

经济效益审计

孙福明 编著

42

龙江人民出版社

序 言

经济效益审计,是一篇大文章。作为审计学的一个重要分支,经济效益审计近十多年来被学术界当做重要课题进行了广泛深入的研究,写出了不少论文和专著。在实际工作方面,我国在80年代初成立国家审计机关以来,十多年中在实施财务收支审计的同时,也不断地分别不同行业、不同的资金类别进行了经济效益审计的探索。理论指导实践,实践发展理论。到目前,经济效益审计这篇大文章虽然还是刚刚动笔,但是做为一门学问,已经有了明显的进步,它的内容越来越充实和丰富,理论和实务知识体系越来越完整。

我国正在进行的经济体制改革,目标是建立社会主义市场经济体制,转换国有企业的经营机制,实行现代企业制度,以解放和发展社会生产力,加快社会主义经济发展。而要达到这个目的,必须不断地提高企业的乃至全社会的经济效益,以保证国民经济持续、快速、稳定地发展。讲求经济效益,是所有的企业和整个国家的一切经济活动都必须注重的大事。

开展经济效益审计是审计工作发展的必然趋势。从世界上发达国家审计工作的发展轨迹看,大体上都经历了从财务和合法性审计到经济性和效率性审计或称绩效审计再到计划

项目效果审计的发展阶段。进入80年代以后,最高审计机关国际组织召开的国际审计会议和国际内部审计师协会都对经济效益审计进行过系统地研讨,在许多问题上取得了共识。最高审计机关国际组织在著名的《利马宣言》中指出,审计的目的是:“要及早地揭露背离公共标准、违反原则和法令制度及违背资源管理的效益、效果和经济原则的现象,以便在各种情况下尽可能及早采取措施,使当事人承担责任、赔偿经济损失或采取措施防止重犯,至少也要使今后更难发生。”这个文件还指出,审计的这种目的是以公共资金管理形成的委托关系为基础的。我国经济体制改革,对国有企业提出了建立现代企业制度的方向,现代企业要做到产权明晰,权责分明,政企分开,管理科学。审计起源于受托责任,现代企业制度要求强化作为经济监督的审计监督。因此,不论是国家审计机关还是企业内部审计机构,还有正在蓬勃发展的民间审计组织,都应该提高认识,尽快跟上现代审计发展的步伐,主动地积极地推进经济效益审计工作,以适应社会主义市场经济体制对审计工作提出的新要求。

经济效益审计在推进中要求有系统的完整的理论指导,更要求在审计实务上能够把已有经验进行充分的概括,以便于操作。孙福明副教授编著的这部《经济效益审计》兼顾了这两个方面,在理论上做了比较深入的探讨,从近些年各地的实践中总结了不少新鲜经验,并从生产、经营、销售、供应以及劳动资源、物资资源和企业管理等多个侧面,对经济效益审计实务加以细致的揭示。这无论对审计机关、内部审计机构和社会审计组织的审计工作者、审计研究人员,还是对财经院校审计

专业的师生以及对审计学术有兴趣的各界人士,都有可供研究的价值。希望全省审计界同行在深入贯彻《中华人民共和国审计法》的过程中,重视经济效益审计,为经济发展做出更大的贡献!

田 荣

1995年5月

经过多年审计科学的教学与实践活动,深感依自己所思所想独立撰写一部稍有特点的《经济效益审计》的必要性和紧迫性。今天这部自酝酿提纲到正式出版的在近四年的时间里几经断续几近夭折的《经济效益审计》终于与亲爱的读者见面了!也正是这一期间,我们伟大的社会主义祖国的经济体制发生了有史以来最为深刻的变革——确立了建立社会主义市场经济体制的目标。与此相适应,在财政经济领域实施了一系列极其重要的改革,例如,以颁布并实施《企业财务通则》和《企业会计准则》为标志的财务管理与会计核算模式性的转换;实施新税制;颁布并施行《中华人民共和国审计法》,等等。这些改革虽然给本书的面世增加了一些周折,但更为重要的是为本书赋予了旺盛的生命力,使本书的内容得以完全按照新的规范来撰写。

经济效益问题是社会主义经济建设的核心问题,不断提高经济效益是一切经济工作永恒的主题。在经济越发展越需要加强监督已成共识的今天,具有着高层次经济监督地位的审计监督,自然应该充分发挥其职能作用,为促进经济效益的提高做出应有的贡献。而各级各类审计机关(机构)为促进提

高经济效益做出贡献的有效途径之一^①,就是在完成财政、财务收支审计任务的同时大力开展经济效益审计。《中华人民共和国审计法》在其总则中规定,审计机关对国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门、国有的金融机构和企事业单位的财政收支、财务收支的真实、合法和效益,依法进行审计监督。因此,不论从哪一角度上看,经济效益审计,不仅不应因经济体制改革的深入发展而有所削弱,反而更应大力加强。经济体制改革的重要目的之一,也是要全面提高宏观和微观的经济效益。这些因素也是使本书赖以克服困难最终面世的原动力之一。

现代审计以经济效益审计为主要标志。经过审计学术领域十多年来的潜心研究,已有许多经济效益审计著作问世。本书以体例新颖但不刻意追求新颖,便于操作但又不落俗套为出发点,所体现的特点在于:对经济效益审计理论与实践阐述与介绍纵向上的板块式结构——全书分为上、下两篇,上篇用于阐述经济效益的基本理论,下篇用于介绍经济效益审计实务;对经济效益审计理论与实践阐述与介绍横向上的全面、系统——从经济效益及其审计的涵义到经济效益审计的评价标准体系和方法体系,从生产经营活动成果及其形成过程的审计到资源利用及管理效益的审计;对经济效益审计理论与实践知识阐述与介绍的密切联系实际——阐述经济效益审计基本理论力求结合社会实际,介绍经济效益审计实务紧密围绕经济效益的基本涵义,并与社会生产实践相结合。这些特点使本书既可以作为高等财经院校审计专业同名专业必修课的教材,也可以当作广大会计、审计工作者自修读本。

本书在编写出版过程中,非常荣幸地得到了一些部门和专家的大力支持。如自酝酿编写提纲到完成书稿的全过程,始终得到郭雅彬副教授的亲切关怀,本书的编写提纲得到了已故的李健青教授的亲切指导,编写出版过程中得到黑龙江财政专科学校教务处大力帮助,审计学界老前辈田泰同志于百忙之中抽时间为本书作序。在此,一并表示衷心的感谢。

由于作者水平的限制,使本书难免存在不当之处,甚至是谬误,恳请读者批评指正。

孙福明

1995年5月31日

目 录

上篇 经济效益审计基本理论

第一章	经济效益审计的涵义	(3)
第一节	经济效益审计的基本概念.....	(3)
第二节	经济效益审计的由来	(25)
第三节	经济效益审计的范围	(32)
第四节	经济效益审计的特征	(39)
第二章	经济效益审计评价标准体系	(46)
第一节	经济效益审计评价标准体系概述	(46)
第二节	经济效益审计的一般评价标准	(60)
第三节	物质生产部门经济效益审计评价标准	(66)
第四节	非物质生产部门经济效益审计评价标准	(81)
第三章	经济效益审计方法体系	(88)
第一节	经济效益审计方法体系概述	(88)
第二节	经济效益审计的实施方案	(98)
第三节	经济效益审计的评价方法.....	(117)
第四章	经济效益审计的技术方法	(125)
第一节	经济效益审计技术方法的涵义.....	(125)

第二节	用于预测项目审计的技术方法·····	(128)
第三节	用于决策项目审计的技术方法·····	(135)
第四节	用于计划控制项目审计的技术方法·····	(159)
第五节	用于分析项目审计的技术方法·····	(171)

下篇 经济效益审计实务

第五章	生产经营活动成果的审计·····	(184)
第一节	生产经营活动成果审计概述·····	(184)
第二节	利润额的审计·····	(187)
第三节	利润率的审计·····	(200)
第六章	销售环节的审计·····	(206)
第一节	销售环节审计概述·····	(206)
第二节	销售计划及其完成情况的审计·····	(207)
第三节	销售合同执行情况的审计·····	(213)
第四节	销售服务、销售方式和促销活动的审计·····	(218)
第五节	市场观念、市场占有、市场战略和策略的 审计·····	(220)
第六节	销售预测的审计·····	(224)
第七章	供应环节的审计·····	(233)
第一节	供应环节审计概述·····	(233)
第二节	采购环节的审计·····	(234)
第三节	储备环节的审计·····	(241)
第八章	生产环节的审计·····	(247)
第一节	生产环节审计概述·····	(247)

第二节	生产计划编制、生产组织和工艺流程、生产定额管理的审计.....	(248)
第三节	生产计划执行结果的审计.....	(253)
第四节	产品组合和新产品开发的审计.....	(267)
第九章	劳动资源利用效益的审计.....	(276)
第一节	劳动资源利用效益审计概述.....	(276)
第二节	劳动资源利用状况的审计.....	(278)
第三节	劳动资源利用效益潜力的审计.....	(300)
第十章	物资资源利用效益的审计.....	(304)
第一节	物资资源利用效益审计概述.....	(304)
第二节	原材料利用效益的审计.....	(306)
第三节	能源利用效益的审计.....	(314)
第四节	固定资产利用效益的审计.....	(319)
第五节	资源最佳利用效益的审计.....	(336)
第十一章	管理效益审计.....	(344)
第一节	管理效益审计的涵义.....	(344)
第二节	管理职能的审计.....	(348)
第三节	管理素质的审计.....	(352)

上 篇

经济效益审计基本理论

经济效益审计是审计科学的重要组成部分。审计科学的演进史和西方某些发达国家的审计发展史表明,经济效益审计是审计发展的必然结果。经济效益审计的出现和实际开展的结果,对于审计理论与实践产生了重大的影响。大量的经济效益审计实例表明,经济效益审计不论是以单独立项的形式进行,抑或以常规的财务审计向经济效益延伸的所谓“延伸审计”的方式进行,它对于减少损失浪费、加强经营管理和提高经济效益等都起到了十分重要的作用。研究和开展经济效益审计,对于加速我国审计工作的现代化进程,改变多年来制约国民经济发展的经济效益不高或增长速度缓慢的状况,帮助企业摆脱困境等方面,都具有着十分重大的现实意义和深远的历史意义。

本篇将主要论述经济效益审计的基本理论问题,具体包括经济效益与经济效益审计的涵义,评价经济效益的原则与经济效益审计评价标准体系,经济效益审计的方法体系等三大部分的内容。

第一章 经济效益审计的涵义

第一节 经济效益审计的基本概念

一、社会主义经济效益的涵义

经济效益问题是社会主义经济建设的核心问题。不断提高经济效益是我国社会主义经济建设的必由之路。具有高层次经济监督地位的审计监督工作,在完成好财政、财务审计和财经法纪审计的基础上,应逐步增加对经济效益问题的监督与评价,即开展经济效益审计工作。正确理解社会主义经济效益的涵义,对于全面了解经济效益审计的概念,特别是卓有成效地实施经济效益审计是十分必要的。

(一)经济效益的概念

经济效益是社会主义经济学科的一个核心概念。马克思曾经指出:“真正的财富在于用尽量少的价值创造出尽量多的使用价值,换句话说,就是在尽量少的劳动时间里创造出尽量丰富的物质财富。”(见《马克思、恩格斯全集》第26卷,第281页)恩格斯在评价资产阶级经济学家关于生产费用与效用的观点时提出:“价值是生产费用对效用的关系。价值首先是用来解决某物品是否应该生产的问题,即这种物品的效用是否能抵生产费用的问题。只有在这个问题解决之后才谈得上运用价值来进行交换的问题。如果两种物品的生产费用相等,那

末效用就是确定它们的比较价值的决定性因素。”(见《马克思、恩格斯全集》第1卷,第605页)生活在资本主义时代的马克思和恩格斯不可能系统地论述我们今天所论述的经济效益的概念,但是在上述论述中实际上已经包含了有关经济效益的本质问题。因此,我们研究社会主义经济效益的概念就必须遵循马克思、恩格斯的上述有关论述。

物质资料的生产是人类社会赖以存在和发展的基础。因此,任何社会的人们在任何时候都要关心和研究经济效益问题。其差异只是不同社会及其人们关心与研究的角度、程度、方式及提高经济效益的目的与手段不同而已。根据马克思与恩格斯的论述,经济效益的概念可以概括为:经济效益是指在生产和再生产活动过程中占用与消耗资源对于占用消耗资源所形成的有用成果的比例关系。人类从事任何经济活动,都必然要投入一定数量的劳动力,占用一定数量的厂房、设备等各种劳动工具(即各种固定资产),消耗各种原材料、燃料等劳动对象,即表现为占用和消耗一定数量的资源;人类从事的经济活动均以创造出一定数量的社会成果为目的。因此,这两个方面的比较便构成了经济效益概念的核心。用公式表示,即:

$$\text{经济效益} = \frac{\text{有用成果}}{\text{资源占用} + \text{资源消耗}}$$

如果将上述公式中的资源占用与消耗理解为投入,则其有用成果即可以理解为产出。但必须强调的是,这里的产出必须是符合社会需要的产出。假冒伪劣产品、残次滞销产品等都不应考虑在内。社会主义的生产目的是满足人民群众日益增长的物质文化生活需要,因此,能否满足这一需要,应该成为

衡量社会主义经济效益的根本标志。

经济效益是生产与再生产过程中的客观存在。产出的有用成果大于投入的各种经济资源,即表现为正效益;反之,则表现为负效益。讲求经济效益就是人们利用各种手段,以各种形式扩大投入与产出这一比例关系的比值。其具体形式包括:(1)减少投入而取得等量的产出;(2)投入不变而产出增加;(3)产出与投入同时增加,但前者的增长幅度大于后者的增长幅度;(4)投入与产出分别在原基础上同时减少,但投入的减少幅度较大。

(二)经济效益的特征

作为人类社会生产与再生产过程中的客观存在,经济效益也具有着自然与社会的双重属性。其自然属性表现在任何社会形态均关心劳动所得与所费的关系;其社会属性则展示了在不同的社会形态下经济效益的本质特征。社会主义经济效益的本质特征是:

1. 经济效益存在领域的广泛性

经济效益不仅存在于物质生产领域,非物质生产领域也存在经济效益问题,只是存在于物质生产领域的经济效益比较直观。如工业、农业、建筑业等物质生产领域的投入即其占用、消耗的劳动资源和物资资源,其产出表现为工农业产品和已完成的建设项目等等。占用、消耗的资源越少,产出的有用成果越多,表明其经济效益就越高;反之,则越低。非物质生产领域同样也存在经济效益问题,只是其表现形态有别于物质生产领域的经济效益而已。在非物质生产领域,如各级政府机关、事业单位等,均是通过使用国家的经费拨款来完成一定的

事业发展和行政管理工作任务的。其所使用的行政事业经费，即相当于投入的经费；其所完成的行政事业管理和事业发展任务即相当于产出。如医院治愈出院的病人数量，学校培养毕业的合格人才等等。行政事业单位以较少的经费开支，完成较多的行政事业发展任务，便是非物质生产领域提高经济效益的具体表现。若将物质生产领域的经济效益的提高简单地概括为“少投入、多产出”，则非物质生产领域的同类性质问题便可以简单地概述为“少花钱、多办事、办好事”。

2. 宏观经济效益与微观经济效益的一致性

经济效益具有宏观与微观之分，即经济效益不仅存在于直接从事生产经营活动和事业发展活动的企业、事业单位这一微观的范围，也存在于一个系统、地区、行业，甚至整个国民经济活动的宏观范围。由此可见，微观的经济效益主要是指某一地区、局部或基层单位的经济效益；而宏观的经济效益则通常是指与诸多微观经济效益有着密切关系的较大范围的经济效益。微观经济效益是宏观经济效益的基础，宏观经济效益是微观经济效益的总和。微观经济效益作用着宏观经济效益的程度，宏观经济的协调发展又直接影响着微观经济效益的状况。宏观经济效益与微观经济效益的一致性，是社会主义经济效益的最本质的特征之一。

3. 经济效益内涵的丰富性

经济效益具有着丰富的内涵。首先，经济效益既包括经济活动当期可实现的效益，也包括某项经济活动可以在以后一个时期内可以连续受益的效益。例如，引进先进技术、开发新产品和岗位培训等，既可以从开发新产品中直接于其当期受

益,又可以从引进技术和岗位培训中为以后的发展积累后劲,其效益可以延续至一个相当长的时期。其次,经济效益既包括由经济活动主体直接受益的效益,也包括由非经济活动主体间接受益的效益。例如,哈尔滨市城市建设部门根据市人大九届六次会议确定的城市改造和建设目标,经过精心策划,严密组织,预计总投资将达到十亿元以上,以“483211”为重点工程的建设项目已完成并投入使用。这一以“气、房、水、路”为重点,包括哈依煤气工程一期工程中4项工程,综合开发、改造8片危棚区,3个水厂的改造扩建,2项道桥建设,火车站前广场改造工程,以及马家沟河的继续治理在内的概称为“483211”工程的大型市政建设项目的完工并投入使用,其受益单位何止几千、几万,其受益人又何止几十万,其受益范围又何止哈尔滨市。

4. 经济效益与非经济效益的统一性

人们从事社会生产和再生产活动,其结果通常可以涉及到多方面的效益。这些效益按其是否可以利用价值尺度来计量,可以分为经济效益与非经济效益。其中凡是可以利用价值尺度计量的效益均属于经济效益的范畴;反之,凡是不能以价值尺度计量的效益,即为非经济效益。例如,新闻出版、文化艺术、大众传播媒介等单位的业务活动,对于社会主义精神文明建设和提高人们的思想水平有着极大的影响,客观上存在着社会效益大小的问题;工业生产中的排污和农业生产中大量使用强力杀虫剂等,将会对社会的生态环境产生严重的影响,同样也存在着社会效益问题。由社会主义的生产目的所决定,社会主义的经济效益必然是经济效益与非经济效益的统一。