

内部控制实施机制研究

——基于系统工程视角

周卫华

(财政部财政科研所 北京 100028)

【摘要】 本文基于系统工程这一全新视角对内部控制实施机制进行了初步研究,界定了内部控制实施的内涵和边界,探讨了内部控制系统观和工程观,构建了内部控制实施的三维工程结构,进一步丰富和完善了内部控制工程理论。

【关键词】 内部控制 系统工程 霍尔三维结构

一、问题的提出

自2008年我国颁布《企业内部控制基本规范》以来,理论界和实务界的研究重心从对内部控制的概念、原理、框架等理论研究转向对内部控制的执行、评价、审计等实践研究。控制实施则是内部控制实践的一项重要内容。

陈志斌、何忠莲(2007)和缪艳娟(2010)从制度经济学理论的视角对内部控制实施机制进行了研究,构建了内部控制实施机制分析框架;池国华(2009)利用战略管理、系统论、管理控制等理论构建了基于战略导向和系统整合的企业内部控制规范实施机制;李春书(2010)从企业流程再造理论(BPR)的角度研究内部控制规范实施机制,提出企业内部控制流程再造的思路和步骤;骆良彬、张白(2008),陈志斌(2007),章铁生(2007)和王海林(2008)对信息化环境下的内部控制框架进行了研究,借鉴国外IT内部控制相关经验,建立了我国信息化环境下内部控制模式和实施机制。同时实务界(包括会计师事务所、管理咨询公司和软件开发公司)已经发现我国内部控制实施的巨大市场,在内部控制实施咨询和软件研发上都投入了比较大的力量。例如,金蝶软件公司成立“金蝶内部控制信息化研究所”和“风险与内部控制事业部”,专门研发风险与内部控制系统,从信息技术的角度摸索内部控制规范落地的解决方案。

从实践的角度看,内部控制实施是一项系统工程。内部控制实施需要着眼整体、综合利用各学科的思想与方法,注重内部控制系统各要素的配合和协调,同时还需要借助于数学技术、信息技术等工具规划和设计、运行和评价整个内部控制系统。因此,利用系统工程的理论和技术非常适合研究和应用于内部控制的实施。杨周南、吴鑫(2007)提出用工程的概念、原理、技术和方法设计和实施内部控制系统,构建了内部控制工程的理论框架。本文拟在内部控制工程理论的基础上,进一步从系统工程的视角研究内部控制实施机制。

二、内部控制实施的内涵

尽管理论界和实务界对内部控制实施进行了研究和探讨,试图给出内部控制实施的方法和建议,但是并没有就内部

控制实施给出一个确切的定义。根据《辞海》的定义,实施是付诸实践的过程。从广义上说,内部控制实施是由政府部门、非盈利机构、企业、中介机构、研究机构、高校等共同参与,在全社会推行内部控制理论、标准、规范的实践过程,以全面提升企业管理水平,推动社会生产力的发展。从狭义上说,内部控制实施是企业管理当局为实现组织目标(包括资产安全性目标、财务信息可靠性目标、相关法律遵循性目标以及经营的效果效率目标),将内部控制标准和规范落实到企业运营和管理过程中的实践过程,以提升企业风险控制能力和战略决策水平。本文对内部控制实施的研究是以狭义定义为基础的。

既然内部控制实施是一个实践过程,就应包含实践的主体和客体。目前的大多数观点认为内部控制实践的主体是人,客体也还是人。笔者认为这种观点表达得并不准确。从哲学上来说,实践是人类改造世界的过程,实践的主体是人,实践的客体是世界。如果实践的客体还是人,就违背了实践的哲学概念。从哲学的角度以及结合风险理论,笔者认为内部控制的主体是企业管理当局(也可以说是人),客体是具有风险属性的事项或事物。例如,平行记账和对账的设计,其主要目的是防范记账错误的风险,而在实施会计信息化后,利用会计软件记账,这个风险已经不存在,因此也就无需设计以上控制活动。此外,从内部控制局限性的角度,良好的内部控制只能提供达到目标的合理保证,内部控制是无法从根本上改造和控制“人”的,事实上“人”的内部串通舞弊甚至会导致内部控制失败。

三、内部控制实施的边界

内部控制实施的边界取决于企业的边界。企业的边界则可以从产权边界、组织边界和法人边界来界定。企业的产权边界是现代企业所拥有或使用的全部财产所形成的范围,其实质就是企业产权。企业的组织边界是现代企业由法人结构规制下的组织实体,包括组织结构和职能部门。企业的法人边界是企业作为民事主体所表现的责任、行为和活动的范围。内部控制实施的边界与其目标相对应,资产安全性目标的实现表明内部控制实施的边界必须与企业的产权边界一致,财务信息可靠性目标和经营效果效率目标的实现表明内部控制实施

的边界必须与企业的组织边界一致,相关法律遵循性目标的实现表明内部控制实施的边界必须与企业的法人边界一致。

目前还有一类观点是关于企业集团的内部控制边界问题。企业集团的复杂性使得其内部控制表现出双重特征:①企业集团母公司、子公司及其关联企业分别有内部控制系统执行相关职责;②企业集团本身又构成了一个统一的内部控制系统。因此,潘爱玲、吴有红(2008)认为,从整个企业集团统一控制的角度应该将企业集团内部各企业之间的资本控制纳入内部控制,建立企业集团内部控制框架,内部控制的边界覆盖整个企业集团。而传统的内部控制是以单个法人企业为研究对象的,企业集团母公司内部控制的边界不应包括其子公司的内部控制边界。笔者比较赞同后者的观点。虽然企业集团有统一控制的要求,对于某一个子公司的角度,其动力来源于资本控制,而资本控制应属于公司治理的外部治理范畴,不应属于内部控制的范围。鉴于企业集团组织的复杂性,我们也很难界定企业集团的内部边界。因此,本文所说的内部控制实施是指单个法人企业内部控制的实施。

四、内部控制实施的系统工程观

内部控制规范是一项系统工程,其中实施是核心内容。系统工程在系统科学结构体系中,属于工程技术类,国内外学者对系统工程的含义有过不少阐述,但目前还没有形成公认的统一定义。我国著名科学家钱学森指出:“系统工程是组织管理系统的规划、研究、设计、制造、试验和使用的科学方法,是一种对所有系统都具有普遍意义的方法。”日本学者三浦武雄则认为:“系统工程与其他工程学不同之处在于它是跨越许多学科的科学,而且是填补这些学科边界空白的一种边缘学科。因为系统工程的目的是研制一个系统,而系统不仅涉及工程学的领域,还涉及社会、经济和政治等领域,所以为了适当地解决这些问题,除需要某些纵向技术以外,还要有一种技术从横的方向把它们组织起来,这种横向技术就是系统工程。”王众托院士将系统工程定义为:一门纵览全局,着眼整体,综合利用各学科的思想与方法,从不同方法和视角来处理系统各部分的配合与协调,借助于数学方法与计算机工具,来规划和设计、组建、运行整个系统,使系统的技术、经济、社会效果达到最优的方法性学科。随着我国社会不断进步和发展,系统工程逐渐成为能够有效组织和管理复杂系统的规划、研究、设计、制造、试验和使用的技术。

内部控制实施的系统工程观是从系统工程的角度研究内部控制实施过程,其研究结果构成了内部控制系统工程的理论体系。根据系统工程的定义,内部控制系统工程是利用系统工程所独具的概念、原理、思路以及工作步骤和方法(即系统工程方法论),借助于数学方法和信息技术,研究内部控制系统设计、实施、运行和评价,以实现和达到内部控制的各项目标。内部控制系统工程是以企业作为内部控制主体来研究内部控制系统在企业内的运行过程。内部控制系统工程作为内部控制工程的重要组成部分,是对内部控制工程内涵的具体化,是内部控制工程理论结构的进一步补充和完善。

利用系统工程对内部控制实施展开研究之前,首先需要

解决两个问题:内部控制是否可作为一个系统来研究?内部控制系统实施能否看做是一项工程?因此,内部控制实施的系统工程观包括内部控制系统观和内部控制工程观两项内容。

1. 内部控制系统观。从系统论的视角认识和解析内部控制系统是内部控制系统观的哲学命题。将内部控制视为一个系统是内部控制系统工程的研究基础。陈丽蓉、周曙光(2010)认为,内部控制是由控制点、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。虽然 COSO 在《内部控制——整体框架》中认为内部控制是一个过程。笔者认为这与内部控制作为一个系统并不冲突。过程是指将输入转化为输出的相互管理或相互作用的一组活动。COSO 将内部控制看做一个过程,更关注于内部控制的活动和细节。将内部控制作为一个系统,则更关注于内部控制整体,其活动和细节可以理解为内部控制系统的功能和属性。

(1)内部控制系统目标性。任何一个系统都有其目标,内部控制系统也有自己的目标。根据 COSO 报告,内部控制的目标是运营的效益和效率、财务报告的可靠性和遵守适用的法律法规。内部控制系统在设计、实施过程中必须有明确的目标,才能保证其在运行过程中不偏离目标,甚至背道而驰。企业管理当局应该定期对内部控制系统是否实现预先设定的目标进行评估,以保证内部控制系统设计与运行的有效性。

(2)内部控制系统整体性。内部控制系统作为一个有机整体,其内在要素相互联系、相互作用。内部控制系统通过目标协调内部各要素之间的关系,各控制子系统都要服从整体目标。内部控制配套指引包括十八项应用指引,每项应用指引都可成为独立的控制要素。各控制要素只能实现企业某一方面的控制,但是它们互相集成,相互联系和作用,形成一个控制整体,就可以实现内部控制系统总体目标。

(3)内部控制系统层次性。内部控制系统具有一定的层次性。从控制的层面,内部控制系统分为战略控制系统、管理控制系统和作业控制系统;从控制的手段,内部控制系统分为组织控制系统、制度控制系统、信息控制系统等。内部控制系统各层次之间相互联系、相互作用和相互制衡,形成一个完整的控制体系。例如,战略控制系统负责企业战略的制定和管理,管理控制系统负责将企业战略落实到具体的组织和部门,作业控制系统负责组织和部门内具体业务或任务的完成。

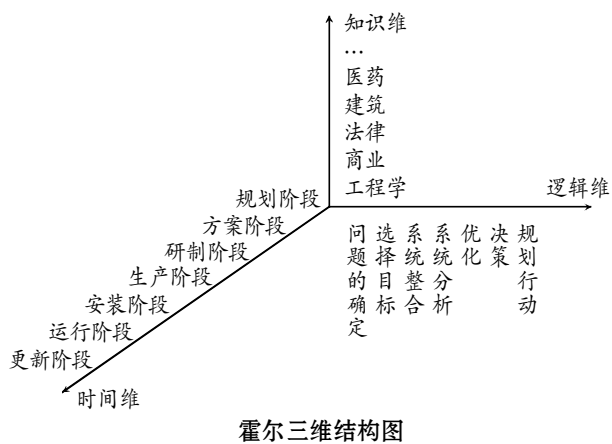
(4)内部控制系统动态性。内部控制是一个执行过程,内部控制系统不是静态的,它具有过程动态性。内部控制系统在设计和实施的那一时刻,是静态的和相对完备的,之后随着情势的变化,内部控制系统就呈现出滞后性而显示出动态的不完备性(林钟高、郑军,2007)。内部控制系统需要根据控制执行反馈的结果不断调整,以保证系统实现最终目标。也就是说,内部控制系统在运行过程中需要不断维护,由于其状态随着运行时间发生变化,一旦出现未知缺陷,控制有效性会逐渐递减,此时应及时发现控制缺陷,不断优化和调整,保证内部控制系统的有效性。

(5)内部控制系统与外部环境的有机联系性。内部控制系统是一个开系统,而不是一个闭系统。它与外部环境不断发生

的物质、能量和信息的交换,当外部环境发生变化,内部控制系统必须相应的调整以适应这种变化。例如,随着信息技术的不断发展,IT 环境发生了巨大变化,在信息的生产、加工、存储和交换等环节都产生了革命性的进步。为了适应 IT 环境的变化,内部控制系统必须引进信息技术,建立信息系统来实现控制要素,否则内部控制目标难以实现。

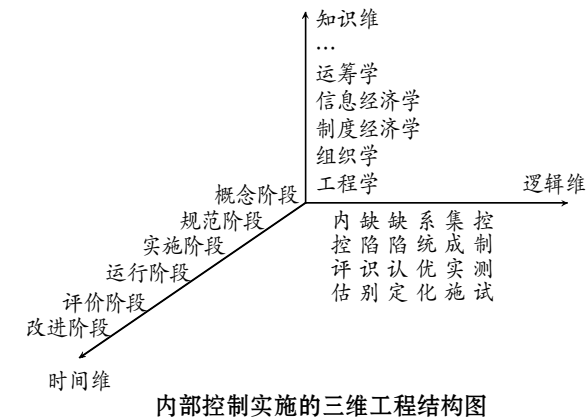
2. 内部控制工程观。用工程学的理论和方法指导内部控制实践是内部控制工程的主要思想。所谓工程是泛指为了完成某项任务而提供的决策、计划、方案、方法、工作步骤等。内部控制从理论、规范落实到企业实际管理中,对于企业来说就是一项任务、一个项目或一个过程。以工程化的思想来设计和实施内部控制,将工程学的理念导入内部控制的实施,把内部控制的实施作为工程来对待,是内部控制工程观的主要思路。

内部控制的本质是弥补企业契约的不完备性,由企业内部各个控制主体之间做出的合约安排,其本质属性是一种持续均衡利益关系的契约装置(林钟高、郑军,2007)。由于内部控制的实施和落实从知识的角度涉及组织学、统筹学、公司治理学、制度经济学、信息经济学等,从过程的角度有一定的工作阶段和步骤,因此必须借助一定的思考问题和处理问题的方法论作为指导。从工程学的角度,霍尔在 1962 年提出了霍尔三维结构指导系统工程的研究思路。霍尔三维结构是一个三维框架结构,如下图所示,包括逻辑维(解决问题的逻辑过程、步骤)、时间维(工作阶段)和知识维(专业学科知识)。



霍尔三维结构图

根据霍尔三维结构模型,本文提出内部控制实施的三维工程结构,仍由逻辑维、时间维和知识维组成,如下图所示。



内部控制实施的三维工程结构图

(1)知识维——内部控制工程的工具与方法。知识维是指为完成各阶段、各步骤所需的各种知识和专门技术的总和。内部控制工程涉及的知识包括工程学、组织学、制度经济学、信息经济学、运筹学、控制论等。

(2)时间维——内部控制工程的生命周期管理。时间维是将内部控制工程的生命周期按照不同阶段进行管理,包括概念阶段、规范阶段、实施阶段、运行阶段、评价阶段、改进阶段。概念阶段是内部控制概念、框架等理论形成阶段,此阶段主要奠定内部控制理论基础;规范阶段是在内部控制理论上制定内部控制的基本规范和相关指引的过程,此阶段主要形成内部控制的相关标准;实施阶段是将内部控制规范等落实到企业组织、制度、管理中的过程,此阶段结合企业实际环境和需求实现内部控制系统;运行阶段是内部控制系统运转和维护的过程,此阶段是保证内部控制系统在实际环境中有效运行;评价阶段是对内部控制系统运行的效果和质量进行评估的过程,此阶段是对内部控制系统的有效性评估并发现缺陷;改进阶段是针对评价阶段发现的缺陷和漏洞进行优化的过程,此阶段主要完成内部控制系统完善。

(3)逻辑维——内部控制工程的步骤。逻辑维是分析问题和解决问题的逻辑思维过程。对于内部控制工程而言具体指内部控制工程的相关步骤,包括内控评估、缺陷识别、缺陷认定、系统优化、集成实施和控制测试。第一,对企业的内部控制现状进行评估,结合企业的行业特点和重要风险,将企业的内部控制与内部控制规范进行对照,初步发现企业内部控制的缺陷;第二,识别企业内部控制的缺陷,从设计的有效性和执行的有效性两个纬度进行梳理和测试,找到企业内部控制缺陷点;第三,以风险为导向认定企业内部控制缺陷,判断相关缺陷是否存在实质性漏洞,如存在则认定为必须修改和完善的内部控制缺陷点;第四,对企业目前的内部控制系统进行优化,对内部控制流程进行重组,以弥补之前认定的内部控制缺陷,符合内部控制规范;第五,实施已优化的内部控制系统,并注重内部控制流程之间集成性;第六,对实施的内部控制系统执行集成测试,保证内部控制系统符合内部控制规范,实现内部控制目标。

需要指出的是,内部控制工程的各步骤不是一次性完成的,可能需要进行多次反复,不断地发现问题、解决问题,以螺旋式推进内部控制的最终落实。

五、小结

本文从系统工程的视角对内部控制实施机制进行了初步研究,界定了内部控制实施的内涵和边界,并建立了内部控制实施的系统工程观,构建了内部控制实施的三维工程结构,进一步推动了内部控制工程学的理论体系。下一步,笔者将在其他文章内继续对内部控制实施进行更深入探讨。

主要参考文献

1. 杨周南,吴鑫.内部控制工程学研究.会计研究,2007;3
2. 缪艳娟.企业内控规范实施机制的新制度经济学分析.会计研究,2010;11
3. 陈丽蓉,周曙光.内部控制系统论.财会月刊,2010;1