



企业内部控制效率分析

——基于制度演化视角

李连华 / 著



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位



经管学术文库

企业内部控制效率分析 ——基于制度演化视角

李连华 / 著



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

图书在版编目(CIP)数据

企业内部控制效率分析:基于制度演化视角/李连华著. —厦门:厦门大学出版社, 2015. 12

ISBN 978-7-5615-5819-5

I. ①企… II. ①李… III. ①企业内部管理-经济效率-分析 IV. ①F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 271995 号

官方合作网络销售商:



厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门市软件园二期望海路 39 号 邮编:361008)

总编办电话:0592-2182177 传真:0592-2181406

营销中心电话:0592-2184458 传真:0592-2181365

网址:<http://www.xmupress.com>

邮箱:xmup@xmupress.com

厦门市万美兴印刷设计有限公司印刷

2015 年 12 月第 1 版 2015 年 12 月第 1 次印刷

开本:720×970 1/16 印张:15.75 插页:2

字数:250 千字

定价:45.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换

前言



本书是作者承担完成的教育部人文社会科学规划课题“基于制度演化视角的企业内部控制实施机制及其实施效率研究”(课题编号:13YJA630045)的研究成果。

自2008年颁布《企业内部控制基本规范》和之后颁布《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》、《企业内部控制审计指引》以来,中国企业之前所面临的内部控制设计无规范、执行无指引的状况已经得到很大改观。因为这个“1+3”的内部控制规范体系为中国企业进行内部控制管理提供了概念框架、原则指导和技术方法。按理说,企业按照这些管理规范的要求和指引来实施内部控制管理,企业的风险控制、效率提升、可持续发展问题也就解决了,或者说至少从制度层面上讲有了制度规范及保证了。然而,实际情况却非如此。因为根据我们所掌握的资料分析,中国企业实施内部控制的效果仍然差强人意。

那么,问题到底在哪里呢?对此问题所进行的探源、解释与改进,目前是我国理论界和实务界共同关切的议题之一。思考问题的方向决定着解决问题的思路。首先,我们认为,中国企业内部控制效果欠佳的原因并非内部控制规范体系本身。因为就中国颁布的内部控制规范体系而言,相比较于世界各国应该说是比较先进、完整和系统的。其涵盖了企业内部控制设计、评价与审计三个主要领域,以及目前企业生产经营的所有方面及所能预想、预判到的主要风险,而且管理规范所体现出的控制理念紧贴国际前沿,提供的控制原则、控制方法切合实际,全面实用。这表明,中国内部控制规范这篇“经”是“好经”,问题出在“好经没有念好”,是在执行环节和实施过程中出现了问题。

那么,为什么企业在实施内部控制规范过程中会出现问题?对此,我们可以从多种维度、多个层次进行解读及诠释其原因。比如,所谓的领导不重视、员工素质低、内部环境差、企业规模小、花费成本大、外部条件缺等等,不一而足,而且这些原因已经被现有文献广为提及,反复强调。从直觉和表象判断,

这些因素确实都或多或少,或直接或间接地会影响到企业对于内部控制规范的执行及实施效果。但是,我们认为,这些因素都不是最根本的原因。因为隐含在这些因素背后的还有更加重要的、更加深层的原因,这就是制度的问题。换言之,我们对于企业内部控制效率低下的原因探究和改进政策的勾画设计,不能期冀于领导重视、员工素质提高这些似是而非、笼统无着的浅表因素之上,而是应该从经济学、管理学的知识体系和学理逻辑中去挖掘其中的原因,设计相应的改进之策。唯有如此,中国企业的内部控制管理才能循着正道不断前进,并且在持续不断的努力之下,企业的内部控制效率才能得到逐渐提高。

按照制度经济学的理解,企业的内部控制,成也制度,败也制度。成者,源自制度设计合理而且执行有效;败者,则正好相反,或者设计有缺陷,或者执行不到位。因此,应该从制度的视角去寻找原因,确定解决问题的政策方法。而这正是本著作所秉持的思想理念及后续章节、内容安排的基本依据。

根据调查和分析,中国企业在内部控制中,就微观层面上来说,存在三个较为突出的问题:一是企业内部控制制度设计不齐全、不系统、不合理,使得所制定的控制制度在企业实务中缺乏可行性,无法实施;二是企业的非正式制度建设存在着缺陷,正式制度和非正式制度之间的嵌合性差,影响到正式制度的执行;三是企业现有的OA系统、ISO系统和内部控制系统协同性不够,相互掣肘,相互打架,使得内部控制效率包括企业整体的管理效率都受到极大限制。此外,在宏观层面上,中国在企业内部控制规范的实施机制设计中存在着缺陷,上位法没有为之提供足够的、明确的支持,导致对企业及其负责人追责难,一定程度上削弱了企业内部控制规范本身应该具有的威慑力和权威性,也减弱了企业在内部控制上的压力与努力,尤其是当企业预计到内部控制成本将大于其实施内部控制的收益时,企业的消极应付、虚与委蛇会更加严重。

正是基于上述分析与判断,本著作在内容安排上循着制度演化的思想主线重点研究相应的问题。

第一章:“导论”。主要介绍研究背景、研究意义,以及所秉持的研究思想、理论基础,目的是为后续部分提供一个合乎逻辑的理论分析框架,使得著作能够有一个浑然一体的思想体系和一条明确的思想主线。

第二章:“内部控制效率:描述与分析”。重点是以现有的调查资料为基础,对于中国企业内部控制效率的现状做出准确的研判,明确认知企业内部控制效率是高是低,是升是降,以便为后续内容奠定事实基础和逻辑起点。

第三章:“内部控制效率的理论解释:基于制度演化视角”。主要以第二章呈现的问题为对象,从制度演化视角解释中国企业内部控制效率变动的原因,

验证“制度—效率”之间的逻辑关系。

第四章：“内部控制制度设计：理论、程序与方法”。主要研究企业内部控制制度设计的相关理论、设计程序及路径、设计内容与方法等。这是本著作的重心所在，也是要解决的重要现实问题。就基本设想而言，本课题是要在总结、借鉴现实经验的基础上，提炼出内部控制制度设计的共性特征、管理规律，以指导企业的内部控制实践。因为，毕竟所有的学术研究成果最终都要回归到实践中去，都要接地气，不能成为空中楼阁。而如何设计有效的内部控制制度，正是目前很多企业面临的现实难题。

第五章：“企业内部控制非正式制度建设：柔性控制的力量”。主要研究企业非正式制度建设的问题，这些非正式制度虽然没有明文的条例、文本，但是，在企业管理中具有广泛的影响力和渗透性，对内部控制效率的提升或者降低起到不可忽略的作用。

第六章：“内控系统、OA系统、ISO系统：分野与整合”。主要研究企业现行管理中并存的三个主要管理系统，即内部控制系统、OA系统和ISO系统之间的整合问题。企业的内部控制系统并非独立地存在和运行于企业之中，而是和其他管理系统并存的。因此，如何与其他的管理系统相互协同和配合就成为是一个非常现实的难题和理论问题。如果处理不好，非但内部控制效率无法提升，而且企业的其他工作也都无法顺利地开展。

第七章：“内部控制规范实施机制：比较分析与建议”。主要借助于比较研究方法，总结其他国家在内部控制规范实施机制上的成功经验，为中国内部控制规范的完善及以后相关法规体系的修改提供方向性的政策建议。

企业的内部控制，从性质上讲，既是实践问题，也是一个理论问题。在实务上，它涉及供、产、销等各个环节以及企业组织结构中的所有部门，工作涉及面广，非常复杂，难度较大。在理论上，它关系到经济学、管理学、心理学、文化学等多个学科领域，非一个学科所能解释清楚。因此，需要融合理论与实务，实施跨越学科界限的交叉性综合研究。而本著作仅是就此所做的一次尝试和探索，目的是借助于经济学中的制度演化理论的框架来解释中国企业内部控制效率的变化原因，寻求进一步提高企业内部控制效率的可行路径。我们希望这一努力能够于中国的内部控制理论研究及企业的内部控制管理实务有所启迪与帮助，并成为中国企业内部控制研究过程中的一块垫路之石。

李连华

2015年初夏于杭州香榭园

目 录



1 导论	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究思路	2
一、为什么选择制度分析的理论框架	3
二、分析逻辑与步骤	5
1.3 理论基础	7
一、制度演变理论	8
二、效率理论	10
三、机制设计理论	12
四、委托代理理论	13
五、权变理论	14
2 企业内部控制效率:描述与分析	18
2.1 关于内部控制效率评价的研究与争论	18
一、关于评价方法的研究	19
二、关于评价结论及其争议	23
2.2 对中国企业内部控制效率的描述	27
一、内部控制制度的设计效率	27
二、内部控制制度的实施效率	30
2.3 如何从总体上认识中国企业内部控制的实施效果	34
一、企业内部控制取得的成效	34
二、企业内部控制仍然存在的问题	38
3 内部控制效率的理论解释:基于制度演化视角	46
3.1 基于制度视角对于内部控制的理解	46

3.2 强制性制度变迁视角	50
3.3 诱致性制度变迁视角	53
3.4 案例分析:制度变迁理论的实践展现	55
一、案例选择	55
二、研究过程	56
三、提高研究信度与效度的手段	58
四、案例发现	60
五、研究结论	65
4 内部控制制度设计:理论、程序与方法	70
4.1 什么是有效率的内部控制制度	70
4.2 内部控制制度设计的理论基础	75
一、控制制度设计的概念	75
二、引导理论	77
三、控制制度如何发挥作用	79
4.3 内部控制制度的设计路径	80
一、内部控制制度设计的理论路径	80
二、内部控制制度设计的实践程序	82
4.4 内部控制制度的设计原则	84
一、以权力制衡权力的原则	84
二、合理集权与分权的原则	88
三、权、责、利对等的原则	89
四、奖、惩合理搭配的原则	90
五、成本效益原则	91
六、局部控制与整体控制相结合的原则	92
4.5 内部控制制度的内容设计	94
一、激励制度	94
二、惩罚制度	100
三、程序控制制度	103
四、议事规则制度	107
五、检查制度	109
六、举报制度	112
七、审批制度	115
4.6 内部控制制度的结构设计	118

一、内部控制制度的要素结构	118
二、内部控制制度之间的体系结构	120
4.7 内部控制制度设计的影响因素	128
一、行业特性	129
二、管理风格	130
三、企业规模	130
四、企业成长性	131
4.8 案例分析:经验与借鉴	133
一、公司概况	133
二、基本业务与特征	134
三、内部控制制度的设计思路	136
四、流程梳理与分解	141
五、风险分析与描述	145
六、内部控制制度体系框架设计	161
七、内部控制制度内容设计	163
5 内部控制非正式制度建设:柔性控制的力量	165
5.1 内部控制非正式控制制度的构成要素	165
一、企业价值观	167
二、企业行为习惯	170
三、企业管理风格	172
四、企业法制观念	174
五、员工职业道德	176
5.2 内部控制非正式制度的作用机理与特征	179
一、非正式制度的作用渠道	179
二、非正式制度的作用特征	181
5.3 现状与建议	182
一、非正式制度的现状	182
二、改进建议	184
6 内控系统、OA 系统、ISO 系统:分野与整合	187
6.1 三者管理现状:相互独立,形成孤岛	187
6.2 内控系统、OA 系统、ISO 系统进行整合的必要性	190
6.3 OA 系统及其特点	192
6.4 ISO 系统及其特点	194

6.5 内部控制系统及其特点	200
6.6 内控系统、OA 系统与 ISO 系统整合:原则、技术与内容	201
一、整合的指导思想与原则	202
二、整合的技术基础	205
三、整合的内容与框架设想	216
7 内部控制规范实施机制:比较分析与建议	223
7.1 内部控制规范实施机制的基本含义	223
7.2 内部控制规范实施机制的国际比较	225
一、美国内部控制规范的实施机制	225
二、英国内部控制规范的实施机制	227
三、加拿大内部控制规范的实施机制	228
四、法国内部控制规范的实施机制	229
五、印度内部控制规范的实施机制	230
7.3 中国内部控制规范实施机制的现状与建议	231
一、中国内部控制规范实施机制的现状	231
二、中国内部控制规范实施机制的缺陷与建议	233
参考文献	235

1 导论



1.1 研究背景 ●●→

2008年5月,我国财政部、证监会、审计署、银监会和保监会联合颁布了《企业内部控制基本规范》,2010年4月,作为《企业内部控制基本规范》的配套措施,财政部又发布了《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》三个配套性文件。至此,中国的内部控制规范体系基本成型,并且从2011年1月1日起率先在境内外同时上市的公司中使用,从2012年开始推广至所有的国有控股企业和主板上市公司。

企业的内部控制,从制度角度讲,主要包括制度的制定和制度的实施两个方面。我国自《企业内部控制基本规范》及其相应的应用指引颁布之后,制度规范的制定工作已经基本告一段落,有关内部控制的制度规范基本形成,以后即便是需要进行修改,也只是逐步加以完善和进一步细化的问题,比如,2012年财政部发布《企业内部控制规范体系实施中若干问题的解释第1号》,2012年9月份又发布《企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第2号》。但是,对于基本的制度框架,应该说不会有根本性的改变和大的调整。而且就目前来看,中国的这一套内部控制规范体系在世界范围内进行横向比较的话,也是比较完善和严谨的,同时也体现了内部控制和风险管理领域的最新理念和管理思想。

但是,从制度执行方面考察,我国企业对内部控制基本规范和相关指引的执行情况却是不尽如人意。根据目前我们所掌握的来自企业内部控制实践领域的信息分析,虽然企业在内部控制体系建设、内部控制自我评价、内部控制

审计以及内部控制信息披露等方面取得了明显成效,但是,也仍然存在着很多问题。其中较为突出的表现是,仍然有部分企业对于内部控制重视不够,据德勤公司进行的调查结果显示,有54%的受访者认为企业管理层对内部控制的认识不到位,^①内部控制评价走过场,甚至有些企业高管将自己的意志凌驾于公司的内部控制制度之上,企业的内部控制制度形同虚设;也有一些企业的内部控制体系和企业的管理系统存在“两张皮”,相互脱节,或者是交叉重复,既浪费了管理资源,又降低了控制效率。而在上市公司中,不少企业的内部控制信息披露避重就轻,信息披露不充分;还有一些上市公司对内部控制缺陷的披露偏重于缺陷事件本身,缺乏针对性以及对内部控制缺陷影响后果的披露;也有企业对内部控制缺陷的分类披露含糊不清,既未区分财务报告性的内控缺陷和非财务报告性的内控缺陷,也未区分重大缺陷和非重大缺陷;等等。

以上种种皆表明,我国的内部控制规范在实际执行中还存在着诸多问题。对于这些问题,需要我们在理论上加以研究,以便摸清其产生的深层原因、演变机理,并且在此基础上寻求解决问题的政策和建议。而这正是本研究的基本动机和主要意义。

1.2 研究思路 ●●➡

研究思路决定着分析问题的方向和路线,也决定着研究中所采用的研究方法。现实问题的多样性和复杂性,使得相同问题的研究思路呈现出多元化的结构特征。针对本课题所涉及的企业内部控制制度执行力弱、控制效率低下的问题,从理论上讲,我们可以从不同视角进行解读、探索和研究,并以此作为出发点来构思相应的解决对策。比如,企业的内部控制执行力和一个社会的文化属性具有一定的联系。因为通常情况下,在崇尚法制的社会文化中,企业对于内部控制的遵守要好一些;而在以人情、家族为文化特征的社会中,企业内部控制制度的执行力就会弱一些。原因在于,这种社会中的控制与被控制、信任与被信任主要是靠家族关系来维持和运行的。这也是中西方企业在内部控制文化上的主要差异所在。我们也可以把它理解为社会文化传统在企业内部控制领域中的重要体现。如果沿着这种思路和方向,我们势必会在“内

^① 自2007年以来,德勤公司(Deloitte)已经连续多年对中国企业的内部控制情况进行调查。

部控制—社会文化”的视角下去理解问题的产生原因,揭示其演变规律,以及想办法从内部控制与社会文化的适配性上来寻找解决问题的答案。再比如,企业内部控制制度的执行力和控制效率离不开必要的物资设备和条件,像商业银行机构、保险公司、工商企业的产品质量控制、安全生产风险控制、环保风险控制、库存安全风险控制等都对硬件设备如摄像设备、电子锁、密码锁、指纹锁等具有强烈的依靠性,很多企业的内部控制系统之所以失效或者低效,主要是因为缺乏这些硬件设备的支撑和保证。如果按照这一思路和方向,我们对问题的解决策略一定会落在建议企业增加对内部控制的重视和硬件建设资金投入上来。

一、为什么选择制度分析的理论框架

本论著对于内部控制效率的解析是循着制度演化的思路进行的。我们之所以采用这种研究思路,并非源于自身的偏好和主见,而是因为企业的内部控制工作,从经济学的角度上讲,其本质就是一个制度的制定、制度的执行和制度执行效果的考核问题。问题的核心在于制度。可以说成也制度,败也制度。这是问题的根本属性。至于其他视角的解读,虽然也可以提供某种有价值的洞见和理解,但是,它们都是问题的外在和边缘。而只有按照制度演化的路线才能够找到问题的根本原因,也才能求得问题的真解。

自20世纪70年代以来,制度分析就已经成为研究和解决企业管理问题的一种重要方法。这主要得益于制度经济学的发展日趋完善了其原有的分析思想和方法,而且其研究功效也得到了广泛的认可和传播。其实,在理论界,制度经济学只是近些年才颇受关注的一个经济学派,历史并不长。该学派理论内容丰富,代表人物较多,而且它本身迄今也没有一个内部统一的、严格的观点。但这里,对制度经济学的渊源、发展过程,我们不做赘述。

制度经济学于本课题的重要意义在于,它为我们思考问题提供了一个崭新方向,即我们可以在制度分析的框架下,沿着制度经济学的逻辑去思考、探究内部控制效率的影响因素及其提升之道。而这一视角的分析则是之前鲜有的。用制度分析的框架去思考、解决内部控制效率问题,其合理性和科学性在于制度经济学与内部控制效率之间存在的天然联系与学理关系。制度经济学与企业内部控制之间的联系,按照我们的观察与理解,主要体现在如下几个方面:

第一,制度经济学为企业内部控制研究提供了一种有效的分析工具。在

所有的制度学派的经济学家中,无论是新制度学派或者是旧制度学派,他们都以制度作为研究视角,重视制度分析和制度因素的影响。按照他们的观点,个人首先是一个“社会人”和“组织人”,而不单纯是“经济人”或者动物学意义上的人。而作为一种社会存在,个人行为不仅是他的内在效用的函数,更是制度环境影响的结果。因此,只有以制度为切入点,按照制度分析的思想主线,研究人与人之间的关系,而不是人与物之间的关系,才能得出具有普遍意义的研究结论和规律。这一分析思想对于企业内部控制与风险管理研究具有重要的参考和指导意义。因为内部控制,说到底,也是一个基于特定目标所设计的控制制度,属于制度经济学中所定义的“制度”的范畴。其所要管理的或者说所要控制的对象主要是人而不是物,构成内部控制核心内容的主要是控制与被控制、管理与被管理的上下级之间、岗位与岗位之间的人与人之间的关系,而不是人与物之间的关系。在内部控制制度面前,个人的行为特征与规律都是可以用制度经济学的分析思想来解释的。

第二,制度经济学为企业内部控制研究提供了一种适用的研究方法。在方法论上,制度经济学肇始于德国的历史学派,一定程度上是德国历史学派在美国的一种变种。这一学派在方法论上最突出的特征是,反对主流经济学派的抽象演绎法,尤其是反对19世纪70年代之后的以数量分析为主导的研究方法。他们强调制度分析或者结构分析方法的运用,认为只有把制度分析或经济结构、社会结构的分析放在主要位置上,才能阐明经济活动的规律和走向。这一研究方法同样适用于企业内部控制效率的分析研究。因为,在内部控制研究领域,人与人之间的关系、人的行为动机与结果、控制与被控制之间的冲突等都很难以直接的数量指标,有时根本找不到明确的指向物体和承担对象,因此,以实证研究为特征的数理研究方法在内部控制与风险管理研究领域很少有用武之地。而且数量研究方法在研究内部控制问题时,也容易割断个体与组织整体之间的联系,研究效果反倒不如“整体制度分析方法”来得可靠。

第三,制度经济学为企业内部控制效率研究提供了概念基础。相对于内部控制来说,制度经济学是上游学科,属于宏观经济学,其一些概念可以直接为处于下游学科、具有微观管理特征的内部控制所直接借鉴和使用。比如,制度经济学中关于正式制度与非正式制度的划分,完全可以适用于对内部控制问题的研究,人们可以以这些概念为基础来研究企业内部控制制度的构成与作用方式。在内部控制中,企业正式颁布的各种岗位责任制度,是明文规定的,属于成文的规则,是正式的制度;而控制环境要素中的企业文化、价值观、

领导风格、习惯等,则属于隐含在人们日常化行为中的非正式制度,对企业内部控制目标的实现有着非强制的、广泛的和持续的影响。此外,制度经济学中的制度变迁理论、产权理论等,也可以延伸应用于内部控制及其效率研究领域,用来解释与分析企业内部控制制度的变迁原因、变迁路径及其制度效果。

第四,制度经济学为提高企业的内部控制效率提供了思想指导与手段。在内部控制中,如何提高控制效率一直是个核心问题,也是一个难题。在理论上,当一个组织规模较小、结构简单时,可以用现场监视来实现控制的目的。比如,在一个小饭店中,主要的风险来自买菜时的价格变化、没有发票无法复核,以及收款环节的销售折扣等,因此,如果由老板负责买菜、老板娘负责收款的话就可以很容易地控制这些风险。这是一种靠“人治”来实现控制目标的管理方法。但是,一旦组织的规模扩大、结构变得复杂,再依靠这种“人治”就会变得非常困难甚至于根本不可能。因为老板只有一个,老板娘也只有一个,他们无法对众多的风险点进行亲自监控。同时,虽然我们猜测一些人总会有机会主义行为,但是,他们是哪些人,会在什么时候,以什么方式采用机会主义行为,事先我们并不知道。尤其是以前和行为人没有过交往历史,或者交往很少的情况下,更是如此。这时候,如何进行有效的控制和提高控制效率,就会成为管理中的难题。而制度经济学告诉我们,依靠制度,即通过完善而有效的控制制度可以实现对风险进行控制的目标。因为制度的约束功能、激励功能及其特有的稳定性,可以实现对多岗位、多人员、多环节的控制,可以提高行动者的主动性,抑制搭便车行为。所以,制度管理是内部控制中需要坚持的一条思想主线,也是实际工作中的一个重要抓手。

二、分析逻辑与步骤

对于内部控制效率的形成与变化的理论解释,我们这里采用的是制度分析的逻辑,即按照制度分析的思想去解释内部控制效率的形成原因,设计内部控制效率的提升路径。如果用一句话来概括的话,就是内部控制效率决定于制度的合理设计与有效执行,因此,提升内部控制效率,就必须而且也只有从内部控制制度着手才能取得预期的功效。

沿着上述思想主线,本论著分成五个部分进行研究。

第一部分,企业内部控制效率演变的现状分析。主要分析从2012年到2014年企业内部控制效率的变化趋势,描述与呈现企业内部控制效率的状况。这是整个分析的事实基础,决定着后续的研究思路 and 方向。因为,如果企

业内部控制效率是静态不变的,那么,所谓的演变分析就变得毫无意义了;如果企业内部控制效率变化呈现的是逐步提高之态,那么,我们在理论研究上所要做的就是如何总结控制经验的问题;如果企业内部控制效率变化呈现的是逐渐下降之态,那么,我们后续要做的就是寻找效率下降的原因,去克服或者规避这些因素造成的影响;如果内部控制效率变化呈现的是时而上升、时而下降即飘忽不定,那么,我们所要做的就是寻找上升的因素和下降的因素,以便于趋利避害,扩大导致内部控制效率上升的因素效应,消除或者减少导致内部控制效率下降的因素。所以,不同的现状分析直接决定着对于问题的认知方向和研究路径。

第二部分,内部控制效率变化的制度解释。企业内部控制效率的现状及其变化,如果作为一种客观存在的话,那么,对于这种客观现实的解释则反映着观察者、研究者的不同视野与归因取向。解释,从哲学上讲是一个认识论的问题,源于解释理论或者解释主义的哲学基础。人们对特定对象的客观现实进行理论解释,在科学研究上是为了探索事物或者现象形成的内在原因与规律,形成学理性的系统认识与新的知识体系;在实践上或者应用层面上,则是为了给制定政策、确定对策提供方向与指导,因为无论是褒扬好的,还是贬抑坏的,都是以摸清缘由、探明成因为前提的。所谓“对症下药”讲的就是这个道理。

企业内部控制效率受到多种因素影响,可能存在的解释理论是多样的,甚至各种解释观点可能是相反的。但是,在可能存在的多种解释理论中,我们认为,制度解释是最根本性的,至少是从管理学的角度上讲,这种视角的观察与阐释,可以揭示企业内部控制效率形成、上升抑或降低的直接原因,而且这种解释所形成的理论观点于企业管理而言具有切实可行的政策意蕴。站在制度分析的立场来理解,企业内部控制效率主要形成于合理而有效的内部控制制度;同样的思想逻辑,如果企业内部控制效率低下,那么,其原因无外乎,一是内部控制制度设计不合理,二是内部控制制度执行不到位。简而言之,制度既是成因,制度也是抓手。制度是企业内部控制的核心。

第三部分,内部控制制度设计。内部控制制度,如果从宽泛意义上讲,应该包含正式制度和非正式制度两种形式,前者指明文的条款规定,后者指隐性的文化、习俗等。这两者都对内部控制效率具有影响。其实,对于企业而言,内部控制制度都会具备。所不同的只是,有些企业的内部控制制度系统而完善,有些企业的内部控制制度残缺而不全,有些企业的内部控制制度合理而有效,有些企业的内部控制制度不合理而无法执行。所以,站在企业管理者的角

度上讲,不是企业是否需要内部控制制度的问题,而是如何设计出合理、有效的内部控制制度的问题。现实中,这是很多企业管理者面临的重要难题之一。而本课题的研究意旨,一方面,是从理论上解释企业内部控制效率的制度原因,总结内部控制制度的规律特征;另一方面,也是更重要的一方面,是从实务上帮助、指导企业如何设计合理的内部控制制度,以实现理论与实务、形而上与形而下的相互统一。

第四部分,内部控制制度的运行及保障。在理论上,任何一项管理制度都无法完全自行解决其运行问题。尽管人们在设计制度时总会有意地嵌入一些保证条款以促使制度的实施落实,但是这些对于制度的执行而言大多是杯水车薪,并不能解决制度的有效执行问题。因为一项制度在实施过程中可能会遇到其他制度的掣肘,特别是如果与上位法冲突的话,制度根本就没有执行的可能性。所以,一项制度的执行是需要其他制度来提供条件和保障的,尤其是需要上位法的支持。从这种意义上讲,制度建设及制度管理是一个系统工程,制度的系统质量决定着制度的管理效率。对于内部控制制度来说,此道理同样适用。在企业管理中,并不是把内部控制制度设计出来就万事大吉了,就能够解决一切问题了,这中间还涉及制度是否能够得到执行以及执行是否到位的问题。基于这种考虑,我们将分别研究内部控制与办公管理系统(OA)、质量管理体系(ISO)如何协调,以及内部控制实施机制如何建设两个问题,我们认为,这两者在现实中将对企业内部控制制度的执行效率产生重要影响。

第五部分,研究结论与建议。在前述基础上,系统总结本论著所提出的研究结论,然后,针对调研中发现的现实问题,依据制度分析逻辑和治理思路提出企业加强内部控制制度、提高内部控制效率应该采用的政策建议。这些政策建议虽然是在普遍性调研基础上提出的,并不针对某个具体企业,但是,它对于企业加强内部控制制度建设仍然具有方向性的指导价值和意义。

1.3 理论基础 ●●➡

对于企业内部控制效率的分析,必须寻找到切实的理论基础及建立起自己的主导思想。这不仅是学术研究时搭建知识框架,确立理论假设及建立逻辑推论线路的需要,也是在实践中确立工作指导思想和工作原则的需要。在建立企业内部控制效率的理论基础时,一方面,可以根据研究对象、研究目标提出一些新的概念范畴;另一方面,更重要的是,能够融合和利用好其他相关