中国特色社会主义审计制度70年回顾与展望

鹿 斌 沈荣华

〔摘要〕 中国特色社会主义审计制度走过了曲折、初创、巩固、发展的70年。回顾历史，旨在清晰认识中国审计制度建设的特色，审视中国审计制度面临的现实困境，进而坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为根本指导，融入国家治理框架，思考审计制度的独立性、规范性、运转性、协同性，探索审计体制改革的理念更新、组织机构完善、“大监督”体系创设的路径。

〔关键词〕 中国特色社会主义审计制度；国家治理；审计；大监督

〔中图分类号〕F239.22 〔文献标识码〕A 〔文章编号〕1000－4769（2019）05－0033－09

伴随着中华人民共和国的成长，中国审计制度已经走过了70年历程。70年来，在中国共产党的正确领导下，在探索中创新、在创新中进步，走出了一条具有中国特色的审计发展道路。中国特色社会主义审计制度是中国特色社会主义制度的重要组成部分。本文旨在回顾中国审计制度的70年发展历程，梳理其成就与进步，审视其面临的困境，从而认识其发展规律，明确其未来走向。

一、回顾与梳理：中国特色社会主义审计制度70年历程

为贯彻落实依法管理政权、依法治理经济的治国理政思想，中国共产党早在中央苏区时期就已经尝试建立社会主义审计制度。[①]即使在艰难困苦的抗战时期以及艰苦卓绝的解放战争期间，审计工作也一直坚持前行，没有停滞，初步形成了以法律法规为核心的审计制度体系、以因地制宜为原则的多元审计方式、以革命精神为基础的审计文化，为根据地和解放区政治、经济、社会和军事力量的发展壮大以及人民政权的巩固，做出了巨大贡献。战争时期形成的审计好作风、好经验、好形式，为新中国的审计制度建设提供了宝贵经验与借鉴价值。新中国审计制度自此走过了曲折、初创、巩固、发展的70年历程。

（一）1949－1977年：中国审计制度的曲折发展

新中国成立初期的审计制度，是在革命战争

〔基金项目〕国家社会科学基金重大招标课题“地方服务型政府建构路径与对策研究”（09&ZD063）；南京审计大学青年教师科研培育项目“社会组织审计的协同模式与机制建设研究”（18QNPY013）

〔作者简介〕鹿 斌，南京审计大学公共管理学院讲师、国家治理与国家审计研究院研究员，江苏南京 211815；

沈荣华，苏州大学地方政府研究所教授、博士生导师，江苏 苏州 215006。

时期的审计工作基础上演变而来的，是“中国共产党领导的红色政权审计制度的延续”。[②]在参照原有审计模式的基础上，继续保留中央和地方各级人民政府财政机关内的审计机构，继续发挥对政府财政财务收支审核与监督的功能。1950 年初，中央政府颁布的《中华人民共和国暂行审计条例（草案）》，是新中国成立以后第一部有关审计工作的行政法规，对既有的审计制度予以明确的法律确认。该条例第四条规定：“在各级人民政府财政机关内部设置工作机构或人员，负责财政收支审计”，实现从中央到各大行政区、省、县（省辖市同）四级审计工作体制。同年 12 月，中央人民政府发布《中央人民政府政务院为加强国家财政管理严格执行财政纪律令》，再次对各级审计机构的设置做出规定。由此，正式拉开了新中国审计事业的序幕。由于历史的原因，起初开始着手建立并实施财政监察制度，主要是学习和借鉴苏联经济监督模式。其主要特点是“经济监督与行政监督相结合，经济监督基本上相当于国家审计工作，这一模式的审计职能和政府机构的其他监督形式混为一体，不予严格区分”。[③]随着全国财政监察机构的建立和统一，到 1952 年前后，审计机构相继撤并，审计职能也改由财政监察机构承担。基于此，处于萌芽状态中的新中国“国家审计从此中断”。[④]显然，新中国成立初期的审计制度的存续时间十分短暂，相应的审计制度未能真正实施，统一的审计监督体系并未在全国范围内建立。尽管如此，这一时期的审计机关依然认真履行了审计监督职责，在国民经济恢复、抗美援朝等重大事项中，发挥了审计监督作用，维护了国家财经法纪的严肃性。

（二）1978 – 1994 年：中国特色社会主义审计制度的初创

“文革”动荡造成了全国性的灾难，也带来了国家财政管理偏废、财经纪律松弛，各种违反财经纪律的行为屡见不鲜。为保障经济建设健康发展，适应加强财政经济监督的需要，1981 年 7 月 10 日国务院常务会议明确提出“应在财政部门设立审计机构，以加强财政监督”。[⑤]这是时隔近 30 年后，审计监督制度再次获得党和国家的高度关注。在胡乔木等国家领导人的提议下，“审计监督被确定为中国的国家制度，其组织设置和职责权限被列入新宪法”。[⑥]新宪法第九十一条和第一百零九条规定了中国审计机关的设立、职责和权限[⑦]，确立了行政型审计监督模式和双重领导体制。1983 年 9 月 1 日，中华人民共和国审计署正式成立，隶属于国务院，在国务院总理领导下依法独立行使审计监督权。随后，地方各级审计机关陆续成立，初步形成了从中央到地方四级审计工作体制[⑧]，由此奠定了中国审计制度的根基，并将国家审计建设的重点逐步转移到审计制度完善上。1985 年末召开的第三次全国审计工作会议首次提出，要“建立具有中国特色的社会主义审计监督制度”。[⑨]1988 年 11 月国务院发布《中华人民共和国审计条例》（以下简称《审计条例》），该条例对审计监督的原则、范围、内容、领导体制、职能、程序等内容做了系统规定，从而标志着中国特色社会主义审计制度初步创设。1994 年，《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》）颁行，这是在《审计条例》基础上进行的较大补充和调整，不仅涉及审计职权、审计范围、审计程序等事项的完善，也提出和创设了诸如本级预算执行审计、政府向人大常委会提交审计工作报告、同级审和上下审相结合、审计结果公布等具有中国特色的审计制度。《审计法》的颁行，进一步充实了中国特色社会主义审计制度的法律基础。

（三）1995 – 2012 年：中国特色社会主义审计制度的巩固

随着社会主义市场经济体制的确立和发展，为满足加强财政经济监督的需求，审计监督的范围不断扩大，“凡是有国有资产的单位和部门，审计机关都有权进行审计，审计成为一种经常性的经济监督活动”[⑩]，中国特色社会主义审计制度进入巩固阶段。在党的十五大“依法治国”基本方略的指导下，推进“依法审计”被提上议事日程，重大事务主要包括：第一，加强审计立法。1995 年国务院发布《中华人民共和国审计法实施条例》（以下简称《审计法实施条例》），同时启动了对 38 个审计规范进行大规模修订的工作。十届全国人大第二十次会议修缮《审计法》，集中对健全审计监督机制、完善审计监督职责、强化审计监督手段、规范审计监督行为等四个方面进行了调整，着力提升审计监督的制度化、法制化和规范化水平。2010 年再次修订《审计法实施条例》，并发布《中华人民共和国国家审计准则》。由此，初步形成了以宪法为根本依据，以《审计法》为核心规范，以条例、规章、准则等其他法

律文件为支撑的中国特色审计法律体系，成为这一时期中国特色社会主义审计制度巩固发展的重要标志；第二，健全审计制度。2001 年审计署制定了“依法审计、服务大局、围绕中心、突出重点、求真务实”的工作方针[11]，明确了进入新千年以后审计工作的方向和目标。2003 年审计署创设了审计结果公告制度，并在同年 6 月首次公布了审计报告，一大批违反财经法纪的行为被揭露，在全国范围内掀起“审计风暴”[12]；第三，拓展审计范围。经济责任审计、经济效益审计、绩效审计、环境审计等新型审计业务相继开展，包括全国粮食清查审计、北京奥运会跟踪审计、汶川地震灾后重建跟踪审计、全国地方政府性债务审计等重大审计项目顺利完成。由此，巩固了中国特色社会主义审计制度，并取得了重大成就。

（四）2013 年 – 至今：中国特色社会主义审计制度走进“新时代”

党的十八大以来，在以习近平同志为核心的党中央领导下，中国特色社会主义进入新时代，成为推动中国特色社会主义审计制度发展的契机。新时代中国审计制度发展的内涵主要有四个方面：第一，提升审计目标。中国特色社会主义审计制度为推动全面建成小康社会和服务国家治理现代化，着力于完善审计体制、审计制度以及各项具体举措；第二，突出审计效能。2013 年，党的十八届三中全会提出，“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”，中国特色社会主义审计制度必须“成为国家治理的基石，是推动国家治理现代化的重要保障”[13]；第三，完善审计体制。2015 年，《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》（以下简称《意见》）得以颁布，成为这一时期指导审计制度发展的总方案。《意见》规定，“到 2020 年，基本形成与国家治理体系和治理能力现代化相适应的审计监督机制”，并要求更好发挥审计在国家治理中的作用。同年底，《关于实行审计全覆盖的实施意见》和《关于省以下地方审计机关人财物管理改革试点方案》相继颁行。前者进一步扩大了国家审计工作的实施范围，要求对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖；后者从领导干部管理、机构编制和人员管理、经费和资产管理、审计结果报告和公告制度等八个方面探索审计管理体制改革；第四，完善审计体系。党的十九大明确提出了“改革审计管理体制”的要求，随后，党的十九届三中全会通过了《深化党和国家机构改革方案》，规定“组建中央审计委员会，作为党中央决策议事协调机构”。同时，优化审计署职责，将国家发改委、财政部、国务院国有资产监督管理委员会中的有关审计职能全部归入审计署，构建统一高效的审计监督体系。至此，一个比较完备的、适合中国国情的新时代中国特色社会主义审计制度全面建成。

二、认识与归纳：中国特色社会主义审计制度的发展规律

回顾中国特色社会主义审计制度发展历程，既要梳理历史事实、展示发展脉络，更要归纳总结中国特色社会主义审计制度的发展规律，在此基础上认识“中国特色”的优势，为当下和未来的优化发展提供逻辑启示。

（一）认识深化：从以经济建设为中心到以人民为中心

对国家审计工作的认识，是一个渐进的过程，既是社会经济发展的推动，更是随着审计工作在社会经济发展中作用的变化而不断深化的。改革开放之初，以经济建设为中心决定了国家审计要以维护财经法纪、保障经济健康为基本责任。由此，衍生出国家审计的“经济监督论”，认为“审计就是评价、确认和证明受托经营者、管理者是否履行了其所负经济责任的一项经济监督活动”。[14]这主要是从外在行为认识“审计是什么”，但忽略了对审计本身固有功能的内在属性的把握，可能陷入工具理性的窠臼。随着经济转型和民主政治发展，以人民为中心的理念跃升为时代主题，由此催生国家审计的“民主法治论”。“民主法治论”认为，“现代国家审计既是民主法治的产物，也是推进民主法治的工具。从保障国家的一切权力属于人民和社会主义民主政治建设重要内容的角度，审计的终极目标就是维护人民群众的根本利益”。[15]此外，“免疫系统论”也强调国家审计要坚持以人民为中心，认为“国家审计的本质是国家治理这个大系统中内生的具有预防、揭示和抵御功能的免疫系统，它更好地保障了人民根本利益”。[16]这两种观点的共同之处在于二者都强调了国家审计的源泉，一方面审计过程体现人民意志，维护人民根本利益，另一方面审计权力服务于人

民，维护民生、促进发展。这两种观点既从内在本质上剖析了国家审计的根本属性，又从外在功能上阐明了国家审计的职责与作用，从而又回到“审计是什么”以及“为什么审计”“为谁审计”“靠谁审计”“怎样审计”等一系列基本问题。这就从国家审计概念理解的角度，实现了从工具理性迈向价值理性的进步与转变。

（二）价值转向：从效率主义转向公平正义

改革开放以来，党和国家“以经济建设为中心”的发展逻辑，深刻影响了中国特色社会主义审计制度建设，形成了带有鲜明效率主义倾向的发展模式。这种模式使国家审计与经济性绩效高度挂钩，遵循着“投入－产出”逻辑，体现出经济性、趋利性特征。在实践中，往往表现为首先关注查处问题的违规金额，忽视审计的宗旨与目的；注重审计方法与技术，忽视审计质量与内容。效率主义的价值导向在一定程度和特定时期推动了审计制度的发展，但“当效率的衡量成为唯一的讨论议题时，以自由、正义和公平等术语为代表的价值问题正在失去它们作为评判标准的重要性”。[17]党的十八大和党的十九大反复强调要促进社会公平正义，特别关注人民的获得感、幸福感、安全感，“国家审计理当坚持问题导向，重点从公平性、正义性进行审计监督”[18]，必须使两者有机统一。一是校正审计的本质目的。审计不仅是为了揭露问题，更是为了针对问题提出修正意见，以完善公共经济运行中存在的体制机制问题，保障国家经济健康发展；二是凸显审计的民生情结。国家展开的诸多专业审计，如扶贫审计、生态责任审计、“三农”审计等，核心要义在于落实党与国家的民生政策，展示国家审计的实体公正与程序公正。实体公正侧重于通过审计揭示政策不执行、执行不到位、执行不达标等现象，旨在改善民生，纠正影响和损害人民利益的弊端，实现社会正义；程序公正体现在国家审计的民主化建设方面，“民主政治作为推动国家审计生成与发展的最深层次动力源，也是国家审计的本质所在”。[19]这就要求审计公开，吸纳公众参与。当下，公众参与国家审计已如火如荼，“问审于民”、网络审计政务大厅、网络调查以及审计协调会、入户调查等线上线下审计参与方式，已经蔚然成风，构成了助推国家审计民主化的重要源泉。

（三）功能扩展：从单一性转向综合性

长期以来，国家审计一直以财政财务收支审计为主，通过“独立检查会计账目，发挥监督财政财务收支真实、合法、效益的功能”[20]，运作机制多次调整，但“功能依然单一，都是经济监督”。[21]新时代要求重新定位国家审计功能，若继续囿于传统概念的束缚，将有负于国家治理的历史使命。扩展国家审计功能，要求从专注经济领域的财政财务监督，转变为建立具有预防性、揭示性和抵御性功能的“免疫系统”，从注重对会计账目真实性的审查，延伸到对有关公共经济运行和公共权力行使中具有普遍性和整体性问题的审查。事实上，就审计规律而言，由于其客观的过程性与复杂性，审计行为在不同阶段、不同领域、不同层面会呈现不同特征，审计功能应基于不同阶段、不同领域、不同层面的差异性，发挥不同的功能。审计功能的差异性体现在以下四个方面：1. 认知性维度。以对审计工作的认知为前提，审计监督的目的在于使被审计单位在承担严重后果之前改变其违法违纪行为，进而发挥预防、威慑和预警风险隐患等功能，从而提升认知能力；2. 制度性维度。以公共权力控制为源头，以法律法规为标准，对被审计对象进行合法性鉴定，通过纠正违法违规行为，保障治理目标实现。发挥审计的揭示功能、纠正功能、规范功能、处罚功能，增强制度权威；3. 建设性维度。以组织改革和优化为目标，对被审计对象进行合理性评价，通过建议、规劝，“促进被审计单位及相关单位、部门建立和完善相关制度、优化流程”[22]，进而提高相关活动的创新、抵御、沟通与持续功能；4. 政治性维度。以国家利益与人民利益为塑造核心，通过国家审计的旋风效应与风暴力度，展示国家政治制度内含的深层建构功能，进而带动整个社会的合法性再确认功能、公共价值再澄清功能、政治信任再建树功能。总之，彰显新时代中国特色社会主义审计制度的功能体系，就是综合不同层面、不同领域、不同阶段的审计功能，共同构筑国家审计服务于国家治理的大功能体系，共同服务于治理能力现代化目标的实现。

（四）范式更替：从运动式走向常态化

审计属于公共权力的一个组成部分，其运行范式也会受行政权力的影响，20 世纪八九十年代，审计中运动式干预模式的广泛应用便是例证。在审计工作中采用运动式干预模式主要表现为，贯彻领导者意志，凭借强制力和威慑力，快速、集中、强力解决经济领域中的监督问题。伴随着

建设责任政府、有限政府、法治政府的时代重任，国家审计的健全发展，必然要求用常态化审计取代运动式审计。进入21世纪以来，党和国家高度重视常态化审计工作的推进，一是通过完善法律制度，不断规范国家审计的流程与标准，对待审计案件，要求应审尽审、凡审必严、严肃问责、及时公开。从2004年正式实施审计结果公告制度以来，各级审计机关大多平息了“审计风暴”，公开审计报告成为常态，这对依法保障公众在国家审计中的知情权和参与权有直接意义；二是从“事后审计”转向“全过程审计”。2014年颁行的《关于加强审计工作的意见》，明确将国家重大决策部署和有关政策措施的贯彻落实“提升为审计机关的首要职责”。[23]次年，审计署出台《国家重大政策措施和宏观调控部署落实情况跟踪审计实施意见（试行）》，进一步明确了跟踪审计的目的、对象、周期、内容、职责等，从而将审计提到规范化的高度；三是推行“审计全覆盖”。2015年中共中央办公厅、国务院办公厅印发《关于实行审计全覆盖的实施意见》，明确要求“对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖”，并对审计周期、审计频次、审计重点等内容予以具体规定。

三、发现与审视：中国特色社会主义审计制度的现实困境

70年来，中国特色社会主义审计制度在维护财经秩序、完善宏观调控、促进廉政建设、保障国家经济安全等方面发挥了巨大作用。但是，中国的审计制度依然存在一些不足，在独立性、规范性、运转性、协同性等方面面临现实困境。

（一）独立性问题

“独立性是审计的灵魂，也是国家审计最本质的特征”[24]，要求审计主体行使审计权必须客观公正，不受任何人和任何组织的干涉，这既是审计制度的本质规定性，也是判断审计工作优劣的重要标准。中国《宪法》第九十一条和《审计法》第五条都明确规定：“审计机关依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉”。但在实践中，国家审计的独立性还有待进一步加强，主要表现在三个方面：一是财政不独立。《审计法》第十一条规定：“审计机关履行职能所需经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证”，这一规定体现了审计对现有行政体制的迁就，由被审计主体（本级政府）来决定审计主体的经费来源结构，导致了审计独立地位的内在矛盾，审计经费还时时处处受制于各级政府的财政状态；二是人事不独立。依据《审计法》和《审计法实施条例》的规定，地方各级审计机关领导者的任免，尤其是主要负责人的任免，应当征求上级审计机关的意见。但是，在实践中往往是各级政府“包办”了人事任免权，“征求上级审计机关的意见”沦为了“形式化告知”，“当一项权力得以行使的基础条件——人事和财政都掌握在另一权力手中时，前项权力就没有对后项权力监督的独立性可言了”[25]；三是审计结果受影响。审计机关向人大提交审计报告以及向社会发布审计公告，并非是审计机关直接递交，而是需要事先经过政府相关部门的审定。换言之，审计报告和审计内容需要事先经过“行政过滤”，过滤的结果当然体现政府相关部门的意志，审计的意志与主张完全处于被动状态。

（二）规范性问题

目前，中国审计制度已有相当规模的法律体系。但是，审计制度的规范性建设还存在以下问题：一是法律条文表述模糊。已经颁行的部分法律文件，表述不清晰、内容不具体。如《审计法》第九条规定：“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并报告工作”，这是一条确立“双重领导体制”的法律依据，其重要性不言而喻。但是，法条中并没有对双重领导主体的职权进行原则的划分，更谈不上怎么实施双重领导的具体规定，只是简单提到“审计业务以上级审计机关领导为主。”既没有界定审计业务中的相关内容，也没有界分审计业务与行政业务的界限，更没有解释“为主”的内容、“为主”的程度与“为主”的标准。类似的模糊性问题在其他法律文件中同样存在；二是执行性制度不成熟。审计制度的权威性与严肃性还需要在具体条款中得以落实与体现。例如，《审计法》第五条规定了审计独立，但是，实施这个独立性的审计财政经费的执行性条款，却要受制于本级人民政府，这直接影响了审计权威性与审计制度法治性；三是关键性法律用语不准确。从审计原则角度看，审计结果公告应该是强制性规定，但是《审计法》第十四条的规定，容易让人理解为审计结果公告是审计机关的一项权利，而不是强制性的规

定，并且还出现了“审前公告”或“积极的公告”等表述。因此，有人认为，审计结果公告“属于审计机关任意性、选择性的‘自由裁量’，导致‘不公告是常态，公告是例外’”[28]；四是程序和标准缺失。《国家审计准则》是为解决具体审计工作“如何开展”这一问题而出台的，遗憾的是仅仅在国家层面设定了一些原则性、统一性的程序和标准，而在地方层面，包括计划、取证、调查、报告、评估、询证等在内的审计程序和有关质量指标体系、指标评价体系、审计技术方法的审计标准体系均尚未建立，因而严重制约了审计制度的落实和审计工作的精准性。

（三）协同性问题

国家审计与纪检、监察、检察、社会监督共同构成了党和国家的“大监督”体系，诸多监督功能得以整合，旨在增强监督合力、形成合理有效的监督体系，更好地发挥权力制约作用，“协同成为我国国家审计治理的理想模式与未来发展方向之一”。[27]在实践中，监督主体的协同问题依然存在：第一，对协同的认知表现迟钝。目前，一些大城市纷纷出台了关于审计机关与纪检监察机关协调配合的政策，从南京、成都、广州、上海等城市的政策内容看，其中“什么是协同”“如何协同”“协同什么”“协同需要注意什么事项”等方面的表述，缺乏明确说明和具体的实施方案；第二，协同的实施存在组织壁障。各监督主体隶属于不同的系统，各自的监督形式出自不同的组织，在行政体制改革远未到位的情况下，“条块分割”传统导致协同组织之间的监督存在罅隙，难以整合；第三，协同存在技术障碍。虽然通过“金审”工程建设，中国已经基本建立起审计信息化平台，但是信息仅在审计机关内部共享，而审计机关与其他监督组织之间，尚未形成可以共享的互联互通信息数据库。协同优势理论认为，由于“协同各方存在诸多重大差异，协同优势很难获得，反而协同惰性常常出现”。[29]事实证明，国家审计与其他监督主体之间在组织结构、权力形式、目标设定、监督对象、责任类型、技术方法、实施依据方面存在差异，协同惰性已经出现，导致协同过程中的繁杂甚至冲突，信息壁垒已成为协同面临的重要技术障碍，“导致国家监督资源重复投入、不同部门监管权力相互掣肘及造成各层级党政官员的职务腐败案件屡查屡犯、屡禁难止，严重破坏了党的形象与政府声誉”。[29]

（四）执行性问题

中国特色社会主义审计制度的有效性，有赖于审计机制的有力支撑，由此也才能够提升审计的执行力。在实践中，审计机制存在一些不足，具体表现为：一是审计的互动性、专业性不足。在互动性上，主要表现在参与机制上互动困难、协商机制上对话无序、信息公开机制上共享滞后。在现代信息技术应用的大环境下，已有的线上互动模式存在呆板性、狭隘性、滞后性，无法适应民众、专家学者对国家审计的参与。在专业性上，与企业审计相比，国家审计的过程、方法、形式等方面带有明显的行政色彩，缺少专业独立性与特色，主要是“上级怎么说，下级怎么做”，很难保证审计质量；二是审计各自为政、自相矛盾。长期以来，国家审计侧重“结果”的解决，忽视了对审计权的控制，也忽视了对审计结果的有效应用。对审计权的控制问题，实质上“演化出‘谁来监督监督者’的问题”[30]，然而，审计监督机制、审计绩效评价机制、查证审计核查机制等并未建立起来，依法审计、依规审计、公正审计因为缺乏制度保障举措，变得更具随意性、随机性。就审计结果的应用而言，由于审计结果转化和审计结果应用的具体制度尚未确立，国家审计常常止步于发现问题或提出意见，于是“屡审屡犯”“再审再犯”现象频频出现；三是审计机制耦合度偏低。国家审计是一个复杂的系统与有机的过程，其中各种审计主体、审计元素、审计执行不仅需要自身完善，更需要相互配合、协调运转。但在实际运行中，一方面，各审计主体之间缺乏制度性连接，审计耦合机制缺乏质的规定，导致参与机制偏重对外参与，协商机制偏重对内协商，忽视了参与与协商的全方位性；另一方面，审计主体对审计信息公开不及时、不全面，审计信息共享缺乏明确性、有效性和持续性，导致公众参与审计往往流于形式、止于起步，无法参与审计全过程。

四、构想与展望：中国特色社会主义审计制度的走向

新时代，完善中国特色社会主义审计制度的唯一途径，就是要贯彻党的新思想、新方针、新理念，始终坚持社会主义方向不动摇，这也是对“新时代建设什么样的中国特色社会主义审计制

度”和“怎样建设中国特色社会主义审计制度”时代命题的准确回答。

（一）在理念上，破解审计改革之争

当下，理论界对审计体制改革之策众说纷纭，有立法论[31]、垂直论[32]、并行论[33]、双轨论[34]、合一论[35]，观点各异、思路不一。本文认为，审计体制改革的核心是审计机关由谁领导、审计对谁负责、最高审计机关与地方审计机关之间关系如何调整。传统的审计体制体现的是“内部审计”特征，关注如何“自己监督自己”，是一种在中国政治制度、历史传统及特定历史背景共同作用下形成的行政型模式。在新时代，审计体制改革并不是全盘否定行政型模式，而是在此基础上，进行调整与完善。推进中国特色社会主义审计制度，绝不能再重复“国外怎么样，我们也怎么样”的简单拿来主义逻辑，不能只关注审计系统内部“自娱自乐”“自说自话”。改革旨在提升审计体制的合理性，完善其有效性，根本标准在于是否与本国的制度、法律、文化及历史传统相衔接，是否与国家经济社会发展需要相配合。其根本对策是加强党的领导，突出中国共产党对审计工作的全面领导，为依法审计、独立审计提供坚实的保障与明确的方向；另一方面明确划分行政权与审计权。通过法律制度的设计与完善，清晰界定行政工作与审计业务的边界，明确政府哪些可以做、必须做，哪些不能做、不必做，最大限度降低行政权对审计业务的干扰。

（二）在组织上，落实审计机构健全

党的十九大报告提出“改革审计管理体制”的要求，组建了中央审计委员会，这是以习近平为核心的党中央的重大战略部署，也是习近平总书记站在新的历史起点，对健全党和国家监督体系的具体组织安排。接下来的任务是：第一，加快审计组织建构。各级政府和审计机关紧跟党中央的部署，尽快制定相关制度、优化组织职能、调配人员编制，确保各级审计委员会尽早运转起来。第二，整合审计职能。以党的十九届三中全会开启的新一轮国家机构改革为契机，以职能转型为抓手，重点加强审计职能的整合，凡是其他机构现有的监督检查职能，统一划入审计机关，避免重复审计、交叉审计、分散审计带来的弊端。第三，构建审计垂直体制。在深入开展省以下审计机关人财物统一管理工作的基础上，着重探索省直管地方审计机关的人事、编制、财政、资产等事项，尝试建立省以下审计机关垂直管理体制。第四，推进审计机制创新。在修缮参与机制、协商机制、信息公开机制的基础上，进一步创设监督机制、绩效评价机制、查证核查机制，以公共性为价值导向、以服务性为运行目标、以控制性为基本手段，在互为条件、相互作用的基础上，实现多种机制有机整合，确保国家审计体系有效运转，极大提高审计监督质量。

（三）在结构上，创设“大监督”体系

党的十九大提出“健全党和国家监督体系”的结构性目标，要求将国家审计同纪检、监察、检察、社会监督融会贯通，协同整合，这是中国特色社会主义审计制度建设的新要求、新使命。构建“大监督”结构体系，主要是在战略、管理与操作三个层面构建审计与纪检监察的协同治理体系。其中，以监督项目为目标，以职能分工为内容，以信息共享为纽带，以综合评价为抓手。监督项目是“大监督”体系中的具体事项，这需要多元监督主体共同参与，从多个角度合作；职能分工是协同的基础与前提，这就是不同监督主体在完成“规定动作”的基础上，实现互相耦合、分工明确、协同整合；信息共享是各监督主体的视听耳目，是带动各监督主体综合审计的“纽带”，也就是在审计中发现腐败案线索，通过共享渠道将有关信息分享给其他监督主体，经过具体查证，最终反馈给审计机关，确保及时、准确处理；综合评价是多方参与、协同评判，审计机关侧从经济角度、纪检部门侧从党纪角度、监察机关侧从行政角度、检察机关侧从司法角度、社会监督侧从舆论角度，分别推进，最后由审计机关综合把握。这样，既提升了审计工作的严肃性，也构成了对被监督对象的综合评价的客观性，从而提高审计工作的权威性。

（四）在目标上，契合国家治理现代化趋势

中国特色社会主义审计制度建设必须融入国家治理现代化，通过善治来实现善政，其中包括严明的法律、清廉的官员、良好的行政服务，国家审计是国家治理体系中实现“善政”的立体性举措。从宏观层面看，国家审计从监督和批判功能中保障政府行为的合法性，从建设和服务功能中推动政府改革的正义性。从此以后，审计不再拘囿于“经济责任监督”范畴，将涉及政府建设和发展的各个方面；从中观层面看，加强国家审计制度建设，就是加强党领导下的现代化国家治

理体系，强化国家治理体系现代化的内容。其中，一方面是推进审计法律制度不断完善，针对现行法律条文中存在的不清晰、不具体的问题，尽快予以修正；另一方面是加快审计的具体制度建构，例如在审计结果公告制度中，具体规定公告时间、周期、频次、内容、主体以及不公告的责任，从而使审计权力同时转变为审计责任；从微观层面看，顺应国家治理需求的一项重要内容是落实民众参与架构。现代国家治理不是党与政府的“专利”，必然需要社会的参与。特别需要强调合作，国家审计过程不再仅仅是落实基本监督功能，同样需要兼顾社会组织、公民以及其他相关者参与审计的民主趋向，从而形成共管、共监、共治的格局。这需要各级审计机关积极创造条件、创新渠道、创设制度，积极引导。

70 年来，中国特色社会主义审计制度为中华人民共和国廉政建设与经济秩序稳定，做出了重大贡献。新时代，中国特色社会主义审计制度必将在习近平新时代中国特色社会主义思想的指导下，全面融入中国特色社会主义建设事业中，推进财经法纪，创新审计制度，为中华人民共和国繁荣发展保驾护航。

---

① 1932 年 8 月，中央人民委员会第二十二次常会决定，在中央政府财政部设立审计处，各省、市财务部门下设审计科、审计室（股），“统一掌管对各级政府预决算的审核，簿记之审查及审核国家预备之支出、国库现金及存款事项”。翌年，苏区中央政府成立审计委员会，独立于财政部之外，与人民委员会（即中央政府）、中央革命军事委员会、临时最高法庭并列，同属于中央执行委员会直接领导。由此奠定了中央苏区时期审计监督的整体框架。参见方宝璋：《中国审计史稿》，福州：福建人民出版，2006 年，第 456 – 459 页。

② 方宝璋、何瑞铧：《中华人民共和国成立初期审计考论》，《审计研究》2016 年第 2 期。

③ 文硕：《世界审计史》，北京：中国审计出版社，1990 年，第 160 页。

④ 曹越、李晶：《中国国家审计制度变迁：历史与逻辑勾画》，《财经理论与实践》2016 年第 1 期。

⑤ ⑨ ㉑ 李金华：《中国审计史》第 3 卷上，北京：中国时代经济出版社，2005 年，第 41、117、216 页。

⑥ 顾为铭：《胡乔木与审计监督制度的确立》，《当代中国史研究》2006 年第 2 期。

⑦《中华人民共和国宪法》（1982）第九十一条：“国务院设立审计机关，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业事业组织的财务收支，进行审计监督。审计机关在国务院总理领导下，依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”第一百零九条：“县级以上的地方各级人民政府设立审计机关。地方各级审计机关依照法律规定独立行使审计监督权，对本级人民政府和上一级审计机关负责。”

⑧ 国务院设立中华人民共和国审计署，省、自治区、直辖市人民政府设立审计局，自治州、市人民政府设立审计局，县（市）、市辖区人民政府设立审计局。

⑩《中国审计年鉴》编辑委员会：《中国审计年鉴（1994 – 1998）》，北京：中国审计出版社，1999 年，第 7 页。

⑪ 王常松：《中国特色社会主义审计理论若干问题的思考》，《审计研究》2010 年第 3 期。

⑫ 张庆龙、沈征：《政府审计学》，北京：中国人民大学出版社，2015 年，第 7 页。

⑬ 刘家义：《国家治理现代化进程中的国家审计：制度保障与实践逻辑》，《中国社会科学》2015 年第 9 期。

⑭ 阎金锷：《审计定义探讨》，《审计研究》1989 年第 2 期。

⑮ 王会金、王素梅：《国家审计“免疫系统”建设：目标定位与路径选择》，《审计与经济研究》2010 年第 2 期。

⑯ 刘家义：《论国家治理与国家审计》，《中国社会科学》2012 年第 6 期。

⑰ 罗伯特·登哈特：《公共组织理论》，扶松茂译，北京：中国人民大学出版社，2003 年，第 117 页。

⑱ 赵昊东、赵景涛：《公平正义综合指数对国家审计的启示》，《审计研究》2016 年第 3 期。

⑲ 高晓霞：《论党和国家监督体系中的审计监督：政治逻辑、治理功能与行动路向》，《江海学刊》2018 年第 6 期。

⑳ 李金华：《审计干部审计知识读本》，北京：中国审计出版社，2000 年，第 12 页。

㉒ 李明辉：《论政府审计的建设性功能》，《现代经济探讨》2018 年第 10 期。

㉓ 魏明、席小欢：《政策落实跟踪审计评价研究》，《南京审计大学学报》2017 年第 6 期。

㉔ 刘家义：《中国特色社会主义审计理论研究》，北京：商务印书馆，2015 年，第 93 页。

㉕ 魏昌东：《中国国家审计权属性与重构》，《审计与经济研究》2010 年第 2 期。

㉖ 董大全：《基于国家治理视角的审计监督法律制度研究》，《审计与经济研究》2015 年第 6 期。

㉗ 王会金：《政府审计协同治理的研究态势、理论基础与模式构建》，《审计与经济研究》2016 年第 6 期。

㉘ 鹿斌、金太军：《协同惰性：集体行动困境分析的新视角》，《社会科学研究》2015 年第 4 期。

㉙ 叶陈云、叶陈刚：《基于国家审计视角的国家监察委制度创新的动因、障碍与路径研究》，《审计与经济研究》2018 年第 3 期。

㉚ 张立民、张阳：《国家审计的定位与中国政治民主建设》，《中山大学学报》2004 年第 3 期。

㉛ 主张将审计机关改归于全国人大和地方各级人大领导，直接向其负责并报告工作。参考赵劲松：《关于我国政府审计质量特征的一个分析框架》，《审计研究》2005 年第 4 期；谢志华：《走向制衡的审计制度》，《审计与经济研究》2008 年第 1 期；钱小平、魏昌东：《国家审计与法治国家建设》，《审计与经济研究》2008 年第 6 期。

㉜ 主张下级审计机关接受上级审计机关的垂直领导，并向其负责。参考吴联生：《政府审计机构隶属关系评价模型》，《审计研究》2002 年第 5 期；胡建国：《当前我国国家审计制度存在的问题及对策研究》，《审计与经济研究》2008 年第 3 期；张竹林：《内部审计组织体制：理论框架和例证分析》，《会计之友》2017 年第 9 期。

㉝ 主张在中央层面设立与国务院、最高人民法院、最高人民检察院相并行的最高审计院，向全国人大负责并报告工作；同样，在地方层面设立与地方各级政府、地方各级人民法院、地方各级人民检察院相并行的地方审计院，向地方人大负责并报告工作。地方审计院接受中央审计院的领导。参考魏昌东：《中国国家审计权属性与重构》，《审计与经济研究》2010 年第 2 期。

㉞ 主张在全国人大中设立中央审计委员会，只负责政府的预算审计工作，其他审计工作仍由原审计机关承担。参考杨肃昌：《试论中国国家审计“双轨制”体制改革》，《审计与经济研究》2004 年第 1 期；葛玉峰：《关于我国国家审计“双轨制”改革的探讨》，《赤峰学院学报》2015 年第 16 期等。

㉟ 主张审计机关和监察机关合并，建立审计监察院，负责国家审计监察工作。参考马曙光：《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 年第 6 期。

（责任编辑：陈　果）