

经济责任审计



著者 李凤鸣等

128

中国商业出版社

29.7/28

JJ

经济责任审计

李凤鸣 陈 东 卢化仁 著
段拱理 张瑞明

中国商业出版社

经济责任审计

李凤鸣 陈东 卢化仁 著
段拱理 张瑞明

*

中国商业出版社出版发行
新华书店科技发行所经销
北京海淀东升印刷厂印刷

*

787×1092毫米 32开 9.5印张210千字

1990年10月第1版 1990年10月第1次印刷

1993年3月第2版 1993年3月第2次印刷

印数1—8000—11000册 定价 5.10元

ISBN7—5044—0779—8/F·475

序

随着经济体制改革的不断深入，我国商业系统普遍推行了各种经济责任制，不少企业第一期承包经营到今年已经届满，如何审计和评价业已实行的经济责任制状况，如何进一步完善各种经济责任制形式，已摆在全国广大审计工作者面前，实践的经验有待于总结，出现的问题有待于解决，新的理论有待于探索，《经济责任审计》一书，不仅系统地研究了经济责任审计的基本理论问题，而且较为全面地阐述了各种经济责任审计实务，对经济责任审计工作具有直接指导作用。

这本书的实用性和可操作性较强。作者把理论研究和实际业务有机地结合在一起，深入浅出地论述了经济责任审计的基本特征，全面地介绍了经济合同审计、承包经营审计、租赁经营审计、厂长（经理）任期目标审计、厂长（经理）离任审计及破产责任审计的内容、范围、步骤和方法，并且紧密结合我国现行法规制度，阐述了审计实务问题，这就使它更具有实用价值。

审计工作在一般企业单位还不十分熟悉，商业系统的经济责任审计更是一项新的审计内容，广大商业工作者，特别是商业审计工作者，不仅需要有这方面的理论指导，而且更需要有这方面可以借鉴的具体工作经验。推荐这本书，就是为了满足大家在这方面的需要。

张世尧

1990年6月30日

再版前言

随着经济体制改革的不断深入，我国企业在实行生产资料所有权和经营权相分离的原则下，大力推行了各种形式的经济责任制。各种经济责任制的实行，对于转变企业经营机制，促进企业根据市场经济要求，改善经营管理，增强竞争能力，提高效益，无疑具有重要意义。如有的商业企业实行承包租赁经营以后，扩大了购销、增加了盈利，迅速做到了扭亏增盈；改善了经营设施，处理了遗留问题，增强了企业后劲；培养了人才，改善了管理，加强了内控，充分调动了广大职工的积极性；稳定了国家财政收支，增加了个人收入，改善了单位福利等。由于各种形式经济责任制还不十分完善，与之相适应的配套措施还不够健全，因而在推行中还出现了一些令人不能满意的问题。如在承包经营中，还存在着承包内容不完善，基数确定未考虑变动因素，承包人素质不高，企业行为短期化，留利分配不合理，个人收入分配不公，以包代管等问题。上述问题的存在，无疑给审计监督工作提出了新的任务和新的研究课题：应该如何进行经济责任审计，才能促进和保证各种形式经济责任制的完善，才能有利于建立既起激励作用，又有约束功能的企业经营机制。

根据国家关于推行经济责任制的有关政策、规定、制度及办法，经过深入调查研究，结合工作实践，认真总结审计部门对各种形式的经济责任制进行审计的经验，借鉴并吸收国外有关经济责任审计的研究成果，由中山大学管理学院、安徽财贸学院和国家审计署驻商业部审计局有关同志共同研

究探讨，共同完成了这本《经济责任审计》（原名商业经济责任审计）。

关于经济责任审计的各种论述及经验总结，屡见于报刊杂志，但系统论述并比较研究各种经济责任审计的专著尚不多见。我们撰写、修订、再版这本书的目的，就是为了给各级经济管理人员，尤其是广大审计工作者加强对企事业单位的经济管理，提供一本可借鉴的资料，以便贯彻落实各种经济责任制，促进社会主义市场经济的稳步发展。如果说本书有一些特色的话，那就是实用性强，便于操作。本书不仅系统地阐述了经济责任审计的基本理论与实务问题，而且分别阐述了企业的承包经营、租赁经营、厂长（经理）任期目标、厂长（经理）离任、破产责任及经济合同等经济责任审计的要点、步骤与方法，力图理论与实践相结合，以满足实务工作者的需要。

本书适用于广大审计工作者和各级经济管理干部，既可以作为他们的工作用书，也可以作为他们的培训教材；同时，还可以作为大专院校有关专业的教材，或供有关专业教学时参考。

本书由中山大学管理学院李凤鸣教授总纂，陈东、卢化仁、殷拱理、张瑞明参著。由于经济责任审计尚处于探索阶段，难免有不当之处，敬请各位读者不吝赐教。

著 者

1992年3月1日

目 录

第一篇 经济责任审计概论

- 一、经济责任审计的沿革..... (1)
- 二、经济责任审计的涵义..... (11)
- 三、经济责任审计的种类..... (23)
- 四、经济责任审计的方式..... (28)
- 五、经济责任审计的原则..... (30)
- 六、经济责任审计的方法..... (36)

第二篇 企业承包经营责任审计

- 一、承包经营责任制概述..... (61)
- 二、承包经营责任审计的基本问题..... (68)
- 三、对发包方的审计..... (81)
- 四、承包经营前审计..... (86)
- 五、承包经营期中审计..... (98)
- 六、承包经营终结审计..... (102)

第三篇 企业租赁经营责任审计

- 一、租赁经营责任制概述..... (107)
- 二、租赁经营责任审计的基本问题..... (115)
- 三、租赁经营前期审计..... (120)
- 四、租赁经营期中审计..... (133)
- 五、租赁经营终结审计..... (137)

第四篇 厂长(经理)任期目标责任审计

- 一、任期目标责任审计概述..... (142)
- 二、任期目标制定的审计..... (146)

三、任期目标执行的日常审计.....	(154)
四、任期届满审计评议.....	(163)
五、期后责任追踪审计.....	(167)
第五篇 厂长(经理)离任审计	
一、离任审计概述.....	(168)
二、离任审计的程序与方法.....	(178)
三、离任审计的要点.....	(187)
四、离任审计结果的处理.....	(202)
第六篇 企业破产责任审计	
一、企业破产的基本概念.....	(209)
二、破产审计的意义.....	(213)
三、破产审计的内容和程序.....	(217)
四、破产审计要点.....	(219)
第七篇 经济合同审计	
一、对经济合同签订审计.....	(238)
二、对经济合同履行的审计.....	(247)
三、对违反经济合同的责任审计.....	(256)
四、对无效经济合同的审计.....	(263)
五、对经济合同纠纷的审计.....	(268)
六、对经济合同管理的审计.....	(273)
附录: 1. 企业财务通则.....	(278)
2. 企业会计准则.....	(289)

第一篇 经济责任审计概论

经济责任审计，是对经济关系主体履行其经济责任的情况进行监督、考核和评价的一种审计行为。它是一种内涵极为丰富的审计制度，随着我国经济体制改革的逐步深入而诞生，市场经济的日益发展而发展。

一、经济责任审计的沿革

审计，作为社会经济监督体系的重要组成部分之一，从产生时日起，就包括了监督与监察活动，例如对个人的业绩功过进行审查和评价等。虽然，在审计发展的漫长历史中，审计工作的内容发生了很大变化，审计工作的重点在各个时期有所不同，但是通过审计来考核和评价有关人员经济责任的履行状况，却始终是审计工作的重要内容。

（一）经济责任审计的起源

经济责任审计究竟产生于何时，是古已有之，还是我国审计监督的一种新模式；对这个问题，目前主要有两种不同的观点。

一种观点认为，经济责任审计是随着我国经济体制改革的不断深化，适应新的经济情况的需要而产生的，是随着厂长(经理)负责制的实行，导致厂长(经理)离任需要落实经济责任而产生的。1985年在黑龙江省的齐齐哈尔市、吉林省的

辽源市、安徽省的淮南市、江西省的弋阳县等地率先试行；1986年1月，在全国审计工作会议上，审计署决定在全国推广试行，而后，根据中共中央和国务院的有关决定，在全国更大范围内推广。经济责任审计的形式也以单一的离任经济责任审计，发展到承包经营责任制、租赁经营责任制、任期目标责任制、离任经济责任、企业破产经济责任等多种形式的经济责任审计，其审计的内容也逐渐丰富。

另一种观点认为，尽管在中外审计史上，没有出现过“经济责任审计”这一概念，但无论是从审计的产生，还是从中外政府审计和民间审计的发展来看，都离不开对于经济责任的审查。把审计作为考核官吏、检查主体行为、追究财物管理人责任的手段，在中外审计史上是屡见不鲜的。无论是在奴隶社会，还是在封建社会，统治阶级都利用它来检查其臣属和奴仆是否忠于职守，是否尽职尽责，政绩是否卓著；在资本主义社会中，股东、债权人、政府有关部门以及其他利害关系者，也利用它来监督、考核和评价经营者对其责任的履行状况。因此说，我国的经济责任审计，不仅是因当代社会的需要，对现实经验的总结，而且也植根于历史的基础，是对审计历史经验的提高。经济责任审计是在责任审计的历史基础上发展起来的。

无论什么样的审计，从一开始就有分清责任和追究责任的内涵，只是由于社会制度和委托者要求不同，其侧重点也各不相同。

审计得以产生的基本条件之一，就是随着社会经济的发展，使财产有了一定程度的积累，生产资料占有者的经济活动范围越来越广泛，财产所有者无力经营自己的所有财产，

而将部分甚至全部财产委托并授权他人经营，这样财产所有者和财产管理者之间就形成了一种经济责任关系，因此也就需要对财产管理者履行其职责的情况进行审查和评价。不难看出，审计的出现，其主要目的，就是为了对有关人员经济责任的履行情况进行审查。我国历代的政府审计在很大程度上就出于这一目的。

以民间审计为主要内容的西方现代审计，其产生的重要经济背景是股份有限公司的出现。那是因为十八世纪的工业革命，使社会生产力有了很大的发展，同时也促进了企业的所有权和管理权开始分离。企业的股东和债权人为了维护自己的利益，需要对企业经营者履行其经济责任的状况进行审查和评价；而企业的经营管理者为了维护自己的信誉，为了解除自己的责任和证明自己经济责任的履行状况，也需要独立的第三者对其进行审查，对其经济责任的履行状况提出审计公证。

就是在西方现代审计出现之前，在其发展过程中，就出现过种种不同形式的审计，诸如古埃及的审计、英国的庄园审计、王室审计、城市审计等，也都是为了对有关人员的责任履行状况予以评估而进行审计的。

(二) 我国经济责任审计的历史

我国审计，始于周代，也从周代起，审计工作就从经济责任方面来考察百官之治，并以此来论功行赏。西周司会的钩考之权涉及王朝各财物保管部门和使用部门，负责考核各部门、各个经济环节的百官工作；司会凭所辖的职官、职内作成记录，考核官吏政绩。宰夫之职，掌治法以考核官、府、郡、都、县之治，乘其用之出入。它重在审查官府财政。

收支的合法性，不合法的事情要报请小宰转报冢宰或君主依法惩办。“且治事之官员，有功者置之进其爵，有过者废之退其位”。可以说，周代的审计工作既从真实、正确、合理的角度来审查群吏履行其经济责任的情况，同时又从合法性的角度来考核评价。

周朝以后形成的“上计制度”，实质上就是从经济责任的角度来考核官吏的一种制度，并根据对其经济责任履行状况的考核结果，进行官吏升降。到了秦代，我国就有了较为丰富的经济责任审计的内容，如秦法中规定，对会计记录要审查，记录不正确、数字有误的，要训斥处罚；对公物的损失要进行赔偿和追究责任；新旧官吏交接，对经管的库存实物要进行清点，帐实要相符，发现问题要报告上级，并派人重新审核复查。对违犯国家法令，没有或没有很好履行其自身职责的，轻者训斥，重者以经济处罚。如审查出会计或主管会计的官员不按照制度的规定收交实物，造成差错事故的，不论问题轻重都要进行经济处罚；审出会计所记帐目有漏记、错记、不应有的注销等，不仅要依法罚款，而且要令其赔偿所造成的损失。对于仓库的过多超储或亏空不足，或以多报少，或瞒而不报，或非法注销等，都要处以罚款或同盗窃犯一样定罚处理。对于主管官员和上一级主管官员知情不报，或知情不处理，不仅与肇事者同罚处理，还要令其赔偿所缺之数。

西汉的“上计制度”有了进一步完善，通常由御史大夫主持，皇帝亲自“受计”，严格规定各级地方政府将辖区内的户口、垦田、钱财、谷物变化情况编成簿册，层层上报，并经常报皇帝审查。这样不仅可以监督官吏经手的财物收支

情况，而且可以考核他们履行其职责的情况，评价他的业绩，进行奖惩。

唐朝中央设御史台，总揽全国的政治、经济监察大权，掌分察百僚，巡按州、县太府出纳皆莅。御史台为杜绝奸欺，严明纲纪，肃正朝廷，察官人善恶，随时巡按州县，莅监府、部。唐朝规定，命官犯法，要报御史台弹劾。凡朝官在经济上发生贪盗等犯罪行为，由刑部中的比部勾复核实，由御史台上奏弹劾，然后加以惩处。比部审核时，发现如有违章、差谬、失职、弊伪之事，可按国家律刑，视情节轻重，处以杖笞、赔偿、革职查办，判刑、流放及死刑。

隋朝隋文帝执政时期，亲自抓公务费的管理，改领用报销为“咸置廨钱，收息自治”。即由国家拨给各部门一笔资金作本钱，取其利息作为百官办公费用，并加强对利息收入的监察管理，不准滥用。对善于理财，并身行节俭的官吏，通过考核，给予奖励；对于贪污犯罪的官吏从严处治，直至处以死刑。

宋朝更加强了审计对百官职责履行情况的考核工作。太祖乾德三年（公元963年）诏：“诸州支度经费外，凡金帛悉送阙下”，又命“上一级军政官虽或束官监临”，于是“外权削而利归上，并据以考核官吏政绩之优劣”。宋乾德六年太祖通诏：“诸州通判官到任，皆须躬阅帐籍所列官物，吏不得以售其奸。”即是由朝官充任的各路府、州通判官、转运使，到任后要亲自审核财物帐籍，使官吏不能进行舞弊。十五路转运使，专主一路财赋“巡察辖境，稽簿考籍，举劾官吏”。宋朝后设审计院及审计司，“以审查案牍，上自官禁朝廷，下至斗食佐吏，凡赋禄者，以式法审其

名数，稽其辞受。凡四方之计籍，上于司农，则逆其会”。

明朝都御史审查中央财赋，道御史审查地方财赋。其稽察六部百司之事，巡视仓场内库，查算钱粮，巡漕及巡关……”。并规定，每三年监察御史领敕对当地行政长官逐一盘查。《明会典》中曾记载，当郎中的官遇有升职或任职期满等离任时，对他们所经手的钱粮帐目及其他经济案卷要进行审查清楚，才能准许他们离任，如果发现有不清楚的地方或营私舞弊的行为，要进行追究和惩处。由此可见，明朝就有了较为完善的官吏经济责任审计制度，不仅对审查的范围和内容有了规定，而且对审查的要求和处理也有了明文规定。

清代由都察院户工两科和各道执掌审计职权。户科赋有支领财物、直省钱粮奏销、直省钱粮交盘、察核赋役由单、考核秋收成分、糟粮奏销验单、奏销粮糟册、盐课考核、户关考核、稽核户部批解等审计执掌。在执行这些职权时，如发现有“浮冒舛错者”、“朦混舛错者”、“舛错违限者”，都要揭发其罪状。在“直省钱粮交盘”职权中规定：“凤藩司交代，必将其任内收放钱粮交盘，出给造册。呈巡抚送户科察核。若州县钱粮完欠不清，长官提同捏报，或抑勒放行接收，许接任官清理，直揭户科题参”。这也足以说明，在清代，对地方行政长官的离任，同样也进行了经济责任审计。

我国历代的审计仅仅限于政府审计的范围，仅仅限于对政府官吏和财物管理人应负责任的追究。鸦片战争以后，特别是从民国以后，我国审计则步入了工商企业的领域，同样把追究企业经营者应负的经济责任列为审计的内容。如在国

国民党政府制定的《审计法》中，不仅把稽察财物的财政上的不法或不忠于职务的行为列入其审计职权之一，而且把公有营业及公有事业列入审计的范围。民国审计依其职权范围而言，包括事前审计、事后审计及稽察三项。稽察的目的在于稽察政府机关或公务人员财务上不法或不忠于职务的行为，也即是指审计财政上违反法令之规定的行为和法定负责处理财务人员“应为而不为”的行为。在修改过的《审计法》中，又增补了“核定财务责任”等三项职权，明确规定，要解除机关人员应负的财务责任，必须通过审计机关的考核。只有事实和法律规定的行为相符，才能予以解除。审计法中还规定了对国有企业及事业机关的计划预算、分期实施计划、收支估计表、会计月报、年度决算、盘亏计算、内部控制等进行审计；审计人员对其簿籍有随时检查并与凭证及现金、财物等核对的权力；审计人员如发现机关人员有财务上不法或不忠于职务上的行为，应报告其主管审计机关，通知该机关长官处分之，并将由审计机关报请监察院依法处理，其涉及刑事者，应移送法院办理，并报告于监察院。

上述事实充分说明了经济责任审计，在我国古已有之，并非是近代产物。

（三）国外经济责任审计的现状

追溯至古代，政府审计处于萌芽状态时，其唯一的内容，就是对政府机构和官员所经营的财务收支及应负的经济责任进行审计。

在古埃及法老统治的时期，就设有监督官负责对全国各级机构和官吏是否忠实地履行受托事项，财政收支记录是否准确无误，加以间接管理和监督。这种审计，不能说不带有责

任审计的性质。

古代希腊的政府审计更是如此。在2000多年前的雅典城邦，官吏从当选到卸任，一年多时间里，就要接受上任前的资格审查，任职期间的称职与否的信任投票，以及卸任时的审查，对身居高位而又肆意践踏法律的官吏，则要实行贝壳流放。审计官埃乌苏诺衣主要职责就是，严格审核会计官和其他各官提交的财产目录、证据、文件和会计帐册，编写审计报告，并报告给罗基斯塔埃。500人的议事会所有官员在卸任时，均必须按照规定在离职后30天至39天内把自己登记的会计帐册提交给审计官，不得拖拉以延宕时日。审计官罗基斯塔埃只有在确定认为他们提交的处理公款的全部证明、单据中不存在任何差错，也不存在贪污、受贿行为之时，才允许他们卸职离任，否则就要提交法院裁决。倘若法庭判决罪证属实，那么，就课以贪污或受贿款额的10倍罚金。

直至中世纪，审计的目的仍是检查经管财务收支人员有否贪污舞弊行为。例如，在1298年，英国伦敦市曾选举和委托某些政府官员，如市政和司法高级官员，组成委员会，对该市的财务管理官员的帐目，进行了审核。基本内容，就是根据公众所知收入款项，检查是否已经入帐。支出项目则并不逐笔检查，但要求经管人员公布，希望可以防止不适当的支出。英王爱德华一世曾于1285年颁布法令规定，凡帐目有挪欠行为，经审计员核实，可以处处监禁。到后来，对私营企业和半私营企业也要经过审核，在1564年，英国有一手工业行会，规定在全体成员中，选出四名审计员，检查帐目的正确性。在1581年，又授权于这四名审计员，如在帐目中查出弊端，可对有关经手人处以罚款。到17世纪初期，封建制

度解体，农业社会逐渐为工商社会所取代，这时审计人员的主要工作是对小型工厂的帐目作详细的常规检查，其唯一目的，就是要查明有否弊端存在。这就说明了在17世纪初，审计在英国已经涉及到企业领域了，责任审计无疑也进入了企业领域。

19世纪现代审计的诞生，并未改变审计的主要目的，而只是对象上的转移。审计初期目的原在防止错误，揭发舞弊。1909年，狄克西认为审计的目的有侦查财政、侦查技术和侦查原则上之错误，并以侦查财政上的作伪与舞弊为最主要的目的，因为其形成原因是技术上与原则上有意或无意的错误。后来虽认为审计工作对纠正错误、揭发舞弊已失去了其重要性，即把财务状况和经营成绩的审定列为基本目的，而把错误或舞弊之揭露和防止列为次要目的。但从1955年起，美国又把侦查管理当局舞弊（即侦查经理人舞弊）列为主要目的。事实上，无论是对财务状况、经营成绩的审定，还是对舞弊行为的侦查，均是对企业的负责人（经理人）经济责任的审计。

法国的会计法庭是因出于对皇帝财产管理人的帐目和财产的检查和监督的需要而萌芽于14世纪初期。会计法庭原来只是专门审理行政事业单位和国营企业会计人员违法事项的，对领导人没有直接的惩处的权力，后来发现会计人员的违法，与领导人员有关或者领导人员本身也违法。目前，其审计范围包括经营或使用公款的所有法人或自然人，它的任务是检查帐目的真实性和检查管理的质量。并在会计法庭内部建立了一个预算纪律法庭，负责处理各级领导人的问题。会计法庭通过检查认为需要给领导人以适当惩处的话，可以