

基于制度经济学的审计监督“全覆盖”分析

褚尔康(副教授)

【摘要】以制度经济学为方法和视角,对国家审计监督所确立的“全覆盖”职能进行分析和解读,发现审计监督制度产品具有公共性和多样性,制度规范体系、制度运行机制和制度衔接机制存在问题,是审计监督“全覆盖”制度供给不足的原因。在此基础上,探索提出实现审计监督“全覆盖”制度供求均衡的路径和方法,即改善供给体系、提升监督理念、完善监督模型。

【关键词】 审计监督; 国家监督体系; 全覆盖; 制度经济学

【中图分类号】 F239.44

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2019)15-0096-4

党的十九届三中全会通过的《深化党和国家机构改革方案》重要决议明确提出,在实现“四个全面”和“五位一体”工作大局中,要充分发挥审计监督的重要作用。通过进一步加强和改进党对审计工作的领导,国家审计管理体制的改革工作稳步推进,各行政管理部门之间审计职责进一步集中,审计力量进一步加强,监督效率进一步提升,“统一、全面、权威、高效”的审计监督体系正在构建完善。当前,改革的主要焦点在于针对经济社会发展出现的一系列新情况和新问题,按照新时代中国特色社会主义国家监督体系的重大战略部署,进一步充分发挥和履行审计监督“全覆盖”职能作用^[1],以顺应时代发展的新趋势和新要求。为了实现上述目标,不仅需要进一步解放思想、创新审计理念,还要深化审计制度改革,探索审计监督与国家治理体系建设相结合的实现路径。

一、解读:审计监督“全覆盖”的制度产品属性

审计监督“全覆盖”强调监督对象和事项的全面性,即凡是涉及公共资金、国有资产、国有资源的“全领域”,上述公共资源的分配、管理和使用的“全过程”,以及经济运行和领导干部经济责任履行情况等“全对象”,都必须接受“全内容”审计监督。从制度经

济学角度来看,上述审计监督制度的消费主体数量庞大、产品需求量巨大,因此制度资源的稀缺性特征非常明显,经济调整的空间和效应更为凸显。

1. 审计监督制度产品的公共性。从制度经济学角度来看,审计监督特别是国家审计监督的基本职责是对公共政策制定和履行过程中公共资金和资产的生产、配置和使用环节的规范性和秩序性进行监督^[2],尤其是避免公共事务活动中可能存在的权力设租和寻租问题,确保公共资源分配的有效性和公正性。从上述分析可以看出,公共性是审计监督制度产品生产中最为重要的属性特征。

党的十八大以来,确立了国家治理能力和治理体系现代化建设的重要理念和目标,在上述制度语境中深化对审计监督制度产品公共性的认识,更具有现实意义。这是因为,作为国家治理体系中监督系统的重要组成,审计监督不仅在事后反馈环节具有反馈和纠错功能,而且在事中执行环节具有监控和揭示功能,更为重要的是其在事前决策具有预警和防范功能,可以成为保障治理体系健康的内生性“免疫系统”^[3]。上述系统建设目标贯穿于制度产品生产的全过程,其加工“对象”是审计监督信息。因此,从

【基金项目】 国家社会科学基金后期项目“新时代党内监督运行机制理论的系统构建”(项目编号:18FDJ003); 山西省哲学社会科学规划项目(项目编号:2018B043); 山西省教育厅哲学社会科学项目“山西深化监察体制改革机制问题研究”(项目编号:201803059)

审计工作的全过程来看,发现、加工、处理、运用的主要对象就是经济领域中的违法、违规和不规范问题。通过对大量具体的经济活动事项进行审计,并报告其中可能存在的普遍性、倾向性问题,从而为经济调控和社会治理提供有效监督信息。从信息资源获取到使用的全过程来看,国家审计因其法定性、独立性、专业性,确保了最强的信息获取能力和最高的获得质量,将宏观的经济运行数据到微观的经济主体行为各个方面都纳入信息产品生产环节。而从审计信息使用的角度来看,审计信息公开是审计职能发挥的重要体现。审计结论最终转化为政府部门和经营主体改进经济管理和组织的重要依据,促进相关部门和组织对焦点问题的整改。同时,在国家监察体制改革大局中,审计监督成为监察线索和证据的重要来源。综合上述分析,纵观这种制度产品的整个生产消费环节,公共性成为其最为显著的产品性特征,同时也成为其影响国家监督体系构建的基础性机制。

2. 审计监督制度产品的多样性。新时代审计监督不仅是维护国家安全的重要手段、监督制约权力运行的重要措施、加强反腐倡廉的有力工具、推进民主法治的重要途径、维护民生权益的有效保障、推动深化改革的重要力量,而且是完善国家治理的重要途径和方式。基于上述原因,从产品类型来看,审计监督不仅涉及传统的财政审计、金融审计、经济责任审计等经济规范性监督职能,而且涉及社会秩序规范性职能和权力运行廉洁性职能,不仅包括中央地方行政机关和事业单位的“行政审计监督”,而且包括国有企业和民营企业的“经济审计监督”,还涉及权力运行全过程的“廉政审计监督”,实现了“财政资金运用到哪里,审计监督就跟进到哪里”的重要制度目标,可见制度产品的多样性特征极为明显。特别是随着经济发展进入新常态,民生资金和社会热点问题的审计监督力度逐渐加大,惠及社会发展领域的各项公共政策逐渐落实到位,资源环境保护和投资资金的监督力度日益加大,促进生态文明建设等专项性审计监督工作类型越来越多,产品供给多样性特征愈发明显^[4]。从制度经济学角度来看,虽然强调这种制度产品的多样性是其“全覆盖”职能的重要体现,但是必须明确的是,产品的生产和消费无法也不可能代替制度建设本身。也就是说,国家审计监督属于横贯性、渗透性的权力种类,无权代替《宪法》和法律来划分和界定国家权力职能体系,只能通

过检查发现和纠偏功能,检测和评价国家权力职责履行及其工作效率状况,以及是否有利于公共利益和效益最大化,从而促进经济和社会资源运用的帕累托优化。

二、分析:审计监督“全覆盖”制度供给不足的原因

从我国经济监督体系结构来看,审计监督不同于财税监督、银行监督等专业性经济监督,后者的对象往往集中于专业化的经济管理领域,而审计监督的对象涉及财政资金运用的所有主体,同时还包括财税、金融等经济管理部门,成为经济监督“再监督”的综合经济监督环节,居于体系结构的最高地位。虽然这种监督活动具有法定性和独立性特点,制度产品产出的数量较大,但是从经济社会发展大局来看,审计监督产品需求与供给之间的矛盾愈发明显,制度产品稀缺性问题已经显现。

1. 制度规范体系存在问题。制度经济学基本原理认为,制度产品的使用价值在于其具有普遍的约束规范效力,其产品价值实现过程也是制度规范调整现实社会活动的规范运行过程。因此,从制度经济学角度分析审计监督“全覆盖”制度供给存在的问题,应当从规范体系角度入手。

目前,我国审计监督规范体系由三个层面构成:第一个层面是国家层面,国家层面的制度效力来自《宪法》和国家审计法律规范、国务院制定的有关审计活动的行政法规和相关经济管理部门制定的部门规章,以及地方政府制定出台的地方法规,这些既是审计工作应遵循的基本规则,也是审计制度规范体系的核心内容。第二个层面是审计操作规范层面,即适用于国家审计业务某些方面的具体审计操作的指导和规范性文件。经过四十年的改革开放,我国审计操作规范从无到有、从弱到强,逐步发展完善,成为涵盖国家审计、社会审计、内部审计三种类型,财政、金融、国有企业、经济责任、资源环境等领域,以及规范调整审计方案、审计取证、审计报告等环节的庞大规则体系。第三个层面是审计道德准则层面,主要是从社会规范层面对审计从业人员的思想认识进行有效约束,确保法治和德治的有机统一。

审计监督“全覆盖”对监督对象和范围提出了新的更高要求,但与之相对应的规范审计行为的法律法规还没有得到及时调整,使得产品有效供给不足的问题进一步加剧。随着审计实践的进一步发展,审计工作已经不再仅限于满足对财政财务类收支进行

审计监督,而是开始扩展到对政策类行为的审计监督,但传统的审计规定仍然只是满足对传统财政监督的要求,一些新的审计工作还处于无法可依的尴尬局面。

2. 制度运行机制存在问题。从审计权运行过程来看,由于审计权独立运行保障机制、信息获取强制约束机制、审计责任追究机制保障体系不够完善的问题依然没有得到妥善解决,导致制度运行难以取得预期的设计效果,这集中体现在《审计法》规定的审计机关报送资料权、检查权、调查取证权、通报或公布审计结果权等的实施过程中。从制度投入和产出的关系来看,审计监督职能履行效果应当从审计事项发现率、纠正率、案件追究率等方面进行评价,上述监督事项履行得越好,说明审计监督制度的执行力度越大、执行效果越好,也就意味着审计产品质量越优。

但是,在现实中由于审计制度运行机制存在可完善环节,使得监督效果提升还有较大的改善空间。特别是如何提升审计资料报送质量、调查取证和检查权威性,账册资料封存以及通知暂停拨付,责令暂停支付等强制措施适用,申请保全措施和强制执行的衔接效力,建议行政处分和纠正处理处罚权等结论适用问题,都亟需在现实中从制度完善层面探索解决的路径。例如,其中对于违反审计信息资料报送义务的处罚条款责任较轻,这不仅关系到违规行为检查和纠正力度,影响审计信息产品的供应数量和质量,而且会延伸辐射到审计报告运用的效力和价值判断上。上述制度运行环节体系的构建与完善,直接关系到制度经济效益成本比的有效提升。

3. 制度衔接机制存在问题。党的十九大确立的国家监督体系,提出了国家审计、党内监督、国家监察相互配合的制度设计。在各项监督制度中,审计监督是重要的前置关口,其涉及信息的搜集、获取等基本功能的实现。实践中,审计机关往往会定期或不定期商讨查处违法违纪案件的情况,及时调查取证,使已暴露的违法违纪问题得到及时查处,堵塞漏洞,提高办案效率。促进国家审计在问责中与其他部门的协调,可以保证部门之间在工作中相互配合,有章可循,使各部门之间的工作协调走向制度化、规范化^[5]。

但是,由于国家监察体制改革路线图实施还处于起步阶段,制度规范之间的衔接还存在需完善之处。例如,《中国共产党党内监督条例》第37条规定:

“审计机关发现党的领导干部涉嫌违纪的问题线索,应当向同级党组织报告,必要时向上级党组织报告,并按照规定将问题线索移送相关纪律检查机关处理。”从立法技术角度来看,上述法规制定并无不妥之处,但是从法律规范制定主体和规范对象层面来看,监督条例属于中国共产党的党内制度,其规范对象为共产党党员。因此,不应当以法规条文的形式直接对法律客体设定法律义务。在制度完善过程中,应通过立法性程序修改审计法律制度,通过法律规范形式确定衔接性机制,从而实现制度的规范性和有效性,降低制度运行无效成本。

三、策略:审计监督“全覆盖”制度供求均衡路径

从制度经济学的视角来看,解决上述制度供需矛盾的关键在于进一步完善审计监督制度,从加强制度建设“供给侧”改革入手,确保审计监督制度产品供需之间的有效平衡。正如习近平总书记在中央审计委员会第一次会议中讲话指出,要加强党对审计工作的领导,加强全国审计工作统筹,优化审计资源配置。因此,以制度经济学基本原理为依托,进一步加强审计监督制度建设,确保审计监督“全覆盖”目标的贯彻落实,需要在制度供求之间达到均衡,从而实现审计资源的高效配置,更好地发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用。

1. 改善供给体系。为确保审计监督“全覆盖”目标的实现,首先需要统筹和整合审计监督力量,形成监督合力。通过改善供给侧结构,实现制度供给量有效增加。在审计组织结构中,国家审计监督发挥着引导和协调作用,通过规范和指导内部审计和社会审计职能,实现了审计监督系统化协调化运行的基本目标。但是,与审计监督所承载的重要作用相比较,单纯依靠国家审计监督制度已无法满足全领域、全过程、全对象的“全覆盖”性要求。特别是在目前审计制度体系运行环境中,政府审计与内部审计和社会审计之间缺少衔接和联动的整合机制,往往无法在信息沟通、人员、资源之间进行有效配置,制度生产成本无形之间被扩大。实践中,各地审计机关正在探索对事业单位采取联动审计方式,即由审计部门吸收内部审计人员共同参与的方式,通过集聚生产规模,扩充制度生产理论,有效缓解了国家审计监督任务重、人员少的矛盾,同时也提高了内部审计工作的质量,从而为实现审计监督“全覆盖”提供了制度路径。

但是,上述制度运行存在着一个严峻的现实问

题,即由于审计监督“全覆盖”正在向宽领域、深层次方向不断发展。相比之下,对国家审计、内部审计和社会审计现行法律法规的调整相对滞后,特别是在一些领域和关键环节还存在制度调整的空白情形。从制度角度来看,规范空间的运行已经无法满足审计实践发展的需要。因此,亟需对审计法律体系进行系统完善,改变以往单一审计资源配置运行的方式,通过有效激发内部审计和社会审计的活力,提高审计信息资源共享的效果和使用效力,以及不同审计方式技术、资源等手段的协同性、系统性和衔接性,从而形成规范有序的制度供给体系,不断提高审计质量、保障审计效果。

2. 提升监督理念。从审计技术角度来看,审计监督产品的生产过程采取的是从抽样到总体预测的思路理念。即审计人员首先对审计对象总体采用样本预估,然后分析采集样品并由样本推测总体情况,进而对可能存在的审计事项进行全方位审计。这种由局部推测整体的传统审计思路,虽然可以在一定条件下解决审计力量不足的问题,但无法准确而全面地获知被审计单位的情况,特别是面对审计监督“全覆盖”的现实需求,已无法满足制度产品的质量要求。因此,必须对传统审计观念进行重新定位,把握新时代发展对审计需求的新定位,从而适应审计监督市场需求的新变化。

正如习近平总书记指出的,审计工作要适应信息化发展的新需要,提升新理念。信息化手段的发展不仅为审计工作带来了新的工具和手段,而且为审计工作提供了崭新的思路和方法。传统的监督思维方式强调原因在前、结果在后,先产生一个假设,然后再去验证假设的正确性。而在大数据技术发展的背景下,海量信息环境和数据挖掘技术的发展,使得审计监督的方式被彻底改变^[6]。审计人员不再需要预先进行抽样审计确定审计事项,而是可以运用大数据挖掘技术形成的数据样本,采取“无项目预设”的审计方式,对监督对象的经济活动进行全面预判。通过数据挖掘技术,对联网数据进行批量分析处理,实现监督信息获取的自动化处理模式。通过数据平台的技术整合,实现了各单位财务数据与行业数据以及跨行业、跨领域数据的综合分析,提升了审计机关对数据原材料的有效占用以及评价、判断和分析能力。建立实时监控系统,实现审计从事后到事中、

事前全环节的彻底覆盖。正是基于技术手段的支持,审计部门可以避免抽样审计带来的监督盲区和死角,转而达到总体审计目标,从而提升制度产品的生产效率和监督产品的质量。

3. 完善监督模型。完善审计机关大数据技术的运用,还有很多技术层面的问题需要解决。其中最为紧迫的就是构建审计监督的模型体系,将审计环节的经济分析与数据挖掘技术有效整合为一体,从而在模拟技术的基础上完善模型运行,并以此来指导社会实践。在模型设计过程中,要紧围绕审计“全覆盖”的目标理念,树立“全过程分析”的意识,实现事前抓指标、事中抓监测、事后抓分析的监督模式。在模型设计过程中,需要在动态层面适应大数据环境下新的审计要素不断涌现和审计事项不断扩大的状况,从而达到对现实监督行为最优化的模型处理结构。设定模型结构之后,关键环节在于实现数据源之间的沟通衔接,打破传统监督信息之间的数据孤岛,连接各审计监督主体之间的审计信息沟通渠道。特别是整合包括审计监督系统在内的国家监督体系模型,构建统一性接口、标准化结构的数据标准体系和系统平台,从而为未来国家监督总体模型的设立提供完善的子系统结构体系。

主要参考文献:

- [1] 张军,许海晏.论审计在国家治理中的作用——从经济监督到国家治理“免疫系统”[J].当代经济研究,2015(3):74~77.
- [2] 李效东,朱冬香,李丹.通过加强审计监督推进党和国家治理现代化[J].中共山西省直机关党校学报,2018(4):32~33.
- [3] 王素梅,论国家审计对公共经济权力的监督[J].中南财经政法大学学报,2013(2):124~128.
- [4] 林健.新常态下审计监督全覆盖路径研究[J].宿州学院学报,2018(8):11~14.
- [5] 徐彰.论政府审计在党内监督中的作用——基于国家监督体系类型化的比较[J].财会月刊,2017(20):89~93.
- [6] 靳思昌.论大数据背景下的国家审计监督全覆盖[J].财会月刊,2018(7):160~165.

作者单位:太原理工大学习近平新时代中国特色社会主义思想研究中心,太原 030600