

从一件审计案例浅谈企业内部控制评价的作用

郭金美

某事务所在对一家公司内部控制有效性进行审计的过程中发现一桩出纳人员侵占公款案件。该出纳员多次在已审核的会计记账凭证上添加支出，然后私自开出现金支票，侵吞公司资金数十万元。在承接该项内控审计业务时，审计人员了解到公司对企业的内部管理十分重视，不惜花重金聘请了一家咨询机构，制定了一套按照《企业内部控制基本规范》要求并结合企业特点而设计的内部控制体系。该系统从全面性、完备性而论，应当说是一个健全的内控体系。那么，是什么原因导致在如此完美的内控体系下还发生了本不该发生的问题呢？

在审计过程中，审计人员发现该出纳员要侵占公款，最少要通过三道关口：一是修改凭证，篡改账务系统，只有如此从账面上增加支出，才有非法牟财的可能；二是取得银行印鉴开出提现支票，虚增的支出才能转化为现实的钞票落入口袋；

三是事后监督关。遗憾的是，该案件直至外部审计介入时才“东窗事发”。通过进一步审计，审计人员知悉该公司财会人员账务系统操作权限有明文规定，也有各自的用户密码，银行印鉴也必须分开保管。但就是这一个看似很具体的内控措施，却未能得到有效执行。该出纳员正是在财会人员互相知晓权限密码的情况下，才得以在已经过复核记账的凭证上再添加支出，然后入账套重新返结账，达到了改凭证、改账目的目的。然后利用一人携带全部印鉴章独自去银行的机会，套取了现金。这一事件提醒我们，再完美健全的制度，如果没有行之有效的措施保障，没有一个有效的机构监督和评价执行过程中产生的缺陷，也难以达到预定的目的。

2010年4月，财政部等五部委发布了《企业内部控制配套指引》，该配套指引连同2008年5月发布的《企业内部控制基本规范》，共同构建了我国企业内部控制规范体系。企业在内部控制的应用——内部控制的评价——内部控制的审计三个环节，形成了一套完整的循环体系，而企业内部控制评价是保证该体系按预定目标顺利运行的不可缺少的中间环节，起着发现内控缺陷，完善内控制度，以便达到企业内部控制有效性目标的重要作用。

1. 内部控制评价是发现内部控制缺陷，确定内部控制可依赖程度的重要手段。内部控制是保证企业管理按其规定贯彻执行以及保证合适有用的信息的一种制度。但是，内部控制具有固有局限性，存在不能防止和发现错报的可能性。对内部控制的健全性与有效性进行评价，就是检查其控制系统的设置是否合理，已有的控制点和控制措施是否健全有效，既定的内部控制目标能否实现，从而确定内部控制可依赖的程度，以此为基础确定审计程序，控制审计风险，并针对内部控制系统中的失控点和薄弱点，有针对性地提出切实可行的改进意见和建议。

2. 内部控制评价有助于发现内部控

制薄弱环节，促进内部控制的持续改善。内部控制中任何一个薄弱环节都可能导致企业的内部控制失效，甚至使企业的经营失败。总体来看，目前不少企业都没有做到在实施风险评估、确定关键控制点的基础上，有的放矢地实施控制活动。通常是待违规违纪行为发生后才设法堵塞或予以惩处，其结果是控制成本高、收效却甚微，控制失去应有的效力。内部控制制度应能实现对组织各层级中所有岗位的全员管理控制和对经营管理的全程监督和评价。有效的内部控制是全过程的，涵盖事前控制、事中控制和事后控制三个阶段。内部控制评价正是对企业各组织机构内部控制执行的全过程进行监督评价，要以防范风险、堵塞管理漏洞、提高经营效率为宗旨。因此，内部控制评价系统的目的是完成既定目标或标准。一旦目标确立，组织中所有成员都应明确与自己奖惩相结合的业绩目标及成果，如果哪个环节没有达到目标或要求，就会被视为薄弱环节并且被要求加强和改善。此外，由于情况的变化可能导致原有的内部控制措施变得不恰当，内部控制评价还应根据企业环境、目标的变化，不断甄别内部控制缺陷，有针对性地调整控制点和控制手段。从一定意义上讲，内部控制评价是一个评价、反馈、再评价的动态过程，能够促进内部控制体系的持续改善。

3. 内部控制评价有助于促进企业改进内部管理，实现预定控制目标。通过内部控制评价，一方面可以帮助企业发现并堵塞管理漏洞，加强内部管理，提高企业竞争能力；另一方面，内部控制评价还可产生制度的威慑效应，促使管理人员和员工改进经营和控制，从这个意义上说，内部控制评价在一定程度上又可降低经营风险。

（作者单位：海安中信会计师事务所有限公司）

责任编辑 张璐怡