

公司治理中的内部审计

——受托责任视角的内部治理机制观

王光远 瞿 曲

(厦门大学会计学系 361005)

【摘要】 本文以受托责任理论为基础探讨公司治理中的内部审计,考察内部审计如何成为其他治理主体所依赖的极具价值的资源,分析理论与实务中存在的一些问题,以期深刻地认识内部审计在公司治理架构中扮演的角色,有效整合公司治理与内部控制。本质上,内部审计是确保受托责任履行的一种内部治理机制。

【关键词】 受托责任 公司治理 内部审计

一、治理改革将内部审计推向前沿

内部审计的全球性职业组织——国际内部审计师协会(IIA)于1999年通过了内部审计的新定义,强调内部审计要在公司治理领域发挥作用。2002年4月,IIA在提交给美国国会的《改善公司治理的建议》中特别指出,健全的治理结构建立在董事会、执行管理层、外部审计和内部审计四个“基本主体”的协同之上(IIA,2002)。2002年《内部审计》杂志(Internal Auditing)开设了“公司治理与内部审计”专栏。IIA研究基金会在2003年先后发布了《内部审计在公司治理和公司管理中的作用》、《内部审计在公司治理中的职责:萨班斯法案的遵循》两份研究报告。汇集会计审计界著名学者倾力而著的《内部审计思想》(Research Opportunities in Internal Auditing)专设两章讨论内部审计与公司治理的关系。在我国,中国内部审计协会承办的“第5届海峡两岸内部审计研讨会”于2005年10月在南京召开,会议主题就是“公司治理与内部审计”。正如德勤会计事务所的Antoine(2004)所说,内部审计“被推向最重要的企业发展趋势的前沿——企业需要承担更大的受托责任、具有更高的道德水准;需要恢复投资者在市场上的信心;需要很好地控制企业目标”,“公司董事会、新闻媒体、投资者、分析师、管制者都越来越认同内部审计在这些方面的重要性”。

Gramling等(2004)认为,关注内部审计在公司

治理中的作用,源自于两个重要趋势:一是研究表明,内部审计与公司治理质量相关。尽管过去一些研究认为内部审计不会影响公司治理(Churchill等1965;Uecker等,1981),但最近的大量研究表明内部审计能对公司治理产生积极影响,包括在报告质量、公司业绩等方面。具体来说,内部审计在一定条件下可以预防财务报告的违规行为和员工偷窃行为(Schneider和Wilner,1990;Hansen,1997);内部审计独立性越高,越可以改善控制环境、减少报告错误、提升报告质量;内部审计的参与也有利于公司业绩的改善(Gordon和Smith,1992)。二是人们越来越重视内部审计,不断地扩展内部审计在确保公司治理质量方面的职责(Antoine,2004)。近几年的财务丑闻激发了治理改革的又一次浪潮,“过去,类似的危机并不会聚焦到内部审计身上,而现在,人们却视内部审计和首席审计执行官(CAE)为发现和解决工商企业报告系统、内部控制和职业道德行为等故障的主要手段”(Bailey等,2006)。

Spira和Page(2003)也指出,20世纪90年代的一系列舞弊案直至“安然事件”的发生,都表明了受托责任履行的失败,“旨在确保受托责任履行的审计和内部控制,不可避免地成为改革争论的焦点”。“内部审计人员被视为内部控制专家,但过去在组织中的地位一直不高,而今董事会忙于满足来自外部的、确保有效公司治理的需求,内部审计引起了董事会的关注”,“内部审计也牢固确立了一个强有力的

基础:它成为良好公司治理的一个重要组成部分”。

此外,美国《萨班斯法案》的出台、纽约证券交易所新的上市规定也起到了推波助澜的作用。Gramling等(2004)指出,尽管萨班斯法案没有直接涉及内部审计在公司治理中的作用,但对审计委员会、外部审计人员及管理层治理要求的扩展,意味着内部审计作用也要扩展^①。2002年纽约证券交易所要求所有上市公司必须设立内部审计部门, Kennesaw州立大学“公司治理研究中心”主任、会计学教授Hermanson(2002)认为“这是对内部审计作为公司治理主要支持者价值的强烈认可。”在英国,安然事件后出台的Higgs报告(2003)、Smith报告(2003)、2003年新修订的“公司治理综合准则”等新的管制要求,同样提升了内部审计在治理中的重要性。

可见,内部审计在公司治理中的作用颇受关注的原因可归纳为三点:一是持续不断的受托责任失败,人们需要更高质量的公司治理;二是经验研究表明内部审计可以在公司治理中发挥作用;三是法律、法规等管制的加强。在内部审计把触角深入该领域时,应该从理论上对二者的关系作些思考,以明确一些基本概念、基本关系,这是内部审计发挥作用的前提,也是进一步研究的基础。

二、学术研究进展与实务状况调查

我们选取具有代表性的学术研究文献、IIA及其会员组织提供的研究报告,来了解目前的研究及实务状况。已有研究主要关注两个问题:一是内部审计的治理活动;二是内部审计与董事会、高管层和外部审计之间的关系。

1. 内部审计的治理活动

《内部审计思想》(Bailey等,2006)中,Hermanson和Rittenberg撰写了第二章“内部审计和公司治理”。作者首先分析了公司治理的定义和组织治理的相关主体,尔后将内部审计的治理活动界定为“风险监控”和“控制确认”。他们认为,“风险监控、控制确认和遵循工作构成内部审计活动的主要部分,这三个要素一起共同直接勾画出组织治理”,内部审计在公司治理中的作用“包括监控、评价和分析组织的风险与控制,以及检查和确认信息与政策、程序和法律的遵循”。但作者并未从公司治理所涉及的受托责任关系出发,来分析内部审计的作用。Rudd撰写了第三章“内部审计:组织治理的必备要素”。他构建了一个基于指导和控制循环的治理框架,从内外部利益相关者的需求出发,探讨了内部审

计在组织治理中的作用。作者特别强调“内部审计部门可以承担各种确认任务以改善组织治理”。虽然作者从信息不对称的角度分析了组织治理中的内部审计,但仍未从受托责任关系出发去分析,此外,他还忽略了治理过程中高管层对内部审计的需求。

2003年,IIA与澳大利亚墨尔本皇家理工学院(RMIT)联合发布了《内部审计在公司治理和公司管理中的作用》的研究报告,此项目由RMIT几位学者合作完成。他们了解了实务中内审部门的受托责任结构及目标,考察了内部审计的性质和应用IIA《内部审计职业实务准则》的情况,调查了首席审计执行官(CAE)的各种关系,评价了内部审计人员所涉及的财务报告风险及其他问题。该研究采用双交叉(two-pronged)调查方法,通过在线调查(online survey)来了解当前实务、CAE的职责与业绩、报告结构及CAE们的看法。另外,通过25个详细深入的访谈来为在线调查的结果提供进一步的背景分析,接受访谈者包括18位CAE和7位来自澳大利亚不同州的高级企业代表,他们来自跨国公司、管制机构,还有公共领域。研究结果表明,内审人员对于其在公司治理中的作用持积极乐观态度,但对如何在实际中发挥作用则缺乏十足的信心。当前内部审计被要求主要关注内部控制和风险,对治理准则的遵循成为其主要工作内容。

2003年,IIA还发布了James Roth和Donald Espersen完成的《内部审计在公司治理中的职责:萨班斯法案的遵循》研究报告。该项研究主要就遵循《萨班斯法案》的301.4条款(举报程序)、302条款(CEO/CFO披露控制证明)、404条款(组织对财务报告内部控制的评估),调查了解内部审计部门该发挥何种作用,并形成最佳实务的指南。例如,该报告专门介绍了“ALLTEL公司控制与风险自我评估的程序”(ALLTEL Control and Risk Self-Assessment Process)、“El Paso公司内部控制评估调查”(El Paso Internal Control Assessment Survey),而且还给出了“审计委员会章程”(Sample Audit Committee Charter)、“披露委员会章程”(Disclosure Committee Charter)等指南。该项研究只是为了了

^① Gramling等(2004)还列举了有关条款,“例如,萨班斯法案302条款要求管理层保证季报、年报披露控制及程序的有效性;404条款要求管理层证明、评价并报告财务报告内部控制的有效性,要求外部审计人员对管理层关于内部控制的评估作出评价并发表意见;301条款要求审计委员会建立举报程序,使潜在的财务会计问题得以报告;406条款要求组织披露道德守则的采用情况”。

解美国的实务情况,而且针对的是萨班斯法案的遵循情况。

2 四个基本主体间的关系

西方学者一般认为,内部审计在公司治理中,是通过协助董事会、管理层、外部审计来发挥作用的。持此观点的文献,首推 Gramling、Maletta、Schneider 和 Church 四位学者 2004 年发表在 Journal of Accounting Literature 上的一篇综述。Gramling 等采纳了公司治理体系由四个“基本主体”构成的观点,即组织利益相关者的主要代理人(representatives)被视为公司治理的四个“基本主体”,包括董事会所属的审计委员会、执行管理层、外部审计人员和内部审计部门,但重点关注内审部门这一主体如何通过发展与其他三个主体的关系来促进公司治理。他们认为,内审部门是“透视整个公司的窗口”,是负责治理的其他主体可以依赖的一种极具价值的资源。此外,他们还指出,内部审计要成为有价值的资源,必须达到一定的质量水准,内部审计质量影响着内审部门与其他三个主体的关系,进而会影响公司治理质量。他们以上述内容为框架,综述了内部审计质量、内部审计与审计委员会、执行管理层、外部审计人员关系的研究文献。这篇文献给出了一个很好的思路,后文还会不时提到其间的内容,但它也存在缺憾:一是大量文献关注的是内部审计与外部审计的关系,而对内部审计与审计委员会、执行管理层关系的文献关注相对不多^①;二是作者仅限于对四者关系的讨论,并未进一步借鉴已有理论成果,深入探讨内部审计如何在公司治理中发挥作用。

在欧洲,比利时安特卫普大学管理学院(UA-MS)的 Cattrysse(2002),以英美等国上市公司治理准则的要求为基础,分析了董事会及其所属的审计委员会、管理层等在公司治理中的作用。以 IIA 的内审准则为基础,考察了内部审计在协助董事会、管理层方面的作用,特别分析了内审人员在组织的道德价值观与诚信、舞弊调查与防范、公司社会责任、风险评估与风险管理等方面的职责。2005 年,欧洲内部审计协会联盟(European Confederation of Institutes of Internal Auditing, ECIIA)发布了《欧洲内部审计》的声明书,表示内部审计通过协助董事会及其所属审计委员会、非执行董事、管理层、外部审计,从而在公司治理中发挥作用。不过,无论是 Cattrysse 还是 ECIIA 都未从理论上去探讨。

实务上,IIA 与澳大利亚 RMIT 联合发布的《内部审计在公司治理和公司管理中的作用》也调查了

内审人员与其他治理主体的关系。结果显示,内部审计人员一般对与 CEO 和审计委员会的沟通比较满意,但有些人对管理层的支持程度表示忧虑。他们普遍认为内部审计的有效性取决于董事会和管理层成员的才干和人品。该报告的研究者们向 IIA 和其他管制机构提出了 13 条建议,主要目的是增进内部审计与董事会及其所属审计委员会、管理层和外部审计人员的沟通,加强内部审计管理。目前,IIA 研究基金会仍在支持众多尚在进行的项目,其中之一是由 William L. Felix、Audrey A. Gramling 和 Mario J. Maletta 主持的“内部审计所涉及的公司治理关系”(The Internal Audit Function's Corporate Governance Relationships)项目(计划 2006 年底完成),该研究的目的是“为理解内部审计在美国上市公司治理过程中重要而复杂的作用提供一些经验资料,以帮助理解内部审计与董事会、管理层和外部审计人员如何相互作用,改善治理”。该报告的结果,对于进一步了解公司治理中的内部审计、推动实务进步具有怎样的价值,我们拭目以待。

三、以受托责任理论为基础的分析

已有内部审计与公司治理关系的研究只是打开了通向更广阔领域的一个窗口。下面,我们以受托责任理论为第一层次、以 IIA“四基本主体”间关系为第二层次,分析内部审计在公司治理中所扮演的角色,以期推进未来的研究工作。杨时展先生说,受托责任是一切审计工作的出发点。内部审计本质上仍属于受托责任的问题,探讨公司治理中的内部审计,同样要以受托责任理论为基础。

1 公司治理:确保受托责任系统有效运行的制度安排

公司治理理论的探讨已极其丰富,这里强调的是公司治理与受托责任的关系,我们认为:(1)公司治理是一套制度安排,它是受托责任系统中的一种控制机制,其最终目的是确保受托责任系统的有效运行。所有权和经营权的分离,形成了所有者和经营者之间的委托受托关系,公司治理正是确保这种受托责任关系有效运行的控制机制;其他外部利益相关者与组织之间同样存在受托责任关系,公司治理也是维护利益相关者之间利益平衡的控制机制。(2)公司治理的核心问题是股东、董事会和高管层之

^① 客观上,学者们对这两类关系的研究的确不多,数据资料获取困难限制了此类研究的发展。

间的受托责任关系。西方财务经济学学者认为,尽管公司治理涉及组织与各种利益相关者之间的关系,但最核心的还是股东、董事会和高管层之间的受托责任关系,这也是公司治理研究的主流观点(Monks和Minow, 2001; 曹廷求, 2003)。(3)公司治理与公司管理的区别在于所处的受托责任系统的差异:公司治理是针对公司高管层与以股东为主的各种外部利益相关者之间的受托责任关系的制度安排,公司管理则是围绕公司内部各职能部门和各管理层次的受托责任关系而展开的各种活动。公司治理所涉及的受托责任关系仅仅是组织受托责任系统的一部分,一般来讲,对于组织内部复杂的高低管理层之间的层级受托责任关系,公司治理并不考虑。

2 内部审计:受托责任系统中的控制机制

Hermanson(2002)说,多年来内部审计职业界一直为两个问题而“苦苦挣扎”:一是内部审计到底做什么,二是应由谁来做。IIA的最新定义如此界定:内部审计是“一种旨在增加组织价值和改善组织营运的独立、客观的确认和咨询活动,它通过系统化、规范化的方法来评价和改善风险管理、内部控制和治理程序的效果,以帮助实现组织目标”。根据IIA的界定:(1)内部审计在组织各个层次的受托责任关系中发挥作用,当然也包括公司治理所涉及的受托责任关系;(2)内部审计提供确认和咨询两类服务,它要评价和改善受托责任系统;(3)意味着内部审计配置方式的变革^①,内部审计可以由组织内部人提供,也可以与内外部人合作或外包,服务提供可采取多种方式。

内部审计是受托责任系统中的控制机制,确保组织受托财务责任和受托管理责任的有效履行。Tom Lee(1993)说,审计的主要目标就是,当对被审计者的行为和行动缺乏信任时,通过鉴证被审计者来证实受托责任的履行。Power(1997)也认为,当受托责任关系中存在不信任时,审计是促进受托责任完整履行的主要方式。现代内部审计是包括财务审计和管理审计的综合审计(王光远, 2004),要确保受托财务责任和受托管理责任的完整履行。公司治理问题中最核心的是股东、董事会和高管层之间的受托责任关系,在该特定的受托责任关系中,内部审计同样要确保受托人履行受托财务责任和受托管理责任,从而保证整个受托责任系统的有效运行。

3 对受托责任观下内部审计与公司治理关系的基本认识

探讨内部审计在公司治理中的作用,就是要分

析内部审计在公司治理所涉及的受托责任关系中的作用。以受托责任理论为基础,我们认为:

(1)内部审计本身可视为一种内部治理机制。公司治理是一套制度安排,它包括一系列的治理机制。治理机制可以是法律、公司章程等对投资者权益保护的规定,也可以是市场的竞争机制,还可以是人为的制度设计。学者们按机制设计或实施所利用资源的来源将其分为内部治理机制和外部治理机制(参见Jensen, 1993; Denis, 2001; 郑志刚, 2004),前者如激励合约设计、董事会、独立董事制度等;后者如资本市场、公司接管、外部审计等。理论上,在股东、董事会和高管层之间的受托责任关系中,内部审计行使确认之职,可增强财务信息及非财务信息的可信性,减少信息不对称,有助于契约的签订和执行;履行咨询职能,则可改善其他控制程序,影响受托责任环境,确保受托责任的有效履行。因此,内部审计可视为一种内部治理机制。实务中,董事会行使职责,需要内部审计协助,管理层解除受托责任,也需要内部审计的工作,外部审计也一直依赖内部审计的成果,因此,内部审计作为董事会、高管层及外审人员的助手,已然是确保受托责任系统运行的一种治理机制。当前的趋势是,内部审计归属董事会或其所属的审计委员会领导,这样,内部审计本身就属于董事会这一治理机制的组成部分了。

(2)内部审计可缩小经理人和股东之间的利益差距,影响企业的业绩和价值。内部审计可视为一种治理机制。Denis(2001)指出,“分析特定的公司治理机制,有两个问题十分重要:一是该治理机制是否能缩小经理人和股东之间的利益差距(如果可以,则是怎样缩小的?),二是该治理机制对企业业绩或企业价值能否产生重大影响?。前者实际上说明了治理机制的终极目的,后者则是指明如何检验公司治理机制的有效性,Denis将二者作为治理机制有效性的衡量标准。我们知道,就委托人和受托人之间信息不对称而言,受托财务责任履行情况的报告和受托管理责任履行情况的报告都很重要;就委托人和受托人之间的契约履行而言,受托管理责任履行的可观察变量和受托财务责任履行的可观察变量都有助于契约的履行。现代内部审计是包括财务审计和管理审计的综合审计,要审查受托财务责任和受托管理责任的履行情况,从而确保受托人能按委

^① 《内部审计思想》(Bailey等, 2006)中对内部审计配置方式进行了分析,王光远和瞿曲(2005)对内部审计外包问题做了综述。

托人的利益行事,以缩小委托人和受托人的利益差距。此外,Gramling等(2004)也指出,诸多的研究表明内部审计会影响企业业绩,瞿曲等(2005)也分析了内部审计所提供的与外部审计有差异的服务,即内部审计不仅在财务会计信息的确认方面发挥作用,而且在经营领域发挥作用,最终降低交易成本和代理成本,进而影响企业价值。因此,内部审计可以在公司治理中发挥作用,当然,内部审计的质量以及成本效益原则仍是须考虑的因素。

(3) 内部审计在组织中的位阶影响其在治理中的作用发挥。内部审计在公司治理中发挥作用的前提是,要进入股东、董事会和高管层这一层次的受托责任关系。如果内部审计只是在较低层级的受托责任关系中发挥作用,那么就不属于公司治理的范围,内部审计也无法在治理中发挥作用。实务中,这体现在内部审计的报告关系上,如果是向董事会及其所属的审计委员会或CEO负责并向其报告,内部审计显然进入了公司治理的受托责任关系中,如果是受财务部门或组织其他中层部门领导,内部审计则很可能排除在公司治理的受托责任关系之外,无法发挥应用的作用。IIA在《内部审计报告关系:服务于二主》(2003)的报告中,公布了一份向全球审计信息网(GAIN)会员进行问卷调查的结果,就职能(functional)报告责任而言,超过70%的内审部门向审计委员会或CEO报告,但仍有近1/4是向财务主管报告,就行政(administrative)报告关系^①而言,则51%的内审部门向财务主管报告,IIA对此种状况下内部审计能否在治理中发挥作用表示疑虑。Hermanson(2002)甚至认为,向审计委员会报告这种结构,才最有利于改善治理,才能使内部审计成为治理结构的一部分。

(4) 公司治理和公司管理都离不开内部审计,现代内部审计并非只是“内部治理审计”。内部审计和公司治理本质上都是受托责任系统中的控制机制,只是涉及的受托责任关系的范围不同,公司治理仅涉及特定的以股东为主的利益相关者、董事会、高管层之间的受托责任关系,内部审计的职能范围则涉及组织各层次的受托责任关系,在公司治理和公司管理层次都发挥作用。公司治理和公司管理虽有联系(如Tinker认为公司战略是治理和管理的交叉),但治理和管理处于不同的受托责任系统中,治理和管理所涉及的受托责任关系参与者、目的、职能和评价标准都不一样。如果把公司治理的职能范围无限扩大,无疑是不恰当的,而否认公司管理中所存

在的受托责任关系,也是错误的。正因为此,我们不能把现代内部审计在公司治理中的作用与在公司管理中的作用混在一起,称之为“内部治理审计”。

4 治理程序、风险管理评价:内部控制评价的延伸

IIA在新定义中指出,内部审计要“评价和改善风险管理、控制和治理程序的效果”,那么这三者之间关系如何?内部控制与公司治理都因委托受托关系而发生,以董事会为主导的公司内部治理机制本质上仍属内部控制范畴。风险是内部控制和公司治理须考虑的重要因素,COSO(2004)新近发布的企业风险管理(ERM)框架,是对外界批评1992年《内部控制——综合框架》各种缺陷的回应,是对原有框架的完善和发展。我们认为,ERM框架概念内涵上仍属于组织的内部控制。所以,就内部审计的工作范围而言,对治理程序、风险管理的评价是内部控制评价的延伸。

著名内部审计学家Andrew Chambers(1995)认为,内部审计的理论构建应以内部控制概念为中心。现代内部审计之父Lawrence Sawyer也指出,评价内部控制的技能是内部审计人员的“魔杖”,是内部审计渗透到其他领域的“敲门砖”,内部审计是控制重要与否的代言人。IIA于1983年发布了第1号内部审计准则说明书(SIAS No. 1)——“控制的概念与责任”,《超越COSO——加强公司治理的内部控制》的作者Steven Root(2004)盛赞其“具有成为最有影响的框架的潜力”。探讨内部审计职能,SIAS No. 1无疑是我们理解控制涵义的最佳指引。SIAS No. 1将控制界定为“管理层为增进达成既定目的及目标所采取的各种行动”,它特别声明,“本说明书所称‘管理层’包括组织内负责制定及(或)达成目的任何人”,而且“管理层和内部审计人员所关心的是广义控制,外部审计人员所关心的是狭义控制”,它强调“所有的制度、程序、营运、职能及活动均为内部审计评估的对象”,甚至认为由于内部审计人员“评估管理层对外部管制(例如法律)的回应,所以内部控制与外部控制的区分并无必要”。可见,在“公司治理”一词尚未盛行的二十世纪八十年代初,现代意义的“内部治理”已然包含在SIAS No. 1所

^① IIA解释道:职能报告责任(functional reporting responsibilities)是报告日常审计活动的情况,行政报告关系(administrative reporting relationships)是指行政管理关系,提供诸如预算支持、业绩评价等来保证内审日常活动的顺利进行。

界定的“控制”范畴内。

2004年, IIA在新的《内部审计职业实务准则》中将控制界定为“管理层、委员会及其他各方进行的、旨在加强风险管理、增大实现既定目标可能性的行为”。其内涵与SIAS No. 1一脉相承, 只是更强调了“风险管理”, 用词上稍有变化。IIA将“治理程序”定义为“组织利益相关者(如股东)的代理人所使用的各种程序, 旨在对管理层所管理的风险和控制过程进行监督”, Gramling等(2004)解释道, “组织利益相关者的代理人”包括董事会所属的审计委员会、执行管理层、外部审计人员和内部审计部门, 这四者对公司治理产生直接、紧密影响, 被视为公司治理的“基本主体”, 其他主体或机构也在公司治理中发挥间接作用, 如监管机构、分析师、机构投资者、法律系统, 但非“基本主体”。可见治理程序仍属内部控制范畴。实际上, 公司治理研究学者同样将董事会、高管层的薪酬制度和股权激励、对高管层的监控等机制称为内部控制(如Jensen, 1993; Denis, 2001; Bushmana和Smith, 2001)。

但须说明的是, IIA界定的“治理程序”并没有、也不可能包括所有的公司治理机制, 如产品要素市场竞争、公司接管、资本市场竞争等, 内部审计是不可能审查此类治理机制的。另外, 在公司治理中董事会作为受托人也承担着受托责任, 对其受托责任履行情况同样需进行评价, 那么该评价职能是否由内审部门来承担? 理论上讲是可以的, 但现实中内审部门处于董事会的领导之下, 由内审部门评价董事会难以实行, 因此, 尽管对董事会的评价也属于内部控制评价, 但本文并不对此作进一步探讨, 我们仅从作为董事会的助手角度, 分析内部审计在治理中的作用。

另一个问题是风险管理与内部控制。COSO于1992年推出了一个内部控制框架, 但招致大量批评: 其支持者主要是会计审计界人士, 整个框架主要围绕如何对外披露与财务报告有关的内部控制, 它更多地代表了公共会计职业界的观点。Root甚至不客气地说“使用该指引的人就冒着可能被误导的风险”。面对种种批评, COSO在2004年推出了企业风险管理(ERM)框架, 它指出, “企业风险管理是一个过程, 它受组织董事会、管理层及其他员工的影响, 适用于战略制定及整个组织, 它用来辨认可能影响组织的潜在事件, 并依据其风险偏好管理风险, 为组织目标的实现提供合理的保证”。很明显, ERM框架是对1992年框架的发展, 只是COSO竭力避

免使用“内部控制”——这一极易被人们误认为仅仅是“内部会计控制”的词^①, 而使用了“风险管理”一词。Root的话很贴切地表达了我们的想法: “从概念的观点看内部控制可能是不变的, 但对它的理解是不断发展的”。在未来, 或许还会有新的框架出现, 但其所体现的仍是“控制”的涵义, 仍是某一阶段人们对它的理解和认识。

所以, 无论治理程序还是风险管理, 都未脱离内部控制范畴, 对其评价是内部控制评价的延伸。

四、内部审计是其他治理主体极具价值的资源

著名内部审计专家Robert Moeller(2002)说, 内部审计“早在20世纪40年代后期就已成为公司治理的重要组成部分了”, 当时的内部审计帮助管理层评估控制程序, 还协助外部审计人员的财务审计。IIA也认为, 健全的治理结构建立在董事会所属的审计委员会、执行管理层、外部审计和内部审计四个有效治理体系的“基本主体”的协同之上。所以, 从实务角度理解内部审计在公司治理中的作用, 要以“四基本主体”为框架, 分析内部审计与其他治理主体间的关系。

1 内部审计基本治理活动: 风险监控和控制确认

公司治理改革的发展, 为内部审计发挥作用提供了宽阔的舞台, 内审人员的挑战在于找到适当的服务方式, 来满足其他治理主体的期望。IIA和RMIT(2003)的调查结果表明, 内审人员对此普遍存在担忧。

IIA《内部审计职业实务准则》中“实务公告2100”、“实务公告2120.A1”、“实务公告2130”都涉及内部审计在公司治理方面的职责, Cattrysse(2002)对此有详细分析。IIA的《改善公司治理的建议》强调, 内部审计部门在公司治理中发挥作用, 应通过“为管理层和审计委员会提供组织风险管理程序、内部控制的持续评价”来实现。这一点显然得到了学者们的支持, 在《内部审计思想》中, Hermanson和Rittenberg认为, 内部审计的基本治理活动就是进行“风险监控”和提供“控制确认”。监控风险包括识别风险、评估风险对组织的潜在影响、确定应

^① IIA早在1983年的SIAS No. 1中, 就努力将其所界定的“控制”与注册会计师职业界所强调的“内部会计控制”区分开来, 前者的涵义要宽泛得多。连Root也评论说, IIA“把‘控制’一词的概念基础扩大到包含计划、组织和指导, 超越了经典的管理理论”。这一思想比COSO整整早了20年。

对风险的策略,以及之后监控新风险的环境、监控现行的风险策略和相应的控制措施等。控制是管理层为了提高既定目的和目标实现可能性而采取的各种行动,是管理层适当计划、组织和指挥的结果,控制确认关键是保证控制措施处于正确的位置以处理组织风险,包括评价高层基调、评估控制环境、测试控制有效性、评价管理层监控程序的有效性、向相关主体报告评估结果。Rudd 也认为,内部审计可在几个方面促进有效治理:(1)它能协助识别风险因素,分析结果,确定风险管理和控制系统的轻重缓急;(2)可以针对风险管理程序在实际中是否如预想的那样发挥作用提供确认;(3)通过咨询服务,可以改善风险管理和控制流程,进一步帮助管理层和董事会。

《内部审计报告关系:服务于二主》报告中的问卷调查是“在萨班斯法案产生全面影响之前”进行的,结果表明已有 38% 的首席审计执行官(CAE)向审计委员会、高管层报告内部控制,48% 的提供风险评估报告。英国的调查显示,内部审计工作的 80% 是内部控制和风险管理程序的确认(IIA—Australia 等,2004)。2004 年澳大利亚内部审计师协会、新西兰内部审计师协会和安永(澳大利亚)会计公司进行了一项题为“澳大利亚和新西兰内部审计发展趋势”的调查,调查对象是澳大利亚证券交易所(ASX)的前 200 位的公司和新西兰证券交易所(NZSX)前 100 位的公司,结果显示,95% 的被调查者表示“内部控制确认和对风险管理程序、系统的确认”是内部审计的主要工作(IIA—Australia 等,2004)。

风险评估和控制确认成为内部审计的主要工作,显然是受到外部管制的影响。遵循《萨班斯法案》302 条款、404 条款,必然使内部审计的工作转向风险评估和控制确认。纽约证券交易所(NYSE)的上市规则要求上市公司必须设立内部审计部门,也要求其通过为审计委员会和管理层提供风险管理过程、内部控制的持续评估,来进行沟通。英国的“综合治理准则”、南非的 King 报告、澳大利亚证券交易所(ASX)发布的“良好公司治理准则”以及其他许多国家的治理准则,都强调相关治理主体在风险管理和内部控制报告方面的责任,这必然对内部审计的工作范围产生影响。IIA 在《内部审计报告关系:服务于二主》中指出,《萨班斯法案》出台前,内审部门很少为高管层和审计委员会提供内部控制方面的综合报告。一个问题是,对于缺乏类似管制的国家和不受管制约束的组织,内部审计在组织治理中发挥着怎样的作用,亟待来自实务的经验资料^①。

另外,此类管制的加强使内部审计对财务领域更加关注。《萨班斯法案》出台后,许多公司内部审计的工作开始转向财务报告职能,Schroeder 在 2003 年调查了 89 家“财富 1000 强”的公司,40% 的公司内部审计参与审查 10—Q 报告,而这一比例在 2002 年 9 月是 27%^②。随着管制者、公众对内部控制关注的增加,同样会影响内部审计的工作性质。我们对下列问题产生了疑虑:(1)强调内部审计在风险评估、内部控制确认及遵循性方面的工作,是否会削弱内部审计的咨询职能,弱化其在公司管理方面的作用;(2)《萨班斯法案》要求上市公司出具财务面的内部控制报告,并强制要求由外部审计师进行年度审计,遵循法律始终是审计委员会、高管层的底线,那么,这是否会使内部审计再次沦为外部审计的附庸;(3)良好的治理既强调监督的维度,也包括激励管理者增加公司价值、促进公司长远发展(Keasy 和 Wright, 1993),这已是公司治理的一个两难问题。内部审计面临同样的疑惑,过分注重控制、确保管理层处在“规则范围之内”,是否会导致对经营活动的经济性、效率性、效果性的忽视。这些问题值得进一步研究和思考。

2 服务于其他治理主体

Gramling 等(2004)指出,内部审计是作为其他治理主体可依赖的有价值的资源来发挥作用的。就审计委员会而言,或出于监督目的,或为提高其有效性,审计委员会对内部审计的需求包括:控制确认,含高层基调的独立评估;会计实务与程序的独立评估;会计控制和财务报告风险分析;舞弊分析和特别调查。内部审计可以帮助审计委员会履行公司治理方面的职责,它与审计委员会良好的关系则能提供适当的环境和支持系统,有助于内部审计执行与治理相关的活动(如风险评估、控制确认和遵循性工作)。有效的审计委员会通常可以增强内审部门的地位,而内审部门则帮助审计委员会确保管理层的报告质量。就管理层而言,无论是出于遵循外部管制之需,还是向委托人表明受托责任履行情况之要,管理层对内部审计的需求包括:控制的独立评价并帮助编制控制报告;程序有效性的评价;帮助设计控制;风险分析;风险确认;推进风险和控制的自我评

① 例如在我国,NYSE 上市的中国公司需要遵循萨班斯法案和 NYSE 的上市要求,内部审计要在协助遵循管制方面发挥作用,而不受上述管制约束的其他公司,内部审计又在组织治理中发挥何种作用,需要进行调查了解。

② 转引自 Wallace(2004)。

估。另一方面,管理层在确定高层基调方面有着强大的影响力,管理层的对内部审计的态度也影响着内部审计在公司治理中作用的发挥。就外部审计人员而言,内部审计工作会影响外部审计的性质、时间和范围,包括影响外部审计人员了解企业内部控制、评估风险、搜集实质性证据时所执行的程序。在执行审计时,外部审计人员可能还需依赖内审人员的工作,甚至寻求内审人员的直接协助。这些对于确保公司财务报告^①的质量,都十分重要。

Gramling等(2004)综述并展望了内部审计与其他治理主体关系的研究,他们指出,“须强调的是,审计委员会的各种特征(如独立性、财务专业知识)和管理层的特征(如审计人员的报告关系、管理层对内审部门的支持度)都会影响其与内审部门之间关系的性质、内部审计的质量。在未来,我们希望有更多的研究探讨影响这些关系的其他因素,包括内部审计部门的特征因素^②。更重要的是,很少有学者去考察这些关系的性质是否会影响公司治理质量。最后,我们希望学者们考察管理层和审计委员会期望从作为公司治理组成部分之一的内部审计那里得到些什么,他们现在得到了些什么”。同时,“希望更多地关注外审人员依赖内部审计所导致结果方面的研究,并提供经验资料”。可见,以“四基本主体”间的关系为分析思路,未来的研究前景极其广阔。

3 “服务于二主”(Serving two masters): 内部审计的协调作用

Hermanson和Rittenberg指出,在公司治理层面,管理层和审计委员会对内部审计存在竞争性需求:“管理层要求内审人员以广泛的业务技术为基础,提供确认和咨询服务,关注风险、评价经营效率并激励组织行为,而审计委员会对控制的确认更感兴趣”。(Bailey等,2006)王光远(2005)也指出,在董事会和高管层的受托责任关系中,内部审计既服务于治理主体,也服务于治理对象,内部审计在成为“透视公司的窗口”时,不可避免要处理各种复杂的、竞争性的关系。因此,内部审计人员要重视人际关系,加强全面沟通,在确保独立性、客观性的前提下,加强与董事会、管理层及外部审计的有效沟通,避免各种冲突。

再看看IIA在《内部审计报告关系:服务于二主》(2003)中的调查,IIA将可能存在竞争性需求的领域列示出来进行问卷调查,包括遵循性、风险管理、高风险的会计领域、内部控制、经营评价、重大业务的执行、外部审计评价、会计质量、计算机系统、全

球经营的遵循性、道德状况等领域。结果显示,相比管理层,审计委员会认为更重要的领域包括:风险管理、高风险的会计领域、内部控制、道德状况、会计质量;管理层认为更重要的领域则是:经营评价、重大业务的执行;其他方面二者区别不大。就内部审计报告而言,同样存在冲突,如此次调查显示,就经营评价的报告,72%的CAE表示他们向高管层报告,44%的CAE表示向审计委员会报告,该数字说明不少公司存在双重报告现象,即既向高管层报告,又向审计委员会报告^③。面对此类冲突,内部审计必须发挥出应有的协调作用。

关于内部审计的协调作用,英格兰大学商学院的Sharmain Solomon进行了较为系统的研究,其《内部审计发挥和确保审计委员会、高管层、内部审计人员、外部审计人员之间有效协调的作用》一文获IIA2005年的“Esther R. Sawyer奖”。她提出了颇多意义深远的建议:在组织内树立起有效协调的观念,内审部门将协调之责贯穿整个内审工作过程中,并充分利用“全面关系管理”(Total Relationship Management, TRM)模型;将协调之责融入内部审计部门结构中,设专人或专职部门来处理董事会和高管层间可能发生的冲突;不断监控和改善协调,积累经验、吸取教训,通过成功案例来提升协调职能,而且强调对内审人员进行培训和教育,同时注意对组织其他成员的熏陶;她强调沟通的重要性,建立有效的沟通机制,并利用各种正式和非正式机制促进协调作用的发挥。实际上,各组织具体情况不同,面临的各冲突性质不同,这就特别需要内审人员借鉴新的管理理念、利用新的管理工具,创造性地发挥协调作用,增进组织价值。

五、结语

本文就内部审计在公司治理中的作用问题,回顾了已有研究文献和报告,以受托责任理论为基础探讨了内部审计与公司治理的关系,基于IIA的“四基本主体”观考察了内部审计与其他治理主体的关

① 关于财务报告及会计信息在公司治理中的作用,研究文献十分丰富,这里不再赘述。

② 这一点很重要,已有的研究大多关注审计委员会的特征如何影响内部审计的质量,我们应更多地考察内部审计的特征(包括工作范围、独立性、人员构成等)如何影响其与审计委员会、高管层的关系。

③ 在萨班斯法案全面实施、世界各国治理准则陆续出台后,这种竞争性需求发生了何种变化,这种变化对内部审计的职能范围、质量又产生怎样的影响,值得进一步研究。

系,指出并分析了理论与实务中存在的一些问题。我们认为,内部审计是确保受托责任履行的一种内部治理机制,是董事会及其所属审计委员会、高管层和外部审计一种极具价值的资源。分析过程中,我们所选取的大量材料大都基于西方内部审计实务,鲜有来自我国的经验资料。如果能借鉴西方已有成果,调查了解我国内部审计在公司治理中的现实状况,并进行研究、规范、指导,推广先进理念和实务经验,其意义无疑十分重大。

主要参考文献:

瞿曲、吴琼, 2005 “内部审计如何降低交易成本和代理成本:作用机理与启示”,“第二届全国审计理论与实务论坛”入选论文。
 王光远, 2004,《受托管理责任与管理审计》,中国时代经济出版社。
 王光远, 2005,“现代内部审计的十大理念”,厦门大学管理学院EMBA讲义。
 郑志刚, 2004,“公司治理机制理论研究文献综述”,《南开经济研究》第5期。
 Andrew D. Chambers G. M. Selim, Gerald Vinten, 1995《内部审计》(陈华等译),中国财政经济出版社。
 Bailey, Andrew D., Audrey A. Gramling, Sridhar Ramamoorti, 2006,《内部审计思想》(王光远等译),中国时代经济出版社。
 Steven J. Root, 2004,《超越 COSO:加强公司治理的内部控制》(付涛等译),清华大学出版社。
 Antoine, Robert. Internal audit: spot light shine sonits new role. <http://accounting.smartpros.com/x45449.xml> 2004.
 Bushmana, Robert M., Abbie J. Smith. Financial accounting in form ation and corporate governance[J]. Journal of Accounting and Economics, 2001, 32: 237 - 333.
 Cattrysse, Jan. Reflection on the corporate governance and the role of internal auditor. <http://papers.ssrn.com>, 2002.
 Committee of Sponsoring Organization of the Tread way Commission (COSO). Enterprise Risk Management - Integrated Framework. COSO, 2004.
 Denis Diane K.. Twenty— five years of corporate governancere search. .. and counting. Review of Financial Economics 2001, 10, 191 - 212.
 Gramling, Audrey A., Mario J. Maletta, Arnold Schneider, and BryanK. Church. The role of the internal auditfunction in corporate governance; asyn the sisofthe extantinter nal auditing literatureand directions for futurere search. Journal of Accounting Literature, 2004, Vol. 23, 194— 244.

Hermanson, Dana R. . The growing stature of internal auditing. Internal Auditing, 2002, Nov/ Dec, 17, 6: 43— 44.
 The Institute of Internal Auditor (IIA). Recommendations for Improving Corporate Governance. <http://www.theiia.org>, 2002.
 The Institute of Internal Auditor (IIA). Internal Audit Reporting Relationships; Serving Two Masters. <http://www.theiia.org> 2003.
 The Institute of Internal Auditor (IIA). The Role of Internal Auditin Corporate Governance and Management, <http://www.theiia.org>, 2003.
 The Institute of Internal Auditor (IIA). Internal Audit' s Rolein Corporate Governance; Sarbanes— Oxley Compliance. <http://www.theiia.org>, 2003.
 The Institute of Internal Auditor— Australia, The Institute of Internal Auditor— New Zealand, Ernst & Young— Australia. Trends in Australian and New Zealand Internal Auditing— Resultof the firstannual Internal Audit Bench marking Survey. Ernst & Young— Australia, 2004.
 Jensen, M. C. . The moder n industrialre volution, exit, and the failure of internal control systems. Journal of Finance 1993, 48, 831 - 880.
 Keasey, K. and Wright, M. Corporate governance; issues and concerns. Accounting and Business Research, 1993, 23, 301— 313.
 Moeller, Robert. Managing internal auditing in a post— SOA world. Journal of Corporate Accounting & Finance, May/ Jun 2004, 15, 4: 41— 45.
 Monks, Robert, and Minow Nell. Corporate Governance (2nd Edition). Malden, MA; Black well Publishers, 2001.
 Power, Michael. ? The audit society: ritual sofverification. Oxford: Clarendon Press 1997.
 Spira, Laura F. and Michael Page. Risk management; the reinvention of internal control and the changing role of internalaudit. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2003, Vol. 16 No. 4: 640— 661.
 Sharmain Solomon. What is the role of the internal audit function in establishing and ensuring effective coordination among the audit committee of the board of directors, executive management, the inter nal auditors, and the extern al auditors? IIA Research Foundation, 2005.
 Tom Lee. Corporate Audit Theory. New York; Chapman & Hall, 1993.
 Wallace, W. A.. The economic role of the auditin free and regulated markets; alook back and alook forward. Research in Accounting Regulation, 2004, Vol. 17, 267— 298.