

受托责任、国家治理与政府审计问责

——基于2004~2012年审计结果公告的实证分析

黄夏丽 许莉(教授)

(南京审计学院国际审计学院 南京 211815)

【摘要】 本文以审计署2004~2012年审计结果公告数据为样本,从问责主体、问责客体及问责范围三个维度实证分析我国政府审计问责现状,并在此基础上基于“受托责任”及“国家治理”理论提出了完善审计问责制的意见和建议。

【关键词】 受托责任 国家治理 政府审计 审计问责 问责效果

近年来,随着审计结果公告制度的建立和完善,政府审计屡审屡犯的问题日渐突出,审计问责效果受到质疑。因此,提高审计工作质量,完善政府审计问责就显得尤为重要。

刘家义审计长在2011年提出的政府审计“国家治理”理论,在政府审计目标与方式上为我们研究政府审计问责提供了理论基础,同时为政府审计问责提供了发展方向,增加了现实可能性,也有助于发挥政府在国家治理中的作用。

一、政府审计问责的基本理论

1. 受托责任与政府审计问责制。受托责任是指在资产所有权与经营权分离的情况下,受托管资产者承担的对财产所有人的责任。在审计成因理论中,受托责任关系则被认为是审计产生和发展的理论基础,即资产所有人为维护自身利益,产生了由独立第三方(即审计)对受托管者责任履行情况进行监督和审查的需求。在这种观点的指导下,我们认为,作为政府审计重要组成部分的政府审计问责制应以受托责任为理论基础来实现其监督职能。

目前理论界与实务界对受托责任主要有两种观点:一是认为政府部门应对社会公众承担受托经济责任,即保证国有资产安全性和完整性的责任;二是认为除了受托经济责任,政府部门还应承担受托管理责任,包括行政管理和运作的效率性和效果性,以满足社会公众对民主政治更高的要求。在这种受托责任分类下,政府审计问责的问责范围也分为了财政、财务收支的合法性和完整性及政府部门社会管理和治理及保护环境的效率和效果两大类。可以说,不同受托责任观的选择决定了审计问责能够达到的广度和深度。

2. 国家治理与政府审计问责制。在2011年7月的中国审计学会上,刘家义审计长阐述了政府审计“国家治理”理论,提出了“国家审计是国家治理的重要组成部分,国家审计应在国家治理中发挥重要作用”。政府审计是国家治理的必然要求。领导干部是国家治理的决策者和实施者,对领导干部的职责尤其是经济责任进行审计,是提高国家治理水平的重

要举措。因此审计问责要开展对领导干部个人问责,将责任归结到相关领导干部身上,从而保证干部有效地履行职责与义务。为实现“国家治理”理论对政府审计提出的“反腐倡廉和促进民主法制建设”要求,政府审计问责的范围应进一步扩大,以保证审计问责理论和实务的一致性。

二、政府审计问责的现状——基于数据的分析

本文的数据资料主要从审计署网站公布的审计结果公告获得。研究样本始于2004年第三号公告,止于2012年第三十四号公告,包含了这之间我国所发生的且有明确结果的95个审计结果公告,并从审计主体、审计客体、审计范围及审计方式四个方面对样本进行了分析,具体见表1。

表1 审计结果公告分类

预算执行及财政财务收支审计结果	国家建设项目审计结果	资产负债损益审计结果	救灾资金审计结果	专项审计结果
51个	14个	13个	8个	9个

1. 问责主体数据分析。我们将全国社会保障资金审计结论、京沪高铁建设项目跟踪审计结论及城市基础设施国债项目建设效果审计结论等95个研究样本进行了细分,分为党委、政府部门和审计机关三大类,这三类问责主体在问责实践中所占地位有着相当大的差别,具体见表2。

表2 问责主体分类情况

问责主体	问责主体分类情况		
	2004年	2008年	2012年
党委	1	1	3
政府部门	3	6	17
审计机关	1	3	15

注:2004年样本总数为4;2008年样本总数为9;2012年样本总数为32。

从表2可以看出,在我国当前的问责实践中,问责主体以政府部门为主。在2004年的4件研究样本中,由政府部门作为问责主体的样本占到了3件,超过了总数的一半。在2008年及

2012年,由政府部门主导的问责样本分别为6件及17件,均为三类问责主体中间责次数最多的。相比之下,由审计机关进行的问责事件占到的次数却较少,在2004年仅占到了4件样本中的1件即四分之一,到2012年也仅占了32件样本中的15件。虽然问责次数超过了党委问责的次数,但还是可以看出我国目前的问责实践仍以行政问责为主,并没有充分发挥审计问责的效用。通过与样本总数对比,我们还发现,由党委问责的事件和由政府部门问责的事件有重叠,即一个问责事件很可能同时受到了党委和政府部门的问责,这也从一个侧面说明了我国“党政一体”的特殊国情。

2. 问责客体数据分析。研究审计问责效果还有一个不可或缺的要害,即审计问责客体。为弄清楚我国目前审计问责客体界定的实际情况,我们同样选择了2004~2012年有明确结论的95个审计决定公告作为研究样本,并将样本按照“组织问责”和“个人问责”进行了分类,具体见表3。

表3 审计问责客体分类情况

		2004年	2008年	2012年
问责客体	组织问责	4	8	24
	比例	100%	89%	80%
	个人问责	0	1	6
	比例	0%	11%	20%

由表3可以看出,目前我国审计问责实践中,主要还是以组织为问责客体,甚至可以说基本上是组织问责,很少涉及对责任人的审计问责,在2004年对责任人问责的样本数甚至是0。但是我们还是可以这样看到一种趋势,即责任人问责的样本数量及占的比重在逐年上升,从2004年的0上升到2008年的11%,到2012年已上升至20%,这也是我国“追究责任至人”的思想的一种体现。当然,未披露经济责任审计报告可能会影响到统计数据结果,但随着力度的加大,对个人的问责比例也将进一步扩大。同时,组织问责向责任人问责转换也反映了我国对问责制度的日渐重视。

3. 问责范围数据分析。从以上对审计问责效果的定义不难看出,要弄清楚审计问责效果还必须研究审计问责范围。针对这一点,我们将95个研究样本按问责范围分为了财政财务收支问责和绩效问责两类,具体见表4。

表4 问责范围分类频数及频率分布

		2004年	2008年	2012年
问责范围	财政财务收支问责	3	6	19
	比例	75%	67%	63%
	绩效问责	1	3	11
	比例	25%	33%	37%

从表4可以看出,我国审计问责涉及的范围并不广,主要以财政财务收支问责为主,即主要针对官员贪污、挪用公款、行贿、受贿问题或造成重大经济损失等问题进行问责,虽然这种比例已从2004年的75%逐步下降至2008年的67%,最后到2012年下降至63%,但其作为政府审计问责重点的地位仍

然牢固。另外,从2004年至2012年占比有比较显著的增长,从25%上升至37%,这显示出我国对绩效问责的重视度越来越高,有可能成为我国审计发展的趋势。

4. 经济责任审计的问责情况分析。作为政府审计问责最典型的形式之一,经济责任审计的发展在很大程度上反映了政府审计问责能够达到的问责效果。2010年12月国务院办公厅出台了关于领导干部经济责任审计的相关规定,该规定明确了经济责任审计的对象为党政领导干部及国有企业法定代表人,所涉及的经济责任包括省部级领导干部因其所任职务,对其任职单位的财政、财务收支以及在此期间的经济活动应当履行的职责义务等。随着该规定的实施,经济责任审计受到了越来越多的关注,审计署近几年工作规划也反复强调开展及完善经济责任审计的重要性,领导干部经济责任审计已成为政府审计的最重要的形式之一。

根据审计署网站公布的数据,自2005年1月31日至2011年6月30日,我国各级审计机关已完成了对166 497人的经济责任审计,1 025名领导干部和1 353名其他人员的问题被移送处理,占问责总人数的1.4%。在经济责任审计发展的同时,还存在着一些不可忽视的问题。尽管审计署一直强调要建立经济责任审计报告制度,但在对2004~2012年审计结果公告进行统计时,并没能发现审计署发布的专门的经济责任审计报告,只是在一些移送案件处理情况公告中,发现了审计署对相关单位负责人渎职、失职情况的处理。

审计结果公告制度建立以来,审计过程和结果以一种更透明、公开的姿态呈现在公众面前,而经济责任审计作为评价、监督领导干部履职情况的最有效的方式之一,也有必要列入审计结果公告的内容之中。目前我国经济责任审计报告制度建立的滞后,在一定程度上说明了我国审计问责发展道路上还存在一定的阻碍。从实际看,审计机关对领导人员的问责范围仅限于一些涉及财经违法行为,例如贪污受贿、挪用公款等,极少数涉及工作执行的绩效问题,以上这些都表明我国审计问责的范围还需要继续扩大。

5. 建设项目审计问责情况分析。建设项目是近些年的投资重点,也是我国政府审计的工作重点。自2003年审计署审计结果开始公告至今,完成了关于京沪高铁、西气东输、城镇保障性安居工程等14项大型建设工程项目的审计工作,笔者通过对这14项建设项目审计公告的统计,发现主要查处了建设资金滞留、采购不合规、资金违规使用、招投标不合规以及工程管理等问题且金额巨大,具体见表5。

表5 14个建设项目审计结果公告问题分布

查出问题	合规审计			绩效管理审计
	建设资金滞留	资金违规使用	招投标问题	工程管理问题
涉及公告数	3	9	4	3
金额	42.63亿元	124.51亿元	90.42亿元	19.625亿元
合计	257.56亿元			19.625亿元

目前建设项目审计是审计工作的一个重点,其涉及金额较大,为了对建设项目审计结果中合规性审计和绩效管理审计所发现的问题进行具体的分析,我们选取京沪高铁建设项目2010年及2011年跟踪审计结果公告作为研究样本,以说明建设项目审计中的问题,具体见表6。

表6 京沪高铁建设项目审计查出的问题

审计问责问题	合规性审计问题	涉及绩效管理问题
	招标投标时间早于公告时间	部分工程监理不到位
	施工单位及个人转移挪用公款和建设资金	工程未按初步设计要求
	对尚未实施的工程办理工程款结算	工程管理不到位
	套取、截留、挪用征地拆迁资金	
	物资采购招投标不规范	
	拖欠材料款、工程劳务款等款项	
	虚开、冒名或伪造发票	
占比情况	70%	30%
涉及金额	146.879 9亿元	4.13亿元

从表6可以看出,在所有审计查出的10个问题中,合规性问题占到了7项,占总数的70%,而涉及绩效管理的问题仅占30%,与表5的结论相同,这表明目前建设项目审计重点关注的仍然是资金使用合规性问题,对资金运用效率和效果并没有给予充分的关注。在涉及金额方面,财政、财务收支合规性问题涉及金额高达146.879 9亿元,而绩效管理问题仅涉及金额4.13亿元,两者的差额达数倍,这也说明建设项目审计范围、关注点及审计的目标还有待提升。

比较2010~2011年两年京沪高铁建设项目跟踪审计,还发现2010年审计出的招标投标问题和转移、挪用公款问题在2011年的审计问题中再次出现,且涉及的金额不降反升。其中,招标投标问题从4.9亿元增长到了16.28亿元,转移、挪用公款问题从1.87亿元增长到了4.91亿元。可见,建设项目审计中的一些问题屡审屡犯,审计问责效果并不理想。

三、实证分析结论

1. 问责主体层面。从当前的问责实践来看,我国对问责的标准尚不统一,目前大部分问责并非由审计机关完成,实际上实行的多是行政上级对下级干部的行政问责。不过,通过对数据的分析,我们也发现问责主体有向审计机关转移的趋势,且这种趋势正逐年递增。

2. 问责客体层面。通过对数据的比较分析,笔者发现目前的审计问责实践中,大多以实体单位为问责客体,问责对象很少涉及相关责任人,责任并没能归结到个人。不过,我们也注意到,通过对近几年数据的比较,可以发现对责任人的问责正逐渐成为审计问责的重点。

3. 问责范围层面。我国审计问责主要关注涉及财政、财务收支方面的问题,涉及官员执行效果、效率的绩效问责占比不大。不过通过数据对比,发现针对责任人的绩效问责的趋势正在增强,这也是我国审计问责正在转型的标志。

4. 经济责任审计层面。经济责任审计作为审计问责最主要的一个方面,在我国审计领域发展迅速,成果显著,且不论是审计署还是政府部门都给予了高度的重视。但目前经济责任审计结果公告制度仍未建立,这已成为经济责任审计在未来发展过程中亟待解决的问题。

5. 建设项目审计层面。通过分析所选择的京沪高铁建设项目2010年、2011年跟踪审计决定公告,不难发现,目前我国建设项目审计占据主导地位的还是财政、财务收支问责,问责范围不广。同时相关审计责任并没有归结到个人,而是由有关组织进行承担,屡审屡犯的问题较突出。

四、政策建议

1. 重视完善审计问责制度,逐渐建立多层次的异体问责。应加大审计问责在问责实践中所占比例,同时强化人民代表大会、政协与社会公众作为问责主体对审计问责的辅助作用,通过完善异体问责,建立同体问责与异体问责相结合的问责体系,对领导干部的权力进行全面约束。

2. 明确领导干部问责责任,统一更加公开、透明的问责依据。我国应颁布专门法律法规,详细规定对于什么行政事件应由相关责任人承担责任,承担何种责任以及如何处理,为审计问责及其他各种问责形式提供责任认定依据,从而保证问责的标准统一,结论公开、透明。

3. 发展审计问责理论基础,拓宽审计问责范围。审计理论界和实务界应强化审计问责基础,以受托责任观替代现行的受托经济责任观。在受托责任观的指导下,审计问责不再仅关注财政、财务收支违规运用层面,而且要关注行政决策的经济性、效率性和效果性,除了受托经济责任,还要包括受托管理责任,从而保证领导干部权力与责任的对等。

4. 完善审计报告制度,增强信息透明度。为保证审计信息的公开,相关部门应对审计结果公告做出强制性的规定,同时在《审计法》中增设专门条款明确审计公告的主体、内容、总体要求,确保公众对审计结果的知情权和监督权。

主要参考文献

1. 张灵芝.论政府审计问责制.审计与经济研究,2005;3
2. 孙长山.我国审计问责制的产生与发展.合作经济与科学,2009;3
3. 邵丽丽,崔文文.试论我国政府审计问责制的发展现状及完善对策.中国证券期货,2010;8
4. 冯均科.国家审计问责主体的剖析.现代审计与经济,2008;6
5. 田利军,张杰.困境与出路:审计问责的现实思考.交通财会,2010;11
6. 赵曼,王希文.试论审计问责制及其转型.西部财会,2008;3
7. 张晓松.审计最大的成效是促建问责制度.新华每日电讯,2007-07-25
8. 陈波.经济责任审计的若干基本理论问题.审计研究,2005;5