

谈内部控制与会计信息质量

刘春晖

(厦门大学会计系 福建 厦门 361005)

内容摘要: 健全、有效的内部控制已成为会计信息质量不可替代的“合理保证”，是保证、提高会计信息质量的坚实基础；会计信息质量也为内部控制提供改善信息。内部控制在保证会计信息质量方面具有“锁定”效应、“首要”效应及“内保”效应。

关键词: 内部控制；会计信息质量；作用机理；要件

中图分类号: F23 **【文献标识码】:** A **【文章编号】:** 1009-4148(2003)03-42-44

一、内部控制与会计信息质量的关系

会计信息是决策者决策的重要依据之一，会计信息最基本的质量特性就是决策有用性，会计信息质量直接关系到决策者的决策及其后果，提供真实、可靠的会计信息是保证会计信息使用者作出正确决策的基本前提和条件。内部控制自产生之日起就与会计信息质量密不可分。由美国注册会计师协会于1936年发布的有关最早定义内部控制的《独立公共会计师对会计报表的审查》便是出于会计信息质量的目的，可以说，最初的内部控制实际上就是会计控制，进一步说，就是会计信息质量控制。早期的内部控制思想就是以账簿之间的核对、账簿记录与财产的一致性以及会计报表数据可靠性为其核心内容的，其主要目的是保证会计报表的真实、可靠。自从20世纪60年代内部控制被分为内部会计控制和内部管理控制后，内部会计控制指与会计工作，会计信息直接有关的控制。跨国公司的大量涌现，企业规模的扩大，股份制经济不断壮大，以及会计日益被重视，审计方法的演变等，进一步有力推动了内部控制的发展。一方面，独立于企业之外的有关审计人员对企业进行审计时，发现企业内部控制对企业会计信息质量有非常重要影响，健全、有效的内部控制，已成为会计信息质量必要的、不可替代的“合理保证”，出于保证会计信息质量的目的，内部控制制度也被运用于审计。另一方面，身处企业之中的管理当局及有关会计人员在从事管理及

会计工作时，发现建立健全有效的内部控制不仅是企业管理受托责任本身的需要，也是防止和治理会计信息失真的需要。加强并完善内部控制，以保证会计信息真实、可靠，已成为保证和提高会计信息质量的坚实基础。

在市场经济环境下，虽然企业管理的内容不断得到丰富和发展，但通过资金筹集和运作谋求效益的最大化，永远是其主旋律。虽然内部控制概念高度不断深化，内部控制的目标也呈多元化趋势，但会计控制或者说会计信息质量控制在内部控制中的核心地位始终没有动摇过¹。虽然企业及其管理当局，审计人员对内部控制内容关注的侧重点不同，但无论如何，都离不开对会计信息质量的关注。保证会计信息的真实，可靠始终是内部控制的一项基本目标。美国COSO委员会将内部控制的目标分为三类，其中一类即为“与财务报告有关的目标”，这里的“与财务报告有关的目标”包括“保证会计记录的可信性，保证及时提供可靠的财务会计报告”，内部控制与会计信息质量关系由此可见一斑。

不仅如此，根据信息传递原理，会计信息也为进一步加强并完善内部控制提供信息，内部控制利用可靠的会计数据亦满足一定质量要求的会计信息来保证资产完整，并监督企业经营管理各方面的业务。真实、可靠的会计信息可以在一定程度上透视出企业某一方面、某些业务的强项、弱项或缺项，从而促使企业进一步加强。反过来，低质量的会计信息不仅会“误导”信息使用

收稿日期：2003-05-08

作者简介：刘春晖（1969-），男，汉族，湖南汉寿人，高级讲师，注册会计师，厦门大学2001级会计系硕士研究生。

者,还总是与企业内部控制的缺失、不足或无效有关。

二、内部控制在会计信息质量中的作用

基于以上对内部控制与会计信息质量关系的论述,笔者以为内部控制保证并提高会计信息质量至少可从以下四点加以分析。

(一)“锁定”效应—内部控制本身所具有的功能决定了能在保证会计信息质量中发挥作用。

内部控制的功能与共特征密切相关。不论对内部控制怎样下定义,一般内部控制都是对企业彼此之间,相互关联的所有业务活动进行了全面考核控制,它涉及各种业务的日常作业与经常性检查考核,并且在日常管理中,内部控制作为表现不十分明显,内部控制基本目标一般都是保证财产安全和财务报告的可靠性、保证营运效率与效果的提高,保证各项法令和既定管理政策的遵循。内部控制具有的防护、调节和反馈三大功能决定了:内部控制既能通过鉴定和分析会计记录的可靠性来制约管理过程中各种影响会计信息质量的消极因素,又能协助会计机构利用排除干扰、补偿干扰、自动平衡等调节方式使其会计核算和监督符合国家财经法规及会计规章,也能采取闭环控制方式将会计信息及时准确地报告给会计信息使用者。所以,恰当地运用内部控制,有利于减少因疏忽、错误与违纪违规行为而导致的会计信息失真现象,有利于企业安人心、激励进取、营造良好会计信息环境,改善财务活动,以提高会计信息质量。满意的会计信息生成过程应该是内部控制发挥统合整体、制约和激励与促进作用的结果。只要内部控制功能得以发挥,内部控制就会对保证会计信息质量发挥作用。笔者将这种因内部控制功能决定而能发挥的作用称为“锁定”效应。

(二)“首要”效应⁴/内部控制通过构建良好的“控制环境”来为保证会计信息质量提供环境氛围。

内部控制对于防止会计信息失真意义非常重要,据美国《内部审计》杂志上一份调查报告表明,自1986年2月至1990年11月已发现的114例欺诈案件,多数与会计信息失真及内部控制不健全有关^④。作为内部控制基本要素之一的“控制环境是指对建立、加强或削弱特定的政策、程序及其效率产生影响的各种因素,它反映了企业董事会和管理层关于内部控制对公司重要性的态度,它是一种氛围,塑造企业文化,影响企业员工的控制意识,影响企业内部各成员实施控制的自觉性,决定其他控制要素能否发挥作用,是内部控制其他要素发挥作用的基础”^④。企业的控制环境好坏直接影响内部

控制是否有效,而内部控制是否有效决定了与财务报告相关的目标能否实现,从而成为影响会计信息质量的首要因素。

现代企业的内部控制与管理完全融合在一起,内部控制运行过程即为企业经营管理过程,亦为会计信息生成过程。“控制环境”的董事会及管理层的素质、品行和管理哲学,组织结构与权责分配关系、预算控制、人力资源政策和实务等五个因素,无一不影响着会计信息质量;特别是在目前情况下,可以说,没有好的“控制环境”就没有好的会计信息质量环境,从而这五个因素可理解为影响会计信息质量的首要的内部环境因素。尤其是董事会及管理层的诚实和管理哲学,是充分的公允披露,防止会计错弊的第一保证。从会计信息失真的动因来看,关键往往不在于会计人员本身舞弊,而在于管理当局的人为动机,会计人员不得已而被动成为虚假会计信息的生产者。所以,在我国的一些案例中,内部控制失效,会计信息失真症结点在于管理层⁴。因而,管理层对内部控制是否持有积极的态度,直接影响到全体员工是否认真执行内部控制,最终影响到内部控制目标的实现,当然,就影响会计信息质量。再者,从经济学角度来看,内部控制具有一定的公共品性质,在企业,内部控制建设首先的、直接的受益者是会计机构及会计人员。这里直接的、首要的受益体现,意即:控制环境为企业会计信息质量提供环境氛围。笔者把这种控制环境对会计信息质量直接的、首要的受益表现,称为内部控制的首要外部效应,简称“首要”效应。

(三)“内保”效应⁴/会计信息系统能够依靠其本身及建立严格内部控制程序来提高会计信息质量。

上述提及的“与财务报告有关的目标”可用一句话来表述:规范企业会计行为,保证会计信息真实、可靠,提高会计信息质量。具体包括保证交易按适当的授权进行;保证企业交易或事项及时地确认、记录,使会计报表的编制符合会计制度要求;保证对资产和记录的接触、处理均应经过适当授权;保证账面资产与实存资产相符等⁵。内部控制这些具体要求应该说为会计信息的可靠性提供了先决条件。也正是会计系统本身所要求的。所谓会计(信息)系统是指为确认、汇总、分析、分类、记录和报告企业交易,并保持对相关资产和负债的受托责任而建立的方法和记录。有效的会计系统可以确保所有交易的完成、保证会计信息的可靠性和资产的安全性,从而加强了控制。这是因为会计系统能针对上述具体要求:客观地确认和反映经济业务或事项及其价值;及时、充分、详细地描述经济业务或事项<包括合

理确定会计期间> ; 并适当地加以报告和披露。通过会计系统本身, 所有交易和事项最终都会与会计报表及会计记录相互联系, 反映在会计报表要素里。无疑, 一个有效会计系统就是一个会计信息质量的核心保证系统。我们再来看看为合理保证企业目标的实现而建立的其他政策和程序即控制程序, 由于在经济业务过程中采取了交易授权、职责划分、凭证与记录控制、资产接触和记录使用及独立稽核等, 使得经济业务和会计处理得以相互联系、相互制约, 从而防止错误。严格、有效的会计系统及内部控制程序直接保证了会计信息的真实, 可靠, 能在一定程度上减少会计信息失真的可能。

由此可看出, 内部控制的会计系统和控制程序以及相关的信息流动构成保证会计信息真实可靠的重要手段。保证并提高会计信息质量不仅仅是内部控制的内在要求, 而且是内部控制发挥作用的、主要的、综合的书面体现, 没有会计系统及内部控制程序作为基础, 会计信息质量就失去了强有力的保证。在内部控制中, 这种会计系统及内部控制程序对保证、提高会计信息质量的内在要求和基础保证作用, 笔者称之为内部控制的内在保证效应, 简称“内保”效应。

三、内部控制发挥作用的要件

当然, 内部控制要真正发挥以上三个效应, 需要一个良好的环境和一些基本条件。这里着重述及以下三点:

一方面, 应提高对内部控制的认识, 树立内部控制理念。由于种种原因, 我国企业对内部控制的作用普遍认识不高, 意识较薄。内部控制能否有效, 一看管理层是否重视, 二看员工有没有内部控制意识。管理层从以战略高度来认识内部控制的重要性, 目前, 应着重树立“抓内控, 就是抓管理; 抓管理, 就要抓内控”的思想; 企业员工则要着重树立“内部控制, 人人有责”观念, 自觉执行内部控制。

另一方面, 企业应当完善法人治理结构, 以确立董

事会在内部控制构建中的核心地位, 从我国《公司法》的规定来看, 董事会在公司治理结构中居于核心地位, 董事会的职权包括“制定公司的基本管理制度”, 董事会应对公司内部控制的建立、完善和有效运行负责。同时, 确保会计信息质量也应该成为董事会不可推卸的责任。根据目前我国企业董事会发挥作用不够的现状, 建议政府有关部门应通过更为具体的法规强化董事会在公司治理中的功能。

最后, 应加强内部审计, 充分发挥内部审计的作用。我国目前的《公司法》和《审计法》均未对内部审计做出法律规定, 《会计法》虽提出了内部审计方面的法律要求, 但未对内部审计机构设置作出具体规定。内部审计是对内部控制的控制。作为对内部控制执行情况的一种监督形式, 内部审计在企业内部天然的监督作用大打折扣。“内部审计在内部控制中可以发挥评价内部控制、参与重大控制程序制定与修订, 监督内部控制的运行, 提供管理咨询等方面的作用^①。有关内部审计目前主要解决内部审计机构及定位问题。笔者以为内部审计机构最好由董事会直接领导, 并在业务上接受监事会指导。这样, 既能有效减轻董事会职权弱化、内部人控制现象的局面, 也能在一定程度上产生对董事会的制衡。

注 释:

^① 阎达五、杨有红, 内部控制框架的构建《会计研究》2001. 2

^② ④、^{1/4} 李明辉, 内部控制与会计信息质量, 《当代财经》2002. 3

^③ ④、^{1/2} 张云亭, 内部控制框架、《工业企业管理》2002. 2

^④ ^{3/4} 曹伟、桂友泉, 内部审计与内部控制, 《内部审计》2002. 11

(编辑: 李银鹏; 校对: 朱恒)