

提升我国企业管理水平和 可持续发展能力的重大举措

——写在《企业内部控制基本规范》发布之际

■ 刘玉廷



2008年6月28日，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会在北京召开发布会，联合发布了《企业内部控制基本规范》（以下简称基本规范）。在发布会上，各联合发文单位的领导同志从不同角度论述了内控规范的重大意义，并对贯彻实施基本规范作出了部署。欧盟、世界银行、国际

会计师联合会的代表出席会议并发言，国际会计准则理事会主席戴维·泰迪爵士和美国科索委员会主席拉瑞·瑞腾博格博士向大会发来贺信，我国香港、澳门特区和理论界、实务界的代表也应邀出席并发表评论。各方代表对基本规范的发布予以充分肯定和高度评价，普遍认为，中国企业内部控制标准体系的建设与实施，对完善社会主义市场经济体制、深化企业改革、提升企业抗风险能力和可持续发展能力必将产生重大而深远的影响，这也是中国对世界范围内企业内部控制领域的重要贡献。

一、企业内部控制标准体系建设与实施的现实意义

（一）建设与实施企业内控标准体系，是促进我国企业防范重大风险、实现可持续发展战略的必然要求

近年来，企业改革日益成为整个经济体制改革的中心环节。通过联合重组、合并兼并、主辅分离等行之有效的改革措施，我国大中型企业的整体素质、运行质量、创新能力和国际

竞争力有了大幅度提升。来自英国《金融时报》的资料显示，跻身“全球企业500强”的中国内地企业在2008年已增加到25家。同时也应当看到，伴随着我国企业的迅猛发展，各种潜在的风险也日益显现，类似中航油新加坡公司因内部控制缺失或失效引发的巨额资产损失、财务舞弊、会计造假、经营失败、破产倒闭等案例时有发生。事实证明，在我国经济快速增长的背景下，内部控制尽管不是万能的，但没有内部控制是万万不能的。只有建立和实施科学的内控体系，才能提升风险防范能力，实现企业可持续发展战略。

（二）为贯彻中央“走出去”战略，促进我国企业进入国际市场、参与国际竞争，必须建立与实施严格的内部控制体系

中国是世界上最大的发展中国家，并且正在形成全球第三大经济体，新兴和转型成为中国经济现阶段的重要特征。改革开放30年来，我国经济社会发生了翻天覆地的变化，特别是加入世界贸易组织、完成五年过渡期后，经济增长方式正由原来的资本输入逐步向资本输出转变。在这一背景下，大中型企业进入国际产业和国际资本市场已成为不可逆转的趋势。面对竞争日趋激烈的国际市场环境，我国企业必须苦练内功、强化内控、防范风险，才能立于不败之地。企业内控标准体系的建立与实施，为我国企业“走出去”提供了“安全网”和“防火墙”。

（三）公司治理与内部控制是当今世界企业发展永恒的主题，世界各国都在为此积极探索，作出应有的贡献

安然事件发生后，美国迅速制定了萨班斯法案，在其302和404条款中对强化企业内部控制提出了严格要求，并建立了国会立法推动、政府监管跟进、民间完善指引、企业组织实施、中介进行审计、社会提供咨询的联动机制。美国科索委员会发布的科索报告在其中发挥了重要作用。

在欧盟，随着统一市场的建立和资本流动的加速，要求改善市场效率的呼声不断高涨，促使欧盟进一步关注公司内部控制问题，并在其改革白皮书中予以确认。根据伦敦股票交易所

制定的《联合规则》，英格兰与威尔士特许会计师协会发布了《内部控制——关于“联合规则”的董事指南》，要求公司董事会检查内部控制制度的有效性，完善风险应对机制。法国商法和金融证券法对公司财务报告内部控制程序作出规定，金融银行委员会条例对信贷企业实施内部控制自我评估提出明确要求，金融市场监管局还制定了《内部控制条例——参考框架》并予以推广。

日本于2006年6月颁布了《金融工具交易法》，要求管理层提交财务报告内部控制报告，并要求审计师对管理层财务报告内部控制进行评估，日本金融服务局随后发布了《财务报告内部控制评估与审计准则》和《评估与审计财务报告内部控制的应用准则》。

中国内控体系建设经过两年多的努力，制定完成了基本规范，目前正对系列应用指引进行修改完善。中国的内控体系吸收了世界各国的理论与实践经验，同时紧密结合中国实际，在内控的目标、原则、要素和组织实施等诸多方面，实现了若干重大创新。比如，由财政部等五个主要政府监管部门以法规形式联合发布基本规范，这在全世界尚属首例，这使中国内控体系具有强制性的特点。又如，中国内控基本规范明确了企业内控自我评价与社会中介进行鉴证的制度安排，自我评价与社会鉴证不局限于财务报告真实性审计，而是对实现内控目标全过程的评价和鉴证。随着中国内控体系建设的完成和实施，必将形成我们自己的“品牌”，在世界范围内产生重要影响，从而在国际上对企业内控领域有所作为、有所贡献。

二、企业内控标准体系的建设与实施经历了渐进的发展过程

企业内控标准体系建设是适应经济社会不同发展进程而逐渐形成的，大体经历了内部牵制、内部会计控制和全面风险控制三个发展阶段。

第一阶段是内部牵制。这一时期计划经济占主导地位，20世纪70年代末至80年代，内部牵制更加受到重视。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1月21日，第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过《中华人民共和国会计法》，重申了会计岗位责任制的要求。

第二阶段是会计控制。20世纪90年代，经济社会加速转

型，现代企业制度和市场经济体制开始建立。1996年6月17日，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。1999年10月31日，第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议修订通过《会计法》，其第二十七条规定：“各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度。单位内部会计监督制度应当符合下列要求：（一）记账人员与经济业务事项和会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员的职责权限应当明确，并相互分离、相互制约；（二）重大对外投资、资产处置、资金调度和其他重要经济业务事项的决策和执行的相互监督、相互制约程序应当明确；（三）财产清查的范围、期限和组织程序应当明确；（四）对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确。”上述加强单位内部会计监督的法律要求，体现了内部会计控制的本质。这一时期，财政部依法启动了内部会计控制规范的研究制定工作。2001年6月22日，财政部以财会[2001]41号文件正式发布《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）》，并自发布之日起试行。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、对外投资和担保等5项内部会计控制规范，并印发了固定资产、存货、筹资、预算、成本费用等5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，成为各单位建立与实施内部控制的重要依据。

第三阶段是全面风险控制。进入本世纪至今，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。在汲取美国安然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，针对国内、国际两个市场，需要更好地应对日益复杂的各种风险，推动会计控制向全面风险控制发展。2004年年底和2005年6月，国务院领导同志连续就强化企业内部控制问题作出重要批示，明确要求“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”。2005年7月20日，温家宝总理主持召开国务院常务会议，在听取监事会2004年对中央企业监督检查情况及2005年工作安排的汇报时强调，“要特别解决好资产质量不高、管理方式粗放、内控机制不完善等问题”。同年7月，财政部会计司，中国证监会会计部、上市部和国资委企业改革局等召开联席会议，研究贯彻落实国务院领导批示精神、加快推进企业内部控制制度建设相关事宜。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，来自监管部门、大型企业、行业组织、中介机构、科研院所的领导和专家学者积极参与，为构建我国企业内部控制标准体系提供了组织和机制保障。经过不懈努力，在各方面的积极配合和大

力支持下,由财政部、证监会、审计署、银监会、保监会以财会[2008]7号文件的形式联合发布了《企业内部控制基本规范》,取得了内控体系建设的重要阶段性成果。

三、企业内控标准体系的框架结构

(一) 基本规范

基本规范在内控标准体系中处于最高层次,起统驭作用,描绘了企业建立与实施内控体系必须建立的框架结构,规定了内部控制的定义、目标、原则、要素,是制定应用指引、评价指引、鉴证指引和企业内部控制制度的基本依据。

基本规范共七章五十条,各章分别是:总则、内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督和附则。

1. 内部控制的目标。基本规范指出,内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。内部控制目标定位于五个方面,包括:合理保证企业经营合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略。内部控制的目标定位,是在结合中国企业实际、比较其他国家和经济体企业内控目标之后作出的科学选择。

2. 内部控制的原则。基本规范确立了企业建立并实施内部控制的五项基本原则:一是全面性原则,要求内部控制应当贯穿决策、执行和监督全过程,覆盖企业及其所属单位的各种业务和事项;二是重要性原则,要求内部控制应当重点关注重要业务事项和高风险领域,切实防范重大风险;三是制衡性原则,要求内部控制应当在治理结构、机构设置及权责分配、业务流程等方面形成相互制约、相互监督,同时兼顾运营效率;四是适应性原则,要求内部控制应当与企业经营规模、业务范围、竞争状况和风险水平等相适应,并随着情况的变化加以调整;五是成本效益原则,要求内部控制应当权衡实施成本与预期效益,以适当的成本实现有效控制。

3. 内部控制的要素。基本规范确立了五要素的内控框架:第一,内部环境,一般包括治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化等,这是企业实施内部控制的重要基础。第二,风险评估,是指企业及时识别、系统分析经营活动中与实现内部控制目标相关的风险、合理确定风险应对策略的过程,这是企业实施内部控制的重要环节。第三,控制活动,是指企业根据风险评估结果,采用相应的控制措施,将风险控制在可承受度之内,这是企业实施内部控制的重要手段。第四,信息与沟通,是指企业应及时、准确地收集、传递与内部控制相关的信息,确保信息在企业内部、企业与外部之间进行有效沟通,这是企业实施内部控制的重要条件。第五,内部监督,是指企业应对内部控制建立与实施情况进行监

督检查,评价内部控制的有效性,对发现的内部控制缺陷应当及时加以改进,这是企业实施内部控制的重要保证。

(二) 应用指引

应用指引在内控体系中居于主体地位,主要包括两方面的内容:一是针对企业主要业务与事项的应用指引。在目前印发的征求意见稿中,基本涵盖了资金管理、采购、销售、固定资产、存货、工程项目、无形资产、投资、筹资、预算、成本费用、担保、合同协议、业务外包、对子公司的控制、财务报告编制与披露、人力资源政策、信息系统控制、衍生工具、企业并购和关联交易等,这些都是企业最为常见、带有普遍性、迫切需要加强风险控制的业务环节和领域。随着征求意见的逐步深入,在具体项目构成上可能会作必要调整。二是针对特殊企业或者行业的应用指引。比如,商业银行、保险公司、证券公司、信托公司、基金公司、期货公司等金融类企业,由于其经营业务特殊,涉及金融风险,与经济发展和金融安全关系重大,在内部控制方面,除遵循一般内部控制要求外,还有必要规定特殊应用指引。

(三) 评价指引

评价指引是为企业管理层对本企业进行内部控制自我评价提供的指引和要求,包括评价内容和标准、评价程序和方法、评价报告的出具和披露等。基本规范规定,企业应当结合内部监督情况,定期对内部控制的有效性进行自我评价,出具内部控制自我评价报告。内部控制自我评价的方式、范围、程序和频率,由企业根据经营业务调整、经营环境变化、业务发展状况、实际风险水平等自行确定,但国家有关法律法规另有规定的除外。

(四) 鉴证指引

鉴证指引是会计师事务所执行内部控制审计业务的执业准则。基本规范要求,接受委托从事内部控制鉴证的会计师事务所,应当根据基本规范及其配套办法和相关执业准则,对企业内部控制的有效性进行鉴证并出具鉴证报告。负责内部控制咨询的中介机构,不得同时为同一企业提供内部控制鉴证服务。需要强调的是,我国企业内部控制鉴证指引,不同于美国公众公司会计监管委员会(PCAOB)公布的第五号审计准则。美国内控审计的定位仍在于财务报告的真实性。就我国企业而言,这种定位失去了建立与实施内控体系的本质意义。内控审计的目标,应当与内部控制的目标一致,财务报告真实性只是内控审计的目标之一,切实防范重大风险、促进企业实现发展战略才是内控审计的根本出发点。

(五) 企业内部控制制度

在我国内控标准体系中,尽管已发布基本规范,并将制定发布系列应用指引,但总体而言仍属于框架性质。在具体实施中,企业的情况千差万别,各种因素十分复杂,各企业还必须

根据基本规范和应用指引,结合企业经营特点和管理要求,建立健全本企业的内部控制制度,只有这样,才能把企业内控标准体系落到实处。

四、企业内控标准体系建设与实施需要处理的几个重要关系

(一) 中国国情与国际惯例的关系

基本原则是立足国情、国际趋同。立足国情是基础,国际趋同是目标。在我国,建立与实施内控体系,主要是服务于大中型企业现代企业制度的建立,在防范重大风险的前提下,促进企业可持续发展。在这一过程中,应当紧密结合我国企业实际和新兴转型经济的外部环境,着力为企业解决实际问题,切忌搞“花架子”和形式主义。另一方面,企业要做强做大“走出去”,增强在国际市场中的竞争力,必须解放思想,大胆地借鉴国际“百年老店”发展过程中在内部控制方面积累的成功经验以及相关机构在研究企业内部控制标准方面的先进成果,开辟一条既符合我国国情、又融合国际先进经验的道路。

(二) 内部控制与会计准则的关系

中国在2005年建成了适应市场经济发展要求、与国际趋同的企业会计审计准则体系,并于2007年在1500多家上市公司有效实施,这为中国健全现代企业制度和完善市场经济体制奠定了重要基础,也为建立全球高质量会计审计准则作出了贡献。从2008年起,企业会计准则的实施范围由上市公司扩大到非上市的大中型企业。会计准则的建设模式和推进会计国际趋同、等效的做法经验,为推进内控体系建设提供了有益启示。

会计准则体系与企业内控体系之间存在相互影响、相互促进、互为补充的关系,二者缺一不可。会计准则的有效实施,需要内控机制制度作保证。比如,会计准则实施中涉及相当多的职业判断,包括资产减值、预计负债、企业合并、收入的确认、成本的结转、公允价值的运用以及财务报告的编制等,如何确保职业判断科学有据、合法合规,需要强有力的内部控制为企业环境、诚信氛围、人员素质、处理程序、监督机制等方面提供支撑,否则就可能会出现判断的随意性甚至发生人为操纵利润的行为。另一方面,实现内部控制目标,尤其是保证财务报告真实完整,也离不开会计准则体系的基础性作用。基本规范将会计系统控制作为重要的控制措施之一,要求企业严格执行国家统一的会计准则制度,加强会计基础工作,明确会计凭证、会计账簿和财务报告的处理程序,保证会计资料的真实完整,这些举措都有利于实现内部控制的目标。

(三) 内部控制与信息化的关系

内部控制与信息化的联系十分密切。内部控制是现代企业的重要管理制度,信息化表面上看是一种计算机技术,但究

其实质是实施内部控制的重要手段。目前我国许多大中型企业的信息化工作正在普及,如果将内部控制与信息化有机结合起来,就能很好地实现内部控制的目标。早在1996年6月10日财政部发布的《会计电算化工作规范》中就提出:“会计电算化工作取得一定成果的单位,要研究并逐步开展其他管理工作电算化或与其他管理信息系统联网工作,逐步建立以会计电算化为核心的单位计算机管理信息系统,做到单位内部信息资源共享,充分发挥会计电算化在单位经营管理中的作用”。基本规范第七条规定,“企业应当运用信息技术加强内部控制,建立与经营管理相适应的信息系统,促进内部控制流程与信息系统的有机结合,实现对业务和事项的自动控制,减少或消除人为操纵因素”。鉴于内部控制与信息化相结合的重要性,基本规范将信息化控制列入“总则”,以提升信息化在内控实施中不可或缺的地位和作用。企业管理层在建立与实施内控体系中,应当对这一问题予以高度重视。

(四) 内部控制与风险管理的关系

理论界对这一问题有不同认识,有的认为内部控制与风险管理是两回事、“两张皮”。针对这一问题,基本规范强调了内部控制与风险管理的统一。内部控制的目的是防范和控制风险并促进企业实现发展战略,风险管理的目标也是促进企业实现发展战略,两者不是对立的,而是协调、统一的整体。

国际先进研究成果和经验也表明,内部控制与风险管理是统一的。国际风险管理协会认为,“风险管理系统与内部控制系统并没有原则性的区别;风险管理与内部控制正在趋同”。巴塞尔银行监管委员会(BCBS)在其《银行机构的内部控制制度框架》中指出,作为内部控制的一部分,风险评估应当包含银行面临的所有风险,并在银行内部各个层次上进行。南非King II Report和英国Turnbull Report均将风险管理与内部控制并列,明确表示风险管理与内部控制并非包含关系。美国的科索框架在1992年被称为内部控制整体框架,在2004年则被称为风险管理整合框架,这并非是本质内容发生了重大变化,而是更加关注风险,更加强调为企业发展战略服务的控制目标。因此,尽管名称变了,但控制、管理风险的本质未变,实质上仍然是内部控制。

(五) 基本规范与现有内控相关规定的关系

如前所述,自2001年开始,财政部陆续发布了若干会计控制规范,其他有关部门也先后出台了一些相关规定。应当肯定,在基本规范发布前,财政部印发会计控制规范和有关部门制定内控相关规定都是必要的,对于加强企业内部管理、防范经营风险等发挥了重要作用。但是,面对当今市场经济快速发展和经济全球化的新形势,我们必须整合各方面力量,整合现有相关规定,形成合力,打造适应国情、国际趋同的、统一的内控标准体系。这一方面有利于促进内控体系的顺利实施,另一

方面也有利于在国际上树立中国内控品牌,增强中国内控的影响力,维护国家利益。为了实现这一目标,我们的看法是,在推进内控体系建设过程中,对现有相关内控规定中的合理成分,应全部纳入新的体系之中,待国家统一的内控体系建成之后,现有相关内控规定应适时废止。

五、下一步的工作思路

基本规范自2009年7月1日起首先在上市公司范围内实施,鼓励非上市的大中型企业执行。基本规范是《公司法》、《证券法》和《会计法》等法律法规的配套规章,是由财政部等五部门联合发布的具有部门规章性质的统一规范,具有法律强制力。下一步,财政部、会计司将重点抓好以下工作:一是按照科学民主决策要求,调整、充实企业内部控制标准委员会委员和咨询专家,通过“海选”等方式团结、凝聚一大批有志于为我国企业内部控制水平贡献智慧和力量的有识之士,为推进内控体系建设储备人才资源、提供智力支持。二是抓好全国会计科

研课题内控项目研究工作,为制定相关配套指引提供科学理论支持。三是深入开展调查研究,特别注意听取企业高层管理人员的意见,把内控配套指引修改好、完善好,力争在2008年年底、2009年年初正式发布。四是认真组织大规模宣传培训,为实施内控标准体系营造有利的环境和氛围。五是选择部分企业进行试运行测试,及早了解、掌握企业实施基本规范可能面临的主要问题,有针对性地采取应对措施。六是构建各部门、各方面的联动机制,充分发挥监管部门、广大企业、中介机构和理论界在建立与实施内控标准体系中的积极性、主动性和创造性,确保统一的内控标准体系有效实施。

总之,基本规范的发布,为发展我国内部控制事业提供了更为广阔的舞台。财政部将继续会同国务院有关部门,合力推进我国内控标准体系建设,为贯彻落实科学发展观、提升企业管理水平和可持续发展能力、促进资本市场健康稳定发展作出新的、更大的贡献。

(作者系财政部会计司司长)

责任编辑 刘莹

● 启事

关于开展《财务与会计》创刊30周年优秀读者、优秀作者评选活动启事

2008年,与改革开放同生同长的《财务与会计》迎来创刊30年华诞!30年来,《财务与会计》忠实记录了中国财会改革的光荣与梦想,并以自己的力量助推着财会改革前进的步伐;30年来,《财务与会计》始终以一种诚实、纯朴之心,感受着会计人的悲欣与冷暖,在为所有会计人送去温暖、感动的同时,也为自己收获了一份来自读者的真情挚爱。今天,《财务与会计》将迎来创刊30年华诞,这份荣耀不仅属于为之辛勤耕耘的一代又一代编辑人,也属于广大财会工作者,属于一直关注、支持《财务与会计》的读者、作者们!为了让所有朋友共享此刻喜悦,本刊将于近期组织创刊30周年优秀读者、优秀作者评选活动。

优秀读者评选办法:征集《财务与会计》1978年试刊号、1979年第1期、1989年第1期、1999年第1期和2006年半月刊第1期(综合版、理财版均可)封面复印件,从提供其中任意3期封面复印件的读者中选出30名优秀读者。再从30名优秀读者中选出3名杰出读者。

优秀作者评选办法:由《财务与会计》编委会从编辑中心提名名单中确定30名优秀作者。

奖励办法:所有获奖读者、作者均由编辑中心颁发荣誉证书。优秀读者每人奖金300元。优秀作者每人奖励2008年版《中国会计年鉴》一本。杰出读者将作为嘉宾邀请来京参加“纪念《财务与会计》创刊30周年读者、作者座谈会”。

封面征集截止日期:2008年10月25日。

封面复印件请寄至北京187信箱《财务与会计》综合版,邮编100036。来函请务必注明联系电话和(或)个人电子邮箱。

期待您的参与! ■

中国财政杂志社
财务与会计编辑中心