

高校审计工作规范化管理 创新实务全书

主 编 朱 清

(中国人民大学财政金融学院 教授)

(第三卷)

中国教育出版社

第三节 经济责任审计的基本技术方法

审计技术方法主要应用于获取审计证据。会计报表审计的所有基本技术方法都可以用于经济责任审计。在本节中,我们在简要介绍会计报表审计技术方法的基础上重点介绍其中的两种方法及在经济责任审计中应用的侧重点。

依据我国《独立审计具体准则第5号——审计证据》的要求,审计人员在审计过程中可以采用检查、监盘、观察、查询及函证、计算及分析性复核等审计技术方法。

一、检查

检查包括了审计人员对会计记录和其他书面文件可靠程度的审阅、复算和核对。

(一) 审阅

审阅是指对被审单位会计凭证、账簿、报表的内容及经营计划、预算、决策和其他资料进行详细的、搜索性的审查和研究,以确定其是否真实、合法,是否存在需用其他方法进行检查的重要项目。一般包括的内容有:(1)原始凭证的审阅。应注意有无涂改或伪造现象;记载的经济业务是否合理合法;是否有业务负责人的签字;手续是否完备等。(2)记账凭证的审阅。应注意摘要是否清楚正确;所使用的会计科目是否合规正确;金额是否正确;相关要素是否完整等。(3)会计账簿的审阅。应注意其是否符合《企业会计准则》及其他有关财务会计制度的规定;经济业务发生的频率是否合理正常;账户余额是否异常等。(4)会计报表的审阅。应注意其编制是否符合《企业会计准则》及其他有关财务会计制度的规定,对于应揭示的重要问题是否在附注中做了充分披露;形式是否合规等。(5)其他资料的审阅。如对会议记录、业务资料、重要经济合同的审阅等。

(二) 复算

复算就是对相关账项、资料的数据重新进行计算,验证数据计算的正确性。在审计过程中,需要进行复算的内容有:(1)原始凭证的复算。对原始凭证中金额、小计、合计等进行复算。(2)记账凭证的复算。复算记账凭证借方、贷方发生额合

计是否正确并相等。(3)会计账簿的复算。复算账簿记录中的发生额合计、余额是否正确。(4)会计报表的:复算。复算会计报表中的相关计算是否正确,如小计、台:计、总计等。(5)复算其他资料中数据计算的正确性。

(三)核对

核对就是通过将相互联系的两个或两上以上的记录和数据进行比较对照,验证其是否相符。同时查明各个记录间的连续性。通过复核,寻找不同记录间存在的差异,进一步分析差异产生的原因及导致的后果。常用的核对内容有:(1)证证核对。记账凭证与所附原始凭证的核对,主要考察所附原始凭证的数量是否齐全,日期、业务、内容、金额与记账凭证上的会计科目及金额是否相符。(2)账证核对。账簿记录与记账凭证或原始凭证的核对,主要考察账簿记录是否完整正确,有无遗漏或重记。(3)账账核对。即明细账、日记账与相应总账之间发生额、余额的核对,检查有无遗漏或重复。(4)账表核对。账簿记录与会计报表之间的核对,验证会计报表的编制是否正确。(5)表表核对。明细表与其他有关报表及各种会计报表间勾稽关系的核对。(6)会计资料与业务资料的核对。例如销售账户记录与销售部门业务记录之间的核对。(7)内外核对。被审计单位记录与相关外单位记录的核对。典型的有银行存款日记账与开户银行对账单的核对、债权记录与相应债务人记录的核对等。

在实际审计过程中,审阅、复算与核对常常是交叉进行的。检查账簿记录的方法有时也称为“账户分析法”,即在检查明细账、日记账的过程中,结合审计人员对被审计单位经济业务的了解和自身经验,发现疑点,为进一步审查指明方向的方法。一般情况下,存在下列情况。则应进一步审查:(1)摘要不清楚。可能存在不合规的经济业务而故意将摘要写得模糊。(2)内容不合理不正确。(3)业务发生时间不正常。例如,在夏天发烤火费、冬天发降温费、非节假日时间发过节费等,以及临近期末的巨额交易等。(4)经济业务发生额异常。如过大、过小或为整数。如数额巨大的销售数人,可能意味着虚构销售收入;金额过于整数,如一次购买办公用品 200000 元,则可能意味着不是购买办公用品而是用在不合法的地方。(5)经济业务发生频率。应当频繁发生的经济业务只偶尔发生,或偶尔发生的经济业务却频繁发生,则意味着不正常。例如,工业企业主要材料的收发不频繁,则可能意味着该被审计单位不再需要该种材料而应对其计价重新考虑。(6)账户对应关系。例如,零星销售的现金收入的对应账户应为“主营业务收入”或“其他业务收

入”,若为“其他应付款”则意味着企业隐瞒了收入,会计核算不正确。(7)明细账户名称。如果应当采用人名或单位名称的。使用了物名或地名。则必定有问题。(8)明细账户的期末余额。期末余额过大、过小均可能有问题。(9)期末余额的方向。方向不对,则很可能有问题,如货币资金账户、物资明细账户出现了贷方余额则必定有问题,对于发现的疑点。应采用其他审计方法进行进一步的审查,直到证实或排除怀疑。

二、监盘

监盘是审计人员通过现场监督被审计单位各种实物资产及货币资金、有价证券等的实地盘点,同时实施适当抽查,以确定实物资产是否真实存在并与账面数量是否相符,查明有无短缺、毁损及贪污、盗窃等问题存在。

一般而言,实物资产的盘点应由被审计单位进行,审计人员只进行现场监督;对于贵重的物资,审计人员还可抽查复点。尽管通过监盘通常能收集到最可靠的证据,但监盘法有其局限性,它只能对实物资产是否确实存在提供有力的审计证据,但却不能保证被审计单位对资产拥有所有权,并且也不能对该资产的价值和完整性提供审计证据。

在盘点过程中,不但要查清资产的实有数量,而且要注意资产的质量。例如,在存货的盘点过程中,应注意存货有无库存时间过长、超过保质期、霉烂变质等情况。这样的存货应当单独建表进行反映,并尽可能按其现值或清算价值计价;对于机器设备、交通运输工具、房屋建筑物等,不但要注意其实物是否存在,更要注意其技术水平、当前可使用情况等。不再具有使用价值的固定资产,同样应当单独建表反映,以切实查清当前资产状况,明确划清经济责任。

三、观察

观察是审计人员在现场对被审计单位的经济活动及其管理、内部控制制度的执行、仓库保管情况等所进行的查看和调查。一些资产,如存货,对被审计单位活动的观察可以成为重要审计技术;有些重要控制,如职责分割,也只能由直接观察来核实。此外,在对被审计单位的业务和制度获得总体了解,以及发现可疑情况方面,观察也是一个重要技术。

观察通常能对被观察活动的实际发生提供较为可靠的证据,但这种可能性不

是绝对的,还必须结合其他途径收集的审计证据配合使用才更具有可靠性。观察还是发现疑点,为进一步审查指明方向的有用方法。例如,审计人员在审计过程中发现被审计单位有房屋出租的情况,通过现场观察和询问了解房屋出租的数量、面积、租金等,就可估算被审计单位房屋出租收入情况,与已入账的房屋出租收入比较,就可初步确定是否有未入账的租金,即是否有“账外账”的情况。

四、查询及函证

查询和函证都是向相关单位或人员进行调查获取审计证据的方法。

(一) 查询

查询是审计人员对有关人员进行书面或口头询问以获取审计证据的方法。查询的方式有口头和书面两种。一般而言,口头查询是随时进行的,可及时消除疑点或为进一步审计指明方向,但其可靠性比书面查询低得多,尤其是从被审计单位内部有关人员处获得的口头陈述,其可靠性程度最低;书面查询是有充分准备,并编制了相应查询事项的,被查询人的回答也是经过较为成熟的思考后所作的文字叙述,可靠性较高。因此,在审计过程中,审计人员对于一些异常情况,如原因不明的、没有把握的事项,应采用书面方式查询。在经济责任审计中需要采用的查询法,除了一般的查询方法外,还要重视使用:

1. 座谈法。它是通过与被审计单位有关人员的座谈来了解情况,发现审计线索的方法。一般可采用与中层干部、基层干部、普通职工三种层次的座谈,充分了解被审计领导人员在任职期间所在部门或单位生产经营情况、财政收支或财务收支情况、遵守财经法纪情况以及被审计领导人员经营管理能力、业绩、勤政、廉洁、自律等方面的情况。

2. 问卷调查法。它是以职工作为问卷对象的问卷调查。调查的内容可以涉及到经济责任审计的主要内容,特别是可将被审计领导人员个人经济责任履行、经济责任目标完成和个人廉洁自律情况作为调查重点内容之一。

3. 举报箱法。设立举报箱,建立职工群众向经济责任审计小组提供线索的联系渠道。

采用这些方法的原因是:经济责任审计涉及到对被审计单位的领导人员,采用常规的审计方法难以完全发现被审计单位及被审计领导人员在任职期间可能存在的问题。职工与被审计领导人员朝夕相处,对本部门、本单位的情况也比较熟悉和

了解,他们所提供的情况可为审计提供重要线索,减少审计过程中的盲目性,提高审计效率。另外,被审计领导人员在任职期间存在的违法乱纪、营私舞弊行为,可能因为隐藏较深而在相关资料中没有反映,但职工可能会有所察觉。这样。职工的情况反映就可以为审计小组提供重要的审计线索,引起审计人员的注意而在审计过程中注意追查。但无论采用何种方法,审计人员均应有明确的目的,并应事先作好充分准备。以便在查询过程中占有充分的主动性。

(二)函证

函证是审计人员为印证被审计单位会计记录所载事项而向第三者发函询证的一种方法。由于函证来自于被审计单位之外的第三方,因而通过该方法获取的是一种可靠性程度较高的外部证据。但如果没有回函或对回函结果不满意,审计人员则应当实施其他替代程序,以获取相应的审计证据。

函证通常应用于银行存款、债权债务的审计。在债权的函证过程中,对于重要的债权应当采用积极式函证,以尽可能取得债务人的明确答复,以便可靠确定债权是真实性及可收回性。对于债权函证的结果,还应进行必要的分析。以便确定和划清现任领导人员与下任领导人员之间的经济责任。

五、计算

计算是审计人员对被审计单位会计记录中的数据所进行的验算或另行计算。

审计人员实施计算程序,目的在于验证数据的正确性。这种计算并不一定按照被审计单位原先的计算形式和顺序进行。计算时,审计人员在关注计算结果的正确性的同时。还要对某些其他可能的差错予以关注。通常,计算包括对被审计单位凭证、账簿和报表中有关数字的验算以及对会计资料中有关项目的加总或其他运算。如重新计算折旧费用、营业成本、当期应摊销的费用、应交税金等。尽管这种审计方法对于验证原先计算的准确性提供了最可靠的证据,但这种可靠性也是相对的。

六、分析性复核

分析性复核是指通过对被审计单位会计报表和其他会计资料进行分析,发现重要或异常项目,并调查重要或异常变动项目以及这些重要比率或趋势与预测数据和相关信息的差异。在整个审计过程中,审计人员都可以应用分析性复核。在

审计计划和实施阶段,经常利用分析性复核发现和确定重要项目或异常变动项目,查明其合理性和正确性;对于异常变动项目。还应重新考虑所采用的审计方法是否适当,是否考虑追加审计程序,以获取更充分的审计证据。在审计完成阶段,应用分析性复核,对会计报表进行总体复核,以评价审计过程形成的审计结论的恰当性和会计报表整体反映的公允性。

根据重要性原则。重要项目就是审计重点;异常变动项目产生的可能原因之一就是发生会计错误或不合规、不正常的经济业务。因此,对异常变动的项目,审计人员必须查明原因,并确信其原因是真实、合规、正确的经济业务引起的,而不是错误或不合规经济业务引起的。如果分析性复核未发现任何异常变动,就表明存在重大错误或不合规、不正常经济业务的可能性很小。在这种情况下,就可以减少有关账户的细节测试。

分析性复核常用的方法有比较分析法、比率分析法、结构分析法和趋势分析法四种。

(一)比较分析法

比较分析法就是通过某一会计报表项目与其既定标准的比较,以发现重要或异常变动项目的审计方法。它一般可包括本期未审计数与上期已审计数、本期计划数、预算数、同行业标准或审计人员计算结果之间的比较等。

(二)比率分析法

比率分析法是对将会计报表中的某一项目同其相关的另一项目相比所得的比率进行分析,既获取审计证据又提供进一步审计方向的一种技术方法。一般结合比较分析法使用就更能发现问题,如通过计算毛利润率,并与以前年度、行业平均毛利润率、合理毛利率等比较,就可判断被审计年度毛利率水平是否有重大问题,从而可初步判断主营业务收入、主营业务成本的合理性。

(三)结构分析法

结构分析法就是通过计算会计报表的每一个项目是某一项目的百分比,确定各个项目重要性程度并确定审计策略的技术方法。在资产负债表的结构分析中,一般以资产总额为基础,计算各项目占资产总额的百分比;在利润表中,一般则以主营业务收入总额为基础。分别计算各项目占主营业务收入的百分比,在此基础上,确定所要采用的审计策略。

我们将比较分析法与结构分析法所得的结论进行综合。就可确定审计重点,

并确定相应审计策略。

(四)趋势分析法

趋势分析法就是通过对连续若干期某一会计报表项目的变动金额及其百分比的计算,分析该项目的增减变动方向和幅度,以获取有关审计证据和进一步审计线索的一种技术方法。一般说来,进行趋势分析,需要连续3~5期的资料,这样才能揭示其发展变化趋势。

上述这些分析性复核方法同样可以用于对一些主要成本费用账户的发生额进行分析,如管理费用、营业费用、销售费用、主要产品生产成本、制造费用等发生额进行分析。初步确定其构成、发展变动趋势是否正常,并确定进一步审计线索。

在审计过程中,不能孤立地使用其中的某一种方法,而应当结合使用这些方法,从不同的途径收集审计证据。通过审计证据之间的相互补充和验证,提高审计证据的可靠性和增强审计证据的证明力。

第三章 经济责任审计的内容与评价方法

不同行业、不同性质部门或单位、不同时期、不同领导人员的经济责任是不相同的,其经济责任审计的内容也各不相同。经济责任审计内容不同,其评价方法也不完全一样。在本章中,我们着重介绍经济责任审计的一般内容和评价方法,相对具体详细的内容请参考审计实务篇。

第一节 经济责任审计的一般内容

一、资产、负债、净资产真实正确性和资产保值增值审计

摸清家底,划清现任与后任领导人员经济责任,是经济责任审计的重要内容和目标。

对资产进行审计,其目的查明资产负债表及相关资产账户记录的资产是否真实存在,有无虚构;是否完整,有无隐瞒;是否确实为被审计单位所拥有,有无产权不清;其价值是否正确合理,有无低估或高估等。这与一般财务审计对资产审计的内容和目标相似,在经济责任审计中,应尤其注意审查资产是否真实存在、是否被隐瞒、是否被高估。在当前,虚构资产使资产不真实的情况有:(1)在企业中,为了粉饰经营业绩,虚构营业收入和应收账款;(2)对于已经销售或处置的资产只记录其收入而不将其从账面核销;(3)资产发生被偷、被盗、被贪污挪用等情况时,相关记录并未进行调整。资产被隐瞒使资产不真实的情况有:(1)组织收入。如行政机关和事业单位的收费收入、资产出租收入、零星资产销售收入,企业中的资产销售收入和出租收入等不入账,搞“账外账”、小金库;(2)违法转移资产。化大公为小公,化公为私。如借兴办“三产”或集体企业、股份合作公司等,将国有资产和收益无偿划入这些企业,将有收益的业务交由这些企业经营等;(3)多报资产损失。

从而将资产隐匿下来等;(4)虚构职工或临时工,将虚构人员的工资转入“账外账”、小金库等。高估资产价值使资产不真实正确的情况有:(1)不计提或少计提固定资产折旧;(2)不摊销或少摊销无形资产或递延资产、待摊费用;(3)少结转或不结转已耗或已售存货成本;(4)将当期费用转作待摊费用或递延资产;(5)不对已发生的资产盘亏、毁损、报废、损失进行处理等。上述情况在行政事业单位和企业中均可能存在,都会造成资产不真实不正确,使会计信息失真。违反国家财经法纪。

对负债进行审计,其目的是验证负债的存在性。防止高估负债;查明负债的完整性,防止隐瞒负债;验证负债计价的正确性。在经济责任审计中,重点要防止隐瞒负债。在当前,隐瞒负债的主要手段是不将借款记入正式会计账簿,而只作备查记录;采购物资发生的债务不入账,但办理物资入库且正常使用;故意漏记借款利息;故意漏提、漏记职工福利费、社会保险费;故意漏提承租资产的应付租赁费等。隐瞒负债,将会低估负债,不但使会计信息失真,且会高估收益和净资产,既是一种违反国家财经法纪的行为,又可能因经济责任不清而导致纠纷。

对损益进行审计,其主要目的是验证损益是否真实正确。重点注意审查应收、应付款的情况,查明有无将已实现的收入挂在应收、应付款项上而不作收入处理的情况;查明有无乱摊成本费用,使损益不实的情况。

净资产是会计主体的资产总额减去负债总额后的差额。一般说来,如果验证的资产、负债是真实正确的,其净资产也就是真实正确的。对于资产、负债的审计,应当结合被审计单位的实际情况,全面采用审计技术方法,获取充分可靠的审计证据验证其真实正确性,并在此基础上对其资产保值增值情况进行审计评价。

二、经营管理活动及财政收支或财务收支合规合法性审计

对被审计单位经营管理活动及财政收支或财务收支进行合规合法性审计,不但可以揭露和纠正存在的问题,还可以对被审计领导人员遵守国家财经法规法纪的自觉性进行评价。在经济责任审计中,除了注意资产、负债的真实正确性审计外,还应重点注意审查:有无违反国家规定超标准、扩大范围、巧立名目乱收费的情况;有无乱摊派、乱罚款的情况;有无“账外账”、“小金库”的情况;有无不按税法规定及时、足额缴纳各种税款的情况;有无以假冒伪劣产品损害消费者利益而牟取非法经济利益的情况;专用资金的管理和使用是否符合国家相关规定,有无被挪用的

情况;有无其他违反国家财经法规法纪行为的情况等。在审计过程中,对于发现的严重违反国家财经法规法纪的行为,不但要如实披露,在必要时候,还要专门向被审计单位和被审计领导人员的主管机关、组织人事部门、纪检监察机关进行专题汇报,由主管机关作出行政处理、处罚。如果是国家审计机关进行的审计,则审计机关可以在职权范围内作出相应处理、处罚。另外,对于那些因玩忽职守造成重大经济损失、贪污盗窃、触犯刑律者应移交司法机关处理。

三、主要经济和业务指标完成情况审计

经济责任审计应在审查资产、负债真实正确性和经营管理活动及财政收支或财务收支合规合法性基础上,审查能够综合反映被审计单位生产经营特点的各项经济和业务指标完成情况,以便客观公正地评价被审计领导人员经营管理的水平、能力和业绩。

不同性质的部门、单位,有不同的经济和业务指标,并且会随着社会经济发展和管理要求的变化而变化,其具体内容参见本章第二节“经济责任审计评价方法”。

四、重大经营决策合理性及效益性审计

重大经营决策主要表现为投资决策。投资决策具有金额大,建设时间、资金回收期长,对事业和经济发展影响重大的特点。对于地方政府的重大投资决策来说,如果是科学合理的,必定会推动当地社会 and 经济发展;若是错误的,不但会造成重大经济损失,也会严重影响当地社会 and 经济发展。对于企业来说,一个科学合理的投资决策,可能使一个陷入经营困境的企业重新焕发生机,步入迅速发展的快车道;一个错误决策,则有可能因资金困境和沉重的利息负担而将一个生机勃勃的企业拖入难以自拔的烂泥潭。因而重大经营决策应当慎之又慎。重大经营决策的合理和效益,可以看出决策者的预见性、民主意识、综合分析能力、科学决策水平以及其在社会主义市场经济新环境中掌握经营方向和利用机遇的领导水平及能力。

对重大经营决策进行审计,可以从决策科学性、决策实施、项目完成后所产生的效益几方面来进行。在对决策科学性审计时,重点注意查明决策是否有可行性研究,可行性研究是建立在实事求是和科学的基础上,还是“可批性”研究;还应查明是否经过民主决策,有无滥用职权、独断专行的情况。在对决策实施过程审计时,重点注意查明决策是否按可行性研究和批准方案进行。有无随意扩大投资规

模的情况;项目进展是否与计划一致;项目质量是否达到规定要求等。在对项目完成后产生的效益审计时,重点注意查明项目建成后有无效益,是否达到预期效益水平;未能达到预期效益水平的主要原因是什么;会对以后生产经营产生什么影响等。对地方党政领导干部重大经济决策进行审计时,要特别注意是否存在有为“提升”政绩而搞的“花架子”工程。

五、内部管理健全性和有效性审查

被审计单位内部管理是否健全有效。是衡量其经营管理水平的一个重要方面,也是评价被审计领导人员履行管理责任和管理水平、能力的重要内容。在审查中,应重点注意审查和评价被审计单位内部管理机构设置的健全合理;各种管理机能是否健全,有无需要改进之处;是否根据本部门、本单位实际情况建立了内部管理制度;内部管理制度是否健全合理;是否在审计经营管理活动中得到了切实执行,效果如何;各个管理职能部门的职责划分是否合理,他们是否充分履行了各自职责等。一般可以通过内部管理制度调查和描述、健全性的初步评价、执行符合性测试、综合评价来完成对被审计单位内部管理健全性和有效性审查。在审计中,为帮助被审计单位健全完善内部管理,应当针对其存在的问题、问题可能产生的不利影响及如何改进等与其交换意见。对于注册会计师来说,应以“管理建议书”的形式与被审计单位进行书面沟通。

六、被审计领导人员个人遵守财经法纪及廉洁自律情况审计

与一般会计报表审计不同的是,在经济责任审计中,还需要实施专门审计程序对被审计领导人员个人遵守国家财经法纪及廉洁自律情况进行审计。应根据被审计单位性质和经营特点,查明被审计领导人员在任职期间有无下列情况:(1)自己或亲戚开办公司。将本部门、本单位资金转移到或借给这些公司无偿使用,或将本单位、本部门主要业务转移到这些公司,损害本部门、单位利益的情况;(2)将本部门、单位的主要业务通过他人公司转手经营,自己从该公司收取回扣、好处费等情况;(3)个人及其亲属利用职权长期借用本部门、本单位资金情况;(4)长期占用其他资产行为;(5)以集体资产为个人办事的情况;(6)不顾实际情况,讲排场摆阔气,为自己装修豪华办公室,频繁调换小汽车的情况;(7)大吃大喝、大肆请客送礼、化公为私情况;(8)贪污挪用公款、行贿受贿情况;(9)其他违反国家财经法纪

行为。在审计中,既可结合其他内容审计进行,也可以实施专门程序进行审计,这样便于对被审计领导人员个人遵守国家财经法纪及廉洁自律情况作出客观公正的审计结论。但要注意的是,领导人员违纪违法行为具有隐蔽性和复杂性的特点,采用通常会计报表审计方法难以有效发现,需要审计人员在审计过程中倾注职业关注,并从多方面发现线索和获取审计证据。

七、被审计领导人员应承担 responsibility 审计

经济责任审计目标之一是责任性目标,即明确划清被审计领导人员对于本部门、本单位财政收支或财务收支中不真实,资金使用效益差以及违反国家财经法规问题应当负有的责任。包括主管责任和直接责任。

领导干部的直接责任是指其在任职期间内的对下列行为应当负有的责任:(1)直接违反国家财经法规的行为;(2)授意、指使、强令、纵容、包庇下属人员违反国家财经法规的行为;(3)失职、渎职的行为;(4)其他违反国家财经纪律的行为。主管责任是指该领导干部对其所在的部门、单位的财务收支的真实性、合法性、效益性以及有关经济业务活动应当负有的直接责任以外的领导和管理责任。

这要求在审计过程中,对于发现的下列情况:(1)被审计单位经营管理活动及财政收支或财务收支活动中存在的不真实、不合法行为;(2)资金使用效益差;(3)投资决策中出现重大失误而给被审计单位造成资产流失或损失;(4)内部管理不健全而造成资产被贪污盗窃、资产毁损等情况;(5)虚报业绩、虚盈实亏、假账真算等导致会计报表严重失真情况;(6)其他违反国家财经法纪法规问题的行为,应在查明事实及后果的基础上,追查相应的会议记录,查明并确定被审计领导人员所应承担的责任,分清其应当承担主管责任,还是承担直接责任,以便为有关部门认定被审计领导人员经济责任提供主要参考依据。

此外,经济责任审计的内容,还应适当考虑领导人员任职期间所取得的社会效益和对精神文明建设的贡献。例如,环境治理和美化情况;提供就业岗位情况;职工福利待遇改善情况;单位文化建设情况;企业的可持续发展能力情况和安全生产情况等。

在实际进行经济责任审计时,确定具体审计内容时,除考虑上述经济责任审计内容一般要求外,还需要考虑:(1)被审计单位性质和特点;(2)被审计领导人员职责权限大小;(3)经济责任审计委托人要求。

第二节 经济责任审计的评价方法

在经济责任审计中,需要围绕相应审计内容进行审计评价。在审计中,作出客观公正的审计结论,既需要坚持一定的评价原则,又要掌握科学评价方法。

一、经济责任审计评价的一般原则

在经济责任审计评价中,应当坚持经济责任评价为主原则,全面、客观、公正原则。量化考核与定性评价相结合原则,围绕责任人进行评价原则,正确划清经济责任原则和谨慎性原则。

1. 经济责任评价为主原则

在经济责任审计中。既涉及被审计单位财政收支或财务收支情况,也涉及业务情况。但在进行审计评价时,只应对其经济责任履行情况和经济责任目标进行评价,不涉及其业务情况,即不要对其非经济业绩和责任情况进行评价。如不要涉及诸如治安综合治理先进单位、群众工作先进集体、党务工作先进单位、被审计领导人员被评为 XX 先进个人、被审计领导人员与某人关系不融洽等方面内容。也就是说。经济责任审计要围绕着前述审计内容展开,不能超越审计内容,否则,有超越审计权限之嫌。

2. 全面、客观、公正原则

在进行经济责任审计评价时,要注意全面、客观、公正。所谓全面,就是要求对所有审计内容均要进行评价。既要确认业绩,肯定成绩,又要指出问题,还要分清责任:所谓客观,就是要实事求是,以事实为依据进行评价,要确凿无误,不能模糊不清或浮夸不实;所谓公正,就是以相关评价依据为准绳,站在不偏不倚的中立立场进行评价,评价结论不能受个人偏好或他人意见影响。

3. 量化考核与定性评价相结合原则

在评价中,凡是可以利用经济指标进行量化考核的,就应当利用数据说话;不便于用量化指标考核评价的,则应进行定性评价。一般说来,主要经济指标完成情况,资产、负债、净资产及资产保值增值情况,违反国家财经法纪的财政收支或财务收支情况,重要经营决策效益等内容应当进行量化考核评价,其他内容则进行定性

分析评价。

4. 围绕责任人进行评价原则

评价方式有多种,但在经济责任审计中,应当紧紧围绕被审计领导人员经济责任进行评价,明确划分该领导人员应承担的经济责任。

5. 正确划清经济责任原则

在评价中,要明确划清被审计领导人员经济责任。在分清责任时,要注意六个界限:(1)主管责任与直接责任界限。直接责任是指被审计领导人员对任职期间的下列行为应当负有的责任:①直接违反国家财经法规的行为;②授意、指使、强令、纵容、包庇下属人员违反国家财经法规的行为;③失职、渎职的行为;④其他违反国家财经纪律的行为。主管责任是指领导人员对其所在部门、单位或地区的财政收支或财务收支的真实性、合法性、效益性以及有关经济业务活动应当负有的直接责任以外的领导和管理责任。(2)主观责任与客观责任界限。如因国家宏观经济政策调整,包括税法、利率、物价的波动等外部因素,给经营带来的影响,以及金融危机等给企业投资造成的损失等,非领导人员主观所能左右,因此在评价中不能不顾客观原因而评价为领导人员的主要责任。(3)前任责任与现任责任界限。由于经济活动是连续的,由前任作出的决策,但效果却可能反映在现任,如前任领导人员未解决的问题,或重大投资决策所带来的严重负面影响等反映在现任领导人员的账上的,应当属于前任责任,否则就有失公允。(4)个人责任与集体责任界限。不能将集体决策事项责任全部由个人承担,也不能将领导人员个人单独决策事项责任由集体来承担。(5)故意责任和过失责任界限。(6)违纪违规与违法犯罪界限。

6. 谨慎性原则

在实际审计中,经济责任审计仍然实行的是抽样审计,是以样本审计结果来推断总体得出审计结论,而审计评价不但针对被审计单位,而且针对被审计领导人员,因此在评价中要坚持稳健、谨慎态度:(1)措辞要恰当准确,不要给予过高评价;(2)审计中未涉及的事项或审计证据不足的事项,或评价依据不明确的事项,以及超出审计职责范围或审计委托范围的事项不予评价;(3)对于定性评价的内容,最好只宜给出“消极”结论,即在罗列了已发现的重大不真实正确、不合规合法、不健全合理事项后,表明“未发现其他问题”,如在个人廉洁自律问题上。从账面上未发现其贪污挪用公款等,则可在审计报告中表明“从提供的会计资料来看,

未发现个人经济问题。”

二、经济责任审计评价方法

经济责任审计评价方法有定量评价和定性评价两类。

(一) 定量评价方法

可以采用定量评价方法的主要内容有:主要经济指标完成情况;资产、负债、净资产及资产保值增值情况;违反国家财经法纪的财政收支或财务收支情况;重要经营决策效益等。对于资产、负债、净资产及资产保值增值情况的定量评价,主要是在审查核实基础上确定资产、负债、净资产的总额及其具体构成项目金额。对于违反国家财经法纪的财政收支或财务收支情况的定量评价,主要是分别查明违反国家财经法纪的具体事项及金额。对于重要经营决策效益情况的定量评价,主要是查明投资收益情况及其收益率,它们相对简单。下文重点介绍主要经济指标完成情况的定量评价。

(二) 定性评价方法

在经济责任审计中,一般应对以下审计内容进行定性评价。

1. 经营管理活动及财政收支或财务收支合规合法性评价

首先,应根据重要性原则,运用写实的手法分类概括列出在审计过程中发现的被审计单位在经营管理活动及财政收支或财务收支活动中存在的违反国家财经法规法纪的事实和金额;其次,根据所发现的违规违纪性质严重程度和金额大小,给出是合规合法、或基本合规合法、或不合规合法的定性评价结论。

2. 内部管理状况健全有效性评价

在对被审计单位内部管理制度进行评审的基础上,结合健全性测试和符合性测试评价结论,对其内部管理制度给出是健全有效、基本健全有效或不健全有效的定性评价结论。对于内部管理制度评审过程中发现的问题,还应当以“管理建议书”的形式与被审计单位书面沟通,以帮助其健全和完善内部管理制度,提高管理水平。

3. 被审计领导人员个人遵守财经法纪及廉洁自律情况定性评价

同样要运用写实的手法分类概括列出在审计过程中发现的被审计领导人员个人在经营管理活动及财政收支或财务收支活动中存在的违反国家财经法规法纪事实和金额及发现的不廉洁行为;然后根据所发现的违规违纪性质严重程度和金额