

Research on the Problems and Countermeasures of Auditing System in Macroeconomics

Dongyang Wang

China Agricultural Work Committee Mission Center, Beijing
Email: 597479858@qq.com

Received: Nov. 1th, 2017; accepted: Nov. 15th, 2017; published: Nov. 23rd, 2017

Abstract

As an important institutional design for restraining rights, the Chinese government auditing system takes its scientific, professional, rigorous and serious nature as the starting point and fulfills the responsibilities of the supervision, inspection, verification, reporting, punishment, transfer and other, and provides powerful reference basis and scientific security for the country's important policy formulation and implementation. But system compared with the reality must have the relative lag. Since the operation of the government auditing system so far, there are still various problems between the continuous development and progress of social management and economic construction need to be solved, supplemented and improved. Especially since entering the 21st century, with the announcement of audit results related departments, enterprises and our government auditing system reform is promoted to the cusp of public opinion, has become the focus of common concern of the whole society, a nationwide audit storm blew up. Therefore, the government officials, experts and scholars have done a lot of work and achieved remarkable results, from the point of view of auditing system theory, especially the specialization of financial management, a lot of valuable theoretical opinions and working methods that adapt to China's national conditions are summarized. Based on the research results of the predecessors, this essay aims at the new problems and new inspiration encountered by the author in his own work practice, through the exploration and study of the advanced experience of foreign countries, and puts forward the countermeasures to the problems of our country's current government auditing system, with a view to provide reference for the reform of our government audit system.

Keywords

Audit System, Problems, Countermeasures

宏观经济学中审计制度的问题与对策研究

王东洋

中国农工委宣教中心, 北京
Email: 597479858@qq.com

收稿日期: 2017年11月1日; 录用日期: 2017年11月15日; 发布日期: 2017年11月23日

摘要

中国政府审计制度作为权利约束的重要制度设计, 以其科学性、专业性、严谨性和严肃性为出发点, 以国家和人民的利益的保护者角色履行其监督、检查、核查、报告、处罚、移送等职责, 为国家各项重大方针政策的制定和实施提供有力的参考依据和科学保障。但是, 制度相对于现实必然存在相对的滞后性, 政府审计制度运行至今, 与不断发展进步的社会管理、经济建设等要求之间还是存在各种各样的问题亟待解决、补充和完善。尤其进入二十一世纪以来, 与公告的审计结果相关的部门及我国政府审计制度的改革问题被推向了舆论的风口浪尖, 成为全社会共同关注的热点, 在全国范围内刮起了一场审计风暴。为此, 政府官员、专家学者都做了大量工作并取得了显著的成效, 从审计制度理论角度尤其是财务管理的专业化层面研究总结出了很多适应我国国情的有价值的理论观点和工作方法。本文就是在前人研究成果的基础上, 针对作者本身工作实践中遇到的新问题、新启发, 通过学习借鉴国外的先进经验进行探索研究, 从而对我国现行政府审计制度的相关问题提出对策, 以期为我国政府审计制度改革提供参考依据。

关键词

审计制度, 问题, 对策

Copyright © 2017 by author and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 绪论

1.1. 研究背景

中国进入二十一世纪以来, 社会经济及各项公共事业蓬勃发展, 人民生活水平继续保持稳步提高。当今时代, 我国正在为全面建设更高水平的小康社会而努力奋斗, 民主与法制成为时代发展进步的主题, 而政府审计制度是监督政府及全社会经济发展事业规范化的重要手段, 必须得到高度重视。党的十八大报告也提出, 要不断坚持走中国特色社会主义道路和政治体制改革道路, 不断推进行政体制改革, 构建依法治国的好发展环境, 完善权力运行监督和约束机制, 全面完善党风廉政建设, 继续确保共产党员能够保持清正廉洁的工作作风及持续反对腐败的发展态势[1]。相对来说, 公众受托相关理论在政府审计中的有效运用能够从实质上对政府相关权利进行约束, 对行政腐败有直接作用。我国政府审计制度建设虽然起步较晚, 但已经取得了诸多可喜的成就, 然而当代社会发展变化日新月异, 客观要求政治体制改革亟待推进, 调整转变政府审计制度以适应当前新环境, 高效监督资源配置效率, 优化治理手段等需求成为摆在眼前的重要课题。政府审计制度作为会计学领域的研究课题, 多年来都是从具体政府审计对象、具体审计内容、审计范围等方向进行有效分析, 政府审计立法缺陷、相关法律程序完善程度不够, 这些都是我国政府审计需要不断完善和处理的现实和理论方面最为突出的问题, 而对这些问题有效处理对于我国政府审计来说非常关键, 这对于及时实现政府之间的权利均衡, 保持干部队伍的纯洁性, 并按照国家

相关政策法规, 不断加强宏观调控, 使国家经济社会安定得到有效保障, 引导社会经济不断持续发展, 进而提升政府工作效率, 都具有重要的意义[2]。因此, 本文从政府审计制度的基本理论出发, 主要分析目前我国政府审计制度现状及存在问题, 并在借鉴国外政府审计制度经验基础上, 提出完善我国政府审计制度改革的对策和建议。

1.2. 研究目的意义

自从我国对实施政府审计相关制度和政策的结果进行官方公告以来, 有较多的行政事业单位的审计案件不断被披露, 公告的审计结果给相关责任人及政府部门带来的种种舆论热潮就形成了审计风暴。这种审计风暴引起社会工作者、相关专家和普通大众的不断思考, 许多人提出了很多问题, 比如有些人提出为何审计没有在事中就开始了审查监管, 为何审计年年审, 却没有及时审计出那些腐败官员。这些问题的提及的确为审计制度的规范和审计人员的工作敲响了警钟, 但是它从另一个角度也揭示出社会对公共政府审计工作认识的偏差, 尤其是对政府审计工作的性质和职责的误解。因为工作内容有一定的相似性, 人们往往总会把政府审计工作和行政监督部门、司法部门和党的纪律检查部门相混乱。针对审计方面存在的问题, 我国政府审计制度改革已经势在必行, 政府审计改革需要社会公众的正确理解和支持, 来确保政府审计工作的正确性, 及其审计监督管理有效性, 有效确保政府审计工作正常, 顺利运行, 发挥政府审计突出作用, 这些对于政府审计工作实践和理论发展都具有关键性作用。

政府审计工作主要表现为对公共资源合理使用的各种权力监督上, 是国家在经济体系运行中最为重要的免疫系统, 也是最为关键的政府治理工具, 这样对于政府制定合理的决策能够产生有利效果, 对于构建社会主义法治、民主及透明的发展型国家来说非常有利。此外政府审计在一定程度上受到国家政治文化、经济、社会等多种因素综合作用, 如果国家政治环境、经济发展体制及社会文化传统等都有所变化, 那么相应的政府审计也应该不断适应社会发展需求。由于不断促进政府审计改革并促进其更好的履行具有重要的理论和现实意义, 因此, 本研究主要针对政府审计现状及问题进行系统分析和研究, 希望能够不断促进我国政府审计制度相关改革进程, 完善我国政府审计相关制度。

1.3. 国内外研究现状

1.3.1. 国内研究资料综述

自从 1980 年我国政府开始正式实施政府审计制度改革以来, 我国很多审计领域专家和立法领域专家都对政府审计领域倾注了很多智慧和汗水, 随着我国社会经济不断发展, 民主政治建设也日趋完善, 关于政府审计相关研究也层出不穷。目前在国内外关于审计制度的相关研究也处于不断更新变化中, 但是从总体角度分析相对于社会审计学相关研究来说, 国内外对政府审计的相关研究还略显不足, 对探讨的实际课题较实际需要表现得涉入不深。

《中华人民共和国审计法实施条例》的正式颁布和实施对我国政府审计制度的完善和推进起到了至关重要的作用[3]。

萧英达, 张继勋, 刘志远等著的《国际比较审计》对世界上主要国家和地区的审计基本理论观点、准则及具体制度之间存在的差异进行的比较探讨, 这一研究为我国日益活跃的国际边贸活动的发展促进和监督起到了重要的借鉴作用[4]。

李凤鸣主编的《审计学原理》以国家审计主体为研究对象, 对西方国家所实行的审计制度进行大量的分析和借鉴, 对现代审计制度基本内涵, 基本理论和方法进行了系统分析, 为我国政府审计改革起到重要的奠基作用[5]。郭华平的《中国审计理论体系发展研究》从理论研究方法、框架入手, 提出审计依托受托经济责任理论的本质, 完善了具有中国特色的审计理论体系[6]。董大胜主编的《中国政府审计》

分别从政府审计的相关理论以及对财政部门、国库部门,税务部门、金融部门、海关等部门的审计工作开展进行系统讲述,包括部门预算执行和决算审计、社保资金审计、环保审计、专项投资资金等审计,对实际操作层面起到了重要的指导作用[7]。

刘家义审计长认为,政府审计是推动民主法制化进程,实现国家治理层面的健康化、科学化的一环,政府审计与国家治理的模式、目标、形态息息相关。用国家治理的视角认识政府审计制度的本质特征和发展规律,对更好的发挥政府审计作用具有重要意义。

也有学者分析认为目前我国政府管理模式正在从管理型向服务型模式转变,在政府职能转变过程中政府审计是非常关键性的部分,为了确保政府能够合理运用社会资源、承担相应的转型责任,并逐步树立公众对政府审计服务发展观念,在对社会公共部门实施政府审计和所承担的社会责任两者对比的辩证统一关系有效处理基础上提出,实施政府审计应该构建在不断完善审计问责机制及社会绩效评价方面,也就是说将政府所真正承担社会责任,对各种社会资源利用的有效性、社会性及经济性能进行综合评价[8]。

总而言之,目前来说不论是学术界还是审计部门对我国政府审计制度发展及不断优化改革的重视程度递增,也取得相应成绩,但是不容乐观的是仍存在不可小觑的问题:首先,政府审计制度改革具体研究内容具有较大随意性,缺乏政府审计制度规范化的技术指导体系;其次,关于我国政府审计制度的优化理论和实践的研究还相对不成熟,在具体实际中和理论结合程度不够,对焦点问题关注度不高。

1.3.2. 国外研究资料综述

孟德斯鸠指出,“在拥有权力的过程中当事人都会及时运用,这是我国国民普遍心理,能够使用到的权益应该在一定界限范围以内,从事物的发展本质来分析,拥有权利的机关可以利用权利进行相互制约,才能有效防范权利滥用。”作为权利制约的有效机制的政府审计制度,也是我国目前民主政治哲学中利用权利约束权利的最直接体现。

雅典政府审计制度中民主特征较为明显,雅典最高国家行政机构是设置的雅典人民代表大会,按照雅典相关法治记录,政府设置专门审计官员和协助员进行政府财务监督和检查,对于任职到期地方官员,应该将任职期间内所有涉及到的财务数据提交到审计官员手中,进行汇总分析一个月后才能正式离职[6]。如果审核的会计材料存在差错、腐败和贿赂现象,就送由陪审法院审判。如果涉及的是公共部门,则交由司法登记官。审计官员按照到期官员所提交的各种资产列表,任职期间涉及会计账目及相关财务数据,分析具体财务情况,并编写综合审计建议,出具审计报告,当被审计官员任期已满,不再承担相应工作职责,相关审计人员在一个月或40天以后根据实际审计结果向全社会公布实际审计报告,假如社会对所公布的审计报告没有意见,则可以实施官员审计结果销毁制度,解除其社会职责,但是对公告内容提出建议的,应该由相关审计人员进行重新认定审查,并交由法庭进行具体审理研究。

法国审计院提出政府审计的最有效的工作职责就是对国家和政府财政收支情况及实际财务预算执行情况综合性审计,并提出审计中存在的各种问题,根据存在问题提出完善建议,以有利于被政府审计机构整改,以及国家政府部门在制定相关决策时作为参考。

英国国家审计署指出,政府审计部门最为主要工作职责就是向议会提供必要的审计结果报告,以充分说明政府财政预算的实际走向,并利用审计报告说明政府各项资金支出,财政预算的实际应用情况,确保资金正常使用和综合效果良好。美国政府审计监督部门表示政府审计最为基础的工作职责就是能够提升政府工作业绩,以确保政府部门履行所担负的社会责任。通过上述对国内外政府审计的相关研究可以看出,目前来说国外政府审计相关研究学者更偏重于从实证分析角度,利用相关政府审计历史性数据来阐述其政府审计制度改革趋势,比如 Hanso 就通过实例分析得出国际政府审计制度改革中,能够利

用社会中独立存在的会计师事务所作为对政府行政不同级别行政部门进行审计的最好替代，这将是政府审计中最具代表性的研究。分析认为政府审计制度不能简单从审计范围、主体等角度分析，最为重要的是能够对社会综合发展水平，政府组织的实际业绩进行综合性衡量和评价。

2. 政府审计体制概述

2.1. 我国政府审计体制的建立

审计体制是国家政治体制的重要组成部分。新中国成立初期，我国没有设立独立的审计机关，对财政财务收支的监督的力度较弱，主要依靠财政、税务等部门结合其职责范围内的管理进行监督。1978年，党的十一届三中全会召开，将国家的工作重心由政治建设转移到经济建设。国家战略重点的转移，客观上要求建立完善的经济监督制度，规范国家财经法纪，健全国家经济监督体系[9]。1982年修改的第四部《中华人民共和国宪法》规定设立审计监督制度，第二年中华人民共和国审计署挂牌成立，随后全国县级以上地方各级人民政府普遍设立了审计机构[10]。1994年8月31日，第八届全国人大常委会第九次会议正式表决，通过了《中华人民共和国审计法》，标志着我国国家审计进入一个新阶段。1997年《中华人民共和国审计法实施条例》颁布实施。我国政府审计的框架基本构建完毕。2006年2月28日第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议对《中华人民共和国审计法》进行修改。2014年2月2日国务院第100次常务会议修订《中华人民共和国审计法实施条例》。我国审计工作基本实现制度化、规范化及法制化，审计的内容范围、审计的职责权限、审计的法律责任等基本制度得到进一步确定。

2.2. 政府审计的目标与功能

政府审计目标是对被审计单位的财政、财务收支情况的真实性、合法性和效益性进行监督和评价。真实性是指反映财政、财务收支以及有关经济活动的信息与实际情况相符合的程度[11]。合法性是指财政、财务收支以及有关经济活动是否遵守国家相关法律法规的规定。效益性是指财政、财务收支以及有关经济活动实现的经济效益、社会效益和环境效益。真实性是基础，只有确保了真实的反应会计信息，审计机构才能有效揭露各种违法违规行为，规范被审计单位的相关经济活动，促进其管理水平提高，实现经济效益和社会效益，实现真实、合法、效益的统一。政府审计旨在依据审计规范和客观事实进行审计，全面揭露问题，促进经济发展和反腐倡廉，谋求社会公共利益。其主要功能是：揭露、抵御和预防。揭露违法违规、经济犯罪等行为，揭示体制障碍、制度缺陷和管理漏洞，通过处理处罚、提出审计建议等方式促进健全制度、规范机制、防范风险，以审计监督对影响经济社会健康运行的风险进行预警，发挥审计的免疫系统作用[12]。

3. 中国政府审计制度现状

3.1. 中国政府审计制度主要内容

我国现在执行的政府审计制度是按照上世纪80年代颁布的《中华人民共和国宪法》(简称宪法)构建而成的，在所颁布的宪法中对国务院所设立的国家行政机关的法律地位进行基本概述，其政府审计机关职责是综合审计国务院各部门和全国地方政府的财务收支情况及事业单位所有财务收支情况，提升社会公众对公共资产的财务情况的监督力度，遵循这种原则在1983年9月15日审计署作为我国最高政府审计行政机构正式构建，相关审计工作的法律法规也逐步完善，至今为止我国在审计制度方面的法规有1985年国务院颁布的《关于国家审计工作暂行规定》，对国家刚刚成立的审计署具体工作职责和所具备的权利、义务进行系统阐述，同时并给以在全国不同地区行政机关财务情况及企事业单位具体财务收支进行独立审计的职权。1988年我国颁布《中华人民共和国审计制度条例》，1994年《中华人民共和国审计法》

正式颁布实施，对我国政府审计制度财务监督功能进行法律规范，2006年对其进行修订[13]。

3.2. 中国政府审计制度主要特点

首先，审计部门是政府的内部审计部门，不是针对政府的外部审计部门。其隶属关系由政府领导，同时又监督政府行为。工作重心最初是审计监督和经济监管，其工作在政府和政府首脑的支持下能够直接有效的实施审计，及时发现纠正处理各种违规行为，有助于促进政府全体部门的行政绩效的提高。后来随着各项经济建设的不断推进，速度的提高，代表全国人民利益的全国人大将关注的重心转移到政府部门履行受托责任的效果情况和权力腐败治理上来，导致审计工作的重点也转移到对预算、决算等情况的审计上来。被审计对象与审计部门被同一级政府领导，必然存在相互制约的关系，这就减弱了政府审计的威严性和独立性。这也是我国审计采取行政型体制的一个必然弊端。

其次，依法行使审计处理处罚权。法律要求审计部门要对被审部门的经济活动进行有效审计监督，同时更要对审计做出的审计意见和决定进行落实和整改，而处罚权是政府审计机关最为重要的法律权利和执法工具之一，其含义是指审计单位对于被审计单位财务收入和支出的违规行为进行合理化纠正，依法进行定量惩处措施处理，处罚的权力，是政府审计机构对具体被审计机构所实施的依法制裁行为。

第三，在不同地方审计制度都呈现出明显地方特色。我国幅员辽阔，经济发展状况极不平衡和统一，各地政治、文化也存在较大差异，各地政府审计部门按照国家《宪法》和《审计法》的规定作为前提，按照各自不同的发展现状，制定适合本地区发展的审计制度，具有很强的地方特色。第四，地方政府制约地方审计机关的厅局长的任免。审计机关的厅局长提名、任免，都应由本级政府人民代表大会共同表决，副审计长的任免则由本级人民政府直接决策[14]。

3.3. 我国内部审计与国外差异

第一，国外的政府内部审计是自发地建立起来的，但是我国的内部审计是国家的政策驱动，为了使政府行为规范在法律界限之内，这是一种用行政的手段建立的自我约束机制。这样在实施内部审计过程中，政府管理者的自发性不高，内部审计的效果就不令人满意；第二，西方政府的内部审计是一个单位内部的需求，它只需要对本单位的领导或者是所有者负责，对政府的生存和发展负责。而中国政府内部审计不仅是对政府内部控制，还要服从于国家的经济制度与经济规范；第三，国外的政府一般是单独设置一个审计机构，由单独的领导来指挥工作，机构中的人能够自由合理地安排工作，这样一种局面决定了高度的自由性与独立性，也显示了审计机构地位的特殊性，这样很有利于开展工作。而国内的内部审计存在很多不健全的地方，有的是财务部门管辖的，有的是纪检监察部门管辖的，还有没有设置审计机构的，所以国内的审计机构地位低下并且效率不高，有待于提高；第四，国外的审计主要是对管理层以及董事会负责的，主要是针对政府内部的具体实际情况给出合理建议，但是国内的内部审计由于政策和国情的需要设立的，所以在很大程度上是以政府的纠错为主，监督就是它的职责，如果遇到来自高层的阻力，那么审计的工作就不可能继续了。通常情况下，很多政府会把内部审计与会计的作用混淆起来。作为国家审计的基础，政府内部审计是在法律法规以及国家的推动下运行起来的，相当于代表国家对政府进行内部的审计与监督。同样作为经济监督手段的会计和内部审计，二者也存在很大的区别。时间上，会计属于事后的一种监督，但是内部审计可以从事前就开始，然后作用于事中与事后，是对政府行为的全过程进行监督；范围上，会计的工作仅仅止于经济领域，不会染指其他的范围，而内部审计却不仅可以监督经济范围，它还可以查看其他方面的资料。另外，就职责内容上来说，内部审计还可以审查内部会计事务。但是，有很多的大小政府却没有意识到这样的差异，总是将两者混成一谈，有时甚至为了节约财力物力，政府会在会计部门内部安排审计人员来开展工作，造成审计工作不能正常发挥该有的作用。

这样认识的误差带来的结果是可怕的，内部审计不能独立地完成审计工作，有名无实或者根本就没有设立[15]。

4. 中国政府审计制度发展存在问题与原因分析

与国外内部审计发达的现状相比，我国政府的内部审计很多都是在外部压力下建立的，并不是政府管理者自主自愿的。政府的内部审计作为一种基础性的审计，服务于国家审计，所以在很大程度上得不到高度的重视，想要在这个基础上开展其他的职能，其难度就可想而知的。

相较于内部审计在西方发展的悠久历史，我国实施内部审计是在改革开放之后，因此与西方相比，我国的内部审计制度是不太健全与完善的。其最主要的问题表现在以下四个方面。

4.1. 中国政府审计制度发展存在问题

4.1.1. 对内部审计存在认识偏差，内部审计机构设置独立性差

由于我国在最初推行内部审计制度的时候，多是以行政命令的方式来进行的，这就导致了相较于西方国家政府自发建立内部审计制度，我国政府对内部审计存在着认识偏差。而对于不同的人员来说，存在的偏差也各不相同。对于政府管理层来说，由于对内部审计所带来的积极作用有一定的认识，或许还能够很好地进行配合以便完成内部审计工作，但或多或少还是存在着消极懈怠的想法，以为“上级单位”开始要加强对自己的管理或者不信任等。而对于政府下层员工来说，内部审计对其影响不大，最多也只是多了一道“紧箍咒”而已，其消极懈怠情绪更加强烈。对于直接负责审计的工作人员来说，因为很多审计人员并非专业出身，多是财会兼任，一方面由于工作的不熟悉，另一方面也是抱着“多一事不如少一事”的态度，因此，这也严重影响了内部审计工作的有效开展。

我国政府目下最常使用的内部审计制度大概有三种：即直接管理、间接管理以及自己管理。这三种模式有着不同的适用主体以及适用范围。而在不同的内部审计制度下，内部审计机构设置也不尽相同。其中，直接管理作为直接由单位主要负责人领导及管理的方式，内部审计有着极高的独立性。同时，因为领导的重视也导致整个政府上下都相对重视，但也因此会产生诸多问题，比如审计多以领导意志为转移，导致审计结果不公正等；间接管理体制是指设置独立的内部审计部门，跟其他部门相并列，由财务主管来领导内部审计工作。但由于内部权限问题，导致审计部门所做工作只能是对财务部门的审核，对其他部门不能够有效进行管理；而自行管理则是将内部审计机构纳入到财务部门里面，作为财务部门的一个下属部门或者基本职责来进行。无须多言，这一模式的独立性更弱，导致内部审计力度不够等问题[16]。

4.1.2. 政府内部审计工作不规范，内部审计人员专业素质不高

通过对我国现在内部审计工作的考察，就会发现其最大的问题在于事后审计，事前审计几乎没有。另外，内部审计的范围过于狭小，我们的审计更看重财务数据，对数据的真实性以及有效性甚至合法性花费了大量的时间与精力。但是对于政府发展更需要的经营数据、营业数据等关注力度不够，而对于最容易出现问题的政府经营环节，内部审计更是鲜有涉足。这也是我国内部审计工作跟西方国家有着显著差距的地方[17]。

因为历史的原因，我国一直缺乏专业的内部审计人员。我国内部审计人员多为学历较低，对专业认识程度较差的人长期担任。这导致了许多西方先进的内部审计科学不能够被有效地引入。因为内部审计人员素质不高导致内部审计工作未能够展现出其应该有的作用，也间接导致了政府对内部审计工作的不信任，更进一步导致内部审计工作无法后续进行，人才培养更加困难。

4.1.3. 政府审计体制存在一定弊端

我国现行审计模式和审计体制,是由我国政治制度和行政管理体制决定的。自其诞生以来,在不同的历史发展阶段曾经为政府审计管理、为经济建设做出了应有贡献,随着我国经济体制逐步由计划经济向市场经济过渡、最终基本实行市场化,双重领导体制模式已经出现了明显不适应性。中国的政府审计模式属于行政型,即在中国现有的行政体制下,审计部门是政府部门的重要组成部分、由政府首席领导负责指挥,在中央属于国务院总理的领导,在地方属于各级政府行政首脑的领导,本级政府审计机关负责本行政区域内的审计工作,对本级政府负责并报告工作,上一级审计机关有权审计监督下级政府的财务收支,对下级审计机关的审计结果进行检查监督。这种二元式的管理监督模式,其初衷是想通过设置管理层级的差异增加审计约束的力度,扩大审计覆盖面,以期达到提高审计质量、维护正常经济秩序的目的。可事实上这种良好的设想与事实存在较大差距:其一,权限结构存在差异,审计自由度和审计结果最终裁量权受到限制。将审计机构置于同级政府直接领导下,无论其权限还是职级都存在不对称性,工作难度可想而知。其二,利益相关难免使审计监督流于形式。地方各级审计机构其自身利益均来源于所在地方,当各级政府与其上一级政府利益发生矛盾的情况下,维护本地利益、遵从本地行政干预的意志在所难免。至于谈到上一级审计机关对下一级政府有权进行审计,弥补了程序设计上的不足,但是实际工作中那种鞭长莫及、力不从心的情形几乎无处不在。因此,审计机构双重领导体制所产生的后果,常常不是约束,而是隐藏真相加以浅黄或褐色处理,把审计机构置于尴尬的境地。正因为如此,才出现了本应属于审计应该发现的问题却由民众暴漏出来,究其原因不能不说与双重领导体制设置的弊端密不可分。

4.1.4. 政府审计结果公开存在缺陷

政府审计结果公开机制是政府审计结果经过政府审批后向社会公布的一系列正规、非正规具有约束力及共同执行力的综合,目前我国所有关于政府审计报告公开的相关法律法规及地方性法规主要有《审计法》、《国家审计机关公布审计报告细则》《国家审计准则》及《审计结果公开暂行方法》等,这类关于审计报告公开的相关法律法规规定政府审计机构除了要向上级行政管理部门及地方政府提交审计结果报告,还应该面向社会公布审计实施结果,在具体公开内容,责任追究及审计结果防范等层面,仍存在较多问题没有明确规定:

首先,具有较为浓烈的地方行政主义色彩。我国所实施的政府审计模式较为特殊,使得具体审计部门缺乏相对独立性,在某种程度上来说,地方政府所公布的具体审计报告内容可能是已经经过修改,完善或缩水之后的结果体现,在审计报告结果公示之前要通过上级部门的批准,地方政府和上级管理部门可能依据的是地方政府利益而非社会大众角度来评定具体审核结果。

其次,具体公布审核结果内容不够,强制性差。目前我国所实施的政府审计模式较为落后,审计立法延迟,相关立法质量程度较低,在具体审计过程中审计工作人员可以参考的相关法律条款不足,从而提升具体审计结果公开的困难程度。在我国《审计法》第36条中明文规定:“审计机关可以向地方政府及社会公众通报相关审核结果”,并没有将其定义为必须进行的法律义务,这就促使审计结果公开过程存在制约能力不足,使得实际政府审计结果所承担的责任可以被随意修改,大大弱化了法律体系所具有的强制性特征,利用修改审计结果来有效规避政府审计风险,审计机构倾向于减少任何审计结果公告。

4.1.5. 政府审计存在法律方面缺失

随着具体审计实践的不断推进,审计环境的发展,政府审计职责改变,有一部分法律法规已经不能完全满足审计工作的客观发展需求,甚至阻碍了审计工作的正常开展,主要体现在:首先,对政府审计相关人员,主要指相对人所应承担的法律职责阐述不清。我国审计法律法规在对政府审计工作相对人所应承担的法律职责和义务没有细致阐述,对审计相关人员所具备的专业化的法律职责和会计职责表述不

明确,大多数情况下有可能混为一谈,由于审计机构成立的主要目标就是对国家部门进行审计,和普通审计师存在较大差异,但是目前来说政府审计外部约束力严重不足,除了所必须的审计承诺制度以外,在被审计单位提供虚假数据及给审计机构造成的实际困难方面都应该明确应用不同的法律条款。如果只能依靠政府审计人员利用专业的判断才能明确会计责任工作和内涵,这样不仅增加了审计人员的风险,也促使在司法机关裁定过程中容易造成疏忽和失职。

其次,审计的配套制度和评价制度有待建立和完善,主要表现在:某些审计领域缺乏统一的标准和尺度,缺少科学合理的评价指标体系,经常因人而异,针对同一件事作出不同的审计评价,影响了审计的客观公正,加大了审计风险,破坏了审计的权威性。例如在经济责任审计中,如何界定现任与前任责任、集体责任和个人责任、主观责任和客观责任、错误和舞弊责任等,缺少相应制度规定,审计人员只能根据短时间内的审计调查作出自己的判断。

4.2. 中国政府审计制度发展存在问题原因分析

4.2.1. 政府信息不公开制度直接影响

政府信息不公开制度突出的体现在对政府政治事务,公共事务暗箱操作及信息管理保密等三个层面,行政机关是国家资源和行政信息的重要来源渠道,政府大部分是利用税收来获取必须的社会公共资源,而政府内部有 80%的信息都是掌握在行政机关内部,公民实际知情权严重匮乏[18]。在我国政治实践中政治事务所面对的行政秘密已经成为一个发展传统,大部分行政机构利用信息优势来获取寻租便利,并在具体信息表面贴上国家机密及保持社会公共效益等标签,这样就构成国家行政机关和社会公众之间存在信息不对称,社会公众通过正常渠道所获取的相关信息已经失真,使行政机关利用寻租选择十分便利。政府审计机构也持有大量的审计信息,对政府信息公开产生直接作用,但是绝大多数还不能直接获取审计结果,虽然目前已经将具体政府审计结果公布问题提到会议议程中,且大多数地区也已经逐渐引起重视,但是对于一些较为敏感的内容社会公众仍然不知道。可见,审计报告制度发展受政府信息不公开制度的影响,不能真正做到审计结果公开,不能根本保障受托责任中的委托人,即人民群众的知情权,因此,必须抓紧完善相关法律制度。

4.2.2. 人治发展模式缺陷集中体现

中国长久以来的人治执政模式对中国历史发展产生了极大的影响,使全社会处处弥漫着自下而上的个人崇拜思想,尽管从表面上看,追求依法行政的步伐不断向前,但没有从根本上实现治理模式的转变,人治模式不是逐渐从日常行政管理方式中消失,只是以不同的形式来阻碍贯彻政府会议精神,重要的讲话及指示等,这种发展模式从建国到目前为止从没有间断过,有些已经超越国家法律、法规依法行政的层面,政府审计机关作为政府非常重要的构成部分,其发展根本是利用某种权力对政府权力的抑制行为,是一种内部监督机制,但是从现实发展中来看,大多数是上一级领导命令式形式要高于审计制度形式,作为地方政府重要的职能部门,常常只是命令当地各级政府负责人严格遵守,并将调查发现问题结果公布一拖再拖。有些地方确保地方经济持续稳定增长,采取压制性政策而造成地方政府审计机关无法作为,同时政府审计机关处于双重领导体制下很多时候丧失了其独立性,可见必须意识到法治也是由人来具体执行,不能在审计中忽略人的因素,应不断规范政府审计制度才是至关重要的。

5. 审计制度存在问题的相关对策

5.1. 审计制度改革必要性分析

5.1.1. 不断深化政府机构改革的需要

随着全球经济不断发展,政府服务管理理念也日渐更新,服务型政府建设已经成为政府改革的重要

内容。对于公共权力来说必须在履职过程中和为社会提供服务相统一，政府和社会公众之间的关系不能是简简单单的命令和服从的关系，应该不断转变为信任和合作，只有将这些政府管理理念进行改变，才能使得我国政府在面对复杂的发展环境中赢得更好的机遇，从政府管理到服务行政管理，成为政府具有现代化发展体制的新型政府的改革必由之路。管理型政府向服务型转变，也就是将无限型政府向有限型政府转变，对于政府来说有限层面主要体现在实际政府权力、工作职能及行为模式都受到社会和法律约束的形式，其中包括三个层面内容：首先，政府和公众之间的关系不再简简单单是管理和被管理，而政府也不再是社会中唯一的公共管理机构，社会中存在的非组织结构和公民自发组织都可以是不同形式的权力运作主体。其次，政府和市场之间的关系，应该在逐步分析市场需求的基础上，提出政府应该采取的政策措施，从为了促进市场发展的角度来制定相应的政府工作职责。第三，政府与社会公民之间的关系，政府的诸多权力都是公民赋予，公民对政府各项权力具有监督职能，在权力运用过程中要不断对公民合法权力进行维护，政府各项权力的实际运作都应受到公民监督和制约。政府审计制度在国家行政体制改革的过程中，随着社会经济体制不断完善，同样受到市场经济等多种因素的影响，政府审计制度的相关内涵也逐渐丰富，同时政府审计制度中存在的越位、缺位及错位等多种现象也不断出现，比如在政府审计过程中范围过宽，实际工作职能重点不明显，对权力的监督和约束机制不完善等，在这种发展环境下，我国政府审计部门必须站在新的发展层面，将具体工作重心转移到政府服务功能转变和营造发展优势环境中来。在处理公民问题中要加快促使政府机构改革沿着对社会公众有利的角度发展，加快提出对政府审计结果公开制度的构建和完善，加快提升政府审计制度的透明度，加快实施阳光审计，保障公民及时有效参与到公共决策的过程中来。

5.1.2.对公民知情权的最有效保障

随着人权理论发展的日趋完善，公民权力在当今时代被唤起的呼声越来越高，知情权就是其中一项重要的权力。知情权是指社会法人，自然人和其他社会组织依法具备获取和自身发展利益有直接的关系的信息的权利，这种信息由广义和狭义两种类型，本研究中所运用的知情权是狭义范围的内容，也就是说只提供行政机关进行系统分析的信息知情权。公民获得应得信息是其公民基本权利的重要保证。人是自然界的高级智慧型群居动物，需要在社会生存过程中充分认识和了解社会，获取在社会中生存的各项资源，充分依靠人的因素去抵抗自然界其他各种因素，因此可以说公民最为基础的权力就是知情权。按照这种说法，公民言论自由和信息知情权也是公民参与政治的主要条件，同时，保护公民的知情权是政府必须履行的公共责任，这也是为了有效规避政府权力过度隐蔽运作。因此在这种基础上，政府必须将原有的治理模式转变，并构建适合公众需求的多种沟通机制，利用当今社会日益发挥重大作用的物联网平台及时发布信息，确保让公民及时知情，提升公众和政府之间的交流程度，促使其交流更为便捷，更为有效的实现公民自身愿望，使行政管理部与公众之间的形成健康的信任与合作关系。作为政府审计机关在进行政府审计过程中，更应该满足公民的知情权，虽然我国政府审计相关法律中已经明确提出审计报告公告的相关规定，但在现有的条件下制度仍然存在缺陷。政府审计结果公告没有遵循政府审计机关相关法律规定，而选择的对政府具体权益有益的角度，不能满足公民的合理要求，基于此，为了不断提升公民知情权等合法权益的提升，满足公民日趋增多的信息需求，提升政府及相关审计部门的政府审计结果透明度已经非常重要。

5.2. 审计制度存在问题的相关对策分析

5.2.1. 改革中国政府审计体制

现行的政府审计体制已经在某种程度上阻碍了其原有目标的实现，如果不加以改革，在现有的情况

下,很难从根本上解决其诸多方面的问题。我国宪法第 57 条规定:“最高国家权力机关是全国人民代表大会”,而最高国家权力机关的执行机关是国务院,政府审计部门设立在人大,对政府部门的经济工作进行监督,可以使人大对经济运行监督的力度更大,改变我国目前人大作用发挥不到位的问题。而且,我国国家预算决算和各级政府的预算决算批准权监督权均在本级人民代表大会,应该把对政府权力进行监督的权力也放在全国和各级人大,会使审计监督的力度大大提升,促使政府工作的改进,增强政府的公信力。

5.2.2. 完善中国政府审计法律制度

首先,完善审计调查取证权。为了确保政府审计期间调查取证权利的正常行使,对被审计单位无视和怠慢审计实施方正常提供审计资料要求的情况,起到震慑作用,可以参照台湾地区审计法中相关条款的规定,即当审计特派员持有效证件向有关方面提出调阅帐簿、凭证和其他文件时,被审计方不得隐匿和拒绝,必要时可以请求司法或警察机关协助,以保障调查取证权的正常行使。

其次,在我国现行审计法和实施条例中,应当就计算机审计方面的要求加以细化明确,即审计机关有权检查被审计单位计算机财务管理的安全可靠情况,财务收支情况,及内控风险情况等,有权提取计算机系统的审计数据接口,有权要求被审单位人员按照测试方案要求实施测试方案,有权要求被审单位按照规定期限保证计算机电子数据的安全、完整,不得销毁。

再次,完善审计评价标准、指标体系,建立一套科学的、完整的、统一的评价标准和指标体系,从根本上解决评价标准不统一的问题,使之量化。

5.2.3. 完善审计报告制度

审计报告制度应该赋予其强制性和制度化,不能因为地区利益保护主义而破坏了审计部门的权威性,审计结果必须获得充分尊重和执行,不得删截和随意修改,审计部门公告后,被审单位公开发布的相关报告的经济数据要与审计部门报告相吻合,审计报告制度要与保密制度进行协调和完善,不能始终受其制约。另外,审计结果公告后,审计机关和机关干部的正当权益需要得到充分保护,防止借机报复,营造良好的审计法制环境。

5.2.4. 提升对内部审计工作的重视程度,健全内部审计工作规范

无论是从政府还是从企业,均应该树立起对内部审计工作的重视观念。对于政府来说,要加强对政府的引导,帮助政府意识到内部审计工作的重要性;同时,不能够以行政命令的方式强行摊派破坏政府的积极性。对于企业来说,上至管理层下至各级人员,都要意识到审计工作对于生产的必要性,这不仅仅依靠宣传工作来达到,更应该通过有效的内部审计来做到,即“通过数据说话”。

内部审计机构必须拥有独立性,必须独立于其他部门单独存在,虽然受到领导的管理,但不能够专门听从一位领导的管理,最好是受整个管理层的共同管理以及监督。只有这样,才能够有效避免前文不同机构设置办法所带来的隐患。另外,对于内部审计工作流程以及审计工作要点等,应该予以专门规定。在制作此规定时,除了参考国内外的相关办法外,还要结合本单位的实际情况。不能盲目照搬,“一刀切”。

5.2.5. 提升内部审计人员专业素质,完善审计报告制度

审计人员的专业素质是决定审计工作成败的重要因素,因此有必要提升其专业素养。一方面,应该通过高等教育培养出适合政府发展需要,同时又具有专业素质的专门人才,以适应时代要求;另一方面,政府内部也可以通过岗位培训以及继续教育等途径培养出本单位需要的内部审计人员。并且,在提倡“终身教育”的现代社会中,每一名审计人员都应该加强专业学习,不断提高自身职业素养。

审计报告制度应该赋予其强制性和制度化,不能因为地区利益保护主义而破坏了审计部门的权威性,审计结果必须获得充分尊重和执行,不得删截和随意修改,审计部门公告后,被审单位公开发布的相关报告的经济数据要与审计部门报告相吻合,审计报告制度要与保密制度进行协调和完善,不能始终受其制约。另外,审计结果公告后,审计机关和机关干部的正当权益需要得到充分保护,防止借机报复,营造良好的审计法制环境。

6. 结论

政府审计部门作为国家治理系统的一个重要组成部分,多年来,已取得可喜成就,在保证国民经济的安全、优化资源配置效率、增强社会主义民主法治的同时,政府审计制度的完善有效实现了监督和制衡的力量。然而,随着社会主义经济体制不断完善,社会公众在对政府审计做出高度评价基础上,还应该发现当前政府审计制度仍然存在一些问题和缺陷,审计形势不容乐观。事实上,人们已经能够开始正确认识政府审计制度存在的根本弊端,也能够从不同层面提出相应的完善对策和建议,但是本文研究认为解决政府行政审计制度中潜在的发展问题,制定合理、完善的法律制度才是关键。我国必须从产生审计风暴的根源出发,集中所有力量来逐渐完善和优化我国政府审计制度,从而使得审计不再产生风暴。

参考文献 (References)

- [1] 蔡春. 审计理论结构研究[M]. 大连: 东北财经大学出版社, 2001.
- [2] 罗纳德·H. 科斯. 财产权利与制度变迁——产权学派与新制度学派译文集[M]. 上海: 上海三联书店, 上海人民出版社, 2014.
- [3] 柯武刚, 史漫飞. 制度经济学——社会秩序与公共政策[M]. 北京: 商务印书馆, 2000.
- [4] 萧英达, 张继勋, 刘志远, 等. 国际比较审计[M]. 上海: 立信会计出版社, 2000.
- [5] 李凤鸣. 审计学原理[M]. 第6版. 上海: 复旦大学出版社.
- [6] 郭华平. 中国审计理论体系发展研究[M]. 北京: 经济管理出版社, 2007.
- [7] 董大胜. 中国政府审计[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2007.
- [8] 时现. 现代企业内部治理审计研究[M]. 北京: 中国石化出版社, 2004.
- [9] 文硕. 世界审计史[M]. 北京: 企业管理出版社, 1996.
- [10] 中国会计学会, 主编. 企业内部控制自我评价与审计[M]. 大连: 大连出版社, 2010.
- [11] 张维迎. 产权、激励与公司治理[M]. 北京: 经济科学出版社, 2005.
- [12] 常青林, 范世乾. 国有独资公司董事会的监督机制[J]. 法制与社会, 2006(22): 28-31.
- [13] 陈良华, 陈菊花. 企业内部会计控制的理论分析, 2001(3): 5-7.
- [14] 陈青. 企业社会责任审计述评与实现[J]. 企业研究, 2010(24): 84-86.
- [15] 陈小林, 陈作习. 论内部控制审计动因, 成本与收益[J]. 财会月刊, 2010(20): 77-79.
- [16] 程新生, 孙利军, 耿祎雯. 政府内部审计制度改进了财务控制效果吗? 来自中国上市公司的证据[J]. 当代财经, 2007(2): 118-122.
- [17] 方莹. 关于社会责任审计的思考[J]. 审计研究, 2009(3): 38-40.
- [18] 傅黎瑛. 公司治理的重要基石: 治理型内部审计[J]. 当代财经, 2006(5): 119-122.

知网检索的两种方式：

1. 打开知网页面 <http://kns.cnki.net/kns/brief/result.aspx?dbPrefix=WWJD>
下拉列表框选择：[ISSN]，输入期刊 ISSN：2169-2556，即可查询
2. 打开知网首页 <http://cnki.net/>
左侧“国际文献总库”进入，输入文章标题，即可查询

投稿请点击：<http://www.hanspub.org/Submission.aspx>

期刊邮箱：ass@hanspub.org