

第一章

中外国家审计的历史演变



导读

国家审计作为一项由政府部门为主体展开的审计活动,其产生与发展有着悠久的历史。本章梳理我国国家审计的发展历史,探究我国具有中国特色的社会主义审计制度的发展历程。通过纵向对比,把握我国国家审计的发展规律,探究国外国家审计的历史演变与体制模式,了解国家审计发展中的普遍性特点;通过横向对比,进一步加深对我国与其他各国国家审计的认识与差异。本章主要对我国国家审计的产生与发展以及国外国家审计的发展与体制模式进行阐述。



本章学习目标

通过本章学习,学员应该能够:

- (1) 了解我国国家审计的产生与发展,对古代的审计制度、近代政府审计以及新中国的国家审计有初步的认知;
- (2) 了解国外国家审计的发展与体制模式。

第一节 我国国家审计的产生与发展

中国审计源远流长,3000 余年的审计演进史把中国的审计文化与经济文化,乃至整个中华文化融合为一体,从古至今中国的审计监督成为中国经济监督体系中的重要组成部分,中国审计史在传承过程中所反映出来的延续性、创造性与系统性都自然而然地体现了中国特色。

一、古代的审计制度

在中国古代审计演进的各个历史时期,大体贯穿着两条线:一条是以勾考账簿为主,审查钱粮收支真实性,类似于今天的财政财务收支审计;一条是以考核官吏财政经济方

面的治绩为主,与行政监察职能紧密结合的审计活动。这两者互为补充,在不同的时期又有增减强弱之分。根据不同时期审计的主流形式和历史发展形态,以宋代为界,可以将中国古代审计大体分为两个时期和五种审计制度,即宋代前中国审计处于萌芽、产生和发展时期,包括官计审计制度、上计审计制度、比部审计制度;宋代后中国审计处于机构、法制日趋完备时期,包括三司与审计司(院)审计制度、科道审计制度。在上述各种审计制度中,其他一些审计形式也同时存在并发挥作用,但主流审计形式的主导地位十分明显。

(一) 官计审计制度。夏商西周时期,是中国审计的萌芽和产生阶段。西周官计制度中的审计,其历史渊源可上溯到夏代禹会诸侯于茅山的传说,以及殷商甲骨刻辞中透出的一些审计信息。官计制度主要是对官吏财经方面政绩进行考核监督的政治制度,包括每年一“岁计”、三年一“大计”。西周司会、宰夫的职掌中,审计职能较为明显。司会总管全国财会,负责全国财会的稽核审计;宰夫主要检查监督百官执掌的财政财务收支。这种双线并行的审计模式,对后代审计产生了深远影响。

(二) 上计审计制度。春秋战国和秦汉时期,包含于上计制度中的审计监督得到较快发展。西周的官计制度逐步演变为比较规范的上计制度。上计制度重在稽查考核官吏,对官吏财经方面的政绩和经济责任的审查是上计的主要内容之一。随着秦统一六国,上计制度推广到全国,西汉时达到鼎盛。东汉后期上计制度日渐衰落,包含于其中的审计也趋于弱化。这一时期,秦《效律》、汉《上计律》等专门的经济监督律法颁行,为实施审计监督提供了法律基础。秦汉监察体系中一些机构和职官也开始履行审计职责,审计与对官吏的日常监督结合起来。

(三) 比部审计制度。从魏晋南北朝到唐前期,是中国古代审计向独立、专职化方向探索和发展的时期。作为独立的专职审计机构,比部产生于曹魏,隶属关系不断变更,至隋唐归刑部,审计职能不断强化。比部审计时期,财务勾检制度发展较成熟。在中央集权的一元财政体制下,比部审计到唐前期达于鼎盛,中央各行政机构及地方各级政权,均设有身兼行政效率勾检与财务审计双重职责的勾检官。比部通过定期的合规性勾考,对中央、地方、军镇的财政收支进行全面审计。《比部格》《比部式》的颁布实行,标志着专门审计法规的出现。在比部审计占据主导地位的同时,御史台作为独立的监察机构开始形成,御史监察制度有所发展,在对官吏的监督中也实施部分审计职能。

(四) 三司审计制度。唐后期和五代宋时期,随着比部审计职能的弱化,由财政管理机构实施审计监督职能的体制确定下来。唐安史之乱后,中央集权削弱、藩镇割据、财政形成多元化局面,比部的勾检职责难以履行,户部、度支、盐铁三司承担了审计监督的任务。北宋三司的三部勾院、都磨勘司、马步军专勾司,南宋户部的提举账司等审计机构各有分工,审计监督在不同的财政管理领域发挥了作用。北宋元丰改制后,比部的审计职能曾得到加强,但很快又归并到户部。五代宋的御史台在对百官的监督中,分掌一定的审计职权。宋代的路监司、州府判官、县主簿等也被赋予了一些审计职能,地方审计组织

及职官建设有所加强。

南宋建炎元年(公元 1127 年),诸军诸司专勾司更名为诸军诸司审计司(也称审计院),这是中国古代第一个以“审计”命名的专职审计机构。虽然“审计”一词登上历史舞台的直接起因是避帝名讳(“专勾司”的“勾”字音近宋高宗赵构的“构”,为了避讳,改称“审计院”),但使用它来为审计机构命名,从一定意义上表明,人们对审计本质的认识更加清晰,与前代相比达到了新的高度。

(五) 科道审计制度。元明清三代以科道审计为主,监察机关集监察和审计职权于一身,形成了高度集权、机构庞大、制约严密的强有力的监察体系。元代御史台通过照刷文卷,进行财政财务审计,同时负责财经法纪监督,是明清科道审计的先导。明代废御史台设都察院,创建了科、道相互独立又相互配合、相互监督的审计制度,审计的独立性和权威性都有所增强。清代承继这一制度并有新的发展,将科、道合一,统归都察院。明清还建立了专门负责专项财经活动监督的专职御史,审计监督的针对性得到加强,效率有所提高。明清的户部、工部等行政机关,在财政管理、工程营造活动中都开展了一些审计活动,是对科道审计的补充。明清与审计相关的法规日趋完备,特别是清《钦定台规》,对监察审计制度做出系统全面的规定。清末预备立宪中,还借鉴国外经验,准备建立审计院作为独立于行政系统之外的专门审计机构,是中国审计向近代化道路迈进的一次尝试。

二、近代的政府审计

1840 年鸦片战争之后,面对日益深重的民族危机,中华民族变法图强,开始了国家制度现代化的漫漫征途,西方审计理论和制度随之引入。清末,统治者参照日本及西方先进国家的审计制度,筹设专门职掌财政监督的审计院,并在规范层面初步设计了现代意义上的审计制度;民国北京政府时期,中央先后成立审计处、审计院作为专职审计机关,我国现代审计制度初步确立;国民政府时期,审计制度进一步发展,“监审合一”体制形成,审计机关组织严密、分工细致,开展了广泛的审计实践活动。

(一) 中华民国政府时期的审计。这一时期,无论是北京政府抑或是后来的国民党政权,其政治模式基本上仿照西方建立,作为西方近代政治重要内容的审计制度也一并传入中国。

1912 年北京政府设立临时审计机关——审计处,隶属于国务总理。1914 年根据《中华民国约法》将审计机构改为审计院,隶属大总统。同年 10 月 2 日,颁布了《审计法》,这是中国近代第一部审计法规。

1927 年 9 月,南京国民政府正式建立,设置审计院,直属于国民政府,与各部会并列。“军政时期”结束转入“训政时期”后,正式确立行政、立法、司法、考试、监察五院制的政权架构,审计院改组为监察院审计部,审计职权由监察院掌理。1928 年南京国民政府公布审计法,并制定了施行细则。

1938年修订了《审计法》，扩大了审计的职责范围，调整了审计的方式方法。为适应抗日战争形势下审计监督的特殊需要，审计部增设了审计处和审计办事处。在继续进行预算执行审计和计算、决算审核基础上，审计机关强化了对国库、银行等重点单位和建设事业专款等重点资金的审计。

1947年公布的宪法，确定监察院是国家最高监察机关，行使同意、弹劾、纠举及审计权，改审计部部长为审计长，由总统提名，经立法院同意任命。此间，审计部建制未做大的调整，人员编制一度明显增加，后随着国民党政权日渐衰落，人员不断减少，但预算执行审计、决算审计、军费审计、银行审计、稽查仍然是审计活动的主要内容，而且突出运用了巡回审计这一方式。

（二）新民主主义革命时期的审计。这一时期，每个阶段审计制度设立的具体形式和审计内容有所差异，但审计监督均发挥着重要作用。

1. 中国共产党成立及大革命时期的审计（1921—1927年）。这一时期，党中央在组织领导革命运动的进程中，成立了省港罢工委员会审计局等专门审计机构，探索对经济收支开展专门的审查，并形成了早期审计理念。

1923年4月，安源路矿工人俱乐部成立的经济委员会审查部是中国共产党成立后最早领导设立的审计监督机构。

1925年7月，中国共产党领导成立了省港罢工委员会下设的审计局，是共产党领导下成立的早期以“审计”命名的机构。

1926年3月，罢工委员会公布《审计局组织法》，对审计局的人员构成以及职责作出了规定。

2. 土地革命战争时期的审计（1927—1937年）。这一时期，中国共产党领导下的审计始终围绕革命根据地经济建设和反“围剿”军事需要而开展工作。

1932年8月，中央人民委员会第22次常务会通过《财政部暂行组织纲要》规定，在中央财政人民委员部设审计处，在省财政部设审计科。

1933年9月，中央人民委员会决定成立审计委员会，独立于财政部门，专司审计职能。

1934年2月，第二次全国苏维埃代表大会选举阮啸仙同志为中央审计委员会主任。

1934年2月，临时中央政府主席毛泽东签署命令，颁布了中国共产党领导下红色政权的第一部审计法规——《中华苏维埃共和国中央政府执行委员会审计条例》。条例共19条，规定了审计监督制度的目的、审计职权、审计体例、审计范围和任务等。

3. 全民族抗日战争时期的审计（1937—1945年）。这一时期，在中国共产党的领导下，边区及根据地政府紧紧围绕党的方针政策和中心工作设立审计机构，开展了形式多样的审计工作。

1937年2月，中华苏维埃临时中央政府设立国家审计委员会，谢觉哉任审计委员会主席。当时的国家审计委员会，基本上是沿用土地革命战争时期中央苏区所设立的审计

委员会的组织形式。

1937年9月,陕甘宁边区政府正式成立,边区政府设立了审计处。1938年3月,边区审计处由政府的直属机构改为财政厅下属的审计科。

1939年1月,边区参议会通过了《陕甘宁边区政府组织条例》,并于同年4月正式公布。条例明确规定了在边区政府下设立审计处等八个机构,并规定了审计处的八项职权任务。

1939年12月,中央财政经济部建立了审计处,要求对陕甘宁边区党政军的经费支出进行审计。

1940年10月,中央财政经济部撤销,并决定按党中央机关、军队系统、边区党政系统分别设立三个财政经济处。同时,在三个系统的财经处下均设立审计科(根据工作需要决定署名为边区政府审计处),负责对下属单位的经费预决算进行审计。

1942年7月,边区政府审计处撤销,原来审计处的工作划归边区政府财政厅负责,先后由财政厅的二科和三科主管。

4. 全国解放战争时期的审计(1945—1949年)。这一时期,为加强对财政的监督,积极支援军队建设,满足战争供给需要,各解放区都沿袭和发展了抗日战争时期的审计制度。

1946年10月颁发的《陕甘宁边区宪法草案》中,确立了在行政委员会下设审计处。1946年12月,由陕甘宁边区政府主席林伯渠,副主席李鼎铭、刘景范共同签署的胜字[第18号]命令,确立了边区审计处的体制与组织地位。

1948年,西北审计委员会成立,由西北局指定党政军财等方面的五人组成,对西北局负责,为全边区最高审计机关,下设审计处,为其日常办事机关。马文瑞和王子宜分别任审计委员会主任与副主任,黄亚光任审计处处长。西北审计委员会授权陕甘宁边区(包括党政)、晋绥边区(包括党政军)及联防军(包括野战军及地方兵团)各自设立审计分委会,由党政或军委派委员三人组成,对西北审计委员会负责,为复审权力机关;各审计分委会之下设立审计分处,为其日常办事机关。

全国解放战争时期,各解放区审计机构的设置并不统一,隶属关系多样,审计体制也有所不同。当时审计业务比较简单,人员较少,在财政部门内设审计机构的情况比较普遍,这样既便于协调财政、审计业务,也可以节约机构的运行成本。不少边区都曾设立由党政军等方面负责人组成的审计委员会,实际上是一个领导审计工作的权力机构,以保障审计工作的顺利开展。

三、新中国的国家审计

中华人民共和国成立后,审计机构在短期存续后被撤并,对国家财政收支的监督工作主要由财政部门内部的监察机构完成。以“审计机关”在1982年被写入《宪法》、1994年《审计法》实施为标志,中国特色社会主义审计制度逐步确立并完善。党的十八大以

来,以成立中央审计委员会为标志,审计管理体制发生了深刻变化,审计职能拓展到“全覆盖”的新空间,与新时代相适应的党统一领导下的中国特色社会主义审计模式已经确立。

(一) 社会主义建设初期的审计

社会主义建设初期的审计,既有继承红色审计的历史烙印,又带有苏联模式和计划经济体制的时代特点。审计和社会主义建设同样在曲折中探索,虽然经历了一段艰辛的过程,但在当时条件下,各级审计机构和财政监察机构尽职尽责地开展审计工作,认真履行监督职能,为尽快建立正常经济秩序、推进社会主义建设做出了应有贡献。

1. 新中国成立初期和社会主义制度建立时期的审计(1949—1956年)。这一时期,延续红色政权审计工作的做法,中央和地方政府的财政部门内部普遍设有相对独立的审计机构。

1950年1月,《中华人民共和国财政体制(草案)》中提出:“财政审计事宜由各级政府财政主管部门分别掌管,在预算范围内按照中央之规定,有行使支出之核准核销权及财政调拨权,专署可代表省行使所管部分审会计职权。”

1950年初,财政部印发《中华人民共和国暂行审计条例(草案)》,这是中华人民共和国成立后,由中央政府部门草拟的第一部有关审计工作的行政法规。虽因学习苏联财政监察制度,未能正式颁行,但已印发各地征求意见,有的地方还参照条例的有关规定制定了本地的审计法规,并付诸实施。该条例也体现了当时审计立法的设想和思路,对后来审计监督制度的确立具有重要的参考价值。

1950年10月,经政务院批准,中央财政部分设专司财政监督检查职责的财政监察司,地方各大区、省、市财政厅(局)设监察处,各地、市、县财政局设监察科(室),配备大批专职财政监察干部,形成了一个较为完整的财政监察系统。在基本完成社会主义改造的七年中,我国国民经济迅速恢复,财政经济状况根本好转,其中就有党领导下财政检查(监察)工作的贡献。

2. 社会主义全面建设开始和艰辛探索时期的审计(1956—1966年)。这一时期,审计监督职能主要由财政部门的监察机构和业务管理机构,结合财政管理分别行使,主要监督财政部门执行财税政策,监督企业加强经济核算,监督事业单位执行各项财务制度和加强财务管理等。

在苏联专家的建议下,当时的政务院颁布了《中央人民政府财政部设置财政检查机构办法》,在全国统一实施财政监察制度。到1958年,各级政府的审计机构陆续被撤销,审计监督职能由财政部门的监察机构和业务管理机构结合财政管理工作分别行使。

1962年2月,中共中央发出《关于迅速充实银行、财政和企业事业部门的计划、统计、财务、会计、信贷、税务人员的紧急通知》,要求之前从银行、财政和商业部门调走的领导干部和计划、统计、信贷、税务骨干人员,除少数特殊情况外,应立即归队,并开始对中央国营企业派出财政驻厂员担负监督之责。这是我国建立社会主义制度后,首次提出派设

中央国营企业财政驻厂员。

1963年1月至8月,财政部在全国省、自治区、直辖市财政厅(局)先后增设了中央企业财务管理处或管理人员,负责管理财政驻厂员的工作。随后,财政部又与中央13个部门的24个企业建立了中央企业财政驻厂员工作联系制度,并要求各省、自治区、直辖市财政厅(局)比照执行,从而加强了对中央企业的监督。

1963年4月,财政部制定了《关于中央国营企业财政驻厂员工作的暂行规定》。1966年“文化大革命”开始后,财政驻厂员制度被视为“管、卡、压”而受到批判,财政驻厂员的工作无法开展。在这种情况下,财政部于1966年12月发出《关于撤销财政驻厂员有关问题的通知》,驻厂员被撤销。

3. “文化大革命”时期的审计(1966—1978年)。这一时期,受“左”的思想影响,财政监察机构两次被撤销,直到1978年8月再次恢复。

(二) 中国特色社会主义的审计

中国特色社会主义审计制度,是在改革开放的背景下适应国家治理的需要而建立的,是在建立和完善社会主义市场经济体制的进程中不断发展和完善的,并被纳入新时代党和国家机构改革的全面规划和系统部署。可以说,中国特色社会主义审计制度的建立和发展历程,是改革开放40年党和国家风雨历程和历史性巨变的缩影。继往开来,中国的改革发展永不止步,国家审计也面临新形势新任务新要求,必须不断丰富和完善中国特色社会主义审计制度,为推进国家治理体系和治理能力现代化发挥积极作用。

1. 改革开放初期的审计(1978—1985年)。主要适应党和国家工作重心转移的战略决策,积极发挥“查错纠弊”严肃财经法纪的作用。这一时期,为了适应加强财政经济管理、建立健全经济监督机制、维护国家财经法纪、保障改革开放和经济建设健康发展的客观要求,国家审计制度应运而生。1982年宪法确定建立国家审计制度,1983年审计署正式成立。根据国家治理的客观需求,国家审计发挥的作用主要集中在严肃财经法纪、纠正账目差错等方面,重点审计预算外资金的使用、企业亏损、生产经营中的损失浪费以及严重违反财政纪律等。

1978年,党的十一届三中全会提出以经济建设为中心,作出了把党和政府的工作重点转移到社会主义现代化建设上来的战略决策,确立了改革开放的基本方针,确定了进一步发扬社会主义民主和健全社会主义法制的任务。为解决经济体制改革和改革开放中出现的新问题,适应加强财政经济监督的需要,1982年12月,第五届全国人民代表大会第五次会议通过的新宪法确定实行审计监督制度,明确规定了审计体制、审计机关的主要职责和审计监督的基本原则,标志着中国特色社会主义审计制度作为国家的一项基础性制度被确立下来。

1982年颁布实施的《中华人民共和国宪法》第九十一条要求:“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组

组织的财务收支,进行审计监督。审计机关在国务院总理领导下,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”

1983年9月15日,中华人民共和国审计署成立,是国务院的组成部门,第一任审计长是于明涛同志。在随后的两年多时间里,全国县级以上地方各级人民政府普遍建立起审计机关。到1985年底,全国已建立起地方审计机关3007个,配备审计人员2.79万名。

审计机关组建初期,遵照国务院提出的“边组建、边工作”的方针,围绕经济工作中心,以促进增收节支、确保当年财政收支基本平衡为目标,对预算外资金的使用、企业亏损、生产经营中的损失浪费以及严重违反财政纪律等问题进行了重点审计。同时,开拓性地开展了财务收支审计、行业审计、专项资金审计、专案审计以及经济效益审计等试点,审计监督工作迈出了坚实的第一步。例如,1983年,审计署选择天津铁厂、淮海水泥厂、湖北省监利县食品公司和北京市双桥农场进行试审,这是审计署成立后第一次对工业企业、基本建设项目、商业企业和农业企业进行试点审计。

1983年,国务院批转了审计署《关于开展审计工作几个问题的请示》。1985年国务院发布了《关于审计工作的暂行规定》要求:“国务院设审计署,在总理领导下,负责组织领导全国的审计工作,对国务院负责并报告工作。县级以上地方各级人民政府设审计局,在上级审计机关和本级人民政府的领导下,负责本行政区内的审计工作,对上一级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。”

从1983年开展审计试点至1985年底的两年多时间里,各级审计机关共审计8.13万个部门和单位,检查出违反财经法规金额约137亿元,应上缴财政金额约34亿元。审计监督在严肃财经法纪、纠正不正之风、改善管理、提高经济效益方面发挥了积极作用。

2. 从计划经济向社会主义市场经济转变时期的审计(1986—1992年)。主要围绕国家治理经济环境、整顿经济秩序的重大部署,有计划地开展财务收支审计,同时尝试向管理和效益方面延伸,并强调以微观审计为基础,从宏观着眼,积极发挥审计监督在宏观管理中的作用。这一时期,根据党中央、国务院的指示,审计机关提出了“抓重点、打基础”“积极发展、逐步提高”“加强、改进、发展、提高”等工作方针和指导思想,不断健全审计组织体系,充实和深化审计内容,推动审计法制化、制度化建设,为严肃财经法纪,促进治理整顿,保障经济体制改革顺利进行等作出了杰出贡献。

1988年11月,国务院发布《中华人民共和国审计条例》第八条规定:“省、自治区人民政府设有派出机关的,派出机关的审计机关对派出机关和省、自治区人民政府审计机关负责并报告工作,审计业务以省、自治区人民政府审计机关领导为主。”此后,较为完整的审计制度体系初步形成,审计工作法制化、制度化、规范化程度逐步提高。审计工作紧紧围绕国家经济建设中心,遵循“积极发展、逐步提高”指导方针,强调要深化重点企业、重点资金的审计,既要审计财务收支真实合法,又要逐步向检查有关的内部控制制度和经济效益方面延伸,并作出适当的经济评价,促进经济效益的提高。

为了贯彻执行审计条例,审计署制定了《中华人民共和国审计条例实施细则》《审计

署关于实施审计工作程序的若干规定》等审计工作通用性规章制度,以及财政、金融、固定资产投资、企业、行政事业、农业和外资审计等方面的专业规章制度。

1991年,新中国第一个审计工作发展规划,即《审计工作发展纲要(1991—1995)》颁布实施。在从计划经济向社会主义市场经济转变时期,审计工作经历了“边组建、边工作”“抓重点、打基础”“积极发展、逐步提高”“加强、改进、发展、提高”等阶段,审计机关围绕经济工作中心任务,治理影响、干扰经济体制改革的要害问题,在严肃财经纪律、促进治理整顿、保障经济体制改革顺利进行方面发挥了重要作用。

1992年,党的十四大明确建立社会主义市场经济体制的改革目标,提出要强化审计和经济监督,健全科学的宏观管理体制和方法。

3. 社会主义市场经济体制建立时期的审计(1993—2002年)。主要以审计法及实施条例为主体,以审计准则为基础的比较完善的审计法律规范体系初步形成,标志着我国审计监督工作步入了法制化轨道,中国特色社会主义审计制度取得重大进展。这一时期,以审计财政财务收支的真实、合法为重点,加强和改进财政、企业、金融机构财务收支审计,探索开展党政领导干部和国有企业领导人员经济责任审计,揭露和制止财政资金损失浪费、国有资产流失、舞弊和腐败等问题,为打假治乱、维护财经秩序等作出了积极贡献,同时大力加强“人、法、技”建设,积极构建以宪法为依据、以审计法及实施条例为主体、以审计准则为基础的审计法律规范体系,中国特色社会主义审计监督制度框架初步形成。

1993年11月,党的十四届三中全会通过《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》,明确了社会主义市场经济体制的基本框架,对有关重大问题作出了规定。

1994年8月,第八届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》,自1995年1月1日起施行,是中国审计法制建设的重要里程碑。审计法适应了建立社会主义市场经济体制的要求,把我国审计实践中积累的一些成熟经验以法律形式确定下来。

此后,《中央预算执行情况审计监督暂行办法》《中华人民共和国审计法实施条例》《中华人民共和国国家审计基本准则》等法律规范陆续颁布实施。自1995年开始,审计署每年分别向国务院、全国人大常委会提交审计结果报告和审计工作报告。

1996年,审计署发布了《中华人民共和国国家审计基本准则》等38个审计规范,自1997年1月1日起施行。1998年,审计署对38个审计规范进行修改、补充和完善。同年11月,审计署成立了审计准则体系草案论证修改委员会,将审计准则体系分为基本审计准则、具体审计准则和专业审计操作指南三个层次。截至2003年底,审计署先后制定了20个单项审计准则。2000年1月,为从严治理审计队伍,下发了《审计署关于加强审计纪律的规定》,实行审计外勤费用自理,切断与被审计单位的经济联系,切实维护审计工作的独立性。地方审计机关根据各自实际,陆续制定了相关办法。

1997年10月21日,国务院发布了《中华人民共和国审计法实施条例》。

1998年,审计署提出了“依法审计、服务大局、围绕中心、突出重点、求真务实”二十字方针,坚持“全面审计、突出重点”的工作原则。同时,提出要进行“人、法、技”建设,体现了以人为本的理念,体现了依法治国、依法审计的原则和与时俱进的创新精神,为审计事业的可持续发展提供了坚实保障。

2002年,审计署先后印发《审计署审计结果公告试行办法》和《审计署审计结果公告办理规定》,明确实行审计结果公告制度,凡审计署统一组织审计项目的审计结果,除个别涉及国家秘密或其他特殊情况不宜公告外,原则上都要对外公告。同时,规定了审计结果公告的主要内容,包括:中央预算执行和其他财政收支的审计结果;政府部门或者国有企业事业组织财政收支、财务收支的审计结果;有关行业或者专项资金的审计结果;有关任期经济责任的审计结果。

4. 社会主义市场经济完善时期的审计(2003—2012年)。坚持以打假治乱为重点,审计监督在维护经济秩序,促进改革发展,强化权力制约,推动民主法治等方面发挥了积极作用。这一时期,为适应完善社会主义市场经济体制的要求,审计署将原来相对分散的业务格局整合调整为财政审计、金融审计、企业审计和经济责任审计“3+1”的审计业务格局。以真实性为基础,积极开展预算执行审计和领导干部经济责任审计。全国各省级审计机关、400多个地市、近2000个县级审计机关建立了经济责任审计专职机构。2005年,党政领导干部经济责任审计范围从县(区)级以下扩大到地(厅)级,加强了对权力运行的制约和监督,在维护经济秩序、推动依法行政、促进廉政建设、推进民主法制建设等方面发挥了积极作用。

2003年,党的十六届三中全会通过《中共中央关于完善市场经济体制若干问题的决定》,提出了完善社会主义市场经济体制的战略任务。党的十六届四中全会提出要加强权力运行的制约和监督,党的十七届二中全会强调要充分发挥监察、审计等专门监督的作用。同年,审计署首次向社会公告了“非典”专项资金的审计结果。审计结果公告制度的建立,不仅对审计机关自身的工作质量提出了更高要求,也促进了社会各方参与监督,在预算公开、政府信息公开等方面产生了积极作用。

2004年6月25日,原审计长李金华同志代表审计署向全国人大提交了一份长达22页的审计报告,并首次全文公布了牵涉很多重要部门的审计报告。一大批中央部委被公开曝光,被点名批评的有财政部、原国家计委、教育部、民政部、水利部等。其中,财政部被点名达9次之多,报告在用词上也一改以前的含糊和温和,而代之以“疏于管理和监督”等严厉的字眼。

2006年3月1日,《中华人民共和国审计法》(修订)经2006年2月28日第十届全国人民代表大会常务委员会第20次会议通过。

2008年,审计署党组提出,国家审计是保障经济社会健康运行的“免疫系统”,要求各级审计机关始终站在国家治理的高度谋划审计,着眼国家治理的目标部署审计,围绕国

家治理的任务实施审计。

5. 新时代中国特色社会主义的审计(2012年至今)。坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导,围绕“四个全面”战略布局和“五位一体”总体布局发挥审计保障作用。这一时期,审计工作积极发挥在国家治理方面的作用,加强对重大违纪违法问题的揭示力度,严肃查处违纪违法问题并主动向社会公开。同时,针对经济社会各领域在全面深化改革过程中出现的创新举措和应变措施以及创新过程中不可预知的风险等,积极发挥国家审计建设性的作用;着力推动党中央、国务院重大政策措施贯彻落实,促进提高发展质量和效益;深入揭示和促进防范风险,着力从体制机制层面推动深化改革。在维护党中央权威和集中统一领导、促进政令畅通、推动深化改革和科学发展、保障国家经济安全和人民利益、推进民主法治建设和反腐败斗争等方面发挥了重要作用。

2012年11月,党的十八大提出了健全权力运行制约和监督体系,推进权力运行公开化、规范化,完善党务公开、政务公开、司法公开和各领域办事公开制度,健全质询、问责、经济责任审计、引咎辞职、罢免等制度,加强党内监督、民主监督、法律监督、舆论监督,让人民监督权力,让权力在阳光下运行。

2013年11月,党的十八届三中全会通过《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》,提出了加强和改进对主要领导干部行使权力的制约和监督,加强行政监察和审计监督;健全严格的财务预算、核准和审计制度;探索编制自然资源资产负债表,对领导干部实行自然资源资产离任审计等。

2014年10月9日,国务院印发的《关于加强审计工作的意见》要求:“发挥审计促进国家重大决策部署落实的保障作用,主要是推动政策措施贯彻落实、促进公共资金安全高效使用、维护国家经济安全、促进改善民生和生态文明建设、推动深化改革;强化审计的监督作用,主要是促进依法行政和依法办事、推进廉政建设、推动履职尽责;完善审计工作机制,主要是依法接受审计监督、提供完整准确真实的电子数据、积极协助审计工作;狠抓审计发现问题的整改落实,主要是健全整改责任制、加强整改督促检查、严肃整改问责。”

2014年10月23日,党的十八届四中全会通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》要求:“完善审计制度,保障依法独立行使审计监督权;对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖;强化上级审计机关对下级审计机关的领导;探索省以下地方审计机关人财物统一管理;推进审计职业化建设。”

2015年12月9日,中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》,提出完善审计制度的主要任务是:“实行审计全覆盖;强化上级审计机关对下级审计机关的领导;探索省以下地方审计机关人财物管理改革;推进审计职业化建设;加强审计队伍思想和作风建设;建立健全履行法定审计职责保障机制;完善审计结果运用机制;加强对审计机关的监督。”

2018年3月,党中央组建成立了中央审计委员会。2018年3月,中共中央印发的《深化党和国家机构改革方案》要求:“为加强党中央对审计工作的领导,构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系,更好发挥审计监督作用,组建中央审计委员会,作为党中央决策议事协调机构。改革审计管理体制,组建中央审计委员会,是加强党对审计工作领导的重大举措。要落实党中央对审计工作的部署要求,加强全国审计工作统筹,优化审计资源配置,做到应审尽审、凡审必严、严肃问责,努力构建集中统一、全面覆盖的审计监督体系,更好发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用。”

2021年1月15日,《审计署关于印发全国审计机关2021年度工作要点的通知》中提出“积极推进研究型审计”。

2021年6月22日,中央审计委员会办公室、审计署发布的《“十四五”国家审计工作发展规划》提出:“转变审计思路,既要善于发现问题,更要注重解决问题,发挥审计的建设性作用。根据审计实践需要,强化审计理论研究,推动审计理论、审计实践和审计制度创新。”

第二节 国外国家审计的发展与体制模式

一、国外国家审计的起源与发展

国外的国家审计,既具有悠久的历史,又具有具体的内容,更体现了现代商品经济发展的需要。

(一) 国外古代的国家审计

国外古代国家审计历史,可追溯至公元前3000多年前的古埃及到17世纪后半期资本主义制度确立。这一时期,国家审计存在于奴隶社会和封建社会中,以维护王权和皇权统治为目标。

据史料记载,早在奴隶制度下的古埃及、古罗马和古希腊时代已有了官厅审计机构。如在约公元前3000年的古埃及,政府机构中设置监督官,行使审查监管权。会计官员的收支记录,各级官吏是否遵纪守法,均置于监督官的严格监督之下。公元前6世纪古希腊的雅典,由选举产生的执政官通过抽签组成审计机构,对卸任官员任期内的会计账簿进行审查,通过审计证明其没有贪污、行贿之后方可离职,否则交人民大会裁决。公元前3世纪的古罗马,在元老院下设审计机构对即将卸任的官员进行审计,检查他们在任期内是否很好地履行了所承担的经济责任,并进行相应的奖惩。当时,审计方法主要是“项目听证会”,audit一词就是从拉丁文auditus(听证会)演变而来的。

在中世纪西方国家的封建王朝中,大多设置审计机构和审计官员,对国家财政收支

进行审计。英国亨利一世(公元 1100—1135 年)为巩固专制王权,在财政部内设上下两院,下院为收支局,上院为收支监督局,实施王权审计,审计机构没有独立性。公元 1256 年法王路易九世颁布法令,规定各城市的官员在圣马丁节(11 月 11 日)以前,携带其所辖城市的年度收支账目来巴黎接受王室审计官的审计。德国威廉一世创建了独立于行政部门的“总会计院”,后称“最高审计院”,负责审计国家的财政收支,并将审查结果和建议报告给国王。国外古代国家审计无论是组织机构还是方法,均处于亟待完善的初始阶段。

(二) 国外近现代的国家审计

在资本主义时期,欧洲许多国家于 19 世纪在宪法或特别法令中都规定了审计的法律地位,确立国家审计机关的职权、地位和审计范围,授权独立地对财政财务收支进行监督。

在现代资本主义国家,大多实行立法、行政、司法三权分立,议会为国家的最高立法机关,并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为了监督政府的财政收支,切实执行财政预算法案,以维护统治阶级的利益,西方国家大多在议会下设有专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及国有企业和非营利组织的财政财务收支进行独立的审计监督。美国于 1921 年成立的总审计局,就是隶属于国会的一个独立经济监督机构,它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名,经参议院同意,由总统任命。总审计局和总审计长置于总统管辖以外,独立行使审计监督权。另外,加拿大的审计公署、西班牙的审计法院等,也都是隶属于国家立法部门的独立机构,其审计结果要向议会报告,享有独立的审计监督权限。这是世界上比较普遍的存在立法系统的国家审计机关。

(三) 英国和美国的国家审计

1. 英国的审计具有悠久的历史,是近代审计的发源地。英国的王室财政审计制度早在 13 世纪就正式建立起来了,至今已有 770 多年的历史。在 11 世纪和 12 世纪,英王一直把持国家的财政大权,在威廉一世时代和亨利一世时代,封建统治者在财政部内设置有审计监督部门,即上院(收支监督局)和下院(收支局)执行审计监督。1215 年英国《大宪章》的颁布,制约了英王的权力,奠定了英国国家审计制度产生和发展的政治基础。1314 年,政府在财政部内设立了国库审计师,这是最早履行监督政府支出职责的行政官员。1559 年,伊丽莎白女王设立预付款审计师,正式对国库支付款项行使国家审计权。1785 年,根据《更好地检查和审计国王公共账目的法案》,取消国库审计官,成立五人审计委员会,负责审计各部门的公共账目。自 1834 年开始,国家又增设国库审计长办公室与已有的公共账目审计委员会合作,共同负责政府款项的审计监督。但是,此时的国家审计权

几乎都配置给行政机构行使。议会虽控制国家征税权已达几个世纪之久,但其对国家支出的控制与审核的力度却很脆弱。1861年,英国议会下院设立决算审查委员会,专门负责对决算进行审查并向议会报告。1866年《国库和审计部法案》,设立主计审计长职位以及国库审计部,对政府部门和公共机构进行审计,这个法案第一次在法律上明确了国家审计代表议会对政府收支的审查与控制,是当代国家审计独立于行政部门的开始,标志着立法型国家审计权的配置模式的形成。需要说明的是,此时的这种独立仅仅是法理上的独立。直到1983年颁布实施的《国家审计法》,取消了英国国库审计部,正式更名为英国审计署,独立于行政部门,代表议会对政府进行监督,向议会报告工作,这才使国家审计最终真正脱离了行政部门的控制。2000年通过的《政府资源与会计法》,扩大了国家审计权监督内容的范围,要求所有的政府部门、机构及其他公共团体,都要在权责发生制的基础上编制年度资源会计报表,并接受主计审计长的审查。这样英国议会不仅控制了征税权,还在行政权的立法控制预期功能的设定上,将监督与审查国家财政支出的审计权由政府转移到议会手中。今天的英国,审计权是议会控制行政活动的有效工具,也是开源节流和防止腐败行为的重要武器。

2. 美国虽然只有200多年的历史,但由于它重视经济管理,在经济管理理论和方法的研究方面颇有成就,这就促使了美国经济的迅速发展。以前美国没有独立的财政监督机构,只在财政部设有审计官进行审查,直到1919年参、众两院建议组成预算特别委员会后,才把对政府账目的审计从财政部的业务中分离出来。1921年公布了《1921年预算和会计法案》,要求总统编制联邦支出年度预算。同时法案提出设立审计总署,授权审计总署调查与公共资金收入、分配和使用相关的所有事项,提出改进公共支出经济性和效率性的建议。《1921年预算和会计法案》一直是审计总署工作的基础。20世纪30年代,罗斯福总统新政期间,联邦政府投入大量资金治理经济大萧条,大量的政府项目意味着大量的凭证,需要更多的审计人员,审计总署雇员从1921年的1700人左右到1940年上升到5000人左右。美国参加第二次世界大战时,军费支出使凭证的数量急剧膨胀,审计总署无法及时地对大量的凭证进行审计,1945年雇员增加到14000多人。第二次世界大战后,审计总署认识到可以对政府部门实施更广泛、更综合的经济性、效率性审计。因此,审计总署缩减了人员规模,改变了审计方式,将检查凭证等职能交给政府部门,开始审查政府部门的内部控制和财务管理。自20世纪40年代后期开始,审计总署、财政部和预算管理局协助政府部门完善会计系统和费用控制,《1950年预算和会计程序法案》授权审计总署制定联邦政府会计准则,并对内部控制和财务管理进行审计。20世纪50年代,因为冷战以及在欧洲、亚洲建立军事基地,政府支出不断增长,审计总署持续关注国防支出。1952年,审计总署正式建立了地方办公室,并在欧洲和远东建立了分支机构。1972年审计总署审查的内容涉及水门事件,与此同时,国会也开始关注政府项目目标的实施情况,审计总署开始实施项目评估。1967年国会要求审计总署评价约翰逊政府反贫困的效果。《1970年立法重组法案》授权审计总署对联邦政府活动进行项目评估和分析。

《1974 年国会预算和处罚控制法案》补充了审计总署的评价职能和预算过程中的职责。《1978 年总监察长法案》要求在政府部门设立总监察长,总监察长依据政府审计准则对联邦的项目和活动进行内部监督。审计总署的职员特别是会计师,开始转变去适应新的工作。20 世纪 70 年代,审计总署开始雇用科学家、精算师,以及保健、公共政策、计算机等方面的专家。1986 年,审计总署成立了具有法律背景的专业调查团队,专门调查涉嫌违法的行为。20 世纪 80 年代以后,审计总署更加关注联邦政府的责任,如审计总署报告了储蓄和贷款业的问题,反复警告政府在控制赤字方面的失误。《1980 年审计总署法案》进一步强化了审计总署从政府部门和其他组织获取调查和评价所需资料的权力。《1990 年首席财务官法案》和《1994 年政府管理改革法案》,授权审计总署审计政府的财务报表和联邦政府的年度合并财务报表。《1993 年政府绩效与结果法案》授权审计总署向国会报告法案的执行情况,以监督联邦政府的绩效改革进程。《2004 年审计总署人力资源改革法案》将审计总署从联邦雇员薪金系统中分离出来,赋予审计总署更多的薪金支付权和人力资源管理权。2004 年,根据《2004 年审计总署人力资源改革法案》,审计总署的名称改为政府责任署,此次更名体现了总署“责任、公正和可靠”的核心价值观,也反映了总署“协助国会实现宪法责任、提高联邦政府绩效和保证联邦政府对美国公民的责任”的历史使命。

二、国外国家审计体制模式

目前国外国家审计制度的分类,主要是根据最高审计机关独立性的不同将其分为四大类型,分别是:独立模式的国家审计制度(以下简称“独立模式”)、司法模式的国家审计制度(以下简称“司法模式”)、立法模式的国家审计制度(以下简称“立法模式”)、行政模式的国家审计制度(以下简称“行政模式”)。

(一)“独立模式”的国家审计机关独立于“立法”“司法”“行政”三权之外,按照国家法律所赋予的职责独立开展工作。一般而言,其组织形式是会计检察院或者审计院。“独立模式”下的政府审计制度比较看重建议权,国家审计机关独立性最强,审计机关只对法律负责,直接向议会提交报告。这一类型的典型代表国家是德国和日本,荷兰也采用此模式。

(二)“司法模式”的最高审计机关一般为审计法院,拥有司法权,其中有的人员享有司法地位,强化了国家审计的职能,增强了国家审计的权威性。审计机关更加注意被审计当事人的财务责任,根据官员履行经济责任的情况来对官员实施奖励或惩罚,审计机关提供更多的是一种个案式的微观服务。此种审计制度赋予审计机关独特的司法权,从而造就了这类审计制度下的国家审计机关具有很高的权威性。这一类型的审计制度起源于法国、意大利、西班牙等西欧大陆国家,南美和非洲一些国家的审计制度均属于这种模式。正是由于“司法模式”下的国家审计机关具有独特的司法权,因此其权威性在四大模式中最高。

(三)“立法模式”的最高审计机关隶属于立法机关,该立法机关一般为议会或国会。在“立法模式”下,审计机关依据法律赋予的权利独立行使审计权,直接对议会或国会(即立法部门)负责,并向议会或国会报告工作。“立法模式”下的国家审计制度着重强调向议会或国会报告及预算的否决权,一般只有调查权和建议权,没有处理权。它虽然不直接下达审计决定,但通过公开审计建议结论对资金使用人产生约束,并对议会的决策产生一定影响。英国是这一类型审计制度的先驱,美国、加拿大、澳大利亚和奥地利等国也采取这一模式。

(四)“行政模式”的最高审计机关隶属于政府,根据政府所赋予的职责和权限实施审计,对政府负责。这是一种半独立或独立的国家审计模式,审计机关主要是围绕政府部门的中心工作开展服务,政府的意志在很大程度上左右着审计机关的工作范围和审计处理。审计机关行使监督职能的同时,往往还带有其他监督职能,如行政监督和计划监督,甚至审计职能变异为单一财政监督。一般而言,这类审计制度下的审计机关的独立性和权威性都比较差。属于这一类型的国家主要有瑞典、泰国、沙特阿拉伯、苏联、东欧国家等。



思考题

一、简答题

1. 中华民国时期我国审计经历了怎样的发展?
2. 简述土地革命战争时期我国国家审计的发展。
3. 简述社会主义市场经济体制建立时期的审计的发展特征。
4. 简述国外近现代国家审计的特征。
5. 简述国外国家审计制度中的“司法模式”。

二、论述题

1. 思考中国古代审计制度的发展历史。
2. 社会主义全面建设时期,我国审计制度经历了哪些艰辛探索?
3. 从计划经济向社会主义市场经济转变时期的审计经历过哪些尝试与调整?
4. 进入新时代后,具有中国特色社会主义的审计是怎样发展的?
5. 国外国家审计体制模式都有哪些分类?具体是怎样的?



即练即测