

## 案例分析

### 从三鹿奶粉事件看企业 内部控制的实施

不久前，由三鹿奶粉引发的“奶粉事件”震动全国。该事件不仅对整个乳制品行业影响重大，在竞争主体、产品结构、企业架构、供应链等方面将重新洗牌，而且引发了公众对国家危机应对体制、社会道德和企业责任等问题的讨论和反思。笔者认为，该事件也暴露了企业在内部控制方面的缺陷和不足，应当引起我们对如何建立健全、有效的内控机制的思考。

#### 一、从内部控制角度看三鹿事件

根据财政部联合证监会、审计署、银监会、保监会发布的《企业内部控制基本规范》的定义，内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程，其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、促进企业实现发展战略。建立和实施有效的内部控制包括内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督五个要素。从此次三鹿奶粉受三聚氰胺污染的事件本身及应对过程我们可以发现，企业在内部控制的5个要素中或多或少都存在不足，也给我们设计、执行和评价内部控制带来反思。

1. 内部环境。该要素是内部控制框架的基础所在，涵盖治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化、诚信与道德观等多方面内容。尽管内部控制更强调相互牵制的制度性安排，但显然人的因素在内部控制，尤其是内部环境中发挥着重要的作用。我们常说“道德使之不愿、法律使之不敢、制度使之不能”，这说明诚信与道德观或者是企业文化在某种程度上是高于制度本身的。资料显示，三鹿集团早在2008年3月就接到消费者反映，但直到2008年8月三鹿已经秘密召回部分问题奶粉之时，却仍然没有将事件真相及可能产生的后果公之于众，有媒体称这种做法直接导致此后的一个多月里又有一批婴儿食用了三鹿问题奶粉。显然此次事件在某种程度上检验了三鹿集团决策层的诚信与道德观。事实上除了三鹿集团外，向牛奶中添加三聚氰胺的耿信兄弟等不法分子、告知这些不法分子通过添加三聚氰胺可通过检测的技术人员、销售给不法分子三聚氰胺化工原料的人员，都存在着只顾利益不顾消费者健康的问题，而这种环境因素也许才是真正导致此次事件的罪魁祸首。我国的内部控制基本规范中将职业道德修养和专业胜任能力作为聘用员工的重要标准，要求企业加强文化建设，培育积极向上的价值观和社会责任感，这对培育一个

良好的环境氛围，更好地发挥内部控制的风险防范作用有着积极的意义，而要实现这个目标显然非一朝一夕之功。

2. 风险评估。这个要素要求企业及时识别、系统分析经营活动中与实现内部控制目标相关的风险，并合理确定风险应对策略。众所周知，食品中不能添加的物质远比能添加的多，现有的检测手段不可能对每种有害物质都进行检查。就奶粉这种需要从分散农户处采购原料的食品而言，每个农户的奶牛喂养过程、原料奶的加工、储存和运输过程等都可能存在不同的风险，这就给原料奶的质量检验带来了挑战。我们知道，一般的企业内部控制都是针对常规事项进行设计的（如奶粉的营养成分是否达标等），而对例外事项（如添加三聚氰胺）则重视不足。这对内部控制的设计提出了挑战。显然，食品加工企业除了对原料采购、产品加工、存储储藏、物流配送等各个环节进行风险评价、分析之外，还应该就最可能产生风险的环节设立应对措施，例如风险评估时针对生产的奶粉原料中可能会含有哪些有害物质，原料提供者添加这些物质的可能性以及消费者食用这些物质的后果严重性等进行评价、排序，并从原料采购、产成品的检测验收等方面设定有针对性的指标，以提高内部控制的效率和效果。

3. 控制活动。是指企业根据风险评估结果，采取相应的控制措施来将风险控制在可接受的程度之内。显然，食品行业的风险问题更多地与消费者的生命财产安全密切相关，控制活动也更应该切实、有效。此次奶粉的污染物三聚氰胺尽管对普通消费者而言还非常陌生，但在食品行业并非首次出现。早在2007年4月，中国徐州的一家宠物食品公司在出口美国的宠物食品中添加此种物质冒充蛋白质，导致大批宠物肾衰竭而死亡。美国食品和药品管理局也曾通报我国部分企业在出口的用于制造宠物食品的小麦蛋白、大米蛋白及麸皮等植物源性蛋白中违规添加三聚氰胺。对这种“有前科”的食品添加物，食品企业显然应该有所记录和警惕。此次三鹿集团奶粉事件曝光后，根据警方抓获的耿某介绍，在2007年底前向三鹿集团销售的牛奶就屡次因检验不合格而被拒收。而三鹿集团对这种“屡次不合格”牛奶的提供者居然没有“诚信记录”，在其向牛奶中添加三聚氰胺，使得“问题”奶进一步演化为“毒奶”而顺利通过检测后没有保持“合理怀疑”。从事实看，三鹿集团能够在2007年前“屡次”查出耿某提供的牛奶不合格，说明企业拥有严格的采购验收制度并得到切实执行，但如果能对日常控制活动中发现的一些不良信息进行收集、整理，并对异常现象（屡次不合格的原料提供者后来提供的都是合格原料）寻找合理解释，以进一步提高控制活动的效率效果，则发现“耿某”类不法分子的伎俩并非全无可能。

4. 信息与沟通。这个要素从某种程度上可以看作是内部控制的神经系统,它要求企业及时、准确地收集、传递与内部控制相关的信息,确保信息在企业内部、企业与外部之间进行有效沟通。从现有的报道看,早在2008年3月三鹿集团就已经接到消费者的投诉,6月份反映的人越来越多,但直到2008年8月2日,三鹿集团才将相关信息上报给石家庄市政府。这中间已存在信息与沟通不及时、不全面的问题。而根据《国家重大食品安全事故应急预案》的有关规定,地方人民政府和食品安全综合监管部门接到重大食品安全事故报告后,应当立即向上级人民政府和上级食品安全综合监管部门报告,并在2小时内报告至省(区、市)人民政府,也可以直接向国务院和食品药品监督管理局及相关部门报告。上述规定事实上是对信息沟通的及时性做出了明确的要求,但实际情况是,石家庄市政府直到9月8日才将有关情况的书面报告提交给河北省政府。这种信息与沟通的延迟在一定程度上加大了毒奶粉的危害后果。

5. 内部监督。该要素要求企业对内部控制建立与实施情况进行监督检查,评价内部控制的有效性,发现内部控制缺陷,应当及时加以改进。内部监督分为日常监督和专项监督。作为中国食品工业百强、农业产业化国家重点龙头企业,三鹿对内部监督不能说不重视,因为其产品是经过“1100道检测”的。而对于为何没有检测出三聚氰胺,专家给出的解释是在现有的检测指标中主要是通过检测氮元素来确定奶粉的蛋白质含量,没有针对三聚氰胺的专门检测。而三聚氰胺这种化工原料的含氮量高达66%,不法分子正是通过增加牛奶中的氮元素含量来达到通过检测的目的。这表明企业的监控活动中,除了日常的监控活动外,还应该有一些专项的、非常规的监控活动,从而达到发现控制缺陷的目的。除了三鹿产品,还有其他被发现存在问题的古城、圣元、伊利奶粉等都被授予“免检产品”称号,这意味着上述产品在获取了免检证书后可以在有效期内不受各地质检部门的监督检查,这显然也不符合内部控制的持续监控原则。

从三鹿奶粉事件的表面看,主要的风险因素来自原料采购控制环节,但从事件的产生、发展来分析,则无疑牵涉到监管环境、行业特征、内部控制等多个层面。从内部控制的设计看,我们对食品原料的采购验收环节存在缺陷,指标设计不全面;从内部控制的执行看,我们对风险事项的识别和评估还缺乏科学合理的方法论指导,对信息与沟通的及时性、有效性认识不足,在内部环境的建设尤其是培育积极向上的价值观和社会责任感方面还应付出更多努力。

## 二、延伸思考

三鹿奶粉事件绝非个案。早年喂食垃圾的“垃圾猪肉”、喂食含瘦肉精的“问题猪肉”以及查出硝基咪唑类代谢物、环丙沙星、氯霉素、红霉素等多种禁用鱼药残留的“多宝鱼”事件,都曾引起极大反响。这些事件或多或少都与经济利益相关,一些不法商贩为个人私利而将法律法规、社会责任、社会公德等抛诸脑后,而对此类问题绝非查处个别责任人或出台某项制度就可解决的,显然需要道德、法律和制度层面的整合措施。

在财政部牵头下,我国的《企业内部控制基本规范》已于2008年6月28日颁布,并将于2009年7月1日起在上市公司范围内实施(鼓励非上市的大中型企业执行),相关的企业内部控制评价指引、应用指引的征求意见稿也在如火如荼地进行。事实上早在2006年,上交所、深交所就先后颁布了各自的《上市公司内部控制指引》,国资委也在2006年颁布了《中央企业全面风险管理指引》,这对降低企业实现目标过程中的不确定性、提高经营的效率效果等发挥着积极的作用。从2007年沪深股市上市公司公布的年报看,绝大部分的上市公司都遵循证券监管部门的通知要求,在年报中公布了内部控制建设的相关信息,部分公司还披露了董事会/管理层的内控自我评估报告和审计师的核实评价意见。但我们也应该看到,内部控制的实施远比想象中的复杂和困难。如何将内部控制的要素、理念、框架、结构与企业的实际经营活动结合起来,将内控的设计、评价、改进真正落实,这是一项长期而艰巨的任务。尤其是内部环境的培育问题、内部控制实施的内在动力问题更非短期可见效的活动。作为企业管理的有机组成部分,内部控制不应是空中楼阁,它应该深植于企业的日常经营管理之中。对于企业而言,如何从此次事件中汲取教训,更好地结合内部控制规范的贯彻实施来提高企业的风险应对能力和战略目标,是我们应深入思考的问题。

(《财务与会计》综合版2009.02)

## 少数股东权益： 大型集团慎用的双刃剑

### ——基于4家大型中央企业的报表分析

从2008年起,我国非上市大型央企也开始实施新会计准则,和2007年上市公司实施新会计准则一样,集团合并报表的编制从母体观转向了实体观,即合并报表侧重于从全体股东的观点来编制,以全面反映包括母公司和子公司少数股东在内的整个集团的财务状况、经营成果和现金流量。众所周知,非上市大型央企的财务报告一般不对外披露,但由于2008年股市融资的冷落与企业债券、短期融资券的火热,使大家能在我国权威的债券网上看到一批已经审计的央企财务报告,这为全社会从财务上透视带有神秘色彩的非上市大型央企提供了便利。

笔者在此以招商局集团有限公司、中粮集团有限公司、中国大唐集团公司、中国华润总公司的合并报表数据为例,分析探讨“少数股东权(损)益”科目彰显的大型央企集团内部股权结构、财务与资源配置上的杠杆效应,及其收益分配与管控能力上的得与失,以期使全社会更加关注合并报表在企业决策与集团管控“差异性”和“相关性”中的作用。

表1是从招商局、中粮、大唐、华润披露的合并报表中摘录的有关财务数据。

以表1的财务数据为基础,分析“少数股东权(损)益”