

内部控制理论研究的三维框架构建

杨黎明

(山东工商学院 山东烟台 264005)

【摘要】 本文针对我国企业内部控制理论研究中存在的问题,构建了包括“内部控制理论研究的两个视角、内部控制系统的双重属性以及内部控制运行的两个层面”的内部控制理论研究三维框架,以期为我国内部控制理论研究提供参考。

【关键词】 内部控制 三维框架 内生性 外用性 显性制度 潜规则

一、内部控制理论研究的两个视角：“管理”与“审计”

“内部控制”有两个完全不同的起源和功能——作为审计方法和作为管理手段(李心合,2007),因此也就出现了两种不同的发展轨迹。

审计人员是内部控制理论研究的发起者和推动者,也是最大受益者(张宜霞,2007)。审计视角下的内部控制,旨在保证财务报告的可靠性以最大限度地降低审计风险。同时,审计视角下的内部控制更多地满足政府监管的需要而得以上升至国家法律层面,这会在很大程度上影响内部控制实务的发展和左右内部控制理论研究的方向。在美国,有三个法案对内部控制的实施与发展发挥着巨大的推动作用:①1977年颁布的《惩治外国行贿法案》,该法案规定进行内部控制是公司董事会的职责;②1991年颁布的《联邦存款保险公司改进法案》,其要求公司必须建立健全内部控制系统;③2002年颁布的《萨班斯—奥克斯利法案》,其明确要求公司内部要建立有效的内部控制系统,并要求管理层对其做出评价(李连华,2007)。“内部控制”这一概念在我国出现的时间相对较晚,相关的法律法规较少,中国证券监督管理委员会于2001年发布的《证券公司内部控制指引》、上海证券交易所于2006年发布的《上海证券交易所上市公司内部控制指引》对我国企业内部控制制度的建立有着较大的影响(张研等,2007)。

管理视角下的内部控制更注重实践,没有提出专门的内部控制学说,与其相关的理论散见于各种管理学理论和学说之中。杨雄胜(2006)将管理视角下的内部控制理论归纳为自我控制论、控制过程论、控制系统论、控制要素论、控制动力论、生态控制论和控制边界论七种。就管理实践来看,内部控制作为一种管理的基本手段存在,旨在强化管理、追求利润。随着资本市场的发展,股东的利益得到进一步重视,追求价值最大化成为企业管理的目标,同时其也成为内部控制的主要目标。

事实上,只有企业不断改善经营方式、提高经营绩效,投资者的利益才能得到最大程度的维护;反之,为了保证财务报告的可靠性而对企业进行过多的“控制”,将会提高企业的运营成本,导致企业运营速度缓慢,最终减弱企业的价值创造能

力,损害投资者的利益。笔者认为,在外部竞争日益残酷的情况下,企业管理者同样需要被关注,而基于管理需要、旨在提高企业价值的内部控制理论研究更需要加强。已有学者开始提倡内部控制理论研究视角的转变,认为审计视角下的内部控制理论研究尽管重要,但其意义相对于管理视角下的内部控制理论研究的意义要小得多(李心合,2007)。

二、内部控制系统的双重属性:内生性与外用性

“内部控制”是一种笼统的说法,要对其进行深入研究,有必要先对其进行细分。按照企业内部控制系统运行的内在机理,我们可以将其划分为三个方面:①内部控制机制,指存在于企业实际运行过程中的必要的内部控制程序,这些程序的执行是企业正常运行的基础和前提,内部控制机制的供给应基于企业强化管理的需要,其在很大程度上满足了外部审计和监管的需要;②内部控制规范,是指由有关部门或者机构制定的有关内部控制的法规和标准,其是企业建立内部控制机制、制定内部控制制度的依据;③内部控制制度,是指由企业制定的用以规范内部控制系统构建的规章制度。

1. 内部控制机制的供给与需求。一般认为,内部控制机制是内部控制在企业层面的具体化而形成的一套可执行的机制。企业作为内部控制机制供给方的地位是毋庸置疑的,企业同时也是这种机制的需求者和受益者——有效的内部控制能够维持企业的正常运作、节约成本、防止舞弊、提高经营绩效。企业有动力建立科学的内部控制机制并根据环境的变化和管理的需要不断对其进行完善,以加强内部控制。

审计人员旨在通过评价被审计单位的内部控制情况以合理确定审计测试的范围和审计程序,从而提高审计效率、降低审计成本、规避审计失败的风险;投资者希望借助内部控制对企业管理者形成有效的约束;外部监管者则希望通过内部控制实现其监管目标,维护国家和投资者的利益。由此,“内部控制”不再是单纯意义上的企业内部行为,其具有外部需求方——审计人员、投资者和监管部门,从而其担负起了更多的责任与使命。

2. 内部控制规范的供给与需求。内部控制规范能引导和推动企业建立健全内部控制系统,从而提高内部控制水平与

经营管理水平,促进企业健康、持续发展,维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益。企业是内部控制规范的需求方;而在不同的国家,内部控制规范是由不同的机构制定的,因而其供给方不尽相同。我国的内部控制规范同企业会计准则一样,是由财政部制定并发布的。

有人认为,内部控制规范具有公共品特性,因此个体企业提供内部控制规范的动力不足,难以满足企业的现实需要(罗邵德等,2003)。笔者认为,这只是问题的一个方面,而更关键的一个方面是,作为“外部人”的监管者、审计人员等,其希望通过内部控制来实现对企业的监督和控制。委托代理理论已经表明,这种需求与企业经营者的意志不相符,甚至是背道而驰的。事实上,内部控制的实施者也恰恰是作为被监督对象的企业管理者,对其实施的监督和控制往往无效。而在这种情况下,国家只能另辟蹊径,试图通过控制“标准”来满足其利益诉求、影响和干预内部控制规范的执行。由此可见,内部控制规范的更本质的需求方是包括政府监管部门在内的外部利益相关者。

监管者的内部控制要求具有强制性,可以通过国家强制推行,但它实际上与管理者对内部控制的要求又存在明显的不一致性,而在这种情况下发生冲突不可避免。从强制推行的后果来看,管理者在企业内部控制系统构建过程中所做的努力在很大程度上成为了一种对监管者要求的遵循,而对企业自身的经营管理的意义并没有想象中的那么大(张宜霞,2007)。这样看来,看似完美的规范有可能流于形式而无法起到预期的作用。

3. 内部控制制度的供给与需求。内部控制制度是内部控制的实施细则和操作规程,是企业内部控制机制的制度化结果。内部控制制度是各方利益综合博弈的结果:一方面,内部控制制度需要考虑企业的具体情况和现实需要,要易于理解并具有可操作性;另一方面,内部控制制度的制定受内部控制规范的约束和指导,同时还要接受审计部门的评价,在很大程度上体现了外部监管者的意志。

内部控制制度的建立是企业内部控制机制得以正常实施的保障,企业要按照内部控制制度进行内部控制,企业有较大的动力来“量身定做”一套适合自己的“制度”。但问题在于,外部监管者通过“规范”的形式引导和推动企业构建内部控制系统的同时,也给企业的内部控制系统构建戴上了“紧箍咒”。

笔者查阅了2007年下半年以来各上市公司公布的内部控制制度,发现不同行业、不同规模的企业制定的内部控制制度几乎“众口一词、步调一致”,其在实践中所能发挥的作用值得怀疑。笔者尝试给出一个合理的解释:企业对外公布的内部控制制度符合审计和外部监管的要求,但却未必符合企业的实际情况。也就是说,迫于外界压力,企业不惜花大代价为外部监管部门“量身定做”一套完美的制度,而这套制度表现出更多的“公关效用”却丧失了其原本应有的作用。

由前文的分析可以看出,内部控制更多地被赋予了对外的功能:一方面,外部利益相关者不断地对企业内部控制提出各种要求,并将内部控制作为市场的准入许可证;另一方面,

企业也试图通过内部控制来迎合外界的需求,实现自身利益最大化。由此,内部控制系统的双重属性——内生性与外用性得以凸显。内生性是指内部控制系统是企业出于改善经营管理、提高经营效益而自发建立和运行的,这表现出内在需要性和自发生成性,这一属性符合企业实际情况;外用性则是指通过内部控制来满足外部监管和审计的要求,以为企业创造效益,这一属性不仅关注外部规范和标准,更重视内部控制的可验证性和可评价性。无论是内生性还是外用性,都是企业管理者在特定环境下为谋求自身利益而主动做出的理性选择。

三、内部控制系统运行的两个层面:显性制度与潜规则

制度经济学认为,制度由正式制度、非正式制度和实施机制构成,且尤其关注非正式制度的作用机理。由此,人们将研究的触角伸至真实的世界。正式的内部控制制度主要指企业参照相应的内部控制规范,结合自身特点建立起来的包括内部控制的程序、措施、方法等一整套制度体系,通常具有强制性的特点,要求组织成员遵守(罗邵德等,2003)。与之相对应,非正式的内部控制制度是指企业在实践中所形成的一些不成文但行之有效的规矩或者做法,我们可以将其称为“潜规则”,其在很大程度上反映了企业内部控制的真实情况。

笔者认为,当前内部控制理论研究更多地体现为对非正式制度和实施机制的研究,学者们较为关注实施机制的建立(谷祺,2003;陈志斌等,2007;魏晓燕,2007)。

内部控制作为一项管理活动,必然有一部分内容是不能用文字来表述的,或者通过文字不便表述,抑或在实际中发挥作用但没有通过文字公之于世。据此,我们可以将内部控制制度分为显性制度和潜规则这两个部分进行分析。

1. 显性制度。我们可以将其理解为制度经济学所指的正式制度,包括内部控制制度、内部控制法规和内部控制标准。内部控制制度是企业管理者为了实现管理目标,兼顾内部控制法规、参照内部控制标准对管理活动进行制度化而形成的;内部控制法规是立法机构或部门为了外部利益相关者的利益、保证管理者更好地履行管理职责,而对企业管理行为做出约束的法规;内部控制标准是有关部门为了使审计部门更好地履行审计职责、适应现代审计的要求而制定的用以评价内部控制有效性的一种标准(郑晓荣等,2007)。三者存在如下关系:内部控制制度是内部控制法规和内部控制标准存在的基础,内部控制法规的制定能推动内部控制标准、内部控制制度的制定,内部控制标准是内部控制制度和内部控制法规的理论依据。

显性制度是一种书面化的制度,其优势在于具有可验证性、可评价性。除了常规功能,笔者注意到,显性制度可以脱离其实施主体独立发挥作用,即具有外用性,且这种外用性有逐渐增强的趋势。显性制度为符合外部监管的要求而在一定程度上脱离企业实际,从而难以付诸实践并发挥应有的作用,于是“潜规则”便得以产生乃至“大行其道”。

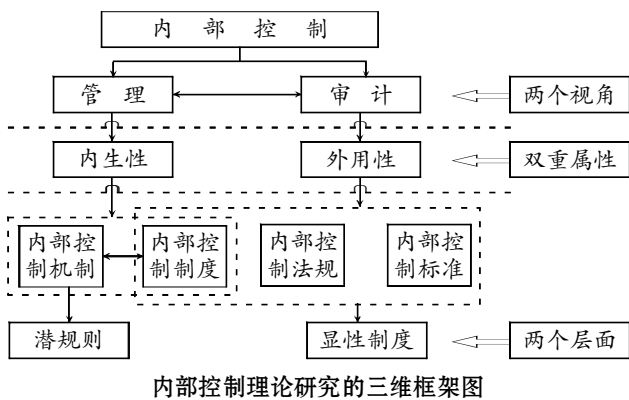
2. 潜规则。潜规则指的是一些不能明说的规矩,人们常常按照这些规矩而不是正式制度行事。这些规矩背离了正义观念或正式制度,侵犯了正式制度所代表的利益,因此不得不

以隐蔽的形式存在。

本文所指的“潜规则”涵盖制度经济学所指的非正式制度,但不限于此,更多的是指与企业显性制度相对应的在实际中发挥效用的一些不成文的规定。实际上,由于没有切实关注企业的实际需要,或者过分关注外部审计的需要,国家颁布的内部控制法规和内部控制标准往往难以被企业认可和接受,因而就难以在内部控制实践中得以贯彻实施,那么内部控制制度必然也存在一定的问题。在这种情况下,支配企业内部控制系统运行的更多的是一种“看不见、摸不着,行之有效但摆不上桌面”的潜规则。

四、内部控制理论研究三维框架的构建

在总结前人研究成果的基础上,本文从内部控制理论研究的两个视角、内部控制系统的双重属性以及内部控制系统运行的两个层面这三个维度对我国内部控制理论研究和内部控制构建中存在的问题进行了较为完整的分析。本文构建的内部控制理论研究的三维框架如下图所示:



内部控制理论研究的三维框架图

我们根据内部控制理论研究的三维框架图可以得出以下几点:

第一,内部控制的理论研究依审计和管理两条线索展开。审计业界的努力在很大程度上推动着内部控制理论的发展,从而使有关研究更多地关注审计的需要,这显然会在一定程度上损害企业管理者的利益。因此,有学者提出需要转变内部控制理论研究的视角。笔者对此表示赞同,并进一步指出研究视角的背后隐藏着利益之争。

第二,内部控制表现出双重属性:内生性和外用性。内生性指对内的监督或者控制,旨在改善经营管理、提高经营

绩效,这是其本源性和基础性的职能。随着审计界的推动,内部控制更多地被赋予对外的功能:一方面,外部利益相关者越来越多地对企业内部控制提出要求;另一方面,企业也试图以此为工具来满足外界所提出的要求,从而实现自身利益最大化。也就是说,内部控制系统不但具备对内部进行控制的基本属性,还具有对外的“公关效用”,这可以作为理解企业内部控制行为的一个突破口。

第三,“潜规则”是一个热门词汇,本文用这个词旨在描述企业内部控制系统中存在的“言行不一”的现象,也就是说,完美的内部控制制度更多地被用来接受检查和评价,而实际上却很难用于实践。笔者进一步分析认为,内部控制系统的外用性使得显性制度难以发挥作用,于是催生了潜规则,潜规则与显性制度呈此消彼长的态势。

总之,内部控制要满足更多的利益诉求从而促使其职能的分化,利益诉求的不同导致内部控制规范难以满足企业内部管理的需要,从而将显性制度架空,潜规则得以施行。要想改变这种状况,一个可行的方案是:转变内部控制理论研究视角,注重价值导向,更多地关注企业管理的需要,同时尝试将其保证财务报告可靠性的职能分离出来。

主要参考文献

1. 杨雄胜等. 中国内部控制的社会认同度研究. 会计研究, 2007; 8
2. 朱荣恩等. 关于企业内部会计控制应用效果的问卷调查. 会计研究, 2004; 10
3. 谷祺. 内部控制的三维系统观. 会计研究, 2003; 11
4. 李心合. 内部控制: 从财务报告导向到价值创造导向. 会计研究, 2007; 4
5. 张宜霞. 企业内部控制的范围、性质与概念体系. 会计研究, 2007; 7
6. 张研等. 内部控制理论研究的回顾与展望. 审计研究, 2007; 1
7. 张研. 内部控制历史发展的组织演化研究. 会计研究, 2005; 2
8. 杨雄胜. 内部控制理论研究新视野. 会计研究, 2005; 7
9. 陈志斌. 内控规范的嵌入与超越. 会计研究, 2005; 11
10. 陈志斌等. 内部控制执行机制分析框架构建. 会计研究, 2007; 10