

## 试析创新集团企业相对独立、垂直的内部审计管理体制

南京信息工程大学会计系 袁广达\*

**摘要：**本文认为，集团企业相对独立、垂直的内部审计管理体制反映了现代企业制度建设过程中内部审计管理体制和干部制度两个方面内容的创新，其最显著的特点就在于强化了内部审计的独立性，这对于正确处理企业利益相关关系，防范上市风险，保障股份制改造顺利进行以及维护广大股东利益，均有着十分重要的影响。要实现相对独立、垂直的内部审计管理体制的功效，内部审计只有与外部审计相结合，才能从完整意义上完成对公司有效监督的任务。

**关键词：**内部审计；体制创新；相对独立；垂直管理

2005年8月处于海外公开上市前夕的中国建设银行宣布，任命总行审计部经理于永顺出任该行历史上第一位总审计师，建立相对独立、垂直的内部审计管理体制，以适应股份制改造和公开上市的要求。本文就集团企业相对独立、垂直的内部审计管理体制的创建、特点和作用、对集团企业的影响以及实现方式进行理论分析和探讨。

### 一、相对独立、垂直的内部审计管理体制的创新性

集团企业相对独立、垂直的内部审计管理体制是为了集团经济发展而建立在集团企业内部、受集团管理层或权力机构领导、内部审计机构自成体系所采取的内部审计组织形式和实现形式。这种管理体制，突出反映了现代企业制度建设过程中内部审计管理两个方面内容的创新：一是内部审计管理体制上的创新，二是内部审计干部制度方面的创新。前者表现为相对独立、垂直的内部审计管理体制的建立，它突破了长期以来我国集团企业内部审计上下级机构之间在业务上的指导和被指导关系，在行政上归属于各单位主要负责人领导关系的这一格局。而后者表现为总审计师职位的设立，体现了与总会计师职位的对等关系和内部审计监督的高层次，为我国今后可能建立的总审计师制度提供了可借鉴的经验。

以上两方面内部审计管理上的创新，反映了我国集团企业发展对自身制度改革在内部审计方面的内在要求，体现了企业与时俱进的思想品德，说明了企业在深化管理制度改革中对内部审计工作的关心和重视，表达了在改革开放过程中内部审计只能加强不能削弱的坚定态度。在我国内部审计创建20年后的今天和建立现代企业制度的大背景下，这一内部审计管理体制的建立，加强和深化我国内部审计工作，是新形式下内部审计制度建设中独具开创性，并具有示范作用和里程碑的标志。

### 二、相对独立、垂直的内部审计管理体制特点与作用

独立、客观和公正是审计的基本要求，是审计发挥职能作用的根本保障，而独立性是审计的本质属性和内在要求。集团企业相对独立、垂直的内部审计管理体制最显著的特点就在于强化了内部审计的独立性。这种独立主要体现在四个方面：第一，机构独立。内部审计机构独立于集团企业内部其他机构和所属单位，

\*袁广达（1961-），男，南京市人，南京信息工程大学会计系教授，高级审计师，中国会计学会会员，中国审计学会会员，主要从事会计与审计理论、环境会计研究；通讯地址：江苏省南京市浦口区盘城西街114号南京信息工程大学会计系，邮编：210044。

上级内审机构与下级内审机构之间不但在业务上而且在行政上均形成一种领导与被领导的关系。第二，人员独立。内部审计机构及其审计人员独立承办内部审计事项，其工作的基本定位是集团整体利益而不是内部各单位个别或局部利益，内部审计人员力量统一归属于集团内部审计机构调配。第三，经费独立。集团能切实保证内部审计经费的预算和执行，并从工作实际和强化内部审计要求上不断增加对内部审计经费的投入，审计经费单独预算和列支呈报，审计人员在组织关系和经济利益上与被审计单位保持独立，从而割断内部审计与内部各被审单位利益上的依赖关系。第四，精神独立。上下级各内部审计机构和审计人员以集团利益为出发点，独立、客观、公正地进行内部审计监督，提出内部审计报告，实施内部审计处理和处罚。

上述特点表明，集团企业相对独立、垂直的内部审计管理体制能集中体现以下几方面作用：一是进一步提高了内部审计的独立性，最大程度地避免了内部审计机构尤其是单位内部审计机构受制单位管理层的局限性；二是理顺了内部审计上下级之间关系，建立了科学、规范、有效的内部审计领导体制和规范体系；三是有利于最大程度地利用内部审计资源，开展集团内部联合审计和专项审计调查，并为优化内部审计人员和审计机构提供了可能；四是有利于加强内部审计的质量控制和考核，以提高内部审计工作的质量、效率和效果，发挥内部审计的总体功效；五是提高了审计信息资源共享程度和审计资源的集中管理程度，便于从全局上把握集团经济活动的运行状况，以指导和推动审计工作的健康开展；六是这一管理体制的改革必将引起与之相适应的内审机制转变、方法改进等方面改革的进一步深入和整体推进，使内部审计创新完全成为一种现实。

### 三、相对独立、垂直的内部审计管理体制对集团企业的影响

一般而言，集团企业内部审计管理体制改革是为适应股份制改革而进行的审计体制改革的一部分，包括总审计师岗位的设立以及在董事会中设计审计委员会等在内的改革举措，均显示了公司治理及防范风险上的力度。企业股份制改组改造就是要解决公司治理结构问题，并进一步扩展到公司治理机制，从单一法人治理扩展到企业集团的治理，从国内公司的治理扩展到跨国公司治理，而公司治理是现代企业制度核心问题。事实也证明，一个企业持续竞争优势绝不是技术优势，也不是资金或人才的优势，而是制度优势，在目前政府的要求和企业的运行中，都在很大程度上关注企业制度尤其是法人治理结构的建设和完善。带着这些全新的理念来实现公司治理模式时，必须要围绕企业利益最大化和降低上市风险总目标，去构建有利于合理制衡、科学决策的内部治理结构和强化外部治理的具体手段和措施，这不仅是一个理论性很强的研究课题，更是管理层面上很现实的问题。一方面，相对独立、垂直的内部审计管理体制的改革是公司有效治理的重要保证。公司治理结构中内部审计管理机制是制约审计工作的重要因素，而审计的组织结构形式又是内部管理机制的核心问题。另一方面，总审计师岗位设立和在董事会中包括审计委员会的设立，反映了公司治理结构的完善，体现了公司治理的基本要求并拓展了它的内容，赋予了它的新内涵。内部审计就其内在功能而言就是为了内部控制，以实现科学的决策，其控制的目标在很大程度上取决于公司治理结构的完善。因此，从公司整体结构来分析，集团企业独立、垂直的内部审计管理体制建立和运行，对于正确处理企业利益相关关系、防范上市风险、保障股份制改造顺利进行以及维护广大股东利益，均有着十分重大的影响。具体而言：

第一，它是正确处理企业利益相关方关系的重要保证。按照现代企业制度要求，企业应实行规范的公司制改革，以建立起有效制衡的公司法人治理结构。公司治理结构是在经营权和所有权分离的基础上，有效处理企业各利益关系方之间关系的制度安排，公司治理结构的目标主要不在于各利益关系方的制衡，而是通过对这些关系方的制衡使企业作出科学决策，正确处理企业利益相关方关系，完善公司治理结构。为此，通过相对独立、垂直的内部审计管理体制的建立和实施相应的内部审计，可以识别和规范集团重大关

联交易，使其符合平等、自愿、等价和有偿原则，避免由此损害公司投资者利益现象的发生；可以确保公司业务真实、流程规范和各类经营信息准确在会计信息系统中反映，从而帮助理顺公司利益各方的权责利关系；可以减少不正当的决策行为给投资者带来利益损害，保证公司高级管理人员的行为符合公司治理的基本原则，并保证公司管理行为合法和合规。

第二，它是帮助企业防范各类上市风险的重要措施。现代企业是一个充满竞争的社会，企业上市面临的诸多不确定因素，增加了企业融资风险和经营风险。集团企业内部审计的目的就是帮助公司防范各类风险，实现经营目标。为此，通过相对独立、垂直的内部审计管理体制的确立和实施相应的内部审计，可以识别和防范上市风险，协助企业风险管理过程的建立和健全，协调企业各部门的共同管理企业，防范宏观决策带来的风险。

第三，它是保障企业股份制改造目标顺利实现和改制后企业的成功运作的条件。企业改制的目的是适应市场机制的内在要求建立现代企业制度、明晰产权关系、激发创新精神和树立发展意识，促进社会发展。内部审计寓服务于监督之中，是企业自我约束机制的重要组成部分。为此，通过相对独立、垂直的内部审计管理体制的确立和实施相应的内部审计，可以使内部审计通过保证和咨询两个方面的作用影响企业改制活动的全过程，包括改制前对改制方案的评审和改制中审计防护功能的发挥及改制后对改制效益鉴定等方面，以保障企业改制目标顺利实现和改制后企业的成功运作。

第四，它是维护广大股东利益的重要手段。审计是社会经济发展到一定阶段的产物，当财产的所有权与经营权或管理权相互分离时，就会出现因授权或委托经营、管理而发生的经济责任关系。这种由经营者或管理者向所有者承担的经济责任，只有经过与责任履行者不存在经济利害关系的人员，由所有者授权或委托而独立地进行审查和评价，才能予以确立或者解除。为此，通过相对独立、垂直的内部审计管理体制的确立和实施相应的内部审计，可以保证内部审计机构独立、公正地审查和评价股份制企业经营者受托经济责任关系，切实维护企业广大股东利益。

#### 四、相对独立、垂直的内部审计管理体制功效的实现

现代内部审计制度是世界各国成功企业普遍采用的内部管理制度。内部审计具有的渗透性、灵活性、具体性、全面性、及时性和经济性特点，决定了它远比外部审计具有更大的优势，其地位和作用是外部审计难以替代的。正是从这个意义上说，相对独立、垂直的内部审计管理体制的建立，具有特别重要的现实意义和实用价值。当然，内部审计“相对独立”的特性决定了它是在内部实施的审计监督，集团公司的内部审计部门自然也要在公司管理当局直接领导下，围绕企业目标、中心任务和管理层关心的热点问题确定审计任务并最终对董事会负责并报告工作。在我国，与内部审计相对的是外部审计，包括国家审计和社会审计。国家审计、社会审计和内部审计之间虽各自独立，但它们所从事的审计活动有很多相同之处，应相互支持和共同发展，以求规范审计标准和审计业务。而企业的经济人身份、“内部人控制”、“道德风险”的可能存在以及机会主义的倾向性，无疑更需要外部审计对企业进行监督。因为集团企业生产经营活动始终要与外部社会或外部市场发生经济关系，由此会影响社会和市场经济秩序的稳定。基于“相对独立”内部审计这样一种现实，要实现相对独立、垂直的内部审计管理体制的功效，内部审计只有与外部审计相结合，才能从完整意义上完成对公司有效监督的任务。具体而言：

第一，明确各自的审计内容和重点。国家审计和社会审计应侧重于集团企业财务报告的真实性、合法性和公允性的审查，内部审计应侧重于集团企业经营管理活动的效率和效果审查。

第二，协调好各自的审计立场。内部审计主要服务于集团企业内部管理层，提出内部治理和内部管理咨询方面的意见与建议；外部审计主要服务于集团企业外部的政府部门和社会公众，提出经济活动合法、合规的审计报告和会计报表公允、一贯的审计意见。

第三，加强相互审计信息沟通。内部审计应与外部审计通过定期会议、不定期会面或其他沟通方式进行信息沟通和工作经验交流，相互利用各自的审计资料和审计成果，吸取各自的审计方略，在审计内容、范围、重点、方式方法、程序等方面加强双方的协调和合作，减少重复审计，降低审计成本，提高内部审计人员素质，改进内部审计机构工作。

第四，树立相同的审计目标。无论是内部审计还是外部审计，都是为了维护市场的正常经济秩序，保障所有者与经营者合法的经济利益，保证公司治理任务的实现和企业上市的成功运作，促进被审计单位生产和经营的良性循环，实现促进市场经济发展的共同目标。

第五，处理好两方面关系。一是内部审计作为审计的一个基础性环节，应该优先得到加强和发展。因为内部审计实际是一种自我约束机制和自我监督，外部审计是来自外部的再监督。二是外部审计要发挥好指导和监督内部审计的作用，内部审计要主动接受外部审计业务指导，以寻求业务上的支持。因为内部审计和外部审计是相辅相承、互为补充又相互渗透的，这两者的结合才是完整意义上的市场经济运行中的审计监督体系。

参考资料：

1. 李维安、武立东：公司治理教程，上海人民出版社，2002
2. 林图：在国企改制过程中发挥内部审计作用，审计月刊，2005（2）
3. 陈志刚、李汉国、曹溪生、章丁万：实用审计管理，中国审计出版社，1999
4. 汤云为、储一昀、宋良荣：现代审计管理，立信会计出版社，2001
5. 戴新民：现代审计前沿问题，经济管理出版社，2003

## Analysis of Relatively Independent and Vertical Internal Audit Management System for Innovation Conglomerates

*Guangda Yuan Nanjing University of Information Science & Technology*

**Abstract:** All that conglomerates correspondingly independent and vertical internal audit management structure reflects two aspects of innovation in terms of internal audit management system and the cadre system through the process of upbuilding modern enterprise system. The most notable feature is to enhance the independence of the internal audit, which has a very important impact on correctly handling the relationship between business interests, preventing listing risks, security shareholding system reforming smoothly, and for the preservation of the interests of shareholders. To achieve this management system effectiveness, internal and external audit only combine to complete effective supervision task for company from the sense of completion.

**Key words:** internal audit; system innovation; correspondingly independent; vertical management

（责任编辑：何剑锋、张利芬、周颀）