论内部控制规范本原的理性回归

中南财经政法大学会计学院　邱奇彦

【摘要】本文首先对内部控制规范的本原进行了界定,然后对内部控制规范在执行过程中偏离本原的现象进行了分析,最后提出了一些个人看法,以期为完善内部控制规范提供借鉴。

【关键词】内部控制规范　内部控制成本　管理控制

一、内部控制规范本原的界定

自企业机制取代市场机制解决了交易成本问题后，代理(具体表现为股东大会与董事会之间的信托代理和董事会以下管理层级之间的委托代理）问题成为困扰企业的一个关键问题。

试图在管理控制上解决这个问题,内部控制应运而生,在审计界正式提出内部控制概念之前的漫长的人类历史中,内部控制思想已经被应用到人们的日常经济活动中,管理控制、行为控制手段在内部控制的发展演变中都曾发挥着重要的作用(张砚、杨雄胜,2007)。在内部控制的不同阶段,管理控制方法表现不同:在内部控制牵制阶段,方法表现为职务分离、账项核对等;在内部控制制度阶段,方法表现为会计控制、行政控制;在内部控制结构阶段,方法表现为内部控制制度评价、组织结构评价等；在整体框架阶段，方法表现为设立内部审计、内部控制外部化等;在风险管理阶段,方法表现为风险评估、风险应对等。实际上,其目的都是试图解决代理成本问题。而这种代理成本的减少又是以一种形式更高级的内部控制成本的增加为代价的。实际上,在内部控制牵制阶段,内部控制成本就引起了人们的注意,马克思较早地提出了这一问题。他指出:“在簿记这种职能上,一方面耗费劳动力,另一方面耗费劳动资料。”在内部控制制度阶段,制度成本随之增加。制度成本是指会计制度的设计成本和运行成本之和，包括制度设计机构在设计会计制度时发生的成本，企业会计机构在实施制度时发生的成本,企业其他部门和员工为保证会计制度设计、修订、正常运行等发生的成本(李殿富,2002)。在内部控制结构阶段,由于内部控制的控制范围向股东大会与董事会拓展,内部控制成本也随之增加。在整体框架阶段,人们指出 SOX 法案 404 条款执行成本高昂，间接成本对美国社会的影响更为深远(黄京菁,2005)。

公司为了解决内部控制成本问题，一个较为有效的方法就是套用现成的内部控制规范，内部控制规范可以融入公司这一契约联结体当中,将制度变成管理方法,同时达到节约内部控制成本的目的。笔者认为,内部控制规范被大多数公司套用的过程也就是个体节约内部控制成本的过程，通过这种管理控制方法的社会化、公有化,内部控制规范得以执行,这也是内部控制规范的本原，降低公司内部控制成本应当成为内部控制规范存在的微观基础。然而,现实的情况是这种管理控制方法的公有化并不能使所有公司都受益，在内部控制规范作为一项法规强制推行后尤其如此。其原因可能是内部控制规范对组织多样化的协调机制视而不见。

可见，如果从组织管理的视角看内部控制与内部控制规范,其演进过程实际上代表着几次机制的替代:在企业机制替代市场机制后,伴随而来的是代理问题,企业结合自身的组织形态试图用内部控制制度解决代理问题，但伴随而来的是内部控制成本问题。在这种情况下,由自由主义或权威主义构建一个控制标准供所有企业使用成为一个帕累托改进，这个控制标准就是内部控制规范，这相当于内部控制规范又替代了微观世界中形态各异的内部控制制度。单从内部控制的组织管理功用上看，内部控制规范实际上是企业长期无意识演化选择生成的,是组织机制不断替代的结果,并且每完成一次替代都意味着一次成本的节约：套用内部控制规范节约了内部控制成本,施行内部控制制度节约了代理成本,采用委托代理又节约了交易成本。

二、现行内部控制规范偏离本原的具体表现

1. 某些内部控制目标定位使内部控制规范偏离本职。内部控制基本规范中内部控制的目标包括经营合法合规性、资产安全性和财务报告真实性等。同时,内部控制规范作为嵌入法律体系的规章具有强制性。笔者认为,作为管理手段,内部控制固然有纠错防弊、防止侵吞财产等功用,但将财务报告真实性、资产安全性、经营合法合规性目标上升到法规层次则偏离了内部控制规范的本职。

从微观层面讲,履行受托责任、保证财务信息真实可靠是会计人员的天职,而不是委托人的天职,更加不是内部控制规范的制定者的天职。同样地,不贪污、不侵吞国家财产也是作为人民公仆的国企高管的本分,而不是内部控制者的本分。委托代理之所以存在，是以假定代理人善恶这一对矛盾中善是矛盾的主要方面为前提的。要保证财务报告真实和资产安全应主要从代理人着手,而不是从委托人着手。也就是说,内部控制的作用是辅助性的,是次要的,是不能做强制性要求的。从宏观层面讲,内部控制体系的建设不只是企业自身的事情,

它有着广泛的社会性，采取宏观监控措施迫使企业合规经营是政府宏观管理的主要职能(阎达五,2001),内部控制外部化也是发展趋势(王湛,2001)。但是,若想依靠内部控制规范去打击上市公司作假,去强制国企高管不贪污,这又偏离了内部控制规范的本职。

2. *内部控制规范的制度刚性与内部控制规范被广泛运用的初衷相冲突。*内部控制制度可以分为共性内部控制制度和特性内部控制制度。共性内部控制制度是指所有企业都适用的一般性内部控制原则、措施、程序等。特性内部控制制度是指适合个别企业的特有内部控制制度(罗绍德等,2003)。共性内部控制制度可以作为公共产品供广大个体使用，这也是本文第一部分所描述的内部控制规范。但中国企业的内部控制制度基本上是在借鉴西方惯例并吸取中国理论界意见的基础上形成,并由政府机构直接颁布的,而不是从中国企业内部控制实践中推导而来的。它是一种通过"逆向生成"的演绎法完成的纯政府模式(夏云峰等,2006)。在执行上,内部控制规范具有强制性,而不是供企业自由选用。

正如前文所提到的,这种制度刚性不利于企业进行"管理权变",对某些企业来说,因为内部控制规范不是作为一般的管理标准供单位自行采用,而是要上升为法规,依靠法律的强势地位强制实施。那么,在这种僵硬的标准下,大家都去学"标准"和"规范",从而培养了大批循规蹈矩但缺乏应有创造能力和工作热情的员工(杨雄胜,2006)。而事实上,现代社会需要学习型组织,要求每个员工实行"双环学习",即让大家知道组织与自己应该怎么做才合理,是一种创造性学习,这就不一定拘泥于现有的规章制度和流程标准(杨雄胜,2006)。这种更高层次的"自控",不但超越了传统的"自控",更超越了内部控制规范标准这一"他控"。这种内部控制规范在供给上的"强行摊派"而不是市场导向的"各取所需"对内部控制规范的价值提出了严峻的挑战。对社会来说,也使得内部控制这种公共产品的外部性由正转负。于是,内部控制规范得以生存的土壤也将消失殆尽。

3. *内部控制规范对内部控制证据的过度强调造成内部控制的实质被削弱。*内部控制作为一种运行中的管理手段,更多地依赖一系列的隐形制度，内部控制制度体系的基础是非正式的内部控制制度,即企业文化、企业历史传统、管理理念、员工价值观等隐形的内部控制契约。原本的内部控制目的在于为组织创造效益，而不在于向外界证明或炫耀本企业的内部控制做得有多好。但由于内部控制规范过高的内部控制信息披露要求,事实上强加给内部控制一个对外公关的功能,并且这种功能日益强化。例如 SOX 法案就是一个典型的例子。该法案要求企业必须建立并维护 COSO 报告所描绘的内部控制。为了保证这一规定的贯彻实行,公司管理层必须出具内部控制报告和内部控制评价报告且须得到注册会计师的鉴证。这样,对内部控制书面证据的注重超过了对内部控制本身实施效果的注重,审计和外部监管者的意志居于主导地位。随着资本市场的完善,保护投资者压力的日益增大,我国也有朝这方向发展的趋势(孙芳城,2008)。显然,内部控制规范对内部控制证据的过度注重迫使企业对内部控制"形式重于实质",这是与内部控制规范的原意相悖的。

三、对内部控制规范回归本原的思考

1. *集中目标,让内部控制回归管理控制主业。*对于任何企业来说,必要的控制手段和控制措施是不可或缺的,以弥补企业契约的不完备，保证企业的正常运行和发展（张宜霞,2007)。正是如此,内部控制规范中内部控制的目标也要集中到管理政策的贯彻执行上来,并且是建议如何做,而不是要求如何做。一般而言,作为强制性的法规主要在"弃恶"上提要求,而不是去引导"从善"。所以,那些财务报告真实性、资产安全性、经营合法合规性等目标都可以交给其他财经法纪。内部控制规范则应该在内部控制管理控制方法上为企业提供向导。在这方面,我们可以借鉴 COSO 报告的两个观念:一是事先风险控制的观念，风险控制强调事先防范而不是把风险的后果归咎于内部控制,这是一种切实的管理控制方法;二是要求评价内部控制的观念,评价控制与控制应相互结合,评价的过程实际上也是一个管理的过程。

2. *区分情况,软化内部控制规范。*所谓区分情况,是指对内部控制规范自身要分层设计，而对内部控制规范的施行要分步骤。所谓分层次,是指对那些有着广泛的社会性、关系公众利益的、需要政府采取宏观监控措施加以管理的内部控制制度要强制推行,而对那些公共性不强的内部控制制度,则以指南的形式发布,供企业自行采用。所谓分步骤,是指对一些基本内部控制规范如定岗定员、明确岗位职责、健全财产管理等要先做要求，而对一些要求较高的内部控制制度如班组核算、责任中心管理、预算管理等要后做要求或先不对基础内部控制制度不健全的企业要求。这样,内部控制规范的制度刚性就自然软化,而其社会效益则会增加。

3. *回归本质,修订内部控制信息披露标准。*彼得·德鲁克说:"管理是一门实践,其本质不在于'知'而在于'行';其验证不在于逻辑,而在于成果;其唯一权威就是成就。"内部控制作为管理实践的一部分，内部控制报告和内部控制评价报告都只是过程,而管理绩效才是内部控制成就的体现。因此,笔者认为，内部控制规范也应该把对内部控制书面证据的关注转移到管理绩效的关注上来,内部控制信息披露也应该弱化,当然,内部控制信息披露也不应该完全取消,具体该如何确定这个度还有待进一步研究。

主要参考文献

1. 罗绍德,唐群力.企业内部控制的新制度经济学解析.审计与经济研究,2003;6

2. 阎达五,杨有红.内部控制框架的构建.会计研究,2001;2

3. 夏云峰,金治中.企业内部控制模式的选择.财经科学,2006;10

4. 张砚,杨雄胜.内部控制理论研究的回顾与展望.审计研究,2007;1

5. 杨雄胜.内部控制理论面临的困境及其出路.会计研究,2006;2