

# 经济责任审计制度的定位与规范重塑

## ——以十九大报告关于改革审计管理体制精神为基点

胡智强<sup>a</sup>, 余冬梅<sup>b</sup>

(南京审计大学 a. 法学院; b. 财务处, 江苏 南京 211815)

**[摘要]** 经济责任审计制度是典型的中国式国家审计制度, 它实质上是保证和监督干部履行以经济责任为基础的综合整治责任的一种特殊的干部管理制度。经济责任审计在价值目标、监督对象、审计信息披露、审计程序与方法技术、问责机制等诸多方面与一般的国家审计制度之间具有较大的异质性, 在规范属性和内容上介于党内法规和法律规范两者之间。目前经济责任审计制度采取“党政联合立法”模式影响了审计法律规范体系的统一性和国家审计监督的权威性。应当以中国特色社会主义法治体系建设为依托, 在国家审计法律制度之内做出正式制度安排, 实现制度的整体协调, 充分发挥监督效能。

**[关键词]** 法治; 审计法; 经济责任审计; 监察; 国家审计制度; 国家监督体系; 中国特色社会主义法治体系建设; 新时代中国特色社会主义思想

**[中图分类号]** F239.44 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2018)01-0013-08

完善党和国家监督体系, 加强审计监督, 是我国社会主义民主政治建设和依法治国国家战略总体进程中长期坚持的一条主线。党的十九大报告以健全人民当家作主制度体系, 发展社会主义民主政治为宗旨, 通盘考虑深化机构和行政体制改革, 健全党和国家监督体系, 夺取反腐败斗争压倒性胜利的总体布局, 进一步点明了完善我国审计监督的具体要求和突破口: “改革审计管理体制, 构建党统一指挥、全面覆盖、权威高效的监督体系, 把党内监督同国家机关监督、民主监督、司法监督、群众监督、舆论监督贯通起来, 增强监督合力。”<sup>[1]</sup> 经济责任审计制度已经成为具有中国特色国家审计制度中的重要内容<sup>①</sup>, 与财务审计及其他监督机制一起共同构成国家治理体系的重要组成部分, 促进国家良治, 推动经济社会可持续发展。

现有关于经济责任审计方面的研究非常丰富, 笔者以“经济责任审计”为关键词在知网中搜索, 有关经济责任审计的论文就达 12182 篇之多, 内容广泛, 除经济责任审计的产生动因、审计范围、目标、技术、风险防范之外, 与本研究有关的研究成果主要是: 经济责任审计的基本理论问题、经济责任审计的定位与发展、宪政与经济责任审计、中央与地方关系中的国家审计监督、经济责任审计与国家治理、经济责任审计治理权力期权化与腐败等方面。但有关经济责任审计在权力制约体系中的作用、协调审计基本法律与经济责任审计制度规范之间的关系等方面的研究甚为缺乏。党的十九大报告确定的新的改革方向, 必将对今后我国的审计监督制度建设产生重大而深远的历史影响。本文分析经

**[收稿日期]** 2017-09-12

**[基金项目]** 国家社会科学基金项目(16BFX001); 南京审计大学首批政府审计学院中标课题(GASA161005); 中国法学会部级课题(CLS(2016)D108)

**[作者简介]** 胡智强(1966—), 男, 安徽庐江人, 南京审计大学法学院教授, 从事国家审计理论研究; 余冬梅(1972—), 女, 安徽合肥人, 南京审计大学财务处高级会计师, 从事财务管理研究。

<sup>①</sup>《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》、《关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》、《国务院关于加强审计工作的意见》和《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》等重要文件都对国家审计法律制度的改革做出了顶层设计, 要求不断“完善审计制度, 保障依法独立行使审计监督权。对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖。”

济责任审计在我国审计法律体系中应有的角色定位,充分发挥优势,彰显特色,在比较优势中依法履行审计职责,与其他权力运行制约和监督机制相互配合,共同发挥作用。

## 一、经济责任审计制度演变的历史逻辑

我国经济责任审计制度的演变是整个国家审计制度结构性变迁中的有机组成部分,是国家审计制度演变到特定阶段的必然产物。从1950年10月政务院批准公布《中央人民政府财政部设置财政检查机构办法》,到1980年7月国务院批准《财政部关于监察工作的几项规定》前后长达32年的历史中,我国的审计监督一直内置于财政机构,对财政进行分层审计,监督实行监审合一制度,没有独立的国家审计制度(经济责任审计)。1982年《宪法》确立了我国的国家审计制度具有的独立地位,1983年成立审计署。国家审计制度的独立发展为经济责任审计制度的产生提供了基础。

经济责任审计制度产生之前,对财政资金的审计监督一直是各国国家审计的主线,最高审计机关亚洲组织《东京宣言》指出:“随着社会民主意识的加深,国家审计在提高公共资源的效益和责任方面承担着至关重要的责任。”“提高财政资金使用效益,维护国家财政经济秩序”也是我国《审计法》第一条所规定的立法目的。但这背后所隐含的审计监督理念和范围也在伴随社会治理目标的变化而深化和拓展:最初一般是监督财政资金使用的合法性,后来发展到监督各种公共资源使用的合法性,再发展到监督公共资源使用的合法性与绩效。

由于财政资金的使用往往与各级政府各党政干部的事权结合在一起,为了提高审计监督的有效性和全面性,就扩展到对“事”的审计监督,结果就是衍生出一种新的审计制度——专项审计调查,<sup>①</sup>创设专项审计调查制度的目的是为党委、政府宏观决策提供依据,为国家宏观调控服务。具有“巡视”性质的专项审计调查的出现,意味着国家审计已经从财政监督转向政府责任监督,国家审计被赋予制约公权力,“把权力放进制度笼子”的历史重任。但是专项审计调查主要涉及普遍性、政策性或者体制、机制等宏观方面的问题,服务国家战略决策,推动各层次的重大改革,对全国性、整体性的经济社会发展事项进行监督评价,在监督的范围和对象上存在不足。与此同时,微观领域出现了一项基础性的审计监督制度创新,1986年我国创设厂长离任经济责任审计制度,是因为国有企业资产是我国财政资金的重要存在形式,开展厂长离任经济责任审计可以保证这部分国有资产的保值增值<sup>[2]</sup>。此时的经济责任审计依然是面向客体的监督制度,实践中人们很快发现:财政资金或国有资产的存在形式并不仅限于国有企业,因为所有公共资源的使用都离不开资源的使用者,尤其是在我国实行公有制基本经济制度和党委一元化领导政治制度的背景下,为了减少机会主义行为和降低代理成本,对掌控各种公共资源的主体的监督尤其必要。于是,经济责任审计就脱胎、演化为具有一定程度普适性的、对干部的监督,这也契合了国家审计迈向监督公共资源使用的合法性与绩效的基本走向。

可见,经济责任审计是历史发展到特定阶段的产物,我国社会治理转型期所面临的历史任务要求国家审计制度负载更加广阔的政治功能,导致国家审计日益从单纯技术性视角向中观和宏观的价值层面转变,“从国家治理的角度看待国家审计,它已经成为国家治理这个大系统中的‘免疫系统’”<sup>[3]</sup>。没有对“人”的监督,就谈不上对“财”的监督,也谈不上对“事”的监督。由于一般财务审计和专项审计调查在权力的监督方面还远不能满足实际需要,一种新的审计监督机制,即经济责任审计制度便应运而生。经济责任审计制度是在我国特有国情的背景下,国家审计监督从对客体的审计发展到兼顾对主体和客体均衡审计阶段的必然产物。十九大报告指出:“党政军民学,东西南北中,党是领导一切的。”执政党在国家政治和社会生活中所具有的领导地位,既为党领导国家建设和实现国家治理目标提供了必须的条件,也对党政领导干部的监督管理提出了挑战。国家权力的集中必然伴随着资源

<sup>①</sup>对与国家财政收支有关或者本级人民政府交办的特定事项,向有关地方、部门、单位进行的专门调查活动。内容包括:国家财经法律、法规、规章和政策的执行情况;行业经济活动情况;有关资金的筹集、分配和使用情况;本级人民政府交办、上级审计机关统一组织或者授权以及本级审计机关确定的其他事项。

的集中,各级党政领导干部(关键少数)是公共资金的掌控者,客观上迫切要求加强有针对性的审计监督。经济责任审计制度也就从最初仅仅针对国有企业的厂长进行的审计监督,发展为对省、地级市、县地方各级党委、政府、审判机关、检察机关,中央和地方各级党政工作部门、事业单位和人民团体等单位的党政主要领导干部以及国有资产占控股地位或者主导地位的企业的高级管理人员进行的审计监督。经济责任审计制度也就顺理成章地发展成为一项有中国特色的国家审计监督制度。经济责任审计制度的产生映射了我国政治制度对国家审计制度的影响,也充分说明只有扎根于一个国家深厚的文化土壤和现实的政治和社会治理的需要,审计监督制度才能实现自身的创新与发展,并反过来促进国家治理体系和治理能力现代化水平的提高。

## 二、经济责任审计制度的理论基础

历史在赋予经济责任审计制度以新角色的同时,也使之出现了一些崭新特征。第一,在从单纯对客体的审计发展到兼顾对主体和客体均衡审计的演变过程中,国家审计监督的视角发生了质的变化。现代社会中的国家审计制度的功能已经超出了单纯“查账”“鉴证”等技术工具的角色,实质是通过专业性权力监督机制实现公民知情权、监督权与政府公权力良性运行之间的有效互动,其宏观政治意义也已经不再局限于“廉政建设”的语境,而更有为社会治理提供新的工具性制度的广阔内涵<sup>[4]</sup>。第二,我国审计法律体系呈现出明显的二元化结构的逻辑,财政财务收支审计与经济责任审计在立法目标、监督对象、监督方法、法律地位、法律属性、审计处理处罚制度、审计程序制度等诸多方面均存在明显的不同。以审计制度中最重要的审计项目实施和审计信息披露制度为例,通常的审计监督是由审计机关依据审计法的规定制定并实施审计计划的,具有较大的自治性。但经济责任审计项目的实施是根据干部管理监督的需要,按照领导干部工作岗位性质、经济责任的重要程度等因素,对审计对象实行分类管理并制定和实施各种经济责任审计计划。遇有特殊情形,审计机关须报同级政府行政首长批准或者根据党委、政府、干部管理监督部门的要求,方可中止或者终止审计项目。信息披露是实现国家审计治理功能的重要机制和基本途径,经济责任审计信息披露的方式是经济责任审计报告和审计结果报告。经济责任审计报告是向被审计领导干部及其所在单位出具,审计发现的有关重大事项可以直接报送同级党委、政府或者相关部门,不在审计报告中反映。审计结果报告等经济责任审计结论性文书也必须报送本级党委、政府主要负责同志、组织部门、联席会议有关成员单位及其他有关主管部门。显然,经济责任审计信息披露制度不具有世界各国国家审计信息披露制度向社会公开的一般原则,而是相反,以保密为原则,公开为例外。事实上,自有经济责任审计制度以来,全国公开披露的经济责任审计报告极少,更具有内部信息通报的色彩。这样,在我国的国家审计制度之内,就出现“以公开为原则,保密例外”和“以保密为原则,公开为例外”两套并行的审计信息披露制度。第三,如果说传统的国家审计主要是客体规制关系的话,经济责任审计体现的则是主体规制关系。主体规制关系是国家审计制度中一种基础性的体制关系,它和客体规制关系相比既有共性又有个性。经济责任审计本质上仍是党委纪检组织部门的工作,是党的干部监督管理制度的重要组成部分<sup>[5]</sup>。

法律制度在演变过程中,因法律文化和国情的不同,在各个部门法中出现的一些新的具有重大差异的领域和机制,既是法律制度内在逻辑的必然,也是法律制度与社会文化以及其他相关制度互动的结果。经济责任审计制度作为国家审计制度领域中衍生出来的具有重大差异的领域和机制,反映了我国国家审计制度根本特征和制度功能的巨大变化,对于研究今后国家审计制度整体的变化趋势具有重要的价值,需要单独强调和着重研究<sup>[6]</sup>。

目前学界一般是从受托经济责任角度对经济责任审计进行阐释,认为“经济责任审计本身就是基于特定受托经济责任关系,针对特定受托经济责任具体内容而产生的一种新的审计类型或形式,实现经济责任审计独立化具有特殊的意义和价值”<sup>[7]</sup>。由于受托经济责任内容的多样性,受托经济责任理论表现出很好的理论张力,受托经济责任理论源于西方社会契约论思想,“反映了以委托人为代

表的社会需要”<sup>[8]</sup>,在社会审计领域存在实际的契约或委托关系,用该理论解释社会审计、财务审计等领域极为妥适,但在解释政府审计时就属于对社会审计基础理论的移植、抽象和转借。西方学者最初论述受托经济责任一般是就社会审计而言,由于政府审计源自社会审计,受托经济责任理论较为广泛的解释功能使之顺理成章地成为政府审计的理论基础。受托经济责任理论是依托于管理学视角的解释,固无不当,但经济责任审计制度构造的基础和功能已经发生了转移,其目的不是为了保障财政资金或公共资源的安全与效率,而是为了监督、评价和鉴证党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任履行情况,扎根于中国时代背景的经济责任审计制度因其个性特征,故需要更丰富的理论基础。

政府审计的出现源自西方的权力制衡理论,法理基础是实现分权制衡为目的的现代宪政制度,欧美各国政府审计无论采取立法型审计、司法型审计、独立型审计,还是行政型审计,都是植根于权力制约的现实需要。在我国,审计监督权的出现正是为了权力运行的合法和有效,《宪法》第九十一条对此有明确规定。尤其自依法治国方略写入《宪法》以后,政府审计的作用更是功不可没。党的十八大以来,审计监督一直是我国法治建设的一条主线,《关于全面深化改革若干重大问题的决定》中关于“加强和改进对主要领导干部行使权力的制约和监督,加强行政监察和审计监督,形成科学有效的权力制约和协调机制”的论述,是作为加强社会主义民主政治制度建设的一个部分进行安排的。《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》要求:“加强党内监督、人大监督、民主监督、行政监督、司法监督、审计监督、社会监督、舆论监督制度建设,努力形成科学有效的权力运行制约和监督体系,增强监督合力和实效。”正如十九大报告所指出,“中国特色社会主义政治发展道路,是近代以来中国人民长期奋斗,历史逻辑、理论逻辑、实践逻辑的必然结果,政治制度不能脱离特定社会政治条件和历史文化传统来抽象评判,不能生搬硬套外国政治制度模式。”<sup>[1]</sup>因此,现代法治理论特别是中国特色的社会主义法治理论是经济责任审计最深刻的法理基础。习近平新时代中国特色社会主义思想理论进一步“明确全面推进依法治国总目标是建设中国特色社会主义法治体系、建设社会主义法治国家”,“中国特色社会主义最本质的特征是中国共产党领导,中国特色社会主义制度的最大优势是中国共产党领导,党是最高政治领导力量。”<sup>[1]</sup>经济责任审计制度经由干部管理实现的对公权力制约必然是社会主义法治建设的重点领域,也为权力制约提供了新的思路和路径。经济责任审计是中国特色审计监督制度创新,应当立足于新时代中国特色社会主义思想关于社会主义法治总体进程,并从健全党和国家监督体系的角度进行制度构建,形成审计监督制度中的中国范畴和中国话语体系。

### 三、经济责任审计制度的困境

广义上,几乎所有的审计活动都可以被称为经济责任审计,审计学家 Flint 认为,“作为一种几乎普遍的真理,凡存在审计的地方,就一定存在一方关系人对另一方或其他关系人负有履行受托经济责任的义务”<sup>[9]</sup>。本文所论述的经济责任审计含义特指作为一种新产生的制度,其在审计对象、审计目标、评价标准、审计方法、审计报告和审计结果处理等方面都具有自己的特质,因此,经济责任审计与一般意义上的审计监督(财务审计等)并不相同,它是审计监督制度中独立的内容<sup>[7]</sup>。发展中的经济责任审计还存在不少困境。

首先,调整对象上的困境。每一种法律制度都有自己独特的调整对象,经济责任审计制度虽然是国家审计制度的有机组成部分,但在调整对象上却存在很大的差异。“中办发[2010]32号”第一条指明了立法目的和依据是:加强对干部的监督管理,推进党风廉政建设,依据干部管理监督的有关规定而制定。“审经责发[2014]102号”第三十七条进一步规定,“经济责任审计结果应当作为干部考核、任免和奖惩的重要依据。”经济责任审计制度与财政财务收支审计在审计对象、责任类型和制定依据等诸多方面的特征异质度较大。财政财务收支审计属于政府行政工作领域,经济责任审计属于党的领导领域,两者之间在调整内容上的矛盾与冲突,成为一个不能回避的基本问题。“传统审计工

作在目标上与干部管理监督工作并不一致,这使经济责任审计开展以来在发挥重要作用的同时,一直与干部管理监督机制处于协调之中,导致对经济责任审计进行单纯的法理学研究面临很多困境。”<sup>[10]</sup>

实际上,经济责任审计制度作为干部管理制度,与2016年7月8日起施行的《中国共产党问责条例》更为接近,两者之间在逻辑上紧密一致。“中办发[2010]32号”第三十九条笼统地要求,有关部门和单位应当根据干部管理监督的相关要求,运用经济责任审计结果,将其作为考核、任免、奖惩被审计领导干部的重要依据,并以适当方式将审计结果运用情况反馈审计机关。“审经责发[2014]102号”进一步具体规定了纪检监察机关、组织部门、审计机关、人力资源社会保障部门、国有资产监督管理部门以及有关主管部门在审计结果运用中的主要职责。《中国共产党问责条例》则统一规定了如何对党组织和党的领导干部进行问责。可以看出,在我国的干部管理规范体系中,经济责任审计和党员问责制度之间存在前后接续关系;经济责任审计制度担当的是“查”的角色,而《中国共产党问责条例》完成的是“处”的功能,后者规定了问责的实体条件,前者则提供了正当程序保障,两者相互结合构成了完整的链条。

其次,规范属性上的困境。依据《立法法》,国家法律由法定的有权国家机关制定。依据《中国共产党党内法规制定程序暂行条例》和《中国共产党党内法规制定条例》的规定,党内法规的制定主体可分为“两层五类”。“两层”分别是中央的中央组织、中央纪委和中央各部门、中央军委及其政治工作机关以及地方的省、自治区、直辖市党委,其中,中央组织包括全国人民代表大会、中央委员会以及中央政治局及其常委会。“五类”即中央组织、中央纪委、中央各部门、中央军委及其政治工作机关和省市区党委。我国的经济责任审计制度一般采取党政两类主体联合共同制定的模式,“中办发[2010]32号”的制定主体是中共中央办公厅和国务院办公厅,“审经责发[2014]102号”的制定主体是中央纪委机关、中央组织部、中央编办、监察部、人力资源社会保障部、审计署和国资委。党政联合立法固然可以最迅速和最有效地推进国家和社会的改革、治理国家和社会的问题,但就规范属性而言,却存在诸多问题。

第一,经济责任审计制度中国务院办公厅制定的规范性文件以及各类党政主体联合颁发的规范性文件的性质是什么?其效力层次如何?是按照《党委系统规范性文件备案办法》审查备案,还是按照《行政法规制定程序条例》或《规章制定程序条例》制定并审查?党的十八届四中全会审议通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》指出:“加强备案审查制度和能力建设,把所有规范性文件纳入备案审查范围”,为新形势下地方人大开展备案审查工作提供了制度保障。党政联合发文能不能进行审查,如何通过有效监督以保证法制统一?这些问题目前既没有明确规定,学界对此也没有界定清楚,容易产生误解<sup>[11]</sup>。同样是党政联合发文的经济责任审计制度正遭遇着类似的追问。

第二,经济责任审计制度属于党规还是法律?在中国特色的社会主义法律体系中,经济责任审计是作为审计法律制度的一个内在有机组成部分而定位于经济法体系之中。但仔细分析不难看出,其与国家审计的关系显得十分疏离,《审计法》仅有第二十五条一个条文,为开展经济责任审计提供了原则性的法律依据。《审计法实施条例》的态度是,在对包括专项审计调查在内的各项国家审计制度均进行了详细安排的同时,却仅仅通过第五十七条的规定要求“实施经济责任审计的规定,另行制定”。

经济责任审计制度与党内法规却更为贴近,《中央党内法规制定工作五年规划纲要(2013—2017年)》要求,力争经过5年努力,基本形成涵盖党的建设和党的工作主要领域、适应管党治党需要的党内法规制度体系框架,使党内生活更加规范化、程序化,使党内民主制度体系更加完善,使权力运行受到更加有效的制约和监督,使党执政的制度基础更加巩固,为到建党100周年时全面建成内容科学、程序严密、配套完备、运行有效的党内法规制度体系打下坚实基础。党内法规总体上分为六个方面:党的领导和党的工作、思想建设、组织建设、作风建设、反腐倡廉建设、民主集中制建设,经济责任审计制度在性质上与后四个方面密不可分。但值得注意的是,党内法规用于调整党内关系和党内生活秩序,适用范围原则上仅限于党组织和党员,经济责任审计的适用范围却是党政领导干部,在这一点

上,经济责任审计又超越了党规的属性特征。经济责任审计制度具有的双重面相是今后立法中需要注意解决的难点。

第三,经济责任审计制度是“硬法”还是“软法”?我国目前是将经济责任审计制度置于审计法律体系之中,属于由国家强制约束力实现的“硬法”。实际从法理上分析,经济责任审计是为了限制公权力滥用而有限度地进入执政党执政行为领域的产物。经济责任审计制度通过对党政干部的评价机制(非强制约束力)发生作用,对被审计领导干部履行经济责任过程中存在问题所应当承担的直接责任、主管责任、领导责任,区别不同情况作出界定。经济责任审计制度本身并不直接问责,而是由有关部门和单位根据干部管理监督的相关要求,运用经济责任审计结果,将其作为考核、任免、奖惩被审计领导干部的重要依据。在性质上它不属于《立法法》中明确列举的正式法律规则,但如同执政党和参政党规范本党组织和活动及党员行为的章程、规则、原则(习惯上称之为“党规”、“党法”)一样,更应属于“软法”的研究范围<sup>[12]</sup>。

再者,法律效力上的困境。经济责任审计是一个相对于财政财务审计的公法概念,“经济责任”实际上是一种以经济内容为基础的综合性政治责任。《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》第四十条规定,“审计机关和审计人员、被审计领导干部及其所在单位,以及其他有关单位和个人在经济责任审计中的职责、权限、法律责任等,本规定未作规定的,依照《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国审计法实施条例》和其他法律法规的有关规定执行。”该条规定为强调经济责任监督的重要性而赋予我国经济责任审计制度以优先于相应的法律法规的规范效力,但在法律位阶关系上却违反了关于不同类型和等级立法之间法律效力关系的一般原理。

《立法法》第六十一条规定,“行政法规由总理签署国务院令的形式公布”。因此,经国务院同意、国务院办公厅下发的具有普遍约束力的规范性文件,在立法实施后不应被视为行政法规。但此种规范性文件以及经济责任审计制度领域内存在的诸多党政联合发布的规范性文件究竟应属于何种性质,《立法法》及有关法律中没有明确。但可以肯定的是,它们的法律效力亦不应优先于《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国审计法实施条例》和其他法律法规。

最后,审计体制上的困境。为了完善审计制度、保障依法独立行使审计监督权,党的十八届四中全会部署了“完善审计制度,探索省以下地方审计机关人财物统一管理”的改革任务。中共中央办公厅、国务院办公厅发布了《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》以及配套的《关于实行审计全覆盖的实施意见》、《关于省以下地方审计机关人财物管理改革试点方案》、《关于推进国家审计职业化建设的指导意见》,贯彻落实了党的十八届三中、四中全会关于进一步深化改革和全面推进依法治国的要求,就是要在“省以下地方审计机关人财物管理”的改革方向下,将“本级人民政府管理为主,上一级审计机关管理为辅”的管理体制逐渐转变为“上级审计机关管理为主,本级人民政府管理为辅”的新双重管理体制。现“中办发[2010]32号”采取的审计体制是“本级政府领导下的联席会议制度”,如果要突破现有的体制机制,“本级政府领导下的联席会议制度”是演变为由上级审计机关管理,还是由上一级党政联合管理机关领导,这还需要今后立法修改时予以明确。

相应地,在经济责任审计实践中,审计对象、审计程序、审计结果运用等一系列事项都不能由审计机关独立决定,经济责任审计的审计程序还需要遵循严格的保密制度。如何保证经济责任审计在审计方法、经济责任审计信息披露、审计结果利用、审计处理处罚等方面作为一项现代审计所应有的独立性和公开性特征依然难解。

#### 四、经济责任审计制度的发展

造成我国经济责任审计制度出现诸多深层次困境的原因在于:经济责任审计制度和财政财务收支审计制度具有不同的价值目标和制度措施,两者之间存在不同的制度要求。对于传统以财政财务收支审计为主要内容的国家审计而言,独立性不仅是其本质特征,也是判断其是否发展、是否有效的重要标

准。经济责任审计制度体现的核心原则是党管干部,是确保党的组织路线为政治路线服务的一项有力保障,目的在于考察、监督、管理和选拔干部。因此,经济责任审计更强调统一领导而不是独立性,这就导致经济责任审计在信息披露的公开性、程序的自治性和审计结果的运用等方面与财政财务收支审计有着明显不同的要求。推进国家治理体系和治理能力现代化,是最重要的经验总结和理论创新。经济责任审计制度演进过程中存在的困境是制度演化过程中的必然现象,也是制度完善的动力和契机。

如何解决围绕经济责任审计在制度上出现的一系列困境?现有实践中一种代表性的做法是广东省顺德市实行的“大部制”改革,将审计机关并入党委纪检部门的“党纪审计”改革,正是注意到了经济责任审计制度和一般审计之间存在的重大差别,顺德市尝试将两者分开,经济责任审计制度体现党管干部原则并相对独立于国家审计制度。笔者认为,“党管干部”是中国社会治理过程中重要的政治原则和组织原则,必须找到科学、合理的制度安排。经济责任审计在承继我国传统审计文化以吏治为核心这一优秀遗产的基础上,授予国家审计监督权一种新的特殊职能——对干部的监督,从而满足了执政党和社会对国家审计制度的期望。国家审计不再是“政府的账房”,其表象在“经济”,用功在“政治”,成为国家治理的核心工具。但是,我们也应当清醒地看到,经济责任审计制度的出现颠覆了世界各国国家审计制度既有的通常结构和普遍性共识。于是,经济责任审计在审计法律体系中如何定位,如何成为实现党管干部政治原则的法定机制,相关程序如何设定等都是需要迫切关注和解决的重要法律问题。《法治政府建设实施纲要 2015—2020》提出,“到 2020 年,基本形成与国家治理体系和治理能力现代化相适应的审计监督机制”。这就需要在修改《审计法》等时予以通盘考虑。

经济责任审计在规范属性、价值目标和监督对象上与一般的国家审计不同,在独立性和公开性方面的要求也低于一般的国家审计。今后在审计立法上,通过审计法律制度设计提供总体框架,通过审计准则制度设计进行具体规制。由此,不仅使得财政财务收支审计和经济责任审计能够和谐并存、层次分明、详略得当、良性互动,而且现在人们在经济责任审计制度中有关审计信息披露、审计程序与方法技术、审计问责等方面遇到的技术性疑难问题也都可以迎刃而解。

尽管经济责任审计制度和党内法规存在诸多联系,但它更多地属于(审计)法律制度范畴。它完全可以不必放在国家审计制度之外,甚至并入党纪的范畴,可以通过正式法律制度予以实现。在制度供给角度上的具体做法是:改变目前经济责任审计“党政联合立法”的模式,对于现行经济责任审计制度中经过实践检验比较成熟的内容,因其可与财政财务审计制度的相关内容兼容,通过提炼上升为法律规范,统一纳入《审计法》和《审计法实施细则》。经济责任审计制度中一些个性明显的内容,通过专门配套制定《中华人民共和国经济责任审计准则》来安排,结构上与现有的《中华人民共和国国家审计准则》对称。如此,第一,明确了经济责任审计制度的调整对象、规范性质,提升了它的效力层次,强化了它的独立性与权威。第二,符合《行政法规制定程序条例》和《规章制定程序条例》关于法规规章的制定的立法技术要求,即:体系备而不繁,逻辑严密;结构准确、简洁、不重复;内容明确、具体,具有可操作性。第三,既兼顾了经济责任审计制度的个性特征,又保证了我国国家审计制度整体的协调有序。第四,与现代各国审计立法和我国审计立法采取的“审计基本法加审计准则”的做法相一致。

审计管理体制既包括审计机关自身的因素,如十八届四中全会以来“探索省以下地方审计机关人财物统一管理。推进审计职业化建设”的改革,还包括审计监督机制与其他监督机制之间的关系。正在改革的审计管理体制是否可以结合当下正在进行的国家监察体制改革,通过监审关系进行总体考虑来安排经济责任审计制度?这里有两种选择:监审合一或监审分离。建国后很长时间我国走的是监审合一的道路,1949年《中央人民政府组织法》、1954年《宪法》实行的是监审合一<sup>①</sup>。1982年《宪法》确立的现行体制是“监审分立”同属于行政权系列模式。我国有久远的监审合一历史,“审计起源于对官吏的考核……中国古代的统治者把很大部分的审计职权置于御史监察中,财经法纪的

<sup>①</sup>1975年宪法和1978年宪法对监察机关没有做任何规定。

审计始终由御史主要负责”<sup>[13]</sup>。迄今台湾地区实行的依然是监审合一的制度,当然其法理基础和政治背景与封建社会的监审合一制度完全不同。将经济责任审计制度作为官员监督制度来安排固然有深刻的历史依据,从干部管理的角度看,经济责任审计制度整合进入监察委员会也似乎很有道理,但十九大以来全面铺开的监察制度改革,包括此前进行的北京、山西、浙江三地的实践,均没有采取监审合一模式,因此,在现阶段的法律框架内整个审计监督制度还是采取监审分离模式,从外部对监察委员会进行专门监督。

我国历史上为了防止御史监察机关出现尾大不掉、威胁皇权的情况,对其从制度上进行控制,一是御史监察机关内部从中央到地方的分割和制衡;二是常设御史监察机关与巡视御史监察机关相结合;三是从外部对御史监察机关进行制约。这一历史经验值得今天监察委员会制度改革汲取,审计监督对监察机关的外部监督符合现代宪政的基本理念,也合乎审计制度自身的角色担当。

参考文献:

- [1] 习近平. 决胜全面建成小康社会 夺取新时代中国特色社会主义伟大胜利——在中国共产党第十九次全国代表大会上的报告[M]. 北京:人民出版社,2017.
- [2] 王倩. 关于厂长离任经济责任审计问题的探讨[J]. 陕西经贸学院学报,2001(5):31-33.
- [3] 刘家义. 论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学,2012(6):60-72.
- [4] 胡智强. 论我国审计法目的条款之完善[J]. 法律科学,2010(4):133-141.
- [5] 杨肃昌. 十辩国家审计[EB/OL]. <http://business.sohu.com/20120224/n335748307.shtml>.
- [6] 张守文. 经济法原理[M]. 北京:北京大学出版社,2013.
- [7] 蔡春. 关于经济责任审计的定位、作用及未来发展之研究[J]. 审计研究,2007(1):10-14.
- [8] 刘颖斐,余玉苗. 宪政视角下的党政领导干部经济责任审计[J]. 审计研究,2007(3):3-7.
- [9] Flint D. The philosophy and Principles of Auditing: An Introduction[M]. John Wiley & Sons Macmillan Education Ltd. Philip L. Deffiese, 1984.
- [10] 令狐安. 经济责任审计法律问题及立法对策[J]. 中共中央党校学报,2007(1):84-89.
- [11] 常纪文. 党内立法和党政联合立法的理论和实践[J]. 法学家茶座,2014(1):24-32.
- [12] 姜明安. 行政法与行政诉讼法(第五版)[M]. 北京:北京大学高等教育出版社,2011.
- [13] 方宝璋. 中国古代审计史稿[M]. 福州:福建人民出版社,2006.

[责任编辑:高 婷]

## On the Role-repositioning and Function-recreating of the Economic Accountability Audit System

HU Zhiqiang<sup>1</sup>, YU Dongmei<sup>2</sup>

(1. School of Law, 2. Department of Finance, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

**Abstract:** Economic accountability audit system, a typical Chinese auditing mechanism, is an economic-responsibility-based managing system of cadres which aims to ensure their fulfillment of their comprehensive responsibilities. Economic accountability audit system differs substantially from other state audit systems in terms of value goals, subjects supervised, auditing procedures, methods and technologies, auditing accountability and so on, which is similar to that of the CPC's regulation in norm attributes and contents. The mode of "united legislation", adopted at present, has affected the unity of legal norms of audit laws and the authoritative of state auditing. In view of these problems and issues, we should implement the concrete requirements of socialism construction with Chinese characteristics of central committee, thus achieving the overall coordination of state audit system while bringing the mechanism to its full play.

**Key Words:** rule of law; Audit Law; economic accountability audit system; supervision; state auditing system; state supervision system; socialist legal system construction with Chinese characteristics; socialist theory with new era Chinese characteristics