



公司治理环境与内部会计控制研究

陕西广播电视大学 田海峰

【摘要】 本文从公司治理环境入手,阐释了公司治理机制与内部会计控制之间的关系,指出要克服内部会计控制系统的局限性,不仅要完善内部会计控制机制,还必须使公司治理机制有效运行。

【关键词】 公司治理机制 内部会计控制 关系

一、公司治理机制与内部会计控制的关系

现代公司制度的核心是公司法人治理结构,其基石是公司产权结构上的资本所有权与经营权的分离。所有权与经营权的分离造成了所有者和经营者之间的信息不对称,导致各相关利益主体的地位及其所拥有的信息量不同,最终决定了契约各方的权利和义务不对等。公司治理就是在这种多边契约并存的情况下,以效率和公平为基础,使各相关利益方的责、权、利相互制衡,以便做出科学的决策。而内部会计控制则是公司治理结构的重要组成部分,是在一定控制环境中,由内部控制人依据一定的理念和程序对公司的重要经济活动及其重要环节从价值方面进行监管。

从两者产生的根源分析,公司治理与会计控制都产生于委托代理关系,只是公司治理的委托代理关系产生于所有权与经营权的分离,会计控制的委托代理关系产生于公司经营中不同层次之间管理职能的分离。前者是基于所有权与经营权相分离的事实建立的激励、约束机制,后者是基于决策、指

挥同执行层次的分离而建立的控制、监督机制。

为了尽可能避免所有者投入的资金和财产遭受损失,需要建立良好的公司治理机制,以约束代理人的机会主义行为。公司治理的重要内容之一就是内部控制机制和会计控制系统对经营者实施有效的激励、监督和约束。而以纠错防弊、提高效率为主要目标,以岗位分设、授权控制、流程规范和手续牵制为主要内容的内部会计控制,是完善公司治理结构的具体制度和程序。只有不断地按照公司治理结构的需要建立和完善内部会计控制系统,才能促进公司治理结构的完善,才能将监督和约束真正落到实处。

两权分离的公司,其内部会计控制有两个层次:一是所有者或授权人对经营者监控,通过制定绩效目标,对经营者进行激励、监督,促使其努力经营,做出最优决策;二是经营者对公司经营活动和财务活动的监控,目的是实施有效管理并实现绩效目标。经营者层次会计控制有效,只能保证公司生产经营和绩效目标的实现,并不能保证对经营者的监控有效。因为

联企业,这与现行国际会计准则对国有企业即政府所有的企业作为关联企业披露的规定有所区别,是我国新的企业会计准则体系的中国特色之二。

3.权益性政府补助作收入处理。《企业会计准则第16号——政府补助》规定,除与资产相关的政府补助之外的政府补助才作为收入处理。而国际会计准则规定所有的政府补助按收入处理。这是我国新的企业会计准则体系的中国特色之三。

4.谨慎应用公允价值。本次准则修改的重中之重是对公允价值的规范应用,从而更好地体现会计信息对于投资决策的实用性。事实上,公允价值如何取得以及如何确保其可靠性一直是个难题。考虑到我国市场经济的发展现状,新的企业会计准则体系对公允价值的应用比较谨慎,有限制性地规定在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性资产交换等方面采用公允价值。这是我国新的企业会计准则体系的中国特色之四。

四、缩减利润操纵空间

较之现行的企业会计准则、《企业会计制度》,我国新的企业会计准则体系的制定更加缜密,企业操纵利润的空间进一步缩减,这可以从以下几个方面看出来:

1.规定已经确认的资产减值损失不予转回。目前,一些企业特别是上市公司将“盈利上升,多计提跌价准备;盈利下滑,再将跌价准备冲回”作为其调节盈利的主要手段之一。针对此,我国新的企业会计准则体系作出规定,资产减值损失一经确定,以后不得转回,这就从根本上堵塞了企业通过计提资产减值准备借以调节利润的途径。

2.取消了后进先出法。后进先出法的缺陷之一就是易于人为进行利润操纵。取消后进先出法能抑制企业利用它调节利润的行为,为会计信息质量的真实性提供了保证。

3.谨慎确认债务重组利得。《企业会计准则第12号——债务重组》规定债务重组利得可以计入当期损益,明确了只有在“债务人发生财务困难的情况下”才可以对获得的债务让步确认为债务重组利得。这个前提条件压缩了利用债务重组操纵利润的空间,在一定程度上制约了对新的企业会计准则的滥用及不恰当地确认债务重组利得。也就是说,债务重组利得不会成为企业调整利润的重要手段。

主要参考文献

陈保郎. 新准则将提升上市公司业绩含金量. 上海证券报; 2006-03-02

处于内部人控制之下的会计控制更注重维护内部人的权益,而无法避免内部人侵占、蚕食弱势群体权益的行为。只有在不断完善公司治理结构、加强外部治理的同时,加强内部会计控制,才能尽可能地避免欺诈投资者的行为发生,抑制大股东虚假出资和掠夺弱势股东权益的行为。总之,强化公司治理是保证内部会计控制有效的永恒主题,内部会计控制是保证公司治理有效的措施。

二、公司治理下的内部会计控制系统

良好的内部会计控制是正确处理公司的利益相关者关系、完善公司治理的重要保证。

第一,内部会计控制系统的设计要科学。内部会计控制系统的设计是否科学、有效,对系统的运行效果非常重要,甚至决定着内部会计控制的成败。科学的设计应该充分考虑不同机构在公司内部会计控制系统中发挥的不同作用,从而形成相互之间的制约关系。

第二,内部会计控制系统的任务布置应该由会计机构来承担。公司的会计机构对本公司的会计流程、产品流程、产品性能、公司经营性质等都非常熟悉,经常承担公司内部会计控制政策和程序的设计任务。内部会计控制系统可以从价值方面进行全面控制,比如反映经济活动主要内容的会计科目、凭证、账簿、报表、成本计算等。会计机构在公司内部会计控制系统中的地位举足轻重,在完成内部会计控制任务中发挥着不可替代的作用。

第三,内部会计控制系统中的监督职能一般可由内部审计机构履行。内部审计机构对内部会计控制系统的正常运行起着保驾护航的作用。公司可以根据公司治理结构的需要决定内部审计机构的隶属关系,但应该充分保证内部审计机构进行监督的权威性和工作的超然地位。

第四,内部会计控制报告的内容应该科学、规范、严谨。内部会计控制报告是反映公司内部一定时期的会计控制政策、方针、内容、方法和效果的书面文件。它是公司实行内部会计控制系统的说明,以使各利益相关者了解公司的情况,促使公司经营者重视公司内部会计控制系统的完善,使公司内部会计控制系统更加科学化、规范化和制度化。公司借此可以降低风险和不对称性。在内部会计控制报告中,应该包括公司内部会计控制系统的依据、内容、方法、报告涵盖的起止时间以及一些必要的说明等内容。

三、公司治理环境下内部会计控制的运行机制

基于公司治理的会计控制,必须实行决策权、执行权、监督权分立的制衡机制。

第一,按照公司治理环境的要求设计会计组织结构,建立所有者层次和经营者层次两个不同的会计组织。所有者层次会计组织代表所有者及其利益相关者的利益,比如,可建立财务委员会,作为投资核心组织,对财务负责人实施制衡,提高财务决策的科学性。经营者层次会计组织主要为经营者控制资金流、物流、信息流服务,为履行其经营管理责任而发挥作用。

第二,建立以监事会为主导的内部治理模式,认真解决好内部人控制问题。监事(战略决策与监督职能)与董事(执行职能)不得交叉任职。根据现代公司制度的要求,应在大型公

司监事会中设立审计委员会等专门机构,实行监事审计制度,以便保证公司内部会计控制和公司治理的有效性。如果经营者实际掌握了公司的经营权,而所有者对经营者的内部约束相对弱化,则要靠外部治理。从我国上市公司连续发生的财务造假案件来看,它既与内部会计控制不力和公司治理弱化有关,也与外部治理不足有关。安然事件发生后,美国国会为了强化经营者的会计信息披露责任,采取了一系列提高注册会计师审计独立性的措施,值得我们借鉴。我国国有大型企业监事会是重要的制衡机构,只有使监事会名副其实,进一步细化监事会的结构,强化监事会的监控功能,才能把公司治理目标和内部会计控制真正落到实处。

另外,公司治理与内部会计控制的关键在于,在以会计控制为中心的前提下保持不同层次会计控制目标的一致性。为此,就要正确处理各层次、各中心之间的权责关系,并根据会计控制模式确立公司各层次(事业部或子公司)的地位以及所承担的经营目标和利润目标责任。在不同的会计控制模式下,会计控制权的配置是不一样的,比如,在分权式会计控制模式下,子公司可能成为投资中心,但在集权式控制模式下,子公司可能仅是一个利润中心。总之,要根据公司治理环境建立相应的内部会计控制运行机制。

四、内部会计控制中的资金监控机制

内部会计控制的核心是对资金的监控问题。只有建立资金监控机制,才能确保内部会计控制的有效性。

首先,要建立科学、有效的决策机制,要在以董事会为核心的公司治理框架下,保持董事会对会计的控制力,以保证其对公司经营活动和财务活动实施有效控制。

其次,完善的公司治理结构不仅要有科学的决策,还要使决策职能、评价职能与执行职能相分离,而且要对资金运营实行集中控制,这是内部会计控制的关键点。

再次,为了使公司治理更为有效,在激励机制运行过程中,需要对报酬激励、会计控制权激励合理配置,即必须在公司治理的框架内,以内部会计控制和资金的有效控制为前提。必须提防出现这种情况:一旦激励机制与控制权激励机制不能有效对接,公司治理的有效性就会受到挑战,进而会导致会计控制的效力弱化,资金监控机制运行乏力。

综上所述,完善的公司治理结构是实施内部会计控制的保证,而健全的内部会计控制机制则是公司治理的重要内容。由于我国目前在股东大会、董事会、监事会、高级管理层的组织设置及相应关系的界定上有很大的随意性,缺乏一个有效的职能部门对董事及经营层进行监督,以致内部人控制现象严重,从而削弱了股东会、董事会对经营层的约束作用,强化了经营层对公司的控制力度,加大了内部会计控制的难度。因此必须强化公司治理,只有在完善的公司治理环境下,才能建立起真正意义上的内部会计控制机制,才能真正发挥内部会计控制的效用。

主要参考文献

- ①陈志斌.内控规范的嵌入与超越.会计研究,2005;11
- ②杨有红,胡燕.试论公司治理与内部控制的对接.会计研究,2004;10
- ③吴本源.略论公司治理与内部控制.现代财经,2003;4