



文/邵贤弟

面临的挑战

——面对管理审计发展的契机

管理审计及其 在国外的的发展情况

目前,在国外,管理审计已成为主要审计方式。至于什么是管理审计,学术界和职业界一直众说纷纭、莫衷一是。但至少有一点可以明确,管理审计是相对于财务审计而言的,财务审计审查的是企业的财务信息,而管理审计审查的是企业的管理信息。企业的管理信息包括:企业的管理制度、管理方法、管理手段、管理能力、管理业绩、管理状况等方面的信息。

在过去二三十年里,在西方发达国家,人们对管理审计的本质和职能给予了极大的关注。管理审计显得日趋重要。在美国,国家审计的目标是以验证财政收支的真实性、合法性和效益性为主,因而广泛开展了经济、效率、效果(称为三E)审计和项目审计。且三E审计的比重已占到全部工作量的90%左右,审计范围主要是国家财政预算资金。美国民间审计(指查证)的目标以真实性为主,向社会提供真实、公允的会计信息。在规避风险的前提下,实现自身利益的最大化。为此,服务的范围不仅在于查证,还包括社会需要服务的各个方面,尤其是适应企业追求效益最大化的目标和现实需求,研究开发了各种管理咨询服务事项。



作为现代企业,为了在激烈的市场竞争中取得主动权,一般都实行“一业为主,多种经营”的方式,特别是一些大型企业集团,核算单位多,横向生产关系较为复杂,有的还要进行跨地区、跨行业、甚至跨国联营、合营或独资经营。企业的所有者与管理者面对众多的纵横生产经营系统不可能事必躬亲地检查,而评价下属或联营单位的经营管理和财务状况不能单靠财务审计,而要以管理审计为重点,通过管理审计进行有效的监督检查,发现管理中的问题,及时分析原因,提出改进措施,避免不必要的损失和浪费,从而实现管理审计的效益。

因此,管理审计的发展是历史与现实的必然选择,是竞争性的商品经济发展的必然结果。

管理审计对审计主体 提出的新要求

前已述及,管理审计是对管理信息进行审查,可以认为是财务审计的一种延伸,是财务审计的更高级形式,它对审计主体提出了更高更严格的要求。政府绩效审计的权威人士利奥·赫伯特博士认为管理审计师应掌握以下非财务会计知识:管理控制、管理服务、计划和控制制度、管理体制、管理科学、成本效益分析、决策论、组织计划、组织模式、信息关系、控制论、总体系统计划等。而在更早的60年代中期,一些会计师公司就对管理审计师的业务能力提出了具体的、更高的要求:一个CPA要能受聘成为一名合格的管理审计师必须接受发展计划的训练。他除了学习会计学 and 审计学知识外,还要学习税收和管理控制,也要学习行为动机理论、生产理论、沟通技巧、商业的战略技术、商业的采购与销售、刺激企业增长、谈判的艺术等。

我国 CPAs 面临的挑战

(1) 来自外部力量的竞争

在国外,内部审计、国家审计和管理咨询师是执行管理审计的三支很重要的力量,从管理审计一经产生,他们就一直对该领域做着并做出了很引人注目的贡献。目前由于某些原因的存在,主要是“管理审计的中心在于发现问题,而不是解决问题,而管理咨询公司的长处恰恰与此相反,其实力在于解决问题而不是发现问题”,因此管理咨询师最后慢慢从管理审计领域淡出,可能是去执行其“解决问题”的业务,其管理审计业务已经越来越少了。于是,国外形成了内部审计、国家审计和外部独立注册会计师审计(以后简称CPAs审计或民间审计)三足鼎立的局面。而目前我国,国家也非常重视内部审计与国家审计的建设,也非常注重他们对经济效益的研究,因此,内部审计与国家审计无论从何意义上说都是执行管理审计两支举足轻重的力量。而且他们虽然有些方面不如民间审计,如独立性等,但他们也有固有的优势。所以,国家审计与内部审计的存在,使CPAs面临着很大的挑战。

(2) 来自 CPAs 内部的竞争

目前,我国的CPAs队伍正以前所未有的速度在发展壮大。因此,一方面,队伍的壮大意味着力量的加强,可以产生辐射效应,使整个行业的发展潜力更大更看好。但一方面队伍的壮大也意味着CPAs内部竞争的加强。而且,现在国外的大型会计师事务所对我国的CPAs也造成很大的威胁。这也构成我国CPAs面临的一个很大的挑战。

(3) 自身素质的限制

前已述及,管理审计对审计主体的素质提出了更高的要求。而我国的CPAs目前从事的还主要是财务审计,这与管理审计的要求还相去甚远。管理审计的审计主体的这种近乎通才的要求对我国的CPAs提出了很高的挑战。外国的管理审计可以看成是要求CPAs从青年步入成熟的中年期,而我国的管理审计则几乎是CPAs直接从少年进入中年阶段,这是很困难的。

(4) 职业声誉的挑战

目前,在我国职业界存在着一种很不好的现象,就是很多CPAs对企业报表的监督不严,部分可能是能力所限,部分是由目前我国的社会经济审计的大环境所形成的,但至少有一部分不得不怪罪于CPAs本人。有些行为可能还有损于他们的独立性。要是人人都能遵守职业道德的话,人人都不姑息企业的报表粉饰行为的话,我国目前的报表粉饰现象应该不会这么严重。对于目前这种现状,不能全怪CPAs,但CPAs也难斥其咎。这样的后果是不仅损害了某些CPAs本人的职业声誉,更重要的是影响了整个行业。

(5) 职业准则、标准和依据的缺乏

因为管理审计产生的历史本来就不长,再加上社会经济环境的复杂性和企业经营情况的纷繁复杂,管理审计很难在短期内产生一个很完善的职业标准或准则,这就给职业界带来了很大的困难。没有一个标准的尺度可以遵循,没有一个标准格式可以套用,也没有一个很统一的判断标准,这样管理审计的一大部分靠审计人员的职业判断。于是一方面CPAs提出了更高的要求,另一方面又给管理审计本身带来了一定程度的非科学性,这些都要靠理论界与实务界进行不断的探索。

(6) 立法与法规的不完善性

因为上述的各个方面的原因,使得目前的管理审计还只是处于一种自由时期,国家还没来得及对它给予立法及法规方面的约束和规范。这一方面使得对审计人员的约束不足,容易犯错误,一方面也就缺少了CPAs的一层保护机制,也是一种局限。

综上所述,管理审计的发展使各国的CPAs面临一个很大的机遇,应该说CPAs的良好职业素质、职业声誉及超然独立的特性使他们具有独特的优势,但同时,他们面临的挑战也是严峻的。CPAs应该同时意识到这两个方面,抓住机遇,勇敢并努力地承担起应有的责任,使自己在管理审计领域发挥最大的作用,为我国的社会主义市场经济建设做贡献。

(作者单位:厦门大学会计系)