

# 国家审计在腐败治理系统框架中的功能

——以匈牙利为例

孙 婷

(南京审计学院 审计与会计学院, 江苏 南京 211815)

**[摘要]** 国家治理是一个有机的系统。国家审计作为该系统中的重要组成要素发挥着特殊的功能。腐败是滥用公共权力侵占公共资源为个人谋取私利的行为。作为国家治理的主要内容,腐败治理离不开国家审计。以匈牙利构建其国家腐败治理系统的框架为例,分析国家审计在其中的功能定位、作用原理以及具体表现,能为我国国家审计在国家治理中充分发挥腐败治理的功能提供有价值的启示和建议。

**[关键词]** 国家审计;国家治理;政府治理;腐败治理系统框架;腐败风险评估;公共权力;政府审计

**[中图分类号]** F239.44;D630.9 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1672-8750(2014)04-0015-11

## 一、前言

2011年,刘家义审计长提出了“国家审计应在国家治理中发挥重要作用”的重要论断<sup>[1]</sup>,国家审计与国家治理的议题迅速成为理论和实务界的关注热点。腐败治理一向为国家治理的核心,其治理效果直接关系到国家的存亡。党的新一届领导集体非常重视腐败治理,发动了全面的“反腐战争”,志在惩治公共权力运行中的“老虎”和“苍蝇”,许多位居要职的高官在反腐斗争中纷纷落马。十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出要从“强化权力运行的制约和监督体系”的高度打击腐败,“加强监督和审计”。2013年12月中共中央《建立健全惩治和预防腐败体系2013—2017年工作规划》强调要加强行政监察和审计监督,强化对权力运行的制约和监督。这些重要方针政策的出台对国家审计在腐败治理中的功能予以充分肯定,提升了对国家审计在腐败治理系统框架中的功能定位,也促进了学界对我国国家审计功能发挥的制度基础与运行条件等问题进行深入研究。

研究国家审计如何在腐败治理中充分发挥作用,仅仅通过闭门造车是不够的,我们应该通过比较研究,汲取其他国家腐败治理中国家审计发挥功能的经验。匈牙利原属社会主义阵营,也与中国一样曾参照苏联模式实行过高度集中统一的计划经济体制,亦面临严重的腐败问题(尤其是在2000年至2010年这段时期)。随着国家审计在匈牙利腐败治理中作用的日渐显著,其腐败治理取得了自九十年代以来的最大成效,匈牙利国家审计署形成了其特有的腐败治理模式。在世界大多数国家审计仍着重于事后的腐败探测时,匈牙利审计署已经致力于对腐败风险的事前评估,他们认为只有这样才能从根本上预防腐败行为。匈牙利审计署先后启动了多个反腐项目,采取调查和试点审计等方式,识别政府公共服务的高风险领域,并设计了一套行之有效的腐败风险评估方法,旨在从根本上弥补腐败控制

**[收稿日期]** 2014-01-17

**[基金项目]** 南京审计学院人才引进项目

**[作者简介]** 孙婷(1984—),女,江西南昌人,南京审计学院审计与会计学院讲师,博士,主要研究方向为政府审计理论。

中的漏洞,为政府部门提供咨询服务,实现政府各职能部门的有效运行。这一做法已经为许多国家所效仿。因此,研究匈牙利国家审计在腐败治理中的功能,分析其成功经验,对具有相似历史背景又同样面临严重腐败问题的我国具有十分重要借鉴意义。但是值得注意的是,匈牙利现为多党议会民主制的资本主义国家,这与我国有中国特色社会主义政治体制截然不同。我们应当清醒地认识到某些实践经验在我国并不适用。因此,在学习其经验的同时,应当尤其注意不能机械照搬其做法,而应当充分考虑我国国情,汲取能够为我所用的经验,同时继续发扬我国审计体制所独有的优点,这样才能真正有利于我国国家审计充分发挥其腐败治理功能。正因为如此,本文仅针对适合我国借鉴的部分展开讨论。

## 二、文献综述

综观国内外现有的研究成果,从理论分析的角度研究其他国家审计在腐败治理中作用原理及表现的文献非常有限。关于匈牙利国家审计的研究主要是介绍其具体实践或廉政体系发展现状等内容。2009年Árpád Kovács在第20届联合国最高审计机关国际组织会议中发表论文,指明了匈牙利审计署参与腐败治理的可能性,介绍了国家审计在腐败治理中采取的一系列举措<sup>[2]</sup>。2012年,透明国际(Transparency International)发表研究报告《2011匈牙利的腐败风险》,采用定量方法对匈牙利廉政系统中各个组成部分在腐败治理中发挥的作用进行了分析<sup>[3]</sup>。

其他研究主要集中于国家最高审计机构在腐败治理中的地位分析。Dye和Stapenhurst在1998年曾指出,作为国家廉政体系的支柱之一的国家审计应当与其他支柱进行紧密合作,共同在反腐败斗争中发挥积极作用<sup>[4]</sup>。2006年联合国苏丹特派团总审计师Muhammad在名为“公共部门的道德、廉政与受托责任:通过联合国反腐措施重建社会公众对政府的信任”特别会议中发表论文,提出审计人员在腐败调查时的具体任务,介绍了国家审计审查腐败的工作流程,以及最高审计机关如何加强其在腐败治理中的作用<sup>[5]</sup>。

近年来,国内学者从不同角度研究了国家审计在腐败治理中的功能。谢志华和陶玉侠认为国家审计的角色定位不能与司法系统的法律监督相交叠,而应当有其自身特殊的角色<sup>[6]</sup>。彭华彰等对国家审计推进腐败治理的路径进行了研究,分析了国家审计所面临的阻碍其充分发挥腐败治理功能的问题,提出了相关对策,认为国家审计可通过其威慑作用预防腐败<sup>[7]</sup>,但并未提到腐败风险评估对腐败的预防作用。同时彭华彰等还提出审计人员应当依靠自律来构建廉政文化氛围,却并未提到信息沟通在这方面的功能。安徽省审计学会课题组明确提出了国家审计与反腐斗争的关系:反腐是国家审计的职责要求,国家审计是反腐体系的组成部分<sup>[8]</sup>。秦荣生从国家审计与政府等五对责任关系的角度对国家审计的职责进行了界定,提出要防止腐败行为就必须加强国家审计对公共权力的监督<sup>[9]</sup>。这一观点得到了宋常等学者的肯定<sup>[10]</sup>。由此可见,学术界对其他国家的国家审计在腐败治理中发挥功能的理论和实务的研究尚有空白,正因为如此,对匈牙利国家审计进行相关研究是十分有必要的。

## 三、国家审计在腐败治理中发挥作用的理论基础——委托代理理论

委托代理理论是解释国家审计能够在腐败治理中发挥作用的理论基础。根据委托代理理论,政府公共部门官员与社会民众之间存在一种委托代理的契约关系。在这种关系中,社会公共资源的所有者应该是社会民众。民众委托政府公共部门的官员代表他们对社会公共资源进行使用和管理,即政府官员拥有民众赋予的公共权力。政府官员接受委托,他们的最终目的应该是为社会民众服务,实现民众利益的最大化。在这种契约关系中,社会民众是委托人,政府官员是代理人。在管理社会公共资源的过程中,政府官员履行公共权力获得相应报酬,也承担着受托责任,同时他们承诺为社会公共

资源使用的合规性、有效性和经济性负责。

然而,政府官员同时也是“经济人”。公共权力行使过程中产生的社会公共收益与官员私人收益存在不一致性,这就会形成公共权力的外部性,即政府官员出于满足私人收益的目的做出损害社会公共收益的行为。他们出于“经济人”的理性选择就会做出腐败行为,因为腐败带给他们的私人收益大大高于他们正确履行受托责任所产生的正常收益。

因此,这就需要一个独立的第三方机构——国家审计机关对政府部门的受托责任的履行状况进行监督、评价与认证,以保障公共权力得以正确行使。首先,国家审计可通过其认证服务监督政府财政收支、预算法案的制定与执行等,以识别和探测政府公共服务部门的腐败行为。这是其基本职能的体现。其次,国家审计还可以通过其另一服务——咨询服务来促进腐败治理体系中其他要素的治理效果。腐败治理是一个体系。治理效果的好坏是该体系中多个治理要素共同作用的结果,国家审计作为腐败治理体系中关键的组成要素,也必将与其他治理要素产生交互作用。因此,国家审计可以通过咨询功能的发挥为其他治理要素的内部控制和管理等提供必要的建议,强化腐败治理的整体效果。除了最基本的两大职能之外,国家审计还衍生出其他功能,如进行科学研究、开展经验交流活动等,这些都会影响腐败治理的整体效果。

基于以上理论,国家审计在腐败治理系统中扮演着重要的角色,国家审计的功能得以充分发挥能从根本上约束公共权力的行使,能推动腐败治理系统中其他组成部分职能的充分发挥,从而最终提高整体治理效果。

#### 四、匈牙利的腐败治理系统框架

匈牙利是多党议会民主制国家,实行立法、行政、司法三权分立原则。从东欧剧变到新宪法——《基本法》颁布,经历了由社会主义到资本主义、由计划经济到市场经济的转变。长期以来,匈牙利政治和经济的转型一直与腐败行为相伴。资源的短缺或分配不合理、过度官僚化的法律制度以及公共管理系统中存在的结构性缺陷都是导致腐败的根本原因。根据世界银行全球治理指数,匈牙利曾是中东欧腐败程度最严重的国家之一<sup>①</sup>,据前几年的透明国际腐败指数反映,当时匈牙利的腐败情况呈逐年恶化趋势。对此匈牙利采取了一系列措施,腐败治理取得了显著成效。2012年透明国际腐败指数显示,大多数国家得分低于50分,而匈牙利为55分,排在第46位,比2011年的54名上升了8位,在中东欧国家中位列第四。

国家治理是指一国政府公共服务部门运用国家权力、使用社会公共资源来管理国家和人民。国家治理是一个系统,须由系统中的各个要素同时发挥作用,单独依靠个别要素难收其效,腐败治理亦如此<sup>[5,11]</sup>。匈牙利国家腐败治理框架系统(如图1所示)包括三个基本层面,分别是国家基本机构(包括立法、司法和行政机构)、国家审计(即国家审计机关)和其他公共服务机构(执法机构、民主选举管理机构、检查员机构、反腐机构等)<sup>[12]</sup>。

腐败治理系统中各组成部分的总体功能包括:

第一,在腐败治理系统中,各组成要素以其独有的法律地位享有特殊的社会资源,发挥其专属职能,对腐败进行治理。如立法机构提供有效的腐败监督,执法部门对腐败案件提出公诉等。

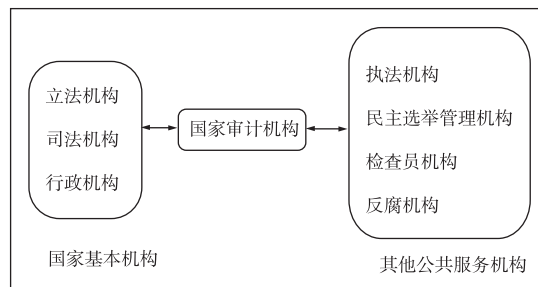


图1 匈牙利国家腐败治理系统框架

<sup>①</sup>匈牙利的腐败控制指标得分约66分,低于2011年的68分。详见 <http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.aspx#reports>。

第二,对本要素部门内部腐败问题的治理<sup>[3]</sup>。例如,反腐机构内部制定相应的规章制度对本机构工作透明度、受托责任的履行情况以及对内部腐败问题的处理方法和程序等提出规范化的标准,以扼制部门内部腐败。

第三,根据唯物辩证法,一个系统的功能是其构成要素功能的有机组合。系统内各个要素通过相互联系和作用,能够产生出“协同效应”,因此系统也以其特殊的结构为载体呈现出其整体功能<sup>[6]</sup>。在腐败治理系统框架中,各因素并非相互独立抑或是机械叠加,而是彼此联系共同发挥作用,互为对方的条件和保障。例如,立法部门为行政、司法部门提供法律基础与行动依据,行政部门是反腐败的行动源泉,使腐败治理真正落到实处,为司法部门依法处理、处罚腐败犯罪行为提供条件。司法部门贯彻立法部门制定的法律法规,对行政部门工作过程中发现的违法犯罪活动依法进行制裁;在司法过程中,还能发现立法和行政活动中出现的问题,有助于完善立法和行政部门的工作。尤其是国家审计,既能为司法机构的判决提供重要的证据,又能为立法机构的不断完善腐败相关立法提供意见,还有利于加强行政机构和其他公共职能部门的内部控制。

#### (一) 立法机构

在匈牙利腐败治理系统框架中,立法部门发挥着基础性功能。根据2012年1月1日生效的《匈牙利基本法》,该国实行国会型政府治理体制,国会负责起草和通过法律,同时它也是国家最高权力机构。国家腐败治理最首要的是要对腐败治理的行动纲领、目标等形成明确的法律规定。早在20世纪70年代末,匈牙利就已经在其刑法中规定了反腐相关的内容<sup>①</sup>。1998年,匈牙利在与欧盟的磋商中制定了未来十年的反腐战略,建立了预防腐败、提高政府透明度的法律框架。以该框架为指导,匈牙利制定了多部新的法律,拓展了公共服务部门的法律义务。2011年,匈牙利国会把国家合作计划(The Program of National Cooperation)纳入总体政府方案(Overarching Governmental Programs),提出了诸如“遏制公共采购的不法行为”等打击腐败的目标。

#### (二) 行政机构

政府是国家最高行政机构。总理是无可争议的政府首脑<sup>②</sup>。政府的政策是腐败治理的基础。2001年3月,匈牙利政府通过了反腐战略,明确了腐败行为产生的环境,也明确了反腐败斗争的主要措施在于修订相关法律。其后,匈牙利政府把在政府部门内部抑制腐败出现的机会以及采取更加严格的惩罚手段打击腐败作为工作重点。2010年,匈牙利政府法令确立了“公共管理与司法部应该制定和促进反腐斗争”这一政府中期目标。为了更好地履行工作职责,匈牙利司法部开展了与内政部、国家发展部、国民经济部等组织的合作。

#### (三) 司法机构

司法机构是维护法律、确保法律正确执行和解决争议的机构。在国家的腐败治理体系中,司法机构根据法律对腐败行为加以规定与解释,对违法的民事、刑事案件进行聆讯和审判,并依法进行惩处。法院和检察院是匈牙利国家司法机构。在过去的几十年中,国家司法机构承担了艰巨的任务。匈牙利审计署的调查显示,在1999—2009年的11年中,法院和检察院年均查处的全国腐败犯罪684起。尤其是2009年,腐败犯罪案件竟高达963起。直到2010年,这类案件的数目才开始呈现显著下降的趋势。2010年的案件数已减至481起。

#### (四) 其他公共服务机构

执法机构、民主选举管理机构、监察员以及专职反腐机构等其他公共服务机构则是更有针对性地

<sup>①</sup>详见 Act no. 4/1978 of the Hungarian Criminal Code。

<sup>②</sup>匈牙利现任政府下设八个部,分别是内政部、农村发展部、国防部、国家发展部、人力资源部、外交部、行政和司法部、国家经济事务部。

发挥着治理腐败的作用。匈牙利执法机构包括国家安全部门、警察、国家税务和海关总署、国家保护服务部和监狱服务部等,它们都有权调查和起诉腐败罪案,在过去30年中,年均处理的受贿案件的数量介于400件至1000件之间。

匈牙利民主选举管理机构包括全国选举办公室和国家选举委员会。前者是筹备、组织和实施选举的行政机构,后者负责对选举过程做出统一的法律解释、就选举活动中接受的申诉和意见作出处理决定。

监察员制度是匈牙利宪法的一项重要成就。监察员负责调查涉及侵犯公民宪法权利的案件,实行一般或具体的解决方案。由于政府对举报人的法律保护有限,监察员制度在调查个人对有关公共服务部门腐败行为的举报投诉方面发挥着尤为重要的作用。当腐败举报人的宪法权利面临侵害时其可向监察员申诉。

政府问责局是匈牙利专职进行腐败治理的主要机构。其他机构还包括政府控制办公室、总检察官办公室、反腐败中央调查机构、国家保护服务部等。虽然这些机构都不具备真正的调查权,但是它们在腐败案件的调查中发挥着积极作用。

#### (五) 国家审计机构

之所以把国家审计单独列为一个层面,是因为它的独立地位以及它是国家腐败治理系统框架中唯一能够同时与第一和第三层面产生密切联系的部门。作为国家腐败治理系统框架的另一重要组成部分,其在匈牙利的政治地位特殊,发挥着与众不同的功能。下文将对此进行具体分析。

### 五、国家审计在腐败治理系统框架中的功能定位

#### (一) 功能定位

国家审计是国家治理的工具,它服务于国家治理,是国家治理体系的重要组成部分。匈牙利国家审计的最高机关是国家审计署(State Audit Office, SAO),它成立于1989年,直接隶属于国会。根据2011年生效的新审计署法案(SAO Act),国家审计的终极使命是提高公共财政管理的透明度和健全国家公共管理系统,用其扎实的专业基础参与国家治理,并为国家创造价值,最终帮助国家实现“良治”<sup>[13]</sup>。

匈牙利基本法规定政府各部门应当以社会公共利益为目的,在公众的委托下合法使用社会公共资源。政府部门必须对其资源使用的合规性、效率性、效果性和经济性负责。国家审计机构在基本法和其他相关法律规定的职权范围内实施审计活动,主要对中央和地方政府各部门的公共财政资金管理情况进行审计,目的是通过专业化的审计促进透明和完善的公共财政管理,提高公共资金的使用效率,为国家治理服务<sup>[13]</sup>。腐败是滥用公共权力侵占公共资源为个人谋取私利的行为。作为国家治理的主要内容,腐败治理自然离不开国家审计。因此国家审计是一个国家腐败治理系统框架中的重要组成部分。能够有效地监督国家各公共服务部门的履责情况,这既是国家审计的本职功能,也是腐败治理的有力手段。同时,国家审计的有效监控与处理又将对腐败行为起到威慑作用,为减少潜在腐败威胁提供条件。

匈牙利审计署在国家腐败治理系统中的功能定位为:第一,通过财务审计直接监控腐败治理系统内外相关部门的财政预决算、财务收支等财务活动,从中揭露腐败行为。如,除对司法、政府行政部门进行财务监督外,审计署有权监督国会的财政、财务收支。第二,通过其他非财务审计活动影响腐败治理系统内各要素的腐败治理工作,促进腐败治理整体效果的全面提高。例如,通过向国会报告审计结果,审计署有权为国会腐败相关法律法规的制定和修改提供咨询意见。又如,根据新公共财政法案,在协调和制定公共财政管理内部控制制度的法规体系时,财政部长必须征求匈牙利国家审计署的意见。此外审计署还在其审计研究报告中提出有利于识别腐败风险的技术方法,为完善政府部门腐

败控制提供帮助。

(二) 作用原理

匈牙利审计署之所以具有以上功能有三点原因:

一是与其他政府部门不同,国家审计署在公共财政管理领域拥有最专业的技术和方法。正因如此,在所有的政府公共部门中,它是最适合审查腐败等滥用公共资源的行为的机构<sup>[14]</sup>。

二是由于国家审计的天职就是对政府公共服务部门的财政资金使用情况等进行监督,因此国家审计机构是腐败治理系统中唯一能够同时与各要素紧密联系的机构。这一特殊地位决定了国家审计可以跳出组织机构的局限,站在一个全局性的角度,整体审视各国家部门机关存在的腐败漏洞、腐败风险、各部门防治腐败措施的实施效果等。

三是由于匈牙利审计署独立于政府直接对国会负责,它能够在不受任何政治或行政干预的情况下行使其职能,这与内部审计或注册会计师审计相比具有先天优势,为国家审计在反腐斗争中客观、无偏地评估和报告提供了保证。

(三) 制度保障

由于没有立法和司法权力,匈牙利审计署无法对审计结果的实施进行强制规定,因此审计署并非官方权力机构,无法对被审计单位实施强制性惩处。所以,审计署离不开与国会和其他有对审计结果进行强制执行权力的机构进行紧密合作,为其功能的有效发挥提供制度保障。近期匈牙利的一系列举措(如任命审计长以加强对国家审计的领导、颁布新公共财政法案以进一步强化审计署地位)极大地加强了国家审计的权威和地位,为审计署的组织和运作制定具体办法,为审计署参与国家腐败治理提供了支持。值得一提的是,新的审计署法案的制定为国家审计的独立性和权威性提供了保障。

2011年,国会实施了新审计署法案(Act LXVI of 2011),这是国家基本法建立后由国会通过的第一个国家审计基础法案。该法案十分重视与国际审计组织准则的趋同,加强了国家审计的工作权限,提高了国家审计工作的透明度,强化了国家审计的权威性和独立性,为审计署的独立和稳定工作、实施专业和客观的审计活动和审计报告的有效利用提供了法律和财政保障。

在权威性方面,新法案在保留审计署以往工作权威的前提下强制规定了相关机构必须与审计署进行紧密合作,并对违反该规定的行为进行惩罚,要求尽可能保障国家审计顺利协助政府治理,做到“良治”。新法案还特别赋予国家审计冻结被审计单位资金及启动刑事诉讼程序的权力。这些都保障了国家审计的权威性。

审计工作的独立性对保障高效审计作用重大。对此,匈牙利新审计署法案规定审计署的年度预算不得减少,只有在为审计署提供必要的财政资源的前提下,才能通过立法为其分派额外任务,保障国家审计的财政独立。此外,审计师的基础薪酬不能等同于公务员,新法案将审计师的工资与国民经济的月平均总收入水平挂钩,使审计人员薪酬随国民经济发展自动变化,防止了政府干涉审计。同时新法案还规定审计署的职业守则和审计方法由审计署自行建立,进一步保障了国家审计的独立性。

(四) 国家审计在腐败治理中的具体功能

国家审计在腐败治理中所发挥的具体功能为预防功能、探测功能和应对功能,如图2所示。

1. 预防功能

预防功能指采用专门技术对腐败风险进行事前识别和评估。为了在腐败发生之前将损失降到最低,事前预防是腐败治理的关键。而预防腐败最重要的是有效识别腐败风险。为了解国内腐败风险的现状,为识别和评估腐败风险提供依据,匈牙利审计署进行了全国范围的大规模问卷调查。2007年10月,在欧盟的资助下,匈牙利审计署启动“双子光项目”(Twinning Light Project)。在“双子光项目”中,审计人员对给匈牙利政府各部委发送

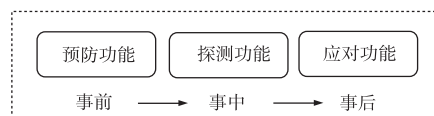


图2 国家审计在腐败治理体系中功能

相同的调查问卷。调查结果表明,在各部委的活动中,许多非核心业务流程(合同,付款,法务)会导致腐败风险。工作业务的“复杂性”、公共利益和私人利益的矛盾、法律的复杂性以及政治干预是引发业务漏洞的四大主要因素<sup>[15]</sup>。

在“双子光项目”后,2008年8月,匈牙利审计署实施全新的反腐计划——“廉政计划”(Integrity Project)<sup>①</sup>。该计划的目标是定位、分类和分析公共部门存在的腐败风险,提高免疫力,制定在审计实践和公共管理中适用的廉政工作模式,找到业务缺陷的解决方案。该计划从2009年1月开始到2012年4月完成(另有5年后续调查期)。“廉政计划”同样采用问卷调查方式,对中央公共行政、司法、立法服务部门和地方各级公共管理部门共4131个机构的腐败风险和反腐败保护系统进行了分析。作为后续跟踪调查,2011年到2017年期间它每年都会做一次电子问卷调查。

审计人员还根据公共服务部门的集群识别出腐败风险。因为属于同一集群的组织有相似的任务和活动,它们的漏洞将是类似的,所以可将单个机构的评估结果进行合并和整合,得出对公共服务部门整体或其集群的系统性概览。这样的概览被称为“腐败风险地图”。匈牙利审计署根据每个参与调查部门的腐败风险水平、风险类型和区域性质在互联网上绘制出“腐败风险地图”供互联网用户搜索和对比。“腐败风险地图”有助于人们识别薄弱环节,认清公共部门廉政体系的优势和劣势,制定可行的改善和优化工作,此外,还能监测和评估以往的改进成效,帮助匈牙利公共服务部门找出政府内的薄弱部门,指导审计人员对高风险部门优先进行调查工作,为政府部门制定改进措施和建立有效的廉政控制系统服务。

## 2. 探测功能

探测功能指对包括政府在内的所有国家公共服务部门的财政预算进行常规的财务合规性审计,从中识别和监控正在发生的腐败行为,这也是国家审计的基本功能。匈牙利审计署的基本职责是对本年度中央预算执行情况和下一年预算拨款情况进行合规性财务审计。审计署定期审核地方政府、政党以及匈牙利国家银行的财政管理情况,也对国家税务机关、海关、教会、社会和民间组织的活动情况进行审计。审计署还对涉及公共资金的医疗保健,教育和环境部门以及其他公共服务部门进行财务合规性审计。审计署主要通过这些财务审计程序探测腐败行为。

匈牙利审计署新法案规定,在审计实施中,被审计单位及其员工有“合作义务”,他们必须在审计开始后5日内提交审计人员所要求的一切资料 and 文件。如果其拒不合作,审计署审计长可以启动法律或纪律处分程序。

在审计实施过程中,为更高效的分配审计资源,国家审计人员采用了先进的腐败风险评估方法——“五步评估法”。它是以“双子光项目”大规模的问卷调查和审计试点为依据设计和制定出的腐败风险评估法(见图3)。

第一步:组织目标与流程分析,确定和分析组织的目标及其流程特点。在这一步中,预先设定明确的风险临界点是腐败风险整体评估的重点。

第二步:组织腐败控制漏洞评估,即评估廉政控制系统发挥作用前组织内存在哪些潜在因素可能会威胁到其廉政。审计师接着需要评估存在漏洞的公共服务部门的具体工作流程。

第三步:测试廉政控制系统的灵活度或成熟度。审计人员将相关组织的内部廉政控制系统分为若干个群组分别进行测试,以期评估它们在面临腐败时能否有效地

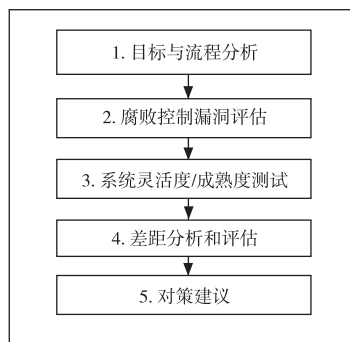


图3 腐败风险的五步评估法

①它的全名是“定位腐败风险—加强基于行政文化的廉政”。

加以识别和控制。

第四步:差距分析和评估报告。这一步主要分析的是在实施了填补漏洞相关控制措施和廉政控制系统发挥作用之后的组织的剩余漏洞情况,即分析组织现有腐败风险控制措施仍然不能识别和控制的腐败风险点。接着审计师要根据差距分析的结果作出评估报告。

第五步:强化控制的对策建议。第四步之后的问题是要搞清楚究竟哪个措施最适合处理最重要的漏洞,为如何加强腐败风险的抵抗力提出建议。

### 3. 应对功能

应对功能指在腐败行为发生之后的应对措施,如处理、处罚,发布审计报告、研究报告,为国家反腐治理决策的执行和国家反腐政策制定提供依据、咨询和建议等。国家审计对腐败犯罪行为有一定的处理处置权。当审计人员发现存在侵占和浪费国有资产的行为时,对较轻的违规行为,审计长有权对被审计单位主管领导出具警告信,审计长还有权暂时冻结违规单位的资金甚至暂停对其发放国家资金补贴;当犯罪证据确凿时,国家审计人员可启动刑事诉讼程序对腐败犯罪进行制裁。根据审计署新法案和刑法,国家审计人员如果有确凿证据证明某人有刑事犯罪嫌疑,可以立即通知有关部门(如警察局或检察院)。被审计单位必须为国家审计机关提供相关信息和文件,同时针对审计机关提出的意见和建议制定后续的改进计划。

审计署通过发布审计报告、公告为国家反腐治理提出对策建议。依据匈牙利政府令,为构建廉政自律的政府公共服务环境,审计署应以顾问身份加入国家反腐治理的“咨询委员会”,为反腐治理提供专业咨询帮助。审计署为国会决策提供帮助,同时也为有关部门以及政府组织机构的反腐治理提供对策建议,促进国家反腐治理政策的进一步完善和发展。近年来,审计报告越来越符合报告使用者的要求,审计结果更准确、清晰,更有针对性。审计署还对审计效果、审计意见的处理情况进行评估,提高了审计后续处理的系统性和战略性。

信息公开是国家审计最有力工具之一,它能有效促使被审计单位改善财政管理。2010年底开始,匈牙利审计署网站上公布了优秀实践数据库(Good Practices Database),它记载了地方政府治理的优秀实践经验。匈牙利审计署正通过不断完善示范性优秀实践数据库努力提高审计建议和咨询意见的落实效果。

匈牙利审计署还在进行广泛研究基础上发布多项研究报告或论文。2008年4月荷兰审计法院和匈牙利审计署共同发布了“双子光项目”研究成果的最终报告(Final study report twinning light project :Corruption Risk Mapping in Hungary)。报告概括了该计划的重要成果,详细描述了腐败风险评估的方法和实现战略,提出了对匈牙利政府反腐败战略的综合性建议,建议在政府公共服务机构内部倡导公平和道德行为以及营造廉政的组织文化,强调预防是腐败治理的最有效途径,高度重视对腐败风险和预防系统的评估,制定“腐败风险地图”。与此相似,“廉政计划”的研究报告也于2011年6月23日出版。通过实施“廉政计划”,匈牙利审计署为公共行政组织制定了项目建议书。2012年3月,根据“廉政计划”实施过程中获得的经验,匈牙利审计署还为国家的腐败治理提出了立法建议,提议政府对相关法律法规做出必要修订,建议国会进一步赋予审计署更多的权力和职责。

## 六、匈牙利国家审计对我国的启示

### (一) 我国的腐败治理系统及其优缺点

与匈牙利的政治民主化转型为三权分立的资本主义国家截然不同的是,我国始终坚持社会主义政治框架的权威性不变,维持了稳定和权威的政党领导和国家建构。我国的腐败治理由党和国家主导,当前腐败治理系统主要包括三部分:一是党的纪检系统,二是行政监察和国家审计系统,三是司法检察系统。这三个组成部分又可进一步细化为五个机构:党的纪律检查委员会(包括中央和地方纪



律检查委员会和进驻于政府各部分以及企事业单位的纪律检查组)、中央及地方的监察部门、审计署、国家预防腐败局、检察院下属的反贪污贿赂局。自1993年中央纪委和监察部机关合署办公,实行“一套工作机构、履行党的纪律检查和行政监督两项职能”的体制以来,纪委被赋予了行政监督职能。在这一点上,我国腐败治理系统具备了匈牙利等资本主义国家所不具备的强大的行政治理优势,能够有效地保证腐败治理的效率性。

然而事物都存在两面性。我国现有的腐败治理系统也存在一些弊端,其中最突出的问题是反腐败机构缺乏足够的独立性。由于我国的纪检监察机构实行的是双重领导体制,地方一级的纪检委员会受到同级党委和上级纪检委员的双重领导<sup>[16]</sup>,这就会导致两个问题,“一是对同级党委及其主要领导干部无法实施有效监督。二是对其他党员干部能否实施有效监督,主要取决于同级党委主要领导的态度”<sup>[17]</sup>。相似的,审计署也存在一定程度的独立性缺失问题。正因为如此,反腐机构的工作比较容易受到地方政治的干扰,甚至机构本身也会产生腐败行为。所以,我国腐败问题突出特点体现在腐败案件的行为人已经向高层领导干部蔓延,涉及社会层面也较为深广,县处级甚至是省部级以上的领导干部因腐败问题受到查处的案件明显增多。

## (二) 匈牙利国家审计在腐败治理中的优势

强化我国国家审计在腐败治理中的功能,不仅要自身分析寻找症结所在,更重要的是分析借鉴其他国家特别是国际上国家审计在廉政建设中已经取得显著成绩的国家成功经验。对比我国国家审计而言,匈牙利国家审计在腐败治理中功能的发挥的优势可归纳为三个方面。

第一,国家审计机关与其他职能机构的紧密协作。匈牙利充分认识到审计与政府其他职能部门的关联性,即都是服务于腐败治理这一共同目标。因此国家审计机关与政府各类职能机构进行了密切配合。除了审计署向议会负责监督国家财政资金外,政府内部还专门设立了政府监督局负责对财政部和其他使用政府财政资金的部门、单位进行内部监管。根据审计署新法案,当国家审计人员发现被审计单位存在资金不当使用的情况时,为防止进一步的损失,审计署有权要求财政部等有关政府部门冻结被审计单位的预算资金和财务资产。而目前我国国家审计机关在腐败案件移交过程中存在证据确认和转换等问题。例如,审计人员通常都是等掌握了确凿的证据证明腐败行为已经发生且损失已造成后才会移送纪检、司法部门,但在审计实务操作过程中,却由于审计的方法和权限的限制,不易取得足够的证据,耽误了惩处腐败的最佳时机,造成了损失的进一步扩大。如果审计署能够与纪检监察部门合作,利用它们的行政职能和手段,就能够显著提高工作效率效果,加大对腐败案件的查处力度,提高国家审计防治腐败的威慑力。

第二,注重腐败的预防。近年来匈牙利国家审计署专注于对腐败的预防工作,花费了大量的时间与精力。到目前为止,匈牙利审计署已经绘制出政府部门工作领域的“腐败风险地图”,为预防腐败指明了重点。我国的国家审计在预防腐败方面主要依靠的是审计的威慑力,然而又因为我国国家审计机关的权威性不足,这种威慑力并不能够有效地预防一些顽固的腐败行为。同时,由于在技术层面上并没有对腐败风险的因素进行广泛调查且科学研究不足,以及我国对腐败问题处理的被动滞后性,腐败案件总是等到被揭露出来之后才能得到正式程序的处理。实际上,政府部门内部有许多潜在的腐败风险因素被表象所掩埋,并未得到真正有效的识别。

第三,重视审计经验的沟通。为了分享地方政府多年来反腐治理实践过程中对资金管理的成功经验,改变公共服务部门中存在的不正之风,营造反腐倡廉的组织文化,匈牙利审计署收集了优秀实践经验并实行了网上公开。从2010年12月起,匈牙利审计署还致力于举办研讨会,和世界各国尤其是东欧和西巴尔干等国的专家以及其他政府部门进行讨论。如2011年3月在阿布扎比举行的第三届最高审计机关欧洲组织与阿拉伯组织(EUROSAI/ARABOSAI)会议,9月在布拉格举办的反腐研讨会等。此外,匈牙利审计署还举办了“宣传成功案例:公共资金使用的最佳实践”的系列研讨会。在

地方政府之间传播良好经验是很有意义的,因为这些已经在个别地方政府被证明有效的资金管理和监督方式如果被广泛应用在其他地方政府将会大大提升其效果。

### (三) 强化国家审计在腐败治理中的功能、提高国家腐败治理整体效果的对策建议

国家审计与腐败治理是相辅相成的(如图1中的双向箭头所示)。一方面,腐败治理系统的健全(如反腐立法程序的不断完善、对举报者合法权益的保护、强化腐败行为的司法处置等)、系统内各组成要素作用机制的优化以及腐败治理整体水平的提高可以为国家审计在腐败治理中功能的最大化提供良好的环境;另一方面,作为腐败治理系统框架中特殊的一环,国家审计的工作质量有利于改善腐败治理的效果<sup>[4]</sup>。因此,为了促进审计腐败治理功能的充分发挥,全面提高腐败治理效果,我国国家审计需要进行改革。

需要再次强调的是,匈牙利和中国国家审计体制也存在明显的不同,即匈牙利审计署直接隶属于国会,我国审计署作为国务院组成部门之一,受国务院总理领导,向全国人大常委会提出审计报告。两国政治制度和体制的差异性决定着我们不能直接使用匈牙利国家审计的做法,而是应该结合我国国情、党情做出适当的调整。因此笔者提出以下建议:

#### 1. 强化国家审计的独立性和权威性

审计的独立性与权威性直接影响着审计功能的发挥<sup>[5]</sup>。在我国,政府审计的最高权力机关是中华人民共和国审计署。根据我国自身国情,审计署必须作为国家行政机关之一在国务院总理的领导下监督执行机关自身,独立性和权威性无法得到充分保障。因此,我国应该健全审计制度,完善相关配套法律法规,赋予国家审计更多的权力和权威,强化国家审计的独立性,为国家审计充分发挥其作用扫清体制障碍。

#### 2. 重视对腐败风险的事前评估

我国的国家审计应立足于对被审计单位的腐败风险进行事前识别、评估和分析,将审计重点由传统的事后控制性评估、以审计测试为中心前移到以对腐败风险的关键控制点的评估为中心,并据此制定审计策略和与被审计单位状况相适应的多样化审计计划,将对腐败风险的考量贯穿于审计全过程,保证国家审计人员在实质性审计测试前就识别出风险因子和被审计单位腐败控制系统的薄弱环节,从腐败风险控制系统整体环境的视角评价对被审计单位进行监控,通过加总风险等级评分、分配审计资源来有效地加强对腐败行为的预防与控制力度,节约审计资源。这种以腐败风险为导向研究应对措施的思路顺应时代的发展,符合《联合国反腐败公约》提出的预防为先的治理理念,有利于构建符合我国国情的腐败风险预警防范体系。

#### 3. 启动大规模的科学调研

我国目前尚未启动大范围反腐问卷调查,仅在审计署内部小范围内进行过相似的调研,而且调查结果并未实行网络公开,人民群众和其他利益相关者无从了解国家腐败问题的根源以及薄弱环节所在。审计工作归根到底必须由事实和数据说话。只有在科学调研的基础上,国家审计才能获得发展与改进审计技术方法的第一手资料。为了解全国政府公共服务部门廉洁行政的情况,我国可加强对腐败信息收集方面的投入与建设,应该在全国范围内进行持续问卷调查和审计试点,收集相关的数据与信息,国家审计人员还应采用科学的分析方法对结果进行测试和评估,并将研究结果实行网上公开,提高信息的透明度。

#### 4. 促进信息沟通与交流合作

为了促进信息的沟通与传递,使社会各界(包括腐败治理系统各要素机构)更加高效、便捷地掌握审计信息,我国的审计署应充分利用互联网公布审计结果。同时,审计署应努力提高审计报告的准确性和可理解性,促进与有关部门的信息沟通,向公众汇报国家审计进行的反腐工作及成果,使他们充分了解公共资金的使用情况,提高审计报告在国家决策或立法程序中的使用效果。

## 参考文献:

- [1] 刘家义. 国家审计对完善国家治理具有重要作用[J]. 中国审计, 2011(15):4-5.
- [2] Kovács Á. Experiences of the State Audit Office of Hungary in fighting against corruption[EB/OL]. (2009-02-11) [2014-02-02]. <http://www.asz.hu/presentations/2009-02-11/experiences-of-the-state-audit-office-of-hungary-in-fighting-against-corruption/t277.pdf>.
- [3] Transparency International. National integrity system country study: corruption risks in Hungary 2011[R]. 2012.
- [4] Dye K, Stapenhurst R. Pillars of integrity: the importance of Supreme Audit Institutions in curbing corruption[R]. The Economic Development Institute of the World Bank, 1998.
- [5] Muhammad K. Role of audit in fighting corruption[EB/OL]. (2006-09-26) [2014-01-01]. <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan025122.pdf>.
- [6] 谢志华, 陶玉侠. 论国家审计的角色定位[J]. 审计与经济研究, 2013(2):9-15.
- [7] 彭华彰, 刘晓靖, 黄波. 国家审计推进腐败治理的路径研究[J]. 审计研究, 2013(4):63-68.
- [8] 安徽省审计学会课题组. 国家审计与反腐倡廉[J]. 审计研究, 2012(2):25-29.
- [9] 秦荣生. 国家审计职责的界定: 责任关系分析[J]. 审计与经济研究, 2011(2):3-8.
- [10] 宋常, 王睿, 赵懿清. 国家审计在走向善治的国家治理中若干重要问题[J]. 审计与经济研究, 2012(1):10-15.
- [11] Langseth P, Stapenhurst R, Pope J. The role of a national integrity system in fighting corruption[R]. Economic Development Institute of the World Bank, 1997.
- [12] 孙婷. 政府审计治理功能研究[D]. 西南财经大学, 2012.
- [13] SAO. State Audit Office of Hungary strategy 2011-2015[R]. 2011.
- [14] Global Integrity. Global Integrity Report: 2011 Executive Summary[R]. 2011.
- [15] Netherlands Court of Audit and State Audit Office of Hungary. Final study report: twinning light project-corruption Risk Mapping in Hungary[R]. 2008.
- [16] 李辉. 当代中国反腐败制度研究[M]. 上海: 上海人民出版社, 2013:70.
- [17] 朱春林. 深化纪检领导体制改革[N]. 学习时报, 2010-11-15(01).

[责任编辑: 黄燕]

## The Role of State Audit in the Systematic Framework of Corruption Governance: A Discussion Based on Hungary

SUN Ting

**Abstract:** National governance is an organic system. As a powerful tool for corruption governance, state audit plays a special role in the system. Corruption is the abuse and misappropriation of public power and resources for personal gain. As a critical element of national governance, corruption governance must rely on state audit. This paper establishes a systematic framework of national corruption governance of Hungary, identifies the role, principles, and the specific function of State Audit Office of Hungary. This paper provides further inspiration in order to give full play to the role of China State Audit in our country's corruption governance system.

**Key Words:** state audit; national governance; government governance; systematic framework of corruption governance; corruption risk assessment; public right; state audit