DIB 迪博内部控制与企业风险管理系列丛书

上市公司内部控制实务

INTERNAL CONTROL PRACTICE OF LISTED COMPANIES

赵立新 程绪兰 胡为民 著

電子工業出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
http://www.phei.com.cn

DIB 迪博内部控制与企业风险管理系列丛书

上市公司内部控制实务

INTERNAL CONTROL PRACTICE OF LISTED COMPANIES

赵立新 程绪兰 胡为民 著

電子工業出版社
Publishing House of Electronics Industry
北京 · BEIJING

图书在版编目（CIP）数据

上市公司内部控制实务 / 赵立新，程绪兰，胡为民著. —北京：电子工业出版社，2010.7
（迪博内部控制与企业风险管理系列丛书）
ISBN 978-7-121-11341-3

Ⅰ. ①上… Ⅱ. ①赵… ②程… ③胡… Ⅲ. ①上市公司—企业管理 Ⅳ. ①F276.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2010）第 133248 号

策划编辑：王慧丽
责任编辑：王慧丽
印　　刷：北京机工印刷厂
装　　订：三河市胜利装订厂
出版发行：电子工业出版社
　　北京市海淀区万寿路 173 信箱　邮编 100036
开　　本：720×1000　1/16　印张：12.75　字数：170 千字
印　　次：2010 年 7 月第 1 次印刷
定　　价：35.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题，请向购买书店调换。若书店售缺，请与本社发行部联系，联系及邮购电话：（010）88254888。

质量投诉请发邮件至 zlts@phei.com.cn，盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线：（010）88258888。

前言

继2008年6月28日《企业内部控制基本规范》颁布之后，2010年4月26日，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会又联合发布了《企业内部控制配套指引》（以下简称“配套指引”），该配套指引包括《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》。配套指引是对《企业内部控制基本规范》的细化，它的制定发布，标志着适应我国企业实际情况、融合国际先进经验的“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，结构合理、层次分明、衔接有序、方法科学、体系完备”的中国企业内部控制规范体系建设目标基本建成。

根据配套指引规定，企业内部控制实施的时间为：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日起扩大到在上海、深圳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。中国证监会将与有关部门加强协调，按照“选择试点、逐步推广、总结经验、稳步推进”

的原则，分步骤、分阶段地推进《企业内部控制基本规范》在上市公司的实施，并把上市公司的内部控制建设情况纳入上市公司日常监管的范围，对内部控制制度的建立和运行实施有效的外部监督，同时最大限度地发挥中介机构的审计监督职能，确保内部控制规范体系的执行质量。同时，中国证监会将重点指导上市公司、中介机构、交易所、监管机构等相关各方共同推动《企业内部控制基本规范》的顺利实施，并将修订现有监管法规中有关内部控制的规则，从信息披露和监管两个层面完善配套措施。可以说，配套指引的发布为中国上市公司内部控制建设提供了具体的操作指引，也表明了监管层对于规范企业内部控制的信心和决心，因此势必推动中国企业尤其是上市公司新一轮的内部控制建设高潮。

如果说《萨班斯法案》的出台引发了各国监管层对企业内部控制的高度重视，那么，全球金融危机的爆发则使企业管理层与“风险”有了一次深刻的“亲密接触”，从此，“风险”和“内部控制”这两个概念深深地烙在企业管理层心中。相信经过金融危机的洗礼，越来越多的企业家都认识到了提高内部控制水平对于企业抵御内外部风险的重要意义，而不再仅仅将其停留在满足监管的要求上。

目前，世界经济已步入“后危机时代”，各国经济逐步回暖，企业面临的发展机会逐步增多，但是，由于经济复苏基础尚不稳固，企业发展的不确定性因素仍然很多。对我国上市公司来说，要想在如此复杂的市场环境中抓住机遇，实现发展，必须强化内功，从内部控制角度提升自身应对危机和抵御风险的能力，建立健全以全面风险管理为导向的内部控制体系，为企业发展构筑一道防火墙，这也是金融危机带给我们的最大启示。

诚然，配套指引的出台为中国企业尤其是上市公司实施内部控制提供了具体指引，但如何将其与企业的日常管理实际相融合，以持续提升企业

的经营效率和效果，仍是企业面临的一大困惑。本书正是在此背景下撰写的，我们在充分理解《企业内部控制基本规范》和配套指引的基础上，总结自身在企业内部控制和风险管理工作中的实践经验，力图为企业提出一套系统的内部控制体系构建程序、方法和实务操作规范。同时，本书还针对上市公司业务特点，从关联交易、并购和信息披露三个方面对上市公司内部控制中应特别关注的风险事项进行了分析，并提出了相应的建议，以供企业参考和借鉴。需要指出的是，本书的初衷不是对《企业内部控制基本规范》和配套指引进行简单的解读，而是力图为相关各方推行和应用《企业内部控制基本规范》和配套指引提供更加贴合实际的实务指导。

全书共5章，每章的主要内容如下。

第1章，主要回答内部控制“是什么”和“为什么”的问题。在介绍内部控制相关理念和发展历程的基础上，重点阐述了上市公司实施内部控制的必要性，并引用了深圳市迪博企业风险管理技术有限公司发布的《中国上市公司2008年内部控制白皮书》和《中国上市公司2009年内部控制白皮书》的部分结论，以实际调研数据为支撑，提出了内部控制对企业提升公司价值、保护股东及相关方利益的重要意义。

第2章，主要回答“怎么做”的问题。以制定计划、现状评估、体系构建和维护为主线，按照“目标—风险—控制”的对应原则，提出了主流的内部控制体系建设的工作思路和基本程序，并以图表的形式直观地介绍了许多内部控制体系建设的应用工具，大大降低了企业实际操作中的工作难度。

第3章，主要阐述如何进行有效的内部控制评价。从评价组织、评价范围和内容、评价程序和方法、评价报告四个方面介绍了内部控制评价实施的关注要点和具体措施，以期通过评价实现企业内部控制建设水平的持

续改进和提升。

第 4 章，主要阐述内部控制审计实施的主要程序和要点，并介绍了内部控制审计与内部控制评价的关系，与第 3 章内容相互呼应并有效承接。同时，本章还提供了大量参考性极强的内部控制审计示例，为注册会计师开展内部控制审计提供了工作模板。

第 5 章，主要根据上市公司业务特点，围绕关联交易、并购、信息披露三个重点事项，分析其控制中常见的风险事项，并提出相应的建议和措施。同时，本章还介绍了国内外知名企业在上述方面的成功经验或失败教训，帮助上市公司避开内部控制缺陷“雷区”。

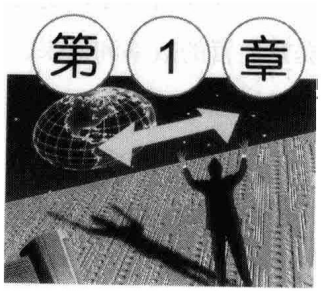
本书适合内部控制监管机构的相关人士，公司董事、监事、高级管理人员，内部控制和风险管理职能部门、内部审计部门的相关人士，注册会计师及对企业内部控制和风险管理感兴趣的朋友阅读。

感谢为本书出版做出贡献的各位同事和朋友，今天的成果与他们的辛勤努力与大力支持密不可分。

由于本书付梓仓促，如有不当之处，欢迎业界专家和广大读者不吝赐教。（接受批评、建议的邮箱：huweimin@dibcn.com）

作　者

目 录



内部控制概述

实施内部控制之前，公司必须对内部控制有一定了解，知道内部控制“是什么”，透过内部控制的发展进程和各种标志性事件，理解内部控制实施的必要性，即解决“为什么”的问题。

内部控制的建设是为了满足自身发展和外部监管需要。满足自身发展、提升经营的效率和效果、实现公司战略是最终目标；满足外部监管要求、经营管理合法合规是前提。二者不可偏废。

1.1 内部控制发展历程

内部控制的发展是一个逐步演变的过程，大致可以分为内部牵制、内部控制制度、内部控制结构、内部控制整合框架及企业风险管理整合框架五个阶段。

1.1.1 内部控制发展阶段

1. 内部牵制阶段

内部牵制是指在对具体业务进行分工时，不能由一个部门或一个人完成一项业务的全过程，而必须有其他部门或人员参与，并且与之衔接的部门能自动地对前面已完成工作的正确性进行检查。因此，在内部牵制阶段，内部控制主要表现为一种以职责分工为特征的审计方法，其主要目的是保护企业内部现金资产的安全和会计账簿记录的准确。

内部牵制作为内部控制的原始形式，有着漫长的发展历史。早在公元前3600年的美索不达米亚文明时期，人们就已经开始用各种标记和符号对钱、财、物的使用情况进行核对和记录。尽管没有形成系统的内部牵制理论，但是内部牵制一直随着历史和人类文明的进程在不断发展和完善。

直至18世纪中期，随着工业革命爆发，企业的规模不断扩大，组织形式日益复杂，社会化大分工出现，这都推动了内部牵制实践的快速发展。实践的发展同时也促生了理论的形成，1912年，R·H·蒙哥马利提出了内部牵制理论，认为“两个或两个以上的个人或部门无意识地犯同样的错误的可能性很小；两个或两个以上的个人和部门有意识地串通舞弊的可能性大大低于一个人或部门舞弊的可能性”，因此内部牵制“要求在经营管理中凡涉及财产物资和货币资金的收付、结算及其登记工作，应当由两个或两个以上的人员来处理，以便彼此牵制，差错防弊”。

2. 内部控制制度阶段

在内部控制制度阶段，内部控制以内部会计控制为核心，重点是建立健全规章制度。

这一阶段，各种组织和机构出台了一系列的内部控制规章制度，其中具有代表性的有：

- 1949年，美国注册会计师协会（AICPA）发表了《内部控制——协作体系的要素及其对于管理层和独立公共会计师的重要性》的报告，并首次给内部控制做了权威性的定义：内部控制是使管理部门所制定的旨在保护资产、保证会计资料可靠性和完整性、提高经营效率的各项政策得以贯彻执行的组织计划和相互配套的各种方法及措施。
- 1958年，美国审计程序委员会《审计程序公告第29号》（SAP No.29），将内部控制划分为内部会计控制和内部管理控制：前者是关于保护企业资产、检查会计数据的准确性和可靠性的控制；后者是关于提高经营效率、保证管理部门所制定的各项政策得到贯彻执行的控制。

- 1963 年，美国审计程序委员会发布第 33 号 SAP，并提出“独立审计师主要考虑与会计有关的控制”，并认为“会计控制与财务记录的可靠性有直接和重要的联系，要求审计师做出评估。管理控制一般间接地与财务记录有关，因此无须评估。但是，如果审计师确信特定的管理控制与财务记录的可靠性之间有重要关联，则可以对其进行评估”。
- 1972 年，美国审计准则委员会《审计准则公告第 1 号》（SAS No.1）将内部控制分为管理控制和会计控制，对它们的定义如下：内部管理控制包括但不限于组织计划及与管理部门授权办理经济业务的决策过程有关的程序和记录。内部会计控制是为资产安全、财务记录可靠和一些具体事项提供合理保证的组织结构、程序及记录。
- 1986 年，最高审计机关国际组织发布《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总声明》，其中进一步扩大了内部控制的范围：内部控制作为完整的财务和其他控制体系，包括组织结构、方法程序和内部审计。它是由管理当局根据总体目标而建立的，目的在于帮助企业的经营活动合法化，具有经济性、效率性和效果性，保证管理决策的贯彻，维护资产和资源的安全，保证会计记录的准确和完整，并提供及时的、可靠的财务和管理资源。

除了上述有关内部控制的规章制度的出台，还有一件意义重大的事件，即 1974 年 AICPA 成立了审计师责任委员会，也就是著名的科恩委员会。科恩委员会成立后提出两个重要建议：第一，公司管理当局应在出具财务报告的同时再出具一份披露公司内部控制系统状况的报告；第二，审计师应对管理当局出具的内部控制报告进行评价并报告。

3. 内部控制结构阶段

1988年，AICPA在《审计准则公告第55号》（SAS N0.55）中以“内部控制结构”的提法替代了“内部控制”并废除了“内部会计控制”和“内部管理控制”两种概念的划分，对企业内部控制结构进行了如下定义：内部控制结构是合理保证企业特定目标的实现而建立的各种政策和程序，包括内部控制环境、会计制度和控制程序三个要素。这代表着内部控制发展进入了第三个阶段。

4. 内部控制整合框架阶段

内部控制整合框架阶段是在以上三个阶段的基础上，把内部控制要素整合成五个相互关联的部分。从外部环境看，内部控制整合框架的产生可以追溯到20世纪70年代的“水门事件”。

美国政府在对“水门事件”的调查中，发现某些公司为了做成贸易和保持贸易关系，竟贿赂某些外国官员。而为了掩盖这些不合法的支出，他们往往伪造会计记录，或者另设账外记录。

鉴于此，1977年，美国政府将“每个公司必须设计和建立有效的内部控制制度”以立法形式在《反国外贿赂法》（FCPA）中予以颁布。FCPA要求公司对外报告的披露者设计一个内部会计控制系统，并维持其有效性，为下列目标的实现提供合理保证：① 交易在管理当局的授权或特殊授权下执行；② 交易按需被记录，保证资产在账面上得到反映；③ 只有在得到管理当局的一般授权或特殊授权之后，资产的接近才得到允许；④ 将账面资产与实存资产在合理的期间内进行核对，并对产生的任何差异均采取适当的措施。

这些条款揭示了FCPA暗含的一个关键主题，就是适当的内部控制能

够有效地阻止对国外政府官员的非法支付。随着 FCPA 的颁布，很多公众公司很快将内部审计职能部门的规模和职责大大扩大了，不少组织从各个不同的角度对内部控制进行研究，并发布了许多内部控制的建议和指南。

1985 年，由美国注册会计师协会（AICPA）、美国会计协会（AAA）、财务经理人协会（FEI）、内部审计师协会（IIA）、管理会计师协会（IMA）联合创建了反虚假财务报告委员会（通常称为 Treadway 委员会），旨在探讨财务报告中产生舞弊的原因，并寻找解决之道。两年后，基于该委员会的建议，其赞助机构成立了发起人委员会（Committee of Sponsoring Organization，COSO），专门研究内部控制问题。1992 年 9 月，COSO 发布了《内部控制——整合框架》（COSO—IC），简称 COSO 报告，并于 1994 年进行了增补。由于 COSO《内部控制——整合框架》提出的内部控制理论和体系集内部控制理论和实践发展之大成，成为现代内部控制最具权威性的框架，因此在业内备受推崇，得到了广泛推广和应用。

在 COSO《内部控制——整合框架》中，内部控制被定义为一个由企业的董事会、管理层和其他人员实现的过程，旨在为实现下列目标提供合理保证：财务报告的可靠性，经营的效率和效果，符合适用的法律法规。

COSO《内部控制——整合框架》把内部控制划分为五个相互关联的要素，分别是：控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控。

5. 企业风险管理整合框架阶段

企业风险管理整合框架是将内部控制整合框架五要素拓展成了八个要素，这八个要素相互关联，成为一个严密的整体。同时，将内部控制与风险管理理念贯穿其中，所以这个整体被称为企业风险管理整合框架。而追溯促进企业风险管理整合框架形成的原因时，就不得不提到 21 世纪初美国

爆发的几大财务丑闻。

2001年，美国安然公司财务丑闻的爆发极大地震撼了美国和整个国际社会。作为世界最大的能源交易商，安然在2000年的总收入高达1010亿美元。然而就在次年的11月8日，安然被迫承认做了假账，虚报数字让人瞠目结舌：自1997年以来，安然虚报赢利共计近6亿美元。2001年12月2日，安然正式向破产法院申请破产保护，破产清单中所列资产高达498亿美元，成为当时美国历史上最大的破产企业。

无独有偶，几个月之后世界通信（Worldcom）公司因为财务造假被揭穿，承认至少有38亿美元的支出被做了手脚，用来虚增现金流和利润；同时，该公司2001年14亿美元的利润和2002年第一季度1.3亿美元的赢利也属子虚乌有。2002年7月，世界通信公司正式向纽约南区地方法院递交了破产保护申请。根据破产申请文件，该公司破产涉及的资金规模是安然公司的两倍，是环球电信破产案的四倍，创美国企业破产案的历史新高。

触目惊心的是，安然和世界通信公司事件并不是财务造假案的终结，在有关机构的介入调查和整肃下，财务造假丑闻还在继续被披露。

- 施乐：世界最大的复印机生产商——美国施乐公司被披露在1997年至2001年间虚报营业收入，金额高达64亿美元，远远超出美国证监会与该公司达成和解协议所预估的数字。
- 默克：全球第三大药品制造商、美国制药巨头默克公司传出虚报利润124亿美元的消息，主要是涉嫌在过去3年中利用不正当财务手段提高利润。
- 强生：因涉嫌“在制药过程中严重违规，刻意隐瞒事故，擅自变动制造过程与配料，生产有严重缺陷的药物”，美国强生公司遭到美国政府调查。

- 奎斯特：美国第四大通信运营商奎斯特通信公司传出涉嫌造假丑闻。该公司涉嫌虚报营业额 14 亿美元及修改业绩报告。

在此背景下，为了提高民众对美国金融市场及政府经济政策的信心，2002 年 7 月，美国国会通过了《萨班斯法案》，该法案对渎职和做假账的企业主管实行严厉的制裁，对上市公司实行更为严格的监管（第 302、404、906 条款）。

《萨班斯法案》要求上市公司全面关注风险，加强风险管理，这在客观上也推动了《内部控制——整合框架》的进一步发展。与此同时，COSO 也意识到《内部控制——整合框架》自身也存在一些问题，例如，过分注重财务报告，而没有从企业全局与战略的高度来关注企业风险。在内部和外部双重因素的推动下，2004 年 9 月，COSO 发布了《企业风险管理——整合框架（COSO—ERM）》，这标志着 COSO 最新的内部控制研究成果面世了。

在《内部控制——整合框架》五个要素的基础上，COSO 发布的《企业风险管理——整合框架》的构成要素增加到八个，即内部环境、目标设定、事项识别、风险评估、风险应对、控制活动、信息与沟通、监控。八个要素相互关联，贯穿于企业风险管理的过程中。

1.1.2 内部控制与风险管理的标准

在内部控制的演进过程中，美国的监管部门、各种组织和机构在推动内部控制的标准化，以及内部控制与企业实务的有效结合方面做出了巨大贡献。此外，其他一些国家根据本国的实际情况，也制定了一系列的内部控制与风险管理的标准，这些标准不断丰富着内部控制的理论与实务。