

审计委员会与内部审计部门互动关系研究

邱国峰 严海宁

(华中科技大学经济学院 武汉 430074)

【摘要】本文在对30家上市公司的审计委员会议事规则进行分析的基础上,探讨了审计委员会和内部审计部门关系的定位、相互作用的具体方式及影响其互动效率的原因,并对如何加强两者间的互动提出了一些建议。

【关键词】审计委员会 内部审计部门 互动关系

现代公司中所有权和经营权分离,投资者与经营者之间形成委托代理关系,由此产生代理问题。近年来,由于财务舞弊案件的不断出现,公司治理问题受到广泛的关注,学者们提出了很多建议,其中之一就是如何在董事会中形成独立的财务治理力量——审计委员会来弥补股东与注册会计师、股东与管理层因委托代理关系而产生的道德风险和逆向选择问题,从而提高公司财务报告的真实性和可靠性。

根据国际内部审计师协会(IIA)的定义,内部审计是一种保证与咨询工作,目的是为组织或机构增加价值和提高运行效率。COSO报告表明,内部审计是内部控制的组成部分,它主要是对内部控制的效率和效果进行监察和评价。公司治理的核心问题就是要完善经营管理的监控问题,由此可见,内部审计和公司治理的目标是一致的。

一、审计委员会与内部审计部门关系的三种定位

1. 重监督而未强调领导关系。在我国,《上市公司治理准则》规定审计委员会应监督公司的内部审计制度的实施。而笔者对随机抽查的30家样本公司“审计委员会议事规则”的研究发现,其中有26家样本公司均把审计委员会的职能定位于对内部审计的“监督”,有4家样本公司定位于“指导”与“监督”。由此可见,我国公司治理的相关准则和上市公司的实践都没有明确列明审计委员会对内部审计部门的领导关系。但是,在内部审计部门该对谁负责这一问题上,各样本公司审计委员会主任的看法却是不同的。杨有红等(2006)对55位正在担任或曾担任过上市公司审计委员会主任的专家的调查表明,有93.3%的专家认为内部审计部门应该对审计委员会负责,有60%的专家认为内部审计部门应该同时对审计委员会和经理负责。

2. 强调“双重领导”及“双轨报告”。内部审计部门同时对经理层和审计委员会“双向负责”、“双轨报告”、保持“双重关系”实际上是西方国家一些企业的做法,这也是一种折衷的做法。内部审计部门一方面需要帮助经理层来监督下属部门,另一方面又需要帮助董事会来监督经理层,于是理论界提出了一个理想的报告机制,即要求内部审计部门把内部管理的问题报告给经理层,而把经理层的问题报告给审计委员

会。基于双向报告的要求,经理层和审计委员会对内部审计部门进行了领导权的划分。

双重领导及双轨报告这种做法是否可行是值得思考的问题。实际上,这种做法首先违背了统一指挥的管理原则,形成对内部审计部门的多头管理。其次,从委托代理的角度来看,内部审计人员与经理层签订劳动合同,由经理层确定薪金,在日常工作中更多时候是受经理层的指挥和领导,而不是受审计委员会的领导。这样从人际关系上来说,内部审计部门会更倾向于与经理层保持良好的人际关系和工作关系。因此,内部审计部门发现管理层的问题时,审计委员会若期待内部审计部门主动向其报告而不被收买,则需要建立一套完善的监督与激励机制,而这恰好是目前理论界和企业所忽视的问题。

3. 互为支持的关系。IIA的观点体现了审计委员会与内部审计部门互为支持的关系。IIA的2060-2号实务公告第五条提出,内部审计部门与审计委员会的关系应围绕内部审计部门的核心作用,确保审计委员会理解、支持并接受内部审计部门所需要的帮助。IIA认为,审计委员会应指导和协助内部审计的实施,而内部审计部门则成为审计委员会的顾问。

二、审计委员会与内部审计部门互动的方式

1. 审计委员会强化了内部审计部门的职能。当仅有内部审计部门存在时,管理层常把它作为成本中心,但随着强势的内部审计委员会出现后,内部审计部门在组织内的职能明显得到了加强。根据比利时审计委员会协会在2005年提出的一份报告,审计委员会可以从以下几方面加强内部审计部门的职能:①制定内部审计部门的目标和任务;②评论内部审计部门领导人的任命、提升或者解职,并且决定他们的任职资格、报告层次和报酬;③检查内部审计部门功能是否完备;④探究内部审计部门的工作范围、运作及建议的结果以及管理层的回应等;⑤定期评价内部审计部门的客观性和独立性;⑥监察和评估内部审计部门在公司风险管理系统中的作用和效率;⑦评价和评估年度审计工作计划。

由此可见,审计委员会主要从两方面来强化内部审计部门的职能:一是评估和帮助内部审计部门解决运作前的组织

人事、工作目标、资源等方面的保障机制问题;二是评估和探究内部审计部门运作的效果、管理层的回应等。相对而言,审计委员会对内部审计部门的具体运作并没有过多的关注。那么,我国上市公司的审计委员会又是如何强化内部审计部门职能的呢?笔者对15家上市公司的审计委员会工作细则进行了研究分析,其中审计委员会与内部审计部门有关职能的情况如下表所示:

序号	审计委员会对内部审计部门的职能规定	规定此职能的公司数量	百分比(%)
1	监督公司内部审计制度及其实施	26	87
2	负责内部审计与外部审计的沟通	26	87
3	对重大关联方交易进行审计	18	60
4	对重大投资进行审计	12	40
5	对董事、高层管理人员离任进行审计	4	13
6	审查公司内部控制制度	18	60
7	与管理层共同审阅内部审计部门职责、计划、活动、组织人事	2	7
8	审查并认可内部审计部门负责人任免、岗位和级别	4	13
9	审查内部审计工作的质量	6	20

由上表可见,样本公司对内部审计部门职能的强化主要从具体业务来体现,内部审计部门可以直接参与到关联方交易、重大投资等审计活动中,只有个别公司会关注内部审计部门的组织人事、工作质量、工作计划等内部审计工作实施的保障措施。

2. 内部审计是审计委员会履行责任的重要资源。审计委员会和管理层之间存在信息不对称,主要表现在:①管理层和审计委员会之间的信息分布不对称,一方总是比另一方占有更多的相关信息,由于经营管理活动的复杂性,管理层不可能把所有的信息都传达给审计委员会,甚至会隐藏信息。②管理层和审计委员会对于各自的信息占有情况进行验证是不经济的。从信息不对称的产生原因分析,主要有客观性信息不对称和主观性信息不对称,以及管理活动复杂性、不确定性带来的信息不对称和双方对信息的故意隐藏。

通过与内部审计部门的高质量互动,审计委员会可以减少这种信息不对称。首先,内部审计部门紧贴企业经营管理活动的实际,对企业的情况非常了解;其次,审计委员会和内部审计部门的定期沟通可以帮助审计委员会了解和掌握企业相关的会计和审计情况,以便审计委员会准确评估重大事件对企业的影响程度。内部审计部门可以从以下几方面对审计委员会给予支持:①常规帮助。包括完善对审计委员会的信息流动机制。如内部审计部门可以为审计委员会构建合适的信息系统或者执行审计委员会要求的特殊审计调查项目。②财务报告帮助。包括帮助审计委员会评价上市公司是否满足内外审计报告的目标,帮助审计委员会评估财务报告的质量,保证审计委员会成员及时获得公司业绩方面的相关报告。③风险和控制帮助。包括帮助审计委员会评估上市公司是否满足控

制目标,帮助审计委员会监察上市公司控制环境、关键财务和可能面临的商业风险。

三、影响审计委员会与内部审计部门互动效率的因素

两支审计力量的良性互动将是有效公司治理的基石。审计委员会为内部审计部门的工作开展提供了保障机制,提升了内部审计部门工作的地位;而内部审计部门则是审计委员会的“眼睛”和“耳朵”,为审计委员会提供重要的信息。审计委员会和内部审计部门缺少互动,对于公司治理来说,甚至会出现内部审计人员以其专业知识来帮助管理层躲避审计委员会的监管的情况。这里可以从三个层面来分析两者间的互动效率影响因素。

1. 审计委员会层面。审计委员会的独立性、审计委员会成员的任职期限、委员的行业知识与专业能力、委员的轮换等都将影响审计委员会与内部审计部门的互动。①独立性是审计委员会的根本特性,审计委员会负有对高层管理人员进行监管的责任,是内部、外部审计信息沟通的中间环节。如果审计委员会失去独立性,即使内部审计部门发现了管理层的问题,审计委员会也会将这些信息隐藏。②审计委员会对上市公司所在行业、公司运作的状况会越来越熟悉,这是有利于监管的,也有利于委员们及时、准确地分辨、判断内部审计部门所传递的信息,国外相关的实证研究也证明了这一点。③强大而独立的审计委员会要具有行业知识和财务知识,审计委员会要在提升财务报告质量、降低财务舞弊方面起作用,首要的要求是要能够从包括来自内部审计部门在内的各种信息中筛选、分析出关键的信息。④审计委员会成员的轮换则为审计委员会带来新的监管思路和新的专家经验,Ecton和Reinsstein的研究表明,新的审计委员会会从新的角度提出问题,从而促进其有效性的增强。

2. 内部审计部门层面。内部审计部门的独立性与审计质量是影响其与审计委员会互动的两个主要因素。内部审计部门的独立性表现为对其审计对象的独立性,这种独立性有两个要求:①对管理层的独立,内部审计部门应站在客观、公正的立场开展审计活动,基于管理活动的复杂性,即使是管理层委托的审计项目,内部审计在审计过程中也应该考虑管理层对审计对象的管理活动和审计活动本身的双重影响。②对审计委员会的独立,审计委员会要对内部审计部门进行监督,内部审计部门不是审计委员会的派出机构,两者是相互独立的关系。

3. 协作层面。完善的协作机制将加强审计委员会和内部审计部门的互动效率。国外的实证研究表明,经常开会的审计委员会在公司治理的效果方面好过很少开会的审计委员会。此外,内部审计部门还需要随时、完整地与审计委员会就审计问题进行沟通。

四、提高审计委员会与内部审计部门互动效率的途径

1. 完善审计委员会议事规则。议事规则是审计委员会进行公司治理的依据,根据笔者的研究,我国上市公司的议事规则在审计委员会的职责方面多有不同。正如前文所述,我国样本公司审计委员会过多地介入具体审计业务的监督,而在完

经济效益审计

在市场营销绩效评价中的应用

陈学进 阮梓坪(教授)

(五邑大学管理学院 广东江门 529020)

【摘要】 本文从理论和实务等多个角度探讨了把经济效益审计的思想、方法和程序等应用到市场营销绩效评价活动的可能性,认为经济效益审计是市场营销绩效评价的一种有效方法,在市场营销绩效评价中具有较大的应用价值。

【关键词】 市场营销 绩效评价 经济效益审计

市场营销绩效评价是营销管理的一个重要环节,也是营销管理研究的新领域。目前,国内外对市场营销绩效评价的研究大部分集中在绩效评价的指标的确定和选择上,而对绩效评价方法的研究相对较少,而且不够深入。有些绩效评价方法设计不够科学,复杂难懂,因而缺乏实际应用性。经济效益审计作为现代审计的重要标志和新的发展方向,其独特的理论基础和实际应用性,无疑成为一种评价市场营销活动绩

效的有效方法和手段。在国外,越来越多的企业利用审计方法来评价营销绩效,经济效益审计已成为加强市场营销管理的一个有效工具。

经济效益审计是市场营销绩效评价的一种有效方法。把经济效益审计的思想、方法和程序等应用到市场营销绩效评价过程中,会使得市场营销绩效评价更加科学、简便、实用(如后图所示)。

善内部审计的保障机制方面的规定较少,如对内部审计人员的选拔、组织人事、激励机制等关注过少。因此,完善审计委员会议事规则应从审计委员会的扩权开始,赋予审计委员会更多的公司审计业务保障权,由于审计委员会成员的工作时间有限,因此应减少他们对具体审计工作的参与。除了上述的几种常见的审计委员会职责外,笔者认为还应发展审计委员会的新职能。根据拉尔夫·D.沃德和苏珊·F.舒尔茨等人的研究,审计委员会的新职能有:①外部法律制度、环境保护等变化对公司运作的影响评估;②公司道德责任,即对公司是否依法经营进行评估;③会计政策变化及衍生金融工具的风险评估分析;④利益冲突研究,如探询公司管理层成员、董事会成员的报酬是否合理等。

2. 改革审计委员会委员的选拔机制。我国大部分的上市公司的审计委员会议事规则都提到了审计委员会中至少要有一名会计或财务专家。受实际投入时间所限,审计委员会需要有能力在较短时间内找出各种信息中所隐藏的问题。对于审计委员会成员的选拔,笔者所调查的30家样本公司中,23家公司规定审计委员会中独立董事要占委员会的大多数(大于2/3),3家公司规定独立董事要占1/2以上,4家公司审计委员会成员全部来自监事会。由此可见,董事会的成员特别是独立董事,是样本公司审计委员会成员的主要来源。但是,由于独立董事中“灰色董事”的存在及我国公司尚未采用市场化的董事会成员选拔机制,限制了审计委员会成员的选拔效果。为了充分完成审计委员会的各种任务(监督审计、管理风险评估等),审计委员会成员应具备以下知识和能力:①会计和财务知识;

②商业判断能力;③管理才能;④审计专业知识;⑤行业知识;⑥国际视野;⑦领导才能。但审计委员会的成员来自监事会是不太合适的,因为监事会和审计委员会有不同的监督侧重点,监事会是向股东大会报告,向股东大会负责,而审计委员会则是向董事会负责。

3. 完善沟通机制。首先,要完善审计委员会会议制度。从笔者的调查来看,30家上市公司中有14家公司的审计委员会议事规则规定每年开会至少4次;有6家公司的审计委员会议事规则规定每年开会至少2次;有5家公司的审计委员会议事规则规定每年开会至少1次;有5家公司的审计委员会议事规则没有确定每年的具体开会次数。我国上市公司独立董事制度实施较晚,主要由独立董事组成的审计委员会成员任职时间短,不能充分把握上市公司的情况,这些都导致了审计委员会治理效率低下。审计委员会会议是成员交流和沟通的渠道,没有充分的沟通交流,审计委员会就不能充分发挥其监督作用。其次,要完善审计委员会与内部审计部门的沟通制度。为了及时掌握内部审计部门的运作情况及其存在的问题,审计委员会应该制定与内部审计部门的工作沟通制度。

主要参考文献

1. 陈汉文. 审计委员会与内部审计. 中国注册会计师, 2002;1
2. 谢永珍. 中国上市公司审计委员会治理效率的实证研究. 南开管理评论, 2006;9
3. 谢德仁. 审计委员会:本原性质与作用机理. 会计研究, 2005;9