

# 基于自省机制作用的两类导向性审计 活动冲突及均衡研究

李 昆,李乾文

(南京审计学院 工商管理学院,江苏 南京 211815)

**[摘要]**受制于既定审计资源的约束,企业内审赖以获取动态能力资源的自省机制造成管理审计与传统合规审计之间的机制性冲突,导致现代内审存在导向选择困惑,从而降低了审计的质量与效率。从两类导向性审计的资源及制度相互约束效应、两类审计活动的战略性均衡配置等方面进行分析,得到一系列有助于促进现代内审机制优化、增进内审价值与效率的研究建议。

**[关键词]**管理审计;合规审计;绩效审计;内部审计质量;鉴证性审计;咨询性审计;财务责任审计;审计冲突

**[中图分类号]**F239.43 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2015)04-0050-08

## 一、引言

在以互联网经济为标志的后工业化时期,企业组织面对着快速变化、动荡复杂的外部环境。后金融危机时期以来,企业必须具有调整、再造核心资源与关键能力的动态能力以适应环境变化,从而持续获得竞争优势<sup>[1]</sup>。环境的多变性、治理的复杂性激发并推动了企业组织审计的变革与创新,审计活动信息不再只是基于鉴证性导向的监督与控制,而是包含信息成因及环境分析、信息关联效应评估、信息内含风险与机会识别等复杂的学习内容。由于存在“审计决定审计数据”的客观事实,以上的学习机制必须具有对审计机制自身进行审视的能力<sup>[2]</sup>,即通过运用“审计审计的动态能力”调整、优化审计机制,使之适应组织战略及治理的现实需求。传统以财务审计为主导的鉴证型审计正趋向于学习型或咨询型审计,内嵌于审计活动中的自省机制(审计审计的动态能力)已成为现代内审的关键特征,自省机制是企业内部审计获得动态能力的源泉,同时也是合规审计与管理审计相互作用、冲突或寻求均衡的主要原因。

## 二、文献综述

关于两类审计冲突及均衡问题的研究并不少见,Emiliano 发现审计委员会里的内部董事削弱了审计工作的独立性,内部董事更希望审计成为服务于效率和价值的管理工具,但现实中确认型审计仍旧是内审工作的主要职能<sup>[3]</sup>,这可能对组织增进运营效率和财务绩效具有负面作用<sup>[2]</sup>。Birkett 则认为内审只有为企业带来和创造价值,让公司管理层、董事会以及其他利益相关者了解其工作的重要性,才能维持和提高自身的职能地位,价值问题将会取代独立性问题来支配内审工作<sup>[4-5]</sup>。他们的研究揭示了合规审计与管理审计背后的利益博弈,展现了两类审计之间的冲突。杨时展认为财务责任审计与受托管理责任审计是组织复杂受托责任履行控制系统中的两类重要手段<sup>[6]</sup>。但基于市场竞争与组织治理的复杂性,王光远在受托责任审计的基础上,突破了两类审计的作用并行(均衡)关系,认为受托财务责任审计转向受托管理责任审计是一种

**[收稿日期]**2015-02-02

**[基金项目]**审计署专项委托研究项目;江苏省优势学科建设二期工程项目;江苏省公共工程审计重点实验室专项研究项目;国家自然科学基金面上研究项目(71472090);国家自然科学基金面上研究项目(71072039)

**[作者简介]**李昆(1970—),男,江苏仪征人,南京审计学院工商管理学院院长,教授,博士,博士后,从事知识与技术创新、管理审计方法与技术、内部审计组织行为研究;李乾文(1970—),男,河北武安人,南京审计学院工商管理学院教授,博士,从事创业与创新管理、公司战略及民营企业内部审计研究。

必然趋势,且具有重要的价值<sup>[7]</sup>。劳伦斯·索耶提倡现代内审要通过评价组织的全部业务活动来为组织服务,但强调应重视以管理为导向的审计,从而帮助组织辨识那些有悖管理效率的行为<sup>[8]</sup>。此外,一些具有代表性的研究触及到了两类审计之间的关联效应以及对内部审计机制自身的调节作用。Dobre 等发现基于价值及效率导向的咨询审计对财务绩效审计结果有显著影响,从而说明了管理审计与合规审计之间的内在关联作用<sup>[9]</sup>。Munteanua 等对 20 世纪 50 年代以来内部审计的演化问题进行了研究,指出内部审计已由最初的会计记录检查发展成为包括组织风险侦测、业务增值咨询、对内审自身的评价在内的复杂职能导向<sup>[2]</sup>。Munteanua 首次阐述了现代内部审计不只是基于功能导向的合规或咨询审计,而且包括对内审自身(机制)的评价,“对审计的审计”实质为组织重要的反馈控制能力。

### 三、基于自省导向的审计机制调整

借鉴已有研究,结合内部审计的实践现状,我们可以发现:由于缺乏对“冲突与均衡”问题机制性成因的分析,导致研究在很多附带主观经验的基础上趋于表象化和权宜化,无法以特定的逻辑视角对两类审计间的交互机制进行剖析。虽然导致两类审计在作用导向、资源分配方面冲突的原因较为复杂,但总体可以归结为组织战略目标、业务意识与理念、审计人员知识结构、审计资源限制四类因素。无论哪一种因素使然,或者几种因素的混合效应,两类审计产生冲突的机制却是模糊的,即这些复杂的因素究竟通过何种系统机制导致两类审计之间相互竞争和抑制?难道不存在一个清晰的角色划分和功能配置吗?正如 IIA 多次的“概念摇摆”那样,有时极力主张内审重点是增加组织价值和改善组织经营(IIA,2001 年),有时(安然事件后)又强调内审本质为一种控制,应该重新“回归”至合规审计(IIA,2005 年)<sup>[10-11]</sup>。基于现象反应的“概念摇摆”无法给予“冲突与均衡”问题研究以充分的信度,这导致现代内审活动面临着严重的导向选择困惑。作为现代审计获取动态能力以匹配组织战略实现的重要标志,合规审计、管理审计均会在各自目标审计活动中产生对审计机制调整的动态需求(自省机制),两类不同动态需求的共存常常意味着彼此间的冲突与抑制,本文基于审计活动的自省机制视角来剖析两类审计“冲突与均衡”的成因,以此探索内部审计的角色本质,具有较强现实性和价值性。

在内部审计的演化过程中,自始至终都存在着以财务活动稽核、制度法规检查为代表的鉴证性审计活动(合规审计)和以增进业务流程效率、创造组织价值为导向的咨询性审计活动(管理审计)。德国克虏伯公司 1875 年的审计手册规定:审计人员应确定经营活动是否遵循了法律、合同、政策和程序,审计人员应以改进管理的建议方式提高现存设备和程序的效率。1919 年美国大型铁路公司的内部审计制度明确指出审计人员的业务包括财务审计与经营审计。21 世纪的美国通用电器公司要求审计人员的工作从查账入手,但决不止步于查账,应该花费更多的时间和精力去研究业务流程和经营策略,旨在提高资源使用效率、改善产品质量和服务,特别提出要积极发现风险机会及风险收益等。两类审计均是企业重要的、既有差异又有联系的协调与控制活动,但随着技术变革、产业更迭的加快,企业以往坚持以财务活动为主要对象、对内控和绩效进行静态评价的做法已不合时宜,以效率和价值为导向的管理审计在内审活动中逐渐占据重要地位。实务界和学术界认为两类审计活动并存的观点已具有普遍的一致性,但管理审计成为主导趋势或已具有现代内审典型特征的观点并没得到广泛支持<sup>[2]</sup>,国内认同内部审计应实施管理导向转型的企业极少,多数还是集中于财务审计业务,尽管许多企业审计部门声明自己在项目审计、绩效审计方面实施了管理审计,但阶段化(事后)、静态的基于指标或规范的鉴证性技术评估和咨询却并非真正意义上的管理审计。

在内部审计制度的演化进程中,两类审计活动的认知冲突从未停止过,这导致组织审计战略以及审计资源配置的困惑,对于现代企业而言,冲突问题尤为如此。在变化复杂的竞争及治理情境中,出于构建动态竞争力及结构跟随战略的需要<sup>[1]</sup>，“审计审计的动态能力”逐渐萌生并得到快速发展,它实质为内部审计在后工业化时代所拥有的一种重要自省机制(组织学习机制),审计自省机制越来越被现代企业所重视并培养,但同时也加剧了两类审计间的影响和冲突。

如图 1 所示,内部审计活动的目标导向不仅包括功用导向(合规审计与管理审计),而且包含自

省导向,即无论是合规审计还是管理审计,其审计活动在导向特定目标(财务规范稽核或是效率改善咨询)的同时,均会依据审计的问题发现对各自审计机制进行自我适应性调整,其结果往往会导致“满意性审计数据”出现(诸如财务违规行为被有效控制、经理绩效水平显著提升等)。“审计决定审计数据”事实上是审计自省活动的方法论,即现在获得的审计信息由既定的审计模式(视角、制度、技术与方法等)决定。因此,合规审计、管理审计均会在各自的目标审计活动中产生对审计机制调整的动态需求,这是现代审计具备动态能力的关键特征。问题复杂性表现在当两类审计同时产生调整审计机制的动态需求时(图1),混合的内部审计机制对组织而言意味着高度的不确定:合规审计基于财务目标、内控目标所要求的审计机制调整无疑会对以流程效率、组织价值为导向的管理审计产生不确定的时滞效应,即对审计机制的调整不仅会影响审计活动自身,而且会导致被审计对象的业务流程产生反应行为,这种调整和反应再进一步作用于管理审计活动、影响管理审计数据的形成;反之,管理审计同样会对合规审计产生不确定的时滞作用,例如为了提高组织的市场反应速度,管理审计提倡的以效率为导向的审计建议很可能削弱企业的内控制度。为此,本文将对如下研究假设进行论证:(1)不同于合规审计的节点化、静态化特征,管理审计将对组织的审计系统以及运营系统产生驱动作用;(2)两类审计活动彼此互为空间约束,合规审计对管理审计强约束作用将会抑制组织的管理效率与创新活力;(3)根据组织的战略目标,应有所侧重地维系两类审计活动的战略均衡。

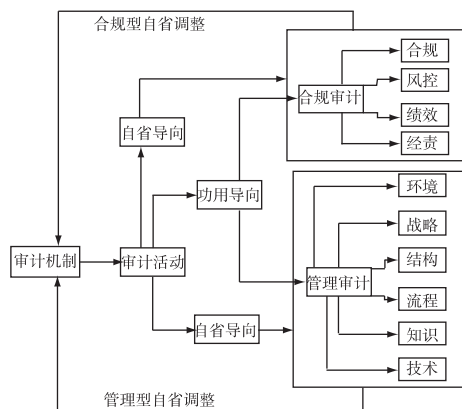


图1 基于自省机制的合规审计与管理审计交互作用

#### 四、基于审计导向差异的非均衡交互作用

Leonard认为:管理审计是对管理当局的管理能力实施的检查<sup>[12]</sup>。管理能力是一个复杂的能力体系,不仅涉及管理者自身的专业素质,而且关系到组织内外部环境、关系、资源以及保证组织目标实现的决策过程、业务流程、组织结构等诸多要素。分布于诸多要素领域,以效率与价值为导向的管理审计对合规审计的时滞作用效应丰富且复杂,几乎所有管理审计要素均通过管理审计活动对合规审计及其审计数据产生时滞性结构作用(图2上:管理审计对合规审计的作用线分布较为密集)。为了提高企业的市场反应能力,管理审计会要求将更多的审计资源用于对竞争环境、组织结构战略匹配性、知识技术资源存量的审计,如果组织的审计机制积极吸取来自管理审计的导向建议并做了相应调整(图3上:管理导向的审计机制调整),在既定的审计资源约束下,合规审计的诸多内容和活动水平必然受到抑制,所释放的信号为:为了实施市场扩张战略,各产品部门的市场反应能力成为企业更为关注的重点(审计重心),随着扩张性决策活动、各类市场交易数量的迅速增加,财务合规审计、内控审计、绩效审计等得到某种程度的松弛,在由管理导向审计造成的松弛型合规审计环境中,合规审计数据自然受到影响,如财务非合规事件及系统风险点增多、短期绩效被忽视等(图3上:管理审计的环效应)。事实上,不仅仅是扩充型市场战略,企业所倡导的管理及技术创新均会导致

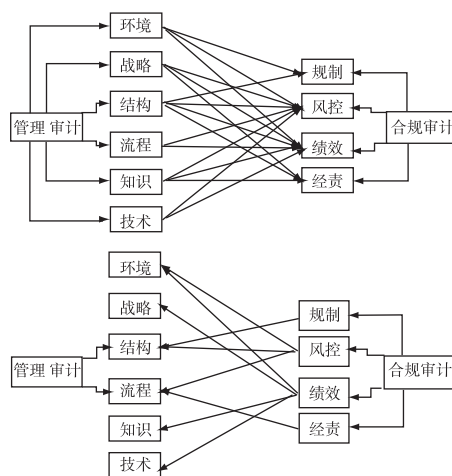


图2 两类审计活动间的非均衡作用

管理审计与合规审计之间的机制冲突,冲突结果就是合规审计受到管理审计连续、密集的时滞作用,管理审计在组织内的作用得以凸显,管理审计的系统驱动性根源于企业对效率与价值的追求,以及管

理要素之间“天然”的联动与传导效应。另外,尽管合规审计及其活动要素(规制、风控、绩效、经责等)通过审计机制的合规性调整也对管理审计活动产生时滞作用(图2下),但是作用的密集度、系统联动性及传导性却相对较低,这是因为财务规范审计、内部控制审计、经济责任审计等对管理审计对象要素的作用面、作用强度非常有限,合规审计的功能导向主要为监督与控制,它在竞争环境分析、战略决策、技术选择、知识创新、供应链规划等要素领域不具主动意义上的职能影响,但对组织结构、业务流程等对象要素具有显著影响,如以系统风险规避为出发点的合规审计强调严格的内控制度、规范的财务活动,这在一定程度上会对组织的分权化、扁平化以及流程的柔性化形成制约,并最终影响管理审计活动及其数据发现(图3下:合规审计的环效应)。

Bailey 认为企业管理最主要的问题不在于财务,也不是某个具体的管理职能状态,而在于组织系统中流程与流程、部门与部门之间的接口部位,即系统要素的协调性问题,“接口”问题是审计活动的价值领域<sup>[13]</sup>。图4说明管理审计对组织业务流程以及流程间“接口”的优化增值作用,由于只有不断触及流程间的关联性、协同性问题,才能从系统层面增进组织效率和竞争力,以流程“接口”(协同性)问题为重点,从各职能、各流程动态关联效率着手的管理审计面对的是一个审计域(或连续)的概念,而非仅仅某个节点状态审计,因此管理审计活动对审计机制、整个组织运营起着强大的系统驱动作用。而合规审计的重点则是业务流程系统中各个离散且独立的程序节点(A、B、C等),它在时间维度上表现为强次序性。总之,合规审计由于其节点化、静态性、离散性特征,对组织运营系统以及审计机制而言不具有主动意义上的系统驱动效应,更多的在于发挥其事后控制作用:鉴证与监督。综上所述,在审计的自省机制作用下,两类导向审计及其环效应都动态改变着组织的审计机制,对审计机制的动态调整不仅改变着管理审计、合规审计自身,而且彼此间还形成了非均衡的时滞影响和作用,这种机制性的交互作用是两类审计活动冲突或者均衡的根源。

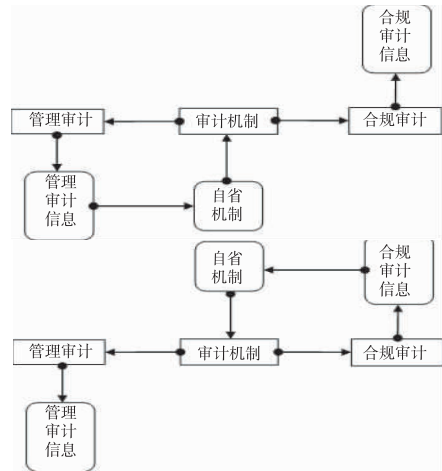


图3 两类导向的审计机制调整及两类环效应

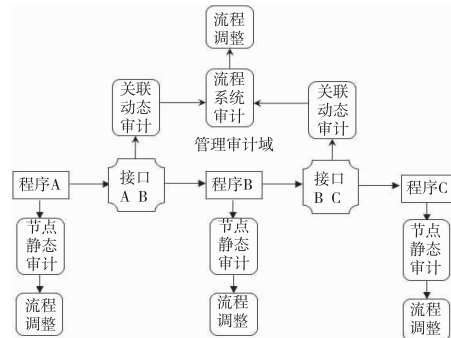


图4 接口审计与节点审计的差异性

### 五、两类审计活动互为约束效应

以“接口”问题作为重点的管理审计表现出了关联、动态、连续的特征,它的作业范围被视为一个审计域,因而对整个组织活动具有较强的传导性或驱动性。但是管理审计活动却显著受制于以节点化、静态性为特征的合规审计,或者说两者互为约束,在企业组织的审计活动中,两类审计活动要么使用相同的审计力量与资源,根据审计计划的工作重点安排,此时开展合规审计、彼时实施管理审计;要么将审计组织划分为合规导向审计与管理导向审计两大部类(国内很多大型设备制造集团存在该模式),每个部类在各自的业务范畴开展审计;当然也有在执行同一审计计划时,在主要以合规审计为主导的同时,附带进行有关效率方面的咨询活动(管理审计)。但无论在哪一种内部审计模式下,都存在既定的审计资源约束,某一类审计活动尤其是合规审计,通过审计自省作用产生的机制调整先期效应对另一类审计活动(尤其是管理审计)形成制度空间约束。图5-1说明在项目的阶段性审计中(从A阶段到F阶段),管理审计通常出现在“接口”部位的价值域处(M区域处),即流程的关联区域(诸如A与B的关联域等),例如管理审计活动不仅只是停留在项目施工阶段的技术或质量状态,而

且要回溯到施工技术及质量指标形成的项目规划与设计阶段以及两阶段间的“接口”处:工程的招投标环节,唯有如此,审计建议对整个项目系统才具有增值价值,企业内部各业务流程的管理审计特征亦是如此。而合规审计主要实施项目阶段的节点审计(F区域处),如项目立项审计、规划审计、施工审计、验收审计等,依据在每一项目阶段收集的审计信息(证据)提出审计建议,项目阶段审计之间通常是离散的、独立的。

在合规审计优先的前提下,管理审计与合规审计之间的机制性冲突得以呈现:如图5-2所示,假设合规审计在项目阶段B和项目阶段F提出机制调整建议,若被管理当局作为有益于规范财务活动和防范风险的强制性措施实施制度化,那么对管理审计而言则意味着较多的不确定性。如果先前的合规性审计机制调整是一个强约束,即在项目阶段B和项目阶段F进行的审计机制调整客观上无法再给予管理审计活动任何制度空间,经调整后的严格内控体系强制规定了项目投资活动的审批、运作程序,这意味着在该时间段内,倾向于市场扩张的分权化、去中心化(网络化)的项目运作模式特征受抑制,因而管理审计在上述领域进行作业的意义和价值不再存在。此外,图5-2中B和F两个领域若形成强约束审计机制调整,不仅B和F两个领域对管理审计形成强约束条件,而且A与B的关联区域、B与C的关联区域、E与F的关联区域等均无法进行“接口”式的管理审计,因为对特定项目环节的增值性审计活动无法得到关联环节的信息支持及机制调整匹配,故这类管理审计活动是无实质意义的,图5-2中呈现出一种由于合规审计强约束效应导致的管理审计活动域的缺失和割断状态。

由于合规审计活动是企业自诞生以来不可或缺的控制职能,在产业技术迅猛变革的时代,适度松弛合规审计在项目审计、部门审计中的规制强度,使其对管理审计活动的强约束“妥协”为适度约束是非常必要的。在图5-3中,尽管合规审计在B和F两个区域对审计机制实施自省性调节,但作用面适度,并未对B和F两个区域制度空间进行完全挤占,这就给管理审计活动“节省”出必要的制度优化空间,使其在整个项目活动中保持必要的连续性,而这种连续性与管理审计活动为整个项目系统带来效率和价值的依据和前提,同时在图5-3中也可以看到合规审计与管理审计的“妥协”性均衡,这种“妥协”性均衡是非常必要的。IIA(1999年)明确界定内审是一个系统化、规范化的过程,强调内部审计要采用系统化和规范化的方法<sup>[14-15]</sup>,这里的系统化就内含了流程“接口”与关联性问题的管理审计思想,而规范则强调合规审计的重要作用。

### 六、审计导向的机制性博弈及均衡

合规审计与管理审计对内审机制的影响是综合的,可以将两类审计的环效应(图3)视为一个协同作用、往复持续的交互作用系统,交互系统受制于组织治理、结构、市场、战略、资源等因素的影响和制约,两类环效应存在着复杂的机制性博弈行为(竞争型博弈或合作型博弈),环效应间的作用关系、各自“捕获”审计资源的能力呈现为多情境演化状态(图6下):①俱荣俱损型;②此消彼长型。

PF					M	F
PE				M	F	
PD			M	F		
PC		M	F			
PB	M	F				
PA	F					
	PA	PB	PC	PD	PE	PF

图5-1 管理审计与合规审计在项目管理中的作用分布

PF						F
PE				M		
PD			M			
PC						
PB		F				
PA						
	PA	PB	PC	PD	PE	PF

图5-2 合规审计对管理审计的强约束效应

PF					M	F
PE				M		
PD			M			
PC		M				
PB	M	F				
PA						
	PA	PB	PC	PD	PE	PF

图5-3 合规审计对管理审计的“妥协”约束效应

在第①类型中有两种状态,即管理审计环效应与合规审计环效应共同促进(图6下I象限)和共同退化(图6下II象限)。“共同促进”状态意味着两类审计之间是一种“非零和”的合作博弈关系,合规性审计在进行财务监督、内控检查、绩效评价、经责审核的同时,积极推动和促进管理审计活动,且起源于合规审计发现的审计机制调整同时也有益于管理审计机制效率的增进;反过来,管理审计在为组织带来效率和价值的同时,也在完善和强化合规审计的制度效率。共同促进情境显然是一种理想的组织审计状态,它必须要求组织给予充足的审计资源支持,必须拥有强大的合作文化、必须确保组织处于相对稳定的竞争环境中。“共同退化”状态说明由于组织缺乏审计活动的目标重点,导致两类审计活动处于混乱无序的竞争状态,不但无助于组织治理与管理机制的完善,而且无法为组织增进价值,使得审计在组织的地位面临严重的危机。第②类型中的两种演化状态:管理审计环效应放大且合规审计环效应收缩(图6下III象限);管理审计环效应收缩且合规审计环效应放大(图6下IV象限)。第②类型中的两种演化状态是现代企业组织

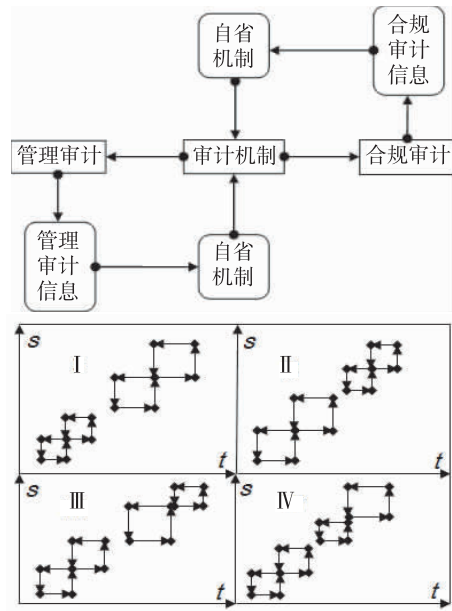


图6 两类环效应的机制性博弈与演化

及其审计活动在复杂竞争环境经常会有有的抉择困惑,两类环效应之间的此消彼长通常因应着组织战略的调整。在组织业务扩张、衍生过快且不良资产和各类经营风险、道德风险丛生的情境下,企业组织权宜化的集权控制倾向会提升合规审计的组织生态位,有利于合规审计制度完善且强化的审计机制调整抑制了管理审计活动的空间。反之,当企业经营正处于战略扩张、各事业部或项目进行裂变式发展时,管理审计环效应扩大、合规审计环效应收缩则成为自然的战略权衡。

III和IV象限是现代企业组织经常面临的一种机制性冲突状态,如何对两类审计活动予以妥善的均衡,从而避免审计职能因为机制冲突而陷入无所适从的境遇是组织必须考虑的。为了剖析组织对两类导向性审计可能采用的均衡机制,依据III、IV象限呈现的机制性冲突状态(具有现实代表性),可以得到两类审计活动的收益函数: $R_m$ (管理审计收益函数); $R_f$ (合规审计收益函数),且假设两类审计收益函数视彼此为各自审计活动中的约束条件(负收益),即一类审计的活动收益被作为另一类审计的活动损失。其中,管理审计收益函数表示为:

$$R_m = R_o(R_a) + R_e(R_r, R_a) + R_i(R_r, R_a, R_p) \quad (1)$$

$R_o$  是管理审计中的增值型审计收益函数,导向于组织价值机会的发现,主要是合规审计活动中财务及内控审计收益函数  $R_a$  的反应函数,财务审计及内控审计引发的审计机制调整导致增值型审计活动受到制约, $R_o$  是  $R_a$  的反应函数, $R_a$  是  $R_o$  的变量。 $R_e$  为业务流程效率审计收益函数,它是财务及内控审计收益函数  $R_a$ 、基于风险规避的风险审计收益函数  $R_r$  的反应函数。 $R_i$  为组织创新能力(管理创新、知识创新、技术创新)审计收益函数,它不但受财务内控审计、风险审计活动的影响,而且还受到短期经济绩效审计活动(经济绩效审计收益函数  $R_p$ )的制约,因此, $R_i$  是  $R_r$ 、 $R_a$ 、 $R_p$  3个函数变量的反应函数,组织创新能力审计是受合规审计活动牵制性最强的审计活动,这也是高规范、传统机械型组织创新能力不够理想的主要原因。合规审计收益函数表示为:

$$R_f = R_a(R_o) + R_r(R_e, R_o) + R_p(R_e, R_o, R_i) \quad (2)$$

同理,对于合规审计而言,财务及内控审计收益函数是增值型审计收益函数的反应函数;风险审计收益函数对增值型审计、流程效率审计的共同机制调节效应实施反应;而组织绩效审计则是受到增值审计、效率审计、创新能力审计等管理导向审计系统波及性最强、综合作用最明显的合规审计活动。

### 1. 管理审计活动均衡效应分析

实施管理审计活动能够为组织获得的审计活动收益函数为  $R_m$ , 考虑到  $R_m$  和  $R_f$  互为反应函数, 即管理审计活动及其机制调节收益必然会产生一个具有时滞效应的合规审计活动收益变化, 这种变化在机制导向冲突假设下被认为是一个负收益, 因此企业组织实施管理审计活动的收益函数为:

$$R = R_m - R_f = R_o(R_a) + R_e(R_r, R_a) + R_i(R_r, R_a, R_p) - R_a(R_o) - R_r(R_e, R_o) - R_p(R_e, R_o, R_i) \quad (3)$$

依据拉格朗日最值条件, 令  $\frac{\partial R}{\partial R_o} = 0$

$$\therefore \frac{\partial R}{\partial R_o} = \frac{\partial R_o(R_o)}{\partial R_a} \frac{\partial R_o(R_o)}{\partial R_o} - \frac{\partial R_a(R_o)}{\partial R_o} - \frac{\partial R_r(R_e, R_o)}{\partial R_o} - \frac{\partial R_p(R_e, R_o, R_i)}{\partial R_o} = 0 \quad (4)$$

$$\therefore \frac{\partial R_o(R_o)}{\partial R_a} \frac{\partial R_o(R_o)}{\partial R_o} = \frac{\partial R_a(R_o)}{\partial R_o} + \frac{\partial R_r(R_e, R_o)}{\partial R_o} + \frac{\partial R_p(R_e, R_o, R_i)}{\partial R_o} \quad (5)$$

从上述分析可以发现, 以增值型审计为例, 只有当增值型审计(价值机会发现咨询)为组织带来的边际(增值)收益能够弥补实施业务咨询审计而造成合规审计在财务内控、风险规避方面产生的制度性边际损失时(基于价值导向对合规审计的松弛性要求), 管理审计活动才能在合规审计及其机制调节的约束下实现自身效用最大化。这说明尽管管理审计活动是基于效率和价值导向的, 但其对组织的作用范围及规模存在适度原则, 且始终要顾及管理审计活动对组织控制系统不可预期的负面影响, 实际上由于审计资源约束及作用导向差异, 两类审计活动的机制性冲突一直存在, 组织在追求活力与效率的同时, 维持组织的稳定性及可持续性具有重要的战略意义。

## 2. 合规审计活动均衡效应分析

同上, 由于互为反应函数, 合规审计活动及其机制调节收益同样会对管理审计活动产生时滞性的收益变化, 该收益变化在机制导向冲突假设下被认为是一个负收益, 因此企业组织实施合规审计活动的收益函数如(6)式, 我们对合规审计活动的均衡效应进行分析, 依据拉格朗日最值条件可以得到组织实施合规审计活动的系统均衡条件, 见(7)式:

$$R = R_f - R_m = R_a(R_o) + R_r(R_e, R_o) + R_p(R_e, R_o, R_i) - R_o(R_a) - R_e(R_r, R_a) - R_i(R_r, R_a, R_p) \quad (6)$$

$$\therefore \frac{\partial R_a(R_o)}{\partial R_o} \frac{\partial R_o(R_o)}{\partial R_a} = \frac{\partial R_a(R_o)}{\partial R_a} + \frac{\partial R_e(R_r, R_a)}{\partial R_a} + \frac{\partial R_i(R_r, R_a, R_p)}{\partial R_a} \quad (7)$$

根据均衡条件(7)式, 以财务及内控审计为例, 只有当合规审计活动及审计建议为完善和强化组织控制所产生的制度性边际收益可以抵消由此导致的价值发现、管理效率、创新能力边际损失时, 合规审计活动的规模控制才是最优的。这个均衡分析结论说明: 基于监督与控制导向的合规审计需要遵从适度原则, 注意避免使组织陷入僵化的困境, 即便是处于市场萧条、实施战略收缩、谨慎项目活动的时段, 组织强化合规审计的环效应都不能以过分牺牲流程效率及创新能力为代价。

## 七、研究结论

综上, 面对后工业化时期竞争与治理的复杂态势, 现代企业组织必须通过培养动态能力优势来维持和增进自身的竞争水平, 为了响应竞争能力观的战略转型, 管理审计活动已呈现超越传统合规审计活动的趋势。尽管基于效率或价值的管理审计相比合规审计具有更显著的系统驱动能力, 但现代审计所具备的“审计审计的能力”, 即审计的自省机制, 导致合规审计活动与管理审计活动之间存在针对彼此的交互性时滞作用, 这也为企业组织的审计活动、决策运营带来了较强的不确定性。由于组织审计资源的约束, 两类导向性审计活动及其附带的机制调整导致两类审计互为牵制, 并制约着彼此的作用效果和制度优化空间, 从而成为两类审计活动冲突与均衡的机制根源。冲突导致的最突出负面效应为: 合规审计活动对管理审计形成时滞性约束, 它限制了有益于组织效率及价值增进的流程或部门间“接口”审计的实施, 因此, 策略性的松弛合规审计活动及其机制调节强度, 采取适度的“妥协”, 为管理审计释放出活动及制度空间对增进企业的竞争力是非常必要的。

管理审计与合规审计的均衡分析说明: 在现代企业的内审活动中, 无论是管理导向审计或是合规

导向审计,均应考虑到相互间的作用及约束,两类审计活动在服务于各自导向性目标的同时,应在增进组织活力与维持组织稳定性之间取得战略性均衡,均衡性要求并不意味两类审计活动资源配置的平均化,而是依据组织战略需求、内外环境资源条件开展有侧重的导向性审计,在确保所选择的导向审计活动能够为组织带来充分的机制性收益的基础上,策略性地对另一类导向性审计导致的机制性损失进行有效控制。对企业组织而言,要依据组织战略需要、审计的计划重点作系统性、均衡性的战略思考,有失偏颇的审计机制设计可能导致组织效率与价值损失或者造成组织稳定性与控制力的退化,在复杂的竞争和治理情境中,现代内部审计活动能否获得赖以继的动态能力资源,其实质要点正是基于两类审计冲突协调的战略性均衡。

参考文献:

- [1] Teece D, Pisano G, Shuen A. Dynamic capabilities and strategic management[J]. Strategic Management Journal, 1997, 18(7): 500 - 533.
- [2] Munteanua V, Zaharia D L. Current trends in internal audit[R]. 5th World Conference on Educational Sciences, 2013.
- [3] Emiliano B R, López E B, Aguilar N G. Managerial dominance and audit committee independence in spanish corporate governance[J]. Journal of Management & Governance, 2007, 11(4): 311 - 352.
- [4] Birkett, Barbera W P, Leithhead B S, et al. The future of internal auditing: a delphi study(b)[D], 1999.
- [5] Birkett, Barbera W P, Leithhead B S, et al. The future of internal auditing: a delphi study(a)[D], 1999.
- [6] 杨时展. 杨时展论文集[M]. 北京: 企业管理出版社, 1997.
- [7] 王光远. 受托责任与管理审计[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2004.
- [8] 劳伦斯. 索耶. 内部审计——现代内部审计实务[M]. 5版. 北京: 中国财政经济出版社, 2005.
- [9] Dobre F, Brad L, Ciobanu R, et al. Management performance audit in mergers and acquisitions[J]. Procedia Economics and Finance, 2012, 3(1): 309 - 314.
- [10] 余玉苗, 詹俊. 论增值型企业内部审计的发展[J]. 审计研究, 2001(5): 31 - 33.
- [11] 王汉民. 论增值型内部审计的建设[J]. 山东经济, 2004(6): 143 - 145.
- [12] Leonard W P. The management audit[M]. State of New Jersey: Printice Hall Inc, 1962.
- [13] Bailey A D. 内部审计思想[M]. 王光远, 等译. 北京: 时代经济出版社, 2006.
- [14] Mihăileanu L. Perspectives of changes on internal audit[J]. Financial audit review, 2009, 68(4): 519 - 580.
- [15] Hall J A. Information systems, auditing and assurance[M]. New York: South - Western College Publishing, 2000.

[责任编辑:刘 茜]

## Conflict and Equilibrium of Two Sorts of Directional Audits Based on Self - Realization Mechanism

LI Kun, LI Qingwen

(School of Administration Management, Nanjing Audit University, Nanjing 21815, China)

**Abstract:** Owing to being restrained to the limited audit resources, the audit self - realization mechanism which is used to acquire the dynamic ability resources results in a conflict between management audit and compliance audit including mainly corporate financial and internal control audit. This paper focused the analysis and discussion towards the strategic equilibrium design between two sorts of auditing and the two audits' mutual resources or institution restraint effect, and thus obtained some beneficial research suggestions to optimize internal audit mechanism and strengthen value and efficiency of internal auditing.

**Key Words:** management audit; compliance audit; performance audit; internal audit quality; authentication audit; advisory audit; financial accountability audit; audit conflict