



ji kong zhi lun

会计控制论

kuai ji kong zhi lun

ACCOUNTING CYBERNETICS

● 熊筱燕 罗建玉 王殿龙 编著

4

kuai ji kong zhi lun

新华出版社

会 计 控 制 论

熊筱燕 罗建玉 王殿龙 编著

新 华 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计控制论/熊筱燕, 罗建玉, 王殿龙编著. —1 版 1. —北京:
新华出版社, 2002.1

ISBN 7-5011-5480-5

I. 会… II. ①熊…②罗…③王… III. 会计学 IV. F230
中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 086878 号

会计控制论

熊筱燕 罗建玉 王殿龙 编著

*

新华出版社出版发行

(北京宣武门西大街 57 号 邮编: 100803)

新华书店经销

新华出版社激光照排中心照排

新华出版社印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 10.75 印张 260 千字

2002 年 1 月第一版 2002 年 1 月北京第一次印刷

ISBN 7-5011-5480-5/F·793 定价: 22.00 元

(若有印装质量问题, 请与印刷厂联系: 010-65895562 65897685)

此项研究受到江苏省教育厅高校
人文社会科学研究基金资助

目 录

序	(1)
前 言	(4)
第一章 内部控制总论	(9)
第一节 内部控制概念	(9)
第二节 内部控制原理、原则与要求	(19)
第三节 内部控制制度分类与内容	(28)
第四节 内部控制作用与局限性	(45)
附：“亚细亚集团”内部控制实证分析	(50)
第二章 会计控制概论	(57)
第一节 会计控制概述	(57)
第二节 会计控制必要性	(65)
第三节 会计控制目标	(68)
第四节 会计控制制度分类与内容	(76)
第五节 会计业务处理流程控制	(85)
第三章 货币资金控制	(94)
第一节 货币资金控制概述	(94)
第二节 现金控制	(96)
第三节 银行存款控制	(109)
第四节 其他货币资金控制	(117)
第四章 往来款项控制	(120)

第一节	应收账款控制	(121)
第二节	应付账款控制	(127)
第三节	应付工资控制	(131)
第五章	存货控制	(138)
第一节	存货控制概述	(139)
第二节	材料采购控制	(143)
第三节	材料存储控制	(152)
第四节	材料领用控制	(157)
第五节	产成品控制	(161)
第六章	费用与成本控制	(166)
第一节	生产费用控制	(167)
第二节	产品成本控制	(171)
第七章	投资控制	(177)
第一节	投资控制概述	(177)
第二节	短期投资控制	(183)
第三节	长期投资控制	(186)
第八章	固定资产控制	(190)
第一节	固定资产控制概述	(190)
第二节	固定资产购置控制	(194)
第三节	固定资产使用控制	(200)
第四节	固定资产退出控制	(204)
第五节	固定资产折旧控制	(207)
第九章	收入控制	(211)
第一节	收入控制概述	(212)
第二节	现金结算销售控制	(216)
第三节	托收承付结算销售控制	(221)
第十章	利润控制	(228)
第一节	营业利润控制	(229)

第二节	营业外收支控制	(232)
第三节	利润分配控制	(236)
第十一章	会计基础工作控制	(241)
第一节	会计基础工作控制概述	(241)
第二节	会计机构与岗位控制	(245)
第三节	会计内部管理控制	(250)
第四节	会计人员控制	(259)
第十二章	电算会计控制	(267)
第一节	电算会计控制概述	(267)
第二节	电算会计控制制度设计	(274)
第三节	电算会计一般控制	(278)
第四节	电算会计应用控制	(284)
附录一	中华人民共和国会计法	(292)
附录二	内部会计控制规范——基本规范 (试行)	(304)
附录三	内部会计控制规范——货币资金 (试行)	(310)
附录四	证券公司内部控制指引	(315)
主要参考文献		(326)
后记		(330)

序

控制是一个古老的话题，也是一个极为重要的课题。控制问题的重要性我们很容易列举出大量的例证：由于生育政策的失控导致人口过多而减缓经济发展、由于管理失控导致东南亚金融发生危机、由于生态失控带来环境污染，等等。因此，对控制问题的研究是人类生存和发展所不可缺少的。

事实上，人类总是不断地在与控制问题打交道。早期有洪水侵害控制、病毒传染控制。近期有空间站装置报废位置控制、异端宗教邪说控制等。一部人类社会发展史从某种意义上讲就是一部人类对自然与社会如何控制的历史。然而，从人们对控制问题研究的成果看，迄今为止，人们对自然科学领域控制问题研究的较多，而对社会科学领域的控制问题则研究较少；社会科学领域中对宏观控制问题研究的较多，而对微观控制问题则研究较少。至于众所周知的投资者资产流失、财务会计信息大面积失真之类问题如何控制的研究则更是少见。从这一方面看，由熊筱燕、罗建玉、王殿龙三位同志著述的《会计控制论》则是关于此类问题控制研究的一部开拓性论著。

诚如作者所述，资产流失、财务会计信息失真诸问题的屡禁不止，与会计合法性控制问题研究的薄弱有关，归根结底又是与会计基本职能的认识模糊有关。长期以来，人们对会计基本职能这一重要问题的认识先后出现过“一职能论”（反映）、“二职能

论”（反映与管理）、“三职能论”（反映、监督和参与经营决策）、“四职能论”（反映、监督、控制和决策）、“五职能论”（反映、分析、预测、决策和控制）、“六职能论”（会计规划、会计制度、会计核算、会计控制、会计分析和会计检查）等。会计职能是会计原本就有的功能，会计职能表明会计能够发挥某种作用的能力。对会计职能较大的认识分歧自然影响了会计职能作用的发挥。

深入剖析人们对会计基本职能问题的认识，我们可以发现：反映或核算职能为人们所普遍认同。而会计的另一个或另一些职能是什么？我们认为可以用管理职能所含括。无论是对经济活动进行分析、预测、规划，抑或是对经济活动进行决策、检查、控制，甚至制度的制定等都可以归集为对管理职能的履行过程。而控制则是管理诸职能中的一个重要职能，控制本身又可以分为合法性控制与合理性控制。

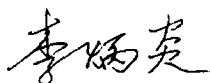
现有的财务会计教材通篇表述的是会计的核算职能；管理会计教材表述的实际上也只是侧重会计的决策性控制职能。而会计的合法性控制职能由什么教材来表述？作者实际上要引导我们走向另外一个领域：一个人们还存在一定迷惘、或许人们已经感受但未能开辟的领域——会计合法性控制，这即是该著作具有创新的方面。

除了具有创新性以外，全书还呈现有以下一些特点：一是内容科学。全书内容安排按照会计合法性控制的思路设置，在技术处理上避开了管理控制内容，对比较接近与混淆的财务控制内容进行了严格的区分，着力阐述会计的合法性控制思想，从而给人以耳目一新之感。二是结构合理。全书按照会计六要素格局排列，在表述控制、内部控制以及会计控制基本原理的基础上，逐一对货币资金、往来款项、存货、费用与成本、投资、固定资产、收入、利润以及会计基础工作控制等进行了阐述，与会计核

算教材一般结构遥相呼应，使人一目了然。三是研究适时。全书紧扣时代脉搏，针对当前人们极为关注的资产流失、财务会计信息失真等问题进行研究，从合法性控制角度提出了解决上述问题的具体对策措施，适应了改革需要。四是操作性强。全书对会计六要素各自内部控制过程中应该加以设立的控制制度、各项会计业务处理流程中需要重点加以控制的环节以及应该采取的控制措施一一进行了探讨，具有较强的操作性。

控制无处不在，我们周围进行的每件事情都需要控制，一个没有控制的社会是不可想象的。同样，缺少控制的企业也必将走向破产。相信《会计控制论》的面世能够对推进对财务会计信息失真问题的有效治理、规范我国资本市场的运营秩序、保证社会经济的有序运转等发挥重要的指导作用。

中共江苏省委党校经济社会发展研究所所长

A handwritten signature in black ink, appearing to read '李彪' (Li Biao), written in a cursive style.

2001年10月8日

前 言

会计的重要任务之一是向会计信息使用者提供真实有效的会计信息，以便于会计信息使用者据此作出有效的决策。然而，摆在我们面前的却是会计信息的大面积失真现象。大量失真的会计信息使市场信号失灵，造成政策制定失误，企业内部控制系统失控，严重影响了我国社会主义市场经济体制大厦的建立进程。因此，对会计信息失真问题的治理成为人们广泛关注的一个热点问题。

会计信息失真问题能否得到有效的抑制，关键在于能否对其进行有效的控制。沿着进一步有效地控制会计信息的思路，继试行会计人员委派制、修订新《会计法》之后，我国会计理论界以及会计管理部门终于将目光对准了内部控制制度的建设问题。2001年财政部将内部控制列为会计管理的四大工作之一。实践表明，解决会计信息失真问题应从加强与完善控制入手。会计委派制是一种会计人员管理体制变革的控制；新《会计法》的制定与颁布则是一种制度建设完善的控制。

早在会计管理部门与人员介入内部控制领域之前，先是企业管理人员基于有效管理的需要，运用工程技术人员发明的控制理论着手对内部控制问题的研究。随后是外部审计人员为了划清审计责任，避免职业风险而介入内部控制课题。审计人员由于自身的职业风险特性使得他们对内部控制问题的研究较为投入，内部

控制的不少有效做法是审计人员探索的结果。很大程度上讲，审计人员对内部控制的建设起了极大的推动作用。为了探索治理投资者资产严重流失、财务会计信息严重失真等问题，会计管理部门和人员继工程技术、企业管理以及审计等人员之后介入内部控制问题的研究。会计管理部门与人员对内部控制问题的介入，无疑将使这一问题的研究推向一个更新的阶段。

然而，迄今为止，人们对内部控制这一范畴以及该范畴在经济活动中作用的理解等方面尚不够清晰。比如，内部控制的内涵问题，目前人们所论及的内部控制范畴常常侧重于从合理性或者有效性角度考虑。人们通常采用的预算控制做法是根据事先设定的收支标准来控制各部门与人员的活动，最终保证经营目标的实现；在存货控制中较为流行的经济订货批量做法也是一种合理性控制等。事实上，控制还存在合法性一面。对现金控制不仅要考虑现金收支的量，更要考虑现金收支的质，也即现金收支活动要在合法状态下进行。同样，存货控制不仅要考虑生产对存货的合理需要，还应考虑存货在合法状态下流转。大量现实表明：忽视合法性控制问题的研究，其后果是不可想象的。目前难以禁绝的投资者资产流失、财务会计信息失真等问题与内部合法性控制问题的理解与研究的薄弱不能说毫无关系。又比如，对内部控制范围的表述问题。不少文章，甚至一些权威部门也常常将内部控制与会计控制等混同使用，以为内部控制就是会计控制。内部控制范围如何确定？就其字面看，内部控制可以理解为内部管理控制，包括人力资源控制、财务控制、生产控制、营销控制、会计控制及审计控制等。当然，内部控制也可以包容内部管理控制（详细分析参见第二章会计控制部分）。内部控制范围取决于对内部控制范畴的理解。我们注意到与美国比较，英国对内部控制定义较为广泛，其内部控制范畴涵盖了内部审计及财务控制等内容，其提到的财务我们认为包括了会计。这一方面表明内部审计是内部控

制的一个组成部分，同时也表明会计控制与内部审计不是一个范畴。再比如，内部控制的研究主体问题。最先运用控制理论对经济活动进行研究的是工程技术人员。其后，管理人员、审计人员相继涉足内部控制问题。目前，会计人员又掀起了内部控制研究的热潮。事实上，解决企业内部控制问题并不是哪一个部门的事。无论工程技术部门、企业管理部门、审计部门还是会计部门，都难以单独就内部控制问题做出完整的答案。工程技术人员对内部控制问题的研究是辅助性的，是一种探索精神的推动而使然。审计部门对内部控制的研究实际上是外加性的，是为了划清审计责任，避免职业风险而研究出来的对内部控制的想象的标准。由此可见，审计部门对内部控制研究的出发点与管理部门以及会计部门的研究是有区别的，其研究的结果也自然会有所不同；而企业管理部门及会计部门对内部控制的研究才是内在性的，似乎内部控制的研究是他们“自身”的事。当然，企业管理及会计部门可以吸纳审计部门包括工程技术人员的研究成果，即使是“自身”的事，也需要管理及会计部门甚至工程技术人员的联手。从这一角度看，则没有将内部控制划分为管理控制与会计控制的必要了。严格意义上讲，会计控制是管理控制的一个组成部分，会计控制与管理控制是一种从属的关系，只不过由于划分注册会计师的审计责任才出现了会计控制与管理控制的并行分类。

不仅如此，内部控制制度的建设也不是一个单位的事情，它涉及整个社会的经济秩序和国家、公众的利益，需要整个社会的理解与支持，需要整个社会的合作才能够得到很好的运作。

由 1948 年诺伯特·维纳的《控制论》到 1965 年奥斯卡·兰格的《经济控制论导论》，可否出现会计控制论（指会计的合法性控制，不包括管理会计控制。同时这里也是指狭义的会计，不包括财务管理，笔者注。下同）？我们认为现在条件已经成熟。延续控制论——经济控制论思路，在我国出现过会计制度设计之类

的著作。也存在财务控制，即关于筹资、投资及分配方面控制的论述，但这些绝不是我们所论及的会计控制。1999年的《会计法》颁布之后，人们又一次重视了对会计监督问题的讨论，出现了不少这方面的文章，也出现了如何进行会计监督方面的著作，但人们对会计合法性控制仍就未能作出明确与系统的揭示。

我们认为，会计的基本职能有二：即核算与管理。而控制是管理职能中极为重要的职能。控制又可以分为合法性控制与合理性控制。一本财务会计教材自始自终论述的是对会计六要素的核算问题，而对会计合法性控制的讨论常常是零散的、局部的。我们可以从财务管理以及管理会计甚至以往的经济活动分析教材中寻觅到合理性或决策性控制的踪迹；但迄今为止还难以发现关于合法性会计控制的专门论著。

本书直入会计控制问题，并侧重于会计的合法性控制。试图回答两个问题：一是会计的控制职能在哪里？二是会计如何发挥其合法性控制职能？

控制是管理的一个重要组成部分，一切工作谋定之后，接下来的成败则取决于控制了。控制活动就环节看可以分为立制、检查及完善。没有制度、办法何谈控制？起初，我们并没有明显地意识到那种订立规章制度的办法即作为一种控制行为，这种意识下的制度其先进性、合理性可想而知。而只有当人们对这一问题有充分感悟、表明已经理解这是在进行控制时，这种制定制度的有效性才有可能体现出来。检查过程也是一种控制活动，先是定制度，后是检查，再后是处理。从技术上看，内部控制的成败又取决于处理了。现在的问题是所谓制度虚设，问题在于处理未跟上。对于内部控制，首先要做到能够控制，其次是能够做到有效的控制。西方的内部控制非常严密，制度控制是一大特色。

从根本上讲，内部控制包括会计控制，其成效取决于企业产权改革，企业治理结构的变革。统一的控制制度虽然是由政府有

关部门建立，但各企业具体的控制制度仍然由企业负责人组织制定，并且企业内部控制制度的执行同样取决于企业负责人。因此，只有加紧进行企业治理结构的变革，形成促使企业负责人将企业内部控制当作一种内在的行为来看待，内部控制才能够收到预期的效果。

令人焦急的是，我国不少企业目前还未意识到内部控制的重要性，对内部控制也存在很多的误解，加上公司治理结构上的先天不足以及组织结构和人员素质等方面的问题，使得我国企业内部控制总体上显得非常薄弱。

建立和完善企业内部控制制度是我国当前国有企业改革的重头戏。国有企业改革不应仅仅注重经营管理措施的创新，更应注重内部控制制度的建设，以消除经营管理的漏洞，成就企业的改革事业。

加强内部控制也是贯彻《会计法》的一项迫切要求。新《会计法》十分强调企业内部控制制度的建设问题，把内部控制制度建设当作抑制财务会计信息失真等问题的重要措施来对待，并提出了构建企业会计控制制度的四点要求。因此，企业内部控制制度的建立与实施应成为企业的一项重要义务。

内部控制是一个内容特别广泛的范畴，涉及企业的方方面面，囿于篇幅，本书仅就会计控制作出研究。本书的逻辑进程是：由控制理论导入内部控制范畴，进而引出会计控制概念，并着重就如何对会计的合法性控制进行论述。在具体内容安排上，沿循会计六要素的排列顺序：首先论述货币资金控制，接着分别为往来款项控制、存货控制、费用与成本控制、投资控制、固定资产控制、收入控制、利润控制、会计基础工作控制以及电算会计控制。

作者

2001年10月

第一章 内部控制总论

会计控制是内部控制的重要组成部分之一，探索内部控制的产生与发展过程，以及内部控制的原理、原则与要求等问题，对于会计控制有关问题的讨论具有重要的指导作用。有鉴于此，本书首先即从内部控制的一些基本问题着手进行分析。

第一节 内部控制概念

一、内部控制活动探源

研究会计控制问题有必要从控制这一源头开始，这是研究问题通常所应遵循的惯例。理论上讲，控制是与人类俱生的行为，有了人类活动就有了控制。比如，人们对自身行为的控制等。控制实践的史料记载则始于古代埃及。当时规定将货币存入银库之时首先要由记录官在银库外加以记录，然后接受银库出纳官的监察和登记。而每当收获季节结束将谷物运进谷仓之前，则由监察官当场监视谷物装运情况并做好记录；进仓时又由记录官登记每批谷物的种类和数量等。另据记载，公元前三千年前的美索不达米亚文化时期也出现了用各种标志对生产成果的生产与使用情况进行记录，以防止物品丢失或被私自挪用等。然而，古代内部

控制较为先进的国家当数我国周代。宋代理学家朱熹在《周礼理其财之所出》一文中提到：“虑夫掌财，用财之吏参漏乾设，或者容奸而肆欺……于是一毫财赋之出入，数人之耳目通焉。”其意是指为防止掌管和使用财赋的官吏出现贪污盗窃、弄虚作假行为，因而规定每笔财赋的出入需要经过几个人的耳目，以做到互相牵制。有鉴于此，美国会计史学家迈克尔·查特菲尔德评论道：“在内部控制方面，周代在古代是无与伦比的。”

内部控制制度的真正产生则是 20 世纪的事。一般认为近代内部控制产生于 18 世纪产业革命以后，它是企业规模扩大和资本大众化的结果。18 世纪末，美国铁路公司为了对遍及各方的客货运输业务进行控制与考核，采用了内部稽核制度，由于效果显著被各大企业纷纷仿效。到了 20 世纪初，随着股份公司规模日益扩大，所有权与经营权的进一步分离，为了查错纠弊，在西方一些企业中逐步出现了一些组织、调节、制约和监督生产经营活动的方法，从而形成了简单的内部控制制度。

20 世纪 30 年代，世界性的经济大危机迫使许多企业普遍加强了对生产经营活动的控制，企业内部控制的前身——内部牵制制度得到了进一步发展，其牵制范围超越了会计及财务范围，深入到了企业所有的部门及整个业务活动中。在内部控制的内容更加丰富的同时，人们对内部控制的认识也得到了极大的提高：内部控制是由于组织本身及其管理部门的需要而存在，并不是因为审计师的需要而存在；内部控制不仅是审计工作的基础，而且也是一切管理工作的基础。内部控制正是这样一种工具，它帮助管理部门尽可能地实现业务活动有条不紊和高效率地进行，保证组织目标得到合理的实现；内部控制对于大小企业都同样需要，并且企业规模越大，工作越复杂，内部控制就越有必要。

内部控制实践的完善促进了内部控制理论的发展。20 世纪 40 年代初期，美国成立了内部稽核协会。1929 年美国注册会计师