



普华永道

《企业内部控制基本规范》 管理层实务操作指南

普华永道内部控制基本规范专业团队 著



中国财政经济出版社



普华永道

《企业内部控制基本规范》 管理层实务操作指南

普华永道内部控制基本规范专业团队 著



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

《企业内部控制基本规范》管理层实务操作指南 / 普华永道内部控制基本规范专业团队著. —北京: 中国财政经济出版社, 2012. 12

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3817 - 3

I. ①企… II. ①普… III. ①企业内部管理 - 规范 - 中国 - 指南 IV. ①F279.23 - 65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 177367 号

责任编辑: 胡 懿

责任校对: 王 英

封面设计: 田 晗

版式设计: 孙俪铭

© 2012 普华永道咨询 (深圳) 有限公司版权所有。本书中, “普华永道”指普华永道咨询 (深圳) 有限公司, 即 PricewaterhouseCoopers International Limited (普华永道国际有限公司) 全球机构网络的成员之一。此机构网络中每个成员均为独立之法律实体。

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 960 毫米 16 开 7.5 印张 120 000 字

2012 年 12 月第 1 版 2012 年 12 月北京第 1 次印刷

定价: 30.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3817 - 3/F · 3123

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

出版说明

本书旨在帮助管理层履行《企业内部控制基本规范》（以下简称“基本规范”）中规定的职责。

本书以财政部联合五部委于 2008 年 6 月 28 日颁布的基本规范及其 2010 年 4 月 15 日颁布的配套指引为依据，并参考了截至 2012 年 2 月由财政部、中国证监会、行业协会等出具的政策法规。因此，当出现新的规则或对现有规则的修订或解释时，本书的某些部分可能不再适用。对该指南进行解释是一个不断发展的过程，因此编者和使用者应保持谨慎，并跟进基本规范及其配套指引的更新情况。

普华永道将继续关注监管活动、公司解释及实务发展，并按照承诺对我们的政策进行更新，发表新的远景展望。普华永道在本书中提供的信息不属于任何法律或其他专业咨询和服务。因此，本书不应替代向专业、法律或其他合格咨询师进行的咨询活动。

普华永道内部控制基本规范专业团队

吴卫军 北京主管合伙人

杨伟志 审计部战略及运营主管合伙人

季瑞华 风险与内部控制服务合伙人

武 瑶 风险与内部控制服务高级经理

序

近几年，随着中国会计行业的快速发展，我国监管部门已经着手展开内部控制相关法规的建设。2008 年以来，《企业内部控制基本规范》（以下简称基本规范）及配套指引的陆续发布，更是成为我国内部控制建设的重要里程碑。

根据基本规范及其配套指引的要求，境内外上市公司及国内主板上市公司需要对本企业内部控制的有效性进行自我评价，并披露年度自我评价报告。这其实也是企业发现自身问题、提升经营管理水平的一个好机会。

然而，在实务操作中，深入领会并贯彻实施基本规范与配套指引的精神并非一件易事。那么，如何才能将内部控制理论与企业实际相结合？如何才能找到针对实际问题的解决办法？哪里可以提供可借鉴的工作方式和方法？我们发现，许多企业在面对这一系列的问题时，往往苦于在市场上无法找到一本具有实践意义的操作指南。本书正是通过专业视角，用通俗易懂的诠释将扎实的理论、详实的案例呈现给大家，并与大家分享我们的经验教训，以期帮助企业顺利达到基本规范的要求。

希望我们的努力可以为中国企业在内部控制领域的建设发挥一定的作用，更希望在内部控制建设领域，我们可以与中国企业共同进步。

普华永道亚太区审计主管合伙人

赵柏基

2012 年 11 月

前言

随着《企业内部控制基本规范》及其配套指引的颁布下发，如何推动企业内部控制体系的完善、加强对企业内部控制实施有效性监督、建立评价机制成为中国企业日益关注的课题。然而，目前除少数国内外两地上市及 A 股试点公司因自 2011 年开始执行内部控制规范而具备一定的经验外，对大部分中国企业而言，首次实施基本规范及配套指引是一项艰巨而复杂的任务——要求管理层在公司范围内开展全面的内部控制，并进行有效性评估——这已经远远超出了财务报告内部控制的范围，需要管理层乃至全公司投入足够的时间、人力和知识成本。

管理层从哪里着手？是否有行之有效的、较为全面系统的方法？在实施内部控制及配套指引的过程中有没有其他企业的成功经验可以借鉴？又有哪些教训是企业可以事先知晓并在后续工作中尽量避免的？由普华永道编写的《〈企业内部控制基本规范〉管理层实务操作指南》一书对管理层在实施基本规范及配套指引过程中可能面临的问题进行了全面的回应。

本书以基本规范及配套指引为依据，以截至 2012 年由财政部、中国证监会、行业协会等出具的政策法规为参考，以普华永道过去多年对中国公司在美国萨班斯奥克斯里法案 404 条款准备阶段及近年来对已按基本规范实施内部控制审计的公司提供建议的经验为基础，对管理层在实施基本规范时面临的几大重要问题展开讨论，旨在帮助管理层全面履行基本规范中规定的职责。需要说明的是，本书中提供的信息不能替代基本规范的最终规定、细则或标准，管理层在使用这些信息时应保持谨慎，及时了解基本规范及配套指引的更新情况。

本书的特点主要包括以下几点：一是内容全面，从项目启动到对重要发现的沟通，从财务报告内部控制到对财务报告内部控制以外的领域的考虑，涵盖了管理层在实务操作中可能遇到的方方面面的问题；二是实战性强，本书的各个章节均涉及观察与分析、经验教训及常见问题几个方面，以帮助管理层了解在准备实施过程中可能存在的挑战及应对方法；三是提供了实施过

程中的关键模板示例，有助于管理层评估企业的重要业务流程或循环及风险，记录关键控制并进行评价。

我们知道，不同城市、不同行业、不同企业的内部控制水平可能存在着较大的差异，本书的内容不一定能够兼顾所有方面的需求；同时，为了使本书尽早与企业管理层见面，为企业实施内部控制助一臂之力，我们用最短的时间完成了本书的准备及出版，工作中难免有不尽如人意之处，希望读者在阅读时提出批评意见，以便再版时完善。

普华永道为能够帮助中国企业提升内部控制水平、参与中国资本市场的健康发展而深感荣幸。普华永道将继续关注监管发展、公司解释，以及实务经验，并及时对我们的实务操作指南进行更新，发表新的远景展望。最后，我们要感谢中国财政经济出版社的大力协助，是他们的支持和帮助使得此书以最快的速度呈现给广大读者。

审计部战略及运营主管合伙人

杨伟志

2012年11月

目 录

第一部分 摘要

颁布《企业内部控制基本规范》及其配套指引的背景	1
有效内部控制的意义	2
《企业内部控制基本规范》及其配套指引的影响	2
推动内部控制体系的完善	2
加强企业的监督和评价机制	3
人员知识的提升	3
执行《企业内部控制基本规范》及其配套指引需要考虑的事项及挑战	3
基本规范及配套指引对中国公司提出了巨大的挑战	3
公司实施基本规范及配套指引需要考虑的事项	4

第二部分 开始——项目的启动

项目的监督	6
项目的管理	9

第三部分 范围界定与计划——项目有效进行的开端

确定战略性项目重点：以财务报告内部控制为切入点	12
财务报告内部控制的定义	13
以风险为出发点	13
确定重要会计科目、披露事项和业务流程或循环	14
步骤1 确定重要会计科目和披露事项应考虑的内容	15
步骤2 确定业务流程（循环）和子流程（子循环），并确定其 与重要会计科目和披露事项的对应关系	18
步骤3 识别各重要会计科目和披露事项的相关财务报表认定	19

步骤4 对业务子流程(子循环)进行风险评估	20
步骤5 获得一份完整的经营场所或业务单位的清单	21
步骤6 确定应进行测试的经营场所	21
步骤7 确定经营场所和先前识别出的业务流程(循环)、 子流程(子循环)之间的对应关系	26
内部控制的五个组成要素	27
内部环境	27
风险评估	29
控制活动	30
信息与沟通	31
内部监督	32
其他考虑事项	33
直接控制和间接控制的概念	33
期末财务报告流程	33
信息系统总体控制	36
多个经营场所的考虑	38
兼并与收购——基本规范及其配套指引的影响	39

第四部分 记录——有效内部控制的证据

步骤1 确定记录的范围	45
步骤2 建立流程记录	45
步骤3 建立内部控制记录	46
信息系统总体控制的记录	48
对内部控制所有要素的记录	49
步骤4 评估内部控制设计	49
控制设计的有效性	49
需要进行运行有效性测试的控制	51

第五部分 测试——确定内部控制的运行有效性

确认将要接受测试的内部控制	54
确定由谁来执行测试	55
建立和执行测试计划	56
测试的性质	57
测试的程度	57

测试的时间安排	61
测试信息系统总体控制	62
程序开发	62
程序变更	63
对程序和数据的访问（安全）	63
计算机操作	64
评估测试结果	65

第六部分 内部控制缺陷的评估及报告

内部控制缺陷的重要性	67
内部控制缺陷认定方法及标准	68
财务报告内部控制缺陷定量标准	68
财务报告内部控制缺陷定性考虑	68
对控制缺陷进行识别、评估和分类的过程	69
步骤一 缺陷与目标——考虑控制缺陷与内部控制目标是否相 关联	70
步骤二 导致错报的合理可能性——评价缺陷是否存在导致财务 报表错报的合理可能性	70
步骤三 缺陷是否构成重大错报——评价缺陷或缺陷汇总可能导 致的错报是否对财务报告构成重大影响	71
步骤四 补偿性控制——评价是否存在运行有效的补偿性控制可 以预防或发现财务报告重大错报	71
步骤五 业务负责人的重视——评价缺陷（或缺陷汇总）的重 要程度是否足以引起相关财务主管负责人的重视	72
步骤六 知情、有胜任能力并且客观的人员的重视——评价一 个足够知情、有胜任能力并且客观的人员是否能得出 此项缺陷（或缺陷汇总）为重大缺陷的结论	72
缺陷的汇总评估	73
管理层报告	73

第七部分 沟通重要发现

第八部分 财务报告内部控制以外的领域

确定重要业务流程及业务循环	76
---------------------	----

评估控制设计和运行有效性的方法	76
对内部控制缺陷进行识别、评估和分类的考虑	77
对非财务报告内部控制缺陷沟通和报告的考虑	77
关键术语的定义	78
中国内部控制法规	82

附 录

附录一 业务流程（循环）及子流程（子循环）的示例	85
附录二 财务报表上的重要会计科目与业务流程（循环）的对应 关系示例	86
附录三 业务流程（循环）及子流程（子循环）与经营场所的对应 关系示例	87
4 附录四 业务流程（循环）风险评估示例	88
附录五 流程图指南和样本	89
层次1 流程图示例：销售业务流程	90
层次2 流程图示例：通过现金的使用反映交易和控制	91
附录六 控制记录表样本	92
附录七 重要缺陷和重大缺陷定义的应用示例	93
附录八 常见问题	97
常见问题索引	101
经验教训索引	103

第一部分 摘要

颁布《企业内部控制基本规范》及其配套指引的背景

为了加强和规范企业内部控制，提高企业经营管理水平和风险防范能力，促进企业可持续发展，维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益，在国家有关法律法规的基础上，财政部会同中国证监会、审计署、银监会、保监会（以下简称“五部委”）于2008年7月下发了《财政部、证监会、审计署、银监会、保监会关于印发〈企业内部控制基本规范〉的通知》（财会〔2008〕7号，以下简称“基本规范通知”），并颁布了《企业内部控制基本规范》（以下简称“基本规范”）。基本规范通知要求上市公司从2009年7月1日起开始实施，并鼓励非上市的大中型企业执行。执行基本规范的上市公司需要对其内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，并可聘请具有证券、期货业务资格的会计师事务所对内部控制的有效性进行审计。但由于种种实务原因，基本规范一直没有如期实施。

经过近两年的深入研究，五部委终于在2010年4月联合下发了《关于印发企业内部控制配套指引的通知》（财会〔2010〕11号，以下简称“配套指引通知”），颁布了《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》、《企业内部控制审计指引》（以下若干指引简称“配套指引”）。配套指引通知明确了基本规范的实施时间表：从2011年1月1日起在境内外同时上市的公司首先开始施行；从2012年1月1日起所有在上海证券交易所及深圳证券交易所上市的主板上市公司全面施行。配套指引通知同时鼓励非上市大中型企业提前执行，但没有对中小板和创业板上市公司提出实施时间表。

此外，配套指引通知要求执行《企业内部控制基本规范》及企业内部控制配套指引的上市公司和非上市大中型企业，对其内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，同时必须聘请会计师事务所对财务报告内部控制的有效性进行审计并出具审计报告。

基本规范及其配套指引对于境内企业开展内部控制评价、出具评价报告具有里程碑的意义。目前，只有在海外上市的中国公司拥有较丰富的内部控制评价和报告的经验，少数国内外两地上市及 A 股试点公司在 2011 年开始执行内部控制基本规范，也具备一定的经验。因此，对大部分中国企业而言，首次实施基本规范及配套指引是一项艰巨和复杂的任务。

本书将对基本规范及其配套指引的具体内容进行解释，结合相关法律法规的要求为基本规范及其配套指引的实施提供实践指导，并对公司在基本规范及其配套指引实施方面所遇到的问题进行举例和讲解。我们还将对其他重要的问题提出我们的观点。

有效内部控制的意义

2

尽管市场上一些公司把遵守基本规范视为一个带有行政管理和合规性性质的工作来做，但我们希望公司将此看作一个改进公司管理和经营有效性的机会。加强公司内部控制将带来以下几大好处：

- 规范企业的日常经营活动和内部管理体制，提高企业的管理水平。
- 加强企业的风险管理理念，提升企业的风险防范能力。
- 提高企业经营的效果和效率。
- 为企业实现发展战略提供有效的保证。
- 投资者能够获得更多的信息。
- 投资者信心得到加强。

公司需要付出努力完成很多工作才能获得上述好处。准备进行这项工作的公司也已对公司在编制、测试和评估内部控制所需付出的努力的广泛性和复杂性表示了担忧，并对公司是否值得投入大量成本、花费大量的管理层时间及对外的咨询费表示疑虑。

尽管如此，我们仍然认为加强公司内部控制的有效性将有益于提高公司的管理水平和经营水平，提高市场投资者的信心，并预期对基本规范及其配套指引的重视将推动公司改善其内部控制状况和加速对不良内部控制领域的改进。

《企业内部控制基本规范》及其配套指引的影响

基本规范及其配套指引的颁布在多个方面对中国公司产生了直接的影响：

推动内部控制体系的完善

- 建立全公司范围的、由管理层驱动的内部控制管理体系。

- 建立并完善一致的、完整的内部控制制度和程序，以确保控制得以适当地执行。

- 建立一套正式的公司全面风险管理程序。
- 建立有效的对信息系统环境的控制。
- 建立适当的职责分离要求和相应的评价机制。

加强企业的监督和评价机制

- 建立充分而有效的监督机制，包括监事会、董事会、审计委员会以及其他专业委员会、内审职能，等等。

- 建立对公司内部控制实施有效性的定期自我评价机制，采用多元化的方式检查公司整体内部控制体系，按影响程度评价内控缺陷，并及时对发现的缺陷进行纠正。

- 确保恰当地保存足够的控制实施痕迹，并和现有的业务操作结合。

人员知识的提升

- 通过公司的前期准备和后续工作，以及与第三方专家的沟通，促进公司提升内部团队在有关方面的知识，以及全体员工对内部控制概念的理解。

境内外同时上市的公司应当在满足境外监管机构要求的基础上，对照我国企业内部控制规范体系，特别是应当围绕《企业内部控制基本规范》提出的内部控制五目标，对相关控制措施进行适当调整或补充完善。

执行《企业内部控制基本规范》及其配套指引需要考虑的事项及挑战

基本规范及配套指引对中国公司提出了巨大的挑战

- 基本规范及配套指引要求管理层在公司范围内开展全面的内部控制，并进行全面的内部控制有效性评价，其范围已经远远超出了财务报告内部控制范围。

- 需要公司投入足够的时间和资源，以确保合规。
- 公司管理层必须每年评估并报告其内部控制的有效性。
- 外部审计师须对公司内部控制的有效性进行评估并出具审计师意见。
- 公司监事会、董事会和审计委员会应对管理层制定和执行基本规范实施项目的计划程序、内部控制发现和改进工作进行监督，并出具自评

报告。

基本规范及配套指引所要求的内部控制虽然以财务报告内部控制为切入点，但其也涵盖公司经营管理的各个方面，因而其建立和完善需要管理层乃至全公司投入足够的时间、人力和知识成本。特别是在实施或准备初期，相关流程的梳理、流程的建立、文档记录的完善等需要较多的投入。因此，我们希望公司管理层要仔细考虑实施基本规范及配套指引所需完成的各项工作，并马上采取行动以弥补任何资源上的不足。

公司实施基本规范及配套指引需要考虑的事项

根据过去几年对中国公司在美国萨班斯奥克斯里法案（以下简称萨奥法案）404 条款准备阶段提供建议的经验，以及近年来对已按基本规范实施内控审计的公司的经验，并考虑到基本规范规定的复杂性和范围的广泛性，我们提醒中国企业在准备阶段会面临很多挑战。下面列示了一些公司管理层在准备阶段需要考虑的事项：

4 • 由高管牵头：因为基本规范的要求广泛，包含了公司运营的所有方面，所以公司管理层需要建立跨部门的团队，进行总体负责。高管牵头并积极参与对成功完成准备工作至关重要。根据《企业内部控制基本规范》的规定，企业董事会负责内部控制的建立健全和有效实施。为便于董事会履行好企业内部控制规范体系的设计、建立、运行与改进方面的职责，董事会应当指定专门委员会负责指导内部控制建设与实施工作。一般情况下企业应当成立专门机构负责组织协调内部控制的建立实施及日常工作。

• 强调培训和知识：考虑到有新概念的引进，以及现有员工对内部控制的知识和理解有限，此点很重要。培训不仅对参与准备阶段工作的员工是必要的，对公司各级管理人员也十分必要。公司应当考虑使用外部专家协助进行准备阶段的工作，同时要强调对技术和知识的转移。

• 在现有控制基础上开展工作：所有公司都有其某种形式的控制，公司首先要明确现有的控制，确定这些控制是否达到既定的控制目标，并确保通过建立明确的制度和支持性文档以保证控制的持续执行和维护。

• 加强基本控制要素：通过加强基本控制要素来满足规范的要求。例如，加强职责分离，确保监事会和审计委员会的有效监督，加强内部审计功能等。

下文按照下面列出的主题内容划分为几个章节。每一章节均涉及观察与分析、经验教训及常见问题几个方面，展开讨论与管理层实施基本规范时应承担的责任有关的几大重要问题。

- 开始——项目的启动。
- 范围界定与计划——项目有效进行的开端。
- 记录——有效内部控制的证据。
- 测试——确定内控的运行有效性。
- 内部控制缺陷的评估及报告。
- 沟通重要发现。
- 财务报告内部控制以外的领域。

尽管关于基本规范及配套指引的文章有很多，帮助管理层全面实施基本规范及指引的相关信息却寥寥无几。本书正是试图弥补这一信息上的空缺，但管理层不应用本书替代基本规范的最终规定、细则或标准。