

# 新形势下经济责任审计的 理论创新研究

丁 丁 汪海峰 著



国家一级出版社



中国纺织出版社

全国百佳图书出版单位

# 新形势下经济责任审计的 理论创新研究

丁 丁 汪海峰 著



中国纺织出版社

图书在版编目 ( CIP ) 数据

新形势下经济责任审计的理论创新研究 / 丁丁, 汪海峰著. -- 北京: 中国纺织出版社, 2018.10

ISBN 978-7-5180-4367-5

I. ①新… II. ①丁… ②汪… III. ①经济责任审计—研究—中国 IV. ①F239.47

中国版本图书馆CIP数据核字 ( 2017 ) 第292119号

---

策划编辑: 武洋洋

责任印制: 储志伟

---

中国纺织出版社出版发行

地 址: 北京市朝阳区百子湾东里A407号楼 邮政编码: 100124

销售电话: 010-67004422 传真: 010-87155801

<http://www.c-textilep.com>

E-mail: [faxing@c-textilep.com](mailto:faxing@c-textilep.com)

中国纺织出版社天猫旗舰店

官方微博 <http://weibo.com/2119887771>

北京虎彩文化传播有限公司印刷 各地新华书店经销

2018年10月第1版第1次印刷

开 本: 787×1092 1/16 印张: 14.875

字 数: 250千字 定价: 99.50元

---

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社图书营销中心调换

# 前言

伴随着我国经济责任审计 30 多年的实践过程，理论界对经济责任审计的研究日益深入，但从国内现有的研究成果可以看出，经济责任审计的理论体系尚未形成，其理论框架尚在构建中，实践模式更是处在探索阶段。

传统的经济责任审计在推动我国经济建设、维护国家经济安全、推动政府体制改革，尤其是对领导干部任用机制的改革、推动社会建设方面起到了一定的积极作用。但是，由于长期以来受到体制中消极因素的影响和传统观念的束缚等，经济责任审计的作用难以充分发挥。我国进入新常态，给经济责任审计发展带来了新的契机。新形势下经济责任审计在机制上、理念上、技术模式上都需要适应新常态。因此，经济责任审计无论是在机制上、理念上还是在技术上都必须创新，以适应我国经济、政治和社会建设新形势。

本书从国家治理的角度，重点讨论了我国现行监督体制下和常态化的行政问责机制对经济责任审计的需求，在深入分析经济责任审计发展的社会环境和行政问责、经济监督对审计需求的基础上，探讨经济责任审计的本质特征、经济责任审计的程序和方法、经济责任审计实施对象；在深入探讨我国行政授权体制的基础上，进一步研究经济责任审计的组织协调模式、经济责任审计的实施模式和经济责任审计的信息系统模式理论等一系列经济责任审计的重大理论问题。

因此，本研究的意义体现在丰富经济责任审计理论与指导经济责任审计实践两个方面：从研究成果对经济责任审计理论研究的贡献方面看，本书阐述了领导干部经济责任审计的理论基础，界定了领导干部经济责任审计对象的范围和层次，明确了领导干部应承担的具体经济责任内容，针对企业和行政事业单位的特点设计了审计评价指标体系及审计评价方法，并根据不同类型的单位构建了审计评价模型及评价程序，规范了经济责任审计结果的报告形式，提出了经济责任审计结果运用的原则与方法，从而完善了经济责任审计的理论体系，解决了现行领导干部经济责任审计中存在的责任不清、审计内容界定不准，审计评价方法片面、缺乏评价指标体系等现实问题。从研究成果对经济责任审计实践工作的指导意义方面看，本书在上述理论研究的基础上探讨了实践操作的具体问题，设计了经济责任审计的实务操作规程，将经济责任审计的理论研究成果应用到审计实践中去，以对具体实

施领导干部经济责任审计的实践工作提供指导。希望本书能对经济责任审计向更大范围拓展和更高层次发展发挥促进作用。

作 者

2018 年 5 月

# 目 录

|                           |     |
|---------------------------|-----|
| 第一章 新形势下的经济责任审计概述.....    | 1   |
| 第一节 经济责任审计制度产生的背景.....    | 1   |
| 第二节 经济责任审计的概念和特征.....     | 4   |
| 第三节 经济责任审计的发展历程.....      | 10  |
| 第四节 经济责任审计与“审计”的关系.....   | 21  |
| 第五节 经济责任审计的功能和意义.....     | 29  |
| 第二章 经济责任审计理论框架分析.....     | 33  |
| 第一节 受托经济责任理论分析.....       | 33  |
| 第二节 “经济人”理论分析.....        | 36  |
| 第三节 中国特色“党管干部”理论分析.....   | 54  |
| 第四节 经济责任审计的理论依据.....      | 69  |
| 第三章 新形势下经济责任审计的程序与方法..... | 72  |
| 第一节 经济责任审计的对象.....        | 72  |
| 第二节 经济责任审计的程序.....        | 95  |
| 第三节 经济责任审计的方法.....        | 105 |
| 第四章 新形势下的经济责任审计机制创新.....  | 111 |
| 第一节 新常态对经济责任审计机制的新要求..... | 111 |

第二节 新形势下的同步跟踪审计机制.....117

第二节 新形势下的行政问责启动机制..... 128

第四节 新形势下的“大审计”协同机制 ..... 136

**第五章 经济责任审计评价方法创新研究..... 146**

第一节 新形势下审计评价创新的要求..... 146

第二节 经济责任审计评价方法研究 ..... 161

第三节 评价方法的综合与灵活使用 ..... 169

**第六章 经济责任审计评价体系的创新与构建..... 172**

第一节 经济组织绩效评价体系创新 ..... 172

第二节 评价指标体系的构建与创新 ..... 178

第三节 评价标准体系的选择 ..... 187

第四节 经济组织绩效评价模式..... 193

**第七章 新形势下经济责任审计评价指标分类研究..... 204**

第一节 治理责任审计评价指标体系 ..... 204

第二节 遵纪守法责任审计评价指标体系 .....211

第三节 控制责任审计评价指标体系 ..... 216

第四节 效率效果责任审计评价指标体系 ..... 218

第五节 社会责任审计评价指标体系 ..... 221

第六节 环境责任审计评价指标体系 ..... 222

第七节 可持续发展责任审计评价指标体系..... 222

第八节 报告责任审计评价指标体系 ..... 224

**参考文献..... 227**

# 第一章 新形势下的经济责任审计概述

## 第一节 经济责任审计制度产生的背景

审计发展受生产力发展水平的影响,也受生产关系的影响,同时也受不同历史时期政治制度的制约。随着生产力和生产关系的不断发展,我国社会经历了原始社会、奴隶社会、封建社会和社会主义社会这一低级到高级的缓慢发展过程,这种发展也推动了审计的缓慢发展。审计发展的原动力是社会生产力水平的不断提高,社会生产力发展推动生产关系的变化,促使经济责任关系由物质财富创造领域向物质财富分配领域扩展,进而促使审计缓慢发展。在私有制社会里,大量的社会财富被非直接创造者占有,一旦社会性财富非直接创造者占有量超过了直接创造者的承受能力,社会财富创造者的积极性会受到极大挫伤,出现在生产过程中消极怠工、在分配中侵蚀社会财富非直接创造者合法利益的现象,使审计单纯监督生产者物质财富创造责任逐步向物质财富分配领域扩展,这是早期审计发展的一大特征。

生产力大幅度提高和生产关系剧烈变化,使物质财富创造和分配活动更加复杂,从而也推动了审计进一步发展。生产规模迅速扩大,生产管理日趋复杂;劳动生产率提高,使物质财富创造量大幅度增加,也使得物质财富分配关系更加复杂。在这种情况下,审计不得不通过完善其监督制度,充实其新的内容,以适应生产规模不断扩大的需要,这是近代审计发展的一大特征。

在一定的生产力发展水平上和特定的生产关系条件下,社会政治制度也在不断调整,统治者为了加强自己的统治基础,使上层建筑适应特定的经济基础,通过经常性的体制、制度创新,以完善现行的政治、经济制度。一定时期的社会政治、经济制度,为审计制度的建立和发展提供了可靠的外在环境,社会政治、经济制度的改革和创新要求审计制度也必须适应社会政治、经济环境的发展变化不断调整、创新。审计作为社会政治、经济制度的重要组成部分,必须在现实的社会政治、经济环境中,按照现实的社会政治、经济环境的变化而变化,以满足推动社会发展的需求。这是现代审计发展的一大特征。

由此可见,生产力水平的提高和发展、生产关系的变化以及社会政治经济制度的发展、

创新,是促进审计发展的基本动力。从西周时期开始,周王朝除在天官下设“司会”一职负责会计核算和管理以外,还下设“小宰”掌管政令,其所属“宰夫”一职,则负有“考其出入,而定刑赏”的职权。这时,我国审计进入萌芽时期。到了秦汉时期,中央专门设置“御使大夫”一职,掌管全国的民政、财政以及财物的监察工作。各郡县的财政收支要呈报御使大夫审查,在全国范围内形成了较为完善的审计体系和“上计制度”。秦汉时期的上计制度,是我国政治监督与审计合一的审计模式萌芽和产生的重要标志。秦汉以降,隋唐时期“比部”“刑部”管理审计的制度,是我国“司法监督”与审计合一的审计模式产生和发展的重要标志;宋代的“户部”“审计院”管理审计的制度,是我国财政监督与审计合一的审计模式产生和发展的重要标志。

审计的每一步发展,都伴随着国家政治、经济、文化等社会环境的变迁而逐步由低级向高级发展。经济责任审计这种审计的特定形式,源于传统审计,产生于当代,同样是国家政治、经济、文化环境变迁的结果。

### 一、经济责任审计制度产生的政治背景

我国社会主义条件下的民主与法制建设有了很大进步,改革开放以来,在政治经济体制改革中一些传统的观念受到了一定冲击,但是这并不意味着我国政治体制已到了非常完善的地步,民主法制建设还任重而道远。

经济责任审计的产生和发展,有利于推动政府决策民主化、科学化。随着我国政治体制改革的深入进行,政府机构和部门权力过分集中的问题逐步解决,政府和国有企业或国家控股企业决策者和经营者相互制约关系逐步得到加强,在集权制度向民主制度的回归过程中,领导干部在经济决策和管理中受某种利益驱动,在主观上违法违纪、行政腐败已失去了机会,但是,领导干部在经济决策和管理中受决策能力和管理水平的影响,在客观上造成决策失误和管理风险的可能性则大大增强。在未来一段时期,经济责任审计对领导干部的决策和管理能力评价,以控制决策和管理中的风险,提高决策和管理效益(绩效)的目标也将不可逆转。经济责任审计也是完善党政机关行政权力制约系统的需求,我国干部管理制度是“权力”制约制度体系的核心部分,权力制约实质上就是对领导干部在行使其职权过程中决策和管理行为的制约。结合当前我国社会主义政治民主化的进程中对领导干部权力制约的要求,以及经济责任审计评价工作的需要,要建立更为完善、更为科学的干部管理制度系统,以规范权力、明确责任,在制度上保证权责的统一,为和谐社会的建立奠定坚实的基础。经济责任审计,还是促使政府问责制度常态化、规范化的需求,党的十七大、十八大都提出了对各级政府实行问责制的要求,对政府的问责实质上就是对党政机关领导干部的问责,政府问责制需要制度做保证,需要以信息为基础。建立政府问责制度必须与党政机关领导干部绩效责任审计制度有机结合起来,因为建立政府问责制和建立党政机关领导干部绩效责任审计制度的根本目的是一致的,都是为了促进党政机关领导干部勤政廉政,树立执政为民的理念,构建责任政府所采取的必要手段;同时,党政机关领

导干部任期经济责任审计已开展多年,已形成了一套较完整的制度、系统的方法,经济责任审计对领导干部经济责任履行情况的评价比较公正、客观、全面、系统,绩效责任审计评价结果可以作为政府问责的信息来源,即根据绩效审计评价结果进行问责。这样,既可以使政府问责制向常态化发展,也可以使政府问责制向规范化发展。

从政治角度来考察经济责任审计的发展,不难发现有两股助推力量:一是对权力制约和监督的需要,二是源头治腐的需要。我国是中国共产党领导的社会主义国家,权力的制衡不可能实行西方三权分立的模式,而只能靠内部强有力的自我约束来达到,强化经济责任审计等内部制衡机制是我们党提高执政能力、保持先进性的必然选择。同时,我国政府尚未完成向“有限政府”的转型,与西方国家政府相比,规模更大,职能更多,责任更重,内部控制就愈显重要,因此必须要有经济责任审计这样的内部控制措施存在并发挥作用。这是我国独特政治制度的特别需要。

## 二、经济责任审计制度产生的经济背景

改革开放以来,我国树立了社会主义市场经济体制的构建目标,拟在我国建立以市场为中心配置公共资源、平等竞争、依法经营管理的社会主义市场经济秩序,党的十八届三中全会做出了“紧紧围绕使市场在资源配置中起决定性作用深化经济体制改革,坚持和完善基本经济制度,加快完善现代市场体系、宏观调控体系、开放型经济体系,加快转变经济发展方式,加快建设创新型国家,推动经济更有效率、更加公平、更可持续发展”的伟大决定,这一决定吹响了我国进一步深化经济体制改革的冲锋号。从前30年的经济体制改革的历史来看,我国经济体制改革取得了巨大成就,初步建立起了有中国特色的社会主义市场经济体制。

改革开放后,在国民经济体系中,逐步扩大了其他经济成分的比重,实现了以国有经济为主体,多种经济形式并存的所有制形式。但是我国市场经济体制还很不完善,市场在资源配置中的决定作用还没充分发挥。政府及其部门掌握着绝大部分的资源配置权,在以国有经济为主体,多种经济形式并存的条件下,如何保证社会资源配置和国民收入分配的公平性、合理性,成为社会经济发展中的主要矛盾。在政府配置资源的过程中,更加注重国有经济存在价值,忽视其他经济特别是私营经济的存在价值,在社会经济资源配置和国民收入分配中,运用行政手段,过分向国有经济倾斜。导致了一段时期以来“国进民退”的资源配置格局。由于政府配置资源的权力过大,在一些地方和领域,不平等竞争时有发生。同时,也给少数领导干部的权力“寻租”留下了较大空间,在权力高度集中的政治环境中,更助长了一些领导干部利用资源配置权力谋取个人利益,造成一些地方和领域贪污受贿成风,腐败大案要案层出不穷。面对这种情况,经济责任审计是有效控制政府领导干部权力滥用,压缩党政领导干部权力寻租空间的最佳选择。在对大量国有企业进行产权制度改造后,企业决策者和经营者之间又在相互制约和相互牵制条件下才能保证双方都能正确履行自己的责任。但是在我国国有企业和国有控股企业,这种牵制关系带有较明显的虚

构性，在现实生活中，董事会和经营者之间的相互牵制也只是制度设计者们的一厢情愿，现行现代企业制度忽视了一个根本问题，即董事会作为（也是受托责任承担者）受托责任的委托方是虚拟的，董事会向谁承担受托经济责任的主体不明确；而董事会本身与经营者之间在利益上高度一致，尤其在非法利益大大高于合法利益的前提下，这种牵制关系也是虚拟的。在这种情况下，当企业内部权力高度集中时，通过对企业法定代表人的经济责任加大监控监督力度将会起到巨大的作用。国有企业或国有控股企业决策者和经营者相互牵制关系的虚构性以及政府机构各部门、企事业单位等经济组织内部控制系统缺陷和失效，是经济责任审计产生和发展的特定客观条件。这也是推动经济责任审计进一步发展的经济动力。

就经济背景而言，一方面，公共财政收入逐年增加，党政领导干部支配、使用公共财政资金等经济权力越来越大；另一方面，我国实行的是以公有制为主体的多种经济成分并存的基本经济制度，虽说政企已分开多年，但双方联系的渊源毕竟深厚，党政领导干部的意志在某种程度上仍能对企业施以影响，而企业也可能出于某些因素有求于政府，因此必须监督党政领导干部的用权行为。

## 第二节 经济责任审计的概念和特征

### 一、经济责任审计的概念

本质属性，是任何事物的内在规定性。审计的本质属性，是审计的内在规定性。经济责任审计是一项具有中国特色的经济监督制度，是现代审计制度在中国的一种创新（蔡春、陈晓媛，2007）。作为审计的一种特殊类型，经济责任审计与常规审计之间既存在联系，又有区别。所谓常规审计是指以政府及其部门、企事业单位以经济责任为监督评价对象的审计，例如，财政财务审计、绩效审计、企业财务审计、管理审计等。经济责任审计与常规审计在本质上的联系是二者产生的基本动因相同，都是受托经济责任关系形成。经济责任审计和常规审计都是以受托经济责任关系为基础，是资源财产的所有者实现对资源的有效管理与使用的必要手段和保证机制。审计组织为了有效实施业务并客观公正地证明受托人履行责任的情况，划分常规审计和经济责任审计等不同审计类型，以方便业务管理（梁雪钺，2009）。此外，依法审计、依法监督、依法履行职责是审计组织开展各类审计业务必须遵循的基本原则。

由此可见，经济责任审计是一般审计的特定发展阶段，是一般审计的特定类型，它是在不同的政治、经济、文化背景下由一般审计蜕变出的新兴审计类型。一般现代审计产生的客观基础是民主政治、市场经济、诚信社会文化背景下资产所有权与经营权分离而产生的“受托经济责任”，实质上民主政治、市场经济、诚信社会文化背景的假设是对一般审

计产生环境“标准”的设计,在这种“标准”的社会环境条件下的受托经济责任基础上产生的“审计”,我们称之为“一般审计”。在现代社会中,无论政治、经济、文化环境如何变化,“受托经济责任”的内涵是永恒的,在受托经济责任关系中,审计基于“受托经济责任”而产生,独立地对受托责任履行情况真实性、合法性、有效性的信息搜集检查、验证确认、整合评价,形成客观的、完整的委托方需要的系统性信息,并向信息使用者加以披露的基本功能不会变化,这就是对审计的内在规定性。这种审计之所以称为“一般审计”是因为其本质特征涵盖了任何审计种类,包括政府审计、内部审计、社会审计,任何审计形式,包括经济组织经济责任审计、个人经济责任审计等本质属性,任何审计都必须具备“一般审计”的本质属性。经济责任审计作为一种在不同的政治、经济、文化背景下由一般审计蜕变出的新兴审计类型,与一般审计在本质属性上没有根本的区别,尽管经济责任审计与一般审计在项目立项方法、审计对象、审计目的、审计评价标准、审计报告的内容和送达单位、审计时间跨度等方面有诸多不同,其制衡信息系统的本质属性不会变化。因此经济责任审计本质属性与一般审计的本质属性具有同一性。

经济责任审计的定义,是在揭示经济责任审计本质特征的基础上对其表现形式的描述。经济责任审计作为一般审计的蜕变形式,经济责任审计定义受一般审计定义的约束,同时也受其环境变化因素的影响。

我们给一般审计的定义是:基于科学的政府及公司行政治理构架下,以为社会资源整体价值增长服务为最高目标,独立地对经济组织的履行经济责任的信息、经济活动过程进行真实性、合法性检查、验证确认,以及经济责任履行结果有效性评价的监督制衡信息系统。因此,在经济责任审计的定义中,第一,要明确经济责任审计的本质属性;第二,要明确界定经济责任审计的目标;第三,要明确界定经济责任审计的客体;第四,要明确经济责任的主体;第五,要明确经济责任审计的方法等。

从我国政治、经济、文化环境变化的角度看,中共中央办公厅、国务院办公厅2010年12月印发的两办《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《规定》)中经济责任审计概念要素的表述,集中反映了我国先行政治、经济、文化背景对经济责任审计的影响。两办《规定》第十四条:“经济责任审计应当以促进领导干部推动本地区、本部门(系统)、本单位科学发展为目标,以领导干部守法、守纪、守规、尽责情况为重点,以领导干部任职期间本地区、本部门(系统)、本单位财政收支、财务收支以及有关经济活动的真实、合法和效益为基础,严格依法界定审计内容。”这一规定,是描述任期经济责任审计概念的基本法规依据。

从国家行政治理中的行政问责视角出发,结合一般审计的概念要素,根据现代审计监督制衡信息系统的本质属性,审计客体信息表现为在审计客体中审计对象的经济活动所体现出来的责任信息。例如,会计报表、被审计单位领导的述职报告等作为经济活动本身的信息可以为决策者、管理者服务。监督者需要审计客体本身真实与否、合法与否、有效与否的信息。审计客体信息经过审计主体的采集、验证后重新生成的信息,被称为审计主体

信息。审计主体信息不是直观的,它潜伏在审计客体信息之中。监督信息系统经过信息的采集(信息的输入)、对审计客体信息的处理(真实性、合法性的确认和验证、有效性的评价)及信息的输出(将审计结果报告给有关部门)三个阶段。

对任期经济责任审计的定义可表述为:经济责任审计是国家审计机关、内部审计机构或在审计机关认为必要时委托社会审计组织,以促进领导干部推动本地区、本部门(系统)、本单位科学发展为目标,以领导干部守法、守纪、守规、尽责情况为重点,以领导干部任职期间本地区、本部门(系统)、本单位财政收支、财务收支以及有关经济活动的真实、合法和效益为基础,对党政领导干部和国有及国有控股企业领导人员任职期间经济责任履行信息的真实性、履行过程的合法性、履行结果的效果性进行确认和评价,并为问责监督服务的一种信息系统。

## 二、经济责任审计的特征

任期经济责任审计是启动行政问责的重要基础,行政问责是对党政机关和国有及国有控股企事业单位等具有公共性经济组织的领导人员行政责任的追究。在对领导人员行政责任追究过程中,先要启动对领导干部个人责任的检查、考核与评价,只有掌握了领导干部任职期间的责任履行信息,才能公平、公正地奖励和处罚。启动行政问责机制,先要开展经济责任审计。因此,任期经济责任审计作为行政问责系统性、完整性信息的提供者,应具备以下特征:

### (一) 审计对象人格化特征

任期经济责任审计作为启动行政问责的重要基础,要实施行政问责,首先必须对政府的行政行为进行监督并予以责任界定,先界定责任然后才能追究责任。经济责任审计作为一种法定的、常规执行的审计制度,它将“对人”和“对事”的检查评价有效结合在一起,从健全权力制约和监督机制的高度,对党政领导干部应负的责任进行问责问效,突出对领导干部个人履职责任行为进行的检查评价。界定领导干部任职期间个人经济责任履行情况,以及个人责任履行过程和结果应负的责任,从制度上保证了行政问责制的启动和实施,有利于推动行政问责制步入常态化运行轨道。

### (二) 审计阶段的延伸性特征

经济责任审计作为一般审计的组成部分或一种特别的审计类型,主要是在一般审计的基础上向领导干部个人经济责任的延伸。经济责任审计离不开对被审计领导干部所履职的经济组织经济责任的评价。因为被审计领导干部是其所履职经济组织经济责任核心承担者,其所履职经济组织经济责任的范围也是被审计领导干部的经济责任范围。一般审计主要是针对经济组织的责任评价,经济责任审计必须在对经济组织整体责任评价的基础上,才能进一步向领导个人责任延伸,即从已经查清的经济组织责任中剥离领导干部个人责任。

### （三）审计范围的全面性特征

经济责任审计是对领导干部任职期间职务受托经济责任履行情况的全面检查和评价。审计范围的全面性体现在两个方面：一是从横向截面上看，领导干部经济责任是指其承担的全面职务责任，包括被审计单位的资源配置责任和业务职能责任，对领导干部受托经济责任的审计范围必须覆盖其应承担的资源配置责任和业务经营管理责任。二是从纵向过程上看，从领导干部任职开始到任职结束，即任职期间内各个阶段都应承担相应的受托经济责任，在领导干部任职过程中各个阶段的全部职务责任都是经济责任审计检查评价的范围。因而经济责任审计也称任期经济责任审计。对领导干部经济责任履行情况的全面性审计，是保证审计结论公正性、客观性的前提。

### （四）审计流程的连贯性特征

要对领导干部任职期间经济责任实行全面评价，在组织方式上，必须实行同步审计、跟踪审计与责任评价紧密配合的组织形式。同步审计有两种含义，即对责任履行紧密相关的不同领导职务人员的审计同步和审计过程与审计对象的任职履责过程同步，从领导干部和领导人员任职开始到任职结束全过程审计。跟踪审计，即跟踪审计对象的任职履责过程及其任职管辖区间，从领导干部和领导人员所在单位内部到任职单位外部。经济责任审计必须实行任职期初审计、任职期中审计、离任审计“三审连贯”的审计模式。任职期初审计，是指领导干部和领导人员到任时开展的审计。其主要目的是：科学确定领导干部的任期目标，推动组织部门加强领导干部的事前管理；控制领导干部的非理性执政；为离任评价标准的选择提供科学依据；清楚界定前任与后任责任以及实现前后任无缝隙手续交接等。审计内容是：领导干部任职计划或任职方案。任职期中审计也称任中审计，是指在领导干部和领导人员任职期间的审计，原则上应每年一次。其目的是：对领导干部任职过程实行审计跟踪。审计内容是：阶段性任期目标的执行情况；内部控制制度建立完善，各项决策的风险控制，法规制度的执行，财务会计及经济管理信息的披露等。离任审计，是指领导干部和领导人员离任时所做的全部任职责任的审计评价。其目的是正确评价领导干部的责任履行情况。审计内容是：任期目标的确定执行结果；各项责任的履行结果，包括内部控制制度建立完善，各项决策的风险控制，法规制度的执行，财务会计及经济管理信息的披露等。

### （五）以绩效评价为核心的特征

经济责任审计的第一个环节紧紧围绕着被审计经济组织受托经济责任，建立以绩效评价为核心，以真实性、合法性验证和确认为基础的经济责任审计评价模式，并加以应用。以绩效评价为核心的经济责任审计评价模式，就是在构建覆盖反映被审计单位全部受托经济责任范围和内容的“评价指标体系”，并针对各项评价指标选择衡量其受托经济责任履行效果“评价标准体系”的基础上，形成的评价标准与评价指标的对比模式。当某项评价

指标的确认数据,达到或超过相应的评价标准,就意味着该指标所反映的经济责任实现了“绩效”目标;反之,当某项评价指标的确认数据,没有达到相应的评价标准,就意味着该指标所反映的经济责任没有实现“绩效”目标。以真实性、合法性验证、确认为基础,是指真实性、合法性审计受控于绩效评价,真实性、合法性审计紧紧围绕着评价指标中“涉评数据”的真实性(揭示虚假数据),以及评价指标“涉评数据”实现和生成过程中被审计单位履行经济责任行为是否符合法律法规规定。通过真实性、合法性的验证确认,最大可能地保证用于计算评价指标中的“涉评数据”实际实现值的真实性、可靠性。以排除虚假数据和违法违纪行为对绩效评价客观性、公正性的影响。以绩效评价为核心,以真实性、合法性验证、确认为基础的经济责任审计的评价模式,就是说整个经济责任审计评价,突出绩效责任的“评价”,绩效责任评价引领、控制着真实性、合法性审计的方向、范围和内容,真实性审计、合法性审计服务于绩效评价。

### 三、经济责任审计与一般审计的比较

严格意义上说,无论经济责任审计还是一般审计,都是以“受托经济责任”为审计客体的审计活动,只是从“狭义”和“广义”角度加以区分。二者以“受托经济责任”为纽带的血缘关系,决定了经济责任审计与一般审计之间存在着诸多融合与共性;二者“狭义”和“广义”区分,表明了经济责任审计与一般审计之间存在着诸多分野与个性。经济责任审计与审计的比较可以从其“共性”和“个性”两方面入手。

#### (一) 概念比较——经济责任审计与一般审计概念的比较

“审计”是指一般意义上的审计,它是当前国家审计机关、内部审计机构、社会审计组织普遍开展的对政府部门、企事业单位的财政财务审计、财经法纪审计、经济效益审计的统称。审计也可称为“一般审计”或“常规审计”。《中华人民共和国审计法实施条例》第二条对审计所下的定义是:“审计是审计机关依法独立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、财务收支有关的资料和资产,监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为。”根据审计对象范围的不同,审计又多以专项审计的形式出现,如预算执行审计、财务审计、固定投资项目审计、经济责任审计、环境审计、审计专项调查等。“审计”是一个宽泛的概念,它泛指针对政府机关、企事业单位以“经济组织”身份向授权人包括国家、上级政府及其部门、投资人承担的受托经济责任检查、评价并向审计委托人(授权人)报告审计结果的一系列审计活动。刘颖裴、余玉苗认为,“审计起源于受托责任的存在,而受托责任则反映了以委托人为代表的社会需要,广义上,几乎所有的审计活动都可以被称为经济责任审计。财务审计与效益审计的差别就体现为它们侧重于不同经济责任的审计”。实质上,审计也就是广义的经济责任审计。

两办《规定》第一条明确指出:“为健全和完善经济责任审计制度,加强对党政主要领导干部和国有企业领导人员(以下简称领导干部)的管理监督,推进党风廉政建设,根

据《中华人民共和国审计法》和其他有关法律法规，以及干部管理监督的有关规定，制定本规定。”两办《规定》的出台依据是《中华人民共和国审计法》，其目的是完善经济责任审计制度。上述表述，凸显出经济责任审计与“审计”的血缘关系。关于经济责任审计的概念，既可以从广义上理解，也可以从狭义上界定。审计产生的客观条件之一就是财产所有权与经营管理权的分离，其主要目的就是为了保护财产的安全和完整，保证会计资料的真实和可靠，明确财产经营管理者的经营管理责任。因此，从根本上看，任何一种审计都是经济责任审计，也就是说，广义的经济责任审计包括一切审计。孙宝厚认为，“我们平常所讲的审计一般是指财政财务收支审计或者绩效审计，它主要是指国家审计机关在法定职权范围内，对国家机关、国有金融机构和企事业单位的财政财务收支的真实、合法和效益情况进行的监督检查活动。而经济责任审计是指国家审计机关在法定职权范围内，对上述单位主要负责人任职期间经济责任履行情况进行的监督检查活动”。狭义的经济责任审计，则是特指我国在近些年出现的旨在明确党政领导干部和国有企事业单位领导人员经济责任而进行的一种审计活动。我们通常所说的经济责任审计是指狭义的经济责任审计。

(二) 共性比较——经济责任审计与审计自然属性的比较

经济责任审计与审计产生的客观基础相同，在本质上是同一“事物”，因此二者必然在与其反映本质特征的“自然属性”上有着共性特征。经济责任审计与审计的自然属性是指不受社会环境及其变化影响的属性，它作为审计本质特征的客观反映，受其产生的客观基础的规定和制约，也是经济责任审计与审计的共同内涵。经济责任审计与审计的自然属性除了包含其本质属性外，还包括审计本质特征的支持因素，诸如审计主体、审计客体、审计目标等自然因素。经济责任审计与审计的共性比较，就是从其产生的客观基础、本质属性、审计主体、审计客体、审计目标的比较，见表 1-1。

表 1-1 经济责任审计与审计自然属性比较

| 比较项目   | 产生基础         | 本质属性     | 审计主体          | 审计客体   | 审计目标        |
|--------|--------------|----------|---------------|--------|-------------|
| 经济责任审计 | 两权分离下的受托责任关系 | 监督问责信息系统 | 接受委托（委派）的审计组织 | 受托经济责任 | 真实性、合法性、有效性 |
| 审计     | 两权分离下的受托责任关系 | 监督问责信息系统 | 接受委托（委派）的审计组织 | 受托经济责任 | 真实性、合法性、有效性 |

上表所列比较项目中，经济责任审计与审计共同产生的客观基础、审计的本质属性、审计主体、审计客体、审计目标的定位，具有普遍的适用性和永恒性。大量的研究文献和实践经验证明，无论在什么条件下、任何地域内、任何历史阶段、任何社会背景下，审计要坚持其独立性、客观性，都不能脱离“受托责任关系”这个基础；任何审计都是为监督问责服务的信息系统；任何审计组织都无法摆脱委托（委派）、受托（受派）关系的限制；无论是对领导干部“个人”审计，还是对政府及其部门、企事业单位的“组织”审计，其

检查、评价的客观实体都是受托经济责任。任何审计项目都必须依照以有效性评价为核心，以真实性、合法性验证确认为基础的基本目标。这些因素都直接体现了所有审计共同的自然属性。审计产生的客观基础、审计主体、审计目标的定位，已有大量的研究资料证明，审计界也基本达成了共识。审计的本质属性则突破了传统的观点，将其定位于“监督问责信息系统”，在本书相关部分做专门的研究论证，这里不展开论证。

（三）个性比较——经济责任审计与审计社会属性的比较

经济责任审计与审计产生的社会环境条件不同，受社会环境条件及其变化的影响。一些因素随着社会环境的变化而变化。经济责任审计与审计虽然产生的客观基础同根同源，但是社会环境的变化，导致审计需求（审计假设）的变化，审计对象的变化，审计范围、内容的变化，审计规范体系的变化等。这些随着社会环境条件变化而变化属性，是审计的“社会属性”，也是经济责任审计与审计的不同外延。经济责任审计与审计的个性比较，就是审计假设（或审计前提）、审计对象、审计范围、审计内容、审计模式的比较，见表 1-2。

表 1-2 经济责任审计与审计社会属性比较

| 比较项目       | 环境条件                                                   | 审计对象                        | 审计范围                       | 审计内容                   | 审计模式                                  |
|------------|--------------------------------------------------------|-----------------------------|----------------------------|------------------------|---------------------------------------|
| 经济责任<br>审计 | 政治环境：民主法制不健全<br>经济环境：经济二元化结构<br>文化环境：敬畏权威、诚信、道德体系不健全   | 经济组织<br>领导人员个人<br>（审计对象人格化） | 全面完整的受托责任（按照被审计领导干部职责范围界定） | 依据受托责任范围和被审计领导干部职务责任界定 | 实行同步审计、跟踪审计的组织模式；实行任初、任中、离任三审连贯流程模式   |
| 审计         | 政治环境：民主法制健全<br>经济环境：完善的市场经济文化环境<br>文化环境：敬畏规则、诚信、道德体系健全 | 经济组织<br>（审计对象组织化）           | 部分受托责任（按委托或委派要求界定）         | 依据经济组织权力结构界定           | 实行专项与综合审计结合组织模式；实行事后为主，结合事前、事中审计的混合模式 |

上表所列比较项目中，经济责任审计与审计产生的社会环境、审计对象、审计范围、审计内容、审计模式，具有特别的差异性和变动性。大量的研究文献对体现经济责任审计与审计共性的自然属性的研究较为普遍，而对体现其个性的社会属性的深入研究尚不多见。因此本书将重点研究经济责任审计与审计的社会属性问题。

第三节 经济责任审计的发展历程

经济责任审计是在我国计划经济体制基础上产生，在计划经济向市场经济过渡过程中逐步发展的一种审计特殊历史阶段。随着我国经济体制改革的深入进行，经济管理体制中计划经济成分不断缩小，而市场经济的成分和空间不断扩大，推动了政府、企事业单位经