

财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)

Internal Control over Financial Reporting

财务报告编制和披露内部控制

操作指引与典型案例研究

中国会计学会 编

孙树明 财务报告编制和披露内部控制操作指引与典型案例研究

财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)

Internal Control over Financial Reporting

财务报告编制和披露内部控制

操作指引与典型案例研究

中国会计学会 编

孙树明 财务报告编制和披露内部控制操作指引与典型案例研究



大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

© 中国会计学会 2010

图书在版编目(CIP)数据

财务报告编制和披露内部控制操作指引与典型案例研究/中国会计学会编.
—大连:大连出版社,2010.6
(财政部重点会计科研课题系列丛书.2010)
ISBN 978-7-80684-943-9

I. ①财… II. ①中… III. ①企业管理—会计报表—会计分析
IV. ①F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 108416 号

出 版 人:刘明辉
策划编辑:毕华书 周 鑫
责任编辑:张丽娜 姚 兰
责任校对:金 石
封面设计:金啸宇
版式设计:金啸宇
责任印制:徐丽红

出版发行者:大连出版社
地址:大连市西岗区长白街 10 号
邮编:116011
电话:(0411)83627430/83621349
传真:(0411)83610391/83620941
电子信箱:bhs@dlmpm.com
印 刷 者:大连美跃彩色印刷有限公司
经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:170mm×240mm
印 张:11
字 数:231 千字

出版时间:2010 年 7 月第 1 版
印刷时间:2010 年 7 月第 1 次印刷
印 数:1~2000 册
书 号:ISBN 978-7-80684-943-9
定 价:22.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83627430/83621049
版权所有·侵权必究

财政部重点会计科研课题 评审委员会

主 任 刘玉廷

副主任 应 唯 刘光忠 李玉环 周守华

委 员(以汉语拼音为序)

陈汉文	戴德明	方红星	付 磊	高一斌
耿建新	江建平	李建发	李心合	李玉环
刘光忠	刘明辉	刘宵仑	刘玉廷	刘志远
陆建桥	陆正飞	曲晓辉	宋献中	汤谷良
唐建华	田志心	王 斌	王光远	王 宏
王化成	王立彦	魏明海	夏冬林	谢志华
徐经长	杨世忠	杨晓舟	杨有红	应 唯
俞明轩	喻 灵	张 蕊	张宜霞	郑洪涛
支晓强	周守华	朱海林	朱荣恩	

序

为落实中国会计学会第七届理事会科研规划,繁荣中国的会计理论研究,中国会计学会组织实施了财政部重点会计科研课题(2008)的研究。本次重点会计科研课题是针对我国企业内部控制和会计准则建设以及理论研究中出现的亟待解决的重点、难点问题等予以立项的,共有 25 个课题项目、59 个课题组中标。

中国会计学会对所有立项课题进行了严格的跟踪管理。经过近一年的认真研究,绝大部分课题组较好地完成了课题预期的研究任务。自 2009 年 3 月开始,中国会计学会先后在北京、南京、南昌等地召开了 4 次课题结项鉴定会,与会专家对本次重点课题的研究成果给予了充分肯定,同时对每一份研究报告提出具体的修改意见。根据报经财政部批准的课题评审结果,已有 49 个课题研究报告通过评审,其中 14 个课题被评为优秀。

为及时推广本批课题的理论研究成果,推动中国企业的内部控制建设和发展,进一步完善会计准则体系,更好地为我国改革和发展服务,中国会计学会特选出部分优良的课题研究报告,作为“财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)”予以出版。

中国会计学会组织的财政部重点会计科研课题(2008)研究,得到了金蝶软件有限公司和大连出版社的资金支持,特此致谢。

中国会计学会

2010 年 3 月

目 录

■ 财务报告编制和披露内部控制操作指引与典型案例研究

(课题主持人:孙树明)

第一章 研究背景	3
一、财务报告内部控制的含义	3
二、外国及中国香港地区财务报告内部控制的相关法规	4
三、中国内地财务报告内部控制的相关法规	9
四、美国财务报告内部控制披露的标准及其沿革	10
五、其他国家或组织财务报告内部控制的标准	17
六、中国的内部控制规范框架	22
七、财务报告内部控制的国外研究综述	26
八、财务报告内部控制的国内研究综述	30
九、小结	34
第二章 上市公司财务报告内部控制现状的调查	37
一、调查的范围及其实施情况	37
二、调查公司的基本情况	38
三、上市公司对内部控制的认识	40
四、上市公司内部控制的实施现状	43
五、财务报告编报内部控制现状	48
第三章 公司特征对财务报告内部控制的影响分析	52
一、ST 和非 ST 公司状况对内部控制的影响分析	52
二、规模对上市公司内部控制的影响分析	58
三、控股股东性质对上市公司内部控制的影响分析	63
四、行业对上市公司内部控制的影响分析	67



五、不同特征公司《企业内部控制基本规范》的实施成本	72
六、主板公司的内部控制优势	76
第四章 财务报告编报内部控制主要风险、薄弱环节和经验	78
一、对财务报告编报最主要风险的看法	78
二、使得内部控制失效的主要薄弱环节	80
三、控制财务报告编报主要风险的经验	83
第五章 《企业内部控制应用指引第××号——财务报告的编报(草案)》 修改意见	85
一、总体意见汇总	85
二、对中小板上市公司的调查情况	87
三、对上交所上市公司的调查情况	98
四、对深交所上市公司的调查情况	110
五、基本规范及相关指引、评价指引实施难度调查	116
第六章 财务报告编报内部控制长效机制的构建	121
一、财务报告编报内部控制的目标	121
二、财务报告编报内部控制要素	122
三、财务报告编报内部控制的关键控制环节	123
第七章 财务报告编报内部控制长效机制的应用案例	134
一、中石化公司建设财务报告编报内部控制体系的背景	134
二、中石化公司内部控制框架体系的构建和实施	135
三、中石化公司内部控制体系实施中的主要问题分析	138
结论	140
附录 内部控制调查问卷	143
参考文献	160
政策文件 企业内部控制应用指引第14号——财务报告	164



财政部重点会计科研课题研究报告

(项目批准号:2008KJA04)

财务报告编制和披露内部控制 操作指引与典型案例研究

课题主持人: 孙树明

课题组成员: 李筱强 程绪兰

王 红 李红霞

林勇峰 李维友

王昊宇 陈 瑜

第一章 研究背景

本章将围绕财务报告内部控制的概念、相关的法律法规、控制模型和学术研究几个方面,讨论财务报告编制和披露内部控制应用指引及其典型案例研究的相关背景。

一、财务报告内部控制的含义

本课题主要讨论财务报告编制和披露的内部控制及其操作指引。为了与《企业内部控制应用指引第××号——财务报告的编报(草案)》的提法相一致,本文将“财务报告编制和披露的内部控制”简称为“财务报告编报的内部控制”。考虑到“财务报告编报的内部控制”与 SEC 的 33-8138 号提案及最终规则定义的“财务报告内部控制”在概念范围上具有一致性以及与国际通行概念的可比性,本文将“财务报告编报的内部控制”直接定义为“财务报告内部控制(Internal Control over Financial Reporting,简称 ICFR)”。

根据我国《企业内部控制基本规范》对内部控制的定义,内部控制是“由董事会、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”,而内部控制的目标是指“企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告和相关信息真实完整、提高经营效率和效果及促进企业实现发展战略”。2008 年 11 月财政部对外公布的《企业内部控制应用指引第××号——财务报告的编报(草案)》指出,该应用指引的目的在于引导企业规范财务报告的编报,保证会计信息的真实和完整。而根据美国 SEC 2003 年正式发布的 33-8138 号提案最终规则的定义,财务报告内部控制是指“由公司的首席执行官、首席财务官或者公司行使类似职权的人员设计或监管的,受到公司的董事会、管理层和其他人员影响的,为财务报告的可靠性和为满足外部使用的财务报表的编制符合公认会计原则提供合理保证的控制程序”。因此,我们认为,我国财务报告编报的内部控制与美国 SEC 定义的财务报告内部控制在保障财务报告编报质量的目标上具有一致性。

综合以上的定义,本课题将“财务报告编报内部控制”定义为“财务报告内部控制”,具体定义为:“由董事会、监事会、经理层和全体员工实施的,旨在保障对外财务报告的真实完整及其编制符合会计准则和相关法规的过程”。



二、外国及中国香港地区财务报告内部控制的相关法规

2002年7月,美国参众两院通过了《2002年公众公司会计改革和投资者保护法》,即《萨班斯—奥克斯利法案》(*Sarbanes-Oxley Act*)或《萨班斯法案》。该法案要求上市公司管理层对其建立的内部控制制度进行评价并出具自我评价报告,由独立的外部审计师对管理层的内部控制报告进行内部控制有效性的鉴定。《萨班斯法案》引起了世界各国的效仿,但其后,一些弊端也陆续引起了一些国家的关注。最终,美国、中国和日本成为既要求管理层进行内部控制自我认证和报告,又要求对内部控制进行外部独立鉴证的国家;而英国、加拿大、澳大利亚、欧盟和中国香港地区,则只要求管理层自我认证,不要求对内部控制进行独立鉴证。以下分别介绍这些国家或地区的与财务报告内部控制有关的法规。

(一)美国财务报告内部控制的相关法规

20世纪80年代,美国企业虚假财务报告丑闻层出不穷,许多大公司突现经营失败,导致投资者以及债权人损失严重,立法机构、政府监管机构和职业组织对虚假财务报告问题表现出了空前的关注。1988年SEC曾发布了一个有关内部控制的征求意见稿,要求管理当局报告其对内部控制的职责及内部控制系统的有效性,同时也要求外部独立审计师在审计过程中涉及管理当局的内部控制报告。但是,其中要求管理层对内部控制有效性进行报告的要求引起了广泛的争论。因此在《萨班斯—奥克斯利法案》颁布之前,统一的内部控制规范没有正式形成。

2001年安然事件的发生,使美国参众两院于2002年7月通过了《2002年公众公司会计改革和投资者保护法》。法案为监督公司独立审计师创立了一个新的委员会——公共公司会计监督委员会(Public Company Accounting oversight Board),简称PCAOB。而内部控制的失败,特别是财务报告内部控制的失败是法案最关注的予以处理的问题。《萨班斯法案》第一次对财务报告内部控制的有效性提出了明确的要求。该法案要求管理层对其建立的内部控制制度进行评价并出具自我评价报告,由独立的外部审计师对管理层的内部控制报告进行内部控制有效性的鉴定。

1.《萨班斯法案》涉及管理层对其内部控制制度进行自身评价的条款

(1)第103号条款规定,管理层要在其财务报告内部控制自我评价报告中,评价公司的内部控制政策和程序是否包括详细的合理记录,以准确公允地反映公司的资产交易和处置情况;内部控制是否合理保证公司的管理层和董事会对公司的收支活动进行了合理授权。

(2)第302号条款规定,公司首席执行官和首席财务官应当对所提交的年度或季度报告签署书面证明,证明中涉及内部控制的内容包括:签字人员有责任建立和维护一套内部控制程序,并且保证内部控制程序的设计应当确保企业内部其他

管理人员都能够知道公司及其纳入合并范围内的子公司的所有重大信息,尤其在定期财务报告编制期间;保证在财务报告编制之前 90 天内已经对公司内部控制的有效性进行了评价,并将关于内部控制有效性的结论反映在报告中;向外部审计师和公司董事会下的审计委员会报告了内部控制设计或运行中对公司财务信息的记录加工汇总和报告产生不利影响的所有重大控制缺陷以及重要控制弱点。

2.《萨班斯法案》第 404 号条款的规定

根据 1934 年证券交易法 13(a) 或 15(d) 款要求递交年报的公司,管理层需要对财务报告内部控制进行报告。要求他们在年度报告中描述其在建立和维护一个针对财务报告职能行之有效的内部控制程序中的责任,并对财务报告系统内部控制有效性用一个公认架构(如 COSO 内部控制架构)进行评估。同时,该条款要求这些公司的审计师对管理层的评估进行认证和报告。

作为对《萨班斯—奥克斯利法案》的响应,SEC 于 2002 年 10 月发布第 33-8138 号提案,并于 2003 年 6 月 5 日发布最终规则。该规则要求上市公司都应在年度报告中包括一份管理层关于公司财务报告内部控制的报告,并具体规定了报告的内容与格式。报告的内容必须包括:(1)管理当局的声明,表明建立和维护财务报告内部控制的责任;(2)管理当局在最近财政年度终了时对财务报告内部控制有效性的评价;(3)说明管理当局评价财务报告内部控制有效性依据的规则框架;(4)如果公司财务报告内部控制存在重大薄弱环节,必须予以描述;(5)提供一份声明,表明对公司财务报表进行审计的注册会计师事务所已经对公司管理层的财务报告内部控制的评价报告提供了鉴证报告。

由上可见,《萨班斯—奥克斯利法案》力图通过强制性信息披露,使上市公司的内部控制置于公众监督之下,代表了美国业界试图通过强制报告内部控制以强化上市公司信息披露的主流意见。美国资本市场一片欢呼,其他国家也开始考虑是否需要仿效美国作类似的改革。

然而,在过去的几年时间里,SOX 法案第 404 号条款受到了来自美国公司,包括代表大公司、小公司利益集团的空前的反对和阻挠,修订、变更,甚至撤销 SOX 法案中内部控制相关要求的呼声越来越高。反对者(如美国电子协会和美国商会)的主要理由是巨大的执行成本和没有证据表明第 404 号条款能防止安然和世通类似丑闻的发生。结果是至 2006 年 3 月 15 日,只有大型公司(Accelerated Filers)开始履行第 404 号条款的要求,外国私营大中型公司则在 2006 年 7 月 15 日开始履行。小型公司(Nonaccelerated Filers)直到 2007 年 7 月 15 日才开始提交其管理层对内部控制的认证。

2006 年 2 月,SEC 的小型公众公司顾问委员会发布了众人期待已久的最终报告征求意见稿。在该委员会提交的几条建议中,有一条建议 SEC 豁免 78.5% 的在



美国股票交易所上市的小型公司的管理层内部控制评估要求,或审计师鉴证要求,或两者全免(Exposure Draft of Final Report of Advisory Committee on Smaller Public Companies,2006)。但是该提议受到来自金融界的一些重量级人物的严厉批评,他们联名写信给 SEC 主席 Cox,反对豁免小型公司的责任。

这些阻挠加上内部控制评审指南的缺位以及外部审计界对当前指南的滥用,促使 SEC 以及 COSO、IMA 等美国著名组织为配合第 404 号条款的执行而积极倡导和组织了财务报告内部控制参照标准及其指引的研究与开发。这些成果极大地丰富了财务报告内部控制的框架。

(二) 英国财务报告内部控制的相关法规

英国内部控制发展史上有三个具有里程碑意义的重要文献——Cadbury 报告、Hamperl 报告、Turnbul 报告。这三个报告对内部控制有效性进行披露的要求日趋减弱。

1994 年的 Cadbury 报告建议,董事会应就内部控制的有效性进行报告,并要求审计师对董事会报告进行复核。Hamperl 报告则对 Cadbury 报告中的第 4.5 条款进行了修改,将原来的“董事会应就公司内部控制的有效性进行报告”,修改为“董事会应对公司内部控制进行报告”,即删除了其中“有效性”一词。Hamperl 报告建议,在董事会报告中明确董事在内部控制方面的责任,说明内部控制仅能为避免重大的错误或遗漏提供“合理”保证,描述公司为提供有效的财务控制而建立的主要程序,并确认董事已经就系统的有效性进行了复核。

Turnbul 报告规定,董事会应对公司内部控制的有效性进行复核,总结进行复核所使用的程序,并在年度报告或记录中披露用于解决内部控制重大问题的方法和过程。报告还鼓励董事会在年度报告中提供额外的信息,以帮助信息使用者理解公司的风险管理程序和内部控制。Turnbull 内部控制综合守则否决了美国 SOX 法案第 404 号条款的审计师认证条款,即仅要求公司对其内部控制的有效性进行审视并报告,不要求外部审计师对该报告进行鉴证。

由此可见,英国对内部控制信息披露方面的要求并未放松,但对内部控制有效性进行报告的规定却日趋减弱。因为内部控制所能提供的仅是“合理”保证,而非“绝对”保证。这种绝对的保证很容易将自身置于潜在的诉讼风险之中。正是出于对诉讼风险的担心,英国上市公司的董事及注册会计师才反复游说,最终取消了对“有效性”报告的规定。

(三) 日本财务报告内部控制的相关法规

2006 年 6 月,日本颁布了《金融商品交易法》(J-SOX),以上市公司为规范对象,将管理层对财务报告内部控制进行评价,并由注册会计师对其进行审计作为义务进行了规定。该法要求上市公司在自 2008 年 4 月 1 日开始的会计年度执行。

第二十四条第四款之四第一项规定:必须提交有价值证券报告的公司,在每个业务年度,均应将依照内阁府规定的体制编制的由内阁府指定机构评估的内部控制报告,与该有价值证券报告一并提交给内阁总理大臣,作为确保该公司所属企业集团及该公司财务核算相关资料等信息的准确性的文件。

第九十三条第二款第二项正文规定:在金融商品交易所上市的有价值证券的发行公司等,在政令中有所规定的,必须按照第二十四条第四款之四的规定提交内部控制报告,必须接受与其无特殊利害关系的注册会计师或会计师事务所的审计证明。

(四)加拿大等国财务报告内部控制的相关法规

2005年2月,加拿大安全大略证券委员会提出新规则,要求管理层评估并测试有关财务报告的内部控制系统(MI 52-111),这一新规则与SOX法案第404号条款和第302号条款极其相似。

2006年3月10日,加拿大证券管理局(the Canadian Securities Administrators)发布了公告52-313《MI 52-111 财务报告内部控制报告提议及修改和重新修订的MI 52-109 发行者年度和中期发现的披露认证提议的地位》(*Status of Proposed MI 52-111 Reporting on Internal Control over Financial Reporting and Proposed Amended and Restated MI 52-109 Certification of Disclosure in Issuers' Annual and Interim Findings*)。公告52-313建议删除MI 52-111提议的市场参与者财务报告内部控制报告,MI 52-109《发行者年度和中期发现的披露认证》被修改为要求:CEO和CFO每年的认证,声明他们已经对发行方年末财务报告内部控制有效性进行评价;基于他们的评价促使发行方在其年报MD&A中披露其对年末财务报告内部控制有效性的结论。发行方将不要求从其独立审计师处获得有关管理层财务报告内部控制有效性评估的内部控制审计观点。这些要求将适用于加拿大管辖权内所有需要报告的发行方,其最早运用从2007年12月31日结束的那个财政年度开始。公告52-313突出的变化的结果是,公司CEO和CFO被要求对公司财务报告内部控制的设计在2006年12月31日结束的财政年度起进行认证,而对公司财务报告内部控制有效性的认证将从2007年12月31日结束的财政年度才开始。即新规则否决了美国SOX法案404号条款(b)的审计师认证条款,仅要求公司对其内部控制的有效性进行审视并报告,不要求外部审计师对该报告的鉴证。

另外,澳大利亚和欧盟也已经否认了SOX法案第404号条款中内部控制鉴证的要求。

(五)中国香港地区财务报告内部控制的相关法规

2004年11月,香港联交所公布《公司治理实务准则》和《公司治理报告》,要求公司董事会至少每年汇报一次内部控制的有效性,并在《公司治理报告》中向股东汇报。



1. 主板要求:上市规则 3A.15 (5)

经过尽职调查,每一个保荐人有充足的理由确定和相信,发行人已经建立了足够的程序、体系(包括会计和管理体系)和控制使发行人和他的董事遵守联交所的规则(特别是规则 13.09、13.10、13.46、13.48 和 13.49,14 和 14A 章以及附录 16)和其他相关法规,足够让新申请上市的企业董事对企业及子公司上市前和上市后的财务状况及前景进行合理的评估。

保荐人有责任对发行人的财务程序、系统和控制进行内部复核并就这些流程的充分性向香港证交所汇报。发行人必须制定适当和充分的程序、系统和控制,使发行人及其董事可以遵循上市公司条例及其他相关的法律和法规的要求,以使发行人的董事可以对发行人及其子公司的财务状况和前景作出适当的评估。

2. 创业板要求:上市规则 6A.15 (5)

香港上市规则附录 14《企业管治常规守则》(简称《守则》)第 C2.1 条要求:董事会应该每年对内部控制体系的有效性进行复核。发行人须在其年报中公布关于企业治理的报告,建议内容包括内部控制和其复核工作的介绍。

香港上市规则附录 14《企业管治常规守则》第 C2.1 条要求,董事会应最少每年检讨一次发行人及其附属公司的内部监控系统是否有效,并在企业管治报告中向股东汇报已经完成有关检讨。有关检讨应涵盖所有重要的监控方面,包括财务监控、运作监控、合规监控以及风险管理功能。

香港上市规则附录 14《企业管治常规守则》第 C2.2 条要求,董事会每年检讨的事项应特别包括下列各项:自上年检讨后,重大风险的性质及严重程度的转变,以及发行人应对其业务转变及外在环境转变的能力;管理层持续监察风险及内部监控系统的工作范畴及素质,以及(如适用)内部核数功能及其他保证提供者的工作;向董事会(或旗下委员会)传达监控结果的详尽程度及次数;透过有关传达,董事会得以对发行人的监控情况及风险管理的有效程度建立累积的评审结果;期内任何时候发生重大监控失误或发现重大监控弱项的次数,及因此导致未能预见的后果或紧急情况的严重程度,而该后果或情况对发行人的财务表现或情况已产生、可能已产生或将来可能会产生的重大影响;发行人有关财务报告及遵守上市规则规定的程序是否有效。

香港上市规则附录 14《企业管治常规守则》第 C2.3 条指出,作为企业管治报告的部分内容,发行人应以叙述形式披露其如何在报告期内遵守有关内部监控的守则条文。有关披露内容应包括下列事项:发行人赖以辨识、评估及管理所面对的重大风险所采取的程序;任何有助于了解发行人风险管理程序及内部监控系统的额外资料;董事会承认其须对发行人的内部监控系统负责,并有责任检讨该制度的有效性;发行人检讨内部监控系统是否有效所采取的程序;发行人就处理与年度报

告及账目内所披露的有关重要内部监控事项的重大问题所采取的程序。

3. 香港联交所上市条例对内部控制的要求

申请增发和首发股票的公司应该就特定期间与财务报表相关的内部控制提交内部控制鉴证报告。要求发行人的内部控制在所有重大方面是有效的,并由注册会计师出具了无保留结论的内部控制鉴证报告。董事会应确保发行人的内部监控系统稳健、妥善而且有效,以保护股东的投资及发行人的资产。

强制披露要求:上市发行人必须在企业管治报告中说明董事会已经检讨发行人及其附属企业的内部监控系统是否有效(《守则》第 C2.1 条)。

建议披露事项:若上市发行人根据《守则》第 C2.1 条,在年报内附载董事会声明,说明董事会已经作出有关内部监控系统的检讨,则交易所也鼓励上市发行人在该报告中披露以下详情:阐释如何为发行人厘定内部监控系统;处理及发布股价敏感资料的程序和内部监控措施;上市发行人是否设有内部核数功能;当上市发行人并未设有内部核数功能时,检讨是否需要设有这项功能的结果;内部监控检讨的频率;表示董事会已检讨内部监控系统有效性的声明,并说明他们认为内部监控系统是否有效及足够;董事评估内部监控系统的效用时所采用的准则;检讨所涵盖的期间;任何对股东构成影响的重要关注事项的详情;审核委员会提出的任何重要意见或建议;如上市发行人并未于年内检讨其内部监控,须就此作出解释;就上市发行人如何在报告期内遵守有关内部监控守则条文(包括根据《守则》第 C2.3 条所载事项)的叙述声明(《守则》第 C2.3 条)。

三、中国内地财务报告内部控制的相关法规

中国内地与财务报告内部控制对外信息披露相关的法规,最初只是在 IPO 公司、商业银行和证券公司等局部范围内实施,受美国 SOX 法案的影响,披露范围逐步推广到所有的上市公司,披露的要求也进一步严格。

证监会 2001 年年底颁布的《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号——年度报告的内容与格式》(分别于 2002 年、2003 年、2004 年、2005 年和 2007 年修订)第四十二条规定,年度报告中,监事会应对“是否建立完善的内部控制制度”发表独立意见。

证监会 2001 年 3 月颁布的《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 1 号——招股说明书》(该准则由证监发行字〔2003〕26 号修订)要求发行人在招股说明书中说明财务内部控制及对外投资的财务失控风险;披露管理层对内部控制制度的完整性、合理性及有效性的自我评价意见,同时应披露注册会计师关于发行人内部控制制度评价报告的结论性意见。如注册会计师指出以上“三性”存在重大缺陷,发行人应对相关内容予以详尽披露,并说明改进措施。



2001年4月颁布的《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第11号——上市公司发行新股招股说明书》,也作了类似规定。上述两个规定主要是关于上市公司发行新股时对内部控制信息的披露,尚不是年度报告的信息披露要求。

证监会2000年年底颁布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第7号——商业银行年度报告内容与格式特别规定》、《公开发行证券的公司信息披露编报规则第8号——证券公司年度报告内容与格式特别规定》,《证券公司内部控制指引》(2003,在2001年指引的基础上修订),中国人民银行发布的《商业银行内部控制指引》(2002)等,进一步要求商业银行、证券公司在年度报告中对内部控制制度的完整性、合理性和有效性作出说明。

2005年10月,国务院发布了《国务院批转证监会关于提高上市公司质量意见的通知》,对上市公司内部控制提出了新的要求。其中有关“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价报告进行核实评价,并披露相关信息”的要求,为推行上市公司内部控制制度自我评价,并由外部审计核实评价提供了依据。

2006年6月和9月,上海证券交易所和深圳证券交易所分别发布了《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》。在这两个内部控制指引没有颁布之前的内部控制相关规定中,对内部控制信息披露的强制性要求都是针对上市的商业银行、保险公司和证券公司的,并不针对所有的上市公司。但是在这两个内部控制指引发布之后,我国对上市公司内部控制信息披露的强制性要求,就包括了所有行业的公司。自此之后,要求所有上市公司都要对其内部控制信息进行披露,内部控制信息披露正式从自愿性披露阶段进入强制性披露阶段。

2008年6月,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布财会〔2008〕7号《企业内部控制基本规范》,并同时发布《企业内部控制评价指引(征求意见稿)》、《企业内部控制应用指引(征求意见稿)》、《企业内部控制鉴证指引(征求意见稿)》。

四、美国财务报告内部控制披露的标准及其沿革

(一) COSO 1992 和 PCAOB 审计准则第2号

内部控制概念的演变大致可划分为内部牵制、内部控制、内部控制结构和内部控制整体框架四个历史阶段。内部牵制属于内部控制的萌芽阶段,现代内部控制概念最核心的部分还是萌芽阶段产生的比较朴素的内部牵制思想。第二个阶段则将内部控制分为内部会计控制和内部管理控制两大类,前者主要指保证财产安全和会计数据真实可靠所采取的控制程序和方法,后者包括针对提高工作效率和保证企业经营目标实现的控制。内部控制结构阶段认为,内部控制不是一种可以完