

基于反腐败的政府审计制度变迁及其优化研究

赵广礼^{1,2}

(1. 北京航空航天大学人文社会科学学院,北京 100191;2. 审计署 机关纪委(巡视办),北京 100073)

[摘要]政府审计是惩治和预防腐败体系的重要组成部分。我国审计制度创新的一个重要驱动力正是不断提升其反腐败功能。通过案例研究考察基于反腐败的政府审计制度的现状,验证了政府审计在反腐败中作用发挥遇到的最大问题是问责不到位。接着从完善问责制的视角,借助国家监察委员会成立的改革契机,提出改革审计管理体制,完善相关法律,健全运行机制的建议,寻找政府审计治理腐败的有效路径,将审计监督与监察监督有效地结合起来,发挥好各自的作用。

[关键词]政府审计;公共权力;审计报告;问责;监察体制改革;审计制度变迁;审计体制改革;审计作用发挥

[中图分类号]F239.44 **[文献标志码]**A **[文章编号]**1004-4833(2018)06-0001-09

一、引言

改革开放40年来,反腐败一直是人民群众的主要关注点之一,加强审计监督是社会的强烈意愿;十九大报告提出健全党和国家监督体系,改革审计管理体制,十九届三中全会提出加强和优化党对审计工作的领导,成立中央审计委员会,进一步优化审计署职责,建立统一高效的审计监督体系。2018年5月23日,习近平总书记主持召开中央审计委员会第一次会议并发表重要讲话,这意味着政府审计发展进入了全新的时期,在此背景下,研究政府审计在治理腐败中的作用机制、存在问题和优化路径,推进政府审计的制度创新变得非常迫切。

反腐败和审计的实践为两者结合的研究奠定了基础,相关研究主要有以下三类。第一类是围绕基于反腐败的政府审计制度运行情况展开的。权力制约论从政治层面解释了政府审计的本质,金太军、赵军锋认为政府审计是以审计权来监督行政权和经济权,是权力监督和制约的工具^[1]。Klitgaard提出了腐败公式:腐败=垄断+自由裁量权-问责^[2],明确表达了腐败与问责的关系,政府审计的核心问题就是权力监督与问责。Reichborn认为政府审计能够有效遏制官员腐败行为的发生^[3]。王会金通过社会协同理论建构了政府审计在反腐败中作用的理论框架^[4]。向洪金等认为政府审计是腐败治理的重要环节,与其他制度相互补充和配合可以有效减少寻租行为^[5]。第二类是围绕基于反腐败的政府审计制度存在的问题展开。胡耘通认为审计移送还存在标准存争议、证据少衔接、跟踪存差异等多方面问题^[6]。Stone研究认为政府审计独立性得不到保证,只有独立性强才能充分发挥反腐败作用,独立性弱就会陷入假性监督陷阱^[7]。李嘉明等认为独立性较弱、缺乏处置能力、监督范围有限是政府审计面临的突出问题^[8]。第三类是政府审计与反腐败关系的实证研究。通过构建模型分析政府审计与反腐败的关系,Schelker和Blume等研究认为政府审计能够提高财政资金使用透明度,从而发挥预防腐败的作用^[9-10]。刘泽照等研究认为政府审计揭示的腐败与地区腐败水平有交互正相关

[收稿日期]2018-06-19

[作者简介]赵广礼(1984—),男,辽宁营口人,北京航空航天大学人文社会科学学院博士研究生,审计署机关纪委(巡视办)主任科员,审计师,从事行政管理研究,E-mail:0206059@163.com。

关系^[11]。吕君杰、陈丽红等实证检验了政府审计在反腐败中的作用效果^[12-13]。综上所述,关于政府审计在反腐败中的作用,国内外研究结论基本一致,相关研究指出了政府审计在反腐败中的重要作用,分析了政府审计在反腐败中的作用机制,指出其中存在的问题,但提出的问题缺乏事实、案例的佐证,也没有揭示出其中发展变化的趋势。

本文的研究贡献体现在以下两方面:一是在制度变迁的情境下,通过案例统计分析验证了政府审计的效果、作用机制和存在问题,将其纳入同一研究框架内进行深入分析,将案例与制度、微观和宏观相结合,为进一步的研究奠定了基础。二是本文通过具体的案例统计,证实了改革的必要性,通过进一步改革,可以破解审计治理腐败的困局,提高审计治理腐败的能力和效果。本文丰富了审计在治理腐败中作用和审计体制改革的文献研究,促进了相关研究的融合,弥补了已有文献的不足,为审计体制改革的方向和进程提供了相应的理论参考,有一定的理论意义和现实意义。

本文论证体系和结构安排如下:第一部分为引言,对相关文献进行综述,指出本文研究贡献;第二部分为基于反腐败的政府审计制度的演进分析,制度背景是进行案例分析的基础,后文揭示的问题也可以从本部分找到根源;第三部分、第四部分是政府审计案例分析,是本文的主体部分,作者整理审计发现的腐败案件线索,对案例样本中级别、地点、类型、原因、处理情况等方面进行编码,在此基础上进行研究,分析了政府审计制度存在的问题;第五部分是在前文分析的基础上,对正在开展的审计体制改革进行展望,提出优化路径;第六部分是结论。

二、基于反腐败的政府审计制度演进分析

作为与改革开放相伴而生的重要制度,政府审计制度在实践中不断完善,与其他反腐败部门密切配合,共同组成国家反腐败监督制度体系。

(一) 政府审计反腐败功能中的腐败类别以及反腐败的运行体系

王沪宁认为腐败是公权力的非公共运用^[14]。权力为什么会趋向腐败,是因为权力是稀缺的、人性是趋利的,因此必须建立严密的权力制衡机制。政府审计是用权力监督权力,针对腐败的特点,围绕权力运行和责任履行,不断揭露问题、严惩腐败、完善机制、形成震慑,构筑预防腐败的防火墙。审计监督对于立法机关监督、行政监督、司法监督、纪检监督和社会舆论监督都有介入,审计监督是立法监督的重要抓手,是司法监督和纪检监督的线索来源,是社会舆论监督的重要推动力,将内部监督和外部监督,横向监督和纵向监督相互融合,是各种监督共同发挥作用的纽带和催化剂。我国整体制度环境对于政府审计制度有非常高的需求^[15]。国务院新闻办公室2010年10月29日发表《中国的反腐败和廉政建设》白皮书中提到审计机关是依据中国宪法设立的审计监督机构,依法对国务院各部门和地方各级人民政府及各部门的财政收支、国有金融机构和国有企事业单位的财政收支等进行审计监督。中国还建立了经济责任审计制度,对国家机关和依法属于审计对象的其他单位主要负责人进行审计监督。具有不同职能的机构,在反腐倡廉各项工作中既相对独立、各司其职,又相互协调、密切配合。审计在履行职责过程中发现有违法、违纪行为的,根据具体情况分别移送司法机关或党的纪律检察机关、政府监察机关处理^[16]。审计监督不是孤立存在的,审计必须置身于一个严密的反腐败体系中,发挥系统合力,才能发挥作用。表1是审计与司法机关、纪检机关在不同类型的腐败中发挥的不同作用^[17]。审计监督是多层次、全方位的,有自身的鲜明特点和独特优势,本文通过接下来的案例分析,也能对审计揭示的腐败类型、作用机制、运行效果进行进一步检验。

我国实行法律和纪律双轨问责模式^[18]。按照现有制度规定,审计并不具备对腐败案件的处理处分权。审计署发现重大案件线索,及时以审计要情、重要信息要目形式上报,党和国家领导人批示后,公安、纪检、监察部门迅速行动全力查处,有的还组成了专案组或联合办案组,使相关犯罪分子和责任人得到了严肃处理。对于一般性的案件线索,审计以审计移送书的形式移送给司法、纪检或有关主管

部门处理,有关部门根据进一步核查结果,分别做出党纪政纪处分直至刑事处罚。审计移送制度是审计治理腐败职能的拓展和强化,是审计工作的重要的一环,是审计发挥在反腐败中作用的关键。

表1 监察体制改革前关于腐败的分类与审计的作用列表

划分依据	划分种类	司法部门重点关注	纪检机关重点关注	审计重点关注
腐败主体是否是公职人员	权力腐败和非权力腐败	权力腐败和非权力腐败	权力腐败	权力腐败
腐败主体是否担任官方职位	官员腐败和非官员腐败	官员腐败和非官员腐败	官员腐败	官员腐败和非官员腐败
腐败发生的领域和部门	政治腐败、经济腐败和社会腐败	政治腐败、经济腐败和社会腐败	政治腐败、经济腐败	经济腐败
违法违纪和直接危害程度	轻微腐败、一般腐败和腐败犯罪	腐败犯罪	轻微腐败、一般腐败和腐败犯罪	轻微腐败、一般腐败和腐败犯罪
腐败的表现形式	支出式腐败、审批式腐败和卖官鬻爵	支出式腐败、审批式腐败和卖官鬻爵	支出式腐败、审批式腐败和卖官鬻爵	支出式腐败、审批式腐败

资料来源:作者根据胡鞍钢《中国:挑战腐败》相关内容整理^[17]。

(二) 基于反腐败的政府审计制度演进分析

政府审计制度不是凭空产生的,而是顺应时代经济的发展和人民群众的需求而产生的,时代将其他国家百年发展的审计事业凝聚到中国短短的30多年,赋予了审计署更丰富的职能,更重要的使命,也提出了更高的要求。改革之初,不法分子弄虚作假、违法乱纪,钻改革的空子,严重危害财经秩序。1982年4月中共中央、国务院发布了《关于打击经济领域中严重犯罪活动的决定》,同年9月,中国共产党第十二次全国代表大会明确提出争取在五年内实现党风和社会风气的根本好转,当时我们国家没有专门的审计机构,审计监督缺失必须加以弥补,党和国家领导人提出参照其他国家经验,成立审计机构。

1. 从1983年审计机关组建到1993年底,是审计署初步发展和逐步走向规范时期。1983年,审计署依据新修订的宪法组建。审计署成立之初,反对腐败、促进增收节支、严肃财经法纪就是审计的重点工作。1985年,国务院颁布的《关于审计工作的暂行规定》就提出审计机关主要职责之一是对严重侵占国家资财、严重损失浪费及其他严重损害国家利益等违反财经法纪的行为,进行专案审计。20世纪80年代末,中国首次掀起全国性的廉政风暴,中央委员沈图为子女无偿索取国际机票被免职,成为当时的标志性事件。1988年,审计署组织对“五大公司”进行了审计,将严重违法违纪的犯罪分子移送有关部门处理,本次审计被新闻媒体广泛报道,社会影响力很大,成为廉政风暴的重要组成部分。

2. 从1994年到2003年底,审计进入法制化的新时期。《审计法》《审计法实施条例》先后出台,反腐倡廉作为审计的主要职责,明确写入了审计法之中。

3. 从2003年开始到2012年底,审计发展进入了“审计风暴”时期。2003年审计署组织对抗击“非典”的资金进行了审计,发布了《审计结果公告第1号》,自此,审计结果向社会公告成为一项制度,“审计风暴”正式拉开序幕。为了适应审计实践的需要,《审计法》和《审计法实施条例》进行了重新修订,《国家审计准则》等重要规范性文件出台,审计工作进一步规范化。

4. 从2012年开始至今,审计工作进入深化改革时期。党的十八大以来,审计受到前所未有的重视,2014年国务院发布《关于加强审计工作的意见》,党的十八届四中全会通过《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》,提出完善审计制度,保障依法独立行使审计监督权,2015年中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》,审计体制改革全面开展。

我国多位领导人都说过“腐败不除,改革难成”。1993年,中央文件中首次出现反腐败形势“严峻”,2013年,这一提法修改为“严峻复杂”,反映出党中央对于腐败形势一直有着清醒的认识。1978

年中央纪委恢复成立、检察院恢复重建,1983年审计署成立,1986年监察部恢复设立,2018年监察和审计体制改革同时进行,作为一项制度本身,审计制度并非基础性的,而是与其他制度协调存在,审计的制度变迁与有关部门监督的强化密切相连。审计制度在实践中不断变革、不断完善,从而更好应对整体制度环境的变化。制度不可能尽善尽美,需要从新到旧,不断演进、完善和替代。政府审计制度变迁主要是以党和政府为主导的强制性变迁,及时满足了外部需求,取得了非常好的效果,政府审计制度变迁进程越来越短,每隔不到10年就有一次重要的变革,要进一步分析基于反腐败的审计制度变迁,找出存在的问题,寻找解决问题的优化路径,就需要从微观的案例入手。在审计署公告审计发现的腐败问题线索以前,媒体上已经有相关报道,这些案件涉案人员多为掌管经济实权的领导干部,性质恶劣、影响较大,公开的案件占比较小。随着时代的发展,审计发现的腐败问题线索越来越多,审计署从2010年6月开始将审计发现的已有处理结果的腐败问题线索进行公告,截至2016年7月,已经公告432例,为进一步开展研究创造了条件。这些虽然只是审计发现的全部腐败问题线索中的一小部分,但案例涉及单位、领域、类型多样,既有移送司法机关、纪检监察机关也有移送相关主管部门,包含了审计的各种后续处理模式,具有很强的代表性。经收集整理,笔者建立了一个案例库,开展量化分析。

三、基于反腐败的政府审计案例统计分析

基于以上分析,本文利用案例公告为样本,研究政府审计在治理腐败中作用机制的特征、力度和效果。

(一) 涉案单位分析

政府审计是有维度的,横轴可以分为行政事业单位、企业(含金融机构)、其他单位,纵轴是公共资金、国有资产、国有资源。根据图1所示,在432起案例中,政府机关数量最多,共146件,占比33.80%;其次是国有企业,共98件,占比22.69%;再次是银行,共61件,占比14.12%。审计署机关共有21个内设司局,其中财政司、企业司、金融司是业务司局中编制人数和处室数最多的,均为26人编制,设有5个处,负责组织相关领域的审计,各特派办、各级地方审计机关均设财政、企业、金融审计处(科),财政、金融、企业审计在各自领域发挥着重要作用。根据审计署2015年绩效报告,审计署对中央财政管理和44个中央部门年度预算执行及其他财政收支情况进行了审计,对工商银行、农业银行、建设银行、中国银行、交通银行等重点商业银行贷款投放情况进行了审计,对中国石化、中国海油、中铝公司、中航工业等中央企业进行了审计,其中金融和央企与领导人员经济责任审计同步进行,相关领域的项目安排占了相当大的比重。

(二) 涉案领域分析

政府审计的监督既针对具体的个人,也针对单位,监控范围广、震慑力强、技术性和专业性突出,在财政、金融、企业、社保、基建等专业性很强的领域,审计机关打开缺口并对证据进行专业确认不可替代。案例库中有407例能够识别出具体的风险点,排名前三位的领域有财务资产管理、金融保险、土地和工程承包。公婷等研究发现腐败行为发生最高的四个领域是政府采购、土地和工程承包、组织人事、财务管理^[19]。如图2所示,审计发现的财务管理方面问题占比25.46%,还是远远高于土地和工程承包方面问题的11.34%和招标采购6.25%的比例,

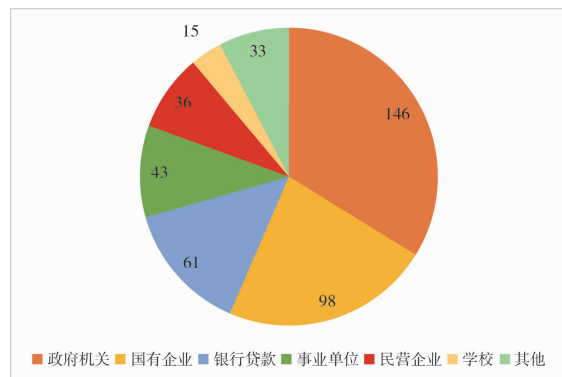


图1 审计发现的腐败问题涉案单位性质分布图

这与审计工作的特点、审计计划安排的重点有关。审计发现的问题线索中没有组织人事方面的腐败,审计没有发现组织人事方面腐败的手段,但用人腐败往往与用权腐败交织在一起,不能忽视。审计发现的救灾扶贫、养老助残等事关群众切身利益的腐败案例也越来越多。

(三) 移送单位分析

审计机关向纪检监察、检察、公安等部门移送了大量问题线索。案例库中审计移送的单位以纪检监察部门为主,公安、检察等部门次之,移送其他部门的最少。实际操作中具体应当移交给哪些部门,法律法规没有明确的规定,移交决定是审计机关根据实际情况自行做出的。一般来说,违反党纪政纪移送纪检监察机关,职务犯罪移送检察机关,其他刑事犯罪移送公安机关,情节较轻的违反财经纪律的行为移送主管部门处理。现实中情况比较复杂,有的移送纪检监察机关查明了有关问题,或在进一步调查中发现了其他问题,相关人员被移送司法,受到刑事处罚,也有涉嫌犯罪仅仅给予了党纪政纪处分。如审计发现河北省廊坊市政府副秘书长平加祥在负责低碳科技示范园项目建设管理期间,收受负责项目具体运作的河北中航盈科房地产置业有限公司125万元干股,取得分红等收入12万多元。这起案件被定性为涉嫌违规从事营利性活动,责任人受到了党纪政纪处分,但笔者认为上述行为已经构成犯罪。

(四) 案例深层次特点分析

本文通过对1999—2017年的国务院关于中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告(以下简称审计工作报告)和上述案例的结合分析,发现审计发现的腐败问题线索的三个深层次特点。

1. 中介撮合。审计发现的腐败问题绝大多数是权力腐败,按照表现形式具体可细分为支出式腐败和审批式腐败,这些腐败的一大特征是中介撮合。2012年度审计工作报告提到审计发现了利用权力设租寻租,主要是在行政审批、工程建设、财政补贴、贷款发放、业务经营等过程中,有的公职人员通过违规插手招投标、协助“公关”甚至直接参与造假等方式,向特定关系企业或亲友输送利益,其中一些企业甚至随公职人员异地调动而长途迁移。2014年度审计工作报告提到以权谋私大都有中介撮合,公职人员暗中支持或直接参与。如湖南省发展改革委原总经济师杨世芳等人利用审核中央投资补助的便利,通过亲属控制的3家中介承揽有关申报和评审等服务牟利,仅3个项目就涉嫌骗取中央投资补助1300多万元。审计发现的刘志军案、王益案,是审计其他单位的过程中,意外发现这个单位实际上充当了行贿受贿的中介。这些案例反映出了“腐败三角关系”,其中包括角色A(私人部门的寻租者),角色B(公共部门的寻租者),角色C(从前的下属,官员的亲属、朋友、情妇,甚至可能是看起来毫不相干的人),要调查A和B是比较容易的,因为他们的身份在腐败交易过程中往往容易确认,但是一旦卷入腐败案件,要把两个角色联系在一起却是困难的,因为这两个角色之间往往没有直接的联系,角色C是他们之间的联系人。在我国腐败是一个无规则网络,网络的集中点是角色C。审计通过追踪资金流向寻找突破口,往往能够把人物关系串联起来,揭示背后复杂的利益关系,成了突破官商利益的共同体,揭露重大腐败案件线索的重要手段。

2. 小官群体贪腐。腐败按涉案人员层级可以分为高层腐败、中层腐败和基层腐败,按涉案人员数量可以分为个体腐败和群体腐败,审计发现了大量的基层群体腐败。案例库中涉及省部级4人、厅局级22人、县处级40人、乡科级37人,明确有行政级别或能明确判断行政级别的案例仅有103人,占比23.84%,其余均没有行政级别。2016年度审计工作报告提到在扶贫、社保、生态环保等审计中发现此类问题300多起,涉及基层经办人员450多人,一般单起金额小、发生频率高。如重庆市云阳

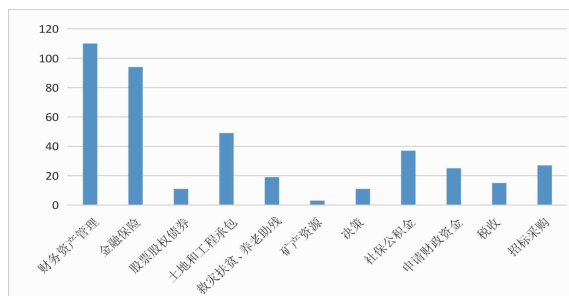


图2 审计发现腐败问题风险点分布图

县凤鸣镇 5 名乡镇干部将 10 个扶贫工程等项目违规发包,验收时明知资料不完整、工程未达标仍予付款,从中获取好处 69 万元。审计关注到每一个环节、每一个层级,充分体现了审计工作既打老虎,也拍苍蝇的特点,反映了审计对于腐败问题无论级别高低,坚决查深查透的决心。

3. 问题揭示难度较大。过勇研究认为政府腐败案例中受贿、挪用和贪污是频率最高的腐败行为^[20],这与审计发现的腐败案例特点是一致的,但不同的是由于自身工作特点,审计发现的贪污和挪用的问题数量多于受贿问题。贿赂是通过额外支付来影响决策,这个额外支付往往是不通过账面反映的,隐蔽性非常强。建设银行长沙迎宾路支行原行长杨帆与企业勾结骗取银行资金并从中收受贿赂问题中,审计是先发现了杨帆隐瞒、抵押不实等重大风险造成银行垫款 2.46 亿元,进一步延伸发现了杨帆从中收受贿赂,也就是说受贿问题的揭示,往往是由于某一事件的牵连,相关问题的揭示具有一定的偶然性。案例库中腐败形式多样,有的涉及资金不停地非法转移,需要紧扣资金链条;有的层层掩饰,从表面很难看出破绽;有的呈现专业化和高智能化,犯罪分子具有很强的反侦查、反审计能力,可能会有攻守同盟,要找到腐败的确凿证据非常困难。审计取得突破需要专业的技巧、丰富的经验,不放过任何一个细节,各项数据的异常变化、虚假的会计凭证、监管部门已经了解的事实线索、群众举报、媒体的报道都可能是有价值的线索或发现问题的渠道。

四、基于反腐败的政府审计制度存在的问题分析

虽说政府审计制度在治理腐败中发挥了重要作用,但是同时也显示出一些突出的问题,审计体制改革亟待开展。

(一) 审计的覆盖面还不够

中共中央办公厅、国务院办公厅发布的《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及《关于实行审计全覆盖的实施意见》提出通过审计全覆盖发现国家重大决策部署执行中存在的突出问题和重大违纪违法问题线索,维护财经法纪,促进廉政建设。根据国资委网站最新央企名录,我国有央企 97 家,如果算上下辖的子公司、分公司,数字非常庞大。改革前审计署与国资委的机构设置和职责划分不合理,机构重叠、职责交叉和多头监管的现象存在,审计署力量有限,没有实现常态化的派驻监督。2015 年审计工作报告中就指出对近年审计发现的企业失职渎职、违反相关政策规定和“三重一大”决策制度等造成损失问题,监管部门履行督促整改、追责问责、报告公告等职责不到位,也未明确企业重大损失确认和追责问责标准,主要依靠企业自行追责问责,造成约束薄弱。通过表 2 可以明显看出这种趋势,排名前三位的问题,即决策不当、会计核算问题和投资管理不规范,出现频率非常高,这三方面是国企经常出现的问题,由于每年审计署审计的国企不同,几乎每年都会发现类似问题,反映出审计的覆盖面不够,对问题的揭示和整改不够及时彻底,使一些问题屡审屡犯甚至积聚。违规处置资产、关联方交易让利、违规经营等侵吞国有资产问题在 2007 年以前的审计工作报告中就经常出现,但其后的审计工作报告中,虽然每年都有被移送司法和被问责的人员,但腐败形式更加多样化,不再有上述类型的违法行为集中出现的情况,审计工作的难度更大,深度需要不断加强。综上所述,政府审计在国有企业覆盖的深度和广度都不够,应加强对国有企业的审计监督。

表 2 历年审计工作报告中反映企业审计发现的主要问题情况表

问题	决策不当	会计核算问题	投资管理不规范	违规处置资产、关联方交易让利、 违规经营等方式侵吞国有资产
年份	2001、2003、2004、2007、2008 2009、2010、2013、2014、2015	2001—2016	2007、2012、2015、2016	2002、2003、2004、2006、2007
次数	10	16	4	5

数据来源:作者根据历年审计工作报告整理。

（二）审计的后续问责力度还不够

通过分析具体案例可以发现,有部分问题涉嫌犯罪却以党纪政纪处分结案。在这些案例中,审计虽然揭示了问题,但腐败分子没有得到严厉的惩治,产生了恶劣影响。在审计未公告之前,上述信息是不公开的,未得到足够关注,逃离了公众视野。审计公告发现的腐败问题线索及其处理结果,已经是巨大的进步。如深圳市国土局等部门违规调整建设用地容积率问题,深圳市国土局、规划局等部门违规批准将某公司开发楼盘建设用地的容积率由1.9调增至4,净增加建筑面积7.7万平方米,且未收取调高容积率应补缴的土地出让金,使该企业从中获利1亿多元。2011年,审计署将此线索移送国土资源部,相关人员被给予党纪处分。审计署原原本本公告了这一情况,相关问题产生的原因是深层次的,关键还在制度机制上。

从制度经济学的角度,由于制度供给不足带来的制度缺口,必然会引起制度的变迁。制度变迁有一个从产生需求到实现供给的循环往复的过程,但是这个过程是不稳定的。随着时代的发展,对制度会产生新的需求,必须有一系列制度来满足这些需求,实现制度均衡。现实中制度会存在一定的滞后调整,而这些滞后造成了一定的问题。监察体制改革和监察法出台以前,我国缺乏完整的反腐败法律体系,法律规定不明确,衔接不力,给适用法律带来了困难,《审计法实施条例》第40条,《国家审计准则》第128条、129条对审计移送进行了规定,但层级低、权威性不足,审计作为不同制度之间的衔接点,需要适应不同的要求,难以形成统一的标准,有关部门接受移送后,处理的方式和力度也不统一。审计机关对腐败问题的专业认证是司法机关的判断依据,但审计取证的手段受到限制,无法获得刑法意义上的证据。审计证据移送司法机关后,司法机关要重新取证,给犯罪嫌疑人留下了时间空隙,如挪用公款数额巨大且不退还,构成贪污罪,如果审计中发现某人有挪用公款的情况,被审计的单位和人员很有可能警觉,及时把钱归还,就很难认定为犯罪,至少无法认定为贪污犯罪。制度的滞后调整和耦合不够限制了审计作用发挥,造成了审计问责难题。

（三）地方审计机关在反腐败中作用发挥还不够

经对各省、自治区、直辖市审计机关网站的查询发现,各省厅普遍开展了公告,有的省还制定了审计机关审计结果公告相关制度。省级审计公告落实比较好的是北京、上海、浙江、青海和广西,其中北京市2016年审计公告达到72篇,但各省几乎没有涉及严重问题的公告,大部分公告进行了删减。部分地区审计公告实施滞后,市一级往往采用一定范围内通报的方式代替公告,效果和影响与审计公告不可同日而语,县一级基本没有审计公告。

五、基于反腐败的政府审计制度优化路径分析

为了确保改革取得实效,必须制定综合配套措施,加强全国审计工作统筹,优化审计资源配置,做到应审尽审、凡审必严、严肃问责,努力构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系。具体要做好以下三个方面。

（一）加强党对审计工作的领导,提升审计权威

改革后监督的顶层设计更加科学合理,中央审计委员会与中央纪律检查委员会并行,中央审计委员会及审计署、中央纪律检查委员会及国家监察委员会共同构成一个严密的监督体系,相互依存、相互配合、相互影响、相互监督,将各个领域的腐败问题一网打尽,建立预防和遏制腐败的长效机制。对中国共产党党内监督条例等党内法规进行修改,加入中央政治局、中央政治局常务委员会定期听取中央审计委员会工作汇报内容,落实中央审计委员会、中央审计委员会办公室会议制度和专题会议制度。明确审计机关发现党的领导、领导干部涉嫌违纪违法问题线索报告制度,有关部门收到审计移交的线索后,应当及时研究提出处理意见,并在规定期限内将办理情况反馈中央审计委员会办公室,中央审计委员会办公室要定期向中央审计委员会报告审计移送落实情况。中央审计委员会成立后可以更好

地与纪检、组织部门实时对接,可以建议党中央对党组织和党的领导干部做出问责决定,建立健全责任机制,提高对审计移送的重视程度,增强审计后续问责的权威性。除了中央层面的改革,各省也将设审计委员会,在同级党的委员会和上级审计委员会的双重领导下进行工作,上级审计委员会有权检查下级审计委员会的工作。同时,省以下垂直管理的试点在稳步推进,目前试点省份审计部门人事权和财权已经上收,独立性大大增强,中央审计委员会和审计署要加强全国审计工作统筹,在全国推开省以下垂直管理,进一步完善考核和报告制度,督促地方审计机关高效完成反腐任务。

(二) 推进审计移送制度科学化,提高问责效果

推进监察制度和审计制度的深度合作和融合,做好改革的配套和衔接^[21]。《监察法》明确了监察机关与审判机关、检察机关、执法部门相互配合、相互制约的机制,对监察机关移送的案件,人民检察院可以退回监察机关补充调查,也可自行补充调查,《监察法》与《中国共产党纪律处分条例》实现了良好对接,同时,监察的范围也明显扩大。随着《监察法》的出台,审计移送制度面临一个全新的局面,审计可借改革契机统一移送部门,除了个别刑事问题线索移交公安部门外,其余对口移交监察机关,再由监察机关统一进行处理,建立与监察机关协调联动的监督和办案机制。监察机关要充分吸收和运用审计职能,进一步发挥审计专业化、常态化、精准化优势,发现深层次隐蔽问题,最大限度减少问题遗漏;审计机关要与监察机关做好充分对接,借助监察强有力的措施,有效解决审计后续处理中存在的问题,从而将审计的作用效果发挥到最大。《审计法》和相关法律也需要进一步修订,完善相应配套制度,确保法律规范的顺利过渡,解决《审计法》与其他相关法规的衔接问题,建立统一的标准,对线索处置、证据收集和定罪量刑,特别是对于审计机关取证的证据效力和取证范围进行明确,扩大审计的权力范围,保证对接效果。审计署设立专门的司局,作为统一协调反腐败工作的专责机构,履行线索管理、组织协调、监督检查等职能,负责与监察委员会、公安部对口联系,及时沟通有关信息,提升工作效率。

(三) 扩大审计覆盖面,消除监督盲区

改革后国有企业的监督由审计署统一负责。审计署重新整合优化资源配置,在国有企业、金融机构设置派出审计局,各级地方审计机关也要参照设置,建立企业司、企业派出局、金融司、金融派出局以及特派办、地方审计机关的上下联动机制,发挥协同和辐射优势,既全面覆盖又突出重点,对派驻单位实现全面联网和实时监控,进行充分的数据挖掘和比对,增强监督效能,消除监督盲区,推动审计在反腐败中作用发挥进一步深化。

六、结论

本文选择改革开放以来政府审计制度变迁为切入点,以政府审计发现的腐败问题线索为样本进行案例统计分析,对审计体制改革与审计作用发挥的整合机制进行深入探索。首先,本文通过制度分析,回顾我国政府审计制度变迁的历史,在揭露重大违法违规问题方面,我国审计机关与其他部门互相配合,取得了显著的成效,积累了丰富的实践经验。随后,本文开展了案例统计分析,研究结果表明审计覆盖面不够和审计后续问责力度不够等问题仍然存在。最后本文提出优化审计体制改革路径的建议,随着监察体制和审计体制改革的深入,审计工作将更加科学化、规范化,审计工作将得到进一步加强,审计移送和问责的相关制度将得到进一步完善,审计在反腐败中的作用也将得以充分发挥。

由于资料所限,本研究所构建的案例库样本量还比较小,不能很好代表审计发现的腐败问题线索的总体情况,同时由于很多公告内容过于简略,存在信息不全问题,这是本文的主要不足。在下一步的研究中,首先应扩大案例样本量,此外,还可考虑开发量表、运用问卷调查等方式,获取更为充分的数据资料,运用统计分析方法,提升研究质量,丰富研究发现。我国审计体制的建立和发展,一直是借鉴国外的做法,而本次改革完全不同,将带来非常大的变化。制度变迁过程中的路径选择至关重要,可以组织专家对改革进程进行跟踪,进一步探索审计体制改革的各个领域,以便为下一步改革落实提供参考。

参考文献:

- [1] 金太军,赵军锋. 国家审计学科建设论纲——基于政治学视角的分析[J]. 审计与经济研究,2018(3):1-7.
- [2] Klitgaard R. Controlling corruption[M]. Univ of California Press,1988.
- [3] Reichborn-Kjennerud K. Political accountability and performance audit;the case of the auditor general in Norway[J]. Public Administration,2013,91(3):680-695.
- [4] 王会金. 反腐败视角下政府审计与纪检监察协同治理研究[J]. 审计与经济研究,2015(6):3-10.
- [5] 向洪金,朱晨之,徐鹏杰. 转型期政府官员滥用职权行为与国家审计监督力度——基于委托代理理论的研究[J]. 审计与经济研究,2018(2):10-18.
- [6] 胡耘通. 国家审计移送处理制度探析[J]. 审计研究,2017(5):42-47.
- [7] Stone S. Accountability and the design of an anti-corruption agency in a parliamentary democracy[J]. Policy Studies, 2015,36(2):157-175.
- [8] 李嘉明,杨流. 国家审计与国家监察服务腐败治理的路径探索——基于协同视角的思考[J]. 审计与经济研究,2018(2):1-9.
- [9] Schelker M, Eichenberger R. Auditors and fiscal policy:empirical evidence on a little big institution[J]. Journal of Comparative Economics, 2010,38(4):357-380.
- [10] Blume L, Voigt S. Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment[J]. European Journal of Political Economy,2011,27(1):215-229.
- [11] 刘泽照,梁斌. 政府审计可以抑制腐败吗? ——基于1999—2012年中国省级面板数据的检验[J]. 上海财经大学学报:哲学社会科学版,2015(1):42-51.
- [12] 吕君杰. 政府审计反腐败效果研究——来自地方审计机关的经验证据[J]. 中国审计评论,2015,(1):81-89.
- [13] 陈丽红,张龙平,朱海燕. 国家审计能发挥反腐败作用吗? [J]. 审计研究,2016(3):48-55.
- [14] 王沪宁. 腐败与反腐败——当代国外腐败问题研究[M]. 上海:上海人民出版社,1990.
- [15] 张阳,李莉,钟远红,等. 财政审计制度适应性变迁与有效性分析——理论分析与基层调研[J]. 中国行政管理,2016(10):81-86.
- [16] 中华人民共和国国务院新闻办公室. 中国的反腐败和廉政建设[J]. 中国监察,2011(2):53-61.
- [17] 胡鞍钢. 中国:挑战腐败[M]. 浙江人民出版社,2001.
- [18] 张建,张孜仪,黄扬嘉. 腐败行为的政府内监管研究[J]. 中国行政管理,2016(11):76-80.
- [19] 公婷,吴木奎. 我国2000—2009年腐败案例研究报告——基于2800余个报道案例的分析[J]. 社会学研究,2012(4):204-220.
- [20] 过勇. 中国转轨期腐败特点和变化趋势的实证研究[J]. 公共管理评论,2008(1):63-77.
- [21] 叶陈云,叶陈刚. 基于国家审计视角的国家监察为制度创新的动因、障碍与路径研究[J]. 审计与经济研究,2018(3):8-18.

[责任编辑:高婷]

Study on the Change and Optimization of Government Auditing System Based on Anti-corruption from the Perspective of Anti-corruption

ZHAO Guangli

(Beijing University of Aeronautics and Astronautics, Inspection Office, Agency Discipline Committee,
China National Audit Office, Beijing 100191, China)

Abstract: Government auditing is an important part of the system of punishing and preventing corruption. The innovation of audit institution of our country shows a strong drive for the improvement of anti-corruption ability. A case study is to analyze the characteristics of audit Anti-corruption. The lack of accountability affects the role that auditing plays in the efforts to carry out anti-corruption. The accountability is viewed as a link to look for an effective way to deal with the problem. The paper puts forward that the legal status of audit transfer should be complemented by improving rules and the mechanism of Supervisory Committee, so as to reform the audit management system, strengthen the binding of the legal system and build an effective operation mechanism, explore the national supervision by means of the effective coupling path to oversee the synergy of the extreme.

Key Words: government audit; public power; audit announcements; accountability; supervision system reform; evolution of audit institution; audit system reform; performance of audit function