

我国国家审计体制改革研究述评

王军法^{1a}, 关旭², 贾云洁^{1b}

(1. 南京审计学院 a. 国际商学院; b. 审计与会计学院, 江苏 南京 211815; 2. 南京大学 金陵学院, 江苏 南京 210089)

[摘要] 国家审计体制改革一直为审计理论界所关注和探讨, 各种观点纷纷提出, 大致可以分为改良观、立法观、双轨制、司法观和独立观五种。独立性问题是国家审计体制改革研究的关注点, 但是对独立性含义的笼统使用使得独立性问题又成为研究的分歧点。国家审计体制改革应能同时满足政府和公众的审计需要, 应从政治学和公共行政学等学科引入新的研究视角。

[关键词] 国家审计体制改革; 审计模式; 独立性; 预算监督; 国家治理; 预算审计; 政府审计

[中图分类号] F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1672-8750(2014)04-0026-11

自我国政府于 1983 年设立审计机关以来, 国家审计体制改革一直为审计理论界所关注和探讨。国家审计体制是审计制度的组织形式, 是国家审计机关的设置、法律地位、隶属关系、职责权限等方面的体系结构和制度的总称^[1]。审计体制包括两个问题, 一是审计模式, 二是审计领导体制^[2]。本文主要从审计模式角度对国家审计体制改革的相关文献进行了整理、分析和讨论。

从审计模式来说, 国家审计体制主要包括立法型、司法型、独立型和行政型四种^[2], 这是审计理论界广为接受的分类法。根据《宪法》规定, 我国国家审计机关代表政府依法行使审计监督权, 审计署作为国务院的组成部门, 由国务院总理直接领导。这种行政型模式, 尤其是其审计独立性弱化的问题, 受到越来越多的质疑, 甚至有学者将现行审计体制称为“大内审”。现行审计体制要不要改革, 以及如何改革成为审计界近年讨论的热门话题, 改革观点林林总总, 本文将其综合后分为改良观、立法观、双轨制、司法观和独立观五种类型, 尝试整理五种观点的支持和反对论点, 试图从中找出国家审计体制改革争论的焦点所在, 以期为未来研究提供借鉴。

一、现行审计体制的成因和利弊分析

(一) 现行审计体制的历史成因

现行审计体制是我国审计发展的“初始模式”或“启动状态”^[3], 之所以选择行政型审计体制, 是由当时特殊的政治经济环境所决定的, 这已经成为审计界的共识。20 世纪 80 年代初, 我国经济体制改革过程中出现了国有企业财务混乱等诸多问题, 为了维护经济秩序和监督国有企业, 政府亟须建立国家审计机关。杨肃昌等认为, 此时审计监督的意义就在于增强政府行政管理绩效, 保障政府经济监管职能和目标的实现^[4]。

新中国成立以后我国初次设立审计机关, 将其设在国务院内由总理领导比较有利。一方面, 政府比较熟悉经济运行和国有企事业单位的情况, 审计机关隶属政府, 能够围绕政府工作中心开展审计工

[收稿日期] 2014-03-24

[基金项目] 江苏省教育厅高校哲学社会科学基金项目(2010SJB790022)

[作者简介] 王军法(1979—), 男, 山东潍坊人, 南京审计学院国际商学院副教授, 博士, 主要研究方向为国家审计与预算监督; 关旭(1983—), 女, 黑龙江黑河人, 南京大学金陵学院讲师, 主要研究方向为政府会计; 贾云洁(1976—), 女, 河南遂平人, 南京审计学院审计与会计学院副教授, 中南财经政法大学博士生, 主要研究方向为国家审计。

作,马曙光认为,这样有利于强化政府在国家政治经济生活中的控制权和操作权^[5]。另一方面,政府和政府首长的支持有利于审计工作的开展^[6],有利于审计工作进入“角色”,一开始就迅速发挥应有的作用。

我国《宪法》规定,全国人民代表大会是最高权力机关和立法机关。为什么没有把审计机关设置在人大?主持起草1982年宪法的胡乔木认为,审计机关如果设置在人大,“有许多不便,国务院遇到问题可以下命令,人大常委会则要开会,还得要审计署去做报告,人家还不一定看得懂”^[7]。

(二) 现行审计体制之“利”——审计监督与政府经济监管职能的紧密结合

杨肃昌、肖泽忠认为,审计监督与政府经济监管职能的紧密结合是现行审计体制的优势和意义所在^[6],这一观点获得了审计界的高度认同。尹平、戚振东提出了我国政府审计的服务性特征,即围绕党和政府的工作中心行使服务职能^[8]。李金华总结20年的审计经验认为,审计机关必须紧密围绕各级党委和政府的经济工作中心开展审计活动,“审计机关真正围绕地方党委、政府工作中心开展工作并取得成效,当地党委、政府满意,审计署就满意”^[9]。

尹平认为,行政型审计体制下,国家审计与政府的各项经济工作紧密相连,能够服务于政府的政策措施和工作部署,切实对重点领域、重点部门和重点资金展开及时、有效的审计监督。行政型审计体制下,党委和政府领导、管理国家审计工作,能够迅速地发现、处理和纠正各种违纪违规的行为,积极配合相关部门查处大案要案,惩治经济犯罪,进而促进各部门依法行政^[3]。

(三) 现行审计体制之“弊”

1. “内审”还是“外审”:独立性弱化

机构独立、经费独立和人员独立是审计独立性的具体体现和要求,我国国家审计的独立性弱化问题体现在:(1)审计机关隶属于国务院和各级政府,机构不独立;(2)审计机关经费预算由同级财政部门负责,经费不独立;(3)本级政府负责对审计负责人的任免、调动和奖惩,人员不独立。

大部分学者对国家审计独立性问题的分析都是从审计关系的角度出发,质疑这种具有内部审计特征的国家审计^[10-11],只是他们的表述不同而已。一个完整的国家审计关系应包括如下三方当事人:(1)公共资金和资源的所有者,即社会公众;(2)公共资金和资源的管理者,即政府机构、国有企事业单位等;(3)接受委托进行审计的国家审计机关。在现行审计体制下,审计委托人不是公共资金资源的所有者,而是其受托管理者。因此我国的国家审计被视为政府的内部审计,而不是真正意义上的所有者委托第三方所进行的独立审计。

但是,刘力云认为,独立性在这一研究领域的使用到目前为止还过于笼统,独立性都是相对的,是相对于审计对象而言的^[11],绝对的独立并不存在。从以上国家审计关系的角度来说,独立性是相对于公共资金和资源的受托管理者而言的,审计机关隶属于该受托管理者,当然不符合独立性的要求。如果从政府内部存在的审计关系来看,独立性是相对于具体执行公共资金和资源管理责任的各级部门而言的,审计机关作为政府的一个组成部门,对其他各级部门进行审计监督,就符合独立性的要求。

2. 难以满足预算监督的需要

人大对政府预算进行监督,能够体现社会公众通过人大对政府权力的制约功能,而对政府预算进行审计就是保障该功能发挥的一项重要的制度安排。预算审计可以加强人大的预算监督效能,促使政府致力于合法、合理、有效地使用公共资金。预算审计的终极需求者是全体公众和人大。杨肃昌、肖泽忠认为,“纳税人、人大和社会对国家审计监督的要求就集中在预算审计中。”^[6]

但是,现行审计体制下审计机关隶属于政府,政府主导着预算的编制、执行、调整和审计等一系列工作。杨肃昌等认为,行政型审计体制下,国家审计只是人大的一项间接的外部监督机制,人大没有掌握对政府预算进行实质性介入和监督的途径和手段,无法直接触及财政制度和预算执行中的关键问题,预算监督流于形式^[4,6]。叶青等表达了相同的担忧^[12]。

人大预算监督流于形式,主要原因在于难以解决信息不对称问题。从委托代理关系的角度来说,人大代表社会公众将公共资金和资源委托政府予以管理,政府在预算编制和执行过程中具有信息优势,如果人大没有能力获取这种信息解决信息不对称问题,便无法实施有效的监督。而解决这种信息不对称问题,并不是现行审计机关设立的初衷。所以,预算监督乏力是人大缺乏监督手段的问题,不是现行审计体制直接造成的,现有文献将预算监督乏力作为现行审计体制之弊有失公允。

3. 行政型审计体制的历史依据将不复存在

我国国家审计机关设立之初,国有经济占据主体地位,设置审计机关的主要目的是用来审查和监督国有企事业单位,从而实现政府职能由直接控制企业生产经营活动向监督企业生产经营活动转变,此时将审计机关设置在政府内部是必要的。现阶段我国国有企业改革不断深入,初步建立了现代企业制度,政府不再需要直接监督企业的财务收支,完善自主经营、自我约束的经营机制才是国有企业的发展方向。因此,我国选择行政型国家审计体制的主要依据——政府需要对国有企业进行直接和全面的监督,将不复存在。

行政型审计体制历史依据消失的过程,实际上就是其独立性问题显现的过程。国家审计机关初设时,审计监督以国有企业审计为主^[4],审计机关是国有企业的外部监督主体,满足独立性的要求;随着改革开放和社会经济的发展,审计监督和审计关系变得更加复杂和多元,政府财政收支审计成为审计机关的重要任务,“财政审计是国家审计的主题”^[13]。“审财政实质就是审政府”^[4],国家审计机关的独立性问题便慢慢显现出来。

二、改良观的支持和反对论点

改良观主张不改变现行行政型审计体制,只在某些方面进行改进。改良观包括四种模式:(1)升格论。审计署在国务院内升半格,审计长具有相当于国务院副总理或国务委员的地位和更长的任期;审计长由人大任命,业务上归总理领导;审计长同时向国务院和人大报告工作,二者发生矛盾时,则以人大为主^[14]。(2)“一署二线”。秦荣生提出,全国人大和国务院对审计署实行双重领导,以国务院领导为主。一方面,全国人大常委会下设审计委员会,负责领导审计署对中央政府预决算和重大投资项目进行审计;另一方面,审计署在国务院总理领导下行使政府内部审计职能^[10]。虽然人大下设的审计委员会可以对预决算和重大投资项目审计进行领导,但是并不能对审计机关实施具体管理,“一署二线”并没有改变审计机关的隶属关系,所以这仍然是行政型审计体制的变化形式,是现行审计体制的一种改良思路。(3)垂直论。该观点认为现行审计体制的问题症结不在于审计体制的隶属关系,而是源于双重领导的内在矛盾性,主张地方各级审计机关应服从中央或者上一级审计机关的统一垂直领导^[15]。(4)“监审合一”。审计机关与纪检、监察等部门合并,由纪委负责领导和管理审计工作,杨肃昌将之称为“党纪审计”^[16]。纪检属于党内监督,监察属于国家行政机关内部监督,该模式下的审计机关,代表党委或者政府向人大汇报工作。在我国的政治和经济体制下,党的工作平台、国家政务管理、经济管理权与监督权等集中在政府^[16]，“监审合一”基本不会改变现行审计体制的行政型属性。

(一) 改良观的支持论点——以较小成本实现独立性的提高

首先,改良观可以在一定程度上提高审计机关的独立性。升格论通过提高审计机关的地位来提高其独立性^[14];“一署二线”通过在全国人大常委会下设置审计委员会领导审计署的预决算和重大投资项目审计来提高审计机关在特定领域的独立性^[10]①;垂直论通过切断审计机关与地方政府之间的行政关系,克服审计双重领导的内部矛盾性来提高其独立性^[15];“监审合一”则通过利用纪检监察

①需要指出的是,秦荣生在提出该设想的同时,也承认这是我国审计体制由行政型向立法型转变的暂行做法。

部门的权威来扩大审计机关的权限,降低处理处罚难度,从而提高审计机关的独立性。

其次,改良观可以用较小的成本实现独立性的提高。以上改良措施不需要对《宪法》及有关组织法的一些条款做出重大修改,也不会对现行国家审计和经济监督体系造成较大的冲击。“监审合一”还有可能产生编制缩减、公共资源利用效率提高的良好效果。

(二) 改良观的反对论点——治标不治本

与改良论的观点不同,杨肃昌、肖泽忠^[6]、项俊波^[14]、黎四龙^[17]等都指出了改良观的致命弱点:只要审计机关是政府的组成部门之一,审计工作就不可能不受政府行为的影响,行政干预、审计结果过滤等现象绝不会消失,独立性问题也不可能得到根本解决,因此改良观只是一种“治标不治本”的做法。

升格论是否真的能提高审计独立性值得商榷。尹平指出,不能认为审计机关规格越高,地位越显赫,权力越大,独立性就越强^[3]。同时,黎四龙指出,对于升格论而言,审计是政府的一个组成部门,其负责人的行政级别很难随便提高,除非由政府副职兼任,这又必须根据相关组织法做出规定,实际中操作难度比较大^[17]。对于垂直论,项俊波认为,其看似解决了地方审计机关受地方政府影响的问题,但最高审计机关——审计署仍在国务院的领导之下,难以摆脱政府行政行为的影响,下属的地方审计又何谈不受影响?^[14]而且,叶青等也指出,垂直论强化了中央政府对审计工作的集权领导,当政府的预算审计权在各级政府间并不明晰时,由上级审计机关管理下级审计机构,其合理性难以解释^[12],杨肃昌等也认为垂直论不符合当前财税、行政体制改革的方向^[6]。“监审合一”强化了党政部门权力,强调权力集中,混淆了两种不同监督的性质,可能会提高审计工作效率,但是对独立性的提高并无意义。杨肃昌提出,纪检监督属于党内监督,依据党内的党章、党员干部监督条例等各种规定开展工作;监察监督属于国家行政机关内部监督,依据行政监察法及其他行政法规开展工作;而审计监督主要依据审计法开展工作,尽管当前属于行政监督,实际上应该是代表社会公众对政府机关实施的国家监督^[16]。

可见,改良观支持者与反对者的争论焦点在于独立性是否得到提高。双方对审计独立性的理解是一致的,都是从公共资金和资源的所有者(委托审计)、管理者(接受审计)和审计机关三方关系来讨论独立性的提高。但是改良观试图在不改变三方审计关系的情况下,通过提高审计机关与政府其他部门的相对地位或权威来减少政府其他部门对审计机关的干涉,从而提高其独立性,这一做法难以解决国家审计关系失衡的诟病,自然受到理论界的广泛质疑。

三、立法观的支持和反对论点

立法观将目前设置在政府内部的国家审计机关完整剥离,国家审计机关不再对政府负责,而只向全国人民代表大会负责并汇报工作,按照具体组织形式的不同,国家审计机关可以区分为两种形式:一是审计机关的职能职责和工作体系完全转移到人大系统^[6],即在人大常委会或人大财经委下设立审计机关^[4],由人大负责国家审计的领导和管理;二是设立与国务院、最高人民法院、最高人民检察院相平行的最高审计院,向全国人民代表大会负责并报告工作^[18]。

(一) 立法观的支持论点

1. 理顺审计委托关系,提高审计独立性

杨肃昌等认为,国家审计是专门用于权力监督的设置,要想真正和有效地监督政府对其行政权力的运用,就必须把国家审计安排在政府体制之外^[4]。从审计三角关系的角度来看,作为独立的经济监督者,审计机关应接受财产所有者的代表——人大及其常委会的委托,对公共财产管理者——各级政府及其所辖单位和部门进行监督,形成所有者、审计者和管理者相互联系、相互制约的委托代理关系。杨肃昌等的观点符合以上分析,立法观即借助于人大的地位和权限,把审计监督定位于政府“体

外”的权力监督体系中^[4],与行政型审计体制相比,审计三角关系成立,必然会体现出更高的独立性。

2. 满足预算监督的需要

Wildavsky 认为,在政府预算委托代理关系中,代理人存在“官僚预算最大化”倾向^[19],需要委托人进行监督。《预算法》是人大与政府之间达成的契约,它赋予人大对政府预算进行审批和监督的权力^[12]。郑石桥、贾云洁提出,从信息不对称角度来说,在预算关系中,代理人具备信息优势,即使预算执行过程是真实的,代理人也有可能欺骗委托人^[20]。叶青等认为,人大能否有效地审批预算并监督预算的执行,关键在于所获得的信息是否真实,即要解决信息不对称问题^[12]。目前各级人大普遍难以获得预算编制、执行情况的准确信息,缺乏预算监督的能力和手段,这也是人大在中国国家政治结构中的中心地位一直没能体现的关键原因。他们认为,在目前预算监督体系的多元监督模式中,要解决预算监督中的信息不对称问题,可行而有效的方式便是预算审计^[12]。

按照以上学者的观点,对审计体制进行改革,把国家审计划归人大,使人大拥有组织化的直接审计监督权,可以完善其立法监督体系,延伸和细化人大的监督权力。人大预算工作委员会可以获得详细、真实的审计信息,人大与政府信息对等,可以从规模和结构两方面细化对政府预算的审查,从而提高预算审批质量,把人大对政府财政管理中责任和行为的监督与评价落到实处。立法观体现了立法权对行政权的制约。

3. 满足民主参与的需要

我国的人大制度体现了人民当家做主的政治理念和宪法思想,人大是社会公众的受托责任者,社会公众要想实现“知情权”和“监督权”,了解和监督政府财政收支和公共资金的使用情况,人大是其参政议政的主要渠道。人大先征询民意,再通过会议、议案等方式达至政府,可以通过程序将公众的共同需求转变成法律形态。杨肃昌和李齐辉等认为,将审计机关划归人大,国家审计的服务对象和工作目标将朝着社会公众、人大及立法监督的方向发展,能够反映其终极需求者——社会公众和人大立法机关的需求^[15-16]。这样可以强化社会公众通过人大参政议政的能力,满足社会公众对预算监督民主参与的需要。

4. 具备现实可能性

首先,我国政治体制为立法型审计体制提供了先决条件^[10-12]。我国的基本政体是人民代表大会制,政府、法院、检察机关都由人大产生,对它负责,受它监督。秦荣生指出,在某种意义上,这是我国现行政治体制对立法型审计体制的要求,同时也提供了先决条件^[10],对此尹平表达了相反观点,将审计机关划归人大,人大既是立法机构,同时又是执法机构有悖于组织管理和内部控制的机理,且与现行人大的运行规则不相适应^[3]。《审计法》规定各级政府应当向本级人大常委会提出审计机关对预算执行和其他财政收支的审计工作报告,也体现了国家审计的服务对象应该是国家最高权力机关和立法机关。

其次,立法型审计体制的改革成本较低^[12]。叶青等人认为,我国人大与其他国家的议会不同,在预算审批上不存在政党权力之争,立法型审计体制不会提高预算的协商成本。立法型审计体制与我国政体和预算监督实际最相容,不需要调整权力分配关系,只是对人大的预算监督权予以充实^[12]。

最后,审计理论界和实务界的调查结果也支持立法型审计体制。宋夏云于 2005 年对全国审计、会计界 246 位专家进行的网上问卷调查显示,行政型的审计体制和行政干预是我国国家审计独立性的核心损害因素,要从根本上消除上述损害因素,立法型审计体制是我国未来国家审计体制转换的最佳模式^[21]。肖泽忠等认为国家审计体制改革必须遵循三方面的原则:适应中国政治经济发展要求、能提高审计的独立性、具有现实可能性。按照以上三个原则所设计的问卷调查表明,立法观是各方面比较认同的观点^[22]。

(二) 立法观的反对论点

立法观能够建立符合独立性要求的审计委托关系,强化人大的预算监督能力,更好地满足社会公众民主参政议政的需要,以上三点已经取得了较为一致的结论,基本没有质疑的意见,立法观备受争议的地方主要在于其现实可行性,主要观点集中在三个方面。

1. 立法观不适应我国政体

尹平认为,我国政体与西方的“三权分立”体制不同,共产党是我国的执政党,领导政府行使管理国家的权力,党和政府的根本利益与人民是一致的,国家审计不是政党相争的工具,也不是执政党的制约力量,不应该设置为政府的对立面^[3]。另外,我国各级人大及其常委会是立法机关,既不是执行机关,也不是办事机关,作为行政执法的重要部门之一,审计机关如果隶属人大,人大既是立法机关同时又是执法机关,与组织管理和内部控制的机理相悖^[3,15]。

2. 不利于审计经济监督主导作用的发挥

尹平指出,目前国家审计的基本定位仍然是面向经济发展和社会发展^[3]。杨肃昌等、李齐辉等与此观点一致,认为国家审计最初设立的主要目的是为了加强政府经济监管,现在基本情况依然如此^[4,15]。尹平进一步强调,如果审计退出政府序列,划归人大,以上优势可能会消失,审计经济监督的主导作用会明显淡化,审计在社会经济生活中的基本职能也会变得模糊起来^[3]。杨肃昌等人也提出,一旦如此,必然会大大削弱政府的经济监管效力,政府将不得不投入更多的人、财、物来重新构建其监管体系^[6]。

3. 改革障碍重重

首先,立法观面临法律环境的制约,需要修改《宪法》和《审计法》的相关条款,与此相对应,还需要修订审计规范和制度,尹平^[3]、黎四龙^[17]都指出这一点。其次,人大面临是否有能力领导规模庞大的审计机关的问题。黎四龙认为,强有力的立法机关是立法观改革的基本条件之一,而我国人大还远不是实际意义上的国家最高权力机关^[17]。宋夏云认为,由于历史原因及现实条件的限制,全国人大及常委会在人力及制度上的准备并不充分,难以一时完全接管国家审计工作^[21]。再次,30年来国家审计机关一直隶属政府,政府行政部门并不希望国家审计体制由行政型向立法型转换^[21],其消极态度可能会使得审计失去政府相关部门的协调配合,改革后审计工作的启动将困难重重。最后,面临立法观改革对现行审计工作的冲击问题。尹平认为,立法观是对国家审计进行“大手术”,是对国家审计的组织架构和隶属关系所做的大调整,涉及范围很广,必然会对审计工作造成剧烈冲击^[3]。

对于立法观不利于审计经济监督主导作用的发挥这一观点,立法观倡导者也没有进一步解释,也即承认了改革对现行审计工作的巨大冲击问题。综上所述,现实可行性是立法观的主要障碍,集中在以下三个问题上:立法观是否适应我国政体,法律法规的修改难度,人大是否具备相应的领导能力。审计独立性和现实可行性始终是国家审计体制改革研究难以回避的两大问题,立法观的倡导者侧重论述独立性的提高,强调立法型审计体制是未来的改革方向,而反对者则侧重论述其现实困境,将其描述为空中楼阁,争论的出现其实是因为大家各执一端。

四、双轨制的支持和反对论点

双轨制是指在政府和人大同时建立审计机关,分别履行不同的审计职责,人大下设的审计机关主要从事预算执行审计工作,政府下设的审计机关主要承担政府经济监管工作所需要的各项审计监督任务,比如经济责任审计、国有企业审计和金融审计等^[6]。

(一) 双轨制的支持论点

双轨制的理论优势最为突出,它在吸收立法观优点的同时,保留了现行审计体制的突出优势。既能解决现行审计体制的独立性问题,也能保持国家审计在经济监管中的优势和作用。

1. 解决了预算审计的独立性问题

杨肃昌等人认为,在人大下设审计机关从事预算执行审计,双轨制跟立法论一样,在很大程度上解决了预算审计缺乏独立性的问题^[16]。杨肃昌通过分析地方审计体制改革中的“深圳模式”认为,双轨制改革思路具有鲜明的宪政性和现实性特征,体现出“监督权在民”理念和“公共财政”理念^[23]。

2. 国家审计在经济监管中的优势和作用得以保持

双轨制的典型特点是在人大和政府分别建立履行不同审计职责的审计机关。刘笑霞明确提出将现行政府审计定位为政府的内部审计,在各级人民代表大会下另外设立国家审计机关^[24]。杨肃昌等人提出,隶属于全国人大的审计机关是国家最高审计机关,而隶属于国务院的审计机关仍然保持目前审计署的性质,是政府系统内的一个内部职能部门,从事政府内部的审计监督工作^[6]。在人大系统中构建新的审计机关的同时,保留现行行政型审计机关,可以保持现行审计体制的优势,即国家审计继续发挥在经济监管中的优势和作用,不会对现有政府经济监管造成大的影响,这也是双轨制相比立法论的主要优势所在。

3. 改革难度小

人大下设审计专门委员会存在宪法依据,现行《宪法》第七十条规定,全国人大设立民族委员会、法律委员会、财政经济委员会等专业委员会和其他需要设立的专门委员会。杨肃昌等人指出,人大早有增设专门委员会的前例可以遵循,根据相应需要,七届人大增设了内务司法委员会,八届人大增设了环境与资源保护委员会,九届人大增设了农业与农村委员会。鉴于目前强化人大预算监督、遏制腐败的迫切需要,增设审计委员会是完全必要而且有充分依据的^[25]。双轨制与立法观都主张在人大系统内设置审计机关,但是前者只是将一部分目前政府所管辖的国家审计机关的职能职责和工作体系转移到人大系统,对现有审计工作冲击较小,改革比较稳妥有序^[6]。

(二) 双轨制的反对论点——成本较大

双轨制的软肋在于改革成本可能较大,在现有审计机关之外,人大要重新构建一套审计体系,人、财、物的投入不能轻视,而巨额的投入是否能带来预期的收益,即人大预算审计的效果如何,仍然是未知的。黎四龙认为,在众多审计体制改革观点中,双轨制具有突出的优势,可以有效解决预算审计独立性的问题,同时保留现行体制的主要优势,有利于审计经济监督主导作用的发挥。但是双轨制也面临诸多制约因素,尤其是改革成本的问题^[17]。一方面,目前审计署审计力量严重不足,如果再将其一分为二,审计署为了恢复工作能力,必然需要投入大量的成本;另一方面,人大系统要组建其审计体系,必然需要投入较多的人力、物力和财力。为了节省改革成本,黎四龙提出,应在现有国家审计体系的基础上,由人大和政府对现有组织、人员和经费等资源进行分拆和重构,在实际执行预算审计时,双方可以建立联合审计小组^[17]。

五、司法观的支持和反对论点

司法观下的国家审计机关一般称为审计法院,隶属于国家司法序列或具有司法性质。在这种司法型审计体制下,审计机关拥有最终裁决权,有权直接对违反财经法规和制度的事项和当事人进行处理。

(一) 司法观的支持论点——高度的权威

司法观的最大优势是它赋予审计机关高度的权威,审计法院介于人大和政府之间,是司法体系的组成部分,拥有处置和处罚权,查出问题可以及时处理问题,国家审计机关的权威性得到进一步加强,从而在一定程度上提高其独立性。李齐辉等认为,司法观在我国行政型审计体制的基础上汲取了立法观的优点^[15]。

(二) 司法观的反对论点——对权威的质疑

司法观所赋予审计机关的高度权威是否能够实现?董大胜通过对希腊审计法院的组织构成、工作内容和程序的分析认为,我国国家审计机关的权威性与司法型审计体制并无明显差距^[26]。首先,从审计处理权来看,我国审计机关同样拥有处理处罚的权力。尹平也表达了相同的观点,将我国现行国家审计称为“握剑的骑士”^[1]。其次,从审计范围来看,与希腊等司法型审计体制的国家相比,我国审计机关的审计范围更广,如包括国有企业和国有银行等。最后,从审计处理的方式来看,我国审计机关不仅可以收回被侵占挪用的资金,还可以要求企业补缴税款或者施以法定限度内的罚款等。虽然我国属于行政型审计体制,我国审计机关具有的事后审计处理权限毫不逊色。另外,叶青等人也指出,司法观与我国的政体结构、预算监督体系和分级分税财政制度不相容,改革的成本过高^[12]。Blume、Voigt 检验了近 40 个国家的数据后发现,采用审计法院模式审计体制的国家腐败水平反而更高,侧面说明司法型审计体制下审计机关的权威值得商榷^[27]。

司法观支持者和反对者的争论是针锋相对的,焦点聚集在司法观下审计机关的权威是否更高,双方各执己见。但是争论并不深入,支持者没有进一步考虑司法观下审计机关权威的实现问题,即审计机关权威通过什么形式来授予并保证,审计机关与政府、人大以及党委的关系如何理顺等问题,也没有考虑审计体制改革对现行审计工作的冲击问题,而反对者的理论依据也较薄弱。

六、独立观的支持和反对论点

独立观下的国家审计机关一般称为审计院或会计检察院,是与国务院、最高人民检察院、最高人民法院相平行的独立机构,即“一府三院”制^[4]。审计院既独立于政府、检察院和法院,同时也独立于人大,既不涉足行政和司法活动,也不涉足立法活动,依据立法机关所制定的法律独立地行使审计监督权^[28]。

(一) 独立观的支持论点——理论上的完美独立

独立观是要设置一种最理想的审计体制,高存弟等人将其称为“一种新型的综合性独立机构”^[28]。从理论上来说,独立型审计体制下的审计机关拥有完美的独立性,这一点获得了专家学者的广泛认同。李金华认为,“审计的独立性就是不受任何单位和个人的干预,无论是直接干预,还是间接干预”^[9]。理论上来说,也只有独立型审计体制才有可能做到这一点。

(二) 独立观的反对论点——不存在绝对的独立

项俊波^[14]、杨肃昌等^[6]、黎四龙^[17]等均表示,独立观是一种理想主义的设想,绝对的独立是不存在的。在一个国家的政权组织建设中,国家审计是重要的组成部分,在具体审计工作中不可能完全处于中立的地位,往往或者服务于国家最高权力机关——人大,或者服务于国家最高行政机关——政府。黎四龙认为,国家审计必定要服务于党的经济建设和发展的统一规划蓝图^[17],杨肃昌、肖泽忠进一步指出,党的主要工作往往通过政府或人大得到贯彻实施,所以国家审计不可能游离于政府和人大影响之外^[6]。项俊波认为,从实行独立型审计体制的德国和日本的实际情况来看,审计机关的工作主要是服务于立法机关的^[14]。独立观下审计机关依据法律行使审计监督权,而全国人大是我国的立法机关,审计机关依据立法机关所制定的法律对政府的财政收支等活动进行审计监督,实质上还是服务于立法机关的。

即使独立型审计体制下的国家审计能够做到超然独立,审计机关既不能直接以国家最高权力机关的名义行使审计监督权,也不能得到政府的有力配合,其权威性将大打折扣,其实效性也将难以得到有效的保障。黎四龙^[17]和杨肃昌等^[4]都表达了这种担忧。

独立观的提出只是高存弟等人对于我国国家审计组织独立性方面的初步探讨,原文将其描述为“设想”,尚未进行深入研究,立论的依据还很单薄。提出伊始,其就被注解为“理想主义”,难以适应

我国政体和审计工作的实际需要。

七、总结与建议

(一) 总结

1. 独立性是研究的着眼点

我国国家审计机关隶属于政府,形成了自我监督、“自我手术”的局面^[3],现行国家审计实质上是政府的“内部审计”^[6],独立性弱化成为现行行政型审计体制的顽疾。目前,理论界普遍认为审计最根本的标准是审计独立性,研究国家审计体制改革的专家学者在提出或评判某一改革设想时,其主要出发点也是独立性问题。改良观的升格论通过提高审计机关的地位来提高其独立性,“一署二线”通过在全国人大常委会下设审计委员会领导审计署的预决算和重大投资项目审计试图提高审计机关在特定领域的独立性,垂直论通过切断审计机关与地方政府之间的行政关系、克服审计双重领导的内部矛盾性来提高其独立性,“监审合一”则通过利用纪检监察部门的权威来扩大审计机关的权限、降低处理处罚难度,从而提高审计机关的独立性;立法观通过将现行国家审计机关完全从政府脱离,将现行审计的职能职责和工作体系完整地转移到人大系统,理顺审计三角关系来提高审计独立性;双轨制通过在人大下设预算审计机关来解决预算审计的独立性问题;司法观赋予审计机关高度的权威,审计机关具有处置和处罚的权力,从而提高其独立性;独立观则是要设置一种最理想的、拥有理论上完美独立性的审计机关。

2. 独立性问题也是研究的分歧点

郑石桥、马新智沿着委托代理、机会主义、问责机制到审计这个逻辑路径解释了审计的产生。在委托代理关系存在的情况下,代理人有可能会出现机会主义行为,委托人为了抑制这种机会主义行为,就需要建立问责机制,问责机制工作过程中相关信息的真实性和完整性,可以通过审计得到鉴证,这就形成了基于责任方认定的审计^[29]。

就公共委托代理关系来说,社会公众是最终的委托人,也是最终问责主体,国家审计是为了解决公众对公共管理部门问责过程中相关信息真实性的问题而产生的需求,立法观、双轨制、司法观和独立观等改革观点都试图满足这一审计需求,所产生的国家审计类型暂称为立法审计、司法审计、审计院审计,或统称公众审计。

政府内部也存在着委托代理关系,各级政府首长将公共管理责任委托给政府内部各级部门,政府首脑是委托人,也是问责主体,为了解决问责过程中相关信息真实性和完整性的问题,就产生了政府审计需求,按照这种需求所建立的国家审计称为政府审计或行政审计。

从以上分析可以看出,在不同的委托代理关系下产生的审计需求是不同的,因而独立性的含义也有所不同。在公众审计中,社会公众委托审计机关审计政府,审计独立性就要求审计机关独立于政府之外;在政府内部委托代理关系中,政府首长作为委托人委托审计机关审计下辖各政府部门,审计独立性就要求审计机关独立于被审政府部门之外,而不要求独立于政府整体。

但是现有国家审计体制改革研究没有分清独立性在不同委托代理关系中的含义,而是笼统使用。立法观、双轨制、司法观和独立观在批评现有行政型审计体制的独立性弱化弊端时,是采用第一种委托代理关系下的独立性含义去批评第二种委托代理关系下的审计;而改良观在解决独立性问题时,却是站在第二种委托代理关系的立场试图达到第一种委托代理关系的独立性要求。正是因为独立性概念的笼统使用,导致了这种“皮影戏”一般的争论,看起来热热闹闹,唇枪舌剑,实际上都是在不同平面上出剑,影子相交而已。

(二) 未来研究的建议

对未来的相关研究,我们提出如下建议:

1. 分清独立性含义的两个层次

就公共委托代理关系来说,社会公众是最终的委托人,公众审计是为了解决公众对公共管理部门问责过程中相关信息真实性的问题而产生的;就政府内部存在的委托代理关系来说,各级政府首长是委托人,政府审计是为了解决政府内部问责过程中相关信息真实性和完整性的问题而产生的。在不同的委托代理关系下独立性的含义是不同的。在公众审计中,社会公众委托审计机关审计政府,审计独立性就要求审计机关独立于政府整体之外;在政府审计中,政府首长作为委托人委托审计机关审计下辖各政府部门,审计独立性就要求审计机关独立于被审计政府部门之外。

在国家审计体制改革研究中必须分清独立性在不同委托代理关系中的含义,避免笼统使用,相关研究才具备沟通的基础,避免“皮影戏”争论。两种委托代理关系都会产生各自的审计需求,在国家审计体制改革过程中都应该予以考虑和满足,学术界应该站在如何满足公众审计需求和政府审计需求的基点上,不断深化研究,笼统地用一种委托代理关系下的独立性含义去批评另一种委托代理关系下的审计对改革的进程是没有助益的。

2. 满足公众审计需求是国家审计体制改革的方向

独立性概念的笼统使用,体现了学术界对公众审计需求,尤其是对预算审计需求的关注。倡导不同的改良或改革观点的研究者,虽然立场不同,观点各异,对独立性概念的使用却是一致的,都是站在公共委托代理关系的角度来理解审计机关的独立性。这样就必然不同程度地得出以下结论:现行审计机关隶属于被审计对象,难以做到完全客观公允地为社会公众或人大服务,无法满足社会公众的审计需求。因此,国家审计体制改革研究外在表现为不同改良或改革观点的碰撞和交锋,其实质却是学术界解决公众审计需求问题的不同理论尝试。

国家审计体制改革不是非此即彼的问题,不是简单化的审计署隶属政府还是人大、隶属某一国家机关还是完全独立的问题,而是在不牺牲现行审计体制优势的前提下,如何满足当前实际工作中被忽视了的公众审计需求的问题。可行的研究思路有两个:第一个思路是如何让人大掌握预算审计手段,提高其预算监督能力,前提是不削弱现行审计机关的审计工作效率。双轨制已经做出了成功的尝试,但是审计体系的实际构建和运作还需要更深入的研究。第二个思路是在现行审计体制内发展公众参与式审计,为公众直接参与审计项目的选择、审计计划的编制、审计项目的具体实施、审计决定的执行等环节提供制度化的渠道。

3. 从政治学和公共行政学的角度引入新的研究视角

首先,国家审计体制改革是一个涉及审计学、政治学和行政管理学等广泛研究领域的问题,在研究过程中要避免就审计论审计独立性的高低来判断审计体制的优劣,要把审计体制放在整个国家政治、经济和文化体制的框架中评价其适应性和发展趋势。其次,不能盲目挪用他国审计体制,要注意审计体制在不同政治体制、不同法系和不同文化中的嵌入性,在国际比较研究中全面考量可能引起审计体制差异的变量。最后,应引入政治学和公共行政学等相关学科领域的研究视角,站在更高的位置,用宽广的视野来研究国家审计体制改革问题。

参考文献:

- [1]尹平.论我国地方审计体制改革[J].审计与经济研究,2002(5):3-8.
- [2]郑石桥,尹平.审计机关地位、审计妥协与审计处理执行效率[J].审计研究,2010(6):53-58.
- [3]尹平.现行国家审计体制的利弊权衡与改革抉择[J].审计研究,2001(4):43-46.
- [4]杨肃昌,欧阳丽君,王彦平.有关立法型审计体制改革若干问题的思考[J].审计与经济研究,2006(2):12-16.
- [5]马曙光.政治制度、历史传统与中国政府审计体制选择[J].审计与经济研究,2006(6):9-13.
- [6]杨肃昌,肖泽忠.试论中国国家审计“双轨制”体制改革[J].审计与经济研究,2004(1):5-9.

- [7]李金华. 加强我国审计监督工作的若干思考[J]. 中央财经大学学报, 2003(8):1-6.
- [8]尹平, 戚振东. 国家治理视角下的中国政府审计特征研究[J]. 审计与经济研究, 2010(3):9-14.
- [9]李金华. 对20年来审计工作的思考(上)[J]. 中国审计, 2003(1):16-18.
- [10]秦荣生. 公共受托经济责任理论与我国政府审计改革[J]. 审计研究, 2004(6):16-20.
- [11]刘力云. 当前国家审计体制研究中的四个问题[J]. 审计研究, 2002(5):19-21.
- [12]叶青, 鄢圣鹏. 预算审计体制改革研究: 反思与比较[J]. 审计与经济研究, 2006(5):3-7.
- [13]王会金, 王素梅. 国家审计“免疫系统”建设: 目标定位与路径选择[J]. 审计与经济研究, 2010(2):17-22.
- [14]项俊波. 论我国审计体制的改革与重构[J]. 审计研究, 2001(6):18-23.
- [15]李齐辉, 吕先镛, 许道俊, 等. 试论我国审计制度的构建与创新[J]. 审计研究, 2001(2):34-39.
- [16]杨肃昌. “立法审计”: 一个新概念的理论诠释与实践思考[J]. 审计与经济研究, 2013(1):3-10.
- [17]黎四龙. 国家审计体制理论介评及改革设想[J]. 经济论坛, 2005(16):122-123.
- [18]魏昌东. 中国国家审计权属性与重构[J]. 审计与经济研究, 2010(2):32-37.
- [19]Wildavsky A. The politics of the budget process[M]. Boston: Little, Brown, 1974:15.
- [20]郑石桥, 贾云洁. 预算机会主义、预算治理构造和预算审计——国家审计嵌入公共预算的理论架构[J]. 南京审计学院学报, 2012(4):80-88.
- [21]宋夏云. 中国国家审计独立性的损害因素及控制机制研究——基于246位专家调查的初步证据[J]. 审计研究, 2007(1):24-29.
- [22]肖泽忠, 杨肃昌, 高培勇. 中国审计体制改革观点的比较与选择[J]. 经济理论与经济管理, 2009(10):41-47.
- [23]杨肃昌. 应重新认识并重视地方审计体制改革中的“深圳模式”[J]. 人大研究, 2012(1):5-7.
- [24]刘笑霞. 政府公共受托责任与国家审计[J]. 审计与经济研究, 2010(2):23-31.
- [25]杨肃昌, 肖泽忠. “双轨制”审计体制新论: 改革的实施和理论辨析[J]. 审计与经济研究, 2007(1):11-17.
- [26]董大胜. 对司法型审计体制的新认识[J]. 中国审计, 2001(12):14-15.
- [27]Blume L, Voigt S. Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment[J]. European Journal of Political Economy, 2010, 27:1-15.
- [28]高存弟, 史维. 政府审计的发展趋势研究[J]. 审计研究, 2003(3):3-7.
- [29]郑石桥, 马新智. 审计基础理论探索——机会主义、问责和审计[M]. 上海: 上海世界图书出版公司, 2012:17-22.

[责任编辑:黄燕]

A Review of Research on China's National Audit System Reform

WANG Junfa, GUAN Xu, JIA Yunjie

Abstract: The national audit system reform has aroused general concern and discussion in auditing theory field. Various viewpoints have been proposed, which can be roughly divided into improved, legislative, double-track, judicial and independent views. Independence problem is the focus in the research of the national audit system reform, while the general use of it makes the problem of independence a reason of divergence in research. The national audit system reform should be able to meet the auditing needs of governments and the public. We should introduce new perspectives from the disciplines of politics and public administration.

Key Words: national audit system reform; audit mode; independence; budget supervision; national governance; budget audit