



国资监管转型与国有企业 审计创新

綦好东 郭骏超

随着国资监管由“管企业”向“以管资本为主”转型，基于政府主体的国有企业审计作为党和国家监督体系的重要组成部分也必须做出相应转变，以服务于改革目标的实现。笔者以国有企业审计所面临的新挑战为切入点，分析为适应国资监管转型、基于政府审计主体的国有企业审计所应进行的创新。

一、国资监管转型使国有企业审计面临新挑战

(一) 国资监管由微观管理向宏观监控转型要求调整审计重点

“以管资本为主”是国资监管新体制的核心理念，国资监管的重点是做好国有资本布局、规范资本运作方式、实现国有资本的保值增值。基于此，国有企业审计也必须调整监督重点，围绕优化国资布局、提高资本配置与利用效率实施审计监督。2017年3月中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于深化国有企业和国有资本审计监督的若干意见》对国有企业审计提出了新要求：除实行审计全覆盖与完善审计监督体制机制外，促进国有企业贯彻执行“党和国家方针政策、重大决策部署”“促进国有企业深化改革”等与国有经济改革发展密切相关的内容也被列入国有企业审计的主要

目标。因此，如何配合监管转型，创新审计工作，以实现审计目标及内容的拓展与深化成为国有企业审计面临的新挑战。

(二) “以管资本为主”的国资监管体制要求强化审计监督

“以管资本为主”这一体制的突出特点是不直接干预国有企业经营过程，以避免导致政企不分、政资不分。但这并不意味着放弃监管，国资监管部门和政府审计机关应创新监管与监督方式方法，切实履行好国资守护人的职责。国家多个文件都明确提出了审计全覆盖的要求，如何在有限审计资源的约束下实现“应审尽审”“有审必严”“不留死角”，成为国有企业审计亟需探索的新课题。

(三) “以管资本为主”的国资监管体制下履行政府审计监督职责需要高质量的基础信息

在“以管资本为主”的国资监管体制下，国资监管机构不直接管理企业，这便会加大政府监管部门与企业之间的信息不对称程度，而审计工作的开展离不开高质量信息的支持，信息不充足、不准确、不及时势必影响审计工作质量，制约审计功能的发挥。因此，需要利用大数据、云计算等先进技术提高信息质量。而要提高审计所依赖的基础信息的质量，仅有数据库

等硬件基础是远远不够的，还必须有信息共享规则、信息分析模型等“软设施”的跟进。

二、适应国资监管转型，创新国有企业审计之对策

(一) 加强程序性制度建设

从维护国有资本安全到促进国有资本做强做优做大，从保证政令畅通到推动国有企业改革深化，从加强权力制约到促进反腐倡廉，所有这些目标的设定为国有企业审计明确了方向、重点，也为制定审计计划提供了指南。而要将这些多样化的目标落到实处，还需要有具体化、可操作的程序性制度。由于审计目标的多元化，国有企业审计项目愈发复杂多样，审计所需的证据庞杂且来源广泛。当审计的着眼点从“静态”的企业转向“动态”的资本之后，证据在时空两个维度上的分布将更广泛，其载体与表现形式也将更加丰富多样，而取证的难度也随之增加。所以，国有企业审计既要保证其基本目标和方向的正确定位，又要在具体审计目标的设定上精准发力，使审计的基本目标与具体目标逻辑一致、准确而可实现。

实现审计目标、完成审计任务需要有科学的审计制度和程序，否则便会使审计无规可依。因此，现阶段国

有企业审计创新应坚持程序性制度建设先行,例如明晰的审计目标指南、待审事项评价标准等应优化落地。还应特别注意将具有代表性的审计项目的审计程序、方法、重点等予以制度化,通过“立规矩”提升审计规范化水平。而规范化水平的提升不仅有助于严肃审计纪律,还可提高审计效率,保证审计工作质量。此外,审计机关还必须严格国有企业审计的审计目标和审计计划的管理与审核,增强审计结果的可靠性。

(二) 采用多元化的审计方式方法

审计目标需要由审计项目来实现,而审计项目又需要由恰当的审计方式和方法来实施。目前,国有企业审计是以财务收支审计与合规审计为基础,以经济责任审计为抓手,以绩效审计为主导的综合型审计。而要适应国有资本监管转型,完成好“国有企业、国有资本走到哪里,审计就跟进到哪里”的审计任务,必须综合运用多种审计方式方法,创新审计模式,从以结果为主的“静态”审计,向既包括静态结果也包括资本运营过程的“动静兼顾”审计转型。其中,跟踪审计、连续审计的做法会更多地运用于对国有企业落实党和国家重要改革部署情况、关键风险管控情况等方面的审计。例如,国有企业审计要更好地服务于深化国有企业改革的目标,就必须围绕改革节点,以改革风险为主线,构建对改革实施全过程审计的新机制。审计机关要熟悉党和国家改革的既定程序,准确识别其中的关键步骤及它们之间的逻辑关系,有针对性地选择重点审计领域、项目与内容,对改革各个阶段实施持续监督。同时,通过事前预警风险,事中监督改进工作,事后及时发现问题、找出薄弱环节、提出改进建议,为改革的推进保驾护航。连续审计则可针对风险特性

进行实时审计,为及时发现问题、管控风险提供支持。国有资本投资运营公司、国有金融机构常常是系统性风险的聚集领域和易发点,故应通过连续审计监控其核心业务、关联范围,将风险减到最低点。此外,对于境外国有资产,政府审计机关应加强组织协调,制定切实可行的计划,实施有效的监督与核查,尤其是要加强与境外会计师事务所的沟通和联系,探索有效的合作审计方式。

当然,审计方式方法的多元化运用并不是各种方式方法的简单重复与叠加,应注重各种方式方法的协同,围绕审计目标,根据审计对象特征、审计业务重点,合理配置审计资源、优化取证程序、提升审计能力,以实现国有企业审计由“间歇审”向“经常审”“个别审”向“全面审”的转变。

(三) 优化审计全覆盖实施策略

《关于实行审计全覆盖的实施意见》中提出要“实现有重点、有步骤、有深度、有成效的全覆盖”,这意味着审计全覆盖并不是漫无边际的“面面俱到”,而是重关键基础之上的“点面结合”。

1. 国有企业审计必须找准重点。国有企业审计应围绕国有资本安全与保值增值、国有企业提质增效以及国有企业改革的深入推进等开展。将国资监管机构、国有资本投资运营公司、重要国有企业以及上述机构(或企业)的主要领导人员作为重点审计对象。其中:对国资监管机构的审计重点应放在“以管资本为主”职能转变到到位情况、国企改革推动情况、出资人职责履行情况等方面;对国有资本投资运营公司的审计则应围绕资本经营活动,重点关注投资决策程序是否规范、资本投向是否有利于优化国有资本布局,以及风险管控体系是否健全,资本保值增值和所有者职责履行是否合

格、到位等;对重点国有企业的审计则应参照国企分类标准,实施差别化审计,重点关注公司制改革、法人治理机制建设以及混合所有制改革等方面。其中,对公益性国有企业应重点审计其服务民生及其成本控制情况。而对主要领导人员的审计则应以监督和制约公权力行使为重点,结合不同领导岗位的权责清单进行审计,将任中审计与离任审计相结合,定期常规审计与“以事查人”相结合,确保不遗漏重点,并能根据事实做出客观评价。同时,要以上述经济实体(机构)为切入点,审查重大政策与改革部署的贯彻落实情况。

2. 国有企业审计必须按步骤扎实推进。一方面体现在空间上,即国有企业审计应紧抓资本(资金)绩效审计这一主线,以重大政策和改革部署的落实为关键点,有计划地开展系统性审计;另一方面体现在时间上,即通过合理安排各类审计项目的介入时点、次数、周期(包括对部分项目的整合)等,保持审计监督的常态化,建立和完善针对重点对象的经常性审计机制。

3. 国有企业审计必须落到实处,有深度。主要体现在对审计中发现的基础性、关键性问题的处理态度和措施要到位,不能停留在表面。对审计中发现的问题要关注与其相联系的深层次的潜在漏洞或风险点,从表面问题切入,由表及里、查深查实,以防止引发更严重的问题,导致重大损失。在当前国有企业深化改革的关键时期,国有企业审计尤其要关注混合所有制改革过程中股份确权、定价与交易等关键事项的合法性和合规性,另外还必须能够揭示、预警国有企业在资本运营和生产经营中的可能问题与风险,充分发挥政府审计的“免疫功能”,促进国有经济的健康运行。现阶段

段,国有企业、国资监管的深化改革多以“试点”方式展开,审计监督的过程跟进显得尤为重要。

4. 审计要有成效。一是要通过对审计结果的有效利用,将审计问责和问题整改落到实处;二是要将对已揭露问题的分析与评估转变成预防问题再生与预警风险制度建设的推动力;三是要通过公开审计结果与问题整改情况,方便社会公众行使对国有企业、国有资本运行和经营状况的知情权和监督权。

(四) 整合审计资源

随着国企改革深化和国资监管转型的推进,在审计全覆盖的要求下,需要审计监督介入的具体领域会不断增加,审计项目也更加多样和复杂。但受政府审计成本的制约,不可能做到按业务增加量同比例增加政府审计人员。这就需要通过整合利用社会审计和内部审计的力量来缓解政府审计资源之不足,并通过切实提高审计效率完成审计任务。由于政府审计、社会审计和内部审计的准则规章各异,它们的审计目标、方式方法与审计结果报告对象不尽相同,故需要建立良好的协作机制。

基于国有企业审计这一主题,笔者认为政府审计与社会审计、内部审计的良好协作机制是:纳入政府审计范围的国有企业,都应聘请社会审计对其财务收支状况进行基础性审计,并建立健全内部审计体系,按照《中国内部审计准则》开展内部审计工作;社会审计和内部审计的审计成果须在审计工作结束后完整、准确、及时地提供给政府审计机关。同时,政府审计应加强对社会审计和内部审计工作及其成果的监督与核查,而社会审计与内部审计机构则应予以配合。鉴于政府审计力量的不足,政府审计可在确保严格的监督与质量审查下,将国

有企业审计的部分非关键审计项目整体外包给社会审计机构,或聘请编外审计人员参与政府审计。而鉴于国有企业审计对象的多样性、内容的复杂性,审计部门应根据审计项目特征打破传统的处室组织模式,灵活配置审计资源,提高自有审计资源的利用效率,并应与财政、税务、国资监管等监管机构建立有效的沟通机制,提高信息共享程度,及时交换工作成果,以提高审计工作效率和质量。

(五) 加强审计信息化“软设施”建设

我国国有企业普遍规模大、层级多、经营业务复杂多样,加快先进信息技术在国有企业审计中的运用步伐意义重大,故当前应重点抓好数据采集、信息共享及信息深度应用等方面的基础建设工作。近年来,随着数据库、数据中心等基础设施的建立,数据广泛采集、多向关联、及时更新的硬件基础已经逐步具备,而高标准的信息采集与共享机制、有效的信息分析模型等“软设施”的建设则相对不足。国有企业审计工作开展所需的数据具有“跨层级、跨行业、跨区域”等特征,因此,如何制定数据采集、储存、处理分析的统一标准,如何运用法律法规划定各种数据(或信息)的共享范围,如何界定各级政府审计机关调用数据(或信息)的权限等都是需要进一步明确的机制问题。只有解决好这些问题,才能减轻不同审计部门、审计项目组之间存在的“信息孤岛”问题,建立良好的信息协作机制。

信息(数据)的价值需要充分挖掘,其中,对信息的准确解读非常关键。当完成审计目标所需要的审计范围超越单一企业的界限而涉及多层面、多企业时,信息获取及分析评估工作就更为重要。一方面,需要借助先进分析工具,从海量的数据(信息)

中提取有用信息,发现潜在问题和风险,为进一步制定审计计划、实现审计目标做好“前期”工作;另一方面,众多审计项目的实施需要以良好的信息分析作为支撑,或者说信息分析工作本身已成为审计项目实施的重要组成部分。现有分析模型的有效性事关审计工作结果的使用价值,而信息分析的结果因分析模型的假设和算法的不同而具有不确定性。因此,在加强数据采集、信息共享网络等基础设施建设和规则完善的同时,审计部门应重视对信息分析模型的检查和修正,定期组织专业人员对在用模型进行“体检”,及时开发新模型,淘汰或更新不合时宜的旧模型,以保证信息分析结果的可靠性,降低审计风险。□

(本文系山东省社会科学规划重点项目<16BGLJ03>及山东省社科联人文社会科学课题17-JS-12的研究成果)

(作者单位:山东财经大学
中国海洋大学管理学院)
责任编辑 刘黎静

主要参考文献

- [1] 蔡利,何雨,王瑜.连续审计在政府审计维护金融安全中的运用研究——基于系统性风险监控的视角[J].审计研究,2013,(6).
- [2] 慕好东,王金磊.非上市国有企业透明度评价体系设计与应用:以中央企业为例[J].会计研究,2016,(2).
- [3] 审计署审计科研所.新一轮国有企业改革背景下加强国有企业审计的对策[R].审计研究报告,2017,(5).
- [4] 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).