

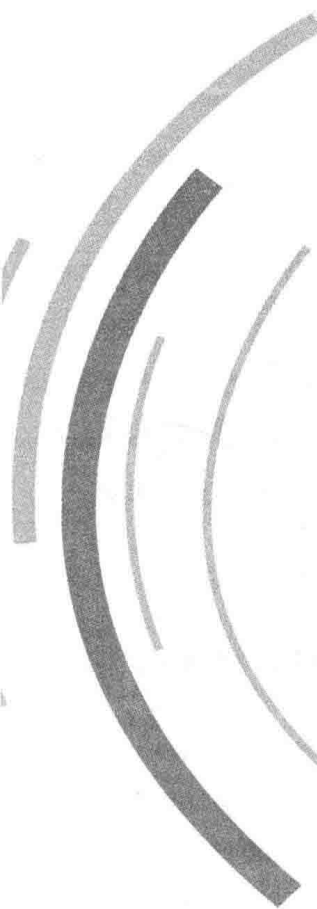
经济研究丛书

内部控制基础 理论研究

郑石桥◎著

非外借

中国国际广播出版社



内部控制基础 理论研究

郑石桥◎著

中国国际广播出版社

图书在版编目（CIP）数据

内部控制基础理论研究 / 郑石桥著 .—北京：中国
国际广播出版社，2018. 6

ISBN 978-7-5078-4329-3

I . ①内… II . ①郑… III . ①企业内部管理—研究
IV . ① F272.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2018）第 146816 号

内部控制基础理论研究

作 者	郑石桥
责任编辑	张娟平
装帧设计	人文在线
责任校对	有 森
出版发行	中国国际广播出版社 [010-83139469 010-83139489（传真）]
社 址	北京市西城区天宁寺前街 2 号北院 A 座一层
	邮编：100055
网 址	www.chirp.com.cn
经 销	新华书店
印 刷	北京市金星印务有限公司
开 本	710×1000 1/16
字 数	171 千字
印 张	14.75
版 次	2018 年 9 月 北京第一版
印 次	2018 年 9 月 第 1 次印刷
定 价	56.00 元

前 言

内部控制的历史源远流长，但人们对内部控制的研究却是近几十年来的事情，也正是由于这一点，人们对内部控制的认知有着较大的差异。本书的定位是阐释内部控制的一些基础性问题，为人们正确地理解和运用内部控制提供理论基础，这些基础性问题及相关的安排如表 1 所示。

表 1 内部控制的基础性问题及本书相应的章节

内部控制的基础性问题		本书相应的章节
什么是内部控制？		1. 内部控制本质：理论框架和例证分析
为什么需要内部控制？		2. 内部控制需求：理论框架和例证分析
内部控制究竟控制什么？		3. 内部控制内容：理论框架和例证分析
内部控制希望的结果是什么？		4. 内部控制目标：理论框架和例证分析
内部控制究竟是谁来控制？		5. 内部控制主体：理论框架和例证分析
内部控制究竟是控制谁？		6. 内部控制客体：理论框架和例证分析
内部控制的方法论是什么？	内部控制有哪些假定？	7. 内部控制假设：理论框架和例证分析
	内部控制有哪些通用原则？	8. 内部控制通用原则：理论框架和例证分析
	内部控制有哪些要素？	9. 内部控制要素：理论框架和例证分析
	如何理解风险评估要素？	10. 风险评估：理论框架和例证分析
	如何理解控制环境要素？	11. 控制环境：理论框架和例证分析

续表

内部控制的基础性问题		本书相应的章节
	如何理解控制活动要素？	12. 控制活动：理论框架和例证分析
	如何理解信息与沟通要素？	13. 信息与沟通：理论框架和例证分析
	如何理解内部监视要素？	14. 内部监视：理论框架和例证分析

本书的目的是通过对表 1 中各内部控制基础性问题的阐释，为深入的内部控制奠定一个初步的理论基础，为内部控制制度的建构奠定一个初步的概念结构。本书的研究具有较大的探索性，也是作者探索内部控制基础理论的阶段性成果，书中不当之处，敬请读者指正。

郑石桥

2017. 12. 23

目 录

1. 内部控制本质：理论框架和例证分析	1
一、引言	1
二、文献综述	2
三、理论框架	4
四、例证分析	17
五、结论和启示	20
2. 内部控制需求：理论框架和例证分析	24
一、引言	24
二、文献综述	25
三、理论框架	27
四、例证分析	39
五、结论和启示	41
3. 内部控制内容：理论框架和例证分析	44
一、引言	44
二、文献综述	45
三、理论框架	46

四、例证分析·····	52
五、结论和启示·····	55
4. 内部控制目标：理论框架和例证分析 ·····	59
一、引言·····	59
二、文献综述·····	60
三、理论框架·····	62
四、例证分析·····	70
五、结论和启示·····	73
5. 内部控制主体：理论框架和例证分析 ·····	76
一、引言·····	76
二、文献综述·····	77
三、理论框架·····	79
四、例证分析·····	87
五、结论和启示·····	90
6. 内部控制客体：理论框架和例证分析 ·····	93
一、引言·····	93
二、文献综述·····	94
三、理论框架·····	95
四、例证分析·····	104
五、结论和启示·····	106
7. 内部控制假设：理论框架和例证分析 ·····	109
一、引言·····	109
二、文献综述·····	110
三、理论框架·····	113

四、例证分析	118
五、结论和启示	121
8. 内部控制通用原则：理论框架和例证分析	123
一、引言	123
二、文献综述	124
三、理论框架	125
四、例证分析	134
五、结论和启示	135
9. 内部控制要素：理论框架和例证分析	138
一、引言	138
二、文献综述	139
三、理论框架	142
四、例证分析	149
五、结论和启示	151
10. 风险评估：理论框架和例证分析	154
一、引言	154
二、文献综述	155
三、理论框架	157
四、例证分析	165
五、结论和启示	167
11. 控制环境：理论框架和例证分析	171
一、引言	171
二、文献综述	172
三、理论框架	175



四、例证分析	181
五、结论和启示	182
12. 控制活动：理论框架和例证分析	186
一、引言	186
二、文献综述	187
三、理论框架	190
四、例证分析	196
五、结论和启示	197
13. 信息与沟通：理论框架和例证分析	200
一、引言	200
二、文献综述	201
三、理论框架	204
四、例证分析	210
五、结论和启示	211
14. 内部监督：理论框架和例证分析	214
一、引言	214
二、文献综述	215
三、理论框架	216
四、例证分析	223
五、结论和启示	224

1. 内部控制本质：理论框架和例证分析

【内容摘要】从本质上来说，内部控制是组织内部建立和实施的风险应对机制。内部控制的控制内容就是风险。内部控制的控制主体来源于组织内部。内部控制的控制方法是建立和实施风险应对机制。内部控制作为组织内部建立和实施的风险应对机制，能贯通到内部控制的所有基本问题。内部控制不一定是管理职能，各项管理职能中都有风险防范的要求，并不只是控制职能才防范风险。内部控制是管理体系的组成部分，定位于风险防范，内部控制要融于管理体系之中。内部控制与风险管理在本质上是一致的，风险管理是内部控制在风险社会的称呼。

一、引言

理论是制度建构的基础，没有科学的理论为基础，科学的制度就难以形成。内部控制制度建构同样依赖于内部控制理论。在内部控制的诸多理论问题中，内部控制本质是最重要的问题之一。虽然内部控制作为一种人类活动已经有悠久的历史，作为一个学术问题



也有几十年的历史了，然而，对于内部控制本质之认识仍然存在不少的分歧，主要的观点有过程论、管理活动论、控制职能论、经济控制系统论、免疫系统论、防范与保护论、新制度经济学视角的内部控制观。本章从方法论上进行改进，以辩证唯物主义认识论为基础，从内部控制现象中抽象出内部控制本质，并且将内部控制本质贯通到内部控制的其他基本问题，力争提出一个具有广泛适应性的内部控制本质之观点。

内容安排如下：首先是一个简要的文献综述，梳理内部控制本质的相关文献；在此基础上，提出一个关于内部控制本质的理论框架，并将关于内部控制本质的认识贯通到内部控制其他各基本问题；然后用这个理论框架来分析权威机构关于内部控制的定义，以一定程度上验证本文提出的理论框架之解释力；最后是结论和启示。

二、文献综述

关于内部控制本质，主流观点是 COSO 报告（1992）对内部控制的定义：“内部控制是由主体的各层次实施旨在为实现其主要目标提供合理保证的过程。”本章称之为过程论，有不少的文献支持过程论这种观点（COSO 报告，2013，2016；REM 框架，2004，2017；日本企业会计审议会，2007；樊行健，刘光忠，2011）。

除了过程论外，关于内部控制本质还有其他一些观点，主要有管理活动论、控制职能论、经济控制系统论、免疫系统论、防范与保护论、新制度经济学视角的内部控制观等，这些观点从不同的视



角来认知内部控制的本质。管理活动论认为，内部控制是管理体系的组成部分，是管理层和员工实现控制目标而发生的一项管理活动（郑石桥，徐国强，2009；樊行健，肖光红，2014）。控制职能论认为内部控制的本质是管理职能中的控制职能（何九妹，2010；白华，郑晓晓，2011；白华，2012）。经济控制系统论认为内部控制是一种经济控制系统或者一项经济机制或制度（丁友刚，胡兴国，2007；戴文涛，2010；李桦，周曙光，2011）。免疫系统论认为内部控制是组织内部的免疫系统化（杨兴龙，孙芳城，陈丽蓉，2013）。防范与保护论认为，内部控制是个人、组织、社会各层面，运用识别、评估、计量、转化、抗御等专门方法，正确防范并遏制“非我与损我”，主动保护并促进“自我与益我”的系统化制度（杨雄胜，2011）。新制度经济学视角的内部控制观的共同特点是以新制度经济学为理论基础来研究内部控制本质，又有多种不同的观点，观点之一：内部控制的本质就是为了在降低交易费用的同时弥补契约不完备性而存在于组织内部的一个控制机制（刘明辉，张宜霞，2002）；观点之二：弥补契约组合的不完备性，实现组织内部的均衡和有效运作，应当是系统和整体效率视角内部控制的真正本质（张宜霞，2007）；观点之三：内部控制的本质表现为组织体系中各相关的平等利益主体之间的相互制衡和各科层权力主体依上而下的监督（谢志华，2009）；观点之四：内部控制制度安排的核心是对组织公共领域产权的配置（杜海霞，2012）。

上述观点从不同的视角认知内部控制之本质，丰富了人们对内部控制的认知。然而，各种观点都存在改进的潜力。过程论忽视了控制内容；管理活动论过于宽泛，并未说清楚内部控制与其他管理活动的区别；控制职能论缩小了内部控制的范围，事实上，管理的



每个职能中都有风险防范；经济控制系统论过于抽象，谁来控制、控制什么、怎么控制都没有涉及；免疫系统论是对内部控制功能的一种比喻，并未说清楚内部控制的本质，例如，有观点认为，审计是免疫系统（刘家义，2009），内部控制与审计都是免疫系统，二者有何区别？防范与保护论难以区分内部控制与管理体系之间的关系；而各种新制度经济学视角的内部控制观都忽视了物的因素可能带来的风险。本章以上述观点为基础，基于内部控制现象来抽象内部控制本质，同时，将内部控制本质之认知贯通到内部控制各基本问题。

三、理论框架

本章的目的是探究内部控制本质，采用辩证唯物主义的方法论，根据这种方法论，需要基于内部控制活动或现象来抽象出内部控制之本质。

内部控制作为一种人类活动已经有悠久的历史，有人认为，内部控制活动可以追溯公元前 4000 年左右人类社会带有本能意义的内部牵制（张砚，2005）；也有人认为，内部控制活动最早可追溯到公元前 3000 年左右的美索不达米亚文化时期（张宜霞，2008）。在人类历史的长河中，内部控制得到了长足的发展，就微观组织来说，门、锁、印信、密码、条形码、保险柜、围墙、监视器、科层控制、不相容职能分工、激励机制、举报信箱、公开透明机制、道德教育等都属于微观层面的内部控制；就国家层面来说，国家结构形式、多党制衡、三权制衡、选举制度、国家预算制度、官员财产



登记、边界线（例如，万里长城）、海关、边境检查等都属于国家层面的内部控制。时至今日，人类的内部控制活动已经非常丰富，有保障业务经营活动合规合法方面而实施的控制活动，有保障财务信息及业务信息真实完整而实施的控制活动，有保障财产安全而实施的控制活动，有保障人身安全而实施的控制活动，有防范经营风险而实施的控制活动，也有防范战略风险而实施的控制活动。

上述各种控制活动在人们面前展现了一个缤纷多彩的内部控制画卷，在这个画卷中，内部控制现象多姿多彩。基于不同的内部控制现象，可能形成对内部控制本质的不同认知。本质是现象的本质，根据不同的内部控制现象，可能得出不同的内部控制本质，根据一些局部的内部控制现象，可能概括出适用于本局部现象的内部控制本质。根据辩证唯物主义的方法论，要探究内部控制一般的本质，必须基于全部内部控制现象来概括其本质，这种本质是内部控制的共性本质，而不是个性本质。

那么，基于人类历史长河至今的内部控制现象，内部控制的共性本质是什么呢？本章认为，在人类历史长河至今的内部控制现象，有一个共性属性，就是抑制对本组织有负面影响的事项之发生，如果将这种负面事项称为风险，则从本质上来说，内部控制是组织内部建立和实施的风险应对机制。无论何种内部控制现象，都离不开这种属性，尽管其作用方式或路径有差异，但是，最终目的都是抑制对本组织有负面影响的事项之发生，这可以作为内部控制的共性本质。这个简要的内部控制本质回答了内部控制的三个基本问题：第一，控制什么——风险；第二，谁来控制——组织内部来实施；第三，怎么控制——风险应对机制。

下面，我们对上述三个方面做进一步的阐述，并且，将内部控

制本质贯通到内部控制其他基本问题，并分析内部控制与相关问题的关系，以深化对内部控制本质的理解。

（一）控制什么

内部控制控制什么呢？也就是说，内部控制的控制内容是什么呢？基于内部控制是组织内部建立和实施的风险应对机制这个本质认识，内部控制的控制内容就是风险。问题的关键是，什么是风险？对于风险有多种理解，一种观点以组织目标为基础来认知风险，认为风险是在一定环境下和一定限期内客观存在的、影响组织目标实现的各种不确定性事项，或者说，风险就是指在一个特定的时间内和一定的环境条件下，人们所期望的目标与实际结果之间的差异程度。这种风险观强调组织目标，可以从影响组织实现的因素这个视角来认知风险，也可以从组织目标实现的偏差这个视角来认知风险，前者关注的是原因，后者关注的是结果。

另一种观点以组织影响为基础来认知风险，认为风险是组织遭受损失、伤害、不利或毁灭的可能性，或者说，风险就是发生不幸事件的或是指一个事件产生组织所不希望的后果的可能性，通俗地说，风险就是对组织产生负面影响的不确定性事项。这种风险观并不强调不确定性事项对组织目标的影响，而是强调不确定性事项对组织的影响方向，凡是负面影响的，就是风险。换言之，在这种观点下，即使不确定性事项对组织目标没有影响，只要对组织带来负面影响，该不确定性事项也是风险。这种观点似乎对风险的界定更为广泛。然而，这只是表现现象，事实上，组织目标应该是一个分层级的体系，除了一般意义上的战略目标和业务营运目标外，组织



还可以有其他许多的目标，例如，保障财产和人身安全、保障信息真实完整、保障履行社会责任、保障各种行为合规又合法、保障组织持续健康，等等，如果组织目标得到完整地表述，则凡是对组织带来负面影响的不确定性事项也一定会影响到组织的某些目标。所以，总体来说，以组织目标为基础来认知风险和以组织影响为基础来认知风险，并不存在实质上的差异。当然，如果内部控制也可以仅仅关注影响某些组织目标的不确定性事项，则这种情形下的风险是特定的风险，并不是全部风险。

人类历史长河至今的内部控制现象，主要是以组织影响为基础来认知风险的，本章后续内容中也采用这种观点。根据这种风险，对组织有影响的不确定性事项大致可以分为三类：积极事项、消极事项、机会事项。积极事项对本组织只有有利影响；消极事项对本组织只有不利影响；机会事项对本组织的影响方向不确定，可能是正面影响，也可能是负面影响。风险就是包括消极事项和机会事项。

COSO 报告是以组织目标为基础来认知风险，这并不表明以组织影响为基础来认知风险存在什么缺陷，只是表明，COSO 报告关注的风险是特定风险，并不是全部风险。例如，COSO 报告的内部控制目标中并没有财产安全，但是，谁也不能否定，在内部控制的历史发展中，保护财产安全曾经是重要的内部控制目标，所以，需要将对财产安全带来负面影响的不确定性事项作为风险来防范。

（二）谁来控制

内部控制是谁来控制呢？也就是说，内部控制的控制主体是什么呢？基于内部控制是组织内部建立和实施的风险应对机制这

个本质认识，内部控制的控制主体来源于组织内部。COSO 报告（1992）指出，内部控制是由主体的各层次实施旨在为实现其主要目标提供合理保证的过程。我国的《企业内部控制基本规范》指出，内部控制是指由企业董事会、管理层和全体员工共同实施的、旨在合理保证实现企业基本目标的一个过程。我国的《行政事业单位内部控制规范（试行）》指出，内部控制是指单位为实现控制目标，通过制定制度、实施措施和执行程序，对经济活动的风险进行防范和管控。这些内部控制权威规范尽管对控制主体的表述不同，但是，这些控制主体都源于组织内部。对于每个组织来说，从最高管理者到最基层的每个员工，都有责任抑制对本组织有负面影响之不确定性事项的发生，所以，都是风险控制的主体。也正是每个员工都是内部控制主体，而这些员工都属于组织内部，所以，由这些主体实施的风险控制才叫内部控制，这里的内部就是控制主体来源于组织内部。

既然如此，难道还有组织外部的主体帮助本组织来控制影响本组织的风险吗？确定是存在的，在本组织外部，有不少机构或个人会帮助本组织控制对本组织有负面影响的风险事件。例如，（1）一些政府机构、行业组织和智库及时发表一些信息，这些信息或许有助于某些组织防范其业务营运或战略风险；（2）司法机关惩处各种犯罪行为、公安机关维护社会治安、纪检监察机关惩治腐败、行业规制部门惩处不正当竞争行为，都会一定程度上降低各个组织面临的风险；（3）消防机构、安全监管机构履行其职责，都会有利于各个组织控制消防和安全风险；（4）金融保险机构为投保人提供商业保险，如果某组织购买了某种商业保险，则相应的风险损失就可以得到保障；（5）社会媒体、舆论监督及一些社会组织的活动，也会