

刍论完善我国经济责任审计问责制

毛玉 李江涛(博士) 于维轅

(西南财经大学会计学院 成都 611130)

【摘要】 我国经济责任审计问责制经历了改革与探索,虽然有了一定的发展,但是仍然存在一些问题。本文从优化问责环境、多元化问责主体、标准化划分责任形式、强化责任处理、深化审计结果利用等方面对完善我国经济责任审计问责制提出了相关建议。

【关键词】 经济责任审计 审计问责制 同体问责 异体问责

经济责任审计问责制是指审计机关、立法机构、司法部门等问责人在开展经济责任审计活动中,发现被审计部门或单位责任人的责任缺失和违法、违纪、违规等行为,追究相关责任人的责任并给予惩戒的制度。这一制度不仅有利于深化审计问责的内容、扩大审计问责的范围、提高审计问责的效率、促进我国审计问责机制的不断完善,也有利于党政干部强化权力约束、揭露错弊、促进民主政治的建设进程。

一、我国经济责任审计问责制存在的问题

1. 法律规范不完善。我国目前还没有以立法的形式建立一部全国统一的整合相关各类法规的经济责任审计问责法。我国当前对经济责任审计的法律规范主要是2010年新颁布的《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》,而政府问责制的主要法理依据是宪法、政府及公务员的相关法律规范、党内文件的规定等,如《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》、《党政领导干部辞职暂行条例》等。有的地方政府在相应的法律规范上做出了大胆尝试,如南京市出台了《领导干部经济责任审计问责建议暂行办法》,江苏省宿迁市出台了《领导干部任期经济责任审计结果公开问责评议办法》等。但这些规章制度难以得到推广,缺乏普遍适用性。由于法律远远不能满足实践的需要,从而致使经济责任审计问责的主体、客体、标准、利用等方面都不能得到有效的规范,问责的结果缺乏持续性和公正性,经济责任审计问责制的效能也难以得到充分发挥。

2. 问责主体单一,异体问责薄弱。问责主体指的是经济责任审计问责的实施者。根据问责主体的不同,可以分为同体问责和异体问责。同体问责是指执政党系统对其党员干部的问责和行政系统对其行政人员的问责。审计机关作为我国行政机关的组成部分,又要对党政领导和国有企业领导人进行审计和问责,必然因独立性的缺失而难以发挥审计问责的最优效果。此外,在经济责任审计问责过程中,对于审计的结果处理通常是由上级问责下级机关。由于上级与下级需要承担连带责任,因而难以保证问责结果的公正性。所以,我国实行

的同体问责具有较强的随意性,处罚与责任不对等的现象经常出现。

所谓异体问责,即问责的主体不仅包括国家行政机关、立法机关和审计机关,也包括其他政党、社会团体、新闻媒体和公众。异体问责是来自系统之外的、更符合民主政治要求的问责机制。在我国经济责任审计问责的实践中,较多的是纪检和组织人事部与审计机关的配合,但是人大、司法、其他政党、公众和舆论都没有充分发挥作用。人大问责的缺失使得经济责任审计问责缺乏有效的法律依托;司法纪检等机关职能发挥不到位使得审计的结果难以得到有效处理,责任承担难以落到实处;其他政党、公众、舆论难以在审计问责中发挥作用,审计问责变得势单力薄,缺乏公正性、透明性,难得民心。缺乏异体问责是目前政府问责制实施中的又一困境,长此以往会削弱经济责任审计问责制的实施效果。

3. 问责对象不全面,内容狭窄模糊。经济责任审计问责的客体表现为两个方面:一是问责对象,即向谁问责、问谁的责;二是问责内容,即问责什么。

就问责对象来讲,“对人问责”仍未得到落实。2010年的新规定把经济责任审计的对象范围进行了扩展,涵盖了从乡镇级到省部级的党政领导干部和国有企业的法定代表人,这无疑是个巨大的进步。但是,在我国经济责任审计问责的实践中,仍然存在一些违纪问题明明有直接的责任人,却将责任推向集体决策,从而由集体承担责任的现象。但是,“集体负责”实际上是谁也不承担责任,责任难以追究到具体人的身上。

就审计问责的内容来讲,“任中问责”、“不作为问责”和“绩效问责”仍然缺失。我国问责的适用范围过于狭窄,往往是针对离任领导干部进行审计问责,有的甚至变成了事故发生后被动的善后程序,缺乏“任中问责”造成了审计问责与调任、事故处理的时间差,也必然导致审计问责实际效用递减。此外,目前的问责以事故灾害为主,没有将“无为”纳入“问责”实施的范围中,这给很多不作为的“庸官”留下了生存的土壤,影响到建设责任型政府的大局。近几年,经济责任审计不再局限

于单纯的财政财务收支审计,开始注重绩效审计。但是由于审计手段的单一、审计人员自身素质等原因,经济责任审计内容延伸不到位,绩效审计问责的深度还不够。

4. 审计结果运用不充分,公告、问责与审计脱节。经济责任审计由审计部门负责组织实施,而审计结果问责和运用主要是由人事管理部门和纪检部门负责,客观上造成了审计过程与利用结果问责的分离。

一方面,审计结果的运用不透明、不公开,公告制度的建立和执行还达不到要求。按照2010年的新规定,经济责任审计任期结束后,审计机关出具的审计结果报告在送达被审计领导干部及其所在单位时,报送本级政府行政首长,必要时报送本级党委主要负责人;提交委托审计的组织部门;抄送联席会议有关成员单位。这一规定导致公众没有充分的知情权和参与权,审计和问责失去了公开性、透明性,不能形成互动的动态问责,审计问责难以落实。

另一方面,“先任后审”或“先离后审”的现象普遍存在。往往一些单位的领导已经调任,经济责任审计还没开始实施,这种先离后审的方式使审计结果严重滞后,造成审计与问责、审计与干部任用相脱节,影响了审计监督作用的有效发挥。由于审计机关一般不具备充分的问责权,在加强和改进党政干部经济责任审计问责制的过程中,往往需要与其他政府问责人之间协调配合。但审计问责的协调配合机制还不完善,如由于审计之后的纪委监察和司法没有及时跟进,导致许多事后查明为大要案的一些涉案嫌疑人不知所终,致使国有资产流失。有关部门之间的协调配合机制不完善,政府相关监督部门之间协调不够,这在一定程度上影响了经济责任审计问责的效果。

值得注意的是,当前审计问责的结果依然带有浓厚的行政色彩。被审计部门和责任人所面临的最坏结果无非是行政处罚:对单位和部门没收违纪违法收入、罚款;对个人记过、降职或撤职。被审计单位和责任人违纪违法的收益与成本不对等,惩戒力度远远不够,从而导致违规违纪问题和案件屡查屡犯、屡禁不止。

二、完善我国经济责任审计问责制的措施

1. 优化问责环境。经济责任审计问责制的建立,需要创造相应的外部环境,尤其是加强法律和舆论的支持,减少外部阻力。

(1)法律支持。为了规范经济责任审计问责制,当下需要创建一部新的法律,对经济责任审计问责的主体、客体、程序、信息披露、处罚等通过法律进一步明确。该法律必须涵盖经济责任审计问责的全部内容,做到全面、客观、公正、方便,并且能够在全国各地区推广,还应该保证与之前存在的法律规章相协调,能够做到法律规范的顺利过渡。需要注意的是法律执行力的问题,要坚持“从严治政”、“从严治法”,必须“从严司法”。在审计问责方面,应该细化处罚标准,加大处罚力度和法律的震慑力。此外,为保障问责工作顺利开展,必须对相关的法律救济做出强制性规定。除了2010年新规定中提出的可以向审计机关提出申诉和要求复核,还可以建立审计听证机制,以保障经济责任审计问责的合法性、连续性。

(2)舆论支持。原中纪委副书记刘锡荣将监督的困境归纳为:“上级监督下级太远,同级监督同级太软,下级监督上级太难,组织监督时间太短,纪委监督为时已晚。”为强化监督权,可以考虑将某些重大事件的监督外部化,引入外部的舆论监督。随着审计风暴的升级,舆论对审计问责制的走向产生了巨大的影响。舆论对审计问责的监督可以贯穿于整个问责程序的始终,而且其成本低、传播范围广泛、效用高,所以有必要充分利用网络等持续性强、覆盖面广的舆论工具为经济责任审计问责提供有效的外部支持。除必要的新闻审查制度,各级政府不应采取回避、封锁信息的态度,应让媒体能够向大众迅速、充分和客观地报道审计问责结果,使公众获得更大的知情权和表达权,推动经济责任审计问责的公开化、透明化。

2. 多元化问责主体。多元化问责主体是以国家审计机关为中心,以联席会为纽带,综合人大、司法、人事等多个部门和公众舆论的联合监管体系。

(1)多元化问责主体坚持的原则。经济责任审计的多元化问责主体必须坚持独立性、协调性和高效性原则。

第一,独立性原则。独立性一直被认为是审计的灵魂。经济责任审计问责制的设计,应充分考虑保证问责主体的独立性。在改革的过程中,有必要着力于以下两个方面:①审计问责的主体要独立于被审计单位。审计和问责的机构及成员需要与被审计的领导干部无任何利益关系,防止出现威胁独立性、丧失公正的情况。对于影响独立性的情况,必要时可以调离相关人员或者多部门参与监督。②经费的独立。为保证审计机关的经费充足到位,有必要建立上级人大常委会对地方政府财政预算中审计经费的执法检查,坚决杜绝一些地方政府“零预算”的行为。此外,为了保证审计问责机制的有效运行,审计署可以建立机动资金来保证经济责任审计问责项目的正常开展。

第二,协调性原则。推动经济责任审计问责制改革,需要实现审计问责主体与客体之间、审计问责主体之间的协调。首先是审计机关等问责主体与地方政府、领导干部的协调问题。党政领导应做到权责分明,明确“有权必有责”、保证各个岗位“职责明晰”,还应该增强责任意识和法律意识,规范自身的行为。党政机关和国有企业内部应建立严格的问责机制,加强内部控制,实现政务公开、民众监督、责任明晰,建立“责任型”组织。其次是各个经济责任审计问责主体的协调问题。经济责任审计问责是一项综合多个部门的工作,审计机关与其他部门的配合程度直接决定了审计问责的成效。以审计机关与人事、司法部门的配合为例,审计机关对领导干部的经济责任审计结果必须及时汇报给人事和司法部门,人事部门需要基于审计机关的审计结果决定人事任免和调任,司法部门必须及时对承担法律责任的当事人作出调查和处理,并将司法处理结果及时汇报给人事部门以及反馈给审计机关。

第三,高效性原则。高效性原则体现在两个方面:一方面,组织体系的建立要保证科学合理,要做到职责分明、权限清晰,能够保证整个组织体系的协调一致。中央审计机关内部通过对地方审计机关的经济责任审计问责进行适当授权和工作

任务分配,以减轻自己的工作压力、提高工作效率,使全国审计系统形成一个高效的整体。联席会议内部的各个部门也需要明确职责,审计问责的建议、处理、信息传递与反馈都必须明晰责任单位和责任人。另一方面,各个审计问责机关以最小的成本取得最好的成果,保证工作的经济性。这既要求审计队伍掌握先进的审计技术和程序、良好的技能和素质,也要求各部门充分协调和配合,以达到经济、高效地完成审计问责任务的要求。

(2)引进多个问责主体。

第一,充分发挥人大代表的问责职能。监督政府的工作是人大及其常委会的一项重要职责。目前各级人大作为我国的权力机构,其问责效能并未充分发挥与实现。我国人大代表大多是非专职的,没有太多的时间和精力来履行人大代表的职责。由此,专职人大代表的比例应予以提高,并保证人大内部的知识架构、促进人大代表的专业化。此外,各级人大对于政府和政府工作的监督问责权力必须细化和强化,人大的审查权、建议权和否决权必须得到有效行使,人大的独立性和权威性必须得到加强。增强人大的刚性问责功能是我国经济责任审计问责制的一个最为关键的突破口。

第二,加强联席会议制度的“问责”功能。经济责任审计工作联席会议办公室由中纪委、中组部、监察部、人事部、审计署组成。在改革中必须发挥联席会议的职责,做到有效地指导和协调中央与地方的经济责任审计问责工作,交流和通报经济责任审计问责情况,研究、解决经济责任审计问责中的困难与问题。同时,必须保证参加联席会议的各部门的相互配合,但对经济责任审计结果的利用和处理要根据各自的职责有所侧重。

第三,努力培育民主党派等问责主体。要充分发挥异体问责的作用,就要充分发挥民主党派的监督作用,畅通民主党派政治参与的渠道,使其更好地对党政领导人的经济责任审计进行监督与问责。

第四,完善公民公开问责体系。为了让公众对经济责任审计问责有更大的知情权、参与权、监督权,必须采用公开制,做到对党政领导干部的审计过程、结果充分公开,让群众更全面、具体地了解拟任用的领导干部。另外,应当建立群众问责的激励机制,提高公民举报和监督的积极性。通过高效的审计问责公开机制和畅通无阻的举报机制,辅之以适当的激励政策,更多的公民问责必将推动我国经济责任审计问责的发展。

3. 标准化划分责任形式。在确定了将向谁问责之后,有必要明晰:该问的责有哪些?对不同的问责对象追究什么责任?2010年新规定明确了被审计领导干部所应当承担的责任应区分为直接责任、主管责任和领导责任,但是在经济责任审计问责过程中还需要区分以下责任类型,做到问责规范的标准化、完善化,真正实现问责的“权责一致”、“责任自负”:

(1)区分集体责任与个人责任。针对经济责任审计处理处罚时“集体负责”现象严重、“个人审计”缺失的情况,必须强调追究个人责任,坚持权力与责任对应,确保所有相关责任人都按照各自应承担的责任受到追究。同时,对于一些屡审屡犯部

门的主要负责人,以及中央三令五申和已经明确的违纪违法行为的责任人,必须加大问责力度。

(2)区分前任责任与现任责任。前任责任与现任责任的界定不应是机械地进行时间上的截断,而是要根据经济事项的重要程度和延伸性特点来界定经济责任的归属。尤其是对政府债务的举借、管理和使用情况,政府投资和以政府投资为主的重要项目的建设和管理情况的责任追究上,需要综合运用会计、审计、工程、经营等方面的知识,评估、分析其影响,找到正确的责任归属。

(3)区分主观责任与客观责任。主观责任和客观责任的界定,要客观分析主观不努力或管理者能力有限造成的损失与不可预见的外部客观因素变化造成的损失。主观责任是指党政领导干部和国有企业领导人以权谋私、滥用职权、玩忽职守等主观原因造成的损失,客观责任是指由于不可抗拒外力、国家政策调整、法律不完善等原因造成的损失。属于客观原因的,审计评价中应给予分析说明,在追究责任时,也必须充分区分被问责人的主观过错与客观理由,做到罚则相当。

(4)区分合法责任与绩效责任。绩效问责可以实现经济责任审计问责机制的健全和功能的延伸,是经济责任审计问责的方向,但传统的审计问责通常关注的是官员的过错或过失,即合法问题,而轻视了绩效问责。在绩效问责制下,“无过”并不能成为逃避责任的借口,政府官员还会因未达到应有的绩效水平而被追究责任。因此,在经济责任审计问责过程中必须重视绩效责任。

(5)区分行政责任与法律责任。对于领导干部任期内的经济责任审计结果,必须追究行政责任和法律责任,特别要强调法律责任。当前对于领导干部任期内的经济责任审计问责,多是“引咎辞职”或者调离原单位,但是缺少对责任人的法律责任追究。为了避免审计问责“雷声大雨点小”的状况,对于其造成的重大损失应承担的行政责任和刑事责任应该制定量化的规定,追究相关责任人的法律责任,以起到警示作用。因此,对于责任大小,可以借鉴相关法律责任的分类划分为三大类:①行政责任,包括诫勉、通报批评、记过、记大过、开除党籍、停职检查、劝其辞职、引咎辞职、罢免等;②民事责任,包括罚款、民事赔偿等;③刑事责任,包括有期徒刑、无期徒刑、死刑等。

4. 强化责任处理,做好审计结果利用。责任处理是经济责任审计的目标,审计结果是整个审计成果的集中体现。审计结果的运用适当与否,是审计成果能否发挥重要作用的重要保证。我们应该从以下几个方面来做好经济责任审计结果的运用工作:

(1)发挥联席会议的作用,加强各部门的配合。为解决相关部门对审计结果利用的分歧,对于一些重大的经济责任审计问责案件,应该发挥联席会议的作用,加强各部门的配合,充分消除各部门之间的信息沟通障碍。纪检监察部门对审计移送处理或审计结果报告中反映的党政领导干部或企业领导人员,按规定程序及时做出相应的处理,为组织人事部门领导干部的任免提供参考依据。同时,纪检、组织、监察、人事等部门应及时将经济责任审计成果的利用情况反馈给审计机关。

国际保险合同会计准则演进研究

薛 艳

(浙江财经学院 杭州 310018)

【摘要】 由于保险业务的复杂性和特殊性,保险合同会计一直是国际会计理论研究的一个难题。本文介绍了IASB保险合同会计准则的研究历程,重点针对第二阶段的最新研究详细阐述其历史性突破。

【关键词】 国际会计准则 保险合同会计准则 DP ED

近十年来,国际会计准则理事会(IASB)一直致力于整合各国公认会计准则在保险会计核心问题上的差异,规范保险合同的确认、计量、列示和披露,最终针对保险合同制定一个高质量的、通用的、可行的全球公认会计准则。从早期的 Issues Paper、DSOP,到 IFRS4、DP,再到最新的 ED,应该说 IASB 对保险合同会计准则的研究取得了巨大成就。总体来看,IASB 保险合同会计准则项目研究历经了两个阶段,下面分别予以介绍和说明。

(2)加强追踪审计,落实审计整改。为了规范整改过程,审计部门可以在追踪审计中做出整改和处理问题报告。其主要内容包括:审计查出问题的整改情况、责任人的责任和整改情况、尚未整改和处理的原因和责任、准备采取的主要整改措施及整改期限。在整改过程中,如果调查核实构成违纪的就移交纪检监察机关处理;违法的则移交司法机关。审计机关还可配合各相关单位进行问题核实和数据查询,对于大案要案,可以成立专门审计小组进行配合。

(3)发挥审计成果“一果多用”的功能。经济责任审计成果具有“一果多用”的功能,党政领导应借以作为管理宏观经济的参考,组织人事部门应以其作为对被审计的领导干部业绩考评和职务任免的参考依据。纪检监察部门要把经济责任审计工作与构建惩治和预防腐败体系有机结合起来,严肃处理经济责任审计中发现的问题。各级纪检监察机关在开展这项工作时,要注意发现案件线索,深挖细查违反财经纪律行为背后的腐败问题,坚决惩治各种腐败行为。国资部门可作为国有资产管理及评价保值增值的依据,财政部门可作为改进和加强财政资金管理的参考。因此,必须完善审计成果运用机制,建立一个各相关部门都适用的成果运用办法,使经济责任审计成果得以充分地利用、规范地运作。

(4)采用“先免职、再审计、后任用”的问责链。领导干部的经济责任审计问责具有一定的整体性和连续性,要将经济责任审计问责贯穿于领导干部任前、任中和离任的全过程,坚持任前告知、任中审计和离任交接相结合。我国应试行先免职、再审计、后任用的做法。在组织人事部门决定干部离任或有调

一、IASB 保险合同会计准则项目初级阶段

国际会计准则理事会的前身国际会计准则委员会早在1997年就核准推动保险合同会计准则项目。1999年12月,保险合同指导委员会发布了保险会计的问题文稿,在对其进行修改的基础上于2001年6月向改组后的IASB提交了原则公告草案。这两个文件的发布目的是确定保险合同会计准则项目涉及的各类主要问题,评价用于解决这些问题的各种备选方案及其各自的优缺点。

整意向前,先免除其领导职务,再委托审计机关进行审计。待审计结果出来后,由有关领导和组织人事部门参考审计结果,综合全面情况决定是否任用。组织人事部门要做到不任免未进行经济责任审计或经济责任不清的领导干部,切实把经济责任审计结果运用到干部选拔任用工作中去。

(5)完善审计问责结果公告制度。审计机关把检查监督和问责的结果以“审计结果公告”的形式向全社会公开,既是审计机关履行职责、降低公众与政府之间在责任问题上的信息不对称程度的需要,也是其接受社会监督、群众监督、舆论监督的需要。在经济责任审计问责结束后,审计机关有必要对责任人的责任事故进行分析、找出责任原因,并对审计结果的利用做好追踪工作。在此基础上,审计机关应出具相关的报告,对改进相关工作提出制度化的建议,促进领导干部行为的规范性,建立预防机制和免疫系统。

【注】 本文系四川省社科规划项目“经济责任审计与经济权力监控研究——内在机理及经验证据”(项目批准号:09SC033)和国家社科基金青年项目“经济责任审计与腐败预防机制”(项目批准号:10CZZ010)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 彭振威. 企业经济责任审计若干问题的探析. 审计研究, 2001;2
2. 郑颖. 经济责任审计在政府问责制建设中的作用研究. 审计研究, 2009;3
3. 吴瑞勤, 孟祥霞. 基于经济责任审计的政府问责制体系的构建. 财会研究, 2009;3