

Research of Internal Audit Governance Effect

Jingwei Bao

Nanfeng College of Sun Yat-sen University, Guangzhou Guangdong
Email: 540680941@qq.com

Received: Aug. 22nd, 2019; accepted: Sep. 4th, 2019; published: Sep. 11th, 2019

Abstract

As one of the “four cornerstones” of corporate governance, internal audit can improve corporate internal governance through confirmation and consulting functions. Proper organizational positioning is the institutional guarantee for internal audit to exert its governance effect. Professional ethics is the basic condition to ensure the quality of internal audit work. Internal audit cannot isolate from corporate governance, and the benign interaction and cooperation between internal audit, board of directors, management and external audit is an important way to realize its governance effect. Nowadays, more and more attention has been paid to the study of internal audit governance effect by the academic and practical circles.

Keywords

Internal Audit, Corporate Governance, Professional Ethics

内部审计治理效应探析

包经纬

中山大学南方学院, 广东 广州
Email: 540680941@qq.com

收稿日期: 2019年8月22日; 录用日期: 2019年9月4日; 发布日期: 2019年9月11日

摘 要

作为公司治理“四大基石”之一内部审计,通过确认和咨询职能,促进公司内部治理的改善,适当的组织定位是内部审计发挥治理效应的制度保障;职业道德规范是保证内部审计工作质量的基础条件;内部审计不是孤立于公司治理机制而存在的,其与董事会、管理层以及外部审计之间的良性互动与配合是其

实现治理效应的重要途径。对内部审计治理效应的研究越来越受到学术界和实务界的重视。

关键词

内部审计, 公司治理, 职业道德

Copyright © 2019 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

美国世通公司由内部审计牵出的财务造假大案,使内部审计受到广泛关注和认同,甚至公司治理主体对内部审计的必要性和重要性也产生了新的认识。内部审计因管理的需要而产生,但其功能随着企业制度的发展而不断完善和丰富。2002年国际内部审计师协会(IIA)提交给美国国会的《改善公司治理的建议》指出:内部审计师、董事会、高层管理者以及外部审计师的相互合作是建立有效公司治理的基石,内部审计由于其特殊地位和专业优势,能够在公司治理中发挥确认与咨询的作用。美国纽约证券交易所发布的上市公司治理标准中也要求所有上市公司必须建立内部审计机构。我国审计署2018年新发布的《关于内部审计工作的规定》强调,内部审计是指对本单位及所属单位财政财务收支、经济活动、内部控制、风险管理实施独立、客观的监督、评价和建议,以促进单位完善治理、实现目标的活动。伴随着科学技术的快速发展,经济全球化、虚拟化的进程加快,企业面临的机遇与风险剧增,政府、投资人及其他利益相关者对企业的关注与约束日益增强。内部审计在企业风险管理、公司治理的地位与作用日趋凸显。特别是随着现代企业制度的推行和大企业大集团战略的实施,深入探讨内部审计在公司治理等方面的作用,帮助企业改善公司的经营管理、监督检查各管理层的受托责任完成情况,最后达到提高企业整体价值的效果。

2. 理论基础与分析框架

委托代理理论认为,企业本身就是一个契约的结合体,代理关系是其中的一种契约关系[1]。委托代理理论的核心概念是信息不对称,而信息不对称是导致代理成本发生的基本原因。由于委托人和代理人都追求自己的利益最大化,因此,代理人与委托人之间的契约需要既有约束性又有激励性,契约本身制定和执行的成本即为代理成本。代理成本分为委托人激励和监督代理人的监督成本和代理人保证不侵害委托人利益的担保成本。从委托人的角度看,为了让代理人的行为与自己目标的偏离尽量小,为了降低代理人的道德风险,必须支付监督成本,如聘请外部的注册会计师执行财务报表审计而发生的成本;另一方面,代理人为了向委托人证明自身履行了受托责任,经理人员需要设置内部审计机构,发生内部审计费用。在企业所有权与经营权分离,信息不对称的情况下,设置内部审计部门,通过内部审计履行监督职责,增加股东对经理人员的信任,同时也帮助经理人员巩固他们在公司中的地位。

根据委托代理理论为本文构建一个分析框架(见图1),通过分析内部审计本身所具有的特点以及深入探讨内部审计与外部审计、管理层和董事会(审计委员会)之间的关系,明确内部审计在整个治理机制中所占据的地位以及发挥的作用,结合当前上市公司内部审计存在的普遍问题,找出对内部审计发挥治理效应产生重大影响的因素。

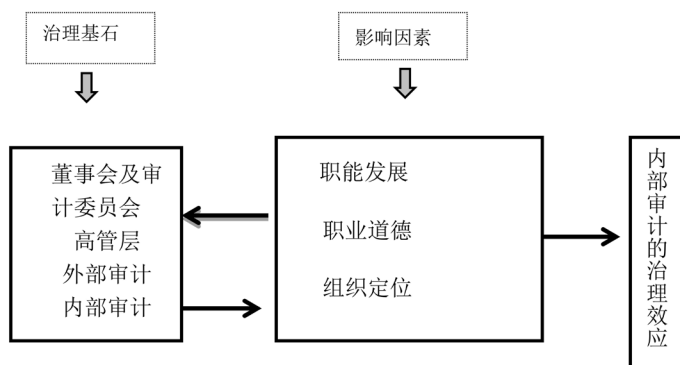


Figure 1. Internal audit implementation governance effect analysis framework

图 1. 内部审计实现治理效应分析框架

3. 内部审计职能发展是实现治理效应的前提

根据 IIA 和中国内部审计准则对内部审计的定义,将内部审计基本职能界定为确认职能和咨询职能。确认职能主要集中于发现问题、提出问题和分析问题,而咨询则主要是解决问题。确定职能是进行咨询职能的前提,咨询职能是对于确定职能的应用和升华[2]。

依据内部审计工作重心的不同,可分为监督主导型和服务主导型两种。在监督主导型阶段,内部审计主要是依据国家法律法规和企业自身的规章制度,对企业的财务收支等经济活动进行检查,监督和确认企业的经营活动是否合法合规、是否经济有效,还可以通过经济责任审计检查公司管理层和子公司管理层在任期间经济责任的履职情况,在一定程度上减少贪污舞弊、违法违规等。监督主导型内部审计的工作重点主要集中于企业财务审计,确认职能是实现财务报告准确性的重要保证。

随着技术进步和社会经济的发展,内部审计职能的核心也发生变化,内部审计不仅需要通过确认职能发现企业存在的各种问题,更需要参与到企业的治理机制中,与其他治理主体一起积极地去解决发现的问题,内部审计开始有责任、有意识地向管理层或董事会提供建议。相对于外部审计,内部审计熟悉企业的经营环境,拥有更加便利的途径接触企业的各种资料和人员,在审计过程中,可以深入了解到企业每个业务环节可能存在的问题,各阶层员工的工作情况,充分地发挥内部审计的咨询功能,帮助企业健康地发展,提升企业的整体价值。这不仅是内部审计产生和发展的内在需要,也是内部审计存在的根本目的[3]。内部审计职能的拓展是对内部审计在企业地位上的一种肯定和巩固。

正如著名的审计专家劳伦斯(1989)所言,内部审计越来越多的参与到非财务活动的领域,这是由于企业看到了内部审计能够产生有利的影响,但同时,不能忽视最基本的财务和经济活动审计,否则得不偿失[4]。利用内部审计最基本的防止财务舞弊的职能,探索内部审计在监督企业财务信息准确的基础上,改善企业的管理、健全相关制度、提高各个业务流程的效益;有效利用内部审计的评价和咨询职能,增加企业的价值。一方面,确认职能主要的目标在于帮助企业发现存在的问题,而咨询职能则能够帮助企业解决这些问题,因此,咨询职能才是帮助企业真正创造价值的核心职能。由于内部审计部门本身就是企业的“交易成本”,而内部审计咨询职能帮助企业实现增值的目标,从而使这部分成本产生的效益最大化。另一方面,内部审计的增值功效也从根本上改变现阶段很多企业把内部审计当做“摆设”的看法,从而推动企业内部审计制度建设的自愿开展。事实上,内部审计的咨询职能和确认职能并非“此消彼长”,而是相互配合、相互促进的关系。内部审计只有在发现问题的基础上才能帮助企业更好地解决问题,而企业问题的解决也促进了内部控制建设和相关制度完善,从根本上降低这些问题再次发生的机率。因此,确认和咨询职能的“良性循环机制”为内部审计治理效应的实现提供了坚实的保证。

4. 内部审计职业道德是实现治理效应的基础

内部审计职业道德是实现治理效应的基础，也是对审计质量的保证。IIA 在设立之初就非常关注职业道德。随着理论和实践的不断发展，2000 年 6 月，IIA 通过新的《道德规范》，其中要求内部审计人员应该具备正直、客观、保密、能力四种道德素养。2013 年，我国内部审计协会也重新修订《道德规范》(第 1201 号)，并于次年 1 月 1 日正式实施。

正直是内部审计人员建立信任和开展工作的基础。正直主要体现在两个重要的方面：一方面要求相关从业人员，做到诚实守信并且高效、负责地将内审工作干好；另一方面要求内部审计人员应该严格要求自己，不以权谋私，遵守相关法律法规并做出适当的披露。客观要求内部审计人员在证据搜集、整理、评价以及沟通等整个审计过程中，不因个人的喜好、偏见、利益冲突等做出不恰当的评价，应该最大限度的保持职业客观性。保密要求内部审计人员对于工作中接触到的任何信息，都应该尊重其价值和所有权。除非法律法规要求或者得到相应的授权，否则不能泄露相关的信息。职业胜任能力包含很多方面，除了应该具备相应的专业知识以外，还应该具备相应的工作经验以及职业谨慎性。保持职业胜任能力，后续教育和公司相应的培训都是必不可少的环节。

内部审计作为公司治理机制重要的组成部分，将内部审计人员的专业能力，上升到职业道德层面，这也为其职能的发挥以及治理效应的实现提供了坚实的保障。一方面，内部审计确认和咨询职能的发挥不仅要求内部审计人员需要具备财务相关的专业背景，还需要具备企业经营管理等全方位的知识储备以及相关的工作经历。其中，专业胜任能力是内部审计开展工作的前提。另一方面，内部审计的监督 and 评价功能要求内部审计从业者在开展工作时必须保持正直、客观和独立性。总之，只有在内部审计人员拥有足够的专业胜任能力的基础上，才能保证其工作的质量，促进内部审计治理效应的发挥。

5. 内部审计机构定位是实现治理效应的保障

由于我国经济结构的多元化，不同公司的治理结构也呈现多元化的现象，致使内部审计在不同的公司可能存在不同的组织定位。由于内部审计在企业中的定位能在很大程度上影响职能的发挥，为了更好的发挥内部审计的职能，探究内部审计的组织定位就变得尤为重要。按照治理要素对内部审计的定位进行分类，大致可以分为五类，详见表 1。

Table 1. Types of internal audit institutions

表 1. 内部审计机构类型

类性	直接领导	优势	劣势	存在现状
隶属决策层	董事会 (审计委员会)	独立性强，能更好的发挥监督作用	效果在很大程度上决定于决策层的反应程度	常见
隶属管理层	总经理	有助于发挥服务职能，建议能及时传达到管理层	独立性较差，对管理层的监督和评价作用受限	较常见
隶属监督层	监事会	提高内部审计的地位和独立性	不能很好地发挥咨询作用，可能影响治理目标的实现	较少见
隶属财务部门	财务总监	能够更容易了解到真实的财务状况	独立性极差，可能难以实现内部审计的目标	少见
与纪检监察合署	纪委书记	加强纪检与审计的协作，提高效率	没有突出内部审计的职能	一般存在于国企

资料来源：中国内部审计协会。

我国上交所和深交所等监管机构要求上市公司内部审计应隶属于董事会(审计委员会)领导的决策系统。同时,也接受包括总裁在内的管理层的领导,从而形成一种“双层领导”的组织定位。这种组织定位使内部审计处于一种均衡的博弈状态,既能帮助董事会监督和约束管理层可能存在的“道德风险”和“逆向选择”等机会主义行为,又有助于内部审计从基层开始发现问题,向管理层提供企业日常经营管理中关于内部控制、风险管理以及其他治理层面的建议。在这种情况下,公司所有者和经营者之间的代理问题能得到一定缓解,也能进一步实现公司经营和管理效率的持续改善。

内部审计的组织定位决定了它在公司治理机制中的“层级”,进一步影响了其在公司治理中的“话语权”。如果内部审计机构开展的工作以及在此基础上提出的建议得不到公司治理层和管理层的认可和重视,那么内部审计通过确认和咨询职能发挥治理效应就无从谈起。因此,内部审计的组织定位的合理性往往决定了其增值效益的实现程度。

由于内部审计机构是维护公司所有者和管理层之间平衡的部门。在某种程度上,内部审计本身的职能定位就存在一定的矛盾,内部审计既要对外管负责,又要评价和监督管理者的工作。因此,内部审计的准确、合理的定位和对自己职责的清楚认识,是对内部审计质量的一个重要的保障,而内部审计该如何实现其治理效应,还需要一定的路径去实现。

6. 内部审计与其他治理机构的合作是治理效应实现的路径

国内外学者普遍认为:内部审计与董事会(审计委员会)、高管层以及外部审计共同构成了公司治理中的“四大基石”,内部审计发挥治理作用时需要寻求其他治理机制的协调和合作,“四大基石”之间的相互沟通与协作是内部审计实现治理效应的路径。

6.1. 内部审计与董事会及审计委员会

在上市公司中,董事会作为公司的决策机构,有权决定内部审计的职能范围、公司内部审计规章制度、审计主管的聘任和薪酬等。董事会在实施监督和管理过程中,需要内部审计的协助。内部审计作为企业的一个常设机构,弥补了董事会的监管真空。相应的,内部审计发现的问题和提出来的建议是否能够真正的得到重视,还取决于董事会的决定。可见,内部审计的监督效果往往反过来又由董事会决定。

我国证监会、国家经贸委联合发布的《上市公司治理准则》中,明确要求所有上市公司的董事会,均应该设立适合公司发展需要规模的审计委员会。从公司的组织架构来看,内部审计机构的地位和层级要低于审计委员会,其在工作中受到审计委员会的监督,审计委员会有权对内部审计的计划和活动情况进行复核,并且监督内部审计人员的聘任以及培训情况,保证其具有足够的专业素养。同时,内部审计与审计委员之间又有着共同的目标,内部审计职能的发挥对审计委员会在治理机制中的作用也起到促进作用。因此,为了让审计委员会的监管职能有效地发挥作用,需要与内部审计部门及时进行信息沟通,并利用内部审计对内部控制活动情况的了解以及客观评价,在企业治理机制中发挥应有的作用。

6.2. 内部审计与管理层

内部审计和管理层之间的良性互动是确保其发挥治理效应的保障。内部审计部门不仅可以对管理层的日常经营管理活动进行相应的监督,充当“管理层的眼睛和耳朵”,同时也会客观、独立地评价内部控制、风险评估以及其他治理活动,给管理层提供咨询和建议,协助管理层进行公司治理。反之,如果没有管理层的支持,内部审计作用也会大大受限。一方面,在未经管理层允许甚至管理层阻止的情况下,内部审计难以取得其所需资料;另一方面,内部审计要想帮助企业实现增值的目标,还需要管理层对其建议予以反馈和采纳[5]。否则,即使发现问题也难以得到解决。总之,内部审计能够发挥监督管理层行

为的作用，而且管理层也能监督内部审计活动的开展和实施，两者之间相互监督，相互促进，发挥治理效应。如图 2 所示。

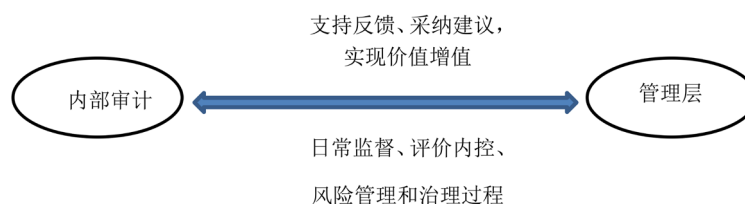


Figure 2. Internal audit and management assistance relationship

图 2. 内部审计与管理层的协助关系

6.3. 内部审计与外部审计

在公司治理的“四大基石”里，内部审计和注册会计师审计在目标、独立性以及他们在审计过程中依据的法律法规都存在不同。但是，内部审计和外部审计在审计过程中的很多活动可以说是重合的，并且采取的审计方法也是相同的，均是通过询问、盘点、函证和分析程序等手段。因此，通过相互沟通和合作是能够达到一个双赢的结果。例如，注册会计师对于与内部审计沟通获知的重大事项应予以高度关注；由于注册会计师本身所处的位置和观察角度不同，在审计过程中也可能发现很多潜在的问题，内部审计与其进行及时地沟通，有助于企业内部控制的完善和公司治理的水平提高。双方在各自的职责范围内都能做到独立客观的情况下，通过合作往往可以减少工作量，提升整体的效率和质量，也有利于企业整个治理机制中各主体之间的信息沟通，提高企业的整体价值。

7. 结论

每个企业根据其所处的行业和阶段，对内部审计的期望和需求往往也有所不同。内部审计作为公司治理的重要参与者，不仅能够发挥确认职能，还能发挥咨询职能。内部审计需要进行一定的“自我营销”，积极地向管理层提出建设性的意见，切实的帮助管理层解决一些实际问题，让内部审计能够在公司的内控体系、风险管理以及公司治理中发挥其应有的作用。

参考文献

- [1] Fama, E.F. and Jensen, M.C. (1983) Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economics*, **26**, 301-326. <https://doi.org/10.1086/467037>
- [2] 陈莹, 林斌, 何漪漪, 林东杰. 内部审计、治理机制互动与公司价值——基于上市公司问卷调查数据研究[J]. *审计研究*, 2016(1): 101-107.
- [3] 张文秀, 王芳. 现代内部审计职能发展研究[J]. *财会研究*, 2010(20): 73-75.
- [4] 劳伦斯 B 索耶. 现代内部审计实务(上) [J]. 汤云为, 等, 译. 北京: 中国商业出版社, 1989: 3-6.
- [5] Raghunandan, K., Read, W.J. and Dasaratha, V.R. (2001) Audit Committee Composition, “Gray Directors” and Interaction with Internal Auditing. *Accounting Horizons*, **20**, 105-118. <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.2.105>