

新常态下的国家审计变革与发展

晏维龙^a, 韩峰^b, 汤二子^b

(南京审计大学 a. 南京审计大学 b. 审计科学研究院, 江苏 南京 211815)

[摘要]新常态下,我国经济、社会、政治等各领域均发生了深刻的变革,国家治理出现了新动向、新变化,国家审计发展面临新的机遇与挑战,国家审计必须顺应时势、适时变革、创新发展。为适应国家治理的新变化,国家审计在理念观念、功能作用、范围重点、方式方法等方面均需突破原有限制,朝着价值理性审计、建设服务型审计、数字信息化审计、公权力全覆盖审计的方向积极变革与创新发展。国家审计在完善国家治理、保障国家安全、维护经济秩序、促进生态文明建设、完善宏观调控、加强廉政建设、推动依法治国以及促进深化改革等方面发挥着越来越重要的作用。

[关键词]国家审计;国家治理;政府审计;国家审计革命;审计结果公告制度;价值理性审计;建设服务型审计;数字信息化审计;公权力全覆盖审计;智慧型审计;工具理性审计;批判型审计;机械型审计;财政财务收支审计;新常态

[中图分类号]F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2016)02-0003-11

自1983年国家恢复审计制度至21世纪初,我国审计机关主要扮演着“查账”的角色,审计事业在探索与实践不断发展。2003年,审计结果公告制度的推出催生了社会瞩目的“审计风暴”。2008年,刘家义审计长提出了“审计是国家经济、社会健康运行的‘免疫系统’”这一重要论断,并指出“审计工作的重点是揭示重大体制性障碍,关键在于完善制度”。2011年,刘家义审计长进一步明确了审计的本质,即审计在本质上是内生于国家治理这个大系统中的一个“免疫系统”,而预防、揭示和抵御功能是该“免疫系统”的主要功能。国家治理的需求、目标和模式决定了国家审计的产生、方向及制度^[1]。作为国家治理系统的重要组成部分,国家审计在不同时期和历史阶段的功能、责任和使命因国家治理的需求、目标和模式不同而各异。随后,刘家义审计长提出了“国家审计是国家治理的基石与重要保障”这一新的科学定位,从而把国家审计的作用范围扩展到经济社会运行、国家安全等领域,把审计的视野功能提升至国家治理层面,将国家审计揭示问题、预防风险及完善制度的功能融为一体,这对促进经济社会健康运行、实现国家良治具有极为重要的指导意义。

当前,国内外环境复杂多变,随着全面深化改革的协同推进与依法治国战略的全面实施,我国国家治理诸多领域都得到了新发展,这也对国家审计提出了新要求^[2]。十八大以来,调结构、转方式、稳增长成为我国经济社会发展的主题。国家审计在维护经济秩序、监督制约公共权力运行、惩治贪腐以及推进国家经济社会健康稳定发展中都发挥了极其重要的作用。党的十八届三中全会提出了国家治理体系和国家治理能力现代化、完善和发展中国特色社会主义制度的全面深化改革总目标。这不仅表明我国的治国理政已步入一个崭新的发展阶段,而且意味着国家治理环境将更加复杂多变,治理风

[收稿日期]2015-12-30

[基金项目]江苏省高校优势学科建设工程二期项目(PAPD)

[作者简介]晏维龙(1966—),男,安徽含山人,南京审计大学校长,党委副书记,教授,博士生导师,博士,从事经济学和国家审计理论研究;韩峰(1984—),男,山东邹平人,南京审计大学审计科学研究院讲师,博士,从事区域经济、城市经济以及城镇化审计研究;汤二子(1988—),男,安徽巢湖人,南京审计大学审计科学研究院讲师,经济学硕士,从事异质企业理论、企业创新管理与国家审计制度等研究。

本文谨向宋常、郑石桥、刘爱龙、后小仙、李陈华、易先忠等同志提出的宝贵意见致谢,当然文责自负。

险会进一步加大,国家审计面临的挑战也将更加严峻。党的十八届四中全会进一步提出了对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计“全覆盖”的总体要求。《国务院关于加强审计工作的意见》也强调要推进审计监督“全覆盖”。为了适应国家治理方式的新变化和新要求,国家审计出现了“环境审计”、“领导干部自然资源资产离任审计”等新的审计工作内容。党的十八届五中全会通过的“十三五”规划建议中指出,破解发展难题,厚植发展优势,必须牢固树立创新、协调、绿色、开放、共享的发展理念。在2015年11月10日召开的中央财经领导小组第十一次会议上,习近平总书记进一步强调要在适度扩大总需求的同时,着力加强“供给侧结构性改革”,着力提高供给体系质量和效率,增强经济持续增长动力,推进我国社会生产力水平实现整体跃升。然而,在我国审计工作实践中,当前的审计制度本身依然存在一些阻碍稳增长、调结构、转方式等政策措施顺利落实的因素,比如审计覆盖范围仅限于财政收支领域、审计结果公告受制于政府的主观意愿、审计人员职业化水平不高、知识结构单一、审计工作的独立性依然不强等。2015年12月8日,中办、国办印发了《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》,这为进一步完善审计制度、加大审计力度、创新审计方式、提高审计效率提供了重要的制度保障^[3]。

随着国家全面深化改革与创新发展,国家审计必须主动适应国家治理的新动向和新变化,在理念观念、功能作用、范围重点、方式方法等方面均需突破原有局限,朝着价值理性审计、建设服务型审计、数字信息化审计、公权力全覆盖审计的方向积极变革与创新发展,着力推进国家审计与国家治理各领域的相互渗透与融合,通过“审计革命”确保经济社会健康稳定运行,进而推动实现国家良治。

一、国家审计理念观念的变革与发展:从工具理性审计迈向价值理性审计

马克斯·韦伯关于合理性的相关理论认为,工具理性是指追求功利系个体行动的主要动机,理性使行动者达到自己的预期目的,因而行动者纯粹是从效果最大化视角考虑问题,而漠视人的情感和精神价值。价值理性则强调通过纯正的动机和正确的手段来实现想要达到的目的,相信一定行为的无条件价值。两种不同的理性观产生了两种不同的审计观,相应形成了工具理性审计和价值理性审计。

工具理性审计下,业绩考核与激励导向均以数字化和量化作为表征,对审计事项进行评判。这使得审计人员把审计工具和手段当成目标去追求,片面追求查出大案要案以及违规金额的数量。于是,审计目标成了工具与手段,审计工作变成了主要审查会计资料。这不仅使审计工作的效率和效果大大降低,也使审计工作更多地脱离经济发展的现实需要和人民群众的根本诉求,不利于有效发挥审计在预防和化解风险、推进经济社会健康稳定运行中的作用。

价值理性审计下,技术理性与目的理性达到协调统一。价值理性审计理念的核心在于以人为本,重点关注社会民生、环境问题及公民权利,坚持一切审计活动都是为人的全面发展、经济社会的有序运行及国家安全服务,追求人与自然、人与社会、人与人和谐共生的理想状态^[4]。价值理性审计理念下,不合时宜的审计规制能够得到及时的修正与完善,审计价值的主导思想更加符合人与社会的发展方向。党的十八届五中全会通过的“十三五”规划指出,如期实现全面建成小康社会奋斗目标,推动经济社会持续健康发展,必须坚持以人为本的发展思想,把增进人民福祉、促进人的全面发展作为发展的出发点和落脚点。

因此,国家审计理念观念变革和发展的核心是从工具理性审计迈向价值理性审计。这一视野下的观测重点主要是由管理型审计迈向治理型审计,由封闭性审计迈向开放性审计。

(一) 由管理型审计迈向治理型审计

基于管理与治理在观念形态、运作机制上的区别及其与工具理性、价值理性两者间的相互勾连,从工具理性审计迈向价值理性审计,首要之处在于由管理型审计迈向治理型审计,其核心在于将传统的国家审计理念观念由作为政府管理手段的审计监督变革为作为国家治理基石的审计监督,实现“结果审计与过程审计”、“需求侧审计与供给侧审计”的相互结合和兼顾。

1. 从“政府管理手段”的审计监督迈向“国家治理基石”的审计监督

从管理型审计迈向治理型审计,意味着国家审计兼具工具性价值和目的性价值,国家审计监督是工具性价值和目的性价值的统一。

作为国家政治制度体系的重要组成部分,国家审计和国家治理具有紧密的内在互动机理和双向互动关系,国家治理是国家审计的本质与目的,国家审计是国家治理的产物和手段,也是推进国家良治的重要制度保障。

管理模式下的政府开始以公共利益代表者的身份出现,国家审计因政府公共责任的产生而发展,国家审计事实上成为权力间“制衡”的制度安排。这种“制衡主义”的国家审计模式摒弃了它赖以产生与发展的价值前提和客观基础,最终造成了对行政权的制约和监督的失控^[1]。国家审计是依法用权力来监督制约权力的制度安排。审计监督作为权力制衡的重要方面,其核心要义是通过监督控制和反馈信息,来维持国家系统的良好运行,从而满足国家治理的需要^[2]。监督导向的国家审计重在通过对政府预算资金的分配、执行、使用和管理等情况以及政府工作的经济性、效率性及效果性进行审计监督,促进财政支出合规合法,提高行政部门运行效率,进而提升带动行政管辖的各行业、各领域的运行效率。

而以治理为导向的国家审计则以治理的过程、效果评价为核心,在实施审计调查、收集审计证据的同时,进一步提出审计的建设性意见。第一,国家审计通过独立、公正地对国家治理各领域经济社会活动的真实性、合法性及有效性进行核查,揭示风险隐患,反映重点问题,并分析体制机制障碍和制度缺陷,进而提出改革体制、完善制度的建议,有效提升国家宏观治理绩效。第二,治理导向的国家审计在技术与方法上既传承现有审计模式下的基本方法和理念,也融合当前治理评价中的大数据、计算机与云计算等先进方法,实现技术及手段上的突破和创新,提升国家治理绩效。可见,与作为监督体系有机组成部分的审计监督相比,治理导向的审计监督在内容、标准及方式方法上均具有更高的目标和要求。国家审计立足于国家治理层面,不仅有助于充分发挥预防、揭示和抵御的“免疫系统”功能,而且能够对治理体系中其他子系统的高效运行提供基石支撑和重要保障。

2. 从“结果审计”迈向“结果审计与过程审计”相结合

从管理型审计迈向治理型审计,在客观上要求既关注国家审计的结果正义,又关注国家审计的过程正义,从而达成国家审计过程正义和结果正义的高度统一。

传统审计工作是在被审计单位业务完成后才进行的事后审计。我国的国家审计实践最初是从审计机关对各项财政资金使用后的效果审计开始的。绩效审计是国家审计机关开展的一种典型的事后审计。绩效审计以国家治理需求和特征为基础,通过加强对政府公共财政收支效果的审计监督,促进政府部门合理有效利用资金,充分发挥公共资金使用效益,促进政府整体效率和诚信水平的提高。然而,事后审计仅能够起到客观反映真实情况和揭示存在问题,并对违法违纪行为进行惩戒的作用。为排除经济社会运行中各种不当行为的干扰,促进国家治理各项政策能够及时有效地贯彻落实,国家审计不仅需要实施事后审计,而且需要把审计的关口适当前移,将结果审计与过程审计相结合。比如,加强对政策执行的全过程动态审计监督,加强对政策执行力度的跟踪审计,从可行性、连续性以及有效性方面对政策执行情况进行全面评估,切实有效推进国家大政方针政策的贯彻实施。又如,要加强对财政、经济、民生、环境等领域政策措施执行审计,通过发现和分析经济社会等各领域中的体制不完善、机制不健全、管理不到位等问题,揭露政策制定、实施中的各类矛盾、风险和隐患,为政府制定有关正确政策发挥决策参考作用。

以环境审计为例,从国内环境审计实践的发展来看,我国的环境审计最初是从国家审计机关对环保资金利用的财务审计、合规性审计及有效性审计开始的。随着环境问题的日益严峻及治污迫切性的不断增强,开展环境审计也日趋迫切。但这种在出现诸多问题之后所进行的环境审计,虽然可以在

一定程度上通过审计的威慑作用,规范环境治理资金使用、完善环境法治、改善环境质量,却已无法有效规避环境污染所造成的巨大损失(比如雾霾问题愈发严重、因环境污染造成的各类疾病不减反增等)。这就使得环境审计迫切需要从传统的事后审计向包含环境稽查、环境咨询、环境管理体系认证、环境影响评价、环境质量检测及环境问题评估等内容在内的过程审计过渡,从而有效化解环境审计各环节中的各类风险。

需要指出的是,强调过程审计及其与结果审计的结合统一,是为了在彰显审计正义的基础上,最大限度地发挥审计的作用,但这必须建基于对国家审计功能的准确定位上,因为审计绝不可越俎代庖,亦即审计监督既不应缺位,也不可越位。

3. 从“需求侧审计”迈向“需求侧审计与供给侧审计”相兼顾

从管理型审计迈向治理型审计,必须彰显以人为本的审计价值理念,国家审计既要主动服务于最大限度地激发社会主体的有效需求,又要主动服务于最大限度地提升满足这种需求的供给能力和供给水平,从而实现需求侧审计与供给侧审计的相互兼顾。

继党的十八届五中全会提出“创新、协调、绿色、开放、共享”的发展理念后,在2015年11月10日召开的中央财经领导小组第十一次会议上,习近平总书记进一步强调要在适度扩大总需求的同时,着力加强“供给侧结构性改革”。供给侧改革的重点在于着力提高供给体系质量和效率,增强经济持续增长动力,推动我国社会生产力水平实现整体跃升。“供给侧结构性改革”体现了我国十三五期间策动经济发展的新的战术安排和政策着力点,是对“创新、协调、绿色、开放、共享”五大发展理念的进一步明确和细化。在新常态下,基于“倒逼”机制,“供给侧改革”的效果将直接关系到我国经济转型能否平稳、顺利地进行。

从供给侧管理角度看,为了拉动经济增长,需要着力提高全要素生产率。供给侧改革及五大发展新理念必然要求审计对象范围和领域不仅要突破传统财政财务收支审计的局限,而且要扩展到经济、社会、政治、环境和制度等各个方面。为此,审计要从侧重投资、出口、耐用品消费等总需求管理的需求侧审计,更多地向包含“三农”、社会保障、节能降耗、人口结构、公共服务均等化、区域协调发展、新型城镇化、创新创业、生态保护等供给管理的供给侧审计倾斜,两者兼顾。未来审计领域将突破财政收支、投资、出口、消费等针对资金使用的审计形式,更多围绕供给侧结构改革出现的诸如简政放权、创新创业、土地改革、节能减排、新型城镇化、扶贫脱困、化解产能等新型审计业务。通过不断优化供给侧审计结构、延伸审计环节、开拓审计领域,推进审计创新,有效化解和抵御发展中的各类风险,确保经济社会实现创新、协调、绿色、开放和共享发展。

(二) 由封闭性审计迈向开放性审计

1. 审计产品供给市场的开放性

伴随我国经济社会的发展,国家审计领域更加广泛,审计的形式与方法也日益多样,审计产品不仅具有高度专业化特征,同时具有多样化的发展趋势。审计产品的多样化对从业人员的素质和专业技能的要求不断提高,比如在专业技能方面,审计人员在精通财会、审计知识的基础上,还需要掌握法律、金融、经济、管理、工程、计算机等专业知识。因此,复合型的高端审计人才需求以及多样化的专业审计产品供给是未来审计业务发展的客观需要。

人们对多样化审计产品需求的不断增加,客观上要求审计产品供给的多样化。目前,我国的国家审计产品供给主体较为单一,主要是审计署及其下属机构。单一的审计产品供给模式往往导致供需不匹配,不利于提高审计的效率和效果。因此,应合理有序地扩大审计产品供给市场的开放水平。为此,国家审计须进一步创新审计资源整合模式,探索向社会购买部分审计服务的新路径,以满足审计产品的多样化需求。购买社会审计服务一般有两种形式:外聘专家式和服务外包式。外聘专家式通常以国家审计为主,聘请社会审计人员参与审计项目,由社会审计人员提供劳务,但最终的审计结果

(如审计报告)由国家审计部门出具。其特点在于形式灵活,项目质量容易控制,比较适合项目不大或需要专业技术支持的项目^[5]。审计服务外包式是指项目整体或项目中的某项内容外包,由社会审计机构独立组织开展审计,国家审计重点负责与被审计单位组织协调、复核审计结果、根据审计结果进行审计处理等。这种方式能够有效满足审计产品的多样化需求,但对社会审计工作的质量要求较高,不仅需要评估社会审计组织的专业水平和工作能力,而且需要有效的社会审计组织准入机制及开放的审计产品和服务供给机制。

2. 审计监督全过程的开放性

审计监督的主要目的是保证国家安全及经济社会持续、健康、协调发展,其本质是预防、揭示和抵御国家经济社会运行中的矛盾和风险,保障经济社会系统安全、健康运行。审计监督机构必须监督各级政府对公共受托责任的履行情况,以确保各级政府在行使权力的过程中代表了社会公众或国家的根本利益。任何一项监督活动只有具备较强的社会影响力才能产生明显的作用效果。然而,目前我国审计监督的影响力从整体来看仍远小于预期,其根本原因在于审计监督活动依然缺乏足够的开放性。党的十八届四中全会明确提出要通过加强党内监督、人大监督、民主监督、行政监督、司法监督、审计监督、社会监督、舆论监督制度建设,努力形成科学有效的权力运行制约和监督体系,增强监督合力和实效。《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》中也进一步指出,要建立健全审计与组织人事、纪检监察、公安、检察以及其他有关主管单位的工作协调机制,把审计监督与党管干部、纪律检查、追问责责结合起来,有效提升国家审计的“威慑力”。这就需要将审计监督与舆论监督、社会监督、法律监督等其他监督形式有机结合,最大限度地扩大审计监督影响力。首先,积极组建区域性甚至全国性的审计监督网络,将我国审计监督的理论与实践现状进行及时、客观的宣传介绍。其次,在审计监督过程中,应充分利用新闻媒体监督、公众监督的成果,尤其是对于一些社会普遍关注的热点问题,审计监督应与上述监督方式有机结合、互相借鉴。再次,审计监督的模式应具有灵活性,片面强调政府监督和行业自律无法达到预期效果。应明确界定审计监督制度中政府监督与行业自律的职责分工,在组织、制度、措施等方面形成互为制约、互相补充的有效机制。最后,要将审计监督与法律监督相结合。审计监督机构的职权源于法律,审计监督制度和审计监督行为均应以法律为依据。然而,现实审计工作中却存在着一些已经突破当前法律法规限制的监督工作,再加上法律法规本身的滞后性,势必引发较大的审计监督风险。鉴于此,为适应审计监督的需要,建立和完善相关的监督法规、行政法规等,是审计监督与法律监督有机结合的必然要求。

3. 审计结果公告的开放性

人民群众依法享有对审计结果广泛的知情权。审计结果公告制度强调对公民知情权保障基础上的参与权实现。然而,现行的《审计法》及《审计法实施条例》等并未规定“必须依法及时”向社会通报或公布审计结果。2015年9月,审计署印发了《关于进一步加大审计力度促进稳增长等政策措施落实的意见》,要求及时报告、依法公开审计结果。《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》明确提出,审计机关要依法依规公告审计结果,被审计单位要公告整改结果。“依法及时”公布审计结果的规定有利于保障社会公众拥有对审计结果广泛的知情权,也有利于使社会公众真正成为审计工作的“指导者”、“审视者”和“监督者”。

在依法保障社会公众对国家审计拥有广泛知情权的同时,国家审计也需要社会公众依法、有序、广泛的参与支持。现阶段国家审计完善国家治理的路径是多方面的^[6],但以现代国家治理的观点来看,政府与公众共同进行国家治理是发展的主流。随着互联网技术的发展和信息化水平的提高,社会公众了解国家审计的渠道日趋广泛多样,其参与国家审计的方式也将发生重大变化,应有力推动公众广泛采用互联网和手机等媒体积极参与。公众采用现代信息手段参与国家审计集中体现了以人为本的发展理念。各级审计机关在履行公共受托责任的过程中应把社会公众作为重要的参与者,依法有

序地引导社会公众理性参与审计与监督。公众通过互联网等手段参与审计监督,将不仅成为国家审计工作的“实施者”和“审视者”,而且会成为审计工作的“指导者”和“建设者”。公众可以通过互联网广泛获取国家审计机关的有关审计项目信息,从而可以更加具体地了解审计监督对象,更有针对性和选择性地参与公共政策和公共生活,进而实现审计监督中国家与社会公众的良性互动,推进国家良治。此外,通过互联网,国家审计机关还可以便捷地获取、接受公民的忠告、建议、申诉和审计请求等信息,从而提升审计绩效,增强审计效果^[7]。无疑,公众参与审计与审计结果公告是“以人为本”的价值理性审计理念的重要体现。

二、国家审计功能作用的变革与发展:从批判型审计迈向建设服务型审计

(一) 从“审计风暴”的国家审计迈向“免疫系统”的国家审计

长期以来,审计工作主要致力于监督财政、金融、企事业单位等各方面预算资金的执行情况,相应的审计报告并不对审计单位或个人做出审计结论和决定,因而不够透明、公开。2004年审计署正式颁布《中华人民共和国审计署审计结果公告》文书,旨在定期向社会公开审计结果,规范审计结果公开制度。随后的几年,审计署每年都向全国人大提交并公开审计报告,从而引起了公众与舆论的广泛关注,有人称之为“审计风暴”。客观地看,这种“审计风暴”对于国家审计来说,在引起重视、扩大影响、形成震慑方面起到了一定的积极作用,但不容忽视的是,审计清单中披露的诸多问题有一些始终未能得到有效地解决,甚至问题资金的数额越来越大,并出现了同一单位连年审出同一问题,同一问题同时出现于多个部门的现象。面对“屡审屡犯,屡犯屡审”的怪象,“审计风暴”暴露出我国体制中的诸多问题,人们不仅关注惩治腐败的力度,而且对审计的期望逐步向理性回归,更多从制度层面关注审计法定职责是否有效履行。有识之士认为,要从根本上解决“屡审屡犯”的问题,就要从国家治理的高度来推进审计工作^[8]。刘家义审计长从运动、联系和发展的观点对国家审计的认知、定位和功能等进行了客观辩证的分析与科学合理的论证,创造性地提出了一系列逻辑一致、理道相通、相互支撑的新观点、新思想、新主张,并有力地指导着国家审计的理论研究、人才培养及实践探索,审计长的思想正在发挥着积极的引领与推动作用,也使得国家审计的站位更高,视野更宽,作用更大。

(二) 从“免疫系统”的国家审计迈向“建设服务”的国家审计

审计功能是在审计工作中得以体现的,同时通过改进审计工作而得以提升。发挥“免疫系统”功能不能简单地理解为摒弃原有的“监督、评价、鉴证”功能,而是要进一步拓展和丰富现有审计职能体系的内涵和外延^[8]。刘家义审计长认为发挥国家审计的功能就是发挥“免疫系统”功能,审计的“免疫系统”功能不仅体现了预警功能,而且是包含预防、揭示和抵御三位一体的功能含义的系统概念^[9]。其中,预防功能的重心在于预警作用,即国家审计依法履行监督职责,并具有内生的震慑作用,能够及早察觉苗头性、倾向性问题,感知风险,并提前发出警报;揭示功能意味着审计监督通过查错纠弊,揭示体制障碍、制度缺陷以及管理漏洞;抵御功能则是指审计要在揭露事实和问题的基础上,对事实和问题从各个角度进行深层次剖析,提出促进改革体制、健全法制、完善制度的政策意见,保障经济社会全面协调可持续发展^[9]。

传统审计侧重于通过审计监督来查错纠弊,揭示并查处违法乱纪、破坏民主法治、铺张浪费等行为,并依法对其进行惩戒。有学者把这类基于鉴证和揭露代理人是否存在违法违纪等机会主义行为的审计称为批判性审计^[10]。事实上,如果审计理念仅仅是基于现行制度和法律法规,依法对违法违规行为进行揭示和惩戒,而并未对优化现行法制提出任何改进措施,那么最终也可能出现“屡审屡犯”的现象^[2]。今后相当长一段时期内,经济体制深刻变革、经济社会结构深度调整、各方利益格局深刻变化,这些都将是内生于当代中国经济社会发展的基本特征。发展中的问题不断变化,思想观念不断更新,这将时刻考验着现行的法规、制度的实施及其有效性。如果制度建设、决策机制和管理方

式不能适时变革,审计中的“屡审屡犯”问题亦终将无解。为此,国内许多专家、学者和审计实务工作者投入了大量精力探讨解决审计中“屡审屡犯”问题的路径^[8]。《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》指出,对审计发现的典型性、普遍性、倾向性问题和提出的审计建议,有关部门和单位要认真研究,及时清理不合理的规章制度,建立健全有关制度规定,这也在一定意义上为建设服务型国家审计提供了法规遵循。

刘家义审计长关于国家审计的“免疫系统”理论实际上就是对国家审计应基于建设服务型审计的最佳论证^[1]。他在论述国家审计“免疫系统”理论的抵御功能时指出,要想从根本上解决问题,就必须深入剖析被审计单位在管理模式、决策机制、制度建设等方面产生问题的原因,对症下药,防止违纪违规问题的再次发生,有效发挥抵御性作用。因此,审计过程中,对改革和发展中出现的各类问题,不能简单地套用现有的标准和规定,而要认真研究分析其原因并提出改进制度、完善体制的建设性建议,通过建设性审计来纠正问题、完善内控、健全制度、规范管理,提高审计效率,保障经济社会健康稳定发展。

三、国家审计方式方法的变革与发展:从传统机械型审计迈向数字信息化审计

新常态下,我国的经济发展方式、资源环境、产业结构、人口结构等都在发生深刻变化,经济社会发展的复杂性、艰巨性对审计的方式方法提出了更高的要求。审计机关传统的业务模式已难以适应国家审计职能进一步扩展、审计事业高速发展的新局面,审计方式方法的改革创新势在必行。

(一) 从手工操作审计迈向计算机审计

伴随着科学技术和方式方法的变革与发展,审计技术和方法也在不断变化和发展。当前,我国正处于“增长速度换挡期、结构调整阵痛期、前期刺激政策消化期”三期叠加的关键阶段,改革发展面临诸多矛盾和困难,审计的领域、内容和形式复杂多样,财政、金融、经济、民生、资源环境等方面的问题层出不穷,各类信息相互交织。如果仍然采用传统的手工操作,国家审计将无法获得关于审计对象的全面信息,审计效率低下,审计风险也较大。因而,手工操作方式不仅难以及时做出正确评价,而且受制于业务条件和信息化手段,无法得到相关业务的详细数据,难以对发现的问题进行全面的理解和正确评价。

审计对象的复杂性及审计内容的多样性使得审计工作必须充分搜集、掌握关于审计对象的全面信息,以便最大限度地提升审计效率,规避审计风险。作为《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》的配套文件,《关于实行审计全覆盖的实施意见》明确指出,要构建大数据审计工作模式,提高审计能力、质量和效率,扩大审计监督的广度和深度。在大数据背景下,计算机技术将得到进一步的应用和推广。计算机审计与大数据技术密不可分。大数据是计算机审计的基础,计算机技术是大数据审计得以实现的前提。大数据是现代社会在掌握了海量数据收集、存储和数据处理技术基础上产生的一种以群体智慧进行判断和预测的能力和方^[11]。可见,大数据具有数据体量大、处理速度快、数据种类多等特点。大数据分析方法和计算机审计使得实际审计中不再依赖手工操作,而是更加注重审计数据的系统性、完整性和混杂性。大数据有助于审计人员进一步认识审计对象的全貌及本质特征。大数据时代,审计人员无须将主要精力用于对审计对象间的因果关系分析,而是通过计算机技术着重分析审计对象间的相关关系。即利用计算机提取和识别审计对象间的相互联系,进而捕捉审计对象的现在状态和未来趋势。由此可见,基于大数据技术的计算机审计不仅为顺利实施审计监督全覆盖提供全面可靠的数据保障和实用有效的技术支撑,而且能促进审计理念的创新与发展,最终促进国家治理方式的深刻变革^[12]。

(二) 从抽样审计迈向基于大数据、云计算的信息化审计

传统审计并非针对被审计单位的所有数据和信息,而只是抽取其中的一部分信息进行审计,抽样

审计是其主要的审计方式,样本的有效性是影响抽样审计及审计结果的关键。抽样审计往往忽视了大量的具体业务信息,审计人员无法全面、系统、客观、完整地揭示被审计对象的各种违法违规行为,因而存在一定的审计风险。

为适应国家治理的新变化与新要求,国家审计应致力于审计信息化建设,切实提高数字化审计水平。为此,应不断创新审计技术及方式方法,牢牢把握数据、技术及其与审计工作需求的紧密结合,逐步加大数据综合分析力度,大力推进联网审计,积极探索综合审计^[2]。对于审计人员而言,基于大数据、云计算的审计技术不仅是一种重要的现代技术手段,而且能够为其提供实施总体审计模式、全面揭示被审计单位信息的可行性。

大数据环境下,海量数据的调取、筛选和计算较为烦琐,如果数据质量欠佳或非结构化数据无法进行数据化,则审计效率会大打折扣。云计算是一种按照使用量进行付费的计算模式,它不仅能够提供便捷、按需的网络服务,而且能够快速提供网络、服务器、存储、应用软件、服务等资源。在云计算环境下,审计人员无须与服务供应商进行大量的交互,而只需投入较少的实际操作或管理工作便可以对数据进行深入的处理和运算^[13]。它具有时间和网络存储的功能,通过广泛接入网络以获取计算能力,以多租户模式为不同用户提供服务,也具有信息化和互联网环境下较强的灵活性,其计算规模能够快速扩大或缩小,也可以快速获得相应的计算能力,从而能够大规模地快速处理各类大容量数据。可见,云计算可以在一定意义上弥补大数据计算机审计对数据计算能力的缺失,两者相辅相成、相互补充,即计算机审计主要侧重实际业务,它不仅具有强大的数据存储能力,而且提供用于数据采集、挖掘、分析的技术和方法,而云计算主要侧重于数据的处理,强调对数据的计算功能。计算机审计中大数据方法是云计算技术强大计算能力的基础,云计算的数据处理能力则是使大数据的数据存储能力变为实际生产力的手段^[14]。

在实施审计时,审计人员面对来自经济、环境、民生、财政、金融等方面的各类数据,可利用云计算技术,使用云数据库、数据挖掘等新型审计技术与手段,对大量的审计数据进行多视角、深层次分析和处理,充分挖掘隐匿于各类数据中更具价值的信息,提高审计效率,有效规避传统抽样方式带来的各类审计风险^[14]。因此,基于大数据优势和云计算技术,审计人员能够有效筛选并找出问题线索,高质量完成审计工作。

(三) 从“亲历型”审计迈向服务(部分)外包型审计

随着审计业务向经济、社会各领域延伸,审计业务的繁复性和专业性无不给审计人员带来更多挑战。在审计任务逐年加重而审计资源相对不足,短时间内又无法做到循环安排审计对象的情况下,传统的“亲历型”审计难以为继。《关于实行审计全覆盖的实施意见》指出,要有效利用社会审计力量,除涉密项目外,根据审计项目实施需要,可以向社会购买审计服务。可见,根据审计项目实施需要,探索向社会购买专业审计服务,成为审计部门提升审计效率、改进审计质量的重要方式。事实上,审计业务(部分)外包已经成为当今世界主要发达国家审计机关和部门有效处理审计项目的重要方式。比如,美国、德国和瑞典等国家的审计部门经常将绩效审计等审计项目外包给私人会计师事务所等机构,澳大利亚审计署将其一半左右的财务审计项目转包给私人会计公司等外部审计部门。

审计部门可结合现阶段经济发展和国家治理的需要,开展审计外包需求规划,并与相关领域具有相对优势的研究机构和科研院所合作,也可聘请中介组织或专家参与国家审计项目,将部分绩效审计和经济责任审计服务外包出去。审计服务外包有利于国家审计机关广泛吸纳财政金融、社会治理、经济建设、环境保护等领域具有一定专长的审计人员,与内部审计机构及社会审计组织进行协同审计,从而弥补国家审计在知识结构方面的某些不足。审计外包有助于专业审计人员聚焦国家治理中的主要矛盾问题,关注核心业务,集中优势资源,实施精准审计,从而发挥知识共享优势,提高审计服务效率与水平。效率的提高、质量的改进、责任的细化以及审计服务全覆盖,有利于国家审计以优质高效

的审计服务参与到国家治理的各个方面。

四、国家审计范围重点的变革与发展:从财政财务收支审计迈向公权力全覆盖审计

伴随着经济社会的迅猛发展和改革的全面深化,新常态下的国家审计范围重点也正在发生着重大的变革和发展。

(一) 由审计会计账簿的真实性迈向审计财政财务收支的真实性与政策执行的有效性并重

传统审计主要是对会计反映经济业务的真实性、正确性和完整性所进行的审计,其目的是揭露和反映企业在资产、负债及盈亏等方面的真实情况,查处企业财务收支中的各种违法违纪行为,从而维护国家所有者权益,防止国有资产流失,为政府加强和改善宏观调控服务。这种审计的主要手段是基于会计账簿的“微观审计”,关注的问题往往在微观领域(比如个人、企业资金使用中的违法违规行为),难以从宏观上系统把握问题的实质。宏观审计侧重于查找宏观经济运行以及行业系统管理中存在的尤其是具有普遍性、倾向性的矛盾和问题,并提出相应的完善政策、健全制度的具体建议,从而发挥审计工作的建设性作用。即审计工作从注重对单一个体(如某个单位、某个项目甚至某项经费使用)的审计监督,延伸到国家经济运行中具有整体性、普遍性和突出性问题的审计;从注重对会计账簿真实性的审计,拓展到财政财务收支真实性审计与政策执行效果审计并重。在加强审计研究的深度和广度,提高审计监督的质量和层次的基础上,着力反映阻碍国家财政收支制度顺利执行的深层次矛盾,重点突出制约财政资金有效利用的管理漏洞、体制障碍、制度缺陷等。从宏观上、整体上提出解决问题的改进策略,推进审计工作中重点领域和关键环节的不断改革和完善,进而从根本上解决各类矛盾问题。

(二) 由审计政策执行效果迈向审计政策合法性与政策执行的有效性并重

“宏观审计”是对国家出台的经济政策的执行情况进行审计监督,也就是针对政策性国家经济安全问题进行的审计^[15]。作为一个独立的监督部门,审计有能力以客观公正的立场对宏观调控政策的落实情况行使检查权,作为国家治理系统的“免疫系统”,审计有义务监督宏观经济政策的执行情况。然而,当某项政策出现非期望结果时,就应全面看待问题产生的原因,问题的产生并不一定说明执行者存在过错,很有可能是制度或政策本身存在问题。因而国家审计在进行工作时,必须区分是政策本身存在的缺陷还是政策执行不力带来的风险。国家审计不仅要审计政策执行效果,而且要将审计政策的合法性与政策执行效果有效性并重。关于政策的合法性审计,一要根据中央最新出台的重大政策措施,对各地区及各部门进行跟踪审计,确保其及时修订不符合新要求的规章和制度,以建立健全与新政策新要求相符的新规则;二要强化发现和揭露政策及制度的缺陷,完善相关规章制度。国家审计站在宏观高度,通过对具体经济事项及经济个体行为的监督与评价,从政策设计层面发现和分析问题,切实反映不合时宜、阻碍发展、制约政策顺利落实的规章制度及法律法规,并提出修改或废止意见,推动规章制度和法律法规的及时完善和清理。对于改革过程中出现的新问题和新情况,要加强实际调查研究,及时揭露政策制定、实施和管理中的缺陷与漏洞,提出有建设性的改进意见。对政策执行效果的审计,国家审计要查实问题出现的具体环节,并针对具体环节的主要问题提出改进措施,确保中央各项政策能够切实贯彻落实到位,另外还要揭示并及时纠正政策执行过程中的重大偏差,保证政策执行的有效性。

(三) 由审计监督局部公权力迈向审计监督一切公权力

刘家义审计长早在2011年就曾提出“国家审计是国家治理重要组成部分”这一观点,这不仅促使人们对审计的认识从纯粹的经济监督领域扩展到政治及社会生活领域,而且从微观受托责任关系拓展到国家宏观经济调控及公共权力运行领域。公权力是国家为生产、分配和提供“公共物品”(安全、秩序、公交、通讯等)而对国家成员进行组织、指挥、管理,对国家事务进行决策、立法和执行、

实施决策的权力。因此,政府成为拥有庞大公共资源的执行机构。在我国,作为主权者的人民委托政府为代理人,授予政府权力来管理公共事务。政府应把体现人民意志、维护人民根本利益的法律作为行为准则,从而实现被代理人(即广大人民群众)的利益最大化^[16]。国家治理的根本目的在于确保人民授予政府的权力能够更好地保护公民利益、保障公民权利。然而,政府(部分人员)却时常辜负人民的期望,通过滥用职权来侵占公民利益。所以必须监督政府公权力,使人民利益得到切实保障。而国家审计作为以权力制约为基础的一种监督权力,对公权力的控制既是一种内部监控,也是一种外部监控。通过构建“以权力控制权力”、“以权力控制权力”和“以道德控制权力”三位一体的公共权力监控机制,有效制约权力的运行^[17]。

目前,国家审计对公权力的监督仅限于对国家财政权的监督,其目的在于监督政府部门履行职责是否合乎法规,财政权力的运用是否符合有关法律法规。《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》提出要按照协调推进“四个全面”战略布局的要求,依法全面履行审计监督职责,对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖。这就需要国家审计不仅要针对目前的审计领域进一步盘活存量、优化结构,而且要更多地向财政权监督之外的国家政治、经济、文化、社会和生态文明等领域一切公权力监督转变。在盘活存量、优化结构方面,《审计署关于印发进一步加大对审计力度促进稳增长等政策措施落实意见的通知》中明确指出,要在继续加强对各级财政存量资金审计的同时,研究分析存量资金的成因、结构、闲置时间和资金性质。即在继续加大对财政权审计监督的同时,优化现有财政权的审计方式和审计结构。而对于财政权审计外的经济、社会、文化、政治等领域的公权力审计,应着重关注公权力运用不当而带来的一切风险,比如政府性债务风险、金融风险、资源环境风险等。另外,还要针对以权谋私、权力寻租等腐败现象、侵害群众利益等问题以及违反中央八项规定精神的各类问题进行跟踪审计,切实维护好公共资金和国有资产安全。可见,国家审计监督不仅是基于公共利益的公权力监督,而且是基于配置公共资源、处理公共事务、维护公共秩序的公权力监督。

通过审计监督一切公权力,防止权力寻租及不良权力赎买,努力消除产生腐败的主客观因素,使公权力行使尽量实现对公共资源的合理配置,形成良好的社会公共秩序。

五、结语

新常态下,我国经济、社会、政治等各领域均发生了深刻的变革,国家治理出现了新动向和新变化,国家审计发展面临新的机遇与挑战。国家审计必须因应时势,适时变革,创新发展。为适应国家治理新变化,国家审计在理念观念、功能作用、范围重点、方式方法等方面均需突破原有限制,朝着价值理性审计、建设服务型审计、数字信息化审计、公权力全覆盖审计的方向变革与发展。国家审计在完善国家治理、保障国家安全、维护经济秩序、促进生态文明建设、完善宏观调控、加强廉政建设、推动依法治国,以及促进深化改革等方面发挥着越来越重要的作用。

国家审计的变革与发展将逐渐通过对审计领域的拓展、审计功能的提升、审计理念的优化及审计方式方法的创新,推进审计事业与新型工业化、城镇化、信息化、农业现代化、绿色化等国家战略相融合,更好地发挥国家审计在国家治理中的基石与重要保障作用,推动实现国家良治与长治久安,促进经济社会持续稳定健康发展。

参考文献:

- [1]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、中国时代经济出版社,2015.
- [2]晏维龙. 国家审计理论的几个基本问题研究——基于多学科的视角[J]. 审计与经济研究,2015(1):3-16
- [3]王家新,晏维龙,等.《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》学习笔谈纪要[J]. 审计与经济研究,2016(1):3-17.

- [4] 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、中国时代经济出版社, 2015.
- [5] 宋常, 黄文炳. 基于国家治理新动向的国家审计若干思考[J]. 审计研究, 2015(2): 7-13.
- [6] 马亚男, 周洪杰. 审计文化模式概说[J]. 审计研究, 2011(1): 53-56.
- [7] 徐薇. 国家审计监督全覆盖的实现路径研究[J]. 审计研究, 2015(4): 6-10.
- [8] 郑宁波. 论国家审计的国家治理功能——以国家审计的权利性质为视角[J]. 西安财经学院学报, 2014, 27(5): 44-48.
- [9] 蔡春, 蔡利. 国家审计理论研究的新发展——基于国家治理视角的初步思考[J]. 审计与经济研究, 2012, 27(2): 3-19.
- [10] 时现, 李善波, 徐印. 审计的本质、职能与政府审计责任研究——基于“免疫系统”功能视角的分析[J]. 审计与经济研究, 2009(3): 8-13.
- [11] 刘家义. 论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学, 2012(6): 60-72.
- [12] 郑石桥, 安杰, 高文强. 建设性审计论纲——兼论中国特色社会主义政府审计[J]. 审计与经济研究, 2013(4): 13-22.
- [13] 窦志成, 文继荣. 大数据时代的互联网分析引擎[J]. 大数据, 2015(3): 1-12.
- [14] 付忠伟, 黄翠竹, 张百平, 等. 审计“全覆盖”的工作机制探析[J]. 审计研究, 2015(3): 15-19.
- [15] 张立民, 许钊. 审计人员视角下的国家审计推动完善国家治理路径研究[J]. 审计研究, 2014(1): 9-17.
- [16] 戚振东, 姜德波, 施平. 国家治理现代化建设中的国家审计发展创新——“国家审计与国家治理体系和治理现代化”论坛综述[J]. 经济研究, 2015(1): 187-192.
- [17] 周兰, 李惠. 维护国家经济安全的政府审计路径选择研究[J]. 会计之友, 2013(9): 37-40.

[责任编辑: 刘 茜]

State Audit Reform and Revolution under the New State

YAN Weilong¹, HANfeng², TANG Erzi²

(1. School of State Audit, Nanjing Audit University, 200815 Nanjing, China;

2. Academy of Audit Science, 200815 Nanjing, China)

Abstract: Under the new state of economic development, China is undergoing a fundamental change in the field of economy, society and politics. The socialist state governance with Chinese characteristics is facing new challenges and opportunities which will promote a new audit revolution in the various fields and areas of state audit in China. Such a revolution will be a creative innovation with the development of economy, society, politics and culture which adapts to the new change of the demand, objective and mode in the state governance. It will a creative process to break the old limitation in the field of notion, function, mode and domain of state audit and turn to the goal of all-rounded audit in terms of value and reason, constructive service, wisdom and public power value. Therefore, this revolution will have the features of openness, system, construction, smartness and wideness which will play an increasing role in promoting the perfection of state governance, guarantee of national security, maintenance of economic order, promotion of ecological civilization construction, improvement of macro-economic regulation, strengthening of clean government, practice of rule-of-law and further reform.

Key Words: state audit; state audit revolution, good governance, state governance, government audit; publication system of audit results; value and reason audit; constructive service audit; smart audit; instrumental audit; critical audit; mechanical audit; fiscal and financial revenue and expenditure audit; public power coverage audit; new state