

审计全覆盖视域下的审计法变迁方向及其逻辑

钱弘道,谢天予

(浙江大学 光华法学院,浙江 杭州 310000)

[摘要] 以如何从修改审计法的角度实现审计监督转型为基点,试图从审计信息公开制度、审计监督问责制度、审计监督成果转化制度三方面的法律制度建设,为多角度突破审计监督效果的固有局限提供制度保障,亦即达成审计全覆盖战略目标的三个着力点。通过这些法律制度跟进举措的贯彻,力求使新格局下的审计监督与国家监察在反腐败领域发挥协同作用。

[关键词] 审计法修改;审计全覆盖;审计监督;国家审计;政府审计;国家治理;大数据审计

[中图分类号] F239.44 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2019)03-0022-10

一、引言

审计监督作为国家监督体系的有机组成部分,在我国现代国家治理中运行三十余年,发挥了不可替代的重要作用。随着会计制度的完善,审计监督发挥的功能也发生转变。现如今,权力监督体系的格局随国家机构改革进程而演变,在审计全覆盖的视域下,审计监督的定位发生转变,同时也产生了自我进化的要求。不同的审计法律制度安排,从力度和方向两个方面激励出不同的审计监督工作质量和效果。因此,行之有效的审计法律制度安排是实现审计全覆盖目标的有力保障。《审计法》作为审计法律法规的内核,自2006年修正实施以来,已有十年多的历史,它对于保障国家审计机关依法独立行使审计监督权,在推进审计工作规范化和法制化等方面起到了十分重要的作用。但是,作为一部年轻的法律,修正后的《审计法》显现出审计范围、审计机关职责与权限、审计程序、法律责任等多方面的不足之处。程乃胜认为“我国现有的审计法律已经不适应审计全覆盖的需要”^[1]。审计法应当是国家审计制度理念的具体反映,应当体现国家审计的本质特征,并且足以容纳和引领审计制度的深入发展^[2]。当前时代背景下,审计法律制度再次呈现出的供需不匹配对其提出重新厘定的需求。《审计法》是法学研究中的蓝海领域,结合审计全覆盖、国家机构改革等新形势的《审计法》研究文献并不多见。郑石桥、刘庆尧以十九大报告为契机,重新对我国政府审计制度的六个基础性问题进行学理分析,从而提出审计法完善建议^[3]。也有若干学者以审计学研究为主干,提出具体的法律条文修改建议。本文认为,审计法的重心应向如何保障和提高审计监督效果、激活其“免疫”功能上倾斜,审计法律体系的修改完善应服务于功能实现。

美国2009年通过的《经济复苏与再投资法案》制定了资金总额高达7870亿美元的经济刺激一揽子计划。针对巨额的财政资金投入,法案特别提出两大监管要求:透明和问责^[4]。由此可见,在公共资金密集的领域,公开透明和严格问责至关重要,而该领域正是审计监督的覆盖范围。在大数据的浪潮下,以“三个集成、五个关联”为特征的大数据审计工作被正式提上日程。审计监督要实现功能升华离不开大数据的支撑,其重要路径即审计监督的“成果转化”。因而,本文将公开、问责、成果转化作为三个基本点,综合当前审计监督运行背景重大变化带来的影响,阐述审计法修改逻辑并提出完善建议。“公开”体现民本审计的理念,“问责”重在审计力度,“成果转化”则是对审计模式的改善,三者相结合是审计全覆盖视域下的全面考量。

二、中国审计监督运行背景的重大变化

(一) 公权力全覆盖审计阶段的基本思想

经过长足的发展,中国审计监督经历了财务审计阶段、经济责任审计阶段、绩效审计阶段。十八届三中全会

[收稿日期] 2018-12-11

[基金项目] 国家社会科学基金重点项目(13AFX012);教育部哲学社会科学研究重大课题攻关项目(13JZD011)

[作者简介] 钱弘道(1964—),男,浙江富阳人,浙江大学光华法学院教授,博士,博士生导师,从事比较法治、法理学、法律经济学研究, E-mail: hongdaoshuyuan@126.com; 谢天予(1990—)女,浙江嵊州人,浙江大学光华法学院博士研究生,从事审计法研究。

首次提出要“对领导干部实行自然资源资产离任审计”,这项决定成为我国政府环境审计发展历程中的里程碑,也标志着审计监督开始迈向公权力全覆盖审计阶段。2015年3月初,环保部(后机构改革为生态环境部)下发《关于开展政府环境审计试点工作的通知》,决定率先在兰州开展环境审计试点,并积极谋划“十三五”期间深入和扩大试点工作范围,力争“十三五”后尽快建立政府环境审计实施体系。十八届四中全会明确提出了“审计全覆盖”的战略目标^①,审计监督的国家治理功能进一步被重视。在绩效审计发展的基础上,审计监督进一步形成了“一张网”。“审计全覆盖”作为审计监督中的前沿概念,它的提出使审计监督从单纯查错、纠偏、正纪工作转为“反腐、改革、发展”的主线。2015年底,《关于实行审计全覆盖的实施意见》发布,审计全覆盖的战略目标得到分解。随着审计全覆盖战略目标的推行,审计监督将逐步实现对公权力在公共资金、国有资产和国有资源等领域行使情况的全面覆盖。公权力全覆盖审计本质上属于后续审计,是对绩效审计的横向范围延伸和纵向功能深化。这种全覆盖是动态意义上的,涉及公共资金、国有资产和国有资源从分配、管理到使用的全部环节,全覆盖也必然是有深度、有重点的,因此是风险导向的,需要有计划地统筹推进。在公权力全覆盖审计阶段,审计监督推动国家治理和法治建设的作用彰显。

当前,审计监督的基本思想是风险防范。党的十八届四中全会明确提出“对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖”,实现“四个审计全覆盖”,赋予了新常态下审计工作新的内涵、要求和新的任务。在全覆盖阶段,审计机关除了监督职责外,还要发挥好保障职责,即对国家重大决策部署落实、国家经济安全、公共资金使用、民生和生态文明建设、深化改革等方面的审计保障职责。双重职责要求审计监督功能更多地往风险防范的方向倾斜。“审计免疫系统论”将审计监督的功能分为揭露、抵御、预防三方面。其中“预防”功能是指审计监督应当及时识别、揭示、预测和评价各种外部风险,提请有关部门采取相应对策,以防止苗头性问题转化为趋势性问题、局部性问题演变为全局性问题等,发挥事前功能。审计监督要发挥促进党风廉政建设、推动法治政府建设、保障市场经济健康发展等派生功能,其“预防”功能的正常发挥非常关键。要实现审计监督“预防”功能的风险防范效果,首当其冲的是要有效利用审计监督成果。审计监督成果是审计工作人员使用特定方法、经过专业判断所形成的成就和结果,是法治建设的有力素材。审计监督成果的有效转化以审计监督信息质量为前提。而信息质量是审计机关权限和独立性保障、审计方法技术胜任等方面的综合反映。一方面体现在“报告”问题首先要“发现”问题,另一方面体现在完成“发现”“报告”“整改”问题的一系列审计监督业务之后,对成果进行升华利用。因此,审计监督成果转化事实上是审计监督发挥法治功能机制的最后一个环节。审计整改制度侧重于强制整改,而审计监督成果转化制度则是一种理想的运用模式,是非强制的,也是建设性的,成果转化制度与移送制度的区别就在于此。审计机关作为高层次的监督者,具备从宏观层面把握整体的先天优势,并可以超脱地提出提高整体绩效水平的建议^[5]。

(二) 监察体制改革路线勾勒的审计监督新定位

国家监察体制改革是一项重大政治体制改革,不仅牵动整个权力监督体系的演变,也是推进法治建设和国家治理的重要抓手。监察体制改革带来的壁垒在于其高效率和大体量的压力,使得审计监督游离于相对集权的腐败监督体系之外。十八届六中全会通过的党内监督条例强调“各级党委应当支持和保证同级人大、政府、监察机关、司法机关等对国家机关及公职人员依法进行监督”,监察机关首次与人大、政府、司法机关并列,这表明长期停滞不前的国家监察体制改革迈出了重要的一步,监察对廉政建设的重要性越来越显现。十八届六中全会之后,国家监察体制改革正式启动,试点工作率先在具有代表性的北京市、山西省和浙江省三地展开。经过一年的探索,2017年11月,国家监察体制改革试点开始在全国范围内全面推开,作为国家监察体制改革的里程碑事件,监察法草案征求意见稿出台,行政监察正朝着国家监察的方向持续改革。2018年3月,第十三届全国人大一次会议表决通过宪法修正案,使得审计监督原本“一府三院”的设想被监委先行实现为“一府一委两院”。

监察体制改革的路径表明国家继续实施“监审分立”和“行政型审计”^②的基本方向未转变。尽管在风险防范上审计和监察发力的作用点相近,但审计机关与监察机关分立仍是当前主流思想。在权力制约和腐败治理领

^①《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“对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖。”

^②按照国家审计机关的隶属关系和权力划分等方面制度和体系来分,国家审计体制主要包括立法型、司法型、独立型和行政型四种。我国国家审计机关属于行政机关,因此实行行政型审计体制。

域,监察和审计的目标、职能、对象与内容存在重合,因此,在反腐视角下,实现两者协同运作存在可行性^[6]。横向来看,正是由于监察和审计在一定程度上的一致性,韩国、波兰等国实行“监审合一”的监督权配置模式,但是绝大多数国家目前仍选择“监审分立”模式。

在监察体制改革的背景和监察法的框架下,审计监督在法治建设中的定位发生改变。审计监督要展露法治实效,离不开与监察委的相互协作,审计法的修改也必须考虑到包括监察委在内的其他监督主体。本文认为,审计监督在监督体系中的功能应聚焦于对数据的“预处理中心”。在监察体制改革的背景下,通过审计监督及时发现腐败线索并移送,有助于监察委有效行使职务违法和职务犯罪调查权;监察委行使集中调查权后,根据查明事实作出处置决定,或移交司法机关对调查结果进行裁决^[7]。整个反腐布局的系统工程以监察委为核心,审计提供方法论的内驱动力,相对明晰的体系有助于将国家机关的监督权纳入法治化轨道。

(三)机构改革顶层设计下的审计监督未来走向

由于审计机关的审计监督职能由宪法赋予,改革开放以来的几次政府机构重大改革^①很少涉及审计机关。党的十九大报告指出“要进一步深化机构和行政体制改革”。2018年,中共中央开启新一轮党和国家机构改革,改革力度前所未有,中央和地方事权边界更加清晰,是各级政府事权划分法治化进程的里程碑。改革方案指明了“优化审计署职责”的大方向,将一些交叉分散的职责进行重新整合。其中,将原属于财政部的中央预算执行情况和其他财政收支情况的监督检查职责、原国家发改委的重大项目稽查职责划入审计署,强化审计机关的预算执行审计和投资项目审计职能;将原国资委对国有企业领导干部的经济责任审计和国有重点大型企业监事会职责平移至审计署,强化了审计机关对国有企业的监督。整合优化方案意在构建统一高效的审计监督体系。同时,为加强党中央对审计工作的领导,组建了中央审计委员会,构建“集中统一、全面覆盖、权威高效”的审计监督体系。此次改革重新划分职责,整合审计监督力量,避免过多交叉和盲区,增强监督效能。

中央顶层设计的选择和大数据时代的到来从根本上影响未来中国审计监督的具体走向。以习近平同志为核心的党中央对审计工作高度重视,从体制上保障和强化审计机关现有职能是发展主线。国家机构改革对优化审计署职责的规定和中央审计委员会的设立,无形中提高了审计署的地位和独立性,明确了审计监督的定位,必然引起后续审计法的相关修改,并且这种影响将是广泛的,尤其体现在权限保障方面。当前《审计法》规定审计机关的权限具体包括:要求提供资料权、检查权、调查取证权、制止权、处理处罚权、通报或者公布审计结果权、建议权。其中,要求提供资料权、检查权、调查取证权用于保障审计工作正常开展,顺利“发现”问题;制止权、处理处罚权、通报或者公布审计结果权、建议权则是在“发现”问题后审计机关的整改职能。审计监督的“屡审屡犯”问题正是对强化整改职能提出的现实需求和挑战。

三、多维度审计信息公开制度的考量

十九大报告指出,政府机构改革之根本是要“转变政府职能,深化简政放权,创新监管方式,增强政府公信力和执行力,建设人民满意的服务型政府”,最终落地到“人民满意”上来。如何建设让人民满意的审计监督,基本路径是切实践行“民本审计”理念。“民本审计”不仅体现在重点审计民生领域,切实保障群众利益,也在于保障群众知情权,做好信息公开工作,使审计监督与社会监督实现联动,这也是“审计全覆盖”为人民所感知的关键一环。审计信息公开制度是对审计监督和社会监督互动的强化。社会监督在法治社会建设中的重要性日益凸显。《宪法》为社会公众监督权提供了法律依据,社会监督不仅能对权力主体进行外部约束,还能通过权责对等原则促进权力主体内在的自我约束,促使权力主体审慎运用权力^[8]。为摸索审计监督与社会监督合力的着力点,我们对社会监督的客体范围稍做缩窄,与审计监督范围相对应,并将审计机关包含进社会监督客体范围内。

在当前审计全覆盖阶段,审计信息的公开透明更应受到重视。审计监督通过信息公开与社会监督进行良性互动,能够协力实现审计全覆盖目标。前审计长李金华认为国家审计是“民主法治的工具,同时也是推动民主法治的工具”。要实现真正的民主,必须强化信息公开。公众权力与政府公权力的平衡是公众实施监督权的必要条件。将分散的群众监督有机组合起来,可有效地解决审计力量不足和自发的群众监督软弱无力等问题。审计

^①我国分别在1982年、1988年、1993年、1998年、2003年、2008年、2013年和2018年进行了八次规模较大的政府机构改革。审计机关成立于1983年,经历了后七次改革节点。

监督将审计报告向社会公开,可以为社会监督提供监督依据;社会监督对审计报告的关注度提高可以促进审计机关的工作积极性,提高审计监督质量。充分利用社会舆论和公众的监督作用,是有效提升政府审计监督效果的重要途径。但是,目前我国审计监督和社会监督的互动程度还很低,体现在我国审计机关在审计项目选择、审计实施过程和审计结果公开公告等方面与社会公众沟通较少,审计监督的效果被弱化。

(一) 推进确立审计信息公开的强制性

信息公开是科学执政、民主执政、依法执政的必然要求,是社会主义民主、社会主义法治国家的重要体现,是构建社会主义和谐社会、建立健全预防和惩治腐败体系重要内容。“信息公开”的主体是指包括立法、行政、司法机关在内的,受人民委托而掌握国家公权力的主体以及一些经政府授权执行与社会成员利益相关的政务或公共事务的社会公共机构和中介组织^[9]。因此,审计机关必然是信息公开的主体。宪法第二十七条规定了国家机关保持同人民密切联系、接受人民监督的义务,因此,审计机关依法须接受人民监督。《政府信息公开条例》涉及关于各级行政机关信息公开的规定,该条例是保障行政相对人依法获取政府信息,实现人民群众对政府工作的知情权、参与权和监督权的法律依据。但是在审计监督范畴,人民群众并不在审计法律关系调节范围,很难作为“行政相对人”要求审计机关公开相关信息。另外,由于审计信息公开是一项行政行为,公开主体必须具备资格。现行关于审计信息公开的规定通常要求“审计署机关各单位、派出审计局、驻地方特派员办事处不得发布审计结果公告”。因此,必须通过审计法的修改完善审计信息公开制度。

公开审计信息是有效制约公权力运行的方式之一,也体现了服务型政府的理念和民主善治的精神。在原《预算法》尚未要求公开预算的2010年,公开预算已成燎原之势^[10]。相应地,审计信息公开更应与之匹配。审计信息公开使得以往由政府机关主导的审计监督工作,成为一个开放的社会参与平台,提升权力监督制度的透明度和公信力。张立民等将国家治理细化到经济、政府和社会三个层次,深入探讨国家审计推动完善国家治理的三种路径,即审计结果公告制度、公众参与制度和国家审计本身独立性建设^[11]。完善审计信息公开制度是人民参与监督审计整改、完善审计监督成果转化的前提。审计法的宏观调控功能主要通过审计结果公开以监督经济安全实现。由于审计机关的执法主体资格弱化,整改落实很大程度上直接或间接依赖于其他主体施加的压力,被审计单位上级单位的压力最为直接,而来自人民的压力则是最根本的。“只有让人民来监督政府,政府才不敢松懈。”审计信息的公示是为了使公众能够参与到对审计活动和后续整改落实的监督工作中去,促进“参与式治理”。然而,审计信息的低透明度成为外部参与的藩篱。人民应在整个公权力监督体系中位于本质上的主导地位,人民参与审计是国家审计有效推动腐败治理的根本途径。人民参与的方式并不局限,对于被审计单位不整改的情况,必要时也可以通过公示的方式,由社会或特定公众评议和判定是否可接受不整改的理由。因此,必须建立健全审计信息公开制度,这样不仅能激励公众参与,督促被审计单位积极主动地整改,也有利于推动其他单位自查自改,进一步强化自我管理,有效发挥审计监督的“免疫”作用。

现阶段《审计法》对审计结果公开的规定赋予审计机关选择性的“自由裁量”,是否公开是审计机关的一项权利,而非强制性规定^[12]。《审计法》第三十六条规定“审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果”,“可以”这一用词留有余地,预留的回转空间不利于常态化公开审计结果,也不利于参与式治理。审计监督是审计机关受人民委托、代表人民行使国家审计权的,且公共资金的所有者是全体人民,人民有权知晓审计结果,除涉及国家机密和商业秘密的审计报告外,都是应该公开,而不是可以。因此,这一条款必须做出修改,要求审计机关及时、准确、全面地向社会和政府有关部门公布或通报审计结果。把审计信息公告制度尤其是结果公告制度以审计机关法律义务的形式确定下来,才能有效地将审计机关的工作置于社会公众的监督之下,提高公众参与度,为审计信息公开提供强有力的法律保障。畅通审计信息传播渠道是审计信息公开的技术保障。信息传播渠道是为公众实施监督创造条件,应当以便民为目的,与时俱进,从而激发公众参与监督的积极性。针对当前审计监督信息基础建设和信息公开制度存在的缺陷与不足,缩小政府与公众之间的信息鸿沟,实现信息互联互通。在审计法修改的保障下,积极探索地方审计机关审计结果公开制度,建立国家审计信息共享平台,利用各种传播渠道全方位地向社会公众报告审计机关的工作,做到审计信息及时上传下达,也使社会舆论有机会参与监督,增强国家治理体系中国家审计的作用。

目前,审计署和各地地方审计机关对结果公告的程序规定均要求“应当事先报经本级人民政府审定”。在修订审计法时,应保障审计机关的报告权,根据审计结果的重要性,赋予审计机关直接向人民代表大会报告的权利,

而不需要通过政府部门的层层审批,保证审计结果的完整性和透明性,从程序上保障审计机关的独立性。

(二) 明晰审计机关信息公开的种类

审计结果公告制度在我国已实施十余年,但从目前各省级审计机关官方网站来看,无论是内容过于细枝末节或是出于种种原因,公示的审计结果总体数量不多,公开内容详略不一,所提供的信息比较有限,审计结果整体透明度并不高。现阶段,尽管信息公开并非审计法的强制要求,一些地方审计机关为完成信息公开的指标,可能会选择性地公布审计结果。在审计法并未明确审计信息公开种类的情况下,避重就轻的公开方式不能够达到通过信息公开促进参与式治理的目的。为确保公开的审计信息符合人民知情需求,避免信息公开的形式主义,应进一步在此基础上明晰信息公开的种类,即公开的要素,主要是审计结果信息的要素。

对于信息公开种类的规定,可以参考司法公开^①。司法公开是原则,不公开是例外。而对于当前我国的审计体制而言,不公告是常态,公告是例外。在审判中心主义下,裁判公开包含证据认证公开和事实认定公开等。证据认证公开指的是法官对于诉讼当事人所提供证据的真实性、可采性以及有待待证事实之间关联性的分析过程与认证结果,向当事人及社会公众的公开、披露和阐释。事实认定公开是指法官根据案件相关证据材料的认证情况、案件待证事实与证据之间关联性的判断与评价结果、确定的案件事实及过程应向当事人及社会公众进行阐释和公开。我国《法官法》第七条要求法官保守国家秘密和审判工作秘密。因此,审判秘密应分为国家秘密和审判工作秘密两类。《人民法院工作中国家秘密及其密级具体范围的规定》第四条规定:“虽不属于国家秘密,但一经公开会造成不良影响的事项,亦应注意保密,不得随意扩散或公开。”人民法院对生效裁判文书公开范围的规定将涉及国家秘密、商业秘密和个人隐私的内容排除在外。参考这一规定,审计监督结果的信息公开自然也应将涉及国家秘密和商业秘密的内容除外,尽管审计监督范围是被审计人执行公务的行为,但审计监督是全方位的,通过审计手段是可能接触到个人隐私信息的,所以也应将涉及个人隐私的内容排除在公开内容之外。总的来看,司法公开中裁判公开的原则对审计信息公开的启示是:所公开的信息类型应能够使审计关系以外的第三人即人民群众了解审计结论的作出过程和事实依据;并要实现审计结果表述的通俗化,使审计结果能为普通民众理解和使用,使人民群众能够根据信息中所提供的证据,得出相同审计结论。审计结果公告必须做到事实清楚、证据确凿、定性准确、评价客观。

《山西省审计厅审计结果公告暂行办法》第七条将审计结果公告内容明确为五个要素,包括被审计单位基本情况、审计评价意见、审计发现的主要问题、处理处罚情况及审计建议、被审计单位整改情况。在此基础上,评价意见的作出和主要问题的表述必须有客观证据支撑,并规定国家秘密或审计监督工作秘密、商业秘密、个人隐私等信息公开负面清单。本文认为,对于负面清单中的信息,应是选择性地公开非涉密部分信息,而不是不公开所有信息。对违法违纪问题的定性应当公开,而未审计出重大问题的情况,结果的公开更是不会涉及或可以避免负面清单信息。在明晰信息公开种类及负面清单的基础上,还要通过健全相应的法规和政策体系,落实信息公开和更新维护责任,明确权力归属、责任与义务等,实现审计监督信息的统一发布和管理,逐步推进审计监督信息从公开逐步走向共享开放常态化^[13]。

(三) 正确引导审计信息公开范围

审计监督的权威性与对被审计单位违法违纪行为的信息公开程度存在很强的正相关关系^[14],因此国家审计应该进一步扩大审计结果的公开程度和范围,《审计法》应做正确引导。审计署2002年发布的《审计结果公告试行办法》对审计结果公告范围做出规定:“中央预算执行情况和其他财政收支的审计结果、政府部门或者国有企业事业组织财政收支、财务收支的单项审计结果、行业或者专项资金的综合审计结果、经济责任审计结果。”《审计结果公告试行办法》发布较早,当时我国尚未真正试水绩效审计,因此对审计信息公开范围的规定比较局限,集中于财政收支、财务收支、专项资金和经济责任的审计结果。《浙江省审计厅审计结果公告管理办法(试行)》,要求以公开为原则、不公开为例外,除涉密事项、会产生不良影响的事项、正在调查处理中的事项及其他不宜公开的事项外,其他审计事项都在审计结果公告的范围之内,且制订审计计划时明确拟公告的项目。两办于2010年发布的《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》第二十二条规定“审计机关实施经济责任审计,应当进行审计公示”,第三十八条要求“逐步探索和推行经济责任审计结果公告制度”。经过八年多的实践

^①本文认为,国家审计与司法裁判相似点众多,例如应用司法型审计体制的法国,将审计监督权与司法权相结合,设立审计法院为国家最高审计机关,因此将两者在信息公开方面作类比是恰当的。

和探索,将经济责任审计结果的强制公开写入《审计法》的时机已成熟。进一步地,在公权力全覆盖审计阶段下,除了经济责任审计,绩效审计、资源环境审计等审计监督类型的信息公开均应逐步纳入审计信息公开范围内。将资源环境审计中的自然资源资产离任审计与经济责任审计合并实施并共同公开审计结果存在可操作性和可实现性。两者的本质目标是相同的,协同实施这两项审计监督并共同公开审计结果,有利于更全面地考察领导干部的绩效。当然,自然资源资产离任审计和自然资源资产负债表审计均是资源环境审计的一个方面,公权力全覆盖审计阶段所要求的环境审计覆盖面更为广阔。正如试水和发展多年的绩效审计,现实与理想之间的差距尚需要通过不断的实践缩小,因此相应的审计信息公开也必然是循序渐进、逐步铺开的过程。本文建议在修改审计法时,明确规定应纳入强制信息公开的审计类型,可以“逐步公布”的形式列举^①,也可待环境审计试点工作结束后,将绩效审计、资源环境审计等审计类型均纳入强制信息公开的范围,并以“其他关于被审计单位(人)履行法定责任情况的审计结果”为兜底条款,以预防审计监督的全覆盖进一步拓展审计监督类型。

四、全过程审计监督问责制度的构建

审计监督要实现对其他行政主体的权力制衡效果,需要具备两个必要条件:第一,作为前提,必须先确定审计机关对其他行政机关的制衡监督权力,审计机关必须持有法律授权,方可开展审计监督;第二,审计机关必须具有经济监控权威的形式要素和实质要素^[15]。保障审计机关权限是审计全覆盖的内在要求,“有法而不循法,法虽善,与无法等。”在独立性较强的立法型、司法型和独立型审计模式下,国外相关法律分别从审计人员的配置、审计权限范围以及审计经费来源等方面保障国家审计机关的独立性和权威性。因此,我国应该以审计机关权限保障为立足点,以提高国家审计机关独立性与权威性为根本目标,提升其促进国家治理的能力。赵广礼基于案例研究验证了审计监督发挥反腐败作用的最大障碍是问责不到位^[16]。因此,在渐进式变革的主导思想下,提高审计监督独立性和权威性的落脚点就在于审计监督问责制度的优化完善上:在审计机关权限范围内,强化其问责力度;涉及权限范围外的情况,保障移送机制有效运行。

(一) 强化审计机关问责权限与力度

加大审计整改责任追究力度是强化审计机关直接整改督促的主要路径。刘剑文认为,加强财政问责是推动中国财政监督转型的关键,通过“惩前”的手段以达到“毖后”的目的,约束政府行为不逾矩、不缺位^[17]。建立完善的问责机制是建设法治政府、责任政府的内在要求,并且具有明确的法律和政策依据。2006年1月1日起施行的《公务员法》规定了领导成员的引咎辞职^②和责令辞职制,将各级人民政府首长负责制在责任追究方面的体现上升到法律层面。2008年通过的《关于深化行政管理体制改革的意见》将健全行政问责制度纳入五项基本任务中,要“明确问责范围,规范问责程序,加大责任追究力度,提高政府执行力和公信力。”十八届四中全会《决定》提出“建立重大决策终身责任追究制度及责任倒查机制”,落实行政执法责任制,确定执法责任和责任追究机制,体现出行政问责在建设法治政府进程中越来越重要的地位。

强化问责主要是为了保障审计机关行使监督权时获取资料、调查取证、通报和建议等审计监督业务全过程的相关权限,为有效激发审计监督法治效果做好铺垫。尽管问责依据明确,但对于阻碍或不配合审计监督实施的责任追究力度仍然不足。法律的生命力在于实施,实施的保障在于其背后的国家强制力,然而根据我国现行《审计法》的规定,审计机关仅有警告、通报批评等强度较低的处分权和罚款、没收违法所得等处罚权,对被审计对象的威慑力不够强^[1]。比如《审计法》第四十三条规定当被审计单位拒绝或者拖延提供相关资料,或者提供不真实、不完整的资料时,审计机关可以通报批评,给予警告。审计监督的目的不在于处罚,而在于权限的保障和对问题的整改。应通过修改审计法提高审计机关的权威性,保证审计工作顺利进行。在审计机关权限方面,现行《审计法》第三十四条规定审计机关在必要时,“有权封存有关资料和违反国家规定取得的资产”,授予审计机关采取查封资料和资产的行政强制措施的权利,能够及时有效防止被审计单位转移、隐匿、篡改、毁弃相关资料

^①即由基础的预算财政收支、财务收支情况审计结果,逐步到专项资金、基金、政府投资的审计结果,再到对社会审计机构出具的审计报告核查结果,渐进式公开。

^②原《公务员法》第八十二条规定:“领导成员因工作严重失误、失职造成重大损失或者恶劣社会影响的,或者对重大事故负有领导责任的,应当引咎辞去领导职务。”2018年12月修订的《公务员法》第八十七条第三款延续同样的表述。

和资产的行为,同时应当在《审计法》中明确审计机关对财务类和相关的非财务类电子资料的取证权限、强制措施和法律责任;《审计法》第三十四条规定审计机关应当向人民法院提出对被审计单位有关存款的冻结申请,对此,应赋予审计机关冻结与被审计单位违法违规资金有关的银行账户的权限,而不用向人民法院申请冻结,从效率方面保证审计机关从资金源头上制止和查处违法违规问题。《审计法》第三十七条规定审计机关在履职时,“可以提请公安、监察、财政、税务、海关、价格、工商行政管理等机关予以协助。”本条赋予了审计机关提请协助的权利,但其他机关并没有协助的义务。这导致很长一段时间的现实情况是,这些机关是否协助、在多大程度上协助基本建立在审计机关首长与这些机关首长的个人交情上。《监察法》规定,监察机关在工作中提出协助要求时,有关机关和单位“应当”依法予以协助,该项规定为监察委员会权限的履行提供了保障。审计机关作为从海量数据中筛查出线索的首道关口,也应保障其提请其他机关协助的权利,所以应规定这些国家机关在审计部门请求协助时必须协助,并规定相应的法律后果。

审计查出问题的整改落实情况受到社会公众普遍关注,是审计工作的关键,也是保障审计权限的重要一环。因此,必须强化对整改工作的督促检查和对各环节责任人的追责问责。由于审计建议非强制性的属性无法改变,从而加大了整改落实的阻力,诚然,审计报告提出的建议难免有可操作性弱的部分,但是审计建议仍是填补制度和内部控制漏洞的契机,应得到充分重视,因此也应明确规定审计建议的实施责任,同时沟通反馈机制必须在双方评判审计建议可实现性是否充分的过程中发挥作用。必须建立审计整改信息反馈机制,使审计机关与被审计单位及其上级单位实现信息联动,逐步健全长效机制,发挥审计监督的震慑和风险防范作用。对于拒绝整改的情况,主要通过通报批评或报告机制形成压力,促进被审计单位整改。从现行审计法对审计法律责任的规定来看,主要存在对审计机关和审计人员的法律责任规定不到位的问题。《审计法》第五十二条规定了审计人员违纪或泄露所知悉的国家秘密、商业秘密的情形,应当依法给予处分或追究刑事责任。除条款中所列的国家秘密和商业秘密外,审计人员在实施审计过程中知悉的被审计对象或任何公民的其他信息也应受保护,审计监督的信息公开应仅限于官方形式,而不应成为审计人员的信息优势。

(二) 保障移送机制运转效率与效果

审计整改主要包括两种路径:一是审计机关直接查处违规违纪问题金额或流程或通过提出审计建议的方式推动建章立制,这是一种对责任主体整改的直接督促;二是针对可能的犯罪或人事处分,通过移送机制将线索移交至纪检监察、司法机关等相关部门处理,这是一种对整改的间接督促。对于审计过程中发现的问题,审计机关一般没有追究直接责任人法律责任的权力,所以需要政府机关中有对行为人进行处理处罚之权力的部门予以协作,因此需要完善审计法律法规中对移送机制运转的相关规定。

强化审计整改力度必须着眼于推进审计机关与其他监督主体协作。整个审计监督过程尤其体现在审计整改阶段,并不是审计机关一个主体行使监督权,而是各种主体实施监督的有机结合,包括纪检监察机关、司法机关等国家机关主体以及人大、社会公众等人民主体。首先,在《审计法》中明确审计监督工作和刑事司法衔接机制的实施制度,包括但不限于联席会议、案件移送、案件咨询、走访检查、定期培训等制度。匈牙利2011年新生效的审计署法案特别赋予了审计署启动刑事诉讼程序的权力,在线索指向明确、时间紧急的情况下,我国也可探索实施这一模式。其次,在明确案件移送标准的基础上,赋予审计机关一定的自由裁量权。审计机关在实施审计监督、移送违法违规问题线索时应有明确的参考标准,否则会因为审计人员的执业水平或案情复杂等原因,出现应移送而未移送,或者应移送司法机关进入刑事诉讼程序而移送上级主管部门,导致没有被追究刑事责任等情形。最后,信息共享平台的打造。该机制实施情况的关键影响因素是审计机关与监察机关、司法机关之间的信息共享度。通过打造信息共享平台,可以实现案件线索网上移交、网上通报、网上监督,大大提高行政执法与刑事司法衔接的效能。

正如上文所述,对违法违规现象的审计整改很大程度上依赖于其他主体施加的压力,其问责权在于上级主管部门、监察机关和司法机关等。在审计监督实践中,许多渎职、不作为、受贿等事件的当事官员受到了追责。根据监察体制改革方案,检察机关中从事职务犯罪侦查预防工作的反贪污贿赂、反渎职侵权和预防职务犯罪三个部门整体转隶到监察委员会。因此,审计机关能够直接发现线索并移交的贪污、渎职等案件的移送机制相应做调整。一个灵活、完善的移送机制,能够实现移送方和接受移送方的双向沟通反馈,形成分工明确、衔接合理、监督有力的联动工作机制,强化审计监督与监察、司法等监督资源发挥协同的整改落实监督效果,在二次移送时也能够降低沟通成本,并且能够从移送的角度提升审计成果的利用率。

五、开放性审计监督成果转化机制的探索

审计全覆盖不单单是扩大审计监督的广度和深度,更在于有效运用过程中不断涌现的审计监督成果,审计结果是成果的一方面。关于如何运用审计结果,现行《审计法》还只规定了结果报告或公开、审计整改两方面,尚未涉及审计监督成果“转化”的方面。前者重在强化审计监督直接功能的“揭露”和“抵御”功能,后者则更强调发挥审计监督的“预防”甚至宏观派生功能。完善审计结果运用机制是《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》规定的八项主要任务之一,也是新时期审计工作改革创新的主要内容之一。审计监督要最终实现国家治理工具的属性,就必须采用开放性、多样性的实践推进审计监督成果的产出和转化。这里包括两个层面:其一,要建立健全审计结果的内部运用机制,通过相互借鉴、成果共享的流通机制,保证审计结果的连续性、有效性和审计工作的可持续性;其二,要及时总结审计经验,摸索审计规律,使审计成果层次得到升华,真正达到审计成果转化的效果。

(一) 激励审计监督成果转化的创新路径

郑石桥、刘庆尧将审计成果视为审计过程产出的“审计产品”,“审计产品”只有被消费者消费之后,才是真正发挥了作用^[3]。作为一种“产品”,质量是根本,而营销是被消费者所认知和接纳的关键,成果转化便是一种营销。作为一种柔性制度建设,对审计监督成果转化制度的规定应充分保障创新性,以增强法律法规的生命力。审计法应明确审计监督成果的多途径转化制度,以激励审计监督成果切实推动审计监督体系高效运行,进而促进法治建设。作为审计监督来说,要使成果真正转化为推动法治发展的驱动力,其转化路径应具备一定要素,即成果运用的充分性、形式的可接受性、成果转化的常态化和及时性。

审计监督是对被审计单位经济行为的全面评价,其成果具备很高的应用价值。对审计监督成果运用的充分性要求是成果转化功能导向的结果,即必须具有明确的功能价值。审计监督本身是法治建设的重要方面,其功能价值集中体现在:引导公权力主体朝着法治建设的目标迈进;能客观评价经济行为的过程与结果,并能够宏观反映法治建设的成就与问题;能预测法治建设的阶段性目标,使审计监督发现的突出问题反映到法治建设任务中^[18]。以审计监督所具备的法治功能为逻辑基点,审计监督成果的外部转化要发挥引导、评价、预测的作用,必然以成果运用的充分性为要件。充分性一方面体现在正视审计监督所发现的问题,及时整改或追责,另一方面也体现在有效利用审计监督所积累的数据和经验。前者的充分利用是微观的,而后者是从微观升华到宏观,是推动法治建设系统工程的核心力量。

审计监督成果转化的形式可接受性要素,是加强审计监督与其他监督通力协作的重要着力点。这一点尤其体现在与社会监督的合力上。审计监督成果的外部使用者既包括被审计单位的上级主管机关、监察委员会等其他法定监督机关,也包括知情权、参与权、表达权、监督权受保障的广大社会公众。法治建设需要政府和公众的沟通和协作,应当积极引导政府之外的社会公众参与到法治建设过程之中,整合两种推动力量的优势,从不同角度发挥合力^[19]。由于受教育水平和术业专攻的不同,并不是所有审计监督信息接收者都能够准确理解审计报告的专业术语,因此,需要对审计报告或其他审计监督成果进行转化,转化形式应以满足“公众需求”为核心,以服务为导向,使用简便的创新方式,易于被公众接受和理解,致力于降低信息提供者和信息接收者之间的信息不对称程度,提高各方对审计监督工作及其成果的认知水平。

审计监督成果推动法治发展的成效需要经过长期检验。首先,审计监督成果本身就是一种法治成果。法治唯有成为一种常规的社会治理模式,融为人民日常社会生活中的一部分,“法治理念才能转化成一种具象的治理实践,一种鲜活的生活事实”^[20],因此,审计监督成果法治化的模式必须常态化。其次,审计监督推动民主法治的作用尽管已形成共识,但其实效受客观因素的影响,短期内更是难以可靠监测。实践证明,审计结果公告制度的实施在一定程度上满足了人民参与监督政府的意愿,有力提高了人民的主人翁意识,激发了人民参与国家治理的积极性^[21];违法违纪线索移送机制的长效化运行,也在腐败治理和廉政建设方面发挥了重要作用。因此,对审计监督成果的转化应长期运转,朝令夕改的成果转化制度不利于审计监督法治实效的阶段性评估。

审计监督要激活其权力制约、腐败控制等预防和惩戒二元化的法治功能,成果转化的及时性是必然要求。审计作为一种实践性极强的学科领域,相关数据的时效性特点决定了审计监督成果转化应具备及时性的要素。降低信息不对称暗含对及时性的诉求。审计本身是一种管理工具,为决策服务。对于政府决策者来说,通过及时挖掘和分析审计监督相关数据,能够获取对管理决策者有用的信息,从而快速了解外部环境的变化,为相关决策提供实时、科学、有效的信息支持。对于公众来说,审计监督成果及时以可接受的形式呈现在公众面前,能够

使公众及时知情并参与监督,有效推动公众和政府间的信任与融合,因此,及时性是保障公民“四权”的内在要求。脱离了及时性,政府这个庞大的体系运作起来就难以适应时代发展,也不符合服务型政府转型的要求。

为激发创新的转化形式,在审计法层面不宜限定审计监督成果转化的具体路径,并以正向激励为主。正是由于审计监督成果转化的非强制性,将其转化为绩效考核依据成为最直接有效的利用方式。我国法治评估模式按功能分化为治理型和管理型两种,其中管理型评估模式必须严格依照法律的授权,其发展路径是构建型的,体现出评估内容的封闭性、评估主体的单一性和评估后果的功利性^[22]。从这个角度来看,以审计监督成果为依据的法治或绩效评估当属管理型,首先实现辅助决策的管理功能,且需要法律授权。建立审计监督视角的法治政府建设或政府绩效考评制度,并进行定期对外发布,有助于将外部监督持续转化为对政府的压力和内部改革的动力,转变政府权力运行、干部权力使用方式,从而使得权力的运行阳光化、公开化,最终提高政府的公信力。从目前各地法治评估实践来看,审计监督仅作为行政监督模块下的项目嵌入法治政府建设评估工程中,且对审计监督成果的运用非常有限。现阶段,应以实效性为主导,提高审计结果作为考核、任免、奖惩领导干部依据的参考程度,着重破解绩效考评的形式主义难题,并持续探索审计监督成果转化的新路径。对于财政、财务信息及制度健全性等方面的鉴证结论,可作为各类考核指标中相关基准的依据^[3]。而对于一些初步结论,则主要通过同类型问题的总结归纳,以专题报告的形式推动成果转化。

(二) 搭建审计监督信息沟通平台

上文的审计监督问责制度事实上已经对审计监督信息沟通平台的搭建提出需求,而建立理想化的审计监督成果转化机制的必要条件在于审计结果动态反馈机制和公开制度的完善、审计监督方法论的创新等方面,需要进行诸多铺垫后方可取得重大进展。大数据时代的到来为强化审计监督效果带来新的契机。审计全覆盖是现代化的全覆盖,要求“创新审计技术方法”“构建大数据审计工作模式”,方法论的革新同样需要体现在审计监督成果转化环节。大数据审计强化审计监督效果有两种机制:一是通过大数据审计挖掘传统审计监督难以发现或归纳的问题,是以方法论革新为进路对审计监督结果本身的优化;二是借助大数据技术降低沟通成本,减轻审计监督结果传输过程的信息流失程度,是智慧政府优化体验的表现形式之一。搭建审计监督信息沟通平台便是第二种机制。平台的使用主体是各级国家机构,涉及被审计单位及其上级单位、党委、监察委、人大等各方审计监督信息使用者。因此,平台若能有效运作,将会在审计监督新定位和新格局下实现与人大监督、党委监督、监察等国家监督的协同作用,为多方决策循环提供信息支撑。

通过审计发现的一些体制或机制安排缺陷,究其根本,是现行相应的法律法规还留有瑕疵和漏洞,使得被审计单位在运作时有机可乘。而法律法规的整改主体是制定和颁布该法律法规的机关,往往并非被审计单位或其上级主管部门。这种跨部门的审计监督成果转化路径,亟须一个信息沟通平台或直接的信息沟通渠道。通过将大数据审计的联网应用经常化、制度化,一些与政府运行或是与群众切身利益相关的苗头性、普遍性、倾向性问题能够被日常监督手段及时筛选出。此时,审计机关应根据问题的分布和重要性程度,及时总结、整理出专题报告,供党委、政府决策参考。中央审计委员会的组建加强了党中央对审计工作的领导,审计监督的持续创新也应以党的领导为核心作用力。中央审计委员会是决策议事协调机构,其组建目的是在党的领导下更好地发挥审计监督的作用。因此,在中央审计委员会的主导下,搭建审计监督成果信息沟通平台,有效指引和推动相关成果的转化,符合中央审计委员会的组建目的和职责范围。

从修改完善审计法律制度的角度来看,要推动审计监督信息沟通平台的建设和有效运行,主要在于设定信息接收者的及时反馈义务。比如,《审计法》第四十七条规定“审计机关在法定职权范围内作出的审计决定,被审计单位应当执行”,《审计法实施条例》第五十四条规定“被审计单位应当将审计决定执行情况书面报告审计机关”,而对于审计建议,被审计单位并没有整改义务。但无论是否整改,从打造高效型政府的角度来看,《审计法》都应当规定被审计单位的有效反馈义务。再比如,《审计法实施条例》第五十一条规定了被审计单位的有关主管机关、单位应当书面反馈审计机关提出的处理、处罚或处分建议。审计机关对于自身所作出的处理处罚建议有接受反馈的权利,但是对于移送出的线索不再有管辖权,使得审计机关失去对线索后续追踪的可控性,导致审计成果碎片化,难以从个案以点带面,发掘具体、微观案情背后的共性的、规律性的内容。审计法应鼓励接受移送方及时反馈线索处理情况。在审计法保障双方或多方信息沟通反馈的基础上,审计监督信息沟通平台才能得以顺利搭建和运行。

六、结语

本文在遵循国家机构改革和监察体制改革方向的前提下,重塑审计监督在我国监督体系乃至法治建设中的角色,并结合当前时代特点,在审计全覆盖的视域下提出健全审计信息公开制度、审计问责制度、审计监督成果转化制度等若干可行的审计法律制度修改建议。本文的大量分析和法律制度建议均是以促使审计监督突破效果制约因素为主线,期望通过审计监督法治化的进步,实现审计全覆盖的战略目标,进而推动各级政府和相关单位切实履行经济责任,加快法治政府和法治社会建设。

参考文献:

- [1]程乃胜.国家审计全覆盖视域中的我国审计法律制度之完善[J].法学评论,2016(4):41-46.
- [2]胡智强.论我国审计法目的条款之完善——兼及审计法立法宗旨的拓展性分析[J].法律科学(西北政法大学学报),2010(4):133-141.
- [3]郑石桥,刘庆尧.《审计法》涉及的若干基础性问题的再思考——基于十九大报告的视角[J].南京审计大学学报,2018(1):7-15.
- [4]李璐.美国财政资金的协同审计监督研究:以ARRA法案资金为例[J].财政研究,2013(9):77-79.
- [5]李冬,王要武,宋晖,等.基于协同理论的政府投资项目跟踪审计模式[J].系统工程理论与实践,2013(2):405-412.
- [6]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.
- [7]左卫民,安琪.监察委员会调查权:性质、行使与规制的审思[J].武汉大学学报:哲学社会科学版,2018(1):100-105.
- [8]王浦劬.政治学原理[M].北京:中央广播电视大学出版社,2004.
- [9]郭道晖.知情权与信息公开制度[M].北京:清华大学出版社,2005.
- [10]熊伟.预算管理体制改革法治之轨[J].法商研究,2015(1):14-18.
- [11]张立民,许钊.审计人员视角下的国家审计推动完善国家治理路径研究[J].审计研究,2014(1):9-17.
- [12]董大全.基于国家治理视角的审计监督法律制度研究[J].审计与经济研究,2015(6):19-25.
- [13]宋立荣,彭洁.美国政府“信息质量法”的介绍及其启示[J].情报杂志,2012(2):12-18.
- [14]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.
- [15]张立民,陈小林.审计法治及其构架——兼议《审计法》修改与审计结果报告权[J].审计研究,2004(2):8-14.
- [16]赵广礼.基于反腐败的政府审计制度变迁及其优化研究[J].审计与经济研究,2018(6):1-9.
- [17]刘剑文.财税法功能的定位及其当代变迁[J].中国法学,2015(4):162-180.
- [18]李生帅.地方法治政府评价指标的现状、问题与对策[J].湖北警官学院学报,2012(4):100-101.
- [19]杨小军,宋心然,范晓东.法治政府指标体系建设的理论思考[J].国家行政学院学报,2014(1):64-70.
- [20]上海市邓小平“三个代表”重要思想研究中心.世界城市的法治化治理:以纽约市和东京市为参照系[M].上海:上海人民出版社,2005.
- [21]董丽英,孙拥军.国家审计在腐败防控方面的优势与建议[A].王会金,魏昌东.法治社会、国家治理与政府审计——第一届中国国际论坛论文集[C].北京:法律出版社,2015.
- [22]钱弘道,杜维超.法治评估模式辨异[J].法学研究,2015(6):38-52.

[责任编辑:刘茜]

The Amendment Trend and Its Logic of Audit Law under the Perspective of Full Coverage of Audit

QIAN Hongdao, XIE Tianyu

(Guang Hua School of Law, Zhejiang University, Hangzhou 310000, China)

Abstract: The base point of this paper is how to realize the transformation of audit supervision from the angle of revising the audit law. It tries to provide institutional guarantee to make some breakthroughs at the inherent limitation of audit supervision effect, by putting forward three aspects of the legal system construction of audit information disclosure system, audit accountability system, and achievement transformation system of audit supervision. Those three aspects are also three important points to achieve the strategic target of full coverage audit. By implementing these new legal systems, the audit supervision and national supervision may play a synergistic role in the field of anti-corruption under the new pattern.

Key Words: amendment of audit law; full coverage of audit; audit supervision; state audit; governmental audit; state governance; big data audit