



# 现代公司治理制度下的内部会计监督

山西财经大学会计学院 王东升

**【摘要】** 公司治理制度是实施内部会计监督的基础,决定了内部会计监督的目标、对象、方式。内部会计监督是公司治理制度的运行保障,它可以有效地防范各级委托代理关系中的道德风险和逆向选择行为,因此完善公司治理制度必须强化内部会计监督。公司治理结构分为三个层次,即股东治理、董事会治理、经理层治理,与此相适应,内部会计监督体系也应包括股东会计监督、董事会会计监督、经理层会计监督三部分。

**【关键词】** 委托代理关系 公司治理制度 内部会计监督

## 一、委托代理关系——公司治理制度建立的基础

新制度经济学认为,企业的本质是其利益相关者为协调冲突,实现协作而达成的契约的集合,这些利益相关者包括股东、债权人、经营者、员工等。利益相关者之间的契约关系可概括为委托代理关系:股东(出资者)委托股东代表(所有者代表)——董事或董事会,经营管理企业资产,股东与董事会之间构成第一层次的委托代理关系;董事会聘用并委托经营者(总经理或 CEO)经营企业,董事会与总经理(或 CEO)之间构成第二层次的委托代理关系;总经理委托各分部门经理具体行使经营管理权,总经理与各分部门经理之间构成第三层次的委托代理关系。此外,分部门经理与其下属班组负责人之间,班组负责人与其成员之间都存在一定的委托代理关系。从这个意义上讲,企业在本质上是由若干人组成的一组相互重叠的契约关系。

委托人与代理人之间由于激励不相容、责任不对等、信息不对称、契约不完全等原因而存在种种利益冲突,为协调委托人和代理人之间的冲突而订立的契约被称为公司治理制度,它主要是规定企业利益相关者之间的风险、收益以及责任、权利、义务的分布,规定谁在什么状态下对企业实施控制、如何控制等问题。各利益相关者之间的委托代理关系既是公司治理的对象,又是建立公司治理制度的基础。委托代理关系缺乏,公司治理的理念就不会形成,制度就不会完善;委托代理关系模糊,公司治理制度的运行就会紊乱,效果就不会理想。另外,在明确清晰的委托代理关系下,公司治理的成效还需依靠强有力的内部监督。

## 二、内部会计监督——公司治理的运行保障

公司治理的方式有内部治理和外部治理。内部治理是指由股东、董事会和经理人员三方面形成的管理与控制体系,其重点在于明确划分股东、董事会和经理人员各自的责任、权利和义务,形成三者之间的制衡关系,最终保证公司制度有效运行,其主要包括股东治理、董事会治理、经理人员治理。外部治理是与内部治理相适应的外部管理与控制体系,主要包括外部市场治理、外部政府治理(即政府对一、二级市场的管制)以及外部社会治理。与公司治理相适应,会计监督

也有内部会计监督和外部会计监督之分,前者是指代表股东、董事会和经理人员所进行的会计监督,主要在企业内部形成,与内部治理相适应。内部会计监督具体划分为三个层次,即股东会计监督、董事会会计监督、经理层会计监督。后者是指企业外部监督机构实施的监督。强有力的外部会计监督无疑对公司治理制度的合理构建和有效运行具有重要影响,但内部会计监督体系是否完善、监督功能是否得到了充分发挥则在更大程度上决定着公司治理的成效。因此,在研究公司治理制度时,必须重点考虑内部会计监督问题。

从本质上讲,公司治理制度是实施内部会计监督的基础,它决定了内部会计监督的目标、对象、方式等。从公司治理层面看,内部会计监督的目标应是检查并督促各级委托代理契约关系下受托经管责任的履行;从会计目标看,内部会计监督的目标应是监督受托经管责任的履行与提高会计信息质量,特别是提高会计信息的真实性、相关性和可靠性。会计信息对于公司治理的意义在于:它不仅是委托人与代理人订立契约的基础,也是构成契约的因素,另外还是监督契约执行和评估契约执行效果的手段,会计信息的质量直接关系到委托人对代理人的评价和考核。会计监督的目标决定了会计监督的对象和方式。从会计理论看,内部会计监督的对象是单位内部能以货币表现的经济活动;但从公司治理角度看,单位能以货币表现的经济活动正是各级代理人经济活动的运行轨迹,它的合规性、合法性及合理性直接关系到各级代理人能否履行以及在何种程度上履行了其受托经管责任。内部会计监督本身就是公司治理的重要方式。

内部会计监督是公司治理制度得以顺利运行的重要保障。在公司治理的三大机制(决策、激励、监督和约束)中,监督和约束机制不能离开会计监督而独立存在,内部会计监督是公司治理制度中其他经济监督的基础,它是有效防范各级代理人道德风险和逆向选择行为的第一道防线。内部会计监督在维护外部投资者利益方面,不仅起到纠错防弊的作用,而且还起着保证向委托人输出的会计信息是真实、可靠的作用。

实践证明,公司治理的“空洞化”将直接导致内部人控制。内部人不仅操纵了企业日常的经济活动,而且操纵了内部会

计机构及内部会计监督机构,在内部人控制下,内部会计监督成为维护内部人权益以及欺诈其他利益相关者的工具。内部会计监督在维护外部利益相关者的权益时,显得非常脆弱、无力。因此,公司治理制度完善与否直接关系到内部会计监督的有效性,强化内部会计监督需要以完善公司治理制度为前提,两者相辅相成。建立和健全基于公司治理制度上的分层次的内部会计监督制度,不仅有利于发挥内部会计监督的作用,而且有利于各级公司治理目标的实现。

### 三、分级分层会计监督——内部会计监督的框架结构

现代公司治理制度是内部会计监督体系的制度基础,会计监督本身就是公司治理的一种重要机制,公司治理制度不仅决定了会计监督的范围和内容,而且决定了会计监督的运作机制。构建基于公司治理制度的内部会计监督,需明确公司治理框架下的内部会计监督组织结构、监督方式、监督程序等基本问题。在合理、有效的公司治理制度下,公司内部治理在结构层次上分为股东治理、董事会治理、经理层治理,各级治理和各级会计监督在层次上是一一对应的关系。

**1. 股东治理与股东会计监督。**股东治理是企业内部治理结构的第一个层次,它的目标是确保资本安全完整和保值增值。治理方式主要有:通过董事会选择,监督经营者的直接治理,即所谓的“用手投票”;通过股票市场上股票的买卖、企业兼并实现的间接治理,即所谓的“用脚投票”。实践证明,直接治理和间接治理都是在会计信息的指引下运行的,为了保证会计信息的真实、可靠,必须建立股东内部会计监督机制。

笔者认为,由于股东是外部利益相关者,因此股东会计监督的方式应为外部会计监督,建立外部治理和外部会计监督制度,由注册会计师、政府机构(如证监会等)代表委托人对代理人的履约情况进行监督。由于外部会计监督的滞后性导致其不能监督企业经营的过程,因此股东外部会计监督不仅不能保障股东利益不受侵犯,而且也不能保证股东的信息要求权得以实现。

股东会计监督的机构设置,可在监事会下设专门的财务与审计委员会,实行监事审计制度,也可在股东大会下设与监事会平行的财务与审计委员会或类似机构,实行内部专门机构审计制度。其主要职责是代表股东、债权人的利益进行内部会计监督,监督的范围不仅包括对事后财务报告的鉴证,而且包括事前对企业全面预算的审核和事中对企业预算执行情况进行的会计监督。具体规划如下:确定负责公司审计事务的会计师事务所;对内部财务报告进行鉴证;定期审查企业的高风险业务并披露审查结果,审查并监督企业的全面预算,对企业发展战略实施审计等。需要指出的是,建立股东内部会计监督机制应和完善监事会监督制度相结合,在监事会下建立股东内部会计监督机构在我国更具可行性。

**2. 董事会治理与董事会会计监督。**公司治理经历了以股东为中心、以经营者为中心、以董事会为中心的三个阶段。董事会控制是公司治理制度的重要机制,构建以董事会为中心的治理结构和治理机制是现代公司治理制度发展的方向。董事会治理的直接对象是经理层,目标是有效解决经理层道德风险和逆向选择问题,治理手段是监督公司的长期战略和实施对经理人员的考核、任免并决定其相应报酬。董事会和经理

层之间信息不对称,因此必须建立经理层向董事会进行内部会计信息披露机制以平衡两者的信息分布。企业运作的有效性需通过内部会计信息来反映,而经理层控制着内部会计信息的生成过程,同时经营者有动机通过提供虚假的内部会计信息以获取高额报酬,为保证内部会计信息披露的真实性、相关性和董事会治理目标的实现,应强化董事会会计监督。

董事会会计监督的内容主要是内部会计信息,主要包括公司的财务状况、经营成果、现金流量、投资状况、经营风险、预期的盈利水平等,监督的方式可为报告式、答辩式,也可通过中介机构实施独立监督。机构设置可分为三个方面:①董事会成员中不单独设置董事会会计监督机构,组建包括财务专家的独立董事成员,由独立董事实施会计监督,独立董事成员深入公司内部,通过对比内部会计信息与在公司内部走访与沟通时获取的第一手信息资料,对内部会计信息披露的信息质量做出合理评价。②建立健全财务总监向董事会负责的制度,财务总监代表董事会对总经理实施会计监督。③董事会不设置专门机构,但可通过聘请外部财务专家或会计师事务所等中介机构实施内部会计监督。监督的独立性在很大程度上决定了监督的有效性,基于这一认识,笔者认为应改变财务总监隶属于总经理领导的传统模式,建立董事会领导下的财务总监制度,还财务总监本色,充分发挥监督职能。

董事会会计监督不仅是结果监督而且是过程监督。它的作用不应仅是把合格的经理安排到岗位上,监督他们的表现,并在其失败时予以撤换,而应是积极参与公司决策,在经理层的错误演变成灾难之前纠正公司决策。这就要求董事会会计监督不应局限于事后对内部会计信息的审查上,而应强化事前和事中董事会会计监督。

**3. 经理层治理与经理层会计监督。**在治理结构层次上,经理层治理是一种基础治理,其治理对象是下级经理,治理目标是使公司日常经营活动与经营目标的实施保持一致,治理的方式为激励和监督。在大型集团公司中,上级经理对下级经理是通过层层授权进行管理的,管理和控制在时间和空间上的分离决定了内部监督的重要性。经理层内部会计监督的目标是促进下级经理受托责任的履行,它的对象是与下层经理有关的内外部会计信息,不仅包括财务会计信息,还包括管理会计和成本会计信息。

内部会计监督的组织机构可包括两个方面:一是内部会计机构,即通过强化内部会计机构的管理来充分发挥会计固有的监督职能;二是内部审计机构,即通过审计部门实施定期内部审计制度。笔者认为,在大型集团公司内部推行会计人员委派制是充分发挥内部会计监督职能的重要条件,具体分两种情况:在母子公司关系体制下,母子公司之间存在以资本为纽带的控股关系,母公司对子公司内部会计监督可考虑实行会计主管委派制,其他会计人员可由子公司经理聘用;在总分公司关系体制下,总公司对分公司的内部会计监督可实行全部会计人员委派制。

### 主要参考文献

- ①程新生.论公司治理与会计控制.会计研究,2003;2
- ②乔旭东.上市公司会计信息披露与公司治理结构互动:一种框架分析.会计研究,2003;5