



# 公司治理与内部控制的对接与互动

浙江财经学院 骆铭民

**【摘要】** 本文对公司治理与内部控制对接的必要性、可能性和方式进行了分析,通过拓宽内部控制的概念内涵,在组织结构和战略管理上实现公司治理与内部控制的对接,并对公司治理与内部控制的互动进行了分析。

**【关键词】** 公司治理 内部控制 对接 互动

公司治理与内部控制作为实现企业目标的重要手段,两者存在着密切联系。因此,在企业的经营实践中,如果人为地将公司治理与内部控制割裂开来或单纯强调其中之一,都将不利于企业目标的实现。只有将内部控制与公司治理进行有效的对接,才能克服公司治理与内部控制的局限性,完善公司治理机制与内部控制机制。

## 一、公司治理与内部控制对接的必要性

内部控制这一术语最早由审计界提出,目的在于在保证审计质量前提下提高审计效率、降低审计成本。但是,内部控制在其概念提出前就已产生,审计人员只不过是推动了内部控制的发展,同时也给内部控制概念的扩展带来了局限。因为审计人员的关注点仅仅限于与会计报表密切相关的内部控制,而很少关注内部控制的其他方面。尽管随着内部控制的发展,其内容已经扩展到了企业的很多领域,但在内容形式上还是具有很深的审计专业烙印。

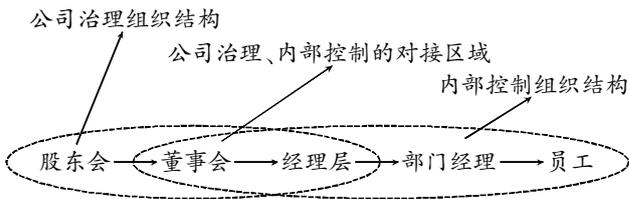
美国反欺诈性财务报告委员会(COSO)在1992年的《内部控制整体框架》(简称《框架》)中给内部控制所下的定义是:内部控制是受董事会和管理当局取得经营效果和效率的可靠性而提供合理保证的一种过程。这个定义并未将企业经营和管理中一些重要职能包含在内部控制之内,比如目标设定、战略规划、核心竞争力培育、风险评估和管理等。《框架》指出内部控制还有一些局限性,主要是:内部控制受成本效益原则的约束;内部控制一般针对常规业务;内部控制因有关人员粗心大意、相互勾结以及环境变化等原因而容易失效。可见,对于保证公司经营效果和效率、财务报告的真实可靠、相关法令和规章的贯彻执行这三大目标而言,内部控制只能提供“合理的保证”而非“有效的保证”。

从COSO报告所提供的内部控制概念的解析及其制度标准可以看出,内部控制的控制点主要集中于会计核算系统和企业的业务执行系统,对企业的决策系统的影响力很有限。虽然《框架》将董事会和内部控制联系起来,但这种联系仅仅局限于某些事情需要董事长的授权,至于主要的控制程序还是限定在CEO之下。这说明内部控制的控制域存在着盲控区或弱控区,不能完全监控所有的虚假信息 and 经济舞弊行为,尤其是无法从源头上杜绝这些行为的发生。所以,要实现企业的经营管理目标,仅靠内部控制还不够,还必须将内部

控制与公司治理进行有效对接,深化内部控制功能,提高内部控制水平。

## 二、公司治理与内部控制对接的可能性

从组织结构来看,公司治理结构主要包括股东会、董事会和经理层,这三者是公司治理结构的主体,其中董事会是核心。从这个组织结构来看,总经理之下的业务执行系统未被纳入公司治理结构考虑范畴。内部控制则包括董事会、经理层和次级执行层,这三者是内部控制的主体,经理层处于核心地位。因此,从组织结构来看,董事会和总经理既是公司治理结构的主体,又是内部控制的主体,在公司治理结构与内部控制的控制主体上存在交叉。而公司治理与内部控制手段的相同性、目标的一致性、内容的关联性又为两者的对接提供了具体、丰富的内容。公司治理与内部控制在组织结构上的对接可用下图表示:



从管理层次上看,公司治理与公司管理相辅相成。公司治理规定了企业的基本框架,公司管理则在这个既定的框架下促使公司实现目标,两者在公司战略层次上连接起来。战略管理成为维系公司治理与公司管理的根本纽带。内部控制作为公司管理职能的一部分,随着其目标的日益扩展,也逐渐由公司管理的业务层上升到战略层。COSO的风险管理框架的重大贡献在于引入了战略目标,将目标设定的视角首次导向企业的整体层面,其隐含的控制已和公司管理相融合,涉及公司管理的所有层次,使得公司控制和管理的职能界限趋于模糊。因此,从公司管理上看,公司治理与内部控制可以在战略管理与风险控制上相衔接。

## 三、公司治理与内部控制对接的方式

既然内部控制与公司治理既有必要对接,又有可能对接。那么采用何种方式来实现两者的对接呢?笔者认为可通过扩展内部控制的内涵来实现两者的对接。如前所述,内部控制在控制范围上存在盲区,未将公司治理层纳入控制范

围。内部控制出现这种情况,主要是人们对内部控制内涵理解过于狭窄所致。从内部控制发展来看,我们对内部控制的理解仅仅停留在会计控制或管理控制之上,未能将其拓展到与经济活动有关的所有领域,这是导致内部控制与公司治理脱节的根源。

根据科斯的理论,企业和市场都是交易的一种组织形式,所不同的仅是交易成本的大小。企业相对市场而言是一种不完备的契约,要使交易从市场转移到企业内部,在企业内部就需要存在一个有效的控制机制,以弥补企业契约的不完备性,减少交易成本,保证企业的正常运作和发展。企业是一个有机构成的系统,要实施有效的自我控制,必须根据自身的实际情况来定义和设计控制体系。依据控制机理差异理论,可以将企业内部控制进一步分为企业治理控制、管理控制和作业控制。

企业治理控制是内部控制的最高层次,是内部控制与公司治理的对接点。企业治理控制通过所有权的适当配置,建立合适的委托代理关系,保证企业投资者的利益能够得到企业内部代理人的有效维护。企业治理控制的一般表现形式主要是股东会、董事会、监事会、高级管理人员之间的控制、约束管理,既包括显性的组织结构上的职权分配控制,又包括隐性的各种激励机制。它要确保企业长期战略目标和计划得以确立,确保整个管理机构能够按部就班地实现这些目标和计划,还要确保整个管理机构能够维护企业的向心力和完整,保持和提高企业的声誉等。

企业管理控制是内部控制的第二个层次,它以经营权为基础,控制主体一般包括高级管理层、中级管理层、一般员工等,控制的目的是规范企业的日常生产经营活动,对不规范的生产经营活动进行约束与监控。当企业设定了目标之后,就要开始制定计划,向各部门分派任务,雇用人员,对员工进行培训和激励。为了保证业务活动按照既定的计划进行,就需要监控组织的绩效。如果出现任何显著的偏差,就应该采取措施使其回到正确的轨道上来。因此,企业管理控制是对企业管理的直接控制,它直接对企业生产经营中的各种资源进行监督和控制,直接影响到企业的效益和效果。

作业控制是内部控制的第三个层次,也是企业最基层的控制。它以部门以及部门内部的职责分工为基础,以作业岗位为控制点,形成企业员工对作业岗位的控制关系。作业控制主要由中层管理者以下的员工来完成,所面对的主要是企业内的日常业务和事项。

上述三层次控制是企业内部控制的三个子系统,每个系统都有各自的运作机制,又通过系统间有机的联系和作用结合在一起,构成整个内部控制系统。通过扩展内部控制的内涵,在治理控制这一层次上可以实现内部控制与公司治理的对接,从而将公司治理结构的设计和内部控制的机理结合起来。公司治理结构设计不仅要体现股东会、董事会、监事会、经理层间的制衡,还必须从治理机制设计上为上述机构间的分级授权和不相容职务间的制衡提供制度保障。

在以股东会、董事会、监事会、高级管理人员为主体的企业治理控制中,董事会是控制的中心。在股权高度分散的情况下,由于股东不可能直接参与企业管理,使得信息不对称,

从而造成股东对企业的控制和影响日益减弱。在这种情况下,股东的权益和要求只能通过董事会来实现,董事会便成了连接出资者和经营者的桥梁。董事会的作用在于选聘高级管理人员、考评并更换不称职的管理者、行使决策权并代表股东监督经理层。内部控制是董事会抑制管理人员机会主义倾向,保证法律、公司政策及董事会决议切实贯彻实施的措施;内部控制以及涉及内部控制的信息沟通便构成解决信息不对称、保证会计信息真实可靠的重要手段,而确保信息质量是董事会不可推卸的责任。

为了切实发挥企业治理控制的核心作用,必须加强董事会在公司治理中的核心地位。而要完善董事会的构建机制,必须使董事会的人员保持相当的独立性,切实避免董事会成员与高级管理人员的重叠。同时,要保持独立董事在董事会中占多数,这样才能使董事会成为能真正独立行使权利和承担责任的机构。另外,在董事会中要设置各种类型的委员会,如提名委员会、报酬委员会、审计委员会等。审计委员会可以参考来自内部审计部门的审计报告,实施对高级管理层的审计和评价,并把评价结果提交给报酬委员会和提名委员会,报酬委员会和提名委员会根据评价结果,确定高级管理层的报酬和提名,实现对高级管理层的控制。

#### 四、公司治理与内部控制的互动

内部控制与公司治理相互影响、不可分割。内部控制从属于公司治理,是为公司治理服务的,它是公司治理在企业内部的延伸。完善的内部控制能保证相关法律法规及公司规章制度的遵循以及董事会决议的贯彻实施,从而有利于董事会对管理层行为的约束。内部控制对财务信息真实性、可靠性的保证,既有利于董事会对重大问题作出正确的决策,也有利于消除所有者与经营者之间的信息不对称。另外,在风险管理框架中许多针对风险管理的方法,将控制从事后、事中延伸至事前,有利于提高决策的科学性。董事会还可以通过风险管理框架渗透到公司的各个层次,贯彻其治理理念,从而更好地监督公司管理层。从公司治理而言,只有当公司治理机制有效时,董事会才能履行其引导、监控的责任,从而保证不同层次控制目标的一致性,才能从源头上实施内部控制,避免内部控制在控制域上出现盲区或弱控区,杜绝虚假信息与经济舞弊行为的发生,维护各利益相关者的权益。

因此,公司治理结构的建设既要遵循有关的法律法规,还要融合公司文化、内部控制等内在制度因素。内部控制的建立要体现公司治理的本质要求并以实现其目标为起点,公司治理结构的落实应以建立健全内部控制制度为基础。如果内部控制不能与公司治理对接与互动,那么会导致治理成本剧增;如果没有健全的内部控制,那么公司治理留下的空间将导致机会主义行为,由此可能演变为制约公司发展的顽疾(程新生,2004)。可以这样说,内部控制与公司治理相得益彰。离开公司治理,内部控制就缺乏完整性,便实现不了有效控制;而没有完善的内部控制作为支撑,公司治理所追求的公平与效率目标也必然会落空。

#### 主要参考文献

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