

QIYE JITUAN
NEIBU KONGZHI TAXI
GOUJIAN YU YINGYONG YANJIU

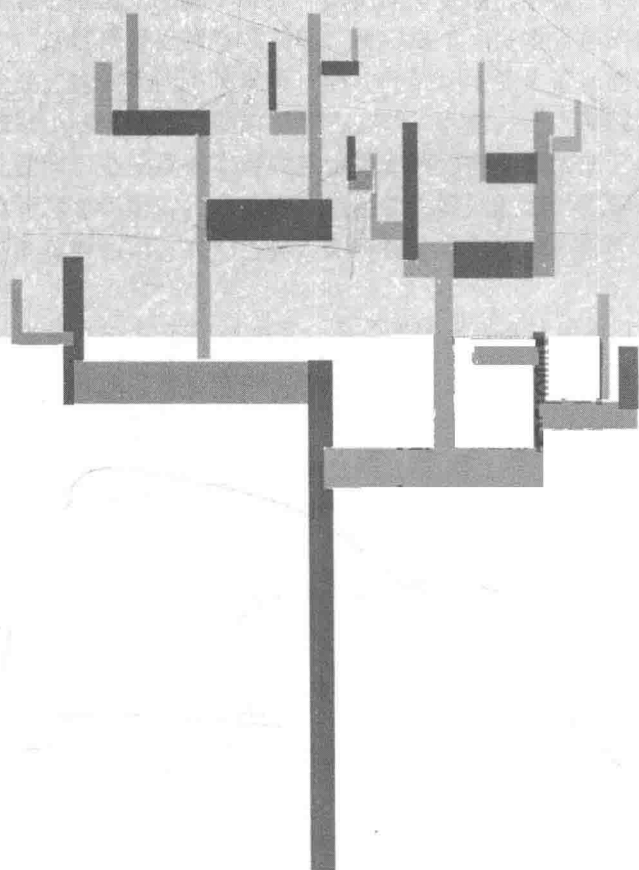
企业集团内部控制体系 构建与应用研究

徐秀艺 / 著

QIYE JITUAN
NEIBU KONGZHI TIXI
GOUJIAN YU YINGYONG YANJIU

企业集团内部控制体系 构建与应用研究

徐秀艺 / 著



中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

企业集团内部控制体系构建与应用研究/徐秀艺著. —北京: 中国人民大学出版社, 2016. 10
ISBN 978-7-300-19156-0

I. ①企… II. ①徐… III. ①企业集团-企业管理-研究 IV. ①F276. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 259571 号

企业集团内部控制体系构建与应用研究

徐秀艺 著

Qiye Jituan Neibu Kongzhi Tixi Goujian yu Yingyong Yanjiu

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242(总编室)		010-62511770(质管部)
	010-82501766(邮购部)		010-62514148(门市部)
	010-62515195(发行公司)		010-62515275(盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com(人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京易丰印捷科技股份有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2016 年 10 月第 1 版
印 张	10.25	印 次	2016 年 10 月第 1 次印刷
字 数	238 000	定 价	35.00 元

— 前 言 —

尽管《萨班斯法案》让内部控制得到了前所未有的关注，但要让企业真正实践这一机制，使之恰当地融合到企业管理中，发挥其应有的作用，仍然任重道远。尤其是对于规模相对大、经营相对复杂的企业集团而言，一方面亟须建立内部控制体系来完善管理，另一方面则因企业集团规模大型化、布局分散化、成员多元化、结构层次化和经营多角化等特点使得内部控制体系的建立显得尤为棘手。众多未能经受住危机考验而走向灭亡的企业集团无疑也是为此敲响了警钟。如美国次贷危机中破产的雷曼兄弟拥有大概 7 000 亿美元的资产，这使其轻松超越了安然、通用汽车、世通公司的破产事件，成为美国史上最大的破产企业。这使我们不禁思考，面对外部环境变化带来的风险，这些实力雄厚的企业集团是否采取了防范措施，又何以无力应对？究竟是什么原因让这些企业集团在危机面前表现得如此脆弱？金融危机本身固然给企业集团的经营带来了一定的压力，然而集团本身存在的风险管理意识薄弱，风险管理机制缺失等问题亦是导致企业集团难以在危机中求生，最终倒下的重要原因。我们需要重新审视企业集团的内部控制体系，更加关注企业集团的风险管理。

改革开放 30 多年过去了，企业集团已经在我国企业组织形态中占据了主导地位，但企业集团在自身的经营管理上依然存在着诸多的问题。企业集团在经营管理中的种种问题，从根本上来说，是由于企业集团内部控制体系的缺失或不完善。因此，如何在企业集团构建和实施有效的内部控制体系，成为我国企业集团面临的一个重要课题。尽管 2010 年我国形成的企业内部控制规范体系已经为我国大中型企业内部控制的实施提供了框架，但这一规范体系侧重强调原则性，操作性不强。企业内部控制规范在企业中得以贯彻执行的先决条件是设计一种既遵从我国的内部控制规范，又能反映企业自身业务和经营特点、体现自身内控需求的内部控制规范实施框架。因此，针对我国企业集团的特点，构建一个以我国财政部等五部委联合颁布的《企业内部控制规范》为依据，同时强调可操作性和适用性的企业集团内部控制体系，是十分必要的。也正是基于此，本书在经济全球化和金融危机席卷全球背景下，以企业内部控制规范的实施为契机，以企业集团为研究对象，探索我国企业集团内部控制体系的构建与应用问题。这既为我国企业集团执行内部控制规范，强化自身内部控制建设指明了思路，也有利于提高我国企业集团的管理水平，促进企业集团的健康可持续发展。

本书在撰写过程中，参考引用了一些著作的内容，在此对所有著译者表示感谢！同时，由于时间和水平有限，书稿中可能存在一些不足，恳请广大读者指正批评！

— 目 录 —

第 1 章 导论	1
1.1 选题背景与实践价值	1
1.2 文献综述与理论价值	4
1.3 研究思路与研究内容	9
第 2 章 现状分析	13
2.1 我国企业集团的发展演变与特点分析	13
2.2 我国企业集团内部控制失败案例剖析	18
2.3 我国企业集团内部控制存在的问题归纳	28
第 3 章 国际借鉴	34
3.1 跨国公司的成长历程与发展趋势	34
3.2 跨国公司内部控制典型案例分析	37
3.3 跨国公司内部控制成功经验总结	49
第 4 章 体系构建	53
4.1 企业集团内部控制体系构建的依据	53
4.2 企业集团内部控制体系构建的原则	61
4.3 企业集团内部控制体系构建的思路	63
第 5 章 企业集团战略控制	72
5.1 战略定位：多元化与归核化的选择	72
5.2 战略分析：波士顿矩阵等工具的运用	78
5.3 战略决策：集体决策机制的落实	88
第 6 章 企业集团管理控制	93
6.1 以全面预算为龙头	93
6.2 以管理报告为枢纽	101
6.3 以绩效考核为保障	105

6.4 企业集团管理控制应用实践	110
第7章 企业集团财务控制	115
7.1 财务负责人委派制	115
7.2 会计系统控制	124
7.3 资金集中管控	130
第8章 企业集团监督控制	137
8.1 内部人举报制度	137
8.2 内部审计制度	140
8.3 内部控制评价制度	143
8.4 企业集团监督控制应用实践	148
参考文献	153

第1章 导论

企业集团内部控制体系构建与应用研究是本书的研究主题。为什么要选择这一主题进行研究呢？本章通过对国内外背景和文献的梳理，阐述了本书研究的实践价值与理论价值。在此基础上，本章还站在全局的角度对本书的研究思路与研究内容进行了说明并概括了本书的特色。

1.1 选题背景与实践价值

1.1.1 国际背景

2001年“安然事件”爆发，2002年“世通事件”爆发，这两件震惊全球的财务报告失败案例极大地动摇了公众对财务报告及资本市场的信心。为挽回公众信心、保护投资者利益，美国国会于2002年颁布了《公众公司会计改革与投资者保护法案》，即《萨班斯法案》，也叫《2002年萨班斯—奥克斯利法案》（Sarbanes-Oxley Act, SOX法案）。该法案强调了企业加强内部控制建设的重要性，首次以法律形式明确了管理层对建立与实施企业内部控制制度并保持其有效运行的责任。《萨班斯法案》的出台使内部控制由一项自发性的治理机制演变为一种由政府监管并强力推动的制度建设。在这一时期，COSO（Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission）1992年发布的《内部控制——整合框架》成为多数企业内部控制设计的参考标准。2004年9月，COSO在借鉴以往有关内部控制研究报告的基础上，结合SOX法案在财务报告方面的具体要求，发布了新的研究报告《企业风险管理——整合框架》。相比其在1992年发布的《内部控制——整合框架》，该报告在经营目标、报告目标及合规目标的基础上增加了战略目标，并突出了风险管理的重要性，将内部控制中的风险评估要素细化成目标设定、事项识别、风险评估、风险应对4个要素，可以说，该报告从全面风险管理的视角进一步深化和拓展了内部控制的内涵。尽管《萨班斯法案》让内部控制得到了前所未有的关注，但要让企业真正实践这一机制，使之恰当地融合到企业管理中，从而发挥其应有的作用，仍然任重道远。尤其是对于规模相对大、经营相对复杂的企业集团而言，一方面亟须建立内部控制体系来完善其管理，另一方面则因企业集团规模大型化、布局分散化、成员多元化、结构层次化和经营多角化等特点使得内部控制体系的建立显得尤为棘手。众多未能经受住危机考验而走

向灭亡的企业集团无疑也为此敲响了警钟。

2006年,美国次贷危机初现端倪,由于次级抵押贷款过度发放以及衍生化失控导致的危机通过信贷市场与资本市场波及全球,对国际金融稳定、世界经济增长产生了极大的冲击,最终演变成危及全球的金融危机。西方主要金融机构亏损严重,2008年,美国五大投行相继倒闭、被收购或转型;大量实体企业受危机影响而破产。本次次贷危机的爆发可以追溯到美国第二大次级房贷机构——新世纪金融公司的倒闭,然而其只是本次危机中破产的著名公司中的第一个,其他美国金融业中的坚定分子如贝尔斯登、雷曼兄弟和美林证券等也相继在动荡中严重受损。其中最引人注目的就是雷曼兄弟的破产。雷曼兄弟破产时拥有大概7000亿美元的资产,这使其轻松超越了安然、通用汽车、世通公司的破产事件,成为美国史上最大的破产企业。这使我们不禁思考,面对外部环境变化带来的风险,这些实力雄厚的企业集团是否采取了防范措施,又何以无力应对,究竟是什么让这些企业集团在危机面前表现得如此脆弱?金融危机本身固然给企业集团的经营带来了一定的压力,然而集团本身存在的风险管理意识薄弱、风险管理机制缺失等问题亦是导致企业集团难以在危机中求生并最终倒下的重要原因,这使我们重新审视企业集团的内部控制体系,也使我们更加关注企业集团的风险管理。

1.1.2 国内背景

2008年5月,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了我国第一部《企业内部控制基本规范》,2010年又颁布了《企业内部控制应用指引》《企业内部控制评价指引》《企业内部控制审计指引》,这标志着我国适用于大中型企业的内部控制规范体系已经基本形成。该体系为我国大中型企业建立和实施内部控制体系的必要性提供了法规依据,同时也确立了大中型企业建立和实施内部控制的基础框架。企业集团作为我国大中型企业发展的一种重要组织形式,在我国大力推行内部控制规范体系以强化大中型企业实施内部控制之际,无疑成了内部控制体系建设应关注的焦点之一。

改革开放初期,为了顺应市场经济的发展要求,在借鉴国外先进经验特别是邻国日本经验的基础上,我国积极引进企业集团发展模式。1987年国家经济体制改革委员会(简称国家体改委)、国家经济贸易委员会(简称国家经贸委)联合颁布了《关于组建和发展企业集团的几点意见》,1991年国务院下发《国务院批转国家计委、国家体改委、国务院生产办公室关于选择一批大型企业集团进行试点请示的通知》。1993年党的十四届三中全会通过的《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》提出,“发展一批以公有制为主体,以产权联结为主要纽带的跨地区、跨行业的大型企业集团”。30多年过去了,企业集团已经在我国企业组织形态中占据了主导地位,但我们的企业集团在自身的经营管理上依然存在着诸多的问题。梳理近十年来我国企业集团发生的重大事件,也值得我们反思。2004年中国航油新加坡分公司进行石油衍生品交易导致亏损5.5亿美元,最终破产。一个海外经营、上市的子公司,本应该是监管控制的重点,但该公司总裁一人就可以签订具有无限风险的期权合约,财务控制与监督控制何在?母公司对子公司的控制何在?2008年,被称为“玩具大王”的合俊集团以巨额资金收购福建大安银矿进军矿业,盲目的多元化最终导致资金链断裂并将集团拖入了倒闭的深渊。合俊集团在不具备相应的资源管理、知识人才等条件的情况下,脱离自身优势,进入完全陌生的

矿业领域,其战略的混乱可见一斑。同样是2008年,中海集团爆出“资金门”事件,中海集团驻釜山分公司的巨额运费收入和部分投资款在春节前后被非法转走,总额4 000万美元,约合人民币3亿元。公司财务部负责人李克江同时兼任审计,这让财务控制形同虚设。我们不禁要问:这样的低级内控漏洞是如何出现的?2011年中石化广州分公司爆出“天价茅台事件”,分公司原总经理鲁广余私自贷款158.9万元购买480瓶白酒和696瓶红酒,随后通过做账将这批酒转入广州石油分公司非油品业务渠道,通过虚假销售、骗贷款发票等方式中饱私囊。缺少监督的权力必然导致腐败。如果企业集团无法对子公司实施有效监督,游离于监管之外的子公司将会成为经济犯罪的温床。2012年仅亏损排名前十的央企就亏损了500亿元,其中中国远洋一年亏损95.6亿元,低迷的航运市场固然是难以盈利的原因之一,但如此大规模的亏损,不得不让人质疑其自身在战略和风险管理方面的能力……

诸如此类由于内控缺失、风险失控等导致的企业集团失败事件还有很多,这使我们看到了我国企业集团在经营管理上存在着的种种不足。首先,企业集团盲目多元化现象严重。这与我国企业集团在战略管理上的认识不足是相关的。企业集团战略定位模糊、缺乏战略分析、战略决策不当等问题,使得我国很多企业集团走进多元化的误区,将多元化经营简单地理解成规模扩张,不顾风险片面追求在高利润领域的发展,脱离自身主业优势,这使得企业集团难以形成核心竞争力而无法获得持续发展。其次,企业集团管理水平普遍较差。我国企业集团内部管理对集权与分权的把握失当导致企业集团的管理出现了两种极端。部分企业集团管理过分集权化,集团母公司对生产、经营及管理几乎一手包办,子公司开展业务的主动性和灵活性由此受到极大影响,造成管理效率低下。另一部分企业集团的管理过于分权化,权力高度下放,这种松散的管理方式容易造成企业集团内部混乱。尤其是财务控制的分散化,使资产流失、资金体外循环、资金调度失衡等乱象丛生,严重影响了企业集团的资金使用效率,甚至导致舞弊行为的发生。最后,企业集团监督不力问题突出。我国企业集团监督机制缺失或失效,尤其是集团母公司对子公司的监督不到位问题是造成企业集团无法及时防范和控制风险的原因之一。子公司经营相对独立,对子公司不能实行有效的监督,造成子公司为自身利益损害企业集团整体利益,甚至危及集团的生存。

企业集团在经营管理中的种种问题,从根本上来说,是由于企业集团内部控制体系的缺失或不完善。因此,如何在企业集团构建和实施有效的内部控制体系成为我国企业集团面临的一个重要课题。尽管我国企业内部控制规范体系已经为我国大中型企业内部控制的实施提供了框架,但这一规范体系侧重强调原则性,操作性不强。企业内部控制规范在企业中得以贯彻执行的先决条件是设计一种既遵从我国的内部控制规范又能反映企业自身业务和经营特点、体现自身内控需求的内部控制规范实施框架。因此,针对我国企业集团的特点,构建一个以我国财政部等五部委联合颁布的企业内部控制规范为依据,同时强调可操作性和适用性的企业集团内部控制体系,是十分必要的。也正是基于此,本书在经济全球化和金融危机席卷全球的背景下,以企业内部控制规范的实施为契机,以企业集团为研究对象,探索我国企业集团内部控制体系的构建与应用问题,这既为我国企业集团执行内部控制规范、强化自身内部控制建设指明了思路,也有利于提高我国企业集团的管理水平、促进企业集团的健康可持续发展。

1.2 文献综述与理论价值

1.2.1 内部控制体系的影响因素文献综述

在企业内部有效地构建并应用内部控制体系的前提是必须明确对内部控制实施的有效性产生影响的因素，而导致内部控制缺陷的决定因素同样也可以反映出影响内部控制目标实现的关键控制点。因此，不论是导致内部控制缺陷的影响因素还是对内部控制有效实施产生影响的因素均有助于本书的研究。

关于导致企业内部控制缺陷的影响因素的研究文献较为丰富，如 Krishnan (2005) 调查了 1994—2000 年间上市公司因更换审计师而被要求强制披露的共 128 项内部控制缺陷，证据显示审计委员会的独立性越高，拥有财会专长的委员越多，公司存在内部控制缺陷的概率越小，质量越高；Ashbaugh-Skaife 等 (2006) 研究了 302 条款生效以后至 404 条款生效以前这一段时期上市公司披露的所有类型的内部控制缺陷，发现以下因素是导致公司内部控制缺陷的重要原因：复杂的经营业务、组织结构的调整、会计风险较大、频繁的审计师更换及用于内部控制建设的资源投入不足；Doyle 等 (2007) 则调查了 404 条款下必须强制披露的内部控制重大缺陷的影响因素，研究表明披露了重大缺陷的公司往往规模更小、企业成立时间更短、财务状况更差、组织结构更复杂、销售增长更快以及正在经历机构或业务重组；Klamm 和 Watson (2009) 通过研究发现，那些与信息技术联系密切的内控要素出现问题，要比那些信息技术应用较少的内控要素出现问题给公司带来的危害更大，导致的内控缺陷及财务数据失真更严重，这证明了薄弱的信息系统控制会给企业的内部控制带来普遍的负面影响；Lin 等 (2011) 运用 214 家公司的数据研究了重大缺陷披露与内部审计部门属性与活动之间的关系，结果表明重大缺陷的披露与内部审计部门人员的受教育层次、将质量保证技术运用到现场研究的程度以及与财务报告相关的程度、监督对以前发现的缺陷的修正程度均负相关，同时还发现内部审计部门分级审计实践和外部审计协调均与重大缺陷的披露具有显著的正相关关系，这些活动提高了 404 条款执行过程的有效性；Volker Laux 和 Phillip C. Stocken (2012) 的研究表明，内控有效性与对法规的遵守情况有关。

对于内部控制有效性的影响因素的研究，国内一些学者主要集中在采用问卷调查、档案研究等方法所做的探讨之中。如程晓凌等 (2008) 以 2006 年 12 月 31 日以前在中国上市的 1162 家上市公司为样本，研究了公司治理结构对内部控制有效性的影响；唐志豪 (2008) 认为 IT 系统具备内在的控制机制，减少了信息生成过程中的错误和舞弊行为，可以确保企业运营满足相关法律法规（如 SOX 等）的要求；郑石桥等 (2009) 采用李克特 (Likert) 量度方法，研究内部控制结构类型、影响因素及效果，发现企业领导风格和发展阶段影响内部控制类型的选择，而不同类型的内部控制结构的控制目标实现程度不同；张颖等 (2010) 采用实证研究分析了我国企业内部控制有效性的影响因素，分析结果表明：企业的发展阶段、资产规模、财务状况、管理的集权化程度、企业文化以及管理层的诚信和道德价值观是影响内部控制合规目标、报告目标、经营目标有效性水平的主要因素，对

于合规目标和报告目标,内部控制有效性还受到内审机构运行效率和股权集中度因素的影响,而战略目标内部控制的有效性主要受企业规模和发展阶段两个因素的影响;陈汉文(2010)研究发现不同行业性质的上市公司内控质量水平有较大差异,金融、保险等高风险企业由于受到政府较多的关注和监督使得其内控有效性水平较高,采掘业和建筑业的内控水平一般,而社会服务业和农、林、牧、渔业的内控有效性最低。

同时,对于企业集团的内部控制影响因素,也有学者提出了相关见解。高宗文(2008)提出,企业集团内部控制受到协调性的影响,集团企业内部控制应建立一种利益协调与组织协调相结合的动力机制;潘爱玲等(2009)认为集团内部控制不仅要关注代理问题还要特别关注企业集团成员间的互动关系,企业集团内部控制要素应包括:财务控制、股权控制、信息控制、风险控制、绩效评估、组织学习、信任与合作;伍泽慧(2012)认为企业集团的内部控制受到其内部成员关系的影响,所以企业集团应该分析和衡量不同成员企业的内部控制效率。

1.2.2 不同类型企业内部控制体系的建立文献综述

关于不同类型企业内部控制体系的构建,理论研究主要集中在以企业规模和行业特征两个角度来划分的不同类型企业内部控制体系的建立,另外还有一些研究以企业所处的不同信息环境来构建基于信息技术的内部控制体系。

从企业规模的角度构建不同类型的内部控制体系:研究主要体现在内部控制框架的构建和内部控制评价等方面。如林黎(2006)通过对中航油事件的思考,认为企业集团应从环境、风险、评价等几个方面着手加强、建立完善的内部控制体系;仇颖(2008)指出,COSO于2006年6月发布的《财务报告内部控制——小规模公众公司指南》,为小企业建立和评价内部控制提供了指南;潘爱玲(2009)认为企业集团应运用平衡计分卡,结合信息化管理来构建内部控制评价标准体系;孟焰(2010)认为由于上市公司的规模是影响其内部控制水平的重要因素,应根据企业规模分类处理内部控制框架的构建(2005年SEC专门针对小企业制定了《小企业COSO内部控制框架》,为中小型企业进行内部控制评价提供了标准);金辉(2012)通过对企业集团内部控制的必要性以及存在的问题进行分析,认为企业集团应该从内部监管体系的建立入手,重点进行资金的管控;林斌(2012)认为COSO于2012年9月18日发布的《外部财务报告内部控制指南》的征求意见稿取代其2006年发布的《较小型公众公司财务报告内部控制指南》,使得其他组织和非上市公司也能构建更好的内控框架;黄翔(2012)认为我国中小企业应构建基于BSC和AHP的目标导向的多层次内部控制评价体系;高一华(2012)认为中小企业的内部控制评价应针对不同的目的设定责任人,基于成本效益原则,将不同目的的内部控制评价进行整合,避免单一目的的评价带来的低效率、高成本的问题。

从企业所处行业的角度构建不同类型的内部控制体系:研究主要体现在内部控制评价方面。如黄秋敏(2008)认为应制定统一的内部控制评价标准和银行业内部控制专项准则保证上市银行财务报告内部控制信息的可比性;瞿旭(2009)认为我国应制定上市银行财务报告内部控制中实质性漏洞的评价和审核的统一标准;张初础等(2009)通过结合宏观总量的定量评价和微观环节的定性分析,完善了金融企业内部控制评价体系。

一些学者针对企业所处的信息环境,研究构建基于信息技术的内部控制体系。如章铁

生(2007)认为信息技术对企业的整体内部控制构建产生了根本性影响,使内部控制方式发生了根本性变革,使基于权力制约和岗位分工的内部控制发展成为以信息流为基础的IT内部控制;其认为基于信息环境构建的COBIT框架将企业的内部控制和IT应用融为一体,而可以识别IT给企业带来的风险和机会的Trust Services框架相比全面的COBIT框架要更为实用,因此我国在构建各种类型的内部控制体系时应考虑IT因素。

1.2.3 企业集团控制理论文献综述

对于企业集团控制理论,国内外学者进行了积极的探讨、研究,取得了丰硕的成果,为后续的相关研究奠定了良好的理论基础。

国外学者从不同的角度对企业集团的控制理论进行了研究。Edsrtmo和Galbariht(1977)认为,对于一个跨国公司而言,以个人或官僚控制的方式来监督其投入及产出往往限制了子公司管理者本身的角色与自主性,因此提出了第三种控制方式——社会化控制,也就是一种总部与子公司间频繁的信息交换。Ouchi(1980)认为母子公司管理控制的方式一般分为三大类型,即官僚式控制、市场式控制和团队式控制。Baliga和Jaeger(1984)将母公司与子公司的资源互赖关系分为共同互赖型、结果互赖型和互惠互赖型,并依据环境的不确定性和文化的相似性提出了母公司对子公司应采取的管控方式。Williamson和Bhargava(1986)以控股公司、战略控制、过渡性调整、作业决策、适度部门化5种控制工具界定了6种集团公司控制子公司的模式,即单一形态、控股公司形态、多部门形态、过渡多部门、集权化多部门、混合形态。Michael Goold和Andrew Campbell(1987)利用规划影响及控制影响2个层面定义出8种不同的企业集团战略控制形态,其中战略规划、战略控制及财务控制3种形态最普遍。Hennart(1991)认为,管控模式的选择应该由母子公司间交易成本的大小决定,当企业面临高欺骗、低规避成本时,总部与子公司间的交易成本很高,适合采用层级管控或社会化管控方式来降低交易成本;在低欺骗、高规避成本的情况下,子公司将产生很高的交易成本,故适合采用利润中心的管控方式,采取严格价格管制,让子公司自负盈亏,降低交易成本。Michael Goold(1994)等提出了“母合优势”的概念,要求母公司应该成为其属下诸子公司的最佳母公司,子公司不仅应该比其作为独立实体时表现得更好,而且比在任何其他母公司属下都要表现得更好。Robert N. Anthony(2004)认为,管理控制过程就是处于所有层级的经理确保他们所监督的员工能够实施未来战略的过程。

从国内看,一些学者肯定了企业集团控制所具有的作用。武常岐和钱婷(2011)以2004—2008年中国国有上市公司为样本,研究发现集团控制会减轻国有企业管理层的代理问题。当外部监管程度高时,集团控制不会加剧国有企业的股东间代理问题。李稻葵和武常岐(2004)也认为集团控制既明确和加强了政府对国有企业管理层的激励和监督,又不改变政府对所属国有企业的最终控制权。

一些学者关注企业集团控制模式的类型及其选择。葛晨、徐金发(1999)认为母子公司管理控制的模式有4种类型,即资本控制型、行政管理型、自主管理型和平台控制型。李维安等(2002)把母公司对子公司的控制机制归纳为3种:间接控制机制、直接控制机制和混合控制机制。左庆乐(2003)按照母子公司管理集权与分权的程度,将其模式划分为3种类型:集权管理模式、分权管理模式和统分结合管理模式。王钦和张云峰(2005)

探讨了母公司职能定位问题,将母子公司的管理模式分为财务管理控制、战略管理控制及经营管理控制3种类型。陈志军(2006)认为母子公司管理控制的手段从企业资源角度划分可分为文化、战略、人事、财务、信息、绩效等控制手段,他还从子公司治理角度将中国母子公司管理控制模式分为3种类型:基于子公司治理不作为的行政管理型模式、基于子公司治理的治理型模式和基于子公司治理的管理型模式。李连华(2009)认为可以按照决策权、执行权和监督权的任意组合来演绎出多种控制体制,并从决策权角度把对子公司的控制体制分为集权型控制体制和分权型控制体制两类。

但更多的学者关注的是企业集团内部职能控制的研究,比如企业集团管理控制、财务控制、人事控制、资本控制、预算管理、绩效考核等方面。在管理控制方面,张先治(2002)提出管理控制是连接企业战略控制与作业控制的桥梁,没有有效的管理控制,企业战略目标无法实现,企业作业控制没有方向;汤谷良等(2009)提出了多元化集团公司管理控制的战略主导观和信息支持观;雷光华(2013)认为集团管理控制是中国特色的内部控制,是我国企业内部控制的核心部分,其内容主要包括资本控制和价值管理,并从资本链管理控制、价值星系管理控制与风险网管理控制构建了价值导向的集团管理控制框架。财务控制方面的研究最为充分,成果丰富。赵保辉(2006)认为,提高公司的财务控制力需要实施预算管理制度,推行财务委派制度,实行资金集中管理,利用信息化手段加强监督,加强内部审计。张万斌(2008)则强调,企业集团控制力的核心是财务控制力。企业集团增强财务控制力,是企业集中资源做大做强的重要措施,也是企业加强管理、规避经营风险的必然要求。^①在预算管理方面,杨志军(2013)提出了治理导向观的企业集团预算机制,即侧重于明晰股东与董事会、董事会与经营层、经营层上下之间的委托代理责任;侧重于适应外部环境,确保集团战略目标的落实;侧重于激励和约束,提高各级积极性。在绩效考核方面,于增彪和张双才(2004)指出母子公司业绩评价是企业集团业绩评价的重要组成部分,但目前我国对该问题重视不够;邢向阳(2007)也指出母子公司业绩评价是集团业绩评价的重点,也是目前存在问题较多的领域,如与战略相脱离、现实相关性较差、对集团协同效应这一重要概念仍存在分歧等;滕晓梅(2011)提出在现有内部控制活动应用指引中增加内部资本配置活动控制指引、在内部控制手段应用指引中增加对内部成员企业的绩效考核指引,以满足企业集团基于战略控制的需求,并给出了两项控制指引的设计思路。

1.2.4 简要评述

基于国内外对于内部控制体系构建的影响因素、不同类型企业内部控制体系构建和企业集团控制理论的研究,笔者发现对于内部控制体系构建和应用的相关理论研究也日趋完善和成熟,但仍存在一定的局限性。其主要体现在以下几个方面:

第一,内部控制研究中专门讨论企业集团的内部控制的文献较少。现阶段国内外对内部控制体系构建时关键控制点的研究主要集中在企业发展阶段、资产规模、组织结构、财务会计风险等方面,虽然涉及了公司治理结构的影响,但对于我国来说,这方面的研究仍有不足。企业集团在发展过程中呈现出成员企业数量繁多、管理层级复杂、成员企业之间

^① 参见黄先贵:《企业集团财务控制力评价指标体系探析》,江西财经大学博士学位论文,2013。

关联交易频繁等特点,很容易造成某一个成员企业的单体经营风险经由大型企业集团内部的关系网络传导,引发其他成员企业的风险。同时,在大型企业集团结构下,会产生整合子公司多元化的资源不当、未能形成企业集团预期的协同效应和既定战略而给大型企业集团的发展和扩张带来损失甚至危机的可能性。诸如此类的问题都是企业集团在建立内部控制时需要注意的地方。因此,从企业集团角度去研究内部控制制度建设既具有理论上的创新性,更具有现实中的应用价值。

第二,研究企业集团的文献数量众多,但从内部控制角度研究企业集团的较少。企业集团的概念第一次被正式提出是在第二次世界大战之后的日本,并且发展迅速。我国也在改革开放初期积极推进企业集团模式,30多年过去了,企业集团模式已经在我国经济体制中占据了主导地位,关于企业集团方面的研究也在多年发展的过程中变得十分全面。但从现有的文献可以看出,研究企业集团的文献从宏观上主要关注企业集团与产业发展、经济增长、市场效率、技术创新的关系,从微观上主要关注企业集团的组织结构、资本结构、管理方式等问题,从内部控制角度探讨的较少。我国正处在内部控制制度建设初期,而我国的企业集团在治理方面也存在诸多不足,这为企业集团的研究提供了新的方向。

第三,现有的文献关于企业集团控制的研究缺乏系统性和有效的整合。更多的研究是从职能控制角度出发,例如战略控制、财务控制、会计控制、监督控制等,不成体系。因此,我们觉得应当将分散的管理控制方法整合在内部控制制度之下,以充实内部控制方法和发挥各控制机制的协同作用。虽然2004年COSO颁布了《企业风险管理——整合框架》,战略控制与风险管理受到了重视,但我们认为战略控制在企业集团内部控制建设中的导向性作用没有得到应有的突出。与此同时,企业内部控制规范以及相应的配套指引也只是将各个方面的要求以条文的形式罗列出来,不同的企业遵循相同的一套标准。加上企业集团产权、组织、经营活动的复杂性,各个要求与要素之间如何有效衔接形成有机的控制体系是摆在实务界面前的首要问题。因此理论上也要求提出一种企业集团建立内部控制的整体设计框架。

通过对国内外研究经验的总结,基于上述理论上的空白和实务上的需求,笔者认为:

首先,在我国企业集团中构建内部控制体系时,应关注企业集团有别于其他企业的特点,针对企业集团的规模、组织结构、风险水平、行业特征等构建与之适应的内部控制制度体系。企业集团有着较单个法人企业更为复杂的产权结构和显著不同的制度安排,企业集团一般具有规模大型化、布局分散化、成员多元化、结构层次化和经营多角化等特点,这就使得企业集团在控制目标、控制主体、控制客体、控制手段和控制模式等方面呈现出区别于非集团型企业的复杂特征。因此,有必要针对企业集团的特殊性来构建适用于我国企业集团的内部控制体系。

其次,充分借鉴国内外企业集团内部控制成功与失败的案例。根据美国《财富》杂志的调查,美国中小企业平均寿命不到7年,大企业平均寿命不足40年,62%存活不到5年,10%超过20年,50年以上者为2%。日本《日经实业》的调查显示,日本企业平均寿命为30年。而《中国中小企业人力资源管理白皮书》的数据显示,中国小企业的平均寿命仅2.5年,集团企业的平均寿命仅7~8年。可以看出,我国企业的平均寿命远远低于美国、日本等发达资本主义国家。为什么我们的企业寿命如此之短?发达国家的企业又

为何基业长青?这其中的成功的经验与失败的教训值得我们借鉴、反思。

最后,针对我国企业集团的内部控制体系建设应当提出一个体现“整合观”的系统框架。现有的战略控制、管理控制、财务控制等职能控制手段的研究已十分丰富,将这些有效地整合到企业集团的内部控制之中,既丰富内部控制的控制方式,又增强各控制方法之间的协调,发挥合力,是我们当前在企业集团内部控制制度建设方面应当着力解决的问题。

1.3 研究思路与研究内容

1.3.1 研究思路

本书作为理论性、技术性和应用性相结合的一项多学科交叉科研项目,本着国际化和本土化相结合、规范研究和案例研究相结合的原则,既注重理论分析,也注重实践应用;不仅重视国内外有关内部控制文献成果的梳理与分析,而且重视我国企业集团内部控制实践的调查与案例研究,同时综合运用经济学、管理学、会计学 and 财务学等相关学科所采用的前沿研究手段。

基于此,本书主要遵循“问题提出—理论分析—机制构建—实践应用”的技术路线,并运用了案例研究方法和规范研究方法,其中,规范研究方法具体包括归纳与演绎、分析与综合等。尤其需要强调的是笔者在研究中大量采用案例研究方法,主要基于两方面的原因:其一,案例研究方法相对于其他研究方法更符合本书的研究目标。本书试图克服现有内部控制规范的偏重原则性、缺乏可操作性的局限,为我国企业集团构建既符合规范又符合实际的内部控制体系提供指南,而大量的案例研究所提炼总结出的失败教训和成功经验正是达到这一目标的必要支撑。其二,作为一项研究,所追求的境界应该是不仅“知其然”,而且“知其所以然”。案例研究相对于其他研究方法,可以使我们更好地了解规范有效的企业集团内部控制体系构建的内容及其依据。

本书的研究思路是通过从我国企业集团内部控制体系失败案例分析中总结我国企业集团内部控制体系存在的问题,通过从跨国公司内部控制体系成功案例分析中总结跨国公司内部控制体系建设的成功经验,结合这些实践启示,以我国企业内部控制规范指引为依据,创造性地提出“以战略控制为前提、以管理控制为主线、以财务控制为核心、以监督控制为保障”的企业集团内部控制体系的整体设计框架,并通过华润集团6S管理体系的案例研究分析了这一框架体系在实践中的应用;在此基础上,依次结合相应的案例分别阐述了战略控制、管理控制、财务控制与监督控制实施的关键要点,其中战略控制包括战略定位、战略分析和战略决策3个关键控制,管理控制提出了以全面预算为龙头、以管理报告为枢纽、以绩效考核为保障的控制主线,财务控制提出了财务负责人委派制、会计系统控制和资金集中管控3个关键控制,监督控制则提出了内部人举报制度、内部审计制度以及内部控制评价制度3个关键控制。本书的研究为我国企业集团执行内部控制规范指引、强化自身内部控制建设指明了路径和提供了参考。图1—1列出了本书的技术路线、内容与方法。

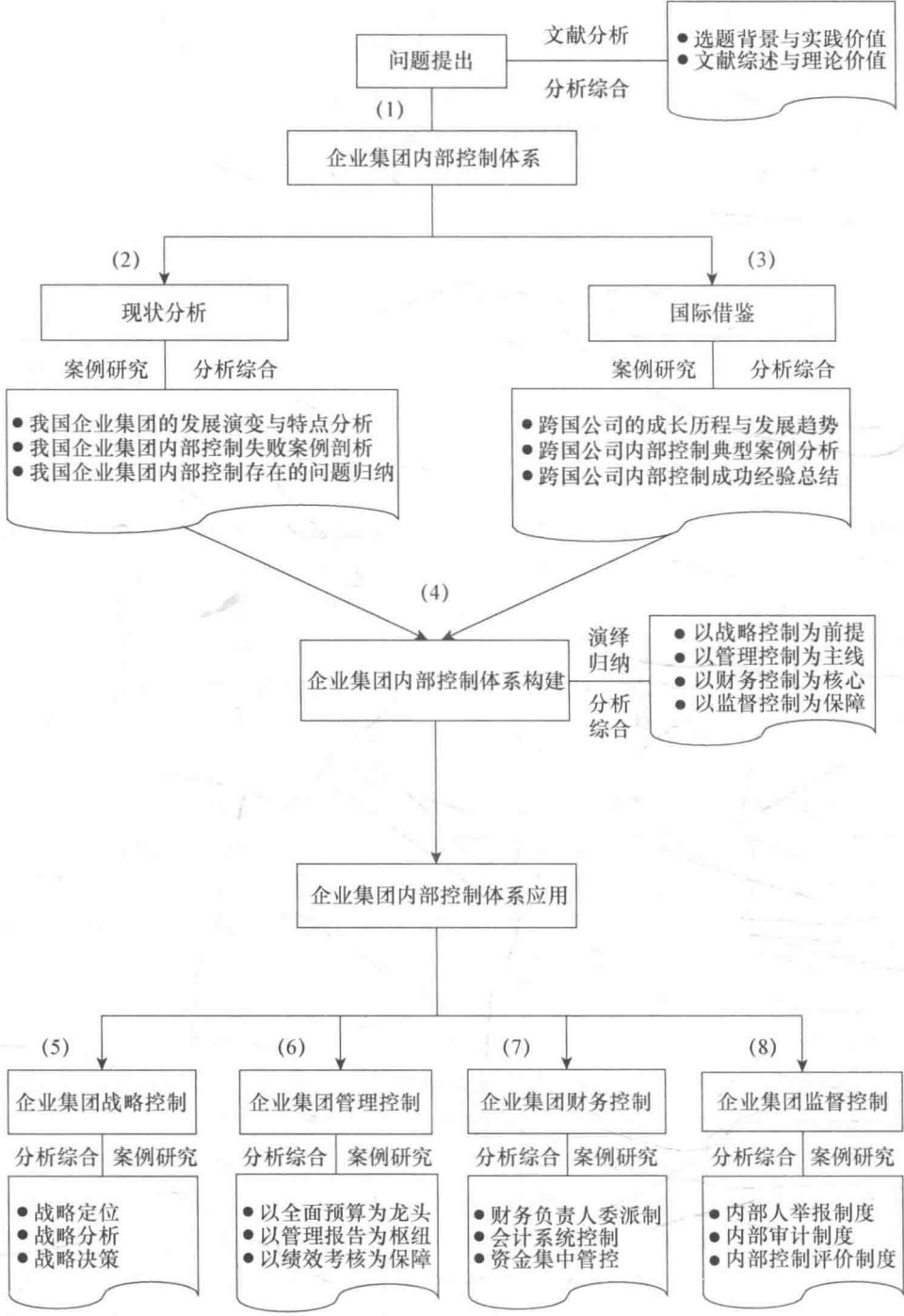


图 1—1 本书的技术路线、内容与方法

1.3.2 研究内容

本书第 1 章为“导论”。本章首先阐述本研究的选题背景，探讨本研究的实践价值；其次梳理相关文献，主要围绕国内外内部控制的相关文献进行总结和评述，目的是明确现

有研究的成果和局限性、指出本研究的理论价值所在；最后对本书的研究思路和研究内容做了具体的说明。

第2章为“现状分析”。本章首先回顾了我国企业集团的发展历程，并阐述了我国企业集团的特点；其次选取我国企业集团内部控制失败典型案例进行了分析；最后总结了我国企业集团内部控制体系普遍存在的问题，这些问题包括忽视战略控制、管理控制不严、财务控制失控、缺乏监督控制等。本章从反面为企业集团内部控制体系的构建提供了实践依据。

第3章为“国际借鉴”。本章首先回顾了跨国公司的成长历程与发展趋势；其次选取跨国公司内部控制成功的典型案例进行了分析；最后总结出跨国公司成功实践内部控制体系的经验，这些成功经验包括科学的战略控制、严格的管理控制、集中的财务控制、有效的监督控制等。本章从正面为企业集团内部控制体系的构建提供了实践依据。

第4章为“体系构建”。本章首先阐述了企业集团内部控制体系构建的依据，包括理论依据、法规依据和实践依据；其次指出了企业集团内部控制体系构建的原则，包括全面性原则、重要性原则、战略性原则、系统性原则、制衡性原则和适应性原则；最后以我国企业内部控制规范为依据，提出了“以战略控制为前提、以管理控制为主线、以财务控制为核心、以监督控制为保障”的企业集团内部控制体系整体设计框架。

第5章为“企业集团战略控制”。本章提出企业集团实施战略控制首先应该谋划正确的战略定位，即应该在多元化与归核化之间进行合理选择；其次应该开展科学全面的战略分析，尤其应注重波士顿矩阵工具的运用；最后应该落实集体决策机制，进行合理的战略决策。

第6章为“企业集团管理控制”。本章提出企业集团的管理控制就是对战略实施过程进行控制以实现战略目标。要实现良好的管理控制，需要以全面预算为龙头、以管理报告为枢纽、以绩效考核为保障。本章从这三方面探讨了企业集团实施管理控制的关键要点，并结合了华润的6S管理体系案例进行了进一步的诠释。

第7章为“企业集团财务控制”。企业集团对子公司实施财务控制的重点在于以“人”“账”“钱”三点为抓手。为此本章提出从财务负责人委派制、会计系统控制和资金集中管控构建企业集团财务控制系统，并结合相应的案例进行了说明。

第8章为“企业集团监督控制”。监督控制作为企业集团内部控制体系的“最后一道防护线”，其机制的科学构建尤其重要。本章提出的思路是：以内部审计为核心，同时赋予其受理内部人举报和进行内部控制评价的职能。基于此，本章从内部人举报制度、内部审计制度以及内部控制评价制度三方面探讨了企业集团实施监督控制的关键要点，并结合了百事可乐集团案例进行了详细的分析。

1.3.3 本书特色

本书力图在以下方面有所创新：

第一，聚焦企业集团内部控制体系建设热点问题。自2010年适用于大中型企业的内部控制规范正式形成，再加上财政部、证监会和国资委的主导与推动，企业内部控制体系的构建与完善已经成为我国大中型企业所面临的重大课题，本书的出版正是迎合实务界的急迫需要。从目前所了解的情况来看，尽管市场上有许多企业内部控制规范实施的图书与