我国内部会计控制研究概要

兰州理工大学国际经济管理学院　牛成喆　李宜静　中国人民银行白银市中心支行　吴生智

【摘要】本文总结了我国内部会计控制研究的理论成果,并指出在新经济环境下,我国内部会计控制需进一步研究的问题。

【关键词】内部会计控制　理论成果　研究

内部会计控制是内部控制的基础和核心，在企业管理系统中具有举足轻重的地位。我国在内部会计控制的建设与研究方面虽然已经取得了显著的进展，但仍然存在一些问题。澄清这些问题,并指明内部会计控制研究和发展的方向势在必行。

一、我国内部会计控制研究的理论成果

1.内部会计控制规范的出台。2001 年 6 月 22 日,财政部发布了《内部会计控制规范——基本规范(试行)》(以下简称《基本规范》)和《内部会计控制规范——货币资金(试行)》两个规范作为《会计法》的配套规章,随后又发布了一系列内部会计控制规范(简称“规范”)。这些规范的发布实施,为企业完善内部会计控制提供了法律依据,标志着我国内部会计控制实务规范的发展取得了重大的理论突破。虽然规范的重要作用和意义不容置疑,但很多学者还是提出了一些意见。

廖洪等(2002)认为,规范对内部控制的界定过窄,没有很好地体现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,并认为这些不足之处将会影响规范的贯彻执行。因此,他们建议,从与国际接轨的角度考虑,应将规范定位为内部控制,并将内部审计作为内部控制的重要内容。这些意见和建议在一定程度上体现了国际内部控制理论与实务发展的要求。

2.内部会计控制的目标和方法。《基本规范》对内部会计控制的目标和方法做出了规定。内部会计控制的基本目标为: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。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。

针对《基本规范》规定的目标,理论界的研究主要集中在探讨内部会计控制目标与内部控制和公司管理目标的关系、内部会计控制目标的设计等方面。张俊民(2001)认为,现代企业制度下的企业产权关系、治理结构中的权责安排及企业经济管理要求的多样性是制定企业内部会计控制目标的基本理论；在确定企业内部会计控制基本目标的基础上,应当按照公司治理结构层次和企业内部会计控制目标的内容层次对企业内部会计控制具体目标进行层次划分及设计,以满足企业内部会计控制制度的要求。廖洪(2002)在对比中外内部会计控制目标的基础上,提出应将完善内部会计控制规范与实现企业目标结合起来考虑,使内部会计控制的目标与企业管理目标归于统一。其他关于目标的研究基本上沿袭了上述观点。

关于内部会计控制方法的研究，现有的文献多数仅是对《基本规范》所列方法的解释和对国外成果的介绍,原创性的成果不多。其中值得关注的是于玉林教授(2005)提出的观点,即要从企业内部会计控制实践出发来探讨除《基本规范》规定的方法之外的其他内部会计控制方法。

3.公司治理结构与内部会计控制的关系。随着我国公司制改革的深入,很多学者都开始关注公司治理结构和内部会计控制的关系,指出内部会计控制的建立和施行必须考虑公司治理结构这一环境因素。

唐予华(2002)等谈到如下观点,公司治理结构是内部会计控制的环境，公司治理与内部会计控制的目标存在一致性，内部会计控制的方法与公司治理的方法有共同之处,有效的内部会计控制是完善公司内部治理的重要因素等。付同青(2003)具体阐述了内部会计控制体系设计的依据、内部会计控制的执行、报告,指出应该把内部会计控制和企业战略、公司治理结构有机结合起来,建立内部会计控制体系。崔国萍(2002)也认为,公司治理结构与企业内部会计控制建设密不可分,并提出企业内部控制应以会计控制为核心,企业内部会计控制制度建设应以战略管理为中心。吴艾莉、娄权(2003)通过分析公司治理结构的本质,探讨了内部会计控制在公司治理结构中的地位，建议引入 VAR 技术和 RAROC 模型,以强化内部会计控制、优化公司治理结构。

4.内部会计控制机制的构建。随着内部会计控制理论与规范的发展,理论界和实务界开始关注企业内部会计控制机制的构建。

朱荣恩(2003)认为,内部控制结构或内部控制成分是框架性的,应该在整个企业内部控制系统内讨论内部会计控制

机制的构建。张先治（2004）认为，研究内部会计控制不应仅仅从会计角度考虑，更应从企业经营管理角度来研究，寻求内部管理控制与内部会计控制的和谐统一。许家林（2002）分析了内部会计控制规范运行效果的制约因素，即设置相对合理的单位内部管理组织机构，强化单位内部管理职能部门之间的配合，制定完善的单位内部会计控制制度，确立全员性与全程性的内部会计控制质量意识，全方位提高会计监督的整体水平。高一斌、王宏（2005）提出了推进内部会计控制建设的基本思路与主要任务。其基本思路是：应当以政府政策引导为推动，以各单位组织实施为关键，以社会中介机构提供咨询服务为辅助，以理论研究为支撑。其主要任务是：抓紧建成内部会计控制规范体系，探索内部会计控制规范的实施机制以及研究内部会计控制评价体系。

5.对内部会计控制有效性的评价。建立并实施了内部会计控制制度，并不意味着它就能在实际工作中发挥其应有的作用。为此，必须对内部会计控制的有效性进行科学评价，从中发现使内部会计控制系统的作用弱化的原因以及薄弱环节，进而为建立健全内部会计控制制度提供可靠的依据。这是内部会计控制制度实施过程的最后也是最重要的一个环节。

高一斌等（2005）指出，对内部会计控制有效性的评价应着手考虑“评价什么”、“谁来评价”、“怎么评价”和“评价之后怎么办”等问题。周春喜（2002）利用层次分析法建立了内部会计控制的多层次评价指标体系，讨论了模糊综合评价数学模型，并对内部会计控制进行了综合评价，对定性指标也进行了定量处理。李光忠（2002）首先提出了评价内部会计控制的原则，即健全性原则、适用性原则、合法性原则、经济性原则。他认为，内部会计控制评价的内容主要包括制度健全性的评价和制度有效性的评价两个方面，并提出了内部会计控制的测试的概念。何恩良（2003）认为，内部会计控制制度评价有定性和定量两种方法。定性评价受评价人员的主观影响，其主要评价内部会计控制制度的合法性、有效性、可操作性、经济性、先进性；定量评价更具有科学性，应首先建立定量评价标准，然后通过模型评价其健全性和有效性。就评价的角度而言，周立（2004）认为，应该从健全性、适用性、协调性和经济性四个方面进行。而林品珍（2005）则从宏观角度出发，指出目前我国内部会计控制的评价标准体系尚未建立，因此需要建立一套完善的、符合实际的、具有可操作性的评价标准体系。

6.其他方面的研究。申富平、宋绍清（2003）通过内部会计控制的现状分析、采用问卷调查法发现，接近一半的样本单位没有很好地进行内部会计控制，即便进行了内部会计控制也是有选择地进行，并从内部控制系统、人为、企业外部和企业自身因素出发针对调查问卷分析了原因。朱荣恩等（2004）从职业界与监管部门对财务报告信息失真的调查结果出发，讨论了健全的内部会计控制制度对财务报告信息失真的预防作用，进而采用问卷调查的方法，对内部会计控制在我国企业实务中的应用效果进行了研究。研究结果表明，在各种所有制企业中，国有企业内部会计控制的总体应用效果较差；从行业差异看，金融行业内部会计控制的总体应用效果要好于其他行业；从规模上看，规模较大企业的内部会计控制总体应用效果要好于规模较小的企业。

二、需要进一步研究的问题

1.如何准确定位内部会计控制的目标，并针对我国企业实际设计和选择切实可行的实现路径。目标的准确定位能够为企业内部会计控制机制的构建提供明确的方向。企业确定了一个明确的目标后，就可以按此目标进行内部会计控制系统的设计和建设，在设计和建设过程中，可能有很多方式和渠道达到此目标，但在既定的目标下，企业制定和实施内部会计控制的路径该如何选择，这在以前的研究中很少提及。选择合理、有效的路径可以使企业在内部会计控制建设中少走弯路，因此对这一问题也需要作进一步的研究。

2.如何建立一套与我国经济发展相适应的、具有一定前瞻性的内部控制制度体系。随着经济的全球化和国际化发展，内部控制也有国际化的趋势。在这种新的经济条件下，内部控制需要不断创新。在新经济条件下，企业内部控制的组织结构和方式发生改变，内部控制范围有所扩展，内部控制程序由顺序化向并行化发展。另外，国际协调和国家特色的矛盾也日益突出，如在国际上，内部管理控制和内部会计控制逐渐呈现出融合统一之势。针对我国内部控制建设应如何面对这种趋势的问题，笔者认为，内部会计控制（内部控制）的建设和完善是一项长期而艰巨的工作，考虑到我国的法律环境、产权体制、管理理念和人员素质等与西方国家的有很大不同，我们应在借鉴西方国家内部控制理论成果和实务经验的基础上，建立一套体现我国国情的内部控制制度体系。

3.如何应对网络信息技术的挑战应该成为研究的重点。随着网络信息技术的广泛应用和价值链管理新理念的形成，企业管理从传统管理转向了信息化和价值管理，会计已经从原有的记账、报账向经营管理领域的深度和广度发展，对企业的内部控制产生了深远的影响，提高了企业的运营管理效率。这种变革，一方面对传统会计控制提出了挑战，另一方面也推动了会计控制理论的发展。随着网络财务的逐步实施，企业会计核算与会计管理的环境发生了很大的变化，传统会计系统的内部控制机制和手段已不适应网络环境，从而建立适应网络环境的内部会计控制体系是目前亟须解决的问题。

4.对内部会计控制有效性的评价问题。虽然目前理论界对此问题有所涉及，但尚未形成统一的结论，理论界在“评价什么”、“谁来评价”、“怎么评价”和“评价之后怎么办”等基本问题上仍然存在较大的争议。内部会计控制有效性的评价关系到单位的内部会计控制制度的有效运行及其作用的充分发挥，关系到规范的贯彻执行。因此，研究并澄清这个问题具有重要的意义。

主要参考文献

①于玉林.会计控制方法的分类多样性.财会月刊（会计），2005；1

②付同青.公司治理结构与内部会计控制系统.经济师，2003；11

③高一斌，王宏.对加快推进内部会计控制建设若干问题的思考.会计研究，2005；2

④林品珍.内部会计控制的评价标准体系.经济师，2005；10