

# 领导干部经济责任审计客体： 理论框架和例证分析

郑石桥(博士生导师)

**【摘要】**基于资源委托代理关系,提出一个关于领导干部经济责任审计客体的理论框架。在资源委托代理关系中,凡是承担经管责任的组织单元的领导都可能成为领导干部经济责任审计客体。由于资源来源不同,资源委托代理关系类型就会不同,进而领导干部经济责任审计客体也会不同,主要类型包括:党委和国家机关领导干部、行政事业单位领导人员、国有企业领导人员、NGO组织领导人员、集体经济组织领导人员、民间事业单位领导人员、民营企业领导人员、内部单位领导人员。虽然领导干部经济责任审计以领导干部作为审计客体,但也需要以领导干部所领导的组织单元作为审计客体。基于国有资源的委托代理关系中,不管是组织单元作为代理人,还是组织单元的领导作为代理人,其代理人都是党政双重的,并且党委工作行政化和党政组织一体化决定了党政领导干部经济责任必须同步审计。

**【关键词】**资源委托代理关系; 经管责任; 经济责任; 审计客体; 干部激励制度

**【中图分类号】** F239.44      **【文献标识码】** A      **【文章编号】** 1004-0994(2018)17-0136-5

## 一、引言

审计客体所关注的问题是审计谁,领导干部经济责任审计客体也不例外。很显然,领导干部是领导干部经济责任审计的审计客体。然而,为什么领导干部是审计客体?哪些领导干部需要纳入这种审计客体?从理论上解释清楚上述问题,是有效建构领导干部经济责任审计制度的前提之一。

现有文献对领导干部经济责任审计客体有一定涉及,但尚有一些关键问题没有得到理论上的阐释,本文拟对这些问题进行阐释,并以资源委托代理关系为基础,提出一个关于领导干部经济责任审计客体的理论框架。

## 二、文献综述

专门研究领导干部经济责任审计客体的文献很少,仅有一些研究领导干部经济责任审计的文献涉及领导干部经济责任审计客体,现有文献的共识是,领导干部经济责任审计客体是作为自然人的领导干

部<sup>[1][2][3]</sup>。但是,对于自然人审计客体与领导干部所领导的组织单元这个审计客体之间的关系,学者们则有不同的观点。一种观点认为,领导干部经济责任审计是由“人”及“事”,首先确定责任人,然后再看责任人在任期内负责了哪些经济业务,围绕这些经济业务开展审计活动,以确定责任人对于这些经济业务的开展情况和结果应承担什么责任<sup>[2]</sup>;另一种观点认为,领导干部经济责任审计是由“事”及“人”,仍然需要以法人主体为载体,通过审计法人主体的财政财务收支的合法合规性、真实性和效益性,把相应事项的责任落实到人,以全面评价领导干部经济责任的履行情况<sup>[4][5]</sup>。

关于领导干部经济责任审计客体的另一个研究重点是同步审计。现有文献的共识是,在我国的政治制度安排下,党政关系密切,甚至相互交叠,党是领导核心,也是决策系统,行政系统则是执行系统。所以,领导干部经济责任审计必须坚持“党政同责、同

**【基金项目】** 审计署重点课题“完善国家审计制度研究”(项目编号:17SJ03002)

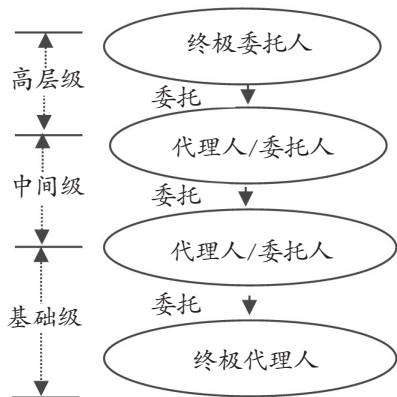
责同审”，具体有两方面的含义：一是党委系统和行政系统的领导干部都要纳入领导干部经济责任审计的范围；二是同一个组织单元的党政领导干部的经济责任审计必须同时实施<sup>[6][7]</sup>。

综上，现有文献为进一步认知领导干部经济责任审计客体奠定了一定的基础，但关于领导干部经济责任审计客体的研究还缺乏深度，尚有一些关键性问题没有得到探究。总体来说，领导干部经济责任审计客体尚缺乏一个系统化的理论框架，因此有必要对此进行研究。

### 三、理论框架

1. 领导干部经济责任审计客体的可能范围。为了提高资源配置及使用的效率效果，资源的所有权与经管权可能出现分离，资源的所有者和经管者会形成基于资源的委托代理关系，其中所有者是委托人，而经管者是代理人，委托人将资源及其相关职责托付给代理人，代理人接受资源并承担相关职责，这种责任一般称为经管责任。由于这种责任与资源的配置及使用效率效果相关，所以，经管责任的实质就是经济责任。

下图是一个简化的委托代理关系链，其中，终极委托人只是充当委托人的角色，终极代理人只是充当代理人的角色，而中间层级的委托代理关系人则具有双重身份，对于上一层级的关系人是代理人，而对于下一层级的关系人则是委托人，这种双重身份对其行为目标和行为方式会产生重要影响。



资源委托代理关系链

基于资源的委托代理关系的初衷是提高资源配置及使用的效率效果，但是，由于激励不相容、信息不对称和环境不确定性等问题的存在，代理人很有可能产生机会主义行为，偏离委托人的期望，即不按委托人的期望或约定使用资源，不履行委托人期望的职责。针对代理人的这种机会主义行为，委托人会

推动建立一整套的治理机制，而经济责任审计是其中的重要治理机制之一。

很显然，经济责任审计客体是代理人，然而，代理人作为审计客体有两种选择：一是选择组织单元（通常意义上的法人主体）作为审计客体；二是选择这个组织单元的领导人作为审计客体。这两种审计客体各有其意义，在领导干部激励制度安排中，当领导干部本人的经济绩效很重要，并且能在一定程度上相对区分其本人与组织单元的经济绩效时，就需要选择领导干部作为审计客体，这就是领导干部经济责任审计。

根据以上分析，领导干部经济责任审计客体就是资源委托代理关系中作为组织单元领导的代理人。由于这个组织单元及其领导承担了经管责任，因而这个组织单元的领导人就是经管责任的承担者，又因为经管责任的实质就是经济责任，所以，领导干部经济责任审计的审计客体就是作为经管责任或经济责任承担者的领导人。总体来说，凡是在资源委托代理关系中，承担经管责任或经济责任的组织单元的领导人都有可能成为领导干部经济责任审计客体。当然，是否对所有的这类审计客体都开展经济责任审计，还要视审计需求而定，只有存在真实审计需求，才可能成为经济责任审计客体。

2. 领导干部经济责任审计客体的类型。承担经管责任或经济责任的组织单元的领导人都有可能成为领导干部经济责任审计客体，那么，究竟有哪些类型呢？由于经管责任的类型不同，这些审计客体的类型也会不同。一般来说，基于资源的委托代理关系，由于其资源来源不同，大致可以分为三种类型：一是公共资源委托代理关系，其资源是公共的；二是非公共资源委托代理关系，其资源不是公共的，而是有特定的非公共资源来源；三是组织内部委托代理关系，这种情形下，由科层组织的上级提供资源。不同的资源来源，会形成不同的委托代理关系，从而就会有不同的领导干部经济责任审计客体。下面具体分析不同委托代理关系下的领导干部经济责任审计客体。

基于公共资源的委托代理关系的共性是资源的公共性，属于这种情形的组织单元又可分为三类：一是党委和国家机关，二是行政事业单位，三是国有企业。党委和国家机关通过使用公共资源和公共权力来提供公共服务，这类组织单元的领导人人员和政府领导人，他们对公共资源、公共权力和公共服务承担的责任就是经济责任。如果在这些领导的激

励制度安排中,经济绩效具有重要性,就应该以这些领导干部作为客体来开展经济责任审计。行政事业单位有两种类型:一是各级党委和国家机关设立的工作部门,简称党政工作部门,也就是一般意义上的行政单位;二是党委和国家机关设立的事业单位,具体类型又有多种,例如研究机构、学校、医院、科研单位、提供特定公共服务的单位等,也就是一般意义上的事业单位。行政事业单位是在党委和国家机关的领导下,具体使用公共资源和公共权力来提供公共服务的单位,在这类单位的领导人员激励制度安排中,如果经济绩效具有重要性,就应该以领导干部作为客体来开展经济责任审计。国有企业是由国家提供资本设立的企业,其领导人员对提供资本的党委和国家机关以及本级公众承担着资源经管责任,即经济责任。很显然,在国有企业领导人员的激励制度安排中,其经济绩效是非常重要的,所以通常情形下,应该以这些领导人员作为客体开展经济责任审计。

基于非公共资源的委托代理关系产生于非国有单位,其具体情形较为复杂。从资源供给角度出发,非国有单位可以分为四类:

一是A类组织。其资源来自捐赠,捐赠人并不参与资源的使用过程,许多民间非营利组织就是这种情形。A类组织没有稳定的委托人,由于存在信息不对称、激励不相容、环境不确定以及委托人缺位等问题,这类组织很有可能存在机会主义行为,所以,以这类组织的领导人员作为客体开展经济责任审计很有必要,但是,需要管理这类组织的本级政府来委托或授权相关机关实施对这类组织的领导干部经济责任审计。

二是B类组织。其是集体经济组织,其性质是公有制,每个成员的份额不清晰,但集体经济组织的全体成员都有一定的机会参与该组织的管理。集体经济组织由于产权残缺,股东没有行动能力,导致集体经济组织的领导很有可能出现机会主义行为,因此,以集体经济组织领导人员作为客体开展经济责任审计也很有必要。但是,由于其股东没有行动能力,因而需要管理这类组织的本级政府来委托或授权相关机关实施对这类集体经济组织的领导干部经济责任审计。

三是C类组织。其是有明确供资人的民间事业单位,其供资人参与管理,私立学校、私立医院是这类单位的典型代表。因为在许多情形下,供资人就是

这类单位的领导人员,所以,以这些单位的领导人员作为客体开展经济责任审计的需求不强烈。如果有多个供资人,未参与管理的供资人可能有审计需求,此时,需要委托会计师事务所来实施审计。

四是D类组织。其是民营企业,股东是资源提供者,股东参与该企业的管理。这类组织类似于C类组织,在许多情形下,股东就是民营企业的领导人员,所以,以民营企业的领导人员作为客体开展经济责任审计的需求也不强烈。如果有多个股东,未参与管理的股东可能有审计需求,此时,需要委托会计师事务所来实施审计。

组织内部的委托代理关系中,其资源来自上级单位,各内部单位的领导人员向上级承担经管责任或经济责任。如果在这些领导人员的激励制度安排中,经济绩效很重要,则需要以这些领导人员作为客体开展经济责任审计。由于内部审计体制不同,委托人也不同,在统一管理体制下,总部管理层是委托人;在分级管理体制下,直接上级是委托人。

以上所分析的各类不同的资源委托代理关系下的领导干部经济责任审计客体,归纳如下表所示。

领导干部经济责任审计客体和审计委托人

审计客体类型	审计委托人
党委和国家机关领导干部	上级党委和政府机关
行政事业单位领导人员	本级党委和政府机关
国有企业领导人员	本级党委和政府机关
非国有单位领导人员(A类组织和B类组织)	本级政府
非国有单位领导人员(C类组织和D类组织)	供资人或股东
组织内部领导人员(分级管理体制)	直接上级
组织内部领导人员(统一管理体制)	总部管理层

3. 组织单元作为审计客体与该组织单元领导人员作为审计客体的关系。上文分析了以领导干部自然人作为审计客体的可能情形及主要类型,接下来的问题是,组织单元作为审计客体与该组织单元的领导人员作为审计客体的关系究竟是什么?或者说,要审计某领导干部,是否要审计其领导的组织单元呢?

本文的文献综述指出,对于自然人审计客体与领导干部所领导的组织单元这个审计客体之间的关系,有两种观点,一种观点主张由“人”及“事”<sup>[2]</sup>,另一种观点主张由“事”及“人”<sup>[3][5]</sup>。笔者认为,由

“人”及“事”是难以实施的审计路径,将一个单位的经济责任履行相关的事项,在未审计时,就区分清楚哪些与所审计的领导干部有关,哪些无关,这是难以做到的;而由“事”及“人”则不同,首先是对这个组织单元与经济责任履行相关的所有事项都进行审计,无须区分是否与所审计的领导干部有关,在经济责任界定时,再确定领导干部的参与程度,实现由“事”及“人”。笔者认为,组织单元作为审计客体与领导干部作为审计客体的经济责任有如下关系式:

组织单元审计客体的经济责任=领导干部直接责任+领导干部主管责任+领导干部领导责任+领导干部无责任

组织单元的经济责任是本组织由全体人员履行的,领导干部只是其中的一员,其经济责任履行情况只是该组织单元的一部分。对于组织单元的经济责任,根据参与程度,领导干部分别承担直接责任、主管责任和领导责任;而对于某些事项,如果根本就没有介入,则领导干部就无责任。当然,领导干部的这些责任程度之区分在审计之前是无法做到的,只有审计之后厘清了经济责任履行的真实状况,才能界定不同的责任程度。既然如此,领导干部经济责任审计首先应该以领导干部所领导的组织单元作为审计客体,在此基础上,再针对业绩和发现的问题进行责任界定,以评价领导干部经济责任履行水平。总体来说,以领导干部作为审计客体,仍然需要以领导干部所领导的组织单元作为审计客体。

**4. 将党政领导干部作为审计客体的原因。**以上分析了以领导干部自然人作为审计客体的可能情形、主要类型,以及组织单元作为审计客体与组织单元的领导干部作为审计客体的关系,与此相关的一个问题是,为什么要将党政领导干部作为审计客体?本文的文献综述提到,由于党政关系密切,党是领导核心,是决策系统,行政系统则是执行系统,所以领导干部经济责任审计必须坚持“党政同责、同责同审”。将党政领导干部作为审计客体的原因主要是:

第一,基于资源的委托代理关系(见前图),各级代理人从主体类型来说,有组织单元和组织单元的领导干部两种类型,然而,凡是基于国有资源的委托代理关系中,任何一个组织单元都有党的组织,同时也有行政组织,所以,作为代理人的组织单元是党的组织和行政组织的双重组织。在此基础上,任何一个组织单元的领导干部也包括党组织和行政组织的领导,所以,在基于国有资源的委托代理关系中,组织单元作为

代理人以及组织单元的领导干部作为代理人,其代理人都是党政双重的,既然如此,党政领导干部都是委托代理关系中经管责任的承担者,都对委托人承担着经济责任<sup>[7]</sup>。

第二,在我国现行政治制度安排下,党政职能分工密切相关,表现在两个方面:一是党委工作行政化。在国家各层级的管理中,各级党组织是决策机构,有关政治、经济和文化方面的事务都要由党组织审议或决定,同级政府部门主要负责执行。二是党政组织一体化。主要是党政相互兼职,党委书记实质是党政一把手,行政负责人是党政二把手。正是由于我国党政权力交叉与重合的政治体制特性,决定了党政领导干部都是委托代理关系中经管责任的承担者,都对委托人承担经济责任,并且各自的经管责任履行情况相互交织,所以必须同步审计<sup>[6][7]</sup>。

#### 四、例证分析

本文基于资源委托代理关系,提出了一个关于领导干部经济责任审计客体的理论框架。然而,这个框架是否正确呢?理论的张力在于其解释力,下面用这个理论框架来分析中共中央办公厅、国务院办公厅2010年印发的《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》中关于领导干部经济责任审计客体的规定,在一定程度上验证其解释力。

**1. 相关条款。**第二条规定,“党政主要领导干部经济责任审计的对象包括:(一)地方各级党委、政府、审判机关、检察机关的正职领导干部或者主持工作一年以上的副职领导干部;(二)中央和地方各级党委工作部门、事业单位和人民团体等单位的正职领导干部或者主持工作一年以上的副职领导干部;上级领导干部兼任部门、单位的正职领导干部,且不实际履行经济责任时,实际负责本部门、本单位常务工作的副职领导干部”。第三条规定,“国有企业领导人员经济责任审计的对象包括国有和国有控股企业(含国有和国有控股金融企业)的法定代表人”。第四十一条规定,“部门和单位可以根据本规定,制定内部管理领导干部经济责任审计的规定”。

**2. 条款分析。**第二条中“地方各级党委、政府、审判机关、检察机关的正职领导干部或者主持工作一年以上的副职领导干部”,属于本文理论框架中的“党委和国家机关领导干部”;第二条中“中央和地方各级党委工作部门、事业单位和人民团体等单位的正职领导干部或者主持工作一年以上的副职领导干部”属于本文理论框架中的“行政事业单位领导人

员”。第三条中“国有企业领导人员经济责任审计的对象包括国有和国有控股企业(含国有和国有控股金融企业)的法定代表人”,属于本文理论框架中的“党委和国家机关领导干部”。第四十一条中“内部管理领导干部”就是本文理论框架中的“内部单位领导人员”,这些领导人员也可以实施领导干部经济责任审计,由各部门和各单位参加国家规定,自行制定自己的规定,很显然,这里的“部门和单位”应该是具有国有性质的。

总体来说,本文的理论框架能够解释《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》关于领导干部经济责任审计客体的规定。

## 五、结论

本文基于资源委托代理关系,提出了一个关于领导干部经济责任审计客体的理论框架。凡是在资源委托代理关系中,承担经管责任或经济责任的组织单位的领导都可能成为领导干部经济责任审计客体。由于资源来源不同,资源委托代理关系类型也会不同,进而领导干部经济责任审计客体也会不同。公共资源委托代理关系中,作为代理人的组织单元有三类:一是党委和国家机关,二是行政事业单位,三是国有企业。与此相关联,对于党委和国家机关领导干部、党政工作部门领导人员、事业单位领导人员,如果他们的激励制度安排中,经济绩效非常重要,则应该以这些领导人员作为客体来开展经济责任审计。非公共资源的委托代理关系会形成非国有单位,具体情形较为复杂。A类组织的资源靠捐赠,以这些组织的领导人员为客体开展经济责任审计很有必要;B类组织是集体经济组织,以集体经济组织领导人员为客体开展经济责任审计也很有必要;C类组织是有明确供资人的民间事业单位,以这些单位的领导人员为客体来开展经济责任审计的需求不强烈;D类组织是民营企业,如果有多个股东,未参与管理的股东可能有审计需求。组织内部的委托代理关系,各内部单位的领导人员向上级承担经管责任或经济责任,如果在这些领导人员的激励制度安排中,经济绩效很重要,则需要以这些领导人员作为客体开展经济责任审计。

领导干部经济责任审计,首先应该以领导干部所领导的组织单元作为审计客体,在此基础上,针对

业绩和发现的问题进行责任界定,以评价领导干部经济责任履行水平。所以,总体来说,以领导干部作为审计客体,也需要以领导干部所领导的组织单元作为审计客体。

基于国有资源的委托代理关系中,组织单元作为代理人以及组织单位的领导作为代理人,其代理人都是党政双重的,所以,党政领导干部都是委托代理关系中经管责任的承担者,都对委托人承担了经济责任。在我国现行政治制度安排下,党委工作行政化,党政组织一体化,决定了党政领导干部都是委托代理关系中经管责任的承担者,并且各自的经管责任履行情况相互交织,必须同步审计。

本研究看似理论探讨,却有重要的应用价值。实践中,有些组织单位的领导干部并未纳入领导干部经济责任审计,一些审计机构在领导干部经济责任审计中未能正确地处理好组织单元作为审计客体与领导干部作为审计客体的关系,还有一些审计机构在开展领导干部经济责任审计时,未能做到党政同步审计。这些实践中出现的问题,从根源上来追究,很重要的原因是未能从理论上明晰领导干部经济责任审计客体,而理论自信是制度自信的前提。

## 主要参考文献:

- [1] 高子宏. 经济责任审计的难点、问题及其对策[J]. 中南财经政法大学学报, 2002(6): 90~95.
- [2] 陈波. 经济责任审计的若干基本理论问题[J]. 审计研究, 2005(5): 84~88.
- [3] 徐雪林, 郭长水. 经济责任审计对象研究[J]. 审计研究, 2005(4): 80~83.
- [4] 袁奋强. 政府主导下的经济责任审计对象探析[J]. 西安财经学院学报, 2012(6): 65~70.
- [5] 王国俊, 倪慧萍. 党政领导干部经济责任审计的本质及发展趋势[J]. 南京社会科学, 2007(11): 50~54.
- [6] 李纯琳. 地方党委和政府主要领导干部经济责任同步审计专题研讨会综述[J]. 审计研究, 2011(3): 3~7.
- [7] 周荣青. 党政领导干部经济责任同步审计模式研究[J]. 审计研究, 2012(4): 48~53.

作者单位: 南京审计大学审计科学院, 南京 211815