

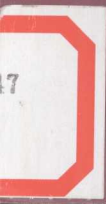


经济责任审计研究

于保和 著



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press





经济责任审计研究

于保和 著

东北财经大学出版社

大 连

© 于保和 2003

图书在版编目 (CIP) 数据

经济责任审计研究 / 于保和著 .— 大连 : 东北财经大学出版社, 2003.10

ISBN 7-81084-316-8

I . 经… II . 于… III . 经济责任审计 - 研究
IV . F239.47

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 086576 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 4710523

营销部: (0411) 4710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@vip.sina.com

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm 字数: 216 千字 印张: 9 1/8 插页: 2

印数: 1—2 000 册

2003 年 10 月第 1 版

2003 年 10 月第 1 次印刷

责任编辑: 田世忠

责任校对: 那 欣

封面设计: 张智波

版式设计: 孙 萍

定价: 22.00 元

本书由

三友会计出版基金资助出版



序 一

自从 1983 年我国建立审计机关以来，国家审计发展已经历了 20 年的辉煌历程，审计机关在各级政府领导下，积极实践，勇于探索，取得了显著成绩。20 年的审计工作，经历了不同发展阶段，但都坚持了依法审计，突出重点，为经济发展和改革开放服务三个基本点。可以说审计监督在法律规定的领域得到全面展开，职责履行也逐步到位，审计内容不断深化，质量日益提高，效果越来越明显，得到全社会各方面肯定，也引起了国际同行的关注。但从审计理论研究、审计理念、审计体制和审计人员素质方面看，还有一定差距。从国际审计发展趋势看，发达国家的现代审计，在审计类型上已由传统的财务收支审计为主发展到效益审计为主；在审计方法上由传统的账目基础审计发展到制度基础审计、风险导向审计；在审计手段上，由传统的手工审计发展到计算机环境下广泛使用信息技术的审计。与之比较我们还有一定差距。从当前我国审计理论研究看，我们存在较突出问题是在审计研究起点不高、层次不高，审计研究与审计实际工作脱节，对实际工作的针对性、指导性不强。因此，审计研究工作要学会用辩证唯物主义的宽广眼界观察事物，分析问题，善于从纷繁复杂的现象中揭示和把握审计工作的客观规律，科学地预见未来发



展趋势，要加大科研成果推广应用，增加审计研究工作的实用性、指导性和前瞻性。

二

经济责任审计作为国家审计监督体系的重要形式，产生于20世纪80年代，中共中央办公厅、国务院办公厅（以下简称中办、国办）于1999年印发的《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》，使我国的经济责任审计工作向规范化和法制化方向发展了。但仍然有许多理论问题和实际问题亟待解决。其中主要有：

1. 经济责任审计主体是谁？对象是谁？内容是什么？它和财务收支审计有何区别？审计目标有何不同？
2. 经济责任审计必要性是什么？经济责任理论基础是什么？
3. 经济责任审计法律规定问题及框架体系问题。
4. 经济责任审计评价及报告内容格式等规范问题。

三

于保和同志撰写的这本《经济责任审计研究》专著，是在他的博士学位论文基础上修改而成的。书中对上述问题作了较为系统的理论探讨，尽管作者在书中对上述问题的看法只是一家之言，但我认为，他是结合自己从事审计工作十几年实践经验，参考国内外文献基础上得出的结论，可以说是论证充分，言之有理，持之有据。纵观全书我觉得这本书对经济责任审计工作开展有一定价值。一是作者在对经济责任审计对象、主体、内容论述上，观点新颖，耐人寻味。二是在经济责任理论基础论述上，从受托责任关系入手，研究探讨委托代理关系中5种主要模型（隐藏行动的败德行为模型、隐藏信息的败德行为模型、不利选择模



型、信号显示模型、信息甄别模型),然后以委托代理关系模型为理论依据,分析了经济责任审计在国家所有者与国有及国有控股企业经营者企业经营相关信息不对称的条件下所承担的经济监督的职能和作用。三是在对经济责任审计中内控制度论述上,突破传统观点约束,提出内控制度评审不仅是经济责任审计中实质性测试的前提基础,而且是经济责任审计重要内容,作者进一步具体提出内部控制评审观点,这些观点不仅对经济责任审计内容有所突破,而且对内部控制自身理论框架建设也有一定的启发作用。四是作者结合自己工作实际遇到的问题,提出了很多改进措施和建议。例如:在经济责任审计程序方法中,作者在介绍一般方法基础上,着重论述了责任取证方法,作者还将案例研究与理论分析相结合,寓事于例,有较强的可读性。文中提出的国有企业经济责任审计尚需要研究的问题,对实际工作人员有很多启发。在经济责任审计规范化建设方面,将经济责任审计结果报告单列一章,对结果报告概念、法律地位、内容格式、编写步骤、要求及结果报告运用进行详细论述,对审计实际工作也有很大意义。

于保和是我指导的硕士和博士生,他比较谦虚好学,注重理论研究和实际工作的结合,擅长运用理论知识解决实践中的问题,这本专著具有一定的理论意义和实用价值,同时也印证了他所付出的努力。但学海无涯,希望今后珍惜时间,不满足于已有的成绩,继续努力,善于探索,取得更好成绩。

于保和

2003年8月28日



序 二

经济责任审计是在我国特定时期政治体制、经济体制改革的产物，是审计机关接受政府部门的委托，依据国家法律法规和相关政策，审计领导干部任职期间所在部门和单位财政收支、财务收支真实性、合法性和效益性，以及领导干部本人对有关经济活动应负有的责任，借以评价领导干部经济责任履行情况的较高层次的经济监督活动。经济责任审计作为国家经济监督体系的重要形式，产生于 20 世纪 80 年代，随着经济责任审计实践活动的不断发展，中办、国办于 1999 年印发了《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》，这一举措推动了我国的经济责任审计工作向规范化和法制化方向发展。然而，尽管经济责任审计工作在实践中推行了十余载，仍然有许多理论问题和实际问题亟待解决，例如：经济责任审计的必要性问题、经济责任审计的理论基础问题、经济责任的法律规定问题、经济责任审计的框架体系问题，等等，这些问题解决不了，或者解决的不好，都会妨碍经济责任审计工作的深入开展。

本书作者于保和同志从事审计工作十几年，在工作中积累了丰富的审计实践经验，并且致力于审计相关理论的研究工作。他在攻读硕士学位和博士学位期间，发表了大量的经济责任审计理论研究文章，并参与了多项国家、省、市重点会计、审计课题的



研究工作。

该书系于保和同志的博士学位论文改编而成，全书共七章，分别是经济责任审计基本理论、经济责任审计的内容、经济责任审计的程序方法、经济责任审计中的内部控制评审、经济责任审计风险防范与质量控制、经济责任审计评价、经济责任审计结果报告及运用。文章思路清晰、结构严谨，内容基本上覆盖了目前困扰经济责任审计理论界与实务界的重要课题。尤其是在经济责任审计的基本理论部分，作者提出了不少深入独到的见解，例如在经济责任审计的必要性和现实意义方向，作者提出经济责任审计是企业治理的重要机制；在经济责任审计内容方面，提出可持续发展能力评价和单位内部管理控制系统评价，等等。这些观点都极具建设性，读后引人深思。另外，作者对经济责任审计主体、对象、理论基础的论述也是精辟之余耐人寻味。

特别应当提到的是，作者将经济责任审计中的内部控制评审单列一章，深入分析了经济责任审计活动与单位组织内部控制的相互关系，论述深刻，推理严密，突破了传统观点的约束。他还认为内部控制评审不仅是审计中实质性测试的前提基础，而且是经济责任审计的重要内容；进一步，作者将内部控制区分为会计控制和管理控制，并深入阐述了经济责任审计中的内部控制评审应当包括控制制衡机制评价、核心控制职能评价、内部控制系统完备程度评审、内部控制子系统适应性评审和内部控制执行情况评审。这些观点不仅是对经济责任审计与单位组织内部控制关系的突破，而且对内部控制自身理论框架的建设也有重要的启发作用。

作者在进行深入理论探讨的同时，还结合实际经济责任审计工作中遇到的问题，提出许多改进措施，例如经济责任审计程序的规范化问题，经济责任审计结果报告格式的规范化问题，而且将案例研究与理论分析相结合，寓事于例，有很强的可读性，对



于未参与经济责任审计实践工作的研究者也有很大的启发。

该书不仅在理论上对经济责任审计领域的重要问题进行了研究和诠释，作者还对审计实践工作中的需要规范的方面进行了探索，比如经济责任审计的内容、经济责任审计的方法、经济责任审计的程序步骤、经济责任审计结果报告的书写等等。因此，我认为，这部著作不仅具有很高的理论价值，同时也对经济责任审计实际工作有重要参考价值。

董天胜

2003.8



内容提要

经济责任审计，是特指审计机关或其他审计组织，接受有关部门的委托，依据国家法律法规和有关政策，审计领导干部任职期间所在部门、单位财政收支与财务收支真实性、合法性和效益性，以及领导干部本人对有关经济活动应当负有的责任，包括主管责任和直接责任，借以评价领导干部履行经济职责情况的较高层次的经济监督活动。中办、国办于 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》，标志着领导干部任期经济责任审计已经正式纳入了国家审计范围，我国经济责任审计迈上了规范化、法制化的新台阶。经济责任审计重要性的提高，是我国社会经济发展、经济体制及政治体制改革的必然结果。

本书的第 1 章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干部素质信号的重要约束机制。经济责任审计的现实意义体现在四个方面：第一，经济责任审计是解除经营者受托责任的重要机制；第二，经济责任审计是企业治理的重要机制；第三，经济责任审计是从源头上预防和治理腐败的重要机制；第四，经济责任审计是组织部门考核、任免、选用领导人员的重要参考依据。

第2章经济责任审计的内容，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人员经济责任审计，应当着重从财务收支真实合法性、内部控制有效性、重大投资决策效果等方面内容进行审查，并且在领导人员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、区（市）县长、乡镇长（党委书记）经济责任审计的主要内容。

第3章讨论经济责任审计的程序与方法。经济责任审计程序包括接受委托、项目确定、审计准备、审计实施和审计终结阶段。由于经济责任审计的法律、法规尚不健全完善，在审计实践中，对于各个审计阶段程序的执行带有很大的随意性，给经济责任审计带来很大风险。针对这些问题，笔者从实践角度提出如何规范、完善经济责任审计程序，强化约束措施。在审计方法方面，在介绍现阶段审计实践常用技术方法外，还将经济责任审计中“责任取证”方法进行论述。最后根据审计案例，将审计程序与方法如何在实践中应用进行论述，并提出现阶段国有企业及国有控股企业法人代表经济责任审计需要继续研究的问题。

第4章探讨了经济责任审计中的内部控制评审问题。首先，



笔者阐明了经济责任审计内部控制评审的重要性；其次，对企业单位内部控制的内涵及主要内容进行了系统说明；最后，深入研究了经济责任审计中内部控制评审的主要内容，包括内部控制环境评审、内部控制整体机制评审和内部控制评审的主要方面等三个问题。

第5章探讨经济责任审计的风险防范与质量控制问题。经济责任审计风险，是指审计机关或审计人员在经济责任审计过程中，由于种种原因对相关责任人应当负有的主管责任和直接责任判断失误，发表了与事实真相或经济责任不相符合的审计评价或结论，引起审计主体承担这种损失责任的可能性。与常规审计相比较，经济责任审计风险具有复杂性、危害性、可控性等特征。这部分内容在分析经济责任风险成因的基础上，从审计程序的角度区分了经济责任审计风险的不同类型，并提出防范和控制审计风险的具体措施。

质量控制是审计机关的一种自律行为，是审计机关针对整体经济责任审计工作的制度机制。只有强化质量控制政策和程序，才能保证各具体审计项目的执行符合相关法规、制度标准的要求。这部分主要探讨审计质量控制原则、审计质量控制政策与程序、审计质量控制与审计风险防范的关系等内容。

第6章研究经济责任审计评价问题，笔者首先界定了审计评价和经济责任审计评价的内涵，指出经济责任审计评价的主体是审计机关，并指出经济责任审计评价与其他审计评价相比较所具备的特点；继而，笔者指出经济责任审计评价应遵循的八项原则。针对经济责任审计评价的方法，笔者介绍了比较分析评价和评分评价法，以及具体应用中应当注意的问题。接下来，笔者简要阐述了行政机关、事业单位审计评价指标体系的建立，并着重探讨了企业领导人员经济责任审计评价指标体系的建立问题。

第7章研究经济责任审计结果报告及运用问题。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。鉴于此，笔者在讨论经济责任审计结果报告概念基础上，还研究了经济责任审计结果报告的地位和法律后果，研究了结果报告内容、写作步骤、要求及规范格式等问题，最后，对经济责任结果报告运用问题进行阐述。

关键词：经济责任 评价体系 内部控制 风险防范 结果报告



目 录

1 导 论	1
1.1 经济责任与经济责任审计	1
1.1.1 关于经济责任审计的概念界定	3
1.1.2 关于经济责任审计的主体	4
1.1.3 关于经济责任审计的对象	4
1.1.4 关于经济责任审计的内容	6
1.2 经济责任审计的理论依据和现实意义	7
1.2.1 经济责任审计的理论基础	7
1.2.2 经济责任审计的现实意义	12
1.3 经济责任审计沿革	14
1.4 经济责任审计的特点	17
1.4.1 审计对象的个人性	17
1.4.2 审计职能的综合性	17
1.4.3 审计的高风险性	18
1.4.4 审计主体的高关联度	19
1.5 经济责任审计的职能	20
1.5.1 经济监督职能	20
1.5.2 经济鉴证职能	21
1.5.3 经济评价职能	21



2 经济责任审计的内容	24
2.1 国有及国有控股企业领导人员经济责任审计主要内容	24
2.1.1 财务收支真实、合法性评审	24
2.1.2 重大经济决策评审	29
2.1.3 内部控制评审	33
2.1.4 可持续发展性评审	35
2.1.5 企业领导人员遵纪守法和廉洁自律情况评审	37
2.2 党政机关、事业单位领导干部任期经济责任审计的主要内容	38
2.2.1 任期内单位财务收支情况	38
2.2.2 任期内资产情况	39
2.2.3 任期内负债情况	39
2.2.4 代管理的各项基金、资金收支管理及效益情况	39
2.2.5 重大经济决策及个人主要经济责任	40
2.2.6 其他需要审计的情况	40
2.3 区(市)县长经济责任审计的主要内容	45
2.3.1 贯彻国家财政法规、政策和重大经济决策情况	45
2.3.2 地方财政收支、财务收支及管理情况	45
2.3.3 财政收支、财务收支工作目标完成情况	46
2.3.4 区(市)县长遵纪守法和廉洁自律情况	47
2.4 乡镇长(党委书记)经济责任审计的主要内容	47
2.4.1 乡镇财政、财务收支情况	47
2.4.2 执行国家财经政策法规情况	48
2.4.3 经济责任目标完成情况	48



2.4.4	国有集体资产保值增值情况	48
2.4.5	重大投资项目情况	48
2.4.6	党政“一把手”个人廉洁自律情况	48
3	经济责任审计的程序和方法	50
3.1	经济责任审计的程序	50
3.1.1	审计计划	50
3.1.2	审计准备	51
3.1.3	审计实施	52
3.1.4	编制审计工作底稿并起草审计报告	53
3.1.5	出具审计结论：结果报告、审计意见书 和审计决定书	53
3.2	经济责任审计方法	54
3.2.1	经济责任审计方法概述	54
3.2.2	经济责任审计常规方法	60
3.2.3	经济责任审计责任取证方法	64
3.3	企业法人任期经济责任审计程序与方法案例研究	69
3.3.1	被审计企业概况介绍	69
3.3.2	审计查证过程介绍	69
3.3.3	审计查出的主要问题分析	79
3.3.4	审计查出主要问题的审计定性依据研究	83
3.3.5	审计评价及责任划分研究	84
3.3.6	对集团公司企业法人任期经济责任审计成果 总结	85
3.4	企业领导人员经济责任审计尚需研究的问题	86
3.4.1	如何表述和划分企业领导人员责任问题	86
3.4.2	经济责任审计调查方法的应用问题	88
3.4.3	经济责任审计评价范围、方式、方法问题	89