

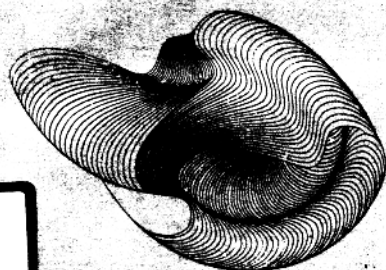
西方会计丛书



西方管理 审计导论

黄维门 著

辽宁人民出版社



9.4

《西方会计丛书》编纂说明

在作者们的热情支持、辽宁人民出版社的大力扶植下，《西方会计丛书》和广大读者见面了，这是我国会计界、会计学界一件值得高兴的事！

本丛书的编纂，以马克思列宁主义、毛泽东思想为指导，总的目的是从现状到历史、理论到实务、原理到方法，对西方会计作较全面、系统的评介，便于人们据以分析、鉴别和批判地吸收其中合乎科学原理的部分，为促进我国的社会主义现代化建设、繁荣我国的会计学术服务。

本丛书涉及“财务会计”、“成本会计”、“管理会计”、“国际会计”、“审计”等各个方面，每书突出一个中心，篇幅一般在10—15万字之间。各书既自成一個独立的单元，而又相互联系、相互补充，借收配套成龙之效。本丛书将每年出版若干本，持续组织出版。

本丛书的编纂，注重以下三个结合：一是理论、历史、现状相结合，不仅选题在总体上兼顾

这几个方面，每书的撰写也要求对这几个方面尽量有所反映，以增强论述的说服力。二是知识性与学术性相结合，以期初学者读后能掌握其基本内容，专家们看后也能从中得到新的启迪，尽可能做到“雅俗共赏”。三是撰稿人老中青相结合，以我国会计学界的老专家为主体，并在他们的组织、指导下，吸收一部分对西方会计较有研究的中青年学者参加。约稿面力求广泛，尽可能借重全国各个地区、各个院校的主要专家、学者，以期本丛书能较好地集中反映我国会计学界在西方会计这一领域的优秀研究成果。

在本丛书的编纂中，认真贯彻党的“百花齐放、百家争鸣”的方针，充分尊重作者们学术上的独创精神和辛勤的劳动成果；在不影响作者的原意和尽量保持原书稿的精华的条件下，编者根据“丛书”的整体要求，对各书稿作了一定的文字加工、修改和删节。不妥之处，尚请作者们见谅！

主编 余绪缨

1989.6.15.

前 言

管理审计是一门新兴的学科，是现代审计的重要组成部分，并同现代管理会计有着密切的联系。作者于1985年开始，对西方管理审计进行研究和探索，并于1987年在《津沽财会》上连续发表《管理审计通俗讲座》。本书是以《管理审计通俗讲座》为基础加以修改、补充深化而成，着重论述西方管理审计的基本原理和基础知识部分，定名为《西方管理审计导论》。其中第四章是由徐宝权（硕士、讲师）同志编写。本书的编写具有较大的探索性和开拓性，不成熟以至错误和不当之处在所难免，敬请批评、指正！

姜绪门

1988.6.30

目 录

第一章 总 论.....	1
第二章 管理审计的基本原理.....	23
第三章 管理审计与企业内部控制 系统.....	51
第四章 管理审计的证据.....	70
主要参考书目	100

第一章

总 论

管理审计是最近20年来,由内部审计演变发展而形成的现代审计门类。管理审计涉及的范围很广泛,它不仅审查企业的目标、规划,和能否有效地管理和利用其资源而获得最大的经济效益,而且十分关注企业内部控制系统和内部信息系统的效率,因此,管理审计又称为经济审计、效率审计和经营审计。

管理审计与管理会计息息相关,都是一种新兴的交叉学科,从某种意义上说,管理审计是在管理会计的基础上发展起来的,因为二者无论是所涉及的范围,还是所采用的方法都是十分近似的。但是,管理会计主要是应用于加强经营管理,是一种“过程指向”的学科;而管理审计则是对企业的经营管理进行审查,是一种“结果指向”的学科。另外,管理审计运用的范围更为广泛,它不仅适用于企业单位,还适用于公共事业单位;一言以蔽之,凡是存在管理的场合,都可

以运用管理审计对其经济性、效率性和有效性进行经济控制。

第一节 管理审计的产生和发展

美国的审计理论渊源于英国，经过 200 多年的实践和发展，已经形成了审计理论体系和科学的审计程序与方法。研究美国审计产生和发展的经验，对于建立我国审计理论体系和开展审计工作，有重要的参考借鉴价值。

一、财务审计阶段

大约从1775年到1930年期间，财务审计重点是起保护性的职能作用，保护财产安全和审计法规的遵守等。审计内容包括以资产负债表为中心的财产收、付、余情况，以及企业的偿债能力等。当时的审计还处于初级阶段，发展比较缓慢，尚未形成规范性的审计程序和方法。审计范围比较狭窄，只限于会计帐目的审查；审计方法也比较原始，基本上是逐项帐目检查核对，也就是查帐。

对于审计人员业务知识的要求也不太高，只需要掌握会计、财产收付审计、资产负债表审计

和财务检查等知识，就可以胜任审计工作。

二、财务报表审计阶段

本世纪三十年代以来，西方工业发达国家随着经济迅速发展，公司企业开始向社会筹集资本，股份公司大量涌现，生产和经营规模也越来越大。由于所有权和经营权的分离，公司企业的大部分股东并不直接参与经营管理，一般凭借阅读财务报表了解企业的财务状况和经营成果；企业举债经营的结果，银行和财务公司或直接参与投资，或成为企业的债权人，也需要借助于财务报表来了解企业的偿债能力和经营情况；政府或财税部门从征税的角度上，也十分关注企业的盈利能力。在这种情况下，注册公共会计师应运而生，开始担负起公证的职能，他们站在独立、超然的地位上，审查企业的财务报表，特别是以收益报表作为审计的重点，帮助所有与企业有利害关系的法人和私人确认企业的财务状况和盈利能力，以及执行法律、法规和公认会计原则的情况。

1931年美国国会通过了“证券法”，1934年正式成立了证券交易所，并制订了“证券交易法”，以法律形式确认了审计的公证性职能作用，规定

凡是在股票市场上公开出售股票的企业都必须提供由职业会计师审查过的财务报表，并由审计师提出客观、公正的审计意见。1948年美国职业会计师协会公布了“公认的审计标准”(GAAS)^①，逐渐形成了规范性的审计程序和方法，把审计范围扩充到财务控制系统。并在审计实务中应用抽样审计技术和系统审计方法，为现代管理审计的产生奠定了基础。

在这一阶段，由于现代财务报表审计的复杂化，不仅要求审计人员熟悉法律、法规和企业的经营情况，而且要求掌握现代化的审计技术和专业知识，如审计标准、审计程序、抽样审计技术和财务会计、税务会计、财务管理、成本会计等知识。

三、内部审计阶段

本世纪四十年代到五十年代初，资本主义国家由于经济技术的迅速发展，国际、国内商业的激烈竞争，以及政府法律、法规和国际贸易规定等方面对企业经济活动的影响和约束，企业为了适应这种形势，避免在策略方面发生偏差，常常

^① Generally accepted auditing standard.

聘请外部经济咨询人员提供咨询服务。但是,聘请外部经济咨询人员成本较高。越来越多的企业认识到指派专职人员——内部审计师从事这方面的工作比较适合,而且与聘请外部咨询的成本比较,内部审计师提供服务费用是比较低的。因而内部审计师除保证进行财务——合法性审计以外,逐渐过渡到审查企业经济性、效率性和有效性的经济审计、效率审计和经营审计^①。

1975年美国内部审计师协会(IAA)制定并公布了“内部审计师职业惯例标准”,为内部审计开展经营审计等业务提供了良好的条件,也为外部独立审计人员提供管理审计服务奠定了基础。

四、管理审计阶段

大约在五十年代后期到六十年代,由于投资者、银行和外商代理人希望独立审计人员对企业进行管理审计,以便从第三者的客观立场对企业的业绩作出评价,因此,外部审计人员正式开展管理审计。例如,美国蒙大那州和堪萨斯州的立法机关规定每年要对相关部门进行一次业绩审

① 经济审计 economy auditing, 效率审计 efficiency auditing, 经营审计 operational auditing.

计，达拉斯市注册会计师事务所开展财务控制系统业绩审计等。外部审计除进行财务——合法性审计外，日益增长地扩展到业绩审计领域，并相应开展管理咨询服务项目。1981年美国会计总局正式公布了业绩审计职业标准，初步形成了规范性的审计程序和审计方法，从“过程指向”审计发展到“结果指向”审计。管理审计在审计方法上广泛采用统计抽样技术和电子计算机审计技术，应用定量分析方法对审计证据进行分析性评审，并引进了管理咨询所应用的可行性研究方法和企业诊断方法等技术。

交叉学科管理审计的产生，是由于财务——合法性审计的职能扩张和社会科学向实用方面的变化，二者都被引进到一个共同的结合点——评价企业经营管理的经济效益的结果。由于管理审计的复杂性和多样性，使得管理审计人员必须具备一些较高深的职业技术，除财务会计、管理会计等方面的知识外，还要掌握管理学、经济学、运筹学、数学和统计学及电子计算机等方面的有关知识。此外，管理审计人员还要熟悉被审单位的经营管理情况。

当前，管理审计还正在发展中，尚未形成完整、系统的理论和体系，有一些实质性的内容，还

有待进一步开拓和探索。

第二节 管理审计与财务审计的区别和联系

一、管理审计与财务审计的区别

管理审计与财务审计的区别，可概括为以下几点：

1. 审计范围。财务审计涉及的审计范围是财务控制系统和财务报表；管理审计涉及的范围是管理控制系统和企业生产经营各个环节的经济效益问题。

2. 审计依据。财务审计以财务报表审计标准和财务报表审计目标为依据，对企业的财务控制系统和财务报表进行审计；管理审计以业绩审计标准和经济效益审计目标为依据，着重审查企业生产经营管理的经济性、效率性和有效性。

3. 审计方法。财务审计与财务会计息息相关，它所应用的分析性评审方法大都是事后的财务报表分析方法，如财务比率分析，成本、效益分析等；管理审计与管理会计息息相关，它所应用的分析性评审方法大都是事前的预测分析、敏

感分析和可行性研究等方法。

4. 审计职能。财务审计主要是起公证性的作用，它对企业进行财务合法性的审查，并做出企业财务状况和遵守法纪和公认会计原则的客观、公正的审计结论；管理审计主要是起建设性的作用，它对企业的生产经营管理和资源利用的经济性、效率性和有效性进行审查，并作出企业生产经营效益性的审计结论，并提出建设性的意见。

5. 审计目的。财务审计的审计目的是保护企业财产安全，促使企业遵法守纪，并通过审计结论，起到公证作用，供政府及所有与企业具有利害关系的法人或私人使用；管理审计的审计目的是针对企业生产经营管理的薄弱环节，提出建设性的审计意见，帮助企业改进经营管理，提高经济效益。

二、管理审计与财务审计的联系

管理审计与财务审计是审计的两个重要门类，二者既有区别又有密切的联系。管理审计与财务审计的联系，可以归纳为以下几点：

1. 管理审计是在财务审计的基础上发展起来的，无论是审计理论，还是审计程序和审计方法，都表明管理审计对财务审计的继承性。但

是，管理审计涉及的审计范围比财务审计更为广泛，因此，管理审计在审计理论、审计程序和审计方法上又有一定的发展，逐渐形成了以审计业绩为目标的现代审计门类，如业绩审计、规划审计、社会审计等。

2. 管理审计人员对企业业绩进行审计时，势必会接触到财务系统，并对财务系统的职能和业绩进行审计，这样，就必须应用财务审计的审计标准和一些审计方法。同理，财务审计人员有时也要应用管理审计的审计标准和审计方法，如系统审计方法、定量分析评审方法和统计抽样方法等，对财务系统进行审计。

3. 管理审计和财务审计是从不同角度、不同程度上对企业的经济性、效率性、合法性和有效性进行审计，在评价企业的经营活动和做出审计结论时，两种审计应当协调一致，相互补充，而形成一种综合审计，以充分发挥审计的控制作用。

第三节 审计原则和审计标准

审计原则和审计标准、审计准则是两个不同涵义的名词。审计原则是指审计本身的前提，包

括建立审计理论体系、审计工作体系，以及确定审计目标、审计目的和审计方法的指导思想。而审计标准则是审计工作实施的准则和一般性的审计指南，是一种约束审计行为的规范或标准尺度

一、审计原则

西方工业发达的国家在审计理论中虽未明确提出审计原则问题。但在审计著作和审计标准中都强调审计人员的独立性问题，例如国际最高审计组织在利马召开的代表大会上提出的“利马宣言——审计规则指南”^①中第二章专门提到“独立性”问题，包括最高审计组织的独立性、最高审计组织成员和官员的独立性、最高组织在财政上的独立性。西方审计强调审计的超然独立的地位，并认为独立性是现代审计的一项基本原则。日本大藏省颁布的《审计标准》中明确提出：“审计的独立性要在审计工作权威性的前提下，使审计人员执行任务时能够自由而客观地进行工作，能使之公正而不偏不倚的裁断。”^②从这个

① “The Lima declaration of guidelines on auditing precepts”，参见《审计研究资料》1984年第二期，审计总署编。

② 参见《审计研究资料》1984年第2期，审计总署编。

条文中，可以明确地看出，欲保持审计组织和审计人员的独立性，必须赋予审计以权威性，然后，才能自由而客观地进行审计工作，从而得出公正的不偏不倚的审计结论。由此可见，西方工业发达国家实际上是把审计的独立性、权威性、客观性融合为一体，并认为审计的独立性、权威性和客观性是审计的三项基本原则。

应当指出，独立性往往是与审计师的客观、公正联系在一起考虑的。英国汤姆·李在其所著的《企业审计学》中指出：“独立性是审计师个人正直的一种表述，而且被看成是职业道德惯例的一个组成部分。”^①在这本书中引用了英国职业会计团体1975年公布的《道德指南》中对审计的职业行为提出如下建议：“（1）职业上的独立性对会计职业来说是一个根本性的观念。独立性是一种内在的观念，其特点是正直和客观地进行工作。（2）职业会计团体的成员应当（而且也被人们认为）与其所从事的职业工作没有任何可能影响其工作客观性的利害关系。”^②

① 引自：徐宝权等译：《企业审计学》，p.114，广西会计学会编印，1984年。

② 引自徐宝权等译《企业审计学》，p.115，广西会计学会编印，1984年。

二、审计标准

审计标准是从审计实际工作中作为审计惯例加以归纳和概括的公认的准则。审计标准不具有法律的强制力，但它是审计人员在审计实践中，都必须遵守的规范性的依据。由此可见，审计标准是审计经验的总结和概括，它具有公认性的规范性质，而不象法律那样具有强制性的规范性质。

西方工业发达国家在长期审计实践中，都制订了审计标准。下面扼要介绍日本、英国的财务审计标准，和美国会计总局制订的业绩审计标准。

（一）日本的《审计标准》^①

日本大藏省企业会计审议会依据职业会计师或审计法人进行审计时一般公认的审计标准，制订了《审计准则》。在《审计准则》中规定有一般审计标准、审计的实施标准和审计报告标准。

1. 一般标准

一般标准规定了审计人员的资格条件及其在业务上应该遵守的规范。

^① 引自日本《新版会计学大辞典》。