

西方会计丛书



XIFANGKUAIJI
CONGSHU

内部控制论

● 徐政旦 朱荣恩 徐建新 著

● 辽宁人民出版社



西方会计丛书（第二辑）

内部控制论

Neibu Kongzhi lun

徐政旦 朱荣恩 徐建新 著

辽宁人民出版社出版 辽宁省新华书店发行
(沈阳市和平区北一马路108号) 朝阳新华印刷厂分厂印刷

字数: 149,000 开本: 787×960^{1/32} 印张: 97/8 插页: 3

印数: 1—1,214

1992年10月第1版

1992年10月第1次印刷

责任编辑: 谭 燕

责任校对: 吴广君

封面设计: 杨 勇

版式设计: 王珏菲

ISBN 7-205-02121-9/F·422

登记号: (辽) 第1号 定价: 5.00元

《西方会计丛书》编纂说明

在作者们的热情支持、辽宁人民出版社的大力扶植下，《西方会计丛书》和广大读者见面了，这是我国会计界、会计学界一件值得高兴的事！

本丛书的编纂，以马克思列宁主义、毛泽东思想为指导，总的目的是从现状到历史、理论到实务、原理到方法，对西方会计作较全面、系统的评介，便于人们据以分析、鉴别和批判地吸收其中合乎科学原理的部分，为促进我国的社会主义现代化建设、繁荣我国的会计学术服务。

本丛书涉及“财务会计”、“成本会计”、“管理会计”、“国际会计”、“审计”等各个方面，每书突出一个中心，篇幅一般在10—15万字之间。各书既自成一个独立的单元，而又相互联系、相互补充，借收配套成龙之效。本丛书将每年出版若干本，持续组织出版。

本丛书的编纂，注重以下三个结合：一是理论、历史、现状相结合，不仅选题在总体上兼顾

这几个方面，每书的撰写也要求对这几个方面尽量有所反映，以增强论述的说服力。二是知识性与学术性相结合，以期初学者读后能掌握其基本内容，专家们看后也能从中得到新的启迪，尽可能做到“雅俗共赏”。三是撰稿人老中青相结合，以我国会计学界的老专家为主体，并在他们的组织、指导下，吸收一部分对西方会计较有研究的中青年学者参加。约稿面力求广泛，尽可能借重全国各个地区、各个院校的主要专家、学者，以期本丛书能较好地集中反映我国会计学界在西方会计这一领域的优秀研究成果。

在本丛书的编纂中，认真贯彻党的“百花齐放、百家争鸣”的方针，充分尊重作者们学术上的独创精神和辛勤的劳动成果；在不影响作者的原意和尽量保持原书稿的精华的条件下，编者根据“丛书”的整体要求，对各书稿作了一定的文字加工、修改和删节。不妥之处，尚请作者们见谅！

主编 余绪缨

1989年8月15日

目 录

第一章 内部控制概论.....	1
第一节 内部控制的发展及其原因.....	1
第二节 内部控制的概念及其演变.....	13
第三节 内部控制的目标及局限性.....	29
第二章 内部控制的基本方式.....	36
第一节 组织规划控制.....	36
第二节 授权批准控制.....	44
第三节 文件记录控制.....	47
第四节 实物安全控制.....	58
第五节 职工素质控制.....	62
第六节 预算控制.....	66
第七节 业绩报告控制.....	71
第八节 内部审计.....	74
第三章 内部控制的评审.....	84
第一节 内部控制测试的意义.....	84
第二节 内部控制测试的方式.....	89

第三节	内部控制测试的步骤.....	93
第四章	现金业务的内部控制及其评审.....	105
第一节	现金业务的内容.....	105
第二节	现金业务内部控制的目标和制 度.....	108
第三节	现金业务内部控制制度的评 审.....	119
第五章	营业收入和应收帐款的内部控制 及其评审.....	130
第一节	营业收入业务的内容及构成因 素.....	130
第二节	营业收入内部控制的目标和制 度.....	133
第三节	营业收入内部控制制度的评 审.....	148
第六章	购买、应付帐款及其他流动负债 的内部控制及其评审.....	163
第一节	购买业务和其他流动负债的内 容.....	163
第二节	购买业务和其他流动负债内部 控制制度的目标和制度.....	166
第三节	购买业务和其他流动负债内部 控制制度的评审.....	181

第七章 存货和销货成本的内部控制及其	
评审.....	196
第一节 存货和销货成本的内容.....	196
第二节 存货和销货成本内部控制的目	
标和制度.....	199
第三节 存货和销货成本内部控制制度	
的评审.....	214
第八章 厂(场)设备资产、递耗资产和	
无形资产内部控制及其评审.....	225
第一节 厂(场)设备、递耗资产和无	
形资产的内容.....	225
第二节 厂(场)设备资产、递耗资产	
和无形资产内部控制的目标和	
制度.....	228
第三节 厂(场)设备资产、递耗资产	
和无形资产内部控制制度的评	
审.....	242
第九章 投资的内部控制及其评审.....	25
第一节 投资的内容.....	251
第二节 投资业务内部控制的目标和制	
度.....	254
第三节 投资业务内部控制制度的评	
审.....	269

第十章 筹资及权益的内部控制及其评

审.....	28
第一节 筹资及权益的内容.....	28
第二节 筹资及权益内部控制的目标和 制度.....	284
第三节 筹资及权益内部控制制度的测 试.....	297

第一章

内部控制概论

第一节 内部控制的发展及其原因

内部控制 (Internal Control) 是西方社会经济发展到一定阶段的产物, 其内容是随着西方企业对内强化管理, 对外满足社会需要而不断丰富和发展的。

“Control” 一词在英文中解释为“管理”、“驾驭”。它最早出现于公元1600年前后的英语词典中, 是从拉丁语 “Contrarotulus” 派生出来的, 其中“Contra”是“对比”, “rotulus”为“卷宗”之意。

“内部控制”作为专用名词, 直到本世纪中叶才在西方广为流传。例如, 以美国著名审计学家蒙高马利 (Robert H. Montgomery) 命名的《蒙氏审计学》 (Montgomery's Auditing)

是一本在西方有权威性影响的审计著作，其影响历时数十载，经久不衰，至今已出版了第十一版。其中第二版到第五版均只提“内部牵制”(Internal Check)一词，直到1940年的第六版才开始提出“内部控制”这个名词。尽管“内部控制”作为一个完整的概念被人们认识接受的时间不长，但是我们仍可从漫长的人类社会经济发展历史中寻觅到“内部控制”中某些控制方式的踪迹。

内部控制的思想可以追溯到远古时期公共资金的管理中^①。

据史料记载，在法老统治下的古代埃及就存在内部控制的萌芽，根据赫曼霍特(Chnemhote)墓石记载^②，当时，每将货币存入银库之时，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，每当收获季节结束将谷物运进谷仓之前，由监督官当场监视谷物装运情况，并作好记录；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需经记录官、出纳官和监督官几道环节的做

① (加) R. J. Anderson, 《The External Audit I》, Ch. 7.

② (日) 片冈义雄、片冈泰彦译：《沃尔夫会计史》，第19—20页，1977年版。

法，实际是内部控制的最初形式——内部牵制制度。另外，在古埃及政府行政组织中还有一个权力颇大，地位较高的官位，这就是监督官。倘若没有国库监督官签发的支出命令书，任何东西均不得出库，甚至连官吏向国库申请每年用的燃料，事先都必须从监督官那里取得支出证书。记录官编制的计算书也必须经监督官的严格审查。可见，在古埃及就有了必须经过授权批准才能办理经济业务的内部控制思想。

在古罗马时代，会计帐簿的设置和分类已有了发展，同时记帐方法有了很大改进。其中较突出的是“双人记帐制”。据史料稽考，在罗马帝国和平时期，宫廷库房规定，一笔经济业务发生后，应由二名记帐员同时在各自的帐簿上加以反映，最后，定期把双方帐簿记录进行对比考核，审查有无记帐差错或舞弊行为，从而达到了控制财产收支的目的。这表明当时已有利用内部控制来保证会计信息正确的思想。此外，古罗马时代还强化了财产支出检查和复核制度。据有关资料记载，当时在财务官之间建立了一套检查和复核制度，掌握现金的财务官没有擅自批准支出的权限，只有经授权付款的书面证明才能从国库提取货币。显然，内部控制中不相容职务分离在当时

已有实践。

从上述史实，我们可以看到，内部控制的历史源远流长。现代内部控制正是在人类历史长河的孕育下，吮吸着古代文明的精华，得以迅速地发育成长起来的。

半个世纪来，特别是近一、二十年来，内部控制在西方有了迅速的发展。它不仅表现为人们广泛接受内部控制这一概念，而且还体现在从理论和实践上对内部控制进行深入的研究和广泛的应用。在理论研究方面，国外一些专业学术团体、机构投入较多的精力研究内部控制，例如美国注册会计师协会（AICPA）专门研究内部控制，并不断以专题报告、文告形式发表其研究成果（其有关内容将在下节阐述）。至于有关内部控制的书籍更是汗牛充栋。翻开西方出版的有关会计和审计书籍，其内容无不包括内部控制。由R. K. 莫茨(Mautz)和密执安大学会计中心研究小组共同编著于1980年出版的《美国企业内部控制——艺术的说明》一书更是较全面地反映了当时内部控制的研究成果。西方在对内部控制研究中，提出了许多内部控制的方式和理论。对内部控制的构成，有的称之为要素（Elements），有的称之为特征（Characteristics），有的称

为因素 (Factors) 等等；有的学者还试图用数学的方法，研究内部控制与错误弊端因果之间的关系。特别是电算机系统引入企业管理领域后，又开拓了内部控制的范围。在实务工作方面，西方企业普遍实行内部控制制度，建立内部控制制度已成为企业管理方针的重要组成部分。许多企业还将有关各项业务活动的内部控制制度编成手册，作为管理人员的工作指南。内部控制不仅成为企业管理的重要内容，而且也成为审计人员关注的课题。许多会计公司都将其客户的内部控制制度的实施情况作为是否接受审查以及采用何种查帐方法的依据。一些会计公司根据多年的经验积累，制定出各种标准化内部控制目标和要点，作为审查评价企业内部控制的标准。

现代内部控制在西方之所以受到如此重视，以致其发展如此迅速，影响如此广泛，是有着深刻的经济和社会背景的。

首先，企业加强内部管理的要求促进了现代内部控制制度的发展。

18世纪80年代的工业革命，使生产力获得迅速发展，企业规模扩大，企业经营管理从原来主要由资本家自己进行的管理逐步过渡到由资本家的代理人、专职的经营管理人员（经理、厂

长、监工和领班) 进行的管理。但这段时期, 企业管理还是主要靠个人的经验和判断, 还没有完全摆脱小生产经营方式的影响。到了 19 世纪末 20 世纪初, 随着资本主义从自由竞争阶段向垄断阶段过渡, 资本主义的生产关系和生产力都发生了重大的变化, 企业管理水平也随之提高, 并产生了资本主义科学管理理论。其主要代表人物是美国的工程师泰罗 (Taylor), 他在 1911 年发表了《科学管理原理》一书, 提出了科学管理的基本原则, 其中既有要求制定标准操作方法和时间定额、按标准操作方法对工人进行训练的内容, 又有包括对管理工作进行分工, 明确划分计划职能与执行职能和实行管理的“例外原则”, 要求上层领导把日常事务授权给下级处理, 上级只解决下级所不能解决的例外问题等。这些原理的提出既开创了科学管理的新阶段, 又从另一侧面反映了建立内部控制的基本要求。从 20 世纪 40 年代开始, 特别是第二次世界大战后, 生产的迅速增长和科学技术的飞速发展, 使西方资本出现高度集中和积聚。一方面, 跨国公司大量涌现, 拥有众多的子公司, 成为跨越国界的经济垄断集团。由于控制跨度的增加、经营地点的分散、控制权力层次的变化, 使得跨国公司面临的

管理任务更加艰巨；另一方面，由于企业规模的扩大和内部职能部门的增多，更需要企业内部协调一致，节约资源，防止工作差错和舞弊，提高经营效率，以便在竞争中立于不败之地，因此也使企业客观上要求建立完善的包括组织机构、业务程序在内的具有自我控制和自我调节功能的管理机制。于是，现代内部控制作为强化管理的一种手段，各种控制方法、措施和程序就应运而生，并在实务中得到进一步的发展。

其次，股份制经济的发展促使企业建立和强化内部控制制度。

在资本主义经济体系中，企业普遍采用股份有限公司形式，财产所有权和财产管理权相分离，并要以公认会计原则（GAAP）来指导会计工作。因此，作为企业投资者、债权人以及国家税收机关必然关心企业的会计工作是否贯彻公认会计原则，企业向外部提供的会计报表是否真实可靠地反映其财务状况和成果；权益人的财产是否有保障，是否受到侵占和损失。这样就使人们对企业内部控制制度是否健全给予极大的关注，并以此作为衡量企业管理是否有效、会计报表是否真实可靠的依据。尤其在1977年美国发生了“水门事件”，在该案的调查中，又揭露出一些

企业曾贿赂外国政府官员以争取订单的丑闻。这些企业往往采取伪造记录和另设帐外记录等方法来掩盖其非法开支。为此，美国国会通过了《反外国行贿法案》（Foreign Corrupt Practices Act，简称FCPA），该法案除了规定禁止美国企业为争取国外业务订单而向外国政府官员行贿外，还规定每个企业应建立内部控制制度。例如，该法案在会计标准条款中规定，企业如达不到美国审计准则委员会提出的内部控制目标，可被罚款1万美元受5年以下的监禁。由此可见，建立和强化内部控制制度已成为西方企业应履行的一种法律责任。

再次，审计方法的演变进一步推动了现代内部控制的发展。

在西方审计发展初期，审计方法主要采用详细审查，即详细检查企业全部会计凭证、计算复核明细帐和总帐的余额，进行帐证、帐帐核对。18世纪下半叶开始，由于社会生产力的发展，企业规模日益扩大，业务活动日趋繁复，使传统的详细审查方法受到挑战，于是出现了抽样审查的方法，即根据财务报表中有关项目余额抽取部分凭证、帐册样本进行审查，通过抽样结果来判断财务报表的可靠程度。

抽样审查方法虽然在一定程度上缓和了审计任务日益增多难以详细审计的矛盾，但是，如只是凭借审计人员主观或任意的判断进行抽样，那么抽样结果难免会以偏概全，影响审计结论的可靠程度。

在审计理论和实践发展中，人们逐渐发现抽样的重点和规模与内部控制健全与否有着一定的联系（参见第三章内容）。如果审计工作从评价企业各项工作的内部控制制度是否健全着手来确定抽样的重点和规模，往往可以事半功倍，取得较为满意的审查结果。1929年美国注册会计师协会（AICPA）发布了题为《财务报表检查》的文告，提出审计人员对财务报表的“检查范围可以根据不同情况来确定……，在内部牵制好的地方，只需进行抽查”。1936年该协会又发布了《独立注册会计师对财务报表审查》的文告，首次提出：“审计师在制定审计程序时，应考虑一个重要的因素是审查企业的内部牵制和控制，企业的会计制度和内部控制越好，财务报表需测试的范围越小。”并提出“在大型企业中，抽查测试范围要由审计人员根据其审计专业知识和内部牵制和控制的范围来决定。”上述一系列文告的发表，对西方审计实务产生很大影响。于是出现