

“深入学习贯彻党的十九届六中全会精神”专栏

中国审计入宪的历史考察与展望

王 崢

(南京师范大学 法学院,江苏 南京 210023)

[摘 要]近代以来,中国审计作为“依宪治国”的重要内容入宪经历了曲折的过程。从晚清到国民政府再到新中国成立,中国经济、政治和文化的巨大变迁使得中国审计入宪成为可能。我国“82 宪法”明确了审计的相关内容,这是中国共产党领导下中国审计工作的里程碑。改革开放四十多年来,尤其是党的十八大以来,中国审计工作在理念、制度、职能上均有重大拓展,成为中国国家治理中的重要一环。中国审计必须以习近平法治思想为指引,坚持党对审计的全面领导,坚持落实总体国家安全观,面对新时期审计工作的重大变化和要求,密切关注与宪法的互动关系,并在宪法层面予以积极回应。

[关键词]中国审计;宪法;审计制度;经济发展;经济安全;审计史;审计法治化;国家审计;国家治理

[中图分类号]F239;D921 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2022)03-0001-09

宪法作为国家的根本大法,规定了国家和人民生活中的重要大事。审计作为维护国家经济安全的“守门神”,在宪法中具有重要地位,然而中国审计入宪并不是与中国宪法发展同步进行的。从晚清皇权对审计的忽视,到民国宪法初步对审计的确认,再到新中国成立后审计入宪的曲折发展,中国审计入宪历经一百多年的风雨,体现了中国审计从无到有,从忽视到重视,从合署到独立,从服务到监督等各方面的历史性转变,这种转变与中国一百多年来的革命斗争以及经济的重大发展是紧密相连的。可以说,中国审计的入宪过程不仅是中国宪法发展史的一种直接映照,同时也从宪法的角度构建起支撑中国特色社会主义事业的制度基石。

近年来,虽然对中国审计制度的研究方兴未艾,尤其从法律史角度解读审计制度改革的文章层出不穷,其中也不乏真知灼见的声音,如汪德华教授等人撰写的《中国共产党领导的国家审计:百年历程与发展启示》,林海所著的《论国家审计在中国近现代宪政变革中的地位演变》,但是鲜有学者对近代以来中国审计入宪的历史进行较为全面的梳理,同时,大多数学者聚焦宪法对于审计制度的影响,对审计工作本身具有的独立价值和理念追求认识不足,也忽略了两者具有内在的互动关系。因此,笔者认为有必要对我国审计入宪的历史进行全面考察,以此窥探中国审计发展的方向。

一、中国审计入宪的历史阶段

1977 年最高审计机关国际组织在秘鲁利马召开的第九届代表大会通过《利马宣言》,该《宣言》在序言中规定“每个国家都必须设置一个其独立性受法律保障的最高审计组织”,同时第二章明确规定“最高审计组织的建立及其独立性的程度应在宪法中加以规定”(《利马宣言——审计规划指南》)。审计制度作为宪制的重要内容第一次被国际宣言予以确认,我国也在随后的 1982 年《宪法》中正式确立审计制度。但这并不代表审计制度从我国宪法诞生之日起就作为宪法内容不可分割的一部分,审计制

[收稿日期]2021-11-19

[基金项目]江苏省社会科学基金特别委托项目(22ZXYB009);教育部哲学社会科学研究重大课题攻关项目(19JZD027)

[作者简介]王崢(1986—),男,江苏金坛人,南京师范大学法学院博士生,主要研究方向为宪法和行政法,邮箱:313453466@qq.com。

度纳入宪法规定不仅经历了漫长的岁月,同时还历经了痛苦的历史演变。

(一) 晚清及民国时期审计入宪概述

清末,旧民主主义革命风起云涌,为保皇权永固,光绪三十二年(1906年)七月初三,署京畿道、掌辽省监察御史立宪派赵炳麟提出“审计院及行政裁判员宜同时设立……审计院不立,则行政官岁入、岁出,借贷国债,皆无人过问,而财政上之责任弛矣”^[1],提出设立向内阁负责的审计院的构想。

同年,出使德国的大臣杨晟在《条陈官制大纲析》中也提出设置审计机构,并独立于国会之外的建议。然而基于财政大权对巩固皇权的重要性,这种将审计机构独立于皇帝、政府之外进行独立监督的设想最终落空。1908年清政府颁布的中国历史上第一部宪法性文件《钦定宪法大纲》以“大权统于朝廷”为立法旨意,该法在“君上大权”第13条规定了“皇室经费,应由君上制定定额,自国库提支,议院不得置议”(《钦定宪法大纲》)。尔后《大清帝国宪法重大信条十九条》虽然在第14条“每年出入预算,必经国会议决,不得自由处分”,第15条“皇室经费之制定及增减,概依国会议决”(《大清帝国宪法重大信条十九条》),规定了国会决定财政预算和支出的权力,但一方面由于皇帝仍揽神圣大权,国会形同虚设,另一方面虽规定了不得自由处分,却没有规定监督的细则,因而毫无操作的可能。总体来说,晚清的宪法由于其封建制度的本质属性,无法突破皇权的限制,也就无法形成具有现代意义上的宪法审计内容。

1912年以孙中山为代表的资产阶级革命派发动了辛亥革命,推翻了中国两千多年的封建王朝统治,建立了资产阶级民主国家。1912年元旦,孙中山在南京就任临时大总统,中华民国成立。作为中国第一部资产阶级临时宪法的《中华民国临时约法》(以下简称《临时约法》),革命性地将人民作为第二章,以列举的方式规定了人民广泛的权利,第一次将“主权在民”的思想立入宪法,并通过参议院、总统、法院三权分立的方式保障人民权利。然而《临时约法》多是宣言性的表述,如规定参议院有“议决临时政府之预算决算”的权力,但无如何监督预算行使的具体设计。由于《临时约法》的核心内容围绕通过扩张民权和参议院的权力来限制总统权,以约束袁世凯,因此在内容设计上未提及具体的财政监督制度。1913年由第一届国会组织的宪法起草委员会起草的《中华民国宪法草案》(又称“天坛草案”)延续了《临时约法》的主要内容,规定政府组织采用内阁制,以限制总统权力。“天坛草案”第105条至第108条简略规定了审计主体、审计对象、审计权以及审计员的任职期限和选举办法。此草案开启了我国宪法史上规定审计内容的先河,是我国审计内容入宪的开端。遗憾的是,临时大总统袁世凯阴谋称帝,1914年1月以武力解散国会后,“天坛草案”即被废除。民国三年(1914年),由袁世凯公布的《中华民国约法》(史称“袁记约法”)取代了《中华民国临时约法》。“袁记约法”共分10章,68条,虽规定仍采用议会内阁制,但极大地扩充了总统的权力,不仅规定将立法院置于总统的管辖之下,参政院为虚设的咨询机关,且司法权亦由大总统任命的法官组织法院行使。在这种近似帝制外衣的宪法中,宪法所规定的人民权利徒有其表,而权力为大总统一人之独有,监督之名即成一纸空文。“袁记约法”虽然在“会计”一章第57条规定“国家岁出岁入之决算,每年经审计院审定后,由大总统提出报告书于立法院,请求承诺”,第58条规定“审计院之编制,有约法会议决之”(《中华民国约法》),但在第54条又规定了这些决算支出可以由大总统规定而裁减之,因而审计院仅成为总统权的附庸。

袁世凯死后,各方军阀粉墨登场,为行宪制之名,均纷纷炮制宪法以作政权外衣,其中段祺瑞政府提出过两部《中华民国宪法草案》,1923年曹锟任大总统期间出台过《中华民国宪法》(又称“曹锟宪法”)。虽然上述宪法存在的时间都很短暂,但基本继承了“天坛草案”中的审计思想,尤其是1923年的“曹锟宪法”基本照搬照抄了“天坛草案”中的相关内容。上述宪法在极力扩大总统权的同时,又试图通过审计院限制和监督总统的权力,实则是一场政治作秀,审计院的作用可见一斑。总体而言,在国民党统一中国之前,由于各路军阀极力扩张总统权力,因此作为财政监督的审计工作常常成为总统权力的附庸,审计工作不能发挥真正作用。

中国国民党统一中国后,先后于1931年(民国二十年)通过了《中华民国训政时期约法》,1936年

(民国二十五年)通过了《中华民国宪法草案》(又称“五五宪草”),1947年1月1日(民国三十六年)公布《中华民国宪法》。这三部宪法性文件均以孙中山三民主义为基本思想,以行政、立法、司法、考试、监察五权分立为国家组织方法。除了作为过渡性质的《中华民国训政时期约法》未规定审计内容之外,“五五宪草”和《中华民国宪法》均规定了审计制度。作为孙中山监察权思想的一部分,《中华民国宪法》第104条规定“监察院设审计长,由总统提名,经立法院同意任命。”(《中华民国宪法》),审计权因而被归于监察权之下,明确了监审合一的审计体制,这种划分着重体现了审计权的监督职能,是监督权在政府财政工作方面的具体表现。然而遗憾的是,由于蒋介石的独裁统治,国民政府的腐败无能,《中华民国宪法》仅颁布两年多就被废除,监审合一的审计体制探索也中断了。

(二) 新民主主义革命时期审计入宪的准备阶段

与国民政府同时期,中国共产党也开始了艰辛的审计探索之路。“中国共产党领导下的审计监督,是百年党史和党领导下的革命史、新中国建设史、改革开放史、社会主义发展史具体呈现领域之一”^[2]。

中国共产党的审计工作发轫于工人运动的勃兴和党组织机构的壮大。“1921年的《中国共产党纲领》和1922年的《中国共产党章程》中,均明文规定了财务监督和会计监督相关问题”^[3]。从1922年5月安源路矿工人俱乐部成立的经济委员会,制定并实施经费管理办法和监督机制,到1925年7月省港罢工委员会颁布《审计局组织法》,设立审计局,开创了中国共产党领导下审计监督史的正式篇章,再到1927年党的五大设置中央审计委员,1928年7月党的六大通过的党章中设立中央审查委员会,以监督各级党部的财政、会计及各机关工作,可以看到,新民主主义革命初期,审计工作的对象是党内财务监督,主要形式是党内审计,主要依据是党内规章,这与早期中国共产党发展现状是一脉相承的。

土地革命时期,国家审计制度伴随着党的政权的发展而发展。一方面,1931年中华苏维埃临时中央政府的成立标志着中国共产党统一各地方根据地的临时政权的形成,区别于党的组织机构,临时中央政府具有最高政权性质;另一方面,由于国内外反动势力的打压,革命根据地零散分布于中国广大的农村山野中,临时中央政府的权力并不稳固。基于上述两点,财经工作被作为政府控制根据地的重点工作紧抓落实起来,1931年11月,中华苏维埃临时中央政府发布的《地方苏维埃政府暂行组织条例》(以下简称《暂行组织条例》)规定,设立财政审查委员会,以审查中央及地方各级苏维埃的财政事务。1934年颁布的《中华苏维埃共和国中央苏维埃组织法》(以下简称《组织法》)在第8章第41条单独规定了审计委员会的职责是“审核国家的岁入与岁出”以及“监督国家豫(预)算之执行”,第42条和第43条规定了审计委员会的组成人员。从宪法理论来说,《暂行组织条例》和《组织法》规定了政府组织机构的设立,属于重要的宪法性文件。紧接着,1934年毛泽东主席签发了《中华苏维埃共和国中央政府执行委员会审计条例》(以下简称《条例》),这是苏区第一部审计法规。《条例》一共19条,主要规定了中央审计委员会的职责,其第一条规定制定目的在于“为保障苏维埃财政政策的充分执行,裁判检举对贪污浪费的行为,使财政收支适合于目前革命战争的需要”。《条例》是对上述《组织法》规定审计工作的具体化,是革命战争时期对审计工作探索的经验总结。

抗日战争和解放战争时期的审计工作延续了《中华苏维埃共和国中央苏维埃组织法》中的规定。抗日战争时期,中国共产党在内外压迫中艰难壮大,虽然1939年陕甘宁边区政府成立,根据《陕甘宁边区政府组织条例》(1939年)规定设立审计处,具有独立的分工。但是审计与财政之间时分时合,审计的独立地位难以延续,发挥作用也受到制约。解放战争时期,各个解放区在中央的指导下建设了符合自身特征的审计制度或机构,并出台了为数众多的区域性审计制度规范,如《苏皖边区政府各科款项统一收支程序》《太岳区审计制度》《华北区暂行审计规程》等。

总的来说,从共产党早期的工人运动到土地革命,再到抗日战争和解放战争,新民主主义革命时期的审计工作适应了革命战争年代的斗争需要,为新中国审计入宪提供了准备。

(三) “82 宪法”正式确认了新中国审计的宪法地位

1949 年 10 月 1 日新中国的成立使全世界人口最多的国家从此站了起来。从新中国成立前的《中国人民政治协商会议共同纲领》到“1954 宪法”均没有规定国家审计的内容。尔后,新中国经过二十余年的曲折发展,分别在 1975 年、1978 年、1982 年通过三部宪法,其中 1975 年和 1978 年通过的宪法中均未规定国家审计的内容,“1982 宪法”则在第 91 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。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。”该条款明确将国家审计规定在宪法中,这是新中国审计历史发展的里程碑。

中华人民共和国审计署于 1983 年 9 月 15 日正式成立,是国务院 26 个组成部门之一,在国务院领导下,主管全国的审计工作。1994 年第八届全国人民代表大会常务委员会通过《中华人民共和国审计法》,代替原先的《中华人民共和国审计条例》成为指导我国审计工作的主要法律规范,标志着我国以宪法为基础的审计法律体系的基本完善,目前该法经过 2006 年和 2021 年两次修订。

从“82 宪法”内容来看,第 91 条明确国家审计机关隶属于国务院,是国务院的一个组成部门,审计对象是各级政府的财政收支,以及国家的金融机构和企业事业单位组织的财务收支。这种规定是与改革开放初期我国计划经济占主导,面临的经济风险较小,私营企业、外资企业以及各类经济组织不发达的现状相适应的。然而随着我国市场经济的快速发展,各类经济组织的蓬勃壮大,尤其是进入新时代后,我国面临的各类经济风险层出不穷,第 91 条已然不能适应社会发展的需要。在《审计法》通过两次修订以适应新形势下的经济安全需求时,原有宪法的内容理应做出相应调整。

二、中国审计入宪的原因探析

中国审计入宪的过程既是中国宪法发展的结果,同时也是中国审计制度发展的结果。我国从清末的君主立宪到新中国成立与建设,宪法的发展伴随着我国经济、政治、文化的巨变经历了一个极其曲折的历史过程。宪法作为一国法律制度的顶层设计,逐渐从代表君主和军阀意志的政治外衣变成国家治理体系中约束国家权力,保障公民权利的宣言书。宪法具有最高的权威性、最广泛的综合性以及最基本的抽象性,统摄了经济、政治、文化等社会各方面基本内容。国家审计作为国家经济运行体系中的重要一环,随着社会经济、政治和文化的变迁,内涵从单纯的经济监督扩展成对经济的揭示、监督、预防,是社会“免疫体系”的核心组成部分,成为宪法中确立的重要制度。国家审计的发展为巩固国家政权,维护宪法权威,发挥宪法功效起到了重要作用。

(一) 中国近现代财政制度的变化是中国审计入宪的直接原因

近代以来,一国的财政制度经历了从王权财政到国家财政再到公共财政的变化。这种变化使公民财产权和政府财政权的互动、个人权利和政府权力的平衡,成为一国经济中最重要的因素之一,以税权为核心的财政争端也是宪法制度发展的直接动力。“从自然经济条件下的王权财政到计划经济条件下的国家财政,再到市场经济条件下的公共财政,改革是财政制度适应社会发展需求的应然选择……推动宪政制度的萌芽”^[4]。审计制度作为监督中国财政最主要的手段,也产生于对财政监督的需要,审计入宪体现了我国财政制度变革的直接要求。

晚清的中国政治和经济处于风雨飘摇、分崩离析之中,从戊戌变法到维新运动,改革的洋务派虽然企图从政治变革入手使晚清王朝重获生机,但是仍然不能改变晚清封建王权专制的性质。晚清政府炮制的两部宪法性文件,所规定的仍属于王权财政的范畴,王权财政要求私人尤其皇帝的需求凌驾于公共需求之上,否定个人的财产权利,实质上不承认限权和民主,也就无法形成现代宪法意义上的财政理念,所以两部宪法性文件不可能规定国家审计。

辛亥革命的成功,中华民国的成立,虽然在政治体制上推翻了封建主义和皇权统治,建立资产阶级

民主国家,然而这种突发式或裂变式的变革并不是中国政治体制自生自发的产物,而是外来强权压逼的结果,换句话说,为什么资产阶级民主国家在中国不能成功,原因在于政治体制改革与当时中国经济发展的现状相脱节。因而从《中华民国临时约法》到“天坛草案”,再到国民政府的《中华民国宪法》,虽然规定了财政制度以及相应的审计制度,但是在总统权无限扩张的事实,实质是封建王权财政的延续,因此虽然审计入宪,但宪法对审计内容的规定流于形式,审计对经济的监督作用也收效甚微。

改革开放以前,中国共产党领导下的财政制度基本可以归为国家财政的范畴。与王权财政不同,国家财政是政府“计划性”的结果,体现了公共需求对个人需求的支配。受政府计划性和指令的影响,审计制度缺乏内生动力,也显得不十分重要。具体来说,分为两个阶段:一是,新民主主义革命尤其是新中国成立前,由于战争的需要,国家财政不可能具有完全的计划性,同时共产党面临严峻经济形势,因此必须通过审计规范和监督党和政府的收入支出,以做到量入为出。但由于对审计工作了解不深刻,这个阶段出现了审计与财政相互交叉的现象,财政与审计时分时合,审计作用被大大忽视,审计的独立性不强。二是,新民主主义革命结束后至改革开放前,中国学习苏联模式,经济上实行全方位的计划经济,财政上实行彻底的国家财政制度,“对财政财务收支的审计监督,主要结合财政财务管理工作进行”^[5]。这种体制,忽视对私有经济的培育,不能形成活跃的经济市场,经济的单一模式使国家忽视对经济的监督,或者将经济监督简单地与财政监督等同起来。对于计划经济下的经济监督缺失,方宝璋等从一个侧面给出了解答:“后期人们在思想认识上低估了经济管理上的复杂性,忽视了对经济工作监督和制约的必要性、混淆了经济管理与监督的区别。”^[6]经济监督既然被忽视,审计监督也就想当然被认为不需要或不必要,因而在“54宪法”、“75宪法”和“78宪法”三部宪法中均未规定审计内容。

改革开放以后,市场经济逐渐取代计划经济,市场经济要求市场在资源配置中起主导作用。约束和规范政府权力、保护和发展私人权利是市场经济的内在要求,因此市场经济同时是法治经济。从财政角度,与公共需求对个人需求支配为主要特征的国家财政不同,市场经济呼唤公共需求与个人需求平等且对立统一,因此公共财政取代国家财政成为适应市场经济的主要财政形态。公共财政所包含的服务、民主、限权等理念,使审计作为经济监督的主要手段入宪不仅成为必须,而且成为可能。“82宪法”正是顺应公共财政的要求,将审计作为一种重要制度纳入国家基本制度中的。

公共财政的理念虽然直接影响了审计入宪,但是我们必须看到,近现代以来伴随着经济全球化和社会大分工,世界经济快速迅猛发展,由此带来日趋复杂的经济风险也是审计入宪的重要原因。审计作为应对经济风险的“安全阀”,成为宪法规定的重要制度已成为必然趋势。

(二) 中国近现代政权性质的变革对审计入宪有重要影响

马克思历史唯物主义认为,政治作为社会上层建筑对经济基础具有重要影响。审计一方面是社会经济发展的产物,另一方面也受到国家政治变动,尤其是政权性质更迭的重要影响。王家新教授认为国家审计本质上是政治文明的产物和工具,“在专制政治时期,国家审计是专制政治的产物和工具,在民主政治时期,国家审计是民主政治的产物和工具”^[7]。

晚清是封建主义在中国逐渐衰亡,而资本主义、社会主义在中国逐渐兴起的重大转折期。从政权性质看,皇权虽到了摇摇欲坠的地步,但封建主义的清帝国仍然处在统治地位。审计自古以来作为皇帝控制百官、监察财政的重要手段是皇权的重要组成部分,不可能通过宪法以约束皇权,因此客观来说,晚清的两个宪法文件不可能将审计入宪。

辛亥革命是中国历史上一次伟大的资产阶级民主革命,推翻了两千多年的封建王朝和皇权统治,这在中国政治文化史上是翻天覆地的变化。辛亥革命后以袁世凯为首的北洋政府虽然建立了资产阶级民主共和国,先后颁布了五部以“三权分立”为原则的宪法,但北洋政府实际上具有封建专制的性质,袁世凯本人之后改内阁制为总统制,进而称帝,极大破坏了中国民主的进程。北洋政府倒台后,国民政府实行一党专政和政治独裁,建立了代表大资产大地主阶级利益的国家政权。北洋政府和国民政府在政权

性质上属于资产阶级民主国家,因而积极传播学习西方先进的民主理念以及制度文化。经济方面,北洋和国民政府积极学习日本和德国等国的会计和审计经验,并将它们纳入宪法,以突出民主制下的财政监督,这也成为日后新中国审计入宪的重要政治思想来源。不过正如上文我们分析的一样,由于这种政权为封建专制和大资产阶级大地主阶级垄断,因此审计入宪难免仅成为一种形式,难以发挥其积极作用。

新中国是工人阶级领导的、以工农联盟为基础的人民民主专政的社会主义国家,这样的政权性质是新民主主义革命以来马克思主义与中国斗争实践相结合的产物,因而新中国在共产党的领导下,从一开始就树立了一切权力属于人民,人民当家做主的崇高目标,这与晚清政府和国民政府的性质是完全不同的。一切权力属于人民,就是要求政府的一切行为以为人民服务为最终价值追求,政府的一切行为受人民的监督,中国共产党和政府只是受人民之托行使公共权力。“受托责任是一切审计工作的出发点”^[8],因此只有在排除了皇权、排除了大资产阶级和大地主阶级的统治,建立人民主权之后,国家审计才能真正地发挥其监督政府、服务人民的职能,从这点来看,只有新中国的成立才真正为国家审计入宪提供根本的政治保障。

新中国的成立给审计入宪提供了政治保障,但是这并不代表着新中国审计入宪一帆风顺。改革开放之前,中国实行以阶级斗争为纲的国家政策,经济上全面推行计划经济,法律虚无主义盛行,这样的经济、政治、文化思想使审计缺乏生长的制度环境,也难以发挥审计的重要作用。改革开放以后,中国在经济上打开国门,逐渐以市场经济代替计划经济,在政治上吸收西方合理的政治制度,法律上推行民主法治,崇尚依法治国,宪法在国家的根本地位被牢牢树立起来。随着宪法权威的树立,审计获得了内生动力,在制度上得到了保障,审计从被忽视到被重视,再到不可替代,现已成为依宪治国的重要制度设计和国民生活不可或缺的一部分。

(三) 中国审计理念的发展对审计入宪有巨大推动作用

中国审计的入宪史不仅反映了中国宪法的历史变迁,也反映了中国在经济、政治、文化等方面的巨大变革,同时中国审计入宪史也是中国审计自身发展的历史。我们不能忽略植根于中国广袤社会与历史风云中审计工作本身的变化需求,正是这种源于自身力量的变化才使审计从皇权统治中独立出来,逐渐成为国家治理体系的一环,成为宪法的重要组成部分。

我国古代国家审计历经周朝官听、汉朝上计、唐朝比部、宋朝审计院、明清科道等五个不同阶段。古代审计职能常与行政监察、司法财经管理、管理考核职能混在一起,审计目的主要是治吏,审计方式主要是事后审计^[9]。可以看到,无论是奴隶制国家还是封建王朝,通过控制官吏而统治百姓是维护奴隶主和皇权最重要的手段之一,因而国家审计在理念上一直较为单一。

近代以来,尤其晚清以后,西方资产阶级进步思想开始冲击我国,审计从会计中脱离开来,审计监督的理念逐渐深入人心。民国资产阶级所提出的三民主义思想,主张“主权在民”,作为国家权力重中之重的财税权必然得到重视,审计的理念从维护皇权变成了保护民权,职能从单一的治吏发展到财政监督、吏治并举的状态,并且审计的独立地位得以实现。正是这种对于财税监督的重视,审计多次被写入中华民国的宪法中。然而由于军阀混战以及蒋介石政府的反动性,审计入宪的初衷并没有得到很好地执行,不过这也为中国共产党的审计工作提供了一定的借鉴。

中国共产党成立初期,审计仅仅局限于保障工会经费使用的正当性。新民主主义革命至新中国成立初期,审计工作主要围绕支持革命战争,防止贪腐和损失浪费,保持官员的廉洁奉公。为了适应中国经济政治文化的发展,审计理念不断向纵深扩展,尤其是改革开放以后,审计监督的作用已经从初期的财政监督发展到监督财政,再发展到现在的监督政府,人们对审计职能的认识也从单一职能论、三职能论发展到多职能论。这些变化都给国家审计入宪提出了客观的要求,“82 宪法”将审计入宪的决定也正是顺应了这种客观要求的结果。

审计入宪四十年来,国家审计的本质已经发生了重大变化,国家审计已成为“国家治理这个大系统

中内生的具有预防、揭示和抵御功能的‘免疫系统’”^[10]，“国家审计的职能已从初期的审查财政财务收支、行为的合规性和抑制信息不对称条件下的舞弊行为，扩展到经济‘体检诊断’，维护国家经济安全”^[11]。这些变化不仅从一个侧面反映了宪法在国家治理中的“根基”性作用，同时也从顺应国家治理变化的角度对宪法起到“固根本”的作用。

三、中国审计的宪法展望

（一）中国审计入宪历史的经验总结

中国审计入宪的历史，就是一部中国审计法治化的历史。一方面，从宏观背景而言，审计的法治化是一战之后殖民体系瓦解、世界格局发生巨大变化、全球范围内宪政运动蓬勃发展的产物；从制度层面看，20世纪现代国家理论的发展、新管理主义的思潮要求国家审计在促进良治、透明、反腐败等方面发挥巨大作用。另一方面，我们不能忽略审计法治化在不同国家所具有的独特背景、内容和过程，它们深受一国民族精神、历史文化和传统制度的影响。中国是有着几千年封建专制、集权主义的古老国家，因而试图在短时间之内完全肃清封建专制的余毒，建立法治国家，发挥审计监督的重大作用是不现实的。从晚清到国民政府，再到新中国成立初期，我国对审计的认识随着我国法治化进程，经历了一个较为漫长而曲折的过程。“审计法治化的主要标志就是国家审计权力的运行从对国家权力的依赖转向对国家法律的依赖”^[12]。改革开放后，我国确立依法治国为目标，努力限制政府权力和保障人民权力，在经济、政治、文化等制度方面做出实质性变革。审计法治化由此开启了新的篇章，审计入宪因此具有了真正独立的价值。

中国的审计入宪不仅意味着国家审计法治化的进步，同时意味着国家治理理念和能力的巨大提升。审计入宪表明审计已经不仅是一种财政监督的手段或工具，而且是国家治理体系中不可或缺的一部分，是整体国家制度框架下的重要组成部分。“如果说，1977年《利马宣言》在强调政府审计的机构和领导人员的独立性，必须‘由宪法予以规定’的时候，还主要是基于一种提高审计地位的策略性考虑，一种对政府审计法律保障可能性的描述，那么，40年后的今天，‘审计入宪’作为无可争辩的事实存在，再一次证明了现代政府审计制度在国家治理层面的意义”^[13]。

（二）宪法中审计制度的完善

改革开放以来，中国的社会面貌、政治环境、经济形势发生了翻天覆地的变化，尤其是党的十八大以来，中国特色社会主义进入新时代，巨大的机遇和挑战并存，中国面临着百年未有之大变局。面对复杂的经济安全形势，党中央高瞻远瞩，2018年5月习近平总书记在中央审计委员会第一次会议上强调，审计工作必须“坚持新发展理念，紧扣我国社会主要矛盾变化，紧紧围绕统筹推进‘五位一体’总体布局和协调推进‘四个全面’战略布局，依法全面履行审计监督职责”^[14]。2022年1月新实施的《审计法》全面落实建立“集中统一、全面覆盖、权威高效”审计监督体系的目标要求，一场轰轰烈烈的“审计风暴”将在全国掀起。

与《审计法》积极回应时代的要求相比，“82宪法”虽历经五次修改，但未对审计内容进行调整，“82宪法”关于审计制度的设计已然不能适应时代的发展，必须做出修改。具体来说，“82宪法”关于审计制度的规定目前突出存在四个方面的不足：一是审计工作缺乏深刻系统的理论指导；二是审计机关独立性地位不突出；三是审计职能未能做到全面覆盖；四是审计机关权威性不强。针对上述不足，新时代下宪法层面审计制度的完善应注重以下四个方面：

第一，审计制度应以总体国家安全观为理论指导。总体国家安全观是党中央紧紧把握“两个大局”，应对新形势，提出的理论创新。党的十九大报告提出“国家安全是安邦定国的重要基石，维护国家安全是全国各族人民根本利益所在。要完善国家安全战略和国家安全政策，坚决维护国家政治安全，统筹推进各项安全工作。健全国家安全体系，加强国家安全法治保障，提高防范和抵御安全风险能力”。审计工作作为国家监督体系的重要组成部分担负着保障国家安全，尤其是经济安全，促进经济高质量发

展,防范化解重大经济风险,促进全面深化改革的重大作用。我们必须首先从宪法层面落实总体国家安全观的理念,建立起以宪法为根本,从宪法到法律再到法规完善的审计法律体系。

第二,提高审计机关的独立地位。独立性是审计工作的生命,当前宪法将审计机关隶属于国务院,仅作为国务院的一个组成部门,不能充分发挥审计机关的独立作用。近年来有些学者曾提出将审计署从国务院的领导中独立出来,成立独立的审计院,属于全国人大直管,形成“一府三院”的中央组织机构形态^[15]。有学者基于目前监察系统独立的状况,借鉴民国“五权宪法”的组织构造,建议将审计与监察合并,形成覆盖财政的全监督系统^[16]。这些想法在一定程度上反映了近年来学者为了顺应审计职能改变,加强审计独立性而做的理论探索,具有一定借鉴意义。当前党中央单独设立中央审计委员会,也凸显了党中央对审计工作独立性的重视。这些探索必将反映在宪法层面,审计工作的独立性将得以充分发挥。

第三,构建全面覆盖的审计体系。原有宪法规定了审计的对象仅是各级政府、国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,这与改革开放以来国家经济发展的现状是不相符的。经过四十多年的发展,我国各种形式的经济组织蓬勃发展,国有资产、民营资产和外资相互混合的情况日趋复杂,国有资源破坏情况相当严重,干部贪污腐败现象屡禁不止,生态文明遭到极大挑战。为了应对新形势下经济带来的风险和挑战,党中央提出构建全面覆盖审计体系的战略部署,指出要重点对国有资产、国有资源、领导干部进行全方面审计,加强对国家重大政策措施和宏观调控部署情况的责任审计,促进国有资源开发利用和生态环境保护等。这些重大变化已经在法律层面得到落实,但是在宪法层面还需要进一步酝酿。

第四,进一步增强审计机关的权威。权威是充分发挥审计职能的内在要求,也是充分发挥审计机关独立性的保证。树立审计机关的权威首先要求审计机关的地位要高,这与保证审计机关独立性并不冲突,而是事物的一体两面;其次,要求审计机关在履行审计职能时有充分的制度保障,包括法律制度、队伍建设制度、绩效制度、责任追究制度等方面,在依法治国的要求下,关键是法律制度的建设,而其根本在于宪法制度的完善;最后,要求在审计程序设计上,注重审计效率和公正的平衡,赋予审计机关更大的主动性,并积极运用当前先进的科技手段,探索科学高效的审计方式,保证审计结果的客观性。

总的来说,现有宪法是“在当时特殊的历史背景下,在社会政治生活中实际有影响力的宪法思想并不是中国现代宪法思想,而是中国传统的宪法思想”^[17]。随着改革开放的深入,原有宪法中的传统审计思想已然不能适应新时代中国发展的要求,这就呼唤着宪法做出积极回应。从内容上说,作为规定国家根本制度的法律,不可能将审计面临的所有问题全部反映在宪法层面,很多是审计法律、法规所需要解决的问题,但是在宪法制度的构建中,我们不能忽视对上述问题的回应,尤其是对根本问题的回应。我们相信,这些回应在不远的将来必将得到落实。

四、结论性评述

回顾中国审计入宪的历史,它反映了一百多年来中国广大人民争取民族独立和富强,追求民主和法治的卓越斗争,同时也体现了中国宪法发展的曲折过程。无论是从王权财政到公共财政的理念变化,还是从封建专制的瓦解到人民民主政权的建立,抑或是审计自身理念的发展,中国审计都呼唤着入宪需要,这种需要也最终在“82宪法”中得到体现。然而,我们也必须注意到,入宪不代表一劳永逸,随着改革开放进入深水区,审计承担的守护国家经济安全的重要性越发突出,因而我们必须呼唤宪法层面审计内容的与时俱进。具体来说,我们在今后的研究中,必须以总体国家安全观为理论指导,将审计作为构建国家安全体系重要一环统筹纳入宪法,讨论如何在宪法层面赋予审计机关更独立、更高的法律地位,对现有宪法进行修订,以反映审计全覆盖的客观要求,同时建立健全各项配套制度,进一步增强审计工作的权威性,保障审计工作的有序高效开展。

参考文献:

- [1] 故宫博物院明清档案部. 清末筹备立宪档案史料[M]. 上海: 中华书局, 1990.
- [2] 汪德华, 侯思捷, 张彬斌. 中国共产党领导的国家审计: 百年历程与发展启示[J]. 财贸经济, 2021(7): 15-31.
- [3] 王雁, 刘东. 百年红色审计历史对推动审计高质量发展的启示[J]. 会计之友, 2021(17): 156-158.
- [4] 靳澜涛. 财政立宪: 公共财政与国家宪政的双向互动[J]. 公共财政研究, 2018(2): 25-36.
- [5] 李金华. 中国审计史(第三卷上册)[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2005.
- [6] 方宝璋, 何瑞铨. 中华人民共和国成立初期审计考论[J]. 审计研究, 2016(2): 3-9.
- [7] 王家新. 国家审计的政治经济分析[M]. 上海: 上海三联出版社, 2013.
- [8] 文硕. 世界审计史[M]. 修订版. 北京: 企业管理出版社, 1996.
- [9] 刘家宝. 浅析中国古代审计法律制度[J]. 财会研究, 2009(5): 63-65.
- [10] 刘家义. 论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学, 2012(6): 60-72.
- [11] 许莉. 国家审计本质认识论及其实践规律[J]. 审计与经济研究, 2021(5): 20-23.
- [12] 林海. 论国家审计在中国近现代宪政变革中的地位演变[J]. 审计研究, 2007(1): 43-46.
- [13] 周维培. “审计入宪”的演变路径及意义[J]. 审计与经济研究, 2017(4): 1-7.
- [14] 习近平. 加强党对审计工作的领导 更好发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用[N]. 人民日报, 2018-05-24(1).
- [15] 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.
- [16] 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.
- [17] 杨肃昌, 肖泽忠. 论宪法思想对审计制度的影响[J]. 审计研究, 2004(1): 44-51.

[责任编辑: 高婷, 黄燕]

Historical Investigation and Prospect of China's Audit into the Constitution

WANG Zheng

(School of Law, Nanjing Normal University, Nanjing 210023, China)

Abstract: Since modern times, China's audit, as an important part of "governing the country according to the constitution", has experienced a tortuous process. From the late Qing Dynasty to the national government and then to the founding of new China, great changes in China's economy, politics and culture made it possible for China's audit to be incorporated into the constitution. The constitution of 1982 in China defines the relevant contents of audit, which is a milestone in China's audit work under the leadership of the Communist Party of China. Over the past 40 years of reform and opening up, especially since the 18th CPC National Congress, China's audit work has been significantly expanded in concept, system and function, and has become an important part of China's national governance. China's audit must follow President Xi Jinping's guidance on the rule of law, adhere to the CPC's overall leadership of auditing, uphold the implementation of the overall national security concept. Facing major changes and demands of the audit work in the new period, we should also pay close attention to the interactive relationship between China's audit and the constitution, and give a positive response at the constitutional level.

Key Words: China's audit; constitution; audit system; economic development; economic security; audit history; legalization of audit; national audit; national governance