

问责审计与腐败治理

公 婷*

【摘要】 审计是建立财政监督问责机制的必然要素甚至是前提条件。审计问责进而有助于政府的财政管理和廉政建设。然而，尽管审计对于问责有本质的、必然的意义，这种必然性本身并不能构成问责制。“问责”所依赖的是公正的原则、可行的目标、合理的体制和有效的程序之结合。

【关键词】 腐败 审计 问责 财政管理

【中图分类号】 D630 **【文献标识码】** A

【文章编号】 1674-2486 (2010) 02-0070-16

一般认为，问责是审计活动存在的理由。但是，审计和问责之间究竟是一种什么关系？两者之间有无必然联系？审计是否应该或必须导致问责？无论答案是肯定或是否定，其原因何在？本文旨在探讨这些问题。

首先需要指出的是，“审计”一词通常没有严格和统一的定义。广义的审计指测评或评估，即结果审核；狭义的审计指审查财政账目（Ahlenius, 2000；Shand, 1996）。审计也含有不同的种类，如内部审计和外部审计、财务审计和绩效审计，以及政府审计和私人审计。此外，根据审计的应用范围，还可进一步划分为环境审计、教育审计、医疗审计等（Shrivasta, 2003；Stufflebeam et al., 2002）。上述名目繁多的审计不属本文的讨论范围。本文主要研究财政审计这一最为常见的审计实践。这里的“审计”概念指针对某一机构财务状况进行的“独立审核和评估”（Power, 1997：4）。

* 公婷，香港城市大学公共及社会行政学系，教授。

随着政府活动范围和规模的不断增大及其复杂性的不断增加，审计作为一种重要的问责制度越来越受到社会各界的关注。在重大的公共财政领域，审计人员能够有效地发现欺诈性的财务报告和被滥用的资产，因此，审计是政府问责制度不可或缺的部分（Laffan, 2003）。它有助于强化政府的财政责任制。众多学者认为，审计对问责制的贡献不仅体现在对财政的监督和控制上，而且是全方位的。如奥库因和赫因兹曼（Aucoin & Heintzman, 2000: 45 - 55）指出，一般来说，审计不仅为公共资源的使用提供保障，而且还在减少权力滥用、鼓励和促进政府持续而有效治理方面发挥着巨大的作用。洛弗尔（Lovell, 1996: 261）称，审计为使用最频繁且最有效的一种问责方式。盖斯特（Geist, 1981）更提出，审计能够满足任何一个高效能的国家行政系统都必不可少的严格的问责需要。

审计之所以应该成为一种有效的问责机制，是因为它不仅可以发现问題，同时亦是强化道德观念和责任意识的手段。根据伯孟曼斯-维代克（Bemelmans-Videc, 2007: 21）的观点，审计“能够或者应该在规则、效能和民主等价值层面上创造更大的问责透明度，从而能够增强政府政策和行为的有效性、合法性以及对民众诉求回应的有效性”。因此，审计有助于建立一种问责文化（Laffan, 2003）。一些学者进一步指出，由于对财务账目的熟练优势，审计者可以从职业角度打击腐败，披露违规、违法或不合理的政府行为（Busse, 2007; Dye, 2007）。在政府采购、对外承包及上市公司破产清算等容易滋生腐败的领域，审计工作者发挥了他们独特的作用（Siame, 2002）。这些理论所直接或间接形成的共识是：既然腐败是一种责任缺位现象，那么审计便能通过加强监管而减少腐败的可能性。

审计职能能够规范政府的财政制度，因而在构建责任政府上扮演重要的角色。一个审计制度的缺陷会使违规违法的财政行为乘虚而入，纵容官员走向腐败。克里特格德（Klitgaard, 1998）提出的著名反腐公式“腐败 = 垄断 + 自由裁量权 - 问责”表明，加强审计

和问责可以遏制腐败。然而，这里仍有一些问题尚待解决：审计、问责和反腐三者是否呈线性关系？也即，审计是否必然推进问责进而有效遏制腐败？现实中的审计是否如期望中那样能够形成有效的问责机制？审计工作中各种不尽如人意的现象是由“期望过高”或“执行不力”^①造成的吗？为解答上述问题，本文关注中国为加强政府财政问责以及回应反腐需要而提升审计工作的经验。本文认为，加强审计只是迈向问责的第一步。仅仅扩大审计范围和使审计程序规范化还远不足以解决“问责”问题，审计结构和制度上的缺陷妨碍审计职能迈向问责之目标。因此，在分析审计与问责的关系时，必须充分考量对审计结构、过程程序及审计制度定位有决定意义的社会背景。



问责是一个涉及道德和伦理的政治问题，它涉及政治家、官员和公民之间的信任，而这种信任则是建立民主关系的基础。一般意义上，公共治理中的财政问责指的是，掌握财政资源者必须依据公共利益制定合理政策、采取合理行动，并对该政策失误负责。

在中国，加强财政问责是十分必要的。中国过去三十年的行政改革包括两个重要部分：一是横向上公共领域中所有权和经营权的分离，二是纵向上权力由中央到地方的下放。前者表明政府已从企业管理中脱离出来，而更深一层的意义在于，其代表着所有权与操作权的脱离（Hassard et al., 2007）；权力下放则是准许地方政府有更多的行政裁量权和财政权。两者的实质其实就是“委托－代理”关系：国家作为拥有者（或委托人），委托它的代理者（如国有企业经理）执行权力，中央和地方的关系也循此逻辑。委托－代理关

^① 这里指代政策制定的初衷愿景与实际政策实施产出间的差异（Hogwood & Gunn, 1984; Ramdhani et al., 2006）。

系虽然可以促进有效管理，但在某些情况下也会被滥用，如代理人违背代理原则或是利用委托人所赋予的自由裁量权而牟取私利。为了防止此类问题的出现，委托人有必要约束代理人并加强问责。这意味着委托人必须有能力要求代理人就被质询的问题或行为做出解释，并对其不良表现加以制裁。因此，问责体现的是一种权力关系（Jenkins, 2007: 137）。

改革开放以后，中国基于各种不同的“委托－代理”关系形成了“多层次权力代理”。但问题也开始凸显。以国有资产管理为例，国有资产管理委员会（国资委）成为国家指派的中央控制国有企业集团的代表。在国资委之下，中央各部委、地方政府和各部委的地方机构代表国务院对中小型国有企业进行资产认定和保护。改组后众多不同规模的国有企业以不同的组织形式构成了这条代理链最底层的部分。像这样的分层治理结构由各式各样对应了不同权力部门的委托－代理关系构成。国家是国有资产的主要拥有者，中央国家机构构成第一层代理，地方政府为第二层，国有企业经理则是第三层。问题的出现不在于委托代理关系自身，而在于伴随权力下放问责机制并没有制度化或缺乏力度。该问题在财政管理领域尤其突出，因为财政权力的下放赋予了地方政府和个别官员更多的公共资金使用权；与此同时，他们在审慎支出、合理消费及提高地方财政能力上的责任也相应增大。伴随着改革的深入，地方财政规范化并确保地方官员对其财政权的使用负责势在必行。

此外，由于中国长期不规范的财政操作及腐败，尤其是上世纪90年代国有企业改制以来巨额国有资产流失的严酷事实，促使对加强财政问责的需求呼之欲出。据估计国有资产流失每年高达8－10亿元人民币（黄群慧，2006）。形形色色的腐败无疑是财政流失的主要渠道之一。保守的说法是，腐败耗费的财政收入约占国民生产总值的4%－8%，有学者甚至给出了更高的13.2%－16.8%（胡鞍钢，2001）。除了未经批准将国有资产转为个人所有，其他形式的腐败，如滥用公共资金以满足官员享乐的奢华宴会、高级时

装，豪华住宅以及其他各式各样的娱乐消遣也时常发生。据报道，仅2004年一年，全国花费在公款吃喝上的费用竟高达3 700亿人民币（龙太江，2006）。在宏观或微观的经济管理领域，非正当的财政行为同样发生。贿赂、伪造、敲诈、挪用公款、合谋、勾结等腐败行为通常在征税、公共资金划拨、土地管理及企业改制过程中发生。显而易见，上述问题的根源在于财政问责的缺失以及监督管理的松懈。财政权的下放给予了地方政府充足的财政支配权和获取公共资金的多种渠道，而在财政支出上，地方官员面对的仅仅是“软约束”。此外，地方在资金管理上缺乏完整的书面记录，更缺乏定期和彻底的核查。即使是出现了有问题的财务报告或资产被挪用情况，也没有相关人员为其负责。

日趋严重的违规和腐败问题凸显了财政问责的重要性。作为有效控制财政滥用的手段和建立问责关系之基础的审计开始受到重视。就政府而言，审计是约束公共机构使其官员对国家财政利益负责势在必行的结果。

二

然而，在中国历史上，审计一直都不是国家治理组成部分和政府监管的重要手段，因为中国从古代到近代都未建立过一套强有力的审计系统。自1949年新中国成立以后，中国很快采用了苏联模式——即中央计划经济体制，国家控制了所有的生产资料和管理活动。在财政上，地方的每一项开支都来自于中央预算拨款，而所有财政收入必须纳入国库以用于再分配。此外，改革开放前的中国实行的是高度集中的中央集权控制。行政控制和组织处理替代了诸如法律监督和财政审计之类的制度化的监管机制。因此，无论在政治上还是财政上，都不太需要审计员之类的财务专家去履行专业的判断。最多也就是根据中央制定的规章制度进行簿记，但也大都不会进行客观的财务检查。由于这种地位和功能上的边缘化，旧的审计

系统在 20 世纪 50 年代早期被废止，审计部门被撤销，而审计人员也大都换岗（Lin et al.，1998）。在其后的政治运动期间，政府官员主要受制于严格的意识形态控制和不断的思想改造和整风，无需也没有类似审计的合法化制度化的问责机制。某些貌似微少的审计活动也均出于政治的考量。如在社会主义教育运动的早期，1964 年至 1965 年期间，中央工作组去农村地区审查账簿、公共谷仓、集体资产和工分记录，该运动也因而得名“四清”。此后，对财务账目的审核也大多出于核查和制止违背当时执政理念的“资本主义倾向”之目的。直至 20 世纪七、八十年代，中国大致是一个无严格审计制度的国度（auditless state）。

20 世纪 70 年代后期的经济体制改革使中国根据效率、自主、竞争等新的市场规范对政府角色重新定位。经济管理的决策权下放到了地方各级。政府也从利益上去激励企业管理层完成绩效指标而尝试了很多创新。这种经济管理系统的扩展需要一个有效的国家审计系统去密切监督地方经济和财政金融的稳定运行，以收紧预算“软”约束（Naughton，1994）。日益分散的经济管理需要一个有效的财政监管体制，因此新的审计系统应运而生。

审计制度的重建始于 1982 年。当年颁布的中国宪法规定，审计机关应该成立并监管全国的财政金融活动。它的管辖范围应包括国务院管辖的中央各部委、不同层级的地方政府、国家金融和货币组织以及企事业单位等的收支。1983 年，中华人民共和国审计署成立并任命了第一任审计长。在接下来的几年，省、市、县各级也相继成立了地方审计部门。与此同时，审计活动的法律框架也逐渐形成。这个构架包括国务院在 1985 年和 1987 年先后颁布的《关于审计工作的暂行规定》、《关于内部审计的若干规定》和《关于违反财政法规处罚的暂行规定》。1994 年颁布的《中华人民共和国审计法》以及 1997 年《中华人民共和国审计法实施条例》完成了政府审计职能的法律化。

在现行的审计制度下，审计长定期向国务院总理报告有关中央

政府预算的执行情况和中央机关及省级政府的财政收入和开支情况。国家审计署每年向全国人民代表大会常务委员会提交关于政府各部门和各单位财政违规行为的年度审计报告。为了更有效地开展审计工作，国家审计署派审计工作组织进驻国务院下属的 25 个部局级单位，也在 18 个大城市设立了常驻机构。各地区也为监督地方公共财政作了相应的安排。截至 2007 年，省一级的审计单位共计 31 个，市一级约 400 多个，县一级有 3 000 多个，审计人员共计 8 万多人 (Yuan, 2007)。

与此同时，审计的职能也有了很大的扩展。在 20 世纪 80 和 90 年代，审计活动的主要对象是被认定为有财务问题的负债的国有企业。而从 20 世纪 90 年代末起，所有的政府机构和公共事业单位都被列为国家审计署或是其地方派出机构的审计对象。审计面涵盖诸如国企经理这样的基层干部到政府部门主要官员，直至省部级的高级领导干部。

毋庸置疑，改革的目的在于建立一套强有力的审计机制。作为政府问责领域中的探索成果，中国的审计制度在功能、地位和成效等各方面取得了重大进展。通过制度重建、有关规则框架的制定、各部门关系的协调及公共管理理念的转变，新的审计机制得以发展起来。2004 年审计风暴爆发前，审计制度及功能在中国并不为公众所熟悉。这在很大程度上是由于审计尚未能作为一种有效的监督问责机制发挥其作用，尤其是在如何制约和规范政府行为方面。“审计风暴”揭露了一系列触目惊心的事实。2004 年国家审计署首次公布的年度审计报告透露，在被审查的 55 个中央政府部门及其附属单位中，有 41 个在过去一年误用、滥用公共资产合计高达 14.2 亿元人民币。这份报告进一步指出了 5 种相当普遍的不当财政行为：1. 侵占和挪用政府专项资金；2. 银行系统的金融违规；3. 税收欺诈；4. 非法征用土地以牟取暴利；5. 企业为获取银行贷款而作假账 (Chen & Guo, 2005)。在某些个案中，本用于救灾或是教育项目的救济资金被挪用了。此外，一些机构把通过这些违规和

不法手段得来的大部分资金保存下来自行支配。某些机构甚至用这些钱财来建造自己的住宅或办公大楼（郭奔腾，2004）。审计结果披露在民间掀起轩然大波，被称为一场审计风暴。《中国日报》在这些审计结果被披露后报道说，“令人吃惊”是人们用来描述国家审计署审计报告的字眼。如考虑到政府官员误用、滥用公共资产的范围和程度，这个字眼一点也不夸张（China Daily，2004）。

审计风暴在随后的几年持续展开。揭露了大量的腐败违规行为，从挪用国家资产到滥用政府资金吃喝玩乐，娱乐享受和建造住房应有尽有。2006 年国家审计署的年度审计报告揭露了这样一个事实：所查的中央政府机构没有一个能幸免于财务上的不当行为。举例来说，民政部没有申报 74 900 万元人民币的收入，且隐瞒了其预算外账户上通过出售国家土地而得来的 1 800 万元收入。这份报告引用的另一个例子是国防科学技术工业委员会，此机构用了 2 400 万人民币为其工作人员建造私人住房（Shi，2006）。2006 年，国家审计署揭露了一个比前几年更为巨大的滥用公共资金的数目——27.5 亿元人民币，涉及 25 个中央部委的 92 个政府单位。

根据官方统计，在 2003 年至 2007 年这 5 年间，国家审计署审查了 592 000 个政府部门，涉及资产共计 191.9 亿元人民币。共有 2 847 个个案移交到司法部门受理，因为审计人员发现的一些问题不仅仅是官员的失职，更涉及违法问题。与此同时，牵连于 5 509 个个案中的 7 672 人移交国家和党的纪律部门处理（吴姣，2008）。自 2004 年，国家审计署在每年发布审计报告之时，通过吸引公众的广泛关注，持续不断的引发“风暴”。国家审计署也因此获得“国有资产监督者”的称号；前任审计长李金华，成了国家反腐败的标志性人物。

从增强审计威慑力的角度来看，审计风暴是必要的，且可能已经颇有成效。但是审计风暴并没有对审计机制的制度化做出多大的贡献。审计风暴的短暂性和间歇性也使其无法强化问责机制。结果

是：尽管审计风暴愈演愈烈，财政违规和腐败仍是困扰中国政府的一个越来越难以解决的问题。审计风暴显示了审计具有的威力，但它无法为维持财政问责带来持续有效的进步。一位中文报纸编辑曾慨叹：“既然前些年的审计报告给中国官场带来了一场场风暴，为什么腐败仍是中国的头号大问题呢？”（Zheng, 2004）

审计风暴没有使审计成为一种有效的问责机制，原因有三。第一，出于问责的目的，审计之后必然要跟踪调查相关的负责官员，但是，“风暴”过后的追踪调查并不是常常发生的，因为责任核查在某种程度上超越了审计机构的权限和能力范围。更重要的是，责任体系还没有在中国完全建立起来。结果，通常审计人员有能力辨查问题却不能够追踪认定谁该为此负责。或者是，在审计人员对一些政府机构的财政违规问题做出了严肃的指控之后，仅仅很小一部分官员对他们的错误行为负了责任。举例来说，据某市日报报道，在2004年审计风暴之后的3个月，仅有几百人因牵涉到违规财政活动而受到处罚。这个数字和涉嫌违规使用的十几亿元公共资金的巨大责任比较来看，是微不足道的。第二，审计风暴是通过抽查和事后评估而进行的。令人存疑的是，究竟有多少违规行为能在如此迅速、风暴式的检查中被发现？通常来说，这种迅速查案往往关注大案要案或是异常事件，而非机构和个人的日常表现。结果，被发现的个案很可能只是冰山一角。第三，审计主要是通过审查财务报表以核查财务行为是否违法。从这个意义上说，审计的目的在于揭露问题而非寻找问题的原因，分辨责任所在。一般情况下，审计人员会希望被审查机构采取自律行动以解决问题，之后再由审计人员复查有关账目。但在现实中，账目可以以多种方式做出修正，并不需要真正意义上的整改。此外，在所谓的“改正期”中也可能发生欺骗或欺诈。法律的及时介入才是关键所在。审计只有在那些有财务不法行为者被绳之以法后才算取得成功。如前文所述，在中国，这样以法律为基础的审计问责机制并没有完全建立起来。

三

审计和问责之间的分离不仅仅是由缺少制度化的审计活动所造成的，其反映的是中国审计体制结构和程序上的某些问题。

第一，由于审计机构缺乏独立性，因此当其作为问责机构履行职责时，往往遇到困难。从理论上说，审计是横向问责的一种渠道。这就是说，国家审计机构的设置是为了监察其他政府部门。除了审计机构之外，横向问责的渠道还包括监察机关、司法机关、立法机关和反贪机构。为了实施问责，这些机构必须拥有权力和责任以要求政府有关部门提供事实情况并提出处罚的相关建议，或在必要时对他们进行处罚。因此，问责反映了一种权力关系，或说是要求某人对其行为做出合理解释并对其欠佳的表现提出惩罚的能力（Jenkins, 2007: 137）。换句话说，问责关系建立在两块重要的基石上：责任追究和制裁。出于问责的需要，审计人员必须有权力要求任何个人或机构对其非常规或不恰当的行为做出解释，倘若有不服从的情况，他们也必须有能力提出建议以便于实施制裁。当然，审计机关不是司法机关，不能对个别官员或机构实施惩罚。它们的主要贡献在于以其审计的深度和广度，为日后采取纪律和司法行动提供依据。因此，审计人员必须有权力和职权责成审计对象如实报告一切，且他们的调查是不应受政治和行政干涉的。最终，应该是由审计机构决定审计什么、如何审计、何时审计和对谁审计等，虽然这些决定可能是基于委托人的要求。

在中国，根据宪法和审计法，审计机构应该是独立开展审计，且它们的活动不应受到其他因素的影响。在 2004 年，为了进一步强化审计机构，中央政府决定扩展国家审计署的权限范围，从审查直属于国务院的各部委扩展到中央政治领导机构的所有部门，例如中国共产党中央委员会、全国人民代表大会、中国人民政治协商会议、最高人民法院以及最高人民检察院。尽管如此，这并不意味着

在现实中每个政府部门都是可被审计的。关于谁将被审计，审计到什么程度，仍然是各级党委所做的政治决定。在很多地方，地方党政机关领导干部在离职时是要接受审计的。这通常是应地方党委组织部门的要求而做。此类审计被称为“经济责任审计”，这样做的目的在于让领导干部在政治上和经济上有廉洁记录以便其担当新的政治或行政职务，从而日后能更顺利地获得提拔。但是，此类审计有可能受到政治的影响。不少实例表明，在审查真正开始之前，新任命的决定早已做好，尽管还没有公布名单（杨肃昌，2004）。当审计人员审查那些早已被党内组织部门推荐提拔的干部时，他们可能不得不放弃审计标准和程序，向政治妥协。

审计机构缺乏独立性归因于它们在政府系统中地位较低。审计机构在政府中起作用却没有实质的自主权，这是因为它们仅仅只是一个职能部门，难以独立自由地运作。至于审计部门与其他政府机构的关系，它最多只是平起平坐的一员；其地位使得审计人员在审查其他同级机构时底气不足。作为政府的一部分，审计机构更多的是充当政府的内部审计员，因而他们的角色可能仅在于平衡账簿。

审计机构与其他政府机构的关系有时会出现尴尬。比如说，它们的财政来源受制于地方财政部门，而这些部门也正是它们审计的对象。中国审计法规定，地方政府必须为国家审计机构提供足够的运作资金，但现实并非如此。由于审计在政府议事日程中往往排位较低，所以确保审计活动有足够的运作资金有时是很难的（宁华，2006）。举例来说，在一个有6名工作人员的县一级审计办公室中，每年仅有3万元的经费，这几乎不足以维持一辆公务车的开销（Yuan，2007）。审计机构微弱的自主权进一步受到人事权的制约。审计人员的任命、提拔和调动、报酬、福利等都是由政府人事部门决定的，而人事部门也是它们的审计对象。这种在人事和财政上的依赖关系，使得审计机构难以放手审查行政违规行为。

第二，为使审计作为一种强有力的问责机制发挥作用，审计机构不仅需要法律授权以开展自主审计，更需运用程序以助其深入调

查。审计和问责之间的关联不仅仅在于就不负责任和不合法的财政活动采取惩罚性措施，也在于确立一定的审计程序使审计人员能够严格地遵循客观审计标准对所牵涉的机构或个人不偏不倚地进行调查，并如实报告审计结果。

但是，在执行审计任务时，审计人员会受制于某些特定的程序。而这些程序往往会影响到审计的中立性和准确性。举例来说，审计人员常常被要求向被审查机构出示审计报告，且需要在向上级机关提交报告之前获得他们的签署；否则，这份审计报告会被视为是不完整的或是无效的。结果，为了获得审计对象的签署，审计人员有时不得不在评估报告中尽量少用尖锐的措辞甚至避重就轻，这种情况，可能会影响审计的准确性和完整性；因为审计人员并没有披露其真正的发现及相关意见，或仅披露其中的一部分。

此外，按目前程序，在政府审计报告公布之前，必须由同级政府领导如党委会批准。执行这个程序是因为国家审计机构接受审计系统内部上级部门和同级地方党委的双重领导。尽管在1999年为了加强国家审计署的领导地位，已对这样的行政结构做了修正，即将中央部门的审计办公室改为国家审计署的特派办公室。但是，地方上的双重领导系统仍然没有改变。

双重领导并不意味着两者之间是对称和相等的，因为在实践中，审计机构在很大程度上从属于地方党委而不是审计系统中的上级部门。后者的角色仅仅在于为下级审计机构提供政策导向和技术支持，而地方党政领导对审计部门的干预程度更为广泛：从审计办公室的人员安排，到对其工作的界定，甚至到日常运作。

另一个严重的问题是缺乏透明度。在审计过程中，为确保公平、公正，相关的信息应以适当的方式透过媒体或其他渠道向公众发布。毕竟，公众有权知道公共资金的流向。审计报告的公布为公众获悉公共资金的使用提供了一条重要的渠道，并且有助于合理化支出和预防腐败。对审计结果予以公示可促使政府机构行事更为谨慎，更负责任，以及反应更为敏捷。强化透明度和反应性反过来又

可以推进政府问责的公信力。

在中国，国家审计署的审计结果直到 2003 年才开始对外公布^①。然而，在 2004 年至 2008 年的 5 年间，在国家审计署的网站上只能检索到 26 份审计报告。被公布的审计报告数量与在这段时期内 592 000 个被审查的政府机构数量相比，是不成比例的，尽管有些报告涵盖了多个机构。在地方上，并不是所有审计机构都会公布它们的审计结果。而那些公布的，通常需要经过很严格的审批程序。在中国，在过去很长的一段时间里，公布审计结果仅意味着告知被审计单位相关的审计发现。在 1996 年由国家审计署颁布的《审计机关通报和公布审计结果的规定》指出，“通报审计结果”是指“审计部门就其审计权限之内的有关重要审计项目的审计结果通知同级政府部门以及较低一级的政府和相关部门”。这样的定义直到 2002 年才修订为公众也应是审计结果的读者。尽管如此，某些文件亦清楚地规定在宣布和发布审计结果时，审计机构应担负起确保国家机密和被审查单位商业机密不被泄露的责任。此外，在某些案例中，就算审计结果已被公布，牵涉其中的有不法行为的官员是否受到惩罚、怎样受到惩罚仍是不为所知的。一个有趣的现象是，在国家审计署公布的《49 个部门单位 2006 年度预算执行和其他财政收支审计结果》报告中，每一个案例后都附有标准化的总结性语句——“在此次审查之前，该机构已做了自我检查且已就被发现问题进行了整改”。报告中没有表明是否已有人或将会有人对审计所发现的问题负责。

四

因此，审计是建立财政监督问责的必然要素甚至是前提条件。审计问责进而有助于政府的财政管理和廉政建设。然而，尽管审计

^① 国家审计署于 2003 年 12 月对外公布首份审计报告，其中涉及关于防治非典的专项资金和捐款。

对于问责有本质的、必然的意义，这种必然性本身并不能构成问责制。“问责”所依赖的是公正的原则、可行的目标、合理的体制和有效的程序之结合。

诚然，各个国家的审计体制和实践经验都是不同的。但是，就结构安排而言，审计系统有4种主要类型：立法主导模式、司法主导模式、行政主导模式和独立模式。在前3种模式中，国家审计机构对立法，司法和行政这3种主要国家机器之一负责。而在独立模式下的审计机构则是完全独立和自主的。以立法为主导的模式是较受欢迎的一种，这也是美国、英国和加拿大等很多国家现时所采用的模式。法国、意大利和其他一些国家则采用了以司法为主导的模式。这种模式下的惯例是由国家法官扮演审计人员的角色。德国和日本采用的则是独立模式，审计机构不依附于任何机构，是完全独立的。此外，中国和瑞典是少数几个采用行政主导模式的国家。虽然存在显著的模式差异，但在大多数国家审计的运作都是独立的。世界上成功的审计经验有几个共同的要素：审计运作独立、信息资源充分、资金充足、程序规范、审计标准专业。当审计在这些条件下运作，自然容易起到问责作用。

中国纵然在发展审计制度、提高审计绩效方面已经取得了显著的进步，但完善审计的一些关键因素仍然缺失。在中国，审计是在政治、行政和经济发展的多重压力下运作的。“审计”的进一步的发展有了契机，也产生了困难。就目前情况而言，由于存在体制、程序和执行上的种种限制，中国尚未实现审计与问责之间的关联。为了能在中国建立一个独立、有效的审计问责机制，当务之急是整合审计机构，理清它与其他政府部门之间的关系，赋予它们更大、更多的自主权，使其能独立、客观地履行审计职责。

参考文献

- 郭奔腾 (2004). 公款消费不能总是一本糊涂账. 人民日报, 7月10日.
- 胡鞍钢 (2001). 中国, 挑战腐败. 杭州: 浙江人民出版社.
- 黄群慧 (2006). 管理腐败新特征与国有企业改革新阶段. 中国工业经济, 11:

龙太江 (2006). 防治公务接待腐败. 瞭望, 10 月 31 日.

宁华 (2006). 试论“审计风暴”后的制度重构. 法制与经济, 5: 63 - 66.

吴姣 (2008). 审计署审计长李金华直言: 制度比风暴好. 中国日报, 3 月 4 日.

杨肃昌 (2004). 中国国家审计: 问题与改革. 北京: 中国财政经济出版社.

Ahlenius, I. B. (2000). Performance Audits, Evaluations and Supreme Audit Institutions. *International Journal of Government Auditing*, 27 (1): 1, 2.

Aucoin, P. & Heintzman, R. (2000). The Dialectics of Accountability for Performance in Public Management Reform. *International Review of Administrative Sciences*, 66: 45 - 55.

Bemelmans-Videc, M. (2007). Accountability, a Classic Concept in Modern Contexts: Implications for Evaluation and for Auditing Roles. In Bemelmans-Videc, M., Lonsdale, J. & Etzioni, B. Eds. *Making Accountability Work*. New Brunswick: Transaction Publishers.

Busse, K. H. (2007). The SAIs Role in Combating Corruption. *International Journal of Government Auditing*, 34: 3.

Chen, X. & Guo, J. (2005). Lessons from “Audit Storm” in China. *Chinese Business Review*, 4 (4): 1 - 7.

China Daily (2004). “Audit Storm” Stirs Furore in Media. China Daily, 2004 - 7 - 5.

Dye, K. M. (2007). Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions. In Anwar, S. Ed. *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D. C.: World Bank.

Geist, B. (1981). State Audit: An Introduction. In Geist, B. Ed. *Developments in Public Accountability*. New York: Macmillan Press.

Hassard, J., Sheehan, J., Zhou, M., Terpstra-Tong, J. & Morris, J. (2007). *China's State Enterprise Reform: from Marx to the Market*. New York: Routledge.

Hogwood, B. W. & Gunn, L. A. (1984). *Policy Analysis for the Real World*. London: Oxford University Press.

Jenkins, R. (2007). The Role of Political Institutions in Promoting Accountability. In *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D. C.: World Bank.

- Klitgaard, R. (1988). *Controlling Corruption*. Berkeley: University of California Press.
- Laffan, B. (2003). Auditing and Accountability in the European Union. *Journal of European Public Policy*, 10 (5): 762 – 777.
- Lin, Z. J. , Wang, L. Y. & Yang, D. C. (1998). *Accounting and Auditing in China*. Brookfield: Ashgate.
- Lovell, A. (1996). Notions of Accountability and State Audit: a UK Perspective. *Financial Accountability and Management*, 12 (9): 261 – 280.
- Naughton, B. (1994). *Growing Out of the Plan: Chinese Economic Reform, 1978 – 1993*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Ramdhani, M. A. , Suryadi, K. & Susantosa, P. (2006). Telematic Policy Analysis in Developing Countries: A Case Study in Garut District-Indonesia. *Journal of Applied Sciences Research*, 2 (1): 58 – 66.
- Shand, D. (1996). *Performance Auditing and the Modernisation of Government*. Paris: Organization for Economic Co-operation and Development.
- Shi, T. (2006). Corruption Entrenched, Audit Shows No Central Government Ministries or Organizations Immune from Malpractices, Annual Report Says. South China Morning Post, 2006 – 9 – 13.
- Siame, F. M. (2002). Contributions and Challenges in the Fight against Corruption- an Auditor General’s Perspective. *International Journal of Government Auditing*, 29: 4.
- Stufflebeam, D. L. , Madaus, G. F. & Kellaghan, T. (2002). *Evaluation Models: Viewpoints on Educational and Human Services Evaluation*. Boston: Kluwer Academic.
- Yuan, B. S. (2007). The Audit System and Anti-corruption Reform in China. Paper presented at the workshop on Building Clean Government: Institutional Design and Policy Capacity, City University of Hong Kong, Hong Kong.
- Zheng, L. (2004). “Audit Storm” Whets Watchdog’s Appetite. China Daily, 2004 – 7 – 6.

(责任编辑:穆 丛)