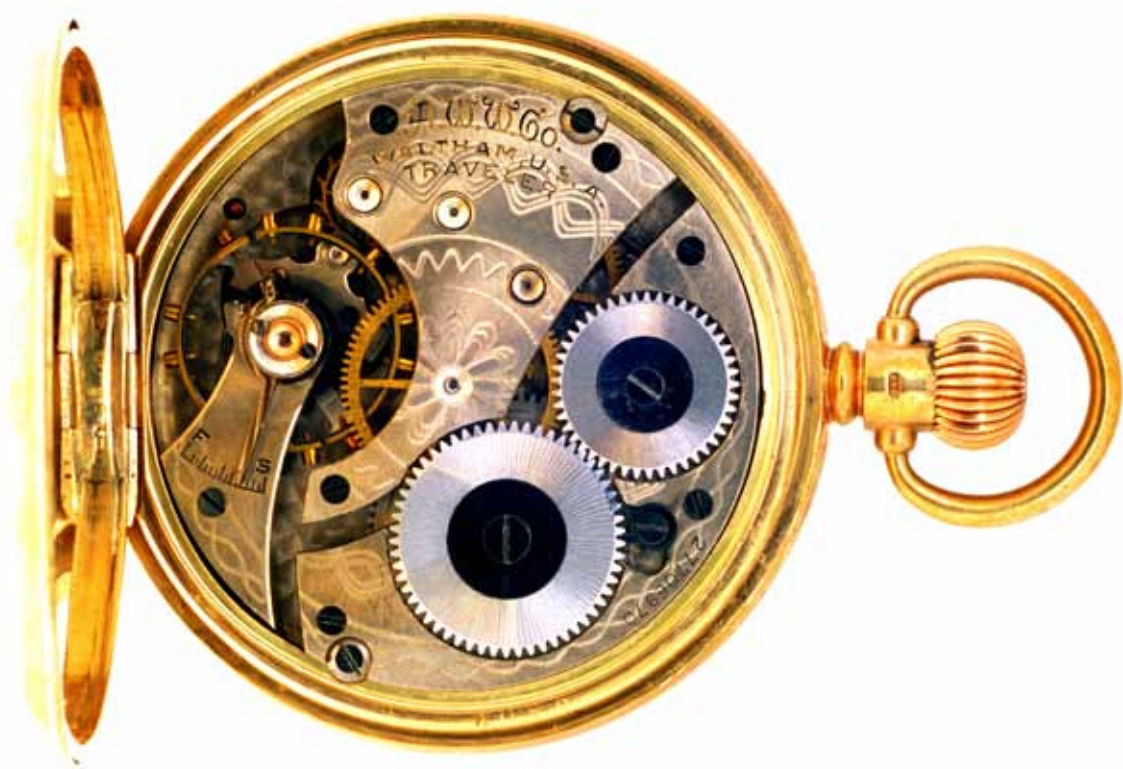


德勤企业风险 第九辑

内控1.0到内控2.0 ——时代变迁赋予新内涵

德勤企业风险管理服务部 编



Deloitte.
德勤



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

德勤企业风险 (第九辑)

内控1.0到内控2.0 ——时代变迁赋予新内涵

德勤企业风险管理服务部 编



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

内容提要

本书是德勤企业风险丛书的第九辑，主要回顾和总结了内部控制在中国企业走过的十年发展历程。具体内容有：中国企业内控十年回顾和展望；如何构建国有大型集团企业内部控制体系；浅谈内部控制如何优化企业战略管理；企业建立的内部控制体系还需要做什么；ERP授权之风险管理与最佳实务；ERP系统审计及内控；财务转型——首席财务官的四大角色；外资企业中国现地法人信息安全管理现状；企业内部控制实务——税务管理，等等。

本书适合企业管理人员、合同管理人员以及相关研究人员阅读和参考。

图书在版编目（CIP）数据

内控1.0到内控2.0：时代变迁赋予新内涵 / 德勤企业风险管理服务部编.

—上海：上海交通大学出版社，2014

（德勤企业风险. 第9辑）

ISBN 978-7-313-12144-8

I. ①内… II. ①德… III. ①企业内部管理 IV. ①F270

中国版本图书馆CIP数据核字（2014）第 228113 号

内控1.0到内控2.0——时代变迁赋予新内涵

编 者：德勤企业风险管理服务部

出版发行：上海交通大学出版社

邮政编码：200030

出 版 人：韩建民

印 刷：上海华业装潢印刷有限公司

开 本：890mm×1240mm 1/16

字 数：87千字

版 次：2014年11月第1版

书 号：ISBN 978-7-313-12144-8/F

定 价：30.00元

地 址：上海市番禺路951号

电 话：021-64071208

经 销：全国新华书店

印 张：3.5

印 次：2014年11月第1次印刷

版权所有 侵权必究

告读者：如发现本书有质量问题请与印刷厂质量科联系

联系电话：021-63812710



前言

2004年，在《萨班斯-奥克斯利法案》的推动下，中国首批在美上市公司开始了轰轰烈烈的内部控制体系建设高潮。到2014年，内部控制在中国企业已经走过了十年光阴。十年，可以让一个牙牙学语的婴儿成长为一个朝气蓬勃的少年，也可以让一个初创的企业成长为行业领袖。十年让中国企业经历了内控体系化管理的从无到有，从起步到相对规范。十年过去，中国企业内部控制也逐渐转为常态化的体系运行。但是伴随着中国经济大环境的复杂变化，高速增长的时代渐行渐远，新一届政府简政放权并强力反腐，中国企业需要推动内部控制从规范走向卓越，走出内控发展的迷茫之地，通过内控变革化解内控危机，承担更加重要和关键的责任。

推动创新。英特尔公司创始人之一安迪·格罗夫说过，创新是唯一的出路，淘汰自己，否则竞争将淘汰我们。要想成为一个百年企业，创新是不可或缺的基因，没有创新的企业是最大的风险。中国的一般企业没有管理创新的部门，内控的定位是动态的管理和风险管理，因此内控部门天然地可以帮助董事会和管理层关注企业的发展和变革，可以作为推进管理创新的抓手。内部控制本身是一个持续、完善的动态变革工具，内控通过体检和活力诊断的工作机制，可以找准企业发展的短板，借鉴先进经验，促进企业的持续创新，实现企业自我的快速提升，点燃企业的发展激情，推动企业的活力迸发。正是这种天然赋予的变革特质，内部控制更容易成为企业推进管理创新的有效手段，继而承担起推动企业战略目标实现的使命，帮助企业更加适应全球性“风险社会的到来”以及中国企业从“做大”向“做强”，从“山寨”向“创新”转变的时代需要。

整合资源。在信息高速发展的当前，能否及时掌握准确的信息，直接决定着企业的发展方向和发展质量。比尔·盖茨说过，任何事情如果你不能量化它，你就不能真正理解它；如果你不能真正理解它，你就不能真正地控制它；如果你不能真正控制它，你就不能真正地改变它。大数据时代需要信息的量化和资源的整合，信息传递不完整、不准确、不对等的情况比比皆是，滞后的信息、数据传输将大大制约内控的实际效果，亦会影响内控价值的展现。从企业组织机构日渐复杂开始，部门之间的壁垒就日益凸现，严重影响信息化进程和资源的整合，此时内部控制特有的全局观，就能够站在一个独立客观的角度，看到企业整体运营管理的全景，帮助决策者思考如何整合企业各类资源。内部控制部门可以充分发挥自身的资源整合优势，获取来自企业全方位、各个业务环节的资源，通过综合有效的分析，最终得到准确、全面的信息，为企业运营管理提供必要的信息支撑，促进企业更好发展。

德勤企业风险

德勤企业风险管理服务部 编

编委

赵善强
廖福良
薛梓源
黄皓礼
陈嘉祥
林允纲
方 烨
谈 亮

执行编委

原国太郎
孙永杰
陈振坚
周嘉明
赵 理
何 萍
吴坚隼

编委助理

李 华

系统监督。历史的经验无数次告诉我们，“天下之事，不难于立法，而难于法之必行”，中国企业的监督体系也经过了从无到有的历程，在目前内部审计、纪检监察、法律合规等各类监督职能分散的现状下，更需要通过内部控制的监督手段来整合各类监督方式，形成监督合力，构建起全方位、多层次的系统监督体系。内部控制不是一贯的自上而下，而应在建设至一定程度时基于风险导向自下而上地进行内控设计，开展基于岗位风险的内部控制。过去的十年，中国企业在进行内控建设时多采用自上而下的开展模式，充分体现了内控建设的一把手特性。但对于管控层级多、管理线条长的大型集团性企业，为了实现内部控制与企业的生产、经营的紧密关联，切实规避内控与制度“两张皮”现象，充分体现内控对企业效益提升的实效性，未来则需要在内控建设至一定阶段时实施内部控制的岗位推送，自管理的最小单元出发，以岗位风险识别和内控建设为出发点，自下而上地进行内控体系建设，实现内控与运营的无缝对接。

展望未来的十年，我们期望内部控制，百尺竿头，更进一步，能够在中国企业的大发展中释放能量，帮助中国企业解开管理的致命症结，全面提升企业价值，在实现中国企业“世界梦”的进程中，承担起历史的使命。

赵善强

德勤中国企业风险管理服务
全国主管合伙人

目录



特集

- 1 中国企业内控十年回顾和展望——从内控1.0时代向内控2.0时代迈进
- 10 如何构建国有大型集团企业内部控制体系
- 15 浅谈内部控制如何优化企业战略管理——以A公司战略管理内控优化为例
- 22 企业建立的内部控制体系还需要做什么——内控体系对于企业价值的影响的思考
- 26 ERP授权之风险管理与最佳实务
- 30 ERP系统审计及内控

研究室

- 33 财务转型——首席财务官的四大角色
- 38 外资企业中国现地法人信息安全管理现状

连载

- 42 企业内部控制实务(12)

中国企业内控十年回顾和展望

——从内控1.0时代向内控2.0时代迈进

谢 安 合伙人

赵 健 合伙人

况成功 合伙人

郑治虎 副总监

王 青 副总监

白若雪 经 理

梁 爽 经 理

德勤北京事务所
企业风险管理服务

2004年，中国首批在美上市公司按萨班斯法案条款运作以来，引发了中国企业内部控制建设高潮。十年过去，中国企业在内控运行过程中，问题仍层出不穷。借此十年契机，我们总结过去十年中国企业在内部控制工作中取得的成绩、面临的危机与挑战，并对中国经济体制下的企业内控有效性进行深度探索，旨在从以下方面深入剖析和解读内控工作面临的危机和挑战，以及未来内控工作如何破局和变革的方法和途径：

- 内控1.0时代：内控发展历程与典型特征。
- 当前企业面临的危机与困惑。
- 内控2.0时代：如何从创新的推动、资源的整合、系统的监督三大领域实现变革，释放价值。

我们希望此专题报告能给中国企业在未来进一步提升内部控制的价值和效益提供借鉴与启发。

从2004年中国境外上市公司基于萨班斯法案启动内控建设，到2014年，内部控制在企业已经走过了十年光阴。十年，可以让一个牙牙学语的婴儿成长为一个朝气蓬勃的少年，也可以让一个初创的企业成长为行业领袖。十年让中国企业经历了内控体系化管理的从无到有，从起步到相对成熟。如果说过去的十年是中国企业的“内控1.0时代”，未来的十年中国企业将向着“内控2.0时代”迈进。我们要总结“内控1.0时代”的成绩、危机与困局，对中国经济体制下的企业内控有效性进行深度探索，在即将到来的“内控2.0时代”，我们将不再为内部控制工作的定位而困惑，而是思考内部控制如何真正帮助企业完善治理结构，提升管理有效性、创新能力和资源配置效率，使内部控制成为一种真正为企业创造价值的持续改进机制。

一、内控1.0时代：从乱局到规范

（一）时代的脉络

如果我们以内部控制的实施范围为标尺，会发现中国企业的“内控1.0时代”走过了三个阶段。

1. 启动探索：在美上市的国内公司

2002年7月26日，针对安然、世通等财务欺诈事件，美国国会出台了《2002年公众公司会计改革和投资者保护法案》，该法案又被称作《萨班斯-奥克斯利法案》（简称“萨班斯法案”）。法案对美国《1933年证券法》和《1934年证券交易法》作了不少修订，在会计职业监管、公司治理、证券市场监管等方面作出了许多新的规定。

根据该法案302条款的规定，公司的CEO和CFO负责建立、维护和评价“与财务报告相关的内部控制和程序”；根据该法案404条款的规定，公司管理层每年除提交年度报告外，还需提交一份内部控制报告，且外部审计师必须就管理层对公司财务报告内部控制的评估进行测试和评价，并出具评价报告。

为满足萨班斯法案的要求，从2004年开始，以中石油、中移动、华能国际为代表的，在美国上市的国有企业纷纷聘请专业咨询机构，开启了内部控制建设与评价的有益探索；同时，伴随着互联网时代浪潮，在美国上市的搜狐、新浪、百度等互联网企业以及新东方等教育类及其他新兴行业企业也聘请专业咨询机构，开启了内部控制建设与评价的探索之路。当然，这其中也包括像IBM、微软等在美国上市的跨国公司的中国分支机构。

2. 全面开展：国内上市公司及拟上市公司

萨班斯法案对不同公司规定了阶梯式的实施时间表，对于在美国上市的中国公司，最早需要披露管理层内控自评估报告的时间是2006年7月15日之后的第一个财务年度末。中国财政部选择在这个时点成立了“企业内部控制标准委员会”，标志着中国内部控制规范建设正式启动。2008年5月22日，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布的《企业内部控制基本规范》（简称“基本规范”）和2010年发布的《企业内部控制配套指引》（简称“配套指引”），标志着中国企业内部控制规范基本建成。

根据配套指引的要求,自2011年1月1日起,首先在境内外同时上市的公司实施,并逐步推广到其他上交所和深交所的上市公司,并鼓励非上市大中型企业执行。

基本规范和配套指引的出台,标志着中国企业内控建设的全面开展。从2010年开始,国内上市公司陆续开始进行内控建设和评价工作。截至2012年4月,67家境内外同时上市的公司全部披露了2011年度内控评价报告和内控审计报告。2012年,853家实施范围内的上市公司全部披露了内控评价报告和内控审计报告。部分拟上市公司为满足IPO的要求,更早一些开展了内部控制建设工作,并提交了内控评价报告和内控审计报告。

3. 纵深推进:中央企业、民营企业及其他企业
2012年,国资委为推动中央企业扎实开展管理提升活动,加强内部控制,夯实基础管理,推动企业做强做优,发布《关于加快构建中央企业内部控制体系有关事项的通知》(简称68号文),要求从2012年起,中央企业全面启动内部控制建设与实施工作,并在2013年5月31日前向国资委报送内部控制评价报告。由此,内控建设进一步推向集团型中央企业。

在上市公司和中央企业实施内部控制的带动下,国内众多企业包括民营企业也开始在企业内部推行内控管理,强化管理的规范化,增强抗风险能力,促进精细化管理,伴随着市场对于内部控制理解的日益深入,华为、海尔、联想、万科、双汇、三一、美的、新希望等遍布各行各业的民企业管理层意识到了内部控制的重要性,开启了民营企业内部控制的建设和实施。

(二) 发展的特征

“内控1.0时代”,伴随着国家内控立法不断完善,企业实施范围不断扩展,内部控制从无到有逐步规范。回顾内部控制在中国发展的这十年,我们不难发现中国企业的内部控制具备以下特征。

1. 治理和管理层的内控职责

“内控1.0时代”,所有的企业都逐步认识到内部控制的必要性。在企业治理层面,企业认识到内部控制是董事会及其管理层的职责,在各企业与内部控制有关的制度规章中都明确了此类职责,同时在企业开展内部控制工作时,往往领导小组成员也都是由公司董事长或者总经理来担任。

在企业运营层面,负责内部控制的部门呈现出“百花齐放、百家争鸣”的特点。各类型企业选择的内部控制负责部门不仅仅有财务部、风险管理部、审计部等传统部门,也涵盖了总经理工作部、企业管理部、法律部、人力资源部等职能部门。

2. 内部控制手册

“内控1.0时代”,不论是国有企业还是民营企业,甚至是外资企业,内部控制建设的成果几乎都是一本内部控制手册。在内部控制手册中,各类企业会选择遵循监管机构建议的或要求的内部控制框架,同时结合企业自身的管理框架,形成自己企业的内部控制流程框架,一般都会涵盖重要的业务和流程。具体描述控制活动时,一般从梳理各业务流程的风险开始,明确控制目标,分析提炼出针对具体风险或者控制目标的控制措施,控制措施的编写普遍遵循“5W1H”的通用原则,配合以负责的岗位职责、制度、穿行测试文档等内容。内部控制手册一般都以流程描述、控制矩阵、流程图的方式呈现,以公司董事会/总经理的名义签发。至此,内部控制手册成为了“内控1.0时代”企业内部控制体系建立的重要标志。

3. 内部控制评价

如果说内部控制手册是内部控制建设的标志，那么内部控制评价工作则意味着企业步入了内部控制体系持续运行的阶段。内部控制评价是推动整个内部控制体系成为闭环的重要手段，包含着“定期评价、揭示缺陷、整改完善”等几个重要的关键要素。

“内控1.0时代”，内部控制评价工作因为各类企业面临的监管要求不同，很多会选择不同的部门来承担内部控制评价工作。国有企业普遍根据国资委三道防线的基本要求，对内部控制建设和评价工作进行了适当分离；其他企业为了促进内部控制工作的开展，也选择内部控制建设部门来承担内部控制评价工作。

各类企业也会充分依据自身特点选择适合本企业的内部控制评价工作方式，很多企业会组织本企业成员开展评价工作，同时也有企业选择中介机构来开展评价。使用工具方面，一些企业会采用传统的评价工作底稿，也有企业会选择调查问卷。

最终评价工作会形成内部控制缺陷，推动企业进行缺陷整改和完善，进一步提升企业的基础运营管理。大多数企业管理层意识到内部控制评价是发现企业管理问题的一个好方法，会重视内部控制评价工作所发现的问题，并推动企业进行整改。

二、危机与困境

纵观“内控1.0时代”，中国企业的内部控制经历了初始发展，既有浅尝辄止，也有深度探索。不同企业开展内部控制的目标不同，导致内控效果也差异显著。有些企业以做实内控、规范管理为出发点，不但建立健全了内部控制体系，并逐步实现了内部控制的常态化运行，将内部控制与企业日常经营较好地融合。也有企业以满足监管要求为定位，内控建设主要是表面文章、形式化操作，内控建设成果经常被束之高阁，或内控与管理各行其道。在复杂多变的企业经营环境下，中国企业内部控制面临着诸多危机与困境。

（一）内控目标的困惑：战略定位和组织定位危机

1. 内控战略驱动力缺位

在中国现行经济体制下，大部分企业内控是政府主导下的内控，并非企业自发行为，缺乏实现战略目标和管理提升的内在诉求和本源动力。即使是民营企业，老板是内控最大的负责人，老板的重视程度直接决定内控工作的开展情况，但是老板的关注点往往是防下级，防外人，对自己则少控不防。相当多企业从满足披露需求、上级监管要求、老板的关注领域开展内控建设，没有将内控建设与企业战略有机结合起来，没有把内部控制与企业变革有机结合起来。“内控战略驱动力缺位”产生的危机主要体现在两个方面：一是无法有效促成战略目标实现。企业要生存，要发展，要给股东创造价值，一定要有战略，许多企业并未将内控作为促进战略实现的核心手段和方式。二是变革力度不足。内控建设必然带来组织架构、权责体系、制度体系等的变革，许多企业未按照业务流程内在规律和流程优化要求执行，未推行相应的组织变革，导致内控建设“新瓶装旧酒，换汤不换药”。过去十年，大部分企业首先关注的是怎么搭建体系和怎么开展内控评价工作，对于战略目标的实现、企业的变革需要更多的思考。





2. 被“人”随意逾越的内部控制

内部控制的要求在企业无数次被逾越，导致管理问题层出不穷。在中国传统文化影响之下，领导者的“官本位”思想严重，一些领导者利用自己在决策中的核心地位，对于内控要求视若无睹，导致了企业现有控制的失效；同时，一些部门为了追求自身的利益，出现了团体串通舞弊的问题，更是让控制形同虚设。

内部控制到底是应该管人还是应该管事？前一段时间，个别央企被曝出腐败丑闻，这些企业内控建设得非常好，甚至还是业界的标杆，但是总是频繁出事，而且不仅包括公司一把手，还有副总、总会计师等。虽然这些企业已经在海外上市，得到了外部监管机构的认可，但是仍然发生了内部控制失效的情况，这需要我们进一步思考未来内部控制中“人”的因素。

3. 独立内控部门缺失

只有体制或公司治理真正有效，内控才能配合公司治理机制得到落实。内控做得再好，上层架构有问题，内控也不能发挥效用，所以内控机构的定位影响内控的执行。在企业治理结构和管理架构中是否成立专门的风险内控委员会及内控部门，是中国企业过去十年来的一大困惑。很多企业没有独立内控或风险管理部门，而是把内控工作放到审计部、财务部、企业管理部、法律事务部等不同的部门，归属较乱，这种做法削弱了内控

本身的定位，严重的时候，内控人员会对其长远的职业规划产生质疑。没有专门的部门设置，也从另一方面证明了企业并未真正意识到内部控制是企业不可或缺的一个要素，强化内部控制的职能、提高内部控制的地位，需要切实从组织上予以保障。

（二）内控建设的困惑：内控手册更新、流程优化和信息整合的困境

1. 被遗忘的“内部控制手册”

无数企业轰轰烈烈地开展内部控制体系建设工作后，咨询机构留下了一叠叠的控制矩阵、流程图、手册。随着企业业务的快速发展，内部控制手册被大家遗忘在企业管理的角落，失去了对业务流程进行控制的本来作用。

“内部控制手册内容不更新，不符合我们部门业务的实际。”

“已经有了规章制度，内部控制手册对工作没有什么作用。”

“内部控制手册讲的还是太简单了，对于类似安全、生产这类专业领域完全不适用。”

“控制听起来就是个枷锁，大家都不愿意用。”

在企业内部控制建设后，内部控制建设部门听到类似的抱怨不绝于耳。内部控制手册是否需要及如何更新，为什么要更新，是目前企业产生的普遍困惑。

2. 加流程控制容易，减流程控制难

内部控制是对公司整体的把握，内部控制部门要比其他专业部门更有系统性和全面性，但是正是由于全面的内控，也带来了致命的局限：什么都做就相当于什么都不做，什么都管就相当于什么都不管，什么都控就相当于什么都不控。内控脱离业务，被逐步虚化是当前面临的主要困境。

业务部门通过反复的自我检查，对自身流程的设计已经很清楚，因此需在有效性方面做文章，要减流程。企业的外部环境是在变化的，风险点可能已经不存在，因此相关控制也就不需要了。风险管理是根据外部环境的变化而变化的，需要根据环境变化对流程进行调整，为企业提供更多价值，但业务部门看不到流程的简化和效率的提高。

在某中央企业出现重大风险事件之后，从党组到管理层全部换血，新上任的领导认为内控是救命稻草，党组也对内控寄予厚望，内控部门拥有了至高无上的权力。但是两年之后，内控部部长几乎成为了常务副总，任何业务都需要通过内控部门。内控做过了，与企业原有的管理职能部门产生了冲突，陷入了什么都在干，别人还不接受的尴尬境地。

内部控制开展的业务深入程度是企业在一定时期内管理博弈的结果。虽然内部控制应该紧密结合企业的制度体系，并充分发挥在企业合规经营、管控提升、合理授权中的积极作用，但首先需要明确哪种内控形式是最适合企业当前现状的。游离于业务之外的内部控制有悖于内控初衷，能够满足一种暂时性的平衡，但长远来看，内控需要存在业务之中，并且贯穿于业务始终，决不能游离于业务之外另搞一套体系、机制和制度，对于业务和流程而言，内部控制需要做“加法”，更要善于做“减法”。

3. 内外部信息失真

不断有实践经验发现，企业运营中有效信息的流转存在着很大的问题。同级部门之间信息不能有效共享，导致各部门之间可能会重复地做一些工作；上下级之间信息不能有效传递，为公司决策带来了风险。内部控制部门如何充分发挥自身的资源整合优势，获取来自企业全方位、各个业务环节的资源，通过综合有效的分析，最终得到准确、全面的信息，对企业运营管理提供必要的信息支撑，是未来十年企业内控面临的重大挑战。

过去十年来，中国企业对外信息披露质量和透明度严重不足。信息披露的最根本目的是保护中小投资者以及利益相关方，信息披露要透明。近期一家上市公司发布了会计差错更正公告，项目调整众多，调整金额巨大，被媒体评论为“史上最丧心病狂的会计差错更正”。从这个例子看，监管部门未来会在政策上减少容忍的态度，鼓励上市公司披露内控存在的缺陷和整改措施，对于披露不实信息的公司会予以严惩。

（三）内控评价的困惑：内控有效性以及监督手段的困境

1. 无法全面评价企业内控有效性

美国的内部控制评价只针对与财务报告相关的内部控制进行评价，而中国的内部控制涉及财务报告相关内控和非财务报告相关内控，涵盖广，做到面面俱到是非常大的挑战，如何给出客观、公允的评价是未来中国企业内控从规范到卓越阶段值得探讨的问题。

财政部发布的内控审计指引中给出了判断内部控制无效的四个迹象，但是多数与财务相关，不能全面反映内控监督的整体水平。目前有部分学者提出了一些看法，例如建议根据“内控指数”来判断内控是有效还是无效；银监会也在利用打分的方法来评估公司的内控水平。如何评估内控的有效性，对企业和监管机构来说都十分重要。部分学者也提出：一方面应当坚持公司得出明确结论，0还是1，有效还是无效；另一方面，在内部控制评价报告中反映企业所有部门在内控监督过程中所做的工作，从而明确责任归属。总之，如何利用评价手段，推动内控系统监督能力的提升，是下一个十年需要认真思考的内容。

2. 缺乏专精，整改乏力

通过内部控制的建设、运行和评价，企业开展了“自我体检”，不但识别了企业管理现状，也有效甄别了管控薄弱、管控缺失事项。综合分析各类企业十年来内控发现的缺陷或者问题，不难发现，同一个内控缺陷出现的频率相当之高，更有甚者，几乎每年内控发现的缺陷都在重复。内控问题变成了老生常谈，内控问题整改乏力，甚至对其放任自流。

对于内控部门来说，重复出现的缺陷就是关注重点。内控应当覆盖企业所有业务和事项，所有岗位和人，贯穿企业的决策、执行、监督全过程，体现全面性。在全面控制的基础上，内控还要体现重要性，关注重要业务事项和高危岗位，关注高风险领域，体现关键性。内控落地的有效措施不在多，关键在于精、在于执行。如何能够把关键控制措施落实，高危岗位监督到位，将内控价值释放出来，是未来衡量企业内控监控水平的重要标志。

三、内控2.0时代：从规范到卓越

回顾“内控1.0时代”，内控从上市公司逐步扩展到国企、民企的范畴，从乱局到规范，同时也伴随着危机和困境，从最初的火热到热情的减弱。

冷静思考过去的十年，对于“内控2.0时代”的未来十年，我们认为中国企业需要推动内控从规范走向卓越，走出内控发展的迷茫之地，通过内控变革化解内控危机，承担更加重要和关键的责任。

（一）创新推动的责任

内部控制工作本身是一个持续、完善的动态机制，并且可以通过内部控制评价工作看到企业整体运营管理的全景，能够更为全面地识别企业现阶段存在的问题以及未来面临的战略风险、变革风险。

1. 推动企业战略目标的实现

随着公司面临的外部环境不断变化，全球性“风险社会的到来”以及业务发展的飞速，正确的战略设定和执行尤为重要，缺乏明确的发展战略或发展战略实施不到位，可能导致企业盲目发展，难以形成竞争优势，丧失发展机遇和动力，发展战略过于激进，脱离企业实际能力或偏离主业，可能导致企业过度扩张，甚至经营失败。未来企业很多问题并不是战略制定的问题，而是战略执行的问题。内控本身的要求以及内部控制所接触业务的全面性，使得内部控制成为保证公司战略执行力的重要手段，而内部控制部门将成为承担推动企业战略目标实现的最为合适的部门。

2. 推动企业变革和创新激情

一般企业没有管理创新的部门，内控的定位是全方面、各职能的管理，因此内控部门天然地可以帮助董事会和管理层关注企业的发展，也可以作为推进管理创新的手段。控制活动本身就是企业关键管理手段的概括总结，内部控制评价可以有效评估企业每个关

键管理手段的有效性，以内控评价带动企业的自我诊断，结合与行业标杆企业的对标，评估企业的成长潜力，从而找到企业管理创新的着力点。内控通过体检和活力诊断的工作机制，找准企业发展的短板，借鉴先进经验，促进企业的持续创新，实现企业的自我快速提升，点燃企业的发展激情，推动企业的活力迸发。

3. 推动内控部门的自我提升

内部控制的本质是控制人，因此，人是企业做内部控制最关键的要素。所谓的制度、流程、手册等是做好内控工作的方法论和专业工具，但内控要落地、要创造价值，要靠人的作用来推动。一把手、领军人物很重要，企业的一把手是内控第一责任人，是最重要的推动者，领军人物决定了内控能做到的高度。一把手、领军人物的自我评价和外部监督是做好内控的第一要素。

一方面内部控制的本质是控制人，另外一方面，随着公司规模的不扩张和组织的日益复杂，为实现治理结构科学决策，良性运行，组织结构清晰适当，权力和职责明确，成立独立的内控（风险）部门尤为关键。独立的内控（风险）部门应该成为公司治理的重要职能，应将其纳入公司的治理体系当中。董事会把企业的经营权授予管理者，管理层把日常活动授权给企业员工，这一层层授权实际上就是代理，而这种代理需要独立的内控（风险）部门做支撑，协助董事会对人实现控制。

独立的内控（风险）部门和集团管控密不可分，一个集团很难只用一种模式，特别是现在多元化、差异化的集团内部如何管控，管控的出发点应基于内控。如果下级企业内控强，那么集团可以更多地放权；如果下级企业内控弱，那么集团管控就要加强。集团管的是底线、红线，需要把更多的经营权下放给经营单位，让他们敢于决策，贴近市场。

（二）资源整合的责任

企业管理中，各个部门往往负责自己所管辖的业务范围，很难把握企业运营的全貌。在这种情况下，需要有一个部门站在全局的角度，帮助管理层思考如何整合企业各类资源来更好地发展。

1. 基于风险整合的“内控手册”

公司的业务管理也是控制，业务管理很重要的内容就是计划、组织、协调、指挥、控制。“内控手册”的控制与业务部门的控制是不一样的，把内控从原来的业务管理中独立出来，肯定有它的不同，这个不同就是基于风险整合的考量。风险是不确定的，怎样用内控来控制不确定的风险，是一个矛盾的问题。风险是变化的，控制是相对稳定的。在管理里面存在多个风险，一个风险的原因是另一个风险的结果，错综复杂，相互交织。基于风险整合的内控应融入业务部门的日常管理中，但要注意尺度的控制和相对独立。内控人员应基于风险整合的内控手册，承担敲边鼓的职能，发现问题就敲一下，若发现执行不好可以多敲，若执行得较好，点到为止即可，以免因为内部管控的要求影响业务正常运作的有效性。内控需要注意尺度的控制，内控过严，可能影响业务发展。

2. 基于价值整合的流程优化和效率提升

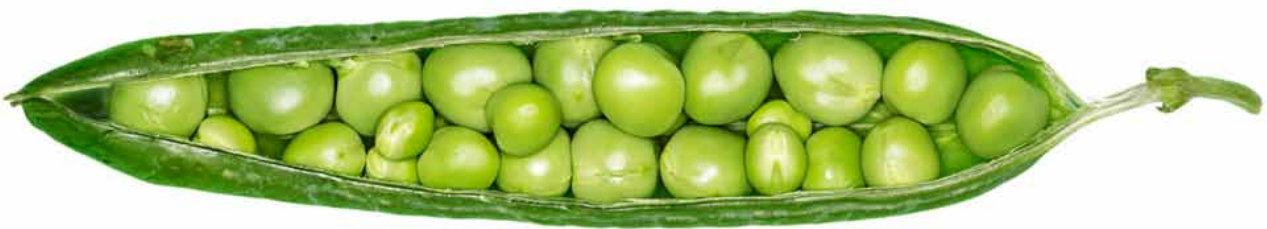
从企业组织机构日渐复杂开始，部门之间的壁垒就日益凸现，虽然可以通过矩阵式管理、项目制管理等方式来降低这些壁垒，但是由于业务流程涉及不同专业，需要被割裂开来，需要有专门的人员从更为整体的角度来对流程进行整合和优化。内控通过协调组

织跨部门的讨论、深入分析公司面临的新情况，帮助建立一种跨部门的直接帮助一把手推进综合问题解决的工作机制。内部控制通过跨部门的企业管理体系，寻找出企业管理中制度、流程不能有效落地的原因，识别业务流程之间存在的脱节环节，来促使企业更为有效地运行。

另外，在企业每个流程中，难免会存在管理低效和不增值的环节，可以充分结合内部控制评价中发现的问题，来综合分析流程环节存在问题的深层次原因，从而推动企业业务流程的简化。很多时候，通过内部控制评价最终发现的问题可能是类似于“没有签字、没有执行”等，但其背后所代表的可能是一个设计的不合理，或者流程设计没有效率，或者这个控制点并不是最关键的。通过跨部门发现和分析这些问题，可以减少流程中的控制。

3. 基于信息整合的大数据规划

在信息高速发展的当前，能否及时掌握充分的信息，直接决定着企业的发展方向和发展质量。完全依赖于手工方式的内部控制已经较难跟上大数据时代的信息传递步伐，不能满足内外部信息质量的要求。信息传递不及时、不完整、不准确、不对等的情况比比皆是，滞后的信息、数据传输将大大制约内控的实际效果，亦会影响内控价值的展现。为此，业务信息化建设和内控信息化建设已经不能只停留于口号阶段，而应即刻提上日程进行充分规划并组织实施，确保信息的及时、准确传递，满足大数据时代的信息需求。



（三）系统监督的责任

1. 大监督体系的建立

中国企业经历了内控十年，监督体系已经有了长足发展，很多企业的监督体系涵盖了内部审计、纪检监察等职能领域。为最大化地发挥监督作用，需要建立起以内控评价为核心的大监督体系。一方面，需要各职能领域协同作战，以内部控制评价为核心，整合财务检查、法律合规、内部审计、纪检监察等职能，形成监管合力，对业务活动、财务账目、法律合规、相关责任人和流程改进等方面构建起全方面、多层次的监督体系。另一方面，需要将监督做深做专，以到岗位的自我监督体系和专业的团队发现经营管理的实质性问题，充分发挥监督实效。

大监督体系的核心是考核和追责。绩效考核要求企业建立和实施内控的绩效考核制度，对企业内部各责任单位和全体员工的内控工作效果进行定期考核和客观评价，实现精确定位、精准考核。一是清晰业绩清单。按照内控规范，将企业责任、部门责任、员工责任细化到指标、量化到数字，建立企业级指标、部门级指标和岗位级指标，并且将这些业绩指标与控制活动相匹配。明确风险控制责任到岗、到人，对风险实行刚性控制。二是按考核结果兑现奖惩，按业绩考核得分分配绩效奖金，建立《员工内控业绩档案》，作为选人用人、岗位晋级的重要依据。同时，对内控效果作出总体评价，对重要风险、重大风险控制情况实行责任追究。美国萨班斯法案对在美上市公司做出严格的法律追责要求。目前，中国只有五部委发布的规范性文件，法律层级低，并且没有明确的追责条款。建议政府以立法形式把企业内部控制的追责条款写入《会计法》当中，提高企业外部的内控合规法律层级。

2. 到岗位的自我监督体系

内部控制不是一贯的自上而下，而应在建设至一定程度时基于风险导向自下而上地进行内控设计，开展基于岗位风险的内部控制。

中国企业在进行内控建设时多采用自上而下的开展模式，充分体现了内控建设的一把手特性。但对于管控层级多、管理线条长的大型集团性企业，为了实现内部控制与企业的生产、经营的紧密关联，切实规避内控与制度“两张皮”现象，充分体现内控对企业效益提升的实效性，则需在内控建设至一定阶段时实施内部控制的岗位推送，自我管理的最小单元出发，以岗位风险识别和内控建设为出发点，“自下而上”与“自上而下”相结合地进行内控体系建设，实现内控与经营管理的无缝对接。有些企业也“自下而上”从岗位出发，建立起适合企业本身的三道防线，第一道防线是业务人员，风险管理和内控最重要的一环；第二道防线是企业的初中级管理者，对企业的文化传承起到承上启下非常重要的作用，如果他们没做好示范作用，内控就做不好；第三道防线是企业的高级管理者以及内控评价、内部审计人员。

3. 内部控制的专精发展，推动运营提升

在经历了十年的内控探索，中国企业的内部控制建设已经具备一定的规模。在此基础上，为进一步推动内控提高企业效率和效益，内控建设应在企业管理的重点领域做专做精，进一步深化和提升，在全面覆盖的基础上实现重点领域的重点管控。对内管理方面，紧抓重大决策、重大项目和大额资金管理三大“专精”领域；对外控制方面，深化客户管理、供应商管理和渠道管理三大“专精”领域。以六大“专精”领域为抓手，推进内控效果的最大化。

为实现内控的专精发展，做内控的人是否具备足够的综合素质能力十分重要，要有能力说服别人，看问题要透，沟通要到位，这样别人才能信服。做内控的人自身要专业，要综合，不光要知道不对，还要知道为什么不对，企业现有策略是否能满足战略的要求等。内控的专精发展，实际就是从战略、运营、管控、人到基本执行细节的深度展开。



四、结束语

经历了“内控1.0时代”十年的摸爬滚打，中国企业付出了成长的代价，也收获了成长的喜悦。在“内控2.0时代”即将开启之际，我们认为中国企业需要审慎地找准内控定位，及时调整内控步伐，未来十年应当通过以下三大领域的内控变革，实现价值释放。

创新的推动：利用内部控制工作本身要求的评价、完善机制，成为企业持续创新机制、战略调整和自我提升的活力源泉，促进企业战略目标的达成。

资源的整合：利用内部控制工作跨部门的特征，整合风险和控制，优化流程和提高效率，帮助企业整合数据和满足信息质量控制要求。

系统的监督：作为企业决策、执行和监督的三权分立体系中监督权的核心，联合发挥大监督体系效能，推动深入到岗位的自我评价体系并提升专精领域的控制水平，确保各种监督手段的有效落地。

作为“内控2.0时代”的未来十年，内控将帮助中国企业解开管理的致命症结，全面提升企业价值，在实现中国企业“世界梦”的进程中，承担起历史的使命。

如何构建国有大型集团企业内部控制体系

赵 劲 副总监

徐佳玮 经 理

戴 骥 高级顾问

德勤上海事务所
企业风险管理服务

一、国有大型集团企业内部控制体系建设背景

内部控制最初萌芽于20世纪40年代之前，以“内部牵制”作为最初的形态出现，以账户核对以及职责分工作为主要内容。“内部牵制”从20世纪40年代开始逐步演变为由组织结构、岗位职责、人员条件、业务处理程序、检查标准和内部审计等要素构成的较为严密的内部控制系统，同时突破了内部控制是与财会部门直接有关的控制的局限，适用的范围更大，同时方法更趋于科学与完善。20世纪90年代COSO委员发布了《内部控制——整体框架》，定义了内部控制，注明内部控制整体框架主要由控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督五项要素构成，是内部控制发展史上的重要里程碑。而在美国有史以来最大的能源交易商安然公司的破产和施乐、世通等大公司财务舞弊问题暴露后，人们更加充分认识到了内部控制的重要性，关于会计职业监管、公司治理、证券市场监管等方面改革的《萨班斯-奥克斯利法案》也于2002年正式颁布。

“中国式萨班斯法案”《企业内部控制基本规范》（以下简称“基本规范”）由财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会（以下简称“五部委”）于2008年6月颁布，同时基本规范配套指引也在2010年发布。为确保企业内控规范体系平稳顺利实施，五部委制定了实施时间表：自2011年1月1日起首先在境内外同时上市的公司施行，自2012年1月1日起扩大到在深沪证券交易所主板上市的公司施行；在此基础上，择机在中小板和创业板上市公司施行；同时，鼓励非上市大中型企业提前执行。国有企业作为中国企业的重要组成部分，是我国国民经济的中流砥柱，2012年5月，国务院国资委和财政部联合发布《关于加快构建中央企业内部控制体系有关事项的通知》，正式提出中央企业构建内部控制体系的要求，同时各地方

国资委也充分重视内部控制在国有企业管理中的重要性，对国有企业构建内部控制体系提出了要求。

国有企业为我国经济建设做出了巨大贡献，国有大型集团企业是我国支柱产业的重要支撑，同时也是抗衡跨国公司的主力军，在国民经济以及人民生活中起着重要作用，但现今国有企业管理的不足之处还是不容忽视的。大多国有企业因政府长期大力扶持，导致企业缺乏竞争力与创新精神，法人治理结构有待完善，同时机制陈旧、风险意识薄弱、人力资源管理理念过于传统、“人治”多于“法治”等特点并存。尤其是国有大型企业集团通常存在着体系庞大、架构有待完善、业态众多、管控力度不足等问题。因此，推行现代化公司治理方法，构建内部控制体系，将内部控制体系的建立与完善作为企业加强内部管理的契机和框架，同时将集团管控措施也融入内部控制体系，对于国有大型集团企业来说是加强内部管理以及风险管理的有效途径。

二、国有大型集团企业内部控制建设通常面临的挑战与困难

由于历史沿革的原因以及国有企业一直以来的管理理念和传统，国有大型集团企业内部控制建设通常面临着众多挑战与困难。

（一）集团规模庞大，内控建设难以一蹴而就

我国国有企业的规模一般都很大，往往分公司、子公司林立，而且各个几乎都是不管麻雀大小，必须五脏俱全，由于管理点多、面广、线长，管控难度非常大。虽然这跟国有企业历史演变有关，但是由于公司结构和部门设置层层叠叠、环节繁多，又缺乏业务和职能方面的统一领导和垂直管理，不同企业又具有不同的管理水平，内部控制建设的健全和完善还需要不断在实践中积累经验，作为一项长期系统性工程不可能一蹴而就。

(二) 集团内公司涉及多行业，内控体系复制困难大

大型国有背景集团公司经常涉及多个行业、领域，在所有制结构上也是混合所有制经营，不同行业有不同行业特定的经营风险，企业在集团范围内推进内部控制建设时，必须将技术框架的标准化与各实体所在行业以及企业背景的个性化相结合，各有侧重地进行风险点控制，才能将内部控制落到实处，真正实现企业内部各行业领域内部控制的有效建立。

(三) 国有企业的管理文化“人治”多于“法治”，内控体系推广困难大

受长期计划经济体制的影响，许多国企管理者的管理思想和经营理念还停留在行政领导的角色上，一些国有企业的治理模式和管控体系主要是依靠“人治”。企业缺乏健全的内部管理控制制度，或者工作透明度不高，使许多内控制度形同虚设。有些管理者将自己游离于内控系统之外或凌驾于内控系统之上，以传统经验代替规范化管理，内控体系推广难度大。

(四) 组织结构不合理，职责分工不清

现代组织运行模式要求建立相应的现代企业制度，改革开放以来，国企组织结构发生了积极的变化，但目前仍存在不合理的地方。微观层面上，部门设置分散，职能交叉，组织管理效率较低的情况普遍存在；宏观层面上，集团总部及其子公司职责分工不清，管理困难，如有些国有集团存在先有子公司，再有母公司的情况，母公司对子公司的管控手段难以贯彻落实的情况时有发生。

(五) 内部审计的监督职能较为弱化

通常企业的监督工作是由内部审计部门执行的，部分国企存在缺乏有效内部监督的情况，这与企业内部审计职能弱化有很大的关系。一方面，有些国企领导对内部审计机构的认识不恰当，有些认为是给自己加上了一道“紧箍咒”，有些认为只要出了问题就是内部审计部门的责任，在对内部审计的不恰当预期得不到满足时，可能导致对其的不重视，甚至消极抵

触的态度。一方面，大多数内部审计机构直接向企业的管理者负责，多以接受领导指示开展的专项审计、工程审计及离任审计为主，缺乏主动的风险导向内部审计工作规划；监督管理也多集中在对下属企业上，一般不包括集团总部本身，监督范围不全面。除此以外，有些内部审计工作人员“半路出家”或者身兼多职，业务素质有限，独立性也很难得到保证。因此国有企业内部审计程序大多流于形式，内部监督难以发挥效力。

三、国有大型集团企业内部控制建设实务探索

国有大型集团企业内部控制建设面临众多挑战与困难，对于每个集团来说都是一项需要转变思想、统筹策划、逐步推进的工作，做好这项工作的几个关键点可以归纳为观念先行、统一要求、逐步推进、分类管理和绩效挂钩（见图1）。

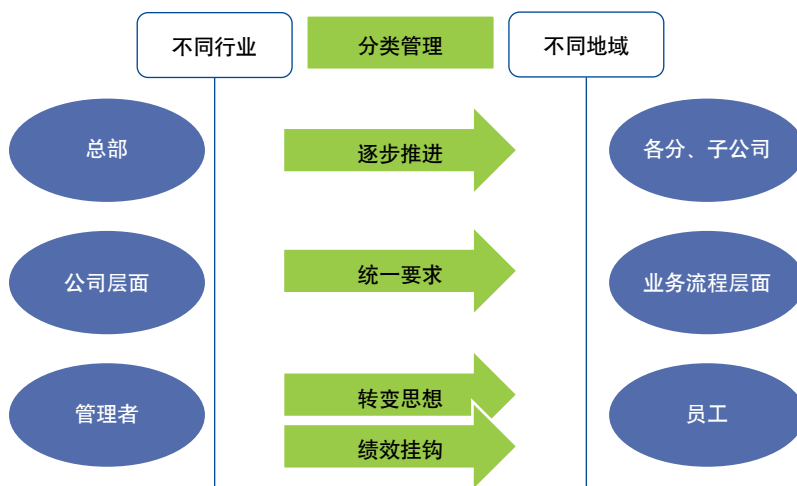


图1 内部控制建设的关键点

(一) 观念先行

近年来，内控工作虽然受到了前所未有的重视，但是由于国有大型集团企业长期受政府扶持，仍然缺乏风险意识并且抗拒变革。一方面部分管理者担心过于规范的内控程序限制了各级管理层的自由空间，不利于对中下层管理者形成激励；另一方面部分员工也认为内控降低了其工作自由度从而产生抵触情绪。然而，内部控制的全面性和系统性是企业提升经营效率的客观需要，也是企业风险防范、财产安全、确保企业的各项规章制度与经营决策可以顺利执行的需要。企业必须观念先行、转变思想，加强风险意识，将内部风险控制以及风险管理的观念在集团内部层层渗透，推广“全员内控”的概念，才能真正将内部控制落实至每一个岗位，充分发挥内部控制的作用。

(二) 统一要求

在国有大型集团企业构建内部控制体系的过程中，无论从公司各个分、子公司层面，还是各业务流程层面，都应该运用统一的技术标准推广内控建设。技术标准的统一化体现在内部控制理论框架的选择，以《企业内部控制基本规范》作为内部控制理论基础；以风险导向的实施思路，明确主要业务领域、识别常见风险点、落实用以应对的关键控制活动并落实至岗；内控固化表现形式以诸如不兼容职责表、控制矩阵、流程图等作为内控体系的载体。此外还体现在统一的内控建设结合内控评价，建设体系结合维护体系，建立一体化内控体系动态运行完善机制。

(三) 逐步推进

国有大型集团企业呈集团化运作，下辖多层级的子公司或合营公司，并且通常覆盖多个业务

板块。集团总部作为公司最顶层，承担对集团内各个板块的集中管控职能；各板块二级管理单位，承担着上呈下达的管理职能，在完善自身运营相关的内控的同时，还需接受上级单位的管理并承担对下属公司的管理职能。风险控制观念的渗透需要自上而下的逐渐过渡过程，同时不同层级单位的不同职能，也决定了相关内部控制建设重点和方法的不同。在国有大型集团企业内部，高效的内部控制建设通常采取由上至下、层层推进的方式，同时也可采用试点先行、同类企业复制推广的方式。

(四) 分类管理

国有大型集团企业通常具有行业多元化、多层次、地域分散、持股形式多样化的组织架构特点，因此内部控制体系建设需要体现分类管理的概念。例如对分属不同行业板块的公司实施分类管理，根据不同的行业特点梳理其特有的风险点，并根据各层级实体实际情况设计控制措施；对不同层级的公司实施分类管理，理清管理层级以及各层级的管理职责；针对不同持股比例的公司，例如全资、控股、合营等提出不同的内部控制体系构建要求。

(五) 绩效挂钩

为有效发挥集团及各下属分、子公司的管理者在内控推进中的作用并激发他们的积极性，可以将各层级公司内控建设、维护及评价结果纳入其管理班子的绩效考核指标中，明确管理班子对于内部控制建设的责任；也可将内部控制运行情况作为对管理者及员工常规绩效考核指标要素之一，以确保内控体系的贯彻实施，使之可以常态、有效运行。通过这种绩效考核，激励管理层切实关注和推动内控的建设和执行工作，为内控工作的推进建立良好环境。

四、大型国有背景集团公司内部控制建设案例介绍

德勤企业风险服务部一直致力于为客户提供高品质的内部控制以及风险管理服务，也在服务众多国有大型集团企业的内部控制体系建设项目中积累了丰富的实践经验，以下将以我们曾经服务的一家大型国有商贸集团A为例进行介绍。

A集团公司经营范围涉及国内贸易、生产资料、现代物流、商业房地产开发等，集团领导高度重视内部控制建设和风险管理工作，与我们合作统筹协调，周密部署，稳步推进内部控制建设与实施工作。

(一) A集团内控体系建设总体目标

1. 满足监管要求

加强内部控制制度建设，强化内部管理，满足国资委以及各资本市场监管机构的相关监管要求，提升企业作为国有资产的价值以及在资本市场的形象。

2. 提升管理效果与效率

使得企业在成本效益的原则下，开展有效的风险防范和有序的内部管理工作，设置具有前瞻性的长效内部控制体系，确保企业具有持续生命力。

3. 提升人员风险及内控意识和能力

在加强整体内部控制文档制度及体系建立的同时，提升整个集团公司人员的内部控制及风险管理的意识，将其植入整个企业文化中，使企业沉浸在一个稳健的、有序的、有风控活力的环境中，进一步促进卓越运营。

(二) A集团内控建设历程

集团及其部分下属公司历年来已经不同程度地开展了内部控制体系建设工作。集团于2009年颁布《管理制度汇编》，将各公司内部管理制度进行标准化和书面化，使得内部管控有章可循。为加强企业监管，集团在2010年成立内控调研工作领导小组和工作班子，开展所属企业内部控制建设情况专题调研工作，对集团及旗下所属企业内控建设情况进行摸底，了解各企业内控建设的进展。

(三) 加速推进内控建设工作

2011年，集团公司开始加速推进内部控制体系建设和风险管理工作，通过与咨询机构合作的方式逐步推进内控体系建设。考虑集团的实际情况，结合内部控制体系建设的目标，采取的应对策略见图2。



图2 应对策略

公司将通过“固化控制”、“长效监督”及“文化宣贯”等手段，实现长效的内部控制体系建设的目的（见图3）。

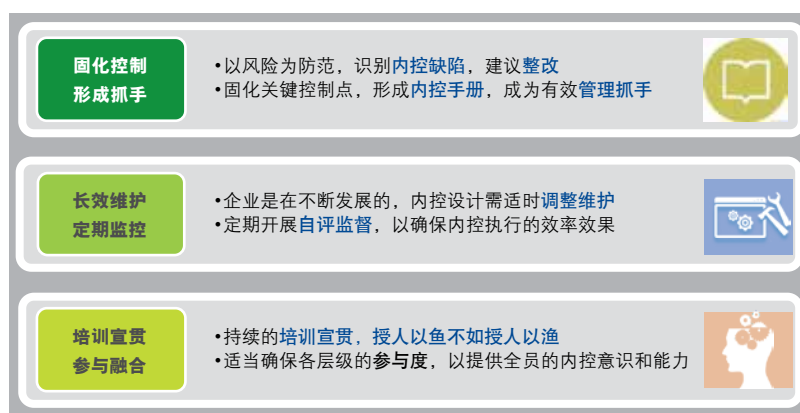


图3 内部控制体系建设的手段

考虑到集团体系庞大、业态众多，为了使整个内部控制建设项目高效开展，集团采取分阶段、分步骤进行内控建设的实施思路（见图4）。首先，集团总部和试点核心业务版块启动内控体系构建项目，以内控手册为载体对集团内部控制进行固化，积累经验、积累信心、积累认同，从而稳步推进后续内部控制体系的建设；其次，在集团总部和试点核心业务版块开展内部控制自评的工作，同时在其他核心业务版块进行内控体系推广；最后，在全部核心业务版块开展内部控制自评的工作，最终实现内控体系建设工作的标准化和常态化。

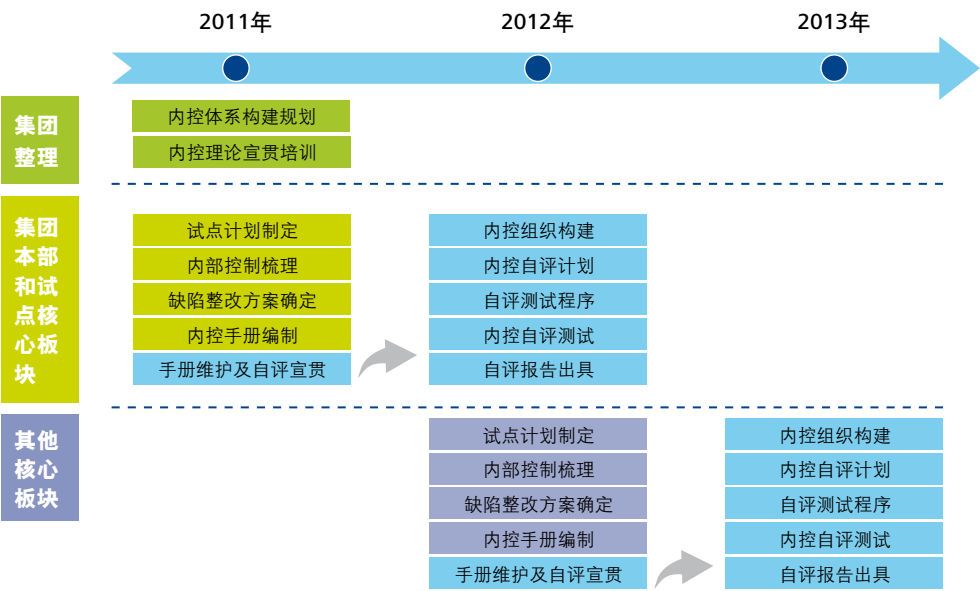


图4 内控建设的实施思路

内控体系建设具体工作内容为：梳理集团总部自身所执行的关键内部控制点（包括为自身运营所执行的相关关键控制和为下属公司执行的对接型控制），识别自身运营流程中的内部控制缺陷并予以整改；明确集团总部对下属公司在其自身运营过程中所需执行的相关内部控制方面的要求。

(四) 内控建设和风险管理工作效果

内控矩阵及业务流程图的建立帮助公司形成了包括关键风险识别、评估、应对和持续监控的内部控制自我评估体系；内控改进点汇总和追踪表的形成使管理层对企业的内控现状有了全面的了解与认识，并为企业后续自行实施内部控制自我评估打下了坚实基础；相关培训材料的建立实现了知识的转移，使企业后续培养相关人才成为可能。内部控制建设和风险管理项目的实施将集团内部管控能力提升到新的高度，为集团实现战略目标提供了保障。

五、结束语

国有大型集团企业内部控制体系构建工作近年来纷纷推进，上市公司出于实施基本规范的强制监管要求，大多已初步建立内部控制体系并在不断完善中，非上市部分对于内部控制重要性的认识也在不断加深。内部控制体系构建对于国有大型集团企业提升内部管理、加强风险控制的作用效果也已初步显现。对于大多数有效推行内部控制体系的集团来说，内部控制基本可以实现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的控制目标，而如何更好地运用内部控制来提高经营效率和效果，促进企业实现发展战略，将是国有大型集团企业同样也是其他类型企业在今后需要不断探索和思考的方向。

浅谈内部控制如何优化企业战略管理 ——以A公司战略管理内控优化为例

顾 钦 经 理

陈 驰 高级咨询顾问

德勤广州事务所
企业风险管理服务

自从2004年COSO发布《企业风险管理——整合框架》，在经营、报告、合规的基础上提出了新的目标——战略目标后，内部控制就被提升到企业战略层面的新高度。此后，不论是企业战略管理的内在需求还是内部控制的发展方向，战略管理与内部控制的有机结合即成为企业内控管理领域的重要趋势。

一、企业发展战略与内部控制的融合

（一）企业发展战略是内部控制的根本导向

首先，合理保证企业发展战略实现是内部控制的最高目标。企业发展战略反映了管理层就如何努力为其利益相关者创造价值所做出的选择，是最高层次的目标，与企业使命相关联并支撑其使命，因此企业经营管理的各项工作都应服从和服务于促进企业发展战略顺利实施这一最高目标，内部控制也应以企业发展战略作为根本导向。

其次，企业发展战略是内部环境中的关键因素之一。企业战略是企业风险识别和界定的出发点，企业风险计量和风险应对策略的确定需与企业发展战略相适应。同时，企业发展战略的重要性决定了其制定和实施信息是包括内部控制在内的各项企业管理活动需要密切关注和分析利用的信息。另外，企业发展战略也是企业进行内部控制监控的根本依据。

（二）内部控制支持和保障企业发展战略

内部控制对企业发展战略也具有支持和保障作用。企业发展战略的制定应当充分考虑企业的内控与风险管理能力，发展战略及其实施引发的相关风险不能超越企业在战略实施过程中的风险偏好和风险掌控能力。

同时，企业发展战略的制定过程必须符合内部控制的要求。企业应构建相应的控制措施，包

括合理设置组织机构和配置职权，建立合理的工作程序，进行严格而合法的审批手续，形成严肃而有效的监督机制等，以保障企业发展战略制定过程的科学性和有效性。

另外，企业发展战略的实施过程也应基于其内部的控制框架。企业不仅要做好日常经营管理活动的控制，保证发展战略的有效实施，同时，经营层应当定期对发展战略实施情况进行总结分析，并向董事会提交分析报告，由董事会定期指派审计机构对发展战略实施情况进行审计，并就战略调整的重要措施或关键人员进行决策，对管理层实施战略的绩效进行评价。

二、内部控制优化企业战略管理

本文将以某项目实际案例来侧重说明企业如何利用内部控制优化企业战略管理，支持和保障企业发展战略实现。

A公司为西南地区经营多元化业务的中型企业集团，2013年，公司通过调整重组旗下业务，逐步形成三大主营业务板块，并确立了未来5年的战略发展目标。但是，公司经营环境中各种因素的变化，企业资源和能力的有限性以及决策分析信息的不对称性等，使得组织所制定的战略的持久性、战略规划的有效性以及既定战略和计划的执行存在一定的风险，要保证长期战略方针的实现，公司需要一个完整的战略管理体系来进行全程控制和调整。

通过访谈及研究分析，项目组认为公司在战略规划阶段、战略实施阶段及战略评价和调整阶段仍存在一些需要重点关注的问题，需要通过内部控制手段的设置或优化来进一步完善。具体参见图1中标记为★的部分。

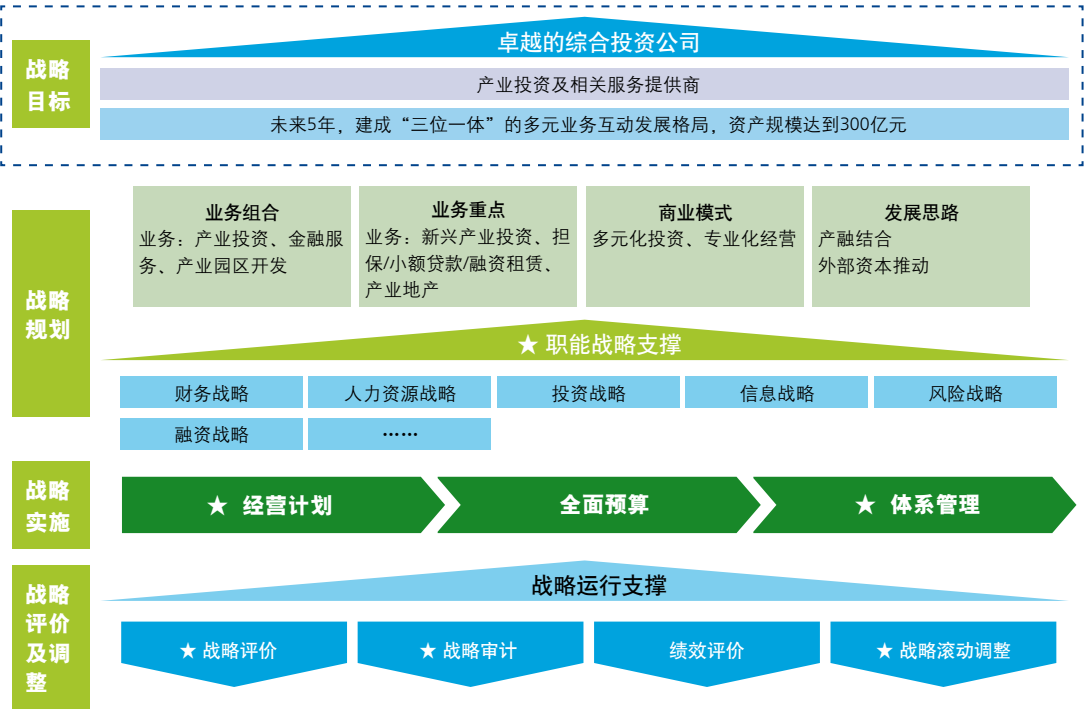


图1 各阶段需进一步完善的环节

(一) 战略规划阶段

1. 问题分析

在战略规划制定方面，由企业发展部牵头组织各相关部门及人员共同研究讨论，形成了一套从公司总体战略目标和实施规划，到未来发展业务重点、商业模式等较为完整的战略规划体系文档，同时在总体战略规划下对集团-业务板块-下属公司之间的管控模式进行了深入的探讨，但在总体战略下沉方面，公司则尚未形成战略规划分解为职能战略并

进一步指导业务经营计划的战略分解管理机制。同时，公司战略规划过程亦缺乏完整固化的管理体系及规范的业务流程。

2. 内控优化

从内部控制的要求来讲，首先，公司应明确战略规划职能的内部组织架构和人员职能设置。在进行战略规划时，组织架构上可采取领导小组、战略规划部门、业务支持小组相结合的方式（见表1）。

表1 组织架构方式

组织架构	主要职责	涉及人员及部门
战略领导小组	<ul style="list-style-type: none">• 指导战略规划方向• 定期听取项目组汇报• 支持专项业务研讨• 调动项目业务资源• 对工作成果进行决策	公司高级 管理人员
战略规划部门	<ul style="list-style-type: none">• 制定战略规划实施计划及流程• 组织公司内部各类研讨、决策会议• 协调公司内部资源• 对总体战略规划及各职能战略规划的进度、质量进行把控, 定期向 指导小组汇报, 并负责规划过程中的资料文档管理• 不断组织学习先进企业的战略规划体系	企业发展部
战略支持部门	<ul style="list-style-type: none">• 对涉及本业务或职能的内容进行研究分析• 进行战略方案设计• 参与关于公司战略规划相关的研讨• 确认涉及本业务或职能范围内的战略规划成果• 参与学习先进企业的战略规划体系	主要业务管理部门及 职能支持部门

其次, 战略规划部门应通过制度文件、流程规划、作业指导、表单等形式将战略规划制定的基本原则、战略规划制定的方式和流程、战略规划的内容、战略规划决策等内容进行固化（见表2）。

表2 战略规划制定的基本原则、方式和流程

战略规划流程	管理制度	管理标准	作业指导/操作细则	管理工具（流程图/表单/模板）
	<ul style="list-style-type: none">《战略管理办法》《战略管理会议制度》《战略管理信息制度》.....	<ul style="list-style-type: none">《战略管理组织结构与岗位职责》	<ul style="list-style-type: none">《发展战略编制指引》	<ul style="list-style-type: none">《外部环境分析》《竞争对手分析》《内部资源分析》《战略研讨会纪要》《战略规划审批权限及流程》.....

再者，为促进总体战略目标进一步分解为职能战略，推进职能战略规划编制及战略宣导，明确内部控制要求如下：

- 战略规划下发后，各职能部门及子公司应以公司总体战略为指导，结合本业务实际发展情况，分解出本职能模块/子公司战略；
- 各职能部门及子公司分解拟定的战略需进一步提交公司战略规划部门统一研究讨论，从公司整体利益角度进行资源的分配和平衡；
- 各职能部门及子公司与战略规划部门协商一致后，应将各职能模块及子公司确定的战略提交公司战略领导小组审批；
- 各级战略制定后，公司将通过会议简报、公告、组织培训宣讲等形式对战略规划内容进行宣导。

(二) 战略实施阶段

1.问题分析

在战略落地方面，公司尚未将与战略规划相匹配的年度经营计划编制，以及与年度经营计划相衔接的全面预算制定的流程和管理机制固化下来，同时基于各个职能战略规划的体系管理（如投资管理体系、财务管理体系、人力资源管理体系等）也有待进一步加强和完善。

2.内控优化

第一，在战略的实施过程中，应加强战略的落地和执行力度，形成一套从战略规划到经营计划，再到全面预算，逐层分解、细化的战略实施管理模式。

战略规划提出的各年度业务经营目标，须与当年的经营计划、全面预算目标相挂钩，同时绩效评价应以此作为考核依据。经营计划在编制过程中强调自上而下，即由战略规划部门给出各业务板块的指导要点，各业务部门及子公司进行细化，形成具体的方案，再由公司决策层批准实施；在战略实施过程中，各业务部门及子公司应负责通过落实各项战略业务措施，确保战略目标的实现（见图2）。

- 基于战略规划及年度经营计划调整年度经营目标；
- 基于战略规划、历史数据分析及内外环境预测分析提出当年经营计划；
- 预算衔接经营计划，将计划分解细化，用会计专业语言组合，明确化和严谨化经营计划；
- 公司整体评价经营计划和预算是否满足战略管理目标，平衡资源匹配和投入产出。

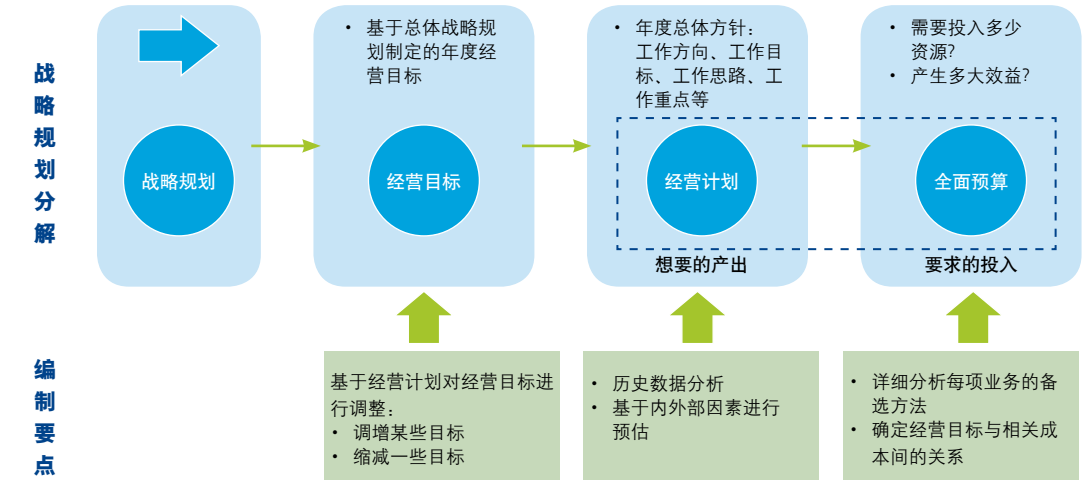


图2 战略实施管理模式

第二，通过各职能体系管理的不断加强和完善，保障经营目标的实现。表3以人力资源管理体系为例，具体阐述职能体系管理完善的要点。其中，资源规划-招聘-培训-考核构成了人力资源管理的基本过程，而员工服务和人力资源综合管理能力提升则是人力资源管理的基础。

表3 人力资源管理体系的完善

具体业务流程	职能体系管理完善要点
人力资源规划	<ul style="list-style-type: none">基于整体战略和业务战略，对各业务人才需求进行梳理，制定动态的人力资源规划重新梳理岗位体系和能力素质模型，并细化到每个岗位
招聘与员工调配	<ul style="list-style-type: none">调整招聘策略，根据业务发展需要引进和留住人才加强员工职业发展规划优化晋升与流动机制，建立和优化任职资格体系、晋升评价标准
培训	<ul style="list-style-type: none">加强战略性、前瞻性的培训培训体系需要与晋升通道和绩效挂钩建立从培训需求识别、开发课程体系到培训课程交付完整的培训体系（包含推动内训师体系）
薪酬与考核	<ul style="list-style-type: none">优化完善整个绩效管理体系，建立组织绩效向岗位绩效的分解、传递机制，实现薪酬、考核与业务战略的对接，推动绩效文化的转变建立与业务发展需要相匹配的，基于不同业务序列的，兼顾业务重要性、平衡市场化水平和内部公平性的，差异化的薪酬体系优化评估标准并重新评估岗位薪点，加强薪酬待遇的公平合理性加强考核结果的应用在绩效和薪酬体系设计上体现对精英文化的支持，并建立不断滚动优化的常态化机制
员工服务	<ul style="list-style-type: none">增加员工服务意识通过建立共享的员工服务平台，提升管理手段，提升员工服务效率
人力资源管理能力	<ul style="list-style-type: none">提升全公司各个管理层级的人力资源管理能力加强人力资源管理队伍专业化建设，加快实现人力资源管理从实务型向战略型的转变加强对全资子公司的人力资源管控

(三) 战略评价和调整阶段

1.问题分析

由于A公司的战略规划刚刚确立，战略管理体系中支撑战略运行的战略评价、战略审计以及战略滚动调整有待建立和固化。

2.内控优化

(1) 建立有效的战略评价管理机制。

公司战略规划部门应当加强对发展战略实施情况的监控，定期收集和分析相关信息，对于明显偏离发展战略的情况，及时分析和报告。同时，在经济形势、技术进步、行业状况以及不可抗力等因素发生变化时，确需对发展战略作出调整优化甚至转型的，应当按照规定权限和程序，调整发展战略或实现战略转型。

在实际操作中，可将战略评价分为事前评估、事中评估和事后评估三个层次，具体内容详见表4。

表4 战略评估

评估层次	评估层次说明	评估要点
事前评估	战略分析评估，对公司所处环境状况的评估，目的是发现最佳机遇	结合成本效益原则，侧重对战略规划的科学性和可行性进行分析与评价
事中评估	战略选择评估，在战略执行过程中进行，及时获取战略执行情况并处理战略目标差异，是一种动态评估，属于事中控制。事中控制是战略调整的基础，侧重点在于判断战略执行的有效性	事中评估应结合战略周期内每一年度经营计划和预算完成情况，侧重对战略执行能力和执行效果进行分析与评价
事后评估	战略绩效评估，在期末对战略目标完成情况的分析、评价和预测，是一种综合评估，属于事后控制	事后评估应结合期末战略目标的实现情况，侧重对战略规划的整体实施效果进行概括性的分析与评价，总结经验教训，为制定新一轮的战略规划提供信息、数据和经验

战略评价方式主要采用内部研讨的形式，事前、事中、事后评估均适用，其评估程序大致如下：

- 战略规划部门收集战略实施评估所需的资料、信息、数据，通过整理、汇总，做出初步分析；
- 战略规划部门拟定战略评估大纲，确定战略实施评估的主要议题，发送至各战略支持部门，广泛征求意见、寻求观点、补充信息；
- 战略规划部门组织召开若干次战略实施评估研讨会，主要由中高层管理人员、职能部门经理、各个部门的业务精英、外部专家参加，就战略实施评估的核心议题进行充分研讨；
- 最后由战略规划部门对研讨结果进行汇总，撰写《战略实施评估报告》，并提交公司战略领导小组审定，由董事会正式批准。

(2) 适时引入战略审计。

战略审计是公司治理过程中的一种正式的战略考察机制，它同时对董事会和管理层施加约束。战略审计应由独立人士（如独立董事）对各层次的战略管理活动以及战略管理的全过程进行分析、评价与监督。

战略审计的内容包括但不限于以下内容，建议以《战略审计清单》的形式进行明确：

- 当前环境状况，包括外部环境、内部环境；
- 战略态势，包括使命、愿景、目标、战略政策等；
- 公司治理结构；
- 企业文化；
- 企业资源，包括财务、技术研发、运营管理、人力资源、信息系统等。

（3）建立战略的滚动调整。

公司在战略评估过程中，发现下列情况之一的，可以按规定程序进行战略调整，促进公司内部资源能力和外部环境条件的动态平衡：

- 经济形势、产业政策、行业状况、竞争格局等外部环境发生重大变化，对公司战略规划实现产生重大影响的。
- 公司经营方向以及经营管理内部条件发生重大变化，需对经营战略做出调整的。
- 董事会或总经理基于对经营形势的判断认为有必要调整战略的。

同时，应明确战略调整的责权划分：

- 由于经济形势、产业政策、技术进步、行业状况以及不可抗力等因素发展重大变化，确实需要对发展战略进行调整和修正的，一般性的滚动修正由战略规划部门负责，报战略领导小组审定，董事会审批；对于出现需要对战略发展做出重大调整的，除报董事会审议外，还需报股东大会审批；
- 各职能部门负责人与相关人员要积极提出战略调整建议，并负责职能战略调整的实施。

三、结语

从近一年的发展来看，A公司通过实施良好的内控，优化了自身战略管理体系，使企业战略的制定、实施和动态调整更为科学、规范、高效，在清晰明确的战略方针指导下，企业的资源配置更加优化，发展举措更加贴近实际，资产规模及盈利能力也得到了快速提升，公司向既定战略目标和愿景又迈出了一大步。

由此可见，企业通过充分运用内部控制方法来优化战略管理体系，能够更好地实现内部控制与企业发展战略的良好互动，从而也将更有效地支持企业发展战略目标的顺利实现。



企业建立的内部控制体系还需要做什么——内控体系对于企业价值的影响的思考

陈林林 经理

德勤上海事务所
企业风险管理服务

一、背景介绍

截至2014年4月，沪、深交易所A股上市的2516家公司中，共有2336家上市公司披露了内部控制评价报告，1802家上市公司披露了内部控制审计报告。其中，主板上市公司中，披露了内部控制评价报告的上市公司为1241家，披露了内部控制审计报告的为1089家。

从对近几年上市公司内部控制评价报告披露情况的数据统计可以看到，各类上市公司基本都在逐步按照财政部与证监会规定的时间表实施内部控制规范体系并披露相应的自评报告和审计报告。

但作为借鉴美国萨班斯法案而逐步衍生出的对国内上市企业的管理规范性的标准，国内内部控制完整理念的提出迄今还不到10年的时间，能在这么短的时间里，国内企业尤其是上市企业，从无到有再到普遍实施内部控制规范体系，主要的动力来源是应付行政监管机构的强制性要求，还是企业管理层确实在这么短的时间内都真正深刻认识到了实施内部控制对于企业发展的必要性？这一点颇为值得商榷。

二、企业实施内部控制只是因为合规需要吗

就亲身参与过的若干个企业内部控制体系建设咨询项目的切身感受而言，不管是大型国企还是中小民企，除了部分企业能从做实内控、规范管理出发，将内部控制与企业日常经营很好地结合，也有相当一部分企业只是以满足监管要求为目标，所谓的内控建设也只是表面文章、粉饰太平，项目开展得轰轰烈烈，但几百页的内控手册编成之后即被束之高阁，实际日常管理依然习惯照旧。

在这个过程中，我们经常会被客户企业里带有抵触情绪的员工问一个问题：花这么多精力建设内控体系对企业能不能产生价值？

大部分情况下，我们能让客户勉强接受的答案是：确保财务报告的准确性，满足合规性要求并达到企业的规范化管理，但这并没有回答内控体系能不能给企业带来价值的问题，财务数

字准确和不违规，从字面看来好像和创造价值并无太大关系。

如果我们深入地思考《企业内部控制基本规范》对内部控制的目标定义“促进企业实现发展战略”，会发现，内部控制的核心作用在于降低企业无法实现战略目标的潜在风险，在于促使企业实现战略目标。更明确地说，企业内部控制的最终目标在于“实现战略目标，最大化实现企业价值”，而不仅仅是确保财务数字准确和管理合规那么简单，当然，这些也是基本目标之一。

三、内部控制的目标在于企业价值最大化的实现

价值管理理论强调通过有效的管理将有限资源合理配置在最有效的价值创造环节，以实现股东价值最大化的目标。它要求在企业经营管理中，依据价值增长规律，探索价值创造的运行模式和管理技术，建立起连接企业战略，并应用于所有对企业价值有影响的各个因素和整个经营过程中的决策和控制体系，这其实是对企业经营管理方式也包括企业内部控制方式的要求，相应的，企业开展内部控制深层次的目标，也就是按照价值管理理论的要求实现企业价值最大化。

根据价值理论，企业价值创造的基本活动可以分为内部流转、生产制造、外部物流、市场/销售和服务，辅助活动则包括财务、采购、研发、人力资源管理和企业基础设施建设等，而这些基本活动可以完全和内部控制体系的各业务流程相对应和匹配，实质上内部控制就是对这些价值活动的具体环节进行协调、管理与监控，确保这些价值活动有效开展，实现企业的价值增值。

我们通常强调内部控制“控”的是“风险”，“风险”也就是影响价值活动有效开展的人、财、物的配置和使用，所以，内部控制的客体是人、财、物及其在经营过程中的一系列活动，企业实施内部控制的过程就是企业价值实现最大化的过程。

四、内部控制如何影响企业价值

《企业内部控制基本规范》提到，企业建立与实施有效的内部控制应当包括五大要素，即内部环境、风险评估、控制活动、信息沟通及内部监督。而内部控制对于企业价值的影响也基本通过这五大要素得以实现。

- (1) 内部环境是企业实施内部控制的基础，为一个企业经营管理的控制环境定下基调。内部环境因素包括企业操守与道德、治理架构、管理层的管理哲学、组织机构设置和职责划分、人力资源基本政策、企业文化等。俗话说，火车跑得快，全靠车头带。良好的企业内部环境，如合理并有效运行的治理架构和组织架构、先进的管理哲学、充满凝聚力的企业文化，是企业价值提升和创造的必要条件。
- (2) 风险评估是内部控制的起点，风险管控是内部控制的核心，也是企业价值得以实现的保障。有效的风险管理能帮助企业风险事件发生前作出最合理的安排，在风险事件发生后及时采取恰当的措施加以应对，确保将对生产经营的影响降到最低，即对企业价值创造过程的影响降到最低。企业价值的提升过程就是价值创造活动的开展与潜在风险识别、控制和应对所交织的过程，只有在价值创造过程中对风险进行有效管控，才能实现企业价值的最大化。
- (3) 控制活动涉及企业价值活动的各个环节，体现为各种管控措施，包括职责分工、预算控制、运营分析、审核审批、监督考评、绩效激励以及与之相应的制度体系，成功进行控制活动的关键不仅在于拥有较为完善的制度体系，更在于强有力的执行，通过科学合理的执行程序来控制价值活动的每个环节，通过明确的管控措施的要求来规范价值活动参与者的行为，可以切实保证企业价值按照计划得以提高。



- (4) 信息与沟通是企业及时、准确地收集、传递信息，确保信息在企业内部、企业与外部之间进行有效沟通。就内部信息传递而言，真实完整的经营数据及其有序的传递与沟通是企业提高管理与经营效率，正确辅助战略决策所必需的。就由内而外的信息传递而言，真实完整的信息披露是企业投资者、债权人和其他利益相关者进行投资决策所需的重要资源，会影响企业形象和品牌价值。就由外而内的信息传递而言，市场形势的发展、国家政策法规的调整、竞争对手的动向等，都需要企业予以时刻关注并及时反映到公司经营决策调整中，进而避免公司由于对外部信息反应迟钝导致经营策略失败，影响公司战略目标或公司价值的最大化实现。
- (5) 内部监督是指对控制活动实施过程监督以及对其进行评价。这种监督和评价在于梳理所存在的问题并主动实现自我改进和完善。严格的监督与评价有助于经营管理人员圆满履行管理职责，检查各项经营管理活动与流程的有效性和适当性，识别和发现经营管理中的短板，增强价值管理能力，进而促进企业价值的提升。

五、目前企业实施的内部控制距离提升企业价值还很远

很显然，我们所看到的一部分或是大部分企业在实施内部控制体系建设时仅以合规为目的，参照内控指引的要求编写一套内控手册，针对明显的控制缺陷予以简单的弥补，这样的做法确实谈不上以“实现企业战略”为目标，也就无法真正做到促进企业价值的提升了。

客观地说，不仅企业自行梳理内控体系的时候由于领导重视程度不够、参与人员能力与权限所限，即使是企业聘请外部专业咨询机构开展的内部控制体系咨询项目，有些情况下也会由于项目费用有限、企业员工的配合程度有限以及咨询顾问自身认识局限等原因，导致内控体系建设表面化。固化的内控管理措施仅是对现状的描述，缺乏从价值提升的角度提出的管理提升，无助于企业实现价值管理对内部控制所提出的要求，也就无法体现内部控制与企业价值最大化的内在联系。

六、着眼于提升企业价值的内部控制规范体系还要做什么

协助企业建设内部控制规范体系的普遍做法是五步骤，即确定流程与子流程范围、按流程梳理关键控制活动、对标发现控制缺陷并提出改进建议、缺陷整改并固化形成内控体系文件、建立评价和监督机制。个人认为这样的内控体系梳理和建立方式是可行的，为避免内控建设“新瓶装旧酒，换汤不换药”，真正使内部控制规范体系成为实现企业战略目标和提升企业价值的促动力，需要思考以下几点。

（一）重视企业内部环境的真正建立

内部环境是否坚实可靠影响着内部控制的实施，也对企业战略目标能否实现有着重要的影响。

企业需要对道德操守、经营管理理念、管理哲学、经营风格、治理结构、人力资源管理与发展政策、授权、分权和责任配置、企业文化建设等方面予以足够的重视，不断完善的内部环境，是内控最终目标实现的坚实保障。

根据以往的项目经验，在梳理内部环境相关流程的时候，我们可能仅关注董事会、监事会、专门委员会的设置及运行与章程规定的人数、开会次数相符，员工手册制订，人力资源政策文件，企业文化明确的企业愿景、价值观、企业精神，等等。但与之相比，对于企业价值而言，更重要的是，企业的管理哲学和经营理念符合企业现在的实际情况，企业的议事机构真正地履行了决策职能，独立董事发挥了应有的作用，企业的分级授权机制不仅有而且合理，企业人才保留和培养机制科学有效，企业文化建设通过具体的措施以达到其入耳、入脑、入心、入行的效果。而这些同样应该是内部控制深入梳理的范畴。

（二）审视业务流程中的价值提升点

直接影响企业价值的管理活动包括生产经营活动中人物与权责利的配置与协调，体现在企业的经营管理各业务流程中。

各业务流程的控制措施一般包括：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、运营分析控制和绩效考评控制等。企业在梳理的过程中，通常只着眼于是否已分离不相容职务、授权审批机制是否建立、财产安全措施是否建立、有没有编预算、有没有运营分析报告、有没有进行绩效考评，如果都有了则认为合规了。

合规的措施并不等同于促进企业价值最大化的措施，从企业价值管理的角度审视内部控制活动，更需要考虑的是，现行的授权审批机制是否合理，预算的编制、分解以及执行监督是否和企业生产经营紧密结合，目前采用的绩效考核方式、考核指标的设置是否能体现员工价值、调动员工的积极性，企业针对投资的可行性研究和决策程序是否是真正可研和决策。这每一个问题可能都是一个管理课题，都是企业价值驱动下的内控体系的组成部分，应该在内控体系梳理的基础上继续进行深入的研究，将研究后形成的新管理方式或管理措施纳入内部控制规范体系中，并随着企业的发展变化，根据需要进行适合的调整和更新。

（三）落实内部控制的监督与责任追究机制

在各个流程中建立恰当的内部控制措施，确保企业价值的实现和提升，可以称做“怎么控”，相应的后续问题就是“控得怎么样”，这就要求企业通过实施内部控制自评和内控缺陷责任追究对内部控制的执行情况进行监督。

企业开展内部控制自评，通常是出于披露每年的内部控制自评报告的目的，实际只是发个问卷，各部门填一填走个形式而已，并不能反映真实的内控执行情况。频繁出现的违法违规现象表明，某些企业虽然建立了内部控制，也比较完善，但只是写在纸上，说在嘴上，挂在墙上的花架子，甚至就是中介咨询机构帮助完成的文本化内控。对任何企业而言，再完美的控制规范和控制措施，如果得不到严格执行，就是一种摆设。

企业应该将内部控制自评视作持续提升企业管理水平和企业价值的原动力，让“怎么控”与“控得怎么样”形成闭环效应，并通过建立内控责任追究机制对日常控制中因执行不力和执行不到位造成的重大问题进行问责。通过这一做法，体现“内控全覆盖、有权必有责、有规必执行、失位受追究”的总体要求，以使企业的内部控制体系能促进实现企业战略目标，实现企业价值最大化的内在目标。



ERP授权之风险管理与最佳实务

徐洁茹 经理

谢蕙萱 副经理

德勤台北事务所
企业风险管理服务

一、ERP系统即将上线，授权风险你考虑了吗？

根据德勤过去的企业辅导经验，一般企业在ERP系统实施后普遍存在两个顾虑：

- (1) ERP系统的功能运作是否正常，能否充分支持企业日常营运。
- (2) ERP系统的安全控制是否有效，作业流程及授权风险是否受到妥善控制。

后者，ERP系统的安全控制，特别是授权风险，经常是在实施阶段被忽略的一件事情。众多企业因未于上线前考虑到系统授权风险管理，随着ERP的实施营运，经常发现许多系统存在的授权问题如滚雪球般地越滚越大。常见问题包括违反授权最小原则、敏感数据不当存取、违反职责分离原则，以及缺乏完善的系统授权程序等。问题可能呈现出多层次的特点，但皆属于ERP系统授权风险的范畴。

二、ERP系统授权风险

ERP系统授权风险主要可分成访问权限过大及职能冲突。这两者有何区别呢？举例来说，单一作业功能，如会计科目主档维护、开关账，根据公司职务职掌规定，仅有特定职务，如会计处作业主管，负责执行上述工作。如果上述功能被授予职务范围以外之人，则可能发生资料被不当异动而难以实时发现，此为访问权限过大风险。职能冲突风险则是因未适当划分工作与工作指派造成人员可独自完成一项作业流程，进而使个人舞弊或作业错误发生，导致公司财务损失或财务报表表达错误。举例而言，负责建立会计凭单的人也可进行开关账作业，则该人员可开启已关账的交易并输入不适当的日记账分录，造成影响财务报表正确性及适当表达的风险。

三、ERP系统授权风险问题成因

面对上述两项授权风险，公司经常发现无法有效地因应。因其背后有着盘根错节的问题成因。

(一) 访问权限过大

举一企业案例说明。会计经办甲填写权限申请单向信息单位申请会计经办权限，并经过部门主管核准。信息人员接单后复制其他会计经办权限指派给甲。但实际职务设计每位经办负责的工作皆不同，甲担任职务内容较其他会计经办少，并不需要那么多系统权限。后续，甲因故调职转任财务经办，向信息单位申请财务经办权限，却没有通知信息人员移除会计经办权限。故甲经过两次职务轮调，在系统上同时拥有了会计经办和财务经办的权限。类似的职务轮调或代理情形如继续发生，甲的系统授权将远超过其职务需求！从上述案例窥见一斑。

- (1) 授权申请流程设计不良。用户申请权限时未能清楚定义需求，职务调动却未通知信息单位移除前单位权限等，造成用户的系统权限与职务安排间的落差。此外，针对申请需求和实际信息单位设定结果，一般公司皆以用户验收来做确认。因用户验收时仅针对申请内容做测试，故权限不容易被发现，权限过大也难以得知，成为常见的流程设计盲点。
- (2) 角色设计不符合职务规划。美国国家标准局(NIST)提出的以角色为基础的权限管控(Role-based Access Control, RBAC)，是目前被广泛应用的系统权限管理模式。在RBAC中用户并不是直接被赋予系统权限(Permission)，而是被赋予角色(Role)。企业中不同的职务就像不同的角色，依据职务上的需求来定义适当的权限，再指派用户至角色。上述案例中，公司并未将系统角色和职务进行合理的对应，不仅申请者无法精准地描述权限需求，信息单位也难有明确的授权依据。
- (3) 授权正确性的权责不明。上述情况中，谁该为授权不当负责？权限申请单的内容经过单位主管核准，信息单位仅照申请办事，换言之应由单位主管进行系统授权的合适性把关。然而多数情况下，单位主管掌管部门、管理事务，并不熟悉系统操作功能，难以对基层经办申请的适当性进行判断。

(二) 职能冲突

与访问权限过大相比，职能冲突风险背后的问题成因更复杂，说明如下。

- (1) 访问权限过大未能发现。一般公司职务安排均规定会计经办不能兼任财务人员的工作，案例中用户却因系统授权不当而同时拥有两者权限，此即系统访问权限过大所造成的职能冲突。
- (2) 未将职责分离纳入管理遵循。个案中公司有职责分离的基本概念，却未定义明确的职责分离规则并要求各单位遵循。各单位因不熟悉职责分离原则，因而在日常职务规划时忽略相应的管理风险。
- (3) 未定义权限管理权责。德勤辅导时亦发现，部分公司曾考虑以职责分离原则设计职务，却忽略了管理权责的设置。当人员职责变动、组织变动造成职能冲突风险发生时，一则缺乏人员把关以及时发现问题，二则没有权责人员针对权限问题做实时处理。
- (4) 忽略系统授权技术复杂度。大型ERP系统权限设计逻辑为满足用户跨公司、跨部门、交易形态控管等多元管理需求，常以多层次的控管选项(如功能列表、存取程序、用户群组、存取组织范围等)作为系统授权设定。信息人员若没有对各控管选项间的设定逻辑及交互影响有深入了解，设置权限时就可能仅考虑单一方面，而忽略其他影响，造成用户最终授权结果权限过大。

概括而言，权限风险背后的问题成因错综复杂，互相关联；系统权限风险管理责任绝非一般认为的是信息单位的问题。回归到管理源头，良好的权限管理牵涉到制度、人员、流程、系统等权限管理要素间的相互配合（见图1）。

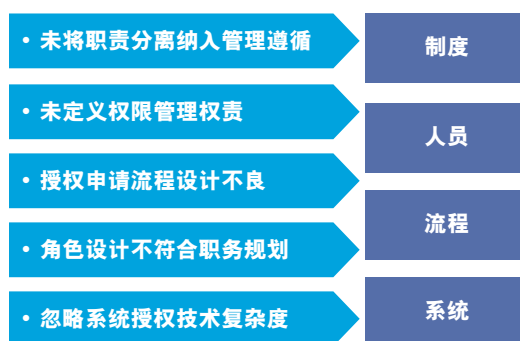


图1 权限风险成因及权限管理要素关联图

以下将特别针对ERP系统权限风险管理，分享德勤的最佳实务。

最理想的管理是一开始就做对！企业在ERP系统实施阶段，就应充分考虑授权风险对于企业运营的冲击，将授权风险管理纳入实施目标一环。将授权风险管理的概念带入实施阶段，与整个ERP系统的To-be流程设计充分结合。根据过往企业辅导经验，德勤建议应回归管理源头，有系统、按步骤地进行权限管理——规划、执行、查核、改善(Plan, Do, Check, Action)。建议公司可以实施以下步骤进行实施阶段的权限风险管理（见图2）。



图2 ERP系统实施阶段权限风险管理最佳实务

1.定义管理组织及成员角色

要建立妥善的授权管理，适当人员的参与、完整流程的制订，以及工具的运用缺一不可。建议公司一开始先定义管理组织作为常态性管理体系，接着定义成员角色，包含权限管理的负责人及授权管理组织的参与者。企业至少需定义三种人员，协助ERP上线后系统授权的维运机制，即流程拥有单位、系统授权单位及权限审计单位（见表1）。

表1 许可证管理组织参与人员及其权责

参与人员	组织及权责
流程拥有人员	一般为各作业流程主要负责部门，如财务、会计、采购、营业、仓管、物管单位。负有授权核准权责
系统授权人员	一般为信息单位，依据核准的授权内容在系统中进行授权
权限审计人员	一般为内控或是审计单位。负责定期审计授权内容，提出授权不适当的情形

此阶段应注意：流程拥有单位及系统授权单位应在ERP企业蓝图设计时密切参与权限的设计工作，同时协助公司权限管理政策的制定及授权流程的设计。

2.定义权限管理政策及流程

在此阶段，权限管理组织成员开始针对权限管理相关工作达成共识，并开始建立公司层级的权限管理政策及权限管理流程。管理政策涵盖范围视公司管理需求而定，一般来说包括数据、系统、设备及网络的存取安全等。管理程序及相关办法建议至少包括职务安排的妥适性、职务代理权限管理、敏感数据的定义及管理责任、超级用户账号管理、权限风险监控权责、权限管理检核频率等议题。而权限管理流程包括日常或者项目性的权限申请流程、信息单位权限设置流程、职能风险检核流程等。此阶段应注意，

- (1)权限管理政策的目标应先明确，以免政策规范的内容过度发散失焦。

- (2)权限管理办法的内容应与使用单位先做沟通，确保达成共识。

- (3)权限申请流程牵涉哪些相关单位，如何进行把关以确保权限申请的妥适性。

- (4)明确定义权限风险把关的权责并与权限申请流程进行结合。

3.定义权限风险规则

有了政策和流程，必须定义出公司内部明确的权限风险规则以便遵循。建议公司可以先通过企业流程分析，定义出流程中的关键职务及职能；同时通过流程风险的整体评估，确定符合公司管理所需的职责分离矩阵(Segregation of Duties Matrix)，以便职能冲突风险原则的设立。定义风险规则时应注意：

- (1)风险评估时，同步考虑人工操作和系统作业，以忠实反映风险所在。
- (2)定义风险等级，根据风险发生对于企业冲击程度的大小，定义出高、中、低等级。依次评估风险并设计风险规则。
- (3)将风险规则对应到系统权限层次，以便后续进行系统授权状况检核。
- (4)考虑管理成本效益的平衡，针对不同等级的风险制定公司应实行的管理方案。

4.设计系统角色

在政策和规则设立后，接下来就是要落实到ERP系统的权限设计。无论是通过信息单位或是导入顾问协助设计系统角色，都应该以上述风险规则为依据，并在设计完成后再次检视是否违反风险规则。常见角色设计原则包括：

- (1)避免将具有职能冲突风险的系统权限包裹在同一个角色中。公司目前即使职务设置未能有效分工，但在系统上仍应避免角色中的职能冲突，日后如进行职务拆分时，较容易进行系统权限调整。
- (2)角色所属权限的存取不当对于交易的正确性会产生重大影响，或有数据外泄风险者，应特别标示为敏感性角色。以使用户申请及管理复核权限时，特别留意其授权的合理性及妥适性。



5. 执行权限风险检查

待角色设计完成以及系统测试环境建置完成后，应再进行一次系统权限风险状况检查，确保权限风险在公司可接受的范围内，并同时将此信息回馈给授权管理组织参与人，让成员们都同步接收到相关信息，以便考虑是否还有尚须进行的职务调整。此阶段应注意：

- (1) 确保角色设计内部没有职能冲突风险，但如用户因职务规划因素必须担任有冲突的职务，可考虑在流程中设置适当的补偿性控制措施来降低风险。该控制措施应被纳入各单位内控作业，并通过定期检核以确保该措施的有效性。

- (2) 系统上线后公司应定期进行系统权限风险管理状况评估，并检视风险规则是否有需增补或修正之处；确保整个授权管理体系运作能够符合企业现状，以利于整体权限管理目标的达成。

四、授权风险和ERP系统成功上线密不可分

总之，ERP系统实施时充分考虑授权风险并将其真正纳入导入阶段，方能确保ERP系统的成功上线，也可避免导入后随着营运时间加长，权限风险问题更加错综难解的窘境发生。ERP上线后，企业应定期检视ERP系统权限风险、流程风险的状态以确保ERP系统的安全控制状态无虞。

注：本文已发表于《勤业众信通讯2013年6月》中，但对其中内容进行了些许调整。

ERP系统审计及内控

徐洁茹 经 理

于 涵 副经理

德勤台北事务所
企业风险管理服务

当企业广泛地运用ERP系统以收集汇总进销存和财务等重要交易，ERP系统的安全和控制也成为企业风险管控的首要考虑之一。然而，企业舞弊与安控事件屡见不鲜，显示企业的内控和审计作业未能有效落实，造成有心人士有机可乘，而无意的错误也无法实时被发现。如何有效地管控系统的安控问题，避免错误或舞弊的发生，减少企业非预期的损失，绝对是实施ERP系统后的重要任务。

一、内控

企业导入ERP系统会对内控环境产生影响，并衍生出新风险，增加相关的新问题。因此，应在ERP系统开发和导入过程中纳入风险意识及内控考虑，且审计人员应了解ERP的运作及如何审计ERP中的交易与控制，如此方能确保公司内控机制的妥善建立，并进一步提升企业整体的内控效率。ERP环境的内部控制包括以下几个方面。

(一) 访问控制

访问控制是最基本也最普遍的安全机制，用以约束用户何时以及如何使用系统资源，其目的在于降低信息安全风险，以确认系统数据/信息的机密性(Confidentiality)、完整性(Integrity)和可用性(Availability)。

1. 机密性

确保资料传递与储存的安全性，避免未经授权的用户检视或揭露数据。如人事数据、原料成本的数据，非相关作业人员不应有权限检视。

2. 完整性

确保各项信息的完整，避免非经授权的用户篡改或删除，以期企业能正确运用该项信息。如出纳人员运用系统付款权限虚构付款、篡改支票抬头及汇款数据以付款至自己指定账户，盗用公司账款。

3. 可用性

确保信息随时保持可用的状态，能实时正确地提供，以满足用户的需求。如物料管理人员需要检视存货库存的权限，才能查询实时的库存情形以判断实际物料的净需求，决定适当的补货数量。

(二) 职能冲突

当ERP系统的用户职务、角色、权限没有适当地规划和分配，就会产生职能冲突而造成舞弊和错误增加的风险。如若业务员同时拥有开立订单和修改客户信用额度的权限，则可能为了销售更多的产品而径自提高客户的信用额度，导致公司应收账款呆账的风险提高。

而要长久地维持系统权限的良好管控，企业拥有一套授权管理以供遵循和落实授权管理是非常重要的，有良好的政策和流程，并定期加以检视监控，才能持续地改善授权管理。

(三) 流程控制

ERP系统与企业营运流程相结合，事务数据前后串联，并提供流程当中的控制机制，协助企业提升日常作业中的管控效率，如在重要交易单据中整合工作流程，纳入核决权限控管；或是提供采购单、收货单、发票的三方验证功能，确保仅可针对有效的采购单进行收货，且仅可针对已收货的数量进行立账付款。同时，也可通过已采购未收货、已收货未请款、已请款未付款等报表来追踪日常作业的异常情况。通过设计良好的ERP流程控制机制，将可在日常作业中有效落实内控，大幅降低后端单位(如财会人员)一路往前追踪、收集、了解交易原貌的沟通困难及无效率情况，并针对关键作业风险点在交易进行时进行实时监控。

(四) 系统交接

ERP系统的原始数据源很多，除了用户输入外，就是通过和不同系统间的数据抛转产生。因而数据抛转的正确性、完整性和有效性就非常重要，例如抛转系统与接收系统资料总笔数、总金额，资料来源档案的存取保护也同样需要重视。如各销售据点POS系统的销售营收数据每日抛转回总公司ERP系统，都必须先确认销售总金额和数据抛转笔数的完整性和正确性后，方能转入ERP系统建立收入凭单。若有缺漏或是错误时，应事先定义错误代码以便识别，并留存系统抛转日志，由权责人员定期检核抛转异常情况，追踪确认所有错误均排除后，进行数据重新抛转，且须针对已抛转成功数据设计抛转管控机制，以避免数据重复抛转、交易虚增的风险。

(五) 参数设定

一般套装ERP系统会通过参数设定以配合企业实际营运需求，提供不同的管理架构及作业活动上的调整弹性，如组织架构、会计期间、交易管理模式等。若某些控制参数设置不当，或者未有效启用，将导致整体性的控制缺失，产生大量的系统性错误。例如固定资产的类别、折旧方法与期间、对应的会计科目等，若是设定错误，将造成会计信息的不正确，导致财务报告上的误述及管理决策上的偏差。

内部控制依其控制的时间和功能可分为事前控制、事中控制和事后控制三类。

1. 事前控制

又称为“预防控制”，为防止错误或舞弊发生，或尽量减少其发生几率所进行的控制，主要解决“如何能够在一开始就防止错误、舞弊的发生”这个问题。例如，在设计规划阶段就使系统权限避免职能冲突，并遵循权限最小化原则，依公司许可证管理政策仅授权予适当的人员，在事前就有效避免非权责人员可新增、修改、异动重要交易的风险。

2. 事中控制

又称为“同步控制”，属于过程中的控制，在工作或活动进行之中，实时发现作业上的错误，主要解决“如何在作业进行的当下，实时发现错误并加以修正”的问题。例如，出货时，若客户的销售额度已超过信用额度，则无法执行出货作业；或是若未列入合格供货商名单之中，即无法对该厂商开立关键零组件的采购单。这些控制机制与流程相互结合，在交易进行过程中即进行相关的规则检查，以确保不合理或不正确的交易无法成立或继续进行。

3. 事后控制

又称为“侦测控制”，查明已发生的错误或舞弊，主要解决“如果错误、舞弊发生，如何查明”的问题。例如，公司资产是否遭窃、数量记录是否有误、存放位置是否不当，可以通过盘点机制加以检视，经过异常追踪及检讨的过程，及时发现并校正之前已发生的疏失情况。

就控制的效果而言，事前控制比事中控制好，事中控制又比事后控制好。但是，何种控制方式最适合企业，还需要同时考虑作业效率、成本和风险。在四者的平衡下，才能选择出最合适企业营运需求的控制方式。

二、审计

了解ERP系统的内部控制，并在制度面和作业面做了适当的控管后，并不表示风险就不会再找上门了。没有完善的审计机制来定期检视这些制度、流程和作业是否确实被执行，即使一开始有良好的风险管控，也可能在运行一段时间后，部分控制未能确实执行，或当初的管控机制已不符合现行的作业，因此需要通过审计机制来检视控制活动是否持续有效地运作，并进一步发掘出过去被忽略或是随着企业发展而新增的潜在风险。

企业导入ERP系统后，内部控制的重点就发生了变化，从原先人工操作的纸本文件、签名盖章、编码序号、核对勾稽等，转变为ERP环境下的内部控制。审计人员需要熟悉ERP系统的运作、了解控制重点，并学习如何针对这些控制重点进行审计。企业对于ERP系统的访问控制和职能冲突的风险，可以通过制订良好的授权政策和授权流程来进行有效控制。然而，控制作业的切实执行，需要各流程拥有者定期通过用户权限报表、角色分析报表，检视负责流程的角色权限是否有授权不适当或是职能冲突的情形，并针对控制上的疏漏，向信息单位提出权限调整申请。还可以使用ERP系统的相关工具，在授予权限时，即可事先模拟授权情况，检查是否违反公司所定义的职能冲突规则，确认无职能冲突情况后再执行授权作业；或是针对现行各个有效的用户账号，利用工具进行全面的权限扫描，以检测是否存在职能冲突的情况。

企业的流程控制则可以通过穿透测试，即对ERP测试环境仿真一笔交易的输入，或对ERP正式环境实际观察一笔交易输入的情况，来检测其流程控制的有效性，如针对已超过信用额度的客户执行出货交易，检视系统是否显示信用额度超过的讯息，且不允许完成出货作业；或是建立一笔借贷不平的凭单并进行过账作业，检视系统是否显示借贷不平的错误讯息，且无法完成过账。

针对系统接口的审计，则需检视权责人员的接口检核记录表，当中应包含检核日期、成功抛转笔数、异常错误笔数、异常错误处理情况等

信息，以确认检核作业被定期执行，错误情况被及时处理。

系统参数的设定则需比对是否符合公司政策及营运需求，实践中较好的做法为持续维护ERP系统参数设定文件以反映公司实际系统参数的设定情况，并将相关设定结果的画面保留下来，同时开启ERP系统重要参数的审计轨迹功能，以系统参数设定文件的结果作为比对依据。如果发现实际检视系统参数设定值与设定文件不相符，则需进一步调阅是否有相对应的经核准参数设定变更申请单，如有，则应更新ERP系统参数文件；若无，则要进一步追踪系统审计轨迹，查看是谁、于何时、进行了哪些系统参数的修改。

ERP系统整合企业的流程与信息，同时也改变了企业的控制环境，引发了过去没有的作业风险，衍生出新的内控和审计问题。了解这些问题并清楚如何因应和控制，才能有效地控制导入ERP系统所带来的风险，使企业能安心地享受ERP系统所带来的便利及好处。

ERP系统虽已发展得相当成熟，但企业是个有机体，随着营运的发展及内外环境的变化，企业需要不断灵活调整各项作业，无论是流程或ERP系统，都该持续优化改善，永不停止。无论公司已导入、未导入，或计划导入ERP系统，都要认真检视企业现行的核心作业支持系统，找出可以强化企业体质、提升经营效率的改善契机。

注：本文已发表于《勤业众信通讯2013年8月》中，但对其中内容进行了些许调整。



财务转型——首席财务官的四大角色

龚慧云 经理
陈国纲 高级咨询顾问

德勤香港事务所
企业风险管理服务

不断演化的CFO角色及财务组织作用

如今作为CFO是越来越难了。CFO的角色变得比以往任何时候都要复杂。不仅要在严格的监管审查之下管理人员、系统和技术基础设施，还需要在许多方面做出复杂的决定，而且在给定的时间内做出决策远比看起来要难得多。一家企业的一步妙招在另一家企业的眼里可能就是疯狂的举动，选择下一步该做什么往往需要CFO的经验和洞察力。

一般来说，今天的CFO需要承担以下四大角色（见图1）。

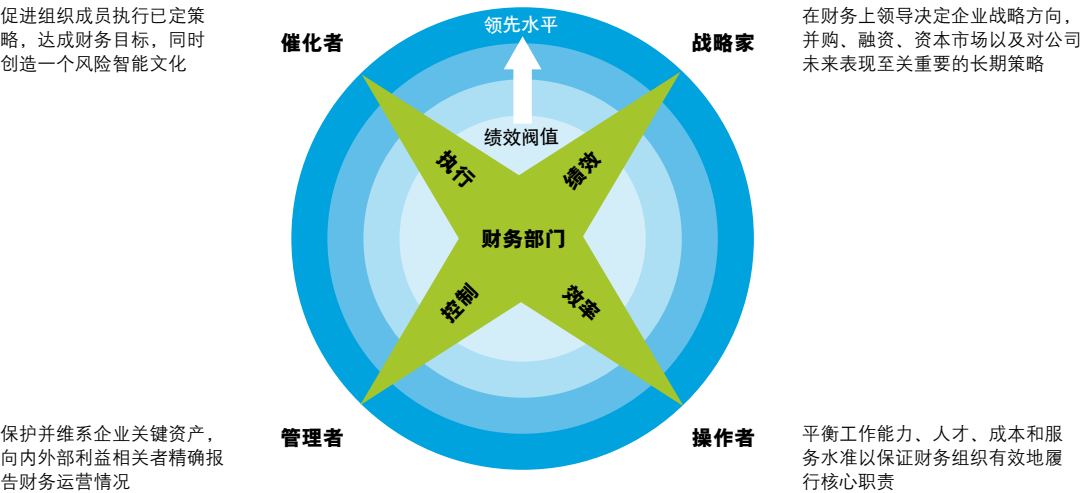


图1 CFO的四大角色

财务决策者的四大角色需要达成不同的目标，但是最终目的还是正确地定位公司的财务策略和展望，设计并完成财务组织、流程和系统的改革来提升其财务职能的总体价值。

近几年，越来越多的CFO尝试把财务从一个组织中的“支持协助”职能转变为“业务主导”的职能，在提升效率、信息质量和后续决策的同时减少成本。在开始这些财务转型前，以下是一些财务决策者需要考虑的重要问题：

- 公司的财务资源是否有效分配到以上提及的四大角色？
- 公司的财务是否积极解决核心业务遇到的挑战？

- 公司的财务治理与营运模式、财务愿景、业务增长及战略是否良好匹配？
- 当前的成本模型是否提供了足够的洞察力以支持及时响应快速的市场波动和客户需求的變化？
- 公司的手工交易数量、交易错误和/或数据不一致是否降低了结账流程的效率？

为了成功实现财务转型，公司应采用系统的方法去定义财务愿景和财务组织的角色，评估财务组织的绩效和能力，确定一个高水平的目标营运模式并制定可实施的路线图。

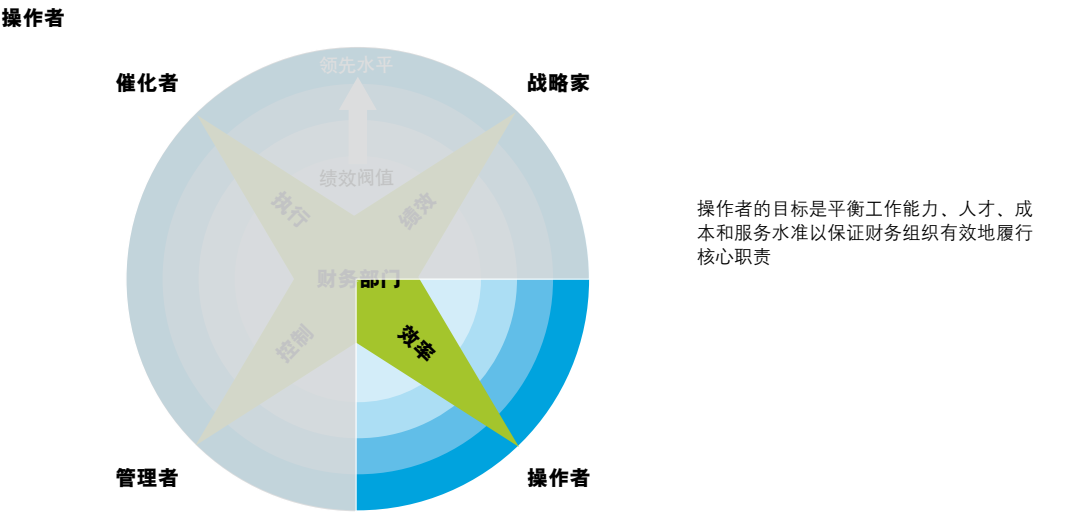
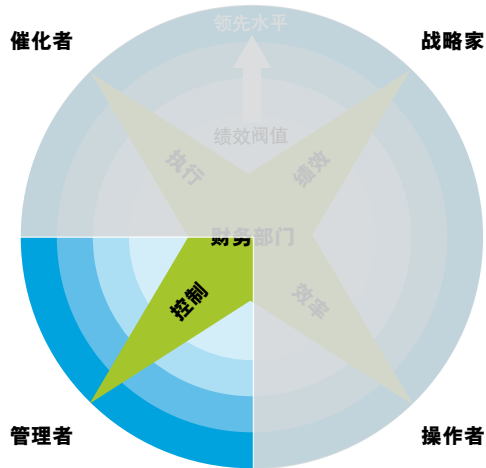


图2 操作者

- 操作者关注的焦点是什么？
- 运营的效率和效果，包括财务运营的整体风险管理。
- 操作者的关键角色是什么？
- 在履行财务组织的职责的过程中，动态地平衡成本、风险和服务水准。
 - 定义并适应财务运作模型。
 - 发展财务人才。
- 操作者通常具有哪些能力？
- 优秀的领导能力，包括能够理解关键的信息系统和人力资源问题。
 - 对公司业务模型和行业的深刻理解。
 - 通过对风险和控制的理解来妥善管理并帮助降低风险。
- 操作者可能面临哪些关键的问题？
- 在业务模型持续变化的情况下，开发并完善符合财务纪律的运作模型和人才管理，同时还要保持运作的效率和效果。
 - 决定如何分配匮乏或有限的财务资源，在控制风险的同时获得最大的投资回报。
 - 适应全球市场和运作（服务共享）的能力，同时适应国际财务报告准则（IFRS）的变化。

管理者



管理者的目标是保护并维系企业的资产

图3 管理者

管理者关注的焦点是什么？

- 会计和控制。
- 风险管理和维系资产。

管理者的关键角色是什么？

- 确保公司符合财务报告和控制的合规要求。
- 确保风险得到充分评估和控制，并且符合相关法规或法律的规定。
- 在公司执行其战略和计划时，管理业务的复杂性，同时最小化风险。

管理者通常具有哪些能力？

- 会计和财务报告，合规知识，良好的判断能力。

- 丰富的运作和舞弊风险的知识。
- 对控制以及相关的控制框架（COSO、COBIT等）的理解。

管理者可能面临哪些关键问题？

- 信息和数据的质量，最优化控制。
- 针对国内和国际业务不断增加的强制监管要求。
- 国际运作的控制范围，以及不同的运营模式和文化。
- 理解有效的治理模式以应对不断增加的业务复杂性、全球影响力和整体营销、销售和产品复杂性（即拓展的业务关系、版权协议、分销权等）。

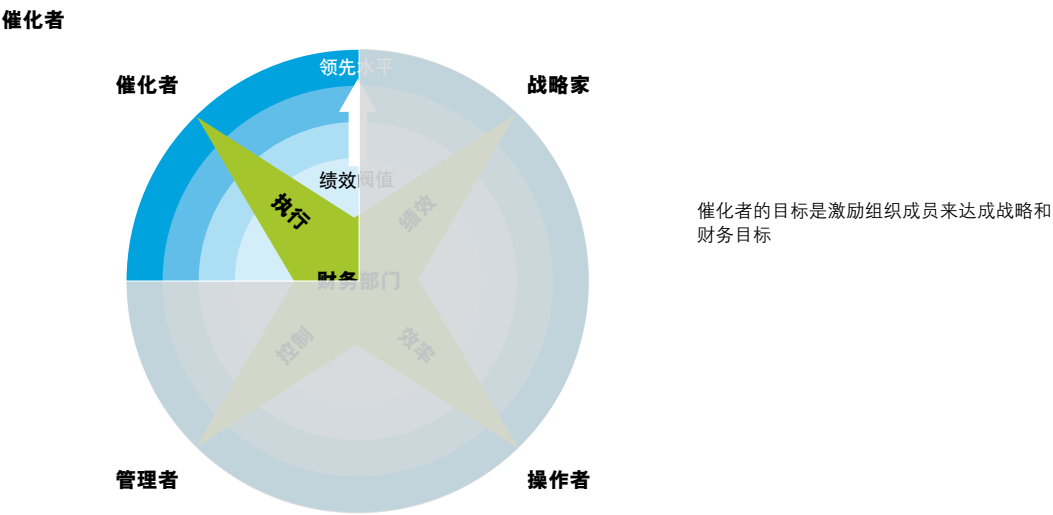
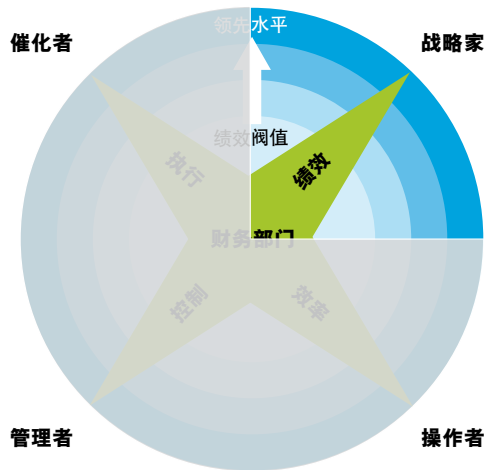


图4 催化者

- 催化者关注的焦点是什么？
- 严格执行战略选择。
 - 改变组织行为并建立价值态度。
- 催化者的关键角色是什么？
- 与高级管理层合作，获得业务一致性并成功识别、评价、执行战略。
 - 与其他执行官协作，例如CIO、CMO、人力资源部长以及其他业务部门领导。
 - 通过流程来定义优化目标，并通过平衡计分卡和/或KPI框架来评估战略举措的执行效能。
- 催化者通常具有哪些能力？
- 业务视角，变革和冲突管理，组织敏捷性和便利性。
 - 优秀的沟通和变革管理技巧。
 - 优秀的领导和业务合作能力。
 - 创建一个智能化风险管理文化氛围来妥善执行公司战略。
 - 理解关键绩效评价标准，评估战略和运作计划的成效。
- 催化者可能面临哪些关键问题？
- 建立注重成果的企业责任架构，推动企业执行。
 - 作为组织的催化者获得公司管理者的认可。
 - 由于不断拓展的业务关系、外包模式和全球扩张，商业模式在持续发生变化，在这种情况下仍要维护企业的责任。

战略家



战略家的目标是对调整财务、公司战略（例如企业并购）、公司的投资和资本等工作提供指导

图5 战略家

战略家关注的焦点是什么？

- 协助制定公司未来的方向，以便提高公司绩效和股东价值。

战略家的关键角色是什么？

- 通过财务的视角来制定资本收购框架，实施企业并购及其他投资，战略决策制定，整合绩效管理。
- 建立资本和风险管理方法来支持公司战略计划的有效执行。
- 当风险问题超过风险容忍阈值时，建立、实施并监控管理层的应对策略。

战略家通常具有哪些能力？

- 批判性思维，分析并呈现数据，全球财务视角，战略敏捷性，应变能力。
- 资本筹集和结构化经验。
- 并购目标，尽职调查和整合经验。

战略家可能面临哪些关键问题？

- 在创新、企业并购和营收增长等问题上提供财务视角的观点，获取资本并将资本市场的预期转化为内部业务需求。
- 为组织进行合理的商业决策提供必要的信息和工具。

- 战略并购浪潮——先发制人的速度和需求。

- 艰难的资本市场以及整理大量并购基金。

- 并购整合的执行。

- 在风险容忍度与商业模式变更及并购机会之间取得平衡。

总结

CFO们需要不同的领导和组织能力：

作为财务部门的**操作者**，CFO们需要运作一个高效的财务组织来为公司提供各类服务，例如财务计划和分析、财政服务、税务服务以及其他财务业务。

作为公司价值的**管理者**，CFO们要保护公司的关键资产，确保符合财务合规要求，正确地关账并与投资者及董事会沟通价值和风险问题。

作为**催化者**，CFO们要促进和推动财务部门或企业及时实施变革。通过执掌财政大权，他们可以有选择地推动业务改进计划，例如改进企业节约成本、采购、定价执行以及其他能够为公司增值的流程改进和创新。

作为**战略家**，CFO们要能够参与战略规划并协助影响公司未来的方向。他们指导财务工作并调整业务和财务战略，对于企业发展来说至关重要。除了企业并购和资本市场融资策略，他们在支持公司的其他长期投资中也扮演着重要角色。

外资企业中国现地法人信息安全管理现状

高桥宏之 高级经理

德勤东京事务所
企业风险服务

竹内胜利 经理

德勤上海事务所
企业风险服务

一、调查实施背景

进入中国的日本企业现地法人目前攀升至7700家¹，尽管出现了会向亚洲其他地区转移的说法（China Plus One），但日本企业现地法人在亚洲地区总数15234家中，中国地区的比例占到了50.5%，其重要度依旧很高。并且，长期经营中国业务的企业居多，伴随日元贬值的倾向，各公司的中国业务较之前会有所扩张。

从调查结果来看，本国和中国现地法人间的信息合作较为紧密，可以预计今后更高机密性的信息合作将会越来越多。

但是，中国对于信息的观念与日本不同，在对知识产权没有足够重视的商业环境下，很容易发生机密信息泄露的情况。2013年8月发生的“百度文库”大量公开日资企业的社外资料/内部资料事件，以及进出中国的企业众所周知的经营中国事业时“企业秘密管理”是十分重要的这件事，正是由于信息观念的不同所导致的。并且，中国的网络使用者2013年末达到6.18亿人²，由于同比增加的黑客而导致的信息泄露事件也有所增加。

伴随上述经营环境的变化，为了了解进出中国的日资企业在信息安全管理上采取了何种对

策，针对可能采取了优良对策的大企业，实施了本次调查。

另外，本文中的意见为笔者个人意见。

二、调查概要

为了了解中国现地法人的信息安全管理状况，实施调查的概要如下。

调查对象：对在中国有业务网点的大型日本企业、欧美企业的日本本社，以及中国现地法人的责任者、管理者进行采访。

调查目的：了解中国现地法人的信息安全对策现状，对今后的信息安全管理讨论提供帮助。

实施时期：2014年2~3月。

主要调查内容：

- 本国与中国现地法人的信息合作概要。
- 信息安全相关的对策状况。

三、调查结果

采访的统计结果见图1和图2。

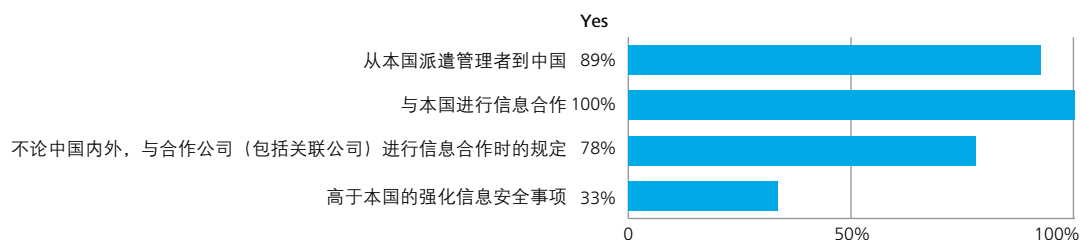


图1 本国与中国现地法人信息合作概况

¹ 资料来源：日本经济产业省《第43次海外事业活动基本调查结果——平成24(2012)年度实绩》。

² 资料来源：中国网络信息中心（CNNIC）《第33次中国网络发展状况统计报告》。

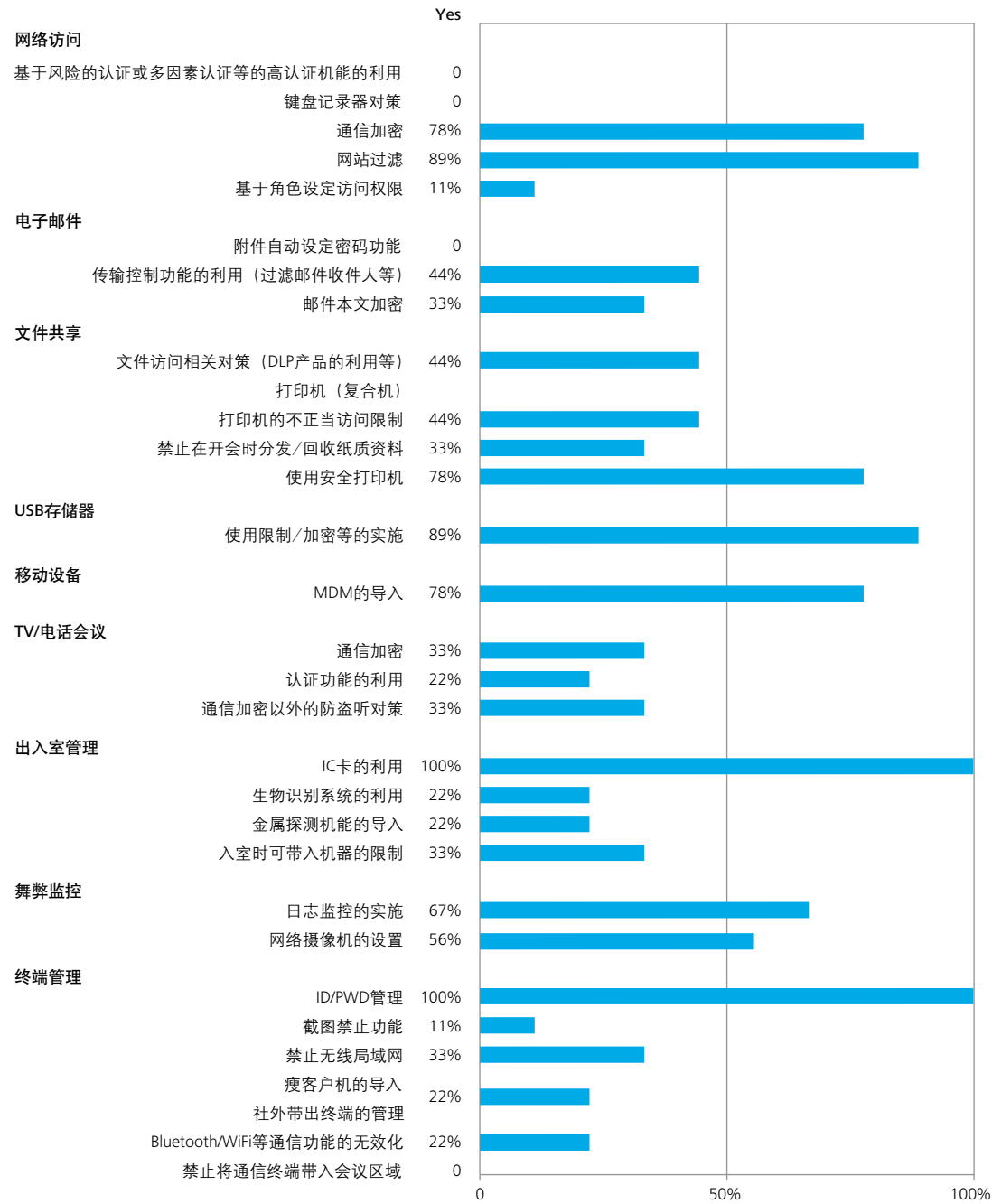


图2 信息安全相关对策

根据调查结果的数据，再加上采访过程中获取的信息，进行了如下总结和分析。

（一）中国现地独有的信息安全管理实施

在这次请求协助的企业中，考虑了中国现地法人的地域性后实施独有的信息安全对策的企业占到了33%，不到一半。最近数年，日本被报道出多起信息泄露事件或不正当访问问题，因此对于信息安全的意识逐渐加强，各企业集团的信息安全管理要求水平也在升高，但考虑中国独有状况的对策时，进展并不顺利。站在性本恶的角度，考虑信息安全时，存在需要无限地应对的可能性，也可以预计到会产生巨大的应对成本。从本社派遣来的驻在员工中，IT或安全专家并不多，具体的策略实施还是需要依赖现地管理者或担当者，这也是目前实施的应对达不到集团整体设定的要求水准的背景原因。

（二）信息安全管理的费用及效果

作为这次的调查对象，相对来说采用了较为良好的对策的大企业中，也存在未实施访问Web网站的过滤的企业，由于和交易方的信息交换需要无限制使用USB移动设备的企业，以及未导入其他公司实际利用率高的安全方法的企业。这些企业，在讨论了是否可以接纳该风险表面化之后的影响后，选择了现行的方法，还是单纯的并未多加讨论并不明朗。但是，提高信息安全，就算充分考虑后引进导入的方法，若限制了原本可以做的的工作的话，无法避免会产生低效率的情况。因此，有必要权衡考虑后进行导入。本次接受调查的企业也是，可以看到业务本质上有实施全球信息收集的必要，鉴于本公司的信息风险，优先考虑了便利性。

（三）现地员工对信息安全的意识

本次调查还针对信息安全的担忧进行了采访，

结果表明现地员工和其他公司的友人会进行各种信息交换，共享意外信息等。

大多数接受调查的企业，无论采用了何种高技术的对策，但最终还是“人”的问题，因此有必要提高现地员工的信息安全意识。管理层拥有一定的信息素养，风险较低，但在日本作为常识的事情在现地并不通用的情况也较多，现地员工对于在业务中接触到的信息是否为机密，是否为限制公开的内容，并未充分理解，存在无违反意识下泄露了信息的情况。

关于提高信息安全的意识，这是一项长期工作，建议进行定期的教育研修、彻底的实施等。

（四）信息安全相关信息共享的方法

本次调查对于中国的信息安全管理的行业标准分析实施情况也进行了采访。结果显示，并无正式的行业标准分析，只是通过参加外部的研讨会等，通过将与信息安全相关的信息和其他公司进行意见交换等形式进行信息收集的占到多数。另外，实施了行业标准分析的企业，并未实施中国特有的行业标准分析（最多实施了全球通用的行业标准分析）。

（五）信息安全对策的方向性

一般的通过ID/密码进行访问管理，通过IC卡进行出入室管理等，所有接受调查的企业均有所实施。但是，虽然记录了发生问题时可以进行跟踪的日志，但未对其进行定期分析的企业较多。各企业根据实际情况对事前的预防采取了相应的应对，但并没有对事后对策的实施加以重视。

从优先顺位上考虑，虽然采取这种方式比较合理，但若不考虑事后对策，一旦风险表面化后不能采取恰当的应对，则有可能遭受超出预想的损失，因此需要特别注意。

（六）信息安全的技术应对状况

在中国，由于价格不断下降，智能手机等移动设备得到广泛普及（移动终端在中国每年的上市数量达到4.55亿台³）。因此，BYOD（Bring Your Own Device）的限制使用或MDM（Mobile Device Management）与日本相比更为重要，但从现状上来看，这方面的应对并无多大进展（在接受调查的企业中，导入MDM的企业虽然占到了78%之多，但仅使用了MDM的部分功能）。这是由于中国在业务中利用移动终端的事例还不多，因此受到了风险不高这一想法的影响。

并且，给外部邮箱发送电邮的限制或为了避免错误发送由上级进行发送前审批等的发送控制机能，以及附件自动设定密码功能等电子邮件安全的相关应对仍尚未实施。这也是上述所提到的考虑到会影响工作效率的结果，但就算限制了USB的使用，仍有可能通过电子邮件传递信息，因此也是一个需要注意的事项。另外，部分接受调查的企业已经建立了可以进行事后跟踪的机制。

四、总结

IT行业依旧处于持续发展，与之成正比的是信息安全的应对方法也变得复杂化。并且，针对现地法人的信息安全，不仅要技术层面加以考虑，当地的信息观念或商业环境也需要被纳入考虑范围。

中国于2012年12月公布了《全国人民代表大会常务委员会关于加强网络信息保护的決定》，明确指示限制个人信息的泄露或违反法律、法规的信息发送、转送等，因此可以期待不久的将来，对于信息的观念也会产生不小的变化。但是，现下仍需要注意的是，预想风险表面化的情况下，充分讨论企业是否能够接受该风险，判断是否采取了应对策略是十分重要的。特别是在中国网络用户数量众多，且用户十分活跃的环境下，考虑到今后智能手机及可穿戴式电脑（wearable computer）等的持续发展，使通过多种方式访问网络变得可能，因此可能会发生预想不到的信息安全事故。

本次接受调查的企业中，采取了超过本国水准的信息安全应对措施的企业并不多，但对于信息观念不一致，多数的企业表示担忧，最终考虑还是需要信息处理者的道德方面做出要求。另外希望这次的调查结果，可以对今后现地法人的信息安全讨论有所帮助。



³ 资料来源：中华人民共和国工业和信息化部电信研究院《移动终端白皮书（2012年）》。

企业内部控制实务 (12) —— 税务管理

从性质上和金额上来看, 公司承担多少税负这个问题是十分关键的

原国太郎 合伙人

德勤上海事务所
企业风险管理服务

税金和内部控制

各种税法因国家和地域的不同而千差万别

“税金”的概念在经济及经营领域中由来已久。在原始农业耕作社会时期, 就能够清晰地看到, 为了满足公共利益的要求, 从个人处征收钱财和物资, 以确保达到最佳的整体利益。

税金有两个功能, 其一是用纳税人缴的税来维持老百姓必要的开支以及建设并维护基础设施, 换言之即由受益者负担纳税。其二是所得收入以及社会财富的再分配, 纳税人并不期待从中获取利益。日本的汽油税以及机动车重量税、中国的养路费等就是用来建设、保养道路, 是第一个功能的实例。当代的关税(让进口者缴税以保护国内产业)就是第二个功能的实例。

过去, 封建统治者每年向农民征收贡赋, 与其说是为了公共的利益, 倒不如理解是为了封建地主个人的权力。总之, “权力”和“税”是息息相关的。在当今社会, “税收”这种维护收入以及社会财富再分配的制度, 是社会的重要组成部分(也可以说是顺应社会制度的发展方向, 产生了税收的制度)。例如, 在日本, 根据累进税率的税制, 针对高收入者的税率较高(实际税率最高约50%), 而且遗产税的税率越高(超过3亿日元的部分为50%, 而在1988年以前超过5亿日元的部分为75%), 就越能缩小收入以及贫富的差距。这种税制建立的初衷也可能是源自追求社会平等的文化背景。在美国, 所得税以及遗产税的各级累进税率差异较小, 该做法鼓励人们通过个人努力去创造财富, 并且认同社会的贫富差异。在中国的个人所得超额累进税率中, 高收入者的适用税率较高(最高达45%)。而遗产税也即将正式出台, 草案中规定超过1000万元的部分的税率高达50%。目前遗产税在中国还未正式生效, 这也许与中国重视从祖先那里承袭遗产的文化背景有关吧。

针对企业的税法主要是企业所得税。当企业所得税税率较高时, 企业会在盈利较多的当年进行大规模的投资(税法允许抵扣的)。另一种情况是, 针对企业销售收入征收相应比例的核定征税, 这种税制是激励公司去谋取更多的利润, 而不是鼓励企业去扩大规模。

• 针对税务的内部控制进行探讨的难度

第十章中提到, 在美国SOX法颁布之前, 内部控制的某些方面并不为人所关注, 其一是“财务决算”, 其二就是这里的“税务”。

近年来, 作为会计处理之本的会计准则以及相应的审计准则受全球化影响, 各国的准则都在不断相互趋同。但是由于税务受到税法地域性的影响, 各国的做法区别较大, 需要很强的专业性知识。这正是在针对税务相关内部控制进行探讨时, 碰到的最难的地方。

在欧洲, VAT(增值税)的相关税法非常复杂, 根据采购方、销售方的企业分类(如一般企业、公共事业机关、个人等), 以及企业规模的不同, 税率大不一样。甚至会复杂到, 在针对电费的税率中, 夜间电费对应的税率较低这种详细的程度。为了应对税制复杂这个现状, 会计师事务所中成立了VAT的专门部门, 其中根据税目不同还成立了各个专门的税务小组。

在美国, 各个州和自治体的销售税(Sales Tax)的税率都不相同, 因此孕育而生了很多咨询公司向企业提供税率等信息。此外, 在美国还有一种替代最小赋税(Alternative Minimum Tax)的税种, 是一种强制性很大的税制, 其目的主要是为了防止各个企业通过各种避税手段来降低其适应的法定实际税率。

所得税的计算

委托外部公司计算的结果必须进行复核

税法在各国千差万别，但大体上主要可以分为以所得税为代表的直接税和以增值税为代表的间接税。

此外税务流程中，还有一个特征往往是该流程的一部分或者是相当大一部分都会委托外部进行操作。

在了解了上述背景之后，我们一起来看一下税务流程中所要求的主要内部控制。

• 掌握影响所得税的各种因素

影响所得税的因素主要有以下几种：

- (1)税法的修订。例如，中国从2008年起开始实施新的《企业所得税法》，对于内外资企业都有很大的影响。对有关税法进行修订时，需要考虑其对企业所得税的影响金额。
- (2)会计准则的修订。会计准则进行修订时，如执行资产负债表债务法，就可能会对递延税金（资产）等科目产生影响。
- (3)发生新的交易。例如，设立新的海外子公司，发生所得时，需要考虑对其进行税前列支。
- (4)引进新的税务规划战略时。例如，开始实施合并纳税时，需要考虑到其做法与之前的企业所得税计算的不同，对此需要做好准备。

公司为了计算正确的所得税，首先需要收集并掌握影响所得税计算的信息，然后根据公司自身情况去判断分析。

上述(1)以及(2)的要求，类似于财务决算流程的“对于会计准则的理解”，有时可以委托外部专门家（税务师）的帮助，但是如果是为了防范重大错误的发生，最好还是能够进行有效的复核，由公司内部的人员掌握理解相关法律、行政法规、部门规章以及相关准则。

• 所得税计算

在实务操作中，公司经常使用计算软件等生成计算表格（之后述及的“税金计算表格”），计算所得税。

一般在税金计算表单中，建议输入以下项目：

- (1)会计利润以及应纳税所得额的调节表。
- (2)资产·负债账面价值和资产·负债的计税基础相互间差异的明细表。
- (3)所得税、递延税款资产·负债的计算表。
- (4)会计上必须录入的分录。
- (5)税率差异调节表。

税金计算流程的专业性较强，应分配给专人负责，且作为计算依据的税金计算表格必须要经管理人员复核。此外税金计算表格在制作完成之后，一旦税法发生修订，或者公司涉足新的商业领域，都必须相应地进行更新。理解把握影响所得税计算的相关因素，并将其及时反映到税金计算表格中，确保税金计算表格与最新的税法等一致，才能够正确计算所得税。

在准备了最新版的税金计算表格之后，接下来就是录入相关必需信息，得出所得税的计算结果。

上述工作针对已经执行新会计准则的中国企业来说，在计算递延税款以及申报企业所得税时，格外重要。

• 对于所得税计算结果的复核

所得税的计算无论是由公司内部人员操作还是委托外部人员进行操作，都必须对其计算结果进行复核。

建议从以下几个方面着手复核：

- (1)与前一期的内容进行比较。在复核会计利润和应纳税所得额调节表时，建议将本期的调节项目与前一期的内容进行比较。例如，前一期作为纳税调节项目，本期却没有进行调节的，此外，调节金额与前一期相比变动异常的项目，都是必须要复核的对象。通过这样的检查，经常可以发现税金计算的错误。

- (2)法定适用税率与资产负债表债务法调整后的税率的差异。分析法定适用税率与资产负债表债务法调整后的实际税率的差异原因，从内部控制角度来看，也是至关重要的。可以通过分析税率差异的原因，发现那些输入项目等细节问题，以及那些通过计算复核也可能无法发现的错误。
- (3)估计值的妥当性检查。近年来，越来越多的公司会在年底前提前关账，计算应纳税所得额时往往会用到估计值，以此计算所得税额。在这种情况下，估计值多少会与实际发生金额有所差异。通过认真分析估计值和实际数之间的差异，确保不存在人为故意的行为而导致差异的发生。此外，当某个项目的估计值和实际数之间存在较大差异时，很有可能是因为估计的方法有误，有必要重新检查估计的方法。
- (4)对于应付所得税余额的分析。有必要针对前期计提的应付所得税余额与申报后实际支付额之间的差异进行确认。如果差异重大，建议仔细分析差异原因。此外，还需要转回那些不该预提而错误预提的税额差异，避免过去的多预提所得税余额越积越大。
- (5)对于递延税款资产的回收性分析。确认递延税款资产需要较高的专业知识，还需要考虑公司今后是否能够有足够盈利。企业一般对自己的未来业绩持积极态度，而与此相反，外部审计师通常会比较谨慎，两者之间经常会产生意见的不一致。公司和外部第三方的意见看法不合，本是难以避免的事情。从公司内部控制角度来分析，需要认真分析递延税款资产的收回可能性，并且需要由递延税款计算人员以外的其他人员对结果进行客观的检查以批准。

增值税的计算 需要识别应税项目

各国的间接税之间区别很大。前述的欧洲的情况相当复杂，中国的间接税主要以增值税、消费税、营业税为主，在税法中的地位也是举足轻重。日本的间接税以消费税为主，但由于征税基础是绝大部分的商品和服务，适用的税率都统一为5%，相对在日本的各税务中并不太重要，计算的手续也相对简单。

以下例子主要是从增值税的角度出发，考虑相应的内部控制。

• 区别应税项和非应税项并且区别适用税率

在中国，填开专用发票并进行抵扣是增值税法规定的基础工作。营业税根据行业不同，需要填开不同的专用发票。这一点从全世界范围来看，都是相当独特，且有中国特色的。

无论是根据旧会计准则还是根据新的会计准则，增值税销项税额的确认与销售的确认是同步的，体现了权责发生制的原则，公司根据该时点相应开出增值税发票。这也是经常容易被混淆的概念。另一方面，虽然本来也是根据权责发生的原则计入采购的，但在实务上，当公司没有收到增值税发票时，由于不能进行进项抵扣，所以一般都不在账面上确认增值税进项税额。但是在期末、季度末、月末，对于未收到增值税发票的货物，针对其应付账款，需要先计入应付账款暂估，从会计上明确采购交易的成立。

然后，在进行每笔交易时，销售时计入增值税销项税额，采购时计入增值税销进税额。

不管在哪个国家，为了正确计算增值税，最重要的是必须区分应税交易和应税交易以外的其他项，并且区分所适用的税率。

现在一般都使用能够自动计算增值税的信息处理系统，系统通过识别交易是否应税，自动计算增值税。因此，为了确保在录入单据时能够正确区分应税项和非应税项，以及区分所适用的税率，事先设定主文档是非常重要的。由于欧洲的应税项目更加复杂，所以更有必要对主文档录入的准确性进行复核。

在中国，首先要区分应税和非应税项目，如房屋装修是非应税项目，飞机维修是应税项目，特别是在针对固定资产维修维护时，可能同时涉及增值税和营业税，需要清晰区分这两种情况。这个前提相当重要，关于应税范围具体解释详见脚注¹。

大多数公司销售或采购货物适用的税率都是17%，因此可以通过设置主文档或每次交易时手工录入税率，但如果销售或采购的商品比较特殊，则应该在每次交易时识别相应货物判断其是否应税，且判断其适用税率。

关于录入增值税记账凭证的流程，已经在财务决算中提及，主要是对于凭证的复核和审批。

• 销项税额与进项税额的分析程序

一般情况下，针对账面的销项税与进项税余额，希望能够复核其入账的正确性。复核每一笔税金的计算正确与否显然是不现实的，所以针对销项税额与进项税额的账面余额，可以将应税交易总额乘以税率得出的结果与科目余额进行比较，确认两者间有无较大差异，建议每月都能执行这种分析性程序。

• 销项税额与进项税额的对冲

每个国家对于销项税额与进项税额的对冲都有不同的规定。中国的增值税法对于增值税进行税额的抵扣有严格规定。目前，增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票、税务机关代开的增值税专用发票以及废旧物资发票、海关完税凭证、运输发票、农产品收购发票可以抵扣进项税。总的一条原则是，除农产品收购发票外，其他发票必须自开具之日起90天内进行认证、申报抵扣。部分企业时常会遗忘了认证发票，

而导致不能抵扣，对企业造成了损失，因此在中国针对该点内部控制，更需要作为基础的业务流程认真实施。

税金业务流程的重要性

如果法定实际税率是25%，则将对利润产生四分之三的影响

在上述各节中，讲解了涉及税金业务流程的主要内部控制。

下面提到的这一点一般没有包含在财务报告相关的内部控制中，而是近年来税务上的一个热门话题，就是转移定价。近年来各公司都逐渐重视转移定价的运用。当母公司在本国的各产品毛利与海外子公司同产品的毛利之间出现较大差异时，可能是公司有目的地进行了避税而转移应税所得。母子公司间的所有交易额乘以百分之几，可能得出几亿元或者几十亿元的金额，如果公司被处罚追缴这样的数额，在税务上将是个十分巨大的风险。

如果公司遭到处罚，从内部控制角度来看，这将被视为公司当时公布了错误的财务报告，有时这可能被认为是内部控制上的一个缺陷。

很多国家都会要求公司整理保存有关转移定价的证明性文件。中国新颁布的《企业所得税法》第47条规定：“企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。”至笔者本书付梓之时，国家税务总局正在对《关联业务往来相关资料管理办法》(草案)征求意见。该文件将具体规定纳税人进行年度所得税纳税申报时应向税务机关报送的资料，以及纳税人应按纳税年度准备、保存并按照税务机关要求提供的资料。这将增加企业对关联交易的举证责任，强化税务机关对转移定价的监管。各个企业也都在翘首期盼新的关联业务往来相关的资料管理办法的出台。所以明确转移定价的设定方针，适当运用政策规避风险，这可能也是内部控制必要的环节。²

¹ 增值税的征税范围包括：销售和进口货物，提供加工及修理修配劳务。这里的货物是指有形动产，包括电力、热力、气体等，不包括不动产。加工是指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务；修理修配是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。

² 转移定价的相关税法规定，企业需要先与当地税务局确认集团内部的跨境交易的价格计算方法，提交预约定价协议（Advance Pricing Agreement, APA）。



美国SOX法中，内控报告中的重大缺陷（Material Weakness）不少都涉及税务。日本版SOX《实施标准》中，公司需要对与“公司经营目标相关的科目有关的流程”进行评价。仅仅为了支付税金而去开展公司经营的企业基本上是不可能存在的，从这种角度来看，税务流程和公司的经营业务并不相关。《实施标准》中规定“针对重要性较大的业务流程，可以将其作为评价项目，个别追加评价”。其中一个例子就是确认递延税金资产（负债）。

如果假设法定实际税率为25%，对于税前利润的影响也将达到25%。因此，在公司的财务报告环节中，其地位是举足轻重的。投资者对于企业现金流状况以及企业价值的关注由来已久。公司的实际税负多少，无论从性质上或者金额上来看，对于投资者来说都是需要加以关注的信息。由于美国SOX法、日本版SOX和中国内部控制规范的目的就是为了保护投资者的利益，所以从这一方面考虑，对于税务流程进行评价也是必不可少的。

税金与会计

• 税务师与注册会计师的职责上的差异

税金有两方面的功能，即受益者负担赋税以及社会财富的再分配。税务师作为税务专家，在其职责中体现了这两方面的功能。

税务师担负了监督企业和个人正确纳税的职责，并需要站在企业和个人的立场上，为其提

供咨询服务。在美国，税务师提供合理避税服务后，如果服务客户发生损失，税务师会因为服务失职而被投诉，客户可以向税务师提出赔偿请求。

与税务师相比，注册会计师的职责只是合理确保财务报告的正确性。作为注册会计师组织的会计师事务所如果为企业提供正式咨询服务时，需要和审计合同分开，单独签订咨询服务合同。自从美国SOX法实施以来，由于会计师事务所为客户提供咨询服务会影响其审计的独立性，政府制定并实施了各种各样的规章制度。

值得关注的是，欧美的会计师事务所原来的业务领域包含了审计、税务以及咨询服务，在美国SOX法实施以后，各大会计师事务所都将咨询部门独立出原事务所，单独成立咨询公司。但是，咨询性质的税务服务却能够作为会计师事务所少数几项可提供的非审计业务之一得以保留。³在欧美传统观念中，会计师事务所会向客户提供审计以及税务两方面的服务，在审计业务中也需要税务专家的参与。与此不同，在日本，会计师事务所是禁止提供税务咨询服务的。

• 财务审计和税务调查

由于注册会计师和税务师都是专业人士，作为外部的第三方，两者对客户的拜访和工作程序方面经常会被拿来比较。

作为公司而言，必须接受的是由外部审计师实施的财务审计和税务机构可能实施的税务调查（这里请先暂不考虑针对美国SOX法和日本版SOX要求的内部控制的审计）。注册会计师是对财务报表的整体无重大错报漏报做出合理的保证；税务局的调查主要是选择易出现遗漏的申报项目，检查申报有无缺失。这是两者最大的区别。

³ 在同一会计师事务所中，为客户提供审计服务的同时，禁止站在客户的立场上为客户提供税务规划的咨询服务。



会计师事务所主要是从审计客户处获得报酬，这一点大大影响了会计师事务所的独立性，这也是在制定美国SOX法案过程中被讨论的最主要问题之一。在审计亏损企业以及站在盈亏临界点的企业时，更需要实施严格的审计程序；但实际上（也是当然的），外部审计师从这样的公司获取相应的审计报酬是相当困难的。所以会计师事务所在这一点上是最左右为难的。

税务调查的执行会因各国习惯和规定的不同而不同。

据说在意大利有这样的制度（Concono），如果按照税务机构要求的金额支付税款的话，过去一定年度账簿的税务调查就可以免除。因此，也就可以免除双方实施和应对税务调查的程序和麻烦。在印尼等国家，是否需要进行税务调查，税务专管人员的判断还是起到了主要作用。

就像中国电影《至高无上》中，李雪健出演的税务稽查老李兢兢业业、一丝不苟的形象，面对金钱和物质的诱惑，毫不动摇，在日本电影《国税女稽查官》⁴中也同样刻画了国税稽查局的税官尽职尽责，不惜余力地去调查、发现各种问题，维护税法的尊严。这种国家权力机关也是维护社会健全、和谐发展的重要组成部分之一。在电影《铁面无私》（The Untouchables）⁵中，芝加哥最大的黑帮被起诉有逃税嫌疑。老警员为了保护作为证人的黑帮财务负责人，展开了一场与黑帮的战斗。

税法是自古以来就有的制度，而财务审计制度是从当代起才逐渐开始。这两者是社会健全、和谐发展必不可少的重要组成部分。

注：本文已发表于《中美日企业内部控制实务》一书中，但对其中内容进行了些许调整。

⁴ 导演和编剧是伊丹十三。原名《Marusaの女》，Marusa是日本国税局稽查部的简称。电影描写了女税官和逃税者之间的各种斗争，荣获1988年第11界日本电影学院奖最佳影片奖。

⁵ 《铁面无私》的男主角肖恩·康纳利凭这部影片荣获了1987年奥斯卡最佳男配角奖。

德勤中国企业风险管理服务的联系方式

北京

德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）
北京分所
北京市东长安街1号
东方经贸城西二办公楼8层
邮政编码: 100738
电话: +86 10 8520 7788
传真: +86 10 8518 1218

上海

德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）
上海市延安东路222号
外滩中心30楼
邮政编码: 200002
电话: +86 21 6141 8888
传真: +86 21 6335 0003

台北

勤业众信联合会计师事务所
台北市民生东路三段156号12楼
邮政编码: 10596
电话: +886 2 2545 9988
传真: +886 2 2545 9966

香港

德勤·关黄陈方会计师行
香港金钟道88号
太古广场一期35楼
电话: +852 2852 1600
传真: +852 2541 1911

深圳

德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）
深圳分所
深圳市深南东路5001号
华润大厦13楼
邮政编码: 518010
电话: +86 755 8246 3255
传真: +86 755 8246 3186

广州

德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）
广州分所
中国广州市天河路208号
粤海天河城大厦26楼
邮政编码: 510620
电话: + 86 (20) 8396 9228
传真: + 86 (20) 3888 0119 / 0121

德勤中国公司治理中心网址: www.corpgov.deloitte.cn

德勤中国公司治理中心（本“中心”）于2010年4月21日正式宣告成立。中心将作为中国公司治理实务发展情况的信息集散地，并面向中国境内各位董事、高管与投资者主办各类重大公司治理活动与圆桌会议。中心的建立旨在促进中国内地和香港特别行政区两地的公司治理的领先实践。它着重介绍了在中国内地和香港特别行政区两地处于领先地位的公司治理实践，并重点收集来自德勤中国和其他第三方的多元化的关于公司治理的资源及领先理念。

《德勤企业风险》(第九辑) 读者调查问卷



1. 针对以下方面, 请您评价《德勤企业风险》(每项单选):

请您按照以下标准打分:	5(非常好)	4(较好)	3(说不准)	2(较差)	1(非常差)
内容	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
图片	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
版式	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
编读互动	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2. 《德勤企业风险》(第九辑) 的文章是否对您有所帮助(每项单选):

请您按照以下标准打分:	5(很有帮助)	4(有些帮助)	3(说不准)	2(没什么帮助)	1(没有帮助)
中国企业内控十年回顾和展望——从内控1.0时代向内控2.0时代迈进	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
如何构建国有大型集团企业内部控制体系	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
浅谈内部控制如何优化企业战略管理——以A公司战略管理内控优化为例	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
企业建立的内部控制体系还需要做什么——内控体系对于企业价值的影响的思考	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ERP授权之风险管理与最佳实务	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ERP系统审计及内控	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
财务转型——首席财务官的四大角色	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
外资企业中国现地法人信息安全管理现状	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
企业内部控制实务(12)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3. 您最想了解关于风险管理和企业内部控制的相关内容(可多选)

- ☐ 全面风险智能服务 ☐ 资本市场服务 ☐ 合规性准备及协助 ☐ 业务持续性规划 ☐ 信息治理
☐ ERP控制 ☐ 安全电子商务 ☐ 内部审计 ☐ 合同风险与履约 ☐ 计算机审计
☐ IT尽职调查 ☐ 其他: 请具体描述您感兴趣的相关内容

4. 您今后是否想继续收到德勤中国提供的《德勤企业风险》以及宣传资料? (☐ 是 ☐ 否)

烦请您提供贵公司以下信息, 我们将会把贵公司的资料注册在发送名单中。

公司名称: _____
 联系地址: _____
 联系人姓名: _____
 联系电话: _____
 联系人电子邮箱: _____

5. 您是否觉得阅读电子版《德勤企业风险》杂志更为便捷?(每项单选):

请您按照以下标准打分:	5(非常同意)	4(较同意)	3(说不准)	2(不太同意)	1(不同意)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

您填写完成读者调查之后, 可以发送传真或电子邮件到以下联系方式:

+86 21 6335 0003 企业风险管理服务《德勤企业风险》编委会 收

您填写完成读者调查之后, 也可以通过邮寄到以下联系地址:

中国上海市延安东路222号外滩中心30楼 邮政编码200002

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙) 企业风险管理服务《德勤企业风险》编委会 收

谢谢您的阅读与合作!

巍巍交大 百年书香
www.jiaodapress.com.cn
bookinfo@sjtu.edu.cn



责任编辑 / 吴咏蓓
封面设计 / 薛 宜
责任营销 / 陈大凯

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司, 以下称“德勤有限公司”), 以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾150个国家, 凭借其世界一流和高质量专业服务, 为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约200,000名专业人士致力于追求卓越, 树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所, 我们在大中华设有21个办事处分布于包括北京、香港特别行政区、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门特别行政区、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近13,500名员工, 按照当地适用法规以合作方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在1917年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络, 在德勤全球网络的支持下, 为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国, 我们拥有丰富的经验, 一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息, 故此, 并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前, 请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方面因使用本文件而导致的任何损失承担责任。

©2014。欲了解更多信息, 请联系德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)。
SH-0335C-14

上架建议: 企业管理

ISBN 978-7-313-12144-8



定价: 30.00元