

审计基础知识丛书

经济效益审计

娄尔行 唐清亮 编著

中国审计学会主编

中国审计出版社

SHEN HUI JI CHU
ZHU SHI
CONG SHU

1

里192

审计基础知识丛书

经济效益审计

娄尔行 唐清亮 编著

中国审计出版社

审计基础知识丛书
经济效益审计

娄尔行 唐清亮 编著

中国审计出版社出版
(北京市白石桥路甲4号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售
北京市京丰印刷厂印刷

787×1092毫米 32开本 3.125印张 61500字
1989年6月第1版 1989年6月北京第1次印刷

印数：1-12,000 定价：1.20元

统一书号：ISBN 7-80064-020-5/c 4

《审计基础知识丛书》编辑委员会

(按姓氏笔划为序)

王志钧	王宸生	祁田	杨树滋	张以宽
娄尔行	崔建民	阎金铄	蒋志方	管锦康

主 编：杨树滋

副 主 编：阎金铄 张以宽

责任编辑：叶君辉

封面设计：刘 军

一套促进中国审计建设的丛书

——《审计基础知识丛书》代序

于明涛

《审计基础知识丛书》第一辑出版了。这是一件广大的审计工作者和从事经济工作的同志们盼望已久的大事。《丛书》是中国审计学会组织了几十位从事审计研究的学者、专家、教授和审计工作者编写的。这是中国审计学会一、二届理事会的一项计划。

我认为《丛书》的出版，有特殊的意义。

首先，审计是一门崭新的学科。我国审计制度有着悠久的历史。但是，建立社会主义的审计是在一九八二年五届人民代表大会五次会议上定下来的，写进了中华人民共和国宪法。到现在才有五年多的历史。因此，什么是审计？为什么需要审计？它的基本任务和促进中国实现现代化的作用等等，人们还不象对其他部门那么熟悉。虽然，国家已发布了《审计条例》，几年来也写过不少专论审计的文章，但是把审计变成群众熟悉的东西，自觉执行审计的规定，还要作大量的宣传普及工作。因此，编写这套系统、简明、而又适用的丛书，以通俗的语言，宣传审计条例，普及审计知识，的确，就非常需要了。

其次，《丛书》反映了中国社会主义审计理论发展的若干方面。特别是党的十一届三中全会以来，随着改革、开放政策的实施而逐步发展的审计实践，是《丛书》编写的基础。例如对于中国审计的性质、对象、职能、定义就是经过

了几年的多次讨论，并不断根据实践中出现的新问题，丰富了这方面的内容，才有了《丛书》所提出的学术成果。同样《丛书》中所阐述的各项学术成果，也都有理论与实践的基础；因此，《丛书》有较大的适用性。《丛书》反映了中国审计是按照中国的国情而建立的有特色的审计制度，它不同于西方国家，也不同于别的社会主义国家。

第三，《丛书》对发挥审计在治理、整顿和深化改革中的作用，会有积极的效果。六届人大七次会议规定治理整顿深化改革的工作方针，对审计提出了新的要求，审计要成为宏观调控的一个重要方面。如何适应当前新的形势是摆在面前的一个十分重要的问题。很明显，审计队伍要不断提高素质，提高审计的效能，担当起历史赋予的重任。需要强化审计制度的建设，努力去实现经常化、制度化、规范化。促进立法，强化经济部门的内部制约机制等等。上述各方面，《丛书》都可以提供必需的知识，对推动事业的发展起到积极的效果。

第四，《丛书》表现了在审计理论方面勇于探索的精神。这在今后也是要继续发扬的。实践证明，百家争鸣的作法有益于探索的深入，可以使提出的各个问题，日臻完善。对新的问题不断发现，提出理论上的新课题，如事前审计，效益审计，承包经营审计，基建跟踪审计，都有变化了的新因素。我们不断发现，又不断研讨，不仅可丰富《丛书》的内容，并且可为指导实践，提供有益的东西。

最后，预祝这套《丛书》对促进中国审计制度的建设产生积极的效果。对各位撰稿的专家、学者、教授、审计工作者和参与《丛书》编辑工作的同志们表示感谢。

前 言

经济效益审计是现代审计的新发展。它对于审计理论和实务都发生了重大的影响，把审计工作提高到一个前所未有的水平。当前，我国经济体制改革正在深入发展，全国的经济工作正在逐渐转到以提高经济效益为中心的轨道上来。实行经济效益审计的客观条件已经成熟。我们撰写本书，目的在于阐明经济效益审计的基本内容和方法，以促进经济效益审计的顺利实施。第一章论述经济效益审计基本原理，包括经济效益审计的涵义、特征，以及评价经济效益的原则。第二章概述了经济效益审计的方法和标准。第三章和第四章分别说明经济效益审计的两大基本类别，即业务经营审计和管理审计。由于经济效益审计是审计学中的一个新课题，实践经验还不丰富，理论上也还有不少地方有待于进一步的充实和完善。本书乃是对经济效益审计的一个初步探讨。拟俟积累较丰富的实践经验，再作进一步的研究，予以补充和修改。

娄尔行 唐清亮

一九八九年四月

目 录

第一章 经济效益审计的涵义、特征和评价	
经济效益的原则	(1)
一、经济效益审计的由来	(1)
二、经济效益和经济效益审计的涵义	(10)
三、经济效益审计的特征	(22)
四、评价经济效益的原则	(24)
第二章 经济效益审计的方法和标准	(30)
一、经济效益审计的方法	(30)
二、经济效益审计的标准	(38)
第三章 业务经营审计	(46)
一、业务经营审计的涵义	(46)
二、业务经营审计的实施	(50)
第四章 管理审计	(74)
一、管理审计的涵义和目的	(74)
二、管理审计的内容	(76)
三、管理审计在生产管理中的实施	(88)

第一章 经济效益审计的涵义、 特征和评价经济效益的原则

一、经济效益审计的由来

(一) 经济效益审计的意义

经济效益审计是审计的一个新的类别，它出现的历史并不长，实践经验也还不十分丰富。有关经济效益审计的许多基本理论问题，如它的涵义、目的、职能、作用、内容、特征、原则、标准和方法等，都还在探索之中，尚乏普遍认可的定论。但是实行经济效益审计的许多案例表明，这种审计在现代经济生活中可以发挥重要作用，对于促进经济效益的提高，减少损失和浪费，提高管理素质和水平，能够产生重大的积极影响。我国现阶段提出并实施经济效益审计，具有重要的现实意义。

提出经济效益审计是时代的需要。1982年召开的党的十二大指出，要厉行节约，反对浪费，把全部经济工作转到以提高经济效益为中心的轨道上来，力争在不断提高经济效益的前提下，到本世纪末实现全国工农业总产值翻两番的宏伟目标。我国《国民经济和社会发展第七个五年计划》进一步明确提出了“坚持把提高经济效益，特别是提高产品质量放到十分突出的位置上来”的要求。我国面临的形势说明，提高经济效益已经成为发展国民经济和在本世纪末实现工农业总产值“翻两番”的关键。我国的各级干部和广大职工，包括经济工作者在内，都必须以党的中心工作为指导，努力促进

经济效益的提高。这是新时期给我们每个人提出的任务。正是在这样一个新的历史时期的开端，我国实行了社会主义审计工作，建立了各级审计机构，审计队伍迅速组成，审计工作受到了各级领导的极大重视。作为经济工作的一种，审计理所当然地要分担时代的任务，致力于促进经济效益的提高。经济效益审计最直接地体现着审计工作促进提高经济效益的职能，是审计工作不可缺少的组成部分。

1987年召开的党的十三大，确定了在社会主义初级阶段建设有中国特色的社会主义的基本路线。赵紫阳同志在党的十三大报告中指出：“实现第二步奋斗目标，我们有很多有利条件，”也存在不少困难和矛盾。矛盾的焦点是经济活动的效益太低。只有在提高经济效益上扎扎实实地做好工作，争取年年有所进步，才能逐步缓解我国人口众多、资源相对不足、资金严重短缺等矛盾，保证国民经济以较高的速度持续发展。因此，必须坚定不移地贯彻执行注重效益、提高质量、协调发展、稳定增长的战略。”由此可见，经济效益审计完全符合党在社会主义初级阶段的基本路线。实施经济效益审计是时代赋予审计工作人员的光荣职责和使命。

传统的审计工作，强调审查被审单位会计资料的真实性及其经济活动的合法性、合规性，强调检查财产物资的安全和完整。这一点，现在仍然是审计工作的重要任务。随着经济体制改革的深入发展，企业的经营权和所有权逐渐分离。在实行厂长经理负责制的单位，企业的经营管理权掌握在受国家和集体委托的厂长或经理手中。但是，企业财产物资的所有权仍归国家或集体所有。企业的所有者——国家和集体，应当监督厂长或经理在严格执行党和国家各项方针政策的

前提下经营企业，保证企业沿着社会主义方向发展。决不允许损害人民的根本利益。我们要改革，要开放，同时还要坚持社会主义四项基本原则。要在搞活经济的同时，坚持社会主义道路。借改革之机，违法乱纪，化公为私，化大公为小公，侵吞国家和集体的财产，这是决不允许的。因此，通过审计，揭露和打击严重违法乱纪的行为，保证党和国家方针政策的贯彻执行，保证国家和人民财产的安全和完整，仍然是审计的一项不可丝毫放松的重要任务。

但是，企业占用了国家或集体的资产，经过一段时期以后，仅能保证其完整，不受损失，这是远远不够的。财产完整无缺只是最根本的要求。企业占用的财产物资是生产资料，是生产和再生产的物质基础。这些生产资料和活劳动结合以后，要为社会创造更多的财富。这才是企业占用国家和集体财产和资金的根本目的。如果企业管理人员经营企业数载之后，不但对社会无所贡献，反而日见亏绌，这无疑极大的失职。除了政策性亏损以外，是不能允许的。但是，如果仅能“完璧归赵”，使财产物资不受损失，而对社会和国家无所贡献，那也是不称职的领导。从这个要求来看，资产经营者对资产所有者所承担的责任，包括两方面的内容，即首先要保证资产的完整，其次要创造更多的财富。在社会主义条件下，就是要为国家或集体创造更多的经济效益。这是扩大再生产的需要，是社会进步的需要，也是人民生活水平不断提高和改善的需要。从这个观点来要求审计工作，如果审计工作仅能监督企业不违法乱纪，无贪污盗窃，也是不够的。审计还应该能够促进企业改善经营管理，实现更多的经济效益，为国家作出更大的贡献。因此，从审计理论来说，

审计代表资产所有者对资产经营者进行监督，保护资产安全完整的功能，已经进一步发展为促进财富的增加。这种发展，决不是凭空而来的，而是审计实践长期发展的结果，是现代化大生产对审计提出的新的要求。无论在我国还是在外国提出经济效益审计都有相似的时代背景。所不同的，是由于所有制不同，国外进行经济效益审计致力于私人企业财富的增加，而我国进行经济效益审计则旨在促使社会主义社会劳动人民财富的增加。

目前，我国企业在提高经济效益方面，还有很大的潜力可挖。不少企业存在着浪费多，损失大，经济效益差的现象，有的企业还相当严重。例如，一些企业管理混乱，消耗大，成本高，能源利用率低；有些企业物资管理制度不严，浪费十分严重；有些企业缺少起码的规章制度；有些企业领导缺乏商品经济的概念，思想还停留在产品经济阶段，以行政命令代替科学管理，不懂经济规律，不了解市场信息，只顾生产，不管销售，产品大量积压，还在盲目生产；还有些企业领导，囿于小生产的境界，眼光短浅，缺乏开拓精神，致使企业设备老化，技术落后，丧失竞争能力。如此等等，都严重影响了经济效益的提高。从1952至1984年，我国工农业总产值提高12.1倍，社会总产值提高了11.27倍，而国民收入只提高了3.6倍，全美的平均消费水平只提高了3.3倍。这说明，经济的增长很大部分被生产本身消耗了，人民并未得到相应的实惠。全民所有制独立核算工业企业每百元资金实现的利税，历史最好水平1957年为34.8元，1984年只有24.2元，下降30.5%。如果恢复到1957年水平，一年就可以增加税利500多亿元。每百元固定资产净值实现的利税，1957年

为48元，1984只有33.9元；每百元产值实现的利润，1957年为17.1元，1984年只有14.2元；每百元产值占用的流动资金，1957年为19.4元，1984年上升到27.4元；每百元销售收入的成本，1957年为68.1元，1984年上升到75.7元。（以上均按1980年价格计算）^①。迄今为止，尚有一部分企业还没有摘掉亏损的帽子，成为国家和地方财政的包袱，严重地拖了国家经济发展的后腿。国务院1987年发出通知，要求各行业开展增产节约，增收节支的“双增双节”运动。这就是一方面要增产，增加社会需要的各种产品；另一方面励行节约，节约活劳动和物化劳动的消耗，节约资金的占用。这正是根据我国国情提出的加快发展国民经济，提高经济效益的有力措施。我国的经济效益同世界上先进国家相比，还存在着不小的差距。因此，提高经济效益，决不是权宜之计，而是一项长期的战斗任务。我国底子薄，人口多，要在不久的将来赶上和超过世界先进水平，还需要我们作出不懈的艰苦的努力，进行大量的工作，其中包括利用审计监督的手段，帮助被审单位分析和寻找实现经济效益的途径，促进经济效益的提高。

我国当前的经济现实，需要进行经济效益审计。但能否切实有效地实施这种审计，还要看审计本身的条件是否具备。如果现实生活确有需要，但审计本身的理论、方法和技术并不成熟，或者极不完善，那也不可能立即卓有成效地实行经济效益审计。所幸的是，我国实行社会主义审计工作正当审计学科发展到现代审计的阶段，而其重要特征，就是经

^① 《当代中国的经济管理》中国社会科学出版社1985，490--491页。

经济效益审计的出现，我国在经历了一段闭关锁国时期以后，明确奉行对外实行开放政策，在学术思想领域，同样变得开朗活跃，正努力从国外现代经济管理科学知识中，吸取有用的养料，为我所用。只要是能够促进我国经济发展的先进思想和先进经验，我们都要吸取和利用。在这样的情况下，国外经济效益审计的经验，理所当然地受到我国审计理论工作者和实务工作者的注意。尽管经济效益审计在国外开展的历史也不长久，但某些初步的理论和方法已经形成，对于我国开展经济效益审计，具有一定的借鉴作用。当然，各国的国情不同，经济效益审计的具体方法和理论必然各有千秋。即使同样叫经济效益审计，其内涵有时也并不相同。我们所提的经济效益审计，正是根据我国的政治，经济，社会实际，汇总了其他国家经验而形成的一个概念。可以说，从主观要求上，从经济活动的客观需要上都已具备了开展经济效益审计的条件。我们应当坚持实践，并不断总结实践经验，在实践中求进步，逐步充实和发展，以形成适应我国国情，具有我国特色的经济效益审计。

为了开展经济效益审计，还应该在实践中不断培养和造就能够胜任这种复杂工作的专业审计人员。他们应该具备以下知识和技能：

1. 丰富的管理知识。从事经济效益审计的人员，应该基本掌握诸如管理理论、审计学与会计学、电子计算机应用、内部控制、经济活动分析、财政和金融学、经济数学以及宏观经济学等理论和实际知识。当然，要求审计人员通晓每一门学科是不现实的，但至少应该掌握其基本理论和技能。

2. 管理经验。经济效益审计人员必须熟悉一般的管理

活动，最好具有一定的从事管理工作的实践经验。对于在某一具体行业从事管理审计的人员还应该了解该行业的管理特点。

3. 在经济效益审计队伍中，应该有熟悉各类经营业务的人才，其中包括电子计算机专业人员、工程技术人员以及有关生产工艺等人才，以便于在进行各种不同行业的经济效益审计时，调动有关专业人员组成合适的审计队伍。

4. 要有一定的调查技能和社会生活经验，具有良好的工作作风。审计要同各种不同的人打交道，必须具有同人打交道的艺术。审计人员必须善于同被审单位的管理人员建立合适的工作关系，要善于从与他们的交往中了解到真实的情况。审计人员要坚持客观、公正、实事求是的工作作风，特别要勤于思索，善于发现问题。要培养过硬的洞察、分析和判断能力。

造就一支合格的审计队伍是审计工作的百年大计。要从实际出发，从当前抓起，可以一方面罗致已具备这些条件的人才，更重要的是积极进行在职培训，让审计人员在实际工作中经受锻炼，迅速成长。

（二）经济效益审计的由来

前面说过，经济效益审计的出现，是审计发展的必然结果。从某些西方国家审计发展的历史来看，经济效益审计是把经过长期实践而日益成熟的基本审计方法，结合现代科学的其他新技术成就，引用于财务活动以外的其他领域，而形成的审计成果。从传统审计到现代审计的发展过程，基本上可以分为下面几个层次。

第一个层次 财务审计

早期的审计，以财务活动为内容，主要审核检查帐目，凭证，财产物资，债权、债务等，以确定财务会计报表和财务活动的正确性，合法性，证明财务活动是否正当，有无欺诈行为。这种审计，主要是代表资财所有者对资财经管者进行检查，保护财产物资的安全完整。

第二个层次 作业审计

如果说，早期审计以消极防护为主要目标，那么现代审计则进一步重视提高经营效率。首先出现的作业审计，作业审计以各项作业为对象，审查企业各项作业，如固定资产大修理作业，技术改造作业等的经济效益。这时，审计不再局限于会计报表和财务活动，而进一步涉及经营业务的效果和效益，涉及作业的计划、组织、领导、施工、工程验收等方面，具体地说，有三个方面内容需要审查：

1. 审查和判别作业目标定得是否恰当；
2. 审查和判别所规定的效果或利益是否实现，或实现的程度如何；
3. 审查是否考虑了增收节支的其他备选方案，即检查选定的作业方案是否最优方案。

第三个层次 管理审计

作业审计只涉及到具体的工程作业，审计的发展进一步出现了管理审计。管理审计检查被审单位管理的素质和水平，目的是通过被审单位管理组织，管理方法等的改善，提高经济效益。管理审计不再象作业审计那样，局限于业务经营的各个具体项目和作业，而是着眼于整个管理制度和方法的提高，因此，比作业审计又进一步。而作业审计在进一步扩大范围以后，演变为经营审计；同时又在某些方面溶合到

管理审计中去了。

审计从财务审计发展到作业审计和管理审计，标志着传统审计范围的突破，是审计发展的一个新的里程碑。从某些西方国家企业审计发展的历史来看，一般先从外部财务审计开始，逐步发展为内部财务审计。内部审计作为企业管理一个组成部分，更倾向于重视企业经济效益的提高。因此，内部审计的目标逐步从财务活动转向作业，并且以作业为重点形成作业审计，着重审查作业的效果和效率。作业审计把注意力集中到提高效益上，比传统审计只注意保护资财的安全完整，迈进了一大步。但作业审计毕竟只是审计经营业务的一个方面，还不够全面系统，于是再由作业审计发展为既可由内部审计部门执行，又可由外部审计人员实施的经营审计和管理审计。作业审计，经营审计和管理审计就是我们现在称之为经济效益审计的具体内容。

除此以外，还有花钱得益审计 (value for money auditing)，三E审计，综合审计 (Comprehensive auditing) 等名词，都涉及到经济效益审计的一个方面，都可以构成经济效益审计的一部分内容。花钱得益审计，是指对国家机关，事业单位等要耗用公款，领取和支用经费的机构，审查其经费收支是否符合法定手续，是否符合规章制度，是否完全合法，同时还要检查花费的钱财，是否取得了应得的效益。因此，花钱得益审计一般是指经济效益审计在行政、事业单位的一种应用。使用了经费以后，可以主要从三方面察看其结果，即是否节约，是否有效果，使用的效率高不高。在这里，效果指花费了钱财是否达到了预期的目标，或预期的目标已达到的程度。效率指投入与产出的比率，就是以较少