发挥企业内部审计的“免疫系统”功能

——对五粮液停牌的反思

杨明海

（湖北经济学院 武汉 430205）

【摘要】现代内部审计从本质上讲是部门单位、企事业组织的“免疫系统”。宜宾五粮液股份有限公司涉嫌三项违法违规行为遭证监会通报临时停牌，在业界引起广泛关注。本文通过对这一事件的反思，指出问题爆发的根本原因之一是内部审计“免疫系统”的功能缺失，并提出完善内部审计“免疫系统”功能的若干建议。

【关键词】五粮液问题　内部审计　免疫系统

2009年9月23日，证监会通报了宜宾五粮液股份有限公司（简称“五粮液”）存在三个方面的问题，即：未披露较大投资行为和损失；未如实披露重大证券投资损失；披露的主营业务收入数据存在差错。并决定五粮液股票自24日起临时停牌。五粮液作为行业的佼佼者、证券市场的绩优股遭遇停牌，在业界和市场引起了广泛关注。本文试通过对这一事件的反思，指出企业尤其是国有大中型企业应充分发挥内部审计“免疫系统”的功能，完善公司治理，促进企业健康发展。

一、企业内部审计“免疫系统”功能缺失是五粮液问题爆发的根源之一

业内人士称五粮液是“巨人的品牌，侏儒的管理”。“冰冻三尺，非一日之寒”。我们的注意力不应仅仅盯在五粮液的此次停牌，而应看到近年来五粮液在其光鲜的经营业绩背后频出问题的深层原因。从一直被市场诟病的关联交易、利益输送到五花八门的内幕交易、暗箱操作，从理财混乱到投资失败，这种种问题，如果要从内部控制角度找原因，其中很重要的一条就是企业内部审计“免疫系统”功能的缺失。

内部审计对一个公司的经营起着至关重要的作用，因为内部审计是否有效、内部控制是否健全，是企业经营成败的一个关键。而五粮液正是因为长期失控而导致畸形的内部管理，使得企业的内部审计无法发挥“免疫系统”的功能，导致企业经营的效果性和效率性下降、财务报告的可信性得不到保证，造成更为严重的后果就是无法实现企业对风险的预防与抵御，从而引发出种种问题。所以说，内部审计“免疫系统”功能的缺失是五粮液问题频发乃至终遭停牌的根源之一。

二、对内部审计“免疫系统”论的诠释

1.“免疫系统”概念的含义及延伸。

（1）医学领域的“免疫系统”。“免疫系统”一词来源于医学领域。在医学中，免疫系统是指由免疫器官、免疫细胞以及免疫分子组成的人体抵御病原菌侵犯最重要的保卫系统。它是机体保护自身的防御型机制。从医学上看，免疫系统具有保护、清除、修补和预警四种基本功能。

（2）审计领域的“免疫系统”论。审计署审计长刘家义将“免疫系统”这一概念引入了国家审计。他在2007年12月26日全国审计工作会议上首次提出现代国家审计是经济运行的“免疫系统”。随后，他又指出，我国内部审计要适应新形势、加快转型，首要的是切实转变审计理念。内部审计不仅是现实资产的守护者、财务账表的复核者、会计核算的勾稽者，更是强化企业管理的推动者、提升企业价值的促进者。因此，现代内部审计从本质上讲是部门单位、企事业组织的“免疫系统”，其建立的根本目的是增强组织的“免疫功能”、提高组织自身的“免疫力”，保证组织安全健康，促进组织可持续发展。

2.对内部审计“免疫系统”功能的具体阐释。

（1）免疫系统之“免疫”。医学领域里免疫系统具有保护、清除、修补和预警四种基本功能。内部审计“免疫系统”也有这四种功能。具体而言：保护功能是内部审计部门通过检查企业会计信息的真实性和政策法规的执行情况，确保国家财经法纪和企业规章制度的有效落实；清除功能是内部审计部门揭露和查处企业或单位存在的违规操作或重大风险隐患、漏洞，清除危害企业经营与发展的各种“毒瘤”，维护企业组织的正常运转；修补功能是内部审计部门通过审计报告、审计处理意见等方式提醒被审计单位或者提请董事会采取有效措施，纠正存在的问题；预警功能是内部审计部门通过各种审计手段和审计程序，在整体层面上对关系企业经营的潜在风险进行预测和评估，为企业的健康发展提出建议，提高企业经营管理水平和防范风险的能力，促进企业可持续发展。

（2）免疫系统之“系统”。系统是指由相互联系、相互作用的若干要素构成的具有特定功能的有机整体。内部审计的基本职能包括：鉴证、监督、评价、管理、咨询等。经济监督职能是指其对本行业、本系统、本单位财务收支的真实性、合法性和效益性进行审计监督，这是内部审计的基本职能；评价职能是指其评价被审计单位的控制环境和控制效果，评价组织风险管理机制的健全性和有效性；咨询服务职能是指其围绕企业发展目标，跟踪企业重大决策制定、实施和完善的变化过程，

进行有关决策和政策的咨询、策划及效果反馈;管理职能是指其围绕提高管理水平的目标,切实加强企业的经营管理,查找管理的薄弱环节,堵塞漏洞,不断注入新的管理理念,真正用现代管理架构支撑企业发展。免疫系统之"系统"强调内部审计制度的构建、内部审计职能的发挥,应注意整体性、结构性、相互关联性,以形成一个合理有效的系统。

三、"免疫系统"论对内部审计的新要求

1. 内部审计应从以监督为主转向以服务为主,从由财务收支审计拓展到管理审计。国际内部审计师协会对内部审计的定义是:"内部审计是一种独立、客观的保证与咨询活动,目的是提高组织的运作效率,增加组织的价值。它采取系统化、规范化的方法对风险管理、控制及治理程序进行评估和提出改善建议,帮助组织实现目标"。要发挥"免疫系统"功能,内部审计不仅要发挥监督作用,而且要运用咨询、服务功能,对企业运营中的问题及时进行预警、揭露和抵御,为企业经营者做出正确决策提供良好的建议,促使企业提升价值。

2. 内部审计应重点关注内部控制,实现内部控制重点转移。作为"免疫系统"的内部审计要引导内部控制将重点由事后控制转向事前控制,由以检查性、纠正性控制为主转向预防性、指导性控制为主。预防性控制是指为了防止错误和舞弊的发生而预先采取防范措施的控制,是在事前防止损失发生的控制,目的是降低风险。指导性控制亦强调事前的指导,以确保经营目标的实现。检查性控制、纠正性控制是指将已经发生和存在的错误、弊端检查出来并加以纠正的控制。检查性控制、纠正性控制的重要性均不能忽视。当然,这并不意味着内部审计部门可以坐等问题的发生,然后再去检查、纠正,这是"事后诸葛亮",显然解决不了问题。相对于预防性控制、指导性控制,检查控制、纠正控制成本更大,风险更高。所以,"免疫系统" 功能的发挥要求内部审计更应积极参与企业的生产经营,在建设性、预防性、主动性、时效性等方面下工夫,从事后监督向全过程监督转变,促使企业获得良性发展。

3. 内部审计应坚持风险导向原则,切实发挥预警作用。风险因素是审计对象选择中的关键性因素。现代企业经营,会面临不同层面不同因素带来的各种风险,它们都会不同程度地危害企业的生存与发展。风险大的地方,企业更应重点关注。这就要求内部审计部门在工作时要以风险为中心,在对象选择阶段,应以风险为导向选择审计对象。内部审计要将风险分析作为选择审计对象的基础,把有效的审计资源用于经营管理的风险区域,以便及时地发现问题和解决问题。内部审计机构要及时指出企业的现实风险和潜在风险,积极向决策者提供化解风险的意见和建议,切实发挥预警和监督作用,充分发挥内部审计在公司治理、风险管理和内部控制中的作用,推进内部审计转型与发展,积极引导内部审计向"以风险为导向、控制为主线、治理为目标、增值为目的"的管理审计发展,促使内部审计发挥"免疫系统"的预防预警功能,为企业降低风险、清除隐患、健康发展作贡献。

四、完善企业内部审计、发挥"免疫系统"功能的建议

1. 完善企业内部审计环境,营造良好的内部控制氛围。首先,企业领导要重视内部审计,深刻地领会内部审计"免疫系统"功能的内涵。一个单位内部控制的好坏与该单位领导对内部审计的重视程度有很大的关系,管理层的重视有利于内部审计工作的开展和内部审计"免疫系统"功能的充分发挥。其次,相关职能部门应以正确的态度对待内部审计。内部审计是企业的"保健医生",相关部门与内部审计部门的沟通有利于问题与弊端的发现和改进,有利于企业经营发展的大局。当整个企业形成一个良好的内部控制氛围、人人积极参与内部控制、人人理解支持内部审计时,企业才会成为一个抵抗力很强的机体,才能沿着健康的轨道向前发展。

2. 完善内部审计的职能结构,形成一个多层次的职能结构。医学上的免疫系统具有保护、清除、修补和预警四种基本功能,作为企业"免疫系统"的内部审计,也应拓宽功能,由单一监督功能拓展为监督、评价、管理和咨询多重功能,构建一个以丰富服务内涵为主体的多层次的职能结构,形成一个增强企业免疫能力、增加企业价值的良好服务平台。

3. 创新内部审计工作机制,加强国家审计对内部审计的指导与监督。国有企业和国有控股企业占据着大量的公共资源,控制着国家的经济命脉,关系国计民生。如何保障这些资产资源在复杂多变的市场经济环境下安全、高效、有序、健康地运行,增强企业自身免疫能力,是当前国家审计和企业内部审计都应当重点关注的问题。在微观层面上,有着共同目标的国家审计和企业内部审计应该加强交流与合作,积极发挥审计的"免疫系统"功能。在关注国有资产安全的基础上,及时发现一些苗头性、倾向性问题,并通过审计和审计调查,提出建设性的意见和建议,积极促进整改,防止类似的问题再度发生。同时要发挥民间审计的作用,构建国家审计、民间审计、内部审计三位一体的"免疫系统"体系,从而保证国有企业的健康发展,保证国有资产的保值增值。

4. 加强内部审计队伍建设,提高内部审计人员业务水平。做好内部审计工作,提高内部审计人员水平很重要。而要使内部审计"免疫系统"功能真正得以发挥、落到实处,最根本的是要加强内部审计队伍建设,培养出审计理念科学、审计方式先进、审计技术全面、审计作风过硬的优秀人才,造就领军人物,为企业内部审计发展打下坚实的基础。

五粮液问题的暴露为企业特别是国有大中型企业敲响了警钟,所以切实发挥内部审计在企业中"免疫系统"的功能、完善企业内部控制制度非常重要,十分迫切。用"免疫系统"理论指导企业内部审计实践,真正发挥出企业内部审计 "免疫系统"的功能,有利于企业抵御风险、强化管理、提高效能,有利于保障企业可持续健康地发展。

主要参考文献

1. 刘家义.以科学发展观为指导 推动审计工作全面发展.审计研究,2008;3

2. 苏美东.用"免疫系统论"重塑企业内部审计新形象.商业会计,2009;14

3. 张庆龙,彭志国,陈新环.企业内部审计指南.北京:中国时代经济出版社,2007