

# 外向型管理审计 基本理论研究

王光远

提到管理审计,国内学术界一致认为这是一种服务于组织的管理当局,并以提高经济效益为目的的审计。但事实并非如此。从1932年,英国管理学会、机械工程师协会、生产工程师协会的会员罗斯(T·G·ROSS)写的最早一部《管理审计学》问世以来,至今已60年。纵观60年管理审计的发展,我们发现:管理审计先是由一个组织的资金受托人自己进行的内部审计,即服务于管理的审计;尔后,随着政治经济的发展和民主意识的增强,管理审计就发展到由资金的委托人进行的外部审计,即对管理进行鉴证的审计。我们将前者称作内向型管理审计,将后者称作外向型管理审计。由内向型发展到外向型是管理审计发展的大趋势。

## 一、何谓外向型管理审计

大约自本世纪50年代后期,投资者、债权人、银行等资金委托人开始期望注册会计师对企业进行管理审计,以便获得有关管理业绩方面的信息,于是外向型管理审计应运而生。从1960年到80年代末,西方大批学者对审计领域的这一新生事物进行了理论和实证方面的研究,并取得了重大的进展。综合各家之说,形成了两大观点。

(一)外向型管理审计就是对管理业绩和管理活动发表意见的管理审计

1960年,美国管理协会(AIM)会长,对管理审计事业作出重大贡献的杰克逊·马

丁德尔在一本著作中介绍了AIM的观点:管理审计就是对整个管理业绩进行系统地检查、分析和评价。这是一种新的“鉴证审计形式”。

此后,尼尔·C·邱吉尔博士和理查德·M·西尔特博士在AICPA的会刊上提出了一个与马丁德尔观点相类似的定义,即:管理审计是一种由注册会计师对管理职能的业绩发表意见的审计。这种鉴证职能的延伸已超越了传统的审计概念。邱吉尔和西尔特重视在管理审计过程中对信息系统、管理控制和管理程序进行独立的检查,并以“可接受的管理原则”作为审计依据。在这篇文章中,两位博士使用了“独立管理审计”一词。

几十年来,积极倡导并大力支持管理审计研究的会计大师约翰·C·伯顿早就指出:管理审计的实质就是对管理者受托责任的有效性进行鉴证。与此相类似,T·G·西科伊将管理审计定义为CPA为了利害关系人的利益而对管理业绩作出的独立鉴证。

(二)外向型管理审计是对管理陈述发表意见的管理审计

与第一种观点不同的是,众多专家学者从社会对财务报表以外信息的需求出发来认识管理审计,他们认为管理审计的首要任务就是对“管理陈述”进行独立的鉴证。例如:

罗伯特·W·克拉克认为:管理审计的

确切表达形式应该是“独立的管理陈述审计”。这种审计意味着：通过鉴证，即通过独立的第三方专家意见使一方提供给另一方的管理陈述具有可信性。

试图创建管理审计理论结构的哈罗德·Q·兰根德弗尔和杰克·C·罗伯逊认为：在独立管理审计的理论结构中，首要的概念是“管理陈述”，从验证信息的角度看，它和财务审计中的“财务报表”是相平行的概念。所谓管理陈述是指公司财务报表以外的其它报告所陈述的管理信息，独立的管理陈述审计是服务于公司外部利害关系人的审计，因而不同于那种服务于管理或评价管理的管理审计。

(三)对两种观点的评价及我们的结论  
先看第二种观点。我们认为，坚持外向型管理审计是对财务报表以外的管理陈述进行鉴证的观点，实质上是强调管理审计是财务审计的延伸，这种审计的对象——管理陈述，实质上不是一种独立的鉴证对象，因为财务报表是在不断发展的，原来未列入财务报表的信息，以后也许会列入，原来列入财务报表的信息，以后也许会删除。同时，管理审计的结果必须是委托人可以理解并可以使用的信息，从这点看，公司向外部报告的财务报表以外的信息不一定是委托人所需要的信息，这样，即使相信公司报告的信息，则对委托人来说又有何用呢？委托人所需求的是有关公司管理的合理性和有效性的信息。所以，这种观点存在很多问题。

再看第一种观点。我们认为，坚持外向型管理审计是对公司向外报告的财务报表及其它报告无关的管理业绩和管理活动进行鉴证的观点，则重点强调审计意见对委托人的可理解性和有用性，是实质地站在独立第三者的立场上来确定审计对象。这种观点下的管理审计所提供的信息，正是委托人所需求的信息。所以，这种管理审计体现了审计与社会各方的供求平衡。就和传统财务审计的

关系看，它所审查的管理业绩和管理活动，已大大地超越了财务审计鉴证的范围，因而是一种独立的、新型的审计鉴证形式和新型的审计类型。

我们的结论：

外向型管理审计是由独立的外部注册会计师，为维护股东、投资人、债权人及其它利害关系人的利益，通过对组织的资金状况、盈利能力及组织结构等的分项研究，来就组织管理业绩和管理活动的恰当性发表批判性意见，并对外报告。所以，外向型管理审计不应视为内部审计，而应视为外部审计。

外向型管理审计旨在从本质上建立和加强委托人和受托人之间的互信，优化资源的利用。

## 二、外向型管理审计与财务审计的比较

外向型管理审计是在传统财务审计基础上伴随着受托责任的发展而发展起来的，因而两类审计之间必存在着内在的联系。这种联系表现在以下几个方面：

(1)由于审计是一种重认定工作，所以，两种审计的总目的都在于对受托人认定的受托责任的完成情况进行重认定，并发表批判性审计意见，以维护股东、投资者、债权人及其它资金委托人的利益。

(2)两种审计均处于双重责任制度之中，即审计师对审计意见负责，受托人(管理者)对公司管理负责。

(3)两种审计的主体及其独立性是相同的。虽然对应由谁来完成外向型管理审计，尚未作出权威性规定，但由CPA来作主体是最合适的，若是这样，两种审计的主体就是相同的，以此类推，两种审计的“独立性”概念也是相同的。

(4)两种审计都具有鉴证职能和建设性职能。

(5)两种审计具有共同的作用形式。

首先,两种审计都是为资金委托人决策的科学化提供信息;其次,通过鉴证职能,两种审计均可提高公司的信用;最后,通过建设性职能,两种审计均可为受托人提供改善管理的建议。

充分认识外向型管理审计和财务审计的联系,便于我们吸收财务审计标准的科学成份,使外向型管理审计标准在继承中发展、在继承中完善。

外向型管理审计与财务审计的差别主要表现在鉴证内容的不同上。由于受托责任的内容不同,故审计鉴证的内容也不同。财务审计鉴证受托财务责任对受托人财务状况的可信性进行重认定,目的在于判明财务报表可信,而不问受托人报告的业绩是否令人满意。外向型管理审计鉴证受托管理责任,它是对受托人认定的业绩,在可信的基础上进行重认定,这时就要求受托人报告的业绩,令人满意,也就是要“恰当”。财务审计要求符合实际,帐上利润是1000元,实际确定就是1000元;外向型管理审计要求符合标准,帐上利润是1000元,对照标准看恰当不恰当、满意不满意。

由于两种审计鉴证的内容不同,就引起了其它方面的差别,比如:

(1)两种审计的具体对象不同。财务审计的对象是财务报表及其编制过程和内部控制制度(主要是内部会计控制制度);而外向型管理审计的对象则是管理业绩和管理活动。

(2)两种审计的依据不同。财务审计发表意见是以公认公计原则为依据,而外向型管理审计发表意见是以“合理管理的标准”为依据。

明确外向型管理审计与财务审计的差别,便于我们树立正确的观念、确立正确的原则,来建设外向型管理审计标准,新的审计标准应既借鉴财务审计标准,又发展前人未建立的标准,从而使外向型管理审计成为一种

真正的、有别于财务审计的新型审计形式。

### 三、外向型管理审计发生与发展的动因

(一)外向型管理审计的基本动因是受托责任由程序性发展到结果性

当CPA扮演内部审计师的角色,对企业经营管理的组织、程序、业绩等进行鉴定和评价时,其本身就已极大地超出了防护性审计的范围,而演变成为一种建设性审计、实质性审计。CPA在内向型管理审计中的作为,为60年代开始探讨的外向型管理审计奠定了坚实的基础。那么CPA的审计职能是如何由财务审计扩展到管理审计呢?

我们先来看看美国会计学会(AAA)基本审计概念委员会发布的《基本审计概念说明书》(简称ASOBAC)的观点。ASOBAC认为产生审计要求,扩大审计职能有四个基本条件:

(1)信息制作者和信息的利用者之间的利害冲突;

(2)信息对委托人(利害关系人)决策产生影响的重要性;

(3)经营规模的扩大导致信息的复杂化;

(4)物理的、法律的、经济的障碍使委托人(利害关系人)无法直接验证信息的可信性。

ASOBAC所谈的审计是指一般意义的审计,它既适用于财务审计,也适用于管理审计。同时ASOBAC的审计理论重视将审计结果传达给委托人(利害关系人)的过程,这为我们分析以鉴证管理陈述或管理业绩为中心的外向型管理审计提供了指南。

总体看,CPA外向型管理审计的动因是受托责任由程序性受托责任向结果性受托责任发展的结果。其中后者包括合法性、经济性、效率性和效果性等项内容,有人认为还包括环境性和公平性,即在有些西方文献中提到的“5E”。下面以受托责任关系为基

础来具体分析CPA外向型管理审计的动因。

## (二) 从受托方看管理审计的动因

作为受托方,为了有效地完成依据受托责任要求制定的经营目标和经营计划,巩固自己的经济基础,必须谋求扩大经营规模,因而使其业务日趋复杂,但环绕公司的那些利害关系人是多种多样,这就产生动摇公司经济基础的可能性。规模的扩大化、组织的复杂化、委托人的多样化,是要求扩大管理审计鉴证的受托人方面的原因。

1. 公司规模扩大化。公司规模的扩大是外部因素和内部因素共同作用所致。就外部因素看,有合资、合营、资本入股、业务合作等;就内部因素看,有独立的技术开发和新产品开发、由产销单一品种扩展到多个品种、从一个部门到多个部门、从某一行业到多个行业、从某一地区扩展到多个地区,总之是向多元化方向发展。公司规模的扩大化,使整个管理环境趋于动态化,此时管理者决策失误和控制不当的概率必然加大,于是就产生了审查财务报表以外信息的内在要求。审计鉴证职能的扩展在很大程度上是因为公司扩大规模。

2. 公司组织的复杂化。伴随着公司规模的扩大,公司组织日益复杂。在广阔的业务领域内,管理者的受托责任不得不分级化、分层化。于是人们就谋求从部门管理向分公司制发展,从人工处理信息向计算机处理信息发展。组织复杂化的结果,就使应对外报道的信息量骤然增大,信息复杂性骤然增强。被下放的责权若无监督和控制措施作保证,就无法提高组织的管理效率,而目前恰恰在这方面还未建立起有效的报告制度,还无法对各责任人从事业务及控制的存在性和适当性进行科学的评价。所以,组织的复杂化直接导致了信息内容的复杂化、信息制作过程的复杂化以及信息传递过程的复杂化。于是组织复杂化就成为扩展审计鉴证职能的基本动因之一。

3. 委托人的多样化。公司规模的扩大,必导致委托人(利害关系人)数目的增多:购货商、销货商、股东、金融机构、税务机构、环保组织、政府审计组织、转包公司等。而作为委托人的利害关系人与作为受托人的公司管理者间的关系及其关注的内容有所不同。从受托人的立场看,各委托人并非处在同一档次、同一地位上。不论股东是谁,主要的购货商、销货商及金融机构和税务局,都会对公司的经营管理产生影响,他们可谓是一利害集团,但并不能说他们和公司的利害相统一。假如公司产生污染问题就会被环保局追究责任,假如产生不平等就业问题,又会被人事或人权组织追究责任。因此,那些被认作是间接委托人的人们,也会对公司的有序运转带来程度不同的影响。扩大规模后的公司若陷入财务危机和经营困境之中,则对公司所在地带来包括失业问题在内的诸多影响。多种多样的委托人,不管是否为同一个利害集团,也不管他们与公司的利害程度如何,但在存在利害关系这一点上是一致的。同时,管理当局经常煞费苦心地将委托人之间的对立情绪限制在最低范围内,而不断地调整实际的利害对立正是管理者的受托责任。委托人的多样化,最终导致提供信息内容的多样化和复杂化,于是就需要扩大CPA的鉴证范围。

## (三) 从委托方看管理审计的动因

在受托责任关系中,委托方就是各种利害关系人,他们需要受托方(客户管理者)提供履行受托责任情况的信息。需求信息的委托人是指公司外部的利害关系人(它不包括公司内部业务人员和管理人员),特别是投资者、债权人、证券分析师、投资咨询师等。公司委托人的多样化,使公司信息对委托人的重要性日益增强。信息对决策的严重影响和决策因素的多样化是委托人要求扩大信息需求、扩展鉴证职能的两大原因。

1. 公司信息对委托人决策结果的严重

影响。利用公司信息来作决策的委托人，为了使其决策尽可能合理、科学，必须获取充分必要的信息。如果对决策至关重要的信息因故意或无意的过失而发生差误，就会导致决策者对信息的错误判断，因而会动摇委托人的决策基础，以致作出错误的决策。例如，在利用经过粉饰或异常的财务报表结果时，就会给委托人造成一种财务状况好、收益能力高、资金能力强的假象，据此，相关企业开始扩大业务交易，银行家开始投以大笔贷款。结果，当公司发生财务危机而陷于破产时，委托人就会遭受巨大的损失。而交易对方的破产又会导致连锁破产，使经济处于一片混乱之中。破产的根本原因就在于客户错误的信息导致了委托人错误的判断和错误的决策。委托人若获得了财务报表以外的多方面的信息，也许就能及早察觉不当的信息。正是由于公司对信息利用者作出决策具有重大影响，审计鉴证职能扩大才势在必行。正如罗伯逊和克拉克（J·C·Robertson and R·W·Clarke）所说：“现在及将来的投资者和他们的代理人（财务分析师和投资咨询师），都要从已审的财务报表之外（例如其它年度报告、新闻媒介、演讲、访谈录、商业期刊等）获取越来越多的有关管理及其活动方面的信息，这样，经证实的可供决策参考的管理信息就会大大增加”。罗伯特·K·莫兹（Robert·K·Mautz）在对多角化经营企业有关人士对信息需求的情况作了调查之后发现：投资者及投资咨询师在作出投资决策时，管理能力是其所要考虑的最重要的一个因素。

2. 委托人决策因素的多样化。在公司大规模化、复杂化，经营环境动态化的经济社会中，委托人的决策因素也变得多样化。加之，公司信息对决策活动的影响力越来越强，故委托人应尽可能多地获得有关公司的、有用的、多方面的信息。事实上，为了做出科学的决策，委托人在综合评价公司的

整体管理水平时，不仅需要财务数据，而且更需要非财务数据。正如R·K·莫兹的调查结果显示的一样。为了满足上述要求，与其说委托人要依赖被审的财务报表，还不如说为了评价管理能力要素而重视其它资料。现在尚未建立起一套保证财务报表以外信息的质量的制度，因而，为收集有关公司管理能力方面的信息，委托人不得不亲自收集、评价资料，而在决策中，这种未被鉴证的信息又越来越多。于是，社会公众有权要求鉴证管理信息的可信性，而管理者也有责任保证向社会公开的信息是可靠的。其结果就产生了对投资者及投资咨询师所需管理信息进行综合鉴证的管理审计。

（四）从受托方和委托方的信息供求矛盾看管理审计的动因

假如受托人和委托方各自的条件都具备了，同时双方也能密切沟通；受托人能满足决策因素多样化对信息的要求，委托人也能信赖信息的质量。此时信息的质与量都有了充分的保证，因而无需扩大审计的鉴证职能。然而，在现实中，受托人的信息供应和委托人的信息需求之间往往存在着一定程度的利害冲突，信息的供求双方也缺少必要的沟通，加之信息量的制约，就使得提供有用信息的可能性大大减弱。伴随着受托人和委托人之间的相互依赖关系的日益增强，审计鉴证职能的要求也日益提高。

1. 信息供求者之间的利害冲突。作为信息制作者和供应者的客户与作为信息需求者的利害关系人如投资者、金融机构、债权人、税务局及其个人之间，有着现实的、潜在的利害冲突。公司的管理当局及其从业人员与委托人之间，即使事先建立一种合同关系和协作关系，其利害冲突也是无法避免，因为它们处于经济交易的对立双方。只要存在这样的利害冲突，信息需求者对信息供应者提供的信息就缺乏一种信任感，这种不信任，既包括信息的质，又包括信息的量。再

者, 委托人之间也存在着利害的相互对立, 管理者能否有效地履行协调对立双方的职能, 委托人也持怀疑态度。信息供求者之间的利害冲突, 就导致了审计师必须扩大鉴证职能的范围。

2. 阻止委托人直接获取信息的障碍因素。委托人认为: 由其自身直接获得的信息是最可信的, 对审计意见的支持力也是最强的。但现实中存在许多障碍因素, 使利害关系人无法直接获得信息, 这就是ASOBAC所讲的疏远性。这些障碍因素包括物理因素、法律制度因素及时间费用因素。

(1) 物理因素形成的障碍是指: 由于公司的大规模化和复杂化以及委托人的多样化, 导致委托人在短时间内调查公司情况以获得高质、足量的信息是非常困难的。

(2) 法律制度形成的障碍是指: 不管什么样的委托人, 在接触有关信息时, 都受到法律、规章、制度的限制。比如, 有些国家的商法规定: 只有少数股东有权直接阅览帐项, 而且仅限于会计帐簿及其说明。

(3) 时间费用形成的障碍是指: 委托人要证实财务报表信息的质量, 其时间消耗和费用支出都是极难估量的。要获得可信的信息, 所需的成本是很高的。

物理的、法律的、时间的、费用的因素, 限制了委托人直接获取有关的信息, 影响了所得信息的质与量, 因而这种疏远性成为扩大审计鉴证职能的重要动因。

3. 信息的供应量满足不了信息的需求量。如前所述, 现时公司规模在扩大化, 经营环境呈动态化和不稳定化。在这种情况下, 作为信息需求者的委托人必须从多方面收集和评价有用的信息, 以作出合理的决策。这种现实又导致了决策因素的多样化和复杂化, 但现时的信息供应者——客户又不能提供与此相对应的信息量。

从法律上看, 信息的供求也不平衡。现在西方的《证券法》、《证券交易法》和《商法》多要求: 以资产负债表、损益表及财务状况变动表为中心来提供信息, 在英国, 也要求对有关收益及资金收支等的预测情况作出说明。但总体看, 法律给信息量所作的一定限制使公司自身、公司的利害关系人所需要的有用信息无法满足。

这种有限的信息供应量, 制约了信息利用者的决策, 因而又成为扩大审计鉴证职能的原因之一。

(责任编辑 余玉苗)

## 《中国社会主义经济思想研究》丛书出版

王毅武主编的《中国社会主义经济思想研究》丛书(共11本), 即《毛泽东经济思想研究》、《刘少奇经济思想研究》、《周恩来经济思想研究》、《朱德经济思想研究》、《张闻天经济思想研究》、《李富春经济思想研究》、《邓子恢经济思想研究》、《邓小平经济思想研究》、《陈云经济思想研究》、《李先念经济思想研究》、《薄一波经济思想研究》, 已由青海人民出版社出版。

组织出版这套大型丛书, 事先进行了认真的策划, 征询了国内几十位著名专家、学者、教授的意见, 获得了他们充分肯定和热情支持。本丛书的作者, 主要由近年来我国经济学界在研究中国社会主义经济思想方面较有成就的北京大学、武汉大学、复旦大学、天津师大、南京师大、青海师大、青海省委党校、青海省社科院等高校与科研机关的中青年学者承担, 前后共花费三年时间完成。