

江西财经大学会计学术文库

JIANGXI CAIJING DAXUE KUIJI XUESHU WENKU

企业效率审计研究

QIYE XIAOLU SHENJI YANJIU

喻小明/著



经济科学出版社
Economic Science Press

江西财经大学会计学术文库

JIANGXI CAIJING DAXUE KUIJI XUESHU WENKU

企业效率审计研究

QIYE XIAOLU SHENJI YANJIU

喻小明/著



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

企业效率审计研究 / 喻小明著. —北京: 经济科学出版社, 2011. 8

(江西财经大学会计学术文库)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0861 - 3

I. ①企… II. ①喻… III. ①企业 - 经济效率 - 审计 IV. ①F239.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 139667 号

责任编辑: 张庆杰

责任校对: 杨晓莹

版式设计: 代小卫

技术编辑: 王世伟

企业效率审计研究

喻小明 著

经济科学出版社出版发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京中科印刷有限公司印装

880 × 1230 32 开 5.625 印张 160000 字

2011 年 8 月第 1 版 2011 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0861 - 3 定价: 15.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

总 序

知识经济的诞生导致会计内、外部环境发生了巨大的变化，紧跟经济社会的发展，开展会计学科的理论研究、创新会计实务，是会计理论工作者的责任。江西财经大学会计学院坚持以教学推动科研，以科研促进教学，实现了教学与科研的互动。

作为培养国内会计人才的重要摇篮和基地，江西财经大学会计学院历史悠久，教学科研的实践，培育出了诸多会计学学者，积淀了深厚的学术底蕴。在江财会计学的发展史上，老一辈会计学家裘宗舜、成圣树等教授以睿智与勤奋耕耘出一片新天地。裘宗舜教授提出的“会计信息系统论”的论点，成为国内关于会计本质理论的重要学术流派之一；成圣树教授为我国审计史研究做出巨大贡献，他编写出版的《审计学辞典》受到广大读者好评。近年来，会计学院通过自身培养和引进高层次人才，形成了一支学历较高、结构合理的师资队伍，并涌现出一批中青年专家，这些学者在会计基本理论、诉讼会计、企业经营业绩评价、公司治理与公司融资、财务报告披露的民事责任、注册会计师民事责任、审计史等方面取得了一批在国内较有影响的科研成果。

进入 21 世纪后，在经济全球化、资本市场国际化以及会计准则的国际趋同的大背景下，会计的理论、研究方法都在发生着变化。如何应对知识经济时代下会计环境的变化，是我们会计理论工作者必须认真思考的问题之一，也是会计理论工作的首要任务。江

财会计学院的青年才俊，得到了严格的现代学术研究方法的训练，他们不仅掌握了本专业的知识，而且还将相关学科的知识点融入会计学，在学术研究中力求不断创新与发展，渐渐产生了新的理论闪光点和思想火花。为帮助青年教师快速成长，会计学院决定资助出版高水平的学术文库，该文库主要包括由学院中青年教师为第一负责人完成的国家自然科学基金和国家社会科学基金课题的研究报告，优秀博士学位论文，以及博士后出站报告。这套学术文库的选题涉及会计、审计和财务管理等前沿领域，作者在吸取国外先进理论的基础上，结合我国的国情，紧跟会计、审计、财务管理等方面的理论前沿开展研究，并在某些理论和方法上有所创新。这些研究涉及的领域主要有：（1）会计准则变迁与会计理论研究；（2）审计效率与 CPA 行业发展研究；（3）公司治理与市场效率研究；（4）代理成本与企业经营绩效等。

这套学术文库主要有如下特点：（1）立足于创新，力求研究会计学、审计学与财务管理中前沿性问题，保持研究的先进性、针对性和实践性；（2）以中国转轨市场经济制度为背景，研究中国会计改革、经济发展中的重点问题，充分展示了经济发展与会计学密不可分的关系；（3）以全球化的视角研究中国会计、审计与资本市场问题，对中国会计准则与审计准则的国际趋同进程与步伐提出自身的见解；（4）结合中国公司治理制度，对中国上市公司财务管理问题和公司治理问题进行研究，形成了具有中国特色的财务理论；（5）注重改革研究方法，坚持研究方法的科学性与先进性，在研究中具有针对性地、灵活地应用规范研究、实证研究与案例研究等方法。总而言之，学术文库力求内容全面，研究视野开阔，研究方法新颖，观点的提炼和阐述准确。

这套学术文库的作者，均具有博士学位，对于学术研究抱着极其虔诚的态度，已分别在各自的工作岗位上做出了一定的成绩，在国内主流学术期刊上发表了一批高质量的学术论文，入选学术文库

总 序

并出版，是对他们过去一段工作的肯定。同时，我希望，学术文库的出版又是一个新的起点，旨在认真总结过去，激励大家锐意开创未来。学术研究的创新与发展，在于那些具有创新型知识结构和创新研究能力的中青年教师，如今，他们的教学、科研成果已显示了江西财经大学会计学院美好的未来！我乐意为之序。

张 蕊

2011年8月10日

序

企业效率是企业的生命。如何帮助企业提高效率，是企业界亟待解决的问题，也是审计界十分关心的问题。对企业进行效率审计，是一种可行的方法，因为企业效率审计是一种对单位时间所产出数量或完成工作量的审计，它对于提升企业效率，提高企业经济效益，具有十分重要的作用。然而，在我国现阶段，效率审计还没有形成系统的理论和方法，其内容零散于经济效益（绩效）审计之中，这对于企业效率的提升和经济效益的提高是极为不利的。因此，有必要系统地研究效率审计的理论结构、基础、目的、主体、对象、程序和方法，为构建具有中国特色地企业效率审计体系提供基础支持。

喻小明博士的专著《企业效率审计研究》，在对国内外效率审计进行比较分析研究的基础上，根据企业效率理论，提出了企业效率审计的三个基础：配置效率、投入产出效率和X效率，为完善我国效率审计基础进行了有益探索。这一研究成果，不仅具有深刻的理论意义，而且具有重要的现实意义。

首先，喻小明博士对企业效率审计的三个基础：配置效率、投入产出效率和X效率进行了比较研究。喻小明博士认为配置效率、投入产出效率是我国企业在市场机制下形成的效率，X效率是组织和动机形成的效率，它们是效率的不同侧面。在进行效率审计时，既要进行配置效率和投入产出效率的审计，又要进行X效率的审

计。因为在企业，X 效率比前两种效率重要得多，企业 X 效率的提升所创造的经济效益远远高于前两种效率带来的经济效益。这对我国企业效率审计有效开展和研究具有基础作用。

其次，喻小明博士对企业效率审计标准进行了研究。他认为，国外的效率审计主要是政府的效率审计，他们的审计标准是政府效率审计标准，而没有企业效率审计标准。我国的经济效益审计标准，主要是政府部门所颁布的涉及经济效益的政策法规，也没有企业效率审计标准。国外效率审计标准是建立在配置效率和投入产出效率基础上形成的，几乎没有考虑 X 效率审计标准的问题。喻小明博士依据资源配置效率理论，投入产出效率理论和 X 效率理论，提出企业效率审计标准，即资源配置效率审计标准、投入产出效率审计标准和 X 效率审计标准。在企业效率审计标准中，强调了企业 X 效率审计标准。企业 X 效率审计标准的提出，填补了我国企业效率审计标准的空白。

再次，喻小明博士对企业效率审计独立性问题进行了研究。国外效率审计的主体是政府审计机关和审计人员，国内的经济效益审计的主体亦是如此，他们代表国家和政府的利益，故他们不能成为企业效率审计主体。传统企业效率审计一般被归结为内部审计范畴。内部审计的独立性相对其他审计种类来说要低得多，而效率审计的主体要求具有较高的独立性。为此，喻小明博士经分析验证后提出企业效率审计应该由注册会计师来进行，只有这样才能提高企业效率审计独立性。而企业效率审计的独立性对企业提升经济效率，提高经济效益具有十分重要的作用。这种分析对企业效率审计的独立性研究有参考作用。

最后，喻小明博士对企业效率审计与国内外绩效审计或经济效益审计进行了比较研究。国外的绩效审计中包含效率审计，但其主要是针对政府效率进行的，其主要的审计目标是为了提高政府效率。我国自 20 世纪 80 年代以来开展的经济效益审计，其主要审计

目标是被审计单位效益高低或盈利大小，几乎没有考虑企业效率审计的问题。企业的经济效率是企业经济效益的源泉。因此，喻小明博士的专著对我国进行企业效率审计具有指导意义，对企业效率审计的理论体系建设起到了加砖添瓦的重要作用。

总之，喻小明博士在借鉴国外经验的基础上，针对我国企业的特点，较系统地、深入地研究了企业效率审计的理论结构，效率审计的基础和标准，效率审计的含义、目的、主体和对象，效率审计的程序和方法，效率审计的质量控制以及效率审计报告及公告等问题，为我国的企业效率审计体系的构建做了有益的尝试。但是，可以说这只是一个良好的开端，许多与企业效率审计理论研究相关的重要问题尚未深入展开，已有的探索结论也仅是一家之言。我衷心希望喻小明博士的专著的出版，能够引起读者对企业效率审计理论和实务的关注和研究。

秦荣生

2011年8月12日

前 言

对企业进行效率审计是一种很好的帮助企业提升效率和提高经济效益的方法。然而在我国，效率审计还没有形成一门独立的学科。本书以企业效率审计为对象，从多角度、多层次进行了深入系统的研究，力求为我国企业效率审计学科的建立提供基础支持。

本书在前人研究的基础上，采用以规范研究为主、实证分析为辅的方法，对以下七个方面进行了研究。

企业效率审计概述。企业效率，传统理论是指企业配置效率和投入产出效率。企业的效率审计是指配置效率和投入产出效率的审计。本书定义的企业效率审计，既包含配置效率审计，投入产出效率审计，还包括 X 效率审计。本书认为绩效审计即“3E”审计，属于政府审计的范畴；经济效益审计主要内容也是被审单位的“三 E”（经济性、效率性和效果性），但其可以是政府审计，也可以是企业内部审计。而企业效率审计只关注企业内部效率问题，适于社会审计，即应由注册会计师进行审计。企业实施效率审计在客观上是必要的。企业效率审计的目的，是为了促进被审计单位改善管理、提高企业的管理水平和各项资源的使用效率。企业效率审计的主体是注册会计师，客体直观来看是企业的产、供、销、人、财、物的配置效率和投入产出效率，但究其实质是对人的管理。人是企业的核心和灵魂，这是 X 效率理论的精华所在。X 效率是一种组织和动机所决定的效率。在企业，这种效率的功能远远大于其

他效率，所以 X 效率也是企业效率审计的重要内容。

企业效率审计的理论结构。企业效率审计离不开审计理论的指导。效率审计的理论基础是受托经济责任理论，效率审计的主要目标是确定或解除被审计单位的受托经济责任。除了受托经济责任理论外，本书还分析了其他与效率审计有关的理论，如信息理论、监管理论、代理理论、冲突理论和保险理论。在效率审计理论基础上，本书探讨了审计理论结构和效率审计理论结构问题。本书采取的审计理论结构模式为：审计本质→审计假设→审计目标→审计规范→审计信息→审计控制；企业效率审计理论结构为：效率审计本质→效率审计假设→效率审计目标→效率审计规范→效率审计信息→效率审计控制。

企业效率审计国内外比较。效率审计在国内外均没有单独形成一门学科。在国外，它包括在绩效审计中；在国内，它包括在经济效益审计中。本书进行了效率审计国内外比较，分别阐述美国、加拿大和澳大利亚等国效率审计的产生发展以及特点，回顾了我国效率审计历史及现状，在此基础上得出一些有益的启示。

企业效率审计基础和标准。企业效率审计基础是企业的配置效率、投入产出效率和 X 效率。企业配置效率的审计只能根据不同的配置资源产生效率的差异来评估其效率的高低；企业投入产出效率审计主要是根据企业投入与产出比率大小来判断效率的高低。而 X 效率审计则要根据企业激励机制是否建立，企业文化建设情况，企业劳动合同完善程度，市场结构对企业生产经营的影响以及企业家才能的发挥如何等因素来确认企业效率的高低。企业进行效率审计的前提是企业应该建有效率评估指标体系。企业效率评估指标体系包括：①企业外部环境层面的指标；②企业文化建设与激励机制层面的指标；③管理人员素质层面的指标；④企业员工效率层面的指标；⑤企业财务状况、资产经营状况和发展能力状况层面指标。

企业效率审计的程序和步骤方法。本书认为企业进行效率审计

的程序应该采用效率审计的结果导向审计程序和效率审计的制度导向审计程序。一个完整的效率审计应经过审计准备阶段、审计实施阶段和审计报告阶段。

企业效率审计的质量控制。本书探讨了企业效率审计质量和效率审计风险问题，指出了影响企业效率审计质量的外部因素和内部因素。在此基础上，本书借鉴国外审计质量控制体系，初步构建了我国企业效率审计质量监控体系，即全面效率审计质量控制体系和审计项目的质量控制体系。

企业效率审计报告及披露。本书在借鉴国外效率审计报告框架内容基础上，指出了我国企业效率审计报告的特点和作用，探讨了我国审计报告制度建立的法规依据、应遵循的原则以及企业效率审计结果公告主要内容，勾勒出我国企业效率审计报告框架内容雏形，分析了我国企业效率审计结果公告的现状及存在问题，并针对问题提出了解决办法。

因笔者水平关系，书中难免有不足之处，敬请读者指正。

喻小明

2011年6月17日

目 录

第1章 绪论	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究目的	9
1.3 文献综述	9
1.4 理论创新及重要贡献	30
1.5 研究方法 & 路线图	32
第2章 企业效率审计概述	35
2.1 绩效审计与企业效率审计	35
2.2 企业效率审计的必要性	40
2.3 企业效率审计的社会环境因素及企业效率 审计目的	43
2.4 企业效率审计的主体	44
2.5 企业效率审计的客体（对象）	46
2.6 本章小结	48
第3章 企业效率审计的理论结构	49
3.1 企业效率审计理论基础	49
3.2 审计理论结构研究综述	56

3.3	企业效率审计理论结构	62
3.4	本章小结	68
第4章	效率审计的国内外比较	69
4.1	美国效率审计	69
4.2	加拿大效率审计	73
4.3	澳大利亚效率审计	78
4.4	我国企业效率审计的现状 & 启示	79
4.5	本章小结	83
第5章	企业效率审计基础 & 标准	84
5.1	企业效率审计的基础	84
5.2	企业效率审计的标准	89
5.3	企业效率评价指标体系	94
5.4	本章小结	100
第6章	企业效率审计的程序 & 步骤方法	101
6.1	企业效率审计的程序	102
6.2	企业效率审计的步骤方法	106
6.3	本章小结	116
第7章	企业效率审计的质量控制	118
7.1	企业效率审计质量	118
7.2	企业效率审计风险	119
7.3	影响企业效率审计质量的因素	121
7.4	国外效率审计质量控制	127
7.5	企业效率审计质量控制体系	129
7.6	本章小结	132

第 8 章 企业效率审计报告及公告披露	133
8.1 企业效率审计报告	133
8.2 企业效率审计结果公告	138
8.3 本章小结	145
参考文献.....	146
后记.....	158

第1章 绪 论

1.1 研究背景

1.1.1 经济背景——企业效率审计是提高企业经济效益的重要手段

进入21世纪,中国的综合国力在世界上已名列前茅。中国企业在世界市场中的竞争力正逐渐得到提升,实力已逐渐增强。然而,中国企业还有许多事情要做,提升企业效率刻不容缓。效率是效益的源泉,效率是企业的生命。要提升企业效率,就必须在重视企业资源配置效率、投入产出效率的同时,重视X效率的提升。X效率是一种组织和动机决定的效率,据有关文献介绍,X效率提升所带来的经济效益要比传统效率提升多得多^[1]。因此,我们在考虑企业效率时,应该多关注企业X效率。

提高企业效率方法很多,其中比较有效的方法之一是进行效率审计,即由注册会计师按照效率审计的标准进行审计^[2a]。因为效率审计是一种对单位时间所产产品数量或完成工作量的审计,这种审计既考虑了传统意义上配置效率的审计,投入产出效率审计,又考虑X效率的审计,审计的结果对企业提高经济效益有直接的促进作用。在我国现阶段强调经济增长方式的转变和经济可持续发展的时候,进行效率审计是非常有必要的。

1.1.2 企业效率理论的发展推动效率审计进步

投入产出效率、资源配置效率和 20 世纪 60 年代以来引起人们广泛重视的 X 效率是目前经济理论和经济管理中最为核心的三种效率，也是经济学家们在理论研究和政策建议中追求的目标^[3]，因为这三种效率是企业效率审计的基础。

(1) 投入产出效率。投入产出效率也被称为生产效率，是指经济活动中投入与产出的比率，该比率越大，投入—产出效率越高，反之则越低。换言之，投入一定时，产量越大，效率越高；产出越小，效率越低，或者说产出一定时，投入越小，效率越高；投入越大，效率越低，投入产出效率计算简单，度量准确，便于理解。因此被广泛应用于企业管理中，用于反映企业在市场经济中的运营效率和在同行业中的竞争地位。

(2) 资源配置效率。资源配置效率从另外的角度来度量资源配置的有效程度。在经济资源稀缺的情况下，既定的资源用来生产什么，生产多少，为谁生产，如何生产等不同的选择会产生不同的配置效率。资源配置效率没有统一的度量标准，无法量化，只能定性描述。如果改变资源的配置方式，能使社会福利或总效益水平提高，则改变后的资源配置效率大于改变前的资源配置效率，这种情况也被称为资源配置的帕累托改善。当有限的社会经济资源的配置不断优化，使企业的福利或总效率达到最大时，资源配置就达到了最优，这种情况也叫资源配置的帕累托最优。此时，任何一种其他方式的资源配置都会降低社会的福利或效用水平，从而降低资源配置的效率。资源配置效率分为两个层次：低级的或局部的资源配置效率，反映有限的资源在家庭和企业内部配置的有效程度，理论上同样可以通过一系列帕累托改善来达到帕累托最优；高级的或全局的资源配置效率，反映有限的资源在全社会范围内配置的有效程度，也可以通过一系列帕累托改善来达到帕累托最优。资源配置效