

内部控制系统论

陈丽蓉(教授) 周曙光

(重庆理工大学财会研究与开发中心 重庆 400050)

【摘要】 内部控制是公司治理的一部分,它是由控制点、控制线、控制面和控制体组成的系统,具有整体性、层次性和动态性等特征。其中,控制点是内部控制的起点,控制线是内部控制的基础,控制面是内部控制的关键,控制体是内部控制的主体,信息的流动与沟通是内部控制的手段。内部控制是一个动态的执行过程,内部控制作为一种现代化的管理工具,是管理活动的重要组成部分,应当受到管理层的高度重视。

【关键词】 内部控制系统 整体性 层次性 动态性

系统是由相互联系和相互作用的若干要素有机地结合成特定结构,从而具有不同于各个要素的新功能的整体。内部控制是一个系统,它由一系列的控制点、控制线、控制面和控制体组成。内部控制的点、线、面、体是密切联系、环环相扣的。从系统论的角度来看内部控制,能够使我们清楚地认识到内部控制系统具有整体性、层次性和动态性等特征。

本文以系统论为视角,将内部控制视为由点、线、面、体组成的一个有机整体,用整体观点和相互联系的观点对内部控制进行分析,以期用系统方法论指导内部控制理论体系的建设。

一、内部控制系统的构成要素

1. 控制点。内部控制的起点是控制点,因为控制点是内部控制系统中最简单、最基本的要素。控制点,是指内部控制的关键点。所谓关键控制点,是指在一个业务处理过程中起着重要作用的控制环节,如果没有这些控制环节,业务处理过程很可能出现错误和存在弊端,达不到既定目标。企业的各种经营和管理活动,可以表现为一系列可以控制的点。

内部控制是一个发现矛盾、解决矛盾的过程。建立健全内部控制体系,首要的任务是合理设置内部控制的控制点。企业应当结合实际情况,根据不同业务的性质准确找到控制点,进而实施不同的内部控制程序。例如,在销售业务中具体的控制点主要有:销售价格、销售费用、信用政策、发货及收款方式、合同审批、销售通知单、销售发票等。

2. 控制线。系统内部各要素之间的关系,通过信息的沟通来维持,信息的流动是系统存在的基础。控制点代表着内部控制信息,信息的流动就形成了控制线。控制线是指内部控制的控制流程,它是内部控制的基础。

对企业业务流程的控制研究始于1887年泰勒的科学管理理论,传统企业按劳动分工理论将企业内部不同的职能领域划分为各个职能部门,将工作流程分为许多细小的、可重复的步骤,针对各步骤制定详细的规程和标准,要求工作人员按既定规程操作,同时也要求管理层进行严格和周密的内部控制。

企业的内部控制通常应当涵盖经营活动中的所有业务流程,管理人员应当从业务流程中选择需要特别关注的控制点,对它们实施一定的控制程序,以确保经营活动能够顺利进行。一系列的控制点在业务流程中贯穿起来,就组成了内部控制系统的控制线(流程)。

需要说明的是,内部控制流程不可能对所有节点进行控制,而只是选择关键的控制点进行控制,这样操作符合成本效益原则。

3. 控制面。控制点与控制线的有机结合,构成了内部控制的控制面。所谓面,是指内部控制的控制层面。在系统中起重要作用的要素称为关键要素,控制面与公司治理紧密结合,能够直接体现出公司的战略目标,它是内部控制的关键。企业的内部控制应当力求全面、完整,至少包括以下两个层面:公司层面和业务层面。其中,公司层面的控制又包括战略控制和管理控制。公司层面控制所包含的具体内容有:对子公司的控制、财务报告的编制与披露、人力资源政策、信息系统控制、企业并购、关联方交易、内部审计、发展战略、企业文化、社会责任。业务层面控制所包含的具体内容有:资金、采购、存货、销售、工程项目、固定资产、无形资产、长期股权投资、筹资、预算、成本费用、担保、合同协议、业务外包。

4. 控制体。内部控制系统各要素之间是相互联系、相互作用的,内部控制的点、线、面的有机结合构成了内部控制的控制体。控制体是内部控制系统的主要组成部分,它是内部控制的主体。控制体构成了内部控制的实体框架,使内部控制实体化。内部控制是一个由点到线、由线到面、由面到体的过程,该过程需要企业董事会、监事会、经理层和全体员工的共同参与。

系统论认为,要素在一系列关系的综合中构建出系统。内部控制系统的各要素之间是相互联系的,控制点是内部控制的起点,控制线是内部控制的基础,控制面是内部控制的关键,控制体是内部控制的主体,信息的流动与沟通是内部控制的手段。

二、内部控制系统的特征

1. 内部控制系统具有整体性。整体性是系统论的基本观点,内部控制系统是一个有机整体,这是其最本质的特性。内部控制系统各要素之间相互联系、相互作用,表现出一定的结构性和组合性,从而产生整体效应。每个系统都要有一个整体目标,来协调系统内部各要素之间的关系,各个要素都要服从这个整体目标,这个整体目标体现了系统的整体性特征。内部控制是一个体系,它由相互联系、相互作用和相互制约的不同控制层面构成。虽然不同的控制层面具有不同的控制目标,所需要实施的控制措施也不一样,但是各个控制层面拥有一个整体目标,即内部控制要服从企业的总体战略目标。战略目标是高层次的目标,它与主体的使命、愿景相协调,并支持后者。战略目标反映了管理当局就主体如何努力为其利益相关者创造价值所作出的选择。战略目标体现了内部控制系统的整体性,内部控制的设计和运行要围绕企业的战略目标进行,内部控制各个要素要以战略目标为中心,形成一个整体。

2. 内部控制系统具有层次性。层次性是一切系统具有的普遍特性之一。系统是分层次的,是由不同层次的子系统组成的,是一个整体。内部控制是一个由点、线、面、体组合而成的系统,它具有层次性。控制点、控制线、控制面、控制体代表着不同层次的内部控制。从几何学角度来看,内部控制的点、线、面、体构成了内部控制系统,这是一个从简单到复杂的过程;从公司治理角度来看,内部控制系统是公司治理系统的一部分,内部控制是一种管理工具。不管是从几何学角度还是从公司治理角度来看,内部控制系统都具有层次性。以控制面为例,内部控制层面包括公司层面和业务层面,其中公司层面又包含战略控制层面和管理控制层面。战略控制考虑的是设置和制定整个组织的长期目标和战略规划;业务控制考虑的是确保作业和任务的可靠执行;而管理控制则是为了确保整体目标能够进一步分解和落实到部门目标和日常任务中,并能够被所有组织成员以一种合作的形式执行,以最终实现组织的战略目标。业务控制层面是最基本的控制面;战略控制层面是最高级的控制面,它与企业战略目标相结合;管理控制层面介于两者中间,起到相互连接的作用。

3. 内部控制系统具有动态性。从本质上来说,运动是系统的存在形式。同样,内部控制系统也具有动态性特征。《企业内部控制基本规范》将内部控制定义为:内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的,旨在实现控制目标的过程。从定义可以看出,内部控制是一个执行过程,它具有动态性。内部控制制度是静态的,而内部控制系统是动态的,它是一个执行系统。系统内部要素之间的联系,是通过信息的传递和交换来实现的。内部控制信息是动态的,它在内部控制各要素之间不断地流动,内部控制系统的存在要靠信息流来维持。信息的流动与沟通是内部控制的手段,不同的要素所包含的信息量不同,因而内部控制信息需要不断地流动,来实现各要素之间的信息传递和交换。

三、结论与启示

企业是一个为了达到一定目的,由许多相互关联的要素

(各种子系统或分系统)组成,并依靠各个要素之间的相互联系、相互作用有机结合在一起的复杂的、耦合运行的人造经济系统。因此,要对企业实施有效的控制,必须从系统的角度出发全面考虑问题,必须从企业整体的角度来定义和设计控制体系。要把内部控制系统作为企业的一个子系统,首先从企业整体的角度来设置内部控制系统总体目标;然后把总体目标分解到内部控制系统的各个要素,各个要素根据性质不同设置不同的分部目标;最后各个要素的分部目标通过相互作用、相互联系,共同服务于内部控制系统的总体目标。建立完善的内部控制系统,需要立足于内部控制系统整体性,着眼于内部控制系统的层次性、利用内部控制系统的动态性,把内部控制理念贯穿到企业的经营和管理活动当中。

通过上述对内部控制系统的具体分析,笔者获得以下粗浅认识:

1. 内部控制是一个动态的执行过程。内部控制是一个执行过程,它是动态的。制度贵在执行,即使企业设有完善的内部控制制度,不去执行也是没有效果的。这就要求无论是企业的高管人员还是一般员工,都要强化风险意识,把内部控制理念贯穿到经营和管理活动当中。内部控制是一个由点到线、由线到面、由面到体的动态执行过程,内部控制系统各个要素之间是相互联系的。在实施内部控制的过程中要从系统的角度来考虑问题,不要仅仅局限于一些控制点、控制线或者控制面。企业实施内部控制,要考虑成本效益原则,以适当的成本实现有效的控制。

2. 内部控制是一种管理工具。系统处于一定的环境之中,并受到环境的影响。内部控制系统是公司治理系统的一个子系统,它受公司治理环境的影响,内部控制要与公司治理相结合。内部控制是一种管理工具,它是管理活动的一部分,内部控制的最终目标是提高公司的治理效率。目前内部控制的功能尚未上升到主动防御层面,笔者认为内部控制应该全面地贯彻到企业的各个层面,贯穿决策、执行和监督的全过程,覆盖企业及其所属单位的各项业务。在内部控制制度的建设中,要突出人的作用,董事、监事、经理及其他高级管理人员应当发挥主导作用。要树立现代管理理念,强化风险意识,把内部控制作为一种现代化的管理工具,通过有效地实施内部控制来不断提升企业的价值。

主要参考文献

1. 李喜先等.科学系统论.北京:科学出版社,2005
2. 朱荣恩.建立和完善内部控制的思考.会计研究,2001;1
3. 吴璇,张砚.业务流程的自我控制与内部控制理论发展.现代管理科学,2005;5
4. 池国华,吴晓巍.管理控制的理论演变及其与内部控制的关系.审计研究,2003;5
5. COSO编.方红星译.企业风险管理——整合框架.大连:东北财经大学出版社,2005
6. 刘明辉,张宜霞.内部控制的经济思考.会计研究,2002;8
7. 郭咸纲.西方管理思想史.北京:经济管理出版社,2004