

审计制度功能的马克思主义经济学解析

——兼论新时代中国特色社会主义审计制度的功能定位

晏维龙^a, 庄尚文^b

(南京审计大学 a. 南京审计大学; b. 南京审计大学 政府审计学院, 江苏 南京 211815)

[摘要]马克思主义经济学认为,生产力的发展是推动人类社会发展的决定力量。资本主义生产方式的固有矛盾迫使资本主义体系演化出一系列制度安排(包括审计制度),用于维护资本积累的稳定性,进而促进社会生产力进步。综合运用马克思主义经济学中的资本积累理论、产权理论、市场经济理论与国家理论,从维护资本积累稳定性的层面深化对审计制度功能的理论认识,探讨不同类别的审计制度(企业内部审计、社会审计与政府审计)在维护资本积累稳定性层面所具有的一致性。其理论意义在于丰富和完善现有关于审计制度的理论研究,并为探索新时代中国特色社会主义审计理论做出一定的努力。应用上述理论分析,结合学习党的十九大报告,进一步论述新时代中国特色社会主义审计制度的功能定位,为通过改革审计管理体制、完善审计制度安排,从而更好地服务于新时代中国特色社会主义伟大事业提供一定的思路。

[关键词]马克思主义;新时代;资本积累稳定性;审计制度;中国特色社会主义;审计管理体制;审计制度安排;国家审计;政府审计

[中图分类号]F239.44 **[文献标志码]**A **[文章编号]**1004-4833(2018)01-0001-12

一、引言

马克思主义经济学认为,物质财富的创造是人类社会的普遍活动,生产力的发展是推动人类社会发展的决定力量。为了发展生产力,在资本主义生产社会化条件下维护资本积累的稳定性尤为重要。这是因为资本主义生产方式固有的矛盾使其资本积累的稳定性经常被破坏,从而表现为经济危机。为了维护资本积累的稳定性,资本主义体系演化出一系列的制度安排,包括审计制度。审计制度是人类社会发展到一定阶段的产物。早在封建社会,国家审计作为一种监督活动就已出现。但在进入资本主义社会之后,企业内部审计、社会审计活动逐步在企业治理方面扮演重要的角色,政府审计逐步在公共预算管理、责任政府建设和民主法治发展等方面发挥更加重要的功能。

本文运用马克思主义经济学,从维护资本积累稳定性的层面,进一步解析审计制度功能,有助于深化对审计实践活动的理论认识,并进一步指导审计实践。尽管马克思主义经济学相关理论主要面向资本主义市场经济实践,运用该理论解析审计制度功能,对中国特色社会主义市场经济下维护资本积累的稳定性仍具有借鉴意义。这是因为,中国特色社会主义制度下各类资本,尤其是占据主导地位的公有资本,既具有资本实现经济利益的一般性,又具有发展社会主义公有制经济的本质特殊性^[1-2]。

[收稿日期]2017-07-29

[基金项目]江苏省社会科学基金项目(17EYB016);南京审计大学政府审计研究基金

[作者简介]晏维龙(1966—),男,安徽含山人,南京审计大学党委书记,教授,博士生导师,从事国家审计的经济学研究;庄尚文(1982—)(通讯作者),男,江苏泗洪人,南京审计大学政府审计学院讲师,博士,从事国家审计的治权理论研究。

[补充说明]考虑到文章篇幅所限,未经标注的引用内容(用引号标出)全部来自公开资料,例如党的十九大报告、政府部门网站、马克思主义经典著作等。

党的十九大报告指出,“必须坚定不移把发展作为党执政兴国的第一要务,坚持解放和发展社会生产力”。“要完善各类国有资产管理体制,改革国有资本授权经营体制,……促进国有资产保值增值,推动国有资本做强做优做大”。从中国的政府审计实践来看,2011—2015年政府审计活动所创造的可用货币计量的审计成果累计12023.04亿元^[3]。如果考虑到政府审计在督促整改、完善制度、强化责任等方面带来的非直接经济效益,那么政府审计的治理效果就更加突出。

由此可见,从维护资本积累稳定性的层面探讨审计制度功能对于新时代中国特色社会主义的建设与发展具有重要的理论和现实意义。本文拟综合运用马克思主义经济学中关于资本积累、产权、市场经济与国家二重性等理论,深化对审计制度功能的理论认识,探讨不同类别的审计制度(企业内部审计、社会审计与政府审计)在维护资本积累稳定性层面所具有的一致性。坚持马克思主义的理论指导,结合对党的十九大报告的学习体会,进一步讨论新时代中国特色社会主义审计制度的功能定位,从而提出通过建设和完善审计制度更好地服务于新时代中国特色社会主义伟大事业。

二、运用马克思主义经济学解析审计制度功能的理论必要性

(一) 丰富完善关于审计制度功能的现有理论

制度是约束和规范个体或组织行为的各种规则和契约。诸多学者对制度进行了研究,例如,在康芒斯看来,制度无非是集体行动控制个人行为的一系列行为准则或规则^[4]。亨廷顿认为,制度是稳定、有价值、重复的行为模式^[5]。诺斯将制度界定为塑造人们互动行为的约束,包括正式、非正式的规则及其执行机制^[6]。总的来看,制度包含两个互补的方面:激励及其稳定性;柔性或可进化性^[7]。前者强调规则的可实施性,后者强调适应环境变化的演进。西方马克思主义学者佩蕾丝认为,制度领域是标准、法律、规则、监督机构和负责社会治理的整个结构所组成的网络^[8]。

审计制度符合制度的一般特征,属于制度领域的研究对象。纵观审计制度的理论研究文献,学者们普遍认为,审计活动的发生源于受托责任。审计制度的直接功能在于通过一定的规则约束受托主体的机会主义行为,使其更好地履行受托责任。缓解代理冲突对高质量审计的监督需求推动了审计制度的不断演进。例如,莫茨和夏拉夫合著的《审计理论结构》;美国会计学会的《基本审计概念说明》与尚德尔的《审计理论》均认为审计作为专业化的监督服务,可以改善企业治理。围绕会计师审计制度的发生及其演进,国内学者主要从制度经济学的角度进行了深入的研究^[9]。

在公共行政与管理领域,政府审计作为监督和评价政府公共受托经济责任履行情况的一种形式,其作用的发挥受制于政府治理机制的完善程度^[10]。针对公共部门代理人机会主义行为的问责形成公共责任审计的需求,政府审计在责任政府建设中具有重要作用。经济责任审计可以加强对代理人的监督,发挥信号传递效应和预防功能^[11-13]。公共受托人必须按照特定的要求或原则从事经济管理和报告行为,切实有效履行相关责任^[14]。为了充分发挥国家审计作为各级受托责任控制机制的功能,应建立行为导向审计模式^[15]。

从国家治理层面来看,政府审计制度发挥着预防、揭示和抵御等“免疫系统功能”^[16]。国家审计机关通过客观鉴证、全面评价、强化问责,维护国家财产权益与公共利益,是防范资源浪费和权力滥用的最有效手段,也是政府审计服务国家治理的重要途径^[17]。政府审计功能进一步拓展,可以有效维护经济安全^[18]。

政府审计对公共权力的制约作用也得到了国外学者们的重视。政府审计制度通过财务信息披露,减少选民与政府之间的代理成本;通过提高预算透明度对财政结果产生显著影响,从而促进公共资源的有效配置。其作用机制体现为来自事前审计的信息可以从根本上减少信息不对称,改善透明度和提高政策制定质量^[19-20]。哈佛大学 Olken 通过近5年的案例跟踪研究,发现审计监督与村民参与治理的协同能够有效遏制权力腐败问题^[21]。

以上关于审计制度功能的认识无疑具有重要的理论意义。但是遗憾的是,运用马克思主义经济

学理论研究审计制度功能的文献不多。本文运用马克思主义经济学解析审计制度功能,首先是对现有审计制度功能理论研究方面成果的补充和完善,不求令人信服,但求引发审计理论研究者的思考。

(二) 尝试探索新时代中国特色社会主义审计理论

党的十九大报告提出“深化马克思主义理论研究和建设,加快构建中国特色哲学社会科学”。中国特色哲学社会科学的研究要坚持马克思主义指导地位,这是中国哲学社会科学区别于其他哲学社会科学的根本标志。根据马克思主义唯物史观,人类社会的发展主要表现为物质财富的不断增加以及人们逐渐摆脱人的依赖关系、物的依赖关系,实现自由而全面发展。经济基础决定上层建筑,只有当社会创造财富的能力提高到一定程度,才能为人们节约大量的劳动时间,留足自由活动的时间。在目前的生产力发展阶段,社会创造财富的能力仍有赖于资本积累的稳定性。

资本积累稳定性问题首先来源于马克思主义经济学对资本主义生产方式内在矛盾的分析。在马克思主义经济学看来,财富的创造能力取决于剩余产品的消费方式。封建社会的统治者对剩余产品的占有和消费,主要是对其意识形态、阶级结构和特权制度的巩固,没有动力将剩余产品的大部分投入再生产过程。进入资本主义社会之后,为利润而竞争的制度压力迫使资本所有者将大部分剩余产品转化为投资。例如,资本所有者将利润用于购买能够提高生产率的机器、扩大生产规模、并购新的企业,甚至是用于激励具体的经营管理者。

马克思主义经济学认为,资本积累过程是资本主义的重要特征。“积累啊,积累!这就是摩西和先知们”。“资本主义是第一个这样的经济制度:其精英阶层的成员必须将剩余进行投资一进而使生产革命化—以求生存并保持他们的精英地位”^[22]。这是资本积累的原动力,即再生产出资本主义的生产关系。在此过程中,“资本积累找到新的门路:把资本投入生产里去,这也是货币经济的最后结果。资本进入生产范围为生产力的无限发展创造了条件”^[23]。但是,资本主义生产方式内生的剩余价值生产与实现的矛盾影响了资本积累的稳定性,从而表现为周期性的经济危机。

与此同时,资本主义体系演化出一整套制度安排,通过协调不同社会经济主体的利益关系,调适资本主义生产方式的内在矛盾。资本主义体系“最重大的变革是制度安排上的变革,正是在这种制度安排的基础上,积累才得以发生。”^[22]在《资本论》第3卷中,马克思论述了完整产权的分离和不同情况的分离,认为资本的所有权与使用权相分离是社会化大生产的客观要求^[24]。从历史上看,英国工业革命以后,资本集中使得股份公司的组织形式成为客观必要。为此,1844年英国议会公布了《公司法》,明文规定董事有登记账簿的义务,且必须经董事以外的第三者监事执行审计业务。可见,审计制度安排本质上是为了克服有限理性、信息成本与机会主义等因素对资本所有者利益的损害,从而维护资本积累的稳定性。

运用马克思主义理论解析审计制度功能的逻辑在于:在市场经济发展过程中,企业审计制度是维护个别资本(单个资本所有者)积累稳定性的重要治理手段。政府审计是维护总体资本(资本所有者作为一个整体)积累稳定性的重要制度装置。马克思主义的资本积累理论、产权理论、市场经济理论与国家理论注重微观与宏观的有机统一,不仅分析了维护资本积累稳定性的个别条件,而且分析了维护资本积累稳定性的共同条件,即维护资本积累稳定性需要在微观和宏观两个层面构筑制度保障条件。因此,本文运用马克思主义理论从维护资本积累稳定性的层面对审计制度功能进行深入解析,尝试探索新时代中国特色社会主义审计理论,充分发挥中国特色哲学社会科学对实践的指导作用。

三、维护个别资本积累稳定性的企业审计制度

(一) 市场竞争与个别资本积累的稳定性问题

个别资本积累的前提是个别资本所有者将其资本投入到生产过程,通过雇佣劳动生产出具有使用价值的商品,然后在市场交换中实现商品的价值,表现为利润的形式。为利润而竞争是资本主义生

产方式的基本特征。资本积累的资金来源首先来源于企业内部的利润留存。市场经济条件下的竞争导致商品的价值实现存在不确定性,尤其当商品的个别劳动时间高于社会必要劳动时间时。可见,个别资本积累稳定性问题是源于市场竞争所导致的商品价值实现的不确定性。

为了在市场竞争中获得竞争优势,降低商品价值实现的不确定性,单个资本所有者在资本积累过程中通过直接或间接运用资本权力创造持续获取利润所需要满足的条件。主要包括:(1)单个资本所有者通过企业治理过程协调利益关系并实现对劳动过程的有效控制;(2)维护外部资本来源的稳定性。这其中的主要原因如下。

单个资本所有者通过直接运用资本权力有效控制劳动过程,主要目的在于提高企业内分工的协作效率,进一步节约个别劳动时间并使其低于社会必要劳动时间,从而在竞争中获得超额利润。超额利润会诱导着更多的资本进入,从而在竞争的作用下使得资本所有者获得平均利润。马克思认为,商品生产者“只承认竞争的权威,只承认他们互相利益的压力加在他们身上的强制,正如在动物界一切反对一切的战争多少是一切物种的生存条件一样”^[23]。

市场竞争过程带来企业经营任务的复杂性。采购、生产、销售等活动需要专业化的协调管理。在现代资本主义企业,资本所有者与经营者的分离成为普遍现象。“正如当资本家的资本一旦达到开始真正资本主义生产所需要的最低限量时,他便摆脱体力劳动一样,把直接和经常监督单个工人和工人小组的职能交给了特种的雇佣工人”^[23]。资本所有者为了获取更多来自生产过程的剩余价值,需要依赖于经营者提供对生产过程的监督、协调等管理劳动。“与信用事业一起发展的股份制企业,一般地说也有一种趋势,就是使这种管理劳动作为一种职能越来越同自有资本或借入资本的所有权相分离”^[23]。

与此同时,“机器越改进,为使任何企业能取得平均利润所必须的资本有机构成也就越高。创建一家能取得这种平均利润的新企业所需要的平均资本,也按比例增加”。“资本主义利润的不稳定性使不断的扩展营业成为必要的了,而扩展营业又回过头来依赖于最大限度地积累资本和获得利润。”^[23]企业资本积累过程普遍发生大规模、高频次的外部融资活动。可见,个别资本积累的稳定性进一步要求资本主义企业维持外部资本来源的稳定性。

(二) 企业内部审计制度的功能

资本所有者与经营者分离之后,经营者运用资本权力沿科层结构逐级传递并作用于生产劳动过程,发挥监督劳动和协调劳动的功能。在科层结构下“不能用借贷也不能用别的方式占有资本的单纯的经理,执行着一切应由执行职能的资本家自己担任的现实职能”。经营者的监督和协调劳动促进个别生产劳动时间的节约程度,受到企业内外部社会主体利益关系的深刻影响。

因此,对经营者运用资本所有者所授予的权力配置资源的行为需要建立一定的监督约束,内部审计制度的发生就成为客观必然。国际内部审计师协会(IIA)将内部审计定义为:一种独立、客观的确认和咨询活动,旨在增加价值和改善组织的运营。它通过应用系统、规范的方法,评价并改善风险管理、控制及治理过程的效果,帮助组织实现其目的^[25]。

内部审计制度首先是财务审计,这是因为在资本主义生产方式下,任何经营活动都涉及货币资本的流入与流出、资产与负债的生成与管理、特定时期经营业绩的确认。企业经营者的投资决策、费用预算、业绩考核等都可以在财务活动中体现,因此,对于经营者财务活动的监督可以规范经营者的权力运用。从财务活动中分离出审计职能,能够更为有效地对财务活动进行监督,客观真实地揭示经营者运用权力配置资源的状态及其效果。其次是经营管理审计。经营活动的各种投入与产出的关系,经营单位扩大之后导致的经营权下放,推动着内部审计制度由侧重财务审计转向经营管理审计。内部审计制度的演进目标在于构建一定的博弈均衡机制约束各层级经营者的权力运用,使其与资本所有者的利益目标尽可能保持一致,从而形成对经营者劳动的有效控制。

借助产权经济学,需要进一步指出的是,内部审计制度安排主要适用于剩余索取权部分或全部归

属资本所有者的契约结构。这是因为,在企业剩余权利全部归属经营者的契约结构下,经营者为了获取最大化自身的经济利益,会充分发挥资本权力配置资源的作用,可以降低甚至消除企业内部的代理成本^[26]。因此,资本所有者没有必要通过内部审计制度安排,并投入审计监督成本对经营者劳动进行控制^①。在企业剩余权利部分或全部归资本所有者的制度安排下,由于经营者不能得到完全的激励,其投入的劳动强度低于最优水平,而这会损害资本所有者的利益。因此,资本所有者产生对经营者劳动有效控制的需求。

从历史上看,20世纪60年代以来,美国生产社会化与资本主义私人占有制的矛盾越发凸显,个别资本所有者为了在竞争中实现商品价值,将目光投向企业内部经营管理活动。美国企业开始出现管理会计制度以及经营权向不同利润中心的下放,为了提升经营管理水平以及监督利润中心经营权的运用,普遍设立了内部审计制度。据相关调查数据,与1972年相比,1977年美国179家企业扩大了内部审计部门,占调查总数的81.7%;到1990年219家企业中已有208家扩大了内部审计部门^[27]。

(三) 社会审计制度的功能

经营者的资本权力来源于资本所有者的授权,作用于企业生产劳动过程。经营者运用权力配置资源过程既不能偏离资本所有者的利益,又需要获得组织内部和外部社会主体的认可。按照巴纳德的理论,权力是否有效在很大程度上取决于依靠权力发出的命令是否得到下级的服从和接受。这本质就是考虑到了影响经营者权力运用绩效的社会结构因素。

在竞争条件下经营者绩效水平构成经营者管理权威的主要来源。与此同时,经营者为了获得资本所有者承诺的激励性收入,也需要对其绩效水平有一个客观公允的评价。相关研究表明,外部审计是协调经营者与资本所有者利益关系的控制器,经营者也希望借助外部审计机构来鉴证财务报告的真实性和其他良好的经营绩效^[9]。进一步地,如前所述,在市场竞争强度较大的情况,个别资本积累还要求维持外部资本来源的稳定性。外部资本来源主要包括直接融资和间接融资,由于信息的不对称、信任机制缺失等因素,外部融资活动面临交易成本。企业不管是通过银行贷款、资本市场发行债券或股票还是通过私募股权融资,都面临着信息披露与交易成本问题。

因此,为了有效降低组织内部的利益摩擦成本与外部交易成本,建立企业内外部利益相关者的信任机制,不同规模等级的企业开始对独立化的审计监督产生大量需求,第三方独立审计服务的市场需求规模扩大逐步促进了企业内部会计、审计人员逐步开始进行专门的审计活动,从而专业化审计机构成为第三方并在市场经济中涌现,逐步形成了注册会计师审计制度。随着市场经济的发展,作为中介制度的社会审计机构不断规模化、规范化,更加注重发挥声誉和品牌效应,进一步为企业资本集中,特别是股份公司和资本市场的发展提供服务,在一定程度上维护了个别资本积累的稳定性。

从历史上看,英国1720年南海公司舞弊案催生了以验证资本市场的会计信息,并向社会公众发表独立审计意见为职业的现代注册会计师。英国1982年颁布的《公司法》标志着注册会计师审计制度的诞生。注册会计师审计制度使得经过审计的财务报表可以用来对债务契约进行监督^[9]。19世纪30年代,美国企业管理责任更加侧重处理多个利益相关者之间的利益关系。个别资本积累的稳定性成为不同利益相关者的共同利益,因此不同利益相关者对企业财务信息的共同需求,进一步推进了社会审计制度的完善。借助马克思主义积累的社会结构学派观点,资本所有者之间、资本与劳动之间、资本所有者与政府之间的关系需要通过法律体系、社会习俗、市场中介等制度安排加以调节。美国1933年《证券法》的出台标志着社会审计制度在美国诞生。注册会计师为多元化的利益相关者提供了真实公允的财务和经营信息^[9],从而有效维护了资本市场的稳定性,促使资本主义发展到新的

^①当然,经营者为了获得最大化利益,也可能创设内部审计制度,从而消除影响经营目标的消极因素。但是在剩余索取权部分或全部归属经营者的条件下,经营者实质上已经按照资本所有者的角色行动了。

阶段。

综上所述,经营者运用资本权力的过程是否符合资本所有者的利益、能否得到生产劳动者的接受以及外部投资者的认可,共同决定了经营者的绩效水平。经营者运用资本权力沿科层传递并依靠企业内部审计和社会审计制度的安排,在一定程度上调和了资本所有者与经营者之间、经营者与普通劳动者、资本所有者之间的利益冲突,从而实现劳动过程的有效控制与外部资本来源的稳定性,维护了个别资本积累的稳定性。

四、维护总体资本积累稳定性的政府审计制度

(一) 国家的双重职能与总体资本积累稳定性的条件

国家理论在马克思主义经济学体系中具有独立的地位^[28]。国家具有双重职能是马克思主义国家理论的基本观点。国家是上层建筑的一部分,反映社会生产过程中不同阶级的利益关系。资产阶级在取得政权之后,更是借助于国家的力量干预和调节社会经济活动^[29]。其一,国家会从生产资料所有权方面去保护统治阶级的利益^[30]。其二,国家作为超级社会实体又会超越阶级利益,代表社会整体去履行社会事务管理和公共服务职能。

马克思指出,国家政治活动“既包括执行由一切社会的性质产生的各种公共事务,又包括由政府同人民大众相对立而产生的各种特殊职能”。“正是由于特殊利益和共同利益之间的这种矛盾,共同利益才采取国家这种与实际单个利益和全体利益相脱离的独立形式,同时采取虚幻的共同体形式。”恩格斯强调:“一切政治权力起先总是以某种经济的、社会的职能为基础的……政治统治到处都是以执行某种社会职能为基础,而且政治统治只有它执行了它的这种职能才能持续下去。”

马克思在《1857—1858年经济学手稿》中指出,生产社会化的发展使得修筑公路、铁路等公共工程为资本积累的共同条件。对共同的、一般的社会生产条件的投资和发展是资产阶级国家经济职能的实质。资本“总是只寻求自己价值增值的特殊条件,而把共同的条件作为全国的需要推给整个国家”“资产阶级国家经济职能的实质,主要在于充当管理整个资本主义经济运行的共同事务的委员会,为整个社会的资本积累和资本增殖创造‘共同的条件’”^[29]。我们将这种“共同的条件”称之为总体资本积累稳定性的条件。

一方面,国家为资本所有者整体提供生产所共同需要的公共品。马克思指出,资本主义“生产力的这种发展,归根到底总是来源于发挥着作用的劳动的社会性质,来源于社会内部的分工,来源于智力劳动特别是自然科学的发展。在这里,资本家利用的是整个社会分工制度的优点。”从资本主义的发展历史看,社会分工制度的形成取决于国家通过改善有利于资本所有者整体生产所共同需要的基础设施与投资制度环境,主要包括维护国内的交易秩序与安全;消除不同区域的进入壁垒;建立指导经济主体交易互动的规则;降低投资活动的交易费用;推动商品货币关系的普遍化^[31]。

另一方面,在国家竞争条件下,维护总体资本积累的稳定性推动着国家由供给公共品逐步注重维护劳动力再生产的持续性。总体资本积累来源于生产领域劳动力创造的剩余价值,为了保障劳动供给的稳定性,需要在改善劳动条件等方面投入更多的资本。“在资本主义经济体系内,资本不断积累的过程要求建立一个制度框架。资本主义制度下,国家作为上层建筑中的一部分,在不断变化的情况下定期调整其形态可以促进利润和资本的积累”^[30]。国家维护资本主义的一般利益,推动实施满足劳动力再生产需要的社会各项政策,以此稳定资本积累的过程。

从世界范围来看,随着需求偏好的多样化、技术知识的不断扩散以及开放程度的不断提高,社会利益主体日益多元化、经济发展所需要的信息日益复杂化、国家之间的竞争日益激烈化,生产过程更加依赖知识劳动的投入,劳动力的再生产条件从基本的生活资料满足逐步转向多重权利诉求的满足。在开放和竞争条件下国家权力的统治模式更加需要转向多元社会主体充分参与的治理模式,即充分考虑社会公众的利益诉求,并让社会公众参与公共政策的制定过程,才能使国家权力“按照合乎规律

的经济发展的精神和方向发生作用”。

从历史上看,在资本主义经济发展过程中,“法国大革命和所有欧洲政府在之后几十年的政治经验表明,如果政治领袖在他的控制之下有足够的手段获得大多数人民的拥护,政府可以获得比旧制度的统治者更大的权力。”^[32]“从19世纪以来,所有欧洲国家比以往更加努力地致力于社会基础结构、提供服务、规范经济活动、控制人口的流动和保障公民的福利;所有这些活动都是作为统治者努力从他们的国民中获取财政收入和服从的副产品”^[32]。美国资本主义的发展实践表明,19世纪60年代的竞争资本主义逐步发展到20世纪90年代的跨国资本主义阶段之后,政府与经济的关系相应地由有限政府发展到扩大社会保障、稳定宏观经济^[22]。

(二) 维护总体资本积累稳定性对政府审计制度的功能需求

不管是提供生产过程共同需要的公共品,还是通过社会政策维护劳动力再生产的顺利进行,国家都是依赖政府组织而作为行使公共权力、配置公共资源的载体。著名政治学家福山认为,能够提供基本政治秩序且具备强大的治理能力的国家,是现代集约型经济增长的基本条件,为此需要通过法治和责任政府建设来保证规则公平和公共权力的有效行使^[5]。

政府组织是一个科层化的官僚机构,公共权力的代理人有着自身的利益,在监督约束较弱的条件下,容易产生侵占公共资金的腐败行为,从而不利于总体资本积累的稳定性。Yilmaz援引阿根廷、波斯尼亚、菲律宾、印度尼西亚等国的案例,说明在地方政府层面缺乏改进审计制度的法律手段和政治意愿,使得地方政府在公共服务提供、公共资金使用等方面出现腐败等问题^[33]。政府扮演公共权力代理人的角色,必须承担起法定的政治责任、行政责任、法律责任与经济责任^[34]。

资本主义国家对政府官员主要采取选举问责的监督形式。按照不完全契约理论,公民掌握的用于评估政府官员绩效的大量信息是不可验证的,因此完全通过契约手段控制政府官员的行为是不可行的。与之相匹配的监督控制机制是选举问责。然而,现实中许多实行了选举问责的国家,政府官员仍然常常滥用权力。这是因为,选任官员是被选民通过选举来控制的,选任官员不可避免会将大量政策制定权和执行权授予非选任的官员,并且因为监督资源有限,选任官员如何能够合理有效地保证他们的政策意图得到执行呢?^[35]

此外,资本权力对民主选举过程的深度介入决定了资本主义国家权力统治的阶级性,由此国家权力维护资本所有者利益的强制性行使过程容易产生利益冲突。“通常情况下,现代资本主义国家以社会的名义进行统治和管理。它实施一些社会功能,以隐藏其阶级的本质”^[30]。“资本主义经济对政府能够做什么施加了一些无所避免的现实。大企业的所有者拥有的政治权力部分来源于他们对竞选的大量捐助以及影响政治议程的能力。企业领导人同样具有巨大的间接的政治权力,因为他们控制着投资过程,这反过来决定着哪些州甚至哪些国家拥有工作岗位以及经济增长,而哪一些会面临失业上升和经济停滞。”^[22]

西方的政治学家也逐步认识到,仅仅有选举制度并不能保证官员负责,更重要的是建立一个控制制度来约束权力的使用。对于政治问责来说,需要另一个制度来积极主动地监督和约束当选官员在任期内的权力使用^[36]。西方国家的政治发展历程表明,预算问责必不可少。预算问责使得公共财政资源的使用更加透明、规范,并且可以约束权力使用。政治家需要通过预算控制官僚以及展示其政策制定的能力,从而获得连任。在政府组织运行中,基于人事和预算的激励约束制度可以使政府部门更加关注公共利益,履行公共责任^[37]。

国际会计师联合会(IFAC)2011年给出了预算问责框架。主要包括^[38]:(1)立法机构以预算方式赋予行政机构责任,使支出、投资、借款和行政项目符合法律要求。相应地,立法机关有权利和义务使行政机构对其监督检查进行报告并回应,进而承担公共财政管理、资源使用以及目标结果的责任,核心要求是透明度。(2)行政机构在批准的预算内分配资金,授权财政资源的汲取与使用,并监督已核准预算的执行情况。这也是行政机构的责任范围,包括指导行动适当地考虑经济效益,维持适度的内

部控制制度,确保遵守适用法律,选择和应用适当的会计政策,维护资产,衡量项目的有效性并报告整体组织的绩效水平。(3)立法机构对公共财政支出进行控制,审查公共部门实体的年度报告,评估他们工作的标准,并根据各种审计报告所载的事实提出建议。它限定了审计师的责任,确保审计师有权检查书籍和记录,并对立法会批准的项目实施监督。它还要求审计师通过审计报告的方式做出回应。这里的核心要求是独立的客观信息。(4)内部问责循环包括审计师的审计和报告,立法机关听证、立法机关对行政机构的建议以及行政机构的回应。行政机构所需要的是承认审计师的职责,即审计行政机构的活动。

上述理论分析与预算问责框架表明,政府审计制度既应该也可以成为预算问责的互补性制度安排。政府审计制度是国家根据统治或治理需求所创设的关于审计活动权利、责任、利益及基本行为规范的约定,具有约束性、权威性和稳定性,包括正式审计规则、非正式规则及其实施机制。政府审计根据既定的标准运用一定的审计方法和技术尽可能还原公共资金或资源使用的真实状态,并基于政府部门官僚租金汲取的实际情况实施问责,通过客观评价官僚系统的绩效以及约束官僚权力运用过程促进总体资本积累的稳定性。

国家对政府审计的制度需求受到生产力发展阶段、政治经济体制、文化传统等多重因素的影响。“统治者监督能力的差异应该能够解释大部分实际得到执行的政策之间的差异。监督的形式对于统治者需要什么样的代理人以及他在多大程度上依赖这些代理人起着重要作用。”^[35]随着社会公众需求的多元化,官僚机构的规模化以及全球政治经济联系的广泛化,国家权力运用的有效性取决于命令是否得到完全的服从并且适应内外部社会关系良性互动的需要。即制度化与规则化的国家权力运用需要获得社会层面的合法性认可,从而有效回应社会公众利益的诉求。在这一过程中,构建规范官僚系统运用国家权力的监督约束机制,并建立适应各层级权力范围的问责约束,是促进国家统治权向国家治理权转化的制度保障。政府审计制度安排逐步需要在政治家、官僚系统、社会公众之间构建信任机制,从而共同维护总体资本积累的稳定性。

从历史上看,总体资本积累的需要迫使资本主义国家采取更具针对性的社会管理政策,维护或创造使有利可图的资本积累成为可能的各种条件以及维系社会和谐所需要的各种条件,从而导致国家公共财政支出巨大^[39]。这必然产生对公共财政资金使用的合规性、效率性和效果性的监督与评估需要。为了提高国家治理效能,资本主义国家建立了政府审计机构及其相关制度,强化绩效政府和责任政府建设。例如,美国依据《1921年预算与会计法案》设立了独立的国家审计署(简称GAO),其职责逐步从最初的负责审核凭证到负责审查政府运作的经济性和效率性,充分发挥政府审计的监督、洞察和前瞻功能,服务于国家治理。英国在1983年设立审计署(NAO),在2000年出台了《政府资源和会计法》(Government Resource and Account Act),对财政预算、政府绩效、国有资产经营管理、环境资源等进行全面审计^[16]。经济合作发展组织(OECD)的国家在20世纪80年代中期以后,普遍在公共部门引入审计控制手段,旨在回应社会公众对政府责任与效率的压力。

五、新时代中国特色社会主义审计制度的功能定位

基于上述关于审计制度功能的马克思主义经济学解析,结合我们对党的十九大报告的学习体会,我们认为建设新时代中国特色社会主义需要更好地维护资本积累的稳定性,新时代中国特色社会主义审计制度功能应定位于在促进公平与效率有机统一的基础上保障资本积累的稳定性。

(一) 建设新时代中国特色社会主义需要更好维护资本积累稳定性

改革开放以来,中国经济取得快速进步的基本经验是建立社会主义市场经济体制,创造性地实现公有制与市场经济的结合,促进财富分配公平与财富创造效率的统一,这也为整个人类探索有利于财富创造及其公平分配的制度安排提供了“中国样本”或“中国方案”。“实践—认识—再实践—再认识”的马克思主义实践论表明,任何一项制度创新不可能一劳永逸,而是随着经济社会实践的发展不

断加以完善的,并且对其理论认识也在不断深化。

从实践来看,社会主义市场经济体制仍需要不断完善。从企业层面看,在市场经济条件下,国有企业创造财富需要遵循市场竞争规则,充分发挥经营劳动的积极性,建立激励相容的约束机制。通常,这种积极性的发挥要求国有企业经营者拥有一定的相机治理权,然而,相机治理权既可能用于生产活动,也可能用于分利活动。如果国有企业的剩余索取权归经营者所有,其不会将相机治理权用于分利活动,因为这是“左口袋”到了“右口袋”。在公有制下,国有企业的经济剩余归代表全民利益的国家所有,国有企业的经营者只是代理人。因此,剩余索取权和相机治理权不能很好匹配,容易导致经营者有效劳动的内生供给不足以及经济剩余被内部人汲取。

从政府层面看,中央政府作为全体人民利益的代表,行使国家治理过程的委托人角色,制定符合人民利益的各项公共政策,再通过各层级政府机构执行公共政策,实现社会福利的最大化。这一目标决定了公共领域的剩余不是企业领域的经济剩余,也不存在类似企业领域中剩余索取权配置给各层级代理人的问题,因而无法通过类似私人部门的权利配置达到最大激励效果,消除代理成本。有学者认为,在一定时期内,行政性和经济性的“放权让利”改革使得各级地方政府和国有企业的官员拥有一定的剩余索取权和控制权,原本由中央政府垄断占有和再分配的“国家租金”被“耗散”了^[40]。现实中部门、地方和团体的本位主义利益导致公共权力自我膨胀,主要表现为拓展自身权力、扩大事权范围、增加预算支出,形成“政府权力部门化、部门权力利益化、部门利益个人化”等不良现象^[41]。

党的十九大报告提出,中国特色社会主义进入了新时代,我国社会的主要矛盾是人民日益增长的美好生活需要和不平衡不充分的发展之间的矛盾。要“坚持以人民为中心”,破除影响财富创造和分配的体制机制障碍。建设新时代中国特色社会主义内在地要求代表全体人民利益的中央政府通过国有企业的生产组织方式提高财富创造能力,通过各级公共部门提供公共物品和服务以及财政转移支付活动扩大财富再分配效能,从而在保证资本积累稳定性的基础上调节地区、城乡以及不同社会群体的收入差距,最终实现共同富裕。

(二) 新时代中国特色社会主义审计制度的功能定位

党的十九大报告指出,“必须坚持和完善中国特色社会主义制度,不断推进国家治理体系和治理能力现代化,坚决破除一切不合时宜的思想观念和体制机制弊端,突破利益固化的藩篱,吸收人类文明有益成果,构建系统完备、科学规范、运行有效的制度体系”。按照前文所述,为了克服上述问题,新时代中国特色社会主义审计制度一方面需要有效控制经营者劳动,促进国有资产保值增值,另一方面需要推动责任政府、法治政府和服务型政府建设,构筑新时代中国特色社会主义总体资本积累的共同条件。与资本主义社会相比,中国特色社会主义制度更加注重公平和效率的统一,为此,我们认为新时代中国特色社会主义审计制度的功能要更加注重促进公平和效率的统一,从而保障中国特色社会主义制度的优越性。

1. 促进市场竞争公平性与价格机制效率性的统一

社会主义市场经济体制的完善需要发挥价格机制引导资源配置的效率性,即发挥市场配置资源的决定性作用。市场竞争公平性是价格机制效率性的前提,这符合马克思主义经济学的基本原理,即市场经济的基本规律是通过竞争机制调节供求关系,并通过市场价格引导资源配置。只有通过公平的市场竞争,才能验证单个商品生产者生产某种商品所耗费的个别劳动时间是否符合社会必要劳动时间,形成市场价格的价值基础,从而发挥价值规律的作用。

在当前的生产力发展阶段,生产资料公有制为主体、多种所有制共同发展的社会主义基本经济制度决定了社会主义与市场经济更好结合需要维护多种所有制条件下市场主体的公平竞争。因此,需要健全以公平为核心的产权保护制度,坚持权利平等、机会平等、规则平等。从实践来看,非公有制经济的市场主体在市场准入、交易范围、定价选择等方面仍面临歧视性、限制性政策规定。为了破除影响公平竞争的体制机制障碍,国务院出台了“实施公平竞争审查制度”的政策,纳入公平竞争审查范围的政策主要

包括:“市场准入、产业发展、招商引资、招标投标、政府采购、经营行为规范、资质标准等”。

政府审计需要充分发挥全面性、专业性与独立性的监督能力,通过对各级地方政府、部门和机构对公平竞争政策执行情况的持续跟踪,积累关于政策执行情况的信息,分析政策执行过程中出现的突出问题,剖析问题产生的多重原因,评估与识别影响政策执行效果的关键因素,更好地推动政策落实,从根源上断绝行政权力对公平竞争的不利影响,有利于保障市场竞争公平性。市场价格机制为公有制经济提高财富创造效率提供了激励与约束,有助于更好地维护公有制的主体地位。

2. 促进初次分配公平性与国有企业效率性的统一

社会主义市场经济体制的完善需要提高公有制条件下生产劳动的效率性,这是发挥公有制主体地位,维护财富初次分配公平性的前提。市场经济是社会劳动的间接实现途径,它表现为社会分工制度。社会分工制度与一定的生产资料所有制关系相结合,决定了财富创造与分配过程的控制主体。“分配关系本质上和生产关系是同一的,是生产关系的反面”。生产资料所有制关系决定了分配关系,公有制为主体的所有制关系决定了按劳分配为主体的分配关系。

国有企业财富初次分配公平要求参与创造财富的生产劳动具有效率性。从实践来看,国有企业在稳定就业、宏观调控、社会发展等方面做出了巨大贡献,但仍面临一定的问题,需要进一步做强做优做大。在市场经济条件下,竞争过程同样带来国有企业经营任务的复杂性,国有资本的所有者与经营者也必然发生分离。国有企业内部的生产劳动过程需要经营者投入足够的努力进行协调指挥,但是信息不对称、机会主义行为等因素导致的代理成本影响了国有企业生产劳动的效率性。即便财富初次分配实现了公平,也可能是低效率的公平,不利于财富的持续增长。

为了降低代理成本,需要加强国有企业内部审计、社会审计与政府审计的协同监督。国有企业的经营活动同样涉及货币资本的流入与流出、资产与负债的生成与管理、经营业绩的确认。对国有企业加强审计监督可以规范经营者对国有资本的使用,提高国有资本的经营效率。与此同时,“深化国有企业和国有资本审计监督,要围绕国有企业、国有资本、境外投资以及企业领导人履行经济责任情况,做到应审尽审、有审必严”,从而有效约束国有企业经营者的权力运用,更好地发挥党对国有企业的领导作用。

3. 促进再次分配公平性与经济运行效率性的统一

社会主义市场经济体制的完善需要保障宏观经济运行的效率性,其本质在于克服资本主义市场经济发展普遍存在的生产相对过剩与有效需求不足的固有矛盾,其前提则在于财富再分配的公平性。社会主义市场经济的控制主体是代表劳动者利益的社会主义性质的中央政府(广义)。如前所述,中央政府(广义)通过制定公共政策,并通过不同层级的地方政府执行公共政策,配置和使用财政资金,提供公共物品和服务,促进财富再分配的公平性,从而调节经济发展差距,最终实现共同富裕。

地方政府及其官员的本位利益、知识水平、政策理解能力、责任约束、价值判断等因素都会对公共政策效果产生影响。从实践来看,中央政府从改善国民收入分配、稳定劳动供给等方面,出台了诸如社会保障、精准扶贫、创新创业等公共政策。从国家审计署发布的2017年审计报告看,各级地方政府仍存在政策执行不力的情况。例如,在贯彻精准扶贫政策执行方面存在资金违规使用以及资金闲置问题。

为了维护公共利益,政府审计需要在地方政府治理与经济发展中发挥作用。在信息保障方面,政府审计制度安排需要做到全面评估各级地方政府公共政策执行的资源投入及其配置效率、项目实施进度及其内控制度安排以及项目的经济效益、社会效益和生态效益,并构建合理化、透明化的官员激励约束机制,从而引导地方政府合理有序竞争,更好实现公共利益。在公共权力约束方面,需要通过完善政府审计的结果公告制度以限制地方政府官员的自利性,使其无法继续获取额外的国家租金。与此同时,政府审计可以将审计结果提交给其他公共权力监督部门作为客观依据,提高公共权力监督的效率和效果,从而更好地维护公共利益,促进社会财富再分配的公平。

六、总结

本文首先在马克思主义理论指导下展开对审计制度功能的解析,论证了企业审计制度(企业内部审计、社会审计)与政府审计制度在维护资本积累稳定性的层面具有功能一致性。在微观层面,一方面,个别资本所有者为了追求剩余价值的最大化推动着审计作为监督经营者劳动的手段在企业内部发生;另一方面,为了维护外部资本来源稳定性,降低企业外部融资活动的交易成本,独立化的第三方审计机构发挥着利益相关者之间的信任中介功能,资本主义的市场竞争机制最终推动社会审计制度的形成与完善。在宏观层面,国家权力沿官僚系统传递,通过实施预算问责制并配以政府审计的互补性制度安排,有效回应了国家竞争与技术进步对资本积累共同条件的新要求。

企业内部审计、社会审计、政府审计的制度安排组合可以充分保障市场经济条件下资本权力与国家权力的有效性,从而在微观和宏观层面共同构筑资本积累稳定性的条件。立足马克思主义的审计制度功能观,并结合新时代中国特色社会主义建设的客观需要,本文进一步论述了新时代中国特色社会主义审计制度的功能定位,这也构成了对审计制度功能进行马克思主义经济学解析的新时代意义。

审计制度供给应综合考虑国家发展战略、社会利益协调、市场机制完善等治理目标,在习近平新时代中国特色社会主义思想的指引下,通过“改革审计管理体制”^[42],增强审计的专业性、独立性和权威性,并与其他监督方式形成协同,共同构筑权力运行的制约和监督体系,实现法治国家、法治政府和法治社会的相互促进,从而更好地维护新时代中国特色社会主义资本积累的稳定性,适应新时代中国特色社会主义国家治理的需要。

参考文献:

- [1] 杨志,陈跃. 公有资本是当代科学社会主义的重要创新[J]. 经济纵横,2015(9):43-49.
- [2] 马艳,王琳,张沁悦. 资本积累的社会结构理论的创新与中国化探讨[J]. 马克思主义研究,2016(6):60-70.
- [3] 李晓慧. 国家审计变革与审计学科建设[J]. 审计研究,2017(4):9-18.
- [4] 齐超. 制度含义及其本质之我见[J]. 税务与经济,2009(3):9-13.
- [5] 福山. 政治秩序的起源[M]. 桂林:广西师范大学出版社,2012.
- [6] 林岗,刘元春. 诺斯与马克思:关于制度的起源和本质的两种解释的比较[J]. 经济研究,2000(6):58-65+78.
- [7] 丁利. 制度激励、博弈均衡与社会正义[J]. 中国社会科学,2016(4):135-158.
- [8] 佩蕾丝. 技术革命与金融资本[M]. 北京:中国人民大学出版社,2007.
- [9] 韩丽荣. 注册会计师审计制度的经济学分析[D]. 长春:吉林大学,2005.
- [10] 秦荣生. 公共受托经济责任理论与我国政府审计改革[J]. 审计研究,2004(6):16-20.
- [11] 李季秀. 2001. 略论委托代理与经济责任审计[J]. 审计研究(6):39-41.
- [12] 刘颖斐,余玉苗. 宪政视角下的党政领导干部经济责任审计[J]. 审计研究,2007(3):37-39.
- [13] 张阳,聂新军. 经济责任审计基本理论及其信号传递效应研究[J]. 中国行政管理,2012(10):47-51.
- [14] 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(2):3-10.
- [15] 房巧玲,刘长翠,肖振东. 行为导向审计模式研究:基于国家审计的视角[J]. 当代财经,2013(4):119-128.
- [16] 刘家义. 国家治理现代化进程中的国家审计:制度保障与实践逻辑[J]. 中国社会科学,2015(9):64-83.
- [17] 蔡春,朱荣,蔡利. 国家审计服务国家治理的理论分析与实现路径探讨——基于受托经济责任观的视角[J]. 审计研究,2012(1):6-11.
- [18] 唐滔智,陈红,赫雁翔. 国家治理、地方政府性债务审计与经济安全[J]. 南京审计学院学报,2015(5):20-27.
- [19] Milesi-Ferretti G M. Good, bad or ugly? On the effects of fiscal rules with creative accounting[J]. Journal of Public Economics, 2004, 88(1):377-394.
- [20] Schelker M, Eichenberger R. Rethinking public auditing institutions: Empirical evidence from Swiss municipalities[S]. Available at SSRN 1028927, 2008.
- [21] Olken B A. Monitoring corruption: Evidence from a field experiment in Indonesia[J]. Journal of Political Economy, 2007, 115(2):200-249.
- [22] 鲍尔斯,爱德华兹,罗斯福著,孟捷等译. 理解资本主义:竞争、统制与变革[M]. 北京:中国人民大学出版社,2013.

- [23]曼德尔.论马克思主义经济学[M].北京:商务印书馆,1979.
- [24]贺静,颜鹏飞.论马克思的产权思想及其当代意义[J].福建论坛(人文社会科学版),2008(4):4-8.
- [25]IIA.国际内部审计专业实务框架[S].中国内部审计协会译,2013.
- [26]Jensen M C, Meckling W H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure[J]. Journal of Financial Economics 1976, (3): 305-360.
- [27]牟永春,刘文安.美国企业内部审计[J].商业经济,1994(6):28-31.
- [28]郁建兴.论全球化时代的马克思主义国家理论[J].中国社会科学,2007(2):43-57.
- [29]顾海良.马克思经济思想的当代视界[M].北京:经济科学出版社,2005.
- [30]提瓦纳,辛格.资本主义制度下国家作用与资本积累的稳定性[J].海派经济学,2016(1):59-73.
- [31]庄尚文.世界经济衰退背景下提升国家治理效能的政策审计探讨[J].世界经济与政治论坛,2016(6):143-151.
- [32]查尔斯蒂利著,魏洪钟译.强制、资本和欧洲国家(公元990—1992年)[M].上海:上海人民出版社,2007.
- [33]Yilmaz. Linking local government discretion and accountability in decentralization[J]. Development Policy Review, 2010, 28: 259-293.
- [34]冯均科.以问责政府为导向的国家审计制度研究[J].审计研究,2005(6):13-18.
- [35]诺斯等著.交易费用政治学[M].中国人民大学出版社,2013.
- [36]马骏.实现政治问责的三条道路[J].中国社会科学,2010(5):103-120.
- [37]郑方辉,尚虎平.中国法治政府建设进程中的政府绩效评价[J].中国社会科学,2016(1):117-139.
- [38]IFAC. Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective[S]. International Federation of Accountants, 2011.
- [39]彭华民,黄君.福利国家社会政策发展:资本、劳工与国家集中化互动逻辑[J].学术研究,2016(9):54-60.
- [40]刘欣.当前中国社会阶层分化的多元动力基础——一种权力衍生论的解释[J].中国社会科学,2005(4):101-114.
- [41]刘家义.论国家治理与国家审计[J].中国社会科学,2012(6):60-72.
- [42]习近平.决胜全面建成小康社会 夺取新时代中国特色社会主义伟大胜利——在中国共产党第十九次全国代表大会上的报告[N].人民日报,2017-10-28(1-5).

[责任编辑:高婷]

Analysis of the Function of Auditing System in Marxist Economics: On the Functional Orientation of the Socialism Auditing System with Chinese Characteristics for New Era

YAN Weilong¹, ZHUANG Shangwen²

(1. Nanjing Audit University 2. School of Government Auditing, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: According to Marxist economics, the development of productive forces is the decisive force to promote the development of human society. The inherent contradictions of the capitalist mode of production have forced the capitalist system to evolve a series of institutional arrangements including the auditing system for maintaining the stability of capital accumulation and, thus promoting the progress of social productive forces. Based on the theory of capital accumulation, the theory of property rights, the theory of market economy and the theory of the state, Marxist economics deepens the theoretical understanding of the function of the audit system from the perspective of maintaining the stability of capital accumulation and discusses the different types of audit systems (internal audit, social auditing and government auditing) in maintaining the stability of capital accumulation. The theoretical significance is to enrich and improve the existing theoretical research on the audit system and to make some efforts to explore the new era of socialism with Chinese characteristics in the field of audit theory. Based on the above-mentioned theoretical analysis and the study of the 19th National Congress of the CPC, this essay further discusses the functional orientation of the socialism auditing system with Chinese characteristics in the new era. In order to better serve the new era by reforming the auditing management system and perfecting the auditing system arrangement, here we provide a certain train of thought for the great cause of socialism with Chinese characteristics.

Key Words: Marxism; the New Era; stability of capital accumulation; auditing system; socialism with Chinese characteristics; auditing management system; auditing system arrangement; state audit; government audit