

“三位一体”境外审计模式的实践与启示

——首钢内审赴美审计实践

郭丽燕 宁伟明 高 强

今年来,随着我国综合经济实力增强,对外直接投资也逐渐发展,截止2013年底,中国对外直接投资累计净额达6604.8亿美元,位居全球第11位。中国1.53万家投资者在境外设立了2.54万家对外直接投资企业,分布在全球184个国家和地区。但据全国政协委员、国家审计署原副审计长董大胜在今年“两会”前召开的“完善国有资产监管体制研讨会”上披露,对于这些境外资产,由于审计能力有限,常年处于监管“真空”。而在这些巨额资产“基本上没有进行审计”的背后,是近年来国企海外“腐败”频发,投资亏损、人事震动屡见不鲜。2015年“两会”财会议案的提案中,全国政协委员、国家审计署副审计长石爱中提交了关于解决国有企业审计全覆盖问题的提案,建议把所有国有企业,包括境外投资都纳入审计监督的视野,对国有企业实行审计全覆盖。境外国有资产的安全和运营绩效已经成为当前审计工作关注的焦点。

首钢总公司审计部作为企业的监管部门,多年来坚持以首钢国有资产的守护者、总公司重大决策贯彻落实的监督者和被审企业真实信息的客观反馈者为己任。2013年以来,围绕贯彻落实国家审计署、北京市审计局关于加强国有资产海外监管,实现审计全覆盖的要求,一直在研究如何发挥企业内审作用,探索境外国有资产审计的模式和经验。首钢主要领导对此非常重视,专门成立海外事业部负责对境外企业的归口管理,要求审计部门将境外资产监管作为重点工作来抓,并多次召开专题会听取审计部关于如何加强境外企业审计工作的汇报。2014年底,首钢审计部联合北京市审计局和上海立信事务所组成审计组(以下简称审计组),采用企业

内审联合政府审计、中介审计的“三位一体”审计模式对首钢控股的A汽车零部件制造公司北美B子公司进行审计。

一、审计过程

(一)审前准备

考虑境外现场审计时间短、成本高、工作环境复杂多样的情况,审计组意识到必须在国内做足功课,才能在现场审计时掌握主动。

1.统一思想,转变观念,发挥集体优势

审计组突破原有的组织架构和责任体系组合在一起,这要求审计组长不仅具备丰富的审计经验和专业素养,还要掌握高超的领导艺术和组织协调能力,抓住每个组员的专业特长和性格特点,最优配置审计资源,使组员们统一思想,明确目标,心往一处想、劲往一处使,齐心协力,步调一致。同时,组员除了审计专业知识扎实外,还要求具备一定的国际法律常识,并具备熟练使用计算机分析数据和英语沟通能力,最重要的是必须有大局意识和团队精神,服从审计组长安排。

鉴于此,在确定审计重点和实施方案的同时,审计组长多次组织组内沟通交流,修改审计实施方案,细化审计流程。通过这些使组员们之间相互熟悉,便于开展工作。另外,在本次审计中,审计组一是坚持审计组长统一指挥原则,明确了上下级职权,统一了不同单位多头领导和多头指挥等问题,赋予审计组长在特定联合审计环境中的职权;二是合理分工,落实责任,优化审计组内部人力资源配置,防止分工不明给工作带来管理摩擦和效率损失;三是建立了通畅的信息渠道,加强日常工作交流。

2.明确审计重点,确定审计思路

在制定审计方案时,企业内审、政府审计和中介审计从不同角度提出了需要关注的重点和审计方向,从国家大政方针的把握,到被审计单位的经营情况,再到具体的操作环节,打破了原有的固定审计思路,充分发挥了审计的监督核查作用。针对B

公司是A公司全球研发和运营管理的特点,审计组确定了以内控管理制度执行的合规性、管理费用及研发费用发生的真实性、人员岗位分工及薪酬制定的合理性为重点,兼顾投入产出效益的审计思路,同时从战略规划、财务控制、运营管理、法律风险四个方面开展工作,详见表1。

表1 审计组开展审计工作的主要内容

	战略规划	财务控制	运营管理	法律风险
需要关注的核心内容	宏观经济运行、企业内部发展规划和主要客户变化等。	信用评级、资产资金资源安全、会计信息真实性、会计准则差异及授权、薪酬等。	企业内部控制制度、内部控制重大缺陷、安全生产、转移定价和环境保护等。	被投资企业所在国法律对企业经营的影响、企业签订的重大协议及法律诉讼等。
需要关注的具体内容	1.了解被投资单位及当地的政治、经济、法律和社会运作模式; 2.结合总公司战略发展意图和治理理念,评估其持续经营能力等。	1.资金往来和应收应付; 2.银行账户和借款; 3.预算及各种费用、成本发生的合理性; 4.固定资产在建工程; 5.利润留存是否合理等。	1.内控制度及执行情况 2.授权是否规范; 3.采购、销售等业务; 4.研发投入产出效率; 5.人员岗位分工及上工率; 6.薪酬标准及合理性等。	1.知识产权保护; 2.员工劳务纠纷; 3.个人代持股; 4.税收、薪酬及社保方面的特殊规定等。

3.细化方案,工作内容精确到小时

为了提高驻地审计效率,审计组提出“周有计划、日有安排、时有任务”的工作方式,组员们按照审计方案将分配的任务分解落实到个小时。实践证明,正是在国内编制了内容详尽、可操作性强的审计实施方案,将审计工作内容细化到小时,才能在驻地审计时有的放矢,掌握主动,在短时间内完成审计任务,大大提高了驻地审计效率。

(二)审计实施

1.合理配置资源,形成优势互补

审计组按照审计方案及三方审计各自的优势和专业特长将组员穿插分成三个小组,每组安排一名熟悉被审计单位情况的企业内审。第一组由熟悉国际会计准则、境外审计知识和法律知识丰富的中介审计人员配合,主要负责费用、预算、人力、制度和薪酬等方面;第二小组由财务核算和基层审计经验丰富的政府审计人员配合,主要负责收入、应收、资金、借款和银行账户等方面;第三小组由数据统计分析、逻辑思维能力强的政府审计人员配合,主要负责销售采购、成本、应付和在建工程等方面。各组成员互相学习补台,互相讨论研究,充分发挥特长,完成了预定的审计工作内容。

2.运用甘特图控制工作进度,注重过程管理

甘特图是基于作业排序目的,以图示方式通过活动列表和时间刻度形象表示特定项目的活动顺序与持续时间,用以评估工作进度的一种过程管理方法。

为直观表明驻地审计时每天的计划任务与实际工作的对比情况,审计组将计划管理和时间管理联系起来,制作了反映工作进程的甘特图。具体是三个小组成员根据每天的任务完成情况制作个人甘特图,由各小组长汇总小组甘特图,审计组长汇总当天整个审计组的甘特图,次日早晨再根据汇总情况与被审计单位审计负责人协调沟通。甘特图用不同颜色标明进度和配合情况,其中红色最严厉,表示任务完全没有进展,对方拒绝配合;黄色表示对方答应配合,但是已超过规定时限;蓝色表示对方答应配合,在规定的时限内尚未配合;绿色表示对方已经配合完成。审计组长根据表格上的颜色即可知道每天、每个小组的工作进展,只需要求被审计单位负责人协调黄色和红色部分,提高了工作效率。审计组制作的甘特图见图1。

3.实行双重汇报制度

审计组采取工作动态定期汇报和重大问题随时汇报的双重汇报制度。除重要审计线索及时向审计组长报告外,每天返回驻地后都要对当天的工作情况进行沟通,晚上9点准时召开审计组业务会议,互相了解工作进度,保证工作节奏合拍,解决了现场审计分散作业造成的“信息不对称”问题。

审计组长汇总当天审计情况后,美国时间晚上10点准时向国内反馈当天工作进展,重要和敏感事项及时听取指示,保证业务上与首钢不断线。

序号	内容	审计记录名称	对应审计小组	发送时间	收件人	BWI签名人	期望收到签字确认时间	实际收到签字时间	交付状态	不同意签字	
										同意签字	disagree sign
										已经签字	signed
若不同意提供请写明原因											
Number	Matter	Audit record	audit team	sent time	receiv ed person	BWI US sign employee	look forward to receiving time	received sign time	sign status	Note:	
1	授权	授权审批	一组	17日	Karen	Karen	20日	21日	✓		
2	研发预算 R&D	研发预算	一组	19日	Dannis	Dannis	20日		○		
3	研发流程 R&D	研发流程	一组	17日	Brent	Brent	20日		○		
4	研发样本测试	研发样本抽查	一组	19日	Brent	Brent	20日		●		
5	员工福利政策	员工福利政策审查	一组	18日	Bill	MariaTerry	20日	20日	✓		
6	转移定价涉税事	转移定价涉税事项	一组	19日	lori	lori	20日	19日	✗		
7	差旅费	差旅费	二组	17日	weaver	weaver	20日	19日	✓		

图1 审计组制作的甘特图

二、审计方法

为提高驻地审计效率,圆满完成审计任务,审计组成员集思广益,根据审计方案和审计重点,打破了国内审计单一、固定的审计思路,提出了一些高效快捷的审计方法,充分发挥了审计的监督核查功效。

1.企业内审运用的方法

(1)以业务为导向,设计专项调查表。企业内审针对B公司的不同业务设计了包括人员薪酬、国际派遣、租赁、出租、固定资产等专项调查表,提高了审计的分析力和判断力。

(2)以提高管理为目的,掌握流程。企业内审结合B公司的特点,制作了包括研发循环、人力与薪酬循环、销售与收款循环、采购与付款循环等审计流程图,了解企业管理流程,在查找问题的同时学习国际管理经验。

2.政府审计运用的方法

(1)利用信息化手段开展审计工作。在对B公司客户和应收账款、供应商与应付账款审计分析时,对方提供的基础

数据有近5万条,政府审计的组员利用数据分析软件的统计筛选、关联规则等功能对这些数据的关联规则进行挖掘分析,发现了异常的数据项和审计疑点。另外,审计组利用驻地网络信息资源查询当地就业成本、薪资水平等信息,在分析和判断时选取当地标准作为评价依据,得到了被审计单位的认可。

(2)认定审计证据方法多样。在对B公司研发人

员上工率进行审计时,工时间问题涉及员工自身利益比较敏感,对方拒绝在审计底稿上签字,这让审计工作一度陷入僵局。对此,审计组采纳了政府审计提出的“对于不能取得签名或者盖章但不影响事实存在的证据,在两名审计人员同时签字的情况下可以作为有效审计证据”。这是政府审计为提高审计效率,将《中国审计准则》和《审计机关审计证据准则》细化后在认定审计证据时一贯采用的方式,这也为企业内审指出了今后在遇到此类问题时的工作思路。

3.中介审计运用的方法

(1)运用C-SOX(中国萨班斯)风险管理数据库进行内控测试。中介审计针对B公司的实际情况,从其日常使用的C-SOX风险管理数据库中选取了采购管理、销售管理和研发管理进行内控测试,发现B公司在采购和研发环节存在缺陷。C-SOX风险管理数据库采购环节内控测试内容,见图2。

(2)提供国际法律法规支持。在审计过程中,

C-SOX(中国萨班斯)风险管理数据库																						
规范指引			流程			控制说明			控制详细说明			穿行测试			审阅发现及改进建议							
子流程	风险编号	风险描述	企业内部控制基本规范、应用指引和解读相关要求	流程	控制编号	控制描述	相关认定	相关会计科目	相关制度/规章	控制责任人(如:职位/系统/第三方名称)	控制发生日期	是否为关键控制	控制频率	预防型/发现型控制	控制类型:手工控制/系统控制	穿行测试样本文档名称	发现问题描述	风险管理及影响	整改建议	管理层反馈	整改负责人	预计整改完成时间
5.1 采购计划管理	R1	缺乏与采购	应用指引采购业务																			

图2 C-SOX风险管理数据库

B公司与墨西哥工厂之间的加工费支付问题涉及美国与墨西哥之间的所得税协议;B公司与欧洲、亚洲的各分公司之间签订的转移定价协议涉及到外汇管理、双边经贸条约、投资条约等协议,这些增加了审计组审计评判的难度。对此,中介审计整理了包括我国、美国与世界上主要国家缔结的税收协定和大量的双边经贸条约、投资条约等国际上普遍使用的审计依据和评

判准则,为审计组的审计评判提供了法律支持。

三、审计结果及成效

1. 审计发现的主要问题

通过审计发现B公司存在的问题主要分为以下三个方面:一是内部控制缺陷,如在采购环节未严格执行A公司北京总部的授权审批制度,部分大额采购业务未通过总裁审批;在研发环节没有按照每个项目编制年度预算,导致单个项目可行性分析论证数据不足,无法考核后期的业绩,也没有建立绩效考核和追责机制。二是管理存在薄弱环节,如在供应商选择、付款周期和存货管理等方面存在问题。三是研发人员工作时不饱满、上工率不足,在调动研发人员工作积极性和提高研发效率方面有待改善。

2. 审计成效

针对B公司的“三位一体”联合审计取得了一定成效,达到了预期目标,得到了北京市和首钢领导的高度肯定。审计团队在专业能力、敬业态度和廉洁自律等方面得到了北美高管和员工的认可,在异国他乡展示了中国审计人员的业务水平和首钢人顽强拼搏的工作作风,履行了审计的神圣职责,树立了审计的威慑力和权威性,达到了预期的审计目标。

(1)开拓了境外审计新路。首钢总公司审计部通过把B公司的境外审计作为“试验田”,培养了熟悉境外社会政治法律制度、外语和国际会计、审计准则的业务骨干人员,开阔了眼界,提升了能力,树立了自信,也找到了差距。此次境外审计结束后,审计部多次组织召开境外审计经验交流座谈会,将境外审计的创新经验和审计模式进行了提炼和总结,受到了北京市审计局和首钢领导的高度重视。通过境外审计的实践,总结经验,构建适应首钢境外审计的新模式,开创境外审计的新思路,将境外审计打造成了首钢审计工作的新亮点。

(2)规范了企业内部管理体系。通过审计,A公司进一步规范了海外项目管理,有效防控了境外经营风险。一是完善了《资金支出管理制度》和《业务活动管理办法》,健全和完善境外投资、日常经营等各项活动;二是修订了《预算编制流程及规定》和《全球银行账号管理制度》,加强对境外的预算管理和资金流动过程的监管;三是出台了《办公电脑管理办法》和《计算机设备管理办法》,从信息化方面

加强对境外资产的风险控制。

四、思考与启示

相对于国内的审计工作,境外审计所处环境复杂多样,在客观上面临的困难和挑战归纳总结如下:一是时间短、任务重、成本高,国家规定的政府及国有企业境外审计逗留时间一般在两周左右,而实际工作时间不足十天,为了提高审计效率,降低审计成本,必须做好审前准备工作;二是法律、税务、劳工、环保等方面的障碍造成在审计取证的时效性、合法性方面遇到困难;三是要面对多国语言,还要审核各类国外票据,业务量大;四是内审人员缺乏境外审计经验和专业知识,不同国家的会计准则和法律法规不同,甚至同一个国家的不同地区法律制度也有差别,这是审计人员的短板;五是国际惯例、风俗习惯、文化差异、日常饮食等方面都存在不同程度的差异,影响审计效率。

对于国有企业而言,采用单一的审计模式,能发挥各自的优势,但很难做到全面审计,尤其是在各自的审计短板方面会出现大的审计风险。企业内审部门出于天然的自我保护倾向和信息不对称,难以对企业境外的资产、负债及经营情况进行科学有效的评估;如果单独聘请中介审计,其谁委托就对谁负责的服务性质难免会使独立性受到影响;如果是国家审计,受被审计单位所在国法律、规则以及我国公款如何出境、审计资源不足等问题制约,很难充分发挥能效。

因此,采用以企业内审为主导,政府审计为指导,中介审计为支撑的“三位一体”联合审计模式,通过引入政府审计和聘请中介审计弥补了企业内审对境外企业监督方面的不足,提升了企业内审的威慑力和反腐功效。在“三位一体”联合审计模式中,企业内审熟悉企业的业务流程、运营管理、财务制度等情况,能够迅速开展工作;政府审计视野开阔,见识广,审计方法、审计技巧、审计手段多样;中介审计对境外投资国的法律、规则较熟悉,对会计准则的理解,对财务报表的真实性、合规性及内控测试等方面较专业。三方审计相互配合,实现了资源共享和优势互补,协同高效,保证了境外审计的监督效果。

(作者单位 首钢总公司审计部)