

# 内部控制概念口径分析及 内部控制评价指标框架构建

刘志梧 许良虎

(江苏大学财经学院 江苏镇江 212013)

**【摘要】** 本文首先从解读内部控制口径入手,阐明我国内部控制规范体系中内部控制口径的选用,在此基础上构建了一个内部控制评价多层次指标框架。

**【关键词】** 内部控制 口径 评价

《企业内部控制评价指引》详细规定了内部控制评价的目标、依据、范围、原则、程序等,对实际操作起到了一定的指导作用。但是结合我国内部控制实践积累较少的事实来看,仅有这样的指引还不够,需要有更加细化的、具有模板意义的评价指标框架。当然,框架的构建需要以对内部控制口径的正确认识为基础,否则执行中极易产生困惑甚至发生方向性失误。

## 一、《基本规范》中内部控制概念的口径解读

我国《企业内部控制基本规范》对内部控制的定义是:“本规范所称内部控制,是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。内部控制的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。”

怎样理解我国《企业内部控制基本规范》及配套指引(合称“规范体系”)中内部控制的口径是一个看似明确而实际上很容易迷失方向的问题。张宜霞(2006)认为,内部控制可以根据范围、目标、内容的不同而划分为财务报告内部控制、管理控制、公司治理控制和企业内部控制等四个口径;南京大学会计与财务研究院课题组(简称“南大课题组”,2010)认为,国际上有关内部控制评价的范围有两大口径,一是财务报表内部控制口径,二是全面内部控制口径;王惠芳(2011)认为,理论界内部控制概念模糊化,并在进行内部控制缺陷分类时明确定义和区分了“会计层面”和“公司层面”内部控制缺陷。这些观点都有一定的道理,但同时又容易使人产生疑惑:内部控制有多个口径吗?如果有,各自适用什么情况?

本文认为,《企业内部控制基本规范》中的内部控制概念只有一种理解,即中国式的、企业层面的、“全口径”内部控制概念;与《企业内部控制基本规范》配套的内容(包括已经发布和拟发布的配套指引、制度等)实施中可以根据需要分别选用“全口径”或个别“非全口径”内部控制概念。

1. 《企业内部控制基本规范》中的内部控制概念包括的内容十分丰富,设计寓意深长,但是其口径是唯一的,就是指企业层面、“全口径”内部控制。从内部控制不太规则的演进过程来看,对内部控制的解释和描述随着企业内外部环境的变

化不断进行着调整和改进,内部控制经历了一个从部分到整体、从简单到复杂、从单一目标到多个目标、从零散到系统的变化过程。内部控制理论和实践发展到今天,世界主要经济体对内部控制概念的认识已经基本趋于一致,并不存在实质性重大差异(王宏,2008),所谓的不同口径主要是因为发布者自身代表不同群体、关注的主要目标有所不同从而赋予了内部控制不同的内涵而引起的。所以,如果论及一般性的、通用的内部控制概念,则一定是“全口径”的内部控制。

《企业内部控制基本规范》是一个在法律效力上仅次于法律和行政法规的内部控制领域的“母法”(王宏,2008),它规定了内部控制中根本性、原则性问题,是整个内部控制规范体系的根基和权威。其中内部控制的概念摒弃了从单一视角看内部控制的弊端,而是考虑了投资者、审计人员、企业管理层、外部监管等主要方面对内部控制的要求,把内部控制的几个概念整合到一个框架中,试图建立一个适用于各种企业(从规模上而言尤其是上市公司和大中型企业)的、通用的企业内部控制定义,使各方能够在一个内部控制平台上进行交流、探讨理论和开展实践。这样的内部控制概念必定是一个综合性的定义,具有广泛的包容性和适用性,是一个“全口径”的内部控制概念。

2. 配套指引、制度或其他内容实施中可以根据实际情况重点关注内部控制的某些方面,即选择性使用“全口径”或“非全口径”内部控制概念。“全口径”内部控制概念是一个很宽泛的概念,其中的目标具有多样化的特征(我国《企业内部控制基本规范》中设定了五个目标),可以用于多种目的(如内部控制评价、内部控制审计、内部控制监督等)。所以,在相应的具体实施中并不是每个环节、每一种操作都需要涉及整个内部控制的庞大体系,或者至少是侧重点会有所不同,因此有必要对“非全口径”的内部控制概念进行梳理。

典型的“非全口径”内部控制应该主要包括以下两种:

① 财务报告内部控制。这是财务审计视角的内部控制。财务报告内部控制是从财务审计视角审视、完善内部控制,其典型的目标是资产的完整性、财务报告的准确性和合规性。这一口径

的内部控制被认为是最具体、最基本的(内部)控制。②管理控制。管理控制可以看做是企业管理层视角的内部控制。这一视角的内部控制是管理层对企业日常生产经营中各种资源的运用进行管理、控制和监督,直接影响到企业利用资源的效率和效益。这个意义上的管理控制包括财务报告内部控制。

关于“非全口径”内部控制概念,本文认为:①“非全口径”内部控制概念不能仅仅说只有财务报告内部控制,管理控制(实质上是一种管理运作控制)不能就此被舍弃。从目前发布的配套指引来看,只在《企业内部控制审计指引》中单独提及了财务报告内部控制这一个“非全口径”内部控制,而没有再出现其他“非全口径”内部控制,但是,这不是意味着管理控制的概念不再有生命力。事实上,《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》主要是为了满足投资者、外部监管和审计人员的要求,企业管理层视角的内部控制虽然可能不再需要有单独的配套指引来进行指导和规范,但是就企业内部管理而言,管理控制依然存在并且在一定程度上比单独的财务报告内部控制更加受到重视。②有学者认为,宽泛意义上的管理控制就是内部控制。这个观点在我国内部控制规范体系未发布之前作为学术观点是可行的,但目前已经达到基本一致的、具有较强包容性的内部控制概念确定之后,就不应该再把管理控制向内部控制概念靠拢,而只能作为全面内部控制的下一级概念。③其他的“非全口径”内部控制概念不必再单独提及。对内部控制划分口径有不同的标准,而目前的主流标准是对“全口径”内部控制设定的多个目标划分后进行联系并形成习惯性称呼。按照这样的标准,不宜再使用其他的“非全口径”内部控制概念。

**二、内部控制评价指标框架的构建**

《企业内部控制评价指引》说明了评价的依据、适用范围、遵循的原则、评价的内容、评价的程序、缺陷认定和评价报告等,但是,就指导实际工作来说,其详细程度还有一定距离。鉴于我国内部控制实践的现状,借鉴以往我国规范、准则类文件执行中积累的经验,还应该建立相应的具有示范模板作用的制度或指引讲解,以保证内部控制评价的顺利实施以及内部控制评价报告的信息含量。评价指标框架是需要构建模板来进行示范的内容之一。

就如何构建全面内部控制评价的指标框架,一些学者进行了有益的探索。南大课题组(2010)运用案例研究方法总结了中国企业内部控制中较为突出的问题所在及其领域,对中国企业内部控制评价的要点和方法提出了务实性建议;陈汉文、张宜霞(2008)探讨了企业内部控制有效性评价的详细评价法和风险基础评价法;王保平等(2010)从如何执行《企业内部控制评价指引》的细节问题上运用案例进行了指导;戴彦(2006)、于增彪等(2007)、俞雪花等(2011)从内部控制评价指标体系方面进行了探讨。

本文认为,借鉴国际上内部控制取得的先进经验,结合我国开展内部控制实践的进程,按照规则式结合问题式思路构建评价指标框架是一种较好的选择。按照这种指导思想构建的我国内部控制评价指标框架如右上表所示:

**内部控制评价指标框架**

第一层	第二层	第二层说明	第三层说明
内部环境	组织结构	直接使用评价指标引中描述的内容	共性重点问题列举提示,结合企业自身个性化问题
	发展战略		
	人力资源		
	企业文化		
风险评估	社会责任	基于评价指标引中描述的内容	
	目标设定		
	风险识别		
控制活动	风险分析	紧密结合每一个作业环节	
	控制政策和规范的操作程序的建立情况		
信息和沟通	控制政策和规范的操作程序的执行情况	直接使用评价指标引中描述的内容	
	信息收集、处理和传递的及时性		
	反舞弊机制的健全性		
	财务报告的真实性		
内部监督	信息系统的安全性	需要重点关注的三个内部机构	
	利用信息系统实施内部控制的有效性		
	内部监督的有效性		

对内部控制评价指标框架构建的说明:

**1. 第一、二层项目、子项目根据规则式思路制定。**鉴于内部控制评价的“全口径”基础,考虑到我国全面内部控制的理念亟需强化、企业内部控制制度的框架建立亟需引导的现状,框架第一层直接采用《企业内部控制基本规范》中的五要素,第二层次子项目是在《企业内部控制评价指引》描述的项目基础上直接采用或补充细化后采用。这样做的目的是避免内部控制再回到过去“头痛医头、脚痛医脚”的思路,避免再回到众说纷纭、缺乏统一内部控制平台的状态,便于企业尽快自行建立完善的、全面的内部控制制度。

**2. 第三层次指标(亦可称为具体项目)根据问题式思路制定。**用阶段性的共性重点问题提示与企业个性化突出问题两者相结合构成第三层次子项目。这种思路的优点是:一来可以在具体项目上有基本参照(而且是一个随时间变化而变化的参照),不至于茫然无措;二来可以反映不同行业、不同规模的企业存在的个性化的问题。

**3. 重点问题提示的内容。**南大课题组(2010)通过对112家存在问题的案例企业的研究,总结出28个(类)比较有共性、有中国特色的突出问题,可以作为重点问题的参考之一;《企业内部控制审计指引》对“内部控制可能存在重大缺陷的迹象”中所列举的四方面(类)问题,亦可作为参考之一。

**主要参考文献**

张宜霞,内部控制国际比较研究(第1版).北京:中国财政经济出版社,2006