

建筑公司 内部控制

主 编 曾肇河
副主编 杜书玲 孙三友

Internal
Control
of Construction
Corporation

中国建筑工业出版社

建筑公司内部控制

主 编 曾肇河

副主编 杜书玲 孙三友

中国建筑工程工业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

建筑公司内部控制/曾肇河主编. —北京: 中国建筑工业出版社, 2006

ISBN 7-112-08444 -X

I . 建... II . 曾... III . 建筑工业-工业企业管理
IV . F407.96

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 072648 号

责任编辑: 刘婷婷

责任设计: 赵 力

责任校对: 张景秋 王雪竹

建筑公司内部控制

主编 曾肇河

副主编 杜书玲 孙三友

*

中国建筑工业出版社出版、发行 (北京西郊百万庄)

新华书店经销

北京密云红光制版公司制版

北京蓝海印刷有限公司印刷

*

开本: 787 × 1092 毫米 1/16 印张: 22½ 字数: 420 千字

2006 年 7 月第一版 2006 年 7 月第一次印刷

印数: 1—3000 册 定价: 48.00 元

ISBN 7-112-08444 -X

(15108)

版权所有 翻印必究

如有印装质量问题, 可寄本社退换

(邮政编码 100037)

本社网址: <http://www.cabp.com.cn>

网上书店: <http://www.china-building.com.cn>

本书以最新的内部控制研究和实践成果——企业风险控制框架为基础，以内部控制的实务为主，全面、深入地探讨了建筑公司如何建立内部风险防范机制等问题。其中，第一章至第三章，结合建筑公司特点，重点介绍了以风险控制框架为理论基础的内部控制的基本理论和管理要求，以及公司治理方面的风险防范等管理要求；从第四章至第十五章是以介绍管理实务为主，主要结合建筑公司的日常经营管理活动，对投资融资管理、内部控制、生产经营管理、行政管理等方面的内部控制活动进行了介绍；第十六章，介绍内部控制的持续完善与改进的方法和程序，目的是使广大读者全面了解并掌握内部控制的研究成果和实践水平，帮助广大的建筑公司进一步加强和建立企业的内部控制体系，防范风险，提高管理水平和企业控制水平。

本书具有体系完整、内容完备、结构合理、注重理论和实务结合的特点，突出了建筑公司目前风险防范的重点和难点，实践和操作性强。可供广大的建筑公司管理人员使用，也可作为在职管理人员培训教材。

前言

建立和完善企业内部控制是国家有关部门不断强调的一项重要工作，尤其是美国“安然事件”、“世通事件”，国内“中航油”和“中粮油事件”以后，根据这些公司的管理层管理失控、违规操作、做假账背后所反映的内部控制缺失，加大了对建立、健全企业内部控制的要求。国际上对企业内部控制作为一项管理理论和自觉的实践行为，也已经走过了近几十年的路程，但在国内企业中，建立和完善内部控制还没有成为一项普遍需求和行动，尤其是处于完全竞争和管理复杂的建筑公司。本书按照企业内部控制的最新研究成果——企业风险管理框架，结合建筑公司经营管理特点、难点和内部控制重点，编写而成。

目前已出版的企业内部控制相关图书多以理论探讨为主，而将视角放在企业战略管理和日常经营管理活动层面的却不多，以建筑公司为对象的探讨则更是少之又少。本书以建筑公司的内部控制实务为主，运用大量的控制流程图，力图简捷、全面地介绍建筑公司的内部控制流程和方法，以使本书在使用上更为方便和直观。

本书编写目的：全面总结企业在内部控制方面的最新实践和成果，向行业内所有建筑公司推荐内部控制，并为他们提供内部控制的基本知识和操作方法，以提高业内企业的内部控制水平，防范企业风险，确保安全运行，提高企业运行效率和管理水平，实现建筑公司更多、更好的经济效益。

本书共 16 章，第一章为绪论，介绍内部控制的背景和建筑公

司的管理特点，以及建筑行业行业性管理风险点；第二章结合建筑公司管理特点和风险点，全面系统地介绍内部控制的内容、要求、风险分析、风险识别方法、风险评估方法，并从建筑公司的战略管理、经营管理两个层面剖析内部控制的主要方面；第三章介绍公司治理方面的风险管理，其中，第六节讨论国有独资公司或控股公司的公司治理，第七节专门讨论未完成改制情况下的国有建筑公司的公司治理问题；第四章介绍企业战略风险控制；第五章重点讨论营销业务控制，包括宏观市场调研、客户关系管理等方面；第六章为投资、筹资管理控制，着重讨论投资控制业务流程、资本性筹资控制、债务性融资控制业务流程、企业股权(产权)转让和改制控制等方面；第七章为生产控制，重点讨论生产过程控制、采购控制业务流程、存货控制业务流程、工程结算控制等四个方面；第八章为收入、成本、费用及利润分配控制，重点讨论企业收入、生产过程、费用和利润分配控制等方面；第九章为相关资产控制，重点讨论现金业务控制、人民币存款控制、外汇存款控制、应收款项、固定资产、无形资产等方面的控制活动；第十章为相关债务控制，重点讨论应付账款控制业务等方面；第十一章为信息与财务报告控制，重点关注信息控制、关联交易控制、财务报告控制和企业综合统计业务流程控制等方面；第十二章为人力资源与绩效考核控制，重点关注员工岗位、招（选）聘、员工考核和培训、薪酬控制，以及子公司、分支机构负责人绩效考核等控制业务；第十三章为印鉴、档案、合同、诉讼事务控制，主要有印鉴业务控制、档案业务控制、合同业务控制、诉讼业务控制和企业法律文书业务控制等方面；第十四章为企业形象与应急事项控制，重点关注企业形象管理和应急事项管理业务控制这两个方面；第十五章为监察与审计监督控制，

专门讨论国有企业对违纪、违法案件问题的管理和控制，以及企业日常管理活动中的内部审计业务控制；另单设第十六章，专门介绍内部控制的测试与评价方式、方法。

内部控制是企业一项长期工作，更是一项需要不断完善和改进的工作，本书主要结合企业的实践成果而编写，希望能给业内同行带来启发和帮助。

本书由中国建筑工程总公司副总经理曾肇河同志主编和审定，杜书玲、孙三友同志任副主编；孙三友、李师同同志担任了本书大量的编写任务，付出了辛勤劳动；王伍仁、孟庆禹、李剑波、薛克庆、李百安、毛志兵、秦玉秀、张勇平、赵兵元、马哲刚、杨龙、王萍等对本书的有关内容分别作过研究和指导；陈莹、张建伟、梅建国、朱小青、刘保国、常陆军、张晶波、邓斌、冯文、曹倩、孙震、刘宇彤、卢志勇、周家权等同志，为本书提供了较多的第一手资料；本书的编写还得到了中国人民大学博士生导师宋常教授、华夏正风会计师事务所陈胜华博士、中天恒会计师事务所李三喜所长、利安得会计师事务所赵保华主任等专家的指导，在此一并表示感谢！

限于水平和写作时间等方面因素，本书难免有许多不足，敬请批评指正。

目 录

第一章 绪论	1
第一节 内部控制的形成与发展	1
第二节 安然、中航油事件对企业内部控制的影响	11
第三节 建筑公司内部控制意义	14
第四节 内部控制在企业管理中的地位及相关说明	21
第二章 企业内部控制基本理论	26
第一节 企业风险管理框架基本内容	26
第二节 企业风险与分类	31
第三节 企业风险与风险管理体系建设	35
第四节 企业风险识别与评估方法	42
第五节 企业内部控制	47
第六节 企业内部控制监控与持续改进	52
第三章 公司治理与内部控制	58
第一节 公司治理与公司控制权配置	58
第二节 公司治理主要风险与基本对策	61
第三节 股东大会与内部控制	65
第四节 董事会与内部控制	69
第五节 监事会与内部控制	74
第六节 国有独资或控股公司党委会和职代会与内部控制	77
第七节 未改制国有建筑公司治理与内部控制	82
第四章 决策执行、战略规划与预算控制	93
第一节 决策执行业务流程	93
第二节 战略规划管理业务流程	98
第三节 预算管理 with 绩效考核业务流程	103

第五章 营销业务控制	108
第一节 市场调查与分析业务流程	108
第二节 客户关系管理业务流程	113
第三节 投标报价控制业务流程	119
第六章 投、融资及产权控制	124
第一节 投资控制业务流程	124
第二节 资本性筹资控制业务流程	129
第三节 债务性融资控制业务流程	135
第四节 国有产权控制业务流程	141
第五节 资产评估控制业务流程	146
第七章 生产活动控制	151
第一节 生产过程控制业务流程	151
第二节 物资采购控制业务流程	156
第三节 存货控制业务流程	162
第四节 工程结算控制业务流程	170
第八章 收、支及利润分配业务控制	176
第一节 收入控制业务流程	176
第二节 工程成本控制业务流程	180
第三节 费用控制业务流程	187
第四节 利润分配控制业务流程	193
第九章 相关资产控制	198
第一节 现金管理业务流程	198
第二节 人民币存款业务流程	202
第三节 外汇存款业务流程	210
第四节 应收款项业务流程	213
第五节 固定资产业务流程	217
第六节 无形资产业务流程	224
第十章 相关债务控制	230
第一节 应付账款管理业务流程	230

第二节	融资担保管理业务流程·····	234
第十一章	信息与财务报告控制·····	239
第一节	信息化管理业务流程·····	239
第二节	关联交易业务流程·····	249
第三节	财务报告业务流程·····	255
第四节	综合统计业务流程·····	262
第十二章	人力资源与绩效考核控制·····	267
第一节	员工岗位管理业务流程·····	267
第二节	员工招（选）聘管理业务流程·····	271
第三节	员工考核管理业务流程·····	274
第四节	员工培训管理业务流程·····	277
第五节	员工薪酬管理业务流程·····	280
第六节	分支机构负责人绩效考核管理业务流程·····	284
第十三章	印鉴、档案、合同、法律事务控制·····	289
第一节	印鉴管理业务流程·····	289
第二节	档案管理业务流程·····	293
第三节	合同管理业务流程·····	300
第四节	诉讼事务业务流程·····	306
第五节	企业法律文书管理业务流程·····	310
第十四章	企业形象与应急事项控制·····	314
第一节	企业形象管理业务流程·····	314
第二节	企业应急事项管理业务流程·····	319
第十五章	监察与审计监督控制·····	324
第一节	违纪、违法案件管理业务流程·····	324
第二节	企业内部审计管理业务流程·····	331
第十六章	企业内部控制测试与评价·····	338
第一节	企业内部控制测试与评价概述·····	338
第二节	企业内部控制测试与评价流程·····	345
参考文献	·····	350

第一章

绪论

我们在讨论企业内部控制时，首先应对控制作一个基本了解，相关资深人士的解释为：“控制是指使某种活动处于自己占有、管理和影响下”。从控制学一般意义上讲，控制是指一定控制主体，为实现一定目标和要求，以信息沟通为基础，采取一定的控制方法及手段，对控制客体所进行的约束、支配和驾驭的过程。当这种控制行为在企业内部实施时，通常可以称为企业内部控制。本书拟讨论的是以建筑公司为对象的内部控制，谓之“建筑公司内部控制”。

第一节 内部控制的形成与发展

一、内部控制的一般概念

内部控制的主体是指内部控制设计、执行和考核评价的主体，即单位内部的领导者、职能部门和相关管理人员。内部控制的客体是指单位内部的经济和业务活动。为了控制客体，即控制企业内部一切生产经营管理活动、财务收支等，就必须针对企业生产经营活动的各个具体环节，建立内部控制制度，制定一套相互联系、彼此制约的程序和方法，使之能够按照约定的目标，有秩序和有效率地进行。内部控制的一般解释是以责任、牵制、程序、方法、流程等制度和标准作为控制依据，建立健全合理的组织架构、明确的管理部门和个人职权范围，规定授权处理程序及相互联系、相互制约的办理手续、办事方法和办事程序。企业内部控制的目的是为了企业的各项管理活动及目标，能够可靠地获取会计及其他相关的管理信息，防止和有效解决管理风险，确保企业资产安全，实现企业管理目标。

二、内部控制起源

从理论上讲人类自从有了群体活动，控制的萌芽也就出现了，早期西方的议会控制，

我国古代的御史制度，均属控制制度的早期表现，但真正作为内部控制制度建立和理论的提出，还是 20 世纪后半叶的事情。现在的理论和实践告诉我们，管理离不开控制，控制是管理的一项重要内容，当然控制的范围和深度因时而异，因人而异。当控制发展到需要总结和提炼的时候，控制就出现了总结和细化，内部控制这时候也就被单独提了出来。内部控制首先得到了外部审计师的重视，审计师多从审计的影响和重要作用方面去关注它，后来慢慢地得到了企业管理者和员工的认可。使用内部控制对企业管理行为和管理风险进行测试、检查、评价的历史也只有 30 年左右，目前内部控制的理论和实践，一般遵循美国企业风险控制框架管理委员会（COSO 委员会）于 2004 年 4 月颁布的企业风险管理框架，它是以《内部控制框架》和《萨班斯—奥克斯利法案》报告为基础研究制定的。

中、外大量史料证明，自从人类社会经济活动发展到了需要管理的时候，控制和监督也就应运而生，并伴随着管理活动而展开。

1. 远在 3600 年前古巴比伦的美索不达米亚文化时期^①，就出现了极为简单的内部牵制的萌芽，当时规定，凡是被出手的钱物，都要其管理者出具付出清单，并由另外一个人汇总相关凭据，定时与实际库存情况核对，并用相关符号进行记录。

古埃及在法老统治时期，在中央政府内就设有监督官，负责对全国各级管理机构和官员是否忠实地履行受托事项、财政收支的相关记录是否准确进行监督。对于钱物的收支管理规定由两人分别管理，实现相互牵制，其中一人负责纪录收支具体业务，由另一名官员，甚至还有第三名官员一起监督、核查所记录的数字。另外，仓库的收、发、存记录还要得到其管理者上司的定期审查。

古代罗马帝国时期，宫廷库房采用“双人记账制”，即每笔财产的收付要得到两个书记官的记录，然后定期或不定期的将这两本账进行核对。如果发现记载不一致，则表明财产失真或出现问题；如检查记录一致，则表明库存是正确的。

13 世纪初叶，地中海沿岸的城市商业比较发达，从事专门借贷的经纪人，将借来的资金与贷给的对象分别进行记录，这就出现了划时代的复式记账法，这种方式将每一笔资金的来源和方式，以及借出去的对象和方式都进行了完整的记录，使每笔资金都有另一个记录作为备抵，相互牵制和上下控制得到了一个较好的平台。

① “美索不达米亚文化”是世界最早的文明。美索不达米亚（Mesopotamia，希腊语的意思是两河之间的土地）文明（又称两河文明）发源于底格里斯河（Tigris）和幼发拉底河（Euphrates）之间的流域——苏美尔（Sumer）地区（中下游地区）。美索不达米亚是古巴比伦（Babylon）的所在，在今伊拉克共和国境内。

2. 我国是一个有着几千年文明的国家，其中也不乏控制的实践，从我们祖先管理国家开始，控制就伴随着国家和社会的管理发展。西周时期“上计制度”^①已出现了萌芽，到了秦代，严密的“上计制度”和“御史监察制度”已经得到了全面实现。因此可以说，控制的理论和实践在我国已经是由来已久了。

我国的内部控制的思想最早见于《周礼》一书，针对掌管和使用钱物的人可能进行贪污盗窃、弄虚作假，因而规定每笔钱财的收支（出入）要经过几个人的耳目，以达到相互牵制的目的。秦代的度量衡制度，实际上就是为了便于计量和稽核，从而实现控制和监督。到了宋朝时，为了便于实现控制，建立了繁杂的官职制度，实行官职分离、职差分离。将官、职、差通过授权进行体现，起到了互相牵制、遏止分庭抗礼的作用，防止国家管理出现问题，这对于保护国家权威、实现政令畅通起到了很好的作用。

由此可见，我国在漫长的国家管理和地方管理活动过程中，很早就明白了钱、账、物必须分开管理的道理。鸦片战争后，随着资本主义经济的侵入，国外的先进管理方法也传入了我国。解放后，特别是改革开放后，由于我们大量吸收国外的先进管理经验，对于我们提高管理水平提供了重要帮助。西方的内部牵制制度，为我国建立和完善内部控制体系，加强内部控制起到了较好的借鉴作用。

三、内部控制的发展阶段

内部控制事实虽然很早就存在我们人类发展进程中，但作为一个单独的管理思想提出，还是近几十年的事情。如果以 18 世纪西方产业革命作为分水岭，内部控制大致经历了内部牵制、内部牵制制度、内部控制制度、内部控制结构、内部控制整体框架、企业风险管理框架等 6 个发展阶段，见表 1-1。

内部控制发展阶段分析				表 1-1
序 号	名 称	发展时期	主 要 内 容	备 注
1	内部牵制	18 世纪中叶前	钱、物与账分离，定期稽核	内部控制处于萌芽状态
2	内部牵制制度	18 世纪中叶至 20 世纪 40 年代	由组织结构、职务分离、业务程序、内部牵制、处理手续等因素完成体系和理论总结，构成“内部牵制制度”	内部控制发展的第一个分水岭

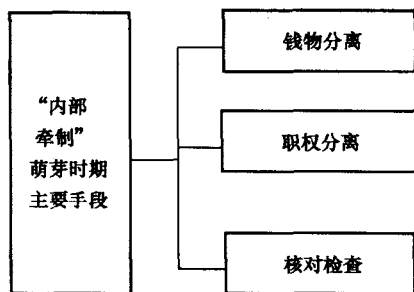
① “上计制度”是指秦汉时地方守、相向朝廷按年申报治状的制度。早在战国时，魏、秦两国即已实行，秦律的《仓律》中即提到有关县里上计的情况。两汉时，郡国守、相于岁终遣吏赴京师上计。汉律中有《上计律》，是处置上计事务的专门律条。西汉时从郡中派到中央去上计的人为丞或长史，东汉时有专职的上计掾、史。上计时地方向中央呈交计书，或称为计簿，其内容为郡国一年中的租赋、刑狱、选举等情况。朝廷根据计簿对守、相进行考核，有功者受赏，有过者受罚。

续表

序 号	名 称	发展时期	主 要 内 容	备 注
3	内部控制制度	20 世纪 40 年代至 20 世纪 80 年代	内部控制以向全部经济活动系统控制发展为主	形成严密的控制系统
4	内部控制结构	20 世纪 80 年代	完成了实践到理论的总结	内部控制又一个分水岭
5	内部控制整体框架	20 世纪 90 年代	内部控制在各个部分融合的基础上与经营者联系起来, 在内部控制中体现企业经营目标	第一次提出内部控制三项目标和五个要素
6	企业风险管理框架	21 世纪初	以风险控制为对象	紧扣企业战略管理, 进一步提出内部控制的三项目标和八个要素

1. 18 世纪产业革命前的内部牵制阶段

内部控制的萌芽是内部牵制。根据史料记载, 当人类社会活动发展到了一定阶段后, 控制和监督的因素也就出现了。作为内部控制发展第一阶段, 内部牵制在萌芽时期的主要



手段见图1-1。由于我们在本节第二小节的内部控制起源中, 已经做了较大篇幅的讨论, 因此, 这里不再重述。

2. 18 世纪产业革命后到 20 世纪 40 年代的内部控制制度发展阶段

随着资本主义经济在西方的发展, 真正意义上的企业出现, 股份制诞生, 资本市场建立, 公司制

逐渐成为主要经济组织的时候, 导致了所有者与经营者的分离, 加之企业间竞争日趋激烈, 人们发现如何加强管理以取得更好的股东回报, 如何防范企业风险、如何规范经理人的管理行为, 成为摆在企业和公众面前的一个十分紧迫和必须解决的问题。理论界和各级管理者根据管理和股东、社会等方面的需要, 对内部牵制进行了制度化实践和总结。

“科学管理之父”美国人泰罗 (F.W.Taylor) 在其著作《科学管理原理》中率先提出科学管理的基本原则, 其中把管理的计划职能与执行分开, 变原来的经验管理为科学管理的方法, 实际上是将管理的一项重要内容——内部控制, 在实施活动中作了原则要求。

“管理理论之父”法约尔 (H.Fayol) 也在其著作《工业管理与一般管理》中提出了工作分工、职权、纪律、统一指挥、统一领导、等级链、秩序、公平等十多项管理原则。

在泰罗等现代企业管理理论者们的指导下, 理论界与企业界人士, 第一次将自发和处

于经验状态下的以职务分离、账户核对为主要内容的内部牵制，逐渐演变成由组织结构、职务分离、业务程序、内部牵制、处理手续等因素构成的“内部牵制制度”，使内部牵制实现了制度化、理论化，从而逐渐走向了成熟。但这个时候的内部牵制制度基本上处于查错防弊阶段，以职务分离为手段，以会计的钱、物、账为主要控制事项，内部牵制机能的执行大致分为四类：即实物牵制、机械牵制、体制牵制、簿记牵制。内部牵制制度成为了现代内部控制理论中有关组织机构控制、职务分离控制的基础。严格地说，这种以内部牵制而实现的控制活动，主要还是建立在以会计手段作为平台的管理活动，不论它的控制宽度，还是管理层次、管理人员进入企业内部牵制的程度都是不深的。内部牵制方法见图 1-2。

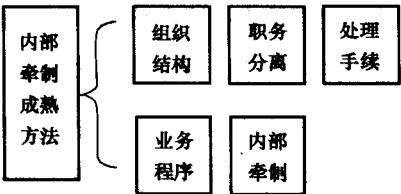


图 1-2 内部牵制方法

20 世纪 20 年代末 30 年代初，以美国为代表的西方资本主义国家爆发了严重的经济危机，这种经济危机很快成为了世界性经济大萧条，许多生产线关闭，企业倒闭，工人大量失业，甚至牛奶倒入大海的事情也屡见不鲜，迫使很多企业为求生存，免受破产厄运，加强了生产经营的控制和监督，这也促使企业内部控制工作第一次将管理视角超越了会计范畴，深入到了所有部门及整个企业管理活动，如生产标准、质量管理、内部稽核、统计分析等方面，甚至第一次将管理效率、经营效率也纳入视野。

1938 年的麦克森-罗宾斯案件，催生了美国《审计程序文告第一号》。1938 年美国 Price & Water house 会计公司已按一般公认的审计程序对麦克森公司进行了审计，但事后发现仍未能暴露公司的欺诈行为，他们在检讨中说：“原有的审计程序缺少了对内部控制和会计处理程序的审查步骤”，于是他们提出，从开展审计业务的实际出发，把企业的内部控制从企业的管理活动中抽象出来，进行单独的研究和分析、评价。这就导致了美国会计师协会审计程序委员会颁布了《审计程序文告第一号》，它第一次增加了对内部控制审查的内容，1940 年 10 月，美国证券交易委员会正式要求审计人员在签署审计报告中相应增加类似的内容。

3. 20 世纪 40 年代至 80 年代的内部控制制度发展阶段

以 20 世纪 40 年代为分水岭，世界多数企业经过了世界性经济危机的冲击和锤炼，企业管理，特别是内部控制得到了空前的加强，理论界也完成了对内部控制进行实践锻造和理论完善两项大的工作，所以说经济危机在一定意义上是市场进行自我调节的一种手段，

虽然这种调节的代价是大了一些,但的确使得经济在新的高度上有更好的发展。第二次世界大战后,科学技术和生产自动化迅速发展,带来了企业的兼并和合并,一些巨大的公司出现了,随着超大型企业集团出现,它们对控制提出了更为紧迫的要求。另一方面,市场竞争异常激烈,企业竞争由过去的产品竞争,发展为在企业的品牌、文化、市场等多维角度展开竞争;同时,随着科学技术发展,许多高科技和相当复杂的产品出现,对企业设计、生产、售后服务等方面也提出了更高的要求。所有这些都对企业管理提出了完善员工管理、健全检查标准和内部审计等控制措施的要求,并促使内部控制从对单项经济活动进行独立控制为主,向全部经济活动进行系统控制为主发展,从而形成了包括组织结构、岗位责任、人员条件、业务程序、处理手续、检查标准和内部审计在内的严密的控制系统,实际上已完成了内部控制的重大调整。当然,我们可以发现这种重大调整的内部控制的各项要素仍然散见于企业各项管理制度、惯例和实务中,尚未进行理论总结,虽然也强调了

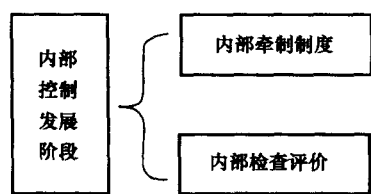


图 1-3 内部控制的发展

内部控制的重要性,并坚持强调内部控制是企业管理一项重要组成部分,但内部控制理论还是在审计理论中提出并得到深化的。内部控制的发展见图 1-3。

1949 年,美国会计师协会的审计程序委员会发表了一份题为《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必要性》的专题报告,对内部控

制首次做出如下定义:“内部控制是企业所制定的旨在保护资产、保证会计资料可靠性和准确性、提高经营效率,推动管理部门所制定的各项政策并要求贯彻执行的组织计划和相互配套的方法及措施。”此定义中第一次将会计和财务部门以外的预算控制、成本控制、定期报告、统计分析、人员培训及内部审计等内容纳入内部控制的范围。这份文件的颁布是对内部控制一次权威性解读,也是对内部控制的一大贡献。1958 年,内部控制又进行了重新分类,将内部控制分为会计控制和管理控制两部分,这为规范内部检查和评价提供了重要的条件。

1963 年,美国会计师协会审计程序委员会发布了《审计程序说明第 33 号》,其中指出:“注册会计师应主要检查会计控制,会计控制一般对财务记录产生直接的重要影响,审计人员必须做出评价,管理控制只是对财务记录产生间接影响,因此审计人员可以不做出评价。

1973 年,美国会计师协会审计程序委员会对内部控制制度(internal control system)作

了进一步修改，它指出：管理控制（administrative control）包括组织的计划和关于管理部门对事项核准的决策步骤上的程序及记录，这种核准程序既是承担相关责任的一种职能，也是建立所有事项的会计控制的起点。20 世纪 70 年代，随着“水门事件”调查深入，越来越多的贿赂案件被曝光，根据所披露的资料显示，前后有两百多家公司参与了不道德交易行为。因此，美国国会做出了反应，于 1977 年全票通过了《反国外贿赂法》，一开始是为了制止美国公司与外国交易的不道德行为，后来又发现一些交易记录被公司高层隐瞒或篡改，一些既定程序被回避，这些都说明了公司的内部控制有缺陷。因此，该法案强调和保持了充分的会计控制。

1979 年美国证监会（SEC）对于内部控制的关注得到了加强，它要求所有的上市公司在年报上增加管理层报告，披露内部控制，它强调指出：“管理层应在年报中对公司的内部控制是否为《反国外贿赂法》中所定义的内部控制目标提供合理的保证做出报告，注册会计师应审查管理层的报告，并发表相关意见。

4. 20 世纪 80 年代的内部控制机构发展阶段

20 世纪 80 年代许多财务机构破产，当然原因是多方面的，但公司的舞弊是其中的一个重要原因。于是，1985 年美国正式成立了反对虚假财务报告委员会，专门对财务报告虚假问题和虚假程度进行专门调查，为此 1987 年发表了报告，它指出：“在所调查的舞弊财务报告中，50%是由于内部控制失效。”另外，报告中还提到内部控制的概念和解释有许多不同，导致管理层、内部审计人员和注册会计师对内部控制的充分性有不同的理解和解释，也带来了执行方面的差异。因此，该委员会提出各职业团体应充分合作，发展统一的内部控制概念。

1988 年美国注册会计师委员会（AICPA）针对 80 年代大量财务失败所导致的投资者的损失，为尽量弥补公众和投资者对审计保证的期望与职业界认为审计所能实现传递的差距，发布了《审计准则公告第 55 号》（SAS No.55），要求从 1990 年起取代 1973 年发布的《审计公告第一号》（SAS No.1），该公告首次提出以“内部控制机构”（internal control structure）代替“内部控制”，同时指出：“企业的内部控制结构包括为合理保证特定目标的实现，而建立的各项政策和程序”，明确“内部控制包括三个要素：控制环境、会计制度、控制程序”。从上可以看出，内部控制第一次将控制环境纳入内部控制范畴，而且不再区分会计控制和管理控制。这时的内部控制已经过各类人员共同努力，完成了从实践到理论的升华，这是内部控制史上的一件大事，标志着内部控制开始全面渗入企业管理的方