

转型国家政府审计功能探讨

——来自罗马尼亚的经验

周达勇,董必荣

(南京审计学院 审计与会计学院,江苏 南京 211815)

[摘要]罗马尼亚在国家转型期间面临着严重腐败、贫富差距、司法改革等问题,为了加入欧盟,罗马尼亚在这些方面进行了卓有成效的改革。在加强监督和控制的国家治理中,执行公共外部审计的审计院起到了很大的推动作用。在借鉴欧盟法的基础上,罗马尼亚审计院在法律地位、组织框架、职权范围上都得以提高和完善,审计院对国家治理产生重要影响,对政府部门及其他公共部门的监督和控制效率、效果得到很大提高。我国可以借鉴其经验,从提高审计署法律地位和加强外部审计与内部审计协调两个方面强化审计署在国家治理中的功能。

[关键词]罗马尼亚;政府审计;国家治理;审计院;腐败治理;国家审计;转型国家;审计监督

[中图分类号]F239 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2014)06-0095-09

一、引言

一般意义上的转型是指某个国家或地区在政治、经济、文化等领域由一种发展模式向另一种不同发展模式转变的过程^[1]。转型国家在经济制度、运行方式、国家职能、所有制结构以及社会保障体系等方面,既不同于原来的计划经济体制,也与西方国家现行的市场经济有很多区别,所以一般将中国和曾经实行社会主义制度的东欧国家、俄罗斯等称为转型国家。本文中的转型国家是指受苏联模式影响曾经实行高度集中的计划经济管理体制,苏联解体、东欧剧变后,在政治、经济领域实行了重大改革,向民主政治和市场经济转变的国家。

两种制度的转变过程中不可避免地出现很多治理上的困境,因此转型国家普遍存在设租寻租、腐败欺诈等问题。政府治理能力的缺失则是转型国家面临的最大问题^[2]。权力阶层的大规模集体性腐败、设租的权力阶层与寻租的谋利集团相互勾结、政府治理的缺失等导致公共资源的分配出现严重的扭曲,市场化改革的连续性遭到破坏,法律的公正性也受到严重挑战。由于政府治理能力的缺失,转型国家还面临着社会秩序的混乱和动荡,经济大起大落、险象环生,因此转型国家面临的最棘手问题就是如何恢复政府的治理能力和公信力,发挥政府在转型中的主导作用。

中东欧原实行社会主义制度的国家在政治经济体制转型期间普遍出现了政府失灵的现象,如政府行政中的腐败、社会秩序的混乱以及司法体系的不健全。在转型早期,政治、经济和文化都出现了倒退,转型并没有实现预期的效果。后来,以加入欧盟为契机,这些转型国家以欧盟法为依据,在政府治理、经济发展和文化建设等方面进行了很多卓有成效的改革。随后,一批批转型国家加入欧盟,一

[收稿日期]2014-06-08

[基金项目]南京审计学院人才引进资助项目

[作者简介]周达勇(1984—),男,安徽滁州人,南京审计学院审计与会计学院讲师,博士,主要研究方向为公司治理、高管权力;董必荣(1971—),男,安徽无为,南京审计学院审计与会计学院教授,南京审计学院财务部部长,博士,主要研究方向为智力资本会计。

方面表明这些转型国家的改革得到了欧盟的认可,另一方面也预示加入欧盟后这些转型国家将面临更多的机遇和更大的挑战。

政府审计早期只是对公共机构财政资金运用情况进行审查,审查财政资金的运用是否与预算一致,之后政府审计的范围扩展到政府绩效审计和合规性审计。政府审计范围的扩大对政府行政的效率性和规范性提出了更高的要求,政府行政效率性和规范性的提高是政府治理能力提升的重要体现。由于权力阶层设租寻租、腐败欺诈的普遍性,依靠权力阶层的自觉提高政府治理能力的方式面临很大的挑战,因此建立外在的监督和约束机制成为当务之急,只有有效的监督才能保证其经济性、效率性和效果性,政府审计监督在国家治理中起着重要的作用。现代政府审计与国家治理有着密切关系,现代政府审计监督不但是国家治理形成的基础,而且可以促进国家治理机制的完善^[3]。

二、转型国家政府审计情况

转型国家面临的最大问题在于治理能力的障碍^[2]。刘燕等认为,从高度集权的计划经济向市场经济的转型是制度体系的“惊险一跳”,他们进一步从路径依赖理论阐释了制度转换的连续性与因果关系^[2]。转型国家转型时不可避免地受到之前制度的影响。大多数转型国家的制度体系均有中央集权和计划经济时代的历史烙印,其突出的国家治理特点,即以政治为中心控制经济、思想、文化各领域,专制主义、低水平市场经济与松散的社会组织,这些都是转型发展中受路径依赖影响的结果。

转型国家普遍缺少支撑现代国家治理与市场经济必要的制度基础,“旧辙已破,新轨未立”的状态意味着转换期间的“真空状态”^[2],与此同时,向西方借鉴的民主制度与自由市场经济和这些国家原有的中央集权与计划经济体系并不配合,过渡期间两套体系并存的状态使矛盾冲突不断^[2]。这种“真空状态”和两套体系的冲突导致的突出问题就是腐败现象的出现。权力阶层大规模集体性腐败在转型国家是普遍存在的。腐败不仅降低了政府的行政效率,也减缓了转型国家现代化和民主化进程。例如罗马尼亚在转型期间虽然一直希望加入欧盟,但是由于在打击腐败和遏制有组织犯罪方面成效不明显而一直未能如愿,直到2007年这些方面有了明显改善后才正式加入欧盟。正因如此,这些转型国家对腐败问题都比较重视。

不论是政治上的腐败,还是经济上的腐败,都表现为行政决策权力的垄断和公共资源分配中的寻租设租现象。为了尽早完成转型,转型国家都对本国出现的腐败现象采取了相应的治理措施。一方面加强立法,使反腐有法可依;另一方面从国家战略层面规划和组织反腐败工作。此外,它们普遍建立了专门的反腐败机构和调查机构。罗马尼亚不仅成立了全国反腐败检察院,还设立了国家反贪局和国家监察署。政府审计主要包括公共财政审计、政府绩效审计和合规性审计,内容涉及公共资源的利用效率、效果和政府行政权力运用情况,这些内容与反腐败工作有着密切联系,所以政府审计功能的实现可以为反腐败工作提供信息支持,甚至可以直接参与到反腐败工作中。对于转型国家来说,政府审计功能的发挥也是加快民主化和市场化进程的重要方面。

波斯尼亚和黑塞哥维那、克罗地亚、马其顿、罗马尼亚和塞尔维亚等国家都设立了政府审计机构,政府审计机构对各自的议会负责,地方政府要接受政府审计机构的审计。这些国家有些已经是欧盟成员国,有些正在积极申请加入欧盟。它们在国家改革中产生的一些制度安排主要是为了符合欧盟的要求,而政府审计在监督这些制度安排是否符合欧盟要求方面起到了重要作用。

在俄罗斯和乌克兰,审计署有权审计政府预算使用情况^①,而且在政府财政部门执行层还存在财务控制的垂直系统。在乌克兰,这个系统被称为财政部会计与审计部门,主要检查地方预算。在格鲁吉亚,政府审计仅仅覆盖特定政府津贴的使用,财政委员会负责对预算执行报告进行审计。而在亚美

^①主要是特定用途的补助,并非所有的预算收入。

尼亚,由于政府经费来源无法区分,政府审计实际上涉及政府所有开支。在阿塞拜疆,为了调查某些特定的控诉或财务违法嫌疑,政府审计机构在司法部的要求下可以对特定地方政府进行审计。

罗马尼亚腐败问题一直比较严重,已经深入罗马尼亚的政治、经济以及日常生活的方方面面^[4]。罗马尼亚1995年就开始申请加入欧盟,但是由于严重的国内腐败问题,在2004年欧盟扩大时并没被其纳入,直到后来在满足入盟标准问题上取得了重大进展,才最终在2007年正式加入欧盟,历时11年。罗马尼亚最高审计机构是审计院,从审计院发布的年报和审计活动公告来看,其多次强调了在反欺诈和反腐败方面所做的工作以及配合国家反贪局(National Anticorruption Directorate)的工作。罗马尼亚在2007年能够被纳入欧盟主要是内政和司法方面做了重大改革,在反腐败方面审计院也发挥了积极作用。政府审计不仅在公共资源的使用、政府绩效和政府行为合规性方面起到了监督作用,而且在反腐败斗争中也发挥了积极的作用。因此,本文将以罗马尼亚为代表分析政府审计功能的发挥需要的制度保障以及我国审计署可以从中得到的启发。

三、罗马尼亚国家治理改革

(一) 罗马尼亚改革背景

东欧剧变以后,中东欧这些国家在立法、行政、公共事务等方面进行了一系列重大改革。1989年12月底,齐奥塞斯库(Nicolae Ceausescu)政权被推翻,12月22日罗马尼亚成立救国阵线委员会和临时政府。救国阵线委员会主张建立多党制、自由选举、制订新宪法,立法、行政和司法三权分立,取消中央集权经济制。1990年2月,救国阵线委员会同全国30个政党决定成立全国联盟临时委员会,同年5月,罗马尼亚举行大选,救国阵线委员会候选人扬·伊利埃斯库(Ion Iliescu)当选总统。

欧盟作为世界重要的经济力量,在全球化的形势下扮演着十分重要的角色,东欧很多国家认为,加入这样一个由欧洲国家组成的经济共同体是巩固东欧经济改革和加快现代化建设进程的最优选择,是缩短历史遗留的与欧洲发达国家之间差距的战略目标。因此,东欧国家进行民主改革以来,一直将加入欧盟作为一项重要的国家战略目标,为此也进行了许多改革。2004年,塞浦路斯、匈牙利、捷克、爱沙尼亚、拉脱维亚、立陶宛、马耳他、波兰、斯洛伐克和斯洛文尼亚10个中东欧国家成功加入欧盟,欧盟成员增至25个。罗马尼亚并没有能够在本次加入欧盟,此后它加快了加入欧盟的步伐并加大了改革的力度,比如在立法方面,罗马尼亚将欧盟法进行翻译并加入到国内的立法中。与罗马尼亚谈判结束后,2006年5月,欧盟在评估报告中指出,罗马尼亚在内政、司法等领域仍然需要改革,并建议推迟决定是否接纳罗马尼亚入盟。直到2006年9月,欧盟委员会才在最终报告中表示,罗马尼亚在满足入盟标准问题上取得了重大进展,建议于2007年1月1日如期批准罗马尼亚加入欧盟。2007年,罗马尼亚成功加入欧盟,成为罗马尼亚推进现代化建设的重要时刻。

(二) 罗马尼亚国家治理改革与政府审计监督职能发挥

罗马尼亚现任总统特拉扬·伯塞斯库(Traian Basescu)曾指出,若要争取在2007年1月1日如期加入欧盟,不仅需要外交努力,更要处理好腐败、贫困以及司法不完善等国内问题^[3]。2012年“透明国际”(Transparency International)提供的清廉指数(Corruption Perceptions Index, CPI)显示罗马尼亚得分44,排名第66位^[5]①,而斯洛伐克、克罗地亚、波兰、拉脱维亚、捷克、格鲁吉亚、立陶宛、匈牙利等东欧国家的清廉指数排名都比罗马尼亚靠前,表明罗马尼亚的腐败问题更加严重。严重的腐败问题显然与欧盟的标准存在明显差距。因此,罗马尼亚政府将腐败视为国家安全的最大威胁,决定严厉打击多年腐蚀罗马尼亚社会的腐败行为,一方面中央机关和地方国家机关保持廉洁,另一方面加强对腐败

①清廉指数测度全球不同国家公共部门腐败水平。基于专家意见,“透明国际”通过对176个国家进行调查访问,并进行打分,从0(严重腐败)到100(非常清廉),最终得到清廉指数得分和腐败程度排名。

行为的审计监督。

欧盟在做出接纳罗马尼亚入盟的同时也指出,除了国内严重的腐败问题外,罗马尼亚还有许多领域需要继续改进,如基础设施落后、农业面临威胁、入盟后短期内本国劳动力无法自由进入其他欧盟国家等。此外,罗马尼亚国内的通货膨胀和贫富差距悬殊也与欧盟标准有一定的差距,多年的通货膨胀严重影响了经济的发展,人民生活水平的提高明显低于其他中东欧国家。罗马尼亚进行民主化改革之后还出现了两极分化的现象,大部分人的生活比较困难,恶化了内部矛盾。

通过 20 世纪 90 年代开始的持续改革,罗马尼亚的官方机构与欧洲体系是一致的,根本性问题是若使这些机构正常运转,司法机关的独立性应当首先得到保证。罗马尼亚司法部门若要成为真正的国家权力机关,还要改变司法人员的观念,使之成为“独立于政治影响的人”^[6],拥有独立执行宪法和法律的自由。

在腐败问题、通货膨胀、贫富差距以及司法改革等方面存在的问题使得加入欧盟后的罗马尼亚面临着很大的挑战,尤其是在面对腐败治理和司法改革方面欧盟法的明确要求时。从“透明国际”提供的清廉指数来看,排名靠前的绝大多数都是欧洲国家,也意味着欧盟成员国在腐败治理方面都取得了很好的成效,罗马尼亚要真正融入欧盟必须在腐败治理方面取得长足进步。政府的腐败主要体现在政府官员的腐败,英国历史学家阿克顿勋爵(Lord Acton)有句名言:“权力导致腐败,绝对权力导致绝对的腐败。”腐败的治理首先要从立法上对政府官员的权力进行限制,此外,在权力的运用过程中还要进行相应的监督,以约束政府官员的行为,确保权力没有被滥用。对政府部门、事业单位以及其他公共部门进行经济、效率、效果的审计,对相关负责人进行经济责任审计,通过政府审计监督的形式对政府机构的运行以及相关负责人的权力形成相应的约束,可以对腐败起到威慑作用,在一定程度上遏制政府腐败。

腐败问题与贫富差距存在着内在的联系,权力是腐败的基础,权力缺少监督则为腐败创造条件。权力只掌握在少数人手上,当权力缺少监督时拥有权力的人就有能力也有机会运用权力牟取个人收益,所以当权者都可以利用政治权力获取经济收益。此外,那些经济利益集团通过向政治权力的渗透来为更大的经济利益获取政治保证。由于腐败问题得不到解决,政治权力和经济权力这两种权力经常相互渗透,以损害公共利益的方式满足小部分集团的利益,从而导致贫富差距不断扩大。

政府审计可以在一定程度上遏制腐败问题,但是仅仅依靠审计还远远不够。首先,政府审计机构也是国家众多职能机构的一部分,它有明确的行政隶属关系,权力也有范围和限制,发挥作用的范围有限。其次,审计需要证据,向同级机构或上级机构索取证据时遇到被审计单位不配合,审计也显得无能为力。最后,审计人员如果也存在腐败行为,审计结果的可信度必然受到严重不利影响。因此,在国家治理改革上关键是要进行相应的司法改革,通过立法明确各政府机构、事业单位和其他公共机构的权责,同时通过立法的形式提高政府审计的法律地位以及在特定的专项审计中赋予审计机关和审计人员特定的权力,以保证审计过程的合法、公开、透明。在国家治理改革中,司法改革、腐败问题治理、减小贫富差距等都涉及政府权力的监督约束。国家治理通过立法的手段可以从政府机关内部架构上对权力进行相应的监督约束,而通过外部的政府审计可以实现对政府机关权力的外部监督约束。相比于内部的监督约束,外部的监督在独立性和透明度方面有明显的优势。

四、罗马尼亚政府审计的功能

(一) 罗马尼亚政府审计概况

罗马尼亚是一个共和制国家,议会实行两院制,上院为参议院,下院为众议院。参众两院的议员在四年一次的选举中产生。总统每五年选一次,总理由总统任命,内阁人选再由总理任命,由议会通

过。罗马尼亚政府审计机构称之为审计院(Court of Accounts^①),审计院直接对议会负责,向议会提交审计结果和审计报告。

当前罗马尼亚正在进行政治改革,逐渐将职责和财政资源下放到地方政府。改革能否成功取决于对地方政府的财政管理能否进行足够的审查,从这方面来讲,审计功能的发挥是十分重要的。罗马尼亚地方政府审计功能的发挥必须考虑两个方面的规定:一是公共内部审计,由672号法案(2002)规定。二是公共外部审计,由最高审计机构罗马尼亚审计院执行,并通过审计院地方分支机构开展工作。审计院的法律基础是94号法案(1992)《罗马尼亚审计院组织与运作》以及之后进行的一些修订和完善。

加入欧盟的谈判促使罗马尼亚在政府公共审计方面做了卓有成效的改革。《欧盟法》第28章要求成员国在所有公共实体中建立内部公共审计单位,功能上必须独立,还要求有独立的外部审计。罗马尼亚将相关的《欧盟法》进行翻译并加入到国内的立法中,2003年底结束了与欧盟的谈判,但是这些措施的执行过程中还存在一些重要的问题,尤其是在地方政府层面上。

在罗马尼亚加入欧盟的谈判过程中,几乎所有的关注点都集中于政府的改革要求,而地方政府审计却很少引起政策分析人员的关注。罗马尼亚正式成为欧盟新成员以后,来自欧盟的压力和监督也相应地减少了很多,因而近些年发起的一些改革有可能会出现问题,出现的问题也有可能不被重视。因此罗马尼亚国内对地方政府审计功能的发挥有着紧迫的需要。

(二) 罗马尼亚审计院的法律基础

在宪法层面,2003年修订后的《宪法》强调了审计院的功能,审计院对政府和公共部门财政资源的形成、管理和使用进行控制,由审计院产生的诉讼行为需要由专门法庭处理。《宪法》还规定审计院对议会负责,向议会提交年报,年报内容包括国家公共预算管理情况和审计中发现的违法行为。《宪法》除了规定审计院向议会负责、独立开展审计活动外,还规定审计院应众议院或参议院的要求审计公共资源的管理情况并报告审计结果。

在基本法层面,94号法案(1992)《罗马尼亚审计院组织与运作》是一部针对审计院的专门法律。94号法案中明确规定了审计院对建立、管理和使用政府资源和公共财政资源进行审计的权力,法案还强调审计院独立开展活动要与相关的法律法规保持一致,此外,规定由审计院移交的有关诉讼案件要由专门法庭处理,审计院还可以制定自己的审计准则,这些准则要与公认国际审计准则保持一致,审计院通过外部审计的形式实现其审计功能。

宪法和基本法两个层次的法律对审计院的工作都做了相应的规定,审计院实际上拥有了很大的职权,在进行审计时能够很好地坚持独立性和客观性,发挥审计人员的能动性,提高审计活动的效率和效果。

(三) 罗马尼亚审计院组织框架

审计院是罗马尼亚最高审计机构,对所有公共部门和公共基金进行外部审计活动。根据当前有效的法律条文94号法案(1992),审计院可视为“事后外部财务控制的最高机构”。审计院负责复核物资和货币资产管理的合法性,分析财政管理在效率、效果方面的质量。

审计院由全体会议、管理委员会、审计院主席、审计部门、地方审计厅、审计管理局、秘书处等部门组成。全体会议由18个成员组成,成员由罗马尼亚议会任命,任期9年,负责审议众议院和参议院预算委员会、财政委员会、银行委员会提出的提议。管理委员会由审计院全体会议选举的3名审计参赞(accounts councilors)组成,主要负责人力资源政策制定和执行、管理人员人事任命、协调不相容情况。审计院主席全面管理、协调、宣传审计院的活动。审计部门主要执行控制和审计活动,由7个分部组

^①罗马尼亚当地语言表示为 Curtea de Conturi。

成,由审计参赞领导,成员主要是直接参与审计的审计人员。地方审计厅是审计院的地方分支机构。审计管理局没有法人资格,审计管理局的活动独立于审计院,在欧盟的授权下执行财政控制和审计活动,活动范围覆盖欧盟基金管理^①。

(四) 审计院审计职权范围

94号法案(1992)以及其后的修订和完善对审计院的审计权限做出了相关规定:对管理和使用中央财政资源以及地方政府公共资源的公共机构进行审查。审计院的职权范围实际上包括了所有的公共部门,如中央与地方行政机构及其下属机构和公共服务部门、罗马尼亚国家银行、独立行政单位、公有制企业、公有资本占50%以上的社会机构、自治性保险机构等。审计院也有权对其他法人组织(如受到政府津贴和政府信用担保的实体、管理国家资产的实体、未能偿还所欠政府债务的公司)提出审计请求。审计院的审计范围也包括各种基金、交易、中央和地方政府预算、政府社会保险预算、预算外资金、国库资金、公共债务管理、政府信用担保、预算补贴和转移支付资金、公有和私有文物、欧盟资金等。

94号法案(1992)之后,77号法案(2002)又授权审计院进行绩效审计和合规性审计,审计院的审计范围扩大了很多,但是管理能力的不足阻碍了更新、更现代的审计的发展。审计院控制活动很重要的一部分是对所有公共预算单位执行年度审查,运用国际审计准则对财政收支和政府绩效进行审计,使审计院的审计能力得到了提升。在审计院看来,公共行政部门的违规行为依然很普遍,尤其是在地方政府层面,因此在地方政府层面进行永久的控制类审计比较合理。公共行政部门违规行为之所以很普遍,主要是因为很多公共部门领导还没有认识到审计院活动的性质和好处,另外,一些地方政府问责机制还很欠缺,对审计院的审计活动不够重视。77号法案(2002)之后审计院的活动范围扩大。在实际中审计遇到的困难也证明了强有力的审计活动的必要性。

五、政府审计对国家治理的影响

罗马尼亚在政府管理水平和政府效率上已经取得了很大的进步,但是立法和腐败的控制还处于很低的水平,而且没有多大变化^[7]。

我们分析审计院对国家治理的影响,首先要考虑的是审计院与议会的关系,这点尤其重要。因为审计院对议会负责,向议会提交年度报告,所以审计院活动的效率和效果很大程度上取决于议会的效率和态度。罗马尼亚的现实情况是立法机关对审计院的提交的年度报告接受度很低,直到现在,议会也没有专门机构负责处理公共审计事务,以至于审计院都是与众议院和参议院的预算委员会联系。预算委员会除了处理公共财政审计外,还要处理很多其他事务。除此之外,审计院官员和审计人员普遍感到审计结果没有办法运用到预算的讨论和准备中,而且在议会其他形式的讨论中也不会引用审计结果。议会的重视程度不够使得审计院的审计和控制活动效果大打折扣,潜在的影响还可能表现在政府机构和其他公共部门对审计院活动不支持和不配合,甚或干预审计院的审计和控制活动。政府审计本可以对国家治理起到很好的制约和威慑作用,但由于议会的不重视,罗马尼亚审计院的活动对国家治理的积极影响的效果其实并不理想。

一直以来,审计院向议会提交年度报告的滞后更加弱化了审计结果的影响。审计院向议会提交的年度报告一般要滞后一年。滞后的原因在于财政年度结束后的6个月政府才将预算执行报告提交到审计院,此时审计院只有6个月的时间进行审计并向议会提交审计报告^[8]。年度报告的滞后使得议会在评估审计结果对国家治理的影响时受到的干扰因素变多。提高审计年度报告的及时性对于增强政府审计对国家治理影响来说十分重要。

^①包括罗马尼亚加入欧盟前和加入欧盟后的欧盟基金。

法制的的不稳定(legislative instability)是审计院活动的永久性障碍。94号法案(1992)已经被修订了不止10次,宪法法院曾以不符合宪法为由多次提出质疑,2000年该法案重新发布了修订的法案版本^[9]。审计院代表了内部政治活动的重要一方,审计院的活动会影响到所有级别的政府绩效。法制的的不稳定表明,尽管审计院的独立性没有受到公然的挑战,但是却降低了审计院的效率,审计院的正常运转也受到了不利影响。

除了法制的的不稳定,司法机制的薄弱也削弱了审计发现的作用。94号法案(1992)规定,一旦审计院报告提供持续性的证据证明被审计单位存在违法行为,审计院就应该立即通知司法部门。但是,罗马尼亚司法体系中一直存在的问题^①使被审计单位的违法行为难以得到及时制止,同时也弱化了审计院活动的威严和审计结果的严重性。

当前,对于审计建议是否应该具有强制性特征的问题,罗马尼亚还没有明确的法律框架,因此审计院工作的影响力很大程度上取决于被审计单位管理者的开放程度以及采纳建议并实施适当措施的意愿。从审计院的审计结果来看,仅仅是中央政府机构管理者能够较好地采纳审计建议,而地方政府的行政环境还没有为审计院的活动做好准备。

在评估外部审计的影响时,人们还要考虑到另一个因素,即审计院与媒体的关系。罗马尼亚新宪法(1991)规定,罗马尼亚是一个主权、独立、统一和不可分割的民主国家,政体为共和制。在罗马尼亚,由于为了加入欧盟而实施的一系列改革以及本国的历史文化传统,媒体有相当大的自由,对于审计院的活动媒体能够进行比较充分的报道,社会公众因此能够对审计院的活动有较为全面的认识和了解,但是媒体的报道主要集中在中央层面审计院的活动情况,对于地方层面审计院及其下属机构的活动情况媒体则很少关注。

基于《欧盟法》对成员国国家治理的要求以及对公共部门进行外部审计的规定,罗马尼亚对审计院的制度设计还是比较完善的:首先在《宪法》中规定审计院直接对议会负责,从而保证了审计院在活动中的权力。其次,《宪法》还强调了审计院独立开展活动,确保了审计活动最基本的两项要求——独立性和客观性。这些制度如果能够得到贯彻,审计院在改善国家治理、遏制政府官员腐败、提高政府和其他公共部门的效率性、效果性和经济性方面将会发挥很大的作用。但事实上,罗马尼亚审计院的活动并没有得到议会的密切关注和大力支持,因此审计院的活动效果和审计结果的影响要比预期小得多,形成了形式与实质的差距。只有不断缩小形式与实质的差距才能更好地发挥政府审计对政府部门、事业单位以及其他公共部门监督与约束作用。简单地说,罗马尼亚已经有了很好的框架,只要改善议会与审计院的关系,议会强化审计院的重要性,审计院在改善国家治理、腐败治理中就将发挥更大的作用。

六、罗马尼亚经验对改善我国国家治理的启示

苏联模式在东欧失败后,由于东欧国家在地理位置与西欧国家毗邻,而且与西欧国家具有相似的文化 and 历史背景,出于生存和发展的需要,多数东欧国家将“欧洲化”作为制度变迁的基本模式,在内部体制上与西欧国家保持一致,在外部关系上与西欧融为一体^[10]。东欧国家的转型有欧盟成员国为参照,在司法改革上有《欧盟法》可以参考,因此,罗马尼亚以及其他转型国家在政府转型中经济制度、政治制度的设计上显得相对比较成熟。我国转型期间的市场化改革是根据实际经验,一步步摸索推进的,俗称“摸着石头过河”^[11]。罗马尼亚与中国都经历了从计划经济体制向现代市场经济转变,这种转变还在继续和深化。中国和罗马尼亚有着深厚的传统友谊和良好的政治关系,罗马尼亚在政府审计方面的经验教训可以为我国政府审计工作的改进和效率的提高提供借鉴。

^①罗马尼亚司法体系中存在的问题包括法院决策有缺陷、法律体系不平衡甚至相冲突、法官缺乏财政金融方面知识等。

(一) 提高审计署法律地位

《中华人民共和国宪法》第九十一条规定:“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织的财务收支,进行审计监督。”从我国的宪法规定可以看出,审计署只是国务院众多部门之一,没有国务院总理的授权,审计署无法对其他平级的部委进行独立的审计监督,因此独立性受到很大影响。罗马尼亚审计院直接对议会负责,议会作为国家的立法机关,相较于国务院的行政机关,能够更好地从立法的角度保证审计院工作的开展。此外,我国宪法还规定县级以上地方各级人民政府设立审计机关,地方各级审计机关依照法律规定独立行使审计监督权,对本级人民政府和上一级审计机关负责。虽然宪法规定地方审计机关独立行使审计监督权,但是又要求其对本级人民政府和上一级审计机关负责,这显然无法保证地方审计机关的独立性。地方各级审计机关主要职责就是审查地方政府各单位、部门以及地方其他公共部门的财政收支和公共资源使用情况,地方各级审计机关对本级人民政府负责则会出现审计对象就是审计机关对其负责的对象的情况,独立性根本无从谈起,没有地方政府的支持审计工作都无从开展。近几年,我国审计署在政府审计方面虽然取得很大进展,但在立法上并没有多大起色。一旦审计对象涉及国务院各部委,审计工作也是困难重重,甚至需要国务院总理或副总理出面才能取得进展。审计署的审计监督权受到这种巨大约束,是由宪法的规定和审计署的法律地位所决定的,在中央层级单位的审计中这种约束更明显。

针对以上情况,我们认为,提高审计署的工作效率和绩效首先要从立法上予以保证,可以从两方面进行:一是借鉴罗马尼亚以及其他欧盟国家的经验,提高审计署的法律地位,审计署直接对人民代表大会负责,不再只是国务院的下属机构,这样审计署在对国务院各部委进行政府审计时就具有更大的权力,能够保证独立审计监督权的行使。二是改变地方各级审计机关目前这种既对本级人民政府又对上一级审计机关负责的状态,建立审计署及地方各级审计机关的垂直负责体系,地方各级审计机关直接对上一级审计机关负责,审计活动不受地方政府干预。对审计活动的开展从法律上予以保障,审计的效率和独立性才可能得到实质性的提升。

(二) 协调审计署外部审计与内部审计

罗马尼亚 1999 年在 119 号政府法令中引入了公共内部审计(Public Internal Auditing, PIA), 672 号法案(2002)将公共内部审计的国内规定与《欧盟法》的要求进行了统一,对公共内部审计做了进一步的完善。公共内部审计目标在于提高公共部门管理系统的效率和效果,系统地帮助公共部门实现目标。672 号法案(2002)要求所有公共部门建立公共内部审计组^①,次级机构建立公共内部审计组需要由更高级别的机构批准,这样即使次级机构内部审计组无法实现目标,更高级别的机构可以通过自己的内部审计人员保证内部审计功能在次级机构的实施^[5]。

我国审计署主要职责之一是指导和监督内部审计工作,核查社会审计机构对依法属于审计监督对象的单位出具的相关审计报告。很显然,我国公共部门内部审计与外部审计是不对等的,内部审计受审计署的指导,内部审计人员从属于被审计单位,在被审计单位和审计署之间,内部审计人员的选择往往更偏向于被审计单位。如果借鉴罗马尼亚的做法,在中央设立内部审计机构,一方面通过统一的规范和要求可以有效地指导内部审计活动,另一方面可以更有效地与审计署沟通,实现外部审计与内部审计的互补,提高双方的审计效率。

公共内部审计对公共机构的影响依赖于审计人员与公共机构管理者的人际关系,从而导致审计效果随情境变化而产生很大的变数。此外,人们还需要考虑的问题是内部审计报告的透明度以及公众获取内部审计信息的难易程度。2005 年罗马尼亚审计院和公共内部审计中央协调组(CHUPIA)在

^①那些连续三年预算低于 10 万欧元的小型公共机构可以不建立公共内部审计组。

公共审计领域签署了一份合作协议,相互认可审计活动的互补性。有鉴于此,我国由审计署承担公共内部审计的中央协调组的工作更为合适。一方面,内部审计人员无法独立于公共机构管理者,导致内部审计结果的可信度不高;另一方面,既然是内部审计,公共机构管理者可能不会很关注审计报告的透明度和公众可获得性,导致公共内部审计的效果难以得到保证。审计署已经对公共机构进行外部审计,担任公共内部审计中央协调组可以更好地实现外部审计与内部审计的互补,避免重复审计。此外,由于审计署可以以外部独立审计形式介入到公共机构的活动中,有时外部审计与内部审计的界线不是那么分明,这反而会促使公共机构提高内部审计报告的透明度,内部审计报告的可获得性也会得到增强。相对于外部审计,内部审计难以做到完全的独立和客观,但是由审计署担任公共内部审计中央协调组能够加强公共内部审计和外部审计之间的合作,这种合作有助于提高公共内部审计与公共外部审计的效率和效果。

参考文献:

- [1] 罗时文,韩献栋. 转型国家的社会分化与政治稳定[J]. 学习与探索,2013(7):52-57.
- [2] 刘燕,张龙林,付春光. 转型国家的制度困境与中国转型的策略选择[J]. 中央财经大学学报,2012(10):81-86.
- [3] 秦荣生. 深化政府审计监督完善政府治理机制[J]. 审计研究,2007(1):3-9.
- [4] 夏纪媛. 罗马尼亚转型期的腐败现象及其治理[J]. 廉政文化研究,2014(2):74-79.
- [5] Transparency International. Corruption perception index 2012[R].
- [6] 李秀环. 罗马尼亚新总统特拉扬·伯塞斯库[J]. 俄罗斯中亚东欧研究,2006(2):85-86.
- [7] Badea A S. Corruption: an inhibiting factor for the efficient implementation of structural funds in Romania[R]. CES Working Papers,2012.
- [8] Ruffner M, Wehner J, Witt M. Budgeting in Romania[J]. OECD Journal on Budgeting,2005,4:27-54.
- [9] Nastase A. Romania: survey of audit function in local government[M]//Davey K. Making government accountable: local government audit in postcommunist Europe. Budapest: Open Society Institute,2009.
- [10] 王庆超,陈弘. 东欧转型国家的福利制度建设[J]. 未来与发展,2014(6):44-49.
- [11] 冒天启. 转型国家不同制度安排与价值取向——中俄转型理论与实践比较[J]. 经济研究,2007(11):9-17.

[责任编辑:黄燕]

A Discussion on State Audit Function in Transitional Countries: Evidence from Romania

ZHOU Dayong, DONG Birong

Abstract: There existed severe problems like corruption, gap between the rich and the poor, judicial reforms in Romanian transition. However, Romanian has made great progresses in the reforms of these areas with the purpose of accessing to EU. Public external audit promotes the supervision and control in the progresses of reform. Acquis communautaire has been introduced for reference in improving and enhancing legal status, organizational framework, remit of audit mandate of Romanian Court of Auditors, these reforms improve the efficiency and effectiveness of supervision and control in governments and other public entities. We also discuss reforms in state audit office of China from two aspects: improving legal status and the coordination between external and internal public audit.

Key Words: Romania; state audit; state governance; Court of Auditors; corruption governance; national audit; countries in transition; audit supervision