

# A 汽车制造企业内控缺陷认定的应用研究

陈菲

(北京汽车集团产业投资有限公司,北京 100021)

**摘要:**内部控制缺陷的认定,是企业内部控制评价工作中面临的重大挑战之一。本文在探讨了内部控制缺陷认定的方法、缺陷认定评价标准等,在此基础上,聚焦于制造业企业的内部控制缺陷问题,结合制造业企业的具体案例,分析如何对内部控制的缺陷进行认定。

**关键词:**内部控制缺陷;认定机制;制造业企业

【DOI】10.12231/j.issn.1000-8772.2022.16.154

## 1 引言

### 1.1 内部控制缺陷概念

我国《企业内部控制基本规范》指出,内部控制缺陷是指“内部控制的设计存在漏洞、不能有效防范错误与舞弊,或内部控制的运行存在弱点和偏差、不能及时发现并纠正错误与舞弊的情形”。众所周知在实际中理想化的、没有任何瑕疵的内部控制是不存在的,因此,我们认为在判断内部控制是否存在缺陷时,不仅仅要看控制系统是否存在缺点或不足,更要看这种缺点或不足是否阻碍其为控制目标的实现提供合理保证。按照内部控制本质上的不同,可以把内部控制缺陷分为设计缺陷和运行缺陷。设计缺陷是指缺少为实现控制目标所必需的控制,或者现有控制设计不适当,即使正常运行也难以实现控制目标。运行缺陷是指设计适当的控制没有按设计意图运行,或者执行人员缺乏必要授权或专业胜任能力,无法有效实施控制。按照影响程度不同,内部控制缺陷可以分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷三个等级。

### 2 内部控制缺陷认定存在的主要问题

我国对内部控制的实践尚处于初期阶段,以上市公司为例,我国目前在内部控制缺陷认定方面还有一些不足之处,具体如下:

第一,对内部控制本身的认识不足。有部分上市公司采用企业内部管理制度来代替内部控制制度。上市公司更多关注于公司在供产销环节的控制,忽略了对公司内部控制系统协调性的整体控制。也有很多上市公司较多的关注实物控制,较少对员工素养、公司预算、内部评审、信息系统和外边报告等进行控制。

第二,不能客观地评价内部控制设计方面的缺陷。我国大多数企业的内部控制制度是结合自身的特殊情况制定的,其制度的设计在一定程度上表达了管理层级的意愿。当内部控制缺陷发生时,特别是当各管理层级对企业出现治理问题时,内部控制制度缺陷是很难被识别、发现并采取措施进行纠正的。

第三,缺乏统一的企业内部控制缺陷的认定标准。企业经营目标的实现是以有效的内部控制为保障,但各个企业的经营业务范畴和企业规模不一样,各企业的经营

管理目标也不一致,致使企业内部控制制度的设计制定存在差异,出现个性化。这样一来就给内部控制缺陷认定的实施带来了相应的困难。

### 3 内部控制缺陷认定方法

内部控制缺陷可以采用迹象识别、内部控制要素评价识别和测试识别三种方法对相应的内控缺陷进行识别和认定。

**迹象识别:**迹象识别是企业通过发现已背离控制目标的痕迹或迹象,识别出内部控制中存在的内控缺陷。这种识别方法是通过内部控制程序的运行结果对其有效性程度作出判断。若发生严重背离内部控制的迹象,则表明现存的内部控制无法为内控目标的实现提供合理保证。迹象识别方法能为识别内控缺陷提供直接性的依据,但无法指出内控缺陷所处的具体位置。

**内部控制要素评价识别:**存在内部控制缺陷迹象,往往意味着企业的内部控制有效性不高。因此,要想具体定位内部控制缺陷,就需要借助于内部控制有效性评价的方法。2013年新 COSO 控制框架报告中指出:内部控制有效性的评价是采用一种基于原则的方法。通过对内控五大要素的存在性和有效性以及共同作用的发挥情况进行评价,可以更加准确的对内控缺陷进行定位,以识别是哪一个内控要素或者是要素在共同作用时的哪一个环节出现了缺陷。同时,新 COSO 框架针对每一项内部控制要素都列示出了能够合理保证该要素存在及发挥效用的原则,同时设置了 17 项原则和 79 条关注点,能够更好地识别在各内部控制要素及其与其他要素共同作用的过程中所存在的缺陷。

**测试识别:**测试识别是对企业的内控缺陷采用技术手段分析及符合性测试的方法来进行识别和认定。测试识别法主要基于业务流程或活动而展开的,因此主要用于业务流程或活动中具体内部控制缺陷的识别和认定。

内部控制缺陷认定的标准:

《企业内部控制评价指引》将内部控制缺陷按其影响程度分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。结合大型制造企业公司实际情况,我们进一步将内部控制缺陷划分为特别重大缺陷、重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。

特别重大缺陷 (Special significant deficiency, 简称 SSD),是指一个或多个控制缺陷的组合,导致组织彻底偏离控制目标的情形,该类缺陷属于否决型缺陷。

重大缺陷 (Significant deficiency, 简称 SD),是指一个或多个控制缺陷的组合,可能导致组织严重偏离控制目标的情形。当存在任何一个或多个内部控制重大缺陷时,应当在内部控制审计报告中作出内部控制无效的结论。

重要缺陷 (Material defect, 简称 MD),是指一个或多个控制缺陷的组合,其严重程度和经济后果低于重大缺陷,但仍有可能导致组织偏离控制目标的情形。重要缺陷的严重程度低于重大缺陷,不会严重危及内部控制的整体有效性,但也应当引起董事会、经理层的充分关注。

一般缺陷 (General defect, 简称 GD),是指除重大缺陷、重要缺陷之外的其他缺陷。

按照影响内部控制目标的具体表现形式,可以将内部控制缺陷分为财务报告缺陷和非财务报告缺陷。对内部控制财务报告缺陷进行定量分析时,主要以财务报表层次的重要性水平为依据。本文选取资产总额、营业收入总额、利润总额和所有者权益总额四个指标。根据《中国注册会计师执业准则指南》中对一般实务中以营利为目的的企业的参考数值作为确定财务报表层次重要性水平的参考依据,同时结合内部控制对缺陷的定义,确定财务报表错报金额与内部控制缺陷的关系。

对内部控制非财务报告缺陷进行定量分析时,主要考虑可以量化并能够大致估算损失的指标,本文选取了直接财产损失、人员健康安全影响、产品合格率和人力时间成本四个指标。直接财产损失的比例主要参考财务报告资产总额的错报比例。人员健康安全影响,主要参考集团公司 KPI 中人员安全是否定指标,本体系制定或造成群死群伤为特别重大缺陷,或造成 1 人以上死亡为重大缺陷。人力时间成本主要参考人力资源管理中薪酬费用率的概念,即人力成本占销售额的比重,在薪酬费用率管理中,一般情况超出 20% 即比较紧张,甚至影响企业运营。

#### 4 A 汽车制造企业内部控制缺陷认定的案例分析

##### 4.1 案例背景

A 公司为某集团全资子公司,于 2010 年 9 月成立,注册资本 40 亿元,是一个集乘用车车型设计、研发、制造及销售于一身的汽车企业。集团审计部针对集团内部分企业试制车管理不规范及可能产生资产流失的风险等问题,对 A 公司开展试制车专项内部控制审计。审计组针对 A 公司试制车管理现状,分别从内部控制设计和运行出发,对 A 公司从试制车管理制度流程建设,到实际运行过程中的生产与交付、使用与保管、处置与积压和财务预算

控制等全过程进行了审计。重点关注 A 公司试制车管理流程设计和运行的有效性。

#### 4.2 内部控制审计的实施概况及结果

##### 4.2.1 内部控制缺陷认定标准

审计组结合国家相关规定及企业自身情况,对内部控制缺陷进行了重新分类,即划分为四大类十等级的结构模型。同时,明确了各类缺陷(组合)的基础分值及影响系数,并根据该缺陷(组合)的影响程度和持续时间/频次两个维度对缺陷(组合)进行综合评分,确定缺陷所属等级,从而计算企业内部控制有效性。如表 1 所示。

表 1 内部控制缺陷(组合)分类等级

缺陷类别	缺陷级别			分值	系数
	低	中	高		
特别重大缺陷		SSD 级		13	4.5
重大缺陷	SD-L 级	SD-M 级	SD-H 级	7	4.5
重要缺陷	MD-L 级	MD-M 级	MD-H 级	4	4
一般缺陷	GD-L 级	GD-M 级	GD-H 级	2	1
影响程度	低	中	高		
系数	1.05	1.25	1.4		
持续时间或频次	短/少	中	长/多		
系数	1	1.1	1.24		

##### 4.2.2 缺陷定性定量分析

审计组对 A 公司内部控制缺陷的认定分为定性和定量两种方式。定性认定是主要依靠审计人员的丰富实践经验以及主观的判断和分析能力,推断缺陷性质和程度的分析方法。定量认定是主要对公司可量化的数据进行分析,包括财务报告数据和非财务报告数据。

缺陷定性认定过程:审计组对 A 公司内部控制缺陷定性认定分为两个方面,一方面为 A 公司试制车管理制度流程的建设情况,即内部控制的设计层面。另一方面为 A 公司试制车实际管理的具体情况,即内部控制的运行层面。审计组通过查阅 A 公司现行试制车管理制度和流程,对 A 公司试制车管理实施穿行测试,发现存在如下内部控制缺陷:

(1) 试制车管理制度和流程体系不健全,存在制度和流程缺失现象。A 公司在试制车的使用过程、库存管理以及试制车处置方面均未建立相关制度和流程。(2) 试制车使用管理不规范。A 公司在试制车领用、使用和归还等环节管理相对松散,试制车在各部门之间流转相对随意。对于试验借出车辆需要延期继续使用的情况,续借手续不完备。(3) 试制车盘点不及时,车辆状态监控力度不足。A 公司试制车资产的盘点周期和频率、盘点范围和参与人员均相对随意,使试制车资产的安全性、完整性,以及车辆账实相符等方面存在风险,无法防控车辆资产损失的发生。(4) 试制车库存管理混乱。A 公司试制车在库房、停车场存放时摆放无序,各车型试制车辆交叉排列。部分库房还存在试制车与量产车辆共同存放的现象,而未对试

制车做出标识,难以区分不同属性车辆。且部分车辆存放时间较长,存在消防和失窃等安全隐患。

审计组对上述4项内部控制缺陷进行了分析,从定性的角度对上述缺陷进行了认定,具体认定过程如下:

首先,考虑上述4项缺陷与相关控制目标是否直接相关。上述已发现的4项缺陷与试制车管理的控制目标无疑是紧密相关的。

其次,确定上述4项缺陷导致不能实现控制目标的可能性。A公司在试制车管理工作中缺乏必要的制度规范和管理流程,直接导致在实际执行中无章可循、无据可依、操作随意。并且,A公司在实际运行过程中,试制车使用管理的松散、盘点监督力度的不足、库存管理的混乱,均很有可能导致偏离控制目标。

最后,审计组对A公司上述4项缺陷类型进行了认定,即上述4项缺陷均为一般缺陷,基础分值为2分。确定了A公司4项定性缺陷的基础分值,需进一步分析每个缺陷在审计期间的的影响程度和持续时间,计算缺陷分值及缺陷等级。

缺陷定量认定过程:对内部控制财务报告缺陷进行定量分析时,主要参考注册会计师在审计计划阶段确定重要性水平的思路,以财务报表层次的重要性水平为依据,考虑内部控制财务报告缺陷的认定。对内部控制非财务报告缺陷进行定量分析时,直接财产损失的比例主要参考财务报告资产总额的错报比例。人员健康安全影响,主要参考集团公司KPI中人员安全是否定指标,本体系制定或造成群死群伤为特别重大缺陷,或造成1人以上死亡为重大缺陷。人力时间成本主要参考人力资源管理中薪酬费用率的概念,即人力成本占销售额的比重,在薪酬费用率管理中,一般情况超出20%即比较紧张,甚至影响企业运营。

审计组在对A公司试制车内部控制审计时发现,由于A公司在试制车内部控制设计上的不完善和运行过程中的随意松散,造成审计期间发生了较为严重的直接财产损失。通过有关专业人员大致估算,A公司造成直接财产损失3557万元。审计组根据内部控制非财务报告缺陷定量认定标准,分析直接财产损失所占A公司资产总额的比例。A公司2013年末资产总额508,142.86万元,A公司形成的直接财产损失3557万元,占资产总额的0.7%,属于内部控制缺陷中的重要内部控制缺陷,基础分值为4分。通过对A公司直接财产损失的定量分析得出,A公司该项缺陷属于重要缺陷,接下来将通过该缺陷在审计期间的的影响程度和持续时间,进一步划分该缺陷所属的具体等级。

#### 4.2.3 内部控制有效性的综合评价结果

审计组通过对A公司内部控制缺陷定性及定量分析,及对各缺陷分值的计算,测算A公司审计期间内部控制有效性分值。审计组设定A公司试制车内部控制有效

性基础分值为100分,按照公式:内控有效性得分=100-Σ【缺陷(组合)分值×缺陷(组合)系数×缺陷(组合)个数】,审计组分析A公司内部控制缺陷分值、缺陷系数和个数,计算A公司审计期间内部控制有效性得分为61.36分,即A-L级,属于内部控制合格但不足,存在重要缺陷,内部控制有效性类别为“关注”。

#### 4.2.4 内部控制缺陷审计的效果

A公司管理层对审计组提出的内部控制缺陷高度重视,特成立专项小组对公司试制车管理存在的问题进行整改。A公司建立了试制车管理相关制度,规范了试制车管理流程,形成了从需求计划、样车准备、入库、使用、盘点到处理处置的试制车全生命周期的管理制度与流程体系。A公司通过对试制车管理内部控制的规范,有效提升了试制车管理的效率,合理降低了试制车的生产使用成本,促进了A公司试制车管理水平的不断提高。

#### 结束语

我国制造业企业内部控制缺陷认定是随着内部控制理论的不断发展和不断深入而逐步发展变化的。我国制造业企业内部控制缺陷认定给予我们的启示如下:

首先,我国制造业企业内部控制缺陷认定主要是以控制目标为基础,衡量企业内部控制偏离业务标准和控制目标的程度,从定性和定量两方面进行综合分析,提出内部控制缺陷的初步认定意见。

其次,将我国制造业企业内部控制缺陷类别进一步细分为四大类十等级,更好地突出了缺陷的重要程度,细化了对企业实现控制目标的影响。

再次,通过对内部控制缺陷进行定性和定量的认定,更准确地定义了缺陷的属性,更便于企业有针对性地进行内部控制整改。

最后,内部控制审计及缺陷认定涉及业务范围大,难度高,对审计人员要求比较高,一方面要求审计人员要加快自身的学习,另一方面可以根据需要吸收各方面的人才。

#### 参考文献

- [1]刘玉廷.全面提升企业经营管理水平的重要举措—《企业内部控制配套指引》解读[J].会计研究,2010,(5):3-16.
- [2]孔敏.基于财务报表重述的上市公司内部控制缺陷披露分析[J].财会通讯,2013,(9):43-45.
- [3]王惠芳.内部控制缺陷认定:现状、困境及基本框架重构[J].会计研究,2011,(8):61-67.
- [4]崔志娟.规范内部控制的思路与政策研究—基于内部控制信息披露“动机选择”视角的分析[J].会计研究,2011,(11):52-56.
- [5]杨有红,李宇立.内部控制缺陷的识别、认定与报告[J].会计研究,2011,(3):76-80.

作者简介:陈菲(1980.06-),女,河北乐亭,汉族,本科,中级审计师 研究方向:内部审计。