

证据视角下审计机关查处商业贿赂研究

廖莉

在理论层面上,证据指的是证明案件真实情况的所有事实。在性质层面上,证据有刑事证据、行政证据和民事证据之分。当不同性质的证据使用在不同法律领域,行政法律关系和刑事法律关系的差别会对证据规格、证据标准、证据规则、证明环节、证明对象和证明责任提出不同要求。在查处商业贿赂犯罪的证据时,审计机关需要结合案件的具体案情,针对案件金额、贿赂情节、危害后果,搜集、确认和运用好审计证据和诉讼证据,有效打击商业贿赂犯罪。在审计机关向公安和检察等执法机关移送商业贿赂案件时,移交材料可以是书面形式的书面证据,也可以是以实物形式存在且能证明审计事项的实物证据。在查处商业贿赂的过程中,审计取证是重要的环节之一。这是因为,商业贿赂源于不法利益者或者不当得利者,以营利(获利)为目的开展的不正当竞争行为甚至是违法行为。商业贿赂的影响是多方

面的,既会扰乱社会主义市场经济秩序,破坏社会发展进程中的公序良俗,深度侵害消费者、经营者和人民群众的合法权益,也会腐蚀社会组织、干部队伍和企业团队,对社会风气有严重的负面影响。因此,在商业贿赂案件由审计机关移送到司法机关办理的过程中,审计机关有必要结合审计证据和诉讼证据之间的异同,采用多种方法和手段取得大量第一手的事实资料,尤其是可以作为审计证据和诉讼证据的资料,以便由此界定商业贿赂犯罪的事实,确保犯罪事实(证据)被依法移送到刑事司法机关后能够得到立案处理。鉴于此,本研究从审计机关对商业贿赂证据的认定出发,结合审计证据和诉讼证据的异同,探讨审计证据在审计机关查处商业贿赂案件中的司法运用问题,并给出基于证据视角的审计机关查处商业贿赂的可行路径,借此探索审计证据转化为诉讼证据的可行性,助力审计机关摆脱查处商业贿赂面临

工之间的沟通机制、雇员援助计划的实施、企业文化)上分析员工舞弊的压力与合理化借口因素,从而提出一揽子的治理措施,实现系统治理、制度治理,做到标本兼治,而不是就事论事,头痛医头、脚痛医脚。

(3)注重审计建议的建设性和系统性。内部审计的目标已经由原先的查错揭弊发展为价值创造,此时,查出问题不是内部审计的最终目的,内部审计的价值应当体现在促进组织系统的优化上。在内部审计项目完成后,审计人员应当注重提出建设性建议。内部审计建议的建设性,应当更多地体现在对组织治理制度的促进上,即实现系统优化,而不仅仅体现在具体的业务流程上。唯其如此,内部审计的价值才能最大化。

(四)内部审计绩效考核

组织主要负责人、上级内部审计机构在对内部审计工作进行考核时,也应当注重从系统的角度来评价内部审计的绩效。无论是内部审计的成本,还是内部审计的效果,都应当注重从系统的角度来进行整体分析和评价,而不应当过于注重短期的、局部的、表面的绩效。

四、结语

系统观念既是一个帮助人们认识事物及其发展规

律的重要的哲学方法论,也是一个指导我们处理复杂问题的重要的工作方法论。在新的环境下,内部审计任务与审计资源的有效性之间的矛盾更为突出,为数众多的不同层次、不同类型的审计项目对审计机构和人员提出了严峻挑战,审计环境也更为复杂,在此情形下,必须用系统论思维来指导内部审计工作。无论是在内部审计的定位,还是内部审计项目的选择与实施、内部审计成果的形成与运用还是对内部审计工作的评价上,都应当应用系统观念这一重要的方法论工具,以更好地把握内部审计的重点,提升内部审计在组织价值创造中的作用,妥善处理内部审计与其他审计之间以及不同内部审计项目之间的关系,降低内部审计监督成本、提高内部审计绩效。

本文系国家社科基金后期资助项目“集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系研究”(项目编号:20FJYB002)阶段性研究成果。

作者单位:国网江苏省电力有限公司

南京大学商学院

原载《财会通讯》(武汉),2024.3.99~102

的司法困境,实现审计执法和刑事司法工作的深度衔接。

一、审计机关对商业贿赂证据的认定

20世纪90年代以来,审计机关在查处商业贿赂的问题上,一直发挥着重要作用。在市场经济飞速发展的新时代,商业贿赂成为开展不正当竞争的重要“依托”。借助审计机关的审计职能对商业贿赂进行治理,有利于规范市场秩序并维护公平竞争。基于此,可在深入推进反商业贿赂工作的同时,强化审计机关对商业贿赂证据的认定工作,以便规范收集证据,充分发挥审计证据和诉讼证据在商业贿赂案件查处中的支撑作用。

(一)对犯罪嫌疑人供述的审查和认定

商业贿赂通常属于“暗中操作”的“一对一”行为,行为人的如实供述可以还原事件过程。受贿者往往具有较强的反侦查意识和能力,能够回避很多线索。随着时间的推移,很多商业贿赂案难以辨认贿金并获取原始证据,想要证明商业贿赂的犯罪事实,难度较大。值得注意的是,在处理商业贿赂案件时,因其是“一对一”的形式,使得对案件的认定只能是单一证据,其定案证据多为行为人供述、辩解或者行为人的证实,其他佐证的证据很难获得。这样一来,行为人(包括被告人和行贿人)的供述内容,案发时间、地点和涉案数额,就会成为定案依据。如果缺少确实的、更有说服力的证据,往往以被告人供述为主。

(二)对证人证言的确认和审查

商业贿赂具有“一对一”的特征,行贿人的证言显得十分重要。一旦行贿人的供述和被告人的供述出现一致性,也就可以下定论。比如,行贿人可以供述其犯罪动机和犯罪目的,也可以提供行贿物品的来源等。当然,在商业贿赂案件中,行贿人提供的证据要和受贿人受贿认定证据结合起来,二者缺一都难以让商业贿赂的事实得到准确、牢固的认定。在这一问题上,证人证言也显得十分重要。证人证言可以客观陈述商业贿赂经过,甚至可以提供更多有价值的犯罪情节和办案信息,可以很好地呈现商业贿赂犯罪链条,能够对案件定性起到间接证明作用,这对惩处商业贿赂行为十分有利。

(三)对实物证据的固定和运用

为了寻找查处商业贿赂案件的突破口和切入点,除了要对犯罪嫌疑人的供述进行审查和认定、对证人证言进行确认和审查,还要注重对实物证据的固定和运用。这是因为查处商业贿赂案件要从关键情节入手,但作为证据的账目往往和普通账目不同,通常以假账或其他名目的账表现出来——“账外”被认为是商业贿赂的主要特点。所以,作为证明商业贿赂的证据,账目以及与之

相关的实物证据,要进一步核实,以证明账目真假和是否与商业贿赂存在联系。但在一些商业贿赂案件中,存单和有价证券等证据十分常见,这些都是商业贿赂的物证,可以作为证明犯罪行为的直接证据。当然,这类物证还要经过被告人的供述或者其他证据的佐证。而事实上,商业贿赂案件中的物证出现概率极低,商业贿赂往往以“暗中操作”为主,犯罪参与方不会有意将事情泄露,视听资料等证据也就十分少见。这就要求查处商业贿赂案件时,所有证据都要体现“互证性”“互印性”。

二、审计证据在审计机关查处商业贿赂中的司法运用

审计证据属于行政证据的范畴。按照审计署《审计机关审计证据准则》第2条的规定,审计证据指的是由审计机关、审计人员获取的,以此证明审计事项真相和形成审计结论的“基础性证明材料”。其中的“基础性证明材料”,指的是审计机关作出具体行政行为时所依据的行政证据。由此可见,审计证据存在的目的是证明审计事项真相、支撑审计结论并促使形成审计意见。单从这一点看,审计证据具备诉讼证据的属性特征,在查处商业贿赂案件时,具有专业性。审计机关在查处商业贿赂案件时运用审计证据能够为查处商业贿赂提供关键信息、提高办案效率并节约诉讼成本。当然,受到多种因素影响,借助审计证据查处商业贿赂案件时,还存在很多瓶颈,主要表现为审计证据在司法认定上受限和在审计取证中存在不足等,从而可能会延缓审计机关移送商业贿赂案件的诉讼进程。因此,在运用审计证据时,既要确保证据之间存在相互印证关系,也要注重审计机关和司法机关之间的交流。

(一)审计证据在商业贿赂案件中司法运用的可行性和必然性

在司法运用中,查核人要对审计证据进行审查判断、鉴别分析和审阅验证之后,才能据此形成审计意见。虽然犯罪嫌疑人或者被告人的“罪或非罪、此罪或彼罪、罪重或罪轻”等只能由司法机关进行审理决定,审计机关无此权限,但是在审计机关查处商业贿赂时,审计证据是司法审判的主要依据之一。审计证据在查处商业贿赂工作中处于核心地位,在司法运用中具有可行性和必然性:一是审计证据本身具有成为刑事诉讼证据的特征。在处理商业贿赂问题时,审计证据具备诉讼证据资格。按照《中华人民共和国刑事诉讼法》的规定,任何能够证明案件事实的材料都是证据。审计证据可以是证据事实,即伴随商业贿赂案件遗留下的证据,不存在人为篡改的可能,其作为证据是具备可靠性的;同时,审计证据和商业贿赂案件事实之间的关系,能够证明案件真实发生过。可以说,审计证据与《中华人民共和国

刑事诉讼法》的规定相符,具备刑事诉讼证据可靠性和相关性的属性。二是审计证据在查处商业贿赂案件中具有专业性。审计证据可以转换为诉讼证据,这是因为商业贿赂犯罪嫌疑人可能会秘密获得或者提供赃物,也可能对犯罪现场进行伪造、伪装,对司法机关来说,难以通过现场勘验和检查笔录等获得实物证据。但是商业贿赂犯罪嫌疑人难免会在其所在单位的会计资料和账簿中留下“蛛丝马迹”,司法机关对商业贿赂案件的判定应该借助审计证据——此时的审计证据具有较强的专业性。而之所以如此,是因为审计证据并非一般的诉讼证据,这类证据凝结着审计人员的专业技能和集体智慧。具备会计、审计、经济、管理、计算机和互联网等多方面的专业知识和技能的审计人员,通过专业化的检查、监盘、观察、查询、函证、计算、分析和复核,可以验证审计对象会计凭证、会计账簿和财务报表之间的勾稽关系,也可以对与之相关的公司章程、内部控制文件和资料等进行查证,这对处理商业贿赂案件大有裨益。三是审计执法和刑事司法具有法定程序的趋同性。审计机关通过收集和整理审计对象的言词资料,以专业手段形成审计证据,能够让商业贿赂案件的处理体现出专业性。更为重要的是,以此为基础开展的审计执法,在法定程序方面与刑事司法趋同。在审计复核方面,审计机关的审计人员和复核人员要针对商业贿赂的审计执行情况进行审核和提出复核意见,以此确保审计质量处于较高水平。在刑事诉讼中,对商业贿赂证据的审查,大体也按照这一逻辑顺序推进,以此确定审计证据和诉讼证据的证明力度,确保证据真实、客观、有效。

(二) 审计证据在审计机关查处商业贿赂案件中的司法运用形式

在审计机关查处商业贿赂的司法实践中,要注意商业贿赂的三个特征——钱款在账外、行为在暗中、手段多样和隐蔽性强,确保审计证据的客观性、关联性、合法性、适当性和充分性,确保审计机关查处商业贿赂犯罪的证据结构能够体现出“以行为人口供为主,各项证据相互证明”的认定方式。审计证据在司法运用中主要有以下形式:一是实物证据的司法运用。在查处商业贿赂的问题时,应对审计人员收集到的实物证据进行充分性、相关性和可靠性验证,确保审计评价和审计移送处理适当,审计程序符合司法规定。考虑到实物证据的客观性强、稳定性高,不论是审计机关收集还是司法机关收集,都具有同等效力,所以审计机关在查处商业贿赂案件时获取的实物证据,可以通过直接办理合法调取手续的形式,在司法中得到运用。二是言词证据的司法运用。言词证据指的是以人的陈述为存在和表现形式的证据,也就是所谓的“人证”。“人证”得到司法机关合法

性、客观性和真实性的审验后,可以作为查处商业贿赂案件的审计证据。但是,审计对象一旦受到主观意志支配或者受到客观环境的干扰,其言词证据就容易呈现出可塑性和易变性,甚至不真实性等特点。因此,对审计机关和司法机关来说,针对同一事实的取证要与其他不同证据进行相互验证,并确保证言证词及证据真实、不受其他因素干扰和干涉。三是其他证据的司法运用。无论是实物证据还是言词证据,都要得到其他证据的印证。尤其当审计机关向司法机关移送商业贿赂案件证据时,要按照《中华人民共和国刑事诉讼法》要求,出具相应的审计报告或者注册会计师的鉴定意见,这不但会让证据的说服力更强,还因其是针对专门性问题给出的专门性意见,很难受到取证形式的影响。此时,检查报告和鉴定意见等证据,就可以在商业贿赂案件中被直接使用。

三、审计机关查处商业贿赂中审计证据和诉讼证据的异同

诉讼证据指的是司法机关在证明案件事实和裁判时的依据,审计证据和诉讼证据无论是在形式、理念还是在规则方面,都有相通的地方。可以说,审计证据与诉讼证据都可以证明所查事实真相,具有明显的客观性、相关性和合法性,但差别也较为明显:一是证据收集和评判主体不同。在审计实践中,审计人员收集证据和评价证据,并对审计证据进行取舍。而在诉讼程序中,为证明被告有罪,原告要向法庭提供证据,被告也要向法庭提供无罪证据。可以说,有关商业贿赂的司法判决,其证据要当事人双方各自提供,且双方均无权对证据真实性和可靠性进行决断。二是取证标准不同。诉讼证据的取证标准高,需要形成无疑点、闭合的证据链。审计证据以证明审计事实的形式存在,想要形成任何疑点、闭合的证据链是十分困难的。三是取证方法不同。按照审计署《审计机关审计证据准则》第9条的规定,任何一方拒绝签名或者盖章,都不会影响商业贿赂事实的存在。对审计证据而言,审计人员可以对审计意见是否正确作出合理保证,或者以抽样审计的形式取得审计证据。对诉讼证据而言,立案部门则要进行详细验证并对商业贿赂行为进行明确界定,以查实违法行为的性质。

审计证据有相当数量证据材料的存在,其证明力往往低于诉讼证据。在审计机关移送案件的过程中,审计证据虽然不能直接成为刑事诉讼证据,但因为审计机关收集证据时体现出了直接性、专业性、及时性、全面性和翔实性特点,使得审计证据在处置商业贿赂案件时具有明显的诉讼证据价值:一是审计证据收集具有直接性,由此提高了诉讼证据的可采性。审计证据的采集者是

审计人员,要对审计对象的银行账户、会计凭证、会计账簿和会计报表等进行查阅,以第一手资料和原始材料为主,通过法官的“内心确信”,完成对审计证据有无证明力以及证明力大小的判断。二是审计证据具有专业性、审计人员具有专业素质,由此提升了审计证据的权威性和可靠性。由于审计机关有着严格的审计复核制度,可以依法对审计意见书和审计决定书等材料进行审核,甚至可以对证据适用法律、法规和规章的情况进行审核,其逻辑顺序与诉讼证据基本一致。三是司法机关对于审计机关移送的对商业贿赂鉴定结论的客观性和真实性等一般会予以认同。在审计工作结束后,审计机关会出具审计意见书并作出审计决定,这就让审计证据在司法机关判案中发挥了其他证据不可替代的作用,在一定程度上可以规避做假证、做伪证的可能性。

四、基于证据视角的审计机关查处商业贿赂的可行路径

为了维护经济秩序,需要在证据视角上正视和处理商业贿赂,具体路径包括:

一是提高对审计机关查处商业贿赂的立法、执法和司法意识。在与之相关的立法、执法和司法方面,还存在亟待解决的问题。在这一问题上,要借助《中华人民共和国刑法》第163条和第164条的规定,将商业贿赂视为一种犯罪行为予以打击,按照非国家工作人员受贿罪和对非国家工作人员行贿罪的量刑标准,规制商业贿赂行为,让商业贿赂得到有效规制。对审计机关来说,要结合查处商业贿赂专项工作的政策性,时刻把握法律准绳和政策界限,依法开展反商业贿赂工作,切实保护经营者合法权益。审计机关还要加强和相关部门的合作,确保在履行审计监督职能的过程中,能够和司法、纪检监察、公安等部门建立起情况通报、线索移送、案件协查、信息共享等机制,以便及时发现商业贿赂问题的线索、确定处置商业贿赂问题的渠道。

二是进行专业性较强的审计侦查,提高移送处理商业贿赂案件的质量,以高质量的审计证据和诉讼证据加快办案节奏,避免资源浪费,提高惩处力度。其间,审计机关要重点针对商业贿赂造成的严重损失问题进行证据搜集,让各类证据能够充分体现出重要的刑事诉讼证据价值。在审计证据方面要体现多元化的特征,在对商业贿赂嫌疑人追究法律责任时,确保证据能够证明其违法犯罪事实。同时,需要在整合现有立法的基础上,按照《中华人民共和国反商业贿赂法》和相关行政法规要求,重点针对有可能发生商业贿赂行为的相关部门,按照相关部门业务情况,了解和明确本领域中商业贿赂的具体表现形式,以此确定相应的处置措施、行政责任和预防对策。

三是切实维护商业贿赂发案单位的经营秩序,全面处理好审计和司法的关系。需要按照新修订的《中华人民共和国反不正当竞争法》要求,不断揭示与商业贿赂行为相关的新问题以及出现的新变化,为其制定更具体更明确的规则,以适应发展的需要。同时,要营造公平竞争的社会背景并倡导公正的交易模式,借此推动市场的发展和维护市场的规则。一方面,审计机关要履行其职能,致力于遏制商业贿赂和规范市场秩序,并在优化市场环境中加大审计力度,积极主动地揭露商业贿赂,配合司法机关查处违纪违规行为,共同推动经济健康发展。另一方面,要开展审计监督,在审计监督中推行审计服务。在查处商业贿赂的过程中,要致力于促进深化改革、完善制度和改进管理,与审计对象共同搭建起预防商业贿赂违法行为的长效机制。

四是处理好市场和企业的关系。在商业活动中,要求企业重视内部管理责任和自律性行为规制的建设,积极预防商业贿赂行为的发生。为此,企业应建立自己的反商业贿赂制度,成立独立的反商业贿赂机构并制定商业行为准则,构建自己的廉正合规体系,规制商业贿赂行为。为此,审计机关要抓重点领域,重点关注公益性强、与群众切身利益密切相关和严重破坏市场秩序的商业贿赂问题。比如,重点对工程建设(尤其是工程项目招投标)、土地出让、产权交易、医药购销、政府采购、资源开发和经销等领域,开展查处商业贿赂的专项审计工作。

五是注重对审计证据和诉讼证据的质量控制。对审计人员来说,要尽量收集可以证明审计事项的原始资料、文件和实物。在取得审计证据后,要由证据提供者签名或盖章,以确保审计证据和诉讼证据的可靠性。同时,立案部门需要结合中国规制商业贿赂行为采用的行政处罚与刑事制裁的双轨制规范模式,依据《中华人民共和国反不正当竞争法》将商业贿赂视为一种行政违法行为予以处罚,对“经营者违反本法第七条规定贿赂他人的,由监督检查部门没收违法所得,处十万元以上三百万元以下的罚款。情节严重的,吊销营业执照”,提高商业贿赂被查办的概率,以此规范行业市场竞争秩序。为此,要培养审计人员的职业敏感和洞察力,提高其综合判断能力,还要注重审计证据与诉讼证据的衔接,以便对商业贿赂进行有效制约和监督。

基金项目: 最高人民检察院检察理论研究所课题“检察机关办理司法救助案件实务研究”(GJ2022C31)。

作者简介: 廖莉,上海立信会计金融学院法学院博士研究生,研究方向为国际法。

原载《南宁师范大学学报》:哲学社会科学版, 2023.5.115~119