

市场经济导向下的国家审计职责优化研究

许 莉

(南京审计大学 政府审计学院,江苏 南京 211815)

[摘要] 一个国家的审计制度与本国政治经济社会的发展密切相关,由于社会制度、经济结构、资源配置模式等不同,作为制度安排的国家审计及其职责也不尽相同。将审计制度纳入市场经济发展的分析框架可见:1978年改革开放以来,市场经济需要国家审计制度,由审计本质决定的国家审计职能和职责对市场经济发挥了显著效用,国家审计职责的具体制度随着中国特色的市场经济发展而拓展、演进、完善。在新的历史时期,在建设现代化经济体系目标下,应加快建设现代审计制度并优化国家审计职责。

[关键词] 改革开放;市场经济;国家审计;政府审计;审计职责;审计职能;国家治理;现代审计制度

[中图分类号] F239 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 2096-3114(2018)06-0001-09

一、引言

自1978年党的十一届三中全会提出将“工作的着重点转移到经济建设上来”至今已有40年的历程。在这一历史进程中,无论是经济管理体制还是经营管理方法都发生了变革。改革开放给经济注入了活力,促进了经济增长,发挥了市场在资源配置中的作用,通过市场实现了资金、技术、人才等生产要素的优化配置。同时,市场经济是竞争经济、法制经济、信息经济,在体制转化中表现出尤为突出的制度性不均衡。中国特色的市场经济体制改革是一项十分艰巨复杂的社会系统工程,需要建立健全包括社会主义市场经济的制度体系、组织体系、监督体系以及经济规制、信息传递与沟通体系在内的一系列机制,而审计是监督体系中的重要组成部分。

审计作为一个社会机制已有悠久的历史,但对于为什么会产生审计,理论界仍存分歧。若说审计是为了满足某种需求而产生发展起来的,则这种需求也是多要素动态变化的。关于审计需求理论的研究,曾有委托代理理论、经济调控论、行政制衡理论、信息提供论、环境决定论、控制论、保障论、问责论等观点。虽说学者们是从不同学科、不同视角进行研究,有着不同的研究逻辑起点,但审计与经济社会存在密切关系,审计属于经济基础所决定的上层建筑并反作用于经济基础,这是毫无疑问的。

审计的本质决定了审计在市场经济中的作用。本质是事物自身固有的、内在的、区别于相近事物的根本属性。随着研究分析工具的创新、研究考察范围的不断扩大、研究学科的不断多元化,尤其是伴随着审计在市场经济中的作用的逐渐显现,人们对审计的本质有了更深刻的认识。理论界对审计本质的认识有审计查账论、经济监督论^[1]、经济控制论^[2]、权力制约论、民主法治论、国家治理论^[3]等多种观点。国家审计的法定性、独立性、专业性、全面性的本质特征凸显了国家审计与其他监督的不同,也决定了国家审计能在中国的市场化进程及经济高质量发展中发挥独特的经济监督职能及效用。

[收稿日期] 2018-06-12

[基金项目] 江苏省高校优势学科建设工程资助项目(PAPD);南京审计大学政府审计研究课题(GAS161017)

[作者简介] 许莉(1964—),女,江苏南京人,南京审计大学政府审计学院教授,主要研究方向为政府审计及金融内部控制,邮箱为 xlnj@nau.edu.cn。

审计职能作为审计本质的反映,通过审计作用、审计功能和审计业务体现出来。关于审计职能,曾有“单一职能论”“三职能论”及“多职能论”等不同观点。如:超经济监督的全面监督观^[4];经济监督、经济评价、经济鉴证的“三职能论”^[5];检查、监督、鉴证、咨询职能论^[6];监督、鉴证、评价、服务于社会主义经济建设的观点^[7];问责和绩效评价将成为政府审计的基本职能观点^[8]等。1977年国际最高审计组织在《利马宣言》中指出“审计本身并不是一种目的,而是控制体系不可缺少的组成部分”,即公共资金管理的控制论。刘家义提出,审计是民主法治的产物和推进民主法治的工具,是国家治理大系统中的“免疫系统”^[9]。随着对审计本质认识的进一步深化及国家审计在国家治理中作用的显现,2013年《北京宣言》指出,最高审计机关面临着促进国家治理的新挑战。

审计职责与职能是相辅相成的,审计职能是内在的,审计职责是法律赋予的。通过审计职责的履行和审计权限的行使,审计在市场经济中的职能作用才能发挥出来^[10]。戴维斯等曾将制度变迁纳入供求分析框架中,将制度变量引入经济史考察之中,形成新制度学派的新的经济增长观^[11]。经济体制改革的制度环境决定了国家审计的制度安排,社会主义道路与有效资源配置的市场经济结合需要中国特色的审计制度的建立。新制度学派的制度分析是侧重于具体制度的分析,从审计职责的具体内容看,其涉及三个方面:一是审计监督的范围;二是审计监督的对象;三是审计监督的目标^[12]。

二、国家审计职责体系的制度演进

十一届三中全会以来的改革开放与现代市场经济的发展为国家审计职责的确定提供了原则性框架和先决性约束条件^[13]。在改革开放的40年里,中国特色的社会主义审计制度已逐步建立,构建了比较完备的适应中国国情的审计法律法规体系。

(一) 适应中国国情的市场经济,明确中央、地方审计机关职责

有效率的经济组织是经济增长的关键,而有效率的经济组织则是制度安排的结果。在经济制度能保证效率的情况下,有效组织能够反过来推动制度朝着有利于经济增长的方向演进,成为经济增长的关键因素^[14]。1978年我国开始实行改革开放,在经济管理体制上简政放权,按经济规律办事,重视价值规律的作用。在经营管理方法上,地方、部门、工农业企业等自主权的扩大,调动了生产积极性。但由于我国地域广阔,各地生产要素的差异及经济增长的特色、经济发展水平不尽相同,因此,“双重领导”的审计组织体系及其职责范围也充分体现了适应中国国情的经济体制改革的需要。

1983年审计机关在成立之初就明确了审计署、派出机构及地方审计机关各自的职责权限和管辖范围。1986年审计署曾授权省、自治区、直辖市审计局对辖区内一部分中央企事业单位进行审计监督。1988年出台的《关于审计范围划分原则的暂行规定》对授权地方审计机关审计的中央单位作了调整。1993年《审计署职能配置、内设机构和人员编制方案》指出了审计署职能转变的重点:减少统一部署的审计项目,地方的审计项目一般由地方审计机关根据政府的要求自行安排等。2006年《审计法》明确了审计署对中央预算执行情况、中央银行、中央国有控股企业等进行审计,地方审计机关按照“同级审”和“上审下”方式对管辖范围内的本级及下级预算、国有商业银行、国有控股企业等进行审计的职责范围。2015年国家开始试点省以下地方审计机关“人财物”统一管理,但中央、地方审计机关仍保留各自的职责范围。

(二) 顺应市场经济发展,动态完善审计职责规制

作为一个动态的过程,经济高质量发展不能忽视制度因素。制度作为上层建筑的一部分,其变动主要是通过法律、法规的制定和修改实现的。改革开放初期,为了发挥审计在社会主义经济体制中的监督职能,1982年4月,全国人大常委会通过宪法修改草案,提出国务院设立审计机关。1983年《国务院批转审计署关于开展审计工作几个问题的请示的通知》是加强财经管理的一项重要措施,1985年《国务院关于审计工作的暂行规定》是1949年以来的第一个审计法规。1988年国务院发布《中华

人民共和国审计条例》,开宗明义地指出“加强对财政、财务收支以及经济活动的审计监督”。国务院要求审计机关逐步以经常性、法制化的审计监督代替以往的一年一度的财务大检查,做好公有制经济和各级财政、金融的审计工作^[9]。这些文件的颁布初步明确了审计机关的监督范围、对象和职责。

党的十四大之后,配置经济资源以实现经济目标的经济体制发生了很大变化。为了国家宏观调控及现代企业制度目标的实现,1994年《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)指出“审计机关依照法律规定的职权和程序,进行审计监督”,实行审计结果报告和审计工作报告的“两个报告”制度。1997年《中华人民共和国审计法实施条例》(以下简称《审计实施条例》),全面规定了审计监督的基本原则、审计机关职责和权限。2006年修改的《审计法》及2010年修订的《审计法实施条例》进一步明确明确了审计机关对预算收入、预算支出、预算决算、预算执行情况的具体审计监督范围。

党的十八大以后,国家紧紧围绕使市场在资源配置中所起的决定性作用,进一步深化经济体制改革。2014年《国务院关于加强审计工作的意见》、2015年中办国办《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》提出要“依法履行审计职责”,“建立健全履行法定审计职责保障机制”。2018年中共中央《深化党和国家机构改革方案》明确了成立中央审计委员会,加强党对审计工作的领导。国家审计成为党和国家监督体系的重要组成部分,以更好地发挥监督职能。

“法者,天下之程式也,万事之仪表也。”综上可见,动态变迁的审计职责规制体现了国家审计的本质特征,也为审计机关依法独立行使审计监督权、促进市场经济发展建立了以强制性法律约束为基础的制度结构。国家审计规制建设的简况见表1。

表1 改革开放以来的国家审计规制建设情况表

时期	年份	审计法律法规	主要内容
改革开放	1982	《中华人民共和国宪法》	建立独立的审计监督制度
	1985	《国务院关于审计工作的暂行规定》	主要任务、职权
	1988	《中华人民共和国审计条例》	公有制经济、财政、金融的审计监督
深化改革	1994	《中华人民共和国审计法》	职权、“两个报告”审计制度
	1997	《中华人民共和国审计法实施条例》	审计职责、权限、程序、法律责任等
	2006	《中华人民共和国审计法》修订	预算执行、决算、其他财政收支审计
	2010	《中华人民共和国审计法实施条例》	预算收入、预算支出执行情况审计
全面深化改革	2014	《国务院关于加强审计工作的意见》	依法履行审计职责
	2015	《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》	法定审计职责保障机制等八大改革
	2017	《深化党和国家机构改革方案》	审议审计监督重大政策和改革方案等

三、市场化进程中国家审计职责范围的演进

我国的国家审计制度既是经济体制改革、对外开放的内在要求和必然产物,也是深化改革和推进市场化进程、促进经济转轨的重要力量。立足于中国的市场化进程及制度环境变迁,国家审计的职责范围亦动态拓展,国家审计在市场经济发展不同阶段都发挥了重要作用。

(一) 市场规制需要审计监督,查错纠弊的职责确立

建设统一开放、竞争有序的社会主义市场经济体系,首先就必须建立公平开放透明的市场规则,在发展市场要素的同时规范市场行为。市场化的激烈竞争容易出现违反规制的现象,市场机制与竞争性、法制性相伴相生。经济体制包括所有那些结构、组织、法律与规则、传统、态度、戒律以及相应的行为规范,它们将直接或间接地影响经济行为和经济成果^[15]。因此,国家审计发挥其监督职能,可以制止和约束经济领域的违纪违规现象。

1979年国家提出发展“以市场调节为辅的计划经济”。在经济迅速恢复和发展的同时,改革开放初期也出现了一些违反财经纪律的现象。1983年规定审计机关职责范围时,当时成立审计机关的直接动因主要是试图解决改革开放中财政经济领域出现的混乱和问题^[16]。1985年《国务院关于审计工作的暂行规定》规定了审计机关的主要职责:对财政计划、信贷计划的执行及其结果进行审计监

督,对国营企业、事业组织、基本建设单位、金融保险机构的财务收支及其经济效益进行审计监督,等等。1988年,改革开放要求进一步发展生产力、治理经济环境,审计职责范围拓展到改革开放后的利用外资、厂长(经理)离任经济责任审计等方面。1983年至1992年期间,国家审计职责集中在严肃财经法纪、纠正不正之风、纠正账目差错等方面,审计目标是真实性、合法性。

(二) 适应市场信息及宏观调控的需求,预算执行审计得以拓展

社会主义市场经济的基本特征包括市场化、多种所有制、政府职能转变等。市场化需要可靠完整的信息处理及信息披露,国有经济、民营经济、混合所有制经济等多种所有制形式并存及多层次经济结构使得委托代理关系更加复杂化,政府在市场经济中的职能定位及角色转变必然涉及责、权、利的制度安排。而信息经济学认为,信息失灵可能导致市场失灵,信息充分有利于宏观调控。因此,越复杂的市场经济活动就越离不开信息的参与,利益相关者对审计信息需求不断增长,市场中介角色下的信息需求逐渐扩大了国家审计的职责范围^[17]。

1992年党的十四大确定建立“社会主义市场经济体制”的改革目标,明确市场在资源配置中的基础作用。当时财政政策和货币政策是经济资源配置的主要宏观调控手段,国家审计则将财政金融审计作为主要职责以促进宏观调控政策的落实。1995年,伴随着财税体制改革,财政审计也有了重大突破,将本级预算执行审计嵌入了国家财政管理机制中。1999年的宪法修正案及《国务院关于全面推进依法行政的决定》要求“各级监察、审计等部门要切实履行自己的职责”,审计署下发通知,要求“全面审计,突出重点,摸清家底,揭露问题”,并将预算执行审计、财政决算审计、经济责任审计相结合。1993年至2002年,国家审计工作的重点是本级预算执行、经济执法部门、重点行业、金融和固定资产投资的审计监督,审计目标是真实、合法、效益三者统一,促进政府职能转变及宏观调控政策的贯彻落实。

(三) 适应利益调整和对权力制约的需要,“3+1”职责框架构建

经济体制改革必然涉及多方利益的调整,涉及各社会阶层和社会集团的利益关系的重新确立。十六届三中全会要求推行公有制的多种有效实现形式,健全国家宏观调控,完善政府社会管理和公共服务职能。当时,我国行政型审计组织模式决定了国家审计(此时称“政府审计”更为准确)是公共服务的一部分,是国家宏观经济间接调控手段之一。审计监督与评价可进一步促进政府公共管理和服务,因此,为了适应“加快调整国有经济布局和结构”及“建立健全现代产权制度”的市场经济发展的要求,2006年修订的《审计法》对审计机关职责进行了相应调整:审计机关对本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况进行审计等,将事业组织、使用财政资金的其他事业组织、国有资本占控股地位或主导地位的金融机构、政府投资为主的建设项目等均纳入审计监督的职责范围,体现了“财政资金使用到哪里审计就跟踪到哪里”。

伴随着经济社会转型及利益调整,寻租、权力失范和腐败现象容易出现,对权力的制约和监督是完善市场经济的重要保证,必须贯穿于改革开放的全程。2002年党的十六大报告提出“完善社会主义市场经济体制”,并在论述政治体制改革时明确指出要“加强对权力的制约和监督”,“发挥司法机关和行政监察、审计机关等职能部门的作用”。因此,将改革开放初期的厂长(经理)离任经济责任审计提升为国有企业领导人及党政领导干部的经济责任审计,体现了“超经济监督”的全面监督观。2003年至2012年,国家审计的主要职责范围可概述为财政审计、金融审计、国有企业审计和经济责任审计,即“3+1”职责,国家审计的目标是财政财务的真实性、合法性、效益性,关注政府绩效及推进公共资源配置的科学性。

(四) 适应完善现代市场体系和治理的需要,审计监督全覆盖

随着我国经济体制改革步入“深水区”,经济增长进入“新常态”,市场经济的持续发展有赖于自然资源禀赋,而且经济改革到一定阶段时也会出现外部不经济,如污水排放、企业产能过剩等问题。2012年党的十八大提出全面深化改革的战略部署,十八届三中全会要求“加快完善现代市场体系”,将市场在资源配置中的基础性作用提升为决定性作用,推进国家治理体系和治理能力现代化。按照

马克思的市场理论及生产关系理论,市场是充满竞争的领域,市场需要“总体形态”^[18],要推动上层建筑同经济基础相适应,必须改革市场监管体系,强化对权力运行的制约和监督体系。

党的十八届四中全会将审计监督作为人大监督、民主监督、行政监督、司法监督等“八大监督体系”之一的重要监督形式,十九大将审计定位于党和国家监督体系的重要组成部分,并于2018年3月优化审计署职责:将国家发改委、财政部、国资委的部分监督职责划入审计署。这正如“多职能论”学说——国家审计是经济“体检诊断”、公共资金“守护者”、国家治理的“基石”、权力运行的“紧箍咒”和反腐败的“利剑”所认为的那样。2012年至2018年,国家审计的职责从财政审计、金融审计、国有企业审计拓展到公共资源审计、生态环境审计评价,探索自然资源资产负债表、领导干部自然资源资产离任审计,其职责范围是实现公共资金、公共资产、公共资源及经济责任审计监督全覆盖。

综上所述,改革开放以来,社会主义市场经济建设的目标由“提出改革—建立市场经济—完善市场经济—完善现代市场体系”到党的十九大“建设现代化经济体系”,国家审计的职责已由改革开放初期的维护财经法纪发展到促进宏观经济政策的落实,审计职责的范围已由当初的查错纠弊拓展到审计“全覆盖”。国家审计职责的演进情况见图1。经济体制改革中的经济目标、行为规则、信息处理、决策过程等需求不同,国家审计服务于改革开放的职责也在不断拓展与延伸。

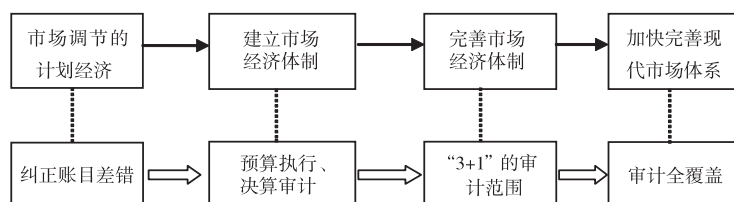


图1 市场经济进程中的国家审计职责的范围拓展

四、国家审计在市场经济中的履职成效

熊彼特的“创新理论”认为,所谓创新就是要“建立一种新的生产函数”^[19]。事实上,国家审计是国家政治制度安排,也是要素市场的一种新的生产函数。国家审计通过经济监督、评价、咨询、控制等职责履行,约束经济领域的违纪违规现象,制约权力及经济活动中的消极因素,从多方面提供综合信息,促进经济结构的有序调整及各种受托责任的有效履行。

(一) 发挥经济监督职能,挽回经济损失

国家审计发挥经济监督职能,主要是审计机关着眼于具体的经济行为和经济事项查处违法违规问题。根据审计署公布的统计数据,从1983年审计机关成立至2013年,审计机关直接促进增收节支和挽回损失1.2万亿元,参与700多件立法协调工作^[20]。2013年至2017年,全国共审计65万多个单位,促进增收节支和挽回损失2.5万亿元。

(二) 发挥经济评价职能,促进经济调控

随着改革开放的市场化进程以及两权分离的财产所有者受托责任向公共受托责任的拓展,近年来安全性、生态型审计项目有所增加,法定传统审计项目与创新审计项目相结合,通过地方政府债务风险防控审计、扶贫政策落实审计、生态环境保护审计及专项审计调查等(见表2),监督检查党和国家政策措施的贯彻落实情况,有力地推动了经济宏观调控政策目标的实现。审计机关不仅以真实性、合法性、合规性为审计目标,还对审计对象的风险、效

表2 改革开放以来不同历史时期的审计项目简表

审计项目名称	1983—1992年	1993—2011年	2012—2018年
财政审计	√	√	√
金融审计	√	√	√
企业审计	√	√	√
经济责任审计	√(厂长经理)	√	√
农业资金审计	√	√	√
资源环境审计		√	√
涉外审计		√	√
民生工程审计		√	√
重点投资项目审计			√
重大政策跟踪审计			√
自然资源离任审计			√
三大攻坚战相关审计			√

益、制度、管理等进行评价,体现了合规审计向管理审计的转型。以地方政府债务审计项目为例^[21](见表3),国家审计以其独立性、全面性特征,全面采集相关信息,及时对地方债务中的问题、风险及效果进行揭示与评价,从而促进了地方债务在经济社会运行的质量和绩效。

表3 全国政府性债务审计情况表

审计结果公告	审计发现问题	揭示风险	审计评价
2011年第35号 4项	违规担保;违规使用资金 借新换旧;违规融资	4项 偿债能力弱	1项 未及时使用资金
2013年第24号 4项	(类似;略)	2项 偿债能力弱 变相融资新风险	2项 资金闲置 债务制度 管理制度
2013年第32号 4项	(类似;略)	2项 偿债压力 债务率指标	3项 债务风险 偿债能力

注:资料来源于审计署政府性债务审计结果公告。

(三) 发挥咨询与服务职能,推动制度完善

十八大以来,全国各级审计机关按照十八届四中全会“完善审计制度,保障依法独立行使审计监督权”的要求,坚持监督、立足服务。审计不仅查处问题,还从体制、机制、制度等层面分析内源性 & 外源性的问题根源,为改革开放和市场经济发展的大局服务,提出改进建议。2006年至2013年、2012年至2015年,全国审计推动健全完善制度分别为4.4万、2.38万项^[20],审计署促进完善制度也逐年增加(见表4)。

表4 2012—2017年审计署促进完善制度情况表

成果项目	2012	2013	2014	2015	2016	2017
审计报告和信息	3538	2877	1628	2775		
提出审计建议	2253	2089	1473	1456		
建立健全制度(项)	1602	1900	1865	1971	2116	2476

注:资料来源于审计署绩效审计报告及审计工作报告。

(四) 加强对权力的制约,强化问责整改

要抑制经济关系中代理人的机会主义行为就需要强化问责机制。1983年至2013年,全国审计机关共审计领导干部近50万人次,2017年,审计署结合污染防治资金开展了长江生态环境保护审计和46个地区领导干部自然资源资产离任审计。经济责任审计查责、追责并强化了问责机制,从全国统计数据上看,1983年至2013年,相关部门参考审计结果对1.8万多人给予免职、降职或撤职等处分,有8500多人被移送纪检监察和司法机关处理^[22],移送违法违纪事项和犯罪案件线索4.2万件。2012年至2017年,移送违纪违法问题线索2.35万件,被审领导干部的职级也逐步提升。近年来的审计署经济责任审计项目及审计对象情况见表5。

表5 2010—2015年审计署经济责任审计情况表

审计项目名称	2010	2011	2012	2013	2014	2015
经济责任审计(项)	3	3	3	6	5	5
省部级领导干部(名)	23	35	31	29	26	36

注:资料来源于审计署绩效审计报告及审计工作报告。

审计署审计绩效报告显示:2012年至2015年,审计提出整改措施分别是2251、1828、2026、2263项。审计整改报告显示:截至2016年10月底及2017年10月底,整改问题金额分别为1605亿元、4872.5亿元,用金额计量的问题整改率分别为84.5%、95%,审计通过查处、问责、整改维护了市场经济秩序。

(五) 围绕经济工作重点,调整审计对象

1983年9月至1985年底,全国审计机关两年多时间共审计了5.8万多个单位,占应审单位200万个的3%^[23],2013年至2017年,全国共审计65万多个单位,审计覆盖率显著增加。从近年的审计结果及审计工作报告可见,审计署根据深化经济体制改革及经济发展的需要,在中央预算执行审计、金融审计、企业审计、专项审计等方面不断调整审计对象、扩大审计覆盖面。2012年以来,审计署围绕经济发展的中心工作开展的审计项目情况见表6。

表6 2012—2017年审计署审计项目情况表

审计项目名称	2012年	2013年	2014年	2015年	2016年	2017
中央预算执行审计(个)	58	38	44	42	73	57
金融审计(家)	5	11	3	5	8	9
企业审计(户)	53	11	14	10	20	35
重大(点)投资项目审计	三峡高速	8省矿产	14省矿产	11省172个高速	保障房	188个工程项目
扶贫审计		19县		17省40县	20省158县	21省312县
地方债务审计	18省		9省9市9县	11省10市21县	16省16市14县	5省36市25县

注:资料根据国务院审计工作报告整理而得。

五、现代市场体系下国家审计职责优化内容与路径

从历史的角度看,国家审计为适应中国特色的社会主义市场经济发展,履职尽责效用显著。如今在完善现代市场体系、实现“建设现代化经济体系”的目标下,国家审计需要进一步优化时代赋予的审计职责,进一步完善审计职责的相关具体制度,更好地发挥审计在决胜全面建成小康社会的历史征程中不可替代的职能与作用。

(一) 明晰中央审计委员会、中央及地方审计机关的职责界定

根据马克思的“生产力与生产关系”的理论,经济资源丰富的社会必然要有发达的生产关系和与之相适应的上层建筑。经济体制改革、市场经济的完善不仅涉及经济基础,而且涉及包括审计制度在内的上层建筑的进一步完善与优化。制度经济学的研究表明制度环境与审计组织是相互作用的。

十九大报告要求“改革审计管理体制”,中央审计委员会的顶层设计标志着集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系的构建。为此,在审计组织架构优化变迁的环境下,国家审计职责体系也要体现改革开放中的市场经济发展的时代要求,不断动态调整与持续优化,以发挥审计服务于经济发展、服务于改革开放的多职能,以彰显中国特色社会主义最本质的特征和最大的制度优势^[24]。中央审计委员会成立后,现行的“两个报告制度”如何完善为“三个报告制度”等一系列的具体制度还需要进一步研究。省以下“人财物”统一管理的制度环境下,还需要在统筹协调的基础上及时总结“六省一市”的试点情况,进一步明晰中央与地方审计机关、省以下地方各级审计机关的职责范围及管理辦法等。

(二) 全面深化改革,实现国家审计监督范围及对象的全覆盖

全面深化改革涉及各方面的改革及相互间协调,需要通过监督促进经济调节、市场监管、社会管理、公共服务、环境保护等方面的职责履行。国家审计的本质特征决定了审计监督不同于其他监督。国家审计有监督、评价、控制、对权力运行的制约等多种职能,有发现问题、报告问题以及法律赋予的处理处罚等职权,国家审计能从更高层面更全面地揭示体制、机制、制度、公共资金运转和公共权力运行中的重大问题。在完善现代市场体系的制度环境下,国家审计监督范围及对象将“全覆盖”。在审计范围上,将对公共资金、公共资产、公共资源的使用和管理实施审计监督,强调资金、资产、资源的“公共性”特征;在审计对象上,将从财政、金融、企业等审计对象拓展到民生工程审计、资源环境审计等,持续深入开展企业及党政领导干部的经济责任审计;从公共权力运行监督的角度看,不仅要对企业领导人、党政领导干部开展经济责任审计,还要按照党政同责、同责同审、凡审必严的要求,深入揭示重大决策的权力运行制约等方面存在的问题,进一步完善经济责任审计。

(三) 维护国家经济安全,围绕经济发展确立审计重点

从整个经济发展的大环境分析,我国当前的发展机遇和面临的挑战前所未有的。从生产要素方面来看,2008年至2016年的全球经济增长由前10年的年均4.13%下降为2.85%^[25],我国经济已由高速增长阶段转向高质量发展阶段。审计职责的效用不仅与监督范围、监督对象有关,还涉及监督目标的确立。现阶段及今后一段时期国家审计的首要目标及任务是维护国家经济安全、推动经济高质量发展。发展是一个实现社会主义现代化的过程,国家审计应围绕经济发展中的焦点、难点、热点来确

立审计重点,并打好防范化解重大风险、精准脱贫、污染防治的攻坚战。

从收入与消费的帕累托最优来看,安全是效益的前提。审计机关不仅要关注微观层面的国有资产保值增值的问题,更要从国家层面以国家的经济安全为根本目标,关注国有资本的安全、社会保障资金和扶贫资金的使用,揭示地方政府债务管理、金融市场监管与发展等方面存在的风险隐患等,为守住不发生系统性风险的底线发挥积极作用。

(四) 强化问责整改,切实发挥国家审计的功能与作用

广义地说,市场机制是由对稀缺资源的配置进行决策并执行决策的各种机制、组织安排和规则所构成^[15],经济体制是在特定地理区域内进行决策并执行有关生产、收入和消费决策的一组机制和制度。在将审计制度纳入市场经济多元特征模型进行分析时,就内源性制度而言,应进一步优化审计整改、查责、追责、问责等一系列制度。

市场规制是市场经济的必要保证,为维护和完善市场经济的发展,国家审计应在加强经济监督职能的基础上跟踪督促审计查出问题的问责与整改。资源配置理论认为,不仅是怎样配置已有资源的问题,更重要的是资源如何最佳使用的问题^[26]。完善审计成果共享机制、健全督办和问责追究机制、建立追责问责与问题整改两方面的协同机制等是国家审计在“建设现代化经济体系”目标下进行制度建设的必然要求,也是实现审计价值的重要环节。

当然,上述审计制度的完善与审计职责的优化,还有赖于审计理论与社会实践的相结合,有赖于历史经验的总结回顾,有赖于审计人员素质的提高和审计技术的进步。通过对改革开放以来审计实践在市场经济中的经验总结和理论探讨,将市场经济发展与国家审计的相互关系、相互作用、一般性规律提炼出来,不仅能将实践经验上升到理论并通过理论指导实践,而且能进一步优化在中央审计委员会制度安排下的国家审计具体职责制度;通过历史总结与回顾,以史明鉴、展望未来,能更好地履行国家审计在维护国家经济安全的重要职责;通过审计人员素质能力的提升,能更好地履职尽责、追责问责;通过审计取证模式创新及审计评估手段的技术进步,能更好地实现审计范围及对象的“全覆盖”,更好地发挥审计在社会经济发展中的职责效用。

六、结论性评述

改革开放 40 年来,在中国特色的社会主义市场经济导向下,国家审计制度从建立、健全到不断完善,在市场经济中发挥了显著效用。国家审计不仅在改革开放初期、建立与完善市场经济、完善现代市场体系等市场经济发展的不同历史时期发挥了查错纠弊、经济监督、政策评价等职能,还在全面依法治国及全面深化改革中,在促进制度建设、规范管理、提高效益、对权力的制约等方面发挥了超经济监督的职能,成为权力运行的“紧箍咒”、反腐败的“利剑”、国家治理的基石和保障。

国家审计职责的具体制度是适合于中国国情的,国家审计职责的调整与完善是在充分认识审计本质的基础上遵从市场经济发展的客观规律而与时俱进的。审计的理论与实践证明,按照经济体制改革的总体部署、市场经济规律及社会经济需求设计与完善审计制度是成功的,审计职责效用是显著的。

展望未来,在十九大提出“建设现代化经济体系”的目标下,国家审计如何优化国家审计组织体系、改革审计管理体制、完善国家审计职责体系、扩展审计监督的职责范围及领域、强化审计执行力等一系列具体制度还有待探讨,需要理论研究及实践检验。

参考文献:

- [1] 娄尔行. 审计学概论[M]. 上海:上海人民出版社,1987.
- [2] FLINT D. Philosophy and principles of auditing ; An introduction[M]. Basingstoke ; Macmillan Education, Ltd. ,1988.
- [3] 刘家义. 中国特色社会主义审计理论研究[M]. 北京:商务印书馆,2015.
- [4] 谢志华,孙海风. 国家审计的学科属性辨析[J]. 审计研究,2017(4):3-8.

- [5] 娄尔行,唐清亮. 试论审计的本质[J]. 审计研究,1987(3):11-19.
- [6] 张齐新,试论审计的基本职能[J]. 审计研究,1986(1):10-15.
- [7] 陈太辉. 我国国家审计职能的演化规律研究[J]. 审计研究,2008(5):13-17.
- [8] 杨苗. 问责与绩效评价:政府审计职能创新解读[J]. 求是学刊,2006(5):59-64.
- [9] 刘家义. 总结过去展望未来推进审计工作不断发展[J]. 审计与理财,2008(11):7-12.
- [10] 吴秋生. 论政府审计职责的涵义与特点[J]. 山西财经大学学报,2006(4):122-126.
- [11] 戴维斯 L E, 诺斯 D C. 制度变迁的理论:概念与原因. 财产权利与制度变迁[M]. 上海:上海人民出版社,1994.
- [12] 郭振乾. 认真履行审计监督职责在两个文明建设中发挥更大作用——在全国审计工作会议上的讲话[J]. 审计研究,1997(1):8-17.
- [13] 秦荣生. 国家审计职责的界定:责任关系的分析[J]. 审计与经济研究,2011(3):3-8.
- [14] GREIF A. Cultural beliefs and the organization of society: A historical and theoretical reflection on collectivist and individualist societies[J]. Journal of Political Economy, 1994, 102(5):912-950.
- [15] 格雷戈里 P R, 斯图尔特 R C. 比较经济体制[M]. 上海:上海三联书店,1988.
- [16] 方宝璋. 中国审计史稿[M]. 福州:福建人民出版社,2006.
- [17] 许莉. 国家治理需求下的国家审计报告价值理性[J]. 会计之友,2017(12):119-123.
- [18] 马克思恩格斯全集(第30卷)[M]. 北京:人民出版社,1995:239.
- [19] 约瑟夫·熊彼特. 经济发展理论——对于利润、资本、信贷、利息和经济周期的考察[M]. 何畏,等,译. 北京:商务印书馆,1990.
- [20] 中国审计机关30年审计近50万官员挽回损失1.2万亿[EB/OL]. (2013-09-16)[2018-09-06]. <http://www.audit.gov.cn/n9/n452/n454/c13826/content.html>.
- [21] 毛婷,许莉. 风险导向型地方政府性债务审计探讨[J]. 财会通讯,2014(8):84-86.
- [22] 三大攻坚战成2018年审计工作重点[N]. 财会信报,2018-01-15.
- [23] 1983—1988年中国审计年鉴[M]. 北京:中国审计出版社,1990.
- [24] 胡泽君. 以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导推进审计事业新发展[N]. 中国审计报,2018-05-11.
- [25] 本刊编辑部. 《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》学习笔谈摘要[J]. 审计研究,2016(1):3-10.
- [26] HAYEK F A. Individualism and economic order[M]. London:Ludwig von Mises Institute, 1949.

[责任编辑:黄燕]

A Research on the Optimization of State Auditing Responsibility under the Guidance of Market Economy

XU Li

(School of Government Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: The auditing system of a country is closely related to its political, economic and social development. Because of the different social system, economic structure and resource allocation mode, the state audit, as an institutional arrangement, has different responsibilities. From the analysis framework in which the auditing system is incorporated into market economy development, it can be seen that since the reform and opening up in 1978, the market economy needs the state auditing system. The functions and responsibilities of the state audit determined by the nature of audit play a significant role in the market economy. With the development of market economy with Chinese characteristics, the specific system of state auditing responsibility has been expanded, evolved and perfected. In the new historical period, under the goal of building a modern economic system, we should speed up the construction of a modern auditing system and optimize the state auditing responsibilities.

Key Words: reform and opening up; market economy; state audit; government audit; audit responsibility; audit function; state governance; modern auditing system