

二元内部控制初探*

刘 骏 王信平

(江西财经大学会计学院 江西 南昌 330013)

【摘要】“二元内部控制”是本文提出的一个全新的内部控制概念。根据现有的内部控制理论框架和基本规范设计运行的内部控制为一元内部控制；根据一元内部控制的固有缺陷设计实施的一系列方法和措施谓之内部控制另一元，两者耦合合称二元内部控制。二元内部控制既有存在的必要性，也有其优越性和可行性。在二元内部控制理论框架和基本规范出台前，要提高内部控制效率必须针对一元内部控制固有缺陷实施一系列系统的、前瞻性的补救措施，如不相容职务动态分离等。

【关键词】内部控制；一元内部控制；内部控制缺陷；二元内部控制

【DOI】 10.12252/j.issn.2096-627X.2020.06.737

一、引言

企业内部控制的重要作用理论和实务界均已达成共识，但众所周知实务中的内部控制效率还有很大的提升空间。原因是多方面的，其中长期被忽视的一个重要原因就是内部控制的理论，规范（制度）和实务运行中程度不同地存在有关缺陷（尤其是理论和“规范”缺陷）。虽然学界，政界对内部控制缺陷也有一些关注，如SOX法案（2000），HoganandWilkins（2005），Bedard（2006），Doyleetal.（2007），Chanetal.（2008），Nagy（2010），GohandLi（2011），Bedaretal（2012），Mitraetal.（2013）等。但这些文献都是SOX法案后出现的，研究结论认为，内部控制缺陷是影响会计信息质量的负面因素，但通过对缺陷的修复可以提高会计信息质量。这些缺陷多半是笼统的，结果性的缺陷，主要是本文缺陷的结果，且主要为运行中的缺陷。国内学界对缺陷的关注主要受国外研究的影响，主要也是运行中的缺陷，但个别学者也关注理论和“规范”缺陷，如刘骏（2016）。本文提出的二元内部控制是就一元内部控制理论和“规范”（制度）及运行中的缺陷试作全面探讨并提出应对方法，望能起抛砖引玉之用。

本文的理论贡献是首次提出了二元内部控制的概念，也率先研究了一元内部控制理论和“规范”等原生性缺陷，并尝试提出了内部控制缺陷的弥合思路。

二、二元内部控制缘起及机理

（一）一元内部控制

根据COSO定义，内部控制是一个由企业董事会，管理层和其他员工实施的，旨在为下列各类目标的实现提供合理保证的过程：经营的有效性和效率；财务报告的可靠性；符合适用的法律和法规。

我国《企业内部控制基本规范》所称的内部控制，是由企业董事会，监事会，经理层和全体员工实施的，旨在实现控制目标的过程。

以上两个内部控制定义，实质上并无二致。本文所称的一元内部控制，是指根据COSO框架或《企业内部控制基本规范》或其他类似的内部控制理论或规范所建立的内部控制制度。一元内部控制制度的特点是，根据现有内部控制理论或规范设计，运行企业内部控制，并审阅评价之；这种内部控制没有针对现有的内部控制理论，“规范”（制度）和其他方面的不足而加以必要的补救。

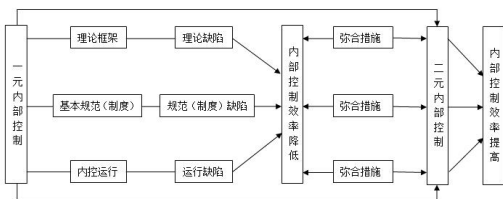
（二）二元内部控制及其机理

1. 二元内部控制的内涵

二元内部控制认为，现有的一元内部控制理论或规范等都多少不同程度上存在缺陷。要使企业内部控制达到应有的效果，应针对内在理论，规范（制度）和执行等方面存在的缺陷设计并实施相应的措施，而这些针对缺陷所设计并实施的相应措施便构成企业内部控制的另一个“元”，由此，企业内部控制就形成了两个“元”，两个元相互耦合，相互作用，共构一个有机整体，这就是本文所称的二元内部控制。

2. 二元内部控制的机理

诚如上述，二元内部控制的机理可图示如下：



（1）现有内部控制理论和“规范”存在缺陷，难以指导内部控制制度的制定以及内部控制实务的操作和运行

内部控制理论最为人们熟悉的就是COSO框架，该框架由内部控制环境，风险评估，控制活动，信息与沟通以及监控五要素构成。但COSO的理论框架也是由内部控制理论发展而来的。在内部控制理论的演进过程中，20世纪40年代以前均称内部牵制。内部牵制的主要目的是防止差错舞弊，其所用之法则是职务分离和账目核对，而其中的职务分离的使用范围更广，发挥的作用也更大。以职务分离为例，其发挥作用的假设主要原因有两个：第一，两个或两个以上的人或部门无意识地犯同样错误的机会是很小的；第二，两个或两个以上的人或部门有意识地合伙作弊的可能性大大低于单独一个人或部门舞弊的可能性。我们知道，假设是理论框架的逻辑起点之一，理论框架的内容是基于假设之上的。现有理论框架主要有两种，即规范性框架和描述性概念框架，而现在理论界流行的是规范性的框架，规范性框架的基本特点就是遵循演绎推理逻辑，演绎推理则是始于逻辑起点。所以假设在理论框架中的作用不言而喻。一个逻辑起点有缺陷的理论框架是难以指导内部控制制度的制定和实务操作运行的。

这里试对上述两个假设做分析。从概率学来讲，第一个假设是基本成立的，这里不做详细阐述。常识告诉我们，当两个以上的主体处于职务分离的初期，且彼此并不熟悉的情况下，两个以上的人或部门有意识合伙作弊的可能性是很小的，因为要合伙作弊要经过较长的从“初识”——“熟知”——“合谋”的过程。这个三部曲有些人能走完，有些人则会分道扬镳。一旦顺利走到第三步，两个人或部门有意识地合伙作弊的可能性就不是大大低于单独一个人或部门舞弊的可能性，而是大大高于。因此，依此假设导出的内部控制理论框架就存在明显的漏洞，有漏洞的理论框架必然引致不完备的内部控制规范，从而贻误内部控制实践。

在COSO框架中，类似的缺陷不止于此，如五要素中的内部控制环境仅考虑内部，忽略外部等等，二元内部控制就是根据理论缺陷提供并实施相应措施以提高内部控制效率。

（2）现有内部控制制度设计过程也普遍存在缺陷影响内部控制效率

内部控制设计是建立健全内部控制制度十分重要的环节，某种程度上讲，内部控制制度设计质量的优劣决定了内部控制制度的效率。当然，一个好的内部控制制度设计受多方面因素的影响，而其中的一些因素是带有共性的。在现阶段的内部控制制度设计中普遍存在的一种缺陷就是设计时控制的对象是经常的，重复发生的业务，不经常发生或未预测到的业务发生的问题一般就被忽略，从而降低内部控制效率。如安然公司的财务作假就是恶意创新交易事项，规避美国通用会计准则的规范，从而达到虚增资产收益，隐瞒债务损失的目的。同样，二元内部控制通过分析研究类似缺陷并予以应对来提高内部控制效率。

（3）内部控制运行中存在某些缺陷影响内部控制运行效率

内部控制运行中有较多的缺陷，包括行使内部控制职能的管理人滥用职权，不相容职务人员串通作弊，内部控制岗位上的人员素质不适应岗位要求，主要负责人不重视内部控制等。虽然内部控制五要素中配有监督要素，但许多缺陷是监督要素所不能及的，如人员素质。内部控制运行中的缺陷，有的是局部的如滥用职权，蓄意营私舞弊，串通作弊；有的则是全局性的，如企业领导不重视内部控制和人员不适应内部控制岗位等。运行中的所有缺陷都严重影响内部控制效率。关于这方面的研究比较多，大多是碎片化的，笼统的，有指导意义的很少，二元内部控制则能专门有针对性地弥补这一缺陷。

需要指出的是，二元内部控制及其机理不是一成不变，相对一元内部控制而言它是动态的，开放的，针对一元内部控制要不断发现新情况，分析新问题，提出新措施。

三、关于推进二元内部控制的思考

（一）理论界应加强理论研究，尽快构建二元内部控制理论框架

二元内部控制理论框架是一个全新的内容，目前构建过程中要重点考虑这样一些问题：其一，是要合理选择理论框架的类型，即是采用描述性框架还是规范性框架；其二合理选择逻辑起点，即要明确是内部控制目标作为逻辑起点还是假设作为逻辑起点，或选择其他；其三，踏实搞好调查研究，充分汲取内部控制实践中的经验教训，分析预测新情况新问题；最后，最为重要的一点是弄清一元内部控制的系统性缺陷。

（二）内部控制规范制定部门，应尽快推出二元内部控制规范体系

1. 最理想的做法是在二元内部控制理论框架出台后，根据理论框架来制定二元内部控制规范。制定二元内部控制规范不是将现有的内部控制规范推倒重来，而是要根据现有的一元内部控制的内部控制缺陷进行有预见性的规范。制定二元内部控制规范要克服照搬国外内部控制理论的做法，要充分考虑到中国社会的文化特征，汲取国内外内部控制实践中的经验教训，避免将被实践证明的，实践中难以实施的做法纳入规范，这一点我们是有深刻教训的。

2. 二元内部控制理论框架的出台可能是个漫长的过程，但二元内部控制规范也可以在理论框架出台前制定。这种做法就是根据现有的一元内部控制规范，针对其理论，制度和运行缺陷等对现行的内部控制规范做出修改调整，形成暂时性质的实务规范以备急需。

（三）内部控制实务部门，在理论框架和基本规范出台前，为提高内部控制效率可从以下方面着手

1. 根据内部控制理论缺陷有针对性地实施补救措施。如根据不相容职务分离的假设存在的缺陷，将职务分离的静态转变为动态。也即实务中密切关注已实行分离的不相容职务，一旦发现已分离职务不能达到相互牵制的时候，立即实施再分离，将相关人员调换。又如，针对COSO框架中内部控制环境只考虑内部的缺陷，要仔细观察外部环境的变化以及其对内部控制的影响，并采取相应对策。

2. 根据内部控制制度设计中存在的缺陷采取相应的措施。制度设计中存在的缺陷是有多种原因导致的，大致可一分为二：内部控制理论导致的；制度设计过程中出现的。前者前文已涉，此不赘述。这里主要讨论制度设计中常见的一种情况就是，

对于不经常发生的交易或事项内部控制制度设计中一般没有控制措施的现象。这种控制措施缺陷所导致的风险，我们称之为剩余风险。AS/NZ4360风险管理准则将其界定为“实施风险应对措施之后仍然存在的风险”。具体而言，剩余风险可分为主观剩余和客观剩余两种：客观剩余是由于科学技术进步或企业经营模式或方式创新所出现的新情况，而内部控制理论或规范所未覆盖到的；主观剩余是有关被控主体蓄意创新一些交易或事项，以规避控制。对于不同的风险应分别应对，精准施策。最基本的方法就是要认真研究内部控制理论和规范，充分汲取内控实践中的经验教训，不断发现新情况，研究新问题，评估新风险。

3. 根据运行过程中的缺陷，实施补救措施。内部控制运行过程中的缺陷主要有两种情况：一是带有普遍性的缺陷；另一种则是特定企业或行业才有的。普遍性的缺陷如相关人员滥用职权，素质不能适应岗位要求等；第二种情况如受企业文化的影响有关人员在行使内部控制职能时总是秉持“和为贵，忍为高”的观念，遇事总是老好人等。同样，针对不同情况要施以不同对策：对于第一种情况要分门别类，仔细研究精准施策；第二种情况则是全局性，只能通过培育，构建优秀企业文化等类似的途径来应对。

参考文献

- [1]方红星,张志平.内部控制质量与会计稳健性[J].审计与经济研究,2012(09):3-10.
- [2]余海宗,吴艳玲.合约期内股权激励与内部控制有效性——基于股票期权和限制性股票的视角[J].审计研究,2015(05):57-67.
- [3]逄东,王运陈,付鹏.CEO激励提高了内部控制有效性吗?——来自国有上市公司的经验证据[J].会计研究,2014(06):66-72+97.
- [4]刘启亮,罗乐,张雅曼,陈汉文.高管集权、内部控制与会计信息质量[J].南开管理评论,2013(16):15-23.

[5]佟岩,冯红卿,吕栋.市场集中、控制权特征与内部控制鉴证报告披露[J].会计研究,2012(06):61-66.

[6]冯均科.不同产权结构下内部控制效率的研究[J].中国工业经济,2001(08):28-33.

[7]李志斌.市场化进程、实际控制人与内部控制有效性——来自我国上市公司的经验证据[J].财经科学,2013(06):63-70.

[8]张先治,崔莹.基于内部控制目标的独立董事功能发挥模式探讨[J].审计与经济研究,2014,29(05):3-13.

[9]苏秀花,赵息.内部控制效率的地区差异及其影响因素研究[J].求索,2013(02):10-13.

[10]刘启亮,罗乐,何威风,陈汉文.产权性质、制度环境与内部控制[J].会计研究,2012(03):52-61.

[11]刘骏,余雁.关于内部控制假设(前提)的探讨[J].南昌:江西财经大学学报,2016.

[12]方红星译.内部控制——整合框架[M].大连:东北财经大学出版社,2008.

[13]张先治等译.财务报告内部控制与风险管理[M].大连:东北财经大学出版社,2008.

[14]刘宗柳,陈汉文.内部控制:理论、实务与案例[M].北京:中国财政经济出版社,2000.

* 本文为江西高校人文社会科学研究项目:二元企业内部控制研究——基于内部控制缺陷的弥合视角(JJ18102)的部分研究成果

作者简介:

刘骏,江西财经大学会计学院教授,博士生导师,主要从事会计与审计理论研究;王信平,江西财经大学会计学院博士研究生,主要从事会计与审计理论研究。

水产养殖技术推广存在的弊端和对策分析

姜 静

(莱阳市海洋渔业有限公司 山东 莱阳 265200)

【摘 要】随着社会不断的发展,水产品养殖技术的进步成了农村建设的重要举措,对于农业技术的发展有着非常重要的意义,养殖人员要掌握熟练的相关技术,才能提高养殖的效率,增加自身的财富值。而目前,在此养殖技术方面也存在很多的问题,所以本文针对养殖技术推广所存在的弊端以及对养殖技术推广的对策进行分析讨论,从而为关注这一话题的人们提供参考。

【关键词】水产养殖技术;弊端;对策

【DOI】10.12252/j.issn.2096-627X.2020.06.738

引言

随着近几年的发展,虽然在近几年水产业有了非常显著的提高,但所出现的问题却也是非常的多,对于出现的弊端问题,应该切实的加以解决,在各方面的技术也应该切实的进行推广,对于专业的技术人员应该进行多方面的培训,这样才能推动养殖技术的发展。

一、养殖技术推广存在的弊端

随着社会进一步的发展,水产养殖技术在发展中取得了非常大的进步,然而传统的水产养殖技术却无法保证水产养殖量,无法满足社会对水产的需求,随着科学技术的各方面发展,先进的技术已经渗透到水产养殖业中,但现代养殖技术在推广应用却遇到各种各样的问题,所以有效的推广现代水产养殖技术,发挥水产养殖最大效益。其中水产养殖技术在进行推广的过程中遇到了各种阻碍,这些都是由于一些弊端所导致的,在很多阻碍养殖技术的推广因素中,养殖人员自身科学知识的缺乏就具有了一定的代表性,而且从我国的实际情况来看,很多的水产养殖户受知识的普及程度明显偏低,对于外界事物接受能力非常的匮乏,不仅如此,养殖人员也没有积极主动学习新知识意识,所采取的养殖方法和管理模式都非常的陈旧,并且养殖中所处理问题的方法不得当,不懂得利用先进技术知识进行实时的处理,发现产量不足或者水产品死亡的问题,往往会归咎于运气,养殖人员自身的科学知识匮乏不仅对其水产品的养殖带来很多的障碍与阻碍,也影响各种新型养殖技术得到良好推广的最根本原因。

其中养殖技术推广通常是由专业的人员来完成,这些人员不仅要对于新型养殖技术非常的熟悉,能够很好的介绍其中的功能,还要具备与养殖人员沟通交流的技巧,说服对方,让其积极的加以尝试,最后接受相应产品或相应养殖技术,但是,从实际的情况来看,很多养殖技术的推广人员,自身的专业水平和素养就非常的局限,不少养殖人员对于水产品的养殖业不是非常的精通,各种常规的技术问题也是不够深入,这样就会让在产品的推广上缺乏说服力,无法让养殖的人员接纳新的产品,不仅如此,很多的推广人员还缺乏与他人沟通的技巧,无法和养殖人员之间建立信任关系,这些都会极大的对于养殖技术的推广造成一定的阻碍^[1]。

二、对养殖技术推广的对策

(一) 加强对人员技术的培训

随着养殖业的兴起,其中养殖技术也在不断的更新,为养殖户带来非常大的利益。在进行养殖技术推广的过程中,首先要加强对于养殖人员的有效培训,政府的有关部门应当对于水产品的养殖行业给予更多支持与扶持,并且透过养殖人员的培训来提升产量和产品质量,具体培训的展开中,首先就要解决养殖人员整体综合素质不高的问题,培训中要进行各种养殖专业知识的推广介绍,提升养殖人员的专

业化水平和综合素质,还可以请一些专家前来授课,在传授规范养殖方法和高效养殖方法的同时,也将一些新的养殖技术进行推广,拓展养殖人员的视野,让人员意识到养殖方法的革新可以带来积极的效果,最后,可以加强和外部的积极合作,比如,可以和一些网络的销售平台建立合作模式,让养殖人员可以更好的熟悉网络营销和社交媒体营销的渠道,不仅可以很大程度上提高营销成效,也能开辟一扇让养殖人员接触外部世界的窗口,同样有助于养殖人员的综合素质的提升^[2]。

(二) 利用网络技术进行各方面养殖的推广

对于各方面养殖技术的推广,做到因地制宜,对原有的养殖结构可以进行相应的调整,保证所有的养殖人员能够获得足够的经济利益。合理利用水产养殖示范区的优势,将示范区的功能进一步的扩大,对示范区实行“桑基鱼塘”的生产经营管理模式。用桑树养蚕,蚕沙可以做肥料和料理,其中的蚕蛹可以喂鱼,实现两者的互相利用,相互结合,带来很高的经济利益。而过去的水产品是通过一定的市场进行售卖,销售的模式比较单一,获得的利润也非常的少,其中互联网的应用,可以增加很多的销售渠道,通过一些电商的平台,比如淘宝、天猫、京东等电子商务平台进行一些售卖,售往世界各地,既保证了水产品的销售,又保证水产品的鲜,从而保证了水产品的知名度,为商家带来巨大的利益。加快水产品转型升级,加快线上线下一体化的发展,让整个水产品销售行业转型升级。对于水养殖的行业的推广来说,首先就要做的是分析市场的整体走向,迎合市场,减少当地政府的干预制造一套完善的市场推广体系,打破传统的水产品推广模式,使得水产品推广中呈现一种多元化、普遍化的特征。同时为了调动技术人员的积极性,推动水产业的顺利发展,可以让相关的部门对资金进行合理分配,设计一套合理的资金分配体系促进水产养殖的发展,加大宣传力度,引得许多人士对产行业的发产的大力支持,保证资金的持续来源,进而促进养殖的可持续发展。

总结

对于水产品养殖技术的推广,在以往出现了各种弊端,而其中最主要是养殖人员的基础知识的匮乏以及推广人员水平不足,在加上缺乏一定的养殖技术,而对于其中的实施策略,可以加强养殖人员专业知识的培训,运用互联网技术将养殖水产品技术进行推广,从而也可以再网络上对水产品可以进行一定的售卖。

参考文献

- [1]张荣权.水产养殖技术推广中存在的弊端及相关对策研究[J].农民致富之友,2019(05):155.
- [2]杨福平.水产养殖技术推广中存在的弊端及其对策分析[J].南方农业,2018,12(20):109-110.