

现代企业内部控制理念的五大转变

张先治

企业内部控制问题是宏观经济监管和微观企业管理的永恒主题。在不同的经济体制和环境下,企业内部控制的理念是不同的。随着我国社会主义市场经济体制的建立,以及现代企业内部控制体系国际趋同的需要,企业内部控制理念需要随着市场经济环境的变化而转变。

一、从“要我控制”向“我要控制”转变

企业内部控制,顾名思义,应该以企业主体的自我控制为主。然而,从内部控制的产生与发展进程来看,企业外部利益相关者要求企业进行内部控制一直占主导地位。美国 COSO 委员会的组成和 COSO 报告的形成是如此,英国的 IRM 风险管理学会、加拿大的 COCO 控制标准委员会和巴塞尔银行业监管委员会等,在相应的内部控制规范制定中的地位也都是如此。我国企业内部控制标准委员会的构成及企业内部控制规范的发布,同样主要由财政部、证监会、审计署、国资委、银监会、保监会等企业外部管理监督部门主导。这种要求企业进行内部控制,或称“要我控制”的理念的形成,是企业外部监督管理企业的客观需要。

但是应当明确,企业内部控制的主体是企业自身,而不是外部监管者。如果企业不能发自内心想要为实现自己的目标而进行控制,即所谓“我要控制”,外部监管者制定再好的规范或标准可能也是很难奏效的。站在“我要控制”的角度看企业内部控制,必须明确以下问题:

第一,“我要控制”的主体是企业的股东会、董事会、监事会、管理层及员工,即企业的全体成员。他们要控制的根本目标是企业目标的实现,包括战略目标、经营目标和作业目标,而保证目标实现的关键在于通过控制过程提高“效率与效果”。第二,提高“效率与效果”这一目标的实现离不开决策的有用性和控制的有效性。会计信息质量是保证决策有用性和控制有效性的关键。因此,良好的会计信息质量不仅是外部对企业内部控制的目标要求,同时也是企业自身提高“效率与效果”所必须要达到的控制目标。没有会计信息的有用性,就不可能有企业经营的有效性。第三,“我要控制”的目标与“要

我控制”的目标并不矛盾或对立。企业追求“效率与效果”目标必须以遵守相关法律法规为前提,必须以诚信和维护相关者利益为基础。从这点看,外部“要我控制”是实现企业“我要控制”目标的前提与基础。

我国新的企业内部控制标准体系,“开创性地建立了以企业为主体、以政府监管为促进、以中介机构审计为重要组成部分的内部控制实施机制”,这是从“要我控制”向“我要控制”理念转变的具体体现。因此,企业内部控制必须协调“要我控制”与“我要控制”的关系,变被动为主动,真正实现从“要我控制”向“我要控制”理念的转变。

二、从会计控制向管理控制转变

人们对内部控制规范或标准的需求最初主要产生于外部监管者与投资者的需要,这种外部需求形成的内部控制旨在促使企业遵守法规,保证会计信息产生过程的可靠性,从而保证企业最终披露的会计信息的可靠性。在此情况下,会计控制成为内部控制的核心与重点。

随着人们对内部控制需求的发展,当今的内部控制内涵已经发生了重要变化。“内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。内部控制的目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略。”根据内部控制这一定义界定的内部控制目标,可将内部控制分为三个层面:第一层面是保证企业经营管理合法合规的内部控制,或称法规控制;第二层面是保证财务报告及相关信息真实完整的内部控制,或称会计控制;第三层面是保证资产安全、提高效率和效果,促进企业实现战略目标的内部控制,或称管理控制。

这三个层面的内部控制在企业内部控制体系中的地位是不同的。第一层面的法规控制是前提,如果违法乱纪,后两个层面的会计控制和管理控制都是没有意义的;第二层面的会计控制是基础,它是企业内部进行经营决策与管理控制的基础,也是企业外部监管和投资决策的基础;第三层面的管理

控制是导向和根本,旨在提高企业经营效率和效果,实现战略目标,是企业控制的根本目的。可见,管理控制是内部控制的最高层次。特别是随着企业内部控制理念从“要我控制”向“我要控制”转变,企业内部控制以会计控制为重点向以管理控制为重点的转变成为必然。

管理控制是企业管理者影响企业中其他成员以实现企业战略的过程。管理控制的目标是正确选择战略并使战略被执行,从而使组织的目标得以实现。企业管理控制的范畴包括:(1)战略控制或公司治理层面的控制;(2)经营控制或管理层面的控制;(3)作业管理或员工层面的控制。

管理控制的战略目标、经营目标和作业目标的核心是有效性,即效率和效果。效率是指产出与投入之间的比率,包括技术效率与经济效益。技术效率通常是用实物量表示的产出与投入之间的比率,经济效益是用价值量表示的产出与投入之间的比率。技术效率是经济效益的基础,经济效益是企业实现价值最大化的关键。有经济效益才会产生经济利润,才是真正创造价值,才会产生经济效果。企业管理控制就是要通过对企业战略活动、经营活动和作业活动中的效率进行过程控制,保证企业各项目标的实现。

三、从经理层控制向全员控制转变

“内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。”这一定义充分体现了内部控制的全员控制理念,而不是传统意义上的内部控制主要强调经理层控制。

经理层控制,或称经营管理层控制,是指企业的经营管理者为实现董事会制定的企业战略目标而进行经营控制的过程。经营控制根据经营的内容可分为:资本经营控制,即资本的筹措和资本结构优化控制;资产经营控制,即资产配置和资产结构优化控制;商品经营控制,即商品供销和利润控制;产品经营控制,即产品制造与成本控制等。经理层经营控制过程及目标的实现是企业战略目标实现的基础和保障,是企业员工作业目标制定的主导和方向。

然而,现代内部控制理念强调的全员控制拓展了内部控制的内涵。除经理层的经营控制,还包括股东会的企业资本增值目标控制,董事会的企业战略目标控制,监事会的企业监控目标控制,员工的作业目标控制,形成全员内部控制体系。

股东会的资本增值目标控制,主要强调股东投入资本的效率和效果。通过控制企业的价值创造和价值实现过程,从而提高投入资本的效率,实现资本的增值。资本增值是企业的根本目标所在,是企业选择发展战略的准绳。

董事会的战略目标控制,主要以股东价值目标及企业价值目标为导向,对企业发展战略的制定、实施、评估与调整等

进行控制。战略制定控制包括企业战略决策和战略规划的控制;战略实施控制包括企业重大投资方案、融资方案、组织架构方案、人力资源管理方案的控制;战略评估与调整指对企业战略制定和实施的事前、事中和事后评估,及时调整企业发展战略。

监事会的监控目标控制,主要站在公司治理的角度,对企业董事会的战略目标和经理层的经营目标的制定及实施过程进行监督与控制。监事会的监控功能是企业内部控制机制的重要组成部分,它体现了现代企业内部控制的自我调整与自我完善。

员工的作业目标控制,主要指以企业经营控制目标为基础,结合经营活动过程,对全体员工的各项作业进行作业效率和效果的控制。如商品经营中的采购作业涉及采购量控制、采购价格控制、验收入库控制、库存控制、出库控制等;产品经营中的生产业务涉及工时控制、材料消耗控制、产品质量控制等。作业控制是经营目标实现的根本保证。

四、从封闭控制向开放控制转变

内部控制的一般原理适用于所有企业,但是不同的企业采取相同内部控制技术所取得的控制效果却可能有所不同,这是不同企业所面临的控制环境不同所导致的。企业内部控制根据是否考虑控制环境分为封闭控制和开放控制。封闭控制通常是指在不考虑各企业的控制环境差异情况下所进行的控制,开放控制则是指考虑企业所处的控制环境特点而进行的相应控制。现代企业内部控制体现了从封闭控制向开放控制的转变,在内部控制要素中也已经将控制环境作为第一要素。这既是内部控制理论研究的结果,也是内部控制实践的总结。

企业内部控制环境包括内部环境与外部环境。企业外部环境包括:社会道德、文化、宗教、生态等;经济体制、法律、规章制度等;国际经营环境中的汇率、国际资本市场、通货膨胀等。企业内部环境包括公司治理结构、机构设置及权责分配、责任中心、人力资源政策、企业文化等。内部控制环境决定或影响着内部控制功能与效果的发挥。因此,企业在从封闭控制向开放控制转变的过程中,要注意做好以下工作:

第一,了解与评估企业内部控制所处的环境。根据上述内部控制环境的内涵,逐一评估企业的外部环境和内部环境状况,明确有利环境与不利环境,可控环境与不可控环境。第二,按照内部控制对环境的要求,完善企业内部控制的环境。特别对于企业内部可控环境,如公司治理、组织结构、责任中心、企业文化等要根据评估中存在的问题进行建设与完善。第三,根据企业内部控制环境,选择适应环境特点的内部控制模式。内部控制模式多种多样,并非越先进的控制模

基于低碳经济的环境会计信息披露框架设计

朱小平 孙甲奎

近几年,我国在促进低碳经济发展方面做了不少探索和努力。2010年8月,国家发改委启动了低碳城市试点工作,确定在部分省市开展低碳经济试点,努力建设以低碳排放为特征的产业体系和消费模式。低碳试点为环境会计信息披露提供了丰富的实践经验,有助于探索低碳经济背景下环境会计信息披露的内容框架,为进一步规范上市公司的环境信息披露提供了研究空间。

一、低碳会计信息披露现状

在各地试点的实践中,对于低碳会计信息的披露主要在以下8种方式中进行选择:财务报告及附注、单独的环境报告、社会责任报告、董事会报告、招股说明书、重要事项、内部会议记录以及管理层讨论和分析。由于对低碳会计信息缺乏公认的量化标准,且对编制低碳会计报告没有统一的规定或强制性要求,各企业在实践中对环境会计信息的披露难以形成统一的标准,不利于信息使用者对上市公司做出客观公正的评价,也无法更好地反映低碳经济的实际运行状况。同

时,由于尚未建立环境会计审计制度,发展低碳会计的条件尚未成熟,使得大部分企业在追求利润最大化的同时忽略了节能减排和环境保护,进而导致低碳会计信息披露的比例过低,且披露以非财务信息为主。

二、低碳会计信息披露的目标定位选择

长期以来,环境会计信息披露形成了“受托责任”和“决策有用”两种目标导向。“决策有用”是“受托责任观”的继承和发展,由于历史环境的不同,二者在某个历史时期可能交替和重叠,表现为二者的融合。我国2006年的《企业会计准则》采用了决策有用性的观点,但却没有环境会计具体准则的指引。尽管环保部2010年发布的《上市公司环境信息披露指南(征求意见稿)》对上市公司的环境信息披露做出了较为具体的规定,但对环境会计信息披露的相关问题仍未明确涉及。

低碳会计信息披露的目标可分为基本目标和高级目标。基本目标就是为使用者(利益相关者)提供有效的低碳环境会

变,再由理性控制向自然控制转变的过程。

从我国目前企业内部控制现状看,大部分企业还处在由非理性控制向理性控制转变的阶段,但从长期发展看,企业内部控制必然从开放、理性控制走向开放、自然控制。企业要实现从理性控制向自然控制转变,第一,要建设与完善内部控制环境,使企业文化和人力资源素质适应自然控制的需要;第二,要对控制者合理授权,完善授权下的控制,使控制者在可控范围内充分发挥主观能动性;第三,要选择合适的控制模式,如评价控制和激励控制模式更适合于自然控制,从而保证控而不死,放而不乱。■

(作者单位:东北财经大学会计学院/中国内部控制研究中心)

责任编辑 武献杰

五、从理性控制向自然控制转变

所谓理性控制是指在一定的理性假设基础上,对控制过程各个环节和各项任务规定有明确的控制目标,被控制者只要完成预定的控制目标,就能保证企业整体控制目标的实现,例如预算控制就属于典型的理性控制。自然控制与理性控制相对应,它通常强调企业的控制者要理解和掌握企业总体目标,而具体环节和具体作业的目标则由各级控制者自发或自主确定,尽可能通过自己的努力使企业总体目标得以最大限度的实现,如利用股票期权进行激励的控制就属于自然控制。内部控制的发展过程实际上是从非理性控制向理性控制转