

21世纪财经学术文库

王桂莲 著

# 基于现代系统思考的 企业内部控制创新研究



经济科学出版社  
Economic Science Press

21世纪财经学术文库

王桂莲 著

STUDY OF THE ENTERPRISES INTERNAL CONTROL

# 基于现代系统思考的 企业内部控制创新研究



经济科学出版社  
Economic Science Press

**图书在版编目 (CIP) 数据**

基于现代系统思考的企业内部控制创新研究 / 王桂莲著.  
—北京: 经济科学出版社, 2011. 4  
(21 世纪财经学术文库)  
ISBN 978 - 7 - 5141 - 0462 - 2

I. ①基… II. ①王… III. ①企业管理 - 研究  
IV. ①F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 034090 号

责任编辑: 柳 敏 段小青  
责任校对: 杨晓莹  
版式设计: 代小卫  
技术编辑: 邱 天

**基于现代系统思考的企业  
内部控制创新研究**

王桂莲 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  
总编辑部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

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

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

北京天宇星印刷厂印刷

德利装订厂装订

880 × 1230 32 开 7 印张 180000 字

2011 年 4 月第 1 版 2011 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0462 - 2 定价: 12.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

# 总 序

**摆**在读者面前的这套丛书编辑收录了长春税务学院部分优秀中青年教师的近年来在各自学术领域的研究成果。这套丛书的面世，前后经历了几年的时间，其间经过作者选题、专家论证和作者写作过程。文稿杀青后，又经过校外专家的匿名评审和学院学术委员会认真评议，方才最后入选。可以说，最后入选的著作基本上反映了我院部分优秀中青年学者的学术水平。

本套丛书冠之以“21 世纪财经学术文库”名目也颇费了一些思量。因为，丛书的名目既要具有某种表征意义，又要区隔已有的丛书名称，避免重复，同时还要做出品牌，的确不容易。

现在，回想起来，冠之以“21 世纪财经学术文库”丛书的名目，经得起推敲，也可以从中挖掘其特殊的意义。其一，21 世纪不仅仅是一个时间的标度，更是一个时代的象征。21 世纪人类社会迈入了一个新的历史纪元。新的世纪，无论对于世界，还是中国，都是极具挑战性的。伴随着中国、印度和巴西等新兴工业大国的迅速崛起，世界经济格局正在或者已经发生着巨大的变化。

尤其是金融危机后，只要你随意翻阅西方国家的主要报纸杂志，几乎通篇都充斥着关于新兴国家的经济发展如何冲击世界经济格局的事件和相关评论。不论西方人基于什么样的信迎或是持有什么样的价值观，也不论他们愿不愿意看到或愿不愿意承认，中国以及其他新兴工业化国家的兴起，以及对世界经济乃至政治的革命性影响迟早会发生，而且正在发生。面对这样一个急剧变化的世界，作为身在变化中心的中国学者绝不能置身度外。中国学者要以自己的眼光观察、分析和描述这个我们既熟悉又陌生的世界。这是我们作为学者的好奇心使然，更是一种社会责任感的驱动。其二，经济学是一门学以致用的科学。它源于社会经济生活，同时又是社会经济生活的理性表达和反映。经济学如果不反映现实经济生活的需要，不去直面社会经济生活中出现的种种矛盾和问题，也就失去了经济科学的生命力。英国学者杰弗瑞·霍奇森在他的一篇题为《让经济学回到现实生活中来》的论文中，针对主流经济学偏离现实和片面追求形式化的倾向给予了深刻的批判和反思。国外的学者尚能理性地反思自己，作为国内的学者更不应该“与世隔绝”做学问，不去关注和倾听人民群众所关心的重大理论和现实问题，自我沉溺于形式化的公式推导和抽象的理论演绎。其三，与其他各类科学一样，经济学的研究是一个发现问题、界定问题、分析和解决问题的过程。依我之拙见，发现问题尤其是发现一个真实的问题（往往也构成真正的学术问题）并不容易。这不仅需要经济

理论工作者体验生活和深入生活，也需要运用所学知识以自己的视觉去观察生活，并运用现代经济学分析工具从中找出某些带有规律性的东西。所谓规律性的东西不外是指在社会经济生活中普遍大量和持续出现的现象。经过经济学训练的专业人士与未经过训练的非专业人士的差别不在于他们能否发现问题，而在于他们是否能把它作为问题提出来并加以研究。研究的过程其实就是追问的过程。伴随着追问的不断深入研究也就在不断深化，由表及里直至回归上升到本原的基本问题。所以问题意识是经济学研究的一个重要的基本前提，也是经济理论工作者必备的素质。作为一门科学，经济学又是一个批判的科学。经济学理论的产生和发展的过程是各种理论观点相互交锋，各种学派彼此争鸣的演进过程。批判是学术发展和理论创新的原动力。敢于质疑权威，勇于面对他人的批判，才能将理论研究不断推向前进，使理论体系更趋完善。其四，与任何艺术作品一样，学术著作出版后作者总会留有种种程度不同的遗憾。这种遗憾可能源于环境和事件的本身变化超出了作者的预期，或者超出了作者知识能力，也可能源于写作时思考不周延导致的概念范畴界定不清晰或体系构建不完善，还可能是出自引文、注释或文字上瑕疵。但不论是事后自己意识到了还是被读者发现了，并不是件坏事情。因为，这会给作者继续深入研究提出更高要求，有助于作者修改自己的观点和完善自己的理论，有助于作者真正感悟科学研究中的“真善美”。

赫胥黎在《科学与文化》一书中写道：“新的真理的通常命运是，以异端邪说开始，以迷信告终”。其实，回顾一下经济学说产生、发展的历史就会发现，赫胥黎所说的情况同样出现在经济学说史发展进程中。一种新的经济学理论和学说往往都是在争议和非难中提出，又以主流经济学的权威迷信而陷入僵化。我们期望新理论在争议中萌生，不愿意看到它在盲目迷信中消亡，更不愿意看到它在平庸中消失。

作为这套丛书的组织者，无论在选题方面或是作者组织方面，我们还缺乏经验，作者的学术水平也有限，丛书中的观点肯定会存在种种不周延的地方和问题，因而真诚地希望读者批评指教。

感谢经济科学出版社各位编辑和领导的热心指导，感谢长春税务学院科研处的精心组织，感谢各位作者的辛勤劳动。

宋冬林

2010年12月于长春

# 目 录

|                                |    |
|--------------------------------|----|
| <b>第一章 绪论</b> .....            | 1  |
| 第一节 选题的意义、国内外研究现状及研究目的 .....   | 2  |
| 第二节 研究的框架、基本思路和主要内容 .....      | 6  |
| 第三节 本书涉及的范围及研究视角 .....         | 11 |
| 第四节 研究方法 .....                 | 13 |
| 第五节 本书的创新点 .....               | 15 |
| <b>第二章 内部控制研究综述</b> .....      | 17 |
| 第一节 国外内部控制理论方法的发展研究 .....      | 18 |
| 第二节 国外内部控制理论框架研究 .....         | 28 |
| 第三节 现代系统思考在企业内部控制中的应用研究 .....  | 35 |
| 第四节 国外内部控制主流观综述 .....          | 39 |
| 第五节 国内有关内部控制理论研究 .....         | 45 |
| 第六节 企业内部控制的界定 .....            | 51 |
| <b>第三章 企业内部控制理论创新的依据</b> ..... | 59 |
| 第一节 21 世纪管理范式的创新 .....         | 60 |

---

|            |                                    |            |
|------------|------------------------------------|------------|
| 第二节        | 行为科学之人性假设的发展 .....                 | 61         |
| 第三节        | 现代企业理论的基本假设的影响 .....               | 64         |
| 第四节        | 组织理论及组织比喻变迁的启示 .....               | 67         |
| 第五节        | 多种现代系统思考方法的结合应用 .....              | 71         |
| 第六节        | 我国古代朴素的系统观的启示 .....                | 78         |
| 第七节        | 企业内部控制理论创新势在必行 .....               | 79         |
| <b>第四章</b> | <b>基于现代系统思考的企业内部控制框架重构 .....</b>   | <b>91</b>  |
| 第一节        | 现行企业内部控制框架呈多样化 .....               | 92         |
| 第二节        | 企业内部控制框架重构的原因和依据 .....             | 96         |
| 第三节        | 基于现代系统思考的企业内部<br>控制系统的边界 .....     | 99         |
| 第四节        | 基于现代系统思考的企业内部<br>控制框架设计 .....      | 106        |
| 第五节        | 基于现代系统思考的企业内部控制的原则、<br>功能和作用 ..... | 113        |
| 第六节        | 有效的企业内部控制系统的质量特征 .....             | 117        |
| <b>第五章</b> | <b>推进基于现代系统思考的企业风险控制 .....</b>     | <b>120</b> |
| 第一节        | 企业风险控制是当代企业<br>内部控制发展的方向 .....     | 121        |
| 第二节        | 复杂性理论与企业风险控制理念的强化 .....            | 129        |
| 第三节        | 推进企业风险控制的对策 .....                  | 136        |
| 第四节        | 应对环境挑战的企业风险控制 .....                | 143        |
| 第五节        | 塑造企业风险管理文化 .....                   | 151        |

---

|                                       |            |
|---------------------------------------|------------|
| <b>第六章 重视人性化的企业内部控制系统的设计与实施 .....</b> | <b>154</b> |
| 第一节 人性化的内部控制系统的理论、<br>方法和概念的界定 .....  | 155        |
| 第二节 人性化的内部控制系统特征 .....                | 165        |
| 第三节 人性化内部控制系统的灵魂 .....                | 168        |
| 第四节 软控制的设计 .....                      | 170        |
| 第五节 人性化的内部控制系统的实施 .....               | 175        |
| 第六节 实施人性化的内部控制系统应注意的问题 .....          | 183        |
| <b>结论 .....</b>                       | <b>193</b> |
| <b>参考文献 .....</b>                     | <b>197</b> |

# 第一章

## 绪 论

运用管理理论及系统思考的方法对企业内部控制进行研究已成为近年来会计和管理领域重要的研究课题，也是当前国内外会计理论界和政界关注的焦点问题。企业是社会的细胞，其成败对社会有巨大影响。企业内部控制的研究越来越多地主张风险观，但政府监管机构却持遵循观，另外还有 COSO<sup>①</sup> 的监督观。整合已有的认知，都离不开提高企业内部控制运行的质量和效果。如何提高企业内部控制系统运行的质量和效果，在当今社会政治经济环境发展一日千里的情况下，需要以跨学科的相关理论的新发展作为企业内部控制理论创新的前提，并且结合运用多种现代系统思考的方法，将内部控制的被动的遵循观念转变为积极的企业风险控制文化，将企业内部控制的目标建立在促进企业成功的总目标上，这是本书研究的出发点和落脚点。

---

① COSO 是美国研究内部控制的发起组织（The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission, US）的缩写。COSO 是一个自愿的私人组织，由美国注册会计师协会（AICPA）、美国会计学会（AAA）、财务经理协会（FEI）、内部审计师协会（IIA）及管理会计师协会（IMA）组成。于 1992 年发布了内部控制整体框架（Internal Control-Integrated Framework）。

## 第一节 选题的意义、国内外研究 现状及研究目的

### 一、现实意义

对企业内部控制的热衷始于 2001 年以来美国的安然、世界通信、施乐和默克制药等一大批著名国际公司发生的财务会计丑闻。面对一系列公司的失败，政界想通过加强内部控制，来防止财务丑闻的发生。美国立法机构对上市公司执行内部控制提出了严厉的要求，于 2002 年 7 月 30 日由美国总统布什签发，颁布了著名的萨班斯—奥克斯利法案（Sarbanes Oxley Act, SOX），希望恢复公众对美国企业的信心。然而，该法案实施 5 年后表明，孤立地看待问题、简单的解决方案已成为一把“双刃剑”。如果说其突出的优点是迅速恢复了投资者的信心，那么却是以上市公司付出巨额的遵循成本为代价，增加了公司的负担。还有人认为 SOX 法案正逐渐损害美国企业家的精神，指责 SOX 导致了对承担风险的热情不断降低（威廉·唐纳德森，2003）。认为该法案不但没有恢复对公众公司的信心，相反它还通过促进外国企业到其他国家股票市场上市而影响了美国的股票市场。尼基·斯瓦茨（Nikki Swartz, 2007）撰文：SOX 走到尽头了吗？

无独有偶，英国《泰晤士报》网站 2007 年 2 月 24 日报道：三洋股价暴跌，因为账目调查使人们担心出现“日本版安然事件”。2008 年年初，法国兴业银行因交易丑闻导致 49 亿欧元的巨额损失纷纷见诸新闻媒体，内部控制能否防范与人有关的风险

也成为人们关注的焦点。理论界与实务界的眼光不约而同地集中到企业内部控制理论的研究上来。一些国家政府、各种专业组织和学者掀起了一股强大的研究企业内部控制的热潮，对内部控制充满了期待。我国企业会计准则委员会于2006年7月15日由财政部发起成立，旨在为推进我国企业内部控制建设提供政策咨询。

然而，与政界和理论界的热切希望相反，我国企业界“上市公司自身对内部控制的认识程度普遍较低，且并未因《会计法》、《内部会计控制规范》等法律法规的颁布实施而有所改善”（杨雄胜，2007）。内部控制信息披露的规定未得到有效的执行、内部控制信息自愿性披露动机不足（杨有红、汪微，2007）。可见，现行的内部控制理论与人们对其预期存在很大差距。

立法者或监管者希望通过内部控制对危机进行反应，防止不利的事情发生；而企业却希望通过内部控制分清责任，化解风险，抓住机遇，创造企业价值。这种矛盾是一个有待化解的结。内部控制发展到今天进一步说明：只从监管和法律法规单一视角，借用审计师鉴证的简单方案来解决处于复杂、变化及多样性环境中由于内部控制失效引致的问题是很难奏效的。难道说内部控制走入死胡同了吗？

面对这一令人悲观的现实，带着对内部控制能否承担得起如此重任的疑惑，近年来笔者一直关注国内外企业内部控制理论和实务的发展动向。如何改变内部控制面临的困境，整合现行对内部控制的认识，使之既对企业发展更具现实意义，同时又能达成政府监管的目标，是一个摆在我们面前亟待解决的课题。可见，对企业内部控制创新的研究不仅具有重要的现实意义，而且具有实用价值。

## 二、研究现状及理论意义

事实上,出现企业财务丑闻或企业对内部控制不重视的问题,并不是由于对内部控制的研究过少,而是多得莫衷一是,无论在方法上还是理论框架上,可以说直到目前在这个世界上也没有达成统一的认识。而且大多受传统的过时的相关学科理论前提的局限,使得企业内部控制系统的运行很少实质上发挥作用。

笔者对内部控制的理论研究分三个阶段进行概括:第一阶段是从其产生至 20 世纪 90 年代初。内部控制的研究方法主要包括审计的方法、管理的方法和系统的方法,没有形成统一的认识。在 20 世纪 70 ~ 80 年代之前,一般认为内部控制经历了内部牵制、内部控制制度、内部控制结构和内部控制监督模式几个不同时期。在美国大公司的财务丑闻发生之前的 20 世纪 90 年代,内部控制的研究已经达到了较高的水平。

第二个阶段是 1992 ~ 2001 年,这是内部控制理论和实践严重碰撞的 10 年。美国著名的内部控制发起组织 COSO 于 1992 年提出了“内部控制整合框架”,试图统一当时对内部控制的认识。在 2001 年美国发生了一系列大公司的财务丑闻,说明内部控制理论在指导实践上的软弱无力。

第三个阶段是 2002 年至现在,出现了以 SOX 法案为代表的遵循观、以 COSO 2007 年发布的“内部控制监督指南”讨论稿为代表的监督观和在理论与实务界占主导地位的风险观等三观并立的局面。直到今天,国外理论界和实务界对内部控制框架和要素还在不断地探索之中,但未能达成共识。

我国内部控制的研究已有近 20 年的历史。近年一些学者从系统视角和用系统思考方法探讨内部控制问题:谷祺、张湘洲

(2003)探讨了内部控制系统的控制机制的三种类型,即制度控制、市场控制和文化控制并分析了其相关关系。张宜霞(2007)从系统和整体效率的视角研究内部控制的理论体系,重新界定了企业内部控制的范围和性质,并从整体上形成完整的内部控制概念体系。国内还有学者认为内部控制是一个系统工程。杨周南、吴鑫(2007)提出用工程学的方法将内部控制的理论和实践结合起来。美国学者罗布·格雷(2002)用跨学科的系统思考研究了社会环境会计,认为财务会计更是一个社会和环境的会计,这种观点给企业内部控制系统的研究带来很多有益的启示。

综上所述,内部控制研究的理论意义在于:传统的西方内部控制理论尽管在逐渐完善中,但仍存在一定的局限性,遵循观、监督观和风险观三观并立的现状,令企业无所适从,无法引起企业的重视。而我国学者对内部控制理论的研究仍然建立在相关学科传统的理论前提基础上,因此,以相关学科的理论创新作为前提,以现代系统思考方法的结合应用作为必要的工具,对内部控制理论进行创新,突破传统的企业内部控制过时的理论前提和方法,探索内部控制理论创新的新思路具有重要的理论意义。

### 三、研究的目的

本书旨在运用相关学科理论的创新和现代系统思考方法对内部控制进行研究。重新界定企业内部控制的概念、边界及框架,改变对内部控制相关术语的误用,整合被严重割裂的内部控制的理论,补充和完善现有内部控制研究领域的薄弱环节。笔者在这方面进行尝试,一是希望利用相关学科理论的新发展和现代系统思考的新方法,为解决内部控制定义难的问题开发新的思路,为企业内部控制理论发展带来活力和动力。另一方面是想澄清长久

以来对内部控制的一些看法,探讨内部控制与企业风险管理的关系,推进企业风险控制;建立人性化的内部控制系统,以促进企业成功为内部控制的总目标,从而为完善内部控制理论和实践贡献薄弱的力量。此外,希望对开展企业内部控制的教学进行良好的尝试;对政府有关部门制定内部控制标准起到抛砖引玉的作用。

## 第二节 研究的框架、基本思路和主要内容

### 一、研究框架

在绪论里,介绍了本书研究的意义、研究现状与研究的目的,说明了研究思路、框架和内容,并明确界定了本书研究的范围、研究对象、使用的研究方法及创新的内容。

各章研究脉络如下:本书的第二章是国内外内部控制理论与实践回顾与述评,是内部控制研究的理论铺垫,表明内部控制研究尽管百花齐放但难以突破困境的现实;第三章是企业内部控制创新的理论依据,指出创新具备的前提条件和方法;同时阐述企业内部控制创新的必要性。在第四章和第五章中引出研究的落脚点——基于现代系统思考的企业内部控制理论框架,以及在超越内部环境的社会大环境下探讨内部控制的风险观:厘清内部控制与企业风险管理的关系并阐明企业风险控制的措施。第六章补足现有内部控制理论薄弱环节,提出建立和实施人性化的企业内部控制系统。具体结构如图 1-1 所示。

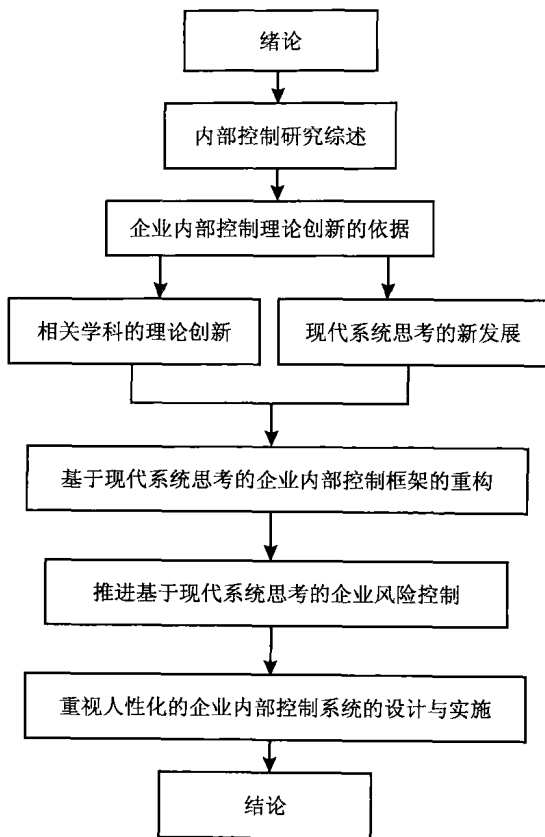


图 1 - 1

## 二、本书的基本思路

运用现代系统思考这门跨学科的理论和方法对企业内部控制理论进行创新为本书的研究主线。系统思考既是思考问题的方式，又是解决问题的方法。具体沿着两个思路展开。

一是将现代系统思考与组织和管理理论等相结合，用于创新