

# 试论我国国家审计体制改革

马屯良 张艳(博士)

(四川大学工商管理学院 成都 610064)

**【摘要】** 本文运用“政府式”委托代理理论对国家审计体制进行研究,指出国家审计体制的评价应以其是否适合所在国的政治体制和经济体制为标准,并根据这一标准对我国现行国家审计体制的利弊进行分析,最后提出了改革国家审计体制的建议。

**【关键词】** 国家审计体制 委托代理 政府式

## 一、问题的提出和文献综述

国家审计体制是指审计机关的管理制度,它包括三个方面的内容:①审计机关在国家权力机关中的地位和审计长的地位;②审计管辖范围;③上级审计机关和下级审计机关之间的关系。

我国现行的国家审计体制自确立以来,在维护国家财政经济秩序、提高财政资金使用效益、促进廉政建设等方面起到了一定作用。但是随着社会主义市场经济体制的确立和完善,以及我国政治体制改革的深化,现行国家审计体制的弊端日益凸显,许多学者纷纷发表文章,提出了相应的改革模式。大部分学者认为,现行国家审计体制的弊端集中表现为审计体制缺乏独立性,现行审计机构隶属于政府部门,审计部门很难完成对权力的制约和监督。在现行体制下,如果同级人民政府和人民代表大会之间产生利益冲突,审计监督的作用就难以发挥出来,进而影响人民代表大会的预算监督职能;如果地方人民政府和上级审计机关审计工作意见相左时,审计监督的作用也难以得到充分发挥。

针对上述弊端,学者们分别提出了以下几种不同的改革模式:秦荣生(2004)运用公共受托经济责任理论进行了分析,认为在基本不改变现行政府审计体制的条件下,审计署应接受全国人民代表大会和国务院的双重领导,相应地,地方审计机关也应接受同级人民代表大会和同级人民政府的双重领导。项俊波(2001)在剖析了我国现行审计体制,并对审计体制改革的“改良观”、“独立模式观”、“完善现行审计体制观”和“立法模式观”进行比较分析后认为,我国现行的审计体制模式应改为立法模式。李齐辉、吕先镭、许道俊、刘新琳(2001)以审计环境是审计体制构建的决定性因素为依据,在评价了学界两种主要改革意见的基础上,认为我国应该建立一种中央审计机关拥有司法地位和相应的法律监督权、地方审计机关由省级直接管理的新型国家审计制度。尹平(2001)建议采取渐进改革方式,对我国现在的行政型审计体制进行完善、充实、改进和提高。吴联生(2002)从审计利益协调论的视角,运用政府审计隶属关系评价模型分析得出,在我国目前的政治

体制下,政府审计机关隶属于国务院是一项比隶属于全国人民代表大会更优的制度安排,而地方政府审计则应从目前的双重领导体制转变为单一的垂直领导体制。马曙光(2006)认为,现阶段进行政府审计体制改革还不成熟,只有在政治体制和历史传统发生变革的双重影响下,随着政治体制改革的深入和民主法制建设的完善,在现行政府框架内,整合审计和监察部门力量,建立审计监察院,向“监审合一”的政府审计模式发展。高存弟、史维(2003)从审计制度的政治经济学基础出发进行分析,认为我国政府审计体制改革的趋势是:未来的国家审计机关将是一个同行政机关、司法机关和立法机关并行的独立机构。杨肃昌、肖泽忠(2004)在考虑人民代表大会预算监督和政府经济监督对审计监督双重需要的基础上,提出了“双轨制”的改革方案:在人民代表大会和政府分别建立履行不同审计职责的审计组织。

但是,这些观点并没有运用“政府式”委托代理理论来进行分析,对国家审计体制的评价不全面,提出的改革模式缺乏有力的理论支持。那么,现行的国家审计体制是什么,存在什么问题?我国现行审计体制又如何进行改革?本文将根据“政府式”委托代理理论对这些问题进行分析。

## 二、“政府式”委托代理理论

1. 假定只有委托人和代理人之间存在效用目标冲突的一般委托代理理论。在现实社会中,如果存在所有权和经营权的分离,就会产生委托代理关系。委托代理关系是指委托人授予代理人一定权利,要求代理人按照委托人的效用目标服务。但是在理性经济人假设下,代理人也会追求其自身效用的最大化,如果代理人的利益与委托人的偏好和利益发生冲突,代理人将不会完全按照委托人的效用最大化目标办事,甚至会利用委托人授予的权利,不顾委托人的偏好和利益,来追求其自身效用最大化。因此,为了防止这种现象的发生,委托人需要通过严密的合同关系和对代理人的密切监督来限制代理人的行为。

2. 假定委托人之间存在效用目标冲突的“政府式”委托代理理论。政治组织中的委托代理关系更为复杂,“政府式”委

托代理理论的前提是各方效用目标存在冲突。也就是说,不仅委托人和代理人之间存在效用目标的冲突,而且委托人之间也存在效用目标的冲突。因为在政治组织中,每个利益集团都有其自己的偏好和利益。

另外,政府在委托代理关系中的角色定位也不是一成不变的,在公众和政府之间的委托代理关系中政府充当代理人的角色,这种情况下,政府面对的是具有不同偏好的委托人;而在政府和政府职能机构之间的委托代理关系中政府又充当委托人的角色,其面对的是各个具有不同偏好的代理人。因此,在政治组织中的委托代理关系中,政府要兼顾委托人、代理人以及其自身三者的利益目标,即使不考虑自身利益,作为代理人的政治组织也与主要以追求利润最大化为目标的企业不同。除了追求经济增长之外,政治组织还需要追求社会公正、收入平等、环境保护、公共服务质量等目标;相应地,作为委托人,其偏好也由于最终事实上的委托人(公众)的不同偏好而具有多样性,也包括追求经济发展、社会公正、收入平等、环境保护、公共服务质量等目标。

当这些目标发生冲突时,作为代理人的政府或政府职能机构可能选择损害公众利益或者政府利益而维护机构(或个人)利益。更为明显的是,在政府和公众的委托代理关系中,作为初始委托人的公众的行为能力被弱化,国家强制代理使得每个初始委托人的监督力度有限,甚至可能对改善代理人的行动毫无影响。

为解决在政治组织中的代理人问题,需要采取不同的手段,其中最重要的一种是建立和完善对政府的监督制度,完善权力制约机制,例如人大监督、司法监督、行政监察、行政系统内部监督、专门机构监督、社会舆论监督、新闻媒体监督等,尤其是要完善审计监督机制。

### 三、各国审计体制评价

根据以上论述可知,我们必须要对政府权力进行制约,审计监督就是一种非常重要的监督制度,它存在的目的就是解决与国家审计相对应的委托代理关系中的代理问题。在审计力量有限的条件下,现行审计体制只有能够解决与其相应的代理人问题才是合理的。由于政府在政治组织委托代理关系中的角色定位不确定,即在公众和政府之间的委托代理关系中充当代理人的角色,而在政府和政府职能机构(或企业组织等)之间的委托代理关系中又充当委托人的角色,且前一种委托代理关系大多发生在政治体制内,后一种大多发生在经济体制内,因此评价一种审计体制时,就要看此种审计体制是否适应相应的政治体制和经济体制。下面我们就以美国、法国、德国为例来对此进行说明。

**1. 美国的立法型国家审计模式。**在美国,隶属于国会的审计总署的首长是美国的审计长。美国实行的是立法、行政、司法三权分立的联邦制政治体制,政府所控制的社会经济资源相当有限,国有经济所占比重很小。议会对政府的制约程度比较大,在这种政治体制下,审计总署隶属于国会比较合适;同时,在联邦政府各部门设立监察长办公室,相当于政府的内部审计,因为每一个政府机构肯定都会对其所属的职能部门、

国有企事业单位的财务收支和经济效益进行监督,这是由政府的责任引起的。由于美国是联邦制,联邦审计总署与地方审计总署不是领导与被领导的关系,各州的审计管理体制各不相同,各州的审计机关在向该州地方议会报告工作方面,同审计总署的地位基本相同。

**2. 法国的司法型国家审计模式。**法国的最高审计机关是审计法院,享有最高法院的某些特权,可以对违法或造成损失的事件进行审理并对相关责任人进行处罚。审计人员多为法官,审计法院是介于行政和立法之间的独立机构。审计法院每年要向总统上报审计报告,但总统无权强制审计法院进行某项审计;议会只能建议审计法院去做某项审计调查,是否进行某项审计调查的决定权属于审计法院。这是因为,自第二次世界大战以来,法国政治体制呈现出一个很明显的特征,即议会权力不断被削弱。为了对国家财政进行监督,法国采用了司法型国家审计模式。同时,法国的国家结构形式是单一制,地方要服从中央,最高审计组织和地方审计组织的关系明显具有司法特征,审计法院可以接受地方审计法庭判决不服的上诉,并作出终审判决。

**3. 德国的独立型国家审计模式。**德国的联邦审计院同联邦议会、联邦政府和联邦法院同级,联邦审计院只服从于法律。笔者认为,这种国家审计体制的形成与人民对纳粹体制下希特勒至高无上的权力反省有关,以致除了有立法、行政、司法三权的相互制约外,还要靠审计来加强权力制约。联邦审计院要对联邦管理部门、联邦特殊财产、联邦国有企业、联邦公共法人的财政收支或经营行为进行审计。各州也有审计院,联邦审计院和州审计院不是领导与被领导的关系,而是各自独立的。

**4. 我国国家审计监督工作**是随着我国政治经济体制的变化而不断改进的。宪法规定,我国的最高国家权力机关是全国人民代表大会,国务院等其他权力机关要接受全国人民代表大会的监督。自现行国家审计体制确立以来,审计监督工作随着人民代表大会监督的深化也在不断改进,1994年3月通过的《预算法》实施后,审计监督开始在人民代表大会实施的预算监督中发挥作用;从1996年起,每年听取和审议政府审计工作报告就成为全国人民代表大会常务委员会会议的法定议程;2006年2月28日,修订后的《审计法》第四条规定:国务院和县级以上地方人民政府应当每年向本级人民代表大会常务委员会提出审计机关对预算执行和其他财政收支的审计工作报告。审计工作报告应当重点报告对预算执行的审计情况。必要时,人民代表大会常务委员会可以对审计工作报告作出决议。

### 四、我国现行审计体制的利弊分析

如前所述,评价一种审计体制的利弊,就要看此种审计体制是否适应相应的政治体制和经济体制。

根据审计体制的内涵,我国现行的国家审计体制有三个特点:①审计署隶属于国务院,审计长为国务院组成人员;②审计机关对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企事业单位的财务收支,以及其他依照

法律规定应当接受审计的财政收支、财务收支进行审计监督；③地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责。再具体点，就是说隶属于国务院和地方政府的审计机关职责为：①要对各级政府的财政收支进行审计，以便于人民代表大会对政府实施预算监督；②要对国家企事业单位的财务收支进行监督，以便于政府管理一定行政区域内的经济以及科教文卫等事业；③我国的地方审计机关接受本级人民政府和上级审计机关的双重领导。因此，讨论我国现行国家审计体制的利弊，就需要结合我国现行的政治体制和经济体制逐点进行分析。

1. 国家审计对政府的财政监督是否有效。在我国，人民是国家的主人，其通过人民代表大会委托政府来管理国家，形成人民和政府的委托代理关系，政府依照法律接受人民代表大会的监督。新修订的《审计法》规定，国务院和县级以上地方人民政府应当每年向本级人民代表大会常务委员会提交审计机关对预算执行和其他财政收支的审计工作报告。但是目前的审计体制是，国务院下设审计机关，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支进行审计监督。

笔者认为，这种审计体制并不能体现人民代表大会作为国家最高权力机关的地位，审计机关对同级政府的预算监督作用有限。因为在我国的政治体制要求下，负责监督政府的审计机关应该与政府保持相对独立。而我国的审计机关隶属于政府，其出具的对政府机关的预算执行和其他财政收支的审计工作报告必须通过人民政府才能提交给人民代表大会常务委员会，这导致人民代表大会预算监督成了政府的内部监督。在理性经济人假设下，政府可能会对审计工作报告进行某种程度的干涉，以维护自己的利益，影响人民代表大会对政府的预算监督，使国家审计的监督功能不能得到完全发挥。这是我国现行审计体制的一大弊端。

因此，有的学者认为，我国国家审计体制应该向立法型模式转变(项俊波,2001)。笔者比较赞同这种看法，因为现行审计体制下的隶属关系必须改变。在我国，人民代表大会是国家最高权力机关，又是立法机关，行政机关由它产生并对它负责，所以在审计机关隶属于立法机关的情况下，对政府的预算审计将不会流于形式。

2. 国家审计监督是否有助于政府经济监管职能的实现。国有经济在我国国民经济中所占的比例很大，并且国家的行政权力和经济管理权限也基本集中在政府，政府需要配合审计监督，以便监督国有企业进而维护经济秩序，在此种情况下，审计监督的意义就在于增强政府行政管理绩效，保障政府经济监管职能和目标的实现。这样审计监督与政府监管国民经济的职责和任务才能相适应。有的学者认为，如果政府审计机关对国有企业进行审计监督，则政府审计机关有可能成为有偏向的裁判，而不利于做到客观公正(秦荣生,2004)。笔者认为，只要对政府设计完善的激励机制，而不仅仅以经济效益来考核政府，政府对国有企业的审计监督就不但会实现高效率而且会做到客观公正，这一点已经得到证实。由此可见，国家审计配合政府监管来维护市场经济秩序是我国审计体制的

一大优势。

3. 我国的地方审计体制是否合理。现行《审计法》规定，地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责。有的学者在分析地方审计体制时，提到我国地方审计体制属于行政型审计模式，地方审计机关要受地方人民政府的领导(尹平,2002)，这是由我国单一制的国家结构形式决定的。中央在国家领导体制中处于绝对领导地位，相应地，作为中央政府审计机关的审计署，在审计领导体制中当然要处于领导地位。对于地方审计体制的弊端，即当地方人民政府和上级审计机关审计工作意见相左时审计机关的监督作用难以发挥，笔者认为，这主要是由审计机关与政府之间的隶属关系导致审计机关缺乏独立性引起的，如果改变隶属关系，让地方审计机关隶属于地方人民代表大会，地方审计机关就会独立于地方政府，从而更有利于发挥审计监督的作用。

## 五、结论和政策建议

审计的作用是解决委托人和代理人的关系问题，我国的国家审计就是处理好人民(或者说人民代表大会)和政府之间的委托代理关系，以及政府和政府职能机构(或企业组织等)之间的委托代理关系。前一种委托代理关系更多地发生在政治组织内部，国家审计监督的对象是政府，在这种情况下，国家审计体制改革的成功取决于社会主义民主政治的发展；在后一种委托代理关系中，国家审计监督的是国有企业等组织，这种情况下，国家审计体制改革又和社会主义市场经济体制的完善和发展有关。因此，国家审计体制的评价标准就是其是否适应相应的政治体制和经济体制，国家审计体制改革的成功取决于社会主义民主政治体制和市场经济体制改革的推进和完善。

在我国当前的政治经济体制条件下，由于审计机关在国家权力机关中隶属于政府部门，独立性不强，人民代表大会的预算监督作用因而不能得到充分发挥，而且隶属关系直接影响到地方审计体制的运行，所以有必要对其进行改革。但是这种审计体制在我国特殊的经济体制下对经济秩序的维护发挥着重要作用，因此进行国家审计体制改革时要权衡利弊，要在发挥其优势的前提下革除其弊端。

综上所述，笔者对国家审计体制改革提出如下建议：审计机关应隶属于人民代表大会；政府机关应保留和审计机关职能一样的监察机构，以便政府对经济的监管工作有效进行；地方审计机关隶属于地方人民代表大会，且与上级审计机关在业务上保持指导与合作的关系。

## 主要参考文献

1. 秦荣生. 公共受托经济责任理论与我国政府审计改革. 审计研究,2004;6
2. 马曙光. 政治制度、历史传统与中国政府审计体制选择. 审计与经济研究,2006;6
3. 王金秀. “政府式”委托代理理论模型的构建. 管理世界, 2002;1
4. 王永钦等. 中国的大国发展道路——论分权式改革的得失. 经济研究,2007;1