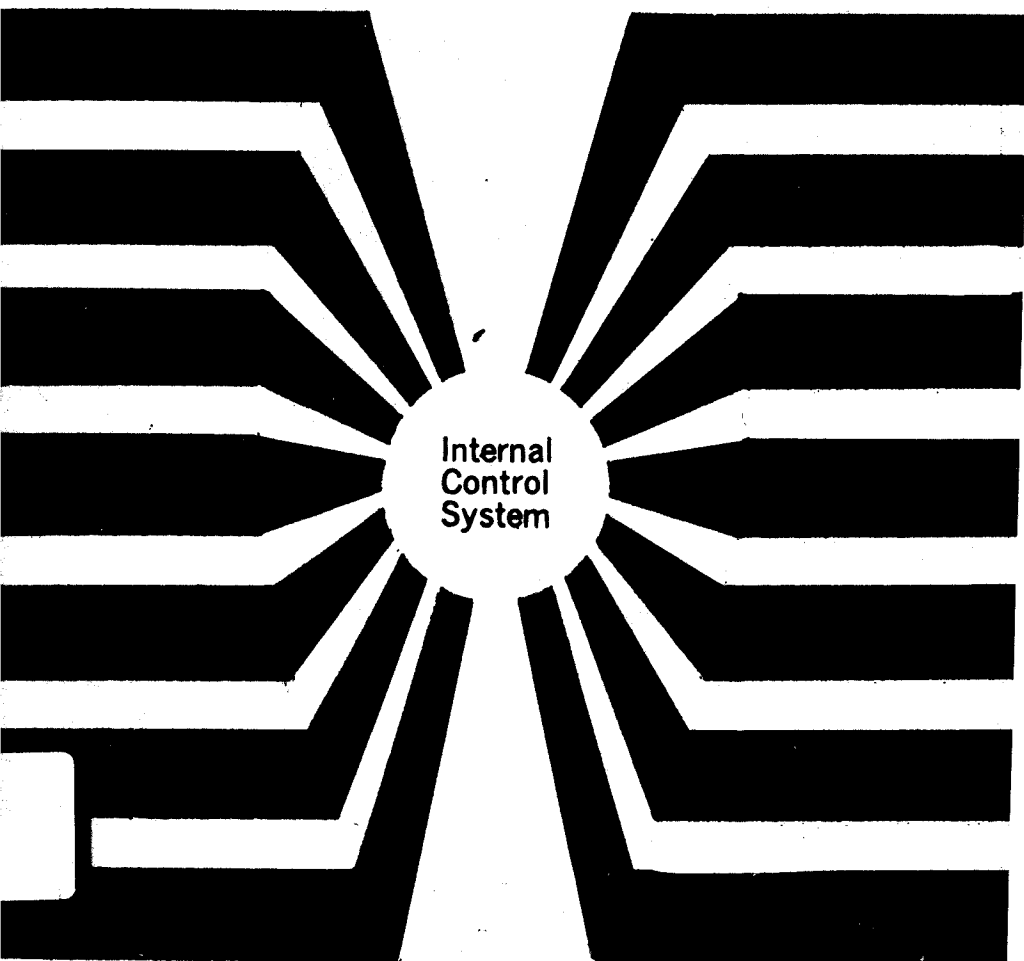


企事业单位内部 控制制度及其评审

Internal Control System and its Appraisal of
Enterprises and Public Institutions

刘宗柳 王伟旭 林民兴 伍金条
孔祥云 罗 卫 黄春媚 / 编著



① 江西科学技术出版社

企事业单位内部控制制度及其评审

刘宗柳 王伟旭等编著

江西科学技术出版社出版发行

(南昌市新魏路)

江西新华印刷厂印刷

开本850×1168 1/32 印张8.75 字数22万

1991年5月第1版 1991年5月第1次印刷

印数1—3,000

ISBN 7-5390-0412-6/F·38 定价: 4.50 元



前 言

在我国，如何系统而有效地建立、完善和评审企事业单位的内部控制制度，是当前经济管理和审计工作中一项十分迫切需要解决的问题。我们在借鉴国外内部控制制度及其评审经验和教训的同时，立足我国现代企事业单位的实际情况和发展趋势，对建立和评审内部控制制度进行了具体合理的设计，可供各类企事业单位的经营管理人员，尤其是为厂长、经理、财务、会计、审计人员，对完善各种经济管理，提高效率提供了实用和有效的指导，也为经济类大专院校师生和经济理论工作者学习或研究提供了参考。

本书的选题和写作提纲，由王伟旭和刘宗柳提供。书稿的写作分别是：第一、二章由刘宗柳执笔；第三章由林民兴执笔；第四章由孔祥云、刘宗柳、罗卫执笔；第五章由伍金条、王伟旭、黄春媚执笔；附录由伍金条、黄春媚提供；最后由刘宗柳修改并统稿。

本书的出版、发行先后得到江西省审计局、江西省国防科工办审计处、江西省粮食局审计处、江西科技出版社和江西省新华书店等单位的大力支持和帮助。特别是我国著名的会计学专家、厦门大学博士生导师葛家澍教授不仅为本书作了序，而且提供了不少宝贵的修改意见，在此一并谨致谢意。

由于作者水平有限，纰缪之处，敬请读者批评指正

编著者

1990年10月

序

企事业单位的内部控制也是生产过程的一种监督和指挥职能。不过，它不是凌驾于生产劳动者之上而是存在于分工协作的共同生产者之间。这种职能旨在完成生产总目标的前提下，对处于生产总过程中的个人活动进行必要的相互协调和相互监督。“凡是直接生产过程具有社会结合过程的形态，而不是表现为独立生产者的孤立劳动的地方，都必然会产生监督劳动和指挥劳动。”（《资本论》第3卷）这当然也包括现代企业的内部控制。所以，内部控制制度是随着人类出现了劳动者之间的协作和分工，而社会生产力水平发展到一定阶段才产生的。近三十年来，内部控制制度在资本主义国家发展较快。这是因为，在它们那里，企业普遍采用股份有限公司的组织形式，资产的所有权与经营权产生了明显的分离，资产阶级政府对私人企业一般又缺乏严格统一的制度约束，通常，是以“公司法”、“公认会计原则”等给予一般指导。因此，企业的经营者在表面遵循各种原则的前提下可以各行其是。而企业的所有者（投资人）、其他与企业有利害关系的，集团、债权人和政府部门，则对企业经营者提供的财务状况、财务状况的变化和经营成果是否真实可靠往往由于缺乏直接的可控和检测方法而深表疑虑。同时，作为企业经营者，企业各级管理人员，对企业内部的组织结构是否合理、资源配置是否优化、经营业绩是否最佳，也时刻予以极大的关注，并千方百计地使之符合于追求最大盈利的目标。通过经验，不论是所有者，还是经营者，或是政府部门都认识到，欲消除疑虑，达到目标，可行的手段和方法，便是促进企业建立和完善内部控制制度。这一点，自从1911年美国的泰罗（Taylor）提出科学管理理论以来，已经反复地得到了证明。现在，建立内部控制制度已是西方企业管理中不可或缺的组成部分，甚至已成为一种法律责任。更值得一提的是，

评审内部控制制度是否健全和完善，也成为提高现代审计质量的重要手段。实际上，审计方法的演变和审计法律责任的增强，反过来又推动了内部控制制度的进一步发展。

在我国，如何系统地、科学地建立、完善和评审企业和事业单位的内部控制制度？这确实是现实经济管理和审计工作中迫切需要解决的重大问题之一。最近，刘宗抑等七位同志编著的《内部控制制度及其评审》一书，从理论和实践的结合上回答了上述问题。本书的编著者在潜心研究国外内部控制制度及其评审经验和教训的基础上，立足于我国现代企事业单位的经营（工作）与管理的现实要求和发展趋势，对建立和评审内部控制制度进行了大胆而严谨的探讨，提出了一些比较切合我国实际情况的构想和设计。书中对内部控制制度的一系列基本理论和方法，以及不同行业（或系统）的企事业单位内部控制制度的主要内容和评审标准，都作了较为详尽的论述。全书结构比较合理，内容比较丰富，并侧重实践应用，在一些理论问题上，也都具自己的富有特色的观点，值得指出的是，本书是我国目前专门研究如何建立和评审企事业单位内部控制制度的新书之一。虽然书中难免还有一些不足之处，但就整体来说，它不失为我国各类企事业单位的经营人员和管理人员，尤其是厂长、经理，财务、会计，审计人员等广大读者系统学习内部控制制度及其评审的一本较有价值的参考书。我希望这本书的出版对于完善我国企事业单位的经营（工作）管理、提高经济效益，对于促进我国审计和会计工作的发展产生积极的影响。

葛家澍

1991年1月于厦门大学

目 录

序	(3)
前言	(5)
第一章 建立我国内部控制制度的构想	(1)
第一节 西方国家关于内部控制制度的一般表述	(1)
第二节 内部控制制度与现代企业管理的关系	(4)
第三节 控制系统与企业内部控制的工作原理	(8)
第四节 我国内部控制制度的基本内容	(14)
第二章 评审我国内部控制制度的构想	(29)
第一节 内部控制制度评审的意义和作用	(29)
第二节 内部控制制度评审的步骤与方法	(31)
第三节 内部控制制度建立与评审的其它有关问题	(39)
第三章 生产领域的内部控制制度及其评审	(43)
第一节 生产领域的内部控制制度的基本特点和评审要求	(43)
第二节 货币资金业务内部控制制度及其评审	(47)
第三节 供应过程的内部控制制度及其评审	(58)
第四节 生产过程的内部控制制度及其评审	(70)
第五节 销售过程的内部控制制度及其评审	(83)
第六节 财务成果及其分配的内部控制制度及其评审	(94)
第四章 流通领域的内部控制制度及其评审	(103)
第一节 流通领域内部控制制度的特点和评审要求	(104)

第二节	物流专业经营企业内部控制制度及其评审·····	(120)
第三节	商业批发企业内部控制制度及其评审·····	(138)
第四节	商业零售企业内部控制制度及其评审·····	(154)
第五节	粮食企业内部控制制度及其评审·····	(164)
第五章	行政事业单位的内部控制制度及其评审·····	(179)
第一节	行政机关的内部控制制度的基本特点和评审要求 ·····	(179)
第二节	行政机关内部控制制度及其评审·····	(184)
第三节	事业单位内部控制制度及其评审的特点·····	(194)
第四节	教育部门内部控制制度的建立及其评审·····	(203)
第五节	医疗卫生部门的内部控制制度及其评审·····	(216)
第六节	专项资金内部控制制度及其评审·····	(230)
附录	·····	(239)

第一章 建立我国内部控制制度的构想

内部控制问题曾一度被认为仅局限于审计方法的范围。然而，随着现代企业经营和管理的纵深和横向发展，内部控制已经成为最高层决策机构和领导人员，以及各职能部门的一项主要责任。在西方，尤其是在美国的企业管理中，实施内部控制的手段和方法，几乎到了各显神通的地步。当然，这是因为它是现代企业管理中必不可少的一种手段或者说一种方法。

在我国，如何建立内部控制系统及其制度，尚属探讨性问题。本书拟就有关问题进行讨论，并提出一些初步构想。

第一节 西方国家关于内部控制制度的一般表述

内部控制 (Internal Control) 一词，起初是作为审计概念和审计业务出现的。比如，美国著名审计学家罗伯特·希斯特·蒙哥马利 (Robert Hiester Montgomery) 的《审计学》，自 1912 年的第一版到 1933 年的第五版，就曾多次提到“内部牵制” (Internal Check) 应作为审计的内容，即要求审计人员对被审计的对象是否建立内部牵制制度，其内部牵制制度是否健全和完善进行审计。可见，内部控制的最初形式是内部牵制。

内部牵制制度一般被解释为：凡涉及财产和货币资金的收付、结算及其登记的任何一项工作，都必须经由二人或二人以上分工掌管，以便相互制约和监督。通常，内部牵制制度也被看作是内部控制制度的一部分。

但是，什么是内部控制？什么是内部控制制度？自 1940 年蒙哥

马利的《审计学》第六版有所论述以来，至今世界各国对概念的表述，仍然是众说纷纭，有待进一步探讨。不过，近二十多年来，国外比较有代表性的论述可综合如下：

一、关于内部控制概念的论述

1970年，日本会计学会审计特别委员会的《报告》：“内部控制就是经营者为维持企业资产的完整性，确保会计记录的正确性和可靠性，以及对经济活动进行综合的计划、协调和评定而制定的制度、组织、方法和手续的总称”。①

1985年，智利审计署发表的《国家论文》：“内部控制实质上是由企业所应拥有或应建立的各种程序和秩序组成的一种体系，其目的是为了实现企业的目标。内部控制也是保证企业管理按其规定作用得以贯彻执行，以及提供合适有用的信息的一种体系。这种信息还能使资源的使用经济有效，而且又不违反法纪”。②

1986年，最高审计机关国际组织第12届国际审计会议的《总声明》：“内部控制完整的财务和其它控制体系，包括组织结构、方法程序和内部审计。它由管理当局根据总体目标建立。目的在于帮助企业的经营活动合理化，具有经济性、效率性、效果性；保证管理决策的贯彻；维护资产和资源的安全；保证会计记录的准确和完整；并提供及时、可靠的财务和管理信息”。③

1982年，美国会计学教授查尔斯·T·霍恩格伦的《高级成本管理会计学》：“内部控制是指管理控制和会计控制而言。①管理控制包括组织的计划（例如关于向谁报送报告的正式组织系统图）以及便于经营计划和控制的一切方法和程序。②会计控制包括主要涉及经济业务的批准、保护资产不受侵犯，以及财务记录的正确可靠的各种方法和程序。良好的会计控制有助于极大地提高

①、②、③转录杨树滋、鲍国明（《内部审计学》1990年3月中国财政经济出版社P. 94~95）

效率，使浪费、无意识的错误和舞弊减至最小”。①

二、关于内部控制制度概念的论述

1949年，美国注册会计师协会（AICPA）所属的审计程序委员会（The Committee on Auditing Procedure）公布的《内部控制、协调制度要素及其对管理当局和独立分开执业会计师的重要性》专题报告作了如下阐述：“内部控制包括组织机制的设计和企业内部采取的所有相互协调的方法和措施。这些方法和措施都用于保护企业的财产，检查企业会计信息的准确性和可靠性，提高经营效率，推动企业坚持执行既定的管理方针。”②

1958年，美国审计程序委员会在《审计程序公告第29号》中，为了确定审计工作的范围，又把内部控制制度划分为内部会计控制和内部管理控制两类，其中：①“内部会计控制包括组织机构的设计以及涉及直接与财产保护和财务记录可靠性有关的所有方法和程序。这些方法和程序一般包括授权和批准制度、责任分离制度（有关财务记录和会计报告等工作必须与经营业务或保管财产等工作责任实行分离），对财产的实物控制和内部审计等”。②

“内部管理控制包括组织机构的设计，以及涉及经营效率、管理方针的执行，和财务记录仅有间接联系的各种方法和程序。这些方法和程序一般包括统计分析、时态研究、工作报告、雇员训练计划和质量管理等各种控制”。③

1972年，美国审计准则委员会正式公布的《审计准则公告第1

①〔美〕查尔斯·T·霍恩格伦《高级成本管理学》，中国财政经济出版社1987年，P.382

②Inter Control, Elements of a Coordinated System and Its Importance to management and Independent Public Accountant, Special Report of the Committee on Auditing Procedure, American Institute of Accountants, New York, 1949.

③《Codification of Statements on Auditing Standards》No.1 to 21, AICPA, New York, 1985.

号》，提出了内部控制制度的以下四项目标：

- 1、按照管理当局的一般的或特定的授权进行业务活动；
- 2、经济业务的记录必须做到：编制财务报表要遵循会计原则，或适用于这些报表的其它标准，保持资产会计责任的记录；
- 3、只有按照管理当局授权才能接近资产；
- 4、帐面载明的资产要和实存资产在合理的间隔期间进行核对，对发生的任何差异采取适当的措施。

诸如以上关于内部控制及其制度的表述，在西方国家几乎是各抒己见。但都具有一定程度的共同之处，并在理论上和实务上也日趋丰富和完善，许多东西值得我们研究和借鉴。

第二节 内部控制制度与现代企业管理的关系

内部控制制度在西方确实很受重视，而且发展很快。当然，它有着深刻的经济和社会背景。

首先，资本主义经济制度下财产所有权与管理权的相分离，就决定了内部控制制度存在的必然性。

在西方商品经济自由竞争的条件下，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，国家对企业的财务管理施以公认会计原则进行指导，而不实行统一的会计制度，如美国、加拿大、英国、澳大利亚、西德和荷兰等，这些国家的法律允许企业在恪守公认会计原则的前提下各行其是。因此，作为企业投资者、债权人、雇员以及政府有关部门，特别是国家税收机关就必然关注企业是否贯彻执行公认会计原则，是否向应当得到企业信息的使用者提供了真实可靠的财务状况和成果，尤其是企业股东对其所拥有的权益是否受到保障，是否能获取正当和合理的盈利更为关切。因此，他们对企业内部控制制度是否健全和完善的可信程度，是衡量自己对某一企业是否投资或是否继续保留股份的依据。1984

年，美国国会通过了《外国行贿法案》，规定禁止美国企业为争取国外业务订单而付款给外国政府官员。这一法案的出台是因为1977年美国发生了“水门事件”。为了防患再度出现“水门丑闻”，该法案同时还规定：每个企业都应建立内部控制制度，并要求达到1972年12月美国审计准则委员会公布的《审计准则公告第1号》中所提出的关于内部控制制度的四项目标（见本章第一节所述），否则，可被罚款1万美元和受5年以下的监禁。显然，内部控制制度在美国企业管理中是不可缺少的组成部分，建立严格而可行的内部控制制度已成为美国企业应履行的一种法律责任。西方的其它国家，与美国有类似的做法。

其次，现代企业的经营和管理要求，促使企业内部控制制度迅速发展。

1782年，随着英国机械师瓦特改进的蒸汽机的出现，工厂和机器便开始取代作坊和手工工具。从此，生产力得到了飞速的发展。与此同时，在这场被近代历史称作为资本主义的工业革命中，还酝酿着另一种“无形”的强大的生产力的变革，即企业管理技术的变革，但它的突破比蒸汽机的应用晚得多。我们知道，在“工业革命”前，企业主要是凭资本家个人的经验和判断来进行经营和管理。“工业革命”后，企业的经营管理才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）施行。但在18世纪后期和19世纪中期，企业管理还是低水平的，经营管理者还未能完全摆脱小生产经营方式的影响，比如美国在1861~1865年期间，由于管理落后，企业劳动生产能力能达到60%的还不多。因此，美国当时为了解决经济发展中提高劳动生产率这一迫切问题，就特别重视集中研究提高劳动生产率，尤其是车间的劳动生产率。泰罗（Taglor）就是当时研究有成就的杰出代表。他从1875年开始，先后当过机械徒工，钢铁公司的技工、工长、总技师和工程师，由于这种特殊经历，1901年后，他使用大部分时间从事企业管理理论研究，并先后发表了著作如：《计件工资制》（1895年），

《车间管理》(1903年),《科学管理原理》(1911年),从而形成了通常所称的泰罗制。

泰罗制主要是从物理、生物方面研究工人的操作规范,制定标准操作方法、劳动定额和有差别的计件奖励工资,这一系列的科学管理理论和方法,在提高劳动生产率方面取得了重大突破。但是,他把人视为机器和说话的工具,主张对人必须用监督、惩罚、开除等强制手段来鞭策其工作,从而造成了管理者和工人的不合作,甚至对立情绪。在美国,这种对立于1929年达到了高潮。为了解决这一矛盾,有些管理学者又从管理人的行为和需要出发,进行企业管理的研究。而研究的成果最受企业界欢迎的是美国企业管理专家P·F·德鲁克提出的“目标管理”(Management by objectives),并在《管理的实践》(The Practice of Management)一书中指出:企业的目的和任务,必须转化为目标。如果一个领域没有特定的目标,则这个领域必然会被忽视。如果没有方向一致的分目标来指导每个人的工作,则企业的规模越大、人员越多时,发生冲突和浪费的可能性就越大。每个企业管理人员或工人的分目标就是企业总目标对它的要求,同时也是这个企业管理人员或工人对企业总目标的贡献。只有每个企业管理人员或工人都完成了自己的分目标,整个企业的总目标才有完成的希望。企业管理人员对下级进行考核和奖惩也是依据这些分目标。这里的分目标与总目标的关系,实际上,就是我们现在所指的内部控制制度与企业目标之间的关系。

美国的“目标管理”在日本得到了长足的发展,他们的具体做法是:①计划阶段,即制订和展开厂长方针,其中最主要的是建立一系列的内部控制制度;②实施阶段;③检查阶段,包括考核和评价内部控制制度的执行和完善程度;④处理阶段,即对全厂范围进行总结经验,分析存在问题的原因,作为制订下一年度方针目标的依据。

可见,内部控制制度是企业作为强化管理和科学管理的手段之

一，它与其它管理理论和方法相结合，将会使企业管理水平更有效地提高。

再次，多国公司的发展和扩大也要求加强内部控制并完善内部控制制度。

二次世界大战后，全球性的生产和科学技术都呈增长和发展趋势，其中，西方国家的资本高度集中和积聚，跨国公司大量涌现。1982年，美国迪利奥蒂·哈斯金斯·塞尔斯会计师事务所在题为《公司理财所面临的不断变动的世界》一文中指出：在今后的二十年内，全球性的资源、市场、理财、生产、潜在能力、经济和政治网络中会变得更加紧密地联系在一起。各国政府将会直接或间接地参与在内，以帮助本国的工商业进行竞争。但是，跨国公司和多国公司由于不断地在世界范围内转移资源，其控制跨度会延伸，控制权力层次会变化，使得他们面临更加艰巨的管理任务，一方面要分析经济机会和控制跨国或多国经营；另一方面，又必须以一定方式对各国的会计制度、税务政策和文化习惯等进行协调，以便选择和建立适应于世界范围内的资源最优配置模式，帮助达到和提高经营目标。因此，必然要求跨国公司和多国公司加强建立完善的组织结构、业务程序和完整的企业管理制度（包括内部控制制度）。否则，欲在竞争中立于不败之地，将无法实现。

总之，企业管理是人类社会的一种组织活动，它发源于社会劳动和集体生产活动。而内部控制制度正是人类社会生产力发展到一定阶段的产物。

从人类社会的发展史可以看出，自从出现了劳动者之间的分工和协作之后，管理不仅成为一种需要，而且随着社会化大生产的发展，尤其是企业内外环境的极大变化和内部分工更加精细，它显得更加复杂和繁忙。根据近二十年企业发展的动态来预测未来，企业将面临着动荡的世界，政治、经济、技术条件、市场状况变幻无穷，风云莫测。企业的存亡盛衰，与其说取决于生产效率的高低，不如说更决定于内部控制制度的健全完善与否。因为，严格意义上

的内部控制制度，它本身就是一个包括决策系统在内的控制系统。

第三节 控制系统与企业内部控制 的工作原理

控制，就是使系统的特征和变化保持在规定限度内。而所谓系统，它是由相互联系和相互作用的要素组成的，具有特定结构和功能的处于一定环境之中的有机整体。其中，“组成部分”称为系统的“子系统”或“元素”。一般认为由两个以上的元素组合而成，具有一定结构的整体即为系统。系统是其所在环境相对存在的。一般系统论的创始人奥地利生物学家贝塔朗菲（Lubwig von Bertalanffy）将系统定义为：处于一定相互联系中的环境发生关系的各组成成份的总体。系统具有以下五个主要特征：①整体性。整体大于各独立部分之和。②关联性。系统内部各组成部分之间、系统与环境之间都相互有机地关联着，且呈现层次结构。③动态性。系统的有机关联性是随着时间不断变化的。④有序性。系统有机关联性及其动态性所表现出的渐进分异的方向性。⑤目的性。系统的有序方向有其预期的目的性和必然性。我们欲研究建立的内部控制制度，就是基于上述有关控制和系统理论的。

而控制系统的基本内容包括：它是指能够实现施控主体对受控客体的能动作用的机构。典型的控制系统至少包括三部分：作用者（施控主体）、被作用者（受控客体）、作用传递者（通道）。它们三者的关系如图 1—1 所示。

可见，控制系统总是在某种环境下发挥控制作用，其施控者和受控者都会依环境的改变而变化，从这个意义上来说，控制系统是一种动态系统。就一个企业而言，内部控制制度的内容不可能是不变化的。而相对全社会这个大系统中的各个企业（若干的子系统）来说，内部控制制度又不可能是千篇一律的。当然，从控制的对

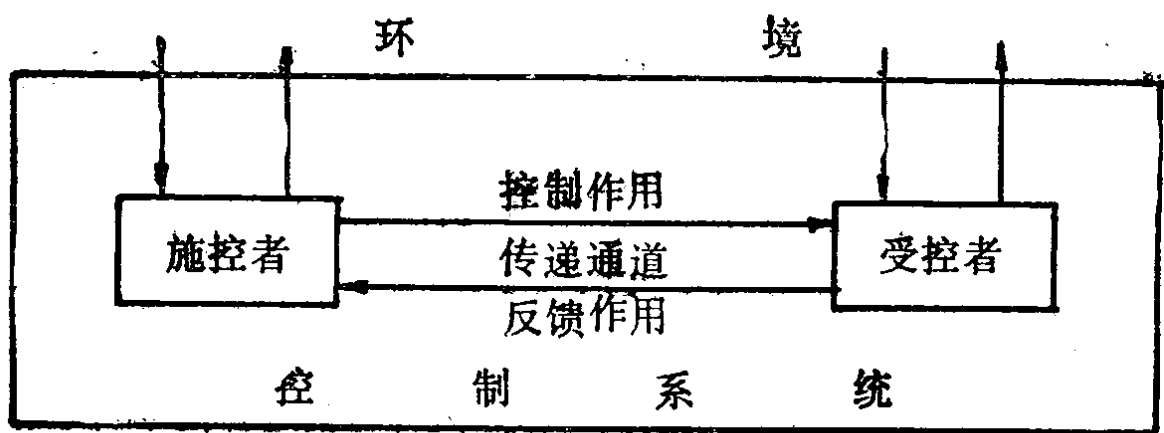


图 1—1

象、原理和方法来看，我们要研讨的是关于企业内部控制制度的一般性和共性。

如前所述，内部控制制度是人们在长期的管理实践中逐步形成和发展起来的。在历史演进中，控制论和系统论的产生和发展起着积极的指导作用，为内部控制工作原理的研究提供了科学依据和有效手段。

根据控制系统原理，可以把内部控制方式分为：前馈控制、负反馈控制和防护性控制三种。它们的工作原理可分别简述如下：

一、前馈控制

它是不断地直接接受干扰信息，根据干扰对被控对象可能产生的影响，发出补偿信号，用以抵消干扰的作用，使系统输出不会因干扰的存在而发生变化。如图 1—2 所示。施控者直接获取干扰（ M ）信息，并经过施控者产生一控制作用 u ，它输入给被控对象（受控者）以补偿干扰 M 对输出量 y 的作用。如果控制作用所引起的偏差 $\Delta y(u)$ 与干扰所引起的偏差 $\Delta y(M)$ 之和等于零，即 $\Delta y(u) = -(\Delta y(M))$ ，那么，前者就完全能抵消后者，从而保证了输出稳定在要求的状态上，或者按要求的状态序列变化。

这种控制方式是以要求能测得干扰信息，以及具备有关方面知识（如干扰对系统产生什么样的影响和影响方式等）为前提的。它

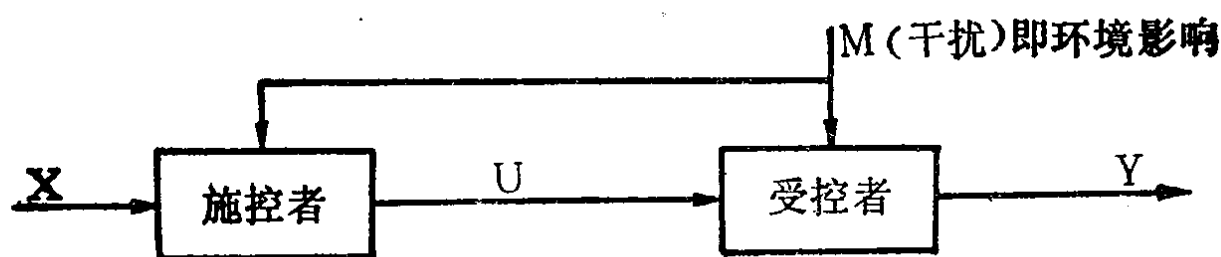


图 1—2

在企业内部控制中应用较多，比如，对产品成本的增或减可能产生干扰的因素有：材料价格、劳动薪金、企业管理费用等。当某一在制产品的材料价格上涨时，施控者将会直接接受这一干扰信息，并通过控制作用就此采取弥补办法，如制订提高劳动生产率的具体措施，挖掘企业内部潜力，减缩企业管理费开支等，使该产品的单位生产成本不至于因材料上涨而随之增加，从而保证产品成本稳定在要求或计划的状态上，以保持企业的市场竞争和盈利水平，达到内部控制的目的。因此，这种由控制作用所引起的正偏差与干扰引起的负偏差基本抵消或完全抵消，就称之为前馈控制，也叫做带补偿的控制方式。

顺便指出，前馈控制在本质上也是一种开环控制，不过它不是消极防御干扰的影响。也即一般意义上的开环控制方式，是指系统的输出量对系统的控制作用不产生影响。它是通过控制初始条件（如城市中十字交叉路口的红绿灯显示器），使事物向要求的状态转移，并设法排除干扰，使系统不受干扰的影响，能准确无误地转移到目标状态。因此，人们又将这种控制方式称为排除干扰的方法。它的优点是控制过程简单，稳定性好，外界影响较小。但它在企业内部控制系统中不是到处可行的方法。因为，人们在实际工作中，对财政财务制度和会计规则的贯彻执行，也经常撞“红灯”，所以，尽管规章制度执行的控制过程是简单的，但它的稳定性并非很好，通常难以达到预期目标和效果。

不过，采用带补偿的控制方式也会受到某些条件的限制，如企业环境的随机因素难以预测，因而在条件不允许的情况下，也不宜