

内部控制的源流与衍变

张杰明

内部控制 (Internal Control) 一词,约出现于本世纪30年代中后期。许多学者注意到了它与内部牵制概念之间的亲缘关系、然而,内部控制并非内部牵制的简单放大,而是内部牵制和现代管理科学结合的产物。

一、内部牵制与内部控制

内部牵制 (Internal Check) 是一种古老的管理思想。早在古代文明社会中,它已成为国家经济管理中的一个基本原则。在理查德·布朗1905年出版的一部会计史著作中,对古代埃及国库管理作了这样的描述:

“如果没有书面证明,任何东西都不能从国库中取出,对于工作人员盗用公款,采用将一个官员所作的多项记录与另一个官员所作的多项记录互相核对的方法加以防范。当谷物运抵仓库时,谷物必须在一个监督人员的监督下入库,并记录下入库数量。当粮袋运到仓库顶部从粮食入口倒入时,坐在那里的书记员记录下倒入谷物的数量”、^①

这种种做法,已经反映出了内部牵制的几个基本特点:(1)业务授权,未经授权业务不得执行;(2)双重记录,以预防记录差错与有意舞弊;(3)定期核对记录,可以及时探察出各种错误与舞弊行为。

从罗马帝国时代国家公共收支管理中,还可以看到作为内部牵制之基础——职责分工的特点。罗马元老院负责控制公共收支,由执政官员负责执行,会计官则负责记录。^②

业务授权,职责分工,双重记录,定期核对,构成内部牵制的基本内容。20世纪以前的管理,主要内容就是内部牵制。20世纪

初企业管理所承袭的,也是这些内容。内部牵制的思想虽然古老,但在现代企业管理中,仍具有十分重要的作用。

蒙哥马利 (Roberf H·Montgomery) 在20年代初曾详细介绍过在一个企业组织中如何有效实现内部牵制的问题。他指出,内部牵制贯穿于各种业务之中,涉及接收邮寄汇款和现金,购货和销货,往来帐目,工资发放,存货管理以及分支机构业务管理各个方面。蒙哥马利指出:内部牵制的核心问题,是“使各个帐目或程序的某一部分,不致落入任何一单个人的控制之中”。^③

除了业务授权、职责分工、双重记录及定期核对等传统做法以外,蒙氏还提到内部牵制的一项新内容——休假和轮换制度。对于重要职务,应实行强制性休假,由另一人短期代理;对一般职务,可采用职务轮换的作法。

30年代文献中,在内部牵制的论述上,没有什么新的进展。从1934年美国纽约罗德出版公司出版的一本《会计人员手册》中,即可窥一斑。^④

1940年,蒙哥马利审计学第六版问世。作者在内部牵制论述上内容又有所增加,将尽量使用商用机械,以及内部审计等项目也作为内部牵制系统的内容。另一个显著变化,是使用了“内部控制”一词。黑体字小标题为“内部牵制和控制系统”(System of Internal Check and Control)。但令人遗憾的是,蒙氏仍只就内部牵制作了介绍,未具体谈及内部控制的概念。^⑤

与蒙氏审计学第六版差不多时间出版

的,还有哈佛大学商业管理研究生院汉森(Arthur Warren Hanson)所写的《审计学—原理与应用》一书。这部著作也是当时影响较大的审计教科书。最初于1939年油印内部发行,除充作讲义外,还征询了许多会计师事务所的意见。1942年正式出版。除审计原理部分以外,该书中还附有数十个内容翔实的实际例证,反映出哈佛大学案例教学的特点,也为我们提供了三十年代末期美国民间审计实务的概貌,反映了那个时期审计工作的水平。^⑥

在这部书中,作者仍旧只简单提及内部牵制,未使用内部控制一词。

因此,总的来讲,内部控制一词,尽管在30年代后期已经出现,但对那时的审计理论工作者和实务工作者来说,都还不过是一个模糊的概念。

但事情很快出现了转机。1945年辛辛那提大学霍姆斯(Arthur W·Holmes)《审计学原理与程序》一书出版。作者提到内部控制和另一个新概念—内部会计控制。尽管没给内部控制下一明确定义,但作者指出了内部控制是一个含义较广的概念,并且还特别强调了“内部会计控制是内部控制的一部分。”^⑦

作者为内部控制系统下了这样一个定义:“内部会计控制系统是一个系统。在这个系统中,一个雇员的会计工作自动地由另一名雇员的工作加以验证。每一雇员都独立工作,并不重复他人的工作,但却促成工作的合理结局。由不同的人取得同样结果,来证明会计的正确性,从而防止舞弊与差错。”^⑧

霍姆斯教授的内部会计控制包括以下三个基本要点:

(1)职责必须明确;(2)会计与经营必须分开;(3)利用一切保证会计和经营准确的手段;(4)一个人不应包揽一项

业务;(5)复式簿记会计系统不应作为内部会计控制的替代物;(6)广泛使用控制帐;(7)尽可能地使用商业机械;(8)对雇员实行忠诚保险;(9)采用书面指令;(10)仔细挑选和训练雇员;(11)如可能应实行职务轮换,信用职务应强制休假;(12)如组织规模较大,则应设立内部审计;(13)接受外部审计。^⑨

如果回头再看看所说的内部牵制,不难发现,霍姆斯此处所言内部会计控制系统,实乃先前内部牵制系统的翻版。除内容有所完善以外,二者并无实质不同。

霍姆斯所提到的那个含义广泛的内部控制概念,三年后终由美国注册会计师协会审计程序委员会给予了明确的说明:

“内部控制,包括组织的规划,和在一个组织内为保护资产,核对会计数据准确与可靠,促进经营效率和鼓励坚持规定的管理方针的所有协调方法与措施”。^⑩

接下来又指出:“这一定义可能比该词的字面含义要广一些。它承认一个内部控制‘系统’超出了与会计和财务部门的功能直接有关的事项”。^⑪

该文件中还第一次正式地将内部控制划分为两个部分。与前两项目的有关的方法与措施称为内部会计控制系统,与后两项目的有关的方法与措施称为内部行政控制系统。

因此,严格地说,到四十年代后期,内部会计控制系统,作为改良的内部牵制系统,已经正式地成为内部控制的一部分内容。

但是,尽管1948年的文件已作了正式说明,在其后一个时期里,恰如有的学者已注意到的那样,“在大多数会计和审计文献中,并未明确区分内部行政控制与内部会计控制,‘内部控制’常常就是指内部会计控制。”^⑫

在1949年美国出版的一部审计教科书中,仍称:“内部控制一语适用于所有被一

个组织用于防止和迅速发现(1)现金和其它财产的窃失,(2)帐目篡改错误,(3)在簿记过程中的错误的各种方法。”作者还补充说:“内部控制又常被叫做内部牵制”。^⑭

内部控制概念的形成,与内部牵制有着密切的渊源关系。但如果仅仅将眼光局限在这个方面,对内部控制中的行政控制部分就难以解释。应当看到,内部控制系统形成,还有另外一个动力,这就是现代管理科学。

二、现代管理科学与内部控制

现代管理理论发展至今,已形成多种学派。其中主要的有古典管理学派,行为管理学派和定量管理学派等。然而据帕克教授考证,在五十年代以前,无论在管理领域还是在会计领域中,所使用的控制概念,都密切地反映了古典管理学派的观点。^⑮

所谓古典管理学派,包括行政管理理论和科学管理理论两个部分。行政管理理论的创立人是法国工程师法约尔(1841—1925),他被认为是欧洲最杰出的管理学家,也是第一个提出一整套管理理论的人。

法约尔认为,工业企业的工作包括六个分离的部分。(1)技术(生产、制造、改制),(2)商务(购买、销售、交换),(3)财务(寻求资本的最优使用),(4)安全(财产和人员的保护),(5)会计(盘存、资产负债表、成本、统计),(6)管理(规划、组织、指挥、协调、控制)。^⑯

法约尔的注意力主要集中于最后一个方面。他提出了管理的基本原则,它们是:(1)分工,(2)授权与责任,(3)纪律,(4)命令协调,(5)目标协调,(6)使个人利益服从总体利益,(7)酬报,(8)集中化,(9)等级链(授权路线),(10)秩序,(11)公道,(12)人

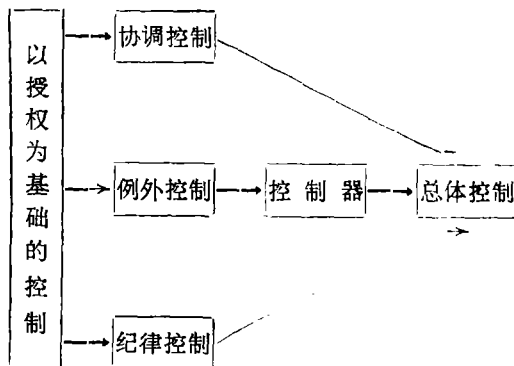
员稳定,(13)首创精神,(14)集体精神。^⑰

与法约尔同时代的德国人马克斯·韦伯(1864—1920)对行政管理理论的建立亦作出了卓越的贡献。韦伯认为,一个有效率的组织机制,应当满足以下要求:(1)对该机构中人员的技术训练,(2)在报酬为基础上的任命,(3)确定工资和退休津贴,(4)有保障的职业;(5)将私人生活和组织中的职务分开,(6)建立工作职务的等级制,(7)采用一个适当的控制系统,(8)组织内合理的规则与条例,(9)对上级命令的绝对服从。^⑱

古典学派的另一个部分是美国工程师泰勒(1856—1915)创立的科学管理理论。人们比较熟悉他的时间与动作研究,但他提出的科学管理并不只局限于此范围,而是一个综合系统,包括:(1)组织与技术的改进,如改善机器操作,采用成本会计,对购置、存货和工具保管实施控制;(2)设立一个计划部门,负责协调整个经营,并负责指派工作;(3)使用工头,工头负责制造过程中的一项职能工作;(4)时间研究,以确定应完成工作的水平;(5)一个刺激性的工资制度。^⑲

帕克教授将古典管理理论中的控制内容归纳为以下这样一个模式:(见图1)

图1:



古典管理理论,是适应现代社会组织,

尤其是大中型企业组织管理的需要而建立起来的。现代企业组织的管理目标与先前的大为不同。传统管理最为关注的,是组织或个人财产的安全。因此,各项控制措施,包括确保记录准备与可靠,防止和及时探索错误与舞弊行为等,均是围绕财产安全这个中心,这也就是内部牵制的实质。现代企业组织的管理,为的是实现企业的经营目标,是以经济效益最优化为中心的。所谓管理,也就是“运用人力和其它资源以实现组织的各个目标”。作为管理职能之一的控制,即是在一定的人力,物力和经营环境下,为实现经营目标所采用的各种调控和引导手段。如上图所示,包括旨在协调各部门行动的协调控制,分级行使权力的例外控制,以及通过各种规章制度,工作规程,质量标准等实施的纪律控制。

可以看出,古典管理理论是内部控制中的行政控制的来源。古典管理理论注重的是管理的效率与效果,它并未特别强调牵制问题。但不难看出,内部牵制,对于现代企业的有效运行,仍旧是不可缺少的手段。在财务管理和实物管理方面尤为如此。因而,我们认为,古典管理理论和传统的内部牵制思想,是现代企业内部控制的两个基本来源。二者的结合,遂孕育出内部控制系统的两个部分——会计控制系统和行政控制系统。前者注重的是财产的安全,后者所注重的是经营的效率和效果。

三、内部控制从系统到结构的衍变

将内部控制划分为会计控制和行政控制两个系统,有其便利的一面。对于不同类型的审计,它们的意义是不同的。

财务审计,特别是财务报表审计,依赖的主要是会计控制系统。会计控制系统的健全程度及其运作状况,将直接影响对帐目测试的范围与程度。

非财务审计的目的在于评价一个组织机

构是否经济有效地管理和使用其资源,或那些影响其经营目标的政策,程序和措施的贯彻执行情况,因而,“在经济和效率审计及计划项目效果审计中,审计人员更注意内部行政控制。”^⑩

但是,将内部控制划分为两个系统,亦有其不足的一面。首先是行政控制与会计控制的界限难以划清。如授权,既属行政控制,也可归会计控制。审计标准说明书第一号(SAS, 1972年)就已注意到这一点。其中写道:“行政控制包括,但不限于,组织的规划和与导致管理当局业务授权决策过程有关的各种程序和记录。这种授权是一项管理职能,直接与实现组织目标的责任有关,也是建立各种业务的会计控制的起点。”^⑪

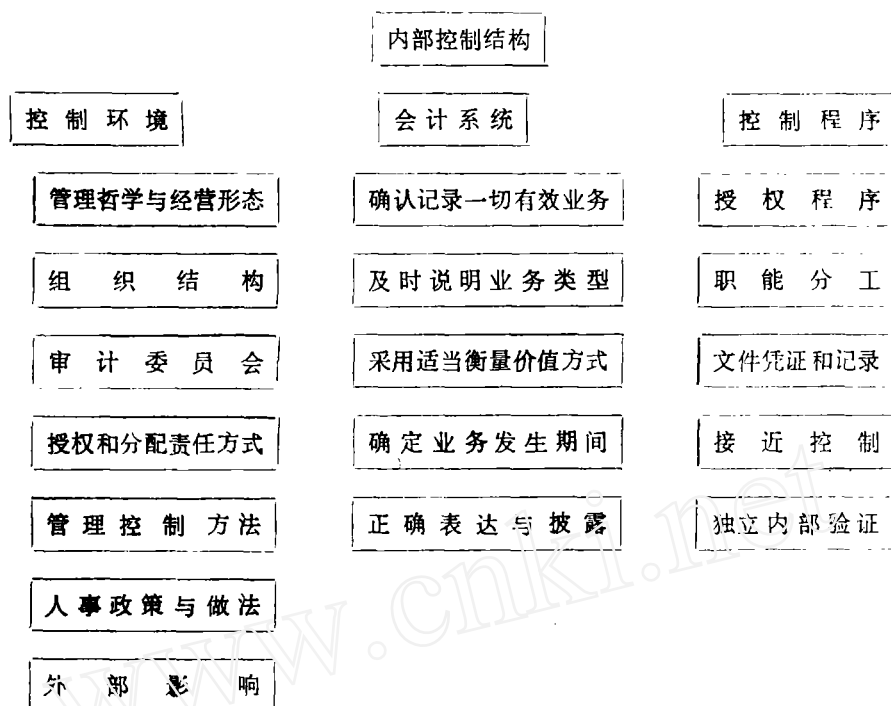
其次是行政控制的概念在含义上比较空泛,且难以明确那些问题应在财务审计中予以关注。在实际工作中,正如凯尔等指出的:“如果对会计控制的四个目标有直接影响,就被认为是会计控制”。^⑫

蒙哥马利审计学中亦曾说过:有许多措施,例如分类记录商品销售和成本,既是会计控制的内容,因其与管理当局经营决策有关,亦可看做管理控制措施。可见,以控制目标为标准对内部控制进行分类是存在一定困难的。^⑬

1977年,美国国会通过《外国行贿法案》,要求按照1934年《证券交易法》规定注册发行证券的公司,必须保持一个良好的内部控制关系统。尽管该法案所强调的内部控制仅仅是会计职业界已规定的内部控制中的内部会计控制,但职业界总是希望以更高的自律标准,走到法律规定标准的前头,从而赢得对审计职业的领导权。

也许正是上述原因,1888年4月,审计标准委员会发布了题为“财务报表审计中的内部控制结构考虑”的第55号审计标准说明书,取代了1972年第一号说明书的内容。

图2: 内部控制结构内容示意图

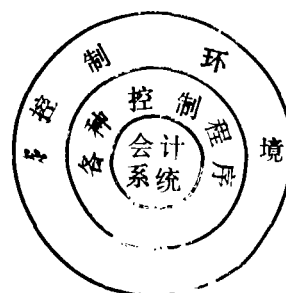


该说明书对内部控制的内容作了新的划分,不再将其分为两个平行的系统,而是作为一个内含三个层次要素的结构。^②(见图2)

这种新的划分方式,将内部控制按照其对财务报表影响作用的远近,分别确定为三个层次。会计系统,指确认、汇总、分析、分类和报告公司业务,以及维持公司资产负债责任的既定方法与记录,这是最直接的控制。控制程序,是为了保证会计系统作用得以正常发挥而确定的各种措施。控制环境,则是内部控制的最外层因素。会计系统的健全与否,对财务报表的真实公允有直接作用。然而,如果各种控制程序不健全,会计系统难以获得理想效果。即使会计系统与各种控制程序皆健全,如控制环境不佳,仍然会有较大的控制风险。几个层次间的关系,当如下图所示:(见图3)

在审计标准说明书55号颁布后仅两个月,美国国家审计总署也重新修订颁布了新

图3:



的《政府审计标准》,新的文件中也不再笼统地提依赖行政控制系统,而是强调“对内部控制系统的评价的需求和评价的重点因审计目标不同而异。”^②各类审计,应结合其审计目标的具体要求,选择适当的内部控制加以研究与评价。表明对内部控制的认识又进入一个新的阶段。

注释:

①、②TA、李著,肖伟译,张杰明校:《远古至十七世纪末内部控制发展史》,《河南财专学

报》1990年1期,第21、22页。

③Montgomery, "Auditing Principles", (textbook, 1923), pp39—45.

④W. A. Paton, "Accountants Handbook" 2nd edition, The Ronald Press Company, 1934.

⑤Montgomery, "Auditing Theory and Practice", 6th edition, (1940) p29.

⑥Arthur Warren Hanson, "Auditing Theory and Its Application", McGRAW-HILL Book Company, Inc., (1942) Preface.

⑦⑧⑨Arthur W. Holmes, "Auditing, Principles and Procedure", Richard D. Irwin, Inc., (1945) p119, 119, 129—130.

⑩⑪AICPA, "Statement on Auditing Standards", No. 1 (1972).

⑫Martin A. Miller, Larry P. Bailey, "Miller's Comprehensive GAAS Guide", Miller Accounting Publication, Inc., (1985).

⑬Christian Oehler, "Audits and Examinations, Standards and Procedures", American Book Company, (1949) p72—73.

⑭Lee D. Parker, "Developing Control Concepts in the 20th, Century", Garland Publishing, Inc., (1986) P67, 76.

⑮⑯⑰⑱Louise Boone, David L. Kurtz, "Principles of Management", 2nd edition, Random House, Inc., (1984) 29, 30, 30, 31.

⑲审计署科研培训中心翻译印发《美国会计总署审计准则》, (1981年修订本), 第43页。

⑳Auditing Standards Board, "Codification of Statements on Auditing Standards" (AICPA, 1984) AU320.27.

㉑Walter G. Kell, Richard E. Ziegler, "Modern Auditing", 2nd edition, (1980), p108.

㉒Jerry D. Sullivan, et al., "Montgomery's Auditing", 10th edition, (1985) p249.

㉓资料来源: Kell等著 吴文流译,《现代审计学》第四版, (1989年, 台湾西书出版社, 1989年出版, 第147—153页。

㉔徐玉棣译,《美国政府审计标准》(下),《审计研究资料》, 1990年1期第12页。

(责任编辑 徐开榜)

(上接第47页)函致书店不用再印了。这又充分说明, 鹤师对自己著作出版发行的一种严肃认真态度。在今天说来, 这也是很值得我们敬佩和学习的。

注释:

①李达, 字鹤鸣, 中国共产党第一次代表大会代表。1921年大会先在上海召开, 旋为避侦探破坏, 移嘉兴南湖续开。此乃因嘉兴为李师娘王会悟同志家乡, 以是大会的续开, 更多得力于鹤师夫妇精心布置安排。

②拙文《鹤师早年在北平教学二三事》(见武汉大学出版社《为真理而奋斗的李达同志》一书245页)误印为“一九三三年春”, 特此更正。

③前不久薛暮桥同志在《中国社会科学》1991年第1期发表一论文中说:“西方国家直到70年代初期才放弃金本位”, 不同于经济学界一般说法, 可能基于对金本位制的另一种解释。

④丁玲于粉碎“四人帮”后, 在发表的一篇文章中, 曾亲自讲到此事。

⑤当时我正在冯玉祥研究室工作。

⑥见《李达文集》第二卷第5页。

⑦这里说“有幸”, 是因“七七”事变时, 北平沦陷, 有天上午, 日本宪兵闯进鹤师的北平宗帽三条住宅, 适我当年女友关伊菲同志正在同师娘研究逃离沦陷区方策。宪兵先将她同鹤师子女心田、心怡、心天押在屋角不准动, 即逼师娘“交出李达”。边逼边打嘴巴, 然后带走。后因宪兵查到鹤师在上海发致师娘一信, 方信李达确不在北平, 始将师娘放回。此事足证当年鹤师革命言行同敌对者矛盾之尖锐程度。

⑧一九三九年夏, 我老伴关伊菲同志在鹤师重庆住处亲眼看到了毛泽东主席的亲笔信。是年秋, 她到河南战地告诉我, 也一直记得此事。

⑨分见《李达文集》第三卷675、828页。

⑩⑪⑫⑬分见《李达文集》第三卷540、896、614、608页。

⑭详见黄达主编、邓乐平著:《中国货币的需求》总序。

⑮详见侯恒、顾士明主编:《〈资本论〉若干理论问题争议》第247—252页。

(责任编辑 傅殷才)