

文章编号:1005—0523(2006)06—0006—04

# 论科层理论视角下的企业内部控制

黄 嘉

(中国人民大学 商学院, 北京 100872)

**摘要:**基于对企业内部控制系统是开放理性系统的认识,本文借鉴组织经济学与组织行为学的相关理论,通过对内部控制与科层理论一致性与相容性的论证分析,从组织科层理论的角度构建分别以股东、经营者、管理者以及员工为主体的四层次内部控制框架及其整体性制度安排,针对科层体制自身存在的局限性,提出完善四层次内部控制框架的若干对策。

**关键词:**科层理论;内部控制;四层次内部控制框架

**中图分类号:**F01

**文献标识码:**A

## 1 引言

1992年COSO委员会发布的《内部控制——整体框架》报告,提出了由“三个目标”和“五个要素”组成的内部控制的整体框架,得到普遍认可。COSO报告将内部控制概念从财务报告中狭隘的专业术语扩展到企业经营管理(糅合了管理与控制的界限),并被公认是内部控制发展史上一块璀璨的里程碑。但是,不可否认的事实是,COSO报告理论意义高于执行价值,它没有考虑企业内部各相关利益主体的责权利安排的层次性,不可避免地存在着执行难的缺陷。从执行角度看,科层组织体制将合理决策和行政效率发挥到了极致(韦伯,1947),因此,本文试图借鉴组织科层理论,分别构建以股东、经营者、管理者以及员工为主体的四层次内部控制结构以及内部控制治理机制的整体性制度安排,并针对科层体制自身存在的局限性,提出完善四层次内部控制框架的若干对策。

## 2 内部控制的科层理论分析

任何组织从本质上都呈现为一种层级结构,其中相互关联的活动被分解为各不相同的任务单元,为了实现一定的组织目标,要求各任务单元具备畅通的信息关系和协调

一致的活动水平。现代企业组织结构中存在着一系列委托代理关系,“存在于一切组织、一切合作性活动中,存在于企业的每一个管理层级上”(Jenson and Meckling, 1980)。效率是科层组织制度的核心和思想基础,在分工多样化、专业化的情况下,科层被认为是突破个人有限理性的有效方式。究其本质而言,科层制旨在解决两大类问题——组织责权利的对称安排、以理性的方式降低代理成本的一项委托代理制度安排。由此,“一级盯住一级”的层级制是一种增进效率的秩序形式,可以帮助解决由团队生产的外部性所导致的失灵问题,通过为下级与上级创造激励来重新协调好个人对自我利益的追求与群体效率之间的关系,使得在团队生产情况下的个人的职责不再符合他们的利益(Archian and Demsetz, 1972),简而言之,企业科层结构之所以能够存在的经济学解释是它能纠正市场失灵。

从广义角度看,我们认为内部控制是一组联系内部各相关利益主体的正式和非正式关系的制度安排和结构关系网络,其根本目的在于试图通过这种制度安排,以达到内部相关利益主体之间的权力、责任和利益的相互制衡,实现效率、公平的合理统一以及科学决策。而所谓的科层制,即权威的层级制,以责、权、利相匹配的方式,通过一层一层的行政隶属关系,遵照行政命令来完成组织的内部交易。因此,从上述对两者概念及内涵的表述中,我们不难发现内部控制目标和功能与组织科层制的内在机理之间存在众多的相容性和一致性。下面我们将就组织科层本质特征与内部控制所承载功

收稿日期:2006—05—10

作者简介:黄 嘉(1984—),福建泉州人,中国人民大学商学院在读硕士生,研究方向:财务管理理论,企业内部控制理论。

中国知网 <https://www.cnki.net>

能的拟合性进行进一步分析。

第一,内部控制的“信息——决策”功能。根据科斯理论,企业之所以存在,之所以可部分地取代市场,原因在于企业可以节约交易费用。而企业之所以能够节约交易费用,又在于企业内部控制者承担了组织和沟通协调的功能。而组织和沟通协调功能的实现,又有极大的依赖于对信息的获取。一般科层制组织中的信息遵循自上而下的“命令信息”和自下而上的“汇报信息”两种路径,但不管何种信息,其传递、沟通基本上借助于权力等级链的正式渠道,这种正式渠道的信息沟通交流方式保证了信息的准确性,对于内部控制无疑是最重要的。

第二,内部控制的“预期——保险”功能。熊彼特(1912)认为创新就是“建立一种新的生产函数”,把一种从来没有过的关于生产要素和生产条件的“新组合”引入生产体系,创新必然带来风险;而风险内部控制则表现为内部控制主体在企业生产经营过程中对各种风险因素的预测和排除,从而获得创新报酬和风险收益。由此,科层体制下的非个人取向保证了组织的任何决策完全以能否有效达成组织目标为准绳,使创新与风险的权衡更加理性。

第三,内部控制的“激励——约束”功能。根据阿尔钦和德姆塞茨的团队生产理论和彼特斯、沃特曼、欧钦等的个人价值实现理论,在团队中实施监督的人的动力来源于赋予其剩余索取权和多方面的激励;而对于员工,内部控制则从人本主义出发,通过人性化内部控制改变员工的偏好结构以实现团队的整体目标。具体说,内部控制的激励——约束功能表现在,通过对内外交易当事人关系的内部控制确认,营造出一系列的行为规则和空间,以使人们在发生各种行为时,能够估计出大致的收益与成本,从而一方面激励员工以其本身所具备的技术资格被雇佣,以其出色的工作表现获得嘉奖和终身事业保障,以培养其成员对组织的忠诚,另一方面通过在组织内部依层级安排职位和一套完备的规则系统,建立上下级节制系统,以理性的方式进行监督和约束,以确保对于上级指挥的服从。

3 科层理论框架下的企业内部控制层次构造

在传统的内部控制中,基本采取两层次内部控制,即经营者监督控制管理者、管理者监督控制员工。显然,传统内部控制理论不仅对内部控制与公司治理做出了明显的界限划分,而且其构建内部控制系统的一个基本前提是发达的资本市场、完善的公司治理结构,以保证企业所提供的财务会计信息的决策有用性。在这样一个基本假设之下,股东完全可以以超脱于企业的姿态,远离企业内部控制。然而,现实状况并非与假设一致,根据系统论的原理,任何一个系统的有效运行都必须依赖其客观存在的环境。从当前我国不完善资本市场根本难以保证财务会计信息的决策有用性情况之下,基于执行的观点,为了更好监督经营者受托责任履行情况以保证股东投入企业资产的安全和增值,股东以企

业内部控制主体的身份进入企业,采取组织控制的方法,是完全必要、也是完全可行的。此外,从系统论的角度来看待企业内部控制系统,则内部控制不仅是整体制度环境下的一项制度安排,更是一个理性开放的组织系统,能够通过加工从环境获得的资源进行自我维护。“这种开放系统能够在高层次上维护自身,进而向更高秩序和复杂性的方向演进”(Bertalanffy, 1962)。那么,要实现这种自我维护功能,股东就不能像以往那样对企业保持一种“疏离的眷恋”,而要成为企业内部控制主体的一个重要组成部分。

从本质上来说,企业管理系统就是内部控制系统,企业的每个管理主体也就是控制主体。一般认为,管理就是通过计划、组织、协调、控制等活动,使企业资源得到优化配置的过程。经营者对企业的管理是宏观层次的资源配置,管理者对其所负责部门的管理也是资源配置,员工则是在其岗位上直接操持一定的资源并实现对资源的控制,所以,从这个意义上说,员工是最基本的管理者,是直接对资源进行控制的主体,而且是企业内部控制的最终落脚点。所以,员工也就成为控制主体之一。每一个员工必须最大善意地使用自己直接控制的资源,保护企业财产和资源的安全,如实报告各种相关信息。

基于上述的分析,我们尝试构建以股东、经营者、管理者以及员工为主体的四层次内部控制系统,当然,各层次主体在控制系统中所面对的控制对象、追求的控制目标以及为实现目标而采取的控制手段是各不相同的。其中,以股东为主体的内部控制主体是股东;控制客体是经营者及整个企业的业务经营活动;控制目标是敦促经营者最大善意地使用财产、获取盈利和确保企业发展、确保投入资本的保值与增值、经营者如实报告企业的经营成果、财务状况和其它重大事项;控制手段包括公司治理、战略控制、基本政策控制(包括基本会计政策、基本财务政策、基本费用政策、基本人事政策以及基本业务经营政策等)、CPA 审计、为经营者设计合理的业绩评价和报酬结构等。以经营者为主体的内部控制主体是经营者;控制客体是管理者及整个企业的业务经营活动;控制目标是确保企业经营目标的实现、确保财产安全、确保信息真实等;控制手段主要包括组织控制、人事控制、财务成本控制、会计控制、统计控制、内部审计、内部经济责任制等。以管理者为主体的内部控制主体是管理者;控制客体是员工;控制目标是资产安全、交易合法、如实报告、业务优化等;控制手段包括岗位设计、建立作业程序与方法、员工业绩评价、员工报酬与激励等。以员工为主体的内部控制主体是员工;控制客体是可能会侵占本企业财产、也可能会影响本企业正常业务经营活动的外部人以及本企业内部人之间的相互监督;控制目标是财产安全、如实报告、提高经营效率、遵守相关政策和法规等;控制手段包括限制接近、技术手段、申诉和报告等。

4 实现四层次内部控制框架的制度环境:几个值得思考的问题

科层组织体系以不同形式平缓地运行了百余年,成为迄

今为止最流行、最有效、最成功的组织工具。然而,随着时代的发展,在充满了复杂性和不确定性的今天,在面对管理柔性化的要求,科层制模式的适用性问题逐渐显现。事实上,韦伯意义上的科层制是一种典型的“理想类型”,韦伯用这种工具来概括组织的科层制类型。科层制并不代表现存科层组织的一般情况,只代表一种从所有已知组织的最主要科层制特征中抽象出来的纯粹类型。由于完美无缺的科层化在现实中并不存在,因此,不存在一种实际的组织能完全对应这种“理想类型”。韦伯运用“理想类型”方法而建构的科层制模式,不仅在于其理论上的强大指导意义,还在于其实践意义上与工业年代的时代特征相吻合。因此,我们认为,尽管科层制存在一些自身难以克服的缺陷,但是并不代表其丧失理论借鉴意义,而我们只需在内部控制系统构建实践中对这些欠缺加以改进。

第一,科层组织的信息结构。罗伯特·西蒙斯(2004)把管理控制系统定义为“管理人员为保持或改变组织内部活动模式而采用的正式的、基于信息的理性程序和步骤”。由此我们可以看出控制系统中信息保障的重要作用。一直以来,人们对科层责难最多的就是传递、交流的信息流动路径非常单一;只有由上到下和由下而上两种方式,缺乏横向的信息交流,并且信息不能实现一种完全上下自由地交流。在青木昌彦(2001)看来,信息处理不能简单地分解到各部门,必须区别对待。有些信息适合在现场及时加以利用,有些信息适合在不同部门间共享,以便实现良好的组织协调,而有些信息则应平行地在各部门内部加以利用。他认为科层组织并不必然意味着机械、单一模式地处理企业内部信息,因此,基于企业内信息关联的三种一般模式——层级分解、信息同化与信息包裹,他提出应采取以下七种科层组织模式,即:决策一体化的功能层级制(Decision-integrated)、网络一体化功能层级制(Network-integrated)、层级控制型团队(Hierarchical Controlled Teams)、水平层级制(Horizontal Hierarchies)、参与型层级制(Participatory Hierarchies)、供应商系列、意大利工业区和第三方信息中介——硅谷企业集群,灵活加以处理。

第二,科层组织的扁平化问题。随着信息技术的发展,以及企业决策及时性与企业管理灵活性的需要,促使许多企业达成了关于推行“扁平化管理”的共识;即当企业扩大规模时,在不增加管理层次甚至较少管理层次的前提下,增加管理幅度。这就自然导致了原来金字塔状的组织形式被“压扁”,从而实现了“扁平化”,“扁平化”的结果是既提高了管理效率,又降低了管理成本。然而,我们决不能因为企业推行“扁平化管理”而想当然地将其理解为取消管理层级,企业推行“扁平化管理”的目的是减少管理层级而非取消管理层级,事关组织成败的重要管理层级,其地位不但不会削弱,反而应当予以加强。减少管理层级的目的有两个,一是减少管理层级的数目,二是精简组织机构内部多余的职位,同时取消不必要的控制系统,其实质是管理层级的重构,它依然体现了科层制的精髓。

的内部控制层级结构可以概要地分为权益层、经营层和操作层。权益层从传统意义上来说是企业激励安排的主体,委托—代理合约中的委托方。但在股权高度分散的现代企业,在资本市场高流动性的条件下,权益层并不是一个非常稳定的群体,经常不能独立而一致性地占据传统的主体地位,在执行主体责任时又发生了新的代理问题——委托给董事会。因此,权益层在一定程度上也成了企业激励的客体对象。对这一阶层激励的目的是保持其对企业投资的兴趣,并积极参与企业的治理与监督。经营层是现代企业中不可或缺的事实上的控制者。经营层对企业效率起着决定性的作用,因而是企业激励的主要对象。操作层在具体企业生产经营过程中,实际上就是除经营层以外的所有人员。这一群体数量多,占企业人员比重大。为了克服科层制横向交流不畅的固有缺陷,必须引入层级内部网络的激励与约束,即从过去传统串行的运作方式向并行团队运作方式转变。团队运作组织又被称为(并行运作组织模式),是应信息技术、新制造技术和生产方式的发展而产生的。团队生产的概念经历了三个阶段。团队运作组织要求每个成员都具有共同的基本技能,共同的目标,强烈的进取精神与合作意识,又拥有必要的决策能力和调控能力,从而有效地增强了企业运作组织的柔性,降低组织的脆弱性,减少了组织对个别专业人才的依赖性。在建立激励机制的同时,还要建立约束机制。如依据科层理论明晰各层次控制主体在内部控制中承担的职责分工和责任,并通过完善各类制度约束来规范各层次控制主体的行为等。

第四,塑造企业内部控制分层主体的共有文化信念。利用制度结构和层级结构来规范和制约参与者在企业活动中的行为,要求对这些关系和行为的范围和形式作出事先的界定,然而,企业活动的复杂性决定了并非所有的关系或行为的范围和形式都可以事先预测的。“文化信念”的功能便是在企业制度和层级结构不能触及的地方发挥作用,调节不同成员在企业活动中的非正式关系。企业的市场行为通常被理解为对不断变化的外部环境条件和内部条件的反应,这些条件使得股东、经营者、管理者、员工之间产生并维持着“组织均衡”或“组织动态平衡”。如果我们把股东、经赢者、管理者和员工看成是为实现某个共同目标而组建的团队,那么在团队各成员的互动中就会形成团队所共同接受的“惯例”。而某种活动之所以成为“惯例”,往往是因为它是有效的,这时,这种“惯例”就会进一步得到强化,进而成为指导人们行为的“共有文化信念”。而且,作为人们自觉行为结果的文化信念不仅是记忆型的,而且是学习型的,或者更准确地说,主要不是记忆型的,而是学习型的。一种合作的文化信念代表着每个博弈者预期所有其他人合作并实施合作规范,一个非合作的文化信念则意味着对立的预期。在上下级间重复博弈的情况下,“文化信念”可部分定义为在科层内传达规范的手段——它意味着在组织里“事情应该这样做,做了又意味着什么”。塑造企业内部控制分层主体的共有文化信念,通过培养企业员工(包括管理层)的整体价值观,通过企业文化建设激发员工的责任感、荣誉感等,以达到员工的自我管理、自我控

制、自我激励的目的。“作为集体价值观和行动准则的集合体,(企业)文化在组织中发挥着一种控制功能(范黎波、李自杰,2001年).”利用文化的作用,引导、约束企业内部控制人员在履行其控制职责时遵循商业伦理,强化职业道德意识.将理念有力地贯穿于员工的价值判断和是非标准中,并指导其行为方式,必然会减少层级摩擦、促进层级间的“行动力”,最终提升科层效率.

5 结束语

科层制体现的就是管理效率的理想,它促进了组织的合作与控制,解决的不仅仅是单个控制主体的生产效率,而且是组织方面的特殊问题——如何最大限度地进行合作与控制,并由此提高组织的效率.纯技术的观点来看,科层制能为内部控制带来高效率,从这一意义上可以说实行科层制是最合理的已知手段,它在确保内部控制决策制度的可靠性、内部控制行为的合理性与稳定性等方面都具有特别重要的理论意义和操作价值.

参考文献:

[1]杨丽萍.科层制的功能与反功能[J].湖北大学学报(哲学社会科学版),1999,(6):97-99.  
[2][日]青木昌彦,周黎安译.比较制度分析[M].上海:上海远东出版社,2001.  
[3]安同良.企业技术能力发展论:经济转型过程中中国企业

技术能力实证研究[M].北京:人民出版社,2004.  
[4][法]让-雅克·拉丰.激励理论:委托-代理模型[M],北京:中国人民大学出版社,2002.  
[5][美]小艾尔弗雷·德钱德勒.看得见的手-美国企业的内部控制革命[M].北京:商务印书馆,1994.  
[6][美]科斯,诺斯,威廉姆森等.制度、契约与组织[M].北京:经济科学出版社,2003.  
[7]布雷克利,史密斯,施泽曼著.内部控制经济学与组织架构[M].北京:华夏出版社,2001.  
[8]Weber, M. The Theory of Social and Economic Organization, Trans: A. M. Henderson and T. Parsons. New York: Oxford University Press, 1947.  
[9]H. H. Gerth and C. Wright Mill. From Max Weber: Essays in Sociology. New York: Oxford University Press, 1946.  
[10]Hoy, W. K. and Miskel C. G. Bureaucracy and the school Education Administration: Theory, research, and practice. New York: Random House, 1978.  
[11]Robert Merton, Social Theory and Social Structure. New York: Free Press, 1957.  
[12]Perrow, C. Complex Organization: A Critical Essay. 2ded. Glenview, Ill: Scott - Foreman, 1979.  
[13]Lenhardt, G. On Legal Authority, Crisis of Legitimacy and Schooling in the Writings of Max Weber, Trans: R. Meyer. Institute for research on Educational Finance and Governance Program. Calif: Stanford University, 1980.

Construction of Internal Control System Based on Theory of Hierarchy  
School of Business , Renmin University of China

HUANG Jia

(Renmin University of China· Beijing 100872, China)

**Abstract:** Internal Control System is an opening-rational System. Learning from the theory of organizational-economics and organizational-behavior, based on the analysis of the consistency between Internal Control and Theory of Hierarchy, we construct the four-level Internal Control framework which bodies include stockholder, operator, manager and employee from the perspective of organizational- hierarchy. Pointing to the own limitation of hierarchy structure, we propose some basic measures to complete the four-level Inter Control framework.

**Key words:** theory of hierarchy; internal control; four-level; internal control framework