DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2018.22.018

领导干部经济责任审计结果应用：理论框架和例证分析

郑石桥（博士生导师）

【摘要】领导干部经济责任审计结果应用就是将领导干部经济责任审计结果与领导干部个人利益密切关联起来，它是领导干部经济责任审计终极目标的实现手段。从应用模式来说，包括审计部门自己应用和推动其他相关部门应用，前者称为直接应用模式，后者称为推动应用模式。不同的应用模式下，具体的应用方式不同。直接应用模式下的应用方式包括提供审计信息、报告并公开审计结果、对违纪违规行为进行处罚；推动应用模式下的应用方式包括推动被审计单位整改、移送违纪违规行为、完善体制机制制度和用于干部管理。

【关键词】领导干部经济责任审计结果；干部管理；审计结果应用；直接应用模式；推动应用模式

【中图分类号】F239.44　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2018)22-0129-5

一、引言

领导干部经济责任审计是以系统方法对领导干部经济责任履行情况进行独立鉴证、界定、评价和监督，这里的监督强调对领导干部履行经济责任中出现问题的责任追究，属于审计结果应用的一部分。其审计结果的应用是指将领导干部经济责任审计结果与其个人利益密切关联起来，是领导干部经济责任审计终极目标的实现手段。很显然，领导干部经济责任审计的前面各环节都是服务于审计结果应用的，如果审计结果不能得到有效应用，则领导干部经济责任审计的价值也就失去了基础[1]。

现有文献对领导干部经济责任审计结果应用存在的问题、原因和对策有一定研究，还有些文献从实证角度研究了领导干部经济责任审计产生的效果。但是，关于领导干部经济责任审计结果应用缺乏一个系统化的理论框架。本文拟针对这一问题进行研究，以丰富相关研究文献。

二、文献综述

经济责任审计结果应用是领导干部经济责任审计的关键环节，所以，针对这个问题的研究不少，研究的主题涉及审计结果应用存在的问题、原因和对策。大多数学者认为，经济责任审计结果应用不佳，其存在的具体问题主要包括成果管理缺乏规范、审计结果运用沟通渠道不畅、责任追究力度不大、责任追究范围过窄、成果利用期望过高、与其他部门配合不够等[2][3][4][5]。造成上述问题的原因主要包括对领导干部经济责任审计的认识不到位、审计时机滞后、审计质量不同、审计结果无实质性内容、评价体系不完善、结果应用缺乏具体标准、审计结果运用不透明等[6][7][8][9]。针对上述原因，一些文献提出了优化领导干部经济责任审计结果应用的对策[10][11][12][13]。此外，还有一些文献采用实证研究的方法研究领导干部经济责任审计产生的效果[14][15][16][17][18]。

三、理论框架

本文拟通过贯通领导干部经济责任审计的各个环节，提出一个关于领导干部经济责任审计结果应用的理论框架。首先，提出领导干部经济责任审计结果应用的基本框架；其次，分别阐述领导干部经济责

【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）

任审计结果应用的直接应用模式和推动应用模式。

1. 领导干部经济责任审计结果应用的基本框架。领导干部经济责任审计包括鉴证、界定、评价和监督四个环节。通过经济责任鉴证，了解领导干部所领导的组织单元履行经济责任的真实情况，并形成结论，以确定履行经济责任的真实业绩和存在的问题；通过经济责任界定，确定领导干部对经济业绩的贡献程度和对经济问题的责任程度；通过经济责任评价，确定领导干部履行经济责任的水平；通过经济责任监督，对领导干部履行经济责任过程中出现的问题进行责任追究。领导干部经济责任审计各个环节都在形成审计结果，从最终结果来看，主要是两类审计结果，一是履行经济责任业绩及贡献程度，二是履行经济责任存在问题及所负责任的程度。对于这些领导干部经济责任审计结果有多种应用方式，体现经济责任审计中监督职能的责任追究是其中的应用方式之一，总体来说，领导干部经济责任审计结果应用的基本框架如下表所示。

领导干部经济责任审计结果应用的基本框架表

项目			审计结果		备注
			履行经济责任业绩及贡献程度	履行经济责任存在问题及责任程度	
审计结果应用模式	直接应用模式	提供审计信息	★	★	通用应用
		报告审计结果	★	★	通用应用
		公开审计结果	★	★	通用应用
		处理处罚违纪违规行为	☆	★	通用应用
	推动应用模式	推动被审计单位整改	☆	★	通用应用
		移送违纪违规行为	☆	★	通用应用
		完善体制机制制度	★	★	通用应用
		用于干部管理	★	★	特殊应用

注：★表示存在这种情形的审计结果应用，☆表示通常不存在这种情形的审计结果应用。

从应用模式来说，包括审计部门自己应用和其他相关部门应用，前者被称为直接应用模式，后者由于需要审计部门的推动才能得到应用，故被称为推动应用模式。不同的应用模式下，具体的应用方式不同：直接应用模式下的应用方式包括提供审计信息、报告并公开审计结果、对违纪违规行为进行处罚；推动应用模式下的应用方式则包括推动被审计单位整改、移送违纪违规行为、完善体制机制制度和用于干部管理。前述应用方式大部分是审计业务中常见的审计结果应用方式。但是，领导干部经济责任审计作为服务于干部管理的一种审计制度，审计结果必须用于干部管理，这是其特殊的审计结果应用，也是最重要的审计结果应用，如果这种应用方式受阻，则领导干部经济责任审计的价值就会大为降低。

2. 领导干部经济责任审计结果的直接应用模式。直接应用模式主要包括提供审计信息、报告审计结果、公开审计结果、对违纪违规行为进行处罚。

提供审计信息是领导干部经济责任审计过程中对审计结果的及时应用，主要是对审计发现的重大事项，以信息报告的方式及时报告。从信息内容来说，要么是领导干部履行经济责任中存在的重大问题，要么是履行经济责任的好经验，要么是履行经济责任的重大成绩。通常来说，报告重大问题的可能性更大。就报告形式来说，主要是信息简报或信息专报，概要地报告重点核心内容。对于重大的问题、经验或成绩通过审计信息简报的方式予以及时报告，其目的是及时引起相关领导的关注，促进相关问题及时得到解决、相关经验及时得到推广、相关成绩及时得到表彰。就信息报告对象来说，通常是审计工作的主管领导或被审计单位的主管领导或主管部门。

报告审计结果是指审计部门将领导干部经济责任审计结果以书面报告的方式提交给领导干部经济责任审计的委托者、领导干部及其领导的组织单元。审计报告是审计结果的集中体现，就报告的内容来说，应该包括领导干部经济责任审计鉴证、界定和评价的结果，还可以包括改进体制机制制度的建议以及处理处罚的建议。就报告对象来说，一般有三种审计报告，一是审计小组提交给审计部门的审计报告，简称报告A；二是审计部门提交给审计委托人的审计报告，简称报告B；三是审计部门提交给被审计领导干部及其领导的组织单元的报告，简称报告C。报告A和报告B的内容应该完全一致，但是，为了便于组织部门更好地使用审计结果，报告A和报告B的内容可以有区别，报告A是详尽的、专业化的，而报告B可以简化，主要报告审计结果。严格地说，报告C不能被称为审计报告，因为审计部门没有责任向被审计领导干部及其领导的组织单元提交审计报告，但有责任出具审计意见。所以，从逻辑上来说，报告C应该被称为审计意见书，其内容应该与简化的报告B相一致。实践中，由于三种审计报告的内容具有较高程度的一致性，所以，审计意见书也就由审计报告取代了。

公开审计结果是指审计部门将领导干部经济责任审计结果在一定范围内公开披露，就国家审计机关来说，通常是指将审计结果向社会公开。领导干部经济责任审计结果公开意味着公开披露领导干部经济责任履行的真实业绩水平及存在的问题，这种披露可以通过声誉机制发挥作用。如果审计结果表明领导干部良好地履行了经济责任，则会得到舆论的赞扬；如果审计结果显示领导干部未能良好地履行经济责任，则会受到舆论的谴责。无论是舆论的赞扬还是谴责，都会影响领导干部的后续行为。同时，如果领导干部事先知道其经济责任审计结果会被公开，就会选择避免受到舆论谴责的行为，公开审计结果就发挥了事先威慑作用。

处理处罚违纪违规行为是指审计部门对有处理处罚权的违纪违规行为直接进行处理处罚。从实施方式来说，主要是发布审计处理处罚决定，并推动审计处理处罚决定的执行。处理处罚违纪违规行为可以通过个别预防和一般预防两种路径来抑制领导干部及其领导的组织单元在履行经济责任过程中的违纪违规行为。就个别预防来说，被处理处罚的责任人和责任单位，承担了违纪违规带来的负面后果，这对于其在未来抑制违纪违规行为有促进作用，同时，如果事先知道违纪违规会承担负面后果，则对违纪违规行为可能会有预防作用；就一般预防来说，他人看到违纪违规给相关责任人和责任单位带来的负面后果，也会引以为戒，从而抑制其违纪违规行为。

3. 领导干部经济责任审计结果的推动应用模式。推动应用模式是审计部门推动其他相关部门应用审计结果，主要包括推动被审计单位整改、移送违纪违规行为、完善体制机制制度和将审计结果用于干部管理。

推动被审计单位整改是指审计部门采取一定的方式来促进被审计单位对审计发现问题的整改，包括三项内容：一是推动被审计单位执行审计处理处罚决定、采纳审计建议，主要方式是后续跟踪；二是推动被审计单位对自行整改的事项进行整改，主要方式是后续跟踪；三是审核被审计单位提供的整改报告，并形成审计部门的审计整改报告。

移送违纪违规行为是指对于没有处理处罚权的事项，审计部门将发现的问题移送相关部门，并推动这些部门对移送事项开展后续工作。一般就领导干部经济责任审计来说，移送的事项通常有三类：一是发现领导干部个人较重大的违纪违规事项，通常需要移送纪检监察部门；二是发现涉嫌犯罪的事项，通常需要移送司法机关；三是对一些由专门机构来处理处罚的事项，移送这些专门机构。对于审计部门来说，推动审计结果应用的关键并不是移送违纪违规行为，而是推动接受这些移送事项的相关部门开展后续工作，最终对违纪违规的责任人和责任单位做出应有的处理处罚。移送违纪违规行为对抑制违纪违规行为也是通过个别预防和一般预防两种路径来发挥作用，基本类同于审计部门直接对违纪违规行为进行处理处罚的路径，这里不再赘述。

完善体制机制制度是审计部门对审计发现的体制机制制度缺陷提出优化建议，并推动这些体制机制制度缺陷得到整改。领导干部履行其经济责任，一方面需要遵守法律法规；另一方面还必须建立一些制度和流程来保障其经济责任的有效履行。审计部门在实施领导干部经济责任审计时，一般将领导干部履行经济责任时需要遵守的法律法规作为审计依据，但是，这些法律法规本身也可能存在缺陷，所以，对于这些法律法规也需要做理性的审视，如果发现缺陷要及时报告相关主管部门，并推动这些法律法规得到完善。审计部门还需要对领导干部所建立的保障其经济责任有效履行的制度和流程进行审计，针对发现的制度缺陷提出建议，并推动整改。

将审计结果用于干部管理是领导干部经济责任审计结果应用的重要且独特的方式，领导干部经济责任审计结果应当作为干部考核、任免和奖惩的重要依据。这里需要强调的是，领导干部经济责任审计结果主要有两类，一是履行经济责任业绩及贡献程度，二是履行经济责任存在的问题及责任程度。将领导干部经济责任审计结果应用于干部管理，必须是上述两方面审计结果的应用。在审计实践中，一些地方的领导干部经济责任审计结果应用于干部管理，仅仅关注领导干部履行经济责任中存在的问题及责任程度，而不关注领导干部履行经济责任业绩及贡献程度，这种只重视负面影响而不重视正面影响的经济责任审计结果应用很可能诱导领导干部故意不作为，对领导干部良好地履行其经济责任不能发挥推动作用。当然，审计质量是审计结果应用的前提，审计实践中的这种偏颇性的审计结果应用，根本上是因为领导干部经济责任审计质量不高，未能完整地进行领导干部经济责任的鉴证、界定和评价，也未能将领导干部经济责任审计的内容与组织部门的干

部管理对接起来。

四、例证分析

本文用前述理论框架来分析《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实施细则》(以下简称《细则》)对经济责任审计结果应用的规定,以在一定程度上验证这个理论框架的解释力。

1. 领导干部经济责任审计结果的直接应用模式。《细则》第四十条规定:"在审计结果运用中审计机关的主要职责包括:(一)对审计中发现的相关单位违反国家规定的财政收支、财务收支行为,依法依规做出处理处罚;对审计中发现的需要移送处理的事项,应当区分情况依法依规移送有关部门处理处罚;(二)根据干部管理监督部门、巡视机构等的要求,以适当方式向其提供审计结果以及与审计项目有关的其他情况;(三)协助和配合干部管理监督等部门落实、查处与审计项目有关的问题和事项;(四)按照有关规定,在一定范围内通报审计结果,或者以适当方式向社会公告审计结果;(五)对审计发现问题的整改情况进行监督检查;(六)对审计发现的典型性、普遍性、倾向性问题和有关建议,以综合报告、专题报告等形式报送本级党委、政府和上级审计机关,提交有关部门。"

本条款规定的是审计机关直接应用审计结果,根据本文的理论框架:第(一)款属于处理处罚违纪违规行为;第(二)(三)款属于提供审计信息、报告审计结果;第(四)款属于报告审计结果、公开审计结果;第(五)款属于推动被审计单位整改,不属于直接应用;第(六)款属于提供审计信息、报告审计结果,以及推动应用模式中的完善体制机制制度。

2. 领导干部经济责任审计结果的推动应用模式。《细则》第四十四条规定:"被审计领导干部及其所在单位根据审计结果,应当采取以下整改措施:(一)在党政领导班子或者董事会内部通报审计结果和整改要求,及时制定整改方案,认真进行整改,及时将整改结果书面报告审计机关和有关干部管理监督部门……(五)根据审计建议,采取措施,健全制度,加强管理。"本条款规定的是被审计领导干部及其所在单位的审计结果应用,需要审计部门来推动其应用。

《细则》第三十八条规定:"纪检监察机关在审计结果运用中的主要职责:(一)依纪依法受理审计移送的案件线索……(四)以适当方式将审计结果运用情况反馈审计机关。"本条款规定的是纪检监察机关对审计结果的应用,需要审计机关来推动,属于移送违纪违规行为和完善体制机制制度。

《细则》第三十七条规定:"经济责任审计结果应当作为干部考核、任免和奖惩的重要依据。"本条款规定的是组织部门对审计结果的应用,属于经济责任审计结果用于干部管理。

《细则》第三十九条规定:"组织部门在审计结果运用中的主要职责:(一)根据干部管理工作的有关要求,将经济责任审计纳入干部管理监督体系……(六)以适当方式及时将审计结果运用情况反馈审计机关。"本条款规定的是组织部门对审计结果的应用,属于经济责任审计结果用于干部管理和完善体制机制制度。

《细则》第四十一条规定:"人力资源社会保障部门在审计结果运用中的主要职责:(一)根据有关规定,在职责范围内办理对被审计领导干部和有关人员的考核、任免、奖惩等相关事宜……(三)以适当方式及时将审计结果运用情况反馈审计机关。"本条款规定的是人事部门对审计结果的应用,属于经济责任审计结果用于干部管理和完善体制机制制度。

《细则》第四十二条规定:"国有资产监督管理部门在审计结果运用中的主要职责:(一)根据国有企业领导人员管理的有关要求,将经济责任审计纳入国有企业领导人员管理监督体系……(六)以适当方式及时将审计结果运用情况反馈审计机关。"本条款规定的是国有资产监督管理部门对审计结果的应用,属于推动被审计单位整改、完善体制机制制度和用于干部管理。

《细则》第四十三条规定:"有关主管部门在审计结果运用中的主要职责:(一)对审计移送的违法违规问题,在职责范围内依法依规做出处理处罚……(四)以适当方式及时将审计结果运用情况反馈审计机关。"本条款规定的是有关主管部门对审计结果的应用,属于推动被审计单位整改、移送违纪违规行为和完善体制机制制度。

总体来说,本文提出的理论框架能解释《细则》对经济责任审计结果应用的规定。

五、结论和启示

领导干部经济责任审计结果应用是这种审计制度的关键环节,前面各环节都是服务于结果应用的,如果领导干部经济责任审计结果不能得到有效的应用,则领导干部经济责任审计的价值也就失去了基础。本文贯通领导干部经济责任审计各环节,提出关

于领导干部经济责任审计结果应用的理论框架。

领导干部经济责任审计结果应用就是将领导干部经济责任审计结果与领导干部个人利益密切关联起来，它是领导干部经济责任审计终极目标的实现手段。从应用模式来说，包括审计部门直接应用和推动其他相关部门应用，前者称为直接应用模式，后者称为推动应用模式。不同的应用模式下，具体的应用方式不同，直接应用模式下的应用方式包括提供审计信息、报告审计结果、公开审计结果、对违纪违规行为进行处罚；推动应用模式下的应用方式包括推动被审计单位整改、移送违纪违规行为、完善体制机制制度和审计结果用于干部管理。

本文的研究显示，领导干部经济责任审计结果有多个应用模式，也有多种应用方式。从审计实践来看，领导干部经济责任审计结果应用出现偏颇，主要是将审计发现的领导干部履行经济责任中存在的问题及责任程度用于干部管理，如果是这样，则完全没有必须开展领导干部经济责任审计的意义，其他各类审计也能发现问题，也能进行责任界定。失去对领导干部履行经济责任业绩及贡献程度的审计结果应用，领导干部经济责任审计也就失去了独立存在的价值。本文提出的理论框架为解决上述问题提供了一定的理论依据。

主要参考文献：

[1] 刘英来. 经济责任审计研讨会综述[J]. 审计研究，2006(6)：12～16.

[2] 唐睿明. 对经济责任审计的认识与思考[J]. 财经问题研究，2004(3)：59～63.

[3] 宋晴蔚，叶孟林. 领导干部经济责任审计成果运用的延伸与拓展[J]. 审计月刊，2008(5)：22～23.

[4] 苏孜. 关于建立经济责任审计长效机制的对策思考[J]. 审计与经济研究，2008(7)：18～21.

[5] 冯茜. 浅谈基层领导干部经济责任审计成果的利用[J]. 大庆社会科学，2011(4)：113～114.

[6] 胡天忠. 关于领导干部经济责任审计结果转化运用的思考[J]. 中国行政管理，2003(12)：56～57.

[7] 周锦南. 经济责任审计存在的问题与对策分析[J]. 中国行政管理，2006(4)：40～41.

[8] 陈德俊. 谈领导干部经济责任审计成果的运用[J]. 广东审计，2006(4)：28～30.

[9] 杨庆英. 对领导干部经济责任审计成果应用的思考[J]. 中国内部审计，2009(10)：37.

[10] 李梅. 领导干部经济责任审计的评价及成果的利用[J]. 理论观察，2003(1)：72～74.

[11] 王德仲，郭强. 领导干部经济责任审计成果运用应把握好三个环节[J]. 湖北审计，2003(1)：40～41.

[12] 魏增玮. 有效运用领导干部经济责任审计成果的对策[J]. 中国内部审计，2011(7)：88～89.

[13] 翁世成. 建立“三大机制”提高领导干部经济责任审计成果应用水平[J]. 审计月刊，2013(10)：48～49.

[14] 李江涛，苗连琦，梁耀辉. 经济责任审计运行效果实证研究[J]. 审计研究，2011(3)：24～30.

[15] 蒲丹琳，王善平. 官员晋升激励、经济责任审计与地方政府投融资平台债务[J]. 会计研究，2014(5)：88～93.

[16] 吴勋，王雨晨. 财政分权、经济责任审计功能与官员腐败——基于省级面板数据的实证研究[J]. 经济问题，2016(12)：124～128.

[17] 李映照，孙秀利. 经济责任审计、企业绩效与CEO强制变更——基于国有企业的实证研究[J]. 财会月刊，2017(21)：89～96.

[18] 张阳，张霖琳，蔡祺. 经济责任审计制度溢出效应促进财政资金配置效率的实证研究[J]. 财政研究，2017(3)：56～70.

作者单位：南京审计大学审计科学院，南京211815