

国家审计与国家治理现代化的关系： 历史考察及其启示

刘笑霞 李明辉

内容提要 国内外国家审计的发展历史表明,国家审计与国家治理(传统专制社会则是统治)之间存在着双向互动关系。一方面,国家审计是国家治理的重要手段和重要组成部分,在国家治理体系中居于重要地位,对于实现国家治理目标具有重要意义,没有有效的国家审计,不可能有真正有效的国家治理;另一方面,国家审计的作用能否得到充分发挥,很大程度上取决于国家治理水平。没有有效的国家治理,没有良好的治理制度,国家审计工作就可能受到阻碍,因而不可能有真正有效的国家审计。当前,我国正在全面推进国家治理现代化。在这一过程中,一方面,应当高度重视并充分发挥国家审计对国家治理现代化的重要作用,没有现代化的国家审计就不可能有真正现代化的国家治理;另一方面,应当建立和完善相关的制度,以便为国家审计创造更好的制度和工作环境、推动国家审计的现代化,实现国家审计与国家治理的良好互动。

关键词 国家审计 国家治理 现代化

刘笑霞, 河海大学商学院会计学系副教授 211100

李明辉, 南京大学商学院会计学系教授 210093

国家审计在国家治理中具有重要的特殊意义这一观点,已被广泛接受。世界审计组织第二十一届大会通过的《北京宣言——最高审计机关促进良治》总结指出,“世界审计组织通过强化各国最高审计机关,帮助各国政府提高绩效、增强透明度、落实问责制、维护信誉、打击腐败、提升公信力、保护公民的利益,进而促进了良治。”审计长刘家义(2014)认为,国家审计是国家治理的基石和重要保障。不过,国家审计与国家治理之间并非简单的单向作用,有效的国家审计会促进国家治理,但国家治理反过来也会影响国家审计。因此,有必要进一步探讨国家审计与国家治理之间的关系。另一方面,《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出,“全面深化改革的总目标是完善和发展中国特色社会主义制度,推进国家治理体系和治理能力现代化”。那么,国家审计与国家治理制度变迁及其现代化之间又是何种关系?对历史发展规律进行回顾和总结,不仅可以更好地理解过去,而且有助于指导现在和未来。对国家审计与国家治理的关系进行历史考察,对于理解国家审计与国家治理现代化之间的关系,有着很好的启示意义。因此,本文将从国内外国家审计发展的历史出发,考察国家审

本文为审计署2014-2015年度公开招标重点科研课题“国家审计在国家治理现代化中的作用”(批准号:14SJ01003)、河海大学中央高校基本科研业务费专项资金(2015B22914)阶段性成果。

计与国家治理及其现代化的相互关系,进而就我国在推进国家治理现代化进程中,如何更好地发挥国家审计的作用提出建议。

一、国家审计与国家治理(统治)关系的历史考察

1. 从统治到治理:国家审计作用的变迁

治理与统治有着本质的区别。国家统治的实质是维护阶级利益,国家治理则强调要维护公共利益。在权威的主体、性质、来源以及权力的运行向度、作用范围上,治理均与统治有着显著差异(俞可平,1999,2014,p.2)。治理的主体是多元的,是建立在合作、协商基础上的双向的活动和过程,其目标是实现相关主体的公共利益最大化。治理存在于不同范围和层次的组织中,所谓国家治理,就是在国家范围内,政府以及社会公众、非政府组织等多元化主体通过正式及非正式制度,在合作、协调的基础上实现公共利益最大化目标的持续性过程^[1]。只有在现代民主社会中,才可以称国家治理。在传统的专制社会中,只能称为统治。但有一点是相同的,无论是在国家统治还是在国家治理过程中,国家审计都发挥了重要的作用。以下,将对传统专制社会和现代民主社会之下审计的作用以及审计与统治或治理的关系进行分析^[2]。

(1)传统专制社会中审计与统治的关系。在奴隶社会,国王授权各级官吏管理各项国家事务,官吏需要向国王报告其受托管理事务的情况并对其负责,这就产生了受托责任。而财产的“所有者”——皇帝与财产的管理者——各级官吏之间所存在的受托责任关系正是国家审计产生的内在原因。为了检查各级官吏是否忠实地履行了自己的责任,国家的各项开支和赋税收入是否符合国王的意愿,以国王为代表的统治者需要对有关官员的履职情况进行检查,国王既可以亲自检查官吏受托责任的履行情况,更多时候则是委派兼职或专职的机构或人员(例如我国周朝的宰夫)代替他来行使检查和监督,从而产生了审计(文硕,1996,p.10)。这种检查和监督,既是为了监督官吏是否忠实地履行了国王交付的事务,更是国王对国家事务实施有效统治的需要。在奴隶社会,国家审计的职责是从经济角度监督各级官吏是否尽忠于国王,是否代表了以国王为核心的奴隶主统治阶级的经济利益,是否充分发挥了国家机构的经济管理职能。审计制约的对象是受最高统治者之托管理国家资源的各级官员,并对国王负责(文硕,1996,p.10)。这种情况下,审计实际上是奴隶主专制的工具。

在封建社会,审计同样只是君主意志的体现,其主要目的是维护王权统治。我国古代官厅审计的重点,一是勾考会计账簿、审查财政收支的真实性,二是考核官吏财政经济方面的业绩并作为刑赏依据,其基本目的乃是为了维护君主的专制统治和中央集权(李明辉和刘笑霞,2013)。例如,在我国古代存在了2600余年之上计制度在加强朝廷对地方政府和官员的监督控制、促进社会经济发展、保障国家长治久安等方面发挥了积极作用。上计中既包含对地方郡县长官开展经济政绩审计,也包含着财政财务审计和财经法纪的审计。上计需要考核上计簿的虚实真伪以及各种财政财务收支,这对于揭露贪官污吏的营私舞弊、督促官吏勤政廉洁、加强中央对地方的控制,都具有积极的作用(黄文德和方宝璋,2014)。但从根本上说,上计制度乃是为了维护封建政权的稳定。

由此可以看出,无论是奴隶社会还是封建社会的审计,其根本目的,都是为了维护统治阶级的专制统治。从实际效果来看,审计在维护中央集权、整顿吏治等方面发挥了一定的作用。在这一意义上,可以说,审计是因统治者与官吏之间的受托责任以及相应的统治需求而生的。在目的上,奴隶社会和封建社会的审计制度仅仅为统治阶级服务,因而具有较大的局限性;在效果上,这种审计同样具有较大的局限性。由于专制统治制度自身无法克服的局限性,在根本上,传统专制社会的审计不可避

[1]尽管多元化主体是治理的基本特征,政府不是国家治理的唯一主体,公民社会在国家治理中的作用愈加突出,但在我国现阶段,政府治理在国家治理中仍居于核心地位。

[2]在本文中,为了表述的方便,审计与国家审计、政府审计是同义语。

免地会受到不当干扰而导致其不能充分发挥其监督、评价促进以及经济鉴证职能。就不同的时期来说,统治制度本身是否健全会对审计产生反作用,从而导致不同朝代审计效果的差异。

(2)现代民主社会中审计与国家治理的关系。在现代民主社会中,政府是接受人民的委托来管理公共资源的。政府与公民之间的委托代理关系决定了政府的公共受托责任。作为公共资源受托者的政府及其官员,有责任管理好受托的公共资源,合法、有效果、有效率、经济、道德和公平地履行公共职能(GAO, 2007),从而对选民及其代表机构负责。然而,在两权分离的情况下,作为代理人的政府容易产生代理问题,政府及其官员的行为未必都是从人民利益最大化的角度出发。这就需要由审计部门对政府及其部门、官员履行受托责任的情况及其提供的报告进行独立的审计,并将结果报告给公众及其代表——立法机构及其它利益相关者,以帮助这些受托人作出相关的决策。

因此,在现代民主社会中,审计是为了对政府履行公共受托责任的情况进行独立的验证和评价以促使政府更好地履行受托责任而设计的一项制度安排。而公共资源的委托受托关系正是现代国家治理产生的根源。在这一关系中,委托方有权对受托方实施必要的控制和管理,以保证受托方从委托方的利益出发行事,而受托方则有义务从委托人的利益出发行事并向委托人报告其受托事项的履行情况,此即受托人的受托责任。为了促使受托人更好地履行其受托责任,必须要有一系列的机制来对受托人的行为加以约束,并协调不同参与者之间的利益冲突。而这,正是治理产生之根源。可以说,正由于政府公共受托责任的存在,才有国家治理的存在。国家治理很大程度上正是为了促进公共受托责任的履行。正因为此,GAO(2007)认为,受托责任对于国家治理过程而言至为关键。国家治理是一个复杂的系统,其中一个重要方面就是对受托方责任的履行情况及受托方提供的责任履行报告进行独立的评价和验证,这一工作即由审计来完成。由此可见,在现代国家制度中,审计是与国家治理、公共受托责任密不可分的。审计是通过对公共受托责任履行情况进行独立评价来实现其国家治理作用的。具体而言,审计部门依照审计准则,从遵循性和绩效性两方面对政府及其部门、高级官员的行为和结果进行独立的评价,并将结果提供给立法机关、社会公众及其他利益相关者,以作为立法机关和社会公众作出选举、问责等与受托责任关系有关的决策的依据,从而使委托-受托关系得以继续。审计结果不仅是立法机关等外部群体做出受托责任相关决策的依据,对于促进政府及其部门自身优化行为、提高绩效,从而更好地履行受托责任,同样具有重要意义(李明辉和刘笑霞,2013)。审计还是政府信息公开(包括政府财务报告以及其他信息的公开)、公共预算、行政问责、绩效评价等其他许多治理机制的基础或重要保障。审计的独立、客观、专业,决定其具有其他治理机制无法替代的特殊作用。由以上分析可以看到,政府公共受托责任关系产生了国家治理的需要,而国家审计则是实现国家治理的重要手段。在这一意义上,说现代国家审计产生于国家治理也是不为过的。

综上,在现代民主社会中,审计从根本上是为公众、作为公众代表的立法机关及其他主体对政府及其部门实施有效的治理而存在的。在此环境下,国家治理关注的重点是政府是否依照公众的要求来履行公共管理职责,国家审计也将侧重于政府对预算的遵循性、信息披露的可靠性等方面。此时,审计就发展成为公众和立法机关对政府实施治理以促使其更好地履行受托责任的工具^[1]。值得指出的是,在民主社会中,随着公共受托责任关系及公众对政府受托责任的要求、关注重点的不断变化,国家治理的内容和重点也将不断发生变化,作为国家治理重要组成部分的审计的目标、内容和重点也将发生相应变化。事实上,有学者认为,现代国家审计最初的功能只能称为控制,随着预算制度的发展,国家审计的功能才向治理演进(易丽丽,2012, pp. 42-43)。

(3)传统专制社会和现代民主社会审计的比较。传统专制国家与现代民主国家中,审计所依赖的受托责任关系是不同的。在专制制度下,审计所依赖的是最高统治者与官员之间的委托代理关系而

[1]当然,审计也是政府实施内部治理的重要工具,我国目前的政府审计很大程度上是为政府内部治理服务的。

产生的受托责任。而在民主社会下,审计所依赖的是公众与政府之间的委托代理关系所产生的受托责任。相应地,这两种国家制度之下,国家审计服务的对象、目标和内容也是不同的。在传统专制制度下,审计是为少数统治者服务的,服务于维护统治阶级专制统治这一目标;而在现代民主社会制度下,审计是为公众及其代表监督政府服务的。专制制度下的传统审计是一种向上的审计结构,监督权逐级向上负责,最后集中到一人或数人之手;而在民主政治下的现代审计则是一种向下的审计结构,监督权对下负责,代表“民”对“官”进行监督与制约(文硕,1996,p.213)。在内容上,传统专制社会中审计的内容主要集中在监督官吏的财政财务收支和对财经法纪遵循情况、评价官员的经济政绩,而在现代民主社会中,审计的内容是评价公共受托责任的履行情况以及对政府编制的报告进行验证,审计的内容和对象随着公众及其他国家治理参与主体要求的变化而不断地向纵深发展。总的方向,是公众对政府公共受托责任的要求越来越高,因此,审计的内容逐渐由财务合规性为主向政府完整受托责任扩展,政府活动及其结果,包括政策的制定和实施,成为国家审计的重要内容。在专制统治和现代国家治理环境下,审计的发展程度以及审计在国家制度中的重要程度也是不同的。在专制统治下,审计只是统治者实施专制统治的工具,审计的地位很大程度上取决于统治者个人的喜好与重视程度,其对审计的需求总的来说是比较狭隘的,因此,尽管审计也是不断发展的,但总的来说,具有较大的局限性。而在现代民主社会下,推动审计发展的主要是社会公众等基于国家治理目的对审计的需求,随着国家治理水平的不断提高,审计的重要性不断提高,审计的内容、对象以及技术方法都在不断发展。

尽管审计的重要性程度有所差异,但总的来说,无论是在传统专制统治制度下还是在现代民主制度下,国家审计在维护国家统治或实现国家治理方面都具有重要意义。如果没有一个强有力的审计制度,必然导致腐败横行,效率低下,最终导致社会经济混乱,甚至导致政权灭亡。在专制制度下,为了维护统治的需要,也需要打击腐败、澄清吏治、保障社会经济稳定发展,因此,尽管存在固有的局限性,但审计客观上也能够起到发现和揭露腐败及其他不当行为的目的,这对于实现统治阶级政权和社会的稳定无疑是极为重要的。在现代民主社会中,国家审计更是不断适应国家治理的需求,在国家治理中发挥着越来越重要的作用。反过来,统治或国家治理对审计也具有显著的影响,统治者或者国家治理的参与者对审计的重视程度越高、审计制度设计越健全、审计机构的独立性和权威性越高,审计对于维护统治或实现国家治理的作用越大。如果统治者忽视审计的作用,在制度设计或者审计结果的利用程度上不重视审计,甚至阻碍审计机关独立地行使职权,就会导致审计难以发挥作用,甚至沦为形式。

2. 从我国古代官厅审计的兴衰看审计与国家统治的关系

尽管古代官厅审计主要是为了维护封建君主及其所代表的阶级的统治,而不是为国家治理服务的,但其对于我们理解国家审计与国家治理之间的关系同样具有重要的启示意义。以下以我国的官厅审计为例进一步探讨审计与统治的关系。

从我国官厅审计的发展史可以看出,但凡经济昌盛、吏治清明的时期,统治者都比较重视审计工作,审计机构的独立性和权威性就比较高。而在那些审计缺乏独立性、统治者不重视审计的时期,往往也是社会经济混乱、吏治腐败的时期。

以我国封建社会的鼎盛时期唐朝为例,这一时期是我国经济社会较为繁荣的时期,同时也是审计制度兴盛的时期。唐朝在刑部下设立比部负责审查基层职能部门和地方官府定期保送的会计报告,比部独立于掌管财计的户部,其审计范围涵盖了财政支出、财政收入和其他收入、公库系统的出纳(文硕,1996,p.42)。除了由比部对财政收支会计报告进行钩稽外,御史负责对经管财务的官吏及其经管的账簿记录进行监察。

到了宋代,统治阶级高度重视审计工作。在元丰改制之前,对盐铁、度之、户部三司设置三司勾院。此外,还设立三司都磨勘司负责覆勾三部账簿(复审)、都凭由司负责凭证审计、诸军诸司专勾司负责审计军队给受,但由于三部勾院隶属于财计部门,因而缺乏足够的独立性与权威性。此外,三司

之下审计机构不统一,也使得审计效果受到较大限制。因此,尽管宋朝的统治者较为重视审计,但在官职冗滥、事权不一、军旅不精、经费不节的环境下,这些弊端一定程度上造成了财政收支管理的混乱。元丰改制后,三司之下分管的大部分审计工作转归刑部之下的比部负责,财政审计取得了一定的成效。但到北宋后期,随着比部被逐渐架空,审计受到严重削弱,使其财政经济遭受严重损失。

到了明代,封建集权空前强化,皇帝为了更全面简捷地监督臣下,取消了专职审计机构,让科道官兼职负责财政财务审计,会同吏部考核管理,把审计权大部分并入科道监察系统,国家审计体制越来越具有浓厚的封建专制色彩。而这一时期的审计体制的负面作用也越来越严重,官场腐败,甚至连御史也贪赃枉法。而清代地方行政与监察相结合的财经审计系统也弊端丛生,经济案件层出不穷,地方财政亏空严重。明清成为我国官场腐败最严重的朝代,这与审计制度削弱有着很重要的关系(方宝璋,2006,pp.28-29)。

对以上几个朝代的简单分析就可以看出,国家审计对于维护封建统治、促进社会经济发展、实现吏治清明具有十分重要的作用。国家审计的发展与封建中央集权政治的变迁基本上是同步的,封建统治较为发展的时期,审计往往也处于较受重视、独立性和权威性较高的时期;反过来,封建统治较为衰落、社会经济发展较为混乱的时期,也往往是审计地位较低、审计制度不能充分发挥作用的时期。正如杨时展(1990)指出的,“从历史上看,一个政权,审计一上轨道,就会政治清明,官受廉洁,一定昌隆;审计不上轨道,就会贪污不治,贿赂公行,一定衰败。……一部审计史就是反映国家治乱兴衰的信息学。”另一方面,在古代,审计能否充分发挥其作用,很大程度上受制于审计所处的环境,尤其是统治者对审计的重视程度以及相关制度设计的完备性。“中国古代社会以人治为主,审计机构和职官是君主财经监督权力的代理者。统治者的执政能力,对加强监督重要性的认识,是否愿意有效运用审计手段,政局是否稳定和政治是否清明,都不同程度地影响和制约着审计作用的发挥”(李金华等,2004,p.8)。尤其是最高统治者对审计的重视程度,会直接影响到审计相关制度的建立与完善以及相关的制度能否切实发挥作用,包括审计结果的利用程度,从而对审计制度的建立和发展以及审计作用的发挥产生深远的影响。正如项俊波等(2001,p.3)指出的,“我国唐代的比部之所以能形成组织制度较为健全,工作成效较好的审计机构,这与唐代相对注重封建政治民主的环境是分不开的。法律健全,机构设置稳定,有法可依,有令必行,比部虽然地位低下,但也能依法开展正常的审计工作。相反,典章不立,法令废弛,或者法律制度随皇帝的喜好而随时置废,权力凌驾于法律之上,即使有地位较高的审计机构,也不可能收到良好的成效,或者说不能持久稳定地存在。在这方面,宋、明、清的审计状况是很好的例证。中国国家审计后期的发展与西方国家相比,之所以落伍,其主要原因就在于封建专制主义中央集权阻碍和制约了国家民主和法制的建设。”这段话虽然是对中国古代官厅审计而言的,但从中可以看出国家其他制度对审计的影响。实际上,我国官厅审计的发展与封建统治的同步性本身就表明统治与审计之间具有紧密的互动关系。

二、国家审计与国家治理及其现代化的关系

1. 国家审计与国家治理的关系

通过上述对国内外国家审计发展历程的回顾,我们可以得出如下基本结论:“国家治理越发展,国家审计越重要;国家审计越发展,国家治理越有效;国家治理越完善,国家审计越有效”。其中,前两句话说的是审计对国家治理的重要作用,第三句话则是说的国家治理对审计的影响^[1]。

(1) 审计对国家治理的作用

①国家审计很大程度上是因统治或治理的需要而产生,其本质上是为国家统治或治理服务的。

[1]如上所述,在传统专制社会中,只能称统治,在现代民主社会下,才能称治理,但为表述的方便,后文有时笼统地称国家治理,在传统制度背景下,实质是指国家统治。

在我国周代,审计是周王对官吏进行考核、赏罚的重要手段。在古罗马,为了治理一些城市在公共建设方面挥霍浪费致使财政出现巨额赤字甚至陷入经济崩溃的问题,统治者派出检察官对这些城市的会计账目和兴建的公共设施进行就地审计,并根据审计结果处理了一些管理不力的城市长官,撤销了一些财政管理混乱城市的自治权(文硕,1996,pp.18-19)。在古希腊,官吏报送会计账册让审计官审查也蔚然成风(文硕,1996,p.21)。由此可以看出,在古代,审计就是为国家治理(准确地说是统治)目的而存在的。当然,之所以统治者要对官吏实施审计,其根本的原因在于受托责任关系的存在。周王之所以要委派宰夫对官吏进行审计,归根结底是由于周王与官吏之间的委托-受托关系;我国的上计制度,也是由于君主与官吏之间的委托-受托关系从而产生对官吏履行经济责任的情况进行考核和监督的需要而产生的。就现代国家审计而言,则是由于政府对公众所负有的公共受托责任以及由此产生的国家治理需要而产生的。因此,无论是在传统专制社会还是现代民主社会,从产生之初,国家审计就是治理(或统治)的重要手段,而审计是通过对受托责任的履行情况加以考核和评价来实现其治理(或统治)作用的。

②国家审计在整个国家中的地位随着国家治理的发展而日渐重要。在奴隶社会和封建社会,审计完全是君主维护专制统治的工具,其地位和作用很大程度上随着君主的意志而忽高忽低;到了现代民主社会,国家审计成为公众监督政府的重要手段,成为国家治理体系的重要组成部分,并且,随着公众对政府受托责任的要求以及相应的国家治理要求的不断提高,国家审计在整个国家体系中的地位越来越重要。因此,从统治到治理直至治理的现代化,国家审计的地位和重要性总体上是不断提高的。这是因为,在统治和治理之下,受托责任的内涵和外延是不断扩张的,因此,对审计的需求也逐渐提高。

③国家审计是实现国家治理目标的重要手段,是有效的国家治理的重要保障。一个政权要想巩固自己的统治地位、发展自己的财政经济,就必须建立一套具有独立性和权威性的审计监督制度。否则,官吏就容易腐化堕落,政治就容易削弱衰败,经济就容易混乱不堪(文硕,1996,p.22)。杨时展(1990)曾经指出,审计能很好地起作用的国家,就说明其有民主;审计不能很好地起作用的国家,就说明其没有民主或不很有民主。其实,不独民主,审计对于国家治理的多个方面都具有保障和促进作用。有效的国家审计,可以在提高透明度、促进政府提高绩效、加强责任性、增进政府政策的回应性等诸多方面发挥重要作用,从而促进善治目标的实现(李明辉和刘笑霞,2013)。因此,有没有一个强有力的国家审计制度,关系到国家是否稳定,人民是否幸福,社会是否安定,因而是国家治理是否有效的标志。在这一意义上,将国家审计称为国家治理体系的基石和重要保障,是完全恰当的。

(2)国家治理对审计的影响

①国家治理的需求对国家审计的发展具有重要的引领和指导作用。国家审计的发展既与审计制度的供给有关,又与外部对审计的需求有关,并且,外部需求会对审计的供给产生影响,因此,外部需求对国家审计的发展具有十分重要的影响。由于审计本身就是存在受托责任关系之下、作为治理(统治)的重要组成部分而存在的,因此,受托责任关系的发展和与此相应的国家治理对审计的需求将直接影响审计的发展。就古代官厅审计来说,是否审计、审计谁、审计什么内容,无不取决于统治阶级专制统治的需要。统治者之所以要实施审计,并根据审计结果对相关的官员进行赏罚,根本目的是为了维护自身的统治。就现代国家审计而言,审计不再是统治阶级专制的工具,而发展成为公众监督政府、实现国家治理目标的重要手段,成为国家治理体系的重要组成部分,国家治理的需要则是推动国家审计发展的基本动力。从二十世纪以来世界范围内国家审计的发展来看,早期的审计主要关注于政府对资金取得、支出和运用的合规性,财务合规性实际上是对政府公共受托责任的最低限度的要求,因此,这种审计是与当时较低的国家治理水平相适应的;而到了第二次世界大战后,随着治理理念的逐渐兴起和不断实践,现代政府逐渐由原先的审批式大政府向服务型有限政府转变,审计的职能也逐渐由原先的统治、控制职能转向治理职能,促进政府提高绩效性、责任性、透明度取代财务合规性成为国家审计的主要目标。与此相对应,国家审计在整个国家体系中的地位越来越重要,其目标转向促进政

府更好地履行公共受托责任。因此,归根结底,国家审计范围、内容和侧重点的变化,是公众对政府受托责任的要求和关注侧重点的变化以及与此相适应的国家治理需求的变化所导致的。不同的国家治理模式下,审计亦存在差异,归根结底是因为国家治理对审计的需求存在差异。正如刘家义(2011)指出的,“国家审计在特定历史条件下遵循自身的内在规律不断演进,其目标、任务、重点和方式,都随着国家治理的目标、任务、重点和方式的转变而转变,始终在国家治理中发挥着不可替代的作用。”

②国家治理是国家审计的基本环境,有效的国家治理是国家审计的基本保障。只有国家治理发展到一定阶段,国家审计的地位和独立性才能有切实的保障,国家审计才能充分发挥其治理作用。以我国为例,尽管官厅审计在维护统治阶级中央集权、打击贪腐等方面发挥了重要作用,但总体而言,在封建统治之下,审计的作用是很有限的。到了民国时期,我国在政府机构的设立和法制的创建方面都仿效西方,在审计机构的设立和审计法规建设方面也开始由传统审计向现代审计演进,并取得了一定成绩(张达聪,1997)。例如,1914年,北洋政府颁布实施《审计院编制法》,将原先置于国务院之下的审计处改名审计院,并直隶于大总统。1914年10月,北洋政府又颁行了我国第一部《审计法》。南京政府时期,按照五权分立思想,在监察院之下设立审计部主管审计工作,并先后颁布《审计部组织法》、《审计处组织法》、《审计法》、《审计法施行细则》等相关法律法规,其规定不可谓不严格、甚至可以说是较为先进的,从审计机构的设置来说,达到了前所未有的完善,但由于当时民主政治的不彻底性,尤其是国民党统治的极度腐败,使得许多规定成为一纸空文。正如杨时展先生(1990)指出的,世界各国国家审计的发展历史表明,只有在政治民主化过程中才能实现国家审计现代化,没有民主政治进程开辟道路,国家审计现代化进程就会步履艰难,甚至走弯路^[1]。而没有现代化审计开辟道路,政治的民主化也很难不受严重官僚主义的干扰,而受到严重阻碍。因此,没有有效的国家治理,是不可能真正有效的国家审计制度的。

2. 国家审计与国家治理现代化的关系

从国家审计与国家治理的上述关系出发,分析国家审计与国家治理现代化之间的关系,可以得出结论:国家审计与国家治理现代化之间具有双向互动关系。一方面,国家审计可以为国家治理目标的实现提供支撑,国家审计在国家治理体系的完善、国家治理能力的提升两方面都具有重要意义,国家审计的现代化有助于实现国家治理体系和治理能力现代化;另一方面,国家审计作用的发挥有赖于国家治理体系的健全性,只有在完善的国家治理体系下,审计才有可能有较大的作为,审计的国家治理作用才可能得到充分发挥。因此,国家治理体系和治理能力的现代化也有利于实现审计的现代化。简言之,没有现代化的国家审计,就没有真正现代化的国家治理;没有现代化的国家治理,同样也不可能实现国家审计的现代化。此外,国家治理现代化条件下,国家审计的目标、内容都将发生相应变化。具体而言,国家审计与国家治理现代化之间的关系可以从如下方面来理解:

第一,国家审计并不外生于国家治理现代化,国家治理体系和治理能力的现代化本身就包含了国家审计的现代化。国家审计是在存在公共受托责任关系的情况下,公共资源的委托人为保证公共受托责任关系的履行、为了国家治理目的而进行的活动,在这意义上,国家审计是内生于国家治理的。国家审计是国家治理体系的重要构成要素。缺少了审计对公共受托责任的评价和鉴证功能,国家治理就失去了基本的信息依据,国家治理所需要的政府信息的可靠性也无从保证,相关的多元化主体(包括政府本身)就无法对公共事务实施有效的治理。而国家审计也必须紧跟国家治理的需要,才能为国家治理体系的现代化提供强有力的保障。落后于时代发展要求的国家审计制度将会阻碍国家治理,最后终将被淘汰。没有一个强有力的国家审计制度,没有一个独立、权威的审计机关,实现国家治理体系现代化是不可能的。正如刘家义(2014)指出的,国家审计是国家治理体系的基石和保障。有效发挥经济社会运行中的预防、揭露、抵御的免疫系统功能,是捍卫人民利益和国家安全、促进政令畅

[1]但是,政治现代化并不意味着马上就能实现国家审计现代化,这取决于国家审计人员和政治家对二者关系的认识深度。见杨时展:《序》,载文硕:《世界审计史》,(北京)企业管理出版社1996年版。

通和廉洁高效、推动民主法治和公开透明、促进深化改革和科学发展的制度保障^[1]。因此,有了现代化的审计,建设现代化的国家治理体系才有强有力的支撑。在这一意义上,国家审计现代化本身就构成了国家治理现代化的重要内容或者说重要标志,或者说,国家审计的现代化直接关系到国家治理现代化的程度。因此,要实现国家治理体系和治理能力的现代化,必须要积极推进国家审计体制和制度改革,努力提升审计的治理能力,从而实现审计制度和审计能力的现代化。

第二,在国家治理现代化背景下,审计的重要性比以往任何时候都要突出。国家治理现代化进程,实际上是在适应所处的政治、社会、文化、技术等环境的基础上,不断朝善治标准趋近的过程,在这一过程中,参与国家治理的主体越来越多元化,对国家治理的要求包括对政府公共受托责任的要求越来越高,相应地,对作为国家治理重要手段的国家审计的要求也越来越高,国家治理体系的现代化和国家治理能力的现代化都需要现代化的国家审计做支撑。国家审计必须要积极主动地适应这一要求,积极推动国家治理体系的完善和国家治理能力的提升。

第三,国家治理现代化对于国家审计同样具有重大影响。具体表现在:(1)国家治理体系和治理能力的现代化有助于优化国家审计环境,提高国家审计的社会影响力。在传统的社会之下,尽管统治者也可能十分重视审计,但总体而言,审计在整个社会中的影响力是十分有限的。到了现代民主社会,随着国家治理的发展,国家审计的影响力有了极大提高,在促进国家治理体系完善和治理能力的提高方面发挥了越来越重要的作用。但由于国家治理水平总体上仍处于较低水平,国家审计仍然会受到相关利益群体的阻碍,或者由于相关制度不够完善,给审计工作的顺利开展带来阻碍,国家审计的工作环境仍然较为艰难。国家治理现代化会提高对国家审计的需求以及相关利益群体对审计结果的重视程度,国家审计在社会生活中的重要性将愈加突出;国家治理体系的完善有助于消除国家审计的制度性障碍和实际工作中的干扰,从而为国家审计提供更好的工作环境。(2)国家治理现代化过程会对国家审计产生需求,从而引领国家审计发生变化。国家治理体系的现代化,很大程度上取决于相关制度的建立和完善。这就要求国家审计在工作过程中,不仅仅要注意发现和揭露被审计单位存在的问题,更重要的是要注重从体制、机制、制度层面分析原因和提出建议,促进深化改革和创新体制、机制。从国家治理能力的角度而言,制定和实施政策的能力,是国家治理能力的重要体现。为此,国家审计应当进一步加大政策执行跟踪审计的力度,从而保证政策的执行力。国家审计还应当在促进政府的合法性、绩效性、廉洁性、责任性等方面发挥重要作用。(3)国家治理现代化环境下,国家审计的职能、目标、内容将发生深刻的变化。随着国家治理现代化进程的不断推进,政府、市场、公民、社会、企业等主体之间的角色将发生重大变化。比如,政府不再是全能型政府,而逐渐向服务型小政府转变,在此情况下,审计需要越来越多地由原先以预算控制为主转向对政府行为的约束,政府是否依法履行了职责、是否超越了自己的范围履行本应当由市场来决定的职责等等都应当成为审计的内容;就市场而言,价格决定机制、市场监管是否有效,也可能成为审计的重要内容;而随着社会治理机制的创新发展,审计也需要向社会治理领域适当扩展,并为公民等主体进行社会治理服务。(4)国家治理现代化有助于明确审计的标准。随着国家治理体系的不断建立和完善,中央和地方、各个部门的事权更加明确,政府和市场、社会的职能划分更加清晰,这为审计部门确定审计的标准从而实施审计提供了条件。

第四,正由于国家治理对国家审计具有重要影响,国家审计也应当对国家治理体系和治理能力现代化提出反要求,尤其是与审计体制相关的制度设计方面,比如,更加明确地定位国家审计在整个国家体系中的地位、提高审计的权威性,等等,这不仅有助于为国家审计创造更好的环境,而且有助于国家治理的进一步完善。事实上,正是国家审计与国家治理之间的这种双向互动作用推动国家审计随着国家治理一起不断地向前发展,实现现代化。

[1]沈新:《刘家义审计长就“国家审计与国家治理”关系提出新观点》,〔南京〕《审计与经济研究》2014年第4期。

三、国家审计与国家治理关系的规律对我国当前的启示

当前,我国正在全面推进国家治理现代化。国家审计与国家治理之间的双向互动关系对于我国新时期下国家治理与国家审计的发展具有如下启示意义:

1. 充分发挥国家审计在国家治理现代化进程中的作用

国家治理越发展,审计越重要。在国家治理现代化背景下,审计对国家治理的支撑作用愈加突出。国家治理现代化包括国家治理体系的现代化和国家治理能力的现代化。国家审计在这两方面都具有重要意义:(1)就国家治理体系而言,有效的国家审计可以促进国家治理体系的现代化。作为国家治理体系的重要组成部分,国家审计对于国家治理体系中的其他组成要素以及各组成要素之间的关系具有重要影响,现代化的国家审计可以促进国家治理体系的其他方面实现现代化。比如,有效的国家审计有助于促进政府转变职能,建立法治政府、责任政府、服务政府;有效的国家审计有助于各项政策、制度的优化;财政是国家治理的物质基础,而有效的国家审计有助于强化财政预算制度,从而为国家治理提供财力基础;有效的国家审计有助于明确事权,促进政府组织架构和职责划分的明晰性;国家审计还可以促进政府信息公开与政府会计制度、政府统计、政府绩效评价等治理制度的建立和完善。(2)就国家治理能力而言,国家审计可以在促进民主、法治、透明、清廉、效率、负责、公平等方面发挥作用,从而促进政府治理能力的提升。国家审计除了对政府行为及其结果、政府信息披露做出客观公正的评价外,还要发挥建设性功能,从体制、机制上分析问题并提出建设性建议,以促进政府提高绩效、更好地履行受托责任,审计机关还要对相关问题的整改落实进行跟踪审计,这些都有利于直接提高政府的能力。从消极方面来说,国家审计还有助于发现和揭露政府部门存在的违法违规行为,包括相关部门和领导干部的腐败行为,缓解社会各个群体的矛盾和冲突,及时识别社会经济发展过程中的风险,从而减小国家治理中的阻碍力和摩擦力。因此,无论是从积极的方面直接提高政府及其他主体的治理能力,还是从消极的方面降低/缓解国家治理过程中产生的风险和冲突,国家审计都具有重要作用。

要充分发挥审计在促进国家治理现代化方面的作用,尤其需要注意如下方面:(1)在制度设计层面,要重视审计对国家治理的基石作用,从顶层设计的高度看待审计工作,将审计置于整个国家治理体系的设计之中来考虑。事实上,审计在决策、执行和监督三个方面都具有重要作用。因此,应当全面认识审计的作用,并明确审计与其他治理机制(比如纪检监察、司法)之间的关系。(2)审计要围绕国家治理现代化的需求来开展工作。《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》从经济体制、政治体制、文化体制、社会体制、生态文明制度以及党的建设制度等方面确立了我国全面深化改革的具体目标,这些方面实际上也是我国国家治理现代化的重要努力方向,国家审计必须紧紧围绕这些中心开展工作,尤其应当在经济、政治、文化、社会、生态文明等方面制度的制定、完善和执行中发挥监督和建设性作用,以促进上述治理制度的建立和完善、提高治理能力。尤其应当加强对宏观政策制定和执行的审计,以促进国家治理制度的建立与完善。(3)根据国家治理及其现代化的要求不断的变革。随着国家治理现代化的发展,我国相关的治理制度都将发生变化,这必然会对审计产生影响,审计需要主动顺应这些变化才能更好地发挥自身的作用。在审计范围上,应当将审计对象扩展到政府完整的公共受托责任上。除了对财政财务收支进行审计外,还应当加强对政府行为(包括政策制定和执行)的监督和评价。随着国家治理的发展,审计范围的全覆盖不仅包括所有公共资金、国有资产、国有资源以及政策落实情况,而应当覆盖到政府公共受托责任的各个方面。当然,审计边界与范围的扩展要建立在重要性和成本效益的约束基础上。在服务对象上,国家治理是多元化主体基于合作、协商基础上的共同治理,治理主体的多元化要求审计需要最大限度地满足执政党、人大、政府、社会公众等主体进行治理的需求。在审计的角色上,除了强化审计的监督作用外,也要适度发挥审计的建设性作用,尤其是在公共部门内部控制与风险管理、宏观政策的制定方面。

2. 建立和完善相关的基础制度,为国家审计提供坚实的保障

国家治理与国家审计的互动关系规律表明,只有在健全的国家治理制度下,国家审计才能避免受到过多的制约从而保持独立性,并在广泛的范围内充分发挥其治理作用。因此,为了促进国家审计的现代化,必须要建立和完善相关的制度,包括完善相关的治理制度,从而为审计提供一个良好的环境。《联合国反腐败工具》指出,在成功建立审计制度之前,需要有如下工具:(1)以立法的形式规定审计机关的职责、权利和独立性;(2)在政策和法律条款中规定审计机构与其他相关机构的关系,尤其是审计机构与司法、检察和特定的反腐败机构的关系。(3)确立公务员和其他雇员(包括审计机构自身雇员)法律和道德准则,包括行为守则;(4)能够唤起公众对审计机关的作用以及审计独立于政府其他部门的意识和期望;(5)建立审计的上级机构,比如强有力的议会委员会,以接受和跟踪审计报告(UNODC, 2004)。这些工具不仅对反腐败适合,对于建立与完善国家审计相关的基础制度而言实际上都是适用的。并且,要为审计提供良好的环境、提高审计的影响力,不仅包括与审计直接相关的制度建设,还应当包括其他的治理制度的建立和完善。我国具体应从法律与制度设计、其他治理制度、审计相关制度等三个方面入手来为审计提供有力的保障:

首先,应当通过法律法规进一步明确和提升审计在整个国家治理体系中的地位,包括理顺审计与其他治理机制的相互关系、明确审计在社会治理、生态文明等方面的权力,从而使审计监督权得以更加清晰地法定化,并对侵害审计监督权的行为予以严惩。

其次,通过深化改革,加强国家治理体系中其他相关治理制度的建设,为审计创造良好的工作环境。具体包括:(1)通过深化行政体制改革,促使政府由审批式政府向服务型责任政府转变,从而为审计机关对各政府部门公共受托责任的履行情况进行独立客观的评价提供可能,并促使审计真正由目前的合规性审计为主向绩效性审计为主转变。(2)推进法治建设,为审计机关依法行使审计监督权提供强有力的法律保障;(3)加强权力运行制约和监督体系的系统建设,从而使审计监督能够与其他监督机制形成良好的配合;(4)通过权力清单明确划分政府部门权力和责任边界,理顺财权与事权关系,使各层次政府及不同政府部门之间权限和责任的划分更加清晰,从而明确各部门责任的边界和标准,为审计机关更加清晰、客观地评价各个部门及其领导的受托责任履行情况奠定基础;(5)推进公共预算管理,实施全面规范、公开透明的预算制度,从而为审计机关对预算的编制、执行、报告进行全口径、全过程的监督提供可能;(6)推进政府会计改革,从而为实施政府财务报告审计提供信息;(7)改进干部任用、选拔和评价机制,加强审计在行政问责、干部任用等环节中的作用;等等。

最后,加强审计相关制度建设,增强审计监督能力。(1)切实保障审计机关和审计人员的独立性。《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》提出,“完善审计制度,保障依法独立行使审计监督权。……强化上级审计机关对下级审计机关的领导。探索省以下地方审计机关人财物统一管理。”省以下审计机关人财物统一管理对于减少地方政府对审计的不当干扰、提高我国地方审计机关的独立性确实具有一定的积极作用,但这是否意味着实行垂直管理尚有待研究。从目前来看,审计机关实行垂直管理存在审计人员担心失去地方性津贴、区域间发展不平衡导致审计人员不愿意跨地区流动、审计机关内部晋升机会极为有限等现实障碍。并且,即便真的实现了垂直管理,也难以真正解决审计发现和报告与政府政绩之间的矛盾。除了探索审计机关人财物统一管理外,未来我国还应当从审计机关资金的保障、审计机关领导的任免、审计人员的职业化、强化侵害审计权力的处罚措施和行政追责、提高审计过程及其结果的透明度、提高公众及其他监督力量对审计过程的参与和监督等方面来保证审计的独立性。(2)强化审计结果落实制度。如果结果不能得到充分的重视和落实,审计的能效就无法真正发挥。针对目前存在的“屡审屡犯”、“一审了之”问题,一是要进一步完善审计整改和跟踪制度,要求被审计单位需在规定时间内向审计机关报告整改情况并接受审计机关的跟踪调查,审计机关跟踪调查之后,应将整改情况以及相关责任部门、人员的责任追究情况及时、充分地公开;二是

要建立并实施强有力的惩戒制度,对于被审计单位拒不执行审计决定的情况,应追究有关部门和人员的责任。(3)强化审计问责制度。对于审计部门发现并报告的问题,相关领导不予重视而导致重大损失的,应追究其责任。(4)建立和强化针对被审计单位及其上级、审计部门的双向规制制度。一方面,对于阻碍审计机关开展工作的部门、领导,要有切实有效的惩戒制度,并对审计人员提供有效的保护;另一方面,对于审计人员在审计过程中存在重大过失甚至参与舞弊,导致未发现应当发现的舞弊行为或者发现舞弊行为而不予报告的,也应追究其法律责任。(5)适度加强人大对审计的监督。近年来,人大对审计的需求在逐渐提高,除了预算同级审两个报告外,一些地方探索在人大财经委员会(人大常委会预算工委)下利用审计机关加强对政府预算行为的监督。实际上,审计对于推动人大由目前的“程序性监督”为主逐渐向“实质性监督”转化具有积极的作用(李明辉和刘笑霞,2013)。如我国仍保持目前的行政型审计体制不变,可以进一步加强人大对审计的监督,包括对审计结果的跟踪监督。

四、结 语

国内外审计的历史发展表明,国家治理与国家审计之间存在双向互动的关系。一方面,国家审计是实现国家治理的重要手段,并且在整个国家治理体系中居于十分重要的基石地位,没有有效的国家审计制度,就不可能实现有效的国家治理;另一方面,国家审计作用的发挥,有赖于整个国家治理体系的质量,包括审计与国家治理体系中其他制度的互补性。没有一个民主、法制的国家治理体系,不可能有真正有效的审计制度。国家治理与国家审计的双向互动发展规律表明,要实现国家治理现代化,必须要有现代化的国家审计制度做支撑,没有现代化的审计,就谈不上国家治理真正实现现代化;反过来,只有在国家治理现代化条件下,国家审计才能真正实现现代化。在我国全力推进国家治理现代化之际,必须要进一步完善审计制度,注重发挥审计的监督和建设作用,从而推进国家治理体系的完善和治理能力的提升;另一方面,也要建立和完善相关的制度以保障审计权的充分履行,并理顺审计与其他治理制度的关系,以便为审计提供一个良好的环境。

参考文献

- [1]GAO (United States Government Accountability Office): “Government Auditing Standards” (GAO-07-731G), 2007.
- [2]UNODC: “UN Anti-Corruption Toolkit (3rd Edition)”, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan020658.pdf>, 2004-9.
- [3]方宝璋:《中国审计史稿》,〔福州〕福建人民出版社2006年版。
- [4]冯俏彬:《美国预算过程的发展演变及其启示》,〔北京〕《财政研究》2007年第6期。
- [5]黄文德、方宝璋:《略论中国古代上计制度中的审计职能》,〔北京〕《审计研究》2014年第2期。
- [6]李金华等:《中国审计史(第一卷)》,〔北京〕中国审计出版社2004年版。
- [7]李明辉、刘笑霞:《政府审计在国家治理中的作用》,〔北京〕《政治学研究》2013年第3期。
- [8]刘家义:《国家审计与国家治理——在中国审计学会第三次理事论坛上的讲话》,2011年7月8日。
- [9]刘家义:《在2014年度第一期地县级审计局长培训班上的讲话》,2014年11月19日。
- [10]文硕:《世界审计史》,〔北京〕企业管理出版社1996年版。
- [11]项俊波、文硕、曹大宽、王雄:《审计史(修订本)》,〔北京〕中国审计出版社2001年版。
- [12]杨时展:《序》,载:文硕:《世界审计史》,〔北京〕企业管理出版社1996年版。
- [13]杨时展:《审计学通俗讲话(第一讲)》,〔武汉〕《武汉财会》1983年第2期。
- [14]易丽丽:《监督大变革:从控制走向治理》,〔北京〕国家行政学院出版社2012年版。
- [15]俞可平:《治理和善治引论》,〔北京〕《马克思主义与现实》1999年第5期。
- [16]俞可平:《论国家治理现代化》,〔北京〕社会科学文献出版社2014年版。
- [17]张达聪:《民国时期审计制度的演进及其特点》,〔武汉〕《江汉论坛》1997年第1期。

〔责任编辑:天 则〕