

中国特色 社会主义审计 制度研究

刘家义 主编

商务印书馆
The Commercial Press

中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

中国特色 社会主义审计 制度研究

刘家义 主编

商务印书馆
The Commercial Press

中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

2016年·北京

图书在版编目(CIP)数据

中国特色社会主义审计制度研究/刘家义主编. —北京:
商务印书馆:中国时代经济出版社,2016(2016.5重印)
ISBN 978-7-100-12154-5

I. ①中… II. ①刘… III. ①审计制度—研究—
中国 IV. ①F239.22

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第063860号

所有权利保留。

未经许可,不得以任何方式使用。

中国特色社会主义审计制度研究

刘家义 主编

商 务 印 书 馆
(北京王府井大街36号 邮政编码100710) 出版
中国时代经济出版社
(北京丰台玉林里25号楼 邮政编码100069)
商 务 印 书 馆 发 行
中国时代经济出版社
北京冠中印刷厂印刷
ISBN 978-7-100-12154-5

2016年4月第1版 开本787×960 1/16

2016年5月北京第2次印刷 印张18

定价:59.00元



刘家义，2008年起担任中国审计署审计长，经济学博士，高级审计师。2011—2012年担任联合国审计委员会主席，2013年接任世界审计组织理事会主席，2013年获“联合国维持世界和平奖”。

中国特色
社会主义审计
制度研究

三、中国特色社会主义审计制度的建立和发展	33
四、结论和启示	63
第二专题 中国特色社会主义审计制度的基础	67
一、中国特色社会主义审计制度的理论基础	68
二、中国特色社会主义审计制度的制度基础	77
三、中国特色社会主义审计制度的文化基础	92
第三专题 中国特色社会主义审计制度的基本框架	105
一、审计法律规范	105
二、审计体制	115
三、审计职责权限	119
四、审计人员管理制度	134
五、审计运行机制	139
第四专题 中国特色社会主义审计制度的特征、效果和经验	157
一、中国特色社会主义审计制度的特征	158
二、中国特色社会主义审计制度的实践效果	187
三、中国特色社会主义审计制度的建设经验	212
第五专题 中国特色社会主义审计制度的发展展望	225
一、发展和完善中国特色社会主义审计制度的总体目标 和要求	226
二、发展和完善中国特色社会主义审计制度应坚持的 原则	232
三、发展和完善中国特色社会主义审计制度的主要 方面	234
附录 A 中国审计制度发展情况简表	259
附录 B 十二个主要国家审计制度简要情况表	265
主要参考文献	277
后记	282

引言

一个国家的审计制度是这个国家制度体系的重要组成部分,与其历史文化、政治经济、社会发展水平和国家治理完善程度密切相关。中国特色社会主义审计制度是在中国共产党的领导下,传承中国审计发展历史,借鉴其他国家审计制度建设经验,适应改革开放、经济社会科学发展、民主法治建设、国家治理体系和治理能力现代化的需要而建立、发展起来的。作为中国特色社会主义制度的组成部分,中国特色社会主义审计制度具有丰富的内涵和时代特征。

① 参见《中华人民共和国审计法》(2021年修正)第2条;《中华人民共和国审计法实施条例》(2010年)第1条。

一、关于制度

制度有广义和狭义之分。广义的制度,是指一定历史条件下形成的政治、经济、社会、文化等方面的规范体系,如政治制度、经济制度、社会管理制度,等等。狭义的制度,是要求有关各方共同遵守的办事规程或行动准则。马克思在《资本论》中指出,社会制度是特定统治阶级的政治工具,制度既是特定时期生产关系的社会结构性框架,也是特定生产力水平下人们经济行为的基本规则,推动制度演化的根本动力来自生产力的发展。一些学者从不同的角度对制度给出了不同的定义。例如:道格拉斯·C. 诺斯认为制度是社会的游戏规则;西奥多·威廉·舒尔茨认为制度是一种行为规则,这些规则涉及社会、政治及经济行为;约翰·罗尔斯将制度理解为一种社会规范体系,等等。虽然他们对制度定义的表述有所不同,但归纳起来,都认为制度具有以下三个特征。

第一,制度是一个历史范畴。从制度产生看,同人类文明的其他产物一样,制度并不是从来就有的,而是人类社会发展到一定历史阶段的产物。马克思主义认为,制度的形态模式水平是与生产力发展水平相适应的,“生产以及随生产而来的产品交换是一切社会制度的基础”^[1],“在生产、交换和消费发展的一定阶段上,就会有一定的社会制度、一定的家庭、等级或阶级组织”^[2]。从制度发展变化看,随着人类社会的发展,制度也在适应性地变革,其历史性更多地表现为时代性,“某一制度之创立,决不是凭空忽然地创立;它必有渊源,早在此制度创立之先,已有此项制度之前身,渐渐地在创

[1] 恩格斯:《社会主义从空想到科学的发展》,《马克思恩格斯选集》(第3卷),北京:人民出版社1995年版,第740—741页。

[2] 《马克思恩格斯选集》(第4卷),北京:人民出版社1995年版,第320—321页。

立。某一制度之消失,也决不是无端忽然地消失了,它必有流变,早在此项制度消失之前,已有此项制度之后影,渐渐地在变质。如此讲制度,才能把握得各项制度之真相”〔1〕。同时,评判一项制度,也“必需知道在此制度实施时期之有关各方意见之反映”,此种意见可称作“历史意见”。〔2〕

第二,制度是一个社会关系范畴。制度是用于调节人类社会关系的规范体系,确定了人与人之间、单位与单位之间的权利与义务关系。随着经济社会的发展,仅仅依靠个人难以实现预期效果,交往主体呈现多元化,从个体的交往扩展到群体、组织、民族和国家,特别是现代社会,群体之间交往的程度远远超越了个体。在这一过程中,出现了制度。在这个意义上讲,制度是人类在生产实践和交往实践过程中,依据文化传统和历史经验,为维护生产发展和社会秩序,用于满足社会共同需要,协调和规范人与人、人与社会之间行为关系的规范化体系。“要讲一代的制度,必先精熟一代的人事。”〔3〕

第三,制度具有层次性。在制度经济学文献中,对制度的构成有种种不同理解。有的认为,制度包括制度环境、制度安排与实施机制。有的认为,制度由宪法秩序、制度安排和行为规则构成。有的把制度分为三种类型,即正式规则、非正式规则和这些规则的执行机制。正式规则包括社会制度、法律、规章制度、守则和纪律等;非正式规则是指人们在长期社会交往过程中逐步形成并得到社会认可的约定俗成、共同恪守的行为准则,包括价值信念、风俗习惯、文化传统、道德伦理、意识形态等。非正式规则虽不具备显性执行力和约束力,却可能以“指导思想”“方针”“原则”等形式构成正式

〔1〕 钱穆:《中国历代政治得失》(新校本),北京:九州出版社2012年版,第2页。

〔2〕 同上。

〔3〕 同上书,第1页。

制度安排(或正式约束)的理论基础和最高准则。奥利弗·威廉姆森把一般制度框架分为四个相互关联的层次:第一层次是历史文化,包括一个民族的传统习俗、道德规范等,即道格拉斯·C. 诺思提出的“非正式规则”^[1];第二层次是基本制度环境,包括一国宪法、根本体制等;第三层次是各种治理机制;第四层次为短期资源分配制度。每个层次的制度都会受到更高阶层次制度的影响^[2]。可以说,制度与经济社会的发展息息相关。深刻认识一项制度,除了需要分析其各项规则要义的逻辑,还要深刻分析其产生和发展的历史轨迹,分析其所处的时代背景和基本制度环境。

二、关于审计制度

审计制度是在一定历史条件下形成的有关审计的规范体系,是与审计行为有关的办事规程或行动准则的总称。根据审计主体、功能定位和目标作用等要素,审计可分为国家审计、内部审计和社会审计(注册会计师审计或民间审计)三种类型。本书所讨论的审计制度仅限于国家审计制度的范畴。国家审计是国家设立专门的审计机构,依法独立对公共资金、国有资产、国有资源进行审计监督的行为,本质上是国家治理这个大系统中的一个内生的具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”^[3]。“任何一项制度,决不孤立存在的。各项制度间,必然是互相配合,形成一整套。”^[4]作为国家政治

[1] [美]道格拉斯·C. 诺思:《新制度经济学及其发展》,孙宽平主编《转轨、规制及制度选择》,北京:社会科学文献出版社2004年版,第3—4页。本处引用书译为“诺思”,本书其他地方采“诺斯”这一常用译法。

[2] 奥利弗·威廉姆森,新制度经济学代表人物,关于制度的层次,详见 Paul L. Joskow, *New Institutional Economics: A Report Card*, June 2, 2004。

[3] 刘家义:《论国家治理与国家审计》,《中国社会科学》2012年第6期。

[4] 钱穆:《中国历代政治得失》(新校本),北京:九州出版社2012年版,第2页。

制度的重要组成部分,一个国家的审计制度是由这个国家根本政治制度、社会性质以及经济体制所决定的。对于国家审计制度的内涵以及审计制度的模式选择和安排设计,可以从以下三个方面来分析。

第一,从审计制度与国家治理的关系分析。国家治理就是通过配置和运行国家权力,对国家和社会事务进行控制、管理并提供服务,确保国家安全,捍卫国家利益,维护人民权益,保持社会稳定,实现科学发展。^[1] 国家产生和发展的实践表明,各国尽管历史文化传统和经济社会发展存在差异,但是都需要进行权力配置,对国家权力合理分工,形成相应的权力结构,建立权力之间的相互均衡和制约机制,以防止滥用权力。现代宪法体系中的权力分立功能,并不是消极地限制国家权力,而是积极、主动地对国家权力职能进行分工,明确其职责范围和程序。^[2] 审计制度设计,实质上就是在国家治理体系中对国家审计权力进行的一种具体分配。国家治理的需求决定了国家审计的产生,国家治理的目标决定了国家审计的方向,国家治理的模式决定了国家审计的制度形态模式。^[3] 更进一步分析,国家治理体系中的权力制约模式直接决定了审计制度的架构、模式和运行机制。

从世界各国权力的制约模式看,大体可以分为结构性权力制约模式和功能性权力制约模式两大类型。^[4] 结构性权力制约模式就是把国家权力划分为立法、行政、司法三权,三权之间彼此分立、相

[1] 刘家义主编:《中国特色社会主义审计理论研究》(修订版),北京:商务印书馆、中国时代经济出版社2015年版,第8页。

[2] 韩大元:《“法治国家”的形式意义和实质意义》,《检察日报》,2014年1月14日。

[3] 刘家义主编:《中国特色社会主义审计理论研究》(修订版),北京:商务印书馆、中国时代经济出版社2015年版,第13页。

[4] 相关论述参见唐亚林:《权力分工制度与权力清单制度:当代中国特色权力运行机制的建构》,《理论探讨》2015年第3期。

互制衡,辅之以多党竞争、公开选举、司法独立等方式,从而达到建构资本主义宪政制度体系之目的,体现政治制度的性质。功能性权力制约模式,是针对行政权扩张引发的决策权、执行权、监督权的配置状态,它是通过权力运行过程中的职能分工,建构政治制度的操作层次和运行机制,体现政治制度的质量。与国家治理模式和权力制约模式相适应,世界各国的国家审计制度也各有特色。有的审计机构独立于立法、司法和行政机关之外,向立法机关报告工作;有的审计机构独立于立法和行政机关之外,有一定的司法判决权,向立法机关报告工作;有的实行审计与监察合一体制,兼具审计和监察职能;有的审计机构属于政府组成部门,如中国审计署作为国务院组成部门,在国务院总理领导下依法独立行使审计监督权,并受政府委托向全国人民代表大会报告工作。^[1]不论审计制度如何设计,都是以保证依法独立履行审计监督权为核心,都是为了充分有效地发挥审计在国家治理中的基石和重要保障作用。

第二,从国家审计与国家治理其他方面的关系分析。如果把国家治理看作一个大的系统,在国家治理的决策系统、执行系统和监督控制系统中,国家审计属于监督控制系统,服务于决策系统,承担着对执行系统实施监督和约束的职责。^[2]与国家治理其他方面相比,国家审计具有十分独特的地位。一是独立性。在国家治理体系设计中,国家审计机构没有具体的决策和管理职能,超然、独立地承担监督职责,而且大多数国家在法律上也明确保障国家审计机构依法独立行使审计监督权,不受其他方面干涉。这种角色设计和制度保障,决定了国家审计机构能够不囿于任何机构、团体或个人利益

[1] 审计署审计科研所、审计署境外司、审计署国际合作司编:《国外审计监督制度简介》,北京:中国时代经济出版社2013年版,第4页。

[2] 相关论述参见刘家义主编:《中国特色社会主义审计理论研究》(修订版),北京:商务印书馆、中国时代经济出版社2015年版。

的羁绊,能够立足于国家治理的全局,以维护国家利益和全体人民利益为目标,来揭示问题、反映情况,客观公正地处理和提出建议。

二是全面性。国家审计作为覆盖所有公共资金、国有资产、国有资源的经常性监督制度,审计对象和内容具有广泛性、普遍性,涉及国家治理的多个领域,其中包括了参与国家治理的众多机构和人员;审计作用的发挥也有全面性,通过审计公共资金使用、公共权力运行和公共部门履职尽责情况,促进用好人、管好权、理好财,并在此基础上促进完善用人、管权和理财的制度机制。

三是专业性。国家审计作为一种专职和专业的监督行为,扎实的专业知识储备、丰富的实践经验积累和良好的组织协调能力是对审计人员的要求,其中,精通查账、熟悉财政财务和相关业务知识更是必备的基本素质。通过对被审计单位和事项的资金流、业务流、物资流、信息流的审计,不仅要摸清真实情况、揭示风险隐患、查找突出问题,还要善于对症下药,对审计收集到的与问题相关联的各种数据、资料进行研机析理的分析,提出解决问题的建议。

四是客观性。以事实为依据、以法律为准绳是审计必须坚持的基本原则。通过审计,追根溯源,实事求是地揭示问题和分析原因,客观公正地做出评价和提出建议。做到问题明、证据实、打得准,是审计的职业习惯和职业精神。可以说,正是国家审计监督的这些本质属性和独特优势,决定了国家审计与国家治理其他方面的关系,即审计通过独立公正地核查国家治理各领域各类经济活动的真实性、合法性、有效性,摸清真实情况、揭示风险隐患、反映突出问题、分析体制机制性障碍和制度性缺陷,并推动问题及时有效解决,充分发挥审计预防、揭示和抵御的“免疫系统”功能,对国家治理体系中其他方面的规范、高效运转提供基石支撑和重要保障作用。

由于国家审计的上述特性,为充分发挥审计在国家治理中的基石和重要保障作用,世界各国在审计制度设计上采取了一些共同做法:一是审计机构大多为宪法机构,正如前述大多数国家的宪法都

规定了审计机构的法律地位、负责人、组织机构和保障机制等,非经修宪不得变动和调整;二是法律明确规定要依法独立行使审计监督权;三是强调职权法定,即在履行审计监督职责的过程中,各国审计机构普遍被赋予检查权、调查权、报告权、移送权和重大事项临时处置权,有的还具有处理处罚权、司法判决权;四是强调结果公开,即审计结果都要向社会公开;五是注重发挥审计监督的建设性作用。这都赋予审计机构具体提出预警或建议的权力。^[1]

第三,从审计制度与制度功能的关系分析。通常意义上,制度具有规范性、相对稳定性等特征,核心功能是增进秩序,提供协调关系、开展工作、管理运行、约束激励的基本规范。简言之,国家审计制度的功能就是通过协调国家审计系统内部运作,满足外部系统对国家审计的需求,具体来说有以下几个方面。

1. 提供了国家审计服务国家治理的基本手段和途径。国家审计制度是适应国家治理的需要而产生的。“我们讨论一项制度,固然应该重视其‘时代性’,同时又该重视其‘地域性’”,“在这一国家,这一地区,该项制度获得成立而推行有利;但在另一国家与另一地区,则未必尽然”。^[2] 与各国国家治理的需要和运行机制相适应,各国审计制度采用不同的设计模式,并通过这一模式确立了审计在一个国家治理体系中的基本职责和权限,规定审计发挥职能作用的基本手段、途径和工作方式。审计制度设计越科学合理、越适应国家治理的需求,国家审计服务国家治理的作用就越大。

2. 提供了审计监督权的合法性和强制性基础。审计监督权是由国家法律赋予的,具有法定性和强制性,体现在以下三个方面。

[1] 相关情况参见审计署审计科研所、审计署境外司、审计署国际合作司编:《国外审计监督制度简介》,北京:中国时代经济出版社2013年版,第4页。

[2] 钱穆:《中国历代政治得失》(新校本),北京:九州出版社2012年版,第4页。

其一,审计机构应严格按照法律赋予的权限实施审计,不得超越法律赋予的审计监督权限。其二,审计机构应当切实行使审计监督权,不得随意放弃。其三,被审计单位、其他单位和个人不得拒绝、阻碍审计机构依法行使审计监督权,否则,应承担相应的法律后果。建立在公众认可、信服基础之上的审计监督,更具权威性和可实施性,能够更好地发挥作用。审计制度通过确立审计监督权的配置格局,对审计人员、审计机构、被审计单位及其他机构或组织之间审计关系的规范和调整,为审计监督权行使的合法性和强制性提供基础。

3. 明确了审计的组织结构和运行规则。组织和规则是制度的要素之一。组织是权力运行的载体,是制度发挥作用的主体;规则是细化、具体化的程序和规范的关系。审计制度从审计组织结构和运行规则两个方面明确了审计监督权的运行空间。其中,审计组织是审计制度的实体部分,是具体实施审计制度、维系审计秩序的组织载体,是审计监督权赖以存在的相对静态空间。审计规则为审计权力运行和发展提供了动态空间,规定审计主体和客体能做什么、不能做什么,该怎样做、不该怎样做等各种程序和规则。这两个空间构成两个基本维度,规范和约束着审计监督权运行的各个方面。

4. 规定了审计监督权的运行机制和职责范围。审计监督权源于人民通过国家政治制度将审计监督的权力和责任赋予或委托给国家,国家又以法律形式将审计监督的权力和责任授予审计机关。审计制度通过界定国家审计的基本职能、基本性质、法定权限与业务边界,为审计机关履行审计监督权提供依据和保障。同时,它从权力的正常运行机制和发挥作用方面,对审计监督权进行限制和约束,形成对审计机关行使审计监督权的制衡,保障依法审计、依法办事。

因此,从制度功能的角度理解,审计制度的具体内容是围绕发挥审计制度功能来设计和安排的,反映了国家以及社会公众对国家审计的要求。在这一点上,世界各国审计制度的内容大体一致,主

要包括审计管理体制、审计机构设置、审计人员配备及管理、审计职责权限、审计对象、审计范围、审计运行机制等,这些规范通过具体审计工作体现出来,结果表现为审计制度运行发挥的现实成效。其中,审计关系主要包括审计机关上下级之间、审计人员之间、审计人员与审计机关之间的内部关系以及审计机关与其他监督检查机关、审计机关与司法检察机关、审计机关与被审计单位等外部机构或个人之间的外部关系。

在上述分析中,前两个方面是确立审计制度的基础,决定了审计制度的类型和设计基点。一般而言,审计制度是将前两个方面对审计的要求与审计监督的特性相结合做出的设计和安排,第三个方面讲的审计制度的具体内容均应体现二者结合的要求。可以说,审计制度是由国家建立的用于调节审计关系的,具有法定性、强制性的规范体系和机制,其设计要立足于国家治理对审计的要求,立足于审计职能作用发挥的需要,立足于调节和规范各种审计关系的需要,为审计活动得以有效开展提供基础和保障。

三、关于中国特色社会主义审计制度

中国特色社会主义审计制度是中国特色社会主义制度中有关国家审计规范的总称,是对中国特色社会主义审计实践中形成的相互联系的各项办事规程或行动准则的高度概括。中国特色社会主义审计制度属于中国特色社会主义制度体系中具体层面的制度,它以根本政治制度为最高指导,以基本层面的政治、经济和社会制度为基础,包括审计法律体系、审计体制以及支撑落实审计法律体系和审计体制的各项具体审计规范等。分析中国特色社会主义审计制度,应把握三个基本观点。

第一,中国特色社会主义审计制度的根本特征是坚持中国共产党的领导,依法独立行使审计监督权。中国共产党是中国特色社会