

# 谈谈内部审计对公司治理的影响

马 晶

(湖北经济学院 武汉 430205)

**【摘要】** 本文从如何充分发挥内部审计在现代公司治理中的作用出发,审视公司治理与内部审计之间的内在联系,分析了当前我国内部审计在公司治理中存在的问题及其成因,提出了相关建议。

**【关键词】** 内部审计 公司治理 经济效益审计

证监会、原国家经贸委2002年1月发布的《上市公司治理准则》规定,董事会审计委员会是董事会按照股东大会决议设立的专门工作机构,直接对董事会负责。审计委员会成员全部由董事组成,其中独立董事应占多数并担任召集人,委员会中至少应有一名独立董事是会计专业人士。客观地讲,要使内部审计机构真正发挥其职能作用,就要使企业内部审计机构直接隶属于董事会。这样,内部审计机构的独立性才是最强的,权威性也最高,工作比较容易开展。但是,由于董事会实行集体讨论决定制,某种程度上会影响内部审计的正常进行。因此,当前许多跨国公司及其我国的一些上市公司比较通行的做法是使内部审计机构直接隶属于董事会,董事会下设审计委员会,内部审计机构向审计委员会报告工作。

## 一、公司治理与内部审计的关系

公司治理是一组规范公司相关各方的责、权、利的制度安排,是现代企业中最重要、最核心的制度架构。从狭义上讲,它是指公司的决策者、执行者和监督者之间的制度安排。从广义上讲,它是指关于公司的投资者、经营者、劳动者和监督者的权利、义务、责任及与外部关系的法规体系。因此,公司治理的本质是规范公司各利益相关者之间的一种契约关系。

治理结构完善的公司一般设有股东大会、董事会和监事会。股东大会是公司的权力机构;董事会是决策机构,是公司的核心领导层及法定代表,负责制定公司经营目标,委托和监管经理人员,决定经理人员的报酬,协调公司内部关系及提成分配方案等;监事会是监督机构,由股东和雇员联合组成,有参与股东会会议、监督、审核、交涉和诉讼等权利;经理层是执行机构,受聘于董事会,在授权范围内拥有对公司的管理权和代理权,负责处理日常经营事务。有效公司治理的主要要求如右上表所示。

从表中可以看出,内部审计关注的重点是风险、内部控制、治理程序和绩效等,这些内容是符合有效公司治理的主要要求的。有效的公司治理结构是保证内部审计充分发挥作用的前提和基础。

## 二、在公司治理方面内部审计存在的问题及其成因

企业内部审计工作的目标在于促进企业加强内部管理和

序号	有效公司治理的主要要求	内部审计关注重点
1	透明、公平、诚信与责任	对企业的评价标准正在发生变化,评价内容不仅包括效益和资金状况,还包括企业的诚信
2	强化董事及整个董事会的责任(履行受托责任、忠诚责任、注意责任或勤勉义务)	关注治理程序,企业制衡机制是微观的民主与法制的框架
3	保持董事会的独立性,强化专业委员会的作用与责任	内部审计部门接受审计委员会的领导和指导
4	强化对业绩的监督以及内部控制程序的实施	内部控制审计和绩效审计
5	注重风险管理,增加公司价值	风险审计,内部审计关注风险,能与企业的高层管理者达成共识,使问题消灭在萌芽状态。如果企业不加强预警管理,则可能付出巨大代价
6	提高公司信息披露标准	财务收支审计,为公司财务信息把关

提高经济效益,由于内部审计部门比较熟悉所在企业的生产、经营、管理情况,这对加强企业内部管理和监督、在生产经营管理的每一环节建立严格的内部控制制度及健全企业的自我约束机制具有重要意义。但目前内部审计工作在公司治理中还存在着一些问题,影响了内部审计工作的健康发展,主要表现在以下几个方面:

1. 整体上看,内部审计还没有真正成为企业的内在需要。过去我国组建企业内部审计机构是在政府的行政干预下进行的,带有很大的强制性,不少企业内部审计机构没有很好地发挥作用。在实行市场经济体制、转变企业经营机制的形势下,企业高层管理者的经营压力增大,逐渐产生了建立内部审计机构的要求。而且,随着股份制企业、企业集团的建立,管理的跨度增大、难度增加,这种要求日渐强烈。目前,一些大中型企业在市场经济的激烈竞争中,通过实践已经认识到内部审计在促进各部门履行受托经济责任和提高企业竞争能力等方面的重要作用,建立内部审计机构已逐渐成为这些企业的自觉行为和内在需要。但从总体情况看,还存在一些需要解决的问题。比如,一些企业虽设置了内部审计机构,配备了审计人员,但因内部审计制度不健全、任务不多、业务

不规范,导致内部审计的作用未能得到充分发挥。另外,还有相当一部分企业的领导对开展企业内部审计的必要性缺乏全面的认识,对内部审计工作不够重视,只要精简或合并机构,内部审计机构便首当其冲。因此,从整体上看,内部审计还没有真正成为大多数企业的内在需要。

2. 没有正确认识政府审计与企业内部审计的关系。长期以来,政府审计与内部审计的关系受计划经济体制的影响较大,以往曾存在一些不合理的做法,如有的政府审计机关每年要给企业内部审计机构下达审计任务,并要求企业内部审计报告必须上报等。事实上,我国政府审计和内部审计之间并不存在领导和被领导的关系。这是因为:①内部审计不是政府审计的有机组成部分,不应受政府审计的支配;②政府审计不能因利用内部审计的结论而简单地减少其工作量,更不能不经审计就直接使用内部审计的有关资料;③政府审计和内部审计的目标并不完全一致,工作任务各异,服务对象不同,因而他们是两种各自独立的审计类型,不存在政府审计领导内部审计、内部审计依赖政府审计的关系。在市场经济条件下,企业享有生产经营自主权,企业内部审计应该有很大的自主性。内部审计机构在企业最高管理者的领导下,以正确、客观地评价、鉴证企业各部门的受托经济责任履行情况为目标,积极为企业的总体利益、全局利益服务。企业内部审计项目的安排、审计报告的审批、审计结论的形成,应由企业最高管理者负责,以保证企业高层管理者对企业内部审计的领导,保证其相对独立性。如果政府审计过多地干预企业内部审计,将使企业的领导产生较强的抵触情绪,从而不利于内部审计作用的充分发挥,也不利于企业转换经营机制和参与市场竞争。

3. 强调企业内部审计工作的双向服务,使企业内部审计工作无所适从。目前,我国企业内部审计机构既对企业主要领导负责又接受政府审计的指导。从理论上说这是可行的,但实践结果往往是内部审计人员在工作上左右为难、无所适从。

(1) 在我国现阶段,国家利益、集体利益和个人利益还难以完全保持一致,在这种客观经济条件下难以要求企业内部审计人员既代表国家利益又代表企业利益,企业内部审计工作也很难达到这样的客观效果。

(2) 企业内部审计人员的岗位安排、薪酬待遇都由企业决定,他们的前途和命运掌握在企业领导手中,当国家利益和企业利益发生矛盾冲突时,不可否认,企业内部审计人员有时会出于对个人前途和利益的考虑而选择维护企业利益,从而使国家利益受损。

(3) 如果政府审计试图通过对企业内部审计的详细指导,把内部审计机构变成政府审计设在企业的附属监督机构,从而有效地控制、监督企业的一切生产经营活动,那么这实际上是政府直接管理形式在审计监督领域的延伸,不利于企业作为独立商品生产经营者进行生产经营和管理,也从根本上违反了企业内部审计工作的规律,使企业内部审计完全变成“附属品”,失去了企业内部审计的真正意义,这不仅使

企业内部审计作用不能得到真正发挥,反而给政府审计增加了负担,影响了政府审计任务的完成。

4. 企业内部审计以经济效益审计为重点,难以满足企业的实际需要。内部财务审计是内部审计的一个重要组成部分,它发挥着其他审计所不可替代的作用。实施内部财务审计的目的在于查错防弊、核实收支、保护财产安全,这是企业内部审计的一项经常性任务。虽然从国外内部审计发展趋势来看,内部审计职能已从查错防弊扩大到改进管理、提高经济效益方面来,但我国的内部审计发展还处在初始阶段,必须以内部财务审计为重点。这是因为:①市场经济是法制经济,企业为追求高额利润会进行合法避税,但如触犯税法规定,就要受到法律和经济制裁,因此要依靠内部财务审计为其把关;②在市场经济条件下,企业会计报表提供的信息是领导决策的重要依据,因此保证企业及其分支机构财务信息的真实、可靠,仍是内部财务审计的一项重要内容;③可靠、真实的企业会计报表数据也是进行经济效益审计的基础,只有内部财务审计搞好了,才有可能开展经济效益审计。从长远看,我国企业内部审计以经济效益审计为重点是其必然发展方向。但从现阶段看,并不一定要以经济效益审计为重点,因为经济效益审计必须运用真实、合规的会计信息才能对企业经济效益做出正确的评价,而目前我国企业会计信息失真现象较为严重,如果不以内部财务审计为重点,就难以评价和鉴证企业内部受托经济责任的履行情况,难以检查和监督企业的财务收支活动及满足企业的需要。

5. 企业内部审计人员的政治、业务素质有限,难以适应内部审计工作的需要。企业内部审计是否充分发挥作用,除要具有必要的外部条件外,关键还取决于内部审计人员的政治、业务素质。目前,我国企业内部审计人员的政治、业务素质还很难适应开展内部审计工作的需要。一方面,我国企业人员文化素质普遍较低,有会计、审计和管理知识的专业人员较少,并且这些专业人员本来就是企业各部门的业务骨干,要把他们都抽调出来从事内部审计工作确实难以做到。因而,内部审计人员业务素质无法满足岗位要求。另一方面,由于一些企业的领导对内部审计重视不够,他们在配备内部审计人员时,主观上不愿将精通业务的人员安排在内部审计岗位上。另外,一些企业虽配备了有一定经验的内部审计人员,但他们大部分只从事过会计工作,对内部审计了解甚少,开展工作只是凭经验,这也限制了内部审计工作的开展和内部审计作用的发挥。

### 三、在公司治理中充分发挥内部审计作用的建议

随着社会主义市场经济体制的建立与健全,根据经济环境的变化改变我国企业内部审计的管理体制,建立真正服务于企业的内部审计机构,并进行与之相配套的改革,探索市场经济体制下我国企业内部审计发展的新路子就成为必然。

1. 建立、完善内部审计师协会,实行统一的行业性管理。具体措施主要有:①应取消政府审计机关设置的审计体系指导机构,否则内部审计在市场经济中的作用就难以完全发挥出来。如果政府审计包揽一切,一方面会削弱其本身的监督

力量,不利于自身任务的完成,另一方面也将束缚企业内部审计工作的开展。②应取消政府审计对企业内部审计的全面指导,使企业内部审计根据其自身的需要安排审计计划和审计内容,充分发挥内部审计在市场经济中的自主性作用。

根据国际惯例,对内部审计进行行业性管理,大多是在行业性组织——内部审计师协会的领导下进行的。我国对企业内部审计的行业性管理,也应遵循这种国际惯例,由内部审计师协会通过制定内部审计标准、规章、执业规范以及介绍推广审计新技术、新方法,总结和推广内部审计经验等工作来进行行业性管理。只有对内部审计实行行业性管理,才能使企业内部审计独立自主地发挥作用,促进社会主义市场经济的健康发展。

2. 建立健全适应企业内在发展需要的内部审计机构。随着市场经济的不断发展,企业的生产规模和组织规模呈不断扩大趋势,地理分布日趋分散,跨国经营成为必然,仅靠一般的企业内部职能机构来控制 and 评价企业及其各部门的受托经济责任履行情况显然不够的。因此只有建立企业内部审计机构,充分发挥其职能作用,才能有效地监督企业分支机构的受托经济责任的履行情况,为企业高层管理者的决策提供准确、有效的信息。

值得注意的是,企业内部审计是直接为企业服务的,而不是直接为国家服务。这是因为:①企业内部审计的监督权主要来自于企业最高管理者的授权,监督具有典型的封闭性。只有企业最高管理者给予较大的权限,内部审计才能充分发挥其作用。②企业内部审计的工作效果在很大程度上取决于企业管理当局。如果企业的主要负责人重视内部审计工作,就会对内部审计工作予以高度支持,内部审计人员就可以直接对本单位的主要负责人负责并报告工作,其主要任务是评价和鉴证本单位各分支机构受托经济责任的履行情况。因此可以说,企业内部审计是典型的内部经济监督,它代表企业利益并为企业服务,不直接对国家负责,片面强调企业内部审计服务于国家在实践中是行不通的。

3. 转变企业内部审计人员的观念和工作方式。我国现行企业内部审计的任务仍然是查错防弊和评价分支机构受托经济责任的履行情况。而企业内部审计人员为了查出问题,有时会站在与被审计部门对立的立场上开展审计工作,这不利于内部审计作用的充分发挥。因此,广大内部审计人员应转变观念和工作方式,不仅要善于发现问题,更要善于提出改进工作的建议,时刻注重为企业管理当局服务。内部审计的工作方式应该是参与合作式,即企业内部审计人员在整个审计过程中努力与被审计部门的人员维持良好的人际关系,与他们讨论审计目标、审计计划和审查中发现的问题,征求他们的意见,共同分析存在的问题及其潜在影响,研究改进措施,充当管理人员加强自我控制的热心顾问,做到彼此目标一致、利益与共,使内部审计工作的开展得到各方面的支持,充分发挥企业内部审计的积极作用。

4. 加强企业内部审计规范化和制度化建设。目前,我国企业内部审计机构和人员是在企业管理当局的授权和口头

指示下开展审计工作的,规范化程度较低。而加强内部审计规范化建设,就是在实施内部审计的全过程中每项工作都应依据一定的标准来进行。如对内部审计的工作计划、工作底稿、审计报告等的文字、内容和格式都应提出规范化要求;在审计实施过程中,要进行资料搜集、调查、取证、分析、评价等工作,其工作过程和结果都必须以文字和数字清晰、详实地记录在规定的审计工作底稿中等。

实现企业内部审计制度化,是指在审计计划的指导下,使内部审计工作成为有计划、目标明确的一项经常性工作。具体措施主要有:①确定内部审计机构的必审和选审的重点项目、内部审计的工作时限,并使之相对固定下来,以使内部审计工作有一个比较常规的审查内容。②在计划上合理安排,均衡地适时实施,有侧重、有步骤地依次进行,以保证内部审计工作的连续性。③在经常性的内部审计工作中既要注重内部审计工作的频数,又要注重质量,防止好高骛远,贪多求快。同时,由于内部审计工作内容繁多,内部审计人员必须努力探索出适应本企业特点的内部审计新方法,以不断提高内部审计工作效率。只有内部审计实现规范化和制度化,才能使企业对各部门的受托经济责任履行情况的监督落到实处,才能充分发挥内部审计的积极作用。

5. 配备具有专业知识、德才兼备的内部审计人员。内部审计工作是一项政策性、业务性都较强的工作,它要求内部审计人员不仅要有丰富的审计、会计和管理知识,而且要有较强的政策观念;不仅要懂得本行业的管理知识,还要具备一定的专业技能。企业内部审计的工作质量直接取决于内部审计人员的素质。首先,内部审计人员要能坚持党的路线、方针、政策,热爱内部审计事业;同时必须具有较高的职业道德水平,能秉公办事,敢于坚持原则,不徇私情,当个人利益与国家利益发生矛盾时,弃个人利益而顾国家利益。其次,内部审计人员应有较高的业务水平和专业技能。内部审计人员不仅从事财务审计工作,而且从事经济效益审计工作。因此,一般要求内部审计人员在会计、审计专业方面具有较高的知识水平和丰富的实践经验,熟练掌握会计、审计的基本技能和基本方法,同时应掌握有关法规制度、企业管理、公共关系等知识,对工程技术也应有所了解。再次,内部审计人员应有敏锐的洞察力和分析、解决问题的能力,能及时发现企业存在的问题,并提出相应的改进建议和措施。只有配备了这样具有专业知识、德才兼备的内部审计人员,才能确保企业内部审计的作用得到充分发挥。

#### 主要参考文献

1. 张小静.内审在公司治理中的作用及方式.中国内部审计,2005;4
2. 陆兰丹.当前企业内审存在的问题与对策.中国内部审计,2004;9
3. 陈钟松.基于公司治理的内部审计问题思考.审计月刊,2005;9
4. 鲍巍.比较理想的内部审计机构领导关系模式.审计文摘,2005;12