

政府内部控制的运行机制

——基于超循环理论的设计

邹 晶^{1,2}

(1. 中南财经政法大学 会计学院,湖北 武汉 430073;2. 军事经济学院 军队审计系,湖北 武汉 430035)

[摘要]政府内部控制的运行机制作为政府内部控制制度规范与政府行为之间的“连接器”,是政府内部控制从文本走向行动、将思想付诸现实的关键一步,对政府内部控制建设的成效至关重要。以超循环理论为基础,建立政府内部控制运行的过程模型,并根据政府内部控制系统演进条件,提出促进政府内部控制系统发展的外部推动措施,以期政府内部控制的运行机制能步入自动繁殖与进化的超循环体系提供借鉴。

[关键词]政府治理机制;政府内部控制;运行机制;超循环理论;国家治理

[中图分类号]D035.1 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2014)02-0020-11

一、引言

十八届三中全会会议公报提出全面深化改革的总目标是完善和发展中国特色社会主义制度,推进国家治理体系和治理能力现代化^[1]。政府治理是国家治理体系的核心组成部分,“科学的宏观调控,有效的政府治理,是发挥社会主义市场经济体制优势的内在要求。”^[1]。目前,我国的政府治理正逐渐从传统的“行政管理”迈向“公共管理”,政府治理目标的实现需要一系列工具来支持。实践表明,政府内部控制是实现政府治理目标的重要工具。政府内部控制不但是政府治理机制形成的基础,而且可以促进政府治理机制的完善,为政府治理提供保障^[2]。在全球新公共管理运动蓬勃发展和我国政府治理转型的大背景下,酝酿了数年的政府内部控制的重要文件《行政事业单位政府内部控制规范(试行)》于2012年11月颁布实施,它标志着我国政府内部控制建设跨入一个新的阶段。政府接下来面临的紧迫问题是如何将政府内部控制建设的理念变成政府部门的行为,以实现政府内部控制建设的初衷。运行机制是制度规范与政府行为之间的“连接器”,是政府内部控制从文本走向行动,将思想付诸现实关键的一步,对政府内部控制建设的成效至关重要。

内部控制的各种制度、规范出台,引起了众多学者对内部控制运行、实施机制的研究兴趣。王鲁平、王强认为,内部控制是一个闭环的系统,而其运行是一个循环往复且不断持续改进的过程。内部控制运行机制框架包含感应机制、受动机制、评价机制和通讯机制^[3]。陈志斌等借鉴了美国内部控制的执行机制,提出适当引入信息机制和声誉机制、强化监督机制、严格问责机制和奖惩机制的建议^[4-5]。李志斌从社会组织学规则理论的视角对内部控制进行分析并建立其执行机制,认为内部控制具有规则属性,其执行机制包括正式控制与非正式控制的融合机制、权力分享与制衡机制以及执行反馈机制^[6]。池国华从战略导向和系统整合的角度构建了企业内部控制规范的实施机制^[7]。缪艳娟研

[收稿日期]2013-11-20

[基金项目]国家社会科学基金项目(13BGL163)

[作者简介]邹晶(1975—),女,湖北天门人,中南财经政法大学会计学院博士生,军事经济学院军队审计系副教授,主要研究方向为政府会计、政府审计、军队审计。

究了企业内部控制规范的实施机制,通过模型分析得出正式内控制度的效果取决于其是否具有相应的实施机制,而实施机制的强弱则应与其制度环境中的非正式内控制度水平相适应的结论^[8]。晓芳考虑到建立内部控制自我执行机制的可能性,认为目前内部控制执行机制是以强制执行机制为基础、以自我执行机制为补充的系统^[9]。刘永泽、金花妍在分析了日本内部控制准则首次执行效果的基础上,得出运行风险导向的评价方法和加强控制活动、丰富内部控制报告、正确认识内部控制审计本质等几点启示^[10]。对于政府内部控制的运行机制研究文献较少,刘永泽、张亮认为政府部门内部控制的实施机制包括立法机制、内部审计机制、信息披露机制和外部审计机制^[11]。除此之外,众多学者对内部控制的信息披露、评价、监管以及内部控制实施环境等问题进行探讨。

在上述的研究成果中,有些着眼于对现实问题的分析,重点考虑当前内部控制在运行和实施中已经遇到或可能遇到的问题,提出有针对性的解决措施,以清除眼前的“障碍”,确保内部控制的有效性;有些则从发展的方向体现出演化的思想,如李志斌提出,“内部控制具有规则的演化特性,也只有沿着这一逻辑不断演化,才能保证实施的有效性”^{[6]43}。但目前学界尚未出现从演化的角度对内部控制进行系统分析的研究。

目前已有的研究成果,对解决现实问题起到了积极作用,也为政府内部控制的运行提供了有益的借鉴。从长远来看,制度的演化生生不息。在制度经济学看来,制度不断完善,不断循环。政府内部控制的建设能否像生命体一样,通过循环往复的过程,实现螺旋上升的发展呢?

本文利用超循环理论来研究政府内部控制的运行,通过培育和创造适宜的环境,并利用一系列手段和措施来引导政府内部控制系统演进,期望政府内部控制能如生生不息的生命体一样步入自动繁殖与进化的超循环体系中。

二、超循环理论与政府内部控制

超循环理论(Hypercycle Theory)是由德国生物学家艾根(Manfred Eigen)于20世纪70年代提出的。艾根把生物化学中的循环现象分为三个层次:第一个层次是反应循环,是最低级的组织形式,它是由多步骤化学反应序列持续不断发生而构成的反应过程。反应循环中的一个关键要素是催化剂,反应循环靠来自外部的催化剂驱动,以实现整体新陈代谢的过程。第二个层次是催化循环,它是比反应循环高一级的组织形式。催化循环中至少存在一种能够对反应本身进行催化的中间物,这种中间物是在循环中产生的,又能对循环起催化作用。也就是说,催化循环是一个自催化系统,能够自己不断产生出催化剂,从而进行自我复制。第三个层次就是超循环(hypercycle),它是以催化循环为子系统,通过各子系统在功能上循环耦合而将子系统联系起来循环系统。在超循环中,每个子系统既能实现对自己的复制,又能对其他子系统的产生提供催化支持^[12]。

超循环理论是从生物进化演变机理的研究中得出的一种具有一定普适性的自组织理论^[13]。超循环理论从一个崭新的角度揭示了生命演化的过程,同时提供了如何利用系统演化过程中的物质、能量和信息流以及系统间的相互作用从而促进事物发展演变的方法。超循环理论不仅具有自然科学价值,而且具有一定的社会科学意义,因而我国的社会科学家开始将超循环理论引入社会科学的研究中,比如对产学研系统的研究^[14-15]、对知识网络的研究^[16]、对电子政务的研究^[17]、对循环经济的研究^[18]、对组织创新的研究^[19-20]等。超循环理论提供的方法值得我们在对政府内部控制运行机制的研究中予以借鉴。

我们用超循环理论来分析政府内部控制运行的基础在于政府内部控制系统具有如下的生命特征:(1)非线性不可逆性。阿瑟在研究制度变迁时,用随机事件和非线性的动态过程来描述制度变迁^[21]。政府内部控制作为一种制度安排,其运行的轨迹也是非线性的。政府内部控制依照“建立—执行—测评—完善”的顺序,形成一个可以循环往复的闭合回环。(2)新陈代谢性。一个能够进化的系统必须通过新陈代谢来维持其存在。政府内部控制系统能不断从外界获取新的信息资源,并根据

环境变化做出动态调整。(3)自我复制性。自我复制性是指无需外界特定指令系统就能自行组织、创生并实现自我增强。政府内部控制系统通过不断地调整、完善、壮大,在原有的基础上繁衍增值,并向更高阶段发展进化。(4)突变性。突变性是系统进化过程中脱离以往的状态而产生的突跃。政府内部控制系统是一个动态的系统。外部法律环境的变化、宏观经济环境的变化、政治局势的变化、行政体制的变化、政府治理需求的变化等因素都会引发政府内部控制系统发生变化,甚至是发生质的更变。这些突变淘汰系统中不合理的因素,推动政府内部控制系统继续发展进化。

三、政府内部控制运行的基本循环方式

政府内部控制的运行呈现出一种递归的、螺旋式的循环是政府内部控制系统能实现自我复制、不断演化的基础。政府内部控制以“建立—执行—测评—完善”这样的方式往复循环,螺旋上升。

政府内部控制制度的建立是循环的起点。十八届三中全会进一步强调了制度的作用^[1]。设计精良的制度能为循环的进行奠定良好的开端,主导循环前进的方向和速度,并为跃升至高一级层次创造条件。政府部门在了解和评估单位的控制环境后,根据单位的性质、特点和业务活动建立政府内部控制结构、控制程序和控制方法,形成符合法律法规要求和符合本单位实际工作要求的内部控制制度。制度包括正式制度与非正式制度,政府部门在建立内部控制时,不仅要有以正式规则形式存在的内部控制制度,而且还要重视政府文化、意识形态、职业伦理道德等非正式制度的建立,健全改进作风常态化制度^[1],形成正式制度与非正式制度相互补充的内部控制体系,覆盖整个政府治理范围。

政府内部控制的执行是循环的生命力。设计得再完美的政府内部控制制度,如若得不到有效执行,也起不到应有的作用。政府内部控制的执行过程也是一个循环往复的过程。对制度的执行始于认知,从制度的属性上看,制度不仅具有外在客观约束的特征,而且具备内在主观约束的特征。外在的约束首先要内化为行为人的认知,行为人在对制度认知的基础上才会去执行制度。行为人根据已有的信念、规则和经验获取政府内部控制环境、程序、方法等信息,通过个体的直觉感知、诠释理解、整合归纳等方法进行加工,形成对政府内部控制的认知。行为人在认知的基础上形成心理契约。Kotter将心理契约界定为个人与组织之间达成的一份内隐协议,它指明了在彼此关系中一方期望另一方付出的内容和期望得到的内容^[22]。在政府内部控制执行环节,行为人的心理契约表现为在执行政府内部控制时应有的责任与承诺以及在实现自己责任后组织对给予的回报。心理契约引导行为人的行为决策,即行为人决定“做什么”和“不做什么”。行动带来行动结果,如行为人会因为违反了政府内部控制制度而受到惩罚。行为人会根据行动结果调整心理契约,并会不断接受外部信息(如外部环境的变化、周围人的行为等)改变认知,形成新的参照系。

政府内部控制的测评是循环的重要环节。通过对政府内部控制的测评,检验现有的制度设计和执行情况,发现问题,提出改进和完善的建议。政府内部控制的测评由单位、部门的领导层和专门的独立机构共同来完成。政府内部控制测评的主体需要满足三个条件:一是具有足够的权威性,能发现、纠正各级部门和各层次内部控制的问题。在“官本位”文化仍盛行的政府部门,领导权威的恰当运用能提高测评的有效性^[23]。二是要有充分的独立性。政府中部门与部门之间、人员与人员之间都存在千丝万缕的联系,政府内部控制的测评结果会影响到政府部门和人员的各种利益。政府内部控制的测评主体只有具有充分地独立性,才能得到客观、公正的评价结果。三是要精湛的技术性。为保证评价的科学性和有效性,测评需要以多学科知识为基础,以先进评价方法为保障,这些对测评主体提出了较高的技术要求。

政府内部控制制度的完善是一个循环周期的结束,也是下一个循环周期的开始。政府内部控制的不完备契约性质,决定政府内部控制需要在运行中不断调整和完善。政府部门根据政府内部控制测评提出的意见,结合外部环境的变化,完善已有的内部控制制度。

四、政府内部控制运行的过程模型

本文以超循环理论为基础设计的政府内部控制运行的过程模型,同样包括反应循环、催化循环和超循环三个层次。

(一) 反应循环

政府内部控制的反应循环是由两个层次组成的套嵌循环。政府内部控制运行的主体包括政府部门和政府工作人员两个层级,政府内部控制的反应循环也分为部门层次的反应循环和工作人员层次的反应循环。部门层次的反应循环过程为:在催化剂的作用下,政府内部控制以“建立—执行—测评—完善”的路径往复,并向外界释放生成的政府内部控制信息,影响外部催化剂的调整与变动。政府内部控制系统循环往复,螺旋上升,并始终保持与外界的信息交流,从而构成新陈代谢的机制,促使政府内部控制系统呈非线性的增长。工作人员层次的反应循环也是政府内部控制执行的循环,它以产生行为(政府工作人员)的“认知—形成心理契约—行动—调整心理契约—形成新的认知”这样一个路径来实现的。政府工作人员层次的循环嵌合在部门层次的循环当中,并与后者交换信息与能量,构成自身的新陈代谢机制。政府内部控制的反应循环过程如图 1 所示。

在反应循环阶段,若缺少了外部的催化剂,循环则难以为继。目前,政府部门扮演一个尴尬的角色,它们既追求公共利益又追求自身利益,既供给制度又抵制制度供给。对于政府工作人员而言,他们存在现状偏好,不愿改变旧制度下已有的地位、利益和行为方式。由于人的有限理性,人们在认知过程中容易产生认知偏差。在众多的认知偏差中,参照依赖对行为(政府工作人员)执行政府内部控制制度产生较大影响。在政府内部控制新制度实施之际,旧的制度以及以往实施旧制度的传统与习惯成为行为人心中的参照系,各行为(政府工作人员)依此而对新制度的实施做出预期,这就就会出现部分行为人对政府内部控制新制度的实施缺乏认同和消极预期的情况,“他们认为政府内部控制过于繁琐,是没有必要的规则,会降低组织的效率,而不是兴利和增值活动,认为内控是刁难、是找麻烦,因而心生排斥”^{[24]89}。过去的经历使行为人生成了“锚定心理”,影响他们对新制度的认识,比如认为:新的制度与以往制度并无太大的差别;同旧的制度一样,新的制度也可以流于形式;即便违反制度,也不会受到处罚;等等。甚至,有些行为(政府工作人员)视过去凌驾于政府内部控制制度之上、践踏政府内部控制制度的行为是理所当然拥有的“禀赋”。当新的制度实施时,政府工作人员会认为属于自己的“禀赋”被夺走,从而对新的制度产生抗拒心理。比起没有任何基础建立新制度,在旧制度基础上推行更严厉的新制度,其受到的阻力更大。除此之外,人的非完全控制性会使行为(政府工作人员)更愿意随心所欲,而不是受政府内部控制的约束。因而,在新的制度推行初期,若无外界催化的条件下,政府内部控制循环会逐渐萎缩,直至断裂。

驱动部门层次的反应循环的催化剂包括立法机制、监督机制和问责机制。

立法机制是其他机制实施的基础,就本体论来讲,立法机制具有第一催化剂的重要意义。十八届三中全会明确提出建立法治政府的目标^[1],依法而治是法治政府最本质的特征,各级政府及其部门根据宪法和法律产生和建立,其职权和职责以及行使权力的方式和程序由法律来规定,其行为要符合法律规范。政府内部控制的建设也必须依法而建。发达国家的经验显示,完善的法制体系对政府内

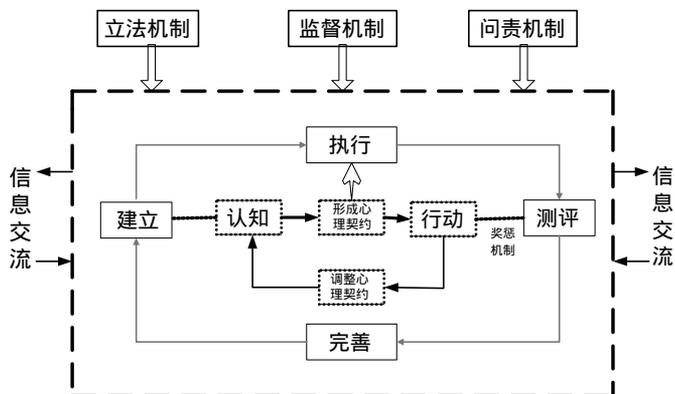


图 1 内部控制系统的反应循环

部控制的建设至关重要。立法机制运用法律手段赋予政府部门在政府内部控制问题上的法律权利和法律义务,使政府内部控制活动有法可依。对政府内部控制作出法律规定应包括如下方面:对政府部门建立并完善政府内部控制系统作出强制性要求;明确政府内部控制责任人以及相应的权利和义务;出台政府内部控制规范,明确具体的标准和要求;赋予外部监督机构权力和政府部门接受外部监督检查的义务;对实施结果的奖励与处罚。

监督机制是外部监督机构对政府部门的内部控制活动进行系统监督的机制。外部监督主体包括上级政府部门、政府内部控制主管部门和政府审计部门。上级政府部门的监督通常是结合业务检查进行,如进行财务、预算检查时监督财务会计部门、预算部门内部控制的设计与执行情况;内部控制主管部门的监督通常是针对政府内部控制建设进行专项检查;审计部门对政府内部控制的监督可以结合审计任务进行,也可专门针对政府部门的政府内部控制进行监督检查。

在监督的基础上要凸显问责的重要性,违法时要受到法律追究,是法治政府的必然要求,违反政府内部控制制度也应受到追究和处罚。问责机制就是依据权责对等的原则,针对相应的权力明确相应的责任,对责任履行进行严格考核,并对失责行为进行判别和度量,依据追究当事人责任的一种机制。目前我国政府内部控制的建设由财政部、审计署等部门主管、指导,但囿于行政管辖权力的限制,财政部门 and 审计部门对问责对象的权威性和约束力不如其上级政府部门。因而,对部门层次内部控制失责行为的问责应由上级政府部门承担。建立问责机制主要解决三个方面的问题:(1)问谁的责?对于政府部门内部控制出现的问题,首先单位和相关部门要依法承担责任,这是毋庸置疑的;其次,负责政府部门内部控制建设的相关责任人也要成为问责对象。(2)定什么责?在政府内部控制出现问题时,单位和相关部门的责任人到底负什么责任?是直接责任还是间接责任?是主观责任还是客观责任?是领导责任还是执行责任?这些都需要界定清楚。(3)如何追责?在对责任人的行为科学界定后,要有具体的措施与之配合,对失责的单位、部门及其责任人进行严厉的处罚。

工作人员层次的反应循环的催化剂来自于所在的单位和部门,包括测评机构对行为人执行政府内部控制的行为实施的测评和奖惩。奖惩机制以测评机制为基础,根据测评结果对行为人进行奖励或惩罚,行为人在奖惩的驱动下执行政府内部控制。

(二) 催化循环

催化循环是比反应循环更高一级的循环模式,它是在反应循环的基础上实现的。当政府内部控制系统在循环过程中能够自己产生催化剂,使循环自主运行时,该循环就进入催化循环。此时,政府内部控制系统成为一个自保持或自复制的系统。无论是部门层次的循环还是工作人员层次的循环,均能自己产生催化的中间物,中间物又参与到系统循环中,提供循环的动力,促使系统循环螺旋上升。

部门层次循环的催化剂是政府内部控制生成的价值,即政府内部控制产生的收益减去政府内部控制运行的成本。在价值的驱动下,单位和部门自愿进行内部控制系统的建立、执行、测评和完善。外部的立法机制、监督机制、问责机制对政府内部控制系统催化作用逐渐减弱,直至消亡。工作人员层次循环的“催化剂”是行为人在执行政府内部控制的过程中产生的对政府内部控制制度的信任。基于这种制度信任,行为人会主动执行政府内部控制制度,完成“认知—形成心理契约—行动—调整心理契约”的过程。此时,对行为人的测评和奖惩变得毫无意义,因而这类“催化剂”不复存在。催化循环的过程具体如图2所示。

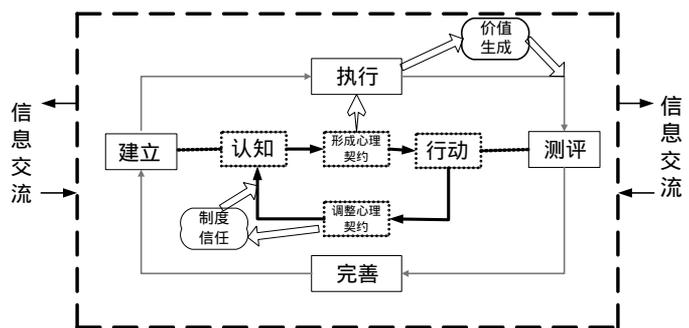


图2 内部控制系统的催化循环

“一项新制度的初始必要条件是贴现的预期收益超过预期成本”^{[25]175},这句话也可以理解为一项新制度的初始必要条件是能生成预期价值。政府内部控制作为政府治理的工具,其预期收益就是促进政府治理目标实现。预期成本包括制度的设计成本、环境改造成本、实施成本、监督成本、完善成本、摩擦成本等。对政府内部控制的價值而言,从预期到生成还有一段漫长的过程。一些预期收益可以实现,一些预期收益只能部分实现或不能实现;一些实际发生的成本可能比预期要小,一些实际成本可能突破预期甚至不在预期范围内。

在政府内部控制的运行初期,实际成本较大,如庞大的制度设计成本和制度的磨合成本,而实际收益尚未形成,实际成本远远大于实际收益。此时,政府内部控制系统缺乏足够的动力来维持系统运行,需要外部催化剂的驱动。随着政府内部控制的运行,预期收益开始慢慢兑现,收益递增,而成本则在逐渐减少:一方面,设计成本消失,环境改造成本、磨合成本慢慢减少;另一方面逐渐建立起来的非正式制度开始发挥作用,文化、意识形态、伦理道德等非正式制度成为正式制度的补充,减少正式制度的建设和运行成本,同时非正式制度还将外部的约束内化为人的自觉行为,带来了实施成本和监督成本的减少。当实际收益超过实际成本时,政府内部控制的價值开始生成。生成的價值成为催化剂,进入政府内部控制系统,推动系统运行的循环。但是,要让價值能真正诱使政府部门主动建立、执行、测评、完善政府内部控制制度,还有一个关键条件,那就是價值能被认识。抽象的價值正如抽象的教化一般,起不到促动人心的作用,只有让政府部门看到或感知到政府内部控制的價值,價值才能切实地影响政府部门的行为。

在催化循环阶段,对行为人来说,执行政府内部控制的内在动力源于在政府内部控制的运行中逐渐形成的对内部控制制度的信任。行为人对政府内部控制的制度信任形成于学习,在行为人不断的学习、形成认知的过程中,信任经验也在连续地调整和积累^[26],并随着外部环境的改变,行为人根据个人经历和所得到的信息不断地更新对信任的态度。行为人在执行政府内部控制后,对获取的关于政府内部控制的信息进行分析,判断政府内部控制制度的公平性、正义性和有效性,然后将判断结论与行为人自身的信任经验比较,形成具体的信任态度,并在信任态度的指导下,做出自觉遵从制度规定的行为。

政府内部控制的價值生成和政府工作人员的制度信任并非同时产生,因而,两个层次的循环进入催化循环阶段也并不是同步的。若政府内部控制價值生成在先而政府工作人员的制度信任形成在后,则当政府部门无需外部催化主动进行政府内部控制循环时,工作人员层次的循环还不能摆脱外部的催化剂,离开了测评和奖惩机制,行为人可能会偏离制度的约束;若政府工作人员的制度信任形成在先而政府内部控制價值生成在后,则当工作人员层次的循环步入催化循环阶段时,部门层次的循环还停留在反应循环之中。

(三) 超循环

政府内部控制是一个复杂、完整的系统,由多个子系统构成。在单位层面上,政府内部控制可以分为预算控制系统、会计控制系统、决策控制系统、信息控制系统等等;在业务层面上,政府内部控制可以分为预算业务控制系统、收支业务控制系统、政府采购业务控制系统、资产控制系统、建设项目控制系统等等。在超循环阶段,每个子系统都是一个催化循环,都能实现自我催化,具有自复制功能,同时,各个子系统相互联系、相互作用,一个子系统为其他子系统提供催化支持,实现系统功能的耦合,从而形成一个超循环系统。比如,单位层面的预算控制系统不仅能在自身價值生成的驱动下完成循环过程,实现自我完善和螺旋上升,而且良好的预算控制系统能促进同层次的会计控制、决策控制、信息控制等子系统的运行,也能促进异层次的收支业务、政府采购业务控制、资产控制、建设项目控制等子系统的完善。在政府内部控制系统中,任何一个子系统的完善都会对其他子系统功能发挥产生积极作用,从而推动整个系统功能的提升,甚至能通过子系统间的共模行为实现超循环的协同突

变^[27-28]。除协同外,子系统之间也存在竞争和淘汰。政府内部控制在进化过程中面临不断变化的外部环境,比如社会经济发展方式的变化、政府面临的职能转变、行政体制改革、政府会计制度变革、政府治理需求和政府治理目标的变革、新的法律法规的出台等。由于混沌的作用,政府内部控制系统难免会发生突变,生成一个暂时的突变体,在其适应了外部环境后,政府内部控制系统会“接纳”这个“新成员”。突变是政府内部控制系统实现创新的源泉,它推动政府内部控制向前发展。系统还要进行自我评价和选择,这是一个竞争的过程,在此过程中淘汰低水平的子系统或系统内要素,为高水平子系统或系统要素的发展提供更广阔的空间,从而使政府内部控制系统向更高的有序状态进化。政府内部控制超循环过程如图3所示。

政府内部控制系统中的复制、催化、协同、竞争、突变等都离不开信息共享和组织间信任。在超循环中,政府内部控制系统持续地与外界进行信息交换,同时信息在各子系统之间自由流动。有效的信息共享能使子系统之间相互了解政府内部控制建设情况,有利于上级子系统指导下级子系统的建设、同级子系统之间学习分享政府内部控制建设经验;有利于各子系统之间了解政府内部控制运行过程中的需求,特别是对本子系统的需求;有利于子系统及时了解外部变化,迅速意识到外部变化,并共同应对外部变化。子系统之间的相互学习、配合、支持是以组织间的信任为支撑的,因为子系统的学习、配合和支持行为不仅带来较高的运行成本,而且还会面临不确定的结果,只有在足够稳定的心理预期下,子系统才采取行动。

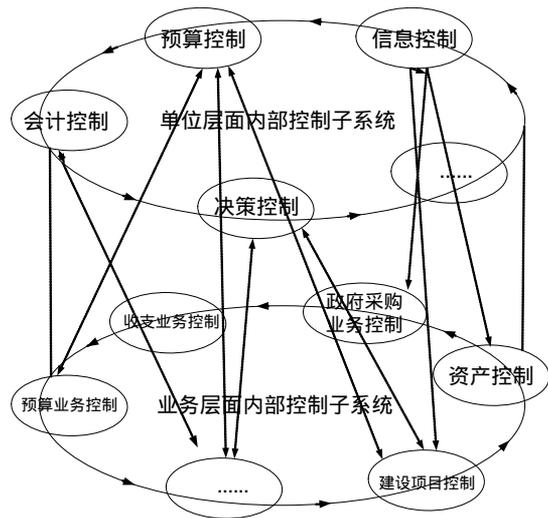


图3 内部控制系统的超循环

政府内部控制的发展所经历的反应循环、催化循环和超循环是顺次进行,政府内部控制首先在最低层次的反应循环中运行,当条件成熟后,会跃升至上一层次的循环,但不可能实现跨层次的跃升;在适当的环境消失时,也可能从上一层次循环中退化回到下一层次循环。

五、政府内部控制超循环系统的演进与推动

(一) 演进条件

达尔文的自然选择理论和艾根的超循环理论都认为,生物体能够实现单元的自复制,保证有限的遗传信息能够从一代传给下一代,这是生物进化的基本条件。除此之外,系统的超循环还要求子系统间的竞争与合作,协同作用推动整个系统向前发展。

Boerlijst 和 Hogeweg 给出了超循环系统的状态方程^[29-30]。对于种类 x_i 的循环来说,其表示如下:

$$x_i = x_i \left\{ -\delta - \sigma x_{i+} + \left(1 - \sum_{k=1}^n x_k \right) (\rho + kx_{i-}) \right\}$$

在上述方程中, x_i 为当前种类, x_i 的变化受4个关键变量的影响:(1) δ 代表在无干扰的条件下 x_i 中细胞的自然衰退速度;(2) ρ 代表无催化剂时细胞的复制速度;(3) k 代表在催化剂作用下细胞的复制速度;(4) σ 代表其他因素对细胞的抑制速度。

根据 Boerlijst 和 Hogeweg 的研究结果,当 $\kappa\sigma > \delta\rho$ 时,系统总体是催化反应;当 $\kappa\sigma < \delta\rho$ 时,系统趋于抑制;而当参数条件 $\kappa\sigma = \delta\rho$ 时,产生一个从催化到抑制的临界点。

对于政府内部控制的超循环系统来说,要保持系统的演进必须满足两个基本条件:第一,系统的

复制速度要大于其自然衰退和受干扰抑制的速度,使 $\kappa\sigma > \delta\rho$ 。系统的复制速度是指政府内部控制系统增强与扩张的速度;系统自然衰退速度是指在内外环境发生变化时,政府内部控制某些领域或环节因不适应环境变化而被自然淘汰的速度;受干扰抑制的速度是政府内部控制系统受不利因素影响而减弱或缩小的速度。通常情况下,人们无法左右外部环境的变化,因而也无法控制政府内部控制系统的自然衰退的速度。我们关注的重点是政府内部控制系统的复制速度和受干扰速度。第二,政府内部控制系统的各子系统之间能相互影响、相互催化,协同发展。

在生物的进化中,外部环境非常重要。生物的进化史告诉我们,外部环境的良好变化会促进物种的发展进化,而外部环境恶劣时,进化就可能停滞甚至物种灭亡。创造合适的政府内部控制发展环境,是将政府内部控制运行推入超循环的良性发展轨道的必要条件。

(二) 外部推动

1. 保持外部催化剂的强度

在制度实施的初期,政府内部控制处于反应循环阶段,需要外部催化剂驱动循环的持续进行。此时,阻碍政府内部控制正常运行的外部干扰因素较多,它们对政府内部控制的运行产生强烈的抑制。如果没有外部催化或者外部催化不足,政府内部控制复制速度就会低于其衰退和抑制速度。因此,在政府内部控制制度实施的初期,注入足够强大的外部催化剂对于政府内部控制系统的进化至关重要。比如,实施大范围和经常性的监督。再如,实施严格的问责机制,对违反政府内部控制制度者施以严厉的惩罚。实践证明,严厉的惩罚对推动政府内部控制系统的进化颇有成效。在上市公司舞弊案件层出不穷、内部控制遭受质疑的危难时刻,美国政府制定了涉及范围最广、处罚措施最严厉《萨班斯法案》。《萨班斯法案》严格界定了公司管理层的责任和义务,对违反财务报表披露要求的行为规定了严厉的处罚措施,这些规定从根本上扭转了政府内部控制建设下滑的趋势,对推动美国企业内部控制发展起到了积极的作用。

随着政府内部控制的发展和对外部环境的改造,外部催化剂的强度也应随之变化,以保持复制速度大于衰退和抑制速度为有效。当外部干扰逐渐较少、抑制速度变得较低时,催化剂的强度可以适当减弱,以降低政府内部控制的运行成本,但当政府内部控制系统面临从催化到抑制的临界转变($\kappa\sigma = \delta\rho$)时,政府应及时改变催化剂的强度,必要时需要修改或重新建立政府内部控制的法律法规体系。

2. 建立价值反映机制

政府内部控制不仅要能生成价值,而且价值还要被人们认识,这样才能起到催化作用。政府内部控制生成的客观价值是一种价值事实,价值事实是价值认识的基础,价值反映是价值事实的外在表现,人们通过价值反映来认识客观存在的价值关系^[31]。政府内部控制生成的价值能被人们认知的途径有两种——可计量或可感知。政府内部控制产生收益的计量十分困难,很多收益(如政府行政效能的提高、政府形象和公信力的提升等)无法量化或量化需要花费巨大的代价。政府内部控制生成的价值能够被感知是政府内部控制价值被人们认识的有效途径。政府内部控制价值信息有的零散地存在于各种政府工作文件、工作报告和其他资料中,有的形成既有事实但没有变成能被人们接受的有用信息,这就需要对政府内部控制价值信息进行收集、加工、整理,并以某种方式集中反映出来。政府部门不仅要在会计报告、预算报告、政府内部控制评价报告、政府内部控制鉴证报告、政府绩效评价报告、审计报告、政府工作报告等资料中收集政府内部控制价值的信息,还要帮助有价值事实而无价值信息的政府内部控制生成价值信息,然后,对政府内部控制的价值信息进行挑选、分类、归纳,最后形成集中的、容易被使用者感知的价值信息。

政府内部控制报告是反映政府内部控制价值的一种可行载体。政府内部控制报告不同于政府内部控制自评报告和政府内部控制鉴证报告。自评报告主要侧重于对本单位内部控制的建设情况和存

在问题进行总体评价,鉴证报告是独立的第三方出具的对政府部门内部控制设计和运行有效性进行鉴证的报告。无论是自评报告还是鉴证报告,它们都是将焦点集中在政府内部控制的设计和运行上,而对政府内部控制的价值实现并未给予关注。政府内部控制报告是对政府内部控制信息的全面反映,其内容不仅包含政府内部控制基本情况、政府内部控制设计和运行中的缺陷等信息,还包括政府内部控制目标实现情况分析和政府内部控制成本分析。根据政府内部控制设定的目标,报告逐一分析目标是否实现,并通过纵向(与以前年度)比较和横向(与其他政府部门)比较,让政府内部控制报告的使用者感知政府内部控制的收益。比如,针对“保证政府行为符合法律法规”的目标,报告可以用违法违规行为与以前年度相比是否降低等事实来说明该目标的实现程度;针对“促进政府有效履行行政职能”的目标,报告可以用公众对政府满意度和政府绩效考评结果来说明该目标的实现程度。政府内部控制成本包括对直接成本和间接成本,直接成本数据可以从会计报表中获取,间接成本数据则需通过评估获得。在政府内部控制成本和收益的对比中,人们可以清楚地了解政府内部控制的价值。

3. 构建政府组织间信息共享机制

信息的共享和信任关系的建立是政府内部控制各子系统之间相互催化、协同发展的基础和前提。

信息的共享改变了子系统的关联程度。子系统因为业务流程、控制主体、控制对象等因素相互连接在一起,形成不同程度的关联关系。信息的共享加深了子系统之间的关联程度,拥有共同信息资源的子系统比未实现信息共享的子系统联系更为紧密,更容易相互影响、相互作用。

影响政府组织间信息共享的因素众多,学者们对其进行了规范分析和实证研究,归纳起来主要包括技术水平、组织结构和文化三个方面。建立政府组织间信息共享机制,既要保证组织有实现信息共享的能力,又要促使组织有与其他组织共享信息的意愿。具体构建途径包括:一是发展和利用信息技术,提高信息处理能力和信息质量,为实现信息共享准备充分的信息资源。二是打破信息交流的壁垒,关注因分权而导致的政府上下层级的信息沟通障碍,注重上下级之间的相互学习与交流;针对横向封闭的组织结构,改变因水平权力划分带来的组织相互隔离而形成的组织信息“孤岛”情形,建立开放而富有弹性的组织结构。三是增强组织间的信任。信任与信息共享关系复杂,交织在一起,互为因果。一些学者的实证研究结果表明,组织缺乏信任是影响信息共享的最重要原因,信任会导致分享及合作意愿,组织一旦产生无条件的信任时,会自愿地进行信息的分享。四是引导不同组织共同创造信息。共同创造信息的过程是一个将不同组织在某一时期或在某一领域中聚合在一起的过程,共同创造的信息使组织间的相互依存更加紧密。

4. 培养政府组织中的信任

信息的共享加深了政府内部控制子系统之间的联系,信任则导致子系统的行为。从这个意义上说,信任是一种行动机制,信任使相互传递的信息最终影响组织的决策,组织因信任而相互沟通、相互学习、相互合作,面对外部环境的变化调整政府内部控制行为,从而实现政府内部控制子系统间的相互催化。

学界对于信任的研究起步虽然较晚,但发展迅速。大量的实践与研究证明,信任能增强政府组织成员向心力,降低组织交易成本,提高运行效率。对于一个系统来说,信任的作用还不止于此,卢曼曾指出,“一个系统——经济的、法律的或政治的——需要信任作为一个前提条件。没有信任它就不能在不确定的或有风险的情景中激发支持性活动”^{[32]103}。内部控制系统中各子系统的相互催化依赖信任而实现。

政府组织中信任可分为制度信任与关系信任,而后者又包含政府组织中人际间信任和组织间信任。政府组织中不同种类的信任是相互影响甚至是相互转化的。制度信任是一种普遍信任,不因特定关系而存在。作为政府组织中共同拥有的规则,制度约束着政府组织和人员的行为,抵制着组织交

往中的机会主义和其他违规行为,它降低了政府组织中行为的不确定性,保障了不同主体间信任关系的生成。组织及个人因信任制度而信任遵从制度的组织与个人,制度信任转变为关系信任。人际间的信任也会影响到组织间的信任,政府组织是由个人组成的,众多个体信任集合上升为集体意识,从而形成所在组织的信任。

培养政府组织中的信任,既包括对制度信任的培养,又包括对人际间信任与组织间信任的培养。(1)增强制度的正义性、有效性、权威性,以制度信任促进人际间信任和政府组织间信任发展。这里的制度信任并非狭义的对政府内部控制制度产生的信任,而是指对普遍意义上的政府制度和规则的认同和内化。(2)建立开放、互动的关系氛围。不言而喻,关系信任是关系的产物,它由人际关系中理性计算和情感关联共同决定。在政府组织中,关系建立的基础是彼此间的交流与互动,而交流与互动的基础是政府组织的开放性。政府组织的开放性越高,组织中人际间信任和组织间信任的程度也就越高。改变目前政府组织结构中由职权划分带来的组织间的孤立与隔阂,建立扁平式的政府组织架构,可以促使政府组织间以及组织内个人之间产生良好的交流与互动关系。(3)确立合理的利益分配模式。代表公共利益的政府组织和个人也会追求自身利益,出于对利益的追求,政府组织和人员会持有与其他主体相区别的观点和立场。这些观点和立场的不一致就会转换为行为的冲突,从而导致政府组织中人际间信任和组织间信任的缺失。合理地分配利益,建立公平、互惠的利益分享模式,使政府组织和个人充分享受相互支持、合作带来的收益,可以促进信任关系的形成。(4)树立共同的愿景。政府组织和人员共同的愿景提供了实现政府内部控制目标的动力,推动了信任意愿的产生。

在不同的循环层次中,信任的作用在催化循环和超循环阶段表现得更为鲜明。目前,我国政府内部控制尚处于反应循环层次,着手培育政府组织中的信任关系似乎为时过早,尚缺乏针对性。但信任的培育是一个长期的过程,特别是在政府信任的严重缺失的现实状况下,培养政府组织中的信任关系具有重要的现实意义和长远的战略意义。

参考文献:

- [1] 中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议公报[EB/OL]. (2013-11-15)[2013-11-16]. http://news.xinhuanet.com/politics/2013-11/15/c_118164235.htm.
- [2] 张庆龙. 公共受托责任、政府治理与政府部门内部控制[J]. 中国内部审计,2012(1):51-55.
- [3] 王鲁平,王强. 基于过程的内部控制运行机制框架研究[J]. 财会月刊,2004(6):5-6.
- [4] 陈志斌. 问责机制与内部控制制度的有效实施[J]. 会计研究,2004(7):50-54.
- [5] 陈志斌,何忠莲. 内部控制执行机制分析框架构建[J]. 会计研究,2007(10):46-52.
- [6] 李志斌. 内部控制的规则属性及其执行机制研究——来自组织社会学规则理论的解释[J]. 会计研究,2009(2):39-44.
- [7] 池国华. 企业内部控制规范实施机制构建:战略导向与系统整合[J]. 会计研究,2009(9):66-71.
- [8] 缪艳娟. 企业内控规范实施机制的新制度经济学分析[J]. 会计研究,2010(11):33-39.
- [9] 晓芳. 我国企业内部控制执行机制系统构建研究[J]. 未来与发展,2012(9):87-90.
- [10] 刘永泽,金花妍. 日本内部控制准则的实施效果及启示[J]. 南京审计学院学报,2012(5):51-59.
- [11] 刘永泽,张亮. 我国政府部门内部控制框架体系的构建研究[J]. 会计研究,2012(1):10-19.
- [12] 艾根 M,舒斯特尔 P. 超循环论[M]. 曾国平,沈小峰,译. 上海:上海译文出版社,1990:9-41.
- [13] 李焕荣. 基于超循环观的战略网络进化过程研究[J]. 科技管理研究,2007(8):186-188.
- [14] 刘鑫,王秀丽. 产学研合作中的企业制度创新分析——基于超循环理论[J]. 中央财经大学学报,2009(4):58-62.
- [15] 曾德明,何银芳,彭盾. 基于超循环理论的产学研系统中知识转移障碍研究[J]. 软科学,2009(7):1-6.

- [16] 刘刚. 知识网络的超循环结构及协同演化[J]. 科技进步与对策, 2007(8): 145 - 148.
- [17] 孔繁玲. 电子政务与制度创新互为因果超循环规律分析[J]. 中国行政管理, 2008(12): 70 - 73.
- [18] 陈杰, 周露. 超循环经济的理论建构[J]. 经济问题探索, 2006(1): 91 - 94.
- [19] 杨洋, 田也壮. 基于超循环理论的组织循环系统及其性能评价[J]. 数学的实践与认识, 2010(12): 23 - 27.
- [20] 熊学兵, 任佩瑜. 基于超循环理论的组织知识管理系统演化研究[J]. 经济经纬, 2010(1): 89 - 92.
- [21] Arthur W B. Increasing returns and path dependence in the economy[M]. Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1994: 29 - 58.
- [22] Kotter J P. The psychological contract[J]. California Management Review, 1973, 15: 91 - 99.
- [23] 吴秋生, 郝诗萱. 论领导者权力对内部控制有效性的影响[J]. 审计与经济研究, 2013(5): 32 - 39.
- [24] 张国清, 李建发. 美国政府机构内部控制的发展及其启示[J]. 厦门大学学报: 哲学社会科学版, 2009(4): 86 - 92.
- [25] 卢现祥. 新制度经济学[M]. 武汉: 武汉大学出版社, 2011: 175.
- [26] 尼克拉斯. 信任——一个社会复杂性的简化机制[M]. 瞿铁鹏, 李强, 译. 上海: 上海人民出版社, 2005: 33 - 37.
- [27] Haken H. Synergetica-An introduction[M]. New York: Springer Verlag, 1977: 74 - 80.
- [28] Haken H. Information and self-organized[M]. New York: Springer-Verlag, 1998: 109 - 110.
- [29] Boerlijst M C, Hogeweg P. Attactors and spatial patterns in hypercycles with negative interactions[J]. Theor Biol, 1995, 176: 199 - 210.
- [30] Boerlijst M C, Hogeweg P. Spatial gradients enhance persistence of hypercycles[J]. Physica, 1995, 88: 29 - 39.
- [31] 张军. 反映与建构——价值认识的基本方式和路径[J]. 中共中央党校学报, 2005(2): 28 - 32.
- [32] Luhmann N. Familiarity, confidence, trust: problems and alternatives[M]// Gambetta D. Trust: making and breaking cooperative relations. Oxford: Basil Blackwell, 1988: 103.

[责任编辑: 黄 燕]

Operating Mechanism of Governmental Internal Control: Based on the Design of Hypercycle Theory

ZOU Jing

Abstract: As the connector between the system norms of governmental internal control and governmental behaviors, the operating mechanism of governmental internal control is a key step of moving towards action from the text and putting the thought into reality, so it is essential for the construction effects of governmental internal control. Based on the hypercycle theory, this article sets up the course model of the operation of governmental internal control, promotes the outside pushing measures for the development of governmental internal control system according to its gradual progress terms, and expects the operating mechanism of governmental internal control can step into the hypercycle system bred and evolve automatically as the life entity in eternal nature.

Key Words: government governance mechanism; governmental internal control; operation mechanism hypercycle; theory; national governance