论军民融合发展条件下的军地联合审计

张 祥

(军事经济学院 武汉 430035)

【摘要】军民融合发展具有军民共同参与、分工协作的特点,需要军队审计部门联合国家审计机关或有关审计机构对军民融合发展条件下的军事经济活动实施军地联合审计。本文对军地联合审计的内容作了简要介绍,并对如何顺利实施军地联合审计提出了对策建议。

【关键词】军民融合发展 军地联合审计 审计程序 审计力量

一、实施军地联合审计的重要意义

在新世纪新阶段,要实现富国与强军的统一,必须统筹国防军队建设与经济建设,在武器装备建设、军事人才队伍建设、后勤保障能力建设等国防和军队建设诸方面,依托国民经济发展,走军民融合发展道路。军民融合发展条件下,相关军事经济活动的真实性、合法性、效益性需要监督。军队审计部门作为法定的军事经济监督部门,必须充分发挥监督作用,为推动军民融合发展服务。

传统的军内联合审计局限于军队审计部门与军内单位或部门的联合,已经不能适应有效监督军民融合的军事经济活动的需要。军民融合的军事经济活动具有军民共同参与、分工协作的特点,涉及众多的军内外单位或部门,军队审计部门若不联合国家审计机关或有关审计机构共同审计,将因军队审计管辖范围的局限性而难以完成审计任务。所以,军队审计部门必须突破军内联合审计的做法,树立军地联合审计观,联合国家审计机关或有关审计机构,加强对军外单位或相关部门的联合监督,以弥补军内联合审计管辖范围窄的不足。但是,当前军队审计部门普遍缺乏联合国家审计机关或有关审计机构开展军地联合审计的实践经验。军队审计部门如何有效组织、实施军地联合审计是当前需要研究解决的重要理论和现实问题。

从国外军事经济审计情况来看,国外的国家审计机构积极参与军队审计工作,对武器装备研制、采购,人才培训、工程建设等军民融合的军事经济活动实施审计监督。不过,这种国家审计的参与主要是审计工作的分工,而非联合审计。因此,国外也没有军地联合审计的实践经验可供我国借鉴。

二、军地联合审计的内容

军地联合审计的内容是军民融合发展条件下的相关军事经济活动,主要是国防建设中需要依托国家经济社会发展的武器装备建设、人才建设、后勤保障能力建设等领域的相关军事经济活动。

1. 武器装备建设中的军事经济活动。总装备部是我军装备建设的领导机关,在军委领导下,主管全军装备工作,涉及装备科研、订货、保障部队使用直至装备退役、报废等装备建设活动。各级装备机关在总装备部的统一领导下各负其责。在装备建设活动中,装备研制、采购、大修等活动中的资源消耗活动,是军地联合审计的重要内容。

(1)装备研制中的军事经济活动。大型武器装备的研制,必须列入国家中长期装备研制计划,经过预研、型号研制、试验定型等阶段,才能批量生产装备部队。军民融合的装备研制活动往往涉及军民双方。"军方"主要是指总装备部、军兵种装备部、分管有关装备的部门等单位或部门,"民方"主要是指装备承研承制单位 ,双方是装备订货与组织装备研制、生产的关系,是需求与供应的关系。

装备研制活动所需资金主要由国防科研试制经费来保障。因此,装备研制活动中体现的经济关系主要是国防科研试制经费的计划、分配、使用和管理的关系。具体来说,总装备部与军兵种装备部、总部分管有关装备的部门等单位或部门之间是预(决)算管理关系,而军兵种装备部、总部分管有关装备的部门等单位或部门,与装备承研承制单位之间通过装备研制合同界定双方关系。前者是合同的甲方,后者是合同的乙方。可见,装备研制中的军事经济活动,不仅牵涉到"军方",而且牵涉到"民方",对这种经济活动的军地联合审计主要围绕装备试制合同的订立、履行、变更和解除展开,重点审查国防科研试制经费的分配、使用、管理等内容。

(2)装备采购中的军事经济活动。我军装备采购采取统分结合管理体制。总装备部是我军装备采购工作的领导机关,统一负责全军装备采购的计划管理和宏观调控。各军兵种装备部和总部分管有关装备的部门,在总装备部领导下,按统一计划分别负责本军兵种、本部门装备的采购。在市场化条件下,随着装备采购管理体制的改革, 我军装备市场化采购的比重逐步提高。装备采购严格按装备年度订货计划实施,可选择公开招标、邀请招标、竞争性谈判、单一来源、询价等采购方式。装备采购实行合同制, 采购合同由军队授权的单位与具备条件的军内外装备承研承制单位订立。

因此,对装备采购中的军事经济活动,军地联合审计主要

围绕装备采购合同的订立、履行、变更和解除展开,重点审查装备订货计划的制订与执行,采购方式的选择,装备采购预算的安排与执行,以及购置经费的使用与管理等内容。

(3)装备大修中的军事经济活动。装备修理按规定的修理级别,采取军队修理与地方修理、部队修理与军队工厂修理、划区修理与建制修理相结合的方法,由相应的装备维修保障机构组织实施。一般的,武器装备的大、中、小修,分别由总部、军兵种、军区和部队所属的军内装备修理工厂(所)、修理分队和使用单位按照分工组织实施。其中,装备大修由总部、军兵种、军区所属各类军内装备修理工厂组织实施,有时也由军外修理工厂组织实施。装备中、小修工作主要由军队内部的修理机构和装备使用单位承担。承担大修任务的军内装备修理工厂实行企业化管理,除完成装备大修任务外,还对外开展有偿服务活动。

对装备大修活动的审计,在需要延伸调查修理工厂与地方单位、部门的往来经济活动时,需要联合国家审计机关或有关审计机构,以确保审计工作的正常开展。而承担装备大修任务的军外修理工厂,不在军队审计管辖范围内,客观上也需要联合国家审计机关或有关审计机构,以弥补审计权限的不足。装备大修要择优选择承修单位,实行合同制管理。

因此,对装备大修中的军事经济活动,军地联合审计应主要围绕装备维修合同的订立、履行、变更和解除展开,重点审查装备大中修年度计划的执行,大修价格方案的拟订,装备大修经费的使用等内容。

2. 人才联合培养中的军事经济活动。依托国家和社会教育资源,实施军地联合培养人才是军民融合发展的应有之义。军地联合培养人才大体分两个层次:一是联合培养初级人才,该层次的人才培养主要依托地方高校培养本科层次的国防生作为后备军官。二是联合培养专业技术兵,该层次的人才培养主要是利用地方职业培训机构对士兵进行专业技术培训。人才联合培养活动通过联合培养协议界定军地双方的权利、义务关系。军地人才联合培养经费主要由军费保障,因此,军地联合培养人才中的相关军事经济活动主要是指地方教育培训机构使用、管理人才联合培养经费的有关经济活动。

因此,对人才联合培养中的军事经济活动,军地联合审计主要围绕人才联合培养协议的订立、履行展开,重点审查地方教育培训机构使用、管理人才联合培养经费等内容。

3. 军民融合后勤保障中的军事经济活动。军民融合是世界各国在特定历史条件下,为提高综合国力和构筑国家安全体系普遍采取的政府行为。广泛开展军民融合后勤保障活动,建立科学完整的军民融合后勤保障体系,是我军履行历史使命和迎接新军事革命挑战的必然要求,是我军在新世纪新阶段全面建设现代后勤的一项重大历史任务。军民融合的后勤保障活动需要审计监督,无论是非战争军事行动还是战争军事行动的后勤保障都具有军民融合的特征,而军民融合的后勤保障必然涉及众多的军内外单位、部门,军地双方通过社会化后勤保障合同来界定双方关系。

因此,对军民融合后勤保障中的军事经济活动,军地联合审计主要围绕社会化后勤保障合同的订立、履行、变更和解除展开,重点审查后勤保障计划的执行、经费使用等内容。

三、军地联合审计的实施

1. 建立军地联合审计制度。一项成功的事业必将与合理的制度框架相联系。制度提供了一个规范的行动框架,在工作中,有关各方在框架内行动,可有效降低不确定性,顺利完成工作任务。目前,我国军队审计部门对军民融合式发展中的相关军事经济活动开展军地联合审计尚无现成的制度框架,根据他方的成功经验,首先应建立合理的制度,为顺利实施军地联合审计创造条件。

解放军审计署作为军队审计的统率机关,在确立军地联合审计制度中责无旁贷。具体讲,解放军审计署要会同国家审计署联合制定颁发相关法规,正式确立军地联合审计制度,使军地联合审计“有法可依”、有制可循。

建立军地联合审计制度:一是要完善国家法律中有关军地联合审计活动的规定,主要是在《国防法》、《审计法》等有关法规中,对军民融合式发展中军地联合审计的操作方式作出明确规定;二是要建立和完善军队内部颁发的各项审计法规,主要是补充完善现行的《中国人民解放军审计条例》对军地联合审计的原则、审计管辖和审计实施等作出原则性规定。此外,还要结合有关法规制定颁发军地联合审计实施细则,对军地联合审计程序、内容、方法、要求等作出详细规定。

2. 划分军地联合审计主导权限。在军地联合审计工作的方针、政策、制度等方面,主导者具有最终决定权。对国家审计机关和军队审计部门而言,军地联合审计的主导权应归属哪一方呢?

我们知道,军民融合发展的诸多领域,审计客体众多,在众多的客体中,军内的单位、部门控制着从事相关军事经济活动所需的各种资源,这部分审计客体受军队审计部门管辖。军外的地方高校、科研院所、装备承研承制单位、修理工厂、社会化饮食保障单位等,通过国防生培养协议、国防科研合同、装备采购合同、装备大修合同、社会化后勤保障合同取得,使用和管理相关资源,地方组织参与的这些军事经济活动中,受军内单位、部门的约束,居于从属地位,但这部分审计客体中的国有单位受国家审计机关管辖。

上述这种审计客体的主从关系,需要军队审计部门在军地联合审计工作中拥有主导权,决定军地联合审计工作的方针、政策、制度。国家审计机关则利用其审计行政优势地位,支持军队审计部门完成军地联合审计任务,制定有关方针、政策和制度。

3. 明确军地联合审计程序。军民融合发展需要长期坚持不懈,才能取得良好的效果,最终为提高军队战斗力服务。

在军民融合发展进程中,军队审计部门联合国家审计机关或有关审计机构开展军地联合审计是一项经常性工作,其审计程序与其他经常性审计工作的程序一样,也分为审计计划、准备、实施、终结等阶段,各阶段的工作内容大致相同,但在细节上具有自身特色。

一是在审计计划的安排上,军队审计部门要与国家审计

会计师事务所合并会损害审计市场竞争吗

——基于天健合并的经验证据

李水力　华　颖　马士振

（中国人民银行长沙中心支行　长沙　410005　湖南株洲市财政局　湖南株洲　421000　湖南大学工商管理学院　长沙　410079）

【摘要】本文以合并后的天健会计师事务所为样本数据，实证检验了我国会计师事务所合并对审计市场竞争的影响，结果发现，虽然会计师事务所合并当年审计质量有所下降，但合并后一年审计质量即得到提升，且在5%的水平上显著；合并后会计师事务所的审计收费并没有形成垄断溢价，不会损害审计市场竞争。

【关键词】会计师事务所合并　审计市场竞争　审计质量　垄断溢价

2007年5月中国注册会计师协会（CICPA）发布了推动会计师事务所做大做强的若干意见。2009年10月国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》，鼓励会计师事务所“优化组合、兼并重组、强强联合，促进行业走跨越式发展道路”。2010年2月CICPA又印发了《会计师事务所合并程序指引（征求意见稿）》，从合并工作的具体执行层面上给予更多规范与指导。那么，我国会计师事务所合并是否确实提高了审计质量，行政手段促成的行业集聚有没有形成垄断溢价，进而损害审计市场竞争呢?这是一个亟待检验的问题。

一、文献回顾与研究假设

目前，关于会计师事务所合并的研究主要集中在分析其对审计质量的影响上。DeAngelo（1981）与刘峰等（2009）一致认为，当会计师事务所规模随着合并后的扩大，潜在的准租越多，相应地就越不可能为了单个客户而牺牲独立性，从而提高客户企业审计质量。曾亚敏、张俊生（2010）以中国2006年以来的8起重要的会计师事务所合并案例为研究对象，分析会计师事务所合并对409家客户审计质量的影响。研究发现，会计师事务所合并完成后，客户企业的可操纵性应计显著下降，盈余信息质量显著提高。这说明会计师事务所的合并有助于提高审计质量。

李凯（2010）以2007～2009年由中瑞岳华所等4家会计师事务所审计的上市公司作为样本，以会计稳健性和异常性营运资本作为审计质量的替代变量，考察了CICPA推出会计师事务所做大做强战略以来，会计师事务所合并前后审计质量的变化，以此检验合并后的会计师事务所是否真正做强。研

机关协商，确定将哪些军民融合发展项目列入年度审计工作计划。二是在审计组的组建上，应由军队审计部门审计人员、国家审计机关审计人员和有关审计机构的审计人员共同组成军地联合审计组，有关联合审计的协调由军队审计部门牵头。三是在审计工作的分工上，要将审计任务分解为具体审计事项，分别由军队审计部门人员、国家审计机关人员或有关审计机构人员负责。对与军地双方利益攸关的事项，则由军地双方人员共同负责。四是在审计结果的落实上，需要军队审计部门与国家审计机关或有关审计机构的密切配合，在审计程序中认真考虑落实审计结果的具体操作细节。

4. 加强军地审计力量协调。军民融合发展具有军地共同参与、相互协作的特点，决定了军民融合发展条件下的军地联合审计是一个由军地审计力量共同构成的有机系统。如果军地审计力量相互配合、协调运作，那么这个系统就会构成一张严密的监督网，发挥出强大的综合监督力。这种综合监督力要远远大于军队审计部门、国家审计机关或有关审计机构单独运作产生的监督力。在强大的监督网络作用下，军民融合发展条件下的有关军事经济活动就能得到有效的监督。

为使军地审计力量在军地联合审计中形成合力，必须有一个高效的协调中心。前已述及，军民融合式发展的诸多领域中，军内的单位、部门控制着从事相关军事经济活动所需的各种资源，这些资源依据各种合同分配到各地方有关机构使用。而监督军事经济活动真实、合法、有效的责任由军队审计部门承担，因此，军队审计部门具有作为军地联合审计力量协调中心的天然优势。

军队审计部门作为军地联合审计力量的协调中心，在工作中应始终抓住三个关键环节：一是主导制定相关资源分配、使用、管理的相关规定；二是协调国家审计机关或有关审计机构的活动，处理在军地联合审计中所遇到的问题；三是及时会同国家审计机关或有关审计机构处理审计结果，并将结果有选择性地对外界公布，以增强审计结果的公信力。

主要参考文献

1. 黄毓义，熊斌，乔晓林等.装备财务管理学.北京：军事科学出版社，2009

2. 于川信.军民融合式发展理论研究.北京：军事科学出版社，2008