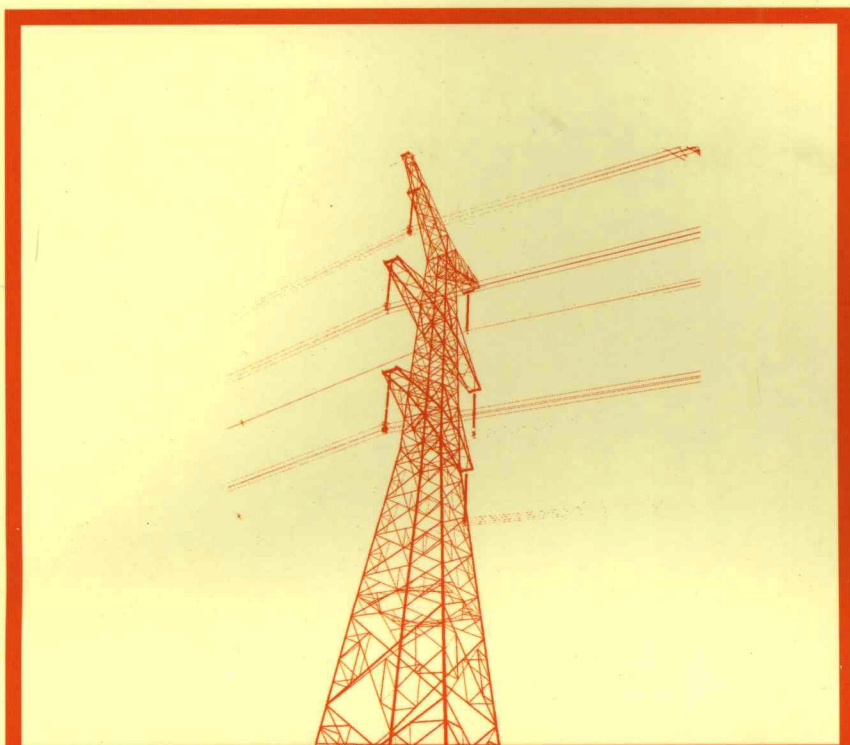




电网公司内部

控制规范

刘海涛 刘 盛 主编

河北大学出版社

电网公司内部控制规范

编委会成员

主编:刘海涛 刘 盛

编委:管敏丽 朱新改 田东军 闻 峰 李明月 邢春慧

李玉弟 杨海冰 臧丽玮 徐义成 张 鹏 王 晶

王晓丹 张 宁 杨伯青 冯 涛

河北大学出版社

责任编辑:徐树林

王殊宁

装帧设计:王占梅

责任印制:蔡进建

图书在版编目(CIP)数据

电网公司内部控制规范/刘海涛,刘盛主编. —保定:
河北大学出版社,2009.1
ISBN 978-7-81097-361-8

I. 电… II. ①刘…②刘… III. 电力系统—工业企业管理:财务管理—规范—中国 IV. F426.61-65

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 198882 号

出版:河北大学出版社(保定市五四东路 180 号)

印制:保定市华茂印刷厂

印张:16.75

版次:2009 年 1 月第 1 版

经销:全国新华书店

规格:1/16(787mm×960mm)

字数:275 千字

印次:2009 年 1 月第 1 次

ISBN 978-7-81097-361-8/F·115

定价:29.00 元

前 言

内部控制是古老而又年轻的研究课题。说其古老,因其几乎伴随私有财产的产生而产生;说其年轻,因为随着社会经济的逐步发展,内部控制不断被赋予新的内容与特征。内部控制是企业为实现既定的生产经营目标而在内部建立并实施的各种控制措施、手续、程序、方法等所形成的控制机制,它是企业有效地执行组织策略,实现企业管理高效化、专业化、规范化与科学化的基本条件,同时也是企业经营管理本身的重要组成部分。现代企业制度的重要特征之一是管理科学,而要实现管理科学有赖于企业建立健全一套内部控制体系。

当前在世界范围内,会计造假似有愈演愈烈之势。琼民源粉饰会计报表的严重作假行为,制造了一个“中国股市的大骗局”,给众多投资者带来重大损失;“渤海事件”、“东北药事件”、“红光事件”等又何尝不是造成了这样类似的恶劣后果,尤其是震惊整个社会的银广夏案件,使得虚假会计信息成为广为关注的热点问题。财政部从1999年起每年对全国不同行业会计信息质量情况进行抽查表明,会计信息失真大有逐渐加重之势,会计信息质量越来越令人担忧。在美国,几个大公司会计造假丑闻也接连被曝光,从安然到世通,从施乐到默克,一波未平一波又起,给社会造成极大震动。会计造假案件的产生固然缘于多种原因,但缺乏有效的内部控制恐怕是重要原因之一。人们在反思过程中,内部控制成为关注的重要内容。

为了促进各单位内部控制建设,加强内部会计监督,维护社会主义市场经济秩序,财政部于2008年6月28日颁布了《企业内部控制基本规范》,基本规

范自 2009 年 7 月 1 日起先在上市公司范围内施行,鼓励非上市的其他大中型企业执行。执行基本规范的上市公司,应当对本公司内部控制的有效性进行自我评价,披露年度自我评价报告,并可聘请具有证券、期货业务资格的中介机构对内部控制的有效性进行审计。基本规范是针对我国企业及其他各种单位急需建立健全内部控制制度而规定的,是根据《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国证券法》、《中华人民共和国会计法》和其他有关法律法規制定的,是我国会计法规体系的重要组成部分。

基本规范坚持立足我国国情,借鉴国际惯例,确立了我国企业建立和实施内部控制的基础框架,并取得了重大突破。一是科学界定内部控制的内涵,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。二是准确定位内部控制的目标,要求企业在保证经营管理合法合规、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的基础上,着力促进企业实现发展战略。三是合理确定内部控制的原则,要求企业在建立和实施内部控制全过程中贯彻全面性原则、重要性原则、制衡性原则、适应性原则和成本效益原则。四是统筹构建内部控制的要素,有机融合世界主要经济体加强内部控制的做法经验,构建了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。五是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,出具审计报告。

《电网公司内部控制规范》一书是根据《企业内部控制基本规范》的要求和原则,针对我国内部控制弱化的现实而编写的,它具有辅导企业领导人员、会计人员及其他有关人员学习和掌握规范,指导其建立健全内部控制机制并进行现实操作的重要作用和功能。

由于时间和水平有限,本书的不足之处在所难免,真诚欢迎广大读者给予批评指正。

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 内部控制的演进.....	(1)
第二节 内部控制的目标及设计原则.....	(9)
第三节 内部控制的内容.....	(14)
第四节 内部控制的方式	(18)
第五节 内部控制的设计	(24)
第二章 货币资金内部控制规范	(35)
第一节 货币资金控制的内容.....	(35)
第二节 货币资金控制关键点.....	(47)
第三节 货币资金控制流程.....	(52)
第三章 实物资产控制的设计	(65)
第一节 实物资产控制的内容.....	(65)
第二节 实物资产控制关键点.....	(83)
第三节 实物资产控制流程.....	(99)
第四章 采购与付款控制的设计	(108)
第一节 采购与付款控制的内容.....	(108)
第二节 采购与付款控制关键点.....	(119)
第三节 采购与付款控制流程.....	(135)
第五章 销售与收款控制的设计	(148)
第一节 销售与收款内部控制的内容.....	(148)

2 电网公司内部控制规范

第二节	销售与收款控制关键点·····	(164)
第三节	销售与收款控制流程·····	(176)
第六章	成本费用控制的设计·····	(187)
第一节	成本费用控制的内容·····	(187)
第二节	成本费用控制关键点·····	(197)
第三节	成本费用控制流程·····	(199)
第七章	工程项目控制的设计·····	(203)
第一节	工程项目控制的内容·····	(203)
第二节	工程项目控制关键点·····	(221)
第三节	工程项目控制流程·····	(224)
第八章	担保控制的设计·····	(228)
第一节	担保控制的内容·····	(228)
第二节	担保控制关键点·····	(237)
第三节	担保控制流程·····	(238)
第九章	内部控制系统的运行·····	(241)
第一节	内部控制的监督检查·····	(241)
第二节	内部控制局限性及其消除·····	(246)
第三节	内部控制环境优化·····	(249)

第一章 总 论

内部控制的发展主要经历了内部牵制、内部控制制度、内部控制结构和内部控制系统框架几个发展阶段。目前,最权威的内部控制定义由美国的 COSO委员会(The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission)提出,其定义如下:内部控制是一个过程,受企业董事会、管理当局和其他员工影响,旨在保证财务报告的可靠性、经营的效果和效率以及现行法规的遵循。这个定义将内部控制引入到公司治理范畴,同时为内部控制确定了目标,因此,只有明确内部控制概念并结合公司治理的构建才能全面理解内部控制。

第一节 内部控制的演进

一、内部牵制(Internal Check)

虽然,内部控制的实践可以追溯到公元前 3000 多年前的美索不达米亚文化时期,但是在古代,社会生产力处于手工劳动阶段,技术水平低,交通、通讯不便,人与人之间社会联系的成本高、有效性低。经济组织和社会活动一般以家庭为基本单位进行,规模小,结构简单。因此,那时的管理基本上是建立在个人观察、判断和直观基础上的传统经验管理。尽管管理思想源远流长,但没有形成系统的管理理论,也不可能提出内部控制的概念。到了 15 世纪,资本主义得到了初步发展,复式记账法的出现推动了管理和内部控制的发展,以账

目间的相互核对为主要内容、实施职能分离的内部牵制开始得到广泛的应用。

R. H. 蒙哥马利在 1912 年出版的《审计——理论与实践》一书中指出,所谓内部牵制是指一个人不能完全支配账户,另一个人也不能独立地加以控制的制度。也就是一名员工与另一名员工必须是相互控制、相互稽核的。柯氏会计辞典认为内部牵制是“为提供有效的组织和经营,并防止错误和其他非法业务发生而制定的业务流程,其主要特点是以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权力的方式进行交叉检查或交叉控制”。内部牵制隐含两个假设:两个或两个以上的人或部门无意识地犯同样错误的可能性很小;两个或两个以上的人或部门有意识地串通舞弊的可能性大大低于单独一个人或部门舞弊的可能性。它要求在企业经营管理中凡涉及财产物资和货币资金的收付、结算及其登记工作,应当由两个或两个以上的员工来处理,以便彼此牵制,查错防弊。从内容上看,它主要包括四项职能:

(1)实物牵制,例如把保险柜的钥匙交给两个以上的工作人员,不同时使用两把以上的钥匙,保险柜就打不开;

(2)物理牵制,例如仓库的门不按正确程序操作就打不开,甚至会自动报警;

(3)分权牵制,例如把每项业务都分别由不同的人或部门去处理,以预防错误和舞弊的发生;

(4)簿记牵制,例如定期将明细账与总账进行核对。

在我国财政部 2008 年 6 月印发的《企业内部控制基本规范》中就规定了五种不相容职务:授权批准、业务经办、会计记录、财产保管、稽核,要求合理设计会计及相关工作。

二、内部控制制度(Internal Control)

随着人们逐渐认识到内部控制在企业管理中所起到的重要作用,它逐渐引起了管理人员和审计人员的关注。尽管注册会计师审计起源于 16 世纪的意大利,但是,直到 19 世纪末,审计人员在改进审计方法的探索中,才开始了内部控制的研究。他们从本行业的需要出发,把内部控制从企业管理活动中抽象出来,赋予新的含义,并从实践上升为理论。

1934 年美国《证券交易法》,首先提出了“内部会计控制”(Internal accounting control system)的概念,指出:证券发行人应设计并维护一套能为下

列目的提供合理保证的内部会计控制系统:(1)交易依据管理部门的一般和特殊授权执行;(2)交易的记录必须满足 GAAP 或其他适当标准编制财务报表和落实资产责任的需要;(3)接触资产必须经过管理部门的一般和特殊授权;(4)按适当时间间隔,将财产的账面记录与实物资产进行对比,并对差异采取适当的补救措施。

1936 年美国会计师协会在《独立注册会计师对财务报表的审查》公告中,首次提出审计师在制定审计程序时,应审查企业的内部牵制和控制,并且从财务审计的角度把内部控制定义为“保护公司现金和其他资产,检查簿记事务的准确性,而在公司内部采用的手段和方法”。

1949 年美国会计师协会所属审计程序委员会在其专门报告《内部控制:协调制度的要素及其对管理和独立公共会计师的重要性》中首先对内部控制下了一个被认为比较权威的定义:“内部控制包括组织的计划和企业为了保护资产,检查会计数据的准确性和可靠性,提高经营效率,以及促使遵循既定的管理方针等所采用的所有方法和措施。”该报告是从企业经营管理的角度来定位内部控制的,内容不局限于与会计和财务部门直接有关的控制,还包括预算控制、成本控制、定期报告、统计分析、培训计划和财务资产等职务的分离;财产的实物控制以及内部审计等控制。

三、内部控制结构(Internal Control Structure)

由于审计诉讼爆炸导致审计风险增加以及对内部控制研究由一般向具体的深化,AICPA 在 1988 年的第 55 号审计准则公报《会计报表审计中对内部控制结构的关注》中,用“内部控制结构”取代了“内部控制”,不再区分会计控制和管理控制,而是确立了一种控制结构,指出“企业的内部控制结构包括为合理保证企业特定目标而建立的各种政策和程序”,并指出内部控制结构包括控制环境、会计系统和控制程序三个要素。

(1)控制环境(Control Environment),指对企业控制的建立和实施有重大影响的一组因素的统称,反映董事会、管理者、业主和其他人员对控制的态度和行为,主要包括管理哲学和经营方式、组织结构、董事会及审计委员会的职能、授权和分配责任的方式、管理控制方法、内部审计、人事政策与实务等;管理者监控和检查工作时所用的控制方法,包括经营计划、预算、预测、利润计划、责任会计和内部审计等。

(2)会计系统(Accounting System),指公司为汇总、分析、分类、记录、报告业务处理的各种方法和记录,包括文件预先编号、业务复核、定期调节等。一个有效的会计制度包括以下内容:鉴定和登记一切合法的经济业务;对各项经济业务适当进行分类,作为编制报表的依据;计量经济业务的价值以使其货币价值能在财务报表中记录;确定经济业务发生的时间,以确保它记录在适当的会计期间;在财务报表中恰当地表述经济业务及有关的揭示内容。

(3)控制程序(Control Procedure),指为合理保证公司目标实现而建立的政策和程序,它包括适当授权、恰当的职责分离、充分的凭证和记录资产和记录的实物控制、业务的独立检查等。会计系统是内部控制结构的关键因素,也是审计师要直接利用的因素。控制程序是保证内部控制结构有效运行的机制。

内部控制结构概念特别强调了包括管理人员对内控的态度、认识和行为等控制环境的重要作用,认为这些环境因素是实现控制目标的环境保证,要求审计师在评估控制风险时除关注会计系统和控制程序外,应对企业面临的内外环境进行评价。将内部控制环境这一总括性的要素纳入其中,这个定义从内容范围上有所扩大,不但涉及会计控制,而且也包含了更多管理控制的内容,与1953年审计师可以只评价会计控制而可以不评价管理控制的提法大相径庭。但是,内部控制依然被认为是“各种政策和程序”,仍然是作为从企业管理中抽象出来为审计服务的一个工具。

四、内部控制整体框架(Internal Control—Integrated Framework)

1985年,由AICPA、美国会计学会(AAA)、财务经理协会(FEI)、及管理会计师协会(IMA)共同赞助成立了反对虚假财务报告委员会(National Commission On Fraudulent Financial Reporting),即Treadway委员会,该委员会所探讨的问题之一就是舞弊性财务报告产生的原因,其中包括内部控制不健全问题。两年之后,Treadway委员会提出报告,并提出了很多有价值的建议。虽然Tradway委员会未对内部控制提出结论,但它的报告立刻引起了很多组织的回应。基于Treadway委员会的建议,其赞助机构又组成了一个专门研究内部控制问题的委员会由美国注册会计师协会(AICPA)、内部审计师协会(IIA)、财务经理协会(FEI)、美国会计学会(AAA)、管理会计学会(IMA)共同组成,即COSO委员会。

1992年,COSO委员会提出了报告《内部控制——整体框架》,该报告被认为是内部控制理论的最新发展和完善。报告认为“内部控制是受董事会、管理当局和其他职员的影响,旨在取得①经营效果和效率;②财务报告的可靠性;③遵循适当的法律等目标而提供合理保证的一种过程。”“经营过程是指通过规划、执行及监督等基本的管理过程对企业加以管理。这个过程由组织的某一个单位或部门进行,或由若干个单位或部门共同进行。内部控制是企业经营过程的一部分,与经营过程结合在一起,而不是凌驾于企业的基本活动之上,它使经营达到预期的效果,并监督企业经营过程的持续进行。内部控制只是管理的一种工具,并不能取代表理。”

内部控制整体框架主要包括以下内容:

(1)控制环境,构成一个单位的氛围,影响内部人员控制其他要素的基础。包括:

①员工的诚实性和道德观。如有无描述可接受的商业行为、利益冲突、道德行为标准的行为准则;

②员工的胜任能力。如雇员是否能胜任质量管理要求;

③董事会或审计委员会。如董事会是否独立于管理层;

④管理哲学和经营方式。如管理层对人为操纵的或错误的记录的态度;

⑤组织结构。如信息是否到达合适的管理阶层;

⑥授予权利和责任的方式。关键部门的经理的职责是否有充分规定;

⑦人力资源政策和实施。如是否有关于雇佣、培训、提升和奖励雇员的政策。

(2)风险评估,指管理层识别并采取相应行动来管理对经营、财务报告、符合性目标有影响的内部或外部风险,包括风险识别和风险分析。风险识别包括对外部因素(如技术发展、竞争、经济变化)和内部因素(如员工素质、公司活动性质、信息系统处理的特点)进行检查。风险分析涉及估计风险的重大程度、评价风险发生的可能性、考虑如何管理风险等。

(3)控制活动,指对所确认的风险采取必要的措施,以保证单位目标得以实现的政策和程序。实践中,控制活动形式多样,可将其归结为以下几类:

①业绩评价,是指将实际业绩与其他标准,如前期业绩、预算和外部基准尺度进行比较;将不同系列的数据相联系,如经营数据和财务数据,对功能或运行业绩进行评价。这些评价活动对实现企业经营的效果和效率非常有用,

但一般与财务报告的可靠性和公允性相关度不高。

②信息处理,指保证业务在信息系统中正确、完全和经授权处理的活动。信息处理控制可分为两类:一般控制和应用控制。一般控制与信息系统设计和管理有关,如保证软件完整的程序、信息处理时间表、系统文件和数据维护等;应用控制与个别数据在信息系统中处理的方式有关,如保证业务正确性和已授权的程序。

③实物控制,也称为资产和记录接近控制,这些控制活动包括实物安全控制、对计算机以及数据资料的接触予以授权、定期盘点以及将控制数据予以对比。实物控制中防止资产被窃的程序与财务报告的可靠性有关,如在编制财务报告时,管理层仅仅依赖于永续存货记录,则存货的接近控制与审计有关。

④职责分离,指将各种功能性职责分离,以防止单独作业的雇员从事或隐藏不正常行为。一般来说,下面的职责应被分开:业务授权(管理功能)、业务执行(保管职能)、业务记录(会计职能)、对业绩的独立检查(监督职能)。理想状态的职责分离是,没有一个职员负责超过一个的职能。

(4)信息与沟通,指为了使职员能执行其职责,企业必须识别、捕捉、交流外部和内部信息。外部信息包括市场份额、法规要求和客户投诉等信息。内部信息包括会计制度,即由管理当局建立的记录和报告经济业务和事项,维护资产、负债和股东权益的方法和记录。有效的会计制度应是:

①包括可以确认所有有效业务的方法和记录;

②实时详细记录业务以便于归类,提供财务报告;

③采用恰当的货币价值来计量业务;

④确定业务发生时期以保证业务记录于合理的会计期间,在财务报告中恰当披露业务。

沟通是使员工了解其职责,保持对财务报告的控制。它包括使员工了解在会计制度中他们的工作如何与他人相联系,如何对上级报告例外情况。沟通的方式有政策手册、财务报告手册、备查簿以及口头交流或管理示例等。

(5)监督,指评价内部控制质量的进程,即对内部控制改革、运行及改进活动评价。包括内部审计和与单位外部人员、团体进行交流。

该报告在1994年进行了修订,在COSO报告第二卷《对外部关系人报告》的修正说明中指出:“防止未经授权而取得、使用或处置资产的内部安全控制是一个为预防或及时发现对财务报告有重大影响的未经授权的资产的取

得、使用或处置提供合理保证的过程,上述过程受企业的董事会层及其他人员的影响。”“当董事会和管理阶层能合理的保证,对财务报告有重大影响的未经授权资产取得、使用或处置能被预防或及时发现时,则这类内部控制可被判断为有效。”1996年,美国注册会计师协会发布《审计准则公告第78号》(SAS 78),全面接受COSO报告的内容,并从1997年1月起取代1988年发布的《审计准则公告第55号》(SAS55)。新准则将内部控制的定义为:“由一个企业的董事长、管理层和其他人员实现的过程,旨在为下列目标提供合理保证:财务报告的可靠性;经营的效果和效率;符合适用的法律和法规。”

与以往的内部控制理论及研究成果相比,COSO报告提出了许多新的、有价值的观点。主要体现在:

(1)明确了建立内部控制的“责任”。COSO报告认为,不仅仅是管理人员、内部审计或董事会,组织中的每一个人都对内部控制负有责任。确立这种组织思想有利于将企业的所有员工团结一致,使其主动地维护及改善企业的内部控制,而不是与管理阶层相互对立,被动地执行内部控制。

(2)强调内部控制应该与企业的经营管理过程相结合。COSO报告认为,经营过程是指通过规划、执行及监督等基本的管理过程对企业加以管理。这个过程由组织的某一个单位或部门进行,或由若干个单位或(及)部门共同进行。内部控制是企业经营过程的一部分,与经营过程结合在一起,而不是凌驾于企业的基本活动之上,它使经营达到预期的效果,并监督企业经营过程的持续进行。不过,内部控制只是管理的一种工具,并不能取代表理。

(3)强调内部控制是一个“动态过程”。内部控制是对企业的整个经营管理活动进行监督与控制的过程,企业的经营活动是永不停止的,企业的内部控制过程也因此不会停止。企业内部控制不是一项制度或一个机械的规定,企业经营管理环境的变化必然要求企业内部控制越来越趋于完善,内部控制是一个发现问题、解决问题、发现新问题、解决新问题的循环往复的过程。

(4)强调“人”的重要性。COSO报告特别强调,内部控制受企业的董事会、管理阶层及其他员工影响,透过企业之内的人所做的行为及所说的话而完成。只有人才可能制定企业的目标,并设置控制的机制。反过来,内部控制影响着人的行动。

(5)强调“软控制”的作用。相对于以前的内部控制研究成果而言,COSO报告更加强调那些属于精神层面的事物,如高级管理阶层的管理风格、管理哲

学、企业文化、内部控制意识等“软控制”的作用。再完善的企业制度都会有漏洞,仅仅靠企业制度安排还是不行的,应该在强化企业制度安排的同时,还要注重人的问题,因为企业制度是人制定的,而且需要人来执行,人的问题不解决好,再好的企业制度安排,也都无法保证企业高效地稳定发展。

所谓注重人的问题,就是注重对人的价值理念的提升,也就是注重对企业文化的提升。企业文化既不是指企业搞文化活动,也不是指企业搞形象设计,而是指人的价值理念,即人们在价值理念上对企业制度安排及企业发展战略的认同,是人的内在自我约束。正因为企业文化是人的自我内在约束,因而应该在注重作为人的外在约束的制度安排的同时,还要注重从强化人的内在约束上考虑问题。例如,就诚信理念来说,我们不仅仅要强调信守契约的诚信,而且还要强调信息不对称条件下的诚信,以及在坚持追求自己利益的同时,还要考虑当事者对方利益的诚信。从美国企业出问题的现象来看,美国企业对于前一种诚信确实是坚持了,但是后两种诚信则恰恰没有坚持。因此,应该注重对企业文化的提升。

企业文化包括三大内容:一是经营性企业文化,即企业在经营活动中所应有的价值理念;二是管理性企业,即企业在管理活动中所应有的价值理念;三是体制性企业文化,即企业在体制运转中所应有的价值理念。我们强调提升企业文化,就是指应该从这三个方面全面地提升企业文化。我国企业文化还仅仅处于起步地位,因而更应该注重对企业文化的提升。我国企业出问题的重要原因,就是因为没有良好的企业文化,例如我国国有企业之所以平均主义的大锅饭严重,就是因为人们没有等级差别理念,即人的能力差别决定了人们的分工差别及收入差别的理念。人们之间的能力差别是很大的,这种巨大的能力差别,当然应该导致人们之间的分工差别和收入差别,因而不能搞平均主义大锅饭。总之,我们应该从美国企业出问题的现象中,看到企业文化提升的重要性,加强对企业的企业文化的建设。

(6)强调风险意识。COSO 报告指出,所有的企业,不论其规模、结构、性质或产业是什么,其组织的不同层级都会遭遇风险,管理阶层须密切注意各层级的风险,并采取必要的管理措施。

(7)揉和了管理与控制的界限。在 COSO 报告中,控制已不再是管理的一部分,管理和控制的职能与界限已经模糊。

(8)强调内部控制的分类及目标。COSO 报告将内部控制目标分为三类:

与营运有关的目标、与财务报告有关的目标以及与法令的遵循性有关的目标等。这样的分类高度概括了企业控制目标,有利于不同的人从不同的视角关注企业内部控制的不同方面。

(9)明确指出内部控制只能做到“合理”保证。COSO 报告认为:不论设计及执行有多么完善,内部控制都只能为管理阶层及董事会提供达成企业目标的合理保证。而目标达成的可能性,尚受内部控制之先天条件所限制。

(10)明确指出内部控制应当符合成本与效益原则。内部控制并不是要消除任何滥用职权的可能性,而是要创造一种为防范滥用职权而投入的成本与滥用职权的累计数额之比呈合理状态(即经济原则)的机制。

COSO 报告把内部控制视为企业经营过程的组成部分,是管理的一种工具,是一种提供合理保证的过程,这与内部控制结构中“各种政策和程序”的提法相比有了一定的进步。从其具体内容来看,内部控制整体框架中包括了控制环境、风险评估、控制活动、信息和沟通、监督五个部分,如果详细的分析一下其具体内容,我们就会发现内部控制的内容已经涵盖了企业经营管理的很多方面,而且从整体上来看,已经形成一个系统,再把内部控制视为管理的一种工具,实在有些勉强和不协调。

第二节 内部控制的目标及设计原则

一、内部控制的目标

内部控制目标是指导其设计和实施的根本指南,内部控制必须围绕着所要实现的目标制定,这样才能找到企业管理、经营活动中与最终控制结果相关的因素。内部控制的目标主要包括会计信息的可靠性、企业财产的安全性和合法性三个方面。

(一)会计信息的可靠性

可靠性是保证会计信息质量的核心,它包括真实和完整两个方面的内容。真实性是指会计系统所反映的信息与实际经济业务完全相符,不存在有意或无意的错报;完整性是指会计信息包括了截止到某时点或发生于某时期内的所有经济业务,不存在有意或无意的漏报。

《基本规范》也做出了这方面的说明:“内部控制的目标是合理保证财务报

告及相关信息真实完整。”会计信息是企业进行各项经营决策必须具备的材料,它能够综合反映经济业务经过的轨迹,包括成本费用、收益、资金来源与去向等多项内容。政府部门制定宏观政策、企业管理者进行经济决策以及投资者的有关决策,都要依靠企业披露的会计信息,只有可靠的会计信息才有助于上述经济主体做出正确的决策。

目前,会计信息失真的问题普遍存在,对社会经济的发展造成了不利影响,同时也降低了社会公众对会计职业的信任度。会计理论界、实务界的研究发现,加强内部控制能够有效地保障会计信息的可靠性。内部控制可以通过岗位、部门和权力之间的相互制衡,并制定科学的控制程序和方法,从而在会计信息系统中保证信息传递的透明、数据之间的核对,最终避免或减少会计系统内的错弊。鉴于会计信息的重要程度,企业内部控制应该把保证会计信息的可靠性作为首要的目标。

(二)资产的安全性

资产是指企业拥有或能够独立控制并能带来经济利益的所有资源的总称,包括实物资产、无形资产及其他资产。显然,资产是企业进行经营活动所必备的物质条件,保证企业资产的安全性是内部控制的基本目标。

《基本规范》中也体现了这方面的内容:“内部控制的目标是合理保证资产安全。”企业的各项资产都具有一定的价值和变现能力,如果不对那些容易接近或经常接近资产的部门、人员进行监督,就很可能发生盗窃、挪用、贪污等行为,造成资产的损失和浪费。

内部控制为保护资产的安全提供了环境条件:一方面,通过资产运用流程的管理和资产接近的控制、制衡措施,实现了资产的直接保护,也称“硬保护”;另一方面,科学、有效的内部控制有助于约束员工的行为,使他们具有了较高的道德修养和自制力,从而降低了资产损失的风险,这是对资产安全的“软保护”。

(三)保障有关法律、制度的贯彻执行

《基本规范》中还指出了内部控制应实现的另一个基本目标:“合理保证企业经营管理合法合规,促进企业实现发展战略。”可以看出,这一目标包括法律的贯彻和制度的实施两个方面。

国家机关制定的有关法律法规、经济政策是为了指导和规范企业经营活动,在保证国家利益的情况下促进企业更好更快地发展。企业管理部门必须