

## 从管理学角度看内部控制

2011-08-05 16:50:13

王康康 田文博

(中国石油大学(北京)工商管理学院, 北京 102249;  
北京环卫集团公司, 北京 100101)

**【摘要】**本文从管理学基础理论角度分析内部控制, 分别阐述了内部控制定义和其在企业管理中的定位、内部控制中人的因素、内部控制与我国的文化结合、并结合我国公司治理问题、最后提出优质的内部控制的前提和基础条件。

**【关键词】**内部控制 管理理论 公司治理 企业文化 重视人

1936年美国会计师协会(美国注册会计师协会的前身)发布了《注册会计师对财务报表的审查》文告, 首次使用了“内部控制”这个名称。此时对内部控制的定义侧重于内部牵引, 内部牵引在会计制度中的应用从而有利于财务报表的可靠性评测。1972年美国注册会计师协会对于内部控制的定义进行了改进, 以内部会计控制和内部管理控制来综合表述内部控制的概念。1988年AICPA发布SAS NO. 55中用内部控制结构取代之前的“制度二分法”定义。我们目前大多数学者定义的概念COSO的内部控制整合框架。美国COSO的定义: 内部控制是由企业董事会、经理阶层以及其他员工影响实施的, 旨在保证财务报告的可靠性、经营的效果和效率以及现行法规的遵循而提供合理保证的过程。

本人无意于讨论内部控制的明确定义, 但从管理学理论看待内部控制, 内部控制仅仅是实现某种目标的一个工具或者说是一种机制、一种策略甚至是一项明确的政策。当然这个工具是动态性的, 会根据外部环境的变化不断调整的。

### 一、内部控制的管理定位

从成熟期的内部控制理论来看, 学术界受到COSO和SOX法案的影响最大, 几乎是每个研究内部控制的学者必须提及到的内容。但是无论是COSO还是SOX都仅仅是在一系列财务欺诈案件之后, 相关部门所做出来的合理的反应而已。COSO报告和SOX法案仅仅是这一系列案件后果中的一小部分成果, 从公司制的发展历史上来看, 财务造假与反财务虚假报告就从未停止过, 内部控制仅仅是他们两派斗争之后的副产品而已。

内部控制作为世界任何国家审计部门或者相关财务政策管理部门密切关注的焦点, 从本质上来看仅仅反应了两个方面的内容: (1) 对于受托责任的监控, 公司所有者要求资产的保值与增值, 不希望管理者有太大的冒险行为, 更不希望看到虚假的受托报告。(2) 决策有用, 无论是“安然”“世通”还是“银广夏”等公司的失败, 最终买单的都是投资者, 内部控制有利于保证投资者的权益。而本人认为, 公司造假事件带来更大的作用就是投资者的不断理性, 以及对于未来投资的慎重和风险意识的加强。

内部控制仅作为一种企业管理的工具, 其服务于企业的总体目标, 而一个企业的正常运行和发展壮大是一个过程, 我们不应该过分夸大他的作用。在我看来, 一个企业最重要的是其发展状况, 资本的保值增值能力, 若一个企业没有发展壮大的潜力, 何谈其内部控制的优劣呢? 有关统计我国的民营企业平均寿命仅有2.7年, 这种情况下我们关注的或许应该是如何让我们的企业活得长

一点。

## 二、管理学基础理论与内部控制

内部控制理论相对于管理学理论，仅仅作管理理论的一个微小的补充。公司制是现代企业管理理论的基石，我们的管理理论无不建立在一个共同的基础：企业的生存和发展。企业的生存要求企业必须合法，其中当然包括规范其资本市场行为的法案（SOX），发展就要求企业不断的资本增值，有盈利。内部控制作为管理工具，在企业生存和发展中得到不同程度的应用，可以说是无形的。

我国学者比较推崇孔茨的管理过程学，管理是通过实施计划、组织、人事、控制等职能来协调组织资源，优质高效的实现组织目标的活动过程。用管理学相关理论解释内部控制。

（1）控制论看内部控制，控制论是研究如何利用控制器，通过信息的变换与反馈作用，使系统能自动按照人们预定的程序运行，最终达到最优目标的学问。内部控制就是以控制论为基础，分析研究具体过程，对各个管理环节进行有效的调节和控制。具体来说，任何组织的运行，都必须有激励与约束机制，然而控制似乎侧重于约束，但是只有有了约束才有激励，同样有了激励也就必须有约束有控制。控制客体的行为就会产生动机，动机形成行为，而任何行为都会体现激励与约束。行为的合理产生激励，行为的不合理产生约束，此为控制的两个方面。

（2）从系统论来看内部控制，任何控制贯穿于企业管理的整个过程，而整个管理可以看做一个系统。内部控制作为系统自身不断循环和提升的必要机能，类似于人体的免疫系统。如市场行为失效，财务造假案例之后的内部控制可以看作系统的正常机制。如大病之人，病愈后其免疫力自然提高，下次不会害怕同一病毒的侵犯。我国学者宋良荣（2006）对于内部控制的定义为现代意义上的内部控制是在长期的经营实践过程中，随着组织（单位）对内加强管理和对外满足社会需要而逐渐发展起的自我检查、自我调整和自我制约的系统，其中凝聚了世界上古往今来的管理思想和实践经验。此定义就强调了现代企业系统中内部控制的自我调节作用。

（3）从权变理论来看内部控制。权变理论认为没有什么事一成不变的，管理也是一样，没有任何一个普遍适用的“最好的”管理方法。管理方法必须根据组织所处的内外部环境的变化及时调整，如早期阶段内部控制主要集中在内部牵引，之后伴随着会计理论的发展，出现了制度二分法，之后伴随资本市场的发展出现了内部控制结构论，再之后由于管理工具的日益现代化和一系列新现象的发生促使内部控制整体框架理论的发展。从权变理论看，内部控制必须根据各种新情况，不断的调整和完善。由于社会、经济、管理环境的变化，内部控制的职能也随着变化，从而引导内部控制理论的演化。

## 三、内部控制中的“人”

人是企业最重要的资源，管理中应该对人有正确的认识，而对人的正确认识与一定得社会发展状况相适应。内部控制中的一切机制和实施也同样离不开人的因素，对于人的认识不同我们的内部控制理论也会有差异，对于人的认识可以看做是控制环境要素也可以看作为控制对象要素。

管理理论中首先对人进行人性假设，并且根据假设设定管理理论。对于人的认识经历了经济人、社会人、自我实现人和复杂人。麦格雷戈提出了“X”“Y”两种相反的假设：一种是消极的X理论；另一种是积极的Y理论。西蒙的《控制》一书中指出，若没有监督和激励措施，将会有70%的人会逃避责任，因此必须进行控制。许多管理学者认为，在没有监督措施和惩罚措施的情况下，关注自我利益的人会怠工和逃避责任。心理学家和行为管理学派更关注人的情感、激励、自我实现和个人及集体的行为。西蒙认为：有效的控制既不能抑制创新，又要确保员工的行为符合组织的目标，并且基于此设置控制机制。本人认为，从管理学两大人性假设的角度回顾内部控制的演进过程，可以看出在内部控制产生的早期，主要通过授权审批、职责分离、资产接触控制、核对记录等强制约束手段达到防止差错和舞弊的目的，其基于的人性假设是X理论的人性消极理论。随着管理理论和内部控制的不断发展和完善，人们逐渐认识到人是内部控制的主体和主导力量，内部控制中必须以人为核心。这也符合超Y理论对于人的认识，人的动机与需求的多样性和权变性，就要求我们的控制理论也有一定的弹性，不能是一成不变的。正如COSO报告中对于控制环境与控制对象中增加了对于人的能力和行为的评估，SOX法案可看做是对于上市公司控制机制和关键管理者行为和责任的控制。

对于企业中“领导”的认识也经历了领导性格理论、行为方式理论、现代理论和新理论的阶段。目前我们的内部控制理论符合现代理论对于领导的认识，对于管理高层的控制不仅考虑领导主体、客体，还考虑到了环境因素。也就是说我们的内部控制理论包括控制环境、风险评估过程、信息与沟通、控制活动及对控制的监督，其中很重要的是对于各个岗位中人的能力的评估与自我认识

的评估。

#### 四、内部控制与企业文化

我们目前的内部控制理论受西方相关理论的影响很大，有的方面几乎是照搬。但是，本人认为由于各国历史和文化以及经济发展状况的差异，内部控制的引进能够解决我国的一些问题，但长远来看必须建立适合我国特殊经济情况和传统文化的内部控制理论体系。如SOX法案对于公司管理层的责任描述及对于公司内部控制的的要求，是基于美国高度发达的资本市场和较为理性的投资者。我国1314号审计准则中也几乎全面性的引进了SOX法案404号和302号得规定，然而我国企业在内部治理和法律环境等方面都与美国企业有很大的差别，本人认为在执行效果上会有差异。

中国人口众多，有5000年的历史文化，其传统思想和人们的处事方式会和仅有200多年历史的移民性国家美国的文化基础有很大的差异。我国历史上先后出现了儒家、墨家、法家等学派，我国的企业管理思想的形成和发展受到了这些思想的影响。儒家、道家崇尚仁政，其认为人性本善，主张德治，强调伦理道德的作用，认为人在合理的条件下会有自律意识，把社会看成一个整体，要求全力阶层权衡各个阶层的利益。法家认为人性本恶，好利的本性使人无法做到自律，认为道德伦理不能约束人的行为，必须用严密的制度来约束人的行为。显然，这两种学说的出发点和依据几乎是相反的，法家的思想和儒家的思想类似于西方的X与Y理论。根据法家思想，内部控制必须建立刚性的制度；根据儒家思想，内部控制应该以柔性管理为基础。本人认为，内部控制作为企业管理的重要工具，必须与企业所处环境的文化结合起来。用控制性制度与软性的企业文化结合起来，激发员工的自律行为，容易实现和必须的控制问题采用制度约束，更高层次的需要用文化引导，现实中一味的规范性内部控制制度往往难以发挥理想的效果，需要企业文化的柔性引导。另外，从中国文化历史来看，始终是儒家文化占据主流，本身就说明了柔性管理问题。因此，在我国这种大的文化背景下，过于刚性、管束的应该得到改善，可以构筑由“控制制度+企业文化”两大要素相互补充的内控体制。

#### 五、公司治理与内部控制

COSO内部控制理论建立在英美公司治理模式的基础上，而我国的公司自理模式是属于大陆模式，英美公司治理模式与大陆治理模式差别较大，英美模式以股权之上为原则，股权高度分散，资本市场发达外部约束力强。而我国的治理模式类似于日德的大陆模式，法人持股比例大，股权集中股票流动性差，资本市场不够发达外部监督能力差，依赖政府管理职能。相关研究表明，我国公司治理存在问题较多。如股权结构的不合理，“授权投资人”的制度缺陷、股东大会流于形式、董事会不规范、监督机制薄弱、老三会与新三会、代理人缺位（经营者的选拔问题）、管理权责激励与约束制度的等等问题，尤其是国有改制股份公司有其形无其实的现代治理机制问题。

一般认为，公司治理是内部控制的基础。公司治理解决各个所有者与管理者，管理者内部之间的权责利的划分问题，而内部控制本身并不约束最高管理者当局本身。公司治理解决所有者与管理者之间的委托关系，而内部控制仅仅是企业运作过程中的管理工具，保证经营目标的实现。有人认为现实中，公司治理与内部控制是相互促进的，但是本人认为好的内部控制必须以好的公司治理为基础，基础问题不解决难谈内部控制优劣。

#### 六、结论

只有合理的内部控制定位，在适当的企业发展阶段加强内部控制，建立在良好的公司治理基础上，结合特殊的企业文化，内部控制才能发挥其重要作用。通过以上粗浅论述，本人总结如下：

- (1) 内部控制是实现企业目标的管理工具。
- (2) 明确内部控制在管理中的定位，不能夸大其作用。
- (3) 内部控制理论以管理理论为基础。
- (4) 内部控制中以“人”为核心
- (5) 我国内部控制应该重视文化的作用。
- (6) 只有根本上提升公司治理水平，才能达到理想的内部控制效果。

#### 参考文献

- [1] 中国会计学会内部控制专业委员会. 2009控制结构+企业文化: 内部控制要素新二元论[J]. 会计研究. 2010(3).
- [2] 丁浩. 内部控制理论的产生与发展演进. 时代金融[J]. 2010(4).
- [3] 王怀春. 企业内部控制系统建设研究[M]. 哈尔滨工程大学. 2006.

[4] 于慧萍. 我国在美上市公司内部控制体系构建问题的研究[M]. 中国海洋大学. 2007.

[5] 石魁纲. 内部控制、公司治理与会计信息质量[J]. 合作经济与科技. 2008(9).

作者简介：王康康（1986-），男，汉族，陕西白水人，中国石油大学会计学硕士研究生，研究方向：  
管理会计理论与实务；田文博（1984-），男，汉族，河北涿州人，任职于北京环卫集团公司，研究方  
向：投资评价与实物期权评估。

（备注：以出刊内容为准）

[设为首页](#) | [加入收藏](#) | [关于本站](#) | [版权声明](#) | [诚聘英才](#) | [联系方式](#) | [友情链接](#) | [我要统计](#)

主管：中国人民银行昆明中心支行 版权所有：《时代金融》杂志社

网络实名：时代金融、时代金融杂志、时代金融杂志社、《时代金融》编辑部

社址：昆明市正义路69号

电子邮箱：ynsdj r@126.com 电话：010-57107535 0871-3212464

版权所有 未经许可不得复制或建立镜像

电信与信息服务业务经营许可证：京ICP备案中 组织机构代码：79718261-3