

周 恺 刘 威

(合肥招商公司 同济大学经管学院)

在中国大陆，由于市场经济不充分，内部审计也因其计划经济体制下行政命令的特殊性质而不具备西方国家传统意义上的内部审计。这与台湾先进的企业管理理念与国际内部审计实务经验的引进而产生的内部稽核有所不同。本文比较大陆与台湾内部审计制度的差别以及产生这些差别的原因，对大陆应怎样吸收台湾内部稽核的有益经验及参考国际内部审计的发展趋势，来完善内部审计制度提出了一些看法。

## 一、内部审计的产生和发展

台湾地区内部稽核专业的发展历史虽短，但这一专业的社会地位和职业尊严，却早已被社会大众充分了解并倍受重视。台湾地区内部稽核从八十年代快速成长，随着企业经营环境的变化，内部稽核的功能，从消极的防弊演变为积极的兴利，审计的范围由财务活动审计扩大为各项营运活动的审计。目前设有内部稽核部门的企业，已将近五千家，从业人员已超过七千人。

大陆的内部审计的产生和发展是从1985年开始的，政府陆续出台了一系列关于内部审计的规章制度，如1988年颁布的《审计条例》第六章就是专门讲内部审计；1995年实施的《审计法》使大陆审计制度发生了根本性变化，极大地提高了内部审计的地位。国家体改委颁布的股份有限公司明确规定，公司执行内部审计制度，设立内部审计机构，配备内部审计人员，依公司章程规定在董事会领导下对公司的财务收支和经济活动进行内部审计监督。2003年5月1日起施行的《审计署关于内部审计工作的规定》规定，对法律、行政法规规定设立内部审计机构的单位，可以根据需要设立审计委员会、配备总会计师、内部审计机构，并在本单位主要负责人或权力机构的领导下开展工作作出了强制性的规定。同时规定内部审计机构履行职责所必须的经费，应当列入财务预算，由本单位予以保证。这是保证内部审计工作质量的又一重大举措，也是建立健全内部审计制度的具体措施。但是，由于体制、政策等因素的影响，除上市公司外，大陆其他企业还没有充分重视内部审计的问题，政府有关部门对国有企业的内部审计也没有给予应有的关注。内部审计缺位导致企业资产不实、利润虚增、所有者权益不实等现象十分严重。

十几年来，大陆在建立内部审计制度方面已取得了不少进展，但也存在重大缺陷，其主要问题是依赖政府法令要求和行政手段建立起来的内部审计不适应市场经济的发展，也滞后于现代企业制度的发展，使企事业单位的内部审计机构在组织形式上既远离现代企业制度的潮流，在实务操作上难免有叠床架屋之感或疏漏之处。因此，在明确建立和完善企业内部控制制度的前提下，加强内部审计作为“看门人”，保证企业政策的贯彻实施和企业目标的管理性控制，有利于监督企业经营活动符合内部控制框架的要求。如果我们把建立企业内部审计制度的立脚点仅仅放在相关法律法规的规定上，仅仅囿于一国范围之内而与其传统内部审计制度比较来谈论“现代”与否，那就失去了我们建立内部审计制度的崇高立意。内部审计反映的不单纯是查弊纠错和保护资产安全，而且还反映内部控制运行机制和管理模式。这种运行机制和管理模式对该企业提高效率和效益、保证管理政策和目标的实现具有相当的优势。

## 二、内部审计机构的设置与地位

台湾公司法规定，股份有限公司应设监察人，监察人可以随时检查公司财务报告。监察人从股东中产生，其主要功能在于牵制和控制董事会的决策制定和执行。依台湾“证期会”规定，公开发行股票的公司内部稽核部门直接接受总经理或董事会指挥，各公司内部稽核主管的任免，必须经董事会过半数同意；并规定上市或上柜公开发行公司每年应将内部稽核作业的年度审计计划、实际执行情况以及异常事项改善情况申报“财政部”证期会备查，并向监察人提出报告。

大陆公司法将公司经营机构和监事机构分离，监事会为股份有限公司的必设机构，行使监督公司经营行为的权力。从大陆公司法规定的董事会、股东大会、总经理之间的权责划分看，董事会在公司管理层中处于核心地位。董事会对内部审计机构的设置和有效运行负责。根据《审计署关于内部审计工作的规定》，内部审计机构在本单位主要负责人或权力机

构的领导下，独立监督和评价本单位及所属单位的财政、财务收支以及经济活动的真实性、合法性和效益性，并对本单位主要负责人或权力机构提出内部审计工作报告。

从以上规定可以看出，台湾关于内部稽核机构的设置及其组织地位的规定与大陆显然不同。台湾这方面规定的特点是：  
1. 内部稽核机构组织位处高层，可以避免审计范围受到限制而不能涵盖企业各项经营活动的绩效，或被审计部门因自恃较高阶层而不采取合作的态度。  
2. 任免程序严格。内部稽核主管的任免，公司授权董事会召开董事会议过半数通过才可。大陆目前公司制企业虽然大多按公司法的要求设置了内部审计机构，但公司法和审计法都未对内部审计机构的地位做出法律规定，尽管会计法对加强内部审计方面提出了法律要求，可并未对内部审计机构的设置做出具体规定。对于大陆相当一部分企业来说，内部审计机构的负责人不是通过董事会的决议任用，而是被视为一种行政职务，要由厂长或经理进行任免。国有股权代表的委派也极不规范，内部审计并未发挥应有作用，有的甚至形同虚设。要改变这种状况，除了制定更为具体的法规强化董事会在内部控制框架构建中的核心地位，让企业真正认识到建立健全内部审计制度是企事业单位的内在需要外，更主要的是从强化内部管理、加强自我约束的角度提高内部审计的组织地位。若内部审计机构直接对董事会负责并在业务上受监事会指导，则具有相当高的自主性与独立性。

### 三、内部审计与政府审计之间的关系

在台湾，内部稽核在与政府审计的关系中基本上处于均衡的地位，内部稽核的影响和作用相对独立。长久以来，内部稽核人员总是从企业管理当局的观点去思考问题并提出解决问题的办法，其最终目的在于协助企业管理当局提高企业的营运绩效。台湾“证期会”为维护内部稽核人员的超然独立，特别在公开发行公司建立内部控制与内部稽核制度实施要点中明确规定，内部稽核机构的组织地位应高到足以保证其完成审计工作，内部稽核人员应与被审计作业维持超然独立，内部稽核人员对审计事项的判断应不屈服于他人或受其影响。这是岛内唯一带有“政府色彩”性质的权力机关关于上市公司设置内部稽核机构和强化内部稽核功能的有关规定。因此，从法律形式上看，内部稽核与政府审计都是各自独立、自成体系、各司其职，不存在上下隶属关系或指导与被指导的关系。

大陆恢复审计制度之初，内部审计是作为政府审计的附属物而存在的。审计法规定，审计署负责指导全国的内部审计工作，地方审计机关负责指导本地区的内部审计工作，审计机关驻政府各部门派出机构负责指导直属单位和行业的内部审计工作。政府审计由于审计法做出的安排，从一开始就履行属于自己的对内部审计业务的指导和监督的责任，政府审计还通过多种途径指导、监督和管理内部审计的标准和质量。政府审计机关通过内部审计协会，完善对内审组织的行业性管理和提供服务。政府审计机关对内部审计有着很大的影响，这是大陆与台湾在内部审计与政府审计的关系上的最大不同点。

### 四、内部审计的职权与内容

内部稽核人员的职权与内容，在台湾内部稽核执业准则中并无明确区分和规定。

在大陆，依照《审计署关于内部审计工作的规

定》，内部审计机构依照本单位主要负责人或权力机构的要

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](mailto:xinxibu@263.net)  
Copyright (C) 2003 . All rights reserved