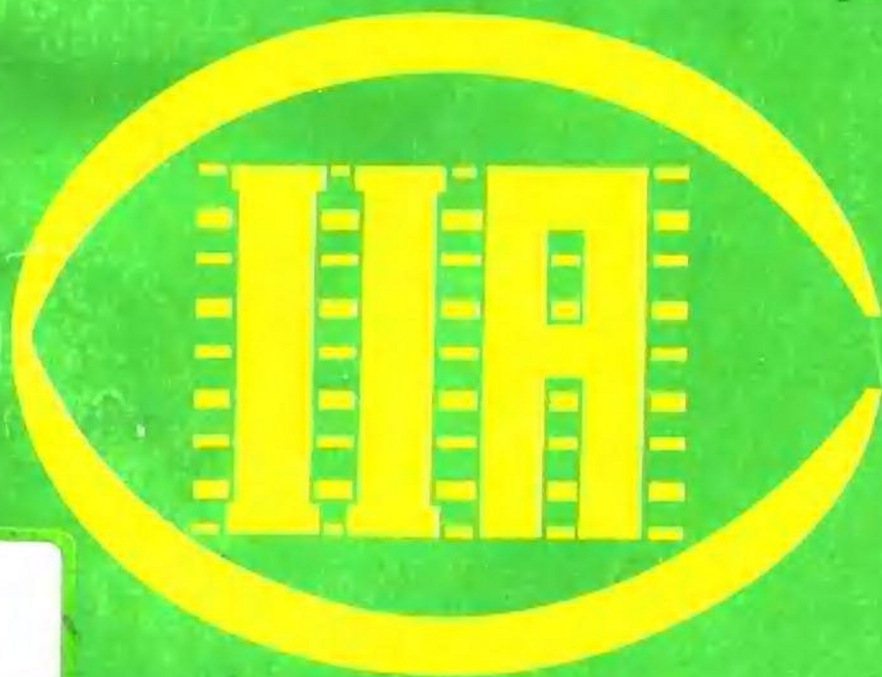


中国内部审计丛书

企业效益审计

■ 中国内部审计学会《企业效益审计》编写组



中国审计出版社

95
F239.6
17
2

中国内部审计丛书

企业效益审计

中国内部审计学会企业效益审计编写组

XAD-8/05

中国审计出版社

由鲍国明主编。全书共十章，第一、四、十章由中国内部审计学会副会长杨树滋教授执笔，第二、三、九章由南开大学鲍国明副教授执笔，第五章由长城特殊钢公司审计处长甘大奇执笔，第六、七章由中国人民大学审计博士研究生李敦嘉执笔。在本书的编写及有关理论与实务的研讨过程中，中国人民大学阎金锒教授、天津财经学院张立民、中国财金学院崔立中、北京商学院谢志华等副教授，以及鞍山钢铁公司审计室主任陶愚、上海彭浦机器厂副总审计师祝高德、第二汽车制造集团公司原审计处长徐森英等，多次参加研究并提供素材和案例，对本书编写给予很大帮助，谨以致谢。由于企业效益审计领域很广，理论发展很快，本书执笔人实践经验不多，限于理论水平，加以成书匆促，本书可能存在若干缺点和错误，请读者予以指正。

中国内部审计学会

1994年7月4日于北京

前 言

为了适应我国建立社会主义市场经济体制，转换企业经营机制，实行现代企业制度，以及财政、税务、金融、投资、经贸——特别是企业财务、会计等方面进行重大改革的新形势，审计工作必需不断加强，以促进国民经济持续、快速、健康地发展。企业效益审计是审计业务中的一个重要组成部分，应当根据新形势发展的要求，从理论到实务都有所改进和提高，才能保证企业健全自我约束机制，提高经济效益，实现自主经营、自负盈亏和自我发展。为此，中国内部审计学会组织审计学者、专家和企业的审计工作者，在研究和总结我国企业近十年审计实践经验的基础上，按照社会主义市场经济体制的要求，吸收国外近年新的审计理论和业务方法，编写了《中国内部审计丛书》，其中第一辑包括《企业会计学》、《企业财务审计》、《企业财务管理》、《企业效益审计》四本专著。本书为内中的一个分册。

《企业效益审计》一书的内容，系统地阐述在社会主义市场经济体制下对企业实施效益审计的基本理论、业务体系和主要方法。鉴于效益审计是企业内部审计工作的重点，本书采用国内外近期内部效益审计的理论和经验，表述效益审计在现代企业中的作用、特点、程序、方式和体系。根据一些企业在实践中形成的基本业务及其取得的成效，先从经济责任评价、扭亏增盈审计两个方面表明实施全面性的效益审计的内容；然后，阐述在生产技术、业务经营、管理机能、成本效益、投资项目、存货资金等方面进行单项效益审计的要点。这些内容取材新颖，易于实用，既可用于企业内部审计部门开展效益审计的学习材料，也可作为审计人员更新知识的简明教程，或是财经院校用于课堂教学。

《企业效益审计》一书由中国内部审计学会组成编写组撰写，

目 录

第一章 现代企业效益审计概论

- 第一节 效益审计在现代企业中的重要性····· (1)
- 第二节 效益审计的发展····· (8)
- 第三节 效益审计的涵义 ····· (13)
- 第四节 效益审计的方式和评价标准 ····· (23)
- 第五节 效益审计的体系 ····· (31)

第二章 效益审计的程序

- 第一节 效益审计程序概述 ····· (41)
- 第二节 效益审计项目研究 ····· (42)
- 第三节 效益审计计划 ····· (48)
- 第四节 效益审计实施程序 ····· (56)
- 第五节 效益审计报告 ····· (71)

第三章 经济责任效益审计

- 第一节 经济责任效益审计概述 ····· (77)
- 第二节 企业经济责任效益审计 ····· (81)
- 第三节 企业内部经济责任效益审计 ····· (98)

第四章 扭亏增盈效益审计

- 第一节 扭亏增盈效益审计概述····· (104)
- 第二节 扭亏增盈效益审计的内容····· (106)
- 第三节 扭亏增盈效益审计的方式····· (115)
- 第四节 扭亏增盈效益审计的步骤····· (119)

第五章 生产技术效益审计

- 第一节 生产技术效益审计概述····· (134)
- 第二节 企业生产组织效益审计····· (138)
- 第三节 技术工艺效益审计····· (143)

第四节	产品质量效益审计·····	(149)
第五节	物资消耗节约的效益审计·····	(152)
第六章	业务经营效益审计	
第一节	业务经营效益审计概述·····	(157)
第二节	产品销售效益审计·····	(159)
第三节	物资供应效益审计·····	(166)
第四节	资源利用效益审计·····	(170)
第七章	管理机能效益审计	
第一节	管理机能效益审计概述·····	(176)
第二节	计划机能效益审计·····	(178)
第三节	组织机能效益审计·····	(183)
第四节	控制机能效益审计·····	(188)
第八章	成本效益审计	
第一节	成本效益审计概述·····	(193)
第二节	目标成本评价·····	(194)
第三节	盈利结构评价·····	(207)
第四节	盈利目标评价·····	(213)
第九章	固定资产效益审计	
第一节	固定资产效益审计概述·····	(219)
第二节	投资项目效益评价·····	(222)
第三节	固定资产利用效果评价·····	(232)
第十章	存货资金效益审计	
第一节	存货资金效益审计概述·····	(241)
第二节	存货资金控制系统评价·····	(246)
第三节	存货储备量的检查·····	(255)
第四节	存货标准的评价·····	(260)
第五节	存货资金效果综合评价·····	(269)

第一章 现代企业效益审计概论

第一节 效益审计在现代企业中的重要性

在我国进行社会主义经济建设的过程中，提高经济效益不只是当前工作的重点，也是建设社会主义经济的长远发展方针。在现代企业中实行经济效益审计，乃是保证和促进企业及其内部各个部门和各级单位，以及职工讲求经济效益的必要工具。

我国建立社会主义市场经济体制，进行经济体制改革，转换国有企业的经营机制，实行现代企业制度，是为了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经济效益。这是党和国家多年来一直提出的重要要求。

1979年，中国共产党十一届三中全会确定了全国工作的重点转移到经济建设上来，明确指出，经济建设要以提高经济效益为中心。1992年7月，国务院颁布《全民所有制工业企业转换经营机制条例》，其目的就是为了推动企业进入市场，增强企业活力，提高经济效益，达到解放和发展生产力的要求。

1993年11月，中共中央作出《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》，进一步提出了转换国有企业经营机制，建立现代企业制度的要求。《决定》指出，以公有制为主体的现代企业制度是社会主义市场经济的基础。建立现代企业制度，是发展社会化大生产和市场经济的必然要求，是我国国有企业改革的方向。现代企业要做到产权明晰，权责分明，政企分开，科学管理；其

基本特征之一，是企业按照市场需要组织生产经营，以提高劳动生产率和经济效益为目的，政府不直接干预企业的生产经营活动。企业在市场竞争中优胜劣汰，长期亏损、资不抵债的应依法破产。

由此可见，现代企业的一切生产经营活动，都必须讲求经济效益。企业只有不断地提高经济效益，增加资金积累，才能成长、壮大，实现自我发展。与此相反，如果生产、技术、经营不注重经济效益，就可能发生亏损，导致技术进步停滞，产品性能落后，经营面临失败。企业是国民经济发展的基础，只有企业的经济效益提高了，社会经济才能繁荣，人民生活才能富裕。在此同时，国家对宏观经济也要讲求经济效益，使整个社会的经济效益都不断提高，以保证国民经济持续、快速、稳定地发展。所以，无论是各个企业或是整个国家，一切经济活动都必须讲求经济效益。

在企业中，经济效益的内容是多方面的，例如，技术进步，品种发展，质量提高，以及产量增长，资金节约，成本降低，利润增加，都是企业提高经济效益的标志。但把它集中起来看，经济效益体现着一定时期以内经济活动的有效成果同取得这个成果的劳动耗费与劳动占用之间的比例关系，也即是投入与产出之间的比例关系。讲求经济效益，就是要求企业在生产经营过程中，用尽可能少的劳动耗费与劳动占用，产生尽可能多的符合市场需要的产品。因而，现代企业提高经济效益具有十分重要的作用。

1. 企业必须产权明晰，实行两权分离，承担投入资本保值、增值的经济责任；这就只有取得少投入、多产出的成果，才能履行此项经济责任。

2. 企业转换经营机制以后，要做到自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展；只有讲求经济效益，才能实现此项经营机制的真正转换：

(1) 企业自主经营最重要的内容是取得经营决策权，而衡量经营决策正确与否的主要标志，在于能否提高经济效益。

(2) 企业自负盈亏，只有符合少投入、多产出，实现盈利的要求，才能防止亏损，产生利润。

(3) 企业自我约束的内容尽管有多个方面，如计划平衡、生产协调、财务控制等等，但其中最主要的制约因素，是要看效益的优劣，例如投资效果过低的技术改造工程或设计成本过高的产品开发方案都不应成立，而要保证其技术先进性与经济合理性相协调；经济效益指标乃是自我约束机制中最重要的内容。

(4) 企业自我发展依靠自我积累资金，只有不断提高经济效益，才能达到这个目的。

3. 现代企业要立足于市场，取得竞争优势，其中品种、质量、价格、售后服务是主要的竞争要素，除应从技术先进性加以考虑外，都要用企业的经济效益与用户的经济效益进行衡量，才能使企业在竞争中得到开拓和发展。

4. 企业提高经济效益依靠技术进步和科学管理；但通过讲求经济效益，又能推动和促进生产技术的改进与管理水平的提高；特别是从提高经济效益出发，进行技术改造和产品更新，以及变革经营方式和调整管理机能，乃是现代企业发展的主要途径。

5. 企业提高经济效益意味着在一定的社会总劳动量的条件下，可以生产出更多的市场需要的产品和提供更多的国民收入，是提高人民物质文化生活水平和增强国家综合经济实力的重要保证。

正由于此，提高经济效益是现代企业实行自主经营以后，在思想认识、工作职责、业务活动、业绩评价等各方面都应当明确贯彻的经营方针。但是，无论是在个别企业还是在整个社会中是否时刻都在讲求经济效益呢？由于种种客观的或主观的原因，也存在着或多或少的不讲求经济效益的问题。即如：决策失当，规划失调，信息有误，管理松弛；或是经济环境改变，市场活动发生波折等，都造成了经济效益低落。又如，生产技术陈旧，经营

管理落后，都会存在损失浪费，经济效益低劣。因而，为讲求经济效益的提高并防止其低落，就要从思想认识、规章制度、管理职能等各个方面，加以引导、评价和制约，促使企业及其内部各个单位、各项业务都能经常地讲求经济效益，实现提高经济效益的成果。当然，讲求经济效益是各个部门和单位都应在其职责范围内进行的；而在企业中全面地、综合地、经常地对生产、技术、经营活动是否讲求经济效益及其实现成果的优劣予以评价和监督，并促进其有目标地采取措施以提高经济效益的，就是经济效益审计。

经济效益审计简称为效益审计，它在我国的社会主义审计业务中，是一个单独的种类。从审计工作的组织形式而言，有政府审计、民间审计、内部审计三个方面，其审计业务中都包含有效益审计。一般而论，政府审计包括财政财务审计、财经法纪审计、经济效益审计；民间审计除办理查帐、验证等属于财务审计的业务外，也涉及效益审计的业务；内部审计的业务范围较广，其中最主要的是财务审计和效益审计，并以效益审计作为重点。由于内部审计的效益审计内容较为丰富，以下章节所述内容即以内部效益审计为主。

无论是政府审计机关、民间审计组织，或是内部审计机构所实施的效益审计，都是安排审计项目，确定审计目标，然后采选审计依据，按照审计程序，取得审计证据，并对照评价标准，作出审计结论。因此，从现代企业由内部审计机构所实施的效益审计而言，具有下列特点：

1. 效益审计是由审计机构与审计人员来组织实施的。这种审计机构和人员与被审计的单位或事项不存在经济利害关系，无经济业务往来，因而它的审计地位具有独立性，审计结论具有客观性。

2. 效益审计是在安排的审计项目的范围以内，针对一定的审

计目标来进行审计的。所以，它不同于一般的业务范围广泛的检查或分析工作，这类检查或分析工作一般无特定目标而注重在普遍查找问题。

- 3. 效益审计要应用专门的审计程序，它依据审计目标，确定审计要点，采用审计方法，取得审计证据，然后对照评价标准，才能产生审计结论，再用以证实审计目标。它经历的这些步骤是一个系统的审计过程。取得足够的、可靠的、相关的审计证据才能● 形成审计意见，产生审计结论，提出审计报告。

4. 效益审计是对审计项目范围内的经济活动体现经济效益优劣所作的评价。这种评价是以审计证据为基础而进行的证实活动。它针对审计目标，通过证实效益优劣所存在的差距，及其具有的潜力，促进被审计的单位或事项消除差距，发掘潜力，提高效益。

5. 效益审计的结论也是对被审计单位取得的经营业绩所作的证实，对其是否履行经济责任中有关经济效益部分进行的评价结论。

不难看出，效益审计的目的、地位、程序、内容、作用，都与企业中其它业务工作是不相同的。通过审计证据对效益优劣及其差距、潜力进行的证实，不仅能够促进和监督被审计单位提高效益，而且通过消除差距所采取的措施，可以纠正决策失误，健全制约机制，改善经营管理，改进生产技术，从而制止损失浪费，有效利用资源，增加资金积累，加快自我发展。

因而，国外大量企业都广泛地开展了效益审计；我国企业转换经营机制，实行现代企业制度之后，提高经济效益是一项十分重要的任务，更需在生产经营领域内开展效益审计工作。这方面的审计内容是很丰富的，有些企业已取得了初步成果，例如：

- 1. 实施经营决策效益审计，协助企业领导正确地制定经营决策，确定经营目标，使企业转换经营机制以后能够有效地、正确

地实现自主经营。

2. 开展生产技术效益审计，保证生产技术的先进性与其经济合理性相互协调，既促进技术进步，又提高经济效益，加快企业自我改造和自我发展。

3. 进行业务经营效益审计，在搞活经营的前提下，健全自我约束机制，使企业实现有效经营，加强市场竞争能力。

4. 施行管理机能效益审计，促进企业改善内部组织结构，提高人员素质，增强管理效能。

5. 实行成本效益审计、资金效果审计，制止损失浪费，提高资金使用效果，增加企业积累，壮大经济实力，加快企业发展。

6. 组织全面性的综合效益审计，评价企业内部主要的生产、经营单位在实现经营目标、开拓销售市场、提高盈利水平等方面的业绩，促进其提高经济效益，履行经济责任。

这些企业在内部开展上述种种效益审计工作，对提高企业的经济效益已取得明显成效，成为企业自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束所不可缺少的重要工具。

应当看到，不仅在企业中可以实施效益审计，对事业单位、行政部门也同样可以进行效益审计。当然，这些单位的工作职能和业务内容与企业不同，其效益审计的内容与重点自应按其特殊的业务而具有差别，但只要安排项目加以审计，对于节约资源，提高效率，多出成果，或是增收节支，仍然能够取得重要成效。

除了由企业或事业单位在内部开展效益审计而外，通过政府审计机关在国民经济范围内开展效益审计，对有关宏观调控的重大问题，或对国民经济有重要影响的事项实施审计，在宏观经济范围内提高经济效益，将发挥重要作用。即如：

1. 在地区或行业中，针对重点亏损企业进行效益审计，监督其扭亏增盈，并通过典型审计在大范围内指导其他亏损企业消灭亏损，实现盈利。

2. 在行业或地区中，针对业务经营与生产技术过程中有关经济效益的共同性问题，组织行业或地区进行同步的效益审计，监督和促进各该被审计单位提高经济效益。

3. 对重大基建项目实施开工前核实投资规模与资金来源的效益审计，制止乱上项目，加强宏观调控，提高投资效果。

4. 对若干效益低落的单位进行效益审计，监督其制止损失浪费，改善经营管理；就带有共同性、倾向性的外部存在影响效益低落的问题，报告政府或建议有关职能部门制定政策或采取措施加以解决，加强宏观调控和管理，在更大范围内促进有关单位提高经济效益。

5. 对重点的企业单位、集团、群体实施效益审计，从经济结构、产品结构等方面发掘提高经济效益的潜力，促进国民经济加快发展。

6. 在国民经济领域中对资源分配、资金利用的效果，以及管理机能的效率和实现财政预算与银行贷款计划目标、完成国民经济计划目标等方面进行效益审计，促进宏观经济效益的提高。

从上述内容可以看出，政府审计机关尽管实施效益审计的项目和范围有大有小，而对监督和促进被审计单位提高经济效益，以及在国民经济领域内加强宏观调控，提高宏观经济效益，都可以发挥重要作用。

此外，民间审计组织接受委托，在实施财务审计进行查帐验证、注册资本验证，或是办理破产清算审计等业务的同时，也同样可以实施效益审计，促进被审计单位提高经济效益。例如：

1. 在财务审计过程中发现经济效益低落的重大问题，作为效益审计项目进行审计，促进被审计单位改善经营管理，提高经济效益。

2. 对被审计单位的内部控制系统进行评价，就其健全性、适用性、有效性加以审查，促进其对控制薄弱的环节加以改进，提

高管理效率和经营成效。

3. 接受委托对投资项目的效果及其工程概算或预算进行效益审计，以节约投资数额和提高投资效果。

4. 对股份公司的成立和发行股票等方面进行审计，证实其财务状况、经营能力和盈利水平，保证社会投资的经济效果。

5. 在对财务报表进行合规性审计的基础上，就被审计单位的资产、盈利及其偿债能力、投资效益等方面作出评价，体现企业经营的经济效益，以证实其应履行的经济责任，从而保证企业在市场经济中的活力以及有关各方面应有的经济利益。

因此，随着我国经济体制改革和对外开放的发展，民间审计对于保证社会经济的有效运行和促进企业改善经营管理，提高经济效益，将起着愈来愈重要的作用。所以，在我国以及世界上许多国家中，无论是政府审计机关、内部审计机构或是民间审计组织，都把经济效益审计作为审计工作中的一项很重要的内容。

第二节 效益审计的发展

审计，是随着社会经济发展的需要而萌芽、成长和发展，并与此相适应而不断地拓宽其领域和内容的。效益审计正是按照审计的这种发展规律，在二十世纪中期脱颖而出，成为现代审计的一项主要标志，在政府审计、内部审计和民间审计的领域中普遍地、蓬勃地开展起来，并在为期不长的短短数十年中构成丰富的内容，建立起系统的理论和方法。

但是，值得注意的是，效益审计的意识并非是发展到现代审计才偶然萌发起来，它在过去进行各种传统审计活动的同时，已经或多或少地存在着；只是在现代社会经济迅速发展的过程中，更迫切地需要科学地、有效地分配和使用资源，迅速积累资金，壮大经济实力，必须讲求经济效益，以保证各个经济组织和整个国

民经济得以持续发展；因而，要求审计人员独立地评价各项经济活动所体现的经济效益，并促进其不断提高，由此形成效益审计这一个单独的审计种类。

一、早期审计领域中对经济效益进行的评价

传统的审计业务是财务收支审计。从审计的产生以至现代审计的形成，经历了悠久的、漫长的时期，它的审计目的主要在于检查收支有无弊端，帐目有无差错。而在此同时，也具有评价经济效益的要求，以种种形式存在于各种审计领域之中。即如：

（一）政府审计对绩效的评价

我国审计有史可考的记载源于西周，当时职司审计的人员是位于下大夫的宰夫，他官位不高，而职权甚大，一方面对中央官府的财物收支和帐目进行监督，如对司徒的农商税收，小宰的财政分配，司会的帐目核算，都要加以检查；另一方面对王畿领地以内地方官府的财物收入和使用进行审核，涉及农田拓广或荒废，人丁增加或减少等内容，然后，提出报告，对治理有方，“其足用长财善物者”，请予嘉奖；对收支和帐目有差错的，要处罚，其中严重的，“凡失财、用物辟名者，以官刑诏冢宰而诛之”。审计的最后结论已涉及评定绩效了。

（二）民间审计对效益的评价

民间审计的兴起，是在中世纪欧洲一些企业的所有权与经营权相分离之后，经营者须向所有者承担一定的经济责任，其中包括维护资产完整、实现经营盈利等内容。所有者为了评价此项经济责任的履行，需由与双方不存在经济利害关系而又熟悉会计核算和经营业务的审计人员进行，才能独立地加以评定。此项审计的目的，在于证实资产是否完整，盈利是否真实，旨在查错防弊；但是，所有者最关心的仍是经营盈利的高低和资产有无增值，通过确定资产与盈利的真实性而衡量企业经营的效益性。

（三）内部审计对效益的审查

内部审计源流甚早，但发展迟慢；早期的庄园审计、宫廷审计、行会审计、寺院审计等等，实施此项审计都是为了查错防弊。直至十九世纪欧洲的股份公司兴起，由企业的监事或向外部聘请会计师在企业内部进行审计，对股东大会提出的审计报告，其目的仍是核实会计帐目和报表有无错弊，是否真实。十九世纪末期，内部审计的机构、人员、职权、业务并未定型；一些大公司的内部审计人员除了查错防弊而外，主要是协助外部审计人员搜集审计资料，节约审计费用。随着社会经济的发展，企业经营层次的增多，对内部审计提出了新的要求，才使它的机构定型，职权明确，业务逐步规范化。这种内在需要，除了维护资产完整，检查收支合规，保证信息真实而外，更重要的就是代表企业的最高管理人员检查经营决策、方针与规章制度是否贯彻执行，经营目标能否按期实现。所以，内部审计从定型开始，它的业务除查错防弊而外，已经面向经营管理的效益。

二、现代审计领域中效益审计的开展

无论是政府审计、内部审计或是民间审计，效益审计都是在二十世纪四十年代以后发展起来的。它在这些审计领域中普遍兴起而又迅速发展，并非偶然，乃是适应社会经济发展的形势而必然地出现的。

（一）政府审计领域中绩效审计的形成

政府审计的巩固和发展，是民主政治的产物。在过去漫长的奴隶社会与封建社会中，审计是为帝王巩固其政治统治与经济利益服务，一些英明的君主励精图治，要求通过审计查错防弊，评价业绩，此时审计就有所开展；而轮到昏庸的君主，或是统治阶层内部争权而变为动乱的局面，此时审计趋于衰落，甚至消亡。我国和国外早期建立的政府审计，在过去很长时期内，时兴时衰，时

有时无，莫不如此。

十八世纪工业革命以后，社会经济迅速发展；在此基础上，民主政治逐步建立，要求对国家的财政收支进行严格的审计监督，通过国家立法加以确定和实施。首先是欧洲的一些国家从十九世纪初在《宪法》中或在经济立法中以特别法令确立了审计的法律地位，使政府审计得以巩固和迅速发展起来，对于监督各级政府、行政部门和国营企业的财政、财务收支合规，维护国家财产完整，检查会计信息真实，发挥了重大作用。

二十世纪社会经济不断发展，特别是四十年代第二次世界大战以来，许多国家的财政预算大量膨胀，政府的财政支出浩繁；在此情况下，纳税人已不满足于审计财务收支的合规和真实，要求对庞大的支出所体现的效益优劣进行评价。在此时期，一些国家的政府为了使控制财政预算支出具有一定的成果，改革了预算制度，把原来按过去年度收支数额为基数的收支预算，改为按项目分列预算支出并表明其预期目标的绩效预算，据以进行控制和考核。与此相适应，这些国家的审计机关提出了实行绩效审计的要求，即除审查财政、财务收支的合规与真实而外，要对预算收支的绩效进行评价。五十年代以来，美国和加拿大等政府审计机关相继提出了上项建议，受到一些政府部门的阻挠，但在议会中得到支持，并修改了审计法规，明确规定了绩效审计（Performance Audit）的内容。七十年代此项审计取得很大成效；许多国家的政府审计机关都广泛地推行了绩效审计制度。

（二）内部审计领域中经营审计的兴起

内部审计是根据企业的内在需要而建立和发展起来的。二十世纪二十年代，一些企业生产规模迅速扩大，管理层次不断增多，要求内部审计人员在查错防弊的同时，承担检查贯彻企业的经营方针、决策、制度，以及评价完成经营目标的任务，使内部审计符合了加强经营管理的需要，才得到定型、巩固和成长起来。四