

『十三五』国家重点出版物
出版规划项目

现代内部审计学

秦荣生○主编

AUDITING
AUDITING



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

“十三五”国家重点出版物出版规划项目

现代内部审计学

秦荣生○主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

现代内部审计学/秦荣生主编. —上海:立信会计出版社,2017.8

ISBN 978-7-5429-5570-8

I. ①现… - II. ①秦… III. ①内部审计
IV. ①F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 187944 号

策划编辑 窦瀚修
责任编辑 王斯龙
封面设计 南房间

现代内部审计学

Xiandai Neibu Shenjixue

| | | | |
|------|------------------|------|-----------------|
| 出版发行 | 立信会计出版社 | | |
| 地 址 | 上海市中山西路 2230 号 | 邮政编码 | 200235 |
| 电 话 | (021)64411389 | 传 真 | (021)64411325 |
| 网 址 | www.lixinaph.com | 电子邮箱 | lxaph@sh163.net |
| 网上书店 | www.shlx.net | 电 话 | (021)64411071 |
| 经 销 | 各地新华书店 | | |

| | | |
|-----|--------------------------|------|
| 印 刷 | 上海天地海设计印刷有限公司 | |
| 开 本 | 787 毫米×1092 毫米 | 1/16 |
| 印 张 | 22 | |
| 字 数 | 474 千字 | |
| 版 次 | 2017 年 8 月第 1 版 | |
| 印 次 | 2017 年 8 月第 1 次 | |
| 印 数 | 1—3 000 | |
| 书 号 | ISBN 978-7-5429-5570-8/F | |
| 定 价 | 45.00 元 | |

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

进入 21 世纪以来,随着国际经济环境的变化、科学技术的飞速发展和公司治理运动的深入等因素的影响,现代内部审计面临并正在进行重大变革。现代内部审计超越了传统内部审计的理论和技術方法,已经脱胎换骨、涅槃重生。现代内部审计理论与技术、方法的重大变革,是伴随着经济的发展、公司治理要求的提高、互联网等技术的出现而出现的。

现代公司为什么需要在董事会下设立专门审计机构从事内部审计?公司的内部审计机构和内部审计人员的审计目标是什么?应该审计哪些内容和对象?这是研究现代内部审计必须要回答的问题,而我们从现有文献资料中难以找到满意的答案。深入研究这些问题,追根溯源发现的最终结果是现代内部审计与现代公司治理及其发展密切相关。现代公司治理是确保公司健康、可持续发展的基础,现代内部审计因公司治理的需要而产生,随着公司治理的发展而发展。现代内部审计服务于公司治理,是公司治理的基石。没有现代公司治理,就没有现代内部审计;没有现代内部审计,现代公司治理是残缺不全的。

现代内部审计是公司治理的有机组成部分,也是提高现代公司治理有效性的重要手段。没有完善的现代内部审计制度,现代公司治理系统将失去重要的微观基础。反之,缺乏完善的现代公司治理,现代内部审计的作用也不可能得到充分发挥。现代公司治理和现代内部审计相辅相成,互为补充、互为促进。现代公司治理为现代内部审计创造良好的环境,现代内部审计促进现代公司治理的完善和有效。首先,从系统的观点看,现代内部审计能够完善现代公司治理体系,是现代公司治理系统的基础,促进现代公司治理结构更趋合理。其次,现代内部审计可以促进现代公司治理结构的健全和完善,并与外部监管机制等共同发挥作用,使现代公司治理更加有效。最后,随着现代内部审计的不断发展,现代治理的内容将更为丰富。

从公司治理的角度来看,现代内部审计已经发展成为以增加公司价值和改进公司经营为目的的确认和咨询活动。作为董事会及其审计委员会的高级参谋和助手,现代内部审计的业务范围已不仅限于降低代理成本、查错防弊、解除内部受托责任、为委托代理关系提供有效的管理与监控机制;更重要的是,现代内部审计服务于公司整体利益,能够为风险管理、内部控制、公司治理等诸多方面提供支持,成为现代公司治理不可

或缺的组成部分。从本质上讲,现代内部审计是现代公司治理中一项重要的制度安排。有鉴于此,全书以公司治理的需求为主线,阐述现代内部审计与公司治理的关系、现代内部审计的职能和作用、现代内部审计的发展方向、现代内部审计的业务和技术方法。

自1947年至今,国际内部审计师协会(IIA)先后8次对内部审计的基本职责进行了新的定义,集中反映了国际组织对内部审计理论内涵认识的不断深入,也反映了现代公司治理对现代内部审计不断提出的新需求。国际内部审计师协会认为:董事会、经理层、内部审计与外部审计是现代公司治理的四大基石。同时,国际内部审计师协会将内部审计定义为:内部审计是一种独立、客观的确认和咨询活动,旨在增加组织的价值和改善组织的运营。它通过应用系统的、规范的方法,评价并改善风险管理、控制及治理过程的效果,帮助组织实现其目标。

IIA对现代内部审计的新定义具有深刻的历史意义,不但拓展了现代内部审计的内涵,同时还明确了现代内部审计发挥职能作用的着力点,主要表现在:①现代内部审计已放弃了“监督”职能,确立了“确认”和“咨询”职能,强调要通过现代内部审计的职能发挥,改善“风险管理、控制和治理过程”,为公司提供增值服务;②明确了现代内部审计确认和咨询的重点内容,不再将财务审计作为现代内部审计的重点内容,而明确了现代内部审计的重点内容是“风险管理、控制和治理”;③升华了现代内部审计的服务目标,将现代内部审计目标与公司目标相统一,提出了现代内部审计改善公司风险管理、控制和治理过程的效果,帮助公司实现其目标。因此,全书以现代内部审计的含义为视角,阐述了风险管理审计、内部控制评价、公司治理审计和舞弊审计等内容。

国外的审计没有针对人的审计,因为在有效的公司治理环境下,个人是通过董事会和经理层等组织发挥作用的,因而也没有针对人的经济责任审计这种形式。我国公司经济责任审计是伴随着建设中国特色社会主义市场经济体制和公司制改革而不断发展的,自20世纪80年代起,经过三十多年的探索与实践、发展与深化,逐步走向法制化、制度化、规范化轨道,并取得了明显的成效。因此,结合我国的国情,书中专门阐述了中国特色的经济责任审计的内容。

现代信息技术的发展,推动了信息技术在数据处理、存贮和交换等方面的广泛应用,信息系统已经渗透到公司生产经营的各个方面,并随之出现了计算机犯罪、信息不安全、数据被盗等现象,信息系统安全问题日益严峻。信息系统审计作为一种可以确保信息系统的安全、可靠及高效运行的新的审计方式受到普遍重视,并将其视为其他审计种类的前提和基础。为此,书中详细介绍了信息系统审计技术和方法。

在互联网、云计算、大数据、物联网和智能化的推动下,现代内部审计技术已取得突飞猛进的发展,内部审计机构和内部审计人员应以新的理念、新的举措,狠抓审计新技术的研究和使用,把坚持使用审计新技术作为推动整个现代内部审计工作创新和发展

的基本条件,不断推进现代内部审计效率和质量的提高。因而,书中研究和探讨了联网审计、云审计、大数据审计和区块链自主审计的新技术。

全书共分九章,由北京国家会计学院秦荣生教授负责设计全书的结构和内容,并撰写第一至第五章和第九章,原审计署京津冀审计特派员刘汝焯撰写第八章,浙江工商大学王宝庆教授撰写第六章,成都市公共卫生临床医疗中心总会计师何梅撰写第七章,最后由秦荣生教授负责对全书进行修改和总纂。本书可以作为审计、会计本科、硕士专业学位的专业课教材和公司管理人员、财务会计人员、内部审计人员自学和培训用书,也可以作为大专院校经济类、管理类有关专业开设“审计学”等课程的参考书。

目前,由于我国公司治理还处于发展阶段,内部审计正处在转型阶段,我国现代公司治理与现代内部审计的实践尚属于初始时期,对此的深入认识还需要一个较长时间的观察和总结。因此,本书的结构和内容是一种创新和探索,尽管我们对本书撰写已竭尽全力,但本书仍会存在错误和不当之处,敬请广大读者指正。

秦荣生
2017年8月

目 录

| | |
|---------------------------|-----|
| 第一章 公司治理与现代内部审计 | 1 |
| 第一节 公司治理的基本原理 | 1 |
| 第二节 现代内部审计的领导体制 | 9 |
| 第三节 现代内部审计在公司治理中的作用 | 24 |
| 第二章 现代内部审计概述 | 32 |
| 第一节 现代内部审计的含义与职能 | 32 |
| 第二节 现代内部审计的独立性和职业道德 | 34 |
| 第三节 现代内部审计的职责与权限 | 44 |
| 第四节 现代内部审计准则和审计依据 | 45 |
| 第三章 风险管理审计 | 60 |
| 第一节 全面风险管理 | 60 |
| 第二节 风险管理审计的含义和方法 | 68 |
| 第三节 风险管理审计的程序和内容 | 75 |
| 第四节 风险管理审计案例 | 84 |
| 第四章 内部控制及其评价 | 99 |
| 第一节 内部控制系统 | 99 |
| 第二节 财务报告内部控制 | 114 |
| 第三节 内部控制与内部审计 | 117 |
| 第四节 内部控制描述 | 121 |
| 第五节 内部控制评价 | 126 |
| 第五章 公司治理审计 | 141 |
| 第一节 公司治理环境和道德规范审计 | 141 |
| 第二节 公司战略审计 | 149 |

| | | |
|---------------|--------------------------|------------|
| 第三节 | 薪酬政策审计 | 162 |
| 第四节 | 财务资源审计 | 170 |
| 第六章 | 舞弊审计 | 178 |
| 第一节 | 舞弊审计概述 | 178 |
| 第二节 | 管理层、员工舞弊及其表现 | 183 |
| 第三节 | 舞弊审计的程序和方法 | 187 |
| 第四节 | 审计心理博弈 | 193 |
| 第五节 | 舞弊防范 | 200 |
| 第七章 | 经济责任审计 | 207 |
| 第一节 | 经济责任审计的含义和发展 | 207 |
| 第二节 | 经济责任审计的种类和内容 | 210 |
| 第三节 | 经济责任审计的关系人和作用 | 212 |
| 第四节 | 经济责任审计的特点和结果利用 | 214 |
| 第五节 | 经济责任审计的程序 | 218 |
| 第六节 | 经济责任审计案例 | 227 |
| 第八章 | 信息系统审计 | 234 |
| 第一节 | 信息系统审计概述 | 234 |
| 第二节 | 信息系统审计策略 | 247 |
| 第三节 | 信息系统审计流程 | 251 |
| 第四节 | 信息系统生命周期审计 | 270 |
| 第五节 | 应用软件审计 | 289 |
| 第九章 | 现代内部审计技术的发展 | 303 |
| 第一节 | 联网审计 | 303 |
| 第二节 | 云审计 | 312 |
| 第三节 | 大数据审计 | 324 |
| 第四节 | 区块链自主审计 | 334 |
| 主要参考文献 | | 340 |

第一章 公司治理与现代内部审计

公司治理是通过一系列规章、程序、方法实施的治理活动,是为实现公司目标而存在的管理和决策行为,公司治理的目标是调节和平衡各种治理主体的利益关系。现代内部审计是公司治理的有机组成部分,也是提高公司治理有效性的重要手段。没有完善的现代内部审计制度,公司治理系统将失去重要的微观基础。2002年7月,国际内部审计师协会(IIA)指出:“健全一个完善公司治理结构的前提是建立有效的公司治理体系的协同关系,即董事会、经理层、外部审计和内部审计等。”

第一节 公司治理的基本原理

公司治理是一个由主体和客体、机制和结构等诸多因素构成的体系。公司治理主体包括以股东为核心的诸多利益相关者,公司治理的客体由治理边界加以限定。公司治理机制充分发挥作用的前提是存在合理的公司治理结构。公司治理结构包括内部治理与外部治理两个方面,内部治理是基于正式的制度安排,外部治理则建立于非正式的制度安排基础之上,而这些正式与非正式的制度安排的意义就在于保证利益相关者之间的权力制衡及公司重大战略决策的科学性。

一、OECD 公司治理原则

1998年,由西方发达国家组成的经济合作与发展组织(OECD)理事会召开部长级会议,提议 OECD 与各国政府和有关国际组织共同制定一套公司治理的标准和准则。经过专门委员会一年的工作,1999年5月通过了“OECD 公司治理原则”。

(一) 有效公司治理框架的基础

公司治理框架应当促进市场的透明和有效,符合法治原则,并明确划分各类监督(Supervisory)、监管(Regulatory)和执行(Enforcement)部门的责任。

(1) 建立公司治理框架应该考虑到它对整体经济绩效和市场的信誉度的影响,由它而产生的对市场参与者的激励机制,以及对市场透明度和效率的促进。

(2) 在一个法律体系内,影响公司治理实践的那些法律和监管的要求应符合法治原则,并且是透明和可执行的。

(3) 一个法律体系内各管理部门间责任的划分应该明确衔接,并保证公共利益得到妥善保护。

(4) 监督、监管和执行部门应当拥有相关的权力、操守和资源,以专业、客观的方式行使职责,对它们的决定应给予及时、透明和全面的解释。

(二) 公司治理框架应保护股东的权利

(1) 股东基本权利应该包括:①可靠的所有权登记办法;②委托他人管理股份或向他人转让股份;③定期、及时地获得公司的实质性信息;④参加股东大会并投票;⑤选举和罢免董事会成员;⑥分享公司利润。

(2) 股东应有权参与涉及公司重大事项的决定并为此获得充分的信息。①公司章程、章程或类似治理文件的修改;②授权增发股份;③重大交易,包括实际上导致公司出售的全部或重大的资产转让。

(3) 股东应获得有效参加股东大会和投票的机会,并能得到股东大会议事规则、投票程序等文件。①股东应充分、及时地得到关于股东大会召开的日期、地点和议程的信息,以及将在股东大会上做出决议的全部信息。②在合理的范围内,股东应被赋予向董事会提出问题的机会,包括与年度外部审计有关的问题,应有机会增加股东大会议程中的议题并提出议案。③应当创造便利条件,使股东能有效参与关键的公司治理决策,如提名和选举董事会成员。股东应能够对董事会成员和主要执行人员的薪酬公开发表意见。董事会成员和雇员的薪酬方案中的股权部分应得到股东的批准。④股东应能亲自或由代理人投票。不论是亲自还是代理投票,都应获得同等效果。

(4) 对特定股东获得与其股票所有权不成比例的控制权的资本结构和安排应当予以披露。

(5) 应保障公司控制权以有效和透明的方式运行。①有关资本市场中公司控制权收购、较大比例公司资产的出售以及类似于合并的特别交易的规则和程序,都应清楚详细并予以披露,使投资者理解自己的权利和追索权。交易应在价格透明和公平条件下进行,使各类股东的权利都受到保护。②反收购工具不应当成为管理层和董事会规避问责的庇护工具。

(6) 应为包括机构投资者在内的所有股东行使所有权创造有利条件。①作为受托人的机构投资者,应当披露与其投资有关的全部公司治理及投票的政策,包括决定使用其投票权的现有程序。②作为受托人的机构投资者,对于那些可能影响其行使与其投资相关的关键性的所有者权利的实质性的利益冲突,应该予以披露。

(7) 应允许包括机构投资者在内的股东相互之间就所界定的股东基本权利有关的事宜进行协商。

(三) 公司治理框架应平等对待所有股东

公司治理框架应当确保所有股东(包括少数股东和外国股东)受到平等对待。当其权利受到侵害时,所有股东应能够获得有效赔偿。

(1) 同类同级的所有股东都应享有同等待遇。①无论其持股比例多少,所有同类股东都应享有同等权利。所有投资者在购买股份之前,都应能够获得各类各级股份应享有权利

的有关信息。任何对投票权的改变,都应获得受不利影响的那些类别股份的同意。②少数股东应受到保护,使其不受控股股东滥用权力造成直接或间接损害,并且有赔偿的实际手段。③托管人或受托人投票,应按照股份受益人同意的方式进行。④应消除跨国投票障碍。⑤股东大会议程和程序应使所有股东得到平等待遇,公司程序不应给投票造成不必要的困难或给投票者带来昂贵的费用。

(2) 应禁止内幕交易和滥用权力的自我交易。

(3) 应要求董事和主要经理人员向董事会披露,他们是否在任何直接影响公司的交易或事务中有直接、间接或代表第三方的实质性利益。

(四) 公司治理框架应确保利益相关者的权利

公司治理框架应确保利益相关者的各项经法律或共同协议而确立的权利,并鼓励公司与利益相关者之间在创造财富和工作岗位,以及促进企业财务的持续稳健性等方面展开积极合作。

(1) 经法律或共同协议而确立的利益相关者的各项权利应该得到尊重。

(2) 在利益相关者的利益受法律保护的情况下,当其权利受到侵害时,应能够获得有效赔偿。

(3) 应鼓励员工参与经营管理。

(4) 在利益相关者参与公司治理过程的情况下,他们应该有权定期及时地获得相关的、充分的、可靠的信息。

(5) 利益相关者(包括员工及其代表团体)应能向董事会自由地表达他们对于非法或不道德行为的关注,他们的各项权利不应由于他们的此种表达而受到影响。

(6) 公司治理框架应以有作用、有效率的破产制度框架和有效的债权人权利执行机制作为补充。

(五) 公司治理框架应确保透明的信息披露

公司治理框架应确保及时准确地披露公司所有重要事务的信息,包括财务状况、绩效、所有权和公司的治理。

(1) 应披露的实质性信息至少包括:①公司财务和经营成果;②公司目标;③主要股份的所有权和投票权;④董事会成员和主要经理人员的薪酬政策和董事会成员的其他信息,包括资格、选择过程、就任其他公司董事职务、是否被董事会认为是独立董事等;⑤关联交易;⑥可预见风险因素;⑦有关员工和其他利益相关者的重要问题;⑧治理结构和政策,尤其是其执行所依据的公司治理规则或政策及程序的内容。

(2) 应根据会计、财务和非财务披露的高质量标准,准备并披露信息。

(3) 年度审计应由独立、称职、有资格的审计机构和审计人员担任,以向董事会和股东提供外部的客观保证,即财务报告合法、公允反映了公司所有重要业务的财务状况和经营成果。

(4) 外部审计机构和审计人员应向股东负责,对公司负有在审计中发挥应有的职业审慎的义务。

(5) 确保信息传播渠道畅通,使使用者能平等、及时和低成本地获取有关信息。

(6) 作为公司治理框架的补充,应有一种有效措施,促使证券分析师、经纪人、评级机构和其他机构提出与投资者决策有关的分析或建议,并避免可能影响其分析或建议诚实性的利益冲突。

(六) 公司治理框架应确保董事会履行责任

公司治理框架应确保董事会对公司的战略指导和对管理层的有效监督,确保董事会对公司和股东的受托经济责任的履行。

(1) 董事会成员应在全面了解情况的基础上,诚实、尽职、谨慎地开展工作,最大限度地维护公司和股东的利益。

(2) 当董事会决策可能对不同股东造成不同影响时,应公平对待所有股东。

(3) 董事会在道德方面应遵循高标准,并考虑利益相关者的利益。

(4) 董事会应履行以下主要职能,包括:①审议和指导公司战略、主要投资计划、风险政策、年度预算和经营计划;设立绩效目标;监控计划实施和公司绩效;监督重要的资本支出、并购和剥离。②监控公司治理实践的有效性,并在必要时加以调整。③选择主要经理人员,确定其薪酬,监督其业绩,并在必要时予以撤换;对继任计划进行监督。④确保主要经理人员和董事的薪酬与公司 and 股东的长期利益相一致。⑤保证董事会提名和选举的程序正式、透明。⑥对经理层、董事会成员和股东之间的潜在利益冲突进行监控和管理,包括滥用公司资产和不当关联方交易。⑦确保包括独立审计在内的公司会计和财务报告系统诚实可靠;确保适当的内部控制体系到位,特别是风险管理体系、财务和运营控制体系,以及对法律和有关标准的遵守体系。⑧监督信息披露和对外交流的过程。

(5) 董事会应能够在公司事务中做出客观独立的判断。①对存在潜在利益冲突的任务,董事会应考虑指派足够数量的能做出独立判断的非执行董事。像这类重要的责任有:确保财务和非财务报告的诚实性、审议关联方交易、提名董事会成员、主要经理人员和董事的薪酬。②当董事会的专业委员会成立后,其授权、人员组成和工作程序,应由董事会作出充分的界定和披露。③董事会成员应能有效地承担其职责。

(6) 为了履行其职责,董事会成员应有渠道获取准确、相关、及时的信息。

二、公司的内部治理

公司内部治理是公司治理最核心的问题。这一问题包括两个主要方面:股东与公司董事会之间的关系;控股股东与中小股东之间的关系。

(一) 股东与公司董事会之间的治理

股东与公司董事会之间的关系实际上就是股东与董事会之间的委托代理关系。委托代理关系是一种契约,委托代理机制的有效性取决于代理人的能力和他们的努力程度。在单一业主所有制(经营者与所有者为同一人)公司里,一位能力强且努力工作的业主无疑将比缺乏能力且懒惰的业主取得更好的绩效。但在现代公司,特别是股份制公司里,董事会和公司的所有者通常是分离的。因此,虽然董事会的能力和努力同样与公司绩效息息相

关,但能力强的董事会的努力工作未必会产生公司绩效最大化的结果。这是因为在所有者与董事会相分离的情况下,董事会的行为可能会偏离公司所有者的目标,去追求董事会自身利益的最大化,甚至不惜损害公司所有者的利益。因此,对董事会的能力和努力程度还必须作一个限定,即董事会的行为应以维护公司所有者的利益为依托。

1. 股东大会

按照公司法,在公司的正常经营状态下,股东是公司的最终所有者,对公司资产拥有终极控制权和剩余索取权。股东大会是公司的权力机构,股东通过股东大会行使自己的审议权和投票权,维护自己的法定权益。从决策的动议、批准、执行和监督四个步骤来看,股东大会拥有批准和监督的权力,行使相应的职能。股东通过股东大会对公司的合并、分立、解散和清算等重大事项拥有决议权。

在现代公司制度下,由于股东的高度分散化,使得股东通过股东大会行使权力的成本很高,股东对经理的有效监督是通过董事会这一内部治理机制,以及通过控制权市场的代理权争夺这一外部治理机制来实现的。

2. 董事会

在公司的内部治理机制中,董事会是由股东选举产生的,作为股东的代表行使对经理的监督和控制,并批准有关公司的重大决策。在正常情况下,董事会有权撤换公司经理层。在公司治理结构中,股东大会和董事会之间是委托代理关系,股东是委托人,董事是股东的受托人,即代理人,承担受托经济责任。董事有执行董事和非执行董事,前者是公司内部的管理人员,后者是公司外部人员;在股东占主导地位的公司中,控股股东会派出自己的代表担任公司的董事。一旦董事会受托经营管理公司,就成为公司的法定代表,正常情况下股东不得干预董事会的工作。

如果股东对董事会领导下的公司绩效不满意,可以在股票市场上卖出股票,即所谓的“用脚投票”;另外的一种选择是发起或响应控制权市场上的代理权争夺,转让股权并使之集中,改选董事会。

3. 经理层

在公司的治理结构中,经理层是公司的经营者,与董事会之间是委托与代理的关系。经理由董事会聘任,对董事会负责,拥有决策步骤中的动议和执行的职能,拥有聘任经理层以下其他各级经理、主持公司的生产经营管理工作、组织实施董事会决议、组织实施公司年度经营计划和投资方案等多项权力。

为了使有能力的经理层最大限度地为股东(所有者)的利益努力工作,就需要设计公司的最优内部治理结构,包括选聘、激励和监督。

(1) 科学的选聘机制是最佳内部治理结构形成的前提。竞争上岗、公开聘任经理层是保证经理层能力、努力程度和其行为符合公司目标的重要条件。在日常工作中,董事会内部设立提名委员会,有助于改进经理市场的效率。科学的选聘机制的形成有赖于外部经理市场的存在。运作良好的经理市场,可防止经理对公司进行无效运作。

(2) 合理的激励机制是实现最佳内部治理结构的关键。合理的激励机制要解决的是激

励经理为谁工作和工作的努力程度问题。在其他条件不变的情况下,一般激励越强,经理层工作就越努力,公司绩效也就越好。经理和董事的薪资与公司业绩挂钩的薪酬体系有助于引导他们提高公司业绩。在董事会内部设立薪酬与考核委员会,通过最小化经理层自我提薪的风险,有助于改进薪酬体系的效率。改善激励机制,主要有两种途径:一是所有权改革。所有权理论认为,所有权明晰的公司有较强的激励动机去提高公司的绩效。所有权改革应包括经理层对剩余利润分享分配权,即通过分红、股票激励等形式实现。二是引入市场竞争。公司绩效主要与市场结构有关,与市场竞争程度有关,竞争是公司改善绩效的根本保证,激励机制只能在竞争的条件下才能发挥作用。

(3)有效的监督机制是实现公司最佳治理结构的保证。监督机制着重解决经理层为谁工作和工作是否努力的问题。一般地,监督机制越有效,越能使经理层最大限度地努力为股东利益工作,公司绩效就越好。公司内部的监督机制包括董事会以及监事会对经理层的监督。

董事会的内部监督职能主要表现为董事会对经理层的监督。董事会有权聘任或者解雇总经理,有权制定重大发展战略。董事会的这些权利能够有效约束经理层的行为,以保证董事会制定的发展计划能够得到公司经理层的贯彻执行,同时确保不称职的经理能够被替换。

监事会是公司专事监督职能的机构,监事会对股东会负责,以出资人代表的身份行使监督权。监事会对董事会和经理层进行监督。监事会可以通知经理层停止违法或越权行为,可以随时调查公司的财务情况,审查文件账册,可以审核董事会编制的提供给股东会的各种财务报表,并把审核意见向股东会报告。

(二) 控股股东与中小股东之间的治理

公司内部治理机制的另一个重要方面是处理好控股股东与中小股东之间的关系。根据公司法律理论与实践,公司股东之间应彼此负有责任,特别是大股东对小股东负有公平交易的责任。如大多数国家都对控股股东与公司的关联交易规定了披露原则、无利益冲突的股东中的多数通过原则和公平性原则,即从程序上加以监督,要求股东对其进行的有关关联交易的行为予以披露和要求无利益冲突的股东对关联交易进行批准,或者由独立实体对关联交易进行公平性审查。

根据同股同权原则,公司的大股东与中小股东应具有相同的股东权利,而唯一的区别是大股东的表决权份数多于一般的中小股东的份数。具有控股地位的大股东有能力也有动机去侵害中小股东的利益,因此,建立健全针对中小股东的保护机制有助于中小股东实现其股东权利。建立健全中小股东保护机制最重要的是要完善监事会制度,增加中小股东在公司监事会的比例。中小股东由于持股较少,一般难以进入董事会,行使保护自己权利的责任。但中小股东可以进入公司的监事会,来达到监督自己权利不受侵害的目的。

三、公司的外部治理

公司的外部治理是以竞争为主线的外在制度安排,主要包括法律监管、公平的竞争环境、充分的信息机制、客观的市场评价,以及优胜劣汰机制,还包括政府和社区对公司所进行的治理。

（一）市场竞争机制与公司外部治理

充分而公平的外部市场竞争体系为监督和约束董事会、经理层行为提供了评判依据，同时也为这种监督和约束的实现创造了必要的机制和适宜的环境，从而在公司外部形成强有力的治理。市场的外部治理主要来自产品市场、资本市场、经理市场和劳动力市场。

1. 产品市场的治理

实行市场经济的必然结果是产品和服务供给由卖方市场转变为买方市场，产品和服务竞争日趋激烈，突出表现在对市场份额的争夺上。在顾客至上的社会里，如果某个公司的产品和服务因其质量或形式深受顾客的欢迎，那么该公司的产品或服务的市场占有率会上升。竞争性的产品市场对董事会、经理层有很强的激励和约束，它可以提供公司经营绩效和经营者努力程度的信息，委托人可以据此实施对代理人的评价和奖惩。产品和服务市场对公司的治理主要是通过对生产和服务同类产品的公司和消费者的选择进行的，同时也包括新进入者、替代产品及供应商对公司所施加的压力。

2. 资本市场的治理

资本市场可以对董事会、经理层施加压力，以保证公司的决策过程有利于吸引资本市场的资金进入。这个监控机制的有效程度取决于资本市场是否有效，资本市场对公司的约束突出表现为：在公司经营不利时可以采取“用脚投票”的办法对公司管理实施制衡。公司董事会、经理层的经营成果可以充分地体现在股票价格上，“用脚投票”行为会引起上市公司股价下跌，从而引起现有股东不满，有可能促使股东联合起来将现任董事会、经理层赶下台。同时，在资本市场上，潜在的并购和敌意接管也构成了对董事会、经理层行为的强有力的约束机制，若收购成功，新的大股东将会更换现有董事会、经理层。

3. 经理和劳动力市场的治理

有效的经理和劳动力市场可以甄别有能力和尽职的经理和员工与没有能力和不尽职的经理和员工。经理之间的竞争，以及公司内部不同层级上经理的竞争，能够约束在职经理的“逆向选择”和“道德风险”，激励他们为股东的利益服务。劳动力市场的竞争，能够促使员工不断提高职业道德水平和技能，以取得被聘用的机会。在发达的市场经济中，基本上形成比较成熟的经理和劳动力市场，一方面给经理和员工提供晋升的机会，另一方面也给经理和员工带来了被取代的风险。如果公司经营效果不好，就可能成为被兼并的目标公司，导致经理和员工被解职，而且很难在经理和劳动力市场找到合适的职位。当然，经理和劳动力市场约束机制的有效程度在于它能否将经理和员工的表现通过信息披露表达出来。

（二）利益相关者权利与公司外部治理

有效的公司治理不仅依赖于健全的公司内部治理结构，而且依赖于良好的外部治理环境和外在制度安排，其中涉及债权人、机构投资者、中介机构和自律组织、公司员工、客户、供应商、政府、社区居民等利益相关者。

1. 债权人

债权人是公司借入资本的所有者。理论上讲，由于债权人要承担本息到期无法收回或不能全部收回的风险，因此债权人和股东一样，在公司治理上，有权对公司行使监督权。债

债权人可以通过给予或拒绝贷款、信贷合同条款安排、信贷资金使用监管、参加债务人公司的董事会等渠道起到实施公司治理的目的,尤其是当公司经营不善时,债权人可以提请法院启动破产程序,此时,公司的控制权即向债权人转移。

2. 机构投资者

在成熟的资本市场,机构投资者对其所投资公司往往能施加重要影响。当一个或少数几个机构投资者持有公司股份达一定比例时,他们就有动力去搜集信息并监督董事会、经理层,从而避免中小股东中普遍存在的“搭便车”现象。机构投资者是公司的股东,往往能够通过拥有足够的投票权对董事会施加压力,甚至可以通过代理权竞争和接管来罢免董事会、经理层,有效解决代理问题。

3. 中介机构

要强化外部公司治理机制的有效性,就必须减少委托人和代理人之间的信息不对称,提高公司的透明度。投资者通过公司披露的财务报表和其他信息,了解公司财务状况、经营成果,以此做出投资决策。而以董事会、经理层为主导编制的财务报告要取得公众的信任,就必须接受各类中介机构,如会计师事务所、律师事务所、资产评估机构等的审核,并出具鉴证意见。因此,各类中介机构,尤其是对公司财务会计信息进行审计的会计师事务所,以及在公司新股发行中承担主承销责任的投资银行,充分履行诚信义务,保证财务信息的真实可靠,对提高公司治理水平具有积极意义。

4. 自律组织

自律组织是指具有“自我组织,自我管理和自我教育”性质的社会民间组织机构,如中国上市公司协会。自律组织一般实行会员制,符合条件的公司可申请加入自律组织成为其会员。公司一旦加入自律组织,其行为受到自律组织的约束,自律组织可对会员的日常业务活动进行监管。因而,自律组织也参与公司的外部管理,督促公司合法、合规经营和披露相关信息。

5. 公司员工

公司的员工是公司的人力资产。一般情况下,员工的知识和经验具有一定的专用性。这种专用性将使员工难以随便地更换公司,公司是他们发挥自身特长的场所。员工与公司共荣辱、同患难,具有强烈的责任感和参与意识。只有保护和利用好这种热情,才能使公司充满活力。员工享有公司剩余财产的索取权,他们在按劳动合同和其他规定得到工薪报酬的同时,有权以奖金或其他形式参与公司税后利润的分配;享有监督权,他们了解公司真实情况,掌握真实信息,能有效行使监督职能;享有一定的管理权,他们是公司的主人之一,有提供合理化建议、自主管理等权力。

6. 客户

客户是公司产品或服务的消费者。公司价值和利润的实现,在很大程度上取决于客户的选择。客户购买公司的商品后,有权要求公司保证其所提供的商品能够保障客户人身、财产的安全,当不满意时,有权要求退换或赔偿。当客户认为公司提供的商品或服务不能满足需要时,可以随时替换厂家,从而使公司的销售面临困难。客户的这些权利在一定程度上构成了对公司的外部监督。

7. 供应商

供应商是公司各类生产资料的供给者。一般情况下,供应商与其下游客户相互依存,供应商依赖其下游客户的购买订单来生存,同时下游客户也依靠供应商所供应的生产资料来维持经营。因此,供应商与下游客户日益休戚相关,供应商十分关注下游客户的发展状况。供应商已在一定程度上发展成为其下游客户的外部监督者。一般说来,交易规模越大,交易合同期限越长,供应商资产专用性程度越高,供应商就越是与公司休戚相关。特别是对那些做了专用性投资的,与公司签订了长期合同的大宗供应商来说尤其如此。因此,供应商为维护自己的利益,应当享有对公司经营的监督权。

8. 政府

政府也有很大的动力对公司进行监督。首先,由于公司是吸纳就业的主要单位,大部分公司的经营状况的波动会影响社会的就业状况;其次,公司也是政府税收收入的重要来源,公司的盈利状况会影响政府的税收收入;最后,政府要运用经济、法律等政策和手段调控经济运行,维护正常的交易秩序,并站在公正的立场上,调解不同所有者、经理人员、劳动者之间,以及相互之间的矛盾和冲突。基于以上考虑,政府应有权对公司实施监督。

9. 社区居民

公司的经营不仅直接影响到所有者、交易者的利益,而且对公司所在社区的居民亦有重大影响:公司为当地居民提供就业机会,增加居民收入;公司的生产经营直接影响当地的环境,对居民的身心健康产生影响;公司的扩张亦会对社区居民带来影响。所以,社区居民为维护自身利益,应享有监督公司活动的权利。

第二节 现代内部审计的领导体制

公司治理的体制与机制是指为维护以股东利益和利益相关者利益为核心,对公司的权力制衡关系和决策系统所做出的制度安排。现代内部审计成为公司治理的组成部分,并成为促进公司治理的有效手段。

一、董事会

公司董事会是依照有关法律、行政法规和政策规定,按公司章程设立并由全体董事组成的业务执行机关。公司董事会具有如下特征:董事会是股东大会的业务执行机关,负责公司经营活动的决策与管理,对公司股东大会负责并报告工作。股东大会所作的公司重大事项的决定,董事会必须执行。

(一) 董事会的组成

董事会一般由执行董事和非执行董事组成。一般来说,执行董事由那些全职负责公司管理的人担任。而非执行董事则由股东董事、职工董事、独立董事等担任。

公司违反规定选举、委派董事的,该选举、委派无效。国家公务员不得兼任公司的董事。