

# 谈谈效益审计的概念和假设前提

程庆 欧阳程(博士生导师)

(军事经济学院 武汉 430035)

**【摘要】** 本文从效益审计的概念出发,分析了效益审计的基本含义,并通过对效益审计假设构建原则等的探讨,初步提出了效益审计的四个假设前提。

**【关键词】** 效益审计 绩效审计 审计假设

## 一、国际通行的绩效审计概念

各国对效益审计的称谓不尽相同,如美国的绩效审计、英国的现金价值审计、加拿大的综合审计、澳大利亚的效率审计、瑞典的效果审计等。

最高审计机关国际组织在1986年第12届国际会议上,建议把“绩效审计”作为统一名称。这届国际会议发表的《关于绩效审计、国营企业审计和审计质量的总声明》指出,除了合规性审计,还有另一种类型的审计,它涉及对公营部门管理的经济性、效率性和效果性的评价,这就是绩效审计。因此,绩效审计是当前国际上的通行叫法。

绩效审计没有完全一致的定义,许多绩效审计领先的国家和国际审计组织对绩效审计的定义在表述上也存在差别。

英国1983年颁布的《国家审计法》对绩效审计的定义是:检查某一组织为履行职能而运用资源的经济性、效率性及效果性。美国政府绩效审计准则(2003年修订本)对绩效审计的定义是:绩效审计是对照客观标准,客观、系统地收集和评价证据,对项目的绩效和管理进行独立的评价,对前瞻性的问题进行评估或对有关最佳实务的综合信息或某一深层次问题进行的评估。

最高审计机关亚洲审计组织(2000年)对绩效审计的定义是:绩效审计从本质上来讲是一个依靠有效证据对被审计单位是否高效地利用各种资源发表审计意见的过程。最高审计机关国际组织(2004年)对绩效审计的定义是:绩效审计是对经济性、效率性和效果性的审计。

以上定义都是从实用和简洁的角度出发,对绩效审计做出了基本的解释,概括起来主要说明:绩效审计是一种审计活动,主要是检查、评价、评估和发表审计意见;审计内容主要是各种资源的利用;审计目标主要体现在经济性、效率性和效果性三方面。

## 二、效益审计称谓的中国特色

效益审计是我国特定政治经济制度环境下的产物,最初提出的概念是经济效益审计。经济效益主要指投入和产出的比例关系:投入越少,产出越多,效益越高。但审计过程中,不能简单地把盈利多少作为唯一的评价标准,特别是国家审

计,涉及社会效益、生态效益等其他效益范畴,经济效益的内涵已经不能包括审计的主要目标。《审计署2003至2007年审计工作发展规划》明确使用了效益审计的概念。2006年6月新修订的《审计法》第一条规定:为了加强国家的审计监督,维护国家财政经济秩序,提高财政资金使用效益,促进廉政建设,保障国民经济和社会健康发展,根据宪法,制定本法。《审计法》中使用了“效益”概念,也包含了效益审计的主要内容,即财政资金的使用效益。因此,效益审计概念符合我国审计现实,是符合我国习惯的称谓。

效益审计包含两层意义:一是效益审计概念符合我国的习惯和实际;二是效益审计的研究和发展要与国际接轨。笔者认为,可以把效益审计与绩效审计作为通用的概念。

## 三、效益审计的假设前提

审计假设概念源自莫茨和夏拉夫1961年合著的《审计理论结构》。时至今日,不少学者对审计假设做过研究,但并未形成公认和一致的审计假设体系,还处于探索阶段。

效益审计与财务审计是不同的审计类型,有着较大的差异,单独研究它们各自的假设前提,到条件成熟,再加以整合和抽象,形成最后完整和科学的审计假设体系,也不失为科学的审计假设研究路径。本文沿着这一思路,对效益审计假设进行单独的研究。

### 1. 效益审计假设的构建原则。

(1)独立性原则。每一项审计假设都必须是独立的基本命题,不能由其他假设推出,不能与其他假设重复或交叉,且应是最基础的假设,数目应减少到最低限度。

(2)相容性原则。在同一假设体系中的各项假设不能自相矛盾,不允许出现既能证明命题A成立同时又能证明其否命题-A(非A)成立的现象,否则建立在这种假设上的效益审计理论将难以自圆其说。

(3)明显和基础性原则。每一门可论证的科学多半是从未经论证的公理开始的,公理是公认的、不能直接加以验证的命题,作为公理的效益审计假设自然也具有不证自明的特性。同时,效益审计假设是效益审计理论演绎推理的基础,由它可以推导出效益审计一系列基本理论概念、原则、方法和

程序。

(4)变动性原则。假设体系的建立同样也不能一蹴而就,随着审计环境的变化、审计实践的发展以及人们对审计认识的不断加深,原来的一些假设可能会丧失其正确性和有效性,必须进行不断的修正、补充或提出新的假设。

(5)完备性原则。必要的假设不能缺少,各项假设组合在一起,能够构成完整的效益审计理论的基础。当然,假设体系的发展是不断完善的过程,即使目前还不能达到绝对完备,也并不妨碍完备性对效益审计假设体系构建的指导作用。

## 2. 关于效益审计假设的主要观点。

(1)兰根德费尔和罗伯逊提出了管理审计(管理审计一般被视为绩效审计的一种类型)的基本假设:①管理陈述和决策数据是可以验证的;②审计与被审计单位的管理者之间无必然的利害冲突;③供验证的管理陈述及其他与管理系统相关的数据不存在串通舞弊和其他舞弊行为;④由于企业一贯地认知和遵守“合理管理的标准”,企业的管理系统可以有效地达到组织目标;⑤所有审计师都会尽职尽责地审核管理陈述以发表一个综合性的披露说明;⑥企业内外部利害人将依赖独立审计师“综合披露说明”的事实,赋予独立审计师相应的责任。

(2)李敦嘉在其《效益审计的理论结构》(1996)一文中提出了效益审计行为的基本假设:①效益因素可证实;②审计人员的独立性与胜任能力;③审计人员对审计结论与审计建议负有责任;④内部控制与经济效益存在必然联系;⑤审计人员与管理人员无必然利害冲突。

(3)彭华彰等(2006)在《政府效益审计论》一书中指出,效益审计假设包括三类共计十条。

第一类:前提条件类假设。包括:①受托经管责任中包含有效益责任内容;②被审计单位提供的管理陈述和数据是完全真实可靠、值得信赖的,不存在有意欺瞒和篡改的行为;③被审计单位无重大违法行为;④管理的任何方面均不是尽善尽美的,有持续改进的余地;⑤被审计单位没有故意的浪费、低效、破坏和营私舞弊等行为,也不存在有明显可以改进而没有人去改进的现象。

第二类:审计行为类假设。包括:⑥被审计单位效益是可以计量验证的;⑦被审计单位现存令人满意的管理控制系统和良好的审计环境排除了舞弊和低效的基本可能性;⑧由于被审计单位一贯认知和遵守“合理效益标准”,被审计单位管理系统能有效地达到组织目标。

第三类:审计人员责任类假设。包括:⑨如果不存在确凿的相反证据,过去对被审计单位所做出的关于效益因素的结论就仍然被认为是值得信赖的;⑩所有的效益审计人员都会尽职尽责地开展效益审计工作,他们应负的责任同他们的职业地位和形象是相称的。

以上观点代表了目前人们关于效益审计假设的基本认识,但仍存在明显的不足:其一,有明显照搬财务审计假设的痕迹。如兰根德费尔和罗伯逊的观点基本是套用莫茨和夏拉夫的财务审计假设的思路;李敦嘉的观点也是如此;而彭华彰

的观点与英国学者汤姆·李的公司财务审计假设(1972)的分类法相似。其二,假设的独立性不强。假设不能从其他假设推导出来,但李敦嘉的假设②可以推导出假设⑤;彭华彰的假设②、③、⑤说的几乎是一个问题,假设⑦与假设⑧实质上也一样。其三,有些假设不相容。如彭华彰的假设④与⑦内容有矛盾之处。其四,基础性和明显性不够。如彭华彰的观点的内容过于细化,不具有假设的基本特征,推演性不够。

3. 构建效益审计假设的初步设想。依据效益审计假设构建的基本原则,参考以往的研究成果,笔者认为,效益审计假设应该包括以下内容:

(1)被审计单位在资源的分配、使用和管理等方面承担受托效益责任。这是一条关于效益审计产生和发展理论动因的假设。被审计单位必须在资源的取得、占用、使用、处置过程中负有明确的责任,这种责任包括从决策到结果全过程。在这种责任支配下,被审计单位有向上级或有关方面报告和解释的义务,也有接受补救措施和处罚的义务。可以设想,如果被审计单位不存在受托效益责任,那么也就没有开展效益审计的理论前提了。

(2)效益审计目的是对效益责任履行情况的确认、考核乃至解除效益责任。这是关于为什么需要审计以及审计是做什么的假设。被审计单位既然负有这种效益责任,就必须接受检查和考核。由于信息不对称以及外部条件等原因,审计者充当了独立第三者的角色。

(3)被审计单位承担的这种效益责任是可以衡量的。这是一条关于审计项目选择的前提假设。效益审计肯定涉及效益的衡量,包括效益的具体计量和效益高低的评价。首先是要计量,如果效益无论从定量还是定性上都无法说清楚,则不具备开展效益审计的前提条件;其次是要比较,即有评价的标准,这种标准应该是公认的,或者说是经过努力可以建立的,并且是科学和有说服力的。

(4)审计人员能独立胜任工作并具有相应的职业地位和职责。这是对审计人员基本要求的前提假设。首先,审计人员应该是独立的,应该与被审计单位没有必然的利害冲突,以此与效益评价、绩效评估等业务管理活动相区别。其次,审计人员应该具备专业胜任能力,效益审计对审计人员素质要求更高,没有一只专家型和精英型的审计队伍,只会断送效益审计的前途。再次,审计人员要有与其工作相匹配的地位,并负有相应的职责,这是对审计立法的要求,也是对审计人员审计责任与管理人员绩效管理责任的区分要求。

## 主要参考文献

1. 李敦嘉. 效益审计的理论结构. 北京: 中国审计出版社, 1996
2. 彭华彰. 政府效益审计论. 北京: 中国时代经济出版社, 2006
3. R.E. 布朗, T. 加勒, C. 威廉斯著. 袁军, 贾文勤, 于程亮译. 政府绩效审计. 北京: 中国财政经济出版社, 1992
4. 王光远. 管理审计理论. 北京: 中国人民大学出版社, 1996