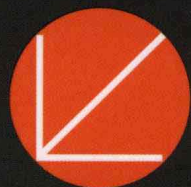


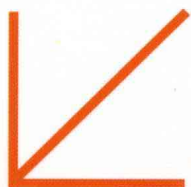
DIB

迪博内部控制与企业风险管理系列丛书

上市公司 内部控制评价实务



INTERNAL
CONTROL
ASSESSMENT
PRACTICE OF
LISTED COMPANIES



赵立新 程绪兰 胡为民 著



电子工业出版社
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 内部控制评价实务

INTERNAL
CONTROL
ASSESSMENT
PRACTICE OF
LISTED COMPANIES

赵立新 程绪兰 胡为民 著

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BRI

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

上市公司内部控制评价实务 / 赵立新, 程绪兰, 胡为民著. —北京: 电子工业出版社, 2012.1

(迪博内部控制与企业风险管理系列丛书)

ISBN 978-7-121-14736-4

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 200777 号

责任编辑: 李 静

印 刷: 三河市鑫金马印装有限公司
装 订:

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: 13 字数: 170 千字

印 次: 2012 年 1 月第 1 次印刷

定 价: 39.00 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 zltz@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

内部控制评价是指企业董事会或类似权力机构对内部控制有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程，是推动企业内部控制规范体系建立健全和有效实施的重要环节，有助于企业持续不断地提升和完善自身的内部控制体系。执行内部控制规范体系的企业，应当通过开展内部控制评价，查找、分析内部控制缺陷，并有针对性地采取有效应对措施，及时堵塞管理漏洞，持续改进和完善企业内部控制体系。

目前，在监管机构的推动下，我国上市公司已开始每年定期开展内部控制自我评价并披露内部控制评价报告和审计报告。然而，实践发现，由于该项工作尚处于起步阶段，企业在实施内部控制评价的过程中不可避免地遇到了一个问题，即如何将内部控制评价的思路和方法切实有效地运用到企业的实际操作中，真正起到查漏补缺的作用，从而避免企业内部控制评价流于形式。

本书依据财政部等五部委出台的《企业内部控制基本规范》和《企业

内部控制配套指引》，结合作者在企业内部控制和风险管理领域丰富的监管与咨询服务经验，从企业实践出发，阐述了上市公司应该如何具体实施企业内部控制评价，并对上市公司实施内部控制评价的组织、内容、标准、程序和方法，以及缺陷的认定和整改等核心问题都做了实质性的解读，从而帮助企业系统地了解和掌握内部控制评价的理论和具体操作方法。

第1章介绍了内部控制评价的理论及概念，并对国内外内部控制评价的发展现状进行了详细阐述；第2章介绍了内部控制评价的组织体系，明确了内部控制评价机构设置的条件、常见的内部控制评价机构设置模式、内部控制评价工作组的组建及各相关方在内部控制评价中的职责分工；第3章对内部控制评价的内容做了具体阐述，明确了内部控制评价的基本原则、评价对象，并从公司层面和业务层面分别构建了企业内部控制评价的具体指标；第4章介绍了内部控制评价的程序和方法，并结合第3章所构建的内部控制评价指标体系，通过实例对企业内部控制评价程序和方法的运用做了具体说明；第5章对内部控制缺陷的认定程序做了详细阐述，并从公司层面和业务层面、财务报告和非财务报告层面构建了企业内部控制缺陷认定的标准，为企业进行内部控制缺陷认定提供借鉴；第6章则结合监管机构的要求，对企业编制、报送和披露内部控制评价报告进行了详细阐述和说明。

本书的主要特点是实用性强，通过对企业内部控制评价的各个环节和流程进行详细解读，力图为企业提供一套可参考的、系统的内部控制评价实务操作规范。本书适用于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，以及对企业内部控制和风险管理感兴趣的朋友阅读和参考。

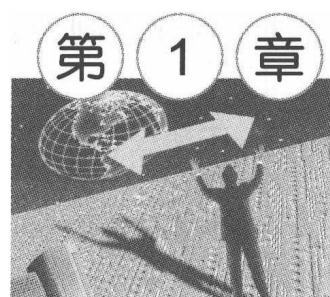
最后，感谢参与本书编写的迪博团队的所有成员，以及在本书编写过

程中给予过关心和帮助的各位领导和朋友！同时，本书在编写过程中，参考了大量内部控制和风险管理方面的资料和文献，在此谨向原作者们致以深深的谢意！由于时间仓促，书中疏漏和错误在所难免，敬请各位专家和读者批评指正！

目 录

第 1 章	内部控制评价概述	1
1.1	内部控制评价的概念及理论	2
1.2	国内外内部控制评价发展现状	7
第 2 章	内部控制评价组织	16
2.1	成立内部控制评价机构	17
2.2	组建内部控制评价工作组	19
2.3	各相关方在内部控制评价中的职责分工	20
第 3 章	内部控制评价内容	23
3.1	内部控制评价的基本原则	24
3.2	内部控制评价的对象	26
3.3	内部控制评价指标体系构建	27

第 4 章 内部控制评价程序和方法	129
4.1 组织与准备	130
4.2 评价实施	132
4.3 报告与披露	157
4.4 内部控制评价常用方法	157
第 5 章 内部控制缺陷	163
5.1 内部控制缺陷的分类	164
5.2 内部控制缺陷的认定	165
5.3 内部控制缺陷的报告与整改	179
第 6 章 内部控制评价报告	182
6.1 内部控制评价报告的编制	183
6.2 内部控制评价报告的报送与披露	190
后记	192



内部控制评价概述

内部控制评价最初受到关注是在外部审计领域，其目标是通过审查和评价来明确企业的内部牵制系统是否可以依赖，从而进一步确定测试范围和抽查数量，旨在提高审计效率和节约审计成本。20 世纪 70 年代以来，随着内部控制理论不断发展，以及内部控制制度在企业内部的逐渐形成与发展，内部控制评价在审计领域逐渐发展成熟，并开始影响管理领域。

1.1 内部控制评价的概念及理论

1.1.1 内部控制评价的概念及作用

内部控制评价是指企业董事会或类似决策机构对内部控制的有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程。简单来说，内部控制评价就是对企业现有的内部控制系统的设计、实施及运行的结果进行调查、测试、分析、评价，并得出相应的报告的活动。它是企业内部控制体系中的一个重要的系统性活动，通过“评价—反馈—再评价”的过程促进企业内部控制的有效实施与持续改善。

内部控制评价与内部控制审计共同构成内部控制的评价体系，缺一不可，并与内部控制的建立、实施一起构成有机循环。对于企业来说，内部控制评价与内部控制审计是不能相互替代的，两者之间的关系和会计责任与审计责任的区分保持一致，评价内部控制的有效性是企业董事会的责任，而在实施审计工作的基础上对内部控制的有效性发表审计意见，是注册会计师的责任。企业在实施内部控制评价时，不能利用注册会计师执行的审计程序及其结果作为自我评价的基础；但注册会计师进行内部控制审计时，则需了解和参考企业内部控制评价的过程、方法和结论。有效的内部控制

评价主要有以下作用。

1. 内部控制评价有助于上市公司自我完善内部控制体系

内部控制评价是企业内部控制持续改进过程中的一个重要信息反馈渠道，通过评价、反馈、再评价，可以对内部控制程序与政策设计的健全性和执行的有效性做出合理判断，进一步发现内部控制的缺陷并有针对性地克服，及时堵塞管理漏洞，防范偏离目标的各种风险，持续促进企业内部控制体系的自我完善。

2. 内部控制评价有助于上市公司提升自身市场形象和公众认可度，实现长远、健康的发展

内部控制评价在企业管理中发挥着巨大作用，能够充分、有效地保证组织的竞争能力。通过内部控制评价报告的定期披露，还能够及时将企业的风险管理水平、内部控制状况及与此相关的发展战略、竞争优势、可持续发展能力等信息公布于众，使企业树立诚信、透明、负责任的良好社会形象，有利于增强投资者、债权人及其他利益相关者的信任度和认可度，为企业创造更有利的外部环境，促进企业长远、健康的发展。

3. 内部控制评价有助于实现上市公司与政府监管部门的协调互动

政府监管部门有权对上市公司内部控制建立与实施的有效性进行监督检查。实施内部控制评价，能够使企业通过自查尽早排查风险、发现问题，并积极整改落实，从而有利于企业在配合政府监管部门的监督检查中赢得主动，并借助政府监管成果进一步改进自身内部控制实施工作，促进自我评价与政府监管的协调互动。

1.1.2 内部控制评价理论

1. COSO 模型

COSO 是 Treadway 委员会的发起组织 (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) 的英文简称, 1985 年由美国注册会计师协会 (AICPA)、美国会计学会 (AAA)、国际财务经理协会 (FEI)、内部审计师协会 (IIA) 和管理会计学会 (IMA) 五个机构组成。1992 年, 该委员会发布了《内部控制——整合框架》报告。该报告能够指导企业如何在管理过程中进行内部控制评价。它提出了内部控制结构概念并将其分为控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和监督。在 COSO 的内部控制框架下, 内部控制评价不仅有助于企业文化的塑造, 而且有助于识别风险、建立风险防范和控制机制, 将风险的影响降到最低, 以确保企业目标的实现。2004 年 9 月, COSO 又发布了《企业风险管理——整合框架》, 从内容和范围上对原来的五要素框架进行了深化和拓展, 增加了一个“战略目标”, 提出了“风险组合观、风险偏好和风险容忍度”三个新概念, 并增加了三个风险管理要素“目标设定、事项识别、风险反应”, 将企业管理和控制的重心移至风险管理, 从而确立了八要素的风险管理框架。目前, COSO 所提出的内部控制和风险管理理论已在世界范围内得到广泛的认可, 成为内部控制领域最具权威的理论之一。

2. COCO 模型

COCO 模型是由加拿大特许会计师协会 (CICA) 负责的控制标准委员会 (Criteria of Control Board, COCO) 在 COSO 模型的基础上改编的符合

内部审计的宗旨。COCO 是专门对控制系统的设计、评估和报告进行研究并发布指南。与 COSO 相比，COCO 指南是一种更为广泛的概念化方法，它将“内部控制”的概念扩展到“控制”，认为控制是一个企业中的要素集合体，包括资源、系统、过程、文化、结构和任务等，这些要素结合在一起，支持达成该企业的目标。根据 COCO 模型，控制的基本要素包括目标、承诺、能力、学习与监督，这四个基本要素通过“行动”连接成一个循环，并以此为出发点制定了有效控制的 20 个规范标准。COCO 认为这些标准使得评估具体内部控制目标变得更有针对性。

3. Turnbull 报告

Turnbull（特恩布尔）报告是 1999 年由英格兰和威尔士特许会计师协会（ICAEW）在伦敦证券交易所的要求下制定并发布的，全称为《内部控制：联合规范的管理层报告》（*Guidance for Directors on the Combined Code*）。该报告把风险管理、内部控制和商业目标联系起来，指出：风险管理是企业每个人的责任；董事会应当在获得信息和做出承诺的基础上仔细检查公司制度的有效性，并在遇到风险时做出快速反应；强调了内部审计的职能，以确保公司经营目标的实现。Turnbull 报告将内部控制视为一个系统，与 COSO 框架相比，Turnbull 报告所指的内部控制的目标是保障股东投资与公司资产的安全。该报告于 2005 年又做了一些局部修改，其中最重要的一项修改与披露有关。修改后的 Turnbull 报告要求董事会在年度报告中证实已经采取了必要的措施或者正在采取措施，用来纠正他们对内部控制有效性检查过程中定义的重大错误和缺陷，同时披露那些有助于股东理解公司的风险管理过程和内部控制主要特征的必需信息。

4. 内部控制“五要素”模型

内部控制“五要素”模型是我国财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部委于2008年6月联合提出的，涵盖了内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督五个基本要素。这五个要素相辅相成、综合作用，共同构成企业的内部控制体系，也为我国企业实施内部控制评价提供了指导和依据。其中，内部环境是实施内部控制的重要基础，风险评估是实施内部控制的重要环节，控制活动是实施内部控制的重要手段，信息与沟通是实施内部控制的必要条件，内部监督则是持续改进和提升内部控制的重要保证。从本质上说，内部控制“五要素”模型在形式上借鉴了COSO的五要素框架，但在内容上却体现了八要素的特征，并融入了中国的基本国情。

5. 其他模型

除上述模型外，巴塞尔、澳大利亚、日本、中国香港、法国等也都先后提出了不同的内部控制及其评价的相关模型。其中，巴塞尔协议是巴塞尔银行监管委员会自1975年成立以来所颁布的各项监管原则的统称，是国际上规范银行内部控制、提高银行经营效率的核心体系；澳大利亚—新西兰风险管理标准（AS/NZS4360）则是澳大利亚和新西兰于1995年发布的联合标准，是世界上第一个国家风险管理标准；COBIT模型是国际信息系统审计与控制协会（ISAC）于1996年根据电子数据处理审计基金会（ISAC的前身）出版的《控制目标》中的工具修订而来的，即《信息与相关技术的控制目标》，它是一个适应IT治理需要和确保信息与信息系统完整性的控制模型和框架，已在全球得到了广泛应用；此外，还有日本在2007年发布的《财务报告内部控制的管理层评价与审计准则》和《财务报告内部控

制的管理层评价与审计准则实施指引》，美国注册会计师协会（AICPA）和加拿大特许会计师协会（CICA）发展出的 SysTrust 模型及其升级版 Trust Services，中国香港会计师公会于 2005 年颁布的《内部监控与风险管理的基本架构》，法国的《金融安全法》、SAC 和 eSAC 报告等，都为企业内部控制评价提供了适当的评价标准，推动了内部控制评价理论的发展。

1.2 国内外内部控制评价发展现状

1.2.1 国外内部控制评价发展现状

美国在内部控制领域一直走在世界的前列。1978 年，美国的柯恩委员会（Cohen）就曾建议企业管理层在披露财务报告的同时，出具一份关于内部控制系统的评估报告，并要求独立注册会计师对该报告进行证明。1987 年，Treadway 委员会（全美反欺诈财务报告委员会）也提出了类似建议，引起了广泛的关注。1991 年，《联邦储蓄保险公司修正法案》正式出台，要求金融机构的管理层必须对其内部控制的有效性进行报告，美国金融机构不得不重视起内部控制评价。1992 年 9 月，由 Treadway 委员会发起的专门研究内部控制问题的组织 COSO 发布了《内部控制——整合框架》，确定了 COSO 模型的内部控制五要素框架。该报告于 1994 年进行了增补。这些成果得到了美国审计总署（GAO）的认可，美国注册会计师协会也全面接受其内容并于 1995 年发布了《审计准则公告第 78 号》。由于 COSO 报告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，因此成为现代内部控制最具权威性的框架，在业内备受推崇，在全球都得到了广泛推广和应用。

虽然柯恩委员会、Treadway 委员会及 COSO 都认为，内部控制报告应着重说明控制系统的有效性，美国证券交易委员会（SEC）也在 1979 年和 1998 年分别提议强制要求提供内部控制报告，但直到《萨班斯法案》颁布之前，都没有形成统一的规范。自 2001 年开始，美国相继爆发了安然、世通等一系列公司财务舞弊丑闻，引起了社会公众的广泛关注。为提高民众对美国金融市场及政府经济政策的信心，美国政府监管部门对上市公司的内部控制提出了更高要求。2002 年 7 月，美国国会通过了《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，为上市公司提供了一个内部控制的评价和报告体系，特别是其第 103 号、第 302 号、第 404 号条款中明确指出，企业管理层要对公司内部控制政策和程序详细合理记录，对资产情况进行评价，并在出具的报告中体现其有效性，同时要求注册会计师对管理层的评估进行认证和报告。随后，美国证券交易委员会和美国注册会计师协会也发布了自己的提案和意见稿，美国各注册会计师事务所也根据《萨班斯法案》出具了相应的报告，其中比较有代表性的是 McGladrey & Pellen 会计师事务所和 KPMG 会计师事务所发布的两份报告，对会计报告内部控制的有效性提出了具体的、有价值的建议。2004 年 3 月，美国公众公司会计监察委员会（PCAOB）根据《萨班斯法案》和美国证券交易委员会的相关规定，批准公布了第 2 号审计准则《与财务报表审计相关的内部控制审计》。同年，COSO 对原有的企业内部控制整合框架进行了修改和拓展，使企业在满足其内部控制的需求上更加强调对风险的控制。这个新的企业风险管理整合框架成为企业管理层和注册会计师进行内部控制评价的新依据。2007 年 5 月，美国公众公司会计监察委员会又公布了第 5 号审计准则《与财务报表审计相融合的内部控制审计》，在沿用第 2 号审计准则指南中审计方法的基础上，指引审计师将重点放在最重要

的内部控制事件的审计上，重点关注公司内部控制中那些可能导致财务报告中的重大错报不能被发现或预防的高风险领域。同年6月，美国证券交易委员会发布了《关于管理层报告财务报告内部控制的指引》，为管理层对有关财务报告内部控制的评价和评估提供指引，该指引提出了一种方法，管理层可以据以对财务报告内部控制实施自上而下、以风险为基础的评价。

总体来看，美国上市公司内部控制评价局限于财务报告内部控制，旨在保证财务报告的可靠性及财务编报符合公认会计原则。美国上市公司内部控制评价体系主要包括：① 管理层对财务报告内部控制的有效性进行评价，并对内部审计委员会披露和对外部公开披露其评价报告；② 注册会计师对财务报告内部控制进行审计，并对管理当局财务报告内部控制的有效性评价发表鉴证意见，以及对公司财务报告内部控制的有效性发表意见。

其他国家的内部控制评价的发展不同程度地受美国内部控制评价研究的影响，并形成了不同特色的内部控制评价体系。

早在1994年，Cadbury委员会在其发布的《内部控制和财务报告》中就要求英国各公司的董事会公布一份有关其内部控制制度的声明，该报告鼓励但不要求董事会对内部控制的有效性发表意见。英国内部控制的特色是建立在其特定的内部控制法律框架基础之上的。英国的内部控制评价与报告体系是根据普通法、《公司法》、2003年颁布的《联合规则》和2005年颁布的Turnbull报告等法律法规构建而成的。1998年6月，伦敦股票交易所发布了《联合规则》，该规则提出了优秀公司治理的原则及最佳实践，随后于2003年进行了修改。1999年9月，伦敦股票交易所委托英国特许会计师协会（ICAEW）成立的以Turnbull先生为主席，由董事长、总经理、财务经理、部门经理、外部审计人员、企业员工及大学教授组成的委员会，