

审计技术方法丛书

内部控制测评 的技术与方法

本书课题组 / 编著



中国时代经济出版社

《审计技术方法丛书》

内部控制测评的技术与方法

本书课题组 编著

中国时代经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

内部控制测评的技术与方法/《内部控制测评的技术与方法》课题组编著, —北京:中国时代经济出版社, 2002.5

(审计技术方法丛书)

ISBN 7-80169-246-2

I. 内… II. 内… III. ①审计-技术②审计-方法 IV. F239.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 028010 号

内部控制测评的技术与方法

本书课题组
编著

出版者	中国时代经济出版社 (原中国审计出版社)
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电 话	(010)88361317 64066019
传 真	(010)64066026
发行经销	各地新华书店经销
印 刷	北京通堡印刷厂
开 本	850×1168 1/32
版 次	2002 年 5 月第 1 版
印 次	2002 年 5 月第 1 次印刷
印 张	7.25
字 数	169 千字
印 数	1~5000 册
定 价	60.00 元(全 5 册)
书 号	ISBN 7-80169-246-2/F·082

版权所有 侵权必究

序 言

加强“人、法、技”建设，是审计署在新的时期作出的一项使审计工作适应新的形势的重大决策。所谓“技”，是指审计的技术基础，主要包括审计基本技术与方法、专业审计指南和审计信息化系统三个方面。三者之间既相对独立，更相互依存，是一个内在联系十分紧密的有机统一体：审计基本技术与方法既是审计实践中最基本的技巧艺术，又是各专业审计指南的基础；各专业审计指南既是审计实践的操作规程，又是审计信息化系统建设的前提。审计指南的研制和审计信息化系统的建设正按计划加快进行。审计基本技术与方法的开发，应当从何入手，选择那些课题，采取什么方式展开？经充分酝酿、反复讨论，首批选择了指导性强、通用性大、工作急需的五项课题，它们是：内部控制测评技术与方法、审计抽样技术与方法、审计取证和审计工作底稿编制技术与方法、审计报告编制技术与方法和舞弊审计技术与方法。在审计署党组的有力领导、各级审计机关的大力支持和有关院校的积极配合下，经过各课题组两年多艰苦不懈的努力，现在五项课题终于完成面世了。这是我国审计技术基础建设的一大收获和喜讯！

五项课题彼此间既相互独立又紧密联系。总体上体现了当初确立的指导思想和以下三个共同特点：

一是针对性与通用性强。审计涉及财政、金融和企业等专业领域，工作中运用的技术与方法有通用的，也有专用的。各个专业领域所有审计技术与方法，什么都开发，样样都研究，不分轻重缓急，全面出击，短期内很难有什么实效。本着解决工作急需、突出“基本”二字的精神，这五个课题都是目前我国审计工作中最急需、最基本、最通用的审计基本技术与方法。如内部控制测评，理论上多年讲能够提高工作效率，实际工作中常常抱怨不仅提高不了工作效率，而是增加工作负担。再比如，我们一直注重违反法规问题，近年来又特别强调全面审计、突出重点、注意查处大案要案，但如何进行舞弊审计，却从未作过系统研究。在每项课题内容的取舍上，同样也注意了有针对性地解决实际工作中存在的问题，突出了不同专业审计之间的共性及审计技术与方法的通用性。

二是科学性与适度超前性较强。审计工作往往给人以琐碎繁杂的印象，实际上并非杂乱无章，更不能随心所欲。作为独立课题，系统研究审计技术与方法，相对而言是一门学问，更应考虑其科学性。应当承认，审计技术与方法的开发与应用，发达国家处于领先地位。讲科学性，就是要积极探索审计工作的内在规律，大胆借鉴国外的先进做法和经验。国外有些科学的做法在我国实际工作中可能还没有运用，甚至创造条件在短期内要运用得好也有一定困难。如何面对这个问题，课题组掌握的尺度是适度超前，既不搞高不可攀、难以企及的东西，也

不是一味地迁就现实、照顾落后。如各课题组都贯穿了风险导向审计，这无疑是科学的、适度超前于现实的某些作法。由于提供了审计抽样必要的一些参数，给出了符合性测试与实质性测试的若干关联点，设计了审计取证的具体程序和步骤，又使得这些技术与方法之间能够较好地配套衔接，一经广大审计人员接受并在实际工作中运用，相信能够将我国审计实务向前推进一步。

三是规范性与可操作性较强。开发各项课题，我们并非白手起家，除了借鉴国外做法，最重要的是总结我们自己的实践经验。但也毋庸讳言，实际工作中还存在两个明显弊端：一是某些行为不规范。我国虽已颁布了若干审计准则，但一些地方贯彻执行得并不很好，各行其是，随意性还比较大。二是某些规范不具体。实际工作中，尽管有一般性要求，但未制定出相应的操作性很强的具体审计准则，或者虽有审计准则却缺乏具体操作规程，实际操作往往是五花八门，凭经验办事。基于这一现实，各课题组都致力于提炼十多年来审计实践中行之有效的东西，使已颁布的有关审计准则具体化，以增强审计技术与方法的规范性和可操作性，如审计取证和审计工作底稿编制技术与方法课题，是审计取证和审计工作底稿准则的具体化，审计取证手续、审计测试程序、审计工作底稿格式等均比较详细，有利于审计人员操作。审计报告编制技术与方法课题，对各地、各类审计报告编制实践作了概括和升华，也会有助于提高审计报告编制的规范性。

开发审计基本技术与方法的目的，是用以指导审计实践，

以提高审计效率、保证审计质量和控制审计风险。各级审计机关的广大审计人员应当认真学习，在实践中推广和运用。同时，这五项课题在研究开发中，虽经各课题组反复加工修改、模拟操作、实地测试，有的部分甚至多次推倒重来；虽然数次组织各方面的专家和实务工作者反复推敲斟酌、分析比较、充分论证，有的部分甚至经过多次激烈争论方归统一。但今细阅之、深思之，仍觉缺憾不少。故望广大审计工作者在实际运用中进一步检验并提出修改意见，更望各位专家多予赐教，以使其不断完善，从而推动各项审计技术与方法的开发以及我国整个审计事业的发展。

刘家义

2002年4月

前 言

为了规范国家审计机关和审计人员对被审计单位内部控制测评的行为，保证审计工作质量，防范审计风险，我们编制了《内部控制测评的技术与方法》。

一、指导思想

本书是根据审计署《审计技术基础建设五年工作规划》的要求开展研究的，同时也是审计署“人、法、技”建设规划中确定的技术基础建设课题之一。编写《技术与方法》的指导思想是：借鉴国际上较为成熟的内部控制测评理论和实践经验，结合我国国情，探索风险基础审计模式下内部控制测评的技术与方法，力求使本书对内部控制测评工作起到规范作用，便于审计人员操作，并且与国际上的通行做法接轨，适度超前。

（一）规范操作

《中华人民共和国国家审计基本准则》第二十二条明确规定：“审计组实施审计时，应当深入调查了解被审计单位的情

况，对其内部控制制度进行测试，以进一步确定审计重点和审计方法”。可见，对被审计单位的内部控制进行测评是国家审计基本准则的要求。另外，随着我国国家审计工作与国际惯例的接轨，审计模式正逐步由传统的账项基础审计向以内部控制测评为基础的制度基础审计和风险基础审计发展。因此，为了更好地贯彻国家审计基本准则的规定，更好地实施制度基础审计和风险基础审计，客观上要求审计人员熟练掌握内部控制测评的技术与方法。但是，从我国国家审计的现状来看，由于以前查错纠弊的指导思想根深蒂固，使得一部分审计人员对内部控制测评工作缺乏正确认识，误认为这项工作影响审计工作效率。在实际操作中，内部控制测评往往流于形式，程序上缺乏规范性，测评结果也没有很好地和实质性测试相联系，从而在一定程度上制约了内部控制测评作用的有效发挥。本书正是为了规范审计人员对被审计单位内部控制的测评，并对该项工作提供技术方法方面的指导。

（二）便于操作

目前国际审计界对内部控制测评已经基本形成了较为成熟的理论体系和操作程序，本书在对此进行参考和借鉴的同时，并没有完全照搬。考虑到我国被审计单位内部控制设置和执行的实际情况以及长久以来查错纠弊主导思想对国家审计工作的影响，我们认为在提倡内部控制测评工作规范化的同时还应当注重其在操作上的简便性，这样才不会使审计人员在执行中产生抵触情绪，同时也有利于通过内部控制测评工作真正作到既保证审计工作质量，又提高审计工作效率。例如，国际上一般是对各重要账户余额或交易类别的相关具体审计目标评估控制风险水平，本书考虑到这种做法虽然在理论上无懈可击，但实际运用起来将比较繁琐，缺乏可操作性，因此，结合我国实际，我们推荐按照业务循环进行内部控制测评，只对与该循环

相关的各主要账户分别评估控制风险水平。

（三）适度超前

虽然内部控制测评在我国国家审计工作中还未得到非常广泛的开展，实务操作中缺乏规范性，但是可以预见，随着我国国家审计目标向真实性转变，审计人员风险意识的加强，制度基础审计和风险基础审计日益被广大审计人员所认识、掌握和应用，内部控制测评技术与方法将会得到越来越广泛的运用，并与国际惯例的差距越来越小。所以，本课题组在考虑了我国现状，力求便于操作的同时，还适当地提出了内部控制和内部控制测评理论中较前沿的思想和概念，使得本书具有一定的超前性。如本书是以风险基础审计为例来介绍内部控制测评的程序，在介绍内部控制要素时，突破了目前国内常见的内部控制三要素理论，提出完整的内部控制是由控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督五个要素构成。

二、体例与结构

本书旨在为在风险基础审计下，审计人员进行财务审计时，对被审计单位内部控制的调查了解、测试和评价提供技术方法方面的指导。

本书共分三个部分。

第一部分为第一章，内部控制基本原理，主要介绍了内部控制的概念、要素、目标、手段以及内部控制的作用和局限性。

第二部分为第二章，内部控制测评基本原理，主要介绍了内部控制测评的作用、内部控制测评程序以及在内部控制测评各阶段使用的具体技术方法。

第三部分为第三章至第九章，主要业务循环内部控制测

评，以初次对企业实施财务审计，进行内部控制测评为例，将企业经济业务分为销售和收款、采购和付款、货币资金、生产和存货、工薪、固定资产以及筹资和投资七个业务循环，详细介绍各个业务循环内部控制的主要内容和环节、相应内部控制测评的程序和主要内容。

三、使用说明

本书在审计准则和审计技术与方法体系中位于审计法、审计准则层次之下，不具有普遍约束力，仅为审计人员提供指导，在实际审计工作中审计人员应结合具体情况灵活运用。

（一）以对企业的内部控制测评为研究对象

内部控制不仅限于企业单位，它广泛存在于各类型经济组织和行政事业单位中。只是企业的经营管理活动更为复杂全面，涉及到从投入到产出，从取得收入到成本费用的支出等各个方面，具有广泛代表性。因此，本书以企业为研究对象，重点介绍对其内部控制进行测评的技术与方法，特别是第三部分，将企业的经济业务划分为七个循环，详细介绍各业务循环的相关控制点和内部控制测评的具体程序，但这些原理同样适用于对其他类型被审计单位内部控制的测评工作。审计人员可根据被审计单位的经营特点，将其业务划分为若干循环，借鉴本书的基本原理，对相关的内部控制实施测评。

（二）本书的使用与职业判断

内部控制测评是一项专业性很强的工作。无论是主要业务循环的划分，关键控制点的确定，还是控制风险水平的评估，乃至运用内部控制测评结果计划实质性测试程序、范围和重点，都离不开审计人员的职业判断。本书只是在总结内部控制和内部控制测评基本原理的前提下，对通常情况下的内部控制

测评得以实施提供技术方法上的指导，但由于每个被审计单位的业务性质、经营管理活动和内部控制设置和实施情况千差万别，因此要求审计人员必须结合被审计单位的实际情况，充分运用好职业判断。例如，当被审计单位为小规模企业时，一方面考虑到成本和效益的原则，其本身可能并没有建立十分完善的内部控制，另一方面运用内部控制测评技术可能反而不会提高审计效率，这时审计人员可以不进行内部控制测评工作；又如，审计人员打算对控制风险水平进行量化，本书给出了一个与高、中、低三个等级相对应的控制风险量化百分比范围对照表，但涉及到每个等级下的具体控制风险是多少时，仍需要审计人员的职业判断。

（三）调查了解内部控制

本书假设审计人员是对被审计单位实施初次审计，对调查了解内部控制的内容和技术方法提供了相应的建议。对于已经实施过多次审计的被审计单位，审计人员则没有必要对内部控制进行重复的调查了解，只需在以往调查了解的基础上针对本期发生变化的控制环节进行。

（四）内部控制测评与审计抽样

在符合性测试中，通常使用审计抽样的方法来实施检查书面文件的程序。此处的抽样既可以是统计抽样，也可以是非统计抽样。本书分别对这两种方法进行了简要的介绍，特别是对统计抽样中相关参数的确定提出了参照标准。另外，本书还对风险基础审计下的基本风险模型进行了介绍，说明了在某些实质性测试程序中使用统计抽样技术与方法的基本原理。对于符合性测试和实质性测试中审计抽样的具体应用，请参考《审计抽样的技术与方法》。

（五）内部控制与审计工作底稿

审计人员应将调查了解、测试和评价被审计单位内部控制

的过程及结果记录于审计工作底稿，并将在测评中发现的内部控制的缺陷及时告知被审计单位高层管理者，必要时可出具管理建议书。为了规范内部控制测评工作，提高审计效率，本书提供在内部控制测评的各步骤中可能使用到的一些审计工作底稿式样，其中包括内部控制调查表、符合性测试程序表、符合性测试结果分析表等，审计人员可以根据具体情况有选择地加以使用。比如，如果对调查了解到得内部控制是通过文字说明法或流程图法加以描述的，那么内部控制调查表就不适用了，应分别编制内部控制调查记录或内部控制流程图；另外，如果在符合性测试中发现的内部控制执行过程中出现了薄弱环节，审计人员可通过符合性测试结果分析表来归纳这些弱点对相关账户实质性测试的影响，相反，如果符合性测试没有发现薄弱环节，则审计人员不必再编制符合性测试结果分析表，而只需将符合性测试的程序、执行情况以及对控制风险水平综合评价的结论在符合性测试程序表中填写。

（六）内部控制测评不能代替实质性测试

内部控制的一些固有局限性导致无论内部控制设置得多么健全、完善，控制风险总是存在，永远不会等于零。因此，无论对控制风险的评估水平如何，审计人员都必须选用适当的审计程序对被审计单位的重大交易业务类别和账户余额实施或多或少的实质性测试。即审计人员对被审计单位内部控制的测评不能代替实质性测试。

（七）内部控制测评与审计目标

内部控制测评技术与方法只适用于以真实性为目标的财政财务收支审计，如果审计人员进行的是合法性审计，或已经发现了舞弊线索，要继续检查，则本书不适用，请参考《舞弊审计的技术与方法》。

四、编写情况

为开发本书，根据署领导的指示，由审计署干部培训中心、审计科研所、审计署经贸审计司、清华大学经济管理学院会计系和南开大学会计学系的有关同志组成课题组，对内部控制测评技术与方法进行了比较深入和系统的研究。

本书的开发编写时近两年，几经修改，并与其他四个技术与方法课题组采取联合试点方式，先后在湖南省计算机股份有限公司、长沙市工商银行东塘支行、中国人民保险公司北京分公司、北京量具刀具厂和北京市石景山区财政局进行了审计试点。测试结果表明，课题组开发编写的《技术与方法》在实践中是可行的，有利于保证内部控制测评工作质量，有效防范审计风险。对于试点中发现的一些具体问题，课题组进行了充分的研究，并对课题报告进行了相应的修改。

本书的开发和研究自始至终是在署领导的关心和指导下进行的。刘家义副审计长经常过问开发进展情况，主持和参与研讨，提出了许多重要意见，并在定稿期间，亲自审阅了部分重要章节。署干部培训中心、审计科研所、经贸司等有关单位对课题研究积极配合，不仅抽调骨干参加课题组，而且对本书提出了不少好的修改意见。署办公厅对本课题的研究、修改和试点工作提供了各方面的支持，在五个技术方法课题组间的协调方面做了大量的工作。审计署驻长沙特派员办事处、北京市审计局对书的试点工作给予了大力支持，为试点工作的顺利实施提供了有力保证。审计署中澳项目组的各位专家也对本书提出了许多重要的修改意见。

本课题由署干部培训中心鲍国明教授担任课题组长，课题组成员有：审计科研所研究员崔振龙、清华大学经济管理学

院会计系陈关亭博士、署经贸司周树大、审计科研所王戍和南开大学会计学系梁晶。署外资司司长孙宝厚博士和干部培训中心副主任鲍国明教授对本书进行了审定，审定过程中，署外资司贾文勤同志和南开大学梁晶同志也做了大量工作。

《内部控制测评技术与方法》课题组

二〇〇二年四月

目 录

序 言	刘家义
前 言	(1)
第一章 内部控制基本原理	(1)
第一节 内部控制的概念	(3)
第二节 内部控制的要素	(6)
第三节 内部控制的目标	(13)
第四节 内部控制的手段	(15)
第五节 内部控制的作用及其局限性	(19)
第二章 内部控制测评基本原理	(23)
第一节 内部控制测评的作用	(25)
第二节 内部控制测评的程序	(27)
第三节 内部控制测评的技术方法	(38)
第四节 内部控制测评结果在财务审计中的应用	(62)
第五节 主要业务循环内部控制测评概述	(64)
第三章 销售和收款业务循环内部控制测评	(67)
第一节 销售和收款业务循环的主要控制内 容和环节	(69)

第二节	对销售和收款业务循环内部控制的调查了解	(78)
第三节	对销售和收款业务循环内部控制的初步评价	(81)
第四节	销售和收款业务循环内部控制的符合性测试	(82)
第五节	销售和收款业务循环符合性测试结果的评价和利用	(84)
第四章	采购和付款业务循环内部控制测评	(89)
第一节	采购和付款业务循环的主要控制内容和环节	(91)
第二节	采购和付款业务循环内部控制的调查了解	(97)
第三节	采购和付款业务循环内部控制的初步评价	(100)
第四节	采购和付款业务循环内部控制的符合性测试	(101)
第五节	采购和付款业务循环符合性测试结果的评价和利用	(103)
第五章	生产和存货业务循环内部控制测评	(109)
第一节	生产和存货业务循环主要控制内容和环节	(111)
第二节	对生产和存货业务循环内部控制的调查了解	(119)
第三节	生产和存货业务循环内部控制的初步评价	(122)
第四节	生产和存货业务循环内部控制的符	