

21st Century Application-oriented Undergraduate Course for Higher Education · Accounting Series  
21世纪高等院校应用本科会计系列

Enterprise Internal Control

企业内部控制

李荣梅  
姚树中  
屈影 编著



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





21st Century Application-oriented Undergraduate Course for Higher Education · Accounting Series  
21世纪高等院校应用本科会计系列

Enterprise Internal Control

# 企业内部控制

李荣梅  
姚树中  
屈影 编著



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

· 大 连 ·

© 李荣梅 姚树中 屈影 2011

图书在版编目 (CIP) 数据

企业内部控制 / 李荣梅, 姚树中, 屈影编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 8

(21 世纪高等院校应用本科会计系列)

ISBN 978-7-5654-0495-5

I. 企… II. ①李… ②姚… ③屈… III. 企业管理-高等学校-教材 IV. F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 153726 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 362 千字 印张: 18 插页: 1  
2011 年 8 月第 1 版 2011 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 朱 艳 赵 楠 责任校对: 孙博南  
封面设计: 沈 冰 版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0495-5

定价: 29.00 元



# 前 言

内部控制是由企业董事会、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。而内部控制的目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整、提高经营效率、促进企业实现发展战略。国内外企业实践证明，内部控制是企业各项管理工作的基础，是企业持续健康发展的保证，是提高企业管理水平和防止错误与舞弊的一种有效机制，是当代审计技术不可动摇的重要基石。

2008年6月28日，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》（以下简称《基本规范》）。《基本规范》自2009年7月1日起在上市公司范围内施行，鼓励非上市的其他大中型企业执行。执行《基本规范》的上市公司，应当建立健全内部控制，并且要对本公司内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，并可聘请具有证券、期货业务资格的中介机构对内部控制的有效性进行审计，出具评价意见。《基本规范》既有类似《萨班斯—奥克斯利法案》的强制力，又有《内部控制—整体框架》（Internal Control—Integrated Framework）对内部控制实务的示范作用；既对中国企业建立内部控制制度提出了强制性要求，又为千差万别的中国企业建立健全内部控制制度提供了基本框架；既吸收了内部控制的国际先进理念，又充分体现了中国内部控制的现实环境要求。这一规范的出台，是中国企业按国际化标准严格自律的宣言书，更是中国企业参与国际竞争，逐步接受并自觉遵循市场经济规则，不断完善企业制度，细化管理的内在要求，也是我国应对国际金融危机的制度安排。

为了促进企业建立、实施和评价内部控制，规范会计师事务所内部控制审计行为，帮助上市公司和大中型企业能够更快、更好地理解企业内部控制理论并加以应用，我们撰写了《企业内部控制》一书。本书共分十四章，第一章至第三章阐述了内部控制概论、我国内部控制发展的现状、内部控制与风险管理；第四章至第十二章分别阐述了企业货币资金业务、筹资业务、采购业务、资产管理业务、生产管理业务、销售业务、投资业务、担保业务和工程项目业务内部控制的运用；第十三章和第十四章分别论述了企业内部控制自我评价和内部控制审计的内容。同时每章最后一节附有案例与思考，以内部控制视角分析一些著名的案例和事件，具有很强的实践指导作用。

在本书的编写中，我们力求做到观点前瞻、内容翔实、通俗易懂，并能应用于实际操作。本书既适合会计学、财务管理专业与非会计学、财务管理专业的本科生

使用，也适合 MBA、MPA、MPAcc 等使用，又可以作为企业开展内部控制的培训教材。

本书具体分工如下：李荣梅执笔第一章、第二章、第四章、第五章、第六章，并负责总纂和定稿；姚树中执笔第三章、第七章、第九章、第十四章；屈影执笔第八章、第十章、第十一章、第十二章、第十三章。

在本书的写作过程中，我们参阅了国内外大量的文献和资料，在此，对所有企业内部控制研究领域的专家和学者致以最诚挚的谢意。本书虽力求完善，然而由于时间仓促及能力有限，难免存在不足之处，敬请各位学者、专家和读者批评指正。

作 者

2011 年 9 月

# 目 录

|                        |      |
|------------------------|------|
| <b>第一章 内部控制概论</b>      | /1   |
| 学习目标                   | /1   |
| 第一节 内部控制概念的演变          | /2   |
| 第二节 内部控制发展的原因          | /11  |
| 第三节 内部控制的作用与局限性        | /15  |
| 第四节 内部控制建立的原则          | /20  |
| 第五节 案例与思考              | /23  |
| 本章小结                   | /30  |
| <b>第二章 我国内部控制发展的现状</b> | / 31 |
| 学习目标                   | /31  |
| 第一节 我国内部控制的相关法律法规      | /32  |
| 第二节 我国内部控制的框架          | /37  |
| 第三节 我国内部控制的信息披露        | /57  |
| 第四节 案例与思考              | /58  |
| 本章小结                   | /66  |
| <b>第三章 内部控制与风险管理</b>   | / 67 |
| 学习目标                   | /67  |
| 第一节 风险管理概述             | /68  |
| 第二节 COSO 企业风险管理框架的主要内容 | /72  |
| 第三节 企业全面风险管理的基本流程      | /78  |
| 第四节 内部控制与风险管理的关系       | /83  |
| 第五节 案例与思考              | /86  |
| 本章小结                   | /93  |
| <b>第四章 货币资金业务内部控制</b>  | / 94 |
| 学习目标                   | /94  |
| 第一节 货币资金业务概述           | /95  |
| 第二节 货币资金业务的风险          | /96  |
| 第三节 货币资金业务内部控制环节       | /98  |
| 第四节 案例与思考              | /100 |

|            |                            |              |
|------------|----------------------------|--------------|
|            | 本章小结 .....                 | /105         |
| <b>第五章</b> | <b>筹资业务内部控制 .....</b>      | <b>/ 106</b> |
|            | 学习目标 .....                 | /106         |
|            | 第一节 筹资业务概述 .....           | /107         |
|            | 第二节 筹资业务的风险 .....          | /107         |
|            | 第三节 筹资业务内部控制环节 .....       | /109         |
|            | 第四节 案例与思考 .....            | /112         |
|            | 本章小结 .....                 | /116         |
| <b>第六章</b> | <b>采购业务内部控制 .....</b>      | <b>/ 117</b> |
|            | 学习目标 .....                 | /117         |
|            | 第一节 采购业务概述 .....           | /118         |
|            | 第二节 采购业务的风险 .....          | /119         |
|            | 第三节 采购业务内部控制环节 .....       | /121         |
|            | 第四节 案例与思考 .....            | /124         |
|            | 本章小结 .....                 | /128         |
| <b>第七章</b> | <b>资产管理业务内部控制 .....</b>    | <b>/ 129</b> |
|            | 学习目标 .....                 | /129         |
|            | 第一节 资产管理业务概述 .....         | /130         |
|            | 第二节 存货管理的风险及内部控制环节 .....   | /130         |
|            | 第三节 固定资产管理的风险及内部控制环节 ..... | /136         |
|            | 第四节 无形资产管理的风险及内部控制环节 ..... | /142         |
|            | 第五节 案例与思考 .....            | /146         |
|            | 本章小结 .....                 | /154         |
| <b>第八章</b> | <b>生产管理业务内部控制 .....</b>    | <b>/ 155</b> |
|            | 学习目标 .....                 | /155         |
|            | 第一节 生产管理业务概述 .....         | /156         |
|            | 第二节 生产进度管理的风险及内部控制环节 ..... | /157         |
|            | 第三节 生产质量管理的风险及内部控制环节 ..... | /158         |
|            | 第四节 生产成本管理的风险及内部控制环节 ..... | /159         |
|            | 第五节 生产安全管理的风险及内部控制环节 ..... | /162         |
|            | 第六节 案例与思考 .....            | /163         |
|            | 本章小结 .....                 | /170         |
| <b>第九章</b> | <b>销售业务内部控制 .....</b>      | <b>/ 171</b> |
|            | 学习目标 .....                 | /171         |

|             |                         |       |
|-------------|-------------------------|-------|
| 第一节         | 销售业务概述 .....            | /172  |
| 第二节         | 销售业务的风险 .....           | /173  |
| 第三节         | 销售业务内部控制环节 .....        | /176  |
| 第四节         | 案例与思考 .....             | /179  |
| 本章小结        | .....                   | /186  |
| <b>第十章</b>  | <b>投资业务内部控制</b> .....   | / 187 |
| 学习目标        | .....                   | /187  |
| 第一节         | 投资业务概述 .....            | /188  |
| 第二节         | 投资业务的风险 .....           | /190  |
| 第三节         | 投资业务内部控制环节 .....        | /194  |
| 第四节         | 案例与思考 .....             | /197  |
| 本章小结        | .....                   | /204  |
| <b>第十一章</b> | <b>担保业务内部控制</b> .....   | / 205 |
| 学习目标        | .....                   | /205  |
| 第一节         | 担保业务概述 .....            | /206  |
| 第二节         | 担保业务的风险 .....           | /209  |
| 第三节         | 担保业务内部控制环节 .....        | /212  |
| 第四节         | 案例与思考 .....             | /215  |
| 本章小结        | .....                   | /219  |
| <b>第十二章</b> | <b>工程项目业务内部控制</b> ..... | / 220 |
| 学习目标        | .....                   | /220  |
| 第一节         | 工程项目业务概述 .....          | /221  |
| 第二节         | 工程项目业务的风险 .....         | /224  |
| 第三节         | 工程项目业务内部控制环节 .....      | /225  |
| 第四节         | 案例与思考 .....             | /229  |
| 本章小结        | .....                   | /235  |
| <b>第十三章</b> | <b>内部控制自我评价</b> .....   | / 236 |
| 学习目标        | .....                   | /236  |
| 第一节         | 内部控制评价概述 .....          | /237  |
| 第二节         | 内部控制评价的内容 .....         | /238  |
| 第三节         | 内部控制评价程序 .....          | /243  |
| 第四节         | 内部控制评价报告 .....          | /249  |
| 第五节         | 案例与思考 .....             | /251  |
| 本章小结        | .....                   | /259  |

|                          |       |
|--------------------------|-------|
| <b>第十四章 内部控制审计</b> ..... | / 260 |
| 学习目标 .....               | /260  |
| 第一节 内部控制审计概述 .....       | /261  |
| 第二节 计划审计工作 .....         | /262  |
| 第三节 内部控制审计测试 .....       | /266  |
| 第四节 内部控制审计报告 .....       | /269  |
| 第五节 案例与思考 .....          | /276  |
| 本章小结 .....               | /279  |
| <b>主要参考文献</b> .....      | /280  |

第

章

# 内部控制概论

## 学习目标

通过本章学习，了解内部控制概念的演变及发展原因，理解内部控制的目标及要素内容，了解内部控制的作用及局限性，掌握内部控制建立的原则，能恰当运用内部控制理论对内部控制案例进行分析。

## 第一节 内部控制概念的演变

内部控制是18世纪产业革命后,企业规模化和资本大众化的结果。到了20世纪初初期,资本主义经济迅速发展,股份公司规模日益扩大,所有权与经营权进一步分离,为防范和揭露错误和弊端,逐步形成了一些组织、调节、制约和监督企业经营管理活动的方法,形成了内部控制制度。

公元前3 000多年以前,内部控制的思想就已经在人们的日常经济生活中得以运用。经过人类历史的漫长发展,现代内部控制作为一个完整概念,于是20世纪初在市场经济发达的美国首次提出。此后,内部控制理论不断完善,逐渐被人们了解和接受。我国的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,本节将以美国内部控制的产生和发展阐述内部控制理论的演变。

具体来说,内部控制概念的演变经历了大致五个发展阶段。

### 一、内部牵制阶段

早在公元前3600年以前的美索不达米亚文明时期,就已经出现了内部控制的初级形式。在当时极为简单的财物管理活动中,经手钱财的人用各种标志来记录财物的生产和使用情况,以防止其丢失和挪用。例如,经手钱财者要为付出款项提供付款清单,并由另一记录员将这些清单汇总报告。

到了15世纪末,随着资本主义经济的初步发展,内部牵制也发展到了一个新的阶段。以在意大利出现的复式记账方法为标志,内部牵制制度渐趋成熟。它的主要内容是账目间的相互核对,并实施一定程度的岗位分离。18世纪产业革命以后,企业规模逐渐扩大,公司制企业开始出现,公司内部稽核制度因收效显著而为各大企业纷纷效仿。当时,这种内部牵制制度主要是由职责分工、会计记账、人员轮换等控制要素所构成,目的是防范财产物资流转和管理中的舞弊,保证企业资产的安全和完整。

20世纪初期,西方资本主义经济得到了极大的发展,生产关系和生产力的重大变化促进了社会化大生产的发展,加剧了企业间的竞争,加强企业的内部控制管理成了关系企业生死存亡的关键因素。因而,一些企业在非常激烈的竞争中,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,即当时的内部牵制制度。它基本上是以查错防弊为目的,以职务分离和交互核对为手法,针对的主要是钱、账、物等会计事项,这也是现代内部控制理论中有关组织控制、职务分离控制的雏形。当时,人们一般认为,“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”。

对内部牵制的概念解释得最为全面的是《柯勒会计辞典》。根据《柯勒会计辞

典》的解释，内部牵制是指：“以提供有效的组织和经营，并防止错误和其他非法业务发生的业务流程设计。其主要特点是以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权力的方式进行组织上的责任分工，每项业务通过正常发挥其他个人或部门的功能进行交叉检查或交叉控制。设计有效的内部牵制以便使各项业务能完整、正确地经过规定的处理程序，而在这规定的处理程序中，内部牵制机能永远是一个不可缺少的组成部分。”

## 相关链接

### 某基金委员会会计贪污挪用公款两亿多元

掌管巨额资金的某基金委员会 2005 年以前在财务制度上频频出现漏洞，继该基金委员会综合计划局计划财务处处长秦某因导致 400 万元科学基金流失而被判刑 6 个月之后，该基金委员会的财务人员卞某又被查出贪污 1 200 余万元，挪用公款两亿多元，该基金委员会财务局经费管理处副处长吴某也涉嫌挪用公款、玩忽职守。

卞某是国家自然科学基金委员会综合计划局计划财务处出纳和财务局经费管理处会计。1995 年 8 月，吴某、卞某为个人赚取借款利息，由吴某偷盖公章、开支票，卞某办理具体手续，擅自将公款 1 000 万元挪出，以委托存款的方式贷给广州某国际贸易有限公司。1998 年 4 月，该公司才将借款归还，并先后支付利息 294.5 万元，这些利息由吴某交卞某隐匿，除吴某分得 1 万元外，余下的钱已被卞某用于购买房屋等。

据检察机关查实，从 1995 年 8 月至 2003 年 1 月，犯罪嫌疑人卞某在担任该基金委员会财务局经费管理处会计期间，利用掌管国家基础科学研究专项资金的下拨权的职务便利，分别采取谎称支票作废、偷盖印鉴、削减拨款金额、伪造银行进账单和信汇凭证、编造银行对账单等手段贪污公款 1 262.37 万元，单独或伙同他人挪用公款 20 993.3 万元。

2003 年 1 月 7 日，卞某在拨出一笔项目款 2 090 万元时，私自将其中的 1 713.6 万元挪到某公司账户内。2 月 12 日，基金委员会从该公司追回，这笔款尚未来得及修改银行对账单就被发现。当天上午，基金委员会向北京市海淀区检察院报案。

当腐败的外壳被一层层撕开，一长串沉重的问号留在办案人员的脑海中。卞某一个会计，为何能在八年中频繁贪污、挪用公款而不被发现呢？是该基金委员会财务制度管理不规范和基金审批与监管环节中的漏洞，给了卞某可乘之机。按规定，主管部门应对财务部门及其工作人员实行有效管理与监督。遗憾的是，办案组在侦查中发现，该基金委员会财务部门账务极其混乱，在卞某担任会计期间，主管部门没有很好地查过财务账，而且主管部门的财务账做的也不严格，让卞某钻了空子。负责卞某案侦查的检察院认为，尽管此案属于卞某的个人犯罪行为，但该基金委员会也负有严重的失察责任。卞某的作案手法并无特别之处，只要有一个环节有所监控就可暴露。办案人员因此感慨：“查到最后感觉偌大一个基金委员会，拨款权实际上就掌握在一个会计手中。”

资料来源 <http://www.sina.com.cn> , 2004-08-12

一般来说, 内部牵制机能的执行大致可分为以下四类:

实物牵制。例如把保险柜的钥匙交给两个以上的工作人员, 非同时使用这两把以上的钥匙, 保险柜就打不开。

机构牵制。例如保险柜的大门若非按正确程序操作就打不开。

体制牵制。采用双重控制预防错误和舞弊的发生。

簿记牵制。定期将明细账与总账进行核对。

内部牵制基于以下两个基本假设:

第一, 两个或以上的人或部门无意识地犯同样错误的机会是很小的。

第二, 两个或以上的人或部门有意识地合伙舞弊的可能性大大低于单独一个人或部门舞弊的可能性。

实践证明这些假设是合理的, 内部牵制机制确实有效地减少了错误和舞弊行为, 因此在现代内部控制理论中, 内部牵制仍占有重要的地位, 成为有关组织机构控制、职务分离控制的基础。

## 二、内部控制制度阶段

20 世纪 40 年代是内部控制发展的一座“分水岭”。决定内部控制系统进一步发展的因素主要有:

第一, 经济业务规模扩大, 审计人员完全抛弃了详细审计技术。

第二, 降低外部审计成本的需要。

第三, 企业规模越来越大, 越来越复杂, 要求建立更完善的控制技术, 以及时提供差错的舞弊方面的反馈、提供特别分析、确保内部行政控制。

第四, 随着分支机构的出现, 要求建立内部控制, 以确保会计程序的统一性和运用会计程序的一致性、验证各分支机构的经济业务和利润中心的报告。

第五, 外部审计程序从检查过去的经营状况, 转向评价内部控制系统。其结果对内部控制系统信赖程度持续提高。

40 年代, 美国民间审计发展趋势日益明显, 其测试范围越来越依赖于内部控制的可靠性程度, 对内部控制进行评价成为审计工作的出发点, 这是审计界前所未有的发现。在现代审计中, 被审计单位的内部控制也发挥着极为重要的作用。

现在, 内部控制不再是套在人们身上的枷锁, 相反, 它已经成为管理人员的助手。美国著名的管理学家哈德·孔茨 (Hard Koontz) 认为, 控制职能就是按照计划标准衡量计划的完成情况并纠正计划执行中的偏差, 以确保计划目标的实现。在某些情况下, 内部控制职能可能导致确立新的目标、提出新的计划、改变组织机构、改变人员配备, 或在指挥和领导方法上作出重大的改变等。内部控制职能在很大程度上使管理工作成为一个闭环系统。内部控制可用于自我衡量, 能够激励人们改进工作。

1949 年, 美国会计师协会出版了《内部控制——调整组织的各种要素及其对

管理层和独立职业会计师的重要性》，对内部控制首次作了权威性定义：“内部控制包括组织机构的设计和企业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企业的财产，检查会计信息的准确性，提高经营效率，推动企业坚持执行既定的管理政策”。这是民间审计组织第一次正式公布内部控制的定义，为人们了解内部控制这一重要课题作出了独特的贡献。

由于上述定义过于宽泛，1958年10月，该协会又发布了《审计程序公告第29号》对内部控制定义重新进行了表述，将内部控制划分为会计控制和管理控制。内部会计控制包括组织规划的所有方法和程序，这些方法和程序与财产安全和财物记录可靠性有直接的联系。内部管理控制包括组织规划的所有方法和程序，这些方法和程序主要与经营效率和贯彻管理方针有关，通常只与财务记录有间接关系。

此外，1950年，日本经济安定本部发表了企业会计标准审议委员会中间报告——《审计标准》。它提出企业内部控制组织包括内部牵制组织和内部审计组织两部分。1951年，日本通产省产业合理化审议会发表了日本审计史上著名的《企业内部控制大纲》，其中指出：“所谓内部控制，是管理者根据企业最高方针，从企业整体的观念，对执行活动进行计划，对其实施状况进行调整，并对实际绩效进行评价，这些活动是通过计算性控制的方法进行的。内部控制是经营管理的一种形态，所以，它与直接进行经营活动的工程管理和质量管理不同，它是根据计算性数值进行的间接控制”。

1961年，英国的英格兰·威尔士特许会计师协会编写了《一般审计原则》，其中指出：“内部控制不仅是指内部牵制和内部审计，而且指管理者按有条不紊的方法为进行公司经营，保护资产，尽可能确保会计记录的正确性和可靠性而设立的财务和其他管理制度”。

1972年，加拿大特许会计师协会在其《会员手册》中指出：“内部控制是指企业管理层所制订的一系列组织、计划和调节控制的制度，以便尽可能确保经营活动有秩序和有效地运行，实现保护企业财产、提高会计信息可靠性和及时提供正确的财务报表的目标”。

### 三、内部控制结构阶段

20世纪80年代以后，西方会计审计界对内部控制结构研究的重点逐步从一般含义向具体内容深化。1988年，美国注册会计师协会发布《审计准则公告第55号》，从1990年1月起取代1972年发布的《审计准则公告第1号》。该公告首次以“内部控制结构”代替“内部控制”，指出“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”。

内部控制结构具体包括三个要素：控制环境、会计系统、控制程序。

(1) 控制环境，反映董事会、管理者、业主和其他人员对控制的态度和行为。其具体包括：管理哲学和经营作风；组织结构；董事会及审计委员会的职能；人事政策和程序；确定职权和责任的方法；管理者监控和检查工作时所用的控制方法，

包括经营计划、预算、预测、利润计划、责任会计和内部审计等。

(2) 会计系统, 规定各项经济业务的确认、归集、分类、分析、登记和编报方法。一个有效的会计系统应包括以下内容: 鉴定和登记一切合法的经济业务; 对各项经济业务适当进行分类, 作为编制报表的依据; 确定经济业务发生的时间, 以确保它记录在适当的会计期间; 在财务报表中恰当地表述经济业务及有关的提示内容。

(3) 控制程序, 指管理层所制定的政策和程序, 用以保证达到一定的目的。它包括: 经济业务和活动的批准权; 明确各员工的职责分工; 充分的凭证、账目设置和记录; 资产和记录的接触控制; 业务的独立审核等。

上述内部控制结构的内容正式将控制环境纳入内部控制范畴。开始人们只是将控制环境作为内部控制的外部因素来看待, 但渐渐地人们认识到控制环境是内部控制的一个组成部分, 它是由企业全体职工 (主要是企业的管理者) 造就的, 是充分有效的内部控制体系得以建立和运行的基础及保证, 因而是在企业的控制范围内的。此外, 不再区分会计控制与管理控制, 统一以要素表述内部控制。这是因为西方学术界在对会计控制与管理控制进行研究时, 逐渐发现这两者往往是不可分割、相互关联的。

## 四、内部控制整体框架阶段

1992年9月, COSO 发布了著名的《内部控制——整合框架》(Internal Control—Integrated Framework), 并于1994年进行了修订。该报告已经成为内部控制领域最为权威的文献之一, 是内部控制发展历程中的一座重要里程碑。

1996年美国注册会计师协会发布《审计准则公告第78号》, 全面接受COSO报告的内容, 并从1997年1月起取代1988年发布的《审计准则公告第55号》。新准则将内部控制定义为: “内部控制是一个由企业的董事长、管理层和其他人员实现的过程, 旨在为下列目标提供合理保证: 一是财务报告的可靠性; 二是经营的效果和效率; 三是符合适用的法律和法规。”该准则将内部控制结构划分为五部分, 它们分别是控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督。

(1) 控制环境, 指构成一个单位的控制氛围, 是影响内部控制其他成分的基础, 包括:

①员工的诚实性和道德观。如有无描述可接受的商业行为、利益冲突、道德行为标准的行为准则;

②员工的胜任能力。如雇员是否能胜任质量管理要求;

③董事会或审计委员会。如董事会是否独立于管理层;

④管理理念和经营方式。如管理层对管理与经营关系处理的态度;

⑤组织结构。如信息是否到达合适的管理层;

⑥授予权利和责任的方式。如关键部门经理的职责是否有充分规定;

⑦人力资源政策和实施。如是否有关于雇佣、培训、提升和奖励雇员的政策。

(2) 风险评估,指管理层识别和分析对经营、财务报告、符合性目标有影响的内部或外部风险,包括风险识别和风险分析。风险识别包括对外部因素(如技术发展、竞争、经济变化)和内部因素(如员工素质、公司活动性质、信息系统处理的特点)进行检查。风险分析涉及估计风险的重大程度、评价风险发生的可能性、考虑如何管理风险等。

现代企业风险主要来自于经营环境的变化,聘用新的人员,采取新的或改良的信息系统,新技术的应用,新行业、产品或经营活动的开发,企业改组,海外经营,新会计方法的应用等。

(3) 控制活动,指对所确认的风险采取必要的措施,以保证单位目标得以实现的政策和程序。在实践中,控制活动形式多样,可将其归结为以下几类:

①业绩评价,是指将实际业绩与其他标准,如前期业绩、预算和外部基准尺度进行比较,将不同系列的数据相联系,如经营数据和财务数据,对功能或运行业绩进行评价。这些评价活动对实现企业经营的效果和效率非常有用,但一般与财务报告的可靠性和公允性相关度不高。

②信息处理,指保证业务在信息系统中是正确、完全和经授权处理的活动。信息处理控制可分为两类:一般控制和应用控制。一般控制与信息系统设计和管理有关,例如保证软件完整的程度、信息处理时间表、系统文件和数据维护等。应用控制与个别数据在信息系统中处理的方式有关,例如保证业务正确性和已授权的程序。

③实物控制,也称为资产和记录接近控制,这些控制活动包括实物安全控制、对计算机以及数据资料的接触予以授权、定期盘点以及将控制数据予以对比。实物控制中防止资产被窃的程序与财务报告的可靠性有关,例如在编制财务报告时,管理层仅仅依赖于永续存货记录,则存货的接近控制与审计有关。

④职责分离,指将各种功能性职责分离,以防止单独作业的雇员从事或隐藏不正常行为。一般来说,下面的职责应被分开:业务授权、业务执行、业务记录、对业绩的独立检查。理想状态的职责分离是:没有一个职员负责超过一个的职能。

(4) 信息与沟通,指为了使职员能执行其职责,企业必须识别、捕捉、交流外部和内部信息。外部信息包括市场份额、法规要求和客户投诉等信息。内部信息包括会计制度,即由管理层建立的记录和报告经济业务的事项以及维护资产、负债和业主权益的方法和记录。有效的会计制度应包括:

①可以确认所有有效业务的方法和记录;

②序时详细记录业务以便于归类提供财务报告;

③采用恰当的货币价值来计量业务;

④确定业务发生时期以保证业务记录在合理的会计期间,在财务报告中恰当披露业务。

沟通是使员工了解其职责,保持对财务报告的控制。它包括使员工了解在会计制度中他们的工作如何与他人联系,如何对上级报告例外情况。沟通的方式有政策