



论审计的反腐败功能

湖南大学会计学院 朱湘萍 胡 珏

【摘要】 本文在对腐败问题进行初步剖析的基础上,阐述审计反腐败功能的特点,审视当前审计反腐败的现实状况,探讨强化审计反腐败功能的措施。

【关键词】 腐败 审计 反腐败 功能

腐败作为社会一大顽疾,存在于人类五千年文明史的各个发展阶段。当前,在我国传统体制向市场经济体制转型的过程中,制度冲突会造成某些制度真空,由此而产生大量腐败行为。因此,腐败与反腐败的斗争将伴随整个改革进程。党的十六大报告指出:加强对权利的制约与监督,要发挥司法机关和行政监察、审计等职能部门的作用。这是党在深化政治体制改革、完善权利运行和监督机制方面对审计提出的新要求。它为我们重新审视审计的反腐败功能提供了一个契机。本文在对腐败问题进行初步剖析的基础上,阐述审计反腐败功能的特点,审视审计反腐败功能的状况,探讨强化审计反腐败功能的措施。

一、关于腐败的涵义及认识

国际货币基金组织(IMF)对腐败的定义为:腐败是政府官员为了谋求个人利益而滥用公共权利。海登海默给出了三类腐败行为的描述性定义:官员核心、市场核心和公共利益

起不到惩戒的作用,相反还间接对违法、违规人员起到了纵容的作用。对于企业的会计人员,行政处分的警戒作用也非常有限。因为,会计人员为企业做假账而要求企业对其进行行政处分时,由于人事权在企业,只要企业负责人“欣赏”他,这种行政处分一般都是象征性的,而当事人仍可以在原岗位上继续工作。经济惩罚警戒效果也有限,对个人罚款最高是5000元,更何况如果会计人员是为企业造假的话,罚款最终一般也是由企业承担了。按照现行《会计法》的规定,对企业而言,最高罚款也不超过10万元,对国有企业而言,即使做假账被发现了,这种罚款也是国家罚国家的,而对经营者个人几乎没有实际利益损失,即使有,数额也很少。在刑事处罚方面,《会计法》在法律责任中规定了各种违法行为构成犯罪的,应追究刑事责任。但是,各种违法行为达到怎样的程度才构成犯罪,应依据哪些条款给予何种处罚,均无具体的标准,因而可操作性还不是很强。

从这一点来看,应加快会计准则的制定,建立《会计法》的实施机制,严肃财经法纪,加大执法力度,对那些会计信息失真的典型案例,应依照《会计法》的规定从快从严处理,以形成社会震动效应,并且对那些造假分子形成震慑作用,真正实现用法律的权威确保会计信息的真实准确。鉴于目前与

核心。所谓官员核心是指官员违反公众赋予的受托责任,谋取私利;市场核心是指官员把权利作为谋取个人利益最大化而非社会福利的行为;公共利益核心是指以破坏公共利益、保护特定利益集团利益为目的的导向的行政行为。从有关腐败与反腐败的文献中,可以得到如下启示:

1.腐败与公共权利相伴而生。腐败的本质是公共权利的滥用,即公共权利不是被用于实现合法的社会公共利益而是用于谋取个人或小团体(集团)的私利。而谋求个人或相关利益者的利益,降低或损害了所有公民的共同利益。

2.腐败一般被认为与政府官员或国家公职人员存在一定的关系。存在公共权利的地方就有可能存在腐败,权利滥用导致腐败。

3.腐败总是与相对稀缺资源的垄断权相伴而生,研究腐败必须从权利垄断开始。一切利用某种垄断权(包括行政权和资源配置权)所进行的不按交易规则办事,为自身谋取私利的

会计信息失真相关联的法律相当混乱,对同一事项的认定,不同的法律有不同的规定,如对责任主体罚款的规定:《刑法》为2~20万元,《公司法》为1~10万元,《证券法》为3~30万元,而《会计法》为0.3~5万元,相关法律之间的不一致势必造成多头执法,这不利于对会计信息失真的监管,因此需要整合现有法律资源,理顺相关法律间的关系。在进一步完善法律法规体系的同时,必须强化刚性法律法规的“硬约束”,定期进行检查,并将检查结果向社会公布,接受社会舆论的监督。对提供虚假会计信息者,要严肃惩处,决不姑息。

总之,我们要大力宣传《会计法》和《企业会计制度》,增强会计主体和会计人员的法制观念,增强社会各界不做假账的意识。同时,为会计人员依法履行职权提供保障,建立执法检查制度,加强对会计法律、法规贯彻执行力度,切实保证会计信息的质量。

主要参考文献

- ①李升朝.《会计法》在治理会计信息失真中的功能分析.经济师,2004;9
- ②张鸣.应将会计诚信写入《会计法》.会计之友,2003;8
- ③苏芳.会计信息失真的综合防范措施.安徽水利水电职业技术学院学报,2004;1

行为都是腐败。

4.权利指政治上的强制力量和职责范围内的支配力量。无论是决策权、执行权还是监督权,一旦被授予,拥有权利的部门、单位或个人在权利行使过程中就有可能利用权利的强制性和支配性而滥用权利。

5.腐败的危害包括:腐败降低投资率和经济增长率;降低政府对教育和健康领域的支出水平;腐败产生大量非法企业和有组织犯罪,腐败还引起大量财富和资金外逃。此外,腐败损害了党和政府的形象,挫伤了广大人民的积极性,是当前我国社会不稳定的主要诱因。腐败还极大地恶化了我国经济发展的社会环境,直接阻碍了经济的发展。

6.目前,我国的腐败程度比较严重。根据胡鞍钢(2001)的研究,我国的腐败现象可以划分为四种主要类型:①寻租性腐败;②地下经济性腐败;③税收流失性腐败;④公共投资与公共支出性腐败。在20世纪90年代后半期,腐败所造成的经济损失和消费者福利损失在9 875亿~12 570亿元之间,占全国GDP总量的13.2%~16.8%。

二、审计的反腐败功能

从以上认识可以发现,反腐败的焦点在于加强对权利的监督和制约。制约权利最有力、最有效的东西还是权利。要防止滥用权利,就必须以权利制约权利,强化对权利的监督。对权利的监督和制约,是对权利行为的察看、督促和纠偏。我国现行对权利的监督和制约,主要由法律监督、经济监督、行政监督以及舆论监督等构成,监督主体包括国家权力机关、国家司法机关、国家行政机关、人民群众、新闻媒体等。因此,完善人民代表大会的监督和制约机制,强化司法机关和行政监察、审计等职能部门的作用,是加强对权利监督和制约的必然选择。党的十六大要求审计机关在加强对权利的监督和制约中发挥作用,是因为审计在对权利的监督和制约方面具有独特的功能。具体表现在:

1.法定性。国家的一切权利皆源于法律,这是法制社会的特征。审计的权利也源于法律,《审计法》、《注册会计师法》及内部审计的有关规定,既是审计的权利所在,也是其法定职责所在。它们明确了审计的基本职责是对被审计单位的财政或财务收支的真实性、合法性、效益性进行审查;对被审计单位内部控制制度的合理性、有效性进行评价;站在客观、公正、独立的立场发表审计意见、提出审计建议。因此,审计的反腐败功能具有法定性。

2.公开性。向社会公开政府审计结果,是近几年来我国政府信息透明度提高的突出表现。由于政府审计结果直接验证和反映了政府公共受托责任的履行情况,同时,政府审计结果公开机制的运行过程实质上是审计信息的传播过程,保障了社会公众对公共信息的知情权,实现了审计监督机制与舆论监督机制的结合,将会强有力地监督和制约政府权利的运行。

1999年以来,审计报告公开化程度一年比一年高,多起大案、要案随着审计结果的公开而暴露出来。六年来,全国审计机关查出违规资金超过2 000多亿元。一系列违法、违纪行为的曝光,形成了所谓“审计风暴”,这正是审计结果公开的社会效应的反映。它充分说明审计正站在反腐败的风口浪尖

上,审计在反腐败斗争中正发挥着重要的作用。因此,审计的反腐败功能具有公开性。

3.基础性。权利运用的主要方面是支配和管理财政或财务收支。中国腐败现象的四种基本类型说明,权利滥用主要表现为与财政、财务有关的经济活动中的决策失误及国有资产的损失浪费。而审计在经济领域查处腐败行为具有独特的制度优势和技术优势。

首先,审计监督不仅对国有企事业单位、金融机构进行监督,还可以对地方各级政府及其各部门的财政、财务收支进行监督,审计的范围几乎覆盖了所有的权利部门,便于发现普遍性和带有规律性的问题,也可以从宏观、中观、微观等不同角度提出改进制度和完善政策的建议,通过对制度和政策的完善,实施对权利的监督和制约。

其次,绝大多数腐败行为的特征均表现为违法、违纪,经济活动或建设项目的高成本、低效益。审计可以综合国家审计、社会审计和内部审计三股力量,进行定期或不定期的财政、财务收支的真实性、合法性审计,经济活动或建设项目的绩效审计,采用审计独有的技术方法,可以较容易地发现违法、违纪及腐败案件的线索,直接揭露和查处腐败行为。尤其是近几年开展的经济责任审计,将各级党、政领导干部和国有企业及国有控股企业领导人员作为监督对象,通过对领导干部所在单位财政、财务收支的审计,鉴证和评价领导干部经济责任履行情况,利用法律赋予审计机关的审计监督权,将对领导干部的监督日常化、制度化。因此,审计的反腐败功能具有基础性。

4.长效性。体制内发现的能力不足,多年来一直是我国反腐败斗争的“软肋”。以往不少被查处了的腐败大案,多是由其他案件带出来的,或者是突发恶性事件掀开了盖子,腐败分子之间起了内讧,群众的持续上访等发现的。而最近两年来,一些严重的腐败问题则是经正常的纪检监察程序和国家审计监督程序,即在体制内被发现的。

财政、财务收支审计的基础性和常规性、经济效益审计的日趋普及、经济责任审计的日益规范化,加之审计制度的有效运作,多数问题可以在审计过程中被发现,具有强大发现功能的审计制度可以威胁那些企图向公共利益伸手的潜在腐败分子。对已萌生贪念而尚未实施贪污行为的人也会产生一种威胁作用,使其因为制度的严谨而不敢为。完善审计结果公告制度,健全公共财政制度,健全人民代表大会监督制度,这样,审计的预警作用、防腐作用就更持久有效。因此,审计的反腐败功能具有长效性。

综上所述,审计的反腐败功能的特点说明了审计是反腐败斗争中的重要制度安排。但是,正如“审计风暴雷声大、雨点小”,“审计报告结果不了了之”等情况,反映了目前审计监督制度的不健全、不完善的事实,同时阻碍了审计反腐败作用的充分发挥。因此,应在健全、完善审计监督机制上下工夫,强化审计的反腐败功能。

三、完善审计监督机制,强化审计的反腐败功能

1.健全法律与法规,强化审计的反腐败功能。审计的特点之一是依法审计。因此,法律与法规的健全会强化审计的反腐败功能。综观世界各国都把反腐败立法放在头等重要的地位,

下表列举了一些国家反腐败的专门立法。

英国	《反腐败法》
美国	《廉政法》
印度	《防止腐败法》
新加坡	《反贪污法案》
芬兰	《公务刑法》

为了在世界范围内有效地防止和惩治腐败,联合国2003年通过了《联合国反腐败公约》,进一步推动了世界各国的反腐败立法进程。

我国的《中华人民共和国刑法》、《国家公务员暂行条例》、《中国共产党党内监督条例(试行)》、《中国共产党纪律处分条例》、《中华人民共和国行政许可法》、《建立健全教育、制度、监督并重的惩治和预防腐败体系实施纲要》以及国务院2004年11月5日通过的《财政违法行为处罚处分条例》等都说明我国在惩治腐败问题上的决心。但是,对于腐败问题,目前我国多用制度、通知、办法、规定、条例、党纪、政纪来处理。政出多门,层次不一,重叠很多,空白缺漏也多,可操作性不强。已有的反腐败法规、政策、制度既不配套,又不完备,更不统一。鉴于我国腐败的程度比较严重,有必要制定一部专门的、系统的《反腐败法》来对反腐败中的种种问题予以规定。具体地说,应该对《反腐败法》的指导思想、任务、适用范围、各种腐败的具体罪名及对腐败行为的惩治与惩罚等做出具体规定,来规范当前和今后的反腐败斗争。

除了专门的反腐败立法,审计自身的法律体系也有待完善。目前,我国已经构建了基本的审计法律体系,如《宪法》、《审计法》、《审计法实施条例》、准则,指南五个层次,但总体上还不完善。一是《审计法》需要修订,如应将十六大赋予审计机关对国家权力机关的监督 and 制约职能写进《反腐败法》,从而使审计对腐败问题的取证、审计查处、审计移交、审计问责、审计纠错和审计整改等有更全面的法律依据;二是对于财政审计、金融审计、绩效审计、经济责任审计、审计信息化、审计报告制度等许多问题,在法律法规方面都还有一个完善和健全的过程。如从2002年起,审计署开始实行的审计结果公告制度,到目前为止,对于审计信息如何披露、披露的内容、披露的程度等缺乏法律规定,而主要由政府把握,这使得审计制度具有了许多随意性。要强化审计的反腐败功能,必须健全相关法律、法规。

2.完善配套机制,强化审计的反腐败功能。在行政型审计体制下,国家审计机关作为政府的一个部门,没有司法职能和司法权力,对审计结果的处理只能移交相应的检察或司法部门。如果没有完善的司法处理的配套机制,意味着不能对审出的所有重大问题进行处理。此外,对一些审计问题负有直接责任的高级官员很少被问责,审计出的问题涉及数额数百亿元甚至上千亿元,至今也很少有谁为其应该承担的直接责任或管理责任引咎辞职。可见,问责机制、纠错机制及整改机制的缺乏,使得许多审计结果“雷声大,雨点小”,既浪费了审计资源,也弱化了审计的反腐败功能。

因此,要完善审计结果处理的配套机制,首先要建立审计问责机制、审计纠错机制和审计整改机制。对审计所查出

的问题进行质询、听证、问责、讨论、调查、纠错、整改等程序要在法律上有明确规定;其次,对官员问责尤其是高级官员的问责、政府有关部门的纠错和整改情况及结果要建立信息反馈机制,审计机关要重视开发反馈信息资源,使审计机关很好地利用这条通道与公众进行沟通,将审计监督、社会监督和公众舆论监督很好地结合起来,以强化审计的反腐败功能。

3.提高审计独立性,强化审计的反腐败功能。我国现行行政性的审计模式,使审计机关成为政府的一个部门,其主要弊端表现在:首先是审计机关作为执行机关的组成部分去监督执行机关自身,审计工作会受到行政干预,审计力度会受到影响,地方审计机关和基层审计机关更是这样,在地方政府的“高压”和地方政府财政经费的控制下,地方审计机关很少暴露地方政府的问题,这也是审计风暴很少刮到地方的主要原因之一;其次是审计不能触及政府的决策权,而决策失误所造成的经济损失往往是最大的,决策失误的背后往往是内部控制、内部制衡机制的缺失,实际上是权利的内部制约和监督机制的缺乏,在政府有关部门的决策是否正确的问题上,出现了审计“真空”;再次是按照现有规定,审计结束后,审计结果首先上报给同级政府,经批准,然后将审计结果汇报给人民代表大会。以上审计独立性的缺失,必然会影响到审计的客观性和公正性,而审计的客观、公正和独立是审计的灵魂和生命。目前,在审计体制的改革方案的讨论中,形成了几种主要观点:即“升格论”(尹平,2001)、“垂直论”(李齐辉等等,2001)、“立法论”(秦荣生,1994)、“独立论”(高存第,2003)、“双轨制论”(杨肃昌,2004),这些观点均颇有见地。但我们认为,解决审计的独立性问题,是一个长期而又艰巨的过程,它不是一个简单地讨论把审计部门隶属于人民代表大会还是隶属于政府就可以解决的问题,它需要我国民主和法制的观念深入人心,民主与法制的建设进程加快,政府的职能尽快转换,社会公众参政、议政的意识增强及对政府工作绩效的信息确实需求,政府主动地将公开政务信息作为一种理念、一种制度等等。如果没有这些,即使将审计机构隶属于人民代表大会,一些人民代表大会代表在短时间内受聘或应邀监督,而不是主动代表人民的利益真正实施监督,那么,隶属于人民代表大会或是隶属于政府,在本质上并没什么区别。因此,将我国建设成一个高度民主的法制社会,使民主和法制的观念深入人心,同时尽快实现政府职能的转换,打造一个高效的、透明的、负责的政府,这不仅是提高审计独立性,强化审计的反腐败功能的根本举措,同时也是整个社会反腐败的成功之路。

主要参考文献

- ①胡鞍钢.中国90年代后半期腐败造成的经济损失.国际经济评论,2000;5-6
- ②审计署科研所课题组.论国家审计对权利的监督.审计研究,2003;5
- ③杨中旭.审计整改,多数部门为何沉默.中华文摘,2004;12
- ④谢平,陆磊.中国金融腐败的经济学分析.上海:中信出版社,2005