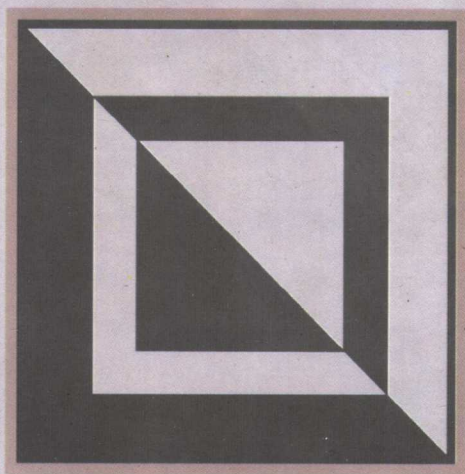


现代企业内部治理 审计研究

XIANDAIQIYENEIBUZHILI
SHENJIYANJIU

◆ 时现 \ 著



中国石化出版社

现代企业 内部治理审计研究

时现 著

中国石化出版社

图书在版编目(CIP)数据

现代企业内部治理审计研究/时现著. - 北京:中国石化出版社,2004
ISBN 7-80164-557-X

I. 现… II. 时… III. 企业—内部审计—研究
IV. F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 037730 号

中国石化出版社出版发行

地址:北京市东城区安定门外大街 58 号

邮政编码:100011 电话:(010)84271850

读者服务部电话:(010)84289974

<http://www.sinopec-press.com>

E-mail:press @ sinopec.com.cn

北京世嘉照排中心排版

河北省唐山市印刷厂印刷

新华书店北京发行所经销

*

850×1168 毫米 32 开本 8.125 印张 225 千字

2004 年 5 月第 1 版 2004 年 5 月第 1 次印刷

定价:20.00 元

作者简介

时现,女,1962年10月出生,南京审计学院审计系副主任,副教授,南京大学管理学博士。

江苏省审计学会理事,江苏省跨世纪学科带头人第二梯队成员,江苏省333人才培养工程第三梯队人选,全国审计机关先进审计工作者。

已在《审计研究》、《审计与经济研究》等杂志上发表专业论文60余篇;出版专著与教材等20余部,主持并完成省部级课题10余项。

多年来,一直从事审计学专业理论的科研与教学工作,并在固定资产投资审计、内部控制和内部审计等领域有深入的研究。

前 言

现代企业的内部审计究竟是管理审计，还是治理审计？审计理论界对这个问题的研究尚未形成统一的观念和意见，实务界也在观望与彷徨之中左右摇摆。认为内部审计具有治理功能的企业，大刀阔斧地进行企业组织改革，通过优化公司治理结构，提高内部审计在公司中的层级，扩充内部审计力量，从而提升内部审计在公司中的权威性，为改善公司治理环境、提高治理效率奠定了良好的基础；而主张只进行内部管理审计的企业，其管理者却从企业业务流程的改良和经营管理职能的组合排列中将内部审计排斥于企业之外，往往将内部审计职能外包给专业公司，弱化了人们对内部审计重要性的认识，从而使内部审计停留在传统的财务审计或管理审计层面。现代企业内部审计何去何从？公司治理是否因内部审计的进入而更加有效率？这是一个值得探究的问题。

以“现代企业的内部审计究竟是治理审计还是管理审计”这个命题为研究的逻辑起点，笔者在查阅了大量的相关文献之后，从历史和现实两个方面分析了公司治理与内部审计的关系，尔后建筑了“现代企业内部治理审计”的体系架构。回答了什么是内部治理审计，内部治理审计与内部管理审计的关系如何界定，内部治理审计的线路如何运行，如何构建内部治理审计的保障体系，内部治理审计的未来趋势等一系列问题。

现代内部审计能否为公司治理做出贡献？追溯内部审计的起源，探究内部审计理论与实务发展进程，我们便可以发现，内部

审计的目标已经从查错纠弊演变为帮助机构增加价值。在价值目标引导下,得出内部审计是治理审计而非单纯意义上的管理审计这一结论。这一主导思想贯穿于本书的始终,理顺了公司治理——企业管理——内部审计三者之间的逻辑关系。既然内部审计是治理审计,则必须突破传统的内部审计理念束缚,拓展内部审计范围,提升内部审计平台,优化内部审计方法,重塑内部审计形象。

顺应上述要求,本书首先明确,内部治理审计是内部管理审计的拓展而不是摒弃,以内部控制审计为核心的管理审计依然是内部治理审计的核心内容,但由于内部控制审计不能完全适应现代企业环境的要求,所以,顺应现代企业内部治理需要,发展战略审计与风险管理审计十分必要。

本书创造性地提出了战略审计的观点,即内部审计应有助于公司治理中有效决策这一目标的实现。战略审计包括两个层次的问题,一是对战略设计过程的审计,二是对战略执行过程的审计。已经成为定式的内部审计将关注的焦点放在第二层面上,这符合管理审计理念要求;但治理审计要求对战略设计过程进行审计,那么,有一些现实问题就必须在书中有所考虑,如审计的独立性问题,内部审计与监事审计的兼容与衔接问题,内部审计与独立董事问题,内部审计的责任主体改变问题等。如果说治理审计拓展了内部审计的宽度的话,则战略审计延伸了内部审计的长度。围绕着完善公司治理体系,增加公司治理效率而开展的内部审计,必须要突破管理审计的思维模式。因战略审计涉及决策问题,所以,传统的内部制度审计也必须有相应的改变,风险管理审计将要成为内部治理审计的主流。如何保证公司治理审计功能的实现?通过公司治理结构设计,寻求内部审计在公司中合理的组织地位,并因公司规模、经营特点灵活设置,优化公司资源,发挥审计优势。

知识经济时代的到来，全球经济一体化格局的形成，无一不在深深地影响公司治理和内部审计，组织结构的变异、经营理念的转换，对未来的公司治理提出了高难度的要求，自然，内部审计也要随之有所改变。比如，内部审计边界的进一步拓展，内部审计方式的随机变化，内部审计许多理念的改变等。本书第八章就从这样的角度，提出了关于公司治理和内部审计未来发展的若干种设想，期望能够对塑造公司治理与内部审计关系体系有所贡献。

本书所研究的核心问题是如何通过强化内部审计来进一步完善公司治理体系，从始至终，这条脉络不变。当然，本书的写作参考了大量的相关学科文献，如经济学、管理学、社会学等，同时也将众多经济学理论引入其中作为主题的支撑，比如：委托代理理论、产权结构理论、契约理论、交易费用理论等。

笔者以规范研究与案例分析相结合的研究方法，着力挖掘内部审计的功能，努力开辟发展现代企业内部审计理论的渠道。并衷心期盼能够从内部审计这一微观层面拓展公司治理范畴，从而提升内部审计的治理价值。

构建现代企业内部审计理论体系，尤其是将内部审计放到公司治理系统中考察，从管理学的角度完成这一任务，是我多年来的一个夙愿。今天，终于有了一个阶段性的成果。

衷心感谢我的导师南京大学副校长施建军教授，是他的启发和引领，使我及早地融入了关于现代企业内部治理审计研究的意境，并能够在许多方面有所思考和突破。

南京农业大学顾焕章教授、江苏社会科学院沈立人研究员、南京大学赵曙明教授、陈传明教授、茅宁教授、杨雄胜教授、李心合教授、朱元午教授、鲁明泓教授及刘春林博士等，也在本书的写作过程中给予了悉心的指导和帮助，他们在我的选题、篇章整体架构及写作思路等方面提出过许多建设性意见。正

是因为他们的热心相助，才使我的写作效率得以提高，写作思路不断明朗。衷心感谢这些导师们的指导和帮助！

厦门大学的王光远教授、国家审计署投资审计司的席晟司长、外资审计司的陈华司长、中国内部审计协会的马怀平秘书长、曹志勇副秘书长及杨伟娜处长等专家和领导也给了我许多帮助，他们向我提供国内外最新资料和文献，并提出修改建议，使我获益匪浅。在此，一并向他们表示诚挚的感谢！

感谢南京审计学院易仁萍院长、李凤鸣教授、王家新教授、尹平教授、程瑜书记、张关明处长、张芊处长、蔡则祥教授、程冷杰教授、刘冰冰处长、颜保顺主任、葛志琴老师及谢德琼老师对我的关怀与帮助。

最后，我还要对我的爱人季军和我的儿子季宇时致以特别的感谢！写作期间，我将大量的时间和精力都投入研究过程中，是他们的爱给我以支持和力量，使我终能成就这部书。

目 录

第一章 导 论	(1)
第一节 问题的提出.....	(1)
第二节 相关概念的诠释	(10)
第三节 研究路径与篇章整体架构	(26)
第二章 文献回顾与探索性研究:	
现代企业内部治理与内部审计	(34)
第一节 从公司治理的角度探寻内部审计的线索	(34)
第二节 追踪内部审计: 透视公司治理	(42)
第三节 探索性研究: 现代企业内部治理与 内部审计的融合	(54)
第三章 针对现代企业内部治理审计的理论性思考	(65)
第一节 现代企业内部治理审计体系构造	(65)
第二节 现代企业内部治理审计功能分析	(67)
第三节 实现内部治理审计功能的逻辑线路分析	(77)
第四章 内部控制审计: 现实缺失与理论修正	(81)
第一节 内部控制整体架构	(81)
第二节 内部控制在内部审计中的应用	(84)
第三节 内部控制审计的现实缺失分析	(94)
第四节 理论修正: 来自于内部治理审计的希求.....	(101)
第五章 战略审计: 公司治理的尝试性选择	(106)
第一节 企业战略审计与企业价值分析.....	(106)
第二节 战略审计的必要性及现实可能性分析.....	(119)
第三节 战略审计路径分析.....	(130)

第六章	风险管理审计：内部治理审计的焦点	(142)
第一节	风险管理与风险管理审计.....	(142)
第二节	风险管理审计的必然.....	(150)
第三节	风险管理审计功能实现的途径.....	(160)
第七章	组织模式构筑：优化内部治理审计制度的合理安排	(171)
第一节	值得重视的四个问题.....	(171)
第二节	构建公司内部审计组织模式的基本原则.....	(190)
第三节	国外内部审计组织模式比较.....	(194)
第四节	我国的选择.....	(200)
第八章	未来的公司治理和内部审计	(208)
第一节	未来的公司治理.....	(208)
第二节	实证分析：针对我国内部治理审计现状的调查	(217)
第三节	未来的内部审计.....	(226)
主要参考文献		(243)

第一章 导 论

现代企业的内部审计究竟是经营审计、内部管理审计还是内部治理审计？这一问题伴随着现代企业的出现而产生，并通过公司治理理论与实践的发展而日趋突出。一方面，当针对公司治理的研究逐渐深化之后，人们发现，作为微观制度安排的内部审计受到了轻视；另一方面，根植于传统企业模式下的内部审计，在现代企业环境中的生存与发展也受到了空前的挑战。内部审计能否在公司治理中发挥作用？公司治理可否提升内部审计功能？这是我们必须要认真思考并慎重回答的一个重要问题。

第一节 问题的提出

一、现实背景分析

21 世纪之初，伴随着现代企业的不断出现，人们对公司治理问题的研究也在不断升温。当今，人们已将公司治理的焦点从权力制衡转向保证有效地做出决策，围绕这一核心问题，许多新的治理观点不断涌现，如大多数专家认为良好的激励与监督机制是公司治理有效的根本保证，还有学者提出，公司治理应重视发挥董事会的功能与作用。林林种种，令人目不暇接。但当这些观点在实践中被付之行动时，我们却忽然发现，它们并没有从根本上解决“逆向选择”和“道德风险”等代理问题，而且，在一定程度上，上述问题还有愈演愈烈的趋势。例如，关注公司治理比较早的英美国家，在重视外部市场作用的同时，加大了对代理人

的激励力度。据有关资料统计,1988年,美国最大300家公司的CEO的平均年薪是95.2万美元,克莱斯勒公司总裁艾柯卡的年薪是1200万美元。不仅执行董事和经理具有如此的高薪,非执行董事的收入也在大幅度增加,1985年,《财富》500家大公司的外部董事的平均年津贴4万美元,每次出席董事会会议的会议费在700~850美元之间^①。

我国正处于企业改革的关键阶段,建立现代企业制度的呼声一浪高过一浪,两权分离、政企分开已成为企业改革的核心问题,但伴随而来的是内部人控制和经营者腐败等一系列问题。早在20世纪90年代初,一些西方学者来华考察时就已发现,我国有一些国有企业的厂长、经理通过组织内联、合资等方式,将企业的资产转移出去,变成自己的资产。他们称这种现象为“自发的或非正式的私有化”(Spontaneous or informal privatization)^②。对于公司制企业来说,股东对董事会与经理层激励约束机制的设计与运行,直接关系到公司的控制权问题,由于现实与制度的缺陷造成法人治理结构的失衡,使得企业的控制权不是掌握在“企业家”手中,而是掌握在“内部人”手中,这样就出现了内部人控制现象。它实质上是指法人治理结构中“所有者缺位”和控制权与剩余索取权不匹配而产生的经营者群体侵占所有者利益的行为,因而,公司治理也显得十分必要。有人说,在我国企业向公司制企业过渡的过程中出现的一些问题主要源自于激励不足,因而也呼吁提高经理人的待遇。但“高薪”是否真能“养廉”?英美国家企业内频繁出现的舞弊行为给了我们明确的答案:高薪不能从根本上解决代理问题。为了保证激励机制的有效性,必须辅之以监督措施,有识之士似乎也就这一点而达成了共识,因而,一再呼吁加强董事会的监督力度,强化公司治理的监督机制。

综观国内外,在公司制企业的内部监督机制设计中,股东大会、董事会、监事会往往是监督系统的主体,而施行执行职责的

经理层则是监督的客体。这种监督模式的选择,是建立在委托代理理论的基础之上的,尽管它可以在一定程度上有助于代理问题的解决,但由于市场上存在着信息不对称问题,监督者与被监督者之间信息不对等,所以,监督机制难以完全奏效。为了弥补公司内部监督机制的不足,国内外专家学者纷纷出谋献策,提出了若干种合理建议。有学者提出了让经营者也成为公司的股权所有者的观点;还有学者提出了加强机构投资者、资本市场对公司的监控力度^③;于东智提出了改善董事会结构,加大独立董事在其中的比例以及强化审计委员会的监控功能等一系列设想^④;实务界十分青睐于外部审计监督机制。例如,我国证监会在其颁发的有关文件中明确规定,上市公司的年度报告必须经过注册会计师的审计方可对外发布,美国《证券法》也要求上市公司的年度财务报告必须经过注册会计师审计方可对外披露。

国外的实践表明,在重视外部审计的同时,实务界却十分轻视内部审计监督的作用,许多大公司已将内部审计视为不符合成本效益原则的一个多余部门,因此,纷纷将之外包出去。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平均比例分别为 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%。汽车、电子、感光材料等行业这一比例已超过了 50%;航空、化工、信息、钢铁、橡胶、汽车、电子、农林渔和房地产行业,分别已有 50%、51.7%、53.8%、54.4%、55.6%、57.1%、58.3%、63.6% 的企业,表示未来要与会计师事务所签订内部审计外包协议^⑤。

在我国,许多在 20 世纪 90 年代初期刚刚独立起来的内部审计部门又在近几年机构改革工作中被关停并转,有数据显示,从 1986 年至 1997 年,我国内部审计部门和内部审计人员的数量呈逐年上升趋势,审计成绩斐然;但从 1998 年到 2001 年,内部审计部门和人员数量持续下降,合法合规性审计的效果也受到了极

大的影响。

国内外实践表明，由于公司治理对内部审计的忽视，现代企业的内部审计处于十分尴尬境地，一种倒退与萎缩正在现实中形成，公司内部治理审计几乎没有立足之地。

二、研究的理论价值

自从审计职业产生以来，一直存在着是否有审计理论的争议。早期，有学者称：审计是建立在财务会计基础之上的应用性工具，没有财务会计基础，就不能开展审计工作，因此，审计是会计的一个分支，是会计领域的一个应用性内容，它的理论就是会计理论，单独的审计理论并不存在。这种观点的直接与间接影响力甚强，至今，我们还可以看到其辐射到的现实影响，比如，在教育部的学科目录中，审计不是一个独立的专业，而只是会计专业的一个方向。这种划分，可追究为对审计理论的如此认识。近期，随着审计实践的发展，审计实务范围已经拓展到了管理领域，无论是内部审计，还是外部审计，对早期会计审计的突破，已是一种不争的事实，在这样的条件下，有学者称：审计是一种管理行为，是管理活动的一个环节，管理理论涵盖了审计理论。至此，审计理论依然无法独立，审计的目标、职能、范围和内容都无法科学地加以界定，致使审计实践活动茫然无措，同一审计事项会因为审计主体的不同而有所不同，大有“摸着石头过河”的意味。我国有识之士普遍认为：我国审计理论的发展滞后于审计实践发展的需要，审计理论研究缺乏系统性、规范性和超前性。另外，人们对研究和发展审计理论的重要性仍然缺乏充分认识，尚未形成系统的审计理论。

与上述认识相反的观点是，审计是一门独立的学科，它有完整的理论，既不同于会计理论，也不能用管理理论来替代。缘由是：

1. 审计监督不同于会计监督，它最大的特征是独立性，这种独立性，决定了审计理论的独存性。

2. 审计不能简单地被理解为管理，它既以管理为审计对象，又通过管理职能而融入管理活动之中，正是这种区别和这种特殊性，要求我们不能单纯地以管理理论而将之概括。

基于这样的认识，许多学者开始构建独立的审计理论体系。90年代初期，我国掀起了研究审计理论的热潮，它以审计署于1991年发起的讨论审计定义的若干次会议为标志，全面地梳理了审计基本理论的内涵和外延，几乎是同时，我国众多学者开始抨击“审计无独立的理论”一说。蔡春博士从审计的本质出发，构建了审计理论结构体系，它包括六大要素：审计本质、审计假设、审计目标、审计规范、审计信息和审计控制。徐政旦教授在其新作《审计研究前沿》中设计了如下图所示的审计理论结构框架：

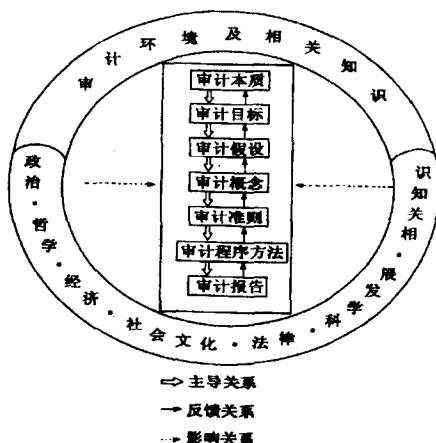


图 1-1 审计理论结构框架

无论各家观点如何，当我们以现实为基点回顾审计理论产生

与发展历程时，依然可以发现理论研究中的矛盾与不足。其具体表现：

(1) 审计理论的研究工作偏重于外部审计，尤其是政府审计，忽视了内部审计理论研究，因而，许多理论观点对于内部审计来说不甚适用。

(2) 理论界对内部审计的认识大都停留在查错纠弊阶段，内部审计的理论定位层次还比较低，许多专家学者依然认为内部审计只能履行监督和评价职责，不能对管理活动给予适当的建议和帮助，因此，内部审计理论体系存有缺失。

(3) 无人关注企业内部审计理论研究工作，尤其是对现代企业内部审计理论的研究，更显不足。

现代企业的出现，改变了内部审计生存与发展的环境，所以，以传统的企业模式为根基的内部审计必须随之进行动态调整，理论界必须认真思考内部审计的宗旨、内容、范围、职能、方法、程序及与公司治理之间的关系等一系列理论问题，并在思考的基础上，重塑内部审计理论体系，丰富和发展内部审计功能，惟有如此，才能保持内部审计的生命力。本书以前瞻性的视角，站在公司治理的立场上研究内部审计问题，首次提出现代企业内部治理审计概念，并全面地塑造了现代企业内部治理审计的内容体系，设计了内部治理审计的运行线路。现代企业内部审计能否为公司治理做出贡献？追溯内部审计的起源，探究内部审计理论发展进程，我们便可以发现，内部审计的目标已经从查错纠弊演变为帮助机构增加价值。在价值目标引导下，得出内部审计是治理审计而非单纯意义上的管理审计或财务审计的结论，恰恰就是有针对性地回答了上述问题，凸显了内部审计对公司治理的正相关性，从而，推进了内部审计理论的发展。内部审计不仅是完善公司治理的工具之一，而且也是完善公司治理的一个必要条件，缺乏内部审计功能的公司治理是有缺陷的。现代企业内部治

理审计理论的提出,从一定意义上来说,突破了传统的内部审计理念束缚,弥补了国内外对现代企业内部审计理论研究的不足,提升了内部审计的层级,拓展内部审计范围,丰富了审计理论内涵,强化了内部审计的功能作用。以现代企业内部审计研究为契机,唤起人们对内部审计理论研究的重视,其意义重大。

三、研究的现实意义

公司治理是发展内部审计实践的推动力,那么,在公司治理环境下的内部审计实践若想得到发展,并能在实现企业价值方面有所作为的话,必须首先澄清这样几个问题:第一,内部审计究竟是管理问题还是治理问题?第二,内部审计可否延伸到战略设计层面?第三,内部审计与风险评估关系如何?第四,内部审计的组织地位与公司治理效率是什么关系?第五,内部审计是否一定设在组织内部?第六,内部审计是否一定保持独立性?第七,内部审计能否体现向所有的利益相关者负责的治理思想?毫无疑问,对这样一些问题的回答,有助于推进我国现代企业内部审计实践活动的开展,具有如下现实意义:

(1) 唤起人们对协调内部审计与公司治理关系的重视。公司治理需要内部审计,但在治理实践与理论研究中却存在忽视内部审计作用的问题,因而,将研究内部审计与公司治理的关系作为论文的重心,有助于引起人们对协调二者关系的关注,以充分保证内部审计与公司治理的双赢。

审计在市场经济中的重要地位已为国内外的实践经验所证实。正如 1998 年美国注册会计师协会成立 100 周年时美国总统里根在贺信中所说:“独立的审计人员为经营企业和政府机关的财务报表提供可信性。没有这种可信性,债权人和投资者就几乎无法做出给我们的经济带来稳定性和活力的决策;没有你们,我们的财务市场就将土崩瓦解。”它反映了西方国家对审计在市场