

21世纪

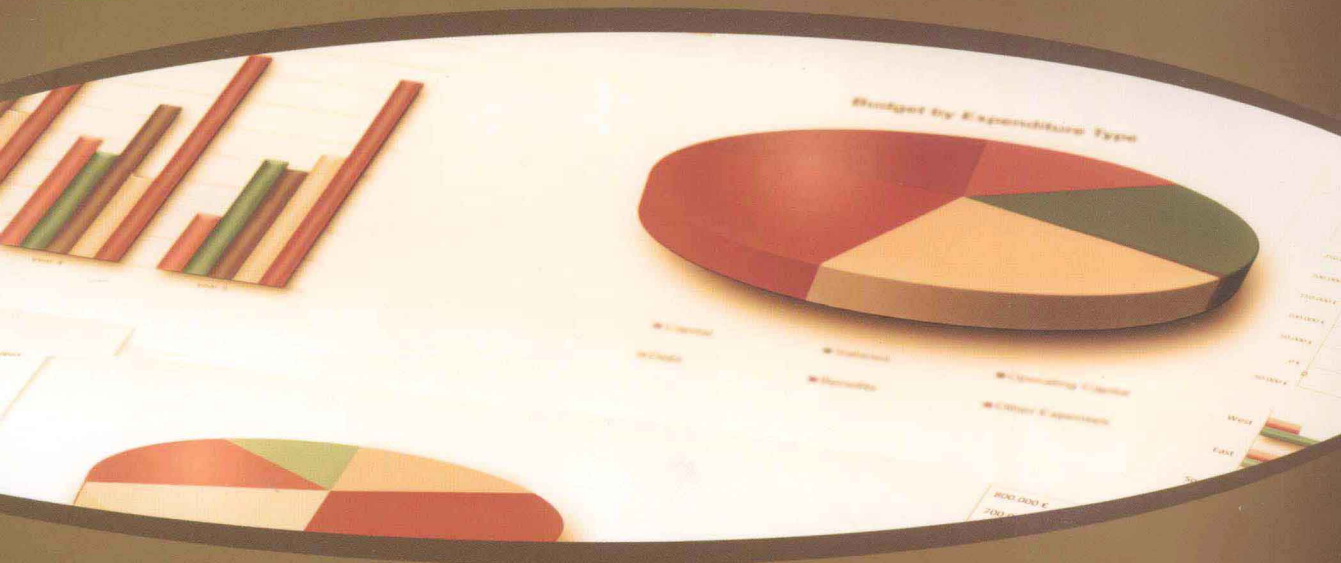


经济学类管理学类专业主干课程系列教材

企业内部控制 评价与审计

QIYE NEIBU KONGZHI
PINGJIA YU SHENJI

◎ 韩晓梅 编著



清华大学出版社
<http://www.tup.com.cn>



北京交通大学出版社
<http://www.bjtu.com.cn>

21 世纪经济学类管理学类专业主干课程系列教材

企业内部控制评价与审计

韩晓梅 编著

清华大学出版社
北京交通大学出版社
· 北京 ·

内 容 简 介

本书对有关内部控制评价的基础理论和实务操作进行了全面、具体的阐述。在上篇“基础理论”部分,本书介绍了内部控制评价的意义和类型、内部控制评价的核心原则,以及管理层进行内部控制自我评价和注册会计师开展内部控制审计的流程与步骤。在下篇“实务操作”部分,本书首先为企业层面的内部控制评价提供了操作指引,然后对采购与付款、销售与收款、人事与薪酬、生产与仓储四个主要业务循环内部控制的了解、测试与评价进行了详尽、清晰的叙述。

本书理论分析简明扼要,实务指引操作性强,适用范围广泛,既适合于工商管理学科各专业的本科生、研究生使用,也适合于 MBA、MPA、MPAcc 等使用,还可以作为企业及会计师事务所内部培训的教材。

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

企业内部控制评价与审计/韩晓梅编著. —北京:北京交通大学出版社:清华大学出版社, 2013. 8

(21 世纪经济学类管理学类专业主干课程系列教材)

ISBN 978-7-5121-1557-6

I. ① 企… II. ① 韩… III. ① 企业内部管理—高等学校—教材② 企业—内部审计—高等学校—教材 IV. ① F270② F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 179744 号

责任编辑:郭东青 特邀编辑:张诗铭

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969 <http://www.tup.com.cn>

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414 <http://www.bjtup.com.cn>

印刷者:北京泽宇印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×230 印张:13 字数:292 千字

版 次:2013 年 7 月第 1 版 2013 年 7 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-5121-1557-6/F·1221

印 数:1~3000 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。

前 言

随着《企业内部控制基本规范》及其配套应用指引、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》等有关法律法规的陆续实施,以及证券交易所对内部控制自我评价报告和内部控制审计报告的披露要求日益严格,企业内部控制的建立、实施和评价,越来越成为社会关注的热点。企业内部控制的建立和实施往往是企业在发展过程中因应管理要求而产生的自发行为。上述法律法规的制定和施行推动企业已建立和实施的内部控制进行了全面、系统的完善。而对内部控制的评价在实务中长期没有受到重视。对内部控制自我评价报告和内部控制审计报告披露的要求一方面极大地提高了人们对内部控制评价的重视程度,另一方面也给承担内部控制自我评价责任的企业管理层和实施内部控制审计的注册会计师带来了压力。动力和压力并存,使企业和会计师事务所迫切需要学习和掌握内部控制评价的理论和方法。

本书分上、下两篇,对企业内部控制评价的基础理论和实务操作进行了全面、具体的阐述。上篇为“基础理论”部分,介绍了内部控制评价的意义和类型、内部控制评价的核心原则,以及管理层自我评价和注册会计师外部审计的流程与步骤。下篇为“实务操作”部分,首先为企业层面的内部控制评价提供了操作指引,然后对采购与付款、销售与收款、人事与薪酬、生产与仓储四个主要业务循环的内部控制、测试与评价进行了详尽、清晰的叙述。本书理论分析简明扼要,实务指引操作性强,为企业管理层、注册会计师、有关专业人员和相关专业在校学生提供了有价值的参考资料。

本书受教育部人文社会科学研究青年基金项目(10YJC63068)的资助。南京理工大学经济管理学院研究生卓晓琳、鲁静、王荣燕、徐相伟在本书的完成过程中承担了大量的工作,无锡太湖学院经管系徐玲玲,南京理工大学经济管理学院研究生李倩雯、裴天航对本书进行了校对并提出修改意见。作者感谢她们的贡献,但文责自负。书中不足之处,敬请读者批评指正。

编 者

2013 年 7 月

目 录

上篇 基础理论

第1章 内部控制评价的意义与类型	3
一、内部控制基本理论	3
(一) 内部控制的历史演进	3
(二) 内部控制的定义	4
(三) 内部控制的要素	5
(四) 内部控制的目标	6
(五) 内部控制的原则	6
二、评价内部控制的意义	6
(一) 内部控制的重要性	6
(二) 内部控制评价的作用	7
三、内部控制评价的类型	8
(一) 内部控制自我评价——管理层评价	8
(二) 内部控制外部评价——注册会计师评价	8
(三) 管理层评价与注册会计师评价的关系	9
本章小结	9
案例分析	10
习题	12
第2章 内部控制评价的核心原则	14
一、评价内部控制遵循的核心原则	14
(一) 支持企业目标	14
(二) 明确的角色和职责	14
(三) 与个人绩效相联系	14
(四) 足够的胜任力	14
(五) 支持组织文化	15
(六) 风险应对	15
(七) 定期沟通	15

(八) 监控和评估控制	15
(九) 责任心和透明度	15
二、内部控制评价核心原则的运用	15
(一) 内部控制的范围	15
(二) 谁对内部控制负责	16
(三) 如何让管理层真正重视内部控制	17
(四) 参与内部控制的人员如何履行职责	18
(五) 除了正式职责, 管理层和治理层还可以为内部控制做些什么?	18
(六) 内部控制应如何选择、实施和运行	18
(七) 内部控制如何更好地融入企业经营过程	20
(八) 内部控制应如何监督和评价	20
(九) 企业应如何报告内部控制绩效	22
本章小结	22
案例分析	23
习题	24
第3章 内部控制自我评价	26
一、制订评价工作方案	26
二、组成评价工作组	26
三、实施现场测试	28
(一) 了解公司层面基本情况	28
(二) 了解各业务层面的主要流程及风险	28
(三) 确定检查评价范围和重点	29
(四) 开展现场测试	29
四、认定控制缺陷	29
(一) 内部控制缺陷的分类	29
(二) 内部控制缺陷的认定	30
五、汇总评价结果	30
六、编报评价报告	30
本章小结	35
案例分析	35
习题	36
第4章 内部控制审计	40
一、制订内部控制审计计划	40
(一) 总体审计策略	40

(二) 具体审计计划	41
(三) 对应对舞弊风险的考虑	43
二、使用自上而下的方法	43
(一) 概述	43
(二) 从财务报表层次初步了解内部控制整体风险	43
(三) 识别、了解和测试公司层面控制	44
(四) 识别重大账目、列报及其相关认定	45
(五) 了解潜在错报的来源并识别相应的控制	47
(六) 选择拟测试的控制	47
三、测试控制有效性	48
(一) 测试控制设计的有效性	48
(二) 测试控制运行的有效性	48
(三) 确定风险和证据之间的关系	49
(四) 测试控制有效性的程序	50
(五) 控制测试的涵盖期间	51
(六) 控制测试的范围	51
(七) 控制变更时的考虑	51
四、评估识别的缺陷	52
(一) 控制缺陷的分类	52
(二) 评价控制缺陷的严重程度	53
(三) 表明可能存在重大缺陷的迹象	53
(四) 被审计单位对存在缺陷的控制进行整改	54
五、完成审计工作	54
(一) 形成审计意见	54
(二) 获取书面声明	55
(三) 沟通相关事项	55
六、出具审计报告	56
(一) 出具无保留意见内部控制审计报告的条件	56
(二) 内部控制存在重大缺陷(实质性漏洞)时的处理	56
(三) 审计范围受到限制时的处理	56
(四) 强调事项	57
(五) 期后事项	57
本章小结	61
案例分析	61
习题	62

下篇 实务操作

第5章 企业层面的内部控制评价	67
一、与控制环境（即内部环境）相关的控制	67
（一）管理层的理念和经营风格	67
（二）诚信和道德价值观念的沟通与落实	68
（三）治理层的参与程度	68
二、监督经营成果的控制	69
三、企业的风险评估过程	69
四、对内部信息传递和期末财务报告流程的控制	70
五、对控制有效性的内部监督（即监督其他控制的控制）和内部控制评价	71
六、针对管理层和治理层凌驾于控制之上的风险而设计的控制	72
七、了解、测试和评价企业层面的控制	73
本章小结	88
案例分析	89
习题	91
第6章 采购与付款循环内控评价	93
一、了解采购与付款循环	93
（一）了解采购与付款循环的基本情况	93
（二）了解采购与付款循环的内部控制	96
二、测试采购与付款循环的控制活动	108
（一）对材料采购流程的控制测试	109
（二）对应付账款流程的控制测试	111
（三）对付款流程的控制测试	114
（四）对供应商管理流程的控制测试	114
三、评价采购与付款循环的内部控制	116
（一）综合评价采购与付款循环的内部控制	117
（二）沟通	117
本章小结	118
案例分析	118
习题	121

第7章 销售与收款循环内控评价	123
一、了解销售与收款循环	123
(一) 了解销售与收款循环的基本情况	123
(二) 了解销售与收款循环的内部控制	126
二、测试销售与收款循环的控制活动	135
(一) 对销售流程的控制测试	136
(二) 对记录应收账款流程的控制测试	137
(三) 对收款流程的控制测试	140
(四) 对保管顾客档案流程的控制测试	141
三、评价销售与收款循环的内部控制	143
(一) 综合评价销售与收款循环的内部控制	143
(二) 沟通	143
本章小结	144
案例分析	144
习题	147
第8章 人事与薪酬循环内控评价	150
一、了解人事与薪酬循环	150
(一) 了解人事与薪酬的基本情况	150
(二) 了解人事与薪酬循环的内部控制	152
二、测试人事与薪酬的控制活动	164
(一) 对员工雇佣和离职的控制测试	165
(二) 对薪酬计算的控制测试	166
(三) 对薪酬发放的控制测试	167
(四) 对薪酬数据文档维护的控制测试	168
三、评价人事与薪酬循环	168
(一) 综合评价人事与薪酬循环的内部控制	169
(二) 沟通	169
本章小结	170
案例分析	170
习题	171
第9章 生产与仓储循环内控评价	174
一、了解生产与仓储循环	174
(一) 生产与仓储循环涉及的人员	174
(二) 了解生产与仓储循环的内部控制	176

二、测试生产与仓储循环的控制活动.....	187
(一) 对材料验收和仓储的控制测试	187
(二) 对生产和发运流程的控制测试	187
(三) 对存货管理流程的控制测试	191
三、评价生产与仓储循环的内部控制.....	194
(一) 综合评价生产与仓储循环的内部控制	194
(二) 沟通	194
本章小结.....	195
案例分析.....	195
习题.....	196

上篇 基础理论

第1章 内部控制评价的意义与类型



学习目标

有效的内部控制是企业基业常青的必要保证之一，如何对一个企业的内部控制做出恰当评价是进一步完善其内部控制的关键。通过本章的学习，首先要明确内部控制的一般概念和意义，然后了解评价内部控制的意义，最后掌握评价内部控制的类型。

一、内部控制基本理论

（一）内部控制的历史演进

内部控制是组织运营和管理活动发展到一定阶段的产物，是科学管理的必然要求。从目前的文献数据来看，我国一般将内部控制理论与实践的发展划分为萌芽时期（20世纪40年代前）、奠基时期（20世纪40年代末至70年代初）、发展时期（20世纪70年代至90年代初）、成熟时期（20世纪90年代至今）这四个不同的阶段。严晖根据上述四个阶段又做了进一步细致的表述，如表1-1所示。

表1-1 内部控制的发展阶段

时 期	阶 段	内 容	目 标	结 构
萌芽时期（20世纪40年代前）	内部牵制	内部牵制	查错、防弊	点状结构
奠基时期（20世纪40至70年代初）	内部控制系统	管理控制和会计控制	查错、防弊、兴利	直线结构
发展时期（20世纪70至90年代初）	内部控制结构	控制环境、会计制度、控制程序	企业完成既定目标	平面三角形结构
成熟时期（20世纪90年代至今）	内部控制框架（以 CO-SO1992 年报告为代表）	控制环境、风险评估、控制活动、监督、信息与沟通	经营效率、财务信息可靠、遵循性	立体三角形结构
	企业风险管理框架（以 ERM 为代表）	内部环境、目标设定、事件识别、风险评估、风险响应、控制活动、信息与沟通、监督	战略、经营、报告、遵循性	立方体结构

在萌芽时期，内部牵制机制主要是基于两个基本设想：其一，两个或两个以上人员或部门无意识地犯同样错误的概率远小于一个人或一个部门；其二，两个或两个以上人员或部门有意识地串通舞弊的可能性要远低于一个人或部门。因此，内部牵制阶段强调分权和制衡，以抑制由于权力集中而引发的错误或舞弊行为。

在奠基时期，建立健全内部控制系统开始上升为法律要求；同时，为了适应注册会计师评价企业内部控制情况的需要，一些国家开始将内部控制划分为内部会计控制和内部管理控制。其中，内部会计控制主要是针对会计系统和相关的资产保护实施的控制；内部管理控制主要是针对经济决策、交易授权和组织规划等实施的控制。

在发展时期，人们对内部控制的研究重点逐步从一般意义向具体内容深化。1988 年 AICPA 发布《审计准则公告第 55 号》，该公告首次以“内部控制结构”的概念代替“内部控制系统”，明确“企业内部控制结构包括为提供企业特定目标的合理保证而建立的各种政策和程序”，并认为内部控制结构由以下三个要素构成：控制环境，会计系统，控制程序。这一阶段，内部控制融会计控制和管理控制于一体，统一用三要素来描述。

1992 年 9 月，COSO 发布了著名的《内部控制——整合框架》，该报告是内部控制发展史上的一座重要里程碑，它对内部控制最重要的贡献在于对内部控制下了一个迄今为止最权威的定义。COSO 报告明确内部控制包括五个相互独立又相互影响的构成要素：控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和监控。《内部控制——整合框架》发布后，理论界和实务界纷纷对其提出改进意见，认为其对风险强调不够，使得内部控制无法与企业风险管理相结合。

2004 年 9 月，COSO 发布《企业风险管理——整合框架》，该框架指出，“全面风险管理是一个过程，它由一个主体的董事会、管理层和其他人员实施，应用于战略制定并贯穿于企业之中，旨在识别可能影响主体的潜在事项、管理风险，以使其在该主体的风险容量之内，并为主体目标的实现提供合理保证”。这一阶段的显著变化是从全面风险管理的角度来认识内部控制。

（二）内部控制的定义

根据 2008 年财政部等五部委联合颁布的《企业内部控制基本规范》的解释，“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。”对于这一定义，可以从以下几个方面进行理解。

1. 内部控制是一个过程

内部控制是一个过程，意味着内部控制是诸多要素的集合体，而非简单的程序和方法的集合，并且表明内部控制的建设应是动态的，而非静态的，是一个需要持续关注、持续改进的过程。

2. 内部控制受人影响

《基本规范》强调内部控制是全员参与实施的，也就是说它不仅是政策手册，而且涉及

企业各层次的人员，在内部控制建设过程中要充分考虑企业各层面员工的价值实现和约束与激励的问题。

3. 内部控制是一种全面控制

最早的内部控制定义仅局限于会计控制，而现在的内部控制则是完整的内部控制概念。也就是说，内部控制不仅仅是一种防弊纠错的机制，而且还是一种经营管理方法、战略实施工具，更是一种为多目标的实现而进行的全面控制。

4. 内部控制提供的是合理保证

内部控制，无论设计和执行多么理想，也只能就企业目标的实现向经理层和董事会提供合理的保证。因为企业目标的实现可能还会受到内部控制内在局限的影响，包括：人员决策上的失误，建立内部控制需考虑成本效益原则，人为错误和失误带来的内部控制失效。

（三）内部控制的要素

《企业内部控制基本规范》认为企业建立与实施有效的内部控制，应当包括下列要素。

1. 内部环境

内部环境是企业实施内部控制的基础，一般包括治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化等。

2. 风险评估

风险评估是企业及时识别、系统分析经营活动中与实现内部控制目标相关的风险，以合理确定风险应对策略。

3. 控制活动

控制活动是企业根据风险评估结果，采用相应的控制措施，将风险控制在可承受度之内。

4. 信息与沟通

信息与沟通是企业及时、准确地收集、传递与内部控制相关的信息，确保信息在企业内部、企业与外部之间进行有效沟通。

5. 内部监督

内部监督是企业对内部控制的建立与实施情况进行监督检查，评价内部控制的有效性，若发现内部控制缺陷，应当及时加以改进。

我们可以将内部控制五要素之间的关系理解为：组织的核心是人，人的诚信、道德价值和胜任能力构成了组织的内控环境，这是组织发展的基础。每个组织都有自己的发展目标，为了目标的实现，必须分析影响因素，即进行风险评估。针对风险评估的结果采取相应的控制活动来减少风险。同时与内部环境、风险评估和控制活动相关的信息应及时被获取、加工整理，并在组织内部传递，这就是信息与沟通，信息与沟通系统围绕在内控活动周围，反映组织各项管理活动的运转情况。为了保证内控体系的正常运转，还需要对整个内控过程进行监督。



内部控制五要素之间的配合和联系，组成了一个完整的系统，可以灵活地随条件的变化而变化。但各要素之间并非是一项要素影响下一项要素的顺序过程，任一要素都可以影响其他要素，例如对风险的评估不仅仅影响控制活动，还可能影响信息和沟通、内部监督等。

（四）内部控制的目标

我国《企业内部控制基本规范》规定，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，提高经营效率和效果，促进企业实现发展战略。与 1992 年 COSO 报告中内部控制三目标相比，我国内部控制规范增加了两个目标，即合理保证资产安全完整和促进企业实现发展战略。其中，促进企业实现发展战略是我国借鉴内部控制的最新发展（如 ERM），同时考虑战略管理对中国企业的重要性而增加的；资产安全完整目标则是我国充分考虑到我国企业内部控制的现状，以及我国现阶段内部控制建设的重点而专门设置的，充分体现了我国当前内部控制建设的需求。

（五）内部控制的原则

根据《企业内部控制基本规范》的规定，企业建立与实施内部控制，应当遵循下列原则。

1. 全面性原则

内部控制应当贯穿决策、执行和监督全过程，覆盖企业及其所属单位的各种业务和事项。

2. 重要性原则

内部控制应当在全面控制的基础上，关注重要业务事项和高风险领域。

3. 制衡性原则

内部控制应当在治理结构、机构设置及权责分配、业务流程等方面形成相互制约、相互监督，同时兼顾运营效率。

4. 适应性原则

内部控制应当与企业经营规模、业务范围、竞争状况和风险水平等相适应，并随着情况的变化及时加以调整。

5. 成本效益原则

内部控制应当权衡实施成本与预期效益，以适当的成本实现有效控制。

二、评价内部控制的意义

（一）内部控制的重要性

2011 年 IFAC（国际会计师联合会）对 25 位商业领袖的调查显示，持续的风险管理和

内部控制是监管机构的关键组成部分。进入 21 世纪以来,安然、世通等知名公司相继暴露出严重的管理层欺诈丑闻,使美国上市公司深陷信用危机,也使美国的资本市场遭受重创。反思丑闻产生的根源,内部控制失效无疑难辞其咎。近年来,企业欺诈舞弊案,尤其是金融企业,大多是由于其内部控制机制缺陷导致的。通过与商业领袖的面谈,可知这些企业没有充分了解暴露出来的风险。这一系列的经济犯罪案,大多是因为企业过度重视对财务报告风险的控制而忽视了其他风险造成的。

2011 年 IFAC 还对全球不同行业的 600 名调查者进行了“风险管理和内部控制”的调查,结果显示:首先需要更多地促进风险管理和内部控制的贯彻实施;其次风险管理和内部控制需要更好地与企业全局机制、战略和运营整合起来。

从 IFAC 的调查报告中的可以看出,内部控制是公司治理和风险管理机制的重要组成部分,对完成企业目标、创造财富并保护相关利益人有着举足轻重的作用。在当前竞争日益激烈的市场环境中,企业面临的各种风险呈现出复杂性和多样性的特点。内部控制作为企业管理的一种重要手段,在控制和防范企业经营风险和财务风险的过程中起着重要的作用,它是保证企业正常经营活动及实现可持续发展的重要力量,内部控制的建立健全成为企业生产经营成败的关键。一个成功的企业通常会有健全完善的内部控制机制,并贯穿企业组织的每一个层次和所有业务流程,从而有助于其降低并控制风险,实现企业的长期可持续发展。

（二）内部控制评价的作用

1. 内部控制评价有助于发现并克服内部控制缺陷

内部控制的实质是由企业拥有或建立的各种程序或秩序组成的一种制度,其目的是实现企业的目标。但是内部控制本身是不完善的,这种不完善由两方面造成:一是制定的内控制度存在缺陷;二是制度在执行的过程中存在漏洞。这就要求对企业的内部控制进行评价,找出内部控制的缺陷并有针对性地改善。在了解企业的内部控制后,便可以对内部控制的有效性进行评价,如:评价内部控制制度是否完善,是否能保证企业完成任务和实现目标;内部控制所设定的标准和程序是否得到了贯彻执行,是否有助于企业目标的实现;内部控制是否有助于有效利用资源,是否有助于防止或发现并纠正错误或舞弊等。通过上述评价将有助于了解企业内部控制的缺陷所在,有助于有针对性地完善企业内部控制制度,建立适合企业自身的内部控制制度。

2. 内部控制评价有助于寻找并改善内部控制的薄弱环节

我们都知道“木桶理论”在企业经营管理中的应用,任何一个薄弱的环节都有可能导致企业资源的闲置甚至浪费,使企业处于不利位置,最终导致失败的恶果。同样的道理,内部控制中存在任何一个薄弱环节都可能导致企业内部控制的失效,甚至引起企业经营失败。而内部控制评价正是对企业内部各组织机构内部控制执行全过程的监控。企业运营中运用内部控制评价系统进行监督评价时,必须满足三个条件:一是存在预先确定的评价标准;二是评价的结果能够计量;三是能够纠正偏差。因此,内部控制评价的目的是完成既定的目标或