

国有企业经济责任审计制度的 演进历程及基本经验

綦好东 何源睿 彭 睿 苏琪琪

一、引言

国有企业是推进我国现代化、保障人民共同利益的重要力量,是党和国家事业发展的重要物质基础和政治基础。国有企业领导人员作为国有资本的受托经营者,承担着经营管理国有资本并实现国有资本保值增值的职责。国有资本的代理链条较长,在受托者与委托者之间必然存在信息不对称产生的逆向选择和道德风险,这就需要建立行之有效的监督体系加以制约,对主要领导人员实施经济责任审计,正是这个监督体系的重要组成部分。随着经济体制改革的日益深化,国有企业法人地位得以强化,经营自主权不断扩大,这就亟须监督体系的实时跟进,而经济责任审计所具有的职能优势,能够对国有企业政策落实、法人治理结构及治理效能等形成有效监督,在制约和监督国企权力运行,防范企业领导干部拥有的公共权力产生异化和腐败等方面发挥独特作用。

关于国有企业经济责任审计的研究,现有文献主要集中在五个方面:一是本质、特征和改革发展研究。有文献认为,其主要特征是从“事”入手、通过对“人”的经济责任履行情况进行审计实现对责任人权力的监督和约束,它基于传统财务收支审计但又明显区别于财务收支审计,也是一种中国特色的绩效审计(李晓慧和金彪,2013),是中国特色国家治理下权力运行制约监督体系中的重要组成部分,是一般意义上的真实性、合法性审计与中国特色绩效审计的有机结合(戚振东和尹平,2013);面对新时代国家治理的新要求,应该从国家治理高度强化顶层设计、持续创新和完善制度,突出做好资源整合(审计署上海特派办理论研究会课题组,2019)。二是作用研究。有文献通过实证研究发现,经济责任审计有助于促进国企完善公司治理,降低股东对业绩较差CEO的容忍度,提高CEO强制变更的可能性(李映照和孙秀丽,2017);还有文献认为从目标确立到功能和作用发挥,均体现了经济责任审计所具有的腐败治理功效(封桂芹,2015)。三是经济后果研究。有文献研究了央企“任中”和“离任”两种方式对其控股上市公司股价反应和经营业绩的不同影响。研究发现,与任中审计相比,接受离

任审计的央企其控股上市公司市场反应更加显著为负;与离任审计相比,接受任中审计的央企其控股上市公司经营业绩有更多正向反应(张强,2020)。四是评价方法研究。有文献探讨了评价指标体系的构建,以及模糊层次分析法在评价企业领导人员履职尽责情况的运用,以期使国企领导人员经济责任审计考评结果更具综合性和客观性(罗彬和万国超,2007;赵丽芳等,2016)。五是制度史研究。有文献将2000年之前划分为利益导向阶段、契约导向阶段、体制和产权导向阶段三个阶段(薛岩和姬广文,2000),还有文献对制度历史沿革过程划分为起步探索、全面提高、深入发展三个阶段(李晓慧和金彪,2013)。

上述研究对认识国有企业经济责任审计的本质、作用和经济后果,寻求提升质量路径,以及把握未来改革和发展方向等都具有重要理论和实践意义,但也存在着基于制度视角研究文献匮乏的缺陷。制度是经济责任审计开展的系统化规则,其建设进程和成熟度直接关乎审计成效,而制度的形成和发展又必然有其特有的条件和自身演进规律。正确审视制度演进的历程,科学总结其基本经验,能够为构建更加成熟定型的国有企业经济责任审计制度,推动制度优势更好转化为国有企业治理效能提供经验依据;为加强国有企业主要领导人员管理监督,促进其履职尽责、担当作为提供更加完备的制度约束体系;为不断深化国有企业经济责任审计改革,使审计监督更好地服务做强做优做大国有资本和国有企业提供制度支撑。

二、国有企业经济责任审计制度的演进历程

自新中国成立到改革开放之前,我国并没有建立正式的审计监督制度,而是将应由审计承担的经济监督职能分散在财政等经济管理部门。改革开放之后,审计监督制度随经济体制改革的深化而在实践探索中逐渐形成并逐步完善。伴随着整个审计监督制度建设进程,国有企业经济责任审计制度也逐步建立,并日渐走向成熟。已有文献主要是从审计的政治和经济环境,尤其是国有企业改革进程对国有企业经济责任审计发展进行了阶段划分(薛岩和姬广文,2000;李晓慧和金彪,2013)。

鉴于经济责任审计在服务经济改革和国家治理中的特有功能,本文在借鉴已有研究成果的基础上,着重从制度建设进程和制度性文件内容的完备程度方面,将我国国有企业经济责任审计分为起步探索期、确立与发展期、成熟定型期。

(一)起步探索期(1986~1991年)

新中国成立之后,社会主义公有制经济很快得以全面建立,到1958年底,国有企业(当时称“国营企业”)的工业产值占比就达到89.17%(数据来自《中国工业经济统计年鉴(1995)》)。但因那时并没有设立独立的国家审计机关,将对国有企业的监督职能分散在财政等经济管理部门。经济改革之初,对国有企业的监督仍然局限于在财政机关内部设立经济监督机构,实施的是基于财政视角的检查监督制度。直到1982年《宪法》才正式确立国家审计体制,明确了国家审计的职责包括对国有企业财务收支的审计监督。1983年9月,审计署正式成立,开始履行国家审计职能。但当时国有企业的审计主要是财务收支审计及经济效益考核,没有建立专门针对企业领导人员的经济责任审计制度。

1985年,我国正式开始启动国有企业改革历程。期初,国有企业改革以“放权让利”为中心,希望通过政企分开、实行经营责任制,逐步扩大企业的生产经营自主权。1986年9月颁布的《全民所有制工业企业厂长工作条例》提出:“厂长离任前企业主管机关可以提请审计机关对厂长进行经济责任审计评议。”该《条例》首次提出经济责任审计这项工作。为贯彻该《条例》,同年12月,审计署发布了《关于开展厂长离任经济责任审计工作几个问题的通知》,明确对实行厂长负责制的全民所有制工业和交通企业的厂长进行离任经济责任审计,并对审计内容作出如下规定:财务收支合规合法性、盈亏的真实性、经济效益任期目标实现,以及国有资产损失浪费情况等。针对当时开展的全民所有制企业承包经营责任制,1988年7月,审计署专门颁布《关于全民所有制工业企业承包经营责任审计的若干规定》,明确审计机关具有对企业经营者进行审计监督的职能,以保护国家资产,维护国家、企业、经营者等合法权益,提高经济效益,严肃财经纪律,促进承包经营责任制的健康发展。从实践层面看,配合厂长负责制的实施,1985年,黑龙江、吉林、山东等省的部分地区审计机关便开始了厂长经济责任审计监督;1986年1~9月份,全国16个省、市、自治区审计机关探索厂长经济责任审计,对599家企业进行了厂长离任审计;1987年1~9月份,审计机关对3783家企业进行了厂长离任和其他经济责任审计;1988年,30个省、自治区、直辖市对8659家企业进行厂长(经理)经济责任审计,发现1922人有经济问题,166人有严重经济问

题,6571人无经济问题;1989~1992年,全国审计机关对12.6万多家企业进行了承包经营责任审计(中华人民共和国审计署,2021)。因此,经济责任审计制度自1986年起步到1991年,一直处于对经济责任审计目标、内容等初始制度建设的探索阶段。

这一阶段,国有企业经济责任审计制度建设及其实践主要是围绕国有企业“放权让利”改革,尤其是承包经营责任制进行的,这充分体现了经济责任审计服务国企改革和发展,维护国有资产权益的总体目标要求。虽然这一阶段的审计内容相对单一,也未能形成完整意义上的经济责任审计理论范式和实践模式,甚至还没有明确的经济责任审计概念,因此尚不能说当时已经确立了国有企业经济责任审计制度。但从另一方面看,厂长离任审计、承包经营责任审计等作为一种制度建设的初步探索,已经显现出国有企业经济责任审计制度的雏形,在缓解政府与企业信息不对称程度、进行经济责任评价及经济监督方面也发挥了重要作用。这为之后国有企业经济责任审计制度的确立和发展奠定了实践基础。

(二)确立与发展期(1992~2011年)

1992年至2011年是国有企业制度变革的重要时期,也是国有企业经济责任审计制度的确立和发展期。

自1992年起,社会主义市场经济体制转型目标更加明确,现代企业制度建设的核心内涵得以明晰,而国有企业和国有企业领导人员经济责任审计的制度和实践也主要围绕服务国有企业现代企业制度建设、促进国有资产保值增值而展开。

这一阶段中的2000年之前,国有企业经济责任审计虽没有在制度层面单独形成制度性规范文件,但审计机关对国有企业实施的财务收支审计、重点行业审计和专项审计,既有服务体制改革政策制定和落实、推动现代企业制度建设和防止国有资产流失的作用,也有发现问题线索、追究企业主要领导人和其他经济责任人责任的职能。例如,1993年至2000年期间,审计署及地方审计机关对粮食、铁路、邮电、交通运输、医药、烟草、物资流通、工业等各类企业展开了财务收支和专项审计,发现资产、负债、损益不实,收入转移、国有资产流失、盲目投资和担保等问题,有的甚至涉嫌犯罪(中华人民共和国审计署,2021)。

1999年5月,中共中央办公厅、国务院办公厅印发《国有企业及国有控股企业领导人员任期经济责任审计暂行规定》(以下简称《暂行规定》),2000年12月审计署印发《国有企业及国有控股企业领导人员任期经济责任审计暂行规定实施细则》(以下简称《实施细则》)。该《暂行规定》及其《实施细则》首次阐明了国有企业经济责任审计的目的、主体、对象、内容及程序,经济责任审计和财

务收支审计的关系。明确提出:应当通过对企业领导人员所在企业资产、负债、损益审计,界定清楚企业领导人员本人应当负有的主管责任和直接责任。1999年9月党的十五届四中全会审议通过的《中共中央关于国有企业改革和发展若干重大问题的决定》明确提出:建立企业经营业绩考核制度和决策失误追究制度,实行企业领导人员任期经济责任审计,依法追究违法违规等人为因素给企业造成重大损失的企业领导。这标志着我国国有企业经济责任审计制度的初步确立。

2010年10月,中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《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》(以下简称《审计规定》),将党政领导干部与企业领导人员经济责任审计合并一起予以制度规范。在涉及国有企业经济责任审计内容方面,根据国有资产监管体制的变化,除继续强调企业财务收支的真实、合法和效益情况,有关内部控制制度的建立和执行情况之外,还强调了对履行国有资产出资人经济管理和监督职责情况的审计。尤其值得注意的是,该《审计规定》扩充了经济责任审计范围,要求在实施经济责任审计时,应当关注领导干部在履行经济责任过程中“贯彻执行党和国家有关经济工作的方针政策和决策部署情况;制定和执行重大经济决策情况;与领导干部履行经济责任有关的管理、决策等活动的经济效益、社会效益和环境效益情况”。这一《审计规定》的颁布,标志着以国家审计为主体的国有企业经济责任审计制度框架的形成。

国有企业经济责任审计制度的形成,也体现在地方层面。这期间,各地纷纷出台相关制度,有的甚至采用了“条例”的形式,以确保国有企业经济责任审计的权威性。例如,黑龙江省和辽宁省于1996年分别颁布了《黑龙江省国有企业法定代表人经济责任审计条例》和《辽宁省国有企业厂长(经理)离任审计条例》,山东省于1998年10月制定并公布了《山东省机关事业单位及国有企业法定代表人离任审计条例》。

为践行经济责任审计制度,审计署和各地审计机关积极探索实施国有企业经济责任审计制度的工作机制。1999年10月,成立五部委组成的经济责任审计联席会议,负责交流、通报经济责任审计工作情况,审议、研究有关重要文件和规定,主持召开有关全国工作会议等(2004年4月增加了国务院国资委为联席会议成员单位)。联席会下设办公室,设在审计署,负责处理联席会议日常工作。针对当时国有企业股权改革过程中出现的违法违规问题隐蔽化、分散化和外围化等情况,2002年12月召开的全国企业审计工作会议就如何开展对国有和国有控股企业的审计提出了新思路:为更好促进国有企业加强管理、维护财经秩序、深化改革,实现国

有资产保值增值,国有企业审计应以经济责任审计为中心,以“摸家底、揭隐患、促发展”为主线,重点关注企业改制改革过程中国有资产流失和逃废银行债务的问题,全面测试企业的盈利能力、偿债能力和发展能力,重点评价企业会计信息的真实性、企业重大经济决策失误造成的危害、企业资产质量状况、企业法人代表执行国家有关法规的情况(祁建元,2003)。

国有企业经济责任审计制度的逐步确立,使经济责任审计进入了依法依规实施的轨道。例如,按照国务院部署,2000年审计署对中国工商银行等五家国有银行的行长及中国证监会主席进行了经济责任审计;受中央组织部委托,审计署对部分央企领导人员进行了任期经济责任审计。1998年至2001年,全国共审计企业领导人员1.7万人。2004年至2007年间,审计署先后组织了34户中央企业领导人员的任期经济责任审计。2008年至2012年,审计署对中央企业实施经济责任审计中发现,28户中央企业的60个重大项目在决策之前未能进行可行性论证或者论证不充分,产生直接损失、潜在损失达160.8亿元,对相关人员依法问责。这标志着,中央金融机构和中央企业领导人员经济责任审计的正式开始(中华人民共和国审计署,2021)。

与第一阶段相比,这一时期国有企业经济责任审计制度伴随着国有企业改革,其制度体系框架和制度实施机制得以确立和发展,其功能定位更加清晰、审计内容更加拓展、审计绩效更加显著、审计结果运用更加广泛,尤其是成为惩治和预防腐败体系的重要组成部分。

(三)成熟定型期(2012年至今)

党的十八大以来,党中央更加重视发挥审计在党和国家监督体系中的作用,在审计制度和审计体制等方面进行了一系列重大改革,经济责任审计制度建设成为国家治理体系和治理能力现代化建设的重要内容,并在实践发展中日渐成熟定型。

党的十八届三中全会审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确指出:加强和改进对主要领导干部行使权力的制约和监督,加强行政监察和审计监督。党的十八届四中全会审议通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》,从强化对行政权力制约和监督的角度,将审计监督同党内监督、人大监督、民主监督、行政监督、司法监督、社会监督、舆论监督等监督制度相结合,作为科学有效的权力运行制约和监督体系的基本内容。党的十九大报告明确提出要改革审计管理体制。党的十九届三中、四中全会都对审计监督体系和制度建设、审计职能发挥等提出了新要求。

2014年7月,中央经济责任审计工作部际联席会议

审议通过《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实施细则》(以下简称“2014年《实施细则》”)。2014年《实施细则》尽管是为贯彻实施2010年10月中央发布的《审计规定》而制定,但时隔近4年后出台的这—《实施细则》,在审计目标和内容等方面却超出了《审计规定》的相应表述。例如,将国有企业领导人员经济责任审计目标创新性地上升为“推进国家治理体系和治理能力现代化”的高度,将“贯彻执行党和国家、上级党委和政府重大经济方针政策及决策部署情况”列作经济责任审计内容的首位。2014年10月,《关于加强审计工作的意见》将“促进各级领导干部主动作为、有效作为,切实履职尽责”列作强化经济责任审计监督作用的重要内容。为加强党对审计工作的领导,更好地发挥审计监督作用,2018年3月《深化党和国家机构改革方案》明确提出:构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系,作为党中央决策议事协调机构。这从组织层面更加明确了审计监督制度在国家治理体系中的地位。为更好发挥经济责任审计的职能作用,2019年7月,《党政主要领导干部和国有企事业单位主要领导人员经济责任审计规定》(以下简称“新《审计规定》”)将促进经济高质量发展、促进全面深化改革、促进权力规范运行和促进反腐倡廉,推进国家治理体系和治理能力现代化作为经济责任审计的重要目标,并从组织制度、审计内容、审计实施、审计评价、审计结果运用等方面,为党政主要领导干部和国有企事业单位主要领导人员的经济责任审计,构建了一个全方位、立体化的规范体系。

伴随着国有企业经济责任审计制度的日渐成熟,国有企业经济责任审计定位更加清晰,审计内容更加丰富,审计实践能力和水平进一步提升。一是在审计定位上,基于常态化“经济体检”,“查病”和“治已病,防未病”的要求,聚焦经济责任,强化问责问效,对国企领导干部履行经济责任情况依法依规进行审计监督。这既是经济责任审计制度的创新,也是经济责任审计理论的一大突破。二是在审计内容上,更加注重对党和国家政策执行情况审计,不仅监督国有企业领导人员经济责任的履行情况,也注重国有企业领导人员政治责任的履行情况;强调审计全覆盖,国企国资走到哪里,审计监督就要跟进到哪里。例如:聚焦国企改革政策落实和执行成效,将国有企业建立中国特色现代企业制度、落实企业党组织在公司法人治理结构中的法定地位、深化国企混合所有制改革、转换经营机制、进行投资运营公司试点、剥离企业办社会职能等作为经济责任审计的重要内容,充分体现了政策执行审计在经济责任审计中的特殊重要性。围绕审计全覆盖,2017年1月,中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于深化国有企业和国有资本审

计监督意见》明确要求:深化国有企业和国有资本审计监督,要围绕国有企业、国有资本、境外投资以及企业领导人履行经济责任情况,做到应审尽审、有审必严。基于制度要求和制度指引,2013年至2020年审计署组织实施了124户中央企业领导人员经济责任审计,地方审计机构也结合当地实际开展了领导人员经济责任审计工作,山东省审计厅2019年底之前已经完成了对39户省属国有企业的审计全覆盖(中华人民共和国审计署,2021)。三是在审计评价标准建设、审计方法创新及审计结果运用上,更加科学、规范。例如,2014年《实施细则》对评价标准和方法做了详细规定,对领导干部应当承担的三类责任——直接责任、主管责任和领导责任的认定依据和“情形”作出了明确界定,新《审计规定》则进一步明确了审计评价对领导干部责任认定时应遵循的“三个区分开来”,既要求准确认定责任,又注意保护干部干事创业的积极性;在审计结果运用方面,更加注重经济责任审计结果在干部考核、任免和奖惩机制中的作用,以及认定相关部门在运用审计结果方面的应有职责。

2019年4月,《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》进一步明确提出:到2020年,基本形成与国家治理体系和治理能力现代化相适应的审计监督机制。2012年以来,国有企业经济责任审计制度伴随着经济体制改革的深化,尤其是随国家治理体系和治理能力现代化的进程而不断发展并走向成熟,其组织制度、审计内容、审计实施、审计评价、审计结果运用等更加规范和富有效率。这也说明,目前我国已经构建了一个全方位、立体化,并基本成熟定型的国有企业主要领导人员经济责任审计制度体系。

三、国有企业经济责任审计制度建设的基本经验

伴随着经济体制改革,特别是国家治理体系和治理能力现代化进程的系统推进,我国国有企业经济责任审计制度经历了从无到有、从起步探索到成熟定型的创新发展过程,创新性地走出了一条国际上独一无二的国家审计制度建设道路,已经建立起了相对成熟的具有中国特色的国有企业经济责任审计制度体系,并在服务国有企业改革发展和国家治理体系完善中发挥着重要功能作用。

(一)坚持党对国有企业经济责任审计制度建设的领导

中国特色社会主义最本质的特征是中国共产党的领导。国有企业经济责任审计制度从起步探索到确立和发展,再到成熟定型,都是在党的领导下稳步推进的。党和国家监督体系既是实现全面从严治党的重要路径,也是推进国家治理体系和治理能力现代化的重要支撑。加强党的全面领导是建设好党和国家监督制度

的前提,也只有坚持党的全面领导,才能够确保监督制度的权威性。从1986年9月《全民所有制工业企业厂长工作条例》最早提出“厂长经济责任审计”要求,到新时代基于完善权力监督制约体系建设而进行的企业领导人员经济责任审计制度完善,都体现了党对国有企业经济责任审计制度建设的全面领导。作为监督体系的重要部分,国有企业经济责任审计制度是监督党政领导干部在国有企业工作中履职尽责情况的成功制度,在确保党中央政令畅通、令行禁止,促进领导干部履职尽责、担当作为、廉洁自律等方面发挥了无可替代的作用。也正是通过不断完善党领导国有企业经济责任审计制度建设和实施的工作程序和运行机制,才能够在党的全面领导和党的统一指挥下,构建起全面覆盖、权威高效的国有企业经济责任审计监督制度,完善了国有企业经济责任审计的监督、评价、鉴证职能,规范了国企领导人员权力行使,促进了决策权、执行权和监督权的协调运行。

(二)坚持以马克思主义权力监督观为指导推进国有企业经济责任审计制度建设

中国共产党人继承和发展了马克思的权力观,形成了符合中国特色社会主义实践的马克思主义权力观。习近平总书记指出:“马克思主义权力观,概括起来是两句话:权为民所赋,权为民所用。前一句话指明了权力的根本来源和基础,后一句话指明了权力的根本性质和归宿”。国有企业领导人员所拥有的国有资产支配力,从浅层次看是受政府之托代为经营管理国有资产和国有资本,本质上却是受人民之托行使国有资产经营管理权力,理应接受人民监督。但由于国有资产与全国人民之间的委托代理链条长,国有资产所有权共同体基数大,导致人民群众直接监督国有企业领导人权力运行情况必然会效率低、成本高,因此,只能通过委托政府行权的方式进行间接监督。经济责任审计正是政府监督国有企业领导人员资产经营管理权力运行的主要监督机制。从权力的属性看,国有企业领导人员的国有资产经营管理权是一把双刃剑,如果恰当运用,可以实现国有资产价值增值,为人民创造更多财富;而如果运用失当,便会造成国有资产损失,成为腐败行为的工具,并最终动摇党的执政根基和社会主义事业的物质基础。因此,为了防止国有企业领导人拥有的国有资产经营管理权力产生异化,必须对其进行有效制约和监督。

由于经济责任审计拥有对掌握人权、财权、物权的国企领导人员的监督权,进而成为对权力运行进行制约和监督的重要力量。由国家审计机关实施的经济责任审计制度,是国家基本政治制度的重要组成部分,它与党内监督制度、民主监督制度、司法监督制度、群众监督制度、舆论监督制度等相互配合,协同作用,成为党和国

家监督体系中的重要制度工具。作为政府监督国有企业的一项审计制度,国有企业经济责任审计制度是有效防止国企领导人权力异化的重要制度安排。纵观我国国有企业经济责任审计制度演进历程,马克思主义的权力监督观是国有企业经济责任审计制度建设的思想基础。也正是依据这一思想基础,党和政府一直在探寻经济责任审计的最佳制度内容、制度形式和制度实践路径,以防止公共资产管理权力的异化,维护国有财产安全,促进国有资产保值增值。

(三)坚持国有企业经济责任审计制度的渐进式变革之路

马克思主义关于生产力和生产关系之间、经济基础与上层建筑之间的辩证关系原理,是正确理解我国经济责任审计制度演进历程的理论基础。当社会生产力发展到一定水平,原有生产关系层面的制度或者上层建筑层面的制度不能适应新的生产力和经济基础要求时,就会发生制度变迁。国家审计机关实施的国有企业经济责任审计,总体上是一种具有上层建筑属性的制度形式,其生成和发展,充分反映了生产力与生产关系、经济基础和上层建筑之间的矛盾运动规律,具有其特有的实践逻辑。以公有制为主体,是我国社会主义基本经济制度的主要特征。我国具有当今世界规模最为庞大的国有经济体,做强做优做大国有资本和国有企业,既需要对企业领导人员实施有效激励,更需要有效监督,而要做到有效激励和监督,就必须构建一套科学的激励约束制度体系。国有企业经济责任审计具有监督、评价和鉴证职能,以其特有的制度形式成为国有企业领导人员激励约束制度体系中的重要组成部分。回顾国有企业经济责任审计制度的产生和发展史不难看出,经济责任审计制度既因生产力发展和生产关系的调整而产生,又随生产力发展和生产关系的调整而不断改革和完善。当然,制度从来就不只是对社会生产力和生产关系的被动反映,它还反作用于生产力和生产关系,有时甚至会决定着社会生产力的发展速率和生产关系的绩效。这正是包括经济责任审计在内的上层建筑进行制度创新的内生动力。

从人类社会历史看,尽管社会生产力也会有“突变”发生,但总体上仍是一个渐进过程。作为具有上层建筑属性的国有企业经济责任审计制度,其产生和变迁通常也必然是一个渐进过程。从1986年初步提出厂长(经理)经济责任审计概念,到今天经济责任审计制度的相对成熟定型,制度生成和发展完善的整个过程充分说明了经济责任审计制度建设的渐进式特征。

(四)坚持服务国有资本和国有企业做强做优做大
做强做优做大国有资本和国有企业,是坚持和完善

公有制为主体、多种所有制经济共同发展,按劳分配为主体、多种分配方式并存,社会主义市场经济体制等社会主义基本经济制度的必然要求。国有企业经济责任审计制度因国有资本和国有企业而生,也必须为促进国有资本和国有企业做强做优做大而不断改革和完善。从实践看,服务国有资本和国有企业做强做优做大的实践路径主要有两个:一是适应国有企业组织制度形式之变革,构建经济责任审计制度。改革以来,国有企业经历了工厂制、国有独资企业(公司)、承包经营责任制、公司制、股份制等不同的企业制度形式,为适应这些不同的企业制度形式,经济责任审计制度的定位和功能、内涵和外延、形式和内容、范围与重点等都发生了巨大变化。例如,最早对“厂长负责制”下的厂长进行的离任经济责任审计,仅限于财务收支合规合法性、盈亏的真实性、经济效益任期目标实现以及国有资产损失浪费情况等,进入新时代的国有企业经济责任审计,除进行基础性的财务审计之外,从推进国家治理体系和治理能力现代化的高度,明确将贯彻执行党和国家、上级党委和政府重大经济方针政策及决策部署情况列作国有企业经济责任审计首要内容,将中国特色的现代企业制度建立和企业“三项”制度改革作为国有企业经济责任审计关注点,从而使审计评价标准更加科学,审计结果使用范围更加广泛。二是通过发挥经济责任审计的监督、评价和鉴证职能,督促国有企业领导人员规范权力行使,廉洁自律、履职尽责、担当作为,带领管理团队改革创新,不断提升经营管理水平,实现国有资本保值增值,增强国有经济竞争力、创新力、控制力、影响力和抗风险能力。

(五)坚持持续提升经济责任审计的国家治理效能

经过近40年的发展,经济责任审计通过制度创新,不断优化审计目标、审计内容和审计方法,强化审计职能,在国家治理体系和治理能力现代化过程中发挥着越来越重要的作用。经济责任审计在国家治理体系中发挥治理效能主要通过两种途径来实现。首先是发挥直接的监督作用,成为国家经济监督体系的重要力量。国家治理体系由相互联系、相互作用和相互依赖的决策系统、执行系统和监督控制系统三个子系统所组成(刘家义,2012),包括经济责任审计在内的国家审计,显然属于监督控制系统的重要组成部分。这种直接作用主要包括两个方面:一是国家审计机关通过对国有及国有控股企业的领导人员进行经济责任审计,有效发挥了审计的制约和监督作用,直接促进了国企领导人员权力行使的合法和规范;二是通过向被审计领导干部及其所在单位反馈经济责任审计报告提出整改意见,对审计中发现问题的整改情况进行监督检查,直接

督促国企领导人员带领管理团队加强制度建设,提升经营管理水平,实现国有资本和国有企业做强做优做大。其次是间接为国家治理体系和治理能力现代化提供服务和支撑。这种间接作用,通过鉴证企业信息资料的真实性和完整性,评价企业领导人员对党和国家经济方针政策、决策部署的贯彻执行,企业战略和重大经济事项的决策,企业法人治理和内部管理,廉洁从业等情况,向国家治理体系中的党政决策系统和执行系统进行信息反馈,为决策者、执行者和其他监督机关(如纪律监察等)提供信息支持。从系统论观点看,国家治理体系是一个包括决策、执行、监督和反馈的系统。国家治理过程及其结果的信息反馈对进一步的决策制定、决策执行和监督实施具有基础作用。因此,国家审计机关依其合法性、独立性和权威性进行经济责任审计实践所获得的有关企业领导人员履职和企业经济活动的“一手”信息,兼具全面性和专业性,在这些信息基础上所做出的审计评价、形成的审计报告有极强的可靠性,能够成为国家治理体系中的决策、执行和监督各子系统行使治理权能的信息基础。

四、结语

国有企业经济责任审计制度的演进历程顺应了改革开放以来国有企业制度变革的实践逻辑,在服务国有企业改革和经济社会发展的同时也实现了自身的变革创新,尤其是主动回应了国家治理体系和治理能力现代化过程中对企业领导干部监督的迫切要求。在我们党坚持“严”字当头加强干部监督管理的情境下,伴随着国家审计体制日渐成熟定型,其政治属性和治理功能更加凸显。国有企业经济责任审计制度演进取得的成功经验是未来国有企业经济责任审计制度走向更加成熟的重要法宝。

“十四五”时期是我国由全面建成小康社会向全面建设社会主义现代化国家新征程迈进的关键时期,国家治理体系和治理能力现代化需要更加规范和有效监督国有企业领导人员的权力运行,国民经济的健康持续发展需要国有资本和国有企业做强做优做大,进而国有企业经济责任审计也面临着制度现代化建设的外在压力和内在需求。面向未来,国有企业经济责任审计制度建设要深化改革、加大创新力度,进一步聚焦经济责任,强化问责问效,既能做好常态化“经济体检”,又能实现“查病”和“治已病,防未病”功效。

本文系国家社科基金重大项目(项目批准号:21ZDA040)的阶段性成果。

作者单位:山东财经大学国有资本研究院

山东财经大学会计学院

原载《审计研究》(京),2022.5.3~10