

管理绩效审计学

AUDITING THE PERFORMANCE OF MANAGEMENT

〔美〕利奥·赫伯特 著



经济加工出版社

管理绩效审计学

〔美〕利奥·赫伯特 著

张国祥 李虹 章其坤 译

王河林 校

烃加工出版社

2582/35

内 容 简 介

本书从理论和实践两个角度全面总结了美国开展三E(效率性、经济性和效果性)审计的经验,阐述了管理绩效审计的定义、职能、原理和实务,剖析了管理绩效审计全过程的各个阶段,介绍了统计抽样、采访技术、设计问卷式调查表、电子计算机和定量分析技术在管理绩效审计中的实际应用方法,便于读者了解收集审计证据、编制审计工作底稿、编写简明扼要而客观的审计报告等工作步骤和技巧。为了做到理论结合实际,全书收录了一些真实案例,例如,政府机关、工交企业、军事部门和私营企业开展绩效审计的实际经验等。书中每章附有复习题,便于读者深入探讨。

本书可供我国各级审计机关的审计工作者, 财政、金融、税务、保险等部门的经济工作者和经营管理工作, 以及各类企(事)业单位的厂长(经理)、大专院校财经专业的师生借鉴和参考, 也可作为审计培训班的参考教材。

Auditing the Performance of Management

LEO HERBERT

Lifetime Learning Publications, 1979

管 理 绩 效 审 计 学

[美]利奥·赫伯特 著

张国祥 李 虹 章其坤 译

王 河 林 校

轻工业出版社出版

海丰印刷厂排版

海丰印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行

787×1092毫米 32开本 13印张289千字 印1—5,000

1988年11月北京第1版 1988年11月北京第1次印刷

ISBN 7-80043-058-8/F·001 定价: 4.20元

译者前言

审计是经济监督的一种形式。随着人类社会的不断发展，企业生产规模日益扩大，社会经济活动日趋复杂。审计的对象和职能已远远超出了财务活动的范畴，扩展到了社会经济活动的各个方面。

在美国，政府审计是由美国总审计局（GAO）的审计人员或由该局委托美国执业会计师协会（AICPA）完成的。政府审计的任务主要为以下五项：

（1）确定被审单位的财务报表是否公允地表达了财务状况与经营成果，一切会计处理是否符合公认的会计原则；

（2）确定被审单位的一切经济活动是否遵守有关的法律和规章制度；

（3）查明被审单位的各项经济资源的利用是否节约，并鉴别原因；

（4）查明被审单位的各项经营活动是否有效率并鉴别原因；

（5）确定各项规划或方案是否达到预期效果，是否获得预期效益，并查明是否可采用以较低成本取得同样效果的替换方案。

这三种审计形式统称为“绩效审计”或“三E”审计。

在新的形势下，我国一方面进一步完善宏观间接控制体

系，加增审计监督；另一方面通过提供咨询服务，改善各级政府机构及企（事）业单位的经营管理水平，提高管理工作效益。这是我国审计工作者正在努力探索、认真思考的重大问题。为此，我们需要了解和借鉴国外的先进经验。摆在我们面前的这本《管理绩效审计学》正是这样一本有益实用的参考书。

本书作者利奥·赫伯特（Leo Herbert）博士是美国弗吉尼亚理工学院暨州立大学商学院会计系荣誉教授，是美国从事政府审计的专家，在美国和西方审计界享有较高声誉。他早年毕业于路易斯安那州立大学并获博士学位，曾先后担任美国路易斯安那州公共资金督察长、该州助理审计长、美国总审计局局长等职。在几十年的审计生涯中，赫伯特博士在政府审计、尤其是政府部门管理绩效审计方面积累了丰富的经验。

《管理绩效审计学》是他多年从事政府审计所取得的丰富经验的结晶，融理论阐述和案例研究于一体。他在书中阐述的独到见解，是西方有关此类审计的众多著述所无法比拟的。正如他自己所说：“这是将有关管理效益审计原理与实务融为一体的第一本书”。

计算机的广泛应用是现代技术革命的标志。开展计算机审计是摆在审计工作者面前的新课题。本书第十四章用了较大篇幅精辟地论述了电子计算机在审计中的应用，指出计算机既是审计手段，又是审计对象。这方面的内容在我国目前现有的各类审计书中是少见的，从事计算机审计的人员定会开卷有益。

由此可见，将《管理绩效审计学》译成中文，对于学习和借鉴国外先进的审计经验，推动我国审计事业的发展，提

II

高广大审计人员的专业水平，是一件很有意义的事情。根据中共中央和国务院的有关决定，从1987年开始在全国更大范围内推行厂长(经理)经济责任审计制度，本书的翻译出版还将为我们数以万计的厂长(经理)提供一本有价值的参考书。

原书第十七章介绍审计报告的撰写方法，主要讨论英文写作方法，与中文写作相距甚远，因此将这方面的论述删繁就简，另外在附录中编入美国总审计局为开展政府审计、编写审计报告而制订的标准。原书共编入了四十二个案例，但因中美社会制度不同，故将对中国读者参考意义不大的案例省略不译，特作说明。

本书在翻译过程中，利奥·赫伯特教授的学生、国家审计署葛新同志给予了热情的指导，特此表示感谢。

译文虽经仔细审校，但因译者水平有限，错误缺点恐所难免，恳请广大读者不吝指正。

1987年8月于北京

目 录

第一章	论管理绩效审计	1
第二章	对审计职能各阶段的理解	25
第三章	确定经营管理的效率性、经济性和效果性	43
第四章	编制审计计划与审计程序	69
第五章	利用真实案例复习管理审计的原则	82
第六章	规划审计原则、方针和实务的应用	120
第七章	对管理控制的理解	147
第八章	获得绩效审计的证据	166
第九章	对工作底稿的理解	193
第十章	例证性工作底稿：管理审计的详细审查	207
第十一章	例证性工作底稿：规划审计的详细审查	241
第十二章	通过统计抽样获得审计证据	258
第十三章	通过询访和利用问卷式调查表获得审计证据	285
第十四章	电子计算机既是审计手段又是审计对象	299
第十五章	采用专业性分析技术——聘用专家和顾问	337
第十六章	对审计报告原则的理解	362
第十七章	撰写简明而客观的审计报告	376
附录1	美国总审计局《对政府组织机构、规划、活动和 职能进行审计的标准》	381
附录2	美国执业会计师协会编制的核查问题清单	385
附录3	美国总审计局为规划审计制订的方针（节选）	388
附录4	审计报告的编制方针（节选自美国总审计局《报 告手册》）	398
附录5	审计报告的撰写方针（节选自美国总审计局《报 告手册》）	401

第一章 论管理绩效审计

通过本章学习，读者应了解：

- 绩效审计所使用的术语；
- 任何一种审计情境中内在的证明职能、会计责任和审计关系；
- 绩效审计、管理审计和规划审计的定义；
- 如何按照效率性、经济性（管理审计）和效果性（规划审计）对任何一项审计结果进行分类；
- 适用于政府组织机构、活动、规划和职能的审计标准；
- 在以提高管理绩效为宗旨的审计结论中，阐明效率性、经济性和效果性这三大要素；
- 为完成管理绩效审计而需要掌握的一定类型的知识。

没有一个人知道世界上的第一次审计是何时开始的，但有证据表明，甚至在文明社会初期阶段，就已存在一个人或一个小组以某种形式对其他人进行会计责任方面的审查和报告。不过，现代审计显然与中国、希伯来和罗马帝国早期时代的审计截然不同，与20世纪初期的作法也不同。最初进行会计审查的目的在于发现舞弊行为和鉴定会计记录的准确性。现在，审计的首要目的是对编制财务报表的公正性发表意见。既然管理绩效审计的目的在于确保经营管理活动符合法律、政策和规程，也就可以说，今日管理绩效审计的首要目的是为了提高管理工作的成效，确定对一个组织机构、活动或规划进行的管理是否具有经济性、效率性和效果性。

绩效审计适用于所有类型的管理活动，即编制计划、市

场推销、生产、销售、调查研究、库存、人事和会计等等。绩效审计也适用于所有非商业性和商业性的规划，即保健服务、福利、医疗、教育和环境保护以及修建公路和制造导弹等类活动。由于绩效审计涉及这么多不同的组织机构、活动和规划，常常使审计师在使用术语时感到为难，所以，首先让我们讨论本书中所使用的术语。

术 语

“内部审计”或许是用于说明超出财务报表审查范畴之外审计的第一个术语。内部审计的目的是审查管理者或雇员是否遵循规定的方针政策。今天，这通常意味着内部审计师是受雇于所在的组织机构；而不是局外人。内部审计师负责审查财务报表，审查所在组织机构的活动是否具有效率性、效果性和经济性，查明雇员是否遵守本组织机构的方针和规程。

“法纪审计”自1776年以来，已成为政府机构使用的一个术语。政府审计师最初的职能是确定政府雇员是否遵守规定的法律和规程。尽管某些政府部门仍然要求开展更深入的法纪审计，但是绝大部分人已经开始致力于更深入地探讨涉及效率性、经济性和效果性的审计。

“经营审计”在近年中已经成为风靡一时的术语，用于表示对不属于财务报表审查范围的其他活动进行的审计。开展经营审计与其说是审查管理部门执行规划的效果性，倒不如说是更关注管理部门经营活动的经济性和效率性。

“管理审计”是目前用于评价一项指定经营业务的效率性和经济性的术语。因为这一术语既能说明问题又适用，所以我们用它说明此类审计。还可以进一步把这个术语简称为

M审计（即管理审计）。

另一方面，因为效果性审计已成为对政府制订的规划、职能、活动或组织进行全面审计的要求之一，所以有许多适用于效果性审计的术语应运而生。美国总审计长就常常使用“规划结果审计”这个术语。还有其它一些通用术语，如规划审计和规划评价，以及履行职责结果审计或职能审计等。然而，近来在私营机构和政府部门的文献中都一直使用规划和编制程序等术语。我们认为规划审计这个术语最为恰当，因此，用它来表示以审查效果性为宗旨的一类审计。此外，我们还可以把这个术语简称为P审计（即规划审计）。

用于表示以提高管理绩效为目的的通用审计术语是绩效审计，本书通篇都使用这个术语。

由于我们一直使用不同的术语来定义和阐述审计职能，所以应对这些术语加以注意。

证明职能、会计责任和审计关系

会计责任和证明职能这类术语在审计文献中屡见不鲜，并且有时被用来表示相同的事项。尽管它们彼此相关，但是审计、会计责任和证明这三项职能绝不是一回事。

所有组织机构中的人员或小组均应各负其责，并向外部或上级主管部门报告。如果负责一方向外部或上级部门提供的信息具备可靠性和可接受性的话，则某些独立的人员应该证实提供的信息，即通过审计来证明信息的可靠性。

一般将审计师称第一方，被审组织机构中对第三方负责的管理部门或雇员为第二方。接受报告的一方，为第三方。它可能是下列若干组织之一：同一组织机构中的高层管理部门、董事会、股东、国会、政府部门、新闻界、投资者。实

标上，第三方就是第二方向其负责的任何个人或集团。

图1-1以图解的形式揭示了这一关系。

绩效审计

最近出版的一本审计专著指出，为了恰如其分地阐述被称为审计的一项活动，就必须明确：

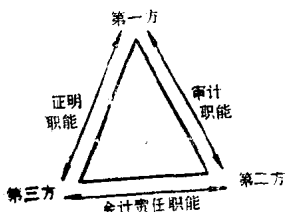


图 1-1 审计关系

第一方：审计师 第一方负责审查第二方向第三方承担的会计责任，并向第三方作出证明；

第二方：接受审计的会计责任单位 该单位对第三方负责，并接受第一方进行的会计责任审查；

第三方：要求第二方承担会计责任的单位 该单位要求第二方承担会计责任，并接受第一方提出的有关会计责任审查的报告

1. 审计师、被审单位和接受审计报告的部门；

2. 被审单位（下属单位）和接受审计报告的部门（上级主管单位）之间的会计责任关系；

3. 审计师和被审单位均具有独立性；

4. 由上级部门委派审计师对被审单位的会计活动进行审查和评价。

这段话对审计作了精辟的阐述。然而，就我们的目标而论，仍然需要对审计概念下一定义，以便将所有类型的绩效

审计都包括在内，不论是审查管理活动，还是审查规划，无一例外。审计的概念定义如下：

绩效审计是：

1. 制定计划，获得具有相关性、重要性和有效性的充分证据，并作出评价；
2. 由独立审计师完成；

3. 有确定的审计目标：
 - a. 该目标是否已为被审单位的管理部门或雇员接受并执行；
 - b. 是否遵守会计、管理或经营方面的原则、方针或标准；
 - c. 有效果地、高效率地及经济地利用资源。
4. 根据与审计目标有关的证据，审计师得出审计意见或结论，并向第三方报告。

根据上述定义，我们可以进一步确定和阐明两种基本类型的绩效审计，即管理审计和规划审计。

管 理 审 计 (M审计)

管理审计范畴内的管理是指某一高层主管部门负责的一个组织机构中的所有内部经营活动。它包括（但并不限于）会计业务、采购、生产、人事、调研或该组织进行的其他活动。管理审计是为了设法确定负有责任的被审单位是否最佳地利用第二方的人力、物力、机械和信息；使收入或效益保持不变，降低成本或缩减支出；使成本或支出保持不变，增加收入或提高效益，或者使收入、效益以高于成本或支出的速率增加。通过以上三种途径，审计师便可确定资源和信息是否得到最佳利用。

就独立审计师审查财务报表而论，这项专业职能已经明确地规定了审计师和管理部门的责任。在开展全部活动（其中包括财务报表在内）时，管理部门必须确定和应用能够最佳地利用其资源并进行经营的公认标准。然而，在审计职能方面，常常必须由审计师确定适当的审计标准，以便收集与审计目标有关的证据。

审计师有责任通知第三方，他所评价的管理工作和经营活动是否有成效而又经济地完成。在管理审计中，“审计发现”是一个通用术语，即指审计结论，又指证实结论的证据。于是，上文中我们为绩效审计所下的定义亦为管理审计的定义奠定了基础。

管理审计是：

1. 制定计划，并获得那些具有相关性、重要性和有效性的充分证据，并作出评价；

2. 由独立审计师完成；

3. 有确定的审计目标；

a. 该目标是否已为被审单位的管理部门或雇员承认并执行；

b. 是否遵守法律、规程、方针、程序或其他管理标准，以便充分地利用其资源；

c. 以有效而又经济的方式开展经营；

4. 根据与审计目标有关的证据，审计师得出审计意见或结论，并向第三方报告：

a. 报告中应附有充分的根据，旨在使第三方确信审计结论是正确无疑的；

b. 提出消除任何缺陷的建议。

规划 审 计 (P审计)

在商业或工业企业中，规划和该企业的最终成果休戚相关，最终成果通常被称为目标或预期成果。一个组织机构应在此基础上，为开发生产产品或提供服务的手段确定所采取的方向，而不是用这些手段来确定最终成果。当由特定的组织机构提供多种产品或多项服务时，最终成果通常与单个产

品或单项服务直接有关。由此可见，如果企业要想有效地实现规划的目标，那么在着手研制生产产品或提供服务以前，就必须知道预期取得的成果。

让我们以生产一种产品、实施一项规划的组织机构为例，具体阐述规划项目。假设一家马车鞭制造公司的业主确定年度盈利指标为五万美元，即使他可能是世界上效率最高的马车鞭制造商，但因无人需要他所生产的马车鞭，结果使该公司单靠生产马车鞭是绝不可能有效地实现其盈利指标的。因此，一项规划与生产产品或提供服务所取得的最终成果休戚相关，这些最终成果就是企业赖以生存的原因。

在政府部门里，规划也与实现预期的成果有关，正如城市研究院在定义中明确指出的那样：“联邦规划实际就是有关联邦基金的使用和行政管理方向的规定，通过完成规定的各项活动来实现预定的目标。就典型情况而论，联邦基金是付给中间人而不是最后接受服务者的。”

规划审计与管理审计不同，规划审计是为了评价和报告被审单位在取得预期成果的过程中是否有效地利用其资源。大多数组织机构采取等级结构，职责分明；相比之下，规划的实施单位可能异常分散，并且职能分工根本不明确，甚至可能难以确定由谁负责管理实施该项规划。例如：绝大多数大学都制定规划，决定设置会计专业，这项规划可能包括工程学院、医学院和行政管理学院的会计专业。会计系主任理所当然地应该指导整个会计专业的教学活动，不过，当工程学院决定开设成本会计课程时，常常并没有邀请会计系主任到会。

然而，规划项目必须职责分明，尽管它尚未完善。许多教育和卫生规划就属于这种情况。例如：为执行其教育规划

而拨给各州教育部门的财政援助绝大部分来自联邦政府，州和地方各级教育部门都必须取得预期的教育成果。

许多公司实体的活动也与实施规划有关，从而使等级结构形式不复存在。例如，在某一时期内，工资职能完全由工资部门履行，甚至在工厂中也由工资部门的计时员负责记录工时。目前，这一职能部门已成为工资规划的一部分。同样，就业机会均等规划、社会发展计划和环境保护规划都涉及到所有组织机构，即使可能由个别人员或某个组织全权负责该项规划的实施。

有时，由最高层主管部门负责提出预期的成果。例如，国会可能为某些联邦规划提出预期成果。总经理对本公司规划，立法机构对本州规划，以及城市市政委员会对本市规划项目均可提出预期成果。

然而，在某些情况下，不可能提出或者知道预期成果。例如，某些教育计划会取得哪些预期结果呢？尽管规划主管人员在开始实施该项规划之前必须知道预期结果，并将其如实传达，但是许多实施规划的单位实际上已经开始事先确定他们预期实现的目标。在开展规划审计以前，审计师必须坚持首先明确预期结果，当然这还要征得规划主管人员的同意。

让我们再一次利用绩效审计的主要定义，为规划审计下定义：

规划审计是：

1. 制定计划，在获得具有相关性、重要性和有效性的充分证据后，再做出评价；
2. 由独立审计师完成；
3. 有确定的审计目标；

a. 审计目标是否已为该单位的管理部门、雇员或指定代理人接受并执行；

b. 是否遵守为实现上级主管部门的预期结果而制定的适当标准；

c. 是否采取了有效的方式。

4. 根据与审计目标有关的证据，审计师得出审计意见或结论，并向第三方报告：

a. 报告中附有充分的证据，以使上级机关确信审计结论是正确的；

b. 提出可能提高该项规划效果性的建议。

管理审计和规划审计的标准

象财务报表审计师一样，凡是负责审查政府管理活动和规划的审计师都必须遵守公认的标准，因为这些标准是由美国总审计长同其他联邦、州和地方的各级审计组织以及美国执业会计师协会等组织机构合作制订出来的，所以它们适用于所有政府组织、活动、规划和职能（见附录1）。尽管这些标准并无强制性，但它们都是杰出之作，因此从事绩效审计的任何人都应该慎重地考虑适用于管理工作和规划活动的那些审计标准。

报 告

审计标准突出强调了证明或报告的功能。我们在绩效审计所下的基本定义中指出：根据与审计目标有关的证据，审计师得出审计意见或与审计目标有关的结论，然后将其报告给第三方。

在报告绩效审计的结论时，美国总审计局的标准指出：

审计师应该提供充分的证据，以便使读者根据这些证据能够得出和审计师相同的结论，“报告中应包括详细的证明资料，以达到令人信服的程度为限。”

尽管结论是取决于已获得的、与审计目标有关的证据，但是管理审计和规划审计的结论都是以下列三大共同要素为基础的，即适当的标准；被审个人或组织机构的行动是否遵守标准；遵守或不遵守标准所产生的结果。可利用一项虚构的管理审计所得出的结论具体说明以上这三大要素：“根据我们估计，如果决策部门和使用车辆的部门（组织机构的活动）决定在切实可行的最大限度内使用州立加油站而不是私营加油站的汽油（适当的标准），那么每年可节省五万美元（结果）。”

利用美国总审计局进行的一项规划审计得出的结论同样可以阐明这三大要素，该项审计与改善印第安人的学校教育有关：“为了在五年内提高印第安人学生的学习成绩，使之达到国民平均学习成绩的水平（适当的标准），以便缩小印第安人与其他美国人之间的教育差距（组织机构的活动）。致力于实现这个明确目标的机构——印第安人事务局尽管做出了种种努力，但所取得的进展简直是微不足道的（结果）。”

不仅在审计报告的结论中，而且在据以收集证据的审计目标中都包含上述三大要素。要从报告结论中鉴别这三大要素，审计师必须学习和理解开展绩效审计必须完成的工作。

绩效审计师需要掌握的知识

财务报表审计师对他们在接受正规教育过程中所学的有关会计学和审计学的基础知识记忆犹新，而一旦毕业走出学