

# 我国监察与审计关系的 历史考察与现实启示

李明辉

(南京大学商学院, 江苏南京 210093)

**摘要:**我国古代长期采用“监审合一”体制。其主要原因在于,在古代,监察与审计的目标高度一致。民国时期,国民政府综合西方议会监督与我国古代监察御史制度而建立的监审合一制度,虽较古代有所进步,但仍有明显不足。新中国成立后,采用审计与监察分立的制度安排。当下,审计与监察虽同为两种重要的监督制度,但二者定位和目标已存在较大差异,且建立独立、专业的审计机构是国家治理现代化发展的内在要求,故不宜再采用监审合一体制。基于审计与监察各自发展及整个国家治理目标的考虑,在“监审分立”的基础上加强二者协同乃为我国当下之最优选择。

**关键词:**审计;监察;监审合一;监审分立;历史

**中图分类号:**F239.44 **文献标志码:**A **文章编号:**1009-1505(2023)02-0106-12

**DOI:**10.14134/j.cnki.cn33-1337/c.2023.02.010

## 一、引言

作为两种重要的监督制度,监察与审计之间具有非常密切的联系。从历史来看,我国古代审计与监察之间长期合一,即便是短期的监审分立,监察机构也往往具有部分审计职权。新中国恢复审计制度以后,采用了监审分立的制度,但审计机关与纪检监察机关之间形成了良好的合作关系,审计在推进廉政建设方面发挥了巨大作用。不过,对于我国审计和监察合并还是分立的问题,一直存有争论。2007年和2009年,深圳市坪山新区和佛山市顺德区先后探索建立纪检、监察、审计“三合一”的体制,曾在一定范围内引发对监审关系的讨论。近年,随着我国监察体制改革的深入,尤其是各级监察委员会的组建,审计与监察的合一与分立问题再次引起争论<sup>[1-5]</sup>。实际上,2016年11月,《关于在北京市、山西省、浙江省开展国家监察体制改革试点方案》印发后,就有不少关于审计是否要并入监察委员会的争论<sup>[2]</sup>。2021年第十三届全国人大常委会第三十一次会议通过的《关于修改〈中华人民共和国审计法〉的决定》保持我国审计基本制度不变,但这并不代表相关争论就此停止。那么,在我国反腐败体系中具有

**收稿日期:**2022-06-14

**基金项目:**国家社会科学基金重大项目“绩效管理导向下的中国政府成本体系研究”(20&ZD115);国家社会科学基金一般项目“民营企业‘反向混改’的治理效应研究”(21BGL011)

**作者简介:**李明辉,男,南京大学商学院教授,博士生导师,管理学博士,主要从事审计与公司治理研究。

重要作用、与监察具有紧密联系的审计,是否应整合到监察委员会之下,从而构建起一个“监审合一”的监督体系?“以往鉴来”,对我国监察与审计之间关系的历史演变进行回顾,有助于我们理解监审关系的定位。因此,本文将在对我国审计与监察之间关系进行历史回顾的基础上,总结审计与监察机构设置与演化的内在规律,进而就当下二者应当分立还是合一进行分析,以期对我国审计和监察体制改革有所启发。

## 二、我国监察与审计关系的历史回顾

### (一) 我国古代监审关系的发展演变

在周代,“小宰”所属的“宰夫”通过对官吏的考核来兼职从事审计活动。宰夫具体通过对各级政府机构(府、都、县、鄙)的考核以及对群吏“正岁会”“正月要”“正日成”来“掌治法”对官员予以诛赏<sup>[7]47[8]25-26</sup>,这实际上是将对官吏的政治监察、政绩考核与对官府财务收支情况的审计结合在一起。此外,负责对财政财务活动进行勾考、稽核的司会的职责包括“逆邦国都鄙官府之治……以逆群吏之治而听其会计”<sup>[8]21</sup>,这也是将对财政财务收支的审计与对官员的监督结合在一起。由此可见,我国审计与监察制度最初就是合一的。

在秦汉上计制度中,上计着重稽查考核官吏,包括对官吏财经方面的政绩和经济责任进行审查并根据上计结果对官员进行奖惩。负责纠察百官、弹劾检举的御史大夫会对上计的实施进行监督,包括直接检查账目、确定账簿记录的真伪,即所谓“御史察计簿,按察虚实真伪”。御史监察兼职执行审计职能的模式因而基本定型<sup>[7]80</sup>。地方上,负责监察的督邮的职责也包括“监察审计”并揭发县吏的贪赃枉法等犯罪行为<sup>[8]87</sup>。因此,在秦汉时期,审计职权主要掌握在监察机构手中。秦汉上计制度因封建皇权的确立和强化而盛,成为朝廷控制地方、考核官吏的有力手段,后亦因皇权的削弱而衰<sup>[8]69-72</sup>。

魏、晋、南北朝时,上计制度逐渐淡出,不再有财政监督功能<sup>[8]102</sup>。自魏开始,设立比部负责审计(勾检稽失),但在不同政权中,比部的归属不一。其中,北齐时,比部设在都官曹,都官既管法治又管监察<sup>[8]104</sup>,这在某种程度上意味着监审合一。此一时期,御史中丞等负责监察的官员也有一定的审计职能,尤其是在财经法纪审计方面。

隋唐时期,除在行政机构内设置勾官对财政财务进行内部审计监督外,还在刑部下设比部专司审计职责,但御史台、司隶台等监察机构在纠察官员贪赃枉法行为时也有一定的审计职能。如在唐代,监察御史对户部财政财务收支进行监督,并会对司农寺、太府寺出纳进行审计监督。因此,尽管隋唐有专门的比部负责审计,但监察机构仍有部分审计职权。尤其是在唐后期,御史台的勾稽审核职能有所发展,而比部的审计职能则被削弱<sup>[7]135[8]139</sup>。

北宋元丰改制前,在中央三司(盐铁、度支、户部)内部设立三部勾院、都磨勘司等审计机构,对财政财务活动及账簿进行审计。如三部勾院“掌勾稽天下所申三部金谷百物出纳账簿,以察其差殊而关防之”<sup>[8]175</sup>,并对官员经济方面的违法行为进行检举揭发。元丰改制后,废三司,相关审计工作大部改归刑部下设置的比部(元祐后,比部改归户部)。比部负责审计中央及地方账簿,所有官有财物出纳均要接受比部勾考<sup>[8]180-181</sup>。此外,在太府寺下设立独立的“诸军诸司专勾司”,对军队、百官进行审计监督。南宋建炎元年五月,改“诸军诸司专勾司”为“诸军诸司审计司”,专司审计。“审计司”定名后,由以审计为名的机构专门负责财政监督,审计很大程度上成为一种独立的职责,这被认为是我国审计制度正式产生的标志<sup>[8]185-186</sup>。之所以会在宋代出现较为独立的审计机构,很大程度上与当时经济发达、财政收支的种类和规模有较大提高、加强财政监督的重要性愈加突出等有关。从效果来看,宋代没有像明清那样出现较多经济大案,且在长期强敌压境之下国家财政没有崩溃,与其重视审计不无关系。但宋代监审之间的分离仍是不彻底的,监察机构仍分享了部分审计权。如御史台在对百官进行纠弹时,也

包括对官员的经济行为进行审计监督,其职责还包括对重大案件进行专项审计、对任满官员进行稽考<sup>[7]208-210</sup>。在地方,负责监察官员的监司也有一定审计职权<sup>[7]211-218[8]188-194</sup>。

元代在中书省设检校官,同时在地方最高行政机构——行中书省下设检校所,对赋税、营缮等事务进行经常性审计。“检校”兼具监察和审计职责<sup>[7]286[8]220-222</sup>,监审复又合一。以御史台为中心的监察系统也承担了部分审计职能,御史负责照刷文卷、进行财政财务终审,并对财经法纪审计负主要责任<sup>[7]299-304[8]225-226</sup>。在《宪台格例》《察司合察事理》等监察制度中,有许多涉及财经审计<sup>[7]294-295</sup>。

明代建立了以都察院和六科给事中审计监督为主的审计体制<sup>[8]244</sup>,监审进一步结合。都察院的职责包括纠合百司、考核百官、管理监察御史、巡视监察地方事务,而监察御史职责中的“察纠内外百司之官邪”“巡视仓场”“巡视内库”“巡盐,茶马,巡漕,巡关”“巡视仓库,查算钱粮”则是典型的审计活动<sup>[7]313[8]246-247</sup>。六科给事中同样兼具审计与监察职能,其审计职能主要体现在监察六部等官署以及考核、考察官员方面。户部在财政管理中也开展审计活动,以作为对都察院、六科给事中所实施的与监察相结合的审计活动的补充<sup>[8]244</sup>。清袭明制,将科道合一,共同监察(审计)财政收支,审计活动与监察活动融为一体<sup>[8]310</sup>。都察院六科负责对六部进行对口审计<sup>[8]283-285</sup>,如户科给事中拥有稽核捐项、稽核直省银两杂税、稽核漕粮、稽核盐课、稽核户关、审计财政支付等六项与审计相关的权限<sup>[10]210</sup>;负责监察地方的十五道监察御史也兼具部分审计职责,“在内刷卷”“在外巡盐、巡漕、巡仓等”<sup>[8]286</sup>。有学者<sup>[9]55</sup>认为,清代开创了由监察系统全面负责审计工作的体制。在明清科道审计制度下,财政财务审计由都察院下的监察御史和六科兼职执行,其审计内容几乎涵盖国家所有财政财务收支。明清两代均没有专职的审计机构<sup>[7]312</sup>,而是采用以科道审计为主的监审合一制度,这在很大程度上与此时皇权达到空前高度有关。

纵观我国古代审计机构的设置,大体分为设置独立的审计机构(以唐代比部为代表)、在财政部门下设置专职审计机构(以宋代三部勾院和都磨勘司为代表)、监察与审计合一(以明清都察院为代表)三种模式<sup>[8]6-7</sup>。但由于财政财务收支活动是官员考核、稽查的重要内容,即便部分时期专门设立独立或隶属于财政部门的审计机构来负责审计,监察部门往往仍具有一定的审计职责。可以说,在我国古代,审计与监察始终是紧密相连的。由于监察部门最主要的职责是监察百官,故审计只是其一附带职权<sup>[11]</sup>。审计附属于监察、审计的重点亦侧重于监察官员,是监审合一体制下容易出现的通病。

## (二) 国民政府时期

南方革命政府时期,1925年8月,广州革命政府依据《监察院组织法》成立监察院,审计作为监察院下属职能之一。南京政府时期,1928年3月通过的《审计院组织法》曾规定,审计院直属于国民政府,负责监督预算执行、审核国家年度财政收支决算。但同年10月通过的《国民政府组织法》旋即规定,国民政府下行政、立法、司法、考试、监察五院,监察院为最高监察机关,行使弹劾、审计权,原审计院改组为监察院审计部。依照《监察院组织法》,监察院的审计事项具体由审计部掌管,审计部负责审核政府所属全国各机关的计算决算及预算执行、制定政府所属全国各机关收入命令及支付命令、稽查政府所属全国各机关冒领滥用及其他关系财政的不法或不忠于职务的行为。监察院的监察对象上至正副总统,下至四院各部门,这与古代御史侧重于监察官吏已有本质不同,此时审计对象也大大超出了审计官吏是否存在贪腐、违法行为的范畴。

总之,在南方革命政府及南京政府时期,虽然审计、监察的目标与古代有所差异,但在孙中山先生“五权宪法”思想下,审计权仍附属于监察权,审计机关亦附属于监察机关。审计院(部)的一项重要工作内容,就是配合监察院行使弹劾权而开展稽察事务,即“稽察政府所属全国各机关财务及财政上不法或不忠于职务之行为”。

## (三) 土地革命和抗战时期

中国共产党依据马列主义国家监督理论并依据中国的具体情况来设计监察等监督制度。1927年,

党的五大通过的《中国共产党第三次修正章程决案》规定,“为巩固党的一致及权威起见,在全国代表大会及省代表大会选举中央及省监察委员会”。1928年党的六大通过的《党章》改“监察委员会”为“审查委员会”,负责在党内进行财务检查,审查委员会下设有审计委员。故此时党内监察与审计是合一的,但这里的审计实际上是党组织内部的一种监督机制,并非国家(政府)审计。随着苏维埃政府的建立及反对贪污浪费的需要,党提出了统一财政、强化财务管理、完善经费审查的要求,苏维埃政府审计制度得以逐步建立。1932年中央人民委员会通过的《财政部暂行组织纲要》决定,在中央财政人民委员部下设审计处,在省财政部下设审计科,审计处、科代表上级政府对下级政府的财政预决算进行审计监督。1933年9月,中央人民委员会决定设立独立于财政部门的审计委员会,专司审计职能,审计监督机构得以从财政部门中独立出来。同年12月,依据《中华苏维埃共和国地方苏维埃暂行组织法(草案)》,省及中央直属市苏维埃执行委员会下设审计委员会,隶属于中央审计委员会。1934年《中华苏维埃共和国中央苏维埃组织法》第四十一条规定,在中央执行委员会下设中央审计委员会,其职责包括“审核国家的岁入与岁出”“监督国家预算之执行”。就监察而言,《中华苏维埃共和国中央苏维埃组织法》第五十条规定,在人民委员会之下设工农检察委员会。由此可见,在苏维埃政权,审计属于中央执行委员会,监察属于人民委员会,而人民委员会为中央执行委员会之行政机关,这意味着,审计与监察二者是分立的。之所以土地革命时期会采取监审分立的制度,很大程度上是为了适应苏维埃政府实施统一财政制度的要求。这一时期,党领导下的审计工作始终围绕根据地经济建设和反“围剿”军事需要而展开<sup>[13]13</sup>。

抗战时期,解放区审计机构隶属关系几经变迁。或在财政机关之下,或独立于财政机关,但与设立于党委之下的“监察委员会”之间仍是独立的。其原因在于,审计监督以财政监督为目标,这与侧重于党内监督的监察有所不同。

#### (四) 新中国成立以来

新中国成立初期,审计工作延续了根据地和解放区的做法<sup>[13]159</sup>。根据1950年《中华人民共和国暂行审计条例(草案)》和《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》,在财政部门内部设立审计机构实施财政审计监督。不久,我国开始学习苏联经验,建立财政检查(后改为财政监察)制度,审计机构遂被撤销,审计工作被并入了财政监察之中<sup>[13]162-164[14]23-28</sup>。1982年,我国恢复审计制度,在政府之下设立审计机关,对财政财务收支实施审计监督。我国恢复审计制度的初衷与打击经济领域违法犯罪、维护财经纪律有一定关联,但主要是为了加强财政监督<sup>[14]39-48</sup>。1982年《宪法》第九十一条明确了审计机关的任务是“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”。这一定位,与监察有着明显不同,也为我国采用“监审分立”制度提供了依据。就监察而言,早在1949年,《中央人民政府组织法》就规定在政务院下设人民监察委员会,负责监察政府机关和公务人员。1954年,国务院下建立监察部,以取代人民监察委员会。1955年,党的中央纪律检查委员会改名中央监察委员会,以加强对党组织和党员干部的监督。1958年前后,大部分地方的党和国家监察机关合署或合并办公<sup>[10]316</sup>。1959年,监察部被撤销。1986年12月,六届人大常委会第18次会议决定恢复设立监察部。1993年,监察部与中纪委合署办公。因此,对于监察与审计,新中国采用的是分别设立的做法,二者均为专门的监督机关。不过,《行政监察法》等法律法规也规定,监察机关可以提请审计机关予以协助。因此,我国采用的实际上是“监审分立、相互协作”的体制。

党的十八大以后,我国提出“构建集中统一、权威高效的中国特色国家监察体制”,并对监察制度进行改革。根据2018年《宪法修正案》,监察权成为与立法权、行政权、司法权并列的重要国家权力,并形成了“一府一委两院”的体制。2021年修订的《审计法》在审计机关隶属关系上延续了之前的规定,审计机关仍属于行政系统。因此,在新的监察体系下,我国延续了此前监审分立的制度安排,但审计与监察之间形成一种新型的相互监督、协同合作关系<sup>[5]</sup>。

### 三、对我国监审关系历史发展的总结与评价

#### (一) 对我国监审关系历史演变规律的总结

由上分析可以看到,在我国古代乃至近代民国时期,除少数时期外,审计与监察基本上都是合一的(表1)。但在苏维埃政权及新中国成立以后,我国采用的则是监审分立制度。

表1 我国审计与监察关系演化简表

朝代	监审合一	相关制度
周	是	小宰、司会对官吏的考核与审计活动结合在一起
秦汉	是	上计制度兼具监察和审计特征,御史“察计簿”
魏晋南北朝	不统一	比部负责审计,但其所属关系不一,故监审关系也不统一
隋唐	部分	刑部下设比部负责审计,御史台亦有部分审计职责
宋	部分	北宋在三司分别设置审计机构,元丰改制后,刑部下设比部负责审计,后在户部下设都都辖司掌管勾考;南宋设审计司专司审计,但御史台有部分审计职责
元明清	是	御史台或都察院掌管审计,监察机关集监察和审计职权于一身
北洋政府	否	平政院、肃政厅及惩戒委员会专司监察,审计院专司审计
国民政府	是	监察院下设审计部
苏维埃政府	否	审计委员会属于中央执行委员会,监察委员会属于人民委员会
解放区	否	审计机关或隶属于政府,或隶属于财政部门,监察委员会在党委之下
新中国	否	审计机关隶属于政府,监察机关和党的纪委合署,两者相互独立

我国古代之所以会长期实施监审合一的制度,根本原因在于,在古代,监察与审计二者目标具有高度一致性。历代王朝为了维护自身统治,都将监察作为治吏的主要工具。而监察、考课官吏的一个重要方面,即是对官吏所经办经济事务进行调查,以确定其是否存在贪腐失职行为,这必然要实施审计,尤其是财政收支审计往往成为监察的重要手段。而古代审计的目的主要是确定官吏在履行职务过程中是否存在贪腐失职等违法行为,以保证国家财政收入完整、支出有度、吏治清明。有学者认为,我国古代官厅审计制度产生的根本原因是为了满足帝王和国家监察各级官吏经济责任履行情况的需要<sup>[7][15]30</sup>。既然监审具有天然的血缘关系,且目标上具有高度一致性,采用监审合一的制度安排也就成为自然了。将审计置于监察机构统辖之下作为治吏的一个重要方面,审计监督与对官吏的考核、监察相结合,是我国古代审计一大特色<sup>[7][6][8]5</sup>。古代的监审合一体制虽有助于加强吏治,但也产生了许多不良后果:(1)审计未成为一种独立的监督制度。在较长时间内,审计都是一种附属于监察、对官吏实施监察、考课功绩的特殊手段<sup>[11]</sup>,其作用是为监察提供信息以便为后续的纠弹等行动提供依据,而不是一种独立、全面、专业的财政财务监督。(2)长期未能建立起自上而下的独立、专业的审计机构。即便一些朝代曾短暂设立专职审计机构,也普遍存在其他机构分享审计职权、审计机构频繁更迭、专职审计官员位卑权轻的特点<sup>[16]</sup>,未能得到长期发展。如,古代相对独立的审计机构——比部,出现于魏、晋、南北朝时,在隋唐时得到确立,但到了元朝就基本消失,其审计职能逐渐被御史监察机构所侵夺<sup>[16]</sup>,这与根深蒂固的“监审合一”传统不无关系。此外,在古代监审合一体系下,往往不会逐级建立审计机构,因而对地方相关事务的审计往往不足。(3)审计权威性低。在监审合一体制下,即便存在专职的审计机构,监察御史往往对专职审计机构审计结果承担终审职责,故审计机构的权威性较低。更重要的是,由于监察很大程度上定位于监察官员而非相关经济事务,帝王对相关官员的个人好恶会影响依附于监察的审计的实施效果。(4)审计监督的范围和作用有限,同时亦阻碍了监察的发展。审计职权归属于监察机构时,由于监察机构侧重于对官吏的监督,必然导致不能对财政财务支出及相关经济活动进行持续、全面、专业的审计监督,这对于审计职权的真正行使是极为不利的<sup>[11]</sup>。从监察的角度

来看,监察兼职做审计,要么由于监察机构权力过于集中,引致统治者的故意压制,最终使得监察权力被重新在多个部门分散配置,要么监察机构在纠弹、审计等多个事务间分身乏术而导致监察作用无法有效发挥。因此,监审合一体制虽能使监察和审计无缝对接,但由于忽视了二者的差异,反而导致二者都未能良好地发展,从而降低了整个监督体系的效率和效果。

国民政府时期,依照孙中山先生“五权宪法”思想,将审计权置于监察权之下。“五权宪法”思想中的监察权思想是西方三权分立思想下立法机构的监督权与我国古代监察御史制度的结合<sup>[17]</sup>,其中关于审计制度的设计明显是对我国监审合一传统的延续。其优点在于:(1)审计机关独立于包括行政院在内的其他四院,具有较高独立性;(2)将审计院(部)置于监察院之下,有利于审计与监察的相互协作;就监察而言,可以利用审计机关的工作成果,从而有针对性地对相关部和官员实施弹劾、纠举;就审计而言,可以通过监察院实现对违规者的处罚,这对于促进审计结果的运用、提高审计权威性具有积极意义<sup>[18]</sup>。(3)审计机构与人员设置完备,形成了一个从上到下、组织严密、分工细致的完整审计体系<sup>[7]426</sup>。(4)从审计内容来看,依据1928年《审计法》第4条,审计院应对预算及收支计算审查,审计面亦由中央扩展至省县、由普通公务机关延伸至公有营业事业单位,审计的目的已在很大程度上由对官员是否存在贪腐违法行为进行审计转变为对财政预算及企事业财政财务收支进行审计监督。因此,民国时期的监审合一制度,虽然审计权也在监察权之下,但在专业、独立方面较古代有明显进步,审计成为一个相对独立的职能,而不再是一个高度依附于监察的附带职能。不过,在监察院下设“审计部”的做法仍存在诸多问题。比如,监察院的性质和职权及审计机构的归属多有争议,对审计监督的稳定性和权威性提出了挑战;监察院权力过于集中;难以满足立法机构等主体对审计监督的需求。孙中山将监察和审计两种监督权汇于监察院一手的思想,虽期望贯通中西以综合中西监督制度的长处,但其实质是在尚未建立起对政府之有效监督制度情况下的一种权宜之计,并不是一种成熟、完善的制度设计。

土地革命和抗日战争时期,根据地或解放区审计的任务主要是对财政收支进行监督,以保证经济的安全运转。就监察而言,其与党内监督很大程度上是重合的。多数时候,监察机构隶属于党委,且侧重于政治监督、廉政监督,更类似于后来党的纪律检查委员会。因此,着眼于财政监督的审计与着眼于党内监督的监察在监督内容、隶属关系上都是不同的。

尽管新中国恢复审计制度的初衷在一定程度上与加强对领导干部公权力运用的限制有关,但其主要目的是“加强对财政财务活动和经济活动的监督”<sup>[14]47</sup>,《宪法》和《审计法》界定的审计目的与监察机关的目的有着明显差异。

## (二) 我国监审关系演变的驱动因素(基本规律)

驱动监审关系相关制度沿革、决定某一时期监审关系定位的主要因素包括:

1. 国家治理目标及其对审计的需求。在古代,国家治理的目标是维护君主专制统治,监督官吏是否忠于君主、是否存在贪腐等不忠行为是治理的重要内容。君主对官员考课、监察的范围十分广泛,并不仅限于经济方面。尽管对官员在经济(如土地、赋税)方面的业绩、过失的评价主要通过审计实现,但经济监察只是监察的一部分内容,这决定了审计只能属于监察的一部分;同时,古代财政收支规模总体较小、结构较为单一,且没有建立起一套完善的财政制度和相应的监督制度,官吏尤其是负责财政经济活动的官吏的贪污腐败情况较为严重,甚至可能会影响到封建王朝的统治。因此,检查监督官吏是否存在贪污、盗窃等违法犯罪行为,既是监察的重要任务,也是审计的重要内容。这必然导致审计与监察紧密地联系在一起。“监审合一”的传统也与古代政治体制有着紧密的联系。自秦汉以来,我国古代一直都是封建专制主义中央集权制的国家。为了加强君主的有效统治,一方面将权力高度集中于中央,尤其是君主;另一方面采取多元多轨制,将同一性质的事务分由几种职官执行,或一种职官执行几种不同性质的事务,以实现互相牵制之目的,避免权力过于集中。与此相适应,在中央,审计职能分散于御史监察、官吏考核(如吏部)、司法(如刑部)、财经管理(如户部)等部门,尤其是御史监察部门长

期拥有部分审计职权;在地方,审计职能往往由各级行政长官或高级属吏兼掌,而不设专职部门<sup>[19]</sup>。因此,古代长期实施监审合一体制,很大程度上是与君主专制统治和中央集权制度相适应的。明清之所以会实施监审合一的科道审计制度,很大程度上与封建专制达到顶峰,君主需要加强对部门和官吏的监督有关。在这一制度下,审计的主要目标是对官员的经济行为进行监督,其理所当然地属于对官员的监察的一部分。及至现代,国家治理对审计的需求已经不再限于对政府官员的经济责任进行评价和监督,而要求审计在推动国家治理体系的完善和治理能力的提升方面发挥作用,包括提高财政资金使用效益、维护国家经济安全、推动重大政策措施有效落实,等等,这意味着,审计与监察已经明显异化,监审分离渐成趋势。由此,监审二者合一还是分立,与国家治理的目标及其对审计的需求有很大关系。

2. 财政监督尤其是预算监督的发展。随着财政的发展,原先依附于监察、侧重于官员个人的审计制度已无法满足加强预算监督的需要。此时,必须要建立独立的审计制度,对财政收入和支出及相关经济活动进行监督。刘禹锡在《授比部郎中制》中写道“稽以簿书,辨其名物。俾夫会算必得,经费无差”,这表明,在隋唐,比部审计是作为财政监督的重要手段而存在的。及至安史之乱,比部审计制度所依赖的中央集权下的一元财政制度不复存在,比部审计遂形同虚设<sup>[8]131-132</sup>。北宋之所以会在熙宁五年设立专职的审计机关——提举账勾磨勘司,并在元丰改制后恢复比部制度,直至建立独立的审计机关——诸军诸司专勾司(诸军诸司审计司),很大程度上在于,随着商品经济日益发达,宋代财政收入和财政支出的规模巨大,苛捐杂税繁多,财政分配也更为复杂,因而需要加强审计监督以维护财政安全。此外,宋代一直面临较大的边防压力,加之实施募兵制,军费开支规模巨大,故需要对巨额的军费支出加以监督,以实现财政收支平衡,防止发生严重的冒领俸禄、贪污军费现象。财政收支规模的增大,意味着依附于监察的审计制度已经难以满足财政监督的需要。此时,不仅要在财政及其他涉及财经活动的部门内部建立审计机构,更要建立独立于财政部门的外部审计机构以加强外部监督。当然,宋代审计与监察、财政部门的分离是不彻底的,更多体现在事权的分离上,其审计监督活动也有较大局限性。到了近现代,“财政是国家治理的基础和重要支柱”,这客观上要求加强对公共部门预算行为的监督。因此,建立独立的审计机构对公共部门的财政财务收支及其他经济活动实施审计监督的必要性愈加突出,依附于监察的审计制度难以适应要求。同时,立法机构在对政府及其他公共部门的预算行为进行监督的过程中对审计的需求不断提高,这也意味着原先服务于监察的审计制度已难以满足国家治理发展的需要。可以说,审计从监察中独立出来,与公共财政的日渐重要不无关系。

3. 审计自身的发展。审计自身的发展程度,也是决定审计机构是否能独立于监察机关的重要因素。审计制度不完备、审计职业水平低下,就谈不上审计的独立。<sup>①</sup>在古代的较长时间内,审计并没有形成一套专门的方法,这使得审计难以真正成为一个独立的职能。之所以会在宋代建立独立的审计机构,除了出于加强财政监督的需要,也在于当时在审计的专业化和职业化方面取得了较大发展。不过,宋代审计的专业化和职业化水平总体上仍然较低,加之封建统治的局限性等原因,审计司很快就消失在历史之中。新中国审计事业之所以能够在短短四十年的时间内就在维护财经纪律、防范经济社会运行风险等方面“发挥了重要作用”“作出了重要贡献”,很大程度上在于,我国建立了与中国特色社会主义制度相适应的审计制度,逐渐形成了一套成熟的中国特色审计理论与方法,审计职业化水平不断提高。

4. 历史传统。国家机构的设置,包括监审机构之间的合一与分立,不可避免地会受到历史传统的

<sup>①</sup>当然,这有一定的内生性。因为只有机构独立,才有可能更大程度地实现审计的职业化、专门化。但一旦审计机关独立、审计职业进入良性发展轨道,审计职业化、专业化水平不断提高,由于制度惯性和转换成本等原因,监审分立的趋势将不断得到加强。

影响。历史传统会形成一种强大的路径依赖,旧有制度的惯性会提高改革的成本甚至成为制度变革的阻力。西周时,宰夫对官员执掌的财政收支进行监督是监审合一的雏形,对我国审计制度的发展产生了深远影响。明清时期都察院和六科审计,很大程度上延续了之前御史审计的传统<sup>[8]4.244</sup>。民国时期,资产阶级政府在美国等西方国家已较多采用立法型审计制度的背景下,没有移植西方立法型审计制度而是采用改良后的监审合一制度,一定程度上与孙中山先生对西方议会监督和我国传统的御史监察制度的认识有关。新中国之所以采取监审分立体制,可能也在一定程度上受到了土地革命时期为实施统一财政制度而建立独立于监察的审计机构的做法的影响。当然,历史传统的影响并非绝对的,随着政治、经济、法律等制度的变革,历史上一些不合时宜的制度可能会被改革甚至摒弃。

5. 其他国家的影响。民国时期未完全采用御史审计制度而在监察院下设审计部的做法,一定程度上受到西方议会审计制度的影响。土地革命时期,根据地采用监审分设的做法而没有延续我国监审合一的传统,其原因,除出于加强财政监督目的外,也在很大程度上受到了苏联的影响。新中国在恢复审计制度之前,也是在对国外审计制度进行研究和比较基础上做出的选择,世界范围内监审分立的趋势对我国审计制度的选择和设计不无影响。

6. 监审协调成本。在古代,不同部门之间的信息沟通与协调较为困难,这使得将纠弹、考课与审计结合在一起可能更为有效;在现代,随着技术的发展和审计透明度相关制度的建立,通过审计结果公告及其他沟通渠道,审计信息可以较为方便地为监察及其他监督机制所利用。尤其是,在党的审计委员会建立后,在审计委员会的统一领导和协调下,审计机关可以与包括监察在内的监督机关建立起有效的协同机制,实现信息互通、成果利用、相互支撑,而无须将两个目标并不完全一致、在国家治理体系中承担不同使命的机构捏在一起。

综上,政治体制与国家治理目标、财政预算制度、审计制度发展、沟通成本、历史传统等因素共同驱动了监审关系的演变,并对监审关系发展的趋势具有重要影响。在上述因素中,政治体制与国家治理目标、财政监督的需要对监审分合的影响尤其重要;当国家治理的重心是加强对官吏的监督以确保其忠于统治者时,审计和监察针对的都是“人”,审计是监察的重要手段,更易采用监审合一制度;当经济发展到一定阶段,财政收支的规模日渐庞大、种类日渐复杂因而加强财政收支监督的重要性日渐突出时,对官员的监察不再是审计的重点,审计的重心将由“人”为主转向“人”“事”并重,甚至以“事”为主,监审目标日渐异化,故更易采用监审分立的制度。值得指出的是,上述因素之间存在相互影响。例如,财政监督的需要会促进审计的发展,其他国家的影响则会对本国传统产生冲击。

回顾我国审计与监察之间关系的演变历史,可得出如下结论:(1)监审合一还是分立,归根结底取决于国家治理对审计的需求。(2)古代长期实施的监审合一制度是与封建集权的政治制度及不发达的公共财政相适应的制度安排。当政治上由统治走向治理、公共财政日益重要时,监审目标的异化程度不断强化,二者逐渐走向分立也就成为必然。在现代国家中,审计的重点是对政府预算行为的监督,而监察的重心则是官员(领导干部)的廉洁守法情况,分立更符合国家治理的要求。(3)从历史演进来看,我国监审之间由合一逐渐走向分立的原因在于建立独立、专业的审计制度的必要性愈加突出及原先监审合一制度对国家治理的逐渐不适应。监审合一体制虽在表面可实现监督的闭合性、使审计结果尽快转变为监察行动,实际却会导致审计依附于监察。这不仅无助于提高审计的权威性,而且会导致审计监督弱化,最终也会导致监察的弱化。将这两种监督机制分开发展,共同促进、相互监督、相互协同,能够实现共赢,这已经为我国四十年来的实践所证明。

#### 四、新时期我国监审关系之定位:基于历史与现实的分析

在我国监察体制改革过程中,对于监审合一还是分立,学者们形成了分立论<sup>[1-2,20]</sup>、合一论<sup>[3]</sup>、有



限整合论<sup>[5]</sup>等不同观点。从最后的立法来看,我国延续了监审分立的做法。那么,当前我国究竟应采取监审合一还是延续既有的监审分立做法呢?对此,笔者认为,从国家治理及其中预算监督的内在要求、监察与审计各自的发展规律、历史经验教训、既有体制的运行效果及改革成本等角度来看,在分立的基础上加强协同或许是更为妥当的选择。

### (一) 国家治理现代化的内在要求

审计是国家治理的重要基石,可以有效促进国家治理制度的优化及国家治理能力的提升。国家治理现代化的内在要求决定了必须要建立独立、专业、权威的审计职能。有效的审计,不仅可以促进干部的廉洁性,而且可以促进财政透明度的提高,进而约束公共部门的预算行为、促进公共部门及其领导干部受托责任的履行;有效的审计可以发现相关治理制度设计和运行中存在的不足,从而促进治理体系的完善;有效的审计还可以发现政府及其他公共部门业务活动以及相关风险管理和内部控制的不足,从而达到“常规性经济体检、治已病、防未病”的目的;有效的审计,可以提高公共政策的回应性和执行力,提高公共资金使用效益。可以说,是否有独立、完备之审计制度,是判定国家治理体系是否完备的重要标志之一。<sup>[21]</sup><sup>[62]</sup>如果审计机构从属于监察权,审计的目标将不得不服从于监察机关的总目标,其作用将在很大程度上局限于反腐败,而难以在国家治理的更多方面发挥作用。

### (二) 现代审计与监察本质与目标的差异化

在古代,审计与监察的目标高度重合,故而长期采用监审合一制度;但在现代国家,审计与监察的本质与目标已逐渐异化,二者的任务、监督对象、客体、服务对象、功能等也有较大不同。这决定监察与审计独立发展、相互协同可能更有助于二者各自发展及整体监督目标的实现。

1. 监督对象与客体。在古代,审计与监察基本上都是对“人”;在现代,监察仍然主要是对“人”,但审计已变成既对“人”又对“事”,某种程度上,甚至是以对“事”为主。在我国新的监察体系下,监察委员会的任务主要是“对所有行使公权力的公职人员进行监察,调查职务违法和职务犯罪”,针对的主要是“人”——公职人员。尽管在确定相关公职人员是否存在职务违法犯罪行为时,不可避免地要延伸到“事”,但这也是“由人及事”,其关注的重点仍是公职人员本身,而不是对公共部门的财政财务收支及相关经济活动进行监督。就审计而言,其监督的侧重点是财政财务收支的真实性、合法性和绩效性。当前,我国国家审计的内容主要包括国家重大政策措施贯彻落实情况跟踪审计、公共资金审计、国有资产审计、国有资源审计、领导干部经济责任和自然资源资产离任审计,前四个方面均侧重于“事”,在“人”方面,主要体现为领导干部经济责任和自然资源资产离任审计。但无论是领导干部经济责任审计还是自然资源资产离任审计,审计的客体均远远超出了干部廉洁方面。

2. 使命任务。尽管审计可以在预防、发现(揭露)、惩戒、预警和控制腐败等方面发挥重要作用,尤其是领导干部经济责任审计将干部的廉洁性作为审计内容之一,但反腐败并非审计的主要任务,审计机关亦非专门的反腐败机构。在现代,审计主要是通过对公共部门受托责任的履行及其报告的评价和监督来发挥治理作用,其主要任务是对被审计单位的财政财务收支及相关经济活动进行独立的评价和监督,这与古代审计很大程度上服务于监督官员的贪腐行为有着极大不同。我国《审计法》的立法目的表明,除了“促进廉政建设”外,审计监督的目的还包括“维护国家财政经济秩序,提高财政资金使用效益”“保障国民经济和社会健康发展”,这与监察委员会“办理职务违法和职务犯罪案件”“开展廉政建设和反腐败工作”的使命有着显著差异。无论是加强预算监督以提高财政资金使用的合规性和效益性,还是发现和揭示社会经济运行中的风险以促进经济社会健康发展,均非监察所能涵盖。如果将审计职能整合进监察委员会,要么需重新界定监察委员会的任务使之成为一个更大意义上的监督机构,要么意味着审计任务的异化,即由目前的专业财政监督机构退化为狭义的腐败稽查机构,这显然是一种倒退。

3. 功能。现代审计既关注于消极面,又关注于积极面,而监察主要关注于消极面。审计不仅要揭露

被审计单位存在的问题,还“注重从体制、机制、制度以及政策措施层面发现和分析研究问题,提出审计意见和建议”,从而在被审计单位自身以及更广泛的政策体制层面发挥建设性作用,最终促进国家治理体系的优化和治理能力的提升。现代国家审计的目标大体可以分为合规性和绩效性两方面。如果说合规性审计主要是为了发现被审计单位的不当行为(尤其是预算方面的不当行为)因而与监察机构的目标有交叉,绩效审计则主要是评价相关部门、项目的绩效并提出建设性建议以促进被审计单位提高效率 and 效果、降低成本,这与监察机构主要是为了查处职务违法犯罪行为有着本质的不同。在国家治理现代化背景下,绩效审计的作用日益突出。近年来,各级审计机构在继续坚持对被审计单位财政财务收支的真实合法性进行监督,深入揭示重大违纪违法、扰乱经济秩序行为的同时,也关注财政财务收支活动的效益性,不断探索绩效审计。而作为反腐败机构的监察委员会,并不会直接关注公共部门、公共投资项目的绩效水平。因此,如果将审计职能整合到监察委员会,意味着审计很可能将回归到合规性审计为主的阶段,这显然不符合审计发展的潮流。

4. 服务对象。现代国家审计已经不再是单纯为君主及监察机关服务,而要为立法机构、执政党、政府及其部门、司法机关、社会公众等多个主体服务。将审计权与监察权合并,将无法满足上述治理主体对审计的需求。

### (三) 理论方法与实践的发展与分野

古代审计活动与监察活动之间往往是“你中有我、我中有你”的关系。比如,巡仓、巡盐,既非单纯的审计,也非单纯的监察。但在现代,审计与监察各自有一套自成体系的理论与程序、方法体系。审计成为一门不同于监察的独立科学,从审计计划的编制到审计报告的出具乃至后续的跟踪,都有一套完善的程序,必须要符合审计准则的规定。从监督主体与被监督对象的关系来看,在审计过程中,审计机关与被审计单位是一种相对平等的关系。而对监察而言,监察机关在行使监督、调查职权时,可以采取询问、留置、搜查等措施,其强制性远高于审计。因此,尽管审计和监察都具有反腐败功能,但其方法、手段有较大差异。

### (四) 历史经验教训

我国古代监审关系发展中,有两点经验教训可供吸取:(1) 审计权的保障。在古代监审合一体制下,审计权很容易被监察权所侵夺,以致直到清代,我国也未能自上而下地建立起独立的审计制度。依附于监察权的审计主要服务于监察官吏,尽管在促进吏治清明方面发挥了一定作用,但其终究不过是统治阶级控制官吏、维护自身统治的一种手段,独立性、权威性和实际作用都极为有限。在国家治理现代化背景下,需要有独立的审计机构来对政府及其他公共部门相关的经济活动进行监督,以促进公共受托责任的履行和财政透明度的提高。如果审计权仍依附于监察权,将无法实现上述目标。(2) 权力制衡。将审计权整合到监察委员会之下,虽可能提高审计发现与监察行为之联动性,但却容易导致权力过于集中于监察机构。古代许多时候往往将监察御史、六科给事中等监察官员的品级设得很低,以避免监察权的膨胀。在国家治理现代化语境下讨论监审关系,虽不必拘于封建时代为维护统治者集权目的而一味地压制监察权,但在进行制度设计时,仍应避免权力过于集中。将审计职权保留于审计机关、由独立的审计机关行使审计权,可防止监察权过分膨胀,并可借此对监察权予以制衡<sup>[2]</sup>。在分立设置情况下,监察与审计机构还可相互监督,这对于国家治理体系的完善亦有重要意义。在2009年“顺德模式”下,纪检、监察、审计三种监督权合一,虽增强了监督的效力,但由于没有考虑权力之间的制约,容易导致权力过于集中,不符合党和国家监督体系发展的大趋势,这可能是后面顺德放弃这一模式的原因之一。

### (五) 既有体制的合理性

我国审计制度恢复以来,审计与监察之间总体上实现了良性协调,不仅审计自身的独立性、专业性不断提高,而且在信息共享、问题线索移送等方面与监察机关形成了较为畅通的协调、合作机制。尤

其是,党的审计委员会成立以后,审计和监察都在党的集中统一领导下进行,这为进一步加强监审之间的协同从而实现在分立的前提下加强协作、共同确保国家治理目标的实现奠定了良好的制度基础。因此,既有的“监审分立、相互协调”的体制是合理的。尽管目前监审之间的协同仍有进一步提升的空间,但这只需要在党委及其审计委员会的领导和协调下,通过进一步建立和优化双方协作机制和流程来实现,而无须对监察与审计之间的制度设计作出根本性改变。传统的监审合一制度虽可在一定程度上促进二者信息传递和协作,但总体而言,既不利于审计目标的实现,也不利于监察目标的实现。

### (六) 制度转换成本

在新中国,审计和监察是独立发展的。就审计而言,40年来,审计机关从无到有、不断壮大,形成了从中央到地方较为健全的审计机构体系,审计在国家治理中的作用和地位不断提升,已成为党和国家监督体系的重要组成部分。此时,将审计职能整合到监察委员会之中,即便不考虑前述诸多问题,也意味着巨大的制度转换成本。

## 五、结 论

我国古代长期实施“监审合一”的制度,与当时审计与监察的目标基本一致有关。但监审合一的制度设计导致我国长期未建立独立的审计机构。这种依附于监察的审计制度,在制度的完备性、机构的系统性、审计效力等方面均存在较大问题,充其量只是君主控制官吏的工具,而未真正成为国家治理重要而有效的手段。近代依据孙中山先生“五权宪法”思想,在综合西方议会监督与我国古代监察御史制度的基础上建立了新的监审合一制度,虽然在审计的制度化、规范化等方面取得一定成就,但亦暴露出诸多缺陷,审计权的行使难以得到有效保障。新中国成立以后,我国采用了监审分立、相互协作的制度设计。实践表明,这种制度有助于监察制度和审计制度各自的良性发展。

从监审关系历史演变过程可以发现,监审之间关系的确定,应考虑国家治理目标、财政监督需要、监察与审计的发展、制度转换成本与效益等因素,尤其要考虑国家治理对监察和审计各自的需求。在现代,审计与监察的目标设定存在较大差异。这决定了将这两种不同的监督制度放在一起、将审计权附属于监察权,并不合适。作为国家治理体系的重要基石,审计在国家治理现代化进程中具有十分重要的地位;没有独立的现代化审计制度,实现国家治理现代化是不可能的。我国审计与监察之间关系的发展史告诉我们,监审合一很可能导致审计权的弱化,这决定了我国不能再实施“监审合一”,更不能将审计权依附于监督权。40年来我国审计事业的快速发展,也决定了没有必要放弃现有制度,承担巨大的制度转换成本回到效果并不好的制度上去。因此,在实现国家治理现代化过程中,我国有必要分别建立起“集中统一、权威高效的监察体系”和“集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系”。

当然,审计与监察二者都是现代国家治理中重要的监督制度,且监察很大程度上需要审计从财务方面提供相关人员职务违法犯罪行为相关信息,领导干部经济责任审计等各种类型的审计过程中也确实会发现领导干部职务违法犯罪行为的线索,这意味着审计能够为监察提供支持。而审计作用的实现,一定程度上也需要监察部门在信息获取、审计结果运用等方面予以支持与配合。因此,“监审分立”并不意味着二者完全独立,“和而不同、分工协作”,可能更适合二者关系的定位。未来要切实加强审计监督与监察监督之间的协同,使这两者形成边界分明、独立发展但又相互监督、信息有序共享、良好协同的关系,共同为国家治理现代化提供有力支撑。近年来,青海、新疆、广东等许多地方都出台规定,加强纪检监察与审计监督之间的融会贯通,这对于实现监审有效协同、形成监督合力具有积极意义,但在全国范围内,如何在考虑监审目标差异的基础上更好地实现二者的协同,还有待研究,也需要进一步上升为具体的法律规定。

## 参考文献:

- [1] 马怀德. 国家监察体制改革的重要意义和主要任务[J]. 国家行政学院学报, 2016(6):15-21.
- [2] 秦前红. 国家监察委员会制度试点改革中的两个问题[J]. 四川师范大学学报(社会科学版), 2017(3):16-20.
- [3] 何家弘. 论反腐败机构之整合[J]. 中国高校社会科学, 2017(1):74-79.
- [4] 程乃胜. 监审合一抑或监审分立——监察体制改革试点背景下的我国国家审计制度完善[J]. 中国法律评论, 2017(4):193-198.
- [5] 冀睿. 审计权与监察权之关系[J]. 法学, 2018(7):143-153.
- [6] 何新容. 审计监督与监察监督的关系重构——以审计与监察体制改革为背景[J]. 黑龙江社会科学, 2019(6):103-110.
- [7] 方宝璋. 中国审计史稿[M]. 福州:福建人民出版社, 2006:3-4, 6-7, 47, 80, 135, 208-218, 286, 294-304, 312-313, 426.
- [8] 李金华. 中国审计史(第一卷)[M]. 北京:中国时代经济出版社, 2004:4-7, 21, 25-26, 69-72, 87, 102, 104, 131-132, 139, 175, 180-181, 185-186, 188-194, 220-222, 225-226, 244, 246-247, 283-286, 310, 323-325.
- [9] 文硕. 世界审计史[M]. 上海:立信会计出版社, 2018:55.
- [10] 彭勃, 龚飞. 中国监察制度史[M]. 北京:人民出版社, 2019:210, 316.
- [11] 冯勇. 中国古代审计制度中的权力制约机制[J]. 法商研究, 2007(1):140-147.
- [12] 徐行, 周巍. 民主革命时期中共党内监察机制述论[J]. 中共党史研究, 2001(6):66-71.
- [13] 中华人民共和国审计署. 中国共产党领导下的审计工作史[M]. 北京:中共党史出版社, 2021:13, 162-164.
- [14] 李金华. 中国审计史(第三卷)[M]. 北京:中国时代经济出版社, 2005:23-28, 39-48.
- [15] 胡泽君. 中国国家审计学[M]. 北京:中国时代经济出版社, 2019:30.
- [16] 方宝璋. 论中国古代监审一体制度的演变和特点[J]. 山西财经大学学报, 2003(2):15-18.
- [17] 姚秀兰. 南京国民政府监察制度探析[J]. 政法论丛, 2012(2):71-79.
- [18] 朱灵通, 方宝璋. 论民国时期政府审计思想的特点及其启示[J]. 审计研究, 2012(1):55-59.
- [19] 方宝璋. 试评宋代审计[J]. 中国经济史研究, 2017(3):55-70.
- [20] 周佑勇. 监察委员会权力配置的模式选择与边界[J]. 政治与法律, 2017(11):53-62.
- [21] 李明辉, 刘笑霞. 国家治理现代化视域下的国家审计:分析与建议[M]. 北京:经济科学出版社, 2016:62.

## Relationship Between Audit and Supervision: Historical Analysis and Lessons

LI Minghui

(Business School, Nanjing University, Nanjing 210093, China)

**Abstract:** China adopted an integrated system of supervision and audit in most of the ancient times. The reason lies in that supervision and audit have highly aligned goals in ancient China. During the period of the Republic of China, the unified system of supervision and audit established on the basis of the western parliamentary supervision and China ancient system of supervision made big progress. However, this system still had many shortcomings. New China adopted an institutional arrangement separate auditing and supervision as independent process. At present, the goals of auditing and supervision have been greatly alienated, and the existence of an independent and professional auditing agency is an inherent requirement for the modern development of national governance. Accordingly, it is no longer appropriate to continue to implement the unified system of supervision and audit. In achieving the respective goals of supervision and audit and the goal of national governance as a whole, the coordination between the two should be strengthened on the basis of the separation of supervision and audit.

**Key words:** supervision; audit; integration of supervision and audit; separation of supervision and audit; history



(责任编辑 孙豪)