

李连华/著

NEIBUKONGZHILILUNJIEGOU

内部控制理论结构

控制效率的思想基础与政策建设



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

李连华/著



NEIBUKONGZHILILUNJIEGOU

内部控制理论结构

控制效率的思想基础与政策建设



厦门大学出版社

XIAMEN UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

内部控制理论结构:控制效率的思想基础与政策建议/李连华著. —厦门:

厦门大学出版社, 2007. 9

ISBN 978-7-5615-2871-6

I. 内… II. 李… III. 企业管理:财务管理-研究 IV. F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 145267 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

[xmup @ public. xm. fj. cn](mailto:xmup@public.xm.fj.cn)

沙县方圆印刷有限公司印刷

(地址:沙县长安路金沙园区 邮编:365500)

2007 年 9 月第 1 版 2007 年 9 月第 1 次印刷

开本:787×960 1/16 印张:17.25 插页:2

字数:338 千字 印数:1~2 000 册

定价:28.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换



作者介绍

李连华，1962年生，河南西华人，浙江财经学院教授、会计学院副院长，浙江财经学院内部控制研究所所长，中国内部控制咨询专家组基础理论组成员。1999年中南财经政法大学博士研究生毕业，师从我国著名会计思想家、会计教育家、中国会计史学创立人郭道扬教授。

主要研究会计理论、公司治理、内部控制等问题，在《会计研究》等刊物上发表论文50余篇，出版专著、教材等8部，主持、参与完成国家、省级研究课题6项。

序

物换星移,世事更替。自 21 世纪初期以来,内部控制正在成为会计审计理论界和实务管理部门共同研究和关注的焦点。如果说这一论断在 20 世纪 90 年代之前尚显得超前的话,那么在人类社会已经迈入 21 世纪的今天,它在现实中已变得十分明朗起来。因为 20 世纪 90 年代以来,美国安然事件、世通公司舞弊案的发生与《萨班斯法案》(SOX)的颁布,以及我国内部控制规范的制定等一系列事件,已向世人昭示,会计审计学科的发展已经由以“会计准则”、“审计准则”为中心的时代转向以“内部控制”为中心的时代了。

若以控制实践活动的出现时间来考证,内部控制的发生、发展史十分久远。古老的《圣经》故事,7 世纪中国唐代的“五分管”内部控制,以及 15 世纪帕乔利的复式簿记中都能够找到它的踪影。尤其是 20 世纪 30 年代之后,随着资本市场的发展,企业规模的扩大,企业内部分工的加深,内部控制更是成为或宏观或微观经济体系都不能缺少的基础性的保证系统。资本市场的正常运转、企业效率的提高、企业资产安全的保证,无不依靠有效的内部控制系统。而这些外部因素又反过来无一例外地反作用于内部控制,成为带动内部控制发展的引擎,或直接或间接地推动着内部控制向前发展。

然而,与内部控制管理实践活动的勃勃发展相比较,内部控制的理论研究却是相当滞后的。这不仅表现在有关内部控制的理论论著比较匮乏,而且现有的理论体系也无法解释内部控制管理实践中所遇到的各种问题,更无法预测和指导内部控制的管理实践。理论的滞后与基础研究的不足,目前已经成为内部控制继续前进的一个障碍。李连华博士作为我国较早研究内部控制的青年学者之一,以其敏锐的学术眼光和洞察能力,及时地认识到建设内部控制理论体系的必要性和意义,并以其较为深厚的理论功底,勤奋展开研究,历时两年终于写成了这部理论体系完整,并具有一定创新价值的著作。《内部控制理论结构——控制效率的思想基础与政策建议》一书可谓顺天时,应人意,既为我国开展内部控制管理提供了必要的理论工具,同时也为学界同仁开展内部控制的理论研究提供了具有一定参考价值的成果。

纵览全书,我认为其有如下特点:第一,创新性。本书具有比较明显的创新意

义。书中所述的内部控制七功能论、有关创建内部控制学科的主张、内部控制学科的理论结构、内部控制目标及其结构、内部控制与外部控制相互衔接的观点等,皆为国内外率先提出。第二,体系完整。本书理论体系完整,既阐述了内部控制的概念与演变过程、内部控制的目标、内部控制的学科建设问题,又深入探讨了内部控制的组成要素、各种要素之间的关系,以及内部控制假设、计算机信息系统下的内部控制、内部控制效率评价、内部控制信息披露等问题。全书共 13 章,依次增进、相互衔接,从而形成了一个完整的内部控制理论体系。第三,观点明确而认识深刻。该书文如其人,敢于直言,却无委蛇虚应现象。作者在评析有关论点时,观点明确,客观公正。如作者指出美国的 COSO 报告只是一个基础性的管理框架,其规范意义并不强;再如,作者认为,我国内部控制管理和相关研究之所以落后,应主要归因于中国传统文化中法家思想的式微与法制精神的缺失,因此,作者主张现今应补上“制度管理”这一课。第四,理论和应用并重。理论源于对实践经验之总结,实践需要科学的理论以指导。该书融理论于实践,寓实践于理论。既没有脱离实践而奢谈理论建设,也没有离开理论的凝练和升华而流于浅陋的经验总结。这一点使得该书无论于理论界学人还是于实务界人士均有所用。研究者可资借鉴,管理者可以其作为工作之梯航。第五,兼容内外,博采众长。当今时代是一个知识、信息爆炸的时代,知识的相互借鉴,学科的相互渗透、长入已经成为世界发展的基本趋势。该书在写作中既广泛吸收美、英、加等国的管理规范,以及国内现有的理论研究成果,又没有局限于表面化的比较或者全面的照搬,而是借鉴中有选择,吸收中有创新。这使得该部著作不仅具有学术上的深度,而且具有知识上的广度。

总而言之,该书是目前我国有关内部控制理论研究的一部颇具理论深度的理论著作。所以,我乐于为之作序,并相信该书的出版对于加强我国的内部控制理论研究,提升我国企业的内部控制管理水平将起到积极的推动作用。

中南财经政法大学

郭道扬

2007 年 8 月

CONTENTS

目录



序

第 1 章

研究思路与研究方法	[1]
1.1 内部控制是否需要一个完善的理论框架	[1]
1.2 研究思路与本书的结构框架	[3]
1.3 研究方法	[5]

第 2 章

内部控制的功能分析	[7]
2.1 内部控制是企业实现可持续发展的基础	[7]
2.2 内部控制是管理效率和生产效率的保证	[11]
2.3 内部控制是企业资产安全的保障	[13]
2.4 内部控制是会计信息质量的保证	[14]
2.5 内部控制是人本管理的基础	[17]
2.6 内部控制是注册会计师回避职业风险的重要手段	[20]
2.7 内部控制是政府实施廉政建设的有效手段之一	[22]

第 3 章

内部控制的发展与演变	[24]
3.1 内部控制概念辨析	[24]

3.2 内部控制产生的基础.....	[35]
3.3 内部控制的主要发展阶段.....	[39]
3.4 现代内部控制为什么没有在中国出现.....	[49]

第 4 章

作为学科的内部控制	[53]
4.1 内部控制能否作为一门独立的学科.....	[53]
4.2 内部控制学与其他学科知识体系之间的关系.....	[59]
4.3 内部控制学科的理论结构.....	[66]

第 5 章

如何设定内部控制的目标	[69]
5.1 内部控制目标设定的理论意义和实践价值.....	[69]
5.2 如何设定内部控制的目标.....	[75]
5.3 内部控制的目标结构.....	[82]
5.4 内部控制目标与企业目标关系的讨论.....	[89]

第 6 章

如何设定内部控制的假设	[91]
6.1 假设对于内部控制的意义.....	[91]
6.2 内部控制假设的设立.....	[96]

第 7 章

内部控制要素的结构、功能和路径	[104]
7.1 如何划分内部控制的组成要素	[104]
7.2 如何认识内部控制要素的内在结构	[113]
7.3 如何认识内部控制要素的控制功能及其作用路径	[118]

第 8 章

内部控制的对象、原则与方法	[124]
8.1 内部控制的对象	[124]

8.2 内部控制的原则	[125]
8.3 内部控制的方法体系	[130]

第 9 章

如何设计内部控制循环	[146]
9.1 内部控制循环及其设计要求	[146]
9.2 企业交易流程	[149]
9.3 内部控制循环的设计	[152]
9.4 内部控制规范	[157]
9.5 内部控制规范的国际化问题	[164]

第 10 章

如何克服内部控制的低效率综合症	[169]
10.1 内部控制效率的概念	[169]
10.2 内部控制效率评价	[173]
10.3 中国企业内部控制效率的现状	[192]
10.4 治理内部控制效率低下综合症的举措	[199]

第 11 章

内部控制信息的披露	[201]
11.1 内部控制信息披露的意义	[201]
11.2 企业为什么披露内部控制信息	[204]
11.3 内部控制信息披露的方式和内容	[212]
11.4 对于强制性披露与自愿性披露的争论	[220]
11.5 中外内部控制信息披露的比较研究	[221]
11.6 我国上市公司内部控制信息披露的现状分析	[229]

第 12 章

计算机信息技术背景下的内部控制问题	[236]
12.1 管理技术变革对于内部控制的冲击	[236]
12.2 计算机信息系统背景下内部控制设计问题	[241]

第 13 章

如何实现内部控制与外部控制的有效衔接	[248]
13.1 外部控制的含义与内容	[248]
13.2 外部控制与内部控制之间的关系	[253]
13.3 外部控制与内部控制的衔接问题	[254]
13.4 内部控制的外包问题	[259]
参考文献	[262]
后 记	[268]

第①章 / 研究思路与研究方法

§ 1.1 内部控制是否需要一个完善的理论框架

内部控制是否需要一个完善的理论框架？初看起来这是一个再浅显不过，甚至是浅显到无须回答的问题。但是，如果站在科学研究的角度进行严肃而认真的思考的话，则该问题远没有它的表象那样简单。因为截止到目前，从内部控制实践活动的出现到现在，人类社会的内部控制管理实践活动已经存在了很长一段时间，但是这中间并没有得到过系统的理论指导。这说明，离开理论及其指导，内部控制管理实践是可以开展下去的。由此判断，理论的存在似乎于内部控制管理而言没有很大的必要性。反之，如果说这一论断存在谬误或者是理论的存在具有必要性的话，那么为什么即使是当今世界内部控制管理和研究开展得最好的国家——美国除了颁布《内部控制——整体框架》和《企业风险管理框架》^①外，也一直没有像会计学、审计学那样发展出系统的内部控制理论体系呢？进而深究下去，假如内部控制需要一个完善的理论体系的话，那么这个理论体系结构该如何建立？又包括哪些理论要素呢？对于这些问题我整整思考了两年多时间。现在奉献给大家的正是我这两年来研究和思考的结果。

现实世界从来都不是完美的，也永远达不到完美无缺的地步。正因为如此，社会的发展是没有止境的，人们对于这种发展的追求也是没有止境的。在人类社会由这种不完美而到达相对完美的努力过程中，理论的存在是有积极意义的。理论的价值，首先是它借助于严格的理论术语来描述事物运动和发展的客观过程，揭示

^① 美国 COSO 委员会颁布的《内部控制——整体框架》和《企业风险管理框架》，无论从性质上分析还是从内容上观察都不属于理论体系框架，而只是一个规范性管理框架，即相当于内部控制准则。其目的是规范企业的内部控制管理，而不是解释和预测内部控制的管理实践。目前国内有些学人将其视为理论体系是不确切的。另外，这两个文件也远不像 A. C. 利特尔顿、R. L. 瓦茨、J. L. 齐默尔曼、罗伯特·K. 莫茨所著的《会计理论结构》、《实证会计理论》和《审计理论》等著作那样具有经典的理论论著特征。

事物的运动过程或者存在状况,并对之做出合理的解释。所以,解释功能是理论所具有的最基本的功用。其次,理论还可以依据自己的分析逻辑来预测事物未来的发展过程和结果,用以指导未来的实践活动。如果离开理论及其指导作用,人们的管理实践活动就好像黑夜中没有灯塔引导一样,只能在黑暗的状况下摸索着进行,极容易出现错误,而且效率又无法提高。同时,更为重要的是,当人们缺失理论时,前人的实践经验将无法向后人进行有效的传承,形成知识积累,以使后人能够站在前人的肩膀上更快地前进。

然而,不幸的是,目前的内部控制实践活动正处于这样的一个发展阶段,即还没有从混沌状态走向规范和有序。现实中,理论的缺失对内部控制实践的掣肘在很多方面已经显现出来:第一,因为没有理论指导,内部控制规范(称为“内部控制准则”可能更加确切些)的制定变成了一项仅凭想象、拍脑壳的工作。比如,没有人能够说清楚内部控制的“五要素论”为什么会过渡到“八要素论”,也没有谁能够讲清楚为什么内部控制规范需要建立在“四目标论”之上,而不是建立在“五目标论”或者“六目标论”之上。第二,因为没有理论指导,人们至今没有系统地总结出内部控制的控制规律,对于内部控制系统的控制机理及其运转过程不清楚,不少企业虽有内部控制之名而无内部控制之实,控制制度一大堆,但是大多没有产生应有的控制效果,企业风险频繁发生,给企业和国家造成了巨大经济损失。第三,因为没有理论指导,人们对于不同行业、不同规模、不同性质的企业其内部控制管理及其效率差异等缺乏深入的认识,导致企业不分大小、行业和性质都采用着内容几乎完全相同的内部控制框架。内部控制建设明显地脱离经济现实和企业的管理实际。

内部控制理论体系迄今没有建立起来,并非因为内部控制无理论可言,也非因为内部控制管理实践不需要理论的指导。问题的症结在于,在内部控制过去的发展历史中,人们“误入歧途”,被锁定在一个狭隘的传统思路和研究领域内,没有在内控的基础理论研究领域投入足够的精力和研究资源,同时也缺乏一个相对宽广和大学科背景下的研究视角。首先,长期以来,内部控制一直被认为是一种实用控制技术,是纯粹的技巧问题,没有什么理论可言,更遑论系统的理论体系了。这种认识应该说至今还有很大的市场,在不少人的潜意识中内部控制就是指管理制度,没有很多深奥的理论问题,自然谁都不愿意去白费精力研究一个原本没有理论的理论问题。其次,内部控制研究一直是会计界、审计界唱主角,缺乏其他学科领域人员的广泛参与。1992年美国虽然成立了看似跨部门、综合性的COSO委员会,但是仔细考察其成员的专业背景可知,这些人员大多仍然是注册会计师、财务经理、管理会计师等,并没有超越“大会计”学科这一领域。因受专业知识结构的限制,几十年来,无论是国外还是国内,内部控制理论研究始终是在会计学科里面打转转,至今没有完全走出就会计、审计而论内部控制的局限性。内部控制的理论源头、方法源头、理论框架等,也一直没有找到并确立下来。科学发展史表明,理论在

建立过程中一直存在着一个强有力的约束条件——信息费用的限制,即获取任何科学知识都需要付出一定的代价。这意味着作为一个相对于历史长河中的无穷小量的人类个体而言,其所获得的理性和知识都是极为有限的。而弥补这种有限性的重要途径就是加强不同学科之间的合作与交流,在相互汲取彼此学科知识的基础上推动各自学科研究的进步。而内部控制研究在这方面做得显然非常不够。这是阻碍其理论进步的一个重要因素。

21 世纪是一个经济发展、科学交流、信息流动日益全球化的时代。发达国家在全球范围内获取各种资源以保持其领先的发展优势,而后进国家则正努力利用国际化平台吸收和借鉴发达国家的经验,缩小差距,实现跨越式发展。在这种背景下,我国引进和借鉴国外现有的内部控制研究成果是非常必要的,这也是我们实现跨越式发展的重要途径。然而,国外的研究成果可以借鉴,但是不可以完全照搬,更重要的是,我们不能因为引进而使自己丧失原始创新的动力和能力,而是应该于借鉴中求创新,独立地开展中国的内部控制理论研究,并争取形成有别于国外的具有中国特色的理论研究成果。况且中国悠久的历史 and 东方的文化价值思想也蕴含着完全不同于西方基督教文明的管理理念以供研究者加以提炼和进行理论上的升华。

内部控制需要的是完善的理论体系。因为只有完善的理论才具有指导实践的作用。然而,完善的理论来自不完善的理论以及在实践和争论基础上对不完善理论所做的不断修正与改进。由于人类个体的理性和知识的有限性,决定着任何人提出的理论都是不完善的。也因此,科学的发展和理论的进步才是无止境的。由不完善而至完善,理论的演进通常有两条路径:其一,是建立在实践基础上的不断改进和修正;其二,是多元化的研究和学术流派的自由竞争。本书所进行的理论研究及所建立的理论体系,只是促使内部控制理论不断进步所做的一种努力。它的价值只在于作为内部控制理论进步的一个阶梯而提出问题和命题,促使人们重视基础性理论研究,并以此推动内部控制理论研究的学术争论和竞争,繁荣内部控制的理论研究。

§ 1.2 研究思路与本书的结构框架

本书不属于纯基础性理论论著。按照笔者的理解,纯粹的基础理论探索应该只能研究某一门学科中最基本的但是距离现实世界却是最远的一些东西。换言之,基础性研究所探讨的只是最本原性的一些命题,如运行机制、控制机理或控制规律等。它可以来源于现实,即从现实世界中提取待研究的命题,从中总结出规律,但是它不能再回到现实世界中去,为改进现状而设计对策或者提供建议,因为后者已经归于应用性研究的领域。内部控制属于应用性很强的一门学科,单纯的基础性研究将可能使其走向误区,使内部控制理论研究太过于阳春白雪,秀而不实,远

离实际。所以,合理的选择应该是于实践中见理论,同时将基础性理论研究延伸到并植根于内部控制的管理实践之中。这是本书自始至终所坚持的一条思想主线。

本书整体框架主要有八个组合性模块。这八块基本上是按照内部控制理论结构应该具有的主要内容和每部分的功能划分的。其中第一部分是内部控制存在的主要意义、内部控制的概念以及内部控制产生与发展的过程。这部分包括第1章至第3章。这是有关内部控制理论的最基本的内容,也是了解内部控制的起始点。第二部分是作为学科的内部控制。该部分包括第4章和第6章两部分内容。通常对于内部控制的介绍都是从管理和应用的角度进行的,基本上不涉及学科建设的层面,主要是因为主流的认识没有把内部控制作为一门独立的学科看待。从目前情况看,内部控制应该已经具备作为一门学科所需要的所有的条件,而且为了提高内部控制的实际管理效率也需要将它提升到学科发展的层次。这部分研究的主要内容有论证内部控制学科的必要性、可能性和意义,阐述内部控制学科的基本假设等。第三部分是关于内部控制框架的主要要素的研究。这部分包括第5章和第7章两章内容。主要介绍内部控制目标的设定,内部控制要素的含义、结构特征和作用路径等。这是建设内部控制系统时所必需的理论指导基础。因为它可以告诉我们在构建内部控制系统时需要从哪些主要支柱上建设。同时,这也是内部控制效果评价的基础。目前的内部控制效果评价很重要的一条思路就是按照内部控制要素的构成要素进行逐一评价。第四部分是有关内部控制的原则、方法和内部控制循环设计的研究。该部分包括第8章和第9章两章。这部分的基本平台是内部控制循环的设计,沿着这一主线阐述内部控制设计的主要原则、方法,以及基于内部控制设计而制定的内部控制具体规范指南问题。第五部分是研究内部控制效率现状问题(第10章)。本书将这种现状总结为低效率综合症。这是根据对现实的观察和思考而提出的,针对这种现状研究了其产生的原因以及应该采取的主要改进措施。这一部分进行了一些调查研究,为论点的成立提供了现实证据。第六部分是内部控制信息披露问题研究(第11章)。这一部分主要是从资本市场发展的角度,阐述内部控制信息披露的必要性、意义、披露方式等,同时对于目前内部控制信息披露进行了国家之间的比较研究。第七部分是基于信息技术背景下的内部控制系统设计问题的研究(第12章)。传统的内部控制基本上是以手工处理为基础的,这一点在会计控制中尤其明显,因为传统的控制方法都是针对手工账务处理设置的。但是,进入20世纪90年代之后,随着信息技术、网络技术等在企业的应用,内部控制面临的背景发生了重大改变,对控制方式提出了重大挑战。该部分主要介绍这种改变对内部控制设计的影响以及应该采用的应对之策。第八部分主要研究内部控制和外部控制的衔接问题(第13章)。在研究内部控制设计和内部控制效率时是从单纯的内部控制角度进行的,没有考虑外部控制及其影响,这是为了研究方便所进行的简化。但是,现实中内部控制和外部控制是联系在一起的,任何企业都

不可能在真空状态下运营和管理。所以,将内部控制和外部控制放在一起而研究它们之间的相互关系和影响,既是理论走向现实的必然要求,也是放宽研究假设后必然提出的研究议题。

§ 1.3 研究方法

研究方法必须根据研究任务和研究对象的特质而确定。从科学研究的角度讲,研究方法既没有传统与现代之分,也没有先进与落后之分,有的只是是否适用的区别。将研究方法根据出现的先后和是否具有计量的特征而分成现代与传统、先进与落后,非要标出个上下尊卑来,除了自我标榜的肤浅之外,于科学研究毫无益处。

内部控制到目前为止还算不上一门成熟的学科,至少不是纯粹意义上的学科。这是因为,第一,内部控制不具有自然科学所具有的科学属性,研究者无法完全中立于研究对象,很难做到价值中立和排除主观因素的干扰;第二,内部控制研究无法以严格的科学实验为基础,这决定了内部控制理论体系的构建和研究必须采用有别于自然科学但却与内部控制本身的科学特性相一致的研究方法。在科学研究中,任何研究方法的选择都是以问题作为导向的。面临的问题不同决定着研究方法的不同。本书在研究内容上围绕着内部控制理论建设及其应用这一主线,主要拟解决的问题有“是什么”、“为什么”及“怎么办”三个方面。这三个方面的问题是选择研究方法的思想基础。基于此,本书的研究方法可大致归纳为:

——归纳与演绎。在哲学意义上,内部控制和经济学、管理学一样是以经验主义哲学为基础的。这意味着人们有关内部控制的知识主要来自经验,任何先验的绝对的知识是不存在的。由于知识是通过观察得到的,所以它只能被限制在经验所能达到的现象范围内,不可能超过研究者个体所能够观察和实践的范围。在由观察经验向知识实现过渡的过程中,主要采用的研究方法是归纳法和演绎法,即通过对多种个体的观察,从中总结出一般性的规律和原理,形成系统的知识。个体的知识或者案例只是经验,不能算是系统的知识和理论,而多种个体的知识所形成的一般性知识或者共同性知识才是理论,因为这种知识已经具备了原理性和规律性。这种建立在观察经验基础上的归纳分析特别适用于内部控制学科的理论体系的构建。其实在科学发展史上,会计学、审计学以及所有的经济学无一不是通过这种研究建立自己的理论框架体系的,只有实验性科学除外。归纳法虽然是形成理论体系的主要方法,但是对于比较复杂的问题来说,还必须采用演绎程序。这是因为面对较为复杂的问题,大范围 and 更加深入的观察是很难做到的,为此必须通过有限观察所建立的前提和结论,按照理论科学应该具备的逻辑结构去推演出更加一般的知识和公理。所以,归纳法和演绎法是相互补充、兼容并包的。这两种方法至今而

且永远将是一切可靠的科学知识主要的获取方法。

——比较与借鉴。内部控制不像儒学、八卦等是中国传统的独有学科或知识系统,它是在经济发展过程中成长起来的一门学科,而且其成熟性和发展程度与某一区域的经济水平成正比例的关系。与世界其他国家相比,目前美国在内部控制理论研究和应用方面居于先进水平,这主要得益于其经济的高度发达。中国目前处于后进学习阶段。如果内部控制属于纯粹的科学知识,那么中国在内部控制理论研究中最好的策略是“拿来主义”,因为纯粹的自然科学的知识是世界通用的。然而,遗憾的是,内部控制不是纯粹的自然科学,其知识系统中除一部分具有自然学科理论所具有的普适性外,剩余部分知识则是镶嵌于某种文化体系和人文环境中的,从而具有很明显的地域特征。这决定着美国的内部控制理论不能完全适用于我们,当然反之也一样。所以,中国需要以自己的文化传统为基础建立自己的内部控制理论体系,以服务于中国的经济发展。但是,在建立中国式的内部控制理论时我们可以借鉴国外的先进思想和方法。所以,比较与借鉴在内部控制理论研究中同样具有很重要的意义。

——逻辑实证与经验实证。建立在观察基础上的知识需要接受证实和检验。这是所有可靠的知识都必须经过的研究程序,特别是演绎性分析所依据的前提一定要经过实证分析和验证。对于理论的实证检验有逻辑检验和经验检验两种。前者依据理论体系所具有的内部逻辑一致性和严密性来判断分析理论的优劣,既然理论是经过演绎程序建立的,那么按照逻辑实证主义的原则和标准自然就可以验证其理论陈述、概念和推论是否成立。而后者是用实践经验来验证理论的可靠性。不像逻辑实证,经验实证是通过理论外部检验来进行的。其所选择的检验标准一是实验的结论,一是实践的经验。内部控制由于无法通过有控制的实验来检验,因此,经验检验就只能利用历史资料和统计数据对理论涉及的有关变量进行相关的回归分析,因此计量经济学和统计学就成为内部控制的重要检验工具。以回归分析为基础的经验检验需要以充分的信息资料为前提。同时这也是检验结论得以成立的最重要的数据基础。考虑到内部控制信息披露的现状,本书只采用比较简单的调查分析以验证某些结论,而没有进行其他更为复杂的统计分析。

——移植和综合。各种学科彼此之间是具有内在联系的,为了解决某一学科领域的问题,应该借助于其他学科的知识。对于内部控制而言,其知识源头除了建立在观察经验基础上的实践知识外,还有一部分是移植其他学科的。在目前大学科的时代,不同学科之间的知识移植以及同一知识体系之内的相互综合已经成为知识增量的一个重要增长点。对于内部控制来说,与其存在直接或者间接关系的经济学、管理学、会计学、审计学、心理学、社会学、计算科学等,都是内部控制理论体系中知识的重要来源渠道。这也是内部控制研究能否取得实质性突破的一个很重要的影响因素。本书在构建内部控制理论框架时广泛采用这种研究方法。

第②章 / 内部控制的功能分析

本章研究的核心问题：

- ◆ 企业生存与发展是否一定需要内部控制
- ◆ 人本管理是否可以替代内部控制
- ◆ 外部控制是否可以替代内部控制
- ◆ 内部控制何以成为实施监管的利器

按照供求论的观点,有需求就一定存在着供给。因此,要回答为什么需要内部控制这个问题,就一定要说明哪些组织对于内部控制存在着需求。当然,从功能上讲,也就是要说明内部控制具有哪些功能,可以为其使用者提供什么服务,帮助其实现哪些目标。在理论上,唯有将这二者有机地结合起来,才能合理地解释内部控制得以存在并不断发展的原因,也才有可能建立起内部控制的理论分析基础。

在经济活动和社会生活中,内部控制对不同组织具有不同的意义。犹如一件服装一样,有些人拿它遮体和御寒,有些人拿它作秀,也有些人拿它演出赚钱,不同的人其目的是完全不同的。对于内部控制而言,其存在的意义主要在于经济管理领域,我们可以将其作用概括为如下七个方面,^①尽管这些可能不够全面,但应该还是比较主要的。

§ 2.1 内部控制是企业实现可持续发展的基础

2.1.1 可持续发展是判断企业质量高低的重要标准

如何衡量企业的质量,理论上一直充满着争议。在 20 世纪 70 年代之前,基于古典企业理论中的销售收入最大化和成长最大化的观点,人们主要是从量的扩张

^① 中国财政部副部长王军将内部控制的主要作用概括为防范风险、控制舞弊、提高会计信息质量、保证资产安全等方面。见王军:《认真学习贯彻企业会计准则体系,切实维护资本市场稳定持续发展》,载《会计研究》2007 年第 1 期。