

履行社会责任不仅是外部利益相关者的期望，也是企业自身生存和可持续发展的需要。从这种意义上讲，企业社会责任与企业战略相结合，建立先进的管理体系，是形成企业核心竞争力的新机遇。因此，履行企业的社会责任必将成为企业生存和发展的目标。

二、企业内部控制体系的划分

内部控制体系应涵盖企业资金流、实物流、人力流和信息流等各项业务。很多学者将企业内部控制应用指引分为三类，即内部环境类、控制活动类和控制手段类。内部环境类包括组织架构、发展战略、人力资源、企业文化和社会责任五项指引；控制活动类包括资金活动、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、财务报告九项指引；控制手段类包括全面预算、合同管理、内部信息传递和信息系统四项指引。笔者认为我国内部控制应用指引尚未完全发布，特殊行业的指引将会陆续发布。2010年8月保监会发布了《保险公司内部控制基本准则》，因此将企业内部控制体系划分为三类不全面，而且我国内部控制基本规范中所指的控制活动是不相容职务分离控制、授权审批控制、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等，将资金活动、采购业务等划分为控制活动容易与基本规范中的概念相混淆。因此，应将我国的内部控制体系划分为控制目标类、内部环境类、业务活动类、控制手段类和特殊行业类五类(具体见图1)。

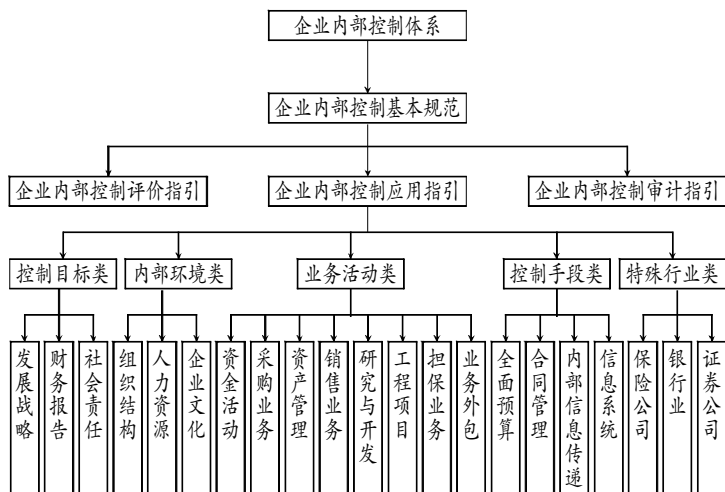


图1 企业内部控制体系

三、企业内部控制主体的角色定位

《企业内部控制基本规范》将内部控制定义为，由董事会、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。可见，内部控制是一个全员参与的过程。那么，企业在进行内部控制建设时，首先应该明确它们各自的角色：谁负责建设内部控制系统，谁负责运行内部控制系统，谁负责监督内部控制系统，谁负责评价内部控制系统。

1. 建设主体。内部控制的建设主体是董事会。传统内部控制观念中，企业内部控制主要是会计控制，从而认为内部控制建设是总会计师的责任，而现代企业的内部控制是对企业生产经营活动的全面控制，会计控制只是内部控制的一个重要组成部分，因此企业应把握好董事会与总会计师的职责划分。董事会是公司的决策机构，所以应由其负责内部控制的建立健全和有效实施，企业可成立专门机构如内部控制部门(或领导小组)负责内部控制建设；而总会计师在企业内部控制建设中

起着协调、指导作用。

2. 执行主体。内部控制的执行主体是企业的所有人员，包括经理层以及普通员工。企业所有人员必须严格按照企业设计的内部控制制度的要求履行其职责。有效实施内部控制并不仅仅是管理当局或者某几个人的事情，而是每一个员工的责任。

3. 监督主体。企业内部控制的监督主体主要是指股东大会、董事会、监事会、审计委员会等。股东应对企业内部控制制度设计的有效性加以监督；监事会应加强对企业内部控制的执行情况进行监督，监督经营层和管理层是否有越权越位的现象；审计委员会应重点关注会计控制领域。通过全方位、立体的监督，确保企业内部控制制度的贯彻执行。

4. 评价主体。内部控制评价主体是企业内部控制部门、社会监督部门和政府监管部门。企业的内部控制部门应独立于经营层和管理层，可以是内部控制、风险管理部或内部审计机构；社会监督部门是会计师事务所，注册会计师应根据内部控制审计指引对企业的内部控制进行客观评价。对企业内部控制的评价要注意设计与评价相分离。

四、企业内部控制风险评估

风险评估在企业内部控制中起着相当重要的作用，内部控制最本质的内容是企业风险的识别、评估和应对。《企业内部控制基本规范》只是较为笼统地提到应当采用定性与定量的方法评估企业风险；《企业内部控制配套指引》也只是涉及关注的风险点和相应的控制措施，风险评估尚处于缺位状态。

风险评估是对内部和外部风险进行识别、衡量、管理和控制。风险识别要将企业作为一个完整的系统来研究，同时要采用各种方法来识别风险，但是各种方法都有一定的局限性，企业在识别风险时要综合运用不同的识别技术，这是企业难以合理把握的。在风险识别的基础上，还必须对可能出现的结果从数量上予以充分的估计和衡量，这是实施风险管理的一项重要而又复杂的工作，需采用现代定量分析的方法来估计和预测某种特定风险发生的概率及其损失程度。而在实际操作中，许多风险发生的可能性难以量化，它们最多只能定性地被描述为“高”、“中”、“或”“低”风险。

因此，风险识别必须制度化，应有专门的风险管理机构、专职人员，实行风险责任制。企业进行风险衡量时，首先要保证有充分而准确的信息资料；其次要正确运用概率数理统计方法，并尽可能借助计算机技术。此外，在一定程度上还要依靠管理人员的经验进行专业判断，尽可能提高风险评估的科学性、准确性。

五、企业内部控制评价

我国《企业内部控制基本规范》和《企业内部控

制评价指引》都要求企业对内部控制的有效性进行自我评价,且披露年度自我评价报告。但要准确地评价企业的内部控制却是十分困难的,如采用何种评价标准进行评价、采用何种方法等都尚不明确,这导致实际工作中没有科学可行的方法可供操作。

企业内部控制评价过程中应用较多的方法有定性和定量两大类。定性分析法主要根据内部控制的五要素是否存在评价内部控制的设计有效性来测试内部控制的运行有效性。尽管内部控制的框架或标准描述了一个有效的内部控制系统所应当具备的构成要素,但其只是一个通用的内部控制标准,并未考虑企业的不同情况。因此,如果采用简单的一一对应的方法对照内部控制框架来评价内部控制设计的有效性,就有可能产生两个问题:一个是成本高,效率低;另一个是评价结论不可靠。定量分析法主要有模糊综合评价法、统计分析法、数据包络分析法等,但这些方法都存在一定的缺陷。在具体操作时,特征权重的确定较难,这也是评价的难点所在。同时,在由定性分析向定量分析转化时,也或多或少受人为因素的影响。

企业内部控制评价的方法及模型是多种多样的,各有其特色和适用范围,因而不能简单套用某种方法,企业应根据具体评价内容选择合适的评价方法,保证评价模型、评价体系与评价目标的高度协调,努力提高模型指标权重的科学性与客观性。同时,需要提高管理层和审计人员的专业水平,以减少人为因素的影响,提高内部控制评价的可靠性。

六、企业内部控制模式的选择

企业内部控制模式主要反映内部控制系统运作的机理、方式与方法。由于内部控制模式的划分方法多样,因此存在各种不同的内部控制模式(具体见图2)。从管理手段来看,内部控制模式可划分为硬性控制和软性控制。硬性控制主要是通过建立一系列明确的制度、层级和职位权力来控制企业各领域的业务活动;软性控制是利用企业内部人员的价值观、行为标准来协调不同人员,并对组织内部的个人和群体行为进行控制。从企业内部环境来看,内部控制模式可划分为制度控制、预算控制、评价控制和激励控制四类。制度控制和预算控制属于硬性控制模式,评价控制和激励控制则属于软性控制模式。从企业的组织结构来看,内部控制模式可划分为集权式控制和分权式控制两类。

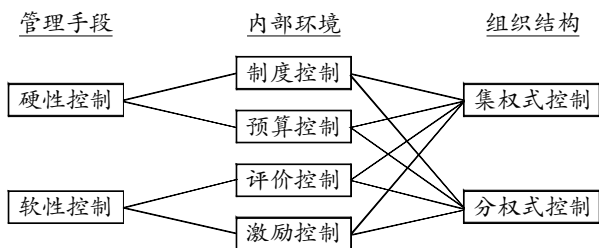


图2 企业内部控制模式

企业内部控制模式的选择不仅关系到内部控制的合理设置,更关系到内部控制的有效运行。企业在进行内部控制模式

的选择时主要考虑两个因素:一是企业的环境。内部控制系统会随着经济体制和经济环境的发展变化而发展。在相同的外部环境下,由于企业的内部环境不同,内部控制模式也可能不同。二是企业的组织结构。组织结构是企业资源和权力分配的载体,是企业内部控制制度完善的一个重要方面,一个好的企业内部控制制度要通过与其相适应的组织结构去完成。根据我国目前的控制环境状况,大部分企业管理基础与环境较差,应采用制度控制模式;预算控制模式是我国目前内部控制中比较先进可行的模式,管理基础与环境好的企业可采用;管理基础与环境良好的企业可采用评价控制模式;管理基础与环境优秀的企业可采用激励控制模式。对于企业集团来说,集权式控制有利于企业进行统一管理,但同时也限制了管理者和员工的主观能动性;分权式控制增强了企业的灵活性,但也弱化了统一指挥、协调及调控功能。因而,应采取适当的集权或分权即平衡控制模式,以综合集权和分权的优势。

综上所述,各种模式都有其利弊及各自的要求和适用范围。由于企业的规模、组织结构、所处环境不同,在进行内部控制模式选择时,不能单一选用某种模式,而应该结合企业自身情况,选择内部控制的侧重点,将各种模式综合考虑,从规则、过程、目标和利益等多角度进行控制,从而保证内部控制的有效运行。

七、企业内部控制与其他方面的整合

1. 内部控制制度与企业管理制度的协调。企业的管理制度从管理层次上看包括公司章程、公司经营管理制度和公司作业管理制度等,从内容上看包括财务制度、营销制度、人力资源管理制度、采购控制制度、生产与技术控制制度、成本控制制度等。企业内部控制制度涉及企业的各个层次、各个部门和各种业务,属于综合管理制度。由此可见,内部控制是企业经营管理的一部分,应与经营管理过程有机结合在一起,而不是另搞一套,使企业无所适从。

企业应通过内部控制制度建设构建完善的企业管理制度,使企业的各项管理制度统一,从而实现科学、高效的管理。首先,企业应对现有管理制度进行科学梳理,建立一套以制度管理层次为主线,同时兼顾管理范围和管理功能的管理体系,保证各项管理制度的统一;其次,梳理现有的业务流程,确定控制点特别是关键控制点,明确相关内部控制规定;最后,建立内部控制制度,将各项管理制度融入内部控制建设,达到统一、协调、科学、规范的目的。

2. 内部控制体系与认证体系的融合。企业在制度协调的基础上,还应处理好内部控制体系与各种管理认证体系间的关系。管理认证体系主要包括 ISO9001 认证、ISO14000 认证、OHSAS18001 认证、SA8000 认证、ISO10015 认证等。目前各种体系并存,有重叠又各有侧重,难免也有冲突的情况。对于多个体系并存的现状,如何进行一体化融合是个亟待解决的问题。一些企业采取内容一致、形式不同的方式,以满足不同体系和不同方面的需要,但产生了牵强附会的问题,形成了“几层皮”现象,几套体系并存,管理重叠和冲突降低了工作效率和效益。

企业应该立足实际,从全面风险管理出发,深刻理解和掌握各种体系的内容、实质和核心,将各种体系的标准和要求纳入内部控制制度,消除多个体系、多层系统并存的现象,避免管理重叠,实行有主、有辅、多方协调管的融合方式,解决控制难的问题,努力构建起以内部控制体系为唯一管理平台的“一套体系多重功能”的管理体系,从而提高内部控制效率,实现管理统一、目标一致。

3. 内部控制与企业信息管理系统整合。随着信息技术的发展,企业的信息化水平也在不断提高,很多企业建立了信息管理系统,一般主要包括会计信息系统、人力资源信息系统和 ERP 信息系统等。

在 IT 环境下,需要考虑信息系统和信息技术给企业业务流程带来的影响,随即给企业内部控制带来新的风险和特点。利用 IT 技术实施内部控制,应由易到难,分步进行。

首先必须弄清楚企业目前的管理水平以及通过信息化实现内部控制的基本过程,明确哪些内部控制目标通过信息化是可以达到的、哪些是不能达到的;其次,企业要把握信息系统的升级改造和内部控制体系建设的互动,寻求一种手段或技术在人和机器之间搭建一个桥梁,提高“技术”与“人”这两个因素的契合程度,在“升级换代”中更好地完善内部控制体系。同时,实施运行 ERP 系统的企业不可能一劳永逸,企业不断发展,内部控制体系需要不断发展,这就要求 ERP 系统也需要不断完善。针对这个问题,一方面,企业可以对已确立的内部控制体系进行 ERP 内部控制效果的自测或自评,形成报告文件,帮助企业监控企业内部控制状况;另一方面,可以根据企业发展变化的特点和具体情况,适时调整 ERP 系统内部控制流程,调整内部控制点等。企业内部控制与各个方面整合示意图见图 3:

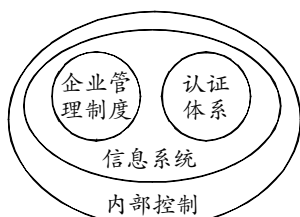


图3 企业内部控制与各个方面整合

八、内部控制应用问题

1. 内部控制规范的范围。内部控制的边界和范围不仅限于 18 项应用指引的范围,该指引未能容纳企业全部的活动和功能,如研究与开发、制度管理、财务分析等仍处于缺位状态。另有一些与行业或企业有关的特殊业务或活动,更是没被纳入应用指引的规范。

无论是《企业内部控制基本规范》还是配套指引,其适用范围都是一般企业,对于一些特殊企业如银行业、证券业、保险业,则需要专门制定相应的准则以做出相应的规范。

另外,内部控制会因企业规模、企业性质以及业务复杂程度的不同而不同。企业所面对的环境不断变化,内部控制制度也必须不断随着环境的变化而更新,调整过时的条款。然而企业的制度基本上是不会变的,这和时刻保持内部控制的先进性产生了矛盾。此外,国内企业内部控制情况参差不齐也使得基本规范的实施困难重重。

2. 人员问题。受传统管理理念的影响,管理者存在严重的“长官”意识,没有控制理念,甚至不愿被控制;企业员工只是被动的执行者,内部控制的内容、标准、业绩评价等制定过程与员工无关。在这种内部控制文化中,员工被培养成为循规蹈矩、缺乏创造力的执行者,工作热情也被严重束缚。因此,内部控制理念需要转变:从“要我控制”向“我要控制”转变;从会计控制向管理控制转变;从经理层控制向全员控制转变。德勤 2010 年调查显示,大多数企业(68%)认为其内部控制专业人才储备不足。由于内部控制建设起步晚、时间短,企业缺乏专门的内部控制人员,对于内部控制管理的实施没有理论知识和实践经验,更多的是凭个人的主观想法去实施内部控制。因此,企业应加强专业培训,借鉴和吸收国际内部控制领域的理论知识特别是实务经验,培养和造就具备企业管理、财务会计、信息系统和监控流程等知识和技能的复合型人才。

3. 成本问题。无论是内部控制制度的制定还是实施,其成本都很巨大。内部控制是对企业业务流程的再造,需要增设专门的岗位、专业的人员,制定相应流程,聘请咨询公司做设计,这是一笔不小的开支。而后是内部控制制度的持续贯彻执行,更是需要企业不断地付出成本。同时,判断一项控制的成本效益并非易事,往往需要较多的主观判断。实际业务中,成本是比较容易量化的,但对收益即风险的减少进行量化是有困难的。在不能明确知道收益的情况下,实施内部控制的积极性会大大降低。

主要参考文献

1. 杨雄胜. 内部控制理论面临的困境及其出路. 会计研究, 2006;2
2. 施先旺. 内部控制理论的变迁及其启示. 审计研究, 2008;6
3. 戴梦姝. 对我国内部控制相关问题的探讨. 中国新技术新产品, 2009;18
4. 张颖, 郑洪涛. 中国企业内部控制规范体系建设: 国际比较与借鉴. 中国注册会计师, 2009;10
5. 周晓婷. 浅谈企业内部控制问题. 财经界, 2010;8