



会计控制方法的分类多样性

天津财经大学博士生导师 于玉林

会计控制方法一般是指内部会计控制方法。财政部发布的《内部会计控制规范——基本规范(试行)》第十八条规定:内部会计控制方法主要包括:不相容职务相互分离控制、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。

会计界人士在强调上述内部会计控制方法重要性的同时,也对这八种会计控制方法作了大量介绍,这无疑是必要的。但是,其对内部会计控制的认识也只是局限于这几种方法,而忽视了其他的内部会计控制方法。

笔者认为,应从企业内部会计控制实践出发来探讨除规定的主要方法之外是否还存在其他的内部会计控制方法,以指导会计实践活动顺利进行。

一、内部会计控制方法的多种类型

内部会计控制方法因控制对象、要求和任务等方面的不同而有各种类型。内部会计控制方法按不同标准分类,可组合成不同类型的方法,借以适应不同内部会计控制的需要。

1.按信息反馈方式分类。

内部会计控制方法按信息反馈方式分为:①闭环控制法。闭环控制法是在管理过程中有反馈回路的控制方法,即在管理过程中,贯彻有关方针、政策、法律和制度,发挥各种经济杠杆的作用,促使企业和个人的会计行为按控制标准进行,以实现目标。企业一般采用闭环控制法,如成本控制。闭环控制法能依据会计信息反馈回路系统,及时地掌握各种反馈信息,采取措施,并加以严格控制,保证目标的实现。②开环控制法。开环控制法是在管理过程中没有反馈回路的控制方法,即在管理过程中,贯彻有关方针、政策、法律和制度,发挥各种经济杠杆的作用,使生产经营活动按既定的某种程序和目标运行。开环控制法要求对未来的发展有精确的预测并严格按程序进行,以保证目标的实现。

2.按关联结构分类。

内部会计控制方法按关联结构分为:①集中控制法,亦称集权控制法、直接控制法。集中控制法是为实现整个系统的目标而由一个控制单位集中进行会计控制的方法,如企业资金集中控制。②分散控制法,亦称分权控制法、间接控制法。分散控制法是由分散的相对独立的控制机构为实现上一层次的系统目标而进行会计控制的方法。

3.按控制性质分类。

内部会计控制方法按控制性质分为:①前馈控制法。前馈控制法是对输入的信息按照一定控制标准进行监测,分析其不断变化的影响因素,预测其可能出现的偏差,并采取相应

措施进行控制的方法。在前馈控制系统中,会计人员在对经济活动进行计量的同时,还要对输入的信息进行监测,预测其可能出现的偏差,在问题未出现之前就采取相应措施,以防患于未然。企业材料采购控制系统就是前馈控制系统。②反馈控制法。反馈控制法是对输入的信息按照一定控制标准进行测量得到实际信息,据以确定出现的偏差并取得反馈信息,根据反馈信息采取相应措施进行控制的方法。会计控制的关键在于信息反馈,也即需要根据过去的操作情况去调整未来的行为。企业的成本控制系统就是反馈控制系统。③防护性控制法。防护性控制法是通过在会计控制系统内部设置约束机制,并采取一定措施,以防止系统运行出现偏差的控制方法。在会计控制系统运行中的防护控制,可以是实时控制,即及时按防护措施进行控制,也可以是过程阶段性控制,即系统运行的前期和中期按防护措施进行控制。

4.按组织形式分类。

内部会计控制方法按组织形式分为:①职务控制法。职务控制法是为确定不相容职务的职责权限,并使之相互牵制而进行会计控制的方法。不相容职务是指性质不相同又不能相容或兼容的职务,因此不相容的职务要分离。在企业,授权批准职务、业务经办职务、会计记录职务、财产保管职务和稽核检查职务要分离,以防止弄虚作假和舞弊行为的发生。②授权控制法。授权控制法是按对企业内部职能部门及其人员规定的处理经济业务的权限进行会计控制的方法。授权控制法要求企业内部职能部门及其人员要按授权批准的范围、权限、程序、责任等处理经济业务,不经授权批准就无权处理经济业务。③会计系统控制法。会计系统控制法是依据企业制定的内部会计控制制度进行控制的方法。会计系统控制法要求企业依据《会计法》和国家统一的会计制度,选择适合本企业的会计控制方法,明确会计凭证、会计账簿和财务会计报告的处理程序,建立和完善会计档案保管和会计工作交接办法,实行会计人员岗位责任制,充分发挥会计的监督职能。④电子信息技术控制法。电子信息技术控制法是运用电子信息技术手段建立内部会计控制系统进行会计控制的方法。电子信息技术控制法要求运用电子信息技术手段建立内部会计控制系统,减少和消除人为操纵因素,确保内部会计控制的有效实施。同时,要加强对财务会计电子信息系统开发与维护、数据输入与输出、文件储存与保管、网络安全等方面的控制。

5.按控制方式分类。

内部会计控制方法按控制方式分为:①目标控制法,亦称跟踪控制法。目标控制法是按照被控对象的目标进行会计控

制的方法。目标控制法要求会计控制人员依据企业确定的各种目标,如岗位目标、个人目标、项目目标、过程目标等,从不同方面进行控制。②程序控制法。程序控制法是为实现控制目标而按照规定程序进行会计控制的方法。程序控制法要求按照被控系统控制目标的性质、数值和要求,考虑企业外部环境的影响和企业内部条件的限制,努力实现目标。③结构控制法。结构控制法是依据被控对象各种结构的相互制约关系进行会计控制的方法。被控系统的层次性形成被控系统的各种结构,如会计对象要素结构、原始凭证结构、会计账簿结构、会计报表结构等,可依据各种结构各要素之间的内在制约关系对被控系统进行控制。④链接控制法。链接控制法是依据被控对象某方面各因素的性质及存在的数量关系进行会计控制的方法。在企业的会计核算系统中,存在着账证、账表、账实之间的严格数量关系,控制并核对这些数量关系,可以基本上保证会计记录的正确性和完整性。

6.按控制标准分类。

内部会计控制方法按控制标准分为:①法规控制法。法规控制法是按照国家制定的法规进行会计控制的方法。会计控制主要是依据会计法规(包括会计行政法规、会计地方性法规和会计规章等)进行控制。②制度控制法。制度控制法是按照企业制定的制度进行会计控制的方法。③政策控制法。政策控制法是按照党和国家的政策进行会计控制的方法。④预算(计划)控制法。预算(计划)控制法是按照企业制定的预算进行会计控制的方法。⑤定额控制法。定额控制法是按照企业制定的定额进行会计控制的方法。⑥责任控制法。责任控制法是按照责任单位和责任人的经济责任进行会计控制的方法。

7.按控制依据分类。

内部会计控制方法按控制依据分为:①凭证控制法。凭证控制法是依据会计凭证的记录进行会计控制的方法。②账簿控制法。账簿控制法是依据会计账簿的核算记录进行会计控制的方法。③报表控制法。报表控制法是依据会计报表的资料进行会计控制的方法。

8.按控制对象分类。

内部会计控制方法按控制对象分为:①全部控制法。全部控制法是对内部会计控制的全部内容进行会计控制的方法。②单项控制法。单项控制法是对内部会计控制的单项内容进行会计控制的方法。③财产保全控制法,亦称实物资产控制法。财产保全控制法是对财产的安全完整进行会计控制的方法。④成本控制法。成本控制法是对成本进行会计控制的方法。⑤风险控制法。风险控制法是对财务风险和经营风险进行会计控制的方法。

9.按控制过程分类。

内部会计控制方法按控制过程(时序)分为:①事前控制法。事前控制法是对将要发生的经济活动或资金运动进行会计控制的方法。事前对经济活动或资金运动的控制,包括预测控制、决策控制和预算(计划)控制等。②事中控制法,亦称实时控制法、过程控制法。事中控制法是对经营活动中正在发生的经济活动或资金运动进行会计控制的方法。③事后控制法,亦称结果控制法。事后控制法是对一定时期经济活动

或资金运动结束后的结果进行会计控制的方法。事后控制一般是事后的会计检查。从严格意义上说,事后不存在控制,但从相对意义上说,将一定报告时期如季度延长为半年度,则季度的事后控制就变成了事中控制。

二、会计控制方法的运用

各种类型的内部会计控制方法在客观上是交叉存在的,依据不同的分类标准,同一种内部会计控制方法还可划分为不同的类型。在实际工作中,任何一项内部会计控制工作,都会运用到多种内部会计控制方法。如何使用这些内部会计控制方法,是所有内部会计控制人员面临的现实问题。

选用内部会计控制方法需要掌握以下原则:①针对性,即与被控对象的控制任务及其内容相一致;②适用性,即与被控对象相适应并且是可以操作的;③多元性,相近的多种控制方法结合使用,相互补充完善;④协调性,即与相关方能相互沟通、相互配合;⑤可能性,即在现有条件下,依据人的素质和物质条件能够采用。按照以上原则选用的内部会计控制方法,是现实的、可以操作并能完成控制任务的控制方法。

实施一项内部会计控制工作,要从多方面确定会计控制方法:①明确单位内部管理体制,相应确定内部会计控制方法,这是任何企业进行内部会计控制的必要前提。②明确会计控制对象,相应确定内部会计控制方法,因为会计控制对象(具体内容)不同,与之相关的会计控制方法也不完全相同。③明确会计控制的时间,相应确定内部会计控制方法,因为不同的时间要求相应采用不同的会计控制方法。④明确会计控制的操作,相应确定内部会计控制方法,因为会计控制对象和时间的差异要求相应采取不同的操作方法。从多方面确定内部会计控制方法如图所示:

类别		会计控制方法
性质	标志	
体制性	组织形式	职务控制法、授权控制法、会计系统控制法 电子信息技术控制法
	关联结构	集中控制法、分散控制法
	信息反馈方式	闭环控制法、开环控制法
对象性	控制对象	全部控制法、单项控制法、财产保全控制法、 成本控制法、风险控制法
	控制标准	法规控制法、制度控制法、政策控制法 预算(计划)控制法、定额控制法、责任控制法
时间性	控制性质	前馈控制法、反馈控制法、防护性控制法
	控制过程	事前控制法、事中控制法、事后控制法
操作性	控制方式	目标控制法、程序控制法、结构控制法 链接控制法
	控制依据	凭证控制法、账簿控制法、报表控制法

从上表内容可以看出,实施任何一项内部会计控制工作,都要综合运用相关的多种内部会计控制方法。例如,在对企业货币资金进行内部会计控制时,需要采用的相应内部会计控制方法主要包括企业规定的职务控制法或授权控制法,集中控制法或分散控制法,闭环控制法或开环控制法,全部控制法或单项控制法,法规控制法或其他标准控制法等。只有明确了这一点,才能有效地做好内部会计控制工作。☒