

审计伦理、职业道德与道德勇气

——基于内部审计视角

郭 群¹, 包经纬²

¹中山大学管理学院现代会计与财务研究中心, 广东 广州

²中山大学南方学院, 广东 广州

Email: mmsgq@mail.sysu.edu.cn

收稿日期: 2021年1月31日; 录用日期: 2021年3月9日; 发布日期: 2021年3月15日

摘 要

内部审计在公司治理中扮演重要的角色, 但同时也存在角色冲突, 使内部审计陷入道德困境。我们在研究审计伦理和职业道德的基础上, 认为道德勇气是内部审计师必备的道德特征之一, 强调道德勇气在克服冲突和恐惧方面的重要作用。内部审计师遵守国际内部审计师协会和中国内部审计协会的职业道德规范, 提高内部审计的独立性和客观性。如果企业存在财务造假、欺诈等问题使内部审计师面临道德困境时, 企业最高管理者或董事会、审计委员会应与内部审计保持一致, 增强他们的道德勇气, 发挥内部审计的监督功效。

关键词

审计伦理, 职业道德, 道德勇气, 内部审计师

Auditing Ethics, Professional Ethics and Moral Courage

—From the Perspective of Internal Audit

Qun Guo¹, Jingwei Bao²

¹Research Center of Modern Accounting and Finance of Business School, Sun Yat-sen University, Guangzhou Guangdong

²Nanfeng College of Sun Yat-sen University, Guangzhou Guangdong

Email: mmsgq@mail.sysu.edu.cn

Received: Jan. 31st, 2021; accepted: Mar. 9th, 2021; published: Mar. 15th, 2021

Abstract

Internal audit plays an important role in corporate governance, but at the same time, there are

文章引用: 郭群, 包经纬. 审计伦理、职业道德与道德勇气[J]. 国际会计前沿, 2021, 10(1): 1-6.

DOI: 10.12677/fia.2021.101001

role conflicts, which make internal audit into a moral dilemma. Based on the study of audit ethics and professional ethics, we believe that moral courage is one of the essential moral characteristics of internal auditors, and emphasize the important role of moral courage in overcoming conflicts and fears. Internal auditors to comply with the international institute of internal auditors professional ethics, strengthen internal audit independence and objectivity, especially when the enterprise financial fraud problems, internal auditors when facing ethical dilemmas, enterprise top management or the board of directors and the audit committee should be consistent with the internal audit, strengthen their moral courage, do not keep silent, exert the effect of internal audit.

Keywords

Auditing Ethics, Professional Ethics, Moral Courage, Internal Audit, Chief Audit Executive (CAE)

Copyright © 2021 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

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



Open Access

1. 引言

国际内部审计师协会(The Institute of Internal Auditors, 以下简称 IIA)的《职业道德规范》要求内部审计师在组织环境中扮演诚实者的角色, 必须积极的维护其客观公正和不带任何偏见的名声, 但内部审计师在遇到可能会对公司的利润、地位或生存产生重大负面影响的事件、或可能影响自身职业生涯等问题时, 仍然面临伦理冲突, 内部审计师可能会为了保护自己而做出不道德的行为, 以致影响内部审计师客观公正的形象。事实上, 越来越多的研究表明, 内部审计师在伦理冲突中经常保持沉默, 害怕来自组织的压力、以及不愉快的工作带来的后果(Everett 和 Tremblay, 2014) [1]。内部审计理论界和实务界试图纠正这些道德困境所产生的问题, 寻找办法帮助内部审计师抵制压力, 克服恐惧, 遵循职业道德的要求。道德勇气解释了为什么一个人的行为合乎伦理, 而另一个在同样位置上的人的行为则不符合伦理。随着我国社会主义市场经济体制改革的深入和法律法规的健全, 国家加大力度打击经营欺诈, 非法行为、不道德行为及治理腐败。道德勇气会对人的行为产生重大影响, 本文探讨内部审计师在履行职能时, 应增加道德勇气以保持客观、公正和诚实。

2. 审计伦理: 内部审计的功能

随着我国资本市场的快速发展, 一些上市公司出现财务造假、欺诈等现象, 而这些问题往往并非审计师发现, 因此人们开始质疑审计的功能, 审计师在执业中是否存在“不符合伦理”的现象。业界已经意识到伦理与道德的重要性, 表明审计行业迫切需要伦理意识和强化伦理行为。但什么是伦理, 尤其是如何使伦理在审计实务中得到应用是问题的关键。

所谓形式上的伦理都是与是非、善恶有关。伦理可以是一套被个人或团体所主张的原则, 例如大多数人认为欺诈、偷盗是错误的; 企业应该诚信经营, 不应该做假账等。个人的行为不是伦理唯一的主题, 除了个人行为, 伦理也对组织、机构或体制做出评价[2]。《韦氏大学辞典》对伦理的解释是讨论善与恶以及道德责任与道德义务的科学; 一套道德原则或价值; 关于道德价值的理论; 制约某个人或团体的行为准则。

自 1941 年 IIA 成立, 标志着内部审计职业的诞生。IIA 在长期的实践中不断完善《内部审计专业实务标准》、《职业道德规范》等, 并强调内部审计师必须遵循实务标准和道德规范。内部审计是“一种独立、客观的确认和咨询活动, 它通过运用系统、规范的方法, 审查和评价组织的业务活动、内部控制

和风险管理的适当性和有效性, 以促进组织完善治理、增加价值和实现目标” [3]。随着社会进步和信息技术的发展, 内部审计的职能和范围也在不断地拓展, IIA 多次对内部审计的定义进行改进, 从最初的财务审计到逐渐与风险管理、公司治理、战略管理等结合, 内部审计越来越向治理审计方向发展, 企业管理层开始对内部审计的范围和职责有了新的理解, 对内部审计是否发挥其治理效应越来越重视, 内部审计的重要性也逐渐得到认可。

根据 IIA 对于内部审计的定义和中国企业对于内部审计的具体要求, 可以将内部审计基本职能界定为确认职能和咨询职能[4]。确认职能主要集中于发现问题, 咨询主要是解决问题。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。确认职能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, 用来监督和确认企业的经营活动是否合法合规、经济有效, 并且可以通过经济责任审计检查公司的管理层和子公司的管理层在任期间经济责任的履职情况, 能在很大程度上减少铺张浪费、徇私舞弊和贪赃枉法等现象。相对于董事会和管理层来说, 内部审计在整个审计工作过程中, 可以深入的了解到企业各阶层员工的工作情况, 能够更细化的了解每个环节可能存在的问题, 在监督的基础上充分发挥内部审计的咨询功能, 能够帮助企业更健康的发展, 并且提升企业的整体价值。

3. 内部审计的职业道德与道德冲突

3.1. 内部审计职业道德要求

正直、客观、保密和职业胜任能力是 IIA 和中国内部审计协会(简称 CIIA)针对内部审计的职业道德高度提炼出来的要求, 以下将分别进行简要的介绍: 1) 正直。正直是内部审计师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师应该严格要求自己, 不以权谋私, 遵守相关法律法规并做出适当的披露。2) 客观。客观要求内部审计师在证据搜集、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。3) 保密。内部审计师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。4) 能力。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[5]。此外, 为了保持内部审计师职业胜任能力, 后续的教育和公司相应的培训都是必不可少的环节。

3.2. 内部审计的道德冲突

与外部审计不同, 企业内部审计负责人(Chief Audit Executive, 以下简称 CAE)通常向雇主, 如股东、董事会提供审计报告, 内部审计师也可能向那些与企业密切相关的“代理人”, 如审计委员会成员或高级管理层提供报告。事实上, 企业设立内部审计部门, 将其作为公司治理的防线, 及时发现任何违规或欺诈活动, 特别是如果发现经理层存在舞弊或欺诈, 内部审计师必须立即将相关细节报告董事会或审计委员会。这样使得内部审计师在履行监督职能时, 面对不同的动机、激励或威胁, 就可能产生与实现内部审计目标的冲突, 例如企业盈利能力与股东或管理者财富最大化与财务报表真实性、可靠性的冲突。

内部审计准则中赋予其监督与咨询的职能, 使得他们的角色在“审计师”(独立于被审计部门)及“顾问”(服务于被审计部门)之间转换, 内部审计师可能面临着相互冲突的角色。Van Peurseem (2005)发现内部审计师与被审计部门经理的关系会影响内部审计工作的独立性, 因为内部审计师倾向于保护经理的利益而不是保持客观、公正[6]。尽管内部审计准则要求内部审计师在履行职责时必须是独立和客观的, 但事实上, 内部审计师会因为与经理的密切关系, 产生压力与威胁并影响独立性。显然, 相互冲突的角色

降低了内部审计师的独立性, 内部审计师更容易陷入困境, 经常受到公司制裁的威胁。Roussy (2013)揭示了内部审计师在企业中真正的角色: 内部审计的职能是为企业最高管理者服务, 同时承担保守秘密的角色。作为保密人, 他们的角色与内部审计的职业道德规范相冲突[7]。因此, 内部审计师在压力下可能服从和满足高管的要求。

内部审计角色冲突是审计师面临的道德困境一个重要原因。然而, 当内部审计师面临伦理道德的挑战时, 如果将高层的压力视为道德问题, 它可以成为审计师采取行动或保持沉默的一个理由。尤其是当企业最高管理层要求内部审计“顺其自然”而不是“掀起波澜”时, 他们就会成为“沉默”的观察员[8]。因此, 当内部审计员选择隐瞒而不是报告被审计部门的欺诈或不当行为, 这可能是为了保护自己免受潜在风险而做的选择, 如害怕失去他们的工作等。

上述研究揭示了内部审计职能存在固有的伦理冲突, 以及由于受压力和恐惧而不愿说出真相, 因此, 有必要探讨如何减少内部审计师的压力, 增加他们克服恐惧的道德勇气以解决伦理冲突问题。

4. 内部审计师的道德勇气

4.1. 内部审计师的道德勇气与行为理论

关于道德勇气, 可以理解为包含心灵和精神的特质, 这种特质使得一个人能够坚定而自信地直面道德上的挑战, 而不会畏惧或退缩。学者们对“道德勇气”的理解, 概括起来, 包含以下三个方面: 1) 行为者对现实的和可能出现的危险、后果具备清晰的认知; 2) 知道什么是正确的价值规范, 什么是应该去追寻的道德; 3) 最为关键的是能够以实际的、高风险的行动对抗种种威胁, 克服自身的意志软弱。行为理论是一种学习方法, 它指出人的行为的改变是由环境刺激引起的[9]。道德勇气受到个人因素的影响, 而个人因素又取决于社会环境, 如管理、社会规范、感知、奖惩等因素。就内部审计师而言, 来自高管层的压力是最大的阻碍因素, 因为最高管理者有权力惩罚他们。这种处罚行为可以降低审计效率, 影响审计委员会等监督机构发挥作用。Alzeban (2015)认为, 基于行为理论, 审计委员会作为董事会的专业委员会, 内部审计直接向审计委员会报告, 是对内部审计的激励, 可以促进 CAE 的道德勇气, 披露高级管理人员的欺诈行为[10]。

4.2. 道德勇气是职业道德行为的保证

行为伦理不仅仅是行为在追求美好, 还在于道德困境或需要识别道德判断问题, 当这些问题很难找出最佳的行动方案或正确操作方法, 就需要内在的力量, 即道德勇气以避免向道德诱惑屈服, 因此需要倡导和鼓励工作中的道德力量。令人遗憾的是在道德教育中, 较多的强调组织环境中建立、执行与严格遵守的规章制度, 而不是建立道德勇气[11]。为什么职场上的道德勇气被认为是不寻常的, 而不是常态? 如果我们想要培育一个可以展现道德勇气的组织环境, 我们必须考虑道德勇气如何在日常的生活得到锻炼, 作为一种每个人都可以实现的行动。事实上, 道德勇气是一种道德力量, 是组织成员的一个重要特征和道德行为所必需的品质[12]。人作为个体, 更有可能成功克服困难, 如果他们有足够的毅力, 不容易气馁和足够勇敢地面对挑战。Hannah 等人(2011)认为现代组织在道德上是复杂的, 因此面对道德要求和挑战的环境, 组织的成员必须有足够的道德勇气来实现道德行为, 同时避免任何不道德行为的诱惑或存在压力。道德勇气与道德行为是积极相关联的, 道德勇气解释了为什么一个行为人以道德的方式行事, 而另一个人在同样的情况下面对同样的道德判断却没有以道德的方式行动[13]。

4.3. 道德勇气与内部审计师的道德行为

道德勇气在促进内部审计师的道德判断方面起着关键作用。同样, 道德勇气被认定为内部审计师的

基本素质之一。2010年,由 IIA 组织,对美国和世界各地的公司的审计委员会成员的调查,试图确定一个成功的首席内部审计师的必备素质,被调查者一致认为,在道德困境中需要勇气。内部审计师面对高级管理层的压力和阻碍,“你必须做好独自战斗的准备,当发现公司出现重大舞弊、欺诈风险时,要迅速作出判断并及时向高层传递信息[14]。Chambers 等人(2010)的结论是,“如果由媒体来曝光本公司的一名高管的欺诈问题,那是对内部审计声誉最大的伤害。作为内部审计师必须要为公司的利益行事,而不是考虑自己的职业生涯[15]。同样, Roussy (2013)认为,审计委员会直接影响内部审计部门功能的发挥。审计委员会对称职的内部审计师的要求:内部审计师不仅应具备的审计技能,更需要树立正确的价值观,即内部审计师在执业时应遵守 IIA 的实务标准和职业道德,考虑组织的利益。因此,审计委员会重视内部审计师的个人技能和价值观培养。批判性思维、有效的书面和口头沟通能力、人际关系技巧和政治意识等是内部审计师的基本技能和综合能力的体现。当内部审计师具备这些基本技能和价值观时,还需要保持正直和勇气,在道德冲突中才能做出正确判断和选择。获得美国《时代》杂志颁发的“2002年度人物”称号的世通公司内部审计师辛西娅·库珀,决定站出来起诉公司财务欺诈是基于她的道德勇气,因此她也承受了巨大的压力以及对职业生涯的影响。可见内部审计师必须承担压力和风险,依靠道德勇气践行道德行为。

5. 提升审计内部师道德勇气的讨论

首先,内部审计功效的发挥源自企业高层的重视以及对其授权,提供组织上的保障。我国内部审计具体准则《第 2302 号—与董事会或者最高管理层的关系》第四条明确指出,内部审计机构应当接受董事会或者最高管理层的领导,保持与董事会(下属审计委员会)或最高管理层的良好关系,实现董事会、最高管理层与内部审计在组织治理中的协同作用。事实上,审计委员会和 CAE 之间良好的工作关系,并根据审计委员会赋予的权力,使后者在报告公司财务欺诈时更有勇气。董事会及审计委员会应成为内部审计师的坚强后盾,从而使内部审计师能无所畏惧地履行职责和义务,特别是面对道德冲突需要进行道德判断时,董事会或审计委员会的立场应与内部审计师保持一致,为其正确判断提供更多的信心和勇气。例如,审计委员会通过定期召开会议与 CAE 之间保持密切的关系,确保 CAE 更负责任,了解他们的困难,在被审计对象不在场的情况下讨论审计发现与问题。同时,当内部审计师发现公司管理层的舞弊行为时,必须立即与审计委员会沟通,报告公司管理层存在舞弊风险。

其次,增加内部审计部门的独立性与客观性。独立性是客观性的基础,没有独立性也就没有客观性。内部审计师的独立性越强,包括不受管理层的约束越大,他们就越有可能保持客观和不带偏见。如果让 CAE 在企业管理层的联席会议上,在被审计单位经理面前对其管理上的不规范和渎职行为进行评价会是一件非常困难的事情。事实上,CAE 可能因害怕而保持沉默。内部审计部门具有一定的独立性,赋予 CAE 拥有执行其工作所需的权限,最高管理者要确保内部审计有必要的手段来完成其功能。然而,在实践中,如果管理人员在内部审计工作中设置障碍或施加压力,那么内部审计则很难审计到受限制的活动领域。因此,原则上应允许审计委员会核实被审计单位管理者是否施加限制和障碍来限制审计范围。

第三,内部审计机构负责人应当积极寻求董事会(审计委员会)或者最高管理层对内部审计工作的理解与支持,以增加内部审计的道德勇气。审计委员会通过指导和检查内部审计工作计划,加强内部审计师履行责任,并跟踪核实审计建议是否被采纳,让内部审计师感受到最高管理层或审计委员会对其的重视,使内部审计师更有责任感,更有勇气以客观、公正的态度履行职责。最高管理者或审计委员会对内部审计的这种支持,可以通过强化内部审计的责任意识,增加内部审计师的勇气,减少恐惧,提高内部审计的效率。

6. 结论

内部审计是公司治理机制的重要组成部分, 通过实施监督检查等审计程序, 旨在提高财务信息透明度和保护投资者利益。在行为理论的基础上, 企业最高管理层或董事会(审计委员会)对内部审计的支持是影响内部审计道德勇气的组织因素。在审计委员会和 CAE 之间, 直接和正式的沟通可以减少内部审计师的压力和恐惧心理, 使其感觉得到了审计委员会的支持, 从而促进其独立客观行动的勇气。审计委员会对内部审计方案和结果的监督与控制, 由审计委员会参与并决定内部审计师的雇用或解雇及奖励和晋升, 作为组织的激励因素有助于提高内部审计师的道德勇气, 使其采取合乎伦理的执业行动。

参考文献

- [1] Everett, J. and Tremblay, M.S. (2014) Ethics and Internal Audit: Moral Will and Moral Skill in a Heteronomous Field. *Critical Perspectives on Accounting*, **25**, 181-196. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.10.002>
- [2] [美]罗纳德·杜斯卡. 会计伦理学[M]. 范宁, 李朝霞, 译. 北京: 北京大学出版社, 2005.
- [3] 中审网校, 编. 《国际内部审计专业实务框架》精要解读[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2014.
- [4] 中国内部审计协会. 内部审计具体准则——与董事会或者最高管理层的关[EB/OL]. <http://www.ciia.com.cn/cndetail.html?id=35605>, 2013-08-29.
- [5] 中国内部审计协会. 内部审计人员职业道德规范[EB/OL]. <http://www.ciia.com.cn/cndetail.html?id=35590>, 2013-08-26.
- [6] Van Peurse, K. (2005) Conversations with Internal Auditors: The Power of Ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, **20**, 489-512. <https://doi.org/10.1108/02686900510598849>
- [7] Roussy, M. (2013) Internal Auditors' Roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager. *Critical Perspectives on Accounting*, **24**, 550-571. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.004>
- [8] Khelil, I. and Hussainey, K. (2016) Audit Committee—Internal Audit Interaction and Moral Courage. *Managerial Auditing Journal*, **31**, 403-433. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2015-1205>
- [9] 吴迪. 道德勇气: 辨析与新论[J]. 理论月刊, 2020(5): 139-145.
- [10] Alzeban, A. (2015) Influence of audit Committees on Internal Audit Conformance with Internal Audit Standards. *Managerial Auditing Journal*, **30**, 539-559. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2014-1132>
- [11] 高德胜. “道德的勇敢”与道德勇气——兼论道德勇气的培育[J]. 教育研究与实验, 2020(1): 1-10.
- [12] [美]拉什沃思·基德尔. 道德勇气: 如何面对道德困境[M]. 邵士恒, 译. 北京: 北京时代华文书局, 2016.
- [13] Hannah, S.T., Avolio, B.J. and Walumbwa, F.O. (2011) Relationships between Authentic Leadership, Moral Courage, Ethical and Pro-Social Behaviors. *Business Ethics Quarterly*, **21**, 555-578. <https://doi.org/10.5840/beq201121436>
- [14] 张天兵, 陈海文. 首席审计执行官的七大特质[J]. 董事会, 2012(3): 96-99.
- [15] Chambers, A. (2014) The Current State of Internal Auditing: A Personal Perspective and Assessment. *EDPACS: The EDP Audit, Control and Security Newsletter*, **49**, 1-14. <https://doi.org/10.1080/07366981.2014.869962>