



教育部经济管理类主干课程教材

审 计 系 列

System Auditing

制度审计

▸ 主编 郑石桥

非
外
借



教育部经济管理类主干课程教材

审 计 系 列

System Auditing

制度审计

▶▶ 主编 郑石桥

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

制度审计/郑石桥主编. —北京: 中国人民大学出版社, 2018. 9
教育部经济管理类主干课程教材·审计系列
ISBN 978-7-300-25941-3

I. ①内… II. ①郑… III. ①内部审计-教材 IV. ①F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 139751 号

教育部经济管理类主干课程教材·审计系列
制度审计

主编 郑石桥
Zhidu Shenji

出版发行 中国人民大学出版社
社 址 北京中关村大街 31 号
电 话 010-62511242 (总编室)
010-82501766 (邮购部)
010-62515195 (发行公司)
网 址 <http://www.crup.com.cn>
<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)
经 销 新华书店
印 刷 天津中印联印务有限公司
规 格 185mm×260mm 16 开本
印 张 19.25 插页 1
字 数 400 000

邮政编码 100080
010-62511770 (质管部)
010-62514148
010-62511279 (盗版举报电话)
版 次 2018 年 9 月第 1 版
印 次 2018 年 9 月第 1 次印刷
定 价 39.00 元



前 言

从技术逻辑来说,审计就是对特定事项与既定标准之间的一致性获取证据并发表意见,这里的特定事项就是审计主题。总体上,审计主题包括财务信息、业务信息、特定行为、特定制度,审计就是围绕这四类主题与既定标准之间的一致性收集证据并发表意见。基于这四类审计主题,分别形成了财务审计、绩效审计、合规审计、制度审计,本书聚焦制度审计。

制度审计的典型代表是内部控制审计。内部控制是制度的一种。从一般意义来说,制度是人们必须遵守的秩序和规则,是得到某种结果或实现某种目标的过程规范。当制度由一个特定的微观组织自己建立且适用于该特定组织时,称为微观制度;当制度由一定的国家机关制定,并适用于许多微观组织时,就是宏观制度。制度是实现目标的基础,制度的持续可靠是持续可靠地实现目标的基础,而制度审计是制度持续可靠的保障机制,是制度缺陷的纠错机制。本书包括四类制度:一是内部控制,包括风险管理、组织治理;二是有认证的各类管理体系;三是信息化的过程或流程,也就是信息系统;四是宏观制度,包括法律法规和公共政策。上述四类制度中,前三类属于微观制度。

基于以上对制度的认识,结合多年的相关教学经验,我主编了本教材。本书的具体内容安排及编写分工如下:第1章“制度审计概述”,郑石桥教授;第2章“内部控制监视基本框架”,郑石桥教授;第3章“内部控制当事人自我评估”,郑石桥教授;第4章“组织内部的内部控制独立评价”,郑石桥教授;第5章“内部控制审计”,郑石桥教授;第6章“质量管理体系审核”,周敏李博士;第7章“环境管理体系审核”,李兆东副教授;第8章“职业健康安全管理体系审核”,杨婧博士;第9章“信息系统审计”,张文秀副教授;第10章“宏观制度审计”,郑石桥教授。

本书以编写者多年的相关教学经验为基础,借鉴国外制度审计理论和实务,扎根于中国制度审计理论研究和实务探索,对制度审计原理做了系统介绍。

本书可作为制度审计或内部控制审计课程的大学教材,也可以作为实际工作人员学习



制度审计及内部控制审计原理的读物。

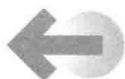
制度审计涉及的面较广，本书对制度审计原理及相关知识的介绍只是体现了我们对制度审计的理解，这种理解如有不当之处，敬请读者指正。

郑石桥

于南京老山

目 录

第 1 章 制度审计概述	1
第 1 节 制度的本质	3
第 2 节 制度审计体系	8
第 3 节 制度审计的方法论	18
本章小结	20
第 2 章 内部控制监视基本框架	22
第 1 节 内部控制监视需求和内部控制监视本质	23
第 2 节 内部控制监视目标和内部控制监视客体	33
第 3 节 内部控制监视内容和内部控制监视主体	41
第 4 节 内部控制监视方法和内部控制监视环境	50
本章小结	59
第 3 章 内部控制当事人自我评估	62
第 1 节 内部控制自我评估概述	64
第 2 节 内部控制自我评估方法	72
第 3 节 内部控制自我评估成果及其应用	82
第 4 节 内部控制自我评估实施中的注意事项及可能的陷阱	85
第 5 节 内部控制自我评估案例	88
本章小结	92
第 4 章 组织内部的内部控制独立评价	94
第 1 节 内部控制评价概述	98
第 2 节 内部控制有效性评价	102
第 3 节 内部控制综合评价	109
第 4 节 行政事业单位内部控制报告管理制度	114
第 5 节 内部控制评价若干重要问题	117
第 6 节 内部控制评价案例	120
本章小结	127
第 5 章 内部控制审计	129
第 1 节 内部控制审计概述	130



第2节	计划审计工作	138
第3节	实施审计工作	143
第4节	内部控制缺陷认定	148
第5节	完成审计工作	154
第6节	出具审计报告	155
第7节	内部控制审计若干重要问题	159
第8节	内部控制审计案例	160
	本章小结	162
第6章	质量管理体系审核	164
第1节	质量管理体系审核概述	166
第2节	质量管理体系内部审核	184
第3节	质量管理体系外部审核	196
	本章小结	208
第7章	环境管理体系审核	210
第1节	环境管理体系认证概述	212
第2节	环境管理体系	218
第3节	环境管理体系审核	230
	本章小结	238
第8章	职业健康安全管理体系审核	240
第1节	职业健康安全管理体系认证概述	242
第2节	职业健康安全管理体系内部审核	245
第3节	职业健康安全管理体系外部审核	259
	本章小结	262
第9章	信息系统审计	263
第1节	信息系统审计概述	264
第2节	信息系统审计的准则与规范	266
第3节	信息系统审计的内容	270
第4节	信息系统审计的技术方法	277
第5节	信息系统审计案例	279
第6节	大数据时代信息系统审计的挑战与机遇	283
	本章小结	287
第10章	宏观制度审计	289
第1节	法律法规缺陷评估	291
第2节	公共政策缺陷评估	295
	本章小结	299
	参考文献	300

制度审计概述

学习目标

1. 了解制度的本质
2. 了解制度审计体系
3. 了解制度审计的方法论

引导案例 <<<

制度的缺陷及其优化——三个故事

（一）分粥的故事

由七人组成一个小团体共同生活，其中每个人都是平凡且平等的，没有什么凶险祸害之心，但不免自私自利，他们想用非暴力的方式，通过制定制度来解决每天的吃饭问题——分食一锅粥，但并没有称量用具和有刻度的容器。大家试验了不同的方法，发挥聪明才智、多次博弈后形成了日益完善的制度。大体说来主要有以下五种方法：

方法一：指定一个人负责分粥。很快大家发现，这个人为自己分的粥最多，于是又换了一个人，结果总是主持分粥的人碗里的粥最多最稠。这正是权力导致腐败，绝对的权力导致绝对的腐败。

方法二：大家轮流主持分粥，每人一天。这样等于承认了个人有为自己多分粥的权力，同时给予了每个人为自己多分粥的机会。虽然看起来平等了，但是每个人在一周中只有一天吃得饱而且有剩余，其余六天都挨饿。大家认为这种方式导致了资源浪费。

方法三：大家选举一个信得过的人主持分粥。一开始这位大家信得过的人还能基本公平，但不久后他就开始为自己和给他溜须拍马的人多分。



方法四：选举出一个分粥委员会和一个监督委员会，形成监督和制约机制。公平基本上做到了，可是由于监督委员会常提出多种议案，分粥委员会又据理力争，等分粥完毕时，粥早就凉了。

方法五：每个人轮流值日分粥，分粥的那个人要最后一个领粥。令人惊奇的是，在这种制度下，七个人的粥每次都是一样多，就像用科学仪器量过一样。每个主持分粥的人都认识到，如果七个人的粥量不相同，他确定无疑将享有那份最少的。

（二）船主为何会变好？

在17—18世纪，英国的许多犯人被流放到澳大利亚，私营船主接受政府的委托运送犯人。刚开始，英国政府按上船时犯人的数量向船主付费。船主为了牟取暴利，克扣犯人的食物，甚至把犯人活活扔下海，运送途中犯人的死亡率最高时达到94%。后来英国政府改变了付款的制度，按活着在澳大利亚下船的犯人数量付费。结果是船主们想尽办法让更多的犯人活着到达目的地，犯人的死亡率最低时降到1%。

船主还是那些船主，为什么他们一开始偷奸耍滑，后来却循规蹈矩，犯人饿了给饭吃，犯人渴了给水喝，甚至聘请了随船医生呢？并非他们的本性有什么变化，而是制度的改变导致他们的行为发生变化。可以设想，如果规定在到岸港口验收点人时，犯人必须身体健康，体重下降者不得列入政府付费范围，相信船主们在途中一定会将犯人们照顾得无微不至，极尽人道主义之责任，这就是制度创新的魅力所在。

（三）降落伞质检问题

这是发生在第二次世界大战中期，美国空军和降落伞制造商之间的真实故事。当时，降落伞的安全性能不够好。在制造商的努力下，合格品率已经提升到99.9%，但军方要求产品的合格品率必须达到100%。对此，制造商不以为然。它们认为，没有必要再改进，能够达到这个程度已接近完美。它们一再强调，任何产品都不可能达到100%合格，除非出现奇迹。

不妨想想，99.9%的合格品率意味着每一千个伞兵中，就会有一个人因为产品质量问题在跳伞时送命，这显然会影响伞兵的士气。

后来，军方改变检查产品质量的方法，决定从制造商前一周交货的降落伞中随机挑出一个，让制造商的负责人穿上从飞机上跳下。实施这个方法后，奇迹出现了：不合格品率立刻变成了零。

一开始制造商们还老是强调难处，为什么后来制度一改，制造商们再也不讨价还价，“乖乖地”自动绞尽脑汁做好产品呢？主要原因在于前一种制度还没有最大限度地涉及制造商们的自身利益，以致制造商们对千分之一的不合格品率感受不深，甚至认为这是正常的，对伞兵每千人必死一人的现象表现漠然，毫无人道主义。后来制度一改，让老板们自己先当一回“伞兵”，先体验一下成为“千分之一”的感受，结果产品品质史上的奇迹出现了。相信这一定是老板们“夜不能寐”“废寝忘食”之结果。老板们甘于如此的原因很值得我们深思。

思考问题：三个故事中，原来的制度都存在缺陷，后来都得到了优化。那么，制度是如何得到优化的？



制度是人类理性的设计，是有规则的法治与恣意的人治之间的界碑，既是人类自我约束的枷锁，也是标志自律、妥协、宽容和尊严等文明理念的花环。程序化的生存方式使人类学会了自律和宽容，也学会了妥协和选择。在利益纷争的人类社会，善待制度堪称一种明智且实用的生存理念，善待制度是人类对文明的庄严承诺。与其笃信人性的神话，不如青睐制度的价值；与其盲目推崇虚幻的道德教条，不如选择现实的制度设计。任何组织，要实现组织目标，并高效有序运行，都离不开制度。然而，要让制度的力量持续可靠地发挥，制度本身必须是持续可靠的。那么，制度如何才能持续可靠呢？一个重要措施就是制度审计，通过制度审计来鉴证制度是否存在缺陷，并推动整改，以实现制度的持续改进。本章对制度审计做概要性的介绍，主要内容包括：制度的本质、制度审计体系、制度审计的方法论。

第1节 制度的本质

汉语中的“制”有节制、限制的意思，“度”有尺度、标准的意思，这两个字结合起来，表明制度是节制人们行为的尺度。然而，仔细探究发现，制度并不是这样简单。本节从五个角度来阐释制度的本质：一是制度的核心内涵；二是制度的特征；三是制度文明；四是制度管理；五是制度思维。

一、制度的核心内涵

政治学家认为，制度是人们必须遵守的秩序和规则。从内容上说，制度的存在取决于它在指导和评价人类社会活动中所起的实际作用。从形式上说，制度可分为内在制度和外在制度。内在制度是由人类群体内在经验演化而成的规则，包括各种习惯、习俗、礼仪、道德、意识形态等。外在制度是人们设计出来并强加于组织和成员的规则，它必须由权威机构建立并施行。

社会学家认为，制度是社会公认的比较复杂且有系统的行为规则，是维系团体生活和人类关系的法则和社会行为模式，是在特定的社会活动领域中比较稳定和正式的社会规范体系。制度不仅包括正式的、成文的、理性化的形式，还包括风俗、习惯、道德、文化、价值观念等非正式的、不成文的、非系统化的表现形式。

制度经济学家对制度的定义主要是从产权、交易成本等角度出发的，不同的制度经济学家持有不同的观点：

制度经济学开山鼻祖凡勃伦认为，制度是一种自然习俗，由于被习惯化和被人们广泛接受，这种习俗已经成为一种公理化和必不可少的东西。它在生理学中的对应物，类似于各种习惯性的上瘾。制度实质上就是个人或社会对某些关系或某些作用的一般思维习惯，今天的制度，也就是当前公认的某种生活方式。也就是说，制度必须随着环境的变化而变化，是适应生存竞争和淘汰过程的

结果。

制度经济学的另一位大师康芒斯认为，制度是集体行动控制个体行动。集体行动的范围很广泛，从无组织的习俗到有组织的运营机构，如家庭、公司、工会、中央银行及政府或国家。一般而言，集体行动在无组织的习惯中比在有组织的团体中还要更普遍。进一步讲，集体行动常同所谓的工作规则密不可分，工作规则告诉个人能够、应该、必须做（或不做）什么。

制度经济学大师诺斯认为，制度是社会的游戏规则，是为决定人们的相互关系而人为设定的一些制约，它构成了人们在政治、社会或经济方面发生交换的激励结构，通过向人们提供日常生活的结构来减少不确定性。从实际效果看，制度定义的是社会特别是经济的激励结构。

综合以上论述，制度有如下核心内涵：

（1）制度是一种行为规则和活动空间、范围。它不仅约束人们的行为，还为人们提供可以自由活动的空间。也就是说，制度不仅告诉人们不能、禁止和如何做什么，同时也告诉人们能且可以自由选择地去做什么，这两种作用是同等重要的，不能厚此薄彼，只顾其一。

（2）制度是一系列权利和义务或责任的集合。这从另一个角度界定了制度的行为约束和活动空间的双重作用。制度安排的核心就是确定各类人的不同权利及与之相对称的义务，权利的实质就是规定人们的行为规则和活动空间，义务则是行使权利后的约束与责任。无权利，人们将不承担义务，无义务，人们将滥用权利，两者均导致制度的毁灭。

（3）广义而言，制度不仅是正式的、理性化的、系统化的、成文的行为规范，同时也是非正式的、非理性化的、非系统化的、不成文的行为规范，如道德、观念、习惯、风俗等。成文的制度只是名义上的，运行中的制度才是实际的，两者并不等同，有时相去甚远，名实完全不符。现实中已颁布的法律条文与其实际的执行常常偏离即是例证。

二、制度的特征

从上述关于制度的定义可以看出，并没有一个能够令人信服、让大家都能接受的制度定义，似乎“公说公有理，婆说婆有理”，莫衷一是。但是，这些定义均反映了某些带有普遍性的东西，这些东西就是制度的特征或品质。一般来说，制度至少应体现这样几点特征或品质：

（1）习惯性。无论是正式规则还是非正式规则都具有习惯性特点，都是历史的沉淀。非正式规则的习俗是历史沉淀，正式规则多少也具有历史重复性特点，先有重复性，然后被固定下来。某种规则最初被某些人发现有利可图，之后被坚持下来，接着被更多的人接受，最后成为一种习惯，作为历史沉淀物保留下来。

（2）确定性。制度告诉人们能干什么、不能干什么，给人类行为划定了边界。也正是因为具有这样的特点，制度才能为人类行为提供稳定的预期。一个有效的规则必须从两个方面看都是确定的：必须是可知的、透明的；必须能够为未来提

供可靠的指导。由于制度具有确定性，一般人都能够清晰地把握制度的信号，知道违反制度的后果，并且对自己行为的影响是清楚的。

(3) 公平性。公平性是指同样的行为遵循同样的规定。制度对所有人都是适用的，不会区别对待，没有歧视性。正如哈耶克所说，制度适用于已知和未知的环境和人员。任何制度都有它的适用范围，在这个范围内所有成员、所有组织都应当遵守。除极端特殊情况外，制度不应有区别对待的现象。公平性还说明没有人能够凌驾于制度之上，每个人在制度面前都是平等的。如果根据一个人的地位来决定其对制度的遵守程度，这肯定将被认为是不公平的。制度的公平性如果遭到破坏，就意味着制度本身被破坏。

(4) 稳定性。事物处于不间断的变化中，这种变化是连续的，并常常呈现出相对稳定的状态。因此，制度也应保持其连续性、稳定性，特别是上下层次、前后时序要保持连续性和稳定性。不稳定的制度是思想、政治不成熟的标志。在人治的条件下，制度脆弱多变，而法治则有助于克服人治的随意性、片面性和局限性。当然，要求制度完全不变是不可能的，也是不应该的，但制度的基本走向不能变，只能不断修订、充实、完善、配套。

(5) 权威性。制度的权威性是指制度对于特定的制度执行者和制度对象具有强制约束力，不管人们是否愿意都必须执行，不能随意违反，否则就要受到处罚。如果把制度设计过分寄希望于人们的自觉自愿，而不注重提高制度的权威性，就不能不说是制度建设上陷入了误区。

三、制度文明

对制度进行价值判断，即判断什么样的制度是进步的、好的、优越的，则进入了制度文明的境界。文明，是指与落后、愚昧、野蛮相对的状态。制度文明，也可以称为文明的制度，是指合理的，进步的，科学的，合乎人类经济与社会发展规律的，有生命力的，人民群众向往、追求、拥护的制度。一般来说，制度文明的基本规定性有以下几个方面：

(1) 文明的制度必须是各种资源配置最优的制度。这里的资源泛指一切对人类经济与社会发展起作用的要素，资源配置最优的基本原则是人尽其才、物尽其用、财尽其力、地尽其利等，使对人类经济与社会发展的各项要素的配置与组合达到投入最少、产出最多、效率最高。

(2) 文明的制度必须是能够对人工作激励最大的制度。也就是说，文明的制度必须能够最大限度地调动人工作的积极性、主动性、创造性，它必须促使人自觉自愿地工作，而不是被迫工作；它必须能够激励这一制度下的绝大多数人而不是极少数人；它必须能够促使人长期而不是暂时地受到激励；它必须能够促使各个阶层，而不仅仅是某个阶层特别是享有权力的阶层，积极地行动起来，以自己的最大能力投入各自的本职工作，并在各自的本职工作中取得最优异的成绩。

(3) 文明的制度必须是人所享有的权力、利益、责任最明晰的制度。也就是说，文明的制度必须是人各自所享有的权力、利益、责任边界最明确，相互之



间发生的侵权夺利纠纷最少，互相推诿的可能性最低的制度。同时，文明的制度也是人所享有的自主权、获得的相应利益、承担的相应责任最大的制度。

(4) 文明的制度必须是最有利于人身心理健康的制度。也就是说，文明的制度必须能够保证人受到的压抑最低、受到的约束最少，人的性格变异最少，最愿意、最能够使人言行坦率且诚实的制度。

(5) 文明的制度必须是各种信息传递最优的制度。也就是说，文明的制度的信息传递不仅有纵向的，更重要的是，还有更大量的横向信息传递；文明的制度是信息传递最迅速、最便捷、最大量、最真实、成本最低廉、渠道最广泛、覆盖面最大的制度。

(6) 文明的制度必须是整合程度最高的制度。也就是说，文明的制度是法制最健全、最有序的制度；是能够使千百万人从各自利益出发进行各种活动的结果，最终导引到最能够促使社会公共利益增加，最能够迅速促进经济与社会发展，最能够迅速增强综合国力并提升国际竞争力，最能够使社会稳定、协调、有序发展的制度。

(7) 文明的制度必须是对人所享有的各种权力监督最完善、最有力的制度。也就是说，在文明的制度之下，不存在任何一种不受监督的特权，这种监督不仅针对一般人的权利，更重要的是监督权力拥有者所享有的各项权力，因为权力拥有者享有的权力具有以权力制造权力的自我膨胀机制。

(8) 文明的制度必须是具有经常性的调整、改革、更新功能的制度。也就是说，在文明的制度之下，制度改革不再是一时的任务或一时的运动，而是一项经常性的活动，这种活动随着经济与社会的发展，随时随地依法有序进行，只有具备这样的功能的制度才是有生命力的制度。

(9) 文明的制度必须是以理性化的、成文的、显性的、正式的制度为主导的制度，而不是主要依靠偶然的典型、拔高的模范、历史传统、社会习俗、道德、社会心理的制度。

(10) 文明的制度必须是贯彻最有力、最彻底的制度。也就是说，文明的制度是在其贯彻执行过程中，所发生的因人而异、因时而异、因地而异、因权而异的现象最少的制度；文明的制度是少数人（如某些权力享有者）操纵、随意更改、滥用可能性最低且机会最少的制度。

(11) 文明的制度必须是成本最低的制度。这些成本既包括本不应该支出的贪污腐败耗费，也包括虽然应该支出，但必须使其保持在合理的最低限度内的费用。

(12) 文明的制度必须是能够使在这个制度下的人受益最大、最明显、最迅速的制度。也就是说，它是使在这个制度下的人的利益损失最少的制度，是人最向往的制度。

(13) 文明的制度必须是开放程度最高的制度。这里的开放不仅指有形的、物质方面的开放，也包括无形的、精神文化方面的高度开放。

(14) 文明的制度是将效率与公平兼顾得最好的制度。既能保证效率的最大化又不失公平，或者既能实现公平又不失效率。



四、制度管理

管理制度包括组织的各种章程、条例、守则、规程、程序、标准等，这些规章制度是在国家法之下的“单位法”，是企业的“土政策”。制度管理是一种管理态势，是指根据这些成文的规章制度进行的程式化管理。制度管理是西方机器大生产的产物，在很大程度上体现了人类的文明和理性，例如，当世界上首次出现汽车装配流水线的时候，这种严格的管理和高效率的生产，简直就是人类文明和进步的象征。但是，由于当时的制度管理倾向于“见物不见人”，忽视了员工的主体地位，因此为人本管理留下了极大的发展空间。

在人本管理理论提出之前，制度管理在管理领域一直占主导地位，管理者手中的秘密武器就是健全企业的规章制度，即使是人本管理盛行的今天，优秀企业仍然通过制度管理来取得成功。以麦当劳为例，它实行的是特许经营，并形成了一整套制度管理模式。几百页的操作手册提供了严格的标准，其中包括食物搭配、烹饪程序、店堂布置，甚至是员工着装。在麦当劳，食品的制作完全是标准化的：一磅肉的脂肪含量、小面包的宽度、每一个汉堡包中的洋葱含量等都有规定；每种食品的制作时间同样有明确的规定，而且食品生产后的存放时间也有详细的规定，超过规定时间，所有的食品都将被扔掉；等等。所有这些标准都要严格执行，并有严密的监督体制，每家分店都有审查员，公司有不定期的暗访调查，发现不符合规定的坚决查处。这一整套严密的操作规程使得消费者能在世界各地同样熟悉洁净的麦当劳餐厅里吃到相同质量、口味的食品，享受到同样周到的服务。

麦当劳的例子表明，制度管理有如下鲜明特征：（1）制度管理的基础是组织的权威，它依靠的主要是组织制度和职责权力，管理者的作用主要在于命令、监督与控制，对被管理者强调服从；（2）制度管理对人的约束是刚性的，制度面前人人平等；（3）制度管理体现管理的规范性、有序性、纪律性、严密性，事前有计划，事中有监控，事后有反馈，这种程式化管理不因人员变动而失效。

制度管理的主要好处包括：（1）组织有严密的规章制度可以使生产指挥、经营决策、监督与执行各循其章，相互制约，职责分明。可以避免决策、处理问题的随意性，可以营造公平、公正、公开的环境，有利于组织的稳定和人心的安定。（2）规章制度的严格执行，便于协调员工个体之间以及员工与组织之间的关系，同时也训练了员工严格、守时、守则的职业精神，这种精神是商业文明和以市场交易为基础的分工协作体系不可缺少的支柱。（3）制度管理制定了一定的工作标准，对员工工作绩效进行了量化，极大地方便了考核。

制度管理的弊端也很明显，主要包括：（1）环境不断变化，制度一旦确立就相对稳定，往往是制度与变化的环境不相适应，显得保守，如不及时修订，就会成为发展的障碍；（2）制度忽视了人的个性，忽视了时间、地点和事物的差异性，从某种意义上讲成了约束人的条条框框，如果一味地强调制度，可能不利于创新或抑制了创新；（3）制度管理往往将员工置于消极的被管理状态，只承认程序本身的严格与精确，客观上否定了员工的独立人格。



现在提倡人本管理，并不是说可以忽视制度管理，也不是用人本管理来替代制度管理，而是强调二者的功能互补。制度管理是人本管理的前提和基础，完全没有规章制度约束的组织必然是无序的、混乱的，人本管理也必然丧失其立足点。人本管理则是制度管理的升华，如果在管理中只会用规章制度管、卡、压，肯定是行不通的，要减少员工漠不关心、依附和顺从的感觉，真正调动工作积极性，最终只能依赖人本管理。只有把二者有机结合起来，刚柔相济，才能使它们相得益彰。

五、制度思维

制度思维就是从制度的角度来思考、分析、对待和处理问题的一种思维习惯、思维方法、思维定式、思维模式。制度思维是世界上最高级的思维，制度智慧是人类拥有的最高智慧，这说明了制度思维的复杂性。制度思维意味着制度既是游戏变得可能的前提条件，又被每一次的游戏重新诠释和不断界定，因此，有规则与无规则、前提性规则与后果性规则之间维持着一种动态的边际平衡关系。制度思维不仅要充分考虑行动与互动的预期后果，还要分析和考察行动与互动的非预期后果。制度思维看重大框架，而把那些由粗到细、由大到小的细化工作留给人与人之间持续的博弈过程。

制度思维的缺乏是致命的，因为这意味着合作与集体行动的不可能，意味着各种资源获得充分利用和有效整合的不可能，进而意味着总体有效和持续发展的不可能。

制度思维的重要性在于，它不仅致力于让每一个个体变得强大有力，更致力于使特定的群体在整体上变得强大有力，它的目标是形成一种由协作而来的集体力。如果说这里面存在智慧，那么它不是一种个人的智慧，不是“我”比“他”高明的智慧，而是“我们”比“他们”高明的那种智慧。如果我们有良好的制度思维，那么我们将获得的就不只是个人的聪明与智慧，更是集体的聪明与智慧，是合作与协作的智慧。正是在制度思维之下，利用制度智慧，那些追求自身利益的人才会遵循和服从“集体行动的逻辑”，也正是由于制度思维的普遍化，才创造出一个“聪明人的世界”。

第2节 制度审计体系

关于制度的作用，有位哲人曾经指出：“制度好可以使坏人无法任意横行，制度不好可以使好人无法充分做好事，甚至会使其走向反面。”那么，怎样才能避免“制度不好”而做到“制度好”呢？这个问题的解决涉及许多内容，制度审计是其中的重要路径。本节阐释制度审计的本质，分析特定制度成为审计主题的条件，并在此基础上介绍制度审计体系。



一、制度审计的本质

制度的类型很多,相应地,制度审计也有多种形态,并且各有特性。不过,制度审计都是对制度是否存在缺陷的判断,都是制度优化的手段,所以具有共性。同时,制度审计也是一种审计,制度审计的本质离不开审计的本质,是在审计本质的基础上显现制度主题审计的特征。

(一) 审计的本质

审计是以系统方法从行为和信息两个角度,独立鉴证经管责任中的代理问题和次优问题,并将结果传达给利益相关者的制度安排。这一概念是高度概括的,核心内涵是各种审计的共性,可从以下几方面进行解析:

(1) 审计源于经管责任,虽然委托代理关系下不一定有审计,但是审计离不开委托代理关系,正是需要鉴证经管责任的履行情况,才产生了审计。

(2) 审计内容是经管责任中的代理问题和次优问题。虽然审计要鉴证经管责任的履行情况,但是这种鉴证带有明显的倾向性,主要关注经管责任履行过程中是否存在由自利而产生的代理问题以及由有限理性而产生的次优问题。代理问题源于自利,是故意而为,而次优问题源于有限理性,是非故意而为,在某些情形下,难以区分故意和非故意。代理问题和次优问题涉及行为和信息两个方面,信息可以区分为财务信息和非财务信息,行为可以区分为具体行为和约束该具体行为的制度,所以,审计主题有四类:财务信息、业务信息、特定行为、特定制度。审计就是围绕这四类主题来开展的,形成财务审计、绩效审计、合规审计和制度审计。

(3) 审计是有系统方法的制度安排。也就是说,审计是一种制度安排,这种制度安排包含审计自身的系统方法。

(4) 审计具有独立性。经管责任涉及多个方面,审计不参与其所鉴证的经管责任之履行,与经管责任本身没有利益关联,具有独立性。也正是由于这种独立性,审计才具有客观性。

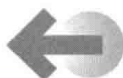
显然,制度审计属于审计,其本质不能离开上述审计本质,但是会更加凸显制度审计独有的特征。

(二) 制度审计的本质

制度审计有多种形式,但基于审计的本质,各种制度审计的共性本质可以概括如下:制度审计是以系统方法从制度角度独立鉴证经管责任中的缺陷制度并将结果传达给利益相关者的制度安排。

这一概念也是高度概括的,其核心内涵是各种制度审计的共性,可从以下几方面进行理解:

(1) 制度审计离不开经管责任。经管责任是在委托代理关系中形成的代理人对委托人的责任,主要原则是最大善意行事。然而,由于人性自利和有限理性,



再加上信息不对称、激励不相容、环境不确定性等因素的存在，代理人完全有可能出现代理问题或次优问题，从而代理人甚至是委托人所建立和执行的制度可能存在缺陷，这些缺陷可能对经管责任的履行具有负面影响。所以，需要对制度是否存在缺陷进行鉴证。

(2) 制度审计的审计主题是制度。任何审计都有审计主题，从技术逻辑来说，审计就是围绕审计主题获取证据，并对审计主题与既定标准之间的相符程度发表意见。制度审计的审计主题是特定制度，它与特定行为、财务信息、业务信息这些审计主题相并列，并在审计的各个基本方面呈现自己的特征，其审计目标、审计取证模式、审计意见类型、审计成果应用、审计责任等都不同于其他主题，也正是因为如此，制度审计才能成为审计学的子学科，制度审计业务才能成为独立的审计业务类型。当然，这并非否定涵盖多种审计主题的综合性审计业务的必要性。

(3) 制度审计的核心内容是鉴证制度缺陷。制度缺陷对经管责任的履行存在负面影响，“制度不好可以使好人无法充分做好事，甚至会使其走向反面”，为了更好地履行经管责任，必须通过制度审计来发现这些缺陷，如果不能发现缺陷，当然无从弥补这些缺陷。与此相关的一个问题是：制度审计是否要关注制度优势呢？从理论上说，制度审计当然既要发现制度优势，也要发现制度缺陷，然而根据最大善意原则，建立和实施好的制度应该是代理人及委托人应尽的职责，而制度缺陷则是代理人及委托人应该改进之处，所以制度审计的核心内容被定位为发现制度缺陷，而不是发现制度优势。

(4) 制度审计是一种有系统方法的制度安排。制度审计要取得良好的效果，本身必须由可靠的过程来保障，一般来说，各种制度审计的方法论基础都是过程方法论，通过持续可靠的过程来确保持续可靠地得到某种结果，而持续可靠的过程则基于持续改进。

(5) 制度审计结果要传达给利益相关者。制度审计的直接目的是发现制度缺陷，最终目的是弥补制度缺陷，而无论是内部审计师还是外部审计师，都是独立的鉴证者，不能或无力直接对缺陷制度进行整改。为此，必须将制度鉴证结果报告给有力量实施或推动实施整改的利益相关者。同时，制度的利益相关者当然会关心是否存在制度缺陷，制度审计报告将鉴证结果传达给这些利益相关者，满足他们的信息需求。

(三) 过程导向绩效审计的实质是制度审计

有一种流传甚广的观点认为，绩效审计有多种模式，其中的一种模式是过程导向绩效审计，它以绩效产生过程为审计主题，目标是评价为实现绩效的一个或多个所做事情的方式是否充分，如果有可能，提供改进方法的具体说明。目标可以是评价已制定程序的充分性、实际执行情况，或二者兼顾。表 1-1 是过程导向绩效审计的一个例子。