

 会计之星★博士论坛

Doctoral Forum of Promising
Accounting Stars

基于价值增值的治理导向型 内部审计研究

瞿旭◎著

THE RESEARCH OF
GOVERNANCE-ORIENTED
INTERNAL VALUE-ADDED
AUDITING

 大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

 会计之星★博士论
Doctoral Forum of Promi
Accounting Stars

F239.45/24

2008

基于价值增值的治理导向型 内部审计研究

瞿旭◎著

THE RESEARCH OF
GOVERNANCE-ORIENTED
INTERNAL VALUE-ADDED
AUDITING

 大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

本书作者结合多年来同证券机构、金融机构交往(审计)中获得的第一手资料及其亲身体验,提出基于价值增值的治理导向型内部审计研究,可以说为内部审计的发展提供了全新的视角。全书共分八章,内容包括现代治理导向内部审计概述、现代治理导向型内部审计框架的构建、公司治理框架、内部控制评估、风险评估与风险管理审计、公司治理型内部审计的制度安排等。

© 瞿 旭 2007

图书在版编目(CIP)数据

基于价值增值的治理导向型内部审计研究/瞿旭著. —大连:
大连出版社,2007. 10

(会计之星·博士论坛)

ISBN 978-7-80684-577-6

I. 基… II. 瞿… III. 内部审—计研究 IV. F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 151606 号

责任编辑:刘明辉 王天华 魏 悦 彭理文

封面设计:张 金

版式设计:金东秀

责任校对:于孝锋

出版发行者:大连出版社

地址:大连市西岗区长白街10号

邮编:116011

电话:(0411)83627430/83621049

传真:(0411)83610391

网址:<http://www.dl-press.com>

电子信箱:cbs@dl.gov.cn

印 刷 者:大连天正华延彩色印刷有限公司

经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:185mm×260mm

印 张:7.5

字 数:120千字

出版时间:2008年1月第1版

印刷时间:2008年1月第1次印刷

印 数:1~2000册

书 号:ISBN 978-7-80684-577-6

定 价:15.00元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系

购书热线电话:(0411)83627430/83621049

版权所有·侵权必究

会计之星·博士论坛

编审委员会

■ 委员(以姓氏笔画为序)

- 王世定 财政部科研所 教授 博士生导师
- 刘永泽 东北财经大学会计学院院长 教授 博士生导师
- 刘明辉 大连出版社社长 东北财经大学教授 博士生导师
- 孙 铮 上海财经大学副校长 教授 博士生导师
- 陆正飞 北京大学光华管理学院会计系主任 教授 博士生导师
- 陈汉文 厦门大学会计系主任 教授 博士生导师
- 夏冬林 清华大学经济管理学院会计系 教授 博士生导师
- 罗 飞 中南财经政法大学会计学院院长 教授 博士生导师
- 孟 焰 中央财经大学会计学院院长 教授 博士生导师
- 杨雄胜 南京大学会计系主任 教授 博士生导师
- 赵德武 西南财经大学副校长 教授 博士生导师
- 秦荣生 北京国家会计学院党委书记 教授 博士生导师
- 黄世忠 厦门国家会计学院副院长 教授 博士生导师
- 盖 地 天津财经大学 教授 博士生导师
- 谢 荣 上海国家会计学院副院长 教授 博士生导师
- 谭劲松 中山大学管理学院副院长 教授 博士生导师
- 戴德明 中国人民大学商学院会计系主任 教授 博士生导师

出版说明

学术专著作为理论研究成果的直接载体,向来受到学术界的重视,这在会计学界也不例外,尤其是会计学界培养的博士,他们是会计科研的新生力量,是会计事业发展的希望。他们的创新能力强,成果产出率高,特别是在他们的博士论文中,某些观点若加以深化和完善,有可能成为全新的、具有开拓性的,甚至是代表会计领域今后创新研究的学术思想。

为此,大连出版社策划出版了这套《会计之星·博士论坛》丛书,将会计学术研究领域中那些具有较高理论水平和创新意识,能在一定程度上填补会计理论的空白并与现实需要贴近、对实务操作具有指导意义的财务、会计、审计方面的,主要是博士的理论著作陆续出版,旨在及时反映我国现代会计教育的最新成果,促进当前会计理论与实务研究的发展。

入选的博士论文是由国内相关领域专家、博士生导师推荐,经本套丛书编审委员会审定通过的。

我们希望通过本套丛书的出版,能够为会计理论工作者提供学习和交流的平台,为会计青年学者搭建展示创新研究成果的舞台,为广大读者呈现当前会计学理论与实务研究发展的全貌。

大连出版社

序

这是一本关于现代治理导向型内部审计理论的文作。

近年来美国的大公司财务舞弊案件不断,其中著名的“世通案件”中正是内部审计发现了该公司存在重大财务舞弊的蛛丝马迹。2003年11月4日,美国证券交易委员会宣布上市公司治理新规则,其中一条是:所有上市公司必须设立内部审计职能岗位。从此,人们开始认识到内部审计的作用不可忽视,公司治理也成为内部审计关注的新焦点。因此,内部审计师也被看成是与董事会、高级管理层、外部审计师构成有效公司治理的四大基石之一。从西方市场经济的发展来看,内部审计作为实现内部控制的关键因素,在减少信息不对称、促使股东与经理人员利益最大化,健全受托经济责任关系过程中发挥着至关重要的作用。本文作者以全新的视角提出基于价值增值的治理导向型内部审计研究,可以说为内部审计的发展提供了全新的视角。

《基于价值增值的治理导向型内部审计研究》论著是瞿旭博士在博士学习阶段的理论成果。作者在近年来的教学、科研中,非常关注“现代治理导向型内部审计”研究,系统收集和整理国内外相关资料,结合她多年来同证券机构、金融机构交往(审计)中获得的第一手资料及其亲身体会,系统研究了我国现代治理导向型内部审计,并取得了丰富的研究成果,本书可以说是这些研究成果的集中反映。

本书创新之处在于:(1)构造现代治理导向型内部审计框架机构,其中包括目标、范围、职能、审计策略、审计重点等几个方面;(2)提出现代治理导向型内部审计是以为组织提供价值增值为目标;(3)突出内部审计的认证与咨询职能;(4)强调风险管理在内部审计的巨大作用,并有机地结合在公司治理导向型内部审计框架之下。

学习和研究是无止境的,希望作者继续努力,百尺竿头,更进一步,并在审计研究中取得更大的成绩。作为她的导师,对其所取得的成果,颇感欣慰,乐于命笔,撰授此序。

西南财经大学会计学院副院长

蔡 春

2007年于光华园

摘要

1997 年以来,随着亚洲金融危机的爆发,公司治理成为全球关注的焦点。世界上很多国家和相关国际机构也意识到加强公司治理的必要性。自 20 世纪 80 年代以来,公司治理目标围绕着如何对经营者实施有效激励和监督约束展开。内部审计是确保受托经济责任有效履行的管理控制机制,是公司治理结构的重要组成部分,它的合理设置和作用的发挥,能起到制衡利益相关者、合理保证会计信息的质量、解除受托者的受托责任等作用。

现代内部审计经历了从传统的财务导向型内部审计、经营导向型内部审计到管理导向型内部审计的演变。实践证明,内部审计在公司治理中的地位和作用日益重要。随着公司治理理论和实践的进一步完善和发展,未来的内部审计应该具备怎样的特点成为围绕内部审计问题讨论的焦点。1999 年,国际内部审计师协会(IIA)通过了对内部审计的新定义:内部审计是一种独立、客观的保证工作与咨询活动,它的目的是为机构增加价值并提高机构的运作效率。它采取系统化、规范化的方法来对风险管理、控制及治理程序进行评价,提高它们的效率,从而帮助实现机构目标。这一定义的出台将内部审计与公司治理密切联系在一起,同时实现了内部审计目标与公司的目标的统一。新概念的出台将对内部审计的研究提高到整个公司治理层面,为内部审计的新发展提供了基础。

基于新定义的启发,我们提出了治理导向型内部审计这一概念,认为现代内部审计应该是着眼于整个公司治理,服务于整个公司治理结构的改善,并为提高公司治理效率提供帮助的内部重要组成部分。全文共分为八章。

第 1 章为导论部分,是总领全文的一章。在这一部分中,主要就本次研究的研究背景、问题的提出、国内外研究的现状、研究的基本思路、研究的方法等问题进行介绍。

第 2 章是治理导向型内部审计的概述部分,这一章我们从内部审计的历史出发,分析了传统内部审计的发展历程和每一个阶段的主要特点,尝试寻求内部审计发展的内在规律性,从而为现代内部审计的蓝图的构建提供思路。在此基础上,我们进一步分析了现实的经济、社会、法律环境的变化对内部审计的全新需求,剖析了传统内部审计所不可避免的现实缺陷和面临的生存危机,由此,我们提出了治理导向型内部审计的概念,并希望通过这一思想的建立为内部审计的发展寻找到新的思路和契机。

第 3 章是本文的第一个重点,即对现代治理导向型内部审计框架的构建。在本章中,针对治理导向型内部审计的特殊性,我们重点构建了相应的理论体系:(1)现代治理导向型内部审计以为组织增加价值为目标。(2)治理导向型内部审计以公司治理为基础,其作用的范围从单纯的内部控制为核心的内部管理系统扩展到整个公司治理的层面。(3)控制、监督、评价、咨询构成了现代治理导向型内部审计的基本职能。咨询职能的出现使

内部审计的服务性得到了加强,也为内部审计实现组织价值增值目标提供了全新的渠道。(4)治理导向型内部审计重点提供确认、咨询两类服务。两种类型的服务既相互联系又相互区别,共同在整个公司治理中发挥作用。(5)“参与性”的审计策略使审计人员与审计人员(部门)的关系出现了转变,“合作”成为贯穿于内部审计人员工作的核心思路。(6)治理导向型内部审计应关注内部控制和风险管理两个领域,对风险的监控和控制的确认是现代内部审计的基本治理活动。风险管理和内部控制的思想贯穿在整个治理导向型内部审计的始终,是治理导向型内部审计能否实现其审计目标的关键所在。本章进一步分析了治理导向型内部审计与传统内部审计的差异,一方面揭示了治理导向型内部审计的关键特征,同时也反映了治理导向型内部审计作为内部审计发展新阶段所实现的六大突破。本章在概念的基础上为我们更为具体地描绘了治理导向型内部审计的轮廓,也为我们下面对其进一步的研究提供了思路。

在第4章中我们着重就内部审计作用于公司治理层面的必要性、可能性展开分析,公司治理与内部审计都建立在相同的理论基础之上,而这一共同的理论基础——受托经济责任也决定了内部审计与公司治理之间的密切联系,成为两者联系的桥梁。在理论体系的基础上,我们围绕内部审计与公司治理展开了探讨。从受托经济责任出发,揭示了内部审计在公司治理中的地位和作用:内部审计是公司治理中为确保受托经济责任的有效履行的重要的内部治理机制。治理导向型内部审计下,内部审计以董事会、管理层和外部审计为渠道,运用报告和沟通等多种手段,对整个公司治理结构发挥作用。

内部审计如何在内部控制和风险管理领域发挥增值功能,改善组织治理是本文关注的重点,接下来以较大的篇幅系统研究内部审计在这两个领域提供的确认活动和咨询活动。我们首先系统介绍内部控制的基本概念及历史演进,指出它的未来发展趋势是与风险管理趋于融合,并在此基础上研究内部审计人员提供内部控制评估服务,即内部审计提供的传统确认服务——内部控制评价,和新的咨询服务——内部控制自我评价。在公司治理的外部环境发生巨大变化的今天,加强对风险的控制和管理自然成了公司治理的重中之重,内部审计人员由于先天优势,能够在公司治理中扮演重要“合作伙伴”角色,通过评估、计量并报告总体风险,并主动实施企业风险管理,来协助管理层建立经营流程并进行监督。本文依托 COSO“企业风险管理框架(ERM)”的八个要素,在国内第一次借鉴 CPA 对财务报表认定审计的方法来研究内部审计人员对企业风险管理的审计活动。我们认为既然建立和实施企业风险管理的主要责任在于管理当局,那么风险管理八要素就包含了管理当局对其所做的断言或声明。内部审计人员如果了解这些要素认定,就很容易确定每个要素认定的具体审计目标,从而完成对风险管理的审计。

最后,我们针对如何配合治理导向型内部审计的特点设置相应的内部审计机构问题也进行了相关的讨论。分析了现有的内部审计机构设置的缺陷,提出内部审计机构设置问题关键在于解决保持内部审计独立性与内部审计职能拓展对独立性弱化之间的矛盾,并针对现代治理导向型内部审计机构的完善提出了几点建议,包括完善内部审计责任结构、积极参与企业文化建设、加快内部审计人才建设等方面。

本文旨在构建一种新的内部审计类型,以适应现代公司治理和内部审计发展的需要,期望能够为以后的研究提供一定的思路。

关键词:公司治理 内部审计 治理导向性内部审计

Abstract

From 1997, corporate governance has become worldwide focus. Many countries and related international organization realize the necessity to improve the corporate governance. From 1980s, the aim of corporate governance has been changed to how to design the effective system for managers. Internal audit is the management control system which can make the aim to be fulfilled, which is an important part of the corporate governance structure.

The present - day internal audit has been changed from traditional financial internal audit, production internal audit to management internal audit. It has been proved by the practice that internal audit has become more and more important in corporate governance. What characteristics internal audit should have becomes the focus nowadays. In 1999 IIA has give the new definition: internal audit is an independent and impersonal consulting activity, its aim is to improve the value and efficiency of the organization. It evaluates the risk management, control and governance procedure with the systematic and normalized method, and helps the organization to fulfill its aim with the high efficiency. This new definition relates the internal audit and corporate governance closely, and unifies the aim of internal audit and company together. The new definition puts the research of internal audit on the platform of corporate governance, which provides the new basis for the internal audit research.

With the suggestion of the new definition, we bring forward a conception: governance - oriented internal audit. We think modern internal audit should be an important tool to improve the structure and efficiency of corporate governance. This article is divided into 8 chapters.

Chapter 1, it is the introduction of the article. In this chapter, it discusses the research background, the overseas and domestic situation of research, the clue and the method of research.

Chapter 2, it is the summarization of the article. In this chapter, we analyze the progress of the traditional internal audit and the characteristics of every progress from the history of internal audit, try to find the inherent rule of internal audit, and provide the clue to construct the modern internal audit. On this basis, we analyze the requirement for internal audit from modern economic and political point, analyze the disadvantage of traditional internal audit. On this a-

nalysiss, we provide a new concept: governance – oriented internal audit. We wish to find new clue for the improvement of internal audit.

Chapter 3, it is the first key point of this article, it sets the structure for the modern governance – oriented internal auditing. In this chapter, we set a theoretical structure: (1) Governance – oriented internal auditing should aim at adding value of the organization; (2) Governance – oriented internal auditing should be based on the corporate governance. It will be used from pure internal management system to the whole corporate governance; (3) Controlling, supervising, evaluating and consulting will be the basic function of the governance – oriented auditing; (4) Governance – oriented internal auditing mainly provides confirmation and consulting service. (5) The strategy of taking part in the auditing process changes the auditing and audited party. (6) Governance – oriented internal auditing lay emphasis on the internal control and risk management. In the chapter we differentiate the governance – oriented auditing from ordinary auditing.

Chapter 4, we talk about the possibility of internal auditing having effect on corporate governance. On the basis of agent theory, we show the importance of internal auditing to corporate governance. In governance – oriented internal auditing, internal auditing has a great impact on the corporate governance structure under the help of board of directors, top managers and external auditing

How internal audit add value in the internal control and risk management is the emphasis of this article, we talk about this problem From chapter 5 to chapter 7. We introduce the basic concept and historical progress of internal control, find its future combined with the risk management, and on this basis we conclude that internal auditor can provide the internal control evaluation service. Nowadays, the external situation of the corporate governance has taken a great change. The key point of the corporate governance has changed to the control and management of the risk. Internal auditor can assess, calculate and report risks and conduct risk management. We have the research on the risk auditing using the method of CPA used in the annual report auditing.

At the end, we discuss how to set an internal audit structure for modern governance – oriented auditing. On the analysis of the disadvantage of current internal audit department, we think the key point is to solve the independence of internal audit. We give some suggestion such as improving the responsibility of internal audit, taking part in the construction of corporate culture, training person with ability.

This article wishes to construct a new type of internal audit to accommodate the modern corporate governance and new situation, to give some clue for the research in the future.

Key word: Corporate governance Internal audit Governance – oriented internal audit

目 录

摘要	I
第1章 导论	1
1.1 研究背景和问题的提出	1
1.2 国内外在相关领域的研究现状综述	1
1.3 研究思路和研究方法的选择	5
第2章 现代治理导向内部审计概述	7
2.1 内部审计溯源:一种历史的思考	7
2.2 以治理为导向的现代内部审计的产生	11
2.2.1 现实背景	11
2.2.2 传统管理导向型内部审计的缺失	12
2.3 现代内部审计概念的提出	14
第3章 现代治理导向型内部审计框架的构建	16
3.1 现代治理导向型内部审计的目标	16
3.2 治理导向型内部审计作用的新范畴:公司治理	17
3.3 治理导向型内部审计的基本职能:控制、监督、评价、咨询	18
3.4 确认服务和咨询服务是现在内部审计提供服务的主要方式	21
3.5 治理导向型内部审计强调“参与性”的审计策略	23
3.6 风险管理、内部控制成为现代内部审计实现企业价值增值的关键因素	23
第4章 公司治理框架:考察现代内部审计的背景	26
4.1 公司治理理论概述	26
4.1.1 什么是公司治理	26
4.1.2 治理与管理的区别	28
4.1.3 公司治理的四个基本主体	29
	1

4.2 公司治理对内部审计的需求分析	30
4.2.1 分析的理论基础——受托经济责任理论	30
4.2.2 公司治理:确保受托经济责任有效履行的制度安排	30
4.2.3 内部审计:公司治理中不可或缺的内部治理机制	31
4.3 治理导向型内部审计在公司治理中发挥作用的途径分析	32
4.3.1 传统内部审计参与公司治理的情况	32
4.3.2 治理导向型内部审计参与公司治理的途径选择	33
4.3.3 内部审计的报告关系	34
第5章 内部控制评估	38
5.1 内部控制的概念	38
5.1.1 内部控制概念的历史演进	38
5.1.2 各种内部控制的含义及评述	39
5.1.3 内部控制未来的发展趋势:与风险管理的融合	43
5.2 内部控制评估	44
5.2.1 内部控制评价	45
5.2.2 内部控制自我评估(CSA)	54
第6章 风险评估与风险管理审计	59
6.1 内部审计参与风险管理活动的动因分析	59
6.1.1 公司治理的外部环境发生变化	60
6.1.2 内部审计的出路:乘着风险的翅膀翱翔	60
6.2 企业风险管理:公司治理的核心	61
6.2.1 风险的概述	62
6.2.2 企业风险管理	64
6.3 内部审计参与风险评估与风险管理	69
6.3.1 内部环境	72
6.3.2 目标设定与风险	74
6.3.3 风险事件识别	74
6.3.4 风险评估	77
6.3.5 风险反应	80
6.3.6 控制活动	81
6.3.7 信息与沟通	81
6.3.8 风险监控	82

第7章 公司治理型内部审计的制度安排	84
7.1 公司治理型内部审计模式的现实选择	84
7.1.1 我国内部审计机构设置的现状及存在的相关问题分析	84
7.1.2 内部审计机构的设置原则	85
7.1.3 内部审计机构的科学定位:职能与独立性矛盾的解决	86
7.2 完善内部审计责任结构	91
7.2.1 管理层的责任	92
7.2.2 审计委员会的责任	93
7.2.3 内部审计部门的责任	94
7.3 积极参与企业文化的建设	94
7.3.1 企业文化的含义	95
7.3.2 企业文化与公司治理的关系	95
7.3.3 内部审计参与企业文化建设的方式	95
7.4 加快内部审计人才建设	96
7.4.1 要加快实现内部审计职业化	96
7.4.2 充分发挥内部审计师协会的作用	96
7.4.3 企业应建立合理的内部审计人员结构	97
7.4.4 加强内部审计人员业务能力培养	97
7.4.5 企业内部应建立内部审计的业绩评价标准,完善内部审计人员的管理制度	98
第8章 研究贡献、局限性及后续研究建议	100
8.1 研究贡献	100
8.2 局限性	101
8.3 后续研究建议	101
参考文献	102

第1章

导论

1.1 研究背景和问题的提出

2001年11月,安然公司财务丑闻的曝光引发了可怕的多米诺骨牌效应,随之被揭露的一系列财务丑闻造成了美国社会、经济的恐慌。据统计,这一期间美国有338家上市公司,总计4093亿美元的资产申请破产保护。2002年7月30日,美国紧急出台了公司改革法案《萨班尼斯——奥克斯莱法案》(Sarbanes——Oxley Act),试图通过在上市公司设立会计监督委员会来监管和规范会计职业界和公司董事会的行为。该法案从加强上市公司信息披露和财务会计处理的准确性、确保审计师的独立性,以及改善公司治理等主要方面对美国现行证券法、公司法和会计法进行了多处重大修改和补充。新规定加重了公司主要管理者的法律责任,加强了对公司高级管理层收入的监管,对公司审计委员会作出了法律规范,同时还强化了对公司外部审计的监管,加强了信息披露制度和其他有关公司监管的规定,该法案的提出在美国证券立法中具有极其深远的影响。

面对这次事件所揭示的经济危机,学术界、实务界都逐渐将舆论聚集在探讨产生这些财务丑闻和欺诈行为的根源——企业的商业道德沦丧、良心泯灭上。就现有的制度来看,在营造企业树立诚信的商业道德和维护企业良心的外部环境上,美国的法律不可谓不多,美国对企业的监管体制也不可谓不严,五大会计师事务所的审计技术和手段不可谓不先进,但就是在这样看似完美的制度设置下,为什么财务丑闻和欺诈行为仍然得不到有效的遏制呢?人们将关注的焦点从企业的外部环境转向企业内部控制机制上,而内部审计这个企业内部控制的重要组成部分进入了人们的视线,并迅速成为了焦点所在,人们把内部审计当作“企业良心”、当作维护企业道德文化的最后一道防线。财务丑闻的爆发,也引发了国际内部审计师协会(IIA)对内部审计的重新思考,改变内部审计与公司治理长期分裂的状态,寻找两者融合的方法和渠道成为了摆在我们面前的一个急需解决的课题。针对这一要求,我们选择了这一问题作为本次研究的重点,并提出治理导向型内部审计的概念,尝试从分析公司治理与内部审计的互动关系入手,构建治理导向型内部审计的基本框架,以期为公司治理和内部审计的结合寻找到一个合理的模式,并对后续的展开研究提供思路。

1.2 国内外在相关领域的研究现状综述

本次研究的主题是治理导向型内部审计,国内外没有直接的关于这个概念的表述和

研究,但基于公司治理与内部审计的研究却层出不穷,这里,我们将国内外关于这个方面的研究成果进行系统的梳理,期望从中找出可以借鉴的思路。国内外围绕公司治理和内部审计所展开的研究主要集中于以下几个方面:公司治理与内部审计关系的研究、内部审计在公司治理中的功能定位的研究、内部审计在公司治理中的机构设置及模式选择的研究等方面,下面我们分别就这几个领域的研究现状进行分析。

1. 公司治理与内部审计关系的研究

关于公司治理与内部审计关系的探讨,包括了两个可以选择的研究视角:公司治理对内部审计的影响以及内部审计对公司治理的作用研究。

(1)着眼于第一个视角的研究:就国外的研究来看,实证研究方法的应用仍然占据主要地位,这种研究方法的选择也决定了国外研究者的视角总是从某一个方面着手,强调对单个要素的研究。Cohen and Hanno (2000)¹³³⁻¹⁴⁶研究了内部审计是如何将公司治理因素考虑其中,发现在审计的计划阶段,拥有独立执行董事和审计委员会的公司,内部审计人员面临较低的审计风险。O'Sullivan (2000)³⁹⁷⁻⁴¹⁴揭示了非执行董事与执行董事的比例的高低与内部审计资金的投入高低之间的关系,发现非执行董事所占比例与内部审计投入(内部审计工作的工作量)正相关,并同时与内部审计质量正相关。Gul and Tsui (2001)调查研究了自由现金流(代理风险形成的一种渠道)和管理人员的所有权股份对内部审计投入金额的影响,发现自由现金流越多与内部审计资金投入越多(审计工作投入量越大)相联系,管理人员所有权股份越多与内部审计资金投入越多(审计工作投入量越小)相联系。国内的研究还是沿用了规范研究的研究方法,与国外的研究不同,国内的研究侧重于理论性的分析,所得到的结论较为笼统。陈巧、陈亚楠(2004)认为公司治理是内部审计制度环境的重要因素。根据1992年美国COSO委员会对内部控制整体框架的定义,内部控制包括五个要素:控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督。其中,控制环境是整个内部控制系统的基石,具体包括最高管理层的完整性、道德观念、能力、管理哲学、经营风格和董事会的关注、指导。对控制环境的建设首先要求企业要有一个健全的组织机构,而组织机构取决于企业的公司治理,公司治理就是重要的“控制环境”,其完善与否决定了内部控制的成败。因此内部审计对内部控制的评估与监督首要的是对公司治理做出评价。其次,在完善的公司治理下才可能有独立的内部审计机构,内部审计机构才可能独立地进行评价与监督。

(2)着眼于第二个视角的讨论:国外的研究包括内部审计在公司治理中的定位研究、内部审计参与公司治理的途径研究等方面。关于内部审计在公司治理中的地位,国外学者认为,在整个公司治理的管理和控制系统中,IAF (Internal Audit Function) 承担重要角色,整合其他管理和控制因素,以最主要的、唯一的机构的身份来确保公司治理的充分性和有效性。对于内部审计参与公司治理的途径的探讨,归纳起来包括三方面的内容:评价公司的治理环境、治理过程和治理程序(许文冠,2005)。治理环境为公司治理提供了文化基础,关系到治理的效率。治理过程是支持治理环境的具体活动。治理程序是关系治理过程效率的至关重要的因素。在国内研究方面,目前所掌握的研究资料中,比较具有代表性的观点是利用委托代理理论来分析内部审计的职能定位和内部审计的内容。从研究

内容看,学者们比较关注内部审计与公司治理的关系、内部审计在公司治理中的作用、内部审计的监督职能等问题,而很少涉及内部审计在公司治理中的具体作用机制的探讨。陈艳利、刘英明(2004)⁸⁵⁻⁸⁸指出我国上市公司内部审计面临着与内部控制研究相似的问题,即内部审计尚未与公司治理相结合,成为公司治理的有机部分。同时,他们提出内部审计在公司治理中处于极其重要而又特殊的地位:内部审计是解决信息不对称的有力措施;内部审计是完善公司治理机制的重要内容;内部审计是创造公司价值的重要载体;内部审计是实现内部控制的关键要素。内部审计是在内部实施连续监督公司内部控制结构并确定和调查那些可能预示虚假财务报表迹象的最好选择。张金辉(2005)也对内部审计在公司治理中的作用进行了表述,认为内部审计在加强公司经营管理、对公司经营业绩作出评价、强化公司风险管理、增加公司价值等方面发挥着积极的作用。

2. 内部审计在公司治理中的功能定位的研究

对于内部审计的功能定位方面国外审计理论界具有代表性的观点包括:较早的表述以英国公共财务与会计特许协会(1979)为代表,他们认为“内部审计是一个组织内部的独立的评价功能,它对经营活动的评价旨在为各个管理层次提供服务”。内部审计师协会(1979)提出内部审计是组织内部建立的一种独立评价功能,以检查和评价经营管理活动,为该组织服务。David Flint 教授(1988)认为审计的社会概念是由独立于有关方面的人士实施的一种特殊的经济检查——将实际绩效与预期目标进行比较,并报告其结果,它是监督和保证受托经济责任有效履行的公营和私营控制机制的重要组成部分(蔡春,1996)⁴¹⁻⁴³。关于内部审计的增值功能是一种较新的提法和认识:内部审计可以通过评价和改进风险管理、内部控制和公司治理的效率、协助组织实现目标达到增值的目的。国外的研究仍然大量采用了实证研究的方法:Thomas L. Burton, William G. Shenkir 和 Paul L. Walker 通过案例研究认为管理者必须将内部审计视为关键的顾问。Philomena Leung Barry J. Cooper 和 Peter Robertson 通过调查发现,虽然内部审计师对其在公司治理中的增值作用的认识持积极态度,但对如何在实践中发挥这些作用却显得信心不足。就内部审计的报告关系而言,国外的研究注意到了现实的矛盾。研究认为,同时服务于 CEO 和审计委员会的局面使内部审计在实现增值目标的过程中存在潜在的结构性冲突。IIA 对 CAO (Chief Audit Officer) 的调查研究报告显示,20% 的被调查者认为直接向 CEO 报告会会影响其独立性,他们试图寻找解决问题的途径,但未能成功;88% 的回答者对能够直接向审计委员会或董事会报告感觉满意;67% 的回答者承认会定期与审计委员会单独会面;28% 的回答者则只有在被召唤时才与审计委员会单独会面;6% 的回答者则认为不存在或不允许存在与审计委员会的单独会面。由 Philomena Leung Barry J. Cooper 和 Peter Robertson 执行的调查发现,内部审计师都赞同与 CEO 和审计委员会定期沟通,但内部审计师似乎更关心来自管理层的支持;被调查者建议董事会应鼓励建立和维持 CAO 直接向董事会或审计委员会的报告关系。CAO、CEO、CFO 和审计委员会之间应存在持续的交流与沟通。

对于功能定位的研究在我国的内部审计研究中是一个热点,相关的探讨也层出不穷。蔡春教授(1996)对审计的基本功能进行了分析,从中可以找到对内部审计功能定位的认识。他认为整个审计的基本功能在本质上应该是一种特殊的经济控制,而内部审计作为

审计的一个组成部分,自然其基本功能也应该是一种特殊的经济控制。内部审计是组织内部的一种特殊经济控制,它的目标是保证和促进受托经济责任的有效履行。同时内部审计在具有经济控制的基本功能之外还具有经济监督、公证和评价等子功能。而内部审计的功能与目标的实现条件就是独立性、组织地位与客观性。孙佐军(1998)指出在现代企业经济关系越来越复杂的新形势下……企业内部审计由监督财务责任而转向监督财产责任、产权责任和资本责任。企业内部审计功能应由过去的查错纠弊等一般防护性功能,发展到预测决策、献计献策等高层次的提高经济效益的功能。刘漪,肖性华,唐恒云(2001)则认为我国现阶段企业内部审计的基本职能应定位于评价,在评价的基础上加强监督和服务,为企业发展服务。赵方烈(2002)比较了财务总监与内部审计在职责范围、性质、人员选配等诸方面的不同之处,指出与财务总监制度相比,内部审计则涵盖企业经营活动的各个方面,并且是更为独立的监督。

王立彦(2004)分析了内部审计这个相对年轻的管理学科分支,在变化着的公司治理结构环境下面对来自两个维度的严重挑战:一是源自“公司治理”的拓展度挑战,使得内部审计功能不仅限于对企业管理层负责,同时承担了对股东和利益相关者、以至外部社会的受托责任;二是源自“内部控制”的纵深度挑战,作者指出内部审计的核心功能不是“查核”,而是公司价值的“增值”;内部审计是专业性管理控制活动,而不仅仅是传统意义上以财务收支为主要内容的审计;内部审计机构是内部控制功能的主要执行人,审计委员会则是内部控制功能的执行枢纽,内部审计核心功能的正常发挥取决于内部和外部条件(王立彦,2004)⁴⁻⁵。关于增值功能的探讨国内的研究结论与国外基本相同。

综上所述,在功能定位上,文献研究都强调了作为管理手段的内部审计的功能转型,要求内部审计更多地在服务、控制上扩大功能范围,更好地为企业目标服务。但文献的论述缺乏系统性,并且,由于视角的局限,多数研究并未上升至公司治理的高度。

3. 内部审计在公司治理中的机构设置及模式选择的研究现状

王志勇,蔡大鹏(2001)指出现代企业制度要求重新定位内部审计组织模式,要求重塑内部审计独立性,转换内部审计工作重点和工作方式,内部审计部门应将重点转向企业的经济效益,即对经济性、效率性和效果性进行审计,工作方式应采用“配合型”或“参与型”的方式。闰庆玲(2002)指出内部审计的根本与核心问题在于内部审计的体制,提出并比较了一些内部审计机构设置的模式、作用和内部审计的职能。认为在内部审计职能方面,有监督防范职能,评价职能,管理控制职能,服务职能;在内部审计模式方面,作者具体分析了建立与现代企业制度相适应的大型企业及一般企业集团的内部审计模式主要有管理型,监督型,集权型。邓川(2002)分析了内部审计机构协助审计委员会应该做好的几项工作:在监督财务报告上,进行常规的、定期的财务报告审计,进行专项的、不定期的财务舞弊审计;在监督外部审计师方面,评估外部审计师的独立性,评价外部审计师是否具备专业胜任能力,是否保持应有的职业谨慎态度;在监督内部控制方面,参与内部控制的设计,评价控制制度执行的有效性。同时要建立相关的保障机制来保证内部审计机构行使职权。秦铭(2002)在分析了国际上内部审计机构隶属关系以及我国企业内部审计制度的几种模式的优缺点后,提出我国建立与现代企业制度相适应的内部审计模式为董