

构建基于部分内审业务外包的 内部审计领导模式

耿云江

独立性是内部审计工作开展的必要条件。选择与构建合适的内部审计领导模式是保持内部审计组织独立的重要途径。从我国现有的内部审计领导模式看,审计委员会领导模式与总经理领导模式下的内部审计都具有较高的独立性。后者在企业中更是被广泛应用,内部审计直接对总经理负责与报告。笔者认为,监督以总经理为代表的高层管理者是内部审计的基本职能之一,而此模式将对总经理的监督职能排除在外。因此,建议将总经理领导模式与审计委员会领导模式的优点有机糅合,在部分内部审计业务外包的基础上,构建审计委员会与总经理双重领导的内部审计领导模式。

一、监督高层管理者是内部审计基本职能之一

(一)从内部审计实务标准与实务公告说起

判断内部审计是否具有监督经营者的职能,首先应从内部审计的权威机构——国际内部审计师协会(IIA)颁布的《内部审计实务标准》及其实务公告中寻求答案。

在现行的《内部审计实务标准》中,内部审计被定义为一项客观独立的保证和咨询活动,其目的是为实现价值增加并提高组织的经营效率。它采取系统规范的方法对风险管理、控制以及治理程序进行评价,改进其有效程度,从而帮助组织实现其目标。此定义是IIA自成立以来发表的第七个定义,它记录了内部审计前进的足迹,也反映了内部审计实务的发展趋势。事实上,安然事件发生后,再次介入内部控制、推动更有效的公司治理、对内部审计师的期望在改变等已经成为内部审计的三大发展趋势。

内部审计实务公告概括介绍了如何使用《内部审计实务标准》。虽然它不具有强制性,但却具有较强的指导性和方向性,能够反映IIA在一些问题上的立场。公告中有不少内容涉及总经理在内的高层管理者。例如,实务公告2060-2明确规定:及时向审计委员会报告与公司内部控制有重大关联管理层或雇员的可疑舞弊行为,是内部审计部门的职责。

根据此规定,内部审计有义务监督、发现并报告管理层的可疑舞弊行为,总经理作为公司管理层的一员,自然也在被监督、被报告之列。实务公告2120.1-4也强调,内部审计应评价内部控制的有效性,包括“董事和高级管理人员是否以身作则遵守组织的道德行为规范,为员工树立榜样”,“高级管理层是否依靠整个组织来控制风险”,“管理层是否开诚布公地与董事会讨论主要风险”,可见总经理应被包括在内部审计评价监督的范围之内。实务公告1110-2还强调,为促进审计工作的独立性,保证内部审计工作范围的充分性,审计执行主管应向有足够权力的人报告工作。内部审计报告关系的确立,应该使内部审计活动满足审计委员会或其他重要股东的更多要求。这显然不同于我国许多企业实际采用的总经理领导模式。

(二)对内部审计监督职能的理论分析

正如总经理领导模式的支持者所认为的,内部审计产生的根本动因是企业中存在的委托代理关系,内部审计人员作为监督者,是站在第三者的立场上,接受委托人委托,对受托人受托经济责任的履行情况进行监督。那么,这里的委托人和受托人分别指谁呢?是否确如一些人所认为的,总经理也成了委托人,而不在被监督之列呢?

根据IIA对内部审计的定义,内部审计的目的是实现价值增加并提高组织的经营效率,是帮助组织实现其目标。在笔者看来,具体到现代公司,内部审计所增加价值和提高经营效率的对象都是指企业自身,帮助组织实现的目标则指企业价值最大化或股东财富最大化,也就是说,内部审计是服务于整个企业,尤其是企业所有者的,企业所有者才是其最终的委托人。在两权完全分离的情况下,总经理受雇于企业并拥有企业经营权,但他并不拥有企业,也就不具备成为企业所有者的必要条件。总经理作为受托人,接受所有者的委托经营管理企业,二者之间存在着委托代理关系。为解决由此产生的委托代理问题,内部审计有责任接受企业所有者的

委托,对总经理受托经济责任的履行情况进行监督,也就是说,总经理理应包括在内部审计的监督范围之内。

(三)监督总经理是公司治理与内部控制对内部审计的内在要求

公司治理是一个多角度多层次的概念,有广义和狭义之分。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,目标是保证股东利益的最大化,防止经营者对所有者利益的背离;广义的公司治理涉及的利害关系者较为广泛,包括股东、经营者、债权人、供应商、雇员、政府和社区等,在广义公司治理所建立和使用的监督与制衡机制中,股东对经营者的监督与制衡仍是其重要内容,尤其在委托代理理论的影响下,公司治理的问题主要是“控制经营者的机会主义行为,使其决策行为有利于实现股东利益的最大化”。相应地,内部审计作为有效公司治理的四大基石之一,在接受所有者委托行使职权时,便具有了监督约束经营者的职责。

内部审计在内部控制中也具有重要作用。内部审计本身就是企业内部控制的一个重要组成部分,它是独立于具体操作和管理之外的控制层,直接对公司最高决策层负责,对具体操作和管理部门内部控制的充分性和潜在的风险进行评价,并提出审计建议,以降低内部控制无效产生的风险。总经理作为公司的最高管理者,是公司控制层的最高领导,自然也在内部审计评价与监督之列。

(四)总经理领导模式无助于缓解“内部人控制”问题

为解决内部人控制问题,我国已经采取了一些切实可行的措施,如:积极完善企业的公司治理结构,探索利益相关者合作条件下的企业共同治理机制;努力改善企业外部环境,通过硬化企业预算约束加强对企业经营者的监督等。无论公司治理还是预算约束,都离不开内部审计的大力支持。因为,内部审计既是有效公司治理的坚实基础,也有责任对企业各项制度,包括预算制度的执行情况进行评价与监督。如果内部审计归总经理领导,内部审计将不能及时向董事会汇报工作,而内部审计报告也会因为受总经理的干扰而在效用大打折扣,尤其不能将总经理的违规行为及时通报给董事会;为消除内部人控制问题而不断完善的公司治理以及预算约束,也将因为缺少内部审计这一有力支持而效用大减,其对内部人控制问题的抑制作用也会被严重削弱。

二、构建部分内审业务外包基础上的审计委员会与总经理双重领导的内部审计领导模式

(一)部分内审业务外包基础的审计委员会与总经理双重领导模式的具体设置

内部审计外包又称内部审计外部化,是指企业聘请会计

师事务所或其他专业人士来开展企业内部审计工作。内部审计外包不仅可以弥补企业内部审计人员素质不高、结构欠合理的不足,为企业提供足够数量的合格内审人员,而且能够拓宽会计师事务所的业务领域和盈利空间,实现企业与会计师事务所的双赢。到目前为止,西方国家已经有为数不少的企业实行内部审计外包,我国也有部分企业将内部审计外包。

将部分内审业务外包是构建新型审计委员会与总经理双重领导模式的前提和基础。具体来说,在设置内部审计组织时,首先将企业的全部内审业务按照委托代理层次分为两个部分,一部分是对总经理受托经济责任履行情况进行的审计,另一部分是对总经理下属各级管理层经济责任履行情况进行的审计。其中,对总经理、母公司各职能部门的内部审计业务,外包给会计师事务所等专业机构或其他专业人士进行。承接此外包业务的机构和人员由审计委员会从不承接本单位年度审计的会计师事务所及其他专业人员中选聘,这些机构或人员的报酬由审计委员会直接支付,并由审计委员会安排每次内审活动的具体内容、时间、程序、频率等。外聘内部审计人员对审计委员会负责,向其出具审计报告、提出改进建议;对总经理下属各级管理层的内部审计则由企业内设的审计部门进行。内部审计部门直接归总经理领导,对其负责。专职的内部审计人员一般是熟悉企业情况、精通业务的企业内部职工,由总经理聘任,但内审部门负责人的任命与撤换需经审计委员会同意,其出具的内部审计报告在提供给总经理的同时,还要及时上报给审计委员会。

在外聘与专职内审人员的关系方面,为避免工作重复,二者需要各司其职,各负其责。与此同时,为充分发挥前者审计技术过硬和后者熟悉企业内部运营的优势,提供高质量的内部审计服务,二者又需要通力合作。一方面,外聘内审人员有权向专职内审人员询问企业发展战略、经营管理手段、企业文化、部门间的利益关系等情况,企业内部审计人员也有告知和积极配合的义务,不得拒绝、阻碍或隐瞒;另一方面,外聘内审人员可以运用自己的专业特长,对内部审计人员进行计算机辅助审计等先进审计技术、审计程序的业务指导和培训,提高专职内部审计人员的执业水平。企业也应有计划地对专职的内部审计人员进行业务培训。

(二)部分内审业务外包基础上审计委员会与总经理双重领导模式的优势

1、有助于提高企业内部审计的独立性

组织独立是内部审计独立的一个重要方面。在将对总经理受托责任履行情况的内部审计业务外包后,外部注册会计师及其他专业人士根据与企业签订的契约开展内部审计,与企业及其总经理没有利益关系,因此,能够指出总经理在管

理和控制企业中存在的漏洞, 提供更具独立性和客观性的评价结果。

企业内部审计部门是在总经理授权下对下属层级的单位和个人进行审计的, 对总经理直接负责, 审计本身就是具有权威地位的上级对下级的审计, 内审部门与下级被审计单位和个人之间也没有利益上的牵扯, 因此, 内审人员能够不受被审计对象干涉, 准确地向管理当局报告有关信息。

2、有利于企业获得高水平的内部审计服务

随着经济的发展特别是证券市场的发展, 会计师事务所拥有众多具有管理咨询、资产评估等知识的专业人才, 企业可以根据自身审计项目的实际需要选用合适的人才。同时, 注册会计师及其他专业人士的服务对象遍布各行各业, 他们熟悉不同的经营理念和管理方式, 能够根据自身经验及被审计单位的经营过程、风险控制和管理等活动对总经理进行客观、公正的评价, 并提出切合企业总体发展需要的建议。

3、有助于完善我国的审计委员会制度

近年来, 建立审计委员会已经成为完善我国公司治理结构、提高会计信息质量的一个重要途径。自审计委员会在我国出现至今, 存在的一个突出问题就是, 委员会的成员绝大多数都是来自企业外部的独立董事, 而且往往是身兼数职的具有一定威望和社会地位的“名人”, 虽然他们拥有广博的商业经验和渊博的专业知识, 但却无暇光顾公司, 对公司内部运营、管理与控制情况并不熟悉, 对总经理等的监督约束无从谈起, 不少审计委员会中的独立董事也因此沦为摆设。

将对总经理受托责任履行情况的审计外包后, 这一状况将会大为改观。受聘的注册会计师和专业人士在实质上成为审计委员会的办事人员, 无论自身的审计活动还是与企业内部专职审计人员的合作, 都能够通过向审计委员会上报审计结果而帮助独立董事拓宽获得信息的范围、更多地了解企业运营, 从而在一定程度上弥补审计委员会的不足, 并在完善审计委员会的同时, 加强我国的公司治理与内部控制建设。■

(作者单位: 东北财经大学内部控制与
风险管理研究中心)
责任编辑 孙 蕊

浅析顾客资产的

无形资产确认

成爱武
梁国雄

所谓顾客资产是指企业所有顾客终身价值折现成现值的总和。近几年, 对顾客资产的研究, 普遍认为顾客资产是企业一项重要的无形资产, 而且是处于核心地位的。但是目前的无形资产会计准则中, 并没有涉及此项确认。本文拟根据无形资产的确认要求, 从会计角度出发, 对顾客资产进行无形资产确认作些分析探讨。

一、顾客资产的界定

(一) 顾客范围的确定

企业是个以盈利为目的的组织, 情理上是不应放弃每一位顾客的, 但事实上企业受资源所限, 不可能使所有的顾客都忠诚于它, 也就是说企业只可能“锁住”部分顾客, 这部分顾客将给企业贡献最大的利润流, 是企业生存与发展的“中流砥柱”, 因此在确定顾客资产的顾客范围时, 应以忠诚顾客即“最有价值顾客”作为顾客资产确认对象, 而不应将非顾客或零散顾客纳入到顾客资产范畴。

(二) 顾客资产的确认

资产确认的未来经济利益观认为资产的本质在于它蕴藏着对未来的经济利益, 而顾客之所以能成为一种资产, 就是因为企业与顾客之间关系蕴藏着未来经济利益。当然, 对资产的确认除了