

# 论企业内部控制监督的本原性质

阳杰 应里孟

(温州大学城市学院 浙江温州 325035)

**【摘要】** 内部控制监督的本原性质从社会学、哲学、心理学和管理学四个领域,可分别得出内部控制监督的行动反思观、反馈控制观、组织学习观和质量管理观,它们各自反映了监督本原性质的一个侧面,相互之间构成了一个逻辑统一的整体。

**【关键词】** 内部控制 监督 组织学习 质量管理

1992年COSO发布的《内部控制整合框架》运用了系统论的思想,将内部控制分为控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督五要素,其中的监督要素是作为整个内部控制系统的一种反馈机制,目的在于确保内部控制各要素能够根据环境的变化及时进行动态调整,以保证企业内部控制的持续有效性。不过,COSO发现,在企业的具体应用中,监督要素并没有得到有效实施,为了更好地帮助企业设计、实施和评价监督程序,COSO在2009年发布了《内部控制系统监督指南》。国际信息系统审计与控制协会(ISACA)在此基础上,立足于IT环境,于2010年发布了《内部控制系统和IT监督指南》,指导企业在IT环境下设计、实施和评价监督程序。鉴于监督要素的重要性,为了探寻内部控制监督的本原性质,本文将从社会学、哲学、心理学和管理学四个领域进行分析。

## 一、内部控制监督的行动反思观

在社会学领域,吉登斯(1998)提了著名的“反思性”概念。反思性是人类行动者认知能力的基本特征。人类实践之所以能够持续进行,就是因为有反思性作为假设前提。吉登斯认为,应该把反思性理解为持续发生的社会生活流受到监督的特征:把反思性看做根植于人们所展现、并期待他人也如此展现的对行动的持续监督过程,这就是所谓行动的“反思性监督”。这种反思性监督是以例行化为基础,且是一种动态过程,它内在地体现于人类的行动之中。

吉登斯认为,作为行动者一定是“具有知识”的,这些知识是行动者在行动情景里所拥有的具有反思性和实践性的知识。在行动时,行动者除了有他的理由和动机外,他还会反思地监督自己行动的进行情形、自己的表现和其他人的观感和反应。这种知识形成了行动者的“共同知识”,这些知识成为行动者行动的依据。由于行动者在知识上是不可能完美的,他的行动总要面对一些他所“未认识到的行动条件”,这总会导致一些“意图之外的行动后果”。在行动过程中,这些意图之外的行动后果,又反过来成为他并未认知的行动条件。

内部控制需要进行监督的理由就是,管理层在利用“共同知识”来构建控制规则时,针对企业的自身情况,不可避免地存有一些“未认识到的行动条件”,这就导致初次构建的内部

控制系统是不完备的。在内部控制的实际运行中,随着它与环境之间的共生与互动,内部控制的缺陷会逐渐显露出来,这就是所谓的“意图之外的行动后果”,这些后果通过反馈,促使管理层对控制规则进行完善,从而保持内部控制系统的持续有效。这就是内部控制监督的行动反思观。

## 二、内部控制监督的反馈控制观

反馈控制是以被控系统的输出信息为基础,由于这些输出信息是事后信息,而且在反馈过程中,需要进行差异计算、比较分析、找出原因和采取措施,都需要花费时间,然而在此期间部分不合理的输入毕竟已成为事实。虽然反馈能够阻止更大偏差的出现,但却无法挽回已发生的偏差。这就导致了反馈控制是一种“亡羊补牢”式的控制措施,不能做到防患于未然。这就产生了对前馈控制的需求。前馈控制是一种事前的控制,它是以预先判断,或假设外部环境对控制对象可能施加的影响及受控部分的未来行为作为基础,在被控系统的输入口即能发现问题。不过,前馈控制是建立在主观的预测基础之上,还需要根据这些预测建立起输入和输出信息之间的关系模型,由于认知的局限性以及将认知结果建模的不完全性,这使得前馈控制不可能实现对外部干扰的彻底控制。从反馈控制和前馈控制的特点来看,两者恰好可以互补,用反馈控制来弥补前馈控制预测方面的不足,用前馈控制来弥补反馈控制的滞后性。所以,在实际控制中,往往需要将两者相结合。

内部控制系统包括了五项相互联系的要素,它们来自管理层经营企业的方式,并融入管理过程本身。这五个要素共同构成了一个完整的控制系统,其中,风险评估是内部控制中的前馈控制,监督是内部控制的反馈控制,控制活动是施控手段,信息与沟通是整个控制系统中的信息通道,而控制环境则是整个控制系统得以良好运行的基础。监督对于内部控制的一个更为重要的作用在于,给我们对内部控制的认知提供了一个螺旋式上升的契机。由于风险评估是建立在认知主体(如管理层)先前的实践经验之上,并且对未来作了诸多假定,借助监督过程,认知主体可以更好地认识受控系统的运行规律,从而加深对控制系统和控制环境的认知,进而将监督的结果内化为风险评估的内容。监督和风险评估的结合,使得内部控制

表现为一个自我完善的动态过程。在这个系统中,监督要素是作为一种反馈控制机制存在的,这就是监督的反馈控制观。

### 三、内部控制监督的组织学习观

人类行动之所以需要不断进行反思性监督,根源在于人类认知的固有局限,这种局限又进一步源于环境的根本复杂性。人类对环境中所感知到的信息,是一种经过大脑筛选后的结果,具有主观性,它与客观环境难以完全拟合。这种主观性和客观性之间的矛盾,成为人类不断探索新问题,为新问题寻求新的解决方案的动力,人类的行为才会表现出一个不断透过认知和环境的互动来进行学习的过程。

当代认知科学强调认知的情景性、具身性和动态性。其基本思想是:人类的认知是与特定环境相关的,它要受人的经验和活动的情景的影响,而且,认知是受多重因素共同作用的动态过程,从而使得认知成为一种嵌入的、实时的和适应性的行为。环境的动态变化也给人们带来新的认知,产生了新的知识,这个过程就是学习。学习的目的在于克服环境的不确定性、信息的不完备性以及人的认知能力的有限性,用以稳定预期、协调社会行动、提高人类认识环境的能力和弱化不确定性(李其维,2008)。对于整个组织而言,正因为有了个体的学习作用,才使得组织不再是一种被机械地计划的实体,而是一种智慧集体,整个组织也具有学习的性质,这具体表现为组织对环境的适应性。组织学习是一个带有控制反馈机制的不断改正组织错误的过程。

组织学习可分为三种类型(杨智等,2004):①单环学习,又称“适应性学习”,通过这类学习,组织可以发现组织策略和行为错误,并予以纠正,使组织运作的效果能够符合组织的既定规范及各项要求。这类学习致力于当前问题的解决,而不是检查组织的规范和要求是否恰当,其目标是适应环境,使组织在变动的环境下维持稳定。②双环学习,又称“创造性学习”,是指组织对既有的假设(规范、要求和目标)产生质疑,进而对之进行修正,以达到应对环境变化的目的。通过这类学习,组织不仅要发现组织策略和行为错误,而且还要发现指导策略和行为的规范方面的错误,通过成功地转换组织运作模式来增强组织的学习和创新能力,强化组织的竞争优势,最终显著提高组织的绩效。③三环学习,又称“再学习”,是指在组织学习时,组织成员探究过去组织学习的过程和方式,找出有碍和有助于组织学习的因素,再提出有效的策略来帮助组织学习,以提高组织学习的效率。

组织学习的单环、双环和三环学习模式又给我们实施监督提供了三种不同程度的模式。单环学习模式下的监督是一种较为固定的监督,例如,对信息系统中的职责分离的控制,对财务会计业务流程的规则性的控制。双环学习模式下的监督是一种创造性的监督模式,它需要对现有的监督模式进行反思,并对其进行修正,以便更好地适应内部控制内外部环境的变化。例如,通过对信息系统的数据仓库进行数据挖掘,发掘出一些潜在的线索,形成新的知识,进而构建新的控制模型。三环学习模式下的监督着眼于对监督的构建过程的检查,通常专项评价对持续监督的检查,就属于这种类型。

前面所述的行动反思观和反馈控制观,本质上都是一个由个体学习上升到组织学习的过程。在内部控制系统中,监督实质上就是一种组织学习机制。内部控制完善的过程就是通过监督来进行不断学习的过程。认知的情景性、具身性、动态性要求我们在监督过程中将监督与被监督进行整合,以保持情景性和动力性。同样,监督作为一种认知过程的产物,需要有人参与。也就是说,我们不能寄希望于内部控制系统成为一种自组织系统,将监督视为一种完全能力的自组织机制。必须看到,内部控制系统是一个人造系统,它不等同于生物界的自组织模式,它的自组织程度是有限的,原因在于它完全由人构造,在计算机无法替代人类思维之前,它的自组织离不开人,需要有人介入。组织学习是一个动态过程决定了内部控制的动态性,同时,内部控制是一个组织全体人员参与的过程,处于内部控制每个控制点的人员在内部控制实践过程中所学习到的新知识,在经过管理层认同之后,进行制度化,并通过信息和沟通机制传达给内部控制系统中的每一个人。这样,整个内部控制系统就具备了自我学习的特征。

### 四、内部控制监督的质量管理观

对内部控制进行监督的目的是保持一个高质量的内部控制系统,也就是说,监督是内部控制中的一种质量管理机制。在企业内部的质量管理领域,将监督要素应用于生产领域的时间远比内部控制要早,西方质量管理理论和实务的积淀,成为内部控制监督要素发展的理论基础之一。

质量管理可分为质量检验、统计质量管理、全面质量管理、战略质量管理和持续改进五个阶段(Bessant et al.,1994)。质量检验阶段是安排专职的质检员来对产品和工序进行检验,按照事先确定的产品质量标准,通过合理的分工监管来检验和控制,从而保证出厂或转入下道工序的产品质量。不过这是一种事后的检测性控制,忽视了预防性控制,而且对产品进行逐一检验,成本高且效率低。二次世界大战后,休哈特的质量控制图被用于预防不合格产品的发生,并运用数理统计方法来进行抽样检验,由此过渡到了预防性控制和检测性控制并重的统计质量控制阶段。这两个质量管理阶段关注的都是内部生产,而忽视了顾客的需求。

市场竞争的压力催生了全面质量管理,它是一种以最经济水平为前提,在充分满足顾客需求的条件下,进行市场研究、设计、生产和服务,通过让顾客满意和本组织所有成员及社会受益而达到长期成功的一种质量管理。全面质量管理充分体现了系统论的思想,它不是将质量管理看做具体哪个部门的事情,而是着眼于整个企业的优化,强调质量管理的全员性、全过程性和全要素性,希冀通过持续改进组织活动的各个方面来获得竞争优势。

全面质量管理的一个主要的工具就是戴明发明的PDCA循环。在PDCA循环中,计划阶段的主要任务是制订解决问题的切实可行的措施计划,包括现状调查、原因分析、原因确定和制定对策。执行阶段不是简单的执行计划,需要对措施计划进行执行、控制和调整。检查阶段要检查计划实施之后的实际效果,讨论过程中学到了什么。行动阶段主要是采取一些现

# 完善存货跌价准备会计核算的相关思考

卢文忠

(广西桂冠电力股份有限公司 南宁 530022)

**【摘要】** 存货跌价准备以可变现净值为衡量标准,舍弃了存货的公允价值,而可变现净值的定义也存在一定的缺陷。本文从完善存货跌价准备的会计处理以及可变现净值的定义方面作探讨和建议。

**【关键词】** 存货跌价准备 公允价值 可变现净值

《企业会计准则第1号——存货》(以下简称“存货准则”)规定,资产负债表日存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。可变现净值是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。企业确定存货的可变现净值,应当以取得确凿的证据为基础,并且考虑持有存货的目的等因素。以前减记存货价值的影响因素已经消失,减记的金额应当予以恢复。

固措施和遗留问题的解决,把成功的经验加以肯定,变成标准。这个阶段很关键,起着一种承上启下的作用。这四个阶段不停地循环往复,不断地管理和改进,每循环一步就上升一个新的台阶。这样,质量问题不断得到解决,管理水平、工作质量和产品质量就会逐步提高。

随着企业战略意识的觉醒,企业开始从战略的视角来进行质量计划、控制和改进,质量管理成为企业战略规划过程的一部分,这就是战略质量管理阶段。质量管理的最终落脚点就是实现持续改进,也就是将质量管理视为一个持续的、动态的、永无止境的过程,不断推动企业创新和提升企业绩效。

在IT环境下,内部控制与信息系统相融合,内部控制的各要素通过信息系统这个平台实现了集成,内部控制的系统化特征越发明显。在此背景下,内部控制监督明显体现了质量管理的思想。ISACA基于COSO的《内部控制整合框架》建立起来的,用于对IT进行控制的信息及相关技术控制框架(COBIT)明显地体现了质量管理的思想。在COBIT中,每个IT流程可以通过五个导航的步骤进行评价:控制的对象是什么(流程的名称);用来满足什么(业务需求清单);关注点是什么(重要的IT目标的清单);通过什么实现(控制声明的清单);通过什么测评(关键指标的清单)。这五个流程既可以从上至下,也可以从基本层面开始。无论采用哪种方式,COBIT指出,对任何流程的控制应该通过一组支持性的业务流程的清单来支持,而且应该关注重要的IT目标。针对每个控制目标,COBIT提供了一个支持性的RACI图。这种RACI图就

本文对存货跌价准备以可变现净值为唯一衡量标准提出质疑,并对存货跌价准备计提、转回的会计处理提出完善建议。

## 一、存货跌价准备的判定摒弃了公允价值计量属性

资产负债表日,资产的公允价值应该能很好地体现市场对该资产价值的认可程度,也是确定资产是否发生价值减损的一项重要依据。在《企业会计准则第8号——资产减值》(以下简称“资产减值准则”)中对资产存在减值迹象的,应当估计其可收回金额。可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较

是一种质量管理工具,它可以用来确定角色和责任。其中,R代表责任,指的是问题或者流程的归属;A代表职责,它要求在任何活动生效前都必须进行签字;C代表咨询,是指具有完成该项工作的信息或能力;I代表通知,它要求通知结果,但没必要商量。RACI图在帮助识别各个领域的责任时是有用的。COBIT的RACI图为它的第四个领域“监督和评价”提供了基础。COBIT要求建立监督和评价标准(关键绩效指标和关键目的指标)测评,以便让组织衡量具体控制目标的执行情况,并给相关控制提供一个进行改进的机会。COBIT的这种控制逻辑明显地采用了戴明PDCA循环的质量管理思想。

COBIT不仅是一个IT控制框架,它还是用于支持企业战略实现的IT治理框架,建立起了IT目标、业务目标和战略目标之间的联系,“监督和评价”一直贯穿这些目标实现的全过程。因此,COBIT又体现了全面质量管理思想。“监督和评价”也是一组控制目标的集合,正因为这些控制目标的存在,COBIT才能够成为一个闭环的、不断循环的流程,这又体现了COBIT对IT控制进行持续改进的思想。

## 主要参考文献

1. 吉登斯著,李康,李猛译.社会的构成.北京:三联书店,1998
2. 李其维.“认知革命”与“第二代认知科学”刍议.心理学报,2008;12
3. 杨智,刘新燕,万后芬.国外组织学习研究综述.外国经济与管理,2004;12