论内部控制二元整体

何建国(教授) 喻天柱

(重庆工学院 重庆 400050)

【摘要】内部控制机制和内部控制信息构成了企业内部控制二元整体。本文对内部控制机制和内部控制信息以及它们之间的关系进行了分析,构建了内部控制信息质量风险模型。

【关键词】内部控制机制 内部控制信息 静态要素

有效的内部控制包括内部控制规范(国家制定的部分)、内部控制机制(包括会计控制和管理控制)和内部控制信息三部分。内部控制机制和内部控制信息构成了企业内部控制二元整体,本文在对其进行分析的基础上构建了内部控制信息质量风险模型。

一、内部控制机制

内部控制机制是指企业用来实现资产安全性、遵循法律法规、改进经营效率等目标的有效手段,包括内部控制的设计、执行和维护。从不同的角度分析,内部控制机制有不同的构成要素,包括静态要素和动态要素、有形要素和无形要素、路径要素和极点要素以及 COSO 报告的八大要素等。静态要素是从一个横截面来分析内部控制的构成和组合;动态要素是从控制过程的角度来分析内部控制的时间作用段;有形要素是可以看到和感觉到的人、职位、职权、制度的安排;无形要素是指影响内部控制的企业文化、企业的非正式组织、企业的信用机制等;极点要素是指那些在实现企业目标时使内部控制产生倍数效应的控制点;路径要素是指在企业内部控制的作用过程中仅仅起平移作用的控制点。

- 1. 静态要素。内部控制机制由遵循内部控制制度的人、已实施的规章制度、办公场所、企业的各项经营财产等构成。其中:人是内部控制制度的执行主体,企业的各项经营财产是内部控制的直接作用对象,已实施的规章制度是内部控制的依据,办公场所是指内部控制的执行主体、直接作用对象、依据等互动的空间。完整的内部控制机制离不开执行主体、依据、对象和互动空间。
- 2. 动态要素。一个横截面上的内部控制是无效的,只有动态的内部控制才是有效的,这是由企业经营活动的动态性所决定的。基于内部控制目标的实现路径来分析内部控制机制的动态要素,使内部控制的作用机制更加具体化。基于遵循法律法规目标的动态要素有企业的行为或者事实现象的依据(A)、现行法律法规(B)、依据与现行法律法规的差异分析、修正差异的一个循环;基于维护资产安全性目标的动态要素有企业资产的行为或者原有状态(A)、基于增值原则的企业资产变化的现状(B)、差异分析、修正差异的一个循环;基于改

进企业经营效率目标的动态要素有企业的原有业绩(A)、企业的现有业绩(B)、差异分析、修正差异的一个循环。动态要素可以表示为内部控制的效果、基于差异分析的效果分析而采取的修正措施,其中:内部控制的效果=效用系数×(A-B)。动态要素的构成是基于目标和作用机制来解析内部控制,包含控制的基本要素。

- 3. 有形要素。基于控制论,有形要素是内部控制的利益相关者在短期内可以控制或者调整的要素。在短期内,企业的人员配置、职位增减、职权分配、规章制度等都是可以变化的,也就是说这些是内部控制机制的有形要素,利益相关者可以通过自己的权利传递渠道迅速地影响这些要素以改变内部控制的有形状态,进而影响内部控制的作用效果。内部控制机制的有形要素是直接影响内部控制效果的因素。
- 4. 无形要素。基于控制论,无形要素是内部控制利益相关者在长期内可以影响的要素。在长期内,企业文化、企业的非正式组织、企业的信用机制是可以控制和改变的,这些要素对内部控制的效果有潜移默化的重大影响,从而可以认为它们是内部控制机制的无形要素。虽然在短期内,这些要素是稳定的,但在长期内,内部控制利益相关者可以通过自己的权利传递渠道来影响和改变这些要素,进而从整体上影响内部控制的效果。无形要素是间接影响内部控制效果的因素。在企业内部,有形要素和无形要素的区别主要体现在时间和可控程度上,两者在一定范围内可以相互转化。
- 5. 路径要素。内部控制是一个过程,在这个过程中有许多事实状态和判断结果的传递,即有许多个结点来转化内部控制的状态并传递给下一个区段的关键点。路径要素是指那些仅仅传递事实状态而不涉及判断结果的关键点,它们平行传递内部控制某一关键点的控制状态,不会扩大内部控制的状态。在内部控制过程中,对事实状态的传递类似于映射,将事实状态从一种形式转化为另一种形式。路径要素包括:①购进环节的路径要素。包括采购环节、存储环节、确认与记录环节。②销售环节的路径要素。包括接受定单、开具销售发票、记录销售业务、处理销售退回与折让业务。③生产环节的路径要素。包括核算人工成本、制造费用的归集和分配、成本在在产

品和产成品之间的分配、存货盘点等。

- 6. 极点要素。极点要素是指那些既传递事实状态又传递 判断结果的关键点,它们能通过自己的判断来扩大内部控制 的状态进而影响传递到下一区段的能量和信息。在内部控制 过程中,极点要素是监控的关键要素,也是内部控制设计过程 中要注意的核心控制点。极点要素主要包括:①购进环节的极 点要素。包括请购环节(审批价格和质量)、验收环节(检查数 量和质量)。②销售环节的极点要素。包括批准赊销、发出商 品、处理货款等。③生产环节的极点要素。包括生产任务书、领 料凭证。
- 7. COSO 报告的八大要素。即内部环境、目标设定、事件识别、风险评估、风险反应、控制活动、信息和沟通、监控。 COSO 报告的八大要素之间存在一定的逻辑关系,内部环境 是企业风险管理的前提,从目标设定、事件识别、风险评估、风 险反应到控制活动是一个风险管理过程,信息和沟通、监控是 企业风险管理的基础。

二、内部控制信息

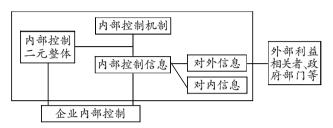
内部控制信息是内部控制的另一个重要组成部分。内部 控制信息是对内部控制机制的反映和总结,包括对内提供的 内部控制信息和对外披露的内部控制信息。

- 1. 对内提供的内部控制信息。主要有内部控制机制的控制状态反映(对应于各种汇报)、内部控制机制的控制结果反映(对应于授权审批记录)、内部控制机制的构成要素反映(对应于内部控制制度的书面文件)等。内部控制的目标是为下列各类目标的实现提供合理保证,即经营效果和效率、财务报告的可靠性、遵循适用的法律法规、资产的安全性。通过内部控制机制可以获取有关经营效果和效率以及与资产安全相关的反映信息,为企业的价值创造过程服务。在企业内部,从内部控制的过程到结果,以及内部控制的约束因素,都是企业内部需要的信息,这有助于及时纠正偏差、改进管理和实现企业价值最大化的目标。
- 2. 对外披露的内部控制信息。主要有经外部鉴证的管理 层对企业内部控制的评价和内部控制执行有效性的说明,以 及其他相关信息。这些评价和说明是对内部控制保证财务报 表真实性、企业经营活动合法性的体现,企业应当在这些材料 中真实反映内部控制的构成和实施情况。对外披露的内部控 制信息是在对内提供的相关信息的基础上加工而成的,也是 对内部控制机制的一种文字反映。内部控制信息的质量可以 根据适应性和充分性来衡量。

三、内部控制机制和内部控制信息的二元整体关系

笔者认为,内部控制机制和内部控制信息本质上具有二元整体关系。这是由内部控制的作用过程所决定的。内部控制机制和内部控制信息都无法以单独的形式存在,当仅有一方存在而另一方不存在时,独立的一方不会对企业的管理有帮助,因为控制离不开信息且信息离不开其反映的客体,分离两者就会使内部控制失去其存在的价值。内部控制的作用过程是内部控制机制和内部控制信息相互影响的过程,两者同属于内部控制的范畴,并且相互作用、相互影响,螺旋式地升级

和改进。内部控制机制并不是原本就存在的,它需要投入资源去运行,它是内部控制评价的起点、内部控制信息的源泉,要研究内部控制评价和内部控制信息就不能不分析内部控制机制的需求和供给。对内部控制信息的需求就是对内部控制的要求,内部控制利益相关者根据其对内部控制信息的需求来对企业内部控制发挥作用,进而实现企业、利益相关者、政府三者在内部控制影响的利益范围内的均衡。内部控制二元整体的两个构成要素之间的关系如下图所示:



从上图可以看出:

- (1)内部控制机制和内部控制信息相对应。企业提供的内部控制信息,无论是对外的还是对内的都与内部控制要素相对应。内部控制信息要么与运动的状态要素相对应,要么与倍数效应要素相对应,要么与形态有无要素相对应。内部控制的关键控制点信息与极点要素相对应,内部控制制度信息与有形要素相对应。
- (2)内部控制信息是对内部控制机制的反映。有什么样的 内部控制机制就会有什么样的内部控制信息,内部控制机制 发生变化,内部控制信息也应当发生变化。内部控制的这种反 映关系就像结构和功能的关系,内部控制机制决定内部控制 信息,内部控制信息反映内部控制机制。
- (3)内部控制机制和内部控制信息相辅相成,内部控制效果的发挥离不开两者的配合。内部控制的动态过程需要内部控制信息加以调节和控制,因为内部控制机制不是目标,而是为实现企业的目标对"以内部控制为中心的内部控制"和"为控制而控制"加以纠正的机制。
- (4)内部控制机制和内部控制信息的分离性。内部控制机制的作用范围为企业内部,内部控制信息的作用范围为企业内外部的利益相关者。通常,内部控制信息滞后于内部控制机制,加上受人为利益因素的影响,内部控制信息可以与内部控制机制相分离。分离的内部控制信息与内部控制机制的相关性减弱,反映的同向性减弱,内部控制信息甚至偏离内部控制机制,这就是所谓的内部控制信息质量问题。
- (5)内部控制由两个相互影响和相互作用的方面构成。内部控制机制会影响内部控制信息,而利益相关者也会通过内部控制信息来影响内部控制机制,两者是相互变化的。
- (6)内部控制的供给包括内部控制信息的表面供给和内部控制机制的实际供给。企业通过内部控制信息来展现内部控制机制,通过内部控制机制来反映内部控制目标的实现程度。提高内部控制信息的供给质量,要从内部控制机制和内部控制信息两个方面着手,同时运用两者的关系进行基于创造价值的系统性内部控制。

经营杠杆系数的基本特征与作用机制分析

刘承智

(邵阳学院民营经济研究所 湖南邵阳 422000)

【摘要】本文提出了经营杠杆系数动态取值区间的相关假设和推论,论证了经营杠杆系数的取值范围是一个收敛变化的动态区间,为经营杠杆模型在民营企业财务管理中的应用提供了理论依据。

【关键词】DOL 边际贡献 动态取值区间

经营杠杆及经营杠杆系数(DOL)是企业财务管理活动中的重要理论和技术方法。随着科学技术的进步和知识经济时代的到来,民营企业尤其是民营高新技术企业的成本管理实务中,经营成本的变动部分所占的比例将越来越小,变动成本信息与决策的相关性也越来越小,而经营杠杆的作用和影响力将日益加强并逐渐受到企业的广泛重视。但是从目前经营杠杆理论的研究成果和有关文献资料来看,对经营杠杆本质属性的阐述还不够准确,经营杠杆系数的基本特征和作用机制也缺乏系统的定量论证与分析,这在一定程度上影响了

民营企业对经营杠杆的正确理解和运用。

一、经营杠杆的本质属性

在企业的经营过程中,由于企业存在固定成本,当销售出现较小幅度的变动时就会使利润有较大幅度的变动,在财务管理中这种现象被称为"经营杠杆效应"。经营杠杆效应的大小直接影响企业的 EBIT 及其变化程度。

在我国,经营杠杆通常被定义为企业在经营活动中对固定成本的利用;经营杠杆利益被定义为企业在增加营业总额的前提下,单位营业额的固定成本下降给企业增加的营业利

(7)内部控制机制的要素分类对内部控制的治理起引导作用。在改善内部控制效果和提高内部控制信息质量的过程中,要控制极点要素、关注无形要素、整合动态要素。

(8)内部控制机制的运行直接影响着内部控制信息的质量。如果内部控制机制没有很好地发挥作用即内部控制失败,企业内部控制信息提供者就会出于自身的利益提供虚假的内部控制信息;如果内部控制机制发挥了应有的作用即防止或及时发现并纠正了对企业不利的行为而使企业成功经营,企业内部控制信息提供者就不会披露虚假的内部控制信息。

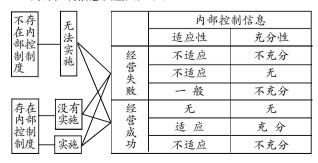
四、内部控制信息质量风险模型

内部控制机制和内部控制信息与企业的经营成败之间存在以下关系,用公式表示为:

内部控制信息质量风险=经营失败风险×内部控制机制 无效风险

用数学符号表示为:IQR=MFR×MIR。

内部控制信息质量图如下:



从以上模型和图可以看出,内部控制信息质量风险与经营失败风险和内部控制机制无效风险相关。经营失败风险是指企业由于经济或经营条件的变化,如经济倒退、不当的管理决策或者出现意料之外的行业竞争等,而无法满足投资者预期的可能性;而内部控制机制无效风险是指内部控制机制未能实现内部控制目标的可能性。

经营失败风险与市场状况和宏观经济环境等因素有关,而内部控制机制无效风险则源于内部控制的固有缺陷,例如:内部控制只适用于正常并且经常反复出现的业务事项,而不能适用于例外事项(包括意外事项);对于工作人员因粗心、精力不集中、身体欠佳、判断失误或者误解上级发出的指令等原因造成的人为错误而无能为力;内部控制受到控制成本的限制,控制费用不应该与因舞弊和错误所造成的可能损失不相称;工作人员合伙舞弊和内外共谋;管理人员滥用职权或者不能正确行使权力;由于情况变化,原来制定的内部控制机制失去其应有的效果。

笔者认为,提高内部控制信息质量、降低内部控制信息质量风险的方法就在于降低经营失败风险和内部控制机制无效 风险

主要参考文献

- 1. 罗绍德, 唐群力.企业内部控制的新制度经济学解析.审计与经济研究, 2003;6
- 2. 张俊民.企业内部会计控制目标构造及其分层设计.会计研究,2001;5