

论相关理论对内部控制研究的启发与影响

刘金文

在内部控制的历史演进过程中,有两种基本理论始终影响着内部控制理论和实践的发展:一是现代经济学的基本理论,如受托责任理论和博弈论;二是现代管理理论,如人性假设和需要理论。本文将探讨这些理论对内部控制理论和实践的启发和影响,以加深对内部控制本质的理解。

一、受托责任理论揭示了内部控制的本质

按照受托责任的观点,任何个人和单位,接受了委托人的资金、资源,具有代他保管和运用这些资金和资源的权利,就应对委托人负起下列责任:以最大的忠诚,最使委托人满意的方式,运用这些受托的资金和资源,完成委托人托付,向他们报告,请求解除责任。要使委托人满意,在履行责任的过程中,就必须施以控制。所以,履行受托责任是实行控制的根本动因,控制是正确地履行受托责任的保障。

就现代企业而言,所有权与经营权的分离是生产力发展的必然趋势。对于所有者或出资人来说,最关心的是其投入资本的安全性和收益性,即实现资本保值、增值目标;对于经营者来说,最关心的是通过努力履行其受托责任并得到相应的报酬(包括物质和非物质的)。在此,所有者或出资人成为委托人或托付人,经营者成为代理人或受托人。由于委托人与受托人的目标往往不一致,在信息不对称的情况下,容易产生经济学家经常提到的两种行为,即“道德风险”和“逆向选择”,以及与此相关的内部人控制现象。因此,委托人要实现其目标,必须通过多种控制措施将目标、要求传达给受托人,用于规范和指导其行为;受托人为了实现委托人的目标同时也保证自身目标的实现,就必须对其下属及所从事的活动施以控制。在现代企业中,受托责任关系还可以延伸到内部管理的不同层次,如经营者与管理者之间、管理者与员工之间。经营者将企业的全部业务按业务性质分类授权给各部门进行管理,管理者接受了经营者的委托对本部门的业务工作负责,但是管理者不可能事必躬亲地操持本部门范围内的所有事项,而必须设置一定的工作岗位,配备一定的员工并对这些员工进行授权。为了实现其各自的管理目标,并保证企业最终经营目标的实现,各级管理层必须根据

其受托责任的主要内容实施不同程度的控制措施。所以,为明确和理顺各级受托责任关系,现代企业在建立公司治理结构的同时,还要设立相应的内部管理职能机构,并要对各内部机构进行科学的分工并赋予其完成某特定任务的责任,使每项业务处理的各个环节都由相应的机构负责,每个机构或部门都有规定的权限和责任。

因此,笔者认为,控制的本质就是履行受托责任,受托责任理论是内部控制理论的基石,它揭示了内部控制的本质。

二、博弈论为管理当局找到实施内部控制的均衡解

运用博弈论来分析管理当局的内部控制,主要是为了考察是否存在管理当局实施内部控制的一个均衡解,那么,在什么情况下会产生这种均衡解?根据笔者对内部控制本质的理解,委托人和受托人是参与博弈的双方,委托人首先要树立目标并检查受托人对目标的实现情况,受托人要对自己的行动加以控制才能达到委托人的目标并解除其受托责任。博弈双方了解各自的特征、可能的行动和战略空间等并非难事,而且在双方博弈的过程中,他们的行动是同时的,至少委托人在选择是否检查受托人目标的实现情况时,通常并不知道受托人是否对其经营行为实施了控制。

在此,笔者假设管理当局作为受托人只存在两种行为,即:(1)实施内部控制;(2)不实施内部控制。管理当局的战略是使自己所获得的经济利益最大化,并且假设只要实施了内部控制就可保证目标的实现,并可从委托人处获得奖励;不实施内部控制就不能保证目标的实现,并要受到一定的处罚。委托人作为另一方参与博弈的主体,经济利益与经营者之间存在互斥关系,其行为也有两个:(1)不考核目标的实现;(2)考核目标的实现,并且,实现目标给予奖励,未实现目标予以处罚。委托人的战略目标也是使自己所获得的经济利益最大化。

笔者通过分析得出以下结论:管理当局实施内部控制的纳什均衡与委托人给予的奖励、处罚、考核成本以及管理当局实施内部控制的成本有关。管理当局实施内部控制的

成本越高,委托人给予奖励和处罚的幅度越小,则均衡解要求委托人进行考核的概率就会越高,这意味着管理当局的选择越偏向于不实施内部控制。对于委托人来说,委托人给予的奖励越高,进行考核的成本越大,对管理当局进行的处罚越轻,则委托人越偏向于选择不进行考核,管理当局不实施内部控制的可能性也越大。

三、现代管理理论对加强人的控制和管理的启发

现代管理理论对内部控制理论和实践的影响,主要体现在人性假设理论和需要理论两个方面。关于人性假设理论,主要有麦格雷戈的X理论和Y理论、薛恩的复杂人性假设等几种观点;需要理论主要有马斯洛的需要层次理论、阿尔德弗的ERG理论等。人性假设理论中关于对人的认识和估价方面的研究,有助于管理当局决定对员工的态度和管理方式;需要理论中关于对人的需要、动机、目标等方面的研究,有助于管理当局对人的行为产生原因的了解和激励方式的选择。

通过对管理理论中的人性假设和需要理论的分析,笔者认为,在实施内部控制的过程中,主要受到以下几个方面的启发:

1. 对人的管理是内部控制中最核心的内容。在传统内部控制理论和实践中,往往强调的是财和物的管理,既没有注意到对人的管理,也没有很好地把人、财、物三大要素有机结合起来。事实上,无论是财的内部控制,还是物的内部控制,其基准点都在于人的内部控制。因为,一方面,一种财和物的内部控制制度和程序,无论它何其完善,也是需要

人去执行的,如果主管不花费大量的心思和精力去设法理解所领导的下属之喜怒哀乐,就不可能真正调动人的积极性与创造性;另一方面,控制的目的最终都必然表现在人的行为上。只要人的行为是合规的,对这种行为的控制就没有必要;反之,只要人的行为不合规,对不合规行为就必须加以控制。因而,财和物的控制方法、程序、制度、机制等在很大程度上可看成是内部控制中技术性的要素,而对人的控制才是内部控制中理念性的要素,它对其他内部控制起着基础作用。

2. 人的行为不能过分地一般化和简单化。在现代管理和控制过程中,应当根据对员工的认识和了解来决定应采取的管理和控制措施,如管理者按X理论看待员工,就会采取严格的管理措施和控制手段,通过对员工施加压力促使其实现组织目标;反过来,如果以Y理论的观点看待员工,就会使员工有更多的工作自由,鼓动他们发挥创造性,少用外部控制,鼓励自我控制,通过工作本身的满足来激励。在设计和实施内部控制制度时,不能局限于对人的约束,而要注重对人的激励,将约束和激励有机地结合起来;同时,有效的内部控制不是限制组织成员的一切行为和需要,而是要满足组织成员的各种需要,尽量地减少舞弊和欺诈行为。此外,人的需要是多方面的,具有一定的层次性。因此,在设计和实施内部控制制度时,应了解不同层次人的不同需要,掌握其需要中占支配地位的内容及对工作积极性和组织目标的影响,并分别施以相应的约束和激励。■

(作者单位:军事经济学院军队审计系)

责任编辑 刘黎静

● 建议

加强国企巡查审计

刁跃军 郭华 ■

1. 建立各单位问题数据库、董事会相关会议记录等,随时汇总、分析各单位情况,根据发展动态、领导关注事项,主动拟定需查实项目,确定审计对象和审计目标。2. 根据信息反馈情况,归纳出审计项目的轻重缓急次序,制定相应的审计策略,合理安排人员迅速奔赴审计前线,赶在被审单位有准备之前,取得审计资料。3. 审计工作要充分考虑各项影响因素,更加关注单位的发展规划、市场前景和风险管理。4. 审计时,只要能获取最为真实有效的资料,可以采取各种方式,如召开中下层员工的访谈会,调查了解企业文化、员工态度、发展问题和底层意识到的风险;再如进行函询、函证和电话询问等调查方式。5. 快捷反映情况,第一时间提交审计报告。巡查审计报告没有固定的形式和格式,只要有利于加强管理、防范风险、提高效益,就可以按照具体情况和审计人员的思路完成审计报告。问题一经查实,即刻完成巡查报告,第一时间提交领导阅示。6. 把巡查发现问题的整改建议和领导相关指示迅速下传到被审单位,定人、限时,进行整改。同时在各单位进行通报,促使各单位自查、自律。7. 对纠正措施及其效果进行后续审计。为标本兼治,把整改落到实处,要不断强化审计结果检查,巩固审计成果。8. 适时组织培训,加强对审计发现问题的宣传教育力度,促使各单位不断完善管理,提高持续发展的能力。■

(作者单位:西南兵器工业公司审计部)

责任编辑 武献杰