

独立审计、内部审计与公司治理 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/493/2021_2022__E7_8B_AC_E7_AB_8B_E5_AE_A1_E8_c67_493192.htm

2002年4月IIA在对美国国会关于《Sarbanes-Oxley Act》的意见陈述书提出，内部审计、外部审计、董事会以及高层管理人员是有效公司治理的四大基石。这是国际上第一次正式将内部审计与外部审计一起提上了公司治理的有效高度，将两者看作是公司治理问题中必不可少的组成部分。要探讨外部审计与内部审计对公司治理的作用和贡献，还要先从公司治理的内部动因说起。

一、 公司治理的理论分析 公司治理（Corporate Governance）源于现代公司中所有权和控制权的分离。公司治理是这样一种机制，它不仅规定了公司的各个相关利益主体（包括股东、董事会、监事会、经理层等）的责任和权利，而且规定了公司决策所应遵循的规则和程序，以实现股东及其他利益相关者的利益最大化。公司治理的分类有狭义和广义之分，李维安（2002）认为，“狭义的公司治理是指所有者、主要是股东对经营者的一种监督与制衡机制，即通过一种制度安排，来合理地配置所有者与经营者之间的权利与责任关系，其主要特点上通过股东大会、董事会、监事会及管理层所构成的公司治理结构的内部治理；广义的公司治理则是通过一套包括正式及非正式的制度来协调公司与所有利害相关者（股东、债权人、供应者、雇员、政府、社区等）之间的利益关系，以保证公司决策的科学化，从而最终维护公司各方面的利益。” 本文认为，由于委托代理问题是公司治理中一切矛盾的根源，而且在公司经营过程中只要不是委托人亲自去做

，代理人始终存在着机会主义倾向，因此要全面的考察公司治理问题，就需要内外并重，在加强公司内部治理的同时，也要重视公司的外部治理。由于公司治理中存在着多层级的委托代理关系，因此其关键要处理好三个问题：1、各利益主体间的信息不对称问题。根据信息经济学原理，委托人选择行为人完成一定的任务，代理人接受委托而工作，双方形成契约关系。由于存在监督成本，产生了信息不对称。2、受托人的道德风险和逆向选择。由于委托代理关系下，各相关利益主体间的利益不一致和信息不对称情况的存在，使掌握更多信息的一方可能产生道德风险和逆向选择既在某些情况下为保护和实现自身的利益而损害其他相关者的利益。3、实现动态的“帕累托最优”。公司治理是伴随着公司日常经营活动的一个动态过程，在这一动态的过程中，委托人与代理人、所有者与经营者、债权人与债务人、管理者与被管理者之间不断进行着互动的博弈。公司治理的各项制度安排就要在这种动态的博弈中保持整体的“帕累托最优”状态。要解决以上三个问题可从另外三个方面入手：一是相关利益者的权利分配，这与公司的资本结构有关；二是经营过程的监督，这需要审计职能的介入；三是对经营者的激励，这与经营者的收入构成有关。本文拟从经营过程的监督入手，论述审计与公司治理的关系。

二、公司治理对独立审计与内部审计的分类需求

要解决好公司治理问题，对日常经营过程的监督是一项基础工作，他可以从动态的角度监督公司运营的过程，不断修正和防止公司经营中可能出现的问题，而审计就是一种较为有效的监督方式。李维安（2003）指出：“各国在考虑如何建立有效的公司治理结构问题时，都会涉及到

审计监督机制的建立及其在公司治理结构中的地位问题。公司治理结构中的审计监督安排由外部审计监督和内部审计监督两方面的内容组成。”

1、独立审计在公司治理中的作用

独立审计又称外部审计,是指由公司所有者和经营者以外的独立第三方会计师事务所对公司的经营情况进行的审计,审计的对象以财务报表为主,审计的目的是财务报表的合法性、合规性。独立审计在公司治理中的作用主要体现在提高企业财务会计信息的真实性和可信性方面。

1) 独立审计通过提高财务会计信息的可信性降低信息不对称程度,减少经营者的败德行为和逆向选择。内部治理机制和外部治理机制要正常发挥作用,必须有真实可靠的会计信息为基础。如果会计信息失真,那么构建在错误和虚假的会计信息基础之上的内、外部治理机制必然会产生负面效用,严重者还将导致整个公司治理结构失灵。从审计产生的动因判断,外部的独立审计在保证会计信息真实性方面发挥着重要作用,经过独立审计的财务报表将被所有者采信。所有者利用真实的会计信息作为判断标准对企业管理者进行约束和激励,将有利于公司治理水平的提升。同时资本市场上的决策者依靠真实的会计信息作出决策,也将使资源配置得到高效率的发挥。由此可见,独立审计在降低信息不对称,减少经营者道德风险方面至关重要。

2) 独立审计通过提高财务会计信息的可信性,减少控股股东对小股东的利益侵占。作为“理性经济人”的控投股东,为了追求自身效用的最大化,可能利用其对公司的有效控制权,制定有利于自己的会计政策或授意、默许管理者编制虚假财务报表,误导非控股股东和债权人的投资、经营、分红等决策,从而侵占非控股股东和债权人的利益(陈关亭,2004)

。而独立审计具有经济监督、经济鉴证、经济评价等基本职能，执行这些职能，能促使企业提供真实、合法、完整的会计信息，保证所有股东（控股股东、非控股股东）都能得到相同的真实的会计信息。有时审计虽然无法保证企业所提供的会计报表是真实、合法、完整的，但能够持独立、客观、公正的立场对企业会计报表的公允性与合法性作出判断，从而起到保护中小股东利益的作用。

2、内部审计在公司治理中的作用

随着国际上财务丑闻的不断出现，基于公司内部治理的内部审计越来越受到重视。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。在2002年7月国际审计师协会递交美国国会的建议书中又指出：“有效的公司治理建立在四个主要条件之上:董事会、管理层、内部审计师和外部审计师。”在我国，则由于一股独大这样一种不合理的股权结构，内部审计对完善公司治理机制有着更为重要的意义。

1) 内部审计部门具有时间和业务熟悉优势，能更及时地发现雇员舞弊和财务错漏。内部审计部门是一个经常性存在的监督部门，部门的日常工作就是检查监督其他部门、人员的业务活动（包括总经理和其他高层管理者）。他们有更充足的时间和精力对他们所有疑问的业务和财务数字进行调查，投入的审计资源越多，发现错漏和舞弊行为的概率就越大。因此，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)。

2) 内部审计部门具有时间和业务熟悉优势，能更有效地帮助企业科学决策，提高绩效水平。内部审计目标已经从传统的“查错纠弊”提升为“帮助组织增加价值”，这与公司治理的目标不谋而合。内部审计不

同于外部审计的地方在于，经理层为顺利完成其受托责任，对其有内生性的要求，这也使得地位提升的内部审计成为内部治理结构中一个不可或缺的部分。提高企业绩效、增加企业价值正是所有相关利益者的共同目标，也是公司治理的最终目的。目前，越来越多的公司正日益提高内部审计部门的地位，并且不断扩展内部审计的范围，包括财务审计、经营审计和社会责任审计。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)。

3) 内部审计是企业风险管理的函数，对风险管理过程进行管理和协调，为加强公司治理实现组织目标具有重大作用。企业所处的环境是复杂多变的，风险无处不在，在现代企业制度下，公司全面建立了风险管理过程，内部审计因此能够担负起风险管理的职能。《内部审计思想》(Bailey等,2006)中,Herman-son和Rittenberg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”。

三、 独立审计、内部审计与公司治理的未来发展趋势 随着经济活动的数量不断增加、复杂性不断提高以及市场环境的不不断变化，公司治理的难度也不断加大。汤云为教授指出：“《萨班斯法案》的最大影响是在法律层次上对现代会计、审计的一次功能定位和重新思考一个原始的问题：现代会计、审计到底为何存在？到底能起什么作用？答案存在于公司治理结构中。”

1、 审计的发展依赖于公司治理需求的发展变化。 审计的产生是委托代理

关系的产物，在以前的公司治理结构中，人们关注的是所有者与经营者之间的委托代理问题，由于所有者不参与日常的经营活动，他们更多地倾向于通过外部治理独立审计方式来监督检查经营者的业绩成果。近年来财务丑闻的不断出现，使所有者更加关注企业的内部日常监督，内部审计需求日益受到重视，从幕后走到前台。因此，未来审计的发展会随着公司治理需求的不断发展变化而呈现多个分支，除目前独立审计和内部审计的基本分类以外，在独立审计内部将呈现更多样性的专业化分工，目前各大型会计师事务所按客户行业分类来划分部门就是例证之一。内部审计内部也将按照所有者需求划分为财务审计、经营审计、社会责任审计，以及确认服务和咨询服务等。2004年6月，时任IIA理事会主席的鲍伯·麦克唐纳先生访华，他在为中国内部审计师演讲的内容中提到了国际内部审计发展的三大趋势：一是重新介入内部控制；二是推动更有效的公司治理；三是对内部审计师的期望在改变。

2、未来审计的发展将更有效的推动公司治理改革和完善。世通事件后美国国会颁发的《萨班斯—奥克斯莱法案》强调规定：外部审计必须由董事会下属的审计委员会聘任；外部审计应向审计委员会报告。IIA主席Leroy E. Bookal在参加纽约证交所董事会的一个特别委员会时指出“公司有必要构建和保持独立的、胜任的和有竞争能力的内部审计职能，如果在公司内没有设置内部审计机构，那就要求董事会在年度报告和声明中说明并解释这一事实”。以上事件表明，无论是独立审计还是内部审计在公司治理中扮演的角色越来越重要，他们为公司治理所需要解决的信息不对称问题提供了一个信息反馈系统。随着两者审计范围的扩大和审计技术的进步

以及审计资源投入的增加，审计所提供的信息也会越来越准确可信。因此，审计结果对公司治理的促进作用将是巨大的。

四、公司治理中的加强独立审计、内部审计的措施

基于审计在公司治理中的重要作用，有必要从审计工作入手加强公司的内外部治理。根据以上分析，外部审计与内部审计均有着各自的优缺点，要全面解决公司治理中的信息不对称问题，就需要将独立审计和内部审计很好的结合起来，发挥两者的协同作用。

1、改变独立审计的聘任方式，提高内部审计的地位。

独立审计的聘任方式一直是影响审计独立性的极大障碍。由公司经营者对外聘任审计师的方式是委托人与被审计人一致，审计师将在自身利益和独立性之间进行权衡，审计师与经营者“合谋”的情况屡屡发生。因此，从委托代理理论的审计动因出发，应该将审计师的聘任权交给股东大会，由股东大会委托聘任审计师对公司进行审计必将大大提高审计的独立性，也将大大提升独立审计在公司治理中的作用。同时，对内部审计在公司治理中作用的研究，也集中在了内部审计的地位上。目前我国的内审计部门大多由总经理领导，内部审计结果的有效性很大程度上依赖于董事会和管理层的才干和人品。因此，要提高内部审计的有效性必须从提高内部审计部门的地位入手。在我国，《公司法》明确规定上市公司必须设立股东大会、董事会和监事会，中国证监会于2002年1月发布的《上市公司治理准则》要求董事会下设审计委员会。将内部审计的职权交给董事会下设的审计委员会应该是内部审计地位提高的未来趋势。

2、实施外部审计时，应以内部审计部门的配合为开端，提高审计效率。

外部治理能否达到预期的构想，在很大程度上取决于注册会计师是

否提供了值得信赖的外部审计,而当今从投入审计资源方面比较,在接受会计师事务所的独立审计时,会计师事务所从降低审计成本的角度考虑,投入的审计资源比较有限,不可能对公司的所有业务活动都非常熟悉。因此,最有效的途径就是在审计时争取内部审计师的帮助和配合。毕竟内部审计部门是公司的常设监督机构,他们在信息上具有优势。瞿曲等(2005)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,独立审计师与内部审计师的配合将有助于外部审计效率的提高。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。

3、内部审计部分职能外包,增强内部审计独立性和专业性。内部审计部门在公司业务内容、程序、控制制度有效性方面具有优势,但在审计专业性和独立性方面还存在着客观的不足。要提高内部审计效率,就要扬长避短通过部分内部审计职能外包的形式,即由第三方与企业内部审计人员共同协作来提高内部审计的有效性,其目的是在保留内部审计部门优势的条件下更增进企业内部审计部门的核心竞争力。这种方式的具体做法是将企业的首席审计官处于内部审计的主导地位,利用服务或咨询公司的专业外部服务人员的技能和资源来补充内部审计人员业务处理能力等方面的不足,进而提高内部审计在组织内的效率。

4、实现内部审计机构在公司治理中的角色和功能的转变。内部审计机构一方面要变成董事会进行专业监督和获取决策信息的利器 and 手段,使信息链在内部传递过程中的风险得到适

当的控制，强化董事会的功能；另一方面更要做企业所有者、经营者以及全体员工的好帮手，通过战略审计、控制审计、组织审计等方式控制企业风险，提升企业价值，实现公司管理和公司治理的优化，成为公司治理中受各方欢迎的中坚力量。总之，内部治理和外部治理以加强信息的疏通和监管为治理核心和突破口，可以实现内部双重制衡和外部治理的多重完美结合，信息不对称的局面将有极大地改善，经理层主导控制地位会有所改变，经理层实现逆向选择和道德风险的空间也会大大缩小，从而有利于提高公司治理效率，实现内外部治理相互作用、互为推动的良性循环。参考文献：1. 张庆龙《内部审计价值》中国时代经济出版社 2006.10. 2. 王光远 瞿曲，“公司治理中的内部审计受托责任视角的内部治理机制观”《审计研究》2006.23. 康霞，“公司治理与独立审计的关系分析”《财会通讯》2007.34. 管亚梅，“基于战略管理框架的协力式内部审计外包研究”《软科学》2007年第21卷第1期5. 张砚 扬雄胜，“内部控制理论研究的回顾与展望”《审计研究》2007.16. 赵军，“浅谈我国企业内部审计质量的问题与对策”《集团经济研究》2007.1下旬

Research of Independent Audit and Internal Audit with Corporate Governance
Cai Wenyong (Wu Han University, Guangdong Polytechnic Normal University, 510665)
Abstract: In recent years, people pay more attention to the importance of auditing in the corporate governance. This paper will express the relationship between the audit (including internal audit and independent audit) and corporate governance. Also forecast the development trend of audit in the future.
Key words: internal audit, independent audit,

corporate governance 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com