

战略管理审计初探

南京财经大学 管亚梅(博士)

【摘要】 本文在简要介绍战略管理审计的基础上,分析了战略管理审计存在的问题及解决办法,并提出了构建完善的战略管理审计的理论框架和评价体系的基本思路。

【关键词】 战略管理审计 内部审计 评价体系

一、企业战略管理审计简介

目前,对企业战略管理审计还没有一个严格的定义。美国哥伦比亚大学的艾·肖克曼教授首先提出了战略管理审计这一概念。他认为,企业战略管理审计是以被审计单位的战略管理活动为对象,通过综合的、系统的、独立的和定期的核查,确定问题所在,制订行动计划,改进企业战略管理的活动。战略管理审计不同于传统的审计,是审计领域的一个特殊方面。它扩展了内部审计的边界,提升了内部审计的层级。战略管理审计的主要工作是对企业经营战略进行审查,是企业战略管理的关键工作。它的目的是确保企业战略的有效性、合理性和经济性,帮助实现企业目标。战略管理审计是内部审计发展的高级层级。同时,战略管理审计方法与传统内部审计方法有很大的区别,详见下表:

	传统内部审计	战略管理审计
基本理念	交易、账户余额导向	整体战略导向
风险种类	审计风险	战略风险
专业知识	会计、审计	管理、审计、会计、系统论
关注重点	信息收集过程	企业经营过程

二、战略管理审计理论框架的构建

1. 战略管理审计主体。保证审计有效性的关键在于维护审计主体的独立性和权威性。战略管理审计应采取由董事会主导的审计模式,这是由我国目前上市公司产权结构的特殊性所决定的:大部分上市公司的大股东持有的股票是国家股或法人股,执行董事也大多是国家股的派出代表,而不是真正的财产所有者。这样,由其组成的审计委员会在制定上市公司发展战略时必然难以保持精神状态最优,因此必须由处于中立地位的董事或代表中小股东利益的董事对其战略制定进行监督与评价。在以董事会为核心的审计体系中,可供选择的战略管理审计途径有:董事会直接领导内部审计部门开展战略管理审计,设立专职审计委员会开展战略管理审计以及聘请独立审计师等。战略管理审计对董事会和管理者都提出要求:管理者负责战略规划的实施,他们的任务是制定战略并将其付诸实施;董事会则是保证股东利益在公司战略中得到反映,并对战略的合理性和可操作性提出质询。

2. 战略管理审计客体和审计内容。战略管理审计委员会或外部注册会计师审计的对象是有关企业战略管理过程的全部信息及资料,它包括但不局限于公司的财务信息和资料。有效的战略审查过程要求董事会不仅应掌握战略评价的标准,而且要控制生成这些数据的信息来源。具体而言,战略管理审计的内容包括:

(1)关于战略制定基础和制定过程的审计。①审查公司战略的制定基础是否基于对公司目标、市场、环境、竞争者和内部资源等内外部环境的全面认识。审查战略目标是否符合国家宏观经济状况,是否反映市场的需求,与环境变化趋势是否保持协调,与公司内部资源的应变能力是否保持平衡。②审查公司战略层次的制定。战略一般划分为三个层次:公司层次战略、事业部层次战略和职能部门层次战略。战略管理审计应能覆盖各层次的战略管理活动,特别是公司整体层次的战略管理。战略管理过程一般划分为确定公司使命和目标、明确战略意图、分析公司内外环境以确定公司面临的机会与威胁以及公司相对于这些机会和威胁的优势与劣势(即SWOT分析)、制定并选择战略计划、实施战略与评估战略效果。

(2)关于战略类型的选择背景和选择过程的审计。战略类型大致可分为增长战略、利润战略、集中战略、转移战略和退出战略。审查增长战略是否发生在公司产品或市场发展的成长阶段,公司是否设法获取市场资源、努力融通资金、为应付更加激烈的竞争采取更有效的竞争手段;审查利润战略是否发生在公司产品或市场发展的成熟阶段,公司是否将经营重心从市场开发和筹集资金转向市场细分与资产利用;审查集中战略是否发生在公司产品或市场发展成熟阶段及开始衰退阶段,公司是否开始稳妥地缩小经营规模、减少投资,把战略重点集中于具有最大优势的细分市场上;审查转移战略是否发生在公司产品和市场的衰退时期,公司是否考虑改善原战略的执行方法,或考虑重新制定战略方案;审查退出战略是否发生在公司万不得已时,公司是否削减费用、减少资金投放、削减产品生产等。

(3)关于战略实施过程的审计。首先,应判断各职能部门是否制定了与上市公司发展战略相适应的分战略。其次,检查上市公司内部是否存在灵活的沟通机制,能否保证各职能战

略之间的相互支持;实施过程中各种信息的传递是否畅通,能否将相关信息迅速反馈给战略制定者。再次,审查战略实施过程是否沿着制定战略总目标、分解战略具体目标、评价和选择战略方案、制定年度目标和财务策略、配置资源、度量和评价业绩的方向进行。最后,审查战略实施的规划、方法、组织保证及控制和报告系统是否健全并顺利实施。

(4)关于战略实施结果的审计。审查增长战略是否带来公司市场份额的增加,是否提高了公司在行业或市场上的地位。审查利润战略是否带来公司现有资源和经济效益的增长,使利润最大化。审查集中战略是否带来了公司重新安排生产经营规模的力量,以提高短期盈利和长期效益。审查转变战略是否控制或扭转了公司的衰退局面。审查退出战略是否使公司谨慎退出市场并最大限度地收回投资。

3. 战略管理审计的职能。战略管理审计的职能是分析、评价与监督。评价与监督是审计的基本职能,通过战略管理审计,应能得出公司战略选择合理性和战略实施有效性的评价结果,并监督有关责任人对与战略管理有关的受托责任的履行。之所以将分析也列入战略管理审计的职能,是因为战略分析对于战略管理审计有着特殊的重要性,它是战略管理审计的核心环节,准确地进行战略分析是进行战略评价和战略监督的前提。

4. 战略管理审计的学科属性。战略管理活动是公司内部最高层次的管理活动,也是最为重要的管理活动,对于战略管理的审计自然应纳入管理审计的范围。同时,由于绩效审计是审计发展的高级阶段,也是管理审计的一部分,战略管理又是公司经营和管理活动绩效的最重要的决定因素,战略管理审计因此又可归类于绩效审计。

5. 战略管理审计实施的影响因素。首先,应从完善公司治理结构方面加强独立董事独立性的制度建设。独立董事的独立性必须通过制度的安排来使保持独立董事独立性的力量达到一种均衡。其中,必须解决好独立董事的激励问题,否则独立董事就会为了增加自己的效用而产生与管理者共谋的机会主义倾向。其次,董事会成员要专业化,并且要明确各自的职责。在组建董事会时,要考虑各成员的特长,使其在专业上得到合理的配置。同时,可在董事会下设战略管理审计委员会,明确各独立董事之间的分工权限,增强独立董事对公司经营决策的参与程度。应对董事持有公司股份的最低数量做出规定,董事在任职期间不得转让其股份。

三、战略管理审计评价指标体系的构建

有必要借鉴平衡计分卡思想,构建一套面向顾客需求,基于价值最大化和企业战略管理审计的评价系统。

1. 设置财务评价指标体系。在原有的财务评价指标(如经营利润、资本报酬率、销售增长率、现金流量、投资报酬率等)基础上,适当增加如下指标:①投资的现金回报率(CFROI): $CFROI = \text{投资的净现值} / \text{投资额}$ 。②全部股东投资回报(TSR): $TSR = (\text{股利} + \text{资本利得}) / \text{公司年初市场价值}$ 。③年度经济增加值(EVA): $EVA = \text{股东投资收益} - \text{投资成本}$ 。④账面投资回报率(ROI): $ROI = \text{利润} / \text{投资额} = \text{利润} / \text{销售收}$

入 \times 销售收入/总资产 \times 总资产/投资额。⑤市场价值增加值(MVA): $MVA = \text{全部资产的市场价值} - \text{股东和债权人之间投入的资本额}$ 。

2. 设置顾客评价指标体系。顾客类绩效指标的确认与计量要与企业的市场营销策略有机结合,真正体现和反映以顾客为中心的企业的市场状况,指标可设计为包括衡量客户满意程度、市场占有率、产品退货率、产品保修天数、市场份额、客户保持及客户忠诚、客户获利能力、企业在其目标市场吸引并保持客户份额的价值目标。

3. 设置内部经营过程评价指标体系。内部经营指标有产品制造周期、产品设计水平、工艺改造能力、生产能力利用率、安全生产率、存货周转率等。每一指标都反映企业创造价值活动的能力以及对财务结果可能的影响。

4. 设置学习和成长方面评价指标体系。学习和成长方面可由以下指标来衡量,如员工满意程度、员工活动率、员工知识水平、员工培训次数、培训费比率、雇员保持、雇员生产率、战略工作覆盖率、新产品开发能力、研究开发费增长率、信息系统更新程度等。

5. 设置内部控制体系分析指标。内部控制体系分析主要是通过通过对企业管理控制体系的诊断性调研,确定内部的财务指标与均衡发展指标体系,为基于目标管理的绩效平台建设做好铺垫,对企业内部管理控制流程进行分解,结合企业的业务运作体系,对各岗位的岗位说明书与目标责任说明书体系进行调研,分别对企业的高中层管理人员、基层员工进行调研与分析。同时,对薪酬管理、职务进阶机制与人力资源梯队的匹配性进行分析,对知识管理机制进行梳理,明晰企业员工的充沛性与梯队性,掌握企业显性与隐性知识产生、传播、扩散、管理的自然机制。

6. 设置业务运作体系分析指标。业务运作体系是企业内部应变市场动态,切合相应的业务模式所形成的业务管理体系,具体内容包括如何有效分解市场需求,合理确立企业的人力资源管理程序,明晰内部工作流程,建立跨部门团队及管理机制,建立合理的组织结构体系与决策、授权体系,在企业内部通过对业务的分解与协调,有效组织内部的生产及采购系统,制造出市场需要的产品,并通过特定渠道将其传递出去,以实现价值链中企业可能获取的利润。

7. 设置信息系统评价指标。随着信息技术在财务会计、管理领域应用程度的不断提高,信息系统设置的完善程度直接影响到战略管理审计的实施效果。因此,有必要设置战略管理审计信息系统评价指标。

主要参考文献

1. 廖洪,陈波.企业战略审计研究的回顾与展望:一个综述.审计研究,2005;2
2. 梅丹.浅谈公司战略审计.审计与经济研究,2004;5
3. 余玉茜,黄兵海.我国上市公司战略审计初探.财会月刊(A),2004;3
4. 贝洪俊.基于战略的企业绩效审计模式.审计与经济研究,2004;5