

# 论我国政府审计体制改革

刘笑霞

(厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005)

**摘 要:** 政府审计体制必须与其所处的政治经济环境相适应, 我国现有的政府审计体制曾经发挥了巨大的作用, 但随着我国经济、政治体制改革的深入, 其不足也逐渐凸现出来。立法模式以及与之适应的分级管理体制是我国政府审计体制改革的方向。作为过渡, 在目前仍采用行政模式的情况下, 我国审计机关的领导体制宜采用垂直管理体制。

**关键词:** 政府审计体制; 政府审计模式; 审计领导体制; 独立性

中图分类号: DF212 文献标识码: A 文章编号: 1007-788X(2006)03-0138-05

## On the Reform of Government Auditing System

LIU Xiao-xia

(Department of Accounting, Xiamen University, Xiamen, Fujian 361005)

**Abstract:** Based on the discussion of the model of government auditing, the relationship between central and local offices, and the financial and employment polices, this paper analyzes the government auditing system in China and then puts forward to some suggestions. The author argues that the legislation model is the direction of Chinese future reform.

**Key words:** government auditing system; model of government auditing; leading system of auditing; independence

我国的政府审计制度始建于 1983 年, 它对我国 20 年来的经济建设发挥了相当大的促进作用。但随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立与完善, 特别是在经济全球化及中国加入世界贸易组织(WTO)的背景下, 我国现行的政府审计制度也日益暴露出其局限性, 2004 年发生的“审计风暴”使此问题变得更为突出。笔者拟就我国政府审计体制进行分析和评价, 并对我国的政府审计改革提出自己的建议。

## 一、政府审计体制概述

政府审计体制, 是国家根据政治、经济发展的需要, 通过法律法规等程序, 将国家审计机关中各层次、各部门之间的关系予以制度化的表现形式。通俗地讲, 政府审计体制就是指国家审计机关归谁领导、对谁负责以及最高审计机关与地方审计机关之间的关系。<sup>[1]</sup>

政府审计体制所包括的内容极为广泛, 具体而言, 主要包括审计模式、审计机关领导体制、审计机关的财务制度及人事政策等等。其中, 审计模式和审计机关领导体制是最重要的两个组成部分。所谓审计模式主要指国家审计机关的职能和隶属关系等方面的体系和制度。审计机关领导体制则主要反映上下级审计机关的领导关系。审计模式和审计机关领导体制二者会对政府审计体制的其他组成部分产生重要影响。而审计模式更是政府审计体制的基石, 它会影响到一国审计机关领导体制的选择, 是政府审计独立性高低的重要体现。正因为此, 许多学者将政府审计体制(也有人称为政府审计制度)理解为就是政府审计模式<sup>[2-5]</sup>。当然, 这是一种不严谨的说法。

收稿日期: 2005-06-21

作者简介: 刘笑霞(1979-), 女, 山西阳泉人, 厦门大学博士研究生, 主要研究方向为会计学。

## 二、世界各国政府审计体制比较

审计体制的选择,很大程度上取决于所在国家的经济、政治、法律环境,尤其是政治制度和政治体制直接影响着国家审计机关的领导关系和国家审计机关作用的发挥,因而对于审计体制的选择具有重要影响<sup>[1]</sup>。由于政治体制、经济体制和文化传统等存在不同,因此世界各国政府审计体制也存在较大差异。笔者主要从审计模式和审计机关领导体制这两个方面来对世界主要国家的政府审计体制进行简单的比较分析。

### (一)世界各国审计模式的分类

1. 四种典型的国家审计模式。根据国家审计机关的职能和隶属关系,世界各国的政府审计模式可以划分为:立法模式、司法模式、独立模式和行政模式。

(1)立法模式。在立法模式下,国家审计机关,包括最高审计机关和地方审计机关,都隶属于立法部门并与政府保持独立,负责向立法部门报告工作。该模式最早产生于英国,此后在美国、加拿大、澳大利亚、埃及和以色列等国得到了应用和推广。美国是采用立法模式的典型国家,其国家最高审计机关——会计总署隶属于国会,并对国会负责。而地方审计机关主要对当地的立法机构负责,其在实现各自的审计职能和向各州和地方议会报告方面所起的作用与会计总署基本相同。采用立法模式的国家在政治体制上都属于立法、司法和行政三权分立的国家,有较为完善的立法机构和立法程序。在立法模式下,审计机关的独立性较强。

(2)司法模式。在司法模式下,国家审计机关以审计法院的形式存在并拥有司法权,审计官员享有司法地位,因此政府审计的独立性和权威性都很高。该模式起源于法国,此后意大利、西班牙、土耳其等国也采用了这一模式。以法国为例,无论是国家审计法院还是地方审计法院,都独立于政府,拥有充分独立的调查权和审判权,审计机关的独立性和权威性都很强。

(3)独立模式。独立模式的主要特征是国家审计机关独立于立法、司法和行政部门,按照法律赋予的职责独立地开展工作。在独立模式下,国家审计机关的独立性最强。采用独立模式的典型国家为德国和日本。以德国为例,其国家最高审计机关——联邦审计院仅对法律负责,并依法向立法部门提供咨询和提出审计报告。而地方审计机关——州审计院也依据法律独立审计,向地方立法部门、行政部门及司法部门提供有价值的建议和信

息。

(4)行政模式。行政模式下,国家审计机关隶属于政府或政府某一部门,根据政府所赋予的职责权限实施审计。通常情况下,行政模式下国家审计机关的独立性较差。瑞典、瑞士、泰国和中国等都属于这一类型。如泰国和中国的审计署在总理领导下工作,巴基斯坦审计长公署隶属于财政部门,瑞典国家审计局则向政府负责并报告工作。不过在

这些国家中,瑞典又比较特殊,其地方审计机关在审计职责和隶属关系上与国家最高审计机关有所不同,仅对地方立法部门负责并向其汇报工作<sup>①</sup>。

2. 审计模式选择与政治制度的关系。值得指出的是,审计模式的选择很大程度上取决于国家的政治和经济环境,但政治环境是最根本的因素。例如,在三权分立的国家,国家审计机关成为维系三权制衡的一个工具,国家审计机关往往独立于政府之外,最高审计机关往往与地方审计机关不存在领导关系。而在中央集权制国家,国家审计是政府为监督各部门、为政府更有效地管理国家事务而设立的,因而,国家审计机关往往隶属于政府<sup>②</sup>。

### (二)世界各国审计领导体制的比较

审计机关的领导体制主要是指审计机关受哪个国家机构领导,以及上下级审计机关的领导关系等。综观世界各国,审计机关的领导体制存在较大差异,主要分为以下三种:(1)中央审计机关和地方审计机关各自独立,没有任何领导关系,如美国、法国、德国和日本等;(2)中央审计机关对地方审计机关实行垂直领导和管理,如印度和菲律宾等;(3)地方审计机关受本级政府和上一级审计机关的双重领导,如我国。

与审计模式类似,审计的领导体制很大程度上要受国家政治体制的影响。一般而言,实行地方分权的联邦制国家,地方审计机关不受中央审计机关的领导而需接受地方立法部门领导;实行中央集权制的国家,地方审计机关要接受上级审计机关的领导<sup>[9]</sup>。值得指出的是,作为审计体制的重要组成部分,审计机关领导体

① 基于此,笔者认为,瑞典其实已不能算是严格意义上的行政模式国家。

制在很大程度上会受到各国审计模式的影响。这是因为, 尽管审计模式和审计机关领导体制从根本上来看都取决于各国的政治体制, 然而, 审计模式作为审计体制的基石, 又会对各国的审计机关领导体制的选择产生直接影响。对于采用立法模式、司法模式和独立模式的国家, 由于政府审计机关的独立性和权威性都很高, 地方审计机关无需得到国家最高审计机关的权威支持和行政领导以保障其独立审计, 所以多数国家采取了分级领导的审计体制。对于采用行政模式的国家, 由于审计机关隶属于行政部门, 所以为了使地方审计机关能独立、公正地进行审计, 多数国家会采用垂直领导体制。但是不能将这一规律绝对化, 因为各国的政治、经济环境、历史文化传统及意识形态等都会对审计机关领导体制的选择产生影响, 所以中央与地方审计机关的关系与审计模式并不一定存在对应关系。属于同一类审计模式的国家, 中央与地方审计机关的关系可能不同。如属于独立模式的印度采用的是垂直领导体制, 而属于行政模式的瑞典则选择了分级领导体制。

### 三、我国政府审计体制的现状评价

笔者拟从我国的政府审计模式、中央与地方审计机关的关系以及我国政府审计机关的财务和人事政策三方面来对我国目前的政府审计体制进行分析和评价。

#### (一) 政府审计模式

我国的政府审计属于行政模式。我国 1982 年宪法规定, 国务院设立审计署, 在国务院总理领导下, 主管全国的审计工作。在建立政府审计制度的初期, 我国采取行政模式, 是与我国当时的政治经济环境相适应的。在 20 世纪 80 年代初建立政府审计制度时, 我国的政府审计实现了审计监督与政府经济监管职能的高度结合, 在维护财经秩序、促进廉政建设、保障国民经济健康发展等方面发挥了积极的作用。然而, 随着我国社会主义市场经济体制的逐步确立和我国民主政治建设进程的不断加快, 代表全体人民利益的全国人民代表大会关注的重点逐渐转移到评价政府受托责任的履行情况并实现对政府权力的有效制衡, 以客观评价政府业绩并防止腐败, 以最大限度地保护人民利益。此时, 我国国家审计机关的工作重点就应当逐渐转移到同级政府财政预算的执行上来, 国家审计机关与同级政府就存在着审计与被审计、监督与被监督的关系。在这种情况下, 我国原先所确立的政府“内部审计”式的政府审计模式在独立性方面的不足就显得日益突出。因为, 负责对中央和地方各级政府的财政收支情况进行审计的国家审计机关, 本身却又要归其领导, 审计监督的范围和力度肯定会受到较大的影响。特别是当政府的某些行政活动有悖于法律或者存在短期行为时, 当审计机关的审计活动与部门利益或地区利益产生冲突时, 由于国家审计机关从属于政府, 独立性不高, 自然难以客观评价政府业绩、对政府活动进行公正的审计监督, 并难以对其权力形成制衡。综上, 在我国政府审计环境发生巨大变化的情况下, 我国这种审计署隶属于国务院、地方审计机关隶属于地方各级人民政府的行政模式, 弊端日益突出, 严重制约了政府审计职能的履行。

#### (二) 双重领导体制

我国《宪法》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。”我国审计机关的双重领导体制具有三个基本特征: (1) 审计机关直接受本级人民政府行政首长领导; (2) 地方审计机关实行双重领导体制, 同时受本级人民政府行政首长和上一级审计机关领导; (3) 地方审计机关的审计业务以上级审计机关领导为主。

我国设立双重领导体制的本意是要加强国家审计机关工作的一致性和独立性, 既要有利于审计工作的统一领导和规划, 又要使地方审计机关能结合本地的实际情况, 在本地政府的领导之下, 因地制宜的实施审计。然而, 该制度设计却忽略了这样一个问题, 行政工作与业务工作并不是孤立的, 行政是业务的保证, 业务是行政的体现。在行政工作与业务工作存在矛盾时, 行政可能会发挥决定性作用, 则此时“双重领导”实质就变成了地方政府领导, 这无疑会严重影响审计的独立性, 制约审计监督作用的发挥。在我国由计划经济体制向社会主义市场经济体制过渡的时期, 审计工作的重点是国有企业, 因此上述双重领导体制的缺陷并没有显露出来。但随着我国市场经济体制的逐渐确立和政府职能的转变, 地方审计机关实质由地方政府领导的审计体制的弊端却日益凸显。在实际工作中, 双重领导体制对地方审计机关的工作已经造成了很多不利的影响。例如, 个别地方政府领导担心因审计揭露的问题过多而需承担责任或影响政绩, 因而违反规定干预审计机关依法揭露和处理预算执行中存在的问题。有的甚至干预审计机关向本级人大常委会如实报告审计工作

情况,人为地要求审计机关将一些重大违法违规问题删去。特别是当审计查出问题涉及到中央与地方利益关系时,一些地方往往从本地区利益出发,对审计中发现的一些严重侵犯和损害中央利益的问题压制不报,隐瞒事实真相,或避重就轻、轻描淡写。这种现象越到基层审计机关越突出<sup>[7]</sup>。吴联生通过比较地方审计机关和审计署特派办的审计质量,也认为双重领导体制降低了地方政府审计的质量和价值<sup>[8]①</sup>。

(三)与双重领导体制下的行政模式相适应,我国国家审计机关的财务及人事政策具有以下特点弊端:

1. 各级审计机关主要负责人的提名和任免,都要受到同级政府的左右和决定,其调动、奖惩等也均由本级人民政府管理,而我国《审计法》及其实施条例又没有明确规定审计人员的权益、待遇和薪金收入等事项。《利马宣言》要求通过将审计人员的撤换和任免列入宪法以确保审计人员的独立性。我国目前的做法无疑会严重损害审计的独立性,加大审计风险。

2. 尽管我国《审计法》及其《实施条例》明确规定审计机关履行职责所必需的经费要列入财政预算,由本级政府予以保证,但实际上许多地方审计机关的经费只是按照当地定员定额标准列入财政预算,而其他履行职责所必需的经费并未列入预算,往往需要审计机关临时单独报批,这既影响审计机关的工作效率,也限制了审计机关的工作范围。尤其是根据我国政府审计工作的发展趋势,财政收支审计将会是今后工作的重点,因此审计机关与财政部门是监督与被监督的关系,但目前我国审计机关的经费又要由同级财政部门审批,这显然会对审计的独立性形成威胁和损害,影响审计机关对财政部门的监督力度。

#### 四、以提高审计独立性为目标改革我国政府审计体制

为适应变化了的政府审计环境,尤其是我国经济体制改革和政府职能转变的要求,应当对我国的政府审计体制加以改革,从而切实发挥政府审计的功能。笔者建议,具体可从以下方面对政府审计体制进行改革:

(一)我国的政府审计模式要逐渐由行政模式向立法型模式过渡

从审计独立性的角度来看,需要改革我国现行的国家审计体制,逐步由行政模式过渡为立法模式,使国家各级审计机关由隶属于政府转为隶属于各级人大,直接对人大负责并报告工作,这就可以从根本上解决目前政府审计机关的两难境地——国家审计机关在接受政府领导的同时,又对其进行审计。虽然目前这项改革在审计工作的权威性和社会的认同性等方面尚存在问题,但它却应当是我国政府审计体制改革的方向。

1. 国家审计机关作为人民代表大会对政府及其部门的进行监督和制衡的一种重要工具,本就应该隶属于各级人大,才能充分发挥其作用,也符合政府审计的公共受托责任关系。

2. 社会主义民主政治建设进程的加快,为我国审计体制由行政模式向立法模式转变提供了政治基础。党的十五大报告提出,要把发展社会主义民主政治作为政治体制改革的总目标,并将发展民主、加强法治、完善民主监督制度作为民主政治体制改革的三个重要任务。党的十六大又提出了“建设社会主义政治文明”,即着重加强社会主义民主政治制度建设,实现社会主义民主政治的制度化、规范化、程序化<sup>②</sup>。而发展民主就必须完善人民代表大会制度,建立完善和健全的权力制约机制和监督机制。因此,国家审计模式由行政模式向立法模式过渡,符合我国政治体制改革的方向。

3. 政府部门内部审计机制的逐步建立和健全,为我国政府审计由政府部门的“内部审计”转变为对政府的外部独立审计创造客观条件,进而为我国政府审计过渡为立法模式提供了现实基础。我国国家审计署在2003年2月通过,并于当年5月实施的《审计署关于内部审计工作的规定》第三条明确规定:“国家机关、金融机构、企业事业组织、社会团体以及其他单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度。”在我国政府审计制度建立初期,政府部门普遍缺乏内部控制且尚未建立内部审计制度的情况下,我国的政府审计更多承担了内部控制和内部审计的功能,所以采用行政模式较为合理。而在政府部门普遍建立内部审计制度的情况下,政府审计就可由内部监督转变成真正独立于政府的外部监督,此时采用立法模式则更为有效。

总之,我国立法型审计体制的最终确立,虽然还要取决于国家民主与法制建设的进一步加强,取决于人

① 吴联生通过比较发现特派员办事处的审计质量明显高于地方审计机关的审计质量,并将其归因为地方审计机关接受地方政府行政首长的领导,而特派员办事处则直接接受审计署的领导,因此认为双重领导体制降低了地方政府审计的质量和价值。

② 解读十六大(16):建设社会主义政治文明, <http://www.hangzhou.com.cn/20020127/ca149617.htm> 2004年5月15日访问。

大监督政府职能的不断强化和细化以及审计工作进一步的法制化、规范化和制度化,但它却是我国政府审计体制改革不可逆转的潮流和最终方向。

## (二)地方审计机关的领导体制要由双重领导制最终过渡到分级管理制

由于双重领导体制在独立性方面的固有缺陷和我国政府审计改革的最终目标是“立法型”审计模式,地方审计机关的领导体制改革的最终目标应是分级管理体制。即地方各级政府审计机关对本级人民代表大会负责并报告工作,在人大闭会期间则由地方各级人大常委会直接领导,审计职权和范围通过地方立法规定,负责本行政区的审计监督工作;其与上级审计机关无上下级领导关系和业务指导关系,双方关系仅限于业务和学术交流。至于对跨地区重大事项的审计监督,我国则可借鉴发达国家的通行做法,通过强化审计署驻地方特派员办事处的职能来实现。例如,美国审计总署在全国各地和海外设有18个分部,其中国内15个,国外3个,在审计长(Comptroller General)的统一领导下开展工作;英国国家审计署也在各地设有分部,有1/3的审计人员分散在全国各地<sup>[9]</sup>。当然,审计署作为我国的最高审计机关,仍可以就涉及全国审计工作的全局性问题做出规定。之所以不能采用垂直管理制,是由于我国幅员辽阔,地区间经济发展很不平衡,采用垂直管理可能会导致地方审计机关对本级政府及其部门的情况缺乏了解,从而不利于审计机关从本地实际出发开展审计工作、发挥审计监督职能。但是,我国最终确立“立法型”审计模式可能尚需一段时间,在过渡期内,可选择采用单一的垂直领导体制。具体而言,各级审计机关不仅在业务上要接受上一级审计机关的领导,在行政领导上也要以上一级审计机关为主,即人、财、物等方面均实行垂直领导。这样,可以使地方审计机关独立于被审计单位,从而提高地方审计机关的独立性,以利于对中央、地方两级财政资金的监督。

## (三)改变审计机关负责人的任免方式并在法律中明确规定其任期和待遇

美国审计长由国会提名,任期15年,不能连任,其退休时薪金不减,在任期内,只有参、众两院联合决议方可能使审计长被免职;法国审计法院的法官采取的是终身制;德国联邦检察院的院长由议会选举产生,任期12年;日本会计检察院的检察官任期7年,除非出现特殊情况,并经国会批准,方可免除其职务<sup>[2]</sup>。我国可借鉴西方发达国家的做法,改变现行国家审计署审计长及地方审计机关正职的任免方式:(1)提高任命规格,在我国最终确立了立法型的审计模式和分级管理体制的情况下,审计机关的负责人则应由各级人大负责任命。在过渡期的采取垂直管理体制下,地方审计机关的负责人应由上级审计机关任免;(2)延长任期时间,使其不因政府换届而易人,并在法律中予以明确规定。此外,审计长可自行决定内部机构设置和人员配备,不受其他部门和人员的影响,以保证审计机关工作上的独立性。

## (四)审计经费单独列入国家预算

要保证审计机关依法独立审计本级政府各部门的预算执行情况,就要从体制上理顺审计机关与财政部门的关系,切实保障审计机关履行职责必须的经费。在我国最终确立分级管理体制时,各级审计机关可以根据人员规模和业务量大小,在定员定额的基础上考虑必需的业务经费来编制预算草案,由同级财政部门在本级年度预算中单列,报经本级人大常委会批准后执行。在过渡期的垂直管理体制下,审计机关的经费也要实行垂直管理,即中央和地方审计机关的经费统一列入财政预算并实行单列,由财政部限期直接拨付给审计署,再由审计署根据各级人大核准的数额逐级拨付给地方各级审计机关。

参考文献:

- [1] 刘力云. 当前国家审计体制研究中的四个问题[J]. 审计研究, 2002(5): 19—21.
- [2] 萧英达, 张继勋, 刘志远. 国际比较审计[M]. 上海: 立信会计出版社, 2000.
- [3] 桂鲁. 论我国政府审计体制改革[J]. 广西审计, 2001(6): 11—17.
- [4] 吴秋生. 论我国国家审计体制的转变[J]. 山西财经大学学报, 2001(3): 67—69.
- [5] 湖北省审计体制改革课题组. 我国国家审计体制改革研究[J]. 理论月刊, 2003(10): 47—51.
- [6] 郎少萍. 试探我国国家审计领导体制的改革[J]. 上海会计, 2000(11): 51—53.
- [7] 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.
- [8] 吴联生. 政府审计机构隶属关系评价模型——兼论我国政府审计机构隶属关系的改革[J]. 审计研究, 2002(5): 14—18.
- [9] 秦荣生. 受托经济责任理论与我国政府审计改革[J]. 审计研究, 1999(4): 8—16.