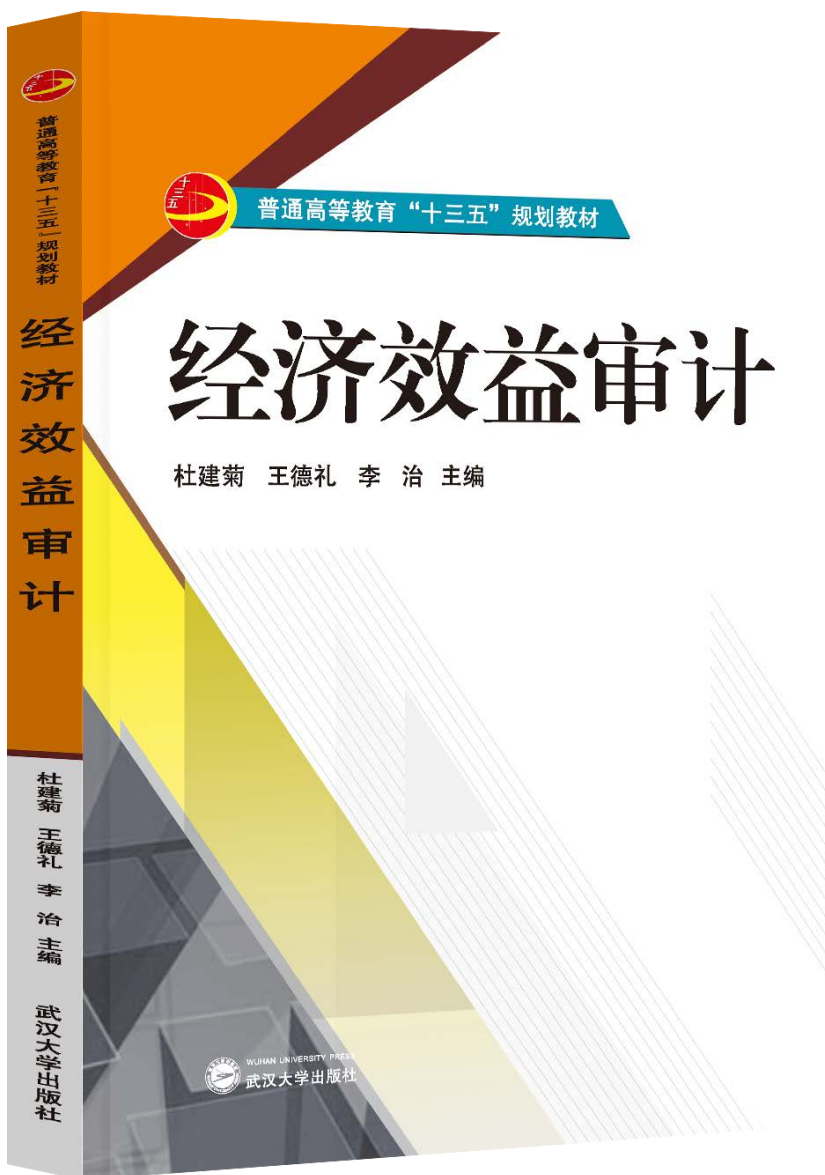




书名：经济效益审计

ISBN：978-7-307-16866-4

作者：王德礼 杜建菊

出版社：武汉大学出版社

定价：49.80元

# 前

# 言

我国目前面临新一轮法制改革的大潮。新公司法的修订实施，税法的不断变化，尤其是一系列会计准则、审计准则的全面出台，以及伴随着经济效益审计日益受到重视，而陆续颁布的一系列相关法规、办法，使得审计人员面临着新一轮的知识更新。

充分考虑到相关法律法规、各种审计规范的种种变化，我们编写了这本教材，以适应各种教学培训的迫切需要。

本书以一般企业的经济效益审计为基本内容，相应安排了管理审计、经营审计、企业项目投资、经济责任审计等章节。本书还兼顾了其他类型经济效益审计的内容，相应安排了侧重于政府绩效审计方面的规划审计、公共项目投资审计的内容，以及侧重于金融企业的金融工具风险管理审计等内容。

经济效益审计在高校教学计划中一般安排 54~72 课时，一学期开设。考虑教学改革后，专业课时偏紧的现实情况，本书充分注意了学生的自学需要，从而可在有限的时数内，尽量实现教学目的。

本书的编写者均有较为深厚的审计理论和实践功底，熟悉国内外效益审计规范的异同以及变化趋势，加之都具有相关课程多年的教学经验，使得本书有了基本的质量保证。

经济效益审计的相关规范虽然在不断地增加，但仍远远满足不了实际需要，我们在本书的编写过程中借鉴了较多国外的资料，且在效益审计理论和体系结构上做了一些必要的探索，其中不妥之处，恳请本书的使用者不吝赐教，以便我们及时更正。

编 者

## 第一章

## 绪 论

- ◎ 第一节 经济效益审计的意义 ..... 1
- ◎ 第二节 现代经济效益审计的产生与发展 ..... 3
- ◎ 第三节 经济效益审计的概念框架 ..... 7
- ◎ 第四节 经济效益审计的内容与方法 ..... 16
- ◎ 思考题 ..... 19

## 第二章

## 经济效益审计特性

- ◎ 第一节 经济效益审计的基本特征 ..... 20
- ◎ 第二节 经济效益审计程序的特殊性 ..... 24
- ◎ 思考题 ..... 34

## 第三章

## 规划审计

- ◎ 第一节 规划审计概述 ..... 35
- ◎ 第二节 项目规划审计 ..... 38
- ◎ 第三节 公司战略审计 ..... 48
- ◎ 思考题 ..... 59

## 第四章

## 管理审计

- ◎ 第一节 人力资源效益审计 ..... 60
- ◎ 第二节 资金使用效益审计 ..... 64
- ◎ 第三节 设备和原材料利用效益审计 ..... 68
- ◎ 第四节 风险管理审计 ..... 72
- ◎ 思考题 ..... 82

## 第五章

## 企业经营效益审计

- ◎ 第一节 企业经营审计的目标和初步业务活动 ..... 83
- ◎ 第二节 供应业务经济效益审计 ..... 85
- ◎ 第三节 生产业务经济效益审计 ..... 94
- ◎ 第四节 成本经济效益审计 ..... 102
- ◎ 第五节 销售业务经济效益审计 ..... 105

## 第六章

|             |     |
|-------------|-----|
| ◎ 思考题 ..... | 115 |
|-------------|-----|

## 金融工具风险管理审计

|                          |     |
|--------------------------|-----|
| ◎ 第一节 金融工具风险管理审计基础 ..... | 116 |
| ◎ 第二节 金融工具定量模型审计 .....   | 119 |
| ◎ 第三节 市场风险量化评估审计 .....   | 123 |
| ◎ 第四节 信用风险管理审计 .....     | 127 |
| ◎ 第五节 操作风险管理审计 .....     | 130 |
| ◎ 思考题 .....              | 137 |

## 第七章

## 企业项目投资效益审计

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| ◎ 第一节 企业项目投资经济效益审计概述 ..... | 139 |
| ◎ 第二节 投资项目前期准备阶段审计 .....   | 144 |
| ◎ 第三节 投资项目施工阶段审计 .....     | 149 |
| ◎ 第四节 投资项目结束阶段审计 .....     | 160 |
| ◎ 思考题 .....                | 164 |

## 第八章

## 经济责任审计

|                           |     |
|---------------------------|-----|
| ◎ 第一节 经济责任审计概述 .....      | 165 |
| ◎ 第二节 经济责任审计的程序和方法 .....  | 174 |
| ◎ 第三节 经济责任审计报告 .....      | 203 |
| ◎ 第四节 经济责任审计评价与审计终结 ..... | 206 |
| ◎ 思考题 .....               | 214 |

## 第九章

## 公共投资项目经济效益审计

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| ◎ 第一节 概 述 .....              | 215 |
| ◎ 第二节 公共投资项目投资效益评价指标体系 ..... | 227 |
| ◎ 思考题 .....                  | 236 |

## 第十章

## 经济效益审计报告

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| ◎ 第一节 经济效益审计报告的意义及特点 .....   | 237 |
| ◎ 第二节 经济效益审计报告的编制原则 .....    | 239 |
| ◎ 第三节 经济效益审计报告的撰写步骤 .....    | 240 |
| ◎ 第四节 经济效益审计报告的基本内容和模式 ..... | 242 |
| ◎ 第五节 内审效益审计报告规定 .....       | 245 |
| ◎ 思考题 .....                  | 249 |

## 参考文献

|       |     |
|-------|-----|
| ..... | 250 |
|-------|-----|

# 1

## CHAPTER

# 第一章 绪论

经济效益审计是审计机构对被审单位有关经济效益方面的情况所实施的一种审计，是现代审计的重要组成部分。经济效益审计在审计目的、内容、职能和方法等方面突破了传统的财政财务收支审计，在审计的基本理论和实务方面形成了自己的体系，独立地成为审计的一个重要种类，是审计现代化的重要标志。

经济效益审计是国家审计的一个重要类别，也是内部审计的一个重要类别。在我国实施不同层次、不同领域的经济效益审计，有利于促进国民经济各部门、各企事业单位以及各级政府机关和科研单位围绕提高经济效益改进自己的工作，加强内部控制，实现最佳管理；有利于改善社会主义经济各方面的利益关系，维护正常的经济秩序；也有利于提高财务审计的质量，巩固财经法纪审计的成果。

本章主要讲述经济效益的构成、经济效益审计的概念要素、经济效益审计的分类、经济效益审计产生与发展的基本历程等。

## 第一节 经济效益审计的意义

### 一、经济效益的概念

经济效益是我国经济学者提出的一个特有概念。

20 世纪 60 年代，以孙冶方为代表的我国少数学者曾探讨过经济效果问题，其后许多经济学者考虑到经济效果缺乏方向性，进而提出经济效益的概念，并一直沿用至今。

#### （一）经济效益的一般理解

一般而言，经济效益是指一定主体或一定项目经济活动中资源投入与特定的产出、资源消耗和有效成果的比较。如果资源投入相同而产出较多，资源消耗相同而成果较大，或者产出相同而资源投入较少，成果相同而资源消耗较少，表明经济效益较好；相反，就表明经济效益较差。

在经济活动中，投入和产出、消耗和成果都可以通过不同的指标来表示。比如，投入和消耗包括资金、生产资料和劳动者的占用，以及资金、生产资料和劳动时间的消耗；产出和成果也包括产品、服务、收入、利润等多项指标。所以，评价经济效益的标准是不同的。

#### （二）经济效益与“3E”的关系

关于经济效益的概念，世界不同国家有不同定义，一般以“3E”——经济性（economy）、效率性（efficiency）、效果性（effectiveness）作为经济效益的基本内容。但目前，国内外审计界对“3E”概念，“3E”之间的关系，并未做出统一的解释。

本书对于“3E”概念的一般理解是：

经济性是指组织经营活动过程中获得一定数量和质量的产品和服务及其他成果时所耗费的资源最少。经济性主要关注的是资源投入和使用过程中成本节约的水平和程度及资源使用的合理性，侧重于投入的节约。强调经济性，就是强调更高程度地利用资源，充分发挥人力、财力、物力的潜能。在经济性的前提下实现效果性，是可持续发展的必然要求。

经济性主要反映经济资源的节约和利用程度，或单位产出所投入资源的变化方向和程度。可表达为：

$$\text{经济性} = (\text{投入 2} - \text{投入 1}) / \text{产出}$$

效果是指经济活动所产生的有用成果。效果性既反映经济活动的有效性，即经济活动的结果是否为社会所承认；又反映这种有效成果的量之大小。

效果性是指组织从事经营活动时实际取得成果与预期取得成果或其他可供比较成果之间的对比关系。效果性主要关注的是既定目标的实现程度及有效成果的最大化。

效果性是指产出的有用成果的大小和多少，反映产出达到预期目标的程度。可表达为：

$$\text{效果性} = (\text{产出 2} - \text{产出 1}) / \text{投入}$$

效率性在这里是指经济活动中所消耗的社会资源与所获得的有效成果的比率，通常用相对数表示。从效率这一角度来考虑，提高经济效益的有效方法，既要提高相关资源的利用程度，又要争取有效产出的最大化。

效率性是指投入量变动与产出量变动之比，综合反映投入转化为产出的效率，综合反映经济活动合理、有效的程度。其可表达为：

$$\text{效率性} = \text{产出量变动} / \text{投入量变动}$$

“3E”在本质上是一体的，经济性和效果性都只是效率性不同侧重点的表达，因此可以认为，“3E”审计与经济效益审计在本质上是相同的。

### （三）经济效益的层次区分

经济效益涉及许多相关的因素，从各个不同的层次和角度考察，分析各因素之间的关系，为经济效益审计提供多元的评价标准，有利于更好地明确经济责任，从总体上评价经济活动的合理性和效益性。

根据不同的分类标准，我们可以将经济效益分为宏观经济效益和微观经济效益，也可以将经济效益分为长远效益与当前效益，更可以笼统地分为直接效益和间接效益。

经济效益的层次区分是为了更好地达成审计目的，改进工作，因此不能笼统地认为宏观经济效益、长远经济效益、间接经济效益就一定重于微观经济效益、当前经济效益、直接经济效益。对于不同层次的经济效益如何有所侧重，取决于相关审计事项的经济性质、相关责任人之间的经济约定以及具体的审计标准等一系列因素，绝不能一概而论。

## 二、经济效益审计的概念

### （一）经济效益审计的一般含义

经济效益审计，是指以审查评价一定主体或项目经济效益的实现途径与有效成果为内容，通过比较分析明确受托责任履行情况为目的的专项审计。

经济效益审计的主要对象是生产经营活动和财政经济活动能取得的经济效果或效率。它通过对企业生产经营成果、基本建设效果和行政事业单位资金使用效果的审查，评价经济效益的高低、经营情况的好坏，明确相关责任人受托责任的履行情况，促进其进一步发掘提高经济效益的潜力和途径。



## （二）经济效益审计与绩效审计

国外关于效益审计还有其他一些提法。如在美国的政府审计领域、内部审计领域、民间审计领域中，分别采用绩效审计、经营审计、管理审计三种不同的术语表达。加拿大把传统财务审计与绩效审计结合起来，称为“综合审计”。澳大利亚因审计长没有效果检查的职能，而称为效率性审计。瑞典因重点进行的是效果评估，而称为效果审计，等等。

一般而言，绩效审计是指由国家审计机关对政府及其各隶属部门的经济活动的经济性、效率性、效果性及资金使用效益进行的审计。绩效审计也并非局限于“3E”审计，而是根据一定主体或项目经济效益的实现途径、有效成果不同，以及受托责任的具体情况随时扩展，比如加上适当性（Equity）和环境性（Environment）变成“5E”审计，只是目前仍然以“3E”审计为主而已。

经济效益审计在涵盖绩效审计的前提下，还包括了企业内部审计中的经营审计、管理审计、经济效益综合评价等内容。一般而言，用于政府审计、公共资金审计方面时，目前较多采用绩效审计的概念；用于企业内部审计、经营审计、管理审计方面时，多用经济效益审计的概念。

本书的经济效益审计涵盖了各种不同提法，并给出特定的具体分类：

侧重于事前评估的为规划审计；侧重于资源利用的为管理审计；侧重于市场的为经营审计；侧重于效果评估的为经济责任审计。此外就证券投资、项目投资、公共投资等特殊领域分别设立专章。

## 第二节 现代经济效益审计的产生与发展

### 一、经济效益审计的起源

从审计起源至 20 世纪 40 年代，严格意义上并没有财务审计与效益审计之分，因此，审计的起源，也就必然包括了效益审计的起源。

《周礼·天官·宰夫》记载：“凡失财用物辟名者，以官刑詔冢宰而诛之；其足用长财善物者，赏之。”这明显属于“综合性审计”结果的处理。

《韩非子·外储说右》记载：“田婴相齐，人有说王者曰：‘终岁之计，王不一以数日之间自听之，则无以知吏之奸邪得失也。’王曰：‘善。’”这里既明“奸邪”，又讲“得失”，应该也属于“综合性审计”的模式。

古罗马审查公共投资的会计账目，并因发现浪费而处理了一批官员；古希腊甚至已经有了专门的离任责任审计，这都不是单纯的合规性审计所能够概括的。

直到 19 世纪的英国，合规性审计的概念已经明确后，“是否在议会控制会计账目的早期就已经考虑过要使国家审计超出合规性审计的范围，至今还是一个谜团”。由此造成的审计与军方之间的争议，最终以在合规性审计的框架下，塞进一些效益审计的做法而结束。

既然我们已经承认审计源于受托责任，那么就应该承认效益审计与合规审计在相当长时期内必然是不加区分的，因为受托资产的单纯保管责任固然可以靠“合规”来稽查，而受托资产的运用责任就绝不是仅仅“合规”就能够说明问题。要对受托责任的履行情况进行综合考察，且为单一委托方时，审计性质的综合性有其必然性。加拿大的“综合性”审

计，可看成审计这种历史形成的“综合性”在现代的延续。

事实上，在相当长的历史时期内，作为审计标准的“规”并不完善，并不规范，有时甚至并不存在，从而也使审计的“综合性”成为一种必然，比如作为现代民间审计起源的意大利会计师对合伙人的审计，说是“效益性”审计，倒比“合规性”审计更接近事实，当然，实际上还是一种“综合性”审计。

## 二、国外现代经济效益审计的产生与发展

20 世纪 30 年代的经济危机，催生了从 1939 年开始的一系列会计规范，并随之催生了现代意义上的“财务报表审计”。“财务报表审计”的正式诞生，意味着传统“综合性审计”的解体，“绩效审计”也就应运而生了。现代审计是财务审计与绩效审计同时并存、共同发展的时期。

国外效益审计出现于 20 世纪 40 年代中期，发展于 20 世纪 70—80 年代，英美等西方发达国家于 20 世纪 90 年代完成了从传统财务审计向以效益审计为中心的转变。

“绩效审计”这一概念首见于 1948 年 3 月阿瑟·肯特在美国《内部审计师》杂志上发表的《经营审计》一文。据相关文献记载，最早有关绩效审计的论著，当属美国管理咨询师威廉·伦纳德（William P.Leonard）于 1962 年撰写的《管理审计》。随后，也有一些述及该方面的文章和专著，但在 20 世纪 70 年代以前，各国绩效审计开展没有得到法律的明确规定，实践中有零星开展，并没有得到社会的广泛接受。代表性国家政府绩效审计法定起始时间如表 1-1 所示：

表 1-1 代表性国家政府绩效审计法定起始时间表

| 国别   | 时间   | 法律依据                 | 审计主体   | 定义内容      | 名称     |
|------|------|----------------------|--------|-----------|--------|
| 美国   | 1972 | 《政府组织、程序、活动和职责的审计准则》 | 美国会计总署 | 3E        | 绩效审计   |
| 英国   | 1982 | 地方政府财务法案             | 审计委员会  |           |        |
|      | 1983 | 地方政府（苏格兰）法案          | 会计师委员会 | 经济性、效率性   | 货币价值审计 |
|      | 1984 | 国家审计法（1983）          | 国家审计署  |           |        |
| 加拿大  | 1977 | 《审计长法案》              | 审计长公署  | 3E、受托责任履行 | 综合性审计  |
| 澳大利亚 | 1979 | 《审计法》（修订版）           | 效率审计部  | 经济性、效率性   | 效率审计   |
| 新西兰  | 1977 | 《公共财务法》              | 审计部    | 效果性和效率性   | 货币价值审计 |

进入 21 世纪，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、英国、澳大利亚、瑞典、日本等国的效益审计也都占到了 40%以上，而且它们和西欧一些国家的审计机关还实行效益审计机构、资金、计划单列。这种发展趋势正日益增强。

## 三、国内经济效益审计的发展现状

我国 1982 年宪法规定，国务院设立审计机关，在总理领导下，依照法律规定独立行使审计监督权。与此同时，我国已经开始了经济效益审计的有关培训工作。1982 年，联合国技术合作部发展管理司在大连财经学院举办的“审计业务讲习班”上所用的教材全都与效益审计直接有关，其中的审计案例、审计教学参考资料全部属于政府绩效审计的内容，由



此揭开了我国进入现代效益审计的序幕。

1983年9月,审计署正式成立,之后两年间,全国县级以上地方各级人民政府普遍成立了审计机关。效益审计一直就是审计机关的法定职责。1983年国务院转发的审计署《关于开展审计工作几个问题的请示》中关于审计机关的任务第三条和第四条规定:“对国营企业、基本建设单位、金融保险机构,以及县以上人民政府管理的相当于国营的集体经济组织的财务收支,进行审计监督,并考核其经济效益。维护国家财经法纪,对严重的贪污盗窃、侵占国家资财、严重损失浪费、损害国家利益等行为,进行专案审计。”

我国从审计机关成立初期就开始了对企业效益审计的探索。社会主义市场经济体制的建立首先从国有企业的改革开始,国有企业改革围绕放权让利、承包制和建立现代企业制度,使企业承担了相当大的经营管理责任,准确评价企业经营管理责任的履行情况成为了决定企业改革成败的关键。

以年代划分,我国现代效益审计大致经历了三个阶段:

### (一) 20世纪80年代——综合性审计阶段

审计署成立初期至20世纪80年代末,我国本身没有建立现代的会计准则体系,实施的审计主要是综合性的,其中自然安排了一定数量偏重于企业经济效益的审计。审计机关开展的针对承包制或任期制的企业审计,其根本目的就是评价企业经济责任的履行,因此,企业审计实际上已经具有效益审计的成分。

据1984年的审计资料记载,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综合性的试审,试审中充分注意到了经济效益问题。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、增收节支起到了积极作用。

1985年国务院颁布的《关于审计工作的暂行规定》第二条规定,审计机关“通过对国务院各部门和地方各级人民政府的财政收支,财政金融机构、企业事业组织以及其他同国家财政有关的单位财务收支及其经济效益,进行审计监督,以严肃财经纪律,提高经济效益”。

1988年国务院颁布的《中华人民共和国审计条例》第二条规定,“审计机关对本级人民政府各部门、下级人民政府、国家金融机构、全民所有制企业事业单位以及其他有国有资产单位的财政财务收支的真实、合法、效益,进行审计监督”。

这些规定实际上充分体现了综合性审计的精神。

### (二) 20世纪90年代——专项经济效益审计试点阶段

1991年年初,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,并作出适当的审计评价,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。试点工作较有成效的有湖北、山东、天津、辽宁等省、市审计机关。

在1991年提出“两个延伸后”的一段时期,我国审计机关还结合宏观经济财务收入审计,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1285亿元。同期还在全国范围内组织对165个国家重点建设项目审计,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。

1995 年 1 月 1 日实施的《中华人民共和国审计法》第二条规定：“国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门财政收支，国有金融机构和企业事业组织的财务收支，以及其他依照法规规定应当接受审计的财政收支、财务收支，依照本法规定接受审计监督。审计机关对前款所列财政收支或财务收支的真实、合法和效益，依法进行审计监督。”

### （三）21 世纪——经济效益审计全面开展阶段

为探索项目资金效益审计的路子，审计署进行了认真规划，并组织实施，在审计署制定的《1999 至 2003 年审计工作发展纲要》中提出了“积极开展对农业专项资金使用效果的审计，逐步建立对资金使用效果的审计评价指标体系，促进提高资金使用效益”、“探索评审资源环保政策的执行效果”、“揭露和反映重复建设和盲目投资等问题，促进提高固定资产的投资质量和效益”等效益审计的目标。

在 2002 年全国审计工作会议上，审计署提出将财务收支审计和效益审计结合起来。而《2003 至 2007 年审计工作发展规划》则将“积极开展效益审计，促进提高财政资金的管理水平和使用效益”作为今后五年审计工作的主要任务，提出“实行财政财务收支的真实合法审计与效益审计并重，逐年加大效益审计分量，争取到 2007 年，投入效益审计力量占整个审计力量的一半左右。效益审计以揭露管理不善、决策失误造成的损失浪费和国有资产流失为重点，促进提高财政资金管理水平和使用效益，维护国有资产安全”。提出了加快发展效益审计的目标。

深圳自 2002 年开始推行的财政效益审计在国内尚属创新举措。2001 年《深圳经济特区审计监督条例》公布实施，规定审计机关对政府各部门进行效益审计，每年第四季度向本级政府提出效益审计报告，并受政府委托，向全国人大常委会报告效益审计工作情况。效益审计的法律依据是《深圳经济特区审计监督条例》。效益审计旨在考察部门和单位申请的财政经费用了多少、用在什么地方、取得了哪些效果。2002 年，深圳市审计局组织实施了第一个单独立项的国家效益审计项目——深圳市卫生医疗设备大型医疗设备使用管理绩效审计。

其他地方审计机关也结合各地的实际情况，制定了适合本地特点的效益审计规划。一些地方审计机关以法规的形式把效益审计作为单独的审计类型加以明确。如 2003 年颁布的《湖南省审计监督条例》和《珠海经济特区审计监督条例》，2005 年颁布的《汕头经济特区审计监督条例》和《青岛市审计监督条例》等法律法规都明确提出了效益审计的要求。

2003 年以来，各级国家审计机关根据自身的业务能力，适应审计环境的变化要求，不同程度地组织实施了单独立项的效益审计项目。这些项目涵盖了财政审计、企业审计和经济责任审计的各个方面，如审计署系统组织的开发区财税政策专项审计调查、青藏铁路环境保护资金使用情况审计调查、失业保险基金效益审计、重点流域水污染防治情况审计、某公司经济责任审计中的效益审计试点等，北京市西城区审计局开展的什刹海景区保护与更新改造资金效益审计、青岛市开展的麦岛污水处理厂效益审计、上海市审计局开展的政府利用外资环境保护项目效益审计、天津市审计局开展的天津市危旧房屋拆迁资金专项审

计调查、江苏省审计厅的某市长任期经济责任审计中效益审计试点等。

2004年以来,审计署在审计工作报告中加大了披露问题的力度,这种做法被舆论界称为“审计风暴”,并获得了全国人大、中央政府和社会各界的普遍认同。人们在欢迎审计机关公开被审计单位问题的同时,也期望这些问题得到切实的纠正,实行问责制度,追究有关当事人的责任,避免类似问题的再次发生。与不到10%的违规资金相比,90%以上合规使用的资金效益显得更加重要,因此开展效益审计就成为审计机关一项十分紧迫的任务。

2004年《国务院关于投资体制改革的决定》为进一步落实企业投资的自主权,对企业投资的核准制进行了进一步规范,备案制进一步完善。2004年《财政部关于开展中央政府投资项目预算绩效评价工作的指导意见》区分了项目前期、中期和项目竣工运营期的分阶段绩效评价,提出了从项目立项、可行性研究、概算、建设过程、竣工决算、环境保护、后续运营等对项目进行全面评价,并提出了构建中央政府投资项目预算绩效评价体系的思路。2005年财政部发布了《中央部门预算支出绩效考评管理办法(试行)》,对绩效考评进行了进一步的规范。这些法规的陆续颁布实施,为经济效益审计的全面铺开提供了必要的法制基础。

《审计署2006年至2010年审计工作发展规划》中对审计工作提出了“全面推进效益审计,到2010年初步建立起适合中国国情的效益审计方法体系”的目标要求,标志着经济效益审计的全面化,已经有了明确的“路线图”。

2011年6月30日,审计署以审办发〔2011〕112号印发的《审计署“十二五”审计工作发展规划》更进一步提出:“构建和完善绩效审计评价及方法体系。不断摸索和总结绩效审计经验和方法,2012年底前建立起中央部门预算执行绩效审计评价体系,2013年底前建立财政绩效审计评价体系和其他审计绩效审计方法体系。”“全面推进绩效审计,促进加快转变经济发展方式,提高财政资金和公共资源管理活动的经济性、效率性和效果性,促进建设资源节约型和环境友好型社会,推动建立健全政府绩效管理制度,促进提高政府绩效管理水平和建立健全政府部门责任追究制。”

### 第三节 经济效益审计的概念框架

#### 一、经济效益审计的理论基础

现代审计的理论基础,首先是委托代理理论。

委托代理理论是制度经济学契约理论的主要内容之一,主要研究的委托代理关系是指一个或多个行为主体根据一种明示或隐含的契约,指定、雇佣另一些行为主体为其服务,同时授予后者一定的决策权利,并根据后者提供的服务数量和质量对其支付相应的报酬。授权者就是委托人,被授权者就是代理人或称受托人。

委托代理关系起源于“专业化”的存在。当存在“专业化”时就可能出现一种关系,在这种关系中,代理人由于相对优势而代表委托人行动。现代意义的委托代理的概念最早是由罗斯提出的:“如果当事人双方,其中代理人一方代表委托人一方的利益行使某些决策权,则代理关系就随之产生。”委托代理理论从不同于传统微观经济学的角度来分析组织内部、组织之间的委托代理关系,它在解释一些组织现象时,优于一般的微观经济学。

委托代理理论是过去 40 多年里契约理论最重要的发展之一。它是 20 世纪 60 年代末 70 年代初一些经济学家深入研究企业内部信息不对称和激励问题发展起来的。委托代理理论的中心任务是研究在利益相冲突和信息不对称的环境下, 委托人如何评价代理人的工作成效, 如何设计最优契约, 激励代理人。

不管是经济领域还是社会领域, 都普遍存在委托代理关系, 古今中外, 概莫能外, 只是种种委托代理关系的内容形式不断因时因事而变罢了。

在委托代理关系中, 由于委托人与代理人的效用函数不一样, 委托人可能追求的是自己的财富更大, 而代理人可能追求自己的工资津贴收入、奢侈消费和闲暇时间最大化, 从而必然导致两者的利益冲突。在没有有效的制度安排的情况下, 代理人的行为很可能最终损害委托人的利益。这就产生了包括“道德风险”“逆向选择”在内的所谓的“委托代理问题”。审计作为解决委托代理问题的必要手段之一, 也就有了应运而生且不断发展的必然。

对于审计与受托责任的关系, 已形成共识。经济效益审计与受托责任之间必然也存在这种关系。

受托责任是指将所有权的部分委托他人代理形成的权利义务关系。所有权代理的内容不同, 受托责任就不同, 由此形成的审计业务类别也就有了差异。

所有权, 是指所有人依法对自己的财产享有占有、使用、收益和处分的权利。

当委托代理的内容仅仅是占有权时, 就形成了所谓“保管责任”, 对其监督的审计类别一般属于合规性审计; 当委托代理的内容包括了使用、受益、处分等其他权利时, 仅靠合规性审计已不足以鉴定受托者的权利行使过程与结果, 相应地需要综合性审计或在合规性审计基础上进行的效益性审计。

2001 年, 美国学者约翰·凯从托管而非所有权的角度提出了一个全新的理论——“托管责任理论”。约翰·凯认为, 所有权概念是不适用于公司的, 没有谁能够拥有公司, 公司应当是“有自己个性、特点和激情的机构”, 是一种社会组织, 拥有社会责任和公共利益。公司的董事会成员是公司资产的受托管理人, 而不是股东的代理人, 受托管理人的职责是保持公司的资产, 并公正地平衡各种利益关系, 并为了促进公司利益的发展, 有权在任何情况下以他认为合适的方式采取行动。按照约翰·凯的托管责任理论的观点, 公司受托管理人所关注的是利益相关者群体——投资者、雇员、供应商、顾客和管理者等的广泛利益, 而不是仅只关注其中某一类。

“托管责任理论”实质上是“委托代理理论”的进一步深化, 适应了从公司单一治理向共同治理模式的转化。按照这一理论推论, 各种相关利益人才是最终的委托人, 股东只是中间人。“托管责任理论”同样也可以作为效益审计的理论基础。

## 二、经济效益审计的主体

审计的主体应进一步区分为权利主体和执行主体。审计的权利主体指委托代理关系中的委托人; 审计的执行主体指受托的审计机构。审计的权利主体明确了“谁要审”, 而执行主体明确了“谁来审”。“谁要审”与“谁来审”的区分, 在一定程度上避免了因审计权利主体与审计客体利益冲突而可能造成的不公正, 同时也凸显了审计的独立性特征。

### (一) 经济效益审计的权利主体

经济效益审计的权利主体较为复杂。

在单一治理模式下, 且所有权人单一时, 如个人独资企业, 个人出资者即为经济效益



审计的权利主体；在所有权人为多方时，如公司制企业，股东（大）会为经济效益审计的权利主体（董事会下属的审计委员会为其代理机构）。

在共同治理模式下，经济效益审计的权利主体，可以是各相关利益人建立的共同监督机构，如监事会，也可以是相关利益人中的一方，如股东、债权人、税务机关、工会等。

在实施分层、分项委托代理，且分部、项目或特殊目的主体的经济效益可采用一定方式明确区分时（如实施项目责任制、责任会计制度等），中间委托人（对上一层次而言是受托人）可以是经济效益审计的直接权利主体，而最上层的委托人为其最终权利主体。

## （二）经济效益审计的执行主体

与其他专业审计一样，经济效益审计的执行主体由政府审计机关、社会审计组织和内部审计机构三大部分构成。

政府审计机关重点审计以国家投资或融资为主的基础性项目和公益性项目的经济效益；社会审计组织以接受经济效益审计权利主体的委托或审计机关再委托的方式对被审单位或项目的经济效益实施审计；内部审计机构则重点审计在本单位或本集团内的经济活动、项目投资等的经济效益。

## 三、经济效益审计的客体与对象

经济效益审计的客体，是接受审计执行人审计的经济责任承担者和履行者，即被审计单位或被审计项目。审计对象是审计行为所指向和作用的承受体，是审计客体受托进行的各类经济活动。

### （一）经济效益审计的客体

一般而言，审计客体必须是一定的会计主体，包括内部会计主体，甚至内部责任会计体系中的投资中心、利润中心、费用中心以及各种特殊目的主体。

在证券行业，特殊目的主体（Special Purpose Entities, SPE；在欧洲通常称为 Special Purpose Vehicle, SPV）指特殊目的实体、特殊目的载体或特殊目的机构，其职能是购买、包装证券化资产和以此为基础发行资产化证券，是指接受发起人的资产组合，并发行以此为支持的证券的特殊实体。

一般来说，SPE 没有注册资本的要求，一般也没有固定的员工或者办公场所，SPE 的所有职能都预先安排外派给其他专业机构。SPE 必须保证独立和破产隔离。SPE 设立时，通常由慈善机构或无关联的机构拥有，这样 SPE 会按照既定的法律条文来操作，不至于产生利益冲突而偏袒一方。SPE 的资产和负债基本完全相等，其剩余价值基本可以不计。

我国企业设立的企业年金实际上也属于特殊目的主体。

### （二）经济效益审计的对象

审计的客体明确的是“审谁”的问题，而审计的对象解决的是“审什么”的问题。

经济效益审计的对象并不全等于经济效益审计客体的经济活动，需要考虑审计权利主体与审计客体间委托代理契约的具体规定，如对于实行责任会计制度的利润中心，其不可控固定成本、不可控利润就不属于经济效益审计的对象。

经济效益审计的对象并不全等于经济效益审计客体的经济活动，还需要考虑审计权利主体与审计执行主体间委托代理契约的具体规定，双方约定的经济效益审计的对象可能是审计客体的全部经济活动，也可能是其某项经济活动，乃至是其某项经济活动的某一方面。

对企业而言，经济效益审计的对象可能企业的整体经济效益，也可能仅是其一般经营

活动或新增投资方面的经济效益。

就一般经营活动而言，经济效益审计的对象又可分为侧重于人、财、物利用效率的管理活动与侧重于产、供、销的市场经营活动。

就新增投资效益而言，又可以进一步区分为新增内部投资（如新增生产线）和新增外部投资，新增外部投资还可以进一步区分为外部直接投资和外部间接投资等。

此外，审计权利主体与审计执行主体间的委托代理契约还可能仅约定审计某项经济活动的某一阶段，如规划阶段、实施阶段或其分段结果，当然也可能要求实施跟踪审计，贯穿某项经济活动的全过程。

#### 四、经济效益审计的目标

审计目标是指审计项目所要完成的任务和预期的审计效果。只有确定了审计目标，审计人员才有了审计的方向，审计最终才会得出结论。

审计目标对审计全过程都会产生影响。审计目标不仅对审计结果产生影响，还对审计方案、审计实施过程和审计报告都产生重大的影响。审计目标的确定，直接影响了审计评价标准的选择和审计方式、方法的设计，因为后两者都是为实现审计目标服务的。

确定审计目标的过程，也是确定审计范围的过程，因此对于审计目标和审计范围必须同时考虑。审计人员一般应该根据确定的审计目标和范围，确定审计的关键领域，即审计的重点。

经济效益审计目标，就是根据特定的审计标准，明确被审单位履行受托责任的状况，分析判断被审单位履行受托责任的结果。

关于经济效益审计目标的三个关键词是“标准”“状况”和“结果”。

“标准”是进行经济效益审计的逻辑起点，“状况”须通过具体审计步骤得到的相关审计证据而体现，结果是“标准”和“状况”分析对照后得到的关于被审单位履行受托责任的层次的判断。因此，经济效益审计的目标可以简化为：确定标准、取得证据、判断优劣。

每个经济组织或经济项目的活动是由许多不同环节、不同层次的具体活动共同组成的，因此，为使审计目标更具有可操作性，应当对总体审计目标做进一步的分解。层层分解总体审计目标的过程，就是把一个个抽象的问题分解为众多的小问题的过程，直到分解出来的问题，审计人员可以直接收集信息和证据进行回答，即可在不同环节、不同层次上确定标准、取得证据、判断优劣。

如果只是根据具体环节、具体层次的审计目标进行审计工作，则缺乏审计的总体目标，需要在达成具体审计目标后，确定各具体审计目标的权重，进行审计目标的“集成”，以判断被审计单位受托责任的总体完成情况。

#### 五、经济效益审计的标准

效益评价指标体系和审计评价标准是效益审计的核心。指标是需要评价的内容，指标体系指的是需要评价的内容及其逻辑关系。必须注意的是，审计标准不是各种指标计算公式，而是约定或公认的根据特定公式计算出的标准值。指标公式既是确定审计标准的基础，又是明确被审单位履行受托责任状况的方法。

##### （一）效益审计评价标准的特点与基本分类

《最高审计机关国际组织效益审计指南》对效益审计评价标准的表述为：“效益审计评



价标准是审计人员衡量和评价被审计活动的经济性、效率性、效果性的合理的、可达到的业绩标准。”它们反映了针对被审计事项的规范化（或称理想化）控制模式，代表了良好实务（理性的知悉情况的人对“事情应该是什么样”的期望）。合适的效益评价标准具有以下几个方面的特点：（1）可靠性；（2）客观性；（3）有用性；（4）可理解性；（5）可比性；（6）完整性；（7）可接受性。

一般而言，效益审计标准可分为三类。一是政策标准，主要是国家法律、法规、相关政策和原则。它是审计人员开展效益审计的重要标准和首要依据。二是技术标准，主要是国际标准、国家标准、行业标准、地方标准和企业标准。国际标准是指国际标准化组织制定并公布的标准。国家标准是指国务院行政主管部门统一审批、编号、发布的标准，又分为强制性标准和推荐性标准。行业标准是指行业制定的标准。地方标准是指地方制定的标准。企业标准是指企业自行制定的标准，包括工作标准、管理标准、可研报告等。三是经济标准，即经济目标实现程度，主要包括经济指标、工作任务、历史最好水平、地区最好水平等。

事实上，由于经济效益审计对象千差万别，不同的效益审计项目、不同的组织和单位，其业务内容多种多样，涉及行业领域众多，相互间专业的差异极大，而且人们在不同时间、不同区域、不同环境下对社会公共资源配置的结果所寄予的期望值和满意度也大不相同。很难制定被社会公认的、统一的审计标准。

目前在效益审计已经相当成熟的美国，也只是从 20 世纪 90 年代中期，才开始推行财政预算绩效评价指标体系，从内容看，只是单项的原则性、框架性的指导文件，而并非具体的评价标准。所以，最高审计机关国际组织通过制定效益审计指南，而不是制定效益审计评价标准，来指导各成员国的效益审计实践。我国在 2007 年已开始了制定效益审计指南的前期准备工作。

## （二）确定经济审计评价标准的一般方法

确定经济审计评价标准的一般方法主要有：

（1）将一个项目按管理程序分解成若干个阶段，如建设项目立项（可行性研究）、计划、建设、运营等，针对每个阶段回答“管理者应做什么、怎么做、怎么控制”，问题的答案一般可作为备选评价标准。

（2）国家法规、政策文件、标准手册中的相关规定，可作为备选评价标准。

（3）对审计对象过去一定时期的数据进行统计分析，从而得到审计对象一般情况下的数据标准，或类似审计对象的有关数据，可作为确定评价标准的参考。

（4）审计对象及相关单位的预期目标，可作为备选评价标准。

（5）与审计对象就评价标准问题进行讨论，双方一致认可的结论，可作为备选评价标准。除此之外，专家意见、群众评议意见也可作为评价标准。审计人员无论通过什么方式确定审计评价标准，均需在充分征求审计对象意见的基础上。

## （三）内部审计机构经济效益审计评价标准的选择

我国《内部审计具体准则第 25 号——经济性审计》、《内部审计具体准则第 26 号——效果性审计》、《内部审计具体准则第 27 号——效率性审计》分别规定了经济性、效果性、效率性审计评价标准的选择程序，其他审计机构可适当参考。

### 1. 经济性审计评价标准

内部审计人员首先应确定组织管理层已建立标准的适当性。如果此标准是适当的，内

部审计人员在经营活动的经济性评价中就应使用这些标准。如果标准不适当，应该向适当的管理层报告。如果管理层没有制定标准，内部审计人员应会同管理层选择适当的评价标准。

内部审计机构和人员应当根据不同的审计对象及目标，选择定性或定量的经济性评价标准，或将二者适当结合。

(1) 定量的评价标准主要包括计划、预算、定额、目标值、评价标准值等。

(2) 定性的评价标准主要包括：国家法律、法规、方针和政策；主管部门的有关规定；组织的规章制度；职业组织推荐的最佳实务等。

经济性审计评价标准应具备适当性、先进性和动态性。评价标准可以是组织内部的，也可以是组织外部的；可以是本年度的，也可以是以前年度的。

## 2. 效果性审计评价标准

内部审计人员首先应确定组织管理层已建立标准的适当性。如果此标准是适当的，内部审计人员在经营活动的效果性评价中就应使用这些标准。如果标准不适当，应该向适当管理层报告；如果管理层没有制定标准，内部审计人员应当会同管理层选择适当的评价标准。

内部审计机构和人员在对经营活动特定项目或业务的效果性进行评价时，应当充分考虑国家宏观政策、经济环境及组织内部条件等的变化对既定目标造成的不同影响，注意社会效果与经济效果、长远效果与短期效果的结合，选择恰当的评价标准。

内部审计机构和人员应当根据不同的审计对象及目标，选择定性或定量的效果性评价标准，或将二者适当结合。

内部审计机构和人员对组织经营活动特定项目或业务的效果性进行评价时，可参照选择以下标准：

- (1) 项目或业务的设计要求或计划应达到的水平；
- (2) 项目或业务对完成时间的要求；
- (3) 其他组织的相同或类似项目及业务已达到的最佳状态；
- (4) 国家已制定的最高标准或已达到的最佳水平；
- (5) 国际上已达到的最高水平；
- (6) 社会有关各方对该项目或业务的社会经济效果的满意程度。

## 3. 效率性审计评价标准

首先应确定组织管理层已建立标准的适当性。如果此标准是适当的，内部审计人员在经营活动的效率性评价中就应使用此标准。如果此标准不适当，应该向适当管理层报告；如果管理层没有制定标准，内部审计人员应当会同管理层选择适当的评价标准。

内部审计人员选择的效率性评价标准应当符合以下要求：

(1) 可获得性。是指内部审计人员在现有的工作条件下能够以合理的成本取得该效率性评价标准。

(2) 先进性。是指该效率性评价标准在被评价领域中代表了较优秀的水平。

(3) 适用性。是指该效率性评价标准符合审计对象的特征要求，能够恰当地对被审计单位的效率性进行评价。

(4) 关联性。是指该效率性评价标准在各个历史时期具有可比的特征。

(5) 可验证性。是指效率性评价标准应当能够为组织管理层获取，以使组织管理层能

够对效率性审计进行评价。

内部审计机构和人员对组织经营活动效率性进行评价时可以参照选择以下标准：

- (1) 组织经营活动效率的设计水平或计划水平；
- (2) 组织经营活动效率的历史同期最高水平；
- (3) 职业组织推荐的最佳实务标准；
- (4) 组织经营活动效率的国家标准水平；
- (5) 组织经营活动效率的国际标准水平；
- (6) 某国家或地区各该项效率指标的先进水平；
- (7) 国内同行业同类组织该项效率指标的先进水平。

#### (四) 确定经济审计评价标准的注意事项

##### 1. 评价指标体系要注意相关性、全面性、逻辑性

相关性指的是所设指标要与评价的内容相关联，避免无关指标参与评价。全面性指的是尽量将全部相关的指标都纳入评价指标体系，尽量减少漏项。逻辑性指的是，在相关性和全面性的基础上，合理划分层次，合理确定同层次指标之间的权重。

##### 2. 效益审计评价的标准要注意客观性和主观性的结合

效益审计评价的标准要做到客观性，一是要尽量使用可以计量的标准，如投资完成额、利润率等；二是尽量使用普遍公认的、约定俗成的或者管理者自己制定的标准，如项目可行性研究、项目协议所规定的标准；三是尽量使用同类可比较的标准或者行业平均值，如造林成活率要以同树种同地区的平均成活率作为标准。

社会活动的复杂性决定了效益评价中不可能排除审计人员的主观判断，从世界银行以及发达国家效益审计的实践来看，审计人员的主观判断在效益审计中仍占有非常高的比重。需要注意的是，审计人员要尽量将主观判断科学化、程序化和标准化。

##### 3. 吸收国外经验，扩展效益审计标准

荷兰鹿特丹 Erasmus 大学公共管理学教授 Pollitt 等人，受英国经济和社会研究局的资助，曾调查欧洲四国（英国、荷兰、瑞典和芬兰）最高审计机关已公布的 20 世纪 80 年代中期和 90 年代中期共 611 份绩效审计报告。结果表明，各国最高审计机关虽然一再强调经济性、效率性、效果性是其评价绩效的标准，但实践中至少有效率性和效果性常常被忽略，相反良好管理实践（good management practice）标准却被经常提到。<sup>①</sup>

Pollitt 等人在研究绩效审计标准时，结合各国实际情况，深入讨论分析，形成以下具体分类：

①经济性（economy）；②效率性（efficiency）；③效果性（effectiveness）；④良好管理实践（good management practice）；⑤良好治理（good governance）；⑥服务质量（quality of service）；⑦目标完成（goal attainment）；⑧其他（other）。

根据上述分类，Pollitt 等人对欧洲四国政府绩效审计报告逐一比较分析，结果显示，各国受本国政治、经济、文化因素影响，在绩效审计标准的应用上各有特色：

英国运用频率最高的是“良好管理”绩效标准，最低的是“良好治理”标准，其他标准较为平均；瑞典运用频率最高的标准是“良好管理”和“目标完成”，其他标准运用频率均较低；荷兰运用频率最高的标准是“良好管理”，远超过其他标准，运用频率尚可的有

<sup>①</sup> 王彦平.政府绩效审计国际比较研究 [J].兰州商学院学报, 2007 (10).

“经济性”和“完成目标”，其他标准运用很少；芬兰运用频率最高的标准是“良好治理”，以下从高到低依次为“目标完成”、“3E”和“良好管理”。

由以上情况可知，效益审计不能拘泥于“3E”或“5E”，应当根据不同情况不断创新，以适应效益审计实践的需要。

## 六、效益审计的证据

审计证据是一种科学的逻辑推理证明，通常不是简单地证明是与否的结论。在证据整理阶段，基本导向就是效益审计目标，基本参照物就是效益审计评价标准。通过比较方法的综合运用，审计人员应找出审计判断的多种例证，特别要清晰地表现出这些例证之间的相互印证关系，包括审计证据的多角度逻辑关系分析和与不同来源、不同性质数据的关联分析，形成完整的审计工作底稿。效益审计证据的风险主要反映在审计证据本身的潜在问题或薄弱环节上。科学的审计专业判断是效益审计证据质量的根本保证，然而，误判和错判也是审计风险的原生地。效益审计证据质量的分析过程，实际上就是对证据的可靠性、相关性和充分性的证明过程。

效益审计证据的质量，直接影响了审计结果、结论和建议的质量。审计人员对收集的审计证据进行鉴定是效益审计中一个十分重要的环节。

对效益审计证据进行鉴定的目的是鉴定证据是否充分、相关、可靠。效益审计中对证据的鉴定与传统财务审计中审计证据鉴定的原理是相同的，也主要依靠审计人员的判断。

在确定证据的充分性时，审计人员应该保证存在足够的证据说服理性的人相信审计结果的有效性。适当时，可以利用统计方法来确保证据的充分性。如果证据是有效的和可信的，并且符合事实，那么证据是可靠的。在评价证据的可靠性时，审计人员应该考虑证据是否确凿、是否有说服力，是否具有时效性、真实性等因素。必要时，审计人员也可以利用统计方法获得可靠的证据。如果证据与说明的问题（即审计目标和审计评价标准）在逻辑上相关，并且对于该事项具有重要意义，那么该证据是相关的。

其中对于审计证据的可靠性鉴定应该遵循下列原则：

（1）文件证据比询证证据可靠，经过被询证人员确认的询证证据比未经被询证人员确认的询证证据可靠。

（2）从独立的第三方取得的证据比从被审计单位取得的证据可靠。

（3）审计人员通过直接进行实物检查、观察、计算和盘点取得的证据比被审计单位提供的或间接取得的审计证据可靠。

（4）不同来源或不同性质的证据能相互印证时，这些证据较为可靠。

（5）内部控制有效的情况下收集的证据比内部控制薄弱或者不存在的情况下收集的证据可靠。在内部控制薄弱或不存在的情况下，审计人员应该特别谨慎，并且要采取替代审计程序来证实这些证据。

（6）检查原始文件提供的证据比检查副本提供的证据可靠，检查官方文件提供的证据比检查非官方文件提供的证据可靠。

（7）在被询证人员不受任何制约的情况下取得的询证证据比受制约的情况下取得的询证证据可靠（例如被询证人员受到威胁的情况）。

（8）从了解被审计事项的人员那里获得的证据，比从不了解被审计事项的人员那里获得的证据可靠。



在鉴定审计证据的充分性、相关性和可靠性时，应该注意证据本身可能存在的下列问题：只有单一来源，不能实现多个证据的相互佐证的证据（可靠性、充分性）；未经证实的询证证据（可靠性）；无时效性，如过于陈旧，或未体现各种变动情况（相关性）；相对效益而言，获取成本过高（相关性和充分性）；提供证据一方在效益审计结果方面存在既得利益（可靠性）；抽样调查中选取的样本无代表性（相关性、可靠性、充分性）；证据可能源于偶然事件（可靠性、充分性）；证据不完备（可靠性、充分性）；证据相互矛盾（可靠性）等。

## 七、效益审计的结论

审计人员对审计证据进行整理归纳的直接目的是形成审计结果，使审计结果的表达明确、完整、客观，逻辑清晰，有说服力。审计结果通常包括标准、事实和影响，在发现问题的情况下还包括原因要素。审计人员对审计证据进行整理归纳，应该针对审计结果的下面三个要素进行回答。

### （一）审计标准

前面已经谈过，效益审计的评价标准是据以比较和评价效益的准绳、目标、应有的期望、最佳实务和标杆，审计方案中应该说明使用的标准。在选择审计评价标准的过程中，审计人员有责任采用合理的、切合实际的、与效益审计目标相关的标准。标准作为审计结果的一个要素，可以为理解审计结果提供背景。因此在针对具体审计目标得出结论的时候，应该对采用的标准进行说明。

### （二）评价结果

它是指审计人员通过检查确定的实际的状况。例如，审计人员可能会发现实际的状况与标准不符，比如项目没有遵循合同的规定，完工日期被推迟或者成本大大高于预算。

### （三）原因与影响

根据审计目标不同，原因也有两个不同的含义。当审计的目标是解释为什么会发生如此的“事实”，引起“事实”的理由就是“原因”。确认问题的原因有助于审计人员提出建设性的纠正建议。由于问题可能是因一些似乎合理的事实导致的，也有可能是由多种原因导致的，如果审计人员能够用证据和推理清楚地说明和解释问题与被认为是原因的一个事实或多个事实之间的关系，审计建议将更加有说服力。当审计目标是评价项目对自然、社会和经济状况的变化产生的影响时，审计人员意在寻求证据证明在某种程度上项目本身就是变化的原因。审计人员可能会把内部控制上的重要缺陷确认为绩效不好的原因。在这种类型的结果报告中，内部控制缺陷会被当做原因来论述。

影响是对上述“事实”的重要性的确定。如果该事实不重要，不会对整体的绩效或责任产生实质性的影响，那么，就不会写进审计报告。这里的影响包括两个不同的含义。当审计的目标是确认有关事项的后果或可能的后果与评价标准之间的偏差（正向或反向）时，“影响”是对事项后果的一种衡量。审计人员经常运用这种意义的“影响”来说明针对确认的问题采取相应纠正措施的必要。当审计的目标是评价一个项目引起自然、社会或经济状况改变的程度时，“影响”是对一个项目实现效果的衡量。这里的“影响”就是能够确认的，由于项目经营而带来的自然、社会和经济状况的实际变化程度。这种变化程度可能是正向的，也有可能是反向的。

审计人员整理归纳审计证据的结果，就是针对上述三个要素进行回答。当然，不是每



一个审计事项都要针对这三个要素确定审计结果，因为审计结果中包括哪些要素完全取决于审计目标。审计结果的确定是审计人员提出可行性建议的前提。

## 第四节 经济效益审计的内容与方法

经济效益审计的内容与方法均非常复杂，没有明显的边界，且在不断的探索之中，因此不可能一一列举。

我国《内部审计具体准则第25号——经济性审计》《内部审计具体准则第26号——效果性审计》《内部审计具体准则第27号——效率性审计》分别规定了经济性、效果性、效率性审计的内容与方法，其他审计机构可适当参考。以下列举中没有涉及的内容，本书相关章节仍将做必要的介绍。

### 一、经济性审计的内容与方法

#### （一）经济性审计审查评价的主要内容

- （1）资金的取得和使用是否节约。
- （2）人力资源的取得及配置是否恰当。
- （3）物资财产的取得及消耗是否节约。
- （4）资源取得和配置在时间消耗上的适当性。
- （5）资源取得的机会成本。
- （6）资源的取得、使用和管理是否合理，是否遵循有关法律、法规。
- （7）组织是否建立了健全的管理控制系统，以评价、报告和监督特定业务或项目的经济性。
- （8）管理层提供的有关经济性方面的信息是否真实、可靠。
- （9）其他有关事项。

#### （二）经济性审计的主要方法

内部审计机构和人员在选择经济性审计方法时应当与审计对象、审计目标及经济性审计评价标准相适应。除了运用常规的审计方法以外，还可以运用数量分析法、比较分析法、标杆法等。

##### 1. 数量分析法

数量分析法是对经营活动相关数据进行计算分析，并运用抽样技术，对抽样结果进行评价以获得充分、相关、可靠的审计证据的方法。数量分析法包括线性规划法、网络分析法、回归分析法、经济批量分析法等。

##### 2. 比较分析法

比较分析法是通过分析、比较数据间的关系、趋势或比率来取得审计证据、完成审计目标的方法。

##### 3. 标杆法

标杆法是内部审计人员对经营活动状况进行实际观察和检查，通过与组织内外部相同或相似经营活动的最佳实务进行比较而取得审计证据的方法。

## 二、效果性审计的内容与方法

### （一）效果性审计审查评价的主要内容

- （1）组织经营活动的目标是否适当、相关及可行。
- （2）组织经营活动达到既定目标或实现预期经济和社会效果等的情况。
- （3）组织为实现既定目标所采取的程序和方法的合法、合理性，以及对有关政策、计划、预算、程序、合同等的遵循情况。
- （4）分析组织经营活动未能及时达到既定目标的原因。
- （5）分析组织无法按原定计划开展相应项目、业务或者中途停止项目、业务的原因。
- （6）组织是否建立了健全的管理控制系统，以评价、报告和监督特定项目或业务的效果性。
- （7）管理层提供的有关效果性方面的信息是否真实、可靠。
- （8）其他有关事项。

### （二）效果性审计的主要方法

内部审计机构及人员在选择效果性审计方法时应当与审计对象、审计目标及效果性审计评价标准相适应。除了运用常规的审计方法外，还可以运用调查法、问题解析法、专题讨论会等方法。

#### 1. 调查法

调查法是凭借一定的手段和方式（如访谈、问卷），对某种或某几种现象或事实进行考察，通过对搜集到的各种事实资料的分析处理，进而得出结论的一种研究方法。

#### 2. 问题解析法

问题解析法是通过确定总括性问题、相关子问题以及用来解答这些问题的具体步骤来开展效果性审计工作的方法。

#### 3. 专题讨论会

专题讨论会是指召集组织相关管理人员就经营活动特定项目或业务的具体问题进行讨论及评估的一种方法。

内部审计机构和人员应当采取以结果为导向的审计方式，关注经营活动特定项目及业务的结果，确认项目或业务目标的实现程度及其产生的影响。

## 三、效率性审计的内容与方法

### （一）效率性审计审查评价的主要内容

- （1）组织采购、销售等商业活动的效率。
- （2）组织研发、生产等技术活动的效率。
- （3）组织筹资、投资等财务活动的效率。
- （4）组织为确保财产、信息及人员的安全以及对风险的管理所采取措施的效率。
- （5）组织计划、控制等管理活动的效率。
- （6）为提高上述经营活动效率所采取的措施是否遵循有关法律、法规。
- （7）管理层提供的有关效率性方面的信息是否真实、可靠。
- （8）其他有关事项。

## （二）效率性审计的方法

内部审计机构和人员在进行效率性审计时，可以从以下几个方面考虑：

- （1）确认与评价经营活动的投入。
- （2）确认与评价经营活动的产出。
- （3）综合评价投入产出的效率。

效率性审计要考虑经营活动中资源投入与成果产出之比。投入的资源主要包括人力、财力、物力、信息、技术、时间等方面的资源；产出则是投入资源后取得的实际效果。

效率性审计的基本方法是在计算经营活动效率的基础上，与先进的、可比的效率评价标准进行对比，分析影响组织经营活动效率的主要因素，提出有针对性的、切实可行的改进建议。

内部审计机构和人员在进行效率性审计时，除了运用常规的审计方法外，还可以运用比较分析法、因素分析法、量本利分析法等方法，在对影响组织经营效率的各种因素进行综合分析后，提出进一步提高经营活动效率的建议。

### 1. 比较分析法

比较分析法是通过分析、比较数据间的关系、趋势或比率来取得审计证据、完成审计目标的方法。

### 2. 因素分析法

因素分析法是查找产生影响的因素，并分析各个因素的影响方向和影响程度的方法。

### 3. 量本利分析法

量本利分析法是分析一定期间内的业务量、成本和利润三者之间变量关系的方法。

效率性审计应当将事中审计和事后审计适当结合。内部审计机构和人员可以在经营活动进行过程中对业务流程的效率进行评价，及时将组织经营活动过程中无效率或低效率的情况报告组织中适当的管理层，以便采取纠正措施，提高效率。



1-1

背景：A 集团对 B 公司的投资比例为 40%，为单一最大股东。根据集团董事会要求，A 集团对 B 公司进行 2006 年度经营情况和委派董事尽职审计。由于 A 集团审计总监因其他项目无暇分身，因此委派刚从公司外部审计师事务所跳槽而来的审计师沈某任组长带领其他两名审计师执行该项审计。审计过程略去，审计报告初稿出来后，审计总监仅翻阅了审计发现汇总便同意向被审计单位和委派董事提交审计报告征求稿。

难点：B 公司总经理电告审计总监：“我们认为贵集团对本次审计不够重视，我们对审计报告不愿发表意见。下次审计，请一定亲自来，并派水平高点儿的。”委派董事给审计总监发来 E-mail：“审计报告准备发挥什么样的作用？一个月前公布的经外部审计过的年度财务报告显示，公司盈利 1.5 亿元，你们审计的结果为 1.48 亿元，是否需要调整账簿？公司有关内控情况、风险管理的责任应由管理层负责，委派董事是否尽职，不能以此评估。”

问题 1：对审计报告征求意见的如此回复，你怎么面对？

审计总监斟酌再三，决定再次审查全部审计底稿，并研究审计报告。发现：

（1）审计组使用沈某从事务所带来的全套工作底稿进行了全面审计，同时选取了采购和销售两个循环进行了内部控制测试，但过于简单。

(2) 对 B 公司年度经营情况考核, A 集团并未在年初制定明确的办法, 董事会年初下达的预算在当年 3 月份就因该公司重大经营范围变动和产品结构调整而毫无意义, 但未及时调整。此点由某审计师编制的审计底稿有详细记录和原因分析, 但审计报告未见任何表述。

(3) B 公司总经理和其他高管团队对董事会提出了激烈的批评, 包括缺乏战略眼光、干扰经营层日常管理等, 并提供了一些董事在经理会议上的发言录像, 一些董事发给管理层的电子邮件。审计报告对此只字未提, 对这些录像和电子邮件, 审计组未进行任何核实和评论。

(4) 关于外派董事尽职问题的审计, 以往与经营审计一并进行, 但单独另行出具报告, 由于沈某刚到, 没有研究以往类似审计的操作惯例, 征求意见稿中合二为一了, 有关董事尽职问题方面的发现和报告 B 公司总经理也看到了。

问题 2: 对这些复核发现, 你将采取什么补救措施? 对审计组如何要求?

审计总监知道问题的严重性了, 他正在考虑上述问题, 偏偏不巧的是 A 集团董事会向其询问该项目的完成情况, 得知正在征求意见时, 说了声好, 并要求立即直接将征求意见稿交董事会。原来外派 B 公司董事之一提出辞呈, 集团立即准备讨论重新选派董事的问题。

问题 3: 假如你是审计总监, 你准备怎样提交这份审计报告? 对于重新审查发现的问题, 你会修正报告吗?

审计总监认为董事会要得很急, 就先将该征求意见稿未做任何处理报告给董事会, 然后在报告旁边加注: 部分内容须视回复情况调整。

问题 4: 董事会看到他们的审计报告会作何反应?

问题 5: 这次审计, A 集团审计部应该怎样考虑改进工作?



## 思考题

1. 什么是经济效益审计? 我国经济效益审计的产生与发展经历了哪几个阶段?
2. 如何理解经济效益审计的理论基础?
3. 如何理解经济效益审计的主体、客体 and 对象?
4. 经济效益审计的评价标准有哪些?
5. 如何理解经济效益审计的总体目标与具体目标?
6. 经济性审计的内容与方法有哪些?
7. 效果性审计的内容与方法有哪些?
8. 效率性审计的内容与方法有哪些?