



普通高等教育“十二五”规划教材
“管理应用型财会专业人才培养”新形态系列教材

企业内部控制

王廷章 主编



科学出版社

“管

理”规划教材
“新形态系列教材

企业内部控制

主 编 王廷章
副主编 许玲茜 龙立明 潘雪芳

科学出版社

北 京

内 容 简 介

目前,我国已颁布实施的内部控制规范体系包括一项基本规范和三项指引。本书在编写过程中紧扣内部控制规范体系,主要研究阐述内部控制基本规范和评价及审计指引的基本原理与应用,并进一步分析和解释相关规范在理论与实务方面的可操作性,坚持规范解释与理论分析并重,深入浅出,突出操作框架内容设计和案例分析,重点阐述关键点的控制。本书的主要特色是注重案例引入,内容新颖,突出实务分析,强化分析解决问题的能力。

本书可以作为会计学、财务管理、审计学、工商管理、经济学等经济管理类专业的教材使用;也可以作为会计专业硕士、审计专业硕士、资产评估专业硕士、工商管理硕士等专业硕士的教材或参考资料使用;还可以作为高职院校相关专业选修课程的教材以及相关人员培训的教材或资料使用。

图书在版编目(CIP)数据

企业内部控制/王廷章主编. —北京:科学出版社, 2017

普通高等教育“十二五”规划教材

“管理应用型财会专业人才培养”新形态系列教材

ISBN 978-7-03-050719-8

I. ①企… II. ①王… III. ①企业内部管理-高等学校-教材
IV. ①F272.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第279110号

责任编辑:兰 鹏/责任校对:钟 洋

责任印制:霍 兵/封面设计:蓝正设计

科学出版社 出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

北京密东印刷有限公司 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2017年1月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2017年1月第一次印刷 印张:13 1/4

字数:314000

定价:35.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

编 委 会

顾问 蔡绍洪

主任 张 勇 聂永刚

委员 (按姓氏笔画排序)

王廷章

刘 杰

刘俊萍

许玲茜

杜 剑

李 扬

李成云

杨 昀

邱 静

冷继波

张 丹

张忠民

张贵平

陈 弘

陈 岚

陈国金

范钦钦

林 文

周江燕

周晋兰

胡北忠

钱润红

徐筱彧

唐子惠

唐文杰

黄 力

黄晓平

廖治宇

魏 涛

前言

内部控制规范体系的出台，是继实施与国际接轨的企业会计准则和审计准则之后，在会计审计领域推出的又一与国际接轨的重大改革。实施内部控制制度不仅是企业外部的要求，而且也是企业管理层作为受托人必须履行的受托责任。

2008年5月22日，财政部会同中国证券监督管理委员会（简称证监会）、中国银行业监督管理委员会（简称银监会）、中国保险监督管理委员会（简称保监会）、审计署制定了《企业内部控制基本规范》，并于2009年7月1日起实施。2010年4月26日，财政部、证监会、审计署、银监会联合发布了《企业内部控制配套指引》，该配套指引包括《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部审计指引》，连同此前发布的《企业内部控制基本规范》，标志着适应我国企业实际情况，融合国际先进经验的中国企业内部控制规范体系基本建成。

本书紧扣我国内部控制基本规范和三项指引，主要研究阐述基本规范、评价指引及审计指引的基本原理与应用，并进一步分析与解释内部控制相关规范及风险点控制在理论与实务方面的可操作性。每章附有复习思考题，供读者同步学习使用。本书提供教学课件以及习题答案，如有需要可联系出版社索取。

本书由王廷章（贵州商学院教授）担任主编、由许玲茜（贵州商学院副教授）、龙立明（遵义职业技术学院副教授）、潘雪芳（贵州大学人民武装学院讲师）担任副主编。第一章、第三章由王廷章编写，第二章由潘雪芳编写，第四章、第五章、第六章由许玲茜编写，第七章、第八章、第九章由龙立明编写。科学出版社和贵州商学院黄晓平教授为本书的出版付出了辛勤的劳动，在此表示感谢。

由于编者水平所限，书中疏漏与不足在所难免，敬请读者批评指正。

编者

2016年8月

目 录

第一章

企业内部控制总论 1

- 第一节 企业内部控制基本规范的演进和制定原则 1
- 第二节 企业内部控制基本规范 4
- 第三节 企业内部控制指引 6
- 第四节 企业内部控制概述 8

第二章

企业内部环境 16

- 第一节 企业内部环境概述 16
- 第二节 治理结构 19
- 第三节 机构设置及权责分配 23
- 第四节 内部审计 24
- 第五节 人力资源政策 29
- 第六节 企业文化 33

第三章

企业内部控制设计 39

- 第一节 企业内部控制设计的原则和程序 39
- 第二节 企业内部控制的措施 41
- 第三节 内部控制设计的方法 45
- 第四节 企业内部控制中有关各方的职责与作用 46

第四章	
	资金活动、资产管理和合同管理的内部控制 50
第一节	资金活动的内部控制 50
第二节	资产管理内部控制 57
第三节	合同管理的内部控制 67
第五章	
	采购业务、销售业务和研究与开发内部控制 82
第一节	采购业务内部控制 82
第二节	销售业务内部控制 89
第三节	研究与开发内部控制 97
第六章	
	担保业务、业务外包、工程项目和全面预算的内部控制 108
第一节	担保业务内部控制 108
第二节	业务外包内部控制 116
第三节	工程项目内部控制 132
第四节	全面预算内部控制 149
第七章	
	财务报告及信息系统内部控制 164
第一节	财务报告内部控制 165
第二节	内部信息传递内部控制 168
第三节	信息系统内部控制 171
第八章	
	企业内部控制评价 177
第一节	企业内部控制评价概述 178
第二节	企业内部控制缺陷的认定 183
第三节	企业内部控制评价报告 185
第九章	
	企业内部控制审计 192
第一节	企业内部控制审计概述 193

第二节	企业内部控制审计的范围与目标	194
第三节	企业内部控制审计报告	195
参考文献		202

企业内部控制基本规范的理解和制定原则

一、控制的学科属性

首先是一门独立的学科。对控制的研究，从不同角度将其视为研究对象。从管理学角度，称为“安然事件”以后，从金融学角度，简称“SFCR”，从心理学角度，称为“控制”。



第一章

企业内部控制总论

【学习目标】

1. 掌握企业内部控制基本规范的主要内容。
2. 掌握内部控制的基本概念、目标、原则、实施体系和要素。
3. 掌握企业内部控制指引。
4. 了解企业内部控制的产生与发展。
5. 掌握内部控制的作用。

【导入案例】

“安然事件”的启示

成功的企业、内部控制有效的企业，其“秘诀”是共同的；而失败的企业，尽管各有各的不幸，但有一点也是共同的，那就是内部控制失效，对任何企业来说，再完美的制度，如果得不到严格执行，就是一种摆设。例如“安然事件”，安然公司是美国最大的能源公司，曾是美国企业 500 强，排名第七位。安然公司的突然申请破产保护，导致安达信会计师事务所倒闭，首席执行官及首席财务官被联邦法院提起刑事诉讼。

“安然事件”的启示：一是公司文化重视短期业绩；二是公司管理层不重视或不推动内部控制制度；三是董事会及审计委员会对管理层采取不干预政策，缺乏对管理层有效的监管；四是管理者所受到的奖励直接与公司的股价挂钩。

第一节 企业内部控制基本规范的演进和制定原则

一、企业内部控制的学科属性

内部控制是否能成为一门独立的学科，尚没有明确定论。目前国内外研究文献和研究报告大多都是从制度建设角度将其视为财产保护、会计信息可靠性和企业经营效率提高的应用性管理制度。但美国“安然事件”以后，全世界都认识到内部控制的重要性。美国颁布《萨班斯-奥克斯利法案》（简称《SOX 法案》），中华人民共和国财政部也陆续颁布《内部会计控制规范——基本规范（试行）》等一系列内部控制法规。内部控制制度

更趋于成熟,发展成为一门学科是迟早之事。目前看,它与管理学、组织行为学、财务管理学、生产管理学一样属于管理学。

二、企业内部控制的重要性

英国著名历史学家阿诺尔德·约瑟·汤因比(1889—1975年)曾经说:“一个国家乃至一个民族,其衰亡是从内部开始的,外部力量不过是其衰亡前的最后一击。”这句话恰如其分地解释了内部控制的重要性。

2001年美国安然公司由于内部失控导致破产,对国际上所有企业运作提出了一个巨大挑战,现在都明白了这个道理:企业能否生存,资金、市场不起决定作用,关键在于企业守不守法,不按照市场经济的游戏规则办事,企业本事再大也要死掉。企业要想在激烈的市场竞争中生存发展,没有良好的内部控制是不行的。因为外力打垮企业那是很难的事情,企业的失败往往都是从内部开始衰亡的;另外,从内部控制所解决的问题看,它保证企业的财产安全完整、保证企业会计信息可靠、提高企业的运营效率。这些都是企业经营管理中的关键问题。

企业内部控制规范是一个完备的体系,包括基本规范、具体规范、应用指南和指引等,其中指引分为应用指引、评价指引和审计指引。整个内部控制规范体系,以基本规范为统领,以评价指引、应用指引和审计指引等配套办法为补充,以法制为目的,以企业实施为主体,以政府监管和社会评价为保障,以各方面积极参与为效应,共同构成企业内部控制的标准及实施体系。

三、内部控制基本规范的演进

随着资本市场在我国迅速发展,相伴而来的公司治理和信息披露等,成为困扰政府和公司利益相关者的问题。1999年修订的《中华人民共和国会计法》(简称《会计法》)第一次以法律的形式对建立健全内部控制提出原则要求。各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度。财政部从2001年开始先后发布《内部会计控制规范——基本规范(试行)》(2001年)和涉及货币资金(2001年)、采购与付款(2002年)、销售与收款(2002年)、工程项目(2003年)、担保(2004年)、对外投资(2004年)的六个具体控制规范,同时印发了固定资产、存货、筹资、成本费用、预算等控制规范的征求意见稿。

中国人民银行于2002年9月7日制定发布了《商业银行内部控制指引》。2004年12月,银监会发布《商业银行内部控制评价试行办法》,旨在通过加强对商业银行内部控制的评价,督促商业银行进一步完善内部控制体系,从根本上建立风险管理的长效机制,保证商业银行安全稳健运行。

2003年12月,审计署发布《审计机关内部控制测评准则》,提出建立健全内部控制并保证其有效实施是被审计单位的责任,审计人员的责任是对内部控制的健全性和有效性进行评价。

2005年11月,国务院批准证监会发布《关于提高上市公司质量意见》,明确提出上市公司要严格按照《中华人民共和国公司法》(简称《公司法》)等相关法律法规和现代

企业制度的要求,完善股东大会、董事会、监事会制度,形成权力机构、决策机构、监督机构与经理层之间权责分明、各司其职、有效制衡、科学决策、协调运作的法人治理结构;同时要求上市公司要加强内部控制制度建设,强化内部管理,对内部控制制度的完整性、合理性及实施的有效性进行定期检查和评估,并通过外部审计对公司的内部控制制度以及公司的自我评估报告进行核实评价,通过自查和外部审计,及时发现内部控制制度的薄弱环节,认真整改,堵塞漏洞,有效提高风险防范能力。

2006年,上海证券交易所根据证监会《关于提高上市公司质量意见》等法律规范,制定发布了《上市公司内部控制指引》,明确要求在本所上市的公司应当建立健全内部控制制度,保证内部控制制度的完整性、合理性及实施的有效性,以提高公司经营的效果与效率,增强公司信息披露的可靠性,确保公司行为合法合规;同时要求公司董事会应在年度报告时披露年度内部控制自我评估报告,并披露会计师事务所对内部控制自我评估的核实评价意见。同年,深圳证券交易所也发布了《上市公司内部控制指引》。

2006年6月,国务院国有资产监督管理委员会(简称国资委)出台了《中央企业全面风险管理指引》,旨在进一步加强和完善国有资产监督工作,深化国有企业改革,加强风险管理,促进企业持续稳定健康发展。

2007年3月,证监会出台《关于开展加强上市公司治理专项活动有关事项的通知》,同年,证监会发布《关于做好上市公司2007年年度报告及相关工作的通知》,同时强调上市公司应充分发挥审计委员会的监督作用,维护审计的独立性。

2007年6月,银监会重新修订了《商业银行内部控制指引》,目的是促进商业银行建立和健全内部控制,防范金融风险,保障银行体系安全稳健运行。

2006年7月15日,财政部、国资委、证监会、审计署、银监会和保监会联合发起成立企业内部控制标准委员会,同时设立了由86名专家组成的内部控制咨询委员会,并组织开展了一系列内部控制的科研课题,为构建我国内部控制标准体系提供了组织、技术和理论支持。2006年11月8日,企业内部控制标准委员会发布了《企业内部控制规范》和17个具体规范的征求意见稿,面向咨询专家和社会公众广泛征求意见。2008年5月22日,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了我国首部《企业内部控制基本规范》,并于2009年7月1日起首先在上市公司范围内实施,并鼓励非上市的其他大中型企业执行。这是我国继实施与国际接轨的企业会计准则与审计准则之后,在会计审计领域推出的又一与国际接轨的重大改革,也使我国企业内部控制规范化工作跨入新的发展阶段。

2010年4月15日,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部委发布了《企业内部控制应用指引》,进一步规范明确股东大会、董事会、监事会、经理层和企业内部各层级机构设置、职责权限、人员编制、工作程序和相关要求的制度安排。目的是促进企业实现发展战略,优化治理结构、管理体制和运行机制,建立现代企业制度。

四、制定企业内部控制基本规范的目的

制定企业内部控制基本规范的目的,是为了加强和规范企业内部控制,提高企业经营管理水平和风险防范能力,促进企业可持续发展,维护社会主义市场经济和公众

利益。

第二节 企业内部控制基本规范

企业内部控制基本规范的主要内容包括企业内部控制的目标、原则、实施体系和要素。

一、企业内部控制的目标

企业内部控制基本规范将内部控制定义为：“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。”

企业内部控制基本规范将内部控制的目标归纳为五个方面。

（一）合理保证企业经营管理合法合规

经营管理合法合规的目标是指内部控制要合理保证企业在国家法律法规允许的范围开展经营活动，严禁违法经营。

（二）合理保证企业资产安全

资产安全的目标是指防止资产流失。保护企业资产的安全和完整，是企业开展经营活动的物质前提。

（三）合理保证企业财务报告及相关信息真实完整

财务报告及相关信息的真实完整的目标是指内部控制要合理保证企业提供真实可靠的财务信息及其他相关信息。

（四）提高经营效率和效果

提高经营效率和效果的目标是内部控制要达到的最直接也是最根本的目标。企业存在的根本目的在于获利，而企业能否获利往往直接取决于经营的效率和效果如何。

（五）促进企业实现发展战略

促进企业实现发展战略是内部控制的最高目标，也是终极目标。战略目标是企业管理层为实现企业价值最大化的根本目标而针对环境做出的一种反应和选择。

二、企业内部控制的原则

企业建立与实施内部控制，应当遵循下列原则。

（一）全面性原则

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）重要性原则

内部控制应当在全面控制的基础上，关注重要业务事项和高风险领域。

（三）制衡性原则

企业的机构、岗位设置和权责分配应当科学合理并符合内部控制的基本要求，确保不同部门、岗位之间权责分明和有利于相互制约、相互监督。履行内部控制监督检查职责的部门应当具有良好的独立性。任何人不得拥有凌驾于内部控制之上的特殊权力。

（四）适应性原则

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，并随着情况的变化及时加以调整。

（五）成本效益原则

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。

三、企业内部控制的实施体系

企业内部控制规范提出，建立与实施内部控制应当遵循五项原则，即全面性原则、重要性原则、制衡性原则、适应性原则和成本效益原则，同时规定了内部控制的实施体系。

（一）以法制为推动

以法制为推动强调要研究制定内部控制的规范体系，国务院有关部门也可以根据法律法规基本规范及其配套办法制定有关政策性文件，明确贯彻实施基本规范的具体要求。

（二）以企业实施为主体

企业应当根据有关法律法规、基本规范及其配套办法，制定本企业的内部控制制度并组织实施。在组织实施内部控制制度时，应当充分利用信息技术手段，并建立内部控制实施的激励约束机制，将各责任单位和全体员工实施内部控制的情况纳入绩效考评体系。

（三）以政府监管和社会评价为保障

为推动企业有效实施内部控制规范，政府有关部门应对企业建立与实施内部控制的情况进行监督检查，会计师事务所应对企业内部控制的有效性进行审计，并出具内部控制审计报告。

四、企业内部控制的要素

企业建立与实施有效的内部控制，应当包括下列要素。

（一）内部环境

内部环境是企业实施内部控制的基础，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。

（二）风险评估

风险评估是企业及时识别、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。

（三）控制活动

控制活动是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。

（四）信息与沟通

信息与沟通是企业及时、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之间进行有效沟通。

（五）内部监督

内部监督是企业承包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，发现内部控制缺陷，并及时加以改进。

第三节 企业内部控制指引

企业内部控制指引包括应用指引、评价指引和审计指引。应用指引是对企业按照内部控制原则和内部控制五要素建立健全企业内部控制所提供的指引，在配套指引乃至整个内部控制规范体系中占据主体地位；评价指引是促进企业全面评价内部控制的设计与运行情况，规范内部控制评价程序和评价报告，揭示和防范风险的指引；审计指引是注册会计师事务所执行内部控制审计业务的指引。三者相互独立，又相互联系，构成一个有机整体。

一、企业内部控制应用指引

企业内部控制应用指引旨在促进企业实现发展战略，优化治理结构、管理体制和运行机制，建立现代企业制度。

企业内部控制指引的构成项目，主要包括三类。

（一）财务报表直接或间接体现的项目

财务报表直接或间接体现的项目就是对财务报表与信息披露的内在要求，如资金、采购、存货、销售、工程项目、固定资产、无形资产、长期股权投资、筹资、成本费用、担保、财务报告编制与披露、衍生工具、企业合并、关联交易等。

（二）对财务报表、财务管理有重大影响的项目

对财务报表、财务管理有重大影响的项目，如全面预算、合同、业务外包、对子公

司控制等。

（三）为生成财务报表提供人力和技术支撑的项目

为生成财务报表提供人力和技术支撑的项目，如人力资源、信息系统、内部报告等。企业内部控制应用指引涵盖了企业资金流、人力资源流和信息流等各项业务和事项，分为以下三类。

1. 内部环境类指引

内部环境类指引是企业实施内部控制的基础，支配着企业全体员工的内控意识，影响着全体员工实施控制活动和履行控制责任的态度、认识和行为。包括组织架构、发展战略、人力资源、企业文化和社会责任五个指引。

2. 控制活动类指引

控制活动类指引是企业在改进和完善内部环境控制的同时，还应对各项具体业务活动实施相应的控制。包括资金活动、采购业务、资产管理、销售业务、研究与开发、工程项目、担保业务、业务外包、财务报告九个指引。

3. 控制手段类指引

控制手段类指引偏重于“工具”性质，涉及企业整体业务或管理。包括全面预算、合同管理、内部信息传递和信息系统指引。

二、企业内部控制评价指引

企业内部控制评价指引旨在促进企业全面评价内部控制的设计与运行情况，规范内部控制评价程序和评价报告，揭示和防范风险。

企业内部控制评价指引的主要内容包括评价的原则和组织、评价的内容和标准、评价的程序和方法、缺陷认定和评价报告等。根据评价指引规定，企业应当对与实施整体内控目标相关的内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督等内部控制要素进行全面系统、有针对性的评价。应用信息系统加强内部控制的企业，应当对信息系统的有效性进行评价，包括信息系统一般控制评价和系统应用控制评价。

企业对内部控制评价过程中发现的问题，应当从定量和定性等方面进行衡量，判断是否构成内部控制缺陷，对内部控制缺陷进行分析。内部控制缺陷一般可分为设计缺陷和运行缺陷。同时根据内部控制缺陷影响整体控制目标实现的严重程度，将内部控制缺陷分为一般缺陷、重要缺陷和重大缺陷（也称实质性缺陷）。结合年末控制缺陷的整改结果，编制年度内部控制评价报告，作为进一步完善内部控制、提高经营管理水平和风险防范能力的重要依据。企业对于内部控制评价报告中列示的问题，应当采取适当措施进行改进，并追究相关人员的责任。企业管理层和董事会应当根据评价结论对相关单位、部门或人员实施适当的奖励和惩戒。

三、企业内部控制审计指引

企业内部控制审计指引旨在规范注册会计师执行企业内部控制审计业务，明确工作要求，保证执业质量。审计指引规定，接受企业委托从事内部控制审计的会计师事务所，

应当根据企业内部控制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审计,出具审计报告。会计师事务所及其签字的从业人员应当对发表的内部控制审计意见负责。注册会计师在制订鉴证计划时,应当评价有关事项对企业财务报表和内部控制是否具有重要影响,以及对注册会计师审计的影响。

内部控制审计,是会计师事务所接受委托,对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。建立健全和有效实施内部控制,评价内部控制的有效性是企业董事会的责任。按企业内部控制审计指引的要求,在实施审计工作的基础上对内部控制的有效性发表审计意见,是注册会计师的责任。

第四节 企业内部控制概述

一、企业内部控制的产生与发展

内部控制是在内部牵制的基础上,由企业管理人员在经营管理实践中创造并经审计人员理论总结而逐步完善的自我监督和自行调整体系。

在公元前 3 600 年以前,内部控制的思想已经在人们的日常经济生活中得到了运用。内部控制的发展经历了漫长的历史过程,内部控制伴随着近代产业革命的发展应运而生。在其产生和发展的过程中,经历了内部牵制、内部控制制度、内部控制结构、内部控制框架、风险管理、美国反虚假财务报告委员会所属的内部控制专门研究委员会发起机构委员会(The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO)内部控制新框架六个阶段。

(一) 内部牵制阶段

早在距今 5 600 多年的美索不达米亚文化时期就存在着内部牵制的实践活动。后来的古埃及、古罗马和我国的西周时代,在财货管理方面都建立了内部牵制制度。15 世纪末,复式记账方法在意大利出现,要求一笔交易活动同时在两个簿记中记录,标志着内部牵制渐趋成熟。18 世纪工业革命以后,企业规模迅速扩大。公司制企业开始出现,特别是公司内部稽核制度因收效显著而为各大企业纷纷效仿。20 世纪初期,资本主义经济迅速发展,股份制公司的规模迅速扩大,生产资料所有权与经营权逐渐分离。企业组织形式、规模的发展和利益格局的变化,促使利益相关方探索制约和检查企业生产经营活动的方法,进一步完善了企业内部牵制制度。在内部牵制阶段,内部控制活动主要是查错防弊,防止记录差错和财物被侵吞,主要方法是账户核对和职务分工。

(二) 内部控制制度阶段

20 世纪 40 年代至 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。1936 年,美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)在其发布的《注册会计师对财务报表的审查》文告中,首次正式使用“内部控制”专门术语。1949 年,美国注册会计师协会的审计程序委员会发表《内部控制——协调系统诸

要素及其对管理部门和注册会计师的重要性》的专题报告中，首次正式提出了内部控制的定义：“内部控制包括组织机构的设计和公司内部采取的所有相互协调的方法和措施。这些方法和措施都用于保护公司的财产，检查会计信息的准确性，提高经营效率，推动公司坚持执行既定的管理政策。”1958年，美国注册会计师协会审计程序委员会发布的《审计程序公告第29号》将内部控制划分为会计控制和管理控制两大类。会计控制包括组织规划和涉及保护资产与财务记录可靠性的程序和记录；管理控制包括组织规划及与管理部门业务授权决策过程有关的程序和记录。1972年美国注册会计师协会审计程序委员会在《审计准则公告第1号》中，重新阐述了内部管理控制和内部会计控制的定义：“内部管理控制包括（但不限于）组织规划以及管理部门进行经济业务授权的决策过程有关的程序和记录。这种授权是与实现组织目标这个责任相联系的管理功能，并且是建立交易的会计控制的起点。会计控制包括（但不限于）组织规划以及与保护财产安全和财务报表可靠性有关的程序和记录。”

（三）内部控制结构阶段

20世纪80年代，内部控制理论从一般含义向具体内容深化。1980年，美国注册会计师协会发布了外部独立审计师对内部控制进行评价报告的准则。1982年，美国注册会计师协会发布公告，该公告包含了一个修改过的指南，该指南要求外部独立审计师在财务报表审计中研究和评价内部控制。1988年，美国注册会计师协会发布《审计准则公告第55号》，在该公告中，首次以“内部控制结构”取代原有的“内部控制”，并提出“企业的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”。该公告认为，内部控制结构由“控制环境、会计制度、控制程序”三个要素组成，将内部控制视为这三个要素组成的有机整体。

（四）内部控制框架阶段

20世纪90年代，随着企业公司治理机构的完善，电子化信息技术的发展，为了适应新的经济和组织形式，运用新的管理思想，“内部控制结构”发展为“内部控制整体框架”。1992年9月，由美国注册会计师协会、美国会计学会（American Accounting Association, AAA）、财务经理人协会（Financial Executives International, FEI）、国际内部审计师协会（Institute of Internal Auditors, IIA）和美国国家会计协会（National Association of Accountants, NAA）联合发起成立的COSO发布了《内部控制——整体框架》的研究报告，制定了内部控制制度的统一框架。该报告于1994年进行了增补，扩大了内部控制涵盖范围，增加了与保障资产安全有关的控制，将内部控制要素概括为五个方面，即内部环境、内部监督、风险评估、信息与沟通、控制活动。强调了内部控制的整体性、全面性和以人为本的思想。

（五）风险管理阶段

2003年，COSO发布了《企业风险管理框架（草稿）》，2004年9月，COSO正式公布了该报告的最终稿《企业风险管理——整体框架》。COSO提出，企业风险管理是企业的董事会、管理层和其他员工共同参与的一个过程，应用于企业的战略制定和企业的各