

# “审计入宪”的演变路径及意义

周维培

(中国审计学会,北京 100086)

**[摘要]**“审计入宪”是《利马宣言》提出的确保政府审计独立性和履行职责的重要命题,也是四十年来各新建国家制宪、成熟国家修宪的思想资源之一。“审计入宪”在 192 个联合国会员国(同时也是世界审计组织成员国)的宪法中,位置不一、归属不一、内容也不一,然而它们却是构成现代政府审计制度的重要标志之一。在一些属于“不成文宪法”的国家,或者虽有宪法却没有审计条款的国家,其审计机关依然具有独特的宪法地位。

**[关键词]**利马宣言;现代政府审计制度;审计宪法地位;审计机关独立性;国家审计;审计入宪;国家治理现代化

**[中图分类号]**F239.44 **[文献标志码]**A **[文章编号]**1004-4833(2017)04-0001-07

## 一、《利马宣言》提出的制度性命题

“审计入宪”是我们对“最高审计机关进入宪法条文”这一表述的归纳和简称。它作为一个命题、一项要求、一种奋斗目标,最早是在 1977 年世界审计组织(INTOSAI)第 9 届大会上颁布的《利马宣言——审计规划指南》中正式提出来的。该宣言从机构设置、官员任免、与议会关系三个维度来强调“最高审计机关独立性”的具体内容和重要意义,而其前提是它们“应在宪法中加以规定和保障”,否则一切将无从谈起,一切难以落实。《利马宣言》被称作“政府审计大宪章”<sup>[1]</sup>,对国际现代政府审计的整体发展、世界审计组织的机构壮大以及各国最高审计机关的作用发挥,具有不可估量的引领和指导意义。三十年之后的 2007 年,在世界审计组织第 19 届大会上颁布的《墨西哥宣言——关于最高审计机关独立性》,从八个方面提出了独立性的原则和内容,就是对《利马宣言》规则要义的系统阐释,而其中“审计入宪”也同样作为理论基础和必备条件。2011 年和 2014 年,《利马宣言》和《墨西哥宣言》曾被两度写入联合国大会决议,强调最高审计机关在一个国家内部治理中的重要性,重申最高审计机关只有保持独立性才能在促进良治、提升透明度、改善绩效、确保问责、打击腐败中发挥作用。联合国大会决议也隐含了对各国政府从宪法制度保障最高审计机关独立性的期望<sup>[2]</sup>。

2017 年是《利马宣言》发表 40 周年的重要时间节点。“审计入宪”作为世界审计组织持续关注的全球政府审计发展最为核心的制度性构想,作为现代政府审计理论框架建构的重要基石,作为国家治理现代化和治理体系的一项标志性安排,其实际情况如何? 让我们先从两份材料谈起。

第一份材料是世界审计组织职业准则委员会(PSC)关于“最高审计机关审计职能”的调查报告。为了在全球推广《最高审计机关职业准则》(ISSAI)的实施,2010 年,职业准则委员会对 7 个地区审计组织推选的 37 个具有代表性的最高审计机关进行了大规模调查。据委员会主席、丹麦审计长奥特博介绍,此次调查的目的有两个:一是提供关于不同的最高审计机关法定权限的综述;二是对比各国最高审计机关所开展的工作情况,找出在不同国情下的共同语言。中国的审计署作为职业准则委员会执委和亚洲审计组织的代表,自愿成为被调查者,并参与了综合报告的起草<sup>[3]</sup>。

“最高审计机关审计职能”的调查报告,并没有统计 37 个国家“审计入宪”的现状和比例,也没有正面描述审计职责权限与其宪法地位之间的联系。但是从该报告的行文逻辑来看,它的一些重要结

[收稿日期]2017-04-11

[作者简介]周维培(1956—),男,安徽合肥人,中国审计学会常务理事,副秘书长,博士,从事国际政府审计研究。

论是建立在对37个国家宪法情况调查基础之上的。比如说：“我们的总体结论是，规定各最高审计机关权限的法律普遍强调，审计工作属于问责环节，是治理系统中不可缺少的一个部分。”再比如说：“最高审计机关的权限在国家宪法、法律或其他法规文件中予以规定，内容包括最高审计机关的设立以及最高审计机关一系列的审计职能。法律授权最高审计机关开展各种类型的审计，可对审计工作的内容做具体规定，也可为最高审计机关预留一定的自主决策空间。”这些论断都是非常有价值的，需要我们仔细研究和揣摩。另外，该报告还有一些重要的判断，例如：“调查显示，全球各个最高审计机关间的共性特征远远大于个性特征，我们能够找到并定义出适用于世界上所有最高审计机关的审计工作的一系列共性特征。”“在各个不同国家中，最高审计机关可以分别隶属于政府中的议会、行政或司法系统，也可以是不隶属于任何序列而完全独立的权力机构。”“审计业务主要可按财务报表审计、绩效审计和合规性审计三种类型进行划分”等，都具有正本清源、拨乱反正的意义<sup>[4]</sup>。

第二份材料是世界审计组织秘书处2016年11月向第22届大会提交的“关于最高审计机关独立性的国际同业复核”报告。该项目获得了奥地利开发署的资金支持，委托奥地利审计院牵头，联合巴哈马群岛、巴西、埃及、加纳、日本、摩尔瓦多等国组成7个复核组，对阿尔及利亚、不丹、厄瓜多尔、埃塞俄比亚、特立尼达与多巴哥群岛、突尼斯、瓦努阿图7个国家进行平行同步复核。其复核的标准按照《利马宣言》的精神，把《墨西哥宣言》关于独立性的八项准则具体化、表格化和问卷化<sup>[5]</sup>。

国际复核组先检查“最高审计机关法律体制”，在问卷上出现的第一个问题就是，“宪法层面”是否有表述。7家最高审计机关都做了肯定的回答。但在宪法的具体内容则不太一致。有的很详细，比如SIA“B”，凡是最高审计机关的独立性、法定地位、职责权限、报告制度、与议会关系、管理层任命、员工和资源等，在宪法中莫不备述；而SAI“D”、SAI“G”呢，简约而笼统，在宪法中只规定了独立性、最高审计机关的主要授权两条<sup>①</sup>。上述7个国家分别从全球7个地区审计组织遴选而来，规模不等，体制不一，所属国家发展水平差距很大，各自审计水平也并不相同，因此它们具有相对广泛的代表性和标本意义。从复核的总体情况看，尽管独立性问题仍有许多不尽人意，有需要进一步加强和改进的地方，但至少“审计入宪”问题，在上述国家里已经获得了相当圆满的解决。

真实的情况是这样吗？如果我们从这7个国家延展开来，甚至突破前述的37个国家的数目限制，而是以世界审计组织的192个会员国为调查对象，尝试着从纵向去描述“审计入宪”在不同时期的具体情况，分析它的具体方位和相关内容，然后研究它在提升最高审计机关的宪法地位、促进现代政府审计制度建设上所发挥的作用，应该还是颇有意义的。

## 二、“审计入宪”的历史进程

研究“审计入宪”问题，首先，我们要把它置放在二战之后世界格局的变迁、殖民体系的瓦解、新建国家和现代国家的涌现、全球范围内宪政运动的勃兴等背景之下去宏观把握；其次，我们还要对20世纪下半叶的现代国家理论的发展、新管理主义的思潮对政府管理的影响以及政府审计在促进良治、透明、反腐败等方面的历史机遇给予充分的关注；最后，我们也要客观地分析和评价“审计入宪”在不同的国家所独具的背景、内容、意蕴和象征，它们深镌着民族文化、历史传承和政治体制的烙印。

研究“审计入宪”问题，除了前述的历史维度和社会因素的考虑之外，我们还要明确一些具体标准和参考对象。比如，宪法创制（制宪）和宪法修订（修宪）是两个截然不同的概念。宪法创制往往与国家的新建相联系（或者是脱离殖民地，成立独立国家；或者是大国解体，生成若干新国家。有时候国家疆域并无变化，但社会制度天翻地覆，也面临创制新宪法问题）<sup>[4]</sup>。宪法修订往往根据社会发展和政治变迁，对原宪法进行与时俱进的修改和增补，并不涉及动摇宪法根本和颠覆性的内容改变。这两个概念在法学界往往是辩论争执的焦点，但是对“审计入宪”这个命题来说，其实都非常重要。新

<sup>①</sup>为了避免对7个国家最高审计机关独立性高下优劣的比较，也防止涉嫌干涉某国内政的指责，对被复核的7国最高审计机关，在综合报告中一律用A、B等字母予以表示。

建国家创制宪法,可能是审计条款写入的最佳时机。而一些成熟国家在后来的宪法修订过程中增加审计条款,也是屡见不鲜的现象。20世纪下半叶是新建国家数量增长最为迅猛的历史时期。我们把世界审计组织和联合国作为参考对象,而时间节点选择为它们的成立之时(1945年、1953年)、《利马宣言》发布的1977年、联合国接纳南苏丹从而使会员国定格在193个的2011年。以这三个坐标为指引,我们来考察“审计入宪”的历史进程。

第一,在联合国、世界审计组织成立之初,“审计入宪”主要是一种遗传性成果,存在于欧洲一些奉行大陆法系的成熟国家宪法之中<sup>①</sup>。在同期或稍后出现的一些新修宪国家、新制宪国家里,也开始萌发“审计入宪”的自觉行动。一是宪法中明确载有“审计”条文的国家<sup>[5-6]</sup>。1945年联合国有51个创始成员国,但其中菲律宾、印度尚未完全独立,白俄罗斯、乌克兰属于苏联的加盟共和国,苏联还占有2个席位,剔除这些,主权国家的创始成员实际是46个国家。资料显示,这46个国家可以确认当时已有成文宪法的大致是13个国家。而13个国家宪法中载有“审计”条文的主要是荷兰、比利时、卢森堡、挪威、法国等5个国家。二是稍后新制宪国家和新修宪的国家,给予“审计入宪”特别关注。比如二战战败国日本、意大利、德国分别在1946年、1947年、1949年重新制定或修订了宪法,3个国家都在宪法中给予审计明显的位置。由美国驻日盟军主导的《日本国宪法》专辟第七章“财政”,与国会、内阁、司法等章目并列,其中第90条对“会计检查院”的设立进行了规定。《意大利宪法》承接旧宪法而来,在第四章“司法机关”的103条中规定:“审计法院对公共财务案件和法律规定的其他案件,享有司法管辖权”。这可能是现代司法制审计最早的宪法文字之一。《德国联邦基本法》由美英占领区的西德政府制定,表现出明显的现代国家理论色彩。它也是单列“财政制度”作为平行章节,其中第114条“审计”对联邦审计院的法官独立地位、工作职责、报告制度等做了规定。德国审计体制对后世产生了积极影响<sup>[7]</sup>。再让我们看看印度,这个英国的老牌殖民地于1947年以“自治领”的形式,开始了实际的独立建国历程。1949年印度制宪会议通过了《印度宪法》,第五篇是“联邦”,前四章专论行政、议会、总统、各邦之职能,第五章是“主计审计长”,洋洋洒洒,款项繁细,从主计审计长的任免到行政费用以及俸禄来源,一一列述清楚。《印度宪法》为后来的汹涌澎湃的殖民地独立运动,尤其是新建的英联邦国家创制宪法工作提供了样板。

世界审计组织成立于1953年,它接纳成员国的条件为必须是主权国家的最高审计机关,比照的就是《联合国宪章》。在古巴召开的第一届大会有29个国家最高审计机关的代表出席。而此时的联合国会员国的数量已经增加到60个。虽然两个国际组织的成员国并非完全重叠<sup>②</sup>,但是从“审计入宪”的角度去看,还是高度吻合的。一方面,宪法中已列入审计内容的有荷兰等5个国家,除了卢森堡之外,均是世界审计组织创始成员国。另一方面,意大利、联邦德国等国家,虽然此时还徘徊在联合国之外<sup>③</sup>,但是这并不妨碍它们的最高审计机关参与世界审计组织的成立大会。我们知道,这两个国家在“审计入宪”方面走在了世界前列。特别值得一提的是,古巴大会的主议题中就有“现代宪法下的监督权理论”“审计机关与立法机构关系”“审计机关独立性的重要意义、范围及保障”等内容,这证明了世界审计组织从成立之日始,就把“审计入宪”作为重要的研究对象和工作目标。

第二,《利马宣言》发布的1977年,在世界格局发生巨大变动的背景之下,“审计入宪”出现前所未有的历史机遇和发展空间。它如同一股潜流,首先在世界审计组织内部奔突涌动,形成气势并寻找突破口;然后在各新建国家的宪法创制、各成熟国家的宪法修订的过程中,发出声音并最终汇入现代国家制度的洪流之中。在秘鲁首都利马召开的第9届世界审计组织大会上,共有95个国家的最高审计机关参加,数量创下历史纪录。而上一次在美洲举办大会,是1959年巴西里约热内卢的第3届

①“成熟国家”和“新建国家”的概念,借用于1965年世界审计组织第5届大会主议题3“成熟国家和新建国家最高审计机关在为制定行政和财务管理程序方面提供服务的经验”的表述。它相对于“传统国家”、“独立国家”等概念,更显得中性而不涉及评价。

②其实世界审计组织的这个加入条件是1968年才提出,1992年才写入新修订的《世界审计组织章程》里。

③德意志联邦共和国参加联合国是1973年。

会议,只有 27 个国家的审计代表团出席<sup>[8]</sup>。地域的远近固然是一个国际组织参会人数多寡的客观因素之一,但关键还在于整体成员国数量的增长和对这个国际组织忠诚度以及大会议题所引发的兴趣。世界审计组织从 1962 年第 4 届的奥地利大会开始,进入到成员国数量的快速增长期,正好与这个阶段联合国会员国数量的激增相呼应。勃兴于 20 世纪 60 年代初、绵延至 20 世纪 70 年代末的席卷全球的民族解放和民族独立运动,催生出许多新建国家,其中尤以非洲、拉美、太平洋地区和阿拉伯半岛为最,原法属地、英属地、德属地、荷属地和西属地分崩离析,前殖民地国家如雨后春笋般独立出来。1977 年的联合国会员国数量达到了 149 个,差不多是成立之初的 3 倍。这些走向现代化之路的新建国家的首要任务之一,就是创制宪法。在这个过程中,它们可能模仿和借鉴前宗主国的宪政体制,也可能博采众长,汲取全人类的养料而更多地体现出本国的特色。比如,法属地独立国家的宪法较多地参考了 1958 年修订的《法兰西共和国宪法》,以“审计法院”的形式来规定它们的审计体制,并将其写入各自宪法之中。而原属英国殖民地的大多数非洲新建国家,都在宪法里明确列入有关国家审计的条文。这不仅与宗主国英国没有成文宪法的惯例不一样,而且与老牌的英联邦国家加拿大、澳大利亚、新西兰不同,它们虽然拥有宪法,但宪法却没有关于审计的只言片语。

《利马宣言》提出“审计入宪”的历史价值在于,一是敏锐地捕捉到当代世界潮流的走向,强烈感受到新建国家制宪的迫切需求,细微体察到成熟国家修宪的可能性,把政府审计的监督问责与国家治理的现代化紧密联系在一起,从而产生了巨大的影响和作用。当我们考证 1977 年出席利马大会的 95 个最高审计机关中新建国家的宪法创制情况时<sup>[8-10]</sup>,虽然面临文献匮乏等困难,但仍然能够清晰发现,差不多半数的新建国家在当时没有立宪,或者立宪尚未完成。比如,原属法国殖民地的摩洛哥、阿尔及利亚、贝宁、喀麦隆、科特迪瓦、尼日尔、塞内加尔、多哥、突尼斯 9 个国家,分别在 1956 年至 1962 年实现独立。资料显示,9 个国家中唯有突尼斯 1959 年、喀麦隆 1972 年制定了宪法,而其他 6 个国家的宪法制定尚付阙如。这种情况在同期参会的原英属地新建国家中基本相同,如果再延伸至 1977 年联合国的 149 个会员国,其中新建国家立宪情况也大体类似。由此可见《利马宣言》提出“审计入宪”的重要现实意义。二是《利马宣言》凝聚了世界审计组织成立 25 年以来关于“审计入宪”的研究成果,总结了成员国尤其是新建国家最高审计机关取得宪法地位的经验与途径,也在更广泛的范围内和更久远的历史进程中,表达了对“审计入宪”的期待和呼吁。世界审计组织的前 8 届大会在主义题的设计上,都涉及审计理念、原则、法律地位和独立性等相关内容。1965 年,在以色列举办的第 5 届大会上,开展了“成熟国家和新建国家最高审计机关,在为制定行政和财务管理程序方面提供服务的经验”的讨论,就是敏锐地感受到民族独立运动给“审计入宪”带来的机遇与可能性。1974 年西班牙第 8 届大会做出决议,成立专门工作组,归纳整理“与世界审计组织历届大会通过决议相关的政府审计面临的基本问题”,这些工作有效地催生了《利马宣言》的问世<sup>[9]</sup>。三是《利马宣言》对“审计入宪”问题的解决产生了积极而深远的影响,是 20 世纪 70 年代末乃至今天新建国家制宪、成熟国家修宪时所汲取的关于政府审计制度设计的重要思想源泉。这方面的例证很多。比如在 20 世纪 80 年代末和 20 世纪 90 年代初,苏联解体衍生出 15 个独立国家,它们在制宪时都按照《利马宣言》的要求,把审计机构和职能写入宪法。东欧剧变之后,波兰、匈牙利等 8 个前社会主义国家重新修宪,选择适合的审计制度并在宪法中予以确定,也是直接受惠于《利马宣言》的精神。即使一些成熟国家,也把《利马宣言》中关于“审计入宪”和其他一些制度性、原则性论述运用到修宪实践之中。比如,西班牙审计法院承办了 1974 年的第 8 届大会并接任理事会主席,牵头《利马宣言》起草组的组织工作。1978 年恰逢西班牙修订宪法,该审计法院的同事们后来追忆道:前一年颁布的《利马宣言》中的一些原则,成为起草 1978 年《西班牙宪法》第 136 条的基础。该条款确立了西班牙审计法院的法律地位,且包括了《利马宣言》中明确提出的其他问题。所以理论上讲,《西班牙宪法》体现了《利马宣言》的精神<sup>[9]</sup>。

第三,2011 年,联合国的会员国增加到 193 个,达到了这个国际组织会员数的最高峰。而此时的世界审计组织的成员数量也同步达到了 192 个,几乎所有的 sovereign 国家的最高审计机关都成为这个大家庭中的一员。此时的联合国已经通过了关于加强最高审计机关独立性的大会决议案。世界审计组

织在北京召开的第21届大会,强调最高审计机关参与国家治理并推动全球治理。在这个历史时刻,“审计入宪”不仅是最高审计机关的共识和世界审计组织的诉求,而且转化成世界上大多数国家的首脑和民众的基本认识,同时也具象化为各国宪法文本中的不同阐释。“审计入宪”经过半个多世纪的艰难跋涉,伴随着各国政府审计在国家治理体系重要性的日益显现,终于完成了它的历史使命。

### 三、“审计入宪”的方式及意义

“国家审计是一个现代民主政体的支柱之一。国家审计的地位被归之于一个国家民主强度的晴雨表。”这是以色列审计署网站在做自我介绍时开宗明义的第一句话。“在主权国家中,最高审计机关代表国家宪法制度中的最高审计权力。最高审计机关是主权国家治理体系中不可分割的一个部分。”这是世界审计组织职业准则委员会关于《最高审计机关的职能》调查报告的结论之一<sup>[3]</sup>。两段文字从不同的角度阐释了这样一个事实:“审计入宪”是现代政府审计制度的重要标志。

“审计入宪”在不同的历史、政治、文化和社会背景之下,在不同的国度里,呈现出不同的法律地位和制度特色。综合考察政府审计在各国宪法中的位置,主要有以下五种情况<sup>[5-6]</sup>。

一是审计机关以独立机构的形式出现,与议会、政府、司法等宪法机构并列。比如《智利宪法》第九章单列“共和国总审计署”,其宪法地位与第四章“政府”、第五章“国会”、第六章“司法权”完全相等。其他如《摩洛哥宪法》在第10章专列“审计法院”;《印度宪法》在“第五篇联邦”单列第五章“主计审计长”;《孟加拉宪法》同样单辟第八章“审计委员会审计长”等。还有一些国家的宪法把审计机关与其他机构合为一章,其地位依旧与立法、行政、司法机构平行。比如《荷兰宪法》第四章是“国务委员会、审计院和常设顾问委员会”;《匈牙利宪法》第六章专列“国家审计署和匈牙利国家银行”;《塞浦路斯宪法》第六章“共和国独立官员”,依次是“检察长和副检察长”“审计长和副审计长”“通货发行银行总裁和副总裁”。《伊拉克宪法》也在第四章“独立委员会”中,把最高审计委员会和伊拉克中央银行、通信和媒体委员会、捐助委员会列在一起,因为它们都“是财务和行政上独立的机构”。

二是审计机关放在“财政”的板块之下,该板块的宪法地位与议会、政府、司法机构并列。这样的设置比较多,是“审计入宪”的主流形式。我们选择几个有代表性的国家为例。《德国联邦基本法》第10章“财政制度”,与联邦总统(第5章)、联邦政府(第6章)、联邦立法(第7章)并列,其第114条“审计”略为“联邦审计院的成员享有法官独立地位”;《比利时宪法》第4章“财政”之下的第116条专列“审计院”条款;《西班牙宪法》第7章“经济与财政”,第136条略为“审计法院是国家和公共部门账目和经济活动的最高监督机构”;《巴西宪法》第9部分“会计、财务和预算控制”,第73条略为“联邦审计法院由9名法官组成”;《日本国宪法》第7章“财政”,与国会(第4章)、内阁(第5章)、司法(第6章)并列,其第90条专列“决算审查、会计检查院”。其他如海湾地区科威特、阿联酋、约旦等国、英联邦巴基斯坦、马来西亚、肯尼亚、牙买加、加纳、南非等国,以及黎巴嫩、伊朗、印度尼西亚等国的宪法,也都是把审计机关归属在“财政”章目之下的。

三是审计机关列在议会之下,作为直接受命或服务于立法机关的专业机构。比如《俄罗斯宪法》第5章“联邦会议”<sup>①</sup>,第101条第一款略为“为对联邦预算执行情况实施监督,联邦委员会和国家杜马组成审计院,其人员组成和活动程序由联邦法律确定”。再比如《丹麦宪法》第5章“议会”第47条第二款略为“议会推选审计员若干人,负责审查公共账目”;《冰岛宪法》第4章“议会”第43条略为“议会按比例代表制选出3名有薪俸的审计委员”。应该说,直接在宪法中把审计机关归属于议会的国家并不是太多,而且它们还只是说明了审计机关的产生、组成由议会决定,并不能完全推论其中的隶属关系。另外,《法国宪法》第47条略为“审计法院协助议会和政府监督财政法的执行”。该条目却在第5章“议会和政府的关系”之下,与共和国总统(第2章)、政府(第3章)、议会(第4章)也是并列的。所以法国审计法院在介绍自己的法律地位和职责时,画了一张等边三角形的平衡图:审计法院

<sup>①</sup>“联邦会议”是俄罗斯联邦的国家立法机关,由下议院“国家杜马”和上议院“俄罗斯联邦委员会”构成。

居于议会、政府的上方,与它们处于等距离的位置。

四是审计机关列在司法机构之内,展现了特殊的宪法地位。比如《意大利宪法》第二编是“共和国的机构”,“司法”列在第4章,与之平行的是第1章“议会”、第2章“共和国总统”、第3章“政府”。第4章第1节“司法组织”第103条略为“审计法院对公共财务案件和司法规定的其他案件有司法管辖权”。再如《葡萄牙宪法》第三部分是“政治权力之组织”,第5编“法院”,第二章“法院之组织”,其中的第216条是“审计法院”,与其并列的还有“最高法院”“司法法院”“行政及税务法院”“军事法院”等。又如《希腊宪法》第5章“司法权”第98条是“审计法院”,下列三款规定其管辖权、法律地位和独立性。还如《土耳其宪法》第3章“司法机构”第4款是“审计法院”,第160条详述其职责、权力、组织和法律保障<sup>①</sup>。其他还有一些原法属地的国家如突尼斯、加蓬、塞内加尔、尼日尔,也都在宪法中把审计机关列在司法机构之下。

五是审计机关设置在政府序列里,向政府首脑负责。中国的审计署是其中显例。其他类似的还有《大韩民国宪法》,其第4章是“政府”,与“国会”(第3章)、“法院”(第5章)并列,第2节“政府机构”之下依次是“国务总理和国务委员”“国务会议”“行政各部”“监查院”。该条略为“为检查国家的财政收入……在总统的领导下设立监查院。”另外,有些国家的宪法虽然没有把审计机关明列在政府之内,但却规定其审计工作必须向总统负责。如《印度宪法》第152条规定:“印度主计审计长应就联邦账目向总统提交审计报告,并由总统转送议会两院。”《摩洛哥宪法》第97条也规定:“审计法院根据法律授权,在自己领域向议会和政府提供支持。审计法院的所有活动需要向国王报告。”这样的例证还有不少。

“审计入宪”作为一种制度安排,反映了政府审计在现代国家治理体系中不可或缺、不可替代的重要地位。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。在现代概念中,宪法是现代国家的基石和保障。它规定了国家的政治架构、政府组成与职能、权力制衡模式和公民的权利。作为国家的根本大法,宪法拥有至高无上的法律效力和地位。进入宪法框架内的政府审计机关,不管它置放在什么位置,是隶属于立法、司法或行政体系,还是以财政或经济监督者面目出现,甚至以其他形式完全独立于宪法框架之内,都表明它们已经成为宪法规定的机构<sup>②</sup>,因此拥有了特殊的法律地位,也就具备了现代政府审计制度的基本特征。这就是,最高审计机关按照宪法和其他法律授予的权力,以职业化的形式独立地履行职责。现代政府审计的总体目标,按照刚刚颁布的新版《世界审计组织章程》的描述,那就是“帮助各国政府提高绩效、增强透明度、确保问责、保持信用、打击腐败、提升公共信誉、提高公共资源收支的效率和效果,为人民谋福利,促进良治”。现代政府审计制度,不仅是现代国家财税制度的核心内容之一,而且是现代国家政治制度的重要组成部分。不容回避的是,世界上的确有一些国家保持着不成文法的司法传统,不存在一般意义上的宪法文本,比如英国、新西兰、以色列、沙特阿拉伯等国家。还有一些国家虽然有宪法,但其中并没有关于审计的条文,比如美国、加拿大、澳大利亚等国家。然而,无论是从历史传承,还是从现实发展来看,上述国家的政府审计在制度、法规、实务、成效、影响等各方面,无疑又都走在世界前列,都属于现代政府审计制度的建设者、实践者和优秀代表。那么,它们与《利马宣言》、《墨西哥宣言》所倡导的“审计入宪”是矛盾的吗?答案是否定的。

首先,保持不成文宪法传统的国家,在国家层面也有关于审计的专门法。如英国、以色列都有

<sup>①</sup>土耳其审计法院网站在介绍其历史和制度渊源时强调,审计法院是“建立在欧洲模式特别是法国模式的基础之上的。拥有司法权,通过法庭运转。”详见 [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)。

<sup>②</sup>关于宪法机构问题,各国最高审计机关中只有印度主计审计长公署,自称是“宪法机构”,既不属于行政,也不属于议会,审计报告只向总统或部长递交。笔者以为,把审计机关视作宪法“规定”的机构是合适的。

《国家审计长法》，新西兰也有《公共审计法》，它们的权力和权威也是相当于宪法或“准宪法”文件的。其次，上述各国或者原本就属于英联邦体制，或者虽然脱离英联邦，但是在政治制度上深受“威斯敏斯特体系”的影响，在宪法实践上实行或变相实行“议会民主制”（Parliamentary Democracy）。英国政府审计历史悠久，传统独特，在世界上尤其是在英联邦国家中影响深远。它属于“议会民主制”的一种延展或派生制度，英国审计署把它总结为“议会审计制”（Parliamentary Audit）。其核心特色是，主计审计长是由女王任命的下议院官员，审计署隶属于议会并向其报告工作，其员工不属于公务员系列，由主计审计长聘任，其机构性质类似于专职的政府审计事务所<sup>[10]</sup>。加拿大、澳大利亚、新西兰、以色列等国最高审计机关，在体制特征上接近于英国的“议会审计制”。美国审计署的法律地位也主要依靠《审计长法》以及其他相关法律支撑，但它却自认为是“立法机构的分支”（Legislative Branch），原因是其“使命是支持国会履行其宪法职责，帮助联邦政府提高绩效，确保问责，以造福美国人民”。因此“经常被叫作‘国会看门狗’”<sup>[11]</sup>。可见，尽管美国审计长不是议会官员，在机构隶属上与国会没有直接关系，但它的总体特征仍是属于“议会审计制”的，也确实具有独特的宪法地位。

#### 参考文献：

- [1] 国际预算合作联盟. 利马宣言——审计规则指南[EB/OL]. <http://www.zsbeike.com/fy/36535035.html>.
- [2] 审计署国际合作司. 世界审计组织第二十一届大会文集[C]. 北京:中国时代经济出版社,2014:8-39.
- [3] 世界审计组织职业准则委员会. 最高审计机关的审计职能[R]. 国外审计工作报告,2011.
- [4] 马岭. 谁是制宪者[J]. 法学,2004(11):44-56.
- [5] 孙谦,韩大元. 世界各国宪法[M]. 北京:中国检察出版社,2012.
- [6] 审计署法规司等. 世界主要国家审计法规汇编[M]. 北京:中国时代经济出版社,2004.
- [7] 周维培. 德国联邦审计院的司法特征及样本意义[J]. 审计研究,2016(3):3-8.
- [8] 世界审计组织秘书处. 世界审计组织60周年纪念特刊[M]. 北京:中国审计署出版社,2013.
- [9] 世界审计组织秘书处. 世界审计组织50年发展历程(1953-2003)[R]. 国外审计工作报告,2010.
- [10] 周维培. 从“看守”到“高参”[N]. 中国审计报,2017-2-17(4).
- [11] 周维培. 一次机构改革的成功逆袭[N]. 中国审计报,2016-12-9(4).

[责任编辑:杨志辉]

## The Evolutionary Path of “Audit’s Entry into Constitution” and Its Significance

ZHOU Weipei

(China Audit Society, Beijing 100086, China)

**Abstract:** “Audit’s Entry into Constitution” is an important proposition put forward by the Lima Declaration with a view to ensuring the independence of government audit and the government’s performance of its duties, which is also one of the thought-provoking resources for the making of constitution of newly-founded countries and the amendments of constitution of well-established countries in the past 40 years. “Audit’s Entry into Constitution” constitutes one of the important symbols of audit system for modern government in the 192 member states of the United Nations (UN) (and also member states of The International Organization of Supreme Audit Institutions) (INTOSAI) regardless the difference in position, attribution and content. In those countries that belong to “unwritten constitution” country, or those countries whose constitution does not have provisions concerning audit, but their audit institutions still have a special constitutional position.

**Key Words:** Lima Declaration; modern government audit system; audit constitutional position; independence of audit institutions; state audit; audit’s entry into constitution; state governance modernization