

企业内部控制的属性差异和功能分化

孙芳城¹, 杨兴龙², 田冠军²

(1. 重庆三峡学院, 重庆 404000; 2. 重庆理工大学 会计学院, 重庆 400050)

[摘要] 内部控制理论研究的发展源于审计界的推动, 如果我们过于关注审计的需要而忽视企业价值创造的诉求, 那么理论对实务的推动作用则较为有限。基于对当前内部控制理论研究脉络的梳理, 从供给和需求两个视角对内部控制的属性进行分析后发现, 作为“内生制度”的企业内部控制更多地被赋予了对外的功能, 凸显出内生与外用的二重属性, 而属性差异又进一步促成了内部控制的功能分化。对此, 我们应该区分内部控制的两种不同属性, 并分别对其进行指导和规范。

[关键词] 企业内部控制; 供给; 需求; 属性差异; 功能分化

[中图分类号] F235.99 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2010)06-0010-06

2008年的“返航门”事件曾一度引起广泛关注^①。笔者认为, 从内部控制的角度至少得到两点启示: 其一是表层的, 该公司的内部控制存在较为严重的缺陷, 至少是没有达到 COSO 框架和《企业内部控制基本规范》的要求^②, 由此彰显出强化企业内部控制建设的紧迫性; 其二则是更深层次的, 面对不合理的制度和规则, 企业员工更倾向于“消极怠工”, 而非通过正常的途径寻求解决。这说明企业的“风险评估”和“信息与沟通”机制还不够完善, 凸显了制定内部控制制度时关注企业内生需求的必要性。

一、企业内部控制: 理论研究的困境

近年来, 资本市场发展对企业内部控制的要求逐渐提高, 对内部控制的监管不断强化, 进而催生了

内部控制实务和理论研究的繁荣, 而我国企业内部控制的现状并不容乐观^[1]。学者们反思当前内部控制的研究范式, 从不同的学科和视角对内部控制研究状况进行梳理, 不约而同地发现内部控制理论和实务发展的两条脉络——审计和管理, 并尝试探索内部控制的经济本质, 进而构建更为全面的概念体系^[2-12]。针对内部控制理论研究存在的问题, 学者们提出了诸多颇有见地的设想。

杨有红认为内部控制系统局限性的克服不仅依靠系统本身的完善, 而且依赖于公司治理与内部控制的无缝对接。他提出了依赖公司治理规范创新的对接路径^[10]。杨雄胜发现内部控制的定义及其理论研究更多地服从于独立审计实务的需要以致造成内部控制本质的扭曲。他提出内部控制理论必须首先

[收稿日期] 2010-03-07

[基金项目] 国家自然科学基金(09BJY012); 教育部人文社科基金(09XJA790022)

[作者简介] 孙芳城(1963—), 男, 福建宁德人, 重庆三峡学院院长, 教授, 博士, 从事内部控制与公司治理研究; 杨兴龙(1982—), 男, 山东阳宁人, 重庆理工大学会计学院讲师, 从事会计理论与内部控制研究; 田冠军(1974—), 男, 湖北襄樊人, 重庆理工大学会计学院副教授, 博士, 从事公司治理与成本控制研究。

^①2008年3月31日, 中国东方航空云南分公司发生“返航门”事件, 从昆明飞往大理、丽江、西双版纳、芒市、思茅和临沧等六地共18个航班出现返航。

^②COSO 框架认为, 完整的企业内部控制至少应当包括控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通以及监督等五个要素; 《企业内部控制基本规范》指出, 企业建立与实施有效的内部控制, 应当包括下列要素: 内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督。

打破局限于会计与审计领域的传统认识,从整个社会与组织运行的高度来重新审视内部控制原理^[6]。陈志斌按照以会计、审计为背景和以完善公司治理、创造价值为背景的内部控制两分法来进行研究,提出内部控制的理想目标应该是把单位建成具有自我纠偏和自我超越功能的自组织和学习型组织^[7]。李心合则提出以价值创造导向优先的思路来设计内部控制机制,进而构建了包含控制环境、目标制定与预算编制、风险识别与应对、控制程序和方法、信息及沟通、绩效评价与激励、监控等七项要素的内部控制体系^[8]。张宜霞强调从系统和整体效率的视角对内部控制进行研究,建立了更为完整的内部控制概念体系。他认为企业在完善或评价内部控制体系时,首先应当考虑的是公司治理层面的控制,因为它是整个内部控制体系的最高层,是内部控制的动力来源^[11]。施先旺通过对内部控制理论的历史变迁过程进行梳理,发现内部控制的根本缺陷在于公司治理的制度性虚弱,健全和完善企业内部控制建设最重要的是公司治理机制和文化建设问题^[13]。

上述文献均意识到单纯从审计和会计视角研究内部控制的局限性,并积极探索新的研究思路,对内部控制理论研究和实践中存在的问题进行破解。上述研究成果极富现实意义和启发性,拓宽了内部控制理论研究的视野。然而,对于如何区分内部控制所包含的不同范畴、从供求关系的视角阐明内部控制的属性差异和功能分化等问题尚未进行深入研究。本文旨在对该问题进行探索,并尝试给出一个初步的分析框架。

二、企业内部控制演进的二维路径

通过分析内部控制的发展历程,我们不得不承认,今天所流行的这些内部控制理论几乎都来自审计研究领域。但“内部控制”概念提出之前,其核心理念就已经在人类实践活动中广泛应用了^[14-15]。内部控制概念有两个完全不同的起源——作为审计方法和作为管理手段,相应的,也就出现了两种不同的发展轨迹^[8]。本文对其进行梳理,作为进一步研究的基础。

(一) 审计:内部控制研究的发起者和推动者

审计人员是内部控制研究的发起者和推动者,

也是该理论的最大受益者^[11]。长期以来,内部控制是单位防范舞弊、差错和风险的“防火墙”,了解被审计单位的内部控制也是审计师识别和评估重大错报风险、设计和实施进一步的审计程序的基础。审计视角下的内部控制旨在维护财务报告的可靠性,“正是由于资本市场对企业财务会计信息质量的要求,才使得作为经济警察的注册会计师对企业内部控制制度的建立与执行尤为关注”^[13]。

审计视角的内部控制迎合了政府监管的需要而得以上升至法律层面,这在很大程度上影响内部控制实务和理论研究的发展。监管者对内部控制的诉求在于:防范财务舞弊,规避监管风险,这种需求进一步推动了审计界对内部控制理论的研究^①。2001年爆发的安然事件引发了美国乃至全球资本市场对内部控制的重视,内部控制最终演化为一种政府强制力推动的制度建设,内部控制信息披露法制化,并成为公司透明度建设的重要组成部分^[16]。

值得注意的是,内部控制的概念经历了制度→结构→框架→系统的演进,已从单纯的内部牵制制度拓展为涵盖企业所有经济业务和全部业务流程的全面控制系统。2002年发布的SOX法案实际上终结了这一趋势而将监管的范围回归至财务报告的内部控制^②,这可谓审计界在对内部控制诉求急剧膨胀后的一次理性回归。类似的,我国《企业内部控制基本规范》也更加强调“那些与财务报告密切相关的”事项^[17]。这或许意味着,无论理论和实务如何发展,关注财务报告的可靠性都将是内部控制建设的基本诉求。

(二) 管理:内部控制理论的源泉和践行者

实践是理论形成和发展的源泉。内部控制概念的产生源自经济危机后世人对于财务信息监管的需求,但从根本上讲是对当时较为成熟和普遍存在的控制活动的概括和提炼。COSO1992框架包含的五个要素同样是从管理运作方法中总结和提炼出来的,是与管理过程相互配合的。企业管理者“已经非常重视内部控制,……,SOX更是一个文档整理过程而不是实施过程。”^[18]。

就管理实践来看,控制被视为一种基本的管理手段或者职能而存在,旨在强化管理、追求利润、规

^①以COSO1992框架为例,美国反对虚假财务报告委员会(Treadway Commission)通过研究助长欺诈的因素,设计出识别和防范财务欺诈的49条建议,呼吁建立有效的内部控制。

^②SOX法案404条款规定,证券交易委员会要求遵从1934年证券交易法案下的披露规则的企业,应在企业年报中披露管理当局对企业财务报表内部控制的报告。美国证券交易委员会将财务报告内部控制定义为“以遵守公认会计原则、公允地对外披露为目的,对财务报告的编制过程进行控制”。

避风险。对于任何组织,控制不可或缺。为弥补企业契约的不完备,保证企业的正常运作和发展,各参与者利用组织的控制实现持续的均衡^[11]。企业不是内部控制理论研究的倡导者,却是践行者,其对内部控制理论的要求从未中断。遗憾的是,这种要求尚未被理论研究者充分重视,法律规范也似乎更倾向于将企业视为监管对象来思考问题^①。

事实上,企业内部控制从本质上说是为实现企业发展的整体目标服务的,而审计行业对它的应用只能建立在它客观存在的基础上才有意义^[20]。只有企业不断改善经营、提高经济效益、实现价值创造,投资者的利益才能得以保障;反之,为了防范舞弊、保证财务报告可靠而对企业施加过多的“控制”,将会加大企业的运营成本、导致企业决策和行动速度缓慢,最终降低企业的价值创造能力,从根本上损害投资者的利益。笔者据此认为,基于管理需要、旨在促进企业价值创造的内部控制研究更需要加强^②。

三、企业内部控制属性透视:以供给和需求为视角

内部控制本身是个笼统的说法。按照企业内部控制的运行机理,可做三个层面的划分:内部控制规范,是由监管部门或者中介机构为规范企业内部控制而制定的法规和标准,是企业制定内部控制制度、建立内部控制机制的依据和参考;内部控制制度,是由企业制定的用以指导内部控制建立和实施的书面化的规章制度;内部控制机制,是指企业管理实践中的控制手段和流程。以下将从供给与需求两个视角分别对上述三个层面进行剖析。

(一) 内部控制规范的供给与需求

从世界范围来看,市场规范的制定机构大体上可分为三种模式,即民间组织主导型、政府部门主导型、政府部门与民间组织结合型。我国两次内部控制规范分别在2001年和2008年发布,前者由财政部制定并颁布,而后者则是由财政部领导下的内部控制标准委员会研究制定,由财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会联合发布。二者均为明显的强制性制度变迁,其原因在于:我国对内部控制规范的研究起步较晚,市场失灵现象的频繁发生对内部控

制的管制提出了要求,这迫切需要政府干预企业内部控制制度的实施^[21]。若没有代表公众利益的第三方出面对企业内部控制制度建设进行激励或对违法行为进行惩治,则企业内部控制制度的供给肯定会低于社会整体利益需求的水平^[22]。

内部控制规范旨在“促进企业可持续发展,维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益”,契合了政府对市场经济进行宏观管理的职能,承载着政府监管经济的利益诉求。内部控制规范的需求方至少包括企业管理人员、审计、政府监管部门、投资者和潜在的投资者等。其中,投资者希望在企业内部有一套能够保护其投资和收益的机制,潜在的投资者希望通过对企业内部控制的分析进行投资决策。

作为一种公共合约,内部控制规范必须权衡各方利益、得到公众的一致认可,否则将可能流于形式。我国内部控制规范承载了外部相关方的利益诉求,但倘若规范本身过于关注审计和监管的需要而没有充分考虑企业的内生需求,那么冲突将不可避免。从实施的后果来看,管理者在企业内部控制建设上的努力在很大程度上成为对监管者要求的遵循,而对企业自身经营管理的意义并没有想象的那么大^[11]。看似完美的制度可能无法起到预期的作用,众多的舞弊案例无不印证了这一论点。

(二) 内部控制制度的供给与需求

内部控制制度是企业内部控制机制得以正常实施的保障,企业有足够的动力来制订适合自身实际情况的制度。实际上,已有不少公司制定了详尽的内部控制手册^③。问题在于,审计、投资者和监管部门等外部利益相关方对企业内部控制的诉求最终体现为对内部控制制度的要求。外部监管者发布“规范”为企业内部控制建设提供“引导和推动”,同时也为其戴上了“紧箍咒”。据SOX法案第404条款,企业管理层须出具内部控制评价报告,并且必须得到注册会计师的鉴证。类似的,我国《企业内部控制基本规范》要求企业“确保内部控制建立与实施过程的可验证性”,同时规定企业“应当根据有关法律、法规、本规范及其配套办法,制定本企业的内部控制制度并组织实施”,会计事务所“应当根据本规范及其

①SOX法案是一个典型的例子。该法案要求企业必须建立并维护COSO报告所描绘的内部控制。为了保证这一规定的贯彻实行,公司管理层必须出具内部控制报告和内部控制评价报告且须得到注册会计师的鉴证。这样,对内部控制书面证据的注重超过了对内部控制本身实施效果的注重,审计和外部监管者的意志居于主导地位。随着资本市场的完善以及保护投资者压力的日益增大,我国也有朝这一方向发展的趋势。

②已有学者开始倡导内部控制研究视角的转变,他们认为审计视角的内部控制研究尽管重要,但相对于管理视角的内部控制研究,其意义要逊色得多^[2]。笔者深表赞同,并对其加以深化,以此作为构建本文逻辑分析框架的基础和起点。

③有一个简单的验证方式。通过Google搜索“内部控制手册”,可检索到多家公司的内部控制制度,如中国移动、中国电信、中国石油等等,约有269 000项符合“内部控制手册”的查询结果。

配套办法和相关执业准则,对企业内部控制的有效性进行审计”。这就意味着企业必须要按照“规范”的格式和要求来制定制度,才能为监管和审计所认可。内部控制制度由此成为各方利益博弈的结果:一方面,规范制定者需要考虑企业的具体情况和现实需要,制定的规范易于理解并具有可操作性,同时符合成本效益原则;另一方面,企业既要受内部控制规范的约束,同时还要接受独立审计的评价,在很大程度上屈从于外部监管和投资人的意志。

于是,笔者查阅了2007年下半年以来上市公司发布的内部控制制度,发现不同行业、不同规模的企业所制定的制度“千篇一律”,其在实践中所能发挥的效用值得怀疑。笔者尝试给出一个可能的解释:企业对外发布的内部控制制度,契合了外部监管和审计的标准,但却未必满足本企业的内生需求。也就是说,迫于外界压力,企业不惜成本地为外部监管部门“量身定做”了“看上去很美”的制度,这套制度表现出更多的“公关效用”却可能忽视了其原本应有的功能。

(三) 内部控制机制的供给与需求

内部控制机制是企业用来实现各项控制目标的过程和手段,即内部控制制度在企业操作层面实施、内化而形成一套可执行的机制。内部控制实践在企业随处可见,其基本职能在于“指出工作中的缺点和错误,以便加以纠正并避免重犯”^[23]。企业作为内部控制机制供给方的主体地位毋庸置疑。同时,企业也是该机制的需求者和受益者——运作良好、行之有效的内部控制能够为企业节约成本、防范舞弊、提高经济效益。企业有动力不断强化内部控制机制,并随环境的变化和管理的需要不断进行完善。由此,内部控制的“内生性”特征得以彰显。

所谓内生制度,是指随企业实体在市场运行中的出现、为降低内部要素间交易费用、自发产生的组织配置秩序^[24]。青木昌彦尤其强调制度的“内生性”特征,他认为参与人的行为习惯可以自我形成,不需要第三方实施或人为设计。在进化选择的压力下,参与人在实践中倾向于发展某些适应性更强的特征,稳定的惯例或规范一旦确立,每个人就会将惯例所隐含的权利视为当然,这时惯例就在自利的参与人中成为一种自我维系的内生性秩序^[25]。

可见,从制度的起源和演进方式来看,“内生性”

可谓制度的首要特性,无视制度的“内生性”特征和制度之间的相互依存性必将导致新制度效率低下。事实上,由于没有切实关切到企业的内在需求或者过分关注外部审计的需要,正式的内部控制规范可能难以在企业实践中得以贯彻实施^①,据此所制定的内部控制制度也将存在缺憾,实际支配企业内部控制运行的或是“一种看不见、摸不着,行之有效的、但摆不上桌面”的潜规则——非正式制度。

(四) 企业内部控制的两重属性

如前所述,作为“内生制度”的企业内部控制更多地被赋予了对外的功能,产生“外部效应”:一方面,外部利益相关方对企业内部控制提出越来越多的要求或者规范,并委托外部审计对其进行认证,将内部控制视为市场准入的“许可证”;另一方面,企业也试图以此为工具迎合外部利益相关方的需求,实现自身利益最大化。

由此,内部控制的两重属性得以凸显——内生与外用。内生性强调内部控制的“内生性”特征。内部控制是企业出于改善经营管理、提高经营效率和效果的内在需要而自发建立和实施的,这一属性基于企业内在需求、考虑成本约束、注重实际执行效果。外用性侧重描绘由“外部性”所衍生出的增值效应,是指企业通过内部控制建设迎合外部监管者和社会审计所制定的标准赢得效益。这一属性关注外部规范和标准,更重视形式上的可验证性和可评价性。无论是内生还是外用,都是企业管理者在特定环境下为谋求自身利益而做出的理性选择。

四、企业内部控制的功能分化

如何厘清二重属性的关系,又延伸出一个根本性的问题——内部控制的范围应当如何界定?问题的关键在于如何认识“控制”:是管理层对企业的控制,还是企业所有者对管理层的控制?

笔者认为,依内部控制的运行机理,可将其区分为两个层面:第一个层面是管理层对企业的控制,体现内部控制的“内生”属性,即企业管理者为了实现自身利益最大化,将在考虑成本效益的基础上建立最优的控制机制,防范舞弊、提高经济效益,约束与激励相容、不需要第三方干预。第二个层面则是所有者对管理层的控制,映射内部控制的“外用”属性。

^①仍以 COSO 1992 框架为例。SOX 法案实质上确立了该框架的法律地位,使其成为正式的内部控制规范。在 SOX 法案颁布之前, COSO 1992 框架的应用是非常有限的。美国管理会计师协会(IMA)发布的调查报告显示,只有约 8% 的内部审计师和约 14% 的管理人员认为,在 SOX 之前,他们的管理团队在有效地管理组织的整体风险和控制系統时很大程度上应用了 COSO 1992 框架^[18]。

频发的财务舞弊案让所有者再也难以信任管理者会出于职业道德、严格对自身进行“控制”。于是,在两权分离的状态下和信息不对称的无奈中,他们皈依“程序公正”的信仰,试图抓住“内部控制”这根“救命稻草”强化对管理层机会主义倾向的警示和抑制,由此催生了对内部控制的监管和审计,使得“保障财务报告质量”成为内部控制规范演进的主旋律。

属性的差异使内部控制的功能分化成为必然,从而决定了其动力机制的差异。内生化的内部控制侧重于企业内部管理的流程控制,是企业通过制度规范、程式训导等方式贯彻到企业生产流程、内生于企业管理过程之中的,内生动力显著,“终极的内部控制应该完全融合到企业组织的整体文化中,而不是以自身清晰、完整的‘序列’而存在”^[26];外用性的内部控制则需要外部强制力量的介入,美国的安然、世通、通用汽车,法国兴业银行无不表明企业很难自觉地建立与实施有效的内部控制,恰是这些事件引发了社会各界、尤其是监管部门对企业内部控制制度的审视和强化。

不同的动力机制决定了监管主体以及监管方式的差异。日前财政部发布的《企业内部控制配套指引》体现了这一差异,明确了注册会计师对待两种内部控制的不同态度:对财务报告内部控制,应对其有效性进行审计并出具报告,具有强制性;而对于在内部控制审计过程中注意到的企业非财务报告内部控制的缺陷,则应区分不同情况进行处理,彰显“人文关怀”。这一制度安排兼顾了外部监管的要求与企业内部管理的需求,“真正抓住了企业‘一把手’关心重视的焦点,最大限度地释放了内部控制的作用和效力”^[27]。

事实上,无论是内生化的内部控制,还是外用化的内部控制,最终目的都在于通过“防范风险和控制舞弊”实现企业的持久、健康发展。这次国际金融危机已经充分表明建立健全以全面风险管理为导向的内部控制体系的重要性和必要性,而如何进一步强化企业内部控制建设的内生动力、把内部控制植入企业管理和运营则将持续考验监管者的智慧。

五、结论与启示

本文旨在揭示出企业内部控制“内生性”和“外用性”的二重属性,进而论证内部控制的功能分化问题,其逻辑脉络可归纳如下(见图1):

1. 内部控制的理论研究依审计和管理的二维路径展开。内部控制理论和实务的发展得益于审计

界的努力,但其更多地关注外部监管和审计的需要,却在一定程度上有损于企业价值创造。

2. 内部控制可细分为规范、制度和机制三个层面。本文从供给和需求的二重视角分别进行透视后发现:“内生性”的企业内部控制更多地被赋予了对外的功能,凸显出内生与外用的二重属性。这成为破解企业内部控制困局的又一突破口。

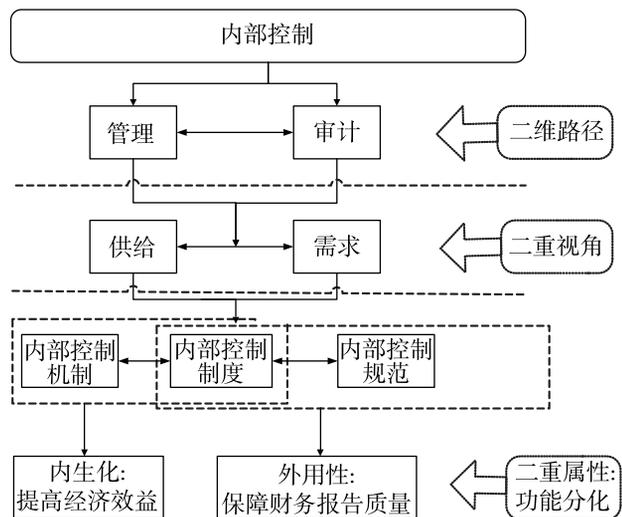


图1 内部控制的一个分析框架

3. 属性的差异使内部控制明显区分为两个层面,进而导致内部控制的功能分化:管理层对企业的控制,体现“内生性”属性,发挥“提高经济效益”的功能;所有者对管理层的控制,映射“外用性”属性,承载“保障财务报告可靠性”的功能。

总之,内部控制承担了更多的利益诉求,促使其功能分化,不同的利益诉求导致内部控制制度建设难以完全满足企业管理的内生需求,造成制度效率低下。前文提及的“返航门”事件就是一个典型的例子。要想改变这种状况,一个可能的方案是:转换研究视角,注重价值导向,更多地关注企业价值创造的需要;同时应注重企业内部控制的属性差异和功能分化,进行更有针对性的规范和指导。

[参考文献]

- [1]张士强,张暖暖.我国上市公司内部控制现状与存在问题分析[J].审计与经济研究,2009(3):102-107.
- [2]李连华.我国内部控制理论研究及其研究路线[J].财经论丛,2007(6):63-69.
- [3]Fiegener M K. The control of strategy in dynamic versus stable environments[J]. Journal of Managerial Issues, 1997(1): 72-85.

- [4] Fisher J. Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions[J]. Behavioral Research in Accounting, Supplement, 1998: 47 - 64.
- [5] 张研. 内部控制历史发展的组织演化研究[J]. 会计研究, 2005(2): 76 - 81.
- [6] 杨雄胜. 内部控制理论研究新视野[J]. 会计研究, 2005(7): 49 - 54.
- [7] 陈志斌. 内控规范的嵌入与超越[J]. 会计研究, 2005(11): 56 - 60.
- [8] 李心合. 内部控制: 从财务报告导向到价值创造导向[J]. 会计研究, 2007(4): 54 - 60.
- [9] 杜晓荣. 组织创新对企业内部控制的影响研究[J]. 中国流通经济, 2009(2): 43 - 46.
- [10] 杨有红. 试论公司治理与内部控制的对接[J]. 会计研究, 2004(10): 14 - 18.
- [11] 张宜霞. 企业内部控制的范围、性质与概念体系[J]. 会计研究, 2007(7): 36 - 43.
- [12] 林钟高, 郑军. 基于契约视角的企业内部控制研究[J]. 会计研究, 2007(10): 53 - 61.
- [13] 施先旺. 内部控制理论研究的变迁及其启示[J]. 审计研究, 2008(6): 79 - 83.
- [14] 张研, 杨雄胜. 内部控制理论研究的回顾与展望[J]. 审计研究, 2007(1): 37 - 42.
- [15] 郭道扬. 会计史研究: 第一卷[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2004.
- [16] 李享. 美国内部控制实证研究: 回顾与启示[J]. 审计研究, 2009(1): 87 - 96.
- [17] 王军. 统筹规划 深入研究 加快推进企业内部控制标准体系建设——财政部副部长王军在企业内部控制标准委员会第三次全体会议上的讲话[EB/OL]. [2007 - 05 - 25]. http://www.casc.gov.cn/nkbz/nkxw/200706/t20070614_551964.htm.
- [18] 美国管理会计师协会(IMA). 财务报告内部控制与风险管理[M]. 张先治, 袁克丽, 译. 大连: 东北财经大学出版社, 2008.
- [19] 杨兴龙, 田冠军, 邹淑. 内部控制在教学管理实践中的应用[J]. 重庆工学院学报, 2009(11): 177 - 179.
- [20] 张宜霞. 内部控制国际比较[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2006.
- [21] 陈志斌. 内部控制制定机制研究[J]. 会计研究, 2008(4): 62 - 69.
- [22] 缪艳娟. 企业内部控制制度的产生与演进——从制度视角分析[J]. 审计与经济研究, 2008(4): 98 - 103.
- [23] 杨雄胜. 内部控制的管理渊源解析: 管理学的视角[J]. 中国注册会计师, 2006(4): 71 - 75.
- [24] 郑克国. 企业内生制度的变迁与创新研究[D]. 吉林大学博士学位论文, 2007: 44 - 48.
- [25] 王玉霞. 基于内生博弈规则制度观的制度效率分析[J]. 南京师大学报: 社会科学版, 2006(6): 53 - 58.
- [26] 王仲兵. 内部控制制度的几个理论问题研究[J]. 会计之友, 2009(2): 4 - 6.
- [27] 刘玉廷. 财政部会计司司长刘玉廷解读《企业内部控制配套指引》[EB/OL]. [2010 - 04 - 30]. <http://www.asc.net.cn>.

[责任编辑: 马志娟]

The Attribute Differences and Functional Differentiation of Enterprise Internal Control

SUN Fang-cheng¹, YANG Xing-long², TIAN Guan-jun²

(1. Chongqing Three Gorges University, Chongqing 400050, China;

2. School of Accounting, Chongqing University of Technology, Chongqing 400050, China)

Abstract: The development of internal control theory results from the promotion of auditing profession. It pays too much attention to the need of auditing and neglects the enterprise's aspirations of the value creation; therefore, it has a relatively limited effect in promoting its practical development. By clarifying the current internal control theory, this paper conducts a detailed analysis of the connotation of internal control from the perspective of supply and demand, and finds that the internal control as an "endogenous system" has been given more external features and its dual endogenous and exogenous attributes highlighted. The property differences further contribute to the functional differentiation of internal control. This paper finally distinguishes the difference between the two different properties of the internal control in terms of guidance and specifications respectively.

Key Words: enterprise internal control; supply; demand; attribute differences; functional differentiation