

公司治理视角下的内部审计机制研究

孙 锐

(山东经济学院, 山东 济南 250014)

[摘 要] 公司治理结构的完善及有效性离不开内部审计活动。但是目前, 国内相关研究较多地关注内部审计的职能、范围、方法的发展与变化, 却忽视了内部审计在公司治理中扮演的角色与作用, 从而导致了公司治理与内部审计关系的割裂。将公司治理结构与内部审计的整合关系进行分析, 结合我国公司治理和内部审计工作出现的问题, 对如何强化公司治理中的内部审计进行探讨。

[关键词] 内部审计; 公司治理; 整合关系; 问题; 措施

[中图分类号] F276

[文献标识码] A

[文章编号] 1000-971X(2007)06-0103-04

公司治理是企业管理领域讨论的热点问题, 在完善公司治理的过程中, 内部审计是必不可少的重要组成部分。在美国自2002年一系列财务丑闻发生后, 内部审计的作用受到了前所未有的重视; 而在我国, 随着近年来上市公司黑幕的频频曝光, 如何通过内部审计制度健全公司治理也成为社会各界关注的焦点。但是目前, 国内相关研究较多地关注内部审计的职能、范围、方法的发展与变化, 却忽视了内部审计在公司治理中扮演的角色与作用, 从而导致了公司治理与内部审计关系的割裂。本文将从就公司治理结构与内部审计的整合关系进行分析, 结合我国公司治理和内部审计工作出现的问题, 对如何强化公司治理中的内部审计进行探讨。

一、公司治理与内部审计的整合关系分析

(一) 公司治理是内部审计制度发展的重要背景。

公司治理有广义和狭义之分。前者是指通过一整套包括正式或非正式的、内部的或外部的制度来协调公司与利益相关者之间的利益关系, 以保证公司决策的科学性、有效性, 从而维护公司各方面利益。而狭义的公司治理仅是指所有者对经营者的一种监督与制衡, 即通过一种制度安排来合理地界定和配置所有者和经营者之间的权利和责任关系。李维安(2002)指出, 公司治理并不是为制衡而制衡, 衡

量治理制度或结构的标准应该使公司有效运行, 如何维护各方参与者的利益。因此, 科学决策和有效管控不仅是公司发展的保障, 同时也是公司治理的核心。完善的公司治理需要公司建立一套多层委托代理、权责分明、相互制衡、相互协调的制度安排和设计。吴双彦(2005)指出, 对应于不同层次的委托代理关系组织内应建立不同层次的审计约束机制, 由股东大会、监事会、内部审计等共同构成的公司内部控制体系, 如图1所示。其中, 内部审计就是在上述制度安排下, 为了适应组织不断发展、管理日趋复杂的状况, 为加强组织内部管理控制而在公司内部设立独立的审计机构所进行的一项重要管控职能。

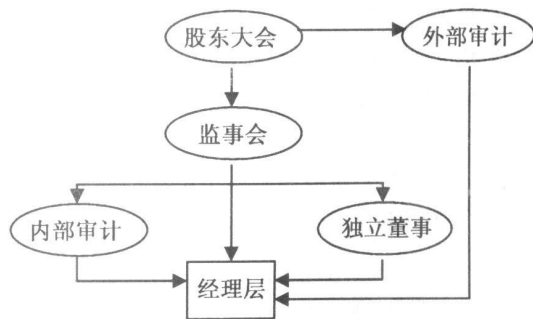


图1 公司内部控制体系结构

公司治理是企业运作的基础, 它建立起了企业管理运作的内部环境。内部审计作为企业内部控制

[作者简介] 孙锐(1975-), 男, 山东济南人, 山东经济学院工商管理学院讲师, 上海交通大学博士研究生。主要研究方向: 企业管理。

的组成部分,毫例外地受到公司治理框架的影响。相关研究表明,在某些条件下,公司治理模式决定着内部审计的主体、内容、工作程序、地位以及最终的内部审计监督的效果等(陈艳利等,2004)。在公司治理结构中,内部审计的管理模式主要有五种(如表1示)。这五种模式在独立性、权威性和监督有效性方面各有特点,但从理论上讲,在总裁和董事会的双重领导下的第五模式是最佳的组织模式,因为它最大地保证了内部审计的独立性,从而促进其有效性,这也是IIA倡导的组织结构模式。

表1 内部审计的管理模式及其效果

	组织管理模式	独立性和权威性	效果
1	隶属于经理班子,财务部负责人分管	独立性和权威性最低	效果最差,已基本淘汰
2	隶属于经理班子,由CEO分管	独立性和权威性稍高	对经理层难以监控
3	在董事会或者董事会下设的审计委员会领导下	独立性和权威性较高,能深入到经营管理各个层面,确保董事会对生产经营风险了解与控制	对董事会本身无法监督
4	隶属于监事会,由监事会主席分管	独立性高,能检查公司财务,能对董事、经理进行有效监督	如果监事会有职无权,则导致效果差(我国情况较多)
5	在CEO和董事会的双重领导下	最大限度地发挥内部审计的独立性,权威性最高	效果好

建立合理、有效的内部审计模式是良好公司治理结构的内在要求,它一方面可以维系法人治理结构中股东、董事会和经理层之间的相互制衡关系,促进企业内部形成上下沟通、左右协调的合力;另一方面可以确保企业信息披露的真实性和准确性,最大限度地保护股东权益。因此,各国在考虑如何建立有效的公司治理结构问题时,都会涉及内部审计机制的建立及其在公司治理结构中的有效运作问题。

(二)内部审计是完善公司治理制度的重要保证。

公司治理结构建立了管理审计的制度环境,是促进内部审计有效实施,保证其功能充分发挥的前提基础;另一方面,内部审计是公司治理结构中形成权力制衡机制,并保证其有效运行的重要手段。

公司治理的目标是通过建立一整套既相互促进又相互制衡的机制,协调公司各利益相关者的行动,以达到各方的共同目标,使企业价值最大化。在多

层次代理的背景下,企业需要建立加强自我监督和自我约束的内部控制制度才能保证受托管理责任得到有效的履行,进而保证公司治理目标的最终实现。美国COSO委员会(1992)提出了内部控制整体框架的五要素:控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督。这个内部控制框架要求企业建立健全的独立机构来实施内部控制,并实现对组织内部控制的评估和监督。公司内部审计机构和内部审计制度所构造的企业约束机制,就成为实现有效内部控制的企业治理关键要素。

现代内部审计理论将内部审计范围由效益审计扩大到管理审计。与经营审计审查企业的人、财、物等资源的使用是否最优化不同,管理审计审查的是组织这些生产程序的有效性,也即对“上层建筑”的审计。现代内部审计的内容包括财务审计、经营审计和管理审计,通常又将后两者合称为绩效审计,即现在常说的4E审计(Economy, Effectiveness, Efficiency, Equity):节约、效果、效率和公平。国际内部审计师协会1999年将内部审计的定义修正为:“一项独立客观的咨询活动,以增加价值、促进单位经营为基本指导思想,它通过系统化、规范化方法评价和提高单位风险管理、控制和治理程序的效果,帮助完成其目标”。我国的《上市公司章程指引》对内部审计在完善公司治理方面的功能和作用进行了进一步说明:内部审计的职责是以第三方的身分对组织实施监督。一般而言,企业控制监督机制分为三个层次(李姝,2004),以保证董事会、总经理和部门经理等受托管理责任的有效履行,如表2示。内部审计管理手段保证有关部门或人员获得真实信息,一方面可以降低信息不对称的程度,另一方面又可以对代理人形成间接约束,以利于减少代理人的逆向选择和道德风险的影响。由此可见,内部审计机制的存在,修正着公司治理结构,对于完善公司治理体系来说,必不可少(时现,2003)。

表2 公司内部审计控制机制的三个层次

层次	委托人	代理人	委托代理关系	审计机构
1	股东	董事会	股东将财产委托给董事会经营管理	监事会
2	董事会	总经理	董事会委托总经理对公司进行日常经营管理	审计委员会
3	总经理	部门经理	总经理委托部门经理对该部门进行日常经营管理	审计部

二、我国公司治理中内部审计工作存在的问题
(一)公司管理层忽视内部审计在公司治理中的地位与作用。

在国内企业中普遍存在着重外部监管,轻内部

控制的倾向。公司领导往往普遍关注外部监管,即将监督的重心放在董事会和社会审计部门,而忽视了组织内部的控制体系建设。已有的内部审计部门往往被认为是外部审计的补充,企业内部审计部门建立的出发点往往不是完善企业内部控制过程,而出于政府主管部门及审计部门的强制要求。因此,内部审计在企业运作中往往处于被动局面。特别是上市公司,由于外部监管“越位”与“缺位”现象的大量存在,加之“滞后性”的特点,使其外部监管质量不高。同时,由于其缺乏有效的内控体系,忽视内部审计的监督作用,直接影响了其监管效果。公司决策层对内部审计认识不足,导致企业缺乏有效内部审计的治理环境,必然使内部审计机构和人员的稳定性得不到保障,不能充分发挥其在公司治理中的实际作用。

(二) 企业内部审计的职能定位不合理,内部审计工作显现片面性。

内部审计工作的职能由单一的财务管理转向企业的综合经济管理是历史发展的重要趋势。与外部审计相比,内审更能从组织的利益和实际情况出发,有针对性地对所从事的经济业务识别和发现问题,防范、化解风险。但是目前,大多数公司内部审计机构和人员的工作范围仍仅限于传统的经济监督审计,内审部门将大部分精力投入到对财务数据的真实性、合法性的查证中去,其主要职责仍是“查错防弊”,而非对公司的全面管理做出分析、评价和建议。甚至,有些公司认为内部审计就是检查企业的内部经济问题,它会影响职工团结,分散人员精力,因此以管理者的意志为转移削弱内审职能,缩小或转移内审范围,使内部审计的监督、管理职能落空。公司管理层对内部审计工作的认识不深,未将其视为公司治理中的重要环节,导致了内部审计工作范围的片面性,以及对管理审计活动的相对淡化甚至抵触。

(三) 难以保证内部审计在企业运作中的客观性与独立性。

内部审计作用的实现要求保证审计过程中的客观性和独立性。独立性是内部审计区别于企业内部其他职能部门的重要标志,而客观性是内部审计在公司治理中地位和独立性的重要体现。内部审计的客观性和独立性要求内部审计部门在内审过程中排除各种组织干扰,进行风险识别、风险评估和风险分析,并提出管理建议。但是在我国,企业内部审计的独立性在实际运作中被大大地削弱了。特别是许多企业将内部审计部门与纪检、监察合并在一起,甚至

隶属于财务部门,或者根本就没有设置专门的机构而是只配备一些专职、兼职的审计人员。这种管理体制严重影响了内审工作的独立性、客观性和权威性,导致内部审计在公司治理中风险评估、自我约束、自我调节的风险防范和预警功能难以发挥。

(四) 内部审计专业人才的质量和数量不能适应工作发展的要求。

从内审工作在公司治理中的作用可以看出,内部审计工作不仅包括对相关人员的监督约束,还具有风险管理、评价和控制功能。它不仅要求内部审计人员精通财务管理、法律、经济和网络技能等多种专业技能,而且需要具备一定的职业判断能力,对风险的预测性和警惕性等。然而,从现有内部审计人员素质水平来看,还不能适应公司审计业务发展的需要,表现为:内审从业人员的学历结构不合理、层次不高;许多人员是从其他部门转岗而来,缺乏相应的知识基础和专业技能;内审后续教育、培训工作尚未跟上;缺乏相应的从业资质认定和强制化要求等等。目前,大多数内审从业人员受专业和审计经验的限制,仅能从事简单的凭证、账项检查工作,缺乏对企业经营活动全局的审计能力,而熟悉计算机技术和法律知识并能在审计中表现出专业胜任能力的更是不多。专业人员数量和质量上的匮乏成为制约内部审计发展的瓶颈。

三、强化公司治理中的内部审计工作的相关措施

(一) 加强政府部门对内部审计工作的规范和指导。

内部审计是对我国市场经济建设具有重要作用的职能部门。自审计署成立以来,国家先后出台了《中华人民共和国审计法》、《关于内部审计工作的规定》,以及中国内审协会的《内部审计基本准则》、《内部审计人员职业道德规范》以及十项内审具体准则,但其他财政等相关部门尚未对内部审计提出规范要求。从上市公司内部审计现状及发展趋势分析,已有的规制远远不能满足实际需要。因此,我国政府部门应积极借鉴国外先进的经验,结合我国企业实际,就内部审计机构的设置、人员配备、内审程序、内审标准以及内审质量的监督等问题,制定出较为健全、统一的、系统化的内部审计规范制度和体系。并对企业内审工作加强引导,甚至通过强制实施的方式,促使企业重视内部审计工作。

(二) 深化企业对内审作用的认知,合理定位内部审计职能。

合理的内控制度是公司治理的重要组成部分,而内部审计在公司制度安排中担负着管理内部监控的重要角色。但是在我国,许多公司,尤其是上市公司对内部审计的理解,以及对内部审计的定位、运行体制等问题还存在较多认识上的偏差和实际操作上的误区。外部审计虽然在一定程度上对企业起到监控作用,但内部审计可以随时随地对公司的经营活动、经营成果、风险管理等情况进行审计,其管理职能是外部审计无法替代的。因此,内部审计人员和机构在企业管理、经济监督方面起到参谋和助手的作用,其职责应当包括:检查内部控制系统的适用性和有效性,提出改进建议;检查被审计单位或部门对政策、计划、程序、法律和条例的执行情况;检查资产安全、资源节约和有效利用情况;检查业务经营和规划中的既定目标的完成情况等。在国家政策引导下,通过树立标本、典型,对内审进行广泛宣传和学习,同时通过各种途径提高企业管理者的全面素质,深化领导对内审作用的认知,对内部审计的职能进行合理定位。

(三)健全公司内部治理体系,保证内部审计的独立性。

作为公司对权力进行监督和制约的内在需要,建立完善的内部审计机构与运作机制才能保证内部治理体系的有效性。内部审计工作应该体现出针对性、综合性和独立性的特征,具有一定规模的企业都应独立设置内部审计机构。但是目前,我国大多数内部审计机构是作为一个职能部门设置的,这种设置模式,弱化了内部审计的独立性和权威性,内部审计作用得不到有效发挥。为了健全内部审计制度,企业应当建立、健全企业董事会下设审计委员会的模式。内审部门应依据独立审计准则,对照内部控制评价标准体系,站在公正的立场上对企业内部控制状况进行评估,及时发现企业有失“公允”及其他不当的行为帮助企业加以纠正。同时,有效的审计委员会也能强有力地保证内部审计有较高的地位和权威性,从而提高它的独立性,保证其审计结果能被高度重视。这样,内部审计机构将会借助于审计委员会实现自己的职能,有利于及时发现内部控制运行中存在的漏洞和缺陷,不断完善公司的内部控制,从而达到加强公司内部经营管理的目的。

(四)提高内部审计从业人员素质水平,造就大批内审专业人才。

内部审计人才的素质不足和数量匮乏,严重影响着内部审计在现代公司治理的监督、控制、评估和服务职能。面对内部审计的发展和变化,打造一支具备全面知识技能机构,能够不断学习,具有充分活力的内部审计人才队伍是当务之急。国家应逐步扩大内审人才的培养教育规模,建立和完善内审行业执业人员上岗资格证书制度,并将专业人员后续教育培训工作纳入制度化,使其具有规范性和强制性。对公司而言,提高内部审计人员素质应采取激励和督促相结合的方法。应强化对内部审计人员的选拔、考核、培训、激励和淘汰制度,打通其职业发展通道,完善对内部审计机构的规范化建设,确保其人力资源各项管理政策所需人、财、物的到位。内审人员也要不断提高自身修养,注重专业知识的更新和知识领域的扩展,不仅要通晓审计、会计知识,还要熟悉税收、金融、经济法律、计算机、企业管理等方面的知识,并在实践中培养和提高敏锐的执业判断能力。

四、结语

随着公司规模日益膨胀和企业外部环境的快速变化,公司股权结构将会越来越分散,内部审计的重要性也将日渐凸现出来。我们必须顺应公司治理发展需要,转换审计职能,拓展内部审计范畴,改革内部审计技术,提升内部审计价值,变革内部审计的管理模式。只有这样才能使企业健康、快速的发展。

参考文献:

- [1]陈艳利,刘英明.基于公司治理的内部审计问题研究[J].审计研究,2004,(05).
- [2]张金辉.公司治理中内部审计问题研究[J].财会研究,2005,(04).
- [3]时现.现代企业内部审计的治理功能透视[J].审计研究,2003,(04).
- [4]吴双彦.论内部审计在我国公司治理中应用的特殊性[J].南京财经大学学报,2005,(01).
- [5]刘运国,胡丽艳.公司治理结构对内部审计的影响[J].审计研究,2005,(05).
- [6]荆蕾.发挥内部审计的作用,治理会计信息失真[J].四川师范大学学报,2005,(05).
- [7]李姝.公司治理中的内部审计约束机制[J].山西财经大学学报,2004,(03).
- [8]Blair, Margart M. Ownership and control, Rethinking Corporate Governance for the Twenty - first Century[M]. The Brookings Institution, 1995.