

集团公司内部控制管理系统

会计学院 赵懿清

一、引言

2000~2002年间发生的安然和世通等重大会计丑闻催生了《公众公司会计改革与投资者保护法》(以下简称“萨班斯法案”,2002年7月30日)的颁布。萨班斯法案的第404条款要求公众公司管理层必须就财务报告相关的内部控制公开发布经过注册会计师审计的评估报告,即内部控制报告(Internal Control Report)。美国上市公司信息披露制度的变革对中国资本市场的监管产生了重大影响。为了贯彻落实《国务院关于推进资本市场改革开放和稳定发展的若干意见》,中国证监会于2005年11月5日发布了《关于提高上市公司质量意见》,要求上市公司对内部控制制度的完整性、合理性及其实施的有效性进行定期检查和评估,同时要通过外部审计对公司的内部控制制度以及公司的自我评估报告进行核实评价,并披露相关信息。2007年证监会在《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号(修订版)》(以下简称“年报准则”)中进一步鼓励央企控股、金融类及其他有条件的上市公司公开披露董事会出具的、经过审计机构核实评价的内部控制自我评估报告(即内部控制报告)。

2008年6月28日,国务院六部委联合发布了《企业内部控制基本规范》,该规范在明确内部控制报告具体披露内容的同时,要求接受委托执行内部控制审计业务的社会中介机构必须保持客观独立性,并对出具的内部控制审计报告的合法性和公允性负责。2010年4月26日,财政部、证监会、审计署、银监会和保监会联合发布《企业内部控制配套指引》。《企业内部控制基本规范》与《企业内部控制配套指引》共同构建了中国企业内部控制规范体系,它标志着“以防范风险和控制舞弊为中心、以控制标准和评价标准为主体”的企业内部控制建设与应用体系已经建成。

内部控制自2011年1月1日起首先在境内外同时上市的公司施行以后,2012年1月1日起扩大到在上海证券交易所、深圳证券交易所主板上市的2000多家上市公司。截至2011年,中国已有1844家上市公司披露了内部控制自我评价报告,占上市公司总样本量的78.8%。在披露内部控制自我评价报告的上市公司中,99.84%的上市公司认为自身的内部控制体系是有效的,0.05%的上市公司未对上市公司的内部控

制是否有效出具结论,0.11%的上市公司认为自身的内部控制体系未得到有效实施^①。

不仅在上市公司中,在很多非上市公司中,内部控制的地位和重视程度也日益提升。内部控制的全面完善俨然已经成为中国实业界大势所趋的革命。但是在传统的理论和实践经验中,对集团公司这一特定主体的内部控制的实践关注非常有限,没有就集团公司的特点进行总结与规划。如果将单个公司的内部控制的经验应用于集团公司,那么可能导致某些集团公司的固有风险的发生,从而导致集团公司的混乱,所以对集团公司的内部控制的研究具有一定的理论和实践意义。

二、集团公司内部控制的特点

内部控制是指经济单位和各个组织在经济活动中建立的一种相互制约的业务组织形式和职责分工制度(Krishnan,2005;Doyle et al.,2007;Ogneva et al.,2007;Hammersley et al.,2007)。内部控制可以分为内部会计控制和内部管理控制。内部会计控制主要是指财会部门为了防止侵吞财物和其他违法行为的发生,以及保护企业财产安全所制定的各种会计处理程序和控制措施。其范围直接涉及会计事项各方面的业务。例如,由无权经管现金和签发支票的第三者每月编制“银行存款调节表”。通过这种控制,可提高现金交易的会计业务、会计记录、会计报表的可靠性。这就是一项内部会计控制。内部管理控制范围涉及企业生产、技术、经营、管理的各部门、各层次、各环节,其目的在于提高企业管理水平,确保企业经营目标和有关方针政策的贯彻执行。

(一)内部控制的目标

内部控制的目标可以概括为以下几点:

第一,战略目标。建立健全符合现代企业管理要求的内部组织结构,形成科学的决策机制、执行机制、监督机制和控制机制,保证企业经营战略和管理目标的实现。

第二,效率效果目标。建立有效的风险控制系统,强化风险管理,保证公司各项经营活动正常有序运行,提高企业经营和管理的效率和效果。

第三,资产安全目标。建立良好的公司内部控制环境,堵塞漏洞、消除隐患,防止并及时发现和纠正错误及舞弊行为,保护公司资产的安全、完整。

第四,报告目标。规范企业会计行为,保证会计资料真实、完整,提高会计信息质量。

第五,合规性目标。确保国家相关法律法规和企业内部规章制度的贯彻执行。

(二)集团公司的特征

企业集团是指以资本为主要联结纽带的母子公司为主体,以集团章程为共同行为规范的母公司、子公司、参股公司及其他成员企业或机构共同组成的具有一定规模的

^① 迪博风险管理技术有限公司.中国上市公司内部控制白皮书[M].[S.L.]:[s.n.],2011.

企业法人联合体。正因为如此,集团公司具有一些独特性:

第一,以母子公司关系为基础的垂直型组织体制。企业集团的核心企业和其他成员企业,各自都具有法人资格。

第二,集团公司由一个母公司与若干个子子公司组成。从法律上看,母公司即集团公司本身,它又包括若干子公司及关联企业。其中,子公司是指母公司掌握绝对控股地位(一般持股50%以上)的下属企业,关联企业则指母公司只拥有一般持股关系的参股企业以及有各种固定性合作关系的企业。总之,母公司只能有一个,而子公司或关联企业可以有多个。

第三,从集团公司内部组织关系来看,母公司以股权产权为纽带,垂直向下控制其下属企业。子公司包括:拥有全部产权关系的全资子公司(母公司持有100%的股份,也称分公司);拥有一半股权以上的控股子公司(母公司持有51%~99%的股份);持有一定比例的参股关联企业(持股25%~50%称作质量参股子公司,持股低于25%称作任意参股子公司)。通常子公司不能反过来向上持有母公司的股权。

第四,集团在产权关系上比较清晰。集团公司一般是由原始发起公司经过不断发展扩张裂变而来的,对内通过投资设立分支企业,对外通过资本证券市场不断购并、控制其他竞争对手或相关企业,因而,母子公司之间血缘关系稳固、组合紧密。

(三)集团公司内部控制的特点

集团公司内部控制的特点可以总结如下:

第一,全面性。集团公司既要实现自身内部控制的目标,还应当关注紧密层企业^①的内部控制的实施。

第二,系统性。集团公司应当在其内部控制体系中包含控制和管理其下属企业的内控机制。

第三,流畅性。集团公司内部控制中的部分内容要与其下属企业保持一致。

三、集团公司内部控制管理系统构建

集团公司的内部控制应当满足全面性、系统性和流畅性的特点,所以在内部控制的五要素上与一般企业有一些共性,但是更重要的是差异化的特点。本文就以内部控制的五要素为架构,构建集团公司的内部控制管理系统。

(一)控制环境

1. 法人治理结构

集团公司应当建立规范的法人治理结构,制订相应的议事规则,在决策、执行、监督等方面划分明确的职责权限,形成科学有效的职责分工和制衡机制,要积极推进在

^① 对集团公司而言,必须三个以上的紧密层企业,还可以有半紧密层和松散层企业。

内部控制方面清晰的组织架构和工作职责建设。管理层对内控的认识较早,重视程度较高,先期实践内控体系,员工也可对内控有一定认识,整体控制环境基础较好。

2. 内部组织机构

集团公司应根据生产经营管理的需要,吸取先进企业管理经验,结合自身特点,设立相应的内部行政管理职能部门,制定规范的部门和岗位职责,形成与公司实际情况相适应的、有效的经营管理和运作模式,组织机构分工明确、部门健全、职能清晰。各职能部门应各司其职,相互协作、监督和制约。表1为风险评估工作表。

表1 风险评估工具表

工具	国家公司	标准	功能
Assect - 1	美国 NIST	NIST SP 800 - 26	依据美国 NIST SP 800 - 26 进行 IT 安全自动化自我评估
CC Toolbox	美国 NIAP	CC	依据 CC 进行信息安全自动化评估
COBRA	美国 C&A System Security Ltd.	主要依据 ISO 17799	主要依据 ISO 17799 进行风险评估
MSAT	美国 Microsoft 公司	专家系统	主要进行定性和定量风险评估
RiskWatch	美国 RiskWatch 公司	各类信息安全相关标准	综合各类相关标准进行风险评估和风险管理
RA	英国 BSI	主要依据 ISO 17799	主要依据 ISO 17799 进行风险等级和控制措施的过程式分析

3. 人力资源

集团公司应制订人力资源管理制度,在员工的招聘录用、合同签订、薪酬福利、绩效管理、晋升调动、教育培训等方面均予以规范。同时,应建立领导干部问责制度、聘用管理制度、职工教育制度等相关配套制度,并按照国家规定为员工缴纳五项社会保险和住房公积金。通过加强对员工的培训和教育,不断提高员工队伍整体素质,为公司的可持续发展奠定坚实的基础。

4. 法务管理

集团公司应建立一套系统的法务管理制度,对企业可能发生的法律问题予以事前

控制,并结合法律顾问、法务专员等多级法务管理体系,共同完善法务管理工作,构建严谨的法务环境。

5. 企业文化

企业文化是企业的灵魂和底蕴,集团公司要建立诚信的企业精神、积极的核心价值观、以人为本的安全理念和用于创新的竞争理念,在不断自我创新与追求卓越中实现持续健康稳定发展。

(二) 风险评估

集团公司应逐步建立和完善经营风险防控体系,以确保与实现内部控制目标相关的风险控制在可承受限度之内。对于重大事项均采用集体商榷决策的方式,最大限度地规避风险。在日常经营活动中公司也通过多种途径对可能影响企业发展的风险予以防范和控制。公司各职能部门结合企业实际和行业特点,根据总体战略目标思路,全面系统地搜集相关信息,以有效识别和分析内、外部的各类风险。为更好地对企业风险评估的状况进行有效的把握,可以借助于一定的风险评估方法进行风险识别和评估。

本文拟构建一套针对集团公司的风险评估指标体系(如图1所示),借助此评估体系可以对集团公司层面的风险评估进行评价,在每年的评价数据基础上做出分析,不断改进风险评估的技术技巧及其控制手段。

(三) 控制活动

企业的内部控制可以分为操作型模式、战略型模式和财务内控模式。操作型模式可以形象地表述为“上是头脑,下是手脚”。为了保证战略的实施和目标的达成,总部从战略规划的制作到实施几乎都进行管理,集团的各种职能管理非常深入。如财务管理,详细到每笔经费的审核、会计分录的录入。实行这种内控模式,各下属企业业务必须有很强的相关性。为了保证总部能够正确决策并能解决各种问题,总部职能人员的人数会很多,规模会很庞大。还可以进一步将战略内控型细分为“战略实施型”和“战略指导型”,前者偏重于集权而后者偏重于分权。

战略型模式可以形象地表述为“上有头脑,下也有头脑”。集团总部负责集团的财务、资产运营和集团整体的战略规划,各下属企业(或事业部)也要制定自己的业务战略规划和相应资源预算。总部负责审批下属企业的计划并提出有价值的建议,再交由下属企业执行。集团的核心功能为资产管理和战略协调。集团与下属子公司的关系主要通过战略协调、控制和服务而建立,但是集团总部很少干预子公司的具体日常经营活动。集团根据外部环境和现有资源制定集团整体发展战略,通过控制子公司的核心经营层,把子公司的业务活动纳入集团整体战略活动。一般这种模式比较适合相关产业企业集团的发展。万科总部和万科上海区域本部之间的关系,北京万通股份和万通鼎安物业管理公司之间的关系,就是典型的战略管理型关系。

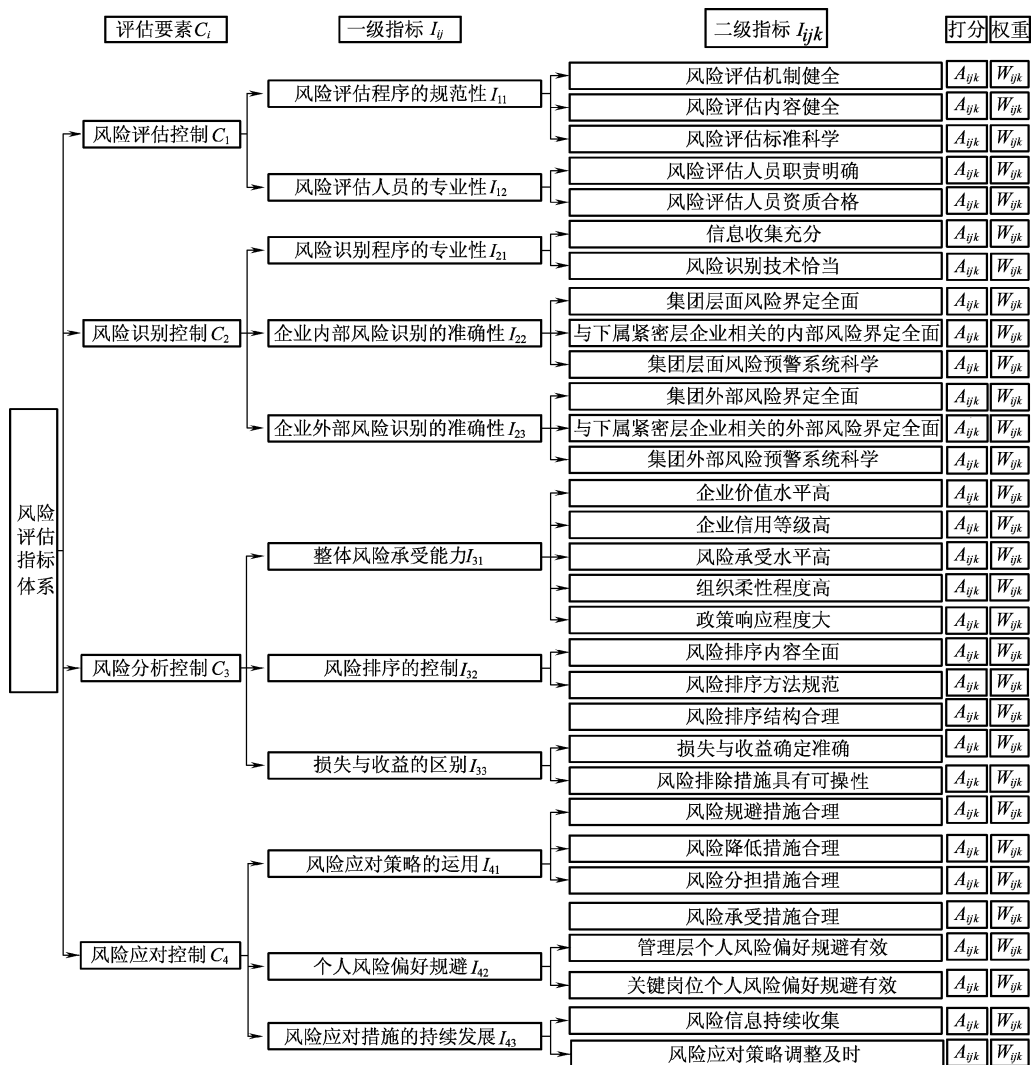


图1 集团公司内部控制风险评估指标体系

① 计算第 i 个属性 (C_i) 中第 j 个一级指标 (I_{ij}) 下的第 k 个二级指标 (I_{ijk}) 所占的权重 w_{ijk} : $w_{ijk} = \gamma_{ijk} / \sum_{i=1}^4 \sum_{j=1}^{R_i} \sum_{k=1}^{R_{ij}} \gamma_{ijk}$, 计算第 i 个属性 (C_i) 中第 j 个一级指标 (I_{ij}) 的相对权重 \bar{w}_{ij} : $\bar{w}_{ij} = \sum_{k=1}^{R_{ij}} w_{ijk} / R_{ij}$, 计算第 i 个属性 (C_i) 中第 j 个一级指标 (I_{ij}) 的归一化相对权重 w_{ij} : $w_{ij} = \bar{w}_{ij} / \sum_{i=1}^4 \sum_{j=1}^{R_i} \bar{w}_{ij}$, 计算第 i 个属性 (C_i) 的 (转下页注文)

在财务内控型模式下,集团总部只负责集团的财务和资产运营以及对外部企业的收购、兼并工作;而下属企业只需达成每年给定的财务目标即可。在实行这种内控模式的集团中,各下属企业业务的相关性可以很小。

操作内控型和财务内控型是集权和分权的两个极端,战略内控型则处于中间状态。内控管理不存在一个“标准”或“万能”的模式,集团公司必须根据自身的实际情况来设计,并随外界因素的变化而不断调整。

在集团公司选择了相应的内控模式的基础上,还要对下列一些事项予以关注。

第一,控制公司已分析、梳理业务流程中所涉及的不相容职务,并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。

第二,对于日常经营活动中的常规性交易,公司明确各业务和事项的权限范围、审批程序和应承担的相应责任。下属公司的重大财务、业务事项必须提前向集团公司汇报,保证子公司日常运作健康有序,不存在失控风险。

第三,集团公司要配备具有会计从业资格的人员,建立完善的财务系统,规范业务流程,并在下属企业的财务部配置财务接口人,加强对下属企业的资金管理,保证整个集团内部数据统计和分析的准确性。

第四,集团公司对生产和办公所需的基础设施及相应的配套设施、存货等进行每年一次的定期盘点和抽查,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。

第五,集团公司实施预算管理,明确各系统、各部门的财务预算和职责权限,规范预算的编制、审定和具体执行程序,强化预算约束管理。对公司年度预算经审定后下达实施。

第六,集团公司定期对运营中产生的生产、购销、投资、筹资、财务等方面的信息进行收集、统计与分析,对发现的问题和运营执行偏差综合分析相关原因,提出解决或改进办法。公司定期和不定期召开经理办公会、生产调度会、经营分析会、安全调度会、项目推进会等专题会议,及时发现和解决运营过程中存在的问题。

(接上页注文) 相对权重 $\bar{w}_i; \bar{w}_i = \sum_{j=1}^{R_i} w_{ij} / R_i$, 计算第 i 个属性 (C_i) 的归一化相对权重 $w_i; w_i = \bar{w}_i / \sum_{i=1}^4 \bar{w}_i$, 计算第

i 个属性 (C_i) 中第 j 个一级指标 (I_{ij}) 的得分 $S_{ij}; S_{ij} = \sum_{k=1}^{R_{ij}} w_{ijk} A_{ijk}$, 计算第 i 个属性 (C_i) 的得分 $S_i; S_i = \sum_{j=1}^{R_i} w_{ij} S_{ij}$,

计算集团风险控制情况的得分 $S; S = \sum_{i=1}^4 w_i S_i$, 其中 γ_{ijk} 表示第 i 个属性 (C_i) 中第 j 个一级指标 (I_{ij}) 下的第 k 个二级指标 (I_{ijk}) 的重要性程度打分(利用李克特九级量表), A_{ijk} 表示第 i 个属性 (C_i) 中第 j 个一级指标 (I_{ij}) 下的第 k 个二级指标 (I_{ijk}) 的得分(利用李克特九级量表), R_{ij} 表示第 i 个属性 (C_i) 中第 j 个一级指标 (I_{ij}) 下的第 k 个二级指标 (I_{ijk}) 的个数, R_i 表示第 i 个属性 (C_i) 中第 j 个一级指标 (I_{ij}) 的个数, $i = 1, 2, 3, 4; j = 1, 2, \dots, R_i; k = 1, 2, \dots, R_{ij}$ 。

第七,集团公司建立绩效考评制度,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。

第八,集团公司拥有对控股子公司管理层及关键管理岗位人员的任免、调派、考核权,实施对子公司的有效监管。

(四)信息与沟通

要充分利用公司内部局域网等现代化信息平台,使公司各管理层、各部门以及员工与管理层之间的信息传递更为顺畅,沟通更为便捷、有效。特别要保证下属企业在重要经营事项的汇报、沟通上的便利和及时。公司通过定期或不定期地召开经理办公会、生产调度会、经营分析会、安全调度会等一系列会议,加强内部沟通与交流,讨论分析生产经营成果及存在的各类问题,使得公司生产经营管理信息在内部各管理层之间得以有效沟通和充分利用,提高生产经营管理的质量。外部信息传递的对口职能部门切实加强其与中介机构、业务往来单位以及相关监管部门之间的信息沟通和反馈,进一步规范和加强与投资者、媒体等特定对象的沟通和交流,建立良好的互动关系。

(五)内部监督

集团公司制订相关制度,明确规定监督审计范围、审计事项、审计程序及相应的处罚情形等内容,为审计监察部的内部审计监督检查工作提供有力的制度保障。公司坚持独立董事制度,并充分发挥独立董事的监督职能。

四、结论

为使公司内部治理的规范程度得以有效改善和提高,集团公司内部控制体系建设势在必行。本研究以控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督——内部控制五要素为架构,对集团公司的内部控制体系进行了探讨。集团公司内部要建立便于信息沟通的内部环境与组织结构,重视内部控制的重要作用,开展贯穿于公司行政事务管理、人力资源管理、生产管理、质量管理、安全环保管理、营销与储运管理、财务管理、档案信息管理、工程建设管理、审计与法务管理、证券事务管理等多个层面和环节的管控,准确识别和控制企业风险,为集团公司的规范运作和持续健康发展提供良好的保障。

参考文献

[1] Ashbaugh Hollis, LaFond Ryan, Mayhew Brian. Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence[J]. The Accounting Review, 2003, 78: 611 - 639.

[2] Francis J, B Ke. Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of

earnings surprises[J]. *Review of Accounting Studies*,2006, 11: 495 – 523.

[3]Hammersley J, Myers L et al. . Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002[J]. *Review of Accounting Studies*, 2008, 13: 141 – 165.

[4]Hollis Ashbaugh – Skaife, Daniel W Collins, William R Kinney, Jr, LaFond Ryan. The Effect of SOX Internal Control Deficiencies and Their Remediation on Accrual Quality[J]. *The Accounting Review*, 2008, 83:217 – 250.

[5]Hollis Ashbaugh – Skaifea, Daniel W Collins, William R Kinney, Jr. The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX – mandated audits[J]. *Journal of Accounting and Economics*,2007, 44:166 – 192.

[6]Holthausen R, Verrecchia R. The effect of sequential information releases on the variance of price changes in an intertemporal multi – asset market[J]. *Journal of Accounting Research*, 1988, 26: 82 – 106.