

# 论经济责任审计的政府治理效力

张晶<sup>1,2</sup>, 王明珠<sup>1</sup>(教授)

**【摘要】**自20世纪80年代末开始试行离任审计至今,经济责任审计发展为具有中国特色的审计监督制度,对提升政府治理效力具有重要作用。作为政府治理的一项重要制度安排,本文基于经济责任审计产生发展的理论动因,探讨政府治理效力反映出的经济责任审计制度存在的局限,并提出相应的政策建议。

**【关键词】**经济责任审计; 政府治理; 民主政治观; 问责机制; 监督机制

**【中图分类号】**F239

**【文献标识码】**A

**【文章编号】**1004-0994(2016)17-0091-3

2010年12月8日,中共中央办公厅、国务院办公厅印发并实施《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》,标志着我国的经济责任审计作为一项制度正式确立。随着经济责任审计制度的确立和完善,势必逐步推动中国审计理论的创新与审计实务的发展(蔡春、田秋蓉和刘雷,2011)。经济责任审计是政府治理的重要环节,对完善政府治理功能具有重大意义(李汉江和刘更新,2014)。那么,经济责任审计产生的原因和动力是什么?在我国的运行情况及对政府治理效力的影响怎样?如何更好地完善该审计监督机制?本文将对这些问题进行探讨。

## 一、经济责任审计的理论动因

经济责任审计是现代审计理论与中国制度背景相融合而产生的具有中国特色的经济监督制度(蔡春、田秋蓉和刘雷,2011;刘更新,2012),理解经济责任审计产生的理论动因为审计理论和政府治理实践的发展奠定了基础。

本文认为,公共受托责任理论和委托代理理论是对我国经济责任审计较为基本和普遍的理论阐释;结合中国特殊制度的政府治理情境和政治法律制度环境,不能普遍性地以受托责任理论和委托代理理论阐释其动因(戚振东和尹平,2013),而民主政治观更适合于阐释经济责任审计的异质性理论动因。因此,本文主要以这三个理论为切入点阐释经济责任审计的理论动因。

**1. 公共受托责任理论。**受托责任理论是经济责任审计确立的理论基石,更能够为经济责任审计的动因给予恰当的解释。

公共受托关系的建立是经济责任审计产生的前提。公共

受托责任关系的确立源于委托方将公共资源或公共资金委托给受托方经营管理。因此,各级政府部门和事业单位只要受托经营管理公共资源或公共资金,就要对委托方承担公共受托责任。审计的目标是促进受托经济责任全面而有效的履行(蔡春,1994),而政府审计是保障公共受托责任有效履行的机制,涉及对公共受托责任执行情况的确认和解除。因此,公共受托关系一旦确立,政府审计机关则应对受托人的公共受托责任的履职过程和结果进行审计,进而保障公共受托责任的全面、有效履行。

受托经济责任内涵的扩展外延了经济责任审计的边界。随着社会政治、经济和文化领域的发展,受托责任的内涵也扩展了,进而推动了我国经济责任审计的拓展。受托经济责任审计的内容范围由最初的财政收支、财务收支以及资产、负债和利润的真实性、合法性和效益性责任的审计逐步拓展为重大经营决策责任、经济和社会企事业单位的发展责任、内部管理状况责任及遵守廉政规定责任等内容的审计。

**2. 委托代理理论。**委托代理理论是产生经济责任审计的基本理论。根据委托代理理论,我国公民与政府之间形成委托代理的契约关系,其中公民为委托人,政府及其工作人员为代理人,接受公民委托行使公共权力和实施公共管理等责任,同时依据其服务的数量和质量获取相应报酬。而公民与政府间的委托代理关系不同于企业的委托代理关系,主要表现为政府是公众利益的唯一代理人且居于垄断地位,公民的委托人身份抽象非特定,而且公民既是委托人也是被管理者。

然而在信息不对称情境下,政府受托人为最大化自身效

**【基金项目】**吉林省教育厅“十二五”社会科学研究项目“基于政府职能转型视角的政府审计治理机制研究”(项目编号:吉教科文合字[2014]B067号)

用而发生道德风险和逆向选择行为的几率更大,从而损伤委托人公民的效用,因此必须加强对政府受托人行为的监督和约束。此类监督与约束机制包括来自社会公众和来自政府自身两个维度的监督与约束,政府自身的监督与约束机制即采用建立法律法规、审计及反腐部门机构对政府部门的行为进行监督控制。经济责任审计的监督功能可以全面有效地防范和揭示政府及相关人员的机会主义行为,从而达到信息不对称条件下保护委托人(公民)的利益不受损害的审计目的。

3. 民主政治观。就经济责任审计的异质性而言,民主政治观能更充分地揭示经济责任审计动因自身的特点。民主政治观认为,经济责任审计的形成与发展同我国不断加强民主政治建设的方针政策密不可分。中国特色民主政治内容包括:正确认识民主内涵,坚持和完善人民代表大会制度,坚持在党的领导下推进协商民主建设,科学评价一个国家政治制度的民主和有效程度,正确设计和发展社会主义民主政治制度等若干重大理论和实践问题。建立健全政府问责机制,加强党风廉政建设,完善党政领导干部绩效考核制度等举措均是我国民主政治的重要内容,都必须以加强对党政领导干部进行经济责任审计为前提(刘更新,2012),从而以实践需求推动中国特色审计监督制度的发展。

## 二、经济责任审计政府治理效力的局限性

1. 经济责任审计对政府治理效力的影响。经济责任审计通过对政府党政领导干部经济责任的履行情况进行审计监督,有效促进政府治理的完善,提升政府治理效力。2013~2015年经济责任审计相关数据(根据各年时任审计署的审计长在全国审计工作会议上的讲话整理)如下表所示。

2013~2015年经济责任审计相关数据表

项目	年份		
	2013年	2014年	2015年 (1~11月)
审计工作量(万单位)	11	10	10
促进增收节支及挽回损失(亿元)	2600	2400	3800
移送违法违纪案件线索(件)	1400	2300	3600
提交审计报告和信息(万篇)	8.5	18	11
推动建立健全制度(项)	2600	1700	2100
审计党政领导干部和企事业单位领导人员(万名)	2.6	2	2
查出领导干部负有直接责任的问题金额(亿元)	230	300	2500
查出问题被移送司法、纪检监察机关处理人员(名)	197	200	321

由上表可知,我国经济责任审计制度不断完善,审计力度不断加大,作用于政府治理的各个维度:经济责任审计受托对政府治理进行审计并推动政府及部门建立健全规章制度,推进了政府治理参与机制的完善;经济责任审计各年对外公布的审计报告和信息使社会公众及时获悉政府及部门

领导干部的权力运行情况,促进了政府治理沟通机制和信息公开机制的完善;经济责任审计对政府部门、党政领导及其他个人的服务过程和结果的一整套监督制度,促进了政府治理监督机制的完善;经济责任审计对领导干部履职情况的审计及查处有利于构建和完善政府治理问责机制。然而,近年来高居不落的经济责任审计对象、审计查处问题金额及“高官落马”现象等从侧面反映出经济责任审计存在局限性,影响了问责机制和监督机制的完善,掣肘其对政府治理效力的作用。

2. 经济责任审计在问责机制和监督机制方面存在的局限。本文认为,提高经济责任审计对政府治理效力的作用重点在于增强和完善经济责任审计对政府治理问责机制和监督机制的作用。因此,其局限主要有:

(1)经济责任审计活动实施存在滞后性。经济责任审计活动介入滞后,多为事后问责,缺乏事前约束、事中监督预警的作用。一方面,经济责任审计主要针对离任审计,而对党政领导任期内的问责机制和监督机制尚未广泛开展,从而忽视了问责机制的事中预警功能,势必导致不必要的疏漏,而且不能及时发现重大战略和政策贯彻的偏离和风险(贾云洁,2014),使得问责机制和监督机制的治理效力降低;另一方面,经济责任审计大多追究事发过错者并进行审计查处,但是对任期无为者却难以问责,无为“庸官”反成为明哲保身之举(马志娟,2013),从而降低了政府治理问责机制的效力。

(2)经济责任审计中责任界定缺乏明晰性。经济责任审计中责任界定难以明确具体。责任合理划分是经济责任审计顺利推行的基本前提和关键。但在目前的经济责任审计实践中责任界定模糊,尤其在任与继任、集体与个人、故意与过失以及主观与客观责任难以合理划分(李建华,2011;毛玉、李江涛和于维轶,2011),从而派生出“有权无责、有责无权”,集体担责为个人行为护盾,个人违纪演变为“集体违纪”等多种政府治理“乱象”(马志娟,2013)。经济责任审计的责任划分不清,可能致使政府治理的问责不公,监督失实。

(3)经济责任审计评价体系缺乏科学性和公正性。构建科学、公正、权威的经济责任审计评价体系,是开展党政领导干部进行经济责任审计评价的重要前提和基础。经济责任审计是我国独特的审计制度,英美等国家以3E为标准的评价体系并不适用于我国党政领导对转型时期经济发展质量和效益等诸多深层次问题的考量和分析鉴证(魏乾梅,2015)。而我国现有的经济责任审计评价体系还存在亟待解决的问题:审计评价依据、审计评价内容、审计评价标准和审计评价指标等缺乏客观性、科学性、权威性和逻辑性;审计人员对党政领导干部评定时“无规可依,无据可循”,更多的是根据职业经验判断来评价,从而使经济责任审计结果缺乏客观公正性。由于缺乏一套科学合理、权威公认的经济责任评价体系,审计人员难以全面客观地评定党政领导干部的经济责任履行绩效及其责任(陈献东,2015),一定程度上助长了“有权无

责”、“无为无责”等问题的滋生,不利于提升政府治理效力。

(4)经济责任审计结果运用缺乏全面性和充分性。经济责任审计结果的运用不到位,既没有全面运用,也未做到充分运用(陈献东,2015)。具体表现为经济责任审计由审计部门或机关实施,审计结果的运用却未在组织人事部门、纪检监察部门和被审计单位等部门(单位)及部门之间综合形成连锁动态治理效果。这样出现经济责任审计结果与领导干部管理任用“两层皮”、对违法违纪的领导干部追究不严格、“先离后审”或“先任后审”等一系列现象(毛玉、李江涛和于维轅,2011)。可见,经济责任审计结果未有效运用,既制约了经济责任审计向纵深发展,又重复工作造成资源浪费,从而降低了政府治理效力。

### 三、完善经济责任审计,提升政府治理效力的建议

1. 开展在任审计,坚持离任先审。开展在任审计,坚持离任必审,先审后离,可缓解前述经济责任审计介入滞后和审计结果未得到全面、充分运用等问题。一方面,对党政领导干部的经济责任审计不要仅仅停留在领导干部离任阶段,应加大经济责任审计对领导人在任的审计力度和深度,突出事前和事中介段的问责机制和监督机制,将个人机会主义行为动机扼杀在萌芽阶段;另一方面,坚持离任必审、先审后离的做法能够划清责任、减少损失,也可以避免组织人事部门和纪检监察部门任用和考核的偏误。

2. 明确界定责任,合理划分责任。明确经济责任审计中被审计对象(党政领导干部)应承担的直接责任、主管责任和领导责任,防止责任推诿和扩大化是完善政府治理问责机制的重要一环。要明确界定被审对象的责任,就要合理划分各责任类型:第一,合理划分在任和后任责任。为避免“前任伏祸继任受累”的现象,经济责任审计不能机械地以交接时间点界定责任,而应根据经济事项的重要程度和外延特性来界定经济责任的归属。第二,合理划分集体责任和个人责任。为避免实践中集体担责、个人违纪扩至集体违纪的情形,经济责任审计必须坚持权责对应,强化问责力度,区分决策责任和执行责任。第三,合理划分故意责任和过失责任。为避免将党政领导干部故意徇私舞弊的后果与过错失误的后果同等对待,经济责任审计中应区别不同性质,承担对应责任后果。第四,合理划分客观责任和主观责任。一方面,避免混淆宏观环境和不可抗力因素等客观原因造成的损失与责任人徇私舞弊、官僚上行等主观原因造成的损失;另一方面,追究责任的同时对管理能力有限(主观因素)造成的损失酌情考虑客观因素,而对客观因素造成的损失应考虑责任人的主观过失,避免责任人借此逃避责任。如此,才能真正实现“权责一致”、“责任自负”,完善政府治理的问责机制。

3. 构建科学、公正的经济责任审计评价体系,合理评定责任与绩效。经济责任审计的评价事关领导干部的任用选拔,也关系到对权力的制约和监督效果。然而,经济责任审计

评价体系的现状是“对领导干部的经济责任评价什么、怎么评价、依据什么评价、评价到什么程度,还没有一个细化的标准和办法,不同地方对同一层级、同一类别领导干部经济责任的评价做法不一、各式各样……”,可见,建立科学、公正及权威的经济责任审计评价体系是当务之急。

本文认为,经济责任审计评价体系的设计应革除弊端,遵循既涉及财政收支审计的评价又包含重大战略策略和政策决策执行过程及结果审计的评价,既要考虑中央政府部门特点,又要注意地方政府特点,既注重经济绩效,又不忽略社会绩效(韦小泉和王立彦,2015;魏乾梅,2015)的原则;规范经济责任审计的评价依据、评价内容、评价标准以及具体评价指标;提高审计机关对被审计的党政领导干部经济责任履行情况评价的客观性、公正性。以绩效问责,以绩效追责和监督,完善政府治理的问责机制和监督机制。

4. 注重经济责任审计结果的运用,形成动态连锁的使用机制。注重经济责任审计结果的充分运用,相关政府部门之间形成对审计结果的连锁动态使用,能够缓解经济责任审计和党政领导干部任用“两层皮”的现象,威慑党政领导干部的投机行为。其一,加大审计结果公告的力度和公告范围的广度。向社会公布经济责任审计结果,尽量减少社会公众和政府之间的信息不对称,发挥社会公众的监督 and 制约作用,降低党政领导干部的机会主义行为,将政府治理的信息公开机制、沟通机制和监督机制向前推进一大步。其二,形成审计结果连锁动态运用机制。做到经济责任审计结果“一果多用”(马志娟,2013),尤其应加强审计结果的后续使用。党政领导干部可以将经济责任审计结果作为决策依据;组织人事部门可以将审计结果作为党政领导干部考评业绩、职务任命的依据;纪检监察部门则可以将审计结果与反腐败工作相结合,通过审计结果深挖违法违纪背后的腐败问题等。

#### 主要参考文献:

- 蔡春,田秋蓉,刘雷. 经济责任审计与审计理论创新[J]. 审计研究,2011(2).
- 马志娟. 腐败治理、政府问责与经济责任审计[J]. 审计研究,2013(6).
- 戚振东,尹平. 经济责任审计产生的动因和权力监督特征研究[J]. 审计研究,2013(1).
- 刘更新. 经济责任审计运行机制的框架构建与特征分析[J]. 财会月刊,2012(1).
- 陈献东. 全面深化改革背景下的经济责任审计策略研究[J]. 会计之友,2015(16).
- 韦小泉,王立彦. 地方党政主要领导干部经济责任审计评价指标体系构建[J]. 审计研究,2015(5).
- 作者单位:1. 长春光华学院商学院,长春 130033; 2. 吉林大学商学院,长春 130012