

论内部审计与管理控制的协调

张先治 孙文刚

(东北财经大学财务与会计研究中心 116025)

【摘要】 管理控制是管理者影响组织中其他成员以实现组织战略的过程,是企业内部控制的重要组成部分。在管理控制与内部审计共同发展的进程中,管理控制推动了内部审计的演进,内部审计促进了管理控制的不断完善,二者通过相互的推动作用已经耦合在一起。因而,协调我国企业内部控制与管理控制的关系,是当前我国推动内部审计实现跨越式发展的现实选择。本文在论证管理控制及与内部审计关系的基础上,从历史和现实的角度对内部审计与管理控制的协调进行了研究。

【关键词】 内部审计 管理控制 协调

一、引言

自 1983 年国务院一些部委和国有大中型企业陆续建立内审机构、实施内审监督至今,我国内部审计工作蓬勃发展,在维护经济秩序、建立和健全社会主义市场经济体制以及加强企事业单位管理等方面取得了显著成效,发挥着越来越重要的作用。但由于我国内部审计起步较晚,产生动因和发展历程都不同于西方,因而与西方现代内部审计还存在着很大差距。西方现代内部审计自 1875 年德国克虏伯公司制定内部审计手册至今,大体经历了财务审计、管理审计和战略审计三个发展阶段。而就我国企业目前情况来看,我国内部审计基本上仍处于财务审计阶段。在市场经济充分发展的今天,内部财务审计所提供的信息量已越来越难以满足企业在经营管理中的需要。我国内部审计迫切需要由财务审计型向管理审计型转变,已是审计界所达成的共识。

对此,国家审计署审计长李金华在 2002 年全国内部审计工作会议上就曾指出“当前我国内部审计工作要将重点由事后审计向事前审计转移,改变以前单纯的财务收支审计,增加对企业风险的评估和管理方面的审计,要把眼光放在提高企业决策和风险评估方面。”如何才能推动我国内部审计在职能和方法上实现这一重大转变?我们认为,协调内部审计与管理控制的关系,将是一条行之有效的途径。

本文将首先论证管理控制及其与内部审计的关系,然后分别从历史和现实的角度对内部审计与管理控制的协调进行探讨。

二、管理控制的定位及其与内部审计的关系

随着我国社会主义市场经济体制和现代企业制度的建立,企业外部监管与内部控制协调问题越来越引起人们的重视。内部控制问题成为理论研究与实务动作中的热点问题。各种“控制”概念如雨后春笋,令人眼花缭乱。因此,为研究管理控制与内部审计的关系,首先必须明确内部控制的内涵以及管理控制与内部控制、会计控制的关系,从而为研究管理控制与审计控制,尤其是与内部审计的关系奠定基础。

(一) 管理控制及其在内部控制中的定位

根据 COSO 报告,“内部控制是由企业董事会、管理层以及其他员工为达到财务报告的可靠性、经营活动的效率和效果、相关法律法规的遵循等三个目标而提供合理保证的过程”。从内部控制目标出发,内部控制可分为内部会计控制与内部管理控制:为实现财务报告可靠性目标的控制属于内部会计控制;为实现经营活动效率和效果目标的控制属于管理控制;而法规遵循控制则是二者得以实现的保证。

关于管理控制的定义,至今尚无定论。一般认为,美国哈佛大学的罗伯特·安东尼(Robert N. An-

thony, 1998) 教授的定义最具代表性。他认为:“管理控制是管理者影响组织中其他成员以实现组织战略的过程。”这一定义说明,管理控制的主体是管理者,强调的是各级管理人员的控制;管理控制的目标是组织战略目标;管理控制对象中实现组织战略的过程,这一过程涉及一系列活动,它们包括:计划组织的行动,协调组织中各部分的活动,交流信息,评价信息,决定采取的行动,影响人们去改变其行为。因此,管理控制强调的是战略执行的控制,而战略执行过程控制是由确定标准、评价业绩、纠正偏差构成的管理控制系统。

从内部控制与管理控制的内涵,我们可以明确管理控制与内部控制、会计控制的关系,以及管理控制在内部控制中的地位。

第一,管理控制与会计控制同是企业内部控制的一个子系统。管理控制是管理者执行战略、实现目标的工具之一。如果再将这个系统以更狭义的货币化表示,则管理控制相当于管理会计中的责任会计。

第二,从内部控制目标角度看,管理控制是内部控制的最高层次。内部管理控制的效率与效果目标往往与组织目标,特别是与企业目标相一致。其他控制目标,如会计控制目标等都将服从于管理控制目标。

第三,从内部控制的手段看,管理控制比会计控制更全面。内部会计控制主要是以货币计量与报告为手段的控制,内部管理控制除运用货币计量、报告手段外,同时对组织活动采用非货币手段确定标准、评价业绩与纠正偏差。内部管理控制确保组织上下在分权与制衡的机制中能够合作协调、实现目标。

(二) 管理控制与内部审计的关系

近来,审计界出现了“审计控制”这一提法。它是“审计”与“控制”连称所形成的概念,强调的是审计的经济实质,故我们仍然可以把它简单理解为审计本身。管理控制与审计控制本来并无必然的联系,长期以来,管理控制关注于经营管理活动的效率和效果,外部审计关注于财务资料的真实性。但自从审计由账项导向审计演变为制度导向审计,二者便紧密结合在一起。审计控制要通过测试和评价内部控制来开展工作,而管理控制正是内部控制的主要成分之一。同时,管理控制也需要审计控制提供资料和线索,如审计报告、管理建议书等,以加强控制的科学性和有效性。

相对于注册会计师审计,企业内部审计因其置

身于企业之中,与管理控制的关系更为紧密。二者在共同发展的进程中,相互推动、相互依存、不断完善,内部审计逐渐融入管理控制之中,成为管理控制必不可少的环节和手段之一,管理控制也推动内部审计由财务审计阶段过渡到管理审计阶段。最高审计机关国际组织于1977年通过的《利马宣言——审计规则指南》第一节指出:“审计本身不是目的,而是控制系统不可分割的组成部分。这种控制系统的目的是要及早地揭露背离公认标准、违反原则和法令制度及违背资源管理的效率性、效果性和经济性原则的现象,以便在各种情况下尽可能及早采取改正措施,使当事人承担责任、赔偿经济损失或采取措施防止重蹈覆辙,至少也要使今后更难发生。”其中,对“资源管理的效率性、效果性和经济性原则”的审计,即是内部审计在管理控制中的应用。

三、管理控制与内部审计在发展进程中的互动作用

二十世纪以来,随着企业规模的逐步扩大、经营地点分散和经营业务的复杂,使企业高层管理人员再也不能像以前那样亲自观察和控制所有的经营活动,需要实行分权管理和多级控制,并需要对各层次管理人员加以约束和激励,管理控制便应运而生了。几乎与此同时,内部审计也正式走上历史舞台。管理控制与内部审计在目标上的先天一致性使得二者在共同发展进程中紧密联系、互相推动。

(一) 管理控制对内部审计的推动

在管理控制系统建立之后,企业各管理层的管理水平如何,经营目标能否实现,尤其是各种预算系统、经济增加值、平衡计分卡、标杆制度等管理控制工具的广泛应用,客观上需要相对独立的、具有分析能力,特别是能够分析控制系统的人员去审查、评价和报告,而内部审计人员恰好具备了这些条件。而且,与外部审计人员相比,内部审计人员还具有熟悉企业实际情况和成本低廉等优点。这样,内部审计就突破了传统的财务审计范畴,进一步深入到企业生产经营活动的广阔领域,起到了协助管理当局改善经营管理,提高经济效益的作用。由此,内部审计从财务审计阶段逐渐过渡到了管理审计阶段。因而,管理控制在内部审计发展过程中起到了直接的推动作用。在管理控制发展的不同时期,国际内部审计师协会(IIA)对内部审计所下的几个定义体现了这一演进过程。

1947年,IIA颁布的《内部审计人员职责说明》

给出了其第一个权威性的定义。“内部审计是建立在审查财务、会计和其它经营活动基础上的独立评价活动。它为管理提供保护性和建设性的服务,处理财务与会计问题,有时也涉及经营管理中的问题。”该定义表明内部审计是从会计分离出来成为一个单独的职业,仍处于财务审计阶段。而此时的管理控制正处于萌芽时期,科学管理理论、组织管理理论和控制论为管理控制提供了理论基石。

1955年,孔茨与奥唐奈合著的《管理原理》一书的出版标志着以管理控制原则为主的管理控制理论初步确立。1957年,修订后的《内部审计师职责说明》对内部审计的定义作了修改,“内部审计是建立在审查财务、会计和经营活动基础上的独立评价活动。它为管理提供服务,是一种衡量、评价其它控制有效性的管理控制。”该定义明确了为管理服务的方向,但仍然强调与财务、会计的关系,不过将经营活动与财务、会计等同视之,已经向前迈进了一大步。顺便提及,1958年,美国注册会计师协会发布的第29号审计程序公告,正式将内部控制划分为会计控制和管理控制。

六十年代是管理控制的大发展时期,安东尼、杰罗姆等学者纷纷致力于将管理控制作为一门科学来予以拓展,管理控制的书籍和文章大量涌现,系统论的引入使管理控制理论趋于成熟。1971年,IIA第二次修改了内部审计定义,“内部审计是建立在审查经营活动基础上的独立评价活动,并为管理提供服务,是一种衡量、评价其他控制的有效性的管理控制。”这次修改表明内审人员同样关心经营业务的每一个重要方面,使得内部审计的活动渗透到了企业经营管理的每一个方面。此刻,内部审计已实现由财务审计向管理审计的转变,并且内部审计与管理控制通过相互的推动作用已经耦合在一起,内部审计成为了管理控制不可或缺的一部分。

八十年代之后,随着企业竞争战略理论的兴起,管理控制的具体目标转向执行企业的战略,又推动了内部审计领域从经营业务发展扩大到企业战略的实现,促成内部审计由管理审计过渡到战略审计阶段。如1999年IIA给出了内部审计的最新定义“内部审计是旨在增加组织价值,改善组织业务而设计的具有独立性和客观性的保证和咨询活动。它通过提供系统的、规范化的方法来评价和提高风险管理、控制以及治理程序的有效性,借以协助组织实现其目的。”

可见,内部审计由财务审计发展到管理审计以

至战略审计,管理控制起到了相当大的推动作用。特别是在内部财务审计基础上发展起来的管理审计,正是以管理控制为中心的审计。IIA于1975年发布的第19号研究报告提出:“管理审计是由内部审计师对各层次管理活动进行的面向未来的、独立的和系统的评价,其目的是通过促进各种管理职能、项目目标、社会目标及员工发展的实现来增强组织的获利能力,并增进其他组织目标的实现。”管理审计评价的内容包括对管理控制制度的存在性、符合性和适当性的评价……”。如今,管理控制已经被列为国际内部审计师资格考试的必考内容的一部分。该资格考试明确要求想要成为内部审计师的人员“适应由最新的管理技巧、管理控制的原理、风险管理和内部控制所带来的职业变化和挑战。”

(二) 内部审计对管理控制的推动

在上述的管理控制推动内部审计演进过程中,内部审计也促进了管理控制的不断发展。对此,IIA的理事会前主席安东尼·里德利曾撰文宣明:“内部审计正在全球范围内参与各种机构的控制和管理……我们已经作为控制和公司管理领域的关键角色得到承认。”内部审计对管理控制的推动主要是通过以下几方面进行的:

首先,内部审计要对企业内部控制的有效性进行评价,自然包括了对管理控制的检查和评价。内部审计以其相对独立的立场和对企业经营状况的全面了解,能对管理控制的各项程序客观评判,补偏救弊,进而促进整个管理控制系统高效运营。

其次,内部审计人员通过与各部门、各层次管理者的会晤,了解经营中的实际情况,帮助解决各种问题。这样,内部审计就可以起到在上下层之间进行信息沟通的桥梁作用,从而提高管理控制系统的管理效果。

此外,管理控制系统的有效性是一个动态的过程,因为企业的经营环境在变化,企业自身在发展,管理控制系统应不断适应这种变化而相机调整。而内部审计与外部审计不同,是企业一种日常管理活动,与管理控制系统的调整在时间上可以相适应,因而内部审计对完善管理控制系统有着不可替代的作用。

转引自王光远:《管理审计理论》,中国人民大学出版社1996年版 P232—233

引自国际内部审计师协会网站, <http://www.theiia.org/>
安东尼·里德利:《内部审计——21世纪的展望》,《审计研究》1997年第1期

四、我国内部审计与管理控制的协调

西方现代内部审计发展历史已经表明,内部审计与管理控制在共同的发展过程中互相促进、相得益彰。因此,协调我国企业内部审计与管理控制的关系,将是当前我国推动内部审计实现跨越式发展的现实选择。以下,我们将从理论与实务两个方面展开探讨二者的协调问题。

(一) 内部审计与管理控制理论协调

1. 目标协调

内部审计目标是内部审计行为的出发点,是内部审计活动所要达到的理想境地或状态。内部审计目标在理论上应与管理控制的目标相一致,都是服务于企业的总目标。根据1995年颁布的《审计署关于内部审计工作的规定》第2条,目前我国企业内部审计的目标可以归纳为:维护企业财产的安全性、财务收支的合法性和会计信息的可靠性。这一目标在内部审计发展的初级阶段是必然的,无可厚非的,但这些毕竟属于企业管理中的较低层次,与实现企业价值最大化的目标有很大的差距。通过内部审计目标与管理控制目标相协调,可以使我国企业内部审计目标重新定位于“为期增加价值和提高企业的运作效率”。具体而言,就是帮助管理当局改善经营管理,审查企业的业务活动是否与管理当局的总目标以及分解后的各个较为具体的管理目标相一致。这里还需要明确的是,内部审计的目标只是帮助管理当局改善经营管理,本质上属于建议性的,而不是管理性的,否则就会影响到内部审计的独立性。

2. 职能协调

内部审计的职能是内部审计在企业运营中应发挥的作用。当前,我国企业内部审计的主要职能仍是监督职能,如《审计署关于内部审计工作的规定》第4条明确提出,内部审计的职能是“对本单位及下属单位的财政、财务收支及其经济效益进行内部审计监督,独立行使内部审计监督权。”这一方面是由我国内部审计的发展阶段决定的,同时也是因为我国内部审计的产生和发展受到政府审计的巨大影响,使内部审计职能成为政府审计职能的延伸。然而,现代内部审计的另一重要职能——服务职能在我国企业中也就难以得到体现。所谓服务职能,就是运用内部审计的现代技术和手段,剖析企业生产经营中存在的薄弱环节,帮助管理当局建立和完善各项管理制度,为企业在市场竞争和生存发展提供咨询服务。通过与管理控制的控制职能相协调,企

业可以重新确立以管理控制为主、内部审计为辅的地位关系,使内部审计在履行好监督职能的同时,树立起为管理当局服务的意识。由此,内部审计的作用可以得到更广泛地发挥,更可以使企业管理当局发自内心地认可内部审计存在的必要性。

(二) 内部审计与管理控制实务协调

1. 工作范围协调

在协调之后的目标指引下,内部审计的领域就可从财务会计资料的真实可靠,扩大到管理组织的有效性、管理制度的科学性、管理过程的效益性;内部审计的对象就可从历史性会计数据,扩大到现在和将来的业务活动。具体而言,内部审计工作范围将扩大到:评价企业组织结构,以确保其健全性、与企业目标的一致性,并能最有效地利用所有员工和其他资源;评价计划和控制方面的管理制度,以确保其充分性和可理解性,并能被连续地运用;评价管理控制的技术,如预算控制和标准成本,以确保各种数据资料能适时、适当地传输给各层管理者并遵照执行;评价各层管理者的业绩,企业总体目标及分解后各个具体目标是否实现;评价组织的目标和方针,以判断其是否与企业战略相一致,并能够得以实现。对于这些内部审计工作的新内容,各层管理人员要予以充分理解并积极配合。

2. 技术和方法协调

内部审计工作范围的扩大,必然要求内部审计人员熟悉管理控制的制度和办法。这样,内部审计人员就不再只限于运用会计技术,而要学习并掌握各种管理控制技术,如责任中心的设置、各种预算的编制、转移价格的选择、长短期激励计划,甚至于经济增加值、平衡计分卡、适时制等国内即将展开的管理控制技术。此外,内部审计人员不仅要掌握观察法、盘点法、分析性复核法等传统的财务审计方法,还要熟悉管理控制系统图法和调查表法等管理控制评价方法。其中,管理控制系统图法,是内部审计人员根据企业政策、行业公报、政府法规以及自身的知识和经验,将企业管理控制系统的组织情况、管理职能结构情况、管理信息传递情况等绘制成理想的控制系统图,再与企业实际设置的情况进行对照,从中找出薄弱环节,分析可能产生的问题和隐患。调查表法,是将有关管理上的问题设计成若干调查表,采取问卷调查式调查法,调查一定比例的职能部门和人员,取得相关分析的证据。由此可见,内部审计范围的扩大对未来的内部审计师的知识结构和技能将提出越来越高的要求。

3. 组织协调

内部审计组织机构是内部审计工作的基础,科学、有效的内部审计组织机构是内部审计发挥作用的关键。在内部审计领域扩大到经营管理活动的效率和效果之后,势必要求内部审计机构具有更高的独立性和权威性。我国现阶段的内部审计机构的设置有多种模式,有的在董事会下设审计委员会,并在行政系统设置审计机构,保持双重关系;有的设在监事会或董事会下;有的隶属于总会计师或总经理;有的隶属于纪检监察部门;有的甚至附属于财务会计部门。相对而言,董事会下设审计委员会,并在行政系统设置审计机构是最为理想的模式。对于未采用公司制的企业,则应使内部审计机构隶属于企业最高的领导者,至少也要独立于被审计的各管理职能部门。此外,遵照 IIA 发布的《内部审计实务标准》第 230 条的规定“应保证内部审计工作是在适当的监督之下进行的”,内部审计机构较高的独立性也为各职能部门对内部审计人员的工作情况进行监督创造了条件。

五、结语

随着内部审计由内部财务审计向内部管理审计及战略审计的发展,管理控制与内部审计的关系日益密切。一方面,内部管理审计及战略审计是一个完善内部管理控制系统必不可少的组成部分;另一方面,管理控制系统为内部审计指明了方向与目标。因此,加强内部审计与管理控制的协调是我国目前内部审计及管理控制工作的重点与关键。

在西方内部审计与管理控制发展的进程中,管理控制推动了内部审计的演进,内部审计促进了管理控制的不断完善。它山之石,可以攻玉。当前,我国内部审计与管理控制都面临着难得的发展机遇。我们相信,协调我国企业的内部审计与管理控制的关系,对于促进我国内部审计角色的转变,提高企业

管理控制水平,必将发挥直接而有效的作用。

内部审计与管理控制的协调应从理论与实务两方面进行。理论的协调关键在于内部审计与管理控制目标协调,以及内部审计与管理控制职能转换,实务的协调则应从组织、技术、内容三方面进行协调。至于协调的方式,我们认为,除了企业负责人的重视及加强对内部审计人员的培训外,以内部审计法规的形式(如正在起草中的《中国内部审计准则》和《中国内部审计条例》等)予以确认并加以推广将是最佳的途径。

最后,还应当明确,我国的内部审计与管理控制无论在理论上还是实务上都处于发展时期,对二者之间的理论协调与实务协调的研究都将任重而道远。

主要参考文献

- 何基明,2001,“国企管理控制初探”,《上海会计》第 9 期
贺松泉,2000,“浅析国营企业的管理审计问题”,《审计研究》第 1 期
洪剑峭,1998,“企业分权管理和控制”,《经济研究》第 2 期
王光远,2002,“管理控制与内部受托责任审计”,《财会月刊》第 5 期
余玉苗,2000,“20 世纪西方内部审计发展述评”,《经济评论》第 6 期
张建军,1997,“现代内部审计发展的方向——参与管理”,《审计研究》第 6 期
张以宽,2001,“研究内部审计理论,促进内部审计发展”,《审计理论与实践》第 8 期
Peter Lorange and Michael S Scott Morton. A Framework for Management Control Systems, Sloan Management Review, Fall. 1974.
Robert N Anthony. MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS, Ninth Edition, GRAW - HILL. 1998.
Robert Simons. Control in an Age of empowerment, HARVARD BUSINESS REVIEW March - April. 1995.
<http://account.jscj.com/jscj/041.htm>