

内部控制整体职能论

NEIBU KONGZHI

ZHENGTI ZHINENGLUN

◎ 白 华 / 著



经济科学出版社
Economic Science Press

本书的研究和出版得到中央高校基本科研业务费专项资金项目“暨南计划”(12JNKY004)、广东省软科学研究计划项目(2012B070300097)、广东省哲学社会科学规划项目(GD14CGL01)、广东省普通高校人文社会重点研究基地暨南大学企业发展研究所创新培育项目(2015CP03)的资助

内部控制整体职能论

NEIBU KONGZHI

ZHENGTI ZHINENGLUN

◎ 白华 / 著



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

内部控制整体职能论 / 白华著. —北京: 经济科学出版社,
2015. 8

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6005 - 5

I. ①内… II. ①白… III. ①企业内部管理 IV. ①F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 196466 号

责任编辑: 王冬玲 王志华

责任校对: 刘欣欣

责任印制: 邱 天

内部控制整体职能论

白 华 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京万友印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 8.75 印张 180000 字

2015 年 8 月第 1 版 2015 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6005 - 5 定价: 35.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

前 言

一个研究范式存在危机的主要表现是出现了难以自圆其说的理论问题和难以合理解释的现象（托马斯·库恩，2012）。以美国反虚假财务报告委员会的发起组织委员会（以下称“科索委员会”）为代表所提出的现行内部控制研究范式就陷入了此种境地。^① 这一范式的核心观点是，内部控制是一个过程，是达成组织目标的手段，是管理的工具而不是替代品。要按照内部控制结构中的控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控活动五个要素及其相关原则来建设和评价内部控制系统（科索委员会，1992、2004、2006、2009、2013）。

大约从 15 年前开始，我成为这一范式的研习者和实践者。但近年来，我逐渐认识到，这一范式存在难以克服的缺陷。主要表现在：

其一，机械地理解了管理与控制的关系，难以说明内部控制是管理的工具，导致内部控制难以与企业管理相容。并因此而难以合理解释内部控制、公司治理、风险管理与企业管理之间的关系，导致了多头监管，企业需要制定多套制度，分别成立内部控制、风险管理等多个职能部门的现象。

^① 科索委员会，英文简称 COSO，系指美国反虚假财务报告委员会的发起组织委员会（The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission）。该委员会由美国会计学会（AAA）、美国注册会计师协会（AICPA）、国际财务经理协会（FEI）、管理会计师协会（IMA）、国际内部审计师协会（IIA）5 个组织联合发起成立。旨在通过发布框架和指南为企业风险管理、内部控制和反虚假提供思想领导（Thought Leadership）。详见科索委员会网站：<http://www.coso.org>。

其二，难以说明内部控制研究中所提出的由五要素构成的“内部控制系统”与管理会计研究中的“管理控制系统”之间的关系。试图用要素和原则来描述千变万化的“内部控制系统”，导致出现了大量千篇一律的内部控制手册，使得内部控制建设流于形式，难以有效实施。

其三，内部控制的五要素如果还可以进一步分解为八要素，^①那么，内部控制结构就不应该被理解为一个由政策和程序构成的“集合体”，而是一套“方法论”。^②将一套方法割裂开来分别建设和评价的理由何在？进一步讲，如果内部控制结构仅能被理解为“方法论”，那么，科索委员会就没有真正研究内部控制的结构。如果这样，按照科索委员会范式如何建设内部控制系统？

其四，2013年5月发布的新版科索委员会报告缺乏新意，不能让人满意。它是2006年科索委员会《财务报告内部控制——较小型公众公司指南》（以下称“《较小型公司指南》”）的翻版。经过8年左右的时间，科索委员会在内部控制研究上几无进展。这从一个侧面说明现行范式已经难以实现自我更新。

被业界奉为圭臬的科索委员会报告，自发布以来，赞之者众，而弹之者少。

事实上，在科索委员会的前身——美国反虚假财务报告委员会（以下称“Treadway（特雷德韦）委员会”）于1987年提出应该按照

① 科索委员会于2004年发布《企业风险管理——整合框架》，提出企业风险管理框架由内部环境、目标设定、事项识别、风险评估、风险应对、控制活动、信息与沟通、监控八个要素构成。并认为风险管理涵盖内部控制。在科索委员会于2013年5月发布的新版《内部控制——整合框架》中，还是认为风险管理涵盖内部控制。但是，《企业风险管理——整合框架》中的八个要素就来源于《内部控制——整合框架》中的五个要素，是将其中的“风险评估”要素进一步分解为“目标设定、事项识别、风险评估、风险应对”四个要素而来。因此，《企业风险管理——整合框架》可以看成是一个内部控制框架，风险管理和内部控制具有内在一致性。

② 本书引入了两个词来描述科索委员会内部控制结构。“集合体”指由许多同类个体构成的组合体。它表明内部控制结构并非有机整体，仅为机械式的组合。“方法论”指一整套具有广泛适用性的方法。它由若干环相扣的步骤所构成，可运用于不同控制对象。但它本身并非内部控制结构。

控制环境、会计系统和控制程序三要素来理解内部控制以后，内部控制研究就开始沿着一条由管理过程学派的学术传统所形成的路径，不可避免地走上了充满歧义之路。

哈罗德·孔茨（Harold Koontz）深感管理学观点杂陈、派别林立，曾两论“管理理论的丛林”，并致力于探寻“走向统一的管理理论”。殊不知，“丛林”的始作俑者正是管理过程学派。问题的根源在于，亨利·法约尔（Henri Fayol）以来，管理过程学派割裂了管理职能或管理要素之间的关系，将其等同于管理活动和管理工作；机械地理解了管理与控制之间的关系，以为计划就是计划工作，控制就是控制工作，彼此之间相互割裂；致使其构造的管理职能体系变成一个按顺序开展的管理工作体系。

这直接导致了科索委员会之误。结合管理过程来讨论内部控制是1992年以来，科索委员会一直持有的基本立场。科索委员会框架是哈罗德·孔茨管理职能体系的重新组合版，完全可以看成是一个管理框架。这里不妨以科索委员会（1992）的五要素为例进行说明。“控制环境”可分解为管理职能中的“组织”（董事会或审计委员会、组织结构、权力和责任分配）、“人事”（对胜任能力的要求、人力资源政策和实务）和“领导”（诚信和道德价值观、管理层的理念和经营风格）。“风险评估”可与“计划”职能对应。“控制活动”和“监控”可与“控制”职能对应。而“信息与沟通”要素则寓于管理各职能之中。哈罗德·孔茨和海因茨·韦里克（1993）就指出：“信息交流贯穿管理过程的方方面面，是不可缺少的。信息交流把各种管理职能结合起来，同时又把企事业和环境结合起来。”以上说明，科索委员会只是对管理职能进行了新的排列组合。可以认为，管理过程学派所建立的管理职能体系是科索委员会框架的理论来源。既然如此，也可以认为科索委员会内部控制框架本质上是一个管理框架，是一个侧重于强调控制职能作用发挥的管理框架。

科索委员会试图基于管理职能体系来构建内部控制框架，并将内部控制嵌入企业管理活动之中。科索委员会（1992）所提出的“金字塔结构”就在一定程度上体现了这一初衷。值得指出的是，“金字塔结构”所描述的就是一套“方法论”，是将管理职能或控制要素视为一个有机整体。可以说，科索委员会已经站到了窗户纸前。但遗憾的是，管理过程学派并不认同管理职能体系是一套具有广泛适用性的方法论，科索委员会囿于这一局限性，并没有真正重视“金字塔结构”。相反，在2013年的新版报告中用“倒立方体结构”取而代之。科索委员会也更倾向于将内部控制结构理解为一个“集合体”。这导致科索委员会框架名为“有机整体”而实为“机械组合”，使得内部控制难以真正融入企业管理之中。内部控制建设走上为遵循而遵循的歧途，而按照科索委员会框架也无法建立内部控制系统。

实质上，管理职能体系应该是一个有机的整体，管理与控制应该融为一体，它们是共同作用于管理活动和管理工作之上的，不能割裂开来分别建设和评价。这就是本书所提出的“整体管理职能论”。内部控制的本质是一项管理职能。在“整体管理职能论”下，这一职能是与其他职能融为一体共同发挥作用的。其外在表现形式就是控制活动和监控活动。监控活动本质上就是控制活动，是对控制活动的再控制。这就是本书所提出的“内部控制整体职能论”。自然，内部控制结构就不应该被理解为一个“集合体”，而应该看成是一套“方法论”。本书将这套“方法论”描述为一个可以命名为“方圆结构”的框架体系。“方圆”有方法、准则之意，又体现了中国传统文化特色，蕴含着这套方法“遇圆则圆、逢方则方”，具有广泛适用性。该框架体系认为管理有计划、组织、人事、领导、控制等职能，它们可以分解为七个控制要素，即控制环境、目标设定、事项识别、风险评估、风险应对、控制活动、监控活动。“信息

与沟通”环绕在框架的四周，收集和传递内部控制建设所需的内外部信息。这样，就构成了内部控制的八要素。这些职能和要素的确定借鉴了管理过程学派和科索委员会的观点，体现了学术上的传承。

但是，职能和要素看似说法相同，其本质已变。单个职能和要素已不能独立存在，而是与其他职能和要素融为一体，成为一套“方法论”中的一个有机组成部分。它们是共同作用于控制对象之上的一个环节，而不是风险管理和内部控制的对象本身。这就是库恩所述新旧范式所具有的“不可通约性”（Incommensurability），虽同样是职能和要素，但已经分属不同的“格式塔”中（托马斯·库恩，2012）。

换一个视角，看到的是不一样的美。在整体职能论下，职能还是那些职能，要素还是那些要素，但都不能割裂而是相互融合。这样，各类组织都可运用这一套“方法论”，来构建具有自身特色的内部控制系统。按照要素和原则来建设的千篇一律的内部控制结构将不复存在。

本书的主要贡献在于：提出了“整体管理职能论”和“内部控制整体职能论”，揭示了内部控制的本质，解开了科索委员会内部控制结构之谜，构建了新的内部控制结构框架，打开了控制的黑箱。具体而言，主要体现在以下几个方面：

其一，提出了整体管理职能论。认为管理职能体系是一个有机的整体。这将管理过程学派对管理职能或管理要素的认识推进了一步。

其二，揭示了内部控制的本质。提出了“内部控制整体职能论”。认为控制职能要与管理的其他职能一起，共同作用于管理活动和控制对象之上，最终体现为控制和监控活动。这为内部控制融入组织管理之中建立了理论基础。

其三，解释了内部控制、公司治理和风险管理之间的关系。这

为各类组织用一套制度满足不同的监管要求建立了理论基础。

其四，指出了财务报告内部控制一说在历史、实践和逻辑上存在的悖论。认为应该用内部控制取代财务报告内部控制。

其五，解开了科索委员会的内部控制结构之谜。认为科索委员会的内部控制结构并非有机整体，而是一个机械“集合体”。这指出了现行内部控制研究范式的主要缺陷，为将内部控制结构理解为一套“方法论”做了理论铺垫。

其六，构建了新的内部控制结构框架。将这一框架描绘成一个“方圆结构”。这为新的内部控制研究范式的确立打下了坚实的基础。

其七，打开了控制的黑箱。认为控制活动是控制职能的外在表现形式，由元控制及其组合构成。并揭示了控制活动的一般结构和运行机理。

本书初步提出的新的内部控制研究范式具有较强的解释力，可以预计，新范式下的内部控制研究将具有可持续性和广泛的拓展性。具体可运用于以下方面：

其一，内部控制规范的制定。这在新版科索委员会报告于2014年12月底正式生效以后，显得尤为必要。我国可以制定和实施具有中国特色的原则导向的内部控制规范，而不必在科索委员会后面亦步亦趋。科索委员会的所谓原则导向，实质上更偏向规则导向，因为科索委员会内部控制要素的“相关原则”就是“政策”，“关注点”就是“程序”。这已经具体规范到了控制活动层面。科索委员会虽指出“关注点”只具有指导性，可选择使用，但因为科索委员会框架并没有真正揭示内部控制的结构，不明就里的遵循者以为内部控制建设就是按照要素和原则来制订内部控制手册。不难想象，依样画瓢式的遵循，只可能在科索委员会给定的“关注点”中作出选择，而不可能是依据原则的自主选择。而本书提出的“方圆结构”，就是一套方法论，并非内部控制结构。在这套方法的指导下，

各类组织都可建设具有自身特色的内部控制系统。

其二，解决多头监管问题。因为企业管理、公司治理、风险管理和内部控制具有内在一致性，企业只需要制定一套制度就可满足不同的监管要求。

其三，内部控制制度设计。不能按照要素来设计内部控制制度，就需要研究究竟该如何设计内部控制系统。

其四，内部控制评价指标体系构建和内部控制指数研究。由于按照要素和原则构建的内部控制系统并非有机整体，而控制是手段不是目的，具有局限性，只能有限保证，那么，按照要素和原则或者目标来构建指标体系和指数就值得商榷。

其五，内部控制实证研究。实证研究中需要分析内部控制（信息披露）的实施状况、影响因素、经济后果、市场反应等，而这些都离不开对内部控制质量的评价。若现行评价方法值得商榷，那么实证研究的结论就存疑。有必要重新研究内部控制质量的评价方法并进行实证研究。

其六，管理会计的本质和边界研究。管理会计本质上是研究管理控制技术的一门学科。内部控制与管理会计之间的关系可以得到合理的解释。

其七，审计本质和审计理论体系研究。审计就是风险管理和内部控制的第三道防线。这可以作为审计本质和审计理论体系研究的理论基础。

其八，国家治理研究。国家治理就是国家管理。整体职能论也可运用于国家治理研究之中。

其九，法学研究。法学本质上是研究制度和规则的，也离不开控制。单就内部控制立法而言，2002年美国《萨班斯法案》颁布，影响深远。其核心内容是强制要求上市公司建设内部控制并披露内部控制信息。我国财政部等五部委2008年发布的《企业内部控制基

本规范》(下称《基本规范》)和2010年发布的《企业内部控制配套指引》(下称《配套指引》)虽也提出了强制性的内部控制建设和信息披露要求,但毕竟是部门规章,效力较低。我国是否需要为内部控制建设和信息披露立法?如何界定管理层和注册会计师内部控制信息披露的法律责任?该法应就内部控制建设和信息披露的哪些方面做出规定?这些问题等都值得研究。顺便提一下,若把会计准则和审计准则看成是制度和规则,那么,它们也是要针对相关风险采取控制活动。也就是说,会计准则和审计准则的制订也离不开控制。内部控制视角的会计准则和审计准则研究可作为一个新的研究方向。

其十,文学研究。文学作品控制的是形式和内容。譬如,词都有词牌,有规定的格律,分为定格和变格,这就是形式,是文本的结构。这类似于组织的控制系统。格律的产生和变化就值得研究。

其十一,艺术学研究。艺术学研究的是文本和表现手法,也涉及控制问题。以相声为例,它控制的就是笑料和笑点,控制的技术就是说学逗唱。

其十二,管理学研究。可以基于整体管理职能论重新审视不同管理学流派的观点。

其十三,军事学研究。这一领域的控制问题日益得到学界关注。可研究的问题大致可分为“国防建设中的内部控制问题研究”和“军工企业中的内部控制问题研究”两大类。具体可包括:“国防现代化建设中的内部控制问题研究”、“军队思想政治工作中的内部控制问题研究”、“军事训练中的内部控制问题研究”、“军队后勤保障中的内部控制问题研究”、“武器装备管理中的内部控制问题研究”、“高素质新型军事人才培养中的内部控制问题研究”、“信息化战争中的内部控制问题研究”、“集团军作战中的内部控制问题研究”、“国防科研管理中的内部控制问题研究”、“军工企业的内部审计问

题研究”，等等。

其十四，非营利组织和国际组织的内部控制研究。非营利组织和国际组织的目标不同，控制的方式方法会有所不同，但控制的原理相同。

其十五，内部控制思想研究。可以分历史朝代系列、诸子百家系列、文学名著系列、名人名家系列来研究内部控制思想。

其十六，内部控制比较研究。上述研究主题均可进行比较研究。如“中美企业内部控制规范比较研究”、“韩非和李斯内部控制思想比较研究”，等等。

以上所列并非穷举，但足以证明新范式所具有的解释力。

全书共分为五章。第一章研究内部控制的本质。提出“整体管理职能论”和“内部控制整体职能论”。为全书的研究建立理论基础。第二章研究内部控制与公司治理和风险管理之间的关系。这为内部控制融于组织管理之中，并用一套制度满足不同的监管要求提供了理论依据。第三章研究财务报告内部控制。这是要指出，组织的内部控制系统是一个有机整体，试图从中分离出一个财务报告内部控制，从历史、实践和逻辑上看，都存在一些难以自圆其说的地方。第四章解开内部控制结构之谜。指出科索委员会的内部控制框架名为有机整体而实为机械组合。并构建了一个具有广泛适用性的“方圆结构”。第五章研究控制活动。控制活动是控制职能的外在表现形式，内部控制要靠它才能真正落地，那么，其构成元素、分类、一般结构和内在机理就值得研究。这一研究为各类组织建设其内部控制系统提供了新的思路。

对一种研究范式提出挑战，一般仅需对现存知识体系的核心部分提出质疑就可以达到目的（托马斯·库恩，2012）。科索委员会报告对内部控制基础理论研究、内部控制规范和审计准则制订以及相关实证研究和实务探讨均产生了广泛而深远的影响，在内部控制研

究领域可谓言必称科索委员会。所以，本书主要就现行范式的核心观点——科索委员会的观点进行了分析。虽然对各章相关主题的研究中也会论及一些重要文献，但在国内外文献的系统回顾和评述方面有所欠缺。同时，本书仅就新范式下的一些基础理论问题展开研究，没有也不可能全面研究新范式下所有可以研究的问题，这将有待于作者的后续研究和新范式支持者的研究。

要建立一个新的内部控制研究范式，这一想法未免有些大胆，自娱自乐的成分可能更多一些。但这是我的一个梦想。马云不是说了吗：“梦想还是要有的，万一实现了呢？”

形成一个研究范式必须具有两个基本特征，其一，能够空前地吸引一批坚定的拥护者，使他们脱离科学活动的其他竞争模式；其二，足以无限制地为重新组成的一批实践者留下有待解决的种种问题（托马斯·库恩，2012）。我能做到的只有其中第二点，而第一点，在科索委员会范式仍具有世界影响力的情况下，恐非一朝一夕之事。而问题的关键在于，虽然旧工具已经要换了，但“内部控制整体职能论”视角的新范式就真的是一个好用的工具吗？期待学界同仁的批评指正。批评意见和建议请发至：tbaihua@jnu.edu.cn。

白 华

2015年7月于暨南大学

目 录

第一章 内部控制本质	1
一、问题的提出	1
二、科索委员会的内部控制本质观	4
三、内部控制整体职能论	9
四、小结	14
第二章 内部控制与公司治理、风险管理	15
一、问题的提出	15
二、内部控制是制度吗	16
三、内部控制和公司治理之间的关系	20
四、内部控制和风险管理之间的关系	22
五、小结	26
第三章 财务报告内部控制：一个悖论	27
一、问题的提出	27
二、悖论的历史考察：一桩围绕资产保护展开的公案	29
三、悖论的实践考察：一个无法分离的子集	39
四、悖论的逻辑考察：一个难以自圆其说的命题	41
五、小结	44
第四章 内部控制结构之谜	46
一、问题的提出	46

二、内部控制结构：溯源与解构	47
三、内部控制要素之间的关系：误读与根源	77
四、内部控制框架：重构与诠释	85
五、小结	91
第五章 元控制及其组合观	92
一、问题的提出	92
二、控制活动的本质与内涵	93
三、控制活动的分类	100
四、控制活动体系的结构和内在机理	109
五、小结	112
主要参考文献	113
后记	120

第一章

内部控制的本質

内部控制的本質问题是研究内部控制领域诸多问题的起点。科索委员会的“过程论”是主流的观点。但“过程论”并没有直观地告诉我们内部控制究竟是什么？透过“过程论”，我们或许可以找到问题的答案。

一、

问题的提出

控制问题是管理学知识体系中的一颗明珠。理解了控制就洞悉了组织管理的全部奥秘之所在。组织管理理论的奠基者们正是看到了这一点，才写下了光芒万丈的杰作。马克斯·韦伯（Max Weber）在《经济与社会》中所提出的支配社会学，研究的就是人类社会不同形态组织的控制问题。组织的支配结构和秩序系统就是控制系统（马克斯·韦伯，2012）。“管理就是控制”之说就源于此。^①亨利·法约尔（1982）将控制作为管理的五项职能或要素之一，开创了管理过程学派。可以说，离开控制来谈组织管理是难以想象的。但是，2006年，彼得·圣吉（Peter Senge）在《第五项修炼》的修订版序言中，引用质量管理革命的先驱爱德华·戴明（Edwards Deming）的观点指出：“流行的管理体系很摧残人。”并进一步将这一体系归纳为八个基本要素，其中的“可预测性和可操作性”要素，就包括“管理就是控制”、“‘管理的神圣三一’是计

^① 参阅马克斯·韦伯《经济与社会》（第一卷）第86页注95、第148页、第154页注31、第418页注1。

划、组织和控制”。圣吉认为，大多数组织在遭受这些弊端的折磨（彼得·圣吉，2012）。这未免有些危言耸听。其实，他所提出的学习型管理体系也是一个控制体系。1995年10月，加拿大特许会计师协会（The Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA）的控制标准委员会（The Canadian Criteria of Control Board）发布《控制指南》（Guidance on Control）。“学习”就被作为控制框架的一个构成要素。而圣吉五项修炼的源头可追溯到社会系统学派的创始人切斯特·巴纳德（Chester Barnard）所著《经理人员的职能》。巴纳德指出：“一个组织的要素是：（1）信息交流；（2）作贡献的意愿；（3）共同的目的”（C. I. 巴纳德，1997）。圣吉的自我超越、心智模式、共同愿景和团队学习等四项修炼可以归入巴纳德的三要素之中，而其最看重的第五项修炼——“系统思考”也源于巴纳德的整体协作系统观。但是，巴纳德却并不否认控制的重要性。相反，他提出：“作为经理人员的职能，这些方法可以分为：维持士气，维持诱因体系，维持抑制体系，监督和控制，检查，教育和训练”（C. I. 巴纳德，1997）。这其中，不仅监督与控制之列，而且其他方法也是控制措施。巴纳德的协作系统也可以看成是一个控制体系。这就引发了一个值得思考的问题，圣吉明明就是循着巴纳德的路径来研究组织的控制问题，他为什么会指出组织是在受到控制的折磨呢？可能的原因是：他将控制理解成了亨利·法约尔和哈罗德·孔茨所倡，用于对计划进行监控的控制职能。但这有问题吗？先有计划、再对计划的执行情况进行控制，这不是管理学教科书中的一个近乎公理的认识吗？本书提出的“整体管理职能论”将对此有新的解释。

管理学界止步于管理过程学派对控制的研究，不再专门研究控制问题，而将这一任务交给了会计学界。会计学界给控制赋予了新的名称和内涵，称之为“内部控制”。^①随着资本市场的发展，各国监管当局出于反财务报告舞弊的需要，积极推动内部控制建设法制化、规范化，大力倡导内部控制教育与研究，内部控制研究似乎取代了控制研究，并成为显学。当然，若追根溯源，会计学界研究控制问题的历史并不比管理学界短。英国著名审计学家劳伦斯·迪克西

^① 也有例外。国际内部审计师协会（IIA）的《国际内部审计专业实务框架》和加拿大控制标准委员会的《控制指南》中用的就是“控制”。