

MANAGEMENT
AUDITING
THEORY

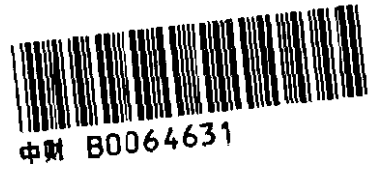
经济学
博士后
研究报告

管理审计理论

王光远 著

北京·1996

中 国 人 民 大 学 出 版 社



经济学博士后研究报告

管理审计理论

王光远 著

0237/04

中央财经大学图书馆藏书章

登录号

445272

分类号

F237.42/3

中国人民大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理审计理论/王光远著.

北京:中国人民大学出版社,1996

ISBN 7-300-02219-7/F.656

I. 管…

Ⅰ. 王…

Ⅱ. 管理审计-理论-研究

Ⅳ. F239.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 09337 号

中国博士后科学基金资助项目

经济学博士后研究报告

管理审计理论

王光远 著

出版:中国人民大学出版社

(北京海淀路 175 号 邮码 100872)

发行:新华书店总店北京发行所

印刷:北京市丰台区丰华印刷厂

开本:850×1168 毫米 1/32 印张:22

1996 年 9 月第 1 版 1996 年 9 月第 1 次印刷

字数:488 000

定价:25.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

前 言

这是一本研究管理审计基本理论的书。

什么是管理审计？这实在难以一言以蔽之。自1932年英国管理协会、英国机械工程师协会和生产工程师协会会员罗斯的《管理审计》问世以来，她一直是学术界和职业界众说纷纭、悬而未决的难题。仅就笔者读过的会计、审计、公共管理和控制文献看，关于管理审计的提法就有二十多种，如果讲到管理审计的定义，那恐怕就更多了。

尽管如此，只要我们根基于历史，通过对古往今来中外学者的种种认识，进行比较、分析和综合，便不难发现：管理审计是一种与财务审计相对的审计，是在财务审计基础上发展起来的新的审计类型；如果说财务审计以审查基本财务信息为己任，那么管理审计的中心任务则是审查管理信息。

审计科学需要发展，审计就不能仅仅停留在对财务报表的鉴证上，这对任何国家、任何民族来说都是一样的。而我们要强调的是审计科学如何发展，发展起来的管理审计到底审查什么、怎样审查。于是，对这些问题不同回答就形成了对管理审计对象和方法的不同认识，就形成了不同的“管理审计”。内部审计界强调对业务活动、管理控制制度的审查，强调服务于管理当局，因而用“业务审计”、“制度审计”、“业务检查”、“管理导向审计”来

代表管理审计；管理职业界强调对整体管理过程、管理活动、管理质量的审查，因而用“访谈式管理审计”、“业务评价”、“自我审计”来代表管理审计；政府审计界强调对管理业绩或经济业绩的审查，强调对经济性、效率性、效果性、甚至公平性和环保性的审查，因而用“管理业绩审计”、“经济业绩审计”、“3E 审计”、“货币价值审计”、“效率性审计”、“效果性审计”、“5E 审计”、“成本减低”、“综合管理控制审计”来代表管理审计；民间审计界强调对管理陈述、管理业绩、管理控制和管理活动的审查，强调这种审查的独立性和客观性，因而用“独立管理鉴证审计”、“外部管理审计”、“独立管理评价审计”、“独立管理陈述审计”、“综合管理审计”来代表管理审计。

以上种种管理审计现象或种种具体管理审计方式的存在，是否意味着管理审计就是一种难以明判的“公理”、“婆理”的杂揉体？回答是否定的。实质上，在表面纷繁的“公理”、“婆理”之背后，还存在着一个更高层次的方式、一个统帅一切的总方式，那就是“受托责任”。受托责任不仅是一个内含丰富的动态概念，而且是一种思想，一种支配着会计审计发生与发展的思想。

受托责任存在于一切社会、一切民族之中，我们现在所处的就是一个受托责任时代。伴随着社会政治经济的发展，也伴随着民智的开发和民主制度的完善，受托责任就逐渐地由受托财务责任发展到受托管理责任，而管理审计就是这种受托责任合乎逻辑发展的必然产物。历史地看，管理审计之所以产生于本世纪 30~40 年代，60 多年来它之所以在各个领域并行发展，根本原因就在于受托责任的演进超越了传统财务责任的界限，朝着“3E”和“5E”的方向发展。因此，不全面理解受托责任，就无法全面理解

审计；不清楚地理解受托责任的发展，就无法清楚地理解现代管理审计。按照受托责任学说，会计是对受托责任的履行过程和结果进行认定、计量和报告，审计就是在会计提供的各类受托责任报告的基础上，对受托责任的履行过程和结果进行重认定、重计量和重报告。鉴于受托责任有受托财务责任和受托管理责任之分，审计科学也就有财务审计和管理审计的分化。财务审计的主旨是鉴证受托财务责任，与财务审计相对的管理审计就是审查受托管理责任，就是在委托人和受托人之间建立一种相互信任，优化投资行为、优化资源的利用。现在的问题是如何对受托人履行受托管理责任的过程和结果进行重认定、重计量和重报告。

可以说，对受托管理责任不同的重认定、不同的重计量和不同的重报告方式，就构成了不同的管理审计类型。总的来说，对那种服务于组织内部各个利害关系人或各个受托人，以审查内部受托管理责任为对象的管理审计，我们称作是内向型管理审计；对那种服务于组织外部各个利害关系人或各个委托人，以鉴证外部受托管理责任为对象的管理审计，我们称作是外向型管理审计。由于组织外部的各个委托人往往以自己确定的标准来评价组织最高管理当局履行受托管理责任的情况，看其是否值得信赖，所以，最高管理当局也会依据这些“委托人标准”来评价其下属各部门受托管理责任的履行情况。这样，最高管理当局对外是一个“受托人”，对内就是一个“委托人”，这种一身兼二任的现实正说明内部受托管理责任的多层化是外部受托管理责任向组织内部的延伸；内部受托管理责任的基本目标就是完成外部受托管理责任。内外部受托责任的一致性，预示着内向型管理审计和外向型管理审计将结合成一种新型的综合管理审计。由于盈利组织和非盈利组

织受托责任的目标不同，因而两类组织受托管理责任的具体构成及其重认定、重计量和重报告就有所不同，其集中表现就是以审查公共受托管理责任为对象的公共管理审计更加强调外部受托管理责任，更加强调外向型管理审计。

从管理审计和受托责任的这种关系，我们可以发现：理解管理审计、实践管理审计的关键就在于对受托管理责任的认识。然而，要把握受托管理责任又谈何容易！困难点就在于受托管理责任作为管理审计的本质、核心是一种高度的抽象，而管理审计活动本身则是生动活泼、具体可见的东西。从内部审计、管理职业、政府审计和民间审计的具体管理审计实践中抽象出受托管理责任审计，已实属不易；而从抽象的受托管理责任审计再上升到具体的管理审计方式、方法及程序，则更为不易。

于是，我们不得不紧紧攀住管理审计的历史发展之根，来反观历史、透视现状。结果我们发现历史发展中形成的种种现象，如管理审计的“分子”和“原子”，它们的有机结合和运动构成了管理审计科学鲜活的生命。因此，对它们按历史阶段进行扫描、分职业领域进行透视、依国别进行比较、集不同学术文献进行研究，就可能揭示和把握它们所反映的管理审计科学的本质——受托管理责任。

为此，我从1990年秋季攻读博士学位开始系统思考管理审计发展史及其所表现的种种审计现象，并写成一些短文先后在《审计与经济研究》、《经济评论》、《审计研究》、《注册会计师通讯》等期刊上发表，而且几乎每篇文章都引起一些争议。正是我对管理审计问题的兴趣和学术界这些争议对我的激励，促使我把“外向型管理审计的规范化问题”定作博士论文议题，把更基础的“管

理审计基本理论问题”定作博士后研究工作的课题，从而对管理审计问题作了更为深入、更为系统的思考。研究表明：管理审计现象虽表现在四大职业领域，但“分久必合”、“四必归一”，目的却只有一个，揭示管理审计最深层的奥妙——受托管理责任。这条线索一直引导着我前进，并最终贯穿于本书的始终。

本书运用规范法分上下两篇研究了一些基本的管理审计问题，诸如管理审计的主体——独立咨询师、注册内部审计师、注册政府审计师、注册会计师；管理审计的对象——管理陈述、管理业绩和管理活动；管理审计的概念——管理业绩、管理控制、决策基础数据、合理管理标准、综合性意见；管理审计的假设；管理审计复合性评价标准；管理审计的准则——一般准则、现场工作准则及报告准则；管理审计的报告——既不同于财务审计，也不同于政府审计和内部审计的报告；管理审计鉴证——可能性、现实性和可行性等。为了研究这些基本问题，我系统研究了若干重要职业组织的公告或文告，诸如美英日内部审计师协会的准则和调查报告、美英加澳等国政府审计署的准则和其它公告、美英管理协会的公告和调查报告、管理咨询服务公告、纳税实务责任公告、会计与复核服务公告、鉴证准则公告等；同时还系统研究了若干重要的管理审计论著和文章，如马丁德尔《对管理的科学评价》、伦纳德的《管理审计》、卡德默斯的《业务审计》、利奥·赫伯特的《管理业绩审计》、格林的《公营部门货币价值审计》、理查德·布朗的《政府业绩审计》，以及《会计评论》、《会计杂志》、《会计、审计与受托责任学刊》、《财务受托责任与管理学刊》、《管理审计学刊》、《注册会计师杂志》等刊物上的论文。之所以做这样的选择，是因为受托管理责任作为一种最具纲领性和最具普遍

性的总方式,当然只能见之于最基本、最普遍的管理审计现象。但是,正因为这些问题最基本、最普遍,也正因为不同人士、不同职业组织往往站在不同的立场上认识这些最基本、最普遍的问题,所以,就难以从中直接窥见管理审计的本质,难以直接透过那坎坷不平的历史和异常熟悉的现象,一下子洞察管理审计的真谛。这就需要我们用现代人的智慧和勇气去分析、鉴别,去追根求源,尽管60年的历史太短暂,60年的积累也不算厚实。本书大量吸收和运用了管理学的理论,像代理理论、组织行为理论、权变理论、社会责任理论,以及以公营部门为研究对象的公共管理理论等,所有这些理论的吸收和运用就是期望实现探求真谛这一目的。

呈现给读者的这份博士后报告,是在我博士论文的基础上经过再研究形成的。行笔至此,我衷心感谢本书的前期导师杨时展教授、后期导师葛家澍教授,没有他们的精心指导,就没有今天的这份管理审计研究报告。同时向多年来关心我、爱护我、并对本研究报告提出诸多建设性意见的学界前辈徐政旦教授和余绪缨教授致以诚挚的谢意。还要感谢为我提供研究条件的中国博士后科学基金会、厦门大学会计系、厦门大学图书馆、厦门大学经济学院图书资料中心、中南财经大学会计系、中南财经大学图书馆。最后,特别向编辑、出版本书的中国人民大学出版社王克方女士致谢,没有她的全力支持,本书的命运实难预料。

王光远

1996.7.12 于厦门大学海滨

目 录

上篇 管理审计总论

第 1 章 萌芽时期的管理审计	3
1.1 管理审计的起点和影响其发展的四支力量	3
1.11 推动管理审计发展的基本力量.....	3
1.12 管理审计源起.....	5
1.2 30~40 年代的管理审计	7
1.21 公司受托责任的发展使内部审计趋向审查业 务活动.....	7
1.22 罗斯和世界上第一部《管理审计》著作.....	9
1.23 詹姆斯·麦金西：30 年代管理审计的倡导者 和实践者	10
1.3 40~50 年代：各领域均指向管理审计	12
1.31 管理职业界在继续发展访谈式管理审计	12
1.32 “附录”阶段：内部业务审计附属于内部财 务审计	13
1.33 GAO 初试综合审计.....	15
1.4 50 年代前半期：以管理职业界为主体的管理 审计.....	17

1.41	管理专家们撰写的管理审计文献	18
1.42	马丁德尔和《对管理的科学评价》	20
1.5	50年代后半期：管理审计的主战场转向内部 审计	22
1.51	并驾齐驱阶段：内部业务审计和内部财务 审计获得同等地位	22
1.52	理论界和职业界对 1957 SRIA 的全面响应	24
1.6	50年代的民间管理审计和政府管理审计	25
1.61	民间审计由鉴证财务报表向提供“管理服 务”发展	25
1.62	“管理服务”整合进公证会计，使 CPA 有 了传统和现代之分	28
1.63	“管理服务”是公证会计师职业的“第三 维会计”	31
1.64	CPA 使政府综合审计趋向“2E 审计”	34
1.7	结语：萌芽时期管理审计发生、发展的基本结 论	37
第 2 章	管理审计自 60 年代以来的发展	45
2.1	管理职业界的重点移向公用事业管理审计	45
2.11	60 年代后公用事业管理审计的兴起	45
2.12	公用事业强制性管理审计的实践情况	47
2.13	管制公用事业的公共服务委员会	51
2.14	公用事业管理审计的有益经验	53
2.15	管理专家们撰写的部分管理审计文献	58
2.16	管理职业对 60 年代后管理审计的贡献	58

2.2	内部审计全面进入管理审计时代.....	61
2.21	IIA 和工业委员会报告：60 年代内部审计师 大量从事业务审计	61
2.22	IIA 调查报告：60 年代业务审计在 EDP 方面 的发展	63
2.23	1964：卡德默斯的业务审计理论	66
2.24	1971：IIA 单方面发布业务审计的“独立宣 言”	69
2.25	70 年代后业务审计方法程序的规范化和科学 化	72
2.26	现代管理审计：审查管理信息系统	77
2.3	管理审计在政府审计领域的辉煌.....	81
2.31	60 年代美国政府审计率先审查“3E”	81
2.32	70 年代美国的业绩审计走向准则化和法 定化	85
2.33	80 年代后美国政府“3E 审计”准则更趋 完善	87
2.34	加拿大政府把业绩审计从“3E”推向“5E”	89
2.35	英联邦国家推行“VFM 审计”和“5E 审计” ...	92
2.36	政府审计师撰写的部分管理审计文献	95
2.4	公证会计职业由管理咨询服务走向管理审计.....	95
2.41	60 年代关于 MAS 会否影响 CPA 独立性 的两种意见	96
2.42	关于 MAS 会否影响 CPA 独立性的实证调 查报告	99

2.43	AICPA 认为: MAS 并不削弱 CPA 的独立性.....	104
2.44	70 年代管理咨询服务走向准则化和法定化.....	107
2.45	80 年代后 CPA 由履行 MAS 走向执行管理审计.....	110
2.5	公证会计职业倡导和推行外向型管理审计	116
2.51	60 年代外向型管理审计概念的提出	117
2.52	70 年代后外向型管理审计的全面发展	122
2.53	外向型管理审计方兴未艾.....	124
2.6	结语: 管理审计历史所揭示的基本规律和基本问题	125
第 3 章	管理审计发展的动因.....	140
3.1	受托责任与审计动因	140
3.11	审计与受托责任的关系.....	140
3.12	保管责任、托管责任和受托责任.....	145
3.13	学界专家对受托责任概念及其基本要素的认识.....	149
3.14	我们对受托责任概念的意见.....	156
3.2	受托责任的发展与管理审计动因	161
3.21	罗西塔·切的受托责任发展理论.....	161
3.22	伯恩伯格的受托责任发展理论.....	167
3.23	受托财务责任与受托管理责任.....	168
3.3	内向型管理审计的基本动因是内部受托责任的多极化	174

3.31	专家们的管理审计动因论.....	174
3.32	内部受托责任、控制与管理审计.....	177
3.33	受托责任的发展与 CPA 对内向型管理审计 的介入.....	183
3.34	内部受托责任的多极化是对外部受托责任 的分解.....	185
3.4	外向型管理审计的基本动因是外部受托管理责 任的发生.....	186
3.41	外向型管理审计是受托财务责任向受托管 理责任发展的必然结果.....	186
3.42	从受托方看管理审计的动因.....	190
3.43	从委托方看管理审计的动因.....	192
3.44	从受托方和委托方的信息供求矛盾看管理审 计的动因.....	194
3.5	促进内外部受托责任一体化的审计委员会使管 理审计由内向型演进为外向型.....	197
3.51	审计委员会制度的兴起.....	198
3.52	审计委员会与受托责任关系中各方当事人的 关系.....	200
3.53	审计委员会对管理审计发展的影响.....	204
3.54	监事审计的本质是管理审计.....	205
3.55	审计委员会制度与监事审计的比较.....	208
3.6	结语：管理审计的动因在于受托责任观念和 意识.....	208
第 4 章	受托责任与管理审计概念.....	220

4.1	从受托责任出发规范管理审计概念	221
4.11	学术界对管理审计概念的若干认识	221
4.12	管理审计的根本在于受托管理责任	223
4.2	内向型管理审计：协助受托人更好地完成受托 管理责任	224
4.21	观点1：以审查各职能部门管理控制制度 的履行情况为重点的管理审计	225
4.22	观点2：以审查组织业务活动的恰当性和 有效性为重点的管理审计	228
4.23	观点3：以审查各职能部门和业务活动的 恰当性及有效性为重点的管理审计	230
4.24	对三种观点的评价及结论	233
4.25	内向型管理审计的定义	234
4.3	外向型管理审计：就受托人对受托管理责任的 履行情况进行鉴证	235
4.31	观点1：对公司的管理业绩和管理活动发 表意见的管理审计	236
4.32	观点2：对公司年度报告中的管理陈述发 表意见的管理审计	239
4.33	对两大观点的评价及结论	240
4.34	外向型管理审计的定义	241
4.4	内向型管理审计与外向型管理审计的比较	242
4.41	审计目的的比较	242
4.42	审计的具体对象和评价标准的比较	243
4.43	审计的职能和作用的比较	244

4.44	审计的主体及其独立程度的比较	245
4.45	审计报告的形式和内容的比较	246
4.5	公共受托责任与公共管理审计	246
4.51	形式多样的公共管理审计	246
4.52	公共管理审计的不同观点	247
4.53	以公共受托责任为基础规范公共管理审计概念	255
4.6	结语：理解受托管理责任才能理解现代管理审计	261
第5章	内向型管理审计概说	268
5.1	内向型管理审计和业务审计关系的不同观点及其评价	268
5.11	观点1：内向型管理审计和业务审计都不是一种独立的审计类型	269
5.12	观点2：内向型管理审计与业务审计名异实同	269
5.13	观点3：内向型管理审计是业务审计的发展形态	273
5.14	对三种观点的评价及结论	280
5.2	将业务审计归入管理审计范畴	282
5.21	从各家给出的业务审计定义，看业务审计与内向型管理审计的统一性	283
5.22	用内向型管理审计概括业务审计概念的合理性	289
5.3	内向型管理审计与法定财务审计的比较	292

5.31	巴克利的比较分析·····	292
5.32	桑托基的比较分析·····	293
5.33	文滕的比较分析·····	294
5.34	两类审计差别的根本在于受托责任·····	295
5.4	内向型管理审计从理论到实践·····	297
5.41	内向型管理审计的需求和现实运用之间的 差距日趋缩小·····	297
5.42	英国公司对内向型管理审计的实践·····	298
5.43	内向型管理审计的范围·····	301
5.5	实证调查: 制约内向型管理审计开展的若 干因素·····	303
5.51	桑托基的调查结果·····	303
5.52	对制约因素的具体分析·····	304
5.6	内向型管理审计是会计职业的“牛奶和蜂蜜”·····	307
5.7	结语: 关于内向型管理审计的十点结论·····	310
第6章	管理审计的主体·····	317
6.1	独立管理咨询师·····	317
6.11	独立管理咨询师对管理审计理论的历史 贡献·····	317
6.12	独立管理咨询师对管理审计实务的历史 贡献·····	321
6.13	独立管理咨询师的优势·····	326
6.14	60年代后管理咨询师业务量减少的原因·····	328
6.15	英美管理协会对管理审计的贡献·····	331
6.2	注册内部审计师·····	333