

# 内部控制披露制度的目标定位与构建逻辑

张艳 邵纯

(湖南商学院 长沙 410205 湖南第一师范学院 长沙 410205)

**【摘要】**《企业内部控制基本规范》及三项指引的颁布标志着我国内部控制披露制度的基本框架已初步形成,但现行制度在设计上仍然存在目标定位不清晰及内部构建缺乏逻辑两个主要问题,并因此导致了实务中的混乱,影响了制度实施效果。本文拟就这两个问题进行分析,以期对未来内部控制披露制度的完善提供思路。

**【关键词】** 内部控制披露 信息需求 透明度

继 2006 年内部控制标准委员会成立后,2008 年 6 月 28 日财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部委联合出台了《企业内部控制基本规范》,并于 2010 年 4 月 15 日发布了与之配套的三项指引《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》,标志着我国以内部控制评价制度与内部控制审计制度为核心的内部控制披露制度的基本框架已初步形成。

在上述内部控制规范体系中,涉及到两个基本概念,一是“内部控制”概念,另一个是“财务报告内部控制”概念,其中,企业内部控制应用指引及评价指引中所指的是前者,内部控制审计指引中所指的是后者。比较两个概念,显然两者在内涵及外延上均大相径庭。内部控制是一个内涵更为丰富、涵盖范围更为宽广的概念,根据 COSO 所构建的内部控制基本框架,包含了财务报告可靠性、经营的效果和效率、相关法令的遵循三个目标,财务报告内部控制只涉及到与财务报告可靠性目标相关的内部控制部分,从理论上说,仅仅是内部控制的一个子系统。在同一规范体系中对内部控制概念的实际应用不一致,导致的直接后果就是各说各话,企业管理层对内部控制及有效性进行披露与评价,审计师则对财务报告内部控制的有效性发表审计意见,形成了我国现行的内部控制自我评价制度与注册会计师审计制度的相互割裂的状况,这种割裂折射出当前内部控制披露制度建设中值得深究的两个理论性问题:①内部控制披露制度的目标定位是什么?②我国内部控制披露制度的构建逻辑是什么?本文拟就这两个问题进行分析,以期为内部控制披露制度的完善提供一些有益的思路。

## 一、内部控制披露的目标定位

**1. 财务报告可靠性:特定背景下的目标定位。**内部控制披露的目标究竟是什么?在后“安然”时代,作为探索内部控制披露制度的先行者及领导者的美国对此非常明确,即对财务报告可靠性的保障功能。2003 年 6 月 5 日美国证券交易委员会(SEC)颁布最终规则《管理层对财务报告内部控制的报告及其对定期披露的证明》,其中对财务报告内部控制的定义为:由公司的首席执行官、首席财务官或者公司行使类似职权的

人员设计或监管的,受到公司的董事会、管理层和其他人员影响的,为财务报告的可靠性和满足外部使用的财务报表编制符合公认会计原则提供合理保证的控制程序。2004 年 3 月和 2007 年 7 月,美国公众公司会计监管委员会(PCAOB)分别颁布了第 2 号审计准则(AS 2)和第 5 号审计准则(AS 5,取代 AS 2),在 AS 5 引言段中指出,财务报告内部控制审计中审计师的目标是对公司财务报告内部控制的有效性发表意见,而有效的财务报告内部控制能够为财务报告可靠性以及出于外部目的的财务报表编制提供合理保证。

应该看到,当前国内外对内部控制披露的极大热情直接始于 2001 年安然事件为导火索的一系列全球财务造假案件,面对迅速塌陷的资本市场信心,美国 SEC 快速反应,抛出了 SOX 法案,揭开了重构和优化公司财务报告整个制度结构和法律环境的序幕,SOX 法案的核心就是如何保障财务报告的高质量,尤其是可靠性。强制性内部控制披露作为 SOX 法案中的主要组成部分无疑也以此为目标。继美国颁布 SOX 法案之后,很多国家都纷纷修订或制定与内部控制相关的法规和指南,尽管各个国家在内部控制披露制度的具体设计上还存在很多分歧,尤其是在“管理层是否应当对内部控制有效性进行评价”和“审计师是否应该对内部控制有效性进行审计”这两个核心问题上仍未达成完全共识,对内部控制披露制度的目标定位均停留在对财务报告可靠性的保障功能上。

**2. 内部控制功能及披露需求。**内部控制相关研究文献主要来自两方面:独立审计和企业管理(治理),两者对内部控制功能的关注点有着显著的差异,但由于现有大多数内部控制理论研究成果均来自于会计职业团体发布的各种规范性文件,因此,大家很容易将内部控制研究局限于审计的范畴,而忽略了后一领域。

现代流行的审计方法本质上仍然建立在抽样审计与内部控制评审相结合基础之上,这种方法可以满足审计师以一定的成本完成审计工作,并将审计风险控制在可以承受的范围之内。对审计界而言,对内部控制的研究主要是为了帮助审计师对内部控制进行评价、并最终对财务报告提出恰当的审计

意见,内部控制被运用于审计是出于保证会计信息真实性的目的。因此,基于审计的内部控制关注的是内部控制与财务报告可靠性之间的联系,企业内部控制(尤其是与财务报表编制相关的内部控制)水平的高低将影响财务报告的可靠性,两者之间有着一定的因果关系。这同样成为当前内部控制披露制度的一个重要理论假设,基于这一假设,对财务报告内部控制进行强制性披露并审计可以有助于财务报表使用者判断财务报告的可靠性,并反过来促进财务报告可靠性的提高。

但从内部控制的产生和发展来看,其管理控制功能的重要性远远超出了审计的需求。从时间逻辑来看,来自企业内部查错防弊的管理性需求是内部控制思想产生的最初动力,如通过职能分离、授权、账簿核对等控制手段来保证财产的安全性,防范企业内部的错弊行为,内部控制的这种功能一直在企业的内部基本管理中发挥着作用。随着企业组织规模的扩大及业务的复杂性,企业越来越重视内部控制,内部控制功能进一步拓展。COSO 在其《内部控制整合框架》中提出了生产经营效果和效率、财务报告可靠性和合规性三大目标;与 COSO 框架相提并论为现代内部控制两大理论框架的加拿大 COSO 委员会 1995 年发布的《控制指南》中指出内部控制是“组织中有助于实现其目标的各个要素(包括企业资源、信息系统、企业文化、组织结构和运作过程等)的总和”,内部控制之所以重要是因为它为企业实现其目标提供了合理的保证或者说把企业实际承担的风险控制在可接受的水平之下。

可见,对内部控制信息披露的需求可以定位于两个方面:一是提供财务报告可靠性的相关信息;二是提供企业内部管理控制的相关信息。当前国内外内部控制披露制度的目标定位主要是满足第一种需求,而我国的制度设计却希望兼顾两种需求,同时提出了“广义内部控制自我评价”和“狭义财务报告内部控制审计”,但这又引发了制度设计的构建逻辑问题,本文将在后面部分进行阐述。

**3. 财务报告的局限性与公司对外报告的信息需求趋势。**资本市场上企业财务造假行为一直屡禁不绝,审计的公信力也一次次被挑战,暴露出资本市场的制度性虚弱,其中,信息来源单一、过多偏重于公司财务信息就是一个主要问题。虽然财务报告披露制度经过长期的实践被证明是缓解资本市场信息不对称的一种有效的制度,但实证研究表明会计信息含量并不充分。美国会计学家列弗(1989)曾对 1970~1989 年在美国三大杂志上发表的所有有关会计盈余的信息含量研究的结论进行了总结性分析,发现即使对于较宽(一个季度)和很宽(最长为两年)的窗口期的研究来说,会计盈余对证券价格的解释力也只有 4~7%,而研究者普遍认为会计报表中信息含量最高的就是会计盈余。列弗认为会计盈余对证券价格的解释力这样低的原因在于会计盈余的低质量,而导致会计盈余低质量的原因则很多,如历史成本计量属性的应用、会计盈余容易被操纵、审计的独立性风险等等,但无论原因何在,一个很现实的结论就是单单凭借会计信息无法对公司价值作出正确的估计和判断。

FASB 在《财务会计概念框架第 1 号》中指出会计的目标

是提供对现在和潜在使用者的投资决策、信贷决策有用的信息,包括“提供有助于信息使用者考查评估报告主体未来现金流量的数额、时间分布和不确定性的信息”。事实上,会计信息的局限性远远不能满足这一目标,尤其是无法提供未来的不确定性(或者说风险)的信息。这是因为会计信息主要是一种结果信息,它的持续性和预测性需要得到更多信息的佐证。

1991 年《哈佛商业评论》发表了一篇题为“业绩度量宣言”的文章,号召建立一套更广泛的度量体系,以便进行业绩度量与管理。与此相呼应,卡普兰和诺顿构建了著名的公司业绩评估的“平衡计分卡”,其中包含了财务、客户、内部流程、学习和成长四个维度,平衡计分卡认为在评价公司的业绩时仅仅只知道财务结果是远远不够的,还必须了解其原因,或者说驱动因素,只有它们才是我们对未来做出预测的重要因素,而不是过去的财务成果。伊克利斯等则掀起了一场“价值报告革命”,提出构建一个能够显示各类关键动因之间的因果关系的“商业模型”,以此向投资者传递有关公司价值的信息。而早在 20 世纪 60 年代,美国会计学家索特提出了事项会计思想,掀起了关于价值会计法与事项会计法的争论,事项会计法的核心思想就是提供“原汁原味”的数据,即“事项”,这些事项是说明企业价值创造结果(价值法下综合性的会计数据)的原因所在,或者说这些事项描述了企业的价值创造过程。这些思想的共同之处就是表达了企业对外报告应超越财务信息、向公司“透明度”的信息需求趋势发展。

比较内部控制信息披露需求的两种定位,也反映了这两种思想的交锋,是固守财务信息,还是顺应外部信息使用者对公司多元化信息的需求趋势?如果是后者,那么在内部控制披露中单独提出“财务报告内部控制”这个概念就是多余的,况且在实务中财务报告内部控制能否单独从企业内部控制中分离出来就颇让人怀疑,审计中曾将“会计控制”与“管理控制”分开,后又合而为一就是例子。

## 二、内部控制披露制度的构建逻辑

一项制度的设计至少在其内部体系上应前后逻辑一致,内部控制披露制度包括两个环节:一是企业管理层对内部控制进行披露,并对其有效性进行评价;二是审计师对内部控制的有效性发表审计意见。从美国内部控制披露制度的设计来看,其构建逻辑与其目标定位是一致的,也是清晰的,均围绕如何促进财务报告的可靠性这一目标展开,如第 5 号审计准则(AS 5)在引言段中指出,该准则旨在为审计师对公司管理层对财务报告内部控制有效性评价进行审计提供标准和应用指南,财务报告内部控制审计中审计师的目标是“对公司财务报告内部控制的有效性发表意见”,而有效的财务报告内部控制能够为财务报告可靠性以及出于外部目的的财务报表编制提供合理保证。并且要求审计师在出具的内部控制审计报告中必须包括管理层对财务报告内部控制的评价报告。公司管理层及审计师针对的对象均为财务报告内部控制,目的就是为报表使用者提供与财务报表编制相关的内部控制信息,以帮助他们更好地判断财务信息的真实性。

# 出版企业作业成本法应用模式浅探

田中禾(教授) 武晓清

(兰州大学管理学院 兰州 730000)

**【摘要】** 成本管理是出版企业管理的重要一环,本文以作业成本法的基本思路为基点,分析了出版企业传统成本核算与管理的局限性,并从成本核算与成本管理两个方面构建了其作业成本的应用模式,从而为出版企业改善成本管理,提高成本管理水平,进而提高经济效益提供系统全面的管理思路。

**【关键词】** 出版企业 作业成本 成本核算

出版企业的成本管理水平直接影响到出版企业的获利能力和竞争能力。可见,强化出版成本管理意味着提高出版企业的核心竞争力。受国际市场的强烈冲击,出版企业的客观环境发生了巨大变化,传统的成本核算方法以数量为基础,已不能完全适应出版企业目前成本核算与管理的需求。

作业成本法的概念最先由美国学者 Cooper 和 Kaplan 提出。在西方发达国家,作业成本法主要应用于制造业企业,逐渐地一些商品批发和零售公司、交通运输、金融公司、公用事

业等行业开始推广应用。在我国,上海财经大学的潘飞教授、西安交通大学的王平心教授开创了探索 ABC 在企业中应用的先河。针对于出版企业,史玄(2001)率先开始思考作业成本观念对出版企业成本计算的影响。张冬花、钱云花(2002)认为将作业成本作为战略管理中的一种方法,将其运用于出版企业将对其成本管理更加有效。张云(2003)将作业成本法与传统成本法进行了详细比较,并提出了书刊的作业成本计算方法;许西安(2005)率先提出将作业管理思维运用于出版企业。

比较我国的内部控制披露制度,其逻辑线索却并不清晰。公司管理层披露及评价的对象是内部控制,审计师发表审计意见针对的对象是财务报告内部控制,两个环节相互独立,并不相互承接,似乎既希望扩大内部控制信息的披露又要顾及审计师对内部控制审计的责任,这种瞻前顾后的态度导致了实务中内部控制披露现状非常混乱。以已披露了内部控制信息的上市公司为例,有的只在年报的“公司治理”部分对内部控制制度进行了描述和评价,但未进行审计或审核;有的提供了单独的公司董事会内部控制自我评价报告,但在审计(审核)环节,有的是由承担保荐机构的券商针对自我评价报告提供核查意见,有的则是聘请会计师事务所针对财务报告内部控制出具审计或审核报告,随审计报告所附的却是公司的内部控制自我评价报告。这一做法本身就很矛盾,内部控制审计报告附上公司的内部控制自我评价报告,传递的含义就是两者是相关的,并非“相互独立、并行不悖”,但由于公司内部控制自我评价报告是从管理控制的角度对内部控制的整体状况进行描述和评价,基本不会就财务报告内部控制部分单独进行阐述,两者在内容上又几乎毫不相关,这就造成了内部控制审计本意上是对管理层出具的内部控制报告进行审计并发表意见,但却因两者毫无前后承合关系,形成了各说各话的局面,可以想象使用者对于放在一起的毫无关联的两者究竟是何用必然一头雾水,更严重的是这将可能误导使用者将内部控制审计报告看做是审计师单独对公司内部控制有效性发表的一种承诺,而非是对公司管理层所出具内部控制报告的一

种再认定,从法律责任而言这对审计师将是另一场灾难。

### 三、结束语

安然事件之后,采取一系列有力措施(包括强制性内部控制披露)加强公众对财务报告可靠性的信心本来无可厚非,但如果一直将当时这种救火思路加以延续则十分有害。我们有理由怀疑对财务报告内部控制信息进行审计和披露能够在财务报表审计之外提供多少额外的信息,毕竟外部使用者关心的只是财务报告质量的最终结果,如果他们不信任审计师的财务报告鉴证结果,又怎么会认为依据审计后的财务报告内部控制信息来推断财务报告结果这种方式更可靠?对内部控制披露制度的目标定位需要摆脱固有的观念,考虑契合企业外部使用者的信息需求趋势,以强化公司透明度作为内部控制披露的目标定位,并在此基础上理清制度构建的逻辑。

**【注】** 本文受湖南省社科基金项目“重大错报风险事项识别系统及应用研究”(编号:08YBB110)、湖南省财政厅项目“地方高校财务风险内部控制机制研究”和湖南省教育厅项目“基于财务报告质量的内部控制披露运行机制研究”资助。

### 主要参考文献

1. 伊克利斯等著,叶鹏飞等译.价值报告革命:远离盈余游戏.北京:中国财政经济出版社,2004
2. 张艳,钟文胜.以事项会计构建财务报告模式的适用性探讨.审计与经济研究,2006;3
3. 谢志华. 会计的逻辑——以会计信息为基础整合企业信息体系.会计研究,2003;6