



# 内部控制观念的变迁及启示



厦门 金小英 唐子华

## 一、内部控制理论的演变

内部控制的实践可以追溯到古代,然而真正对内部控制理论进行研究则始于20世纪初。从“内部牵制”发展至今,内部控制理论经历了五个历史阶段:

**1.内部牵制。**在这个萌芽阶段,内部控制的各项构成要素和控制措施只是散见于企业各项管理制度、惯例和实务中,管理者还没有提出内部控制的概念,内部牵制只是凭经验和直觉在运用。1912年R·H·蒙哥马利在《审计理论与实践》中指出,所谓内部牵制是指一个人不能完全支配账户,另一个人也不能独立地加以控制的制度,即一名员工与另一名员工肯定是相互控制、相互稽核的。它隐含着两个假设:两个以上的人或部门无意识地犯同样错误的可能性很小;两个以上的人或部门有意识地串通舞弊的可能性大大低于一个人或一个部门舞弊的可能性。

**2.内部控制制度。**1949年美国注册会计师协会所属审计程序委员会在报告《内部控制:一种协调制度要素及其对管理当局和独立注册会计师的重要性》中首次对内部控制下了一个比较权威的定义:内部控制包括组织机构的设计和企业内部采取的所有相互协调的方法和措施。采取这些方法和措施的目的是为了保护企业的财产,检查会计数据的准确性,提高经营效率,促使企业执行既定的管理政策。

**3.内部控制结构。**在内部控制制度阶段,审计界对内部控制的评价限定在会计控制的范围内,使得审计期望差距越来越大地就有固定资产成本、材料成本、产品成本、作业成本、设计成本及服务成本。与费用相比较,构成成本的支出与成本的形成本在时间上也是可以分离的,但成本不具备期间性特征。

## 四、成本与费用关系的规范

根据上述成本与费用概念的规范化研究,关于成本与费用的逻辑关系,可以总结如下:

**1.一项支出,当其与某一特定目的或对象有直接的关联时,该项支出构成某特定目的或对象的成本。同时,作为费用的支出有着明确的目的或对象——取得收入。因此可以认为,费用就是为取得收入所支付的成本,费用可以作为成本家族的一个特殊成员,其特殊性在于费用具有期间性特征,而其他成本不具备这一特征。**

**2.一项支出,首先形成成本,当成本的发生是为了取得收入时,该项成本同时被确认为费用,当成本的发生不是为取得收入时,该项成本将随成本对象进行流转,并最终按照权责发生制原则随效用的发挥逐渐被分期确认为费用。☒**

越大。美国注册会计师协会于1988年发布的《审计准则公告第55号》中用“内部控制结构”替代“内部控制”,指出企业的内部控制结构“包括为提供取得企业特定目标的合理保证而建立的各种政策和程序”,并将其分为控制环境、会计系统、控制程序三个部分。

**4.内部控制整体框架。**1992年美国反对虚假财务报告委员会的发起组织(COSO)委员会发布的《内部控制——整体框架》中指出,内部控制是由企业董事会、经理阶层和其他员工实施的,为营运效率的效果性、财务报告的可靠性、相关法令的遵循性等目标的达成而提供合理保证的过程。它把内部控制分为五个部分:控制环境、风险活动、控制活动、信息与沟通、监督与评价。该框架发布后得到了广泛的认可,很多国家在制定内部控制报告时大量借鉴了其内部控制理念。

**5.风险管理整体框架。**该框架是内部控制研究的最新成果。COSO委员会于2004年9月正式颁布《风险管理——整体框架》。框架指出,企业管理风险是一个过程,为企业的董事会、管理层和其他人员所影响。该框架应用于战略制定和企业的各项经营活动,用于确认可能影响企业的潜在事项并在相关人员风险偏好范围内管理风险,为企业目标的实现提供合理保证。它在1992年的框架基础上增加了内部控制的三个要素:目标制定、事项识别、风险评估,同时把内部控制的目标定位提高到战略定位,这是内部控制发展史上的一次飞跃。

## 二、内部控制观念的变迁

**1.定义观念:方法观→过程观→风险观。**内部控制制度将内部控制定义为“方法和措施”,内部控制结构将其定义为“政策和程序”,虽然字面上有所变化,但其实质仍然是静态的。我们把上述两个定义称为“方法观”。1992年美国COSO委员会划时代地将内部控制定义为一种动态的“过程”。

内部控制从“方法观”到“过程观”的变化,是从简单到复杂、从静态到动态、从以制度为本到以人为本的一种逻辑演绎:内部控制不是一个事件或一种状态,也不只是制度性的规范条款,而是分散在企业经营过程中的一连串行动。它是与管理过程相融合、不断发现问题和解决问题的动态过程。把内部控制理解为“过程观”,凸显了人在内部控制中的作用。内部控制的主体和客体本质上都是人,“以人为本”是内部控制发挥作用的关键。

风险管理整体框架则把内部控制的定义从“过程观”扩展到了“风险观”,突出了内部控制的关键——风险管理。内部控制被纳入企业的风险管理,将大大提高内部控制在企业管理中的地位。因为良好的内部控制依赖于对企业风险的性

质与范围的正确评价。内部控制是企业面临风险的一种反应,是在风险状态下为企业目标的实现提供的一种合理的保证,它的目的是适当地管理与控制风险。同时风险管理也是一种过程,所以风险观涵盖了过程观。

2.目标观念:信息观→经营观→战略观。在内部控制整体框架出台之前,一般将内部控制的目标归结为财务报告的可靠性、相关法令的遵循性、资产的安全性等,其中排在首位的是财务报告的可靠性。我们把这些观点称为内部控制目标的“信息观”。该观点之所以长期存在,是因为内部控制在理论发展的前期就被认为是为审计服务的,内部控制主要被注册会计师用来评价企业财务状况。

1992年内部控制框架把经营目标作为内部控制的首要目标,美国审计总署、美国注册会计师协会等机构在1992年之后的报告中均将保证组织经营的效率、效果视为内部控制的首要目标,我们称之为内部控制目标的“经营观”。内部控制不仅因为节约审计成本而受到审计界的关注,且其对企业经营效率和成果的影响也逐渐为人们所发现,内部控制的重心逐渐向企业经营目标转移。

风险管理整体框架首次提出的内部控制要合理保证战略目标实现的观点,我们称之为“战略观”。随着市场界限的日益模糊和在原先稳定的行业中外来者的不断涌入,竞争和威胁变得更加复杂化。相应地,为了生存和提高自身的竞争力,企业间的合作也变得越来越紧密。仅站在企业经营的角度来设计内部控制显然是不行的。竞争的压力和合作的动力迫使处于风险中的企业把控制的触角伸向关联方。既然风险管理是为适应日益复杂的竞争环境而设立的,因此自然要设定应对外在环境的战略。可见,“战略观”把内部控制提升到了更高的层次来为企业服务。

3.服务对象观念:企业观→审计观→企业观→利益相关者观。内部控制的服务对象在各阶段的演变,是随内部控制定义和目标的变化而变迁的。在内部牵制阶段,由于主要是通过员工之间的职务牵制来实现对财产物资和货币资金的控制,所以可推断控制是基于经营管理活动而产生的,我们称之为服务对象的“企业观”。内部控制制度阶段和内部控制结构阶段主要是以审计为服务对象,体现为“审计观”。

内部控制整体框架则至少有三个服务对象:经营性目标表明内部控制是为管理者服务的,财务报告目标是为保护企业外部投资者的利益而设立的,相关的法律法规遵循性目标是为监管者服务的。相对前两个阶段内部控制服务对象向审计界的靠近,该阶段服务对象扩大后则在一定程度上出现了向“企业观”的回归。

风险管理整体框架的首要目标是实现战略管理。战略目标所对应的服务对象包含多层次的群体:雇员、供应商、客户、中介机构甚至社区,这些群体或通过明示、默认的契约,或通过一系列市场交易与企业形成了利益关系,成为企业的利益相关者。企业在运营过程中,只有考虑了企业利益相关者的利益,才能取得市场的竞争优势。“每个组织的存在都是为了向其利益相关者提供价值,这是全面风险管理的前提假设。”在这里,内部控制的服务对象已扩展到了企业利益相关者,形成“利益相关者观”。

各阶段内部控制观念纵览

理论阶段	定义观念	目标观念	服务对象观念
内部牵制	方法观	信息观	企业观
内部控制制度			审计观
内部控制结构			审计观
内部控制整体框架	过程观	经营观	企业观
内部管理整体框架	风险观	战略观	利益相关者观

综合来看,内部控制三个方面的观念变迁彼此还是一个互动的过程,同时这些变迁见证了内部控制理论是反应性的,顺应社会环境变化经历了一个从点→线→面→系统、从静态到动态、从以制度为本到以人为本的逻辑发展过程。

### 三、内部控制观念变迁对我国的启示

我国内部控制的理论研究与实践方兴未艾,由于起步晚,加上我国企业管理的各方面条件尚不成熟,内部控制还处于一个较低的水平。财政部于2001年颁布的《内部会计控制规范——基本规范(试行)》(以下简称《规范》)及若干具体规范,表明我国进入了强制企业建立内部控制的新阶段。但是《规范》所构建的内部控制体系实际上还停留在初级阶段,与内部控制的最新理念存在着较大差距,不能满足企业正常运营和风险管理的需要。因此,有必要参照内部控制的最新理念对我国内部控制规范进行改进。

1.由方法观向过程观和风险观转化。《规范》指出,内部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。可见,我国对内部控制的定义还停留在“方法观”阶段。由于没有强调内部控制运行的过程,实践中大多数企业的内部控制制度几乎都变成一纸空文,流于形式。因此,在《规范》中必须把内部控制定义为一个互动的过程和防范风险的管理工具,从而促进企业发展。

2.由信息观向经营观、战略观转化。《规范》指出,内部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①、②点表明该《规范》对内部控制的目标选择倾向于“信息观”。该《规范》的颁布正是为了解决会计信息失真严重的问题。但是单纯从会计角度建立内部控制,无法真正解决会计信息失真问题,也无法发挥内部控制的真正作用。从“治本”角度考虑,应把内部控制从信息观扩展到经营观。同时,在市场日益全球化的情况下,从战略目标的高度来规范内部控制。

3.由“国家观”向企业观及利益相关者观转化。《规范》指出,“制定本规范是为了促进各单位内部会计控制建设,加强内部会计监督,维护社会主义市场经济秩序。”由于我国的会计信息市场混乱导致国有资产流失严重,该《规范》是从政府监督的角度提出的,可相应地称之为“国家观”。然而,内部控制首先应为企业管理而设置,“国家观”也缺乏实际可操作性。所以在规范制定过程中,应把主要服务对象设定为企业,同时引入“利益相关者观”,充分考虑利益相关者的需求,间接体现“国家观”。☒