

# 内部控制学科体系构建

戴文涛

(东北财经大学 内部控制与风险管理研究中心, 辽宁 大连 116025)

**[摘要]**美国一些知名公司在金融危机中纷纷破产或被收购,凸显了内部控制的重要性。国内外研究文献大多是从制度建设的视角将其视为一种基于财务报告的可靠性、经营活动的效率效果、相关法律法规遵循的应用性的管理制度,没有从学科的角度阐述和解释内部控制。为丰富和发展内部控制理论,有必要从理论基础、学科定位、研究内容、研究方法等方面系统构建内部控制学科体系。

**[关键词]**内部控制;内部控制学;学科理论体系;系统构建;学科建设;学科定位

**[中图分类号]**F239.55 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2010)02-0080-07

## 一、问题的提出

本世纪初,安然、世通等知名公司的会计丑闻催生了萨班斯—奥克斯利法案(SOX),法案中的302和404节条款要求所有在美国上市的公司必须出具管理层和外部审计师签发的内部控制认证。为执行该法案,美国证券交易委员会(SEC)在2003年8月发布了最终规则,美国反欺诈财务报告委员会(CO-SO)重新审视了1994年发布的内部控制整体框架所存在的问题,并在原有内部控制整体框架的基础上,根据萨班斯法案和SEC规则的要求,于2004年9月正式发布了《企业风险管理整合框架》。企业风险管理的引入,拓展和细化了内部控制,形成了一个更全面、更强有力的有关风险的概念<sup>[1]</sup>。2008年随着由美国次贷危机引发的金融危机越演越烈,形成全球性的金融海啸,风险管理再次引起人们的关注,作为风险管理重要组成部分的内部控制因而受到各方的重视。2008年6月28日,我国财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了被誉为中国版的“萨班斯—奥克斯利法案”——《企业内部控制基本框架》,理论界再次掀起了新一轮的内部控制研究热潮。张砚、杨雄胜对内部控制理论研究进行了回顾

和展望<sup>[2]</sup>;潘琰、郑仙萍对内部控制的基本假设进行了探讨<sup>[3]</sup>;施先旺研究了内部控制理论的变迁及启示<sup>[4]</sup>;张龙平、陈作习研究了美国内部控制审计的制度变迁及启示<sup>[5]</sup>;李志斌对内部控制的规则属性及其执行机制进行了研究<sup>[6]</sup>。中国会计学会内部控制专业委员会也于2009年4月26日在北京召开了“首届内部控制专题学术讨论会”。会上,对内部控制中的一些基本理论问题作了进一步的探讨。无疑,这些研究成果和活动对丰富和发展内部控制理论体系有很大的促进作用。但从现在和以前的研究成果来看,虽然有关文献对内部控制产生原因、理论基础<sup>[7]</sup>、研究假设<sup>[3]</sup>、学科属性<sup>[2,8]</sup>等作了一些研究,但总的来说这些成果不系统、不全面,鉴于内部控制的重要性和内部控制学理论研究存在的问题,为丰富和发展内部控制理论,有必要从理论基础、学科定位、研究内容、研究方法等方面系统构建内部控制学科体系。

## 二、内部控制学科的理论依据

判断内部控制理论能否成为一门独立的学科,最主要的标准是看它是否系统。所谓系统,即除了看它能否对其本质、对象、目标、研究内容、研究方法

**[收稿日期]**2009-10-30

**[作者简介]**戴文涛(1971—),男,江苏丰县人,东北财经大学博士生,高级统计师,会计师,从事内部控制与公司理财研究。

等所有重要的方面作出明确回答之外,还要看它有没有科学的理论依据。那么,内部控制学科有没有自己的理论依据呢?笔者认为内部控制学有深厚的理论基础。之所以这么认为,主要基于以下五个方面。

### (一) 两权分离下的委托代理理论是内部控制学的基础理论

生产力的发展以及社会化程度的不断提高,使作为社会生产最基本单位的企业组织形式由个人业主制、合伙制企业发展到了公司制企业。公司的出现,特别是股份有限公司的出现,形成了企业出资者和企业内部运作相分离的态势。所有者在公司中只拥有剩余索取权,不再直接经营企业,企业的经营管理交给了专职的经营管理者,公司股东与经营者之间形成了一种委托代理关系。股东成为委托人,经营者成为代理人,代理人对委托人负责,但由于股东数量较多,只能由股东大会来决定公司的事项,并选出一个董事会来代替股东行使自己的权利。由此股东和经理人员之间又多了一层委托代理关系,即股东和董事会的委托代理关系,这样就构成了双重委托代理链条,即股东—董事会—经理。前者是经营权的委托代理链条,后者是管理权的委托代理链条,其中股东为一级委托人,董事会为一级代理人 and 二级委托人,经理人为二级代理人,三者之间形成两种关系,即股东和董事会之间的信任托管关系和董事会与经理层之间的委托代理关系。要使这一委托代理链条不发生断裂,关键的是要完善委托者对受托者的约束与激励机制,这一机制便是内部控制。内部控制是维系委托人和受托人之间信任关系的一种保障机制,它孕育于两权分离下的委托代理关系,脱离委托代理关系,内部控制就成了无源之水,无本之木。

### (二) 信息不对称下的“说明责任”理论是内部控制学的现代理论

内部控制产生的原因之一是信息不对称。所谓信息不对称是指委托人和代理人获得的信息是不一样的。在德布鲁的标准范式里,假设委托人对其代理人所要完成的行动是完全已知、能够无成本监督,则这将不存在委托—代理关系。但现实中的信息不对称是因委托代理关系的产生而客观存在的“自然缺陷”。要克服代理人的逆向选择和道德风险问题,一方面需要委托人和代理人之间签订一种契约来规范代理人的行为,另一方面需要设计一种激励机制

或声誉机制,来迫使代理人能够按照委托人的利益行动。由于过度的信息不对称可能会带来严重的内部人控制,损害委托人的利益,所以委托人要求代理人树立“说明责任”的理念,加大信息披露的透明度。

“说明责任”是说明和报告行为结果的义务,是责任的解除和权限的行使。在股份公司中,“说明责任”是以契约为基础的,股东向董事会委托了权限和责任,因而董事就负有向股东说明责任的义务;董事会又把权限和责任委托给经理层,经理层向董事会负有说明责任,公司同样对债权人、职工负有“说明责任”。内部控制就是基于利益相关者的要求而提出的,它是负有“说明责任”的一方解除责任和正确行使自己权限的事实和依据。从这个意义上说,内部控制问题本身也包含在利益相关者与企业之间“说明责任”关系的理论中。

### (三) 基于核心竞争力之上的人力资本理论是内部控制学的创新理论

现代公司之所以取代传统的企业形态是由于物质资本和人力资本得到了最佳的配置后,极大地提升了企业的竞争力。Blair 认为公司是一种特殊的手段,是一个具有法定权利的组织,通过将原材料、资本、劳动和独创性结合在一起生产和分配产品与服务<sup>[9]</sup>。由此可以说,市场里的企业是一个人力资本与非人力资本的特殊契约<sup>[10]</sup>。所谓人力资本主要由工人的劳动、经理人员的管理知识和能力以及企业家的经营决策等三种人力资本组成,具有天然的、只属于个人、只可激励的产权特性。随着市场竞争的日趋激烈,企业要想生存发展,获得更多的利润,就必须拥有足够的创新能力,而这种创新能力只能来自于人力资本,人力资本的专用化程度越高,企业的核心竞争力就越强。对于人力资本在企业中的作用没有人怀疑,但是对于人力资本的拥有者却不能一概而论。现实中的自然人是复杂的、多样的,要想充分发挥人力资本的优势,取得良好的管理效果,就必须制定和严格实施制度化的管理。内部控制就是基于企业内部管理需要而建立起来的带有约束和激励功能的机制,它的快速发展和基于核心竞争力之上的人力资本理论亦有很大关系。

### (四) “三论”基础上的管理方法论是内部控制学的管理理论

控制论、信息论和系统论是人们通常所说的“三论”,它们产生于 20 世纪 40 年代,被认为是对内部控制起巨大推动作用的三门新兴学科。内部控制的

建立和实施主要依据了控制论的以下理论和方法：一是自检系统。控制论研究结果表明，只要是耦合系统都存在相似性，任何单位在任何过程中都可以建立和实施自检系统。二是调节和控制。控制是一种联系或调节，其目的是保证在变化的外部条件下完成某种目标的行为。任何社会组织、经济组织都是有明确目标的组织，对其实施控制以克服随机因素，保证预期目标的实现是完全必要的。控制的方法主要有：“黑箱”控制法、反馈控制法、前馈控制法、保护控制法和优化控制法。

信息在内部控制中的作用在于：(1)信息是现代管理的基础。现代管理的一个重要特点是管理过程控制化，控制和信息是不可分的，任何信息的传递和处理都是为了控制，任何控制都要凭借信息，管理就是控制，管理活动实际是过程控制和信息管理的统一。(2)管理信息系统是管理系统正常运行的必要条件。没有完善的管理信息系统，管理系统就无法得到必要、足够的管理信息，管理活动就难以进行。(3)信息是决策的基础。决策是获得信息、加工信息、作出判断的过程，信息不充分，决策就失去了根本的依据，也就不能进行正确的实施控制。

按照系统论的观点，现代企业是一个由相互联系、相互依存的若干要素组成的系统，内部控制是企业管理这个大系统中的一个子系统，是企业管理中专门发挥控制职能的子系统，作为一个系统的内部控制具有整体性、相关性、目的性、层次性、动态性和环境适应性的特点。

(五) 内部控制学和相关学科关系密切但区别明显

### 1. 内部控制和风险管理的关系

内部控制与风险管理一直存在着必然的联系。内部控制从产生之日起就是为了防止和控制资产被挪用、被侵占的风险而设计的，而且随着公司形式的出现，市场竞争的激烈，企业面临的各种风险不断增加和人们风险意识水平的提高内部控制理论与实践得以发展。在早期，企业的风险主要体现在资产风险上，所以内部控制主要是对实物资产进行控制。资本市场的发展，公司制形式特别是股份公司的出现，对企业会计信息披露质量提出了更加严格的要求，于是在企业经营风险中增加了会计信息披露的风险，企业的内部控制目标也相应增加了保证会计信息可靠性的内容。再后来，由于公司利益主体强烈要求企业增加公司价值，稳定的资本市场所起的重要作用不断提高以及政府对企业监管力度的不断

增强，企业的内部控制目标又增加了经营效率效果的提高和有关法律、法规遵循的内容。可以说，内部控制从产生到发展一直是作为风险管理的手段而存在的。

尽管两者之间存在着密切关系，但是两者并不完全相同，因此也就不能完全替代。风险管理过程包括风险计划、风险安排和风险控制。三者共同构成一个完整的风险管理过程。而内部控制不涉及风险计划和风险安排，仅仅涉及风险控制。而且就风险控制而言，它又可分为外部控制和内部控制，外部控制是由国家机构、中介组织及利益相关者采取的控制措施。内部控制则是组织自身为降低内部各层级之间代理关系而建立的一套风险控制机制。从这种意义上说，内部控制不等于风险管理，风险管理的内涵和外延要比内部控制的内涵和外延大很多。2004年，COSO委员会在《企业风险管理—整合框架》中明确指出：风险管理包含内部控制，内部控制是风险管理的一部分。COSO推出的风险管理框架包含内部环境、目标设定、事件识别、风险评估、风险对策、控制活动、信息与沟通、监督八个要素，而内部控制包含控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督五个要素。从内容上看，内部控制显然包含在风险管理之中。英国Tumbull委员会也认为公司的内部控制在风险管理中扮演关键角色，内部控制应当被管理者看作是范围更广的风险管理的必要组成部分。此外，南非的King II Report、英国内部审计师协会、澳大利亚证券交易所也提出了风险管理包含内部控制的观点。

### 2. 内部控制和公司治理的关系

内部控制和公司治理两者是既有区别又有联系的。它们的联系首先表现在公司治理和内部控制产生的基础都是委托代理，具有同源性。其次是内部控制是公司治理契约在企业内部的进一步延伸。尽管如此，它们之间的区别也是十分显著的。这种区别主要体现在以下方面：(1)本质上不同。公司治理的本质是解决因所有权与经营权相分离而产生的代理问题<sup>[11]</sup>。从经济学意义上说，减少代理成本是公司治理的研究中心。其治理途径是通过外部市场和企业内部组织激励约束经营者的行为，降低代理成本，实现股东价值最大化，即强调经营责任论<sup>[12]</sup>。而内部控制的本质是为了降低组织内部各层级之间代理问题而建立的一种风险控制，主要解决因分权管理产生的不同层级代理人的委托代理问题。从管理学的意义上说，提高效率是内部控制研究的重心。

其途径是通过公司董事会决策的科学化和一系列制度制定、制度实施、制度评价强化公司内部组织的功能和有效运作。(2)地位上不同。内部控制无论设计得多么完美,都只能提供合理而非绝对的保证,原因是内部控制无法消除自身所固有的局限。这些局限包括人类易犯错误的本性、串通舞弊、成本效益制约、管理越权、经济活动的不断变化等,这些固有局限的存在,使得管理者有机会和能力凌驾于内部控制之上。当管理层超越内部控制时,对董事会和管理层的控制必须依赖公司治理。如果不强化公司治理结构的基础建设,要建立、健全内部控制以确保会计信息的真实、完整只能是奢谈<sup>[13]</sup>。由此看来,公司治理是内部控制的环境要素之一,是内部控制的前提。(3)主体、客体、边界不同。公司治理的主体是包括公司所有者在内的所有利益相关者,客体是公司的资源和负责管理资源的公司经营者,边界是一切与公司有利益关系的个人或集团,涉及的是公司边界之外的事务。而内部控制的主体是公司董事会、总经理、部门经理以及各岗位的职工,客体是企业各层级的管理活动,边界是公司内部,而且控制的重点在总经理以下的各经济业务执行部门。(4)目的不同。公司治理的目的是制定一套责权利分明、运转协调、有效制衡的制度,激励约束经营者的行为,通过增强企业的竞争力来实现公司所有利益相关者的利益均衡化<sup>[14]</sup>,内部控制的目的是达到财务报告的可靠性、经营活动的效率和效果、相关法律法规的遵循。

### 3. 内部控制和会计学的关系

从本质上讲,内部控制是一门以制度建设为主要内容,以制度实施、制度评价为管理手段的管理科学,而会计学则是以货币为计量尺度,运用一系列程序和方法,连续记录经济业务,反映和监督经济活动中价值运动过程的一项管理工作<sup>[15]</sup>。两者的关注点和目标取向应该说是完全不同的。在长时期的历史演变和发展过程中,两者是各自独立或平行发展的,相互间并没有明显的交叉性和必然性的联系。但自从股份公司出现后,社会投资人对会计信息的披露提出了更高的要求,即不仅要求企业提供充分的会计信息,而且要求企业提供的会计信息必须真实可靠。这种对会计信息的充分性、真实性和可靠性的要求促使会计学 and 内部控制走到了一起。因为内部控制可以为会计信息的可靠性提供一个值得信赖的制度基础<sup>[16]</sup>。于是原来以资产安全为主要目的的内部控制增加了以效率提升和保证会计信息可靠性为目的的职能。从这种意义上说,内部控制对会计学

的发展是有促进作用的,因为它在很大程度上避免了虚假会计信息的产生。但另一方面,随着管理会计的产生,会计学反过来又促进了内部控制的发展与完善。在管理会计出现以前,内部控制没有比较严格和完善的预算控制制度,控制的手段是比较传统的实物资产控制、人员控制、组织规划控制、授权审批控制等,管理会计产生以后,把控制职能和会计信息有机结合在一起,使内部控制的手段更加丰富,控制的效果更加显著,内部控制在 20 世纪 40 年代之所以受到广泛关注和重视,管理会计功不可没。

### 4. 内部控制和审计学的关系

内部控制和审计学在本质上有着根本的区别。内部控制是为了保证资产安全、会计信息可靠、经营效率效果的提高和法律法规的遵循而采用的各种管理程序和方法,而审计是一门以查账和鉴证为主要特征的学科,关注的是财务资料的真实性。20 世纪 40 年代之前,审计以传统的账项审计为手段,两者之间是毫无联系。但第二次世界大战之后,世界经济高速发展,企业规模越来越大,业务领域越来越广,以凭证和账簿为审计对象的传统审计方式很难完成审计任务,即便能够完成审计任务,审计成本也相当高。如何找到一个能够完成审计任务而成本又相对低廉的审计方式成为当时审计发展中一个亟待解决的问题,此时,内部控制开始走进审计学的视野。因为内部控制是会计信息产生的基础,能对会计信息的可靠性起着保障作用。审计人员在理论研究和实践观察的基础上最终确信:内部控制与会计信息的可靠性之间存在着必然的联系。正是由于这种认识,审计方式从此发生了根本的变化,即由原来账项导向审计演变为制度导向审计,也就是现在所说的“制度基础审计”。可以说,制度基础审计是内部控制和审计学相互结合的结果,内部控制的存在是促使审计方式发生革命性转型的前提。从这种意义上讲,内部控制促进了审计学的发展。但需要指出的是,审计与内部控制结合后,也大大促进了内部控制的发展,这种贡献甚至大于内部控制对审计学的发展所作的贡献。审计对内部控制发展的推动作用主要表现在两个方面:一是审计职业组织是推动内部控制理论研究的重要机构。在美国,有关内部控制的研究大部分是由注册会计师协会(AICPA)取得的,即使在 COSO 委员会中,注册会计师协会也是一个重要的倡导者和主要的参与者;在我国,注册会计师协会同样也是内部控制研究的主要机构之一,并在财政部发布有关内部控制基本规范之前就发布了

针对审计界的内部控制职业指南。二是内部审计成为内部控制系统的的重要组成部分,使内部控制体系更加完善。在内部审计出现之前,内部控制一直没有一个有效的内在监督体系,所有的监督基本上是上级对下级的。内部审计出现以后,内在监督的问题得到了解决,内部审计可以借助其专业性的特点,对企业内部控制效果进行全面的监管。就目前企业来说,很多企业的内部控制是由财务部门和业务部门设计、执行的,内部审计主要是对各个部门执行内部控制制度的情况和效果进行检查和监督,从而实现了制度设计、制度执行和制度监督的分离,形成一个比较完整的内部控制体系。

### 三、构建内部控制学科体系

构建科学合理的内部控制学科体系,首先要解决的就是学科定位问题。而要对学科进行定位,需要对内部控制学的本质进行界定。一门学科的本质取决于该学科的研究对象与目标<sup>[17]</sup>,内部控制学的本质亦是如此。

#### (一) 内部控制学的研究目标

从理论上讲,内部控制的目标主要取决于内部控制本身所具有的功能和人们在设计和执行内部控制时所要求达到的主观需求。其中,内部控制的功能是决定内部控制目标的客观因素,并且界定了内部控制目标的横向边界和范围。人们对内部控制的主观要求是内部控制目标的主观因素,说明人们期望内部控制能够起什么作用,满足哪些要求等。这两个因素共同决定了内部控制的研究目标。也就是说,内部控制的目标必须落在由功能界定的上限和由需求所界定的下限共同组成的范围内。在上述定义的区域内部控制可以有多种目标,但是我们认为,内部控制的目标应该分为基本目标和具体目标两个层次。内部控制的总目标应当和企业的目标相一致,这一目标可以表述为:实现企业的可持续发展和企业价值的最大化。在确定了内部控制总目标的基础上,可以将总目标细分为保证财务报告的真实可靠,防止错误和舞弊的发生;加强企业的经营管理,提高经营的效率和效果;保障企业资产的安全和完整;遵守现行的法律和法规。

#### (二) 内部控制学的研究对象

内部控制的研究对象要以内部控制的研究目标而定。既然内部控制的目标是实现企业的可持续发展和企业价值的最大化,那么任何对目标的偏离的

行为都应被视为风险,都应当对其进行控制。组织风险的来源不外乎来自外部环境的不确定性和内部组织行为的不确定性。外部环境是不可控的,需要通过人们的认知水平的提高加以规避,组织行为的不确定性来自于组织内部各层级委托代理关系所固有的逆向选择和道德风险问题,这一类问题只有通过有效的风险管理加以缓解。企业的内部控制是由设定控制标准、执行控制标准、分析执行结果差异和反馈纠正四个环节组成的循环,通过这个循环,企业能实现自己的经营和管理目标。因此内部控制学的研究对象是内部控制制度制定、内部控制制度执行、内部控制制度执行的效果和评价。

#### (三) 内部控制学的本质

内部控制学的本质是什么呢?李志斌利用组织社会学的理论,把内部控制的本质定义为在组织内部需要强制执行的“法”,是管理权威的来源之一<sup>[6]</sup>。谢志华认为企业的组织关系包括设立关系和运行关系,这两种关系决定了内部控制的本质和结构,在发起设立时会形成平等的契约关系,以此为基础所形成的企业内部控制的本质是制衡,而在运行时会形成科层的等级关系,以此为基础形成的企业内部控制的本质是监督<sup>[18]</sup>。内部控制是企业的一项内部管理制度,对企业全体员工当然具有“法”的作用,但把内部控制的本质定义为“法”,太宽泛,没有切中要害。把内部控制的本质看作设立时的制衡以及运行时的监督也是值得商榷的,因为这涉及内部控制和公司治理的关系。我们认为,企业在发起设立时以平等的契约关系为基础形成的制衡关系是公司治理研究的范畴,涉及公司治理层的内部控制更多地表现为公司战略的制定、实施以及对经理层的激励和约束。另外以运行时形成的科层等级关系为基础把监督看作企业内部控制的本质也是不太妥当的,因为企业内部控制中不仅仅包括纵向的等级权威关系,而且还包括横向的平行协作和制衡关系。我们认为,企业内部控制的本质应当依据内部控制的对象和目标来确定。既然内部控制的目标是实现企业的可持续发展和企业价值的最大化,内部控制通过制度制定、制度执行、制度执行的效果和评价,可以把风险降低到最低水平。那么内部控制的本质应当是一种风险控制活动。这个结论还可以从内部控制的发展过程得出。在内部控制萌芽阶段(即内部牵制阶段),内部牵制的目的是查错防弊,控制财产丢失和私自挪用风险;在内部控制的现代阶段(即内部控制制度阶段),内部会计控制的目的是保护企业财

产安全与会计信息真实可靠,防止财产损失和财务舞弊风险;在内部控制的发展阶段(即内部控制结构阶段),内部控制的目的除了财产损失和财务舞弊风险外,增加了防止效率低下风险;在内部控制整体框架尤其是企业风险管理整合框架阶段,对风险的控制更是提高到了一个前所未有的水平。

在内部控制是一种风险控制活动和内部控制目标是实现企业可持续发展以及企业价值最大化的情况下,如何管理风险、控制风险成了内部控制学的本质特征。

基于上述对内部控制学的研究目标、研究对象和本质的认识与界定,我们把内部控制学定义为“一门由企业全体人员参与的,以制度管理为主要手段,以资产安全、财务报告信息可靠和经营效率、效果提高为主要目的的管理科学”。它和现在的战略管理学、组织行为学、财务管理学、市场营销学一样,都是管理学科的重要组成部分。

#### (四) 内部控制学的研究内容

笔者认为,内部控制学的研究内容可按不同的分类标准进行划分。按企业管理的实践环节来划分,可分为企业战略的决策、计划与执行控制,经营活动中的资产安全、效率效果与财务活动控制及执行结果的衡量、评价、反馈与修正三部分。按控制的主体分类,可分为以董事会为主体的公司治理控制,以管理者为主体的管理控制,以企业员工为主体的作业控制或任务控制。按内部控制的目标分,内部控制的研究内容可分为财务报告的可靠性控制,经营活动的效率和效果控制以及有关法律、法规遵循的控制。三种控制中,财务报告的可靠性控制属于内部会计控制,经营活动的效率效果控制属于内部管理控制,相关法律法规控制属于法规控制。按控制的过程分,内部控制可分为资源投入控制、经营运作控制、产出结果控制、利益分配控制。按控制内容与组织的活动内容分,内部控制可分为生产与研发控制、采购与销售控制、财务控制、资产与人力资源控制、会计控制<sup>[15]</sup>。按内部控制的性质,可分为预防性控制、检查性控制、纠正性控制和补偿性控制。

#### (五) 内部控制学的研究方法

内部控制目标的实现,需要有一定的科学方法作保证。按照前文对内部控制学的界定:它是一门由企业全体人员参与的,以制度管理为主要手段,以资产安全、财务报告信息可靠和经营效率、效果提高为主要目的的管理科学。因此管理理论的方法对研

究内部控制理论与方法同样有着重要的指导和借鉴作用。研究管理科学和管理理论的方法共有十一种:经验法或案例法、人际行为法、集体行为法、协作社会系统法、社会技术系统法、决策理论法、系统方法、数学法、因地制宜法、管理任务法、经营论法。特别是行为科学方法、系统科学方法、案例方法等对研究内部管理控制是十分重要的方法<sup>[15]</sup>。内部控制除使用上述方法外,最常使用以下控制方法<sup>[19]</sup>:(1)目标控制。目标控制是指一个部门或单位的业务活动和管理工作应有不同层次的明确且合理的计划和目标,并由特定主体对其执行过程和结果实施监督和检查,进而进行信息反馈和调节的控制方法。这种控制通过一种专门设计的过程使目标具有可操作性,过程是通过一级接一级地将目标分解到组织的各个单位,组织的整体目标被转换为各层级单位的目标。(2)组织规划控制。它包括组织结构设置和组织分工两方面的内容。其中,组织结构设置是对企业组织机构进行合理设置,即组织机构要满足企业经营管理需要,不能过于精简以致无法开展工作,但也不能结构臃肿人浮于事,影响工作效率。组织分工是指部门内部的岗位设立和岗位之间的职责分工。(3)授权批准控制。它是指企业在处理经济业务时必须经过特殊的授权批准才能够实施。按照授权批准的例行性,授权批准可分为一般授权(例行性授权)和特殊授权(例外授权)。(4)全面预算控制。它是企业为达到既定目标而编制的资本、经营、财务等年度收支计划。它把企业的经营目标转化为各部门、各个岗位乃至个人的具体行为目标,能够确保企业经营目标的实现。(5)实物保护控制。内部控制的各种方式一般都具有保护资产安全的作用,但这里所说的实物保护是指对实物资产的保护,主要有限制接近、定期盘点、记录保护、财产保险、财产记录监控等。(6)文件记录控制。它是内部控制发挥作用的重要形式,也是授权控制和职务分离有效性的保证。按文件记录的性质,一般分为管理文件和会计文件。(7)职工素质控制。所有的内部控制都是由人制定的,也都需要人来执行,人员的素质对内部控制的效果有非常重要的作用。职工素质控制的要点包括招聘程序、行为手册、培训计划、考核奖惩、岗位轮换等。(8)评估机制控制。企业在竞争激烈的市场中经营,总是会遇到各种各样的风险,为防范风险,企业需要建立风险评估机制。常见的风险评估内容有合同风险评估、信用风险评估、筹资风险评估、投资风险评估。(9)内部报告控制。由

于存在信息不对称,企业对外报送的财务报告可能不能满足企业管理的需要,企业可通过编制一系列的内部报告,使管理当局及时掌握企业的动态,加强对经济活动的控制。(10)电算化系统控制。企业利用电算化系统信息储量大、输出及时、核算速度快等特点,可进行科学的预决策和实施有效的控制。(11)内部审计控制。它是内部控制的一部分,它通过对组织内各种经济活动、管理制度是否合理、合规和有效性进行独立评价,以确定既定的政策和程序是否得到贯彻,建立的标准是否得到遵循,经营活动的效率效果如何,是对其他内部控制所进行的再控制。(12)会计系统控制。它是文件记录的一种,也是文件记录的核心,它要求企业依据《会计法》、会计制度、会计准则和其他法规,制定适合本企业的会计制度和会计凭证、会计账簿、财务报告的处理程序,建立健全会计档案的保管和会计工作的交接办法,实行岗位责任制。

#### [参考文献]

[1] COSO. 企业风险管理:整合框架[M]. 方红星,王宏,译. 大连:东北财经大学出版社,2007.  
 [2] 张砚,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.  
 [3] 潘琰,郑仙萍. 论内部控制理论之构建[J]. 会计研究, 2008(3):63-67.  
 [4] 施先旺. 内部控制理论的变迁[J]. 审计研究,2009(6):79-83.  
 [5] 张龙平,陈作习. 美国内部控制审计的制度变迁及其启示[J]. 会计研究,2009(2):75-80.  
 [6] 李志斌. 内部控制的规则属性及其执行机制研究[J]. 会

计研究,2009(2):39-44.  
 [7] 赵保卿. 内部控制设计与运行[M]. 北京:经济科学出版社,2005.  
 [8] 李连华. 内部控制学[M]. 厦门:厦门大学出版社,2007.  
 [9] Blair M M. Ownership and control, rethinking corporate governance for the twenty-first century [M]. Washington, DC: The Brookings Institution,1995.  
 [10] 周其仁. 市场里的企业:一个人力资本与非人力资本的特别契约[J]. 经济研究,1996(6):71-79.  
 [11] Shleifer A, Vishny R. Large shareholders and corporate control[J]. Journal of Political Economy, 1986(95):461-488.  
 [12] 马连福. 公司内部治理机制研究[M]. 北京:高等教育出版社,2005.  
 [13] 黄世忠. 强化公司治理、完善控制环境[J]. 财会通讯, 2001(1):33-34.  
 [14] 李维安. 日本公司治理:变革与启示[J]. 南开管理评论, 1998(3):4-13.  
 [15] 张先治. 内部管理控制论[M]. 北京:中国财政经济出版社,2004.  
 [16] 于忠泊,田高良. 内部控制评价报告真的有用吗——基于会计信息质量、资源配置效率视角的研究[J]. 山西财经大学学报,2009(10):110-113.  
 [17] 张先治. 财务学科定位与发展研究[J]. 会计研究,2007(6):48-54.  
 [18] 毛新述,杨有红. 内部控制与风险管理[J]. 会计研究, 2009(5):93-95.  
 [19] 朱荣恩. 企业内部控制制度设计:理论与实践[M]. 上海:上海财经大学出版社,2005.

[责任编辑:高婷]

## Construction of Discipline System of Internal Control

DAI Wen-tao

(Research Center for Internal Control and Risk Management, Northeast University of Finance and Economics, Dalian 116025, China)

**Abstract:** The fact that some American well-known companies in the financial crisis went bankrupt or were acquired highlights the importance of the internal control. Most of the research literature at home and abroad regards the above problem as an applied management system based on the reliability of financial reporting, the efficiency of operation and the abidance of relevant laws and regulations from the perspective of system construction, and explains the internal control but not from the perspective of the discipline itself. In order to enrich and develop the internal control theory, it is necessary to construct discipline system of internal control from such aspects as a theoretical basis, subject positioning, research content, research methods.

**Key Words:** internal control; internal cybernetics; discipline theoretical system; system construction; discipline construction; discipline orientation