

内部控制的经济性质

——权威扩散、信息共享与知识整合

黄寿昌(博士)

【摘要】从现有内部控制政策性文献中提炼出初步的理论元素,并以此为起点,形成一个体系化的概念模型,为内部控制的经济性质提供逻辑一贯的解释。这一概念模型实现了对内部控制性质认识的“过程观”向“秩序观”的跃进,将内部控制定义为一个实现权威扩散、信息共享与知识整合的一体化过程。通过结构化组织成员的行为模式与关系模式,内部控制促成科层秩序(组织秩序)的建构,而科层秩序最终为组织目标的实现提供合理保证。

【关键词】内部控制;权威扩散;信息共享;知识整合;科层秩序

【中图分类号】F832

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2019)02-0041-9

一、引言:由COSO框架引申而来的理论命题

虽然内部控制研究领域拥有大量文献,但是国内外有关内部控制的理论研究至今仍然缺乏应有的系统性、一般性以及学术性。一个明显的事实是:学界与业界甚至不同学者,对于“内部控制究竟是什么”这一问题往往持有不同的看法。在对内部控制性质的理解缺乏足够一致性的情况下开展内部控制研究,一个潜在的后果就是不同文献、不同学者之间难以展开有效的对话与交流,从而影响内部控制理论的发展效率。本文试图从权威的政策性文献中提炼出初步的理论元素,并以此为起点,建构一个体系化的概念模型,从而在科层制的背景下为内部控制的性质提供逻辑一贯的解释。

美国反虚假财务报告全国委员会的发起组织委员会(COSO)于1992年发布的《内部控制——整合框架》(简称“COSO框架”)在内部控制的文献史上具有标志性的意义。然而,基于实用主义的考量,国内学术界在关注这一重要的政策性文献所概括的内部控制要素的同时,在相当程度上忽略了蕴涵在内部控制定义中的两项理论创新。这两项理论创新反映了COSO框架对于内部控制性质的全新解读:其

一,内部控制是一个持续流动于组织机体的过程,该过程与组织的经营活动交织在一起,也就是说,内部控制并非简单地等价于“漂浮”在组织肌体表层的、静态的、有形的政策与规章;其二,内部控制的目标是为组织目标的实现提供合理保证,也就是说,内部控制目标并非简单地等价于组织本身的目标。“过程”与“合理保证”之间密切相关:只有将内部控制“过程化”到管理当局经营企业的方式之中,组织目标的实现才能得到合理保证。由于“过程”以及“合理保证”观念构成了COSO框架的理论基石,因此,本文将COSO框架关于内部控制性质的理解概括为内部控制性质的“过程观”。

虽然COSO框架的“过程观”为理解内部控制的性质打开了一扇窗户,然而问题依然存在。其一,这一持续性的过程究竟具有什么样的内涵?其二,该过程是如何为组织目标的实现提供合理保证的?作为一个政策性文件,COSO框架没有、也不会就这两个问题作出进一步的解释。然而,若要深刻洞察内部控制的性质,进而推动内部控制理论研究和政策实践的实质性进展,以上两个问题是我们不得不回答的。这就要求我们必须真正地打开“内部控制”的黑箱。

二、偏差产生的直接动因与行为根源

(一)行为失范与行为失败是偏差产生的直接动因

组织目标实现的不确定性为内部控制的存在提供了最基本的理由。为了描述这一不确定性,本文引入“偏差”概念。

偏差是指组织实际的运行结果与其目标之间的差距。由于我们是在理论意义上即观念意义上讨论组织的目标,因此,这一“差距”总是表现为组织运行的实际结果低于组织目标的程度,从而偏差的大小可用于度量组织目标实现程度。为了对组织目标的实现提供合理保证,就必须将偏差控制在经济和技术上均可接受的最低水平。经济上的可接受水平,是指在实现偏差最小化的过程中,必须同时考虑控制机制所带来的收益与成本;技术上的可接受水平,是指在这一过程中还必须考虑控制机制本身所固有的种种缺陷。在生产技术条件保持相对稳定的前提下,组织目标实现的不确定性,亦即偏差的大小,将同时取决于两个因素:外部环境的不确定性和组织成员行为的不确定性。由于外部环境构成组织管理的普遍约束条件,因此,组织只能通过降低其成员行为的不确定性,进而实现对偏差的有效控制。也就是说,为了达成目标,组织唯有通过构造内部的“有序”来应对外部的“无序”。

在现有内部控制文献中,描述组织成员行为不确定性的两个主要概念是“舞弊”(fraud)和“差错”(error)。虽然尚不存在被普遍接受的关于这两个概念的严格定义,但舞弊通常被认为是故意的,而差错则是无意的。不过,在基于审计视角的内部控制文献中,上述两个概念在语义学上缺乏足够的一般性,以至于在描述会计信息处理过程之外的其他类型的行为不确定性时显得力不从心。比如,我们很难将组织成员故意损坏机器设备的行为归入舞弊或差错。正是基于以上原因,有学者提出了两个更具一般性的描述组织成员行为不确定性的范畴:行为失范与行为失败^[1]。由于组织目标的实现依赖于组织成员的个体行为,因此,组织自然会对其成员的表现寄予期望。这一期望同时体现在两个方面:道德期望与能力期望。道德方面,组织希望其成员的行为与组织乃至整个社会的核心价值观,或体现该项核心价值观的行为规范相一致;能力方面,组织希望其成员能够在正确的时空条件下正确地履行其职责。因此,行为不

确定性是指组织成员的个体行为背离组织的道德期望和能力期望的可能性。如果组织成员的行为背离了体现组织或社会核心价值观的行为规范,则称之为行为失范;如果组织成员由于能力的原因而未能正确履行其职责,则属于行为失败。行为失范和行为失败的本质区别在于:前者通常会招致组织其他成员负面的道德评价,而后者则不然。

行为失范与行为失败表征着组织成员的个体行为与产生于组织目标的组织期望的偏离,其结果必然导致作为组织目标实现不确定性度量的偏差出现。因此,组织成员的行为失范和行为失败构成了偏差产生的直接动因,若要降低组织目标实现的不确定性,就必须有效地控制组织成员的行为失范与行为失败,这需要我们进一步洞察二者产生的内在机理。

(二)机会主义和有限理性是偏差产生的行为根源

从个体的行为动机来看,人天生具有机会主义倾向;从个体的行为能力来看,人生来就是有限理性的。机会主义和有限理性分别构成个体偏离组织的道德期望和能力期望的心理学和生物学依据。因此,通过引致行为失范和行为失败,机会主义和有限理性最终构成了偏差产生的行为根源。

1. 机会主义。机会主义只可能出现在由多个个体构成的合作系统中,而且往往与之相伴而生。经济组织就是这样的一个合作系统。在该系统中,组织目标占据着核心地位,成为整合组织的最高原则。巴纳德^[2]认为,组织的持续存在将同时取决于合作效果(effectiveness)和合作效率(efficiency)的实现。其中,合作效果表现为组织目标的实现程度,合作效率则表现为组织目标的实现为组织成员个体的动机或偏好所带来的满足程度。由于合作效果和合作效率同时决定了成员向组织贡献力量的意愿,因此,从长期来看,合作效果和合作效率永远不可能被独立地实现。也就是说,只有组织目标的实现与组织成员个体效用的满足实现了逻辑上的一致,组织才能持续存在。可见,一个有效的组织一定是效果与效率的有机统一,即组织成员的个体理性(个体目标)与组织理性(组织目标)的有机统一。组织目标是系统的,动机或偏好则是个体的。组织的价值就在于,通过实现系统的目标来满足个体的偏好。

组织目标是所有成员意愿的综合体现。在假定组织目标同时反映了所有成员偏好的情况下,组织

成员个体目标的整体实现便表现为组织目标的达成。合作行动的集体目标必须独立于各个合作者本身的个体目标,否则个体的效用就不可能在合作行动中得到满足。因此,作为一个合作系统,组织的本质特征在于组织人格对所有成员个体人格的取代^[2]。合作意味着组织成员的自我克制,意味着组织成员对其个体行动控制权的放弃。这是一个去“人格化”的过程,或者说是个体人格融化到组织人格中的过程。唯有如此,所有组织成员的努力才能朝着有利于组织目标的方向聚集,组织的效果和效率才能同时实现。

基于以上分析,机会主义可定义为:组织成员以个体目标而不是组织目标作为其行动指南的一种心理状态。与以自我克制为特征的合作不同,机会主义表现为个体利益的自我主张。由于组织目标并非个体目标的简单叠加,机会主义必将引起个体理性与组织理性之间的张力,最终导致体现着组织全体成员共同价值观的合作规范的破产。机会主义的本质特征并不在于组织成员对个体利益的追逐,而在于这一追逐是以合作规范的破产为代价。因此,机会主义构成了组织成员行为失范的心理学依据。

通过破坏合作规范,机会主义及其所引致的行为失范将损害其他组织成员对于组织目标实现可能性的信念,进而降低他们为实现组织目标而继续做出贡献的动力。因此,即使是个别组织成员的机会主义及行为失范,其对于组织目标实现(亦即偏差)的负面影响也将是系统性的。此外,从博弈论的角度来看,机会主义会加大组织目标实现的不确定性,是因为它可能导致组织困境的出现。我们对组织困境做如下定义:由于组织成员均在个体目标的驱动下行动,直接导致组织成员的个体目标无法在整体上实现的现象。组织困境反映了如下悖论:在一个合作系统中,个体完全理性决策的交互作用将导致整个组织无理性的结果。威廉姆森^[3]也曾断言:“机会主义构成经济交易中行为不确定的根源。”

2. 有限理性。Simon^[4]对“有限理性”(bounded rationality)做了权威的界定,即行为主体“理性有限却刻意为之”(intendedly rational, but only limitedly so)。可见,有限理性实质上是指行为主体在客观上仅具有有限的认知能力。认知能力有限的一个重要推论是:任何一个个体都将无法完全吸收其他个体所积累的知识,这意味着每个个体所拥有的知识都将是不完备的。基于不同个体之间所拥有知识的不

对称来论证知识的不完备,包含着深刻的洞察力。与自然系统不同,社会系统中的不确定性归根到底都来源于基于知识的个体决策行为及其所导致的个体之间的互动关系。若系统内每个个体拥有完全相同的知识,则所有个体在决策意义上将是完全同质的,此时每个个体所做出的决策都不会受到任何程度不确定性的干扰。在这个意义上,社会系统中绝对完备的知识将由系统内所有个体拥有的知识总和所规定。因此,如果某个个体能够完全吸收其他个体的全部知识,这将意味着该个体的知识能够实现完备。

Simon深受巴纳德组织管理思想的启发,因此,可以从巴纳德的组织理论中寻找Simon关于有限理性定义的渊源。巴纳德^[2]将个体在适应物质环境时所表现出来的生理限制归结为以下三类:①可被人的力量影响的环境相关的限制;②与感知有关的限制;③与理解环境或对环境做出反映相关的限制。其中,第①项限制反映的是个体体能的有限性,后面两项限制体现了个体智能(认知能力)的有限性。显然,有限理性源自后两项生理限制。在巴纳德的基础上,Williamson^[5]进一步讨论了个体的语言限制对有限理性的影响。语言限制是指,个体无法运用文字、数字和图形向其他个体精确地描述他的个人知识和个人感觉。巴纳德和Williamson的讨论为Simon关于有限理性的定义提供了生物学依据。

人类认知能力的局限不仅导致了个体知识的不完备,同时还导致了个体存量知识的不可靠。自柏拉图和亚里士多德以来,哲学旨在寻求一种确定可靠的知识。然而,随着爱因斯坦相对论对牛顿物理学作为有关大自然的终极性理论地位的否决,波普尔^[6]得到如下结论:“理论(知识)是某种我们的理智所试图为自然事先规定的东西,是一种大自然往往不任其事先规定的东西……一种我们试图强加给大自然,但是会在大自然面前失败的假说。”哈耶克进一步将人类的认识过程表述为一个认识主体的“感觉秩序不断逼近实际自然秩序(即客观世界)的过程”。正如达尔文所指出的:“人原则上并非突出于生物链之外,人会犯错。”随着心理学和生物学的蓬勃发展,哲学上的认识论最终得以“自然化”。波普尔^[6]指出:“应当如何理解我们认识器官的主观运作条件(我们智力的运行规律)与我们(客观)环境条件之间的协调关系?这一问题可以追溯到这样一个一般生物学问题:应当如何解释生物机体对客观环境条件的适应过程?”因此,波普尔^[6]认为人类的无知是无

限的和令人失望的,知识是完全可能犯错的。

有限理性源自人类认知能力的局限所导致的个体知识的不完备和不可靠。在有限理性的前提下,组织成员的决策(或判断)过程出现失败几乎是必然的。因此,有限理性构成组织成员行为失败的生物学依据,并最终构成偏差产生的行为根源。

三、信息分享与知识整合:应对机会主义和有限理性的组织过程

(一)知识与信息范畴的哲学区分

随着第三次科技革命的完成,“知识”和“信息”几乎成为最为声名远播的两个范畴,但现有文献几乎未能对两者做出有效区分。为了提高这两个范畴的理论有用性,进而给后续研究提供一个合适的概念基础,在哲学的意义上洞悉它们之间微妙的关系就显得非常必要。

随着牛津大学哲学家佛罗里迪于1996年提出“信息哲学”概念,在哲学界这一领域的研究至今仍然方兴未艾。关注到传统哲学所忽视的客观不实在,邬琨^[7]将全部的存在重新划分为物质和信息,其中物质为客观实在,信息则同时包括主观存在(即精神)和客观不实在。在新的二分法的基础上,他将信息的哲学本质界定为:信息是物质(直接)存在方式和状态的自身显示,因而是间接存在的哲学范畴;一切存在物都只能是直接存在和间接存在的统一体,都既是物质体,又是信息体。可以看出,邬琨关于存在的二分法与他对信息哲学本质的概括很难取得逻辑一致,因为将精神看作物质的表征和外化,从而将其纳入信息的范畴,这无论如何都是不妥当的,精神显然不可能成为物质的影子。因此,邬琨的理论存在“泛信息化”的倾向。

维纳^[8]关于信息本质的哲学讨论拥有广泛的影响力,他的两个著名观点分别是:“信息就是信息,不是物质也不是能量”;“信息是在我们(显然是主观精神世界,笔者注)适应外部世界,并且使这种适应为外部世界所感知的过程中,同外部世界进行交换的内容的名称”。上述观点包含如下内容:其一,信息独立存在于物质与能量之外;其二,主观精神世界既可能从外部世界吸收信息,也可能为外部世界生产信息,因此信息是流动的;其三,信息本质上是指主观世界与外部世界之间的“交换内容”,而不是反映这一内容的物质载体。

为了研究人类文化的客观进化问题,波普尔从

哲学的高度研究了知识问题。他将全部存在和全部经验分为三个在本体论上泾渭分明的类别:世界1——物理世界;世界2——精神世界;世界3——客观意义上的观念世界(客观知识)^[6]。波普尔关注的重心是客观知识世界,认为客观知识是“精神的产物”,表现为客观感觉中的知识文化。波普尔的理论中隐含着主观知识的存在。我们将主观知识定义为那些仍然存在于精神世界(世界2)中而尚未被外化的知识。因此,与其说客观知识是精神世界的产物,倒不如说客观知识是主观知识的外化。

结合邬琨和维纳对信息本质的哲学概括,以波普尔“三个世界”理论为基础,可以从认识论的角度来描述人类认识过程的循环,如图1所示。

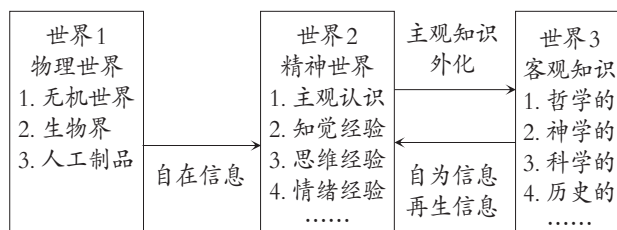


图1 基于波普尔“三个世界”的人类认识过程

在认识的第一个阶段,意识状态(精神世界)首先接触的是附着于物理世界(世界1)的自在信息,这些信息经过主体的加工(包括感知、记忆与思维),形成储存于精神世界(世界2)的主观知识。在认识的第二个阶段,主观知识借助物理载体实现外化,从而进入客观知识世界(世界3),而客观知识世界成为新的、更高级的信息来源,为精神世界进一步提供自为信息和再生信息。第二个认识阶段是人类知识活动实现再强化(进化)的过程。人类的认识活动就这样周而复始,循环往复。

概观之,人类的认识过程实际上就是信息传递与知识积累的有机统一,是知识与信息不断相互转化的过程。在这一过程中,知识与信息密切相关却又有所不同:①信息是人类认识活动得以持续的媒介,知识是人类认识活动中有意识的产物,因此信息是一个流量概念,而知识是一个存量概念;②知识与信息之间相互转化,信息一旦达至人的意识领域,就成为主观知识的一部分,而主观知识一旦借助物理载体被外化为客观知识,就进一步构成了新的、更高级的信息来源;③知识的积累不完全来自信息的传递,比如“干中学”(learning by doing)便是获取知识的重要方式,信息的传递也不完全来自知识的辐射,比如自在信息便是物质世界最原始的自我显示。

(二)实现信息共享以应对机会主义

通讯信息论的创始人申农将信息定义为“消除了的不确定性”或“两次不确定性之差”，控制论的创始人维纳则将信息定义为负熵。在实用科学的意义上，信息构成了系统组织程度(有序性或秩序性)的标志。

现有经济学文献大多从信息占有的角度定义信息不对称，即信息不对称意味着某个组织成员“拥有”其他成员所未“拥有”的信息。然而，基于知识与信息的哲学区分，笔者认为从信息接收的角度对信息不对称进行定义可能更具有根本性，因为现有文献所定义的信息不对称实际上是“知识不对称”。所谓信息不对称，是指某个组织成员与其他组织成员相比，处于一个更有利的信息接收地位，因而更容易接收到相关信息。比如：与总经理相比，出纳显然处于一个更容易掌握现金流信息的有利地位；而与出纳相比，总经理在组织战略信息的接收上处于优势地位。在经济组织中几乎每个成员都实现了职能的专业化，因此，信息不对称无处不在也就不足为奇了。

信息经济学的一个重要结论是：机会主义产生于信息不对称。不充分揭示有关信息或者歪曲信息，特别是那些精心策划的误导、歪曲、颠倒或其他种种混淆视听的行为，将直接或间接地导致信息不对称，为机会主义提供了温床^[3]。从系统论角度来看，信息不对称将直接损害系统的有序性。对于经济组织这样一个合作系统，有序性的实质就是组织成员行为的确性。因此，若要有效应对机会主义，就必须在组织内实现充分的信息分享(information sharing)，以降低组织成员之间的信息不对称。

信息共享是一个组织成员不断地识别并交流他们所拥有的私有信息的过程。就人的精神系统而言，无论是意识的内部操作，还是人与人之间思想、情感的交流，都必须透过相应的信息联系过程来实现^[7]。因此，信息共享的本质就是组织内部的沟通过程。沟通过程通过维持系统各要素之间的关系模式，有助于促进不同的要素持续稳定地整合为一个统一的系统。具体而言，信息共享可以降低信息不对称，进而减少经济组织的混乱程度。也就是说，减少了熵、增加了负熵；减少了无序度，增加了有序度；减少了自由度、无规性或随机性，增加了约束性、秩序性或组织性^[7]。这是基于信息共享的组织沟通有助于克服组织成员机会主义倾向的哲学基础。作为一个组织

的沟通过程，信息共享还可能通过另一种渠道弱化机会主义：有效的信息沟通有助于强化组织的核心价值观，从而弱化组织成员违背核心价值观的主观动机，以及强化组织成员对于违背核心价值观行为的负面道德评价。

(三)实现知识整合以应对有限理性

为了论证中央计划经济所必然面临的逻辑困境，Hayek^[9]提出了一个著名的命题：在试图建立一个理性经济秩序的过程中，我们必须解决的最根本的经济问题是什么？他给出的答案是社会中分散知识的有效运用。Hayek从认识论的角度论证了知识分散的必然性。人们通过行动获得知识，也就是通过探索一个具体环境中的一个具体问题，以及通过反复尝试解决该问题，从而获得知识。因此，知识的获取是一个个别性的过程。最终，每个个体的行动及其经验的独特性决定了他所掌握知识的唯一性。也就是说，由于个体产生的文化意识形成于该个体与其所处环境和同时代其他个体的论证和交锋当中，因此每个个体都会支配与其所处环境有关的不可替代的或者难以替代的知识^[9]。

Hayek的追问及回答同样适用于作为一个理性经济秩序的企业(经济组织)。在经济组织中，知识同样是分散存在的，其分散程度甚至因组织内的知识分工而进一步增强。知识分工虽然能够提高新知识产生的效率，但也由于强化知识获取过程的独特性，加剧了知识在组织内部的分散。在知识分散的条件下，那些坚持在社会性的行动计划中无须利用这些分散存储知识的观点，显然是知识狂妄的产物。但问题是：如何在组织内部充分利用这些分散存储的知识呢？这就需要在组织决策过程中实现有效的知识整合(knowledge integration)。组织的一项基本任务是将个体知识整合为集体知识或组织知识^[10]。个体所拥有的知识必须上升至集体甚至组织层面，才能为组织目标的实现提供支持^[11]。因此，组织的有效性(效率)取决于知识整合过程的有效性。

根据知识的可编码性(codifiability)，Hayek^[9]提出了“默会知识”(tacit knowledge)的概念。默会知识表现的其实是这样一种状态：人们知道许多其无法表达于外部的东西。由于与经济问题相关的知识绝大部分属于默会知识，所以，只有让相关组织成员亲身参与知识整合过程，他们的知识才能在决策的过程中被综合地利用。因此，知识整合是组织成员之间的互动过程，整合而来的组织知识是一个社会建构

(socially constructed)的产物。在地理维度上,参与这一过程的组织成员既可能是面对面的,也可能是分开的;在时间维度上,相关组织成员参与这一过程既可能是同时进行的,也可能是先后进行的。由于默会知识的不可编码性将导致该知识无法在不同组织成员之间实现转移,因此,作为知识整合结果的集体知识或组织知识只是一种观念上的产物,并不具有独立的形态。知识整合实际上就是将不同组织成员所拥有的不完备知识统一纳入决策系统的组织过程,是一个保证经济决策得以实现的互动性过程。

通过综合组织成员的个体知识,可以提高知识的完备性;同时,由于在知识整合过程中不同来源的知识得以相互映照,知识整合还可以提高知识的可靠性。最终,知识整合将有助于克服组织成员的有限理性。但是,由于以下原因,组织成员的有限理性即使在理论上也不可能被彻底消除:①即使组织所有的决策都能充分利用组织成员的所有知识,这一知识集合在整体上仍然只是相对完备的,因为组织本身也只是整个经济系统中的一个微不足道的经济单元;②基于决策成本和决策效率的考虑,绝大多数决策只能在组织内的一个特定单元中完成,有时甚至由某个个体单独做出,这将进一步影响知识完备性的改善;③由于人类认知能力的局限,即使在组织的背景下也不可能产生完全可靠的知识。

四、科层秩序的建构:实现权威扩散、信息共享与知识整合的一体化

(一)内部控制的组织边界

1. 企业的两个维度:组织与技术。前文一直在习惯的意义上使用“组织”概念,为了最终厘定内部控制的边界,严格定义“组织”就显得非常必要。

自亚当·斯密以来,古典经济学一直强调技术意义上的专业化分工,以至于在经济学研究中通常是“见物不见人”。在管理学领域,无论是泰勒的科学管理,还是法约尔的管理职能理论,都深受古典经济学的影响,偏重于专业分工与结构效率,对组织中的人员没有给予足够的重视。威廉姆森^[3]将这一学术传统称作“技术决定论”,因为该理论的支持者认为企业的存在、企业的边界乃至企业的内部结构都是由技术决定的。然而,著名的霍桑实验改变了一切。该实验关于组织成员动机及其主观能动性的深刻发现,使巴纳德确信人的主观能动性以及组织机构的能动性是社会活动的基础。于是,巴纳德在企业的背

景下抽象出一个有关组织的最著名的定义,并认为早期理论对组织的忽视就“好像在生理学中忽视了重要器官的功能一样”。他认为,合作是整个社会得以正常运行的基本而又重要的前提条件^[2]。在存在合作的任何环境下,都包含着几种不同的系统,比如物质系统、生物系统、心理系统,把所有系统组合成一个具体的合作整体的共同要素,就是组织。因此,组织是隐含在合作系统中的人与人之间的合作关系,正式组织就是“有意识地协调两个或两个以上的人的行为的一种系统”^[2]。在巴纳德关于正式组织的定义中,合作系统的各种有形物体都被舍去,包括机器设备、生产作业过程,甚至承载行为的主体——“人”也可被抽象化。所以,巴纳德眼中的“组织”实际上是一种无形的组织力,类似于物理学中的重力场或电磁场。与正式组织相对应的是非正式组织,它产生于无意识的社会性过程,使人们形成一定的态度、理解、习俗、习惯和风俗。非正式组织作为沟通、增强凝聚力和保护个人人格的手段,是正式组织开展运营的必要条件。

随着企业内部的组织现象逐渐被人们所关注,企业组织形式和组织创新对于企业业绩具有重要贡献也逐渐得到认可。早在1945年Hayek^[9]就曾感叹理论界对经济进步过程中的技术因素和组织因素的评价存在着天壤之别。与技术创新相比,组织创新的研究从未超过“二等公民”的地位^[3]。然而,随着Chandler^[12]提供了组织形式对企业的发展具有重要促进作用的令人信服的历史证据之后,认为经济效益与内部组织基本无关的观念最终失去了立足之地。正如哈得森对西方资本主义工业化初期的评价:“无须改变技术……也能客观地节约成本。大多数早期工厂之所以产生,就是为了依靠组织来节约成本、提高效率,而不是出于技术上的迫切要求。”因此,应该区别对待技术类型和组织形式,二者都是决策中必须考虑的因素^[3]。

基于组织与技术概念与绩效两方面的相对独立性,本文将企业分为组织与技术两个维度,企业的存在表现为组织存在和技术存在的辩证统一。一个没有组织过程的技术存在不可能形成一个活生生的社会性系统;相反,没有技术维度支撑的组织过程也将失去其存在的物质基础。企业的性质由组织维度决定,因为在纯技术层面,企业的劳动分工完全可以在市场上被同样地实现。企业之所以为“企业”,是因为其拥有完全不同于市场的组织形式。

2. 科层的三个级次:治理层、管理层与业务层。Adler^[13]概括了三种典型的组织形式及其相应的协调机制(coordination mechanisms),即市场/价格、科层(hierarchy)/权威(authority)、共同体(community)/信任(trust),并且认为任何一个现实的制度安排都是这三者不同程度的混合。在作为经济组织的企业中,科层是其主要组织形式,权威构成其主要协调机制。与此同时,经济组织的内部协调还在一定程度上依赖于内部价格和信任。由于内部的价格机制(如转移价格)是模拟市场价格高能激励的产物,因此,本文将对应的组织形式称为类市场组织。类市场组织属于以组织目标为导向的有意识的协调过程,属于正式组织的组成部分,只不过这一组织形式的特征在于以激励的方式来引导组织成员的个体行为。由于非正式组织的特征在于信任构成组织成员之间互动关系的基础^[13],因此,以信任为协调机制的共同体属于典型的非正式组织。通过将Adler的观点与巴纳德关于正式组织的研究结合起来,我们将正式组织区分为科层与类市场组织两类基本形式,将共同体作为非正式组织的主要表现形式。但是,这种区分绝不意味着组织是由以上三类组织形态平行构成。事实上,科层构成组织的基本形态,类市场组织以及共同体通过嵌入科层结构的方式,构成组织不可分割的一部分。其中,类市场组织表现为对部分科层机制的替代或覆盖,而共同体则构成科层结构中的一个权力节点。

由于科层表现为经济组织的基本形式,因此,本文在科层制的背景下解释经济组织内部控制的性质。科层通过权威来协调横向和纵向的劳动分工,从而形成了一个金字塔式的权力结构。为了刻画内部控制的作用空间,从而决定其组织边界,我们将科层的级次自上而下划分为治理层、管理层和业务层。以职能式科层制企业为例,治理层由股东大会、董事会和监事会组成,管理层涵盖了从部门经理到总经理之间的所有级次,业务层由部门(或业务)主管与部门员工组成。

3. 内部控制组织边界的厘定。将企业的两个维度与科层的三个级次综合起来,便能科学地实现内部控制组织边界的概念化,这对后续研究至关重要。具体而言,内部控制的组织边界由图2中的粗线框所决定。但是,为何内部控制仅仅在科层的边界范围内发挥作用?本文认为,有必要对这一问题做更深入的解释。

企业 (合作 系统)	组织 维度	正式组织	类市场组织		内部价格
			科层	治理层	权威
				管理层	
	业务层				
		非正式组织	共同体		信任
	技术 维度	物质环境			

图2 内部控制的组织边界

中文的“内部控制”一词译自英文的“internal control”,而英文的这一词汇同时出现在经济学和内部控制文献中。最适合说明“internal control”经济学内涵的可能是Jensen^[14]将内部控制界定为由董事会主导、与资本市场等外部机制相对称的一项控制力量(control forces),并且将内部控制与治理体系(government system)相提并论。由此可见,经济学文献中的“internal control”实质上就是由董事会主导的公司内部治理。在COSO框架中,内部控制被定义为一个由企业的董事会、管理当局和其他人员实施的,旨在为组织目标的实现提供合理保证的过程。因此,无论是在经济学文献还是在内部控制文献中,内部控制均被定义为一个由董事会主导的、为实现组织目标而设定的正式的组织过程。如此一来,非正式组织(共同体)自然应该被排除在内部控制的组织边界之外。此外,由于本文研究的是作为经济组织的企业内部控制,而企业与市场的本质区别在于权威对价格机制的取代,因此,组织内部为了模拟市场的高能激励而实施的各种内部价格体系自然不应归为内部控制的范畴。

内部控制组织边界的界定带来的启示是:①内部控制属于组织范畴,而不是技术范畴;内部控制过程是一个组织过程,而不是技术过程。因此,组织内部的人以及人与人之间的社会关系构成了内部控制研究的基本对象。②权威构成经济组织内部控制的基本规定性,从而成为我们识别内部控制的基本线索。③内部控制同时存在于科层的三个级次,这与COSO框架认为内部控制贯穿于整个组织层次的观点是一致的。④几乎任何一个经济组织都同时存在三类协调机制,即内部控制、价格和信任,但由于科层基本规定了企业的存在,因此,内部控制在三类协调机制中处于主导地位。当然,随着企业组织结构不断变迁,三类机制所占的权重将会有所变化。比如,随着知识在经济体系中变得越来越重要,以信任为基础的非正式组织将可能发挥越来越大的作用。

这将对传统的基于权威的内部控制形成极大的挑战。^⑤内部控制组织边界的界定暗示着一个新的知识分类体系,这一体系与知识分工相适应。首先所有知识分为组织知识和技术知识,组织知识又进一步分为治理知识、管理知识和业务知识。就内部控制研究而言,我们关注的是组织知识,而不是技术知识。

(二)实现权威扩散、知识整合与信息分享的一体化

在科层制的背景下,可以设想一下典型的战略决策过程:董事会对总经理所提交的决策方案进行评估,并做出最终的审批。从旁观者的角度,很容易对这一组织过程产生以下几种见解:首先,这是一个通过权威扩散,从而在组织内部构造正式权力体系的过程,总经理拥有决策管理权,而董事会拥有决策控制权^[15];其次,这是一个信息分享的过程,在董事会与总经理的互动中,各自所拥有的重要信息得到了充分沟通与交流;再次,这是一个知识整合的过程,战略决策的最终结果是在综合董事会的治理知识和总经理的管理知识的基础上得到的;最后,这是上述三个过程的相互交织,其目的在于应对战略决策过程中总经理以及董事会可能出现的行为失范和行为失败。

对于企业而言,分散知识的有效运用仍然是一个最基本的经济问题。在一个极端的情形下,科层可以实施绝对的集权。此时,除了组织的中央机构,所有其他的组织成员都将表现为一个纯粹的执行单元,组织的任何决策都将以中央机构的知识作为唯一依据。因此,为了克服有限理性,组织的中央机构必须将所有组织成员的个体知识纳入决策系统,从而降低知识集合的不完备性。由于与组织有关的大量知识无法传递或表达,组织的中央机构将无法通过向组织成员购买报告的方式,实现对其个体知识的有效利用,因此,知识整合的过程必定是一个组织成员亲自参与的社会性过程。也就是说,为了充分利用组织成员的个体知识,必须通过权威扩散的方式,将所有组织成员结构化为一个权力体系,使他们能够凭借权力将其个体知识输入到决策系统。因此,分散知识的整合需求构成了权威扩散的内在动因,并最终促使科层由集权走向分权。

有助于我们理解权威扩散与信息分享之间关系的一个例子是:在权力高度集中的组织环境中,几乎不存在任何正式的通道使得信息能够及时被传递到组织最高领导者的手中。因此,可以将因权威扩散而

形成的权力体系理解为一个实现有效信息沟通的组织网络。具体而言,权威扩散之所以是基于信息分享的有效沟通所必需的条件,主要原因是:①为了实现有效沟通,就必须赋予采集、处理和传递信息行为的合法性。组织成员若不具有合法的权力,则信息的沟通或传递将是无效的或不被接受的,最终也就无法维持沟通体系。由此可见,权力本质上是一种沟通,沟通体系常常被表述为专门术语“权力体系”^[2]。②有效的沟通要求组织中的每个成员都有一个明确的、正式的沟通渠道,即“每个人必须向某个人报告”(向上的沟通)以及“每个人必须从属于某个人”(向下的沟通)。因此,正式沟通渠道的形成必然有赖于正式权力体系的建立。③沟通网络的建立将有助于降低信息的收集与传递成本,从而提高信息分享的效率。在集权的情况下,由于所有信息应该被传递到组织的中央决策机构,这将导致大量的信息流失。

信息是交流的媒介,因此,从认识论的角度看,信息分享将为知识整合提供可能。哈耶克关于价格体系信号功能的描述,有助于理解本文信息分享与知识整合之间的关系:“数以百万计的行为主体的知识融入竞争过程,通过它们的互动作用,造成了一种经过编码处理的、价格信号形式的知识,它又为主体所利用,以便通过其行动适应正好有效的稀缺关系。通过利用竞争这一协调程序,一方面数以百万计的行为主体的分散知识作为投入得以利用,另一方面通过竞争过程产生了作为产出的新知识。”信息分享与知识整合之间这一相互强化的关系在经济组织中同样存在:只有实现充分的信息分享,才能达到有效的知识整合。

至此,可以对“引言”中所提出的两个问题做出回答。COSO框架虽然富有洞见地将内部控制定义为一个“过程”,但并未告知这一“过程”的具体内涵。本文的研究表明,内部控制是一个实现权威扩散、信息分享与知识整合的一体化过程。该一体化过程通过使组织成员的行为模式及其关系模式结构化,将秩序植入科层。通过促进科层秩序的形成,内部控制在经济和技术双重约束的条件下使组织成员发生行为失范与行为失败的概率最小化,从而为组织目标的实现提供合理保证。图3完整地呈现了本文试图构建的概念模型。右上角粗线框中的“机会主义”和“有限理性”是内部控制存在的必要前提,二者会导致组织成员的行为失范和行为失败,最终决定了组织目标实现的不确定性,即偏差的存在,因此将其定

义为内部控制的行为假设。左下角粗线框中的“科层秩序”则定义了内部控制的性质。

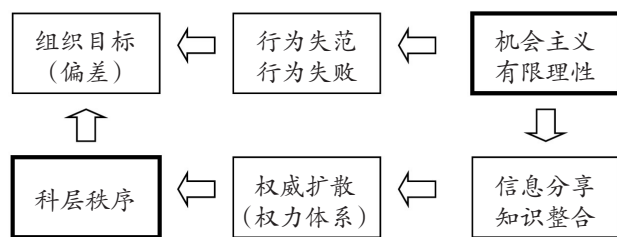


图3 内部控制性质的一个概念模型

五、研究结论：从“过程观”到“秩序观”的跃进

亚里士多德在《形而上学》中写道：“世界上所有事物，鱼、鸟和植物，都以某种方式形成秩序，但不是以相同的方式……所有的事物都是为着一个目的而形成秩序的。”在古希腊先哲们的眼中，世界上只有两种形式的秩序，一种是自然的，另一种是人为的。自然秩序是指那些存在于自然界的秩序，而人为秩序则特指因为人类作用而生成的秩序。为了洞察纷繁复杂的社会经济现象，哈耶克进一步将人为秩序区分为自发秩序和建构秩序，前者独立于人的计划，在人的行动作用下偶然生成(如市场制度或价格体系)，而后者产生于人的计划或设想，是一种可以通过以下方式实现的秩序(如企业、军队或政府)：按照事先制订的计划，把各个局部计划按其关系规整排列。基于哈耶克的秩序理论，本文将内部控制的性质概括为“建构秩序”，从而实现了从“过程观”到“秩序观”的跃进。根据秩序观，内部控制表现为以下三类过程的一体化：权威扩散过程、信息分享过程以及知识整合过程。这种一体化过程构成了内部控制能够为组织目标的实现提供合理保证的基本理由。

然而，内部控制性质的回答仅仅是内部控制理论研究的起点，而非终点。那么，在内部控制的设计中如何有效地实现组织成员行为模式的结构化？能否在理论上形成一个一般性的分析框架，以便为内部控制秩序的具体建构提供指引？上述问题的回答将引导我们进入机制设计世界。对内部控制设计的持续关注是一个充满挑战然而又激动人心的领域。

主要参考文献：

[1] 黄寿昌,王家宝. 内部控制理论的研究对象:从行

为到关系[J]. 上海立信会计学院学报,2011(2): 46~54.

[2] 切斯特·巴纳德. 经理人员的职能[M]. 北京:机械工业出版社,1938:7~110.

[3] 奥利弗·E.威廉姆森. 资本主义经济制度[M]. 北京:商务印书馆,2002:13~626.

[4] Simon Herbert A.. Administrative behavior[M]. New York: Macmillan Original Publication, 1947: 1~50.

[5] Williamson O. E.. Markets and hierarchies: Analysis and antitrust implications[M]. New York: Free Press, 1975:7~39.

[6] 卡尔·波普尔. 客观知识——一个进化论的研究[M]. 上海:上海译文出版社,1987:14~264.

[7] 邹琨. 信息哲学——理论、体系与方法[M]. 北京:商务印书馆,2005:15~61.

[8] 维纳. 控制论[M]. 北京:科学出版社,1962:7~199.

[9] Hayek F. A.. The use of knowledge in society[J]. The American Economic Review, 1945(4): 519~530.

[10] Okhuysen G. A., Eisenhardt K. M.. Integrating knowledge in groups: How formal interventions enable flexibility[J]. Organization Science, 2002(4):370~386.

[11] Nonaka I. A dynamic theory of organizational knowledge creation[J]. Organization Science, 1994(1):14~37.

[12] Chandler A. D. Jr. Strategy and structure[M]. Cambridge Mass: MIT Press, 1962:7~8.

[13] Adler P. S.. Market, hierarchy, and trust: The knowledge economy and the future of capitalism[J]. Organization Science, 2001(2):215~234.

[14] Jensen M. C.. The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control Systems[J]. The Journal of Finance, 1993(3):831~880.

[15] Fama E. F., Jensen M. C.. Separation of ownership and control[J]. Journal of Law and Economics, 1983(4):301~325.

作者单位:广东省中山市金融与证券研究所有限公司,广东中山528405