

我国财政监督与审计监督职责交叉问题的解决思路

韩丽荣, 郑 丽

(吉林大学 商学院, 吉林 长春 130012)

【摘 要】 我国财政监督与审计监督职责的某些交叉降低了政府监督效率、影响了监督的效果, 给被监督单位带来了沉重的负担。本文针对监督交叉的领域, 通过对财政监督和审计监督本质和特征的理论分析, 提出了解决职责交叉的三种思路。这一问题的研究和解决, 对于理顺监督的层次, 建立完善的适应社会主义市场经济发展的财政和审计监督体系有着重要的意义。

【关键词】 财政监督; 审计监督; 职责交叉

【中图分类号】 F812.2 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-2768(2005)04-0217-03

引言

财政监督和审计监督是整个国家经济监督体系中的重要组成部分。我国从建国之初到十一届三中全会以前, 一直实行财审合一的财政监察制度, 没有独立的国家审计机构, 对国家经济运行中的经济监督主要依靠财政监察手段来完成, 这时并不存在监督的交叉问题。改革开放后, 我国建立了国家审计监督制度, 调整了财政监督的职能。然而, 如何清晰地界定两种监督的职责, 如何使他们既各司其责又密切配合开展监督工作就成为不可回避的理论和现实问题。目前, 对这一问题的认识还不十分明确, 在现实中财政监督与审计监督的职责还没有完全理顺, 存在着不必要的重复和交叉。财政监督和审计监督职责的交叉主要存在于以下三个领域。

一是对财政资金运行过程监督的交叉。根据《中华人民共和国预算法》第九、十章的规定以及其他相关法规的规定, 财政监督的对象包括本级各部门及其所属单位预算的执行, 下一级财政部门财政收支计划情况, 各项财政收入的征管和财政资金的分配、使用、效益情况, 财政部门有权对本部门违法违纪问题进行处理。根据《中华人民共和国宪法》和《中华人民共和国审计法》的规定, 审计监督的对象包括国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支等。

二是对国有企事业单位监督的交叉, 财政监督和审计监督对国有企事业单位监督的交叉是目前重复监督的关键。如果将全部国有资金作为一个系统, 财政部门作为国有资金的管理部门, 审计部门作为国有资金的监督部门, 两个部门的监督一个来自系统内, 一个来自系统外, 这种监督是不同层次的。但问题是, 国有资金分布于大量的国有企事业单位中, 如果将每一个企事业单位作为一个主体来看, 财政监督和审计监督都是外部的

监督, 它们都在承担国家管理和监督国有企事业单位的任务。那么这种交叉在实际执行过程中就很难分清层次, 很难划清责任, 再加上其他部门的经济监督, 就会给国有企事业单位带来沉重的负担。

三是对会计事务以及对会计师事务所管理监督的交叉。按照《中华人民共和国会计法》的规定, 财政部门主管全国的会计工作, 对各单位的会计资料有权实施监督, 财政部门有权对会计师事务所出具审计报告的程序和内容进行监督。在《中华人民共和国审计法》中也规定审计机关有权检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料和财产。按照有关规定, 国家审计机关也有权对社会审计组织进行监督。^[1]这里包括两个方面的交叉, 一是对会计事务管理监督上的交叉, 二是对会计师事务所这一社会审计组织监督的交叉。

当然, 上述的职责交叉并不都是无效的和不必要的, 明确认识和划分不同的重复和交叉, 针对不同的情况提出不同的方案以便妥善解决这一问题, 是本文所要研究的主要内容。研究和解决这一问题, 对于提高监督的效率, 增强监督的效果, 发挥政府职能部门在市场经济中的应有作用具有重要的理论和现实意义。

一、财政监督和审计监督的本质和特征

为了解决上述问题, 必须在理论上界定清楚财政监督和审计监督各自的职责, 然后再作具体划分。职责是指某一主体为达到某种目的而承担的任务, 它是由其本质所决定的。所以, 只有寻根溯源, 追查财政监督和审计监督的本质, 分析各自的特征等方面问题, 才能理清各自的职责, 才能使各自的工作有所依据并相互协调。

【收稿日期】 2004-09-04

【作者简介】 韩丽荣(1963-), 女, 吉林大学商学院副教授, 吉林大学经济学院在读博士研究生, 研究方向: 审计学; 郑丽(1964-), 女, 吉林大学商学院讲师, 吉林大学东北亚研究院在读博士研究生, 研究方向: 审计学, 区域经济。

财政监督与审计监督具有相同的属性,即监督,但他们却属于不同层次下的监督。财政监督是属于财政管理下的监督,审计监督则是一种独立的经济监督,它们都是代表国家行使职能。国家的职能基本上可分为管理与监督两大类,两个方面同时存在于国家治理整体中。^[2]从大类上说,财政监督行使的是国家的管理职能,而审计监督行使的是国家专门的经济监督职能。当然,这种职能的划分是一个历史的发展过程,在国家设立之初,管理和监督的职能并没有划分清楚,财政监督和审计监督往往是混合在一起的。随着经济的发展,分工的加细,国家的管理职能和监督职能最终分离开来。财政机关在整个国家的大系统中行使管理职能,而财政机关又有其自身系统的管理和监督的职能,审计监督在国家大系统中行使监督职能,但它在自己的系统中也有其自身的管理和监督职能。财政的主要职责是管理,这是矛盾的主要方面,它决定了事物的性质,它的监督主要是对自身财政资金和财务资金的监督,是属于管理中的监督;审计的主要职责是监督,它的管理是属于内部的管理,是属于监督中的管理。财政监督和审计监督的本质决定了他们具有不同的特征。

(一) 财政监督是寓于财政管理中的监督,而审计监督是一种独立的经济监督

栾盛元、木子(2002)认为,财政监督是实现财政职能的一种手段,而不是财政的一种职能。财政监督的作用不应该仅仅局限于发现问题的存在,而应该预防并阻止问题的产生,要从完善制度入手来提高财政监督的效率。并认为,财政监督是公共财政的内在要求,是财政管理体系的重要组成部分。^[3]牛成毅(2002)提出应建立管理型财政监督的模式,认为监督活动应渗透于财政管理的各个方面。^[4]我们认为,财政监督仍然是财政的一种职能,但不是其基本职能,而是管理职能派生出来的职能,财政监督职能对财政管理职能具有从属性。主要表现在两个方面:一是这种职能的实现与管理财政资金、财务资金的活动同步进行,财政管理的触角伸到哪里,财政监督的范围就涉及到哪里;二是这种职能作用的发挥是通过管理活动来完成的,在监督中发现问题要靠管理活动来纠正和调整。财政监督的这一特点对于及时发现和纠正预算执行中的偏差,保证财政分配的科学性、正确性和有效性,发现管理中的问题,纠正违法违纪行为,更为直接、及时、有效,对于财政和财务管理水平的提高更有促进作用。

审计监督是一种具有独立性的经济监督活动,需要由专门机构和专职人员独立地进行。我国国家审计机关独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。为了保持独立性,审计机关和审计人员不行使被审计单位的管理职能,不从事被审计单位的任何业务。明确独立性从本质上说是十分重要的,首先,它表明审计监督的不可替代性;其次,审计监督也不可能代替其他经济监督。

(二) 财政监督主要是对国家财政资金和财务资金的内部监督,审计监督是一种外部监督

如果把国家财政资金、财务资金和政府公共资金作为一个系统的话,财政监督是系统内部的自律行为,审计监督是系统外部的他律活动。虽然财政监督和审计监督在监督对象上具有相同性,但它们的监督主体却有内外之分,从不同的角度保证被监督对象的健康运行,使监督更加完整,更为有效。内部监督为自

己的目标服务,使财政资金的管理效率更高,效果更好,同时遵循财政法规、财政政策,为外部监督提供良好的条件。但仅有内部监督是不够的,外部的监督更为客观,更能满足有关各方的需要,具有更高的权威性和公正性,外部的监督也更能促进内部监督的加强。财政内部监督和审计外部监督形成了监督的层次性,提高了监督的有效性。

(三) 财政监督具有建设性,审计监督具有惩罚性

财政监督和审计监督虽然都属于经济监督活动,但它们的目标和侧重点是不同的,财政监督侧重于从正面加以改善,审计监督侧重于从反面予以处罚。财政监督处于财政资金运行的内部,容易了解情况,发现问题,富有建设性。通过监督,把各单位经济活动和经营管理中存在的问题揭示出来,在进行处理的同时,更注重提出改进的意见,把有关情况及时反馈给政府及有关各部门,为有关单位制订和调整国家宏观经济政策服务。这对于加强财政资金的管理,发现财政管理中存在的问题,避免损失和浪费有很大的意义。特别是在我国目前构建新的公共财政框架过程中,出现了大量的新情况、新问题,急需加强管理和监督,把运行中出现的问题反馈回来,供政府制定和调整财政等有关政策服务,财政监督在这一方面是大有可为的。国家审计监督的目的主要是对被检查单位的违法违纪行为进行处罚和提出行政处罚建议,通过对经济活动和经营管理中不法行为的制裁,保障国家财政资金、财务资金以及政府的有关社会公共资金的安全、完整、不被破坏和侵蚀。

(四) 财政监督具有对有关社会事务的管理监督权,审计监督仅对国家(政府)财政资金、国有财务资金和有关公共资金具有监督权

由于会计活动与国家财政有密切的关系,即会计核算的有关信息是形成财政收入的基础,又由于我国长期以来会计对财政的从属性,因此,我国的财政部门一直对会计事务拥有管理监督权。这是一种管理监督社会事务的权力,它不仅针对国有单位,而是针对整个社会。在社会主义市场经济条件下,这一权力不仅不应被削弱,而且应进一步得到加强。国家审计部门只对国家财政资金、国有企事业单位的财务资金、国有金融机构和有关社会公共资金有监督权,而没有管理权。审计部门在对国有资金进行监督时,可能也会涉及到各单位的会计资料和有关会计事务,但它的监督重点是这些资料和有关事务反映出来的经济活动和问题,而不是会计事务本身。财政部门除了对各单位拥有直接的会计事务的管理监督权,还对会计师事务所拥有会计事务的管理监督权。会计师事务所是市场经济的主体,是从事社会审计的单位,不是国有企事业单位,因此不应受国家审计部门的管辖。我国改革开放初期,由于历史的原因,国家审计承担了管理审计师事务所(后来与会计师事务所合并)的责任,随着我国经济关系的理顺,国家审计就不应再涉足社会审计事务。国家审计和由会计师事务所承担的社会审计是两个不同领域的审计活动,它们之间没有必然的联系。

财政监督和审计监督的本质和特征决定了两者监督的对象和范围,他们既有相同之处,又有不同之处。相同的之处主要有:监督的对象都包括政府财政资金和国有企事业单位的财务资金。不同的之处主要有:财政监督包括对全社会会计事务的管理和监督,也包括对会计师事务所的管理和监督,即对社会审

计的再监督,这种监督的权力实质上是一种社会事务的管理权。而国家审计监督的对象不包括对全社会会计事务的监督和对外部会计师事务所的监督,因为审计的监督权力不包括对外的管理权,而只是对财政资金、国家财务资金、国家金融资金和有关社会公共资金的监督权。这种监督对象和范围上的差别是两种监督形式具有不同职责的最直接的依据。

二、解决财政监督和审计监督职责交叉的思路

按照以上的理论分析来考察现实中的问题,我们认为,解决财政监督和审计监督的职责交叉主要有以下三种思路。

(一) 对财政资金运行过程监督的交叉可以继续保留

这种交叉是正常的交叉,是不同层次的交叉,是不可避免的交叉。财政部门 and 审计部门从不同的角度,不同的立场和不同的目标共同对财政资金进行监督,财政监督是一种自律的行为,审计监督是一种他律的活动,他们相互配合会使财政资金运行得更有效和安全。

但是,目前财政监督和审计监督还未真正发挥好其应有的作用,财政监督应侧重于对整个国民经济活动中财政资金的筹集、分配行为的全面监督,涵盖财政收支活动的全过程,^[5]应该对财政运行全过程进行预警、监测、分析、矫正,在管理中进行监督,在监督中加强管理,真正肩负起财政监督本身应承担的重任。审计监督重点应做好财政资金的事后监督,实现对财政监督的再监督,真正发挥好独立监督和外部监督的作用,大力查处违反国家财经法纪的行为,堵塞漏洞,惩治腐败,保证财政资金运行的安全,保护国家的财产不受损失。这样,财政监督和审计监督密切配合,一个在系统内,一个在系统外,构成监督的不同层次和不同角度,发挥各自独特的作用。

(二) 通过工作协调解决对国有企事业单位监督的交叉问题

目前,对财政监督和审计监督中国有企事业单位监督的交叉问题只能通过工作协调加以解决。国有企事业单位财务资金的初始投入是国家的财政资金,作为国家财政资金、财务资金的主管部门,财政部门拥有管理权,作为国家财政资金、财务资金的监督部门,国家审计部门拥有监督权,但对国有企事业单位来说,这两种权力均来自外部,构成重叠和交叉。这一问题从目前来看只能通过财政部门 and 审计部门的工作协调来解决。从长远来看,随着国有经济比重的下降,国有资金逐渐从竞争性领域中退出或减少,财政监督和审计监督的范围会缩小,重复检查的矛盾会下降。对国有资金完全退出和参股的企业,财政部门主要通过行使会计事务的管理权进行监督,^[6]而国家审计部门则不应再行使监督权。对国有独资和控股的企业,也应同其它市场经济主体一样,首先由会计师事务所进行社会审计,然后,再由财政部门 and 审计部门进行监督。

(三) 通过职责调整解决对会计事务和会计师事务所管理和监督的交叉问题

对会计事务及对会计师事务所的管理和监督应完全划归财

政部门,国家审计部门应从这一领域中退出。原因有以下几个方面:

1. 无论是从本质上看还是从法律规范上看,财政部门都具有会计事务的管理监督权。这一权力使其有依据管理和监督会计事务以及会计师事务所。审计部门拥有的仅仅是对财政、财务、社会公共资金的监督权,而没有对社会事务的管理权。

2. 财政部门有能力行使好这一权力。从会计管理的历史来看,我国的会计事务管理权历来由财政部门行使,财政部门熟悉这一领域,具有多年的经验,有一批监督的力量。对会计师事务所来说,财政监督是一种外部监督,是代表国家和政府行使行政管理权力,具有很高的权威性。

3. 从实践上看,财政部门对会计事务和会计师事务所的管理和监督也起到了良好的作用。我国在走向社会主义市场经济的进程中,需要培养和规范市场经济本身的监督力量,社会审计就是这样一支力量,它具有独立客观的地位,独立承担责任的能力,与市场经济相匹配知识、经验和技能。然而,市场经济不是万能的,它有自身的不可克服的缺陷,会计师事务所也需要政府和社会的有效监管。美国安然公司等一系列财务舞弊案给社会带来了很大的震动,美国目前也加强了政府监管的力量。^[7]这又给我们带来了新的启示,我们在大力发展注册会计师事业的同时,还要加强政府的监管,这样才能使市场经济的发展健康有序。最近几年财政部门的会计信息质量检查工作取得了很大的成效,查处了一些违法违规的会计师事务所和注册会计师,会计师事务所的监管得到了加强。

4. 国家审计部门对会计事务和会计师事务所监督的撤出,并不会影响监督的效果,而只会提高监督的效率。就目前来看,国家审计部门对会计师事务所的监督,完全与财政部门的监督执行国家同样的职能,构成了重复和交叉。国家审计部门的撤出,会使财政部门对自己的管理和监督独立负责,同时也会减轻被审单位的负担。

【参考文献】

- [1] 李金华. 审计理论研究[M]. 北京: 中国审计出版社, 2001.
- [2] 周慎, 李学诗, 沈延安. 审计主体概论[M]. 北京: 中国审计出版社, 1995.
- [3] 栾盛元, 木子. 公共财政框架中的财政监督[J]. 财政监察, 2002, (4).
- [4] 牛成毅. 浅议建立管理型财政监督工作模式[J]. 财政监察, 2002, (4).
- [5] 中华人民共和国预算法. 1994年3月22日第八届全国人民代表大会第二次会议通过, 自1995年1月1日起施行.
- [6] 中华人民共和国会计法. 1985年1月21日第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过, 1999年10月31日第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议修订自2000年7月1日起施行.
- [7] 葛家澍, 黄世忠. 安然事件的反思——对安然公司会计审计问题的剖析[J]. 会计研究, 2002, (2).

(责任编辑: X 校对: R)