



校企双元合作开发“互联网+教育”新形态一体化系列教材

数字化企业 内部控制

主 编 戈 雯 蔡理强

校企双元合作开发“互联网+
教育”新形态一体化系列教材

数字化企业内部控制

主
编
戈
雯
蔡
理
强

北京出版集团
北京出版社

北京出版集团
北京出版社

图书在版编目(CIP)数据

数字化企业内部控制 / 戈雯, 蔡理强主编. —北京:
北京出版社, 2023.8

ISBN 978-7-200-18232-3

I. ①数… II. ①戈… ②蔡… III. ①企业内部管理—数字化 IV. ①F272.3-39

中国国家版本馆 CIP 数据核字(2023)第 156879 号

数字化企业内部控制

SHUZHUA QIYE NEIBU KONGZHI

主 编: 戈 雯 蔡理强

出 版: 北京出版集团
北京出版社

地 址: 北京北三环中路 6 号

邮 编: 100120

网 址: www.bph.com.cn

总 发 行: 北京出版集团

经 销: 新华书店

印 刷: 定州启航印刷有限公司

版 印 次: 2023 年 8 月第 1 版 2023 年 8 月第 1 次印刷

成品尺寸: 185 毫米 × 260 毫米

印 张: 17.5

字 数: 373 千字

书 号: ISBN 978-7-200-18232-3

定 价: 52.00 元

教材意见建议接收方式: 010-58572341 邮箱: jiaocai@bphg.com.cn

如有印装质量问题, 由本社负责调换

质量监督电话: 010-82685218 010-58572341 010-58572393

目 录

项目一

企业内部控制基本理论 / 1

任务一	企业内部控制与数字化内部控制·····	2
任务二	企业内部控制的目标和要素·····	18
任务三	企业内部控制的方法和手段·····	24
任务四	企业内部控制的制度建设·····	29

项目二

企业内部控制环境 / 36

任务一	组织架构·····	37
任务二	发展战略·····	49
任务三	人力资源·····	59
任务四	社会责任·····	65
任务五	企业文化·····	69

项目三

合同管理 / 76

任务一	合同管理概述·····	77
任务二	合同订立的流程控制与风险分析·····	80
任务三	合同履行的流程控制与风险分析·····	83

项目四

全面预算 / 88

任务一	全面预算概述·····	89
任务二	全面预算流程控制与风险分析·····	93

项目 五

采购业务 / 100

任务一	采购业务概述·····	101
任务二	请购业务流程控制与风险分析·····	108
任务三	订货业务流程控制与风险分析·····	112
任务四	验收业务流程控制与风险分析·····	118
任务五	付款业务流程控制与风险分析·····	122

项目 六

销售业务 / 128

任务一	销售业务概述·····	129
任务二	销售定价业务流程控制与风险分析·····	135
任务三	销售合同签订流程控制与风险分析·····	139
任务四	销售发货流程控制与风险分析·····	144
任务五	赊销收款流程控制与风险分析·····	149

项目 七

资金活动 / 158

任务一	资金活动控制概述·····	159
任务二	筹资活动流程控制及风险分析·····	162
任务三	投资活动流程控制及风险分析·····	167
任务四	营运活动流程控制及风险分析·····	172

项目 八

资产管理 / 179

任务一	资产管理概述·····	180
任务二	存货管理流程与风险控制·····	183
任务三	固定资产管理流程与风险控制·····	189
任务四	无形资产管理流程与风险控制·····	195

项目九

财务报告 / 202

任务一	财务报告控制概述·····	203
任务二	财务报告编制阶段控制及风险分析·····	206
任务三	财务报告对外提供阶段控制及风险分析·····	209
任务四	财务报告分析利用阶段风险及控制分析·····	213

项目十

研究与开发 / 219

任务一	研发概述·····	220
任务二	研发立项的流程控制与风险分析·····	222
任务三	研发过程管理控制与风险分析·····	224
任务四	结题验收管理控制与风险分析·····	227
任务五	研发成果开发和保护控制与风险分析·····	229

项目十一

信息系统 / 234

任务一	信息系统概述·····	235
任务二	信息系统开发·····	237
任务三	信息系统运行与维护·····	242

项目十二

自我评价 / 249

任务一	内部控制评价概述·····	250
任务二	内部控制评价程序和方法·····	253
任务三	内部控制缺陷的认定·····	256
任务四	内部控制评价报告·····	258

参考文献 / 269

项目一 企业内部控制基本理论



» 学习目标

知识目标

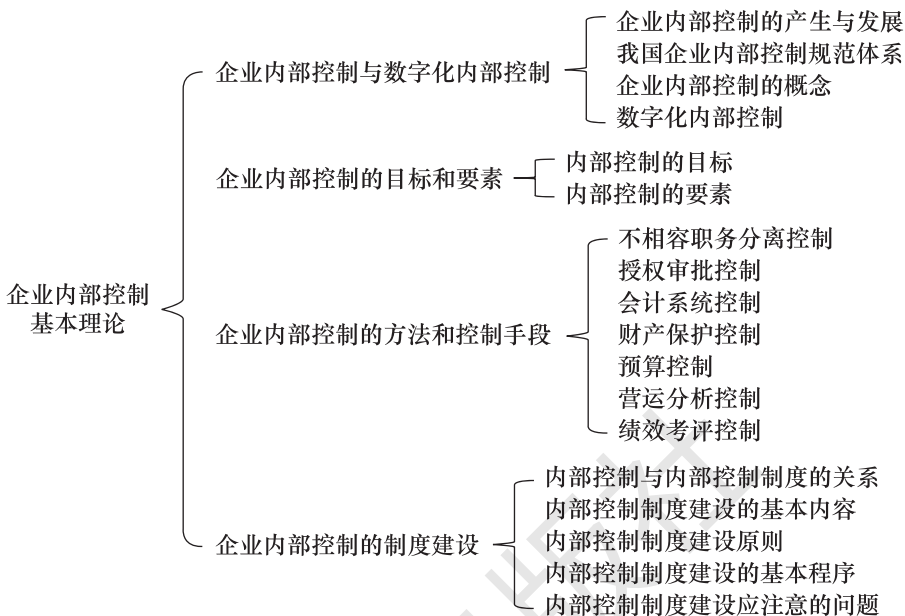
- (1) 了解企业内部控制理论的发展历程。
- (2) 了解我国发布的企业内部控制基本规范框架体系。
- (3) 了解我国企业内部控制基本规范、我国企业内部控制应用指引的规范性文件。

能力目标

- (1) 能准确理解企业内部控制的概念、目标、原则。
- (2) 能够掌握我国企业内部控制五要素。
- (3) 能准确理解企业内部控制各要素之间的关系。

素养目标

- (1) 培养学生的法治理念及规则意识，能正确认识规范业务流程的重要性。
- (2) 提高学生爱岗敬业和职业道德的自觉性。
- (3) 培养学生的战略思维和大局意识，能深刻理解企业内部控制的重要意义。



任务一

企业内部控制与数字化内部控制

案例导入

“祸起萧墙”——一个古老而沉重的话题

中国有句成语，叫做“祸起萧墙”，它出自《论语·季氏》，意思是最可怕的祸害发生在内部。千百年来，“祸起萧墙”的事件层出不穷，许多典型案例令人惊异和不解。

1995年2月26日，声名显赫、发展稳健、信誉良好、历史悠久、拥有59亿英镑总资产、创建于1763年的世界首家商业银行——英国巴林银行宣告破产，起因是一名26岁的期货交易员尼克·李森利用被人忽视的错误账号“88888”制造假账和假造花旗银行有5000万英镑存款的手法，最终导致巴林银行损失高达86000万英镑，而此时巴林银行全部的股份资金只有47000万英镑。

2001年12月2日，一个居世界500强第七位，在2000年营业规模超千亿美元的能源巨人——美国安然能源公司，几乎在一夜之间轰然倒塌。与此相类似的还有，创立于1913年，总部设在芝加哥的全球五大会计师事务所之一——赫赫有名的安达信（Andersen），代理着美国2300家上市公司的审计业务，在全球

84 个国家设有 390 个分公司，拥有 4700 名合伙人，2000 家合作伙伴，专业人员达 85000 人，2001 年财政年度收入为 93.4 亿美元。这样一个表面上看似坚不可摧的“庞然大物”，居然也由于内部控制不严，犯了“低级错误”而全军覆没。

这一切都令人深思，而深思的焦点是内部控制与制度建设。因为，在用人过程中，即使对“靠得住、信得过”的人，也要有制度约束，要有牵制，要有控制，不能放任自流。只有如此，才能防止“祸起萧墙”。当今的会计，已不再局限于确认、计量、记录、报告等基本职能，会计的本质、灵魂在于内部控制，加强内部控制是会计的重要功能。

思考：

(1) 防止“祸起萧墙”关键靠什么？

(2) 会计工作与内部控制有哪些关联？

一、企业内部控制产生与发展

从理论上讲，人类自从有了群体活动，就有了一定意义上的控制，任何一个组织都有不同程度的内部控制制度。

例如，在公元前 3600 年前的美索不达米亚文化时期，就有极简单的内部牵制机制。当时，经手钱财的人要为付出的款项提出付款清单，并且由记录员将这些清单汇总报告，在汇总报告时，记录员要核对付款清单，并在付款清单上打上“点、钩、圈”等核对符号。古埃及在法老统治时期，就设有监督官负责对全国各级机构和官吏是否忠实地履行受托事项，财政收支记录是否准确无误加以间接管理和监督。但真正的“内部控制”产生于 20 世纪 40 年代以后。它是产业革命以后，企业大规模化及资本大众化的产物。

内部控制理论与实践的发展大体上经历了内部牵制、内部控制系统、内部控制结构、内部控制整合框架和企业风险管理整合框架五个不同的阶段，并已初步呈现出与企业风险管理整合框架交融发展的趋势。

（一）内部牵制阶段

内部控制的发生最早可以追溯到公元前 3600 年至公元前 3200 年的苏美尔文化时期，古埃及、古波斯、古希腊、古罗马和古代中国都有原始内部牵制制度的雏形，原始的内部牵制制度最早是为部落、城邦、庄园、国家服务的。中世纪资本主义生产关系萌芽，商业组织开始出现，内部牵制进入企业领域，开启了一个更为广阔的发展空间。

最接近的控制（control）一词最早产生于 17 世纪，其原始含义是由登记者之外的人对账册进行的核对和检查，内部控制是从内部牵制（internal check）的基础上发展起来的。

20 世纪以前，盛行的观念和实务都停留在内部牵制阶段。内部牵制是适应这一阶段的时代背景而产生的。这一阶段社会生产力还相对落后，商品生产尚不发达，内部控制主要表现为对会计账目和会计工作实行岗位、职责分离和相互牵制，使任何一个部门或

人员都不能独立地控制会计账目，并且使两个或两个以上的部门和人员能够对会计账目实现交叉检查或交叉控制。其目的主要是保证财产物资安全和会计记录真实。

内部牵制机制的提出主要是基于两个设想：①两个或两个以上人员或部门无意识地犯同样错误的概率，远小于一个人或部门犯该种错误的概率；②两个或两个以上人员或部门有意识地串通舞弊的可能性，远低于一个人或部门单独舞弊的可能性。因此，内部牵制强调分权和制衡，以抑制由于权力集中而引发的错误或舞弊行为。

根据《柯勒会计辞典》的解释，内部牵制是指“以提供有效的组织和经营，并防止错误和其他非法业务发生的业务流程设计。其主要特点是以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权力的方式进行组织上的责任分工，每项业务通过正常发挥其他个人或部门的功能进行交叉检查或交叉控制”。由此可见，内部牵制的基本思路是“分工和牵制”。

内部牵制机能主要包括分权牵制、实物牵制、机械牵制和簿记牵制。

1. 分权牵制

分权牵制也叫职责分离，是指通过分工和制衡，由不同的部门和人员来完成不同的业务环节，以达到牵制的目的。例如，会计中约定俗成的“钱（出纳）账（记账）分设、管钱不管账”等。显然，分权程度越高，牵制效果就越好。但是，分权也要把握适当的度，以免增加成本、影响效率。一般而言，对于那些重要的不相容职务，即如果不分离可能导致错误或舞弊的职务（例如业务的审批与执行，业务的处理与复核等），要求予以分离。

2. 实物牵制

实物牵制也叫实物负责制，是指将财产物资的保管责任落实到特定的部门和人员头上，以达到保护这些财产物资安全完整的目的。例如，现金出纳必须对库存现金的短少承担责任，仓库保管人员必须对库存物资承担责任等。通过落实实物保管责任，并辅之以清查盘点、账实核对、考核奖惩等措施，对于相关财产物资的安全完整能起到良好的保障作用。

3. 机械牵制

机械牵制也叫技术牵制，是指借助专门的技术手段来进行的牵制。例如，对于库存现金，借助设置保险柜密码这一技术手段来防止失窃；对于需要特定授权方能进入的信息系统界面，通过设置口令和密码等技术手段来防止非法进入等。机械牵制一般可以与特定的授权结合运用。

4. 簿记牵制

簿记牵制也叫会计系统牵制，是指通过簿记内在的控制职能而实现的牵制。复式簿记体系对于所有的业务和事项，都要以原始凭证为基础，进行序时和分类记录，这就在账证、账账、账表、账实之间形成了严密的钩稽核对关系，因而可以用它们来实施对业务事项、财产物资等的有效控制。

尽管随着经济社会的发展，内部控制日益超越内部牵制的范畴，但内部牵制的基本

理念在内部控制中仍然发挥着重要作用。正如《柯勒会计辞典》记载,“设计有效的内部牵制以使每项业务能完整正确地经过规定的处理程序,而在这规定的处理程序中,内部牵制机制永远是一个不可缺少的组成部分。”

这一阶段的不足之处,在于人们还没有意识到内部控制的整体性,只强调内部牵制机能的简单运用,还不够系统和完善。

(二) 内部控制系统阶段

内部控制发展的第二阶段为内部控制系统阶段,从时间上看大致为20世纪40年代至20世纪80年代。为适应这一时期经济快速发展、所有权与经营权进一步分离的特点,在注册会计师行业的推动下,内部控制由早期的内部牵制逐渐演变为涉及组织结构、岗位职责、人员分工、业务处理流程和内部审计等比较严密的内部控制系统。在这一阶段,建立健全内部控制系统开始上升为法律要求;同时,为适应注册会计师评价被审计单位内部控制的需要,一些国家或组织开始将内部控制划分为内部会计控制和内部管理控制。其中,内部会计控制主要是针对会计记录系统和相关的资产保护实施的控制,内部管理控制主要是针对经济决策、交易授权和组织规划等实施的控制。

以美国为例,1949年,美国会计师协会(以下简称“AIA”,该协会于1957年改名为美国注册会计师协会,后者简称“AICPA”)所属的审计程序委员会发表了一份题为《内部控制:系统协调的要素及其对管理部门和独立公共会计师的重要性》的特别报告,首次正式提出了内部控制的权威性定义,即“内部控制包括组织机构的设计和企业内部采取的所有协调方法和措施,旨在保护资产、检查会计信息的准确性和可靠性,提高经营效率,促进既定管理政策的贯彻执行”,从而形成了内部控制系统的基本思想。这一定义强调内部控制系统不局限于与会计与财务部门相关的控制,还包括预算控制、成本控制、定期报告、统计分析和内部审计等。

但是由于注册会计师认为该定义的含义过于宽泛,因此AIA于1953年在其颁布的第19号审计程序公告《审计程序说明》中,对内部控制定义做了正式修正,并将内部控制按照其特点分为会计控制和管理控制两部分,前者旨在保护企业资产、检查会计数据的准确性和可靠性,后者旨在提高经营效率、促使有关人员遵守既定的管理方针。这种划分是为了规范内部控制检查和评价的范围,目的在于缩小注册会计师的责任范围。

1958年,出于注册会计师测试与财务报表相关的内部控制的需要,AICPA审计程序委员会又发布了第29号审计程序公告《独立审计人员评价内部控制的范围》,也将内部控制分为内部会计控制和内部管理控制两类,其中前者涉及与财产安全和会计记录的准确性、可靠性有直接联系的所有方法和程序,如授权与批准控制、从事财物记录与审核的职务及从事经营与财产保管的职务实行分离控制、实物控制和内部审计等。后者主要是与贯彻管理方针和提高经营效率有关的所有方法和程序,一般与财务会计并不直接相关,如统计分析、时间动作研究、业绩报告、员工培训、质量控制等。1963年10月,AICPA审计程序委员会在《审计程序公告第33号——审计准则与程序(汇编)》中强调,独立审计师应主要检查会计控制。1972年11月发布的《审计程序公告第54号——审计师对内部控制的研究与评价》,对管理控制和会计控制的定义进行了修订和充实。

1972年11月，AICPA审计准则委员会发布《审计准则公告第1号——审计准则和程序汇编》，将内部控制一分为二，使得注册会计师在研究和评价企业内部控制制度的基础上确定实质性测试的范围和方式成为可能。由此内部控制进入“制度二分法”或“二要素”阶段。在这一阶段，内部控制被正式纳入相关准则和制度体系之中，管理控制正式成为内部控制的一个重要组成部分。

（三）内部控制结构阶段

进入20世纪80年代，资本主义发展的黄金阶段以及随后到来的“滞胀”促使西方国家对内部控制的研究进一步深化，人们对内部控制的研究重点逐步从一般含义向具体内容深化。在实践中，注册会计师发现很难确切区分内部会计控制和内部管理控制，而且后者对前者其实有很大影响，在审计过程中不能也无法被完全忽略。于是，1988年AICPA发布《审计准则公告第55号》(SAS55)，并规定从1990年1月起取代1972年发布的《审计准则公告第1号》。这份公告首次以“内部控制结构”的概念代替“内部控制系统”，明确“企业内部控制结构包括为企业实现特定目标提供合理保证而建立的各种政策和程序”，该公告认为，内部控制结构由下列三个要素组成。

1. 控制环境

控制环境是指对有效建立和实施特定政策与程序有重大影响的各种因素，包括管理层的理念和经营风格；组织结构；董事会及其所属委员会，特别是审计委员会发挥的职能；职权和责任的分配；管理层监控和检查工作时所使用的控制方法，包括经营计划、预算、预测、利润计划、责任会计、内部审计、人力资源政策与实务等。

2. 会计系统

会计系统是指为确认、归类、分析、记录和编报各项经济业务，明确资产与负债的经营责任而规定的各种方法，包括确认和记录一切合法的经济业务；对各项经济业务及时和适当地分类，作为编制财务报表的依据；将各项经济业务按照适当的货币价值计价，以便列入财务报表；确定经济业务发生的日期，以便按照会计期间进行记录；在财务报表中恰当地表述经济业务，并对有关的内容进行揭示。

3. 控制程序

控制程序是指企业为保证目标的实现而建立的政策和程序，包括经济业务和事项的适当授权；明确人员的职责分工，如指派不同的人员分别承担业务批准、业务记录和财产保管的职责，以防止有关人员利用正常经济业务图谋不轨和隐匿各种错弊；账簿和凭证的设置、记录与使用，以保证经济业务活动得到正确的记载，如出库凭证应事先编号，以便控制发货业务；资产及记录的限制接触，如接触电脑程序和档案资料要经过批准；已经登记的业务及其记录与复核，如常规的账面复核，存款、借款余额调节表的编制，账面的核对等。

内部控制结构阶段对于内部控制的发展的贡献主要体现在以下两个方面。

(1) 首次将控制环境纳入内部控制的范畴。因为人们在管理实践中逐渐认识到控制环境不应该是内部控制的外部因素，而应该作为内部控制的一个组成部分来考虑，尤其其

是董事会、管理层及其他员工对内部控制的态度和行为，是内部控制体系得以有效建立和运行的基础和保障。

(2) 不再区分会计控制和管理控制，而统一以要素来表述。因为人们发现内部会计控制和管理控制在实践中其实是相互联系、难以分割的。

可见，这一阶段的内部控制融会计控制和管理控制为一体，从“系统二分法”阶段步入了“结构三要素”阶段。这是内部控制发展史上的一次重要改变。

(四) 内部控制整合框架阶段

1992年9月，COSO发布了著名的《内部控制——整合框架》(Internal Control-Integrated Framework)，并于1994年进行了局部修订。该报告是内部控制发展历程中的一座重要里程碑，它对内部控制的发展所作出的最重要的贡献在于它对内部控制下了一个迄今为止最为权威的定义：“内部控制是由主体的董事会、管理层和其他员工实施的，旨在为经营的效率和有效性、财务报告的可靠性、遵循适用的法律法规等目标的实现提供合理保证的过程”。

这个定义反映了以下几个方面的基本概念。

(1) 内部控制是一个过程，它是实现目标的手段，而不是目标本身。

(2) 内部控制是由人员来实施的，它并不仅仅是政策手册和表格，还涉及组织中各个层级人员的活动。

(3) 内部控制只能为主体目标的实现提供合理保证，而不是绝对保证。

(4) 内部控制被用来实现一个或多个彼此独立又相互交叉的类别的目标，内部控制目标包括经营目标、财务报告目标和合规目标，而财务报告的可靠性并不是内部控制唯一的目标，换言之，内部控制不等于会计控制。

《内部控制——整合框架》提出的内部控制目标见表1-1。

表 1-1 《内部控制——整合框架》提出的内部控制目标

目标类型	特点
经营目标 (operations)	与主体资源利用的有效性与效率有关
财务报告目标 (financial reporting)	与编制可靠的公开财务报表有关
合规目标 (compliance)	与主体遵循适用的法律和法规有关

此外，COSO报告还明确了内部控制的内容，即内部控制包括五个相对独立而又相互联系的构成要素：控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控。目标和构成要素之间有着直接的关系，目标是主体努力争取实现的东西，构成要素则代表着要实现这些目标需要什么；每个构成要素都“贯穿”并适用于所有三类目标，所有五个构成要素与每一类目标都有关联；内部控制与整个主体相关，或与它的某一组成部分[子公司、分部或其他业务单元、部门(职能)，或购买、生产、营销等活动]相关，内部控制的五要素如图1-1所示。

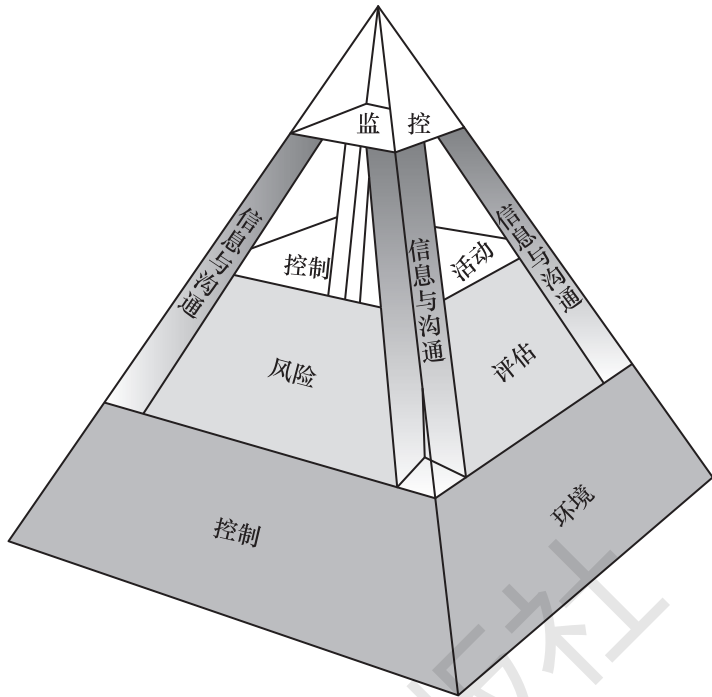


图 1-1 COSO 的内部控制整合框架图

1. 控制环境

控制环境主要涉及主体内部的文化、价值观、组织结构、管理理念和经营风格等。这些因素是内部控制的基础，将对内部控制的运行和效果产生广泛而深远的影响。具体来说，控制环境包括员工的诚信和道德价值观、胜任能力、管理层的理念和经营风格、董事会及审计委员会、组织机构、权责划分、人力资源政策与实务等。

2. 风险评估

风险评估是指识别和分析与实现目标相关的风险，并采取相应的措施加以控制，这一过程包括风险识别和风险分析两个部分。通常，企业的风险主要来自外部环境和内部条件的变化。其中，风险识别包括对外部因素（如技术发展、竞争态势、经济形势）和内部因素（如员工素质、公司活动性质、信息系统处理的特点）进行梳理和辨识。风险分析则涉及估计风险的重大程度、风险发生的可能性、确定风险应对策略等。

3. 控制活动

控制活动是指主体对所确认的风险采取必要的措施，以保证其目标得以实现的政策和程序。一般来说，控制活动包括职责分离、实物控制、信息处理控制、业绩评价等。其中，职责分离是指为了防止单个员工舞弊或隐藏不正当行为而进行的职责划分。一般来说，应该分离的不相容职责有：业务授权与业务执行、业务执行与业务记录、业务记录与业务复核等。实物控制是指对企业的具体实物所进行的控制行为，如针对现金、存货、固定资产、有价证券等实行的实物负责制。信息处理控制可分为两类：一般控制和应用控制。一般控制通常与信息系统的管理和设计有关；应用控制则与特定数据在信息

系统中处理的方式有关。业绩评价是指将实际业绩与业绩标准进行比较,以便确定业绩的完成程度和质量。

4. 信息与沟通

信息与沟通是指主体内部部门及员工之间必须有效沟通、交流与内部控制相关的信息。这些信息既有外部的信息,也有内部的信息。通常而言,信息与沟通包括确认记录有效的经济业务、采用恰当的货币价值计量、在财务报告中恰当列报和披露。沟通的目的主要是让员工了解其职责,了解其在工作中如何与他人相联系,如何向上级报告例外情况。沟通的方式一般有政策手册、财务报告手册、备查簿,以及口头交流或管理示例等。

5. 监控

监控是指评价内部控制的设计与执行情况,包括日常的监控活动和专项评价等,监控活动通常由内部控制、内部审计等部门开展。通过定期或不定期地对内部控制的设计与执行情况进行检查和评估,与有关人员就内部控制有效与否进行交流,并提出改进意见,以保证内部控制随着环境的变化而不断改进。

由于 COSO 报告集内部控制理论和实践发展之大成,因此在业内备受推崇,已经成为世界通行的内部控制权威标准,被国际和各国审计准则制定机构、资本市场和金融监管机构以及其他方面所广泛采纳。1995 年 12 月,美国注册会计师协会审计准则委员会(ASB)发布《审计准则公告第 78 号》(SAS78)“财务报表审计中对内部控制的考虑:对 SAS55 的修正全面采纳 COSO 的内部控制框架。”2002 年美国国会通过的《萨班斯-奥克斯利法案》(Sarbanes-Oxley Act, 简称 SOX 法案)第 404 条款及相关规则采用的也主要是这个框架。

为应对商业和经营环境的急剧变化,经过多年的调研和修订,2013 年 5 月 COSO 发布了修订后的《内部控制——整合框架》,并提议 2014 年 12 月 15 日以后用该框架取代 1992 年发布的原框架。与 1992 年的框架相比,新框架保持不变的主要方面包括:①内部控制的核心定义,内部控制仍然包括 3 个目标和 5 个要素。②有效的内部控制必须具备全部 5 个要素。③在设计、执行内部控制和评价其有效性的过程中,判断仍然起重要作用。发生重大变化的主要方面则包括:①关注的商业和经营环境发生了变化。②扩充了经营和报告目标。③将支撑 5 个要素的基本概念提炼成原则。④针对经营、合规和新增加的非财务报告目标提供了补充的方法和实例。

根据 2013 年新修订的框架,内部控制的经营目标涉及经营的有效性和效率,包括经营和财务业绩目标,以及保护资产免遭损失。主体的经营目标可能包括提高财务业绩、生产率(如避免浪费和返工)、质量、环境保护、创新、客户和员工满意度等。内部控制的报告目标涉及面向主体内部和外部的财务和非财务报告,具体包括外部财务报告(如年度财务报表、中期财务报表、盈利公告);内部财务报告(如分部财务报告、客户营利性分析、银行约定指标计算);外部非财务报告(如内部控制报告、可持续性报告、供应链分析);内部非财务报告(如员工/资产利用分析、客户满意度指标、健康与安全指标)。内部控制的合规目标则涉及遵循适用的法律法规和监管要求。需要注意的是,

遵循主体内部的规章制度属于经营目标，而不属于合规目标。

2013 年发布的框架针对内部控制的构成要素提炼和概括了十七条原则。

针对控制环境要素，提出了以下原则：

原则 1：团队展现出对诚信和道德价值观的承诺。

原则 2：董事会独立于管理层，并对内部控制的制定与实施情况进行监督。

原则 3：管理层在董事会的监督下，确定组织结构、报告路径和在追求目标实现过程中适当的权力与职责。

原则 4：团队展现出对吸引、开发和保留与目标相适应的具备胜任能力的人员的承诺。

原则 5：团队坚持对员工在追求目标实现过程中的内部控制职责进行考核。

针对风险评估要素，提出了以下原则：

原则 6：团队确定足够清晰的目标，以便识别和评估与目标相关的风险。

原则 7：团队识别主体中与实现其目标相关的风险，并对风险进行分析，以便据以确定应当如何管理这些风险。

原则 8：团队在评估与实现目标相关的风险的过程中，考虑舞弊的可能性。

原则 9：团队识别和评估可能严重影响内部控制系统的变革。

针对控制活动要素，提出了以下原则：

原则 10：团队选择和设计控制活动，以便将与实现目标相关的风险降低到可接受的水平。

原则 11：团队选择和设计针对信息技术的一般控制活动，以支撑目标的实现。

原则 12：团队通过政策和程序来开展控制活动，政策确定所期望的是什麼，程序则将政策付诸实施。

针对信息与沟通要素，提出了以下原则：

原则 13：团队获取或生成并利用具备相关性的、高质量的信息，以支撑内部控制的运行。

原则 14：团队内部沟通支撑内部控制运行的必要信息，包括内部控制的目标和职责。

原则 15：团队与外部各方沟通影响内部控制运行的相关事项。

针对监控要素，提出了以下原则：

原则 16：团队选择、设计和实施持续性和（或）专门评价，以查明内部控制各要素是否存在和运行。

原则 17：团队评价并及时向负责采取必要的矫正措施的部门或人员（包括高级管理层人员和董事会）沟通内部控制缺陷。

（五）企业风险管理整合框架阶段

自 COSO 报告于 1992 年发布以后，《内部控制——整合框架》已经被世界上许多企业所采用，但理论界和实务界纷纷对该框架提出改进建议，认为其对风险强调不够，使得内部控制无法与企业风险管理相结合。2001 年，COSO 开展了一个项目，委托普华

永道会计师事务所 (Pricewaterhouse Coopers) 开发一个有利于帮助管理层评价和改进所在组织的企业风险管理的简便易行的框架。正是在开发这个框架期间, 2001 年 12 月美国最大能源公司之一的安然公司, 突然申请破产保护。此后上市公司和证券市场丑闻不断, 特别是 2002 年 6 月的世界通信公司会计丑闻, “彻底打击了投资者对资本市场的信心”。美国国会和政府加速制定和实施新的法律以试图改变这一局面, 在这一背景下, 2002 年 7 月美国出台了《2002 年公众公司会计改革和投资者保护法案》, 该法案是由参议院银行委员会主席萨班斯 (Paul Sarbanes) 和众议院金融服务委员会 (Committee on Financial Services) 主席奥克斯利 (Michael Oxley) 联合提出的, 又被称作《萨班斯 - 奥克斯利法案》。该法案是继《美国 1933 年证券法》《美国 1934 年证券交易法》以来又一部具有里程碑意义的法律。《萨班斯 - 奥克斯利法案》强调了公司内部控制的重要性, 从管理层、内部审计及外部审计等几个层面对公司内部控制做了具体规定, 并设置了问责机制和相应的惩罚措施, 成为继 20 世纪 30 年代美国经济危机以来, 政府制定的涉及范围最广、处罚措施最严厉的公司法律。

2004 年 9 月, COSO 发布了《企业风险管理——整合框架》(Enterprise Risk Management-Integrated Framework, 简称 ERM 框架)。该框架指出, “全面风险管理是一个过程, 它由一个主体的董事会、管理层和其他人员实施, 应用于战略制定并贯穿于企业之中, 旨在识别可能影响主体的潜在事项、管理风险, 以使其在该主体的风险容量之内, 并为主体目标的实现提供合理保证。”这一阶段的显著变化是正式提出了全面风险管理的基本概念和框架体系。

基于这一认识, COSO 提出了战略目标、运营(经营)目标、报告目标和合规目标四类目标, 并指出风险管理包括八个相互关联的构成要素: 内部环境、目标设定、事项识别、风险评估、风险应对、控制活动、信息与沟通、监控。根据 COSO 的这份研究报告, 企业风险管理的目标、要素与组织层级之间形成了一个相互作用、紧密相连的有机统一体系; 同时, 对企业风险管理要素的进一步细分和充实, 使内部控制与风险管理日益呈现出融合的趋势。企业风险管理——整合框架如图 1-2 所示。

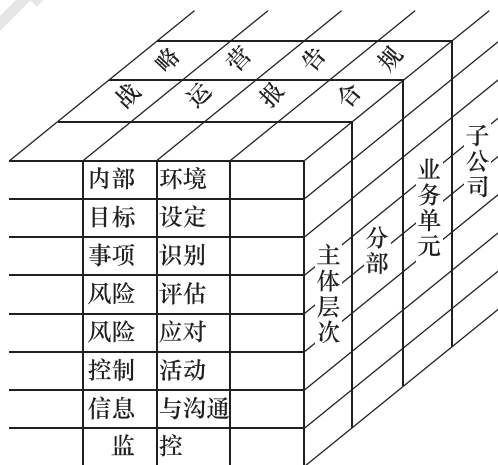


图 1-2 企业风险管理——整合框架图

相对于《内部控制——整合框架》，ERM 框架的创新在于以下几个方面。

(1) 从目标上看, ERM 框架不仅涵盖了内部控制框架中的运营、报告和合规三个目标, 而且新提出了一个更具层次的目标, 同时还扩大了报告的范畴。ERM 框架指出, 企业风险管理应贯穿于战略目标的制定、分解和执行全过程, 从而为战略目标的实现提供合理保证。报告范畴的扩大表现在内部控制框架中的财务报告目标只与公开披露的财务报表的可靠性相关, 而企业风险管理框架中的报告范围有很大的扩展, 覆盖了企

业编制的所有报告。

(2) 从内容上看, ERM 框架除了包括内部控制整合框架中的五个要素外, 还增加了目标设定、事项识别和风险应对三个管理要素。目标设定、事项识别、风险评估与风险应对四个要素环环相扣, 共同构成了风险管理的完整过程。此外, 对原有要素也进行了深化和拓展, 如引入了风险偏好和风险容忍度, 将原有的“控制环境”改为“内部环境”。

(3) 从概念上看, ERM 框架提出了两个新概念——风险偏好和风险容忍度。风险偏好是指企业在实现其目标的过程中愿意接受的风险的数量, 企业的风险偏好与企业的战略目标直接相关, 企业在制定战略时, 应考虑将该战略与企业的管理层风险偏好结合起来。风险容忍度是指在企业目标实现过程中对偏离的可接受程度, 是企业在风险偏好的基础上设定的在目标实现过程中对偏离的可接受程度和可容忍限度。

(4) 从观念上看, ERM 框架提出了一个新的观念——风险组合观。企业风险管理要求企业管理层以风险组合的观念看待风险, 对相关的风险进行识别并采取措施将企业所承担的风险控制在风险偏好的范围内。对企业的各个组成部分而言, 其风险可能在各自的风险容忍度范围内, 但从企业总体来看, 总风险仍可能超过企业总体的风险偏好范围, 因此, 应从企业整体的角度评估风险。

需要特别说明的是,《企业风险管理——整合框架》的发布虽然晚于《内部控制——整合框架》, 并且在后者的基础上有较大程度的扩充, 但是它并不意味着要完全替代后者。

2004 年版框架发布之后的十几年间, 风险的种类和复杂性发生了重大变化。由于新环境、新技术的不断演变, 新的风险也层出不穷, 基于风险导向的管理理念逐渐兴起, 并渗透到企业管理的各个方面。为了适应这些变化, COSO 在 2014 年启动了风险管理框架的修订工作, 并委托普华永道会计师事务所具体实施。这项计划旨在在日益复杂的商业环境中提高 ERM 框架的相关性, 反映风险管理理论和实践的新发展, 以便组织从风险管理中获得价值的提升。

2017 年 9 月, COSO 正式发布了一份名为《企业风险管理——与战略和业绩的整合》(Enterprise Risk Management-Integrating with Strategy and Performance) 的报告文件(简称新 ERM 框架)。

与 2004 年版的旧 ERM 框架相比, 新 ERM 框架主要有以下变化。

(1) 新 ERM 框架采用了“要素 + 原则”式的结构。在框架结构的设计上, 其摒弃了原有框架中脱胎于 1992 年版《内部控制——整合框架》的八要素设计, 而是借鉴 2013 年版《内部控制——整合框架》的结构, 在五个构成元素下提炼出了 20 条原则。

(2) 简化了企业风险管理的含义。新 ERM 框架对企业风险管理的定义为组织在创造、保持和实现价值的过程中, 结合战略制定和执行, 赖以进行管理风险的文化、能力和实践。

(3) 强调了风险和价值之间的关系。新的风险定义提升了和战略及绩效的讨论, 更新后的框架强调企业风险管理创造、保持和实现价值的角色, 企业风险管理不再主要侧

重于防止对企业价值的侵蚀事件和将风险降低到可接受的水平。相反，它被视为不可或缺的战略设定和抓住机遇来创造和保持价值的一部分。不再简单地专注于降低风险的目标，企业风险管理成为一个动态的、管理主体整个价值链的一部分。

(4) 重新定位了企业风险管理的侧重点。新 ERM 框架中强调了将企业风险管理融入企业的所有业务流程中去。从战略目标的设定流程到经营目标的形成，再到执行过程中完成绩效的情况，企业风险管理工作不是额外的和独立的工作，企业风险管理的角色是要参与组织运营，管理绩效完成过程中的风险，并最终实现组织对价值的追求。

(5) 增强企业风险管理和绩效的协同性。新 ERM 框架探索了企业风险管理工作如何识别和评估影响绩效实现的风险；通过设定可接受的绩效波动范围，新 ERM 框架中表述了绩效的变化，由此导致了经营目标下的风险概况的变化；新 ERM 框架中还强调了风险评估和风险报告不是用来生成一堆潜在风险清单，而是关注这些风险如何影响战略和商业目标的实现。

(6) 明确将企业风险管理纳入决策流程。所有主体核心价值链上的每一个阶段都会面临着大量的决策，因为所有的主体都追求创造、保持和实现价值，这些决策通常都是围绕着战略目标选择、经营和绩效目标设定以及资源分配进行的。整合融入企业全生命周期各个环节的企业风险管理工作支持了这种具有风险意识的各种决策。新 ERM 框架按步骤分析了如何将组织的风险概况信息用于提升整体决策水平，这些信息包括风险类型和严重程度，以及如何影响经营环境，理解识别和评估风险的基础假设，主体的风险文化和风险偏好等。

(7) 说明了风险管理和内部控制的关系。COSO 表示企业风险管理框架不是要取代或接替 2013 年发布的 COSO 内部控制框架。两个框架各不相同但互相补充，虽然两个框架都采用了“要素 + 原则”式的结构，但内容却大不相同。为了避免冗余，一些典型的内部控制内容在本框架中并未列示，尤其是控制活动。同样，在内部控制框架中介绍过的一部分内容在本框架中被进一步发展和完善了，如关于治理的内容。

(8) 优化了风险偏好和容忍度的概念。新 ERM 框架重新界定了风险偏好和风险容忍度的概念，风险偏好大致保留了原来的定义，即主体在追求战略和经营目标的过程中愿意承受的风险程度。而对风险容忍度不再理解为风险偏好的细化或具体化，而是用绩效的语言来表达。通过重新定义风险容忍度，可以更加明确地表示在给定的绩效目标下应该承担多少风险，组织可以清晰地看出当前绩效下的可接受风险的界限。这些界限可以让组织评估绩效的变化是否在可接受的范围之内。

二、我国企业内部控制的概念

我国对于内部控制的定义几经变迁。从 21 世纪初财政部颁布的《内部会计控制规范——基本规范（试行）》和《内部会计控制规范——货币资金（试行）》等一系列具体规范，到上交所和深交所分别发布的《上海证券交易所上市公司内部控制指引》和《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》，直到内部控制规范体系的基本形成，对于内部控制的定义也经历了从无到有、范围逐步扩大、科学严谨性逐步提升的发展过程，最早的内部控制定义仅仅局限于会计控制，而现在的内部控制定义则是完整的内部控制概念。

根据《企业内部控制基本规范》的解释,“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”。对于这一定义,可从以下几个方面进行理解。

(一) 内部控制是一种全员控制

内部控制是一种全员控制,即内部控制强调全员参与,人人有责。企业的各级管理层和全体员工都应当树立现代管理理念,强化风险意识,以主人翁的姿态积极参与内部控制的建立与实施,并主动承担相应的责任,而不是被动地遵守内部控制的相关规定。

值得注意的是,内部控制的“全员控制”与董事会、监事会和经理层在内部控制的建设和实施过程中的领导作用并不矛盾,领导者与普通员工仅仅是分工不同、承担的权责大小不同,但都是内部控制的参与主体。具体而言,董事会负责内部控制的建立健全和有效实施;监事会对董事会建立和实施内部控制进行监督;经理层负责组织领导企业内部控制的日常运行,在内部控制中承担重要责任。企业所有员工都应在实现内部控制中承担相应职责并发挥积极作用。企业应当在董事会下设立审计委员会,负责审查企业内部控制、监督内部控制的有效实施和内部控制自我评价情况。这就形成了上至董事会,下至全体员工全员参与的内部控制,克服了长期以来我国企业内部控制建设滞后、相关各方执行时权责不清、管理层和员工缺乏参与内部控制的责任与动力等问题。

(二) 内部控制是一种全面控制

内部控制是一种全面控制,是指内部控制的覆盖范围要足够广泛,涵盖企业所有的业务和事项,包含每个层级和环节,而且还要体现多重控制目标的要求。内部控制本质上是对风险的管理与控制,所谓风险是指偏离控制目标的可能性。《企业内部控制基本规范》规定,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。企业设计的内部控制活动和流程要充分防范和控制任何影响以上五个目标实现的风险(而不能仅仅局限于财务报告风险),并要为以上目标的实现提供合理保证。也就是说,内部控制不仅仅是一种防弊纠错的机制,而且还是一种经营管理方法、战略实施工具,是一种为实现多重目标而实施的全面控制。

应当特别说明的是,内部控制只能为控制目标的实现提供“合理保证”,而不是“绝对保证”,这是因为企业目标的实现除了受到企业自身因素的限制以外,还会受到外部环境的影响,而内部控制无法作用于外部环境;而且,内部控制本身也存在一定的局限性,使得其不可能为企业控制目标的实现提供“绝对保证”。

(三) 内部控制是一种全程控制

内部控制是一种全程控制,是指内部控制是一个完整的全过程控制体系。从时间顺序上看,内部控制包括事前控制、事中控制和事后控制;从内容上看,内部控制包括制度设计、制度执行与监督评价。它们环环相扣,逐步递进,彼此配合,共同构成了一个完整的内部控制体系。

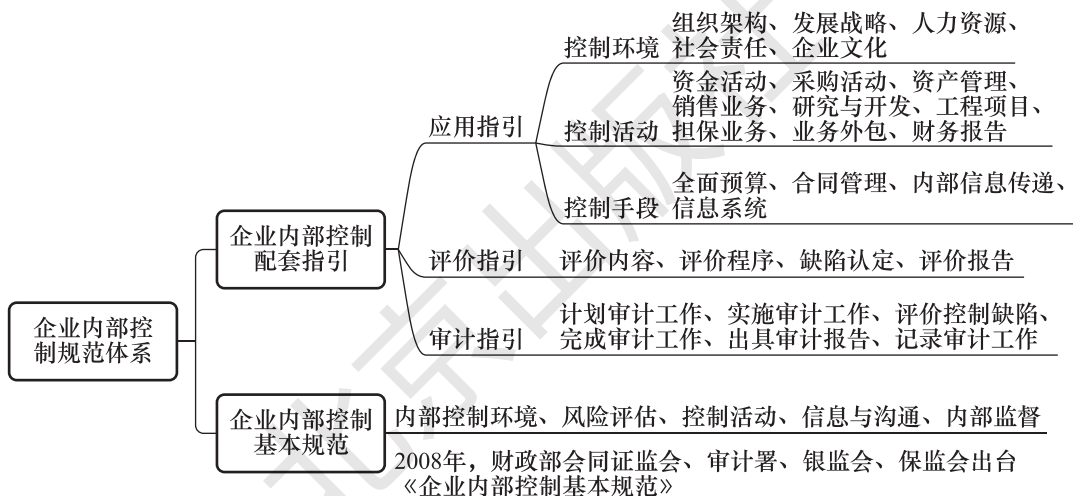
内部控制的全程控制通常以流程为主要手段,包含流程的设计、执行和监督评价,

但又不仅仅局限于流程。流程本身就包含着过程控制的思想，流程的设计是前提和基础，流程的实施是核心，对流程的监督是关键。流程设计的合理性往往会直接影响到整个内部控制的效率和效果。

因此，企业要有效地实现全程控制，就必须优化与整合企业内部控制流程，企业进行的流程再造，也是基于全面控制和提高运行效率的目的。如果说全面控制是从横向角度为企业实现控制目标搭起了一张无形的网，那么全程控制则是从纵向角度为企业防范和管理风险筑起了一堵牢固的墙。

三、我国企业内部控制规范体系

2010年4月26日，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制配套指引》，包括18项《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》，连同此前发布的《企业内部控制基本规范》，标志着我国企业内部控制规范体系建成。我国企业内部控制规范体系框架如图1-3所示。



《企业内部控制配套指引》由21项应用指引（目前发布18项，涉及银行、证券和保险等业务的3项指引暂未发布）、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》组成。

应用指引是对企业按照内部控制原则和内部控制五要素建立健全本企业内部控制所提供的指引，在配套指引乃至整个内部控制规范体系中占据主体地位。

评价指引是为企业管理层对本企业内部控制有效性进行自我评价提供的指引。

审计指引是为注册会计师和会计师事务所执行内部控制审计业务的执业准则。

三者之间既相互独立，又相互联系，形成一个有机整体。

（一）企业内部控制基本规范

《企业内部控制基本规范》是内部控制体系的最高层次，起统驭作用。它描述了建立与实施内部控制体系必须建立的框架结构，规定了内部控制的定义、目标、原则、要素

等基本要求，是制定应用指引、评价指引、审计指引和企业内部控制制度的基本依据。

《企业内部控制基本规范》共七章五十条，分为总则、内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督和附则。《企业内部控制基本规范》主要明确了内部控制的目标、原则和要素。内部控制目标规定了五个方面，即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。《企业内部控制基本规范》第四条规定了企业建立与实施内部控制的全面性、重要性、制衡性、适应性和成本效益五项原则。《企业内部控制基本规范》第五条规定了内部控制的内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督五要素。

（二）企业内部控制应用指引

《企业内部控制应用指引》由三大类组成，即内部环境类指引、控制业务类指引、控制手段类指引。这三类指引基本涵盖了企业资金流、实物流、人力流和信息流等各项业务和事项。

内部环境是企业实施内部控制的基础，支配着企业全体员工的内控意识，影响着全体员工实施控制活动和履行控制责任的态度、认识和行为，因此内部环境类指引具有基础性地位，它们是构成企业的基本条件，对企业的经营与发展起到不可或缺的决定性作用。内部环境类应用指引包括组织架构、发展战略、人力资源、社会责任和企业文化等指引。

控制业务类应用指引是对各项具体业务活动实施的控制，此类指引包括资金活动、采购业务、资产管理、销售业务、研究与开发、工程项目、担保业务、业务外包、财务报告指引。

控制手段类应用指引偏重于“工具”性质，往往涉及企业整体业务或管理，此类指引有四项，包括全面预算、合同管理、内部信息传递和信息系统等指引。

（三）企业内部控制评价指引

内部控制评价是指企业董事会或类似权力机构对内部控制有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程。在企业内部控制实务中内部控制评价是极为重要的一环，它与日常监督共同构成了对内部控制制度本身的控制。企业内部控制评价指引主要内容包括实施内部控制评价应遵循的原则、内部控制评价的内容、内部控制评价的程序、内部控制评价缺陷的认定以及内部控制评价报告。

（四）企业内部控制审计指引

内部控制审计是指会计师事务所接受委托，对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。它是企业内部控制规范体系实施中引入的强制性要求，既有利于促进企业健全内部控制体系，又能增强企业财务报告的可靠性。审计指引主要内容包括审计责任划分、审计范围、整合审计、计划审计工作、实施审计工作、评价控制缺陷、出具审计报告以及记录审计工作。

四、数字化内部控制

传统内部控制管理模式，内部控制以文件化管理为主，流程与制度文件、权责、控制点很难协同运作；内部控制识别的关键控制点很难与业务协同，往往需要人为判断、处理与检查。

随着科学技术的发展，企业内部控制过程与信息系统结合，形成数字化内部控制管理平台，能够满足组织主要业务的管理需求，实现组织业财一体化管理，完成从“人控”到“机控”的转变，提高财务管理水平，实现财务资金有力保障、财务风险管控到位、财务核算准确高效、财务服务优质高效的内控管理。实现内部控制的数字化。

将相关内部控制规则内嵌到数字化平台中，固化审批流程，强化权力制衡，规范各岗位的经济行为，并在事前控制资金流向及成本费用支出，对每一笔收支的合法性和合理性做出判断，及时发现并制止不合理经济行为，保证组织资产、财务信息的准确性、真实性、有效性、及时性；确保对组织员工、工作流程的有效管控。

财政部《行政事业单位内部控制规范（试行）》明确，行政事业单位内部控制是指通过制定制度、实施措施和执行程序，实现对行政事业单位经济活动风险的防范和管控，包括对其预算管理、收支管理、政府采购管理、资产管理、建设项目管理以及合同管理等主要经济活动的风险控制。

建立了全面的数字化的内部控制管理体系，可以从以下方面考虑。

（1）内部控制流程文档管理。可构建多级内部控制流程文档体系，形成多组织全局内部控制流程及作业文件的可视化管理及展现。

（2）内部控制矩阵管理。通过风控平台构建各业务条线的内部控制矩阵库，每一项业务流程关联制度标准、责任人，识别内部控制点及对应控制手段，强化对内部控制点的识别与监控，实现内部控制体系在系统中的落地。

（3）内部控制制度与流程协同。将制度中要求的关键控制点融入流程审批过程，智能助手自动审核，预警提醒通过高亮色标突出，实现内部控制制度与流程的协同。

（4）内部控制制度与文档协同。通过 OCR 识别、敏感词管理，可提取文档中的关键信息，通过设置对关键信息的风控规则，将内部控制点融入文档监控，可实现文档风险的自动预警。

（5）内部控制文件全过程数字化。内部控制文件新建、变更、上报通过流程管理，审批授权后，在线用印签署，并可在门户中自动发布，实现审批、授权、用印、发布一体化、全程数字化。

（6）预算业务控制。以业务财务融合为核心，以全面数字化的 OA 系统为基础，助力构建全组织、全过程、全融合、全智能的预算费用执行平台。可以覆盖组织预算申报、预算审核、预算批复、预算下达、预算控制综合性管控、执行审批下达的预算过程全流程线上办理。

（7）收支业务控制。全程数字化的费用管理平台，能够协助组织规范收入、支出执行机制，各类收款及时入账，支出事项符合规定，付款审批严格，确保凭证合法有效，会计核算准确，提高财务自动化。可以覆盖组织业务发生、费用报销、财务凭证到统计

分析的全过程。包含多种费用的管控，如营销费、研发费、项目费、差旅费用等。

(8) 合同业务控制。帮助组织建立统一的合同管理平台，从合同模板，合同智能审批，融入电子签名，合同台账及后续的合同履行、归档，实现从签订前、签订中、签订后的全程数字化合同管理。并通过贯通业务财务数据，实现合同履行过程中对收付款要素的控制，提供对于合同拟制和合同履行全过程风险预警，真正实现全生命周期的合同管理。

(9) 采购业务控制。采购管理平台助力组织建立统一的集中采购管理平台。从供应商准入、采购预算计划编制、采购需求申请、采购计划、采购招投标到合同签订、采购订单、对账付款的全程数字化管理，并且融入供应商数字身份认证的管理、资信风险预警以及电子签章等功能，提升效率以及防范风险，实现采购活动的规范化管理。并且采购打通合同、财务等模块，实现采购申请、合同送审、合同会签、合同台账、合同收付款、合同变更全程数字化管理，规范组织的采购、合同、财务流程。

(10) 资产业务控制。数字化资产管理系统，为组织统一集中管理实物资产、无形资产等，借力全程电子化的工作流，可以覆盖从资产采购申请、购买、入库、领用、借用、维修、调拨、归还、报废的全过程，建立标准的管理规范和完善的管理制度。

(11) 项目业务控制。数字化项目管理平台，将组织人员、资源、财务、知识等信息统一到一套系统，实现项目从立项、审批、执行、任务分配、成本控制、项目招投标、项目费用、项目进度、项目绩效、项目单据签署、验收等全过程数字化管理。



案例分析

数字化企业内部控制平台 任务一 单项案例

任务二

企业内部控制的目标和要素

案例导入

乐视网的盲目扩张

2016年11月，乐视网爆发了前所未有的资金链断裂危机，股票一度停牌一个月有余。

2017年1月23日，在经历了3个多月的停牌后乐视网重新复牌，其股价从15.33元跌到4.01元，让股权质押比例高达99.54%的贾跃亭彻底爆仓。

2017年3月3日，乐视网股价暴跌8%，贾跃亭质押股票，陷入平仓危机。

2017年3月30日，乐视网公告，融创驰援乐视网150亿元资金，已支付125.53亿元，此后乐视网便再无公告披露融创支付资金进展情况。

2017年4月17日，乐视网停牌，旗下易道创始人声明乐视网挪用资金。

2017年7月7日，董事长贾跃亭辞职，公司的五大重量级高管也陆续辞职，乐视网股价一路下跌，面临退市风险。

自2010年8月乐视网在我国创业板上市，其业务版图不断扩张，在涉及视频、手机、电视等产业以支持其垂直生态链的构想之外，又投入大量资金于体育及汽车制造业上。然而体育及汽车制造行业都是经营周期长、投资规模大、复杂程度高的行业，乐视网核心技术及相关技术与管理人员的缺乏，造成公司投入近百亿元于汽车制造行业，却未取得预想成效。对汽车制造业的盲目投资扩张是造成公司财务危机的最重要原因。乐视网危机全面爆发，深陷财务危机，高管纷纷离职，面临退市风险。乐视网危机的背后是企业内部控制的失效。

思考：

- (1) 乐视网未能实现内部控制的哪些目标？并解释原因。
- (2) 内部控制包含哪些目标？这些目标之间存在什么关系？

一、内部控制的目标

内部控制的目标，即企业希望通过内部控制的设计和实施来取得的成效，主要表现为业绩的提高、财务报告信息质量的提高、违规行为发生率的降低等。确立控制目标并逐层分解目标是控制的开始，内部控制的所有方法、程序和措施无一不是围绕着目标而展开；如果没有了目标，内部控制就会失去方向。

我国《企业内部控制基本规范》规定，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。此目标是一个完整的内部控制目标体系不可或缺的组成部分，然而，由于所处的控制层级不同，各个目标在整个目标体系中的地位 and 作用也存在着差异。

（一）合规目标

合规目标是指内部控制要合理保证企业在国家法律和法规允许的范围内开展经营活动，严禁违法经营。企业的终极目标是生存、发展和获利，但是如果企业盲目追求利润无视国家法律法规，必将为其违法行为付出巨大的代价，一旦被罚以重金或者被吊销营业执照，那么其失去的就不仅仅是利润，而是持续经营的基础。因此，合法合规是企业生存和发展的客观前提，是内部控制的基础性目标，是实现其他内控目标的保证。

内部控制作为存在于企业内部的一种制度安排，可以将法律法规的内在要求嵌入到内部控制活动和业务流程之中，从最基础的业务活动上将违法违规的风险降低到最小限度，从而合理保证企业经营管理活动的合法性与合规性。

（二）资产安全目标

资产安全目标主要是为了防止资产损失。保护资产的安全与完整，是企业开展经营活动的基本要求。资产安全目标有两个层次：①确保资产在使用价值上的完整性，主要是指防止货币资金和实物资产被挪用、转移、侵占、盗窃；防止无形资产被侵权、侵占

等。②确保资产在价值量上的完整性，主要是防止资产被低价出售，损害企业利益。同时要充分提高资产使用率，提升资产管理水平，防止资产价值出现减损。为了保障内部控制、实现资产安全目标，首先必须建立资产的记录、保管和盘点制度，确保记录、保管与盘点岗位的相互分离，并明确职责和权限范围。

内部控制的基本思想在于制衡，因为有了制衡，两个人同时犯同一错误的概率大大降低，从而加大了不法分子实施犯罪计划、进行贪污舞弊行为的难度，进而保护企业的资产不被非法侵蚀或占用，保障企业正常经营活动的顺利开展。为了实现合理保证资产安全的控制目标，企业需要广泛运用职责分离、分权牵制等体现制衡要求的控制措施。

（三）报告目标

报告目标是指内部控制要合理保证企业提供真实可靠的财务信息及其他信息。内部控制的重要控制活动之一是对财务报告的控制。财务报告及相关信息反映了企业的经营业绩，以及企业的价值增值过程，揭示了企业的过去和现状，并可预测企业的未来发展，是投资者进行投资决策、债权人进行信贷决策、管理者进行管理决策和相关经济主管部门制定政策和履行监管职责的重要依据。此外，财务报表及相关信息的真实披露还可以将企业诚信、负责的形象公之于众，有利于市场地位的稳固与提升以及企业未来价值的增长。从这个角度来看，报告目标的实现程度又会在一定程度上影响经营目标的实现程度。

要确保财务报告及相关信息的真实完整，一方面应按照企业会计准则的相关要求如实地核算经济业务、编制财务报告，满足会计信息的一般质量要求，另一方面则应通过内部控制制度的设计，包括不相容职务分离、授权审批控制、日常信息核对等，来防止提供虚假会计信息。

（四）经营目标

提高经营的效率和效果（有效性）是内部控制要达到的最直接也是最根本的目标。企业存在的根本目的在于获利，而企业能否获利往往直接取决于经营的效率和效果。企业所有的管理理念、制度和方法都应该围绕着提高经营的效率和效果来设计、运行并进行适时的调整，内部控制制度也不例外。内部控制的核心思想是相互制衡，而实现手段则是一系列详尽而复杂的流程，这似乎与提高效率的目标相悖，实则不然。内部控制是科学化的管理方法和业务流程，其本质是对于风险的管理和控制，它可以将对风险的防范落实到每个细节和环节当中，真正地做到防微杜渐，使企业可以在低风险的环境中稳健经营。而忽视内部控制的经营管理，貌似效率很高，实则处于高风险的经营环境，一旦不利事项发生，轻则对企业产生重创，重则导致企业衰亡。

良好的内部控制可以从四个方面来提高企业的经营效率和效果：①组织精简，权责划分明确，各部门之间、工作环节之间要密切配合，协调一致，充分发挥资源潜力，充分有效地使用资源，提高经营绩效。②优化与整合内部控制业务流程，避免出现控制点的交叉和冗余，也要防止出现内控盲点，要设计最优的内控流程并严格执行，最大限度地提高执行效率。③建立良好的信息和沟通体系，可以使会计信息以及其他方面的重要

经济管理信息快速地在企业内部各个管理层次和业务系统之间有效地流动,提高管理层在经济决策和反应的效率。④建立有效的内部考核机制,对绩效的优劣进行科学的考核,可以实行企业对部门考核、部门对员工考核的多级考核机制,并将考核结果落实到奖惩机制中去,对部门和员工起到激励和促进的作用,提高工作的效率和效果。

(五) 战略目标

促进企业实现发展战略是内部控制的最高目标,也是终极目标。战略与企业目标相关联,是管理者为实现企业价值最大化的根本目标而针对环境做出的一种反应和选择。如果说提高经营的效率和效果是从短期利益的角度定位的内部控制目标,那么促进企业实现发展战略则是从长远利益出发的内部控制目标。战略目标是总括性的长远目标,而经营目标则是战略目标的短期化与具体化,内部控制要促进企业实现发展战略,必须立足于经营目标,着力于经营效率和效果的提高,只有这样,才能提高企业核心竞争力,促进发展战略的实现。

要实现这一目标,首先,应由公司董事会或总经理办公会议制定总体战略目标,并通过股东代表大会表决通过,战略目标的制定要充分考虑外部环境和内部条件的变化,根据相应的变化进行适时的调整,确保战略目标在风险容忍度之内。其次,应将战略目标按阶段和内容划分为具体的经营目标,确保各项经营活动围绕战略目标开展。再次,应依据既定的目标实施资源分配,使组织、人员、流程与基础结构相协调,以便促成成功的战略实施。最后,应将目标作为主体从事活动的可计量的基准,围绕目标的实现程度和实现水平实行绩效考核。

(六) 内部控制目标之间的关系

内部控制的五个目标不是彼此孤立的,而是相互联系、共同构成了一个完整的内部控制目标体系。其中,战略目标是最高目标,是企业使命相联系的终极目标;经营目标是战略目标的细化、分解与落实,是战略目标的短期化与具体化,是内部控制的核心目标;资产安全目标是实现经营目标的物质前提;报告目标是经营目标的成果体现与反映;合规目标是实现经营目标的有效保证,内部控制的五个目标的关系如图1-4所示。

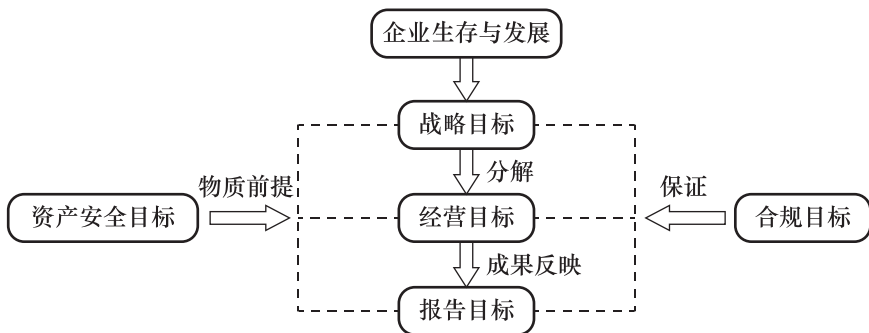


图 1-4 内部控制目标关系图

二、内部控制的要素

内部控制通常被划分成若干个基本要素。这些要素及其构成方式，决定着内部控制的内容与形式。《企业内部控制基本规范》第五条规定了内部控制的五要素，即内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督。

（一）内部环境

内部环境是企业实施内部控制的基础，一般包括治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化等。内部控制应用指引把这些方面归为内部环境要素，其中，治理结构是重中之重，企业实施内部控制应先从治理结构等入手。内部控制只有得到高层的充分重视，才能取得成功。如果主要领导人滥用职权，内部控制势必要失效。内部控制是通过人来实施的，而企业文化则是企业的灵魂。

内部环境是内部控制其他四个构成要素的基础，在企业内部控制的建立与实施中发挥着基础性作用：内部环境应充分体现企业业务模式、经营管理的特点以及内部控制的要求，与企业自身的规模、发展阶段相适应。

（二）风险评估

风险是指一个潜在事项的发生对目标实现产生的影响。风险评估是单位及时识别、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。它是实施内部控制的重要环节。

风险评估主要包括目标设定、风险识别、风险分析和风险应对等环节。风险与可能被影响的控制目标相关联。企业必须制定与生产、销售、财务等业务相关的目标，建立辨认、分析和管理相关风险的机制，以了解企业所面临的来自内部和外部的各种不同风险。在充分识别各种潜在风险因素后，要对固有风险（不采取任何防范措施可能造成的损失程度）进行评估，同时，重点评估剩余风险（即采取了相应应对措施之后仍可能造成的损失程度），企业管理层在评估了相关风险的可能性和后果，以及成本效益之后，要选择一系列策略将剩余风险控制期望的风险承受度之内。

（三）控制活动

控制活动是指结合具体业务和事项，运用相应的控制政策和程序（或称控制措施）去实施控制。也就是在风险评估之后，单位采取相应的控制措施将风险控制在可承受的范围之内。

控制措施一般包括：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、绩效考评控制等。企业应通过采用手工控制与自动控制、防护性控制与发现性控制相结合的方法实施相应的控制措施。

（四）信息与沟通

信息与沟通是企业及时、准确地收集、传递与内部控制相关的信息，确保信息在企业内部、企业与外部之间进行有效沟通。信息与沟通是实施内部控制的重要条件。

信息与沟通的主要环节有确认、计量、记录有效的经济业务；在财务报告中恰当地

揭示财务状况、经营成果和现金流量；保证管理层与单位内部、外部的顺畅沟通，包括与股东、债权人、监管部门、注册会计师、供应商等的沟通。信息与沟通的方式是灵活多样的，但无论哪种方式，都应当保证信息的真实性、及时性和有用性。

（五）内部监督

内部监督（监控）是单位对内部控制的建立与实施情况进行监督检查，评价内部控制的有效性，对发现的内部控制缺陷及时加以改进。它是实施内部控制的重要保证，是对内部控制的控制。

内部监督包括日常监督和专项监督。监督情况应当形成书面报告，并在报告中揭示内部控制的重要缺陷。内部监督形成的报告应当有畅通的报告渠道，确保发现的重要问题能及时送达董事会、监事会和经理层；同时，应当建立内部控制缺陷纠正、改进机制，充分发挥内部监督效力。

（六）内部控制五要素之间的关系

内部控制的五个要素之间并不是相互割裂、毫无关系的，而是相互支持、紧密联系的逻辑统一体，如图 1-5 所示。

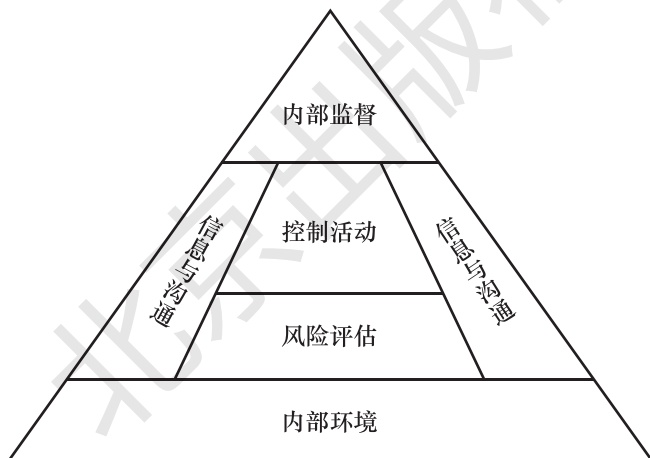


图 1-5 内部控制五要素框架图

可以看出，图 1-5 中内部环境在底部，这说明内部环境属于内部控制的基础，对其他要素产生影响，内部环境的好坏决定着内部控制其他要素能否有效运行。

内部监督在顶部，这表示内部监督是针对内部控制其他要素的，是自上而下的单向检查，是对内部控制的质量进行评价的过程。

由于企业在实施战略的过程中会受到内外部环境的影响，所以企业需要通过一定的技术手段找出那些会影响战略目标实现的有利和不利因素，并对存在的风险进行定量和定性分析，从而确定相应的风险应对策略，这就是风险评估，它是采取控制活动的根据。

根据明确的风险应对策略，企业需要及时采取控制措施，有效控制风险，尽量避免风险的发生，尽量降低企业的损失，这就是控制活动要素。

信息与沟通在这五个要素中处于一个承上启下、沟通内外的关键地位。内部环境与其他组成因素之间的内在关联，需要通过信息与沟通这一桥梁才能发挥作用；风险评估、控制活动和内部监督的实施需要以信息与沟通结果为依据，它们的结果也需要通过信息与沟通渠道来反映。缺少了信息传递与内外沟通，内部控制其他因素就可能无法保持紧密的联系，整合框架也就不再是一个有机的整体。



课堂探讨

内部控制的五要素及其相互关系。

任务三

企业内部控制的方法和手段



企业内部控制的方法和手段

案例导入

“奶粉有毒”事件

三鹿集团股份有限公司（以下简称“三鹿集团”）曾是国内奶粉生产三大巨头之一，是国内重点龙头企业。

在2008年9月11日，由于三鹿婴幼儿配方奶粉掺杂致毒化学物三聚氰胺的事件曝光，三鹿集团迅速破产，并引发一场“中国奶业的大地震”，其董事长田文华由此成为被千夫所指的罪人。究竟谁是导致三鹿破产的罪魁祸首呢？

从股权结构分析，三鹿集团的大股东拥有56%的控股权，第二大股东持有43%的股权，其余1%的零散股份由小股东持有。从表面上看，三鹿集团具有形成良好治理的所有权结构。但大股东三鹿乳业公司推行的是员工持股，并且由经营者持大股，96%左右的股份由900多名老职工拥有，因此，三鹿集团实际的股权结构相当分散。以田文华为代表的强势管理层的存在，使三鹿集团陷入内部人控制的局面。

从管理层对风险的态度分析，三鹿集团的风险管理意识淡薄。对乳品企业来说，最重要的风险点无疑是原料奶的采购质量。我国乳品加工厂一般没有自己的奶源，主要采用原奶采购模式，即“奶农—奶站—乳企”模式，三鹿集团也不例外。这种模式的缺点是增加了中间商环节，乳企无法直接、全面地控制奶农和奶站，缺乏具体的管理和监督。在蒙牛、伊利等标杆企业的竞争压力之下，在激烈的原奶争夺战中，三鹿集团急功近利的思想导致其放松了对采购环节风险的管控，低价收购的肆虐、质量检验控制的弱化，最终酿成了毒奶粉事件。

从三鹿官方对事件的反应分析，三鹿集团的应急反应不够及时、迅速。三鹿集团在知情的情况下，继续生产和对外销售，导致事态扩大。事情暴露后，三鹿集团采取对媒体隐瞒和否认的做法，从坚决否认到遮遮掩掩，从推卸责任到被迫道歉，直至事件到了无法隐瞒的时候，才开始全面召回产品。

从三鹿与外界的沟通分析，三鹿并没有将其对这起事件的态度、处理方案 and 企业的诚意公之于众，而是选择了“能拖就拖”“能躲就躲”的不作为方式。按食品安全法规定，食品安全事故的发生单位应当及时向事故发生地县级卫生行政部门报告，但三鹿集团“长期隐瞒问题”，既没有积极主动地收集、处理和传递相关信息，没有及时向政府相关部门报告情况，也没有积极主动地向社会披露信息。

从监督手段分析，三鹿集团流于形式。驻站员监督检查，是日常监督中重要的一环，但是三鹿集团未能落实到位，导致在原奶进入三鹿集团的生产企业之前，缺乏对奶站经营者的有效监督。

三鹿毒奶粉事件，我们不难发现，三聚氰胺只是事件的导火索，而其背后的深层次的原因发现内部控制才是致“鹿”于死地的真正幕后黑手。

一是股权结构问题反映了内部控制的内部环境不合理；二是风险管理效果差说明风险评估机制不健全；三是事故发生后反应滞后说明重大风险的预警机制和突发事件的应急处理机制的缺失，正是控制活动不到位的表现；四是未向上级部门及时报告和对外披露相关信息反映了其信息与沟通机制的失灵；五是监督手段落实不到位说明其内部监督的力度不够。而这五个方面——内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督正是内部控制的五大要素，它们共同构成了我国《企业内部控制基本规范》的基础。

思考：

- (1) 导致三鹿集团破产事件的深层次问题是什么？
- (2) 企业实施内部控制的重要意义有哪些？

我国《企业内部控制基本规范》第二十八条规定：企业应当结合风险评估结果，通过手工控制与自动控制、预防性控制与发现性控制相结合的方法，运用相应的控制措施，将风险控制在可承受度之内。

内部控制的基本方法和手段一般包括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、绩效考评控制等。

一、不相容职务分离控制

不相容职务，是指在经济业务处理过程中，集中一人办理容易产生漏洞和弊端的两项或两项以上的职务。例如，掌管金库钥匙与掌握金库密码即属于不相容职务。

不相容职务分离的核心是“内部牵制”，它要求每项经济业务都要经过两个或两个以上的部门或人员的处理，使得单个人或部门的工作必须与其他人或部门的工作相一致

或相联系，从而形成监督和制约。

《企业内部控制基本规范》第二十九条规定：不相容职务分离控制要求企业全面系统地分析、梳理业务流程中所涉及的不相容职务，实施相应的分离措施，形成各司其职、各负其责、相互制约的工作机制。不相容职务分离控制主要包括以下内容。

- (1) 执行与审核某项经济业务的职务要分离。
- (2) 授权与执行某项经济业务的职务要分离。
- (3) 执行与记录某项经济业务的职务要分离。
- (4) 保管与记录某项财产的职务要分离。
- (5) 记录明细账和记录总账的职务要分离。
- (6) 登记日记账和登记总账的职务要分离。

二、授权审批控制

授权审批控制，是指在职务分工控制的基础上，由企业权力机构或上级管理者明确规定有关业务经办人员的职责范围和业务处理权限与责任，使所有的业务经办人员在办理每项经济业务时都能事先得到适当的授权，并在授权范围内办理有关经济业务，承担相应的经济责任和法律责任。

授权审批控制要求规定各级管理人员的职责范围和业务处理权限，其基本要求包括：以分工控制为基础，在职责范围和业务处理权限内，能够独立行使处理权，业务处理行为责任明确。

我国《企业内部控制基本规范》第三十条规定：授权审批控制要求企业根据常规授权和特别授权的规定，明确各岗位办理业务和事项的权限范围、审批程序和相应责任。按照这一规定，授权审批控制应明确以下内容。

- (1) 授权批准的范围、权限、程序、责任。
- (2) 企业内部各级管理人员必须在授权范围内行使职权和承担责任。
- (3) 经办人员必须在授权范围内办理业务并承担相应责任。

三、会计系统控制

会计系统控制，是指企业依据会计法、国家统一的会计制度，通过制定适合本企业的会计制度，确保会计信息质量的行为。

会计系统控制的基本要求是以会计法、国家统一的会计制度为依据，结合企业实际确保企业财务报告真实、可靠和会计资料完整。

我国《企业内部控制基本规范》第三十一条规定：会计系统要求企业严格执行国家统一的会计准则制度，加强会计基础工作，明确会计凭证、会计账簿和财务会计报告的处理程序，保证会计资料真实、完整。会计系统控制应明确以下内容。

- (1) 建立财务报告管理体系，包括会计报表构成、编制、报送和财务报告编报奖惩办法等。
- (2) 结合企业实际情况选择适合企业的会计政策，并颁布实施。
- (3) 建立会计档案保管和会计工作交接管理办法。

四、财产保护控制

广义的财产保护控制可以包括对实物的采购、保管、发货及销售等各个环节进行控制。而狭义的财产保护控制主要包括接近控制、定期盘点控制等。

《企业内部控制基本规范》第三十二条规定：“财产保护控制要求企业建立财产日常管理制度和定期清查制度，采取财产记录、实物保管、定期盘点、账实核对等措施，确保财产安全。”企业应当严格限制未经授权的人员接触和处置财产。财产保护控制的基本内容包括以下几个方面。

- (1) 货币资产与有价证券的保全控制。
- (2) 存货的保全控制。
- (3) 固定资产的保全控制。
- (4) 往来款项的保全控制。
- (5) 其他资产的保全控制。

五、预算控制

预算控制也被称为全面预算控制，它是内部控制的一种重要方法，其内容可以涵盖单位经营活动的全过程，包括筹资、融资、采购、生产、销售、投资、管理等诸多方面。

我国《企业内部控制基本规范》第三十三条规定：“预算控制要求企业实施全面预算管理制度，明确各责任单位在预算管理中的职责权限，规范预算的编制、审定、下达和执行程序，强化预算约束。”

（一）预算控制的基本要求

- (1) 所编制的预算必须体现单位的经营管理目标，并明确责任。
- (2) 在执行中应当允许经过授权批准对预算进行调整，以使预算更加切合实际。
- (3) 应当及时或定期反馈预算的执行情况。

（二）预算控制的基本内容

(1) 经营预算控制。经营预算是指企业日常发生的各项生产经营活动的预算。具体包括销售预算、生产预算、直接材料采购预算、直接人工预算、制造费用预算、单位生产成本预算、推销及管理费用预算等内容。

(2) 投资预算控制。投资预算是对企业固定资产的购置扩建、改造、更新等，在可行性研究的基础上编制的预算。具体反映在何时进行投资、投资多少、资金从何处取得、何时可获得收益、每年的现金流量为多少、需要多少时间回收全部投资等内容上。

(3) 财务收支预算控制。财务预算是指企业在计划期内反映预计现金收支、经营成果和财务状况的预算。具体包括“现金预算表”“预算收益表”和“预计资产负债表”等内容。

六、运营分析控制

运营分析控制，是指通过对会计核算、统计报表、计划指标和经营管理目标等资料的分析研究，了解企业经营情况、发现经营过程中的问题、提出解决问题的措施，使企业的经营活动按照市场规律和期望目标有效运行的过程。

我国《企业内部控制基本规范》第三十四条规定：“运营分析控制要求企业建立运营情况分析制度，经理层应当综合运用生产、购销、投资、筹资、财务等方面的信息，通过因素分析、对比分析、趋势分析等方法，定期开展运营情况分析，发现存在的问题，及时查明原因并加以改进。”

企业运营分析的内容涉及供、产、销，人、财、物等各个环节、各个部门和每位员工，需要各部门和人员广泛参与、全员分析，这样才能达到经营分析控制的目的。运营分析控制的基本内容包括以下几个方面。

- (1) 生产活动的分析控制。
- (2) 购销活动的分析控制。
- (3) 投资活动的分析控制。
- (4) 筹资活动的分析控制。
- (5) 经营成果的分析控制。

七、绩效考评控制

绩效考评控制，是指企业将各项经营活动和职能部门实现的业绩，与计划目标等进行对比，提出绩效考核和评价意见的过程。

绩效考评控制要求企业建立和实施绩效考评制度，科学设置考核指标体系，对企业内部各责任单位和全体员工的业绩进行定期考核和客观评价，将考评结果作为确定员工薪酬以及职务晋升、评优、降级、调岗、辞退等的依据。

按照绩效考评控制的要求，企业进行绩效考评控制包括以下内容。

- (1) 绩效考评指标的建议。
- (2) 绩效考评时间的确定。
- (3) 绩效考评结果的处理。



案例分析

数字化企业内部控制平台 任务二 单项案例

任务四

企业内部控制的制度建设

案例导入

国家电网织牢内部控制之网

2012年9月,国家电网有限公司印发《内部控制建设实施方案》,全面启动内部控制体系建设工作。公司立足电网实际和管控需要,历时一年半建成了覆盖全公司、贯穿各层级,具有组织机构扁平化、业务流程标准化、内控责任岗位化、控制手段信息化、监督评价常态化特征的内部控制体系。

公司内部控制体系以风险管控为导向、以标准流程为载体、以授权管理为约束、以规章制度为保障、以内控评价为手段、以信息系统为支撑,各管理要素内在统一、动态关联。国家电网有限公司织牢内部控制之网的主要措施包括以下几个方面。

(1) 建立全方位风险防控体系,深化全面风险管理。以业务领域和经营活动为划分标准,构建四级风险分类框架体系,将各类风险与其影响结果、风险成因、应对措施等因素相关联,建立企业级风险信息库,提供统一的风险管理指南和应急预案。建立全面风险评估和专项风险评估机制,规范风险管理工作程序。

(2) 构建标准统一的内控流程,促进业务规范管理。基于公司发展战略、组织架构和运行模式,构建了全业务四级流程框架,结合公司业务同质性较强的特点,建立标准化的专业内控流程。

(3) 构建分级授权框架体系,促进授权科学规范。建立以“三重一大”为核心的基本授权,建立与内控流程配套的岗位授权。

(4) 健全通用制度体系,促进内控措施有效落实。通用制度由公司总部统一制定并组织实施,各单位仅需根据客观实际制定并报备差异条款,大幅精简了各管理层级、各业务规章制度数量。

(5) 创新评价监督工作机制,促进内部控制体系持续完善。健全科学、系统的内控评价工具,建立内控评价改进机制。

(6) 建设内控信息化平台,强化系统支撑与在线应用。公司自主设计开发了风控信息系统,具备流程动态展示与查询、内控标准在线维护、风控工作在线开展、风险自动预警、流程实时监控等功能。

综上所述,国家电网有限公司大胆尝试、不断创新,走出了一条具有电网企业特色的内部控制建设道路。

思考:

- (1) 企业建设内部控制的原则有哪些?
- (2) 企业建设内部控制的基本内容包括什么?

一、内部控制与内部控制制度的关系

企业管理的实质是控制，控制的基础是制度建设。进行内部控制制度建设，就是按照企业内部控制基本规范、企业内部控制配套指引和相关法律法规的要求，结合企业内部控制环境和经营管理实际，对企业各项业务活动进行制度规范的过程，也就是内部控制措施在企业各项业务活动中的具体运用。

内部控制，是企业为了实现其经营目标，保护资产的安全完整，保证会计信息资料的正确可靠，确保经营方针的贯彻执行，保证经营活动的经济性、效率性和效果性而在企业内部采取自我调整、约束、规划、评价和控制的程序、政策和措施，并予以规范化和系统化，使之成为一个严密的、较为完整的体系。

内部控制制度只是内部控制体系中的一方面，是为了实现内部有效控制而制定的一系列具有约束力且为大家所遵守的各项规章制度。内部控制制度建设是企业内部控制活动的基础性工作。

二、内部控制制度建设的基本内容

企业内部控制制度，是现代企业内部管理制度的一个重要组成部分。只要存在企业经济活动，就需要有相应的内部控制制度。内部控制制度建设的基本内容包括以下五项制度。

（一）岗位分工制度

建立岗位责任制，明确相关部门和岗位相互分离、制约和监督。

（二）授权审批制度

授权审批控制由企业根据其组织机构、规模大小等实际情况确定。在确定授权批准权限时，必须坚持可控性原则，即授权批准人员必须对其审批权限内的经济业务具有管理（控制）权。

（三）控制程序制度

内部控制程序的设计应当充分发挥会计的监督职能，使企业发生的各项财务收支按照规定的程序进行审批和账务处理。

（四）控制范围制度

中小企业对经济业务的内部控制主要包括：货币资金、实物资产、对外投资、工程项目、采购、筹资、销售、成本费用、担保等业务的控制。

（五）监督检查制度

在设计内部控制制度时应建立定期检查制度，定期检查制度包括以下几个方面内容。

（1）检查相关业务岗位及人员设置情况，是否做到岗位分工控制。

（2）检查授权批准制度的执行情况，是否有明确的授权批准方式、权限、程序、责任和相关控制措施。

- (3) 检查有关款项的管理情况，是否设有收款控制和付款控制环节。
- (4) 检查有关单据、凭证和文件的使用和保管情况。

三、内部控制制度建设原则

原则就是指处理问题的准绳和规则。要使内部控制达到既定目标，即内部控制有效，就必须在内部控制的建立和实施过程中遵循一定的原则。建立和实施内部控制需要遵循以下原则。

（一）全面性原则

全面性原则，即内部控制应当贯穿决策、执行和监督全过程，覆盖企业及其组成部分的各种业务和事项。内部控制的建立在层次上应该涵盖企业董事会、管理层和全体员工，在对象上应该覆盖各项业务和管理活动，在流程上应该渗透到决策、执行、监督、反馈等各个环节，避免内部控制出现空白和漏洞。总之，内部控制应该是全程控制、全员控制和全面控制。

（二）重要性原则

内部控制的重要性原则，即内部控制应当在兼顾全面的基础上突出重点，针对重要业务和事项、高风险领域和环节采取更为严格的控制措施，确保不存在重大缺陷。基于企业资源有限的客观事实，企业在设计内部控制制度时不应平均使用资源，而应该寻找关键控制点，并对关键控制点投入更多的人力、物力和财力，即要“突出重点，兼顾一般”，着力防范重大风险。

目前，中央在国企推行“三重一大”制度正是重要性原则的充分体现。所谓“三重一大”，是指“重大决策、重大项目安排、重要人事任免及大额度资金使用”，《企业内部控制应用指引第1号——组织架构》第五条也对此做出了规定。

所谓重大决策事项，主要包括企业贯彻执行党和国家的路线方针政策、法律法规和上级重要决定的重大措施，企业发展战略、破产、改制、兼并重组、资产调整、产权转让、对外投资、利益调配、机构调整等方面的重大决策，企业党的建设和安全稳定的重大决策，以及其他重大决策事项。

所谓重大项目安排事项，是指对企业资产规模、资本结构、盈利能力以及生产装备、技术状况等产生重要影响的项目的设立和安排，其主要包括年度投资计划，融资、担保项目，期权、期货等金融衍生业务，重要设备和技术引进，采购大宗物资和购买服务，重大工程建设项目，以及其他重大项目安排事项。

所谓重要人事任免事项，是指企业直接管理的领导人员以及其他经营管理人员的职务调整事项，其主要包括企业中层以上经营管理人员和下属企业、单位领导班子成员任免、聘用、解除聘用和后备人选的确定，向控股和参股企业委派股东代表，推荐董事会、监事会成员和经理、财务负责人，以及其他重要人事任免事项。

所谓大额度资金使用事项，是指超过由企业或者履行国有资产出资人职责的机构所规定的企业领导人员有权调动、使用的资金限额的资金调动和使用，其主要包括年度预算内大额度资金调动和使用，超预算的资金调动和使用，对外大额捐赠、赞助，以及其

他大额度资金运作事项。

“三重一大”事项应坚持集体决策原则。任何个人不得单独进行决策或者擅自改变集体决策意见，企业应当健全议事规则，明确“三重一大”事项的决策规则和程序，完善群众参与、专家咨询和集体决策相结合的决策机制。国有企业党委（党组）、董事会、未设董事会的经理班子等决策机构要依据各自的职责、权限和议事规则，集体讨论决定“三重一大”事项，防止个人或少数人专断。要坚持务实高效，保证决策的科学性；充分发扬民主，广泛听取意见，保证决策的民主性；遵守国家法律法规和有关政策，保证决策合法合规。

（三）制衡性原则

内部控制的制衡性原则要求内部控制应当在治理结构、机构设置及权责分配、业务流程等方面形成相互制约、相互监督。相互制衡是建立和实施内部控制核心理念，更多地体现为不相容机构、岗位或人员的相互分离和制约。无论是在企业决策、执行环节还是在监督环节，如果不能做到不相容职务的相互分离与制约，那么就会造成滥用职权或串通舞弊的后果，导致内部控制的失效，给企业经营发展带来重大隐患。

（四）适应性原则

适应性原则的思想来源于“权变”理论，所谓权变，是指权宜应变。权变理论认为，企业要依据环境和内外条件随机应变，灵活地采取相应的、适当的管理方法，不存在一成不变的、普遍适用的“最好的”管理理论和方法，也不存在普遍不适用的“不好的”管理理论和方法。根据权变理论，建立内部控制制度不可能一劳永逸，而应当与企业的经营规模、业务范围、竞争状况和风险水平等相适应，并随着情况的变化及时加以调整。在当今日益激烈的市场竞争环境中，经营风险更具复杂性和多变性。企业应当根据内外部环境的变化，适时地对内部控制加以调整和完善，防止出现“道高一尺，魔高一丈”的现象。

（五）成本效益原则

内部控制的成本主要有三方面的内容：①内部控制的设计成本，包括自行设计和外包设计成本。②内部控制的实施成本，包括评价和监督人员的工资，实施内部控制影响了运营效率带来的机会成本，以及将内部控制制度嵌入到信息系统后的信息系统的运行和维护成本。③内部控制的鉴证成本，一般是聘请注册会计师实施内部控制审计的鉴证费用。

成本效益原则要求实施内部控制应当权衡成本与预期效益，以适当的成本实现有效控制。成本效益原则有两个要义：①努力降低内部控制的成本，即在保证内部控制制度有效性的前提下，尽量精简机构和人员，改进控制方法和手段，减少过于烦琐的程序和手续，避免重复劳动，提高工作效率，节约成本。②合理确定内部控制带来的经济效益，实施内部控制的效益并非不可计量，只是这种效益往往具有滞后性，当期效益并不明显。为了做大做强，企业一定要杜绝“短视行为”，立足长远，充分考虑内部控制带来的未来收益，并与其成本进行对比，运用科学、合理的方法，有目的、有重点地选择

控制点，实现有效控制。

值得说明的是，内部控制的建立和实施要符合成本效益原则，这个原则也是内部控制对目标的保证程度不是绝对保证，而是合理保证的重要原因之一。

四、内部控制制度建设的基本程序

控制制度设计人员在确定制度建设目标、方法后，就可以进行具体控制制度的起草。其制度建设程序一般包括起草前调研分析、拟定内部控制制度、内部控制制度的试行和修改。

五、内部控制制度建设应注意的问题

良好的内部控制制度，能够有效约束企业的主要经济行为和关键岗位人员，确保企业经营和管理运行良好。为了使内部控制制度行之有效，在进行内部控制制度建设时，需要注意以下几点。

- (1) 制度建设目标要明确。
- (2) 关键控制点要找准。
- (3) 成本效益要统一。
- (4) 制度设计要体现个性。
- (5) 制度建设要适应企业的发展。



案例分析

数字化企业内部控制平台 任务三 单项案例



形成性测试

一、单选题

1. 内部控制的基本概念是从早期()思想的基础上逐步发展起来的。
 - A. 科学管理
 - B. 内部牵制
 - C. 内部审计
 - D. 管理控制
2. 在下列内部控制目标中，既是企业获利的基础，同时也是持续经营基础的是()。
 - A. 资产安全目标
 - B. 经营目标
 - C. 合规目标
 - D. 战略目标
3. 内部控制要达到的最直接也是最根本的目标是()。
 - A. 资产安全目标
 - B. 报告目标
 - C. 经营目标
 - D. 战略目标

4. 建立健全和有效实施内部控制是()的责任。

- A. 董事会
- B. 高级管理层
- C. 注册会计师
- D. 内审部门

5.()是指主体对所确认的风险采取必要的措施,以保证其目标得以实现的政策和程序。

- A. 控制环境
- B. 风险评估
- C. 控制活动
- D. 信息与沟通

二、多选题

1. 下列属于内部控制整合框架构成要素的有()。

- A. 控制环境
- B. 风险评估
- C. 控制活动
- D. 信息与沟通
- E. 监控

2. 内部控制的参与主体包括()。

- A. 董事会
- B. 监事会
- C. 经理层
- D. 全体员工
- E. 普通员工

3. 内部控制的目标包括()。

- A. 合规目标
- B. 资产安全目标
- C. 报告目标
- D. 经营目标
- E. 战略目标

4. 下列有关企业内部控制的表述中,正确的有()。

- A. 内部控制是一个过程
- B. 内部控制是由企业的董事会和管理层实施的
- C. 有效的内部控制可以绝对保证控制目标的实现
- D. 内部控制的目标包括企业经营管理合法合规、企业利润最大化、财务报告真实完整等

E. 内部控制不仅仅是制度和手册,而是渗透到企业活动中的一系列行为

5. 中国内部控制标准体系包括()。

- A.《企业内部控制应用指引》
- B.《企业内部控制评价指引》
- C.《企业内部控制监督指引》
- D.《企业内部控制基本规范》
- E.《企业内部控制审计指引》

三、判断题

1. 内部控制是由企业董事会、监事会、经理层实施的,和普通员工没有关系。()

2. 内部控制的“全员控制”与董事会、监事会和经理层在内部控制的建设和实施过程中的领导作用是矛盾的。()

3. 内部控制的覆盖范围广泛，涵盖企业所有的业务和事项，包含每个层级和环节。
()
4. 内部控制的目标是彼此孤立的，并没有实质性的联系。
()
5. 我国内部控制规定起步的标志是 1985 年 1 月颁布的《中华人民共和国会计法》。
()



拓展训练

某公司为了符合上市要求和监管规定，在形式上建立了董事会、监事会并聘任了总经理。组建了相应的班子，董事长由集团公司法人兼任，是典型的控股股东当家。该公司的 11 名董事中有 9 名来自大股东和公司内部。经理层人员普遍兼任董事会成员。形成事实上的内部人控制。董事会和经理层片面追求规模与业绩的扩张，对科学决策和资金运作中的业务流程控制，既不明白，也不重视，更不愿实施。最终，该公司因经营失败和会计造假被取消上市资格。

思考：内部控制的定义是什么？并说明该案例违背了内部控制的哪一条属性。