

Internal Control

21世纪会计系列规划教材

精要版

内部控制

谢盛纹 廖义刚 曹菁 主编

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



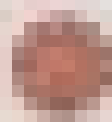
Internal Control

Internal Control

Internal Control

内部控制

中国内部审计协会 中国注册会计师协会 联合发布



中国内部审计协会 中国注册会计师协会 联合发布

Internal Control

21世纪会计系列规划教材

精要版

内部控制

谢盛纹 廖义刚 曹菁 主编

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

大连

© 谢盛纹 廖义刚 曹菁 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

内部控制 / 谢盛纹, 廖义刚, 曹菁主编. — 大连: 东北财经大学出版社, 2012. 11

(21 世纪会计系列规划教材·精要版)

ISBN 978-7-5654-0995-0

I. 内… II. ①谢… ②廖… ③曹… III. 内部审计-高等学校-教材 IV. F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 226567 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

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: 289 千字

印张: 14 1/4

2012 年 11 月第 1 版

2012 年 11 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 吴茜 高铭

责任校对: 孙萍

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0995-0

定价: 26.00 元

前 言

内部控制的事实，可以追溯到远古文明时期公共资金的管理中，从古埃及、古希腊、古罗马的历史沉迹，均有发现，中国的《周礼》中也有记述。但其真正的产生还是 20 世纪的事，内部控制首先得到了外部审计师的重视，审计师从其对审计的影响及重要作用方面去关注它。后来内部控制才得到了企业管理人员的承认，企业管理者从其对管理目标的达成和经营效率的提高方面去关心它。在 20 世纪 40 年代以后，西方一些国家才开始应用“内部控制”一词，它源自“内部牵制”，是企业现代化管理的产物。但是随着经济的发展，企业经营管理目标的实现对其越来越倚重，人们对它的认识也越来越深入，理论界、实务界以及政府监管机构对它的研究和探讨也越来越多。美国于 2002 年 7 月 25 日颁布的《萨班斯—奥克斯利法案》（以下简称“萨奥法案”），对企业内部控制的理论和实务的发展产生了积极的影响。

2006 年 7 月 15 日，受国务院委托，财政部牵头，由财政部、国资委、证监会、审计署、银监会和保监会联合发起成立了企业内部控制标准委员会。2008 年 5 月 22 日，财政部、证监会、审计署、银监会和保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》。2010 年 4 月 15 日，财政部、证监会、审计署、银监会和保监会又联合发布了《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》。内部控制基本规范和配套指引的发布，标志着适应我国企业实际情况、融合国际先进经验的中国企业内部控制规范体系的形成。这套内部控制规范体系要求自 2011 年 1 月 1 日起首先在我国境内外同时上市的公司施行，自 2012 年 1 月 1 日起扩大到在沪深两市主板上市的公司施行。

基于这样一个背景，我们编写了这本教材。本教材包括总论、整体层面的内部控制、业务层面的内部控制和内部控制的构建与评价四个部分。总论包括第 1 章和第 2 章，旨在介绍内部控制的定义、产生与发展，内部控制的目标与原则，内部控制的组织实施，内部控制的信息披露以及与公司治理之间的关系等理论与实务问题，以期为以后章节夯实相应的理论基础。整体层面的内部控制主要是结合《企业内部控制基本规范》详细阐述内部控制体系及其在信息技术环境中的情况。业务层面的内部控制主要是结合内部控制的应用指引，辅之以简明的图表介绍具体业务和事项的控制方法。最后，介绍了企业内部控制的构建、评价和审计。我们力求在教材内容上，竭力反映我国企业内部控制规范体系建设的最新成果，尽可能详细地介绍《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》。在教材编写的指导思想上，我们尽量做到适应学校学生学习规律如循序渐进的需要；同时，尽量考虑企业内部控制实务工作的知识需求。所以，在教材编写中，我们力求简明扼要，图文并茂，语言精练，通



通俗易懂，重点突出，并尽力凸显理论联系实际这一中心思想。

本教材由江西财经大学会计发展研究中心、会计学院谢盛纹教授、廖义刚副教授和曹菁讲师，经过充分讨论一起拟定编写大纲后分工撰写。本书各章分工如下：谢盛纹撰写第1章和第2章，廖义刚撰写第3章、第4章和第8章，曹菁撰写第5章、第6章和第7章。

在本教材编写过程中，得到了江西财经大学会计发展研究中心主任张蕊教授和东北财经大学出版社李智慧老师的热情关注和大力支持。在此，深表谢意！在编写过程中，我们还参阅了国内外大量的文献和资料，并尽可能地加以注明，但不排除挂一漏万的情况，如有遗漏，敬请谅解，并向这些已列示和未列示的文献作者致以最诚挚的谢意。

由于能力有限以及时间仓促等原因，本书在编写过程中难免会出现或多或少的纰漏，恳请各位读者批评指正。

作 者

2012年9月

目 录



第1章 总 论	1
主要知识点	1
关键概念	1
1.1 内部控制概述	1
1.2 内部控制的产生及发展	6
复习思考题	19



第2章 内部控制的理论与实践	20
主要知识点	20
关键概念	20
2.1 内部控制的目标与原则	21
2.2 内部控制的组织实施	26
2.3 内部控制信息的披露	31
2.4 内部控制与公司治理	35
复习思考题	38



第3章 整体层面的内部控制	39
主要知识点	39
关键概念	39
3.1 内部环境	40
3.2 风险评估	47
3.3 控制活动	56
3.4 信息与沟通	62
3.5 监 督	69
复习思考题	74



第4章 信息技术整体控制	75
主要知识点	75
关键概念	75



4.1 IT 基础工作	76
4.2 IT 治理与 IT 控制	86
4.3 ERP 与内部控制的整合	91
4.4 信息系统安全控制	100
复习思考题	105



第5章 业务层面的控制（上）	106
主要知识点	106
关键概念	106
5.1 资金活动	107
5.2 采 购	115
5.3 销 售	124
复习思考题	131



第6章 业务层面的控制（中）	133
主要知识点	133
关键概念	133
6.1 资产管理	134
6.2 研究与开发	143
6.3 工程项目	147
复习思考题	164

第7章 业务层面的控制（下）	166
主要知识点	166
关键概念	166
7.1 担保业务	167
7.2 业务外包	170
7.3 财务报告	175
7.4 全面预算	181
7.5 合同管理	188
复习思考题	192

**第 8 章 内部控制的构建与评价** 193

主要知识点 193

关键概念 193

8.1 内部控制的组织与构建 194

8.2 内部控制的管理与更新 204

8.3 内部控制的评价 207

复习思考题 217

**主要参考文献** 218

第 1 章

总 论

主要知识点

内部控制的定义；经济社会对内部控制的需求；内部控制的产生；内部控制的发展

关键概念

内部控制 (Internal Control)	社会分工 (Social Division of Labor)
内部牵制 (Internal Check)	内部控制系统 (Internal Control System)
企业风险管理 (Enterprise Risk Management)	

引例 由“王熙凤协理宁国府”看内控

每一个看过《红楼梦》的人都应该对“王熙凤协理宁国府”这一回留有深刻印象。说是宁府年轻的媳妇秦可卿撒手人寰了，由于种种原因一时之间找不到一个合适的主事人，整个宁国府束手无策。此时，贾珍接受宝玉的推荐，请来了荣国府的王熙凤。王熙凤“临危受命”，稍作梳理就指出了宁国府的“风俗”：“头一件是人口混杂，遗失东西；第二件，事无专执，临期推诿；第三件，需用过费，滥支冒领；第四件，任无大小，苦乐不均；第五件，家人豪纵，有脸者不服铃束，无脸者不能上进。”上任时，王熙凤即刻就健全了规章制度，实行了“承包责任制”，明确了员工的上班和吃饭时间，对迎客、烧香、财物的管理进行了细致分工，还就东西的领用提出了详细登记要求。吩咐完毕旋即就有一个人“睡迷”了没按时上班，王熙凤毫不客气地给了她二十板子，革了她一个月的银米，严肃了工作纪律，还当众申明：“明日再有误的打四十，后日的六十，有要挨打的，尽管误！”众人知道凤姐厉害，自此兢兢业业，执事保全。

但凡一个组织均有自身的控制，因为组织内部必然存在分工，这就自然需要内部控制来解决由于信息不对称性带来的各种负面问题。企业作为一种常见组织之一，内部控制对其的重要性是不言而喻的。

1.1 内部控制概述

内部控制作为企业内部的一种制度安排，有助于企业提升自身管理水平、提高



风险防御能力、最终服务于企业价值的创造。以下我们将着重介绍内部控制的定义与经济社会对内部控制的需求和内部控制的内容。

1.1.1 内部控制的定义

内部控制 (Internal Control) 在中文和英文中均由“内部”和“控制”两个词语组成。欲理解内部控制的定义,我们可以从理解这两个词语开始。

“内部”是指某物体或组织里面的部位或里面的部分。但所谓的企业“内部”从哪里开始,又延伸至何处结束,至今却没有一个清晰的定义。

首先,按照现代企业理论,企业是各类契约关系的组合。所有契约当事人,包括股东、债权人、客户、供应商、政府有关部门和董事会、经理层等,他们的行为及其成因都应在企业内部控制的范畴之内。我们认为,从我国 2010 年颁布的内部控制相关指引来看,企业内部控制应从股东大会对董事会的委托开始,从创建企业和组建公司治理结构开始。公司治理结构直接负责企业战略目标的制订,决定企业经理层的选拔、考核和激励与约束机制,事关企业的生存与发展,是企业最根本也是最重要的内部控制制度。

其次,企业的“内部”又延伸至何处?一般说来,产品走向市场是企业生产经营循环的结束,企业“内部”在此止步。但按现代市场营销原理,产品的概念已延伸至售后服务。产品走向市场后,企业的经营活动并没有结束。企业产品在市场上的表现,企业售后服务和技术支撑的质量,客户的资信状况和需求差异等应当纳入企业“内部”事宜的范畴,并妥善应对和处理。

最后,随着社会分工和专业化程度的不断提高,企业为了提高产品质量、降低成本,企业生产经营过程中的“外包”或称“外购服务”(Outsourcing)越来越多,例如,请会计公司代理记账和税收业务,外购零备件而不是自己生产。即在现代企业制度下,企业的生产经营活动也经常延伸到其法律边界以外。因此,也可以认为,内部控制中的“内部”实际上已经超出了其字面的意思,延伸到产品售后服务和市场营销,延伸到企业法律边界以外。企业内部控制不能不关注外购服务和零备件的质量及隐藏在背后的原因,如客户和供应商的资信和运营管理情况。

由此可知,在理解“内部控制”中的“内部”二字时,不能片面地认为内部控制就是企业“内部”的事,不涉及外部相关方。正确地讲,这里的“内部”不单是指企业内部独立流程,还包括企业与股东、投资者、债权人、供应商、客户、政府监管部门等外部利益相关者之间发生的内外衔接流程。换言之,有效的内部控制不仅能够帮助企业解决自身问题,还有助于改善企业与外部相关方的关系。比如,配套指引中的社会责任指引,就是定位于解决内外关系的控制问题;而业务外包指引又意在解决内外衔接流程的控制问题。

“控制”一词有多重含义,可作动词用,如控制、操纵、管理或支配某人或某事,检查或检验某事物,也可作名词用,如能力、管理、控制、支配、指导、限制或管理的手段、对照标准等等。“控制”一词最初常见于工程学科,意指“掌握住对象不使其任意活动或超出范围”,后来拓展应用于管理学科,表示“判定组织是

否正朝着既定的目标健康地向前发展，并在必要时采取矫正措施”。就如本章引例中王熙凤在主持秦可卿的丧事时的所作所为。但是，“控制”的本意也并不是非得采用某种行为与措施，比如《天龙八部》中的虚竹在天山童姥去世之后对三十六洞七十二岛数千人并没有再继续给他们种“生死符”，相反是为他们解除了“生死符”。所以，控制论认为，控制是一种有目的的行为，它通过施控主体对受控客体的能动作用，促使受控客体根据施控主体的预定目标运行，并最终实现这一目标。

从上述分析可以看出，内部控制是指企业为使其保持原有状态或达到预期状态而采取的行动，其核心包括几个方面：内部控制存在于企业内部，其边界超过了企业的法律边界；目标是使企业处于一种受控或预期状态；企业可能出现偏差，但可以通过控制予以纠正。由此可见，现代内部控制已经发展成为一个全面、动态、复合、开放的概念。根据《企业内部控制基本规范》的解释，“内部控制是由董事会、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”。对于这个定义，我们可以从以下几个方面进行理解。

第一，内部控制是人人有责的全员控制。由《企业内部控制基本规范》对内部控制的解释可以知道，内部控制的实施主体是董事会、监事会、经理层和全体员工。组织内部的分工使得企业组织的任何一个人都是企业价值实现过程中不可或缺的一员，每一个成员都有自身的权、责、利，他们既是企业价值实现的践行者，也是企业价值实现的责任人，还是企业价值实现的受益人。所以，企业组织内部的所有人员都必须以主人翁的姿态积极主动地参与内部控制的建立与实施，并承担相应的责任，这样才能从企业终极目标实现中获益。

这就表明，现代内部控制不再只是上层对下层的控制，而是对全员的控制。它既有对基层的控制和职责要求，更有对高层的控制和职责要求。比如：以董事长为代表的董事会全体成员负责建立健全和有效实施内部控制，并直接影响内部控制的要素之一——内部环境这一控制基础；以总经理为代表的经理层负责组织领导企业内部控制的日常运行，在整个内部控制中承担重要责任；董事会秘书负责与内部控制评价报告和审计报告相关的信息披露等重要事宜；内部控制负责人具体组织协调内部控制的建立实施及日常工作；监事会对董事会建立和实施内部控制进行监督；审计委员会负责审查内部控制、监督内部控制的有效实施和内部控制自我评价。

第二，内部控制是点、线、面、体逻辑相连的多维控制。企业的经营活动涉及不同的业务和事项，每一项业务和事项都包含不同的层级与环节，企业的内部控制其实就是要对这些业务和事项进行控制，这就要针对相应的业务和事项确定控制对象、控制流程和控制协同机制。我们可以分别用点、线和面来描述它们之间的关系。“点”就是控制对象，比如客户信用风险、市场风险和员工道德风险等风险点；“线”就是控制流程，比如就某一业务或事项进行的事前、事中、事后的经营全流程进行控制；“面”就是控制协同机制，包括企业对具体某项业务或事项的控制建立包括财务、风险、内审等多个职能参与、信息共享、综合治理的风险控制协



同机制。通过这些“点”（控制对象）移动形成“线”（业务流程），“线”（业务流程）形成“面”（业务或事项的经营管理），“面”形成“体”（企业整个经营活动），“体”反映着企业经营的发展变化或发展战略的转移等。从“点”上说，内部控制可能会被看成是一种防弊纠错或控制风险的机制；从“线”上说，内部控制可能会被看做是一种风险防御措施；从“面”上说，内部控制可能会被看做是一种经营管理方法；从“体”上说，内部控制又可能会被看做是一种战略实施工具。

第三，内部控制是静与动有机结合的复合控制。运动是物质的基本属性，运动与静止具有相对性，运动是绝对的，静止是相对的。动中有静，静中有动。在这里，要把握内部控制本身的静与动和控制对象的静与动。针对某一静止的控制对象而言，内部控制本身是以控制程序、控制政策和实施为主要内容的控制，在既定的时空范围内，这些表征可能是处于某种静止状态中的。但是，这些表征也会随其具体实施而发生变化与改进，也就是说，即使控制对象处于静止状态中，内部控制也是处于动态发展中的，就更不用说，当控制对象处于变化之中了。

所以，在企业现实经营管理中，一定要避免认为：“只要内部控制制定适当，就可以一劳永逸。”事实上，内部控制具有很强的时效性和环境适应性，当下有效的内部控制并不见得以后有效。相反，企业要定期评价自身内部控制是否有效，以发现其中存在的缺陷并及时采取措施予以改进。内部控制本身就是一个精益求精的动态复合过程。

1.1.2 经济社会对内部控制的需求

在经济社会生活中，内部控制对不同组织具有不同的意义。随着社会分工的发展，组织形式的出现，内部控制的重要性越发凸显。就企业这一组织形式来说，内部控制的作用或显现于资产的保护，或作用于会计信息可靠性的提高，或用于提升自身的管理水平以确保生产经营的效率和效果，至今已逐渐成为企业防范和抵御风险的有效屏障，甚至成为企业实现健康、科学与可持续发展的基础。

1) 健全有效的内部控制可以保护企业资产安全、提高资产的使用效能

资产是企业完成生产经营任务、实现经营目标所必须拥有的资源。如果没有这些资源为基础，企业既不可能形成生产能力，也不可能运用生产能力，可见，企业的资产管理是企业管理中的重要内容。资产管理涉及的资产是企业拥有或控制的存货、固定资产和无形资产等经济资源，它们是企业开展生产经营活动、实现其发展战略的物质技术基础。资产管理是企业内部控制的重要有机组成部分，贯穿企业生产经营的全过程，其功能不仅是要保证企业全部资产的安全与完整，而且力求提高资产的使用效率，确保企业营运目标的实现。

确保资产的安全完整是资产管理中最基础最主要的目的，因为只有保持资产完整，企业的生产经营才有可能正常运转。比如，一个制造企业如果在产品加工过程中发生设备损毁，或生产工具丢失，其正常的生产经营活动是无法顺利进行的。同样的，如果资产保护不当，经常发生资产的流失或毁损，就不可能从根本上保证企

业拥有的价值总量不减少。另外,如果企业的存货总是积压,则必将造成流动资金占用过多,甚至导致存货的变质及价值的贬损。又如企业要想维持固定资产的加工生产能力就要通过日常精心地维护、保养、维修和必要的技术升级来保证,要是忽视了必要的维修或技术改造不及时,则其固定资产的使用效能就将逐步衰减,甚至还会引发安全事故,造成资产损失,威胁企业的生存。再如企业对于无形资产管理不善就有可能损害企业权益,导致意外的法律纠纷,影响企业的声誉与竞争力。所以,企业有必要对其资产实施内部控制,并本着保证资产安全完整并高效运营的宗旨,适应相关资产的特点,规范其合理的业务流程,力求使办理资产业务的人员具备良好的业务素质和职业道德,在管控资产过程各环节的活动中,始终遵守国家的法律、法规和本企业的规章制度,并如实、准确、完整地记录、核算、分析和报告资产的运营状况。

2) 健全有效的内部控制可以帮助企业提高管理成效、提升管理水平

任何组织的管理行为都存在成本—效益问题。在企业的经营管理中,为了使得企业能够有效率地运转,企业就必须在提高运转效率的同时考虑节约管理成本。为此,企业就要提高经营管理的例行性和规范性,这样就可以让企业的管理行为成为一种可以重复进行的例行性工作,可以按照特定操作规范和程序自觉、习惯地进行下去。内部控制就是这样一种可以提高企业管理的规范化和例行性的重要手段。因为健全有效的内部控制可以把企业所有的管理工作和工作流程以制度的形式确定下来,使得企业的管理工作趋于程序化、例行化和规范化,这不仅可以使得管理流程顺畅,提高管理效率,还可以有效地节约管理成本。

作为企业管理的重要组成部分,内部控制不仅可以提高企业的经营效率和效果,还有助于提升企业的管理水平。国内外企业的经营实践表明,企业内部控制本身的水平高低反映了企业管理水平的高低,且企业内部控制的建设还是提升管理水平的有效手段。健全有效的内部控制可以确保企业的产品或服务符合市场的需求,最大限度地实现营业收入,可以确保企业各项资产的安全完整,降低资产消耗并充分挖掘资产潜能,提高资产的使用效率,保证最优的投入产出比,可以确保企业的管理行为适时适应经营管理随其经营方式的变化或战略的调整,合理保证企业的可持续发展。

3) 健全有效的内部控制有助于维护企业相关利益者的利益

现代企业是契约关系的联结点。企业的基本目标是通过自身持续不断地发展和增值,最大限度地满足各缔约方(即各利益相关者,如股东、董事会、经理层、员工、政府、银行、债权人、客户和供应商等)对各自利益的追求和价值实现。这些相关主体在追求利益和实现价值的过程中都在不同程度、不同方面存在对内部控制的需求。首先,经理层为了实现企业目标,保证资源使用的效率和效果,需要一整套控制机制,按照相关法律、法规的要求,他们正是内部控制的责任者。其次,现代企业制度使得投资者无法参与企业的经营管理,他们只能通过企业年度财务报告和其他报告来了解企业的具体经营情况和财务状况,由于投资者和经理层的



利益不一致而可能出现管理者的道德风险和逆向选择,因此,投资者希望有一套完善的制度约束管理者。债权人与投资者类似,他们也将资源投向了企业,虽然他们有优先求偿权,但企业有破产的风险,使得他们无法追回自己的债权,因此,债权人同样希望有一套合理的控制制度确保企业的正常运营。最后,对于外部监管者来说,他们不希望看到由于企业的虚假信息而扰乱资本市场的秩序,也不希望企业的失控导致破产而发生员工下岗的事件,更不希望企业偷税漏税等,因此,他们希望企业有一套合理的制度。

总之,鉴于契约各缔约方之间的契约不完备和信息不对称,容易产生大量的委托—代理问题,导致拥有信息优势的缔约方利用信息优势等侵占处于信息劣势的缔约方的利益。内部控制可以在一定程度上抑制这种行为的发生,同时,各国(地区)法规对企业内部控制报告与审计的要求,又在另一方面保证了企业切实实施内部控制,使得企业需要将其内部控制的建设和实际的运行向公众公开披露,这将有助于反映企业管理层为履行其职责而作出的努力,有助于处于信息劣势的缔约方了解企业的管理行为和真实业绩,缓解它们与信息优势缔约方的利益冲突,进而维护他们的利益。

1.2 内部控制的产生及发展

控制是指一定的控制主体为了实现既定的控制目标,以信息沟通为基础,采取一定的控制方法和手段,对控制客体所进行的约束、支配和驾驭。作为一种经营管理活动,控制自然是随着经营管理活动的产生而产生,并随着其发展而发展的。回首内部控制的产生是为了我们更好地了解内部控制,重温其发展历程则使我们更好地了解其底蕴,以下我们将较详细地阐述内部控制的产生和发展。

1.2.1 内部控制的产生

内部控制的产生可以追溯至社会分工的出现,可以说,没有社会分工的出现,就不可能有内部控制的产生。在这里,我们可以借鉴亚当·斯密的劳动分工的观点来分析内部控制产生的必然性。^①

亚当·斯密在其巨著《国富论》中第一次提出了劳动分工的观点,并系统全面地阐述了劳动分工对提高劳动生产率和增加国民财富的巨大作用。他说:“一个劳动者,如果对于这职业(分工的结果,使扣针的制造成为一种专门职业)没有受过相当训练,又不知怎样使用这职业上的机械(使这种机械有发明的可能的,恐怕也是分工的结果),那么纵使竭力工作,也许一天也制造不出一枚扣针,要做

^① 一说到社会分工,人们首先会想到发生在经济领域中各经济门类间的专业性分化。但社会分工的含义不应仅仅局限于经济的层面,它更发生在社会的层面上。因为在经济层面的社会分工形成的同时,由于经济活动的社会化带来了日益增多的社会性公共事务,并由此带来了独立的社会公共事务管理活动的产生,比如公共权力的形成。这是比经济领域内的社会分化更为深刻、对人类社会发展的影响更为深远的社会性大分化;这是在更为宏大的、以整个社会为背景进行的更为整体性的分化。在社会的层面上,它标志着人类文明的进步。为人类社会的进步提供了至关重要的安全保障和稳定平衡的运行机制,使人类社会的进一步发展成为可能。要了解这方面的知识可以参阅涂尔干(又译为迪尔凯姆)、马克思以及韦伯等的著述。

二十枚，当然是绝不可能了。但按照现在经营的方法，不但这种作业全部已经成为专门职业，而且这种职业分成若干部门，其中有大多数也同样成为专门职业。一个人抽铁线，一个人拉直，一个人切截，一个人削尖线的一端，一个人磨另一端，以便装上圆头。要做圆头，就需要有两三种不同的操作。装圆头，涂白色，乃至包装，都是专门的职业。这样，扣针的制造分为十八种操作。有些工厂，这十八种操作，分由十八个专门工人担任。固然，有时一人也兼任两三门。我见过一个这种小工厂，只雇用十个工人，因此在这一个工厂中，有几个工人担任两三种操作。像这样一个小工厂的工人，虽很穷困，他们工作所需的必要机械设备也很简陋，但他们如果勤勉努力，一日也能成针十二磅。从每磅中等针有四千枚计，这十个工人每日就可成针四万八千枚，即一人一日可成针四千八百枚。如果他们各自独立工作，不专习一种特殊业务，那么，他们不论是谁，绝对不能一日制造二十枚针，说不定一天连一枚针也制造不出来。他们不但不能制出今日由适当分工合作而制成的数量的二百四十分之一，就连这数量的四千八百分之一，恐怕也制造不出来。”20世纪初，亨利·福特正是利用亚当·斯密提出的分工论，把一辆车的生产分成了8772个工时，取得了辉煌的成绩。分工论逐渐成为企业管理的主要模式。

亚当·斯密认为，分工作具有多种功能和作用。其一，分工可以提高劳动技能，节约劳动时间，进而提高劳动生产率。因为分工使得具体操作简化，分工越细密，工作越简单，势必大大增进劳动熟练程度，增加劳动者的工作总量，同时也避免了工作的转移，节省了大量非生产时间；其二，分工促进机器发明与使用。操作越简单，作业就越有规则性和改良的余地，这必将导致劳动者的注意力和智慧可以集中于某一单纯的操作上，引起了简化和缩短劳动的机械和操作方法的发明；其三，分工劳动形成了价值和剩余价值。斯密认为，劳动分工（具体劳动）创造了各种各样的财富，而分工劳动作为各种具体劳动的总和（作为一个抽象的概念）是财富（各种使用价值的抽象）的唯一源泉。但是，在资本积累和土地私有化产生后，土地及其他生产资料已被土地所有者和资本所有者占有，即劳动和劳动条件产生了分离，劳动者再也不能占有其生产产品或价值，而被迫同土地所有者和资本所有者共同分享这种劳动产品。这样，资本使用者购买的劳动价值同工人劳动所创造的价值产生了一个差额，这就是剩余价值。

但是，分工功能与作用的实现，离不开内部控制的衔接、协助与控制，不然其功能与作用也只能停留在理论分析层面。这是因为：其一，分工对劳动技能和劳动生产率的提高，以及劳动时间的节约，势必需要一种协调机制以使具体分工后的作业有条不紊地得以进行，分工越细密，这种协调机制的需求越明显越强烈；其二，分工使得机器的发明与使用成为现实，机器的发明与使用，又带来了资产保护和效能提高的管理问题，对应地，需要对资产实施内部控制，以合理保证资产安全完整和高效运营；其三，价值和剩余价值的形成，在增加社会财富的同时又有可能引发相关利益方的利益冲突，这在某种程度上又需要内部控制在某一（些）特定方面缓解这种冲突，以确保这种价值实现过程得以持续地进行下去。

由此可见,内部控制产生于分工,并随分工的发展而发展。因为,在分工的情况下,企业内部必然会出现一些职能部门和诸多生产经营环节,也就必须依靠内部控制来解决各个部门和各个环节之间的衔接和控制问题,所以,内部控制与企业的内部分工有着紧密的渊源关系,并随其发展而发展。

1.2.2 内部控制的发展

从理论上讲,人类自从有了社会分工,就必须有群体活动,有了群体活动就有了一定意义上的控制,早期西方的议会控制,我国古代的御使制度,均属于控制制度的演变。内部控制的事实,可以追溯到远古文明时期公共资金的管理中,从古埃及、古希腊、古罗马的历史沉迹,均可发现,中国《周礼》中也有记述。但其真正的产生还是20世纪的事,内部控制首先得到了外部审计师的重视,审计师从其对审计的影响及重要作用方面去关注它,后来才得到企业管理人员的承认,企业管理者从其对管理目标的达成和经营效率的提高方面去关心它。在20世纪40年代以后,西方一些国家才开始应用“内部控制”一词,它源自“内部牵制”,是企业现代化管理的产物。^①

1) 内部控制思想萌芽阶段:18世纪产业革命以前

远在公元前3600年前前的美索不达米亚文化时期,就存在着极简单的内部牵制的实践。在当时,经手钱财的人要为付出的款项提供付款清单,并且另外由记录员将这些清单汇总报告,在汇总报告时,记录员要将付款清单进行核对,并打上点、勾、圈等核对的符号。

古埃及在法老统治时期,就设有监督官负责对全国各级机构和官吏是否忠实地履行受托事项,财政收支记录是否准确无误加以间接管理和监督。国家银库的实物收发实行较为严格的手续制度。对于入库的银子、谷物及其他实物,由一名记录官记录,由另一名记录官在仓库顶上观察记录倒进库里的数量,第三名记录官则将前两个人记录的数字进行核对。当时仓库的收发存记录要定期地由仓库管理官的上司进行审查。

在公元600年左右,古埃及在记录官、出纳官和监督官之间建立了比较完善的内部牵制制度。如谷物的进出仓库,须经记录官、出纳官和监督官几道环节,他们各负其责,相互监督,以防差错和舞弊。记录官,在王宫、国库、大农庄等处管理经济收入事项,是监督行政部门的重要职位。监督官是为了加强对各项收支的监督,配备在仓库的官员。其主要职责是:管理仓库,分发仓库的收支命令,没有监督官的证书,任何东西不得出库,连官吏向国库领取每年的燃料也不例外;审查记录官编制的计算书,如发现差错和舞弊,轻者处以笞刑,重者以断肢或死刑处之。国库长官的主要职责是:一方面根据王令为祭神准备供品,发放官吏的工资,另一方面到各地监督国库收入征收情况。出纳官的主要任务是监督贵重物品的运输。古埃及规定纳税收据须经官吏二人共同签署,以资相互牵制。

^① 李凤鸣:《内部控制的产生与发展》,载《安徽财贸学院学报》,1989(5),39~43页。