

内部审计与现代企业制度

论文提纲

壹、 内部审计在我国的发展

- 1、 经济控制是其基本职能
- 2、 内部审计的另一项职能是内部公正

贰、 内部审计的职能

- 1、 企业环境与内部审计
- 2、 公司结构与内部审计

参、 影响内部审计的因素

- 1、 企业环境与内部审计
- 2、 公司结构与内部审计

四、 现代企业制度下的内部审计

- 1、 现代企业制度下内部审计组织机构的设置原则
- 2、 与现代企业制度相适应的内部审计模式
- 3、 内部审计应以经济效益审计为中心
- 4、 内部审计应作到事前、事中、事后审计相结合
- 5、 内部审计应做到规范化

伍、 内部审计队伍建设任重道远

- 1、 CPA 充任内部审计主体的理论基础
- 2、 内部审计目标可以通过外部审计来实现
- 3、 CPA 充任内部审计的合理性

内容提要：

本文从内部审计在我国的发展，在我国社会主义经济建设中所起的作用出发，讨论了市场经济中现代企业制度给内部审计带来的新的挑战，并提出了一个 CPA 充任内部审计的设想。通过对内部审计具有经济控制、内部公正两大功能的阐述，说明内部审计控制企业的经济事件和过程，从而使本企业人员有效的履行其岗位职责有着重要的意义。一个企业的基本信念、价值观念、道德规范、规章制度、生活方式、人文环境以及与此相适应的思维方式和行为方式既企业环境是内部审计发挥其作用的重要基础；公司的组织结构同样对内部审计有着深远的影响。从建立企业内部审计制度的设置原则、内部审计模式、审计的原则与方式，及规范化的形成，使内部审计在现代企业管理中发挥应有的作用。总之，内部审计人员自身素质的提高，才是内部审计适应新的形势、充分发挥自身作用的基础。

【关键词】 内部审计 现代企业制度 CPA

在改革、开放中诞生的中国内部审计，虽然起步较晚，但发展很快。作为社会主义审计体系的一个重要组成部分，内部审计在国家审计机关的统一指导下，逐步走向了制度化、法制化、规范化的轨道。在加强企业自我约束机制、维护财经法纪，提高经济效益及保障企业合法权益等方面发挥着日益重要的作用。中国的内部审计不仅广泛吸取了工业发达国家内部审计先进的技术和方法，而且根据中国的实际情况，积极探索、勇于创新，开辟出了适合自己发展的道路，也为内部审计在全世界范围内的繁荣做出了贡献。本文从内部审计在我国的发展、所起作用出发谈一下在现代企业制度下内部审计的新特点与新发展。

壹、 内部审计在我国的发展

内部审计在我国的发展是不同于西方国家的，有自己的特点，可以从以下几个方面加以对比：（一）西方的内部审计制度是企业为了生存、竞争和发展的需要。自发地建立起来的。而我国的内部审计与国家审计有着密切关系。就内部审计与国家审计的关系而言，《审计法》规定：“各部门国有金融机构和企事业单位的内部审计应当接受审计机关的业务主导和监督。”（二）从发展过程上看，西方的内部审计从最初的以保护企业财产为目的的内部财务审计发展到现代经营审计和管理审计经历了半个多世纪的历程，是根据企业保护资产、加强内部控制、提高经营管理水平和经济效益的内在需求逐步发

展起来的。而中国的内部审计由于有国家审计机关的指导，又有西方发达工业国家的经验可资借鉴，起点是比较高的。从一开始就采取了两条腿走路的方针。即把财经法纪审计和经济效益审计同时作为中心工作去抓。而没有西方企业内部审计那样一个先从财务审计抓起、逐步发展到经营审计和管理审计的过程。（三）西方企业的内部审计是服务于本单位的。对本单位领导或本单位所有者的代表负责，内部审计的工作服从于企业生存、发展的需要。中国的内部审计是社会主义审计监督体系中的一个组成部分，内部审计既要

服从于本单位加强内部控制、严格财经纪律、厉行增产节约、提高经济效益的需要；也要服从国家进行经济体制改革、发展商品经济、加强对财务收支的监督、维护财经法纪、加强社会主义精神文明建设的需要。尽管国家与本单位的根本利益是一致的，有时两者也会出现矛盾，这就对内部审计人员的素质提出了更高的要求，要求内部审计能够正确处理整体利益和局部利益的关系。

三、 内部审计的职能

内部审计具有经济控制、内部公正两大职能。

（壹） 经济控制是其基本职能。内部审计的职能受内部审计的本质和目的的制约。内部审计的本质是一种特殊的组织控制，它是通过对流入一个企业的具有控制功能的信息的质量和完整性进行评价来实现的。其目的是从经济、效率、效果和公正的观点出发，控制本企业的经济事件和过程，从而使本企业人员有效地履行其职责。所以，从内部审计的目的和本质上看，经济控制应是其基本职能。

（贰） 内部审计的另一项职能是内部公正。它从属于经济控制这一职能，并为之服务。企业若想建立一个良好的控制系统，就必须对控制建立通畅的信息反馈体系，并对公正和平等给予相当的关注。因为单纯依靠职位的提升和薪金的显著增加等物质刺激来激励雇员，毕竟是有限度的，而由公正和平等所带来的精神上的激励却是无可限量的。公正和平等对于一个企业来说即为内部公正。内部公正这一职能是从经济评价、经济鉴证这两个功能引申、综合得来的。从企业内部的各级管理者和被管理者来看，无论是从主观上，还是客观上，都需要对其经营的效率、效益、责任进行评述。如果没有这一过程，则会使内部责任不清，赏罚不明，造成内部环境的不公正。因此，我们可以说内部审计的经济评价和经济鉴证职能，其实质就是在企业的内部行使公正职能。但如果我们简单地以经济评价和经济鉴证这两个职能来代替内部公正，则既掩盖了其本质，也影响了对内部审计实质的理解。

参、影响内部审计的因素

影响内部审计的因素很多，这里只从随着经济发展变化较快、影响较大的两个因素谈起。

(壹) 企业环境与内部审计

企业环境是指建立、加强或削弱特定政策、程序及其效率产生影响的各种因素。它是一种氛围，塑造企业文化，影响企业员工的控制意识，影响企业内部各成员实施控制的自觉性，决定其他控制要素能否发挥作用，是内部审计其他要素作用的基础。企业环境直接影响到企业内部审计的贯彻和执行以及企业经营目标及整体战略目标的实现。影响内部审计的环境因素是多方面的。从外部环境看：首先是经济环境。经济环境的变化会引起内部审计目标的变化及范围的扩大。比如内部审计现在就已经从设立之初的以查错防弊为目标而演变为现在的对企业的经营方针、经营决策、经营目标的实现情况及企业经营的效率性、效果性进行评价。其次，法律环境。法律环境在一定程度上为内部审计工作的顺利实施提供了有利的保障与依据。实践证明，一国法律制度越健全，审计工作就越容易展开。从内部环境看：不同的企业规模对内部审计的要求有所不同，规模越大、管理体制越复杂的企业，越需要较完备的内部审计工作。企业内部控制制度是否健全也直接关系到内部审计工作的展开，健全的内部控制制度是内部审计工作顺利进行的前提条件。领导人的态度也在很大程度上决定内部审计的工作地位，只有领导重视内部审计工作，内部审计人员在企业中享有较高的地位，内部审计才能发挥应有的作用。此外企业管理者的素质也很重要，管理者素质在企业经营管理中起绝对重要的作用，素质不同，对企业发展所产生的影响也完全不同。管理者的素质直接影响到企业的行为，进而影响到企业内部审计的效率和效果。最后，企业文化也是影响内部审计的一个重要因素。企业文化是随着现代工业文明的发展，企业组织在一定的民族文化传统中逐步形成的具有本企业特征的基本信念、价值观念、道德规范、规章制度、生活方式、人文环境以及与此相适应的思维方式和行为方式的总和。企业文化往往是现存的一种无形的力量，影响企业成员的思维方法和行为方式。在企业的成长过程中，文化对企业产生的许多影响都被埋入企业行为的原始部位，处于行为动机的意识层面之下，以致于文化的作用往往被人们所忽视。但由于文化本身所具有的特性（无形性、约束性、相对稳定性和连续性），使企业文化始终以一种不可抗拒的方式影响着企业。企业文化强大的凝聚力，是推动审计工作顺利开展的强大动力。

(贰) 公司结构与内部审计

并不是每个单位都有内部审计部门，而不同的单位内部审计结构的性质、形式，内部审计工作的侧重点都不完全相同。公司结构对内部审计的影响可以从以下几个方面分析：第一，内部审计能约束委托人和代理人之间的契约关系。而且内部审计可以帮助委托人解决信息不对称问题，监督代理人的行为。在复杂的商业环境中，信息不对称问题更加严重，业主更难监控代理人的行为，故诸如保险公司一类的大企业，比一些小企业更需要内部审计服务。所以，内部审计组织是否存在，因产业不同而异。第二，所有者一般是通过代理关系来控制企业的经营活动的，所有者控制结构不同的企业，其内部审计组织的类型也是不同的。推而广之，同一行业中，企业的组合方式不同，他们内部审计的实质和形式也不同。也就是说，相同行业或商业部门的不同企业，其内部审计机构的特征是不同的。第三，不同的组织中，委托人和代理人追求的目标不同，因而他们的内部审计工作的侧重点也不同。例如，在有利益分享的股份保险公司，出于为业主的利益考虑，经理和内部审计人员更愿意采用提高价值的方法。同样的，与非上市公司相比，上市公司的内部审计人员更趋向于执行财务审计、欺诈调查和内部控制和符合性测试。通过审计章程强化内部审计的地位和责任，内部审计的负责人可以直接的、不受约束地向董事会、董事长或审计委员会报告，以阻止经理抑制内部审计职能的范围、忽略内部审计建议。另外，通过任命高素质、有经验的雇员和拨出充足的经费培养和训练员工，提高公司的信誉和内部审计的独立性。此外，政府还可以通过制定法规，如要求公司保持适当的内部控制系统来保护利益分散、容量受到损害的业主的利益。

随着我国社会主义市场经济体制改革的逐步深入，公司法人治理结构的建立，成为当前国有企业改革、国企扭亏的重要内容。从西方发达的市场经验来看，内部审计是法人治理结构的有机组成部分。如何建立、完善中国的内部审计制度，包括哪些企业应当设立内部审计制度、不同的企业组织形式下内部审计制度的设立与运行是否有所不同、企业规模对内部审计制度的影响、国有独资企业的内部审计制度如何与财政、审计、税务等部门的检查相配合等等问题，使内部审计制度能更好地为企业和市场服务，而不仅仅只是增加企业的运行成本，是当前我国经济体制建设中一项紧迫的任务。

四、 现代企业制度下的内部审计

现代企业制度是指符合社会化大生产特点，适应市场经济体制需要，体现企业成为独立法人实体和市场竞争主体要求，在国家法律、法规的约束下，企业具有独立财产权和责任的一种企业制度。建立现代企业制度，为企业转换经营机制提供了前提条件，是企业改革的方向，也是社会主义市场经济发展的必然要求。内部审计作为企业自我约束

和监督机制的重要组成部分，是建立现代企业制度的一个重要标志，加强内部审计则是企业转化经营机制、适应社会主义市场经济、建立现代企业制度的客观需要。在现代企业制度下，企业对内部审计工作也提出了新的要求。

(壹) 现代企业制度下内部审计组织机构的设置原则

内部审计组织机构是内部审计工作的基础，科学、有效的内部审计组织机构，是内部审计发挥作用的关键。为了充分发挥内部审计的作用，企业在设置内部审计组织机构时

应坚持两条原则：1、独立性原则。这是设立内部审计组织机构最重要的原则。在这个原则指导下，内部审计组织机构在组织人员、工作和经费等方面应独立于被审计单位，独立行使审计职权，不受股东、总经理、其他职能部门和个人的干预，以体现审计的客观性、公正性和有效性。如果将内部审计机构隶属或合并于本单位的其他部门，就会使内部审计失去其应有的独立性。国际内部审计师协会在它的《内部审计实务准则》的一开始就强调：内部审计师“必须独立于他们所审核的活动”“独立性可使内部审计师提出公正的不偏不倚的鉴证和评价，这对于正确的审计工作实施是必不可少的”，而这一点，是“要通过组织状况和客观性来获得的”。2、权威性原则。这是内部审计工作充分发挥作用的另一个关键因素。主要体现在内部审计组织机构的地位和设置层次上。内部审计组织机构的组织地位和设置层次越高，权威性越大，内部审计的作用就发挥得越充分。美国内部审计的实践也表明，内部审计的组织地位和作用的发挥是相辅相成的。一方面，作用的扩大为内部审计赢得较高的组织地位创造了机会；另一方面，组织地位的提高，独立性的增强又为内部审计人员卓有成效地履行其职责，发挥内部审计的职能作用提供了条件。另外，内部审计机构要有一定的处罚权，这样才能充分体现内部审计的权威性。

(贰) 与现代企业制度相适应的内部审计模式

设立内部审计机构是各企业单位建立自我约束和监督机制的一种措施，其目的在于加强对本单位的审计监督，促进提高本单位的工作效率，提高其经济效益。一般而言，审计机构隶属的领导层次越高，独立性就越强，地位就越高。在现代企业制度中，股份制是企业主要的、典型的组织形式。国有企业的原有内部审计机构模式已经不适应股份制企业的要求。目前，股份制企业内部审计机构的组织模式，按隶属关系分，主要有以下几种：1、监事会领导的组织模式。监事会是公司的监督机构，它由股东代表和职工代表组成，监事会的职权主要是对董事、经理在执行公司职务时是否违反法律、法规和章程进行监督。监事不能兼任公司的经营管理职务，没有经营管理权，因此，它不能直接服务于经营决策，也就不能很好地实现通过内部审计，改善经营管理、提高经济效益

的目的。2、总经理领导的组织模式。这种组织模式使内部审计接近经营管理层，能直接为经营决策服务，有利于实现内部审计提高经营管理水平、提高经济效益的目的，保持了审计的独立性和较高的地位。然而，总经理领导的组织模式难于对本级公司的财务和总经理的经济责任进行监督和评价，还需要社会审计的帮助。3、董事会领导的组织模式。董事会是公司的经营决策机构，职责是执行股东大会的决议，决定公司的生产经营策略以及任免总经理等。在这种组织模式下，内部审计能够保持较高的独立性、权威性和地位。

但是，由于董事会实行集体讨论决定制，这会影响到内部审计的正常进行。为了解决这一问题，可在董事会下设审计委员会，审计委员会由执行董事和内部审计人员组成，内部审计机构在审计委员会的领导下进行工作。这样的组织模式是比较理想的模式。以上几种组织模式各有利弊，可根据企业具体情况进行选择。

（参） 内部审计应以经济效益审计为中心

传统的财务审计，主要是对企业经济活动的真实性、合法性、合规性进行审查、评价及报告。现代企业制度下的内部审计，则应该站在企业的立场上，为维护本企业正当的经济利益，以经济效益审计为工作的中心，着眼于挖掘企业增加利润的潜力；注重于对本企业经济活动的效率、效果进行审查和评价；注重于如何当好领导改进经营管理的参谋，发挥内部审计建设性的职能作用。同时，应搞好效益审计和其他各类审计的结合，更好地为决策层和管理层服务。内部审计要以财务审计为基础，以经济效益审计为中心，在核实财务会计资料真实、正确的基础上，展开经济效益审计。审查企业生产经营中的财务成果是否真实、准确，审查利润率等，还可以对影响企业财务成果的因素进行分析，以评价企业的经济效益，以及挖掘企业提高经济效益的潜力。

（四） 内部审计应做到事前、事中、事后审计相结合

企业内部审计作为企业内部的一个管理职能部门，向本单位负责，是企业管理机能的一部分。随着企业经营活动的多元化和企业管理的现代化，单纯的事后审计已不能对企业的经营活动做出全面、科学、准确的评价。因此，内部审计要做到的事前、事中、事后审计相结合，贯穿于经营管理的全过程。首先，要会对企业的计划、决策进行审计，审查决策方法的科学性，审查决策所依据的资料、数据的可靠性，审查决策有关保证措施的可行性和执行情况与结果。在企业经营决策过程中，内部审计机构应积极参与项目可行性研究，对各方面进行经济技术分析和论证，提出自己的意见，作为企业的决策参考。项目上马后，要进行跟踪审计调查，对计划的实施、方案的落实、决策的执行、经济效益和工作效果进行分析。当经济活动结束后，内部审计应对计划、决策的完成情况

作全面、综合的审查、分析和评价，总结经验教训，并提出改进意见。通过事前、事中、事后审计相结合的方法，可以降低企业在项目建设中的消耗，挖掘企业的潜力，从而保证企业预期效益的实现。

(伍) 内部审计应做到规范化

内部审计作为一种独立的职业存在，就应该有一套公认的职业规范，即把内部审计纳入规范化的轨道。在现代企业制度下，内部审计机构不再是作为国家审计机关的附属机构对企业进行监督，而是企业内部管理自我约束机制中的重要组成部分，它仅接受国家审计的业务指导和监督。因此，适合于国家审计机关的有关工作规范并不一定就适合于内部审计，而现代企业制度为内部审计又赋予了新的内容，内部审计在新的形势下，应有自己的职业规范。企业内部审计制度是否真正地能为企业实现其最终目标服务，不仅要有完善的内部审计实务标准作为内部审计人员的行为规范，更重要的是要有一批合格的、高素质的内部审计人员。高素质的内部审计人员除应具有严谨的工作作风，高度的责任心，还须有过硬的业务能力。要提高我国内部审计水平，应该从提高内部审计人员素质入手，为此，应建立“注册内部审计师”资格考试制度。这样，可以较大幅度的提高内部审计人员的素质，使内部审计机构真正成为现代企业管理的臂膀，在现代企业管理中发挥应有的作用。

伍、 内部审计队伍建设任重道远

当前我国内部审计队伍的组成人员素质水平普遍不高，而且专业知识单一，这是远远达不到要求的。新的形势下内部审计人员除了应具有熟练的会计审计专业知识以外，要想承担起参与管理，给企业管理者出谋划策的重任，还必须具备一定的生产、科技知识，现在的内部审计人员通常有会计人员、工程技术人员共同组成就充分体现了这种趋势。这里提出一个由注册会计师（CPA）充任内部审计主体的设想。

内部审计和 CPA 审计是审计监督体系的两个组成部分。内部审计作为一种对管理部门的帮助，是组织内部审核经营业务的独立评价活动。而 CPA 审计是由独立的第三者对被审计单位的会计报表和其他资料以及其所反映的经济活动进行审查并发表审计意见。随着经济的发展，社会对 CPA 的要求越来越高，CPA 的会计咨询等服务业务也应运而生。CPA 的审计业务已在内部审计业务发生重叠，它完全可以充任内部审计主体理由如下：

(壹) CPA 充任内部审计主体的理论基础

按照委托责任学说，会计是对受托责任的履行过程和结果进行认定、计量和报告，审计是在会计提供的各类受托责任报告的基础上，对受托责任的履行过程和结果进行重新认定、计量和报告。服务于公司内部各个利害关系人或各个委托人，审查内部受托责任的审计，称内部审计；服务于公司外部各个利害关系人或各个委托人，审查外部受托责任人的审计，称外部审计（CPA 审计）。这种内、外部受托责任的一致性，使外部审计取代内部审计成为可能。

（貳） 内部审计目标可以通过外部审计来实现。

内部审计的目标是通过分析、建议和恰当评价被审计单位的经济活动来帮助公司管理人员有效地履行他们的责任。企业经济活动的最终结果是通过会计报表体现的。外部审计的目标是通过对被审计一定时期内会计报表所反映的经济活动和数据进行审计，并在此基础上对会计报表的合法性、公允性以及会计处理方法的一贯性发表意见。由此可见，内部审计目标可以通过外部审计来实现。

（參） CPA 充任内部审计主体的合理性

按照传统审计理论，内部审计是由内部审计人员来执行的。但是内部审计人员的工作受到多种因素的制约，诸如：内部审计部门的组织机构、时间因素、知识结构以及审计的成本效益比等。从内部审计的组织机构上来看：内部审计部门是公司内部的一个部门，由其审核公司的经营业务，并帮助公司管理当局做出决策。这种隶属于公司的机构设置决定了内部审计人员没有独立性，不能公允地评价企业的经营业务，但如果独立于公司而单独设立一个完全独立的审计部门，其工作经费等方面都难于落实，而设立这样一个部门，无论在形式上还是在职能上，都和外部审计机构相似。从成本效益的关系上来看：成本费用是制约内部审计的重要因素。公司要开展内部审计，就必须设置相应的内部审计部门，配备相应的内部审计人员。这对于规模较大的公司也许合算，但对于规模较小的公司来说，很可能就承担不起常设内部审计机构的费用开支，转而聘请外部 CPA 从事该公司的内部审计。况且即使能设立内部审计机构的公司，也可能在内部审计方面所花费的费用大于解决问题而产生的收益。从知识和能力上看：CPA 作为熟悉的审计专家，都受过正规的训练，并经过考试合格，所以在专业能力上多强于内部审计人员，这是导致 CPA 进军内部审计领域的先决条件。同时，CPA 多具有较强的观察能力和分析能力，能很熟练地发现和解决内部审计中存在的问题；再者，CPA 长期从事鉴证业务，服务对象分布在各行各业，同一个行业内部又有众多的公司，这样在进行内部审计时，既有好的企业的经验可以借鉴，又有差的企业的教训可以吸取，能够更好地完成内部审计业务。

基于以上观点，外部 CPA 审计机构取代内部审计机构，由 CPA 充任内部审计主体在现阶段和一定范围内是可行的和合理的。

总之，内部审计在我国由计划经济向市场经济转变的过程中起了巨大的作用，而随着市场经济体制的建立和完善、现代企业制度的实施，内部审计将面临着从审计职能到审计内容的转变等一系列挑战。同时内部审计将在加强经济管理和提高经济效益方面发挥重要作用。审计机构将进一步发展壮大，而内部审计人员也应不断完善自己，为现代企业发展贡献力量。

(主要参考资料)

- | | | |
|-----|-------------------|----------------------|
| 李凤鸣 | 《审计学原理》 | 中国审计出版社 1999 年版 |
| 张建军 | “对我国内部审计地位的思考” | 《当代审计》1998 年第 5 期 |
| 刘荣娣 | “抓住机遇 加快内审发展” | 《审计与经济研究》1997 年第 4 期 |
| 刘良方 | “CPA 充任内部审计主体的探讨” | 《财务月刊》1999 年第 11 期 |
| 徐念慈 | “对内部审计职能的再认识” | 《财务月刊》1998 年第 2 期 |
| 胡锦涛 | “论审计目标各部分的关系” | 《注册会计师》1998 年第 2 期 |