

企业内部控制

INTERNAL CONTROL FOR FIRMS

张长胜 侯君邦 秦学昌◎主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

企业内部控制

INTERNAL CONTROL FOR FIRMS

张长胜 侯君邦 秦学昌◎主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

企业内部控制/张长胜等主编. —北京:北京大学出版社,2012.6

ISBN 978-7-301-20708-6

I. ①企… II. ①张… III. ①企业内部管理-高等职业教育-教材 IV. ①F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 108824 号

书 名: 企业内部控制

著作责任者: 张长胜 侯君邦 秦学昌 主编

责任编辑: 赵学秀

标准书号: ISBN 978-7-301-20708-6/F·3201

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926

出版部 62754962

电子邮箱: em@pup.pku.edu.cn

印刷者: 北京鑫海金澳胶印有限公司

经销者: 新华书店

787 毫米×1092 毫米 16 开本 17.25 印张 388 千字

2012 年 6 月第 1 版 2012 年 6 月第 1 次印刷

印 数: 0001-4000 册

定 价: 32.00 元

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

举报电话:010-62752024 电子邮箱:fd@pup.pku.edu.cn

前言

企业内部控制是当今我国政界、管理理论界和实务界的热点课题。热的原因不仅是财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》；也不仅是许多国家通过立法强化企业内部控制，使内部控制日益成为中国企业进入国际资本市场的“入门卡”和“通行证”；更重要的原因是来自于企业自身对内部控制体系建设的现实需要。因为，企业的实践证明：企业的生产经营活动，得控则强、失控则弱、无控则乱。建立和完善企业内部控制体系，对于企业科学分析、及时识别和正确评价影响企业生存发展的各种不确定因素，有效构筑企业经营风险的“防火墙”，全面提高企业经营管理水平和风险防范能力，促进可持续发展具有十分重要的意义。

企业贯彻《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》、建立规范的内部控制体系需要大批精通企业内部控制理论和方法的人才。为此，全国中级会计专业技术资格考试、高级会计师资格考试以及注册会计师统一考试也将企业内部控制定位为中高级会计人员必须掌握的一种知识与技能，促使企业中高层管理人员学习和掌握企业内部控制技能；众多高等院校也纷纷开设企业内部控制课程，让管理类、财经类学子了解和掌握企业内部控制理论和方法；社会上的企业内部控制培训活动更是如火如荼。

在上述背景下，编写一部以《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》为基本依据，采用理论联系实际的方法，系统讲解企业内部控制理论、方法及操作实务的教科书，显得尤为必要。为此，我们启动了《企业内部控制》的编写工作。

本书编写力求突出三个特色：

一是内容规范性。本书以《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》和财政部会计司解读《企业内部控制配套指引》为基本依据，力求讲解内容与我国法律法规的相辅相成。

二是体系完整性。本书以内部控制五大要素为主线，以内部控制关键环节为重点，

系统阐述了企业内部控制的理论与实务。

三是讲解通俗性。本书理论阐述与案例分析密切结合,深入浅出地讲解企业内部控制的基本方法和操作要点;在写作风格上通俗易懂,适合高等院校教学和企业管理人员培训。

本书由山东经贸职业学院预算与内控研究所所长张长胜、山东经贸职业学院会计学院院长侯君邦、浩信永拓(山东)会计师事务所主任会计师秦学昌任主编;潍坊职业学院教师吴磊、山东经贸职业学院会计学院教师王春萍、邵丽、周志红任副主编。各章执笔人如下:第一章、第二章、第四章、第五章由张长胜执笔;第三章、第六章由吴磊执笔;第七章、第八章由张长胜、王春萍共同执笔;第九章、第十章由张长胜、周志红共同执笔;第十一章、第十二章由邵丽执笔。张长胜负责大纲编写、各章修改和全书总纂;侯君邦、秦学昌负责本书的完善与审定。

本书可作为企业进行内部控制培训与实施的教材和工具书。

本书写作得到了潍坊市财政局领导、浩信永拓(山东)会计师事务所和北京大学出版社的大力支持,在此一并表示衷心感谢。

在本书写作过程中,我们参阅了大量专家、学者的文献资料。在本书出版之际,谨向致力于企业内部控制研究的专家、学者致以最诚挚的感谢。

由于作者水平有限,书中不妥之处在所难免,敬请有关专家、同仁和使用本教材的师生、读者批评指正。

编者

2012年1月3日

目 录

第一章 内部控制概论	1
第一节 内部控制的产生与发展	1
第二节 我国企业内部控制的建设历程	6
第三节 我国企业内部控制规范体系框架	9
第四节 加强内部控制建设的重要意义	13
第二章 内部控制的基本理论	17
第一节 内部控制的定义与目标	17
第二节 内部控制的原则与要素	21
第三节 内部控制的内容与分类	27
第四节 内部控制的作用与局限性	31
第三章 内部控制方法	36
第一节 不相容职务分离控制	36
第二节 授权审批控制	39
第三节 会计系统控制	41
第四节 财产保护控制	43
第五节 预算控制	45
第六节 运营分析控制	50
第七节 绩效考评控制	53
第四章 内部环境	56
第一节 组织架构	56
第二节 发展战略	60
第三节 人力资源	64
第四节 社会责任	67

第五节 企业文化	71
第五章 风险评估	77
第一节 风险评估概述	77
第二节 目标设定	80
第三节 风险识别	84
第四节 风险分析	88
第五节 风险应对	92
第六章 资金活动控制	100
第一节 资金活动控制概述	100
第二节 筹资活动控制	102
第三节 投资活动控制	108
第四节 资金营运控制	115
第七章 业务活动控制	121
第一节 采购业务控制	121
第二节 销售业务控制	128
第三节 研究与开发控制	134
第四节 工程项目控制	139
第五节 担保业务控制	147
第六节 业务外包控制	152
第八章 资产管理控制	159
第一节 资产管理控制概述	159
第二节 存货控制	161
第三节 固定资产管理控制	167
第四节 无形资产管理控制	173
第九章 信息与沟通	181
第一节 信息与沟通概述	181
第二节 信息系统	185
第三节 内部信息传递	192
第四节 财务报告	198
第十章 内部监督	205
第一节 内部监督概述	205
第二节 内部监督机构与职责	208
第三节 内部监督的方式、程序与方法	211
第十一章 内部控制评价	222
第一节 内部控制评价概述	222
第二节 内部控制评价的实施	226
第三节 内部控制缺陷的认定	233
第四节 内部控制评价报告	236

第十二章 内部控制审计	247
第一节 内部控制审计概述	247
第二节 计划审计工作	251
第三节 实施审计工作	252
第四节 评价控制缺陷	257
第五节 完成审计工作	260
第六节 出具审计报告	261
主要参考文献	268

第一章 内部控制概论

【学习目标】

1. 了解内部控制的产生与发展和我国企业内部控制的建设；
2. 掌握加强内部控制建设的重要意义；
3. 重点掌握我国企业内部控制规范体系框架。

【导语】

内部控制是一门既古老、又年轻的学科。说它古老是因为控制是人类的本能，只要有人类群体活动，就会有控制系统的存在。说它年轻是因为内部控制作为一个名词，是在 20 世纪 30 年代提出的；内部控制的理论研究也是在 20 世纪 40 年代以后才逐步发展。进入 20 世纪 90 年代后，内部控制的理论与实务进入了一个崭新的阶段，特别是进入 21 世纪后，内部控制在世界范围内成为各国政府、理论界、实务界的热点问题。

第一节 内部控制的产生与发展 -----•

内部控制是人类社会生产力发展到一定阶段的产物，其内容和方法是适应企业对内强化经营管理，对外满足社会需要而不断丰富、完善和发展的。

纵观内部控制的产生、发展历程，可以将其划分为内部牵制、内部控制制度、内部控制结构、内部控制整体框架、内部控制与风险管理五个阶段。

一、内部牵制阶段

内部控制的最初形式为内部牵制。从人类社会原始组织诞生，直到 20 世纪 40 年

代,内部控制处于内部牵制阶段。根据《柯氏会计辞典》的定义,内部牵制是指“以提供有效的组织和经营,并防止错误和其他非法业务发生的业务流程设计。其主要特点是以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权力的方式进行组织上的责任分工,每项业务通过正常发挥其他个人或部门的功能进行交叉检查或交叉控制”。

有史可查的内部牵制活动可以追溯到公元前 3600 年的美索不达米亚文化时期,在当时极为粗糙的财务管理活动中,记录员要核对付款清单,并在付款清单上打上“点、勾、圈”等核对符号,表明检查账目的工作已经完成;在古埃及时代,国库粮物钱币的出入,必须由记录官、出纳官和监督官分别登记、检查,内部牵制的雏形已经具备;在罗马帝国时代,随着“双人记账制”的出现,内部牵制活动得到进一步的丰富和完善。

在我国西周时代内部牵制体系已经初步形成,据《周礼》记载,西周在天子之下设天官辅佐天子总理国务大事,掌管财政支出、会计核算、审计监督;天官之下设小宰和司会,司会掌管会计;小宰掌管财物、财政筹划及支出、政治经济监察;小宰之下设宰夫行使外部审计之权。在掌财用财的各级官吏之间进行了相当缜密的分工,达到了“一毫财赋之出入,数人之耳目通焉”^①的程度。美国会计学者查特菲尔德在其所著《会计思想史》中指出:“在内部控制、预算和审计程序等方面,西周时代在古代社会是无与伦比的。”^②

15 世纪末,随着资本主义经济的初步发展,以及在意大利佛罗伦萨、热那亚等地借贷复式记账法的应用,内部牵制发展到一个渐趋成熟的新阶段。人们开始对管理钱、财、物的不同岗位进行分离,并利用其钩稽关系进行交互核对以达到互相牵制的目的。

20 世纪初期,资本主义经济得到了迅猛发展,股份有限公司的规模不断扩大,内部分工越来越细,企业生产资料的所有权与经营权逐渐分离。伴随着“泰罗制”的诞生,美国的一些企业逐步摸索出一些组织、调节、制约和检查企业生产经营活动的办法,建立了内部牵制制度,规定有关经济业务或事项的处理不能由一个人或一个部门总揽全过程。1912 年,美国著名审计学家蒙可马利在其出版的《审计——理论与实践》一书中提出了“内部牵制”的概念。

内部牵制主要是以“查错防弊”为目的,以职务分离和账目核对为手段,以钱、账、物等会计事项为主要控制对象的控制制度。其特点是以账户核对和职务分工为主要内容从而进行交叉检查或交叉控制。内部牵制一般可分为以下四类:

(1) 实物牵制。即由两个以上人员共同掌管必要的实物工具,共同完成一定程序的牵制。例如,将保险柜的钥匙交由两个或两个以上的工作人员保管,不同时使用这两把或两把以上的钥匙,保险柜就无法开启。

(2) 机械牵制。即按照相互制约的原则对业务活动进行程序设置,工作人员只有按照规定的程序才能办理经济业务。例如,业务人员到财务部门预支现金,必须要经过本部门负责人和财务总监的签字批准,否则出纳员将拒绝办理。

(3) 体制牵制。即通过内部组织机构和工作岗位的合理设置和职责分工,明确各部门及各岗位的职责和权限,以形成相互牵制、互相制约的工作机制。例如,阳光公司规

① (宋)朱熹:《周礼·理其财之所出》,见《古今图书集成》(清·陈梦雷编),第 696 册。

② [美]迈克尔·查特菲尔德:《会计思想史》,文硕、董晓柏译,中国商业出版社,1989 年版。

定:设备采购招标小组的成员由装备部、制造部、质管部、财务部、采购部等部门的专业人员共同组成。

(4) 簿记牵制。即利用原始凭证与记账凭证、会计凭证与账簿、总账与明细账、账簿与会计报表之间钩稽关系进行相互牵制。例如,总账和明细账之间必须定期核对,确保账账相符。

内部牵制的基本思想是基于以下两个基本设想:一是两个或两个以上的人或部门无意识地犯同样错误的机会是很小的;二是两个或两个以上的人或部门有意识地合伙舞弊的可能性大大低于单独一个人或部门舞弊的可能性。

实践证明这些设想是合理的,内部牵制机制确实有效地减少了错误和舞弊行为的发生。在现代内部控制理论中,内部牵制仍占有重要的地位,成为有关组织机构控制、职务分离控制的基础。

二、内部控制制度阶段

20 世纪 40 年代末至 70 年代初,在内部牵制思想的基础上,产生了内部控制制度的概念,这是现代意义上的内部控制产生阶段。

第二次世界大战结束后,现代科学技术突飞猛进并大规模应用于生产,社会生产力获得了迅速的发展;同时,资本主义企业进一步集中,企业的规模不断膨胀,生产经营日趋复杂,股份公司逐渐成为西方国家主要的企业组织形式。这时,一方面,企业需要在经营管理上采用更为完善、更为有效的控制方法以适应社会化大生产的要求;另一方面,为了适应社会经济关系的要求,保护投资者和债权人的经济利益,西方各国纷纷以法律的形式要求强化对企业财务会计资料以及各种经济活动的控制与监督。在此情况下,企业的内部牵制制度得到了进一步的发展,其牵制范围逐渐深入到了企业的所有部门和全部经营活动中,并大大超出了财务、会计的控制范围。于是,以账户核对和职务分工为主要内容的内部牵制,从 20 世纪 40 年代开始逐步演变为由组织机构、岗位职责、人员条件、业务处理程序、检查标准和内部审计等要素构成的较为严密的内部控制系统,内部控制制度应运而生。

1936 年,美国注册会计师协会(AICPA)的前身美国会计师协会(AIA)在其发布的《注册会计师对财务报表的审查》文告中,提出:“审计师在制定审计程序时,应考虑的一个重要因素是审查企业的内部牵制和控制,企业的会计制度和内部控制越好,财务报告需测试的范围越小。”“内部控制”的概念开始正式出现。

1949 年,美国注册会计师协会(AICPA)所属的审计程序委员会(CPA)在《内部控制:系统协调的要素及其对管理部门和独立注册会计师的重要性》的报告中,首次正式提出了内部控制的权威性定义:“内部控制包括组织机构的设计和企业内部采取的所有互相协调的方法和措施。这些方法和措施都用于保护企业的财产,检查会计信息的准确性,提高经营效率,推动企业坚持执行既定的管理政策。”该报告从企业经营管理的角度来定位内部控制,提出了从制定与完善内部控制的组织、计划、方法与措施等来实现内部控制,使内部控制扩大到企业内部各个领域,突破了与财务会计部门直接有关的控制的局限。在实务中注册会计师认为该定义过于宽泛,因此,为了规范内部控制检查和评价

的范围,缩小注册会计师的责任范围,1953年,美国注册会计师协会审计程序委员会颁布了第19号审计程序公告《审计程序说明》。公告对内部控制定义做了正式修正,将内部控制分为会计控制和管理控制两个部分,前者的目的在于保护企业财产、检查会计记录的准确性和可靠性;后者的目的在于提高经营效率、促进有关人员遵守既定的管理方针。

1958年,出于审计人员测试与财务报表有关的内部控制的需要,美国注册会计师协会审计程序委员会在颁布的第29号审计程序公告《独立审计人员评价内部控制的范围》中,将内部控制划分为内部会计控制和内部管理控制两个部分,前者主要涉及与财产安全和会计记录的准确性、可靠性有直接联系的方法和程序,后者主要是与贯彻管理方针和提高经营效率有关的方法和程序。这一划分方法被称为内部控制的“制度二分法”。在内部控制制度阶段,内部控制被正式纳入制度体系之中;同时,管理控制成为内部控制的重要组成部分。

三、内部控制结构阶段

内部控制结构理论形成于20世纪80年代至90年代初期,这一阶段,人们对内部控制的研究重点逐步从一般含义向具体内容深化。

20世纪60年代以来,大量公司倒闭或陷入财务危机,投资者开始寻找替罪羊来为自己的损失埋单。注册会计师首当其冲,纷纷被送上被告席,引发了“诉讼爆炸”,审计业务的风险大大增加。注册会计师认识到:内部控制不能仅仅停留在概念和外延上,审计工作的重点必须从会计控制中走出来,更加关注内部控制的环境和内部控制的结构;在实务中,内部会计控制和内部管理控制也很难确切区分,而且后者对前者的影响很大,无法在审计时完全忽略。于是,1988年5月,美国注册会计师协会发布了《审计准则公告第55号》。在公告中,首次以“内部控制结构”的概念取代了原有的“内部控制制度”,并指出:“企业内部控制结构包括为提供取得企业特定目标的合理保证而建立的各种政策和程序”。公告认为,内部控制结构由“控制环境、会计制度和控制程序”三个要素组成。

(1) 控制环境是指对建立、加强或削弱特定政策和程序效率发生影响的各种因素,反映董事会、管理者、股东和其他人员对控制的态度、认识和行为。具体包括:管理哲学和经营作风、组织结构、董事会及审计委员会的职能、人事政策和程序、确定职权和责任的方法、管理者监控和检查工作时所用的控制方法等。

(2) 会计系统是指规定各项经济业务的鉴定、分析、归类、登记和编报的方法,明确各项资产和负债的经营管理责任。健全的会计制度应当包括:鉴定和登记一切合法的经济业务;对各项经济业务进行序时和适当的分类,作为编制财务报表的依据;将各项经济业务按适当的货币价值计价,以便列入财务报表;确定经济业务发生的日期,以便会计分期记录;在财务报表中恰当表述经济业务以及有关的披露内容等。

(3) 控制程序是指管理当局制定的政策和程序,用于保证达到一定目的。它包括:经济业务和活动批准权;明确各员工的职责分工;充分的凭证、账单设置和记录;资产和记录的接触控制;业务的独立审核等。

内部控制结构以系统管理理论为控制思想,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,指出有关环境因素是实现内部控制目标的环境保

证。内部控制结构概念的提出,适应了企业经营管理和社会经济发展的需要,因而得到了会计界和审计界的广泛认可。在内部控制结构阶段,内部控制融会计控制和管理控制于一体,使内部控制从“制度二分法”阶段步入了“结构三要素”阶段。

四、内部控制整体框架阶段

进入 20 世纪 90 年代后,内部控制的研究进入一个崭新的阶段,“内部控制结构”发展为“内部控制整体框架”。

20 世纪 80 年代以来,由于企业虚假财务报告时有发生。为了控制越来越频发的风险、解决内部控制不健全的问题,1985 年,美国注册会计师协会(AICPA)、美国会计学会(AAA)、财务经理人协会(FEI)、美国内部审计师协会(国际内部审计师协会的前身,IIA)、美国管理会计师协会(IMA)联合创建了“反虚假财务报告委员会”,旨在探讨财务报告中的舞弊产生的原因,并寻找解决之道。1987 年,从属于“反虚假财务报告委员会”、专门致力于内部控制研究的“发起组织委员会”(简称 COSO 委员会)成立。1992 年 9 月, COSO 委员会发布了《内部控制——整体框架》(COSO-IC)的报告,简称 COSO 报告, 1994 年又对 COSO 报告进行了增补。

COSO 报告指出,“内部控制是由企业董事会、管理层和其他员工实施的,旨在为财务报告的可靠性、经营活动的效率和效果、相关法律法规的遵循性等目标的实现提供合理保证的过程”。COSO 报告认为,内部控制包括五个既相互独立,又相互联系的构成要素,即控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控。三大目标、五大要素有机结合,构成了内部控制整体框架的完整体系。COSO 报告不仅明确了企业董事会应对企业的内部控制负最终责任,还指出了内部控制的建立需要企业全员的参与;不仅关注企业的内部控制,而且更加关注企业的内部环境;不仅要保证财务报告的可靠性,还要保证企业的经营效率和效果。COSO 报告的发布,在理论上完成了内部控制从审计角度向企业管理角度的转变,使内部控制成为企业的一项基本管理制度;企业内部控制的建立也不再局限于满足外界的需要,更是为了企业自身的生存发展。

COSO 报告的诞生,为内部控制体系框架的建立、运行和维护奠定了基础,是内部控制发展史上的一个里程碑,标志着内部控制进入了内部控制整体框架阶段。1995 年 12 月,美国注册会计师协会发布《审计准则公告第 78 号》,全面接受了 COSO 报告的观点,并从 1997 年 1 月起取代 1988 年发布的《审计准则公告第 55 号》。

在内部控制整体框架阶段,内部控制的理论与实务得到了飞跃发展,COSO 报告提出的观点备受业内推崇,并成为世界通行的内部控制权威标准,被国际和众多国家审计准则制定机构、银行监管机构、企业界和其他方面所采纳。

五、内部控制与风险管理阶段

COSO 报告发布以来,在世界范围内产生了广泛的影响。但理论界和实务界一直不断对其提出一些改进建议,强调内部控制整体框架的建立应与企业风险管理相结合。2001 年年底以来,美国爆发了以安然、世界通信等公司财务舞弊案为代表的会计丑闻,重创了美国资本市场及经济,同时也集中暴露了美国公司在内部控制上存在的问题。为保证上市公司财务丑闻不再发生,美国国会和政府加速通过了《2002 年公众公司会计改革

和投资者保护法》。该法案由美国众议院金融服务委员会主席奥克斯利和参议院银行委员会主席萨班斯联合提出,又被称为《2002 年萨班斯—奥克斯利法案》(简称萨班斯法案)。该法案的一个特点是扩充了对公众公司保持内部控制有效性的规定,法案的 404 条款明确规定,管理层需要对企业财务报告内部控制的有效性进行报告和评价,同时要求独立审计师对管理层的报告进行鉴证。法案还明确了公司管理者 CEO 及财务主管 CFO 对内部控制负直接责任,并将承担经济与刑事后果;大幅度提高了对会计舞弊的处罚力度;强化了内部审计、外部审计及审计监管。此次立法代表着资本市场制度的一次大的进步,也使人们对内部控制的重要性有了更深刻的认识,在客观上也推动了内部控制整体框架的进一步发展。

2004 年 9 月,COSO 委员会根据萨班斯法案的相关要求,在内部控制整体框架概念基础上,提出一个概念全新的 COSO 报告《企业风险管理——整体框架》(COSO-ERM,简称 ERM 架构),使内部控制研究发展到一个新的阶段。ERM 架构指出,“企业风险管理是一个过程,它由一个主体的董事会、管理层和其他人员实施,应用于战略制定并贯穿于企业之中,旨在识别可能影响主体的潜在事项、管理风险,以使其在该主体的风险容量之内,并为主体目标的实现提供合理保证”。ERM 架构提出,企业风险管理整体框架包括战略目标、经营目标、报告目标和合规性目标四类目标,以及八个相互关联的构成要素,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。ERM 架构指出,企业风险管理不是也不可能取代内部控制,它只是一个比内部控制更为广泛的管理概念和工具。在风险管理八个要素中,有五个直接来自内部控制,显然,内部控制包含于风险管理之中。企业风险管理整体框架的发布,标志着风险控制已经贯穿到企业管理的各个方面。

在内部控制与风险管理阶段,内部控制的理论与实务上升至全面风险管理的高度来认识,各国政府、理论界、实务界对内部控制的关注空前高涨。

综上所述,内部控制在漫长的历史发展中得到了不断丰富和完善,经历了由简单到复杂的过程。随着社会经济的不断发展和企业经营管理的不断进步,内部控制的理论与实务必将会有进一步的丰富、完善和发展。

第二节 我国企业内部控制的建设历程 -----

新中国成立以来,我国的企业内部控制建设适应社会经济变革发展和企业经营管理的内在要求,大体经历了内部牵制、会计控制和内部控制规范体系三个阶段。

一、内部牵制阶段

自 1949 年 10 月新中国成立,至 1956 年“三大改造”^①的完成,我国经过三年稳定和

^① 三大改造是指新中国成立后,1953—1956 年,新中国用了四年时间,完成了对农业、手工业和资本主义工商业的社会主义改造,实现了把生产资料私有制转变为社会主义公有制,使中国从新民主主义社会跨入了社会主义社会。

恢复国民经济时期、四年大规模工业化和所有制改造时期,企业性质基本变为以全民所有制和劳动群众集体所有制为主,企业性质的这种结构一直延续到 20 世纪的 80 年代。在这一时期,我国主要实行高度集中的计划经济体制,企业的内部控制建设主要以内部牵制制度为主。

1950 年 3 月 3 日,政务院公布《中央金库条例》,这是新中国在会计核算制度方面颁布的第一部行政规章。条例规定“设立中央金库,各级金库均由中国人民银行代理,一切国家财政收入均由经收机关按照规定期限全额交纳同级金库,除特别有规定者外,不得坐支及自行保管;金库款的支配权属于财政部,各级金库间存款的运解调度权属于中央总金库”。

1961 年 9 月,中央印发了《国营工业企业工作条例(草案)》(即“工业七十条”),其中第四十条规定“企业的财务机构,必须单独设置。车间也要设置财务机构或者专职人员。有条件的企业,设置总会计师,在厂长领导下负责计算和审查本企业一切技术措施和生产经营的经济效果,设计和审查企业的财务、会计事项,监督本企业执行财务制度和财政纪律。企业对外提供的一切会计报表,必须经过厂长和总会计师共同签署”。

1963 年 10 月,国务院批转了国家经委、财政部《关于国营工业、交通企业设置总会计师的几项规定》(草案),规定“国营工业、交通企业都应设置总会计师;企业上报的财务成本计划、银行贷款计划、产品定价和调价方案、会计报表,都应当由总会计师签署或者会签;对外签订的重要经济合同,应当抄送总会计师一份备案”。

1978 年 9 月 12 日,国务院颁布《会计人员职权条例》,明确要求“企业的生产、技改、基建等计划和重要经济合同,应由总会计师会签”。

1984 年 4 月 24 日,财政部发布《会计人员工作规则》,要求各单位“建立会计人员岗位责任制,切实做到事事有人管,人人有专责,办事有要求,工作有检查;会计人员岗位责任制要同本单位的经济(经营)责任制相联系,以责定权,责权明确,严格考核,有奖有惩”;“出纳人员不得兼管收入、费用、债权、债务账簿的登记工作以及稽核工作和会计档案保管工作”。

1985 年 5 月 1 日实行的第一部《中华人民共和国会计法》也明确规定:“会计机构内部应当建立稽核制度。出纳人员不得兼管稽核、会计档案保管和收入、费用、债权债务账目的登记工作。”

二、会计控制阶段

20 世纪 90 年代至 21 世纪初,经济社会加速转型,现代企业制度和社会主义市场经济体制开始建立。为适应经济建设和社会发展需要,我国明显加快了企业内部控制的建设步伐。有关企业内部控制的法律、法规大量颁布、出台,企业的内部控制建设主要以内部会计控制为主。

1996 年 6 月,财政部发布《会计基础工作规范》,要求各单位进一步建立健全包括但不限于内部牵制制度的内部会计管理制度。

1996 年 12 月,经财政部、审计署同意,中国注册会计师协会颁布《独立审计具体准则第 9 号——内部控制和审计风险》,指出“内部控制是指被审计单位为了保证业务活动的

有效进行,保护资产的安全和完整,防止、发现、纠正错误与舞弊,保证会计资料的真实、合法、完整而制定和实施的政策与程序”。要求注册会计师审查企业内部控制,并提出内部控制的内容包括控制环境、会计系统和控制程序。

1997年5月,中国人民银行颁布《加强金融机构内部控制的指导原则》,将内部控制定性为金融机构的一种自律行为,是金融机构为防范风险,完成各项既定工作目标,对内部各职能部门及其工作人员的业务活动进行风险控制、制度管理、相互制约和内部稽核等方法、措施和程序的总称。这是我国第一部关于企业内部控制的行政规定。

1999年10月修订,2000年7月实施的《中华人民共和国会计法》明确规定:各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度。这是我国第一次以法律形式规定企业应当建立健全内部控制制度。

1999年12月,中国证监会发布《关于上市公司做好各项资产减值等有关事项的通知》,要求上市公司本着审慎经营、有效防范化解资产损失风险的原则责成相关部门拟订或修订内部控制制度,监事会对内部控制制度制定和执行情况进行监督。

2000年11月,中国证监会发布《公开发行证券公司信息披露编报规则》第1—6号,要求公开发行证券的商业银行、保险公司、证券公司应建立健全内部控制制度,并在招股说明书正文中专设一部分,对其内部控制制度的完整性、合理性和有效性作出说明。同时还规定,商业银行、保险公司、证券公司应委托注册会计师对其内部控制制度及风险管理体系的完整性、合理性和有效性进行评价,提出改进建议,并提出内部控制评价报告。内部控制评价报告随招股说明书一并呈报中国证监会。

2001年1月,中国证监会发布并正式实施《证券公司内部控制指引》,就证券公司内部控制建设的目标、原则以及主要内容作出具体规定。

2001年6月,财政部以财会【2001】41号文件发布《内部会计控制规范——基本规范(试行)》和《内部会计控制规范——货币资金(试行)》,此后至2004年年底,财政部连续发布采购与付款、销售与收款、工程项目、对外投资和担保五项内部会计控制规范,并印发了固定资产、存货、筹资、预算、成本费用五项征求意见稿。内部会计控制规范作为《会计法》的配套规章,在社会上引起较大反响,成为企业建立与实施内部控制的重要依据。

三、内部控制规范体系阶段

进入21世纪后,完善社会主义市场经济体制、贯彻实施中央“走出去”战略成为时代的主流。我国政府在汲取美国安然公司、世界通信公司,国内中航油新加坡公司等一系列内部控制失败案例教训,总结会计控制经验的基础上,加大力度推动企业内部控制建设由会计控制向全面风险控制发展,并在法律法规层面上基本建成了中国企业内部控制规范体系。

2004年年底和2005年6月,国务院领导连续两次就强化企业内部控制问题作出重要批示。其中,2005年6月,在财政部、国资委和证监会联合上报的《关于借鉴〈萨班斯法案〉完善我国上市公司内部控制制度的报告》上作出的批示是:同意“由财政部牵头,联合证监会及国资委,积极研究制定一套完整公认的企业内部控制指引”。2006年3月,温家宝总理在第十届全国人大第四次会议上作《政府工作报告》时强调,要“完善公司治理,健

全内控机制”。

2006年6月16日,国务院国有资产监督管理委员会发布《中央企业全面风险管理指引》,对内部控制、全面风险管理工作的总体原则、基本流程、组织体系、风险评估、风险管理策略、风险管理解决方案、监督与改进、风险管理文化、风险管理信息系统等进行了详细阐述。

2006年7月15日,财政部、证监会、国资委、审计署、银监会、保监会联合发起成立我国企业内部控制标准委员会,财政部副部长王军任主席,证监会纪委书记李小雪、国资委副主任邵宁任副主席,财政部会计司司长刘玉廷任秘书长,委员会包括31名委员和一批公开选聘的86名咨询专家,为构建我国企业内部控制标准体系提供了组织、机制保障和技术、理论支持。同时,中国注册会计师协会也发起成立了会计师事务所内部治理指导委员会。这些专业委员会的成立,标志着我国内部控制体系建设迈入一个新的发展阶段。

2008年6月28日,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会在北京联合召开企业内部控制基本规范发布会暨首届企业内部控制高层论坛,会议发布了《企业内部控制基本规范》,规定自2009年7月1日起在上市公司范围内施行,鼓励非上市的大中型企业执行。企业内部控制基本规范的颁布,是我国内部控制体系建设的重大突破,标志着我国内部控制体系建设取得了重要阶段性成果。

2010年4月26日,财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会联合发布18项《企业内部控制应用指引》、1项《企业内部控制评价指引》和1项《企业内部控制审计指引》,自2011年1月1日起在境内外同时上市的公司施行,自2012年1月1日起在沪深主板上市公司施行;在此基础上,择机在中小板和创业板上市公司施行;鼓励非上市大中型企业提前执行。

我国《企业内部控制基本规范》和三个配套指引的制定发布,标志着适应我国企业实际情况、融合国际先进经验,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在法律法规层面上基本建成。这是我国内部控制发展的重要里程碑,将对我国内部控制的政府监管、理论研究,以及企业的内部控制体系建设产生深远而积极的影响。

目前,以监管部门为主导、各企业具体实施为基础、会计师事务所等中介机构咨询服务为支撑、政府监管和社会评价相结合的内部控制实施体系正在我国企业逐步推开。

第三节 我国企业内部控制规范体系框架-----•

一、企业内部控制规范体系框架概述

我国企业内部控制规范体系框架由《企业内部控制基本规范》(简称“基本规范”)、《企业内部控制应用指引》(简称“应用指引”)、《企业内部控制评价指引》(简称“评价指引”)和《企业内部控制审计指引》(简称“审计指引”)四部分共同组成。