

21 世纪经济学类管理学类专业主干课程系列教材

内部控制理论与实务

(第2版)

宋蔚蔚 编著

Control Theory

Practice

清华大学出版社 • 北京交通大学出版社



21 世纪经济学类管理学类专业主干课程系列教材

内部控制理论与实务

(第 2 版)

宋蔚蔚 编著

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

全书共十章,以五部委联合颁布的《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》、《企业内部控制审计指引》为主线,同时借鉴其他国家和地区的内控框架(美国、加拿大、法国、英国和南非,以及我国的香港地区),详细论述了我国内部控制的演变途径,以及内部控制设计和评价的基本原理与方法,然后从公司层面和业务层面两个角度系统阐述涉及企业各方面的内部控制的关键环节,并且展望了企业内部控制未来的发展趋势。

本书既适合于工商管理学科各专业的本科生使用,也适合于 MBA、MPA、MPAcc 等使用,还可作为企业内控培训和注册会计师的后续教育教材,以及企业开展内部控制建设的参考资料。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

内部控制理论与实务 / 宋蔚蔚编著. —2 版. —北京: 北京交通大学出版社: 清华大学出版社, 2013. 7 (2014. 1 重印)

21 世纪经济学类管理学类专业主干课程系列教材

ISBN 978-7-5121-1513-2

I. ① 内… II. ① 宋… III. ① 企业管理-高等学校-教材 IV. ① F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 153277 号

责任编辑: 赵彩云 特邀编辑: 张奉格

出版发行: 清华大学出版社 邮编: 100084 电话: 010-62776969

北京交通大学出版社 邮编: 100044 电话: 010-51686414

印刷者: 北京泽宇印刷有限公司

经 销: 全国新华书店

开 本: 185×260 印张: 18.25 字数: 466 千字

版 次: 2010 年 9 月第 1 版 2013 年 7 月第 2 版 2014 年 1 月第 5 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5121-1513-2/F·1207

印 数: 11 001 ~ 14 000 册 定价: 33.00 元

本书如有质量问题, 请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评, 我们表示欢迎和感谢。

投诉电话: 010-51686043, 51686008; 传真: 010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

第2版前言

Preface to the 2nd Edition

内部控制的概念是不断动态发展的，从最初的内部牵制到五要素框架阶段，每一个阶段概念的提出都是随着重要事件的发展来扩展原有内部控制的管理幅度和管理边界的。自本书2010年第1版以来，内部控制的理论和实务也发生了一些变化。

2010年7月，《多得—弗兰克华尔街改革和消费者保护法案》（Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act）的颁布结束了萨奥法案404条款备受争议的问题：小企业（公共发行股本少于7500万美元）不再需要出具内部控制审计报告。COSO委员会于2011年12月19日发布新版内部控制整合框架草案，公开征求社会意见。由于企业及其营运环境的改变，COSO认为有必要更新其颁布已近20年的框架。2012年3月27日，美国国会众议院代表以压倒性投票通过了参议院修订的“创业企业融资法案”（The Jumpstart Our Business Startups Act），此项法案提出了一个新的企业类别——“新兴成长型企业”（Emerging Growth Company, EGC），EGC在规定的截止日期前将得以豁免若干监管要求，这些企业无须满足萨奥法案下404（b）条款的要求，即在一段时间内（EGC资格终止前）不再需要出具内部控制审计报告。2013年5月14日，COSO委员会整合多方的意见并颁布了新版本的内部控制整合框架。

2010年4月，财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会制定了《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》，与2008年颁布的内部控制基本规范，共同构建了中国企业内部控制规范体系，被称为“中国版的萨奥法案”，该规范体系要求中国上市公司出具内控自评报告和内部控制审计报告，原本深沪主板上市公司的最后执行期限为2012年1月1日（境内外共同上市公司为2011年1月1日）。2012年8月，为稳步推进主板上市公司有效实施企业内部控制规范体系，确保内控体系建设落到实处、取得实效，防止出现走过场情况，财政部会同证监会在充分考虑上市公司的公司治理基础、市值规模、业务成熟度、盈利能力等方面差异的情况下，决定在主板上市公司分类分批推进实施企业内部控制规范体系，发布《关于2012年主板上市公司分类分批实施企业内部控制规范体系的通知》，除了国有控股上市公司强制2012年执行，其余上市公司实施内控规范的时间都有所推后，也给这些企业更长的缓冲期来建立和完善自身的内部控制体系。

因此，根据这些实务上的变化，我们对原有的第1版内容进行了修订，与第1版相比，保留了第1版的基本框架和结构，同时也进行了一些变更：①时代性更强，原有不合时宜的内容删去了，与时俱进地增加了最新关于内部控制的动态发展状况；②保留原有内部控制经典案例的同时增加了一些新的案例，以便学习者加深对内部控制的理 解；③对部分流程进行了充实和细节化处理。

作 者
2013 年 7 月

前言

Preface

2008年以前,我国的内部控制呈现着“政出多门”的现象,财政部、证监会、国资委、中注协、上海证券交易所、深圳证券交易所等部门相继出台了内部控制规范,每个规范和制度都有自己的侧重点,同时对于内部控制的完整性、合理性及有效性更是缺乏一个公认的标准体系,“内部控制”的概念在“百花齐放”式中发展但没有得到统一。

2008年6月,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部委联合发布《企业内部控制规范——基本规范》。它的发布标志着我国内部控制制度建设取得了重大突破,这是我国继实施与国际接轨的企业会计准则和审计准则之后,又一与国际接轨的重大改革。2010年4月,五部委再次联合颁布内部控制的3个配套指引《企业内部控制评价指引》、《企业内部控制审计指引》、《企业内部控制应用指引》。这些配套指引与基本规范一起,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。

在这个危机四伏的时代,新的内控规范体系犹如一盏明灯,对于企业实践中的内控摸索提供了新的原则和方法,同时又带来了一些新的挑战:如何更好地运用新的内控框架体系促进企业的可持续发展?如何避开途中的陷阱让企业达到成功的彼岸?如何以最小的控制成本达到最优化的效果?本书旨在通过以内部控制基本规范和配套指引为主线,全方位地说明企业内部控制制度的相关理论和实务操作。

本书具有前瞻性、规范性、指导性的特点:①“国外和国内相结合”,借鉴其他国家和地区的内控框架(美国,加拿大,法国,英国和南非以及我国的香港地区),同时以我国最新的内控基本规范和配套指引为主线;②“公司层面与业务层面相结合”,全面地探讨公司层面和业务层面内控的关键控制环节;③“设计与评价相结合”,不仅关注内控设计理念、原则和方法,而且着重于管理层和注册会计师的评价;④“新规范与旧规范相结合”,探讨了我国内部控制规范的各个发展阶段,并且分析了征求意见稿与正稿的差异,以及管理层思路的变化;⑤“理论与实践相结合”,将平衡计分卡、ISO 31000、COBIT框架等融入其中,正文中穿插有专栏,同时每章后面附有阅读与思考,以内控视角分析一些著名的案例和事件,具有很强的实践指导意义。

在本书的撰写过程中，我们借鉴了国内外一些学者的理论和观点，在这里一并向他们表示感谢。由于作者才疏学浅，其中必有一些不当之处，希望各位专家、学者和实务界的朋友指正。

作 者

2010 年 7 月

目 录

Contents

第1章 概论	(1)
1.1 内部控制概念的起源	(1)
1.2 内部控制的发展历程	(2)
1.2.1 内部牵制阶段	(2)
1.2.2 内部控制制度阶段	(3)
1.2.3 内部控制结构阶段	(6)
1.2.4 内部控制整体框架阶段	(7)
1.3 内部控制的功能	(8)
1.4 内部控制的局限性	(10)
1.5 内部控制学与其他学科体系之间的关系	(13)
阅读与思考 尼克·里森 PK 杰洛米·科维尔	(14)
第2章 内部控制体系框架	(17)
2.1 COSO 报告	(17)
2.2 ERM 框架	(22)
2.2.1 企业风险管理框架概述	(22)
2.2.2 企业风险管理框架的构成要素和目标	(23)
2.2.3 ERM 框架与 IC-IF 框架的对比	(24)
2.3 其他内部控制架构	(25)
2.3.1 加拿大的 COCO 报告	(26)
2.3.2 英国 Turnbull 报告	(27)
2.3.3 法国内部控制框架	(29)
2.3.4 南非的 King 报告	(30)
2.3.5 中国香港的内部控制架构	(31)
2.4 萨班斯—奥克斯利法案对内部控制的要求	(33)
阅读与思考 安然事件	(38)
第3章 我国内部控制的演变路径	(40)
3.1 我国内部控制的发展	(40)
3.2 我国的内部控制框架体系	(44)
3.2.1 我国内部控制规范征求意见稿阶段	(44)

3.2.2	内部控制基本规范阶段	(45)
3.2.3	内部控制的配套指引阶段	(46)
3.3	我国内部控制的信息披露	(49)
	阅读与思考 行政事业单位内部控制规范	(53)
第4章	内部控制与公司治理	(62)
4.1	公司治理概述	(62)
4.1.1	多级代理关系与多级控制系统	(63)
4.1.2	公司治理模式	(65)
4.2	公司治理与内部控制的关系	(67)
4.3	中国公司的治理框架	(69)
4.3.1	股东和股东大会	(69)
4.3.2	董事和董事会	(71)
4.3.3	监事和监事会	(74)
4.3.4	经理人员	(75)
4.3.5	治理评价与我国上市公司治理现状	(75)
	阅读与思考 中航油事件	(78)
第5章	内部控制制度的设计	(81)
5.1	内部控制设计的理念基础	(81)
5.1.1	收银机与人性	(81)
5.1.2	欺诈与舞弊理论	(83)
5.1.3	混沌理论与内部控制	(85)
5.2	内部控制设计原则	(88)
5.2.1	内部控制设计的原则	(88)
5.2.2	内部控制分类	(89)
5.2.3	内部控制设计的步骤	(90)
5.3	内部控制设计方法	(92)
5.3.1	文字记录法	(92)
5.3.2	内部控制调查表法	(93)
5.3.3	流程图法	(94)
	阅读与思考 青岛海尔内部控制设计与实施的工作方案	(95)
第6章	内部控制的评价	(99)
6.1	内部控制评价概述	(99)
6.1.1	内部控制评价的目标	(99)
6.1.2	内部控制评价的原则	(100)
6.1.3	内部控制评价组织形式	(100)
6.1.4	我国上市公司内部控制实施现状	(101)
6.2	注册会计师对内部控制的审计报告	(104)
6.2.1	计划审计	(104)
6.2.2	实施审计	(105)

6.2.3 内部控制有效性的认定	(106)
6.2.4 内部控制审计报告	(107)
6.3 注册会计师的管理建议书	(111)
6.4 管理层对内部控制的自我评价	(113)
阅读与思考 内部控制评估新方法——CSA	(115)
第7章 公司层面的内部控制设计	(117)
7.1 企业文化与内部控制	(117)
7.1.1 企业文化的内涵	(117)
7.1.2 企业文化的评估	(119)
7.2 内部控制组织架构设计	(121)
7.2.1 治理结构	(121)
7.2.2 内部机构的设计	(122)
7.3 人力资源管理	(130)
7.3.1 人力资源的引进与开发	(130)
7.3.2 人力资源的使用和退出	(132)
7.4 企业社会责任与内部控制	(134)
7.4.1 安全生产和产品质量的控制	(136)
7.4.2 环境保护与资源节约	(137)
7.4.3 促进就业与员工权益保护	(139)
阅读与思考 三鹿事件	(140)
第8章 业务层面的内部控制（上）	(143)
8.1 采购业务的内部控制	(143)
8.1.1 采购业务概述	(143)
8.1.2 岗位责任制和不相容职务分离	(144)
8.1.3 关键控制环节	(144)
8.2 销售业务的内部控制	(150)
8.2.1 销售业务概述	(150)
8.2.2 岗位责任制和不相容职务分离	(150)
8.2.3 关键控制环节和内控制度	(151)
8.3 筹资业务的内部控制	(155)
8.3.1 筹资业务概述	(155)
8.3.2 岗位责任制与不相容职务分离	(157)
8.3.3 关键控制环节	(158)
8.4 投资业务的内部控制	(160)
8.4.1 投资业务概述	(160)
8.4.2 岗位责任制和不相容职务相互分离	(160)
8.4.3 关键控制环节	(162)
8.5 担保业务的内部控制	(165)
8.5.1 担保业务概述	(165)

8.5.2 岗位责任制和不相容职务相互分离	(166)
8.5.3 关键控制环节	(166)
阅读与思考 HPL 公司舞弊案	(169)
第9章 业务层面的内部控制（下）	(172)
9.1 资产管理	(172)
9.1.1 存货	(172)
9.1.2 固定资产	(175)
9.1.3 无形资产	(178)
9.2 合同管理	(180)
9.2.1 岗位责任制	(180)
9.2.2 合同的谈判	(181)
9.2.3 合同的订立	(181)
9.2.4 合同履行	(182)
9.3 业务外包	(183)
9.3.1 岗位责任制	(184)
9.3.2 业务外包承包方的选择	(184)
9.3.3 业务外包合同	(185)
9.3.4 业务外包的实施	(185)
9.4 研究开发	(186)
9.4.1 研究开发的岗位责任制	(186)
9.4.2 研究开发的过程管理	(186)
9.4.3 核心人员管理制度	(186)
9.4.4 研发成果验收制度	(187)
9.4.5 研究成果的开发与保护	(187)
9.5 工程项目	(187)
9.5.1 岗位责任制	(188)
9.5.2 工程立项	(188)
9.5.3 工程招投标	(189)
9.5.4 工程造价	(189)
9.5.5 工程建设	(190)
9.5.6 工程验收	(190)
阅读与思考 大江公司的内控困惑	(191)
第10章 内部控制的未来发展趋势	(193)
10.1 计算机信息技术背景下的内部控制	(193)
10.1.1 岗位责任制	(194)
10.1.2 信息系统的开发	(194)
10.1.3 信息系统的运行与维护	(195)
10.1.4 系统终结	(196)
10.1.5 COBIT 框架	(197)

10.2	内部控制的量化评价：平衡计分卡	(200)
10.2.1	平衡计分卡概述	(200)
10.2.2	平衡计分卡与内部控制	(202)
10.3	全面预算下的内部控制	(206)
10.3.1	全面预算概述	(206)
10.3.2	岗位责任制	(206)
10.3.3	全面预算管理工作机构	(207)
10.3.4	预算的编制	(208)
10.3.5	预算的执行	(209)
10.3.6	预算的调整	(210)
10.3.7	预算的考核	(210)
10.4	内部控制和风险管理的耦合	(210)
10.4.1	内部控制与风险管理的耦合	(211)
10.4.2	识别风险所关注的因素	(211)
10.4.3	风险的应对策略	(212)
10.4.4	国际风险管理标准 ISO 31000	(213)
10.5	内部控制的战略导向	(217)
10.5.1	战略与内部控制的整合	(217)
10.5.2	发展战略的制定	(219)
10.5.3	影响发展战略的内外部因素	(219)
10.5.4	发展战略的实施	(220)
	阅读与思考 史玉柱的起起落落	(220)
附录 A	企业内部控制基本规范	(224)
附录 B	企业内部控制评价指引	(230)
附录 C	企业内部控制审计指引	(233)
附录 D	企业内部控制应用指引	(241)
参考文献		(275)

第 1 章 概 论



【本章导读】

- 内部控制概念的起源
- 内部控制的发展历程
- 内部控制的功能
- 内部控制的局限性
- 内部控制学与其他学科体系之间的关系

1.1 内部控制概念的起源

尽管内部控制的概念被认为是在 20 世纪确定和不断完善的，然而在人类社会经济发展史中，早已存在着内部控制的基本思想和初级形式。早在公元前 3600 年的美索不达米亚文化的记载中，就存在极为粗糙的财务管理活动，记录员要核对付款清单，并在付款清单上打上“点、钩、圈”等核对符号，表明检查账目的工作已经完成。古埃及法老统治时期，实施的是“三官牵制”，货币存入银库时，首先要由记录官在银库外加以记录，然后接受银库出纳官的监察和登记。同样，当收获季节结束将谷物运进仓库之前，由监察官监视谷物的装运情况，并做好记录；进仓时，由记录官登记每批谷物的数量和种类。这种谷物和货币入库须经记录官、出纳官和监督官几道环节的做法，起到互相监督和控制的作用。古希腊时期对官吏的审查非常严格，官吏上任前要接受资格审查，任职期间要接受对其称职与否的信任投票，任期结束时要接受卸任审查，即对其经手的钱财进行稽考交接。古罗马时代，则产生了“双人记账制度”，某项经济业务发生后，由两个记账员在各自的账本上同时记载，然后由他们定期核对对方的账本记录，以检查有无记载的错误，防止舞弊行为发生，进而达到控制资产的目的。

我国最早的内部控制思想可以追溯到西周时代，这个时代的内部控制被迈克尔·查特菲尔特（Chatfield Michael，美国著名的会计史学家，著有《会计思想史》）称为“堪称国际上无与伦比”。西周掌管会计工作的最高机构为司会，出纳工作分为“职内”、“职岁”、“职币”，其目的在于各职务专于职守、相互牵制，防止发生舞弊行为。① 职内“掌邦之赋入”，即掌管岁入分项会计籍书，负责登记、考核朝廷的全部财物收入事项；② 职岁“掌邦之赋出”，即掌管岁出分项会计籍书，负责登记、考核朝廷的全部财物支出事项；③ 职币“掌式法，以敛官府，都鄙与凡用邦财者之币，振掌事者之余财”，即掌管余财分项会计籍书，负责登记、考核朝廷的全部财物结余事项。职内、职岁和职币存在着参交互考、互相制约控制的关系。西周时期，不仅出纳工作由不同的部门承担，财产保管也分项目由不同的部门掌管，即著名的“九府”制度。“九府”是指西周为了掌管国家财产物资而设立的 9 个财

物保管出纳部门，即大府、玉府、内府、外府、泉府、职内、职外、天府和职金，实际上是将国家财物分别由9个职能部门保管和收付，各部门之间责任清楚、分工明确，各方既相互联系，又相互制约，既有财产收付，又有会计核算，同时具有审查监督的功能，实质上就是内部控制所说的不相容职务相互分离。正如朱熹在评述《周礼理其财之所出》一文中指出：“一毫财赋之出入，数人之耳目通焉。”

明代《大明律例》则规定：“凡府州县亲民官，任内娶部民妇女为妻妾者，杖八十。”“凡有司官吏，不得于现任处所置买田宅。违者笞五十，解任，田宅入官。”《大清律例》有着相同的规定：“凡府州县亲民官，任内娶部民妇女为妻妾者，杖八十。”“凡有司官吏者，不得于现任处所置买田宅，违者笞五十，解任，田宅入官……提督、总兵，副将等官，不许在现任地方置立产业。”即任官者不得在任官之地买房子等固定资产，也不能娶当地的妇女为妻，这和现今社会的“职位轮换”有着异曲同工之妙，即均是从制度上防止在一定范围内同党的勾结，以免原有的牵制制度无效。

由此可以看出，人类社会的发展史就是内部控制的发展史。古今中外，各个国家、王朝、部落等主体在进行经营活动、生产活动和管理活动中，都有意识或无意识地采纳了一些蕴含着内部控制思想的制度和办法，以保证其自身的经济增长和可持续的发展。

13世纪末，会计上出现了复式簿记之后，内部控制的发展有了新的进步。在当时，作为会计控制的复式簿记是以单纯的记账人与保管人相分离的职责分工为基础的。

15世纪末，借贷复式记账法在意大利出现。复式记账法是从单式记账法发展起来的一种比较完善的记账方法，与单式记账法相比较，其主要特点是：对每项经济业务都以相等的金额在两个或两个以上相互联系的账户中进行记录（作双重记录，这也是这一记账法被称为“复式”的由来）；各账户之间客观上存在着对应关系，对账户记录的结果可以进行试算平衡。复式记账法较好地体现了资金运动的内在规律，能够全面、系统地反映资金增减变动的来龙去脉及经营成果，并有助于检查账户处理和保证账簿记录结果的正确性。

20世纪初期，西方资本主义经济得到了较大发展，股份有限公司的规模不断扩大，内部分工越来越细，生产资料所有者和经营者相互分离。为了保护资产，保证会计记录的正确性，提高管理水平以在激烈的竞争中获胜，一些企业逐步摸索出一些组织、调节、制约和检查企业生产活动的办法，即按照人们的主观设想建立内部控制制度，内部控制更是成为或宏观或微观体系都不能缺少的保证系统，内部控制由原先的自发无意识的活动开始逐步走向有意识的设计和阶段。

1.2 内部控制的发展历程

现代意义的内部控制，是20世纪初在市场经济发达的美国首先发展起来的。我国的新内部控制规范对内部控制的相关定义和理解也是借鉴了美国的内部控制理念，因此，本节将以美国为例说明内部控制的发展和演变。

1.2.1 内部牵制阶段

古埃及的“三官牵制”、古希腊的“官员离职后审查”制度和古罗马“双人记账制度”，以及西周出纳工作“职内、职岁、职币”的三权分离，都体现了内部牵制的思想。内

部牵制,是指有关经济业务和事项的处理不能由一个人或一个部门总揽全过程。20世纪40年代以前,通常使用的都是“内部牵制”,主要是为保护财产安全而设置的。

L. R. 迪克西 (L. R. Dicksee) 最早于1905年提出内部牵制 (Internal Check), 他认为, 内部牵制由三个要素构成: 职责分工; 会计记录; 人员轮换。1912年, R. H. 蒙哥马利 (Robert H. Montgomery) 出版了《审计理论与实践》, 后来被审计界誉为审计师“圣经”的不朽名著, 书中指出, 所谓内部牵制, 是指一个人不能完全支配账户, 另一个人也不能独立地加以控制的制度, 某位职员的业务与另一位职员的业务必须是相互弥补、相互牵制的关系, 即必须进行组织上的责任分工和业务的交叉检查或交叉控制, 以便相互牵制, 防止发生错误或弊端。1930年, 乔治·E·本利特 (George E. Bennett) 发展了内部牵制的概念, 给内部牵制制度下了一个完整的定义: 内部牵制是账户和程序组成的协作系统, 这个系统使得员工在从事本职工作时, 独立地对其他员工的工作进行连续性的检查, 以确定其舞弊的可能性。

内部牵制基于以下两个设想:

(1) 两个或两个以上的人或部门无意识地犯同样错误的机会是很小的;

(2) 两个或两个以上的人或部门有意识合伙舞弊的可能性大大低于一个人或一个部门舞弊的可能性。

从横向上看, 每项经济业务的处理, 至少要经过彼此不相隶属的两个部门, 使每一个部门的工作或记录受另一部门的牵制;

从纵向上看, 每项经济业务的处理, 至少要经过上下级有关人员之手, 使下级受上级监督, 上级受下级制约。

现实生活中内部牵制的形式有以下一些:

实物牵制——如钥匙交两个以上的人持有;

物理牵制——如银库大门按非正确手续操作就会报警;

分权牵制——每项业务由不同的人或部门去执行;

簿记牵制——明细账与总账定期核对。

实践证明, 内部牵制确实能起到减少错误、防止舞弊的作用, 即使在现代内部控制理论中, 内部牵制仍占有重要地位, 成为组织结构控制、职务分离控制的基础。

1.2.2 内部控制制度阶段

虽然20世纪初建立起来的内部牵制制度对企业管理起了很大的作用, 但随着经济不断发展, 把内部控制仅仅局限于内部牵制则显得有些单薄, 其不足之处也逐渐显现出来。

由于筹资的需要, 企业需要定期报告财务状况和经营成果以及进行内部控制, 这样, 投资者和债权人才能评估企业的安全性和健全性, 并作出相应的投资决策。这个时期提出了内部会计控制 (Internal Accounting Control) 的概念。1934年, 美国《证券交易法》指出, 证券发行人应设计并维护一套能为以下目的提供合理保证的内部会计控制:

(1) 交易的记录必须满足公认的会计准则或者其他适当标准编制财务报表和经管责任的需要;

(2) 交易根据管理部门的一般授权和特殊授权进行;

(3) 接触资产需要经过管理部门的授权;

(4) 按照适当的时间间隔要将财产的账面记录和实物资产核对, 并对差异采取适当的

补救措施。

麦克森—罗宾斯案件（Mckesson&Robbins Case）是内部控制发展史上的里程碑事件，它直接促成了注册会计师职业界对内部控制的关注。美国证监会成立了一个专门的委员会对此进行调查，发布了题为《审计程序的扩展》的报告，其中提到关于内部控制的研究：“审计中所有基本的、关键的问题……被许多会计师完全随意地对待。由于在财务报告审计中，测试程序与抽样在审计案例中大量应用，我们认为有必要对企业内部牵制和控制系统进行全面了解。”它成为1939年审计程序准则第1号（Statement of Auditing Procedure NO. 1, SAP NO. 1）的基础。

此次调查中，美国证监会也意识到在内部牵制系统的审查中不应该只限制在特定的会计范畴，还应该对交易处理方式有全面的了解，这对于职业界的意义是很明确的。证监会还希望职业界能开展关于内部控制审查的研究，而且这种研究应超过会计的范畴。

● 知识链接

麦克森—罗宾斯案件

麦克森—罗宾斯是一家从事化学与制药的大型公司，1937年它对外提供的资产总额达到1亿美元，在纽约证券交易所交易。1938年，麦克森—罗宾斯公司突然宣布倒闭，债权人朱利安·汤普森遭受重大损失。而普赖斯·沃特豪斯会计师事务所没有对公司负责人的背景进行了解和调查，一直对麦克森—罗宾斯公司发表“正确、适当”的审计意见。

1938年初，长期贷款给麦克森—罗宾斯公司的朱利安·汤普森公司，在审核麦克森—罗宾斯公司的财务报表时发现两个疑问。①公司中的制药原料部门，原本是个盈利率较高的部门，但该部门却一反常态地没有现金积累，而且流动资金亦未见增加。相反，该部门还不得不依靠公司管理者重新调集资金来进行再投资，以维持生产。②公司董事会曾开会决议，要求公司减少存货金额。但到1938年年底，公司存货反而增加了100万美元。汤普森公司立即表示，在没有查明这两个疑问之前，不再予以贷款，并请求官方协调查证证券市场的权威机构——纽约证券交易委员会调查此事。

事实真相是：

1. 全部资产的20%以上并不存在

1937年12月31日的合并资产负债表计有总资产8700万美元，但其中1907.5万美元的资产是虚构的，包括虚构存货1000万美元、虚构销售收入900万美元、虚构银行存款7.5万美元；在1937年年度合并损益表中，虚假的销售收入和毛利分别达到1820万美元和180万美元。

2. 合谋舞弊

公司经理菲利普·科斯特及其同伙穆西卡等人，都是犯有前科的诈骗犯，他们利用假名，混入公司并爬上了公司管理岗位，将亲信安插在掌管公司钱财的重要岗位上，并相互勾结。

3. 伪造存货和应收账款

在康涅狄格州 BridgePort 天然药的对外贸易中,材料购买虚构了加拿大卖主,天然药销售虚构了代理商 Smith 有限公司,代收款虚构了蒙特利尔银行。

如果执行了有效的存货监盘和应收账款函证程序,麦克森—罗宾斯公司的财务舞弊很有可能被及时发现。汤普森公司指控沃特豪斯会计师事务所,认为其之所以给麦克森—罗宾斯公司贷款,是因为信赖了会计师事务所出具的审计报告。然而沃特豪斯事务所辩称,他们遵循了美国注册会计师协会 1936 年颁布的《财务报表的检查》(*Examination of Financial Statement*)的各项规则,麦克森—罗宾斯公司的诈骗是由于经理部门串通舞弊所致。但在证券交易委员会的调停下,沃特豪斯事务所退还历年来收取的审计费共 50 万美元,作为对汤普森公司部分债权损失的赔偿。

1949 年,美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)所属的审计程序委员会(Committee on Auditing Procedure, CAP)首次发表了对内部控制的研究报告——《内部控制——一个协调系统要素和它对于管理层和注册会计师的重要性》(*Internal Control: Elements of Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Account*),首次给出了内部控制的定义:内部控制包括组织计划和所有在企业中被采用的协调方法,目的在于保护财产,检查会计资料是否正确可靠,提高营运效率并且促进管理政策的贯彻——这被认为是现代内部控制出现的标志。

1958 年, CAP 发布的第 29 号审计程序公报《独立审计人员评价企业内部控制的范围》(*SAP NO. 29 Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control*)将企业内部控制分为内部会计控制(*Internal Accounting Control*)和内部管理控制(*Internal Administrative Control*)两类,这一提法也是现在人们熟悉的企业内部控制“制度二分法”的由来。

“内部控制在广义上包括……会计控制和管理控制:① 会计控制包括组织计划和一切有关并且直接目的在于保护财产和会计资料的可靠性的程序和方法。它们通常包括授权批准、日常记录、会计报告与财产保管职务的分离、内部审计、实物控制。② 管理控制包括组织控制和一切有关营运效率、管理政策的遵循和那些间接影响会计资料的方法和程序,它们通常包括统计分析、时机研究、经营报告、职工培训计划和质量控制。”

1963 年, CAP 在审计程序公告第 33 号《审计准则与程序》(*SAP NO. 33 Auditing Standards and Procedures*)中对内部控制进行了进一步的阐述:审计人员主要关心会计控制。会计控制……一般会对会计记录的可靠性产生直接和重要的影响,因而需要审计人员对此作出评价。管理控制……通常只对会计记录产生间接影响,因此不需要评价。但是如果审计人员认为某些管理控制会对会计记录的可靠性产生重要影响,那么他应该考虑对这些控制进行评价。例如,关于产量、销售额或者其他营运部门的统计记录在特定情况下就需要评价。

1972 年, AICPA 下属的审计准则委员会(Auditing Standards Board, ASB)发布的《审计准则公告第 1 号——审计标准和程序》(*Statement on Auditing Standards NO. 1—Codification of Auditing Standards and Procedures*, SAS1)给管理控制和会计控制所下的权威定义如下。

管理控制包括但不限于确保交易由管理当局授权的组织结构、程序及有关记录。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。