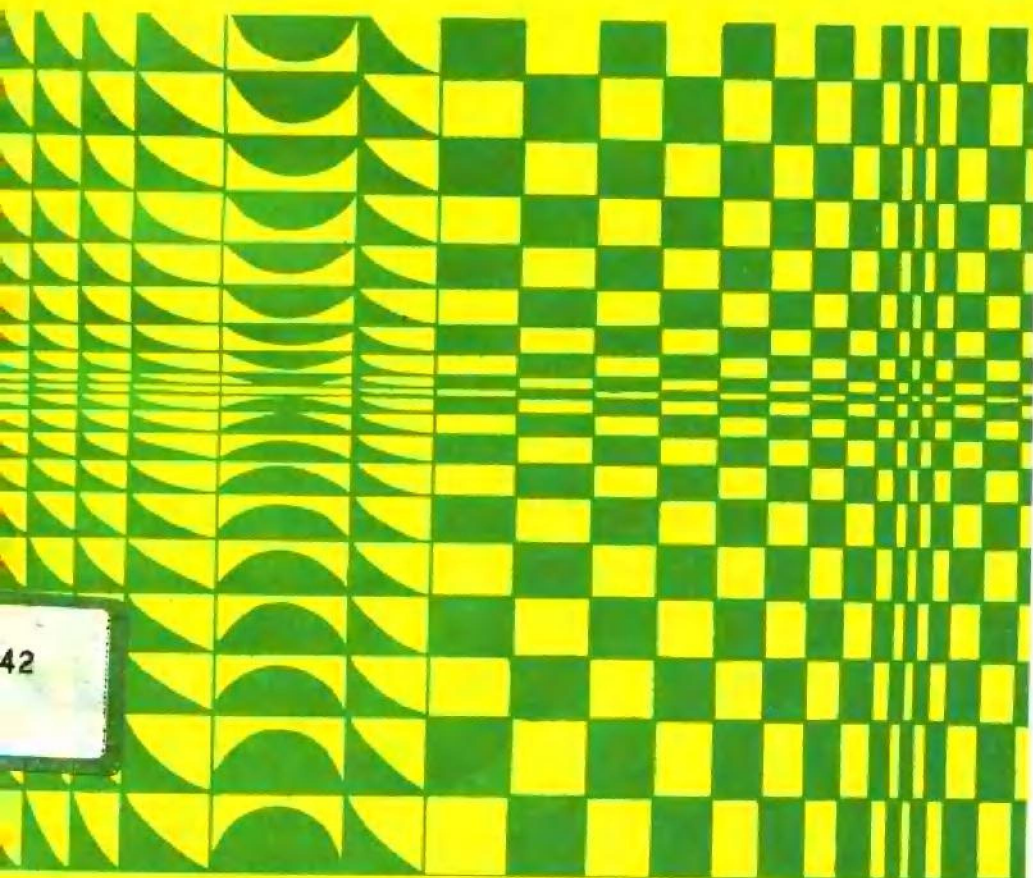


XIANDAIJINGJIXIAOYISHENJI

# 现代经济 效益审计

李凤鸣 陈 东主编

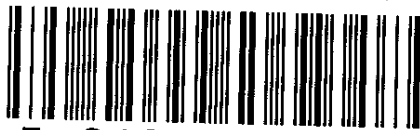


42

95  
F239.42  
5  
2

# 现代经济效益审计

李凤鸣 陈 东 主编



3 0127 0375 1

中国商业出版社



122063

(京)新登字 073 号

责任编辑：卢化仁

封面设计：于清良

## 现代经济效益审计

主 编：李凤鸣 陈 东

参著者：李凤鸣 陈 东 卢化仁

曾鹏飞 王永霞 王美兰

\*

中国商业出版社出版发行

(邮编 100053 北京广安门内报国寺 1 号)

新华书店科技发行所经销

北京昌平百善印刷厂印刷

\*

850×1168 毫米 32 开本 10.875 印张 283 千字

1993 年 11 月第 1 版 1993 年 11 月第 1 次印刷

印数：1—5000 册 定价：8.00 元

ISBN 7-5044-1671-1/F·1081

## 内容提要

内部审计要以效益审计为本，国家审计要向绩效审计延伸，社会审计要拓宽管理咨询业务，经济效益审计无疑是现代审计发展的方向。

为适应市场经济发展的需要，《现代经济效益审计》一书，全面论述了经济效益审计的涵义、沿革、特征、内容、标准、方式、程序和方法；重点阐述了企业业务经营审计、管理过程审计、管理部门审计及行政事业单位的绩效审计。

# 目 录

|                           |       |
|---------------------------|-------|
| <b>第一章 经济效益审计概论</b> ..... | (1)   |
| 第一节 效益审计的涵义.....          | (1)   |
| 第二节 效益审计的沿革.....          | (9)   |
| 第三节 效益审计的特征 .....         | (28)  |
| 第四节 效益审计的内容 .....         | (37)  |
| 第五节 效益审计的标准 .....         | (53)  |
| <b>第二章 经济效益审计方法</b> ..... | (69)  |
| 第一节 效益审计组织 .....          | (69)  |
| 第二节 效益审计程序 .....          | (78)  |
| 第三节 效益审计方法模式 .....        | (93)  |
| 第四节 效益审计调查方法.....         | (102) |
| 第五节 效益审计一般检查方法.....       | (118) |
| 第六节 效益审计特殊检查方法.....       | (134) |
| 第七节 效益审计评价方法.....         | (147) |
| <b>第三章 业务经营审计</b> .....   | (158) |
| 第一节 经营审计概述.....           | (158) |
| 第二节 企业能力审查.....           | (164) |
| 第三节 经营前期审计.....           | (173) |
| 第四节 经营过程审计.....           | (182) |
| 第五节 经营结果审计.....           | (202) |
| 第六节 经营环境审计.....           | (210) |
| <b>第四章 管理过程审计</b> .....   | (219) |
| 第一节 管理过程审计概述.....         | (219) |

---

|            |                        |              |
|------------|------------------------|--------------|
| 第二节        | 计划过程审计.....            | (230)        |
| 第三节        | 组织过程审计.....            | (239)        |
| 第四节        | 领导过程审计.....            | (251)        |
| 第五节        | 控制过程审计.....            | (262)        |
| <b>第五章</b> | <b>管理部门审计.....</b>     | <b>(277)</b> |
| 第一节        | 管理部门审计概述.....          | (277)        |
| 第二节        | 生产经营部门审计.....          | (283)        |
| 第三节        | 保障部门审计.....            | (298)        |
| 第四节        | 综合管理部门审计.....          | (311)        |
| <b>第六章</b> | <b>行政事业单位绩效审计.....</b> | <b>(325)</b> |
| 第一节        | 绩效审计概述.....            | (325)        |
| 第二节        | 行政单位绩效审计.....          | (331)        |
| 第三节        | 事业单位绩效审计.....          | (336)        |

# 第一章 经济效益审计概论

## 第一节 效益审计的涵义

经济活动的经济效益是经济效益审计的对象。要明白什么是经济效益审计，就应先了解什么是经济效益。

### 一、经济效益的涵义

从审计角度看，“效益”一词，主要是针对业务经营的经济性、成本效益以及经济效益而言的。在特定的管理活动或一个组织的业务经营活动中，它所利用的资源与其产生的结果两者之间的关系，达到合适的绩效规则或标准的程度，即为“效益”一词所表达的涵义。经济活动中投入和产出的比例关系，即为经济效益。也有认为经济效益就是已经实现的投入产出增值的价值表现；或认为企业活动的效果性、经济性和效率性即为经济效益。在表述上虽然不尽一致，其内涵却都包括了投入和产出的比例关系，不比较，无法确定其是否增值，也无法考察其效果性、经济性和效率性。从广义上说，投入乃是耗费，产出即为得益。从事任何经济活动，一方面要投入劳动，另一方面又有产出成果，把它们进行比较与评价，就可以发现，产出要么大于投入、或者与投入相等、或者小于投入，表现为正效益、无效益或负效益。

一切社会活动的最终目的，都是为了提高经济效益，就是要以尽量少的活劳动消耗和物化劳动消耗，创造出更多的符合社会需要的物质财富。在物质生产领域，投入表现为劳动占用和劳动耗费，产出则表现为劳动成果，即产品。劳动占用和劳动耗费越少，劳动成果越多，经济效益就越高。对一个企业来说，有没有

经济效益，主要看两点：一是生产出来的产品是否符合社会需要；二是产品出卖后的收入，能否补偿其产、销所消耗的活劳动和物化劳动而有余。生产符合社会需要的产品是实现经济效益的先决条件，销售则是实现经济效益的唯一途径；产品虽优，如果卖不出去，那也就没有什么经济效益可言。再者，所有能卖出去的产品也不一定均有经济效益；收入大于所耗，才有经济效益；收入等于所耗，则无经济效益；而收入小于所耗，只有负经济效益。因此，产品的有用性与可售效用，不能和经济效益等同。物质生产部门，其经济效益的特征是：消耗、占用与产出成果之间存在着明显的对应性，可以用线性代数计算出其期望值；产出成果一般都可以用货币计量；经济效益的提高表现为社会再生产价值总量的增加量。如果从绩效审计的目标看，非物质经营领域，同样存在着效益问题，表现为少花钱，多办事。非物质经营部门，其劳动成果虽不能直接地表现为经济收入，但同样是社会所需要的“产品”，其经济收入有一定的滞后性；但从社会管理的平均水平，可以衡量出其所耗的经济性以及成本的效益。对于非物质经营部门来说，单项成果耗费越低，或花同样的钱能办更多的事，其经济效益就越高。非物质生产部门，其经济效益的特征是：消耗、占用与成果之间对应关系模糊，也无法计算出其期望值。成果无法以货币计量；经济效益的提高往往表现为耗费与战用的节约量，或者是服务数量增加和服务质量的提高。

有人认为经济效益就是利润，利润也就是经济效益。这种看法是片面的。经济效益和利润虽然是相互联系的两个概念，但其内涵却不相同，绝不能简单地等同起来。“利润”总是和企业相联系的，利润代表一个企业的直接经济效益，不能代表间接的、社会的经济效益；企业利润是按照会计制度的规定计算确定的，它强调会计计量和实现原则，按计算期将收入与成本费用进行了合理的配比，以计算出投入和产出相比之差。经济效益的涵义，既

包括受益者当期已实现的效益，也包括当期创造而由后期受益的潜在效益；既包括创造者的受益，也包括非创造者的受益。因此，经济效益所包括的投入和产出的内容广泛得多，而且不象利润那样直接受价格因素的影响。如果简单地认为经济效益就是企业利润，那就体现不出技术突破、产品开发、科学研究、智力投资等重大措施所带来的长期经济效益，一定会导致经营者竭泽而渔；同时，也不能确切地反映因改善产品性能，提高产品质量，降低产品的使用成本，延长产品寿命周期等而带来的不直接属于生产者的经济效益，这就会导致经营者不顾及社会效益而损害企业形象。由于利润受价格影响，在价格体系不合理的情况下，利润并不能反映企业的真正成绩。只有在同时照顾企业间接效益和社会效益的前提下，其利润率的高低，才能真正标志对国家和人民贡献大小。利润只是度量企业微观效益的一个根本的最直接的依据，但不能代表企业的全部经济效益。

## 二、经济效益审计的涵义

国外实行效益审计已有二、三十年历史，由于各国的具体情况及效益审计的发展过程各不相同，对其叫法也不一样，诸如经营审计、管理审计、经营管理审计、绩效审计、价值为本审计、经济与效率审计、项目成果审计、以及“3E”审计等等。我国自1983年恢复审计制度后，就把审计划分为三大类，即财政财务收支审计、财经纪律审计和经济效益审计；并在《审计条例》第十三条中规定，国家审计机关在自己审计范围之内，对“与财政、财务收支有关的各项经济活动及其经济效益”进行审计监督。在《内部审计工作的规定》中，对内部审计机构的任务也有类似规定。但究竟什么是经济效益审计，却众说不一。有的认为，效益审计是由审计部门对财务收支发生的损失浪费进行的检查，其目的在于堵塞漏洞、改进管理、提高效益；有的认为是对投入与产出、所失与所得进行比较，其目的在于查明差异因素，消除差距，谋求

提高效益；还有的认为，效益审计是对生产力要素的合理组织与有效利用所进行的评价，其目的是在发掘提高经济效益的潜力。上述三种观点既不明确，又无完整地阐述经济效益审计的涵义，更重要的是没有根据审计活动有别于一般业务活动的特点，来探讨经济效益审计的涵义。

无论从理论上或是实务上看，审计部门是监督部门，审计活动是一种独立性很强的经济监督活动。审计是一种“证实行为”，其行为过程是：明确每一审计项目的目的，取得充分而有效的证据来证实审计目的，然后进行评价，并作出审计结论。在这个过程中应注意的要点是：审计必须经过授权（或委托）；必须确定审计项目，所确的每个审计项目，不仅要有立项依据，而且要有明确的审计目的；必须制定必要的审计程序和运用适当的审计方法，以便有效地搜集证据，形成审计结论；必须认真分析审计证据的可靠性、足够性以及和审计目的的相关性；将查明的事实与审计标准对照，以评价和证实审计目的的实现状况，并引出审计结论。由此可见，审计不是一种管理活动，而是属于监督活动中的一种证实行为。一般来说，审计的证实行为，一是用于鉴别，如鉴别财务收支的真实性与合法性；二是用于衡量，如衡量经济活动的经济性、效率性与效果性。效益审计就是对效益性所作的证实，在证实效益优劣的基础上，去进一步发掘提高经济效益的潜力。

无论审计工作出于什么样的目的，使用什么样的名称，归根结蒂都与财务责任性的概念联系着。财务责任性概念有积极与消极两个方面，因而，审计的目的也有积极与消极两种类型。财务责任性的积极方面和审计的目的就是改进工作；财务责任性的消极方面和审计的目的就是在于确定和查证各种资源是否用于指定的形式和目的，也就是是否真实和合法。外部审计人员在很大程度上进行着消极方面的财务审计；而内部审计人员则将会更多地从事积极方面的经济效益审计。审计的基本内容，是审查经济活

动的真实性、合法性和有效性。财务审计主要是查明财务收支活动的真实性和合法性；而经济效益审计则主要是查明经济活动的有效性，其直接目的是为了改善经营活动，提高经济效益。

经济效益审计是审计的一种类别，同样是一种社会实践活动。它是以审查和评价实现经济效益的程度和途径为内容，以促进经济效益提高为根本目的所实施的一种审计。其定义可以表述为：经济效益审计是由被授权或被委托的审计人员，对被审计单位（或项目）经济活动的经济性、效率性、效果性，进行审查反证、评价与报告，以促进改善经营管理，提高经济效益的一种独立性经济监督活动。该定义包含的要素是：

1. 主体 审计主体是指执行审计的机构和人员。经济效益审计的主体包括国家审计机关、内部审计机构、社会审计组织等独立的审计组织或独立的审计人员。现代经济效益审计虽然以企业内部审计机构和中、小型企事业中独立的审计人员为主，但并不排斥国家审计机关和社会审计组织也是其审计主体的组成部份。政府的绩效审计还是以政府审计机关为其审计主体。只要有单位委托，社会审计组织同样能承担经济效益审计。值得指出的是，无论什么样的审计组织或个人，均要接受授权或委托，才能从事经济效益审计工作；内部审计部门也不例外，它们要接受国家和企业的授权才能从事该项工作。审计组织以外的机构或人员，如财政税务机关、企业财务会计部门、财政专管员等，即使审查的目的、内容、方法等相似于经济效益审计，但也不能称之为经济效益审计，只能叫做检查分析活动，因为他们没有国家授予的法定资格。

2. 客体 审计所要审查考察的客体是指审计的对象。如果把经济效益审计的客体限定为企业内部被审计的单位或部门，那是片面的。现代经济效益审计的客体，从范围上讲，它不仅包括物质生产部门，还包括非物质生产部门，即包括企事业单位和政府

各部门；从具体对象上讲，包括经济资料、各种管理资料所反映的被审计单位的业务经营活动、管理活动及其结果。现代经济效益审计具有广泛的应用范围，它适用于生产、交换、分配和消费在内的一切经济活动；适用于被审计单位的所有管理部门与管理过程及其结果。因为不论什么样的单位或什么样的管理过程，均存在有经济性、效率性与效果性问题，均存在有影响效益的因素和有待于提高效益的问题。

3. 方法 根据经济效益审计的特定目的，除应用一般审计程序和方法外，还应采取为其目的服务的专门程序和方法。对经济效益审计的程序，特别强调，要有选择地确定其审查对象、评价标准，搜集行为证据；要有针对性地进行事实与标准比较，对效益高低、经营优劣作出适当的评价，并做出审计结论，向审计委托单位和被审计单位，提出改善经营管理的意见或建议。对经济效益审计的方法，特别应强调分析方法和评价方法的应用。

4. 目的 经济效益审计的根本目的，是在评价以往经济效益高低及经营管理优劣的基础上，寻找进一步改善经营、提高效益的途径，充分发掘节约耗费、提高效率和促成管理目标实现的潜力。

5. 性质 经济效益审计仍然是具有独立性的一种经济监督活动，主要在于发挥审计的建设性作用。经济效益审计，通过其证实行为，来衡量被审计单位（或项目）的效益程度，进而证实有关部门或个人履行经济责任的情况，以体现其监督职能。

我国规定对企业生产经营成果、基本建设效果和行政事业单位的资金使用效果要进行审计，籍以评价其经济效益的高低，经营情况的好坏，进一步揭示与开发提高经济效益的潜力与途径。为了对业务经营活动及各项管理活动的经济性、有效性程度进行评价，经济效益审计离不开对部门或个人处理业务经营的适当性、经济性、有效性及履行职能的绩效性进行检查和评价。

为了更好地掌握现代经济效益审计的内涵,对国外出现的一些类似的审计概念也应有所了解。“3E”审计,是指经济性审计、效率性审计和效果性审计。对财务支出是否节约或浪费所进行的审计,称之为经济性审计。所谓经济性,是指以最低的支出和耗费,开展经营活动,尽可能做到节约,避免浪费。通过经济性审计,可以揭示被审计单位财政财务活动的恰当程度及其遵纪守法情况。效率性审计,主要是指对投入与产出之间的关系所进行的审计。通过这种审计,籍以评价成本与成果情况,判明被审计单位的经济活动是否经济有效。其审计的主要内容是:查明被审计单位在管理和利用资源上是否经济有效;查明不经济、低效率的原因;检查是否遵守有关提高效率的法规等。效率性审计,最终要揭示被审计单位管理结构的合理性和管理职能发挥的有效性,进一步寻求有利于提高效率的办法和措施。由于这种审计主要采用货币计量单位,以价值的形式计算比较,所以亦称之为价值审计。效果性审计,是指对计划目标完成情况所进行的审计,即审查产出是否达到了预期的效果,是否获得了理想的效益。效果性审计也称为经营审计或经济效果审计及项目审计(绩效审计、项目结果审计)。经营审计,一般称之为业务经营审计,它是对企业供、产、销等业务经营活动进行的审核检查,评价经济活动和利用生产力诸要素的具体方式及手段的有效性,籍以进一步挖掘潜力,提高经济效益的一种审计。管理审计,则是审核检查管理能力和水平,评价管理素质的一种经济效益审计。虽然业务经营审计和管理审计其根本目的是一致的,但它们的侧重点却不相同:业务经营审计,主要审查物质条件和技术条件,具有直接性;管理审计,主要审查管理组织机构的合理性和管理机能的有效性,籍以促进生产力各要素的有效配合,具有间接性。经营审计一般是由内部审计产生的,它是业务审计的扩大化形式;管理审计产生于20世纪30年代,应用于60年代至70年代,它是从财务审计

和内部审计发展而来的，其范围和技术更趋于综合性、绩效性与管理性。美国有关教科书在描述“经营管理审计”时指出，它是对一个组织机构在其管理部门监督下，开展经营业务的效益性、效率性和经济性加以评估，以及把评估结果与改进建议一并向主管者报告的系统过程。经营管理审计的目标在于提供用于评估一个组织机构经营成绩的手段，还可以提出改进建议，以提高工作效率。在最高审计机关第十二届国际会议的总声明中指出：除了合规性审计，还有另一种类型的审计，它涉及对公营部门管理的经济性、效率性和效果性的评价，这就是绩效审计。加拿大提出的全面审计（综合审计）的内容是对企业是否以经济有效的方式管理和使用其他资源（指人力、动力、财力），即所花的钱是否有价值而言的。菲律宾审计委员会对“业绩审计”所界定的含义是：对政府机构的各项活动评估其有效性、效率性以及是否经济。对“管理审计”所下的定义是指对完成既定目的、目标和对象的管理有效性，以及它选用方法的效率和经济性所进行的一种审查和评价。瑞典规定政府部门的效益审计分为目标分析、制度审计及经营审计等三部分。目标分析，是检查政府机构执行政府为其活动制订的总目标。检查包括机构的长期计划，与外界的联系，检查活动对外界的作用；制度审计，是检查机构的资料制度和控制制度，及其组织结构和其它管理职能；经营审计，是审查实际成果，包括机构使用其资源的方法及效率的进展情况等。

现代经济效益审计工作，对于企业的管理当局和政府行政领导来说，是他们想做而没有时间和精力去做的管理工作。因为他们对保护性控制失去了浓厚兴趣，最讨厌审计人员的挑剔，只有在防护性的措施和控制有助于节约地、有效地经营时，他们才有兴趣。现代经济效益审计，正是审计人员关心了这些领导者和管理者所最感兴趣的问题，并对这些活动及有关控制进行观察和评价，而且持有一种探讨、分析和思维的态度，特别受到他们的关

注和欢迎。开展现代经济效益审计,有利于促进国民经济各部门、各企事业单位以及各级政府机关和科研单位适应市场经济发展的需要,促使他们为达成各自的管理目标,围绕提高经济效益和工作效率而不断地改进工作,加强内部控制,实现最佳管理。开展现代经济效益审计,也有利于加强宏观控制,促进微观搞活,既有利于促进国家财政收支计划及目标的实现,也有利于改善社会主义经济各方面的关系,维护正常的经济秩序。

## 第二节 效益审计的沿革

审计产生的前提条件,是在受托管理、受托经营下经济责任的确定;或者说审计产生于授权管理。实施审计监督,无非是为了审查评价受托者所负经济责任的履行情况,进而确认、解脱其经济责任,籍以确保其经济责任的履行。因而,任何审计的总体目标都是为了评论经济责任。由于各类审计所涉及的对象和内容不同,其具体目标也不一样,传统的财务审计,主要是对被审计人所负的财务(会计)责任进行审查和评价;而经济效益审计,则是对被审计人在生产经营管理诸方面所负的经济责任履行情况进行评价。20世纪下半叶,由于经济竞争日趋激烈,为了加强对经济的管理和监督,审计人员仅仅评价被审计人应负的财务责任,已不能满足委托者的需要了,还必须审查与评价被审计人在经营管理中是否讲求经济、效率与效果,也就是说,审计的范围已涉及到非会计或非财务事项的领域,则已跨入整个经营管理领域。

不少审计专家把审计的产生和发展分为两个阶段,即传统审计阶段和现代审计阶段。有的认为,本世纪20年代至30年代,内部控制系统的完善和运用,标志着现代审计的产生;有的认为,本世纪40年代,经济效益审计的出现,标志着现代审计的诞生;还有的认为,现代审计制度的框架形成于19世纪末20年代初,因

为那时候，无论是民间审计、内部审计或国家审计，其方法、范围、任务、程序和机构，均渐已定型，初步成为现代意义上的审计制度。国内一些专家认为，现代审计的发展又可分为三个层次，有的认为可分为财务审计、作业审计和管理审计；有的认为可分为财务审计、经营审计、管理审计和业绩审计、经济效益审计（绩效或综合审计）。尽管分法不同，其本质含意却是一致的，这说明了审计已由单一的保护性功能，转向保护性和建设性并重的功能，甚至发展到以建设性功能为重的这样一种趋势。

### 一、国外经济效益审计的沿革。

虽然经济效益审计才有几十年的历史，但经济效益审计的某些个别行为早已渗透在财务审计之中。早在 1824 年，德国普鲁士皇家的一项指令中就规定了审计院不仅要进行财务审计，同时，还要对财务经营管理作出评价。1903 年，英国总会计审计长就认为自己有责任使议会对有关政府机构铺张浪费情况引起重视。事实上，在进行财务审计时，不可能完全避开经营管理中的问题，只要分析和评价财务信息是否真实、正确、及时，就要涉及经营管理领域。国外经济效益审计的产生和发展，主要经历了以下三条道路：

#### （一）经营审计与管理审计的产生与发展

内部审计范围的扩大，导致了经营审计和管理审计的产生与发展。在内部审计产生以前，企业不仅要委托会计师办理会计工作，而且还要委托他们负责审计业务。20 世纪初期，由于经营业务的日趋复杂，经营范围日益扩大，企业管理部门为了减少发生有意或无意错误所带来的危险，认识到有必要贯彻某些会计事项，就指派冠以“内部审计师”的人去完成该项工作。到本世纪 20 年代末，企业的国有化相当发展，随着这种发展，就出现了广泛地依赖有组织的资本市场，这样，执业会计师不仅要服务于经营者，而且要应付投资者。同时，企业的大型化和复杂化给服务于

经营者的审计带来诸多不便；企业经营者又感觉到了以往的管理方式已逐渐失去作用，需要以新型的控制方式取而代之。企业要求得到某种服务。为了更经济地达到审计目的，最后选择了建立内部审计部门的做法，要求内部审计师用与外部审计师同样的方法继续查阅、评价被审计单位的内部活动。内部审计从产生到现在，其发展经历了初期、中期和现代三个阶段。

初期的内部审计，从“亡羊补牢”的动机出发，将财务审计作为重点，具体揭露表面上的工作差错和舞弊行为，以使企业各项财产免受损失为目的，把注意力集中在现金交易、支付工资、及盘存资产等方面。但在日本明治、大正时代的一些内部审计公司，就意识到内部审计应有双重管理职能，不仅要实行财务审计，还应从经营管理的立场实行内部审计。

中期的内部审计总是和内部牵制相联系的，为了加强企业的管理和控制，公司制定了很多方面的内部牵制制度，为了保证这些制度的贯彻落实，就必须要有专门部门进行审计；中期内部审计任务，是评价各经营部门的业务性及会计工作成绩，并对公司规章制度的执行情况进行审查，从而发挥经营管理作用。事实上，中期的内部审计仍具有传统的财务和会计的性质，只不过已涉及管理业务，内部审计一面将财务审计作为自己的组成部分，一面谋求更广泛的审计目的和对象。内部审计的对象一旦扩展到对内部牵制组织的审计，就具备了将财务审计与经营审计联系在一起的性质。内部审计作为现代经营管理的手段逐渐被人们所认识。

现代的内部审计，那是 20 世纪 40 年代以后的事，1941 年美国内部审计师协会的成立，标志着现代内部审计的建立。现代内部审计从以财务审计为主、经营审计为辅的状态中一跃而起，成为旨在查阅会计、财务及其他各项业务的经营组织内部的一项独立评价活动。它通过测定，评价被审计单位其他各项管理的有效性，促其发挥自身机能的经营管理作用：如果经营者仅仅依靠单