

政府审计法律 理论与实务

■魏礼江 ■刘绍统 ■刘向东 著
■赵宇 ■范宁



中国审计出版社

PDG

政府审计法律理论与实务

魏礼江 刘绍统 刘向东 著
赵宇 范宁

中国审计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府审计法律理论与实务/魏礼江等编著. —北京: 中国审计出版社, 1998

ISBN 7-80064-663-7

I. 政… II. 魏… III. 政府审计-审计法-概论-中国 IV
. D922.271

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (93) 第 04655 号

政府审计法律理论与实务

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

北京白帆印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 14.25 印张 360 千字

1998 年 6 月北京第 1 版 1998 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 5000 册 定价: 18.00 元

ISBN 7-80064-663-7/D·160

前 言

党的十五大提出，要健全社会主义法制，依法治国，建设社会主义法制国家。《宪法》和《审计法》规定，审计机关依照法律规定独立行使审计监督权。“依法审计”是政府审计工作的基本方针，是依法治国方略在政府审计领域的具体体现。要全面贯彻落实这一方针，必须首先知法、懂法，了解政府审计法的基本理论，掌握政府审计法律规定的具体运用。为此，我们编写了《政府审计法律理论与实务》一书。希望能使广大理论研究和实务工作者从中有所借鉴，有所启发。

本书在编写中，始终把握以下原则：一是以现有的法律规定为基础，不搞缺乏法律依据的高谈阔论，确保内容的正确性；二是把政府审计放在国家制度这一大背景下，根据法律的内在要求去研究、分析各项政府审计法律制度，不是单纯的就事论事和法律条文阐释，确保立论的宏观性；三是不仅要理论上把问题阐述清楚，而且更加注重各项法律原则的具体运用和实务操作，确保其实用性。

本书共分四篇，共二十章。在整体结构上，按照从宏观到微观的原则予以安排，以便使读者能较快地认识政府审计法的全貌，更好地理解各项具体制度，也希望实务工作者能站在宏观角度处理微观问题，使微观审计能更好地为宏观监督管理服务。第一篇“政府审计法律环境”主要阐述政府审计法赖以存在的国家政治经济宏观环境和其自身的演进发展过程。第二篇“公共责任论”阐述政府审计制度存在和发展的理论基础以及政府审计在促进实现公共责任中的作用。第三篇“政府审计法总论”主要阐述政府审

计法的基本原则和各项专业审计共同遵守的法律制度。第四篇“政府审计法分论”介绍各项专业审计的具体制度。全书由魏礼江同志审核、定稿。第一至十三章由魏礼江、刘绍统同志撰写，第十四至二十章由刘向东、赵宇、范宁同志撰写，最后由刘绍统同志统稿。

本书从编写到出版历时四年，其中不少章节多次修改，几易其稿。但由于水平所限，书中难免有不足乃至错误之处，希望广大读者提出宝贵意见。

编 者

1998年3月于北京

导 论

本书所称“政府审计”是广义上的概念，指审计机关代表国家对经济活动进行的监督、评价和鉴证等活动。体现国家意志是政府审计的实质，维护国家利益是政府审计的宗旨，为国家管理服务是政府审计最主要的目的。因此，无论审计机关隶属于行使国家行政权力的政府（狭义的政府），还是隶属于行使国家立法权力的议会，或者采取其他模式，只要它的行为代表国家，即相对于社会公众而言的政府（广义上的政府），就都属于广义上的“政府审计”的范畴。我国往往也将其直接称之为“国家审计”。

本书所称“政府审计法”是规范审计机关及政府审计活动的法律，但在其构成上是广义上的法律概念，既包括专门的政府审计法律，也包括各类规范政府审计的行政法规、地方性法规和行政规章，还包括宪法、其他法律、法规、规章中有关政府审计的规定和对上述规定的立法性解释，以及有关政府审计的国际多边或双边协定。本书主要阐述中国政府审计法律制度，另外，从借鉴国外经验的角度，对其他国家的政府审计法律制度也作了一定介绍。

本书所称“公共责任”是指任何部门、单位受托经管或被授权使用公共资产，而应就此向国家和公众承担的责任。有的也将其称之为“公共经济责任”。公共责任的确定、实现、解除总体上属于管理范畴，但鉴于政府审计的性质和它与管理活动的紧密联系，使监督管理者实现公共责任成为政府审计的基础和最终目标，是建立政府审计法律制度的基石。因此，在政府审计及其法律制度中，必须认真加以研究。

第一篇 政府审计法律环境

第一章 政府审计与审计法

第一节 政府审计及其发展

一、政府审计的概念及特征

1983 年我国政府审计机关成立后,审计机关、审计学术团体、会计审计学者都在不断探索政府审计的本质和特征,形成了各具特色的政府审计定义,取得了显著成果。其中比较有代表性的有:

中国审计学会 1989 年确定的审计定义:“审计是由专职机构和人员,依法对被审单位的财政、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,用以维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性的经济监督活动。”

1995 年,审计署为了更好地宣传审计工作,使社会各界了解审计的基本涵义,理解和支持审计工作,组织审计界广泛研讨审计定义,最终拟定了一个简明通俗的审计定义:“审计是独立检查

会计账目，监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为。”

在总结我国审计理论研究成果，借鉴国际经验基础上，根据宪法和审计法关于审计监督制度的基本规定，1997年国务院颁布的《审计法实施条例》以行政法规形式最终确定了我国政府审计的定义。即“审计是审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表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。”这一审计定义涵盖了我国政府审计的本质特征，其所体现的基本要点也是我国政府审计的基本特点。

1. 政府审计的实施主体——审计机关。它包括以下几层涵义：一是政府审计只能由国家审计机关实施。其他国家机关、社会团体、单位内部的内审机构、社会中介审计组织等都不能实施政府审计行为，它们从事的具有审计性质的工作，也不能称为政府审计。二是审计机关代表国家行使监督权力，是维护国家利益的手段，为实现国家管理目标服务。也就是说，凡是符合国家利益的行为，审计机关就应当认可和肯定；凡是违背国家利益的行为，审计机关就应当揭露并予以追究。三是我国审计机关是行政监督机关，政府审计具有法律强制性和行政强制性。实施政府审计不以被审计单位的同意与否为前题；审计机关的职责、权限、程序等是通过法律加以规定的，被审计单位不得拒绝审计，无权自由选择审计机关，不能要求审计机关改变审计范围、内容、程序等；审计结果对被审计单位具有约束力，被审计单位应当执行审计结果。

2. 政府审计的基本职能——经济监督职能。主要有三层意思：一是政府审计是国家实施监督的一个方面，它不执行国家财政经济管理职能，不创立一种新的财政经济管理制度，而是在已有制度基础上，督促管理者遵守执行，其目的是维护财政经济秩序，促进管理者实现管理目标。二是政府审计是对财政、财务收

支及其相关的财政经济活动进行监督，主要在财政经济领域发挥作用，具有经济监督性质，不同于立法监督、司法监督、行政监察等国家监督形式。二是我国政府审计主要通过实施检查、作出评价、纠正和制裁违法行为，向社会公布或通报审计结果，借助于舆论监督来实现审计目的，使被审计单位受到外部力量的制约。这种监督职能是政府审计的主要职能。当然并不排除政府审计具有其他职能，但这些职能不居于政府审计职能的主导地位。

3. 政府审计的基本要求——依法独立审计。依法审计是依法行政原则在政府审计领域的具体体现。审计机关必须依照审计法及其他法律、法规规定的政府审计职责、权限和程序进行审计监督，依照有关财经法律、法规作出审计评价和处理、处罚。审计机关违法行使职权，也要受到追究，承担相应的法律后果。独立审计是政府审计的客观要求。一方面需要国家提供能够保障审计机关独立行使职权的外部环境，如审计机关在地位上，与被审计单位没有利害关系，保持其超然的地位；在职责、权限方面，法律应有明确规定，超脱于具体管理活动之外；在人员、经费方面，应有充分保障，不受被审计一方的制约等。另一方面，审计机关和审计人员应保持独立的态度、坚持事实求是、客观公正的原则和严谨细致的作风，确保独立安排审计项目，独立委派审计人员，独立作出判断、评价和处理、处罚决定等，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。当然政府审计的独立性不是绝对的，它可能受到多种因素的影响，审计人员要尽可能排除干扰，保持自身的独立性。

4. 政府审计的基本内容——财政、财务收支。政府审计的内容不是广阔无边的，这也就决定了政府审计只是国家监督的一部分。在商品经济或市场经济条件下，一切经济活动都可以通过货币及其运动来计量和反映。财政、财务收支就是货币运动及其结果的表现。一般地讲，反映国家参与国民收入分配与再分配活动

的货币运动称为财政收支，反映某一具体单位经济活动的货币运动称为财务收支。但这二者不是截然分开的，它们只是从不同角度观察货币运动的结果。财政收支可以看作国家的财务收支；从国家角度看，单位的某些财务收支可以看作财政收支，是财政收支在具体单位的延续；财政上的收和支往往构成具体单位财务上的支和收，单位的有关财务收支经认可后，分类、综合、汇总便形成国家的财政收支。政府审计主要是对这些以货币形态反映出来的经济活动进行监督。

5. 政府审计的基本实施方式——检查被审计单位的有关资料和资产。政府审计的实施方式很多，但最基本、最直接的是检查被审计单位的有关资料和资产。而在这些资料中，最主要的又是检查能够反映财政、财务收支的会计凭证、会计账簿、会计报表等。

6. 政府审计的目标——监督财政、财务收支的真实、合法、效益情况。“真实”主要是指财政、财务收支是否确实存在，是否符合客观实际，它与“合法”往往是相互关联的。“合法”是指财政、财务收支是否符合法律和制度要求。“效益”主要是指对经济运行过程的管理控制能力和水平，以及产生的经济效果及其他效果。包括资金管理和利用的经济性、效率性，使用资金所形成的经济效益和社会效益等。

二、政府审计的产生和发展

(一) 政府审计的产生基础。政府审计是社会经济发展到一定阶段的产物。政府审计的产生需要一定的客观基础。

首先，国家管理者集团的出现是政府审计产生的前提条件。这里有两方面涵义：一是管理者必须只是国民中的一部分，如果每一个国民都是管理者，实际上还是没有国家与社会的界线，国家没有产生，也就不可能有代表国家实施经济监督的政府审计。二是国家管理者不是一个人，而是一个由不同层级的管理者形成的管理者集团。只有这样，才有经济监督的需要，才可能产生代表

国家对具体管理者进行监督的政府审计。

其次，不同层级的管理者之间存在着责任关系是政府审计产生的理论基础（这种责任关系将在第二篇中作详细论述）。不同管理者之间存在隶属或管理与被管理关系，下级管理者受托经管和使用公共资产，向上级管理者负责，并最终向国家这一公共资产的所有者负责。换句话说，国家管理权是一个统一的整体，不同层级的管理者只是根据国家管理权的划分，承担着某一部分经济管理职能，并赋有优良管理的责任。如果管理者没有能够恪尽职守，履行管理的责任，则应当据此承担政治、经济、人身方面的惩罚。国家为了弄清不同层级的管理者是否确实履行责任，就需要采取相应监督措施。这样，才具有产生政府审计的客观基础。

第三，国家最高统治者的主客观需要是促使政府审计由潜在可能到现实产生的直接动因。从主观方面讲，国家最高统治者基于管理需要，应对每一管理者履行职责情况有所了解，把信任建立在充分的事实和审查基础上，并帮助管理者寻求更为有效的管理方法，这都需要通过经常性的监督来实现。从客观方面讲，最高统治者，无论是个人还是集体，面对庞大的国家管理者集团，要对其中的每一个人都实施经常性的经济监督是不可能的。同时，由于地域、知识、专业技术和更为重要工作等限制，无法亲自实施监督，只能把这项工作交由特定的组织去完成。这样政府审计便应运而生了。

当人类历史从原始社会发展到奴隶社会后，出现了阶级和国家，同时，由于剩余产品的增多，统治者凭借国家权力征集的资产越来越多，他把这些资产委托各级官吏经管、使用，这就需要一个专门机构代表统治者去行使经济监督的职责。政府审计逐步具备了其产生的条件，一些奴隶制国家先后设置了相应官职去行使具有政府审计性质的经济监督职权。

（二）政府审计的发展。政府审计经历了漫长的历史发展过程。

在这一过程中,推动政府审计向前发展的主要动力有两个方面:一是社会政治经济的发展,如社会制度的变革、文明程度的提高、民主进程的演进、政权更迭、社会经济制度的变革、经济发展、国家宏观经济政策等都可能成为促进政府审计向前发展的动因。二是政府审计自身的发展。政府审计为适应社会政治经济发展的需要,在国家政治经济活动中发挥更大作用,也在不断探索自身发展的规律。随着审计经验的总结积累,审计理论研究的深入,现代先进科学技术在审计领域的运用,政府审计不断发生深刻变化,直接推动政府审计的发展。政府审计的发展可以从多个方面表现出来,较为主要的表现形式有:政府审计制度的逐步完善、政府审计范围的不断扩展、政府审计目标日益多样化、政府审计方法更加科学等。

从世界范围看,政府审计的发展过程,大体经历了以下三个阶段:

1. 早期的政府审计。从政府审计产生到近代资本主义政府审计制度建立前这一段时期,一些国家建立了具有政府审计性质的经济监督制度,我们把它称为早期的政府审计。其特点主要有:一是为君主及其家族服务。适应君主专制统治的需要,早期的政府审计是代表君主对各级官吏进行监督,并往往直接对君主负责,有时君主亲临监督官吏行为、评价官吏业绩的大典。有的学者将这种审计称为“皇家审计”、“皇室审计”等。二是政府审计制度不健全。虽然个别国家建立了相对完备的制度,但总体上讲,主要受君主个人意志所左右,随意性大。三是早期的政府审计往往与经济行政管理或其他监督形式融为一体,没有从中分离出来。四是早期的政府审计主要采用详细核对账目的方法。五是审计目标具有综合性。为适应大一统统治需要,审计目标不仅仅是查错防弊,而且要替君主综合评价、考核官吏的政绩。

2. 近代政府审计。随着资本主义制度的建立,资产阶级民主

制度取代了封建专制制度，尤其是社会化大生产促进了社会经济的巨大发展，需要加强对国家财政收支和其他领域的经济监督。各国纷纷建立和完善政府审计制度。继英国 1866 年颁布《国库和审计部法》之后，其他国家大都也以法律形式规定了政府审计的各项制度。近代政府审计的范围主要是政府机构和政府直接掌管的其他公共机构。政府审计的方式主要采取详细检查、核对账目的详查法。政府审计的目标主要是确定财务收支的合法性。习惯上，把早期的政府审计和近代政府审计统称为传统审计，以区别于现代政府审计。

3. 现代政府审计。进入二十世纪后，尤其是 1929-1933 年资本主义严重经济危机后，各国都努力促进经济发展，维护社会经济稳定，国家干预经济的成份越来越多，公共资产参与社会经济活动的领域越来越广泛。为了加强对公共资产经营管理活动的监督，国家不仅要求政府审计在传统审计领域发挥作用，而且应对公共资产参与的所有领域加强审计，政府审计的范围不断扩大。

随着各国公共支出的急剧增加，经济资源短缺。一方面纳税人的纳税义务不断加重，另一方面又面临着诸如失业率高、社会保障水平低、生存和发展环境恶化等一系列社会问题，社会矛盾日益加剧。在这种情况下，国家和公众不仅关注公共资金的使用是否合法，而且更为关注公共资金是否得到经济、有效使用，公共支出是否达到预期目标。这给政府审计提出了新的课题，需要不断完善政府审计的目标体系，以及实现这些目标的方式、方法。1945 年美国国会通过《政府公司控制法》，规定美国审计总署不仅审查联邦政府国营企业财务活动的合法性，而且应对其管理效率和内部控制系统的效果进行评价。1972 年美国审计总署颁布《政府机构、计划项目、活动和职权的审计标准》，确立了政府审计不仅监督财务活动的合法性，而且监督其经济性、效率性和效果性。继美国之后，加拿大、澳大利亚、英国等许多国家在财务合法性

目标基础上，相继确立了经济性（Economy）、效率性（Efficiency）、效果性（Effectiveness）审计目标（简称“三E”审计），建立了现代政府审计目标体系。在这一目标体系指导下，政府审计的内容、方式、方法也都获得了发展，在传统财务审计的基础上，发展了对管理的经济性、效率性、效果性进行评价的绩效审计。

在审计方法体系方面，为了降低审计成本，提高审计效率，减少审计风险，审计机关和审计人员不断探索新的审计方法体系，掌握审计活动本身的发展规律。经过长期的实践和经验总结，审计人员发现，被审计单位财务合法性程度，甚至经营业绩都与其内部控制制度健全性和有效性有直接关系。同时，随着经济的发展，生产规模扩大和现代管理技术的运用，被审计单位也不断改进管理，健全其内部控制制度。这就为审计人员从评审内部控制制度入手，根据评审结果开展抽样审计提供了客观基础。审计方法体系由传统的以会计资料为基础的详细审计，发展到了以评审内部控制制度为基础的抽样审计。

随着社会的发展，政府审计在社会政治经济生活中的作用将日益重要，在内外因的共同作用下，政府审计必将获得进一步发展。从近年来的发展趋势看，政府审计的范围在进一步扩展，对一些社会公共资金，如环保资金、社会保障资金等开展了审计。为了控制审计风险，一些国家审计机关在原有审计方法体系基础上，探索、运用以评价审计风险为基础，综合运用各种方法的审计方法体系。随着先进科学技术在政府审计领域的运用，计算机辅助审计技术以及其他先进审计技术也都获得了很大发展。

第二节 政府审计与政治体制

一、专制政治体制下的政府审计

政府审计是国家监督制度的重要组成部分，是国家政治制度的具体内容之一。除受社会历史和文化传统影响外，政治体制最终决定着政府审计体制。

在专制政治体制下，君主是国家最高统治者，集国家一切权力于一身，为了实现对国家的管理，设置了各级各类官府、官吏，把属于自己的权力授予这些官府和官吏代为行使。与之同时，为了监督各级官吏是否履行职责，是否效忠于君主，建立了相应的监督体系。其中皇家审计就是代表君主监督官府、官吏财计出入，保证皇室收支的一项制度。如中世纪，普鲁士国王设置总会计院时，明确表示，“总会计院是一个特殊团体，它只应从属于我们最高层人物，而不应从属于任何其他入”。^①我国奴隶社会和封建社会设置的各种具有政府审计性质的职官，虽然有的并不直接向君主报告工作，但它们都是代表君主行使监督职权，为君主服务的。有时，君主甚至亲自主持仪式，审查各级官吏的财务及管理，评定其政绩功过，以定刑赏。

专制政治体制下的政府审计模式如图 1-1：

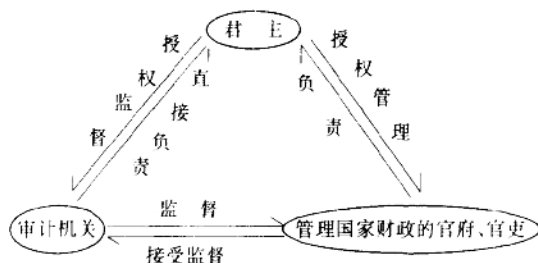


图 1-1

二、近现代政府审计是政治民主化的产物

近现代资产阶级革命的胜利，使国家政治体制发生了根本变化，资本主义民主政治体制逐步建立。在资本主义民主进程中，国家财政管理民主化始终是其重要内容。在财政管理民主化方面有三个突出表现：

1. 议会控财权。近代资本主义民主发源地的英国，贵族通过反复斗争，争取权力分治，终于在 1215 年强迫英王通过了《大宪章》，第一次规定了国王在没有征得贵族同意时，不可随意收取贡赋，也不能任意向臣民勒索财款，国家财政权力逐步由英王向资产阶级贵族转移。1688 年发生的“光荣革命”，开辟了资本主义民主新纪元，随后于 1689 年颁布的《权力法案》，将国家财政大权牢牢控制在以资产阶级为核心的议会手中。其他国家资产阶级革命的胜利，也相继使议会获得了控制国家财政的权力。议会控财权，亦即议会“掌管钱袋”。主要包括以下几方面：只有议会通过法案，才能向民众征税；议会审查批准国家预算和决算；国家的各项开支由议会审议决定；议会享有对国家财政的监督权。

2. 实行国家预决算制度。为了避免专制政治体制下君主财政收支的随意性，防止任意向民众勒索财产，进行非必要的开支，要求实行公开的国家预决算制度。即每一年初就当年的国家收入和支出编制预算，经议会审查批准后具有法律约束力，国家的财政收支应严格按预算执行；年度内涉及对国家预算的调整，也必须经议会审查批准；年末就当年的国家收入和支出编制决算，汇总年度内的财政收支情况及结果，决算只有经议会审查批准后，才能解除政府和有关方面在国家财政管理上的责任。

3. 建立对国家财政收支的审计监督制度。议会享有控财权，而这种控制只能是最基本、最宏观的控制，不可能对财政管理的每一具体环节，每一笔资金的使用过程进行具体控制。同时，这种宏观控制不能建立在沙滩上，必须依据大量的事实和信息进行

决策，这些就要借助于一个专门审计机关，通过审计监督来帮助实现。另外，议会的控财权包括对国家财政的监督权，但仅靠议员，无论在人力、时间、精力和知识上都无法实现监督要求，必须设立专门的审计机关，由其代表议会对国家财政实施监督。

政府审计既是财政管理民主化的必然产物，是其具体表现之一，又是财政管理民主化的保障，能进一步促进财政管理民主化的发展。

政府审计的民主性及其对民主政治的促进作用体现在以下几方面：

1. 政府审计的宪法地位。世界上多数国家宪法都对政府审计制度作了规定，一些同志认为，这是国家对审计制度重视所致，如果仅从法律的表现形式上看，宪法是国家的根本大法，由宪法确立政府审计制度，体现了政府审计在整个政治、经济生活中的地位和作用，体现了政府审计的重要性。但如果进一步揭示法律体现的实质内容，不难发现，宪法规定政府审计制度是因为政府审计与民主政治的关系所致。

近现代民主进程中，人民通过斗争争取的民主权力，需要通过一定形式固定下来，这种形式主要就是宪法。因此，宪法不仅是一种法律形式，更重要的是民主政治的产物，是民主政治的象征，也是民主政治的护卫武器。宪法体现的是民主政治的精神，确立的是国家根本制度。与其他民主权力一样，政府审计也是从王权手中夺取过来的，这种权力不仅是民主权力的组成部分，而且有利于维护和巩固整个民主政治体制。因此，现代政府审计无论从其产生的背景、实质，还是所起的作用看，都与立宪精神相一致，正如台湾宪法学者陶百川、陈少延所认为的那样，“由民意机关或独立机关审核政府财务，是现代宪政思潮的普遍趋势”。^②这样，宪法规定政府审计制度也就是必然的了。

2. 政府审计与民意机构直接相关。在民主政治体制下，国家