

最新审计技术方法丛书

丛书总主编：王会金  
副总主编：郑石桥 陈丹萍

# 管理审计方法

Methods of Management Auditing

郑石桥 主编



东北财经大学出版社  
Dongbei University of Finance & Economics Press



最新审计技术方法丛书

主编：王会金

副总主编：郑石桥 陈丹萍

# 管理审计方法

Methods of Management Auditing

郑石桥 主编



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 郑石桥 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

管理审计方法 / 郑石桥主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 6

(最新审计技术方法丛书)

ISBN 978-7-5654-0797-0

I. 管… II. 郑… III. 管理审计-审计方法 IV. F239.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 092816 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连图腾彩色印刷有限公司印刷      东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm

字数: 366 千字

印张: 18

2012 年 6 月第 1 版

2012 年 6 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 周慧

责任校对: 百 果

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0797-0

定价: 38.00 元

# 总 序

审计是社会重要的经济监督、经济鉴证和经济评价的工具。审计专业技术的精湛是审计行业赖以存在的根本，而其中最重要的内容非审计技术方法莫属。从国家审计来看，刘家义审计长于2008年11月提出，国家审计是国家治理的重要组成部分；从民间审计来看，审计行业面临做大做强的迫切需求；从内部审计来看，立足于经济监督、经济评价，努力为组织提供增值服务已经成为当务之急。这一切都对审计技术方法创新提出了更新更高的要求，这套《最新审计技术方法丛书》就是在这样的背景下创作的。作为十年前北京大学出版社出版的《审计技术方法》（李凤鸣、王会金著）一书的延续，南京审计学院审计技术创新研究团队又应东北财经大学出版社之邀出版了这一套丛书，旨在探讨十年后的今天，审计环境的迅猛变化给审计技术方法带来的巨大影响，更在此基础上试图揭示审计行业应如何从理论和实践上创新以应对这些审计环境的变化。因此，在这套丛书创作时，我们既考虑了国家审计、民间审计和内部审计三种不同审计主体的实践需求，也从技术创新的角度体现了账项基础审计、制度基础审计向风险导向审计发展的审计模式转变、财务审计向效益审计发展的审计内容转变、手工审计向计算机审计发展的审计环境转变的新需求，具有鲜明的时代特征。

整套丛书共分为八部：《重要性与审计风险》、《分析性程序审计方法》、《管理审计方法》、《绩效审计方法》、《业绩评价方法》、《持续审计》、《计算机审计》、《信息系统审计》，主要的逻辑思路体现在：随着现代管理实践日新月异的发展，传统的审计模式已经很难适应现代审计的需求。自20世纪90年代末期开始，审计在世界范围内开始逐步向现代风险导向审计模式发展，审计风险和重要性的概念在各类审计中应用得越来越广泛，在这一理念的基础上，我们区别于传统的财务审计方法，侧重于阐述最新的分析性程序和管理审计方法在各类审计中的运用；同时随着计算机技术的普及，本丛书还特别致力于阐述计算机技术对审计方法的影响。在全套丛书的框架体例上，我们既在高校理论研究优势的基础上论述每部分的理论内容及国内外文献综述，构造学术前沿的理论篇，同时又从实战的角度对每部分内容重点介绍程序与方法，立足于审计技术与方法的可操作性，构造实际应用的技术篇，最后在前两部分的基础上立足典型案例构造应用篇。

在整套丛书的内容结构上，《重要性与审计风险》主要论述了重要性与审计风险的相关理论以及基于信息化环境下数据挖掘、模糊综合分析以及DEA（数据包络分析）基础上对重要性判断与审计风险的控制方法；《分析性程序审计方法》主要论述如何利用比较分析法、比率分析法、回归分析法、时间序列分析法等，从总

体上对相关数据进行分析和比较,以确定经济业务的审查重点,降低审计风险;《管理审计方法》在管理审计一般理论的基础上,探讨了管理审计模式、管理审计项目选择和审计计划方法、审计现场取证方法以及审计报告方法、沟通方法和后续跟踪审计方法等;《绩效审计方法》也在绩效审计一般理论的基础上按审计的不同阶段论述绩效审计方法的运用,并特别强调了信息技术在绩效审计中的应用以及政策评价方法;《业绩评价方法》主要阐述了营利组织和非营利组织的业绩评价方法,如平衡计分法、关键指标法、标杆管理法等;《持续审计》主要阐述了持续审计的风险、技术路径及实现模型;《计算机审计》主要论述了审计数据的取证技术、审计信息的分析技术、审计系统的挖掘技术以及审计证据的融合技术等;《信息系统审计》则对信息系统审计进行了全面介绍和案例解析,着重阐述信息系统审计的基本技术方法、计算机辅助审计技术和其他与信息系统审计相关的技术方法。

《最新审计技术方法丛书》由南京审计学院副校长王会金教授担任总主编,南京审计学院国际审计学院院长郑石桥教授、国际审计学院副院长陈丹萍教授担任副主编,负责整套丛书的策划、组织和审定工作。在创作过程中,我们得到了南京审计学院校长王家新教授及副校长尹平、张金城、时现教授等校领导的指导、关心和大力支持,并提出许多富有见地的思路 and 观点,在此表示最诚挚的谢意。南京审计学院教务处、科研处、研究生处等职能部门和国际审计学院、会计学院、管理学院、信息科学学院等二级学院领导和老师无保留地提出了自己的意见和观点;同时,该丛书还得到“江苏高校优势学科建设工程(审计科学与技术)”和江苏高校哲学社会科学重点研究基地“现代审计发展研究中心”的大力支持,在此一并表示衷心的感谢!最后,我们还要特别感谢东北财经大学出版社的各位领导和责任编辑给予这套丛书的大力支持,是他们认真的工作和无私的关爱才使得这套丛书得以如此呈现给广大读者,因此,真诚地表示感谢!

由于我们的知识所限和时间关系,丛书中难免存在不妥和疏漏之处,敬请广大读者批评指正。

王会金

2012年春于古城南京

# 前 言

管理审计的萌芽可追溯到 1875 年的德国克虏伯公司，真正意义上的管理审计孕育于 20 世纪 30 年代。从那个时代算起，迄今为止，管理审计已有 80 多年的历史。

新中国的审计制度是从 1983 年恢复的，大多数的内部审计是在政府部门的推动下建立起来的。到了 21 世纪，政府审计部门提出内部审计行业要自律发展，政府审计则从经济效益审计走向了绩效审计之路，内部审计则走向了自律发展之路。至于民间审计，它在管理审计方面发挥的作用较少。

本书的目的是以管理审计技术为重点，对与管理审计技术相关的理论、原理、操作及应用作全面且深入的阐述。本书由郑石桥主编，各章具体分工如下：第一章至第四章，郑石桥；第五章和第九章，刘雷；第六章和第八章，陈丹萍；第七章，殷丽丽；第十章和第十三章，李乾文；第十一章和第十二章，肖久灵；第十四章至第十六章，李昆。

管理审计涉及的面较广，本书对管理审计相关知识的介绍只是体现了我们对管理审计的理解，这种理解可能存在不当之处，敬请读者指正。

郑石桥  
2012 年 4 月

# 目 录

## 第一篇 理论篇

|                                      |    |
|--------------------------------------|----|
| <b>第一章 管理审计概述</b> .....              | 3  |
| 第一节 国外管理审计的产生和发展.....                | 3  |
| 第二节 我国管理审计的产生和发展 .....               | 14 |
| 第三节 管理审计的本质 .....                    | 18 |
| 第四节 管理审计的原因和目标 .....                 | 25 |
| 第五节 管理审计的内容和范围 .....                 | 28 |
| <b>第二章 管理审计模式</b> .....              | 35 |
| 第一节 管理审计模式概述 .....                   | 35 |
| 第二节 结果导向审计模式、过程导向审计模式和问题导向审计模式 ..... | 37 |
| 第三节 业务导向审计模式、管理导向审计模式和风险导向审计模式 ..... | 40 |
| 第四节 治理服务型审计模式和管理服务型审计模式 .....        | 43 |
| 第五节 独立型审计模式和结合型审计模式 .....            | 43 |
| 第六节 管理审计取证思路 .....                   | 45 |

## 第二篇 技术篇

|                                     |    |
|-------------------------------------|----|
| <b>第三章 管理审计步骤、技术方法概览和审计证据</b> ..... | 49 |
| 第一节 管理审计步骤 .....                    | 49 |
| 第二节 管理审计技术方法概览 .....                | 52 |
| 第三节 管理审计证据 .....                    | 56 |
| <b>第四章 管理审计准则和管理审计标准</b> .....      | 60 |
| 第一节 管理审计准则 .....                    | 60 |
| 第二节 管理审计标准 .....                    | 68 |
| <b>第五章 管理审计项目选择方法和审计计划方法</b> .....  | 72 |
| 第一节 层次分析法 .....                     | 72 |
| 第二节 决策分析法 .....                     | 75 |
| 第三节 统计分析法 .....                     | 77 |
| 第四节 经营预测法 .....                     | 78 |
| 第五节 PERT 网络分析法 .....                | 80 |
| 第六节 德尔菲法 .....                      | 86 |

|                                       |            |
|---------------------------------------|------------|
| 第七节 PDCA 法则 .....                     | 89         |
| <b>第六章 管理审计现场取证方法 .....</b>           | <b>91</b>  |
| 第一节 管理审计基本方法 .....                    | 91         |
| 第二节 经济活动分析方法 .....                    | 99         |
| 第三节 科学管理方法 .....                      | 108        |
| 第四节 项目管理方法 .....                      | 115        |
| <b>第七章 管理审计分析和评价方法 .....</b>          | <b>126</b> |
| 第一节 管理审计常规分析方法 .....                  | 126        |
| 第二节 管理审计独特分析方法 .....                  | 129        |
| 第三节 管理审计评价方法 .....                    | 132        |
| <b>第八章 管理审计报告方法、沟通方法和后续审计方法 .....</b> | <b>136</b> |
| 第一节 审计报告设计方法 .....                    | 136        |
| 第二节 审计报告编写步骤与方法 .....                 | 139        |
| 第三节 管理审计业务沟通 .....                    | 141        |
| 第四节 审计报告的复核和呈送 .....                  | 146        |
| 第五节 管理审计后续审计方法 .....                  | 148        |
| <b>第九章 信息技术在管理审计中的应用 .....</b>        | <b>152</b> |
| 第一节 人工智能 .....                        | 152        |
| 第二节  workflow 技术 .....                | 156        |
| 第三节 数据挖掘技术 .....                      | 157        |
| 第四节 人工神经网络 .....                      | 165        |

## 第三篇 应用篇

|                             |            |
|-----------------------------|------------|
| <b>第十章 战略管理审计 .....</b>     | <b>173</b> |
| 第一节 战略管理审计的起源与内容 .....      | 173        |
| 第二节 战略管理审计的程序、方法与指标体系 ..... | 180        |
| 第三节 战略管理审计案例分析方法与案例分析 ..... | 186        |
| <b>第十一章 市场营销审计 .....</b>    | <b>198</b> |
| 第一节 市场营销审计的认知 .....         | 198        |
| 第二节 市场营销审计的基本内容 .....       | 201        |
| 第三节 市场营销审计的程序 .....         | 206        |
| 第四节 GY 公司的市场营销审计案例 .....    | 208        |
| <b>第十二章 技术创新审计 .....</b>    | <b>217</b> |
| 第一节 技术创新审计的认知 .....         | 217        |
| 第二节 技术创新审计的基准及程序 .....      | 224        |
| 第三节 技术创新审计的框架 .....         | 226        |
| 第四节 技术创新审计的指标体系 .....       | 228        |

|                     |                       |     |
|---------------------|-----------------------|-----|
| <b>第十三章</b>         | <b>人力资源管理审计</b> ..... | 235 |
| 第一节                 | 人力资源管理审计理论与内容.....    | 235 |
| 第二节                 | 人力资源管理审计效果.....       | 243 |
| 第三节                 | 人力资源管理审计案例分析.....     | 247 |
| <b>第十四章</b>         | <b>运营管理审计概论</b> ..... | 250 |
| 第一节                 | 企业运营管理的内涵.....        | 250 |
| 第二节                 | 运营战略及运营战略审计.....      | 251 |
| 第三节                 | 运营效率审计.....           | 254 |
| <b>第十五章</b>         | <b>产品系统审计</b> .....   | 256 |
| 第一节                 | 产品系统设计审计.....         | 256 |
| 第二节                 | 产品系统中的工艺过程审计.....     | 258 |
| 第三节                 | 产品系统的标准化审计.....       | 260 |
| 第四节                 | 产品系统开发的“串行缺陷”审计 ..... | 261 |
| <b>第十六章</b>         | <b>运营流程审计</b> .....   | 263 |
| 第一节                 | 运营流程概述.....           | 263 |
| 第二节                 | 企业的运营流程审计.....        | 265 |
| 第三节                 | 业务外包运营审计.....         | 267 |
| 第四节                 | 运营流程审计的柔性机制.....      | 270 |
| <b>主要参考文献</b> ..... |                       | 274 |

## 第一篇



## 理论篇

本篇对管理审计技术相关理论做一简要介绍，主要包括以下内容：（1）管理审计概述，主要内容包括：国外管理审计的产生和发展；我国管理审计的产生和发展；管理审计的本质；管理审计的原因和目标；管理审计的内容和范围。（2）管理审计模式，介绍管理审计模式的概念及不同的管理审计模式分类体系，在此基础上，对主要的管理审计模式做较详细的介绍。其主要内容包括：管理审计模式概述；结果导向审计模式、过程导向审计模式和问题导向审计模式；业务导向审计模式、管理导向审计模式和风险导向审计模式；治理服务型审计模式和管理服务型审计模式；独立型审计模式和结合型审计模式；管理审计取证思路。



本章对管理审计做一简要介绍，主要内容包括：国外管理审计的产生和发展；我国管理审计的产生和发展；管理审计的本质；管理审计的原因和目标；管理审计的内容和范围。需要说明的是，由于在审计发展的历史上，经营审计、管理审计、绩效审计、经济效益审计等概念在有些时候有区别，而在很多场合经常具有同等意义，所以，本章关于管理审计产生和发展的历史，不区分这些概念。本章的其他内容中则区分上述概念。

### 第一节 国外管理审计的产生和发展

管理审计的萌芽可追溯到 19 世纪下半叶和 20 世纪初。1875 年，德国克虏伯公司审计手册中有如下规定：审计售货员要确定法律、合约和程序是否被适当遵守，企业的各项交易是否按既定的方针执行，是否成功，关于这些方面，审计人员要就现在各项措施和程序提出改进建议，就交易合约进行评价并提出改进建议。1919 年，美国一家铁路公司和内部审计人员对餐车进行审计，报告了餐车的低效、浪费和欺诈问题。上述两个例子显然是管理审计。然而，大多数人认为，上述例子只是特例，真正意义上的管理审计孕育于 20 世纪 30 年代。从那个时代算起，迄今为止，管理审计已有 80 多年的历史，在其发展过程中取得了许多的成就，也碰到许多的障碍。管理职业界、政府审计界、内部审计界和民间审计界共同推动着管理审计的发展。总的来说，20 世纪 60 年代以前，是管理审计的起步和探索阶段，各方力量从管理审计实务和管理审计理论来探索管理审计，但是，管理审计总体上仍处于不规范和无准则的状态。20 世纪 60 年代以后，管理审计进入发展完善阶段，朝着准则化和规范化方向发展。

#### 一、管理审计发展的推动力量

哪些力量推动了管理审计理论和实务的发展，职业界及学术界对此认识不一。美国的戴尔·弗莱谢（Dale L. Flesher）和斯图尔特·西沃特（Stewart Siewert）教授认为，管理审计的概念出现于 20 世纪 30 年代，推动管理审计理论和实务发展的有三股力量：政府审计、管理职业界和内部审计。就美国当时的情况而言，这三股力量是：科尔曼·安德鲁斯（T. Coleman Andrews）领导下的政府审计总署（GAO）；杰克逊·马丁德尔（Jackson Martindell）领导下的美国管理协会（AMA）；J. B. 舍斯顿（John B. Thurston）领导下的内部审计师协会（IIA）。

日本的松田修一教授认为，推动管理审计理论和实务发展的有三股力量：内部审计、政府审计和审计委员会，他强调了审计委员会的作用，但未考虑管理职业界的作用。

从上述内容可以看出，政府审计、管理职业界和内部审计作为推动管理审计理论和实务发展的力量是得到了承认。但是，AICPA 所发布的有关管理审计的各种文告，说明民间审计对管理审计理论和实务的发展也发挥了重要作用，这一点也是不容忽视的。所以，总的来说，推动管理审计理论和实务发展的力量是：管理职业界、政府审计、内部审计、民间审计。

## 二、管理审计的起步探索阶段

明确了管理审计发展的推动力量之后，我们对管理审计的发展历史作一个简要回顾。总的来说，管理审计自 20 世纪 30 年代出现以来，迄今为止的发展历史，大致可以分为两个阶段：管理审计的起步探索阶段与管理审计的发展完善阶段。20 世纪 60 年代以前，是管理审计的起步和探索阶段，各方力量从管理审计实务和管理审计理论来探索管理审计。但是，管理审计总体上仍处于不规范和无准则的状态。

### （一）管理职业界的贡献

总的来说，在这一阶段，管理职业界的贡献主要表现在两个方面：一是创造性地开拓了管理审计，二是对管理审计的内容、评价标准和审计方法作了一定的探索。管理职业界对管理审计的探索主要表现在詹姆斯·麦金西（James O. McKinsey）等人对管理审计实务的倡导和实践以及罗斯（T. G. Ross）等人对管理审计理论的探索。

#### 1. 管理审计实务的倡导和实践

美国的詹姆斯·麦金西在 20 世纪 30 年代创造性地主张应对企业定期实行战略管理审计，即按照企业现在和未来的环境对企业的各个方面做出评价。这种管理审计，通常是二至五年进行一次，主要内容包括三个方面：首先，研究市场趋势、技术发展和政治及社会环境对企业所在行业的影响，以此来判断企业外部环境的未来状况；其次，将企业和整个行业结合分析，研究企业未来在行业中的地位；最后，在以上两步的基础上，审视企业的目标、政策、规划、人事及财务状况等，完成从总体到个体的全面分析与评价。

#### 2. 管理审计理论的探索

（1）罗斯的《管理审计》。1932 年，英国机械工程师协会、生产工程师协会和英国管理协会三大协会成员，管理专家罗斯（T. G. Ross）撰写了一部题为《管理审计》的书，这是探讨管理审计的第一部著作。他在长期的技术和管理实践中逐渐产生了用“效率”来计量管理的思想，他认为，应将企业划分为若干个职责不同的部门，并建立用效率来衡量的程序。他认为，一个具有 15 年以上工作经验并且有管理才能的管理者应能像接受过良好训练的会计师审查会计记录那样，来评价每一个职能部门的效率和成绩。由此可见，罗斯所倡导的管理审计是以职能部门

评价和成绩评价为核心的管理审计。

(2) 大城市人寿保险公司的《管理审计概论》。1940年,在罗斯的著作和思想的影响下,大城市人寿保险公司编辑出版了《管理审计概论》这本实务指南,这本书对罗斯的著作有所发展,但总体上来说,仍然是罗斯《管理审计》的翻版。

(3) 霍华德·本尼迪克(Howard G. Benedict)的《管理标准》(Yardsticks of Management)。1948年,霍华德·本尼迪克撰写的《管理标准》由纽约管理图书公司出版,他设计了由九大部分组成的问题式调查表让被审计单位来回答,并希望通过因素分析来评价管理工作。

(4) 杰克逊·马丁德尔的《对管理的科学评价》。1950年,杰克逊·马丁德尔出版了《对管理的科学评价》一书,这是继罗斯之后,严肃探讨管理审计的第二部著作。在这本著作中,他系统地阐述了管理评价问题,特别注重评价标准和评价方法。杰克逊·马丁德尔在书中提出了如下十项评价标准:经济功能(就公司向社会提供的商品和服务的有用性以及它们对国民经济的贡献进行评价);组织结构(评价组织设计的总体效率和效果);收益的健康状况(评价公司收益的数量、质量、稳定性以及与同行业相似企业的比较情况);对股东的服务(评价投资安全性、资本增长率和合理分红情况);研究与发展(评价公司研究与发展的实际情况);董事评价(就每位董事的正直性、责任履行情况、所提供的价值及整个董事会的努力程度进行评价);财务政策(就公司的财务结构和财务政策的执行以及对长短期经营目标实现的控制进行评价);生产效率(从维持公司竞争地位出发来评价企业的生产效率);销售组织(评价公司为销售所做出的努力及其效率,评价公司挖掘销售潜力的能力);对经理人的评价(评价经理的能力、勤勉和正直性)。

杰克逊·马丁德尔在书中提出的评价方法如下:通过具体的访谈,就上述十个领域的成绩各自打分,加总起来就是公司的总分数;将本公司的总分数与行业标准或以往业绩相比较,即可判断公司管理能力的优劣。

## (二) 内部审计界的贡献

内部审计界的贡献主要表现在两个方面:一是对管理审计重要性的认识;二是对管理审计理论的探索。

### 1. 对管理审计重要性的认识

内部审计界对管理审计重要性的认识是不断加深的,经历了“附录”与并驾齐驱两个阶段。1947年7月15日,IIA发布了具有里程碑性质的第1号“内部审计师责任说明书”(Statement of Responsibilities of the Internal Auditor,简称SRIA),SRIA NO.1认为,内部审计是“在组织内部检查会计、财务以及其他业务,从而向管理层提供防护性和建设性服务的独立评价活动。它主要涉及会计和财务事项,但也可以适当地涉及业务性质的事项。”

这一定义清楚地说明内部审计师可以从事经营审计,只不过是经营审计经常出现在财务审计的“附录”中,所以,人们将这一阶段称为经营审计的“附录”阶段。

1957年,IIA修改了“内部审计师责任说明书(SRIA)”,SRIA NO.2将内部审计定义为:“在组织内部检查会计、财务及其他业务,以向管理层提供服务的独立性评价。”内部审计是一种综合审计,它应该做到以下各个方面:检查评价会计、财务及业务控制的健全性、充分性和适用性;查明所定方针、计划和程序的遵循程度;查明公司正确保护资产和防止损失的程度;查明组织内部的会计及其他数据的可靠程度;评价完成本职工作的情况。

与1947年的SRIA相比,1957年的SRIA并未把经营审计放在从属地位,而是将经营审计与财务审计等同视之。

## 2. 对管理审计理论的探索

20世纪50年代中期以前,管理审计文献大多由管理专家撰写,20世纪50年代中期开始,内部审计界对管理审计的研究已跃入各领域之首。1954年6月,汉密尔顿(W. A. Hamilton)在《内部审计师》杂志上发表了《经营业绩评价》一文,阐明了财务审计向管理审计的延伸。

1954年7月,弗雷德里克·明茨(Frederic E. Mints)在《内部审计师》杂志上发表了与阿瑟·肯特(Arthur H. Kent)共同商讨后的论文,该文题为《经营审计》,它研讨了超越传统财务审计的审计。这篇文章发表之后,引发了数百篇关于这一论题的论文。所以,明茨和肯特的论文是这一时期推动管理审计发展的代表作。1958年,IIA将其17届年会的论文汇集出版,名为《经营审计》,同时,IIA在其审计准则中正式使用“经营审计”一词,这一事件被列为审计发展史上的17件大事之一。

## (三) 政府审计的贡献

就在管理职业界和内部审计界大张旗鼓地发展管理审计的同时,政府审计界也加入了这一领域。1945年,美国国会通过了《政府公司控制法》,它要求GAO按照民间审计的原则和程序来审计政府公司,在审查财务报表和内部控制的同时,还要对公司是否按照既定目标有效经营进行判断。1945年,GAO成立了公司审计部,科尔曼·安德鲁斯负责这一部门的工作,他按照《政府公司控制法》的要求设计了比通行的私营公司审计要广泛得多的政府公司审计方案,也即后来的综合审计。科尔曼·安德鲁斯对政府公司的财务审计和管理审计所做出的贡献得到了各界的普遍称赞,AICPA在1947年授予他金质奖章,戴乐·弗莱谢教授说,正是由于科尔曼·安德鲁斯的努力和杰出的工作成绩,使GAO成为国会的左膀右臂。

## (四) 民间审计的贡献

20世纪50年代,正当管理职业界、内部审计界和政府审计界大力发展管理审计的时候,民间审计界正大张旗鼓地宣传和实施管理服务,虽然管理服务不同于管理审计,但二者的相似之处很多,主要的事项包括:(1)1953年,AICPA成立了管理服务委员会,专门负责组织和推动管理服务业务。(2)1953年,马奎斯·伊登(Marpus Eaton)在协会编辑的《CPA手册》中,专章介绍了“作为企业咨询师的CPA”,就CPA咨询发展的理论和实践作了全面的分析。(3)1956年,

AICPA 的管理服务委员会发布了第一个公告，即“CPA 从事管理服务的类型”，这份公告标志着 CPA 职业开始有组织地拓展鉴证职能，有组织地将 CPA 由单纯审计财务报表推向集审查财务报表和管理活动于一体的综合审计。公告发布以后，CPA 职业界纷纷就此发表意见，AICPA 的研究部专门将这些意见整理编辑成《关于 CPA 履行管理服务的调查》，这些意见得出的结论是，公告中的管理服务事实上已包括了企业经营中的全部活动：综合管理、财务、生产、销售、行政管理、采购、交通和运输、人事、研究与发展。（4）管理服务委员会的第一个公告发布一年之后，又发布了第二个公告，就管理服务的相关问题作了进一步的解释和说明，这些问题主要包括：独立性与管理服务可否相容；CPA 的专业能力；会计公司合伙人及其工作人员的数量和背景。

### 三、管理审计的发展完善阶段

20 世纪 60 年代以后，管理审计进入发展完善阶段，朝着准则化和规范化的方向发展。

#### （一）管理职业界的贡献

管理职业界的贡献主要表现在公共事业管理审计的开拓和一般管理审计的理论完善。

##### 1. 公用事业管理审计的开拓

（1）公用事业管理审计的原因。20 世纪 60 年代以后，管理职业界的重点转向公用事业管理审计。这其中的主要原因是公用事业的表现和社会公众的希望相距较远，人们指望通过管理审计来提高公用事业的效率和效果，公司希望通过管理审计来改进管理系统；公用事业管制委员会希望通过管理审计来确保公用事业的效率；社会公众希望通过管理审计来改进管理系统；投资者希望通过管理审计来获得最大资本报酬率。

（2）霍华德·戈林鲍姆（Howard H. Greenbaum）教授的调查。正当各地开展公用事业管理审计的时候，美国霍夫施特拉大学（Hofstra Univ.）的管理学教授霍华德·戈林鲍姆组织对纽约的公用事业管理审计实践进行了一次调查。调查的结论是：管理审计是判定公用事业管理系统效率和效果好坏的工具；纽约在 1975 年至 1981 年所建立的管理审计制度是科学的；管理审计的实施是充分而恰当的。在此基础上，他们对公用事业管理审计作了全面的总结，形成了题为《作为管理工具的管理审计》的翔实报告，并出版发行，报告的主要内容如下：公用事业管理和审计；公用事业管理审计拟采用的评价标准；公用事业管理审计的职能；私营投资公用事业公司业务及燃料管理的评价；人力资源管理审计；有关计划和执行方面的评价；用户和供给服务的评价；内部沟通管理审计。报告的前三章阐述了公用事业管理审计的原因，提出了判定管理系统效率和效果好坏的评价标准，分析了公用事业管理审计的运行程序。后五章专门介绍了管理审计程序应用于各个特定职能领域的有效性。

### (3) 公用事业管理审计的有益经验。

①确定审计项目可以采用三种方法：特别问题法（当社会公众的希望与公用事业的业绩相差较远时，由公用事业管制委员会授权实施管理审计）；强制审计法（通过立法要求对公用事业实行强制性管理审计）；公用事业法（由公用事业公司自己选择审计师来对管理业绩进行完整的评价）。

②公用事业管理审计的审计内容：管理审计的范围包括了整个企业及其管理过程。根据普华会计公司的调查，审计范围主要包括如下职能领域：行政管理、系统规划与设计、组织结构、燃料管理、财务管理、人力资源管理、生产效率、供给服务。

③公用事业管理审计的业绩评价标准：纽约的公用事业管理审计的业绩评价标准是以下述七个方面为基础的：法规标准、行业比较标准、政府审计标准、当地政府标准、效果标准、AICPA 标准、可接受的管理惯例。以这七个方面为基础，纽约公用事业管理审计建立了如下评价标准体系：

宏观标准（共有八项）：公众接受，员工士气，资源可得性，发展能力，适应能力，效率性，生产效率，质量；微观标准（共有五项）：组织效果，法律遵守程度，可接受的管理惯例，法规的、技术的和职业的标准，行业内公司间的比较。

### ④公用事业管理审计的审计程序，共分为以下六个步骤：

管理审计的开始：确定管理审计的需求并授权进行管理审计；制订管理审计计划：确定管理审计的目标、范围和所需资源，选择审计师，拟订工作计划；实施管理审计：与被审计单位建立良好的工作关系，收集审计证据并加以分析，提出建议，编写审计报告；接受报告和建议：提交报告，获取被审计单位对报告的反映，对所提建议的贯彻执行达成一致意见；监控实施阶段：了解建议实施情况，评估建议的贯彻实施过程；总结审计结果：将审计资料归档，总结审计的得失。

## 2. 一般管理审计研究

审计职业界在 20 世纪 60 年代将重点转向公用事业管理审计之后，并未停止一般性的管理审计研究，这一时期出版的管理审计著作主要有：1962 年，伦纳德（Willam P. Leonard）将管理职业界提出的管理审计和内部审计界提出的经营审计合二为一，撰写了《管理审计》一书，在美国出版；1961 年，罗斯的《管理审计》第三次再版；1969 年，AMA 出版了诺贝克（E. F. Norbeck）撰写的《用于管理控制的经营审计》；1972 年，AMA 出版了罗伊·林德伯格（Roy A. Lindberg）和西奥多·科恩（Theodore Cohn）合著的《经营审计》。

这些著作中，影响最大的还是伦纳德的《管理审计》，这本书共分为十八章，旨在说明管理审计作为一种特定工具是如何评价管理方法和企业各个职能领域的业绩的。

### （二）内部审计界的贡献

20 世纪 60 年代之后，内部审计在管理审计方面取得了较大的发展，主要表现在内部审计内容和目标的变化以及管理审计方法的规范化和科学化。