

经济责任审计对象分类管理制度： 建构逻辑、实施困境与优化策略

贾云洁(教授), 彭子冰, 王奕安

【摘要】 实行经济责任审计对象分类管理是高质量推进审计全覆盖、优化审计资源配置、科学统筹安排审计项目计划的重要途径。然而, 分类管理在实践推进中逐渐陷入困境, 原因在于制度过于原则化和笼统, 指导力有限, 影响了其效用的发挥。缓解这一制度建设问题的关键, 在于厘清分类管理制度建构的逻辑, 为制度的优化完善提供根本遵循。本文通过梳理分类管理制度建设的演进历程及关键条款内容, 基于理论依据、内容框架、技术路径三层级分类管理制度建构逻辑, 形成了以帕累托分析法为理论依据, 以“如何分、如何管、如何用”作为制度内容框架, 以五大关键环节为技术路径的经济责任审计对象分类管理制度体系, 并结合当前分类管理制度实施中面临的困境, 提出优化制度建设的策略建议, 以推动分类管理实践深化发展, 全面提升经济责任审计监督质效。

【关键词】 经济责任审计对象; 分类管理制度; 审计全覆盖; 帕累托分析法

【中图分类号】 F239.47 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2024)23-0074-8

一、问题的提出

聚焦“关键少数”的监督是推进全面从严治党的关键一环。2021年3月,《中共中央关于加强对“一把手”和领导班子监督的意见》印发, 其中指出:“一把手”是党的事业发展的领头雁, 对“一把手”的监督仍是薄弱环节, 要把对“一把手”的监督作为重中之重, 强化监督检查, 以党内监督为主导, 贯通各类监督。经济责任审计对地方各级党委、政府及部门单位的主要领导干部进行监督, 是中国特色的“人格化”审计业务(贾云洁等, 2022a), 是完善党治理体系的重要手段(黄容等, 2024), 因而在强化“一把手”的监督方面发挥着重要作用。

我国领导干部层级与数量众多、类型复杂, 对经济责任审计项目计划安排的合理性与科学性提出了很高的要求。尤其是2015年12月8日中共中央办公厅、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《关于实行审计全覆盖的实施意见》等相关配套文件中提出了领导干部履行经济责任情况审计全覆盖的新要求, 进一步加剧了有限的审计资源与经济责任审计监督全覆盖任务之间的矛盾。如何更精准地配置审计资源, 实现有重点的全覆盖, 全面提升审计监督质效, 已成为审计机关开展经济责任审计工作时亟待解决的难点之一。

而强化经济责任审计对象分类管理(简称“分类管理”)则是纾解这一难题的有效途径, 也是实现高质量、有重点的审计全覆盖的重要举措。

分类管理是对各类审计对象按照一定的原则与标准进行分类, 并据此科学安排审计工作的一种管理模式(黄梦茹, 2022)。其主要作用是将审计资源向高风险的重点对象倾斜, 优化审计资源配置, 提升审计监督效能。我国审计事业进入新时代以来, 随着审计全覆盖的提出, 经济责任审计任务日益繁重, 分类管理已成为合理规划审计资源、平衡审计效率与审计质量的创新模式(甘青都, 2019)。然而, 我国经济责任审计项目组织实施计划性不足(审计署长沙特派办理论研究会课题组等, 2019)、审计思路固化(贾云洁和孙镜轩, 2020)、内容重点把握不准确(刘宝财, 2019)、审计力量未得到有效整合(贾云洁等, 2022b)等问题在实践中仍较为突出。因此, 只有健全分类管理制度以优化审计项目统筹安排(刘勇等, 2021), 分类分层设计审计评价体系(鲍晓等, 2024; 刘寰, 2024), 将分类管理嵌入审计信息化平台(李甜, 2018), 形成多部门协同监督合力(贾云洁等, 2021), 才能更好地提升审计全覆盖的广度与深度, 构建横向到边、纵向到底的经济责任审计监督体系。

从现有研究成果来看, 专门的、系统化分类管理研究

【基金项目】 江苏省研究生实践创新计划项目(项目编号: SJCX23_1055); 南京审计大学国家审计研究院课题(项目编号: 21XSJB10)

【作者单位】 南京审计大学政府审计学院, 南京 211815

较少,分类管理制度往往存在于实现审计全覆盖或者优化审计项目计划统筹安排的附带性阐释中,其发展演进、建构逻辑以及面临的困境等鲜有文献涉及。实践中对分类管理已达成共识,相关的规定、办法中都对分类管理提出了原则性要求,有的地方还制定了专门的分类管理办法,但更多的地方仍采用粗放的经验式管理模式,制度化程度以及制度的系统性、专业性、时效性均有待提升。而理论研究的不足,恰恰是制度建构实践中诸多问题的重要成因之一。因而,强化分类管理制度建构研究意义重大。本文从梳理分类管理制度演进切入,重点阐述并厘清其建构逻辑,包括理论依据、内容框架和技术路径,并结合新时代分类管理制度实施中的现实困境,提出制度建构优化的策略建议。

二、分类管理的制度变迁与演进特征

2002年全国审计工作座谈会上要求,审计机关要把近期面临换届或任期将满、掌管资金分配权和资金量大、群众反映问题多以及重要国有骨干企业的领导干部列为优先进行经济责任审计的对象,可见早期强化重点经济责任审计对象管理的理念已经形成(令狐安,2002)。2006年,浙江省率先开展了分类管理实践,随后其他地方的审计机关也逐渐借鉴这一经验做法并将其制度化,基于分类管理的经济责任审计工作新格局基本形成。总之,分类管理作为经济责任审计全流程管理的源头环节,已成为审计机关的一项常态化工作。制度研究离不开对其发展史的追踪,下面围绕分类管理的制度变迁及其演进特征展开分析。

(一) 制度变迁

从各项规定的内容与发布时间(见表1)来看,分类管理要求主要经历了从实践探索到法规完善再到推广应用的三大阶段。

1. 实践探索阶段(2015年以前)。伴随着审计对象的拓展、业务量的增加,分类管理的做法逐渐得到认可并付诸实践。2011年《关于贯彻实施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的意见》印发,首次提出对经济责任审计对象实行分类管理的要求,这标志着分类管理从实践走向制度化。2014年出台的《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实施细则》提到,可以根据干部管理监督需要和审计机关实际情况对审计对象实行分类管理,也体现出分类管理实践在优化审计资源配置与突出审计重点中发挥的重要作用。

2. 法规完善阶段(2015~2019年)。由于审计全覆盖要求的提出,分类管理工作愈加得到重视,相关要求也进一步细化。2019年《党政主要领导干部和国有企事业单位主要领导人员经济责任审计规定》(简称《规定》)印发,明确要求各级审计机关出台适用于本地区的分类管理制度。

这成为分类管理制度发展的重要转折点,各层级的分类管理体系构建成型并逐渐走向规范化。

3. 推广应用阶段(2020年至今)。进入推广应用阶段以来,分类管理要求呈现出横向上向内部经济责任审计延伸、纵向上向基层审计机关推广的特点。2021年修订的《第2205号内部审计具体准则——经济责任审计》对内部经济责任审计工作提出了分类管理的要求。各单位逐步落实这一要求,强化分类管理制度建设。如2022年江苏省常熟市公安局将系统内67家经济责任审计对象任职单位分为A、B、C三类,分类安排审计工作。近年来,随着审计全覆盖要求的提出,基层审计机关人力等资源不足的问题愈发突出,为提高经济责任审计工作质效,颁布分类管理制度的基层审计机关增多。《“十四五”国家审计工作发展规划》中要求分类设计审计重点内容。可以看到,分类管理的理念逐渐渗透到审计各环节,以分类管理制度为基础进一步细化相关审计工作指南的趋势凸显。

表 1 分类管理相关规定汇总

阶 段	出台时间	名 称	制度内容及其变化
实践探索阶段 (2015年以前)	2011年5月	《关于贯彻实施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的意见》	按照领导干部工作岗位性质、经济责任复杂程度等因素,对审计对象实行分类管理
	2014年7月	《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》	各地可以根据干部管理监督的需要和审计机关的实际情况,按照领导干部工作岗位性质、经济责任的重要程度等因素,对审计对象实行分类管理
法规完善阶段 (2015~2019年)	2015年12月	《关于实行审计全覆盖的实施意见》	细化分类标准,增加了管理资金资产资源规模等要素,进一步明确了分类后的审计组织方式
	2019年7月	《党政主要领导干部和国有企事业单位主要领导人员经济责任审计规定》	实现分类管理要求从“可以”到“应当”的转变,推动各地分类管理实践的制度化与规范化发展
推广应用阶段 (2020年至今)	2021年1月	《第2205号内部审计具体准则——经济责任审计》	对内部经济责任审计工作提出了分类管理要求
	2021年6月	《“十四五”国家审计工作发展规划》	将经济责任审计分类管理贯彻到审计全流程各环节当中,根据分类结果确定审计重点内容

(二) 演进特征

伴随着分类管理实践的逐渐深化,各级审计机关结合本地区实际情况,陆续颁布了本级分类管理办法。梳理各地审计机关官网发布的办法原文或新闻动态发现,分类管理办法主要存在以下三方面的演进特征。

1. 分类管理制度化基础已建立。从分类管理制度化形式看,各地都将分类管理要求写入本地区经济责任审

计实施办法或审计项目计划管理办法等制度当中。其中：大部分地区单独出台了地区本级分类管理办法；更多地区是将分类管理要求落实到常规的经济责任审计办法中作为单独的一项内容提及；也有些地区是在经济责任审计工作规划中明确分类管理要求。比如，山西省大同市出台的《大同市经济责任审计工作规划（2023—2027年）》强调要有重点、有步骤、有分类、有深度、有成效地统筹推进领导干部经济责任审计全覆盖。

2. 分类管理制度建设进入加速发展期。从分类管理制度出台时间看，大多省市层级的分类管理办法集中在2014~2015年出台，以响应《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》对分类管理的规定及对审计全覆盖的要求，并于2019年《规定》发布后，进入出台、修订办法的密集期。而基层审计机关分类管理办法的颁布数量在2021年以后快速上升，分类管理逐步迈入制度化、规范化发展阶段。

3. 分类管理制度的制定程序日渐严谨。从分类管理制度出台程序看，2019年以后出台的分类管理办法通常由审计委员会办公室、审计机关负责起草或修订，在书面征求同级组织部、纪检监察机关等联席会议成员单位意见的基础上拟定形成讨论稿。讨论稿需在经济责任审计工作联席会议上讨论通过并提交同级审计委员会审议通过，之后一般以审计委员会办公室与审计机关名义印发。这既强化了党委审计委员会对经济责任审计工作的领导，又充分发挥了联席会议的作用，确保了分类管理办法制定程序严谨合规、对象分类科学合理。

三、分类管理制度建构逻辑：理论依据、内容框架与技术路径

根据分类管理的制度变迁与演进特征，其遵循的规范与标准已经形成。而更为科学地构建分类管理体系有赖于总结出统一的规则与框架，以指导各地经济责任审计制度的体系化发展，强化分类管理工作发挥的政策效应。下文将重点阐述分类管理制度建构的理论依据、内容框架与技术路径。

（一）理论依据

1. 帕累托分析法。帕累托分析法，又可称为主次因分析法、分类管理法等，也被称为二八法则。1879年，经济学家维尔弗雷多·帕累托在分析个人收入分布状态时，发现80%的人只掌握了20%的财产，而另外20%的人却掌握了80%的财产。1963年，彼得·德鲁克将这一方法推广至全部社会现象。帕累托分析法成为组织提高运行绩效的常用方法，其核心思想是：决定一个事物的众多因素有主有次，如果在管理中能够分清主次，识别出对事物起决定作用的少数但关键的因素和对事物影响较小的多数但次要的因素，抓住主要因素进行侧重管理，就可以达到事

半功倍的效果。

2. 帕累托分析法在干部管理监督中的应用。习近平总书记在中国共产党第十九届中央纪律检查委员会第二次全体会议上要求，坚持抓“关键少数”和管“绝大多数”相统一，对“关键少数”特别是高级干部提出更高更严的标准，进行更严的管理和监督。这是帕累托分析法在干部管理监督方面的创新性应用。2021年印发的《中共中央关于加强对“一把手”和领导班子监督的意见》中提到，领导干部责任越重大、岗位越重要，越要加强监督。就“一把手”而言，其是一个地区、部门单位的主要领导干部，是“关键少数”中的关键少数。而经济责任审计恰恰是对“一把手”进行监督的特殊制度安排，是植根于我国党管干部制度环境与干部管理监督需求的一种审计业务创新，通过借用审计常态化的经济监督专长，在党的集中统一领导下，实现与党内监督的优势互补、联动贯通和监督合力，进一步强化对“一把手”履行经济责任和用权的监督。针对“一把手”的经济责任审计监督任务繁重，如何有效区分经济责任审计监督的高风险对象并向其聚焦更多审计资源，已成为审计机关实现高质量发展、提升监督效能亟待解决的问题。而对被审计“一把手”履行经济责任的重要性、风险性进行等级管理，是提高经济责任审计监督精准度和监督效能的重要路径与抓手，更是帕累托分析法应用于干部管理监督的重要体现。

3. ABC分类法在分类管理中的应用。ABC分类法是在帕累托分析法的基础上衍生出来的一种方法，其核心思想是以分清主次为基础，根据管理对象在技术、经济等方面的主要特征，将其划分为A、B、C三类，并依据各类对象特点，采取不同的管理方式、频率，递减资源的配置，以实现投入产出效益最大化。换言之，ABC分类法通过差异化的管理方式、频率和资源配置倾斜的帕累托改进，实现区别对待、区别管理，以提升整体管理效能。就经济责任审计监督而言，被审计“一把手”履行的经济责任越重大、风险等级越高，审计就应越关注，审计频率应越高，相应分配的审计资源也应越多。因此，通过设置合理的分类标准，分层分类管理各类经济责任审计对象，能够指导年度审计项目计划的安排，精准匹配审计资源，确保审计资源聚焦到高风险的审计对象与领域，实现提升经济责任审计整体监督效能的目标。

综上所述，帕累托分析法及其衍生发展而来的ABC分类法，可以用于经济责任审计对象的差异化管理，从而成为我国出台分类管理制度、科学确定经济责任审计年度项目计划安排、差异化选择监督方式和审计频率、实现审计全覆盖、提升监督质效的理论基础。

（二）内容框架

制度是规范和约束行为主体的具体要求，因而一定要有明确的规范内容事项，这些需要在制度中明晰的核

核心内容事项,构成了制度建设的核心要素,也即制度的核心内容框架。制度建设中的这些核心要素之间存在首尾一致的逻辑层次关系,比如:“如何分类”是建立分类管理制度首先要回答的问题,其核心是确定分类管理的标准;其次是“如何管理”问题,分类之后如何实现差异化的审计安排,是建立分类管理制度需要考虑的第二个问题,也即如何科学地确定分类项目安排与实施审计;最后是落实分类管理制度的进一步应用要求,即如何建立与之对接的系列细化操作要求,形成制度落地实施的支撑体系。分类管理制度建设考虑的这三个核心内容事项,形成了制度建构的内容框架(见图1)。梳理各地出台的分类管理制度,其核心内容也主要涉及上述三类事项。

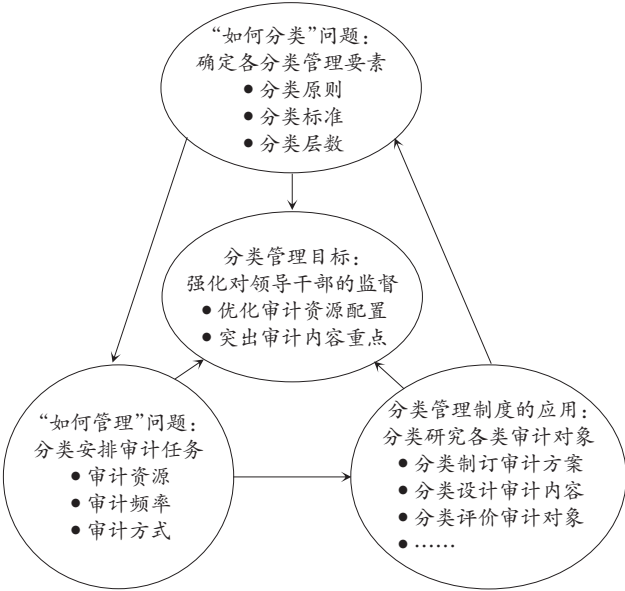


图1 分类管理制度建构内容框架

为实现优化审计资源配置、突出审计内容重点的两大目标,各级审计机关围绕各环节的关键内容要素开展分类管理制度的设计与应用工作。首先,各地区需对照《规定》第四条并结合本层级领导干部情况梳理出需开展经济责任审计的对象,确定各分类管理要素。结合干部管理的需要,各地审计机关在分类原则的指导下合理确定分类标准与分类层级的数量,按照重要性程度形成领导干部分类名单。在确定分类名单时还需考虑各类对象的规模占比情况并与审计资源进行匹配。然后,根据审计全覆盖要求,对照地区审计资源合理地分类安排审计任务,确定各类对象的审计频率与方式。除上述基本内容设计外,还需额外规定注意事项以进一步规范分类管理办法的运行,具体包括确定领导干部可不安排经济责任审计工作的情形、细化年度经济责任审计项目计划制定程序、提出加强经济责任审计对象库信息化建设、如何及时灵活地动态调整分类名单和审计项目安排等各补充条款。最后,各级审计机关应以分类管理制度为重要基

础,将分类管理理念落实到审计方案制订、审计内容设计、审计评价等各个审计环节中,分类形成配套审计操作指南,推进分类管理制度的体系化建设。综上所述,分类管理流程与内容框架已形成规范,其中确定各分类管理要素与分类安排审计任务是实现分类管理效果最重要的环节,下文会进行详细阐述。

(三) 技术路径

自开展分类管理工作以来,各地审计机关守正创新、积极探索,在认真领会审计全覆盖、审计“两统筹”等精神的基础上,不断优化分类管理制度设计与运行,初步形成了如图2所示的分类管理实践技术路径。分类管理工作要在梳理本级审计管辖范围内经济责任审计对象的基础上进行,下面结合从各级审计机关官网搜集到的分类管理制度,围绕上文提到的关键内容要素对后续实践路径进行具体分析。

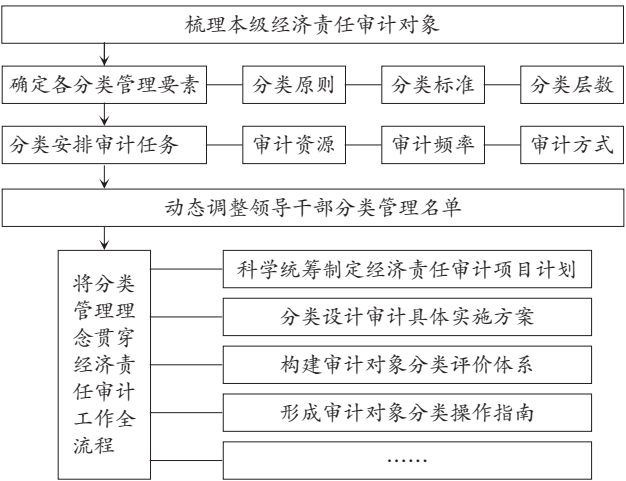


图2 分类管理实践技术路径

1. 确定各分类管理要素。实施分类管理制度的关键在于选择与确定各分类管理要素,因此要在梳理出需要进行经济责任审计的领导干部名单的基础上科学合理地确定各分类管理要素,具体包括分类原则、分类标准与分类层数三个方面。

(1) 分类原则。早期分类管理办法以“全面监督、突出重点、讲求效率”为主要原则,这也体现出实行分类管理是提升审计质量与审计效率的重要途径。而2021年以后,伴随着《“十四五”国家审计工作发展规划》的提出,不少新出台的分类管理办法对分类原则进行了补充,在原来“全面监督、突出重点、讲求效率”原则的基础上,提出“以任中审计为主、党政同责、同责同审”和“科学谋划、统筹融合、相互衔接”两大原则,进一步强化了经济责任审计的功能定位和审计监督整体效能的发挥。

(2) 分类标准。在分类原则的指导下,分类标准不仅是分类的依据与准绳,还是保障分类管理制度实施效果的重要基础。结合2015年审计全覆盖相关指导文件中提

到的领导干部岗位性质、履行经济责任的重要程度、管理资金资产资源的规模等因素,各地在具体实践中逐渐将分类标准细化为各种具体指标,如下属单位数量、掌握的经济活动总量、社会关注度、以往审计发现的问题等。由于各地实际情况不同,分类标准也存在差异,制定全国统一的分类标准并无必要,各地区在分类标准选择的尺度上可粗可细,数量上也可多可少,但需要在统筹领导干部规模与地区审计资源禀赋情况的基础上,合理科学地确定分类标准,以保障分类管理办法的可操作性。

根据搜集到的分类管理制度文本来看,各地在分类标准的选择上大致可分成两种模式。模式一是以岗位性质为主要标准,辅之以其他相关因素,同时运用排除法,通过“某类审计对象以外”或“其他”等兜底表述纳入所有审计对象。这种模式在领导干部数量多且类型复杂时使用,并且可根据单位性质的不同划分出不同的二级标准,使选择的分类标准更具有层次性。如针对国企领导人员可选用业务规模、销售额等因素,针对政府部门领导则可选用掌握财政资金总量、转移支付量等因素。此外,该模式下细分的二级标准还能够运用可量化的指标进行分类,以使分类结果更加客观。如2013年河南省郑州市出台的分类管理办法中,将年度预算支出量化为3000万元以上、1000万~3000万元、1000万元以下三档对政府部门领导进行分类。模式二是综合所有因素的重要程度,直接划分各类对象,适用于领导干部数量较少的地区,运用“较多”“较少”“一定的”等程度词来描述各类标准,体现阶梯递进关系。

根据搜集到的分类管理制度,选择30份有代表性的文本进行统计分析,以体现各种分类标准的数量分布情况。如图3所示,一方面,30份样本中大部分地区都选择了单位管理资金资产资源规模(26)、岗位性质(23)、干部管理权限/职能(20)、单位经济活动规模和特点(14)这四项中的几项作为分类标准。其中,针对政府部门单位,有的地区也选择了掌握财政资金总量、专项资金量、转移支付资金量等可以量化的分类标准。另一方面,将以往审计发现问题的数量与性质(7)和单位社会关注度(5)纳入分类标准是近年来的重要趋势,体现出分类管理工作在把握各类对象审计重点事项这一方面开始发挥重要作用。

(3) 分类层数。分类层数指领导干部被划分的层级数量。综观各地分类管理办法,分类层数大多在2~5类之间,如浙江省杭州市西湖区制定的2022~2026年经济责任审计工作规划中实行审计对象“AB”分类管理,2017年修订的《苏州市经济责任审计对象分类管理办法》将分类层数由2014年原规定的5类调整为3类。分类层数将直接影响后续审计任务的安排,是决定审计效率的重要因素。如果分类层数过少,则分类管理失去意义。若分类层数过多,则会增加审计工作安排的难度,降低审计资

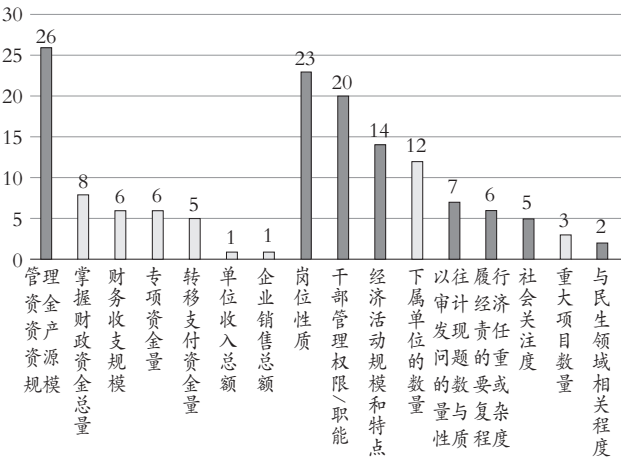


图3 分类标准的数量分布统计

源的配置效率。因此,近年来,多数地区都采用ABC分类法将分类层数设定为3类。

2. 分类安排审计任务。对审计对象实行分类管理的目的在于有效提升审计效率,因而根据分类结果统筹审计资源、科学合理地安排审计任务是制度实施的关键,也是制定审计项目计划的基础。各地现行的分类管理办法往往会围绕审计资源、审计频率与审计方式三个方面做出安排。

(1) 审计资源。梳理审计资源是科学有效地管理分类后的审计对象的首要步骤。只有在厘清审计人员数量与专长、预算经费、技术保障等各种审计资源情况的基础上,审计机关才能对照分类管理名单,合理规划经济责任审计项目需要的资源,向高风险审计对象精准配置资源,并且统筹协调内外部审计资源以弥补资源缺口,进而合理安排年度审计项目计划。其中最为重要的工作是对审计人力资源的整合与配置。针对重点的A类与B类审计对象,应根据该类对象岗位性质、履职特点等情况,优先配置具有相关经验或专长的审计人员,必要时可以聘请具有技术专长的外部专家予以协助。而对于C类及以后的审计对象,由于审计机关资源的有限性,依靠抽调下级审计机关人员、借调内部审计人员的“以审代训”模式和聘请社会审计人员协助等途径能缓解审计资源紧张问题,从而将更多资源优先向重点对象倾斜。总之,审计机关要以分类结果为依据,统筹协调各方审计力量,实现审计资源的高效精准配置。

(2) 审计频率。根据审计资源情况,各级审计机关主要通过规定任期内审计次数或轮审周期的方式设置审计频率,以体现审计全覆盖的要求。基于按分类标准所衡量出的审计对象的重要性与风险程度,结合其社会关注度与以往审计发现问题情况,对重点的A类审计对象规定更多的任期内审计次数或设置更短的轮审周期。同时,少数地区会在分类管理制度中结合审计频率要求,直接规定各类对象每年的审计计划数量,如2013年河南省

开封市在分类管理办法中规定A、B、C类审计项目每年要在10、12、8个左右。但各地领导干部群体情况复杂、调整频繁,硬性规定每年各类对象审计计划数量的可操作性不强,实施难度大。同时,统筹管理模式下,许多省审计厅每年需抽调下级审计机关人员开展其统一组织的审计项目,这使得审计资源下沉现象较为普遍,也给地方审计机关项目安排带来压力。因此,目前大多数地区的分类管理办法中未规定审计计划数量,而是根据各年实际情况统筹安排,结合分类管理制度中规定的各类对象的审计频次,科学制定经济责任审计工作五年规划与年度审计项目计划。

(3) 审计方式。除有梯度地设置审计频率外,实行分类管理还需差异化地规定监督方式,依据各类对象的重要程度由高到低分别采用任中审计、任中审计与离任审计相结合、离任审计、离任交接制度等方式。一方面,针对重要性较低的C类及以后审计对象,主要采用离任交接的非审计监督方式或在预算执行审计等常规审计业务中关注领导履职尽责情况的途径进行监督;针对重要程度较高的审计对象,主要采用任中审计、离任审计等方式。目前,许多地区审计机关将任中审计要求进一步细化,规定了抽审的数量或比例,强化了审计监督的关口前移工作。另一方面,为了与其他审计业务形成协同效应,避免交叉重复审计,有的地区在安排经济责任审计工作时,对预算执行审计、专项审计、绩效审计等业务安排进行整合,落实审计“两统筹”的要求,融合不同类型审计项目,既有效发挥出审计监督的整体效能,也保障了对重点对象的审计监督覆盖深度。

制定合理的分类名单并精准安排各类对象审计任务是分类管理实践的关键步骤。表2以202×年Y省修订的省本级经济责任审计对象分类名单为例,直观地展示了分类结果与各类对象的审计安排。Y省审计厅结合地区审计人员编制情况与审计全覆盖要求,对各类对象的审计资源进行精准配置,同时也进一步指引了全省年度审计项目计划的制定工作。

3. 动态调整领导干部分类管理名单。实行分类管理的重要目标是以分类结果进一步指导审计实践,这就需要时刻把握各类审计对象的情况,及时对分类结果进行动态调整。由于分类管理涉及的审计对象数量与类型多、人员更替变动复杂,从而必须依托数据库技术,建立经济责任审计对象库,对单位领导变动情况、被审计干部任职情况、以往审计发现问题及其整改情况等实行信息化、数字化和动态化管理。一方面,通过信息化实现纪检、监察、司法等各类监督机关的互联互通;另一方面,结合社会经济发展环境和以往审计情况,通过对数据的整合与分析,更好地帮助审计人员感知审计对象重要程度的变化,从而动态调整分类名单,以分类管理为基础进

表 2 Y省分类管理情况汇总

类别	单位数量 (占比)	对象类型(数量)	审 计 安 排
A类	63(30%)	经济活动总量较大或掌握财政资金较多的省政府组成部门、直属特设机构、直属机构、直属事业单位(35个)	实行5年轮审制度,以任中审计为主
		下设各市人民政府和国家农业高新技术产业示范区管委会(10个)	
		大型国有及国有控股企业(18个)	
B类	70(34%)	经济活动总量较小或掌握财政资金较少的省政府组成部门、直属机构、直属事业单位、其他机构(20个)	以5~8年为一个审计周期,任中审计与离任审计相结合
		高等院校与科研机构(38个)	
		中型国有及国有控股企业(12个)	
C类	76(36%)	省委工作部门、派出机构、常设办事机构、直属事业单位(16个)	离任审计或离任交接制度
		省人大、省政府、省政协办公厅,省纪委监委机关(监察厅)(4个)	
		省法院、省检察院(2个)	
		群众团体和其他有关单位(54个)	
合计	209 (100%)	—	—

一步指导审计项目计划的统筹安排,以及各类对象审计内容重点的确定。

4. 将分类管理理念贯穿经济责任审计工作全流程。当前,经济责任审计工作任务繁重、审计内容重点把握不准、审计对象评价与定责困难、审计结果运用效果不佳等各种问题在实务中普遍存在。因此,必须分类型总结各类审计对象的特点与审计经验,分类型指导各审计项目的实施,将分类管理理念落实到经济责任审计“统”“审”“评”“用”各环节,这也是对新时代下分类管理实践的最新要求。如:对于国有企业领导干部,必须分行业研究企业的运作模式与常见问题,进而设计具有针对性的审计实施方案;针对政府部门领导干部,要抓住同类型部门的共性与常见问题,编制各类型部门的共性问题清单及提出评价指导建议。总之,必须分类研究各类审计对象,细化各类对象的审计方案设计与具体实施,建立分类评价体系,形成各类对象的审计操作指南,进一步促进审计制度的具体化与专业化。只有进行分类型的专业化指导,建立具有一致性且可遵循的制度规则,才能逐渐形成审计事项把握准确、评价标准统一科学、评价结果可比的审计报告,从而高质量发挥审计在监督体系中的独特作用。

综上所述,本文通过对各地分类管理制度的分析,归纳出制度涉及的共性要素,提炼出由理论依据、内容框架和技术路径三方面构成的制度建构逻辑,其普遍适用于各地区各层级的分类管理制度建构,能够有效指导各地分类管理制度建构与实践应用。需要特别说明的是,尽管分类管理制度建构逻辑是统一的,但实际的制度建构操作存在不可避免的差异性,其直接导致经济责任审计

重点对象分类结果的不同,进而影响各地经济责任审计的工作安排与监督成效。因此,审计机关在建构分类管理制度时既要考虑层级、地域特点等多种因素,选择合适的分类标准,合理安排审计工作,又要结合客观形势变化适时调整分类标准,确保对高风险审计对象实施重点监督的精准性,保障分类管理在各层级、各地区、各时期都能因地因时制宜。

四、分类管理制度的实施困境

尽管分类管理办法在各级地方审计机关的实践已取得了一定的成效,但其在设计与运行过程中仍然存在不少有待突破的困境。

(一) 分类管理制度设计不尽合理

虽然《规定》和《“十四五”国家审计工作发展规划》中都提出对分类管理的相关要求,但在分类管理办法的内容设计和具体实施方面并未出台相关指导性文件,导致不少地区分类管理制度设计不科学、实施难度大,存在较大的审计监督盲区,出现分类管理办法形同虚设的局面。在此背景下,尽管各级审计机关都根据要求出台了本级分类管理办法,但在分类标准的选择、审计任务的安排等方面同质化问题严重,并未与地方领导干部实际情况紧密契合,难以推动实现科学制定审计项目计划与审计全覆盖的目标。同时,各上下层级审计机关的分类管理办法也缺乏协调一致性,致使各层级审计资源难以统筹形成合力。

(二) 联席会议成员间贯通协同成效尚待提升

分类管理制度的实施效果与审计部门对领导干部信息的掌握程度有关。由于联席会议成员掌握了更多与领导干部经济责任履行情况有关的一手信息,如组织部门与机构编制部门掌握了领导干部规模情况、人员任免与任职信息,财政与国资部门掌握了单位经济活动开展情况,纪检监察机关掌握了重大违纪违规行为的线索等,审计部门如果无法及时准确地获取领导干部信息及其变动并对分类名单进行调整,将极大削弱分类管理制度的实施效果。然而,当前审计部门与联席会议成员之间信息互通渠道受限,沟通合作机制不畅,贯通协同作用尚待提升,导致分类管理失去意义,审计项目计划安排不合理,对各类对象的审计重点内容也难以精准把握,进而影响了审计结果的权威性与审计监督效能的充分发挥。

(三) 经济责任审计对象数据库建设及实时更新面临困难

建立经济责任审计对象数据库是推动科学安排审计项目计划、实现经济责任审计全覆盖的一项基础性工作,能有效对被审计领导干部的综合信息进行规范化管理和综合分析利用。尽管一些审计机关已建立了经济责任审计对象数据库,但在运行中仍存在局限性,主要原因在于

审计机关在及时掌握本层级主要领导人员信息、制定审计项目计划方面仍较为被动。横向方面,该数据库仅在审计系统中使用,无法实时掌握领导干部任免情况、干部以往履历情况等信息,进而导致对审计对象类别的动态调整存在滞后性。纵向方面,在人财物统管背景下,部分省级审计机关采用全省统一的审计办公系统,阻断了下级审计机关自主开发或拓展系统的可能性,使得地方审计机关仍然只能采用手工表格统计的方式汇总领导干部最新情况,这也降低了审计项目计划安排的科学性,极易产生审计监督盲区。

(四) 以分类管理为基础的审计操作指南缺位

实行分类管理的目的除精准配置审计资源外,更重要的是对各类审计对象形成专业化和特色化指导,将分类管理理念落实到经济责任审计的各环节中。然而,大部分审计机关的分类管理工作仍停留在审计项目计划安排阶段,对于各类对象审计方案、重点审计事项、评价定责标准的确定等没有形成细化具体、科学统一、专业特色的审计操作指南,也导致经济责任审计内容同质化、重点不突出、对干部的评价千篇一律,从而使得审计结果难以作为干部任免奖罚依据,这也降低了审计在干部管理监督体系中的话语权。

五、分类管理制度的优化策略

要突破分类管理实践的现实困境,必须以发挥监督体系合力为主线,在优化分类管理制度设计的基础上,横向上贯通监督体系的信息沟通渠道,纵向上推进审计管理模式与技术方法的创新,促进审计制度更加规范具体,进而发挥出分类管理办法的潜在功能。

(一) 优化分类管理制度设计

目前实行的分类管理制度大多存在分类标准界定模糊和主观性较强、未结合地区实际分类结果安排审计任务、各层级分类管理办法无法协调一致等问题。一方面,上级审计机关应该在学习优秀地区实践经验、汇总下级审计机关分类管理实施困境的基础上,从指导构建科学的分类标准体系和确定有梯度的审计任务安排两方面入手,出台更具参考性、更精细化的分类管理实施指南。同时,也可将定性定量相结合的方法有效运用于分类标准体系的构建中,更好地提升分类管理实践的科学性。另一方面,分类管理办法也应与各地区经济责任审计工作五年规划、审计项目计划管理制度、审计全覆盖实施细则等相关规定协同,有效发挥政策合力,完善地方审计工作顶层设计,在制度机制层面推进高质量的分类管理。

(二) 完善联席会议成员间的沟通合作机制

各级审计委员会应强化对领导干部分类管理工作的认识,积极领导联席会议成员之间建立高效便捷、畅通多元的沟通合作机制,并出台制度化的协作方案,以促进形

成监督合力。一方面,借助数字化技术手段,建立联席会议成员信息共享平台,促进领导干部履职信息互通。比如:为确保分类的合理性,审计部门应与同级组织部及机构编制部门对接,做到定期收集、及时更新与细化审计对象信息,实现对审计对象类别的动态调整;审计部门积极加强与纪委监委对口联系机制,开展巡审联动,提高工作质效。另一方面,各联席会议成员应定期以分类管理工作为主题召开会商会议,分类型探讨各类对象在经济责任履行方面存在的常见问题及其解决思路,以帮助审计人员定期评估高风险的审计对象与领域,精准把握审计重点。如纪检监察与审计部门间应定期交换发现的问题与线索,建立审计发现问题会商研判机制。

(三) 强化经济责任审计对象数据库建设及开发运用

各级审计机关应在建立分类管理制度的基础上,强化经济责任审计对象数据库的运用,有效推进数据库的信息采集与功能开发。一方面,审计机关应将经济责任审计对象信息采集作为常态化工作,积极寻求组织部、机构编制部门等单位配合,围绕单位性质、历任领导情况、现任主要领导履历及职责分工、历年审计发现问题及整改情况等方面多维度建立信息完备的经济责任审计对象数据库,并与相关部门定期沟通,保障数据库信息的准确性、充分性及更新及时性,为审计对象类别的动态调整打下基础。另一方面,要进一步拓展经济责任审计对象数据库的功能,除实现对领导干部相关信息的整合与快速查看外,依托大数据与人工智能技术,探索数据库对领导干部经济活动的深度挖掘与分析等功能,为识别高风险审计对象提供相关依据,以更好地指导分类管理工作。此外,应将经济责任审计对象数据库与审计办公系统深度融合,有效指导经济责任审计年度计划编制与协同,积极促成同级审计业务处室间以及上下级审计机关间的资源整合与信息互联互通,推动审计项目计划的统筹安排与审计成果的融合运用。

(四) 建立健全基于分类管理的审计操作指南

各级审计机关应以干部分类名单为基础,分类研究各类对象的履职特点,建立具有针对性的具体化、专业化审计操作指南,进一步促进经济责任审计制度的规范化,在扩大审计全覆盖广度的同时,保证审计监督的深度与

精准度。具体而言,围绕各类审计对象,结合以往审计发现的问题,总结共性,选择科学的方法,形成特色化的审计思路、审计内容与审计评价标准,并整理成体系化的制度汇编。一方面,各类被审计对象能够通过这类汇编,进一步规范部门运作,做出科学合理的决策。另一方面,对审计经验的体系化汇总也有助于提升经济责任审计人才培养的科学性,助力审计人才队伍建设,使得经济责任审计工作拥有更多能够遵循的规章,进而增强审计结果运用的有效性。

六、结语

党的二十届三中全会审议通过《中共中央关于进一步全面深化改革 推进中国式现代化的决定》,其中提出“健全加强对‘一把手’和领导班子监督配套制度”,而健全分类管理制度便是有效落实这一最新要求的重要体现。建议各级审计机关在充分领会分类管理原则的基础上,不断完善分类管理制度的内容框架与技术路径,科学设置分类标准与分类层数,合理安排审计任务,不断探索动态调整审计对象类别的新路径、新思路,同时将分类管理理念向经济责任审计各环节渗透,以精准把握审计对象的风险等级,推动审计评价与监督功能的更好实现。因此,本文建构的分类管理制度体系不仅能够为审计实践提供坚实的理论支撑,而且对实践本身具有重要的指导意义,能在优化审计资源配置的基础上,推动对各类审计对象的细分研究,进而提高经济责任审计的专业化与规范化。

面对新时代下经济责任审计工作产生的新情况新问题,分类管理制度将展现出新的面貌与发展趋势。因此,在厘清建构逻辑的基础上,分类管理制度建构不应仅仅止步于推进制度规章的建立,更应成为需要仔细分类研判、长期积累经验、定期动态调整的重要工作。各级审计机关要以分类管理制度为重要抓手,高质量、抓重点地推进审计全覆盖,不断创新审计工作思路方法,推动形成规范化、专业化的经济责任审计制度,以更加凸显中国特色经济责任审计业务的独特价值,更好发挥审计在党的自我革命中的独特作用,也让审计制度更好促进领导干部履职尽责,更好服务于新时代背景下中国式现代化建设与“两个一百年”奋斗目标的实现。

【主要参考文献】

鲍晓,程品龙,胡捷等.经济责任审计“三单七力”评价体系建构——基于国网安徽省公司的实践[J].财会月刊,2024(7):103~110.
黄梦茹.领导干部经济责任审计分类管理研究[D].南京:南京审计大学,2022.
黄容,陈幔序,谢清华.论经济责任审计的价值理念、治理体系与实践能力[J].财会月刊,2024(4):80~86.
贾云洁,胡锐强,程明浩.新视域下经济责任审计项目统筹创新发展研究[J].财会通讯,2022a(5):121~125.
贾云洁,胡锐强,孙镜轩.经济责任审计结果运用创新发展研究[J].商业会计,2021(15):32~35.

贾云洁,孙镜轩.乡镇党政领导干部经济责任审计转型发展:困境与消解[J].审计月刊,2020(8):14~17.
贾云洁,王会金,胡苏.经济责任审计能力提升研究:基于一个三维分析框架[J].审计研究,2022b(2):52~59.
刘宝财.经济责任审计全覆盖路径研究——基于协同理论的视角[J].新会计,2019(5):39~42.
刘襄.新时代经济责任审计:定位、反思与变革[J].财会通讯,2024(5):113~117.
刘勇,惠兴梅,王秋玲等.坚持系统观念推进市县经济责任审计全覆盖[J].审计观察,2021(11):46~51.

(责任编辑·校对:许春玲 刘钰莹)