

中国航天科技集团公司第八研究院课题组

内部控制体系的有效运行必须有内部审计的参与，这已是国际、国内公司管理界和内部审计界的一种共识，也是当今国际上一些跨国集团公司普遍采用的管理模式。由于上市公司的信息披露与内部控制日益受到投资者和管理当局的重视，而上市公司内部控制的重要方面，内部审计的独特作用以及它的组织架构对内部审计作用发挥的影响，也越来越受到审计理论界、上市公司监管部门和上市公司本身的关注，本文就此论题作一探讨。

一、上市公司内部审计的意义和地位的再认识

（一）公司治理结构与内部审计的关系

上市公司的出现，从根本上改变了企业在计划经济体制下的单一所有制结构模式。上市公司的所有制形式、资本结构与原来的行政性公司体制有着根本的不同，多种经济成分有机结合，投资主体的多元化，使市场主体和客体的结构都发生了根本性的转变，从而实现我国经济管理体制的结构性变革。

上市公司作为市场经营主体，当然会要求按照公司治理结构来进行管理，按现代企业制度要求进行规范。由于所有权与经营权的分离，上市公司就形成了代理制的管理模式，董事会作为连接股东大会和经营管理层的桥梁，这样就会形成一个守约责任，为了确保公司代理双方充分履行守约责任，就需要有机构对履约情况进行检查和评价；同时由于履约双方不在同一管理层面上，必然产生信息不对称的问题，而内部审计的作用，就为上市公司履行守约责任创造了条件。

上市公司以产权为纽带和市场调节为主线的经营模式，对传统的计划管理方式造成了巨大冲击。以可持续发展为公司的经营理念，要求资源配置的最优化和与社会发展的一致性，将进一步引入市场调节机制。为使上市公司不断提高经济运行质量，实现公司的整体发展战略目标，也必需要加强内部控制，而公司内部审计就是内部控制体系中的一项重要内容。

就上市公司而言，母子公司结构和经营方式的多样性，需要内部审计的参与，参与性主要体现在对公司管理信息的获取，通过参与公司决策过程、执行过程等来获取各类必要的信息；管理体制和经营风险的多重性，需要内部审计地位的明确，明确性要体现审计的独立，无论是形式和实质都应该独立于公司的经营管理层；公司发展与战略管理的统一性，需要内部审计有更强的相关性，相关性体现在内部审计人员必须在管理理论、实践等方面具备较高的能力和水平，善于沟通，这样才能更好地履行内部审计的职责。因此就我们的现实而言，上市公司的内部治理需要内部审计，而内部审计也需要在上市公司的发展中得到完善。

（二）上市公司内部审计的法律地位及内在需求

纵观内部审计在国际跨国公司的发展壮大以及在国内上市公司发展变化，可以清晰地看到，内部审计有其自身的发展规律，并不受经营方式和经营内容的制约。随着我国改革开放的进一步深化，特别是在党的十六大精神的指引下，我国社会主义市场经济体系不断完善，具有多种经济成分和多种所有制形式作为投资主体的上市公司将进一步得到发展。

由于上市公司自身的发展和市场经济游戏规则要求，上市公司的内部审计也在逐步得到加强和完善。因此上市公司的内部审计建设是公司制发展的必然要求。《中华人民共和国审计法》对国有企事业单位建立内部审计制度有了明确规定，这对国有控股的上市公司开展内部审计是一项法律保证。而《审计署关于内部审计工作的规定》则对所有单位和组织开展内部审计工作都提出了法规性意见；证监会发布的《上市公司章程指引》也对上市公司建立内部审计提出了具体要求。上述法律、法规对推进上市公司内部审计工作提供了强有力的法律保障。

而上市公司为了增强自己的经济实力和抗风险能力，通过兼并重组不断扩大规模，组建跨部门、跨行业、跨地区、跨国的集团公司，利益格局将日趋复杂，这也给内部审计的发展提出了新的要求。内部审计在上市公司的职能和在公司治理

结构中的职责与作用已经受到越来越广泛的重视。

在国际上，由于发生了美国“安然公司”、“世通公司”假账案后，纽约证券交易所新发布的“上市公司诚信声明”中进一步强调了上市公司必须建立内部审计制度的要求，把内部审计制度的健全与否，作为维护上市公司诚信守则的一项重要重要的内部制约机制。因此建立内部审计已经成为上市公司维护公众形象的一项重要制度；成为公司在市场竞争中防范经营风险的有效手段。

二、上市公司内部审计最优组织架构及解决途径

综上所述，根据我国《公司法》规定，在公司中设立股东大会、董事会、监事会三权分立的治理机构，其中股东大会是公司的最高权力机构，董事会经股东大会选举产生，是公司的决策机构，董事会聘请总经理负责经营管理，监事会受股东大会的委托，对董事会、董事、总经理进行监督，并向股东大会报告工作，上市公司通过“三会”的相互牵制、制衡，达到健康发展的目的。

但长期以来，股东大会由于中小股东股权分散，使股东大会流于形式，而经理层的权力膨胀，监事会权力虚置，导致“内部人控制现象”严重，也影响了内部审计的执业环境，因此，在公司董事会下设立由独立董事参加的审计委员会就是一个必然的选择。审计委员会的建立可以在较大程度上提高内部审计的权威性和独立性，保障内部审计作用的发挥。内部审计机构作为审计委员会的工作机构，内部审计在董事会审计委员会的领导下，可以相对独立地、有权威地对公司的经营状况及公司的高级管理层进行审计监督，作为公司内部治理、内部控制体系建设的一个重要方面参与公司经营活的全过程管理，充分履行检查、评价职能，而且还能独立地对各个控股子公司实行有效的审计监督。因为这时的内部审计已不是反映领导层个人的意志，而是代表了所有权人的意志，是在资产纽带关系下进行的管理。在此种组织架构下的内部审计，才是上市公司的合理选择，才是上市公司的一种最优化的配置，才能与上市公司的自身发展相适应。

当然，上市公司内部审计的组织架构最优化不会凭空实现，是必须和上市公司的自身发展一起成长的。

1、继续加快我国上市公司股权结构调整的进程。以积极、稳妥的方式实现国有股的减持，使我国上市公司真正成为多种经济成分的有机结合，多元化投资的主体，并保证中小股东的意志和权益可以得到体现和保障；充分发挥内部审计的积极作用，使内部审计成为公司管理信息的一个重要来源，成为董事会实现管理目标的一项重要手段，有效地解决违约责任双方信息不对称的问题，这样内部审计在上市公司的作用才能得到真实体现。

2、进一步加快推行建立独立董事制度。根据《上市公司章程指引》和《上市公司治理准则》的要求，加快完成独立董事的聘任制度的实施，并在此基础上建立由多数独立董事参加的上市公司审计委员会，通过审计委员会来协调上市公司内部和外部的审计力量，提高内部审计对上市公司内部管理的参与度，这是一项规范上市公司内部管理活动的基础性工作。

当然，也有上市公司在监事会下设立内部审计机构的情况，但本文认为这实际是一个误区，可能有人认为监督部门合并管理，可以形成合力，降低监督成本。但实际上这是两个不同层次的监督，对象与要求都是不一样的，法律赋予监事会的职责是对上市公司董事会、执行层的经营决策和经营活动的合法性、合规性进行监督，这是内部审计所不能替代的。监事会成员更多的是利用外部审计和内部

中国内部审计协会. 版权所有 LT科技制作

协会地址：北京市海淀区中关村南大街4号

联系电话：010-82199846/47 电子邮件：xinxibu@263.net

Copyright (C) 2003 . All rights reserved