

中国会计研究文献摘编

(1979—1999)

审 计 卷

(下 册)

中国会计学会 编



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

中国会计研究文献摘编

(1979—1999)

审 计 卷 (下册)

中国会计学会 编

东北财经大学出版社

内部控制与符合性测试

一、内部控制的含义与重要性

(一) 内部控制的称谓

内部控制制度论

内部控制制度：内部控制制度是企事业和机关的内部管理制度的重要组成部分，它是企业、事业和机关的行政领导和职能部门的有关工作人员，在业务处理过程中相互制约的一种职责分工制度。

【周舜臣 李凤鸣：《审计学》，125页，合肥，安徽科学技术出版社，1985。】

内部控制系统论

内部控制是…一系列的管理方法制度等组成的内部控制系统。

【杨文卓：《简论内部控制制度》，载《财会通讯》，1983（7）。】

内部控制结构论

从广义上看，一个公司的内部控制结构，是指为对实现特定公司目标提供合理保证，而建立的一系列政策和程序构成的有机总体。

【中国注册会计师教育教材编审委员会：《审计》，319页，北京，经济科学出版社，1995。】

内部控制论

经济实体各职能部门（基层组织）和人员在处理经济活动时相互联系并相互制约的一种管理体制。

【徐贤栋：《试论内部控制制度》，载《财会通讯》，1986（1）。】

(二) 内部控制的含义

制度论

内部控制（Internal Control）是企事业及其主管部门经营管理机制的组成部分，它一般分散在有关各个经营管理的规章制度之中，并围绕决策的制定及执

行,形成相辅相成的一套内部控制系统(或制度)(Internal Control System)。内部控制系统是经营管理诸环节中的控制环节,是保证经营管理富有成效和防止错弊的必要措施。

【管锦康:《内部控制系统的评审》,载《中国审计》,1992(10),41页。】

内部控制制度,是企业内部各职能部门和工作人员之间在处理经济业务活动中相互联系与制约的一系列管理制度的总称。它包括企业的各项规章制度、组织体制、经营管理手段和程序等。

【王满:《审计学概论》,91页,大连,东北财经大学出版社,1993。】

内部控制是在一个单位中,为实现经营目标,维护资产完整,保证会计信息真实准确和财务收支合法合规,贯彻经营决策、方针和政策,以及保证经济活动的经济性、效率性和效果性而形成的一种内部的自我协调、制约和控制。由于单位内部控制通常表现为一个完整的系统或形成一项经常性的制度,因而称为内部控制系统或内部控制制度。

【刘大贤:《审计学》,185页,北京,首都经济贸易大学出版社,1995。】

所谓内部控制,指为保护资产安全、保证会计资料正确可靠、促进既定经营方针的贯彻执行,提高经营效率,而在企业(或其他单位)内部建立或采用的一系列制度、方法和手续。这些制度、方法与手续形成一种相互联系、相互制约的系统,因而称作内部控制系统,通常也称作内部控制制度。

【潘博 傅依:《中国独立审计学》,126页,北京,经济科学出版社,1996。】

内部控制的实质是对人的活动所实施的控制,是对人的控制和对人的活动的控制。前者保证执行控制的人能胜任自己的工作为人员控制,后者保证执行控制的人有效地实施控制为业务控制。从审计角度评价内部控制制度,主要涉及业务控制。业务控制的基本要素包括:授权控制、分工控制、记录控制、保管控制等。在评价内部控制时,就是要从这些方面了解被审计单位的内部控制制度、测试内部控制制度,进而评价内部控制制度。

【安亚人 宋英慧:《关于独立审计准则——内部控制与审计风险的探讨》,载《当代审计》,1997(3)。】

组织协调论

内部控制,是指一个组织的管理当局,为保证本组织目标的实现而建立于组织内部各环节的具有相互协调和制约关系的行为机制。

内部控制制度,也有人称之为内部控制系统(Internal Control System),其与内部控制是不是一个概念,对此有不同看法。有人认为两者是一个概念,只是人们使用的习惯不同而已,因此两者可以互换;有人则认为两者是两个不同的概念。持这种观点的同志具体来说又有两种不同的理由:一种理由是,内部

控制是一种管理机制，而不是一种文件规定，它只有通过一定的载体才能发挥指示和制约人们行为的作用，而内部控制制度，则是将内部控制的方法、程序、手续、措施等加以总结，以文件形式加以条理化，作为指示和制约人们行为的准则。另一种理由则认为（笔者持这种观点），内部控制和内部控制制度是两个不同的概念，因为两者有部分和整体的关系。如从系统论的观点来定义，内部控制系统（制度）是指根据内部控制的要求而建立于组织内部各项管理制度之中的控制子系统所构成的控制总系统。从这个定义进一步引申，又涉及控制子系统、内部控制、控制点等的关系。控制子系统是按一个组织的业务类别来分的。不过一般情况下，我们说内部控制与内部控制制度是两个不同的概念，是把内部控制作为一种具有相互协调与制约的行为机制而不是作为一种功能来理解的。

【胡安明：《有关内部控制两个问题的探讨》，载《中国审计》，1989（11）。】

程序方法论

内部控制是根据经营管理上一定的目的，按照一定的业务，由有关的控制点构成的系统。控制点指领导的审批、不同人员间的核对检查等，它是经济活动处理过程中的一种措施。美国执业会计师协会审计程序委员会为内部控制下的定义是：“内部控制包括一个企业内部组织、机构、设计和相互协调的方法与措施，用以维护企业本身资产的安全，检查企业会计数据的正确性与可靠性，提高经营效率，并推动企业坚持规定的管理方针。”1986年4月，最高审计机关国际组织第十二届国际审计会议的总声明指出：“内部控制完整的财务和其他控制体系，包括组织结构、方法程序和内部审计。它由管理当局根据总体目标建立。目的在于帮助企业的经营活动合理化，具有经济性、效率性、效果性，保证管理决策的贯彻，维护资产和资源的安全，保证会计记录的准确和完整，并提供及时、可靠的财务和管理信息。”

【管锦康：《审计原理》，85～86页，上海，立信会计出版社，1990。】

职责分工论

内部控制制度是企事业单位的内部管理制度的重要组成部分，它是企业、事业和机关的行政领导和职能部门的有关工作人员，在业务处理过程中的相互联系和相互制约的一种职责分工制度。

【周舜臣 李凤鸣：《审计学》，125页，合肥，安徽科学技术出版社，1985。】

所谓内部控制系统，就是各级管理部门，利用单位内部的领导、各职能部门和职工之间在处理经济业务时，因分工而产生的相互制约和相互联系的关系制定的一系列具有控制职能的方法、措施、程序等，并使之规范化、系统化而组成的严密的控制机制。

【赵保卿：《现代审计理论与实务》，109～110页，北京，经济管理出版社，1995。】

管理监督论

内部控制制度是指领导和各个职能部门的有关工作人员之间，在处理经济业务等有关活动时相互联系和相互制约的一种管理体系。内部控制制度包括互相联系和互相制约两个方面。前者是指财产、物资、资金发生增减变化时有关人员如何相互通气，以便使业务活动得以顺利进行；后者是指工作人员之间如何相互牵制，以便相互监督，相互促进，保证业务活动不致发生差错和弊端。

【武继桢：《内部控制制度》，载《经济问题》，1985（7）。】

组织、制约、考核和调节论

现代意义的内部控制是现代化大生产发展的产物，是西方资本主义企业为加强内部管理而在40年代逐步形成的一种管理制度。它是现代化企业对其业务活动进行组织、制约、考核和调节的重要工具，也是审计工作中用以收集和评价有关证据、确定审计程序的主要依据。

【徐政旦等：《现代审计中内部控制测试的探讨》，载《财会研究》，1985（3）。】

内部控制制度也称内部管理制度，它是20世纪30年代从牵制制度发展和完善起来的企业内部管理制度。

内部控制制度的概念，在国外还没有统一的认识。大致有三种代表性的意见。

一是：美国会计师协会在1949年制定的内部控制这本小册子里指出：“内部控制，目的在于维护企业资产、查对其会计资料是否正确和可靠，以及提高和进一步贯彻既定经济方针，它包括企业的组织设计和所有调整方法和调整手段的使用”。

二是：英国注册会计师协会在1961年发表的第一号审计意见书中指出：“内部控制不仅是指内部牵制和内部审计，而且是指对企业的财务和其他方面的全部控制，以便搞好企业经营活动，维护其资产完整，尽可能地确保其会计记录的正确性和可靠性”。

日本大藏省1950年颁布的审计准则把内部控制说成是内部牵制组织和内部审计组织的统称。

三是：日本审计特别委员会在1970年发表的报告内指出：“内部控制是企业经营者为了维护企业资产，确保会计记录的正确性和可靠性，综合地计划、调整和考核经营活动而规定的制度、组织、方法和手续的关系”。

在国内，对内部控制制度的概念也还没有统一的、规范化的、有权威的解

释。是否可以归纳为：经济实体内各职能部门（基层组织）和人员在处理经济活动时互相联系，而又互相制约的一种管理体系，包含内部机构的恰当设置、任务和职权的明确授予、岗位责任制的分工和建立等。以促进经营目标的有效实现，保证财产安全和资料可靠，为判断经营效率、评价决策得失而采取的措施和方式与方法。它是属于保护性的内在责任性的调节手段和管理体系。

【徐贤栋：《试论内部控制制度》，载《财会通讯》，1986（11）。】

内部控制是在一个单位中，为了实现经营目标，维护资产完整，保证会计信息正确，遵守国家财经法规，贯彻经营决策、方针和政策，以及保证经济活动的经济性、效率性和效果性而形成的一种内部自我调整、制约和控制的系统。

有的同志基本同意上述看法，但认为还应增加如下内容：（1）它包含在单位建立的各项管理制度之中；（2）它按照一定的控制目的而由有关控制点组成的控制系统；（3）它是现代化管理不可缺少的重要内容，每个单位都应当不断地加以改进、健全和完善，以提高其管理水平。

另一些同志还认为，在内部控制的概念中，也可以包括它的主要构成因素，即如前述组织结构、岗位责任、业务程序、处理手续、检查标准、人员素质、内部审计等等；并且需要在此项课题进一步研究时，对这些因素所具有的内容和标准加以明确。

【鲁潍：《关于内部控制体系及其评价方法的探讨》，载《审计研究》，1987（5）。】

内部控制，是指企业生产经营者为了保证会计信息及其他信息的正确可靠，保证企业财产的安全完整，保证管理方针、政策和指令的贯彻执行，保证企业生产经营活动有秩序、高效率地进行，对其经济业务活动所进行的制约、检查、调节等一系列的管理活动。

【审计署审计科研所：《审计技术方法研究》，22页，北京，中国商业出版社，1988。】

内部控制制度是指一个单位的各级管理部门，为了保护经济资源的安全完整，确保经济信息的正确可靠，协调经济行为，控制经济活动，利用单位内部因分工而产生的相互制约、相互联系的关系，形成一系列具有控制职能的方法、措施、程序，并予以规范化、系统化，使之组成一个严密的、较为完整的体系。

【秦荣生 卢春泉：《审计学》，137页，北京，中国人民大学出版社，1994。】

当一个单位所采用的各项管理制度、措施和方法还是零散而不系统的时

候，它们还不构成严格意义上的内部控制制度，只有当它们相互联系，相互补充，组成一个较为完整的体系时，才是我们所说的内部控制制度。

【高子宏：《审计学》，167页，武汉，湖北科学技术出版社，1994。】

相互联系、制约论

“内部控制制度是一个单位为了保护其资产的完整性，保证会计资料的正确性和可靠性，提高经营效率以及促进贯彻规定的经营方针而在单位内部采取的一系列相互联系、相互制约的制度、方法和手续”。

【王德升 阎金锴：《审计学基础》，113页，北京，中国人民大学出版社，1988。】

所谓内部控制制度即各级管理部门在本单位、本部门内部因分工而产生的相互制约、相互联系的基础上，采取一系列具有控制职能的方法、措施和程序，并予以规范化、系统化，由此所形成的一整套严密的控制机制。

【钱培钧：《审计学》，95页，武汉，武汉大学出版社，1990。】

这就是内部控制制度。它是一个单位为确保经济活动按照预定目标正常进行，利用内部各部门各单位或各岗位，因职责的划分而产生的相互联系相互制约的关系，建立起来的一个严密的控制机制。

【董凤熙等：《社会审计》，73页，北京，中国审计出版社，1990。】

所谓内部控制制度，是指一个单位为了有效地进行经营管理而制定并实施的一系列保护经济资源，获取经济信息，协调经济行为，控制经济活动，并使单位内部各个工作部门、各个工作岗位之间相互联系、相互制约、相互促进、相互协调的制度、措施和方法的总称。

【边泰甫：《高级审计学》，181页，沈阳，辽宁人民出版社，1991。】

内部控制是领导和组织经济单位的经济活动而建立的相互联系、相互制约的管理体制，是各种制度、组织、方法、手续和程序的总称。它包括组织规划、职责分工、合理授权、业务标准、处理手续和程序、工作联系方法和制约等方面的内容，是对经营管理活动和财务会计活动的总控制。

【厉声和：《高等审计学》，21页，上海，复旦大学出版社，1991。】

综上所述，所谓内部控制系统即是指在一个单位中，为了保证生产、经营方针的贯彻执行和尽力提高经济效益，保证资产的安全完整和会计资料的正确可靠，而对内部的生产经营、财务收支和财产管理等进行的一系列自我调整、制约和控制活动。

【吴永和：《审计学基础》，111页，北京，高等教育出版社，1991。】

所谓内部控制，就是各级管理部门为实现经营目标，保护本部门财产的安全完整，确保经济信息正确可靠，遵守国家财经法纪，贯彻经营决策、方针和

政策,以保证业务活动的经济性、效率性和效果性,利用单位内部因分工而产生的相互制约、相互联系的关系,形成一种自我调整、制约和控制的机制。

【张华:《内部控制是现代审计的着眼点和落脚点》,载《审计理论与实践》,1992(1)。】

其他

根据现代经济控制系统的思想,我们认为现代内部控制系统与传统内部控制相比有如下特征:

1. 传统的内部控制以业务分工和组织分管为设置控制措施的理论基础,而现代内部控制则在此基础上强调信息反馈和调节。因此从控制的方法来说,后者比前者更为科学和全面,因而控制效果也更好。

2. 传统内部控制以制度形式对经济活动进行控制,是静态控制。现代内部控制则把控制看作一个过程,运用不断的信息反馈调节来实现对经济过程的控制,因此是一种静态和动态相结合的控制系统。

3. 传统内部控制主要是定性控制,基本上不涉及被控对象的量的方面。而现代内部控制系统则是定性和定量相结合的控制系统。

4. 传统内部控制无需运用数学模型,而现代内部控制系统则要广泛运用多种数学方法,建立经济数学模型,以实现过程的动态的定量控制。

由于现代内部控制系统具有上述特点,使它比传统内部控制更全面、更科学。因此,它能够对控制对象实现更为有效的控制。

根据以上分析,笔者认为现代内部控制系统的定义大致可表述如下:

现代控制论系统,是指为满足现代化企业管理的需要(通常包括经济信息的正确、可靠、及时、资产的安全完整和有效使用,经济活动的效率和经营管理方针和目标的实现以及规章制度的贯彻执行)而在组织内部实施的由定性和定量方法相结合的控制措施、方法和手段构成的经济信息控制系统。

【黄志邦:《试论现代内部控制系统》,载《审计与经济研究》,1992(3)。】

内部控制制度是指部门、单位内部系统实施内部控制管理方式的行为。所谓内部控制则是指部门或单位内部所形成的以维护财产安全、提高管理效能和保证经济资料可靠性为目的的一种建立在分权、约束、责任等基础上的管理系统。它的核心是在不同部门、不同人员与不同业务之间交错建立相互验证、制约和监督的关系。现代意义上的内部控制是基于传统的牵制而形成的,它不再仅仅以维护财产安全为目的,以管钱、管账与管物三分离为基本要求,而是已拓展到部门、单位财务活动以外的更广阔的领域之中。

【冯均科:《审计学》,123页,西安,陕西人民出版社,1994。】

内部控制是指单位的管理人员为了提高经营效率和充分有效地获取与使用各类资源，达到既定的管理目标，而在单位内部实施的各种制约和调节的组织计划、方法与程序。将内部控制的内容和方法以文字或流程图的形式做出具体规定，使其连续执行，即为内部控制制度。内部控制制度是单位管理制度的重要组成部分。

内部控制就是在一个企业为了实现经营目标，保护资产的安全完整，保证会计信息资料的真实性和准确性，保证各部门经济活动协调有效地运转而形成的内部自我调整和控制（简称内部控制）的系统（简称内部控制）。

内部控制作为一个系统，它的范围遍及企业生产经营管理的各个方面，影响到所有内部组织机构的运作。

【张以宽：《审计》，129～130页，北京，中国财政经济出版社，1995。】

从广义上看，一个公司的内部控制结构（Internal Control Structure）是指为了对实现特定公司目标提供合理保证，而建立的一系列政策和程序构成的有机整体。内部控制结构的内容不仅包括企业管理当局授权和指挥购货、销售、生产等经营活动的各种方式方法，也包括核算、审查、分析各种信息资料及报告的程序与步骤，还包括对企业经济活动进行综合计划、控制和评价而制定或设置的各种规章制度等。

【中国注册会计师教材编审委员会：《审计》，329页，北京，经济科学出版社，1995。】

根据美国注册会计师协会审计准则委员会的定义，内部控制结构是：“为实现企业目标提供合理保证而建立的政策和程序。”它包括三个要素：控制环境、会计制度和控制程序。

控制环境包括企业全体员工的态度、能力、意识和行为，特别是它的管理人员，他们影响了整个企业的经营和控制。控制环境体现了影响控制政策和程序效果的各种因素的综合结果。这些因素包括：管理哲学和经营风格、组织结构、审计委员会、人事政策和程序、沟通责权划分的方法、内部审计组织以及外部的影响等。

会计制度包括所建立的用来确认、归集、分类、分析和记录企业的经济业务的各种会计程序，以及由这些程序产生的文件。这些程序和文件帮助管理人员有效地处理业务，并编制恰当的财务报表。一个有效的会计制度包括适当的方法和记录，以做到确认和记录所有批准的交易，适当进行分类。计量交易的价值以使其货币价值能在财务报表中记录；确定交易发生的时间，以确保它记录在适当的会计期间，在财务报表中适当地提供交易内容以及相关的披露。

控制程序是指除了控制环境和会计制度之外的政策和程序，它为实现企业

有关交易处理、相关数据的保护以及资产的安全等方面的目标而提供合理的保证。控制程序包括职务的恰当分离,恰当的审批手续,充分的保证和记录,资产和记录的实物控制,业务的独立核对等。

从内部控制结构的定义和内容我们可以看出,内部控制结构概念与内部控制制度相比,其涵义更为广泛,用词也更为准确。内部控制结构正式引入内部控制环境概念,不再区分会计控制和管理控制。

【张建军:《从制度基础审计到风险导向审计》,载《财会审论坛》,1996(3)。】

澳大利亚 M.E. 肯尼、G.N. 迪克在其合著的《审计教程》一书中指出:“内部控制由组织计划和企业管理人员为达到管理上保证尽可能有秩序并有效进行业务的目的而建立的所有的协调制度两者组成,它包括财产的安全,会计记录的可信性,以及及时的提供可靠的财务资料”。

日本河野一英在其《实用审计学》一书中指出:“所谓内部控制是指保护财产,核对会计资料的正确性。包括提高工作效率的手段和方法”。

美国执业会计师协会(AICPA)在其《审计程序说明》中指出:内部控制是“企业为保护财产,考核会计数据的真实性和可靠性,提高经营效率,促进贯彻所规定的管理政策而在其内部所采取的组织规划和一切调节的方法和措施”。

【张永萃:《实行“制度基础审计”与健全内部控制制度》,载《审计研究》,1996(4)。】

纵观近 50 年,“内部控制”概念演变,已经历了四个阶段:

1. 20 世纪 40 年代后期。1949 年,美国执业会计师协会(AICPA)下属审计程序委员会(CAP)发布题为《内部控制,一种协调制度要素及其对管理当局和独立注册会计师的重要性》的报告,其中首次做出权威性定义,“内部控制包括组织机构设计和企业内部采取的所有相互协调的方法和措施”。该定义具有里程碑的重要意义。

2. 20 世纪 50 年代后期至 70 年代初期。1972 年,审计准则委员会(ASB)发布第 1 号《审计准则公告》(SAS NO.1),确认“内部控制”分为管理控制和会计控制,指出“管理控制包括(但不限于)组织规划以及与管理当局进行经济业务授权的决策过程有关的程序和记录”,“会计控制包括(但不限于)组织规划以及与管理当局进行经济业务授权的决策过程有关的程序和记录”。此外,1963 年 CAP 第 33 号《审计程序公告》(SAP NO.33)指出“独立审计师主要关注会计控制”,仅在管理控制影响财务报表可靠性时,才予以考虑。

3. 20 世纪 80 年代后期。1988 年 AICPA 发布第 55 号《审计准则公告》(SAS NO.55)取代 SAS NO.1,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”，它由“控制环境、会计制度、控制程序三个元素组成”。

该定义首次以“结构”和“元素”阐述内部控制，开创性地引入“控制环境”要素，并第一次修正了使用达40年之久的第二条现场审计准则。

4.20 世纪90年代初期至今。1995年，AICPA发布第78号《审计准则公告》(SAS NO.78)，取代SAS NO.55，指出“内部控制是一个过程，受企业董事会、管理当局和其他员工影响，旨在为下述目标的取得提供合理保证：①财务报告的可靠性；②经营有效性和效率性；③现行法规的遵循性：包括以下五个有机联系的要素：控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控。”

该定义界定内部控制的本质为“一个过程”，归纳了三大目标，调整SAS NO.55中三元素为五个要素。

【傅祁琳：《浅析内部控制概念演变》，载《湖南审计》，1997（7）。】

内部控制结构，是指为了对实现特定企业目标提供合理保证，而建立的一系列政策和程序构成的有机整体。它不仅包括企业管理当局授权和指挥购货、销售、生产等经营活动的各种方式方法，也包括核算、审查、分析各种信息资料及报告的程序与步骤，还包括对企业经济活动进行综合计划、控制和评价而制定或设置的各种规章制度等。因此，内部控制渗透于企业经营管理活动的各个方面，只要存在企业经济活动和经营管理，就需要有相应的内部控制结构。

【蒋贤品 刘汉林：《社会审计准则》，182页，北京，经济管理出版社，1998。】

所谓内部控制，就是指企业、事业单位的经营管理者，遵照国家的有关规定，为实现经营管理目标，正确贯彻其经营决策，维护企业财产的完整性，保证会计信息的正确性、财务收支的合法性及各项经济活动的经济性、效率性和效果性，而在单位内部建立的作用于各项经营管理活动的一种自我调节和制约的控制系统。

【李萍 包强：《关于内部控制制度的若干思考》，载《兰州商学院学报》，1998（4）。】

（三）内部控制的范围

全面控制论

内部控制制度包括内部牵制制度、内部会计控制制度和内部行政（或业务）控制制度。内部牵制制度，是为了保护企业的财产而制定的，它是指凡涉及财物和货币资金的收付、结算及其登记的任何一项工作，都必须由二人或二人以上分工掌管，以起相互制约作用的一种工作制度。

内部会计控制制度，是为了增进会计资料的准确性和可靠性而制定的。内

部会计控制比内部牵制范围广，凡直接涉及会计事项的有关经济业务如生产业务、收入业务、费用支出业务等，都要求订立必要的规章制度，明确划分内部各部门主管人员的责任和权限，并选择适当的人员，负责并监督这些制度的执行，以保证提供必要的会计资料，如规定材料采购的手续和凭证的传递程序，建立内部审计制度等。

内部行政（或业务）控制制度，是为了提高工作效率，促使企业内部各部门工作协调和确保企业经营任务和方针的贯彻而制定的。它的范围更广，不仅限于依靠会计组织对企业财产的保护和保证会计资料的正确性，举凡关于企业经营的切实可行的计划、管理和调整等领域，如职工的教育、训练，人事变动，工序改革，各种资产的维护管理，产品质量管理等都包括在内。它把重点放在经营管理质量的提高和充实、加强上。

【石人瑾：《内部控制制度与审计》，载《财务与会计》，1984（7）。】

内部控制制度的结构，包括岗位责任制、内部牵制组织、内部审计组织和能胜任职责任务的人才。

【周舜臣 李凤鸣：《审计学》，125页，合肥，安徽科学技术出版社，1985。】

1. 合法性控制，即财务和会计工作要以国家规定的财经政策、财政制度和法令为标准，对企业的经济活动进行控制；

2. 目标性控制，即企业要制订生产、销售、财务、成本等各种目标，并对其执行情况进行控制；

3. 群众性控制，即由职工群众通过职工代表大会、经济监督小组、群众性经济核算等方式所进行的内部控制；

4. 授权控制，即企业各级人员执行经济业务，必须先获得批准和授权，按其所授予的权限办事；

5. 内部牵制性控制，即对某些易于发生弊端的职务（如出纳与记账、销货与收取货款、仓库保管与料账记录等），分别由几个人分工掌管，以资牵制，我国早就实行的钱、账、物分管办法，即属内部牵制性的控制；

6. 会计信息可靠性控制，例如，凭证的连续编号和审核，总账与明细账并行登记，复式记账，复核制度等；

7. 财产安全性控制，如采用永续盘存和定期的财产清查等；

8. 业务处理程序标准化控制，即把企业中重复出现的经济业务，按客观要求，规定其处理的标准化程序，用文字或流程图表示。

【徐政旦：《内部审计与内部会计控制的依存关系》，载《审计研究》，1986（2）。】

在一个单位中，内部控制的范围涉及哪些方面？讨论中有着不同的意见。有的同志认为，它既然是针对管理活动而言，无论生产、技术、经营、财务、会计或是人事、生活方面的控制行为都应包括在它的领域以内，这样，在一个单位内部才可以统称为一个完整的控制体系。

另一些同志的看法是，内部控制是为了健全管理，增进效率，提高效益，它的范围当然涉及管理行为的种种方面；但是，它主要是由审计工作来进行评价，借以确定审计的范围、重点和方法，并促进内部控制的健全和完善；因此，对于审计评价所指的内部控制的范围，总是有一定的界限的。一些同志认为，根据上述评价内部控制的范围，为了便于研究、规范和应用，有必要把它划分为内部会计控制和内部管理控制两类。即：

内部会计控制（Internal Accounting Control）主要包括为保证会计账目和报表的正确性，保证会计信息的可靠性和财务收支的合法性，以及维护财产物资的安全与完整而实施的、相关的组织、分工、程序、方法、标准等内容。

内部管理控制（Internal Administrative Control）主要包括保证贯彻经营决策、方针和政策，保证经济活动的经济性、效率性和效果性，以及实现经营目标而采取的有关的组织、分工、程序、方法、标准等内容。

一些同志认为，会计控制与管理控制包含的各个系统中的主要控制点，可以各成体系，有所划分；但是，它们之间存在着业务结合，有的控制点也可能相互渗透。

【鲁潍：《关于内部控制体系及其评价方法的探讨》，载《审计研究》，1987（5）。】

内部控制不限于会计和财务方面，它的范围遍及整个企业，并能影响组织机构中的一切活动。内部控制制度又分为管理控制制度和会计控制制度两类。保护财产和保证会计资料的可靠性是会计控制制度的内容，而提高经营效果和促进贯彻规定的经营方针则属于管理控制制度的内容。

【王德升 阎金锴：《审计学基础》，113页～114页，北京，中国人民大学出版社，1988。】

内部控制的内容一般包括总体控制和应用控制两大部分。

1. 总体控制。总体控制是指对企业内部总体范围的控制。它是对整个企业及企业的各个部分都起作用的控制，它也是应用控制得以充分发挥作用的保证。总体控制主要包括组织控制、职务分离、监督体系、人事控制和内部审计等等。

2. 应用控制。应用控制是指在内部控制实际作业过程中实施的控制。主要包括实物控制、批准控制和会计控制。

【审计署审计科研所：《审计技术方法研究》，22～28页，北京，中国商业出版社，1988。】

可以看出内部控制制度大致包括下述几个方面：

第一，人员的职责分工。也就是单位内部各职能部门职责分工和相互联系、相互制约的关系。

第二，处理每笔经济业务的相互牵制。

第三，各项业务的批准制度和凭证传递的程序与手续。

第四，健全的内部审计制度。良好的内部控制系统，应该包括内部审计。

【审计署审计科研所：《审计标准比较研究》，57页，哈尔滨，黑龙江科学技术出版社，1988。】

内部控制一般可以包括以下几项内容：

①责任控制，是以岗位责任制为中心的管理责任制，以确定责任为约束，以检查责任的履行为监督的一种控制。包括财产管理，生产管理，凭证管理等方面的责任制度。

②内部牵制，指以内部牵制制度为基础，由经济事项涉及的有关方面相互制约的一种控制，包括财物出入、会计事务处理、购销业务等方面的审批、审核、核对、审查等制度。

③程序控制。指为保证正常生产经营秩序，达到理想的经济效益，运用各种科学方法确定管理程序的控制。如生产工艺流程，会计处理程序，以及其他内部手续制度等。

④内部审计。指由企业单位内部审计机构或专职审计人员通过审计监督发挥的控制作用。

【罗世光：《对内部控制制度评审的探讨》，载《广东审计》，1988（增刊1）。】

内部控制制度的基本内容：内部控制制度的基本内容，可以通过内部控制的基本内容加以表现，即包括：

财务控制，是指以维护财产物资的安全与完整、确保会计资料的合法合理与真实可靠为目的，以会计程式手续作为手段，偏重于价值方面的一种控制。它包括：使实物管理与会计核算相结合，以记录以及其他手续来控制实物收发和结存，对会计资料等进行内部审计；防止或减少差误错弊产生，确保其正确性等。

业务控制，是以提高经济效益、强化经营管理为目的，对组织内部的各项业务管理以及其中所涉及部门与人员之间关系进行的一种控制，其他控制，是指不属于上述两种控制内容的那些部分。例如对内部控制制度的自我评价与衡

量, 工作程序或方法的调查研究, 经营方针与政策的分析研究等。

【冯均科 程安林:《基本审计学》, 136~137页, 西安, 陕西科学技术出版社, 1990。】

内部控制包括内部会计控制和内容管理控制两部分。

1. 内部会计控制

内部会计控制是为了保证会计数据的准确性和可靠性, 保证财务收支合法而在会计事务处理过程中设置的控制措施。

2. 内部管理控制

内部管理控制是为了保证经营决策的正确性及其执行的有效性, 保证经济活动的经济性、效率性和效果性, 保证经营目标的实现而在经济活动中设置的控制。

3. 内部牵制

内部牵制是为了保护资财的安全和完整, 包括那些用来保护资产不受侵占或防止其他类似不法行为及其他原因造成损失而设置的程序或实物统计等其他形式的控制。

4. 内部审计

内部审计从内部控制的范畴讲, 是要督促参加内部控制各部门的协作, 使各部门的各种控制有效地相互配合地进行, 所以是对各部门的内部会计控制、内部管理控制和内部牵制的再控制。

【管锦康:《审计学原理》, 89~90页, 上海, 立信会计出版社, 1990。】

内控制度的构成, 可从两方面予以分解:

1. 从系统观点来看, 内控制度由四个功能子系统构成, 即组织机构控制子系统; 记录控制子系统; 业务处理程序子系统; 人员素质控制子系统。

2. 从业务内容来看, 内控制度由三个业务环节构成, 即支出循环控制, 收入循环控制和生产循环控制。

【董凤熙等:《社会审计》, 73~74页, 北京, 中国审计出版社, 1990。】

按内部控制的范围分类, 可分为会计控制和管理控制。

根据国外的经验, 会计控制主要包括财务会计组织机构的设计, 以及同保护财产安全完整和保证会计记录正确可靠有关的控制。会计控制的方法和程序一般包括批准授权程序, 职责分离制度, 对财产的实物控制, 内部审计等。管理控制主要包括管理组织机构的设计, 以及与提高经营效率、贯彻经营方针有关, 但只与会计记录存在间接联系的各种方法和程序。它一般包括统计分析、时间和动机研究、行为报告、质量控制等。这些内部控制虽对会计记录影响不大, 但由于管理控制是会计控制的起点, 所以两者是相互作用的。

按内部控制的目的分类，可分为保护财产安全完整的控制和保证会计记录真实、正确的控制。

按内部控制的方法分类，可分为预防性控制和察觉性控制。

为了防止发生错弊而进行的控制，称为预防性控制，其目的在防患于未然。企业事业单位经济活动频繁而复杂，会计处理过程和其他管理程序中发生错弊在所难免，为了一旦出现错弊，能迅速、容易地发现和查明而进行的控制，称为察觉性控制。

【边恭甫：《高级审计学》，179～182页，沈阳，辽宁人民出版社，1991。】

但综合地看，内部控制制度的内容可归纳为以下几方面：

1. 责任控制制度

责任控制是以岗位责任为中心，以确定责任为约束，以检查责任履行情况为监督的一种控制形式。

它应当包括以下主要内容：

(1) 工作岗位责任制

(2) 财产管理责任制

(3) 凭证管理责任制

2. 内部牵制制度

3. 程序控制制度

4. 会计控制制度

5. 内部审计控制制度

【王满：《审计学概论》，100～103页，大连，东北财经大学出版社，1993。】

内部会计控制制度是由若干在环境上与组织上相互联系的组成部分和具体的控制程序构成的一个有机体系。它包括控制条件、基本控制、纪律控制、实物控制和内部审计五大部分。

1. 控制条件

进行控制必须有一定的先决条件。这些条件包括实现内部控制制度化、提供反映经济业务及其内容的记录文件和配备胜任的工作人员来运用内部控制等。

2. 基本控制

基本控制是设计用以确保内部会计控制的完整性目标、正确性目标、有效性目标和妥善性目标得以实现的各种控制程序。

3. 纪律控制

要保证基本控制能够充分发挥作用，还必须建立科学严密的纪律控制。其