

国家审计本质认识论及其实践规律

许 莉

(南京审计大学 政府审计学院,江苏 南京 211815)

[摘要]习近平总书记强调:“要坚持实践第一的观点,不断推进实践基础上的理论创新。”运用马克思唯物辩证法、历史观、认识论,梳理中国特色社会主义审计的制度优势及实践经验,分析国家审计基本概念、基本范畴、基本特征,得出基本结论:国家审计的受托责任是受人民之托,国家审计职能职责与党和国家根本任务密切相关,中国国家审计制度变迁与社会生产力、经济基础相适应,有其必然性及规律性。在新时代,国家审计已成为国家治理体系中依法监督制约权力运行的一项重要制度安排,在党的领导下将进一步发挥固有价值与积极作用。

[关键词]国家审计;审计本质;审计哲学;审计制度;国家治理;新时代;实践规律

[中图分类号]F239.44 **[文献标志码]**A **[文章编号]**1004-4833(2021)05-0020-04

本质是事物内在联系并区别于相近事物的固有的根本属性。由于本质是事物内在的,而人们认识世界需要经历“实践—认识—再实践—再认识”的过程,因此对审计本质的认识需要长期地、深入地探讨。中国的审计制度有着科学完整的体系,从审计主体来看,包括国家审计、内部审计及社会审计,它们各有专业分工,各司其职且相互协作,在国家治理、公司治理及资本市场有效运行等方面发挥着重要作用。

中国特色社会主义的制度优势要求中国的国家审计事业、审计理论也要坚持“特色”两字,“特”是与众不同,“特色”是与众不同且具有优势。习总书记指出:“只有以我国实际为研究起点,提出具有主体性、原创性的理论观点,构建具有自身特质的学科体系、学术体系、话语体系,我国哲学社会科学才能形成自己的特色和优势。”我们需要立足中国审计实践,透视国家审计产生发展的时代背景及制度特征,寻找审计监督与其他监督的共性及区别,总结中国特色审计制度的优势及实践规律,回答中国的审计制度“为什么能、为什么行”等问题,使国家审计在促进经济高质量发展、推动全面深化改革、推进依法治国及加强反腐倡廉等方面更好地发挥作用。

一、国家审计本质的辩证观

(一)现象与本质:国家审计概念

莫茨和夏拉夫在《审计理论结构》中论述到:一般地说,概念是逐步形成的,它们从粗略的描述演化为经得起考验的通则。概念的最初出现标志着某种领域知识意识的开端。对已形成的概念进行反复推敲和严格检查,则表明知识领域达到了相当成熟的阶段^[1]。

从哲学视角看,现象与本质是一对基本范畴,任何事物都是本质与现象的统一。国家审计的本质决定其外在表象,理论界对国家审计本质的认识有查账观、监督观、民主法制论、权力制约论、国家治理理论等多种学术观点,而国家审计目标、对象、职能、作用、特征等都是围绕着“什么是国家审计”而产生的一系列概念及其规定性,从不同角度、不同层次反映了审计的本质。人们对事物、现象、过程等的认识是从现象到本质,从不甚深刻本质到更深刻本质的不断深化过程^[2]。透过现象看本质既反映认识事物的方法论,又折射出事物的本质是有外在表象及特征的。对国家审计的外在反映进行观察、调查、分析与研究,有助于更深刻地认识国家审计的本质。

1. 国家审计目标。根据《汉语词典》对目标的定义,简单地说,审计目标就是人们通过审计实践、审计项目实施所期望达到的目的、境地或标准。从字面上看,“人们”是指审计机关或审计人员,其实,依据审计“三方面

[收稿日期]2021-08-07

[基金项目]江苏高校优势学科建设工程资助项目(PAPD);2021年国网宁夏重大调研课题“大监督体系下内部审计工作研究”(SGTYHT/20-JS-224)的阶段性研究成果

[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,硕士生导师,从事政府审计及金融内部控制研究,E-mail:xlj@nau.edu.cn。

关系人”理论,这里的“人们”则更应是审计授权人。根据《中华人民共和国审计法》(以下简称为《审计法》),审计机关是接受审计委托人委托,从专业化角度对被审计单位的财政财务收支的真实性、合法性、效益性进行监督,以确保经营者受托经济责任全面有效的履行。所谓受托经济责任,在审计理论界尤其是社会审计时,往往是指基于财产所有权及经营权的“两权分离”理论。我国《宪法》规定,中华人民共和国的一切权力属于人民,人民是国家的主人。因此,我国的国家审计最终是受人民之托,审计结果要向人大报告、向社会公开、向人民负责,其根本目标是为国而审、为民而计,维护人民群众的根本利益。

2. 国家审计对象。按照辩证唯物主义的世界观和方法论,在确认了国家审计根本目标的价值取向后,审计项目的具体目标、审计范围与重点应适应经济社会发展环境及外在条件而动态变化。《审计法》明确了国家审计对象是被审计单位的财政财务收支等经济活动和单位主要负责人履行经济责任情况,这里涉及“审计客体—被审计单位”和“审计内容—经济活动及责任”两个概念,在公共权力运行、公共资金使用、财政财务收支、国有企业经营等方面,国家通过法律法规等对各级政府、企业管理人员的公共权力行使、行为的合规性、信息的真实性、资金使用的绩效等方面都做出了相关规定。那么,公务人员、相关管理者是否依据法律授权、制度规定、规制约束等履职尽责了呢?在国际国内“双循环”、公共行政管理及社会实践中,还存在多极化委托代理、多层次受托管理等客观现实,因此,为保证委托人—人民群众的根本利益,需要通过独立的、精通专业的审计机关对委托代理人的经济责任履行情况进行监督,这也是审计监督与行政监督、司法监督等显著的不同之处。党的十八大以来,国家审计不仅在经济领域行使监督权,还突出了权力运行的“紧箍咒”、反腐败的“利剑”,对行使公权力、资源配置权的单位或个人实施更有效的监督,成为党和国家监督体系的重要组成部分。在审计业务上,由传统的财政财务审计拓展到经济责任审计、专项审计调查、民生审计、政策落实执行情况审计等。

3. 国家审计职能。职能是事物本身内在的功效或功能,国家审计职能是指其满足人民之托、社会需求的能力,是指国家审计“能做什么”,在国家治理中能发挥怎样的作用。理论界对国家审计职能的认识已从“单一职能论”“三职能论”发展到“多职能论”,纵观中国共产党诞生、革命斗争、新中国成立、改革开放、市场经济发展及新时代中国特色社会主义制度,国家审计的职能已从初期的审查财政财务收支、行为的合规性和抑制信息不对称条件下的舞弊风险,扩展到经济“体检诊断”,维护国家经济安全。

4. 国家审计作用。国家审计的作用通常理解为行使审计职能后是否实现了审计目标,产生了“什么样的实际效用”。概括地讲,国家审计有两个基本作用:促进和制约。“促进”包括审计的建设性、发展性、优化性等作用,如新时代审计促进经济高质量发展、促进全面深化改革;“制约”主要是抑制性、防护性,如降低信息不对称导致的经济运行风险、防范系统性金融风险、抑制经济活动中违规和非理性行为等。

(二)普遍性与特殊性:国家审计特征

特征是本质的外在表现和标志,孤立地看待一个事物是不能产生特征的概念的,没有普遍性和联系性就没有特殊性和个性。

1. 独立性是审计区别于其他监督的最基本特征之一。独立性是指审计人员在审计实施过程中不受危及或按理性预期会危及其做出无偏见审计决策能力的压力及其他因素的影响^[3]。与行业监管相比,审计不干预、不参与被审计单位正常的业务经营及管理,而行业监管一般具有附属或附带的管理职能,在独立性、客观性上存在天然缺陷和局限。与党内监督、民主监督、司法监督、舆论监督等相比,国家审计是基于独立的第三方对受托管理和使用公共资源的被审计客体履职尽责情况进行监督与评价。与其他审计主体相比,国家审计的独立性比内部审计的相对独立性、社会审计契约关系上的独立性更强。我国《宪法》《审计法》规定,审计机关与被审计单位没有组织上的隶属关系,审计人员依法独立行使审计监督权时受法律保护。世界审计组织最高审计机关《利马宣言》和《墨西哥宣言》也都明确了国家审计应保持独立性的原则及重要意义。

2. 政治性是国家审计有别于内部审计、社会审计的一大特点。我国审计机关是政府的组成部分,国家审计人员属于国家公务员,因此,国家审计与赋有内部管理性质的内部审计、偏向于市场资源配置的社会审计的工作性质完全不同。从事国家审计工作的政策性也极强,审计人员必须具备很强的政治性才能在如政策跟踪审计、乡村振兴专项审计时做出准确判断与评价。中国特色的国家审计体制、全国审计领域重大事项由中央审计委员会审议决定等也都决定了国家审计机关首先是政治机关,必须贯彻落实党的路线方针政策。

3. 法定性是国家审计履行审计职能的基本依据。我国《宪法》《审计法》及相关实施条例对国家审计制度作

出了明确规定,审计机构及人员的法定、审计职责与职权的法定、审计评价标准的法定、在法定范围内做出审计决定、依法对被审计单位及事项的处理处罚等,均体现了国家审计的法定性。党的十八大以来,《国务院关于加强审计工作的意见》、经济责任审计有关规定以及2018年《深化党和国家机构改革方案》将国家发改委、财政部、国资委的部分监督职责划入审计署,都体现了国家审计与其他审计主体不同的权威性及法定性。

4. 专业性体现了国家审计应有的职业关注。国家审计是一种专职的、专业的经济监督行为。审计人员需精通会计、审计、经济、管理等相关专业知识,对被审计单位的资金流、业务流、信息流、物资流等有很强的识别、分析、判断能力,在审计实务中能运用审计技术方法、遵循审计准则,熟悉国家方针、政策、财经法纪等。在国家治理的大监督体系中,相较于其他监督形式,国家审计监督由于其专业性能力、专业精神而具有不可替代性。

5. 全面性是指国家审计对象和内容具有广泛性和普遍性。在审计实践中,全面性体现为监督对象、监督领域、监督过程的全覆盖,贯穿于经济社会运行的全过程和全领域。党的十八大提出的“建立健全权力运行制约和监督体系”是对国家审计的新要求。2015年《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》强调,对国家审计法定职权范围内的公共资金、国有资产、国有资源和党政领导干部履行经济责任情况实行审计监督“全覆盖”。

二、国家审计发展的历史观

(一) 生产力与生产关系:古代国家审计的起源

马克思、恩格斯在《德意志意识形态》指出,历史不外是各个时代的依次交替。每一代都利用以前各代遗留下来的材料、资金和生产力^[4]。随着生产力的不断发展,必须建立与之相适应的生产关系。

在社会生产力低下的原始社会不需要审计。当生产力发展到一定水平时,国家财富增多、疆土扩大导致统治者分封诸侯贵族,即国家授权管理的开始。为了防范官吏在经济上的违法乱纪、贪赃枉法,西周时期已出现审计的雏形——“宰夫”,其独立于财政部门,主要检查监督百官执掌的财政财务收支,以决定各级官员和政府的奖惩,成为监督和强制保障财政收入、控制财政支出的治理工具。春秋战国时期,铁制农具的使用、牛耕、水利发展使农业生产大有提高,一些诸侯国对新兼并的领土不再进行分封而是委任官员治理,“上计”审计制度得到较快发展。隋唐时期,封建社会经济呈现出空前繁荣景象,地方赋税征免与否要报“比部”,至此主管审计且具有司法监督性质的“比部”产生。五代十国是中国历史上一个纷乱割据的时代,宋代经济发达、耕地面积扩大,统治者“以防弊之政,作立国之法”,建立了我国古代第一个以“审计”命名的专职审计机构^[5]。元明清时期,以科道审计为主,集监察和审计职权为一身,形成高度集权、机构庞大、制约严密的监察体系。

由于社会生产力及人们认识能力的局限,我国古代国家审计经历了官计、上计、比部、三司与审计司、科道等五个不同历史阶段,但并不完全独立,审计职能常与行政监察、司法财经管理、管理考核职能混在一起。

(二) 经济基础与上层建筑:近现代国家审计制度变迁

马克思历史唯物主义的“经济基础决定上层建筑,上层建筑反作用于经济基础”的基本原理,揭示了人类社会发展的规律。

1. 1921年至1949年,革命战争时期的国家审计制度从初创到逐步成熟。由于政治、经济和革命斗争的需要,中国共产党成立初期就开展了审计工作。党的一大通过了《中国共产党第一个纲领》,“地方委员会的财务、活动和政策,应受中央执行委员会的监督”。革命根据地期间,1932年8月颁布了《财政部暂行组织纲要》,规定中央政府在财政人民委员部设审计处。1933年9月,苏区中央政府成立审计委员会,独立于财政委员会之外。1934年2月,中央审计委员会直接由中央执行委员会领导。1937年2月,中华苏维埃临时中央政府设立了国家审计委员会,建立了预决算制度和审计制度。抗战时期,中央军委在财政委员会下设审计处。解放战争时期,军队团以上各级均设立审计委员会,各解放区分别建立了适合本地实际、较为独立和完善的审计制度^[6]。

2. 新中国成立至今,国家审计制度越来越成为国家治理的重要组成部分。1949年至1978年,由于当时的政治经济环境,国家没有设立独立的审计机关,而是赋予会计人员监督财政财务收支的职权。1978年,党的十一届三中全会决定将工作重心转移到社会主义现代化建设上来。1982年,党的十二大也指出要把全部经济工作转到以提高经济效益为中心的轨道上,同年12月《宪法》正式确立了我国的审计监督制度。1983年9月15日,我国最高审计机关——审计署正式成立。1984年,党的十二届三中全会通过了《中共中央关于经济体制改革的决定》。1987年,党的十三大阐述了关于社会主义初级阶段的理论。1988年国务院发布了《中华人民共和国审计条例》。1992年,党的十四大确立了建立社会主义市场经济体制的目标。1994年8月31日,新中国第一

部《审计法》正式颁布,中国审计监督制度框架初步形成并走上法制轨道。党的十五大、十六大提出加强对权力的监督和制约,审计机关调整审计工作定位、目标和重点,推进了审计结果公告制度和绩效审计,探索经济责任审计。国家审计围绕党的十七大提出的中心工作,通过开展法治化等五项工作促进国家政治经济文化和生态文明建设。2012年,党的十八大提出全面建成小康社会和全面深化改革的目标,国家审计依法履行职责,推动全面落实经济、政治、文化、社会和生态文明建设“五位一体”的全面实施,推动完善国家治理。党的十九大提出了我国经济“新常态”下的新发展理念,国家审计紧密围绕转变经济发展方式、优化经济结构、转换增长动力、完善产权制度和要素市场化配置等重点,形成中国特色的社会主义审计体制。

三、中国国家审计的认识论

马克思主义哲学将实践贯穿于认识论,科学揭示了认识的本质。习总书记指出:“把中国实践总结好,就有更强能力为解决世界性问题提供思路和办法。”将审计实践中做好了的方面总结提炼,就是理论创新。

1. 国家审计有着区别于其他监督的固有的内在的本质特征。随着经济的发展及委托代理的产生,国家审计监督制度是国家治理中不可或缺的重要制度设计。它与其他监督有着本质区别,在审计目标、职能、职责、监督范围等方面有着自身独特优势。纵观建党百年历史,国家治理的目标决定国家审计的目标已由初期的“真实性、合法性”提升到当下的“效益性、安全性”。国家审计范围由“财政财务收支”扩大到“全覆盖”,通过发挥审计职能、履行审计职责服务于党和国家的主要任务,在不同历史时期发挥促进与制约作用。新时代,国家审计受人民之托,通过“治已病、防未病”,其监督程度、审计质量及价值功能发生重大变化。

2. 中国特色的社会主义审计制度是客观规律与历史定位的辩证统一。在生产力与生产关系、经济基础与上层建筑的社会基本矛盾的推动下,人类社会总是按照生产关系一定要适合生产力状况、上层建筑一定要适合经济基础的发展要求及规律,由低级向高级发展^[7]。纵观建党百年历史,中国特色审计制度的形成就是将国家审计的共性、普遍性与我国的具体性、特殊性相结合,形成有机辩证的统一。马克思主义的实践论告诉我们,没有现成的可照搬套用的行政管理或国家治理模式,最适应、最能产生效能、有利用实现预期目标的则是最好的。新时代,建立“集中统一、全覆盖、权威高效”的审计监督体系就是基于中国经济基础、政治制度和历史规律的审计体制改革,在经济监督、权力制约等多方面已产生巨大效能。

3. 事物内在的发展规律要求中国国家审计必须坚持党的领导。物质决定意识,想问题、办事情都要坚持一切从实际出发、实事求是,尊重事物发展的客观规律。纵观建党百年历史,中国共产党建立了适合不同时期需要的审计制度。尤其是新中国成立以来,每一次审计制度、审计机构、审计职责的调整都与人民的委托、党和国家的建设目标密切联系。新时代,党的领导是推进国家治理体系和治理能力现代化的保证。审计机关及审计人员必须坚持党的领导,提高政治站位,运用好专业知识,提升专业能力,具备良好的职业素质、道德和文化,只有如此才能完成好党和国家赋予的使命和职责。

4. 实践性对推进审计理论研究与创新有着重要的指导意义。实践是检验真理的唯一标准,习总书记指出:“要善于提炼标识性概念,打造易于为国际社会所理解和接受的新概念、新范畴、新表述。”国家审计实践没有止境,认识国家审计本质、真理及理论创新也没有止境。纵观建党百年历史,中国共产党不断将马克思主义基本原理同中国实践相结合,将国家审计制度、事物发展规律和历史经验等有价值的理论总结出来并指导审计实践。中国特色社会主义的国家审计之所以能在经济发展、反腐倡廉、权力制约、国家治理等方面发挥作用,就是因为它扎根于中国的土壤。

参考文献:

- [1] 罗伯特·K·莫茨,侯赛因·A·夏拉夫. 审计理论结构[M]. 文硕,等,译. 北京:中国商业出版社,1990.
- [2] 《列宁选集》第二卷[M]. 北京:人民出版社,1995.
- [3] 刘力云,崔孟修,王慧,等. 对国家审计基本概念仍需深入研究[J]. 会计之友,2021(8):15-21.
- [4] 董振华. 马克思辩证法的当代价值[N]. 中国纪检监察报,2020-11-17.
- [5] 方宝璋. 中国审计史稿[M]. 福建:福建人民出版社,2006.
- [6] 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.
- [7] 郑国玺. 社会主义辩证观——对社会主义诸种认识困惑的解读[J]. 理论与改革,2004(2):29-33.

[责任编辑:王丽爱]