

内部审计对公司治理的评价功能研究

张巧良 副教授 杨蔚 邹珺 (兰州理工大学国际经济管理学院 兰州 730050)

内容摘要: 环境的变迁使投资者不仅关注公司的业绩评价,更关注公司的治理状况,并将其作为最重要的决策因素之一。目前关于公司治理评价的研究多侧重于外部视角,本文则探讨了以内部审计为主体对公司治理机制、治理成本、治理绩效评价的相关问题,包括内部审计在公司治理评价中的职能定位和作用机制。

关键词: 内部审计 公司治理评价 职能定位 作用机制

有效的公司治理是公司正确决策和有效管理的基础,相关的实证研究也证实治理良好的企业能获得较高的市场估价。目前关于治理评价体系的研究多侧重于从外部视角对公司治理结构评价的研究,从企业内部视角对公司治理机制、治理成本、治理绩效加以评价的研究较少,而这正是本文所要探讨的内容。

关于公司治理评价研究的文献综述

公司治理评价的萌芽起源于1950年杰克逊·马丁德尔提出的董事会业绩分析,而对公司治理的某些方面进行评价则始于20世纪70年代。1976年9月,英国学者米勒(Robert K. Muller)从能力、道德、代表性、独立性、准备程度、实践经验、发展潜力、任职经历、任职时间保证程度、任职资格、特殊服务能力等11个方面对董事人员素质进行评价,根据评分将所评董事分为优秀、合格、不合格三个层次;1978年6月,英国学者麦斯威西(Edward Mcsweeney)编制了一套管理人员评价计分卡,用来评价包括CEO在内的公司高级

管理人员的业绩;1990年12月,美国学者托马斯(Colin Cloism Thomas)对董事应具备的技能和素质作了研究。

20世纪90年代以来,有关公司治理评级的理论与方法研究日益深入,公司治理评价的内容从专题性向综合性方向发展。国际上最早的较为完善的公司治理评价系统则是1998年创立的标准普尔公司治理服务系统,随后国际上推出了戴米诺、里昂、穆迪等各类公司治理评价系统,这些评价系统都有不同的适用条件。各评价系统分别从不同的角度对公司治理状况进行评价(见表1)。

就国内而言,2002年,北京连城国际理财顾问推出中国上市公司董事会治理考核指标体系,涉及经营效果、独立董事制度、信息披露、诚信与过失、决策效果五个方面。主要从董事会的治理效果角度进行评价。2002年,福建省结合我国公司治理现阶段的特点和存在的主要问题,初步建立了一个适合我国上市公司治理评价指标体系,其内容主要包括所有权、控制权结构及影响;股东权利;董事会、监事会、经理层的构成和运作;激励约束机制;公司经营情况和关联方行为;公开信息披露。2003年4月,南开大学公司治理研究中心在推出了国内第一个作为上市公司治理状况“晴雨表”的我国公司治理评价指标体系,从股东权益、董事会、监事会、经理层、信息披露、利益相关者6个纬度,构建了具有中国特色的公司治理评价系统。

上述关于公司治理评价研究的文献,基本上都是外部机构对公司治理的评价。这些评价系统主要是面向上市公司,不适用于非上市公司:这些评价系统多数针对

大样本公司治理状况进行评价,缺乏针对单个评价对象的、操作性非常强的公司治理评价系统。由于掌握的公司内部信息有限,评价者难以对公司进行深入而全面的评价。因此,现有评价体系仅停留在公司治理结构的层面上,较多地注重对公司股东大会、董事会、监事会和高层管理者之间制衡关系的研究,而对公司治理进行系统分析,探讨公司治理各子系统的相互协调和有效运作的较少。

内部审计在公司治理中的定位

从国际内部审计师协会(以下简称IIA)1947年成立以来,内部审计概念共经历了五次修订,1999年IIA第61届年会会对内部审计做出全新定义:内部审计是一种独立的、客观的确认和咨询活动,旨在增加价值和改善组织运营。它通过应用系统的、规范的方法来评价和改善风险管理、控制和治理程序的有效性,帮助组织实现其目标。内部审计关注治理,并把评价治理作为内部审计的主要功能写进定义。

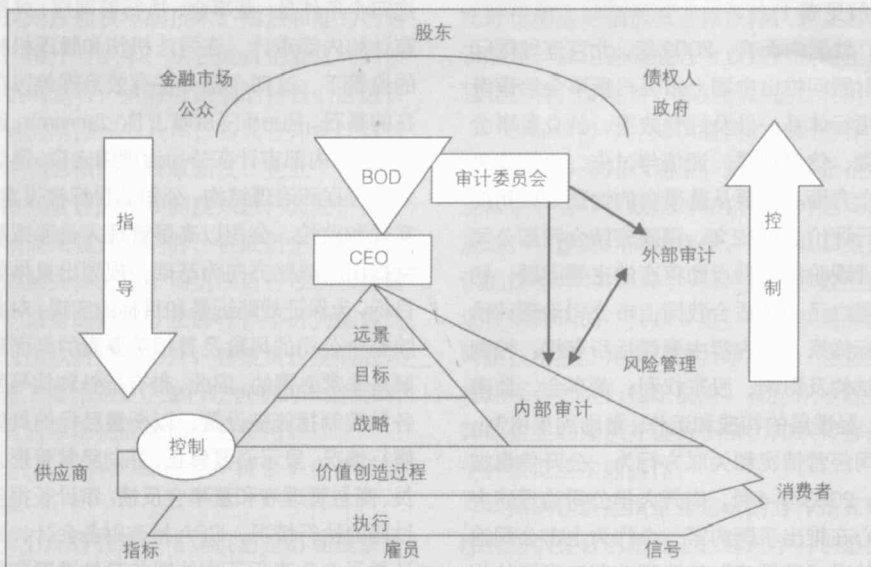
2002年7月,IIA在对美国国会的建议中指出:一个健全的治理结构是建立在有效治理体系的四个主要条件的协同之上的,这四个条件是:董事会、执行管理层、外部审计和内部审计。在司法机构和管理机构的监管下,这四个部分是有效治理赖以存在的基石。Ruud F. and J. Bodenmann.通过图1将内部审计在公司治理中定位:通过治理过程和治理结构,公司的目标被设定、实现和监控。公司以高层管理人员和董事会提出的战略方向为基础,规划出具体的目标,为保证战略远景和目标的实现,对威胁整个公司的风险及其相关要素的全面理解是非常必需的。因此,带有指针和信号的各种控制措施被设置,以衡量目标的具体履行情况,显示必要修正,并向经营管理人员、高层管理者和董事会反馈。审计长报告过程的执行情况,CPA检查财务会计,审计委员会负责保证内外部信息的准确和报告。最后,公司向股东和其他利益相关者提供继续决策所需的财务和经营信息。在这个管理和控制系统中,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、唯一的机构的身份站出来确保公司治理的充分性。

此外,2002年颁布并实施的萨班斯

表1 国际上著名评价系统的基本特征及内容

评价系统名称	评价指标体系内容	基本特征
标准普尔	国家评分：法律基础、监管、信息披露制度、市场基础	以 OECD 公司治理准则、美国 CALPERS 提出的公司治理原则以及国际上公认的对公司治理要求较高的指引、规则制定评价指标体系，同时考虑了公司治理外部环境的影响。国家评分部分主要关注宏观层面上的外部力量对于公司治理质量的影响，侧重于外部治理机制评价，评价结果采用强支持、温和支持与弱支持三级评级制；公司评分则集中于公司内部治理结构与运作，侧重于公司内部治理机制。
	公司评分：所有权结构影响、金融相关者关系、财务透明与信息披露、董事会的结构与作为	
戴米诺	从股东权利与义务、接管防御范围、公司治理披露以及董事会结构与功能	以 OECD 公司治理准则以及世界银行的公司治理指引为依据制定指标体系，重视公司治理环境对公司治理质量的影响，特别强调接管防御措施对公司治理的影响。
里昂	公司透明度、管理层约束、董事会的独立性与问责性、小股东保护、核心业务、债务控制、股东的现金回报以及公司的社会责任等	注重公司透明度、董事会的独立性以及对小股东的保护，强调公司的社会责任。
穆迪	董事会、审计委员会和关键审计、责任功能、利益冲突、主管薪酬和管理层发展及评价、股东权利、所有权、治理透明度等	着重点在于董事会，包括它的独立性和程序质量，是否与普遍接受的最佳实践有重大偏离以及董事和主管的重大利益冲突等。主要从债权人角度考虑被评级公司职责结构的力量和完整性。

图1 内部审计在公司治理中的职能定位



—奥克斯利法案要求所有审计委员会的成员都是董事会成员，但是必须是独立的，不得从公司接受任何咨询费、顾问费和其他报酬，也不得作为公司及分支机构的附属人员。审计委员会独立性的提高为内部审计评价并改善公司治理提供了可能性，审计委员会能够作为一支重要的力量直接

对治理层的行为以及治理程序等内容进行监控，内部审计向其提供关于公司治理有关内容的反馈信息成为其必然要求。

内部审计在公司治理中的评价功能实现

有效的内部审计是公司治理结构中形

成权力制衡机制并促使其有效运行的重要手段，是公司治理过程中不可缺少的组成部分。作为内部评价，内部审计不仅要评价公司治理结构，更要重视对公司治理环境、治理机制（包括对激励机制、监督约束机制和决策机制）以及治理业绩的评价。

（一）评价公司治理环境

内部审计评价治理环境的目的在于减小风险、利用机会，实现和提升企业诚信驱动之绩效，达成甚至超越利益相关者的预期。后安然时代环境的变化使遵循管理（Compliance，简称为C）成为企业关注的新话题。

2004年第四季度，普华永道会计公司对全球1324位CEO进行的关于公司治理、风险管理和遵循管理的调查显示：97%的被调查者认为诚信正直的声誉将是企业竞争优势的最佳来源，“遵循”是风险管理核心相当严重的一个缺口。被调查者认为，遵循管理、公司治理（Corporate Governance，简称为G）、风险管理（Risk Management，简称为R）共同构成了任何现代企业CEO都不能忽视的“铁三角”。但是，企业的管理层多半将这三者视为由不同部门负责之下的不连贯的活动，这种观念导致权责归属与沟通出现缺口，也带给企业不少的冗余作业与混乱。

随着利益相关者对企业诚信要求日益殷切，这种缺口将对企业的价值造成影响。这就迫使经理人重新思考上述不连贯的GRC活动。因此，内部审计评价企业的治理环境的目的在于实现公司治理、风险管理与遵循管理的有效整合。

一个理想的GRC整合框架应能够达到以下效果：组织的价值、道德标准和行为期望被合理设定、清晰沟通和充分理解；战略经营目标被理解，组织的成员、流程和技术被恰当运用以达成他们的战略目标；经营单位和整个企业内的风险偏好被恰当调整，使之与领导层和利益相关者的目标一致；主要风险被确认和有效管理；具备充分的控制来保证报告的准确性；所报告的信息是准确、可靠、及时和完整的；遵循的例外事项被及时发现和纠正；组织通过对GRC的投入实现价值。

（二）评价公司激励机制

激励机制是用来解决委托人与代理人

务知识和专业技能要大范围的更新。第三,加强高校后勤会计电算化的内部控制。当前,会计电算化在高校后勤已普遍采用,电算化会计数据处理速度大大增加,会计核算的准确性也有极大的提高。高校后勤下属中心很多,数据繁杂,运用会计电算化能将财会人员从繁杂的数据计算和复核中解脱出来,更多精力投入到财务监督控制上去。同时,后勤行业跨度大,分布较散,运用网络化管理能有效的控制内部财务管理,预防各种违法行为的发生。电算化系统管理是内部控制制度的重要一环。

(二) 加强财务监督,完善后勤内部财务控制制度

高校后勤内部控制制度是指后勤组织为保证其经营活动的有效进行,保证资产的安全与完整,防止、发现、纠正错误与舞弊,保证会计资料的真实性、合法性与完整性,而制定和实施的政策与措施。高校后勤是刚刚走入市场的企业,内部控制制度还不是很健全,后勤应完善对每一步经济业务的流程,每个岗位的权责和监督机制的规范化、制度化,形成“事事有规定,件件受牵制”的制度化企业。

(三) 加强资金管理控制,合理利用后勤经济资源

后勤应将各实体的资金统一管理,在公司内互通有无,为考核后勤公司经济实体的经济效益、加强经济实体的成本核算,采用内部资金有偿使用,让后勤的经济资源得到最优配置。

(四) 强化预算管理,提高经济效益

预算具有计划、协调和控制的职能,是后勤内部财务控制的重要手段,可起到加强后勤经营活动的计划性、协调和控制各项经营活动的作用,以达到降低成本提高经济效益的目的。

总之,高校后勤管理和内部财务控制需要在发展中不断探索和完善,以适应不断变化的环境,满足学校教学、科研、师生员工的不同层次的需求。同时,内部财务控制制度也应与后勤管理和工作程序相协调。如何结合本单位的特点制定出一套完善的内部控制制度是关系到后勤公司能否取得长远发展的关键。此外,内部控制应简单易懂,否则一个难以理解的内部控制制度只会产生不必要的误解和失误。

◀ 上接 42 页

之间关系动力问题的机制,即委托人如何设计一套有效的激励制度引导代理人自觉地采取适当的行为,实现委托人的效用最大化。在公司治理中,评估激励机制主要是评估薪酬政策:薪酬制度应具有较强的激励性,薪酬与公司业绩应建立密切地联系;同时,公司设计具体薪酬激励时应基于激励与风险分担的最优替代的基本原则,根据公司具体情况和行业特点将各种具体机制进行合理组合,发挥最优的整体激励效应。

(三) 评价公司的监督约束机制

监督约束机制是公司的所有者及其相关利益方用以对经营者的经营决策行为、结果进行有效审核、监察与控制的制度设计。公司治理的监督约束机制包括内部监督机制与外部监督约束机制。基于内部审计视角的评价主要聚焦于内部监督与约束机制。

1. 评估内部审计的客观性。内部审计在公司治理中扮演关键角色。为了满足管理层与审计委员会的期望,内部审计部门必须独立、客观。内部审计品质需经过内、外两道关卡的检视。首先,企业内部必须检视内部审计部门的结构与体制,以决定该部门的结构是否足以满足企业需求、是否合乎内部审计准则。其次,新的内部审计国际准则要求每5年由外界对内部审计核进行检视。在本文中,由于内部审计部门是公司治理评价的主体,更应注重对自身独立客观性的评价。

2. 评价治理透明度。治理透明度主要包括:财务报告的透明度,即财务信息反映企业财务状况、经营成果、现金流量等内容的真实程度,或相对于用户信息需求的满足程度。公司经营状况、公共政策、风险预测、公司治理结构及原则、有关人员薪金、公司章程、公司竞争地位、重要决议等有关方面的信息等非财务信息的质量。外部审计的独立性。

3. 评价舞弊控制的有效性。内部审计对舞弊控制有效性的评价视角包括:有无“告密者”机制及其它沟通管道,能在任何舞弊发生时,实时通知管理阶层与审计委员会;“告密者”机制的运作流程是否能确保机密;员工是否认为,一旦提出机密信

息将遭致惩罚。

4. 评估公司的财务治理。内部审计需要看评价组织是否已建立了整个企业范围内的有效的财务治理程序。这种评价并非要聚焦于具体的财务控制,而是要确定支持治理活动的原则和标准是否存在、是否经过有效的沟通、是否被有效地实施于主要的财务过程中。内部审计对于财务治理的角色主要是对以上问题进行审查并提出建议。

(四) 评价决策机制

公司治理中的决策机制是在一定的治理结构中,赋予各权力机关不同的决策权所形成的决策权力分配和行使的制度安排。从内部审计来看,对于决策机制的评价主要是评估公司治理与战略的匹配性,卓越的公司治理与战略规划是息息相关的,但是直到最近,资深经理人及内部审计人员才开始意识到这一点。聪明的企业会让好的治理成为战略策略规划流程的重心。举例而言,在并购活动上相当积极的企业,便应该事先发展一套稳固的治理架构、政策及运作原则,用以评估并购活动的前景,而不是在并购过程中,才开始讨论治理流程。好的公司治理与战略策略规划之间需有坚固的联系,内部审计可以藉由评估组织的策略规划与决策流程,协助达到这个目标。

(五) 评价治理业绩

企业常以各种方式衡量业务活动的执行效力,企业也可以衡量、量化公司治理的绩效。内部审计人员可以协助企业评估这些绩效衡量方式的准确性及可信度。内部审计对治理业绩的评价应确定组织是否已存在一套衡量公司治理相关活动的机制并评估这些衡量机制的功能、范围、效力、以及该机制与整体公司治理活动的相关性。

参考文献:

1. 杨雄胜. 高级财务管理[M]. 东北财经大学出版社, 2004
2. 南开大学公司治理研究中心课题组. 中国上市公司治理评价系统研究[J]. 南开管理评论, 2003(3)
3. 李维安. 导入企业的治理工具[J]. 南开管理评论, 2005(6)
4. 张巧良, 杨蔚. GRC的整合与《会计法》的实施[J]. 财会月刊, 2006(1)