

内部控制制度变迁演化的动因选择： 外力驱动还是内生驱动？

程安林^{1,2}

(1. 西安交通大学 经济与金融学院, 陕西 西安 710061; 2. 上海对外经贸大学 会计学院, 上海 201600)

[摘要]内部控制制度变迁演化是新制度产生、旧制度否定和扬弃的过程,其变迁演化无不受到动因的影响。借鉴制度变迁演化动力与内部控制动力划分理论,结合内部控制制度变迁演化影响因素,研究分析内部控制制度变迁演化过程中外力驱动和内生驱动对内部控制制度的“诱导性”和“强制性”需求。根据推动动力以及对内部控制制度实施效果的影响,提出内部控制制度变迁演化的动力选择:监管的外力驱动与企业的内生驱动两者相互作用,即以企业内生需求为目标,以外部监管要求为基础,推动内部控制制度的有效设计与实施。

[关键词]内部控制;公司治理;利益相关者;管理控制;内部审计;审计方法;会计控制;审计质量

[中图分类号]F239.45 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2015)03-0049-09

内部控制制度变迁演化是新制度产生、旧制度否定和扬弃的过程,也是从单个行为制度到系统制度的变迁演化过程。在内部控制制度变迁演化的过程中,是什么推动了内部控制制度变迁演化?在变迁演化中,如何进行内部控制制度的历史传承?按照什么逻辑路径进行内部控制制度的变迁演化?对这些问题的研究可以促使我们探究内部控制制度本质并有效指导内部控制实践。本文仅就内部控制制度变迁演化动因进行探讨。

一、引言

“古往今来、凡天下大势之流演,世界格局之化合,乃至职业之兴衰,学科之演变”^[1]的历史事件,无不受到历史变迁演化动因的影响。正如社会学家斯宾塞所言,“一个系统的存在和发展必须满足某些基本的需求,任何一个系统的动力过程都可以将其视为满足这些基本需求的功能过程;一个系统对其环境的适应程度取决于它满足这些功能需求的程度”^[2]。因此,只有找到内部控制制度变迁演化的内在动力之源,才能形成推动内部控制制度变迁发展的需求条件,以达到各方期望的内部控制制度目标。目前学界对内部控制的动力问题进行了一些研究,普遍认为内部控制动力来自多个方面。如有学者借用公司治理中的“利益相关者”来界定内部控制变迁的动力来源,认为政府监管部门、企业管理当局、注册会计师等“利益相关者”是推动内部控制的动力,他们基于各自的利益需求,从不同角度和不同程度促进内部控制设计的完善及实施的有效性^[3]。有学者根据内部控制目标与利益相关者的关系来确定内部控制的动力来源,认为他们之间的利益关系度越高,该利益关系者推动内部控制发展的动力就越大,进而实现其所期望的控制目标^[4]。有学者认为内部控制制度是制定者、执行者与监督者之间相互博弈的结果,制定者建立健全内部控制制度,执行者以自身利益最大化为导向贯彻落实内部控制制度,监督者以实施效果评价内部控制制度的执行情况^[5]。有学者通过对知识传递方式

[收稿日期]2014-07-01

[基金项目]教育部人文社会科学研究规划基金项目(12YJA790015);上海市教育委员会科研创新重点项目(13ZS124);上海市高校085工程项目

[作者简介]程安林(1962—),男,陕西西安人,西安交通大学经济与金融学院博士研究生,上海对外经贸大学会计学院副院长,教授,从事审计与会计理论研究。

的分析,认为引导内部控制制度安排的是企业组织的知识传递模式、控制制度安排与知识传递的适应性^[6]。有学者以企业实施内部控制制度的影响环境确定内部控制的动力来源,认为推动内部控制变迁演化的动力包括来自企业内部的动力(健全内部机制、实现企业目标及提升企业软实力等)和来自企业外部的动力(法规制度或者主管部门要求)^[7]。从内部控制制度变迁演化的历史演进中可以看出,无论是存在于几千年前历史沉迹中的历史事实^①,还是建立并广泛应用内部控制制度这几十年的历史,其存在和发展都是以满足经济基本需求为目标的,因此,内部控制制度一般首先产生并发展于经济发达的国家。除经济发展及体制等因素外,政府部门及其监管机构、企业和审计组织等内部控制制度制定主体基于自身利益诉求,推动内部控制制度变迁演化,也成为内部控制制度变迁演化的主要动因。上述分析说明不同国家、不同时期的内部控制制度在设计推进与效应实现过程中受其政治经济体制的影响。有学者运用马克思历史唯物主义理论,将制度变迁演化动力划分为内动力和外动力^[8]。借鉴制度变迁演化动力与内部控制动力划分理论,结合内部控制制度变迁演化影响因素,本文认为推动内部控制制度设计与实现的动力有两种:一种是外力驱动型,即外部环境变迁演化所导致的对内部控制制度不满意,根据外部相关部门(如监管部门等)的要求而促进内部控制制度的设计及实现,由于该动力是由企业外部力量推动的,本文将其称为“外力驱动型”;另一种是内生驱动型,即由于本身变化而发生的对内部控制制度不满意,根据企业自身目标要求而促进内部控制制度的设计及实现,由于其动力是由企业内部需要推动的,本文将其称为“内生驱动型”。本文试图通过研究内部控制制度推动动力问题,并根据推动动力对内部控制制度实施效果的影响,提出内部控制制度动力选择的基本理念:监管的外力驱动与企业的内生驱动两者相互作用,即以企业内生需求为目标,以外部监管要求为基础,推动内部控制制度的有效设计与实施。

二、内生驱动:推动内部控制制度变迁演化的内生需求

企业内部控制管理和内部控制制度缺陷属于“由于本身的变化而发生的对内部控制制度不满意”,它们基于自身利益诉求来影响内部控制制度的变迁演化。

(一)企业内部控制管理的内生需求

本文从国内外公司发生的财务丑闻案件发现,企业没有健全的内部控制制度或内部控制失效将会给企业带来重大损失,甚至发生破产倒闭这样的灭顶之灾。1911年,美国工程师泰罗发表的《科学管理原理》是内部控制发展史上的里程碑,其为内部控制奠定了理论基础,内部牵制开始步入内部控制的发展阶段,进而促使公司按照泰罗提出的科学管理原则,尝试在组织结构、职务分立、业务程序、处理手续等方面建立控制措施。进入20世纪80年代后,人类已由传统部门经济社会进入具有大科学、大工程和大企业“三大”特征的现代大经济阶段,现代大经济的发展“已彻底改变了社会经济运行的基本格局,使经济的发展内涵和外延方面均发生了突出变化”^[1]。现代大经济的发展造就了经济全球化、市场国际化、经营多元化和资本集中化、一体化发展的基本格局,而这种一体化的实现又必然依赖于内部管理体系的变革,特别是内部控制的变革。此外,厘清企业内部经营管理组织与企业内外部的责任关系,在客观上也要求企业建立完善的内部控制制度。企业内部控制管理演进的历史表明,无论是工业经济时代,还是大经济时代,劳动生产率的提高促使企业不断发展壮大,这对企业管理机制的发展变革提出了内在控制需求,使内部控制的发展成为企业管理变革的必然^[9]。内部控制发展变革往往源于企业组织对管理的基本要求,管理手段及管理工具创新为内部控制变革带来了发展动力^[10]。正是由于制度规则有其自身发展规律,任何对制度强加个体行为意识的做法只能适得其反^[11]。因此,企业为了增强资产管控

^①如公元前3600—公元前3200年,闪族人存在职责分离的内部牵制实践;古埃及在记录官、出纳官和监督官之间建立了内部牵制制度;古罗马帝国时代建立的双人记账制度;古希腊时期采用的人员分工对官员任内经手的钱财控制;我国西周实行的对各财物勾考及检查制度等。

与防范风险的能力,建立内部控制制度势必成为内部管理改革中“自然选择”的一个重要内容,形成企业内部控制制度的“诱导性变迁演化”。随着企业规模的不断扩大,特别是在国家乃至世界范围内大型、超大型集团化公司或国际性跨国公司的出现,企业面临的业务日益繁杂,风险错综复杂,管理控制压力剧增,内部经济利益与责任、资产管理及控制与部门机构协调等问题日趋严重,导致企业组织的内部管理制度往往在某一领域、某一时间滞后于企业活动,“导致了总的管理组织的变化,产生了新的组织形式”^[12]。企业作为一个以营利为目的的经济组织,内部控制只有满足企业的营利目标,企业才会有动力建立并实施内部控制制度,有效推进企业自发形成控制制度^[7]。正是由于内部控制发挥着引导企业目标实现的不可替代的“免疫系统”作用,从而在客观上引导企业管理者注重并加强内部控制制度建设,完善企业内部管理控制,保护企业财产安全完整,增强企业控制错误及舞弊行为的能力,提高企业经营效率,提升企业竞争力,促使相关部门制定并建立一系列企业内部控制制度。这些内部控制制度的建立可有效解决企业经济关系与责任关系等问题,以满足管理者适应内外部经济环境变化对内部控制影响的需要,从而实现企业对内部控制制度的“强制性变迁演化”。

(二) 内部控制制度效能发展的内生需求

“供给的制度与需求的制度不可能在同一个时间层次上达到均衡,即在时间上供给的制度滞后于需求的制度,因而在制度变迁中始终存在着一种推动制度适应现实制度需求的压力”^[13]。内部控制制度滞后具有普遍性和一般性,这是内部控制制度变迁演化的原始动力,该动力源自于对旧内部控制制度的不满和对新内部控制制度的期望,表现在内部控制制度的变化迟缓和滞后于社会经济、企业管理与审计会计等理论及实践条件的变化和人们运用制度的效用变化。滞后性使现存的内部控制制度在某些方面的效用表现为无效,“当现行规则不能产生人们所希望的、令人满意的结果时,与人将会对其进行修改改良或重设规则系统”^[14]。此时,根据内部控制制度自身发展需要,变革就显得刻不容缓,内部控制制度的发展是内部控制制度自身发展、否定、扬弃、建立新内部控制制度的过程。随着经济发展、公司理论、审计理论及实践的变迁演化,人们对内部控制的已有认识存在着一定的不足,如过于宽泛的内部控制定义及概念内容、不恰当的内部控制分类、消极狭窄的内部控制目标等,这些认识上的不足导致了在当时历史环境条件下形成的内部控制制度出现了历史局限性。以内部控制制度中规定的内部控制目标为例,在内部控制制度建立初期,内部控制目标主要是通过牵制关系进行查错防弊^①,但随着内部控制理论的发展,内部控制目标发生了转变,在这个转变过程中,内部控制在经营管理及风险控制中的作用越来越突出,将内部控制目标从财务报告可靠性与财产物资安全性目标扩展为财务报告合法性目标、经营效率性目标、战略合理性目标等^②,“从内部控制理论发展看,内部控制的目标已突破了传统意义上的查错防弊,呈现出对组织管理多元化的目标追求趋势”^[15]。内部控制制度变迁演化的历史表明,内部控制制度的自身缺陷已经无法满足发展的内部控制理论与实践,这导致内部控制制度已不能有效地完善公司治理和指导审计评价工作,形成了对企业内部控制制度的“诱导性变迁演化”。

此外,相关组织结合当时的学科理论发展成果和客观存在的实践情况,对内部控制概念框架进行了不断的修改完善,内部控制以新的框架形式出现,内部控制制度也在新旧内部控制概念更替之际以新的形式转换,在转换过程中,学者们在以往的内部控制制度基础上,对概念框架进行扩展,并在扩展过程中从政府监管、公司治理和审计评价相结合的角度对内部控制框架进行革新,以确立内部控制在政府、公司与审计中的地位,从而推动内部控制制度变迁演化,实现对内部控制制度的“强制性变迁演化”。

^①美国 1972 年的《审计准则公告第 1 号》、1977 年的《外国行贿法案》以及《国际审计准则第 6 号》等提出了类似的内部控制目标。

^②美国 1992 年的《内部控制——整体框架》报告(COSO)、1996 年的第 78 号审计准则《财务报表审计时对内部控制的考虑》和 2004 年的《企业风险管理——整合框架》(ERM)以及我国 2008 年的《企业内部控制基本规范》等提出了类似的内部控制目标。

三、外力驱动:推动内部控制制度变迁演化的外部需求

对内部控制制度的外部冲击和具有强大互补性的临近域研究发现,大规模内部控制制度变迁演化是“环境变迁演化所导致的对内部控制制度不满意”,审计部门和政府监管部门等主体基于外部环境诉求推动内部控制制度的变迁演化。

(一) 审计方法及评价工作的需要

从内部控制发展史看,人们对内部控制概念的理解和运用最早源于会计和审计领域^[16],从国内外审计准则中内部控制制度形成的演进发展中可以看出,审计组织在内部控制制度变迁演化过程中一直发挥着重要的推动作用。由于不断扩大的企业规模、日益复杂的公司业务及经济关系和日益增强的审计责任,使审计人员在长期的审计实践中逐渐认识到评审企业内部控制对审计工作的重要性,“审计人员之所以关注内部控制,是因为对内部控制评审有利于确定审计测试范围、重点和程序,从而可以有效地提高审计工作效率”^[17]。因此,为有效提高审计效率,审计人员开始实施内部控制制度基础审计,并推动内部控制审计实践。将企业内部控制是否健全作为接受审计委托的重要前提条件,可以在客观上促使企业建立完善的内部控制制度,增强企业控制舞弊风险能力,从而达到降低审计成本、避免审计风险的目的。在此历史条件下,相关部门通过制定内部控制制度以满足审计工作需要,形成了内部控制制度的“诱导性变迁演化”。

随着企业会计信息造假等经济犯罪现象日趋严重,为了引导企业管理者注重并加强内部控制建设,以提高财务会计信息的可靠性,满足审计主体对内部控制审查的基本条件要求,相关部门建立并颁布了一系列有关内部控制审计及评价的审计准则与法规等规范,并将内部控制审查作为一项法定的审计程序,从而实现了审计准则与相关法规中内部控制制度的“强制性变迁演化”。

(二) 政府监管部门的监管需要

从国内外内部控制制度变迁演化发展实践来看,在内部控制制度中发挥着重要推动作用的是政府部门及其监管机构,无论是我国企业内部控制制度,还是美国内部控制框架以及萨班斯法案的颁布,都是政府监管部门为了加强对内部控制行为的监管,根据自身监管需要制定并推动内部控制制度建设的措施。内部控制制度是“有关政府部门及其监管机构基于保护社会公众利益和提高上市公司营运质量所作出的制度性安排”^[18],为了推动企业经济发展方式转变,促进企业全方位参与国际市场竞争,提高企业经营管理水平和风险防范能力,政府及其监管机构已认识到内部控制对公司治理的必要性与重要性,从这一点来讲,政府及其监管机构加强和规范企业内部控制是监管企业管理的基础,从而形成企业内部控制制度的“诱导性变迁演化”。

从本质上讲,企业内部控制是企业建立的一种风险管理控制机制,属于企业内部管理需求范畴,并非“天然”的属于相关部门的监管对象^[19],但随着企业舞弊与违规行为等问题对市场经济秩序正常运行以及社会公众公共利益的影响日趋严重,且这种影响已经严重地破坏了社会经济秩序,使企业内部控制从原来纯属企业内部管理“私”的性质变化为开始呈现社会公共利益“公”的性质,因此,必须通过外力来推动内部控制制度建设,从而在客观上引导政府及其监管机构注重并加强内部控制建设,并基于履行公共利益的需要,维护社会公众公共利益和市场经济秩序,促使政府及其监管机构制定并建立一系列内部控制制度规范。除立法机构制定颁布的相关法律具有普遍的约束力外(比如美国的《反国外行贿法》及《萨班斯——奥克斯利法案》、英国的《公司法》和我国的《会计法》等),我国政府及监管机构应根据不同行为主体的监管对象范围,制定不同的内部控制制度规范,以满足政府部门及其监管机构对不同行为主体的内部控制行为约束的需要,并将内部控制制度作为推动企业重视内部控制和对内部控制进行评价、审核及审计的核心力量。就推动力而言,政府及监管部门制定和颁布的内部控制制度规范具有一定的权威性和强制性,它是以权威的强制力推动实施的,而权威强制力

的形成源于国家授予政府及监管部门的权力^①,因此,内部控制制度变迁演化的推动力量总是与其制定主体的权威权力不可分割,制定主体通过其自身的权威权力推进内部控制制度的制定与实施,从而实现内部控制制度的“强制性变迁演化”。

四、内生驱动与外力驱动的共同推进

从内部控制制度变迁演化过程来看,内生驱动与外力驱动在推进内部控制制度变迁演化中的作用不同,一般而言,短期内的内部控制制度变迁演化是外生动因推动的,而长期内的内部控制制度变迁演化却是内生动力推动的,因此,从内部控制制度变迁演化总的或宏观的要求来看,应该充分发挥内生驱动与外力驱动的共同动力推进作用。

(一)推动内部控制制度由“外力驱动型”转为“内生驱动型”

目前内部控制制度的构建及实施主要是根据制度规范和政府监管部门的要求,通过国家法规规定强制推动的,即以外力驱动推动内部控制制度。尽管外力驱动可以通过强制性规定推动企业建立并实施内部控制制度规范,但这种外力驱动形成的内部控制制度存在以下几个问题。

1. 偏离了企业内部控制制度目标的构建

根据我国《企业内部控制基本规范》的规定,内部控制目标是“合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略。”就企业内部控制目标而言,提高企业经营效率和效果的“兴利”应是内部控制最基本、最主要的目标^[20]。显然,外力驱动制定的内部控制目标在一定程度上弱化了企业对内部控制的自身需要,过分强调通过外力对企业进行监控在一定程度上降低了内部控制对企业目标的控制效果。因此,为有效构建企业内部控制目标,我们应根据外部监管和内部管理对内部控制目标的不同需要构建动态的控制制约机制。具体来说,通过“监控与被监控”方式调整内部控制制度形成的内外非平权关系,这主要体现的是外部组织监管要求;内部控制目标强调实现企业经营目标,通过“相互协作平衡”的方式调整内部控制制度形成的内部平权关系,这主要体现的是内部管理需要。外力驱动制定的内部控制制度实践证明,内部控制制度目标只有满足了企业目标,企业才有实施内部控制制度的动力。

2. 对企业具体控制活动针对性较差

内部控制从本质上讲是一种企业行为,是企业出于自身内部经营管理需要建立的一种具有高度个性化特征的内部控制制度规范。但从政府监管的角度出发,政府监管部门为了实现对企业内部控制的监督职能,通过政府权力的外力驱动形成统一的内部控制制度。具体来说,就是由政府监管部门针对企业生产经营和管理活动中具有代表性、普遍性等的共性问题进行归纳总结,形成具有普遍指导意义的内部控制制度。因此,本文认为,外力驱动制定的内部控制制度主要是对企业内部控制中存在的普遍共性问题进行规范指导,但该内部控制制度无法满足不同企业对自身利益及内部控制目标的具体诉求,无法实现企业对内部控制活动的特殊性要求,因此,针对不同性质、不同行业、不同规模等具体的、特殊的不同企业及其不同业务而言,外力驱动制定的内部控制制度规范性和指导性较差,从而在一定程度上降低了内部控制制度的执行效率和实施效果,延缓了内部控制制度发展和完善的进程。

3. 弱化了企业在内部控制工作中的主动性意识

内部控制是企业建立的内部管理制度,它属于企业内部管理层面的问题。因此,建立并实施内部控制制度是企业的责任。然而,外力驱动制定的内部控制制度在内部控制实践中的强制性不允许企

^①就内部控制制度规范的权威性而言,除了源于国家授予政府及监管部门的权力外,还取决于政府及监管部门的权威效能,权威效能发挥的一般条件是规范实施客体对制定主体权威效能的自愿信从,而规范实施客体自愿信从的前提是对规范权威的威信,从而实现引领指导规范实施客体,发挥内部控制制度的实际效能。

业修改及违背已形成的“禁止性规范”,这似乎成了强加于企业的一种“枷锁”,忽略了制度是否符合企业自身的利益,在一定程度上弱化了企业对其自身管理行为自由选择的主观“能动性”,使企业对自己作为制定、执行及监督内部控制的主体地位产生了意识错位或缺失,表现就是企业对内部控制的重要性认识不足,在开展企业内部控制工作中存在走过场、重形式等不同程度的消极怠工现象,缺乏制定、执行与监督内部控制的积极性与主动性,只是一味地围绕外力驱动制定的内部控制制度来对企业内部控制的各项工作进行被动性调整,而不是根据企业经营规模、业务范围、竞争状况和风险水平等情况变化来及时调整内部控制,从而导致内部控制实施效果大打折扣。现有国内外文献对企业实施外力制定的内部控制制度效果的研究结论也证明了这一点,如 Gupta 等对 1992 年《COSO 框架》和《萨班斯——奥克斯利法案》执行情况进行了调查,结果显示实施效果并不理想,只有 24% 的被调查者应用了《COSO 框架》评估公司财务报告内部控制,显著实施《萨班斯——奥克斯利法案》的公司仅有 55%^[21]。干胜道、胡明霞等认为,由于现阶段我国企业的内部控制制度建设主要是以满足政府监管要求为主,因此,企业为了应付政府监管部门的检查而设计了比较完善的内部控制制度,但在实践中具体的实施效果并不理想^[22]。

4. 忽视了内部控制成本效益原则

企业是以盈利为目的的经济组织,无论是对企业组织机构的设置,还是对企业经营活动的管理,一般都是按成本效益原则进行设置与管理,因此,企业在制定内部控制制度时,应根据成本效益原则来判断其建立的内部控制制度能否达到满足履行经济效率的目的。但作为外力驱动制定的内部控制制度仅是根据外部监督需要制定的,在一定程度上并没有考虑企业营利目标对内部控制设计的成本效益要求。尽管外力驱动制定企业内部控制时“应当权衡内部控制的实施成本与预期效益”,但在内部控制制度具体实践中,无论是外部监管机构对企业内部控制的评价,还是社会公众对企业内部控制的要求,都是以外力驱动制定的内部控制制度为评价标准,这种过分强调以法规形式颁布的统一内部控制制度,在一定程度上导致企业为满足外部监管部门与社会公众对内部控制的要求而忽视建立内部控制制度的成本效益原则,从企业长期目标实施效果看,这些增加的额外成本可能会削弱企业的市场竞争能力。如美国 SOX 法案作为外力驱动形成的内部控制制度法规,一些学者对 SOX 法案实施产生的经济后果进行了研究,研究发现,SOX 法案颁布以后未有效实施的原因是实施的成本和存在的现实困难^[23],从而使 SOX 法案 404 条款被认为是成本最高昂且饱受争议的条款,许多上市公司由于无法忍受高昂的成本及苛刻的条款规定而退市^①^[24]。

过分强调外力驱动推进内部控制制度将不可避免地导致上述问题的客观存在,以外力驱动形成的内部控制制度无法从根本上解决内部控制制度与企业实际需要的适应性问题,这在一定程度上偏离了企业对内部控制制度的目标要求。同时,以内部控制法规来约束、敦促企业完善内部控制制度无法解决企业实施内部控制制度的积极性及主动性问题,这在一定程度上弱化了企业内部控制制度的运行及效果。内部控制作为企业实行内部管理的一种需要,是企业出于自身需要而主动建立并实施的一种制度,因此,只有满足了企业内生需求的内部控制制度才有其存在意义,企业外部相关部门只是通过相关法规原则性地规定企业必须建立健全内部控制制度,外因只有通过内因才能发挥作用,即要使外力驱动制定的内部控制制度从规则变成行为,必须有企业的参与和支持,只有通过调动企业内部相关部门的积极性,并使企业在执行中占据主导作用,才能有效保障内部控制制度顺利运行。因此,本文认为,企业对内部控制需求主导是推动内部控制制度制定、执行与监督的根本动力,我们在研究企业内部控制制度构建与实施动力来源问题时,为使内部控制制度变迁演化始终保持源源不断的创新动力,应最大限度地鼓励和引导企业参与内部控制制度变迁演化的积极性,激发企业建立与实施

①在 1998 年至 2004 年期间,美国股市退市的 484 家公司中有 372 家公司是在 2002 年至 2004 年退市。

内部控制制度的主动性,实现内部控制制度由外力驱动转为内生驱动。

(二)实施外力驱动与内生驱动的共同推进

由于“外力驱动”和“内生驱动”在推动内部控制制度变迁演化过程中的角色各不相同,它们分别根据自身特征来调整其主体与客体关系,从而产生了制度规范的实践指导性目标差异,因此,只有通过外力驱动与内生驱动共同推进形成的内部控制制度,才能最大限度地发挥其实践指导效应,国内外内部控制制度变迁演化实践已经证明了这一点。

1. 外力驱动与内生驱动的不同角色

外力驱动与内生驱动形成的内部控制制度在调节层面、实施方式、价值取向及作用范围上各有不同,从不同角度推动内部控制制度发展。从调节层面看,外力驱动的内部控制制度侧重于宏观关系层面,对全部控制客体具有指导性;内生驱动的内部控制制度侧重于微观关系层面,只对自身具体控制具有指导性。从实施方式看,外力驱动的内部控制制度侧重于权力调节,实施时通过政府权力,以强制性方式对控制主体实施强制保障;内生驱动的内部控制制度侧重于权利调节,实施时通过企业责任,以引导性方式实行对控制主体的自觉保障。从价值取向看,外力驱动的内部控制制度侧重于普遍性的控制秩序,体现了对共性秩序控制的价值;内生驱动的内部控制制度侧重于特殊性的控制秩序,体现了对个性秩序控制的价值。从作用范围看,外力驱动的内部控制制度直接作用于政府及监管部门的监管目标;内生驱动的内部控制制度直接作用于企业的营利目标。通过上述分析可以看出,外力驱动与内生驱动以不同的角色特征推进内部控制制度对秩序关系的调整,当然,外力驱动与内生驱动形成的内部控制制度特征不是绝对的,如外力驱动的内部控制制度不排斥企业主体对它的自觉应用等。

2. 外力驱动与内生驱动的互动关系

内部控制制度变迁演化的动力“是人本身的变化而发生的人对规范制度的不满意以及环境变迁所导致的人对规范制度的不满意”^[25]而形成的内生驱动和外力驱动,内生驱动和外力驱动以不同方式调整内部控制制度主体与客体关系,形成了不同的内部控制制度变迁演化推动动力机制。内生驱动通过内部控制自身的内部变化以推动内部控制制度的变迁发展,是内部控制制度变迁演化的原动力,我们应积极引导和激励企业参与制定内部控制制度的积极性与主动性,建立符合企业目标需要的内部控制制度。外力驱动通过内部控制制度外部的环境变化来推动内部控制制度变迁发展,是内部控制制度变迁演化的外动力,我们应积极鼓励和引导政府及监管机构、审计机构等推动内部控制制度的权威性与指导性。但具体来说,外力驱动与内生驱动是互动的,内生驱动是外力驱动的基础,表现在内生驱动形成的内部控制制度可以将企业所有内部控制参与主体的控制目标均置于企业目标的实现过程中,从而为外力驱动形成的内部控制制度执行主体监控企业目标过程行为提供基础;外力驱动是实现内生驱动的手段,表现为外力驱动形成的内部控制制度可以为通过固有的“命令——服从”特征保障或提供企业所有内部控制参与主体自觉机能的发挥环境,从而实现内生驱动的内部控制制度效能。从上述分析我们不难发现,内生驱动是外力驱动的基础,外力驱动是实现内生驱动的手段,并凌驾于内生驱动关系之上。

3. 外力驱动与内生驱动的阶段融合

一般而言,在某一历史发展时期,内部控制制度变迁演化是某个动因或作用的结果,其影响表现为内部控制制度的局部修订。如在早期的萌芽阶段,针对岗位分离建立内部牵制制度;在古典企业时期,针对职能分设建立内部控制制度;在现代企业时期,针对层级控制建立内部控制整体框架制度。但从总的历史发展来看,内部控制制度变迁演化是内生驱动和外力驱动融合,是政府部门及其监管机构、审计和企业等内部控制制度利益相关者不同动因综合发生作用、共同影响和共同推动的结果。从内部控制发展阶段看,内部控制体现的都是一种自我控制和外部控制共同构成的控制活动,以内外部对企业市场风险和社会秩序风险控制为目标进行变迁演化。但在外力驱动和内生驱动融合推进内

程安林:内部控制制度变迁演化的动因选择:外力驱动还是内生驱动?

部控制制度变迁演化的博弈过程中,要正确处理推动内部控制制度变迁演化利益相关者之间的冲突与矛盾,平衡好内部控制制度“社会效率”和“公司效率”之间的关系,不能因为增加外力驱动主体(政府、审计等)对内部控制制度的“社会效率”动因属性而影响、损害或破坏内力驱动主体(企业等)对内部控制制度的“公司效率”动因属性,反之亦然。为此,我们应在平衡外部驱动主体与内部驱动主体对内部控制的不同动因诉求的基础上,以其共同认可的控制目标为依据来设计内部控制制度。

综上所述,内部控制制度变迁演化是沿着内力驱动和外力驱动两条线交错、相互适应并共同作用的过程。一条线是管理手段的进步、组织形式的变革、管理制度的滞后等自身行为变化所导致的内部控制制度的自控制发展,其组织内生性需求形成的内动因是内部控制制度变迁演化源源不断的创新动力,是一种以实现自身利益最大化为目标的自我控制活动,其在内部控制制度变迁演化中承担制度“需求”的角色,使内部控制制度具有“诱导性变迁演化”的特征,但组织为了规范自身的管理行为,在内部控制制度变迁演化中也承担制度“供给”的角色,使内部控制制度具有“强制性变迁演化”的特征。另一条线是政府的监管控制、审计的手段变革等外部环境变化所导致的其他控制发展,其组织外生性形成的外动因是内部控制制度变迁演化持续推动的控制动力,是一种以实现公共利益最大化为目标的其他控制活动,其在内部控制制度变迁演化中承担制度“供给”的角色,使内部控制制度具有“强制性变迁演化”的特征,但政府、审计等作为理性经济人,为了追求自身利益最大化,其在内部控制制度变迁演化中也承担制度“需求”的角色,使内部控制制度具有“诱导性变迁演化”的特征。但如仅以外力权威推进内部控制制度变迁演化容易导致制度供给过多和制度执行低效,出现“上有政策、下有对策”的现象;同样,如仅以内生自治主导内部控制制度变迁演化则容易导致制度逐利过多和制度监管不足,出现“重公司效率、轻社会效益”的现象。因此,内部控制制度变迁演化既要体现政府监管部门等外力驱动权威推进,也要体现企业内生需求等内生驱动的自治主导,即对内部控制制度的权威推进离不开企业内生需求,而对企业内部控制的完善也离不开权威指导。这便决定了监管的外力驱动与企业的内生驱动在内部控制制度变迁演化中各自具有无法替代的作用,因此,两者应相互作用、相互融合,即以企业内生需求为基础,鼓励企业参与内部控制变迁演化的积极性和主动性;以外部监管要求为目标,将外部控制目标演变并内化为企业的控制行为活动,共同推动内部控制制度的有效设计与实施。由此,推进内部控制制度的最终动力是外力驱动与内生驱动的必然结合,其内部控制制度变迁演化动因流程如下图1。

需要说明的是,我国内部控制制度变迁演化不是源于企业内部治理的控制需要,而是来自于社会公共利益的外生制度,当以公司治理目标为导向的内生内部控制制度演变为以公共利益目标为导向的外生内部控制制度时,通过外部惩罚来弥补企业内部控制制度不足就成为唯一的选择。因此,我们应探讨并确定企业自身对内部控制的真实需要,避免外力驱动形成的内部控制制度对企业内部管理的干扰,防止以保护投资者利益为目的的内部控制监管成为监管部门干预企业内部管理自主权的权力工具。但是否将企业内部控制经营效率和效果目标、战略发展目标归于外生的内部控制制度监管范畴,对此我们认为还有待商榷。此外,在经济全球化、信息化、网络化的时代,如何在新的经济环境和组织特征下探讨内部控制制度变迁演化动因,引导内部控制制度变迁演化发展,还有很长的路要走。

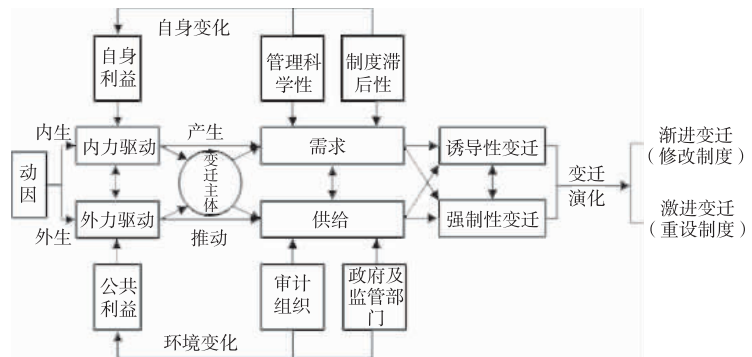


图1 内部控制制度变迁动因流程

参考文献:

- [1] 郭道杨. 会计史研究: 第一卷[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2004.
- [2] 于海. 西方社会思想史[M]. 上海: 复旦大学出版社, 1993.
- [3] 孟淑云. 内部控制的动力研究[J]. 山东经济战略研究, 2002(10): 44-45.
- [4] 王哲. 企业内部控制的动力分析[J]. 会计之友, 2004(4): 25-26.
- [5] 张晓莹. 军队内部控制改革的动力及经济学分析[J]. 军事经济研究, 2005(1): 37-39.
- [6] 王正军. 内部控制实施的知识动因分析[J]. 山西财经大学学报, 2008(10): 96-101.
- [7] 刘国强. 探析企业内部控制的动力来源[J]. 财会学习, 2013(7): 74-76.
- [8] 黄少安. 产权经济学导论[M]. 北京: 经济科学出版社, 2004.
- [9] 吴粒, 洪银玉. 管理的需要是内部控制发展的内在动因[J]. 中国注册会计师, 2004(3): 51-53.
- [10] 张砚. 内部控制历史发展的组织演化研究[J]. 会计研究, 2005(2): 76-82.
- [11] 杨雄胜. 内部控制的性质与目标: 来自演化经济学的观点[J]. 会计研究, 2006(11): 45-82.
- [12] 科那廖瓦. 美国企业的全面质量管理[M]. 北京: 北京出版社, 1980.
- [13] 靳涛. 制度结构与制度变迁: 一个历史与逻辑相结合的视角[C]. 第五届经济学会论文集, 2005.
- [14] 青木昌彦. 比较制度分析[M]. 周黎安, 译. 3版. 上海: 上海远东出版社, 2002.
- [15] 李培根. 内部控制目标及其实现途径[J]. 兰州大学学报, 2005(9): 108-111.
- [16] 杨雄胜. 内部控制范畴定义探索[J]. 会计研究, 2011(8): 46-52.
- [17] 张宜霞. 企业内部控制的范围、性质和概念体系——基于系统和整体效率视角的研究[J]. 会计研究, 2007(7): 36-43.
- [18] 张龙平, 陈作习, 宋浩. 美国内部控制审计的制度变迁及其启示[J]. 会计研究, 2009(2): 75-80.
- [19] 缪艳娟. 关于企业内部控制监管的思考[J]. 现代管理科学, 2008(4): 97-99.
- [20] 刘明辉, 张宜霞. 内部控制的经济思考[J]. 会计研究, 2002(8): 54-56.
- [21] Gupta P P, Jeffrey C T. Use of COSO 1992 in management reporting on internal control: survey and analysis of implementation practices [J]. Strategic Finance, 2006, 88(3): 26-34.
- [22] 干胜道, 胡明霞. 管理层权力、内部控制与过度投资[J]. 审计与经济研究, 2014(5): 40-47.
- [23] Marianne M J. Five years out from Sarbanes-Oxley: the flaws of the dashboard mentality on ethics and governance, internal auditing [J]. Boston, 2007, 22(4): 20-24.
- [24] 黄京菁. 美国 SOX404 条款执行成本引发争议的评述[J]. 会计研究, 2005(9): 86-89.
- [25] 汪丁丁. 制度分析基础讲义 I [M]. 上海: 上海人民出版社, 2005.

[责任编辑: 刘 茜]

Drive Selection in the Evolution of the Internal Control System: External Drive or Internal Drive?

CHENG Anlin^{1,2}

(1. School of Finance and Economics, Xi'an Jiaotong University, Xi'an 710061, China;

2. Accounting School, Shanghai University of International Business and Economics, Shanghai 201600, China)

Abstract: The internal control system is a new system which changes the process, negates and discards the old system, but the change and evolution are all affected by the motivation effect. By using the reference system change and internal control theory of power division, combined with the factors of internal control system changes, we make an analysis of the internal control system in the evolution of the external drive and internal drive of the internal control system of “induced” and “mandatory” demand. According to the influence of the impetus and effect of internal control system, we believe that the internal control system evolution is: supervision of the external drive and the internal drive of the interaction between the two, namely, internal demand as the goal, the requirements of the external supervision as the foundation, thus promoting the effective design and implementation of the internal control system.

Key Words: internal control; corporate governance; stakeholders; management control; internal audit; auditing method; accounting control; audit quality