

新编财政审计

周治国 主编



东南大学出版社

新编财政审计

周治国 主编

东南大学出版社

(苏)新登字第 012 号

内 容 提 要

《新编财政审计》是我国实行分税制财政体制后，第一部系统阐述财政审计的读物。其主要特色是：观点新，法规新，内容新，方法新。具有理论性强，实务性强，针对性强，适应面广的特点。

本书主要作为高等财经院校教材，成人高校、函授大学教材，审计工作者的必备工具书，也可作为财政、税务干部学习参考书。

新 编 财 政 审 计

周治国 主编

*

东南大学出版社出版发行

(南京四牌楼 2 号 邮编 210018)

江苏省新华书店经销 南京新中彩色印刷厂印刷

*

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 11.375 字数 306 千

1994 年 9 月第 1 版 1994 年 9 月第 1 次印刷

印数：1—8000 册

ISBN 7-81023-941-4/F·145

定价：9.50 元

(凡因印装质量问题，可直接向承印厂调换)

《新编财政审计》编辑委员会

顾 问： 施学道

主 编： 周治国

副主编： 田甲重 郑仲文

编 委： （以姓氏笔划为序）

王秀明 田甲重

刘如德 李桂茹

郑仲文 郑儒娟

周治国 张永有

施学道 韩大川

前 言

为了适应社会主义市场经济的需要,中共中央、国务院决定,从1994年1月1日起,在全国实行分税制财政体制,力求与市场经济国家在财政体制上保持基本一致,进一步扩大改革开放的成果。

由于财政体制的变革和《审计法》的颁布,原来的财政审计书藉已不再适用。为了解决教学和审计的急需,我们编写了这本《新编财政审计》。

本书根据中共中央、国务院关于实行分税制财政体制的一系列文件、法规、制度等,全面地阐述了我国实行分税制财政体制后,财政审计的概念、职能、任务、范围及其基本原则,系统地介绍了财政预决算审计、财政预算外资金审计、政府预算外基金审计及其财政信用资金审计的程序、方法、内容、重点;高度地概括了税制改革的必要性及其审计的主要内容,同时,还专门说明了新旧财政体制的转换要领、衔接方法及操作程序。

本书在总结我国10年来财政审计经验的基础上,坚持理论与实务并举的方针。其主要特色是观点新、法规新、内容新、方法新。具有理论性强,实务性强,针对性强,适应面广的特点。

本书是我国实行分税制财政体制后的第一部系统阐述财政审计的读物,主要作为高等财经院校教材,成人高校、函授大学教材和审计工作者的必备工具书,也可作为财政、税务干部学习参考书。

本书在编写过程中,参考并引用了有关文章的部分资料,特向有关作者表示感谢。

本书的编写和出版,得到了审计署驻南京特派员袁有江和江

苏省税务局副局长周广仁的全力支持。同时还得到了江苏省财政厅的江建平和李荣荣、江苏省税务局的金有国、无锡市财政局的夏广莉的尽力帮助,在此一并表示最真诚的谢意。

本书由周治国主编。负责全书规划,组织编写工作,并在定稿时进行修改、补充和总纂。

本书初稿:第一章由田甲重执笔;第二章由李桂茹执笔;第三章由周治国执笔;第四章由张永有和卢家辉执笔;第五章由黄道国和王建雄执笔;第六章和第七章由郑儒娟执笔;第八章由刘如德和祁鸣执笔;第九章和第十一章由王秀明执笔;第十章和第十四章由郑仲文执笔;第十二章由韩大川执笔;第十三章由周扬炳和陈炜执笔。

由于编者水平有限,加之时间仓促,本书在编写内容和编写方法上,缺点和错误在所难免,欢迎读者批评指正!

编 者

1994年9月于南京

目 录

| | |
|-----------------------------------|-------|
| 第一章 财政审计概论 | (1) |
| 第一节 财政审计的概念..... | (1) |
| 第二节 财政审计的产生和发展..... | (5) |
| 第三节 财政审计的职能 | (13) |
| 第四节 财政审计的任务 | (20) |
| 第二章 财政审计的范围、依据、程序和方法 | (24) |
| 第一节 财政审计的范围和分类 | (24) |
| 第二节 财政审计的依据 | (29) |
| 第三节 财政审计的程序和内容 | (33) |
| 第四节 财政审计的方式和方法 | (48) |
| 第三章 财政预算管理审计 | (55) |
| 第一节 财政预算管理审计的概念和作用 | (55) |
| 第二节 财政预算管理审计的内容和重点 | (60) |
| 第三节 财政预算管理审计的方法 | (82) |
| 第四章 财政预算审计 | (91) |
| 第一节 财政预算审计的概念和作用 | (91) |
| 第二节 财政预算的编制 | (94) |
| 第三节 财政预算审计的内容和重点..... | (106) |
| 第四节 财政预算审计的方法..... | (115) |
| 第五章 财政预算执行审计 | (121) |
| 第一节 财政预算执行审计的概念和作用..... | (121) |
| 第二节 财政预算执行审计的内容和重点..... | (128) |
| 第三节 财政预算执行审计的方法..... | (139) |
| 第六章 财政决算编制审计 | (142) |

| | | |
|-------------|--------------------------|--------------|
| 第一节 | 财政决算编制审计的概念和作用····· | (142) |
| 第二节 | 财政决算编制审计的内容和重点····· | (150) |
| 第三节 | 财政决算编制审计的方法····· | (161) |
| 第七章 | 财政收入决算审计····· | (167) |
| 第一节 | 财政收入决算审计的概念和作用····· | (167) |
| 第二节 | 财政收入决算审计的内容和重点····· | (170) |
| 第三节 | 财政收入决算审计的方法····· | (181) |
| 第八章 | 财政支出决算审计····· | (184) |
| 第一节 | 财政支出决算审计的概念和作用····· | (184) |
| 第二节 | 财政支出决算审计的内容和重点····· | (187) |
| 第三节 | 财政支出决算审计的方法····· | (199) |
| 第九章 | 税收审计····· | (202) |
| 第一节 | 税制改革概述····· | (202) |
| 第二节 | 税收审计的概念和作用····· | (221) |
| 第三节 | 税收审计的内容和重点····· | (226) |
| 第四节 | 税收审计的方法····· | (236) |
| 第十章 | 财政预算外资金审计····· | (242) |
| 第一节 | 财政预算外资金审计的概念和作用····· | (242) |
| 第二节 | 财政预算外资金审计的内容和重点····· | (247) |
| 第三节 | 财政预算外资金审计的方法····· | (254) |
| 第十一章 | 政府预算外基金审计····· | (261) |
| 第一节 | 政府预算外基金审计的概念和作用····· | (261) |
| 第二节 | 政府预算外基金审计的内容和重点····· | (271) |
| 第三节 | 政府预算外基金审计的方法····· | (280) |
| 第十二章 | 财政信用资金审计····· | (286) |
| 第一节 | 财政信用资金审计的概念和作用····· | (286) |
| 第二节 | 财政信用资金审计的内容和重点····· | (288) |
| 第三节 | 财政信用资金审计的方法····· | (305) |
| 第十三章 | 财政结余或赤字真实性审计····· | (308) |

| | | |
|-------------|--------------------------|--------------|
| 第一节 | 财政结余或赤字真实性审计的概念和作用 | (308) |
| 第二节 | 财政结余或赤字真实性审计的内容和重点 | (315) |
| 第三节 | 财政结余或赤字真实性审计的方法..... | (326) |
| 第十四章 | 财政审计报告 | (331) |
| 第一节 | 财政审计报告..... | (331) |
| 第二节 | 财政审计决定..... | (341) |
| 附录 | 中华人民共和国审计法 | (347) |

第一章 财政审计概论

第一节 财政审计的概念

在全世界所有的国家,不论其社会政治制度与国家体制如何,财政审计的监督制度过去和现在都被公认在国民经济范围内占有重要地位。财政审计的监督目的,最终在于合理地经营管理国家财产,确保财政收支和公共资金的安全与完整,并通过财政审计监督工作,帮助提高社会资金的使用效益。财政审计制度进入现阶段以来,有越来越多的经济和社会的复杂问题需要进行比较。例如:中央与地方、国家与企业、企业和个人等之间的利益分配,特别是一方面要不断提高社会消费水平,但另一方面国家的资金又很有限,要协调这两方面的矛盾,都要求国家各级政府和财政部门严格管好用好资金,建立合理的管理和运行机制,用较少的财力和物力,办好更多的公共事业,以促进国家经济的健康与稳定发展。这种客观的生产发展、供求需要和利益分配等诸方面反映出的综合经济矛盾,便要求强化财政经济的监督制度,而且使它的地位和作用越来越重要。

审计是一门应用科学,审计机关是财政经济综合监督部门。它是由专职机构,就法定对象的财政经济和财务活动及其效益,独立公证地依法进行审查、评价,用以促进国民经济发展和规范经济行为。所以,从审计的机构体系来说它属于上层建筑,是为经济基础服务的;但从它的工作内容来说,则属于经济范畴,是对财政、经济和财务活动的监督。

财政审计是国家审计的一个重要组成部分。要了解财政审计

的概念，先要了解国家财政的基本概念。财政是国家为了实现其职能，以国家为主体对社会产品进行的一种分配和再分配。它体现着国家与社会再生产各个方面、国民经济各部门、社会阶层之间的分配关系，它是社会产品分配中的一个特殊组成部分。财政是一个历史范畴，是在社会生产力发展到一定历史阶段，随着国家的产生而产生的，并与国家一同发展，因此财政也叫“国家财政”。社会主义财政是通过剩余产品的社会扣除，取之于民，用之于民，同时又取之有度，用之有道。我国的社会主义财政具有分配、调节和监督等职能。财政的范围包括国家预算、国家税收、国家财政信用、国营企业财务、行政事业财务、基本建设财务和预算外资金等。我们将国家财政的基本概念讲清楚了，那么财政审计的基本概念也就迎刃而解了。财政审计实质上是国家审计机关依照国家现行的财经法纪、法规及财经方针政策，对各级政府的财政收支活动的真实性、合法性和效益性进行的一种监督行为，以达到严肃财经纪律，加强财务管理，提高经济效益，为宏观经济管理、发展经济服务，保证国民经济的健康、持续和协调发展。随着社会经济从自然经济发展到以社会化大生产为基础的市场经济，财政审计的职能和作用也不断演变，财政审计已从查错纠弊，发展成为完善经济和社会活动、对财政分配活动效益与成果实行监督的有力手段，成为控制宏观经济运行不可分割的组成部分。

当要求财政审计发挥其调控经济运行的机制时，它的作用过程应该是这样的：财政分配系统为财政审计提供货币流和信息流，财政审计系统则根据这种货币流和信息流以及国家在一定时期的经济发展战略制定本系统的控制目标，然后运用财政审计手段去调节财政分配系统的运行。这里所指的货币流是指财政分配系统为财政审计系统提供有关的财政收入、财政支出数据；所指的信息流是指有关国民经济发展速度、社会总供给和总需求的关系以及国民经济结构等方面的指标。比如，如果财政收入大幅度增长或大幅度下降，所得到的信息便是生产的大幅度增长或是国民

经济产业结构的失调，根据这种情况以及国家的整体部署，财政审计系统作为一种强有力的动态信息反馈机制，便可随时跟踪宏观间接控制的被控系统，及时把这种失调的产业结构信息传输反馈给宏观管理机构，并运用必要的财政审计手段实现国民经济产业结构的合理化，使宏观控制和调节取得最大效果。

财政审计对国民经济的运行具有重要的调控作用，这是毋庸置疑的。但是，这些调控作用能否得到充分发挥，还取决于以下条件，必须认真做到：

第一，要理顺财政审计子系统和其他审计子系统的关系。经济监督这个大系统是由审计监督，财政监督，银行监督和工商行政管理监督等众多子系统所组成的，它们之间存在着反馈耦合的关系。从审计监督这个系统来看，它又是由财政审计、财务审计、经济效益审计和财经法纪审计等若干子系统所组成的。这些系统也都具有自己独立的功能，但这些子系统的运行又是相互依赖的，其中任何一个都不能独立地存在。因此，我们必须按照每个系统的功能特性来适应和健全该系统，使每一个子系统都能良好地运转。从财政审计系统与企业财务审计系统的关系来看，财政审计是对中央和地方各级政府的预算收支执行结果所进行的审计，它应以审查财政部门在组织预算执行和编制决算过程中直接办理的财政、财务收支活动为主；而财务审计则是对行政事业单位的经费收支，国营企业单位和建设单位的财务收支进行的审计。但是，财务收支与财政收支有着不可分割的联系，这是因为社会主义企业财务是社会主义财政的基础，行政事业单位财务则是社会主义财政资金在国民经济各部门的具体运用。因此，企事业单位财务收支审计系统是否健全，是国家财政审计系统能否发挥作用的一个重要前提。所以要审查各级政府的财政收支是否真实、合法、有效，对它们履行财政收支和监督责任及绩效状况作出全面、正确的评价，往往需要选择重点，同时延伸审查一部分行政事业单位和企业单位的经费收支和财务收支，以获取必要的资料，用以验

证与财政收支有关的问题，这样才能发挥财政审计的作用。这里还应强调的一点是，要发挥财政审计的作用，健全和完善物价、金融等部门的监督系统是必不可少的。如果价格长期不动或长期背离价值，那么价格就不仅不能发挥有效的调节作用，甚至发生负作用。如果价格严重丧失了调节功能，就会直接和间接地影响财政收入规模和财政支出的实现，财政审计系统即使功能健全也无法起到调节作用。而银行信贷系统是社会再生产过程中资金流的枢纽，没有它的密切协作，财政审计系统同样也不能充分发挥作用。

第二，要协调财政审计系统的行为与其它监督系统的行为。从经济调控系统来看，有财政、信贷、物价等方面，只有这些调控系统协调行动，才能收到整体调控的预期效果。要做到这一点，首先要求协调的总目标一致。系统内部各子系统的调控目标必须服从于该系统的整体调控目标。例如，如果市场上出现了总需求大于总供给的情况，那就要求每个监督系统都要根据降低社会总需求的总目标来设置自己的分控制目标，如果脱离了这个总的控制目标，那么各个分控制目标的选择将会是盲目的，就难免会发生摩擦，从而大大减弱整个系统的调控能力。在调节的总目标一致的前提下，还要求各个子系统调节行为同步，必须各自运用自己的调控手段同时作用于整个宏观经济系统。例如：宏观控制的一个重要方面就是控制基本建设规模，尽管年年讲控制，但却出现了这样的局面，即预算内下，预算外上；财政下，银行上；计划内下，计划外上的怪圈。这主要是因为缺乏统一行动和协调一致的系统和行为，在这情况下，财政审计的作用必定是微小的。如果财政分配方面在预算内压缩基本建设投资，在信贷方面加强贷款的审查，在计划方面严格项目审批，那么财政审计系统的作用、效果就会大大提高。

此外，要强化财政审计的调控作用，还应在完善财政审计系统的内部结构，以适应社会主义市场经济的建立和发展；提高财

政审计系统的抗干扰能力，独立行使审计处理职能等方面，进一步改进和健全。这里就不一一论述了。

第二节 财政审计的产生和发展

审计和财政审计是一个历史范畴，如果把审计作为历史来研究，它是在一定历史阶段中形成和发展的，而财政审计则是审计出现的最初形式和最早内容。财政审计产生于官厅会计，以后又独立于官厅会计。当官厅会计发展到一定阶段，为了防止和纠正工作中可能出现的错误，以及预防弊端的产生，就需要相应的审查稽核工作，这种审查稽核工作，就是财政审计的最初因素。但是，在经济尚不发达时期，生产资料的占有者，对小规模的经济活动举目可见，没有进行财政审计的必要，财政审计尚存在于官厅会计之中。由于社会经济生活的不断发展，官厅会计工作也随之不断扩大。作为生产资料占有者的国家，经济活动范围越来越广，财产所有者无法经管自己所有的财产，而将部分或全部财产委托他人经管，这样财产所有者与财产管理者之间就形成了一种经济关系。这种关系的出现为审计的产生制造了客观条件。与此同时，会计工作越来越复杂，且分工越来越细，审查稽核工作逐步从会计中分离出来，形成了专职的审计工作，审计学也随之成为一门学科。一般说来，审计的起源晚于会计。绝大部分会计学者从现代审计角度出发，认为审计的产生和发展是在19世纪股份制有限公司出现以后，由于它们的财务报表，需要由公共会计师进行审查，才促进了审计的出现和发展。

审计的发展，是从两条途经上进行的，其一，是政府审计的建立和发展。我国从西周起，就设有国家专门机构、专职人员，对各级政府部门的财政收支，依照法律规定进行强制性审计，其间，曾经几次兴衰，但无论从形式上，还是从内容上都存在政府审计。其二，是民间审计的产生和发展。在英国产业革命以后，出现了

职业会计师受托对民间企事业单位进行公正性的审计，后来，在美国得到了更快的发展。从世界各国审计发展史来看，一般都是政府审计早于民间审计。

我国是一个具有 5000 年文明历史的古国，审计历史源远流长，作为审计最初形式和内容的财政审计，可以追溯到西周时代（公元前 1066 年至公元前 771 年），它的产生与发展，大体可划分为四个时期，即：萌芽时期，发展时期，中衰时期和演进时期。

一、我国财政审计的萌芽时期

据《周礼》记载，西周时，我国已经有了财政审计的萌芽，当时的西周，首先产生了官厅会计，掌握一切亩、赋、徭役等征收和支配大权，客观上存在着错误和舞弊的可能性，这就使财政审计的产生成为必要。于是，出现了财政审计的萌芽。

当时，周王朝中央一级的官制，天子下设六卿，冢宰（又称大宰、太宰）相当于首相，其余相当于部长。据《周礼》记载：冢宰掌邦治；司徒掌邦教；宗伯掌邦礼；司马掌军政；司寇掌刑狱；司空掌邦事。六卿下面设司会掌管会计工作，小宰掌管财政工作，小宰下面再设宰夫掌管审计工作，大府掌管国库（见图 1—1）。

从上述官制可以看出，当时的审计工作分成两个方面：一部分审计工作归会计部门管，由司会负责；另一部分审计工作独立于会计部门以外，由宰夫负责，实际上就是我国财政审计制度的雏形。《周礼》中记载司会的职责是：“以参互考日成”，“以月要考月成”，“以岁会考岁成”，说明司会也是担负一部分审计工作的。《周礼》中对宰夫职责的记载是“宰夫考其出入，而定刑赏”。“凡失财、用物辟名者以官刑詔冢宰而诛之，其足用长财善物者赏之”，说明宰夫的权力也不小。但用现在的眼光来看，宰夫是下大夫，其独立性和权威性都有一定的限制，所以这还只能说是财政审计的萌芽，不过，这里值得我们自豪的是：西方直到 1256 年，法国国王圣路易（即路易第九）才开始明令将其会计报告送交巴

黎的审计人员审查，这件事在西方被誉为政府审计的萌芽。而西周比法国要早两千年，说明我国在世界审计发展史上占有领先的地位。正如美国学者切特菲德在其所著的《会计思想史》“古代世界的会计”一章中所说，“在内务管理、预算以及审计程序方面，古代世界几乎没有别的国家可以与中国周代伦比”。

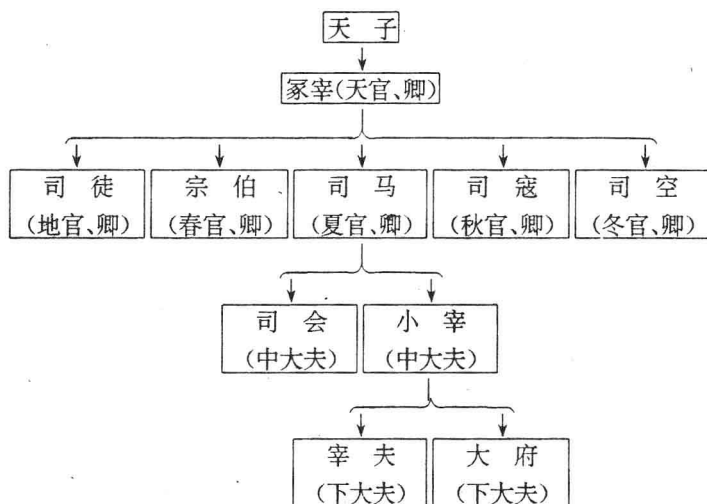


图 1—1 周王朝中央官制系统图

二、我国财政审计的发展时期

公元前二世纪至公元十三世纪，是我国财政审计的发展时期，历经了秦、汉、隋、唐、宋等几个主要朝代。

秦汉时期，沿袭周朝审计制度，并建立一套上通下达的上计制度，这项制度是从战国延续下来的，即全国的官吏要于年终将全国的赋税收入写于木卷上呈送国王考核。秦汉时设置御史主办这项工作，有时皇帝亲自主持，如汉武帝曾三次受计，并罢免了

失职的宰相公孙贺和上谷太守郝贤的官职。汉武帝曾专门下诏说：“御史查计簿，疑非实者，按之，使真伪毋相乱”。

隋唐时期政府设比部，开始在尚书之下设置比部，独立于财政部门之外。以后隶属刑部，行使审计职权。凡国家财政收支，包括赋税，经费，军事费用等，均由比部负责审计。由此，一方面说明其独立于主管财政的户部之外，另一方面表示它在法律上的权威性，和今天西方各国的审计机构颇为相似。同时，比部又和最高监察机关密切配合，相互分工。比部主管审计，而近代审计中的稽查这一职能则归御史台，构成了我国审计的一大特色。

正是由于唐代比部的专门性、独立性和司法性，才使得财政审计权威比历代王朝都大。其主要表现在它有较严格的监督制度和审计人员严格的考核标准，它把中央和地方所有财政收入和经费支出，都集中到比部来审查，并规定每三个月送审一次，比部以审查定期报表来监督各级官署财政收支是否合法。

北宋初期，开始实行财审合一制度，太宗淳化三年（公元992年）皇帝采用户部使樊知古的上奏，国家专门设立一个审计机构来负责财政审计工作，这是世界上最早的审计机关。到神宗元丰三年（公元1078年）更扩大其职权，仍改归比部，财审分开，当时这个机构的名称叫“诸军诸司专勾司”。南宋时，因高宗的名字叫赵构，为了避讳，于高宗建炎元年（公元1127年）改名为“审计司”，后又改为“审计院”，审查各项军政开支。据《宋史》记载，当时已经有了事前审计和事后审计了，不过审计之权置三司之内，并放在比较次要的地位，与唐代相比，是一个退步。

从唐宋两代的制度规定来看，财政审计制度已日趋完善。纵观我国秦汉、隋、唐、宋各个时期的财政审计沿革，我们看到，它是一个由财政审计与官厅会计逐步分离和扩大的过程，一个独立、专门的财政审计机构逐步建立和发展的过程，经历了初级和高级两个阶段，特别是隋、唐、宋司法性审计机构的建立，使我国财政审计制度成为当时世界上最先进的。