

# 从管理理论发展看内部控制的演进

董卉娜

(南京大学商学院 南京 210093)

**【摘要】** 本文从管理理论的发展入手,分析不同阶段的内部控制模式,寻找管理理论发展和内部控制演进的契合点,以此为基础探讨未来内部控制的发展方向。

**【关键词】** 管理理论 内部控制 内部牵制 制度控制

根据惯用的发展线索,可以将对应的内部控制模式描述为“内部牵制模式——制度控制模式——系统控制模式——综合控制模式”。通常人们从审计模式变化中来寻找这些模式的变化趋势,实际上也可以从管理理论的发展中找到这些模式变化的诱因。

## 一、职责分工理论与内部牵制模式

从原始的组织诞生开始,直至20世纪40年代,内部控制的发展基本上停留在内部牵制阶段。1776年,亚当·斯密在其发表的代表著作《国富论》中系统地论述了古典政治经济学的主要内容,其中涉及许多管理思想,分工理论进一步为内部牵制的实践提供了支撑。经济人的观点是亚当·斯密分工理论的基础,

他对人性的这一分析对内部牵制思想的假设产生了深远影响。内部牵制思想的提出基于以下主观设想:两个或两个以上的人或部门无意识犯同样错误的机会可能性很小;两个或两个以上的人或部门有意识的合伙舞弊的可能性也大大低于一个人或一个部门舞弊的可能性。因此,还没有内部控制的说法时,《柯氏会计辞典》将内部牵制定义为: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,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。

## 二、古典管理理论与制度控制模式

进入20世纪,工厂制度对管理提出了新的要求,注重从管

评估确认的国家出资勘查形成的探矿权价款。同时规定:申请国家出资勘查并已经探明矿产地的采矿权的,采矿权申请人除缴纳采矿权使用费外,还应当缴纳经评估确认的国家出资勘查形成的采矿权价款。

(5) 竞价收益。2003年国土资源部颁布了《探矿权采矿权招标拍卖挂牌管理办法》,允许通过招标、拍卖、挂牌的形式出让探矿权和采矿权,并以竞价最高者为矿业权竞得人。在竞得人最终所支付的价款中,除了包括矿业权价款、矿业权使用费等基本税费,还可能包括对国家地矿勘查部门先期投入资金的补偿或者其他超额利得等,这部分收入也是矿业权收益的一部分,暂称为竞价收益。

**2. 二级市场的矿业权收益。**二级市场的主体是矿业权人。2000年国土资源部发布的《矿业权出让转让管理暂行规定》规定:矿业权人可以依照本规定采取出售、作价出资、合作勘查或开采、上市等方式依法转让矿业权;矿业权人可以依照本规定出租、抵押矿业权。由此可见,矿业权人可以依法对其享有的矿业权进行转让、出租、抵押等,以获取矿业权收益。

(1) 矿业权转让收益。探矿权人在完成规定的最低勘查投入后,经批准,可以将探矿权转让给他人;已取得采矿权的矿山企业,因企业合并、分立,与他人合资、合作经营,或者因企业资产出售及其他变更企业资产产权的情形而需要变更采矿权主体的,经依法批准可以将采矿权转让给他人。而在矿业权

转让的过程中,矿业权人获得了货币资金,或者投资收益,或者企业经营权,这些都是矿业权收益的表现形式。

(2) 矿业权抵押收益。矿业权人可以依照有关法律的规定作为债务人以其拥有的矿业权在不转移占有的前提下,以矿业权向债权人提供担保。矿业权人可以探矿权、采矿权作为抵押物,以此来融通资金或者获得其他资产的使用权等。

(3) 矿业权出租收益。矿业权出租是指矿业权人作为出租人将矿业权租赁给承租人,并向承租人收取租金的行为。已出租的采矿权不得出售、合资、上市和设定抵押。由此可见,矿业权人可以通过出租矿业权来获得租金收益。

综上所述,市场经济体制下矿业权有偿取得制度的确立,形成了矿业权两级市场,国家不再是唯一的收益主体。因此对于矿业权收益概念的界定,有必要分别站在国家(或国有地矿勘察单位)和二级市场矿业权人的角度进行考虑,以使矿业权收益的概念更为准确。

**【注】** 本文系教育部人文社科研究项目“矿业权收益核算研究”(项目编号:03JD790026)部分研究成果。

## 主要参考文献

1. 殷焘,洪水峰,杨昌明.现行矿权收益管理制度分析.中国国土资源经济,2005;3

2. 孙宏涛,田强.论矿业权的流转.中国矿业大学学报(社会科学版),2005;3

理职能、组织方式等方面研究企业的管理问题。泰罗的科学管理理论,使人们认识到了管理学是一门建立在明确的法规、条文和原则之上的科学,它适用于人类的各种活动,从简单的个人行为到经过充分的组织安排的大公司的业务经营。同一时期,法约尔对组织管理进行了系统的研究,提出了管理过程的职能划分理论,即管理的职能是计划、组织、指挥、协调和控制,从而确定了控制在管理中的地位。法约尔指出,控制就是要证实企业的各项工作是否已经和计划相符。控制可以确保企业社会组织的完整,“人员一览表”得到应用,协调会议定期举行,企业经营和各部门的工作得以顺利进行。韦伯进一步将控制纳入科层结构中,强调企业内部的科层官僚控制。

在这些理论的指导下,企业在实践中不断采纳一些组织、调节、制约和检查企业生产活动的办法。内部牵制逐渐演变成由组织结构、职务分离、业务程序、处理手续为主要内容的内部控制。1949年美国注册会计师协会(AICPA)首次对内部控制制度作了权威定义:内部控制制度是企业所制定的旨在保护资产、保证会计资料可靠性和准确性、提高经营效率、推动管理部门所制定的各项政策得以贯彻执行的组织计划和相互配套的各种方法及措施。1953年美国注册会计师协会将内部控制分为会计控制和管理控制两个层次,意味着内部控制也不仅仅以职务分离和账目核对为主要手段,以钱、账、物等会计事项为主要控制对象,而是还包括负责组织机构的设置及制定协调组织内部关系的方法和措施。

### 三、现代管理理论与系统控制模式

古典管理理论着重考虑的是组织系统内部,而对企业外部环境对组织系统的影响考虑得非常少。在现代管理理论阶段产生的系统管理学派和权变理论学派对内部控制的演进产生了很大的影响。系统管理学派是运用系统科学的理论、范畴及一般原理,全面分析组织管理活动的理论。该学派将企业看做是一个相互联系而共同工作的各个子系统所组成的以便达到一定目标的系统,并且将企业的子系统分为目标子系统、技术子系统、社会心理子系统、结构子系统和管理子系统,控制活动属于管理子系统的要素。权变理论学派认为,在组织管理活动中,企业要根据所处的内部条件和外部环境来决定其不同的目标和价值,采取不同的管理手段和管理方法。系统管理理论虽然也强调了系统和环境之间的关系,但是太抽象,权变理论的出现意味着管理理论向实用主义方向前进了一大步。

根据系统管理理论和权变理论,维护系统正常运行的内部控制也应是一个受内外部环境影响的有机整体,于是1988年美国注册会计师协会以“内部控制结构”概念取代了“内部控制制度”概念。内部控制不再区分会计控制和管理控制,而是包括了控制环境、会计制度和控制程序三个要素的结构体系。将控制环境纳入控制要素中,在控制环境中不仅强调了外部因素的影响,而且涵盖了经营管理的观念、董事会、内部审计、人事政策和实务等内容,反映了管理当局和董事会关于控制对公司重要性的态度,表明内部控制已经由专项控制发展为系统控制,控制机制成为企业运行中的一个子系统。

### 四、当代管理思潮与综合控制模式

20世纪70年代发展的企业战略管理理论和20世纪80年代兴起的企业文化理论产生了深刻影响,并使这一时期的内部控制模式逐渐呈现综合化控制趋势。战略决策理论的管理思想更加注重企业外部大环境的变化及其对企业经营的决定作用。与战略管理理论相吻合,《内部控制——整体框架》突破了惯用的内部控制的程序政策论等静态概念的界定,指出内部控制是一个发现问题、解决问题、发现新问题、解决新问题的循环往复的动态过程。为实现经营战略目标,综合模式将控制重点定位于经营活动,一方面将实现经营活动的效率和效果作为控制的首要目标,财务目标和合法性目标都为经营目标服务,另一方面在控制活动中也突出业绩评价的作用。

1992年COSO报告首次提出对实现目标活动的风险进行评估,并将风险降低至无害水平。1995年CoCo模式指出,确定企业可接受的风险水平并将企业实际承担的风险控制在可接受的水平之下是内部控制的核心任务。1999年英国的Turnbull报告中指出,内部控制作用的有效发挥是建立在对风险充分评估的基础上的,内部控制的目的是帮助管理层适当控制风险,而不是消除风险。这些思想都被完整地归纳在2004年COSO委员会颁布的《企业风险管理——整体框架》中。在《企业风险管理——整体框架》中,内部控制成为风险管理的重要组成部分,虽然内部控制的目标、程序、要素等都没有发生本质的变化,但是融入到风险管理的内部控制侧重于对财务风险和经营风险的控制,鼓励企业积极应对风险,在风险与收益之间寻求平衡。

20世纪80年代,西方掀起了一股以企业文化为核心的非理性主义管理的新思潮,以弥补正规的、理性化管理的不足。企业文化的功能主要体现在:其价值观和行为准则对企业员工思想和行为起到导向作用和约束作用,企业形象对员工有激励作用和凝聚作用。与此相适应,综合控制模式将员工的诚实性和道德观、员工的胜任能力、管理当局的理念和经营风格等企业文化要素作为控制环境的组成部分,将控制意识、控制观念等“软控制”内容融入传统的硬性控制中去,以充分发挥企业文化对内部控制的促进作用。

从内部控制的演变可以看出,内部控制是为满足组织内部管理的需要而产生的,但内部控制的演进并没有跟上管理理论的发展。从20世纪90年代开始,随着企业所处环境的不确定性日益加大,企业的经营战略、组织结构、管理制度必将发生重大变化,而与此相关的学习型组织理论、流程再造理论、核心能力理论、知识管理理论等都没有在现有内部控制理论中体现出来。因此,这些理论将会成为内部控制模式变迁的新的诱因,内部控制需要在上述理论的指导下进行新的功能定位,寻找新的作用机制。

#### 主要参考文献

1. Steven J. Root著,刘霄仑等译.超越COSO——强化公司治理的内部控制.北京:中信出版社,2004
2. 卡斯特,罗森茨威克著.傅严等译.组织与管理:系统与权变的方法.北京:中国社会科学出版社,2000