

# 企业内部控制缺陷的识别与认定分析

翁 杰

(杭州航天电子技术有限公司,浙江 杭州 310056)

**摘要:**内部控制是维持企业稳定、长远发展的必要方法,但在企业运行过程中常常出现内部控制缺陷。基于此,本文从提高内部控制有效性的角度出发,对企业内部控制缺陷管理加以研究。文章先概述企业内部控制缺陷的内涵和分类,然后分别对企业内部控制缺陷的识别与认定程序、标准和具体方法加以分析,希望能为相关工作人员带来参考。

**关键词:**企业管理;内部控制缺陷;缺陷识别;缺陷认定

【DOI】10.12231/j.issn.1000-8772.2021.35.145

## 1 前言

对于企业而言,内部控制缺陷的产生、识别、认定与修复都会直接影响企业发展,从可持续发展的角度来看,必须尽力减少企业内部控制缺陷。在实践工作当中,寻找、确认企业内部控制缺陷的过程被称为识别,而对企业内部控制缺陷进行定级的过程则属于缺陷认定,能够提升企业内部控制缺陷识别与认定的有效性。

## 2 企业内部控制缺陷的内涵和分类

2008年,财务部门联合其他部门发布了《企业内部控制基本规范》文件,对企业内部控制中的各项工作进行指引,其主要目的是引导企业科学的进行缺陷管理和缺陷弥补。从内部控制角度上分析,如果缺陷在合理的范围内,不会对企业的目标造成影响,说明企业的内部控制具有一定科学性。如果企业内部控制环节出现了严重的设计和执行业务失误,就会导致内部控制目标无法实现,相关业务的合理性和科学性也将受到影响,此时就会表现出内部控制缺陷。事实上,企业内部控制缺陷就是企业内部控制规划失误,如果企业内部控制存在缺点但却未对企业内部控制目标的顺利实施造成阻碍,只能说明企业中存在内部控制偏差,不可认为企业中存在内部控制缺陷,二者的具体关系如图1所示。当前,企业内部控制缺陷主要分为两种类型:其一是设计缺陷,当企业缺少达成目标的必须控制手段时会出现此类型缺陷;其二是运行缺陷,当企业基于内部控制目标合理设计内控方案,但未得到有效落实时会出现此类型缺陷<sup>[1]</sup>。



图1 企业内部控制缺陷与内部控制偏差的关系

## 3 企业内部控制缺陷识别认定的程序和标准

在实践工作当中,企业内部控制缺陷的识别与认定就是发现、确认内部控制缺陷后,基于缺陷严重程度有效划分缺陷等级的过程,前半段操作为缺陷识别,后半段操作为缺陷认定。随着企业管理者对内部控制缺陷关注度的提升,企业内部控制缺陷的识别与认定逐渐朝着程序化、标准化和规范化方向发展。为有效开展企业内部控制缺陷的识别与认定,相关工作人员需要基于特定程序和标准作业。

### 3.1 识别程序

对于企业而言,内部控制缺陷的识别与认定环节必须充分考虑敞口风险与可容忍风险水平之间的关系,如果前者高于后者,就表示企业内部控制工作中存在未加保护的风险。通常来说,企业内部控制缺陷的识别与认定需要经过三道工序,其整体逻辑如图2所示:

第一,明确识别与认定参数。此时必须确定企业的风险偏好,明确各类风险的容忍度。相关工作人员需要基于已确定的战略目标以及企业内部控制体系,实现目标细化,从而确定上述参数。

第二,细分可容忍风险。企业内部控制缺陷的识别与认定需要从细节着手,相关工作人员应统筹全局,明确企业内部控制环节的整体风险容忍度,然后基于企业的组织结构和业务层级分布,完成风险容忍度细分,进而明确各部门、各岗位的可容忍风险,并基于实际情况完成合理调整。

第三,实现风险对比。在这一环节,最主要的工作就是将各层级的风险容忍度与敞口风险进行对比,完成同类型敞口风险与可容忍风险比较后有效识别和判定内部控制缺陷。

识别和认定企业内部控制缺陷时,相关工作人员应该基于企业内部控制的预期目标和控制实效开展实践。此时,设计风险容忍度和企业内控方案执行效果都应该成为评定要素。同时,也需要重点关注剩余风险和纯粹敞口风险,前者在企业内部控制有效性下降时出现,后者则因为企业内部控制制度缺失而产生。此外,相关工作人员

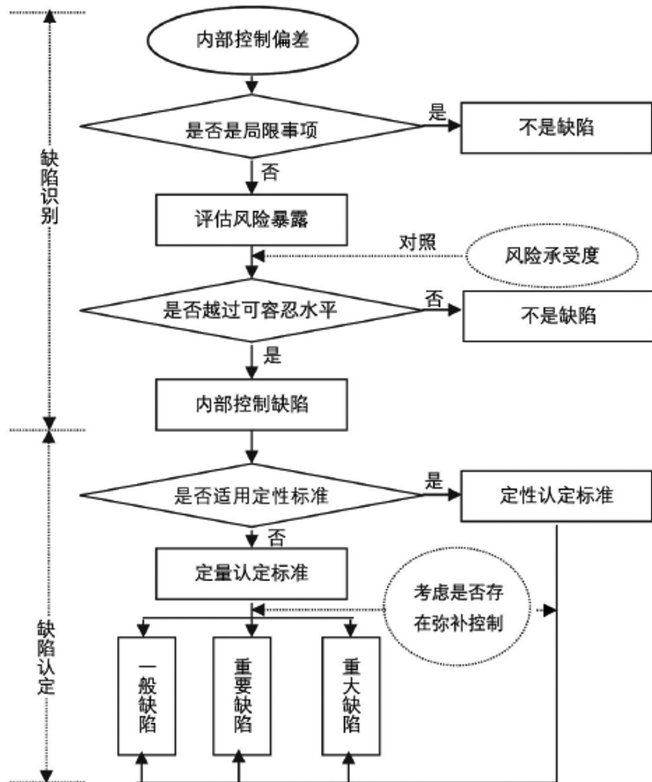


图2 企业内部控制缺陷识别与认定逻辑

应由上向下核查敞口风险。

### 3.2 认定标准

企业内部控制管理人员需要基于内部控制缺陷认定确定缺陷的严重程度,通常来说内部控制缺陷以一般、重要和重大三种标准进行划分。在实际应用过程中,企业内部控制缺陷的严重程度划分必须加以明确,虽然三者之间存在持续递进的关系,但是不同阶段之间有着明显差异。从现实角度来看,企业内部控制缺陷认定需要基于企业内部控制目标开展,此时对通过企业内部控制行为、资产、信息、经营、战略等目标的偏离程度进行判断,进而确定企业内部控制缺陷的具体严重程度。在企业内部控制缺陷认定过程中,若偏离内部控制目标的程度小于5%则被认定为一般缺陷,其中还包括三种类型:其一为轻微缺陷,目标偏离范围大多小于等于1%;其二为较轻缺陷,目标偏离范围控制在1%—3%;其三是中等缺陷,目标偏离范围控制在3%—5%。当内部内部控制目标的程度超过5%但却未超过10%时,可认定其中存在重要内部控制缺陷;若偏离程度超过10%就表示存在重大缺陷。

### 4 企业内部控制缺陷识别的常规方法

在企业发展过程中极容易在企业信息披露环节暴露内部控制缺陷,进而使企业出现经营危机、信誉危机甚至引发诉讼浪潮。从现实角度来看,企业必须有效修复内部控制缺陷才能降低不良影响,而修复内部控制缺陷的前提就是高效识别和认定内部控制缺陷<sup>①</sup>。基于此,本文将以提高企业内部控制缺陷识别质效为目标,从缺陷发现和缺陷追踪两方面着手,探讨企业内部控制缺陷识别的

常用方法。

#### 4.1 发现缺陷

企业只有先发现内部控制缺陷,才能基于科学的判断和分析识别缺陷。在此环节,企业必须高度重视缺陷信息管理,为及时、全面地采集缺陷信息,高效科学地完成信息分析奠定基础。

企业内部控制缺陷首先要进行识别,识别的过程就是发现缺陷的过程。在具体的缺陷发现过程中,首先需要明确缺陷信息的来源渠道。企业内部控制缺陷大都来自于组织活动的过程,对资源投入的考虑,通过投入与产出对比发现内部控制缺陷。按照信息类型可以将缺陷分为直接缺陷和间接缺陷,直接缺陷是指发现缺陷本身存在,间接缺陷是指因控制失当而形成的缺陷,这种缺陷需要进一步对其进行关注,挖掘缺陷背后的原因,找到缺陷的源头。企业识别缺陷过程以获取信息为首要目标,获取信息的方法比较多,其中观察内部控制活动的执行效果,制定并执行相应的控制手段,对过程性信息进行核查等。而若想确定内部控制缺陷的结果,则需要对信息进行进一步的挖掘。可以对企业的市场份额信息、收益情况、投资回报、资本情况等内容进行信息搜集,参照内部控制指标观察其是否符合既定的标准。若想科学的识别内部控制缺陷,需要明白过程性信息和结果性信息两者之间的内在联系,两者具有一定的互补性。但即使获取了大量的信息,也需要对信息进行进一步的筛查,根据风险内容与风险的可容忍性对缺陷进行识别和认定,接下来,我们详细地概述过程信息和结果信息的挖掘方式。

##### 4.1.1 管理信息来源

企业管理者可以利用资源投入与应用分析评价,获得内部控制缺陷信息,这些信息既包括过程信息又包括结果信息。从企业内部控制缺陷管理识别的角度来看,科学管理信息来源可以帮助企业获得全面而详实的信息。此时,企业管理者既可以直接发现内部控制缺陷,也可以从组织内部活动或投入产出与结果中提取关键信息。相较而言,前者相关性强且效率高,可以在内部控制缺陷识别、认定与修复中发挥实践指导作用。

##### 4.1.2 获取过程信息

所谓过程信息,就是内部控制缺陷的直接信息。在获得此类型信息时,管理者必须找到信息的有效载体。比如,直接观察内部控制执行情况,从内部控制执行活动中获得信息。这样一来,内部控制缺陷管理人员不仅能获得直观具体的现实缺陷,更能发现潜在缺陷,可以从根本上为内部控制缺陷识别提供保障。

##### 4.1.3 挖掘结果信息

此类型信息属于间接信息,相关人员必须对内部控制缺陷结果性信息的关键点进行整理和分析,挖掘出可用的缺陷信息。识别时,应重点关注缺陷产生的关键环节,并积极推进直接与间接信息的互补应用,从而为进一

步提高内部控制缺陷识别质效奠定基础。

#### 4.2 追踪缺陷

在获取的过程性信息和结果性信息之后,很多信息所展示的缺陷并不明显。为了有效的挖掘信息背后的原因,对缺陷的根源进行判断。但针对不同性质的信息,需要采取不同的追踪手段。因此,为有效识别内部控制缺陷,管理者必须在发现缺陷以后立即追踪缺陷,采取追本溯源的方式基于内部控制缺陷的产生根源实现缺陷识别。尤其是在发现结果性信息时,必须立即对该结果的产生过程进行追踪,进而获得相应的缺陷信息。比如,采取故障树分析法追踪内部控制缺陷,以业务流程发展脉络为根据,从内部控制目标的实现程度开始开展逆向追踪<sup>[9]</sup>。在实际作业环节,故障分析树绘制人员必须重点关注追踪的“顶上事件”确认以及缺陷点寻找,以便切实发挥此方法有效性。

通常来说,相关工作人员可以将内部控制缺陷的结果信息设定为“顶上事件”,那么绘制故障分析树时就需要以这一信息为核心,追踪导致这一结果的过程性因素,设定不同的管理指标,基于风险容忍度开展量化管理。以A产品投诉率超标为例子,若开展缺陷追踪则可以将“顶上事件”确定为A产品投诉率高于可容忍范围,而分别产品质量和售后服务两个角度出发,细化指标并对比指标实际值与风险可容忍范围,最终完成内部控制缺陷的有效识别。

#### 故障树方法

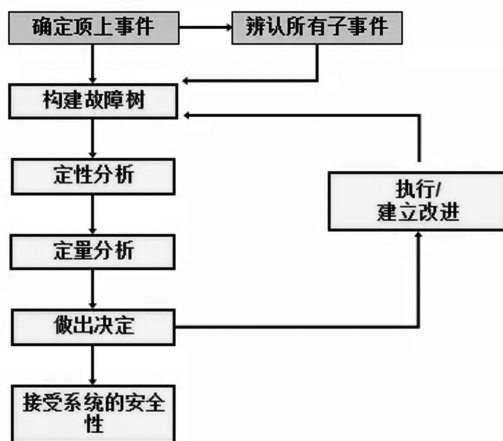


图3 以A产品投诉率过高为“顶上事件”的故障树

#### 5 企业内部控制缺陷汇总与应对

内部控制缺陷按照性质进行分类可以分为已经发现的缺陷、潜在风险缺陷和实际缺陷几类。按照缺陷的性质和所属的部门对其进行分类汇总,并以此为基础对其进行分析,可以制定相应的措施对缺陷进行弥补。企业在实际管理过程中,需要关注缺陷是否可能会对企业造成巨大的影响,对企业目标实现造成阻碍,也要计算弥补的有效性和缺陷的数量,缺陷是否因过多累计而使得影响持续扩大。对缺陷的评价工作需要及时考虑到是否会产生损失和已经产生的损失。

依照内部控制理论和内部控制目标,缺陷之间存在一定的内在联系,不同的缺陷所涉及的报告对象和报告方式之间存在差别。具体关系内容如表1所示。

表1 缺陷类型与报告方式对比表

	常规缺陷			重要缺陷	巨大缺陷
	较轻	中等	较重		
报告范围	不报告	内部报告	内部报告	内部报告	信息披露
应对方式	观察	观察并测试	弥补	弥补修正	弥补修正

如表1所示内容,如果缺陷比较轻,则可以根据采用内部报告方式,将企业内部控制缺陷上报给董事会人员和管理层人员。如果缺陷的内容仅仅是企业业务范围的某一部分,则可以向业务负责人直接汇报,如果发现由于内部舞弊所造成的缺陷,则应该向更高的管理者进行汇报。针对不同程度的缺陷所采取的应对措施有明显的差别,如果缺陷可能不会对企业发展或者企业目标造成影响,则可以不进行汇报,采取观察的方式注意缺陷是否会扩大,如果是比较大的缺陷,则应该及时采取弥补或者修正手段,及时消除缺陷,保障企业内部控制的科学性和合理性。

缺陷的处置应根据其影响程度进行,比较严重的缺陷,需要将问题上报给上级部门,由上级管理人员确定是否弥补或者上报给更高级别的人员。不同性质的企业对缺陷的处理方式也不同,权利较为集中企业应将缺陷直接上报给权利管理者,分权的企业则需要按照等级规则进行上报,分权管理模式的企业业务部门的主管就具有一定规定处置权限。缺陷的认定和识别都是为缺陷处置服务的。

#### 6 结束语

总而言之,企业内部控制缺陷识别和认定需要经过特定程序,当敞口风险高于该层级可容忍风险水平时,表示企业存在内部控制缺陷。在认定企业内部控制缺陷时,相关工作人员必须明确缺陷的严重程度,强调企业内部控制缺陷定级准确性;而且,为保证企业内部控制缺陷的识别质量,还需要合理选用缺陷识别方法。

#### 参考文献

- [1]王俊韡.内部控制缺陷选择性披露的经济后果研究——“掩饰有效”还是“得不偿失”?[J].经济问题,2020(12):81-89.
- [2]芦雅婷,田宇.基于贝叶斯判别的上市公司内部控制缺陷识别——内部控制目标偏离视角的实证研究[J].会计之友,2018(08):19-25.
- [3]葛静,蒋泽娟.我国上市公司内部控制缺陷认定的困境和解决对策研究[J].河北企业,2018(10):17-18.

作者简介:翁杰(1988,8-),男,汉族,浙江杭州人,中级会计职称,大学本科,主要从事内部审计工作。