

对效益审计概念的探讨

彭及时

目前,学术界对效益审计概念的认识存在着很大分歧,众说纷纭,莫衷一是。通过讨论、切磋,逐步消除分歧,达到认识一致,这是摆在审计理论工作者和实际工作者面前的一项任务。

辩证逻辑对某一概念所反映的对象下定义,要求从该概念对象的发展变化中,全面地研究对象的一切联系。从而具体地揭示该概念所反映的对象的本质。按此要求表述效益审计概念或给它下定义,其难度是很大的。

我认为效益审计概念的表述应包含以下几个方面的内容。

一、效益审计概念不仅应揭示人与物的关系,还必须揭示隐藏在人与物关系背后的人与人的关系。从表面看效益审计是人与物的关系即审计者对被审单位与投入产出有关的各项经济活动的经济性、效率性、效果性进行审查,实质上此种审计是财产所有者委派或委托审计者,或上层管理者委派或委托审计者对下层管理者履行其有效运用受托资财的经济责任进行监督(上层管理者其所以要委派或委托审计者,对下层管理者履行其有效运用受托资财的经济责任进行监督,是因为上层管理者对所有者负有有效运用受托资财的经验责任,是为了履行其对所有者的这种经济责任。为了叙述简便,下文仅用资财所有者委派或委托审计者对管理者……)。评价管理者(指上层或下层管理者,下同)有效运用受托资财的经济责任,促使管理者改善管理,少投入,多产出,为所有者现在和将来更多更好、符合其需要的使用价值和服务或剩余价值。效益审计所体现的人与物,人与人的关系,可以表述为这样的公式:人一物—人—物—人。所有者委托审计者对被审单位与投入产出有关的各项经济活动的有效性进行审查监督,这体现人与物的关系;此过程延伸,根据审查结果对管理者有效运用资财的经济责任作出评价,这体现人与人的关系。评价管理者有效运用资财经济责任的结果促使管理者加强责任感,提高管理能力,引起新的人与物的关系,即管理者不断改善管理,少投入、多产出;而管理者改善经营管理,少投入多产出的结果,为所有者现在和将来带来更多,更好,符合其需要的使用价值和服务或剩余价值。效益审计最后阶段所体现的人与人的关系,揭示了此种审计的动机、目的和结果。毛泽东同志说:“我们看事物必须看它的实质,而把它的现象看作入门的向导,一进了门就要抓住它的实质,这才是可靠的、科学的分析方法。”表述效益审计概念,不仅要阐明此种审计所体现的人与物的关系,更应阐明隐藏在人与物关系背后的人与人的关系,才能揭示效益审计的社会本质。

不同社会制度下的资财所有者委派或委托审计者实施效益审计具有不同的目的和性质,社会主义制度下对全民所有制企业实施效益审计,其目的是促使被审单位提高经济活动的有效性,为所有者——全国人民现在和将来带来更多,更好,符合其需要的使用价值和服务。

社会主义审计人员对实施效益审计的这一目的,必须十分明确,才能有正确的方向;否则,就会头脑不清醒。可能对投入虽少,产出虽多,但产品质量低劣或花色品种不对路,不能满足人民需要的那些被审单位,错误地作出肯定评价,导致不良审计效果。资本主义企业实施效益审计,实质上是一种相对剩余价值生产,其目的是为资本家现在和将来带来更多剩余价值。随着资本主义企业经济效益的提高,虽然工人的生活水平会得到一些提高,但这

并非资本家委派或委托审计机构和审计人员对企业及其管理者实施效益审计的目的；而且随着经济效益的不断提高，资本家得到的剩余价值在工人劳动创造的全部价值中所占的比重提高，工人得到的份额相对下降。也就是说，资本主义制度下实施效益审计的结果，工人阶级受剥削的程度加深了。如果表述效益审计概念不揭示此种审计的目的和社会属性，不揭示掩盖在物背后的人与人的关系，就会使效益审计变成一种似乎不体现所有者意志和利益的无谓之举——为实施效益审计而实施效益审计，并会造成错觉，似乎资本主义制度下的效益审计与社会主义制度下的效益审计具有共同的社会本质，这显然是不妥的。

二、效益审计的主体及参加配合者。效益审计与财务审计一样，其审计主体都是审计机构及其审计人员；所不同的是，财务审计一般是由审计机关及审计人员独立地完成，效益审计则不然，它涉及的领域十分广泛，内容十分复杂，单靠审计机构及其人员孤军作战，寸步难行，必须有有关方面和多种专家的参加和配合，协同作战，才可能完成任务，取得良好的审计效果。审计机构对一个企业实施效益审计，涉及生产技术和经营管理等等领域，需要有关职能处、科、室参加，组成联合审计组，共同进行审核、调查、分析、研究，才可能对被审单位经济效益的状况作出客观公正的评价，找到提高经济效益的正确途径，提出切实可行的建议，并便于有关方面采纳和落实。若是对一个行业实施效益审计，涉及的领域更广泛，内容更复杂，更离不开各有关方面，包括上级主管部门、被审单位、财政、税务、银行等等部门及多方面专家的参加，共同“会诊”，才可能查清该行业经济效益的状况，找到影响经济效益的内外主要因素，提出可行性强的建议，并便于该行业及有关各方采纳和落实。可见，有关方面和多种专家参加、配合，这是效益审计的一个十分重要的特点。因此，效益审计概念，不仅应对审计的主体——审计机构及审计人员，予以表述，还必须对参加配合者——有关方面和多种专家，予以表述。

三、效益审计的依据。实施效益审计必须依据有关法规和标准，包括法律、规章制度、预算、计划、合同、业务规范、技术经济标准、会计原则和会计制度等等，对被审单位和管理者运用资财的有效性进行监督，并得出恰当的评价意见。离开了上述法规和标准，就不可能实施效益审计，更谈不上产生评价意见。依据有关法规和标准进行审查和评价，这也是效益审计的一个重要特点，效益审计概念应予以反映。

四、效益审计的方法。效益审计除了应用财务审计方法外，还运用一些经济数学方法和现代管理方法。这些方法是达到此种审计目的的手段。效益审计的方法随经济、科技、文化的发展而不断发展和完善，离开了与一定经济、科技、文化发展水平相适应的、恰当的实施此种审计的各种技术方法，就不成其为效益审计，它的目的当然也就不可能实现。运用多种技术方法，这是效益审计的另一个重要特点，此种审计概念也应予以反映。

五、效益审计的对象和目标。效益审计的对象应如何正确表述？可否表述为被审单位的经济活动？这太广泛，应予限定。我认为可表述为与被审单位投入产出有关的各项经济活动。就工业企业讲，这包括供应、生产、技术、劳动工资、财务、信息、销售、计划等方面的经济活动。企业的绝大部份经济活动都是围绕投入、产出，展开的；事业单位、行政机关的绝大部份经济活动也是围绕投入、产出、特殊的产出、如培养的人材、治愈的病人展开的，可见，将效益审计的对象表述为与被审单位投入产出有关的经济活动，这不仅适合于被审计的企业，对被审计的事业单位和行政机关也是适合的；不仅适合于微观效益审计，也适合于宏观效益审计。对象只是回答此种审计审什么，不能回答它的目的物。实施效益审计对上述

对象不能漫无目标的审，漫无目标的审是不可能发现任何问题和作出正确评价的，审计必须有明确的目标。审计目标回答审什么（对象）中的什么（目标），即审计对象中的哪些目标，或哪些目的物。效益审计的目标是上述对象中的经济性、效率性、效果性。从一定意义上讲，也可以说效益审计的对象是管理者。审计目标是管理者对受托资财有效运用的经济责任。审计者依据有关法规和标准，对上述对象中的目标，在审核监督的基础上作出客观公正的评价。效益审计的对象和目标也是此种审计特性的一个重要方面。

六、效益审计概念还必须揭示此种审计的自然属性，即它也是一种独立的经济监督。既然理论界一致公认审计是一种独立的经济监督，而效益审计是审计的一个组成部分，与审计具有相同的自然属性，理所当然效益审计也是一种独立的经济监督。二者所不同的是：前者是对管理者的全部经济责任，包括：（1）保证资财安全、完整和合法经营；（2）有效运用资财；（3）按照一定社会的分配原则分配新创造的价值等，进行独立的经济监督。后者仅仅是对管理者的部分经济责任，即对其运用受托资财的有效性这部分经济责任进行独立的经济监督。

效益审计虽离不开评价，但它是在对被审单位以及管理者履行其有效运用受托资财经济责任检查、监督的基础上作出评价，如首先要对被审单位财务资料及其他经济资料所反映的各项经济活动进行审核、监督，判明利润、成本、产值、质量、资金等等指标的真实性、合法性，然后才可能对被审单位各项经济活动的效益性作出评价；离开了检查监督，就不可能产生评价意见。评价是监督职能派生出来的职能，通过评价又回归到监督，使监督得以落实，也就是使所有者对管理者有效运用受托资财进行监督的目的得以落实，强化管理者的责任心，提高管理者的管理水平，促进被审单位提高经济效益。故在表述效益审计的自然属性时，不能将它表述为独立的经济评价活动，也不能将监督、评价并列，表述为独立的经济监督、评价活动，而应突出主要特性，表述为独立的经济监督。

效益审计大多由内部审计机构实施，而内部审计机构的独立性较弱，那么，对效益审计自然属性的表述是否应删去独立性这个词呢？我认为不能。独立性是指相对独立，相对于外部审计而言，内部审计独立性较弱，但就一个企、事业单位范围而言，内部审计有一定的独立性，它是企、事业专司经济监督的机构，没有其他任何经济业务，地位超脱，它具有其代表的所有者（如西方董事会）和（或）上层管理者（经理、厂长）的权威。内部审计在企、事业单位内部较之受其监督的各职能机构和下属单位具有较高地位，有一定的权威性和独立性。否则，内部审计工作，就很难开展，经济愈发达，生产社会化程度愈高，愈要求强化内部审计监督，愈要求内部审计在其所在单位内具有较高的权威和较强的独立性。因此，表述效益审计概念，不能因效益审计大多是由内部审计实施，其独立性弱于外部审计，就删去独立性这个词，应看到内部审计在企事业单位内部有一定的权威性和独立性，且此种权威性和独立性必然逐步加强。再者，内部审计人员实施效益审计同样应保持独立性，排除外在内在干扰，依据有关法规和标准，实事求是地作出客观公正的评价，管理者才会口服心服，从而才能在促使管理者改善管理，提高经济效益方面发挥重大作用。我国的国家审计在实施效益审计方面担当着重任，它所实施的效益审计其独立性毋庸置疑。可见，独立性不仅是财务审计的灵魂，也是效益审计的灵魂，表述效益审计概念，决不能抽去此种审计的灵魂——独立性。

综上所述，我认为效益审计可表述为：审计者接受财产所有者或上层管理者委派或委托，在有关方面和多种专家的参加配合下，依据有关法规和标准，运用各种技术和方法，对

（下转第29页）

进一步深化和完善各项改革措施，逐步建立符合计划经济与市场调节相结合的原则，经济、行政、法律手段综合运用的宏观调控体系。

2、理顺价格要适时适度、量力而行。

理顺价格的基本指导原则是：坚持既要稳定物价、又要振兴经济的指导思想，巩固和发展治理整顿的成果，继续严格控制物价总水平上升幅度；按照经济发展战略和产业政策的要求，积极稳妥地调整不合理的价格结构，逐步使各主要行业取得合理的平均利润；贯彻计划经济与市场调节相结合的原则，继续深化价格管理体制的改革，合理调整国家定价、国家指导价和市场调节价三种价格比重；规范和健全三种价格的管理办法；价格改革要统筹兼顾国家、企业、居民的承受能力，正确处理稳定、改革与发展的关系；正确处理国家、集体与个人的关系；正确处理上游产品、中游产品、下游产品的关系。价格改革的步伐要根据需要与可能，积极安排，量力而行，稳步前进。理顺价格引起的物价上涨率应控制在3%以下。

3、积极而适当地进行暗补改明补的价格改革。

继续实行提高城镇居民口粮、口油价格，按照国家、企业、个人共同负担的原则，逐步实现定量粮油购销同价，国家只补贴必要的经营费用。行业用粮油全部改为议价。农村除水库移民口粮、救灾粮以外销售的平价粮食，全部改为议价供应。对猪肉、

大路菜继续实行国家指导价，解决大城市定量供应猪肉购销价格倒挂，把大城市的副食品亏损补贴全部转化为价格调节基金。城市居民生活用的煤炭、煤气、石油液化气价格继续由国家或地方政府管理，逐步取消财政对民用燃料的价格补贴，引导群众合理消费。合理调整城市公共交通票价和自来水等价格，逐步减少或取消财政对这些行业的亏损补贴。采取提高住房租金，同时给职工适当补贴的方法，积极稳妥地推进住房制度改革。住房租金标准要逐步达到补偿维修、管理两项费用，力争达到包括补偿折旧费在内的三项费用水平。建立商品房价格管理制度。继续推进土地使用制度的改革，逐步实现土地有偿使用，建立管理土地价格的方法和制度。有步骤地提高学生培养费个人支出的比例。积极推进公费医疗制度改革。

实行上面的价格改革，要进行适当宣传，要给职工一定的补偿，由此引起的物价上涨率也要有所控制，不能操之过急。还需要继续保持当前社会总需求与总供给基本平衡的格局。按照当前经济发展态势，今后几年可能是经济发展回升的较好时期，物价总水平涨幅也不会高。保持这种形势，可为价格改革提供一个较宽松的经济环境。但从长远看，过度通货膨胀的“病根”未除，危险始终存在。目前压力也正在悄悄增大，对此丝毫不能掉以轻心。

(责任编辑：曾德国)

(上接第67页) 被审单位与投入产出有关的各项经济活动的经济性、效率性、效果性进行审查，评价管理者履行其有效运用受托资财的经济责任，促使其改善管理，少投入，多产出，为所有者带来更多、更好，符合其需要的使用价值和服务或剩余价值。它是一种独立的经济监督。

如果给效益审计下一个简短的定义，可以这样表述：审计机构和审计人员，接受委派或委托，在有关方面和多种专家参加配合下，对被审单位与投入产出有关的各项经济活动的经济性、效率性，效果性进行独立的经济监督。

(责任编辑 徐开榜)