Internal Control

中国的萨班斯法案

企业内部控制基本规范导读

Internal Control

主编★李心合

大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

企业内部控制基本规范导读

主　编　李心合

大连出版社

内 容 简 介

本书对2008年6月28日颁布的《企业内部控制基本规范》的制定背景、理论基础、实际应用的技术和方法等进行了详细的阐述，旨在为广大的企业管理人员、注册会计师和高校师生理解、应用基本规范提供帮助。全书分为八个部分，具体内容包括总论、企业内部控制的框架结构、内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督、组织实施等。

图书在版编目(CIP)数据

企业内部控制基本规范导读/ 李心合主编. —大连：大连出版社，2008.8(2009.5重印)

ISBN 978-7-80684-676-6

Ⅰ.企… Ⅱ.李… Ⅲ.企业管理—规范—中国—学习参考资料 Ⅳ.F279.23-65

中国版本图书馆CIP数据核字(2008)第120158号

责任编辑：王天华 毕华书
封面设计：张 金
责任校对：于孝锋
责任印制：刘 晨

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)83621349/83621049
传真：(0411)83621170
网址：http://www.dl-press.com
电子信箱：cbs@dl.gov.cn
印 刷 者：大连金华光彩色印刷有限公司
经 销 者：各地新华书店

幅面尺寸：180mm×230mm
印 张：28.75
字 数：413千字

出版时间：2008年8月第1版
印刷时间：2009年5月第2次印刷
印 数：5001~8000册
书 号：ISBN 978-7-80684-676-6
定 价：48.00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

前　言

进入21世纪以来，政府、学界与实务界纷纷开始关注企业内部控制与风险管理问题。对内控问题的关注是国际国内多种因素共同作用、共同影响的结果。从国内看，会计造假、财务舞弊案件的频频发生，暴露出企业内部控制体系设计及运行的重大缺陷和缺失；从国际看，安然、世通等财务舞弊案件的发生以及在此之后美国国会于2002年出台的《萨班斯—奥克斯利法案》(Sarbanes - Oxley Act)和2004年COSO新内控框架——《企业风险管理——整体框架》，强化了企业内部控制的监管要求。正是在这样的背景下，企业内部控制问题成为了政府立法、学界研究和实务变革的热点，同时也促成了适合中国企业的《企业内部控制基本规范》(简称《基本规范》)的出台。

《基本规范》科学地构建了一套内部环境优化、风险评估科学、控制措施得当、信息沟通迅捷、监督制约有力的内部控制标准框架。无论对于巩固企业防范风险舞弊的“防火墙”，还是铸牢促进资本市场健康稳定发展的“安全网”，都将发挥十分重要的基本作用。为帮助企业管理人员准确把握和有效落实《基本规范》的规定精神，我们组织了一些专家学者组成编写组，结合为企业设计内控的经验和体会，对《基本规范》的框架和条文进行了详细地解析。

本书按《基本规范》的结构安排章节，具体编写分工如下：总论由李心合负责，企业内部控制的框架结构由常家瑛负责，内部环境由王莹莹和张竞负责，风险评估由徐东辉和仇秋菊负责，控制活动由沈碧圆、李运和杨文娟负责，信息与沟通由孙勇和杨文娟负责，内部监督由陈洁负责，组织实施由李心合和段治翔负责，最后由李心合负责对全书进行总纂。

本书编写过程中，参考了大量我国现有的报刊书籍及相关的法律法规，在此谨对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，敬请专家和读者批评指正。

编　者

2008年7月

目　录

1 总 论

1.1 内部控制规范化进程

1.1.1 内部控制的起源与发展

在能够检索到的文献中，内部控制的起源通常与独立审计师的需求联系在一起。没有人能说清内部牵制或内部控制的真正起源，但一般都认为，作为一种审计方法的内部控制源于以职责分工为特征的“内部牵制”，其目的是保护企业内部现金资产的安全和账簿记录的准确。19 世纪末和 20 世纪初，“内部会计控制”的概念得以提出和使用。内部会计控制相对于内部控制来说要相对狭义一些，它主要关注财务报表审计，更适合于当时的审计人员。

1929～1933 年的经济大萧条以后，美国各界纷纷致力于治理会计秩序和财务报告，美国证券交易委员会（SEC）的成立推动着会计和审计实务朝着标准化方向发展。但是，尽管 SEC 和会计职业界作出了很多努力，会计和财务报告还是面临一次又一次的挑战。1938 年，轰动美国的商业丑闻——“麦克森－罗宾斯丑闻”引发了 SEC 和会计职业界对审计中内部控制问题的极大关注。在对麦克森－罗宾斯公司的调查报告中，SEC 对当时的内部控制实务进行了研究，并认为“全面了解客户的内部审查和控制体系的必要性是再怎么强调也不为过的”。SEC 同时注意到，对内部牵制系统的审查不应仅仅局限在某些特定的会计职能方面，而应扩大到对交易方式的全面了解。随后的实践也表明，对内部控制的研究必须超出会计职能的范畴。

1949 年，美国会计师协会（AICPA）出版了第一本审计学意义上的内部控制研究专著《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》，并首次给内部控制下了个定义：“内部控制包括在组织内部采用的，以保证资产安全性、核查会计数据的准确性和可靠性、提高运营效率、促进管理政策的贯彻和实施为目的的计划，以及所有与之相协调的方法和措施。”

1958 年，AICPA 下属的会计程序委员会（CAP）在其发布的第 29 号《审计程序公告》（SAP）中，从广义上将内部控制解释为以会计或管理为特征的控制活动，包括会计控制和

管理控制两部分。后来在1963年发布的第33号SAP中，又提出“独立审计师主要考虑与会计有关的控制”，并认为“会计控制和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，因此无需评估。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”。

1974年AICPA成立了审计师责任委员会，即著名的科恩委员会，以研究审计师的职责。科恩委员会的一个重要的建议，就是公司管理当局应在出具财务报告同时再出一份报告，以披露公司内部控制系统的状况。另外一个建议就是，要求审计师对管理当局出具的内部控制报告进行评价并报告。在科恩委员会发布了科恩委员会报告之后，财务经理人协会(FEI)给其成员发了一封信，在信中FEI认可了科恩委员会管理当局出具内部控制报告的建议，同时，为帮助其成员实施该建议，FEI还出具了指南。这些管理当局的报告目前已经越来越多地出现在公司提交给股东的年度报告中。科恩委员会和FEI的行动得到了SEC的响应。1979年，SEC发布了征求意见稿，以广泛征求对于管理当局就公司内部会计控制报告的强制性要求的意见。这些征求意见稿同时也要求外部独立审计师对管理当局的内部会计控制报告出具评价报告。征求意见稿认为，设置并维持公司的内部控制系统应成为管理当局的重要职责之一。而且，征求意见稿还表明，关于内部控制系统的有效性的信息，对于投资者更好地评价管理当局的经营业绩和职责是非常必要的，正如内部的或其他未经审计的财务信息的可靠性一样。虽然征求意见稿后来被撤销——因为其实施的成本、报告信息的非相关性，同时由于要求遵守法律的要求而与《反国外贿赂法》(FCPA)联系太密切，从而遭受批评——但它倾向更加强调管理当局对于内部和其他未经审计财务信息设置并维持有效的内部控制系统的职责。

也许部分地由于对FCPA立法和内部控制报告建议的反应，AICPA于1979年成立了内部控制的特别顾问委员会(Minahan委员会)，以对建立和评价内部控制提供指南。这个Minahan委员会发布的成果填补了内部控制指南方面的空白。现存的指南主要包含在职业审计的文献中，并被审计师改进、完善了。附加的指南被认为对帮助管理当局履行其内部控制职责是必不可少的。虽然Minahan委员会并不是特地为这个目的而成立的，但Minahan委员会也承认，在其发布的报告中的指南，在管理当局和董事在考虑他们的公司是否符合FCPA有关内控的条款的要求时，应该会有很大帮助。

从1980年到1985年，在审计职业界，有关内部控制的专业准则得到了很大的发展，并逐步精练。1980年，美国AICPA发布了外部独立审计师对内部控制进行评价报告的准则。1982年，美国AICPA发布公告，该公告包含了一个修改过的指南，该指南要求外部独立审计师在财务报表审计中研究和评价内部控制。1983年，内部审计师协会发布准则，该准则提出并修改了外部独立审计对内部控制特点、参与者在内控的建立、维持和评

价方面的职责的指南。1984 年,美国 AICPA 发布了指南附录,考虑了内部控制过程中计算机的影响。

然而,直到 1985 年,公众的注意力才聚焦在内部控制上。由于一系列公司破产案件和审计失败诉讼的发生,国会下属的委员会开始召开听证会。听证会集中在公众公司发生的一系列事情上,因为公众对管理当局的行为、财务报告的适当性以及外部独立审计师的有效性产生了怀疑。在听证过程中,司法部门讨论了旨在约束各种财务报告问题,包括要求公众公司的管理当局评价并报告内部控制的有效性。而且,该立法也包括了要求外部独立审计师对管理当局的内部控制报告提供意见的条款。虽然这个立法后来没有颁布实施,但下属的委员会扩展了听证会的范围,因为它考虑到了财务报告过程的其他方面,并突出了内部控制。

1988 年美国注册会计师协会颁发的《审计准则公告第 55 号》中,以"内部控制结构"概念取代了"内部控制制度",指出"企业内部控制结构包括为合理保证企业特定目标而建立的各种政策和程序",并认为内部控制结构由控制环境、会计制度、控制程序三个要素组成。在三个构成要素中,会计制度是内部控制结构的关键要素,控制程序是保证内部控制结构有效运行的机制。它还特别强调了管理者对内部控制的态度、认识和行为等控制环境的重要作用。55 号公告将控制的研究重点逐步从一般含义向具体内容深化。

在内部控制标准化和规范化的进程中,"全美反舞弊性财务报告委员会"的作用不可忽视。20 世纪 70 年代美国频发的公司财务失败和可疑的商业行为的泛滥所引起的混乱,促成了"全美反舞弊性财务报告委员会"(即著名的 Treadway 委员会)的产生,该委员会成立于 1985 年,由 AICPA、AAA、FEI、IIA 以及 IMA 发起。Treadway 委员会主要目标是识别了引发欺诈性财务报告的各种常见因素,并为减少这些事件的发生提供了建议。委员会的报告发布于 1987 年,为公众公司的管理当局和董事、公共会计职业界、SEC、其他的监管者以及司法部门和学术界都提供了建议。Treadway 委员会直接为内部控制提供了许多建议。它强调了控制环境、道德操守、胜任能力、审计委员会以及一个活跃且客观的内部审计的重要性。它也再次对管理当局对内部控制的有效性进行报告提出了要求。而且,Treadway 委员会也要求五个发起组织合作,整合不同的内部控制概念和定义,以得出一个通用的参考观点。这意味着该指南将帮助公众公司改善他们的内部控制系统,并评估内部控制系统的有效性。1987 年的报告试图从更宽泛的立场,也就是综合考虑独立审计师和公司高级管理层的角色和态度,关注关于内部控制的统一指南的制定。该委员会调查发现,近 50% 的财务舞弊案件是由于或部分地由于内部控制失败造成的。该委员会的报告发表不久,COSO 委员会成立,其于 1992 年发表的内部控制整体框架,成为迄今为止研究内部控制问题的经典文献。在 COSO 报告中,内部控制被定义为:内部控制是一个过程,该过程受到公司董事会、管理层和其他人员的影响,其目的是为下列目标的实现

提供合理保证。这些目标包括财务报告的可靠性、经营的有效性和效率、遵守法律法规。在 COSO 整体框架中,内部控制是由控制环境、风险评估、控制活动、信息及沟通、监督五个要素构成。1994 年,COSO 委员会提出对外报告的修改篇,扩大了内部控制涵盖范围,增加了与保障资产安全有关的控制,得到了美国审计总署(General Accounting Office,GAO)的认可。与此同时。AICPA 则全面接受 COSO 报告的内容,于 1995 年据以发布了《审计准则公告第 78 号》(SAS N0.78),并自 1997 年 1 月起取代了《审计准则公告第 55 号》。2003 年 8 月,COSO 委员会又发布了《企业风险管理框架》征求意见稿,在内部控制整体框架基础上提出了风险管理的框架,由此将内部控制的 5 个要素扩充为基于风险管理的 8 个要素,将内控为风险管理服务的理念发挥得淋漓尽致。2004 年 9 月,COSO 委员会发布了《企业风险管理框架》终稿,这是内部控制发展到风险管理层面的一个里程碑。尽管一些学者认为 COSO 报告将财务报告目标置于突出的地位不妥,并认为这是项目组和 COSO 委员会成员构成的必然结果,但 COSO 整体框架还是得到较为普遍的认同和接受。

1.1.2 内部控制规范化成为全球性趋势

其实,早在20 世纪 70 年代,美国就试图通过立法途径完善公司内部控制问题。受到 1973 ~ 1976 年"水门事件"调查的影响,政府立法机构和规章制定部门开始密切关注内部控制。"水门事件"特别检举办公室和 SEC 分别进行了几个独立的调查,调查结果揭露出一个事实,即许多主要的美国公司对国外政府官员进行非法的政治援助、可疑或非法的支付,包括贿赂。作为对这些调查的反应,国会委员会举行了听证会,来听取大众关于美国公司对国外政府官员的不适当支付的意见。议案提交后,最终获得通过,并颁布了 1977 年《反国外贿赂法》(Foreign Corrupt Practices Act of 1977,简称 FCPA)。除了反贿赂条款,FCPA 还包括了一些属于会计和内部控制的条款。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,以期为下列目标提供合理的保证:(1)交易在管理当局的一般授权或特殊授权下执行;(2)交易按需被记录,以使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后,资产的接近才得到允许;(4)将账面资产和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。这些条款要求公司的管理当局设置账簿、记录和账户,以期精确并适当地反映公司资产的交易和处置,并要求管理当局保证内部会计控制系统的充分性,以期达到相关目标。因此,该法案暗含的一个关键主题,就是适当的内部控制应该能有效地阻止对国外政府官员的非法支付。很快,随着 FCPA 的颁布生效,有关内部控制的活动就如洪峰大水一样猛然爆发了。许多公众公司将它们的内部审计职能部门的规模和职责大大地加大了,并更加密切地关注它们的内部控制系统。同时,不少组织,包括职业团体和监管