

Research on the Economic Value-Added Effect of Internal Audit Joint Internal Control

Lihui Sun

Finance Department of Friendship Farm in Heilongjiang Province, Shuangyashan Heilongjiang
Email: wsf630817@163.com

Received: Sep. 5th, 2019; accepted: Sep. 18th, 2019; published: Sep. 25th, 2019

Abstract

As an important part of the internal control system, internal auditing also has the routine functions of providing confirmation and consultation for business management and control activities, and should undertake the important task of strengthening the enterprise control environment. The weak management control to internal control and internal auditing standards, using summary, analogy analysis, logical deduction and judgment reasoning, etc. Method starts with analyzing the concept of internal audit joint internal control. The paper discusses the feasibility and joint path of the internal control joint internal control, and the studies of the internal audit joint internal control joint approach and economic value effect. View to promote internal audit confirmation and consulting functions, it has been fully and effectively implemented in the internal control of enterprises.

Keywords

Internal Audit, Internal Control, Economic Value Added Effect

内部审计联袂内部控制的经济增值效应研究

孙立辉

黑龙江省友谊农场财务科, 黑龙江 双鸭山
Email: wsf630817@163.com

收稿日期: 2019年9月5日; 录用日期: 2019年9月18日; 发布日期: 2019年9月25日

摘要

内部审计作为内部控制系统的的重要组成部分,其本身还具有为企业经营管理和控制活动提供确认和咨询的常规功能,应承担为强化企业控制环境提供服务的重要任务。针对企业特别是大中型企业和上市公司运营中存在管理控制薄弱对内部审计转型升级的需要,结合企业内部控制基本规范和内部审计准则的要求,采用归纳总结、类比分析、逻辑演绎和判断推理等方法,从分析内部审计与内部控制的概念辨析入手,探讨了内部审计联袂内部控制的可行性与联袂路径,深入研究了内部审计联袂内部控制联袂的方式和经济价值效应。以期促进内部审计确认与咨询功能在企业内部控制建设中得到全面有效发挥。

关键词

内部审计, 内部控制, 经济增值效应

Copyright © 2019 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 文献综述

内部审计作为企业自设的独立监督部门,其本身也是内部控制体系的重要组成部分。Khurram Ashfaq (2019)研究通认为,充足的审计力量能够促进内部控制建设,可以缓和ICDISC实践,董事会和审计委员会之间存在有效性关系,促进企业价值增长[1]。Linus Axén, Torbjörn Tagesson (2019)等认为审计规模需要审计费用,时政所有权制约着审计费用,不利于审计公司开展旷日持久的内控调查,审计联合公司内部控制的压力会加大[2]; Shijun Cheng, Robert Felix, Raffi Indjejikian (2019)认为,只有当董事对披露公司有更多经验并正确领导具有独立性的审计时,才能明显看出内控重大缺陷披露的溢出效应。内部控制直接影响会计信息披露问题,影响决策质量[3]。国内资深注会孙文军(2018)认为内控缺陷与审计费用正相关,内控缺陷披露质量与审计费用负相关。而我国内部控制信息强制披露制度实施,是审计费用关系研究的重要基础,也为审计与内控融合提供了机遇[4]; 近些年来,很多学者都十分关注内部控制与审计意见的关系研究,李炜(2013)认为,内部控制质量越高,审计意见越好。审计师基于内控审计签发审计意见的判断不受客户的政府控制性质和客户所处外部治理环境的影响,审计师意见越中肯,内部控制改进性越强[5]; 郭艳萍(2019)坚持企业内部审计应与内部控制融合主张,认为内部审计与内部控制有机融合可以推动公司治理和防范经营风险,促进企业价值增长[6]; 徐冬梅(2019)认为内部审计是企业评估控制自身风险的行为,它对企业加强内部控制具有不可替代的作用[7]。冯梦娜(2019)认为,我国自2010年发布实施《企业内部控制基本规范》和“企业内部控制指引”以来,上市公司和大中型企业都纷纷建立实施内部控制,对规范企业管理起到重要作用[8]。由此可见,国内外学者研究审计与内部控制关系的文献较多,并逐渐关注内部审计与内部控制联合相关研究。但系统化研究内部审计与内部控制联袂的经济增值效应的文献,还很显见。从而,为本研究提供了宝贵空间。

2. 内审联袂内控的涵义

当内审开展以内控为目标的专项审计,即通过对内控各环节是否健全完善,执行力是否充足以及执行效果是否显著等的独立审查评价,可以发现内控建设的薄弱或缺失环节和执行过程中存在流于形式或

敷衍塞责等问题[9]。从而，使内控全面产生其应有的抑制管理风险效应。也就是说，内控是直接作用于企业管理的“一线操盘手”，内审的评价功能既可以通过内控实现其“幕后推手”，又可以直接通过对经济活动和结果进行评价实现。没有独立内审来促进内控健全有效，内控将徒有虚名，很难实现控制效果；同理，没有内控实施的过程控制，企业管理将陷入混乱，内部审计也将无力作为。所以，内部控制是管理的工具，是内审的对象，但也是内审发展的助力；内审是企业内控的监督主体，也是内控健全完善和发挥有效作用的外力保障，同时还是内控缺陷或缺失等关键部位的重要检查监控的“补位”力量。从这个角度讲，内审也应成为企业内控不可分割的重要组成部分。可见，企业内审与内控具有联袂的天然基础和内在机理。

综合上述分析，我们认为内审联袂内控，是通过企业设立的独立审计机构，按照企业指令要求或接受内控执行层的请求，派出专职审计人员或会同有关部门负责人，依照规定程序并采用专门的审计技术方法，对公司项目和经营各环节的内控实施状况即内控薄弱点的财务收支状况开展独立检查，以确认其内控落实执行中存在的问题，揭示无控制点或控制薄弱区的错弊现象，并发表审计意见或建议，出具管理咨询报告，为企业经营决策提供可靠依据。该定义中所指的“公司指令”，包括企业内控主导层－董事会和内控领导层－总经理等主管审计工作的企业相关负责人，“内控执行层”是指企业中层各业务部门、职能部门和管理机构，也应包括会计主管和购销业务主管、招投标项目负责人等。

3. 内审联袂内控的可行性与路径

3.1. 内审联袂内控提振的可行性

内审与内控之间存在诸多差别，是由于各自固有职能差异而接受的社会分工不同所形成的[10]。有分工就应有协作，这也是内审联袂内控的理论基础，为双方联袂发挥经济增值效应提供了前提和可能；同时要注意到，内审与内控的联系十分紧密，重点体现在双方的是内审与内控之间工作目标趋同和行为方向一致等两大方面，而且是缺一不可的连体生命，成为促进企业管理行为规范和管理水平提高不可或缺的两股重要力量。这种“殊途同归”和“荣辱与共”的特性化需求，恰为双方发挥“联袂效应”由可能转变为现实，提供了必要条件。既然双方的工作目标都是为了保证企业规范运营和健康发展，行为方向都是为了企业降低风险，提高经济效益和社会效益。那么，实践中内审就有责任站在独立高度，以“旁观者清”的中立视角，查证企业成本核算与控制、资金和资产控制、环境和税收等社会责任信息管理等诸多内控措施建立健全和执行问题并提出改善建议[11]；企业决策顶层和各相关部门也一定积极接受审计建议并矫正过往操作问题。并且，企业决策领导会高度重视审计对经营管理的完善建议，落实内控的各相关部门也会常态化地主动请求审计部门对其工作开展“诊断”并为之开出解决问题症结的“药方”。可见，内控和内审联袂，将会得到企业领导和横向各部门的共同支持，具有极强的现实可行性。

3.2. 内审联袂内控的路径

实践中，企业内设各部门和全体员工，都是内控的执行者。在内控实施过程中，通常表现为全体员工是所在部门单位的直接控制对象，需遵循所在部门单位的岗位责任制和工作守则以及标准化程序控制等。这样，负责内控执行的企业内各部门及其主要负责人(含主管会计和具体业务主办)，就成为可与内审联袂的主体成员。

单位内审联袂内控，实质就是要充分发挥企业内审在公司内控建设中的监管作用，更深层地激发新时期内审的“确认与咨询”功能发挥，促使其向经济效益审计方向转型。所以，内审联袂内控，绝非主张两类部门资源整合或职能合并，而是强调内审与内控两股的力量“联手”，即互为借助专业力量。当审计与各横向部门在其各自的运行系统内遇到了难以通过自身力量解决的阻碍和难题，可作为主动请求

寻求一方或多方支持帮助的“接口”，并借助或联合审计力量顺利解决问题。所以，内审联袂内控，是以企业审计为主导，以内控实施对审计的客观需求为前提，以内审独立检查或与内控执行部门负责人联手检查为基础，以对内控缺失的“监控补位”和内控缺陷点的重点检查为条件，以内控完善和有效实施为目标，在各自系统内相互“取长补短”，共同促进自身发展和企业价值增长。现实中，内审部门可建立“内控联袂成员库”，确立企业内设的各业务机构、职能部门以及直属二级企业相关负责人为联络员，并根据人事变动状况随时做出调整补充。

按照《企业内部控制基本规范》的规定要求，内部控制须从企业产权层到治理层再到全体员工共同实施，这实质是为企业内部控制指引出了实施路径，即内部控制需由公司董事会向治理层授权建立内部控制体系；公司总经理应按照授权范围组织构建内部控制对象内容，督促相关部门配合内控体系设计方开展经营管理各环节的风险评估，据以制定控制活动体系。该过程要求审计全程参与风险评估，这是审计联袂内控的起点；同时，总经理全面督促业务部门和职能机构严格落实内部控制活动，并自觉做好信息采集、处理、传递、应用和反馈等工作。在此过程中，各部门单位应就相关疑问和难题向审计部门咨询，审计人员应依照审计独立思想和严谨的职业判断，对内控问题予以精准确认并提供可行的咨询指导，重大问题需对相关部门单位出具专项咨询报告；并且，审计人员应该针对内控执行状况，常态化地开展符合性测试和实质性测试，结合影响企业内控执行效力和效果的控制环境等各关键要素，撰写内控系统评价的审计报告，直接报告给总经理，作为改革决策依据；内审作为内控的监督要素构成，需发挥其独立执业特性和经济监督职能，通过日常内控专项测试、巡访、查账、面询等渠道和方法掌握的情况信息及发现的问题，深入剖析其存在症因和影响因素，确认责任性质及其归属，提出改进和追责意见或建议，形成专项的内控审计监督报告，提交董事会批示或裁决。

4. 内审联袂内控的经济增值效应

4.1. 内审联袂内控的方式及其经济增值效应

4.1.1. 技术联袂的成本控制效应

内审作用于内控，内控作用于管理。所以，两者都是企业管理的宝贵资源。内控的最高领导者是企业董事会和高管层。他们最关注的是机构设置与人力资源配置合理性，核心问题是保证公司正常运营条件下努力降低管理成本。当企业成本控制措施和成本核算方法确立后，实际执行效果体现在会计报告信息上。当没有达到内控主导者即企业产权层和治理层的理想预期，内部控制执行层往往难于判定当前成本效果是否导源于成本控制制度存在缺陷或无效，也可能单纯地盲目追究成本控制制度执行层与执行者的责任。这极有可能引起管理混乱，造成不必要的管理矛盾或人才流动。此时，可由董事或高管要求或财会、生产等相关部门请求企业审计部门，采用符合性测试和实质性测试手段，通过分析性复核技术，发表成本核算方法、成本控制措施及执行影响等方面存在哪些问题和如何改进等意见或建议。也就是说，当企业决策层和执行层面临成本控制领域的问题无法通过自身力量解决时，找寻审计部门帮助和最为行之有效的办法。这样，就实现了内控主导阶层与内审之间以管理成本降低为核心目标的“技术联袂”或“方法联袂”。对企业来说，管理成本一直是治理层和管理层普遍关注的决策大事，也是会计核算和财务控制的重点工作。开展任何经济活动之前都需要先考虑是否值得，这个“值得”的经济内涵就是财务管理中的“成本效益原则”。企业就是以获得盈利为企图的行业，投资的目的也是为了创造更多盈利，实现资本的自然属性。在销售价格和收入规模既定条件下，降低固定成本和变动成本生产是企业的最重要任务。成本降低的关键，是积极降耗节能。这就要靠生产环节的精细化管理，努力推行产量、质量和效益挂钩的工资管理办法，并力求办公管理“精兵简政”。这些内控措施是否得力，内容是否健全和配套，就需要内审人员发挥其管理会计思想，深入分析企业现行的成本核算和控制办法是否得当，职责权

是否匹配，人员分工和资源分配是否合理，揭示采购与应付款管理、生产管理、营销管理、筹融资管理、资产管理、收入与应收账款管理等制度是否健全，执行是否到位，产生的制度效应是否显著，管理效益是否逐步提高等，并提出切实可行的整改意见。从而，通过审计意见的强制性，敦促企业健全和完善成本控制体系，并降低管理成本，提高管理效益和企业获利能力。

4.1.2. 信息联袂的风险抵御效应

内部控制制定主体具有“不确定性”，即它可委托有关不知如管理咨询公司、会计师事务所等设计制定，也可由企业自行组织制定；企业内部可安排某一个部门设计，也可从多个部门抽调人手联合研究制定。企业的内控建设的核心任务，就是落实执行。所以，《企业内部控制基本规范》中对内部控制定义中着力强调的是“共同实施”。那么，企业现有内控是否真正实施并取得预期效果，衡量的基本标准就是各部门运营是否潜藏可控而未发现即未采取有效措施及时控制的风险问题。内审联袂内控的基本要求，就是加强企业横向各部门及各人员之间的工作交流和信息沟通，保证各运营机构、财会等管理部门遇到问题，能够在第一时间获得审计机构及人员的支持和帮助，实现双方的“信息联袂”，共同化解业务风险。目前，以风险为导向的审计工作已区域成熟和完善。控制企业风险，是内审的重要出发点；促进企业增加经济价值，是内审的重要使命。开展风险导向的审计业务，客观需要企业供、产、销、管等各类部门或机构向审计提供和反馈各项活动信息，以便做出审计确认，开展评估和咨询。而内控是在企业的各个环节建立完善的控制机制，及时地对企业风险进行识别、评估和应对，努力将其控制在企业风险的风险偏好和可承受范围内。可见，企业风险管理和防控是内控和内审的共同行为目标。两者联袂后，目标会更加一致，可通过各部门实施控制反馈的问题与困难等风险要素信息，共同甄别风险属性，评估风险水平并协同研究应对风险策略，实现及时发现问题和共同研究解决问题的管理要求，完成对风险的预判和合理把控，将风险控制在尚未发生的萌芽状态，让企业始终在无重要风险干扰的轨道上健康、高速、高效地运行，最大限度地创造企业经济价值，也由此体现内审联袂内控的社会价值。

4.1.3. 作业联袂的审计进步效应

作为企业管理体系的重要组成部分，内控是一个全程控制、全员控制和全面控制的过程。内控的建立是帮助企业规范企业制度，实现治理目标。但是，内控是否得到有效实施，实施是否正确和到位，这是最关键也是企业顶层最为关注的问题。但由于每个部门和员工都是内控执行者同时也是被内控约束和规范者，很容易陷入“当局者迷”的境地，难于发现其履职过程中存在的自身问题，特别是细节性和复杂性问题，如企业中的“非正式组织”分布于积极作用发挥问题，采购员或招标人员商务谈判过程中过于注重压低价格节约采购资金而忽略索要增值税专用发票导致企业少扣进项税多缴增值税及其附加税费反“吃掉”压价节资甚至“倒搭钱”问题等。这就需要审计积极开展多向性的综合调查，比如通过制作发放《调查表》，要求相关部门各级各类职员提出对本部门及横向相关部门的规章制度想法、疑问和期望，回答中基层干部领导能力、经办人员操作模式及对本部门业务处理及公司利益带来的影响等；然后，审计员归类、整理、综合后，确定需要测试的内容范围和方法。从而，实现审计与内控双方作业层面的联袂，即“作业联袂”或“业务联袂”。

作业联袂注重通过独立于横向部门之外的内审机构，日常站在“宏观”角度透视这一系列“微观”问题。因为内审作为一种确认和咨询活动，它能够通过调查和检查所在企业的经济活动与行为，精准地确认企业各项活动与行为是否符合内控规范要求，能否实现预期控制效果，或者是否存在各部门不以财务管理为核心，其开展相关业务和经营活动“各自为政”，造成会计核算收到不应有的冲击，甚至给单位带来税收风险或资产受损等内控漏洞和管理挫折等现象[12]。这样，既可按着内部控制基本规范和相关指引的规定精神，发表企业各经营机构和管理部门做出重大经济活动或事项的决定之前，务必与财务部

门沟通意见获取财务论证支持，以确保各项活动都以企业财务价值最大化、成本最低化和风险最小化为核心目标运行的审计意见和建议，并报告给公司高层，以促进企业改革和不断完善内控执行措施。当审计将这些业务流程、性质、效果、风险等问题分析以及将企业各项活动与行为对照内控标准评价内控实施有效性进行实质性测试常态化后，就能逐步提高审计人员从事业务经营审计、制度基础审计为核心的管理审计的素养和才能，促使内审由单一的财务审计逐步向效益审计转型，实现我国传统审计向现代审计的成功过渡。

4.1.4. 降低公司舞弊风险

内部控制的致命缺陷，就是当控制对象出现技术性差错和工作疏忽以及实施者相互串通等情况时，内控失灵无效。出现工作疏忽和技术性差错都是控制对象无意间造成的，产生的后果多是造成信息失真，容易导致企业决策失误或税务等外部检查风险；实施者相互串通则属于徇私舞弊，其产生的严重后果将是公司财产和公共利益遭遇侵害，甚至在立项过程中进行上下串通还会给国家资产和税收造成严重侵害。而企业出现舞弊的主要原因就是内控的严重失效和失灵[13]。内审的基础工作是差错纠弊。当企业内控失灵，审计将及时“补位”。即内审应定期对企业会计报表开展检查，针对企业内控的失效点，查查相关经济业务存在的错弊问题，并向董事会或上级主管部门审计机构反映；同时，应不定期开展企业内控审计，认真识别和确认所在企业内控可能失效的原因和后果，利用审计权威性对企业核心部门如财务部等各重要岗位人员提出更为严格的职业操守意见，帮助内控建立自己内控体系的权威性和威慑性，便会端正企业各层次、各岗位人员的工作作风，提高其职业道德和操守；最后，要还应根据获取企业盈余管理行为信息和拟建项目信息，为决策层提出经审计专业评估确认的中度风险、重度风险可能带来的责任后果，为企业及时发出传统务必的预警信号，从而降低企业领导层和重要岗位人员的串通舞弊行为，起到防微杜渐作用，并以此来实现企业的健康、稳定发展。

4.2. 内审联袂内控的经济增值效果

经济价值(Economic value)，泛指任何事物对人和社会在经济上的意义[14]。在经济学中，经济价值分为资产价值(含无形资产和有形资产)和商誉两种[15]。就是说，如果某事物可以形成或创造资产价值和维护商誉，即可确认其具有经济价值。内审联袂内控后，将使企业内控更为强大，不仅可以保护企业资产安全完整和会计资料正确可靠，还可以促进资产合理利用和资源有效配置，从而为企业创造盈利，补偿社会提供给企业的资源外还有利润和税收回报；同时，优越的内控环境和优秀的经营管理，必将打造出优秀的产品和服务，促使企业文化形象和市场声望不断递增，从而赢得更高商誉。可见，通过内控联袂审计，可以打造卓越的内控环境，促进资产保值增值，商誉得到保护并提高，不仅实现审计与内控联袂的经济价值，还会进一步产生经济价值增值效应。

5. 结论

分析表明，企业内审与内控的联袂不仅很有必要，而且十分可行。不同联袂方式下，产生的内控实施和内审转型等双向的经济增值效应明显。为此，建议国内设立内审的大中型企业特别是上市公司，应积极促进内审与内控的整合，相互取长补短。对内控而言，双方联袂可共同以风险为导向，完善公司内控制度，促进内控全面有效实施，提升企业相关人员的职业素质，预防企业风险，实现企业经济价值和社会价值双向增长；对内审来说，两者的有效联袂，能丰富内审内容，提高内审的质量和职业素养，有利于推动内审由监督为主向确认与咨询为主转变，加快内审转型步伐，尽快实现向以业务经营审计和管理审计为主导的经济效益审计过渡。从而，实现提升企业管理水平、促进企业可持续发展的共同目的。最后需着重指出，内审联袂内控，绝非指部门“合并”或职能“归一”或人员“联手”。相反，还必须

强调保证内审在企业中的独立性。只是要求内审要高度重视企业内控实施活动, 准确为内控“把脉”, 将促进内控完善和全面有效落实作为审计常态化工作; 同时, 领导层要充分尊重审计意见, 重视运用审计报告, 重大决策要善于听取审计意见和风险预警提示; 企业各部门特别是核心部门、中基层领导干部和重要岗位人员, 不仅应严格遵守各项规章制度, 还须自觉遵守和不折不扣地落实审计意见或建议, 工作中遇到运营困惑和管理难题要主动征询审计意见或请求审计确认和咨询, 力求将每一项工作都落到实处, 每一项决定都能增长企业价值, 并促进内审与内控自身价值提升。

参考文献

- [1] Ashfaq, K. and Zhang, R. (2019) The Effect of Board and Audit Committee Effectiveness on Internal Control Disclosure under Different Regulatory Environments in South Asia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, **17**, 170-200. <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2017-0086>
- [2] Axén, L., Tagesson, T., Shcherbinin, D., Custovic, A. and Ojdanic, A. (2019) Does Municipal Ownership Affect Audit Fees? *Journal of Management and Governance*, **23**, 693-713. <https://doi.org/10.1007/s10997-018-9438-4>
- [3] Cheng, S.J., Felix, R. and Indjejikian, R. (2019) Spillover Effects of Internal Control Weakness Disclosures: The Role of Audit Committees and Board Connections. *Contemporary Accounting Research*, **36**, 934-957. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12448>
- [4] 孙文军. 内部控制缺陷与审计费用: 文献综述[J]. 当代会计, 2018, 60(12): 44-45.
- [5] 李祎. 内部控制与审计意见[J]. 财会通讯, 2013(24): 33-36.
- [6] 郭艳萍. 企业内部审计与内部控制融合的几点策略[J]. 中国市场, 2019(17): 95-96.
- [7] 徐冬梅. 探究企业内部审计在内部控制中的作用[J]. 商场现代化, 2019(8): 103-104.
- [8] 冯梦娜. 独立审计质量对内控缺陷信息披露的影响研究[D]: [硕士学位论文]. 北京: 首都经济贸易大学, 2018.
- [9] 冯均科. 国家审计参与全面从严治党的可行性及路径选择[J]. 财会月刊, 2019(6): 3-6.
- [10] 吴丹. 内部控制双重作用下的企业负债融资研究[J]. 会计之友, 2019, 602(2): 25-29.
- [11] 李跃冬, 李齐辉. 内部审计理论与实务[M]. 北京: 清华大学出版社, 2017: 7-8.
- [12] 莫满军, 宋新秀. 内部审计与内部控制的融合策略[J]. 中国内部审计, 2018(4): 36-39.
- [13] 漆三应. 浅谈企业内部控制与内部审计的有机结合[J]. 中外企业家, 2019(1): 39.
- [14] 郑玉宝, 李艳琼. 企业价值评估增长率研究[J]. 当代经济, 2010(11): 144-145.
- [15] 潘春跃. 企业循环经济价值链研究[J]. 企业经济, 2010(2): 61-64.