企业内部审计在问责机制中扮演的角色

阮博莹

（浙江工商大学财务与会计学院 杭州 310018）

【摘要】本文通过对问责机制与企业内部审计的关系研究得出结论：问责需求催生企业内部审计需求，问责对象、内容、机制构建分别决定企业内部审计报告关系、业务类型和权限；企业内部审计在问责机制中主要扮演问责信息的提供者与保障者角色，在问责的不同阶段，应用程度也是有差异的。

【关键词】问责机制 企业内部审计 委托代理 信息保障

一、引言

行政问责是现代政府有效的管理手段之一。关于问责机制概念的界定，行政学界人士陈志斌曾指出，“所谓问责制就是在某项活动中针对相应的权利明确相应的责任，有权利就应有对等的责任，并对相应责任履行严格科学的考核，及时察觉失责，依据相应的失责度量对当事人追究和惩罚，靠‘问’的‘制度化’来保证‘权责对等’实现的一种机制”。笔者认为，问责机制应当是具有明确的问责主体与客体，通过评价问责客体履职程度，以防机会主义行为，达到权责一致的机制。

我国规模性的行政问责始于2003年的“非典”事件，之后因“三鹿奶粉”事件影响范围不断扩大。但是，我国问责制没有形成统一的制度化体系，还存在群众参与度不高、责任划分不清、问责内容不明确、缺乏事前事中监督、缺乏执行力等问题。总的来说，问责机制在我国还属探索发展阶段。

针对目前制造业企业产品事故频发的现象，众多学者从舞弊三角理论、内部控制设计或执行无效、政府监管不力、消费者心理等角度对事故缘由进行了探讨。有人认为问题来源于企业内部审计失职，或来源于内部审计缺乏责任追究制度。对此，有学者建议构建企业内部审计问责机制，促进审计整改。笔者认为，要研究企业内部审计问责机制，首先要研究问责机制与企业内部审计之间的关系，理清企业内部审计在问责机制中所扮演的角色。

二、企业内部审计在宏观层面问责机制中扮演的角色

世界银行2004年度发展报告提出的公共服务问责机制分析框架指出：公共服务提供涉及客户（公民）、提供者（私人部门）和政府三个主要当事人。在这“问责三角形”关系中包含四种问责机制：公民和政府之间的“表达”；政府与提供者之间的协约；客户与提供者之间的‘客户权利’，以及提供者内部的“管理”。借鉴这一“问责三角形”理论，以产品市场为例，笔者认为问责机制可分为：①消费者对生产者的问责机制，包括产品生产前的决策问责机制、产品生产过程中的问责机制、产品生产完成后的问责机制；②消费者对销售者的问责机制；③生产者与销售者相互问责机制；④生产者与销售者内部问责机制。

随着经营规模的扩大，现代企业往往将销售下游链吸收，逐渐形成集供产销于一体的大型企业。在此情形下，问责机制包含两种：一是消费者对企业的问责机制；二是企业对自身的问责机制。第一种问责机制属异体问责，第二种问责机制属同体问责。正是问责制的存在才催生了审计作为第三方的存在，异体问责直接催生外部审计的需求，同体问责直接催生内部审计的需求，而异体问责会转嫁同体问责并加强同体问责力度，从而间接催生内部审计需求，增加内部审计独立性与强度。企业内部审计作为微观层面的内部治理机制的一个子系统，对同体问责具有直接提供信息的作用；通过与外部监管机制的沟通与将企业信息透明化，同时对市场有间接提供信息作用。

三、企业内部审计在微观层面问责机制中扮演的角色

1. 企业内部审计依附于问责需求。随着企业所有权与经营权的分离，企业内部会产生一系列委托代理成本。例如由于权责不相容或信息不对称，代理人往往有采取机会主义行为的趋势，只顾眼前利益或者个人利益而损害委托人利益。当委托人信任代理人时，没有问责需求，此时也就没有企业内部审计需求；当委托人不信任代理人时，有问责需求，此时企业内部审计需要提供评价信息，证明代理人有效履行了受托责任。因此，企业内部审计依托于问责机制，没有问责需求就没有内部审计需求，自然也没有企业内部审计。

2. 企业内部审计报告关系依问责对象而定。企业中通常存在两种委托代理关系，一类是原始委托代理关系，指的是股东与管理层之间的关系。股东（原始委托人）是财产的所有者，将财产托付于管理层（原始代理人）以求保值增值。另一类是派生委托代理关系，指的是管理层与操作层之间的关系。管理层（派生委托人）将财产操作事项交由操作层（派生代理人）完

成。派生委托代理关系是企业内部主要社会经济关系,离开派生委托代理关系,则整个组织将不复存在(王光远,2002)。当管理层为问责对象时,内部审计产生的是治理动机的内部审计报告;当操作层为问责对象时,内部审计产生的是管理动机的内部审计报告(耿建新等,2006)。治理动机的内部审计报告一般向董事会或监事会报告;管理动机的内部审计报告一般向财务总监或者总经理报告。

3.企业内部审计业务类型依问责内容而定。依据国际内部审计师协会(IIA)第1号到第6号《内部审计职责说明书》对内部审计的定义,企业内部审计是一项独立评价活动,评价的对象是多元化的,或是会计、财务数据,或是业务活动,抑或是组织活动。既然企业内部审计需求因问责需求而生,企业内部审计的评价对象也应满足问责主体的需要。

企业作为一个组织应当负担三大责任:财务责任、管理责任以及社会责任,当问责主体为原始委托人或派生委托人时,企业责任不涉及社会责任。当问责主体需要财务责任履行情况信息时,企业内部审计部门就要进行财务审计或者是合规性审计以提供财务信息;当问责主体需要管理责任履行情况信息时,企业内部审计部门就要进行内部控制审计或者绩效审计以提供管理信息。

4.企业内部审计权限依问责机制构建而定。问责机制作为企业内部治理机制的一部分,包括三方面制度:信息报告制度,保障问责主体对问责客体职责履行情况的获悉,降低信息不对称;约束激励制度,根据问责客体职责履行情况的评判给予惩罚或奖励;内部确认制度,明确问责客体的职责与权限。一般来说,企业内部审计基本功能就是独立评价,是评价信息的收集者、分析者和汇报者,为问责机制的信息报告制度服务,是问责机制的重要组成部分。而问责机制的约束激励制度与内部确认制度一般不涉及企业内部审计,因此企业内部审计权力集中在评价上,而不在确认与奖惩。

5.企业内部审计提供并保障问责信息。企业问责机制包括经济问责机制与行政问责机制,经济问责主要针对任务确定及资源配置系统中的责任担当,行政问责主要针对权力配置及运行系统中的责任担当(郑石桥,2012)。企业内部审计的基本功能是评价,评价对象又是层次化、多元化的。根据IIA于2001年《内部审计专业实务标准》(SPPI)以及2009年《内部审计专业实务框架》(IPPF)中对内部审计的定义,内部审计可以评价并改善风险管理、控制和治理过程的效果,即评价内容涵盖了经济信息与行政信息。因此,问责机制有效运行离不开企业内部审计信息的提供。在经济信息方面,企业内部审计主要对问责客体提供信息的真实准确性进行验证或收集分析问责客体未提供的信息,大多为财务信息,直接上报问责主体;在行政信息方面,企业内部审计主要收集分析问责客体未提供的管理运营方面的信息,大多为非财务信息,需要与内部监察部门沟通后上报问责主体。问责主体再依据内部审计提供的信息完成问责机制的其他任务。

四、企业内部审计在问责过程中的应用

问责机制包括信息报告制度、激励约束制度和内部确认制度,企业内部审计主要负责信息报告制度的有效运行。信息报告制度贯穿于整个问责过程,为问责的其他功能提供信息基础。但是,问责机制中不同功能对信息的需求程度是不同的,企业内部审计的应用程度在实施问责机制过程中也是有差异的。笔者试将问责过程分为事前、事中、事后三个阶段,分析实务中企业内部审计应当如何为问责机制服务。

1.问责事前以内部确认为主、信息报告为辅。问责的首要工作就是理清问责客体应当履行的职责。原始委托人或派生委托人可根据组织架构图、岗位职责说明书及员工手册等明确原始代理人或派生代理人应有的权利与应尽的义务。岗位职责说明书、员工手册等一般由企业初始制定,不排除后期随企业发展或环境变化作相应调整。因此,问责事前确认工作可依据公司规章制度直接进行,无需企业内部审计部门提供信息。但当发现权责分配有欠妥当时,企业内部审计可发挥评价建议作用,为企业制度建设或更改提供依据。

2.问责事中以信息报告为主、内部确认为辅。问责的第二阶段任务就是收集问责客体职责履行情况的信息并对其进行评价。企业内部审计的基本功能就是独立评价,在此阶段的作用是至关重要的。内部审计人员需要有广博的知识与精湛的沟通能力,通过询问、函证、查阅等手段对操作层任务完成情况以及内部控制落实情况进行检查分析,收集并提供财务信息与管理信息。同时,内部审计人员还要有全局意识,站在企业战略高度上运用趋势分析法、基准比较法等方法分析管理层职责履行程度。当然,问责机制的内部确认制度也是同时进行的。内部确认能为企业内部审计提供问责标准,核对内部审计提供的信息,与内部审计共同探讨权责分配是否合理等。

3.问责事后以激励约束为主、信息报告为辅。问责的最后任务是根据问责客体职责完成程度对其做出奖励或惩罚处理,是问责最终成果的体现。内部审计部门将审计结果上报人力资源部、部门主管或董事会,由上述部门对操作层或管理层做出奖惩处理。企业内部审计部门一般不设惩处权,但也正是缺少惩处权,内部审计评价成果得不到直接体现而被部分企业忽视。笔者认为,明确各部门权限非常重要,要避免关键问题屡审屡犯现象,应当从加强企业内部审计部门与处罚部门之间的信息传递、加大处罚力度出发,而不是一味地拓展内部审计业务。在问责机制的最后阶段,企业内部审计只需进行跟踪审计,提供整改信息。

主要参考文献

1.郑石桥.组织治理、机会主义和内部审计.中国内部审计,2012;1

2.王光远.管理控制与内部受托责任审计.财会月刊(会计),2002;5

3.耿建新,续芹,李跃然.内审部门设立的动机及其效果研究——来自中国沪市的研究证据.审计研究,2006;1