

浅谈基于内部控制视角的国有企业内部审计框架构建

张桃

(苏州市相城城市管理有限公司,江苏 苏州 215000)

摘要:随着经济的全球化发展,市场竞争日趋激烈,现代企业组织形式发生变化,业务规模日益扩大,公司管理层级逐渐增多,对集团企业的公司治理及内部控制提出了更高的要求。国有企业在国民经济发展中起着主导作用,只有国有企业健康发展,才能真正推动国家经济的快速、稳定发展。本文以企业内部控制为切入点,阐述内部审计与内部控制的关系,从而思考如何构建国有企业内部审计框架,并将内部审计更好地运用到国有企业的内部控制中去,形成一种全新的“业财审”全方位融合闭环管理系统。

关键词:内部审计;国有企业;内部控制

[DOI]10.12231/j.issn.1000-8772.2022.30.068

在新常态的时代背景下,经济大环境发生变化,国有企业在国民经济的主导地位日益凸显,财政部发布的《2021年1—12月全国国有及国有控股企业经济运行情况》中的数据 displays:2021年1—12月,全国国有及国有控股企业的营业总收入755543.6亿元,同比增长18.5%,利润总额45164.8亿元,同比增长30.1%。国有企业主要效益指标保持增长,国有经济运行稳中求进。而内部审计则在国有企业的日常经营管理和内部控制活动中扮演着重要角色。自2017年3月起实行的《关于深化国有企业和国有资本审计监督的若干意见》中指出深化国有企业和国有资本审计监督,要围绕国有企业、国有资本、境外投资以及企业领导人履行经济责任情况,做到应审尽审、有审必严。要健全完善相关审计制度,让制度管企业、管干部、管资本。由此可见,内部审计从国有企业的组织结构、制度完善、工作流程、信息安全、经济责任等方面起到了重要的保障作用。

1 内部审计与内部控制的关系

内部审计是一种独立、客观的确认和咨询活动,它通过运用系统、规范的方法,审查和评价企业或组织的业务活动、内部控制和内部控制的适当性和有效性,以促进企业或组织完善治理、增加价值和实现目标^①。

内部控制是现代企业管理的一种工具,它产生于企业的所有权和经营权的分离。美国安然公司和世通公司的财务欺诈案件,揭示了在企业经营过程中存在着不同程度的内部控制缺陷及舞弊风险,也推动着企业内部控制体系从内部牵制、内部控制制度、内部控制结构,到以风险管理为导向的全面内部控制体系的发展。内部控制COSO委员会提出^②,内部控制是由企业董事会、经理层和其他员工实施的,为经营的效率和效果、财务报告的可靠性、相关法令的遵循性等目标的达成而提供合理保证的过程。

《内部审计具体准则》第2201号内部控制审计中指出:“董事会及管理层的责任是建立、健全内部控制并使之有效运行”“内部审计的责任是对内部控制设计和运行的有效性

进行审查和评价,出具客观、公正的审计报告,促进组织改善内部控制及风险管理。”审计学家钱伯斯认为,内部审计所拥有的一套管理理论需要以内部控制概念为中心;我国内部审计专家王光远在《内部审计思想》(译著)的序言中曾经谈过,无论是对于内部审计理论与实务,还是内部审计的职业地位来讲,内部控制都举足轻重^③。如果把企业管理体系比作一座房子,那么,内部控制就好比搭建这座房子的图纸和工具,而内部审计则是对房子的检验及验收的过程。

2 国有企业内部审计框架构建

基于国务院国有资产监督管理委员会印发的《关于加强中央企业内部控制体系建设与监督工作的实施意见》,我国企业内控框架可以从建立健全内控体系(控制环境)、提高重大风险防控能力(风险评估)、强化内控体系刚性约束(控制活动)、加强信息化管控(信息与沟通)及加大企业监督评价力度(内部监督)等方面着手建立。

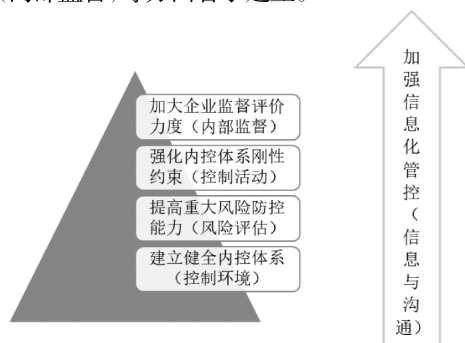


图1 我国企业内部控制框架

笔者认为,我国国有企业内部审计框架构建应以内控体系为基础,通过一系列措施建立全面监督体系。

2.1 控制环境——营造良好的内部审计环境

控制环境设定了被审计单位的内部控制基调,影响员工对内部控制的认识和态度。良好的控制环境是实施有效内部控制的基础。同样的,内部审计环境的营造推动内部审计职能的发挥,助力内部审计结果的转化运用。

首先,企业决策层对内部审计的重视。由于我国企业内部管理体系起步较晚,大部分国有企业虽建立了较为完善的制度体系,但是制度执行情况的监督力度不够,对内部审计的认识较浅。所以,要使企业重视内部控制,就必须让公司决策层对内部审计给予关注和重视。万达董事长唯一管的部门是审计部。而在海澜集团,决策层把内部审计当作极具价值的资源,像爱护品牌一样,促使内部审计的重要作用日益彰显^①。

其次,改变组织结构,明确权责分配。企业应当明确组织架构,制定岗位说明书、业务流程图等明确员工的权责,并在岗位分工中体现不相容职务分离的要求。国有企业由于其股东大会职权由国有资产监督管理机构代为行使,其组织架构的设计较为特殊。

再次,优化内部审计的人力资源配置。内部审计工作的展开要求一支专业的审计人才团队。现代企业管理的“业财审”融合的理念,要求审计人员熟悉业务流程,精通财务、法律等专业知识,并且有一定的风险识别和判断能力。同时,审计人员必须保持诚信正直,遵守职业道德规范。

最后,将内部审计融入企业文化。基于内部控制的审计环境营造,有利于内部审计的监督职能前置,将内部审计从传统的单一监督者的身份转变角色为“管理顾问”,将内部审计的理念融入业务部门,以项目为利润中心,从全面预算为起点,通过对业务流程的控制严格执行预算,通过业财融合的数据分析提供经营战略性参考,最后以内部审计实现对经营风险的识别和控制,从而实现企业共同价值。

2.2 风险评估——培养敏锐的风险识别能力及防范意识

风险评估就是分析和辨认实现所定目标可能发生的风险。企业全面风险管理的目标就是要识别和防范企业战略风险、市场风险、财务风险、运营风险、法律风险等。A公司内部审计部门在公司各个层面展开了涉及产、供、销、人、财、物的审计风险问卷调查,最终筛选出了20多个高风险点,绘制出企业的“风险地图”,明确了审计工作的重点领域、合理分配审计资源,也指导业务部门在日常经营活动中防范风险,为公司内部控制体系的完善明确了方向和重点。

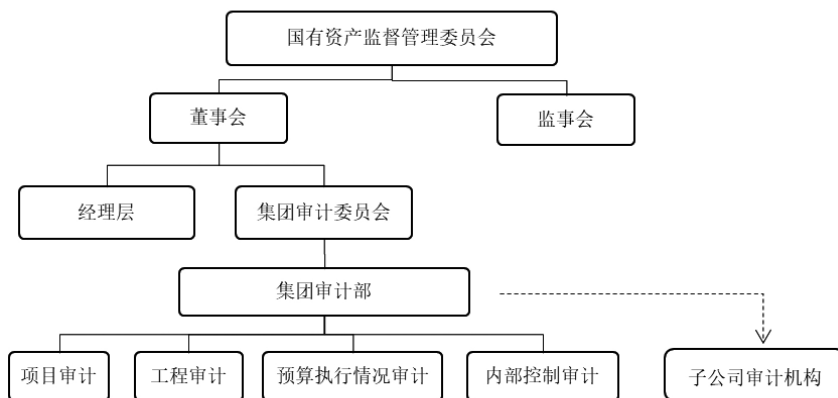


图2 国有企业内部审计组织架构图

2.3 控制活动——执行标准化的过程控制

企业内部控制活动是内部控制体系的主要内容,是有助于确保管理层的指令得以执行的政策和程序,控制活动往往贯穿于企业整体及经营业务的各个领域,主要包括:审批与授权控制,业务流程控制、信息系统控制、实物财产控制全面预算及预算执行情况控制、绩效评价控制等相关的活动。内部审计通过调查、询问了解内部控制整体情况,对具体内部控制的符合性进行测试,最终评价内部控制流程设计的合理性和运行的有效性。

2.3.1 业务流程控制

业务流程控制是指:即业务流程管理,是一套达成企业各种业务环节整合的全面管理模式

英国经济学之父亚当·斯密在《国富论》中提出的“劳动分工”的观点,指出让每个劳动力专门从事生产经营中的某一部分。在此基础上德国管理学家马科斯又进一步提出对每个岗位的职责和权限进行明确的制度化的“制度化管理”理论。但随着经济的快速发展,由于劳动分工过分细化,缺乏全面专业的人才负责整个流程,组织结构错综复杂等原因,导致企业经营管理要求发生了变化。在这种背景下,美国著名管理学家迈克尔·汉默教授在《企业再造》一书中提出了重新设计每项业务流程的“业务流程管理”理论,对劳动分工理论提出了质疑,为企业的经营管理带来了新的思路 and 观点,为企业带来了显著的经济效益。

企业常见的业务循环分为:销售与收款循环、购货与付款循环、生产与费用循环、筹资与投资循环,审计人员应对业务流程关键控制要点进行关注。

武钢集团将审计贯穿于整个业务流程,创建“审计循环系统穿行试验模型”^②,在各个环节建立关键控制点,以业务流为逻辑,以资金流和物流为主线,相互验证,环环穿行于内部控制体系之中,有效跟进内部控制制度缺陷,及时识别和防范经营风险和财务风险。

针对购货与付款循环中,采购成本居高不下,海澜之家将审计职能重心前移,及时对采购定价实施规范,明确采购预算在一定金额以上的物资统一采用招标采购,金额以下的则通过比价信息系统,货比三家并将采购询价责任落实到经办人^③。审计部通过系统,可以进行动态的常态化跟踪,从而将审计融入到日常经营活动中。

2.3.2 信息系统控制

随着全球信息技术的发展,企业在日常经营中的各个领域、各个环节中运用着信息系统,企业因此也面临着内外部信息系统风险。企业的信息化建设如果缺乏合理的规划,可能会造成信息孤岛或重复建设,造成人力资源和资金的浪费,导致企业经营管理效率低下。在系统授权管理不当时,可能导致无法利

用信息技术实施有效内部控制。当系统运行维护和安全措施不到位时,企业存在着信息泄露或毁损,系统无法正常运行的风险。

内部审计对信息系统审计的关注主要在于:信息系统的构建是否符合企业战略发展要求,授权审批是否合理,不相容岗位是否分离,审批流程是否满足业务日常经营需求,数据信息传递是否安全等。

2.3.3 实物资产控制

实物资产控制是为保护各种实物的安全完整、防止舞弊行为,对各种实物的取得、保管、领用、发出、盘点、处理等环节运用授权批准、会计记录与实物保管相互分离和制约、非实物保管人员无权领发货物等一系列控制方法进行的控制。通过对实物的控制,防止各种实物资产被盗、偷拿、毁损和流失。华为公司运用物联网技术,在全球范围内实施了射频识别物联网资产管理,通过在设备身上内置物联网芯片,为管理范围内的每件资产贴上“射频识别身份证”,实时了解存货变动情况,跟踪存货的出入库及转移,进而加强物资控制⁹。

内部审计主要关注实物资产在获取、验收、加工、仓管、领用、运维、改造、盘点、处置等环节是否符合内部控制要求,及如何提高各个环节的控制效果。

2.3.4 全面预算控制

全面预算控制是指企业结合企业战略发展的整体目标及资源配置要求,经过合理测算和全面平衡,对当年或者战略目标年度的生产经营和财务事项进行相关额度、经费的计划和安排的控制过程。

根据内部控制要求,企业全面预算需通过市场调查及对产品生命周期的预测分析,制定企业发展战略和经营目标,制订合理的年度计划并科学编制预算。预算执行的过程是全面预算的核心,预算下达后,各部门、各项目严格按照预算,将经营目标分解为部门、项目指标,将年度指标细分为季度、月度指标。在执行过程中要严格审批与授权控制,明确未经审批、授权的业务不得执行,审批、授权范围不准确的业务不得执行。对预算的执行情况要及时作出分析,找到问题所在,识别企业经营潜在风险,并及时调整预算,形成一个动态预警控制系统。同时,建立严格的业绩考核体系,对预算执行情况,项目运行情况进项评价,明确激励制度,使个人目标与公司经营目标保持一致。

现代内部审计人员将传统事中跟踪、事后分析的工作方式转变为事前指导、事中伴随、事后分享的模式,参与到全面预算的各个环节,从专业的角度对企业控制活动进行全方位指导。三一重工审计部与相关管理部门、供应商、代理商开展积极的管理合作,与业务共同了解行业情况,共同寻求提升业绩的途径。同时,审计人员参与工艺流程、关键生产技术、系统运作等,及时跟踪业务流程控制,准确评价流程执行效果,让全面预算管理真正落到实处。

2.3.5 绩效考评控制

绩效考评控制是指企业通过考核评价的形式规范企业

各级管理者及员工的经济目标和经济行为。它强调的是控制目标而不是控制过程,只要实现了各级管理目标,则企业战略目标就得以实现。绩效考评系统主要包括考评指标和考评程序的制定、考评方法的选择、考评结果的分析 and 纠正偏差与奖励措施等关键环节。中石油集团由内部审计部门引入平衡记分卡理论,从董事会、审计委员会、高级管理层、外部审计、内部审计流程和能力与创维五个维度,构建了企业集团的绩效评价体系⁹。

2.4 信息与沟通——建立完善的信息传递渠道

信息与沟通是及时、准确地收集、传递相关的信息,确保信息在企业内外部之间进行有效传递和良好沟通。基于内部控制的信息与沟通,要求企业首先要建立信息收集和处理系统,对收集的各种内外部信息进行筛选、核对、整合、辨别,以提高信息的可用性;其次,要完善信息传递的机制,搭建直达高层的信息通道,审计委员会例会制度,由审计部负责人每月向上汇报工作等。最后,要懂得沟通的艺术,有效的沟通能降低审计风险,减少部门间冲突,提高审计质量、效率、效果,有利于营造良好的审计环境,发挥协同效应。

2.5 内部监督——健全控制和监督的双向管理

内部监督是企业对内部控制建立与实施情况进行监督检查,评价内部控制的有效性。内部审计即是内部监督的一种工具,它和内部控制就像两道防线,管理和监督着企业的各项经营活动。

3 结束语

自《关于深化国有企业和国有资本审计监督的若干意见》印发以来,我国国有企业内部审计工作框架日趋完善,本文以内部控制为视角,从营造良好的审计环境、培养敏锐的风险识别能力及防范意识、执行标准化的过程控制、建立完善的信息传递渠道、健全控制和监督的双向管理五个方面,提出了企业内部审计构建框架,探究企业从业财融合到业财审全方位融合的闭环管理系统,积极探索企业管理的“孙子兵法”。

参考文献

- [1]严维劫.现代企业内部审计精要[M].北京:中信出版社,2015.
- [2]吴水澎,陈汉文,邵贤弟.企业内部控制理论的发展与启示[J].会计研究,2000(05):2-8.
- [3]郭涛敏,罗萍.公司治理与内部审计[M].成都:西南财经大学出版社,2017.
- [4]谭丽丽,罗志国,等.内部审计工作法[M].北京:机械工业出版社,2017.
- [5]叶陈云.公司内部审计[M].北京:机械工业出版社,2018.
- [6]陈月,马影.业财融合在华为公司内部控制中的应用[J].财务与会计,2019(07):26-28.

作者简介:张桃(1985-),女,籍贯:江苏省苏州市,本科,中级会计师,研究方向:内部控制。