企业内部控制规范建设探微

广东工业大学　魏良华　邓　彦(教授)　李华军

【摘要】《企业内部控制基本规范》的出台为企业规范管理、强化内部控制、提升抵御风险的能力提供了指导。本文结合当前经济环境以及相应的案例,分析了我国企业内部控制建设中存在的问题以及面临的挑战,以期为企业结合自身特点进行内部控制规范建设提供借鉴。

【关键词】金融危机　内部控制基本规范　风险管理

由美国金融危机引发的全球性经济危机，对我国的实体经济与企业产生了巨大的影响,不少中小型企业倒闭,大型企业和外资企业也通过减产、降薪、裁员等方式缩减开支,以求平安渡过此次经济危机。可是,透过这些现象,深究其原因,除了经济结构调整和金融危机的影响外，还有企业自身的管理不善、盲目投资等因素,导致企业抵御风险的能力降低,最终形成失控局面。尽管我国企业内部控制规范体系建设取得了较大的成绩,但仍然存在一些亟待解决的问题。

一、企业内部控制规范的发展

1. 企业内部控制规范的建设历程。我国企业内部控制规范的建设,经历了循序渐进、逐步完善的发展过程。在《企业内部控制基本规范》出台以前，企业内部控制规范主要是由政府、证券监督管理部门和行业监管机构等制定的有关法律、法规、指引。根据制定部门以及适用范围可将其划分为以下四个层次:第一个层次是适用于所有企业的基础性规范,包括中国注册会计师协会1996年发布的《独立审计具体准则第9号——内部控制与审计风险》、财政部2001~2004年发布的内部会计控制基本规范以及相应的具体规范。第二个层次是中国证监会发布的有关规则,包括《证券公司内部控制指引》、《证券投资基金管理公司内部控制指导意见》、《首次公开发行股票并上市管理办法》等。第三个层次是各行业监管机构发布的内部控制规范方面的文件,如中国人民银行颁布的《商业银行内部控制指引》。第四个层次是国资委针对中央企业颁布的内部控制框架及制度,包括《中央企业全面风险管理指引》、《中央企业财务内部控制评价工作指引(2007年度试行)》。

由于在我国企业内部控制规范建设过程中存在政出多门、形式多样、标准不一等问题,对内部控制概念的界定、控制目标的确立、应遵循的控制原则、内部控制要素的构成等重要内容存在不同的解释和规定，因此增大了企业内部控制规范的制定成本及各项规范之间的协调成本。加之没有专门机构统一负责企业内部控制规范的建设，导致已经制定的内部控制规范无法在全国范围内迅速而有效地推行。

2.《企业内部控制基本规范》的诞生。2008年6月28日,在广泛征求各监管部门意见的基础上,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合制定了《企业内部控制基本规范》,2009年7月1日起首先在上市公司范围内实施,并鼓励非上市的其他大中型企业执行。该规范的一大突破是,科学界定了内部控制的内涵,强调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,有利于树立全面、全员、全过程控制的理念。该规范有机融合了世界主要经济体加强内部控制的做法和经验，提出了企业建立与实施有效内部控制的要素,即构建以内部环境为重要基础、以风险评估为重要环节、以控制活动为重要手段、以信息与沟通为重要条件、以内部监督为重要保证,相互联系、相互促进的五要素内部控制框架。

此外,《企业内部控制基本规范》还开创性地建立了以企业为主体、以政府监管为促进、以中介机构审计为重要组成部分的内部控制实施机制,要求企业实行内部控制自我评价制度，并将各责任单位和全体员工实施内部控制的情况纳入绩效考评体系；国务院有关监管部门有权对企业建立并实施内部控制的情况进行监督检查；明确企业可以依法委托会计师事务所对本企业内部控制的有效性进行审计，并出具审计报告。

二、企业内部控制规范的执行现状

1. 企业内部控制规范执行现状调查。根据国际四大会计师事务所之一的德勤会计师事务所针对我国企业内部控制方面开展的调查，我国上市公司建设内部控制体系的意愿较过去更加强烈，但是只有44%的受访公司已经建立了内部控制机制,有56%的受访公司尚未建立内部控制机制,或者存在各类实施障碍。这是德勤会计师事务所针对我国内地上市公司内部控制所作的第二次调查。这次调查结果显示,我国上市公司内部控制意识增强，但并没有相应地加大对实施内部控制机制的投入，过半数上市公司的高级管理层对内部控制的重视程度不够,缺乏有效的监督考核机制,公司治理结构形同虚设,内部控制流于形式。

这次调查结果还显示,绝大多数的受访公司(91%)表示在内部控制机制的实施中遇到一些障碍，其中包括缺乏完善的指导性和可操作性强的理论框架或模型、缺乏硬性的监督

检查机制、未与考核机制相关联、奖惩机制执行不到位。另有57%的受访公司认为管理层的意识不强，不能有力支持和倡导这项工作也是一个主要障碍。

为协助企业更好地达到《企业内部控制基本规范》的要求，德勤会计师事务所归纳出以下几个影响内部控制机制有效实施的障碍，以供企业参考：企业高级管理层对内部控制的重视程度不够，缺乏支持与指导；未关注公司层面的控制，公司治理结构形同虚设；缺乏实施内部控制机制的专业技术人才和有效的监督考核机制，使内部控制流于形式，过于关注短期效果而忽视建立内部控制的长效机制；未能将内部控制的要求与日常运营工作相结合；信息系统控制薄弱或未能将信息系统与内部控制的要求结合起来。

2. 企业内部控制失效的分析——以“三鹿奶粉”为例。自1993年起，三鹿奶粉产销量连续15年实现全国第一。2007年，三鹿集团实现销售收入100.16亿元，同比增长15.3%。然而，在企业疯狂扩张的背后，是其内部控制失效的潜在风险。三鹿集团内部控制意识淡薄，风险识别、评估、控制能力低下，最终引发了“结石门”事件。

（1）内部控制意识淡薄——“大头娃娃”预警。早在2004年4月，安徽阜阳“大头娃娃”事件曝光后，三鹿集团就上过一堂风险警示课。当时，阜阳地方媒体公布的本市45家不合格奶粉和伪劣奶粉“黑名单”中，三鹿奶粉榜上有名。但三鹿集团并没有从中汲取教训，建立健全内部控制，加强风险预警。此后，三鹿集团的关注点并不在内部治理上，而在企业的外部扩张上。仅2004年，三鹿集团就在短时间内在全国建立了12.3万个乡镇销售点。

（2）风险监控漏洞——“早产奶”征兆。2005年7月，三鹿酸奶在天津、衡水、沧州市场出现断货现象，生产厂销售部门与仓库管理人员为了缩短物流时间，擅自将正处于检测过程的产品提前出厂，导致了轰动一时的“早产奶”事件。三鹿集团在“摆平”舆论之后，除了将销售部门有关人员调离岗位，对三鹿酸奶销售直接负责人采取了扣除20%年薪的处罚外，没有从消除内部控制隐患的角度思考问题，又一次失去了整改的机会。对食品行业而言，质量监控无疑是风险控制的关键点，企业在迅速扩张时期，风险点也在不断增加，如果内部控制制度不健全，极易出现管理漏洞。

（3）应急机制缺失——“结石娃娃”反思。据报道，从2008年3月起，三鹿集团就陆续接到一些患泌尿系统结石病儿童家长的投诉，一些媒体也开始以“某品牌”影射三鹿。然而，面对即将到来的危机，三鹿集团的应急机制几近失效。在整个事件发展过程中，三鹿集团处理危机的方式是能推就推、能拖就拖、能瞒就瞒，导致事态日益恶化。

三、企业内部控制规范建设面临的挑战

1. 避免过分关注制度建设，忽视风险管理。有效的内部控制机制包括以下几个基本要素：①内部环境，主要包括治理结构、组织机构设置与权责分配、企业文化、人力资源政策、内部审计机构设置、反舞弊机制等；②风险评估，主要包括目标设定、风险识别、风险分析和风险应对等；③控制措施，主要包括职责分工控制、授权控制、审核批准控制、预算控制、财产保护控制、会计系统控制、内部报告控制、经济活动分析控制、绩效考评控制、信息技术控制等；④信息与沟通，主要包括信息的收集机制及企业内部与企业外部有关方面的沟通机制等；⑤监督检查，主要包括对建立并执行内部控制的整体情况进行持续性监督检查，对内部控制的某一方面或者某些方面进行专项监督检查，以及提交相应的检查报告、提出有针对性的改进措施等。

内部控制规范的建设并非一蹴而就，而是需要时间和资源，需要各部门的协调和配合，需要结合企业自身的实际情况。《企业内部控制基本规范》即将实施，对于上市公司来说，在短短一年的时间内建立这么多规范化的制度，在时间上是非常紧迫的，适应与执行则更需要时间。这就可能导致企业为了迎合其在资本市场的形象，过分关注于制度本身的建设，忽视了内部控制建设的灵魂——风险控制。

2. 避免过分关注企业内部环境，忽视当前的经济金融环境。对于企业来说，导致其经营业绩不佳的直接原因主要有企业高级管理层的领导水平、财务管理能力、企业经营方式、研发技术、人力资源等内部因素。但是，从风险产生的根源来说，这些内部风险大多又来自于外部风险因素，如经济形势、产业政策、资源供给、利率调整、汇率变动、融资环境、市场竞争等经济因素，法律法规、监管要求等法律因素，文化传统、社会信用、教育基础、消费者行为等社会因素，技术进步、工艺改进、电子商务等科技因素，自然灾害、环境状况等自然环境因素。因此，在当前的经济形势下，我国企业内部控制建设将面临更大的挑战。

3. 避免过分关注制度本身的合理性，忽视制度执行的效果。依据执行力理论，内部控制的执行力度首先取决于内部控制制度本身的完善程度，完整、合理及有效的制度设计是将其付诸实践的前提。同时，良好的制度还必须有具备将其付诸实践的综合素质的人员。在制度、人员等条件都具备的情况下，剩下的关键问题就是如何在实践中合理地调动与安排人员将制度贯彻实施。因此，在企业内部控制规范建设的过程中，应当避免出现过分关注制度本身而忽视执行的现象。再好的制度，没有人去执行和遵守，只能成为一纸空文。而在制度、人员等条件都具备的情况下，还必须设计一套合理的运行机制，以此保障制度的执行以及执行的效果。

主要参考文献

1. 财政部.企业内部控制基本规范.北京：中国财政经济出版社，2008

2. 刘雪妮，莫燕，王云丽.企业内部控制执行力自评价.审计与经济研究，2007；5

3. 陈志斌，何忠莲.内部控制执行机制分析框架构建.会计研究，2007；10

4. 汪靖中，张瑶瑶.三鹿：企业内控失效的典型案例.中国财经报，2008-09-26