国外内部控制优秀系列教材
GUOWAI NEIBU KONGZHI YOUXIU XILIE JIAOCAI

控制自我评估理论及应用

(英) 基思·韦德 (Keith Wade) 安迪·怀尼 (Andy Wynne) 等 编著
李海风 林小驰 译
王立彦 审校

CONTROL SELF ASSESSMENT:

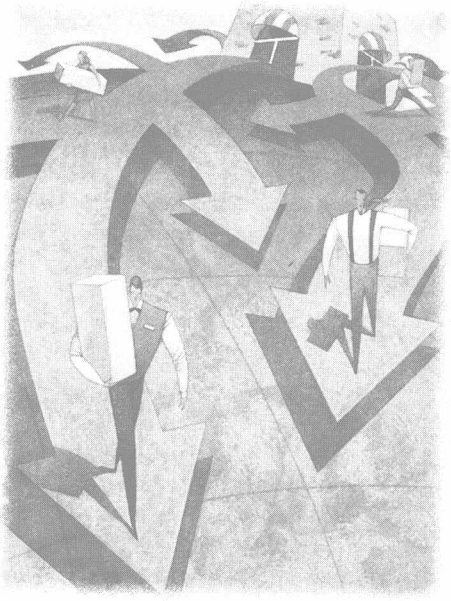
For Risk Management and Other Practical Applications

中国财政经济出版社

国外内部控制优秀系列教材
GUOWAI NEIBU KONGZHI YOUXIU XILIE JIAOCAI

控制自我评估理论及应用

（英）基思·韦德（Keith Wade）安迪·怀尼（Andy Wynne）等 编著
李海风 林小驰 译 王立彦 审校



CONTROL SELF ASSESSMENT:

For Risk Management and Other Practical Applications

中国财政经济出版社

图书在版编目（CIP）数据

控制自我评估理论及应用/（英）韦德（Wade，K.）等编著；李海风，林小驰译. —北京：中国财政经济出版社，2008.6

书名原文：Control Self Assessment

ISBN 978-7-5095-0456-7

Ⅰ.控… Ⅱ.①韦…②李…③林… Ⅲ.公司-企业管理 Ⅳ.F276.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2008）第 006012 号

著作权合同登记号：图字 01-2006-3395

中国财政经济出版社 出版

URL：http://www.cfeph.cn

E-mail：cfeph@cfeph.cn

（版权所有 翻印必究）

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码：100036

发行处电话：88190406 财经书店电话：64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 19 印张 430 000 字

2008 年 6 月第 1 版 2008 年 6 月北京第 1 次印刷

定价：48.00 元

ISBN 978-7-5095-0456-7/F·0380

（图书出现印装问题，本社负责调换）

我们欣喜地看到，由全球领先机构的内审部门创造的控制自我评估技术，在过去这些年得到了长远的发展，现在这项技术已不单单由内审人员在主导，它已成为一项管理工具，在组织评价控制风险体系，改进业务流程的过程中充分地发挥着作用。本书对于中国的企事业单位引入、实施控制自我评估技术，具有很好的示范、推动作用。

中国内部审计协会副会长兼秘书长
中国内部审计发展研究中心主任

内部控制系列图书指导委员会

译 者 序

本书的英文原名是《控制自我评估：实现风险管理和其他实务应用》。它是中国财政经济出版社在引进“公司治理系列”后又引进的关于“内部控制系列”中的一本。其他几本书分别是：《COSO 企业风险管理：全新理解 ERM 整体框架》、《欺诈防范和内部控制执行路线图——创建合规性文化》、《内部审计手册精要》。关于这几本书，我们很明显能注意到，“内部控制是关键词”。

讨论内部控制，COSO 与 CSA 这两个英文缩写概念非常重要。我们这个译者前言就从解读这两个概念开始。

（一）解读 COSO 与 CSA

COSO（The Committee of Sponsoring Organizations' Reports）是美国一个关于反对虚假财务信息报告的专业工作机构的名称缩写。当前在全球范围内，只要谈论内部控制，就不能不提及美国的“COSO 报告”。具体是指：（1）1992 年 COSO 报告“内部控制——的整体框架”；（2）2004 年 COSO 报告“企业风险管理——整体框架”。

概括来说，“COSO1992 内部控制框架”由五个部分组成：控制环境、风险评估、控制活动、信息沟通、监督。“COSO2004 风险管理框架”则在内部控制整体框架五个要素的基础上进行拓展，增加了三个风险管理要素，形成了八个要素：内部环境、目标设定、事件识别、风险评估、风险回应、控制活动、信息沟通、监督。

关于内部控制的 1992 年 COSO 报告作为针对企业的规范文件，在专业界（包括实务和理论）具有相当广泛的影响力。世界各国的许多企业或非企业组织在设计内部控制系统时，普遍借鉴和采用 COSO 报告的基本理念，譬如对内部控制的定义、内部控制目标和控制报告目标的阐释以及内部控制系统核心要素的划分等。尤其是 2001 年美国安然公司、世通公司及之后的一系列公司财务舞弊案件，直接引致 2002 年《萨班斯—奥克斯利法案（SOA）》的颁布和实施。根据 SOA 第 404 条款的要求，在美国证券交易委员会（SEC）备案的上市公司必须提交年度内部控制报告。为此，所有公司必须建立基于 COSO 框架的内部控制系统，并聘请“上市公司会计监督委员会（PCAOB，依据 SOA 而成立，对美国证券交易委员会 SEC 负责）”认可的独立机构，对公司内部控制系统进行审核并出具评价报告。显然，SOA 更加强化了 COSO 报告在美国的法律效力以及在全球的专业影响力。

一个组织的内部控制是否健全和有效，是需要评价的。那么，在对于内部控制系统的

解析、评价、优化和改进中，谁是评价主体？

我们认为，评价主体有两类：内部评价主体和外部评价主体。两种主体对于公司内部控制系统进行评价就评价内容和方法而言，是相似的。不过，在评价立场、角度和目的方面却有所不同。

内部控制的外部评价主体，包括：法律系统、政府主管机关、证券监管机构、证券交易所，还有注册会计师执行定期财务报告审计职能时的例行评估，以及注册会计师或专业咨询机构针对企业内部控制状况进行的专项评估。习惯上，人们将此类外部评价称为外部监管。

关于对内部控制的内部评价，有一个专门概念“CSA（Control Self Assessment）”，即控制自我评估。组织内部会设置相应的专职机构，对组织各单位及组织整体进行控制效果的评价。

仔细分析，其实 CSA 主体并不是单一的。至少可以划分为三种类型：（1）组织内部上级单位对下级单位的督察和评价；（2）内部控制专职机构对组织内各层级单位及组织整体的综合评价；（3）治理层（董事会、理事会）对管理执行层的评价。

CSA 源于 1980 年代后期。首先是加拿大海湾能源公司把 CSA 作为评估内部控制效果及商业流程、检验传统的内部审计工具能力的手段。当时，该公司面临关于内部控制的两难境地，公司内部审计群体就发起了协调性自我评估方法，将与专门的内部控制问题或流程有关的管理人员和职员召集在一起商讨。后来，这个过程成为一个成功的评估机制，成为内部审计人员的新型强有力工具。CSA 的产生有助于更好地了解组织的内部控制环境，它要求内部审计人员正式组合专家小组来评估组织的内部控制。国际内部审计师协会（IIA）曾对 CSA 的不同方法有过推荐，帮助内部审计查明各项控制，或是帮助其他人来评审内部控制。

（二）CSA 是改进内部控制的关键

曾几何时，CSA 似乎只属于内部审计部门。回顾 CSA 在其萌芽之初，在加拿大海湾能源公司确实是由审计人员作为创新审计方法提出的，是运用“控制风险自我评估 CRSA”（又称控制自我评估 CSA）方法对组织内部的控制风险体系进行评价。

后来，业界有很多控制自我评估的讨论。有人认为，控制自我评估会从根本上改变审计界，他们将它看作是一个过程、一个工具、一个理念，或是综上所述。他们认为这是一个主流的审计工具，会使审计工作风光无限，价值倍增。此外，他们对这种方法知之甚多，认识深刻，也愿意投入，并根据组织中不同部门的要求定制自评过程。这种灵活运用工具的方式使他们收获颇丰，成绩斐然。当然，也有人完全当它是另类。关于这个话题，人们对它的基本认识无外乎在不凡成就和无底深渊之间徘徊。起初，除了内部审计部门之外，组织中的董事会、高层管理者、外部审计师以及外部监管机构对此并不关心，他们都对其能否实现潜在收益持怀疑态度。内部审计部门为此煞费苦心，殚精竭虑地向各方推荐控制自我评估方法时，可是却被告知要把主要精力放在财务审计、合规性审计方面。有的时候，审计部门虽然得到了高层管理者的支持，但在个别部门经理之间依然遭受争议，他

们对评估中揭示的问题心存恐惧。此外，外部审计对内部审计实施自我评估的想法也是嗤之以鼻，更不消说组织的管理层了。他们认为，这种方法和人们的期望相差甚远，没有从根本上改变内部审计的面貌。过去这些年，内部审计部门大多在承担着控制评估的重大责任，而大多数管理团队却没有主动担当起控制评估的责任。

斗转星移，时至今日，上述状况终于发生了改观。控制自我评估已经成长为主流的审计和管理工具，并取得了里程碑式的成功。内部审计师和外部审计师在工作中都在运用这种方法，外部监管机构、组织的董事会和高层管理者也认可这种方法。即便是部门经理人员，也都知道采用这种方法，来识别风险和控制资源部署中的薄弱环节，消除不利影响，让他们更好地实现组织目标。可以说，控制自我评估对企业风险管理具有重要的影响。此外，很多领域都在对自我评估应用提出要求。举例来说，近些年全球新发布的立法（如《巴塞尔 II 框架》和《萨班斯—奥克斯利法案》）都明确要求对控制进行评估，以此满足外部监管机构的信息报告要求。有鉴于此，越来越多的人加入到公司治理行列，承担起公司治理的责任。现在，审计委员会、管理层和财务报告当中都会用到控制自我评估（控制风险自我评估）一词。不可否认，正是早期控制自我评估倡导者的艰苦努力，许多业内人士的执著和坚持，才使控制自我评估在多年之后大受欢迎。

控制自我评估在中国刚刚起步，国内一些优秀的大型企业正在接受这方面的理念，并附之以行动。对此，本书所编 24 篇文献无疑会给控制自我评估的业内人士提供技术经验，会对国内企业推行控制自我评估提供有益的借鉴。当然，本书的意义不限于此。回顾控制自我评估的发展历史，我们不难发现，加拿大海湾石油公司当时的创新意义更在于为制定并应用控制模型奠定良好的基础，是他们较早地确认了对控制标准的需要，并制定了控制标准。这对于当前中国企业的内部控制体系建设及评价而言是有积极意义的。中国目前已逐渐具备实施控制自我评估的土壤。资本市场的开放，使中国的会计审计准则和国际会计审计准则接轨，国内海外上市企业也在按国外相关法律法规要求披露内部控制的状况报告。更为可喜的是，2008 年 6 月 28 日，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制规范》。

为此，我们相信控制自我评估方法会在国内落地生根。同时，我们也要告诫国内积极投身于控制自我评估方法的组织和个人，引入、实施控制自我评估方法之前要进行充分的认知储备、能力储备，这项工作有可能会耗费无法预料的时间，不能低估对其投入的精力。国外很多大公司都曾经尝试过它，有成功的经验，也有失败的案例。有关组织在转向控制自我评估时要慎之又慎。为了使控制自我评估真正实现其潜在的收益，我们更应该从管理层的角度来看待这种方法。只有在管理层自发将控制自我评估方法融入到公司治理、风险管理之中时，并依靠审计部门的配合，这种方法才能发扬光大。

我们也欣喜地看到，国外领先国家的控制自我评估工作在历经多年之后，对审计部门的依赖性越来越弱。2007 年 11 月，由国际内部审计协会（IIA）发起的《CSA 前沿》电子杂志在经历十年风雨后宣布停刊，资深编辑迈克尔·彼得默克（MICHAEL PIDZAMECKY）以“这个结束只是崭新的开始”为题撰文，他认为这并不是一件令人伤感的事情，而是标志着控制自我评估在审计和治理方面的光明前途刚刚开始。控制自我评估这个孩子终于羽

翼丰满，可以展翅高飞了。现在，我们不用再乞求别人是否接受控制自我评估，因为这个话题属于监管世界。

（三）关于本书及译丛系列

阅读本书，有必要提示其三个突出特点：一是将内部控制与风险管理紧密联系在一起；二是在介绍 CSA 基本思路和方法的基础上，分别阐释 CSA 在企业领域和公共事务部门的具体应用；三是将 CSA 看作是内部审计发展的有效路径。

本书的翻译工作是团队合作的结果，初稿由李海风、林小驰、马靖、李媛媛、孟秀转等人负责，李海风负责统改各章，肖建龙协助审改前十章，勾越对各章图表进行整理，全书由王立彦教授审定。

感谢中国财政经济出版社的耿伟编辑，过去两年中他为本译丛系列倾注了大量的心力。他的耐心和出色的编辑工作，为本书的前期翻译创造了良好环境，并使本书增色许多。

对现代内部控制、企业风险管理、现代内部审计以及 IT 治理有兴趣的同仁，敬请留意以下经典著作：

- 《欺诈防范和内部控制执行路线图——创建合规性文化》
- 《超越 COSO：加强公司治理的内部控制》
- 《控制自我评估：以协调为基础的咨询指南》
- 《如何遵循 SOX404 条款：评估内部控制的效果》
- 《COSO 企业风险管理：全新理解 ERM 整体框架》
- 《管理者合规性指南：最佳实务和案例研究》（待出版）
- 《布林克现代内部审计学》
- 《SOA 与内部审计新规则》
- 《内部审计手册精要》（待出版）
- 《内部审计活动在治理、风险和控制中的作用》
- 《实施内部审计业务》
- 《管理审计职能》
- 《审计信息系统》
- 《IT 管理的知识体系》
- 《IT 领导力》
- 《IT 风险——基于 IT 治理的风险管理之道》
- 《基于 ITIL 的 IT 服务管理导论》等

限于译者水平，本书难免有漏误之处，敬请读者发现并指正。

王立彦　李海风

2008 年 6 月于北京

目　录

第一部分

控制自我评估的发展历程

第1章

控制自我评估的起源和性质

作为开篇，本章概述了控制自我评估（Control Self Assessment，简称 CSA）的起源和性质，特别讲述了以下内容：

- 对控制自我评估的要求；
- 控制自我评估的“责任人”；
- 控制自我评估的历史；
- 控制自我评估的广义概念。

此外，还详细解释了采用控制自我评估的主要原因：

- 作为一项新的审计工具；
- 满足公司治理和监管的要求；
- 作为一项管理工具和任务。

本章最后描述了六种主要的控制自我评估方法。

新 兴 事 物

不管是否喜欢，控制自我评估正以多种形式出现在大家面前。如今，内部审计人员、基层管理人员、公司高层管理者、审计委员会成员以及公司董事都不会忽视控制自我评估的价值和影响。

20 世纪 90 年代初，控制自我评估以多种形式出现在各种国际场合，大家都对它持有不同的态度。有舆论认为：“这只不过是一种时尚，是全面质量管理（TQM）、业务流程再造（BPR）、公司价值管理（FVM）等理念的延续，是咨询师和学术界的奇思梦想。”

此外，对控制自我评估的有些宣传也值得商榷。比如有人认为，若不采用控制自我评估方法，内部审计将会自生自灭。还有的审计人员认为，采用它获益甚多，可以避免各种错误，从而通向成功。不过从本质上看，许多内部审计人员担心的是，采用控制自我评估

无疑是整个行业的自杀，“让管理者对控制进行自我评估，绝对是馊主意！那审计人员还干什么?!”

有些人在以局外人眼光审视这一切时，清楚地知道倡导控制自我评估的原因，认可其潜在的价值。不过也有人认为，控制自我评估看似是解决问题的一种方法，但实际是经过精心重新包装的陈旧思想和以往尝试活动的再现。这种描述未免过于苛刻。还有人武断地认为，它将替代传统的审计工作，若继续延用过时的审计方法，将大错特错。许多支持控制自我评估的言论表明，人们更多地关注的是倡导它的人对内部审计的性质、缺点和以往实务的了解情况，而并不关注它本身是否有优势。

本书无疑会给控制自我评估的业内人士提供技术经验，但有一点至关重要，即不要盲从，就如其他所有重要的决定那样，一定要有业务案例与之相配套。有句谚语说得好：盲人并不一定就会盲从。

当然，这取决于你所在机构的取向。在不太成熟的内部审计机构中引入控制自我评估，可能会绕过干预这项业务发展的阶段，但结果可能就另当别论，或受益，或不尽人意。若你所在审计机构的人员配备依旧，或毫无效率，或是经理人员在履行其控制责任时各种方法都不奏效，或是公司主管有责任对外公开公司的控制状况而审计部门本身又力不从心时，则控制自我评估或许是个好办法。

我们可将控制自我评估看作一种威胁，也可看作一种机会；可将它看作咨询师的铁饭碗，也可将它看作是公司治理、审计成果和管理控制的完美结合。对有些人来说，它代表着控制框架、管理理念和企业文化的关键要素；而对另一些人而言，它只是在时间和条件有保障的情况下所使用的另一个审计工具。正如本书所述，一方面，引入控制自我评估已改变了某些审计机构；另一方面，经理人员最终会看到审计人员的价值，并同他们结成合作伙伴关系，坦诚地讨论有关的风险，共同形成解决方案。有些审计师担心，引入控制自我评估会使他们丧失独立性，有可能最终会失去工作。事实上，他们骨子里并不信任经理人员，并声称经理人员要么不能客观地检查他们自身的工作，要么没时间检查工作，要么不具备检查工作所需的技巧或知识。一个 4 小时的工作会议，怎能使非职业人员得出的结果同经过适当培训的专业人员得出的结果一致呢！专业人员的检查结果有深度，而且全面、专业、独立。那些身处竞争性审计环境的机构，比如英国国家卫生事业局（NHS）和其他倡导内部审计服务的商业机构，相信控制自我评估有价值，或至少准备去尝试它。这里的关键问题是：“客户是否会买账?”

实际上，正如本书各章节作者所强调的，引入并实施控制自我评估会耗费无法预料的时间，而且不能低估所投入的精力。很多大公司都尝试过它，但很少有企业能承受这一奢侈品——特别是当这种尝试失败时。有关单位在转向控制自我评估时要谨慎小心。要考虑：它从原则上讲是否适合我们？我们是否有能力在实践中成功引入它？

控制自我评估的“责任人”

通俗地讲，控制自我评估的“责任人”就是发起、推动、实施、管理、监控和评价控制自我评估的人员。截至目前，我感到在 99% 的情况下，最初听说并随后设法引进控制自我评估流程的都是内部审计人员，之后才是经理人员。他们可能是在出席有关会议、阅读有关专业刊物或是在和同行交流时，才对此有所关注。全球范围内，恐怕只有为数不多的身处世界边缘的内部审计人员才没听说过控制自我评估这个概念，不去考虑其运用。当然，很多人还是通过与咨询师、提供内部和外部审计及相关服务的专业机构接触后，才引入了控制自我评估概念，并明白了其优势。

不过，内部审计人员不一定要掌握控制自我评估技术。控制自我评估是一种管理工具，是经理人员的责任。若审计人员参与了控制自我评估的引入和实施，就必须安排交接任务，平稳地转移有关责任（详见第 5 章）。

控制自我评估的性质和发展

控制自我评估的定义就如实施它的各种方法一样多如牛毛。有人把它看作旨在识别、评估和控制风险的流程，并用管理方面的词汇加以定义。还有的定义认为，它是以“审计为中心的”。比如，英国电信公司（BT）把它定义为：“面向内部审计的一种创新方法，这种方法谋求企业所有人员的支持，以审核各项业务当前的控制效果，并实施改进。”大致来说，控制自我评估是“自我审计”。从内部审计角度看，可将它看作在不要求通常所要求的时间、经验、培训或技能的情况下，教导经理人员及其下属如何开展以系统为导向的审计。有关其他的定义，见本章附录 1.1。

英国内部审计协会指出，“控制自我评估流程允许单个的基层管理人员和员工，针对当前控制是否适当进行审核，对现有控制提出建议，同意并实施当前控制改进的流程。”[①] 但也有不以内部审计为中心的方法。这不一定是谦让，可以允许别人参与到我们的环境中来，但要遵循我们的规则，并保留抉择的权利。作为内部审计师，我们有权开展各项工作，当然也要考虑我们的权限和独立性。管理人员有知识，有能力，也有权威；“拥有”控制，是控制的管理者。只要合适，也可以对控制自我评估及其实施进行管理。

我本人对控制自我评估定义（1993）如下（CIPFA 在注释 I 中采用了此定义）：

① 《控制自我评估和内部审计》，职业简报第 7 号，英国内部审计师协会，1995 年。

这是一种正规化、书面、承诺性的方法，使管理者和员工可以定期、彻底、坦诚地审核控制系统的强度。设计并运行控制系统是为了实现业务目标，防范影响范围之内的风险。

在控制自我评估中，有三个基础性的概念和做法。它们可能本身没什么新意，但结合在一起就提供了一些新奇的内容：

（1）系统思考。它关注业务流程、目标、风险、环境和控制。

（2）控制评价。为了实现业务目标，抑制风险，把握机会，最佳地利用资源以及应对商务环境，对管理控制框架和系统的适当性、适用性和效果进行系统评价。它包括“硬性”控制和“软性”控制。

（3）集体参与。利用协调性小组，在坦率且受保护的环境下，利用头脑风暴法、业务流程分析和本土知识等各种技术，解决有关议题和问题。

召开专题研讨会（不仅仅是要审计部门参与）只是控制自我评估的方法之一，但往往成为经常讨论的方法。事实上，IIA 研究基金会出版的《控制自我评估：经验、当前思考和最佳实务》[①] 一书中就讨论了此技术。

有关控制自我评估各种方法的诸多特征，同质量管理、业务流程再造、目标管理等领域的其他管理技术颇为雷同。

控制自我评估还同其业务规划、风险管理、质量改进、控制管理以及控制设计（比如 COSO[②] 等经常使用的标准控制模式）等其他组织流程直接相关，并在必要时成为这些组织流程的组成部分，见图 1.1。

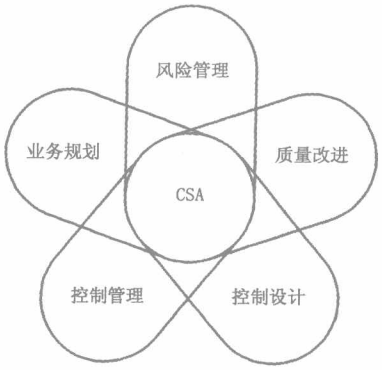


图 1.1 将控制自我评估同其他业务流程整合起来

在大多数组织中，经理人员受到变革的困扰，并为诸多创新所累，这就要求推广控制

① 由 IIA 的加拿大渥太华分会开展的研究。1996 年，由安达信会计师事务所发布，该研究的作者是理查德·崔特（Richart P. Tritter）。

② 特雷德威委员会发起组织委员会（又称全美反欺诈财务报告委员会），“COSO 模式”出现在 1992 年出版的《内部控制——整体框架》中。卡德布里和鲁特曼报告中提议的“控制标准”，源自 COSO 模式。