

【上 卷】

最新

国外效益审计

◆邢俊芳◆陈 华◆邹传华 编

ZUIXINGUOWAIYIXIAOYI

中国时代经济出版社

最新国外效益审计

——职能·准则·方法·目标

邢俊芳 陈华 邹传华 编

(上)

中国时代经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

最新国外效益审计(上)/邢俊芳 陈华 邹传华编. —北京:
中国时代经济出版社, 2004.1

ISBN 7-80064-944-X

I. 最… II. ①邢… ②陈… ③邹… III. 效益审计-文集
IV. F239.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 57286 号

最新国外效益审计(上)

邢俊芳
陈华
邹传华
编

出版者	中国时代经济出版社
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电 话	(010)64066019 88361317
传 真	(010)64065971
发行经销	各地新华书店经销
印 刷	北京昌平百善印刷厂
开 本	850×1168 1/32
版 次	2004 年 1 月第 1 版
印 次	2004 年 1 月第 1 次印刷
印 张	16.75
字 数	420 千字
印 数	1—3000 册
定 价	60.00 元(共两册)
书 号	ISBN 7-80064-944-X/F·656

版权所有 侵权必究

内容简介

奉献给读者的这部重版译文集，是从数百篇效益审计译文中精选重新编辑而成的。它是当今世界论述效益审计理论与实务最著名的代表作。

全书分上下两卷，内容包括：世界主要国家效益审计调查、理论综合、典型国家效益审计经验、工作研究与争鸣、质量技术分析、审计报告典范、内部效益审计、案例及其分析、附录。它不仅阐述了效益审计的历史、效益审计的职能、效益审计的程序、方法、目标；也介绍了世界主要工业化国家和发展中国家效益审计的现状、做法和经验及有代表性的效益审计案例和效益审计报告。书后附有珍贵的有关效益审计资料，其中有《最高审计机关国际组织效益审计指南》（包括目标、权限、总原则、要求、方法、操作准则和指南、效益审计的开始和计划、报告准则和指南、审计结果的提交），《效益审计准则实施指南附录》（包括效益审计方法、修改工作计划和审计方案、效益审计标准、审计证据和文件处理）。它对我国效益审计工作无疑具有重要的指导作用。故此，这部译文集不仅是中华人民共和国审计署成立 20 年来第一部难得的国外最新效益审计文集，即使在西方国家也是一部很好的审计选集，极具权威性。

《最新国外效益审计》的重版，为我国即将全面展开的效益审计工作提供了国外效益审计的丰富经验和案例典范，可谓“雪中送炭”。从而，启发我们去思考自己的工作，将使我们看到为解决我国国民经济低效益、轻视效益问题，找到一条路子，也将

使我们看到中国消除官僚主义，提高行政事业单位工作的经济性、效率和效果性的新途径。本书可供审计、财经理论工作者和实际工作者、经济管理和会计工作者、大专院校师生及一切有志于钻研效益审计理论与实践的同志学习，也适于其他社会科学工作者研究参考。

编 者

2003 年 8 月 30 日

重版说明

2001年1月，中国时代经济出版社（原中国审计出版社）出版了我们编撰的《最新国外效益审计》。两年多来，随着我国经济的可持续发展，审计事业又有了较大的发展，效益审计正式登上了中国审计舞台，在审计署推出的审计工作五年规划（2003~2007年）中规定了效益审计工作量达50%的比例。为了促进我国与世界各国效益审计文化交流，使即将全面展开的效益审计能够站在国际水平的理论和实务起点上，应广大读者的要求，我们对《最新国外效益审计》一书，充实了新的篇章和内容。其中，效益审计做法和经验3篇；审计案例13篇，诸如：挪威政府《石油资金项目审计》案例、巴基斯坦《公共工程的效益审计》案例，印度的《教育资金项目审计》、《企业效益审计》案例，都具有重要借鉴参考价值。《关于部分国家效益审计工作的调查》对了解近期国际效益审计动态很有帮助。《效益评价中的数据包分析》和《效益审计中的大量数据分析》很富有新意，而《整体审计》一文给人们以审计的全新概念。它说明这样一个事实：随着审计实践的发展，审计理论日新月异（包括效益审计在内）。《最高审计机关国际组织效益审计指南》（草案）和《效益审计准则实施指南附录》作为附录，它对世界各国效益审计起到一定规范和指导作用，对我国同样具有极其重要的指导和参考价值。

这部注入了新内容的书，可以视做世界主要国家近年来的效益审计理论和实践发展的一个记录，可谓原汁原味，具有实用

性、学术性、知识性。在过去的十几年中，我们一直注视着这方面的信息，而且，参加了一些国际高层论坛。同时，对国外效益审计进行了系统研究和考察，我们也发表过不少见解。因此，不论从关注整个国际效益审计时局还是从关注中国效益审计的发展出发，我们对这部书的编辑出版都有强烈的使命感和责任感。科学无国界，书中所介绍的效益审计理论和实践经验（包括方法），是人类共同财富，必将给我国发展效益审计以启迪。

我们在编撰这部书稿时，对国际效益审计职业界的不同见解，给予了关注。比如，以色列海法大学会计学教授罗伯特·施瓦茨撰写的《政府审计战略——走出效果审计的困境》一文，对世界主要国家效益审计评价与众不同，为力求全面客观地反映国际效益审计动态，我们将这篇文章收入本书。

从某种意义上讲，《最新国外效益审计》一书虽然带有一种资料书的性质，但我们认为这样一种资料书是很有用处的，通过这样的资料书我们不仅可以大致地了解国际最新的效益审计动态和信息，也可以为我们提供一些可学习和借鉴的东西。我们希望关注和从事效益审计理论研究和实践的人能够在自己的工作中利用好这样的资料书。本书再版编辑和出版过程中，得到审计署外事司和中国时代经济出版社的大力支持和帮助，我们真诚地致以谢意。书中讹误和不妥之处，望广大读者不吝指正。

编 者

2003年8月20日

接轨国际效益审计 谋求中国审计发展机遇（代序）

邢俊芳

引子

改革开放的大潮终于把中国推上了市场经济的轨道，传统的计划经济体制正在向市场经济体制转换，并初步建立起具有中国特色的市场经济制度。在新的历史条件下，在经过 20 年审计实践的今天，如何不断丰富和拓展审计内涵和外延，即破除迷信、积极探索、大胆实践，创造与中国实际相结合的效益审计模式，从而使我国政府审计和内部审计注入新的活力。这是中国审计制度融入世界审计主流的重要条件，也是促使中国走向审计现代化的重要一步。因此，我们既要对自己的宝贵经验进行反思，也要以博大的胸怀悦纳世界各国效益审计理论和实务中一切富于科学价值的东西。这样，走的就不是一条迷雾漫漫之路，而是一条别人已经拓好的路。

世界效益审计时局

1. 当今的世界审计处于以效益审计为中心的现代审计阶段
考察世界审计，效益审计出现于 20 世纪 40 年代中期，发展

于 20 世纪 70~80 年代，完成传统财务审计向效益审计为中心的转变是 20 世纪 90 年代的事情。

在这个发展阶段，财务审计仍大量存在，效益审计则越来越多。我们以几组量化数字来说明这一变化趋势，诸如：美国国家审计总署两类审计比重为：效益审计占 85% 以上，财务审计占 10~14%；加拿大审计长公署和英国审计署，每年审计项目计划中，效益审计大致占总审计数额的 40%，而且它们和西欧一些国家审计机关还实行效益审计机构、资金、计划单列。事实告诉人们，在 21 世纪，这种发展趋势正日益增强。

2. 效益审计本质乃是资金运行效益审计

考察世界主要国家和地区所实施的效益审计，其审计对象载体众多（包括价值形态和实物形态），但究其内涵的本质，是审查预期目标与完成其目标所投入资金之间的关系。最佳投入产出关系是以最少的投入完成既定目标，或以最少的资金取得最大产出。实物形态的投入，最终仍要用货币衡量。效益审计的作用在于通过审计促进被审单位实现最佳投入产出关系，实现其资金运行的现实效益和潜在效益。

至今，效益审计没有统一定义，许多国际组织和效益审计领先国家均对效益审计有着不同定义。最高审计机关国际组织称效益审计（经济性、效率和效益）是现金价值审计、经营审计、管理审计的同义词。根据该组织的审计标准，它包括：①审计被审单位管理活动的经济性；②审计被审单位的人力、财务及其他资源的利用效率；③审计其业绩效益，并根据预期影响，审计其活动的真实影响。

最高审计机关国际组织关于效益审计定义、词语及标准，对各国效益审计虽没有约束力，但具有一定影响和指导作用。

3. 效益审计成为世界审计主流的原因

第一，西方市场经济经过 200 多年的发展，已进入一个更为

现实的新时代。在这个新时代，市场经济运行规则趋于完善，财务会计活动也日益规范化，故此，财务活动中的违纪违规现象也日趋减少，那么，传统合规性财务审计自然减少了，因此，不断扩大审计的职能、作用、范围，向效益审计延伸，成为审计自身发展的要求。

第二，20 世纪 40 年代中期，西方工业国家经济处于低迷状态，社会矛盾激化，人们对提高公营部门资金支出效果和明确支出经济责任的要求，越来越严格，同时，它导源于这样一种严重压力，即政府可以利用的资源越来越少，而政府所承担的社会和经济义务却日趋扩大，这即是效益审计在世界范围内兴起和发展的另一个重要原因。

4. 效益审计发展引起审计的重大变化

其一，审计形态呈多元化趋势。审计领域出现了诸如：经营审计、管理审计等派生审计形态，西方审计学者把上述派生审计形态均视为效益审计的同义词。

其二，审计职能范围扩大了。包括经济的、政治的、军事的、文化教育的、社会的、生态环境等领域，从而推动了审计向纵深发展。

其三，政府审计因注入了效益审计内容，从而增加了活力。政府审计注入效益审计内容，主要是对财政性资金使用效果的审计，比如，对有国家财政支出或资助的投资项目的资金节约度进行监督。这是一个值得注意的动态，西方审计学者认为，在政府审计史上，效益审计的实施，是具有划时代意义的催化剂，能否不失时机地选择并接受效益审计，是衡量一个国家的政府审计是否具有活力的标志之一。这种认识与当前或今后一个相当长的历史时期，世界范围内政府审计的发展潮流是一致的。

其四，以效益审计为重要内容的内部审计得到蓬勃发展。一是企业内部审计的发展；二是政府各部门内部审计的发展；三是

经营审计的发展，其中，唱主角者是经营审计。当今的内部审计与管理部 门更加融为一体，参与实际问题的解决、舞弊的发现及管理咨询，以推动管理部门或企业改进未来的经济效益，实现其潜在利益。

5. 效益审计的目标和范围

世界主要国家审计机关实施效益审计所确立的目标和范围，由于国情不同而各不相同，但比较一致的是开展专题审计。其做法是对政府的各部门同一主题进行审计，诸如：采购、旅行、人力资源管理 和现金管理等。通过专题审计，弄清被审单位所花费的公共资金是否获得了效益。

同时，还有一些国家和地区审计机关实行对财政资金和资助资金预算支出建议的事前效益审计，比如德国联邦审计院对政府各部所提出的支出建议进行效益审计，使效益审计的作用，在预算过程中得到发挥。

最高审计机关国际组织为了指导和推动效益审计发展，对其目标和范围有过一个规定，现抄录如下：

目标：①为公营部门改善一切资源管理奠定基础；②力求决策者、立法者和公众所利用的公营部门管理成果的信息质量得到提高；③促使公营部门管理人员采用一定程序对效益审计提出报告；④确定较为适当的经济责任。

范围：它取决于每个最高审计机关的使命和特定环境。在决定审计范围时，尤其是制定的审计政策存在着某些敏感性，应对制定决策所需资料 和决策目标进行分析和判断。

上述规定，对世界各国效益审计起到一定的规范和积极推动作用。

6. 效益审计的基本经验

- (1) 最高审计机关不受政府干预；
- (2) 建立明确的效益审计法律条文；

(3) 审计师获得很有竞争力的回报，从而避免代价高昂的人力外流；

(4) 仔细招聘不同专业的高质量审计师；

(5) 每个最高审计机关均有自己的培训设施和审计培训计划；

(6) 制定效益审计方法的条件，并辅之以培训；

(7) 审计结果即发展报告，而不是年度报告；

(8) 提交的效益审计报告，必须简捷而令人感兴趣；

(9) 效益审计报告集中于少数重要问题；

(10) 建立质量保证和控制机制；

(11) 通过传媒引起社会对效益审计的重视。

7. 效益审计发展的不平衡性

效益审计同任何事物一样，在发展过程中，存在着不平衡性。总体上，实施效益审计较早的国家和地区，一般处于领先行列，诸如：北美、北欧和西欧的加拿大、美国、瑞典、英国等。加拿大是第一个采用效益审计的国家，创立了综合审计（把效益审计与常规审计相结合）的典型经验；美国则是最早将效益审计注入政府审计的国家，它于 20 世纪 70 年代颁布的《政府的机制、计划项目、活动和职责的审计标准》（亦称“黄皮书”），其中明确规定应实施 3E 审计，即经济性、效率和效果审计，得到国际审计界的普遍认可和采用。

瑞典是第一个正式采用效果审计的北欧国家。英国开展效益审计是根据议会所属的公共账目委员会要求而做出的立法响应，20 世纪 80 年代中期颁布的《国家审计法》，明确授权主计审计长有权调查各政府部门使用它的资源的情况，主计审计长向公共账目委员会汇报工作，这些权力使他对效益审计提出确认意见，并说明公共经费是否按下议院要求使用。他每年计划并完成 60 个效益审计项目，正式报送议会并公布于社会。

上述各国最高审计机关都用效益审计来谋求资金节约，回答政策制定者的询问并保证政府工作者的效率和效益。

效益审计走在前列的最高审计机关，还有欧洲审计法院、荷兰审计院、德国联邦审计院、澳大利亚联邦审计署、新西兰审计署等。

亚洲地域最高审计机关实施效益审计取得较好成效者，根据文献记载有：印度、巴基斯坦、中国香港、新加坡、日本。被列为有限经验的最高审计机关是不丹、中国、印度尼西亚、马来西亚、尼泊尔、斯里兰卡和泰国的，其效益审计尚未完全实施，没有效益审计经验的最高审计机关如：孟加拉、柬埔寨、老挝和越南的。

8. 效益审计走向国际联合发展趋势

20 世纪 70 年代以来，由于世界经济全球化和区域集团化交织发展，使审计信息的使用者认识到了解各国不同审计制度、审计实务并促使国际协调化的必要性和紧迫性。

在促进审计工作国际化方面，最高审计机关国际组织、国际内部审计师协会和国际会计师联合会等国际审计组织起了重要作用。它们的宗旨分别为：“经验分享、全球共惠”、“经验分享，携手共进”、“用统一标准来发展和加强会计职业的全球协作”。

在推进效益审计国际联合方面，最高审计机关国际组织多次召开会议并做出若干决议和规范性条文，在最高审计机关国际组织推动下，西方一些国家最高审计机关多次进行联合，诸如：瑞典、英国、荷兰的最高审计机关曾对援助项目进行联合审计，英国、德国、意大利和西班牙最高审计组织曾对欧洲战斗机计划，进行了联合审计，也称为跨政府审计。通过联合审计，搞清了被审计单位所花费的公共资金效益好坏问题。事实表明，联合审计呈不断上升趋势。

9. 效益审计面临的新挑战

当今世界主要国家和地区最高审计机关在进行效益审计过程中，所遇到的挑战，主要包括：

- (1) 难以确定效益审计的目标和识别经济责任的界限；
- (2) 在一些国家，缺乏法律条文，得不到需要的资料；
- (3) 未具备适合的审计技术，缺少适当审计标准及合格的审计人员和经费；
- (4) 政府审计机关实施效益审计中，如何避开效益审计带来的政治风险。

上述问题是今后世界效益审计实践中亟待解决的事情。

效益审计在中国

20 世纪 80 年代初，随着中华人民共和国审计署的诞生，欧风东渐，效益审计开始走进中国。

1. 效益审计实践的三个阶段

(1) 审计署成立初期至 20 世纪 80 年代末。审计机关积极开展了效益审计理论研究和试点工作，提出：“从财务审计入手，加以分析，落脚到经济效益。”据 1984 年审计资料记载，当时，全国有 22 个省、市、自治区的 270 个县以上审计局，对 1263 个部门和被审计单位进行了试审，试审中充分注意到经济效益问题。诸如：天津铁厂经济效益审计报告、湖北省两户纺织企业效益审计报告、辽宁卷烟厂效益审计报告、山西小氮肥行业经济效益审计报告、鞍钢和山东审计局关于企业内部控制制度评价报告，都是当时比较典型的经济效益审计实例。

当年，全国审计机关共审计出各类问题总金额 30692 万元，其中属于经济效益差的是 9195 万元。通过试审，对改善企业经营管理，提高经济效益，增收节支起了积极作用。20 世纪 80 年代中期以后，效益审计基本处于停滞状态。

(2) 20 世纪 90 年代。审计学界对效益审计进行了一些研究，本人在《试论审计学的产生和发展》一文中，率先提出：“传统的合规性审计向经济效益审计延伸，成为审计实践发展的一种趋势”，而审计职能“日益向解决经济过程中的管理和决策方面延伸”。^① 上述见解在学术界和审计实际工作者中引起了反响。

1991 年初，全国审计工作会议要求：“各级审计机关都要确定一批大中型企业进行经常审计，既要审计财务收支的真实性、合法性，又要逐步向检查有关内部控制制度和经济效益方面延伸，并做出适当的审计评价，推动经济效益的提高。”

自提出两个延伸后，全国地方一些审计机关继续实施了经济效益审计试点。当时，试点工作较有成效的，诸如：湖北、山东、天津、辽宁等省、市审计机关。据不完全统计，在审计署成立后十几年的经济效益审计中，提出改善经营管理的建议，使企业经济效益增加约 211 亿元。

1994 年初，中国审计代表团出席了在印度召开的中印效益审计研讨会。本人在提交的论文《中国的宏观经济效益审计》一文中，根据中国国情，提出应开展宏观经济效益审计试点，其重点审计领域是财政、金融、投资等部门，通过效益审计，提高资金运行的有效性。对信贷资金效益审计，应“从信贷项目的社会经济效益和金融机构的内部效益两个方面进行。”对投资效益审计，提出四项标准，其基本点是通过审计投入与产出关系，看其能否为整个国民经济提供最大的效用。

上述观点在中印效益审计研讨会上受到与会代表的重视，同时，也引起国内审计工作者的反响。^②

在这个时期，我国审计机关还结合宏观经济财务收支审计，

^① 见《经济研究》1990 年第 5 期。

^② 见《管理世界》1995 年第 3 期。

开展了一些事后来看带有宏观经济效益审计性质的经济监督活动。比如：全国审计机关同时开展了建设项目开工前审计，共审计 20000 多个项目，总投资额 105815 亿元。审计后对 716 个不具备开工条件的建设项目，提出了意见，压缩建设规模的总资金达 128.5 亿元。

同时，还在全国范围内组织对 165 个国家重点建设项目的审计，共审计项目总投资 2007 亿元，查出有问题资金 106.5 亿元，经审计处理后，为国家节省投资 38 亿元。

同时，国家审计机关开展的行业审计，对五省市公路养路费审计等都带有宏观经济效益审计性质。针对审计中发现的带有普遍性问题，从宏观上提出加强管理，提高效益的建议，并会同有关部门及时研究制定了一些解决问题的办法和制度，在一定程度上，发挥了审计在改善宏观经济管理中的积极作用，促进了被审单位经济效益和管理水平的提高。

(3) 入世后的效益审计情况。中国加入世贸组织以来，我国审计工作者思考一个共同问题，即中国如何开展效益审计以便与国际接轨问题，并如何付诸实施。近几年的全国审计工作会议对效益审计工作都明确提出任务和要求。在专项资金投资项目审计方面，开始注入了效益审计内容，如进行了效益调查审计，在外资审计领域，明确提出其审计目标是提高外资使用效益。不少地方审计机关积极制定计划，在投资项目和专项资金等财政投入较多的部门，实施效益审计，取得一定成效，向审计现代化迈出了可喜的一步。

2. 中国效益审计特点

效益审计走进中国 20 年，理论研究和实践活动，尽管时断时续，然而，它毕竟在走着并留下了它特有轨迹。

其一，根据中国不成文和成文（《审计法》）法律条文关于“真实、合规、效益”的规定，把效益审计与财务审计结合起来，

或更严格意义上说，效益审计寓于财务审计之中。

其二，主要以国有企业为审计对象，即微观经济领域的效益审计，且较多地集中在其财务成果的分析上，对经济活动审计评价的深度和广度都需要进一步开拓。

其三，效益审计主要由企业内部审计机构进行，国家审计机关尽管试验性地实施了一些效益审计，但与内审机构相比要少。

其四，事后审计多，事前审计尚不多见，而事中审计，即对经济活动过程中的控制和调节，以推动被审单位改善未来经济效益，实现其潜在利益则更为少见。

3. 效益审计的初步成效

其一，通过对国有企业效益审计或调查，初步摸清了被审单位资金运行的效益情况及存在的主要问题；

其二，一定程度上促进了企业的经济效益的提高；

其三，一定程度上改善了被审企业的内部控制制度；

其四，一定意义上开拓了政府审计领域；

其五，专项资金审计或审计调查、基建项目审计或审计调查对未来效益审计发展，具有典型意义。

加拿大前审计长埃尼斯 M·戴伊在《亚洲发展中国家和工业化国家的效益审计》调查报告中，对亚洲发展中国家效益审计排行榜上把中国排在有限经验国家，大概是符合实际的，我以为，尽管经验是有限的，但，是重要的。

4. 效益审计面临的挑战

效益审计在中国实践取得的进展是重要的，但，是有限的，它面临着新的挑战主要如下：

其一，国家审计机关对在中国条件下，如何实施效益审计，缺乏一个战略性认识，缺乏一个系统、完整的具有战略性、宏观性的思路，缺乏一部战略性发展规划。

其二，缺乏具体的立法条文支持，没有制定符合中国国情的