

南非《金氏报告(第三版)》 对我国内部审计的启示

赵晓铃(副教授), 彭榆翔

【摘要】2010年,南非《金氏报告(第三版)》正式生效,代表着南非公司治理与内部审计的理论发展上了一个新的台阶。本文从简单介绍金氏报告的优点开始,对金氏报告中的内部审计要求进行阐述并加以理解分析,并就南非和我国内部审计的现状进行了对比,从而提出了《金氏报告(第三版)》对我国内部审计的几点启示。

【关键词】南非; 金氏报告; 内部审计; 公司治理

【中图分类号】F239.45

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2016)06-0092-4

南非是非洲大陆上最南端的国家,东、南、西部被印度洋与大西洋环绕,从经济上来看是非洲大陆唯一的发达国家。然而南非的经济发展并不健全,产业分布也不够均衡,致使南非经济呈现出鲜明特色,而经济的特色化也使得南非的内部审计在全球相对成熟的几个内部审计区域中呈现出独特的魅力。金氏报告是南非“特产”的审计指南,在南非内部审计工作中所起到的作用不亚于全球内部审计师协会(IIA)所颁布的《国际内部审计专业实务框架》(International professional practice framework)。本文将对南非《金氏报告(第三版)》进行探讨,并指出其对我国内部审计的几点启示。

一、金氏报告的情况简介

(一)金氏委员会的简单介绍

在英国人阿德里安·卡德伯里爵士(Sir Adrian Cadbury)即卡德伯里报告(Cadbury Report)的创始人的建议下,金氏委员会(King Committee)于1992年成立。金氏委员会中的“金氏”指的是由非洲南部董事研究机构(the Institute of Directors of Southern Africa)于1993年任命的委员会主席默文·金(Mervyn King)先生。

如今金氏委员会早已不是最初那般的小规模,委员会成员人数已经将近40人,而金氏委员会研究的影响范围则早已遍布整个南非。

(二)金氏报告的发展历程

金氏委员会自成立以来先后共发布了三个版本的金氏报告。1994年,委员会主席默文·金先生应非洲南部董事研究机构的要求,领导委员会发布了《金氏报告(第一版)》(King 1)。报告中列出了优秀的财务、社会、道德和环境方面实务的基本准则,旨在为处在相对混乱时期的南非企业提出公司治理与道德标准方面的相关建议。

随着经济的不断发展,2002年《金氏报告(第二版)》问世。第二版金氏报告满足了南非《公司法》的所有要求,自生效日起便代替了原有的第一版报告。

由于南非新《公司法》的问世以及全球的公司治理发展有了新动向,金氏委员会于2009年2月发布了第三版报告的初稿用于收集社会各界的意见。2010年7月1日,《金氏报告(第三版)》正式生效。

(三)《金氏报告(第三版)》的简要介绍

与前两版金氏报告不同,《金氏报告(第三版)》适用于南非所有的经济个体。当然,第三版报告不仅在适用范围上得到大力推广,在内容上更是有了质的飞跃。《金氏报告(第三版)》首次对道德治理和道德领导这一概念进行了全面而详细的阐述,也更进一步地对综合报告的概念做了强调和要求,突出了发展的可持续性。

二、金氏报告中所形成的内部审计

为了探讨金氏报告对我国内部审计工作的启示,首先要研究该报告中的内部审计究竟是什么。

(一)审计委员会

金氏报告认为,确立一个有效且独立的审计委员会是公司董事会的责任,审计委员会的职权范围必须经过董事会的同意方可生效。审计委员会成员每年至少要举行两次会议,并且在管理层不在场的情况下与内部审计师及外部审计师举行一次会议。这是第三版金氏报告对于审计委员会的总体要求,即总则。其次,金氏报告对审计委员会进行了多方面的要求。

1. 会员资格与审计委员会的资源。第一,《金氏报告(第三版)》要求,审计委员会的成员应当是具有适当的技能并且有经验的独立非执行董事。关于此处“独立非执行董事”的概

念,笔者认为不妨与报告对董事会及委员会的界定结合起来看,具体如下表:

表 1 董事会与各委员会成员资格

	执行董事担任情况	非执行董事担任情况
董事会	占董事会总成员的少数	占成员多数,大部分为独立非执行董事,尤其是董事长
审计委员会	不可担任	全部为独立非执行董事
风险委员会	可以担任	可以担任
薪酬委员会	占成员少数	占成员多数,大部分为独立非执行董事
提名委员会	占成员少数	占成员多数,大部分为独立非执行董事

从成员资格来看,审计委员会要求最少由3人组成,且必须全部为独立的非执行董事,要这样做主要是为了保证审计委员会的独立性。

第二,《金氏报告(第三版)》要求,审计委员会主席应由一位独立非执行董事担任。

2. 审计委员会的职责。

(1)综合报告。所谓综合报告,指的是公司或组织在年报中不仅要披露有关财务经济方面的重要信息,对社会及环境方面的重要信息也必须进行披露。

在《金氏报告(第三版)》中,要求审计委员会对综合报告进行监督检查。首先,对于任何可能影响综合报告正确性及可信度的因素和风险,审计委员会都必须进行慎重考虑。第二,当发现重要的可持续性问题时,审计委员会应当向董事会建议聘请一位公司外部的专家来进行咨询。第三,审计委员会应当考虑是否有发布中期审计报告的需要。

(2)组合式的鉴证模式。内部审计与外部审计的结合,财务审计与内部控制审计的结合,这样组合式的审计模式也早已成为当今内部审计工作的主流。但组合式的审计很容易使得内外部审计师的工作出现重复区域和相应的空白区,因此审计委员会在这其中必须起到监督领导的作用。

3. 审计人员的管理。

(1)内部审计。审计委员会作为公司内部的一个独立机构,最重要的一项职能便是领导监督公司的内部审计部门。一个公司的审计主管或首席审计执行官的任命、绩效评估以及免职都应由审计委员会负责。同时,公司的内部审计计划也必须得到审计委员会的批准,通过后方可实行。

(2)外部审计。作为内部审计的补充和支持,外部审计师的任命等同样由审计委员会向董事会进行报告。

4. 汇报制度。作为独立的委员会机构,审计委员会就自己如何履行职责向董事会与股东进行汇报,不受公司常务高管层的直接领导,从而保证了自己的独立性。

(二)内部审计

《金氏报告(第三版)》要求所有的公司都必须设立内部

审计部门,这是对内部审计在现代企业中发挥重要作用的充分肯定。总的来说,内部审计部门通常有以下几项基本的功能:①评估公司的治理过程;②对公司风险管理和内部控制框架的有效性进行客观评价;③对商业程序及其关联的控制措施进行系统的分析与评估;④为舞弊行为、贪污腐败行为、不道德行为及违法行为提供可作为适当的、相关的事例的信息资料。

可以看出,金氏报告中的内部审计不是单纯的财务审计或符合性审计,而是将审计充分地融入公司治理的过程中,并反过来对公司的治理进行综合评价和提出相应意见。该报告要求内部审计部门必须遵守国际内部审计师协会提出的审计标准和职业道德,并且内部审计章程必须得到公司董事会的通过。具体包括以下两方面的要求:

1. 内部审计方法与计划。金氏报告提出,内部审计部门应该以风险为基础制定审计计划,且内部审计计划与方法需与公司的战略和风险相符合。内部审计部门在作为一个客观的鉴定提供者时,必须要考虑到可能阻止或减缓组织战略目标实现的风险,是否已经有控制手段来减弱这些风险,以及这些控制措施是否有效。而风险作为一个统称的概念,既有不利因素,也包含一定的机会。对于这些可能使组织战略目标更快、更好、更高效实现的机会,内部审计部门同样需要慎重考虑。

2. 内部审计在公司中的地位。结合金氏报告来看,内部审计应当进行有策略的定位,以保证能够实现内部审计工作的目标,具体体现在以下三个方面:第一,内部审计部门必须是独立且客观的。第二,首席审计执行官应当有权参加执行委员会会议。第三,从内部审计部门自身来看,内部审计人员必须配备与风险和业务复杂性及强度相匹配的技能和资源,才能顺利地完成任务。

以上三点是保证内部审计工作顺利开展的基本要求,也是最低保证。内部审计部门能够接触并运用的资源越多,理论上越有利于内部审计战略目标的实现,但现实中往往达不到最理想的效果,因此金氏报告中体现出的以上三点,便成为了最低要求。

三、《金氏报告(第三版)》对我国内部审计的启示

(一)借鉴金氏报告的可行性与必要性

相较于各国外部审计“各自为政”的情况,全球范围内的内部审计人员、内部审计工作都受国际内部审计师协会的领导。南非共和国和我国的审计机构都加入了国际内部审计师协会,因此内部审计师协会所发布的、所提倡的理念在两国都是通用的。从基本的理念角度来说,我国的内部审计与受金氏报告指导的南非内部审计是十分相似的。

我国内部审计起步相对较晚。与欧美国家及南非的内部审计相比,我国内部审计则易受到政府审计的影响,这是由于政府审计作为我国审计事业的最强力量,较多地影响到我

□ 审计与 CPA

国内部审计的发展。因此,内部审计在我国大多数时候体现的并非是一种增值性的服务,而是一种强制性的监督。因此,“强有力”成为整个中国审计行业留给公众的印象。“强有力”的审计的确能够为审计工作的开展提供便利,对审计结果的采纳和被审计单位的整改也有着很鲜明的作用。

但同时,这种强制性的意识使我国的公司普遍将内部审计的增值作用作为一种观点,而不是一种认识。内部审计的职能并不仅仅局限于监督检查,更重要的是完善整个公司治理的结构与过程,将公司治理、风险管理和内部控制紧密地结合在一起,为组织实现价值增值。所以,我国内部审计在存在鲜明特色的同时,也存在着一定的不足,这就突出了探讨金氏报告对我国内部审计启示的重要性。

(二)金氏报告对我国内部审计的几点启示

《金氏报告(第三版)》自意见稿问世以来便受到了社会各界的一致好评,到如今,第三版金氏报告仍有很多先进的理念是人们关注的焦点。我国内部审计事业如今正处于高速发展时期,这样一份优秀的指导文件,存在很多值得我们学习和借鉴的地方。

1. 内部审计在企业中的隶属关系应该更具独立性。上文中已经指出,在金氏报告中要求董事会必须确立有效且独立的审计委员会(Principles 3.1),且内部审计部门在职能上向审计委员会汇报,即受审计委员会领导(Recommended Practice 7.5.2),这也同时符合《国际内部审计专业实务框架》中提出的要求。

而在我国目前的审计实务当中,并非所有企业都设置了内部审计机构。在《2008年中国国有企业内部审计发展研究报告》中,提到关于企业设置内部审计机构的情况:在980家企业中,有821家企业设置了内部审计机构,占总体的83.78%;未设置内部审计机构的有159家,占总体的16.22%。上述结果表明,在我国国有企业,内部审计机构的覆盖率也并没有达到百分之百。

在这821家已经设立了内部审计机构的企业中,就内部审计的隶属关系,该报告也做了相关调查:

表2 内部审计机构在企业中的隶属关系

隶属情况	董事会	监事会	总经理	副总经理或 总会计师	与纪检、监察 部门合署	合计
数量	164	29	345	171	112	821
比例	19.98%	3.53%	42.02%	20.83%	13.64%	100%

从上表可以看出,我国国有企业的大部分内部审计机构在执行高管层的管理之下,即由总经理或副总经理作为内部审计部门的直接领导,而由董事会和监事会领导内部审计部门的企业比例少于25%。由执行董事,如总经理来领导内部审计,则很容易使得内部审计部门在开展工作的时候仅针对总经理以下的企业部门或活动,从根本上漏掉或避开了企业的管理人员。这样的设置使得国际上倡导的战略审计这一先

进理念成为了真正的“不可能”。

内部审计在企业中隶属于总会计师的情况在我国也较普遍。由总会计师负责管理内部审计机构,则易使会计和审计两种工作发生交叉,而内部审计也容易丧失对财会方面所应有的监督作用。同时,由总会计师领导的内部审计部门,很容易将财务审计、绩效审计等与财务相关的审计活动作为内部审计的活动范围,从而忽视了其在公司治理中应起到的管理作用。

因此笔者认为,在我国国有企业的内部审计机构设置中,介入审计委员会是一个十分可行的办法。内部审计部门通过审计委员会与董事会直接连接起来,更加有利于审计独立性的保证,也更方便内审人员全面、客观地分析企业的经营情况。当然,这一设想的前提是,企业董事会要能够充分地行使自己的权利,而不是一个名不副实的概念。

2. 应充分发挥风险导向型审计的作用。金氏报告中指出,董事会应确保有效的风险导向型内部审计的存在(Principles 7.1)。在南非以及欧美很多国家,制定内部审计年度计划时,考虑的第一要素往往是当年风险分析的结果。风险导向型审计,作为审计与风险结合的体现,已经在很多地区成为了内部审计人员工作的主流方法,而这一方法在南非已经成为硬性要求。针对风险可能发生的概率,并考虑到风险一旦发生的严重性,审计人员要根据排序的结果来进行审计项目的筛选。

此处笔者所说的风险导向型审计,与公司的风险管理并不相同,但审计人员可将公司风险管理部门所做的风险评估结果作为审计人员风险评估的重要依据,风险导向型审计中所要求的风险评估过程可以与公司风险管理过程交叉,但两者绝非同一概念。风险管理是公司董事会的职责,并通过设立风险委员会来履行这项职责;风险导向型审计则是内部审计工作的一种方法,也是一种趋势,即根据风险评估的结果来确定审计计划。

我国很多大型企业对于风险管理这一概念已经有了比较好的意识,在这一领域也取得了很大的发展,但风险导向型审计在我国内部审计部门却未能成为主流。我国企业未能有效地开展风险导向型审计的原因有很多,主要原因是我国内部审计行业的主要业务是审计的传统型业务。由于工作中传统业务的比重过大,导致审计人员没有足够的可以开展风险导向型审计的资源,领导对于内部审计的概念停留在传统的如财务审计的层面上,对新兴的风险导向型审计重视不够。此外,由于我国处于中国特色社会主义的市场经济环境下,宏观调控在我国经济发展中有着举足轻重的地位,因此对于风险的预估比自由经济体制下的国家也要显得乐观一些,这也导致内部审计行业对于风险导向型审计的认识有一定的滞后性。

因此,在现代公司治理的大环境中,内部审计与风险管

理是不可分割的两个部分,而在风险导向型审计已经成为全球审计主流理念的前提下,我国内部审计工作也应尽早在这一方面取得更加深入的发展。

3. “综合报告”的理念应在我国得到进一步推广。金氏报告所倡导的“综合报告”理念,将经济利益、社会责任、环境保护等进行综合考虑,对财务信息、社会信息、环境信息进行综合披露,已成为南非公司年报的一项硬性要求。在我国,即使《国际内部审计专业实务框架》中也提出了综合报告的概念,但始终没有一项法律或准则能够保证这一理念的实施,我国企业所出具的年报仍然将重点放在了财务报告上。

综合报告是社会可持续发展的必然要求,也是公司展现自己“企业公民”意识的一种体现。如果将综合报告体系引入我国公司治理方面,那么作为社会营利组织的各个公司能够通过年度综合报告将自己在不同方面的经营成果展现给社会公众,接受公众的监督,从而更加有利于我国政府所提倡的可持续发展战略。

同时,综合报告使得审计委员会和内部审计部门将工作重心从财务控制转移到综合审计上来,不仅能够使内部审计与公司治理、风险管理更好地结合起来,发挥内部审计的促进作用,更能够给高层管理者以直观的印象,让高管层乃至社会公众加深对内部审计增值作用的认识,转变人们对审计持有的陈旧观念。

4. 进行包容式治理,考虑所有利益相关者的权益。《金氏报告(第三版)》中另外一个尤为先进的理念是一种包容式的治理方法。这种方法强调的是将所有利益相关者的权益列入董事会的考虑范围,而不仅仅是考虑股东的权益。

这种制定目标策略的方法对内部审计也有很大的影响。目前,越来越多的学者已经意识到战略审计的必要性,即对公司的重大战略制定进行审计,这使得内部审计从源头上为组织带来增值作用。一旦公司的基本战略有了偏差,细枝末节的审计也无济于事。如果能够展开战略审计,将这种包容式的方法引入审计当中,无疑使得我国的内部审计更加体现出“以人为本”的情怀,这也符合我国目前倡导的和谐社会的理念。

四、结语

处于国际内部审计师协会指导下的南非内部审计,无论是交流经验还是学习先进,其中都有很多值得我国关注的方面。由于国情的不同,虽然金氏报告中的准则并不全部适用于我国,但《金氏报告(第三版)》还是有很多的理念和经验值得我们学习。《金氏报告(第三版)》作为目前南非内部审计的最高准则之一,对我国内部审计界来说还比较陌生,因此仍有很大的探讨与研究的空间,笔者也希望能够通过本文抛砖引玉,引起我国学者更多地关注内部审计发展。

主要参考文献:

Adrian Cadbury. The financial aspects of corporate governance: a report of the committee on corporate governance [M]. London: Gee publishing, 1992.

Engelbrech L.. KING III : comply vs apply—what’s the difference?[J]. Business Brief, 2009(8).

Barrier M.. Principles, not rules[J]. Internal Auditor, 2003(8).

刘红梅. 公司治理与内部审计研究综述[J]. 中国证券期货, 2009(10).

王光远, 刘秋明. 公司治理下的内部控制与审计[J]. 中国注册会计师, 2003(2).

徐宏峰. 公司治理下内部审计定位、作用与实现途径[J]. 会计之友(中旬刊), 2007(4).

范国琴. 论内部审计在公司治理中的作用[J]. 山西财经大学学报, 2009(S2).

中国内部审计协会内部审计发展研究中心, 南京审计学院国际审计学院. 08’中国国有企业内部审计发展研究报告[R]. 北京: 中国时代经济出版社, 2008.

郑国洪, 朱芳芳. 大数据时代公司治理视角下的内部审计[J]. 审计月刊, 2014(6).

陈钟松. 基于公司治理的内部审计问题思考[J]. 审计月刊, 2005(9).

作者单位: 西安邮电大学经济与管理学院, 西安 710061