野处，升高而望远，坐茂树以终日，濯清泉以自洁”。正所谓，志远源于清静，作为始于点滴。

文卫与我，智虽愚顿，勤学不辍，自大学毕业以来，一直辛勤耕耘于审计领域，以至，浑然于道之大道理，而粗通于审计之具体学识。宋代文人苏轼说：“凡物皆有所观。苟有所观，皆有所乐，非必怪奇玮丽者也。”我等之乐恐属之于斯。

当今，市场经济大潮汹涌，弄潮成功而成为什么什么家者，有之；落水而后奋力上岸者，有之；在惊涛骇浪中掉以轻心而进入大鱼小鱼之链条者，亦有之。但在如今之形势下，大凡智能属常者，前者应该居多。与之相比，敢有憾乎。

汉时，有才子名叫贾谊，哭泣于汉文帝不用。苏轼有《贾谊论》议论说：“非汉文之不用生，生之不能用汉文也。”人才应用在可用之处和能用之时，自认无用武之地者，悲也。文卫也有大才略，但务实而不非分，勤于审计实践和审计理论研究，成绩彰显，才能昭示，此乃生之用足汉文也。

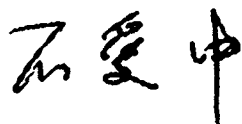
《国家审计若干问题研究》一书，涉猎颇泛，大则论及审计体制、审计法制，小则繁叙审计日记、审计结论用语。其中高见频频。例如，国家审计并非隶属人大才算高层次；审计法制化、制度化和规范化应该三位一体；熟悉世贸规则有利于维护中方利益等。甚至提出常规审计、经济责任审计加独立效益审计之2+1审计模式。

文卫文章，读来朴实无华，与实践结合紧密无隙，从不人云亦云，我见突出，在奢华、浮躁、忽悠等行为盛行于世风中，实在难能可贵。

唐代文人韩愈有杂说四首，其一论及龙云。“龙嘘气成云，云固佛灵于龙。”“然龙佛得云，无以神其灵矣。”文卫非龙，但龙云之雅论可类推些道理。前一命题似有

唯心之嫌,而后一命题确可借喻。人之才干源于实践,亦源于施于实践,出入实践才显才气,才养才气。无审计实践,则审计理论失去凭依,则审计者失去审计才干。似可断言,文卫之灵气,有所依,乃至自为。不过,意欲云常从之,龙需常嘘之。勤学苦干,学与干与命齐,灵气才可长存。

笔之赅赅,口之囁嚅,不晓何以为序,甚恐。

The image shows a handwritten signature in black ink. The characters are '石爱中' (Shi Aizhong), written in a cursive, expressive style. The first character '石' is on the left, followed by '爱' and '中' on the right. The strokes are fluid and interconnected.

2007 年教师节于北京

目 录

审计理论研究篇

中国国家审计在新世纪发展趋势之我见	3
关于“2+1”效益审计模式的探讨	9
审计向较高层次经济监督发展的探讨	16
浅谈如何在建立社会主义市场经济体制中更好地开展审计工作	22
中国加入世贸组织对国家审计的影响和对策研究	27
天津市环境审计发展对策研究	37
经济责任审计若干问题探讨	49
经济效益审计研讨情况的综合报告	53
效益审计评价指标浅探	60
论企业无形资产战略审计	64
试谈审计目标的重要性	83
1996 年全国审计理论研讨会综述	86
科学划分国家审计监督范围 充分发挥审计监督作用	90

预算执行审计研究篇

基于科学发展观统领下深化地方预算执行审计研究	97
全面贯彻科学发展观 进一步提升预算执行审计水平	113
浅谈预算执行审计如何创新	120
预算执行审计策略浅探	123
强化预算执行效益审计的几点思考	128

审计法制工作研究篇

《人大常委会监督法》:调整国家审计义务新的法律规范	135
关于审计机关法律责任的探讨	139
试谈依法审计的内涵、条件和对策	143
执行审计规范应当形式与实质并重	147
审计复核风险成因与对策	151
学习贯彻《审计法》重在坚持“五个严格”	155
实施审计处理处罚应注意的问题	158
《审计法》:一部具有中国特色的国家审计法律	160
关于审计规范化若干问题的思考	165
加强天津审计法制工作的几点思考	169
执行审计准则应把握的几个问题	175
考察澳大利亚政府法制工作的感受和建议	180

审计质量管理研究篇

关于审计质量管理若干问题的探讨	185
浅谈审计项目质量存在的问题和对策	213
试谈审计机关审计项目质量控制	217
浅谈效益审计质量控制的环节和重点	226
如何提高审计调查工作质量	229

审计实务研究篇

要注意随时开展好审计调查	235
发挥较高层次监督作用 搞好工业审计	237
重要性水平确定和运用存在的问题及对策	240
审计公告制度难以实行的原因及对策	243

规范审计结论用语之我见	248
略论效益审计评价目标和方法的选择策略	251
编写审计日记应处理好几个关系	254
编写审计组审计报告应把握好五个重点	257

审计机关自身建设研究篇

关于审计机关文明审计建设的探讨	263
试谈审计监督如何在和谐社会建设中发挥作用	267
关于提高依法审计能力的思考	274
实践“三个代表”重要思想 审计机关法制建设全面上水平	277
加强审计机关自身建设 促进天津第二步发展目标尽早实现	281
树立正确的权力观:审计机关领导干部思想建设的重要课题	283
“三个代表”重要思想是审计法制建设的指路明灯	287
牢牢把握马克思主义精髓 进一步推进审计法制建设	291
努力把审计机关建设成执政为民的表率	295
附录一:美国审计制度给我们的启示	299
附录二:加拿大环境审计的主要做法和启示	304
后记一:感悟审计 20 年	308
后记二:我把青春献审计	310
后记三:感谢审计 祝福审计	313

审计理论研究篇

GOUJIASHENJI RUOGANWENTI YANJIU



中国国家审计 在新世纪发展趋势之我见

常言道：凡事预则立，不预则废。展望是“对事物发展前途的预测”（《现代汉语词典》1986年版第1452页）。“21世纪中国审计展望”，就是要对新世纪中国审计事业的发展前途进行科学而又合理的预测。由于审计活动是社会活动的一个组成部分，因此，按照马克思唯物辩证法关于物质世界既是发展变化的，又是普遍联系的，每一事物都同周围事物互相制约、互相作用着的观点，展望审计事业的发展前景，必须考虑到它与“周围事物”之间的相互联系和影响。应该说，知识经济、中国加入WTO、信息网络化、全球经济一体化等将是新世纪我国审计事业发展面临的外部环境，而我国在新世纪政治体制和社会主义市场经济体制的进一步改革和完善，以及我国在人口、资源、环境等方面存在的问题将是影响我国审计事业发展不容忽视的内部因素。着眼于以上各因素，展望新世纪，我国国家审计将会在审计地位、审计理念、审计范围、审计技术方法等方面发生比较深刻的变化。

一、关于我国国家审计的审计地位

审计地位的高低关系到审计作用发挥的程度。1983年我国恢复建立审计监督制度以来，随着社会主义法制建设步伐的加快，国家审计的地位逐渐提高。审计监督在经济监督体系中处于较高层次的地位得到进一步的巩固。1995年施行的《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》）明确规定：国家实行审计监督制度。这无疑是对审计监督所处重要位置的充分肯定。《审计法》还规定：最高国家审计机关在国务院总理领导下，对中央预算执行情况进行审计监督，向国务院总理提出审计结果报告。地方各级审计机关在本级政府“一把手”和上一级审计机关的领导下，对本级预算执行情况进行审计监督，向本级人民政府和上一级审计机关提出审计结果报告。《审计法》的规定，使我国国家审计较高层次监

督地位落到了实处。展望新世纪,我国国家审计的地位将由较高层次向高层次发展。这是因为,党的十五大根据我国跨世纪发展的要求,提出了政治体制改革的目标和依法治国的基本方略,其基本要求是,健全民主制度、加强法制建设、完善民主监督制度、维护安定团结。为此,需要“加强对宪法和法律实施的监督,维护国家法制统一。加强对党和国家方针政策贯彻的监督,保证政令畅通。加强对各级干部特别是领导干部的监督,防止滥用权利,严惩执法犯法、贪污枉法”。实现这三个方面的监督任务,必须进一步加强党内监督、法律监督、群众监督和舆论监督。而其中,审计监督越发显得重要。根据《审计法》的规定,国家审计机关承担着“维护国家财政经济秩序,促进廉政建设,保障国民经济健康发展”的重要职责,而这些职责与以上三个方面的监督任务有着非常紧密的联系。换句话说,以上三个方面的监督任务,基本上都属于国家审计监督的职责范围。因此,从一定意义上讲,只有充分依靠国家审计监督(当然也离不开其他形式的监督),才能使以上三个方面的监督任务得到比较圆满的完成。而要想使审计监督在以上三个方面发挥更大的作用,客观上要求必须给予国家审计更加重要的位置。在这里,需要强调的是,并非国家审计隶属于各级“人大”就算是高层次了。审计监督的高层次,不仅仅体现在隶属于谁,谁领导,关键在于隶属于谁更有利于发挥审计监督的作用。按照《审计法》的规定,各级审计机关应在本级政府行政“一把手”领导下开展工作,从《审计法》颁布实施7年来的情况看,大部分地区已经这样做了,另外,许多地区人大也通过国家审计机关不断加大了对同级政府的监督力度,使国家审计高层次的监督地位有了一定程度的体现,同时,也为国家审计发挥高层监督作用奠定了一定基础。展望新世纪,我国国家审计高层次监督地位将会得到越来越多人们(特别是高层次党政领导)的认可,国家审计由较高层次向高层次发展势在必然。为实现国家审计高层次监督地位,当前乃至今后一定时期内,所要做的工作是进一步充分落实《审计法》的规定,比如,如何依照法律规定独立行使好审计监督权,如何进一步完善和深化预算执行审计并发挥其更大的作用,如何适应新形势的需要不断探索新的审计内容和方式等等。有为才有位,无为会丢位。从长远看,借鉴国外经验和做法,我国各级审计机关隶属各级人大也是很有可能的,这有赖于各级人大组织对审计监督的深入认识和我国民主政治和法制建设的进程。

二、关于我国国家审计的审计理念

审计理念(理念一词是笔者从市场营销学中借用过来的)是人们对审计活动的理性认识和对审计实践的思想总结,是有效开展审计活动的指导思想和观念。

审计是经济和社会发展到一定阶段的产物,审计实践发展到一定阶段也必然会形成符合时代要求的审计理念。比如,审计是一种具有独立性的经济监督活动,就是我们在对审计本质特征方面的认识而形成的审计理念。我国社会主义审计制度建立快 20 年了,经过广大审计人员的不断摸索,事实上已经初步形成了一些适合我国国情的审计理念(只不过这些审计理念往往被深埋在审计理论之中,被看作是一种观点、一个命题、一个呼声)。如:国家审计是一种较高层次的经济监督,国家审计是国家间接宏观调控体系的重要组成部分,经济越发展审计越重要,审计要寓服务于监督之中,微观入手宏观着眼等等。审计实践表明,这些审计理念,对于发展中国审计事业产生了较大的推动作用,使审计这一原本不被社会所认识的新生事物,逐渐得到了社会认同。有疑问找审计,已经成为许多关注公共事务并具有较强烈法律意识的人们的共识和解决疑问的一个渠道。审计实践活动是审计理念产生的源泉,而先进、科学的审计理念又有助于审计工作的开展,有助于审计作用的发挥,有助于审计地位的提高。随着审计实践的发展变化,审计理念也必须不断更新。着眼于新世纪我国审计事业的发展,需要探索新的审计理念,用于指导审计实践活动。初步考虑,应确立以下几个主要审计理念。

1. 审计工作应以维护人民利益为本。国家审计的使命是维护国家利益,这是国家审计存在和发展的前提。我国是社会主义国家,人民的利益就是国家最根本的利益。从这个意义上来说,维护国家利益实质上就是维护人民利益。而那些违反国家法律法规法纪的行为(如偷逃税款、利用职权侵占国有资产、贪污浪费、乱收费、乱罚款等)不仅是对国家利益的侵犯,也是对人民利益的侵害。维护人民利益是我国国家审计的光荣职责和历史使命,及时发现、揭露和查处各种违法违规违纪行为,就是维护人民利益的具体体现。在我国建立社会主义市场经济体制的过程中,国家利益和集体利益存在着矛盾。法律法规建设还比较滞后,为追求小集体利益包括个人利益,一些单位和个人,或钻法律法规的“空子”,或胆大妄为,不惜触犯法律法规,侵害国家利益和人民利益,这将是新世纪相当一段时期存在的问题。因此,在新世纪,我国国家审计要以对党和人民高度负责的精神,以江泽民总书记“三个代表”重要思想为指导,树立以人民利益为本的审计理念,进一步加大审计执法力度,严格履行审计监督职责,敢于碰硬,同各种违法违规违纪的行为作坚决的斗争,通过发现、揭露和及时查处财经领域违法违规违纪行为,最大程度地维护人民利益。

2. 审计是经济发展的助推器。审计活动与经济发展存在着密切联系,无论是古代审计还是现代审计,其发展变化无不受到经济发展的影响和制约,反过

来, 审计监督活动对经济发展起到促进和防护作用。我国 1983 年恢复建立国家审计监督制以来, 各级审计机关紧紧围绕经济工作中, 通过有效发挥审计监督职能作用, 每年都为国家查处上缴财政资金、挽回或减少国家损失、追还被侵占挪用资金达上百亿元, 成为促进我国国民经济健康发展的一个重要工具和手段。我国改革开放 20 多年经济持续快速稳定地发展, 应该说国家审计功不可没。进入新世纪, 我国的发展目标是, 第一个 10 年实现国民生产总值比 2000 年翻一番, 再经过 10 年的努力, 使国民经济更加发展, 到世纪中叶建国 100 年, 基本实现现代化, 建成富强民主文明的社会主义国家。这是中国共产党十五大给中国人民绘制的新世纪宏伟蓝图。实现以上宏伟目标, 我们必须坚持以经济发展为主题, 抓住机遇, 加快发展。国家审计作为“保障国民经济健康发展”的重要力量, 也必须坚持以经济发展为主题, 要为经济发展出谋划策、保驾护航, 成为经济发展的助推器。树立审计是经济发展的助推器的审计理念, 要求国家审计人员增强大局意识, 注意了解国家和本地区经济发展的方针政策, 学习掌握新制定的法律法规、宏观经济管理理论和知识, 在审计监督活动中善于从宏观、中观、微观等不同层次以及纷繁复杂的经济活动中发现影响经济发展的矛盾和问题, 特别是要围绕我国国有经济布局 and 所有制结构调整, 开展审计监督活动, 发现并找出影响经济结构调整的主要矛盾, 以及难点问题和潜在问题, 进行研究并向本级政府提出有关建议和对策, 为国民经济持续快速健康发展作出贡献。

3. 质量是审计工作的生命线。审计是一种专门性的经济监督。审计活动中存在着审计授权人(或委托人)、审计人和被审计人这三方面关系。审计人在审计授权人的授权下对被审计人进行审计监督。审计人要对审计授权人和被审计人双方共同负责。审计人对审计授权人负责, 主要体现在审计人要高质量地完成审计监督任务, 即提供高质量的审计信息。审计人对被审计人负责, 主要体现在实事求是地反映被审计人履行经济责任的情况, 并作出客观公正、经得起历史检验的审计评价。进入新世纪, 随着我国审计事业的发展, 一方面, 审计监督越来越受到国家和人民群众的重视, 对审计工作的要求也越来越高; 另一方面, 审计监督面临的环境和情况也越来越复杂多样(特别是开展经济责任审计、计算机审计等), 造成审计难度加大, 审计诉讼风险增加。这都要求广大审计人员强化审计质量意识, 树立质量是审计工作的生命线的审计理念, 在严格执法的同时, 认真执行《审计法》和国家审计各项规范, 严把审计质量关, 减少审计项目发生行政诉讼的可能性。各级审计机关也应逐步建立审计质量控制体系, 使审计质量得到有力的保障。

三、关于我国国家审计的审计范围

审计范围是国家审计在一定时期为了达到一定目的而确定的审计监督客体和事项（本文侧重谈后者），是国家审计职责的具体体现。审计范围有着较强的时代特征，常常反映出一定时期经济发展的要求和审计监督的重点。因此，不同时期的审计范围往往都打上了时代烙印。回顾我国近 20 年审计事业发展历程，审计范围不断扩展，基本适应了我国改革开放和建立社会主义市场经济的需要，预算执行审计、固定资产投资审计、金融机构和行政事业单位财务收支审计、企业资产负债损益审计等得到比较深入的开展，经济责任审计、社会保障资金审计等也在全国范围内普遍开展起来，基本上形成了具有我国社会主义特色的审计监督范围，与此相适应，我国各级审计机关的内部机构大体上也是按照以上模式设置的。这种设置，从现在和今后一定时期看，可以使我国国家审计的作用得到有效的发挥。展望新世纪，我国国家审计将面临着许多新问题、新情况，因此，在审计范围的确定上，应充分考虑我国 21 世纪可持续发展战略实施的要求，并借鉴国外审计经验和有益做法，使审计范围得到新的拓展。

经济与社会的可持续发展是 21 世纪世界各国共同关注的主题。我国也把可持续发展作为基本国策，即在经济发展中实施可持续发展战略。可持续发展的基本含义是：既满足当代人的需要，又不对后代人满足其需求能力构成危害的发展。可持续发展战略的基本要求是，合理有效地利用社会各项资源，在发展经济的过程中坚持经济效益、环境效益和社会效益相统一，使经济、社会、生态环境实现良性循环。为达到以上要求，有必要进一步拓宽我国国家审计的审计范围，即从当前以监督被审计单位经济活动的真实性、合法性为主的审计范围，逐步扩展到监督其实现绩效和环境效益上来（当然，这种扩展并非一蹴而就）。换句话说，也就是要逐步摸索开展国外现在业已开展的政府绩效审计和环境审计。通过开展政府绩效审计，促使国家财政资金（国有资源的货币形式）按照可持续发展的要求得到合理有效的使用，并促使各级政府和部门履行好公共经济责任。通过环境审计，促使国家各项环保资金和投资的使用符合可持续发展的需要。这样做，可以使国家审计监督的作用得到进一步的增强，影响也会得到进一步地扩大。

另外，在拓宽审计范围的基础上，对于原来形成的审计范围，笔者认为应作适当的调整。由于预算执行审计、经济责任审计和社会保障资金审计今后将成为我国国家审计的主要审计范围和任务，就审计客体和审计内容而言，与行政机关和企事业单位财政财务收支审计存在许多相同的地方，前者完全可以覆盖后者，因此，从理论和实践意义来讲，行政事业单位和企业审计很有可能在新世纪某一

时期被上述三项审计所代替。这样的话,在新世纪,预算执行审计、经济责任审计、社会保障资金审计、政府绩效审计和环境审计有可能成为我国国家审计的主要审计范围。

四、关于审计技术方法

审计技术方法是国家审计履行审计职责所采用的技术手段,是有效提高审计质量和效率的重要基础。在新世纪,“以信息技术为主要标志的科技进步日新月异,高科技成果向现实生产力的转化越来越快,初见端倪的知识经济预示人类的经济社会生活将发生新的巨大变化”(《江泽民论科学技术》第106页)。笔者认为,科技进步带给国家审计的巨大变化恐怕是多方面的,而被审计单位财会工作电算化无疑是其中比较重要的一个方面,它给我们传统的审计工作思路和手工查账方法带来强有力的挑战和冲击。可以预料,在不太远的未来,传统手工查账方法将不可避免地逐渐被计算机审计方法所取代。因此,解决好计算机审计研究、开发和应用问题,将会对我国国家审计的发展产生不可估量的影响。为迎接信息技术的挑战,需要全国审计机关统一部署,统一行动,形成合力,发挥各自优势,开展计算机审计技术方法的研究工作。笔者认为,着眼于当前,应重点研究摸索运用计算机对传统意义上的会计资料数据进行审计的技术。目前,一些审计机关正在着手进行此项工作,有的已经取得一定成果。着眼于未来,审计署应集中全国审计界的力量,制定规划,组织专门技术人员研究开发运用计算机对计算机信息系统进行审计的技术。

计算机审计方法的出现和运用,不仅对审计技术方法本身来讲是一场革命,同时,也会给国家审计法制建设带来新的课题。比如,计算机审计条件下,审计作业程序、审计工作底稿编制、审计证据形式和收集方法、审计报告生成方式、审计风险控制、审计档案管理等等都将会发生很大变化,原有的审计法规、审计准则、审计操作指南将会失去作用。因此,我们需要在研究计算机审计技术方法的同时,还要着手同步开展计算机审计法制建设工作,包括研究制定计算机审计法规,相关准则和操作指南等,为审计人员开展计算机审计提供法制保障。

当然,在新世纪我国国家审计的发展变化还不仅仅限于以上这几个方面。有些变化,现在则更是不可预料和想象的。笔者受水平所限只能顾及以上一二,不妥之处敬请批评指正。

(发表于2001年《审计理论与实践》第9期,收入《21世纪中国展望》一书)

关于“2+1”效益审计模式的探讨

效益审计是审计机关对公共资源产品形成利用的经济性、效益性、效果性进行的监督、评价活动。天津市审计局最早是从上世纪90年代中后期开始效益审计理论研究和效益审计试点活动的。近年来,根据《审计署2003至2007年审计工作发展规划》“两个并重”的要求,从认真落实科学发展观出发,结合天津实际,又加大了效益审计的力度,初步形成了“2+1”效益审计模式,在促进加强财政预算支出管理、完善领导干部经济责任、提高建设项目投资效益等方面取得了明显成效。

一、“2+1”效益审计模式的内涵和基本特征

“2+1”效益审计模式中的“2”包括两个部分,一是指审计机关依法开展的以预算执行审计为主的常规审计项目,一是指审计机关接受委托开展的党政领导干部经济责任审计项目(简称经责审计)。“2+1”模式中的“1”,是指独立开展的效益审计或审计调查项目。所谓“2+1”模式,就是在开展的常规审计、经责审计项目中融入效益审计的目标和内容,与开展的独立效益审计项目共同构成的效益审计组织形式。

与独立效益审计模式比较,“2+1”效益审计模式的基本特征是:

1. 兼容性。从审计目标看,“2+1”效益审计模式涵盖了真实性、合法性和效益性三个最高层次的审计目标。从审计种类看,“2+1”效益审计模式涵盖了政府和部门预算执行审计、企事业单位财务收支审计、各类社会保障资金审计、经济责任审计、建设项目审计等目前国家审计机关开展的主要审计项目。

2. 适用性。目前,我国国家审计组织体系由审计署、省市审计机关、地市级审计机关和县级审计机关四个层次组成,可以说,“2+1”效益审计模式在各级审计机关都能适用。

3. 灵活性。“2+1”效益审计模式中,既有专项效益审计或审计调查,又有