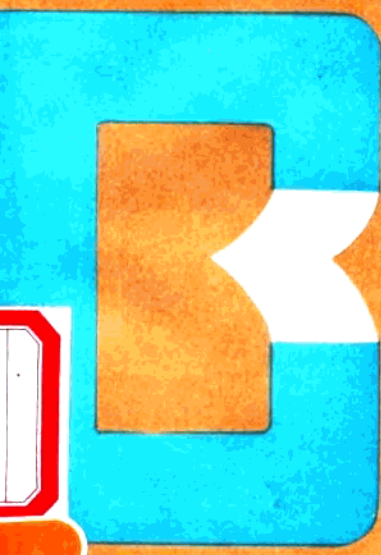


中国审计学会
《承包经营责任审计》
课题组 编著

承包经营 责任审计实务

CHENG BAO JING YING ZE

REN SHEN JI SHI WU



中国财政经济出版社

前 言

承包经营责任审计是实行企业承包经营责任制的一项重要配套措施，也是当前强化企业管理的一项重要约束机制。中国审计学会《承包经营责任审计》课题组，根据审计署和审计学会的安排，与各省、市、自治区审计学会课题组密切合作，贯彻理论联系实际方针，在总结实践经验的基础上，于1989年10月在京召开了有21个省、市、自治区课题组代表参加的承包经营责任审计学术研讨会。会后，出版了一本《承包经营责任审计研究》文集，这是一本“百家争鸣”的“诸家之言”，其内容着重是在理论和政策方面进行研究探讨。1990年，课题组除继续在理论方面深入研究外，还着重在承包经营责任审计实务方面作了探讨研究，并吸收了各地的最新研究成果。在此基础上，我们组织北京、天津、上海、辽宁、吉林、山东等省、市审计学会和科研所的同志们，合作编写了这本关于承包经营责任审计的专著，这是我们两年来对这个课题进行学术研究的初步成果。

我们编写和出版本书的目的，一是为今后对此课题继续研究打下一个基础；二是为当前承包经营由第一轮转到第二轮，在审计工作上起一些指导作用；三是为进行承包经营责任审计方面的业务培训，提供一本实用的教材、资料。科学的理论来自实践，又要为指导实践服务，这就是我们编写本书的宗旨。

本书由王乃武同志主编，张以宽为副主编。参加编写的人员，上海有李高武、劳树德、戴新民，北京有张以宽、李大年、

尚天林、谭言、潘博、裴英、王雪艳、谢志华、谢蔚然，天津有戴传模、姜新泉、李延敬、刘福聪，辽宁有黄伯生、孙维嫦、刘义、刘曙业、芦莹，吉林有董汝幸，山东有王泽青、郭彤。最后由张以宽和谭言同志进行总纂。

承包经营责任审计是一个新课题，国内外都没有先例，我们水平有限，错误和不妥之处，请广大读者批评指正。

中国审计学会《承包经营责任审计》课题组

组 长：王乃武

副组长：张以宽、李大年、尚天林

1990年9月30日

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 承包经营责任制的实行和取得的效果.....	(1)
第二节 开展承包经营责任审计的必要性.....	(4)
第三节 承包经营责任审计的性质和特点.....	(8)
第四节 承包经营责任审计的内容和任务.....	(10)
第二章 承包经营责任审计体系	(14)
第一节 建立承包经营责任审计体系的必要性.....	(14)
第二节 国家审计在承包经营责任审计体系中的 地位和任务.....	(17)
第三节 部门内部审计在承包经营责任审计体系 中的地位和任务.....	(20)
第四节 企业内部审计在承包经营责任审计体系 中的地位和任务.....	(22)
第五节 社会审计组织在承包经营责任审计体系 中的地位和任务.....	(24)
第六节 承包经营责任审计体系组织分工的新尝 试.....	(26)
第三章 承包合同签约前的审计	(29)
第一节 承包合同签约前审计的必要性.....	(29)
第二节 承包合同签约前审计的内容.....	(33)
第三节 资产核实与资产核实审计.....	(34)

第四节	承包基数的审计	(39)
第五节	承包合同的审计	(43)
第四章	承包经营期中审计	(47)
第一节	承包经营期中审计的必要性	(47)
第二节	承包经营期中审计的内容	(48)
第三节	承包经营期中审计的组织方法及工作步骤	(57)
第五章	承包经营终结审计	(60)
第一节	承包经营终结审计的必要性	(60)
第二节	承包经营终结审计的内容	(61)
第三节	承包经营终结审计的总体评价	(68)
第六章	承包经营责任的评价标准与方法	(74)
第一节	承包经营责任的评价标准	(75)
第二节	承包经营责任的评价方法	(96)
第七章	承包经营责任审计实务规范	(106)
第一节	制订承包经营责任审计实务规范的重要性	(106)
第二节	承包经营责任审计实务规范的内容	(107)
第三节	考核承包经营责任审计工作标准的方法	(138)
第八章	承包经营责任审计中发现的问题及对策	(142)
第一节	财产清查的问题	(142)
第二节	承包基数的的问题	(144)
第三节	承包经营合同的问题	(149)
第四节	强化企业约束机制的问题	(151)
第五节	“先审计、后兑现”的问题	(153)

第一章 总 论

第一节 承包经营责任制的实行 和取得的效果

社会主义有计划的商品经济，要求建立计划经济与市场调节相结合的经济运行机制。而要发展商品经济，必须搞活企业，特别是大中型企业，调动企业和职工的积极性，这是城市经济体制改革实质所在。为使企业成为相对独立的商品生产者和经营者，成为责、权、利相结合的经济实体，改革就应以企业扩权为中心，重点调整国家与企业的关系，使其逐步走上自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的道路。

我国自1980年实行经济体制改革以来，首先进行扩权试点，建立经济责任制，实行了利润留成，接着又实行第一步、第二步利改税，增加了企业留利，在一定程度上调动了企业和职工的积极性，收到了一些成效。但是，企业经营自主权仍不大，后劲仍不足，企业合法权益仍未得到切实保证。因此，1987年以来，吸取了农村联产承包经营责任制的成功经验，把“包”字引进了企业，在城市国营工商企业广泛推行了各种形式的承包经营责任制。

承包经营责任制，就是在坚持企业的全民所有制的基础上，按照所有权与经营权分离的原则，以承包经营合同形式，确定国家与企业的责、权、利关系，使企业实现自主经营、自负盈亏的

经营方式，向国家承担经济责任的经营管理制度。

承包经营责任制也是对我国过去实行的经济核算制和经济责任制的重大发展。它是以经济核算单位为主体，以发展商品经济为目标，以经济责任为中心，运用承包合同形式，确定所有者和经营者的责、权、利关系，保证实现企业的经营目标，保证完成上交国家财政任务，保证增加企业的后劲，实行企业经济效益和职工工资总额挂钩，以增强企业的生机和活力的一种经营管理制度。承包经营责任制，虽有多种形式，但其主要内容相同，具体有以下几点：

（一）确认企业的法人地位，根据政企职责分开的原则，简政放权，自主经营，增强企业活力；

（二）确认以公有制为基础，摆正国家、企业和个人三者的责、权、利关系，坚持社会主义方向；

（三）确认以两权分离为原则，由上级主管部门或政府其他部门代表国家作为所有者，厂长、经理作为经营者；

（四）坚持国家、企业和职工利益三兼顾的原则，企业保证上交财政任务，保证财产的完整和增殖，增强企业后劲；国家对企业实行经济效益和职工工资总额挂钩的政策，在发展生产提高效益的基础上，职工收入相应有所增长，并通过合同形式加以确定；

（五）确立经济责任体系，为保证承包经营指标的落实，实行厂长（经理）任期目标责任制和企业内部逐级负责制，以及严格的奖罚制度；

（六）以企业的人力、财力和物力，发展企业的生产技术，做到自我改造，自我发展。

经过几年来的实践，已经证明承包经营责任制有以下优点：

（一）承包经营责任制，突出了一个“包”字。它的基本原则，

是“包死基数，确保上交，超收多留，欠收自补”。确定基数，有利于确保财政任务的完成。

(二) 承包经营责任制所定的承包利税目标与企业的主要经济指标(如品种、质量、产量、安全等)相结合，作为企业的经营目标，有利于保证其实现。

(三) 承包经营责任制有利于增加企业后劲，保证财产完整和增殖，有利于企业发展。过去企业没有生产发展基金，但由于没有保证条件，后劲增加甚微。

(四) 承包经营责任制，实行企业的工效挂钩，有助于调动职工的积极性。

(五) 承包经营责任制，突出了厂长(经理)的法人地位，承包经营合同具有法律效力，体现了以法治厂的精神。

(六) 承包经营责任制强调两权分离，明确了承包方和发包方的责任，有利于企业行使经营管理自主权，增强企业的活力。

我国执行承包经营责任制以来，在增强企业活力、提高经济效益等方面已经取得了很大的成绩，表现在以下几方面：

(一) 承包经营责任制通过契约形式确定了国家与企业的经济责任关系，有利于政企职责分开和所有权与经营权分离，使企业开始成为相对独立的商品生产者和商品经营者，适应了有计划商品经济发展的客观要求。

(二) 承包经营责任制促使企业建立了自我约束机制、内部经济责任制度、管理制度以及内部审计制度，调动了企业和职工的生产积极性。

(三) 承包经营责任制增强了企业自我生存发展的能力，为企业今后发展创造了条件。

(四) 承包经营责任制推动了经济的持续稳定发展，促进了企业经济效益的提高，保证了财政收入稳定增长。

任何新生事物的产生都有其积极的一面和不足的一面。由于缺乏经验和其他种种原因，在实行承包经营制的实践中也出现了一些问题。例如，有些承包基数不合理，承包合同不规范，有些企业内部分配不合理，有些企业财产和盈亏不实；有些企业经营管理者有“一包就灵”的错误认识，有些发包方有“以包代管”的倾向等等。要解决上述问题，促使承包制的进一步完善，只能靠提高思想认识、加强管理与监督来解决。实行承包经营责任审计，正是解决上述问题，完善承包经营责任制的需要。此项审计的目的在于查错纠弊，改进管理，提高效益，评价责任，促进发展，它是落实和完善承包经营责任制的一项重要配套措施。

李鹏总理1990年在全国经济体制改革工作会议上指出，要继续实行承包经营责任制。1990年5月国务院批转的国家体改委《在治理整顿中深化企业改革强化企业管理的意见》中要求：要强化企业约束机制，加强对承包企业的经济监督。到1990年年底，全民所有制承包企业的第一轮承包全部期满，第二轮承包（或滚动承包）将全面展开。要认真解决好第一轮承包存在的问题，以推进第二轮承包顺利进行，进一步完善承包经营责任制，使其在治理整顿和深化改革中发挥更大的作用。

第二节 开展承包经营责任审计的必要性

开展承包经营责任审计的必要性可以从理论基础、法律依据和实际需要三个方面来认识。

一、开展承包经营责任审计的理论基础

在建立承包经营责任审计制度过程中，为了深入探讨和研究承包经营责任审计建立的必要性，使这项制度搞得更好，首先研

究其建立是否有牢固的基础，在理论上是否能成立，是十分必要的。承包经营责任审计虽然是为推行和完善承包经营责任制的需要而建立的，但是它也是基于发展社会主义有计划的商品经济的内在需要。

（一）企业作为独立的经济实体，应有一定的约束。

社会主义经济是在公有制基础上的有计划的商品经济。在这种经济制度下，工商企业是国民经济的基本经济单位。当前进行企业改革的目的是要调整国家与企业的关系，扩大公有制企业的经营管理自主权，进一步实行所有权和经营权分离，强化它们的经济责任，承认其相对独立的经济利益，使企业成为责、权、利相结合的经济实体，增强生机和活力，逐步走上自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的道路。企业的自主权扩大了，经济责任强化了，而且享有一定的经济利益，这对于调动企业和职工的积极性，对于发展经济是有积极作用的。但是，在这种情况下，由于扩大了财权，某些企业为了小团体和个人利益，有可能离开国家方针政策的要求和计划的指导，搞一些损害国家整体利益、偏离社会主义经营方向、破坏正常的经济秩序的活动，有的企业还可能滥用资金，铺张浪费，忽视技术改造不讲求经济效益，搞短期行为。而要避免这些问题，只有通过加强宏观调控和微观监督来解决。

（二）建立计划经济和市场调节相结合的经济运行机制，需要加强责任控制。

为了保证国民经济持续、稳定、协调地发展，实现国民经济的综合平衡，必须建立计划经济与市场调节相结合的经济运行机制。在强调微观搞活的同时，必须加强宏观控制，强化国家统一计划管理，促使企业在生产和经营过程中，认真执行方针政策，遵守国家计划。因此，实行承包经营责任审计是完善计划经济和

市场调节相结合的经济运行机制的一个重要条件。

(三) 评价经济责任，巩固公有制，需要加强经济监督。

有计划的商品经济是以社会主义公有制为主体的。巩固和壮大全民和集体的资产，是国民经济发展的基础。所以，在实行承包经营责任制、扩大企业自主权以后，除了要保证上交利税任务，落实生产和经营计划指标以外，还应当保证企业资产的安全、完整和增殖。在分配企业留利时，应当坚持国家利益、集体利益和个人利益三兼顾的原则，合理提留各项基金，以保证资产不断增殖，抵御风险的能力不断增强。企业上级主管部门和财政及财产管理部门代表资产所有者和企业承包人签订承包经营合同时，必须明确规定“保、挂”条件，以及承发包双方应当履行的经济责任。为了保证合同条款的履行和奖罚兑现，需要通过审计监督进行审查评价。

从上述情况可以看出，有计划的商品经济的理论，建立以公有制为主体的多种经济成分并存的体系，计划经济与市场调节相结合的经济运行机制，使企业成为相对独立的责、权、利相结合的经济实体。就必须加强管理与监督，既需要建立内部审计制度，增强自我约束机制，又需要实行外部审计监督，以保证其不偏离社会主义方向，这就是建立承包经营责任审计的理论基础。

二、开展承包经营责任审计的法律依据

任何审计制度都有其法律依据，以维护审计监督的独立性和权威性。承包经营责任审计作为企业审计的一种主要形式，也需要在国家相关的一些法规中，作出相应的规定，以明确这种审计制度的法律地位。国务院颁发的《承包经营责任制暂行条例》中第一章总则第七条明确规定：“实行承包经营责任制，由国家审计机关及其委托的其他审计组织对合同双方及企业经营者进行审

计。”《中华人民共和国审计条例》的第十三条中规定：“全民所有制企业承包经营责任制的有关审计事项”是审计工作任务的一个重要组成部分。1990年5月国务院批转国家体改委关于《在治理整顿中深化企业改革强化企业管理的意见》中指出：要对承包已经到期或今年底到期的企业进行审计，对企业和经营者作出实事求是的评价，为新一轮承包提供依据；要认真兑现承包合同，维护承包合同的严肃性；要认定承包经营者在经济活动中有无违法乱纪行为；要逐步建立分层次的企业承包审计体系，强化对承包合同签订前的参与和签订后的监督；要坚持先审计后兑现的原则。有些省、自治区和直辖市人民政府颁布的相关法规中，有的提出“三先三后”的要求，即先审计，后签订合同；先审计，后兑现（奖罚）；先审计，后离任。这些法规为承包经营责任审计提供了法律依据。审计机关进行此项审计是对承担契约责任的双方进行的综合性经济监督。为便于开展此项审计，审计署颁布了《关于全民所有制工业企业承包经营责任审计的若干规定》（以下简称《若干规定》），由于这种审计是以国务院颁布的法规为依据的，因此，也可以说他是一种执法行为。

三、开展承包经营责任审计的实际需要

承包经营责任审计是在财务审计、法纪审计和效益审计普遍开展之后，出现的一种新的审计方式。这种审计要以法律为依据，以承包合同条款为内容，以契约责任为中心，对企业和经营者的业绩以及承发包双方的经济责任进行审查评价。它的内容比上述三种审计方式的内容要广泛，必须单独建立一种审计方式在承包合同的签订、承包合同的分期兑现和承包合同的终结，进行全过程的审计监督，才能满足实际工作的需要，才能保证承包经营责任制的顺利执行和不断完善。通过审计监督，查明经济责任

的确立和履行情况，评价责任者的业绩，肯定经营成绩，揭示存在的问题。这种客观公正的审计监督，有利于承包合同确定的责任的履行，有利于维护各方面的合法权益，有利于调动各方面的积极性，对于完善承包经营责任制，保护财产安全、完整和增值，保证财政上交任务，维护经济秩序，提高经济效益有着重要作用。承包经营责任审计作为一种独立的审计方式，一经试行，就受到了各方面的重视，通过三年实践，不断完善，已经成为一种主要的企业审计方式。为了解决此项审计时间紧、任务重、审计力量不足的矛盾，在实践中已逐步建立起由国家、主管部门、企业内部和社会审计组织相结合的、分层次的企业经营承包责任审计体系，以充分发挥审计的查错纠弊、改进管理、提高效益、评价责任、促进发展的作用。因此，实际需要是建立承包经营责任审计的事实依据。

第三节 承包经营责任审计的性质和特点

承包经营责任审计是以承包经营责任制为基础，以经济责任为中心，以法规制度为依据，对承包经营责任的确立、履行及其结果进行审查评价的一种审计方式。它基于推行、巩固和完善承包经营责任制的需要，是经济责任审计的一个重要组成部分。前文已就这种审计方式的意义和建立的基础进行说明。要掌握承包经营责任审计的规律，还需要进一步研究它的性质和特点。

一、承包经营责任审计的性质

通过三年的审计实践，对承包经营责任审计的必要性，各方面的认识接近一致了。但是，对它的性质尚有不同的看法。有人认为，承包经营责任审计的内容没有超过财务审计的内容，所以

它仍属于财务审计。也有人认为此种审计涉及内容较广，是一种综合性的审计监督。我们认为这两种看法虽然都有一定的道理，但都没有把握住这种审计的本质。本质是一事物区别于其他事物的根本特征，研究这个问题，必须和它建立的基础结合起来考察，否则，难以得出确切的答案。

国务院颁布的《承包经营责任制暂行条例》第七条规定：“实行承包经营责任制，由国家审计机关及其委托的其他审计组织，对合同双方及企业经营者进行审计。”这就明确地指出了承包经营责任审计的性质，乃是一种经济责任审计，它应当和经济合同审计、厂长（经理）离任责任审计和企业破产责任审计一样，同属于经济责任审计范畴。这种审计要求审计机关代表国家对承包、发包各方经济责任进行审查评价，维护各方的合法权益。这种审计是以经济责任为中心，它与财务审计和效益审计有着明显的区别。由于其审查的内容具有一定的综合性，为了避免重复审计，节约审计资源，有条件时，可与其他审计结合进行。

二、承包经营责任审计的特点

承包经营责任审计作为一种独立的审计方式，属于经济责任审计范畴，具有以下特点：

（一）以经济责任为中心。承包经营责任审计，是围绕承包方和发包方所承担的经济责任进行的。而财务审计、效益审计和专案审计，都是以被审计单位为审计对象，虽然涉及经济责任，但是都各有其侧重点，如财务审计是以财务的合规性、真实性为重点；效益审计是以提高效益为审计目标。因此，以承包经营责任为中心，是这种审计区别于其他审计类别的一个重要特点。

（二）以合同确定的经济责任作为评价经济责任的内容。财务审计、效益审计、专案审计和专项审计都是以国家财经法规为

审查评价依据的。承包经营责任审计虽然也要以财经法规为依据，而其落脚点是承包经营合同确定的经济责任指标，这是它的又一特点。

（三）审计客体多元化。承包经营责任审计的客体为发包方、承包方和企业经营者，否则难以评价经济责任和经营业绩。

（四）审计期限长期化。财务审计、效益审计一般多以一年为期。由于承包经营一般以三年至五年为期，平时按年分期兑现，所以承包经营审计三至五年的合同期为审计期限。

（五）承包经营责任审计是企业承包期全过程的审计。审计机关要完成《承包经营责任制暂行条例》规定的审计任务，根据“三先、三后”的原则，事先应对承包合同进行审计，事中应对承包经营合同的履行情况进行年度审计，事后应对承包合同期满履行结果进行终结审计。因此，承包经营责任审计是一种企业承包期全过程的审计。

根据上述特点，可以看出承包经营责任审计是以国家审计为主体，以承包经营合同确定的契约责任为中心，具有明显特点的一种审计制度。

第四节 承包经营责任审计的内容和任务

一、承包经营责任审计的主要内容

承包经营责任审计是以评价经济责任为中心，具有一定综合性的审计监督制度。应当根据国家法规制度的规定，确定其审查内容和范围。因为承包经营责任制是以承包经营合同形式确定的，实际整个承包期可以划分为三个阶段，即承包经营合同的签订、承包经营合同的履行和承包经营合同期满时责任者业绩评价

三部分。

有的同志认为承包经营责任审计只能对经济责任履行及其结果进行审查监督。认为审计部门不应审计承包经营合同，如果参与合同的签订的审查工作，并作出评价，将来以承包经营合同为依据评价合同履行结果和责任者的业绩时，便不好分清责任。审计部门只能对承包经营合同履行中的各项财务收支及其有关的经济活动进行审查评价。

我们认为审计部门应当审查承包经营的过程，从财产清查评估、提出承包方案、草签承包合同阶段开始就应当参与审查工作。若不参加这个阶段工作，就不了解承包基数是否合理，财产是否真实，是否存在潜盈潜亏因素，而这些都对将来审计和合同兑现有很大影响。承包经营责任审计内容和范围，一般应包括以下各项：

1. 审查承包经营方案的可行性；
2. 审查承包经营合同的合法性、合理性和可行性；
3. 审查承包经营合同的履行情况，评价履行的经济责任；
4. 审查承包经营合同期满后的经营状况，评价承包方和发包方的经济责任和经营业绩的优劣。

上述的审查内容，构成承包经营责任审计的范围。此项审计的内容是围绕承包经营合同和经济责任进行的，如能对这些内容进行审查评价，对于巩固和完善承包经营责任制，维护各方面的合法权益，全面实现承包经营指标会有积极作用。对不断增强企业后劲，按照加强宏观控制的要求组织生产和经营，坚持社会主义经营方向，也会有积极作用。

二、承包经营责任审计的主要任务

承包经营责任审计是一种新型的审计制度，只有三年多的历

史，尚在发展之中。根据实践经验，归纳起来该项审计主要有以下任务：

1. 审查资产清查评估和承包合同的真实性、合法性和合理性。要审查期初资产、债权债务和盈亏的真实性，有无违反财经法纪行为，要审查承包合同是否符合有关法规的规定，条款是否清楚，内容是否齐全，各方权利、义务是否明确，承包经营指标是否可行。

2. 审查承包经营合同分阶段执行情况，监督奖罚兑现。具体包括：

(1) 审查合同规定的指标完成情况，各项专用资金提取和利润分配是否符合国家政策法规要求；

(2) 审查经营期内，财产、债权债务是否真实，财务收支是否合规合法，经营成果是否真实，有无潜亏潜盈因素及其他违反财经法纪行为；

(3) 审查资产状况是否良好，结构比例是否合理，是否做到安全、完整和增殖，设备是否完好，有无拼设备，不维修的现象，新增资产的资金来源是否正当；

(4) 审查企业权益是否受到侵犯，经营者有无弄虚作假及其他违反法规行为；

(5) 审查承包经营合同奖罚条款能否认真兑现。

3. 审查承包经营合同执行的结果，评价承包人的业绩及有关方面的经济责任。承包经营合同期满，意味着厂长（经理）的任期终结。除了要查明本年度承包合同执行情况外，还要从总体上审查承包期内是否圆满地履行了承包经营合同。要核实企业经营成果和经营者的业绩及有关方面的经济责任，查明各方有无违反财经法纪行为，并按照厂长（经理）离任审计的要求，对经营者作出审查评价，作为连任或离任的依据。