

立信会计特色教材系列

上海市会计教育高地重点建设项目

内部控制学

主编 付君



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

立信会计特色教材系列

上海市会计学教育高地重点建设项目

内部控制学

主编 付 君



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

内部控制学/付君主编. —上海:立信会计出版社,
2015.3

立信会计特色教材系列

ISBN 978-7-5429-4539-6

I. ①内… II. ①付… III. ①企业内部管理—教材 IV. ①F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 036159 号

策划编辑 余 榕
责任编辑 余 榕
封面设计 周崇文

内部控制学

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司		
开 本	787 毫米×1092 毫米		1/16
印 张	25.5		
字 数	476 千字		
版 次	2015 年 3 月第 1 版		
印 次	2015 年 3 月第 1 次		
印 数	1—3 100		
书 号	ISBN 978-7-5429-4539-6/F		
定 价	48.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

本书是“立信会计特色教材系列”丛书中的一本,也是“上海市会计学教育高地重点建设项目”成果之一。在编写过程中,我们力求突出以下特色:

(1) 内容新颖。本书的编写是以 2008 年 5 月财政部、审计署、证监会、银监会和保监会五部委联合发布的《企业内部控制基本规范》、2010 年 4 月五部委联合发布的《企业内部控制配套指引》、财政部 2012 年 11 月颁布的《行政事业单位内部控制规范(试行)》为基本依据,力求反映内部控制理论与实践发展的最新成果。

(2) 体系完整。本书先回顾了内部控制发展的历史演进,在总结我国企业和行政事业单位内部控制规范建设历程的基础上,阐述了内部控制的目标、原则与要素等内部控制基本理论,详细讲解了内部控制基本方法在企业内部控制实践中的具体运用,内容涵盖企业内部控制设计、内部控制评价、内部控制审计。本书在侧重讲解企业内部控制的同时,也兼顾行政事业单位的内部控制。

(3) 教学适用。本书每一章开篇先提出“学习目的与要求”,便于学生把握每章的教学内容与重点;之后给出“课前预习题”,引发学生思考;书中穿插了编写及整理的“案例”,既有内部控制成功的经验,又有内部控制失败的教训,将理论与实践紧密结合,增强学生对内部控制概念、理论的理解和运用能力;章末编写的“复习思考题”以及包含单项选择题、

多项选择题和判断题的“练习题”，帮助学生掌握与巩固所学的内部控制理论与方法。

本书由上海立信会计学院付君担任主编，负责大纲拟定、体例设计、内容修改以及最终的统稿和定稿；董卉娜担任副主编，协助主编承担相应的工作。本书具体编写分工如下：第一章、第三章、第四章、第十二章前两节由付君编写，第二章、第八章、第十章由董卉娜编写，第五章、第九章由王扬编写，第七章、第十一章由章立军编写，第六章由杜莉编写，第十二章第三节、第四节由杨家亲编写。上海高校创新创业教育实验基地项目(10-7109-04-012)的张忠英、宋倩倩两个小组的同学参与了相关资料的收集与整理工作。

本书主要作为高等院校会计学、财务管理、审计学等财经类和其他经济管理类专业本科生内部控制学课程的教材，也可供会计专业硕士(MPAcc)、审计专业硕士(Maud)、工商管理硕士(MBA)参考和学习，还可供企业和行政事业单位进行内部控制培训使用。

本书的编写和出版得到了“上海市会计学教育重点高地建设项目”的资助，书中参考、借鉴了大量专家和学者的专著教材、文献资料，并尽可能地加以注明，在此一并表示衷心的感谢！

由于作者水平所限，书中难免存在缺点和疏漏之处，敬请读者提出批评和建议，以便修正和提高。

编 者

2015年2月

目 录

第一章 总论	1
学习目的与要求	1
课前预习题	1
第一节 内部控制的产生与发展	1
第二节 我国内部控制规范建设历程	15
第三节 内部控制的概念	25
第四节 内部控制的目标、原则与要素	34
第五节 内部控制的作用与局限性	46
复习思考题	50
练习题	50
第二章 内部控制要素	55
学习目的与要求	55
课前预习题	55
第一节 内部环境	55
第二节 风险评估	73
第三节 控制活动	79
第四节 信息与沟通	80
第五节 内部监督	88
复习思考题	91
练习题	91
第三章 内部控制措施	95
学习目的与要求	95
课前预习题	95
第一节 不相容职务分离控制	95

第二节 授权审批控制	100
第三节 会计系统控制	108
第四节 财产保护控制	113
第五节 预算控制	116
第六节 运营分析控制	120
第七节 绩效考评控制	127
复习思考题	133
练习题	133
第四章 资金活动控制	138
学习目的与要求	138
课前预习题	138
第一节 资金活动控制概述	138
第二节 筹资活动控制	142
第三节 投资活动控制	151
第四节 资金营运活动控制	157
复习思考题	164
练习题	164
第五章 采购业务控制	169
学习目的与要求	169
课前预习题	169
第一节 采购业务控制概述	169
第二节 采购业务控制内容	177
复习思考题	190
练习题	190
第六章 资产管理控制	194
学习目的与要求	194
课前预习题	194
第一节 资产管理控制概述	194
第二节 存货管理控制	196
第三节 固定资产管理控制	204
第四节 无形资产管理控制	213

复习思考题	217
练习题	218
第七章 销售业务控制	222
学习目的与要求	222
课前预习题	222
第一节 销售业务控制概述	222
第二节 销售业务控制内容	226
复习思考题	238
练习题	238
第八章 企业其他业务活动控制	242
学习目的与要求	242
课前预习题	242
第一节 研究与开发控制	242
第二节 工程项目控制	246
第三节 担保业务控制	261
第四节 业务外包控制	268
第五节 合同管理	273
复习思考题	280
练习题	280
第九章 财务报告控制	285
学习目的与要求	285
课前预习题	285
第一节 财务报告控制概述	285
第二节 财务报告编制控制	291
第三节 财务报告对外提供控制	296
第四节 财务报告分析利用控制	301
复习思考题	304
练习题	304
第十章 内部控制评价	308
学习目的与要求	308

课前预习题	308
第一节 内部控制评价概述	308
第二节 内部控制评价程序	315
第三节 内部控制缺陷的认定	319
第四节 内部控制评价报告	330
复习思考题	335
练习题	335
第十一章 内部控制审计	339
学习目的与要求	339
课前预习题	339
第一节 内部控制审计概述	339
第二节 内部控制审计程序	344
第三节 内部控制审计报告	357
复习思考题	365
练习题	365
第十二章 行政事业单位内部控制	368
学习目的与要求	368
课前预习题	368
第一节 行政事业单位内部控制概述	368
第二节 行政事业单位单位层面的内部控制	373
第三节 行政事业单位业务层面的内部控制	375
第四节 行政事业单位内部控制的评价与监督	389
复习思考题	392
练习题	392
主要参考文献	396

第一章 总 论

学习目的与要求

本章旨在阐述内部控制演进的历史和内部控制的基本理论,其内容主要包括:内部控制的产生与发展;我国内部控制规范建设历程;内部控制的概念;内部控制的目标、原则与要素;内部控制的作用与局限性。通过本章学习,学生应当熟悉内部控制产生与发展各个阶段的内容,了解我国内部控制规范建设的过程,掌握我国企业内部控制规范体系的内容,理解内部控制的定义以及内部控制与公司治理、风险管理的关系,掌握我国内部控制的目标、原则、要素,理解内部控制存在的局限性,为学习和掌握内部控制奠定扎实的理论基础。

课前预习题

1. 内部控制发展的动因是什么?
2. COSO《内部控制——整合框架》的五要素与《企业风险管理整合框架》的八要素存在怎样的关系?
3. 为什么说内部控制只能为控制目标的实现提供合理保证,而不是绝对保证?
4. 如何理解内部环境是企业实施内部控制的基础?

第一节 内部控制的产生与发展

内部控制是人类社会经济发展到一定阶段的产物。内部控制理论与实践的发展大体上可以划分为内部牵制、内部控制制度、内部控制结构、内部控制整合框架与企业风险管理框架五个阶段。

一、内部牵制阶段

20 世纪 40 年代以前,内部控制的发展基本停留在内部牵制阶段。内部牵制的实践最早可以追溯到公元前 3600 年前的美索不达米亚文化时期,当时经手钱财的人要把付出的款项列出付款清单,并由记录员将这些清单汇总报告,在汇总报告时,记录员要在付款清单上打上“点、钩、圈”等核对符号,表明账目检查工作已经完成。公元 600 年左右,古埃及建立了记录官、出纳官和监督官的三官牵制制度。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,任期结束要接受卸任审查,即对其经手的钱财进行稽考交接。古罗马采用“双人记账制”,对每一笔财产收付,都由两个记账员同时记载,定期或不定期进行核对。

我国最早的内部牵制制度可以追溯到西周时期,西周时代率先实施了分权控制和九府出纳方法。西周的财务、行政、会计、国库组织各自成一系统,并在其间形成相互牵制的关系,司会主天下之大计,九府出纳制度使各个出纳部门责任清楚,分工明确,控制着整个王朝的财物收支活动,而九府又统归司会控制,使王朝的财物出纳保管之权都集中在司会的控制之下,宰夫则行稽察之权。西周出现了上计制度的萌芽,每年各地的官吏将地方上的税赋收入及各项财政开支,用书面的形式呈报给皇帝,皇帝则每年进行一次听计,由负责审计的官员将各地报来的收支账目念给皇上听,以此审查官员的经管责任。到了秦代,则实行严密的上计制度和御史监察制度,这两种制度是监督控制社会经济和政治发展的重要监督制度。宋太祖时期,实行“官职分离、职差分离”,官是虚名,职才是实际的官,职不一定是职务,只有差遣,即通过授权才有职务,宋朝规定“主库吏三年一易”,也就是主管仓库的官员必须 3 年更换一次,相当于现代的职务轮换制。

15 世纪末,随着资本主义经济的初步发展与会计体系的成熟,内部牵制也发展到一个新的阶段。以意大利出现的复式记账法为标志,内部牵制渐趋成熟,它以账目间的相互核对为主要内容并实施一定程度的岗位分离,在当时一直被认为是确保财产和账目正确无误的一种理想控制方法。18 世纪英国产业革命的爆发,实现了以机器大工业代替工场手工业,出现工厂这一新型组织形式,伴随着组织规模的扩大、内部结构的复杂,要求工厂采用新的科学管理方法。1911 年,泰勒在《科学管理原理》一书中提出了将计划职能与执行职能分开,在管理控制上实行例外管理等管理思想。美国一些企业逐渐摸索出一些组织、协调、制约和检查企业生产经营活动的方法,建立了内部牵制制度,规定有关经济业务的处理不能由一个人或一个部门统揽全过程。

1912 年,美国著名审计学家蒙哥马利(Robert H. Montgomery)在其出版的

《审计——理论与实践》一书中指出,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。也就是一名员工与另一名员工必须是相互牵制、相互稽核的。《柯氏会计辞典》认为,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”。

内部牵制主要基于以下两个设想:一是两个或两个以上的人或部门,无意识地犯同样错误的可能性很小;二是两个或两个以上的人或部门,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。

内部牵制主要通过实物牵制、机械牵制、体制牵制、簿记牵制等四种方式执行。

(1) 实物牵制。实物牵制是指由两个以上人员共同掌管必要的实物工具,共同完成一定程序的牵制。例如,将保险柜的钥匙交给两个以上的工作人员分别保管,如果不同时使用这两把以上的钥匙,保险柜就无法打开。

(2) 机械牵制。机械牵制也叫程序牵制,是指对业务活动事先进行程序设置,工作人员只有按照规定的程序操作,才能办理有关的经济业务。例如,保险柜的门如果不按正确的程序操作就打不开;口令、密码输入错误就无法进入计算机操作系统。

(3) 体制牵制。体制牵制也叫分权牵制,其基本要求是职责分离,把每项业务分别交由不同的部门或人员处理,以防止错误和舞弊的发生。

(4) 簿记牵制。簿记牵制是根据复式记账原理,利用原始凭证与记账凭证、会计凭证与账簿、总账与明细账、账簿与会计报表之间的勾稽关系进行的相互牵制。

作为现代内部控制雏形的内部牵制,是在当时生产规模较小和管理理论比较原始的条件下,总结以往的经验,并在实践的基础上逐渐形成的,主要是以查错防弊为目的,以钱、账、物等会计事项为主要控制对象,以职务分离和核对账目为控制手段。内部牵制在现代内部控制理论中仍然占有重要地位,成为组织结构控制、职务分离控制的基础。

二、内部控制制度阶段

20世纪40年代至70年代,内部控制发展进入了内部控制制度阶段。20世纪30年代,世界性经济大危机爆发,许多企业为求生存、免遭破产的厄运,不得不加强了对生产经营过程的控制与监督,企业的内部控制开始超越会计及财务范畴,深入企业生产管理各部门及各环节,如生产标准、质量管理、统计分析和员工培训等

方面。

1934年,美国颁布了《证券交易法》,率先提出了内部会计控制的概念,要求证券发行人设计并维护一套内部会计控制,作为抑制经济危机中虚假会计信息泛滥的措施之一。内部会计控制包括:交易依据管理部门的一般和特殊授权进行;交易的记录必须满足公认会计准则或其他适当标准编制财务报表和经管责任的需要;接触资产必须经过一般和特殊授权;一定的时间间隔后,要将财产的账面记录与实物资产进行核对,并对差异采取适当的补救措施。

注册会计师逐渐认识到内部控制对审计质量的重要影响。1936年,美国会计师协会发表的《独立注册会计师对财务报表的审查》公告中,首次提出注册会计师在制定审计程序时,应当审查企业的内部牵制和控制,并从财务审计的角度给出了内部控制的定义,即为了保护公司现金和其他资产安全,检查账簿记录的准确性,而在公司内部采用的各种措施和方法。

【案例 1-1】 麦克森·罗宾斯药材公司案^①

麦克森·罗宾斯药材公司是一家从事化学与制药的大型公司,在纽约证券交易所上市。1937年,公司报表对外提供的资产总额达1亿美元。1938年,麦克森·罗宾斯药材公司突然宣布倒闭,长期贷款给该公司的朱利安·汤普森公司,遭受重大损失,在审核麦克森·罗宾斯药材公司财务报表时,朱利安·汤普森公司发现了两个疑问:一是麦克森·罗宾斯药材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。二是麦克森·罗宾斯药材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100万美元。朱利安·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,并请求官方协调控制证券市场的权威机构——纽约证券交易委员会调查此事。

纽约证券交易委员会在收到请求之后,立即组织有关人员进行调查。调查发现麦克森·罗宾斯药材公司在经营的十余年中,每年都聘请了美国著名的普赖斯·沃特豪斯会计师事务所对该公司财务报表进行审计,每年都对该公司的财务状况及经营成果发表了“正确、适当”的无保留审计意见。为了核实这些审计结论的正确性,调查人员对麦克森·罗宾斯药材公司1937年的财务状况与经营成果重新进行审核。结果发现:1937年12月31日的合并资产负债表中的总资产为8700万美元,但其中的1907.5万美元的资产是虚构的,其中虚构存货1000万美元,虚

^① 摘自百度文库。

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 1 820 万美元和 180 万美元。在此基础上,调查人员对麦克森·罗宾斯药材公司经理的背景作了进一步调查,结果发现公司经理菲利普·科斯特及其同伙穆西卡等人,都是犯有前科的诈骗犯。他们都是用了假名,混入公司并爬上公司管理岗位。他们将亲信安插在掌管公司钱财的重要岗位上,并相互勾结、沆瀣一气,使他们的诈骗活动持续很久没能被人发现。证券交易委员会将案情调查结果在听证会上一宣布,立即引起轩然大波。

麦克森·罗宾斯药材公司案暴露了当时审计程序的不足:即只重视账册凭证而轻视实物的审核;只重视企业内部的证据而忽视了外部审计证据的取得。该案件直接导致证券交易委员会颁布了新的审计程序规则,要求今后审计人员应执行有效的存货监盘和应收账款函询程序。除此之外,还要求审计人员对企业的内部控制制度进行评价,并强调了审计人员对公共利益人员负责。麦克森·罗宾斯药材公司案不但加速了美国公认审计准则的发展,为建立现代审计模式、在评价内部控制制度基础上的抽样审计奠定了基础,而且还成为内部控制发展史上一个里程碑事件,它直接促成注册会计师界对内部控制的关注。

1939 年 1 月,美国证券交易委员会(SEC)对麦克森·罗宾斯药材公司案做出了结论,指出当时采用的审计标准——《独立注册会计师对财务报表的审查》是不适当的,注册会计师所采用的审计方法连表面的目的也达不到,该结论促使美国注册会计师协会成立了审计程序委员会,并于 1939 年 5 月发表了《审计程序的扩展》,对当时的审计程序作了修订,其中把强化内部控制制度审计作为主要内容。内部控制也引起了企业管理层的高度关注,认为企业经营范围和规模的变化,使得管理必须依靠大量的反映经济活动的分析资料和报告,健全的内部控制有助于防止工作人员出现差错,减少不合理现象的可能性。

1949 年,美国注册会计师协会所属的审计程序委员会(CAP)在《内部控制:一个协调制度要素及其对管理层和独立审计人员的重要性》的报告中,第一次正式给出了内部控制的定义:“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。这些方法和措施旨在保护企业的财产,检查会计信息的准确性,提高经营效率,促进企业执行既定的管理政策”。该份报告是从企业管理的角度来定位内部控制的,内容上不局限于与会计和财务部门直接有关的控制,还包括预算控制、成本控制、定期报告、统计分析、培训计划、内部审计以及技术与其他领域的活动。

注册会计师认为该定义内容过于宽泛,超出了他们评价被审计单位所应承担的责任,因此,美国注册会计师协会所属的审计程序委员会在 1953 年颁布的审计

程序公告第 19 号《审计程序说明》中,对内部控制的定义作了正式修正,把内部控制分为会计控制和管理控制,会计控制由保护企业资产、检查会计记录可靠性的方法和程序构成;管理控制则由提高经营效率、保证管理部门制定的各项政策得到贯彻的方法和程序构成。这种划分是为了明确注册会计师检查和评价企业内部控制的范围,缩小注册会计师的审计责任范围。

出于注册会计师测试与财务报表有关的内部控制的需要,1958 年,美国注册会计师协会所属的审计程序委员会发布了审计程序公告第 29 号《独立审计人员检查内部控制的范围》,也将内部控制划分为内部会计控制和内部管理控制两类,这一提法就是人们熟悉的内部控制“制度二分法”的由来。内部会计控制涉及与财产安全和会计记录的可靠性有直接联系的方法和程序;而内部管理控制主要是与贯彻管理方针和提高经营效率有关的方法和程序。将内部控制一分为二,使得审计人员在研究和评价企业内部控制制度的基础上来确定实质性测试的范围和方法成为可能。

1963 年,审计程序委员会发布的审计程序公告第 33 号《审计准则和程序公告》中强调,审计人员所关心的主要是内部会计控制。内部会计控制一般会对会计记录的可靠性产生直接影响,因而需要审计人员对其进行评价。内部管理控制通常只对会计记录产生间接影响,因此审计人员不需要进行评价,只是在足以影响会计记录可靠性时才予以审计。

内部会计控制的概念是一个防护色彩很浓的概念,过于消极和狭窄,只能被审计界认可,屡遭企业管理者的攻击。这种把内部控制局限于较小的范围内的观念,表面上减轻了注册会计师的责任和工作量,实际上却增加了审计风险

1972 年,美国审计准则委员会(ASB)在审计准则公告第 1 号(SAS No. 1)《审计准则和程序汇编》中,重新并且更加明确提出了内部会计控制和内部管理控制的定义,指出内部会计控制包括但不限于组织规划、保护资产安全和保证财务报表可靠性有关的程序和记录;内部管理控制包括但不限于组织规划以及与管理部授权办理经济业务的决策过程有关的程序和记录。这种授权活动是管理部门的职责,它直接与管理部执行该组织的经营目标有关,同时也是对经济业务进行内部会计控制的起点。

受到 1973~1976 年“水门事件”调查的影响,美国政府、立法机构和规章制定部门开始密切关注内部控制问题。美国证券交易委员会在独立调查“水门事件”中发现不少著名的美国公司为取得供货订单,对国外政府官员进行非法的政治援助、可疑或非法的支付,包括贿赂。调查发现许多不道德的交易被公司高层所隐瞒,记录被篡改,这些都反映了公司的内部控制存在缺陷。美国国会举行了听证会,听取大众关于美国公司对国外政府官员的不适当支付的意见,并最终颁布了 1977 年的

《反国外贿赂法》(Foreign Corrupt Practices Act, FCPA)。该法案要求公司对外报告的披露者设计一个内部会计控制系统,并维持其有效性,属于会计和内部控制的条款。公司管理层对内部控制的健全性负有特殊责任,要设置账簿记录和账户,以正确、适当地反映资产的交易和处置,保证内部会计控制系统的充分性,达到相关目的。该法案还规定:企业若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 万美金,责任者将处以 5 年以下监禁。《反国外贿赂法》被认为是内部控制发展史上的又一座重要的里程碑。它第一次强制性地 will 内部控制制度纳入法律管辖的范畴,使得内部控制得到了广泛的重视。上市公司将它们的内部审计职能部门规模和职责加大了,并更加密切地关注内部控制系统。职业团体和监管机构也从各个不同的角度对内部控制进行研究,并发布了许多内部控制的建议和指南。

三、内部控制结构阶段

20 世纪 80 年代至 90 年代初,内部控制发展进入内部控制结构阶段。在这一阶段,内部控制由偏重研究具体的控制程序和方法发展成为对内部控制系统全方位的研究,其突出的变化是日益重视对控制环境的研究。内部控制也逐步从一般含义向具体内容深化,学者们认为内部会计控制与内部管理控制是不可分割的,是相互影响、相互联系的。1988 年 4 月,美国注册会计师协会发布的审计准则公告第 55 号《财务报表审计中对内部控制结构的考虑》中,用“内部控制结构”取代了原有的“内部控制”,不再区分内部会计控制和内部管理控制,而是确立了内部控制结构,指出“内部控制结构包括为合理保证企业特定目标而建立的各种政策和程序”,明确了内部控制结构包括控制环境、会计系统和控制程序三个要素。

(1) 控制环境。控制环境是指对建立、加强或削弱特定政策和程序的效率发生影响的各种因素,反映董事会、管理层、股东和其他人员对控制的态度和行为。它具体包括:管理者的管理思想和经营作风;企业组织结构;董事会及其所属委员会,特别是审计委员会的职能;人力资源政策和程序;确定职权和责任的方法;管理者监控和检查工作时所采用的控制方法,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。会计系统是指对各项经济业务进行确认、计量、记录和报告的方法。它旨在明确各项资产和负债的经管责任。健全的会计系统应当包括:鉴定和登记一切合法的经济业务;对各项经济业务进行序时和适当的分类,作为编制财务报表的依据;计量经济业务的价值以使其货币价值能在财务报表中记录;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以及有关的披露内容。

(3) 控制程序。控制程序是指企业为保证控制目标的实现而制定的政策和程序。它具体包括:经济业务和经济活动的适当授权;明确人员的职责分工,防止有关人员正常业务图谋不轨和隐藏错弊,职责分工包括指派不同人员分别承担批准业务、记录业务和保管财产的职责;凭证和账簿的设置、记录和使用,以保证业务和活动得到正确的记录;对财产和记录的接触和使用要有保护措施;对已记录的业务及其计价要进行复核。

在上述三个内部控制构成要素中,控制环境是内部控制结构的基础和前提,会计系统是内部控制结构的关键要素,控制程序是保证内部控制结构有效运行的机制。内部控制结构这一概念特别强调了管理者对内部控制的态度、认识和行为等控制环境的重要作用。内部控制结构的提出,适应了经济发展和企业经营管理的需要,同时得到了会计界、审计界的广泛认可。内部控制结构有两大重要突破:一是正式将控制环境纳入内部控制范畴,不再将控制环境作为内部控制的外部因素来看待,强调控制环境是充分有效的内部控制体系得以建立和运行的基础和保证。二是不再区分会计控制与管理控制,而统一以要素来表述内部控制,由三个要素构成的内部控制结构,实现了内部控制由零散到系统的转变和发展,反映了内部控制的性质。

四、内部控制整合框架阶段

进入 20 世纪 90 年代以后,世界经济变得越来越复杂与动荡不安,重大的舞弊案件开始不断出现并引起人们的关注,反舞弊的呼声开始高涨并引起共鸣,对于内部控制的研究也因此进入了一个新的阶段。1985 年,美国注册会计师协会(AICPA)、美国会计学会(AAA)、国际财务经理协会(FEI)、美国内部审计师协会(IIA)和美国管理会计师协会(IMA)共同发起成立了“全美反虚假财务报告委员会”(Treadway 委员会),专门探讨虚假财务报告产生的原因,寻求解决对策。1987 年,在 Treadway 委员会的倡议下,其赞助机构成立了一个专门研究内部控制问题的发起组织委员会(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO)。1992 年 9 月,COSO 发布了指导内部控制实践的纲领性文件《内部控制——整合框架》(COSO 报告)。1994 年,COSO 对该报告进行了增补。

COSO 报告指出:“内部控制是由企业董事会、管理层和其他员工实施的,旨在为财务报告的可靠性、经营活动的效率和效果、相关法律法规的遵循性等目标的实现提供合理保证的过程。”COSO 报告提出了内部控制由控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控五个相互独立又相互联系的要素构成。

(1) 控制环境。控制环境构成一个组织的氛围,是其他内部控制要素的基础,会对内部控制的运行和效果产生广泛而深远的影响。它具体包括:员工的诚信和