刍议内部审计向管理审计方向发展

重庆大学科技企业集团　**李嘉明**(教授)　重庆大学经济与工商管理学院　**刘君芳**

【**摘要**】本文在总结已有成果的基础上,分析了开展管理审计对内部审计权威性、内部审计目的、内部审计工作的复杂程度、内部审计的质量控制的影响和要求,并对发展我国企业内部审计提出了相关建议。

【**关键词**】管理审计　内部审计　建议

一、管理审计对内部审计的影响

管理审计是内部审计的必然发展方向,但其在我国的发展仍相当滞后。加入WTO后,我国的对外开放程度进一步加大,企业国际化进程加快,我国的内部审计也得到了飞速发展,并且在管理审计的思路下进行了许多尝试。根据管理审计的特点,内部审计将在以下几方面进一步发展以满足开展管理审计的需要。

1. 内部审计的地位提升,其职能由查错防弊向评价、建议、管理、决策等方面发展。管理审计的有效开展离不开内部审计地位的提高,其主要体现在内部审计独立性增强、对内部审计师及内部审计工作的期望有所改变、内部审计处罚权等几个方面。管理审计的开展需要内部审计职业化,这是因为内部审计职业化有利于吸引优秀人才的加入,也有利于内部审计的规范化发展,从而为开展管理审计提供人员保障。

管理审计的开展需要内部审计部门独立于企业内部其他经营管理部门,从最早内部审计部门从属于财务部门,到现在审计委员会制度的实施,内部审计的独立性得到了极大的提高。从西方的经验看,在开展管理审计的情况下,内部审计部门更多地成为企业培养高级管理人员的平台。

内部审计参与公司风险管理,进行内部控制制度的评审。内部审计对内部控制的评审包括控制环境、风险管理、控制活动、信息与沟通和监督五个方面。风险管理是目前最具有挑战性的管理内容之一,这对内部审计人员提出了更高的要求。它要求相关人员不仅要具有良好的专业素质,而且要具有对复杂环境的洞察能力和减少环境复杂性的能力。这样使得管理审计工作将比传统内部审计工作更具风险性。当然,更高的地位也使内部审计具有更强的抗风险能力。

2. 内部审计将以增加组织的价值为目的,由主要为事后审计向事前、事中、事后审计发展。内部审计将以增加组织价值为目的,这其实也就是管理审计的目的。内部审计工作不再仅仅报告缺陷,而将由合规性评价发展为真实性、完全性及效益性评价。在公司治理中强调内部审计的重要作用,利用其作用更有效地推动公司治理。

现在,增加组织的价值、实现组织的目标,已经成为了内部审计的一个目标,这是一个巨大的进步,具有深远的意义。在增加组织价值、实现组织目标的目的下,利用管理审计,使审计人员参与到公司治理与风险管理中,帮助组织发现并评价重要的风险因素,促进组织改进风险管理体系,评价并改进公司的治理程序,为公司的治理做贡献,同时继续保持对控制效率和效果的评价作用,帮助公司实现有效的控制。将增加组织价值、实现组织目标作为内部审计的目的,会带来审计工作的总目标、具体目标和审计程序的巨大变革,这在理论与实务上都是一种挑战。但是管理审计对促进组织目标实现只能起到间接的作用,要达到增加组织价值的目标,还要依靠外部环境与其他部门的配合。

参与企业管理和增加组织价值是事前、事中、事后审计的目标。这就要求内部审计人员必须密切关注组织经营行为,必要时还要进行后续审计。从决策的制定一直到执行情况的反馈都要求内部审计的参与,这是管理审计的重要特征。事后审计的局限性越来越明显,审计研究出现了针对事前、事中、事后审计的探讨。内部审计由于对组织内部熟悉、与部门联系便利,比国家审计与独立审计在开展工作方面具有更多优越性。

3. 内部审计工作复杂程度提高,由单独实施向内外结合发展。管理审计的工作复杂程度高,呈多元化特点,主要是涉及目标与业务具有多元化特征。在多元目标的审计工作中,公司的无形资产与有形资产并重、人力资本与物力资本并重、报表数据与表外项目并重等。内部审计对公司的评价将成为一个多角度的立体评价。在多元业务的审计工作下,不但包括经济效益审计、离任经济责任审计,还包括环境审计、社会责任审计、任期经济责任审计、特殊事项审计等。这样使得内部审计与企业管理的联系更加密切,同时也造成审计内容多元化、审计人员复杂化与审计环境多样化,提高了对内部审计的要求。

由于工作复杂性的提高,内部审计呈现出内外结合的发展趋势,即内部审计外部化、内部效益与外部效益并重。内部审计外部化也被称为内部审计外包。外包的优点有很多,如可以改善内部审计人员的独立性、提高内部审计的成本收益率、减少公司管理层的压力等。但是外包的缺点也很明显,如外包审计人员不熟悉企业的情况、内部审计丧失主动性和前瞻性,还可能影响到外部审计的独立性等。

与利用外部资源相对应,内部审计的工作范围也在向外

扩展。为了实现经济的可持续发展,企业的经营活动应受到社会的制约,必须以不危害社会利益并促进社会利益的实现为前提,而且企业应承担更多的社会责任,如维护社会公众利益、保护生态平衡、防止公害污染、支持发展社区文化教育事业等。

社会已经越来越重视企业内部效益与外部效益的有机统一。不单外部审计负有监督的责任,内部审计在参与企业管理的同时,也开始介入这方面的工作。

4. 内部审计的质量控制与风险意识进一步强化。从科学决策的角度来看,公司治理不仅需要一套完备有效的公司治理结构,更需要一套超越结构的治理机制。如对股东的权力、董事会的责任、监事会的责任、审计委员会的责任、信息披露的透明度、质量控制、社会效益的规定等。其中质量控制应是经理层关注的重要内容,而质量控制对不同的工作部门来说具有不同的含义,从广义上说它是一切工作要达到预定目标所必须遵守的规则和条件。从这个意义上说,内部审计质量控制应是公司治理机制的重要内容。所以内部审计质量控制是内部审计机构为了确保审计质量符合内部审计准则的要求而建立和实施的控制政策和程序的总称。建立健全内部审计质量控制准则以完善内部审计职业规范体系是管理审计发展必须解决的问题。

内部审计的相对独立性、内部审计对象和内容的复杂性以及质量控制制度不完善等使得内部审计在风险防范方面的任务非常艰巨。这些任务包括建立良好的审计环境、法律法规的完善、内部审计人员素质的提高等。在管理审计的理论探讨中已经出现了将在独立审计中广泛应用的风险基础(导向)审计引入内部审计的研究。在实务中,越来越多的风险评估技术也在内部审计中得到应用,使得管理审计的抗风险能力高于传统的财务审计。

二、内部审计工作改进建议

由于内部审计向管理审计方向发展,并以增加组织价值为目的,这将极大地提升内部审计的作用与价值。但是管理审计在实施过程中还存在一定的滞后性,与内部审计工作的现实情况存在一定的冲突。

1. 与企业管理层的联系方面。内部审计部门与公司管理层的联系问题一直不能得到很好的解决。传统财务审计的监督、防弊、鉴证职能,要求内部审计部门与公司管理层之间的联系越少越好;而管理审计的参与企业管理职能,要求它们之间的联系必须加强。这个冲突其实是由不断发展的内部审计与落后的现有审计体制之间的矛盾引起的。只有打破现有体制,提高内部审计的地位,使其可以相对管理部门获得一定的独立性,然后在独立的基础上与管理部门展开工作,才能化解矛盾。

2. 内部审计权威性方面。内部审计的权威性提高与随之而来的风险之间的冲突主要体现在内部审计是否应该具有处罚权上。我国的审计机构是没有处罚权的。审计一般通过揭露问题来维持其权威性,其实质已具备了处罚权的效果。由于内部审计与国家审计、独立审计相比,其独立性最差,所以内部审计的权威性也相对较差。由于管理审计能广泛而深入地参与到公司治理中去,具有一定的权威性,其审计结论也具有较强的震慑性,因此会使内部审计受到企业经营风险的影响,从而加大其审计风险。

在实际工作中,大部分企业与单位的内部审计部门是不具有处罚权的。而且各单位对处罚权的态度也不一致,归根到底这是由于目前的内部审计发展处于过渡期,其职能没有完全转变为管理,因此只有真正实现向管理审计的转变,才能使内部审计不但拥有较高的权威性,同时也具备较强的抗风险能力。

3. 对组织活动的影响方面。内部审计工作量的增减会对经营活动带来影响。内部审计职能的复杂化、工作的繁重化,导致内部审计的工作量增加必然带来内部审计工作时间的延长,这就要求企业各部门给予更多的配合。内部审计增加组织价值的目标,要求审计时尽量减少对组织活动的影响。这是由对内部审计的要求不断提高与内部审计自身发展缓慢造成的。

解决的办法有:充分利用计算机技术提高审计工作效率;将财务审计与管理审计分开;管理审计可以通过公司治理结构的调整,改善部门之间的联系来提高效率、减少对组织的负面影响等。

上面的冲突或矛盾归根到底是管理审计应该在多大程度上参与企业管理的问题,具体就是:在广度上,内部审计将对企业哪些部门进行监督,对企业哪些活动进行监督;在深度上,管理审计将深入到企业管理活动的哪一层面,管理审计将对公司治理造成何种影响等问题。这将是一个系统且复杂的研究课题。同时在实际工作中可能存在一些误区,如对内部审计要求过高使管理审计职能越位,内部审计工作完全外包,忽略增加组织价值的目的等。根据以上分析,笔者对内部审计的发展提出以下建议:

(1)建立健全内部审计机构。即建立健全审计委员会制度。审计委员会下设审计部,负责企业的内部审计等工作。利用董事会保证审计委员会的权威性,利用监事会制衡董事会,这样可使内部审计的地位与独立性提高。

(2)提高内部审计人员层次。以管理审计的要求,进行内部审计人员设置及岗位责任制度设计。同时提高内部审计人员的行政级别,提高内部审计参与企业管理的程度。

(3)恰当情况下实行内部审计外包。对企业非核心部分业务与管理的内部审计工作以及大部分的财务审计工作可以进行外包。这样不仅可以降低内部审计的工作强度,而且可以使内部审计资源达到优化配置,从而促进管理审计的开展。

(4)适时地进行内部审计工作职责分工。即将定期的财务审计与实时的管理审计工作分开:对财务审计可以进行部分或全部外包;管理审计要在企业管理过程中从方案提出阶段开始一直跟踪,通过管理部门的不断反馈、积极互动来对企业管理的完善提出建议。

主要参考文献

①坎吉姆,辛格顿.李海风,李媛媛译.管理审计职能:公司审计部门程序指南.北京:清华大学出版社,2004

②刘实.企业内部审计论——基于管理学视角的理论思考.北京:中国时代经济出版社,2005