

效益审计 的理论结构

■ 李敦嘉 著



中国审计出版社

内 容 介 绍

本书是一本系统论述效益审计理论的专著。全书分为五篇,分别为开篇篇、本质篇、原则篇、方法篇与展望篇。

开篇篇即本书的序篇,主要论述了研究效益审计理论的重要性,分析了效益审计的理论结构,提出了研究效益审计理论的思路与方法;本质篇从回顾效益审计的历史着手,根据受托经济责任关系理论,分析了效益审计产生的根本原因及社会经济环境,概括出反映效益审计本质的一系列基本概念;原则篇主要以逻辑演绎的方法,分析了效益审计的目标,并以此为出发点,提出了指导效益审计的诸项原则,及与效益审计原则有关的各项基本假设;方法篇主要论述了与效益审计具体操作有关的问题,包括效益审计的准则、效益衡量标准、效益审计的程序、效益审计的各种具体方法、内部管理控制的评价等,同时概要论述了企业效益审计与政府绩效审计的实务;展望篇根据效益审计的发展规律,分析了 21 世纪效益审计的前景,同时在回顾我国效益审计的发展历程的基础上,着重分析了制约我国效益审计发展的各种主客观影响因素,描绘了我国效益审计发展的美好蓝图。

序

在社会主义市场经济体制中,效益审计将发挥愈来愈为重要的作用。

审计的产生和发展已有悠久的历史。当社会经济出现了两权分离——生产资料的所有权与经营权、管理权或使用权相分离的形式,就产生了受托经济责任。受托的经营者、管理者或使用者既有权按照一定目的自主地运用其拥有的生产资料,又有责任按期向所有者报告其应当承担的经济责任是否业已履行。在形成市场经济体制以前,这种经济责任的内容较为单纯,主要在于报告受托拥有的生产资料所实现的保值、增值。但此项报告必须经过审计,证实其报告的信息真实、合规,才能解除所承担的经济责任。因而,审计的重点放在报告中的会计信息有无错弊及财务收支是否合规,构成为财务审计的主要内容。

市场经济是商品经济,面向市场存在着经济竞争,需要大规模地组织生产经营活动,促进生产技术加快发展,以利于社会生产力的提高;但却扩大和加重了社会经济中的经济责任,并出现了一定的经济矛盾和经济危机,需要加强和扩大审计的范围,监督社会经济的运行符合法规,经济信息的反映做到真实,生产经营的成果实现效益,才能保证国民经济持续、快速、健康地发展。所以,审计在市场经济体制中的作用愈来愈重要,其内容适应社会经济发展的需要,不断地开拓和变化,除原有的财务审计在目的、内容、重点、方式和方法等方面都有很大变革而外,现代审计开拓了新的审计种类:经济效益审

计,一般简称为效益审计。

效益审计是20世纪50年代以后,企业为了增强市场竞争能力,社会谋求提高宏观经济效益而发展起来的。即如,现代企业必需面向市场,以先进的生产技术开发产品,提高质量来进行竞争;但还需讲求效益,从粗放到集约经营,节约生产消耗,提高管理效率,降低产品成本,壮大经济实力,才能取得竞争优势;而效益审计正是采用一定的程序和可靠的证据,对技术的先进性与经济的合理性进行评价,监督其相互协调,从而发掘经营潜力,有效利用资源,提高盈利能力,加快自我发展的一种重要手段。又如,现代国家必需优化社会资源的利用,讲求管理效率的提高,评价业绩目标的实现,效益审计则正是适应这种要求,在经济性、效率性、效果性方面提供了必要的评价手段。因此,效益审计以种种不同的形式出现,如内部审计的经营审计,民间审计的管理审计,政府审计的绩效审计等等,都是从促进微观或宏观经济提高效益出发,构成现代审计的重要组成部分。

由此可见,当前研究效益审计的理论和实务,是建立社会主义市场经济体制所必不可少的重要内容。李敦嘉博士在中国人民大学攻读博士学位的过程中,充分注意到研究效益审计的重要性,以效益审计作为博士论文的选题,博览中外书刊,深入实地调查,广泛收集资料,进行系统研究,提出若干新的论点和内容,构成一篇长达十余万字的博士学位论文,以其结构严谨,内容新颖,在通过答辩时获得很高评价。《效益审计的理论结构》一书,就是以这篇论文为基础,作了一些精简,并增添若干新的材料,由中国审计出版社出版,全书主干分本质篇、原则篇、方法篇、展望篇四个部分,理论联系实际,内容

丰富具体,是目前审计专著中的一本佳作。该书具有如下特点:

一、构造了效益审计的理论结构。审计工作过去一直偏重实务,理论研究起步很迟。理论源于实践,而理论则指导实务发展的方向,如果缺乏系统的审计理论,审计业务将很难有效地推进,甚至有些概念会模糊不清,使审计工作难以发挥应有的作用。例如,市场经济体制下的审计目的与过去不同,而此项目的是在哪些“前提”下形成,从而产生哪些概念,以引导出应有的标准和规范,就显示出审计理论指导审计业务发展的系统过程。所以,国外审计学者从70年代以来,着重对审计理论结构(例如,包括审计目的、审计前提、审计原则、审计概念、审计标准、审计规范的理论框架)进行研究,获得若干成果。但是,单独探索效益审计理论结构的成果尚属少见。李敦嘉博士的著作则专门对此作了论述,对建立效益审计的理论基础具有创新意义。

二、论证了效益审计的必要程序。审计是一种证实行为,是一个通过必要的程序,按照审计目标,取得审计证据,作出审计结论,然后证实审计目标的系统过程。所以,审计程序在审计工作中十分重要而又具有它的特征。一般而论,审计程序是指审计过程中采取的必要步骤,书中具体讲述了效益审计在准备、实施、报告、后续四个阶段中体现的特点,由此与财务审计采用的程序有所区分。在此同时,也指出了效益审计程序中的基本要点,它在于证实数据的真实性、效益的优劣性、差距的合理性、潜力的可靠性,由此通过系统的审计过程评价和促进有关方面提高效益。审计程序的另一涵义,则是指明审计过程中确定的审计要点所须给予证实的方式。这

些,都是本书新探索的重要问题。

三、表述了效益审计的评价要点。在本书中,概述了企业效益审计和政府效益审计的体系;着重研究了评审内部控制系统的内容及其与实施审计的关系;表明了审计过程中评价效益的标准,并列举实施效益审计的主要方式,如核实方法、对比方法、分析方法和评价方法等等,对开展效益审计工作都具有积极的指导作用。

四、展望了效益审计的发展前景。书内对国际上和我国的效益审计的发展趋势作了探讨,指明开展此项工作所处的审计环境、必要条件和主要途径,对今后开展效益审计工作将有重要的参考价值。

已如上述,这本专著的内容,是由李敦嘉博士在攻读学位过程中,吸取了国内外有关效益审计的先进理论,总结了我国政府审计和内部审计的实际经验,经过中国人民大学博士研究生导师陶金鐸教授的指导,作了系统的科学研究所取得的成果,是当前效益审计著作中的一本优秀的专著,无论对理论研究或工作实践都很有价值。我很高兴看到这本专著的出版,因而根据阅读本书原稿的初步体会并结合我对效益审计的一些看法,用以代序。

杨树滋

1996年元月18日于北京

目 录

第一篇 开题篇.....	(1)
第二篇 本质篇	(11)
本篇引言	(11)
第一部分 效益审计的发展轨迹	(12)
一、内部经营审计的形成.....	(14)
二、民间管理审计的产生.....	(15)
三、政府绩效审计的出现.....	(19)
四、效益审计产生发展的深远意义.....	(21)
第二部分 效益审计成因探讨	(23)
一、受托经济责任关系的形成.....	(23)
二、受托经济责任的内容.....	(27)
三、受托经济责任评价的扩展形成了效益审计.....	(29)
四、促进效益审计产生的其他因素.....	(33)
第三部分 效益审计的基本概念	(36)
一、有效经管责任.....	(40)
二、独立性.....	(41)
三、效益.....	(45)
四、效益审计证据.....	(48)
五、内部管理控制.....	(51)
六、效益审计的结论与建议.....	(54)
第三篇 原则篇	(58)
本篇引言	(58)
第一部分 效益审计的目标	(60)

第二部分 效益审计行为的基本假设	(61)
一、效益因素可证实的基本假设	(65)
二、审计人员独立性与能力胜任的基本假设	(66)
三、审计人员对审计结论与建议负有责任的基本假设	(67)
四、内部控制与经济效益存在必然联系的基本假设	(68)
五、审计人员与管理人员无必然利害冲突的基本假设	(69)
第三部分 效益审计的原则	(71)
一、审计人员独立与胜任原则	(73)
二、收集充分、相关与可靠的审计证据的原则	(74)
三、审计工作慎密计划原则	(74)
四、选择审计项目的重要性原则	(75)
五、评价内部管理控制的原则	(76)
六、与管理人员配合原则	(76)
七、审计报告的建设性原则	(77)
八、对改进建议实施情况检查督促的原则	(78)
第四部分 效益审计原则的逻辑推导过程	(78)
第四篇 方法篇	(82)
本篇引言	(82)
第一部分 效益审计准则的研究	(83)
一、效益审计准则概述	(83)
二、效益审计一般准则的研究	(84)
三、效益审计现场准则的研究	(88)
四、效益审计报告准则的研究	(91)
第二部分 效益衡量标准的研究	(92)
一、效益衡量标准概述	(92)
二、效益衡量标准的特点	(92)

三、效益衡量标准的分类	(94)
四、效益指标体系	(95)
五、效益衡量指标的确定指南	(97)
第三部分 效益审计程序的特点	(99)
一、效益审计准备阶段的特点	(99)
二、效益审计实施阶段的特点	(101)
三、效益审计报告阶段的特点	(101)
四、效益审计后续检查阶段	(102)
第四部分 效益审计的方法体系	(103)
第五部分 效益审计中对内部控制的评价	(107)
一、效益审计中评价内部控制的目的	(107)
二、内部控制的机理	(108)
三、管理控制的内容	(111)
四、管理控制的存在形式	(114)
五、业务控制系统模型研究	(115)
六、管理控制系统的评价	(125)
第六部分 企业效益审计研究	(128)
一、企业效益审计的重要意义	(128)
二、企业效益审计的主体	(129)
三、企业效益审计的形式与内容	(131)
四、企业效益审计立项的研究	(134)
五、企业效益审计的计划	(137)
六、企业效益审计的实施	(138)
七、企业效益审计的报告	(140)
八、企业效益审计的后续检查	(141)
第七部分 政府绩效审计研究	(141)

一、政府绩效审计概述	(141)
二、公共工程效益审计的重要性	(143)
三、公共工程效益审计的基本目标	(144)
四、公共工程效益审计的特点	(146)
五、公共工程项目的审计调查	(146)
六、公共工程审计的要点	(148)
七、公共工程项目管理审计	(149)
第五篇 展望篇	(150)
本篇引言	(150)
第一部分 国际效益审计发展的总趋势	(150)
一、效益审计将成为内部审计的主要任务	(151)
二、政府审计将向综合审计形式发展	(151)
三、社会效益审计将更加发展	(152)
四、效益审计的手段将更加先进	(152)
五、效益审计的理论将更加完善	(152)
第二部分 21 世纪我国效益审计的发展前景	(153)
一、我国效益审计历程的回顾	(153)
二、我国效益审计的制约因素	(155)
三、我国效益审计的发展前景	(157)

第一篇 开题篇

当历史的时针指向 1979 时, 审计, 这一在其他许多国家中已相当普及和发展的事情, 在中华人民共和国这块计划经济的净土上, 仍是一片空白。审计是什么? 审计干什么? 为什么要进行审计? 人们一概不得而知, 或知之甚少。只是当改革的浪潮向旧的经济秩序发起冲击时, 人们才开始意识到要运用某种有力的、专门的监督机制, 来维护新的经济秩序。这种我们所缺乏的监督机制就是审计。如果说过去的计划经济模式不需要审计, 那么, 改革中产生的新的经济环境就已经有了实行审计监督的必要。于是乎出现了上述的很多疑问。面对这一系列的疑问, 理论此时就义不容辞地站了出来。

理论的研究总是出于实践的需要。当某事物发展到一定程度而不得不求助于理论的指导时, 对该事物的理论研究就开始了; 理论研究的方法及其广度与深度, 往往取决于当时实践对理论的需要程度。

理论研究的这一特征, 对于社会科学尤为明显。就审计这一事物而言, 我国审计制度初建之时, 计划经济体制的总体框架尚未冲破, 许多人认为我国已有财政、银行、物价、工商等各种监督, 对审计存在的必要性表示怀疑。与此相适应, 审计理论工作者着重从历史渊源的角度, 对审计产生的背景、审计的性质、审计的职能等进行了研究。这种结合实际需要的理论研究的成果, 对实践起到了重要的指导作用。在社会主义

市场经济目标确立并向着这一目标前进的今天,已经没有人再对审计存在的必要性表示怀疑了。审计理论研究的重要性由此而体现。

但是需要指出的是,这种密切针对现实需要的研究方法,尽管发挥了很大的现实作用,但却存在一定的局限性。社会科学理论的功能,既包括对事物或现象的本质及运动发展规律作出说明或解释,也包括对事物的行为进行规范和对事物或现象的发展作出预测。而理论的上述功能,需要通过对事物或现象进行系统、深入的研究,揭示事物或现象中蕴含的、深层次的机制后才能实现。审计在我国经过十几年的发展后,对审计理论进行更为深入、系统研究的任务就摆在审计理论工作者的面前。

审计按其目的与范围主要分为财务审计与效益审计两大类。从两类审计的形成历史看,财务审计形成在前,效益审计形成在后。对审计进行专门研究的历史,最早可追溯到本世纪初叶。但受历史条件的限制,当初对审计开展理论研究,实际上仅局限于财务会计领域的审计,即对财务审计的研究。因而当本世纪40年代末50年代初出现效益审计这一新的门类时,以往审计研究的成果,显然难以涵盖效益审计。当效益审计向前发展,逐步成熟,转而作为独立审计门类的地位被人们逐渐认可时,客观上就需要创立相应的分支学科理论,对其性质加以解释,对其行为进行规范,对其将来的发展作出预测。总之,需要建立理论对效益审计的实践进行指导。

对于效益审计进行研究的意义还在于,效益审计的出现意味着对审计一般的理论需要修正,不进行修正,审计一般的理论就是不完整的。而这种修正只有建立在对效益审计进行

系统研究的基础上才能实现。这就是说,效益审计理论的研究,是完善审计一般理论研究的基础。

据收集的资料看,自本世纪 50 年代西方出现了经营审计、管理审计等新的审计形式,人们就开始对它产生了兴趣并进行了研究,当时发表的有关经营审计的论文很多,但最早对经营审计进行系统研究并以专著出版的大概要数 1962 年出版的《卡德曼斯经营审计学》(CADUMS' OPERATIONAL AUDITING)一书了。该书 25 年后由 David. S. Kowalczyk 改编,改编者称该书作为经营审计的经典之作在过去 25 年里“带动了一代审计人员的成长”^①。而对效益审计开始大量研究大概是在本世纪 70-80 年代前后,国外有关效益审计的文献大多出于那段时间,也就是在一些国家政府审计机关根据立法开展绩效审计之后,借助于政府审计机关的重大影响力,推动了整个效益审计的发展与研究。

在我国,经营审计、管理审计、绩效审计等以评价经济责任、提高效益为目的的审计形式统称为效益审计。我们对效益审计的理论研究,最初主要是对国外有关效益审计资料的介绍与吸收,而后,结合我国的实际逐步深入,提出了某些有关效益审计的理论与实务模式。前一时期人们对效益审计进行研究的成果,对指导效益审计的实践起到了一定的指导作用。

尽管如此,直至今天人们仍以为,效益审计的实践尚有待发展,效益审计要作为一门独立的分支学科,理论尚不成熟。总之,对效益审计还需要进行更深入系统的研究。阎金锴教授在《审计理论研究》一书中指出:经济效益审计,“不论在理论上和实践上,都还处于探索的阶段,这门学科应该说还没有

真正建立起来。”同时又指出效益审计实践中的问题是,“有些案例不是审计案例,而是经济活动分析案例;反映在效益审计的教学中,其内容则是经济活动分析与与预测决策内容的拼凑。”^②

总之,效益审计是一门新兴的、具有发展前途的审计分支学科,而目前无论国际国内对这方面的理论研究还很不够,因而有必要对其进行更为深入系统的研究。基于此,笔者最后选择了这一论题作为我的博士论文,试图通过我的努力,而有助于树立起效益审计作为独立分支学科的地位。

理论研究结果的系统性与深度,在一定程度上取决于研究的方法。

科学研究的基本方法,主要有历史的方法与逻辑的方法两类。运用历史方法建立的理论体系,那些反映事物过程本质和规律的概念、范畴的提出、转化和过渡,是靠历史事实作为桥梁和纽带实现的。而运用逻辑的方法建立起来的理论体系,则是根据概念、范畴、判断、推理之间的逻辑联系而形成的。可见,运用这两种方法都可以建立某一学科的理论体系。逻辑的方法与历史的方法具有一致性,逻辑的方法“实质上就是摆脱了历史形式的历史的方法”。^③两者的主要区别在于形成理论体系的出发点与研究手段有所不同。

历史的方法与逻辑的方法,并非只能“非此即彼”,而可以结合起来灵活运用,以便扬长避短。“运用历史与逻辑相结合的方法所形成的理论体系,不象运用纯逻辑方法形成的理论体系,后者的情况下,对象、结构的各种成份、因素,只是在逻辑结构上得到反映,没有得到历史的说明;这种体系也不象纯历史方法建立的体系,那里历史过程表现为历史事实的更替。

在这里,有历史过程,但这种历史过程表现为概念和范畴的逻辑推导;这里也有逻辑体系,但这种逻辑体系表现着历史过程,这种体系是逻辑和历史的一致。”^①

本文对效益审计的研究,就试图运用这种历史方法与逻辑方法相结合的方法。但在具体运用时,则根据不同内容的特点,灵活采用其中某一种方法作为主要的研究方法。

逻辑方法又可分为归纳的方法与演绎的方法两大类,归纳是从个别到一般,而演绎则从一般到个别。归纳与演绎各有千秋。然而“现代科学从总体上来说,已经不是处在经验材料的收集阶段,而是处在高度的理论概括和演绎的阶段”。^②因而在现代科学研究中比较推崇演绎法。人们认为运用演绎法所得出的结论更符合逻辑规则,形成的理论更为系统。但是推崇演绎法并非是排斥归纳法,“今天理论科学在使用假设演绎法的时候,仍然时时以经验事实归纳为根据,否则同样不能建立正确的科学假设和模型。”^③科学研究中不存在“纯粹”运用某种特定方法的情况。恩格斯指出:“归纳和演绎,正如分析与综合一样,是必然相互联系的。不应当牺牲一个而把另一个捧上天去,应当把每一个都用到该用的地方,而要做到这一点,就只有注意它们的相互联系、它们的相互补充。”^④

自然科学运用演绎法进行研究并取得成功的例子很多,爱因斯坦创建相对论,即是运用演绎法的成功范例。天文学中发现海王星的过程,则是自然科学研究运用演绎推理的另一成功范例。1781年,人们按万有引力定律以及对其他已知行星的引力作用的计算,发现天王星的运行表现出不规则的偏离。1846年,法国列维叶提出一个假说来说明这种异常现象:这是由一颗未知的外层行星引起的。他对这颗行星的位

置、质量及其他特征进行了计算。根据他的推测和计算,后来有人果然发现了海王星。

就逻辑方法的运用而言,长期以来,社会科学建立理论体系习惯于运用归纳的方法。在自然科学研究中广泛应用的演绎方法是否同样能在社会科学的研究中应用?这是一个哲学界与社会科学界广泛关注的关于方法论的重要问题。

事实上,现代会计学的研究对此已作出了很好的回答。以往对会计的研究,除了运用历史的方法外,就逻辑方法的运用而言,主要是采用归纳的方法,研究人员从大量个别的实务中通过归纳形成会计学的理论。但后来人们发现通过归纳形成的理论,有以下三方面的不足:“(1)归纳强调的是实用性,即‘存在的即是合理的’,‘有用即真理’,由此形成的规范可能是一个矛盾的集合体,是一种‘这也可以,那也可以’的规范,在此基础上很难抽象出高层次的、内在统一的评价标准;(2)因为对现行惯例的全部承认,所以很难消除各种惯例之间的不协调,无法减少各种惯例之间的差异,这自然会影响到规范化的程度;(3)承认现有的方法均为合理的,就不可能积极地改革现存方法与规则,不能消除落伍的做法和推广先进有效的规则程序,使得理论永远落后于实践。”^⑧鉴于这种不足,于是由本世纪60年代起,受其他社会学科开始运用演绎法构建理论体系并取得成功的启发,会计学界也开始尝试用演绎的方法来对会计进行研究。几经挫折,研究者从会计目标出发,设定会计假设,推导出会计原则,并明确会计基本概念,从而构筑起会计理论体系。这一现代的会计理论体系可以说已被人们所广泛接受,并被用于指导会计实践。

审计的研究也存在上述与会计同样的问题,运用归纳法

研究会计学表现出来的不足对审计学的研究有同样的意义。受会计学研究运用演绎法成功的启发,国际国内的学者也进行了运用演绎法对审计学进行研究的尝试,这种尝试不能说没有成果,但与会计研究比较而言,运用演绎法得出的研究成果还远远没有达到被广泛认可的程度。在我国,人们受习惯的影响,仍比较喜欢沿用历史的或归纳的方法进行研究。然而这一情况正在发生变化。

鉴于演绎法的特点,本文的研究中,逻辑演绎被作为一种主要的研究方法。

就具体操作而言,演绎法是利用事物之间的各种联系,以一个判断为前提推出另一个作为结论的判断这样一种系统方法。但有人认为:社会科学家在其说明事件时所作出的推论,其实是“不同于逻辑推论”的“实践三段论”^⑨,这种实践三段论的大前提要涉及行动者的目的;其小前提要把某些行为与大前提联系起来,大致指那些达到目的的手段;而结论则表明,这些手段如何保证了目的实现。在对效益审计的研究中,我们将证明所谓“实践三段论”也完全符合形式逻辑的规则。

所谓理论,概括地说,就是有关某事物的一系列科学问题的回答。我们把有关效益审计的主要科学问题概括成下面五个:(1)效益审计是什么?(2)效益审计是如何产生的?(3)效益审计应该干些什么?(4)效益审计应该怎样干?(5)效益审计行为受哪些环境因素的限制?上述问题如按其性质分类,则可以分成解释性理论与规范性理论两类,前面两个问题属于解释性理论,后面三个问题归入规范性理论。我认为,考虑两类不同性质理论的特点及其研究的现状,运用不同的研究方法,将有利于建立科学、系统的效益审计理论。