

经营审计

〔美〕 D·L·斯堪特尔勃雷 著
劳奈尔·B·拉乌姆

中华人民共和国审计署审计科研培训中心 译



中国财政经济出版社

JINGYING SHENJI

经 营 审 计

〔美〕D.L. 斯堪特尔勃雷 著
劳奈尔·B. 拉乌姆
中华人民共和国审计署 译
审计科研培训中心

中国财政经济出版社

OPERATIONAL AUDITING

by

D. L. Scantlebury

and

Ronell B. Raaum

The Association of Government Accountants 1978

Second Printing December 1980

本书根据美国政府会计师协会 1978 年出版和
1980 年第二次印刷的版本译出

经营审计

〔美〕 D. L. 斯塔特尔勃雷 著
劳奈尔·B·拉乌姆

中华人民共和国审计署 译
审计科研培训中心

中国财政经济出版社出版

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京怀柔县东茶坞印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开本 3.5 印张 71,000 字

1984 年 10 月第 1 版 1984 年 10 月北京第 1 次印刷

印数：1—10,500

统一书号：4166·555 定价：0.35 元

说 明

经营审计主要是以企业的日常经营活动为对象，着重对这些活动进行审查和监督，揭示经营管理中的薄弱环节，以便提高企业经济效益的一种审计方法。了解美国经营审计的情况，吸取其中有益的经验，这对我们搞好以提高经济效益为中心的经济工作，可能会有一定的帮助。为此，我们组织翻译了〔美〕D·L·斯堪特尔勃雷和劳奈尔·B·拉乌姆合著的《经营审计》一书，供各级审计、财会工作人员、财经院校师生，以及企业、事业、行政单位的工作人员研究、参考。

本书共分十章。第一章介绍经营审计的概念，以后几章则采用举例说明的方法详细阐明了经营审计的内容、程序和方法。第十章举了一个较完整的经营审计的案例，便于读者对经营审计有一个具体的了解。

本书由钱法根同志翻译。由于时间仓促，译文中难免有错漏之处，希望读者批评指正。

审计署审计科研培训中心

一九八四年三月

DAE77/403

前 言

近几年来，经营审计已成为企业管理人员和政府官员的一种主要管理手段。我们认为，它之所以广为流行，是因为它能够向管理人员提供客观的资料，告诉他们各项具体项目或活动的实施是否经济有效，预期的效果是否正在圆满实现。经营审计不仅可以发现存在的问题，而且还经常提出切实可行的解决问题的办法。经营审计的这种优点，使得它更有价值。因为这是一门新兴的学科，所以对于审计人员来说，了解经营审计能解决什么问题和经营审计如何进行是十分重要的。许多审计人员只受过财务审计的训练，而经营审计则是一种需要更多知识的审计方法。财务管理人员应该对经营审计有一个正确的评价。

在这本专题论著中，我们着重介绍在经营审计中采用的构成审计程序的系统过程。本书的有些材料，选自过去我们两人单独发表或联名发表的文章。我们在此谨向《总审计局评述》、《政府会计师月刊》和《内部审计师》等期刊的出版者致以谢忱，感谢他们准许我们把一部分材料收入本书。

政府会计师协会约请我们编写这本书，我们深感荣幸。这个协会始终鼓励在政府部门采用经营审计，把这个课题列入了教育计划，并在专题讨论会及其他会议上加以讨论。

我们要特别感谢安东尼·J·马斯特罗，他为本书的编辑和出版做了大量的工作，花费了宝贵的时间。我们要感谢辛西亚·莫纳汉为本书初稿打字。我们还要感谢美国总审计局，因为我们作为总审计局的雇员，不仅我们的经验来自总审计局，而且收入本书的许多例子也来自总审计局。

D·C·斯堪特尔勃雷

劳奈尔·B·拉乌姆

目 录

前 言

第一章	经营审计的定义·····	(1)
第二章	经营审计的内容·····	(5)
第三章	经济和效率审计同效益审计的区别·····	(17)
第四章	经营审计的工作阶段·····	(21)
第五章	审计调查·····	(27)
第六章	审计工作的计划与规划·····	(38)
第七章	审计工作的实施·····	(50)
第八章	审计结果的报告·····	(68)
第九章	传递所审出问题的其他方式·····	(78)
第十章	案例：项目效果的审计·····	(84)

第一章 经营审计的定义

在美国，“审计”这个词最普遍的解释是财务审计。也就是说，审计的目标是由一位专职的审计人员，对某一家公司的财务报表是否如实地反映了当年的经营成果和年终财务状况，陈述他的意见。从目前的审计实践来看，这是一种狭隘的审计观点。审计的范围很广，它应当包括：

财务和合法性审计——财务报表是否如实地反映财务状况和经营成果，是否遵守有关的法律和规章制度。

经济和效率审计——各种资源是否得到经济、有效的利用。

项目效果或效益审计——是否达到预期效果或效益^①。

“经营审计”^②这个词绝不是是一个很确切的术语。一般说来，它包括“经济、效率审计”和“项目效果或效益审计”。经营审计的主要目标，简而言之，就是确定被审单位是否能更加经济有效地经营。比如，一个财务审计人员审查一箱铁钉的支出，他只要查清这箱铁钉钉货和进货的手续是否

① 美国总审计长：《政府机构项目活动和项目作用的审计准则》，1972年版。

② 管理审计、效益审计、项目审计和业绩审计等术语，基本上与经营审计一词的含义相同。

齐全，卖方发货单价是否正确无误，以及如果有折扣，折扣是否正确计算了，那么，他就算完成使命了。然而经营审计人员审计的内容则远远超出这些范围。经营审计人员的任务是：首先查清这家公司是否需要这箱铁钉，然后调查这箱铁钉是否按预定的用途被有效地利用了。

经营审计人员通常都很关心被审单位在经营管理中的经济与效率问题，以及这个单位实现其预期目标的效率。其审计内容可扼要列举如下：

经济 与 效率

1. 这个单位在实现目标过程中的工作存在重复现象。
2. 工作效果低于最低标准。
3. 与标准对照，人浮于事。
4. 不问贵贱，肆意采购。
5. 擅自使用财产和设备，或使用不当。

6. 使经营成本增加，而不能相应提高商品或劳务质量的低效率的工作程序。

实现预期效果的效率

1. 项目的效益是否同预期的效果相一致。
2. 项目成本与取得的效益是否相称。
3. 是否在允许的费用开支范围内经营项目。
4. 项目需要继续进行，抑或已经达到目的，可终止进行。
5. 项目本身是否恰当，能否实现为其规定的目标。

6. 项目目标是否十分明确，便于妥善执行。

经营审计的结果——“发现”

在经营审计工作中，“发现”这个术语恐怕是使用得不恰当的。经营审计人员通常把他们的审计结果称为“发现”，但他们确实很少发现值得加以报告的重大问题。所谓“发现”，通常指执行经过周密考虑的、并作了大量的分析研究工作的审计计划所取得的结果。但是，“发现”这一术语现已被普遍使用，所以本书里也使用它，请读者不要拘泥于它的字面意义。下面列举一些典型的“发现”的例子：

效率与经济

1. 由于存货记录不准确，现有库存少记了数量，致使这个单位购进了它并不需要的价值400,000美元的货物。

2. 这个单位看守仪表的人员过多，超过实际需要。与同类企业相比，按规定的人员配备标准，这项费用开支可减少百分之二十五。

3. 这个单位发给雇员的工资超过规定标准，因而增加了不必要的工资支出。

4. 这个单位废弃的旧的飞机轮胎，如果通过翻新加以利用，则可降低成本而毫无风险，因为已经证明翻新的轮胎同新的轮胎一样安全可靠。

效 果

1. 供应部门按时向生产部门提供生产需要的全部零件，从未发生因零件短缺而被迫停产的情况。

2. 这个工作计划的目的是向尚在中学学习的青少年提供半工半读的机会，希望半工半读的收入能帮助青年人读完中学。但在计划执行中，发现这个计划对参加半工半读的学生继续就读或中途退学都无影响。

第二章 经营审计的内容

任何一栋大楼，不论其结构与别的大楼如何不同，总有屋顶、墙体和地面等。如同建筑物一样，每一项经营审计也有其共同的“构件”，据此可以得出完整的审计结果。审计人员可以利用这些“构件”，“构建”出一项审计结果，向被审单位或其它有关人员提供全部所需要的情况，并说明他提出的建议的理由。现将构成这类审计的主要内容介绍于下：

权限——从事审计方面活动的总的权限。

目标——审计活动设法达到的或者应该设法达到的目标。

方针——管理部门为达到此目标而制定的总的指导方针。

状况——实现目标的程度。

效益——由于实现目标而带来的效益，或由于没有实现目标而造成的资金或效益的损失。

程序或做法^①——为指导雇员去执行既定方针和实现既定目标而制定的工作方法。

原因^①——假如实现了目标，既定程序或做法为何能够取得成效；假如未实现目标，既定程序或做法又为何无成效。

结论^①——为达到预期目标而需改变方针、程序或做法的论断。但如果目标能实现，结论无疑是不必改变方针、程序或做法。

建议^①——为达到预期的目标而进行必要的改革所应采取的步骤。

各项内容的排列，应当按照一种能向不了解这些内容的读者提供总括的情况，使他们能容易地吸收这些知识的顺序。这种排列顺序对读者来说是有益的。我们不必按审计人员进行审计时收集资料的先后顺序来排列。

下面进一步解释构成经营审计的各项内容。在解释中，我们主要从目标不能实现和需要对方针、程序或做法进行改革的情况出发，而不是从目标能实现的情况来考虑，因为前者是审计人员最为关心的。

权限——审计人员关心的权限，不仅包括适用于被审单位的广泛权限，而且也包括审计人员直接关心的职责，有关的特殊的权限。例如，董事会授权建立一座新工厂，而这个审计人员的工作只限于审查这家工厂的供应科，他就应当了解董事会授予建立这家工厂的执行人员职权的详细情况，另外，还要弄清授予供应科的权限。如果是这种情况，关于权限问题在一个报告里可以作如下叙述：

董事会授权在贝莎尼建立了一家生产小工具的工厂。贝莎尼工厂的供应科负责储备生产流水线所需的足够的原料和

^① 这几点内容通常只有在审计人员发现目标不能实现时才列入。如他发现目标能实现，这几点内容通常在审计报告中略去不提，但有时也可列入，以便准确地说明，哪些程序或做法行之有效，它们为什么行之有效。

配件，并为此采购所需的足够数量的原料和配件，但钢板和钢锭除外。根据主管制造业务的副总裁的指示，所有的钢板、钢锭的订货必须通过总公司，以便所属各厂统一订货而取得大量购买的价格折扣。

审计人员必须了解被审单位所拥有的权限，才能得出正确的审计结论。比如，如果审计人员不知道这类材料必须通过总公司订货，他就可能会错误地认为供应科直接向当地卖主购进钢锭是理所当然的。

目标——在大多数单位，目标和目的这两个词是相互通用的。效果目标是指这个单位想努力完成的总目标，而经济与效率的目标则还进一步包括一个单位打算不多耗费一份资源而力图达到目标。

效果目标——例如，在贝莎尼工厂，保证生产流水线有充足的原料储备，这是最大效果。如果生产流水线因原料不足而停工待料，那么，供应科工作效果降低的状况，便是审计人员应谋求解决的问题。

评价与效果联系在一起的目标，往往不象评价上述供应科的效果那样简单。况且，目标或目的常常是取决于多方面的因素，更加错综复杂。例如，一个政府项目制定了下列目标：

1. 向经济困难、没有一定收入来源就要辍学的青年提供就业机会。

2. 鼓励这些青年留在中学读书。

3. 教给这些青年有用的工作经验。

如果审计人员的任务是评价整个项目的效果，他就必须对被列入项目的人先作一番调查，看他们是否就是那些可能

会中途辍学的中学生。他还要调查清楚，一旦这些人被允许参与项目，是否有助于他们留在中学继续读书，并且是否能获得有用的工作经验。但是，如果要求审计人员只审计项目目标中的一项，他就能相应地缩小工作范围。比如，要求审计人员只审计是否达到了上述目标之三，即获得的工作经验是否有用。那么，这一目标就应该就是他主要关心的问题，他就应集中精力去评价项目参与者所获得的工作经验是否有用。

经济与效率的目标——一个单位在实现其目标时，必须厉行节约，这是人人皆知的。因此，节省资金便成为它的一个目标。如果一项具体审计的目标是审查是否经济节约，那么，审计人员必须联系其它目标是否实现来进行审查。换句话说，最大的节约是根本不花一分钱，但不花钱，这个单位无疑就不能实现其它目标，因此，从这个意义上说，经济是指一个单位精打细算地使用它必须花的钱，来达到它的目标。以贝莎尼工厂供应科为例，可能它有如下目标：

供应科的主要目标是保持库存充足，以保证生产不中断。第二个，但也是同样重要的目标，就是经济节约，即：既要保持库存充足，满足生产上的需要，同时又要尽量减少存货上的投资^①。

效果或经济的审计或两者同时审计

审计人员可以同时就效果和经济两个方面，或其中一个

^① 从供应科的经营成本是否保持在最低水平这一点看，也可以把它看作是经济目标，但这是供应科的另一目标。在本文内，我们只涉及看来是最重要的经济目标，亦即尽量减少存货上的投资。

方面进行审计并写出报告。以上述供应科的情况为例，审计人员可以着重于审查是否已得到了生产所需的各种原料和配件，而没有停工的危险；或着重于审查是否做到了最大节约而又未影响生产和效果。或者，审计人员把这两方面都作为重点进行审查。显而易见，两者兼顾的审计报告最能反映全面情况，但审计人员实际报告的内容取决于他受权审计的范围。

被审计的目标的合适性

审计人员需要考虑的另一个方面，是目标本身是否合适。有时，一个单位的某一部门的目标同这个单位总的目标是不一致的。在这种情况下，审计人员就应在审计“发现”中指出该部门的目标同整个单位的目标的差异。举例来说，假如销售科为了消除滞销状况，开始推行一种亏本销售商品以招徕顾客的办法。显然，这样做看起来是生意兴隆，但不一定符合整个单位实现其预期的盈利水平的利益。在政府部门也有这样的例子，比如一个政府机构向个别公民或企业提供某些劳务，假定该政府机构要收回这些劳务的费用，它可少收回一些，因为这样做，可简化核算，避免花许多力量去核算那些难以计算的劳务费用，从而节约一些资金。因此，会计部门通过简化核算来节约资金的目的，与政府机构收回其所提供的劳务费用的目的是不一致的。

方针——管理人员经常要发布一些总的指导原则，要求本单位的下属部门在工作中遵照执行。这类指导原则有时叫做指示，有时称为指令或方针，其中用得最普遍的是“方针”一词。方针是指为实现目标通常所需要的指导原则。

如果这个单位存货的目的，是保证有充足库存以满足生产需要，同时又尽量减少存货上的投资，那么，实现这个目的的方针可以陈述如下：

只有当有迹象表明不如此做就不能满足生产需要时，才可增加订货来充实库存。

审计人员必须充分领会方针的实质：

一项方针通常只作出一般规定，贯彻执行方针的详细程序则由下级管理部门制订。

方针可以被认为是把工作程序和目标衔接起来的纽带。

有时管理部门会制定需遵循的详细的工作程序而不说明实行这种方针的好处。

管理部门制订方针的正确意图，有时虽然在书面措词上没有表达出来，但在审计中常常可以清楚地领会到。

由此可以看出，上述作为经营审计一个构成部分的“方针”，是审计人员必须要认真研究的。但如果管理部门没有把工作程序和目标的衔接关系明确地表达出来，遇到这种情况，审计人员也不要感到奇怪。

状况——“状况”这个术语用于表达审计人员观察到的具体目标实现的程度。“观察”的含义很广，它不仅包括审计人员亲眼目睹的，也包括通过采用编表分析和其它技术方法来了解情况。

审计人员会遇到三种情况中的一种：圆满地实现了目标；没有实现目标；实现了部分的目标。审计人员还会遇到的另一种情况是，目标表达得不明确，又没有规定衡量标准，无法确定达到预期效果的程度。