

对内部审计职能的认识

西南财经大学 王思佳 刘莹

内部审计的发展经历了财务审计阶段、经营审计阶段、管理审计阶段和风险审计阶段，风险审计阶段即现代内部审计阶段。在内部审计发展的每个阶段，内部审计的职能都有所不同。在风险审计阶段，学术界和实务界对内部审计职能的认识仍然存在着冲突。笔者认为，内部审计的职能包括监督和咨询两项职能，监督是核心职能，监督和咨询虽不可替代但仍存在相互兼容的地方。

一、内部审计的核心职能是监督职能

监督职能是指内部审计人员对公司的管理活动和具体业务活动进行自上而下的监控，判断组织行为的效果、效率以及经济性并最终形成结论的过程。纵观内部审计发展的各个阶段，监督始终是内部审计的核心职能。在财务审计阶段，内部审计人负责向低层管理人员报告，内部审计的监督职能初现端倪。在经营审计阶段，内部审计成为组织实施控制的途径之一，同时内部审计又用来衡量、评价其他控制的有效性，体现了审计较高层次的监督活动。在管理审计阶段和风险审计阶段，有关内部审计职能的认识不断深入与拓展，国际内部审计师协会（IIA）在《内部审计实务标准——专业实务框架》中，将内部审计的活动概括为确认和咨询两项，并将内部审计定义为内部审计师在对证据进行客观评价后，对程序、系统或其他事项出具独立的意见或结论。该定义与本文所认同的监督的内涵一致。可见，监督职能是内部审计的核心职能，在内部审计发展的任何阶段都无法摒弃。

内部审计通过“了解”和“评价”两项活动来实现监督职能。“了解”的主要活动是内部审计人员通过测试，及时发现经营管理中的薄弱环节，分析内部控制系统在实际业务活动中的执行情况，查明各项控制措施是否真实存在，是否得到实施。内部审计通过“了解”，可以对被审计对象形成定性或定量的判断。内部审计人员在认识被审计对象的基础上要判断组织行为总体的效果、效率以及经济性并形成结论，这就是“评价”活动。评价活动是定性的判断，是对被审计对象履行受托责任的行为和结果进行评价，评价的主要活动是对内部控制是否发挥应有的控制作用、是否取得应有的管理效果进行总结。在此基础上，内部审计师针对了解到的企业局部甚至整体的显现与潜在的风险，向管理层提供内部审计报告。

二、咨询职能是内部审计职能之一

对于“咨询”是否可成为内部审计的职能，学术界和实务界仍然存在争议。1996年6月，IIA审议并通过了内部审计新定义和专业实务框架（PPF）。PPF的目的是将内部审计的各种

指南以一种可以及时对其进行修订的方式组织起来。IIA这样定义“咨询”：提供建议及相关客户服务活动，这种服务的性质与范围是与客户协商确定的，目的是在内部审计师不承担管理层职责的前提下，增加价值并改善组织的治理、风险以及控制过程，例如顾问、建议、协调、培训等。IIA将咨询职能囊括在内部审计的定义中，这表示，IIA认为咨询是内部审计职能的重要组成部分。

另外，内部审计履行咨询职能有其必然性。①组织的生存和发展需要咨询。随着企业规模和经营范围的扩大，以及组织所从事业务的复杂化，经营管理者由于自身知识、技能以及精力等方面的限制，急需通过咨询来应对这些变化。②内部审计有提供咨询服务的天然优势。内部审计人员在执行日常工作的过程中，对组织内部情况有深入了解，方便其提供咨询服务。③内部审计提供咨询服务有成本优势。对于经营管理者而言，利用内部提供咨询服务的成本要低于从外部获取咨询服务的成本，向内部审计人员获取咨询服务不仅便捷，而且可以降低商业秘密外泄的风险。④将咨询纳入内部审计职能是风险管理发展的需要。现代内部审计更关注组织治理框架中的风险发现与风险管理，关注管理者及其管理经营行为可能出现的风险，关注组织的决策风险与经营风险。咨询职能是内部审计发展阶段的产物，它使内部审计实现了由管理审计向风险测评的转变，这使内部审计的职能更具前瞻性、咨询性。

三、监督职能和咨询职能不可替代，但存在兼容性

1. 监督职能与咨询职能不可替代。由于内部审计的监督职能和咨询职能在实现过程中的地位不同，两者的不可替代性是显而易见的。内部审计在履行监督职能时，其地位和外部审计一样体现在三角关系中（见图1），即：①直接参与程序、系统或其他事项的人员或团体——过程当事人；②进行评估的人员或团体——内部审计师；③使用评估结果的人员或团体——使用者。而内部审计在履行咨询职能时，其地位体现在二维关系中（见图2），即：①提供建议的人员或团体——内部审计师；②征求并接受建议的人员或团体——业务客户。

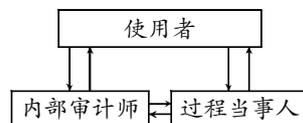


图1

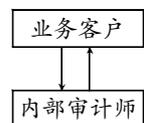


图2

监督职能是内部审计最主要的职能，是内部审计师必须

我国养老保险绩效审计初探

上海理工大学管理学院 宋良荣(教授) 朱英梅

养老保险的绩效审计是由独立的审计机关和审计人员依照国家法律规定和人们认知的共同标准,对有关部门配置、管理和利用养老保险金的合理性、有效性、科学性进行审查、分析和评价,并发表审计意见。养老保险的绩效审计是公共财政体制下政府管理养老保险的间接监管方式和手段,是完善公共财政特别是深化社会保障改革、强化政府效益观念和责任意识的客观要求。笔者拟对养老保险绩效审计的目标、评价体系和一般审计方法作些探讨。

一、养老保险绩效审计的目标

审计目标直接影响着审计的范围、内容、所需证据的类型、审计方法与技术手段,以及审计结论的表达方式和最终的处理结果。绩效审计由于其审计项目呈现出多样化的特征,因此没有统一的目标。一般来说,绩效审计的目标主要是围绕经济性、效率性、效果性来确定的,即所谓的“3E”审计。

经济性是指对一项活动在保证其质量的前提下,将其资源消耗量降到最低。就养老保险而言,经济性目标主要是指审计养老保险是否实现保值增值。因为社会保险管理机构的管理服务费是从养老保险基金中提取的,所以养老保险绩效审计的经济性目标还包括审计管理费的提取是否存在浪费。

效率性是指产品、服务或其他形式的产出与其消耗资源的关系。一项有效率的活动应该是在保证质量的前提下,以一定的投入实现最大的产出或实现一定的产出使用最小的投

入。养老保险绩效审计的效率性目标主要是看养老保险的覆盖范围是否广泛,是否实现“老有所养”。

效果性是指既定目标的实现程度,以及一项活动的实际效果与预期效果的关系。也就是说,养老保险绩效审计的效果性目标是与有关公共管理部门管理使用养老保险金要实现的目标联系在一起的,主要有:①是否既保障了退休职工的基本生活又没有影响到在职职工的积极性;②是否做到对各类企业和劳动者统一制度、统一标准、统一管理和统一调剂使用养老保险基金;③社会统筹账户与个人账户管理是否严格;④是否多渠道筹措养老保险基金;⑤养老保险金的发放是否及时、足额。

二、养老保险绩效审计评价体系的框架设计

1. 养老保险绩效评价的制度规范。评价制度是评价行为应遵守的规范,是开展评价工作的依据。首先,要加快养老保险绩效管理的法制化建设步伐,在《预算法》、《审计法》、《劳动法》和《社会保障法》等法律中增加绩效管理的条款,通过强化养老保险绩效的法律地位,加强政府绩效管理的约束力。其次,各级人大要重视对政府养老保险的审查,不仅要进行合规、合理、合法性审查,而且要对绩效结果进行审查。再次,要研究制定《养老保险绩效评价准则》、《养老保险绩效评价办法》、《养老保险绩效评价指标设置及标准》、《养老保险绩效评价结果应用》等制度和办法。最后,要建立财政、劳动保障、社会保障基金管理机构以及审计监督机构、社会中介机构在绩

履行的义务,因此监督职能带有强制性;而咨询职能则是内部审计发展阶段的产物,是应管理层的需要而产生的,因此咨询职能具有可选择性。关于监督,内部审计人员要对监督的后果负责;对于咨询,内部审计人员只需要保证咨询产生过程的合理性以及咨询建议的质量,但对于咨询需求方是否采纳咨询建议以及咨询需求方应用咨询建议而产生的结果则不承担责任。因此,监督职能和咨询职能是不可替代的。

2. 监督职能和咨询职能存在兼容性。

(1) 监督职能和咨询职能的服务对象一致。两者的服务对象都是公司内部,这是连接监督和咨询职能的纽带,同时也决定了监督职能和咨询职能虽然有不可替代性但并不是相互排斥的。

(2) 咨询职能利用了执行监督职能时所获取的信息。内部审计人员在履行监督职能时,对被审计对象形成了较为全面的认识,为其提供咨询服务奠定了良好的认知基础。信息优势

和地位优势是内部审计人员提供咨询服务的前提,正如 IIA 的《内部审计实务标准——专业实务框架》中所提出的:内部审计人员利用这样的便利,使多数的审计服务既包含确认活动,也包含咨询(建议)活动;在有些情形下,可能比较适合开展将咨询和确认服务合为一体的“合并”业务。“由于内部审计师的背景和经验,以及他们对风险管理、发展和实施战略的调查,内部审计应当是这一项目(即咨询)最理想的参与者。”(《索耶内部审计学——现代内部审计实务》)

(3) 咨询的过程和结果要受到监督。对咨询过程的监督可以保证内部审计的独立性和客观性不受侵害,保护内部审计的质量。如果咨询的作用能有效发挥,是对原本未将咨询纳入内部审计职能范围观点的有力反击,而监督工作最终将促进内部审计咨询职能的发展。在对咨询的过程进行监督的同时,咨询的结果也要受到监督。由于咨询本身不具备强制性,对咨询结果的监督可以为咨询服务提供质量保证。○