



北京市高等教育精品教材立项项目



世纪财会专业研究生系列教材

网络环境下 会 计 实时控制

张瑞君 著

 中国人民大学出版社

北京市高等教育精品教材立项项目
21 世纪财会专业研究生系列教材

网络环境下会计实时控制

张瑞君 著

中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

网络环境下会计实时控制/张瑞君著.
北京:中国人民大学出版社,2004
(21世纪财会专业研究生系列教材)
北京市高等教育精品教材立项项目

ISBN 7-300-05757-8/F·1821

I. 网…

II. 张…

III. 会计检查-研究生-教材

IV. F231.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 069189 号

北京市高等教育精品教材立项项目

21 世纪财会专业研究生系列教材

网络环境下会计实时控制

张瑞君 著

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室)

010-62511239 (出版部)

010-82501766 (邮购部)

010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司)

010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

经 销 新华书店

印 刷 北京东方圣雅印刷有限公司

开 本 787×1092 毫米 1/16

版 次 2004 年 8 月第 1 版

印 张 21

印 次 2004 年 8 月第 1 次印刷

字 数 440 000

定 价 28.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

21 世纪财会专业研究生系列教材编委会

主 任 阎达五 中国人民大学

副主任 戴德明 中国人民大学

陆正飞 北京大学

孟 焰 中央财经大学

罗 飞 中南财经政法大学

编委会成员名单 (排名以姓氏笔画为序)

于富生 中国人民大学

王化成 中国人民大学

付 磊 首都经贸大学

刘明辉 东北财经大学

刘 峰 中山大学

吕长江 吉林大学

杨有红 北京工商大学

张瑞君 中国人民大学

荆 新 中国人民大学

赵德武 西南财经大学

耿建新 中国人民大学

徐经长 中国人民大学



前言

会计控制作为企业管理的重要工具之一，一直得到会计界和企业界人士的极大关注。会计自产生后不久就与控制结下了不解之缘，控制从此成为会计的一个基本职能，并在企业管理中发挥着相当的作用。对于会计控制这一重要课题，理论界从不同视角进行了比较深入的研究，实务界在企业管理活动中也有不同程度的应用。随着以网络为代表的信息技术（information technology, IT）在企业管理中的广泛应用，越来越多的企业经营管理活动已经置身于IT环境，企业管理正在逐步从传统管理转向信息化管理。这种变革，一方面对传统会计控制提出了挑战；另一方面，也为会计控制理论的发展提供了机遇。

一、网络环境下会计实时控制的背景研究

纵观会计发展的历史，可以得知会计控制理论与实践是随着时代的变革、经济环境的变化、企业间竞争的加剧、企业内部管理不断提出新的需要而丰富、完善和发展起来的。20世纪初叶，西方股份公司为了应对规模日益扩大、所有权与经营权进一步分离的变化，R. H. 蒙哥马利提出了“内部牵制”理论，通过职务分离和账目核对等手段，实现对钱、账、物等对象的控制，达到查错防弊的目的。20世纪50年代，随着西方工业革命的不断深入，企业经营活动变得复杂起来，美国注册会计师协会首次提出了“会计控制”的概念，并明确了会计控制为重要的内部控制方式，是企业中既独立又与企业其他管理活动密不可分的一项重要管理工作。六七十年代，随着竞争的加剧，企业管理出现诸多新问题，很多工程师、数学家都来关注会计控制问题。他们与会计学者紧密结合，利用工程学、数学以及会计学的理论，重点在策略控制、存货/产量控制、信息控制和内部控制等四个方

面进行了深入研究 (Natasha M. Koziol, 1996)。这些研究成果指导了企业经营活动, 改善了企业内部控制, 使得会计控制研究从保护性控制扩展到指导性控制。80 年代, 信息技术对企业组织结构产生了巨大影响, 因此, 人们研究管理的时空秩序, 探讨会计控制在组织中的作用 (Chew, Andrew Swee-Chung, 1993); 通过研究所有权与控制关系、组织与会计控制的关系、组织与行为的方法等 (Prodhan Bimal, 1992), 探讨会计控制对企业经济效益和效率的影响, 逐步将会计控制研究的领域从保护性控制的范畴扩展到效益性控制的范畴。

20 世纪末至今, 以网络技术为代表的信息技术革命将人类社会由工业社会逐步推进到信息社会。信息技术革命改变了企业的生存环境、经营思想、管理模式, 加速了经济全球一体化的进程, 从而也重新定义了信息时代企业生存、发展的全新规则。面对信息技术革命和经济全球一体化趋势给各国经济发展带来的挑战, 国内外一批先进企业积极应对挑战: 在生产上, 它们利用信息技术开展了计算机辅助设计 (computer aided design, CAD)、计算机辅助制造 (computer aided manufacturing, CAM)、计算机辅助工艺设计 (computer aided process planning, CAPP) 等, 生产不再是少品种、大批量的生产模式, 而是根据客户的要求采取小批量、多品种的生产方式, 企业越来越强调向客户提供个性化的产品和服务; 在管理上, 它们将信息技术与先进的管理思想有机融合, 逐步在企业内部网络、企业间网络、国际互联网环境中建立了企业资源计划 (enterprise resource planning, ERP)、客户关系管理 (customer relationship management, CRM)、供应链管理 (supply chain management, SCM) 等信息系统和电子商务, 并使其得以有效地运用, 进行从传统管理转向信息化管理的变革。其目的是力求在信息系统的支持下, 实时动态地反映经营活动, 实时控制经营活动过程, 合理配置资源, 以提高企业的核心竞争力和市场应变能力。

然而, “与起源于 20 世纪 80 年代并迅速发展的经营管理革命相比, 在财务和会计领域所发生的革新落后了一代” (Thomas Walther, 1997), 会计理论和实务正面临着前所未有的挑战:

(1) 如果会计行业不按照 IT 技术重新塑造自己的话, 它将有可能被推到一边, 甚至被另一个行业——对提供信息、分析、鉴证服务有着更加创新视角的行业——所代替 (Robert Mednick, 1988)。

(2) 实时控制观没有得到会计理论和实务界的普遍重视, 使得会计流程远离业务流程, 导致为管理者所提供的信息仍然是滞后的, 无法满足实时控制的需求。

(3) IT 环境下实时控制方法的研究非常匮乏, 使得会计只能注重核算职能, 弱化控制职能, 特别是利用信息对经营活动全过程进行实时控制无法真正得以实现。

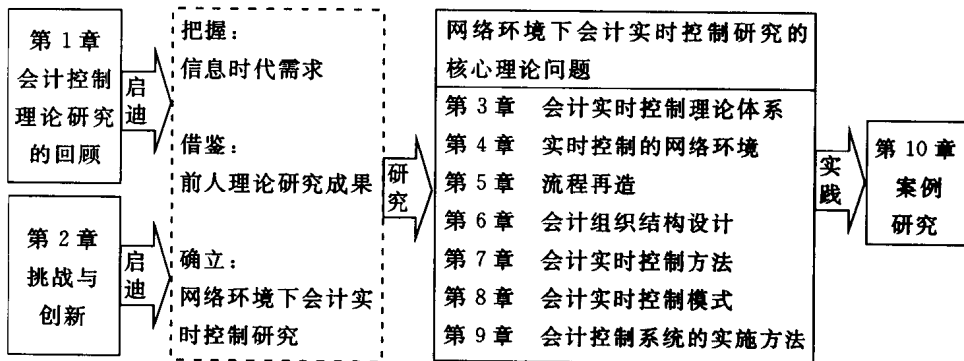
面对挑战和困境, 企业管理和会计界一些有识之士, 如迈克尔·哈姆纳 (Michael Hammer, 1990)、霍兰德 (Hollander A. S., 1999)、麦卡锡等 (W. McCarthy,

J. S. David and B. sommer, 1998) 等, 密切注视信息技术对会计的影响, 从信息技术的视角开始关注和探索现代企业会计实时控制问题, 一种新的会计控制观——会计实时控制观越来越受到关注, 并推动着会计控制理论的研究和应用向纵深发展。

近年来, 我国政府对企业管理信息化建设非常重视, 把信息化提到经济与社会发展的战略高度, 并提出了“以信息化带动工业化”的战略重要性思路。在企业界, 越来越多的有识之士深刻认识到, 提高我国企业核心竞争力的一条重要途径就是充分利用信息革命给我们带来的机遇, 将信息技术与先进的企业管理理论、财务管理理论和会计控制理论有机地结合起来, 不断提高企业的管理水平, 使我们的企业更高效地运作、更快地做出正确决策, 持续提高经营效益, 从而增强其核心竞争力。与此同时, 随着企业管理信息化和会计信息化建设的不断深入, 迫切希望理论界特别是会计理论界能够研究网络环境下会计管理和控制的新问题, 提出新的理念、方法, 并指导企业从传统管理向信息化管理转变的实践活动。在会计理论界, 从事理论研究的工作者们密切注视着信息技术对会计理论的冲击和影响, 对会计控制理论和实务的创新研究也投入了极大的关注, 并取得了一些有价值的研究成果。但是, 从 IT 的视角出发解决会计实时控制问题的研究成果还非常少, 影响了企业内部控制体系的建立, 削弱了会计控制系统在企业管理过程中的控制力。因此, 开展网络环境下会计实时控制研究, 从 IT 视角诠释会计实时控制观, 探讨会计实时控制的理论研究框架、网络环境下会计控制系统的实施方法等, 对发展和完善我国会计理论, 使会计控制真正成为企业价值增值的管理工具, 具有重要的理论和现实意义。

二、本书的框架

本书共分十章, 其脉络如下图所示:



本书是笔者在博士论文的基础上用了近四年的时间来不断加以完善和丰富而撰写完成的。我的导师阎达五教授为论文的选题、资料收集、论文结构安排乃至文字上的修饰和调整等方面, 都倾注了大量心血。他老人家已经与世长辞了, 但他那科学严谨的治学态度、

敏锐的学术嗅觉、孜孜不倦的工作精神一直激励我努力、努力、再努力！今天，这本书终于完成了，我谨以此书表达对他的感谢和怀念……

我非常庆幸自己走进了一个学术氛围浓厚、充满活力、充满向上精神和团队精神的一流集体——中国人民大学商学院会计系，得到了王庆成教授、王化成教授、戴德明教授、耿建新教授、荆新教授、朱小平教授等的关心和帮助，他们在本书的结构和内容上提出了许多中肯的建议；在写作期间，我还承担了“211”工程项目，在徐二明教授、宋远方教授、王化成教授等的大力支持和帮助下，不仅顺利完成项目，而且为本书提供了基本素材；为了把握信息时代的需求，研究企业最关注的管理问题，我还承担了国家经贸委“财务管理信息化典型案例研究”项目，我的研究生殷建红、王小燕、曹敏等同学积极参与，与我一起实地调查研究，收集、汇总和整理大量有关企业管理信息化案例的资料，为本书的撰写提供了宝贵的素材，邹立、孙绪才博士也为此书的文字校对付出了辛勤劳动。在此，我向他们一并表示深深的敬意和感谢。

我还要深深地感谢我的父母、爱人和女儿，他们给了我无微不至的关怀、鼓励和支持，使我有勇气面对并战胜困难，顺利地完此书。

由于水平有限，本书仍存在遗憾和缺陷，有待以后进一步完善和提高。期待读者批评指正。

张瑞君

2004年4月



目 录

第 1 章 会计控制理论研究的回顾	(1)
1.1 西方会计控制理论研究的回顾	(2)
1.2 我国会计控制理论研究的回顾	(12)
1.3 总结与对比分析	(21)
1.4 本章小结	(23)
第 2 章 挑战与创新——把脉时代需求研究会计实时控制	(26)
2.1 信息时代经济环境的变迁与企业管理面临的挑战	(26)
2.2 国外企业应对环境变迁的对策分析	(29)
2.3 中国企业管理信息化现状分析	(33)
2.4 创新：探索会计控制新论——会计实时控制	(39)
2.5 相关概念的辨析	(50)
2.6 本章小结	(53)
第 3 章 网络环境下会计实时控制理论体系研究	(56)
3.1 网络环境下会计实时控制研究的理论基础——现代控制论	(56)
3.2 网络环境下会计控制系统的基本要素	(61)
3.3 网络环境下会计控制内容和范围	(67)
3.4 网络环境下会计实时控制研究的理论模型	(75)
3.5 本章小结	(80)
第 4 章 实时控制的网络环境研究	(82)

4.1	网络平台——信息传递和信息共享的基石	(83)
4.2	数据库平台——存储和管理数据的黄金宝库	(85)
4.3	管理软件——会计实时控制的应用平台	(89)
4.4	网络环境的 IT 技术架构及应用数据部署模式研究	(92)
4.5	案例分析	(101)
4.6	本章小结	(102)
第 5 章	会计流程再造研究	(105)
5.1	流程再造理论与流程再造方法	(106)
5.2	企业经营过程中的主要流程及其相互关系	(116)
5.3	传统财务会计业务流程的缺陷分析	(120)
5.4	应用流程再造思想再造或优化会计流程	(122)
5.5	会计流程再造案例分析	(126)
5.6	本章小结	(132)
第 6 章	会计组织结构设计	(136)
6.1	组织的类型	(137)
6.2	会计组织结构设计需要考虑的关键要素	(142)
6.3	与组织结构相适应的会计组织设计	(148)
6.4	组织结构创新与案例分析	(153)
6.5	本章小结	(162)
第 7 章	会计实时控制方法研究	(166)
7.1	会计控制方法及其分类	(167)
7.2	会计实时控制方法	(169)
7.3	网络环境下会计实时控制方法的控制机理研究	(181)
7.4	网络环境下典型实时控制方法——预算控制方法解析	(188)
7.5	本章小结	(207)
第 8 章	网络环境下实时控制模式研究	(211)
8.1	网络环境下实时控制模式的基本特征	(211)
8.2	实时控制模式的 IT 资源配置	(215)
8.3	横向控制——企业经营过程控制的方案设计	(223)
8.4	纵向控制——企业集团资金动态控制的方案设计	(228)
8.5	本章小结	(244)
第 9 章	网络环境下会计控制系统的实施方法	(249)
9.1	信息系统实施概述	(249)
9.2	实施前的项目准备	(251)

9.3	项目管理	(260)
9.4	项目验收	(264)
9.5	本章小结	(264)
第 10 章	应用与实践——会计实时控制案例研究	(266)
10.1	经营活动过程实时控制案例研究	(266)
10.2	企业集团资金实时控制案例研究	(272)
10.3	企业集团资金内部结算与控制案例分析	(282)
10.4	本章小结	(286)
附录 1	内部会计控制规范——基本规范（试行）	(287)
附录 2	内部会计控制规范——货币资金（试行）	(292)
附录 3	内部会计控制规范——采购与付款（征求意见稿）	(297)
附录 4	内部会计控制规范——销售与收款（征求意见稿）	(302)
附录 5	内部会计控制规范——工程项目（征求意见稿）	(307)
附录 6	内部会计控制规范——成本费用（征求意见稿）	(314)
附录 7	内部会计控制规范——担保（征求意见稿）	(318)
参考文献		(322)



第 1 章

会计控制理论研究的回顾

控制是人类征服自然、改造自然的一种普遍行为，是人类主观见之于客观的一种实践活动。人类对各种客观事物存在的总体控制能力，反映出人类对客观事物活动规律的认识水平，标志着人类社会的文明程度。19 世纪的科学家诺伯特·维纳等苦心研究“控制”的内涵，提出了控制论的思想，并把它看做是一门研究机器、生命和社会中控制和通讯等一般规律的科学。从那时起，控制论的思想和方法渗透到几乎所有的自然科学和社会科学领域。根据《辞海》的解释，控制即驾驭、支配的意思，反映事物之间一种不对称的相互作用。《韦伯斯特字典》(Webster dictionary) 将控制定义为“实现指挥、领导或约束的力量”。《牛津通用字典》(Oxford universal dictionary) 将“控制”解释为“记录与核查、核实并进行规范、监督和指挥、约束”。还有其他字典，如《现代汉语词典》^①、《现代科学管理词库》^② 对于控制都有着不同的解释。

由于控制是人类征服自然、改造自然的普遍行为，同时又是一种主观见之于客观的实践活动，因此工程学、生物学、计算机等学科从其自身的特点出发，进行了工程控制研究、生物控制研究、计算机控制研究等，并取得了令人瞩目的成绩，对自然科学的发展、人类的进步、人民生活水平的提高都起到了举足轻重的作用。

① 《现代汉语词典》(中国科学院语言研究所编) 认为，控制是指掌握住不使任意活动超出范围。

② 《现代科学管理词库》的解释为：在现代管理工作中，控制是指按照给定的条件和预定的目的，对其中的一个过程或一个事件施加某种影响的行动。

“会计主要是适应一定时期的商业需要而发展的，并与经济的发展密切相关。”^① 纵观会计的发展，其一开始就产生于管理的需要，即计量、计算、比较生产和交换活动中的得失。随着生产力的发展和社会经济关系的复杂化，会计对经济活动单纯的计量和比较已经不能满足需要，现代管理要求会计能够对经济活动进行严格的监督和控制。纵观会计发展的历史，可以得知会计控制理论与实践是随着时代的变革、经济环境的变化、竞争的加剧、内部管理的需要而不断丰富、完善和发展的。当前，我们正处于 21 世纪的起点，新世纪的新变化要求我们会计界学子勇于承担时代赋予的重任，把脉会计控制理论和实践的发展，不断完善、发展和创新会计控制理论。

1.1 西方会计控制理论研究的回顾

西方发达国家在市场经济环境中已经生存了上百年，它们在完成工业革命的基础上接着进入了信息时代，与此同时又在大步迈向全球经济一体化。西方会计控制理论的研究一直与社会发展和时代变迁同步进行，并且随着人类社会的进步、经济环境的变化、竞争的加剧、内部管理的需要不断地丰富、完善和发展。

1.1.1 会计控制思想的萌芽——内部牵制观

随着人类社会进入 18 世纪后半叶的工业时代，现代会计的帷幕也已拉开，会计控制职能就受到了关注。马克思在《资本论》中曾指出，过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要，因此，簿记对资本主义生产比对手工业和农民的分散生产更为必要，对公有制生产比对资本主义生产更为必要。马克思关于会计是对生产“过程控制和观念总结”的科学论断高度概括了会计的反映和控制职能。20 世纪初期，随着股份公司规模日益扩大，所有权与经营权进一步分离，实践中逐步出现了一些组织、调节、制约和监督生产经营活动的方法。为了应对这种变化，1912 年，R. H. 蒙哥马利提出了“内部牵制”理论，通过职务分离和账目核对等手段，实现对钱、账、物等对象的控制，达到查错防弊的目的。

根据《柯氏会计辞典》的解释，内部牵制是指以提供有效的组织和经营，并防止错误和其他非法业务发生的业务流程设计。这一制度的基本内容是：

^① 参见 [美] 查特菲尔德：《会计思想史》，北京，中国商业出版社，1989。

1. 主要特点

内部牵制的主要特点是以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权力的方式进行组织上的责任分工,每项业务通过正常发挥其他个人或部门的功能进行交叉检查或交叉控制。实现有效的内部牵制以便使各项业务能完整正确地经过规定的处理程序,而在规定的处理程序中,内部牵制职能永远是一个不可缺少的组成部分。

2. 内部牵制的基本假设

内部牵制有两个基本假设:第一,两个或两个以上的人或部门无意识地犯同样错误的机会是很小的;第二,两个或两个以上的人或部门有意识地合伙舞弊的可能性大大低于单独一个人或部门舞弊的可能性。

3. 内部牵制措施

内部牵制措施比较常用的有实物牵制、职务分离、簿记牵制。

实践证明,内部牵制这种会计控制的思想是合理的,内部牵制措施在当时确实有效地减少了错误和舞弊行为,因此在现代会计控制理论中,内部牵制仍占有重要的地位,成为有关组织机构控制、职务分离控制的基础。

1.1.2 会计控制思想的形成和丰富

20世纪40—70年代,随着西方工业革命的不断深入,经济不断发展,企业经济活动变得越来越复杂,企业内部管理需要不断增强,其显著特点就是对企业决策和介入管理过程方面所起的作用越来越大。从实践看,会计的反映职能也就是收集、加工、存储和揭示会计信息的职能,这是会计的一种传统和基础职能。此外,经济的发展和经济活动的复杂还要求会计不断强化其对客观经济活动施加影响的职能,即通过处理、揭示和分析利用会计信息对客观经济活动进行调节、指导、约束和促进,也就是所说的会计控制职能。因此,关注会计控制理论与实务的业界人士进行了深入研究,使得会计控制理论逐渐形成并不断丰富。

1958年10月美国注册会计师协会的审计程序委员会发布了《审计程序公告第29号》,该报告在内部牵制的基础上,首次对内部控制提出了权威性的定义,将内部控制分成会计控制和管理控制:(1)会计控制由组织计划和所有保护资产、保护会计记录可靠性或与此有关的方法和程序构成。(2)管理控制由组织计划和所有为提高经营效率,保证管理部门所制定的各项政策得到贯彻执行或与此相关的方法和程序构成。

虽然,上述会计控制的定义主要是为注册会计师服务的,其主要目的是纠错防弊,属于保护性控制,但是这一权威性的定义和相应的解释,当时被普遍认为是会计控制思想的重大贡献。公告的发布标志着会计控制思想的形成,阐明了会计控制成为重要的内部控制方式,是企业中既独立又与企业其他管理活动密不可分的一项重要的管理工作。该公告中的会计控制思路的提出为今后会计控制问题的深入研究和不断完善奠定了基础。

20世纪六七十年代随着时代的变迁和企业内部管理的日趋复杂,很多工程师、数学

家关注会计控制问题,并把研究的视角转向会计控制的研究。他们与会计学者紧密结合,利用工程学、数学以及会计学的理论,深入研究会计控制问题,出现了会计控制理论研究前所未有的热潮,美国比较权威的研究刊物发表了较多研究会计控制的文章。^①如《美国会计评论》杂志(The Accounting Review)连续刊出了多篇内部控制方面的文章:《内部控制系统的分析和设计的一个数学方法》(A Mathematical Approach to the Analysis and Design of Internal Control Systems)^②,《内部控制系统可靠性模型》(Reliability Modeling of Internal Control Systems)^③;《美国会计研究》杂志(Journal of Accounting Research)对模型化和数学化研究比较关注,不断细化和深入这方面的研究,《建立内部控制系统的随机过程模型》(A Stochastic Model of the Internal Control System)一文就是典型代表。^④据统计,《美国管理会计》杂志(Management Accounting)从1965年开始的30年中,总共刊出120篇有关控制的文章,而1970—1974年就刊出了26篇。这26篇中涉及流动资产的有6篇,涉及固定资产的有4篇,涉及无形资产的有5篇,涉及策略控制的有4篇,涉及内部控制的有7篇。^⑤这些文章重点在策略控制(strategy control)、存货/产量控制(inventory/product control)、信息控制(information control)和内部控制(internal control)等四方面进行了深入研究。通过上述分析可以看出,一方面,这些研究成果不断丰富会计控制理论;另一方面,会计控制的研究已经不满足于对保护性控制的研究,而是进一步扩展为从策略控制、业务控制、信息控制等方面进行研究,把业务过程与管理过程有机地结合起来,用于调节、指导、约束经济活动,推动会计控制研究向纵深发展。

1.1.3 会计控制理论的发展与创新

20世纪70年代末以来,以计算机技术、通信技术和网络技术为代表的信息技术的迅猛发展和广泛应用,引发了全球范围的“信息革命”,将人类社会由工业时代推进到了信息时代。信息技术正日益渗透到经济和社会活动的各个方面,对人类社会的进步和发展产生了深远影响,同时,也为经济和管理理论的创新提供了技术支持。在现代信息技术出现的早期,已经有许多人意识到IT将对会计和审计行业产生深刻的影响。毕马威会计公司

① The Accounting Review, Journal of Accounting Research, Management Accounting.

② Cushing, B. E., A Mathematical Approach to the Analysis and Design of Internal Control Systems, The Accounting Review, Jan. 1974, pp. 24~41.

③ Bodnar, G., Reliability Modeling of Internal Control Systems, The Accounting Review, Oct. 1975, p. 748.

④ Yu, S. and Netter, J., A Stochastic Model of the Internal Control System, Journal of Accounting Research, Autumn 1973, pp. 273~295.

⑤ Natasha M. Koziol, Heritage of Management Accounting Control, Management Accounting, April 1996, pp. 60~62.

的合伙人鲍勃·埃利奥特 (Bob Elliott) 在 1992 年的 *Accounting Horizons* 杂志上发表文章, 开篇就是 IT 正在改变一切。在该文中, 他总结道: “IT 引起的变革浪潮正在撞击着会计的海岸线, 在 20 世纪 70 年代, 它彻底冲击了工业界, 80 年代它又荡涤了服务业, 而到了 90 年代, 会计界将接受它的洗礼……”^① 1987 年约翰逊和卡普兰两位教授出版了轰动西方会计界的专著《相关性消失了——管理会计的兴衰》, 认为现行会计体系应该有一个根本性的变革, 才能符合当今科学技术和科学发展的现实情况。西方会计界在对传统会计反思的同时进行了创新和变革。在会计控制研究方面, 大力吸取控制理论、信息理论、系统理论、管理决策理论、经济理论、组织理论等现代科学理论, 在利用会计控制实现保护会计信息质量的同时, 已经开始研究利用会计控制促进企业经营效率和效益目标的实现, 会计控制研究出现了不断发展和创新的新局面。

1. 应用现代科学理论开创会计控制研究新思路

佐治亚州立大学麦金利·休博士在 1982 年完成了题为《成本—收益法分析内部会计控制》(A Cost-Benefit Approach for the Analysis of Internal Accounting Control) 的论文。在这项研究中, 他大量应用了管理决策理论。伊利诺伊州立大学萨米·赫尔博士在 1983 年完成了题为《基于可靠性工程学概念的会计控制系统分析研究》(An Application of Reliability Engineering Concepts to the Analysis of the Accounting Control Systems) 的论文, 他应用工程学理论和系统理论为评估、设计和维护会计控制系统可靠性问题提出了决策支持系统的分析构架。宾夕法尼亚州立大学尤里·罗伯特博士在 1984 年完成了题为《评价内部会计控制的辅助决策开发方法》(Development of a Decision-Aid to Evaluate Internal Accounting Control) 的论文, 他应用管理决策理论和系统理论评价和检验系统模型, 评估内部控制, 确定实质性检验中的样本容量。随着信息时代知识经济的兴起, 会计界的学者们将知识理论融入会计控制研究。得克萨斯州立大学陈阔泰博士于 1992 年完成了题为《内部会计控制系统的图解评估: 基于知识的会计控制》(Schematic Evaluation of Internal Accounting Control Systems: Accounting Control, Knowledge-Based) 的论文。该论文将知识理论、系统理论、图解理论、人工智能理论融入会计控制研究, 意在为构建一个基于知识的内部会计控制系统奠定理论基础。他认为内部会计控制是一个系统, 如图 1—1 所示。

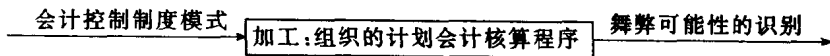


图 1—1 内部会计控制系统

该研究把内部会计控制制度模式作为内部会计控制系统的输入; 舞弊可能性的识别作

^① Bob Elliott, The Third Wave Breaks the Shores of Accounting, *Accounting Horizons*, June 1992, p. 61.

为内部会计控制系统的输出；加工包括两个关键要素，即组织的计划和会计核算程序，并用领悟知识和计划的图解描述方法进行推理。这种方法整合了认知心理学中知识描述的图解理论和人工智能领域的模式识别特定的问题。过去实际发生舞弊案例和假设的舞弊情形都被融入控制模型，形成以知识为基础的自动模拟评估。

可以看出，这些学者们把现代科学理论与会计理论有机结合，通过研究决策控制模型指导企业业务活动和改善企业内部控制，使得会计控制研究从保护性控制向指导性控制发展。

2. 研究信息时代公司组织结构变化引发的会计控制问题

20 世纪 80 年代以来，信息技术对企业经济环境和组织结构产生了巨大影响，因此，将会计控制与组织相联系的研究越来越多，组织理论、公司治理理论被广泛应用到会计控制研究中。澳大利亚新南威尔士大学的安德鲁博士（Chew, Andrew Swee-Chung）于 1993 年完成题为《组织中管理会计实践的结构性分析：社会科学透视（会计）》（A Structured Analysis of Management Accounting Practice in Its Organizational Contexts: A Social Science Perspective (Accounting)）的论文。该论文从社会科学的视角出发，重点研究当管理会计应用到组织经济活动过程每个环节时，会计控制在组织中的重要作用。文章特别强调管理的时空秩序，并对会计控制在组织中的作用进行实地调查。这项调查研究的问卷设计包括了行动和社会相连的时空模式。耶鲁大学本特·维拉德森博士（Bente Viladsen）于 1994 年完成了一篇题为《共谋：内部控制的效果》（Collusion: Effects on Internal Control）的论文。在导师乔尔·德穆斯基（Joel Demski）的指导下，重点从组织中雇员是否在行动上的合作的视角出发，研究企业内部控制的问题。作者发展了这种合作的研究模式，并从信息系统、内部控制过程和组织的设计三个方面，对管理和会计控制进行了研究，深入探讨了组织中雇员在行动上的合作模式，并指出：如果让雇员共同努力，共享信息或分担风险，将提高生产或降低成本，从而这种合作将有利于组织。不过，如果缺少努力或者信息不能沟通，这种合作可能有害。

比迈·普翰（Bimal Prodhan, 1992）在美国的《管理会计》杂志（Management Accounting）发表题为《所有权与控制：基于国际化透视》（Ownership and Control: an International Perspective）的论文^①，以公司治理理论为基础研究会计控制问题。

夏恩·桑德尔（Shamy Sunder）于 1997 年出版了《会计与控制理论》（Theory of Accounting and Control）一书，探讨了组织与会计控制之间的关系，是研究会计控制的权威著作之一。诺曼（Norman Belding Macintosh）也于 1997 年完成了《管理会计与控制系统：一个组织与行为方法》（Management Accounting and Control Systems: an Organizational and Behavioral Approach）一书，丰富了会计控制研究资料的宝库。

^① Prodhan, Bimal, Ownership and Control: an International Perspective, *Management Accounting*, pp. 50~53.