

企业内部控制缺陷三分法认定

石意如

(梧州学院工商管理系 广西梧州 543002)

【摘要】 内部控制效果虽然是内部控制域秩序演绎的结果,但是与内部控制域秩序存在一定偏差,偏差产生的主要原因是内部控制规则设计、执行、评价与整改系统存在一定缺陷。本文分析了内部控制缺陷的共性与个性之间的逻辑关系,提出企业内部控制缺陷三分法认定,并提出各类缺陷认定的基本标准。

【关键词】 企业内部控制缺陷 规则性缺陷 偏规性缺陷 行为性缺陷 三分法认定

一、文献回顾

企业内部控制缺陷研究的关键是如何识别与认定缺陷,内部控制缺陷最初被简单地划分为理论缺陷与实务缺陷,实务缺陷进一步划分为设计缺陷与执行缺陷,随后主要集中在内部控制缺陷、披露的影响因素及内部控制缺陷与会计信息质量、企业筹资成本以及股东财富分配的关系研究等方面。在内部控制持续低效的背景下,建立内部控制缺陷认定的基本框架是内部控制缺陷研究的核心,有学者从技术与管理两个层面提出内部控制缺陷认定方法。王惠芳(2011)在从制度、理论与操作层面对内部控制缺陷认定进行解析的基础上从三个

层面提出内部控制缺陷认定困境破解的建议。

笔者认为,现有研究主要存在两点不足:①没有厘清各类缺陷之间的内在逻辑关系。研究成果大部分以现有内部控制评价指引为基础,简单地将内部控制缺陷划分为重大缺陷、重要缺陷与一般缺陷,没有明确各缺陷的认定标准,更没有厘清各类缺陷之间的关系。②将内部控制体系缺陷等同于内部控制系统设计、执行、评价与整改系统各类缺陷,则对内部控制缺陷的理解就不全面。本文在整合契约理论、信息不对称理论与人的有限理性等理论的基础上,通过挖掘内部

万元(1.25-0),相应地贷记所得税费用 1.25 万元。

笔者认为,之所以只能贷记“所得税费用”科目,是因为按照配比原则,所得税费用应当与会计利润总额相比,这一年的会计折旧比税法折旧多 5 万元,造成当年利润总额比应税所得少 5 万元,按照利润总额计算出来的所得税费用必然比按照应税所得计算出来的所得税费用少 1.25 万元(5×25%),因此要贷记所得税费用 1.25 万元。

我们看到,资产负债观和收入费用观非常完美地统一在一笔会计分录中,互相依赖,缺一不可,并非水火不相容。只讲资产负债表债务法,完全否定利润表债务法不符合客观事实。大部分所得税会计业务,两种方法写出来的会计分录是相同的(只要将“递延税款借项”改为“递延所得税资产”、“递延税款贷项”改为“递延所得税负债”即可)。《企业会计准则第 18 号——所得税》第十一、十三条规定:交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额的,不确认递延所得税负债和递延所得税资产,实际上也是收入费用观的表现。

现行资产负债表债务法的某些做法符合资产负债观,但违反配比原则、权责发生制原则和收入费用观,需要改正过来,比如它的亏损弥补会计处理就是这样。

例 2:某公司第 1 年亏损 80 万元,预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额来利用该可抵扣的亏损,会计分录为“借:递延所得税资产 200 000;贷:所得税费用 200 000”。这

样做不符合配比原则:按照配比原则,这一年利润总额为负,就不应当确认任何所得税费用。不能因为实行资产负债表债务法,就把配比原则完全抛弃。更令人费解的是:利润表上的“所得税”是-200 000 元,所得税费用怎么可能是负数呢?让人们不可理解。会计人员笔杆轻轻一摇,净利润就由-80 万元变成-60 万元,无缘无故减少亏损 20 万元,这给企业操纵利润和亏损、掩盖业绩不佳真实面目留下空间。因此笔者主张亏损弥补会计处理应改为利润表法。除此之外,其他违反配比原则、权责发生制原则和收入费用观等的会计处理都应改过来,不能只顾资产负债表损害利润表。其实,每股收益对股价的影响比每股净资产要大得多。

在会计史中,用一种方法完全否定另一种方法是不妥当的,把否定的东西又捡回来的实例则有不少。比如:由于长期股权投资核算的成本法易给母公司操纵利润留下空间,过去曾被完全抛弃,只能用权益法。但权益法会造成母公司利润不实,为了克服权益法这个缺点,现行会计准则规定母公司仍要采用成本法,在编制合并财务报表时调整为权益法。这样可以吸收两种方法的优点,克服两种方法的缺点。对待资产负债观和收入费用观也要这样,它们各有利弊,我们应当充分利用二者的优点,克服二者的缺点,而不能全盘否定收入费用观。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

控制域秩序在企业中的演绎机理,提出企业内部控制体系缺陷的三分法认定。

二、内部控制存在的三大缺陷

1. 内部控制规则性缺陷。内部控制规则性缺陷是宏观内部控制规范与微观企业内部控制制度(统称“内部控制规则”)设计存在的缺陷,宏观内部控制规范包括政府制定的各种内部控制规范,如美国的内部控制基本框架、风险管理框架,我国的内部控制基本规范以及配套指引,微观内部控制制度主要指具体企业内部控制制度。

内部控制规范可以理解为以风险管理为目标,在管理层与雇员之间形成的不完全契约。内部控制规范存在缺陷的主要原因是:①企业管理者与员工无法了解内部控制域秩序中部分秩序,即只能无限逼近内部控制域秩序的全貌,不能完全认识内部控制域秩序。②对于能了解的内部控制域秩序中的部分秩序,管理者与员工很难把握其本质特征,即使能把握也很难描述其本质特征,存在一定的偏差。③内部控制规范的设计过程其实是多方利益主体之间的博弈过程,在多方利益集团实力相差比较悬殊的情况下,内部控制规范的初始设计与后期修订过程中,强势集团出于自身利益考虑,可能向内部控制管制者寻租,最终产生内部控制管制缺陷,内部控制规范也就成了强势集团获取利益的工具,这样产生的内部控制规范明显违背了内部控制域秩序运行规律。

对于强势集团寻租产生的内部控制缺陷,同过减少内部控制规则管理者设租,并加大寻租行为的惩罚力度,如果是人的有限性引起的缺陷,尽量完备契约设置。微观企业内部控制制度建立在内部控制规范基础之上,企业出于违规成本较高考虑会尽量做到企业内部控制制度与内部控制规范一致,企业内部控制制度层面存在的缺陷主要源于人的有限理性。

2. 内部控制偏规性缺陷。内部控制偏规性缺陷是指内部控制行为主体在内部控制执行、评价与整改过程中,善意或非善意的动机驱动行为偏离内部控制规则,是行为主体主观因素产生的缺陷。内部控制动机的真善美程度直接影响到控制行为偏离内部控制规则的程度,偏离程度越大,偏规性缺陷越大。传统内部控制基于权力制衡构建,致力于实现权力制衡状态,其实,权力制衡系统背后所蕴涵的是信息沟通渠道和信息反馈机制,确保这两条至关重要。内部控制必须要有强有力的信息基础和传导机制,可以说内部控制动机正由权力制衡动机向信息共享动机变迁。

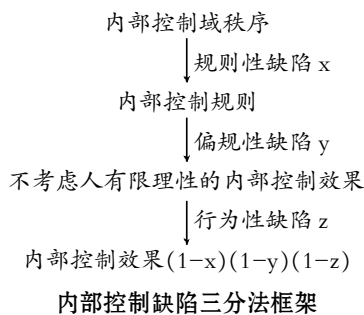
从信息理论的角度看,产生内部控制偏规性缺陷的主要原因是企业信息基础薄弱与信息传导机制失灵:①信息基础薄弱使得内部控制缺乏强有力的载体。如果企业不重视信息系统的构建,尤其不注意信息系统与内部控制系统的匹配,那么就会使得内部控制信息产生、输入、消化与输出等各个环节的信息成本较高。②信息不对称情况下容易产生逆向选择、败德行为与委托代理问题,可能会导致整个信息传导机制不畅通甚至失灵。

克服偏规性缺陷,从信息不对称角度应解决:①企业要着重加强信息系统建设,在保证信息系统结构完善、渠道畅通的

同时,还要确保信息系统对内外环境的敏感性,根据动态环境及时更新系统内部信息。②根据信息使用权限,充分实现相关主体共享信息,使得信息系统不仅是控制系统的支撑基础,而且是控制系统的监督系统。

3. 内部控制行为性缺陷。行为性缺陷是内部控制规则执行者在执行、评价与整改过程中由于人的有限理性产生的缺陷。由于内部控制执行者对规则理解有限,因而执行者不能完全领会内部控制规则的本质。对于这类缺陷,只有通过加强指导企业管理者、员工学习,培养管理者与员工持续学习、终身学习的观念,使其具备会学习、能学习的能力。由于偏规性缺陷与行为性缺陷的边界比较模糊,有些缺陷边界很难界定,因此政府应在人有限理性认定的基本框架基础上明确行为性缺陷的基本类型,可以采取详细列举的方式列举行为性缺陷的类型,以便能明晰行为性缺陷与偏规性缺陷的边界。

4. 内部控制三大缺陷的逻辑关系。内部控制规则是在内部控制域秩序基础上产生,内部控制效果是内部控制规则执行过程与结果得到内外监督主体认可的结果,内部控制域秩序经过三次梳理,演绎成最终的内部控制效果,三类缺陷与内部控制域秩序演绎过程的关系如图所示。



由上图可以看出:内部控制域秩序经过规则性缺陷梳理,形成内部控制规则,内部控制规则与内部控制域秩序存在一定的偏差,内部控制规则经过偏规性缺陷梳理,产生没有考虑人有限理性影响的内部控制效果,在此基础上经过行为性缺陷梳理才是最终的企业内部控制效果。企业内部控制域秩序经过了三次梳理才形成最终的内部控制效果,规则性缺陷是内部控制规则设计系统存在的缺陷(包括设计环节人有限理性产生的缺陷),偏规性缺陷是内部控制规则执行系统与评价系统行为动机产生的缺陷,行为性缺陷是规则执行系统与评价系统中人的有限性产生的缺陷。规则性缺陷、偏规性缺陷与行为性缺陷程度分别用 x 、 y 、 z 三个系数反映, x 、 y 、 z 可以根据缺陷程度确定,划分为很可能(50%~90%)、可能(5%~50%)与极小可能($\leq 5\%$)三个等级, x 、 y 、 z 三大系数一般由内部控制理论与实务界的专家根据企业内部控制各类缺陷的现状以及缺陷的未来发展趋势,综合研判其所分布的等级,企业最终的内部控制效果是内部控制域秩序与规则性缺陷、偏规性缺陷与行为性缺陷综合作用的结果。

三、内部控制缺陷三分法认定

(一)内部控制三分法认定基本思路及特点

1. 内部控制缺陷三分法认定基本思路。整个内部控制缺

陷认定须站在公司层面。首先,明确缺陷的认定主体,根据缺陷程度的大小,分别由治理层、管理层与一般员工分别认定重大缺陷、重要缺陷与一般缺陷。其次,内部控制缺陷的认定标准分解,根据内部控制体系缺陷认定标准分解到各个内部控制面,各个控制面的认定标准进一步分解到各条控制线,在此基础上再进一步分解形成各个内部控制点的认定标准,这样企业内部形成了“控制体→控制面→控制线→控制点”的立体型内部控制缺陷认定标准。最后,以关键控制点为缺陷认定出发点,依次认定控制线、控制面与整个控制体的缺陷,形成完整的内部控制缺陷认定结果。

2. 三分法认定的特点。与传统的内部控制缺陷认定相比,三分法的特点是:①明确了各类缺陷之间的时间逻辑关系。框架很明晰地反映出对内部控制域秩序演译为内部控制效果这一过程起影响的分别是规则性缺陷、偏规性缺陷与行为性缺陷。②扩展了内部控制缺陷的逻辑空间。内部控制缺陷不再只限于规则设计与执行系统的缺陷,还将评价系统与整改系统的缺陷纳入其范畴。③采取了定量与定性相融合的标准划分缺陷类型。④将内部控制视为一个控制体系,将内部控制设计、执行、评价、整改环节视为一个循环控制系统。

(二)内部控制缺陷三分法认定标准

1. 单一缺陷认定标准。

(1)规则性缺陷认定标准。规则性缺陷存在的前提是有一个比较完善、认同度较高的内部控制基本概念框架,虽然在内部控制基本概念框架中明确了部分基本要素,但是各国相关组织关于内部控制要素结构并没有形成统一的结论,这与内部控制基本概念框架未形成存在一定的联系,不利于深入认识内部控制域秩序。因此,在认定内部控制规则性缺陷之前,首先要构建一套内部控制基本概念框架来指导内部控制规则制定,可以考虑以内部控制本质为逻辑起点,构件包括内部控制本质、对象、主体、目标、方法、规范和环境等基本要素的内部控制概念框架,作为内部控制规则制定的有力支撑理论(杨清香,2010)。可以根据内部控制偏离目标程度以及内部控制有失公正程度来认定缺陷类型:明显偏离内部控制目标,有损公正性的内部控制缺陷,认定为重大缺陷;适度偏离内部控制目标,有损公正性,认定为重要缺陷;其余的认定为一般缺陷。规则性缺陷认定的具体标准有:①内部控制规则是否有完整的支撑理论、内部控制基本概念框架;②内部控制规则的构成要素是否完善;③内部控制规则能否适时对动态环境做出反映,并及时自我修正与优化;④内部控制规则的详细程度。

(2)偏规性缺陷认定标准。偏规性缺陷是假设内部控制规则完备,缺陷认定的基准就是内部控制规则,对善意偏规性缺陷与非善意偏规性要区别对待:对于善意偏规性缺陷,由于其行为动机是善意的,行为过程、行为结果与行为预期存在一定的偏差,可以直接根据偏离内部控制目标程度认定善意偏规性缺陷为重大、重要与一般缺陷;对于非善意偏规性缺陷,由于其行为动机不良,在不良动机下驱动的行为以及产生的结果具有很大的隐蔽性、欺骗性,风险系数较高,因此不管行为过程与行为结果是否偏离目标及偏离程度有多大,都

将其认定为重大缺陷或重要缺陷。偏规性缺陷具体认定标准:①缺陷产生动机的真、善、美程度;②行为过程与内部控制规则的偏差程度,行为结果偏离内部控制目标程度;③信息系统与控制系统的匹配程度;④行为过程与行为结果整改措施的完善程度。

(3)行为性缺陷认定标准。由于行为性缺陷是由执行过程人的有限理性引起,这类缺陷是人类无法避免的,内部控制行为人为人凭借良好的专业技术能力,执行内部控制规则,建立在在对内部控制规则充分理解的基础上,其执行过程充分运用职业判断,合理处理执行中面对的各种问题,并从专业的角度提出合理化建议与对策,在不考虑行为动机的影响下,行为人为人执行过程以及执行结果应该都达到比较满意的状态,其执行过程中存在的偏差一般人都可以容忍。因此,考虑到行为性缺陷对内部控制缺陷的影响因子不大,且是固定的,我们认为行为性缺陷不太适合划分为重大缺陷或重要缺陷,可以将其统一划分为一般缺陷。行为性缺陷认定标准关键取决于人有限理性认定标准,可以参考人有限理性的认定标准进行。

2. 组合缺陷认定标准。在实务中,规则性缺陷、偏规性缺陷以及行为性缺陷等很少独立存在,三类缺陷组合存在的可能性比较大,可能三类缺陷同时存在或其中两类缺陷存在。对于这种组合型内部控制缺陷可以采取概率分析法,由于三类缺陷之间存在一定的逻辑关系,因此首先计算规则性缺陷中重大缺陷、重要缺陷与一般缺陷产生的概率,计算规则性缺陷程度(x),根据x与规则性缺陷的认定标准认定规则性缺陷属于重大、重要与一般缺陷中哪一类。其次,计算偏规性缺陷中重大缺陷、重要缺陷与一般缺陷产生的概率,计算偏规性缺陷程度(y),根据y与偏规性缺陷认定标准认定偏规性缺陷属于重大、重要与一般缺陷中哪一类,在此基础上,综合考虑规则性缺陷程度(x)与偏规性缺陷程度(y)认定缺陷属于重大、重要与一般缺陷中哪一种。最后,在此基础上考虑行为性缺陷,形成最后的内部控制缺陷认定结果。

由于行为性缺陷统一认定为一般缺陷,行为性缺陷对内部控制缺陷的影响是固定的,企业内部缺陷的认定关键取决于规则性缺陷与偏规性缺陷的组合,规则性缺陷与偏规性缺陷组合见下表,两类缺陷组合结果一般取决于其中缺陷等级比较高的维度,考虑到两个维度都为重大缺陷,缺陷程度比较高,将(重大,重大)组合认定为特别重大缺陷,因此可以将组合划分为特别重大缺陷、重大缺陷、重要缺陷与一般缺陷四类,特别重大缺陷指(重大,重大)组合,重大缺陷组合包括(重大,重要)、(重要,重大)、(重大,一般)、(一般,重大)、(重要,重要)等,重要缺陷组合包括(重要,一般)、(一般,重要),一般组合指(一般,一般)。

规则性缺陷与偏规性缺陷组合

规则性缺陷 \ 偏规性缺陷	重大	重要	一般
重大	(重大,重大)	(重大,重要)	(重大,一般)
重要	(重要,重大)	(重要,重要)	(重要,一般)
一般	(一般,重大)	(一般,重要)	(一般,一般)

从表中可以看出:一般缺陷演化为特别重大缺陷的路径有很多,其中最短的逻辑路径是(一般,一般)→(重要,重要)→(重大,重大),在内部控制规则设计、执行与整改过程中,必须杜绝这种演化路径形成的各种条件,相反,如果内部控制缺陷属于特别重大缺陷,企业可以通过消除各种缺陷存在的基础,使其按照最短路径演化为(一般,一般)组合,再进一步消除这类缺陷。

四、UT 斯达康内部控制缺陷三分法认定

1. UT 斯达康内部控制案例。UT 斯达康国际通信有限公司(简称“UT 斯达康”)1995年由 Unitech 公司与斯达康公司合并产生,然而却从昔日的华尔街明星企业变成资本市场的反面素材,UT 斯达康的失败与公司内部控制存在缺陷有一定的关联,UT 斯达康内部控制缺陷可以归纳为:

(1)战略定位短板。公司采取市场单一、产品单一与客户单一的经营战略,专注于小灵通之后战略不明确。

(2)环境适应性较差。在公司规模成倍增长时,公司的管理政策与制度并没有修正与完善,制度对环境失灵。

(3)执著的经验主义。UT 斯达康高层管理者一直沉醉于将小灵通的成功模式复制到其他业务的梦想中。

(4)信息管理系统建设不配套。在公司快速成长过程中,UT 斯达康总部不能及时掌握下属子公司的各种业务动态,直到问题出现、风险产生,总部才察觉。

(5)公司内部控制体系失效。UT 斯达康内部存在一套比较完善的内部控制制度,但是在识别、认定公司风险过程中,公司内部控制制度形同虚设。

2. 三分法在 UT 斯达康内部控制缺陷认定中的应用。结合前面提出的内部控制缺陷三分法认定,UT 斯达康内部控制缺陷产生于内部控制制度设计、执行、评价与整改四大系统,主要包括内部控制制度自身欠完善,在制度执行、评价与整改过程中,行为主体存在主观性缺陷与客观性缺陷,因此 UT 斯达康内部控制缺陷可以划分为规则性缺陷、偏规性缺陷与行为性缺陷三类:

(1)规则性缺陷。一方面,在美国内部控制基本框架与风险管理框架指导下,UT 斯达康制定了比较完善的内部控制制度,能够应对美国监管部门的监管,但是由于其没有对内部控制制度层层分解、详细化,制度缺乏可操作性,使得内部控制如空中楼阁;另一方面,UT 斯达康制定的内部控制制度是静态的,随着企业快速扩张与战略目标调整,公司内部控制制度并没有改进与优化,完全脱离内部控制环境构建的内部控制制度的有效性大打折扣。

(2)偏规性缺陷。偏规性缺陷主要表现在四个方面:一是 UT 斯达康重视人治而不是法治,自小灵通一举成为华尔街的明星企业后,公司管理更多的是凭借经验,更为严重的是公司高管一直致力于复制小灵通成功模式,置公司内部控制制度于不顾;二是信息系统建设滞后,导致信息反馈不及时,从而增大了公司内部控制制度执行难度;三是内部控制评价系统失灵,UT 斯达康面临的风险一直很高,而公司的评价系统却没有提供客观及时的评价报告与合理可行的调整措施;四

是转型失败后,UT 斯达康产生了一种惰性。

(3)行为性缺陷。由于通信行业不确定性因素比较大,所以 UT 斯达康在战略定位、产品开发、市场定位与危机处理等各个方面都体现出人有限理性的一面。

总之,由于 UT 斯达康内部控制制度脱离其生存环境,不够细化,使得内部控制制度指导性不强,滞后的信息系统增大了执行与评价内部控制制度的难度,为 UT 斯达康实施经验主义管理奠定了基础,也导致内部控制评价监督机制失效。

根据从控制点到控制面再到控制线最后到控制体的认定思路,UT 斯达康内部控制规则性缺陷关键是规则缺乏环境适应性,行为性缺陷关键是管理、评价经验主义盛行。根据缺陷发生的概率,UT 斯达康的规则性缺陷与偏规性缺陷都可以认定为重要。

我们认为 UT 斯达康在内部控制改进过程中至少有四点值得注意:一是增强公司内部控制制度的可操作性。公司可以通过构建以环境为逻辑起点,在明确的战略目标与具体目标的指导下,对公司原则性内部控制制度层层分解,将内部控制制度细化到企业各个责任主体,这将有利于增强其可操作性。二是彻底改造公司经验主义的生存环境,转经验管理为制度管理。公司经验主义管理盛行的根源在高管层,因此首先公司高管要正视这一问题,转变管理模式,然后在全公司加以推广。三是增强公司内部控制评价系统的独立性可以采取两种途径:①提高公司内部审计机构的隶属层次;②外包内部控制评价业务。四是着力建设敏感性较强、集成度较高的信息系统。

五、小结与建议

内部控制缺陷三分法将内部控制设计、执行、评价与整改视为一个循环体系,内部控制缺陷应包括设计系统、执行系统、评价系统与整改系统四大系统中存在的缺陷,根据缺陷的共性与个性以及彼此之间的逻辑关系,将内部控制缺陷划分为规则性缺陷、偏规性缺陷与行为性缺陷,是对内部控制缺陷划分重大缺陷、重要缺陷与一般缺陷的有益补充,规则性缺陷、偏规性缺陷与行为性缺陷的逻辑关系蕴含在内部控制秩序演绎为内部控制效果过程之中,为深入挖掘内部控制存在的缺陷,认定内部控制缺陷提供一种新思路。本文提出的内部控制缺陷三分法认定只是一个基本框架,以后将站在公司管理高度,深入研究规则性缺陷、偏规性缺陷与行为性缺陷详细的认定标准。

【注】本文系梧州学院科研项目“后危机时期企业营运资金管理绩效评价研究”的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 杨有红,李宇立.内部控制缺陷的识别、认定与报告.会计研究,2011;3
2. 王惠芳.上市公司内部控制缺陷认定:困境破解及框架构建.会计研究,2011;2
3. 聂辉华.不完全契约理论的转变.教学与研究,2011;1
4. 杨清香,张晋.内部控制缺陷及其改进——来自 UT 斯达康的案例.财务与会计,2008;2