

论基于公司治理的内部审计组织模式的构建

裴芳荣, 魏素艳

(北京理工大学 管理与经济学院, 北京 100081)

摘要: 随着内部审计实践的迅猛发展, 国际内部审计已融进了风险管理的新内涵。而我国的内部审计还处于探索阶段, 上市公司内部审计机构的设置、职能等与公司治理结构不相适应, 更谈不上实施风险导向内部审计。为找到我国上市公司内部审计和公司治理良性互动的内部审计机构的构建模式, 从研究国际内部审计三个发展阶段出发, 剖析了基于公司治理的内部审计的内涵, 立足我国上市公司内部审计发展现状, 重构了基于公司治理的内部审计组织模式。

关键词: 公司治理; 内部审计; 组织模式

中图分类号: F239.45

文献标识码: A

文章编号: 1009-3370(2006)04-0055-05

在西方发达市场中, 内部审计作为内部控制的关键因素, 已成为公司治理结构中不可或缺的组成部分。在我国, 虽然内部审计实践远远落后于西方, 但仍可以看到, 内部审计在一些上市公司中已存在并且正积极尝试应用于公司治理中, 但由于内部审计在上市公司中存在的形式、地位相异, 使得其与公司治理的互动作用也就各不相同。那么, 作为公司治理结构中有机组成部分的内部审计应如何构建才能有效发挥其作用, 在加强内部审计的同时完善公司治理呢? 本文试图对我国上市公司基于公司治理的内部审计的组织模式作一探讨, 希望找到实现内部审计和公司治理良性互动的内部审计机构的构建模式。

一、基于公司治理的内部审计的内涵

内部审计是出于经营管理的需要而发展起来的, 西方内部审计发展至今, 经历了由财务审计到经营审计、再由经营审计到管理审计的三个发展阶段。内部财务审计是其产生的初衷, 20世纪初, 为了鉴证受托财务责任, 企业会计部门聘用内部审计人员检查日常的财务活动, 此时的内部审计置于会计部门领导之下, 通过企业的财务记录来检查公司其它人员是否遵循财务和会计程序、资产保管是否安全等。

20世纪40年代, 随着经济的发展, 企业领导者需要获得更多、更全面的信息来支持决策, 内部审计开始进入经营审计的发展阶段。1947年国际内部审计师协会在首次公布的《内部审计师职责说明书》中表明, 内部审计不一定要依附于会计记录, 也就是说

内部审计可以脱离会计部门进行独立的活动^[1]。1957年国际内部审计师协会又在其修订本中, 进一步指出内部审计是组织内审核会计、财务及其它经营业务的独立评价活动, 这意味着内部审计由财务审计向经营审计迈进。这一阶段的突出表现是越来越多的公司采用了公司经理领导内部审计机构的组织模式, 内部审计人员除了检查财务活动外, 开始关注企业增进效益和效率的经营管理活动。

到了20世纪70年代, 竞争的加剧让企业面临更大的生存风险, 内部审计职能被赋予更多的涵义, 内部审计人员关注的问题延伸到管理领域, 内部审计步入管理审计阶段, 并且这一发展阶段一直延续至今。

1971年国际内部审计师协会发布的第三号《内部审计师职责说明》是内部审计走向管理审计发展阶段的标志性文件, 它认为: 内部审计是“在组织内部检查各种业务活动, 以向管理当局提供服务的独立评价活动, 它是一种通过计量和评价其他控制的有效性来发挥作用的管理控制”。这一定义明确指出内部审计是一种管理控制。1990年国际内部审计师协会再次对其进行修订, 修订后指出: 内部审计“要提供所检查的有关活动的分析、评价、建议、咨询意见和信息以协助本组织成员有效地履行责任”^[1]。这进一步表明内部审计是管理的延伸, 对内部审计师的期望超过了发现财务信息错误与舞弊的范畴, 也超过了评价企业经营合规、合法及盈利状况的范畴。

随着内部审计实践的迅猛发展, 国际内部审计师协会将风险引入内部审计, 从而对内部审计做出全新定义。国际内部审计师协会在其制定并修订的

收稿日期: 2006-01-04

作者简介: 裴芳荣(1982—), 女, 硕士, 研究方向为会计、审计理论与方法, E-mail: bubu1225@126.com

《内部审计实务标准》及《职责说明》(2001)中认定:“内部审计是一项独立、客观的保证和咨询活动,其目的在于增加价值和改进组织的经营。它通过系统化、规范化的方法,评价和改进风险管理、控制和管理过程的效果,帮助组织实现其目标。”^[12]从该定义中我们发现内部审计不再仅仅是以前的复核和监督,而成为一种保证和咨询活动,并且开始融入风险管理的新内涵。

从以上对内部审计发展的叙述中,我们不难看出,内部审计的管理审计阶段明显不同于其前两个发展阶段,呈现出以下两个突出特点:

(1) 职能的扩大。内部审计的职能从审查财务、经营活动扩展到管理领域,管理审计更关注组织管理、风险管理,关注组织经营的未来前景,并融进了风险管理的新内涵。

(2) 地位的提升。管理审计阶段的内部审计是一种价值创造活动,它的最终目的就是帮企业实现组织目标,即为股东和其他利益相关者创造价值。

内部审计发展到管理审计阶段,不论是职能的扩大还是地位的提升,都要求内部审计对组织治理过程的有效性进行绩效评估,以便为组织提出好的建议,帮助组织实现增值目的,这样就把内部审计提升到了公司治理的高度。这就要求公司的内部审计必须从全局出发,由过去以差错纠弊为主的财务审计转向以内控制度审计为主的企业经营管理策略的经营审计,并逐步向加强风险管理、控制,帮助组织科学决策、有效经营,实现价值增值的管理审计迈进。

本文所要探讨的基于公司治理的内部审计实际上指的就是内部审计的第三个发展阶段—管理审计阶段,它呈现出的新特点使得其组织模式的构建必然不同于财务审计和经营审计阶段。为了更好的分析这个问题,先来看看我国上市公司内部审计机构设置现状。

二、我国上市公司内部审计组织模式现状分析

根据武汉大学廖洪、张娟对截至2003年湖北省58家上市公司(其中国有控股企业40家)关于内部审计和公司治理的调查问卷显示,有34家公司设立了内部审计机构,其中24家设立了审计委员会。从审计内容来看,它们主要是开展财务收支审计,其中70%内部审计机构开展了成本审计和经济合同审计,80%开展了内部控制审计,100%开展了经济责任审计;从审计机构设置来看,67%的内审机构受公司总会计师或财务总经理领导,33%的受总经理领导;从审计机构职能来看,50%的公司内部审计的对

象只是本公司的二级单位,并不涉及本公司的财务,90%以上的公司内部审计对违法违纪和财务收支的审查较为重视,而对管理审计较淡化且集中于事后审计。^[13]

由此可见,我国的内部审计处于探索阶段,实践上远远落后于西方国家,还停留在经营审计、甚至于财务审计阶段,内部审计受到独立性、审计范围等的限制,与公司治理结构不相适应。导致这种情况的原因,笔者认为主要有两个方面:首先,宏观层面上,我国市场经济不够完善,传统的产权制度使得企业缺乏危机意识,这种外部经济环境的不规范性很大程度上弱化了内部审计,使得上市公司缺乏加强内部管理审计的治理环境。其次,微观层面上,上市公司对内部审计机构定位不当、认识不够,内部审计人员素质低下,这使得内部审计职能的发挥严重受限,难以胜任公司治理结构的稳定运行。

尽管我国目前的上市公司的内部审计实践无法一蹴而就,进入管理审计阶段,但随着全球经济一体化进程的加快,企业的生存风险越来越大,企业的管理者必将更加注重完善公司治理结构、防范经营风险。我们已经看到,一些大的跨国公司,如海尔集团、美的集团等相继设立了内部审计机构并积极尝试应用于公司治理中,但各个公司内部审计存在的形式、地位相异,因此内部审计与公司治理的互动作用也就各有不同^[14]。那么,作为公司治理结构中有机组成部分的内部审计在我国上市公司中应如何构建才能有效发挥其作用,在加强内部审计的同时完善公司治理呢?

三、我国上市公司内部审计组织模式的构建

权力和责任总是相辅相成的,在要求内审部门在公司治理中发挥重大作用的同时就需要赋予它们相应的权力,这就要求建立一种能提高内部审计部门在组织中地位的内部审计组织模式。这是公司治理的重要内容,直接影响到内部审计职能的发挥,进而影响到公司治理结构的有效性。我国目前的内部审计主要受总会计师或主管财务的经理领导,这在一定程度上影响了内部审计的独立性、权威性。随着现代企业制度的广泛建立,基于公司治理的内部审计组织模式如何有效构建已经成为一个重要的课题。在展开探讨前,我们先来看看内部审计组织的一般构建模式。

纵观国内外,在公司治理结构设计中,内部审计的模式主要呈现以下五种状态(见下表)(陈艳利、刘英明,2004)

表 1 内部审计模式及特点^[5]

组织模式	独立性和权威性	监察效果
隶属于经理班子,由公司财务部负责人分管	独立性和权威性最低	效果最差,已基本淘汰
隶属于经理班子,由公司经理直接分管	独立性和权威性稍高	对经理层的违法违规和滥用职权难以控制
在董事会或董事会下设的审计委员会领导之下	独立性和权威性较高,能深入到经营管理的各个层面,确保董事会对生产经营风险了解和控制	对监事会本身无法监察
隶属于监事会,由监事长分管	独立性最高,能够检查公司的财务,对董事和经理违反法规或公司章程的行为进行监督	如果监事会有职无权,则效果不理想
在总裁和董事会双重领导之下	最高限度地发挥内部审计的独立性,权威性最高	

根据前文探讨可知,表中第一种组织模式常用于财务审计阶段,第二种组织模式常用于经营审计阶段,我国目前的内部审计机构设置多表现为这两种模式,而这在国际上已被内部审计实践所淘汰。我们知道,直接领导内审部门的级别越高就越能保障内审部门的独立性,因此从理论上说,第五种组织模式无疑最佳,国际内部审计师协会也极力倡导这种组织设计方式,但我国上市公司存在管理体制不够完善、内部审计实践经验不足等情况,不宜采用这种模式。另考虑到我国上市公司中大多监事会监督权的行使缺乏力度,笔者认为目前我国上市公司应建立的理想内部审计模式为第三种。为此构建了以下的组织框架:

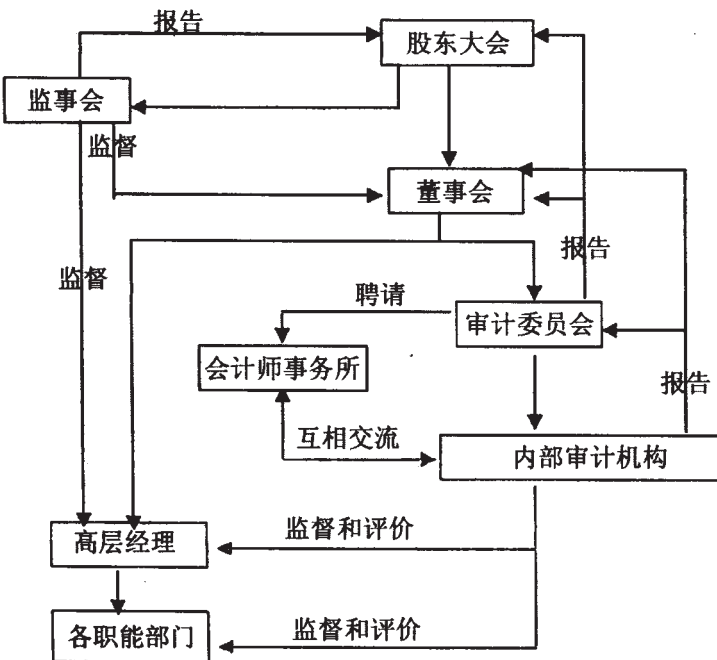


图 1 内部审计组织模式的构建

为便于理解,笔者对上表内容进行了如下说明:

1. 董事会下设一个专门性的委员会-审计委员会。它作为董事会的一个常设机构,由董事会决定审计委员会成员的聘用,审计委员会向董事会提交工作报告。此外,审计委员会应就完成监督与审计的过程定期向股东大会报告,接受股东大会的质询以增强审计委员会工作的透明度^[6]。值得注意的是,审计委员会并不能取代监事会,它没有监督公司最高决策者的权利,而监事会对公司董事、经理和其它高级管理人员进行监督,向全体股东负责。为了使监事会获得更充分的信息,应赋予审计委员会和监事会相互交流的权利,同时,审计委员会下的内部审计机构接受来自监事会的指导。

2. 内部审计机构直接受审计委员会的组织和管理,同时内部审计机构的设置高于高层经理及其下属的各职能部门。这是由于基于公司治理的内部审计最终目的在于为股东创造财富,这一定位的转变决定了内部审计不再为经理层服务,而是服务于股东,因此其设置必然不能与经理层及其下属部门平级,更不能置于经理层领导之下。在行政上,内部审计机构要向审计委员会负责并报告,由外部董事参加的审计委员会负责制定与内部审计有关的政策、规章制度,决定内部审计主管的聘用、提升和报酬。在业务上,内部审计主管根据内部审计章程的规定或董事会及其审计委员会的要求,向董事会及其审计委员会报告工作或接受审计与调查任务^[7]。

3. 建立内部审计机构和监事会双重监督机制。我国公司法规定了“股东大会、董事会、监事会”三会相互制约的基本格局,指出由公司职工代表、股东组成的监事会是公司的监督机构,法律虽然赋予了监事会监督职能,但实际上监事会在我国仍是一个弱势机构,无法有效实施监管。另据《中国上市公司治理准则》规定,我国上市公司可以在董事会下设置审计委员会,审计委员会对董事会负责并报告工作,但该规定并未对审计委员会、内部审计、监事会的关系作出进一步的明确。

为了完善公司治理结构,笔者在此设置了双重监督模式,即一方面由监事会对

董事会和总经理层进行监督和宏观方面的调控,它对股东大会负责;另一方面由内部审计机构对总经理及其下属各职能部门的责任履行情况进行监督评价,它对审计委员会负责,最终向董事会负责,这样就使整个经济责任链条上各方的监督得以有效保障。但需要特别说明的是,为了避免双方对经理层方面不必要的重复审核,加大监督成本,在实践中可以对经理层审计设置不同的业务重点,内部审计机构主要从事详细监督,而监事会可以借鉴内部审计的结果进行重点复核或追加审核。

4. 内部审计的职能应该以监督为基础,实行监督和评价并举的方针^[3]。尽管国际上倡导内部审计要由“监督导向型”向“服务导向型”转变,但在我国还存在大量虚假会计信息的情况下,监督是第一位的,只有履行了监督职责,保证了单位会计信息的诚信可靠,才能进一步去履行和发展评价职能,投入更多的时间和人力去进行评价和咨询工作,实现组织的增值目标^[3]。这种监督和评价应侧重于高层领导及其下属各职能部门,要能对他们的工作提出建设性建议。

一般而言,管理层、审计委员会和内部审计共同构成了稳定上市公司治理结构的三个重要支点^[9]。从以上的分析可以看出,与公司董事会和内部审计机构上下联系的审计委员会在基于公司治理的内部审计组织模式中起着关键作用。可以说,审计委员会是董事会和内部审计机构之间沟通的桥梁,它的有效设置和职能的发挥可以弥补上市公司三位一体治理结构的缺陷,从而促进内部审计和公司治理的互动发展。

四、内部审计的新发展- 风险导向内部审计

如前文所述,管理审计是内部审计人员在进行财务审计、经营审计的基础上职能的扩展,它的检查范围覆盖经营活动和管理控制的全部环节,除了财务性质的数据与经营活动的检查之外,还包括对非财务数据和非经营活动的检查和评估。因此,目前新发展的风险导向内部审计作为一种技术方法,隶属于内部管理审计阶段。只是其更强调关注组织治理

框架中的风险发现和风险管理,关注管理者及其管理经营行为可能出现的风险,关注组织在整个治理过程中的决策风险和经营风险^[1]。作为内部审计的最新发展,下面对其进行简单阐述。

2002年1月1日开始实施的《内部审计实务标准》,将机构的内部审计工作导向了风险审计的轨道,内部审计的职能得到全面拓展,强化风险管理已成为当今内部管理审计的题中之义。强化风险管理,要求企业建立健全风险管理机制,内部审计要从风险管理的视角审视公司治理与各领域的工作,及时发现并报告管理层(审计委员会),提出风险管理的改进建议,促进风险管理的有效性^[7]。在风险导向内部审计观念下,内部审计的工作重点也发生变化,控制仍然很重要,但内部审计的焦点则体现在分析、确认、揭示关键性的经营风险与管理风险,使内部审计计划与公司风险管理策略紧密联系,切实发挥内部审计在公司治理中的作用,更好地实现组织目标^[9]。

当前,西方发达国家一些优秀企业的内部审计部门,在继续开展内部控制审计的同时,已把关注的重点转向了对企业各个领域风险管理的有效性^[7]。在北美和欧洲,大企业的内部审计人员,已普遍起着风险预测师和管理专家的作用,如美国通用电器公司的内部审计部门,把“为支持企业风险管理提供独立的评价和建议服务”作为自己的主要职责^[7]。可以说,风险导向内部审计技术的运用已成为内部审计发展的大势所趋。

最后要说明的是,由于笔者认为我国内部管理审计还处于探索阶段,不仅理论研究落后于国际社会,在实务操作方面更是相距甚远,其中涉及的风险导向的内部审计对我国上市公司而言更还只是一个发展的方向,不能提上实施的议程。因此本文在探讨上市公司基于公司治理的内部审计组织模式的建立时未结合目前最新发展起来的风险导向内部审计,而只是在文末对其有关方面进行了简单阐述,这将是本文进一步研究的方向。

参考文献:

- [1] 郭胜利. 内部审计概念的发展[J]. 财会通讯, 2004,3: 44- 45.
- [2] 国际内部审计师协会. 内部审计实务标准[S]. 中国审计出版社, 2001.
- [3] 廖洪、张娟. 加强内部审计 完善公司治理[J]. 财会通讯, 2004,5: 36- 37.
- [4] 李嘉明、刘渝琳等. 论上市公司监督体系的理论构架[J]. 审计研究, 2004,4: 33- 37.
- [5] 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, 2004,5: 85- 88.
- [6] 陈良忠. 完善我国审计委员会制度的几点措施[J]. 财会通讯, 2004,4: 24.
- [7] 刘实. 论企业管理变革对内部审计的影响[J]. 审计研究, 2004,2: 60- 63.

On Corporate Governance—Oriented Reconstruction of the Organizational Mode for Auditing Bodies

PEI Fang-rong¹, WEI Su-yan²

(School of Management and Economics, Beijing Institute of Technology, Beijing 100081)

Abstract: The establishment of the modern enterprise system requires for the reform and reconstruction of the organizational mode for auditing bodies. From the corporate governance—oriented view, this paper aims to establish a new organizational mode for auditing bodies and improve the efficiency of corporate governance. It firstly analyzes the three developmental stages of international internal audit in order to reveal the nature of corporate governance—oriented internal audit; and then based on the analysis of the current situation of the internal audit in Chinese listed companies, it tries to form a new organizational mode for auditing bodies from the corporate governance—oriented perspective.

Key words: corporate governance; internal audit; the organizational mode of auditing bodies

[责任编辑: 箫姚]

(上接第 51 页) 会的关键时期, 随着居民家电和电子产品的更新换代, 电子废弃物将会越来越多, 环境约束和资源浪费形势尤其严峻。为此, 借鉴发达国家经验, 结合我国企业的发展实际, 尽快建立和完善以生产责任延伸制度为切入点的电子废弃物回收与处理体系, 从根本上解决电子废弃物对环境的负面影响, 显得格外迫切, 只有这样, 才能真正提高我国企业资源的利用效率, 提高我国企业的国际竞争力。

参考文献:

- [1] 李步祥, 等. 我国电子废弃物管理与资源化对策[J]. 环境污染治理技术与设备, 2005, 10: 13- 20.
- [2] Lindqvist, T., and R. Lifset, Getting the Goal right: EPR And Dfe[J], Journal of Industrial Ecology 2(1): 6- 8, 1998. 11.
- [3] Lindqvist T., Extended Producer Responsibility in Cleaner Production [D], Lund University, Sweden, Ph.D. Dissertation, 50- 55, 2000.
- [4] 温素彬, 薛恒新. 面向可持续发展的延伸生产者责任制度[J]. 经济问题, 2005, 02: 11- 14.
- [5] OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development), Extended Producer Responsibility: A Guidance Manual for Governments[R], Paris: OECD, 2001.
- [6] Porter, M., and C. Linde, Towards a New Conception of the Environment- Competitiveness Relationship Lationship[J], Journal of Economics Perspectives 9(4): 97- 118, 2004. 8.
- [7] 滕吉艳, 林逢春. 电子废物立法及其实施效果国际比较[J]. 环境保护, 2004, 01: 21- 28.
- [8] 李艳萍. 论延伸生产者责任制度[J]. 环境保护, 2005, 05: 13- 18.
- [9] Moritz Fleischmann, Integrating Closed- Loop Supply Chains and Spare- Parts. Management at IBM[J], Preicondical/Issue- Article Journal November, 101- 112, 2002. 10.

On E- Waste Management Based on Extended Producer Responsibility

WANG Zhao- hua¹, YIN Jian- hua²

(1. School of Management and Economics in Beijing Institute of Technology, Beijing 100081;

2. School of Business in University of International Business and Economics, Beijing 100029)

Abstract: On the basis of the review of the theory of extended producer responsibility (EPR) and the application experience in the developed countries, this paper, in light of the real situation in China, suggests some measures on how to put EPR in practice.

Key words: Extended Producer Responsibility(EPR); E- Waste; Countermeasure

[责任编辑: 箫姚]