第一章　离任审计概述

审计的重要发展趋势之一是由专业审计走向综合审计。离任审计是一种综合审计，也是审计领域中的一个新类型。本章的主题是对离任审计作一个简要的勾画，主要包括以下内容：

(1)离任审计的基本概念；

(2)离任审计的内容；

(3)离任审计的方法。

第一节　离任审计的基本概念

一、离任审计概念

离任审计是审计人员对资产管理者受托管理资财的运用及其效果所负责任进行的监督、评价活动。其理论根据为：审计是因两权分离后受托经济责任的产生而产生的，归根到底审计就是审查资财管理者对资财所有者应履行的经济责任。现代审计中的财务审计和管理审计，是离任审计的两种表现形式。前者审查资产、负债和损益情况，后者审查资金运动的效

果和效率情况。离任审计无论在私有制国家还是在以公有制为主体的国家，都是必要的。在私有制国家中，股份制企业尤其是上市公司，根据国际惯例是必须经过审计，向各股东报告经济责任履行情况的。我国现阶段股份制经济尚不发达，占主导地位的还是国有经济。国有经济就是用国家资财创立企事业单位并委托一些人(厂长、经理等)进行管理,这些管理人员就对国家和人民负有经济责任。为了说明自己履行经济责任的情况，他们必须向作为资财所有者的国家报告财务情况，至于这些情况是否真实、合法、有效,也须通过审计来鉴证。

我国的离任审计是随着经济体制和政治体制改革的不断深入发展，以及依法治国方略的确定而产生的。1986年9月，为适应我国国有企业深化改革的需要，中共中央、国务院颁布了《全民所有制工业企业厂长工作条例》。该条例规定"厂长离任前,企业主管机关(或会同干部管理机关)可以提请审计机关对厂长进行离任审计评议。"据此,审计署于同年12月下发了《审计署关于开展厂长离任离任审计工作几个问题的通知》，明确了厂长(经理)离任审计的范围、内容、程序和方法。各级审计机关根据审计署通知精神，结合本地区、本部门的实际情况,积极开展了这项工作。

近年来，随着企业改革的进一步深化，各级政府和主管部门更加重视对企业经营者的离任审计。从1995年开始,山东省菏泽地区在全地区党政机关和企业、事业单位普遍实行领导班子主要负责人离任审计制度，把任期离任审计作为考核领导干部政绩、兑现奖惩、选拔任用的必经程序,纳入干部监督管理

轨道，取得了显著的成效，引起了中央领导同志的重视。此外，近年来，浙江、云南等省在党政领导干部任期离任审计工作中也做了积极的探索，取得了有益的经验。为了推动这项工作的开展，1998年6月12日，国务院在其发布的《审计署职能配置、内设机构和人员编制规定》中，将组织对党政领导干部的任期离任审计作为审计署的一项新增职能，明确规定下来。1999年5月24日，经党中央、国务院批准，中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《县级以下党政领导干部任期离任审计暂行规定》和《国有企业及国有控股企业领导人员任期离任审计暂行规定》。至此，离任审计已逐渐发展成为一个专门的审计门类，具有丰富的内容。

二、离任审计的主体和客体

1. 离任审计主体

审计主体是专门从事审计工作的机构或专职人员。同其他审计一样，离任审计也必须由专门的机构或专职人员来实施，以保证实施离任审计的人员和经费上的独立性。从我国开展离任审计的实际情况来看，具体承担离任审计工作的单位主要有政府审计机关、内部审计机构和民间审计组织。对党政领导干部的任期离任审计，一般都由政府审计机关进行审计；而对国有企业、事业单位，则采取审计机关、内部审计机构和民间审计组织相结合的方法，审计机关可以直接进行审计，也可以由民间审计组织或者内部审计机构进行审计，在离任审计工作中，审计机关可以利用内部审计和民间审计的审计成果；并应当加强对内部审计和民间审计业务的指导和监督。

2. 离任审计客体

离任审计的客体是离任人所在部门和单位，审计的对象是所在部门、单位的财政、财务收支及管理活动。审计的本质就是对被审计单位的财政、财务收支情况进行监督检查，是一种综合性的经济监督活动，这是审计区别于组织人事部门、纪检监察机关等直接对作为个体的自然人进行监督的根本区别。因此,离任审计的客体不是经济责任人,而是其所在的部门、单位。

三、离任审计的作用

离任审计具有其他审计无法替代的功能，无论是在保护财产的安全、完整、保值、增值方面,还是在健全领导干部的监督管理,促进廉政建设方面,都取得了显著的成效,发挥了重要的作用。

1. 有利于加强干部监督管理,正确评价和使用干部

市场经济体制的建立为领导干部施展才干提供了广阔的舞台，但同时也向干部考察工作提出了挑战。过去的干部考察工作，一般都是通过领导干部自我评价和召开座谈会等形式作些调查了解，很少涉及单位经济行为，对干部本人廉政情况也难以全面准确把握。这种考察方法很难从深层次的经济活动中了解干部的真实情况，以致一些干部在任职期间表面上表现不错,但离开岗位后问题就逐渐暴露出来,经济上负债较多,单位效益低下,出借资金难以收回,使国家、集体受到损失,这类事例屡见不鲜。实施领导干部离任审计，倡导定性与定量相结合，联系领导干部任期目标，通过对相关的经济指标等情况进

行分析考核,对其任期工作业绩做出评价,能够达到客观、公正地确认其经济业绩，全面评价考核领导干部任期业绩的目的，为正确评价和使用干部提供了依据，同时有利于干部更好地履行职责，防止短期行为。

2. 揭露和惩治腐败分子,规范干部行为,促进廉政建设

离任审计立足于财政、财务收支审计，落脚点在于查明个人经济责任，既对事又对人，而且审计涉及领导干部任职期间一般较长，往往能够发现年度财政、财务收支审计不易发现的问题，有利于揭露和惩治腐败分子。另外，离任审计着眼于防范,健全了监督制约机制,有利于发现财务管理漏洞,健全财务管理制度,提高财务管理水平,促使领导干部自我约束、自我完善,增强了纪律观念,促进了廉政建设。

3. 核实了家底，客观公正地鉴定前后任的经营业绩

离任审计立足领导干部所在部门、单位的财政、财务收支的真实、合法、效益情况,一方面能够摸清家底,有利于继任者了解接任单位的真实情况,明确工作思路,缩短适应期,尽快进入角色；另一方面由于明确了离任者的经济责任，事实上也就划清了前后任的责任，改变了“新官不理旧账，旧官一走了之”的不良状况,有利于工作的交接,保持工作的连续性。

四、离任审计的种类

1. 党政领导干部任期离任审计和国有企业领导人员任期离任审计

按照被审计单位性质的不同，可以将离任审计分为党政领导干部任期离任审计和国有企业领导人员任期离任审计。党

政领导干部任期离任审计,主要是指对党政机关、审判机关、检察机关、群众团体和事业单位的党政正职领导干部的任期离任审计。国有企业领导人员任期离任审计，主要是指对国有独资企业、国有资产占控股地位或者主导地位的股份制企业的法定代表人(董事长或总经理)的任期离任审计。

将离任审计分为党政领导干部任期离任审计和国有企业领导人员任期离任审计，主要是从政企分开的改革思路出发，充分考虑到党政机关与国有企业在工作性质、工作内容、管理体制和运行机制等方面的不同特点，以便审计机关能够分层次、有重点地对党政机关和国有企业实施审计。

2. 任期离任审计和破产离任审计

按照审计的内容，可以将离任审计分为任期离任审计和破产离任审计。任期离任审计，就是对经济责任人完成其承担的任期目标等目标责任情况进行的审计。这类审计主要是根据经济责任人与上级主管部门、发包(或出租)单位或者本级政府部门所签订的承包、租赁合同或目标责任进行审计。审计内容在合同中有明确规定，审计目标和审计范围明确，审计重点突出。

破产离任审计主要审查和确认企业破产的原因；确定对企业破产应当承担责任的主要责任人；监督破产企业的财产物资,包括破产清算时资产、负债项目的确认,资产价值的评估，破产资财的变卖和分配等。这种离任审计可以全面地对企业整个破产过程进行审计，确认责任人应当承担的经济责任，保证破产清算的顺利进行。

第二节　离任审计的内容

离任审计内容，主要取决于企业法定代表人在企业经营管理中的地位及其应履行的职责。概括起来，企业法定代表人在其任职期间应履行的责任主要包括三个方面：财务责任、管理责任和法纪责任，所以，离任审计的内容也由这三部分组成。

一、财务责任

所谓财务责任，是指厂长、经理在严格核算和监督自身的经济活动时，客观、及时地提供有助于报表使用者作投资、信贷和其他类似决策所需要的会计信息和其他相关信息，以及在保护本单位的资产安全完整和国有资产保值增值等方面应承担的义务。

财务责任的主要内容包括：

1. 保护资产安全完整和对国有资产保值增值负有责任。
2. 遵守会计准则，客观及时公正地编报财务报表。
3. 按国家法律、法规规定缴纳税收和非税性收入。

一定的真理成分，但又都有一定的偏颇。综合各位管理学家和各个管理学派对管理的认识，我们认为，管理是对组织的资源进行有效整合以达成组织目标的动态创造性活动。对资源进行有效整合要用到管理原则、管理程序和管理方法（例如，计划、组织、指挥、协调和控制等），但是，这些管理原则、管理程序和管理方法仅仅是帮助有效整合资源的部分手段或方式，它们本身并不等于管理，管理的核心在于对现实资源的有效整合。从本质上来说，管理是一个资源的转换过程，它将资源转换为产出，以实现一定的目标。管理的这一含义可以用图 1－1 来表示：

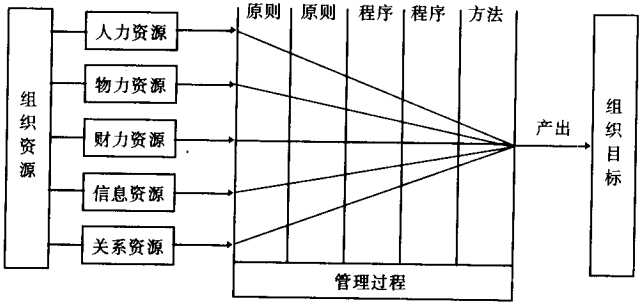


图 1－1

将操作台前的管理和办公桌前的管理结合起来，企业管理可以分为整体管理、系统管理和岗位管理三个层次，整体管理的对象是整个企业，整体管理主体是企业的经营者；系统管理对象是企业的某个系统，系统管理主体是系统负责人；岗位管

理的对象是岗位，岗位管理主体是岗位员工。每一层次的管理主体都管理着一定的事项，每一个事项都有某一层次的管理主体在管理着，这就形成了管理主体和事项的纵横交错体系。每一层次的管理主体所从事的各种管理活动都是资源配置。

2．管理责任的内容 管理目标及其实现过程

以管理的本质为基础,我们认为,管理责任包括管理目标及其实现过程,具体理由如下：

(1)管理责任的具体内涵源于委托受托关系，要分析管理责任究竟包括些什么内容，要从委托受托关系出发。很显然，任何一个组织内部都有一个委托受托关系体系，从委托人的观点出发，他当然希望受托人使用资源并达到一个既定的状态。同时，委托人肯定也希望受托人以最优的方式来达到这种状态，所谓条条道路通北京，但一定有一条道路是费用和速度最佳配合的，委托人当然希望受托人找到这条道路。所以，总的来说，委托人希望受托人以最优化的方式达到某种状态，这就是管理责任的本质内涵。

(2)管理目标是委托人对受托人资源使用的最终期望，也就是说，委托人将资源托付给受托人之后，希望受托人使用这些资源来达到一种什么样的境界。管理目标是受托人使用受托资源的最终目标，也就是管理目标。由于组织内部存在着一个委托受托关系体系，所以每一层次的受托人，从企业经营者到部门经理,直到每个岗位,都是管理主体,所以,都有各自的管理目标。

(3)管理过程是一种资源配置过程，每一层次的管理主体，

从企业经营者到部门经理，直到每个岗位，都在自己的职权范围内进行资源配置，以实现各自的管理目标。但是，实现同一管理目标可能存在多种资源配置方案，受托人的责任是寻找和选择最优的资源配置方案，以实现少投入高产出，以最低的成本实现本管理主体的管理目标。

根据本书对管理本质及管理层次的认识，结合本书对管理责任的认识，企业管理责任的基本情况如下表所示：

表 1－1　　企业管理责任一览表

管理主体	管理责任	
	管理目标	管理过程
企业整体管理主体	★	★
系统管理主任	★	★
岗位管理主体	★	★
★表示具有这种责任		

3．管理目标

(1)管理目标的概念和作用

管理目标是委托人对受托人资源使用的最终期望，也就是说，委托人将资源托付给受托人之后，希望受托人使用这些资源来达到一种什么样的境界。管理目标是受托人使用受托资源的最终目标。组织内部存在着一个委托受托关系体系，所以每一层次的受托人,从企业经营者到部门经理,直到每个岗位，都是管理主体，所以，都有各自的管理目标。管理目标是各个管理层希望达到的一种目标或状态，目标或状态一般用若干数

量指标来表示。管理目标指标一旦确定，可以发挥下列作用：

①形成组织目标的保障体系：组织的最高领导承担着实现组织目标的责任，但是，他不可能事必躬亲地操持组织内部的一切事务,他必须建立一定的组织结构,设置一定的岗位,并赋予每个岗位和每个部门以一定的权责，这就形成了一个委托代理关系体系。如果每一层次的受托人管理目标都是围绕委托人的管理目标来确立的，这就必然会形成一个管理目标的保障体系和分解体系，从委托人的角度来看，各管理主体的管理目标是一个由上到下的分解体系；从受托人的角度来看，各管理主体的管理目标是一个由下到上的保障体系，受托人管理目标的实现为委托人管理目标的实现奠定了基础。

②形成行为激励体系：一个好的目标会对管理主体产生行为引导和激励的重要功能，这些目标就成为各管理主体的奋斗方向，发挥着对他们的激励作用，这种引导和激励的发挥机制过程或如图 1－2 所示：

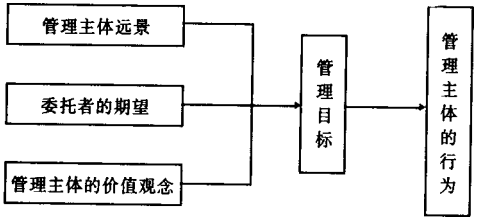


图 1－2

当然，管理目标要发挥对管理主体行为的引导和激励作

用，必须具备以下条件：

目标必须是经过努力可以实现的；

目标实现后必须与相应的报酬相联系；

目标的表述要清楚，不能含糊不清；

目标指标最好是自己先提出来的；

目标符合组织的共同远景；

各管理主体的目标应该相互协调与配合；

目标必须能够考核和评价。

③有效控制：组织内部的每一个层次的管理主体，从组织的最高领导到每个岗位,如果都有了管理目标,那么,他就可以经常把管理目标和实际完成情况相比较，分析产生的差异及其原因，并寻找解决这些差异的途径和方法，这就有利于实现每个管理主体的管理目标。另一个方面，从委托人的角度来看，如果受托人有了明确的管理目标，那么，委托人就可以经常将受托人管理目标的要求值和实际值相比较，及时了解受托人管理目标完成情况，这也就为委托人实现自己的管理目标提供了一种基础。

④自我管理：每个管理主体有了明确的管理目标以后，他就明确了努力和奋斗的方向，也就可以在自己的权责范围内来寻找各种可能的途径和方法，以实现本管理主体的管理目标，达到一种经营岗位的境界。

(2)管理目标的层次

与组织的层次相适应，管理目标也具有层次性。一般可将组织的管理划分为三个在层次：整体管理、系统管理和岗位管

理。组织规模大了之后，管理者的能力有限，不得不进行组织纵向和横向分工，形成组织层次。组织有了层次，组织成员有了自己的岗位，组织的运作和组织成员的分工合作都必须围绕组织目标的实现来进行。然而，如果组织本身的目标是不清楚的，则组织目标就很难实现。例如，把建成全国最好的企业作为企业的管理目标，虽然是一个很好的管理目标，但对每位组织成员来说过大，也过于抽象，很难对每个成员的日常工作产生具体的指导和激励。员工们虽然知道要建一流的企业，却不知道他们应该具体做些什么，怎么做才能最终实现这个组织目标。如果是这样，那么组织目标的实现是困难的。

要实现组织目标，还必须将组织目标逐步分解，形成一个与组织层次和组织分工相适应的层次体系，让组织的每一个层次、每一个部门、每一个岗位都有具体的管理目标，成为他们行为的方向和激励。

在管理目标层次中，最高和最抽象的管理目标是组织目标，组织目标是共同远景和总任务的具体化。为了实现组织目标，还要将组织目标具体化为由高层管理人员各自负责的具体管理目标。在此基础上，然后再分解为下属各系统的管理目标，最终被具体化成组织每个岗位的管理目标，这样就形成了一个层次体系。图 1－3 列示了管理目标的层次体系：

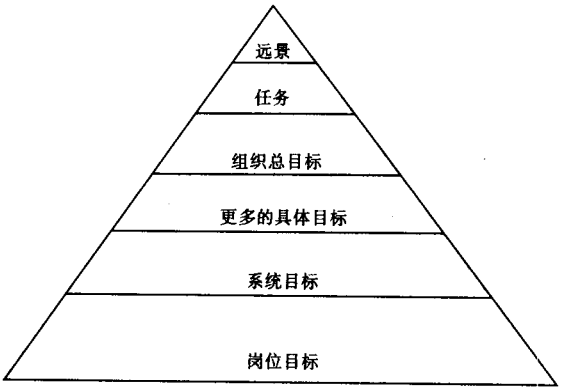


图 1－3

在组织目标层次体系中，愈是下层的管理目标愈具体，愈是上层的管理目标愈抽象，也正因如此，每个组织成员可以有一个组织要求的具体管理目标来指导自己的工作。从管理目标层次的关系来看，下一层次的管理目标是上一层次管理目标的实现手段，只有下一层次管理目标完成了，才有上一层管理目标的实现。因此，管理目标的展开必须有这么一种因果关联,否则,组织目标实现依然是不可能的。

4. 管理过程

从管理概念的本质含义出发，我们认为，所谓管理过程就是一个组织资源的优化配置过程，由于组织实行分级分层管理，这就出现了多层次的管理主体，每个层次的管理主体都有一个资源优化配置过程,因此,他们都存在管理过程。所以,管

理过程包括企业整体管理过程、系统管理过程和岗位管理过程,大致情况如图 1－4所示：

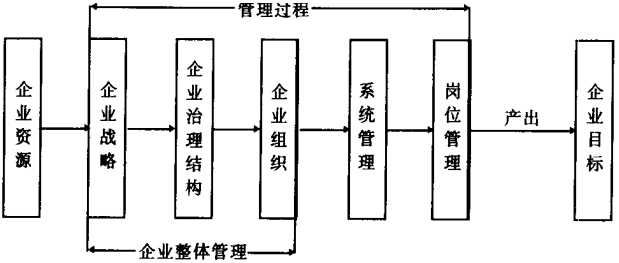


图 1－4

从图中可以看出，管理过程就是将组织资源转换为产出以实现组织目标的过程，它由企业整体管理过程、系统管理过程和岗位管理过程所组成，而企业整体管理过程又包括企业战略、企业治理结构和企业组织。企业管理过程是一个从组织宏观到微观的管理过程，从企业的最高层直到每个员工岗位，都参与了这一管理过程。

三、法纪责任

企业从事生产经营活动，必须遵守国家的各项法规，合法经营,不允许存在弄虚作假,违法乱纪的行为。因此,开展离任审计，必须对法定代表人任职期间被审计单位的法规遵守情况进行审查和评价。这里所说的法规，是指除企业会计准则及国

家其他有关财务会计法规之外的国家法律、行政法规、部门规章和地方性法规、规章。

审查和评价法纪责任的履行情况，主要是检查被审计单位是否存在下述行为：

1. 违反国家法律的行为。例如，任职期间厂长(经理)利用职权收受贿赂；挪用本单位资金归个人使用或将企业资金借贷给他人；侵占企业财产、以企业资产为其他债务人提供担保或授意、暗示有关人员违反规定弄虚作假而损害企业利益，就属于违法违反国家法律(公司法)的行为。

2. 违反行政法规的行为。这里的行政法规是指由国家有关部门颁布的、具有法律效力的法令。例如，企业未经外汇管理机关批准，擅自经营外汇业务就属于违反行政法规(中华人民共和国外汇管理条例)的行为。

3. 违反某一行业、部门或企业内部的规章制度的行为。例如违反某一行业的业务处理规定的行为。

第三节　离任审计的方法

离任审计方法是指审计人员为取得充分有效的审计证据，据以证实被审事项的性质和发表审计意见而采取的各种手段。由于离任审计的内容包括财务责任审计、管理责任审计和法纪责任审计，是一项综合性审计。因此，进行离任审计，必然要综合运用多种审计方法。这些审计方法，除了检查、分析性复核等基本方法外，还会运用到 ABC 分析法、网络技术法、综合评分法、金额法等一些特殊方法。

一、审计的一般方法

审计人员在离任审计过程中可以采用的一般方法有：检查、监盘、观察、查询及函证、计算和分析性复核。

1. 检查

检查，是审计人员对会计记录和其他书面资料可靠程度的审阅与复核。检查的方法按检查方式又可分为审阅法和核对法两种。

审阅法是通过对被审计单位的会计资料和其他有关资料进行审查阅读来取得审计证据的一种审计方法。审计人员在审阅时应注意资料是否真实、合法，一般可以从资料的外观形式和经济内容两个方面进行审阅。在外观形式上，主要审阅资料的完整性、连贯性、统一性和逻辑性。在经济内容上，主要审阅经济业务的真实性、正确性、合规性和合法性。

在具体应用审阅时，应注意以下几点：

(1)在审阅时，应同其他审计方法相结合进行；

(2)审阅某一会计事项或会计记录时，应将与其有关的一系列资料全面地相互地审阅，以取得充分可靠的审计证据；

(3)应运用一定的符号，以表明哪些资料已做了审阅。

核对法是对被审计单位的有关书面资料按照它们相互的内在关系互相进行核对而取得审计证据的方法。核对主要包括证证核对、账证核对、账账核对、账表核对以及表表核对等等。运用核对法时，要在核对过的凭证、账簿、报表上，逐笔逐项标记核对符号，以免漏核或重核。

2. 监盘