

# 改革开放后内部控制制度的演变

杨 鹏(副教授)

(首都经济贸易大学会计学院 北京 100070)

**【摘要】** 内部控制的目的是回避风险,建立内部控制制度是在企业内部建立一套自我调节、自我约束的控制系统及其运行机制和规范。本文通过梳理我国改革开放后内部控制的发展历程,一方面了解内部控制的发展脉络,通过内部控制了解当时的经济环境,另一方面研究内部控制的发展,把握内部控制的体系实质。

**【关键词】** 内部控制 内部牵制 全面风险 控制

内部控制是指由企业董事会、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。内部控制制度就是作为市场主体的企业,在满足所有者利益要求和企业自身利益的发展中形成的一种内在的接受监督并引起和保证企业行为规范的制度和机制。内部控制制度涉及企业经营管理活动的各个方面,为保护企业经济资源的安全、完整,确保经济和会计信息的正确、可靠,协调经济行为,内部控制经济活动需要有相应的内部控制制度做支撑。我国的经济从计划经济到市场经济,企事业单位对会计管理和内部控制建设是一个渐进发展过程。企业内部控制规范就是这一系列规章制度的主要组成部分,改革开放至今,其发展阶段经历了内部牵制、内部会计控制和全面风险控制三个阶段。

## 一、改革开放后的内部牵制

20世纪80年代初到90年代初,计划经济占主导地位,内部牵制成为当时关注的焦点。

1978年党的十一届三中全会作出了实行改革开放的重大决策。在会计工作急需整顿、恢复、完善的背景下,国务院于1978年9月12日颁发《会计人员职权条例》(简称《条例》),该条例是对1963年颁布的《会计人员职权试行条例》的补充修改。《条例》中首次提出大、中型企业要设置总会计师,小型企业也要指定一名副厂长行使总会计师的职权;对于总会计师的权限给予了较为明确的规定:“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。”

随着经济责任制的落实、经济体制改革的深化,企业的自主权不断扩大,企业内部经济核算制度不断完善,这对会计人员提出了更高的要求。为了加强会计工作,建立正常的会计工作秩序和会计工作责任制,提高会计人员的业务水平,适应改善企业经营管理对会计工作的要求,

1984年4月财政部制定了《会计人员工作规则》(简称《规则》)。**《规则》**较**《条例》**更为具体、可操作。**《规则》**的颁布,不仅代表了我国内部控制规范体系发展历史的初级阶段——内部牵制的形成,而且为会计控制和全面风险控制奠定了基础,同时为制定和修订**《会计法》**提供了重要参考。

## 二、改革开放后的会计控制

20世纪90年代初到2000年初,我国开始建立市场经济体制和现代企业制度,经济社会由计划经济向市场经济加速转型,大批国有企业改制上市,资本市场迅速发展,通过市场来配置资源,其对会计改革提出了全面要求。1993年,我国实行新的会计体系,结束了计划经济体制下的会计模式,为财政、税收、金融等一系列改革奠定了基础,初步建立起社会主义市场经济体制,会计监督不断探索和改革。1991年7月,财政部根据国务院提出的《国民经济和社会发展规划和第八个五年计划纲要》确定的经济体制改革的基本目标和方针,结合财政、财务体制改革的基本要求,提出该阶段的会计改革纲要,发布了《会计改革纲要(试行)》,为会计改革制定了宏伟目标。

然而,进入20世纪90年代后期,在我国资本市场高速发展的同时,也出现了以“琼民源”为代表,包装上市、会计造假以及转移资金、公款炒股等恶性案件,加之亚洲爆发金融危机,对我国资本市场和市场经济带来了负面影响。

在此背景下,财政部于1996年6月印发了《会计基础工作规范》和《关于会计基础工作规范化意见》,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。《会计基础工作规范》对于改善和加强会计基础工作,建立规范的会计工作秩序,提高会计信息质量和工作水平,充分发挥会计职能作用,更好地为加强经济管理、维护市场经济秩序、提高经济效益服务,具有十分

重要的作用。

《会计基础工作规范》明确要求各单位应当建立内部牵制制度,在第五章第八十四条指出:“各单位应当根据《会计法》和国家统一会计制度的规定,结合单位类型和内部管理的需要,建立健全相应的内部会计管理制度。”第八十六条提出:“各单位应当建立内部会计管理体系。”第八十七条要求:“各单位应当建立会计人员岗位责任制度。主要内容包括:会计人员的工作岗位设置;各会计工作岗位的职责和标准;各会计工作岗位的人员和具体分工;会计工作岗位轮换办法;对各会计工作岗位的考核办法。”第八十九条规定:“各单位应当建立内部牵制制度。主要内容包括:内部牵制制度的原则;组织分工;出纳岗位的职责和限制条件;有关岗位的职责和权限。”第九十条提出:“各单位应当建立稽核制度。”上述内容体现了对内部控制问题的前期认识和关注。

根据当时的经济环境和国务院指示精神,有关部门启动了《会计法》的第二次修订工作。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通过了《会计法》。修订后的《会计法》对一些重大问题实现了突破,其中之一涉及会计控制问题。修订后的《会计法》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,其规定的职责分离、授权批准、相互制约、监督检查等体现了内部控制的核心和精髓,反映了内部控制的基本理念。

### 三、社会主义市场经济体制下,全面风险控制及内部控制体系的完善

进入21世纪以来,企业的外部环境发生了很大的变化,随着我国加入世界贸易组织五年过渡期的结束,社会主义市场经济体制得到完善以及经济全球化,对企业内部管理手段的发展产生了巨大影响并提出了新的要求,内部控制日益受到重视。

继连续发生“安然”“世界通讯”等财务欺诈事件之后,美国国会出台了《2002年萨班斯—奥克斯利法案》。而我国的麦科特、银广夏、黎明股份、东方电子等上市公司也相继暴露出问题。虽然我国企业在长期的实践中总结出了一些行之有效的内部控制措施和方法,但是内部控制研究尚处于初级阶段,缺乏对内部控制的总体研究,内

部控制机制和制度都很不完善。

2001年2月,财政部会计司内部控制研究小组在对一些企业单位的内部控制问题进行实地调研的基础上,起草和完善了《内部会计控制规范》。《内部会计控制规范》既认真吸收了国外先进成果,又充分考虑了我国国情,注重可操作性。2001年6月,财政部会计司根据社会各界的反馈意见,对征求意见稿进行了修改,并定位为以内部会计控制为主体,同时兼顾与会计相关的控制,最终形成了《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)》。随后又颁布了《内部会计控制规范——采购及付款》(2002),《内部会计控制规范——销售及收款》(2002),《内部会计控制规范——工程项目》(2003),《内部会计控制规范——担保》(2004),《内部会计控制规范——对外投资》(2004)等。其目的在于,促进各单位提高经营管理水平,实现在2005年基本完成我国内部会计控制规范体系建设的目标。

针对我国三大石油公司、几大电信公司、电力能源公司、保险公司等国民经济骨干企业在美国上市,财政部和证监会分别向国务院报告,建议我国应当汲取美国“安然”等一系列内部控制失败案例的教训,在总结会计控制经验的基础上,针对国际国内两个市场,应对日益复杂的各种风险,推动会计控制向全面风险控制转变。

2006年3月,温家宝总理在十届全国人大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5月,证监会发布《首次公开发行股票并上市管理办法》,其中的第二十九条提出:“发行人的内部控制所有重大方面是有效的,并由注册会计师出具了无保留结论的内部控制鉴证报告”。2006年6月,国务院国有资产监督管理委员会发布了《中央企业全面风险管理指引》,该指引对内部控制系统的内容及措施进行了详尽阐述。2006年,上海证券交易所发布《上海证券交易所上市公司内部控制指引》,这是我国第一部指导上市公司建立健全内部控制制度的文件。同年,深圳证券交易所发布《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》,针对上市公司内部控制要素及重点关注的内控活动进行了规范,并要求于2007年7月1日起开始执行。这标志着我国上市公司进入了全面构建企业内部控制规范体系的新时期。

2006年7月15日,财政部会同证监会、国资委、审计署、银监会、保监会等联合发起成立中国企业内部控制标准委员会,为构建我国企业内部控制规范体系提供了组织和机制保障。

2008年5月,财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会等联合发布《企业内部控制基本规范》(简称《基本规范》),这是我国企业内部控制建设的重大举措,标志着我国内部控制制度建设取得了重大进展,对促进我国企业

及其他单位开展内部控制、防范风险、提高企业经营管理水平发挥了积极作用。《基本规范》为我国未来内部控制建设提供了基本框架,明确了企业内部控制的目標和概念,提出了企业建立和实施内部控制应当遵循的原则,规定了内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通以及内部监督等内部控制的五要素。在此基础上连同2010年4月发布的《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》以及《企业内部控制审计指引》,形成了具有中国特色的内部控制体系,为企业制定内部控制制度提供了依据和指导。

#### 四、内部控制沿革的思考

1. 采用渐进式改革方式同时结合我国国情形成内部控制规范体系。从历史的角度来看,我国内部控制规范体系是一个从部分到整体、从计划到市场的过程:从内部牵制制度、内部会计控制到全面风险控制。我国企业内部控制规范体系是在长期生产实践中不断摸索积累出来的,即:20世纪80年代,以计划经济为主导,总结形成了《规则》,标志着会计工作岗位、全国统一的内部牵制制度的形成;20世纪90年代至21世纪初,建立和发展了社会主义市场经济体制,资本市场的快速发展催生了我国的会计控制的形成;随着我国加入世界贸易组织、经济全球化的到来,引发全面风险控制的客观需求,建立了我国的企业内部控制规范体系。总体来看,内部控制制度是根据整个时代背景和政策变化进行不断的调整,最终实现与制度相适应的管理体系。

2. 促进企业规范内部控制制度建设。随着市场经济的不断发展,在现代化企业管理经营当中,内部控制扮演着越来越重要的角色,逐步发展成为企业管理与经营活动赖以顺利进行的基础。虽然在不断进步,但是我国企业的内部控制机制仍然需要完善和提升,进而提升会计信息的质量。企业应该加快建立健全内部控制制度体系,全面提升经营管理水平和风险防范能力,提高内部控制与经营管理水平,促进企业健康持续发展。同时,进一步完善公司治理和信息披露制度,充分保护投资者的合法权益,促进资本市场的有效运行。

3. 完善内部控制制度的研究有助于明确并达成企业战略目标。企业的战略目标是方向,而内部控制制度就是企业实现目标的保障。只有拥有健全、有效的风险防范和控制机制,才能够帮助企业经营者和管理者充分了解企业的经营状况并且适当地进行调整。企业相关人员应依据内部控制制度,通过检查、分析、评价并且报告风险控制的有效性和健全性,提出改进的意见和建议,以帮助企业管理层有效地预防、控制各项经营风险与财务风险,保证企业的经济活动能够高效率运转,保护企业资产的安全、完整。

4. 逐步提升内部控制制度的针对性和适应性。在企业内部控制规范体系建立的前提下,逐步考虑内部控制制度的优化问题,特别是在生产实践当中要充分考慮针对性与适应性。内部控制要针对企业的实际生产情况进行设计,每一条制度应该和企业的业务范围与业务特点充分结合;适应性也要充分考虑,在设计内部控制制度的同时要考察内控制度是否适应公司的业务、生产经营、内部控制成本等。适应性可分为两个方面,一方面是对企业外部的适应性,另一方面是对企业内部的适应。外部适应性是指单位的内部控制制度要适应国家的宏观经济发展、产业发展和企业竞争对手。而内部适应性是指要适应单位本身的战略规划、发展规模和企业的现状。

内部控制制度的改进要根据单位的实际情况,针对企业内控制度中的薄弱环节,以及把握生产过程中的主要风险予以实施,针对工作中容易出现错误的环节,制定一套符合企业实际的会计内部控制制度与规范,对各个环节和细节加以有效控制,以提高企业的经营管理水平。同时,企业的内部控制制度既要保持其稳定性,又不能一成不变,应根据变化了的情况及时进行补充和完善。

5. 针对上市公司内部控制制度评价体系,尽快出台上市公司监管条例。2007年9月,国务院法制办发布了《上市公司监督管理条例(征求意见稿)》。该监管条例把大股东和实际控制人的行为纳入监管范畴,同时指出应以监管条例为基础,统领现有上市公司监管的部门规章。构建监管背景下的包含评价标准和评价方法在内的上市公司内部控制评价理论体系,深刻理解我国现行的内部控制目标和内部控制评价标准,设计上市公司内部控制评价程序,将定性和定量相结合评价上市公司内部控制制度;采用审计抽样测试等方法对内部控制制度的设计和执行进行监督和评价,判断内部控制是否存在缺陷,进而得出内部控制评价的结论,并相应作出改善,以帮助公司不断完善内部控制制度。

总之,研究我国内部控制的发展历程,一方面对改革开放后内部控制发展过程进行全面梳理,有助于全面认识内部控制的发展,同时加深对我国会计改革的理解;另一方面通过对内部控制的回顾和思考,依据历史经验,为我国内部控制制度的发展与完善提供借鉴与参考。

【注】本文系2014年首都经济贸易大学校级科研资助项目(编号:2014XJG008)、2013年度国家社会科学基金一般项目(项目批准号:13BGL052)的阶段性成果。

#### 主要参考文献

1. 项怀诚. 新中国会计五十年. 北京: 中国财政经济出版社, 1999
2. 财政部会计司. 企业内部控制规范讲解. 北京: 经济科学出版社, 2010