

# 国家审计法律责任追究机制的优化探析

张琪<sup>1</sup>, 宋夏云<sup>2</sup>(教授), 刘成立<sup>1</sup>(教授)

**【摘要】**国家审计法律责任是指国家审计机关及其人员由于过失、欺诈等行为出具不实审计报告,或者做出错误的处理处罚决定,并导致有关方面遭受损失而应该承担的法律責任。国家审计法律責任的相关法律法规不健全、专门对审计机关的問責制度不完善、社会公众对审计结果公告的关注度不高、审计报告随意性较强、审计报告不够及时充分、审计責任主体不明确等都可能導致国家审计法律責任追究机制失灵。优化国家审计法律責任追究机制可采取健全問責机制、明确国家审计法律責任的承担主体以及完善国家审计公告制度、增强問責意识等对策。

**【关键词】**国家审计法律責任; 追究机制; 审计报告; 問責机制; 問責意识; 国家审计质量

**【中图分类号】**F239 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2018)19-0140-5

## 一、引言

国家审计是政府治理的基石,属于政府治理的核心机制<sup>[1]</sup>。根据公共受托責任关系理论和国家审计关系理论,国家审计的总目标在于独立、客观和公正地提供政府等公共部门受托财务責任与管理責任履行情况的鉴证信息<sup>[2]</sup>。国家审计机关及其人员如果存在过失、欺诈等行为,导致国家、社会和个人遭受损失或者决策失误,则应承担相应的法律責任。建立有效的国家审计法律責任追究机制,有利于增强国家审计机关及其人员的法律意识,敦促其遵循国家审计准则,从而更好地发挥国家审计的治理功能。本文拟在机理和问题分析的基础上,对如何优化我国国家审计法律責任追究机制提出建议。

## 二、国家审计法律責任追究的机理

### (一)国家审计法律責任的涵义和种类

国家审计法律責任是指国家审计机关及其人员

由于过失、欺诈等行为出具不实审计报告,或者做出了错误的处理处罚决定,并导致有关方面遭受损失而应该承担的法律責任。按照类别划分,国家审计法律責任通常有三种,分别为行政責任、民事責任和刑事責任<sup>[2]</sup>。

**1. 行政責任。**行政責任是对违反行政管理相关法律法规行为的惩戒与约束。我国公务人员若没有履行法定义务或者在履行法定义务过程中存在不当行为,应承担行政責任,对其行政責任的追究包括行政处分和行政处罚两种方式。

行政处分是对违反行政法规的国家公务人员的强制性惩罚措施,但是该惩罚尚未触及刑事层面。行政处分的种类包括:①警告;②记过;③记大过;④降级;⑤撤职;⑥开除。国家公务人员被撤销职位的要相应地降低行政级别,同时还要降低其薪资待遇;在接受处分期间不得对违规人员升职加薪。

行政处罚是对违反行政管理办法的单位或者个人所做出的惩罚,该惩罚同行政处分一样尚未触及

**【基金项目】** 审计署重点科研课题“国有企业领导人员任期经济責任审计研究”(项目编号:15SJ03001); 浙江财经大学教学研究课题“《审计学》探究式教学模式的创新与实践”(项目编号:JK201601); 浙江财经大学研究生教育创新项目“《财务分析与评价》课程的创新教学模式研究——基于MBA教育视角的分析”

刑事层面。行政处罚的种类包括：①警告；②罚款；③没收违法所得、没收非法财物；④责令停产停业；⑤暂扣或者吊销经营许可证；⑥行政拘留；⑦法律、行政法规规定的其他行政处罚。

我国《国家赔偿法》(2013)<sup>[3]</sup>规定，在国家机关及其人员行使职权的过程中，若存在该法中明确规定的对公民、法人或者其他组织的财产权造成侵犯的情况，国家应进行赔偿处理。赔偿方式主要包括：①应归还的财产没有损坏的，归还财产；②应归还的财产遭到破坏的，赔偿与其同等金额的款项；③财产被拍卖或变卖的，应返还拍卖或变卖财产所得的款项等等。

**2. 民事责任。**民事责任是对违反民事义务行为的约束与制裁。追究相关责任人的民事责任除了达到惩戒责任人的目的，还可以对他人起到警示教育作用，促使他人自觉地履行民事义务，维护社会安定和谐。我国《民法通则》(2009)<sup>[4]</sup>对民事责任做出规定：民事责任对于公民、法人而言主要是指由于违约而应承担的后果；对于国家机关及其人员来说，是指其在执行任务时侵犯公民、法人或者其他组织的合法权益并使其利益受损而应当承担的法律责任。国家机关及其人员在履行职责过程中由于过失、欺诈等造成他人利益受损的，也应承担民事责任。

我国在《民法通则》中规定民事法律责任的具体承担方式有：①停止侵害；②排除妨碍；③消除危险；④返还财产；⑤恢复原状；⑥修理、重做、更换；⑦继续履行；⑧赔偿损失；⑨支付违约金；⑩消除影响、恢复名誉；⑪赔礼道歉。

**3. 刑事责任。**刑事责任是最具震慑力的惩戒措施，对规范审计行为意义深远。根据我国《刑法》(1997)<sup>[5]</sup>的规定，刑罚作为最严厉的国家强制执行措施包括主刑和附加刑，其中主刑包括：①管制；②拘役；③有期徒刑；④无期徒刑；⑤死刑。附加刑包括：①罚金；②剥夺政治权利；③没收财产等。如果国家审计人员没有正确履行义务甚至违反《刑法》相关规定，应对其行为承担刑事责任。

我国《审计法》(2006)<sup>[6]</sup>规定，我国审计专业人员在执行任务过程中若存在滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊、泄露国家秘密或者商业秘密等不良违法违规行为时，应给予严厉处分，若是给国家或他人造成巨大损失的，则依照《刑法》追究其刑事责任。审计法规对于刑事责任的认定并不详尽，只是概括了几种“需要追究刑事责任”的不当行为，至于进一步怎样

追究责任需要参照《刑法》的相关规定，审计法规中没有规定具体的罪名及相应惩处措施。

## (二)国家审计法律责任承担的原因

**1. 普通过失。**普通过失也称为一般过失，是指国家审计机关及其人员没有严格遵循国家审计准则和国家审计职业道德，没有尽到应有的职业关注(due care)。如果国家审计机关及其人员存在普通过失行为，则应承担相应的法律责任，包括行政责任和民事责任。

**2. 重大过失。**重大过失是指国家审计机关及其人员根本没有遵循国家审计准则和国家审计职业道德，没有保持最起码的职业谨慎。例如，对于了解被审计单位及其环境、风险评估等必经程序，国家审计人员作为审计专业人员如果错误地认为无需执行，直接实施下一步审计程序，则很可能导致审计结论出现重大偏误。对于此类审计业务，如果国家审计人员严格遵循审计准则，执行充分、有效的审计程序，则重大过失行为是完全可以规避的。国家审计机关及其人员如果存在重大过失，则很可能要承担刑事责任。

**3. 欺诈。**欺诈是指国家审计机关及其人员明知自己的行为很可能会违反职业道德规范和审计准则，并会给委托人带来损失，却放任这种行为，甚至故意采取这种行为，从而导致不良后果的发生，例如：虚假取证、编制虚假的审计工作底稿、出具虚假的审计报告等。主观不良动机是欺诈的判断标志，也是衡量承担何种法律责任的重要因素。在实务中，区分审计人员到底是过失还是欺诈主要看其是否是主观故意。国家审计人员欺诈要比过失性质严重得多，对他人造成的危害更大，相应地应承担更严重的法律后果。

## 三、可能导致国家审计法律责任追究机制失灵的原因

### (一)外部原因

**1. 国家审计法律责任相关的法律法规不健全。**关于国家审计法律责任的法律法规尚不健全，对审计机关及其人员的审计法律责任规定尚不具体，法律追究力度不足。在审计失败后，我国审计人员承担的责任相对较小，审计人员往往只会因审计失败而受到内部警告、记过等处分，惩罚较小，几乎不会承担其他民事责任，基于此，只有通过通过对涉事审计人员处以相应的大额经济罚款才可能使其更加谨慎地工

作。另外,国家审计法律责任的相关法律条文规定重复,地方性法规关于法律责任的内容只是在重复法律和行政法规的规定,并没有将法律、行政法规规定的法律责任进行细化,也没有更加具体的实质性内容<sup>[7]</sup>。

**2. 专门对审计机关进行问责的制度不完善。**我国《审计法》授予了审计机关很大的权力,但与之相应的问责追究制度尚存不足,缺少具体的问责规范,问责程序也不够完善。而且关于此方面的内容大部分都是限制被审计单位权力的,只有很少一部分内容是约束审计机关及其人员的,很难找到针对审计机关及其人员不作为现象的直接法律规定。在执行审计的过程中,会存在审计人员因屈服压力而违背审计原则的情况,例如:审计人员应执行的程序未执行、应披露的内容未披露、应惩处的行为未惩处等,对于这些违背原则的情况,很难从现行法律法规中找到约束性规定,对于应该追究审计机关及其人员何种责任、如何追究其责任缺乏具体规定。

**3. 外部信息使用者对国家审计结果公告的关注度不高。**社会公众并非审计专业人员,其教育水平、专业素质有限,对公告中一些专业性较强的内容接受起来有难度。如果审计公告内容过于抽象,会影响公众对公告的理解,从而打击公众对国家审计报告关注的积极性,降低对公告内容进行信息反馈的热情。审计机关应考虑社会公众的接受水平,使公告内容更加直观明了,对公众不理解的地方加以解释,增强公众对公告内容的理解。与国外审计机关相比,我国审计机关对公告传播途径的更新不够及时,在通过公众媒体向全社会传递审计结果方面还存在差距,传播途径吸引公众关注的力度不足。

## (二)内部原因

**1. 审计报告随意性较强及国家审计模式的固有局限性,导致无法充分评价审计质量。**在国外一些发达国家,审计机关进行审计报告是应执行的必要职责,美国在其《一般公认政府审计准则》(GAGAS)中规定,政府问责署(GAO)应该完整地向大家公布审计信息;德国在其《联邦审计院审计条例》中规定,年度审计报告应先递交给联邦议院、参议院及政府后,再由院长向公众公布年度审计报告<sup>[8]</sup>。然而,我国在《审计法》中规定国家审计机关“可以”向社会公众公布审计结果信息,并没有把必须将审计过程及结果对外公布作为审计机关的强制性责任,审计结果信息可以对外公布,也可以只向相关部门通报,公

告发布的随意性程度相比上述国家更大。我国实行的是行政模式的审计报告制度,虽然审计署会定期公开审计报告以及违纪处理结果,但我国审计机关的独立性相比美国等国家要差且易受政府干预,审计机关不能独立地直接决定将某一结果公开,需经政府行政审批同意后才能向社会公众公布,很多问题会在审核过程中被领导“过滤”掉,发布的对外公告是过滤后的结果,导致无法充分评价审计质量,审计法律责任追究机制无法长效运行。

**2. 审计过程和结果信息公布不够及时、充分,导致无法追究国家审计法律责任。**许多西方国家将国家审计报告作为具有法律效力的外部文件,会及时将其公布以确保时效性。美国《一般公认政府审计准则》(GAGAS, 2004)指出,审计师应当尽快完成审计工作,及时地向外界公布审计结果。而我国存在当年的审计结果在下一年甚至几年后才公布的情况,审计公告的时效性较差。另外,审计署的审计力量、资源有限,无法每年都对每个政府预算单位及国企单位进行审计,一般情况下是几年轮一回,也就无法及时获取政府预算执行信息<sup>[9]</sup>。除时效性较差的问题外,还存在公告内容不够充分的情况,在“审计风暴”之后的几年里,审计报告没有再像之前那样引起公众的强烈反应,公告披露的内容还不够充分、全面。首先,当前公告中反映被审计单位整改信息的内容不足,公众无法充分了解被审计单位对检查出的问题的具体整改措施;其次,公告中仅披露一些集体违规现象,并没有披露具体惩戒举措;最后,行政模式审计报告制度的固有弊端导致发布的对外公告是政府“过滤”后的结果,审计报告无法全面客观地反映情况。这些都会对追究国家审计法律责任产生不利影响。

**3. 审计责任主体不明确,导致无法区分审计机关和审计人员各自应承担的法律责任。**我国审计机关是国家为了进行审计监督而设立的监督机关,同样监督者也需要监督,而法律责任就是对监督者进行监督的上层建筑,我国审计机关及审计人员发生违反法律规定的行为也需要承担相应的责任。然而,当前审计责任主体不明确,无法区分审计机关和审计人员各自应承担的责任。我国《审计法》关于审计责任主体的内容较少,对审计法律责任主体的规定存在缺失,审计法实施条例及地方性法规对审计机关及其人员的责任规定较为粗略。另外,对审计责任主体的界定需要素质过硬的专业人员以及专门负责

的工作部门,目前还缺少专门的机构来确定和追究审计主体的法律责任。

#### 四、国家审计法律责任追究机制的优化对策

##### (一)不断健全对审计机关及其人员的问责机制

问责机制是指监督者对存在违法违规行为的责任人进行责任追究并予以处罚的制度,其构成内容包括问责的主体、客体、范围和程序等。建立健全审计机关问责机制至关重要,针对审计执行过程中出现的问题,属于审计机关及其人员负责的应追究相关责任。

首先,问责应该尽可能细化,避免责任追究追不上不追下的现象,防止个人将责任推脱给“集体”,切实保证问责落实到个人,逐层追究相关责任人的责任,由具体的责任人对自己的违规违纪行为负责。其次,为了避免问责时出现“履罚屡犯”的情况,应加大对审计机关及其人员违法违规行为的惩戒力度,针对审计过程中可能会出现虚假取证、编制虚假的审计工作底稿、出具虚假的审计报告等舞弊行为处以严厉惩罚,力争一次杜绝、绝不再犯,同时警示教育其他人员依法执行审计程序。

另外,当前我国在审计问责方面虽然进行了很多有益的探索,但至今还没有形成统一的、全国性的专门问责制度,现有的问责法规缺乏统一的标准并且所属的法律层次不高,对于具体问题缺乏明确的规定,因此,应制定统一的较高层级的问责法律制度来规范问责中存在的审计人员应执行的程序未执行、应披露的内容未披露、应惩处的行为未惩处等具体情况,详细规定该如何追究责任、追究何种责任,以确保审计问责拥有强有力的法律保障。

##### (二)加强国家审计的质量控制,明确国家审计法律责任的承担主体

国家审计的质量控制是为保证审计质量、提高审计效率,力求用最经济的方式得出合理的审计判断而采取的措施<sup>[10]</sup>。我国国家审计质量控制内容包括:①审计质量控制;②审计质量复核。同国外一些国家相比,我国现行的审计项目质量控制办法涉及质量复核方面的内容较少,需进一步加强对审计质量复核的规范,建立起包括审计机关内部复核、外部同业复核和社会公众复核的审计项目全体复核制度,通过复核、检查等方式来把握和评价审计质量。内部复核由审计机关内部专职人员进行审核,属于审计机关内部自查,主要审查审计工作底稿和审计

报告等材料;外部同业复核主要由上级机关及会计师事务所进行审核,复核方向审计机关之间不存在利益关联更有利于保证其复核的客观性,以发现审计机关内部人员发现不了的或疏忽的问题;社会公众复核可通过接受人民群众的监督来进行质量控制。与此同时,要明确国家审计法律责任的承担主体,明确国家审计人员、各个审计小组组长、分管的部门负责人、审计机关相关领导等责任主体,加强各个环节的质量控制,改进审计质量。

##### (三)提高审计报告信息的客观性,进一步规范审计机关的公告要求

我国实行行政模式的审计报告制度,最高审计机关作为政府的组成部门,在国务院的领导下主持国家审计工作<sup>[11]</sup>。审计报告由最高审计机关决定,但在向公众公开之前需经政府主管部门审核,导致审计报告信息易受到政府的干预,审计报告信息的客观性易受到威胁。鉴于此,可以学习借鉴西方发达国家的经验,进一步提高我国审计机关的独立性,在条件允许时将国家审计报告直接地对外公开,授予审计机关与其权威性相匹配的权力,逐步将审计机关的经费安排、人事任免等从政府的管理范围中脱离出来,减少政府对审计报告信息的干预程度,保证向社会公众提供准确客观的信息。此外,应加强对审计结果信息公告的法律约束力度,把审计机关向社会公众公告审计结果信息由“可以公告”转变为作为审计机关必须要履行的强制性义务,减少公告的随意性,更加直接、充分地向社会公众公开信息。

##### (四)更加及时、充分地公告国家审计结果信息

审计结果作为审计机关的工作成果在其公开的时间上应更加及时,政府应尽量缩短发现审计事项与公告审计结果之间的时间,这样才能让公众尽早了解其履责情况,以便发现问题时及时反馈纠正、提高审计效率,避免由于耽搁时间过长而错过解决问题的最佳时机。另外,国家审计结果信息应尽可能最大限度地“透明”,扩大“公众知情”范围,避免公告内容含糊不清,多公告一些细节上的内容,除了公告违法金额的绝对数值,还可以公告一些相对衡量指标,详细披露整改完成情况的具体内容,减少政府对公告内容的“过滤”,进一步明确和完善审计结果公开的期限、程序、对象、形式等方面的规定。

总之,要明确公告期限以保证审计完成后及时向公众公开信息,避免出现当年的审计结果下一年才公告的情况,减少因国家与公众之间信息不对称

导致的监督失灵;设定的审计结果公开程序要注意在不泄露国家秘密的前提下最大程度地扩大公众的知情权;审计结果信息公开的对象应在法律上予以明确,并且确保公开的信息适用于各个对象;完善当前的公告形式与途径,在公告形式上避免大量的文字赘述并增加与上年的对比情况,以便公众充分把握重点信息,同时多选取受众面广的公告途径,使公众能充分了解国家审计机关履行职责的真实情况,全面地评价审计机关的工作。

#### (五)增强社会公众对国家审计机关及其人员的问责意识

为确保国家审计机关正确履行职责,推动审计机关的权力运行在阳光下,社会公众可以要求其行政行为进行说明。国家机关的权力来自人民,人民有权对国家机关及其人员的履职情况进行问责。

首先,国家应该高度重视培养公众的主人翁意识,增强公众对政府机关的问责意识。政府发布的公告应在披露全面的前提下充分考虑社会公众的接受水平,内容尽可能直观明了,并采用受众面广的传播途径向公众传播;对于那些重要且专业性强的结论可以在公告后附加解释说明,提高公众对审计报告的关注度、理解度。其次,国家应倡导社会公众积极关注审计报告及后续处理情况。对于审计机关不恰当的行为,鼓励公众及时提出反馈意见以对审计机关进行问责。对此,审计机关可以成立相关部门或者设立网上办公平台,接受公众对审计公告的反馈信息,及时与公众沟通交流,接受公众的合理意见并据此调整以后的审计工作,在调动公众参与审计问责积极性的同时也敦促审计机关“把好关”“管好权”,切实秉公执法、履行职责<sup>[12]</sup>。

### 五、总结与启示

国家审计法律责任追究机制的建立和健全有助于确保国家审计质量,顺利实现国家审计目标,可以在一定程度上降低审计失败的风险。但是,现阶段我国国家审计法律责任的追究机制还存在诸多缺陷。本文针对我国国家审计法律责任追究机制存在的问题,在分析其成因的基础上,提出了相应的优化对策,包括不断健全对审计机关及其人员的问责机制、加强国家审计的质量控制、明确国家审计法律责任

的承担主体、提高审计报告信息的客观性、充分及时地公告审计结果信息以及增强社会公众的审计问责意识。

为了尽可能地确保审计质量,努力规避国家审计机关及其人员的法律责任,国家应尽快完善相关法律制度条款,明确不同岗位国家审计人员的任职要求和胜任条件,不断提升国家审计人员的业务能力。另外,国家还应出台相关政策法规来完善国家审计报告制度,从立法上明确国家审计信息披露责任,统一审计信息公告的口径等,合理保证审计信息“透明”,以不断健全国家审计法律责任的追究机制,推动我国国家审计事业的长效发展。

#### 主要参考文献:

- [1] 秦荣生. 深化政府审计监督,完善政府治理机制[J]. 审计研究,2007(1):3~9.
- [2] 宋夏云. 国家审计目标及实现机制研究[M]. 上海:上海财经大学出版社,2008:135~140.
- [3] 全国人民代表大会常务委员会. 国家赔偿法. 主席令[2012]第68号,2012-10-26.
- [4] 全国人民代表大会. 民法通则. 主席令[2009]第18号,2009-08-27.
- [5] 全国人民代表大会. 刑法. 主席令[1997]第83号,1997-03-14.
- [6] 全国人民代表大会常务委员会. 审计法(2006年修正). 主席令[2006]48号,2006-02-28.
- [7] 屈茂辉,陈艳,罗才红. 国家审计法律责任规范的构造与优化[J]. 审计研究,2017(5):23~29.
- [8] 审计署法制司等编. 世界主要国家审计法规汇编[M]. 北京:中国时代经济出版社,2004:141~142.
- [9] 谢荣,宋夏云. 国家审计报告制度研究[J]. 当代财经,2006(12):108~112.
- [10] 赵保卿,盛君,姚长存. 成本预算视角下的国家审计质量控制[J]. 审计与经济研究,2010(4):8~15.
- [11] 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.
- [12] 靳思昌. 国家审计报告公告、公众参与及国家治理研究[J]. 会计之友,2016(16):104~109.

作者单位:1.青岛理工大学商学院,青岛266520;  
2.浙江财经大学会计学院,杭州310018