

# 内部审计报告对象——董事会还是高管层

张 俭

(南华大学经济管理学院 湖南衡阳 421001)

**【摘要】** 本文分析了内部审计报告关系中两个最主要的报告对象——高管层和审计委员会,认为内部审计部门应同时向审计委员会和高管层报告,并分析了内部审计在两者冲突中的协调作用。

**【关键词】** 内部审计 董事会 高管层

## 一、内部审计的服务对象

1. 服务于高管层。高管层负责处理企业经营过程中的具体事务,将董事会的决议落实。经营过程的不确定性决定了高管层必然拥有剩余处置权,且环境越复杂,不确定性因素越多,就越需要高管层发挥判断作用。内部审计师具有信息优势和适应复杂环境的能力,在财富创造过程中发挥着重要作用。高管层直接领导内部审计,有利于创造财富,这在现代内部审计几十年的实践中得到了证明。

内部审计服务于高管层,将高管层作为唯一报告对象,这在实务界较为普遍。由于公司管理层级的增多,为了方便监督和评价下属,高管层设立了内部审计部门。JC Penney 公司审计主任霍华德·约翰逊认为,内部审计与管理层盘根错节,互不分离。内部审计部门主要是向高管层报告,然后才是向审计委员会报告。

2. 服务于审计委员会。内部审计部门向审计委员会报告,则是出于公司治理的需要。根据美国注册会计师协会(AICPA)第 65 号审计准则公告及国际内部审计师协会(IIA)的相关公告,内部审计部门的客观性主要由内部审计机构负责人(CAE)在组织中的报告地位决定。如果 CAE 直接向审计委员会汇报,那么 CAE 更有可能鞭策管理层;同时,内部审计机构更自治,无需 CEO 或 CFO 的批准就可以实施必要的适当程序;另外,如果 CAE 向审计委员会汇报,可以使审计委员会及董事会适当考虑内部审计部门的意见。

Prawitt 等(2006)从 IIA 的 GAIN 数据库中选取了 169 家公共贸易公司 1998~2002 年的数据,对内部审计的特征与公司盈余管理之间的关系加以检验。得出的结论之一就是:当 CAE 向审计委员会报告而不是向管理层报告时,非正常应计项目的绝对值更小。也就是说,内部审计部门向审计委员会报告,能加强公司治理。Crowe Chizek 咨询公司(2005)指出了内部审计在公司治理中可以发挥作用的地方:协助董事会和审计委员会完成其职责;在法律法规的遵循性方面寻找平衡机会;评价组织的行为准则及道德标准,确保其正常履行并传达至员工;审查公司报告,并确保其披露的透明性;确保公司经营风险得到适当的控制;确保公司治理各方得到适当监督;

持续与 CEO、CFO 及审计委员会进行沟通。这份报告认为,在内部审计的服务对象中,高管层和审计委员会是最基本的两个利益团体。我们将受托责任分为外部受托责任和内部受托责任两种,高管层既是外部受托责任中的受托人,同时又是内部受托责任的委托人。作为董事会下设的专门机构,审计委员会则承担着监督高管层履行受托责任的职责。而内部审计既为审计委员会提供信息,同时也向高管层提供下级部门的受托责任信息。因此,不少治理机构认为,内部审计报告应是面向两者的双轨报告。

## 二、关于内部审计报告关系的分析

内部审计报告关系的核心问题是要明确内部审计的服务对象。只有明确其首要服务对象之后,才能确定内部审计的职能。下面首先来看一下全球内部审计专业机构 IIA 的建议。

1. IIA 关于报告关系的规定。在《内部审计职业实务准则》中,IIA 认为内部审计师应及时报告审计结果。审计结果的最终报告对象应该是谁呢?IIA 认为应该把最终审计结果报告发布给那些能保证对业务结果给予应有注意的人员。这意味着报告要发布给那些能采取纠正措施的人员。最终的业务通报应发送给管理层。被审计部门中较高级别的成员可能只收到一份总结报告。这些报告还可以发送到其他感兴趣的或受审计报告影响的人员,如外部审计师和企业董事。

当最后报告中出现重大错误与遗漏时,CAE 应将更正后的信息传达给所有接到报告的人。

内部审计的报告关系如何定位,IIA 也给出了建议。IIA 在属性标准中要求 CAE 在组织内应向能使内部审计活动履行其职责的层级报告,并建议赋予首席审计执行官充分的权力,保证其独立性。IIA 认为,理想的情况是,首席审计执行官在职能上应该对董事会报告工作,在行政上向首席执行官报告工作。在实务公告 1110-2 中,IIA 进一步解释了 CAE 的报告关系,并给出了建议。

IIA 认为,恰当的报告关系对实现内部审计部门的独立性、客观性及在组织中的地位是至关重要的,是内部审计部门有效履行其责任的必要因素。适当的报告关系对于保证内部审计部门与重要的管理人员进行适当沟通也是有益的,这是

开展风险评估和审计活动的基础。相反,对于任何不利于内部审计职能发挥的报告关系,CAE 都应提请审计委员会或同类部门重视。《国际内部审计专业实务标准》(简称《标准》)要求 CAE 在组织内应向能使内部审计部门履行其职责的层级报告。为了保证必要的独立性,CAE 在职能上应向审计委员会或同类机构报告。为了行政管理的需要,首席审计执行官应直接向 CEO 报告。这就是 IIA 对内部审计报告关系的简要说明,即 CAE 职能上向审计委员会报告、行政上向 CEO 报告。

从 IIA 的《标准》及《实务公告》中,我们可以看出,IIA 推崇的报告关系,实质是内部审计部门要向审计委员会负责,审计委员会对审计报告有最终的权力。内部审计部门向 CEO 报告,不过是内部审计为了更好地开展内部审计活动,从组织中获取相应的资源和支持而采用的沟通方式,IIA 称之为行政报告关系。

2. 关于内部审计报告关系的调查数据。关于内部审计报告关系,IIA 给出了建议,不过,在公司实务中,内部审计报告关系有着不同的处境。我们来看一下有关的调查数据。

2001 年到 2002 年,受欧盟内部审计师协会(ECIIA)的委托,荷兰的 Erasmus 大学对欧盟的上市公司作了一个调查,发出 332 份问卷,收回 105 份,回收率约 32%。调查结果表明:①不是所有顶级上市公司都有内部审计部门。②不是所有的公司都有审计委员会,在有些国家,特别是奥地利公司和葡萄牙公司的结构与其他国家公司完全不同。③只有不到一半的反馈者向审计委员会报告。④审计委员会会议一般一年四次。⑤即便是审计委员会存在,也不一定由其来决定首席内部审计师的任免。⑥28%的 CAE 认为他们没必要遵守 IIA 颁布的职业标准。⑦并不是所有的 CAE 都会了解公司治理的情况及其所在国家可适用的法规,更不要说那些来自其他方面(或国家)的领域的问题了。调查中进一步揭示了内部审计的报告关系,即约半数的回答者是向审计委员会报告。在比利时、希腊、爱尔兰、英国和西班牙,这个比例是 80%到 100%不等。但其他国家这个比例非常低,约在 25%及 67%之间。希腊和卢森堡公国的 CAE 都是向 CEO 报告。奥地利和丹麦的 CAE 的报告对象是管理委员会。传统观念中,内部审计被认为是财务手段,所以也有近 30%的 CAE 是向 CFO 报告的。不过,荷兰却是一个特例,90%的 CAE 的报告对象都是 CFO。

2003 年 IIA 的《内部审计报告关系:服务于二主》报告中的问卷调查是在《萨班斯—奥克斯利法案》产生全面影响之前实施的。调查显示,各公司职能报告关系和行政报告关系各不相同。就经营评价的报告而言,72%的 CAE 表示他们要向高管层报告,44%的 CAE 表示要向审计委员会报告,该数字说明不少公司存在双重报告现象,即既向高管层报告,又向审计委员会报告。

3. 对内部审计报告关系的认识。内部审计报告关系受下列因素的影响:组织性质(公有、私有及相关规模),组织的复杂化程度(合资企业、含子公司的跨国集团)。随着内部审计部门与管理层合作程度的提高,内部审计活动提供增值服务成为趋势。通过上述的分析,我们可以看到,各种不同的内部审

计报告关系各有千秋,很难就具体一种形式下定论。IIA 调查报告中提到:在职能报告关系和行政报告关系下,内部审计部门分别向审计委员会和高管层报告。在调查报告中还发现,很多公司存在这种双重报告关系。笔者认为,这种职能上向审计委员会报告,行政上向高管层报告的双重报告关系较为理想。

自美国一系列严重的财务舞弊案发生之后,世界各国趋向于制定更加严格的有关财务报告的法律和规定,内部审计报告关系的确立应该能够使内部审计活动满足审计委员会或其他重要股东的更多需求。越来越多的组织要求内部审计在组织治理和风险管理方面发挥更重要的作用。内部审计报告关系应该促进内部审计活动满足这些期望。内部审计的独立性是相对于被审计部门而言的相对独立,其独立来源于授权机构,因此无法独立于授权机构,对授权机构的监督更是无从谈起。而审计委员会是专门从事监督的专业委员会,是一种有效的控制工具,可提高公司财务报告质量。因此,内部审计若要在组织治理方面发挥更大的作用,其报告关系就要面向代表股东利益的审计委员会。另外,从内部审计报告关系的发展历史上看,内部审计的报告关系层次正在提高。越来越多的公司内部审计人员对审计委员会负责,而不是只对经理人负责。内部审计部门向审计委员会报告,可以使之独立于高管层,从而以一个平等的伙伴关系服务于高管层,更有利于内部审计部门发挥其增值作用。

其次,根据美国第 65 号审计准则公告及 IIA 的相关公告,内部审计机构的客观性包括 CAE 在组织中的报告地位。如果 CAE 直接向审计委员会汇报,那么 CAE 更有可能鞭策管理层;同时,内部审计机构更自治,无需 CEO 或 CFO 的批准就可以实施必要的适当程序。

在现代社会,公司治理和公司管理正日趋融合,内部审计是内部控制中最重要的组成部分之一,其作用贯穿于整个公司管理之中。公司治理发挥作用之处,恰是公司治理与公司管理相交之处。这说明内部审计的报告关系不能唯审计委员会马首是瞻,还得兼顾高管层的需求。内部审计应主动为高管层服务,为高管层提供公司各部门内部控制、风险管理等方面情况的信息。

从组织结构上看,内部审计也是组织中的一个有机组成部分。由于审计委员会并非一个常设机构,内部审计部门的日常运行少不了高管层的支持。这种支持既体现在高管层对内部审计所需资源的提供上,也体现在日常审计工作中。特别是对公司内部其他部门的审计中,高管层的授权比审计委员会的授权更为直接与具体。

根据以上分析,内部审计部门职能上向审计委员会报告,行政上向高管层报告这种双层报告关系是比较理想的。

### 三、内部审计服务对象的内在冲突

当然,服务于二主也会带来冲突:一是内部审计的职能会有冲突,二是内部审计人员角色冲突加剧。

1. 内部审计职能上的冲突。管理层和审计委员会对内部审计信息的需求是不一样的(见图 1)。

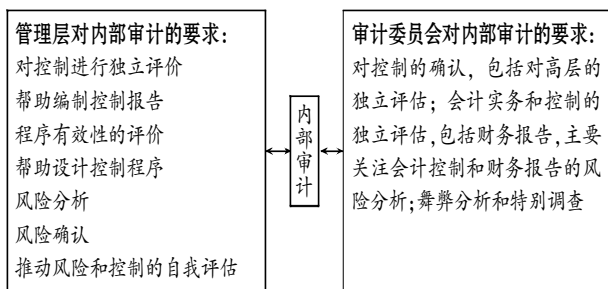


图1 管理层和审计委员会对内部审计的竞争性需求

图1说明，管理层和审计委员会对内部审计的需求存在差异。管理层要求内部审计人员以业务技术为基础，提供确认和咨询服务，关注风险、评价经营效率并激励组织行为，而审计委员会对控制的确认更感兴趣。

内部审计通常服务于参与治理过程的各相关方，如董事会、审计委员会、外部审计人员和高级管理层，但是，内部审计也为治理对象提供服务与增加价值，如一般管理层以及财务部门、信息技术管理部门和业务部门等。

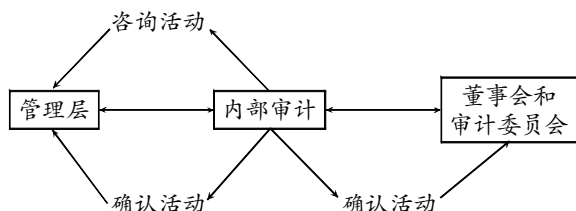


图2 内部审计和组织治理之间的潜在结构性冲突

提供确认服务，内部审计向咨询服务的扩张被认为可能损害它作为治理程序有效性的确认者和独立分析师的价值。这种常见的忧虑与对外部审计人员的担忧是一样的（即提供咨询服务是否都会损害确认过程的价值）。

2. 内部审计人员角色冲突的加剧。角色冲突指的是一个人所扮演的角色，与其价值系统不一致，或同时扮演两种以上相互冲突的角色。随着企业经营风险日益加剧，内部审计所扮

演的两个角色发生冲突的可能性增大。内部审计两个主要的报告对象对内部审计工作的期望各不相同。在审计委员会与高级管理层的目标一致时，这种角色冲突还不会很明显；一旦两者对内部审计有竞争性的需求，内部审计部门将陷入两难的境地。

角色冲突的表现有很多方面，廖珍珠(2004)的研究表明，内部审计人员的角色压力与工作满足呈负相关关系，当内部审计人员的角色压力较高时，则其工作满足感就较低；反之，当内部审计人员角色压力较低时，则其工作满足感就较高。而内部审计人员的工作满足感与内部审计工作质量呈正相关关系：当内部审计人员的工作满足感较高时，内部审计工作质量就较高；反之，当内部审计人员的工作满足感较低时，内部审计工作质量就较差。

在角色压力中，角色过荷可能是由于内部审计人员自身的能力不足产生的。内部审计人员可以通过自身努力减轻压力。内部审计人员除了要掌握必要的内部审计知识之外，还要不断参加后续教育，吸收新知识，提高职业技能，了解企业文化，加强沟通能力，使自己保持工作热情。

但是，角色冲突所带来的压力，上司的不重视，内部管理层的不参与，被审计部门的不配合，会给内部审计人员带来自我认同的困惑。公司高层的支持，能在很大程度上缓解这种冲突。

矛盾无处不在，无时不在。内部审计人员在面临冲突时，需要的是处理策略，而不是去设想消除这种冲突。有时，矛盾和紧张因素对组织的肌体健康是有利的。内部审计人员只有充分发挥其协调作用，帮助董事会与高管层进行沟通，才能取得公司高层的支持与被审计部门的配合。

主要参考文献

1. 贝利,格拉姆林,拉姆蒂著.王光远等译.内部审计思想.北京:中国时代经济出版社,2006
2. 詹姆斯·罗瑟著.倪卫红等译.最佳实务——四个革新型审计部门的增值方法.北京:石油工业出版社,2002
3. 廖珍珠. 内部稽核人员角色压力及工作满足与内部稽核工作品质关系之研究.当代会计,2004;11