

第一章 内部控制的概念及演进

内部控制审计学含义
内部控制管理学含义

第一节 内部控制审计学含义

一、概述

✓ 阶段

✓ 特征

二、审计文献对内部控制界定

一、概述

(一) 阶段

1. 内部牵制 (内部稽核与控制制度) 阶段
2. 制度二分法(内部会计控制与内部管理控制)
3. 结构分析法-内部控制结构
4. 内部控制整体架构
5. 企业风险管理框架

1、内部牵制 (内部稽核与控制制度) 阶段

- 内部牵制的内容

- a) 保证公司现金和其他资产安全的措施和方法
- b) 检查账簿记录的准确性的措施和方法

- 主要文献:

- ① IACPA 《财务会计报告的验证》
- ② IACPA 《独立公共会计师对财务报表的审查》
- ③ IACPA 《内部控制—协作体系的要素及其对于管理层和独立公共会计师的重要性》

(1) 1929年《财务会计报告的验证》

- **首次将内部控制与审计程序联系起来。**
- 指出审计人员对财务报表检查的范围可以依据不同情况而定，在某些情况下，审计可能需要对账簿上记录的大部分或全部经济业务进行审核，而在另一些情况下，只要内部牵制健全，抽查就足够了。

(2)1936 《独立公共会计师对财务报表的宣查》

- **首次定义内部稽核与控制制度**
- **内部稽核与控制制度**：是指为保证公司现金和其他资产安全，检查账簿记录的准确性而采取的各种措施和方法。
- **再次将内部控制与审计程序联系起来。**
- “审计人员在制定审计程序时：应考虑的一个重要因素是企业的内部牵制和控制，它们越健全，财务报表审核所需的测试就越少”

(3)1949年专题报告

- 名称：
- 《内部控制—协作体系的要素及其对于管理层和独立公共会计师的重要性》
- 意义：
- 职业团体出版的第一本关于内部控制的研究专著
- 会计职业团体提出的第一个内部控制概念

- **内部控制的概念：**

- 内部控制包括在组织内部采用的，以保证资产的安全性、核查会计数据的准确性和可靠性、提高运营效率、促进管理政策的贯彻和实施为目的的计划，以及所有与之相协调的方法和措施。

1949年专题报告内部控制的范围

和财务与财务会计部门
职能有直接关系的控制

保护企业的财产的控制

检查会计资料正确可靠的控制

提高业务效率的内部控制

促进经营方针、组
织计划的贯彻的控制

预算控制

成本控制

业绩控制

1949年专题报告内部控制定义特点

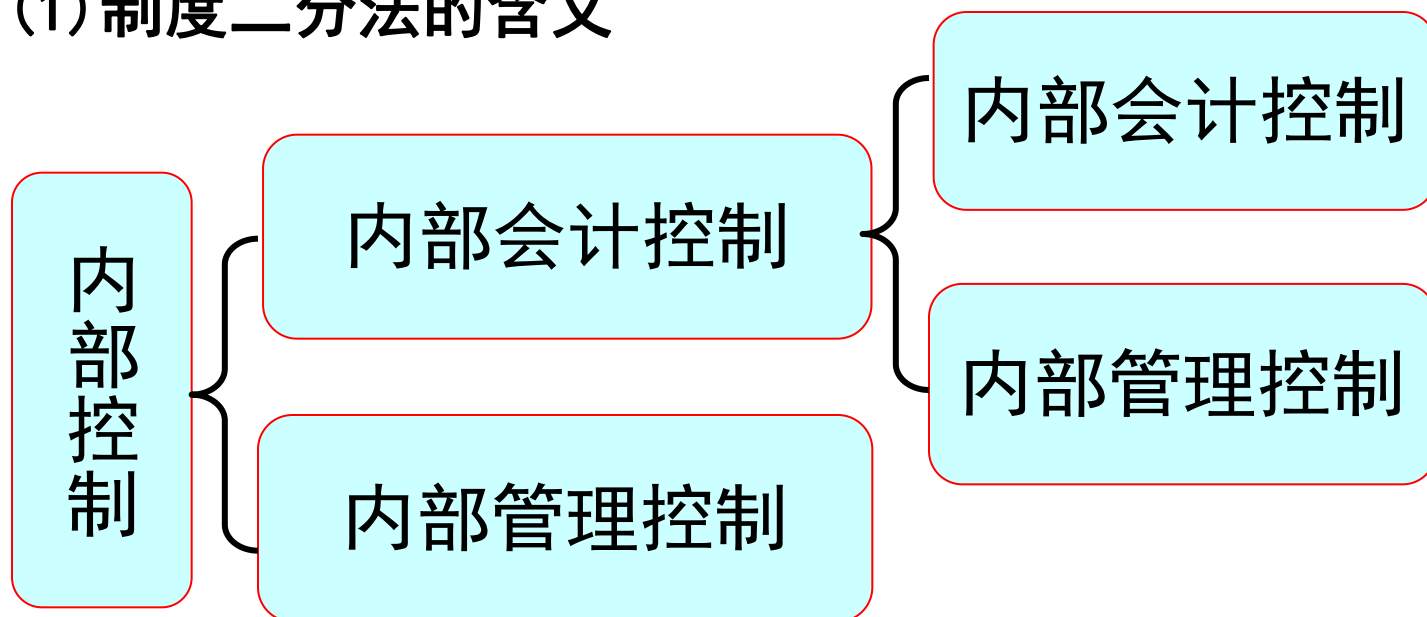
- **特点：**

- ① 宽泛。

- ② 没有明确在进行财务报表审计时应多大程度上研究被审企业的内部控制从而缺乏现实指导意义，很多实务工作者对的定义感到无所适从。

2、制度二分法—内部会计控制与内部管理控制

(1) 制度二分法的含义



(2)相关文献

- ① **IACPA第29号审计程序公告 (SAP No.29)**
- ② 《独立审计人员检查内部控制的范围》
- ③ **IACPA第33号审计程序公告 (SAP No.33)**
- ④ 《审计准则和程序》
- ⑤ **IACPA第54号审计程序公告 (SAP No.54)**
- ⑥ **第 1号审计准则公告 (SAS No. 1)**

1958年CAP发表的SAP第29号中定义

- 内部控制包括以会计或管理为特征的控制活动，即会计控制和管理控制。

A. 会计控制

- **定义：**
- 会计控制包括组织的计划目标以及所有与保护资产安全、保证财务记录可靠性直接相关的方法和程序。
- **内容：**
 - a) 对授权和批准体系的控制
 - b) 对账簿记录、会计报告职责与资产保管职责的划分
 - c) 对资产的实物控制
 - d) 内部审计

B. 管理控制

- **定义：**
- 管理控制包括组织的计划目标以及所有与提高效率、贯彻管理政策直接相关但与财务记录间接相关的方法和程序。
- **内容：**
 - a) 统计分析
 - b) 时间管理和行为研究
 - c) 业绩报告
 - d) 员工培训计划

1963SAP No.33的说明：

- 独立审计师主要考虑与会计有关的控制。
- 会计控制通常直接地、主要地考察财务数据的可靠性，并要求审计师做出评估。
- 管理控制一般间接地与财务记录有关，因此无须评估。但是，如果独立审计师确信特定的管理控制与财务记录的可靠性之间有重要关联，则可以对其进行评估。比如，在特定的情况下，有可能会要求对生产、销售或其他运营部门保存的统计数据进行评估。

1973年第54号审计程序公告
1973年第 1号审计准则公告

的完善解释

- “管理控制”包括(但不限于): 组织的计划, 以及与那些**业务管理授权的决策过程**有关的程序和记录。这种管理授权与实现组织目标的职责直接有关, 并且是建立会计业务控制的出发点。
- “会计控制”包括: 组织的计划, 以及**与保证资产安全、财务数据的可靠性有关**的记录和程序。

- **会计控制目的：合理保证。**

- a. 业务的处理要在管理层的一般授权或特别授权下进行。
- b. 业务数据必须记录：(1)以备根据公认会计原则或其他适用原则编制财务报表；(2)保留对资产的受托责任。
- c. 只有在得到管理层授权的情况下才可以接近资产。
- d. 定期对资产进行账实核对，对任何差异应采取适当的措施。

- **管理控制与会计控制的关系(SAS第1号的评论)**
- 管理控制与会计控制并不一定具有双向排他性，用于会计控制的程序和记录在有些情况下也会服从于管理的目的而成为管理控制的一部分。

3、结构分析法-内部控制结构

- 相关文献：
- 1988年4月ASB[SAS.55]第55号审计准则公告
- 《财务报表审计中内部控制结构的考虑》
- 特点：
- 以“内部控制结构”的概念取代“内部会计与管理控制”的概念。

- **内部控制结构的概念：**

- 内部控制结构是为提供取得企业既定目标的合理保证而建立的各种政策和程序。包括控制环境、会计制度、控制程序。

- **内部控制结构的要素：**

- A. 控制环境
- B. 会计制度
- C. 控制程序

- **内部控制结构的特点**

- A. 正式将控制环境纳入内部控制范畴
- B. 不再区分会计控制与管理控制

(1)控制环境：

- **控制环境的概念：**是反映董事会、管理者、业主和其他人员对控制的态度和行为。

● 控制环境的内容:

A. 管理哲学和经营作风

B. 组织结构

C. 董事会及审计委员会的职能

D. 人事政策和程序

E. 确定职权和责任的方法

F. 管理者监控和检查工作时所用的控制方法

a) 经营计划

b) 预算

c) 预测

d) 利润计划

e) 责任会计

f) 内部审计

(2)会计制度

- **会计制度的概念：**
- 规定各项经济业务的确认、归集、分类、分析、登记和编报方法。

会计制度的内容

- ① 鉴定和登记一切合法的经济业务；
- ② 对各项经济业务适当进行分类，作为编制报表的依据；
- ③ 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；
- ④ 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；
- ⑤ 在财务报表中恰当地表述经济业务及有关的揭示内容；

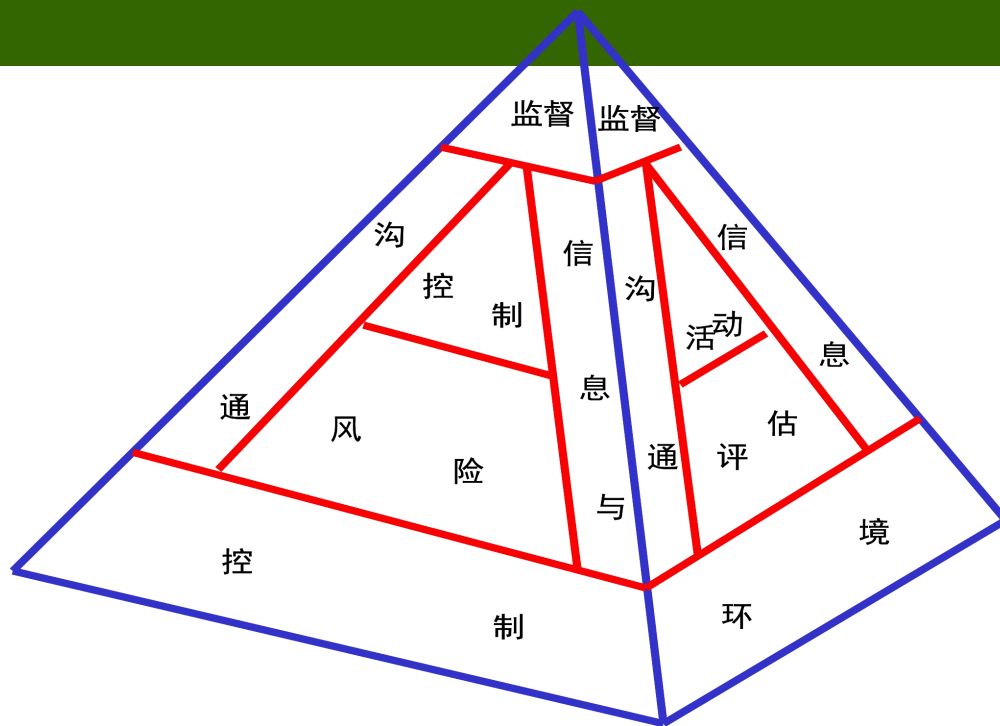
(3) 控制程序

- **控制程序的概念：**
- 控制程序指管理当局所制定的政策和程序，用以保证达到一定的目的。

● 控制程序的内容

- ① 经济业务和活动的批准权；
- ② 明确各员工的职责分工；
- ③ 充分的凭证、账单设置和记录；
- ④ 资产和记录的接触控制；
- ⑤ 业务的独立审核；

四、内部控制整体架构阶段

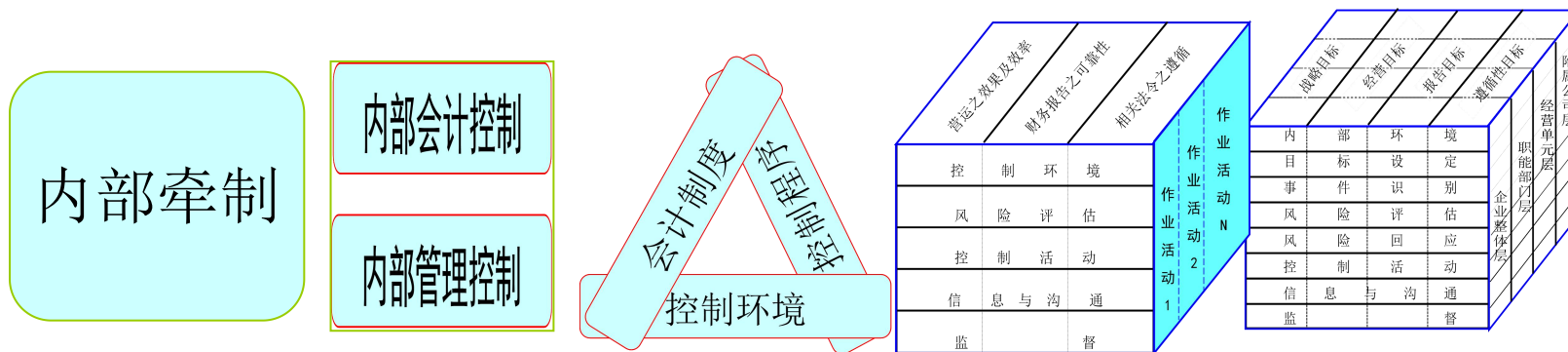


1992COSO 《内部控制：整合性架构》定义
1996AICPA第《78号审计准则公告》认可

五、企业风险管理阶段



第一节小结：



内部牵制 • → 两分法 • → 内部控制结构 • → ICIF • → ERM

第二节 内控制度概念的重新界定

Re-definition of Internal Control

内部控制管理学含义

本节提要

1. 内控制度是一套授权体系和责任体系
2. 内控制度是一种最优化、最简捷和最理性(合乎逻辑)的作业方式或作业标准
3. 内部控制是一个系统，包括若干个具有独立功能且彼此配合的子系统
4. 在外延上，内部控制包括会计(财务)控制、管理控制、业务控制和法规执行控制。

1. 内控制度授权体系和责任体系

- A. 从委托人立场看，内部控制是一种授权体系
- B. 从代理人立场看，内控制度是一种责任体系

- **注意：**
- 内部控制在小规模的组织中基本上直接的，随着组织规模的增大，控制的间接性越强，授权体系和责任体系越复杂。

2. 内控制度是一种最优化、最简捷和最理性(合乎逻辑)的作业方式或作业标准。

作业的概念：

- 是指“具有特定目的的一个事件、一项任务或一件工作的基本单位”。一项作业由若干任务组成，而若干项作业又可以组成一个流程。

作业的分类

1. 单位产出相关的作业
2. 与产出批量相关作业
3. 与产出类别相关的作业
4. 与基础设施相关的作业
(与组织相关的作业)
 - 结构性作业
 - 程序性作业

3. 内部控制是一个系统，包括独立功能且彼此配合的子系统

- ① 内部控制可作为一个完整独立的系统来运行
- ② 内部控制可以将拆分
 - 采购控制系统
 - 生产控制系统
 - 销售控制系统

- ③ 每个系统都有自身的控制目标，一些控制的控制目标是独立的，而另一些控制则是相互关联的，只有相关的控制配合起来才能达到一定的控制目标；
- ④ 一项控制本身的力量会加强或减弱另一项控制的有效性。良好的内部控制依赖于各个控制子系统的健全与完善以及各个控制子系统之间的协调、配合。

4. 内部控制的外延

会计(财务)控制

管理控制

业务控制

法规执行控制

	目标	对象	要点
会计(财务)控制	保证财务报告的可靠性	货币以及与货币有关的物	牵制
管理控制	保证管理目标即效率和效果的实现	人	绩效和利益
业务控制	保证业务开展	物	流程
法规执行控制	保证法规的贯彻执行	法律	遵循

比较

1. 业务控制与会计控制或管理控制可能重叠，但会计控制或管理控制都不能完全涵盖业务控制。
2. 法规执行控制是其他三项控制的基本前提条件，企业的所有内部控制活动的出发点是要让企业的业务活动合法、合规。