**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示〔2020〕第6号—经济责任审计与违规责任追究**

2020-12-01 13:30:15

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B16067248689046.html

   
   对国有及国有控股企业领导人员开展经济责任审计，是加强国有企业领导人员管理监督、促进国有企业健康发展的重要制度安排。随着中央及国务院不断加强审计工作要求，完善审计制度建设，国有企业领导人员经济责任审计已成为国有企业监管部门及内部审计部门重要工作之一。对国有企业领导人员违规开展经营活动、造成国有资产损失行为的责任追究，则是监督管理体系的关键点和必要环节。近年来，国务院及国资委等有关部门先后出台一系列制度文件，加强了对国有企业领导人员违规经营造成国有资产损失行为的责任追究力度。会计师事务所作为专业的社会审计力量，独立承担或协助开展了大量的相关审计工作，为国有企业规范运营、维护国有资产安全起到了一定的促进作用。但由于相关文件较多、涉及部门较广，部分内容存在新旧衔接不明确，各主管部门或企业内审部门对文件的理解和处理各不相同等问题，给会计师事务所在经济责任审计中对相关责任的判断以及与违规责任追究的关系处理带来一些困惑及困难。  
   本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
   为帮助注册会计师更好的开展经济责任审计工作，把握工作边界恰当处理有关问题，北京注协专项审计专业技术委员会对有关经济责任审计及违规经营责任追究的制度文件进行梳理，并结合经济责任审计实务工作的开展做如下提示：  
   一、相关文件梳理  
   （一）经济责任审计主要文件  
   目前，国有企业开展经济责任审计工作最基本的依据是，2019年7月15日，中共中央办公厅国务院办公厅发布的《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》（以下简称“两办新规”）。  
   2018年，政府机构职能改革对中央企业负责人的审计职能进行调整，原《中央企业经济责任审计管理暂行办法》（2004年8月23日 国务院国有资产监督管理委员会令第7号）和国务院国有资产监督管理委员会关于印发《中央企业经济责任审计实施细则》的通知（2006年1月20日 国资发评价【2006】7号），现已废止。由于该暂行规定及实施细则在中央企业经济责任审计中实行多年，很多中央企业内部的经济责任审计制度也是据此制定，因此文件中很多内容仍对目前中央企业开展经济责任审计工作具有一定参考作用。  
   原中共中央办公厅 国务院办公厅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（中办发【2010】32号），以及中央纪委机关 中央组织部 中央编办 监察部 人力资源社会保障部审计署 国资委关于印发《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》的通知（审经责发【2014】102号，以下简称102号文）也已被两办新规替代。  
   （二）违规责任追究主要文件  
   目前，2016年8月，国务院办公厅关于建立国有企业违规经营投资责任追究制度的意见（国办发【2016】63号，以下简称追责意见）是国有企业违规经营责任追究方面重要的文件规定。在此基础上，国务院国资委颁布了“中央企业违规经营投资责任追究实施办法(试行)”（国务院国有资产监督管理委员会令第37号，以下简称追责办法）。同时，原中央企业资产损失责任追究暂行办法（2008年国务院国有资产监督管理委员会令第20号）废止。各中央企业均根据《追责办法》制定了本集团有关违规经营责任追究的具体办法。  
   国务院国资委为了落实《追责意见》提出的“在2020年底前，全面建立覆盖各级履行出资人职责的机构及国有企业的责任追究工作体系，形成职责明确、流程清晰、规范有序的责任追究工作机制”的改革目标任务，先后印发了《关于做好中央企业违规经营投资责任追究工作体系建设有关事项的通知》（国资发监督二〔2019〕43号）,《关于做好2020年中央企业违规经营投资责任追究工作体系建设有关事项的通知》（国资厅发监责〔2020〕10号）和《关于印发<中央企业违规经营投资问题线索查处工作指引>的通知》（国资发监责〔2020〕62号，以下简称工作指引）等文件规定。  
   二、经济责任审计与违规责任追究的关系  
   （一）经济责任审计与违规责任追究的相关性  
   1.经济责任审计和违规责任追究是前后衔接、密切联系的，即经济责任审计需要发现和揭示问题，而对于发现的问题需要落实责任，并进而进行责任追究。  
   《国务院关于加强审计工作的意见》（国发【2014】48号）第十六条明确提出“对审计发现的重大问题，要依法依纪作出处理，严肃追究有关人员责任”；中共中央办公厅、国务院办公厅《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》（中办发【2015】58号）明确，开展审计工作要坚持问题导向等四项基本原则，两办新规第四十八条也明确“根据审计发现的问题，落实有关人员的责任，采取相应的处理措施”。  
   2.经济责任审计和违规责任追究在涉及的范围以及责任划分和责任认定上非常接近，也充分说明二者之间有密不可分的关系。《追责意见》文件列示了责任追究范围，包括集团管控、购销管理、工程承包建设、转让产权、上市公司股权和资产、固定资产投资、投资并购、改组改制、资金管理、风险管理等多个方面的违规事项。可以看出，这些内容也是国有企业经济责任审计需要重点关注的审计内容。  
   关于责任划分，《追责意见》和《追责办法》，均对经营投资责任根据工作职责划分为直接责任、主管责任和领导责任，与102号文对应承担责任的划分类型完全一致（两办新规取消了主管责任）。在各类责任的界定条件上，经济责任审计与违规责任追究也比较接近。  
   （二）经济责任审计和违规责任追究的区别  
   1.两者的定位、内涵和外延都有区别。经济责任审计是对主要领导人员履职尽责方面进行管理监督的一项制度性安排，违规责任追究则是对违反规定、未履行或未正确履行职责造成国有资产损失以及其他严重不良后果的国有企业经营管理有关人员进行的追究问责。可以说，经济责任审计只是引发违规责任追究的一个重要的、可能的途径，但不是唯一的途径。实际上，对于日常监管、巡视监查、其他内外部审计发现的违规损失问题，甚至相关方发现报告的问题线索等，同样可以启动核查与责任追究程序。  
   2.经济责任审计发现的问题，并不必然导致启动责任追究程序。经济责任审计列示的问题，既有违规违纪的问题，也有一般性的经营管理问题。有的问题形成了国有资产损失，有的问题则可能并无直接的资产损失。违规责任追究，实际上有两个必要条件：一是国有企业经营管理有关人员违反国家法律法规和企业内部管理规定，未履行或未正确履行职责；二是造成了国有资产损失，包括直接损失和间接损失。经济责任审计发现的问题，只有同时满足上述两个必要条件才可能启动责任追究程序。  
   三、对经济责任审计与违规责任追究常见问题的认识  
   （一）经济责任审计的边界  
   经济责任审计和违规责任追究虽然有密切联系，但毕竟属于不同的业务范畴。目前，国务院国资委设立有监督追责局，同时也要求各中央企业建立独立的责任追究机构。而按照两办新规，“落实有关责任人员的责任，采取相应的处理措施”属于经济责任审计中“审计结果运用”的范畴。因此，事务所在接受委托开展经济责任审计中，通常应仅限于涉及被审计人责任的审计发现问题，对于有的委托方提出的对其他相关人员的责任认定和损失金额的认定，应建议委托方另行委托开展违规责任追究相关专项审计。  
   （二）经济责任审计中对相关责任的认定  
   两办新规对领导干部就审计发现问题应承担的责任划分为领导责任和直接责任，并分别列示了确定责任的具体情形及兜底条款。责任认定需要按照权责一致原则，综合考虑相关问题的历史背景、决策过程、性质、后果和领导干部实际所起的作用等实质性要件，审慎界定。总体来说，领导人员如果履行了集体决策程序，或者非主要领导干部参与决策时未发表明确反对意见以及对本级及下属单位的违规决策疏于监管等情形，造成国有资产损失的，一般应承担领导责任。领导人员未经民主决策、直接违反有关法律法规，以及授意、指使强令、纵容、包庇下属人员违反有关法律法规的，通常界定为直接责任。  
   需要特别提醒执业人员注意：一是直接责任中，“直接违反有关党内法规、法律法规、政策规定”及“授意、指使强令、纵容、包庇下属人员违反有关党内法规、法律法规、政策规定”这两种情形，无论是否造成后果，均认定直接责任，而直接责任中的其他情形以及领导责任中的各种情形，均只有在造成相关后果时，才认定相应责任。二是领导干部违反单位内部管理规定造成国有资产损失浪费等后果的，通常界定为领导责任而不是直接责任。三是两办新规删除了主管责任。根据审计署编写的《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》释义：考虑主要领导干部负责全面工作、一般不分管等实际情况，借鉴《中国共产党纪律处分条例》《中国共产党问责条例》等规定中区分责任的精髓，删除“主管责任”类型。原中办发【2010】32号文中主管责任有两种情形，第一种情形是对其直接分管的工作不履行或者不正确履行经济责任的行为，在两办新规中该种情形确定为直接责任；第二种情形是履行了集体决策程序且大多数人都同意的情况下，由于决策不当或者决策失误造成重大经济损失的行为，在两办新规中则界定为领导责任，这也是落实 “三个区分开来”要求、建立容错机制的体现。  
   （三）违规责任追究中对相关责任的认定  
   《追责意见》和《追责办法》对国有企业经营管理有关人员任职期间违反规定，未履行或未正确履行职责造成国有资产损失以及其他严重不良后果的，将其经营投资责任根据工作职责划分为直接责任、主管责任和领导责任。这两个文件对三种责任的划分标准基本一致，列举的具体情形也与两办新规列举的经济责任审计相关责任认定标准比较相似。《追责办法》在《追责意见》责任认定的基础上，对于子公司发生重大资产损失时上一级有关人员应承担的责任、违反规定瞒报、漏报或谎报重大资产损失、未按规定和有关工作职责要求组织开展责任追究工作等情形下的责任认定做了更具体的规定，并提出了集体责任的概念，即“中央企业有关经营决策机构以集体决策形式作出违规经营投资的决策或实施其他违规经营投资的行为，造成资产损失或其他严重不良后果的，应当承担集体责任”。  
   （四）经济责任审计与违规责任追究对责任划分的区别  
   1. 两办新规是对主要领导干部开展经济责任审计的规定，取消了主管责任的界定。而违规责任追究中，对经济责任审计中发现的问题，需要对该事项涉及的各级管理人员应承担的责任进行界定和追究，对相关人员在其直接主管（分管）工作职责范围内，违反规定，未履行或未正确履行职责，造成资产损失或不良后果时，界定为直接责任。  
   在目前两办新规和《追责意见》《追责办法》对于责任类型划分不一致的情况下，实务中一般在经济责任审计中按照两办新规采用两种责任划分；在进行违规责任追究专项审计时，按照《追责意见》和《追责办法》采用三种责任划分。  
   2.违规责任追究中的相关责任界定均以存在“违反规定，未履行或未正确履行责任”为前提，而经济责任审计则不然。如虽然进行了民主决策，但由于决策不当或者决策失误造成国有资产损失时，虽然程序上并无违规行为，但经济责任审计中仍需要认定为领导责任；又如未完成领导干部作为第一责任人事项造成国有资产损失的，经济责任审计中应承担直接责任，但违规责任追究时，只有存在“将按有关法律法规制度应作为第一责任人（总负责）的事项…授权（委托）其他领导干部决策且决策不当或决策失误造成重大资产损失或其他严重不良后果”这个违规行为时界定为直接责任。  
   3. 违规责任追究中，造成了国有资产损失等后果时，需要界定责任启动责任追究程序，而经济责任审计中认定相关责任时并不必然需要造成国有资产损失等后果。如前文所述，对于直接违反有关法律法规行为的，无论是否造成国有资产损失，经济责任审计中均需认定为直接责任。  
   （五）事务所协助国有企业开展违规责任追究的主要内容  
   国有企业责任追究部门在启动责任追究程序中，通常也委托会计师事务所协助开展专项核查。《工作指引》确定的工作内容一般包括：核实问题线索对应的违规责任追究情形；确定资产损失金额或其他严重不良后果；倒查在决策、实施、监管等环节的制度制定及执行情况以查清资产损失原因；对涉及责任人员进行责任划分，认定相应责任，提出责任追究处理建议等。需要注意的是，责任追究工作实行分级管理，责任追究对象通常按照干部管理权限确定，逐级进行责任追究。  
   （六）违规责任追究中对损失金额的认定  
   损失认定是当前责任追究工作的难点，《追责办法》将损失分为事实损失和或有损失，事实损失又分为直接损失和间接损失。资产损失不同于会计上确认的资产减值和坏账准备（可能偏大），也不同于清产核资中对可核销资产的认定标准（可能偏小），需要根据实际情况获取充分证据依据职业判断确定资产损失金额。例如：中央企业违规开展融资性贸易形成的损失金额认定时，对于应收对方款项，也可以采取结合已采取的有效抵质押资产价值、对方经营情况及资产状况、对方的还款意愿及还款计划等各方面情况，综合判断预计可回收金额及预计损失金额。  
 