西方国家政府审计与完善我国政府审计制度

闫革[1]，李文良[2]

（1 吉林省审计厅 法制处，长春 130001； 2 国际关系学院 国政系，北京 100091）

[摘要] 当今，西方国家政府审计具有审计范围不断扩大、审计准则规范详细、审计模式多样化等特点。这就为我们完善我国政府审计制度提供了很好的参照体系。因此，我们应把重新定位政府财政审计范围、转变审计领导体制建设和加强审计制度、审计队伍建设等方面作为完善我国政府审计制度的路径。

[关键词] 中外政府审计；借鉴；完善

[中图分类号] H31 [文献标识码] A [文章编号] 1004-3489(2005)01-0043-05

2004年6月23日，国家审计署审计长李金华向十届全国人大常委会第十次会议作了《关于2003年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告》，引起强烈社会反响，在我国掀起一场疾风骤雨般的审计风暴。其实，在西方国家，如美国对联邦政府财务活动的审计只占美国政府责任办公室工作量的15%，审计部门的大部分工作主要是对联邦政府的业绩进行审核、项目进行评估、政策进行分析。为此，我们对我国审计机关取得的显著成绩感到骄傲的同时，还必须清醒认识到，如何进一步加强和完善我国审计制度是摆在我们面前需要迫切思考的问题。本文拟在借鉴西方国家政府审计经验的基础上，简要论述完善我国政府审计制度的途径。

一、西方国家政府审计制度特点

西方国家非常重视对政府财务活动及其他行政活动的审计，这是从消极制度层面制约、监督政府并促使其廉洁和高效的重要制度设置。纵观西方国家政府审计制度，主要表现在以下三方面的特点。

1. 审计范围不断扩大，由财务审计向绩效审计发展

政府审计有其自身的特点，政府审计部门不是靠审计业务取得收入来维持的，它们是适应立法部门和公众部门对行政部门进行有效控制的需要而进行审计的。最初，西方国家政府审计工作的范围仅限于财务审计领域，而在今天，为了加强政府审计的监督、控制作用，促进政府活动的经济性、效率性和效果性，西方国家政府审计已把绩效审计纳入审计范围。如《美国政府审计准则》把美国政府审计范围明列为：一是财务审计。即包括财务报表审计和相关财务事项审计。财务报表审计对被审计单位的财务报表是否按照一般公认会计原则，公允地反映了财务状况、经营成果和现金流动提供合理保证。财务报表审计还包括对按照这些准则编制的财务报表进行审计。相关的财务事项审计包括确定所表达的财务信息是否符合既定的准则；机构是否遵循了具体的财务合规性要求；是否为了达到控制目标而为

?1994-2017 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

机构的财务报告或资产保护建立了适当的内部控制制度并有效地发挥作用。二是绩效审计。绩效审计就是客观、系统地检查证据，以实现对政府组织、项目、活动和功能进行独立评价的目标，以便改善公共责任，为采取纠正措施的有关各方进行决策提供信息。绩效审计包括经济性和效率性审计以及项目审计。1946 年，美国国会通过《立法机构改组条例》，该《条例》明确规定，总审计长得向国会提供充分资料以判断公款的使用是否获得有经济效果和社会效果处理。这表明，从 1946 年后，美国的审计从注重财务审计转向效果审计。[1] 经济性和效率性审计包括确定机构是否经济地和高效地取得、保护和使用它的资源；低效率和不经济情况产生的原因；机构是否遵循了与经济性和效率性有关的法律和规章。项目审计包括达到立法部门和其他权威机构所确定的预期成果或收益程度；组织、项目、活动和功能的有效性；机构是否遵循了与项目有关的法律和规章。另外，加拿大和澳大利亚等西方国家也把财务审计特别是绩效审计作为政府审计的重要内容。加拿大《审计长公署审计准则》规定，在给众议院的年度（审计）报告中，除了要报告财务审计所发现的问题以外，还要说明“没有适当考虑经济和效率而已花费的款项”和“没有建立令人满意的程序来衡量和计划项目的效果，而这些程序是能够适当地、合理地应用的。”由此可见，加拿大也把绩效审计纳入政府审计的范围。澳大利亚政府审计准则规定，政府审计范围包括：审查财务交易和财务制度，主要包括现行法令和规则遵循情况的评价；对管理活动的经济性和效率性作总的评价；检查资源的利用效率。澳大利亚审计署不认为检查会计记录和财务报表是绝对必要的，他们注意对制度的审查，强调管理活动的经济性和效率性。

2 政府审计准则规范详细

纵观西方主要国家的政府审计准则，通常包括三大部分，即一般准则、现场工作准则和报告准则。这三部分分别就审计师职业标准、审计工作质量保证和审计报告等问题进行了规定。

（1）政府审计的一般准则

政府审计的一般准则，是对政府审计人员资格和条件的要求，大致包括下面三方面：审计人员的独立性；审计人员的业务技能；审计人员应有的职业谨慎。

对于审计人员的独立性，各个国家在政府审计准则上表达的方式各不相同。美国会计总署的审计准则规定：“在有关审计工作的全部事务中，审计机构和各审计人员，无论是政府的还是社会的，都必须在组织上保持独立并保持独立的姿态。”澳大利亚审计署的审计准则规定：“审计师必须保持独立的观点，决不允许损害审计署完全诚实、完全客观地进行计划、调查和报告的独立性。”有的则不提独立性，而强调客观性，如加拿大审计长公署的审计准则规定：“在涉及审计的所有事项上，审计组的所有成员必须持客观的态度。”由此可见，虽然各国对独立性和客观性的表达方式不同，但都是要求审计人员实施审计业务时要保持公正态度，不受其他个人或组织的影响。

关于审计人员的业务技能，在各国的政府审计准则中均有规定。美国政府审计准则规定：“合规性：被指派进行审计工作的审计人员必须在整体上具备完成任务所需的熟练业务能力。”并在此基础上对所谓的合规性提出了三点要求。加拿大审计长公署采用了民间审计准则的规定：“应该由经过足够的技术培训和具备了民间审计技能的人员以应有的谨慎和客观的心理状态去进行检查工作和编制报告。”为了达到这条一般准则，加拿大还在政府审计准则中对于审计人员的技术培训和熟练技能进一步作了具体规定。

美国、加拿大、澳大利亚等国在审计准则中对应有的职业谨慎的要求都比较详细，而且具备基本相同的内容。美国会计总署和加拿大审计长公署在政府审计准则中明确指出：在进行审计工作和编写有关报告时，必须尽到应有的职业谨慎。

（2）政府审计的实施准则

政府审计的实施准则规定了审计师从事审计工作的一些具体要求，包括制定审计计划、对现场工作进行监督、评价内部控制制度、收集审计证据、归集

?1994-2017 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

和整理审计文件资料等内容。在政府审计准则中，对于政府审计的监督的规定更为严格，并且更多地强调审计工作与法律和制度的一致性。由于审计类型不同，对内部控制审查的范围和重点也就各不相同。如美国政府审计准则规定，对财务审计，要研究和评价控制环境、保护控制、对遵循法律和规章实施的控制、控制风险评估；对绩效审计，则要研究和评估管理控制。

(3)政府审计的报告准则

政府审计报告准则对于审计报告形式、分发范围、时间性、报告内容和报告的提交方式等提出要求。虽然各个国家对审计报告有不同的要求，但从各国政府审计报告的一些条款来看，各国均对审计报告提出了以下一些原则性要求：遵守法律、制度；客观公正；充分证据；保密性。在审计报告的内容方面，也有以下几点是共同的。其一，必须将审计范围写入审计报告；其二，在审计报告中表明这次审计是按照规定的审计准则进行；其三，审计报告的核心内容，也就是审计人员所发现的问题和所作出的结论，也基本上是集中于对合法性和内部控制的评价。传统审计是保护性的，现代审计则强调着眼于未来，促进被审计单位改进工作。各国政府审计准则一般都要求提出建设性意见。美国政府审计准则要求财务审计所查明的主要缺陷应在审计报告正文中或在另外的报告中一一列出，至于如何改进，则未规定要提出建议。而对绩效审计，美国政府审计准则的报告标准则明确要求：当审计中发现可以证实经营和效益存在重大改善潜力时，报告应建议。当注意到不合规的重大事项或发现控制中的重大缺陷时，还应该提出纠正重大问题的建议。其他一些国家的政府审计准则也提出相似的要求。对此，加拿大有不同的看法。它认为审计报告不应提出如何改进工作的具体措施，只应指出问题的存在及其产生的原因，因为拟定改进措施是管理部门的事情，而不属于审计人员的责任范围。

3 政府审计模式多样化

综观世界各国的政府审计制度，在理论上一般将其划分为四大类。一是立法模式。立法模式国家的最高审计机关隶属于立法机关，立法机关一般为议会或国会。在这一类模式的审计制度下，审计部门依据法律赋予的权力独立行使审计权，一般直接对议会负责，并向议会报告工作。他们只有调查权和建议权，没有处理权。英国是这一类型审计制度的先驱。此外，美国、加拿大、澳大利亚等国也广为采用这一模式。二是司法模式。司法模式国家的最高审计机关以审计法院的形式存在，并拥有司法权，有些国家的审计人员享有司法地位，从而强化了国家审计的功能。这一类型的审计制度起源于法国，意大利、西班牙等国也属于这种模式。由于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。三是行政模式。这类国家的最高审计机关隶属于政府行政部门，它是政府的一个职能部门，根据政府所赋予的职责权限实施审计，并对政府负责。属于这一类型的国家有瑞典等。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。四是独立模式。此种审计制度下的国家审计机关独立于立法、司法和行政部门之外，按照法律所赋予的职责独立地开展工作。其组织形式是会计检查院或审计院。这一类型的典型是德国和日本。无论是从理论上看，还是从实践上看，此类审计制度下的审计机关的独立性都是最强的一种。

当然，除了以上这四大类型之外，还有其他形式的审计类型，如最高审计机关隶属于国家元首、最高军事委员会或总督等。

二、完善我国政府审计制度的途径

我们通过在前文中对西方国家政府审计范围、审计制度和政府审计准则基本内容的探究，为我国政府审计制度进一步完善提供了一个比较的视角。我们要在借鉴它国的先进政府审计经验的基础，充分考虑我国具体国情，科学确定加强和改善我国审计制度的措施。

1. 准确地进行政府财政审计定位，由简单的查错纠弊向绩效型审计转变

?1994-2017 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

入世后，财税体制改革将进一步深化，公共财政框架将逐步建立。国家财政要逐步退出一般竞争性领域，逐步减少对企业的经营性发展项目、应用性研究项目以及可以利用社会资金发展的事业的投资，加大对科技、教育、卫生、公共安全、社会保障、基础设施建设等方面的保障力度。政府将进一步改革税制，完善税收体系，加强税收征管，增强财政实力。财政支出的结构将得到调整，公共事业如基础设施、社会保障体系、教育和科技等方面的建设将是财政支出的重点。国有经济布局的战略性调整步伐加快，国有企业改制、改组、改造不断推进，公司治理逐渐规范和完善。在这种新形势下，政府审计将不会再是企业监管机制中的重要力量，监督公共财政、检查公共帐目成为新时期政府审计最基本的职责，政府财政审计的目标将逐渐和绩效审计相结合，从财务收支的真实性审计转向效益性审计，促进政府财政体系的完善以及政府行为透明度的提高。入世后法律机制在引导利益行为、调节利益矛盾方面将发挥主导作用，这时如果政府审计工作仍只是注重真实性、合法性目标，偏重于通过常规的财务审计查处问题，将难以满足政府宏观管理的需要。在市场经济体制日臻完善、政府和市场主体的行为逐步规范，绩效审计实践依据不断充实的情况下，政府审计应当把绩效审计提上议事日程。审计机关不能再囿于查错防弊的传统任务范围，应逐步开展并推广能促进被审计单位履行职责或改进经营管理，提高经济管理质量和效益的绩效审计。通过对政府财政支出特别是拨款支出效益的审计，促进政府经济管理职能的改进和政府效率的提高；通过对国有企业财务收支的真实性和效益审计，促进企业管理结构的完善与治理能力的提高。绩效审计是现代国际审计的重要内容，已成为衡量一个国家的审计是否具有活力的标志之一。

2 进一步加强现行政府审计领导体制建设，逐步由行政型向立法型转变。我国现在的审计领导体制是实行双重领导。地方审计机关在行政上隶属地方政府，在工作中既要服从上级审计机关的业务指导，又要服从地方长官的意志；既要服务于地方经济，又要服务于地方政治。特别是在地方自主权不断扩大的情况下，这种管理体制不可避免地会袒护地方利益，有时为了地方利益和部门利益甚至不惜损害和放弃国家和人民利益。审计机关在某些情况下不得不搞一些平衡和地方保护动作使得政府审计的独立性受到严重侵犯，审计的客观性、公正性受到损害，从而也在很大程度上增加了审计风险。所以，建立隶属于立法机构，具有更强独立性和权威性，实行垂直管理的国家审计体制已是形势所需。

从长远来看，未来审计管理体制改革的总方向，是由现今的行政型模式向立法型模式转变，由政府审计体制转变为真正的国家审计体制。就近期改革看，可按照由下至上的方向分步骤实行垂直领导。也就是说，可先对省以下政府审计管理体制实行垂直领导，包括人权、财权、事权三方面全部垂直。在人事管理上，改革现行的由地方管理为主、上级审计机关管理为辅的双管体制为由审计机关实行下管一级的体制。财务经费上，由省级地方财政统一编列预算，由省级审计机关核算拨付至地市。在审计业务上，由省级审计机关统一编制辖区审计计划，报经同级人民政府批准执行。在以上的基础上，再进一步实行国家审计署垂直领导体制。全国政府审计体制的垂直管理，包括人权、财权、事权三方面全部垂直。在人事管理上，由审计署实行下管一级的体制；在财务经费上，由国家财政统一编列预算，由审计署核算后拨付至省市；在审计业务上，由审计署统一编制全国审计计划，报经国务院批准后执行。

3 加强政府审计制度建设的同时，培养和造就一支高素质的国家审计队伍。

加强制度建设，完善控制体系。推行重大问题报告制度，遇重大问题，及时向本级审计机关报告，必要时要及时向上级审计机关报告，以求妥善处理。推行审计质量层层负责制，实行过错责任追究制，明确界定各级审计人员的责任。推行会计责任承诺制度，界定会计责任，转嫁和解除审计责任，规避审计风险。建立健全科学合理的审计质量控制、考核、评价等内控体系，引导、促进审计质量的提高，以便提高政府活动的“真实性、合法性、效益性”[2](P.7)，以达

?1994-2017 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

到降低、防范国家审计风险的目的。加强审计跟踪监督制度建设，多途径地实现财政审计成果转化。

另外，新时期的审计工作对审计机关人力资源结构、团队素质和个体素质均提出了新的更高的要求，一支高素质的审计人才队伍是切实提高审计工作质量的根本保障。目前审计机关人力资源状况与现实要求尚存在不小的距离，人力资源管理与开发的重要性日益凸现。为推动政府财政审计工作的开展和创新，必须要制定面向未来的人力资源战略，努力培养和造就一支既精通审计业务知识又熟悉财政各宏观经济领域详情，既了解国情又熟悉国际惯例，既具有较强的法制观念又富有风险和创新意识，既具备较高的审计业务能力又具有较高职业道德水准，高素质、复合型的政府审计人才队伍。这就要求我们要在把好入门关的基础上，还要通过适时、灵活的业务培训等途径，切实提高本行业从业人员的业务能力、法律意识、思想政治和职业道德水准。要改善政府审计机关的用人机制，建立和完善审计专家制度，改革工资分配办法，打破常规选拔优秀年轻干部充实到重要领导岗位。在思想政治教育的同时，要加强对审计机关和人员的监督，防止腐败现象的滋生和蔓延。

[参考文献]

[1] 杨百揆. 现代西方国家政治体制研究[M]. 北京：春秋出版社，1987.

[2] 胡中艾. 审计学[M]. 大连：东北财经大学出版社，2001.

（责任编辑 匡四）

·学术信息·

运城学院政法系 刘宽亮、岳澎在《关于文化安全问题的学理探索》（载《山西师大学报（社会科学版）》2004年第4期）中指出，文化安全问题是针对一个国家的文化可能受到其他文化的冲击和威胁而提出的，其话语背景是国家文化观和民族文化立场，文化安全问题的实质是国家安全。文化安全的核心是要解决在全球化背景下民族文化的命运、地位和境遇问题，即面对国际间不同文化的碰撞与冲突，保持特定国家文化的独立性，使其在体系上不被解构，在风格上不被改变，在价值上不被消解，在地位上不被排挤。第一，维护民族文化的生存是文化安全的基本要求。文化安全的底线要求是维持民族文化的生存与发展。具体地说就是在国际文化竞争中，特定国家文化保持自身体系的完整性、风格的独特性和创新功能的强劲性。第二，维护民族文化的价值功能是文化安全的重要内容。文化的价值功能不仅表现在对一个民族深层次的精神塑造，还表现为对一个国家的发展模式的设计与引导。文化的价值内涵是具体的，每个国家和民族都有属于自己的一套话语体系和价值系统，它存在于民族的思维方式和行为方式之中，是民族智慧的结晶，是民族生命的灵魂和根基。维护一个国家和民族的文化，最重要的就是维护这种文化的价值系统。第三，维护民族文化的地位是文化安全的最高原则。文化安全的核心是追求特定国家文化的主权和尊严。确立一种文化在自己国度中的主体地位和权威角色，实现其对民众生活的支配作用，这不仅是保持本民族的生存方式和行为习惯问题，也不仅仅是民族感情问题，更是文化主权问题。除此之外，文化安全还有技术层面的内涵，主要是指文化承载和传媒手段的安全，包括文化传承的网络系统不被破坏，文化情报不被窃取，文化产权不被侵占，文化创新成果不被掠夺等。

（钟新）

?1994-2017 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net