

LEADER

ECONOMIC RESPONSIBILITY AUDITING

领导者

经济责任审计

马丽莹 ◎ 著

黑龙江人民出版社
HEILONGJIANG RENMIN CHUBANSHE

领导者经济责任审计

马丽莹 著

黑龙江人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

领导者经济责任审计/马丽莹著. —哈尔滨:黑龙江人民出版社,2007.11

ISBN 978-7-207-07560-4

I. 领... II. 马... III. 领导人员-经济责任
审计 IV. F239.47

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 176980 号

责任编辑:冯海燕

装帧设计:赵 澳

领导者经济责任审计

马丽莹 著

出版发行 黑龙江人民出版社

通讯地址 哈尔滨市南岗区宣庆小区1号楼

邮 编 150008

网 址 www.longpress.com E-mail hljrmcbs@yeah.net

印 刷 黑龙江省地质测绘印制中心印刷厂

开 本 880×1230 毫米 1/32·印张 9.25

字 数 160 千字

版 次 2007 年 6 月第 1 版 2007 年 6 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-207-07560-4/F·1291

定价:29.00 元

(如发现本书有印制质量问题,印刷厂负责调换)

前 言

领导者在行使职权过程中,除了要履行政治责任、法律责任、行政责任和道德责任等责任外,更重要的是要履行经济责任。

审计作为一项具有独立的经济监督活动,总是与查明、考核、评价领导者的经济责任息息相关,中外审计的历史表明,对领导者经济责任审计自古就有,它的存在与审计存在的基础和目的是分不开的。

为了适应我国经济体制和政治体制改革的需要,完善干部考核制度,中共中央办公厅和国务院办公厅将审计方法引入对干部的考核管理体制中,并于1999年5月印发了《县级以上党政领导干部任期经济责任审计暂行规定》和《国有企业及国有控股企业领导人员任期经济责任审计暂行规定》,促进了经济责任审计向纵深方向发展。2006年2月修订的《中华人民共和国审计法》正式将经济责任审计纳入国家审计内容,使我国经济责任审计迈上了规范化、法制化的新台阶。经济责任审计虽然取得了一定的成绩,但也存在不少亟待解决的问题。

首先是对领导者经济责任审计的定位还存在着两种极端的认识。一方面是过于强调对财政财务收支方面审计,评价

领导者在这一方面履行经济职责的情况,而对一些与财政财务收支有关的经济活动缺乏审计分析和评价。这一定位与领导者实际履行的工作职责不相称,在一定程度上限制了审计活动的开展,束缚了经济责任审计的手脚,因而难以对领导者经济责任和工作实绩作出比较全面的评价;另一方面则把经济责任审计定位为对领导者全部工作的评价,涵盖面过宽,难以操作。

其次是对领导者经济责任审计的方式偏重账面审计。从审计工作的实施形式看,它主要是通过大量的账面考核来判断和评价被审计单位与个人履行经济责任情况,其主要手段也就是查账和审计调查。因此,对领导者在经济活动中某些不合规行为,只要账面不出问题,就很难考核得出。

第三是对领导者经济责任审计评价体系尚未建立,评价方法不够科学,给全面准确评价领导者经济责任带来了困难。审计评价是经济责任审计工作主要体现,是干部管理部门认定领导者功过是非的主要参考依据,由于目前还没有建立一套完整的评价体系,缺乏统一的评价指标,审计人员也就无法对领导者进行全面准确的评价,给干部管理部门理解和运用审计成果,合理使用干部带来了难度。

由于对领导者经济责任评价应设置的指标、使用的具体方法和结果的运用等相关问题上缺乏明确的规定,导致经济责任审计实践中各地做法不一,审计程序、内容、方法、评价各不相同,造成经济责任审计工作的随意性,降低了审计的准确度,难以保证审计质量,增大了审计风险。

总之,领导者经济责任审计工作属于起步阶段,对其研究尚处于不断的实践探索过程。本书正是针对上述问题展开了深入的研究,目的在于完善领导者经济责任审计理论,形成较为完善、科学、成熟的领导者经济责任审计模式,以利于领导者经济责任审计向更大范围拓宽,向更高层次发展。

本书包括八个部分。第一部分是经济责任审计理论问题研究,这部分在界定经济责任审计概念和回顾经济责任审计发展历程的基础上,对经济责任审计的理论依据和现实意义进行了深入的分析。经济责任审计产生的理论基础是受托经济责任关系,受托经济责任源于经济主体的委托代理关系。经济学中的委托代理关系泛指任何一种涉及不对称信息的交易,交易中具有信息优势的一方称为代理人,另一方称为委托人。对于国有经济而言,资产所有权属于人民,政府是国有资产所有权的代表,另一方是作为国有资产经营者的企业和事业单位,其代表是企业、事业单位的法定代表人,所有者与经营者形成以权、责、利相统一的经济责任关系。经济责任审计是防范委托代理关系中事后道德风险以及甄别领导者素质信号的重要约束机制。

第二部分是领导者的经济责任界定,从经济责任的定义出发,阐述了经济责任的本质。对于领导者而言,经济责任的具体内容应当包括保证财政财务状况真实、合法和有效的责任,完成经济责任目标的责任,实现国有资产保值增值的责任,构建内部控制制度的责任,制定重大经济决策的责任,执行财经法规和个人廉洁自律的责任,实现可持续发展的责任。

第三部分是经济责任审计内容,这部分主要讨论经济责任审计的主要内容,这也是理论界和实务界争论颇多的一个问题。笔者认为,在现阶段针对企业领导者的经济责任审计,应当着重从财务收支真实合法性、内部控制有效性、内容提要重大投资决策效果等方面内容进行审查,并且在领导者任职期间经济效益评价的基础上,分清其应承担的经济责任,判断企业的可持续发展能力,防止和消除各种短期行为。接着笔者分别阐述了党政机关、事业单位领导者经济责任审计的主要内容。

第四部分讨论经济责任审计流程。经济责任审计从开始到结束是个系统化过程。完整的经济责任审计过程可划分为计划、实施、报告三个阶段,每一个阶段都有与其相适应的工作步骤,将这些步骤联系起来便构成了完成项目审计工作的审计程序。一般来说,经济责任审计的程序包括审前准备、审计证据的收集和经济责任审计的报告三个阶段。

第五部分至第七部分着重研究经济责任审计评价问题,第五部分对审计评价进行了综述,第六部分探讨了如何构建领导者经济责任审计指标体系,分别阐述了行政机关、企事业单位领导者经济责任审计评价适用的指标体系,第七部分着重探讨了领导者经济责任审计评价的方法,设计了审计评价模型。

最后一部分研究了经济责任审计结果报告问题,即审计评价结果的表述与运用问题。由于经济责任审计对象是具有一定层次的比较特殊的群体,审计评价的客观性、公正性具有

很大的社会影响力。

本书对领导者经济责任审计的理论问题有了一定程度的创新和延伸,具体表现在以下几个方面:

1. 审计评价内容有所创新。对领导者经济责任审计内容的确定,目前已有的研究成果将其定位于财政、财务活动的真实合法性和效益性、内部控制制度的建立和执行、重大经济决策、国有资产的保值增值以及领导者个人遵纪守法和廉洁自律等方面,笔者认为,领导者经济责任审计的内容除包括上述内容外,还应当补充领导者任职期间单位可持续发展能力的形成,并强调可持续发展情况的审计重点是被审计对象在任职期间对环境治理、基础设施投入、研发费用投入和人力资源投入等方面所做的贡献以及是否有牺牲未来利益的短期行为。将可持续发展能力作为领导者经济责任审计内容,在构建和谐社会的今天意义更加重大。

2. 完善了领导者经济责任审计中的审计评价指标体系,紧紧围绕领导者经济责任审计的内容较为科学地设计了适应企业和行政事业单位的一系列评价指标,构建了评价指标体系。本书解析了每一个指标的基本含义和计算方法,论述了指标设置的合理性。书中围绕可持续发展能力和行政、事业单位领导者经济目标完成情况所设置的诸多指标是原创性的。

3. 审计评价方法借鉴了传统评价方法和数理评价方法的优点,提出了运用重要性的原则,对重要性程度不同的审计内容确定了不同的方法,使审计评价的方法更加具有可操作性,又

不失科学性。

本书具有较强的理论性、针对性和可操作性,适合广大审计工作者、党政领导干部、企业领导人员阅读。

马丽莹

2007年6月于大连

目 录

前言 /1

第一章 导论 /1

第一节 审计理论结构 /1

第二节 经济责任审计的理论基础 /20

第三节 经济责任审计的功能及意义 /45

第四节 经济责任审计的对象/51

第二章 领导者的经济责任 /52

第一节 经济责任的含义与认定 /52

第二节 经济责任内容 /59

第三节 相关经济责任的界定 /66

第三章 经济责任审计的内容 /74

第一节 财政财务状况审计内容 /75

第二节 内部控制制度及其执行情况审计 /106

第三节 其他审计内容 /119

第四章 领导者经济责任审计业务流程 /127

第一节 经济责任审计的前审准备 /127

第二节 经济责任审计证据的收集 /132

第三节 经济责任审计风险及风险防范 /137

第五章 领导者经济责任审计评价 /144

第一节 经济责任审计评价的必要性及存在的问题
分析 /144

第二节 经济责任审计评价风险和评价原则 /148

第三节 经济责任审计评价方法概述 /157

第四节 经济责任审计评价实践中出现的问题及
对策 /165

第六章 领导者经济责任审计指标体系的构建 /176

第一节 指标体系构建的原则 /176

第二节 通用评价指标 /182

第三节 适用于不同单位的评价指标 /198

第七章 领导者经济责任审计评价模型设计 /223

第一节 评价模型的构建 /224

第二节 指标权数的设计 /235

第三节 评价标准的确定 /240

第八章 领导者经济责任审计结果的表述与运用 /250

第一节 经济责任审计结果的表述 /250

第二节 经济责任审计结果的运用 /270

附录 /278

第一章 导 论

第一节 审计理论结构

审计理论是研究审计产生、发展及其工作规律的科学体系,其研究对象是不同审计主体产生的动因,以及社会政治、经济、法律环境和文化观念对审计影响。它不仅要说明审计的本质和审计产生的基础、审计的职能、对象、任务,还要探求审计工作的规律。通过理论研究,总结经验,把它升华到科学高度,形成审计理论体系。中国审计理论体系,是指理论与实践紧密结合,符合我国国情,与具有中国特色的社会主义市场经济体制、政治体制相适应,反应我国审计监督实践及其发展规律的审计理论体系,审计组织是为审计目标而设置的机构,配备的人员和授以职责权限的有机整体。审计组织体系是由众多审计组织相互联系相互制约而构成的整体。审计法律规范是指审计机关和审计人员在开展审计工作中,实施审计一方、被审计一方和审计工作有关的其他各方都应当遵循的行

为规范。审计方法体系包括一般方法和特有技术方法。研究审计一般方法,实质上就是研究认识论,研究审计人员的思想方法,研究审计中的唯物辩证法。而审计特有技术方法的形成,主要取决于审计自身目的的变化和对象范围的扩展,审计资源配置和利用情况,以及在规划与实施审计时审计人员以什么为工作切入点,才能以高效率低风险的方法来完成审计任务,从而达到设定的审计目标。

审计有无理论,这一问题随着 1961 年著名审计学家莫茨和夏拉夫和著的《审计理论结构》一书的出版,已得到明确的回答。理论是实践的总结与抽象,是系统化了的理性认识。审计理论是审计实践的总结和抽象,是从事审计职业的人们在实践基础上对审计事物的认识,并且由感性上升到理性的认识。由于审计活动十分复杂,涉及政治、经济、文化、法律诸领域,同时受诸领域的制约,具有边缘性和综合性。对其理论研究成果并不多,未形成广泛一致看法。

一、关于审计产生与发展动因的理论

审计行为是一种非常复杂的社会现象,它既可以表现为政府行为,具有宏观控制的特点,也可以表现为企业行为,具有微观控制的特点。它可以由政府来操作,也可以由民间组织来实施。此外,不同的国度、不同的历史阶段,审计内容各不相同。正是由于审计具有上述特点,导致了不同的审计动因。

国家职能观:民族制度解体后,国家成为社会管理机关。国家要实现统治职能,维持王室或公共权力机构开支;国家要实现社会职能,还要发生祭祀、农业灌溉、地区交通开支需要参与社会产品的分配和再分配过程,利用权利取得收入,用于各项开支。由于国家以统治者名义或以公共权力机构名义占

有的财产规模庞大,管理困难,用途广泛,使用着众多,因而需要有一套监督系统,以便保证国家能够使所占有财产使用符合统治者或公共权力机构意图。这种国家监督系统几乎与国家同时产生,象古埃及时代,国王通过财政监督部普查合同财富,并确定租税。国家记录官记录收支,并经监督官检查。中国古代西周王朝的朝廷设置的宰夫官职,职能就是中国政府审计的萌芽。

维护王权观:在奴隶和封建社会,王权是至高无上的,为维护王权,国家最高统治者必须建立从中央到地方的监督系统。如英国 1100 年亨利一世即位,建立枢密院,掌管国家财政与监督,枢密院设有度支部,下院负责收支记录。上院负责审查。对地方政府立巡回法官制度。而我国,秦汉时代中央政府建立御使制度,监督国家财政经济活动,维护中央集权及王权。

民主政治观:一个国家的立法权、司法权和行政权由三个不同的组织和人分别掌管时,则称这个国家的政体是民主型的。民主政治是指统治阶级中大多数人享有管理国家权力的政治制度。而实际中这只是一种原则,国家总是由少数人管理,掌握权利的人可能会滥用权利,以权谋私,或摄取权利,形成专制。因此,实行任何形式的民主政治,多数人对少数人掌握具体行政权利人进行监督就是非常必要和重要的事情。古罗马,设立百人团会议,选举执政官、监督官等。监督官负责调查人口与财产,财务官负责国库记录和审计,财务官卸任时向元老院报送账目。财政权由百人团选出检察官,公民会议选出的财政官和元老院共享。在古希腊,情况总比古罗马好。两个最有名的城邦是斯巴达和雅典。斯巴达,其国家机构由国王、长老会议、公民会议、监察官组成。监察官可监督

国王、审讯国王的违法行为,其成为事实上统治者。雅典城邦,据亚里士多德《雅典政治》记载,五百人会议,起政府作用,抽签选举审计官和审计助理官,负责审查政府账目。近代西方各国资产阶级革命后,纷纷确立了资产阶级民主政治,其表现形式为代议制,即由国家立法机构行使立法权,并负责监督法律的实施。随之一些国家立法机构成立了审计监督部门。1789年法国制宪会议成立后,取消了原国民会议的审计院,成立了一个由15人组成的审计署,负责国家账目的审计监督,使审计成为民主政治和议会监督的辅助手段。在英国和美国审计监督为议会服务的特点更加突出。英国1983年颁布《国家审计法》,明确规定主审计长应是议会成员,建立议会监督机构的原因,国家审计署作用和议会对其的要求和需要。美国,审计长虽不是国家议员,但会计总署是国会的一个机构,为国会立法和监督服务。

权力制衡观:权力分立的思想源于古希腊,亚里士多德在《政治学》中说:一切政体都有三个要素,一是议事(立法),二是行政,三是审判(司法)。十七世纪英国哲学家洛克在著作《政府论》中、十八世纪法国思想家孟德斯鸠在其著作《理论的精神》中都表述了权力分立思想。以一种权力约束另一种权力,就必须有相应的手段和机制;三种权力之间相互权衡也需要有相应的手段和机制,审计监督便是这样一种手段和机制,它的存在,理发机构才能够有效地对行政机构进行监督。如英国的议会型审计被认为是一种权力约束另一种权力需要,美国的议会型审计被认为是权力间制衡的需要。

财政监督观:财政监督是一种比较直观、简单的审计观,认为审计行源于财政监督的需要。古埃及的国家审计是出于监督王室财政的需要,古希腊审计是出于公民议会和五百人

会议监督财政的需要。十四世纪法国成立会议院,负责监督王室财政,拿破仑一世于1847年创立审计院,负责整个帝王财政监督。纵观近现代世界一些主要国家的审计法规,审计无不与财政监督紧密相连。

如我国1994年颁布审计法规定,中央及地方各级政府部门财政收支要接受审计监督。日本、法国、英国、意大利、加拿大、美国、奥地利、西班牙等国家的审计法规都有对财政监督的规定。因而人们将审计动因归为财政监督需要也就不足为奇了。

宏观控制观:任何一个国家都具有两种最基本的职能,即政治职能和社会职能。审计的宏观控制观强调了国家的第二项职能:即社会职能,而且特别强调了社会职能中组织和干预经济活动的职能,认为审计行为主要是为了满足国家宏观经济控制的需要。这观点曾在我国八十年代和九十年代初非常流行。

另外还有查账观、两权分离观、利益冲突观、筹资观、资金市场观、客观限制观、可信性观、管理者观、组织控制观等。

前述15种审计动因的不同观点,从不同角度、不同的侧面,对不同历史阶段和不同国家的不同类型审计进行了简单分析,因而难免有失之偏颇之处和不合理的成分。

国家职能观只能解释政府审计的动因,维护王权观解释的只是古代奴隶制与封建制社会的官方审计或王室审计,民主政治观虽非常流行,但它只是解释了民主政体下的政府审计。权利权衡观只是民主政治观的展开,它解释了在民主政体下,立法与行政部门之间权力分立与制约,是政府审计的客观需求与动因,解释的也只是政府审计。财政监督观将视角转入经济,而不像民主政治观与权力制衡观那样,将政治作为