

基于国际视野与科学发展的 我国内部控制框架体系研究

Research on
How to Establish Internal Control
Integrate Framework in China
Based on International Compare
and Scientific Concept of Development

王 宏 著
刘玉廷 主审

■ 基于国际视野与科学发展的 我国内部控制框架体系研究

Research on
How to Establish Internal Control
Integrate Framework in China
Based on International Compare
and Scientific Concept of Development

王 宏 著
刘玉廷 主审

© 王宏 2008

图书在版编目 (CIP) 数据

基于国际视野与科学发展的我国内部控制框架体系研究 / 王宏著. —大连: 东北财经大学出版社, 2008.12

ISBN 978 - 7 - 81122 - 535 - 8

I.基… II.王… III.企业管理-规范-研究-中国 IV.F279.23-65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 198554 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连天正华延彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm

字数: 320 千字

印张: 15 3/4

印数: 1—2 000 册

2008 年 12 月第 1 版

2008 年 12 月第 1 次印刷

责任编辑: 张旭凤 吴茜 田玉海

责任校对: 赵楠

封面设计: 张智波

版式设计: 孟鑫

ISBN 978 - 7 - 81122 - 535 - 8

定价: 28.00 元

序一

内部控制是社会经济发展到一定阶段的产物，其内容随着企业对外满足社会需要，对内强化管理而不断丰富和发展。内部控制是现代企业管理的重要手段，建立有效的企业内部控制制度是经济管理工作的基础。不断完善企业内部控制制度，对于防范舞弊，减少损失，提高资本的获利能力，保障企业各项资产安全、完整具有积极意义。

但是进入 21 世纪，安然、世通和施乐等世界知名大公司的一系列丑闻，给广大投资者带来了沉重的打击，同时也暴露了企业内部控制存在的问题。各国理论界和实务界认为当前的内部控制框架有一定的局限性，如对风险强调不够，使得内部控制无法与企业的风险管理相结合。企业的风险管理一时间成为了人们关注的焦点，也作为企业战略管理中的核心登上了公司治理的舞台。2004 年 10 月份 COSO(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)发布的《企业风险管理——整合框架》是在 1992 年报告的基础上，结合《萨班斯—奥克斯利法案》的相关要求扩展研究得到的。

风险管理作为企业的一项管理活动，产生于 20 世纪 50 年代的美国，当时美国一些大公司发生的重大损失使公司的高层决策者开始认识到风险管理的重要性。在那时，风险管理是企业管理的一个重要组成部分，主要涉及的是对企业纯粹风险的管理。这一特征是和那时企业经营环境相对简单，因而纯粹风险给企业经营带来的影响最为严重，以及通过保险手段可以对纯粹风险进行有效管理是密切相关的。

20 世纪 80 年代后，企业的经营环境开始发生巨大变化，以价格风险、利率风险、汇率风险等为代表的财务风险开始给企业带来巨大的威胁，使得企业开始寻求规避财务风险的工具。但企业在这方面的努力仅限于一些孤立的实践活动，并没有形成完整的理论和方法体系。倒是金融机构，由于所经营的金融产品带来的各种风险加剧，开始逐步形成针对金融机构的相对完整而系统的金融风险管理体系，其针对的对象和内容都与传统风险管理有很大不同。

到 20 世纪末，随着大型企业特别是那些巨型跨国公司面临的风险管理日趋多样和复杂，开始产生将企业的所有风险，包括纯粹风险和财务风险综合起来进行管理的需要。这种需求使得在历史上不同时期并沿着两条不同轨迹发展起来的传统风险管理和金融财务风险管理终于结合在一起，形成一个崭新的概念——全面

风险管理。在全球化不断加快的背景下，在面临 WTO 全面对外开放的要求下，我国企业要提高自身的国际竞争力以及在国际资本市场的信誉度，减少财务丑闻的发生，必须加紧改善自身的管理，建立完善的内部控制制度，识别和衡量企业所面临的内外部风险，并根据风险评估结果开展恰当的控制活动，消除或减少企业风险带来的损失，提高企业的应对能力和竞争力。同时，为了适应世界经济形势，我国企业也迫切需要学习和借鉴国际上关于内部控制的理论研究成果。

可见，从风险管理的角度研究企业内部控制既是一个重要的理论问题，也是一个迫切的实践问题。从新的 COSO 框架对企业内部控制的完善来看，企业内部控制逐渐呈现与风险管理一体化的趋势，即以风险管理为导向，建立适应管理企业风险的新的内部控制。

内部控制就是企业内部采取的风险管理机制。内部控制制度的制定依据主要是风险，在某些极端情况下甚至完全由风险因素来决定。风险越大，越有必要设置适当的内部控制措施，风险相当大时，还要设置多重内部控制措施。一家企业只有从加强内部控制做起，通过风险意识的提高，尤其是提高企业中处于关键地位的中、高层管理人员的风险意识，才能使企业安全运行，否则，处于失控状态的企业最终将在激烈竞争的市场经济大潮中被淹没。

内部控制和风险管理各有侧重。内部控制侧重制度层面，通过规章制度规避风险；风险管理侧重交易层面，通过市场化的自由竞争或市场交易规避风险。正因为内部控制与风险管理有内在的联系，各国分别以不同的方式逐步将内部控制与风险管理联系起来。巴塞尔委员会发布的《银行业组织内部控制系统框架》中指出：“董事会负责批准并定期检查银行整体战略及重要制度，了解银行的主要风险，为这些风险设定可接受的水平，确保管理层采取必要的步骤去识别、计量、监督以及控制这些风险……”这里显然是把风险管理的内容纳入到内部控制框架中。2004 年 1 月 8 日，我国有关方面举办了“商业银行风险管理与内部控制论坛”，这表明我国银行业也开始将内部控制与风险管理联系起来。随着内部控制和风险管理的不断完善，它们之间必然相互交叉、融合，直至统一。

《基于国际视野与科学发展的我国内部控制框架体系研究》是作者在攻读博士学位期间，与时俱进，努力学习，深入思考，不断创新的研究成果。本书出于对内部控制发展前景的基本判断，按照我国社会主义市场经济又好又快发展的客观要求，顺应经济全球化、一体化的发展潮流，肩负维护社会公众利益与市场经济秩序的时代责任，以科学发展观为指导，适时地提出了我国内部控制制度体系建设的重大问题。我认为本书站在较为宏观的角度，比较全面、系统地提出了关于我国内部控制框架体系建设的观点，在当前我国内部控制研究领域是较为独到的和深刻的，具有较大的理论价值与现实意义。本书观点新颖，结构严谨，逻辑性强，资料翔实，理论研究与实务研究相结合，定量分析与定性分析相结合，研究方法科学规范，体现了作者具有扎实的理论基础与专业知识和很强的独立从事科

学研究的能力。本书的及时出版，是值得庆贺的，特为之作序，并借此机会向广大读者推荐。

西南财经大学原副校长、教授、博士生导师

樊行健

2008年6月于成都光华园

序二

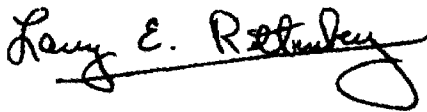
长期以来，科索委员会一直致力于倡导在各类组织实施更有效果和效率的内部控制，这对各种组织，无论是大型的还是小型的、私立的还是公立的、政府还是企业都是实实在在的。20多年来的研究表明，具有更富成效的内部控制和更富成效的风险管理会帮助组织更成功地实现他们的目标。

在过去10年中，科索作为富有成效、居于领跑地位的内部控制框架的制定者的地位已经得到认可。认识到内部控制不仅仅是出于财务报告可靠性目标是十分重要的，它也与公司运营目标和合规目标相关。内部控制就是为了最大限度地降低那些影响组织目标实现的风险而存在的。因此，内部控制还与组织的运营效率密切相关。

在本书中，王宏先生与我们分享了他对世界范围内部控制的研究心得和他对持续发展的中国内部控制的独到研究成果。他为我们提供了内部控制的演进历程以及应用各种方式执行内部控制以促进组织实现其目标。他主张采用原则导向模式推进内部控制。我们相信，对他的报告感兴趣的研究者也会发现，科索的《财务报告内部控制：对小型公司的指引》（在科索网站 www.coso.org 上可以获得）是有帮助的。虽然该指引是为小型公司而写的，但它所确立的原则对所有组织都是适用的。

这本书对所有有兴趣实施良好的内部控制的组织都将是很有用的。中国是世界商业经济的领导者，它的各类组织将会从王宏先生的这一研究报告中受益。我向所有对良好的内部控制感兴趣的读者推荐该书。

美国科索委员会主席



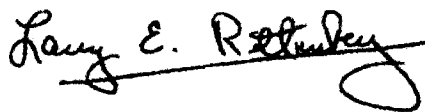
2008年7月7日

COSO has been a long-time advocate of more effective and efficient internal control in all organizations. This is true whether the organization is large or small, private or public, governmental or corporate. Research over two decades shows that organizations with more effective internal control and more effective risk management are more likely to succeed in accomplishing their objectives.

Over the past decade, COSO has been recognized as the leading framework effective internal control. It is important to recognize that internal control is more than just controls over financial reporting. It also deals with a company's operational and compliance objectives. Internal controls exist to mitigate the risks that would affect any organization in achieving its objectives. Thus, internal control also relates to the efficiency of an organization and likelihood that an organization will achieve its objectives.

In this book, Mr. Hong Wang is sharing his research on internal control around the world with special insights to the continued development of controls in China. The book provides insights on the evolutionary of internal control and how it might be implemented in different ways to accomplish the objectives of an organization. He recommends a "principles-based" approach to internal control. We believe that readers of his report will also find the following COSO guidance to be helpful: *Internal Control over Financial Reporting: Guidance for Smaller Companies* (available at www.coso.org). Although written for smaller the Public Companies, principles developed in the guidance are applicable to all organizations.

The book should be useful to all organizations as they should be interested in implementing good internal control. China is a world leader in commerce and its organizations will benefit from the research performed by Mr. Wang. I recommend the reading to all interested in good internal control.



PhD, CPA
Chair, COSO
July 7, 2008

内容摘要

胡锦涛总书记在中国共产党第十七次全国代表大会上提出，到 2020 年全面建设小康社会目标实现之时，我们这个历史悠久的文明古国和发展中社会主义大国，将成为工业化基本实现、综合国力显著增强、国内市场总体规模位居世界前列的国家，成为人民富裕程度普遍提高、生活质量明显改善、生态环境良好的国家，成为人民享有更加充分的民主权利、具有更高文明素质和精神追求的国家，成为各方面制度更加完善、社会更加充满活力而又安定团结的国家，成为对外更加开放、更加具有亲和力、为人类文明作出更大贡献的国家。

在实现党的十七大提出的宏伟蓝图的伟大征程中，特别是在我国企业参与国际、国内两个市场的经济竞争中，在我国各级政府部门进一步加强为民执政能力建设进程中，必然会面临各种各样的困难、风险和挑战。健全有效的内部控制，被实践证明不仅是企业持续健康发展的“奠基石”、防范风险舞弊的“防火墙”、走向资本市场的“通行证”、接受公众检阅的“试金石”，而且是政府部门切实加强内部管理、提高公共资金使用效益和为人民服务水平的重要举措。研究、借鉴、融合世界主要经济体加强内部控制建设的做法、经验和教训，按照科学发展观的要求构建适应我国社会主义市场经济发展需要、与国际通行做法趋同的我国内部控制框架体系，对完善社会主义市场经济体制与民主法律制度，促进我国资本市场健康、稳定发展，维护市场经济秩序与社会公众利益，推动我国企业在内部控制框架基本趋同的有利条件下更好地参与国际竞争，进一步提高对外开放水平与保护我国企业的切身利益，具有重要现实意义和长远历史影响。

本书的名字确定为《基于国际视野与科学发展的我国内部控制框架体系研究》。钻研国际做法，是笔者思考命题的专业基础；坚持科学发展，是笔者形成论点的指导思想。通过对世界主要经济体内部控制发展历史与现状的国际比较，并通过总结、分析其经验教训，结合转型时期我国经济社会发展实际与内部控制建设现状，笔者认为：在当前及今后一段时间内，应当着力推进传承财务报告内部控制精华、以全面风险控制为着眼点的我国内部控制框架体系建设；我国内部控制框架体系，应当包括标准体系与实施体系。其中，标准体系根据企业、政府部门与非营利组织的需求和特征分步推进，在现阶段重点建立健全以大中型企业为蓝本的企业内部控制标准体系，逐步引导中小企业和其他单位健全内部控制机

制；实施体系应以评价为抓手、以配套实施机制为保证，在探索首先对大型上市公司开展内部控制评价，协调监管部门评价、管理层评估与中介机构审计的同时，切实抓好立法推动、宣传学习、教育培训、理论研究和人才培养等配套工作，并且高度重视信息技术条件下实施内部控制和深化内部控制国际交流与合作问题，推动我国内部控制框架体系建设健康蓬勃发展，树立中国内部控制的牌子，展示中国内部控制的魅力。

围绕本书的基本命题，笔者分六章进行了论述，各章要点如下：

第1章——内部控制基本概念的国际比较及发展历程与启示。

通过比较可以发现，学术界、实务界、国外权威组织与经典文献，以及我国有关方面对内部控制目标、要素和责任主体等基本概念的认识正逐步趋于一致，这为我们正确认识内部控制并在此基础上研究我国内部控制框架体系提供了有利条件。与此同时，笔者认为，经过内部牵制、内部控制制度、内部控制结构、内部控制整合框架四个阶段的发展之后，当前内部控制正处于在单位内部管理需求与外部监管要求之间寻求平衡的双轨制运行阶段。内部控制的发展历程启示我们：内部控制与经济社会发展从来都是相伴相随的，“伴生性”与“服务性”是内部控制最基本的本质属性；内部控制促进经济社会发展的功能作用的发挥，在于其适应性；内部控制首先具有内在服务性；实施内部控制的单位所具有的公众性，决定了其内部控制同时具有公共性的一面；如何协调内部控制的内在服务性与公众监督权，从来都是一个重大而敏感的问题；内部控制基本理念和方法技术的发展具有国际趋同性，但内部控制的具体要求和实施机制具有本土化性质；内部控制与风险管理、公司治理、信息技术等越来越融合交织，使得现代内部控制越发具有复杂性和开放性；内部控制的实施是一个复杂的系统工程；会计审计行业与内部控制具有紧密联系性，但在复杂多维的新形势下，会计审计行业既要保持对推进内部控制的积极性与主动性，又要保持适度的谨慎性和良好的兼容性；内部控制的建立与实施，处于社会宏观环境的制约之下。

第2章——对我国内部控制框架体系建设的总体构想。

我国内部控制框架体系建设走过了不平凡的道路，取得了重要探索性、阶段性成果，这些成果以及十个方面的初步经验，为我们构建中国内部控制框架体系奠定了坚实基础。当前，应当本着立足国情、促进发展的原则，借鉴国际、基本趋同的原则，突出重点、分类推进的原则，统筹协调、合力实施的原则，重在引导、区别对待的原则，依托财会、稳步推进的原则，原则导向、详略得当的原则，兼容并包、开放互动的原则，着力构建企业、行政机关内部控制标准与非营利组织内部控制标准相结合，内部控制自我评估、注册会计师审计评价与政府监督检查相结合，立法推动、宣传学习、教育培训、理论研究与人才培养相结合，人工控制与信息技术控制相结合，贯彻实施与国际趋同相结合，控制标准基本健全、科学合理，实施机制跟进到位、执行有力，方法技术较为先进、相互补充，国际趋同不断深化、影响扩大，适应我国社会主义市场经济发展要求、符合内部控制国际发展潮流，具有中国

特色与魅力并在世界范围内产生良好影响的我国内部控制框架体系。

第3章——我国企业内部控制标准建设的现状与思考。

我国企业内部控制建设表现出较大的差异性和不平衡性，部分境内外上市公司全面加强内部控制，取得较好成效；部分优秀骨干企业突出重点、以点带面推进内控建设，收到良好效果；一些大中型国有企业、股份有限公司和中外合资企业等以预算管理、财务控制为纽带稳步推进内部控制，取得积极进展；但是，其他相当一部分企业控制弱化、管理松弛等问题还比较突出，推进内部控制建设任重道远。结合“四大”国际会计公司对我国公司内部控制状况提出的意见，以及国外上市公司在实施内部控制中暴露出来的各种问题，笔者认为，对我国企业实施内部控制的总体水平，不宜估计过高。我国企业内部控制标准体系建设，应当合理借鉴美国科索理论框架，应当树立既传承财务报告内部控制精华又突破财务报告内部控制的理念。在此基础上，努力搭建以基本规范为纲、以配套指引为目的企业内部控制标准体系，并重点关注董事会建设、内部审计建设等问题。同时，对小企业实施内部控制保持清醒头脑，采取务实措施。

第4章——关于我国政府及非营利组织内部控制标准建设的有关问题。

美国和有关国际组织加强政府机构及非营利组织内部控制建设的情况和经验启示我们：加强政府及非营利组织内部控制建设是一个循序渐进、逐步发展完善的过程；政府行为的合法性、财务报告的真实性与资源调配的适当性是美国政府内部控制的核心关注点；政府及非营利组织内部控制的发展，与企业内部控制的发展相互影响和促进；加强政府会计准则建设是推进政府内部控制建设的重要基础和内容；政府部门内部审计机构，在加强政府内部控制建设中发挥着重要作用。加强政府与非营利组织内部控制建设，在我国具有重要现实意义。笔者认为，我国政府内部控制标准的基本框架结构，应当与企业内部控制标准框架结构保持协调；政府内部控制标准的组成项目和内容，应当体现有利于降低行政风险的中心工作；应当逐步探索将建立健全并有效执行内部控制制度情况作为政府部门负责人的法定责任；应当逐步引入国家审计机关对政府部门预算执行与财务报告内部控制的评价制度；应当逐步引导政府部门内部审计由重财务审计向财务与内控并重转变。关于非营利组织内部控制标准建设问题，笔者认为在抓好宣传教育的同时，应以加强非营利组织财务报告内部控制为突破口逐步推进。

第5章——对我国内部控制制度实施体系的构建设想。

有效实施是内部控制的灵魂。笔者认为，应当抓紧构建以评价体系为抓手、以配套实施机制为促进的内部控制实施体系。通过比较研究可以发现，多数国家和地区对上市公司进行内部控制自我评估没有异议，并且日益倾向于管理层应当报告和披露内部控制状况，但在引入中介机构实施内部控制独立审计评估的问题上，存在着一定分歧。我国一直在探索上市公司内部控制评估问题，应当把握研究制定《上市公司监督管理条例》的契机，确立实施注册会计师内部控制审计的法律地位。关于配套实施体系，笔者认为美国有七个方面的成功经验，但同时有

许多值得我们注意吸取的教训，包括应当努力寻求监管目的与手段、强化监管的良好愿望与上市公司的承受能力之间的平衡，避免政策实施出现大的波动和起伏；对影响资本市场的重大监管政策的出台，应当在相关监管部门之间充分沟通和协商；对上市公司、会计师事务所建立与审计内部控制的知识与经验，宁可估计得困难一些、把工作做得更充分一些；应当未雨绸缪，周全考虑不同主体实施内部控制评估的执行时间表问题；应当加强对全社会内部控制理念、知识等的宣传引导等。

第6章——加快我国信息技术内部控制建设与推进内部控制国际趋同。

信息技术支撑与国际趋同观念，是贯穿内部控制框架体系建设过程的两大影响因素。信息技术条件下内部控制表现出来的新特点，要求我们树立手段与对象并重的观念、财务信息化与管理信息化互动的观念、信息技术内部控制审计服从并服务于财务报告内部控制审计的观念，正确认识人“机”关系，树立以人为本的观念。与信息技术发展迅猛一样，经济规则领域内的国际趋同趋势也在深化。思路对头、决策民主、机制科学、人才济济，成就了我国会计国际趋同与等效事业，也要求我们在推进内部控制国际趋同中继续加以重视和坚持，主要包括秉持会计国际趋同指导原则，坚定不移地推进内部控制国际趋同；进一步做实企业内部控制标准委员会，更好地发挥其组织协调和国际趋同桥梁作用；全方位加强内部控制国际交流与合作，建立双边或多边协商联系机制；加快培养内部控制专业人才，夯实国际趋同人才基础。

绪论

写作动因与研究意义

2007年7月15日,是我国企业内部控制标准委员会成立大会召开一周年的日子。在这个很有意义的日子里,当我在谷歌(www.google.com)上键入“Internal Control”一词进行搜索时,电脑显示出来的相关搜索结果竟然为209 000 000条。坦率地说,这是一个既在情理之中又在意料之外的结果。之所以说是在情理之中,是因为跨入21世纪以来,内部控制这个原本并不新奇的词汇和命题在国际、国内相继揭露出一些重大经济、财务丑闻的历史背景下重新焕发出巨大的生机和活力,与内部控制有关的法制建设、制度建设、理论研究、教育培训、法定审计、咨询服务等如雨后春笋般迅猛发展,成果丰硕,形势喜人;之所以说是在意料之外,是因为社会各界对内部控制的研究深度、广度和关注程度,仍大大超出我的预期,使我深有井底之蛙之感。情理之中的理性和冷静,使我更加凝神静思,努力探索一系列现象之后的本质和启示;意料之外的惊喜伴随着压力,使我在坚定研究方向的同时,必须将注意力更多地集中在他人研究尚不多、不透、不全面、不系统的问题上,从而使自己的研究有些许价值,而不是浮光掠影或者人云亦云、拾人牙慧。

作为一名青年学人和一名规则制定的参与者,我努力尝试着从思索内部控制热潮背后的深层次原因、从我国是否以及如何构建自己的内部控制体系出发来审视、选择、校正研究课题。为什么内部控制会成为当今金融领域、资本市场和公司治理中的热门话题并展现出强劲的生机和活力?为什么内部控制会成为企业持续健康发展的“奠基石”、防范舞弊的“防火墙”、走向资本市场的“通行证”、接受公众检阅的“试金石”?为什么内部控制会引入政府管理领域并成为建设法制政府、责任政府的重要制度支撑?对这些问题的探究和回答,有助于我们对内部控制发展形势和前景的基本判断。我想,原因是多方面的,但最主要、最直接的一条,或许在于内因与外力的结合、需求与供给的结合,在于我国社会主义市场经济又好又快发展的客观要求,在于经济全球化、一体化的发展潮流,在于维护社会公众利益与市场经济秩序的共同责任。如果说英语是国际通用的公共语言、会计是国际通用的商业语言的话,那么内控应是国际通用的管理语言。因此,适时启动并稳步推进内

部控制制度体系建设，不是旧调重弹，而是与时俱进；不是盲目跟风，而是借鉴创新；不是讲求形式，而是力促发展；不是权宜之计，而是着眼长远。

探索与创新

本书是在我的博士研究生论文基础上修改而成的。之所以将我的博士研究生论文题目定为《基于国际视野与科学发展的我国内部控制框架体系研究》，一方面是导师的点拨、领导的鼓励和亲友的支持，另一方面也出于我的工作职责和研究兴趣。我有幸参与并见证了新世纪以来我国由内部会计控制起步、逐步发展到全面风险控制的内部控制标准体系的建设工作，并由于工作职责的原因有较多的机会聆听领导的教诲、基层单位的声音、专家教授的高见、业内人士的意见以及国际同行的建议。这使我能够站在相对较高的平台上，在拥有相对较多信息的基础上，有机会、有条件、更有责任来认真思索和研究我国方兴未艾的内部控制框架体系建设问题。我近年来的些许学术研究成果为我开展研究工作提供了有力支持，其中很多研究成果凝聚了我的领导、老师、同事和同行们的心血，作为学术研究参与者和一些具体工作的组织者，我有幸从中受益并对此充满感激。

我在美国德豪会计公司（BDO Seidman, LLP）为期一年的工作进修和专题研究经历，也为我进一步坚定有关认识、完善有关思路提供了十分有益的帮助。在领导的关怀和同事们的支持下，带着学习、研究内部控制的兴趣、热情、职责和使命，我从国内走到国外，力图置身于当今世界最发达的国度，跟踪其所想、体会其所变、研究其所谋、借鉴其所长，以期为我国内部控制标准体系建设积累第一手素材和真实观感。这一难忘经历及其间的艰辛探索，为我在本书中表达的观点提供了养料。

我本人的初衷，是希望这一研究主题能在以下方面有所突破和创新：

第一，在高度上有所突破。希望结合自己的工作、学习、进修经历，在融合国内外理论界、实务界观点做法的基础上，通过对当今世界主要经济体加强内部控制建设的情况和经验的客观比较和深入分析，比较全面系统、提纲挈领地提出对转型经济时期我国内部控制框架体系建设的总体构想，为我国方兴未艾的内部控制体系建设提供点滴有益参考。

第二，在广度上有所突破。围绕我国内部控制框架体系建设，努力既从制度设计，又从贯彻实施；既从国内制度建设攻坚，又从国际交流合作；既从传统手工状态，又从现代信息技术；既从历史变迁资料，又从最新发展动态；既从企业单位，又从政府机构等不同的方面、角度进行分析论述，使内部控制框架体系构成合理、浑然一体，相互影响、相互促进，在政策设计、制度执行、技术支撑等方面实现内部控制宏观框架体系构建的软着陆。

第三，在深度上有所突破。目前我国对内部控制的研究取得了不少成绩，但发展潜力和研究空间仍很大，尤其是在对一些重要问题的深度研究和创新思考方面。就本书而言，对我国企业内部控制目标定位与体系构成的认识，或将对我国顺利推

进内部控制体系建设起到积极影响作用；对借鉴美国做法加强我国政府部门内部控制建设的初步构想，在科学执政、依法执政、民主执政的时代背景下凸显出前瞻性和现实意义；对内部控制评价和实施体系的不懈探索，尤其是对国际会计公司执业实践的观察，对我国会计师事务所探索、拓展这方面的业务应具有一定实用价值；对内部控制国际趋同的思考，对我国以较高的起点、较快的步伐、较大的影响参与内部控制国际交流与合作事业或许具有促进作用。

理论基础

由于内部控制涉及企业经营活动的众多方面，从人、财、物到思想、观念、文化等均有若干联系，所以，国内外学者对内部控制理论基础的認識也表现出丰富多彩的多元化特征，笔者认为从多种角度去加以研究和分析有助于内部控制理论与实践的深化；同时，笔者认为内部控制最直接、最相关、最核心的理论基础主要存在于以下四个方面：

1) 委托代理理论

1976年，Jensen 和 Meckling 首先正式提出代理理论^①，探讨了企业的代理关系，以及代理关系下衍生的代理成本与管理问题，并提出了自己的解决办法。他们认为，代理关系是指主理人(principle)委托雇用代理人(agency)，并授予决策权限，由代理人代表主理人执行委托事务。他们指出，常见的代理关系有两种，一种是股东与管理者之间的委托代理，另一种是债权人与股东之间的代理关系。从内部控制角度看，我们所应关注的，应是第一种代理关系，即所有权人股东持有股票理当管理企业，但不可能由全部股东一起管理，所以通过股东会选董事，由董事互推董事长，形成管理层，称为所有权与经营权分离，故股东为主理人，但实际执行业务的是代理人管理层。他们认为，主理人与代理人之间既存在代理利益，又存在代理冲突，比如，由于代理人可能会发生代理人自利、损失浪费、贪图享受等行为，会使主理人利益受损甚至发生企业动荡、被其他企业并购的危机，所以必须采取有效的办法对代理人实施控制，如完善组织设计加强管理和监督；通过股东会改选董事、制衡管理层；制定企业章程管束管理者；建立激励制度，增强向心力；通过人力资源市场选聘更加优秀的管理者等。委托代理理论，实际上解释了内部控制的根源或者说动因问题。需要指出的，尽管代理理论是1976年才正式提出的，但其基本原理和实践已对内部控制的发展产生积极影响。同时必须看到，在企业内部控制中，基于股东与管理层之间的代理关系只是内部控制的源头，由此开始，在各级管理层及直至员工之间又形成了各具特色的代理关系或者授权关系，并最终构建起内部控制的严密网络。

2) 控制论

控制论的奠基人是诺伯特·维纳，他在第二次世界大战期间参与了火炮控制和

^① www.wikipedia.org.

电子计算机的研制工作，并于 1943 年在与毕格罗、罗森伯·吕特合作发表的《行为、目的和目的论》中，首先提出了“控制论”这个概念，第一次把只属于生物的有目的的行为赋予机器，阐明了控制论的基本思想。1948 年，诺伯特·维纳发表《控制论：关于在动物和机器中控制和通讯的科学》，为控制论奠定了理论基础，标志着控制论的正式诞生。学界一般认为，控制论是一门以数学为纽带，把自动调节、通信工程、计算机和计算技术、生物科学中的神经生理学和病理学以及社会管理等学科中的有关共性问题联系起来而形成的边缘学科。按照诺伯特·维纳自己的解释，控制论就是“一个人与人之间、机器与机器之间以及社会作为时间事件序列的通讯理论，序列自身虽然具有某种偶然性，但它总是力图按照各种不同的目的来调节其各个组成部分以遏制秩序紊乱的自然倾向”。所以，控制论的核心，是研究对各种耦合元素组成的系统的调节和控制，使系统内各个部分按照一定的目的有序运行，以维持良好的秩序。由此，控制论成为内部控制的理论依据之一，它实际上解释了内部控制的一般运行原理，并为每个单位在其内部经营管理过程中如何发挥管理功能、如何对管理过程进行有效调节和控制并应用相应的自我调节、自我控制机制和控制的方法与手段，提供了普遍意义上的理论指导。

3) 系统论

近代比较完整地提出系统理论的，是奥地利的贝塔朗菲。他认为，系统可以定义为相互作用着的若干要素的复合体。20 世纪 20 年代，贝塔朗菲在研究理论生物学时，用机体论生物学批判并取代了当时的机械论和活力论生物学，建立了有机体系统的概念，提出了系统理论的思想。从 30 年代末起，贝塔朗菲开始从有机体生物学转向建立具有普遍意义和世界意义的一般系统理论研究。1945 年，他发表《关于一般系统论》，连同 1948 年出版的《生命问题》一书，标志着一般系统论的问世。一般系统论本质上是一门逻辑和数学领域的科学，其目的在于确立适用于一切系统的一般原则，主要研究系统中整体和部分、结构和功能、系统和环境等等之间的相互联系、相互作用问题。系统理论十分强调以下三方面的内容：其一，系统的整体性；其二，系统是由相互作用和相互依存的要素所组成的；其三，系统受环境的影响和干扰，并和环境相互发生作用。从系统论的角度来研究和认识内部控制，显然有利于树立内部控制的整体观念、互动观念和环境影响观念。事实上，内部控制概念的变迁，尤其是日益强调控制环境的重要性，也受到系统论的启发。

4) 广义信息论

1948 年，美国工程师 Shannon 在贝尔实验室杂志上发表了《通信的数学理论》，这篇文章标志着 Shannon 信息论或者说狭义信息论的诞生，Shannon 因此被称为“信息论之父”。但是，Shannon 创立的狭义信息论并不是我们日常所说的“信息”的理论，它充其量只是通信编码理论（鲁晨光，1993）。与狭义信息论是关于通讯技术的理论、是以数学方法研究通讯技术中关于信息的传输和变换规律的一门科学不同，广义信息论则超出了通讯技术的范围来研究信息问题，它以各种系统、各门科学中的信息为对象，广泛地研究信息的本质和特点，以及信息的取得、计量、传输、储

存、处理、控制和利用的一般规律。诺贝尔奖得主阿罗(K. T. Arrow)的《信息经济学》，纳什(Nash)、泽尔腾(Selten)和海萨尼(Harsanyi)提出的不完全信息博弈的均衡问题，以及莫里斯(J. Mirrlees)和维克里(W. Vickery)提出的“信息不对称理论”，均是从广义信息论的角度出发的。同样地，从广义信息论的角度分析，内部控制实质上就是一个收集、筛选、加工、传输、反馈和处理信息的过程，以指导资金流和实物流等按照预定目标运行的有效调控机制。

论文结构与研究方法

恰如本书的标题所指明的那样，本书的着力点和落脚点，是研究适应我国国情、符合国际通行做法的内部控制框架体系问题。围绕这一基本命题，笔者首先对世界主要经济体内部控制发展历史与现状进行了国际比较，并通过总结、分析其经验教训为我国构建内部控制框架体系提供正反两面的参考；接下来笔者聚焦国内近年来，尤其是 21 世纪以来内部控制体系建设的重大轨迹，在结合国外经验教训与国内实践心得体会的基础上，提出了构建我国内部控制框架体系的若干重要原则，并进而提出要构建标准体系与实施体系相结合，企业、政府部门与非营利组织有序推进的我国内部控制框架体系；按照这一框架体系的布局，笔者继而分别对企业内部控制标准体系、政府与非营利组织内部控制标准体系、内部控制实施体系分别做了扼要论述。最后，笔者对驱动、影响现代内部控制的两大车轮——信息技术与国际趋同，提出了自己的认识和见解，这实际上也是对内部控制未来发展方向与前景的展望。需要强调指出的是，尽管内部控制框架体系建设涉及诸多方面的问题，笔者也尽力对其中的一些主体内容做了阐述，但本书无意对置身其间的所有重大问题都一一进行分析讨论。对笔者而言，确有许多遗憾；对后来的研究同行而言，也拥有了更大的研究空间。

我在研究过程中始终注意坚持理论结合实际的思想，坚持实事求是、一分为二的学风，坚持客观严谨的研究态度，并综合运用了规范研究与实证研究相结合、定性分析与定量分析相结合的研究方法。尽管在主观上作了努力，但在客观上是否达到了预期目标，评判权在学界各位尊长和广大读者。

需要郑重指出的是，由于本人所从事的具体工作与所研究的问题密切相关，因此不可避免会涉及、引用到一些工作资料或者联系到一些工作中的所思所想，但是，本书终究只是一名后学晚辈以个人名义对有关问题的学术思考，文中的所有观点，均只代表本人作为一名青年学人的初步想法，并不代表本人所在单位和同事们的意见。笔者坚信，在科学民主决策机制引领下的我国内部控制体系建设，各种健康的学术观点的交流、讨论和碰撞，宛如焊接钢筋的火花，必将在内部控制框架体系建设的伟大工程中绽放出夺目的光彩！