

新一轮改革背景下国有企业审计内容变革研究

——基于审计供给和审计需求均衡视角的分析

陈献东^{1,2}

(1. 南京大学 商学院, 江苏 南京 210093; 2. 盐城市审计局, 江苏 盐城 224005)

[摘要] 国有企业审计的内容取决于国企审计需求与国企审计供给的相互作用。当前, 国企审计需求主要来源于党委政府、社会公众和国有企业管理层, 而国企审计供给的主要因素则包括审计资源、审计法制、审计技术等。在新一轮改革背景下, 实现国企审计需求和国企审计供给的均衡, 需要将传统的国企审计内容向政策执行审计、管理审计、个人责任审计、境外资产审计、信息系统审计、社会责任审计、整改审计、外部发展环境审计等方向变革。

[关键词] 国有企业改革; 国有企业审计; 审计供给; 审计需求; 审计全覆盖; 信息系统审计; 国家治理; 国家审计
[中图分类号] F239 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1672-8750(2016)05-0082-10

党的十八大以来, 从中央到地方掀起了新一轮国有企业改革的浪潮。围绕审计监督如何在新一轮国企改革背景下发挥好“免疫系统”功能和“催化剂”的作用, 理论界和实务界进行了积极探索并取得了不少研究成果^[1-5]。这些研究成果为指导国有企业审计实务提供了必要的理论支撑, 但它们主要是在《中共中央、国务院关于深化国有企业改革的指导意见》(以下简称《指导意见》)这一国企改革顶层设计文件出台之前完成。之后, 《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》(以下简称《规划建议》)、《中华人民共和国国民经济和社会发展第十三个五年规划纲要》(以下简称《规划纲要》)和2016年《政府工作报告》又对如何深化国有企业改革提出了新的要求。因此, 现有的国有企业审计研究成果需要根据变化了的形势进行进一步深化。同时, 随着新一轮国有企业改革的深入和整个国家治理出现的新变化、新动向, 国有企业审计需要在审计目标确定、审计内容安排、审计方法选择、审计结果运用等方面进行相应的变革和创新。本文选择国有企业审计的内容作为切入口进行研究, 旨在解决审计实务中经常遇到的“审什么”的难题。

一、文献回顾

对国有企业进行审计监督, 是《审计法》规定的法定职责, 也一直是审计机关的重点工作之一。对国有企业进行审计监督的发展历程与国有企业的改革发展基本同步, 总体上经历了以严肃财经法纪为重点的积极探索阶段(1983—1992年)、以资产负债损益审计为重点的稳步提高阶段(1993—1997年)和以经济责任审计为重点的全面发展阶段(1998年至今)^[6]。相应的理论研究也主要是围绕国有企业审计在不同发展阶段的工作重点展开, 如“小金库”的发现方法、国有资产流失的途径及防治、资产负债损益的真实性、国有企业领导人员经济责任审计评价指标的确定等。党的十八届三中全会做出进一步深化国有企业改革部署后, 关于国有企业审计的理论研究开始转到审计机关如何推

[收稿日期] 2016-05-24

[基金项目] 国家自然科学基金项目(71272100; 71072042)

[作者简介] 陈献东(1969—), 男, 江苏东台人, 南京大学商学院博士生, 盐城市审计局副局长, 高级审计师, 主要研究方向为政府审计、会计和公共管理等。

动和服务国有企业改革上来,并取得了不少成果,如崔振龙等研究了全面深化改革背景下的审计策略,其中包括国有企业审计的应对策略^[1];何国成提出,全面深化改革背景下国有企业审计要抓住三个方面的重点内容,即国有资产管理体制和国有企业管理体制改革、国有企业内部控制制度、国有企业股权多元化改革推进情况等^[2];审计署济南特派办理论研究会课题组分析了全面深化改革背景下国有企业审计的应对之策^[3];王克玉对境外国有企业法律风险管理审计进行了探讨^[7];李江涛等考察了国家审计对国有企业绩效的影响^[8];青岛市审计学会课题组提出在立足共性、统一完善基本审计内容的基础上,突出个性,分类确定国有资本运营企业、公益性企业、自然垄断性企业和一般竞争性企业的重点审计内容^[4];审计署成都特派办理论研究会课题组在分析全面深化改革背景下国有企业面临的挑战的基础上,提出要把国有企业落实政策措施情况、股权多元化情况、面临的突出矛盾和风险、重大违法违规问题和内部治理情况作为审计的重点^[5];叶陈云等对如何构建我国混合所有制企业资本运营的审计约束体系进行了研究^[9];上海市审计局课题组提出,在分类改革的新形势下,国有企业领导人员经济责任审计评价需要区分竞争类、功能类和公共服务类,用不同的指标进行评价,以提高审计评价的针对性、有效性和科学性^[10];杨建荣在分析英国审计署审计本国国有企业法律依据、对象、范围、程序和方法等的基础上,提出了英国的经验对当前我国深化国企改革阶段加强国有企业审计的启示^[11];蒋丽、许宁舒分别对德国和法国审计法院审计国有企业的做法进行梳理,并提出了相应的政策建议^[12-13];王长友等发现,大部分国家将公司治理、内部控制、风险管理、重点业务管理和绩效等作为审计的重点^[14]。2016年3月,中国审计学会与北京工商大学联合举办的“完善国有企业审计监督制度”专题研讨会在如何加强新时势下的国有企业审计方面取得了不少共识和成果。

上述文献为解决审计实务中遇到的“审什么”的问题提供了重要的理论指导,也构成了本文研究的基础。杨建荣、蒋丽等主要是通过介绍外国国有企业审计的经验和做法,说明政府审计与出资人审计的区别,从而进一步突出国家审计监督在国有企业改革和发展中的独特作用^[11-12]。其他文献正如引言所述,主要是在《指导意见》这一国企改革顶层设计的总体框架出台之前完成,有关国企改革的方向和措施还不够明晰和细化,加之《规划建议》、《规划纲要》和2016年《政府工作报告》又对如何深化国有企业改革提出了新的要求,因此,现有的国企审计研究成果需要根据国企改革发展的新要求进一步深化。

二、研究框架构建

确定新一轮改革背景下的国有企业审计内容,需要考虑国家治理的需求和审计自身的能力、水平。这是因为国家审计的产生和发展源于国家治理的需要,国家审计是国家治理大系统中的一个“免疫系统”,是国家治理的基石和推动国家治理的重要保障^[15]。因此,国家审计的目标、任务、重点和方式,要随着国家治理的目标、任务、重点和方式的转变而转变。国家审计需要适应国家治理的新动向和新变化,突破价值理念、功能作用等方面的原有限制,朝着价值理性审计、建设服务型审计等方向积极变革^[16]。当前,中共中央、国务院发布的关于国有企业改革的《指导意见》以及《规划建议》、《规划纲要》中涉及国有企业改革的要求,就是国家治理的要求在国有企业领域的具体体现。根据中国特色社会主义审计理论,国有企业审计的内容要随着国家治理要求的变化而发生相应的变革。国家治理在国有企业领域需求的变化是国有企业审计内容变革的根本动因。当然,国家审计在国有企业领域发挥基石和保障作用时,也必须考虑审计自身的能力和水平,因为超出自身能力和水平的审计供给,其功效将大打折扣。国有企业审计内容变革的轨迹取决于国家治理的需求和审计自身的能力、水平的有机结合。经济学领域均衡分析法为实现这一结合提供了分析框架。均衡分析法假定已知各个经济变量及其相互关系,在考虑各个经济变量相互作用、相互影响的前提下,寻求各经济变量之间的比例关系,特别是可能达到的均衡状态。在商品市场上,这种均衡状态往往出现在该商品的市场需

求曲线和市场供给曲线相交的点上。在该交点上,该商品的市场需求量等于市场供给量,市场价格被称为均衡价格(equilibrium price)。均衡价格在一定程度上反映了市场经济活动的内在联系,当某商品市场价格等于均衡价格时,市场“出清”,经济效率最高。

本文将均衡分析法引入到国有企业审计内容的确定上,通过分析国企审计供给和国企审计需求两个变量的相互关系,寻找审计效果最优的审计内容安排。根据均衡分析法的一般原理,本文所述的国企审计需求、国企审计供给和国企审计均衡有其特定的含义。

(一) 国企审计需求

均衡分析法在讨论供给和需求问题时,均是指有效供求,因此,本文在阐述国有企业审计需求和供给时,也严格界定其为对国有企业审计有实质影响的有效供求。这里的国有企业审计需求当然是指有效需求,即对审计机关国企审计工作有实质影响力的需求。根据我国审计工作的现实状况,对审计机关国企审计的有效需求主要来自于三个方面:一是来自于各级党委、政府。他们领导审计工作,可以对国有企业审计工作直接下达审计指令。二是来自于社会公众。他们主要是通过人大代表建议、政协委员提案等方式间接对国企审计施加影响,或通过来信、来访等方式直接请求审计机关审计某一国有企业。三是来自于国有企业管理层。他们为了确定或解除自身所承担的受托经济责任,常常主动向审计机关申请对其进行审计或报请本级政府安排对其进行审计。

(二) 国企审计供给

国企审计供给也是指有效供给,即支撑审计机关能够且愿意向社会提供审计产品的各种要素。国企审计供给涉及诸多要素,可分类为以下三个方面:一是审计资源供给,包括审计机关人、财、物等资源的配备情况等;二是审计法制供给,即审计机关在开展国企审计时有无法律障碍、法制保障水平如何等;三是审计技术供给,即审计运用计算机技术提高审计效率的状况等。

(三) 国企审计均衡

国企审计均衡是指国企审计供给等于国企审计需求的一种状态。有限理性使经济领域实现均衡尚且需要一个复杂的渐进过程,而国企审计的供求涉及的是公共产品,其均衡的实现更需要一个不断调整并逐步接近均衡的过程。因此,国企审计均衡只是一个方向,而不是一个点;是一个动态的过程,而不是一种终点状态。

根据上述分析,国企审计均衡可以用图1表示。

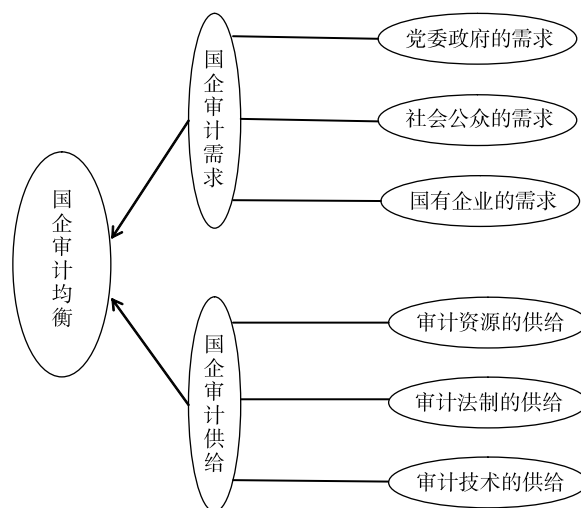


图1 国有企业审计均衡示意图

三、国有企业审计的需求分析

如前所述,国有企业审计的需求主要来自于三个方面:

(一) 党委、政府的需求

具体来说,党委、政府国有企业审计的需求主要包括:

1. 党委、政府对国有企业改革、发展、监管的要求。这一要求主要体现在《指导意见》及相关配套文件、《规划建议》、《规划纲要》和2016年《政府工作报告》上。它们作为新时期国企改革发展的顶层设计方案,集中体现了党中央、国务院对国有企业改革发展的总体要求。概括起来说,党委、政府对国有企业改革发展的要求分为以下三个方面:

在国有企业改革方面:一是关于国企改革的总体要求是否得到准确把握,如是否坚持社会主义市场经济改革方向,到2020年,能否在国有企业改革重要领域和关键环节取得决定性成果等;二是关于国企改革的具体决策部署是否得到贯彻落实,包括分类推进国有企业改革落实情况、完善现代企业制度落实情况、推进国有企业混合所有制改革落实情况等。

在国有企业发展方面:一是要求国有企业顺应新常态趋势性变化的要求,牢固树立和自觉践行创新、协调、绿色、开放、共享五大发展理念,在解决好去产能、去库存、去杠杆、降成本、补短板等核心问题上发挥表率作用;二是要求国有企业做强、做优、做大,培育自主创新能力和国际竞争力,增强活力、控制力、影响力和抗风险能力,更好地服务国家战略目标。

在国有企业监管方面:一是要求着力强化企业内部监督,切实加强企业外部监督,实施信息公开加强社会监督,强化责任追究等措施,以防止国有资产流失;二是要求健全国有企业审计监督体系,加大对国有企业领导人员履行经济责任情况的审计力度,探索建立国有企业经常性审计制度等,对国有企业重大财务异常、重大资产损失及风险隐患和国有企业境外资产等开展专项审计,对重大决策部署和投资项目、重要专项资金等要开展跟踪审计等。

2. 党委、政府对审计工作的要求。近年来,党中央、国务院根据变化了形势不断对审计工作提出新的要求。党的十八届三中全会要求加强行政监察和审计监督,开展领导干部自然资源资产离任审计。党的十八届四中全会从依法治国的高度对审计监督定位、审计监督权力依法行使、审计机关独立性等提出要求。2014年国务院印发的《关于加强审计工作的意见》赋予了审计机关新的任务和新的使命。2015年12月中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及相关配套文件,对完善审计制度、保障依法独立行使审计监督权做出了部署和安排。国企审计是整个审计工作的重要组成部分,各级党委、政府对审计工作的总体要求,也必须在国有企业审计过程中得到贯彻和落实。

(二) 社会公众的需求

从各级审计机关承办的人大代表建议和政协委员提案以及新闻媒体报道的情况看,社会公众对国有企业关注的问题主要集中在容易滋生腐败的领域,如物资采购、招标投标、兼并重组、产权交易等。此外,国有企业负责人薪酬和福利待遇、人员招聘、社会责任履行情况等也极易触动社会的神经。

(三) 国有企业自身的需求

近年来,一些国有企业为了向社会传递“优质产品”信号,会主动要求审计机关对其进行审计。如有些企业建立了良好的内部管理制度、赚取了丰厚的利润或履行了较多的社会责任等,经营管理层会通过主动要求审计,将这些信号传递出来。还有一些企业为了缓解所有者与经营者、经营者与债权人之间的经济冲突,也会主动要求审计机关开展审计,从而确定或解除相关利益方的受托责任。受制于审计力量的不足,有些地方甚至出现了“排队等审计”的现象^[17]。

四、国有企业审计的供给分析

(一) 国家审计的资源供给

对国有企业审计需要一定的审计资源作为保障。以审计人力资源为例,审计力量不足与审计任务繁重的矛盾一直十分突出。目前,我国国有企业的数量、分布面历经20世纪90年代的改革后虽然大大缩小,但其平均规模得到了大幅提升。以中央企业为例,2015年《财富》杂志公布的世界500强中,中央企业有47家入围,而根据审计署公布的《2014年度绩效报告》,审计署实有在职人员仅有3000多名,每年只能审计10多户中央企业,而同期中央企业有100多家。由于审计力量不足,即使对领导人员由中央直接管理的企业进行审计,也大体只能5年审计1次,且主要审计企业本级,重点抽查一些二、三级单位或反映十分突出的事项^[18]。

（二）国家审计的法制供给

随着对审计本质的不断探索,人们逐步认识到,国家审计作为治理国家的一项制度安排,是国家治理的一个重要组成部分,是依法用权力监督制约权力的重要方式,是国家治理的基石和重要保障^[15]。这一功能使国家审计的职责边界从传统的财政财务收支扩展到国家治理的相关领域,这为国家审计在促进国有企业改革发展方面发挥职能作用提供了广阔空间。相关法律法规为这种功能的实现提供了法制保障。《审计法》及其实施条例要求审计机关对国有企业,包括对国有资本占控股地位或主导地位的混合所有制企业进行审计。《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》及其实施细则把国有企业领导人员经济责任审计的主要内容概括为十二个方面,如:贯彻执行党和国家有关经济方针政策和决策部署,推动企业可持续发展情况;遵守有关法律法规和财经纪律情况;企业发展战略的制定和执行情况及效果;有关目标责任制完成情况;重大经济决策情况等。此外,《企业国有资产法》亦要求审计机关对国有资本经营预算的执行情况和属于审计监督对象的国家出资企业进行审计监督等。

（三）国家审计的技术供给

经过多年努力,国家审计的现代审计技术有了长足的发展。“总体分析、发现疑点、分散核实、系统研究”的数字化审计方式逐步形成,“金审二期”工程建设按期完成,包括 SOA 服务架构平台、国家审计数据中心和交换中心、AO、OA 和联网审计系统的审计信息化建设总体框架建成^[19]。这些现代审计技术的发展,一方面使审计实施变得更加高效快捷,另一方面使对重点企业实现实时动态审计成为可能。

五、改革背景下的国有企业审计内容

根据上述国企审计的需求和供给分析,审计监督要在新一轮国有企业改革浪潮中发挥应有的促进和保障作用并实现审计效果的最优化,需要对原有的审计内容进行相应的变革。

（一）国有企业审计的内容要从审计财务收支为主变革为审计财务收支与审计政策执行情况并重,逐步加大政策执行审计的力度

过去对国有企业审计主要围绕财务收支进行,对企业生产经营取得的业绩关注较多,如利润总额、国有资本保值增值率、净资产收益率、主营业务收入增长率等。近年来,为了实现有质量、有效益、可持续的增长,国务院出台了一系列稳增长政策措施。各级党委、政府又要求审计机关主动作为,对重大决策部署的落实情况持续进行跟踪审计,当好“督查员”,促进政策落地生根和不断完善。国有企业作为社会主义公有制的基础和国民经济的重要支柱,占有大量公共资源,其执行政策情况不仅直接关系着国家的经济安全、政治安全、社会安全等,而且在全社会发挥着引领和表率的作用。因此,国有企业审计需要从微观的财务收支审计向宏观的政策执行审计转变,落实国家政策的情况应当成为国有企业审计的重点。

1. 关注改革改制政策落实情况。审计国有企业落实改革改制政策的情况,主要是围绕《指导意见》及相关配套文件的总体要求进行。一是要关注分类改革的情况,即是否根据国有资本的战略定位和发展目标将国有企业分为商业类和公益类:对于商业类国有企业,是否按照市场化要求实行商业化运作,从而增强国有经济活力、放大国有资本功能、实现国有资本保值增值;对于公益类国有企业,是否以保障民生、服务社会、提供公共产品和服务为主要目标引入市场机制,从而提高公共服务效率和能力等。二是要关注混合所有制改革情况,即国有企业混合所有制改革是否以促进国有企业转换经营机制、放大国有资本功能、提高国有资本配置和运行效率为目标,是否以实现各种所有制资本取长补短、相互促进、共同发展为目标等。三是要关注改革改制过程中的国有资产流失情况,如在资产评估环节,是否存在国有资产被低评、少评或不评的情况;在资产转让环

节,是否存在人为低价交易国有资产的情况;在资产剥离环节,是否存在因管理不到位致使剥离的资产被转移挪用的情况等。四是关注债权债务和职工安置情况,如是否妥善分类处置债权债务关系,落实清偿责任,确保债权人、债务人的合法利益;是否稳妥解决职工劳动关系、社会保险关系接续、拖欠职工工资等。

2. 关注宏观经济政策落实情况。审计国有企业落实宏观经济政策的情况,主要是围绕《规划建议》、《规划纲要》和2016年《政府工作报告》的要求进行。一是要关注企业贯彻执行国家战略性结构调整、发展战略性新兴产业、提升核心竞争力、增强自主创新能力、实施节能减排、产业振兴规划等重大决策部署和宏观政策措施情况。如在节能减排政策贯彻落实方面,可以检查企业是否把节能减排与企业发展战略相结合,是否科学有序地推进风能、太阳能、生物质能等可再生能源的开发与利用,是否加大节能减排经费的投入,是否对新建和改扩建项目实行环境影响评价和节能评估审查制度等。二是关注财政专项补助资金使用情况。国家为了促进政策落实,常常安排相应的财政专项补助资金。审计时首先要关注企业财政专项补助资金的立项依据是否充分、合理,防止财政资金被骗取、侵占;其次要检查资金的使用过程,包括项目建设过程中的图纸设计、物资采购、合同管理等是否合法、合规,是否进行了招投标等;最后要对资金使用后的整体效果,包括经济效益和社会效益进行评价,看预期效果实现程度等。

(二) 国有企业审计的内容要从审计生产经营情况为主变革为审计生产经营情况与审计内部管理并重,逐步加大管理审计的力度

生产经营情况是国有企业审计的基础,但在新的形势下,《指导意见》及相关配套文件要求国有企业要进一步加强内部管理,完善现代企业制度。因此,国有企业审计的内容需要向企业战略和现代企业制度建立方面延伸。

1. 关注企业战略制定和执行情况。战略是企业根据其使命要求,在充分考虑外部环境和自身资源的基础上,确定企业在未来一段时间内的经营范围、发展方向和竞争策略。它处于企业管理活动的顶端,具有全局性、指导性。战略规划如果制定不当或执行不力,则将对企业产生致命性的破坏作用。审计企业战略目标的制定,主要是看其科学性和可行性,即企业的战略目标是否和宏观环境、行业发展相适合,企业内部资源和能力发展是否能提供足够的支撑等。审计企业战略的执行,主要是看企业人、财、物资源的配置是否到位,包括研发、生产、营销、供应链、物流等方面的投入。

2. 关注现代企业制度建立健全情况。一是要关注法人治理结构情况,如是否建立健全权责对等、运转协调、有效制衡的决策执行监督机制,董事长、总经理行权行为是否规范,董事会的决策作用、监事会的监督作用、经理层的经营管理作用是否得到充分发挥等,促进决策权、执行权、监督权分离;二是要关注经营机制情况,即是否形成股权结构多元、股东行为规范、内部约束有效、运行高效灵活的经营机制;三是要关注薪酬分配情况,检查企业的内部分配机制是否既有激励又有约束、既讲效率又讲公平、既符合企业一般规律又体现国有企业特点等;四是要关注内部用人制度改革情况,检查企业各类用工管理是否规范,是否建立健全以合同管理为核心、以岗位管理为基础的市场化用工制度,是否真正形成各类管理人员能上能下、员工能进能出的合理流动机制等。

(三) 国有企业审计的内容要从审计企业法人责任为主变革为审计企业法人责任与审计企业领导人员个人责任并重,逐步加大个人责任审计的力度

审计既对事,也对人。过去审计机关主要强调了对企业违规经营责任的追究,但在反腐倡廉的新形势下,如果企业违法违规问题突出并造成重大国有资产损失的,也要严肃追究企业党组织的主体责任和企业纪检机构的监督责任,实行“一案双查”。“没有问责,责任就是空转。”党的十八大以来,中央巡视组用两年多时间完成了对55户中管央企巡视的全覆盖。巡视发现,权力寻租腐败严重、“四风”问题屡禁不绝等是央企比较的突出问题。有些央企、国企只是挂了“中央”和“国家”的名号,实际

上成为某个人说了算的企业。被巡视的 55 户央企有 64 名高管落马,其中“一把手”36 人,占 56%^①。因此,审计监督需要强化对企业领导人员个人责任履行情况的监督。

当前,检查企业领导人员个人责任履行情况要重点关注以下方面:一是关注企业领导人员权力运行情况,重点检查决策是否依法、民主、科学,集体决策和党组织参与决策是否落实等,特别是重大决策、重要人事任免、重大项目安排和大额度资金运作“三重一大”事项是否坚持集体决策原则,是否建立健全“三重一大”事项的决策规则和程序,是否将群众参与、专家咨询和集体决策有机结合等,防止违规决策,使“三重一大”流于形式。同时,对工程招投标、物资采购等环节也要重点关注,因为这是国有企业腐败的高发领域。二是关注企业领导人员薪酬情况。在核实企业领导人员任期经营业绩考核指标真实性的基础上,看企业领导人员的薪酬是否与业绩考核结果挂钩。三是关注企业领导人员个人廉洁自律情况,重点检查中央关于厉行节约、干部住房、公车配备、国有企业负责人履职待遇和业务支出等规定的执行情况,特别是公款打高尔夫球、公款吃喝、公款旅游、公款购卡等带有国企自身特点的“四风”问题。

(四) 国有企业审计内容要从审计境内资产为主变革为审计境内资产与审计境外资产并重,逐步加大境外资产审计的力度

随着我国企业“走出去”步伐的加快,国有企业在境外的资产将会越来越大。相关数据显示,仅中央企业在境外的资产就超过 4.3 万亿元^[20]。我国对国有企业境外(不含香港、澳门)机构和投资从未审计过,境外国有资产处于监督“真空”^[18]。因此,对企业境外资产运营状况进行审计十分迫切和必要。一是要关注企业境外项目的管理流程,看投资前是否进行充分的可行性调查和论证,是否经过了监管部门的审批。二是要关注企业境外资产的产权登记情况,看是否符合国家关于境外国有资产登记的规定。国有企业境外资产产权应该由国有企业或者其各级子企业持有,如果境外注册地相关法律规定需以个人名义持有的,是否依据国内规定经过批准,是否依法办理委托出资等保全国有产权的法律手续,是否以书面形式报告国资主管部门,特别要关注境外国有资产及其收益以个人形式持有,是否导致了国有资产流失等。三是要关注境外资产运营效益情况,看投入和产出是否符合预期、投融资业务的风险是否可控、投资回收的现金流是否安全等。

(五) 国有企业的审计内容要从审计财务业务数据为主变革为审计数据与审计信息系统并重,逐步加大信息系统审计的力度

目前,国有企业实现信息化程度较高,内部管理和业务经营基本上都实现了信息化。如果信息系统本身存在隐患,而审计机关又仅仅对信息系统产生的财务业务数据进行审计,容易出现“假账真查”的现象。在大数据背景下,随着计算机技术的进一步推广和运用,关注企业信息系统的可靠性和安全性更显得十分迫切。因此,审计机关要对企业信息系统的建设和运行情况进行审计。企业信息系统一般分为管理支撑系统、业务支撑系统、运营支撑系统、企业数据架构等四类。审计时,不仅要了解软件本身的操作流程,还要采集后台数据进行验证,并将前台业务分析和后台数据分析结合起来,从而对企业信息系统的可行性和安全性进行评价。审计企业信息系统,要注意识别信息系统的风险,重点关注职责分离、输入输出、运行维护和安全防范等关键环节,关注信息系统管理资源、应用资源、网络资源、安全资源之间的内在关联等。

(六) 国有企业审计的内容要从审计财务责任为主变革为审计财务责任与审计社会责任并重,逐步加大社会责任审计的力度

企业在开展经营活动获取经济利益的同时,也必须履行相应的社会义务。国有企业本身具有企业性与公益性的双重特性,同时,其履行社会责任也是党委、政府的要求和社会公众的期待。企业社

^①根据中央纪委、监察部网站发布的中管央企巡视大数据整理得出。

会责任应当包括哪些内容,目前还没有统一的定论。从西方国家开展的企业社会责任审计情况看,主要包括环境审计、社区关系和劳资关系的好坏、产品售后服务水平、能源和稀缺资源的自用率、公益项目的效果等^[21]。借鉴国外社会责任审计的做法,结合我国的实际情况,审计我国国有企业社会责任履行情况时,要注意区分不同类型的国有企业因承担的“国家使命”不同而在评价的重点上的差异,如对公共政策性国有企业,要围绕其在弥补市场缺陷、完成国家赋予的具体政策目标上履行的社会责任方面的情况,而对特定功能性国有企业,要围绕其在巩固社会主义基本经济制度和发挥在国民经济中的主导作用方面履行社会责任的情况。当前可重点关注企业三个方面社会责任履行情况:一是企业对职工的责任,如安全事故情况、职工劳动保障、工资福利、职工权益保障情况等;二是企业在保护生态环境和利用自然资源方面的责任,包括环保支出、有毒污染物排放、环境事故发生等生态环境责任履行情况,还包括万元营业收入耗电量、耗水量、耗油量、耗煤量、固体废物综合利用情况和废弃物的回收利用等节约资源责任履行情况;三是企业对社会公众的责任,如向受灾地区或社会弱势群体救济性捐赠情况、向科技教育等公益性捐赠情况、向社会公共福利事业的其他捐赠等。

(七) 国有企业审计的内容要从审计当期违法违规问题为主变革为审计当期违法违规问题与审计以往问题整改情况并重,逐步加大整改审计的力度

审计作为国家治理的基石和重要保障,其根本目的是推进国家治理体系和治理能力现代化。因此,国有企业审计的目标不是为了查出越来越多的问题,而是要促进违法违规问题得到整改。如果国企审计查出的问题得不到及时的纠正和整改,就不能实现审计的预期效果,也影响审计工作的权威性和严肃性。事实上,如果审计机关对违法违规问题仅仅进行揭示和惩戒,而并未对优化现行法制提出任何改进措施,那么最终也可能出现“屡审屡犯”的现象^[22]。2015年8月,中央全面深化改革领导小组第十五次会议审议通过了《关于改进审计查出突出问题整改情况向全国人大常委会报告机制的意见》,推动审计查出问题整改工作。2015年12月26日,十二届全国人大常委会第五十九次委员长会议首次专题询问审计查出问题的整改情况。

本文梳理了自2008年以来审计署受国务院委托向全国人大常委会提交的年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告中涉及的国有企业审计的内容,发现国有企业主要存在多种问题,如表1所示。

表1 国有企业主要存在的问题

时 间	企业数量	主要问题
2008 年度	13	多计利润 12.86 亿元,少计利润 53.69 亿元,多计资产 9.67 亿元,少计资产 58.47 亿元;由于决策失误、管理不善和违规操作等,造成损失和国有资产流失 63.72 亿元
2009 年度	10	重大经济事项决策不规范;资产负债损益不实
2010 年度	14	一些企业在重大决策、财务核算和内部控制等方面还存在不够严格、不够规范的问题
2011 年度	15	一些企业落实节能减排要求不到位,执行“三重一大”决策制度也不够严格;财务核算和经营活动中存在一些不够规范的问题
2012 年度	53	部分企业投资管理不规范,创新机制尚不完善;法人治理结构尚不健全,一些企业会计核算不准确
2013 年度	11	重大事项决策不规范,造成大量国有资产损失;有的企业会计核算不准确,薪酬管理不到位
2014 年度	14	一些企业违规决策、违规经营造成重大损失;一些企业财务和内部管理存在薄弱环节
2015 年度	10	企业经营成果不实,有的存在违反廉洁从业规定问题;对企业追责问责制度机制不健全,违规决策等问题较为突出;企业境外业务管理薄弱

表1中所列问题的整改情况,应是今后国企审计不可或缺的审计内容。对未及时整改纠正的问题,要在分析产生这些问题原因的基础上,提出解决这些问题的意见和建议;对拒绝、拖延整改或弄虚作假的单位或个人,要依法追责。

(八) 国有企业审计的内容要从审计企业自身为主变革为审计企业自身与审计企业外部发展环境并重,逐步加大外部发展环境审计的力度

《指导意见》不仅对国有企业如何深化改革提出要求,同时也要求各级政府及相关职能部门要为国有企业改革创造良好的外部环境。对国有企业外部发展环境进行审计,有利于促进国有企业的改革顺利进行。一是要关注国有资产管理体制完善情况。看国有资产监管机构是否以管理资本为主推进职能转变,依法应由企业自主经营决策的事项是否归位于企业,对子企业的管理事项是否归位于一级企业等。二是要关注相关法律法规和配套政策完善、落实情况,看与国有企业改革发展的相关法律法规是否建立健全,重大改革能否于法有据。如国有企业重组整合涉及的资产评估增值、土地变更登记、国有资产无偿划转、国有企业退出等方面的相关政策是否完善并得到落实等。三是要关注企业办社会职能剥离情况。对企业采取分离移交、重组改制、关闭撤销等方式剥离职工家属区“三供一业”和所办医院、学校、社区等公共服务机构的,各级政府是否和企业合理分担成本并帮助多渠道筹措资金等。

六、结语

随着新一轮国有企业改革的深入推进和整个国家治理出现的新变化,国家审计作为国家治理大系统中的一个“免疫系统”,要在新一轮国有企业改革浪潮中发挥应有的促进和保障作用并实现审计效果的最优化,需要对原有的审计内容进行相应的变革。本文将均衡分析法引入到国有企业审计内容的确定上,通过分析国有企业审计供给和国有企业审计需求两个变量的相互关系,寻找审计效果最优的审计内容安排。根据我国审计工作的现实状况,国有企业审计需求主要来自于各级党委政府、社会公众和国有企业管理层等,他们的需求对审计机关的国有企业审计工作有实质性影响力;国有企业审计供给也是指有效供给,即支撑审计机关能够且愿意向社会提供审计产品的各种要素,包括审计资源供给、审计法制供给和审计技术供给等。根据国有企业审计需求和国有企业审计供给的均衡分析,国有企业审计的内容需要发生如下的变革:一是要从审计财务收支为主变革为审计财务收支与审计政策执行情况并重,逐步加大政策执行审计的力度;二是要从审计生产经营情况为主变革为审计生产经营情况与审计内部管理并重,逐步加大管理审计的力度;三是要从审计企业法人责任为主变革为审计企业法人责任与审计企业领导人员个人责任并重,逐步加大个人责任审计的力度;四是要从审计境内资产为主变革为审计境内资产与审计境外资产并重,逐步加大境外资产审计的力度;五是要从审计财务业务数据为主变革为审计数据与审计信息系统并重,逐步加大信息系统审计的力度;六是要从审计财务责任为主变革为审计财务责任与审计社会责任并重,逐步加大社会责任审计的力度;七是要从审计当期违法违规问题为主变革为审计当期违法违规问题与审计以往问题整改情况并重,逐步加大整改审计的力度;八是要从审计企业自身为主变革为审计企业自身与审计企业外部发展环境并重,逐步加大外部发展环境审计的力度等。

参考文献:

- [1] 崔振龙, 潘博. 全面深化改革背景下的审计策略研究[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2014.
- [2] 何国成. 全面深化改革背景下国资国企审计的若干问题研究[J]. 审计研究, 2014(6): 42-47.
- [3] 审计署济南特派办理论研究会课题组. 全面深化改革背景下的国有企业审计研究[J]. 审计研究, 2015(2): 36-41.
- [4] 青岛市审计学会课题组. 拓展深化国有企业审计研究[J]. 审计研究, 2015(3): 20-26.
- [5] 审计署成都特派办理论研究会课题组. 全面深化改革背景下国有企业面临的挑战与应对策略[J]. 审计研究, 2015(3): 27-34.
- [6] 翟熙贵. 中国审计发展战略研究[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2009.

- [7]王克玉. 境外国有企业法律风险管理审计探讨[J]. 审计研究, 2015(5):14-19.
- [8]李江涛, 曾昌礼, 徐慧. 国家审计与国有企业绩效——基于中国工业企业数据的经验证据[J]. 审计研究, 2015(4):47-54.
- [9]叶陈云, 陈乐怡. 我国混合所有制企业资本运营的审计约束体系构建研究[J]. 北京工商大学学报(社会科学版), 2015(3):20-28.
- [10]上海市审计局课题组. 分类监管模式下国有企业领导人员经济责任审计的量化评价[J]. 中国审计, 2015(6):34-35.
- [11]杨建荣. 英国国有企业审计研究[J]. 审计研究, 2016(2):22-35.
- [12]蒋丽. 德国联邦审计院公共企业审计情况与借鉴[J]. 审计研究, 2016(2):36-43.
- [13]许宁舒. 法国审计法院国有企业审计情况与借鉴[J]. 审计研究, 2016(3):26-31.
- [14]王长友, 戚艳霞. 国外国有企业审计情况与借鉴[J]. 审计研究, 2016(3):17-25.
- [15]刘家义. 中国特色社会主义审计理论研究[M]. 修订版. 北京:商务印书馆, 2015.
- [16]晏维龙, 韩峰, 汤二子. 新常态下的国家审计变革与发展[J]. 审计与经济研究, 2016(2):3-13.
- [17]房名名. 我区多部门“主动求医”提高“免疫力”主动要求审计[N]. 宁夏日报, 2011-03-24(2).
- [18]余效明. 加强国有企业监督 探索派出审计制度[J]. 中国审计, 2015(6):7-8.
- [19]刘家义. 继往开来 锐意创新 做好全面建成小康社会决胜阶段的审计工作——在全国审计工作会议上的讲话[EB/OL]. (2015-12-28)[2016-05-06]. http://www.gov.cn/guowuyuan/vom/2015-12/29/content_5029185.htm.
- [20]伊朵. 政府购买社会审计是监控国资最有力的武器[N]. 财会信报, 2015-03-23(A5).
- [21]叶陈刚, 张立娟, 卢虹. 中央企业社会责任审计框架研究[J]. 中国审计, 2013(12):23-25.
- [22]晏维龙. 国家审计理论的几个基本问题研究[J]. 审计与经济研究, 2015(1):3-16.

[责任编辑:黄 燕]

Research on the Transformation of Audit Content of the State-owned Enterprises under the Background of a New-round Reform: Based on the Perspective of Equilibrium of Audit Supply and Audit Demand

CHEN Xiandong^{1, 2}

(1. Business School, Nanjing University, Nanjing 210093, China;

2. Audit Bureau, Yancheng City, Yancheng 224005, China)

Abstract: Audit content of the state-owned enterprises depends on the interaction of audit demand and audit supply. The audit demand of state-owned enterprises comes mainly from the Party Committee and government, the public and the management of the state-owned enterprises itself, while the audit supply consists of the audit resources, audit legal system and audit technology. Under the background of a new round of reform, in order to get the equilibrium of audit demand and audit supply, it is necessary to transform the traditional audit content into policy implementation audit, management audit, personal responsibility audit, overseas assets audit, information system audit, social responsibility audit, rectification audit, and external environment audit for the development of state-owned enterprises.

Key Words: reform of state-owned enterprises; audit in state-owned enterprise; audit supply; audit demand; full coverage of audit; information system audit; national governance; state audit