



内部审计期望差距形成原因及对策分析

暨南大学管理学院 钟 淼

【摘要】 我国的审计体系包括政府审计、民间审计、内部审计三个层次,但理论界对前两个层次审计期望差距的研究比较集中,而忽视了审计监督的第一道屏障——内部审计期望差距的研究。本文对内部审计期望差距予以研究,以期达到内部审计与公司治理相和谐的目的。

【关键词】 期望差距 内部审计 公司治理

自从1978年美国的科恩报告首次提出期望差距以来,审计期望差距问题受到世界各国的广泛关注。一般认为,审计期望差距是指公众对审计的需求与公众对目前审计执业的认识之间存在的差距,它既包括了由于审计能力不足而形成的差距,也包括了由于公众的错误认识而形成的差距。

一、内部审计期望差距形成原因分析

国外的实践表明,实务界在重视外部审计的同时,却十分轻视内部审计的监督作用,许多大公司因为内部审计不符合成本效益的原则而将之外包出去。据美国内部审计师协会调查,美国和加拿大按照企业数量计算的内部审计外部化的比例分别为21.5%和31.5%,内部审计业务外部化的比例分别为10.5%和9.6%。现代企业的内部审计目标已经从查错纠弊演变为帮助组织增加价值。内部审计不仅是完善公司治理的工具之一,而且是公司治理体系中重要的一环,缺乏内部审计功能的公司治理是有缺陷的。由于公司治理忽视内部审计,导致现代企业的内部审计在公司治理体系中几乎无立锥之地。笔者认为,之所以会出现如此格局主要是存在以下认识偏差:

(一)人为地割裂公司治理与内部审计之间的联系

1. 公司治理与内部审计不属于同一范畴。有人说公司治理反映的是组织上层的制衡问题,而内部审计属于公司管理问题,两者不在一个平台上运作。公司治理更加关心股东的利益,而内部审计则为管理者服务。所以,内部审计被排斥于监督系统之外。

2. 公司治理与内部审计的目标存在异同性。无论针对公司治理的认识有多少种类型,但关于公司治理目标的观点还是比较集中的,大多反映在责、权、利的合理配置和决策的有效性方面,以追求企业价值最大化。但现实中许多人却把内部审计的目标定位在查错纠弊和帮助管理者更好地履行其管理职责方面。对资产所有者与管理者统一的传统企业来说,内部审计目标与企业目标是一致的,但在两权分离的公司制企业中,因为存在代理问题,为管理者服务的内部审计有可能会帮助管理者进行逆向选择的可能,因而在代理问题存在的情况下,内部审计目标有可能会与公司治理目标负相关。

3. 公司治理与内部审计关注的焦点不同。公司治理在战略设计中占有重要地位,其关注的焦点是由谁决策、如何决策、如何进行有效决策等问题。而内部审计则重点监督决策的执行情况,反映的是战术性问题。

(二)内部审计服务对象的认定

建立在契约理论基础上的针对所有利益相关者开展的公司治理理论普遍受到人们的认可。按照契约理论的解释,企业是一组契约的连接体,这个连接体通过契约关系把投资者、经营管理者、员工、顾客、银行、政府、社会等连接起来。由于每个参与者都投入了相应的资源(有形资产或无形资产),因此都有权享有公司利益的分配,只强调股东利益最大化对其他的利益相关者来说是不公平的。

新的公司治理模式,必然要求有与之相适应的监督机制为其保驾护航。相对委托代理理论下的公司监督机制来说,针对所有利益相关者的外部监督系统有所扩展,但内部监督机制依然停留在原来的设计模式中。

从理论分析的角度来看,所有利益相关者导向下的公司治理中的监督关系不应仅仅表现为股东大会、董事会对管理者的单向约束,而应该是双向的或多向的约束,股东对董事会和经理层的监督仅仅是出于有形资产所有者对资产保值增值的需要,但无法反映作为人力资本所有者的经理人员对自身利益保护的需要。单向性的监督机制制约了面对所有利益相关者的公司治理效率的提高。在这种监督机制状态下的内部审计依然没有发挥出其应有的功能。

(三)关于内部审计发展趋势的争论

一种观点认为,根据经济学中的代理理论和交易费用理论,内部审计最终将会被外部审计所取代,因为内部审计有两个致命的缺陷:一是独立性一直无法保证;二是内部审计正在遭受着外部审计的挑战。由于外部审计更加具有专业化的能力,其竞争优势明显,内部审计终将因此而被淘汰。

另外一种观点认为,内部审计绝对不能外包。在内部审计与外部审计的博弈过程中,内部审计会随着公司治理的变革而不断深化,它不仅不能被取代,反而还有可能取代外部审计而独树一帜地存在。原因是:外部审计更多地表现为利益驱动,具有市场竞争的特征,在公司治理不完善的条件下,由于

有限理性和小数原理的存在,外部审计具有机会主义倾向,因而将逐渐“消亡”。

二、缩小内部审计期望差距的对策分析

对内部审计来说,要想缩小审计期望差距,只有两条途径:一是求得社会公众对内部审计能力及可发挥作用的理解;二是以社会公众的期望要求去提高审计质量,改进审计程序和方法,以更好地实现社会公众对内部审计功能的期望。事实表明,内部审计能够在有一定期望差距的环境下得到不断的发展,并在社会经济生活中起到不可或缺的作用。从我国内部审计的现状出发,缩小内部审计期望差距具体可以从以下四个方面来进行:

(一)内部审计与公司治理的融合

由内部审计人员对公司进行相对独立的审计,既可对管理层的权力进行约束,又可督促管理层充分披露有关信息,缓解管理层与投资者之间的信息失衡问题。因此,应该把内部审计与公司治理有机地融合在一起。

1.公司治理与内部审计目标具有一致性。国际内部审计师协会指南工作小组于1999年对内部审计的重新定义强调了内部审计的独立性和客观性,明确了内部审计的目标是帮助组织增加价值。因而,在传统审计功能的基础上扩展了内部审计保证与咨询服务方面的功能。由此可以看到,内部审计与公司治理的目标是一致的,内部审计已经成为公司治理体系的重要一环。

2.通过信息沟通使内部审计与公司治理连为一体。按照现有的组织结构模式,内部审计在公司中传递信息的渠道主要有三条:

(1)向高级管理层报告,这可以在一定程度上反映中级管理层和员工履行职责的情况,有利于高级管理层及时改善管理。

(2)通过审计委员会向董事会报告,更多地体现内部审计的独立性和权威性,使董事会的决策依据更为充分,并能从中掌握高级管理层行使代理权力的情况。

(3)向监事会报告,既可以进一步完善公司治理中的监督体系,又可以解决监事会监督与审计监督之间的矛盾,同时还可以使公司股东完整地了解公司内部的信息。

(二)现实的选择——“混业治理”模式,内部审计向公司所有利益相关者负责

“混业治理”模式是具有中国特色的关于公司内部监督机制的公司治理制度安排,其最大的优点是:

一是实现了内部审计的系统化,使监事会、董事会、审计委员会和内部审计部门之间能够紧密协作、优势互补,发挥整体协同的效力。

二是体现了内部审计向公司所有利益相关者负责的基本精神,从不同的审计层次,透视现代企业内部治理的各个方面和各个环节,解决内部审计可能会与管理层合伙舞弊而加剧内部人控制的问题。

三是凸显了内部审计在组织上的独立性,有利于促进内部审计的客观性。

(三)充分认识到内部审计的隐性价值

内部审计为组织增加的价值主要应包括两个部分:

1.显性价值。它是传统内部审计着力追求的一项目标,通过事后审计,把已发生的损失降到最低,并力求通过审计建议帮助管理当局改善经营管理。这种审计功效比较明显,带有直接性特征。

2.隐性价值。隐性价值应被理解为非直接性的价值,它一般是通过在企业价值创造活动中充当参谋和顾问角色体现的。通过合理化的建议,可能会改变一个战略设想,可能会优化组织的行动方案,从而形成企业的核心竞争力,提升组织的可持续发展能力,这是内部审计增加隐性价值的重要表现。内部审计增加隐性价值的另外一条渠道是内部审计的威胁价值。由于内部审计组织的存在,使各部门有了随时可能接受审计监督的意识,各部门可能会因此而自觉地规范运作。

与外部审计相比,内部审计在增加隐性价值方面更具有优势。这是因为内部审计人员更加了解组织状况,他们的工作更贴近企业具体的经营管理。外部审计更多的是帮助组织增加显性价值,而且因为其专业化水平较高而略占优势。但如果内部审计人员通过更新审计理念、提高胜任能力来加以改善的话,内部审计的显性价值一样也可以达到外部审计的水平。

(四)转换内部审计角色——从“警察”到“风险顾问”

面对企业外部环境的快速变化,企业内部审计必须及时转换其角色定位,变监督评价为咨询服务,在帮助企业增加价值的目标指引下,将审计内容向前延伸至决策阶段,在决策中向经营者提出恰当的建议,促使其决策行为有效,合理地保证公司治理功能的实现。

风险管理审计要求公司董事会和管理者转变对内部审计角色的一贯看法,即从行使监督职责的“警察”转变为内向服务型的“风险顾问”。内部审计人员作为风险管理顾问的新角色是由公司治理设计的组织地位所决定的。作为股东大会、董事会、高级管理层及职能部门之间的桥梁,内部审计人员能够通过良好的公司治理结构设计,将其注意力从过去的结果转向未来的关键风险领域而为组织增加价值。

只有通过以上措施,内部审计才能够在夹缝中求得生存和发展,并获得企业内外利益相关者的普遍认可,内部审计期望差距才可能得到弥补或缩小。因此,重塑企业内部审计形象,再造内部审计模式,自然也就成了现代企业公司治理对内部审计组织的要求。

主要参考文献

- ①国际内部审计师协会.内部审计实务标准.北京:中国审计出版社,1998
- ②理查德·L·莱特里夫等.内部审计原理与技术.北京:中国审计出版社,1999
- ③时现.现代企业内部治理审计研究.北京:中国石化出版社,2004
- ④胡继荣.论审计期望差距的构成要素.审计研究,2001;1
- ⑤赵保卿.论审计期望差距及其控制.审计与经济研究,2003;2
- ⑥章立军.审计期望差产生的经济学分析.中国注册会计师,2003;12