

当代中国审计监督权概念的引入与自主发展

胡智强^a, 魏华龙^a, 余冬梅^b

(南京审计大学 a. 法学院; b. 财务处, 江苏 南京 211815)

[摘要] 审计权概念自清末引入我国以来, 在实践和法律两个维度持续演进, 推动人们对审计理论与实践的认知不断深化。我国“八二宪法”正式明确“审计监督权”概念, 并将其界定为隶属于行政权、具有监督性质的权力。“审计监督权”概念在长期的自主演进过程中, 积淀了很多具有典型中国特色的内容。新时代审计监督权概念在党的政治建设、复杂市场经济模式和国家治理体系中深化发展, 已具政治性、法制性、独立性、监督性、专业性和综合性等多方面的丰富意涵。“审计监督权”是中国审计学自主知识体系中的标识性概念, 其今后的发展趋势是: 政治品格从法理到法律演变, 独立性随审计模式的转变而不断提高, 规范构造不断从冲突走向协调。

[关键词] 审计监督权; 审计法治; 监察型审计; 自主发展; 审计制度; 审计理论

[中图分类号] F239 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2025)03-0010-09

概念是人类思维认识和把握事物的工具, 基本概念通过一定的逻辑关联构成了特定学科和学说的理论体系。“从简单范畴的辩证运动中产生群, 从群的辩证运动中产生系列, 从系列的辩证运动中又产生整个体系。”^[1] 新中国成立初期, 我国就有了自己的审计制度, 并进行了长期曲折的探索。改革开放后, 为制定“八二宪法”, 在总结历史经验的基础上第一次从法权角度提出了“审计监督权”概念, 并在宪法中对其内涵进行了具体规定。以此为始, 四十多年来, “审计监督权”概念在立法、政策、理论和实践等多个维度不断丰富和发展, 对于推动审计法治和审计监督实践的进步起到了重要的作用。

当代中国的审计监督权概念, 实际脱胎于清末移植国外审计制度时所使用的审计权概念。之后, 在我国各个时期曲折的历史演变中, 内涵得到不断的丰富, 展现出概念在自主发展中独特的风貌与价值。但目前, 学界从整体论角度对“审计监督权”概念在中国审计法治进程中生成与发展的研究依然不足。本文尝试从不同时期的法律和政治、经济制度出发, 考察“审计监督权”概念内涵中“政治性”和“中国特色”等的演进逻辑, 深入挖掘“审计监督权”概念, 在回应不同历史时期的时代要求而自主发展下, 对“审计监督权”概念作出理论阐释。

一、审计监督权概念的引入

现代审计制度源于西方特定历史时期的经济制度与法治文化, 清末时期伴随“西学东渐”引入我国, 其间经历了移植、变迁并与本土审计制度传统相融合的过程。我国审计制度发展历经曲折, 受中西方审计制度传统多重因素的影响及当时政治现实的制约, 人们曾先后提出各种复杂多样的审计法治转型方案。从历史脉络来看, 大致可以将其归结为三个不同的历史阶段^[2], 审计监督权的概念也应运而生并逐渐形成中国富有时代特色的内涵。

(一) 清末民初概念的引入

当时的戴鸿慈等大臣出国考察后认为, 应仿照德日大陆法系国家, 设立独立型审计机构。1907 年 7 月至 8 月, 立宪派监察御史赵炳麟先后在《请清政源疏》《再请清政源疏》中论及审计监督权对于仿行立宪的重要性。同年 8 月 11 日在《论责任制度疏》中更加明确: “组织内阁, 宜明定责任制度, 确立监督机关”; 内阁审计院(审计权) 和行政裁判院共同监督财政和行政。建立一个更加独立的审计监督权成为当时的共识, 故最终在《审计院

[收稿日期] 2025-03-17

[基金项目] 全国人大制度理论研究会 2024—2025 年立项课题“习近平法治思想中的审计法治监督理论”研究成果; 江苏省研究生科研与实践创新计划项目(KYCX24_2347)

[作者简介] 胡智强(1966—), 男, 安徽合肥人, 南京审计大学法学院教授, 从事审计法学研究, E-mail: 221264@nau.edu.cn; 魏华龙(2000—), 男, 甘肃嘉峪关人, 南京审计大学法学院硕士研究生, 从事审计法学研究; 余冬梅(1972—), 女, 江苏南京人, 南京审计大学财务处高级会计师, 江苏省教育会计领军人才, 从事管理学研究。

官制草案》中确立了独立型审计。尽管该草案实际并没有施行,但审计监督权的思想已开始在本土生根。

考察我国近代^①第一个关于审计制度的法律文本——《审计院官制草案》,其中的“审计权”概念就已经蕴含了立宪、常规预算监督、监察监督等现代审计权概念的一些基本要素,而“监察监督”“官民呈控”等内容^②则反映了“审计权”概念一开始就深受本土悠久传统审计文化的影响且颇具中国特色。

1911年辛亥革命后的《中华民国宪法草案》(“天坛草案”)^③对审计权进行了规定,审计权在我国第一次正式获得宪法地位。1914年1月,袁世凯公布的《中华民国约法》(“袁记约法”)规定了审计权,因其附属于总统权,故难收实效。此后,北洋政府先后颁布了《审计处暂行章程》《审计院编制法》《审计法》等审计法令,一度试行过行政型审计,但最终还是仿效大陆法系的德日独立型审计,建立起独立型审计制度,使得审计权概念的内容首次得到正式界定。

这一时期的审计制度并不稳固,受当时政治环境等的影响而时断时续,变化频繁,在具体称谓上使用的是“审计权”概念,内涵也甚少获得共识。然而,审计权这一概念的引入具有极为重要的历史意义,其所内含的法治、监督和制衡等现代国家治理理念,对于现代审计制度和审计学科的萌芽和发展具有深远的影响。

(二)概念内涵的摇摆与变迁

在1916年之后的一段时期里,议会主义社会思潮盛行。人们普遍反对再将审计权置于大总统权之下,当时的审计制度开始向英美议会制下的立法型审计转变。1923年《中华民国宪法》(“曹锟宪法”)规定:“国家岁出入之决算草案,每年经审计院审定,由政府报告于国会众议院。”国会掌控审计权,审计监督的内容也有所扩张,趋于全面,不仅涵盖预算还囊括了对决算的审计。

总体而言,受当时的军阀制度和社会政治局势等的影响,审计权即使获得了一定的法律地位,也难以取得实效^[3]。这一历史时期审计权概念的内涵较为狭窄,主要集中于财政预算和决算的监督,并且实际上常常被虚置。当时有关审计权概念和理论学理上的研究也十分薄弱,人们对审计权的概念、地位、内涵以及审计权与立法权、行政权及总统权之间关系的认识也模糊不清。

(三)概念内涵向中华法系回归

二十世纪三四十年代民族主义思想高涨,“审计权”概念的内涵逐渐向传统文化回归。1931年、1936年和1946年通过了《中华民国训政时期约法》《中华民国宪法草案》(“五五宪草”第八十七条)和《中华民国宪法》(第九十条)三部宪法性文件,后两部宪法均对审计权进行了规定。这一历史时期的“审计权”概念的内容更加倾向立足本土资源进而发生了一系列根本性的变化:(1)再次确定审计权的宪法地位,人们对审计权的性质有了更为稳固的认识;(2)以孙中山“五权分立”思想为指导,审计监督无需向立法机构报告,审计权与立法权地位相当;(3)将审计权列入监察权范围之内,实行“监审合一”的监察型审计体制。

这一时期由于政治的相对稳定,关于审计监督制度的学术研究得以发展,有关审计权概念的研究也因此受益。专业性的刊物《中华法学杂志》在其“论著”栏刊载各种研究性的文章,主张吸收传统中国审计中的某些有益因素。审计权的内容应当包含监察,而“审计长应该对监察院绝对负责”^[4]。时至今日,我国台湾地区依然承袭了这一“审计权”概念,并在适应现代国家治理需要的过程中,概念的理念和内涵得到不断调整和丰富,体现出中华法系审计与监察相结合的特点。

“审计权”概念的引入具有十分重要的历史意义:第一,推动我国传统审计制度的转型。尽管我国很早就有了审计,但是法治文化背景下的“审计权”概念却蕴含了现代国家治理体系和权力制衡的核心要素,这是审计制度在价值观上的重要突破,必然催生整个传统审计制度的变革。

第二,“审计权”概念在内涵上逐步形成了颇具自主性的指导思想和价值理念,并据此构建起相应的审计体制,使得审计监督的独立性逐步提高。

第三,促进审计学术活动的初步繁荣。我国不仅在历史上开始有相应的学术活动,有关审计权的研究更成

^①本文“近代”指从1840年鸦片战争开始到1919年五四运动,“现代”指从1919年五四运动到1949年中华人民共和国成立,“当代”指从1949年10月1日中华人民共和国成立至今。

^②“经费之权操于内阁政务大臣但其权过大恐有滥用之弊”“财政部汇送之内阁各部院所管报销”“奉特旨飭查之报销”“官民呈控不实之报销”。参见《审计院官制草案》,载刘陶福《审计正要》,台北市三民书局,1978年出版,第7至第11页。

^③该草案因在北京天坛祈年殿起草,又称“天坛草案”,后因1914年1月袁世凯武力解散国会而被废除。

为杂志、著作、学会和教育等审计学术活动的一个基础内容。

第四,审计权概念与制度内涵的演变开始融通中外,注重吸收传统审计文化中合理的理念和资源。

这一时期的“审计权”无论是法律地位,还是概念的称谓与内涵等均不稳固。因为当时政治的不稳定和新旧思想的剧烈冲突,不仅审计权的法律地位或有或无,而且现实生活中的审计权总是被有意识地置于行政权(总统权)之下,当时的当局者总是有意识地限制审计权的独立性。至于“审计权”概念的称谓与内涵更是各有不同,在法律文本和学术研究中曾分别使用过“审计”“审计权”等提法。甚至很多时候法律文本仅直接对审计机构、职权等进行规定,而没有对“审计权”概念进行界定。这在概念的演变过程中是一个难以避免的普遍现象,因为任何一个领域的核心概念都必须经过长期的实践探索和充分的理论思考才能提炼并固化为正式制度。但这一历史时期的探索为当代审计监督权概念的出现和自主发展做好了必要的准备。

二、当代审计监督权概念的自主发展

中国共产党很早便开始了审计探索之路,新中国成立之前审计监督权经历了“从硝烟与战火中的党内审计走向党领导下的国家审计的演变,审计监督权的内容以强化党内财务纪律为起点,并逐步拓展范围和完善制度。”^[5]之后的很长时间内,我国的审计法治事业起起伏伏,审计制度历经曲折,经过了长期、艰辛的探索,审计监督权概念及其所体现的现代审计法治理念和内涵才得以成形。总体上看,沿着党领导下的中国式审计法治现代化道路,审计监督权概念进入了自主发展的新历史阶段,在实现不同阶段的历史使命中一步步获得了更多、更具有中国特色的内涵。

(一)达成财政监督基本使命

新中国成立初期,《关于明年财政体制的初步意见》确定审计监督的内容是解决财政经济管理所面临的诸多问题,审计监督权的主体是财政机关。“财政审计分中央、省、县三级,分司中央、省(特别市)、县(普通市)财政审计事宜,在预算范围内均有行使支出之核准核销权”^①。1950年初,我国第一部审计行政法规《中华人民共和国暂行审计条例(草案)》^②正式确定了中央、大行政区、省和县四级审计体制。中央财政部作为第一级审计机关,设置了审计处,办理财政审计事宜,全国大多数省级政府的财政部门内设置了专门审计机构^[6]。但这一阶段还缺乏法律意义上的审计监督权概念作为审计监督制度运行的统一基础,实践中审计监督权呈现多元分散状态,除专门的审计机构之外,还广泛分布在包括人民银行在内的财政、税务、银行等多个政府部门甚至国有企业之中。由于缺乏建设社会主义的经验以及受苏联审计体制的影响,审计监督主要是履行财政监察职能。审计监督的作用发挥不稳定,以至于审计机构在短期存续后甚至被撤并^③。总体上看,分散、多层次、全方位的审计监督网络,还是实现了对经济活动应有的监督功能。这固然体现了新中国初期探索中的审计监督制度的灵活性与创新性,但客观上增加了协调与管理的难度,提高了审计监督运行的成本。

这一历史阶段,相关制度受苏联经济监督模式的影响十分明显。1950年10月,政务院颁布了《中央人民政府财政部设置财政检查机构办法》^④,开始推行财政检查制度,旋即重新将其命名为财政监察。到1952年,全国范围内统一建立财政部门财政监察机构,各级审计机构相继正式撤并,相关职能转移至财政监察部门。值得注意的是,当时我国某些地方的审计机构还是延续了较长的时间。例如,贵州省县级黔西市的财政科审计组直至1958年4月才最终被撤销,这反映了我国审计制度发展进程中的复杂性。

那时百废待兴,人们对审计监督权概念的称谓和内容还没有进行系统的探究。由于国家法治建设处于起步状态,国家治理更多地依靠各种灵活、多变,具有相机施策性质的政策性规范。在当时的政策性文件和法规中,较多地使用“审计”“审计监督”概念。在概念的内涵上,审计监督以单纯的财政监督为导向,反映了人们对审计监督权性质和功能认识尚处于初级阶段:对审计监督的治理机能局限于反对贪污、浪费等有限的实际需求,而

①《关于明年财政体制的初步意见》(1949年8月11日),见中央档案馆藏。该草案因学习苏联的财政检查制度,未能正式颁行。

②《中华人民共和国暂行审计条例(草案)》(1950年),见湖北省档案馆藏。

③1952年前后,各大行政区、各省及其以下各级审计机构相继撤并,改为在全国财政部门建立统一的财政监察机构。至1959年4月,二届人大撤销了国家财政监察部,由党的监察机关承担双重监督责任。1969年4月,中国共产党党章取消了关于监察机关的条款,撤销了中央监察委员会,此时整个财政监察工作消失。

④《中央人民政府财政部设置财政检查机构办法》(1950年10月),见中央档案馆藏。

不能从国家权力体系以及审计监督必须具备独立性的角度进行认识,更没有从法治和制约权力的高度认识审计监督的价值。以财政监督为审计监督基本功能的思想与世界各国审计监督的基本使命契合。至于审计监督权的地位则当然地隶属于财政权,而对现代审计监督权概念所应当具备的独立性和应有的法律地位等则较少涉及。

回顾历史,可以看出,当代我国审计监督权履行财政监督的基础功能正来源于此。无论是后来的计划经济时期,还是进入市场经济时期,又或迈入新时代的高质量发展时期,审计监督权在自主发展历程中始终将财政(监督)作为“审计权”概念最为基础的内容。

(二) 获得宪法独立性地位

1978年十一届三中全会召开后,我国的审计制度开始向规范化、制度化、法治化的方向迈进,审计监督权概念的指导思想和基础逻辑发生了根本性的变化。1982年初的《宪法修改草案(讨论稿)》指出,审计机关是专门对国家财政开支进行监督的机关,并有权对地方和国有企业进行财政财务监督。这是“审计监督权”概念自主发展的一个历史转折点,具有重要的历史意义:(1)首次正式使用了“审计监督权”概念,并且是在宪法层次上直接进行规定,赋予其极高的法律地位;(2)首次明确了审计监督权的独立性内涵,即审计机关只服从法律,独立行使财政监督权。此后,《宪法修改草案(讨论稿)》几经修改,将审计监督权的内容拓宽至“经济业务活动”,审计监督权内涵中的法律依据和独立性等均展现新的价值追求;从历史新高度出发,超越财政与经济监督的狭窄视野,将审计监督权置于国家权力整体结构中布局,注重协调立法权、行政权(财政权)和司法权之间的关系,大大提高了审计监督权的地位和效力。

1982年11月,宪法修改委员会副主任委员彭真在五届全国人大第五次会议作《关于中华人民共和国宪法修改草案的报告》时指出,“为了加强对财政、财务活动的监督,国务院增设审计机关,依照法律规定独立行使审计监督权。地方各级人民政府也相应地设立审计机关。”审计监督权的内容是国务院各部门和地方各级政府的财政收支以及国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支(通称“两个收支”)。“八二宪法”颁布后,第一次正式从法权角度提出审计监督权概念,并明确其宪法含义:第一,审计监督权隶属于行政权,实行双重领导体制;第二,审计监督权的目的是维护经济秩序和加强国有企业监督;第三,审计监督权的目标内容是监督各级财政收支和财务收支;第四,审计监督权具有宪法和法律规定的独立性。

此后,我国的审计专门立法渐入佳境,为审计监督权提供了相对充分的法治保障。1985年8月,国务院发布《国务院关于审计工作的暂行规定》,将“其他同国家财政有关的单位的财务收支及其经济效益”纳入审计监督范围。1988年11月,国务院发布《中华人民共和国审计条例》,首次提出审计监督权的内涵是对“财政、财务收支的真实、合法、效益,进行审计监督”。

这一阶段,审计监督权的内涵在自主发展中出现了质的飞跃:第一,宪法地位得以巩固。回应我国开启新中国法治建设的历史任务,审计监督权首次正式获得宪法地位。宪法正式使用了“审计监督权”概念^①,并详细设计了审计监督权的主体、内涵、体制和独立性,这无论是在审计法治建设,还是审计制度与学科发展历史上都具有里程碑意义。

第二,法律地位和权力位阶有所提升。审计监督权从财政部门转为国务院,从附属于财政权到归属于行政权,提升了审计监督权的层次。

第三,强调审计监督权的监督性品格。无论是概念的称谓还是内涵,均突出审计监督权的监督属性。审计监督领域从财政经济监督领域扩展到与此相关的其他领域,审计监督的目标则从单纯的合法性监督转变为同时兼顾合法性和效益性监督。审计监督权内涵在适用范围、治理机能和制度定位方面的大幅扩张和变化,为新时代审计监督权纳入党和国家监督体系埋下了伏笔。

第四,推动审计法律体系的迅速发展。我国审计监督权独立性地位经历的是从宪法到法律的发展历程,宪法对审计监督权的有关规定为此后整个审计法律体系的发展提供了根本依据、指明了基本方向、提供了宏观框

^①国外的立法和文献使用“审计权”较多,英国1866年《国库与审计部法案》中使用The Powers with Respect to Audit。英国1992年《所得税(存款接受者)(审计权力)条例》(“The Income Tax (Deposit-takers) (Audit Powers) Regulations 1992”)中使用Audit Powers。清末引入时也使用的是“审计权”的概念,《中华民国宪法》和现如今的我国台湾地区“宪法”依然使用的是“审计权”概念。新中国成立后,国内的宪法和法律文本则一直使用的是“审计监督权”。

架、奠定了扎实的基础。

值得注意的是,我国法律所规定的审计独立性^①的层次和客体都较为有限,关于审计监督权独立性存在局限性的疑问,也成为概念内涵演变中一直需要关注的一个核心因素。

宪法对“审计监督权”概念和内容的规定推动学术界开展相应的研究:很多学者针对审计监督权的性质和功能提出了自己的观点^②。中国审计学会在 1989 年以审计学会的名义将审计监督权的内容定义为一种独立性经济监督活动^[7],是颇具代表性的观点。学者还回顾新中国成立以来“审计监督权”概念及其内涵自主发展所走过的道路,吸收历史经验和教训,针对审计监督权独立性问题所存在的局限提出了各种不同的观点。

(三) 确立市场经济价值导向

1993 年 3 月,宪法修正案确立“国家实行社会主义市场经济”,《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》提出加强审计在促进市场经济发展中的监督作用。此后,《中共中央关于制定国民经济和社会发展的“九五”计划和 2010 年远景目标纲要》《中共中央关于国有企业改革和发展若干重大问题的决定》《中共中央关于加强和改进党的作风建设的决定》《关于强化审计监督的意见》等一系列规范性文件从不同角度提出审计监督在从计划经济向市场经济转型的历史任务。

中国特色社会主义市场经济的底层逻辑决定了“审计监督权”概念内容的扩展。除了继续关注国有企业经济活动的真实性、合法性外,还开始关注政府部门管理效率、建设项目投资效益、专项基金使用效率、保税业务合规性、证券市场规范性等众多治理领域。审计监督类型涌现出大量自主创新,预算执行审计制度和绩效审计兴起,并积极探索经济责任审计。

市场经济的价值导向造就了审计监督权自身权能的裂变以及审计监督的体系化发展。审计监督权不只局限于国家审计领域,更加强了对社会审计和内部审计的统领^③。国务院批转的审计署《关于开展审计工作几个问题的请示》将国有企业内部审计作为开展审计监督基础进行布局,开启了将内部审计纳入国家审计进行联动立法的新模式。

(四) 融入依法治国战略

1999 年 3 月,“依法治国,建设社会主义法治国家”载入宪法,进一步肯定了审计监督权沿着市场经济和法治中国发展道路所取得的成就。我国开始将审计监督权纳入国家法治建设进行整体规划,1994 年 8 月《中华人民共和国审计法》正式出台,使得审计监督权在宪法基础上有了更直接的法律保障。1997 年 10 月《中华人民共和国审计法实施条例》进一步增强了审计监督权的可操作性和执行力。2006 年 2 月,审计法首次修订,明确了审计法治发展的战略,决定了我国审计监督权概念内涵演变的根本逻辑。

2018 年宪法修订和监察体制改革等为审计监督权的发展提供了新的法治环境和目标,“审计监督权”概念的内涵和外延亦随之再次深化和拓展,并在此基础上形成了现今中国立法的逻辑结构。2021 年《审计法》再次修正(以下简称新《审计法》),进一步拓宽了审计监督的范围^[8]。以《党政主要领导干部和国有企事业单位主要领导干部经济责任审计规定》(中办发[2019]45 号)等为主干的经济责任审计立法进一步明确了“审计监督权”在“干部管理”中应当履行的“综合政治责任”^[9]。

这一时期,学术界关于审计监督权的讨论也经历了从立足市场经济实践需要,到全面加强党的领导的发展,出现了经济监督论^[10]、民主政治论^[11]和免疫系统论^[12]等更加宏观的理论,推动了审计学科向更深层次的发展。

三、新时代审计监督权概念的内涵及其发展趋势

进入新时代,我国社会基本矛盾发生深刻变化,党的十八届四中全会《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》提出“全面依法治国”思想,“审计监督权”概念也被赋予了新的时代内涵。

①“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。”

②这一时期分别出现过查账论、财政监督论、筹资论、资金市场论、两权分离论和国家职能论等观点,其中查账论认为,审计监督权的目的是检查政府簿记、平衡收支的手段。“查账论”的观点持续时间最长,影响范围最广,一直持续到 20 世纪 80 年代初。

③1988 年 7 月,乔石作关于依法审计和加强内部审计、社会审计问题的指示时指出:中直管理局可以搞个内审稽核部门,由它来对中直机关实行定期审计。加强了内审,审计的力量就强了……国家审计、内部审计、社会审计都健全了,审计监督就搞起来了。参见中华人民共和国审计署:《中国共产党领导下的审计工作史》,中共党史出版社,2021 年 6 月版,第 219 页。

(一)新时代审计监督权概念的新发展

1. 在党的政治建设中创新发展

新时代为实现全面加强党的领导,将审计监督权纳入党的政治建设大局,凸显其鲜明的政治品格。2019年1月,《中共中央关于加强党的政治建设的意见》指出,“中央和地方各级人大常委会机关、行政机关、政协机关、监察机关、审判机关、检察机关本质上都是政治机关。”^[13]2019年3月,《关于加强和改进中央和国家机关党的建设的意见》提出“中央和国家机关首先是政治机关,必须旗帜鲜明讲政治”。新时代直接赋予了我国审计监督权以政治属性,对审计监督权政治性的强调,保证了其在“服务大局”上应具有的高度政治敏锐性和政治执行力。2018年3月,中共中央印发《深化党和国家机构改革方案》,决定组建中央审计委员会,并明确其核心职责和政治方向,进一步强化了审计监督权概念的政治意蕴。

“审计监督权”概念在我国自主发展历程中所孕育的深厚政治底蕴,不单在世界上独树一帜,更在中国式审计现代化的实践中得到不断的充实和发展。经济责任审计“管干部”实现对权力主体——“关键少数”的监督。党和国家重大政策跟踪落实审计等制度,实现对政治方向及其具体落实的把握。在党的政治引领下,一系列具有中国特色的制度创新为“审计监督权”概念不断增添新的内涵与活力。

2. 在复杂市场经济模式中内容更张

现代市场经济主要有自由市场经济模式、社会市场经济模式和政府主导的市场经济模式,在不同市场经济模式中运行的审计监督权存在差异。我国的情况更为复杂,新中国成立后我国的经济运行模式经历了计划经济到市场经济的转变。而市场经济模式又从改革开放初期半计划半市场的低级形态,进化到新时代复杂市场经济运行模式。市场经济运行的中国特质以及方式的不断切换对审计监督权的内涵与实践效能都提出了不同的要求。

审计监督权的技术逻辑在于通过专业手段和方法,对经济活动的合法性、合规性和效益性进行全面、深入的审查和评价^[13]。但技术逻辑并非孤立而纯粹的存在,必须与政治逻辑和市场逻辑紧密结合,才能完成自己的历史使命。习近平新时代中国特色社会主义思想旨在实现经济社会高质量发展,“审计担负重要使命,要立足经济监督定位,聚焦主责主业。”^[14]“审计监督权”概念蕴含的“经济监督”内涵复杂,在财政监督的基础性治理功能之上,形成了对公共资金、国有资产、国有资源以及领导干部经济责任履行情况进行财政财务收支、政策执行和内部控制等多方面监督职权的复合型权力。

2023年12月,《中华人民共和国各级人民代表大会常务委员会监督法(修正草案)》将审计监督权统一于人大为统领的一体化监督体系中,聚焦于专门的经济监督,并确定了人大应当每年定期听取政府国有资产管理、政府债务、金融工作情况和审计工作报告的制度。以政治逻辑为统领、以技术逻辑为底蕴,以立足主责主业、统筹监督的方式实现审计全覆盖,这是复杂市场经济模式下审计监督权内容变化的总体风格。

3. 在国家治理体系中系统深化

2015年12月,《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》《关于实行审计全覆盖的实施意见》等相关配套文件,提出了审计监督权在依法治国战略中的具体目标:健全依法独立行使审计监督权的审计管理体制,实现与国家治理体系和治理能力现代化相适应的审计全覆盖监督机制。党的十九大报告更明确提出构建党统一指挥、全面覆盖、权威高效的监督体系的目标,在历史上首次将审计监督权纳入党和国家监督体系,使其肩负起更加宏观的监督和治理使命。

从人类历史发展一般规律来看,审计监督权是国家治理体系必不可少的内容。1918年约瑟夫·熊彼特在《税收国家的危机》^[15]一文中曾提出“税收国家”的概念,指出税收与现代国家同时产生,现代国家的机构和形式取决于其财政使命。大岛通义在《预算国家的“危机”》^[16]则进一步提出了“预算国家”的概念,并指出了预算在现代国家治理体系中的重要性。而无论是财政使命还是预算使命的完成都离不开审计监督权的存在,从“税收国家”到“预算国家”再到现代国家审计监督权是一个环环相扣的逻辑链条。正因为如此,为提升审计在国家治理体系中的监督效能,2022年1月1日起正式实施的新《审计法》^①不仅从基本法的角度对审计监督权概念在国家治理体系现代化中获得的全面内容进行了正式的法律确认,还从国家治理体系协调发展的角度对公安、财政、

^①参见《中华人民共和国审计法》第三章。

自然资源、生态环境、海关、税务、市场监督管理等国家机关负有的法定协助义务进行了明确规定。

现如今,当代中国审计监督权已经从国家(政府)审计的宏观治理领域,逐渐深入组织内部的微观治理架构和市场经济领域,构建起一个多维度、深层次的审计监督权生态体系。在法治政府层面,审计监督权(政府审计)保障提高政府的公共财政透明度,有效控制自由裁量权的运用。在社会治理层面,审计监督权(社会审计)是保障民生权益、促进公平正义、增强公民法治意识的重要手段。内部审计则侧重组织内部治理,并逐渐成为法治国家、法治政府和法治社会同步发展的微观基础。

(二) 审计监督权概念的发展规律与趋势

当代中国审计监督权在长期的自主发展中也出现一些基本规律,并必将决定其未来走向。

1. 政治统领:从法理到法律

审计监督权在世界上绝大多数国家都属于宪法性权力,是国家意志的执行和实现。有关立法型审计、司法型审计、独立性审计和行政型审计四种审计监督模式的划分,都是以西方关于国家政权架构“三权分立”的政治学说和政党关系为默认前提的,因此,笼统地讲,各国的审计监督无疑都具有政治性。但几乎所有西方国家在强调审计独立性时均宣示其“非政治、非党派、独立性”特征^[17]。与其恰恰相反的是,坚持党对审计工作的领导是当代中国“审计监督权”概念鲜明的本质特征。

当代中国的审计监督权政治品格的形成是一个从实践到立法,从政策性文件到法律规范不断演进的自主构建过程。新中国成立后很长时间内,我国并没有规范性文件直接指明审计监督权的政治属性,党的领导一直作为一个当然的历史事实和政治前提而存在。“八二宪法”在规定审计监督权时,其政治性的本质特征隐含在宪法结构中,以宪法原则和法理的方式存在^①。此后,更多地出现在《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》以及习近平总书记在中央审计委员会第一次会议上的讲话^②等政策性规范文件和讲话中。直到 2021 年《审计法》第二次修订,最终以法律规范的形式直接规定了审计监督权政治属性的核心地位。

进入新时代,政治性是审计监督权全部内容的统领,国家进一步将审计监督权纳入党和国家监督体系同步协调发展。这是当代中国“审计监督权”概念自主发展中最为鲜明的特色。

2. 独立性:从附属到渐进式提高

独立性是各国审计监督权概念内容的核心要素,适应特定历史条件需要的审计监督权的独立性程度,是决定“审计监督权”概念进一步发展以及行政型审计体制发展方向的关键。当代中国审计监督权经历了一个独立性不断提高的历史过程,新中国成立后的很长时间内,审计监督寓于财政、财务和监察工作之中,审计监督权实际上是财政部门权力的附属,权力的位阶低而缺乏应有的独立性^③。“八二宪法”在重塑整个国家权力体系时,我国的监督体系采取分散分权模式,在全国人大统一领导之下,监察权、审计监督权和检察权等各项具体的监督权散布在行政权、司法权等公权力之中。这一时期审计监督权的独立性获得了法定保障,但仅限于“不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉”,而不是从立法权、行政权与司法权之间相互关系的高度安排审计监督权的独立性。

2018 年修宪和监察法治的完善后,宪法国家权力结构转变为人大常委会领导下的“一府一委两院”模式。立法权、行政权、监察权、审判权均属于独立运行的一级权力,但审计监督权依然是行政权所属次级权力,其权力位阶低和独立性有限的状况依然存在。新时代加强了党对审计监督的领导,组建中央审计委员会等提高政治性的改革措施固然可以在一定程度上弥补先天不足,但还需要进行更深层次的改革。

在深入推进监察体制改革的背景下,长期依附于行政权的监察权在“一府一委两院”模式下获得了与立法

①宪法第一条《中华人民共和国宪法》第一条:“中国共产党领导是中国特色社会主义最本质的特征”。第三条:“中央和地方的国家机构职权的划分,遵循在中央的统一领导下,充分发挥地方的主动性、积极性的原则。”

②参见习近平总书记《在中央审计委员会第一次会议上的讲话》(2018 年 5 月 23 日),<https://baijiahao.baidu.com/s?id=1601256601886587524&wfr=spider&for=pc>;《在第二十届中央审计委员会第一次会议上的讲话》(2023 年 5 月 23 日),<https://china.huanqiu.com/article/4FAKzoVIC6W>。

③关于行政型审计独立性不足的特点早在审计监督权最初引入我国时就出现过激烈争议,北洋政府起初设立直属国务院的审计处,当时便有学者如梁启超、程树德、金松岑、蒋凤梧等人分别在梁启超主办的《庸言》以及当时的《申报》《独立周报》《大同报》等刊物上撰文予以反对。参见肖高华《立法型、行政型抑或独立型:近代我国审计监督法治转型之多重取向》,载《江汉论坛》2020 年第 8 期,第 111 页。“八二宪法”确立行政型审计体制后,对其独立性不足的争议就一直存在。参见项骏波《论我国审计体制的改革与重构》(2001);李笑雪,郑石桥《政府审计独立性、审计体制和审计权能配置》(2015);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》(2006)等。

权、行政权、司法权相同的独立地位。审计监督权与监察权同为对公权力的外部再监督,性质相同,今后,在坚持党对审计监督权和监察权统一领导的前提下,可以考虑构建审计与监察深度融合的监察型审计体制,将审计监督权提升为与立法权、行政权、审判权和监察权相同位阶的权力,对于提高审计监督权独立性而言,无疑是一条值得探索的路径^[18]。

3. 规范构造:从冲突到协调

概念内涵与关联的规范表达互为表里,相互促进。“审计监督权”概念内容的发展带来了不同层次法律的冲突,其中既有合宪性冲突,也有不同层级法律规范之间的冲突。首先,有关审计监督权的法律规范与宪法规定之间的冲突一开始就存在。1994年的审计法通过兜底条款的方式来解决,并增加了审计机关对各级政府预算执行情况进行审计监督的内容。1997年的《审计法实施条例》进一步明确审计机关对与财政部门有直接预算缴款拨款关系的国家机关等进行审计。至2021年《审计法》第二次修订,审计监督权的对象已经拓展到领导干部、党政军机关、企事业单位、社会团体及非国有企业、纯民营企业、特定自然人,审计内容也从财政财务收支扩展至国有资源、国有资产等非财政财务收支项目,远超宪法所规定的内容。其次,审计法条文之间也存在法律冲突,新《审计法》“总则”沿用宪法表述界定审计监督权的对象与内容^①,但在“审计机关职责”部分(第二十二条、第二十三条、第二十四条第一款及第二十六条)又增扩了非国有主体及非财政财务收支等内容,导致总则与具体规定不协调^[19]。

总之,在有关审计监督权规范的法律规范之间、政策性规范之间以及法律规范与政策性规范之间,都存在很多矛盾。规范冲突的存在不仅影响法律体系的严谨,还为法律适用带来了困难。新《审计法》的出台为审计法规范体系构造的协调发展提供了契机,需要通过今后在《审计法实施条例》《国家审计准则》的修订以及各地各层次的相关审计立法中作出进一步的体系化努力。

四、结语

“概念,像个人一样,有着自己的历史,并且镌刻着无法磨灭的岁月风霜。”^[20]近代中国审计监督权概念在中国的演变是一个错综复杂、漫长变迁和积累的历史过程,既融通了大陆法系和英美法系概念的基本内核,又具有鲜明的中国特色。审计监督权概念内涵的演变受到各种因素的影响,其中法律文化、审计法治传统、国家财政经济体制改革和审计实践等都不同程度地起作用,使其展现独特的风貌。当代中国审计监督权概念的变化大致交错经历了“学习苏联”“融合传统”“依法治国”“新时代政治引领”的发展,最终走上了“中国特色”之路,其间出现很多原创性贡献。

新时代加强政治引领和制度构建,进一步形成了审计监督权概念内涵的核心品格。当代中国审计监督权在中国化自主发展的历史进程中,获得了政治性、法制性、独立性、监督性和专业性的统一,走出了世界上独一无二的中国式审计现代化发展道路。“审计监督权”是一个跨学科范畴,不同的学者从不同的视角展开研究。审计学、法学、政治学和社会学各界人士都做出了不可磨灭的贡献,使其足以成为构建中国自主审计话语体系和知识体系的基础。

参考文献:

- [1] 马克思,恩格斯. 马克思恩格斯选集(第三版第1卷)[M]. 北京:人民出版社,2012.
- [2] 肖高华. 立法型、行政型抑或独立型:近代我国审计监督法治转型之多重取向[J]. 江汉论坛,2020(8):109-118.
- [3] 王峥. 中国审计入宪的历史考察与展望[J]. 南京审计大学学报,2022(3):1-9.
- [4] 蒋明祺. 宪政时期之审计制度[J]. 财政评论,1947(5):3-7.
- [5] 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.
- [6] 中国共产党领导下的审计工作史[M]. 北京:中共党史出版社,2021.
- [7] 董大胜. 审计本质:审计定义与审计定位[J]. 审计研究,2015(2):3-6.
- [8] 胡智强. 审计法的理论与制度实现[M]. 北京:北京大学出版社,2022.

^①宪法和《审计法(2021)》均规定,国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支,国有的金融机构和企业事业组织的财务收支接受审计监督。

- [9] 胡智强, 余冬梅. 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[J]. 审计与经济研究, 2018(1): 13-20.
- [10] 阎金铎. 构建审计理论框架初探[J]. 审计研究, 1995(1): 12-14.
- [11] 张立民, 张阳. 国家审计的定位与中国政治民主建设——从对权力的制约和监督谈起[J]. 中山大学学报(社会科学版) 2004(3): 93-99 + 126-127.
- [12] 刘家义. 论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学, 2012(6): 60-72 + 206.
- [13] 刘力云, 崔孟修, 王慧, 等. 对国家审计基本概念仍需深入研究——基于一项有关国家审计基本概念和定义认知访谈结果的分析[J]. 会计之友, 2021(8): 15-21.
- [14] 习近平. 在二十届中央审计委员会第一次会议上的讲话[J]. 求是, 2023(21): 4-7.
- [15] 约瑟夫·熊彼特. 税收国家的危机[M]. 贾拥民, 译. 北京: 商务印书馆, 2020.
- [16] 大岛通义. 预算国家的“危机”[M]. 徐一睿, 译. 上海: 上海财经大学出版社, 2019.
- [17] 李金华. 审计理论研究. [M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2005.
- [18] 胡智强, 盛彪, 余冬梅. 监察型审计体制构建研究[J]. 中国审计评论, 2024(2): 17-31.
- [19] 焦洪昌. 落实宪法解释: “审计全覆盖”的合宪性把握[J]. 法治时代, 2022(1): 11-16.
- [20] 伊安·汉普歇尔-蒙克. 比较视野中的概念史[M]. 周保巍, 译. 上海: 华东师范大学出版社, 2010.

[责任编辑: 杨志辉]

Introduction and Independent Development “of the Concept of the Power of Auditing Oversight ” in Contemporary China

HU Zhiqiang^a, WEI Hualong^a, YU Dongmei^b

(a. School of Law; b. Finance Office, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: Since the concept of the Auditing Power was introduced into China in the late Qing Dynasty, it has continued to evolve in two dimensions of the practice and the law, and people's cognition of audit theory and practice continues to deepen. “The 1982-adopted Constitution” officially delineates the concept of the Power of Auditing Oversight and defines it as an authority that is subordinate to executive power while possessing supervisory attributes. Accordingly, the above concept has accumulated a lot of contents with Chinese characteristics during its long-term autonomous evolution. In the new era, the concept has been deepened and developed in the political construction of the Party, the complex market economy model and the national governance system, and has gained rich connotations of politics, rule of law, independence, supervision, professionalism and comprehensiveness. The concept of “the Power of Auditing Oversight” is a defining concept in China's independent audit knowledge system. Its development trend will show the evolution of political character from the jurisprudence to the law, the continuous improvement of independence with the change of audit mode, and the continuous evolution of normative structure from conflict to coordination.

Key Words: power of auditing oversight; rule-of-law of auditing; supervisory audit; independent development; auditing system; auditing theory