

企业内部控制遵循成本 及其优化途径

INTERNAL CONTROL
COMPLIANCE COST AND ITS
OPTIMIZED WAYS



| 崔松◎著 |



人民出版社

013032683

F272
277

企业内部控制遵循成本 及其优化途径

INTERNAL CONTROL
COMPLIANCE COST AND ITS
OPTIMIZED WAYS



| 崔松◎著 |

F272/277



北航

C1640212



人民教育出版社

责任编辑:吴绍东

封面设计:肖 辉

图书在版编目(CIP)数据

企业内部控制遵循成本及其优化途径/崔 松 著.

-北京:人民出版社,2013.3

ISBN 978-7-01-011854-3

I. ①企… II. ①崔… III. ①企业内部管理-研究-中国

IV. ①F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 051684 号

企业内部控制遵循成本及其优化途径

QIYE NEIBU KONGZHI ZUNXUN CHENGBEN JIQI YOUHUA TUJING

崔 松 著

人民出版社 出版发行

(100706 北京市东城区隆福寺街 99 号)

北京新魏印刷厂印刷 新华书店经销

2013 年 3 月第 1 版 2013 年 3 月北京第 1 次印刷

开本:880 毫米×1230 毫米 1/32 印张:8.375

字数:200 千字 印数:0,001-8,000 册

ISBN 978-7-01-011854-3 定价:25.00 元

邮购地址 100706 北京市东城区隆福寺街 99 号

人民东方图书销售中心 电话 (010)65250042 65289539

· 侵权必究

印制质量问题,我社负责调换。

:(010)65250042



序 一

翻阅崔松同志的著作《企业内部控制遵循成本及其优化途径》书稿，一帧帧往事回忆的画面，不断地浮现在我的眼前。

20 世纪末，中国证券市场接二连三地发生了财务会计报告作假事件，从“老三大”（原野、长城、中水）、“新三大”（红光、东锅、琼民源），直至后来的“银广厦”，不仅震动了中国整个证券市场，而且惊动了中央。在这期间，包括中华会计师事务所在内，都因此受牵连而先后“坍塌”。也是在这时，中国证监会发出了十六号文件（即所谓“双重审计”）。但令人遗憾的是这一纸“搞错了对象”的“文件”，不仅没有“治本”，连“标”也没抓到，只有“尴尬”地在不到两个月内就草草“收场”。当时，我正担任中国注册会计师协会的秘书长，我也“如临深渊，如履薄冰”，“苦于无策”。嗣后不久，到 21 世纪初，美国发生了轰动世界的“双安事件”（安然公司、安达信会计公司因财务作弊而倒台）以及接二连三的“世通”等大公司一系列财务丑闻的出现，不仅对美国而且对全球资本市场产生了巨大的负面影响。为拯救市场信心，时任美国总统的布什签署了《萨班斯—奥克斯法案》（SOX）。我因有“心头之痛”，怀着急迫的心情，开始研究《萨班斯法案》。从此，与《萨班斯法案》有了一份特殊的“缘分”。

2002 年，萨班斯法案在美国正式生效。最初两年，因执行萨

班斯法案 404 条款，多方需要付出高昂的成本，从而遭受来自各方面的种种抱怨。

2004 年 1 月，在我担任中国总会计师协会副会长兼秘书长期间，率领一批由财政、企业、会计师事务所等各方面负责人组成的代表团访问美国。德勤国际会计公司合伙人关德铨先生告诉我们：在实施萨班斯法案后对公司进行审计时，其每次的审计成本支出要多出 600 万美元，审计费用比平常要超过 65% 以上。而对于超过 200 亿美元的公司，其实施萨班斯法案后的成本支出要突破 1000 万美元。他们当时的意见是准备向政府提出修改萨班斯法案的建议。

接着我们访问了美国财务经理协会（FEI）。据 FEI 主席介绍，当时他们正对 200 多家企业执行萨班斯法案的情况进行调查。被调查的企业普遍反映，执行萨班斯法案使企业成本上升 60% 以上。在收入超过 50 亿美元的企业中，实施 404 条款的平均成本接近 400 万美元，额外的审计费用也超过财务报表费用的 60%。由于当年制定萨班斯法案时，有关当局曾听取过 FEI 的意见，因而他们认为，现在也“有责任”“说服”议会和政府修改萨班斯法案。为此，他们还确定在华盛顿的“FEI 政府工作委员会”（专门负责对议员和白宫官员进行“攻关”的部门）“抓紧”反映“企业的呼声”，修改萨班斯法案。

2004 年 7 月，IMA 国际部主任首次访问中国总会计师协会，也对我谈及萨班斯法案 404 条款的“高昂代价”，并准备向“当局”提出修改萨班斯法案的建议。

2004 年 10 月，我担任国际 CFO 组织的理事，出席在佛罗伦萨举行的世界首席财务官协会理事会和会员大会。在大会上，诺贝尔奖获得者蒙代尔作《货币与世界经济》的主题讲演，也谈及

美国萨班斯法案 404 条款内部控制问题。他的看法是：虽然昂贵，但属必要。后来，美国首席财务官协会主席对我说，美国企业为实施 404 条款，成本支出平均达到 460 万美元，而通用电气公司则花了高达 3000 万美元才完善了自己的内部控制系统。

这些信息，使我对实施萨班斯法案 404 条款产生的深刻印象是：耗时、昂贵、要求太高。

在 2008 年，我看到 FEI 在 2007 年的调查报告，介绍有 63% 美国企业在实施萨班斯法案 404 条款后，第二年的成本都在下降，由于设计和维护流程的成本接近零支出，因而使整个执行成本下降 15%—30%。东北财经大学出版社方红星社长在 2008 年给我寄来了 IMA 编著的《财务报告内部控制与风险管理》一书。书中介绍：IMA 通过调研，发现那些实施萨班斯法案 404 条款的企业，存在两方面潜在的成本因素：第一，没有专业组织制定的实务指南，在完成时无法确定什么是有效控制系统、什么是无效控制系统；第二，由于内部和外部审计师或萨班斯实施团队之间不能相互合作以降低样本规模，因而需要多余的测试。只要挖掘这两方面的潜力，企业执行萨班斯法案 404 条款的成本就会大大降低。IMA 在这本书中首次提出了实施萨班斯法案 404 条款“成本曲线”的概念，并提到美国一些企业在实施萨班斯法案 404 条款时第二年、第三年的成本下降了 30%—40%。

这就是在美国实施萨班斯法案的一个简单而浓缩的素描：开始，因成本急剧上升而遭到来自美国公司包括代表大公司和小公司利益集团的空前反对和阻挠，而一些相关的社会团体因为与企业有紧密的“关联关系”而为之“奔走呼号”：而后，由于执行成本的不断下降，并带来丰厚的收益以及巨大的社会效益，执行萨班斯法案 404 条款已经成为企业的自觉行动，一些相关的社会

团体也将其列为“重要科研课题”。

他山之石，可供借鉴。2006年7月16日，由财政部副部长王军牵头任主任，证监会原纪委书记李小雪、国资委副主任邵宁担任副主任，成员包括来自监管部门、实务界、理论界的31位专家、学者，成立了“企业内部控制标准委员会”。2008年6月28日，财政部、审计署、中国保险监督管理委员会、中国银行业监督管理委员会、中国证券监督管理委员会五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》。2010年4月15日开始，五部委又发布了《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》。

根据中央关于国有大型企业要“做大、做强、走出去”的要求，中国证监会发文规定，自2011年1月1日起，在境内外同时上市的公司要执行《企业内部控制基本规范》；自2012年1月1日起在上海证券交易所、深圳证券交易所主板上市公司也要施行《企业内部控制基本规范》；在此基础上，2013年在中小板和创业板上市公司亦需施行《企业内部控制基本规范》。2012年5月国资委、财政部联合发文，要求央企在2013年全面实施《企业内部控制基本规范》。

种种情况表明，中国政府对在企业实施严格的内部控制的进程正在加速。

但只要仔细研究一下中国的“企业内部控制标准委员会”发布的几方面的各种标准就能发现，其要求已经远远超越了美国财务报告内控的要求的范畴。根据美国实践的经验，在中国更需要研究内控的有效性以及达到有效性的经济性，更需要将成本概念引入内控理论框架之中。

崔松同志的《企业内部控制遵循成本及其优化途径》一书，

出色地做好了这方面的工作，也填补了国内科研在这方面的空白。作者将成本概念引入内控理论，提出了内控遵循成本的概念，“不同目的，不同成本”奠定了多维成本的理论基础。作者探讨了遵循成本各个构成部分与内控缺陷的关系，从建设、实施、审计以及监管四个方面提出了企业内部控制遵循成本优化的途径；同时针对小型企业内部控制遵循成本巨大的突出问题，提出了降低小企业成本的特殊途径。作者在本书中，对成本与内控的关系概括了六个方面：①提出了内控应遵循成本的概念；②根据全面质量管理的成本构成划分对内控成本进行分类；③寻找长期、短期内控成本曲线；④分别从建设、实施、审计、监管四个方面提出优化途径；⑤小企业降低的特殊途径；⑥内控成本收益分析。具有重大的理论与实践意义。

无论对上市公司管理者，还是中央企业高层管理者，以及高校理论工作者、会计师事务所的注册会计师、咨询公司的咨询人员、监管机构的相关人员，这都是一本难得的好读物。为此，特向广大读者推荐。

中国注册会计师协会原秘书长 丁平准

序 二

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、旨在实现企业目标而采取的程序和政策，其目标是合理保证企业经营管理合法合规、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，促进企业实现发展战略。财政部等五部委联合发布《企业内部控制基本规范》开启了中国企业全面建设内部控制体系的新时期。企业加强内部控制体系建设，既是国家法律法规的强制要求，也是企业提升竞争力的内生需求。内部控制体系建设已经在部分企业中发挥了积极的作用并取得良好的效果，目前正在更大范围内进行推广和应用。可以相信，内部控制体系建设的实施，将使我国企业在国内、国际市场竞争中更加规范、可控，并不断提高企业的竞争能力、创新能力，促进企业更好更快更优发展。

企业如何有效地建立适合自身的内部控制体系，如何正确处理控制成本和效益之间的关系都是企业在内部控制建设中需要面对的问题。现行的内部控制文献较多地关注于内部控制的有效性，而对于达到有效性的经济性，而对于既达到有效性又实现经济性的研究较少。本书专门对内部控制遵循成本进行研究，通过对内部控制遵循成本的内涵及分类界定，分析了短期遵循成本和长期遵循成本的特性、构成、变动规律，进而提出了降低遵循

成本的若干途径，并对小型企业内部控制遵循成本的优化途径进行阐述，具有较高的理论水平。本书对企业合理遵循内部控制规范，通过采取合适的措施以优化成本支出具有较强的应用价值。同时，本书在多个章节探讨了政府机构的外部监管问题，为监管层制定相关政策、创造良好的内控实施外部监管环境以降低企业的内控遵循成本等诸多方面具有一定的参考价值。

希望本书的出版，能够使企业在内部控制体系建设过程中对相关成本支出的构成与分布有更多的了解和把握，以便更好地研究制定适合本企业的内部控制体系建设实施计划与安排，识别优化成本的具体途径，帮助企业经营管理更上一层楼。

国务院国有资产监督管理委员会

国有重点大型企业监事会主席

石大华

2012 年 12 月

前言

被视做萨班斯法案中文版的《企业内部控制基本规范》于2008年6月28日由财政部等五部委联合颁布，要求上市公司2011年率先予以实施；2012年5月国资委、财政部联合印发了《关于加快构建中央企业内部控制体系有关事项的通知》，要求中央企业确保2013年全面完成集团内部控制体系的建设与实施工作。萨班斯法案带来了诸多经济后果，比如在美国IPO的公司减少，诸多上市公司选择退市。这其中一个重要的原因就是萨班斯法案404条款的遵循成本太高。公众公司会计监督委员会（PCAOB）主席唐纳德森（Donaldson）承认，遵循萨班斯法案404条款是一个耗时（time-consuming）和昂贵（expensive）的过程，即使对于那些已经拥有良好内部控制系统的企业来说，将内部控制系统记录下来并将其与基准内部控制框架相对照也是一个令人生畏的工作。^①

在美国，上市公司执行萨班斯法案404条款对美国资本市场的发展具有巨大的意义，同时萨班斯法案404条款的短期执行成本之大使得一些公司难以承受。虽然萨班斯法案404条款的执行

^① 邱月华：《萨班斯—奥克斯利法案的成本与效益——SOX404执行中面临的困境》，《财会通讯》2007年第1期。

给公司带来的收益（譬如提高经营效率、增加投资者对公司财务报告的信心），但大都难以用货币量化，而且有的需要在萨班斯法案 404 条款执行之后较长的一段时间内才能体现出来。这就使得上市公司的目光都集中在执行法案短期内的高昂成本之上（林妹，2008）。对于内控建设这一制度遵循而言，即使从长期来看有助于约束并统一市场主体的行为选择，减少舞弊和欺诈、提高投资者的信息、建立安全的市场秩序、实现社会和谐、经济持续发展，但是在遵循初期必须考虑短期成本问题。正如诺思所言，一个具有长期巨大收益的决策行为，可能因为当期组织无法承受其巨大成本，导致组织最终崩溃（诺思，1981）。^① 美国执行萨班斯法案 404 条款对于我国执行内部控制规范的借鉴意义很大程度在于我国企业在执行内控规范时必须对制度执行成本有充分的考虑，特别是内控规范可能对于上市公司在短期内带来巨大的成本压力。如果无法将上市公司短期的执行成本进行有效的控制，那么内控规范即使对我国资本市场从长期来看再有价值，内控规范还是无法有效执行，并会给上市公司和社会造成巨大的损失。

与美国萨班斯法案给企业带来的高额遵循成本一样，我国上市公司执行该规范也会面临此问题。研究内部控制的遵循成本内在规律以及与之相关的优化途径问题具有一定的理论和实践意义。本书采用定性和定量的研究方法，对内控遵循成本进行了较为系统深入的研究。本书属于探索性研究，得到了如下主要研究成果。

第一，提出了内控遵循成本的概念，即与企业遵循内部控制监管要求而发生的相关的支出，包括与内部控制的设计、执行、

^① [美] 诺思：《经济史中的结构与变迁》，陈郁等译，上海人民出版社 1981 年版，第 43～50 页。

评估、缺陷矫正相关的增量成本，是为了实现监管要求而额外增加的费用，以及未能满足监管要求而发生的损失。

第二，根据全面质量管理的成本构成划分思想，并借鉴制度创新成本的分类理论，将内控遵循成本分为四类：设计成本、实施成本、内部损失成本、外部损失成本。

第三，探讨了遵循成本各个构成部分与内控缺陷的关系，得出了短期和长期的内控遵循成本特征曲线。

第四，分别从建设、实施、审计以及监管四个方面提出了企业内部控制遵循成本优化的途径。

第五，针对小型企业内控遵循成本巨大的问题，在对美国小型上市公司萨班斯法案执行成本的基础上，分析小企业在内控实施方面的优势和劣势，提出了降低小企业遵循成本的特殊途径。

第六，作为对内控遵循成本分析方法的补充，对内控的成本—收益进行了初步分析，认为，虽然从短期看内控遵循成本会大于收益，但是从长期看内控遵循是符合成本收益原则的。

完善的内部控制规范有助于约束并统一市场主体的行为选择，减少舞弊和欺诈、建立安全的市场秩序、实现社会和谐、经济持续发展。而企业在国内外内部控制实践中普遍存在遵循成本高这一突出问题，特别是目前我国上市公司和中央企业在构建内部控制体系时亟待解决此问题。现行的内部控制理论较多地关注于内部控制的有效性问题的，而对于达到有效性的经济性，特别是成本方面的研究较少。本书对此问题加以研究，具有较强的针对性。该研究对于企业遵循内控规范，减少不必要的成本支出具有很强的应用价值。同时，对于审计师提高内控审计效率、降低审计成本以及为监管层制定相关政策，顺利推进内部控制的实施工作等也具有很强的参考价值。

本书在理论上的突出创新之处在于将成本概念引入到内部控制现有理论框架之中，并对相关问题加以深入研究。这拓展了目前的成本概念，特别是将成本概念引入到内部控制现有理论框架之中，体现了“不同目的，不同成本”观，丰富了现行的成本理论和内部控制理论。同时，对于遵循成本的构成与分类、特征曲线以及影响因素的分析等研究还有助于从理论上解释诸如目前国外某些企业萨班斯法案遵循成本持续降低等现象，这些研究在现行的内部控制理论方面也具有突出的创新性。

该书着眼于目前我国上市公司和中央企业内部控制体系建设中所遇到的成本高企问题进行选题，具有较高的实用价值。本书的研究成果将对我国审计师、企业管理者和监管者都有很强的实践参考价值。而在理论上，对遵循成本的构成与分类、特征曲线以及影响因素的分析等，这些研究在内部控制理论方面也具有重要的创新性。总之，该项目具有重要的理论创新性和广泛的应用前景。

书中阐述的一些思想、具体方法和措施对企业、高校和研究院所中从事内部控制的理论工作者和实践工作者具有参考价值，具体来说，本书的读者包括：

(1) 高校和研究机构的理论工作者。现行的内部控制理论较多地关注内部控制的有效性问题，而对于达到有效性的经济性，特别是成本方面的研究较少。本书从内部控制遵循的成本角度来研究内部控制问题，具有较强的理论创新性。

(2) 上市公司的管理者。主板上市公司在2012年、创业板和中小板上市公司在2013年都将按照监管要求建立规范的内控体系，实施并进行年度的自我评价。本书针对内控咨询成本的构成，按照建立、实施、自我评价的内控步骤，分别提出了各个阶段的

内控遵循成本优化途径，对于上市公司的管理者来说，具有一定的参考价值。

(3) 中央企业的管理者。2012年5月国资委、财政部联合印发了《关于加快构建中央企业内部控制体系有关事项的通知》要求中央企业确保2013年全面完成集团内部控制体系的建设与实施工作。对于即将开始的中央企业内部控制体系建设工作，本书对中央企业的管理者来说如何事先进行计划和安排，实现内控建设的成本最优化，也具有极大的参考价值。

(4) 会计师事务所的审计师。本书在成本构成、特征、优化途径等方面对内部控制审计均进行了分析，这对我国审计师提高内部控制的审计效率、降低审计成本、采取最优的审计策略具有较强的参考价值。

(5) 咨询公司的咨询人员。企业在内控建设中均会邀请咨询公司协助企业构建内控体系。本书的研究成果可使咨询公司在进行内部控制建设时提前了解遵循成本的构成与分布、影响因素以及优化途径。这对于协助企业减少成本支出，合理安排预算计划，满足企业内部控制的实际管理需要具有很强的运用价值。

(6) 监管机构的人员。本书在内控成本优化途径、中小企业内控遵循成本优化等多个章节探讨了政府机构的外部监管问题。本书为财政部、证监会、国资委、审计署等监管层制定相关政策、创造良好的内控实施的外部监管环境以降低企业的内控遵循成本等诸多方面也具有一定的参考价值。

本书对内部控制遵循成本构成及其优化途径进行了探索性研究，错误、不足之处在所难免，敬请广大读者和专家、学者批评指正。

目 录

前 言	1
-----	---

第一章 绪 论 1

- 一、研究背景 2
- 二、研究述评 5

第二章 遵循成本的内涵和分类 26

- 一、内控遵循成本的内涵 27
- 二、国外内控遵循成本分类研究现状 33
- 三、内控遵循成本分类的理论分析 38
- 四、内控遵循成本的分类及构成 44

第三章 短期遵循成本分析 55

- 一、短期遵循成本的现状 56
- 二、短期遵循成本巨大原因分析 60
- 三、短期遵循成本曲线 72
- 四、短期成本特征曲线的实践含义 77

第四章 长期遵循成本分析 82

- 一、长期遵循成本现状 82
- 二、长期遵循成本下降原因分析 92
- 三、长期遵循成本曲线 105
- 四、长期成本曲线和短期成本曲线的对比 118

第五章 遵循成本减少途径研究 121

- 一、企业内部控制建设的成本优化途径 122
- 二、企业内部控制实施的成本优化途径 138
- 三、内部控制审计的成本优化途径 150
- 四、完善监管措施以降低内控遵循成本的途径 163

第六章 小型企业内部控制遵循成本优化途径 172

- 一、美国小型上市公司内控执行成本情况 173
- 二、小型企业在内控遵循方面的成本劣势 177
- 三、中小型企业在内控遵循方面的成本优势 179
- 四、小型企业内控遵循成本优化途径 180

第七章 内控遵循的成本收益分析 191

- 一、内控遵循的收益 192
- 二、证券监管的成本—收益方法 202
- 三、短期内控遵循成本—收益分析 203
- 四、长期内控遵循成本—收益分析 207