

内部控制评价发展现状及趋势分析

王爱群(博士生导师) 张才生

(吉林大学管理学院 长春 130022)

【摘要】我国内部控制评价存在主体定位不明、评价范围狭窄、评价内容不全面、评价方法单一等问题,然而现有内部控制评价相关文献对内部控制评价的主体、范围、内容以及方法等四要素的研究不够重视和系统。本文结合现有的法律法规,对内部控制评价中存在的问题进行逐一分析,并对内部控制评价发展方向做出了预测。

【关键词】内部控制评价 评价主体 评价内容 评价范围 评价方法

一、文献综述

国内有关内部控制评价的研究成果主要体现在以下两个方面:①对内部控制评价主体定位的研究。王立勇等(2004)认为,面向管理由内部审计部门实施的评价更为有效,意义更大;何芹(2005)对内部控制评价主体进行了对比分析,并指出了我国内部控制评价的发展趋势——评价主体多元化、评价方法科学化以及评价指标全面化;徐国强等(2005)认为,多层次内部控制评价主体是未来内部控制评价的发展趋势。②对内部控制评价方法的研究。陈汉文等(2008)、张宜霞(2009)对内部控制有效性进行了深度剖析,并对两种内部控制评价方法即详细评价法和风险基础评价法进行了对比分析,指出风险基础评价法是未来内部控制评价的发展趋势。

截至目前,对内部控制评价的主体、范围、内容以及方法等基本问题的研究只是散见于各种文献中,而研究这些基本问题是研究内部控制评价的基础,笔者认为对内部控制评价的基本问题进行系统研究是非常有必要的。

本文将在以往研究的基础上追本溯源,对内部控制评价的主体、范围、内容以及方法等四要素进行系统研究,为夯实内部控制评价理论基础添砖加瓦。

二、内部控制评价主体

1. 内部控制评价主体现状分析。综观以往的研究,内部控制评价大致经历了注册会计师评价、内部审计评价和内部控制自我评价三个阶段。

(1)注册会计师对内部控制的评价。随着国内外财务丑闻频频爆发,聘请注册会计师对企业内部控制的有效性进行鉴证开始在世界范围内盛行。美国国会于2002年7月发布的《萨班斯—奥克斯利法案》中规定,管理层对外披露的财务报告、内部控制评价报告需经负责公司定期报告审计的注册会计师审计。至此,注册会计师完成了从内部控制的审核到内部控制独立审计的飞跃。在此条件下,注册会计师虽属于独立的第三方,在一定程度上确实能给内部控制一个客观的评价,但其缺陷也很明显:一方面,注册会计师对企业的内部控制缺乏系统、全面的了解,加之缺乏评价所需要的标准依据,导致评

价效率、效果不尽如人意;另一方面,这种评价对企业来讲是被动的,不可能激起企业太多的积极性和主动性。

(2)内部审计人员对内部控制的评价。内部审计人员对内部控制的评价,是企业对内部控制的再控制,对内部控制的建立与执行情况能起到很好的监督作用。相对于外部审计师,内部审计人员在对内部控制进行评价时有着得天独厚的优势:①内部审计人员大都来自企业内各部门,对公司内部控制的运行过程及运行环境比较熟悉,由他们实施内部控制评价,不仅更容易发现内部控制存在的不足,有助于建立适合公司独特运行环境的控制系统,还能很好地协调各部门的利益关系,实现企业整体利益的最大化;②内部审计人员能够更好地了解管理层的需求,发现问题时能够及时与管理当局交流,有利于企业内部控制系统的完善;③内部审计人员作为企业内部组织成员之一,他们的命运与企业的命运休戚相关,对于组织的成功有着更强的责任感,因此他们对内部控制的评价有着更大的动力。

然而,由内部审计人员对内部控制进行评价也存在着较大局限性——内部审计独立性和评价结论受到质疑。内部控制一般由管理层负责执行,而内部审计又直接对管理层负责,这显然不符合不相容职务相分离的原则,难以保证内部审计的独立性。另外,内部审计师在行使其职能的过程中,不可避免地会触及企业内其他部门或人员甚至是企业高层管理人员的切身利益,出于对自身前途的考虑,审计师难免会“投鼠忌器”,其评价结论的无偏性难以保证。可见,内部审计已经向着“管下不管上”的方向畸形发展,其局限性日益凸显。

(3)内部控制自我评价。在经济全球化的今天,瞬息万变的经营环境要求企业的内部控制能够随时识别自身存在的缺陷并做出相应的调整。于是,对企业内部控制状况开展持续评价的自我评价体系应运而生。

内部控制自我评价简单地讲就是审计师协调在各领域有专长的工作人员对本部门的内部控制进行评价,它提倡通过研讨会的方式让全体员工参与内部控制的建设,这不仅符合国际上流行的管理理念,即重视员工价值、强调人本管理和

能本管理,也切合了 COSO 报告提出的全员参与的要求。

2. 内部控制评价主体的发展趋势。随着现代企业组织形式的灵活化,委托代理制进一步凸显,企业需要有更加完备的内部控制机制来保证多元化、分散化的投资者的利益不受侵害。内部控制评价是内部控制机制的最后一道“防火墙”,为了使内部控制评价主体成为真正的内部控制运行的“警察”,对内部控制评价主体的制衡就显得尤为重要。显然,现行单一的评价主体难当重任,内部控制评价主体应更加多元化。企业内部应形成由董事会总体负责、监事会和审计委员会以及外部评价主体负责监督、内部审计人员引导全体员工共同参与的多层次评价体系。多层次内部控制评价体系打破了内部审计部门为唯一评价主体的格局,将审计部门的单独评价与企业全体员工的持续监督结合起来,能够对内部控制活动了解得更彻底,更有利于内部控制的评价和完善,同时全员参与使组织的内部控制整体意识得以加强,内部控制环境得以改善;企业董事会、管理当局的支持,有利于及时发现内部控制存在的缺陷并及时改正,促进内部控制评价工作更加顺利地展开,提高评价的效率;监事会和外部监督机构的监督弥补了内部审计人员内部控制评价独立性和客观性较弱的缺陷,能满足各利益相关者的要求。总之,多层次的内部控制评价主体是内部控制评价主体发展的必然趋势。

三、内部控制评价范围

1. 内部控制评价范围现状分析。内部控制的评价范围,主要是针对空间和时间两个维度而言的。在过去很长的一段时间里,由于对内部控制的评价更多的是为外部审计服务,所以其考查的主要是企业制定和执行的与财务报告相关的内部控制是否达到预期目标——可靠性、合规性、资产安全性、战略目标性以及经营的效率和效果。而在具体操作时,对内部控制的评价更是侧重于对可靠性和合规性的考虑,对经营的效率、效果以及战略目标关注很少。时间方面,注册会计师也只是针对某一时点(如会计期末)或很短的一个时间段的内部控制的有效性发表意见。原因主要有两点:①财务报表审计一般是对企业年末这一时点的资产负债情况以及当年的经营成果和现金流量状况发表意见,所以只需对企业年末或当年的内部控制有效性发表意见即可;②由于内部控制涉及面很广,其运行又很少留下可供审计的轨迹,受审计技术及资源的限制,要对内部控制进行全面、持续的评价也不太现实。

事实上,企业的风险来源于两大方面:一是违背外部强制性规定,包括合规性、财务报告及相关信息的真实可靠性、资产的安全性;二是内部管理系统的适应性差,包括战略定位与实施手段、管理效率与经营效果(杨有红,2009)。企业应将内部控制的焦点放在降低这两类风险上。虽然会计控制是企业内部控制的主要内容,但并非唯一内容。如果把评价的焦点放在财务报告上,那么内部控制只能控制企业业务的末端,很可能导致管理层无视大部分内部控制而滥用职权,最终导致企业风险的爆发。另外,内在控制在某个时点或一个较短的时期内运行有效,并不代表其运行一直有效,所以某一时期的内部控制评价结果并不具有足够的代表性。

2. 内部控制评价范围的发展趋势。我国《内部控制基本规范》规定内部控制旨在实现五类目标,即经营的效率和效果、财务报告及相关信息的真实完整、资产安全、法律法规的遵循性以及实现战略发展。企业界也日渐认识到,内部控制的建设应该与企业战略目标相符,通过制度化标准的建立来提高企业的经营效率,增加利益相关者的价值。内部控制评价的最终目的就是要考查内部控制的目标是否以尽可能经济的方式得以实现,其评价范围自然也不能仅仅局限于与财务报告相关的控制,还应该拓展到与制度相关的控制环境。在评价与财务报告真实性相关的“硬控制”的同时,还应评价公司治理、高层经营理念与管理风格等“软控制”。时间上,企业应在适时环境下,借助于系统开发设计阶段就嵌入系统中的程序或软件,对企业的经营过程提供实时评价,以最大限度地保证企业的经营效率和效果。

四、内部控制评价内容

1. 内部控制评价内容现状分析。《企业内部控制评价指引》(征求意见稿)第三条规定,内部控制评价是对企业内部控制有效性进行的评价;第十条规定,企业实施内部控制评价,包括对内部控制设计有效性和运行有效性的评价。可见,目前内部控制的评价内容主要是评价内部控制的有效性,具体包括内部控制系统设计的完整性、合理性以及内部控制系统运行的有效性三个方面。

诚然,一个更健全、完善的内部控制体系在防止财务舞弊或财务报告错报方面更有效,但是这并不等于说内部控制越健全越好。例如,企业为防止坏账的发生最保险的控制就是不对外赊销,可这样一来必然导致企业销量锐减,进而给企业带来巨大的损失,这显然不符合企业利益最大化原则。可见,除评价内部控制的健全性和有效性之外,对内部控制的经济性进行评价也是很有必要的。

2. 内部控制评价内容的发展趋势。内部控制本质上是一项管理活动(法约尔,1908)。企业任何一项管理活动的最终目的都是利用受约束的资源为创造最大化的价值奠定基础或直接服务于价值创造,如果实施一项制度所付出的代价大于其带来的收益,那这样的制度也就没有存在的必要了,内部控制制度也不例外。内部控制制度设计的根本目的是在企业相关目标实现提供合理保证的基础上,降低运行成本。因此,应将经济性纳入内部控制评价内容,强调经济性和有效性的统一。评价内部控制的经济性包括两层含义:一是指评价一项制度增加以后所发生的损失加上控制成本是否小于实施控制前发生错误带来的损失;二是要关注内在控制在为企业目标实现提供合理保证的前提下是否存在冗余节点。

五、内部控制评价方法

1. 内部控制评价方法现状分析。内部控制评价方法可以分为总体评价方法(评价思路)和具体操作方法两个层次。具体操作方法主要包括审计中常用的现场抽样调查以及访谈、观察、检查等辅助手段,在此不细述。总体评价方法主要有详细评价法和风险基础评价法。详细评价法主要是根据内部控制框架来逐一对照企业的内部控制,检查内部控制要素是否

《高等学校会计制度》解读及完善建议

陈叶珍 徐丹琦

(台州职业技术学院 浙江台州 318000)

【摘要】 本文以会计确认、计量、记录和报告这一完整的理论体系为指导,全面解读 2009 年 8 月财政部发布的《高等学校会计制度》(征求意见稿),并针对相应的会计核算环节提出进一步完善的具体建议。

【关键词】 高等学校会计制度 会计确认基础 教育成本核算

一、《高等学校会计制度》(征求意见稿)解读

1. 确认基础改革是关键。会计确认基础由“一般采用收付实现制”改为“采用修正的权责发生制”,这是本次制度改革的关键所在。新中国成立以来,我国高校会计制度经历了数度改革,但确认基础始终未变,一直采用收付实现制。这是因为我国高校会计制度一直处于预算会计制度体系内,而在预算会计领域,收付实现制曾长期受到推崇,因为它容易理解、操作简单,且便于反映预算执行的结果,能满足预算管理需要。但是,随着我国经济体制和高等教育制度改革的不断深入,高校会计环境发生了巨大的变化,在收付实现制确认基础框架下所产生的会计信息已无法满足多元化的信息需求,其缺陷暴露无遗。例如:不能全面反映高校的财务收支及资产负

债情况;无法提供学生培养成本信息;无法提供高校绩效考评信息;无法满足会计信息国际交流需要等。从这个意义上讲,高校会计制度几乎所有的缺陷都源于收付实现制这一“瓶颈”。因此,用修正的权责发生制取代收付实现制是高校会计的必然选择。

此次确认基础改革具体体现在以下几个方面:①会计要素由资产、负债、净资产、收入、支出变更为资产、负债、净资产、收入、费用,突出“费用”要素;②资产方面,要求计提固定资产折旧和无形资产摊销;③负债方面,借入款项区分为短期借款和长期借款,确认应付设备款和应付工程款等;④费用方面,明确了长期借款费用的资本化和费用化处理要求,并按教学、科研、后勤、行政等责任中心归集成本费用。

齐全,然后评价内部控制运行的有效性,最后综合得出企业内部控制是否有效的鉴证意见。企业管理层在评价内部控制以及注册会计师在进行内部控制审计时基本上都是遵照美国公共公司会计监督委员会(PCAOB)在 2004 年发布的第 2 号审计准则《与财务报表审计相衔接的基于财务报告的内部控制审计》执行的,采用的基本上都是这种思路。在我国的研究中,比较前沿的内部控制评价方法——层次分析评价法也都是基于这个原理来设计的。风险基础评价法以风险为导向,通过对企业内部环境的了解,识别出企业目标实现过程中可能存在的风险,进而评价企业应对相关风险的内部控制是否健全、运行是否有效,最后得出内部控制是否有效的结论。美国证券交易委员会和公共公司会计监督委员会于 2007 年 6 月分别发布的管理层报告内部控制的指南和内部控制审计准则都采用了这一思路。

2. 内部控制评价方法的发展趋势。风险基础评价法充分利用风险评估来衡量企业的主要风险,将内部控制评价的有限资源充分利用到关键控制点上,既提高了评价的效率、效果,又体现了风险导向的管理理念。相对于详细评价法,风险基础评价法的优越性很明显,所以国际上基本上都趋向于采用风险基础评价法。

鉴于风险基础评价法对评价主体的要求很高,需要评价

主体做出更多的职业判断,笔者认为我国在采用风险基础评价法时不应操之过急。具体实务中,可以考虑采用详细评价和风险基础评价相结合的方式。管理层和内部审计部门可以采用风险基础评价法来把握企业内部控制评价的总体思路和方法,这样既有利于企业培育风险管理文化又可以提高评价的效率。企业职工可以考虑更多地采用详细评价法,同时企业应为之建立具体的评价标准,这样做的好处有两点:详细评价能使员工对企业的内部控制进行全方位的评价,不漏掉任何一个内部控制缺陷;同时实时将运营系统与内部控制评价标准进行比较,还能够促使员工对内部控制进行持续评价。

主要参考文献

1. 陈汉文等.企业内部控制的有效性及其评价方法.审计研究,2008;3
2. 周勤业.美国内部控制信息披露的发展及其借鉴.会计研究,2005;2
3. 杨有红.内部控制评价的目的与内容.首席财务官,2009;2
4. 赵运钊.内部审计开展内部控制评价的思考.经济论坛,2007;18
5. 韩洪灵等.内部控制监督要素之应用性发展——基于风险导向的理论模型及其借鉴.会计研究,2009;8