

审计“审计署”问题的国际比较研究

——兼论谁来审计我国审计署

张秀梅(博士) 徐 莉

(北京理工大学 北京 100081)

【摘要】 针对由谁来审计“审计署”这一特殊问题,本文首先比较了英、美、德等国的审计制度设计,根据这些国家的成功经验,提出对我国的几点启示,然后分析了审计我国“审计署”时应该遵循的原则,最后提出:在人大常委会下设立国家审计委员会,由其审计我国“审计署”的审计活动;引入国际同业互查制度,由国际审计组织来审计我国“审计署”的财务活动。

【关键词】 审计“审计署” 审计委员会 同业互查制度

一、问题的提出和文献综述

国家最高审计机关(审计署)主要负责审计国家预算及其他财政、财务收支的实施情况,但审计署自身也有经费预算和财务收支,也应接受专职机构的审计,以避免权力无人监督时可能出现的审计腐败。当前英国、美国、德国、瑞典以及欧洲其他国家等都建立有专门的机构来审计国家最高审计机关。但是,我国还没有建立审计“审计署”的专门机构,这严重地影响了政府审计的质量。所以有必要研究“谁来审计我国审计署”的问题,以提高我国政府审计报告的公信力。

从国内的文献来看,我国对谁来监管国家审计机关的研究较少。廖洪、张娟、张庆(2004)运用博弈理论分析了对国家审计监督的法制化、透明化、效率化等原则,而监督举措主要有法律监督、组织监督、质量监督、人事监督、社会监督等。陈波(2007、2008)介绍了美国的同业互查制度,认为同业互查不仅适用于注册会计师行业,而且适用于国家审计机关。周长信(2009)比较了美、英两国政府审计的外部监督机制,认为我国政府审计应尽快建立健全包括同业互查在内的全面质量控制。上述文章主要介绍英、美政府审计监管的经验,对德国、瑞典和欧洲其他国家的政府审计监管缺少介绍,对谁来审计我国“审计署”的问题更缺少专门、系统、深入的研究。我国审计署迫切需要来自外部机构的独立审计监管,以向外界证明其审计报告的公正、客观与可信。因此研究谁来审计我国“审计署”的问题具有重要的理论和现实意义。

二、审计“审计署”问题的国际比较及启示

(一)英美等其他国家关于审计“审计署”问题的制度设计

1. 英国的最高审计机关及审计主体。英国政府审计采用立法模式,国家最高审计机关为审计署,英国国家审计署隶属于议会下院,其主计审计长代表议会行使职权,与其三权分立的政治体制相适应。国家审计署由议会垂直领导,作为独立于政府并向议会报告的外部审计机构,国家审计署负责对中央政府各部门和行政性机构、公共机构等进行审计。

除国家审计署之外,议会下还另设公共账目委员会,它的

一个重要职责就是对国家审计署进行审计。公共账目委员会和国家审计署同样隶属于议会,属同等级别,但二者之间没有双向的审计关系,因此独立性较强、权威性较高。根据下议院议事规则,所有经国家审计署审计的公共账目和主计审计长的报告应一并送交公共账目委员会审查。公共账目委员会将审查结果直接向议会报告。为了解决审计“政府审计”的审计力量不足问题,取信于国会和社会公众,英国还专门建立了由英国皇家注册会计师组织实施的政府审计外部监督机制。按英国1983年国家审计法案,国家审计署应该聘请独立第三方即独立的英国皇家注册会计师组织对审计署的财政、财务收支及盈亏状况、资产负债表、现金流量表、部门费用开支情况,以及薪酬报告中需要审计的部分数据进行审核,审计报告直接递交英国下议院并在审计署网站予以公布。

可见,英国审计“审计署”的机构有两个:一是议会下设置的公共账目委员会;二是英国审计署专门聘请的英国皇家注册会计师组织。其中,公共账目委员会主要审查复核英国审计署对其他部门进行的审计业务和出具的审计报告;英国皇家注册会计师组织主要对审计署系统的财政、财务收支和绩效进行审计,并出具审计报告。两个机构从不同的角度对英国审计署进行审计,确保英国政府审计的质量。

2. 美国的最高审计机关及审计主体。美国实行立法型审计体制,且是该体制的开创者,审计模式比较成熟。美国最高审计机关为审计总署,审计总署隶属于国会调查委员会,作为联邦政府的审计机关直接对国会负责。

为了取信于国会和社会公众,美国审计总署接受监督的程序是:首先,定期接受国会及其专门委员会对其审计工作质量的评价与考核;其次,接受国家聘请的国际知名会计师事务所对其年度财务报告进行审计;最后,定期邀请国际知名会计师事务所、友好国家最高国家审计机关组成的工作小组分别对其财务审计、绩效审计的质量进行“同业互查”。美国《政府审计准则》(2003年修订版)第49条明确要求“每一个按照公认政府审计准则(简称GAGAS)执行审计或鉴证业务的审

计组织都必须接受来自外部审计组织的同业互查”。自1995年起,美国审计总署决定每隔三年聘请毕马威华振会计师事务所(国际四大会计师事务所之一)进行一次财务审计业务同业互查,迄今已进行四次,每次均获得了毕马威华振会计师事务所无保留意见的审计报告。2004年审计总署首次邀请由加拿大审计总署牵头,包括加拿大、澳大利亚、墨西哥、荷兰、挪威、南非和瑞典7个国家最高审计机关组成的联合小组进行了同业互查,同样获得了无保留意见的检查报告。美国审计长戴维·M·沃克在美国注册会计师协会(AICPA)2005年同业互查研讨会上强调,同业互查是一项行之有效的制度,它向美国国会和社会公众证明了美国审计总署的工作是客观、独立和可靠的,是符合政府审计准则的。美国审计总署的同业互查做法回答了“谁来审计(国家)审计”的问题。

由上述可知,美国审计“审计总署”的机构有三个:一是国会及其专门委员会;二是国际知名会计师事务所;三是由友好国家最高审计机关和国际知名会计师事务所组成的工作小组。三个机构从不同的角度对美国审计总署进行审计监督,确保美国政府审计的质量。

3. 德国的最高审计机关及审计主体。德国的政府审计有至高无上的宪法保障,采用的是立法、司法和行政模式以外的其他模式,国家最高审计机关是联邦审计院,它独立于立法、司法和行政三个权力机关以外。

为了保证政府审计的质量,德国联邦审计院须接受三个方面的监督。首先,由议会的一些工作委员会来实施对审计院的监督;其次,议会委托社会审计组织对审计院的工作进行检查;最后,德国作为欧盟成员国,联邦审计院要接受其他欧盟成员国审计机关组成的工作小组的检查。总之,审计德国审计院的机构有三个:一是议会,二是社会审计机构,三是其他欧盟国家审计机关工作组。三个机构从不同的角度对德国联邦审计院进行审计,确保德国政府审计的质量。

4. 瑞典的最高审计机关及审计主体。瑞典的政府审计是行政型模式,最高审计机关是国家审计局。国家审计局由内阁领导,负责对政府的下属机构进行审计。

为了保证政府审计的质量,瑞典在其《政府机关法》中明确规定:审计局应根据本法第十五条的规定,按时提交机关自身年度会计账簿的审计报告。此外,在国家审计局之上还有由12人组成的议会审计师团队,负责对内阁各部以及国家审计局进行审计。议会审计师必须是议会议员,任期一年。议会审计师团队成员的议员身份及其与审计局的上下级领导关系,使得这种审计体制一度在瑞典的政治经济发展中发挥了独特的作用。总之,审计瑞典审计局的机构是位于国家审计局之上的议会审计师团队,议会审计师与瑞典国家审计局是上下级关系,担负着保证瑞典政府审计质量的重任。

5. 其他国家的最高审计机关及审计主体。目前在国外,已有很多国家在议会内设立了专门监管最高审计机关的委员会,其任务主要是详细审查审计报告,核实审计资料、审计证据、审计建议,审查后需就审计机关对政府经济活动的审计情况向议会提出审查意见和建议。东欧、中欧、马耳他和塞浦路

斯等国家的审计机关和“专门委员会”的合作有不同类型。第一类委员会如交通、农业、卫生保健委员会,可称之为分支委员会,除审查审计报告之外,还负责对不同的公共行政管理和经济管理机构进行审查。第二类委员会仅仅或主要负责处理与国家审计相关的事务,可称之为审计委员会(塞浦路斯称之为公共会计委员会,匈牙利和波兰称之为国家审计委员会)。第三类委员会如马耳他的国家审计局会计委员会,专门负责与审计机关预算有关的事务,即批准审计机关的预算,委派外部审计师对审计机关的财务收支活动进行审计。

(二)对我国的启示

1. 我国应建立专门机构来审计“审计署”。英国、美国、德国、瑞典和欧洲其他国家都设有专门机构来审计国家最高审计机关,这是因为,虽然审计署具有较高的独立性,其对公共资金和公共资产的审计不受外界的干预,但审计署自身也需要接受来自外界的审计监督,不能处于无人监督的审计真空之中。孟德斯鸠认为,一切有权力的人都容易滥用权力,这是万古不易的一条经验。我国也应该聘请独立第三方来审计国家审计机关,对政府审计部门实施再监督,这样既有利于提升政府审计监督权威,又有利于提高政府审计质量。

2. 审计“审计署”的机构应该是多个而不是一个。英国、美国和德国的最高审计机关都接受来自多个机构的审计监督,首先要接受议会下属的与审计署平级的专门委员会的审计监督,其次要接受来自会计师事务所的审计监督。这些部门从不同角度复核最高审计机关对其他政府部门和公共资金的审计工作,审查审计署自身的财政、财务收支,在审计内容、审计时间等方面相互配合,以向社会公众披露最高审计机关的工作是否客观、独立和可靠,是否符合政府审计准则。

3. 审计“审计署”的人员必须具备审计及政府会计等方面的专业知识。英国、美国、德国和欧洲其他国家负责审计国家审计机关的人员,要么来自议会下属的专门委员会,要么来自会计师事务所,要么来自友好国家最高审计机关。瑞典负责审计“审计署”的机构是由12人组成的议会审计师团队。该审计师团队的审计人员具备极丰富的审计及政府会计等方面的专业知识和工作经验,可以快速、正确地判断最高审计机关从事政府审计以及自身财政、财务收支存在的问题及其症结,以促进最高审计机关提高审计工作的质量。

4. 审计“审计署”的专职机构和审计署之间应保持同级别关系。英国、美国、德国和欧洲其他国家在议会下设置的审计国家审计机关的专门委员会同由议会领导,与审计署属于同等级别,而且议会委员会与审计署之间没有双向的审计关系,因此独立性较强、权威性较高。这一点非常值得我国借鉴。我国在设立审计“审计署”的专职机构时,也应该让该专职机构和审计署保持同级别关系,不能让审计“审计署”的机构和我国的审计署之间像瑞典的做法一样保持上下级别的垂直领导关系。那样,会影响我国政府审计的独立性和权威性。

三、谁来审计我国“审计署”

(一)审计“审计署”机构的选择应该遵循的原则

1. 审计“审计署”机构不能是监察部和财政部,其与审计

署之间不能存在双向的审计和被审计关系。在确定审计我国“审计署”的机构时应充分考虑到这些机构作为“再审计者”，首先必须独立于接受检查的国家审计机关，以保证其意见的客观性和公正性。因此，审计“审计署”的机构与审计署之间不能存在双向的审计和被审计关系。

2006年10月《21世纪经济报道》曾披露，监察部、财政部拟对全国审计系统进行定期监察，审计署正在酝酿邀请财政部和监察部联合组成监督机关，对国家审计机关的财政财务收支、专项经费使用及审计工作开展情况进行年度审计，形成固定制度以结束国家审计机关无人审计的状况。采用这种做法主要是能够适应我国目前的政府体制，尽快地形成对审计署进行审计监督的制度。笔者认为，由于财政部、监察部作为政府机构，其自身就是审计署的审计对象，尤其财政部经常是审计署的重点审查对象，如果采用如上做法就难免会出现财政部和审计署双方的利益纠葛，容易发生双方互相拆台或者互相包庇的问题。最高审计机关国际组织的《利马宣言——审计规则指南》指出：最高审计机关必须独立于被审计机关之外并不受外来影响，这样才能客观有效地完成其工作任务。可见，双方互相审计的审计制度是不适宜的，它损害了审计独立性，无法保证审计质量和审计目标的实现。

2. 审计“审计署”的机构不能参与审计署自身的审计工作，不能是国内的社会审计组织。一般人难以做到公正、客观地评价自己，所以审计“审计署”的机构不能从参与审计署审计工作的部门中考虑。虽然聘请国内社会审计组织对“审计署”进行审计是国际上的一种普遍做法，但它在我国却不具备可行性。这是因为，由于审计署工作人员的紧缺及专业或特殊知识的不足，审计署经常会聘请社会审计组织帮助进行政府审计，这样二者之间就形成了业务往来关系。审计署发布的《审计署聘请外部人员参与审计工作管理办法（试行）》（审法发[2006]39号）规定，审计署可聘请外部人员参与下列审计：国家建设项目审计；企业和金融机构资产、负债、损益及其主要负责人任期经济责任审计；事业单位、社会团体和其他社会组织财务收支及其主要负责人任期经济责任审计；国际贷款援建项目审计；其他适宜聘请外部人员参与的审计。如果再聘请我国的社会审计组织来审计“审计署”，就有可能因为其业务关系对审计的独立性造成损害。

3. 审计“审计署”的机构必须具有专业胜任能力，不能是人大。英国、美国和德国在议会下设置的审计最高审计机关的专业委员会都是立法机构下面的执行机构，而不是议会这一立法机构自身。因为立法机构自身缺少审计和会计方面的专业知识，不具有专业胜任能力，无法对最高审计机关进行专业审计。所以，审计我国“审计署”的机构也不能是立法机构，不能是人大。虽然人大是我国最高的权力机关，应当对政府的行政行为负责监督，其中也包括对国家审计行为的监督，但是人大在我国只是立法机关而不是执行机关，具体的审计国家“审计署”的监督工作应交给其下属机构来完成。

（二）审计“审计署”问题的解决思路

借鉴英国、美国、德国和欧洲其他国家审计最高审计机关

的工作经验，笔者提出审计我国“审计署”的构想是：首先在人大常委会下设立国家审计委员会，由其对我国审计署的审计活动（包括专项审计和各类审计调查）进行专门的审计监督；其次引入国际同业互查制度，聘请国际审计组织对我国审计署的日常财务收支活动进行专门的审计监督。

1. 设立国家审计委员会，由它来负责对我国“审计署”的绩效进行审计。审计国家最高审计机关的主体应该是一个很有权威的机构。为此，我国应在人大常委会下设立国家审计委员会，由它来审计“审计署”的审计活动（包括专项审计和各类审计调查）。国家审计委员会由人大常委会直接领导，对人大负责。审计署仍然是国家的最高审计机关，国家审计委员会与审计署处于同级别地位，彼此没有隶属关系，也不存在人员委派的关系。国家审计委员会的主要职责是对审计署的预算审批、预算执行和经费的使用及审计署的日常工作进行审计监督，不定期地检查政府审计工作的执行情况，并形成审计报告递交人大常委会审阅。另外，国家审计委员会还可承担原属审计署的部分职责，对社会审计和内部审计进行指导和监督，以及协助有关部门制定审计法律、法规和相关政策。这样就可以保证审计署集中充足的人力、物力投入到政府审计工作中，强化财政审计，开展绩效审计，完善经济责任审计。同时由于国家审计委员会和审计署之间既不存在双向审计关系和业务关系，又不存在行政隶属关系，因此其审计的独立性能得到保障，有利于提高我国政府审计质量。

2. 引入国际同业互查制度，由国际审计组织来审计我国“审计署”的财务收支活动。建立同业互查制度是对国家最高审计机关进行审计监督的第二条战线，为此，我国可借鉴美国审计总署的国际“同业互查”制度，聘请由国际四大会计公司或友好国家最高审计机关组成的工作小组，对我国审计署的财务收支活动进行定期评价。国际四大会计公司具有较强的专业胜任能力和丰富的审计经验，友好国家最高审计机关所从事的本来就是与我国审计署相同或相近的工作，所以由它们组建的工作小组能够比较准确地评价我国审计署业务质量的高低。从独立性来看，由于负责同业互查的主体与我国审计署之间不存在行政上的隶属关系，也不存在审计与被审计的关系，因此其独立性能够得到有效的保障。

主要参考文献

1. Government Auditing Standards(2003 Revision)
2. Walker, D1.M1. Peer Review: Assuring Quality and Enhancing Confidence. AICPA Peer Review Conference. Chicago, 2005
3. Walker, D1.M1. Enhancing Public Confidence: The GAO Peer Review Experience. Journal of Accountancy, 2006; 7
4. 廖洪, 张娟, 张庆. 关于监督国家审计的若干思考. 审计与经济研究, 2004; 3
5. 陈波. 论国家审计质量的外部监督. 东北财经大学学报, 2008; 1
6. 周长信. 美英国家政府审计外部监督机制及启示. 经济问题, 2009; 3