

M集团基于管理会计思想的 内部审计考核评价体系建设

王晨晓 王文章

摘要：本文基于管理会计思想和管理控制系统理论，通过平衡计分卡非财务指标工具引导，结合M集团内部审计考核评价体系的案例分析，梳理了大型企业集团内部审计工作的考核评价应用实践：从使命、价值观、愿景和战略四个层面，介绍了管理会计思想在内部审计领域的发展思路；从设定目标、计划执行、计量考核、评价激励、反馈学习五个层面，分析了管理控制系统在内部审计考核评价的应用；通过对系统方案的特点总结和要素梳理形成的应用体系，对当前内部审计考核评价工作将具有较好的借鉴意义。

关键词：管理会计；内部审计；考核评价

中图分类号：F239.45 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)24-0024-06

内部审计的审计对象、项目计划、成果应用等都具有灵活多变的工作特征，对其实施一定程度的量化考核评价更具一定难度，对其所处审计环境的评价更是鲜有可借鉴案例。M集团率先推行内部审计领域的分类考核与评价方案，体现了管理会计思想在内部审计领域的拓展性应用，借助平衡计分卡中非财务指标的系统设计和管理控制系统理论，实现了内部审计业务的广泛实践。

一、内部审计发展遇到的问题

多年来，内部审计的发展存在不容忽视的问题。首先，对审计工作的重视程度在上下级之间不平衡。越往高层，对内部审计工作越重视，越往基层则相反。因重视程度高，则来自上级的压力大、任务重，但往往缺少基层自发性基

础甚至反抵抗力也大，势必容易造成重压下的“踏空”效应。有的单位对内部审计认知程度不高，只求名义上的存在而形同虚设，有的单位为了应对上级或自身的管理要求，采用外委购买审计服务方式，但由于中介机构的鉴证性审计与单位内审的管理合规性审计、问题导向性审计是完全不同的，所以往往效果不理想。其次，具备业务素质的审计人员流失较严重。受传统观念、工作性质、职业发展、现实环境、领导认知等因素影响，内部审计人才流失严重，导致内部审计力量严重不足，职能作用发挥严重受限，积极性也会严重受挫，始终处于尴尬境地。在政府(国家)审计、社会(中介)审计、单位内部审计三类审计中，企业内审的地位往往最低，难度却最高，它既缺少代表国家权力象征的政府审计

的权威强制性，也缺乏审计双方无利益冲突的社会审计的超然独立性，它既要受管理层意志的影响，又要受制于各方面、各种利益群体的干扰。

二、M集团内部审计的改革与实践

M集团是一家特大型中央企业，拥有本行业全产业链，产销布局全国。在国家审计体制改革背景下，M集团结合自身发展需要和管理现状，全面实施了内部审计体制与机制调整改革，确立了以集团审计工作领导小组为主要组织形式的审计工作领导体制，主要领导直接负责审计工作，工作机制由审计业务办公会机制、审计工作审批机制、审计工作汇报机制构成，建立了向董事会、董事会审计与风险委员会汇报工作机制。

作者简介：王晨晓，中国联通北京市分公司；
王文章，中国中煤能源集团有限公司。

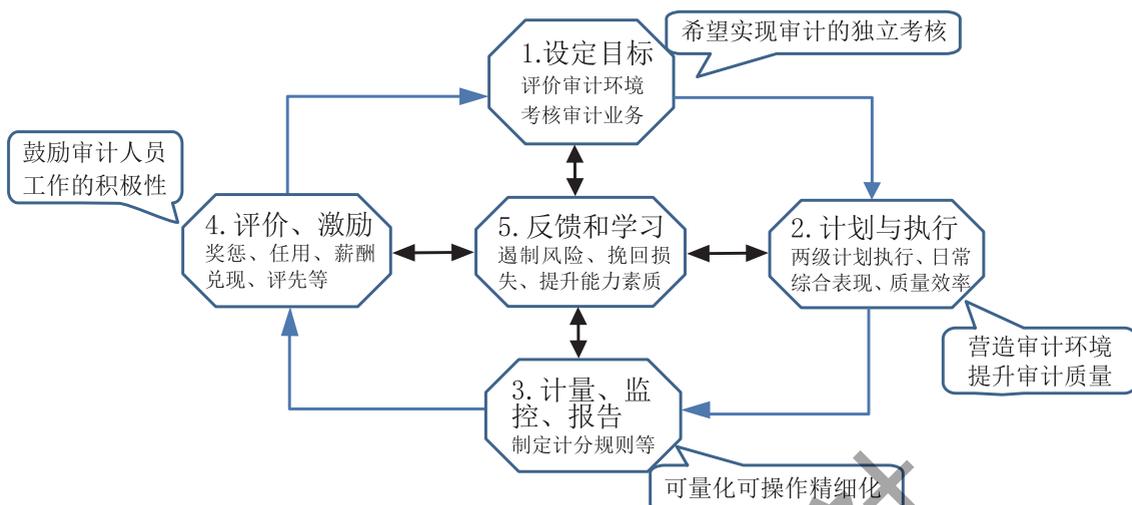


图1 内部审计考核评价方式

将审计业务从原纪检监察部门中分离出来，设立了独立审计部门，部门内设立分别负责经济责任及有关专项审计、工程建设项目审计、内部审计发现问题督办整改验收工作的专设机构。为集中审计优势资源，推动集团审计工作“一盘棋”，设立2个区域审计中心，按照区域分工采用委托审计模式，设立4个板块（平台）公司审计中心，按照产权关系采用授权审计模式，保留所属10多家具有一定规模和管控需要的二级企业内部审计部门，负责对所属企业开展日常审计业务，基本构建了由集团公司统一指导、协调的内部审计监督管理新模式。

为适应集团内部审计体制机制改革要求，营造审计职业环境，提升审计工作质量，强化审计队伍建设，增强审计人员履职能力，M集团按照管理控制系统理论，借助于平衡计分卡，提出审计工作考核评价的基本思路与应用体系，建立本专业独立考核制度，避免了审计部门在以往单位内部360度考核打分中常常处于末位、严重挫伤审计人员工作积极性的不利局面。

（一）体现管理会计思想的内部审计发展思路

平衡计分卡是通过四个相互联系

的层面全方位地衡量和管理企业经营业绩，这四个层面取决于企业的使命、价值观、愿景和战略。M集团内部审计所体现四个层面的设计思路是：

使命：按照习近平总书记“以审计精神立身、以创新规范立业、以自身建设立信”的要求，积极打造一支信念坚定、业务精通、作风务实、清正廉洁，适应新时代新要求的高素质审计队伍。提高审计人员善于发现问题、敢于揭示问题、勇于解决问题的能力，使审计人员业务素质 and 执业理念不断得到提升。

价值观：以防范重大风险、促进合规经营、规范管理行为和促进国有资本保值增值为导向，推动审计工作与中心工作深度融合，构建基础扎实、科学规范、运行有效的审计管理体系，以高质量审计工作护航集团高质量发展。

愿景：改善审计人员的履职环境，扭转审计人员因工作特点导致在年度考核中所处于的不利局面，调动审计人员的工作积极性，提升职业荣誉感。巩固和扩大集团审计上下“一盘棋”局面，通过考核评价等手段，培养审计人员善于发现重大问题和复杂问题的意识和能力，实现政治理念、职业道德、专业技能“三合格”。

战略：在基本形成集团审计管理制度“1+3+1”的主体框架结构（即“一项基本管理制度+三项业务行为规范+一项保障性制度”）基础上，通过建立考核评价体系，解决制度执行中的最后一公里问题。通过搭建审计信息管理系统，以审计信息化带动管理变革，主导流程再造，实现“一条主线”“两大功能”“三大模块”，并对接集团ERP多项业务的“1.2.3+N”的审计信息系统建设总体思路，嵌入考核评价系统，实现审计业务由过去的人工、碎片化到线上全流程管理的基本目标，推动“科技强审”战略总目标的实现。

（二）基于管理控制系统的内部审计考核评价

考核评价系统设计遵循“考核与评价相结合、年度考核与日常考察相结合、所在单位与集团公司按权重比例考核、考核评价结果与奖惩兑现相结合”四项原则，实行不同考核评价对象、不同的考核评价主体、分配不同权重等分类考核评价方式（参见图1）。

1. 设定目标：以各审计中心、其他内部审计机构、审计人员为主要考核对象，以各单位审计环境为评价对象，实行独立考核。



图2 审计工作考核评价逻辑关系图(含计分规则)

2. 计划执行：通过年度计划与执行结合，区分集团和所在单位两个层级计划项目、非计划临时任务的配合与执行，注重日常表现、部门参与、质量效率和环境保障等全面结合。

3. 计量考核：建立定量指标体系为基础的考核计分规则，涵盖所有业务节点，做到精细化、可量化、可操作，并赋予分值。

4. 评价激励：考核评价结果作为评先创优、业绩奖惩、专项奖励、考核任用、薪酬激励、年终兑现的重要参考依据。

5. 反馈学习：通过激励性加分规则，鼓励所在单位积极营造良好的审计人员履职环境，提高对审计工作的重视与支持程度。鼓励审计人员忠于职守、努力工作、提升素质、积极向上、遏制风险、挽回损失，勇于承担急难险重任务方面工作的积极性。考核结果反馈至所在单位，与年度综合考核结果具有同等效力。

(三) M集团内部审计的分类考核与

评价要素

审计环境评价内容共设置三个重点领域，分值权重分别为3:3:4。一是对内部审计工作的重视程度，包括从合理并完整制定审计计划、落实完成集团公司重点审计项目、有序推进内部审计进度、配合集团公司临时安排的审计项目、定期听取本单位内部审计工作汇报、审计成果应用、建章立制与监督执行、保证本单位内部审计工作客观独立性等方面。二是对内部审计工作的支持力度，包括从内部审计机构定编与企业规模的适配性、审计人员配置到位率、审计人员的专业性与适用性、审计人员培训与岗位晋升、薪酬待遇、办公设备设施配置、审计经费保障、审计人员受到打击报复等的处理、各部门间协同配合等方面。三是对审计工作配合与发现问题整改表现，包括审计过程的配合(包括审计资料准备、审计现场配合、征求意见及责任划分等程序的配合)、审计整改

工作的组织、整改第一责任人的责任落实、整改工作分工、规定时间内问题整改一次到位率、持续整改量与持续时间、持续整改进度及效果、部门间协同效率、审计回访发现问题严重程度等方面。评价结果应用形式为一定范围内(如同类企业)的通报、作为该单位领导人员经济责任审计问题并敦促整改、约谈单位主要负责人、扣罚经营者经营绩效等。

内部审计机构实行分类考核，考核内容包括四项，考核计分权重为3:3:3:2:2，考虑两类审计中心的管理模式不同，集团对区域审计中心、板块公司审计中心的考核权重分别为60%、30%，审计中心所在单位的考核权重分别为40%、70%，其他审计机构比照板块审计中心。一是基本职责履行方面。考核内容包括落实计划任务的执行力、审计成果的有效性、审计发现问题可确认度、当年计划完成率、保持的客观独立性、服从服务本企业改革发展的程度、审计工作制

度建设与执行效果、上报与报备材料文件的完整性与及时性、对外委中介机构审计的报批程序、审计质量和效率的监管效果、牵头组织本单位审计整改工作的质量与效率等要素。二是落实集团公司重点任务方面。考核内容包括围绕年度重点计划落实推进情况、优先保障落实集团公司审计任务情况、协助完成非区域内(非板块内)审计任务情况、完整承接集团公司审计项目的质量与效率情况、协助集团公司完成审计整改验收情况、协助集团公司开展审计回访等“一盘棋”原则落实情况。三是协同机制与业务配合方面。考核内容包括与本单位巡视巡察、纪检、财务、法律等业务监督部门在审前调查、访谈、信息利用与共享机制的建立运行情况、本单位作为审计整改责任单位其整改联动机制的建立运行情况,以及与集团公司审计部门工作联系、业务配合、组织协调等情况。四是政治思想与作风形象方面。考核内容包括政治理论学习、思想建设、对工作的责任与担当、工作态度、执行审计纪律、廉洁从业、对审计风险的把握、团队作风建设、组织开展继续教育与岗位培训、遵循的职业道德、规范审计行为等情况。考核结果一般直接用于内部审计机构主要负责人的奖惩与薪酬兑现等。

内部审计人员的考核分为日常表现与年度考核,分别占比60%和40%。日常表现主要包括参与审计项目、审计发现问题数量与质量等。年度考核主要有五个方面,权重各20%。一是政治素质。贯彻执行党和国家的有关路线、方针、政策,理想信念是否坚定,是否忠于集团事业和审计事业,积极落实集团公司和本企业有关决议和会议精神,具有大局意识等。二是工作业绩。岗位职责履行情况、任务饱满程度,工作质量、难度、效率,本年获得国家、地方、集团或本单位的表彰等情况。三是工作能力。独立工作能力、政策理解与运用能力、

问题判断能力、团队合作能力、执行能力、沟通协调能力、语言文字表达能力、思维创新能力、解决问题能力,相关专业复合应用能力等。四是职业品行。工作态度、团队协作、信誉忠诚度、遵守审计纪律、执行公司制度、责任意识和担当精神、廉洁从业、遵守社会公德,以及克服官僚主义和形式主义等方面。五是学识经验。审计基本常识、相关专业基础知识、基本流程、基本方法与基本技能、从事审计及相关工作经历、审计工作经验。考核对象为除审计机构主要负责人外的其他审计人员,考核结果作为所在单位选拔任用、评先、岗位调整及薪酬兑现的重要依据。

(四) M集团内部审计考核评价体系的突出特点

1. 实现开放与闭环相结合。闭环体现在审计业务从计划编制直至审计发现问题整改、验收、回访全方位、全过程细化要素的闭环,将全部业务环节纳入考核体系。而开放则不仅仅体现在审计业务层面,很多考核要素已经延伸到管理层、决策层、内外部配合与协作层、问责监管层,甚至是审计人员个人发展层面。

2. 体现刚性与柔性相结合。刚性更多体现在考核评价要素方面所具有的广泛性,既有业务量的要求,也有时效性与质量的控制要求,既有职业操守与业务能力的要求,也有制度规范性的行为规定;柔性则体现在实行自我评价或自考核和主体评价相结合模式,且评价或自考核不受评价主体权重折算影响,为最终权重。

3. 突出自强与保护相结合。自强性,要求审计机构审计人员在基本职责、工作质量、效率方面应达到的标准和条件;保护性,则保证内部审计的客观独立性,要求并监督审计机构和审计人员不参与有可能影响独立、客观履行职责的工作,以及对审计人员遭受打击报复或被恶意举报、诬告陷害应给予单位的

扣罚。

4. 保持定性定量相结合。在定性问题上,重点体现素质、能力、质量、行为,特别是年度综合性考核方面应用较多;定量方面主要考虑审计计划与非计划项目的完成、审计成果数量、工作效率时间等可计量因素,这也是建立考核体系的理想方向。但定性与定量往往是相互交叉运用的,并没有十分严格的界限。

5. 坚持分类与分层相结合。对评价对象为不同单位的审计环境,按照不同的审计管理体制分为三类企业,即设立集团公司审计中心的企业、独立设立内部审计部门的企业和未设立审计机构的企业;对考核对象为不同类型和层级的审计中心、其他审计机构及其人员实行分类、分层设定标准、权重与分值,并分别利用考核评价结果,体现可比性与公平公正性。对参与考核的主体也考虑所涉及领域的广泛性。

(五) M集团内部审计考核评价操作流程

M集团内部审计考核评价机制既涵盖了与业务关联的不同的考核主体,也考虑了不同考核评价对象之间的差异性,突出体现了多维度下的操作难度(参见图2)。

1. 基于考核评价计分规则中每项要素的扣(加)分因素,设计科学合理、简洁易懂、便于阅读操作的评分基础表(见表1)。

2. 指导每个考核评价主体(含自我评价、自考核),对应每个被评价单位、被考核审计机构、被考核人员实行分表打分。

3. 为减轻打分工作量,要求各考核评价主体仅通过“扣(加)分”栏对考核评价对象的有关项目提出扣分(以“-”表示)或加分分值,并要求在“扣(加)分事项”一栏中提出扣(加)分的具体事项和理由,防止打“估计分”“印象分”。

表1

M集团审计工作考核评价基础表

序号	考核评价范围	考核评价要素	考核评价内容	打分			扣(加)分事项说明	考核评价对象	考核评价主体				
				分值	扣分(加分)	实际得分			集团公司	所在单位	自我考核		
一、所在单位审计工作环境 (总分100分, 满分110分)													
1	审计环境评价	(一) 对审计工作重视程度	1. 由主要领导分管审计工作	5			主要领导未分管审计工作	设立审计机构的 企业	审计部	本企业 审计机构 (或负责 审计业务 的部门)	是		
2			2. 落实三年内所属单位审计全覆盖	5			超过三年未安排审计项目						
3			3. 企业党委或专门机构每年至少两次听取本单位内部审计工作汇报	5			汇报次数少于两次						
4			.....									
5			小计	35									
6		(二) 对审计工作支持力度	1. 满足审计机构履行职责所需的经费预算	6			因经费不足影响审计工作正常开展的						
7			2. 有对审计人员认真履行职责的保护措施	4			审计人员受打击报复或被恶意举报、诬告陷害						
8			3. 为优秀审计人员提供发展平台、晋升机会、薪酬激励等(加分项)	2			为优秀审计人员发展、晋升等创造条件						
9			.....									
10			小计	35									
11		(三) 对审计工作配合与审计问题整改情况	1. 接受并配合审计工作情况	8(20)			配合审计工作态度消极、提供虚假资料等		所有企业 (含未设 立审计机 构的企业)			审计部 门、 人力部 门	是
12			2. 审计问题整改工作组组织情况	4(10)			未明确牵头责任部门, 未制定整改方案						
13			3. 审计问题整改责任追究	3(8)			应追责未追责, 认定的责任人与实际被问责人不符等						
14			.....									
15			小计	30									
16		合计	110										
二、内部审计机构履职状况 (总分100分, 满分120分)													
1	审计机构考核	(一) 基本职责履行方面	1. 近三年实现审计全覆盖, 按规定编报审计计划	3			未按照要求编制, 发现重要项目缺失	实行委托 制的区域 审计中心/ 实行授权 制板块审 计中心/ 非审计中 心审计机 构		审计部 门 商人力 部 门	主 (分)管 领导、 组织人 事部 门、 纪委	是	
2			2. 按规定时间向集团完整、准确报送审计报告、统计报表等资料	2			报送时间晚或存在重要错误、漏项						
3			3. 制订并落实本企业审计发现重大违规违纪问题线索移交机制	3			重大违规违纪或损失风险线索移交未移交						
4			.....									
5			小计	30									
6		(二) 落实集团公司重点任务方面	1. 审计中心独立或牵头承担集团公司计划内审计任务项目	10			未按规定执行						
7			2. 审计中心协助或配合承担集团公司计划内审计任务项目	9			未按规定执行						
8			3. 审计中心独立或牵头并按按时完成集团公司计划内审计任务项目	4			未按规定时间完成审计任务						
9			.....									
10			小计	50									
11		(三) 协同机制与业务配合方面	1. 建立本单位内部审计项目协同运行机制	6			审计计划申报前未与集团归口管理部门对接确认						
12			2. 建立本单位内部审计发现问题整改督办联动机制	4			基层单位越级多头联系集团公司有关部门						
13			3. 建立与集团公司审计部门沟通联系机制	4			集团公司调度资料未能及时提报等						
14			.....									
15			小计	20									
16		(四) 政治思想与作风形象方面	1. 定期组织本审计机构开展政治理论学习和思想交流	3			学习次数较少, 不足两次						
17			2. 审计机构负责人对审计工作具有较强的责任意识和担当精神	4			承担任务时拒绝、推诿或寻机逃脱等						
18			3. 团队合作意识较强, 工作作风较为扎实, 责任清晰等	4			存在一定官僚主义或形式主义						
19			.....									
20			小计	20									
21		合计	120										
三、审计人员素质能力与工作业绩 (总分100分, 满分120分)													
1	审计人员考核	(一) 日常表现	1. 遵守劳动和组织纪律	15			未遵守本单位请假销假制度等	设立审计 机构的审 计人员	审计部 商人力 部 门 (集团不 参与非审 计中心的 考核)	主 (分)管 领导、 审计机 构负责 人、人 力部 门、 纪委	是		
2			2. 客观、真实、有效发现违规违纪等问题或揭示重大经营风险	15			参与审计未发现有效问题或风险事件						
3			3. 客观、真实、完整揭示问题	10			对发现问题似是而非、不深不透、缺乏依据等						
4			.....									
5			小计	60									
6		(二) 年度考核	1. 政治素质	20			未参加支部党课等组织活动, 散布不当言论等						
7			2. 工作能力	20			对上级制度、规定不执行或变相执行等						
8			3. 职业品行	20			违反“四严禁”“八不准”审计工作纪律						
9			.....									
10			小计(40%权重)	100									
11		(三) 加分项	1. 年度内担任集团级审计项目组长、主审, 且任务完成较好	6			担任集团级审计项目副组长或发现有效问题较多						
12			2. 本年度内获得执业资格, 或取得在职研究生学历等	3			年度内取得CPA、会计师等职称						
13			3. 本年度内获得表彰、取得荣誉	4			获得国家、地方、集团等表彰、荣誉						
14			.....									
15			小计	20									
16		合计	120										

说明: 1. 编制依据: 《审计工作考核评价暂行办法》《审计工作考核评价分规则》。
2. 适用范围: 审计工作考核评价从“所在单位审计工作环境、内部审计机构履职状况、审计人员素质能力与工作业绩”分别开展, 以集团公司各审计中心、其他独立设立内部审计机构及其审计人员为主要考核对象, 以各单位的审计环境为评价对象 考核结果分别作为所在单位、内部审计机构、审计人员在评先创优、业绩奖惩、考核任用、薪酬激励、年终兑现方面的重要参考依据。
3. 打分规则: 基础表是审计考核评价打分的的基础表, 每张基础表上不同的考核主体分别对不同的考核对象进行打分, 同时不同的考核对象对应的不同考核主体分别配置了不同的分值和权重 最后每个考核对象按照所对应的所有考核主体基础打分表得分及相应权重统计汇总实际得分 对各单位审计工作环境的评价、内部审计机构及其审计人员的考核, 其评价或考核结果分为“优秀(90分及以上)、良好(75分及以上至90分)、一般(60分及以上至75分)、较差(60分以下)”四档, 优秀比例各按20%掌握。

4. 为保护审计人员自我考核评分权限不受影响,防止在提报过程中被人为篡改行为,对个人自我考核评分结果直接发送集团审计部。而其他主体打分结果,由各单位审计机构(或联系审计业务的部门)收集齐全后发送集团公司审计部。

5. 重点打好集团审计部的分值。既要防止多头打分带来被动平均的问题,又要考虑审计部每个成员对不同考核评价对象存在了解、认知程度上的差异,采用按考核评价项目结合对审计对象熟知程度分工,只打一次分,打分结果在部门内实行传审修正方式,保证扣(加)分因素的准确性与充分性,消除在考核评价对象与具体考核评价项目上的信息不对称因素。

6. 汇总统计各考评主体的评分结果,

按照规定的不同权重计算最终结果。

7. 分类公布考评结果。对审计环境(各企业)按照A、B、C三类分别公布;对内部审计机构按两类机构(即审计中心与非审计中心审计机构)分别公布,并应用于审计机构负责人的有关薪酬兑现等;对审计人员考评结果的公布,应用于其他审计人员(含审计机构副职)的薪酬兑现、评先创优等方面。

8. 审计工作考核评价流程纳入审计信息管理系统,通过线上操作实现。

(六) M集团内部审计考核评价取得的成效

M集团内部审计考核评价体系真正体现了点面结合、注重个性化与现实特色。一是突破了不同主体之间的测评结果分值的加权或算术平均的传统做法,回避了平均主义或形式主义;二是突破

了管理岗位人员难以实行量化考核的瓶颈;三是通过考核,细化明确了审计环境、内部审计机构、审计人员的导向目标;四是提升了内部审计管理工作的科学性、规范性、可控性和先导性。□

责任编辑 李斐然

主要参考文献

- [1] 刘俊勇主编. 管理会计(第三版)[M]. 大连: 东北财经大学出版社.
- [2] Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, David Burgstahle et al. 管理会计导论[M]. 北京: 清华大学出版社.

图片新闻

第三届上海优秀会计人才创新论坛在上海举办



2020年12月11日,由第六期上海优秀会计人才培养项目学员主办的第三届上海优秀会计人才创新论坛在上海国家会计学院举行。本次论坛以“新形势下,会计的未来与发展”为主题,旨在搭建上海历届优秀会计人才交流的平台,顺应会计改革发展的需要,汇集、研讨、交流会计前沿问题。上海国家会计学院党委委员、副院长白晓红,上海市财政局会计处处长秦莉出席会议并致辞。上海市财政局会计处副处长朱刚、上海市财政局会计处姜建栋以及中国财政杂志社《财务与会计》编辑中心副主任孙蕊等有关人员参加了论坛。

白晓红代表学院对论坛的举办表示祝贺,肯定了论坛在促进学员和业内同行交流、思想碰撞和思维启示方面发挥的作用,分享了“大会计思维”的观点。秦莉回顾了上海优秀会计人才项目的发展历程和成果,指出上海优秀会计人才培养项目在会计行业内正在不断扩大影响力,已逐步发展成为上海会计行业领军人才的摇篮。

此外,上海国家会计学院副教授杨寅、汇付天下有限公司执行董事兼CFO金源、上海申康医院发展中心派驻上海市第九人民医院总会计师何堃分别进行主旨演讲。在圆桌对话环节,1~7期上海优秀会计人才项目学员代表就大家共同关心的话题开展深入交流,阐述了新形势下会计的未来以及可能的发展方向。

本次论坛的成功举办为上海市会计行业发展提供助益,上海市财政局和上海国家会计学院将持续提升“上海优秀会计人才”的品牌影响力和辐射力,为把上海建设成全球有影响力的科技创新和国际金融中心贡献力量。(本刊记者)