

财经类经典作品

上海财经大学出版社

企业内部 控制 控制 范

李敏 主编

财经类经典作品

上海财经大学出版社



企业内部控制规范



李敏 主编

图书在版编目(CIP)数据

企业内部控制规范/李敏主编. —上海:上海财经大学出版社,
2011. 6

(财经类经典作品)

ISBN 978-7-5642-1104-2/F·1104

I. ①企… II. ①李… III. ①企业管理-规范-中国

IV. ①F279.23-65

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 109094 号

- 责任编辑 李嘉毅
- 书籍设计 钱宇辰
- 责任校对 石兴凤 胡芸

QIYE NEIBU KONGZHI GUIFAN

企业内部控制规范

李敏 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海译文印刷厂印刷

上海叶大印务发展有限公司装订

2011 年 6 月第 1 版 2011 年 6 月第 1 次印刷

710mm×960mm 1/16 20.75 印张 361 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 37.00 元



在市场经济条件下,企业管理永恒的主题应当是:加强控制、防范风险、健康安全、持续发展。在大量管理失控导致失败的案例面前,特别是历经了金融危机、次贷危机之后,人们更加深刻地领悟到:经济越发展,管理越重要,加强企业内部控制更加重要!

为了加强和规范企业内部控制,提高企业经营管理水平和风险防范能力,促进企业可持续发展,维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》和一系列配套指引,以法规条文的形式创建了中国第一套完整的企业内部控制规范体系,给企业内部控制理论与实践带来了新的管理理念,提出了新的控制要求,是指导我国各类企业加强企业内部控制的纲领性文件和行为指南。

如果说,人需要体检是为了防范疾病与自我保健,那么,企业进行体检是为了防范风险与可持续发展。如果把执行企业内部控制基本规范和应用指引比喻为企业体检标准的话,那么,进行企业内部控制评价是在“自我体检”,应当具有自觉性和持续性,实施企业内部控制审计则属于“外部体检”,更具有专业性和公正性。

本书的编写宗旨在于解读企业内部控制规范,辅导企业内部控制实施,规范企业内部控制行为,加强企业内部控制的评价与审计等。本书可供教学、培训与自学使用,尤其适合董事、监事、经营者、管理者、财务人员以及其他相关人员阅读。本书配有教学用PPT,可登录上海财经大学出版社网站下载。

本书在编写中注意突出了以下特点:

一是以中国第一套完整的企业内部控制规范体系为指导,详尽介绍了内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督五大控制要素和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、绩效考评控制七大控制措施的历史演变、基本理论、基本方法及其在企业内部控制实践中的具体运用方法。

二是以解析《企业内部控制基本规范》、《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》为对象,注重介绍企业内部控制规范的新思维、新内容与新变化。编写内容不仅突出了企业日常管理中主要的控制业务,还注意讲解重点、理清要点、解析难点,具有较强的现实指导性。

三是以大量的经典案例分析与评价为特色,注重理论教学联系案例分析,规范要求指导应用操作,实务操作性和可读性都很强。

本书由资深注册会计师、主任会计师、高级会计师李敏先生主编。袁林敏、王淑文、徐成芳、李英、徐铭、丁东方、陈惠珠、沈玉妹协助有关编写工作。由于企业内部控制体系建设及其规范要求正在不断完善的过程之中,书中疏漏差错之处,敬请读者提出宝贵意见,以便日后修改补正。

2011年夏

目录

前言	1
第一章 总论	1
第一节 正确理解内部控制	1
第二节 现代内部控制发展的启示	14
第三节 我国企业内部控制的结构体系	31
第四节 企业内部控制的重大作用	36
经典案例评析	38
第二章 企业内部控制规范	41
第一节 企业内部控制基本规范	41
第二节 企业内部控制环境类应用指引	48
第三节 企业内部控制活动类应用指引	53
第四节 企业内部控制手段类应用指引	63
第五节 企业内部控制评价指引	68
第六节 企业内部控制审计指引	74
经典案例评析	78
第三章 企业内部控制五大要素	81
第一节 内部环境构成要素分析	81
第二节 风险评估构成要素分析	93
第三节 控制活动构成要素分析	108
第四节 信息与沟通构成要素分析	116



第五节	内部监督构成要素分析	121
经典案例评析	123
第四章	企业内部控制七项措施	128
第一节	不相容职务分离控制	128
第二节	授权审批控制	131
第三节	会计系统控制	134
第四节	财产保护控制	140
第五节	预算控制	145
第六节	运营分析控制	153
第七节	绩效考评控制	155
经典案例评析	156
第五章	资金控制	158
第一节	资金控制概述	158
第二节	职责分工与授权批准	161
第三节	现金与银行存款控制要点	163
第四节	票据与印章控制要点	170
第五节	资金控制的监督检查	171
经典案例评析	176
第六章	采购控制	179
第一节	采购控制概述	179
第二节	职责分工与授权批准	181
第三节	请购与审批控制要点	182
第四节	采购与验收控制要点	184
第五节	付款控制要点	185
第六节	采购控制的监督检查	190
经典案例评析	194
第七章	存货控制	197
第一节	存货控制概述	197
第二节	职责分工与授权批准	198
第三节	请购与采购控制要点	199

第四节	验收与保管控制要点	200
第五节	领用与发出控制要点	202
第六节	盘点与处置控制要点	202
第七节	存货控制的监督检查	203
	经典案例评析	206
第八章	销售控制	209
第一节	销售控制概述	209
第二节	职责分工与授权批准	211
第三节	销售与发货控制要点	216
第四节	收款控制要点	219
第五节	销售控制的监督检查	223
	经典案例评析	230
第九章	固定资产控制	233
第一节	固定资产控制概述	233
第二节	职责分工与授权批准	235
第三节	取得与验收控制要点	236
第四节	使用与维护控制要点	241
第五节	处置与转移控制要点	242
第六节	固定资产控制的监督检查	244
	经典案例评析	249
第十章	投资控制	252
第一节	投资控制概述	252
第二节	职责分工与授权批准	255
第三节	投资决策程序控制要点	256
第四节	投资执行控制要点	258
第五节	投资处置控制要点	261
第六节	投资控制的监督检查	262
	经典案例评析	268
第十一章	筹资控制	270
第一节	筹资控制概述	270



第二节	职责分工与授权批准	271
第三节	筹资决策控制要点	272
第四节	筹资执行控制要点	275
第五节	筹资偿付控制要点	276
第六节	筹资控制的监督检查	280
	经典案例评析	281

第十二章	成本费用控制	285
第一节	成本费用控制概述	285
第二节	职责分工与授权批准	290
第三节	成本费用预测、决策与预算控制要点	291
第四节	成本费用执行控制要点	293
第五节	成本费用核算控制要点	295
第六节	成本费用分析与考核控制要点	297
第七节	成本费用控制的监督检查	300
	经典案例评析	302

第十三章	财务报告控制	305
第一节	财务报告控制概述	305
第二节	岗位分工与职责安排	309
第三节	财务报告编制准备控制要点	311
第四节	财务报告编制过程控制要点	313
第五节	财务报告报送与披露控制要点	315
第六节	财务报告控制的监督检查	316
	经典案例评析	318



第一章 总论

第一节 正确理解内部控制

一、内部控制的权威解释

2006年7月以来,受国务院委托,财政部牵头,由财政部、国务院国有资产监督管理委员会(以下简称国资委)、中国证券监督管理委员会(以下简称证监会)、审计署、中国银行业监督管理委员会(以下简称银监会)、中国保险监督管理委员会(以下简称保监会)联合发起成立了企业内部控制标准委员会,对内部控制的理论与实务进行了总结和提炼,最终以法规条文的形式发布了中国第一套完整的企业内部控制规范体系,包括《企业内部控制基本规范》及一系列配套指引。这套中国企业内部控制规范体系是企业微观层面提升风险防范水平、改进经营管理能力的重要平台,也是国家宏观层面调整经济结构、转变发展方式的重要抓手。

企业内部控制标准委员会的职责和目标是总结我国经验,借鉴国际惯例,有效利用国际、国内资源,充分发挥各方面的积极作用,通过2~5年的努力,基本建立一套以防范风险和控制舞弊为中心,以控制标准和评价标准为主体的内部控制制度体系;以监管部门为主导,各单位具体实施为基础,会计师事务所等中介机构咨询服务为支撑,政府监管和社会评价相结合的内部控制实施体系,推动公司、企业和其他非营利组织完善治理结构和内部约束机制,不断提高经营管理水平和可持续发展能力。应当看到,我国目前实施的内部控制,既借鉴了国际的先进经验,又具有鲜明的中国特色。

学习、研究与实施我国的内部控制,首先应当理解内部控制的内涵与外延。

“内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工共同实施的,旨在



实现控制目标的过程。”这是2008年6月28日印发的《企业内部控制基本规范》中对内部控制最权威的解释。

从内涵分析,内部控制重在理解“控制”的含义。

“控制”一词最初常见于工程学科,意思是指“掌握住对象不使其任意活动或超出范围”;后来拓展应用于管理学科,表示“判定组织是否正朝着既定的目标健康地向前发展,并在必要时采取矫正措施”。控制是一种有规范、有目的、有约束的管理行为。在经济生活与管理活动中,人们会发现,两个或两个以上的人同时做一件事,比一个人独自做一件事出错和作弊的可能性大大减少。也就是说,实现有效的内部控制,应当尽量确保各项管理行为和业务活动相互制约、权利制衡。只有正确认识和恰当掌握好这一基本假定,才能真正理解内部控制的内涵,才会明白为什么在经济生活和管理活动中会一再突出强调“职责分离”、“岗位授权”等内控措施与方法的重要性。

内部控制自古有之,目前有史可查的内部控制制度可追溯到中国的西周时期。据《司礼》记载,西周设置“司会”作为会计系统的主管部门,其下分设司书、职内、职岁和职币四部门。司书负责会计核算,职内(纳)掌管赋税收入,职岁掌管财赋支出,职币掌管余则。司会对四个部门的资料交互考核,用以提高会计核算的质量,相互牵制,严密周到。“凡税敛,掌事者受法焉。及事成,则人要贰焉。”“凡受财者,受其贰令而书之。及会,以逆职岁与官府财用之出。”凡各部门领取财物,须将支出命令的副本送达职内处。属于贡赋收入的凭证,由掌管仓库的官员制作,一式二简,一简送职内,作为处理收入事项的依据,另一简留存;属于财物支出的凭证,由职岁统一颁发,每次亦一式二简,一简留存,另一简给财用者凭以到仓库领用财物。通过以上严格的凭证制度可控制财物的出入。“人、出、余三条线,其控制的严密,较诸现代的出纳,似无逊色。”^①可见,我国古代已经有了内部牵制思想和实践。美国会计史学家迈克尔·查特菲尔德在其名著的《会计思想史》中也说:“在内部控制、预算和审计程序等方面,周代在古代世界是无与伦比的。”^②内部控制是社会经济发展到一定阶段的产物,其真正得到发展和完善则是在20世纪40年代以后(详见本章第二节)。现代内部控制的内涵已经很丰富,在“一毫财富之出入,数人耳目之通也”古训的基础上,已经大量导入了风险评估、信息沟通、内部监督与风险管理等理念。从创建企业内部控制学科的要求分析,内部控制是一门包含着管理学、行为学、心理学、犯罪学等多门学科知识的边缘学科,该学科还在完善与充实的过程中。

① 李孝林. 从云梦秦简看秦国的会计管理[J]. 江汉考古, 1984(3).

② [美]迈克尔·查特菲尔德. 会计思想史[M]. 北京:中国商业出版社, 1989.

从外延分析,内部控制需要科学解读“内部”的含义。

《企业内部控制基本规范》所述的内部控制是指企业的内部控制。该规范借鉴了以美国反欺诈性财务报告委员会(又称科索委员会,以下简称 COSO)报告为代表的国际内部控制框架,并结合中国国情,要求企业所建立与实施的内部控制应当包括内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督五个要素,应当是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工共同实施的、旨在实现控制目标的过程。这个过程是动态的,因而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等。

有人认为内部控制就是企业“内部”的事,不涉及外部相关方,这种理解具有片面性。内部控制中的“内部”,主要是指企业内部,但不单指企业内部的独立流程,还包括企业与投资者(股东)、债权人、供应商、客户、政府监管部门等外部利益相关者之间发生的内外衔接流程。也就是说,有效的内部控制不仅帮助企业解决自身问题,还有助于改善企业与外部相关方的关系。内部控制应当解决好内外关系的控制问题,如社会责任等。现代内部控制已经发展成为一个全面、动态、复合、开放的概念,其外延十分广泛,且还在不断充实与完善的过程中。

人们对上述概念的理解,可以借鉴 COSO 的认识。1992 年 9 月,COSO 提出了《内部控制——整体框架》(简称《内部控制框架》)以后,1994 年又进行了增补。这份文件堪称内部控制发展史上的里程碑。COSO 对内部控制的定义是:“公司的董事会、管理层及其他人士为实现以下目标提供合理保证而实施的程序:运营的效益和效率,财务报告的可靠性和遵守适用的法律法规。”

COSO 的上述定义对内部控制的基本概念提供了一些深入的见解,特别是:(1)控制是一个程序,而非结构;内部控制是控制主体不间断的一系列活动。(2)内部控制的目标不仅是为了保证财务报告的可靠性与合规性,而且有助于提高企业运营的效益和效率,因此,内部控制与业绩目标的实现有关。内部控制是一个实现目标的程序及方法,而其本身并非目标。(3)企业内部控制受企业董事会、管理当局和其他员工的影响,应由控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督五个方面的内容构成。COSO 框架强调内部控制是为了保证企业目标的实现而实施的控制过程,要围绕五要素来构建内部控制框架,是一项比较复杂的系统工程。

COSO 报告的内部控制定义不仅构成了美国《2002 年公众公司会计改革和投资者保护法案》(以下简称《萨班斯法案》)第四百零四条关于内部控制评估内容的基础,而且对我国这次制定内部控制规范的法律文本具有很深的影响。

还应当认识到,我国在制定《企业内部控制基本规范》的过程中,不仅汲取了人类对内部控制认识的先进理念,而且有所创新、有所发展、有所前进,尤其是对于内部控制的认识,比 COSO 报告对内部控制定义的内涵更深、外延更广、要求更高。所以,全面掌握内部控制的科学含义,需要全面阅读与理解中国第一套完整的企业内部控制规范体系的全部内容精髓。

诚然,人们对内部控制的认识不仅有一个渐进的过程,而且难以统一。从学术研究的角度分析,确实可以仁者见仁,智者见智。“内部控制是指为确保实现企业目标而实施的程序和政策。内部控制还应确保识别可能阻碍实现这些目标的风险因素并采取预防措施。”^①“企业内部控制是以专业管理制度为基础,以防范风险、有效监管为目的,通过全方位建立过程控制体系、描述关键控制点和以流程形式直观表达生产经营业务过程而形成的管理规范。”^②尽管众说纷纭,但还是应当认识到,《企业内部控制基本规范》对内部控制的定义不仅具有权威性,更具有先进性、全面性、综合性,还十分简洁明了。

二、内部控制认识辨析

虽然我国近年来在内部控制规范建设方面做了许多扎实有效的工作,并取得了较大的成绩,但从企业实践来看,仍然存在着不少认识上的差距和亟待解决的问题,尤其是在对内部控制认识的基本观念方面,更值得深入学习与研究。

从表面上看,内部控制的概念似乎很容易理解,实践中也有不少片面地认为,内部控制不就是制定制度?不就是管住员工?不就是加强会计管理?不就是监督检查吗?由此看来,针对这些看法确有分析、解释的必要。

(一) 制定制度不等于内部控制

一些企业和人员对内部控制的内涵认识不清,认为内部控制就是内部控制制度,制定制度就是内部控制,就是为了应付有关部门及主管单位的检查;而在内部控制的实际运行过程中,又往往认为完成有关部门或主管单位所要求的内部控制制度制定工作,就是实施了企业内部控制。对内部控制只注重制度建设而不重视制度执行,缺乏对内部控制实际执行效果的考核与评价的现象,具有一定的普遍性。

事实上,内部控制的内涵不仅仅是规章制度。按照《企业内部控制基本规范》的界定,内部控制包括内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监

① 中国注册会计师协会. 公司战略与风险管理[M]. 北京:经济科学出版社,2010.

② 宋建波. 企业内部控制[M]. 北京:中国人民大学出版社,2004.

督五个要素。就拿内部环境而言,作为构建和运行内部控制的基础,内部环境中包括的治理结构、管理层的管理哲学与经营理念、员工正直的品行和胜任能力以及企业文化等,比规章制度更为重要。安然作为美国最大的能源公司,于2001年12月破产倒闭,它的问题就主要出现在内部环境上。在安然,公司文化重视短期业绩,公司管理层不重视内部控制制度,董事会及审计委员会对管理层采取不干预政策,缺乏对管理层的有效监督等,所有这些导致了安然的财务造假,最终带来了灭顶之灾。而从规章制度本身来看,它也不单纯是一系列行为或者操作规范,实际上是内部控制的一种必要表现形式。规章制度的背后应当是企业的风险控制意识,内部控制的精髓在于对风险的识别和控制。内部控制不是一系列静态的制度,而是一个及时识别、系统分析经营活动中与实现内部控制目标相关的风险,合理确定风险应对策略的动态过程,完善、科学的规章制度是实施内部控制的必要条件。所以说,内部控制需要一定的规章制度作为载体,但它不能等同于制度建设,更不能认为建立了规章制度就完成了内部控制。

我国正在实施的企业内部控制体系绝不仅仅是一套规章制度那么简单,它至少具有以下六个方面的重要创新与显著特点:

1. 构建了一个标准框架

制定与实施企业内部控制体系,就是为了科学地构建一套内部环境优化、风险评估科学、控制措施得当、信息沟通迅捷、监督制约有力的内部控制框架,从而有效地解决原先政出多门、要求不一、企业无所适从的问题,有利于提高内部控制的监管效益、降低监管成本,有利于优化企业管理和增强企业竞争实力,有利于保障资本安全、维护资本市场稳定。

2. 强化了一种内控理念

新的企业内部控制体系进一步强化了企业的社会责任感和风险防范意识,实现了由内部牵制、单一会计控制向全面、全员、全程风险控制的观念转变,要求在全社会营造一种立信守诚、和谐进取、健康向上的内控文化,对健全现代市场体系和构建和谐社会具有重要的推动作用。

3. 建立了一套内控措施

新的企业内部控制体系进一步强化了对财务报告信息和其他管理信息的约束,提高了企业资源管理与利用的安全性和有效性,为维护投资者和社会公众利益提供了有力支持。

4. 夯实了一个制度基础

新的企业内部控制体系的制定实施,既是促进企业会计准则体系和其他有关法规制度有效执行的配套制度安排,同时也是推动企业内部各项规章制度令

行禁止的重要机制保障。

5. 确立了一个实施模式

新的企业内部控制体系有效地化解了标准制度与实施过程中不同利益主体之间可能存在的矛盾和冲突,提高了内部控制标准的严肃性、权威性和公认性,增强了标准的执行力。

6. 构筑了一个联动平台

一个完备的、环环相扣的、相互关联的企业内部控制体系将为改革与发展创造良好的法制环境。所以有专家认为,实施新的企业内部控制体系,旨在巩固企业防范风险的“防火墙”,铸牢促进资本市场健康、稳定发展的“安全网”,培育企业健康、安全发展的“守护神”,而不仅仅是制定一套制度这么简单。

事实上,即使进行制度控制,也不等于就是内部控制。

制度控制可以也应当通过制定企业内部控制制度和有关规章,约束企业和各责任中心的财务收支等管理活动。内部控制制度包括组织机构的设计和企业内部采取的所有相互协调的方法和措施。这些方法和措施用于保护企业的财产,检查企业信息的准确性和可靠性,提高经营效率,促使有关人员遵循既定的管理方针。

以往一提到企业管理或内部控制,人们可能首先想到的只是如何制定规章制度以及如何实施制度控制。制度控制确实可以规定只能做什么,不能做什么。与预算控制相比较,制度控制更具有规范性、自律性和防护性的特征,带来更多的强制性;但预算控制具有目标性、约束性和激励性的特征,可以涉及企业管理的方方面面,更具有综合性。制度控制和预算控制各有所长,相得益彰。执行全面预算的过程也是实现控制目标的过程。

内部控制还应以建立健全的全面预算为依据。全面预算是在企业战略目标的指导下,为合理利用企业资源、提高企业经济效益而对企业的生产、销售和财务等各个环节进行的统筹安排。全面预算一般具有以下重要功能:

(1)规划功能。规划是预算的首要功能,是整个管理过程展开和其他功能发挥作用的基础。预算的规划功能主要体现在制定企业目标及政策、预测未来的机会与威胁、促进资源的有效运用等方面。

(2)控制功能。规划与控制是相对应的两个方面,如果只有规划而没有控制,则规划易流于形式;如果只有控制而没有规划,则控制将没有依据。因此,规划与控制必须前后对应,密不可分。预算在控制方面的功能主要有确保既定目标执行,通过信息的反馈了解执行的难点,避免产生浪费与无效率,并可将预算作为未来规划的依据。



(3)沟通功能。预算的规划、控制、协调和激励功能的作用,有赖于沟通功能的发挥。沟通功能包括减少预算执行的障碍和便于目标的达成等方面。

(4)协调功能。协调企业的资源利用,调整经营活动使其与预算环境相适应。

(5)业绩评价功能。企业可以通过预算评价每个部门和员工的业绩,并据以实施奖惩。

所以说,内部控制应当是制度控制与预算控制双管齐下。

(二)对下属的控制不等于内部控制

内部控制要充分发挥其作用就需要企业所有员工的参与、执行,任何人都不能例外,包括制定内部控制制度的领导层。事实上,内部控制制度是否有效,与企业领导是否重视、是否带头执行有极大关系。

现代内部控制不再只是企业(组织)高层(上层)对下属的控制,而是对全员的控制。也就是说,一个组织的内部控制要“控”的,既有基层,更有高层。它就像一张无形的“网”,布在组织的“面”上,越往高层,内部控制越重要!

一些企业之所以内部管理混乱,往往是因为有些领导破坏职责分离、授权批准等控制措施造成的。个别企业内部控制很反常,越往高层越难以控制,或控制不力,或控制形同虚设。事实证明,一个企业的内部控制之所以失效,大多是因为企业的管理层管理越权所致。这些企业内部控制制度往往只针对各职能部门和员工,对单位的最高权力机构和决策人员却显得无能为力,结果导致个别领导的个人权力膨胀和主观臆断决策失败,甚至出现徇私舞弊和经济犯罪等现象。以四川长虹应收账款案为例,正是因为公司高层管理者的地位较为特殊,他们在美国消费电子公司 APEX 拖欠国内多家公司巨额欠款的情况下,还与其签订了巨额赊销合同,最后导致 APEX 累积拖欠 4.67 亿美元货款,给四川长虹造成了巨大损失。所以,内部控制不仅仅针对基层岗位和一般员工,它同样适用于企业领导,他们既是内部控制的制定者,也是重要的执行者和被控制对象。

我国相当多的企业将内部控制传统地理解为:管理当局与其下属之间的管理或控制关系,是面向次级管理人员和员工的控制,其主要控制程序限定在总经理之下,其控制点也主要集中于会计核算系统和业务执行系统。总经理(经营层)控制下的内部控制也许能按经营层意志有效地运行——防止和及时发现底层员工和特殊岗位员工的舞弊等,但对企业决策系统(董事会、总经理)的影响力很有限。例如,成立于 1993 年的中国航油(新加坡)股份有限公司,在总裁





陈久霖的带领下扭亏为盈,成为中国首家利用海外自有资产在国外上市的中资企业。然而就在 2004 年,该公司因擅自从事石油衍生产品的期权交易,总计亏损 5.5 亿美元,不得不申请破产。原来陈久霖在位期间,股东会、董事会、监事会、经理层四种身份竟然由他“一肩挑”,缺乏相应的制衡与监管,其个人意志可以“一统天下”。正是由于公司法人治理结构方面严重缺失、内部控制环境恶劣,致使内控制度实施无效,最终导致该企业出现巨额亏损。

许多案例表明,公司高层的舞弊活动大大限制了内部控制作用的发挥。这说明公司管理的控制域目前存在着盲控区或弱控区,即无法从源头上杜绝虚假会计信息和经济舞弊行为的发生。要实现内控基本目标,仅靠内部控制制度还不够,必须完善公司治理结构,营造和优化内部控制环境,将内部控制制度的构建与公司法人治理结构进行有效对接,健全内部控制评审监督机制,才能保证设计良好的内部控制制度得以有效实施,为企业提供真实、可靠的信息,及时防范、规避财务与经营风险,实现企业目标,保证企业稳定发展。

要真正发挥内部控制的作用,首先要从完善公司治理结构着手。一方面是因为董事会、监事会、经理层是企业经营理念、管理哲学、价值观的创造者和行为表率,也是经营目标、组织架构、制度规范的制定与执行者,是企业所有责任的最终承担者;另一方面在内部控制环境诸要素中,公司治理实际上发挥着最主要、最关键的作用。有效公司治理的中心目标是:既要保证经营者有充分的自主权,在市场上展示出经营管理能力以实现股东财富最大化,又要保证经营者以股东利益为准绳,合理运用受托于股东的自主权,并在权利可能被滥用的时候,得到及时的监督、约束与控制。这是一种在委托与受托之间形成的不偏不倚的权力、责任与利益的制衡机制,它在客观上要求所有者既不能对经营者做过多的直接干预,也不能完全放任,必须对经营者的行为进行行之有效的激励与约束。只有在企业中明确而合理地配置公司股东、董事会、经理人员和其他利益相关者之间的权力、责任和利益,从而形成有效的制衡关系,建立科学、高效的组织结构,才能在最大程度上保持公司股东、董事会、经理层的价值取向一致,才能充分展现公司管理当局的操守、价值观、管理哲学和经营风格,进而影响企业员工,从而在企业中形成积极、优秀的企业文化,保证科学的人力资源政策的制定和实施,从而充分开发和利用企业中“人”这一最为重要的因素,进而为企业内部控制的建立和实施打下坚实的基础。

(三) 会计控制不等于内部控制

按照控制对象将内部控制分为会计控制和管理控制根源于 20 世纪 40 年