

当前上市公司治理是全球金融市场最热门的话题，我国政府和金融界对此极为重视，党的十五大以来共出台了200多部法规条文。其中：《上市公司治理准则》、《上市公司章程指引》、《股东大会规范意见》、《建立独立董事制度的指导意见》等一系列重大法规的出台，对上市公司提升治理水平起到了根本性的推动作用。但是，我国上市公司内部审计还相当薄弱，内部审计制度尚需完善；内部审计独立性受到影响；内部审计行为不够规范；内部审计机制不够灵活；内部审计体制值得研究；内部审计环境急需改善。

一、关于上市公司治理的基本要求

国有企业改革的总体目标是建立和完善现代企业制度，做到“产权清晰、权责明确、政企分开、管理科学”，使企业成为适应市场的法人实体和竞争主体。

推进我国现代企业制度的建设，是缘于这项工作的重要性和紧迫性：

第一、随着全球经济一体化进程的不断加速和科学技术进步的飞跃发展，经济结构调整的速度不断加快，产品生命周期日益缩短。我们亲眼目睹了一批企业成长壮大，另一批企业走向衰落。这种剧烈多变的环境要求企业自身不断做出调整。没有健康的现代企业制度，一个公司无论如何都难以适应现在及今后充满风云变幻的经济环境。1997年的亚洲金融危机在很大程度上也与公司治理结构不健全密切相关。

第二、随着我国加入WTO，企业间竞争已突破了传统的地域限制，我国企业要面对严峻的挑战，特别是来自国外企业在人才、市场和资本方面的竞争，这也对我国的公司治理提出更高的要求。尽早建立和完善现代企业制度是迎接WTO挑战和加入国际竞争的迫切需要。

第三、公司治理结构是近十年来被国际社会广泛关注的问题，1999年5月经合组织(OECD)根据公司治理经验和研究成果，制定了《OECD公司治理结构原则》。为增强本国企业的竞争力，许多国家目前都在参照这一原则抓紧构建本国的公司治理结构体系，我国现代企业制度建设虽然起步晚一些，但我们的进展速度很快，而且重视程度很高。

目前，上市公司存在的主要问题是：

一是政企不分。有些上市公司缺乏独立性，投资者的合法权益难以得到有效保障。由于“政企不分”或改制不彻底，上市公司不能真正独立经营，或独立于其大股东，上市公司被大股东或一些行政部门过度干预，严重影响了上市公司的经营自主性。有些上市公司股权结构不合理，上市公司与控股股东在人员、财务、资产、机构、业务上没有实现真正分开，与控股股东之间关联交易不规范，导致上市公司被大股东操纵；

二是一股独大。上市公司股东特别是国有股东“缺位”情况普遍，对公司经理人员缺乏有效约束，“内部人控制”严重，形成具有中国特色的公司治理缺陷，即“内部人控制”下的一股独大；

三是缺乏诚信。有些上市公司股东大会、董事会、监事会没有发挥应有的决策和监督功能，董事、监事及高级管理人员缺乏诚信意识；

四是监督不力。有些上市公司缺乏对董事、监事和经理层的长期激励和约束机制等等。

二、关于上市公司内部审计的作用

1. 提升审计层次。审计委员会的职能和责任明确，并由董事会批准、发布及定期修改。审计委员会需定期向董事会报告其活动、观察结果以及建议措施。审计委员会成员是由董事会或由一个独立组织提名产生的(包括成员的续任及其他)。审计委员会领导是根据其商业经验、财务领域的领导才能和沟通技巧等方面的资历选举产生。审计委员会的活动和成绩至少每两年由全体董事会评估一次。

2. 扩大信息资源。通过相关行业和财务信息以及其他渠道，审计委员会的知识和技能将得以扩大和提高，它们包括：管理层的定期财务简报；经营部门就风险、漏洞所做的定期报告；财务报表准则的定期更新。

3. 组织事前评价。审计委员会领导在召开正式会议之前与财务总监、主管内部审计的董事及外部审计师就有关事项进行事先商议。审计委员会在会议期间(仅限成员参加)将审核财务总监和其他管理人员相关的工作业绩。

4. 强化内控管理。审计委员会帮助建立健全有效的内部控制制度并确保财务报告的质量。审计委员会在制定内部审计计划时，已充分了解内部及外部审计人员评价风险的程序。审计委员会负责审核和批准内部审计计划时，并关注其随后的变化和重要的审计及商业风险。审计委员会负责审核、评价公司内部审计结构设置的有效性或疏漏。审计委员会负责审核、了解和评价公司发现问题的能力，并评价重大财务报表错项的风险以及未遵从相关法律法规的风险。审计委员会负责监控公司的运作程序是否遵从相关法律法规以及是否遵守职业道德规范。审计委员会审核内部与外部审计人员的重大发现及对其提出的建议，审核其是否符合管理层的行动步骤。

5. 注重协调关系。审计委员会注重与内部审计人员和外部审计人员进行双方面沟通。审计委员会负责了解和评价审计范围的界限和管理层是否充分合作。审计委员会定期与内部审计、外部审计人员举行正式会议。审计委员会负责外部审计师的选择或重新指定及审计费用的确定。审计委员会审核和批准内部审计章程和内部审计主管的变更。

《上市公司章程指引》第一百五十三条规定：“公司内部审计制度和审计人员的职责，应当经董事会批准后实施。审计负责人向董事会负责并报告工作。”这些规定从法律上确立了内部审计在上市公司中的地位。第一，内部审计是上市公司经营决策的重要组成部分；第二，审计委员会由董事组成并由独立董事担任召集人；第三，内部审计负责人直接向董事会负责并报告工作。

按照规定上市公司内部审计的主要职能是对公司财务收支和经济活动进行内部审计监督。但我国的上市公司很大部分是改制上市，上市之后不可避免地要与母公司产生各种联系，因此，可以说改制上市的过程同时也是关联交易的过程。企业改制上市至少产生以下四种关系：以股权为纽带，形成控股关系；以购销为纽带，形成购销依赖关系；以资金为纽带，形成资金借贷或担保关系；以人事为纽带，形成人事交叉关系。这些关系应当引起审计人员的高度重视。

(一)关联交易审计的重点和难点。在上市公司资产重组中，发生关联交易的原因主要有两点：一是由于历史原因，不少国企负债率高、冗员多，社会包袱重，有的生产经营状况较好的企业也往往达不到整体上市的条件，因此上市之前实施重组成为国企进行股份制改组上市的一个重要前提，由此产生了若干关联交易的关系。二是上市之后，不少公司为实现战略目标的转换，更多的公司则由于经营业绩欠佳、保10%净资产收益率的压力等原因，而急于立竿见影地培育新的利润增长点，而实施了大规模的资产重组行为。实际工作中，对会计报表公允性产生重大影响的典型重组行为主要有资产置换、资产托管模式，这属于企业会计准则指南中“购买或销售除商品以外的其他资产”及“管理方面的合同”两种关联交易类型。由于这些交易行为主要在关联方之间发生，且容易违反市场经济的基本交易规则而成为“不当交易”，理应引起审计人员的高度重视，以正确识别和充分披露关联方及其交易行为。

(二)关联交易的审计技巧。审计人员在充分认识关联方及其交易的重点和难点之后，除了常规的审计手段和方法外，要针对关联方交易的特殊性采取相应的审计技巧。

1. 关联交易对企业会计报表的影响，审计人员对关联交易及其交易的审计通常比在非关联方交易的审计须收集更多的证据。因此，审计人员必须在审计计划阶段采取有效措施，以识别和认定关联交易方及其交易。

2. 由于关联方及其交易具有一定的隐蔽性，再加