

编者按

我国的内部控制规范体系只是提供了原则性要求和框架指引,但企业内部控制因所处环境、行业和规模的差异,以及在战略、文化观念上的不同取舍,往往蕴含着丰富多变的实践纵深。作为一门应用科学和集合科学,内部控制尤为强调理论运用于实践并产生实质性社会贡献,是最能体现经营管理智慧、事关企业成败和可持续发展的一种系统工具,忌讳泛泛而谈和纸上谈兵。按照管理学的尖峰理论(提倡“扬长”)和木桶理论(提倡“避短”)的要求,企业内部控制建设有必要吸取世界知名企业和代表性公司的经验教训,一方面通过内部控制成功案例学习如何扬长,另一方面通过内部控制失败案例学习如何避短。从本期开始,“点睛系列”栏目将陆续刊登内部控制实践方面的系列论文,通过为广大读者所喜闻乐见的案例分析方法,系统介绍典型行业中优秀公司的内部控制特色和经历,总结近期社会关注度较高的重大内部控制失败案例的教训,以为我国企业加强内部控制建设提供经验参考和有益启示。

内部控制建设的意义与思路

■ 刘 华

内部控制最初从拉丁语“contrarotulus”派生而来,意为“对比宗卷”。它起源于古罗马时代对会计账簿实施的“双人记账制”,即某笔经济业务发生后,由两名记账人员同时在各自的账簿上加以登记,然后定期核对双方账簿记录,以检查有无记账差错或舞弊行为,进而达到控制财物收支的目的。在企业界、管理层、审计师、政府监管部门乃至国际监管组织的共同推动下,内部控制的理论与实践如今有了很大发展。正如内部控制专家汤姆·李所言,“这个今日在经济管理领域的许多方面仍然发挥重要作用的内部控制思想,其发展应归功于历代企业家、政府官员、会计人员和著书立说者们的不懈努力。”日益升温的内部控制已成为一项国际惯例。我国企业内部控制的发展状况如何?加强内部控制建设有何现实意义?完善企业内部控制的基本思路是什么?对于这些问题,我们不仅要有清醒的认识,更要用理性和智慧做出恰当的解答。

一、宏观背景

2010年4月,财政部会同证监会、审计署、国资委、银监会、保监会等部

门发布了《企业内部控制应用指引第1号——组织架构》等18项应用指引、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》(以下合称《企业内部控制配套指引》),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的内部控制规范体系。从已发布的18项应用指引来看,5项为内部环境类指引,包括组织架构、发展战略、人力资源、企业文化和社会责任;9项为控制活动类指引,包括资金活动、采购业务、资产管理、销售业务、研究与开发、工程项目、担保业务、业务外包、财务报告;4项为控制手段类指引,包括全面预算、合同管理、内部信息传递和信息系统(偏重于“工具”性质,往往涉及企业的整体业务或管理)。它们是对企业按照内控原则和内控要素建立健全内部控制所提供的指引,在《企业内部控制配套指引》乃至整个内部控制规范体系中占据着主体地位。

从实施的时间表来看,《企业内部控制基本规范》自2010年1月1日由境外上市公司先期执行,2011年起境内上市公司执行;《企业内部控制配套指引》自2011年1月1日起在境内外同时上市的公司施行,自2012年1月1日起在上海证券

交易所、深圳证券交易所主板上市公司施行,鼓励非上市大中型企业提前执行。加强内部控制建设已成为摆在我国企业面前的一项刻不容缓的现实任务。

二、现实意义

内部控制专家赫克特和莫布利认为,“内部控制作为一种常识出现,是利润动机的自然产物。第一位倡导者一旦发明获取利润的方法,就会建立控制和保护利润的制度。”内部控制存在缺陷是导致企业经营失败并最终铤而走险欺骗投资者和社会公众的重要原因。在内部控制应用呼声最高的银行业,其国际监管机构巴塞尔银行监管委员会的调查结论显示,著名商业银行(如英国巴林银行)失败事件的原因,除了内部控制失效外,很难再找到其他因素。国际上最为权威的内部控制研究机构美国反财务欺诈委员会下属的发起人组织委员会(COSO)进一步指出,之所以要设置内部控制,就是要促使企业在迈向获利目标的路上达成管理理念,并把路上的意外减到最少。

以美国为代表的西方发达国家纷纷通过立法强化企业内部控制,内部控制已成为企业进入资本市场的“入门

证”和“通行证”。1977年美国的《反国外贿赂法案(FCPA)》，是世界上最早规定上市公司必须建立内部控制的立法。其中的记录与会计条款对企业建立健全内部控制以及强化企业内部管理，起到了里程碑般的作用。不论是COSO于1992年发布的内部控制框架，还是其后于2004年发布的企业风险管理框架，乃至美国国会于2002年通过的《萨班斯——奥克斯利法案(SOX)》，都可以找到《反国外贿赂法案》的影子。《萨班斯——奥克斯利法案》的第404条款，更被认为是最为严格和复杂、执行成本最高的内部控制规定。它强调，公众公司内控活动的操作流程都必须被清楚地定义并保存相关记录，任何一个岗位的职务、职责都应描述得一目了然，在对交易进行财务记录的每一个环节都应有相应的内部控制制度。

我国内部控制概念最早在正式法规中有实际意义的使用系1986年财政部颁发的《会计基础工作规范》，正式引进了1949年美国审计程序委员会下属的内部控制专门委员会所提出的内部控制制度这一观念。随后，1996年财政部发布的《独立审计具体准则第9号——内部控制与审计风险》，套用了美国注册会计师协会1988年提出的内部控制结构。2008年的《企业内部控制基本规范》，形式上借鉴了COSO在1992年提出的五要素(控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控)框架。但值得注意的是，考虑到COSO在2004年新提出了八要素(内部环境、目标设定、事项识别、风险评估、风险反应、控制活动、信息与沟通、监控)框架，我国对内部控制的理解似乎又习惯性地“慢了半拍”。2011年是众望所归的内部控制年，我国企业在起步落后的形势下亟需迎头赶上。

三、基本思路

第一，控制环境是内部控制的基

础，而管理层恰恰为内部控制定下了基调。必须承认，企业制定的任何制度都不可能超越设立这些制度的人；企业内部控制的有效性，同样也无法超越那些创造、管理与监督制度的人。特别是鉴于内部控制的大部分工作都是经营管理部门的直接职责，只有管理层将风险管理放在适当的高度，内部控制才能真正发挥作用。管理层的经营风格和管理哲学，可以说是企业内部控制的标签和风向标。这不仅因为他们内控的首要责任主体和最基础的推动力，更重要的是他们本身所拥有的绝对权力。一个表面看来规章明确、组织健全、人员齐备、技术先进的内控或风险管理体系，在实际运行中能否有效管理风险和防止重大损失的发生，关键还在于高管在这个体系中所发挥的作用。

第二，合规文化和合规意识的建立是现阶段我国企业面临的严峻挑战。按照《企业内部控制基本规范》的规定，我国企业内部控制的目标包括合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整、提高经营效率和效果，以及促进企业实现发展战略。其中，合法合规是内部控制的最低目标，厘定了内部控制的底线；资产安全是内部控制的传统目标，标示内部控制的警戒红线；信息真实和完整是内部控制的永恒目标，事实上是引领内部控制发展的主线；经营效率和效果是内部控制的核心，实质上是内部控制的生命线；战略实现是内部控制的最高目标，理所当然也是内部控制的远景线。值得关注的是，COSO在其最新研究成果中，将内部控制的目标定位为战略的实现、经营的效率和效果、报告的真实完整和法律法规的遵循性，隐去了资产的安全目标，与我国对内部控制目标的排序正好相反。将法律法规的遵循性或者说“原罪”问题作为我国企业内部控制的首要目标，说明我国企业

内部控制的建设尚处于初级阶段。从发展趋势来看，内部控制不应只是传统意义上的防护性工具，更应成为积极进取的建设性工具，为企业的战略实现和经营效率提供强力支持。

第三，控制与管理相融合，提倡源头控制和主动控制。《企业内部控制基本规范》提出了7类控制措施，即不相容职务分离控制、授权控制、会计系统控制、财产保护控制、预算控制、运营分析控制和绩效考评控制。从控制措施的内容来看，实现了与管理的各项职能的融合，既包括一般意义上的事中的不相容职务分离控制、授权控制和财产保护控制，也包括事前的预算控制，以及事后的会计系统控制、运营分析控制和绩效考评控制。通过全方位的控制措施，有助于全面实现内部控制对欺诈、舞弊和非法行为的事前“防止”、事中“发现”和事后“纠正”三大功能，也体现了源头控制和主动控制的战略思想。再从控制措施的排序来看，不相容职务分离和授权批准控制一如既往地受到推崇，特别是授权、批准、业务经办、会计记录、财产保管和稽核检查六权分立的要求颇为引人注目。其背后的基本原理就是：两个或两个以上的人或部门，无意识地犯同样错误的可能性，低于单独一个人或一个部门犯错误的可能性；有意识地合伙舞弊的可能性，低于单独一个人或一个部门舞弊的可能性。传统的内部牵制思想，仍然是内部控制的精髓之所在。

第四，内部控制是系统工程，不可能一蹴而就和一劳永逸。相反，它应是权变的和嵌入式的，具备充分的适应性和契合性。企业经营可以多元化，但必须统一规范管理，同样具有专业化的品牌优势；规模上可以是商业触角遍及全球的巨无霸，但必须做到组织精简，同样具有小企业的灵活和效率；归宿可以是传统产业，但必须充分利用现代科学技术，也同样可以分享朝阳

高校资产经营公司内部审计的问题与对策

■ 王堃

1. 高校资产经营公司内部审计工作中存在的问题

一是内部审计独立性较差。部分高校资产经营公司的内部审计机构设置不独立,公司领导对内部审计工作不够重视;高校资产经营公司内部审计大多设置于管理层之下,内部审计部门在对经营公司总部和公司领导进行审计时,很难保证审计的独立性。二是内部审计的法律、法规不健全。《审计法》中虽有内部审计方面的内容,但过于简单,不便于实际操作。目前我国内审职业法规也只有审计署发布的《关于内部审计工作的规定》和《审计机关指导监督内部审计业务的规定》,没有可操作的、科学的职业规范标准及职业道德规范。三是内部审计效率不高,主要有以下几方面原因:①内部审计工作内容少。②注重事后审计,忽略事前、事中审计。③内部审计方法单一。四是内部审计人员素质偏低。

2. 加强资产经营公司内部审计工作的对

策与建议

一是对内部审计职能进行正确定位。随着现代企业制度的不断完善、外部制约机制的加强以及内部管理水平提高,内部审计需要全程参与企业的经营管理和决策,内部审计的职能必须从传统上单纯的监督控制转变为监督控制与评价相结合,并在不影响独立性的前提下提供咨询服务。要由维护财经纪律转向提升公司价值、服务于资产经营公司战略的实施。同时也要注意,不能过分拔高内部审计,认为内部审计具有鉴证、管理等其他职能。内部审计应在履行监督控制职能的基础上重视内部审计评价职能,通过审核检查评价企业的计划、预算、决策、方案是否可行,经济活动是否按照既定的决策和目标进行,经济效益如何,以及内部控制制度是否健全、有效等,从而有针对性地提出意见和建议,促进企业改善经营管理、提高经济效益。



王堃

产业的市场机遇。这要求内部控制合理体现企业的经营规模、业务范围、业务特点、风险状况以及所处具体环境等方面的要求,并随着企业外部环境的变化、经营业务的调整、管理要求的提高等不断改进和完善。

四、后续研究

内部控制不能泛泛而谈,需要选取世界知名公司和代表性行业来进行案例分析。笔者认为,世界上最成功的多

元化跨国公司美国通用电气、世界四大会计师事务所之一毕马威的内部控制经验,就很有研究价值。世界上最大的连锁零售商美国沃尔玛公司、世界上最大的地方航空公司美国西南航空的内部控制特色(分别刊登于《财务与会计》(理财版)2010年第11期和第8期的域外来风栏目)也同样值得关注。而我国企业的内部控制成败得失,诸如最大饮料企业娃哈哈如何成就了2010年中国内地新首富宗庆后?最大房地

产企业万科在房地产政策调控年,如何将绝对的调控风险转化成相对的扩张机会,率先实现了房地产销售的千亿梦想?向来低调的顺丰快递公司为何会成为我国快递行业的第一品牌?终结中国民航2102天安全飞行纪录的鲲鹏航空到底发生了什么?相信你也一定正在思索和总结中。■

(作者单位:上海财经大学会计学院)

责任编辑 雷蕾