走出企业内部审计的误区

武汉　叶新宇　李海洋(博士)

一、我国企业内部审计的几个误区

1.内部审计是国家审计的附属品。这一误区的产生是由我国内部审计产生的特定历史条件决定的。在市场经济条件下,内部审计是在财产所有权与管理经营权分离的情况下,随着企业经营机制转换、管理方式变革及内部职能分解,基于加强经营管理的内在需要而形成和发展的。1985 年 8 月,国务院颁布了《关于审计工作的暂行规定》,明确指出国务院和县级以上地方各级人民政府各部门、大中型企事业组织,应当建立内部审计监督制度。但在当时企业尚未成为严格意义上的独立法人实体与市场竞争主体,在企业内部也没有真正产生加强经营管理与实施内部控制的需要。在此背景下,我国企业内部审计模式是一种片面强调外向性服务并作为国家审计基础而存在的内部审计模式。这种审计模式导致了人们对内部审计在性质认定上的模糊,从而不利于甚至阻碍了内部审计理论与实务的发展。

2.内部审计是"监督主导型"。我国内部审计刚建立时,其定位就是以监督为主导的。"监督主导型" 的内部审计在加强经济监督、严肃财经纪律、健全内部控制、减少国有资产流失等方面取得了显著的成效。同时,"监督主导型"的内部审计由于片面强调监督而暴露出以下缺点:①限制了内部审计评价、咨询功能的发挥;②不提供生产经营管理等方面的建议,从而得不到单位领导强有力的支持;③内部审计部门容易和企业内其他职能部门产生对立,不利于企业的整体发展;④使得内部审计的功能和国际上内部审计功能差别较大,不利于国际间的交流与合作等。随着我国市场经济的发展、公司治理结构的不断改革,"监督主导型"的内部审计越来越不符合我国国情,新型的内部审计模式——"服务主导型"内部审计模式必须建立。

3.割裂了内部审计与公司治理的关系。内部审计属于内部控制体系的一部分,但同时也是公司治理结构的一部分,内部审计应该

计价,则暂时性差异对所得税的影响表现为递延所得税负债。

第四步:"递延税款"科目记账方向的判断。经过第三步的判断,若暂时性差异对所得税的影响结果是递延所得税资产,则在差异的发生期,应借记"递延税款"科目;在差异的转回期,应贷记"递延税款"科目。相反,若暂时性差异的影响结果是递延所得税负债,则在差异的发生期,应贷记"递延税款"科目;在差异的转回期,应借记"递延税款"科目。在上例中,由于第 1 年和第 2 年为暂时性差异的发生期,第 3 年和第 4 年为暂时性差异的转回期,而且暂时性差异对所得税的影响表现为递延所得税负债,因此,在第 1 年和第 2 年应贷记"递延税款"科目,在第 3 年和第 4 年应借记"递延税款"科目。

第五步:"递延税款"科目借贷方记账金额的计算。"递延税款"科目的借贷方记账金额应根据暂时性差异对所得税的影响金额来确定。具体方法是:先计算出暂时性差异每年年末数与年初数之差(不考虑正负号),然后再乘以适用的所得税税率。结合上例,根据表 1 最后一行暂时性差异的数据,按 40%的所得税税率计算出的 ABC 公司第 1 年到第 4 年各年递延税款的借贷方金额分别是:2 400 元、800 元、800 元、2 400 元。

综合上述五个步骤,ABC 公司第 1 年至第 4 年暂时性差异对所得税影响的账务处理见表 2。

表 2　ABC公司资产负债表分析法下的所得税账务处理　　单位:元

年份	应交所得税		递延税款			所得税	
	借方	贷方	借方	贷方	余额	借方	贷方
第1年		37 600		2 400	2 400	40 000	
第2年		39 200		800	3 200	40 000	
第3年		40 800	800		2 400	40 000	
第4年		42 400	2 400		0	40 000	
合 计		160 000	3 200	3 200	0	160 000	

三、结论

在所得税会计中,对暂时性差异的分析,在大多数情况下既可以采用资产负债表分析法(时点分析法),也可以采用利润表分析法(时期分析法)。尽管分析的方法不同,但其账务处理是相同的。企业应根据影响暂时性差异的资产(负债)数据或收入(支出)数据谁更容易获取来选择分析方法。

也有人认为,时间性差异与暂时性差异是两个完全不同的概念。时间性差异是指因税法与会计制度确定收益、费用或损失的时间不同而产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。对时间性差异的定义是从损益表的角度出发的。暂时性差异是指一项资产或一项负债的税基与其在资产负债表中的账面价值之间的差额,该差额在资产收回或负债偿还时,会产生应税所得或应税所得的扣除金额。对暂时性差异的定义是从资产负债表的角度出发的。笔者认为,由于暂时性差异在绝大多数情况下属于时间性差异,因此资产负债表分析法与利润表分析法在绝大多数情况下是可以通用的。○

与公司治理结合起来,为强化公司治理而服务。遗憾的是,我国的企业内部审计尚未和公司治理相结合。产生这一问题的原因主要是我国的内部审计恢复的时间短、人们对内部审计的认识存在偏差、现代企业制度不完善、对公司治理的研究不够深入等。在实践中大多数人只将内部审计看做是一种管理活动,将其归于内部控制而未将其纳入公司治理的层次,具体表现在以下两个方面:①在机构设置方面,内部审计机构和其他职能部门的地位是平等的,其独立性、客观性和权威性难以得到有效的保障;②在功能定位方面,内部审计的主要职责仍然是查错防弊,而不是进行公司治理方面的审计。由于这一误区的存在,阻碍了现代内部审计作为公司价值增值工具的职能的有效发挥。

二、我国企业内部审计的发展方略

1.明确内部审计的性质与定位。内部审计在企业经营管理中处于极其重要的地位。企业所设定的目标是企业各组成部分努力的方向,而内部审计及内部控制组成要素则是为实现或达到该目标所必须具备的条件。要确保内部控制制度能切实执行并适应外部环境的变化,就必须对内部控制进行有效监督与客观评价。内部审计既是企业内部控制的重要组成部分,也是监督与评价内部控制其他部分的主要手段,因而在强化内部控制方面可以发挥积极作用。不仅如此,在现代企业经营管理中,随着外部环境的变化,风险也随之增多,内部审计工作应在改进风险管理方面发挥审查、评价及促进作用。同时,还应在完善公司治理结构及内部组织重整等方面发挥重要作用。

事实上,内部审计的作用不仅在于监督和评价企业内部控制活动,还能帮助组织营造"软控制"环境。内部审计人员可以成为内部控制过程设计的顾问,建议并督促管理当局建立健康、积极的组织文化,使其成员自觉地把办事准则和职业道德放在首位,共同致力于组织目标的实现。国际内部审计师协会(IIA)在其制定的《内部审计实务标准》及《职责说明》中认定,内部审计是一项独立、客观的保证和咨询活动,其目的在于增加企业价值和改善组织的经营环境。它通过系统化、规范化的方法,评价和改进风险管理、控制的效果,帮助组织实现目标。这不仅是对内部审计工作范围的界定,也是未来内部审计发展的方向。

2.加强企业内部会计控制的建设。美国注册会计师协会审计程序委员会在1972年的《第54号审计程序公告》中将内部会计控制定义为,组织计划以及关于保护资产安全完整和财务记录有效性的程序和记录,并对下列事项提供合理的保证:①交易经过合理的授权;②公司对交易进行了必要的记录,以确保财务报表的编制与公认会计原则保持一致;③资产的使用和处理经过了管理层的适当授权;④在合理期间内,对现存资产与资产的会计记录之间的任何差异采取了相应的处理办法。内部会计控制是会计信息真实性的制度保证。良好的内部会计控制可以促进会计工作的规范化,减少会计信息的失真,降低内部审计的风险,从而有利于将公司的内部审计人员从传统的查账工作中解脱出来,把主要精力放在加强公司管理审计和经济效益审计上。为了防止会计信息失真、保护投资者的利益,我国仍应加紧制定和完善内部会计控制规范,把企业的内部控制工作纳入法制化轨道。

3.合理设置内部审计组织系统。

首先,要建立独立的内部审计机构。目前,我国有些企业设立的内部审计机构基本上都处于与其他职能部门平等的地位,有些中小企业甚至还没有专门的内部审计机构,这就无法保证内部审计的独立性、客观性及权威性。因此,我国应建立具有独立性、权威性的内部审计机构,并使之向高层次发展,从体制上保证内部审计工作的全面开展。

其次,选择合适的内部审计管理模式。目前,内部审计的管理模式有董事会领导的内部审计模式、监事会领导的内部审计模式、总经理领导的内部审计模式和财务总监领导的内部审计模式等。从理论上讲,监事会有更大的权力行使所有者赋予的监督权,董事会则有更大的权力行使决策权。作为保护所有者权益的内部审计机构,应由监事会领导,从而有利于在公司内部形成一个完整的监督系统。这种机构设置的前提是公司监事会有权力与能力行使所有者赋予的监督权。在内部审计机构设置上,也可以采取另一种模式,即由董事会下设的审计委员会来组织领导内部审计工作,内部审计机构在业务方面要向审计委员会报告业绩。内部审计机构隶属于企业经营者,也能在一定程度上保证其独立性,但难以充分发挥其职能作用,进而不能提供积极有效的服务。当然,企业应该根据实际情况选择适合自己的内部审计管理模式,其前提是有利于充分发挥内部审计的服务作用。

4.加强内部审计的行业管理和法律、规范建设。为了促进我国企业内部审计的健康发展,必须加强内部审计的行业管理。目前,在企业内部审计机构的设置、内部审计人员的配备、内部审计程序与方法的选用、内部审计标准的制定,以及内部审计质量的监督等方面均未有统一规定,这不利于内部审计工作的正常开展及其作用的充分发挥。为此,要加快各级内部审计协会的组织建设与制度建设,尽快设立和完善地方性或区域性内部审计协会,建立健全我国内部审计行业管理体制,对内部审计机构和内部审计人员进行行业自律管理,指导和监督内部审计工作的开展。我国内部审计工作应当由行政型的法规强制管理、分散管理向社团型的行业自律管理、集中管理转变。我国内部审计协会作为内部审计行业的自律性组织,应该建立完善的行业自律制度,加强对内部审计人员的监管。同时,我国内部审计协会还要加快对内部审计人员职业认证的步伐,加强内部审计人员的后续教育。

内部审计作为一种独立的职业存在,应该有一套公认的职业规范。2003年国家审计署发布了《关于内部审计工作的规定》,对我国的内部审计相关方面进行了规范。我国内部审计协会制定的《内部审计基本准则》、《内部审计人员职业道德规范》和十个具体准则,已正式施行。这些准则的制定和实施,在指导上市公司的内部审计工作、促进其规范运作、减少内部审计的风险等方面起到了积极的作用。但从内部审计现状及未来发展角度分析,这些法律、法规还远不能满足企业的实际需要。有关管理部门应参照国外先进经验,进一步加强内部审计准则的制定工作,力争早日建立起既符合我国国情又能与国际接轨的内部审计规范体系。○