

摇摇

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会,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。

摇摇◎摇摇摇摇摇摇摇摇

摇摇图书在版编目(CIP)数据

摇摇基于价值增值的治理导向型内部审计研究 摇摇旭著 援—大连:

大连出版社,摇摇摇摇

摇摇(会计之星·博士论坛)

摇摇陈昇怨摇摇摇摇摇摇

摇摇Ⅰ摇摇…摇摇Ⅱ摇摇…摇摇Ⅲ摇摇内部审计研究摇摇Ⅳ摇摇摇摇

摇摇中国版本图书馆 摇摇数据核字(摇摇第 员第 员号

摇摇责任编辑 :刘明辉摇摇王天华摇摇魏摇摇悦摇摇彭理文

摇摇封面设计 :张摇摇金

摇摇版式设计 :金东秀

摇摇责任校对 :于孝锋

摇摇出版发行者 :大连出版社

地址 :大连市西岗区长白街 员号

邮编 :员

电话 : (摇摇) 摇摇摇摇摇摇

传真 : (摇摇) 摇摇摇摇

网址 : 摇摇摇摇摇摇

电子信箱 : 摇摇 摇摇摇摇

摇摇印 刷 者 :

摇摇经 销 者 :各地新华书店

摇摇幅面尺寸 :摇摇伊摇摇

摇摇印摇摇张 :摇摇

摇摇字摇摇数 :摇摇千字

摇摇出版时间 :摇摇年 员月 第 员版

摇摇印刷时间 :摇摇年 员月 第 员次印刷

摇摇印摇摇数 :员— 摇摇册

摇摇书摇摇号 :陈昇怨摇摇摇摇

摇摇定摇摇价 :员第 员元

摇摇如有印装质量问题,请与我社营销部联系

摇摇购书热线电话 : (摇摇) 摇摇摇摇摇摇

摇摇版权所有·侵权必究

摘 摇 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。(源 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。(缘“参与性”的审计策略使审计人员与被审人员(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。(远 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 源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 悦懿韵 企业风险管理框架(耘酝云)的八个要素,在国内第一次借鉴悦懿韵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

粵豐源轉戰

[illegible][illegible][illegible][illegible][illegible]

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	2
第 2 章 现代治理导向内部审计概述	3
2.1 内部审计溯源：一种历史的思考	3
2.2 以治理为导向的现代内部审计的产生	3
2.3 内部审计现实背景	3
2.4 传统管理导向型内部审计的缺失	3
2.5 现代内部审计概念的提出	3
第 3 章 现代治理导向型内部审计框架的构建	4
3.1 现代治理导向型内部审计的目标	4
3.2 治理导向型内部审计作用的新范畴：公司治理	4
3.3 治理导向型内部审计的基本职能：控制、监督、评价、咨询	4
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	4
3.5 治理导向型内部审计强调“参与性”的审计策略	4
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	4
第 4 章 公司治理框架：考察现代内部审计的背景	5
4.1 公司治理理论概述	5
4.2 什么是公司治理	5
4.3 公司治理与管理的区别	5
4.4 公司治理的四个基本主体	5

公司治理对内部审计的需求分析	140
内部审计的理论基础——受托经济责任理论	140
公司治理 确保受托经济责任有效履行的制度安排	140
内部审计 :公司治理中不可或缺的内部治理机制	140
治理导向型内部审计在公司治理中发挥作用的途径分析	140
传统内部审计参与公司治理的情况	140
治理导向型内部审计参与公司治理的途径选择	140
内部审计的报告关系	140
第 3 章 内部控制评估	140
内部控制的概念	140
内部控制概念的历史演进	140
各种内部控制的含义及评述	140
内部控制未来的发展趋势 与风险管理的融合	140
内部控制评估	140
内部控制评价	140
内部控制自我评估 (悦粤)	140
第 4 章 风险评估与风险管理审计	140
内部审计参与风险管理活动的动因分析	140
公司治理的外部环境发生变化	140
内部审计的出路 乘着风险的翅膀翱翔	140
企业风险管理 :公司治理的核心	140
风险的概述	140
企业风险管理	140
内部审计参与风险评估与风险管理	140
内部环境	140
目标设定与风险	140
风险事件识别	140
风险评估	140
风险反应	140
控制活动	140
信息与沟通	140
风险监控	140

第 7 章 公司治理型内部审计的制度安排	7-1
7.1 公司治理型内部审计模式的现实选择	7-1
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	7-1
7.1.2 内部审计机构的设置原则	7-5
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	7-10
7.2 完善内部审计责任结构	7-15
7.2.1 管理层的责任	7-15
7.2.2 审计委员会的责任	7-16
7.2.3 内部审计部门的责任	7-17
7.3 积极参与企业文化的建设	7-18
7.3.1 企业文化的含义	7-18
7.3.2 企业文化与公司治理的关系	7-19
7.3.3 内部审计参与企业文化建设的方式	7-20
7.4 加快内部审计人才建设	7-21
7.4.1 要加快实现内部审计职业化	7-21
7.4.2 充分发挥内部审计师协会的作用	7-22
7.4.3 企业应建立合理的内部审计人员结构	7-23
7.4.4 加强内部审计人员业务能力培养	7-24
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	7-25
第 8 章 研究贡献、局限性及后续研究建议	8-1
8.1 研究贡献	8-1
8.2 局限性	8-1
8.3 后续研究建议	8-1
参考文献	8-1

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。2002年12月19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验,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

蔡摇春

2007年于光华园

1.1 研究背景和问题的提出

2002年 12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 150多家上市公司,总计 1000亿美元资产申请破产保护。2002年 10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

员

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。

(员)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。悦霖社(2004)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。韵'奈社(2004)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。鄢定社(2004)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。根据员2004年美国 情务的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。

(圆)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,员云(2004)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,2004)。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(圆国源)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(圆国源)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。

图 4 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（灵苑为代表，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（灵苑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。阅拜普云勤教授（灵苑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，灵苑）。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：裁德拜拜月则辜宰蛮则援杂裁德和尹德宰拜蛮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。尹宰蛮拜德裁早月则则增援悦德和尹德阿德则通过调查发现，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，同时服务于悦韵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。隅对悦韵（悦德粤德则的调查研究显示，圆缘的被调查者认为直接向悦韵报告会影

其独立性，他们试图寻找解决问题的途径，但未能成功。愿缘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，远缘的回答者承认会定期与审计委员会单独会面，远缘的回答者则只有在被召唤时才与审计委员会单独会面，远缘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。由尹宰蛮拜德裁早月则则增援悦德和尹德阿德则执行的调查发现，内部审计师都赞同与悦韵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悦韵直接向董事会或审计委员会的报告关系。悦韵、悦韵、悦韵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(2002)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(2008)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(2008)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(2008)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(2008)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,2008)。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。

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(2008)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(2008)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(2008)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(2008)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源

事会领导模式。王如燕、文胜(1999)则进一步认为在董事会下设审计委员会,在行政系统即经营管理系统设置内部审计组织机构,建立内部审计的双重领导模式,是现代股份制企业内部审计组织机构理想的模式选择。顾奋玲、赵丽芳(2005)提出,目前,国内外内部审计模式研究主要有三种模式:① 董事会主导下的内部审计模式,这是英美等公司治理结构较完善的国家较多使用的模式。它以董事会为公司治理的核心,通过设立独立董事、建立董事会下的财务总监负责制等实施的内部审计,以提高内部审计的独立性和治理效率。② 监事会主导下的内部审计模式,这是德日等国家较多使用的模式。股东大会选举产生监事会,监事会下设董事会,因此,由监事会领导的内部审计更具权威性和独立性。监事会中有相当数量的独立监事,独立于股东且不在公司内部任职的监事,以保持监事会的独立性。③ 监事会与审计委员会并行模式,这是在董事会下设审计委员会,与监事会共同领导内部审计。从组织地位上讲,审计委员会低于监事会,但它不受监事会的直接领导,不对监事会负责。这种模式是对前两种模式的折中。

除了规范研究方法的使用以外,国内学者在研究中也运用了实证的方法。程新生、张宜(2004)调查了至2004年12月,总计100家制造业上市公司,其中10家公司设立了内部审计,董事会领导内部审计的有5家,监事会领导模式的为1家,总经理领导模式有5家,财务部领导模式有1家,由财务总监领导的内部审计有1家。通过数据的调查他们认为:不同审计模式的公司,其绩效表现各异:财务总监领导模式的公司最重视资金的管理;监事会领导模式的公司注重赊销、负债率相对提高、资金管理方面表现差,但净资产收益率有所改善;其他三种审计模式的公司绩效差异不大。可见,内部审计的独立性对改善公司的绩效的贡献并不显著,内部审计的建设性作用尚未充分发挥。上述文献虽然根据国际上的内部审计机构的设置情况提出了我国内部审计的体制以及机构的设想,但是对于在我国较为特殊的公司治理结构下,如何保证这种体制以及制度的有效性,即如何具体实施内部审计活动并没有给出明确的结论。

1.2 研究思路和研究方法的选择

本文是针对治理导向内部审计的基础理论研究。治理导向内部审计这个概念是我们针对现有内部审计应具备的特点和需要实现的功能所提出的一个全新的概念,我们希望通过本文的研究将有关这一概念所涉及的基本方面进行探讨和阐述,构建一个新的内部审计类型的完整体系,以寻求对整个内部审计发展的启示。本文在研究方法的选择主要采用了规范研究的方法,为了使得整个体系的构建更具有说服力,我们还通过对历史的追溯和与传统比较分析的方法,期望找到内部审计发展的潜在规律,同时为治理导向型内部审计体系的建立提供证据。

本文一共分为八章。

第一章为导论部分,在这一部分中,主要就本次研究的一些基本问题进行了介绍,包括本文的研究背景、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。在整个研究中具有总领的作用。

第二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找到新的思路和契机。

第三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,我们以内部审计框架中的六个关键要素:目标、对象范畴、职能、服务、审计策略、关键点为基础,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的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。

在第四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。内部审计作为公司治理中确保受托经济责任有效率履行的内部治理机制,是公司治理中不可或缺的组成部分。在对两者关系确立的基础上我们进一步分析了内部审计在公司治理中发挥作用的途径,希望通过这已初步的讨论为现代治理导向型内部审计的作用方式提供继续探讨的方向。

第五章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

第六章笔者以规范研究与案例分析相结合的研究方法,着力挖掘内部审计在企业风险管理中的增值功能,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。本文依托 财政部《企业风险管理框架(征求意见稿)》的八个要素,在国内第一次借鉴 财政部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。笔者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。

第七章笔者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。

第八章是对本次研究的一个小结,总结了研究的贡献和局限性,并提出了一些将来可继续研究的方向。

第 四章

现代治理导向内部审计概述

一、内部审计溯源：一种历史的思考

现代内部审计是相对于传统内部审计而言的一个概念,遵循客观事物运行的一般规律,现代内部审计是内部审计发展到一定阶段的产物,是内部审计运行的新阶段,要了解现代内部审计的产生就必须着眼于整个内部审计演进的历史长河,理解内部审计发展的路径,只有这样,才能够真正把握现代内部审计产生的原因和存在的意义。

一、内部审计的萌芽。内部审计活动的萌芽最早出现在奴隶社会,是“需要”(贝利等,1999)。早期的内部审计活动产生于奴隶社会中权利的下放,由于分权,带来了互相牵制以及随之产生的受托经济责任的需要,监督承担不同职责的人的工作,包括审查其是否诚实履行责任、考核其受托责任的履行情况等具有了必要性,而这种需要的出现直接导致了内部审计活动的诞生。在我国西周时代,奴隶制政府机构中设置的司会在负责会计核算的同时还负责监督和考查下属提交的所有财务报告,这就是原始意义上的内部审计。在西方,庄园的奴隶主往往委托他人经营管理下属庄园,然后派遣管家审查受托责任履行情况,管家的这种行为也是院士的内部审计行为的体现。这一时期,由于分权的程度和范围并不深入,内部审计活动尚未与其他管理职责分开,内部审计行为也并非由独立的人员来承担,且内部审计活动仅限于监督和验证。

到了中世纪的欧洲,随着分权思想的继续发展和分工的出现,独立的内部审计人员开始出现,同时,复式记账基本原理产生并逐渐系统化,也促进了内部审计的发展。这一时期的内部审计在整个内部审计发展史上是一个承上启下的阶段,一方面继承了奴隶社会内部审计的思想,同时又为近代内部审计的出现奠定了较为坚实的基础(文硕,1999)。此时的内部审计仍然并非一项独立的活动,“内部审计人员通常受雇于会计部门检查日常的财务活动,他们力图确定其他雇员是否遵循财务和会计程序,资产的保管是否有适当的安全措施,以及是否存在舞弊或其他不道德行为的迹象”(劳伦斯·索耶,1999)。内部审计师在整个管理体系中承担着非常有限的责任(索耶,1999)。定位上,内部审计一方面充当着会计部门的附属角色,另一方面,内部审计也只是独立审计的伴随者和附和者,内部审计活动在很大程度上是独立审计业务的延伸。这一时期的内部审计主要表现为城市审计、行会审计、银行审计、寺院审计以及庄园审计等形式。以庄园审计为例,与奴隶制庄园相比,封建制庄园的等级制度更加严密、分工更为细化。庄园主为了更好地进行管理,自己不再直接参加管理活动,而将这些任务委托给数名庄园管理者

执行,其中,监视人员、总收入官和审计人员是整个管理活动的核心。监视人员负责掌握土地和租地人的情况,编制地租账,总收入官是重要的官吏,庄园经营就是以他为核心进行的,他对庄园经营负全部责任,主要任务是根据地租账征收地租和通行费,并编制反映庄园收支业务的账目。不过,欲从收入中开支须经庄园主同意。一般地说,总收入官往往希望高估损失,低估收入和自然增加的产值,提出对自己有利的会计账目;审计人员的任务是接受庄园主的委托,定期检查账目记录,审计总收入官编制的会计账簿是否正确,根据付款单审查开支情况和原因,并陈述审计意见,然后将庄园账户和审计意见一起提交给庄园主,接受他的最终审阅和批准(文硕,1999^[1])。庄园主、监视人员、总收入官和审计人员与我们现在意义上的公司治理各个主体是非常类似的。复式记账原理的出现和推广对内部审计的发展也产生了很大的影响。15世纪,威尼斯由城市议会开设的造船厂已经在复式记账基础上试行了成本控制,要求严格进行资金、材料和人力消耗的核算,每隔一段时间由议会派员对厂长进行审计,厂长也会派人会对会计随时进行查账。复式记账使内部审计对象由资产、资金以及简单的账目转向建立在科学的核算原理基础上的会计账簿,使内部审计技术由简单的验证、核对转向了对账簿的审查。

随着分权分工实践的不断深化,内部审计思想、内部审计活动和相关的内部审计技术已经初步成型,而复式记账方法的逐步推广促使着内部审计对象的扩展和转变,内部审计正一步步开始成长。

二、财务导向型内部审计阶段。15世纪末 16世纪初,分权进一步细化,分公司也进一步成熟,股份公司制度逐渐形成并发展起来。伴随着经济的发展,公司组织日趋稳定,股票市场也已出现,公司内部的管理层级在不断复杂化,组织内部多层次受托责任产生了。对多层次受托责任的监督管理的需求,客观上需要选拔具有管理能力和财务知识的特殊人才,组成独立的内部审计机构,1555年、1571年英国的公司法从法律上确认了特许会计师(注册会计师)承担审计业务的地位,独立审计由此发展起来,独立审计的正式确立从审计对象、方法、技术上直接影响着内部审计的实践。1933年,美国证券交易委员会要求上市公司必须提供经过注册会计师审查的财务报表,这促使了公司设立内部审计机构来协助注册会计师的工作(王光远,1998^[2])。从此,独立审计发展到财务报表审计的新阶段。

1919年,国际内部审计师协会(IIA)成立,这在很大程度上推进了内部审计理论和实务的发展。此时,内部审计才逐渐成为一门独立的学科(劳伦斯·索耶,1990^[3])而存在。而真正意义上的内部审计此时才得以确立起来。在 IIA 成立后的十年中,内部审计以财务导向型内部审计实践为基础的,根据 IIA 于 1946 年出台的第 1 号《内部审计师职责说明书》(《内部审计师职责说明书》,1946^[4])的表述:内部审计是组织内部检查会计、财务及其他业务的独立性评价活动,以便向管理部门提供防护性和建设性服务。它主要涉及会计和财务事项,但也可以适当涉及业务性质的事项(IIA,1996^[5])。可见,内部审计的对象主要是会计和财务事项,内部审计的总体目标就是帮助管理者有效管理组织的业务活动。就所采用的具体审计技术而言,内部审计技术由简单的审核、验证转向了建立在内部控制测评基础上的抽样审计,为了降低审计风险,注册会计