



浅议国有企业集团 内部审计的管理咨询功能

武汉理工大学经济学院 毋贤祥 厦门大学管理学院 罗 祯

国有企业集团近年来取得了较快发展，内部审计也在这个过程中发挥着越来越重要的作用，并已经发展到了管理审计阶段。随着国有企业集团内外部环境的快速变化，国有企业集团在重视内部审计在内部控制方面的重要作用的同时，也逐渐希望内部审计能够更多地为企业的管理觉得提供更加直接的支持，也就是让内部审计具备企业管理咨询的功能。本文较为前瞻性地考察了国有企业集团内部审计的管理咨询功能，并通过案例介绍了发挥内部审计管理咨询功能的一些可行的方法。

国有企业集团内部审计的重要性和不足

国有企业集团是国有企业最常见的组织模式，包括国有及国有控股企业集团。国有企业集团在国务院国资委和省级国资委控制下的国有企业中普遍存在。目前，国有企业集团在涉及国家安全和国民经济命脉的行业中占据了主导地位。因此，如何安全并且有效地开展国有企业集团的经营，对我国政府具有十分重要的意义。

内部审计是一种独立、客观的保证与咨询活动，其目

的在于为企业增加价值和提高组织的运作效率。它通过系统化和规范化的方法评价和改进风险管理、控制及治理过程的效果，帮助企业实现提高经营效率和效果的目标，因而在现代企业管理中扮演着极为重要的角色。

近年来，随着国有企业改革的深化，国有企业集团在自身经营良好和国家引导合并的情况下，出现了规模大型化、产权结构复杂化、关联交易经常化和链条冗长等特点，导致集团高层管理人员很难对各项业务进行亲自监督。内部审计是一项行之有效的内部控制措施，能够有效地发现企业集团管理方面存在的问题，并及时提出纠正措施，防止舞弊，提高经营效率和效果。所以，有效的内部审计系统、完善的内部审计制度是非常必要的。

然而，虽然最近一段时期国有企业的内部控制发展较快，但依然不能满足国有企业发展的需要，主要表现在对内部审计重视程度低，内部审计部门缺失或实质上不独立，没有建立行之有效的内部审计制度，内部审计工作没有常态化 and 没有体现风险导向原则等。这也是国有企业集团的管理层和国企出资人比较关注的问题。

此外, 国有企业集团现阶段还有两个非常重要的特点。一是周围环境变化极快, 这种变化不仅涉及到政策环境、市场环境等变化, 也牵扯到国有企业改革和国企重新布局所带来的内部环境变化; 二是国企发展速度很快, 特别是很多国有企业集团最近几年迅速确立了在诸多行业的主导地位(2009年度入围美国《财富》杂志500强的中央企业数量达到30家), 这使得国有企业集团在注重通过内部审计保证经营安全的同时, 也非常希望能够通过内部审计进一步提高企业管理的层次水平。本文所关注的就是内部审计工作的管理咨询功能。

国有企业集团内部审计的发展方向——管理审计

随着社会经济环境的变化, 企业的内外部环境也在过去的数十年中发生了深刻的变革, 对内部审计的要求定位也在变化。在传统审计阶段, 企业更加看重内部审计的有效性, 更加看重审计监督的制度化 and 规范化。到了现代审计阶段, 内部审计因为其在公司治理中特殊地位, 越来越多地直接介入到公司的管理决策过程中来。就这样, 作为企业内部控制体系重要组成部分的内部审计, 被渐渐赋予了企业管理决策系统的部分功能——企业管理咨询功能。具体来说, 传统内部审计先是由财务收支审计向专项审计转变, 然后由财务收支审计向管理审计转变, 并日益强调从决策全过程跟踪的角度对公司管理活动进行监督(见图1)。

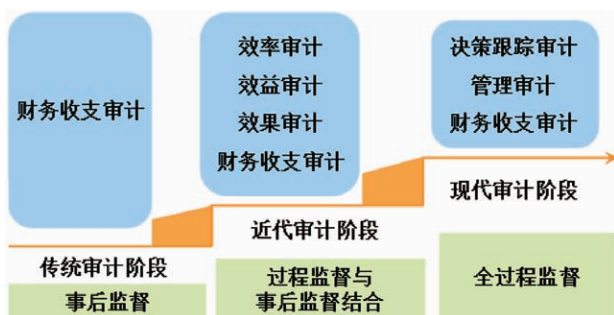


图1 国有企业集团内部审计的发展阶段

国有企业集团管理审计的内容和方法

本文认为, 国有企业集团管理审计是指集团公司为了不断提升管理效能, 对集团公司及其子公司的经营管理行为的恰当性和有效性进行检查、诊断; 对集团公司管控决

策在子公司的执行效率和效果进行督导和调研。在深入剖析的基础上, 出具评价意见, 并提出相应的咨询建议的一种活动。集团公司管理审计的目的是使被审计单位的管理导向符合集团公司的战略决策要求和管理过程安全规范, 并做到资源配置的集约高效。

从国有企业集团管理审计的定位来看, 主要是通过建立有效的工作模式, 集约集团公司管理的优势资源, 通过诊断和审计, 防范生产经营环节的重大风险, 并通过提供管理增值咨询改善管理中存在的体系性、结构性缺陷, 优化资源配置效率, 帮助子公司按照集团公司的管理导向健康成长, 提升集团公司的战略管控效率。

从集团公司管理审计的内容来看, 主要包括以下几个方面:

1. 专项审计

指为了评估国家强制性政策、法规及集团公司的重大决策、制度在子公司的执行效率和效果, 评价子公司或特定项目、特定

业务经营活动的经济性、效率性、效果性, 诊断集团公司及子公司在生产经营中出现的重大不良结果的主要原因, 明确有特定主题的具体项目审计。通过专项审计, 支撑集团公司战略管控的效率。

2. 内控审计

指主要对子公司的内部控制的健全性和有效性进行审查和评价。应用内控审计的手段, 重在防范生产经营中的重大潜在风险。各子公司应建立内控体系, 每年至少组织一次内控评审, 集团公司将根据内控的关键风险环节进行抽查审计。

3. 管理诊断审计

指对集团公司及其子公司管理的实际运行状况、体系和制度建设情况、管理的效率和效果等进行调研、诊断、分析和评估, 发现管理中存在的主要问题, 并提出相应的



解决建议方案。

4. 信息系统审计

指对信息系统的规划、开发、实施、运行、安全和维护等各个环节进行评价。通过信息系统审计，一方面判断其是否做到有效保护资产、维护数据完整、完成组织目标、经济使用资源；另一方面评价信息系统建设是否提升了管理效率和管理知识积累。

案例研究——以某国有制造型企业集团为例

1. 案例背景

某国有大型制造型企业集团（以下简称集团），下辖若干子公司。为了更好地发挥管理审计的企业管理咨询功能，该集团确立了以下管理审计原则：

(1) 所属经营单位全面覆盖，即无例外原则。

(2) 经营单位每年都要接受4次审计。

(3) 每次审计的内容不同。由于人、财、物、供、产、销、信息化7个方面构成了企业运营活动，因此其中的决策管理、计划管理、资产管理、人工管理、合同管理是必审。

(4) 审计部应将全部审计结果汇总报告总经理，从而达到了减少总经理常规管理的一般劳动的目的，优化了总经理的管理行为。

2. 集团的管理审计机制

除了以上管理审计的基本原则之外，集团还建立了以下管理审计机制：

(1) 信息来源与项目甄别机制

为了确保管理审计活动有充分可靠的信息来源，应当建立以下机制：①参加公司及子公司会议机制；②职能部门联络员信息提供机制；③内部审计结果信息输入机制；④管理对标信息输入机制；⑤不同层次调研信息获取机制；⑥计划及决策跟踪机制。

在甄别近期管控的重点项目时，既要考虑到其对公司经营的影响和公司当下推进的重点，还要考虑公司的战略管控导向，并关注公司内控的关键风险环节。在甄别出相关项目后，先以文件的形式下发子公司先行自查，然后审计介入。这样可以督促不特定的对象自发落实集团管控决策并自我完善。

(2) 特约审计专员机制

在集团内部建立特约审计专员机制，聘请具有专业管理和业务特长的专家担任特约审计员，兼职参加审计项目。工作成果纳入其薪酬评价体系。

(3) 外部咨询诊断支撑机制

寻求外部咨询服务，服务供应商应为专业领域最强的国际著名审计事务所（目的是学习如何开展超越账簿审计的管理审计及服务），并选择改进潜力大，难度高的项目进行合作，坚持服务性诊断改善优先。集团应配备一定的人员，采取联合开展管理审计项目的方式，对特定重要问题管理审计后提出改善意见，并且加以落实。此外，集团在寻求外部支持的过程中致力于学习外部机构专业性的管理审计方法，并结合自身的行业特点，形成了自己的方法。

(4) 专业管理标准总结制定机制

首先，由本部职能部门牵头，联合其他职能部门提出框架思路；然后，由人才开发院和经济管理研究院主要负责方法论及结构化的统一标准的制定，并要有具体的检查确认依据。标准的标杆应当是集团本部，但是会融合进其他分子公司的专业管理特长。在标准制定完成后可以提交各子公司自行评估改进使用，适当的时候集团将组织特约审计专员一起诊断审计。

(5) 管理及主要技经指标对标机制

根据审计部确定的要求，由经济管理研究院信息研究所的对标团队增加管理及关键技术经济指标对标的常规业务。



(6) 审计底稿专家评审机制

由于管理审计标准和规范具有柔性化适应性特点，集团将利用专家的经验进行弥补，所以建立了审计底稿专家评审机制。相关评审专家主要是参与审计的审计员和特约审计员，必要时也会邀请其他专家参加。

(7) 审计成果应用机制

对于专项审计不符合集团公司战略决策要求和规范的，集团审计部会提出审计改进建议或意见，经集团批准后提交被审计单位自行改进；对于体系性和结构性管理问题的建议，公司批准审计报告意见后，将提交给集团相关职能部门作为完善管理的参考；对于专业管理短板类的问题，集团公司具有相应成熟的管理技术，审计报告经集团批准后提交给下属的股份公司的科技部，作为管理技术移植的输入。

3. 管理审计的报告制度

除了常规的针对性强的管理审计报告外，集团还建立了“百字审计报告制度”。“百字审计报告”是审计部在某项管理审计工作全部结束后，汇总审计结果和结论情况的综合简要报告，具有时效性、灵敏性的特点，是总经理的有效管控工具。

4. 管理审计的人力资源管理

为了解决管理审计所需的审计人员及其必要的专业知识，集团组建了审计院，由总经理任院长，审计部部长和人力资源部副部长任副院长。建立审计院后，集团关键岗位人员、后备人选和新外聘关键岗位人员成为企业管理审计兼职审计人员的主力，而专职审计人员则主要负责技术支持和常务性工作。

对于兼职审计人员的时间安排一般是：两至三个月为一个参加审计周期。第一个月学习财务会计基础、审计技术与管理会计技术，第二个月参审一至两个管理审计项目，第三个月主审一至两个管理审计项目。

审计周期结束后，以审计报告为“毕业论文”，由审计部、人力资源部评分，送总经理审批，凡总经理同意的可以“毕业”，由人力资源部纳入备用关键岗位人选；总经理不同意的，可加审计一个企业，其报告总经理同意仍可“毕业”；若总经理仍不同意，则可根据其特长安排相应工作。可以说，以审计报告为毕业论文的方法，解决了知人善任、



量才录用的问题，防范了用人风险。管理审计因此成为了集团选择和培养人才之地，造就了企业的人才学校。另一方面，专职审计人员在管理审计工作中的素质也得到了提升，更有利于开展各项管理审计，从而实现了审计机构的企业管理咨询功能。

总结

本文研究了在我国国有企业集团化发展的趋势下，如何让管理审计工作更好地发挥管理咨询功能的问题，并通过某国有企业集团的管理审计改革实践具体介绍了现实操作中的一些可行方法。在我国已经颁布《企业内部控制基本规范》及其配套指引的情况下，管理审计必将在国有企业集团的发展中发挥日益重要的作用。应该强调的是，管理审计只有在切实履行好财务收支审计等基本职能的前提下，才有可能发挥企业管理咨询的功能。目前，虽然国有企业集团的内部控制制度和内部审计体系发展较快，但还是有少部分国有企业集团尚未建立起行之有效的内部审计体系，也就尚且谈不上管理审计的管理咨询功能了。因此，本文内容一方面具有一定的前瞻性，另一方面也需要国有企业集团在开发内部审计的管理咨询功能前，做好“基本功”，首先确保内部审计体系的存在和有效运行。🍷