

● 财务会计

企业目标、会计目标、内部会计控制

廖 洪, 白 华

(武汉大学 商学院, 湖北 武汉 430072)

[作者简介] 廖 洪(1944-), 男, 湖南永州人, 武汉大学商学院会计系教授, 博士生导师, 主要从事会计、审计理论研究; 白华(1969-), 男, 湖北洪湖人, 武汉大学商学院会计系博士生, 主要从事财务、会计理论研究。

[摘 要] 《内部会计控制规范》是解决当前一些单位内部管理松弛、控制弱化的重要举措。但是该规范对内部控制的界定过窄, 没有很好地体现出内部会计控制和内部管理控制不断融合的趋势, 没有将内部审计作为重要的内部控制内容, 没有站在实现企业目标的高度上来把握内部控制的内涵, 这些不足之处将会影响《内部会计控制规范》的贯彻执行。因此, 从长远来看, 从与国际接轨考虑, 《内部会计控制规范》定位为内部控制更具有科学性; 应将内部审计作为重要的内部控制内容; 完善内部控制规范应与企业目标结合起来考虑。

[关键词] 企业目标; 会计目标; 内部会计控制; 改进

[中图分类号] F 230 [文献标识码] A [文章编号] 1008-2999(2002)04-0413-07

一、我国内部会计控制的历史回顾

1. 我国内部会计控制现状及建设概况

建国以后, 以账户核对和职务分工为主要内容的内部牵制制度, 例如, 财会人员岗位责任制、物资采购审批制度、计量验收制度、财产清查制度、财务收支审批制度(如, 许多单位实行的一支笔审批制度)等内部会计控制的基础性内容, 在各单位中或多或少地以正式或非正式的方式存在。但总的来看, 这些制度是零散的、不系统的, 有些单位虽然订立了一些制度, 但只是挂在墙上, 印在纸上, 说在嘴上, 或者只是为了应付上级检查, 未能真正执行而流于形式, 致使单位内部管理低效, 控制弱化。近年来, 我国会计信息严重失真, 贪污舞弊时有发生, 国有资产大量流失等问题的出现, 与之密切相关。

在计划经济时期, 我国会计主管部门偏重会计核算, 对内部控制注意不够, 直至 20 世纪 90 年代中后期, 我国政府才开始积极推进内部会计控制的规范化建设。财政部于 1996 年 12 月发布了《独立审计具体准则第九号——内部控制和审计风险》, 对内部控制的定义、内容和目标等做出了规定。1997 年 5 月, 中国人民银行颁布了《加强金融机构内部控制的指导原则》, 对金融机构内部控制的定义、目标、原则和内容等做出了规定。同年 10 月, 财政部和中国人民银行又联合下发了《进一步加强银行会计内部控制和管理的若干规定》, 要求银行严格会计内部控制, 加强会计管理, 保障资金安全, 防范金融风险。1999 年 12 月中国证监会发布《关于上市公司做好各项资产减值准备等有关事项的通知》, 要求上市公司拟定(或修订)有关资产减值准备的内部控制制度。2000 年 7 月实施的新《会计法》是我国第一部反

映内部会计控制要求的法律,该法第 27 条明确规定,各单位应当建立、健全单位内部会计监督制度,并对单位内部会计监督制度提出了 4 款原则要求。2001 年 1 月中国证监会发布《证券公司内部控制指引》,对证券公司内部控制的目标、原则、基本要求和主要内容等做出了规定。2001 年 10 月中国证监会发布《关于做好证券公司内部控制评审工作的通知》,要求证券公司应加强内部控制的稽核、检查与完善,聘请有证券执业资格的会计师事务所对公司内部控制进行评审,以防范风险并促进公司内部控制水平的提高。2001 年 6 月,财政部经过一年多的调研后颁布了《内部会计控制规范——基本规范(试行)》和《内部会计控制规范——货币资金(试行)》,对单位内部会计控制的目标、原则、内容等做出了原则规定,对新形势下加强单位内部控制制度的建设具有重要的指导意义。

可见,我国正在逐步建立起符合我国国情的内部控制规范体系,既有针对银行和非银行金融机构的专门规范,又有覆盖各类企、事业单位的一般性规范;既有注册会计师行业从制度基础审计的角度对企业内部控制的规范,以及证券监管部门从信息披露和监管的角度对企业内部控制的规范,也有反映加强企业内部管理要求的规范。但总体而言,我国内部控制制度建设起步较晚,已出台的相关规范还有许多需要完善的地方,内部控制制度的有效实施还有赖于公司治理结构的进一步完善。

2. 我国现有规范对内部会计控制的目标和内容的规定

从我国现有规范来看,专门就内部会计控制的目标和基本内容做出规定的只有《内部会计控制规范——基本规范(试行)》(下称《基本规范》)。该规范第二条规定,“本规范所称内部会计控制是指单位为了提高会计信息质量,保护资产的安全、完整,确保有关法律法规和规章制度的贯彻执行等而制定和实施的一系列控制方法、措施和程序。”第六条规定,内部会计控制应当达到以下基本目标:“(1)规范单位会计行为,保证会计资料真实、完整。(2)堵塞漏洞、消除隐患,防止并及时发现、纠正错误及舞弊行为,保护单位资产的安全、完整。(3)确保国家有关法律法规和单位内部规章制度的贯彻执行。”第 18 条规定,“内部会计控制的方法主要包括:不相容职务相互分离、授权批准控制、会计系统控制、预算控制、财产保全控制、风险控制、内部报告控制、电子信息技术控制等。”

另外,通过对《独立审计具体准则第九号——内部控制和审计风险》中有关内部控制目标规定的考察,我们发现,该规范所称的内部控制目标事实上是内部会计控制目标。该规范第九条规定,“建立健全内部控制是被审计单位管理当局的会计责任。相关内部控制一般应当实现以下目标:(1)保证业务活动按照适当的授权进行;(2)保证所有交易和事项以正确的金额,在恰当的会计期间及时记录于适当的账户,使会计报表的编制符合会计准则的相关要求;(3)保证对资产和记录的接触、处理均经过适当的授权;(4)保证账面资产与实存资产定期核对相符。”显然,这四款规定援用了 AICPA 对会计内部控制目标的界定,《基本规范》三项基本目标中的前两项已涵盖了这四款内容。因此我们认为它事实上是内部会计控制目标。而从对内容的规定来看,该准则认为,内部控制包括控制环境、会计系统和控制程序等内容,这显然是内部控制的内容。这样看来,该准则存在目标与内容不相符的问题,目标制定过窄,而内容要宽泛得多。

二、内部会计控制目标 and 内容的外中比较

1949 年,美国注册会计师协会(AICPA)所属的审计程序委员会发表了一篇题为《内部控制》的特别报告,该报告将内部控制定义为:“内部控制包括一个企业内部为保护资产,审核会计数据的准确性和可靠性,提高经营效率,坚持既定管理方针而采用的组织计划,以及各种协调方法和措施。”1959 年,该委员会在审计程序公报第 29 号中将内部控制分为“会计内部控制”和“管理内部控制”两类即所谓“制度两分法”,内部会计控制概念开始在正式文件中出现。

1963 年,在第 33 号公报中,AICPA 所属的审计程序委员会又重申其 1949 年对内部控制的定义,并首次具体界定了“内部会计控制”和“内部管理控制”的内涵,该公报指出:“内部会计控制主要包括那些

与资产保护和财务信息可靠性相关的组织计划,以及各种方法和措施。一般来讲,它包括交易授权和批准系统,会计记录、报告职责与资产的保管、经营职责分离,实物资产控制,以及内部审计等。内部管理控制主要包括那些与经营效率及管理方针相关,而与财务记录不直接相关的组织计划,以及各种方法和措施。一般来讲,它包括统计分析,工时和动作研究,业绩报告,人力资源培训计划,以及质量控制等。”第33号公报的出台,反映了独立审计实务界的要求,因为1949年内部控制的定义出台后,注册会计师普遍反映对审计委托人的内部控制制度进行测试时,难以把握对“提高经营效率,坚持既定管理方针”等主要与经营管理控制相关的内部控制的评价。为此,AICPA具体界定了“内部会计控制”和“内部管理控制”的内涵,并指出,由于注册会计师的职责直接与财务数据的可靠性相关联,因此注册会计师主要应关注审计委托人的内部会计控制制度^[1](P.338-344)。

1972年12月AICPA所属审计准则委员会在《审计准则公告第一号》中,又重新表述了“会计内部控制”和“管理内部控制”的定义:“内部管理控制包括(但不限于)与管理部门业务授权决策过程有关的组织计划、程序和记录。这种授权是直接达到组织目标的责任相联系的管理职能,是对经济业务进行会计控制的出发点。内部会计控制包括涉及资产保护与财务记录可靠性的组织规划、程序和记录,并为实现下列目标提供合理的保证,(1)根据管理部门的一般授权和特殊授权处理各种经济业务;(2)经济业务的记录必须做到:编制财务报表要遵循一般公认会计原则,或其它适用的标准,并保持对资产的经营管理责任;(3)只有经过管理部门的授权才能接近资产;(4)要定期核对账面记录与实存资产,并对有关差异采取适当的措施。”^[2](第10-14页)

从上面的分析中可知,到20世纪70年代初美国理论界已经对内部会计控制的定义、目标和内容做出了界定,但显然这些界定是站在独立审计的立场上进行的,主要是为制度基础独立审计服务的。

由于80年代以后,国外理论界已不再将内部控制划分为内部会计控制和内部管理控制来研究,有关内部会计控制内容和目标的文献已不多见,因此我们仅以上述文献为限做一些比较。

第一,关于内部会计控制目标。AICPA规定了四项基本目标,我国《基本规范》第六条规定了三款基本目标,AICPA的第一项和第三项规定是规范交易授权的,意在防止企业内部员工随意处理、盗窃财产物资或歪曲记录;第二项和第四项规定是规范会计记录的,意在保证会计资料的可靠性与资产的安全性;而我国《基本规范》第六条前两款正是规范“会计资料真实、完整”和“保护单位资产的安全、完整”的;第三款规定即“确保国家有关法律法规和单位内部规章制度的贯彻执行”则不仅仅是内部会计控制的目标,而是内部控制的目标,这与我国《基本规范》的定位有关,即定位为“以单位内部会计控制为主,同时兼顾与会计相关的控制”。通过对比我们发现二者的目标基本上是一致的。

第二,关于内部会计控制内容。AICPA规定了“交易授权和批准系统,会计记录、报告职责与资产的保管、经营职责分离,实物资产控制,以及内部审计”等四项内容,对照起来看,我国《基本规范》第18条相应规定了“授权批准控制”、“不相容职务相互分离”、“会计系统控制”以及“财产保全控制”等四项,而内部审计则没有包括在内。除此之外,我国《基本规范》第18条还规定了“预算控制”、“风险控制”、“内部报告控制”、“电子信息技术控制”等内容,可见我国《基本规范》对内部会计控制内容的界定比AICPA的界定要宽泛得多,但也存在一个明显的缺陷,即没有将内部审计包括在内。这样,《基本规范》也存在目标与内容不一致的问题,目标界定过窄,不能统领内容。

三、企业目标、会计目标与内部控制制度的关系

1. 几个需要说明的问题

第一,关于企业目标。任何组织都必须有一个总的价值目标作为其成员有意识的、理性行为的指南。企业作为一个正式的组织也不例外。本文认为企业的目标是企业价值最大化^[3](第293页),并认为企业目标是一个体系,由总目标和具体目标组成。总目标即企业价值最大化,具体目标包括资源配置目

标(资源配置合理)、管理决策目标(决策科学)、产品成本目标(成本最低)、产品质量目标(质量最优)、财务管理目标(利润最大化)等五个子目标。这五个具体目标具有明显的逻辑关系:资源配置目标是企业的基础设施和物质基础;管理决策目标是企业行为的方向盘和导向仪;产品成本目标是实现利润最大化的源泉;产品质量目标既是企业的“硬件”也是“软件”,它是企业的生命线,也是实现利润最大化的重要因素;财务管理目标是企业发展的动力机制,是其它四个目标综合合力作用的结果。实现了企业五个具体目标,就保证了企业总目标的实现。具体目标为总目标服务,总目标的实现有赖于各具体目标的实现。

第二,关于会计目标。理论界存在决策有用学派和受托责任学派之争。本文赞同决策有用学派的观点,本文中决策的主体主要指企业管理当局(会计信息重要使用人之一),他们离开有用的会计信息就不能作出正确、科学的决策,从而影响企业目标的实现。因此会计目标已包括在企业目标之中。同时会计目标约束和规范着内部会计控制的目标和内容,这是显而易见的,可以说,提供决策有用的信息是前述内部会计控制三大目标的目标。故下文不再单独讨论内部会计控制与会计目标的关系。

第三,关于内部会计控制与会计目标、企业目标三者之间的关系。本文主张定位在内部控制上(以内部会计控制为主)来讨论,而不局限于与内部会计控制的关系。

2. 企业目标与内部控制制度的关系

第一,企业建立内部控制制度是为实现企业目标服务的。自内部控制的概念产生以来,理论界对其的定义都是立足于企业目标来进行的。AICPA 在 1949 年对内部控制的定义中就把保证资产安全和会计信息的真实性,提高经营效益,坚持既定管理方针等内容作为建立内部控制的目标;1986 年最高审计机关国际组织(INTOSAI)在对内部控制的定义中,明确提出,“内部控制是由管理者根据总体目标而建立的”,这里所说的“总体目标”,我们认为就是指企业的目标。1988 年 AICPA 在内部控制结构概念中也指出,内部控制结构是为实现“企业特定目标提供合理保证”;1992 年 COSO 委员会也提出,内部控制是“……为营运的效率效果、财务报告的可靠性、相关法律法规的遵循性等目标的实现而提供合理保证的过程”。这里,他们把公司营运的效率效果放在第一位更值得我们深思。以上可见,保证企业目标的实现是企业建立内部控制的出发点和归宿点。但遗憾的是,我国《基本规范》中却没有与企业目标相关的词语,说明我国的内部会计控制制度尚处在防止会计信息失真的初级阶段。

第二,科学界定内部控制的内容。既然建立内部控制是为企业目标服务的,而企业目标又是由五个具体目标构成的,那么,内部控制的内容和方法必须有助于企业具体目标的实现。

(1)管理决策目标。管理决策的目标是管理决策的科学化。从决策权限来看,企业的决策权分为战略决策权和管理决策权。战略决策权包括任命和解雇总经理、重大投资、合并和拍卖、企业竞争策略的重构等决策权,它一般为董事会所拥有。而管理决策权是指高层经理人员的经营控制权,它包括日常的生产、销售、雇佣等权力。从企业的决策程序来看,董事会所拥有的决策权包括决策方案的审批权和对决策方案执行的监督权。而高层经理人员所拥有的是决策提案权和决策方案被批准后的决策执行权。显然,企业管理决策的科学化必然要求决策权限划分的合理化和决策程序的规范化和权变性。要达到这一目标需要解决好这样几个问题,(1)要保证董事会工作的有效性,尤其是要建立起一套预警系统,使董事会尽早察觉企业面临的困境,及时更换 CEO,或进行战略重构,不至于使暂时困境变成一场危及企业生存的灾难,这要求企业推行独立董事制度,CEO 与董事会主席分设制度,以及董事会成员的高持股化(独立董事除外)和董事会的小规模化,以利于董事会决策的科学化;(2)在决策机制上,要求处理好程序化与非程序化决策的关系,分工上要体现和贯彻不相容职务相互分离原则,并建立授权与批准体系健全,指令和信息传输畅通的决策机制。这样看来,与管理决策相关的内部控制主要包括:充分体现董事会和经营层权力制衡的组织结构控制和授权批准控制,保证信息的有效生成和传输的会计系统控制、内部报告控制以及注重企业文化建设,选拔和培养高素质管理决策人才的人员素质控制。

(2)资源配置目标。资源配置的目标是资源配置的合理化。企业的资源可分为人力资源和非人力

资源,非人力资源分为现金和非现金资源,而非现金资源又包括有形和无形资源(如时间、技术和信息等)。人力资源和非人力资源之间有一个相互协调的问题,它要求随着生产和管理技术的进步,不断提高生产和管理人员素质,随着企业员工整体素质的提高,又要加快设备的更新和技术的改造。现金和非现金资源之间有一个相互转化的问题,它涉及到固定资产和流动资产的投资、证券投资、内外部筹资、担保、技术的自主开发和外购、信息的生成和共享以及统筹规划这一转化过程的预算管理等。在重视有形资源的控制的同时,还要加强无形资源的控制,如加强工时和动作研究,注重新技术、新产品的研究与开发;在重视非人力资源的安全性和完整性的同时,还要注重人力资源的健康与安全。因此,资源配置的合理化要求建立以下内部控制:保证人、财、物安全与完整的实物保全控制和安全控制,保证各种资源之间合理转化的预算控制,保证人力资源与非人力资源协调发展的人员素质控制和工时、技术和产品研发控制,以及记录和反映资源配置情况的会计系统控制、内部报告控制和电子信息技术控制。

(3)产品成本管理目标和产品质量目标。企业产品的成本和质量控制的合理性和有效性事关企业的生存和发展。产品成本和质量管理的目标是谋求成本的最低化和质量的最优化。这要求企业建立起严格的成本费用控制制度和质量控制制度。

(4)财务管理目标。财务管理是有关资金的筹集、投放和分配的管理工作,其管理的对象是资金及其流转即资金运动的过程。从资源配置的角度看,财务管理担负着协调现金和非现金资源之间相互转化的职责。财务目标的实现要充分考虑筹资、投资、股利分配、预算等内部控制的建立和其中的风险控制。同时为了保证财务信息具有充分的可靠性和相关性,必须建立严格的内部会计监督系统,尤其是内部审计制度。

综上所述,企业内部控制的内容应该包括组织结构控制、授权批准控制、财产保全控制、人员素质控制、工时、技术和产品研发控制、质量控制、安全控制、预算控制、会计系统控制、内部报告控制、风险控制、电子信息技术控制以及内部审计等13个控制内容。这13项内容实质上是现代内部控制五要素的细化和扩展。这些控制内容为保证企业五个具体目标的实现,最终为保证企业价值最大化这个总目标的实现奠定了可靠的基础。若没有内部控制制度,则企业目标只不过是空中楼阁或海市蜃楼。

四、对进一步完善我国内部会计控制规范的若干建议

1. 《基本规范》定位为“内部控制”更具有科学性

进入20世纪80年代以来,理论界对内部控制认识的视角发生了巨大的变化,不再仅仅站在独立审计的立场上,而是站在企业管理的视角上来认识问题,这样内部控制就逐渐被看做一个整体来研究。再者,内部会计控制与内部管理控制本身“你中有我,我中有你”,无法绝对分开。从而,内部会计控制与内部管理控制开始融合,20世纪80年代以后AICPA的相关文件中对内部控制的界定也正反映了理论界对内部控制的新的认识成果。

在1988年5月发布的《审计准则公告第55号》中,AICPA提出了“内部控制结构”的概念,指出内部控制结构由控制环境、会计系统和控制程序组成。1992年COSO委员会在题为《内部控制——整体框架》的报告中提出内部控制整体框架由五个相互联系的要素构成,即:控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控等“五要素”。

从这两个有代表性的文件中,我们可以看出,理论界不再把内部控制人为地分成内部会计控制和内部管理控制两部分,而是将其作为一个整体来研究,且认识到控制环境是内部控制的一个组成部分。两份文件分别提出了“三要素”观和“五要素”观,虽然从表面上看“五要素”多于“三要素”,但实质上是一致的,都有控制环境、会计系统(信息与沟通)、控制程序(控制活动),只不过“五要素”观更强调企业所面临的风险和监控对有效内部控制的重要性,而将其单独作为控制要素。可见,理论界对内部控制的认识,经历了一个综合——分析——综合的过程,在对内部控制知之不深的时候,人们会在整体上形成一个初

步的看法,而随着认识的深入,人们又将内部控制从分解成内部会计控制和内部管理控制转换到从整体把握内部控制的内涵,不再严格区分会计控制和管理控制,并将内部控制分解为几大要素。

可见,内部会计控制只是人们在认识内部控制的科学内涵的过程中,产生出的一个概念,是适应当时环境下审计实务界评价内部控制需要的一个具有过渡性质的概念,在内部会计控制与内部管理控制不断融合的情况下,单独使用内部会计控制的概念是不恰当的,故我们认为,财政部出台的有关内部控制的规范应定位为“内部控制”为好。财政部作为国家宏观控制的重要职能部门,完全有理由制定更高层次的内部控制规范,而不仅仅是内部会计控制规范。当然,鉴于当前我国会计信息失真现象比较严重,社会各界对此极为关注,财政部为能尽快地、有重点地在 3—5 年内,对加强经济业务的会计控制出台一系列指导性的规范,而采取折衷的态度即定位为“以单位内部会计控制为主,同时兼顾与会计相关的控制”,也是可以理解的。但是,从长远来看,从与国际接轨考虑,还是以定位为内部控制为宜。

2. 应将内部审计作为重要的内部会计控制内容

在《基本规范(试行)》中,不仅所列举的八项重要的内部会计控制方法中没有包括内部审计,而且通篇均没有提及内部审计,我们认为,即便是只规范内部会计控制,内部审计也应该是重要的不可或缺的控制内容。不包括内部审计不仅不符合国际上的规定,而且也与《会计法》相悖。

1963 年,AICPA 所属的审计程序委员会在第 33 号公报中,就把内部审计作为内部会计控制的重要内容。1986 年最高审计机关国际组织在第 12 届国际审计会议上发表的《总声明》中,将内部控制定义为:“内部控制作为完整的财务和其他控制体系,包括组织结构、方法程序和内部审计等。……”这里,内部审计甚至被认为是与组织结构和方法程序并列的组成部分。其后在内部控制“三要素”观中,内部审计作为控制环境的组成部分;在“五要素”观中,内部审计在内部控制中的作用进一步得到重视,它被看做是确保内部控制制度切实有效地执行的内部监控手段,成为第 5 个要素的核心内容。可见,无论是在“制度二分法”阶段,还是在整体构成阶段,从内部控制的要素来看,内部审计都是内部控制制度的重要内容。事实上,在西方国家中,内部审计一直被视为内部控制的有效制度,或者甚至将其视为对内部控制的控制手段。

从制定《内部会计控制规范》的依据来看,其制定依据是新《会计法》,而新《会计法》第二十七条对内部会计监督提出了法律要求,且在该条第四款明文规定,“对会计资料进行内部审计的方法和程序应当明确”。《内部会计控制规范》作为新《会计法》的配套规章,不将内部审计作为重要的控制内容和方法,是不符合新《会计法》的法律要求的,也是不利于新《会计法》的深入贯彻执行。因此,我们建议应增补内部审计作为内部控制制度的重要内容和方法。

3. 完善内部控制规范应与企业目标结合起来考虑

企业所有的管理活动,都应该是围绕着企业目标的实现来进行的,企业建立内部控制是企业加强管理的重要措施,显然,其目的是为了企业的目标,因此,我们不能离开企业目标来谈建立和完善内部控制的问题。企业目标与内部控制的逻辑关系已于前述,但是从《基本规范》来看,还远远没有体现出二者之间的关系,只是就会计控制谈控制,在我国已经加入 WTO 和国际经济一体化的今天,我们的认识是否显得落后了一些呢?从《基本规范》来看,文件中删掉了“征求意见稿”中的“人员素质控制”的内容,并将“组织结构控制”改为“不相容职务相互分离控制”,我们认为是值得商榷的。即便是定位为内部会计控制也不应该删改。企业的目标是价值最大化,在所有权与控制权分离的情况下,建立公司法人治理结构就是为了保证企业目标的实现,而企业建立组织结构控制、授权批准控制与内部审计控制是公司内部治理结构的内在要求。在内部治理结构中,董事会起着至关重要的作用。虽然董事会将大部分决策管理职能和许多决策控制职能授予经营层,但是董事会保留了对经营层的最终控制权。这种最终控制权使得董事会能建立起适合本公司的内部控制制度,并且监督高级经理人员使之服从这一制度的控制。董事会是内部治理结构规范运行的核心和纽带。《基本规范》只规范不相容职务之间的分离是远远不够的,有舍本逐末之嫌。因为违反财经法纪,会计秩序混乱,会计信息失真等等内部会计控制不力的问题,

只是事物的现象,其本质是企业内部控制制度失效或不健全和无效,管理层得不到应有的约束,董事会形同虚设。而导致企业内部控制制度失效或不健全和无效的更深层次的原因是产权不清,公司治理结构不规范。要加强企业内部会计控制,前提是使建立健全内部控制成为企业管理者的内在要求,而这首先要规范好股东大会、董事会、经理层之间的制衡与激励问题,因此,即使定位在内部会计控制上,《基本规范》也应该全面规范“组织结构控制”的内容,而不仅仅是“不相容职务相互分离控制”。对于“人员素质控制”,我们认为不宜删掉。COSO 委员会在其对内部控制的定义中提出“内部控制是由企业董事会、经理阶层和其他员工实施的,……”该定义明确指出了内部控制的全员参与性,强调了人的因素的重要性,事实上,内部控制的好坏完全取决于制定和执行控制政策和程序的人的素质与观念。作为企业的具体目标,企业资源配置目标和管理决策目标等的实现都要求做到人员素质的提高和道德品行的提升。因此,“人员素质控制”是必不可少的。

[参 考 文 献]

- [1] BOWER, J. B. & SCHLOSSER, R. E. Internal control——its true nature[J]. The Accounting Review, 1965, (4).
- [2] 王世定. 企业内部控制制度设计[M]. 北京:企业管理出版社, 2001.
- [3] 廖 洪. 会计理论及其应用分析[M]. 北京:中国审计出版社, 2001.
- [4] 刘玉廷. 内部会计控制规范:新形势下加强单位内部会计监督的里程碑[J]. 会计研究, 2001, (4).

(责任编辑 邹惠卿)

Enterprise Object, Accounting Object, Internal Accounting Control

LIAO Hong, BAI Hua

(Wuhan University Business School, Wuhan 430072, Hubei, China)

Biographies: LIAO Hong (1944-), male, Professor, Doctoral supervisor, Wuhan University Business School, majoring in accounting and auditing; BAI Hua (1969-), male, Doctoral candidate, Wuhan University Business School, majoring in finance and accounting.

Abstract: Rule of the Internal Accounting Control is now an important measure to resolve internal management laxity and internal control infirmness in many units. But Rule of the Internal Accounting Control is so confined to define internal control that it cannot embody the syncretic trend of internal accounting control and internal management control, that it doesn't look internal auditing as the important control way. And it doesn't take enterprise object into account. The issues listed above will bring bad influence to enforce Rule of the Internal Accounting Control. So, for a long time, it will be more scientific for Rule of the Internal Accounting Control to define control as internal control, not internal accounting control. Internal auditing should be the important content of Rule of the Internal Accounting Control. And we should take enterprise object into account.

Key words: enterprise object; accounting object; internal accounting control; improvement