

对企业内部审计工作的几点认识

华中电网公司 刘常荣

【摘要】 由于企业内部审计在理论、立法、实务等层面存在脱离实际的倾向,所以导致在企业内部审计实务工作中产生一些模糊认识和不切实际的要求。本文站在企业内部审计实务工作者的角度,就内部审计的属性、特征等八个方面的现实选择提出了几点看法。

【关键词】 内部审计 现实选择 独立性 模式

近几年,笔者对我国企业尤其是大型国企的内部审计作了一些研究,感觉从理论、立法、实务等诸多层面,都不同程度地存在脱离实际的倾向。脱离实际来讨论和研究内部审计,导致从理论到实务都存在一些模糊的概念和不切实际的要求。基于此,本文试图本着实事求是的精神,站在我国企业内部审计实务工作者的角度,就内部审计在理论、实务等方面的现实选择谈点看法。

1. 讨论内部审计的一般属性和特殊性,应该更加注重内部审计的特殊性。内部审计是审计的一个分支,它具有审计的一般属性,比如:它通过与政府审计和社会审计共有的监督和评价活动,来促进组织目标的实现。但是,内部审计更是一种特殊的审计类型,内部性是其特殊性的集中体现。内部审计只在组织内部实施审计,同时为所在组织的管理当局(审计委托人)和审计对象(受托责任者,即各业务部门及所属单位)提供服务,它的监督和评价职能局限在组织内部进行,不涉及外部,它代表的利益群体在组织内部。这种鲜明的特性,决定了它区别于政府审计和社会审计的作用、地位和工作方式。

研究内部审计,应该透过内部审计的特殊性去探索、提炼、总结它独有的概念表述、功能描绘和路径选择。

2. 就审计的独立性与客观性而言,内部审计应该更加注重客观性。言及审计必谈独立性,因为独立的地位是保证审计行为客观公正的基础。这里所讲的“独立”,除了指审计机构的独立、审计人员的独立、审计行为的独立之外,更重要的是审计人员精神上的独立,意识和理念的独立。前者只是形式上的独立或者称“外在独立”,后者才是实质性独立。精神上的独立是指审计人员公正执业,保持客观和专业怀疑的内心状态,其自身在审计过程中要保持一种公正不偏的态度,一种在发表意见时专业判断不依赖和不屈从于外界压力的状态。

然而,内部审计却有它的特殊情况。内部审计只为本单位服务,它设在单位内部,和财务、生产、技术、人事等部门一样,只是一个职能部门。内部审计在机构设立、人员配备、经济待遇、费用开支、职务升降、地位作用等方面无不受制于所在单位的负责人和权力机构。按照《审计署关于内部审计工作的规定》第四条“内部审计机构在本单位主要负责人或者权力机构

的领导下开展工作”,这就等于企业总经理手里握着内部审计人员的“饭碗”和“乌纱帽”。这种利害关系决定了内部审计与所在单位之间有很强的依附性,独立性很弱,即使是相对独立,也很有限。

我国内部审计派生于政府审计,当初作为政府审计在企业的派出机构,具有短期的独立性。一旦失去“派出”身份,这种“独立性”也就随着失去了。现在的内部审计虽然也在政府审计的指导下工作,但它在人、财、物等方面与政府审计不存在任何关联,非但如此,它同样要与所在企业一道接受政府审计的监督。

3. 我国企业建立内部审计机构的动因究竟是“优化公司治理”还是“完善内部控制”。笔者认为,很大程度上是为了完善内部控制。现阶段,分析我国企业建立内部审计机构的动因,大部分企业还谈不上是为了“公司治理”,“优化”二字就更沾不上边,整体上离“建立现代企业制度”的目标尚远。因此,判断企业是从“优化公司治理”的角度去建立内部审计机构,与当前实际不相符。

我国的公司治理结构中没有内部审计的位置——法律规定是空白的,现实做法也只有一个“监事会”的空壳。驱动企业建立内部审计机构的内在动因有两个:一个动因是集团型企业成员单位多,管理层次多,集团管理当局利用内部审计延长自己的“管理半径”,弥补“摊子大管不过来”、“层次多管不到位”的缺陷,以加强内部控制。现在的电力、石化、通讯、冶金等大型、特大型企业集团,都属于这种类型。还有一个动因就是企业总经理出于应付外部检查或上下对口的需要,在职能部门的设置中给审计留个位置,安排几个人,干的活实际上是公关、接待和配合外部或上级单位检查,有时也充当“消防队”,哪儿出了问题就派到哪儿去救急,去“灭火”。

笔者认为,如果我国企业界的观念上升到从“优化公司治理”的高度建立内部审计机构,我国内部审计的地位就会有一个质的飞跃,就意味着与国际惯例接轨了。

4. 内部审计机构设置,现阶段比较实际的应该是采用总经理领导下的内部审计部门模式。目前,内部审计机构的设置有三种模式可供选择:董事会领导下的审计委员会、监事会领

导下的内部审计部门、总经理领导下的内部审计部门。前两种模式是国际上通行的做法,并且为其公司法律法规所规范,比如美国的《萨班斯—奥克斯莱法案》就规定公司治理结构中必须设立审计委员会。我国的《公司法》却只字未提内部审计,这只能让人理解为:我国企业的公司治理结构中尚未确立内部审计的法律地位。即使在《审计法》中要求“依法属于审计机关审计监督对象的单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度;其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督”,那也只是一个一般性的法律规定,连“必须”二字都没有采用,可见其法律层面的强制力是很不够的。采用“应当”的提法,留给了企业单位一个很大的选择空间。在这样一个法律环境下,如果企业在董事会或监事会下面设立内部审计机构,则没有法律依据;大凡在董事会或监事会下面设立了内部审计机构的,要么是徒有虚名,要么是公司管理层实际控制内部审计,公司治理结构中的审计监督被虚置。

目前比较现实的选择是,设立总经理领导下的内部审计部门。理由有以下三个:一是《审计法》有明文规定,内部审计在总经理领导下开展工作。这比“在权力机构领导下”更加明确,法律依据更清晰。二是内部审计部门本来就是总经理掌控下的职能部门之一,受总经理直接领导,远比在其副职领导下强。地位决定权威,地位高,权威性就强。三是单位负责人与内部审计之间“委托”和“受托”关系的存在,既是内部审计设立的前提,又是内部审计存在的基础,更是内部审计服务的内容。我国著名审计学家杨时展教授曾经强调指出,没有受托责任,就无所谓审计。作为企业或单位的内部审计,就是接受企业单位负责人的委托,对本企业单位各级管理部门履行各自受托责任的情况进行审查和评价,并提出预防或纠正偏差等改进管理的建议,同时向委托人报告。因此,企业的总经理离内部审计部门最近、关系最直接、联系最紧密。在我国尚未建立真正意义上的现代企业制度时,选择在企业建立总经理领导下的内部审计模式,应该是一种明智之举。

5. 内部审计在“保持相对独立”和“参与企业的经营管理活动”中如何做出选择。正确的选择应该是积极参加单位的经营管理活动,但不负责经营决策的执行。李金华审计长说过,内部审计的特点决定了它要为单位和部门自身完善服务,为单位和部门的主要领导人服务。内部审计要在提高管理水平、提高经济效益上做文章,不要一味讲监督。从上述讲话中,不难理解内部审计必须参与企业经营管理的内涵。实际上,内部审计的“内向性”服务特点就决定了它必须融入到所在企业的经营管理活动中去,了解情况,发现问题,及时采取措施。尤其是企业的重大经营决策会议必须有内部审计人员的参与,在决策过程中必须有内部审计人员的意见和建议。因为内部审计的视角独特,它可以为决策者提供风险分析和不可行性论证,这是其他职能部门不可替代的。

如果内部审计一味只图一个说话公正的形象,在企业里保持那点“相对独立性”,在企业经营管理活动中纯粹扮演旁观者的角色,就等于把内部审计拥有的优势丧失殆尽,变成外部审计。过分追求在企业中相对独立的地位只会严重制约和

削弱内部审计参与、支持企业内部管理的作用。

内部审计能够也必须为提升企业管理水平和经济效益发挥重要作用,这也是国际内部审计师协会最新定义所要求的。该定义明确了内部审计的目的是为组织增加价值并提高组织的运作效率。因此,内部审计对企业的服务是一种增值服务,对企业的管理是一种增值管理,增加价值是其存在的意义和前提。它通过深入到企业各个业务部门、生产经营的各个环节、公司系统的各个层次的审计检查,制止铺张浪费,挽回损失,核实成本开支。内部审计通过纠错、防损、避险和改进管理的建议,一方面给企业带来巨大的增值效益,另一方面也以雄辩的事实证明本身在为企业增值的过程中所体现出来的价值。换言之,内部审计在为增加价值的企业中,如果因为“保持相对独立性”而成为增加价值的绊脚石,那是不可取的。

6. 内部审计在企业里是扮演“经济警察”的角色还是扮演“管理参谋”的角色。时代进步了,“管理参谋”应该是与时俱进的选择。监督是内部审计的基本职能,从查错纠弊开始发展起来的我国企业内部审计,留给人们的印象就是企业里的“经济警察”。时至今日,对内部审计的这种传统形象应该进行大刀阔斧的更新,刷上一层时代的新色彩。

国际内部审计师协会前主席安东尼·瑞德里对 21 世纪的内部审计发展前景曾经作过这样的展望:“我们是改善公司管理水平的力量。我们的业务与其他管理组织相比正逐日增加。如果能继续保持这种势头,我们将成为下一世纪的职业。”这就是说,内部审计要立足 21 世纪,就必须从传统的监督型审计向服务型的管理审计转变。前年,国家审计署李金华审计长将我国内部审计的定位明确为“管理+效益”,这正是糅合了我国国情和国际惯例提出来的精辟见解。基于此,管理审计和效益审计的“大戏”已经登上我国企业内部审计的舞台。在这种形势下,内部审计由企业的“经济警察”转变成“管理参谋”就成了时代的要求,这也是内部审计区别于政府审计和社会审计的显著特色,更体现了内部审计存在的价值。

内部审计作为企业的“管理参谋”,首先必须改变过去当“经济警察”时的面孔。在企业内部,一旦各个业务部门和职工群众把你视为监督他们的经济警察,防审、拒审、避审的心理和行为便会随之产生,对立情绪也就避免不了,内部审计在企业里就会处于“孤岛”境地,显然不利于内部审计参与企业管理。其次,管理是一门艺术。内部审计人员仅仅满足于懂得财会和审计知识是远远不够的,必须熟悉本企业的生产流程,了解风险管理要点和内部控制关键,要在企业制定发展战略、审定长远规划、计划重大投资等关键时候、关键环节、关键会议上大胆直言,参与决策,光“参”而不“谋”为“无为”也!

7. 内部审计的独立性要求企业的审计队伍相对稳定,保持较高的专业素养,以保证审计工作质量。企业内部审计部门的现实选择应该是:建立“专家库”,拓宽视野选人才,以满足审计任务需要为准。人才是内部审计资源中的首要资源,惟有具备人才优势才具备内部审计优势。内部审计因编制定员方面的原因,往往在实施审计任务时暴露出人手紧缺的问题。针

影响审计报告意见的若干因素

北京亚洲会计师事务所有限公司 张志华 王致用

【摘要】 本文根据新颁布的《中国注册会计师执业规范准则》中的相关规定,结合审计实际工作,对注册会计师在出具审计报告时应重点考虑的若干因素及其对审计报告意见的影响进行了分析和总结。

【关键词】 审计报告 意见类型 专门事项

一、财务报表审计中对舞弊的考虑

注册会计师应当在计划和实施审计工作时,考虑由于舞弊导致的财务报表重大错报风险,将审计风险降至可接受的水平。

如果财务报表存在舞弊或舞弊嫌疑导致的错报,且注册会计师遇到难以继续执行审计业务的情形,注册会计师应当考虑:①相应的职业责任和法律责任,包括向审计业务委托人报告,或根据法律法规的规定向监管机构报告。②对审计报告的影响。如果被审计单位拒绝调整或适当披露已发现的重大错误或舞弊,注册会计师应当发表保留意见或否定意见;如果审计范围受到被审计单位的限制,注册会计师无法就可能存在的对财务报表产生重大影响的错误或舞弊获取充分、适当的审计证据,注册会计师应当发表保留意见或无法表示意见;如果审计范围受到被审计单位以外的其他条件限制,注册会

对该问题,近几年国家电网公司系统各单位摸索出一些成功经验:一是建立“内部审计专家库”,吸收本单位主要业务部门的部分骨干充实到专家库中来,一有任务便把他们临时借来,先培训,然后安排到有关审计小组去工作,完成任务后仍然回原部门。二是建立协作机制。一遇到重大审计任务,就从系统内几个单位抽调审计人员,组成专班应对。三是外委。在本身人员紧张的情况下,可将一些一般性的审计项目,委托给社会审计机构完成。这些办法,大大拓宽了“融智”的门道,同时也改善了内部审计的人员结构和知识结构。现在企业的内部审计,要承担总经理下达的财务收支审计、任期经济责任审计、基建工程审计、市场营销审计及各种专项审计任务,审计的触角所及遍布企业经营管理的各个层面。

内部审计要适应企业全方位经营审计的形势,没有一支高素质的复合型审计队伍是根本不行的。内部审计部门不可拘泥于定员不够和缺员的问题而耽搁审计任务的完成,跳出本部门、本单位、本行业的圈子,人才资源就多了。

8. 在讨论企业内部控制和内部审计关系时,必须辩证地认识两者相互依存的关系,尤其要认准“内部审计是对企业内部控制的再控制”。内部审计是内部控制的重要组成部分,而内部控制又是内部审计的直接对象。内部审计通过对内部控

制师无法就可能存在的对财务报表产生重大影响的错误或舞弊获取充分、适当的审计证据,注册会计师应当考虑其对审计报告的影响。③解除业务约定。如果决定解除业务约定,注册会计师应当采取与适当层次的管理层和治理层讨论解除业务约定的决定和理由。在决定是否解除业务约定时,注册会计师应当考虑管理层或治理层参与舞弊的程度及其影响等因素。在决定是否解除业务约定以及采取适当措施时,注册会计师应当考虑征询法律意见。

二、关于存货监盘

注册会计师应当根据已获取的审计证据,形成有关期末存货数量和状况的审计结论,并确定其对审计报告的影响:①如果无法实施存货监盘,也无法实施替代审计程序以获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据,注册会计师应当考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告。②如

制的检查和评价,进而渗透到业务审计、管理审计各个领域,把握企业的整个管理活动。这种关系显示出内部审计在企业内部控制系统中超然的再控制地位。

内部审计部门比任何其他部门都格外关注本企业的内部控制,因为这是它的使命所在,更是它的利益所在。内部控制五要素(控制环境、风险管理、控制活动、信息与沟通、监督)是内部审计必须全面关注的内容。

我国的内部审计是在改革的风风雨雨中成长起来的,走到今天,已经在理论、立法、实务等方面摸索出了一些经验。但是不能回避的现实是:我国企业的内部审计举步维艰,理论上的贫乏和立法上的滞后,再加上我国企业现代化步伐的迟缓,使内部审计在整个社会审计监督体系中,远不及社会审计发展得快。笔者认为,惟有承认现实,少一点浮躁心理,多一点求实精神,理论界、法律界、实务工作者一起努力,则我国内部审计与国际内部审计惯例完全接轨的日子一定会到来!

主要参考文献

1. 王光远.把握时代脉搏,开创内部审计事业新局面.审计与经济研究,2007;2

2. 国际内部审计师协会.中国内部审计协会编译.内部审计实务标准.北京:中国时代经济出版社,2003