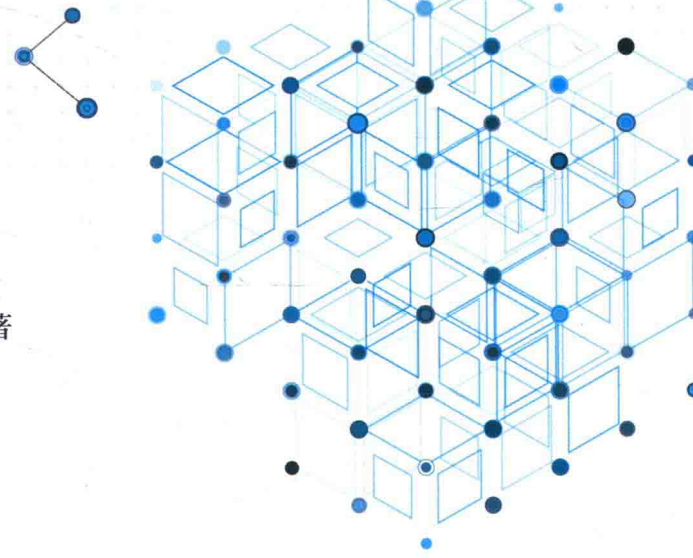


财政部全国会计领军（后备）人才培训班重点科研课题（2013QY018）

企业内部控制评价 体系研究



夏 鹏 齐 英 刘梅玲 等著



中国财经出版传媒集团

中国财政经济出版社

财政部全国会计领军（后备）人才培训班重点科研课题（2013QY018）

企业内部控制评价体系研究

夏 鹏 齐 英 刘梅玲 等著

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业内部控制评价体系研究 / 夏鹏等著. —北京: 中国财政经济出版社, 2016. 12
ISBN 978 - 7 - 5095 - 7113 - 2

I. ①企… II. ①夏… III. ①企业内部管理 - 评价 - 研究 - 中国 IV. ①F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 286858 号

责任编辑: 李 冰

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 汪俊宇

版式设计: 董生萍

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: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 12.5 印张 296 000 字

2016 年 12 月第 1 版 2016 年 12 月北京第 1 次印刷

定价: 39.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7113 - 2/F · 5703

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492, QQ: 634579818

课题组成员名单

课题负责人：

夏 鹏 中广传播集团公司财务总监，博士

课题组成员：

齐 英 北京市国资委统评处处长，在读硕士

刘梅玲 上海国家会计学院讲师、博士，财政部财政科学研究所
在读博士后

翁 宇 北京市国资委统评处副处长，硕士

赵刘琳 财政部财政科学研究所读博士，北京市国资委统评处
干部

刘克雄 北京大华融智管理咨询有限公司总经理，硕士

吴寿元 北京大华融智管理咨询有限公司合伙人，博士

王 天 天圆全会计师事务所执行总裁，硕士

李春瑜 天圆全会计师事务所合伙人，博士

杜美杰 北京语言大学会计系主任，副教授、博士

何玉润 北京工商大学会计系主任，副教授、博士

李百兴 首都经济贸易大学会计学院副院长，副教授、博士

陈 健 贵州省国资委总会计师，硕士

周春华 中航机电系统有限公司副总经理，硕士

王 娟 中国神华集团信息公司财务总监，博士

吴志强 北京大华融智管理咨询有限公司管理咨询师，MBA

序 言

现代企业面临信息需求多样化的外部市场和所有权与经营权相分离的内部治理环境，建立完善内部控制体系既是企业提高风险防范能力的必要措施，又是企业可持续发展的根本保证，同时还从一个侧面反映出企业履行社会责任的意愿。巴林银行的破产、安然的覆灭、中航油的跌宕、德隆系的崩塌，国内外不胜枚举的事例，也无时无刻地提醒人们内部控制在为企业发展保驾护航方面所发挥的不可或缺的关键作用。

2008年以来，随着财政部等五部委《企业内部控制基本规范》及其配套指引的发布，全国范围内企业内部控制体系建设渐成高潮。在内部控制体系建设过程中，内部控制评价是关键环节，通过内部控制评价可以查找内部控制缺陷、督促整改落实、堵塞管理漏洞，从而促进企业内部控制体系的不断完善。但是，通过近几年财政部、证监会发布的上市公司执行内部控制规范体系分析报告来看，部分企业在开展内部控制评价工作时，评价范围不全面、缺陷认定标准不恰当、缺陷认定具有随意性，在一定范围内影响了内部控制有效性结论的客观性和公允性。这其中的主要原因是监管部门和企业缺乏一套科学合理的内部控制评价体系。因此，加强企业内部控制评价体系的研究，就是一个非常迫切而又具有理论意义的课题。

探索内部控制的真谛，寻找内部控制评价体系的实施路径，分享内部控制成功的经验和学术成果，全国会计领军（后备）人才培养项目的部分专家，组成了具有研究和创新能力的课题小组，在北京市国资委的大力支持下，迎难而上，立足理论前沿，总结实践经验，服务于推进企业内部控制建设的大局，承担了财政部重点科研课题《企业内部控制评价体系研究》。该课题经过在北京市国资委监管企业的大量调查、座谈，反复测试和试评，形成了具有理论指导意义和实践推广价值的成果。

该课题通过科学设计企业内部控制评价指标体系，合理选择企业内部控制评价方法，建立了一套以“过程导向”和“定量评价”为特征，操作性强的内部控制评价指标体系，并将该指标体系和评价方法嵌入内部控制评价软件中，在北京市国资委部分监管企业中得到实际应用。具体来讲，该课题具有以下四

个特点：

1. 充分体现国家有关内部控制法律法规和规范的要求。该课题根据财政部等五部委发布的《企业内部控制基本规范》及其配套指引，以及北京市国资委的有关监管要求，立足于内部控制五要素，建立起一套科学、规范的内部控制评价指标体系，符合财政部、国资委、证监会等监管部门对企业内部控制的有关要求。

2. 着力解决内部控制有效性难以量化的难题。企业内部控制和风险管理面临企业内外部各种环境因素，具有较强的不可预见性，并且定量信息获取十分困难。该课题采用模糊综合评价与人工分配权重的定量与定性相结合的评价方法，较好地解决了内部控制有效性评价难以量化的问题。

3. 有效提高内部控制评价工作的效率效果。该课题通过信息化手段将内部控制评级指标体系和评价方法固化到信息系统中，实现了内部控制评价过程和结果的自动化和信息化，减少了企业内部控制评价工作量，既有利于以统一的标准开展内部控制评价工作，也有利于提高内部控制评价工作的效率效果。

4. 切实重视成果应用时结合行业特点和企业实际。该课题的内部控制评价指标体系既结合企业的日常经营管理，设计了相关通用评价指标，又注重行业风险特征，设计了行业内部控制评价指标。课题的研究成果一方面可帮助企业有效开展内部控制评价工作，另一方面也可为国资委等监管部门加强对企业的监管提供依据和参考。

课题小组近期拟将研究成果结集出版，这是一件可喜可贺的事情。希望课题小组在成果推广应用过程中，结合应用情况反馈，把握时代特征，积极迎接挑战，脚踏实地，敢于担当，大胆设想和创新，进一步完善企业内部控制评价体系，完善通用指标，细化和拓展行业指标，不断扩大推广应用范围，为将企业内部控制体系建设成为一个集建立健全内部控制制度、执行落实、检查评价、考核于一体的完善的闭环工作机制做出新的贡献。

刘萍

目 录

1 绪论	(1)
1.1 研究背景	(1)
1.1.1 企业内部控制评价概述	(1)
1.1.2 我国企业内部控制评价实施近况	(8)
1.1.3 我国企业内部控制评价现状与不足	(9)
1.2 研究对象与研究内容	(12)
1.2.1 研究对象	(12)
1.2.2 研究目标	(12)
1.2.3 研究内容	(12)
1.3 研究意义	(13)
1.3.1 理论意义	(13)
1.3.2 实践意义	(13)
1.4 研究思路与课题组织	(14)
1.4.1 研究思路	(14)
1.4.2 课题组织	(15)
1.5 研究创新	(16)
1.5.1 评价思路层面的创新	(16)
1.5.2 评价操作层面的创新	(17)
2 企业内部控制评价指标体系研究	(19)
2.1 构建概述	(19)
2.1.1 构建依据	(19)
2.1.2 构建原则	(20)
2.1.3 指标体系结构	(21)
2.2 通用指标体系构建	(24)
2.2.1 构建思路	(24)
2.2.2 指标体系结构	(25)
2.2.3 通用指标体系列示	(26)
2.3 行业指标体系构建	(46)
2.3.1 行业指标体系构建思路和程序	(46)

2.3.2	投资企业专用指标体系构建	(46)
2.3.3	建筑施工企业专用指标体系构建	(51)
2.3.4	房地产企业专用指标体系构建	(56)
3	企业内部控制评价方法研究	(64)
3.1	企业内部控制评价方法综述	(64)
3.2	企业内部控制方法选择	(69)
3.2.1	内部控制评价方法对比分析	(69)
3.2.2	企业适用的内部控制方法	(71)
3.3	企业内部控制评价方法设计	(71)
3.3.1	方法概述	(71)
3.3.2	三级指标的度量与统计	(71)
3.3.3	二级指标的度量与统计	(73)
3.3.4	一级指标的度量与统计	(77)
3.3.5	综合指标的度量与统计	(77)
3.3.6	全指标的度量与统计	(78)
4	企业内部控制评价软件系统研究	(79)
4.1	单机版企业内部控制评价软件	(79)
4.1.1	评价软件概况	(79)
4.1.2	三级指标的度量与统计	(81)
4.1.3	二级指标的度量与统计	(82)
4.1.4	一级指标的度量与统计	(84)
4.1.5	综合指标的度量与统计	(86)
4.1.6	全指标的度量与统计	(86)
4.2	网络版企业内控评价系统	(87)
4.2.1	版本设计	(87)
4.2.2	流程设计	(88)
4.2.3	系统功能设计	(89)
4.2.4	数据存储设计	(90)
4.2.5	界面设计	(90)
4.2.6	测试用例设计	(112)
5	企业内部控制评价体系应用研究	(120)
5.1	内部控制评价体系的应用目的	(120)
5.1.1	建立企业内部控制体系完善的倒逼机制	(120)
5.1.2	完善国资监管机制	(120)
5.1.3	丰富内部控制评价的技术和方法	(120)

5.2 内部控制评价体系的应用范围	(121)
5.2.1 企业进行内部控制自我评价	(121)
5.2.2 监管机构进行内部控制评价复核	(121)
5.2.3 中介机构进行内部控制审计	(121)
5.2.4 其他相关方进行内部控制评价	(122)
5.3 企业内部控制评价体系的应用程序	(122)
5.3.1 计划阶段	(123)
5.3.2 实施阶段	(123)
5.3.3 报告阶段	(124)
5.4 内部控制评价结果的运用	(124)
5.4.1 评价结果在绩效考评中的运用	(125)
5.4.2 评价结果在审计监督中的运用	(125)
6 企业内部控制评价体系案例研究	(126)
6.1 企业背景	(126)
6.1.1 企业基本情况	(126)
6.1.2 企业内部控制体系建设情况	(128)
6.2 内部控制评价过程	(128)
6.2.1 内部控制评价组织	(128)
6.2.2 内部控制评价实施	(129)
6.3 内部控制评价结果及启示	(130)
6.3.1 内部控制评价结果	(130)
6.3.2 内部控制评价启示	(131)
7 结论与展望	(135)
7.1 主要研究结论	(135)
7.2 研究不足	(136)
7.3 研究展望	(137)
图目录	(138)
表目录	(140)
参考文献	(142)
附1 企业版使用说明	(146)
附2 企业版数据采集子系统使用说明	(167)
附3 企业版数据审核子系统使用说明	(179)

1

绪 论

1.1

研究背景

1.1.1 企业内部控制评价概述

(1) 企业内部控制评价的含义。

企业内部控制评价是对企业内部控制的有效性进行的评价,也就是指企业内部控制评价主体根据一定的内部控制评价标准对企业在一定时期内(通常是一个财务年度)的内部控制,合理保证内部控制目标的实现程度或水平而进行的评价活动。如果企业的内部控制评价结果达到或超出了一定的内部控制评价标准(即合理的保证水平),企业的内部控制就是有效的内部控制;如果评价结果低于一定的内部控制评价标准,企业的内部控制就是无效的内部控制(张先治、戴文涛^①)。从动态角度看,内部控制是一个设计、执行、评价和整改的循环过程。而在这一过程中,评价起到了枢纽的作用。内部控制制度的设计和执行,需要经由评价判断合理性和有效性,找出存在的缺陷;然后根据内部控制评价结果,进入整改环节。内部控制正是在这样的循环机制下实现其持续改进的功效(池国华、关建朋、乔跃峰^②)。

但是就内部控制评价的主体来说,理论界强调的内部控制评价是指注册会计师专门接受委托,就被审计单位管理当局对特定日期的会计报表编制相关的内部控制有效性的认定进行审核,并发表审核意见,即内部控制鉴证。但我们更应重视不以鉴证为目的,而是用于加强企业自身内部控制建设、由内部审计实施的内部控制评价工作,这才是基础工作,由此来推

① 张先治、戴文涛:“中国企业内部控制评价系统研究”载《审计研究》,2011年第1期,P69-78。

② 池国华、关建朋、乔跃峰:“企业内部控制评价系统的构建”载《财经问题研究》,2011年第5期,P87-92。

动更加完善的内部控制鉴证。这是因为,一方面,和内部控制鉴证一样,它能够起到对企业内部控制建设的推动作用;另一方面,它比内部控制鉴证更易于实施。侧重于内部管理的内部控制评价效果的好坏,取决于许多因素,其中最重要的是评价主体的定位问题。由于内部控制的范围非常广泛,涉及企业的方方面面,从权责分工到经营方式、从会计信息到内部审计,因此其控制对象包括从董事会到工人等全部员工。企业内部控制大致可分为三个层次:高层、中层和底层。每个层次的内部控制的内容、具体目的、客体和主体都不同^①。

(2) 企业内部控制评价的对象。

企业内部控制评价的对象,是内部控制的有效性,即企业建立与实施内部控制对实现控制目标提供合理保证的程度。对于这一有效性,从不同角度来考察,可以有不同的描述。

①从控制过程角度。内部控制的有效性分为设计有效性和运作有效性。

内部控制设计的有效性是指为实现控制目标所必需的内部控制程序都存在并且设计恰当,能够为控制目标的实现提供合理保证。

内部控制运行的有效性是指在内部控制设计有效的前提下,内部控制能够按照设计的内部控制程序正确地执行,从而为控制目标的实现提供合理保证。

②从控制目标的角度。内部控制的有效性分为合规目标内部控制的有效性、资产目标内部控制的有效性、报告目标内部控制的有效性、经营目标内部控制的有效性、战略目标内部控制的有效性。

合规目标内部控制的有效性是指相关的内部控制能够合理保证企业遵循国家相关法律法规,不进行违法活动或违规交易。

资产目标内部控制的有效性是指相关的内部控制能够合理保证资产的安全与完整,防止资产流失。

报告目标内部控制的有效性是指相关的内部控制能够防止、发现并纠正财务报告的重大错报。

经营目标内部控制的有效性是指相关的内部控制能够合理保证经营活动的效率和效果及时为董事会和经理层所了解或控制。

战略目标内部控制的有效性是指相关的内部控制能够合理保证董事会和经理层及时了解战略定位的合理性、实现程度,并适时进行战略调整。

本课题采用对企业内部控制过程进行追踪的方法来进行内部控制评价,因此对于内部控制评价对象是从控制过程的角度来进行描述。同时,考虑到企业内部控制体系建设需按照《企业内部控制基本规范》和相关配套指引来进行,因此本课题将“设计有效性”修正为“设计完整性”,以评价企业内部控制的设计是否做到以内部控制的基本原理为前提,以《企业内部控制基本规范》及其配套指引为依据,做到“该有都有”。

(3) 企业内部控制评价的分类。

根据评价主体的不同,内部控制评价可以分为外部评价和内部评价。具体有会计报表审

^① 王立勇、张秋生:“对我国现行内部控制评价主体定位的研究”载《北京交通大学学报(社会科学版)》,2004年第4期,P45-49。

计中的内部控制评价、内部控制审核、内部审计人员对内部控制的评价和内部控制自我评估(何芹^①)。对内部控制评价分类的主要作用就是明确评价范围、确定责任主体,更好地草拟工作方案,进而选择更恰当的评价程序和工作组成员。

①会计报表审计中的内部控制评价。在会计报表审计中,注册会计师接受委托对被审计单位的会计报表进行审查,收集相关证据,就被审计单位会计报表的合法性、公允性和会计处理方法的一贯性出具审计报告,发表审计意见。审计报告对外具有鉴证作用,会计报表使用者可以据此做出对自己有用的决策。会计报表审计经历了账项基础审计、制度基础审计、风险基础审计三种模式。账项基础审计侧重于对账项的详细审查或采用抽查测试,审计带有很大的主观性。随着经济的发展和抽样技术的运用及审计人员对内部控制系统重要性的认识,制度基础审计得到了广泛的运用。在制度基础审计中,对内部控制进行评价是一个重要的审计环节,审计人员在审计时,首先要了解被审计单位的内部控制,对拟信赖的内部控制进行符合性测试,评价内部控制的风险水平,最后根据控制风险水平,确定实质性测试的性质、时间和范围。同样,风险基础审计模式下也需要对被审计单位的内部控制进行测试,但与制度基础审计模式相比较,风险基础审计模式最显著的特点是它立足于对审计风险进行系统的分析和评价,着眼于全面的控制测试。在审计过程中,不仅检查与评价被审计单位内部控制制度的设计和执行,而且将审计的视野扩大到被审计单位所处的经营环境,捕捉潜在的风险点,将风险评估贯穿于审计工作的全过程。因此,会计报表审计中的内部控制评价定义为:注册会计师在对被审计单位的会计报表进行审计时,为了确定内部控制的风险水平而对被审计单位内部控制的设计是否健全,执行是否有效而作出的评价。

②内部控制审核。企业应当按照相关规范建立内部控制,并在生产经营活动中严格遵守各项内部控制。企业能否建立健全内部控制,能否有效执行内部控制,完全依靠企业的自觉性还不够,需要借助外部力量来保证。其中,聘请注册会计师对内部控制进行审核是可行的,也是必要的。注册会计师对内部控制进行审核时,主要围绕企业提供的内部控制报告来进行。注册会计师就企业关于内部控制有效性的认定收集足够的证据,然后作出是否支持这种认定的意见。注册会计师通过对内部控制的审核,提出内部控制审核报告。会计报表审计后,注册会计师出具的审计报告对外具有鉴证作用,同样也具有鉴证作用。由此,内部控制审核可定义为:内部控制审核是指注册会计师接受委托,对被审核单位内部控制的有效性作出评价并发表审核意见。

③内部审计人员对内部控制的评价。内部审计的监督职能使其自然成为企业内部控制制度的一部分,又是对内部控制执行情况的一种监督形式,是对内部控制的再控制。内部审计人员以整个企业内部控制制度为评价对象,检查和评价内部控制制度的设计和执行情况,通过内部审计评价内部控制的适当性和有效性,能够不断促进内部控制的完善,帮助企业内部各部门有效地履行各自管理职能,强化企业管理,体现了现代企业必须具备的自我完善、自我约束机制。内部审计站在企业内部控制全局的高度对内部控制进行全方位的评价与监督,内部审计人员应充分考虑内部控制本身固有的限制,及时向总经理或者董事会提出改进建议报告。

^① 何芹:“内部控制评价的比较分析”载《财会通讯》,2005年第11期,P16-18。

④内部控制自我评估 (CSA)。对企业来讲, 建立健全内部控制制度是一个渐进的过程, 健全内部控制评价体系是关键。健全企业内部控制评价体系除了上面提到的外部评价以及内部审计人员对内部控制的评价外, 还要建立企业内部控制的自我评估。内部控制自我评估 (CSA) 是内部控制评价方法的新突破, 体现了内部控制评价的崭新观念。国际内部审计师协会 (IIA) 在 1996 年的研究报告中总结了 CSA 的三个基本特征: 由管理层和职员共同进行; 关注业务的过程和控制的成效; 用结构化的方法开展自我评估。具体来讲, CSA 将维持和运行内部控制的主要责任赋予公司管理层, 管理层、员工和内部审计人员合作评价控制程序的有效性, 使管理层和员工与内部审计人员一同承担对内部控制评估的责任; CSA 以岗位职责和业务操作规程为中心来自我调节和自我完善, 涉及所有员工对控制制度本身及其效果和效率进行的评价以及对参与控制人员的资格、工作程序和工作表现的评价, 这使以往由内部审计人员对控制的适当性及有效性进行独立验证发展到全新的阶段, 即通过设计、规划和运行内部控制自我评估程序, 由组织整体对内部控制和公司治理负责。总之, CSA 能够根据情况的变化和出现的问题对相应的内部控制制度及时作出修正或建立新的内部控制制度。

(4) 企业内部控制评价的起源与发展。

①国外企业内部控制评价的发展历程。国外对于企业内部控制评价的关注最早是源于审计的需要。外部审计师在实际审计工作中发现内部控制评价可以帮助其更准确地确定审计范围以及重点审查对象, 从而减轻工作量、提高审计的效率, 其目的是评价企业内部控制系统的可依赖程度, 进而确定审计的测试范围。从国际发展的视角来看, 美国、英国、加拿大等国家在内部控制评价的研究与发展上处于前列。

A. 政府有关规定。1947 年, 美国会计师协会发布了《审计准则暂行公告》, 公告中明确规定: “有必要评价和研究被审计单位内部现行的内部控制情况, 判断内部控制可信赖程度, 并以此来作为确定审计范围的基础。”^① 该准则的颁布标志着内部控制评价得到了政府审计部门的重点关注, 将其作为一项重要的审计程序纳入审计准则中, 确定了内部控制评价的法定地位。

1977 年美国国会颁布了《反国外贿赂法》, 该项立法是内部控制发展史的一个里程碑。该法案的颁布是为了制止美国公司在涉外交易中的贿赂行为, 然而在调查中却发现许多国外贿赂行为都被公司的高层管理人员通过篡改记录等方式掩盖起来。至此, 美国国会开始重视内部控制在涉外交易中的重要作用, 并规定公司内部若不能保持充分的内部会计控制即视为违法。该法案的颁布标志着内部控制评价已不仅仅是为了满足审计的需要, 而更多的是为了满足公司内部管理的需要。

1992 年 9 月 COSO 委员会发布了《企业内部控制——整合框架》, 该报告的成果很快得到了全世界的普遍认可, 成为现代企业内部控制最具权威的框架, 以帮助企业有效地进行内部控制报告, 增加了企业之间的可比性, 在业内倍受推崇, 并在全球范围内得到广泛应用^②。

① American Institute of Accountants. Interim Announcement Auditing Standards, 1947.

② Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Internal Control - Integrated Framework, 1992.

2002年7月,美国国会通过了 Sarbanes - Oxley Act (以下简称“SOX 法案”),第一次明确提出对上市公司财务报告内部控制有效性的要求。SOX 法案全面提高了对上市公司内部控制的要求,把以前许多自愿性和选择性的做法变成了法定的和强制的要求,其中第 302 条款和 404 条款尤为具体^①。SOX 法案为美国的上市公司规定了一个明确的内部控制评价体系,用以提高上市公司内部控制的有效性,提高其内部控制信息的透明度。但此法案在实际操作中实施成本过高,不符合成本效益原则,造成内部控制评价在实务中推行存在很大困难。为解决此问题, COSO 在 2004 年又发布了《企业风险管理——整合框架》,构建了风险导向的内部控制评价方法。随后美国证券交易委员会于 2003 年和 2007 年又陆续发布了《最后规则》(Final Rule)和《管理层内部控制评价解释指南》(Amendmentsto Rules Regarding Management's Report on Internal Control over Financial Reporting),以配合 SOX 法案和《企业风险管理——整合框架》的实施^②。至此,美国企业内部控制评价的发展已处于比较成熟的阶段。

英国内部控制的发展很大程度上受到公司治理的影响,20 世纪 80 至 90 年代,英国出现了公司经营失败、短期行为主义猖獗以及董事薪酬激增等公司治理问题,导致社会公众的强烈不满。此时,各种专门委员会纷纷成立,专门研究公司治理和内部控制问题,并发布了一系列研究报告。最著名的有 1992 年发布的 Cadbury Report、1998 年发布的 Hampel Report 和 1998 年发布的 Turnbull Report。其中, Cadbury Report 从财务角度来研究公司治理,并将内部控制作为公司治理的一部分,置于公司治理框架之下。该报告认为,内部控制的有效性是公司有效管理的重要组成部分,建议董事会对内部控制有效性进行详细描述,并聘请外部注册会计师对董事会的内部控制声明进行复核并出具报告^③。

1995 年,加拿大特许会计师协会(CICA)的控制标准委员会(Criteria of Control Board, COCO)发布了《控制指南》,该项指南指出,一个人执行一项任务,要受到这项任务的目标的引导,要得到资源、物品、信息和技术等能力支持。这个人需要对其长期的认真执行任务做出一定的承诺,并不断适应外部不断变化的环境,从而更加适当的完成任务,这个道理普遍适用于各个群体。COCO 评价体系在评价上市公司内部控制有效性时,通常针对公司的具体情况将一系列问题作为评价指标,根据问题的答案来判断该公司内部控制的有效性程度。重点从公司的战略目标同经营目标的协调程度、风险的控制、企业文化和监督等方面设计问题指标,来评价公司内部控制设计和执行的有效性^④。

B. 理论研究发展。较早期的研究通常是以审计师或者学生作为实验主体,测试他们对各种内部控制案例的反应,大都得出了较为一致的结论:执业经验和个人判断对内部控制评价有重要影响。Ashton (1974) 将内部控制评价过程中职责分工作为最重要的设计因素,研究执业审计师对 32 个内部控制案例判断的一致性程度,结果发现单个审计师在不同的案例中的判断具有高度的一致性,不同的审计师之间的判断也保持了较好的一致性。Ashton 和 Brown (1980)、Hamilton 和 Wright (1982) 分别以执业审计师为实验主体重复了 Ashton

① The United States Congress. Sarbanes - Oxley Act, 2002.

② 张宜霞:《企业内部控制论》,东北财经大学出版社,2008 年版。

③ Process Non - executive Director. Cadbury Report, 1992.

④ COCO. Control Guidance, 1995.

(1974) 的实验, 结果表明职责分工变量能够解释审计判断变化的 50% 以上。Ashton 和 Kramer (1980) 以会计系的学生作为实验主体重复 Ashton (1974) 的实验发现, 职责分工变量只能解释审计判断变化的 37%。Trotman、Yetton 和 Zimmer (1983) 在研究团队内部控制评价时得出了相同的结论。Srivastav (1985) 的理论模型对内部控制是否有效提出以下三个标准: 控制活动被执行的概率、对输入的正确信息进行正确决策的概率、对输入的错误信息进行正确决策的概率。Helliard 等 (1996) 提出财务报告和账户及交易两个层级、42 个项目、9 级量度的指标体系来评价内部控制的固有风险。Stringer 和 Carey (1995) 列出 19 项环境要素和 15 项控制活动要素, 按 7 级量度标准研究了环境变化对各级控制要素相对重要性的变化。El Paso (2002) 提出了基于 COSO 内部控制整合框架的 5 级 93 项内部控制评价指标体系, 其中控制环境 43 个, 风险评估 12 个, 控制活动 10 个, 信息与沟通 14 个, 监督 14 个。Dodwell (2008) 通过对萨班斯法案执行六年以来进行财务报告补充更正的公司数量的研究, 证实了独立的内部控制管理层评价对投资者利益的保证作用。Krishnan 等 (2008) 以 2003 年 1 月到 2005 年 9 月自愿披露萨班斯法案执行成本信息的公司为研究样本, 分析了影响内部控制评价成本的公司内部因素和审计师鉴证等外部因素。Green 等 (2007) 分析了 2007 年 SEC 发布的《财务报告内部控制的管理层指南》, 指出该指南的发布提高了内部控制评价的效率和效果, 节约了评价成本^①。Jokipii, Annukka (2010) 将具有应变特征以适应企业内部控制结构的企业作为研究对象, 通过研究这些企业能否对企业的内部控制风险进行评估, 结果发现, 网络调查选取的 741 家芬兰企业, 公司通过调整其内部控制的措施适应企业环境的变化, 从而实现了有效的企业内部控制。

②国内企业内部控制评价的发展历程。

A. 政府有关规定。我国对于内部控制评价研究起步较晚, 最初也是出于节约审计成本的需要。中国注册会计师协会于 1996 年发布了《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》, 该准则明确规定: “为了规范注册会计师在会计报表审计中研究与评价被审计单位的内部控制, 评估审计风险, 提高审计效率, 保证执业质量, 根据《独立审计基本准则》, 制定本准则”^②。

1999 年 12 月全国人民代表大会对《会计法》进行了修订, 修订通过的法规自 2000 年 7 月开始实行。其中第四章第二十七条明确规定各个单位应建立健全本单位的内部会计监督制度, 并提出了建立内部会计监督制度应遵循的四项原则。至此, 内部会计控制以法规的形式明确下来, 提高了其权威性。

进入 21 世纪以来, 接连发生了数起财务舞弊大案, 内部控制也迅速引起各界的关注, 企业对内部控制评价的需求激增。为推动和指导上市公司建立健全和有效实施内部控制制度, 我国上交所和深交所分别于 2006 年 6 月和 9 月出台了《上市公司内部控制指引》, 这两个指引均借鉴了美国 SOX 法案的立法思想, 要求上市公司董事会在年度报告中披露其对本公司内部控制有效性的评价意见, 同时要求外部独立的注册会计师对公司管理层的评价报告

① 马雯: “企业内部评价: 国外研究回顾”载《中国证券期货》, 2011 年第 8 期, P170-171。

② 中国注册会计师协会: 《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》, 1996 年。

发表鉴证意见^{①、②}。

2008年6月28日,五部委正式发布了《基本规范》,2009年7月1日起强制在上市公司范围内实施;2010年4月26日,五部委又联合发布了《配套指引》,该配套指引包括《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》。基本规范和配套指引的颁布和实施为我国上市公司建立健全有效的内部控制提供了保证^③。

B. 理论研究发展。随着国外内部控制评价研究的发展与国内内部控制评价政策的出现,我国有关企业内部控制评价的理论研究也正在积极地探索。

吴水澎、邵贤弟、陈汉文(2000)从控制论原理出发,较早研究了COSO报告对构建我国企业内部控制综合框架的启发和借鉴意义,其中提到国外企业内部控制评价的新趋势是“控制自我评估”(CSA),并进行了简要介绍^④。刘明辉、张宜霞(2002)借鉴了契约理论和经典经济学理论,对企业内部控制的性质和内涵作了一定的探讨,认为内部控制测评后仍存在很大的风险^⑤。邓春华(2003)从新制度经济学、博弈论和信息经济学等角度出发,探讨了经济学对企业内部控制理论的影响和借鉴作用^⑥。杨胜雄(2006)提出传统内部控制理论已面临来自研究对象、控制立足点及前提条件三方面的挑战。必须把基于权力控制转变为基于信息观的内部控制。借助于开放式信息沟通制度建设,使内部控制实现自我控制、可持续发展,开辟了对于内部控制发展问题的研究^⑦。文胜泽(2007)从管理学、经济学角度论述了构建内部控制评价指标体系的基础理论,有信息经济学与委托代理理论、利益相关者理论、制度变迁理论、科斯理论、控制理论等十种理论,使得内部控制评价的基础理论不仅仅局限于审计和公司治理领域,而是扩展到了整个经济学和管理学领域,对内部控制评价的性质做了更深入的诠释^⑧。张宜霞(2007)认为由于需求的差异以及自身专业领域的限制,人们赋予了“企业内部控制”不同的范围和性质,这既导致了理论上的混乱和实务上的偏差,又忽略了内部控制系统整体内在的联系和一致性,应该从企业整体效率的角度重新界定企业内部控制的范围和性质,根据企业规模的大小分别制定评价标准^⑨。董美霞(2010)基于《内部控制评价指引(征求意见稿)》,对内部控制评价理论进行了研究,提出须从评价主体、评价内容、评价标准和评价指标以及内部控制评价与内部控制的整合的评价机制五个方面采取措施增强内部控制评价实施的效果。并构建了内部控制评价与内部控制的整合的具体路径^⑩。

① 上海证券交易所:《上市公司内部控制指引》,2006年。

② 深圳证券交易所:《上市公司内部控制指引》,2006年。

③ 五部委:《企业内部控制基本规范》,2008年。

④ 吴水澎、邵贤弟、陈汉文:“企业内部控制理论的发展与启示”载《会计研究》,2000年第5期,P2-8。

⑤ 刘明辉、张宜霞:“内部控制的经济思考”载《会计研究》,2002年第8期,P54-56。

⑥ 邓春华:“建立企业内部控制制度的经济学基础分析”载《中南财经政法大学学报》,2003年第3期,P74-77。

⑦ 杨胜雄:“内部控制理论面临的困境及其出路”载《会计研究》,2006年第2期,P53-61。

⑧ 文胜泽:“构建企业内部控制评价指标体系的理论框架”《湖北民族学院学报(哲学社会科学版)》,2007年第2期,P156-161。

⑨ 张宜霞:“企业内部控制的范围、性质与概念体系——基于系统和整体效率视角的研究”载《会计研究》,2007年第7期,P36-45。

⑩ 董美霞:“增强企业内部控制评价效果的思考——基于《企业内部控制评价指引(征求意见稿)》”载《审计与经济研究》,2010年第1期,P73-82。

总体来看,国外的内部控制评价研究起步较早,发展也较国内成熟,对我国内部控制评价的研究具有什么重要的借鉴意义。我国应从上市公司的实际情况出发,学习国外先进的内部控制理念和评价手段,构建全面系统的内部控制评价体系,以促进我国企业内部控制的建设和。

1.1.2 我国企业内部控制评价实施近况

鉴于我国企业内部控制评价缺乏充分、有效的信息披露数据,我们重点对我国近年来上市公司内部控制评价实施情况进行分析。根据迪博企业风险管理技术有限公司2014年6月5日在证券时报发表的《中国上市公司2014年内部控制白皮书》,对我国上市公司内部控制评价进行了初步分析。

(1) 2014年内部控制评价报告总体披露情况。

①2014年内部控制评价报告披露数量。2014年,共有2336家上市公司披露了内部控制评价报告,占有样本公司的比例为92.99%;176家未披露内部控制评价报告,占比7.01%。

②2014年主板上市公司未披露内部控制评价报告的原因。2014年,1415家主板上市公司中,披露了内部控制评价报告的上市公司1241家,占比87.7%;未披露内部控制评价报告的上市公司174家。

③2014年内部控制评价结论。上市公司在年度内部控制评价报告中应当分别披露对财务报告内部控制有效性的评价结论,以及是否发现非财务报告内部控制重大缺陷。2014年,2336家披露了内部控制评价报告的上市公司中,2311家公司的内部控制评价结论为整体有效,占比98.93%;25家公司内部控制评价结论为其他,占比1.07%。

④内部控制评价报告格式的规范性。2014年,2336家披露了内部控制评价报告的上市公司中,按照“规范的格式”披露的为1762家,占比75.43%;按照“以前的格式”披露的339家,占比14.51%;按照“其他的格式”披露的235家,占比10.06%。

(2) 2014年内部控制评价缺陷的披露情况。

①2014年内部控制评价缺陷认定标准的披露情况。2014年,2336家披露了内部控制评价报告的上市公司中,1789家公司披露了内部控制缺陷认定标准,占比76.58%;547家未披露内部控制缺陷认定标准,占比23.42%。

②2014年披露内部控制评价缺陷的上市公司数量。2014年,2336家披露了内部控制评价报告的上市公司中,319家公司披露了内部控制缺陷,占比13.66%;2017家公司未披露内部控制缺陷,占比86.34%。

319家披露了内部控制缺陷的上市公司中,35家上市公司披露了重大缺陷,在披露了内部控制评价报告的上市公司中占比1.5%;51家上市公司披露了重要缺陷,在披露了内部控制评价报告的上市公司中占比2.18%;245家上市公司披露了一般缺陷,在披露了内部控制评价报告的上市公司中占比10.49%。