

# 地方审计机关双重领导体制 运行效果的实证研究

靳思昌(博士)

(许昌学院管理学院, 河南许昌 461000)

**【摘要】**随着经济社会的发展变化,地方审计机关的双重领导体制的弊端日益凸显。理论界和实务界提出了一系列改革地方审计机关双重领导体制的设想,且提出的垂直领导体制成为主流的改革观点。本文通过实证研究发现,地方审计机关的审计结果综合执行效率是逐步提升的,间接证明了现行地方审计机关双重领导体制是适合我国现阶段国情的,是与我国中央集权制相适应的地方审计制度安排。

**【关键词】**地方审计机关; 双重领导体制; 垂直领导体制

## 一、引言

从世界各国的国家审计来看,中央审计机关与地方审计机关的关系主要有三种,即分级分权型、双重领导型、垂直领导型,其中以实行双重领导型地方审计体制的国家为最少。在西方,地方审计机关仅向地方议会负责和报告工作,实行的是单向负责和报告。

从我国国家审计制度设计来看,中央审计机关(包括审计署业务司、驻地方特派办、驻中央部委派出局)向国务院总理负责和报告工作,实行的是单向责任;地方审计机关分别接受来自上一级审计机关的业务管理和本级人民政府的行政管理的双向领导。一些学者据此提出要有效发挥地方审计机关审计监督的职能,就必须提高地方审计机关的独立性;而要提高地方审计机关的独立性,就必须对地方审计机关的双重领导体制进行改革。那么,是否可以由双重领导体制判断我国地方审计机关的独立性弱,进而导致地方审计机关的审计结果执行效率差,最终推出必须改革现行地方审计机关双重领导体制的结论呢?

其实,评价地方审计机关隶属关系的优劣并不能仅仅以隶属于哪个部门为依据,还应结合政治体制、经济体制、审计需求以及审计目标等来综合考虑,尤其是要结合地方审计机关审计结果的执行效率来判断。因为审计结果的执行效率关系到地方审计机关发挥经济社会免疫系统功能的情况,所以,有必要从地方审计机关的审计结果执行效率视角进行实证研究,以间接观察地方审计机关双重领导体制的运行效果。

## 二、文献回顾

西方学者较少研究国家审计的隶属关系,而中国学者则一直把这个问题作为研究重点。随着2003年刮起的“审计风暴”,国家审计逐渐进入社会公众的视野。国家审

计体制不仅成为理论研究的热点问题,而且成为实务工作者关心的重要实践问题。从理论研究成果来看,研究对象主要集中在中央审计机关,并提出一系列诸如“立法论”、“独立论”、“司法论”、“双轨制”等观点。但专门研究地方审计体制的较少,实证研究地方审计体制的就更少。

冯均科(1994)提出地方审计机关的行政领导与业务领导应全部交由上级审计机关负责,脱离与各级政府的行政联系,实行一元化领导。秦荣生(1994)参照国际上中央政府审计与地方各级政府审计相互独立的通行做法,提出地方各级政府审计机关由地方各级人大常委会直接领导,审计职权和范围通过地方立法规定,负责本行政区的审计监督工作,与国家审计署无上下级关系。杨学华(1998)在分析中央和地方审计结果关系的基础上,提出改变双重领导体制,实行垂直领导。

郭长水等(2000)提出了中央直管模式、分别直管模式、省以下直管模式三种地方审计管理体制,并认为在近期可以实行省以下审计机关垂直管理。李齐辉等(2001)认为应在我国政府模式的基础上,汲取“审计机关隶属人大”和“地方审计机关由省级直管”两种模式的优点,建立一种国家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管的新型的国家审计制度。

尹平(2002)在归纳已有研究成果的基础上,提出地方审计体制改革应持稳健原则,采取渐进改良的策略,理顺上下级审计机关的责权关系,完善地方审计机关的领导关系、隶属关系、报告关系和经费关系,构建审计抗干扰机制,增加审计结果的透明度。刘笑霞(2006)认为立法模式以及与之适应的分级管理体制是我国政府审计体制改革的方向。作为过渡,在目前仍采用行政模式的情况下,我国审计机关的领导体制宜采用垂直管理体制。

上述研究成果为我们研究地方审计机关双重领导体制运行效果提供了方法论方面的有益借鉴,但同时也存在以下几点不足:一是仅仅关注了现行地方审计机关双重领导体制的不足而没有关注双重领导体制整改的效率优势,致使研究结论缺乏科学性。二是仅从发现问题视角来比较中央审计机关和地方审计机关所查出的单位违纪金额,但发现问题不是国家审计的根本目的。三是缺乏一个有效评价地方审计机关隶属关系的标准及实证研究结论。

为此,本文从审计结果执行效率的视角,对地方审计机关双重领导体制运行效果进行实证分析,检验其是否适合中国现阶段国情,以为我国是否需要地方审计机关进行改革以及如何进行改革提供理论支持。

### 三、地方审计机关审计结果执行效率评价

#### (一)地方审计机关审计结果执行效率评价方法的选择

在众多的定量评价方法中,灰色系统综合评价法是以“部分信息已知,部分信息未知”的“小样本”、“贫信息”不确定系统为研究对象的一种绩效评价方法。该方法主要通过“部分”已知信息来生成、开发、提取有价值的信息,实现对系统运行过程、演化规律的正确描述和有效监控,是控制论方法延伸到社会、经济、环境的产物。就地方审计机关审计结果执行效率而言,已知信息为已上缴财政比率、已减少财政拨款或补贴比率、已归还原渠道资金比率、已调整处理比率、被采纳的审计建议比率等,但更多的审计结果执行效率是未知的。可见,灰色系统综合评价法正是一种与之契合的科学研究方法。

#### (二)地方审计机关审计结果执行效率评价指标的选择

审计结果执行效率是衡量审计在经济社会中发挥免疫系统功能大小的重要依据。我国地方审计机关主要开展项目审计和审计调查两种审计类型业务,因此本文仅考虑项目审计的审计结果执行效率。

项目审计的审计结果执行效率具体包括以下指标:已上缴财政比率、已减少财政拨款或补贴比率、已归还原渠道资金比率、已调整处理比率、被采纳的审计建议比率。计算方法如表1所示。

表1 地方审计机关审计结果执行效率评价指标

指标名称	计算方法
已上缴财政比率	已上缴财政金额÷应上缴财政金额
已减少财政拨款或补贴比率	已减少财政拨款或补贴÷应减少财政拨款或补贴
已归还原渠道资金比率	已归还原渠道资金÷应归还原渠道资金
已调账处理比率	已调账处理金额÷应调账处理金额
被采纳的审计建议比率	被采纳的审计建议条数÷审计提出的建议条数

由于统计名称的变化,2003~2005年用提交的工作报告、信息(篇)代替审计提出的建议(条),用工作报告、信息被批示采用(篇)代替被采纳的审计建议(条)。

#### (三)地方审计机关审计结果执行效率的数据来源

截至目前,国家审计署编制出版的最新《中国审计年鉴》为2012年的《中国审计年鉴》,其中的数据为2011年的统计数据。因此,本文以2004~2012年《中国审计年鉴》为数据来源,搜集2003~2011年度的以下数据指标:已上缴财政金额、应上缴财政金额、已减少财政拨款或补贴、应减少财政拨款或补贴、已归还原渠道资金、应归还原渠道资金、已调账处理金额、应调账处理金额、被采纳的审计建议条数、审计提出的建议条数。

#### (四)地方审计机关审计结果执行效率的灰色综合评价

按照表1的计算方法,计算出2003~2011年度地方审计机关审计结果执行效率评价指标数值,如表2所示。

表2 2003~2011年度地方审计机关审计结果执行效率评价指标

	2003年	2004年	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年	2010年	2011年
已上缴财政比率	0.608 6	0.672 6	0.715 2	0.656 5	0.603 4	0.683 6	0.599 8	0.638 1	0.659 2
已减少财政拨款或补贴比率	0.425 6	0.617 6	0.729 7	0.659 9	0.839 8	0.865 1	0.944 4	0.931 2	0.937 6
已归还原渠道资金比率	0.387 3	0.443 1	0.458 5	0.457 1	0.447 0	0.634 0	0.473 8	0.541 4	0.605 5
已调账处理比率	0.524 3	0.569 8	0.477 1	0.518 7	0.522 7	0.516 8	0.593 4	0.484 5	0.728 4
被采纳的审计建议比率	0.455 3	0.458 4	0.462 0	0.582 8	0.609 0	0.652 3	0.679 6	0.718 9	0.750 7

灰色系统理论所采用的指标分为以下几种:正指标,即极大值指标,其数值越大表明地方审计机关审计结果执行效率越高;适中指标,即指标值不能太大也不能太小,适中表明地方审计机关审计结果执行效率最佳;逆指标,即极小值指标,在一定范围内与地方审计机关审计结果执行效率负相关。

受《中国审计年鉴》所披露数据指标的限制,本文所选用的五个指标均为正指标。

1. 分析事件。“选择地方审计机关审计结果执行效率最好的年度”记为事件 $x$ ,则事件集 $X=\{x\}$ 。

2. 对策。选择年度2003、2004、2005、2006、2007、2008、2009、2010、2011分别记为对策 $year1$ 、 $year2$ 、 $year3$ 、 $year4$ 、 $year5$ 、 $year6$ 、 $year7$ 、 $year8$ 、 $year9$ ,则对策集 $Y=\{year1, year2, year3, year4, year5, year6, year7, year8, year9\}$ 。

3. 构造局势。局势集 $S=\{S_j=(x, year_j | x \in X, year_j \in Y)\} = \{S_1, S_2, S_3, S_4, S_5, S_6, S_7, S_8, S_9\}$ ,  $j=1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9$ 。

即: $S_1=(x, year1)=\{选择地方审计机关审计结果执行$

效率最好的年度,年度 2003}。S2=(x, year2)={选择地方审计机关审计结果执行效率最好的年度,年度 2004}。S3=(x, year3)={选择地方审计机关审计结果执行效率最好的年度,年度 2005}。S4=(x, year4)={选择地方审计机关审计结果执行效率最好的年度,年度 2006}。S5=(x, year5)={选择地方审计机关审计结果执行效率最好的年度,年度 2007}。S6=(x, year6)={选择地方审计机关审计结果执行效率最好的年度,年度 2008}。S7=(x, year7)={选择地方审计机关审计结果执行效率最好的年度,年度 2009}。S8=(x, year8)={选择地方审计机关审计结果执行效率最好的年度,年度 2010}。S9=(x, year9)={选择地方审计机关审计结果执行效率最好的年度,年度 2011}。

4. 确定决策目标。①已上缴财政比率;②已减少财政拨款或补贴比率;③已归还原渠道资金比率;④已调账处理比率;⑤被采纳的审计建议比率。

利用上表提出的五项指标进行评价与分析,选择地方审计机关审计结果执行效率最好的年度。

5. 给出各局势在不同决策目标 p(p=1,2,3,4,5)下的效果样本值。根据上表中所示的各项评价指标值,可得:

$$u^{(1)}(u_1^{(1)}, u_2^{(1)}, u_3^{(1)}, u_4^{(1)}, u_5^{(1)}, u_6^{(1)}, u_7^{(1)}, u_8^{(1)}, u_9^{(1)}) = (0.608\ 6, 0.672\ 6, 0.715\ 2, 0.656\ 5, 0.603\ 4, 0.683\ 6, 0.599\ 8, 0.638\ 1, 0.659\ 2);$$

$$u^{(2)}(u_1^{(2)}, u_2^{(2)}, u_3^{(2)}, u_4^{(2)}, u_5^{(2)}, u_6^{(2)}, u_7^{(2)}, u_8^{(2)}, u_9^{(2)}) = (0.425\ 6, 0.617\ 6, 0.729\ 7, 0.659\ 9, 0.839\ 8, 0.865\ 1, 0.944\ 4, 0.931\ 2, 0.937\ 6);$$

$$u^{(3)}(u_1^{(3)}, u_2^{(3)}, u_3^{(3)}, u_4^{(3)}, u_5^{(3)}, u_6^{(3)}, u_7^{(3)}, u_8^{(3)}, u_9^{(3)}) = (0.387\ 3, 0.443\ 1, 0.458\ 5, 0.457\ 1, 0.447\ 0, 0.634\ 0, 0.473\ 8, 0.541\ 4, 0.605\ 5);$$

$$u^{(4)}(u_1^{(4)}, u_2^{(4)}, u_3^{(4)}, u_4^{(4)}, u_5^{(4)}, u_6^{(4)}, u_7^{(4)}, u_8^{(4)}, u_9^{(4)}) = (0.524\ 3, 0.569\ 8, 0.477\ 1, 0.518\ 7, 0.522\ 7, 0.516\ 8, 0.593\ 4, 0.484\ 5, 0.728\ 4);$$

$$u^{(5)}(u_1^{(5)}, u_2^{(5)}, u_3^{(5)}, u_4^{(5)}, u_5^{(5)}, u_6^{(5)}, u_7^{(5)}, u_8^{(5)}, u_9^{(5)}) = (0.455\ 3, 0.458\ 4, 0.462\ 0, 0.582\ 8, 0.609\ 0, 0.652\ 3, 0.679\ 6, 0.718\ 9, 0.750\ 7)。$$

6. 确认目标极性,计算不同目标的效果测度。

(1)对极小值目标 p,按下限效果测度计算有:

$$r_{ij}^{(p)} = \frac{\min_i \min_j u_{ij}^{(p)}}{u_{ij}^{(p)}}$$

由于 X={x},即事件集固定,上式可简化为:

$$r_j^{(p)} = \frac{\min_j u_j^{(p)}}{u_j^{(p)}} \quad j=1,2,3,4,5,6,7,8,9$$

由于上表指标中没有极小值目标,p不取任何值,故不再计算。

(2)对极大值目标 p,按上限效果测度计算有:

$$r_j^{(p)} = \frac{u_j^{(p)}}{\max_j u_j^{(p)}} \quad j=1,2,3,4,5,6,7,8,9; p=1,2,3,4,5$$

效果样本如下:  $u_1^{(1)}=0.608\ 6, u_2^{(1)}=0.672\ 6, u_3^{(1)}=0.715\ 2, u_4^{(1)}=0.656\ 5, u_5^{(1)}=0.603\ 4, u_6^{(1)}=0.683\ 6, u_7^{(1)}=0.599\ 8, u_8^{(1)}=0.638\ 1, u_9^{(1)}=0.659\ 2。$

$$\max u_j^{(1)} = \max(u_1^{(1)}, u_2^{(1)}, u_3^{(1)}, u_4^{(1)}, u_5^{(1)}, u_6^{(1)}, u_7^{(1)}, u_8^{(1)}, u_9^{(1)}) = \max(0.608\ 6, 0.672\ 6, 0.715\ 2, 0.656\ 5, 0.603\ 4, 0.683\ 6, 0.599\ 8, 0.638\ 1, 0.659\ 2) = 0.715\ 2。$$

效果测度计算如下:

$$j=1, r_1^{(1)} = u_1^{(1)} / \max u_j^{(1)} = 0.608\ 6 / 0.715\ 2 = 0.850\ 9;$$

$$j=2, r_2^{(1)} = u_2^{(1)} / \max u_j^{(1)} = 0.672\ 6 / 0.715\ 2 = 0.940\ 5;$$

$$j=3, r_3^{(1)} = u_3^{(1)} / \max u_j^{(1)} = 0.715\ 2 / 0.715\ 2 = 1.000\ 0;$$

$$j=4, r_4^{(1)} = u_4^{(1)} / \max u_j^{(1)} = 0.656\ 5 / 0.715\ 2 = 0.917\ 9;$$

$$j=5, r_5^{(1)} = u_5^{(1)} / \max u_j^{(1)} = 0.603\ 4 / 0.715\ 2 = 0.843\ 7;$$

$$j=6, r_6^{(1)} = u_6^{(1)} / \max u_j^{(1)} = 0.683\ 6 / 0.715\ 2 = 0.955\ 8;$$

$$j=7, r_7^{(1)} = u_7^{(1)} / \max u_j^{(1)} = 0.599\ 8 / 0.715\ 2 = 0.838\ 7;$$

$$j=8, r_8^{(1)} = u_8^{(1)} / \max u_j^{(1)} = 0.638\ 1 / 0.715\ 2 = 0.892\ 2;$$

$$j=9, r_9^{(1)} = u_9^{(1)} / \max u_j^{(1)} = 0.659\ 2 / 0.715\ 2 = 0.921\ 7。$$

所以,  $r^{(1)}(r_1^{(1)}, r_2^{(1)}, r_3^{(1)}, r_4^{(1)}, r_5^{(1)}, r_6^{(1)}, r_7^{(1)}, r_8^{(1)}, r_9^{(1)}) = (0.850\ 9, 0.940\ 5, 1.000\ 0, 0.917\ 9, 0.843\ 7, 0.955\ 8, 0.838\ 7, 0.892\ 2, 0.921\ 7)。$

以此类推可得:

$$r^{(2)}(r_1^{(2)}, r_2^{(2)}, r_3^{(2)}, r_4^{(2)}, r_5^{(2)}, r_6^{(2)}, r_7^{(2)}, r_8^{(2)}, r_9^{(2)}) = (0.450\ 6, 0.653\ 9, 0.772\ 7, 0.698\ 7, 0.889\ 2, 0.916\ 0, 1.000\ 0, 0.986\ 0, 0.992\ 8);$$

$$r^{(3)}(r_1^{(3)}, r_2^{(3)}, r_3^{(3)}, r_4^{(3)}, r_5^{(3)}, r_6^{(3)}, r_7^{(3)}, r_8^{(3)}, r_9^{(3)}) = (0.610\ 8, 0.698\ 9, 0.723\ 1, 0.721\ 0, 0.705\ 1, 1.000\ 0, 0.747\ 3, 0.853\ 9, 0.955\ 0);$$

$$r^{(4)}(r_1^{(4)}, r_2^{(4)}, r_3^{(4)}, r_4^{(4)}, r_5^{(4)}, r_6^{(4)}, r_7^{(4)}, r_8^{(4)}, r_9^{(4)}) = (0.719\ 8, 0.782\ 3, 0.655\ 0, 0.712\ 2, 0.717\ 6, 0.709\ 5, 0.814\ 7, 0.665\ 2, 1.000\ 0);$$

$$r^{(5)}(r_1^{(5)}, r_2^{(5)}, r_3^{(5)}, r_4^{(5)}, r_5^{(5)}, r_6^{(5)}, r_7^{(5)}, r_8^{(5)}, r_9^{(5)}) = (0.606\ 5, 0.610\ 6, 0.615\ 4, 0.776\ 4, 0.811\ 3, 0.868\ 9, 0.905\ 3, 0.957\ 7, 1.000\ 0)。$$

(3)对适中值目标 p,按适中效果测度计算有:

$$r_j^{(p)} = \frac{\min\{u_j^{(p)}, u_0\}}{\max\{u_j^{(p)}, u_0\}} \quad j=1,2,3,4,5,6,7,8,9$$

由于上述指标中没有适中值目标,p不取任何值,故不再计算。

7. 求局势 S<sub>j</sub>(j=1,2,3,4,5,6,7,8,9)的综合效果测度。

$$r_{ij}^{\Sigma} = (1/l) \sum_{p=1}^l r_{ij}^{(p)}, \text{同理可简化为:}$$

$$r_j^\Sigma = \frac{1}{l} \sum_{p=1}^l r_j^{(p)}, l=5$$

故S1有  $r_1^\Sigma = (r_1^{(1)} + r_1^{(2)} + \dots + r_1^{(5)}) / 5 = (0.8509 + 0.4506 + 0.6108 + 0.7198 + 0.6065) / 5 = 0.6477$ 。

以此类推可得:

$$S2 \text{ 有 } r_2^\Sigma = (r_2^{(1)} + r_2^{(2)} + \dots + r_2^{(5)}) / 5 = 0.7372;$$

$$S3 \text{ 有 } r_3^\Sigma = (r_3^{(1)} + r_3^{(2)} + \dots + r_3^{(5)}) / 5 = 0.7532;$$

$$S4 \text{ 有 } r_4^\Sigma = (r_4^{(1)} + r_4^{(2)} + \dots + r_4^{(5)}) / 5 = 0.7652;$$

$$S5 \text{ 有 } r_5^\Sigma = (r_5^{(1)} + r_5^{(2)} + \dots + r_5^{(5)}) / 5 = 0.7934;$$

$$S6 \text{ 有 } r_6^\Sigma = (r_6^{(1)} + r_6^{(2)} + \dots + r_6^{(5)}) / 5 = 0.8900;$$

$$S7 \text{ 有 } r_7^\Sigma = (r_7^{(1)} + r_7^{(2)} + \dots + r_7^{(5)}) / 5 = 0.8612;$$

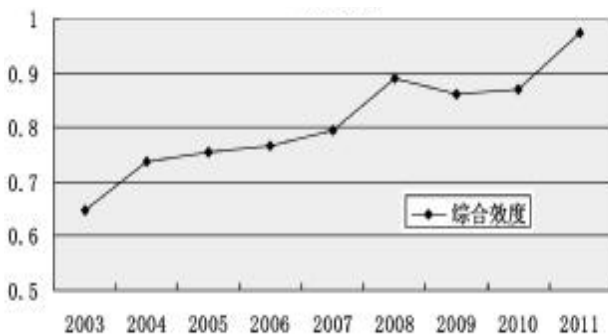
$$S8 \text{ 有 } r_8^\Sigma = (r_8^{(1)} + r_8^{(2)} + \dots + r_8^{(5)}) / 5 = 0.8710;$$

$$S9 \text{ 有 } r_9^\Sigma = (r_9^{(1)} + r_9^{(2)} + \dots + r_9^{(5)}) / 5 = 0.9739。$$

8. 比较局势大小。由于  $r^\Sigma = (r_1^\Sigma, r_2^\Sigma, r_3^\Sigma, r_4^\Sigma, r_5^\Sigma, r_6^\Sigma, r_7^\Sigma, r_8^\Sigma, r_9^\Sigma) = (0.6477, 0.7372, 0.7532, 0.7652, 0.7934, 0.8900, 0.8612, 0.8710, 0.9739)$ 。

在2003~2011年期间,综合考虑“已上缴财政比率、已减少财政拨款或补贴比率、已归还原渠道资金比率、已调账处理比率、被采纳的审计建议比率”指标,地方审计机关审计结果综合执行效率总的趋势是增加的,如下图所示。

这间接印证了我国现行地方审计机关双重领导体制是适合我国现阶段国情的。可见,地方审计机关审计结果的执行效率并不完全取决于审计机关的隶属形式,而主要取决于法律的执行环境和力度。



2003~2011年地方审计机关审计结果综合执行效率

#### (五)地方审计机关审计结果执行效率灰色综合评价结果的分析

1. 地方审计机关权力的完备。与美国立法型审计体制的美国审计总署(享有调查取证权、获取信息资料权、建议权、移送处理权、报告、公布审计结果权)、法国司法型审计体制的审计法院(享有审查权、调查权、索要报告权、公布报告权、司法审判权)相比,我国行政型审计机关权力完备。它不仅拥有经济监督权,还拥有要求被保送资料权、检查权、调查取证权、查询权、制止权、建议权、通报权、公布权、提请协助权、处理权以及通报批评权。这些完备的权力是其他类型国家审计体制无法比拟的,在一定

程度上弥补了地方审计机关双重领导体制的一些不足。拥有这些完备的权力,使得我国地方审计机关的权威性比较高,不仅能够发现问题、披露问题,而且能够做出审计决定、提出审计建议、督促问题整改。这样不仅减少了中间环节,而且更有利于督促被审计单位将查出的问题尽快纠正,在组织学习的基础上,通过排除体制障碍、消除制度缺陷、矫正机制扭曲及堵塞管理漏洞,使问题从根本上得以解决。即审计的目的不仅仅是发现问题,更重要的是针对问题进行有效整改。这也是地方审计机关双重领导体制设置的初衷,这样地方审计机关的审计结果综合执行效率不断提升也在情理之中。

2. 发挥地方政府的强势作用,提高审计整改效率。在强势政府的领导下,审计结果的执行力度会大一些。因为地方审计机关审计结果的整改需要地方政府的参与,追究相关人员的责任也需要地方政府的参与,审计成果的运用同样需要地方政府的参与。

这样,地方审计机关的双重领导体制不仅有利于发挥中央审计机关的业务指导作用,而且有利于发挥地方政府的审计结果整改执行的效果。尤为重要的是,双重领导体制可以使地方审计机关密切配合当地的工作,紧密结合本地实际开展工作。

3. 契合中央集权制的政治体制。地方审计机关一方面是代表国家进行监督,因而要隶属于中央审计机关;另一方面是服务地方治理,因而又要隶属于地方政府,故地方审计机关要实行双重领导体制。实行双重领导体制有利于地方审计机关将审计执法与地方经济运行监督有机地结合起来,及时发现、处理和纠正各种违法违纪行为,有效发挥审计的“免疫系统”功能。

相反,在美国,由于美国审计总署与地方审计机关不存在领导关系或业务指导关系,相互独立割裂了审计组织关系,离散了审计信息,制约了审计体系性功能发挥,无法预防金融危机的发生,最终酿成了审计失灵的社会后果。

#### 四、改革地方审计机关双重领导体制主流观点——垂直管理审计体制的简要分析

##### (一)垂直管理审计体制降低了地方政府实施监督的积极性

地方审计机关垂直管理后,对地方政府不再存在隶属关系,不利于地方政府更好地开展工作。地方审计机关垂直管理后由于系统的封闭性,社会公众的监督结果不易上达,对下级审计机关的监督完全依赖于上级审计机关,而上级审计机关监督的致命弱点是监督的非经常性。在审计结果公告还没有强势实施的背景下,这种垂直管理体制,造成了权力的真空,加大了权力滥用的风险。

另外,《宪法》、《审计法》规定国家审计监督的对象主要是公共财政。按照受托经济责任理论,一级财政就要求

一级审计,如果地方审计体制垂直了,则很难为地方预算服务。

## (二)垂直管理审计体制实现了行政管理与业务管理的统一,可能有利于审计查出问题但不利于审计整改

垂直管理审计体制减少了与地方政府的经济联系,实行了行政管理与业务管理的统一,便于行政工作更好地为业务工作服务,并使二者达到有效协作。对于地方审计机关而言,垂直以后由于存在多层级的委托代理关系,道德风险、逆向选择等代理问题不可避免。如果是从发现问题的角度来看,地方审计机关实行垂直领导体制比双重领导体制更有效,并且已得到实证检验。但审计机关审计的目的不仅仅是发现问题,更重要的是纠正所发现的问题,发挥预防、揭示、抵御的“免疫系统”功能,在善政的基础上实现善治。

实行垂直领导体制后,脱离了地方政府的领导,在审计机关查出问题后,会向地方政府移交,从而削弱了我国地方政府行政领导的优势,不利于审计整改、提高审计执行效率。

正如张立民(2012)所指出的,“审计需求决定审计目标,审计目标决定审计体制”。衡量地方审计机关双重领导体制的好坏,不是去研究国外是如何做的,也不是进行简单的理论推演,而是要研究我国的审计需求。在特定的审计需求下,应首先确定审计目标,然后研究什么样的审计体制有利于完成这一目标。一些学者认为只要地方审计机关垂直,独立性就没有问题,事实上垂直领导之后的地方审计,一样会受到环境的影响。

其实,任何一种审计体制都是有利有弊的,无所谓“最好”、“最坏”之分,也找不到一种完美无缺的审计体制。只要适合我国现阶段的国情,能有效发挥经济监督作用和实现权力制衡效果,就是有效的,不能脱离社会实际而去追求终极的脱离现实的理论研究。分权理论认为,地方审计机关必须服务地方经济建设、服务地方治理,所以其职能必须定位于服务和服从于地方政府这一落脚点上。如果一味地强调独立于地方政府之外去监督和制约地方政府,脱离当地党委政府的领导,地方审计工作就会偏离正常的发展轨道,陷入被动的尴尬处境,也不可能有所作为。

## 五、结论

地方审计机关的双重领导体制有其有利的一面,也有其不足的一面。通过从审计结果执行效率的视角实证研究发现,其综合执行效率是逐步提升的,这间接证明了地方审计机关的双重领导体制是符合我国现阶段国情的,是与我国中央集权制相适应的地方审计制度安排。尤其是有利于地方政府推动审计发现问题的整改,可以充分发挥国家审计的“免疫系统”功能。

地方审计机关双重领导体制改革没有理论界和实务界想象的那样迫切,还没有到非改不可的地步。同时,我们也要认识到地方审计工作中存在的问题,有些是由于现行双重领导体制本身的弊端造成的,有些与现行双重领导体制并无直接的因果关系。对于地方审计机关双重领导体制存在的一些问题和不足,可以通过完善诸如地方审计机关的领导体制、职责权限、人员任免以及经费来源保障等相关制度,来减少地方政府对地方审计工作的干预,进而圆满地履行地方政府、社会公众赋予地方审计机关的受托责任。

## 主要参考文献

- 吴联生.政府审计机构隶属关系评价模型——兼论我国政府审计机构隶属关系的改革[J].审计研究,2002(6).
- 冯均科.论市场经济条件下我国审计制度的改革与完善[J].财经理论与实践,1994(2).
- 秦荣生.从国际趋势看我国政府审计的改革方向[J].审计理论与实践,1994(3).
- 杨学华.试论我国政府审计独立性的约束软化[J].审计与经济研究,1998(2).
- 郭长水.审计监督中存在的问题与思考[J].审计理论与实践,2001(6).
- 李齐辉,吕先镔,许道俊,刘新琳.试论我国审计制度的构建与创新[J].审计研究,2001(2).
- 项俊波.论我国审计体制的改革与重构[J].审计研究,2001(6).
- 尹平.论我国地方审计体制改革[J].审计与经济研究,2002(9).
- 刘笑霞.论我国政府审计体制改革[J].甘肃政法学院学报,2006(3).
- 邓聚龙.灰色系统基本方法[M].武汉:华中科技大学出版社,2005.
- 唐荣华.政府审计处理执行效率的DEA评价研究[J].经济研究导刊,2013(4).
- 高玉华.中国特色审计制度的基本特征(上)[N].中国审计报,2009-02-18.
- 张立民,靳思昌.审计与组织学习:国家审计建设性作用视角的分析[J].审计研究,2011(3).
- 靳思昌,张立民.国家审计边界的定位:公共产品供给主体演进视角的分析[J].审计与经济研究,2012(4).
- 李先秋.省以下地方审计机关人财物统一管理初探[J].审计月刊,2015(1).
- 王蕾.对美国金融危机中审计失灵问题的反思[J].中国审计,2009(12).
- 【基金项目】2015年度河南省政府决策研究招标课题资助(项目编号:2015B038)