

政府审计

■董大胜 主编



中国审计出版社

政府审计

董大胜 主编

12352/13

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

政府审计/董大胜主编. - 北京:中国审计出版社, 1996.2

ISBN 7-80064-438-3

I. 政… II. 董… III. 政府审计 IV. F239.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 22570 号

政 府 审 计

董大胜 主编

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

天津市蓟县燕山印刷厂印刷

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 10.75 印张 268 千字

1996 年 2 月北京第 1 版 1996 年 2 月北京第 1 次印刷

印数:1-1000 册 定价:17 元

ISBN 7-80064-438-3/F·287

118

编 审 说 明

《政府审计》一书,经我们审定,同意作为高等院校审计专业的主干教材,亦可作为审计干部培训和业务学习用书。

审计署教材编审委员会

一九九五年十二月

编写说明

受审计署干部培训中心的委托,为适应大专院校审计专业的教学需要,我们组织编写了这本《政府审计》。

政府审计这一概念有不同的含义。它可以指隶属于政府序列的审计机关进行的审计,也可以指对政府部门进行的审计,还可以泛指国家审计。从我国的审计体制出发,本书定名为《政府审计》,旨在介绍我国政府审计机关所从事的审计工作。在介绍外国相关情况的时候,为了保持所用概念的一致性,仍使用政府审计这一提法。因此,在本书中,政府审计是广义的,它包括了上述三个方面的含义。

本书共九章。第一章绪论,从理论上阐述政府审计的涵义及其地位;第二章审计机关与审计工作,阐述审计机关机构设置及其职责、权限,审计项目计划与管理等;第三章至第八章,分别介绍财政、金融、固定资产投资、行政事业、外资等行业及农业资金的审计;第九章介绍外国政府审计。从完整的意义上说,我国的政府审计还包括对国有工商企业的审计。因企业财务审计另专门成书介绍,故本书不包括企业财务审计的内容。

本书以《审计法》为基本依据,结合我国国家审计机关十多年的工作实践,着重介绍各行业的审计工作实务。其目的是通过本书的教学,使学生基本了解我国审计机关所从事的各个行业的审计工作。对外国政府审计情况的介绍,主要以有关国家的审计法律为依据。

本书由董大胜担任主编。参加编写工作的有:姚世忠、董大

胜、张素苹、田翠萍、李章、高雅青、章柯、陈钟、徐伟、郝云松、李树廷、王本强、王永庆、曹燕玲、贾文勤、郝丽瑛。

因《审计法》实施时间不长,各行业审计在具体贯彻落实《审计法》及实施条例方面的工作正在进行,一些问题还有待于研究探索。同时,深化经济体制改革又将对政府审计工作提出新的要求,加之本书编写时间仓促,编写者水平有限,因此,书中还存在一些不完善甚至错误之处,欢迎读者批评指正。

本书也可以作为审计干部在职培训使用。

编著者

一九九五年十二月

目 录

第一章 绪论	1
第一节 政府审计涵义	1
第二节 政府审计地位	21
复习思考题	24
第二章 审计机关与审计工作	25
第一节 审计机关设置及其职责	25
第二节 审计机关权限	33
第三节 审计项目计划与管理	37
复习思考题	42
第三章 财政审计	43
第一节 财政审计概述	43
第二节 财政预算执行审计	56
第三节 财政决算审计	70
第四节 其他财政收支审计	78
复习思考题	83
第四章 金融审计	84
第一节 金融审计概述	84
第二节 中央银行审计	90
第三节 商业银行审计	98
第四节 政策性银行审计	116
第五节 非银行金融机构审计	130
复习思考题	139

第五章 固定资产投资审计	140
第一节 固定资产投资审计概述	140
第二节 建设项目开工前审计	149
第三节 建设项目在建审计	158
第四节 建设项目竣工决算审计	168
复习思考题	180
第六章 行政事业审计	181
第一节 行政事业审计概述	181
第二节 行政经费审计	189
第三节 事业经费审计	196
第四节 社会保障基金审计	205
复习思考题	210
第七章 农业资金审计	211
第一节 农业资金审计概述	211
第二节 农业事业费审计	216
第三节 支援农业生产专项(专用)资金的审计	224
复习思考题	239
第八章 外资审计	240
第一节 外资审计概述	240
第二节 世界银行贷款项目审计	248
第三节 国际援助项目审计	272
第四节 其他外债审计	278
复习思考题	289
第九章 现代外国政府审计	290
第一节 现代外国政府审计体制的模式与特点	290
第二节 现代外国政府审计的主要领域	316
复习思考题	336

第一章 绪论

第一节 政府审计涵义

一、政府审计的概念

简单地说，政府审计是指政府审计机关独立检查会计帐目，监督财政、财务收支真实、合法，效益的行为，其实质是对受托经济责任履行结果进行独立的监督。具体而言，应从以下几个层次来理解政府审计：

1. 受托经济责任

随着社会经济的发展和国家管理的进步，财产所有者开始将其财产委托给专门人才经营和管理，从而形成了财产所有权与经营管理权的分离。这样，一方面，财产所有者需要了解和监督经营者和管理者是否严格履行受托经济责任，甚至是否存在营私舞弊等行为；另一方面，受托经营者和管理者则必须向财产所有者如实报告经济责任的履行情况并接受监督。这样，就提出了经济监督的要求。

2. 财政、财务收支

在以货币为交换媒介的市场经济条件下，经济活动和经济责任的履行情况一般要通过财政、财务收支具体反映出来。一般地，人们习惯将反映国家参与国民收入分配和再分配的货币运动

称为财政收支，将反映部门、企业事业单位、机关、团体经济活动的货币运动称为财务收支。因此，监督经济责任的履行情况，就必须落实到对财政、财务收支的监督。

3. 会计帐目

财政、财务收支是通过会计帐目及有关资料完整地记录和反映出来的，它是财政、财务收支活动的载体。因此，要监督财政、财务收支，就必须检查会计帐目及有关资料。

4. 经济监督

当经营者和管理者向财产所有者报告其经济责任履行情况时，即主要通过会计帐目报告其财政、财务收支情况时，由于会计帐目所揭示的经济责任的履行情况直接关系到经营者和管理者的切身利益，会计帐目存在着弄虚作假的可能性，因此，财产所有者迫切要求保证会计帐目的真实性，从而真正达到监督经济责任的严格履行。但是，因地理位置、时间及专业技术等方面的限制，财产所有者本人不可能实现这一目标，从而需要专门人员来代行监督职责。

5. 审计

财产所有者为了正确了解并监督经营者和管理者履行经济责任的情况，聘任专门人员，对反映财政、财务收支的会计帐目进行独立、专业的审查。这种独立检查会计帐目，监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为，就是审计。承担这项工作的人员就是审计人员。

为了保证审计结果的公正性，确保审计监督的质量，切实达到监督经营者和管理者严格履行受托经济责任的目的，必须要求审计人员（包括审计人员所在的机构）在经济上、组织上与被审计单位及被审计事项保持独立，即审计活动是专职的，它不能附属于其他的业务活动和管理活动。

从上述分析可以得出：审计是产生于财产所有权与经营管理

权的分离而形成的受托经济责任关系，审计的主体必须是独立的，审计的客体（对象）是财政、财务收支，审计的基本方式是检查会计帐目，审计的目标是保证财政、财务收支的真实性、合法性和效益性，监督受托经济责任的严格履行。

二、政府审计的起源

政府审计是随着国家的产生、发展而逐渐形成的。

一方面，国家管理事务中受托经济责任关系的形成，提出了监督经济责任履行情况的客观要求。国家在地域上的广阔和管理事务上的庞杂，迫使国家在管理事务中必须设立相互联系而各有执掌的政权机构，按职能大致可分为立法、行政、司法、监察等系统。当然，在国家产生的初期，它们并无严格的区分，但也有基本的分权。国家管理事务中分级授权管理原则的采用，形成了上下级之间及相互间的责任关系，包括政治的、军事的、行政的、经济的等责任，而经济基础是上层建筑赖以产生、存在和发展的物质基础，具体如财政活动，它为国家实现其职能筹集并分配使用资金，更直接表现为经济责任。受托经济责任成为最主要的、最基本的受托责任。为了保证受托经济责任的严格履行，内在提出了监督经济责任履行情况的客观要求。另一方面，国家的强制权力又为实施相应的监督提供了保证。

受托经济责任关系的形成，使财产所有者有监督经济责任承担者履行经济责任情况的必要和权力，而后者则承担着向前者如实报告经济责任履行情况并接受监督的义务。从理论上分析，它首先要求建立起直接的监督制度而绝不会舍近求远地建立间接的独立监督制度。历史的发展也确是如此。

直接监督活动的开展和直接监督制度的建立，主要表现为上级在其行政业务过程中对下级（或业务对象）活动的监督。直接监督活动是与行政活动相伴随的，其目的即是促使被监督者严格

地履行其承担的受托责任。

与加强直接监督活动相一致，提高被监督对象有关经济责任履行情况的透明度，是实施有效监督的必要条件。这就要求建立报告制度。西周时规定“岁终则令百官府各正其治，受其会，听其致事而诏王废置，三岁则大计群吏之治，而诛赏之。”即一年一报告，三年大报告，并根据报告决定奖惩。上计制度就是我国历史上盛行的基本报告制度。报告制度和监督制度是一对双向运行的对应机制。实施监督必须依靠报告，而为了验证报告的真实性，必须对报告进行监督。

验证报告的真实性是监督者有效利用报告的必要条件。此外，直接监督活动是否有效，也有赖于对报告进行确认；更进一步，直接监督者因其与被监督者的业务联系，使其对报告的监督和评价工作因独立性的不足而可能失之客观。对此，经济权力的授予者可以自己动手审查，但是，在更多的情况下，由于时间、地点和专业技术等多方面的原因而不能对报告及其所反映的经济责任的承担者的活动实施有效的直接监督。因此，财产所有者必须指派或通过其代表，如西周时的“冢宰”、“小宰”，及以后的“御史大夫”等，来实施上述工作从而达到对报告者的有效监督。对于经济责任的承担者（报告者）来说，他们是财产所有者、授权经营管理者以外的第三者。独立的经济监督活动——审计出现了。

在国家发展的早期，独立的监督活动所指向的对象是极其广泛的，政治的、军事的、经济的等等活动都包括在内，上述活动共同成为监督的对象，审计活动也混杂在整个监察活动之中。但是，只有直接指向经济活动（或以经济活动为主体）的独立的监督，才构成审计。审计是一项独立的经济监督活动。

审计是为弥补直接监督的不足，促使经济责任的承担者更严格地履行经济责任而诞生的。审计是以独立的经济监督来完善原

有的经济运行机制，而不在于创立一种新的经济运行机制。审计的这一特性，在历史发展中体现为：审计制度总是在一定的直接监督制度的基础上建立起来的，没有一定的直接监督制度，审计制度就不可能建立起来；但是，一定的直接监督制度的存在，并不必然导致审计制度的建立。直接监督制度只是建立审计制度的必要条件而不是充分条件。

制度和设施是由意识形态决定的，而意识形态则是由经济基础决定的。国家活动中的经济责任关系是产生政府审计的根本原因，但政府审计制度作为上层建筑的一部分——一项完善制度而不是基本制度，它更直接受到社会意识形态——统治阶级对政府审计的认识的左右。通过对政府审计发展历史的研究就可以看到：什么时候政治稳定、经济发展，审计就会受到重视，就会得到加强和发展；什么时候政治动荡，审计就会被忽视，就会被削弱甚至取消。总之，越强调经济责任，就必然越重视政府审计工作；反之，没有经济责任，政府审计就失去了其存在的前提条件。审计作为一项制度，必须在国家的法律保障下才能建立起来，总是体现着统治阶级的意志。

1977年最高审计机关国际组织在利马召开的第九届大会通过的《利马宣言——审计规则指南》指出：“公共资金的管理意味着一种委托关系，因此，有公共财务管理就一定要有审计。”这可以说是对世界政府审计历史的总结后得出的结论。

三、政府审计的演变

（一）中国政府审计的演变

1. 西周时期

西周是我国审计活动有史记载的最早时期。当时，进行审计工作的主要是宰夫。《周礼》记载：“宰夫之职，掌治朝之法，以正王及三公、六卿、大夫群吏之位。掌其禁令，叙群吏之治”，

即如同现代的监察。同书又称：宰夫“岁终，则令群吏正岁会；月终，则令正月要；旬终，则令正日成，而以考其治，治不以时举者，以造而诛之。”就是说，宰夫每旬、每月、每年都要对反映各部门财政收支的日成、月要、岁会进行检查和考核。因而，可以认为，宰夫在实施监察工作时，对有关经济活动的监察，即为审计。

从西周时期审计机构的组织关系来考察，宰夫是负责王朝财物保管工作的小宰的属官，而实际上宰夫的工作并不属于财物保管的一部分，这一方面反映了审计的独立性，另一方面说明审计机构只具雏形。

2. 秦汉时期

秦汉是我国延续二千年之封建专制主义中央集权制度的奠基并获得初步发展的时期，也是我国审计制度的成型并获得初步发展的时期。

秦代在国家机构建设中的一个重要贡献是确立了行政活动与监察活动的分离。丞相总理全国政务，御史大夫主要行使监察。这就使属于监察的审计与属于行政的会计相分离。对此，从国家建设的整体上来看，它是国家管理方式的重大进步；从审计制度的建设上来看，则是审计发展史上的根本性变革，它促成了审计机构从财计部门分离出来而拥有了与被审计单位之间的独立地位。

秦代，从中央到地方建立起了一套比较完整的有利于中央专制集权统治的机构。中央为了考核地方官员的政绩，将起源于西周、成型于战国的上计制度逐步进行完善。秦时，上计工作由柱下史主持，上计报告另有副本送交御史大夫进行审计。黄龙元年汉宣帝下诏曰：“上计簿，具文而已，务为欺漫以避其课，三公不以为意，朕将何任！御史察计簿，疑非实者按之，使真伪毋相乱。”对计簿的审计，构成了秦汉时期政府审计的主要内容。同

时，也反映出审计只是手段，其目的是保证“计簿”的真实性，从而保证上计工作的有效进行。

审计工作的发展和审计方法的改进是以会计工作的发展和会计方法的改进为基础的。秦代是我国中式会计方法体系的全面奠基时期。至汉代，会计帐簿在上计工作中获得改进，上计簿的格式、内容等逐渐都有了定规。严格地讲，西汉时的上计簿才与会计簿书区别开来，从而确立了中式会计报告的基本形态。会计的发展，才使得我国的政府审计工作由秦至汉逐渐以“计簿”审计为主。在“计簿”审计的基础上，若发现可疑问题，则派人进行就地审计。

随着君权与相权矛盾的加剧，至东汉，已从制度上真正削弱了相权，权力逐渐转归中朝尚书。尚书台正式成为当时国家的最高权力机构，原丞相、御史大夫的权力，包括审计权都转归尚书台。尚书制度的逐渐形成，又是汉代加强中央集权统治的重要措施。

3. 隋唐时期

我国历史上第一个审计机构是比部，它诞生于曹魏时期。据《晋书》记载：“至魏，尚书郎有殿中、吏部、驾部、金部、比部、……考功、定课，凡二十三部。“比”是比较、检查的意思。比部的出现标志着我国政府审计机构的正式诞生。这也意味着审计在该时期的国家生活中已成为一项专门的工作而受到重视，并在组织建设上得到了保证，它是审计工作在国家生活中重要性提高的必然结果。

西周、秦汉时期的审计工作是与考课工作密切结合的。曹魏时的比部与吏部、考功和定课仍共同属于主管选举的吏部，审计工作仍与考察官吏政绩的工作紧密结合。

魏晋南北朝时期，我国政体演变中一个重大的变革是三省制的出现并初步形成。公元396年，北魏仿晋创建台省，491年，

孝文帝改制，比部归入都官（后改为刑部），这反映了审计工作已转向了司法性的工作，从而进一步保证了审计工作的独立性和权威性。隋唐比部归于刑部即源于此。

隋唐时，审计工作主要由比部和御史台承担。比部是中央的审计机构，御史台是国家的最高监察机构，也承担一定的审计工作。根据《旧唐书》记载，比部的职责主要是考核内外赋敛、经费、俸禄、勋赐等，还包括检查各个单位的各种财物收支和库存。唐朝，会计报告编制趋于成熟，通过会计报告，已能较全面、充分地反映一个部门、一个地区的财政经济情况。与此相适应，在审计中，主要采取审计度支部呈送的季度报告和年度决算报告的方法。比部对于审计时发现的一般性问题，可以依法自行进行处理。司法性是唐代审计的一大特点。御史台在开展监察工作时，也要求检查、监督帐籍是否有差错，赋役征发是否合理等。显然，这也属于审计性质的工作。此外，比部对于审计中发现的重大问题，必须移交御史台处理。因此，比部与御史台承担的审计工作，并不是简单的重复，而是在不同的层次上的有机配合。审计与监察既分工又密切配合，构成了隋唐审计的又一大特点。

4. 宋元明清时期

(1) 宋代审计

宋初，虽然沿袭唐制仍设有比部，但因官职分离，比部并不开展审计工作。而真正开展审计工作的，是三部勾院和三司内的都磨勘司。三部即盐铁、度支、户部，总掌全国财政大权，各部内设的勾院主要对各地申报的帐籍进行审计；三部又合称三司，内设的都磨勘司主要审核三部的帐籍并对三部勾院审核的帐籍进行复审。财审合一（财政部门设立的审计机构）的制度及审计力量的薄弱，导致了宋初财计帐籍的混乱。宋神宗元丰三年（1080年）至元丰五年，仿《唐六典》实行新官制，史称元丰改制。元

丰改制后，基本恢复了唐制，其中包括审计制度。

元丰改制后，太府寺设立了审计司，负责太府寺的内部审计。“审计”一词在我国首次出现。宋室南渡后，诸军诸司专勾司改为审计院。据《庆元条法事类》记载，当时的赋税收支、上供钱物出纳，各种赏赐的给受以及各种会计报表，都必须送都磨勘司和审计院进行审计。

(2) 元代审计

元代实现了中国历史上空前的统一，但国家的政权建设不完备，基本财政制度也没能很好建立起来，审计制度建设被忽视。元代除财计部门进行的内部审核外，几乎无审计可言。

(3) 明代审计

明代中央财政机关为户部，它不仅总理国家财政及负责财政收支的全面核算，还对全国决算报告进行审核。明初，刑部仍设有比部，后刑部几经变化，比部不再独立存在，审计之职由十三清吏司继承，这种体制不利于审计工作。此外，负责监察工作的都察院也兼有一定范围内的审计工作。因而，明代财计组织在元代的基础上获得了一定的发展，但从审计角度来看，仍没有突破财审合一的体制。

(4) 清代审计

清初至1906年官制改革前，仍实行财审合一制度，积弊很大。1723年，即雍正元年，雍正指示在中央设立会考府，专门审查钱粮奏销事务。会考府是清前期所设的唯一一个审计机构。会考府设立后，在雍正皇帝的大力支持下，在清理亏空、惩办贪官等方面发挥了重要的作用。雍正三年，会考府在政治腐败、贪污成风的社会中，最终被迫撤销。

在清末筹备立宪中，清政府派员考察了日本和欧美多国政治。出使各国考察政治大臣等在奏请改定全国官制以为立宪预备折中，详细介绍了日本和普鲁士的会计检查院制度，并强调中国