

“免疫系统论”下的国有企业审计定位

——基于国家审计的思考

陈希晖¹, 夏明东²

(1. 东南大学 经济管理学院, 江苏 南京 210096; 2. 审计署驻上海特派办, 上海 200052)

摘要: 审计是国家经济社会运行的“免疫系统”, 国有企业审计在构建国家审计“免疫系统”中具有重要地位。“免疫系统论”下的企业审计应发挥预防性、揭示性和抵御性等免疫功能, 应关注国家经济安全, 注重对问题和案件的查处与揭露, 并着力促进体制和机制的完善与改革。发挥免疫功能需要加强理论建设, 完善审计生态环境, 培养适应型人才, 创新审计方法。

关键词: 国家审计; 免疫系统; 国有企业审计; 审计定位

中图分类号: F239.44 **文献标识码:** A **文章编号:** 1672-8750(2010)01-0022-05 **收稿日期:** 2009-10-10

作者简介: 陈希晖(1972—), 男, 河北沧州人, 东南大学经济管理学院博士生, 南京审计学院国际审计学院副教授, 主要研究方向为审计理论与实务; 夏明东(1964—), 男, 安徽合肥人, 审计署驻上海特派办经贸处处长, 主要研究方向为政府审计实务。

基金项目: 江苏省社会科学基金项目(07EYB054); 南京审计学院校级课题(NSK2007/B19)

为了深入贯彻落实科学发展观, 进一步推动审计工作全面发展, 2008年3月31日, 刘家义审计长在总结我国审计过去25年基本经验和分析国家审计面临的形势与任务基础上, 提出了“审计是国家经济社会运行的免疫系统”的理论。这一理论认为, 国家审计工作的首要任务是维护国家安全, 保障国家利益, 保护人民利益, 促进经济社会全面、协调、可持续发展; 维护国家安全、保证国家利益是国家审计的永恒主题^{[1]6}。也就是说, 国家审计不能仅局限于严肃财经法纪、维护经济秩序, 更重要的是要从根本上维护经济社会的安全运行, 维护和保障人民的根本利益。国家审计要立足于保证国家经济社会安全运行, 以科学发展观为指导, 紧紧围绕党和国家的中心工作, 服务改革和建设的大局, 推进各项改革措施的落实和改革目标的实现, 促进各地区、各部门和各单位完善制度、健全体制和机制、规范管理, 关注已经存在和潜在的经济风险, 及时发出风险预警, 防范和化解经济风险。目前, “充分发挥审计保障国家经济社会运行的‘免疫系统’功能”, 已经写入《审

计署2008年至2012年审计工作发展规划》, 成为今后一段时间中国特色国家审计创新和发展的指导性纲领。

一、国有企业审计是构建国家审计“免疫系统”的一个重要部分

国有企业在国家经济社会运行中起着不可或缺的作用, 国有企业审计是国家审计实现“免疫系统”功能的重要力量。在市场经济体制下, 国有企业的存在有利于弥补市场失灵, 实现某些公共政策目标, 有利于发展战略性民族产业, 提高国际竞争力和综合国力。在我国国有企业作为公有制的实现形式, 是社会主义的重要制度基础。目前国有企业一般在三个领域发挥控制力和影响力, 一是关系国家安全和国民经济命脉的关键领域, 如军工、电网电力、石油石化、电信、煤炭、航运等行业; 二是基础性和支柱产业领域, 如装备制造、汽车、电子信息、钢铁、有色金属、勘察设计、科技等行业; 三是其他行业和领域, 如商贸流通、医药、建材、农业等行业。根据财政部资料显示, 到

2008年5月我国国有及国有控股企业控制的资产达30.4万亿元,净资产达13.06万亿元^[2]。国有企业作为国民经济的主导力量,肩负着推动我国经济长期平稳较快发展、调整经济结构布局、促进经济发展方式转变、构建社会主义和谐社会等重要任务。国有企业的健康发展,是提升我国国际竞争力和企业核心竞争力、促进人民生活水平不断提高、支撑我国经济长期平稳较快发展的重要途径和保证,也是进一步巩固和发展我国社会主义制度,实现人民安定团结、国家长治久安的重要保证。因此,加强对国有企业的审计,促进国有企业改革和发展,推进国有经济布局和结构的战略性调整,不仅是个经济问题,也是个政治问题。加强国有企业审计对全面、充分发挥国家审计“免疫系统”功能具有重要的意义。无论从历史经验还是未来发展,国有企业审计在发挥国家审计“免疫系统”功能方面大有作为。

二、国有企业审计实现审计“免疫”功能的途径

根据刘家义审计长关于国家审计免疫系统论的阐述,国有企业审计也应该从以监督约束、查错纠弊、批判揭露为导向的传统财务收支审计向以完善和健全管理体制、预防和抵御经济风险、维护国家安全为导向的综合审计发展。国有企业审计应注重从预防性、揭示性、抵御性三个方面入手,充分发挥企业审计的“免疫系统”功能。

(一) 高度关注国家安全尤其是国家经济安全,充分发挥审计“免疫系统”的预防性功能

保护国家和人民利益是国家治理的最高目标,实现这一目标的基础是国家安全,而国家安全的基础是国家经济安全。国家经济安全是经济全球化背景下我国面临的重大问题。国家经济安全是指主权国家的经济发展和经济利益不受外部和内部威胁而保持均衡和持续发展的一种经济状态,是国家安全在经济领域的宏观表现,一般包括国内经济安全和国际关系中的经济安全,其本质是国家经济能够适应外部变化并保持稳定发展的能力^[3]。国家经济安全包括产业安全和技术安全。从中观角度来看,国家经济安全表现为产业安全,即国家的产业发展及产业利益不受外部威胁和内部失衡的影响,不会产生因利用外资而导致外资控制或垄断的产业风险,进出口相关企业

也不会因国际市场挑战而导致产业利益受损。产业安全的本质是产业竞争力的强弱。从微观角度来看,国家经济安全表现为技术安全,即企业不受外部技术控制与垄断及内部研发能力的影响,不会面临因自身创新能力弱导致技术供给能力不足的风险,也不会面临因自身核心技术流失而带来风险。技术安全的本质是技术创新能力的强弱和核心技术的多寡。

要从国家经济安全的高度发挥国有企业审计的“免疫”功能,审计机关应重点关注关系国家安全和国民经济命脉的关键产业、基础性和支柱产业的产业集中度和技术创新能力等问题。按照产业经济学理论,市场结构决定企业行为,企业行为决定产业绩效。市场结构主要表现为产业集中度问题,产业集中度高,对国际市场依存度低,在国际上才有话语权,国家经济安全保障程度才会高一些,当然上述不同行业的市场集中度有不同的要求,国有资本的比重要求也不尽相同,因此,国有企业战略性调整是增强国有企业活力、控制力和影响力的重要渠道。另外,我国上述关键行业的技术创新能力不高,关键技术自给率很低,对外技术依赖度很高。由于没有核心技术,国内企业必须将计算机售价的30%、数控机床售价的20%—40%支付给国外专利持有者,技术瓶颈严重制约了国有企业的发展,影响了国家经济安全^[3]。

随着我国国有产权制度的进一步完善和政企职能的进一步分开,在宏观层面上国有企业审计应关注国有资本金经营预算管理、国有企业布局合理性等问题;在中观层面上国有企业审计应关注产业集中度问题;在微观层面上国有企业审计应关注企业技术创新环境的改善、技术创新能力和人员素质的提高,还要关注国有企业的跨国并购、跨国投资、资产质量、保值增值等问题。目前,在金融危机的影响还未散尽之时,尤其要关注国有企业在国外的衍生金融产品投资。为保证国有企业战略性调整的顺利进行,还应该关注企业改制中涉及国有产权交易的审计问题,以保证国有资产安全。总之,国有企业审计应重点关注可能会影响国有企业可持续发展的市场结构风险(含跨国并购投资风险)和技术创新风险,开展风险导向审计,防范相关风险,为保障国家经济安全和促进企业

可持续发展保驾护航。

(二) 注重对问题和案件的查处与揭露,进一步发挥审计“免疫系统”的揭示性功能

国有企业因国有资产经营权和所有权的分离而承担公共受托经济责任,政府审计因公共受托经济责任的发展而发展。两权分离导致的信息不对称会带来逆向选择和道德风险问题。“逆向选择”问题是指经营者或者政府官员作为“经济人”可能会利用自己掌握的信息侵犯委托人的利益,其本质是监督问题;“道德风险”问题就是经营者努力程度的不可观察而带来的风险问题,其本质是激励问题。降低信息不对称可以缓解上述问题,会计信息披露是缓解信息不对称的良策之一,但会计报告具有专业性,因此需要审计人员对会计信息予以评价和确认。在监督过程中,政府会制订一系列方针政策,对这些方针政策的执行进行跟踪评价有利于缓解政策执行的信息不对称,提高监督效果。因此审计人员除关注会计信息外还要评价相关政策的执行情况、经营决策的科学合理情况。上述信息的披露一方面可以解决监督问题,另一方面也为委托人激励受托人提供了一定的信息基础。因此,审计人员揭露重大违法违规(含会计法规)问题、重大决策失误、损失浪费(含重复建设)是科学发展观在审计中的重要体现,是政府审计监督国有企业公共受托经济责任履行情况的重要手段,也是保证委托人利益的一种制度安排^[4-5]。

目前,我国国有企业改革正处于攻坚阶段,国有资本调整和国有企业重组方兴未艾。首先,国有企业审计应该揭示政府制定的相关政策落实情况、影响国企改革重大的体制性制度性障碍。对于改制的国有企业,要揭示改制政策落实情况、相关制度是否合理、改制存在的问题、改制后绩效变动情况、改制是否达到预期目标等。其次,国有企业由于产权主体缺位,“内部人控制”严重,经营者受托责任意识不强,是腐败的高发地带,而“阳光”是最好的“防腐剂”,因此,国有企业审计要进一步揭示重大损失浪费、重大决策失误、重大违法违规和经济犯罪问题。再次,有些国有企业关系国家安全和国家经济命脉,有些还是高能耗、高污染企业,因此,国有企业审计要揭示影响国家信息安全、生态环境安全(如节能减排降耗、危险废弃物排放等)问题。最后,由于国有企业承担

了大量的社会责任和公共政策责任,关系到民生安全和政治生态,因此国有企业审计还要揭示企业社会责任和公共政策责任履行情况。揭示的主要方式是审计结果公告,也可以充分发挥网络媒体的公告作用。当然,揭示不是目的,审计的真正目的是控制问题和促进发展,因此,审计建议的重心应该是通过健全制度、完善机制来实现审计“免疫”功能。

(三) 着力促进制度、体制和机制的完善和改革,充分发挥审计“免疫系统”的抵御性功能

目前我国处于经济转轨时期,体制改革采取的是渐进式改革模式,一些旧的不合理的制度体系继续存在,与市场经济相适应的制度体系尚未完全建立,制度漏洞提供了腐败的机会,健全与市场经济相适应的制度体系是防范腐败的治本之策。另外,制度也是生产力,良好的制度是经济社会发展的发动机。目前,国有产权缺乏一个人格化的主体,“内部人控制”现象严重,再加上国有企业委托代理链条较长,国有企业所有者和经营者之间信息不对称导致的道德风险和逆向选择问题更为严重,审计作为一种制度安排,除可以通过揭示信息缓解这一问题外,审计可以通过提出建议,以健全制度、完善机制和体制来抑制国有企业“内部人”可能出现的机会主义行为,使他们的行为更可预见,进而增进秩序和效率,促进国有企业的持续稳定健康发展,进而促进国民经济的可持续发展。

从微观层面上看,国有企业审计应该从科学管理角度,对健全内部控制和公司治理结构、完善技术创新环境提出审计建议,在充分分析影响企业绩效的风险因素的基础上提出促进提高绩效、降低风险的审计建议;从中观层面上看,国有企业审计应该对有关行业政策(有时作为审计评价标准)的合理性提出建议,推动行业主管部门加快相关标准政策的制定和完善;从宏观层面上来看,对承担部分政府职能和国家产业政策的国有企业,国有企业审计应该为政府提供相关政策建议,政府在制定政策时也应该能够考虑和吸收审计机关企业审计的审计建议。这些审计建议应该自成体系,既包括制度构成,又包括体制设计,并有相关实施机制予以保证。当然,要做到这一点,单个企业审计往往难以发挥作用,开展以多个企业为主体的专项

审计(调查)是有效途径。同时,国有企业审计不能就企业论企业,还必须做到就企业论行业,就行业论经济,就经济论安全。

三、发挥国有企业审计“免疫”功能的若干建议

目前,国有企业审计发挥“免疫”功能还存在一定的不适应性,需要在理论研究、环境建设、审计人员队伍建设等方面加大力度,创新审计思维,进一步调整审计方式,以提高国有企业和经济社会运行的“免疫力”,保证经济社会的健康发展。

(一) 进一步完善审计“免疫系统”理论以指导国有企业审计实践

审计理论可以解释和预测审计实务,指导审计工作。在我国,受各种因素的影响,审计理论研究比较滞后。审计“免疫系统论”将三种审计主体的工作进行了抽象,理论体系虽然初露端倪,但要形成科学的理论体系依然还有很多工作要做,比如,审计“免疫系统”理论研究的逻辑起点是什么、审计假设有哪些、如何构建其理论框架,审计“免疫系统”理论中审计评价标准如经济社会健康运行的标准、企业可持续发展的标准有哪些,审计防御性功能和抵御性功能之间有何关系,国家审计“免疫系统论”下企业审计业务如何转型、审计方式方法有何变化、审计人员素质有何要求,如何评价国有企业审计绩效等一系列问题都值得研究。因此,应大力培养审计学术型领军人才,在学术界和实务界掀起审计“免疫系统论”的大讨论,并采取招投标的方式开展相关课题的研究,注重审计实践的提炼和优秀审计案例的宣传。

(二) 改善审计“免疫系统”的生态环境,保障国有企业审计“免疫”功能的发挥

国家经济社会的健康运行是一个复杂的系统工程,国家审计作为其中的一个“免疫系统”,必须能够调动各方面的力量和资源才能实现“免疫”的使命。比如,作为“免疫系统”一般具有清除功能,但审计机关对问题的查处主要表现为对查处问题的立即整改和促进被审计单位限期整改,审计机关在国有企业审计中发现的大案要案线索一般要采取移送的方式,需要公安、纪检、监察系统行使类似于“免疫”清除的功能,即使在审计过程中也需要这些部门的大力配合。财政、金融、税务、工商、国资委、证监会、技术监督、环保监

督等各子系统也必须各司其职,切实发挥自己在经济运行中的功能,否则审计“免疫”功能也会受到影响。国家审计、内部审计、注册会计师审计三个免疫子系统在各自的领域发挥“免疫”功能,同时又相互联系、协调配合^[17],共同维护国家经济社会运行的健康和安全,尤其是对于国有企业审计而言,必须从系统论的观点出发,进行三个免疫子系统的资源整合,发挥系统“免疫”合力,从审计成果利用的角度来看,还必须关注审计与人大、党委、政府、组织人事、纪检监察、新闻媒体等子系统的协调配合。另外,国家审计作为一个免疫系统,同样由各子系统(如特派办、派出所、审计厅、审计局、审计干部)构成,在进行中央集团企业审计时,还应该关注各审计机关、审计人员之间在审计资源、审计项目之间的协调和配合。综上所述,必须明确经济社会运行中各子系统的职责分工,强化审计机关与这些子系统的协调配合、各免疫子系统的协调配合、国家审计“免疫系统”内部的协调配合,并提供一定的法规保证,以建立良好的“免疫”生态环境,只有这样才能充分发挥国家审计的“免疫”功能。

(三) 适应“免疫系统”对国有企业审计人才的需求,大力培养应用型审计人才

在国有企业审计实践中,不少审计人员存在向体制、机制和制度“问因”不够,向规范和完善管理“问计”不够,向宏观政策和改革措施“问果”不够的问题,这导致企业审计的成果还不能充分实现国家审计“免疫”功能。解决上述问题,必须从培养适应型人才入手。“免疫系统论”下的国有企业审计强调宏观性、服务性、建设性和前瞻性,对审计人员素质提出了更高的要求,需要审计人员具有研究型思维并且是分析问题的高手。审计人员亟须一步完善知识结构,丰富经济学、政治学、社会学、管理学、哲学等相关知识,尤其是加大宏观经济学、产业经济学、国际经济学、贸易经济学、技术经济学、环境经济学、制度经济学的学习力度。另外,审计人员应该成为企业管理的行家里手,以便从经济学和管理学的视角提升审计建议的科学性,因此审计人员还需要精通公司治理、内部控制、风险管理等相关知识。审计人员应该以此为契机,将审计机关建设成为学习型审计组织,并在招录审计人员时充分考虑上述知识结构的要求。

(四) 创新国有企业审计方式方法,推进国企改革,促进经济发展

目前我国国有企业审计主要走的是经济责任审计的路子,虽然成绩斐然,但审计成果很难在中观和宏观领域发挥作用。国有企业审计应该进一步创新审计方式方法,比如,针对某个问题(如节能减排、金融危机等)可以开展多企业专项审计调查,针对同类型审计项目发现的普遍性、苗头性问题,进一步挖掘提升,提出相应的宏观审计建议。适当引入独立审计和内部审计,开展特殊领域的授权审计^[6-8],等等。当然,对上述方式还应该进一步探索审计资源的协调管理,研究审计记录的科学性等问题。

另外,充分发挥企业审计的“免疫”功能,还需要明确不同类型的国有企业的职责定位,尤其是承担公共责任的大小程度、在国有企业改革中承担的任务等,并针对不同的职责定位来确定评价和披露的重点,以提高审计建议的针对性和有效性。

参考文献:

- [1] 刘家义. 以科学发展观为指导推进审计工作全面发展[J]. 审计研究, 2008(3): 3-9.
- [2] 中华人民共和国财政部. 全国国有企业及国有控股企业主要财务指标(2008年5月)[EB/OL]. [2008-06-26]. <http://www.mof.gov.cn/qiyesi/zhengwuxinxi/qiyesi/>.
- [3] 曾繁华, 曹诗雄. 国家经济安全的维度、实质及对策研究[J]. 财贸经济, 2007(11): 118-122.
- [4] 宋常. “免疫系统”理论视野下的国家审计[J]. 审计与经济研究, 2009(1): 4-11.
- [5] 李凯. 从公共受托责任演进看国家审计本质变迁——兼论审计“免疫系统”论[J]. 审计与经济研究, 2009(1): 12-15.
- [6] 王戌. 新时期国有企业审计目标及实现方式[R]. 审计研究报告, 2008.
- [7] 赵保卿. “免疫系统”论与审计的预防职能[J]. 审计与经济研究, 2009(3): 3-7.
- [8] 赵彦锋. 审计“免疫系统”论: 演进过程、作用机理与实现路径[J]. 审计与经济研究, 2009(3): 21-26.

(责任编辑: 杨凤春)

The State-Owned Enterprise Audit Location under the Immune System Theory: Based on State Audit

CHEN Xi-hui¹, XIA Ming-dong²

(1. School of Economics and Management, Southeast University, Nanjing 210096, China;

2. Shanghai Resident Audit Office, Shanghai 200052, China)

Abstract: Audit is an immune system of the economic society, and the state-owned enterprise audit has played an important role in constructing the system for state auditing. The audit business under this “immune system theory” should play immune functions to prevent, reveal and resist the problems, and focus on national economic security and the issues and cases investigated. It should also better and reform the systems and mechanisms, strengthen the theoretical construction, improve the audit environment, train the talent and innovate the audit approaches.

Key Words: state audit; immune system; state-owned enterprise audit; audit location