

企业财务管理探索丛书

企业内部控制评价

江苏省电力公司 著
南京大学会计学系

中国财政经济出版社

《企业财务管理探索丛书》
编委会

主 编：费圣英

副主编：杨雄胜 冯 军

编 委：夏 俊 袁惠萍 姚友胜 费建法 高正良
魏 蓉 莫继才 刘汉理 邵启芬 杨莉萍
李志光 孙茂琴 陈建康 李 刚 蔡建平
周连增 刘金元 林汉银 施建军 朱元午
王跃堂 李心合 冯巧根 张朝宓 陈冬华
陈丽花 陈志斌 苏文兵 熊焰韧 李 翔
刘 波 戴 彦 张 砚 王 晶 李光耀

序 Xu Yan 言

在市场经济条件下，财务管理在公司管理中处于主导地位。这是由于作为财务核心的资本是企业的命根，作为财务主要内容的现金流量决定企业的命运，作为财务主要手段的预算控制着企业的命脉，作为财务基础的会计综合反映着企业的命门。但是，财务管理这种主导地位，能否在实践中真正地确立，关键取决于广大财会人员的辛勤努力。从理论上讲，财务工作本身在事先、事中、事后整个公司管理始终发挥着综合管理作用。然而财务管理的这种综合作用，需要由一系列现代管理理念、原则、技术方法支持，更需要广大财会人员尤其是高层财会业务骨干在自己的工作中开动脑筋，本着科学务实的精神勇于创新，大胆实践，不断开创财务管理的新局面。在新经济环境下，衡量一下公司有无竞争能力的主要标志是看其有无自我学习和开拓创新的能力；而作为一个公司管理者，包括财务管理人员，能否在其职业生涯中左右逢源、应付自如，关键在于其有无“获取和利用信息”的能力。按我的理解，一个公司的自我学习和开拓创新能力，主

要体现在公司绩效的持续改善和管理水平的不断提高，而财会人员获取和利用信息的能力，集中表现在现代财会管理的一些先进理念、方法、技术有无自觉地体现在日常理财工作中。

公司是由员工组成的。因此，公司的自我学习和开拓创新能力的形成还有赖于全体员工的共同努力。财会人员作为公司管理人员的重要组成部分，担负着把关守口和组织沟通的重要职责。怎样在体制、机制、制度、方法手法和行为准则诸层面真正表现出日新月异、至善至美的追求，就成为衡量一个公司财务管理是否具有开拓创新、获取利用信息能力的试金石。改革开放以来，我国公司在财务管理创新方面作出了诸多努力，取得了一系列成果。一方面广泛引进了西方先进的财会理论与方法，例如量本利分析、质量成本、作业管理、平衡记分卡等；另一方面，在实践中也形成了具有一定特色的管理创新，例如经济责任制、全面经济核算、满负荷工作法、资金集中管理、邯钢经验等。进入 21 世纪后，中国公司面临着产业结构调整 and 加入 WTO 的双重压力，经营环境的彻底改变要求我国企业财务管理从制度到技术有一个彻底的转轨变型。面对新的挑战，中国一些企业变得彷徨不前，更多的企业则积极地探索应对之策。呈现在读者面前的《企业财务管理探索丛书》（以下简称《丛书》）是江苏省电力公司与南京大学会计学系的一批探索者们这几年在财务管理理论与实务探索方面共同努力所取得的成果。在财务实践亟需理论指导的今天，《丛书》的出版，为我国企业领导和广大财会人员应对各种新挑战提供了一种足可借鉴的思路，对于电力企业财会管理，更是提供了一个具有示范意义的行为框架。

从计划经济走向市场经济，对于中国的企业，尤其是国有企业不只是一个简单转型问题，而是一次凤凰涅槃。经历了烈火般的洗礼（市场竞争），力不从心的无奈（低技术、缺人

才)，衣不遮体、食不饱肚的煎熬（资金短缺），我国的一些公司审时度势、与时俱进，变得相对成熟，而另一些公司则黯淡地退出了经济舞台。在经历了一次又一次捶打冲击后，我国的公司由一开始虔诚地学西方先进管理及营销市场的经验与方法，逐步转变为根据自身的实际和中国的环境，从战略和基本理念层面，吸取西方管理精髓，力争有所创造。《丛书》正是江苏电力公司这几年管理探索的系统总结，它全面吸收了现代管理的先进理念，紧紧联系电力体制改革和电力企业管理实际，围绕电力企业财务管理的若干主要领域，形成较为清晰、科学、具有很强示范意义的理论成果。我认为，这种把西方先进的现代管理理念和中国现实及文化传统有机融合的研究方式和探索精神，对我国企业强化并提高财会管理可以取得具有真正指导意义的成果，从而为处于管理发展彷徨中的我国公司提供了一种资足借鉴、极为有用的摆脱困境创造辉煌的现实道路。

电力是一个非常特殊的行业，它既联系着千家万户，又关乎国计民生，可以认为这一行业办得好不好，不仅关系到人民生活，更关系着民族振兴。正是从这种意义上来说，我认为电力公司加强管理、改善经营、提高业绩比我国任何一个行业更重要和紧迫。如何在市场经济的崭新环境下，持续地创造公司价值，实现电力公司的战略目标，这是我国各级电力公司这几年的一种孜孜追求。可喜的是，江苏电力公司在这方面迈出了坚实的步伐。这些经营管理上的成功经验，为我国众多国有企业提供了成功的典范，也对我国理论界一些学者严重怀疑国有企业生命力的说法和做法，做出了一个很好的回答。

经济相对发达、用电需求大及资产规模大，是江苏电力拥有得天独厚的环境和优势，又使其面临着较其他电力公司更复杂的管理难度。对于一个省级电力公司来说，如何在国家给定的框架内，改善经营，细化管理，讲求绩效，江苏电力公司的领导及广大员工这

几年作出了难能可贵的探索研究。《丛书》的出版，是江苏电力公司这几年探索研究成果的部分总结。可以看出，首批《丛书》所包括的内容，既有代表电力公司管理新领域的风险管理，又有电力公司亟需强化的管理领域——内部控制，更有作为电力公司财务主体管理内容的“成本管理”与“现金流量管理”。可贵的是，江苏电力公司在这些方面既有系统的理论思考，又有探索性的实务经验模式研究。它不仅对江苏电力公司规范管理产生了极大的推动作用，更为我国其他省份的电力公司乃至国有企业提高科学管理能力和水平提供了一种示范。

细读四本书，不难发现，各书都较好地解决了理论与实务、传统与现代、基础与提高、原创与方法、制度与执行、理念与机制间的关系。较目前流行的财会类书籍，给人以耳目一新的感觉。

《企业内部控制评价》突破了传统的内部控制思路，把业务进化、流程优化以及战略细化有机地结合了起来，围绕电力公司发展战略和业务运作实际，抓住主要矛盾，从“预算”、“固定资产管理”、“工程项目”、“营销管理”四个方面研究，将学习型组织理论与持续改善管理理念有机地渗透于电力公司经营管理、决策控制和业务操作的各个层面、领域和环节，实现了“强制控制”与“自我约束控制”的统一。其利用一系列控制核心指标，穿插应用先行指标、并行指标与滞后指标，较实在地建立起了新型的又非常切合电力公司实际的内部控制评价制度。

《风险管理审计评价》紧随国际发展潮流，立足电力公司风险现状，从风险管理体系、主要内容、具体制度和实际运转等方面，对一向为我国电力公司忽视的风险管理领域，作出了全面、深入和务实的研究，从而得出了对加强电力行业风险管理极有参考价值的成果。

《现金流量控制系统》抓住了电力财务命脉，从公司现金流量、流程、流速和流向诸方面，建立了省、市、县三个层面互相联

系和支撑的现金流量控制体系。尤其是在深入细致地解剖电力公司现金流转的基础上，循着“分层、分块、分因素”的逻辑思维，建立了综合反映电力公司现金流量实际控制关系的主体框架图，形成了“现金流量地图”，更是揭示了公司现金流量控制的基本途径和规律。这种创造性的探索研究，对指导电力行业乃至中国所有企业强化现金流量管理，都极有启迪价值。

《基于价值创造的成本管理》把“成本管理”这一老生常谈的话题，在“公司价值创造”这一崭新目标下赋予了全新的意义。作者立足国家电网公司“一强三优”战略，建立落地途径，找出与成本的各主要接口，从而使电力公司强化成本管理，“目标明确，思路清晰，方法严密，措施扎实”。“全员、全面、全过程”这一数年前我们在成本管理上就明确提出的目标，在作者的分析中真正地转变成踏踏实实的管理制度和内容。就此而言，对于落实国家电网公司战略目标而言，《基于价值创造的成本管理》一书具有特别重大的作用和意义，为全国电力公司加强成本管理提供了一种很好的思路、途径和方法。

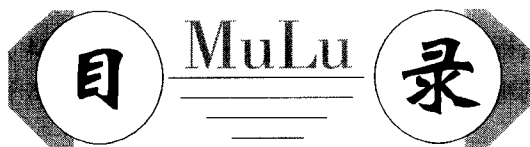
我有幸在《丛书》正式出版前粗略地阅读大概，深有感触。这几年，看到的经济管理类书很多，国外翻译过来的觉得太洋、太涩；国内作者写的书觉得太碎、太泛，少了战略、宏观、高屋建瓴的成份。《丛书》独辟蹊径，富有特色，摆脱了目前较普遍存在于我国书籍中的“简单介绍西方理论”和“简单描述实务做法”的不足，使我们对国有企业的管理发展重新有了信心，真正领略到了理论研究的价值所在。

江苏电力公司的财务管理创新之花经过南京大学会计系师生的精心点缀，散发出了沁人的芬芳和迷人的光彩。理论必须来源于实践，实践又必须上升到理论高度系统总结。只有这样，理论才有生命力，实践发展才可能不断提高。《丛书》正是在这方面为我国财会实务发展和理论研究提供了一种很好的结合模式。这种优势互补

使丛书既有理论的高度、鲜度，又有实践的深度、实度。我衷心地希望江苏电力公司与南京大学能继续保持这种“科学务实、互助共赢”的协作关系，推出更多更好的合作成果，为中国“产、学、研”一体化提供一个成功的范例，为推进中国经济管理尤其是财务管理作出更大的贡献。

洪银兴

2005 年 11 月于南京大学



研究基础篇

第一章 内部控制评价目标研究	(3)
第一节 不同需求下的内部控制评价目标	(3)
第二节 内部控制评价目标的发展	(9)
第二章 内部控制评价方法研究	(21)
第一节 审计领域使用的内部控制评价方法	(21)
第二节 内部控制自我评估方法	(28)
第三节 其他有借鉴价值的评价方法	(35)
第四节 定性分析、定量分析和整合的方法	(47)
第三章 内部控制评价标准研究	(55)
第一节 设立标准的重要意义	(55)
第二节 作为内部控制评价标准的内部控制模 型	(56)
第三节 审计中内部控制评价标准	(68)
第四节 其他有借鉴价值的评价标准确定方法	(73)

体系构建篇

第四章 企业内部控制评价的目标确立和运作方式	(81)
第一节 企业内部控制评价的目标确立	(81)
第二节 企业内部控制评价的运作方式	(83)
第五章 企业内部控制评价的实施过程和组织程序	(89)
第一节 企业内部控制评价指标体系的建立	(89)

第二节 企业内部控制评价指标体系的运用和实施	(94)
第三节 企业内部控制评价的组织程序	(96)

案例支持篇

第六章 公司背景介绍	(101)
第一节 公司简介和内部控制的历史沿革	(101)
第二节 新的环境给内部控制建设带来的挑战	(104)
第三节 构建内部控制评价体系的指导思路和基本步骤	(105)
第七章 调查问卷的统计与分析	(108)
第一节 问卷调查的目的与被调查对象的选择	(108)
第二节 企业负责人问卷统计结果分析	(109)
第三节 财务负责人问卷统计结果分析	(113)
第四节 审计负责人问卷统计结果分析	(119)
第五节 三份问卷的汇总分析	(126)
第八章 电力企业业务流程研究	(129)
第一节 电力企业业务流程分析和评价指标的初步设计	(130)
第二节 三市一县的实地调研报告	(130)
第三节 实地调研情况与问卷统计分析的比较	(141)
第九章 内部控制评价指标的设计	(144)
第一节 预算业务内部控制评价指标的设计	(144)
第二节 电力营销业务内部控制评价指标的设计	(150)
第三节 固定资产业务内部控制评价指标的设计	(155)
第四节 工程项目业务内部控制评价指标的设计	(162)
第十章 内部控制评价指标的标准和权重确定	(169)
第一节 内部控制评价指标的标准确立	(169)
第二节 内部控制评价指标的权重确立	(187)
第十一章 内部控制评价的组织与实施	(189)
附件一 问卷统计结果	(192)
附件二 供电公司内部控制分析表	(231)
附件三 电力企业内部控制评价指标设计表	(240)
后 记	(268)

研究基础篇

所谓内部控制评价，简单来说即是对企业现有的内部控制系统的设计、实施及运行结果进行调查、测试、分析、评价的活动。它既是内部控制中的一个重要而且必要的系统性活动，又是评价、反馈、不断再评价的动态过程，能够促进内部控制的有效实施与持续改善，它同时也是一种制度性的安排，能够促使企业及其员工经常性的审视自身的内部控制系统，以提供企业的控制能力和管理水平。内部控制评价从总体上可以分为两种评价类型：一是针对内部控制过程（设计实施过程）的完整性、合理性及有效性的过程性评价；二是针对内部控制目标的实现程度（运行结果）的结果性评价。

本篇拟从内部控制评价目标、内部控制评价方法和内部控制评价标准三个方面对已有的研究成果进行总结和归纳。内部控制评价目标不仅决定了内部控制评价为谁服务、由谁执行的问题，同时也决定了内部控制评价的范围和内容，通过对内部控制评价目标变迁的探讨，可进一步明确内部控制评价的发展方向、功能和内容。内部控制评价方法是内部控制评价实施所依赖的具体技术工具，审计理论和实务的发展、控制自我评价技术的开发均在丰富着内部控制评价方法的内容，与此同时各种管理绩效和业绩评价的方法也对企业内部控制评价的发展起着推动和支持作用。内部控制评价标准一方面通过对内部控制模型的研究确定了应该从哪些方面实施内部控制评价，另一方面也探讨了如何针对具体的控制点确定各种评价可能和最佳水平的问题，不仅如此内部控制评价标准可以成为而且应该成为企业及其员工发展和完善自身内部控制系统的目标和指导。

第一章



内部控制评价目标研究

第一节 不同需求下的内部控制评价目标

内部控制评价目标取决于促使内部控制评价产生的不同方面的需求：内部控制评价目标既可以是满足审计方面的需要，评价那些可能对财务报告可靠性有着重要影响的内部控制，判断其可依赖程度，从而合理确定审计程序，保证审计质量，提高审计效率；也可以是出于管理方面的需求，对企业整个内部控制系统进行全面的评价，以促进企业经营管理措施的实施及目标的实现。当然，除此之外还有其他方面的需求。

从历史发展看，内部控制评价主要满足三方面的需求：审计的需求、法律法规的需求以及企业自身管理的需求。在不同的需求下，内部控制评价的主体客体、评价范围以及内部控制评价目标都不尽相同。

一、审计的需求

内部控制评价目标随着审计的发展而变化。早期的审计是以查错防弊为目的，审计人员从公司的账目、凭证出发，进行全面详细的账账核对、账证核对，在那时内部控制评价对于审计的作用尚未受到重视。

随着股份公司的诞生并迅速发展,公司的规模逐渐扩大,结构愈加复杂,业务也趋于繁多,在这种情况下,进行全面详细的审计已不可能。大危机爆发后,审计人员开始了以财务报表记录的主要项目为基础,抽取凭证进行详细审查的审计方法,不同于早期的顺查法,这种方法属于逆查法。审计抽样方法最初的实施虽说一定程度上减轻了审计人员的工作量,但是可以看出:一方面,在抽查中样本的选取具有明显的盲目性,根本无法保证不出现重大错弊;另一方面,随着公司的进一步发展以及业务范围的进一步扩大,即使是仅围绕财务报表事项进行详细审计也越来越耗时耗力,同时又无法确保审计目标的实现。虽然审计抽样法是先进的、可取的,但是账表基础审计这种模式却是落后的,这种内在的矛盾导致了审计质量无法被保证、审计要求无法得以满足,因此这种审计模式必然会被新的模式所取代。

20世纪30年代,发生了麦克斯·罗宾斯公司倒闭的案件,这是当时审计史上最大的一次舞弊案件。在该案件后,财务报告的外部使用者开始重视公司的经营活动和财务状况,审计目的转变为验证财务报表是否真实、公允地反映被审计单位的财务状况和经营成果。这种审计目的的转变也促使审计技术的迅速转变。审计人员需要寻求这样的技术:既要实现审计目标、保证审计质量同时还要节约审计成本。为了实现新的审计目标,审计人员在实践过程中逐渐开始关注和重视企业的内部控制,并发现内部控制越强,审计风险就会越小。20世纪40年代后,随着内部控制制度在企业中的普遍建立,审计人员意识到可以将抽样审计与企业的内部控制制度相结合,于是制度基础审计应运而生。

制度基础审计以对被审计单位内部控制的评价为基础,并根据其内部控制的可信赖程度来确定审计的范围、重点和具体方法,合理利用审计的人力资源和时间资源以获取适当的审计证据。与账表基础审计相比,制度基础审计有利于保证审计质量、节约审计费用、提高审计效率。在制度基础审计下,内部控制评价主体是审计人员,而评价的客体即评价对象是被审计单位的内部控制制度,内部控制评价的目标是通过对被审计单位的内部控制制度健全有效性的评价,判断其内部控制的可依赖程度,进而确定审计的范围、重点和具体方法,从而提高审计质量和效率、节约审计时间和费用。

与账表基础审计相比,制度基础审计有其优越性,然而,随着审计环境的变化,其缺陷也日益暴露:首先,内部控制制度本身存在固有的局限性,即根本不存在完全理想的内部控制制度,即使存在设计完美的内部控制制

度,其实施也都不可能完全的有效;其次,内部控制制度的设计是基于过去,而环境的改变可能会造成控制效果的下降,但它却无法自动、及时的对未来做出防范;最后,也是制度基础审计的最大问题是假设被审计单位的管理层与审计人员同样希望建立良好的内部控制制度,并将期望寄托于管理层能够设计出良好的内部控制制度并保证其有效实施。也就是说这种模式忽略了管理舞弊的情况。事实上,20世纪中后期,随着企业组织结构和业务流程的复杂化,管理舞弊逐渐开始盛行,在企业的管理高层相互串通联合舞弊蓄意造假的情况下,表面上内部控制制度运行良好,实际上内部控制所要求的相互制约的关系早已不复存在,仅仅对内部控制制度进行检查和评价往往无法发现这种刻意隐瞒的舞弊行为。如果审计人员根据内部控制制度表面的运行状况确定审计范围、重点和方法,进而出具了错误的审计意见,那么审计人员反而是进一步掩盖了这种舞弊行为,甚至可能成为管理层的替罪羊。在这种情况下,审计人员不应只注重内部控制的评价,而应关注审计的环境以及被审计单位的整体情况,注重对审计风险的识别和评估,这就产生了风险导向审计。

风险导向审计以对审计风险进行系统的分析和评价为出发点,制定审计策略以及相应的审计计划,将风险考虑贯穿于整个审计过程。它不仅考虑企业内部会计系统和程序的风险,还考虑控制环境等因素导致的企业经营面临的外部风险;同时对审计风险进行量化,确定审计证据的充分性和适当性,使得在企业面临不确定性经营环境的情况下,不仅能够有效控制审计风险,也能进一步提高审计效率和质量。在风险导向审计下,内部控制评价的主体仍然是审计人员,与制度基础审计不同的是,其评价客体不仅包括被审计单位内部控制制度,同时包含控制风险。对控制风险的评价是内部控制评价在风险导向下的一项重要程序。在实施风险导向审计的过程中,审计人员需要对内部控制进行初步评价及再评价。初步评价发生在符合性测试之前,在初步了解和调查被审计单位的内部控制后应初步评价控制风险的水平,根据控制风险评价结果判断被审计单位的内部控制是否有效,从而决定是否进行符合性测试;在符合性测试完成后,审计人员需要对内部控制进行再评价,根据控制风险再评价水平确定将要执行的实质性测试的性质、时间和范围。针对风险导向审计的需求,内部控制评价目标是通过控制风险的评价来确定相关的审计程序,从而控制审计风险。

与上述外部审计业务不同,审计咨询服务既不必遵从审计准则或鉴证服

务准则的规定，也不必受到质量控制的约束。在审计业务中，内部控制评价主要是为了满足审计的需要，其目标是确定审计的范围、重点及方法，控制审计风险，提高审计质量和效率。而对于审计咨询来说，内部控制评价是为了向客户提供信息，其评价主体依然是审计人员（包括会计师事务所的注册会计师），而评价的客体则是接受审计咨询的单位（即客户）的内部控制系统。内部控制评价目标是使客户能够通过所提供的信息判断出内部控制系统是否像他们期望的那样工作，并推断出应该怎样以及从何处着手改进内部控制机制和程序。

二、法律法规的要求

毫无疑问，一项与内部控制相关的法案的颁布，会引起职业界及相关人士的广泛关注，为了迎合法案的要求，职业界会修改具体的职业准则以使其与法案的规定相吻合，避免因准则与法案的某方面的差异而违反法案。面对法案的需求，内部控制评价应当与法案具体的规定或潜在的要求相一致，内部控制评价目标应当是满足法案的要求，或者是往某个方向努力、其结果有利于达到法案对在内部控制或其他方面的具体要求。

为了制止美国公司在海外交易中行贿，美国于 1977 年颁布了反国外贿赂法，该法案被划分为两部分：一是确定国外贿赂行为属违法行为，二是将未能保持充分内部会计系统的情形视为违法。此后，不少公司将该法案对内部会计控制的要求加以延伸，规定了关于内部会计控制的检查和评价范围，而职业界也推出了关于如何评价内部控制充分性以及如何才能构成一个充分的内部控制体系的指南。

针对 20 世纪 80 年代金融机构倒闭而引发的混乱，1991 年美国颁布了联邦储蓄保险公司修正法案，该法案要求金融机构的管理层必须对内部控制有效性进行报告。这种强制性规定使金融机构不得不重视并加强其内部控制评价、适时提交报告。

由于层出不穷的财务丑闻，美国国会又于 2002 年 7 月颁布了萨班斯—奥克利斯法案，该法案第一次对财务报告内部控制有效性提出了明确的要求，规定管理层不仅要对公司的内部控制负责，还要对内部控制的有效性进行评价、并保证内部控制系统的适当性（法案中与此相关的第 103、302、404 节见本书第 19 页）。

在萨班斯—奥克利斯法案颁布之后不久，会计职业界就做出响应，在

2003年3月18日,美国注册会计师协会(AICPA)发布了相关的征求意见稿,内容包括对审计准则公报和鉴证事务公报的部分修订、对公众公司审计内容以及内部控制缺陷的新定义、独立审计师审计工作程序以及审计意见发表的新规定等,这些改变无非是为了迎合法案的规定和要求,关注财务报告内部控制并有效实施财务报告内部控制有效性审计。因此,对审计领域来说,内部控制评价目标及评价重点也随法案对财务报告内部控制的重视而更加明确地把关注点投向财务报告内部控制。

我国从九十年代后期开始也陆续颁布了一些有关内部控制及其评价的法律法规:

1997年5月,中国人民银行就颁布了《加强金融机构内部控制的指导原则》,是我国第一个有关内部控制的行政规定;

2001年1月,证监会颁布《证券公司内部控制指引》,并于同年发布了《关于做好证券公司内部控制评审工作的通知》。

2000年11月,在证监会发布的《公开发行证券公司信息披露编报规则》中,要求公开发行证券的商业银行、保险公司、证券公司建立健全内控制度,其招股说明书正文应专设一部分说明内控制度的完整性、合理性和有效性;同时还要求其委托所聘请的会计师事务所对内部控制制度及风险管理系统的完整性、合理性和有效性进行评价,提出改进建议,并以内部控制评价报告的形式做出报告。

2001年,证监会发布《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第11号——上市公司发行新股招股说明书》,其中第五十九条明确规定,发行人应披露管理层对内部控制制度的完整性、合理性及有效性的自我评估意见,同时应披露注册会计师关于发行人内部控制制度评价报告的结论性意见。

此外,从2001年6月开始至今,财政部相继办颁布了《内部会计控制规范——基本规范》、《内部会计控制规范——货币资金》、《内部会计控制规范——销售与收款》、《内部会计控制规范——工程项目》等近10份规范性文件,以指导企业制定适合业务特点和管理要求的内部控制制度。

无论在美国、中国或其他国家,与内部控制评价相关的法律法规的颁布,使公司的管理层逐渐意识到内部控制评价的关键作用,愈发重视内部控制评价。