

我国企业内部控制评价体系的构建与应用研究

唐 洋,李可欣^①,游战武^②

(南华大学 管理学院,湖南 衡阳 421001)

[摘 要] 文章结合当前内部控制的相关理论及其发展实践,分析了企业内部控制评价体系实施的过程,从内部控制的五大要素出发对企业内部控制评价指标体系的影响因素和评价体系构建等进行了相关研究,最后根据构建的内部控制评价体系对衡阳市J公司内部控制建设情况进行了评价。

[关键词] 企业; 内部控制; 评价体系

[中图分类号] F275 [文献标识码] A [文章编号] 1673-0755(2018)04-0085-06

一 企业内部控制评价现状

(一)内部控制评价实施难度大

传统型的企业建设模式仍然是现今广泛存在的一种建设模式,尽管科学技术与理念日益先进和得到强化,但还是没有实现管理模式上的转型与升级,理论层面与实践层面还有脱节,难以在企业的管理和建设方面发挥其真正的作用。市场范围内的企业在企业管理架构上,缺乏对内部控制评价体制和机制的指导与实践,缺乏对管理方面的创新和人才储备,因此难以将内部控制的评价体系建设进行充分地落实和实施,也很难在市场范围内形成关于这一管理模式和管理思维的普及与推广,进而阻碍内部控制评价体系的建立与实施。

(二)内部控制评价水平有待提高

尽管相关部门出台和颁布了相关的制度法规对企业内部的控制体制建设提供了法规依据,使不同的企业建立了属于自己企业的内部控制评级体系,但是在评价主体、范围和内容等方面都存在较大的差异,导致很多企业内部控制评价水平参差不齐。面对企业内部控制评价体系建设与发展水平的差异性,需要企业进行联合开创具有特色的内部控制评价体系,从操作性和专业性的角度出发,尽可能地完善市场监督与企业内部控制体制机制的建设。

(三)内部控制法规差异较大

企业内部控制与管理法规主要由证监会和财政

部发布,但从这二者颁布的相关法律法规来看,还存在着明显的差异性,对企业内部控制管理的建设指引也存在差异。如2018年3月证监会发布了《证券公司投资银行类业务内部控制指引》,其中对公司内部的控制主要从承揽、立项、报送、发行上市或挂牌、后续管理等阶段为主要控制内容;但是财政部发布的《企业内部控制评价规范》对企业内部的控制进行了区分,构建了以内部环境为重要基础、以风险评估为重要环节、以控制活动为重要手段、以信息与沟通为重要条件、以内部监督为重要保证,相互联系、相互促进的五要素内部控制框架。

(四)内部控制评价意识薄弱

内部控制在实践中取得了明显的成效,比如在亚新科工业技术公司、上海宝钢国际经济贸易有限公司、中国电信等企业都进行了明确的内部控制建设与改革,但是从目前的市场反馈资料看,对于企业内部控制体系建设仍旧是少数企业。在多数企业管理之中,仍旧存在着明显的科层管理体制,对于公司内部的企业管理制度建设不够,在市场范围内的内部控制评价意识十分薄弱。

二 企业内部控制评价体系的构建

(一)指标的选取

企业内部控制评估体系建立需要围绕公司的业务发展展开。在最终的指标确定过程中,将结合以往的研究成果,以《企业内部控制基本规范》和

[收稿日期] 2018-06-03

[基金项目] 2016年衡阳市科技计划项目和衡阳市产学研结合专项资金项目“衡阳市企业内部控制评价体系研究”资助(编号:2016KS30)

[作者简介] 唐洋(1983-),男,湖南衡阳人,南华大学管理学院讲师,博士。

①南华大学管理学院硕士研究生。②南华大学管理学院讲师,博士。

《企业内部控制评价指引》作为指导,建立符合企业发展的内部控制体系,为此,本文将从内部控制的 5 要素出发进行逐一探讨。

1. 内部环境

公司的内部环境 P_1 的控制中主要包括组织架构 P_{11} 、发展战略 P_{12} 、人力资源 P_{13} 、企业文化 P_{14} 、社会责任 P_{15} 等方面,如表 1 所示,从内部环境的评价体系进行客观性地比对,进而打造适合企业内部控制体系建设的企业内部环境。

2. 风险评估

风险评估 P_2 不仅是对企业内部的风险进行简单的数据收集,而且是评估企业内部在哪些方面存在着风险,根据收集到的风险信息,进行对风险应对

策略和方式的制定和执行。为此,本要素设置下列评价指标:风险识别 P_{21} 、风险分析 P_{22} 、风险应对 P_{23} 与风险预警 P_{24} ,见表 2。

3. 控制活动

控制活动环节设置以下指标:资金活动 P_{31} 、资产管理 P_{32} 、工程项目 P_{33} 、财务报告 P_{34} 与全面预算 P_{35} ,见表 3。

4. 信息与沟通

信息与沟通主要由信息系统 P_{41} 和信息沟通 P_{42} 共同组成,见表 4。

5. 内部监督

内部监督 P_5 主要由下列指标构成:内部审计 P_{51} 、日常与专项监督 P_{52} 和监督反馈 P_{53} ,见表 5。

表 1 内部环境评价指标

一级指标	二级指标	评价标准说明
内部环境 P_1	组织架构 P_{11}	组织架构设置是否科学合理、高效透明、相互制衡
	P_{112}	单位的管理层是否有明确的责任划分、权责匹配,项目实施的各个业务阶段能否进行有效的管理
	P_{113}	管理者是否拥有和掌握管理技巧与方法,能否对企业事务进行及时应对和处理
	P_{114}	企业各个权力主体之间是否设置权力制衡机制,该机制是否有效且符合法律规范
	发展战略 P_{12}	企业是否对企业的发展前景作出科学合理的规划,并成立了专门的规划研究指挥部门
	P_{122}	企业所制定的发展战略是否依据市场经济环境、企业自身优劣、技术发展趋势、行业发展及竞争对手状况等
	P_{123}	企业的发展战略符合企业发展业务方向,稳中求进
	P_{124}	发展战略具有不同时期的规划和调整,能够根据不同时期的企业发展状况进行及时、科学、合理的调整,对相关的人员配置和部门安排合情合理
	人力资源 P_{13}	人力资源政策对于各部门、各岗位的人才选拔是否遵照流程,能否为不同的岗位选聘和培养具有特殊技能的工作人员和管理者,确保其拥有合格的素质和专业知识技能
	P_{132}	招聘与配置、开发与培训是否能够满足企业发展需要,是否对企业员工的选聘、培训和晋升确定了完善的机制和要求
	P_{133}	企业是否制定各项规章制度以规范员工的行为,确保各项规章制度能有效施行
	P_{134}	绩效管理、薪酬福利和劳动关系管理等制度设计科学合理,运行过程规范以及运行结果有效
	企业文化 P_{14}	公司具有独特的经营文化与理念,具有明确的企业文化建设目标
	P_{142}	管理者的管理思维和管理方式、理念是否与公司的发展方向、前景相符合
	P_{143}	企业是否能打造独特的企业文化创造氛围,创造出具有企业特色的文化产品
	P_{144}	企业内部形成独特的价值观,企业员工对企业具有归属感和成就感
	P_{145}	企业的运作方式与企业的价值观相一致
	社会责任 P_{15}	企业致力于吸引、发展和留任优秀人才,促进就业
	P_{152}	产品质量得到监督和管理,并能够严格按照要求执行
	P_{153}	企业是否有严格的建立健全的安全生产管理体系
	P_{154}	企业能否加强资源利用效率,减少污染物排放,保护生态环境
	P_{155}	企业能否让员工享受到合法的权益,使企业内各岗位间协调发展,稳定有序

表 2 风险评估评价指标

一级指标	二级指标	评价标准说明
风险评估 P ₂	风险识别 P ₂₁	P ₂₁₁ 是否能识别企业在实现经营活动过程中存在的主要风险点
		P ₂₁₂ 企业能否识别影响公司目标实现的风险,且风险发生后是否准确判断
	风险分析 P ₂₂	P ₂₂₁ 企业能否根据关键事项分析关键因素,并确立关键业务和事项
		P ₂₂₂ 企业管理层机构能够对企业潜在的风险或者面对的风险进行评估和应对方案制定与执行
		P ₂₂₃ 企业能否对风险进行可能性的预先判定,或将风险划分等级
	风险应对 P ₂₃	P ₂₃₁ 企业是否有对风险进行分析的科学性方法,分析风险的性质等并做出有效对策
		P ₂₃₂ 企业是否创建相关风险机制来追踪和控制风险,规范处置流程,责任到人
	风险预警 P ₂₄	P ₂₄₁ 是否有风险预警和突发事件处理机制
		P ₂₄₂ 是否可以分析各个风险点形成的原因,并有效预测各个风险点可能引发的后果

表 3 控制活动评价指标

一级指标	二级指标	评价标准说明
控制活动 P ₃	资金活动 P ₃₁	P ₃₁₁ 企业是否可以保证企业资金安全,合理防范投资、筹资及营运中的资金风险
	资产管理 P ₃₂	P ₃₂₁ 企业是否能够提高资金的使用效率,合理规划资产,保证相关资产安全
	工程项目 P ₃₃	P ₃₃₁ 企业是否能够提高工程项目管理能力与效率,提高工程质量
		P ₃₃₂ 企业控制应贯穿于企业的各个领域、多个层次,对于不同的环节有不同的控制机制建设和控制举措
	财务报告 P ₃₄	P ₃₄₁ 企业是否能够严格规范财务报告的编制,保证财务报告的真实性、完整性、及时性、可靠性,做好财务报告的分析利用
	全面预算 P ₃₅	P ₃₅₁ 企业是否建立严谨完善的预算考核制度,降低预算执行中的风险,并严格执行

表 4 信息与沟通评价指标

一级指标	二级指标	评价标准说明
信息与沟通 P ₄	信息系统 P ₄₁	P ₄₁₁ 是否建立起了企业内部的信息交流系统,能否为企业内部的管理提供有用的信息
		P ₄₁₂ 信息渠道是否有效,是否能保证在信息传输中信息的真实和完整性,信息能否为企业内部的管理者提供有针对性的、相对完整的信息
		P ₄₁₃ 企业内部的信息是否能够及时有效地向相关人员传递,便于相关责任人考核企业不同岗位人员业绩
		P ₄₁₄ 是否具有反舞弊纠错控制能力,对于突发的事件,环境的变化是否有快速反应能力
	信息沟通 P ₄₂	P ₄₂₁ 企业内部的沟通机制是否建立或者得到完善,能否为每一位工作人员提供有针对性的沟通信息
		P ₄₂₂ 是否构建有效便捷的沟通渠道,使沟通方式多元化便捷化,能够自下而上收集企业内部生产方面的问题,及时处理
		P ₄₂₃ 能够与企业客户建立友好的沟通交流平台,及时反馈有效信息,及时处理待解决问题
		P ₄₂₄ 与监管部门的信息沟通良好,对公司的相关要求能及时传递并得到有效贯彻执行

表 5 内部监督评价指标

一级指标	二级指标	评价标准说明
内部监督 P_5	内部审计 P_{51}	P_{511} 企业是否具有专业素养、道德修养过硬的优秀员工,是否设立独立内部审计机构
		P_{512} 企业内部审计制度是否合理完善
		P_{513} 内部审计工作是否按照计划独立执行,企业内部审计活动是否有效
	日常与 专项监督 P_{52}	P_{521} 内部控制日常、专项监督检查是否完善,执行是否有效
		P_{522} 企业是否对内部控制的常规情况进行动态监督检查,是否进行定期、不定期账实核对工作
		P_{533} 企业能否对内部控制的关键点进行有针对性的监督检查
	监督反馈 P_{53}	P_{531} 内部控制监督体系机构设置、制度建设的合规性、健全性
		P_{532} 对于监督发现的问题进行了指出和策略上的指导,同时对监督问题后期的改正过程进行再监督
		P_{533} 企业内部控制的缺陷得到定期的、专业的审计,并将审计结果反映给负责人员和部门

(二)企业内部控制评价体系中指标权重的确定

对于指标权重的核算与确定,具有不同的专业方法,本文采用的是德尔斐(Delphi)法,又称专家函询调查法,主要是以专家的分析结果为研究对象,即将众多相关领域的专家集合起来对企业的相关信息收集,对企业内部控制所存在问题进行数据的收集和整理,进而将各位专家的研究结果进行汇总整理,进而确保研究结果的科学性,通过各位专家的会谈达成一致的结论,从而成为构建企业内部控制体系重要的信息来源与参考依据。调查对象涵盖大学教授、注册会计师、企业高管和政府官员等。对于各位专家给出的指标进行相应的权重赋值,计算平均值。

计算指标权重和确定指标评价体系框架的过程如下:

1.在设计好调查问卷之后,主要通过电子邮件的方式进行问卷的发放,共计 60 份。最后收集到的问卷反馈为 54 份,其中:大学教授 12 份,注册会计师 14 份,企业高管 18 份,政府官员 10 份。问卷主要分为两个部分,第一部分是向专家解释研究的目的以及研究的具体思路,第二部分是要求专家们对相关与问题中的指标体系进行评分。这些结果是本文计算指标权重的基础。

2.如专业人士给出的值与均值差异较大,该份问卷就会被视为无效问卷。在回收的 54 份调查问卷中有 9 份调查问卷的指标得分与均值相差较大,为无效问卷,有效问卷为 45 份。

3.在评价指标中对二级指标进行了详细的说明与介绍,每一个以及指标下都对二级指标进行了细

分,其中二级指标的得分也会通过一定的权重进行计算。

4.对收到的问卷数据进行各指标的二级指标控制点计算,通过计算平均评分值的方式,对每一个二级指标的控制点的权重进行计算。每个指标的权重主要是用该二级指标的专家平均评分值乘以该部分所有二级指标的个数,再除以所有二级指标的平均评分值之和,得到数值为该指标的权重。最终确定的评价指标体系及其权重详见表 6。

表 6 企业内部控制评价指标体系及其权重

一级指标	二级指标	权重	
内部环境	组织架构	0.24	0.07
	发展战略		0.06
	人力资源		0.04
	企业文化		0.04
	社会责任		0.03
风险评估	风险识别	0.16	0.02
	风险分析		0.04
	风险应对		0.08
	风险预警		0.02
控制活动	资金活动	0.29	0.07
	资产管理		0.05
	工程项目		0.10
	财务报告		0.03
	全面预算		0.04
信息与沟通	信息系统	0.16	0.09
	信息沟通		0.07
内部监督	内部审计	0.15	0.06
	日常与专项监督		0.06
	监督反馈		0.03

三 企业内部控制评价体系在衡阳市 J 公司的应用

(一)公司情况简介

J 公司成立于 2005 年,主要业务包括原盐、多种食盐生产加工,食盐销售。近年来公司发展迅速,产品遍销全国多个省市。公司非常重视内部控制建设,以财政部等 5 部委发布的一个基本规范和三个配套指引为准则,积极进行内部控制制度的设计和执行工作。公司基本建立了相对完整的内部控制制度,在所有重大方面能做到合理有效,能确保公司财产物资的安全完整,以及公司会计资料真实、合理、

合法、完整。

(二)企业内部控制评价体系在 J 公司中的具体实施

J 公司在对内部控制评价体系进行实施时,主要是对其下属的市县级子公司进行的试验,在 2015 年的第 3 季度末开始实施,这一举措是在公司审计部的指导下进行的,并得到了公司内其他部门的支持和共同参与。董事会根据该企业内部控制评价体系对企业的内部控制建设情况进行了全面评价,从而加强对企业内部管理的监督与评价,具体评价分数及结果计算见表 7。

表 7 衡阳市 J 公司内部控制评价的结果

一级指标	二级指标	具体指标得分	平均分	二级指标权重	关键控制点指标得分
		优(90—100];良(80—90] 中(70—80];及格(60—70] 差(0—60]			
内部环境	组织架构	85 80 70 90	81.25	0.07	5.6875
	发展战略	75 78 87 60	75	0.06	4.5
	人力资源	80 75 86 92	83.25	0.04	3.33
	企业文化	79 88 75 90 70	80.4	0.04	3.216
	社会责任	92 74 82 67 86	80.2	0.03	2.406
风险评估	风险识别	80 85	82.5	0.02	1.65
	风险分析	85 88 83	85.33	0.04	3.4132
	风险应对	90 79	84.5	0.08	6.76
	风险预警	50 70	60	0.02	1.2
控制活动	资金活动	85	85	0.07	5.95
	资产管理	77	77	0.05	3.85
	工程项目	90 85	87.5	0.10	8.75
	财务报告	88	88	0.03	2.64
	全面预算	80	80	0.04	3.2
信息与沟通	信息系统	65 78 82 85	77.5	0.09	6.975
	信息沟通	79 90 83 85	84.25	0.07	5.8975
内部监督	内部审计	70 78 82	76.67	0.06	4.6
	日常与专项监督	89 80 76	81.67	0.06	4.9
	监督反馈	87 91 80	86	0.03	2.58

注:具体指标得分栏中的得分是根据评价体系的三级指标打分,每个二级指标对应的三级指标数目不一样,因而有的评分是 4 个分值,有的只有 2 个。

从上述指标体系构建的表格指标的计算,可以得出 J 公司内部控制评价分值为 81.51 分。依据企业内部控制评价标准,该公司的评分普遍大于规定标准的 80 分,但是其还具有很大的上升空间,能够建立起更加完善的内部控制。从上述数据可以看出,该公司的整体内部控制效果良好,具有一定的稳定性,但是其内部的控制环境是相对薄弱的,存在较

低的评分也可以看出其内生环境氛围欠佳。特别是风险预警与信息系统,需在相关技术开发上多下功夫。此外,需要加强内部监督,特别是内部审计关键点的人员制度等建设。J 公司管理层应依据内部控制评价过程及结果制定改进措施,增强执行的准确性和规范性,进一步提升企业内部控制水平。

[参考文献]

- [1] 林乔青. 国有企业内部控制评价体系的构建与完善[J]. 财会研究, 2017(5): 25-29.
- [2] 高淑贞. 上市公司内部控制评价体系的构建[J]. 财会学习, 2017(3): 248-250.
- [3] 石泓, 苟红岩. 上市证券公司内部控制评价指标体系的构建[J]. 财会月刊, 2016(27): 93-96.
- [4] 李俐瑶. 发电企业内部控制评价研究[D]. 北京: 首都经济贸易大学, 2016.
- [5] 刘威. 基于模糊综合评价的高校财务内控评价研究[J]. 会计之友, 2016(7): 119-122.
- [6] 谢海娟, 何和阳, 刘晓臻. 基于五大目标的企业内部控制评价体系指标研究[J]. 财会通讯, 2016(3): 115-118.
- [7] 张秋娟. 企业内部控制评价体系的构建[D]. 北京: 财政部财政科学研究所, 2014.
- [8] 陈关亭, 黄小琳, 章甜. 基于企业风险管理框架的内部控制评价模型及应用[J]. 审计研究, 2013(6): 93-101.
- [9] 杨颖. 民营企业内部控制模型构建及模糊综合评价[J]. 统计与决策, 2018(5): 180-183.
- [10] 朱丹, 周守华. 战略变革、内部控制与企业绩效[J]. 中央财经大学学报, 2018(2): 53-64.
- [11] 张传财, 陈汉文. 产品市场竞争、产权性质与内部控制质量[J]. 会计研究, 2017(5): 67-74; 89.
- [12] 蔡雪辉. 基于契约视角的企业内部控制问题探析[J]. 南京审计大学学报, 2017(1): 67-73.
- [13] 孙惠宏, 龚艳群, 吴云飞. “制度+科技”模式下企业内部控制评价研究[J]. 财务与会计, 2016(9): 53-55.
- [14] 戴文涛, 纳鹏杰. 我国上市公司内部控制评价及信息披露: 现状及改进建议[J]. 经济与管理, 2014(1): 67-70.

Research on the Construction and Application of the Internal Control Evaluation System in China's Enterprises

TANG Yang, LI Ke-xin, YOU Zhan-wu
(University of South China, Hengyang 421001, China)

Abstract: This paper analyzes the process of the implementation of the internal control evaluation system of the company based on the current development theories and development practices of the internal control, and conducts relevant research on the influencing factors of the internal control evaluation index system and the construction of the evaluation system from the five major elements of the internal control. Finally, according to the internal control evaluation body constructed, the assessment of the internal control construction of Hengyang J Company was conducted.

Key words: enterprise; internal control; evaluation system