

国内外内部控制体系与框架演进研究

丁 — 张莉莉 陶 蕊

中国国际工程咨询有限公司, 中国·北京 100048

【摘 要】内部控制作为现代组织治理的基石和管理的关键支撑机制,其理论体系经历了持续深刻的演变历程。本文采用系统比较分析方法,全面梳理国内外内部控制体系发展脉络,剖析中国内部控制体系的历史源流与现代转型路径,揭示内部控制理论与实践的发展规律与趋势,为组织完善内部控制体系提供实践参考。

【关键词】内部控制; COSO框架; 风险管理; 组织治理

1 国外内部控制体系概念与框架的演变

纵观国外内部控制体系发展历程,整体演进路径体现了从简单到复杂、从局部到整体、从财务导向到全面风险管理的清晰发展脉络,可划分为五个关键发展阶段。

1.1 内部牵制阶段(20世纪40年代以前)

内部控制思想的萌芽可追溯至古代文明的早期实践。早在五千多年前的苏美尔文化中,已出现在会计账簿数字边使用特殊标记的做法;古埃及在财物和重要物品入仓时实行职务分离制度,这些都体现了内部牵制的原始形态。这些早期实践主要通过设计岗位分离和相互制约机制来实现管理目标,其核心理念是“账目间的相互核对”和“职能的分离制衡”,旨在通过制度设计防范舞弊行为、保障资产安全。

这一阶段内部控制聚焦于防范舞弊和资产保护,具有财务导向特征。主要特点是强调会计记录的准确性和资产的安全性,通过设置互相牵制的岗位和职责分工来实现控制目标。

1.2 内部控制制度阶段(20世纪40-60年代)

随着企业规模扩张和环境复杂化,传统内部牵制难以满足需求。1949年,美国注册会计师协会(AICPA)发表专题报告首次系统定义内部控制:“内部控制是企业为保护资产,检验会计数据准确性和可靠性,提升经营效益,促进贯彻执行既定管理政策,而采取的组织规划和协调方法与措施。”

这一定义突破在于承认内部控制不仅限于财务和会计职能,还包括提升经营效益和促进执行管理政策等更广泛目标,标志着内部控制从会计技术工具向综合管理工具转型。AICPA随后发布相关审计报告,将内部控制划分为会计

控制和管理控制两类。

1.3 内部控制结构阶段(20世纪70-80年代)

美国“水门事件”(1973-1976年)的深入调查成为推动内部控制理论重大转型的历史契机。调查揭露了众多美国企业存在的违法政治捐款、跨国贿赂等系统性问题,直接促使美国国会于1977年制定了《反海外贿赂法》(FCPA)。该法案将“未能维持健全内部会计控制系统”本身定义为法律违规行为,从法律层面强制推动了企业内部控制体系建设。

1988年,AICPA审计准则委员会发布的《审计准则公告第55号》首次引入“内部控制结构”(Internal Control Structure)术语,并将内部控制结构划分为三个组成要素:控制环境、会计系统和控制程序。标志着内部控制理论从“制度二分法”向“结构分析法”转变,是内部控制理论的重大突破。

1.4 内部控制整体框架阶段(20世纪90年代初-2000年代初)

1992年,由美国五大专业组织联合组成的COSO委员会发布了《内部控制-整体框架》报告,这是内部控制理论发展的重要里程碑。COSO框架首次从整体角度定义了内部控制:“由组织董事会、管理层和其他人员实施的,为实现经营效益和效率、财务报告可靠性以及相关法律法规遵循等目标提供合理保证的过程。”框架分为五个构成要素:控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督。

1994年,COSO委员会对原报告进行修订,提出了“保障资产的内部控制”概念。1996年,AICPA发布《审计准则公告第78号》,全面接受了COSO报告的内容,进一步巩固COSO框架权威地位。此外,加拿大CoCo《控制指南》和英

国Turnbull指南也在借鉴COSO成果基础上提出特色化解决方案。

1.5 全面风险管理框架阶段（2000年代至今）

2004年，COSO发布《企业风险管理—整合框架》（ERM），将内部控制提升至企业风险管理高度。ERM框架扩展组织目标为四类：战略目标、经营目标、报告目标和合规目标；将内部控制五要素扩展为八要素。

随着组织的业务和经营环境发生巨大变化，特别是2008年全球金融危机后，COSO于2013年正式发布修订版内部控制整合框架，在保持原框架核心理念的基础上，进行了多项重要更新：明确了17项内部控制原则；强化了治理责任；增强了反舞弊考虑；提高了信息技术的关注度；拓展了报告目标范围；改进了框架适用性。

为进一步完善企业风险管理理论，COSO于2017年9月发布了更新版《企业风险管理—整合战略与绩效》，这是对2004年ERM框架的重大升级。更加突出了风险管理与战略和绩效的关系，强调了风险管理在价值创造中的积极作用。

2 中国内部控制体系的发展历程

2.1 中国古代内部控制思想与实践

中国古代就具备较为完善的内部控制思想和实践，其历史可追溯至三千多年前。在西周时期，统治者为防止官吏贪污盗窃、弄虚作假，就制定了分工控制和交互考核的措施，实行职务、职权的相互牵制和约束。通过权力制衡防范舞弊，保障国家财产安全。

西周时期，周王朝将出纳工作分设为职内、职岁、职币三位职官，分别管理岁入、岁出、余财，形成了原始的三权分立制度。此外，中国历代王朝还发展了多种内部控制措施：西汉的“上计制度”、宋朝的“官职分离”制和“职务轮换”制度，以及清朝政府在财物管理方面建立的一系列制度和流程。这些古代内部控制措施蕴含了职务分离、相互牵制、定期核对等现代内部控制的基本原理，体现了中华民族在内部控制领域的智慧结晶。

2.2 现代内部控制体系的建立与发展

2.2.1 20世纪90年代的初步探索

20世纪90年代开始，随着市场经济体制的确立和企业制度的变革，中国政府加大了企业内部控制的推进力度：1996年，财政部发布《独立审计具体准则第9号——内部控制和审计风险》；1997年，中国人民银行发布《加

强金融机构内部控制的指导原则》；1999年，中国证监会发布《公开发行证券公司信息披露编报规则第8号——内部控制的信息披露》。这一系列规范性文件标志着中国现代内部控制体系建设的正式启动，为后续发展奠定了制度基础。

2.2.2 2000年代的全面推进

进入21世纪，特别是2001年美国安然事件后，中国加快了内部控制体系建设的步伐：2001年，财政部修订发布《内部会计控制规范——基本规范（试行）》；2008年，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部委联合发布《企业内部控制基本规范》，这是中国内部控制理论发展的重要里程碑。该规范借鉴了COSO框架的核心理念，同时结合中国国情，提出了内部控制的五项目标：合理保证企业经营管理合法合规、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。

随后，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部委又相继发布了《企业内部控制配套指引》，包括《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》，形成了较为完整的内部控制规范体系，通常被称为“内控基本规范及配套指引”或“中国版COSO框架”。这一规范体系具有较强的实践指导性，系统回应了中国企业在内部控制实施过程中面临的具体问题。

2.2.3 近年来的深化发展

近年来，随着经济环境和监管要求的变化，中国内部控制体系建设不断深入：2014年，财政部明确了内部控制规范实施的时间表和路线图；2019年，国务院国资委发布《关于加强中央企业内部控制体系建设与监督工作的实施意见》；之后，国务院国资委每年印发《关于中央企业开展内部控制体系建设与监督工作有关事项的通知》。这一系列政策措施推动了中国内部控制体系从制度构建向深度实施转变，从合规导向向价值创造导向转变，同时也促进了内部控制与风险管理、内部审计的有机融合，形成了更加全面、系统的组织治理体系。

3 国内外内部控制体系比较与启示

3.1 共同点

3.1.1 演进路径相似：国内外内部控制体系均经历了从简单到复杂、从局部到整体、从财务控制到风险管理的发展历程，体现了内部控制发展的普遍规律。

3.1.2理论基础趋同：中国内部控制体系借鉴了COSO等国际通行的内部控制框架，采纳了内部控制五要素的核心理念，实现了与国际标准的接轨与融合。

3.1.3目标定位接近：都强调内部控制对于保障资产安全、提高财务报告可靠性、促进经营效率和确保法律合规的重要作用，体现了内部控制的基本价值取向。

3.1.4关注重点转变一致：都经历了从偏重财务控制向全面风险管理转变的过程，越来越强调内部控制与风险管理的融合，以及内部控制对价值创造的积极贡献。

3.2差异点

3.2.1发展阶段差异：国外内部控制体系起步较早，理论研究和实践应用都比较成熟；中国内部控制体系起步较晚，但发展速度快，呈现“后发优势”和“跨越式发展”特点。

3.2.2目标设定不同：中国《企业内部控制基本规范》明确提出了“企业战略”和“资产的安全完整”两个目标，拓展了COSO框架的三大目标，体现了对企业战略实现和资产安全的特别重视，也反映了中国企业发展阶段和实践需求。

3.2.3实施路径差异：国外内部控制体系发展更多由市场机制推动；中国内部控制体系建设则更多通过政府监管推动，体现了“自上而下”的制度设计特点。这既是中国特色社会主义市场经济体制的反映，也是适应中国国情的有效路径选择。

3.2.4文化背景差异：国外内部控制更强调规则导向和责任界定；中国内部控制则更注重整体效果和灵活应用，强调管理效能和执行落实。这种差异根植于中西方文化传统和管理哲学的不同。

3.2.5适用范围差异：国外内部控制框架主要针对上市公司，而中国内部控制框架的覆盖面更广，包括上市公司、国有企业和大中型非上市企业，体现了中国对内部控制普及性的重视。

3.3对中国内部控制发展的启示

3.3.1坚持借鉴与创新相结合：应继续借鉴国际先进经验，同时根据中国国情和企业特点，发展具有中国特色的内部控制理论和实践体系，实现内部控制的本土化与创新发展。

3.3.2加快内部控制向全面风险管理转型：应加速推进内部控制与企业风险管理的深度融合，构建更加全面、系统的风险管理体系，提升组织应对复杂风险环境的能力。

3.3.3强化内部控制与企业战略的结合：将内部控制纳

入企业战略管理体系，使内部控制成为支持企业战略实现的有效工具，实现控制与发展的有机统一。

3.3.4完善内部控制评价与审计机制：建立科学的内部控制评价体系和审计方法，促进内部控制质量的持续提升，强化内部控制的有效性 with 响应性。

3.3.5注重内部控制文化建设：加强组织各层级对内部控制重要性的认识，培育良好的内部控制文化，推动内部控制从形式合规向实质有效转变。

3.3.6推进内部控制信息化建设：充分利用大数据、人工智能、区块链等新技术，提升内部控制的自动化、智能化水平，增强内部控制的实时性与精准性。

3.3.7加强内部控制理论研究：深化对内部控制本质和规律的研究，推动内部控制理论的创新，为实践提供更有力的理论支撑。

参考文献：

- [1] 美国COSO委员会. 内部控制——整体框架[M]. 1992.
- [2] 美国COSO委员会. 企业风险管理整合框架[M]. 2004.
- [3] 美国COSO委员会. 内部控制整合框架(修订版)[M]. 2013.
- [4] 美国COSO委员会. 企业风险管理框架(更新版)[M]. 2017.
- [5] 国务院国有资产监督管理委员会. 《关于加强中央企业内部控制体系建设与监督工作的实施意见》[Z]. 国资发监督规〔2019〕101号, 2019-10-19
- [6] 财政部、证监会、审计署、银监会、保监会. 《企业内部控制基本规范》[Z]. 财会〔2008〕7号, 2008-05-22.
- [7] 财政部、证监会、审计署、银监会、保监会. 《关于印发企业内部控制配套指引的通知》[Z]. 财会〔2010〕11号, 2010-04-15.
- [8] 韦霞. 内部控制理论研究述评[J]. 经济研究导刊, 2013, No. 213(31): 188-189.
- [9] 陈力. 高校内部控制建设研究[D]. 西南财经大学, 2009.
- [10] 廖隆华. 内部控制对企业履行社会责任的影响研究[D]. 中南林业科技大学, 2021.
- [11] 姬静. ND新药研发公司成本费用内部控制优化研究[D]. 兰州交通大学, 2022.