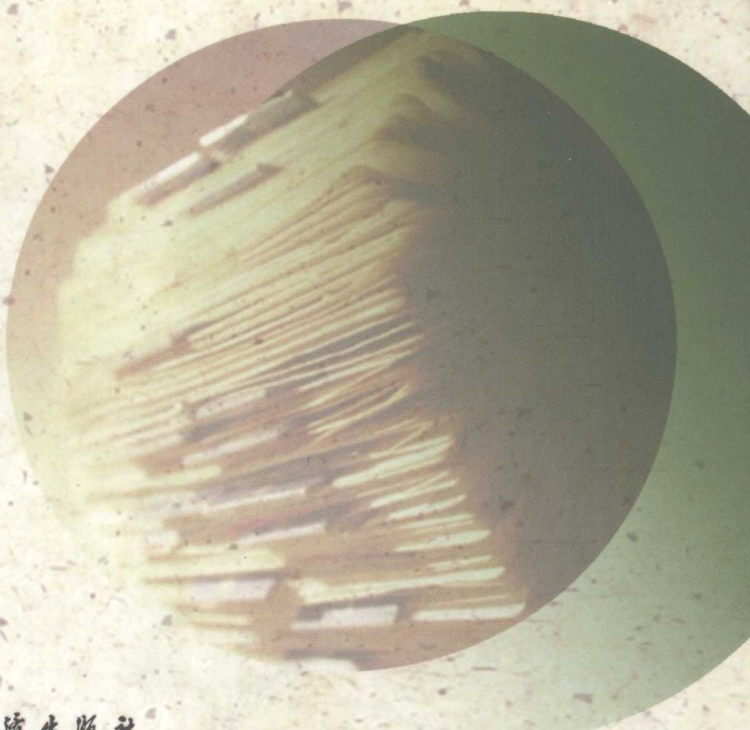


ZHONG GUO GUO JIA SHEN JI TI ZHI WEN TI

中国国家审计体制问题： 实证调查与理论辨析

SHI ZHENG DIAO CHA YU LI LUN BIAN XI

杨肃昌 肖泽忠 著



 中国财政经济出版社

中国国家审计体制问题：

实证调查与理论辨析

● 杨肃昌 肖泽忠 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国国家审计体制问题: 实证调查与理论辨析/杨肃昌, 肖泽忠著. —北京: 中国财政经济出版社, 2008.3

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0423 - 9

I. 中… II. ①杨…②肖… III. 审计 - 经济体制改革 - 研究 - 中国 IV. F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 204517 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 960 毫米 16 开 20.25 印张 326 000 字

2008 年 3 月第 1 版 2008 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2 060 定价: 48.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0423 - 9/F·0352

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

ZHONG GUO GUO JIA SHEN JI TI ZHI WEN TI SHI ZHENG DIAO CHA YU LI LUN BIAN XI

法制不同于法治，现行审计监督强化了社会主义法制，但更需要它在加强社会主义法治和宪政建设中发挥作用。

纵观世界各国，之所以将国家审计的设置与职责列入宪法，关键是国家审计监督的是政府财政收支，直接满足了代议机构财政监督职能的需要，实质起到了对政府行政权的限制与制约作用，属于宪政范畴，自然“审计制度是宪法规定的一项重要政治制度。”但如果我们把国家审计定位在政府控制下的一种内部监督，且过多的在监督国有企业、金融单位和党政领导干部，那么这种审计制度实在难以上升到“重要政治制度”的层面，也实在没有必要通过宪法来加以确定和规范，因为这种情况下的审计监督尽管很重要，但却属于行政性监督而非宪政性监督，所以实在是谈不上有多少宪政意义，而且还使得人大（指各级人民代表大会及其常委会，以下简称人大）预算审查监督的空洞和乏力不仅从制度上还是现实上看都成为必然。

如果说在20多年前，我们在计划经济体制下尚未把国家审计监督定位在服务于人大监督的话，那么在社会主义市场经济和民主政治已经有了长足发展的今天，如果再不从体制上和机制上解决好这一问题，中国国家审计就既难以有进一步发展的动力，也有悖于国家审计的人民监督思想和中国根本政治制度的发展要求。

与市场经济不是资本主义国家的专利，“社会主义也可以搞市场经济”一样，立法型审计体制也照样不是资本主义国家的专利，中国仍然可以搞！西方政治制度并不是决定或选择立法型审计体制的根本标准，而且相比西方国家，中国更具有立法型审计体制所依赖的政治基础；坚信立法型审计体制将会在中国得到更大的创新与发展。

立法型审计体制改革，一方面有利于提高人大监督能力，是完善人大制度的重要举措，符合中国政治体制发展趋势，不仅没有否定党的领导，而且还有利于理顺党政关系和提高党的执政能力。另一方面，目前的审计监督仍然是从属于政府的一种内部自我监督，改革后则演变成为监督政府的重要手段，成为制约行政权扩张和防止吏治腐败的重要举措。显然，这是一种宪政性的制度安排，能够强化国家财政领域里的民主监督与权力制约，充分体现出社会主义民主与法治的进步和要求。

前言

人们对审计问题的关注真正是始于2003年爆发的“审计风暴”。“审计风暴”不仅是一种审计现象，更是一种复杂的社会现象和政治现象。比如，对于“审计风暴”暴露出来的中央预算执行问题，有媒体就指出：“中央预算屡被侵犯是个政治问题”^①，就“审计风暴”引发社会所广泛关注的“审计问责”问题，其实反映的就是一种“民本”和“有权必有责”思想，体现出政府和官员必须对公众负责的政治文化，“人们期待，对这些违规违法行为，必须问责，给公众一个彻底的交代。”^②我们发现，在当代社会科学的横断面下，无论人们以何种视野审视或反思“审计风暴”，最终都可能会与体制相联系，思考的触角会延伸到财政体制、审计体制甚至政治体制。

可以说，在今天大力建设社会主义民主政治和法治国家的背景下，审计

① 顾瑜杰：“各主要媒体热评2007年审计报告”，《中国审计报》，2007年7月2日。

② 同上。

监督^①所涉及的社会层面和政治关系越来越多、越来越复杂，政治意义也越来越明显。

如此的话，我们看审计问题的思维和视野也应“政治化”。那种再将审计作为会计学派生出来的一种附属理论和实务（如传统意义上的“查账论”、“财务监督”、“方法过程论”等）已远远不能解释博大而深奥的审计现象了。“审计是民主与法治工具”、“审计工作具有宪法实践性质”和“审计监督制度是基本政治制度之一”这些真知灼见就意味着我们应以宪法和政治学的视野，去梳理大量、复杂的审计现象，从中找出审计最本质的东西，形成系统、完整的认识体系，以此理清审计监督与政治经济环境之间的内在联系，探求审计监督的真谛、创新和发展规律。

可以说当前中国审计中存在的许多问题或不足是暂时性和过渡性的，但研究工作和未来体制选择则应有长期效应。改革的是体制而非政策，体制改革的研究应具有超越现实的前瞻性和指导性。特别是审计体制改革是关乎政治体制和社会发展的长远大计，牵涉几乎所有社会领域中的利益关系，只有从政治理念上确定研究坐标，才能有一个长远的战略规划来策划和推动今后的改革。

如果说，改革是一个过程，一个趋势可以明确的过程，那么在这一过程中的理论辨析就很有必要。理论辨析不仅要透析审计实践及其发展，还要为国家相关政策和制度的优化“摇旗呐喊”，为改革“添砖增瓦”，这是理论的使命。近几年来，有越来越多的全国“两会”代表和委员开始关注审计监督问题，并不断提出体制改革建议，力求通过完善审计体制来推进民主政治的进步。从这些建议中我们惊奇地发现，目前审计理论界争论的几种主要体制

^① 本书中的“审计监督”专指国家审计监督。是叫“国家审计”还是“政府审计”？理论界和实务界对此看法均不统一，我们认为这两种叫法含义是不同的，有必要加以区分。从政治学看，国家是包括领土、人口、主权和政治组织在内的统一体，而政府仅是国家之内的一部分人组成，政府可以更迭而国家却并不因此而消失，如果说审计监督权是人民授予，体现的是人民或国家的监督意志，那么叫“政府审计”就不妥。另外，现代国家机构主要包括国家元首、立法机关、行政机关和司法机关，相对应“政府”有广义和狭义之分，广义的政府指的是国家机构的总体，从这个意义看“国家审计”和“政府审计”就是一回事；而狭义的政府仅指的是国家行政机关，显然这种情况下“政府审计”就与“国家审计”含义不同；如果审计机关隶属于政府，叫“政府审计”则可以理解，但如果审计机关设立在政府之外或出现“审计政府”的情况，再叫“政府审计”就不妥了。可见，总体上“国家审计”概念要大于或含括“政府审计”，并符合世界审计发展实践。所以在学术研究中，用“国家审计”更为稳定、科学和合理。

改革观点几乎都反映在其中，很明显其间存在着一种非常紧密的相互关系：理论研究为建议的形成提供了重要的启示与理性支持，研究的深度与广度影响建议的质量；而建议的提出又会强化对理论研究的需求，从而推动研究的深入。

但由于审计监督具有鲜明的政治属性，故一些人对这一研究要么抵触、要么顾虑重重、要么固步自封。这也是研究难以深入并取得突破性成果的一个重要原因。其实，我们已逐步迈入了中国历史上民主与法治建设最好的时代。今天，“人们对未来中国行政体制改革和政治体制改革产生了很多的联想和期待”^①，发展社会主义民主政治已经成为最广大人民群众迫切需要，“知情权、参与权、表达权、监督权”被并列写入中共十七大报告中，充分彰显出党对人民言论自由权利的极大尊重与保障，而党也将在全面建设小康社会的进程中，从各个层次、各个领域扩大公民有序政治参与^②。而且，中国政治经济和社会文化的发展也为坚持和完善政治制度奠定了基础，在革除现有制度的一些体制弊端和机制沉痾方面取得了越来越多的共识。可以说，随着十七大之后中国社会主义民主政治建设步伐的加快，探索审计体制改革问题的大好时机也来临了。今天，那种将学术研究仅仅局限于对现时政策的解释或理论宣传的做法应该有所改变了，学者们更应具有大胆创新的品质，学术研究更应具有独立性、前瞻性和批判性。

如果说人民代表大会制度（以下简称“人大制度”）是中国人民当家作主的根本保障和中国实现民主政治的必由之路，那么作为履行财政监督职责的国家审计毫无疑问就应始终把维护、完善这一伟大制度以更好地服务于人民群众作为重任。为此，我们的研究也就始终围绕在人大制度的发展与完善中，并把审计体制创新看作是发展与完善人大制度的一个重要切入点。正因为如此，相信我们的研究以及所提出的改革设想应当具有牢靠的理论和政治基础。

当然，当“审计体制是国家政体的重要组成部分”的时候，就意味着审计体制改革很难、很复杂，因而体制改革的研究也就难免“步履艰难”，而要探索出一条适合中国国情并具有现实可能性、合理性和理论严谨性的体制

① 汪玉凯：“严治官，善待民：解读中国政治体制改革趋势”，新华网，2007年4月24日。

② 韩洁、程云杰：“党的十七大勾勒小康社会新内涵”，新华网，2007年10月17日。

创新之路则更是难上加难。这对于学者们来说，绝对是一个巨大、艰难而又刺激的挑战。

迎接这种挑战，不仅仅需要研究者具备深厚的宪政和政治学理论功底^①以及敏锐的政治观察力，还需要热情、激情和闯劲。而我们，似乎仅有后者——却匆匆上阵了，在众多同行、朋友和无数关心、热爱和支持中国审计事业的人们的鼓励中，拿起了探索之笔，走向了求真之路——幼稚却很执着！

杨肃昌 肖泽忠

2007年12月

^① 比如，在审计研究中如果缺乏对政治学的了解就有可能犯一些“低级”错误——像将审计机关设立在人大（成为人大机关内部的一个组织机构）的立法型审计体制改革，有些学者就评论道：“中国的法院与检察院都是人大管理，效果并不理想，所以对审计机关归人大也不要抱有过于天真的想法。”并以此“实践经验”来评价和否定立法型审计体制改革。其实，这些看法是错误的。其一，按照宪法，“一府两院”产生于人大并接受人大的监督，并不是人大在“管理”。其二，产生于人大并接受人大监督的组织与设立在人大机关内部的机构不是一回事，法院、检察院和政府并不是人大机关组成部分。

目 录

前 言	(1)
第一章	
概 论.....	(1)
第二章	
实证调查 (1) ——问卷调查概况	(13)
第三章	
实证调查 (2) ——中国国家审计基本状况	(21)
第四章	
实证调查 (3) ——预算执行审计基本问题	(78)
第五章	
实证调查 (4) ——现行审计体制总体评价	(134)

第六章

实证调查(5)——改革应考虑的原则性因素 (141)

第七章

实证调查(6)——各种审计体制观点的比较与选择 (178)

第八章

审计体制改革问题的争论、观点与评价——“双轨制论”的提出
..... (200)

第九章

审计体制改革的政治辨析——改革的充分理由 (243)

第十章

“双轨制”审计体制改革——以设立人大预算审计机构为核心
..... (276)

附 表 (295)

后 记 (312)

第

一

章

概 论

一、研究背景

2003年下半年,我们就开始着手准备中国国家审计“双轨制”体制改革问题的问卷调查工作。实际上,在此之前我们对这一问题并没有作过全面、深入、系统的实证与理论研究。毫无疑问,问卷调查将是提升我们研究水平和扩大“双轨制论”^①社会影响极为关键的一步。

也就是在这一年,在中国社会主义民主政治和市场经济深入发展的大背景下,“审计风暴”迅雷般响起。随之,伴随中国审计事业快速发展的主旋律,审计领域里出现了越来越多、越来越复杂的新情况、新问题。比如:审计问题已引起社会各界特别是政治层面广泛关注,并已逐渐演变成为社会性和政治性话题。一个突出的例子就是,越来越多的全国“两会”代表和委员提出了涉及审计监督问题的建议、议案和提案。

各级人民代表大会常务委员会(以下简称“人大常委会”)在加强预算审查监督工作中与审计监督的联系明显加强。一方面,“离开审计监督,人大的财政监督将无法进行”,另一方面,各级人大常委会“给审计撑腰,并从法律上赋予审计更大的权力,树立审计的权威”。^②而且,通过新修改的《审计法》和新

^① 对“双轨制论”和其他各种改革观点的介绍详见第八章。

^② “反映问题不护短 全国人大常委会充分肯定审计署工作”,审计署网站报道,2003年7月2日。

颁布的《监督法》^①，将人大对审计监督的要求明晰化、程序化和制度化。

审计问题的披露和处理与社会期望开始产生矛盾。“审计出来的问题每一件都应该有着落，审计工作一定要尽量解决实际问题”^②，“如果审计虽被‘高高举起’，而处理却被‘轻轻放下’，这又何以能服人，何以能警世？”^③很明显，人们已开始将“审计问责”与“政治问责”相联系了。

审计监督在促进公共财政制度的建立与完善中的作用越来越明显。“由于极具创造性的审计建议，导致了预算管理制度的变革。”

其实，这些不断出现的新情况、新问题都在不同程度上与审计体制有着直接或间接的联系，而有的本身就是体制问题。审计体制是审计监督制度的核心内容，制度创新的实质就是体制创新。作为审计理论工作者，理应将这些不断出现的新情况、新问题纳入研究视野，并作出独立、缜密的分析和回答——“解惑答疑”和寻求体制创新之路始终是理论工作者义不容辞的责任。

不断发展变化的审计环境和审计实践，推动着我们对审计体制问题思考的一步步深入。

审计监督的政治性，意味着思考的触角应该延伸到更为广阔的社会领域和政治层面。无疑，审计体制问题的研究是一项包括政治学、法学、公共财政学等学科在内的且实践性很强的综合研究。

正因为如此，这项研究起点高、难度大，需要相关学科以及理论界与实务界的相互配合与支持。但从目前的研究现状看，却是各学科分散、零星研究多，多学科横向交流与整合研究少，学者们携手联合“攻关”的情况则更为少见；低水平的重复研究多，突破性研究结果很少；理论问题探讨多，实践问题探索少；规范研究多，实证研究少。

进一步从审计理论界看，若干研究，如《国家审计法律制度研究》（项俊波，2002年）、《国家审计的政治思维》（石爱中，2003年）、《国家审计的法理》（李季泽，2004年）、《中国国家审计：问题与改革》（杨肃昌，2004年）等结合法学（法理）和政治学深入论述审计监督及其体制创新，但这类

^① 《审计法》全称《中华人民共和国审计法》，《监督法》全称《中华人民共和国各级人民代表大会常务委员会监督法》，下同。

^② “十届全国人大常委会第十六次会议分组审议2004年中央决算、审计工作报告、全国人大财经委的审查报告发言摘录”，中国人大网，2005年6月29日。

^③ 蔡定剑：“年年审计揭丑，何以屡查屡犯？”，《财经》，2004年7月5日。

文献稀少。一个重要的原因就是许多学者往往单独就审计问题研究审计问题，没有把研究引入到更广泛的学科领域和社会领域，也没有更多考虑中国政治经济体制的发展趋势。突出的例子就是目前许多探讨审计体制的文献，大都单一地从审计监督本身而没有联系人大制度（特别是人大预算审查监督职能）及其对审计监督的要求展开研究，没有反映出审计监督与社会主义民主政治和公共财政体制之间的内在联系。相比之下，许多政治学、法学等学科的学者们却从各自的研究领域相对多地结合人大制度和人大预算审查监督职能思考审计问题，探索两个制度的结合问题。如《全国人大制度研究》（孙哲，2001年），结合美国国会立法监督经验，提出在人大系统中建立审计机构的建议；《人民代表大会监督制度的分析与构建》（林伯海，2004年），论述了人大财经监督模式的现状及缺陷，提出了审计机关向人大常委会（或财经委）提供专业和技术力量支持与帮助的制度建设；《试论人大财经监督与政府审计监督两种模式的对接和应用》（刘善冬，2003年）探索了人大财经监督与审计监督结合的可行性、意义、内容和途径；《试论人大财经监督与政府审计监督的关系》（王波，2004年），就人大财政监督和审计监督两者相结合的可能性、必要性及结合方法作了探讨。

我们提出的“双轨制”审计体制改革设想产生于2002年的一次调研活动，可以说是对审计实践和一些受访者的经验总结。其实，与此相同或相近的设想在许多政治学和法学学者以及人大工作者的研究中也多次被提及到。如《地方人大预算监督二十年回顾与展望》（刘来宁，1999年）、《加强预算审批监督，加快依法理财进程》（敖建民，2004年）、《人大应设立审计工作委员会》（刘洪科，2004年）等。另外，在全国人大常委会办公厅研究室有关审计监督问题的专题研究报告中，也论及到“双轨制”体制改革问题。

不过我们也发现，近一两年来，审计理论界提出和探讨“双轨制论”（或近似于这一观点）的观点和文献有所增加。比如，秦荣生（2005年）在坚持“立法论”基础上提出了“一署二线论”观点。张文祥、王羚、马绪忠（2000年）提出在现行审计机关继续保留在政府系统的同时，在各级人大设立审计工作委员会的主张^①。

但严格来看，基于实证角度以及政治学和人大制度来全面、深入、系统

^① 对这两种观点的介绍详见第八章。

地研究审计体制（特别是“双轨制”体制）改革问题的文献（著作）仍然是空白。

以上就是本研究的现实与文献背景^①。

二、研究意义

从强化人大预算监督乃至完善人大制度出发，研究审计体制的重新安排，既意味着审计监督在未来中国政治架构中的定位将会越来越重要，同时也反映出人大制度进一步完善的要求和趋势。所以，这一研究不仅是完善人大制度和审计监督制度的现实问题，也是人大理论研究和审计理论研究共同面临的前沿性课题。进一步的意义是：

1. 结合政治体制和人大制度及其发展要求探讨审计体制改革问题，对于深化人大监督理论和审计体制理论研究有一定的价值。

2. 从审计监督角度探索完善人大监督程序和监督体系的途径和方式，对于提高人大监督力和彰显人大制度在国家财政领域里的重要性和优越性有一定的现实意义。

3. 对实证法在审计理论研究中的运用和发展作出有益尝试，并结合政治学、法学、财政学对审计问题进行跨学科综合研究，对于学术研究和学科研究体系的创新有一定的贡献。

4. 对审计理论研究成果的应用和转化（特别是在推进审计实践进步及国家相关制度和政策优化方面）的途径和方式进行积极探索，这对于扬升审计理论研究的社会价值和社会影响有一定作用。

三、研究目标

立足于中国社会主义民主政治和市场经济的发展，结合政治学、法学、公共财政学等学科，论述和研究审计体制改革及其所涉及的基本理论与实践问题，最终提出与当今中国政治经济体制相适应、具有理论严谨性和现实可能性、能够使审计监督以及人大预算监督和政府经济监管取得“共赢”效果

^① 更多的文献与观点综述详见第八章。

的体制创新设想。

四、研究结构和内容

基于研究目标，研究结构和内容具体包括：

第一部分：问卷调查。

内容涉及中国国家审计基本状况、预算执行审计基本问题、现行审计体制总体评价、审计体制改革应考虑的原则性因素和各种审计体制观点的比较与选择五部分。

第二部分：理论辨析。包括：

1. 审计体制改革问题的争论、观点与评价。力求把各方面对审计体制改革的争论、观点进行客观、全面的概括并加以综合评价，以说明“双轨制论”的特色和相对优势。

2. 审计体制改革的理论辨析。为增添改革的理性和正当性，一方面着重研究人大制度建立和发展对审计体制的影响，以及审计体制改革对维护和完善人大制度的重要意义；另一方面着重研究政治体制与审计体制改革之间的相互关系。

3. “双轨制”审计体制的构建。以设立人大预算审计机构为核心，探讨“双轨制”体制改革的基本框架以及实施途径。

以上两部分既相互独立，又有联系。一方面，第一部分可单独行文，本身就是一个比较完整的实证研究体系，而第二部分围绕“双轨制”体制改革也构成了一个比较系统的规范研究体系。另一方面，第一部分又在一定程度上为第二部分的理论探索提供了比较客观、全面的实证依据，而第二部分又提升了第一部分实证研究结论的科学性和理论性。这两部分的有机结合，使得研究体系更加完善，研究结论更有说服力。

五、研究思路、观点和总体结论

（一）研究思路

从研究内容中不难看出，研究紧紧结合了一——

1. 宪法和法律。依据宪法，可使研究建立在明确的实体公正基础上，

并使研究具有了可靠、正确的理论和法理依据。

2. 政治体制。政治体制是制约审计体制改革的重要因素，只有认识到中国政治体制的发展趋势，才能把握未来改革的走向。

3. 人大制度。人大制度的发展为审计体制改革提供了必备的政治与实践基础，而改革又是维护和完善人大制度的重要举措，两者紧密联系并相互促进。

4. 人大预算监督。只有按照宪法以及人大与“一府两院”之间的政治关系（特别是监督关系），围绕“预算监督”来思考审计工作如何更好地服务于人大，才能认清和理顺改革与人大预算监督乃至人大制度之间的关系。

（二）研究观点

基于研究思路，形成了若干研究观点并体现在整个研究过程中，主要是^①：

1. 人大制度，是当今中国实现民主政治的必由之路，无论是执政党还是每一个公民都负有责任去积极关注、支持和参与这一伟大制度的建设，而每一项政治经济制度（包括审计制度）的建立和创新也都要紧紧围绕在这一制度上。

2. 审计机关无论是归属于政府还是人大，最根本的还是看这种选择能否更有利于审计工作服务于人民，能否更好地维护人民当家作主的宪法宗旨。

3. 审计体制创新或许是发展和完善人大制度的一个重要切入点。

4. 政治体制决定审计体制，反过来审计体制改革也会推动政治体制的进一步完善。

5. 预算执行审计与人大预算监督之间存在的内在联系，促成了审计监督与人大监督在体制上和制度上走向直接结合的必然趋势。

6. 审计监督政府预算执行的有效性，很大程度上有赖于人大监督政府的有效性；人大对政府的监督越有效，其对审计监督的要求和利用程度就越高，反过来就越能促进审计监督的有效性。

7. 审计体制创新，就是要实现审计监督与人大监督在体制和制度上的

^① 在此只是对部分重要的研究观点加以摘录，更多的分布在本书不同章节中。

直接结合，核心是将预算执行审计统一在人大预算监督机制中，使人大预算监督权完全统驭审计监督权，从而实现人大对财政预决算的审批权、监督权和审计权的有机统一。

8. 这种结合其实就是将审计机关在预算执行监督上的技术和人力资源优势与人大的权力优势相结合，以此实现两种监督的“双赢”。

9. 这种结合的有利条件在于：人大制度的设立为结合创造了先决条件；宪法为结合创造了法律基础；社会主义民主政治发展为结合奠定了政治基础；市场经济体制和公共财政制度为结合提供了经济基础；各级人大及其常委会预算监督工作为实现人大对预算执行审计的直接领导积累了实践经验和组织准备。

10. 在改革的技术层面和审计职责的具体划分上，必须遵循宪法和法律以及兼顾人大监督权内容和政府经济监管的实际需求。

（三）总体结论

尽管每一部分的问卷调查和理论研究均产生了阶段性或局部性结论，但总结出最能反映中国国家审计基本问题的总体研究结论依然是必要的。概括而言，主要包括：

1. 人们对于当前中国国家审计的定位和现行审计体制的弊端有较为明确、一致的认识。

2. 改革现行审计体制是大多数人的意愿。

3. 改革观点极不统一，但相对而言，“立法论”是各方面比较一致的意见。

4. “双轨制论”改革是对“立法论”改革的一种修正，是一条适合中国现行政治经济体制并具有现实可能性、合理性和理论严谨性的体制创新之路。

六、研究假设

“假设”（Assumption）^①的哲学用语就是“假说”，是指依据一定科学事

^① 我们提出的是研究的前提，而不是实证研究中的需要检验的假设（hypothesis）。