

关于建立我国企业内部控制制度几个问题的思考

韩丽荣

〔摘要〕 建立我国企业内部控制制度问题受到了广泛的关注和重视。然而，什么是企业内部控制制度，应由谁来建立企业内部控制制度，政府在建立企业内部控制制度方面应发挥什么样的作用，这是在构建我国企业内部控制制度方面必须解决的问题。本文围绕这些问题展开讨论，指出内部控制制度是由内部控制理念、规范和实施机制等因素综合作用的结果，在内部控制制度中能够被制定的只是内部控制规范。制定内部控制规范的权力和责任在企业内部，政府有关部门不具备制定内部控制规范的主体资格，但政府在推动企业建立健全内部控制制度方面仍是大有可为的。

〔关键词〕 企业内部控制制度 内控制度规范的制定主体 政府的作用

一、问题的提出

最近，企业内部控制制度问题在我国受到了广泛的关注，尤其是受到了政府有关部门的高度重视，形成了建立我国内部控制制度体系的总体思路：一是将内部控制制度作为《会计法》和其他相关法律法规的重要配套制度，纳入国家统一的会计制度范畴，由财政部制定发布；二是内部控制制度采取分批分步制定实施的方式进行，逐步建立健全与我国经济发展相适应的、满足不同单位经营管理需要的内部控制制度体系。

政府有关部门的初衷是好的，但问题是，在我国进入市场经济的发展阶段，建立现代企业制度的今天，企业内部控制制度的形成，到底是企业内部的责任与权利，还是政府部门的职责，是否应由政府部门制定强制的规范体系并监督执行。本文拟通过探讨内部控制的基本理论，说明内部控制制度与内部控制规范的区别，明确内部控制制度不是制定出来的，而是通过内部控制理念、内部控制规范和内部控制实施机制等因素相互作用的结果形成的；说明在内部控制制度中能够被制定的只是内部控制规范，而内部控制规范制定的主体不是政府有关部门而是企业内部；说明政府在推动企业内部控制制度形成过程中真正应该发挥的作用。

二、内部控制制度的涵义

现代企业的内部控制是在“两权分离”的条件下，企业经营者在所有者等外部关系人的压力下产生的一种自律行为，是来自于企业内部的控制，与外部控制相对应。外部控制是来自于企业外部利益相关者的控制，它要维护社会公众、投资人、债权人和其他利害关系人的利益，它主要通过资本市场、产品市场和法律法规等制约机制发挥作用，外部控制具有强制性。内部控制则是以企业内部董事会、经理层和其他个人为主体进行的控制，并深受外部控制的影响，它渗透于企业经营管理活动的各个方面，通过一系列强制性的和非强制性的政策、程序和理念来实现。只要存在企业经济活动和经营管理，就需要有相应的内部控制，目的是为了合理保证企业目标的实现。因此，内部控制制度是指企业为合理保证其目标的实现而在经营管理活动中形成的加强企业管理和

控制的一系列理念、规范和实施机制所组成的有机总体。

内部控制制度包括三个方面的因素，内部控制理念、内部控制规范、内部控制的实施机制。内部控制理念是内部控制的思想观念，这是属于“软控制”，不具有强制性，但却对企业的控制有着深刻的影响，它会渗透到其他因素中而起作用。内部控制规范是控制主体制定的行为规则，是具体的可操作性的文件。内部控制实施机制是落实内部控制规范的具体运行过程和状态。内部控制作为一个完整的内部控制制度体系一定是控制理念、控制规范和控制实施机制的统一。企业为了加强管理，在竞争中处于有利的地位产生了内部控制的动机，由此形成了内部控制的思想观念，为了贯彻这些思想，使其具有可操作性，便制定出一系列的规范，为使规范得到贯彻落实，就必须形成一套实施机制。内部控制理念、规范和实施机制三者的有机结合，交互作用，才构成了内部控制制度体系。

可见，内部控制制度是在一个特定的企业内部由多种因素综合作用形成的，它具有广泛而深刻的内涵。在内部控制制度的三个因素中内部控制规范只是内部控制制度的一个组成部分，只有这一因素人们才能够加以制定，而整个内部控制制度并不能够被制定出来。内部控制制度的内容，完全属于企业内部管理者的管理范畴，是企业内部管理的一部分。

三、关于内部控制制度规范制定的主体问题

作为制度规范制定的主体从理论上说可以有三个，政府、企业和个人。企业内部控制规范应由谁来制定呢？显然，在现代企业制度下不可能单独由哪个人来制定，是否应由政府来制定呢？政府对企业内部控制的形成会起到一定的作用，但内部控制是由企业内部建立的，政府不具备制定企业统一内部控制制度规范的主体资格。

（一）政府有关部门不具备制定企业内部控制规范的能力

首先，政府有关部门不能制定所有的内部控制规范。企业内部控制规范涉及生产经营管理的各个方面，政府有关部门能够制定的只是与其部门有关的一些规范，不可能制定企业内部所有的控制规范。即使政府强行制定

统一的内部控制规范，政府也无法控制每个企业的控制理念和运行机制。有效的控制规范会因无效的控制环境和运行机制而变得无效。

其次，政府有关部门不能制定统一的内部控制规范。各个企业的情况千差万别，没有适用于所有企业的控制规范。如企业规模大小不同，所需的规范有很大差别，小企业不用复杂的控制制度仍然能够达到控制的目的。再如企业的经营管理水平、技术装备水平不同，需要的控制规范差别很大，在电算化程度较高的企业和以手工操作为主的企业中，需要的控制规范大不相同，适应于手工操作的控制规范可能在电算化环境中变得完全无效。

最后，政府有关部门不能落实内部控制规范。规范制定的再好，如果不能落实，也只能是空中楼阁。目前我国企业普遍存在的会计信息失真，国有资产流失等问题，关键不在于没有规范，而在于不能有效地落实规范。内部控制规范的落实需要有有效的实施机制，这种实施机制的建立在企业内部而不在企业外部。在实行内部控制制度方面企业要遵循成本效益原则，在综合考虑控制的成本效益的基础上，建立能为公司实现特定目标提供合理保证的内部控制，一些理想的制度往往因为成本过高而不为管理当局所采用。而政府部门不能承担控制的成本，也无法控制企业去落实其所制定的规范。

(二) 政府有关部门制定内部控制规范不符合有关法规的规定

首先，不符合公司法的规定。《中华人民共和国公司法》第四十六条第十款，第一百一十二条第十款中分别对有限责任公司和股份有限公司的董事会赋予了“制定公司的基本管理制度”的职权，公司法第五十条和第一百一十九条分别对有限责任公司和股份有限公司总经理赋予了“拟订公司的具体管理制度”和“制定公司具体规章”的职权。公司的董事会和总经理都属于公司的管理当局，他们所制定的制度、规章等都属于公司的内部控制制度。

其次，不符合会计法的规定。《中华人民共和国会计法》第四章第二十七条规定：“各单位应当建立健全本单位内部会计监督制度。”这里的“内部会计监督制度”就是内部控制制度的一个重要的组成部分，而它把这一职责赋予给了“各单位”。

最后，不符合独立审计准则的规定。独立审计准则规范了注册会计师在会计报表审计中如何研究与评价被审计单位的内部控制，在我国《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》中明确指出：“建立健全内部控制是被审计单位管理当局的会计责任。”

从以上法规中可以看出建立企业内部控制制度的责任和权力在企业内部，而不在企业外部。

(三) 建立内部控制制度并不能确保政府实现既定的目标

政府有关部门制定内部控制规范的目的是为了保证会计信息的质量，保护国有资产的安全完整，建立良好的经济秩序。政府的目标是要达到一种结果，而内部控制制度只是一个过程，只是保证上述目标实现的手段之一。内部控制本身还存在着一些固有的限制，仅仅是保证会计信息质量，保护资产安全完整的第一道防线，而不是全部的防线，保证会计信息质量，保护资产的安全与完整还可以通过社会监督，发挥市场经济中的社会中

介力量来实现，也可以通过政府部门等的外部监督来实现。因此不能希望企业内部控制制度能够解决所有的问题，应通过建立多层次的监督体系来达到获得高质量会计信息，保护好国有资产，建立良好的市场经济秩序的目标。

由政府制定内部控制规范的思路还是受计划经济下政府对企业管理模式的影响，在计划经济下，企业是政府机关的附属物，一切都要服从政府的安排。而在市场经济条件下，企业是自主经营、自负盈亏的经济主体和法人实体，建立良好的内部控制制度既是企业自身的责任，也是其应享有的权利。政府部门不能越俎代庖，超越自身的管理边界，应该用市场经济的方法解决市场经济中的问题。

(四) 企业内部才是内部控制规范的制定主体

内部控制问题在任何组织中都存在，但只有在现代企业中才显得尤为突出。现代企业制度是市场经济发展中两权分离的产物，“两权”指的是所有权和经营权，所有权归所有者最终所有，经营权则交给企业，经营权中应包括内部控制规范的制定权。企业外部集团应采取外部控制的手段影响企业内部控制规范的制定，以实现自身的目标。

内部控制规范的制定和实施要讲求成本效益原则，只有企业自身才能比较这种成本和效益。经过比较后才能确定是否设立这项规范还是不设立这项规范。设立内部控制规范并不等于控制良好，相反，不设立规范也不等于控制不好。按照权责利相统一的原则，企业自身会享受内部控制的效益，承受内部控制的成本，因此，企业本身应享有制定规范的权力。

四、政府在建立企业内部控制制度方面的作用

尽管政府不是建立内部控制制度的主体，但政府在此方面仍是大有可为的，应发挥其应有的作用。在市场经济条件下，政府通过为市场运行制定“游戏”规则，监督外部规则的实施，充分发挥社会中介机构的力量，制定一些指导性的内部控制规范等手段，促使企业内部建立并完善符合自身要求的内部控制制度。

(一) 诱使企业产生加强内部控制的动机

政府可以通过制定公平、有效的法律、法规等外部规则，建立公平竞争的环境，诱使企业产生加强管理和控制的动机，使企业能够享受良好控制的效益。政府可以通过完善《公司法》、《证券法》、《反不正当竞争法》、《消费者权益保障法》、《合同法》、《会计法》以及企业会计准则、企业会计制度、独立审计准则等法律法规规范促进公平竞争，使企业在竞争中优胜劣汰。那些内部控制制度良好，经营管理水平高的企业就会在竞争中站稳脚跟，发展壮大，而那些内部控制制度不好，经营管理水平低的企业就会面临危机，被淘汰出局。人们就会以内部控制良好的企业为榜样，模仿他们的政策和程序，从追求自身的最大利益出发，自觉地建立健全内部控制制度。

(二) 迫使企业承受加强内部控制制度的压力

政府可以通过自身的权威，严格执法、严肃处罚，维护市场经济的秩序，给企业造成一种强大的外在压力，使企业承担不良控制制度的成本。有法必依，执法必严，把法律法规落到实处。如果企业不能加强自身的内部控制，违犯法律法规，就会受到严厉的外部制裁。我国目

前之所以存在大量的会计信息失真、国有资产流失等问题,正是因为政府对违法者的处罚力度不够,没有在全社会形成造假者承担法律责任的后果的环境。严格执法正是政府应该做,必须做好的事情。如果政府在这方面放松管理,而只在建立内部控制规范上下工夫,则无异于舍本求末,那将是徒劳无益的。

(三) 借助社会力量加强监督

在市场经济条件下,政府应借助社会的力量加强对企业的监督,促进企业内部控制制度的建立和完善。注册会计师被誉为市场经济下不拿国家工资的经济警察,它在维护市场经济秩序,保证会计信息质量,帮助企业加强内部控制建设方面起着独特的、不可替代的作用,政府应大力推动注册会计师事业的发展,间接地促进内部控制制度的建立和完善。

(四) 制定指导性的内部控制指引

政府在推动企业建立健全内部控制制度方面也可以颁布一些规范性的文件,但这些文件一定是指南性质的,就如同为企业提供了一个范本,引导企业参照执行,不应具有强制性。组织有关各方专家,深入研究企业经济运行的规律,制定出适合几种不同企业的科学的、标准的样本,使企业能够自觉模仿,自动推广。政府有关部门也可以授权给有关中介机构,让他们制定评价内部控制的标准,以此作为尺度来衡量企业内部控制的状况,并把衡量的权力交给中介机构,最终由政府部门进行监督。

参 考 文 献

1. 吴水澎,陈汉文,邵贤弟. 企业内部控制理论的发展与启示. 会计研究, 2000 (5)

2. 吴长慧,郭武. 会计监督与会计控制. 会计研究, 2000 (5)
3. 刘明辉,张宜霞. 企业内部控制探讨. 中国注册会计师, 2001 (4)
4. 冯淑萍. 加强企业内部控制 构建适合国情的内部控制体系. 吉林注册会计师, 2001 (1)
5. 李向阳. 美国公司内部控制机制面临的难题. 国际经济评论, 1997 (9)
6. 李若山,刘大贤主编. 审计学——案例与教学. 经济科学出版社出版, 2000. 1
7. 中国注册会计师教育教材编审委员会. 审计. 经济科学出版社, 1995. 1
8. 陈东琪. 新政府干预论. 首都经济贸易大学出版社, 2000
9. [美] O. 哈特著. 费方域译. 企业、合同与财务结构. 上海三联书店, 上海人民出版社
10. 中华人民共和国公司法
11. 中华人民共和国会计法
12. 中国. 独立审计具体准则第九号——内部控制与审计风险
13. 中国证监会. 证券公司内部控制指引
14. Brauchli, Marcus W., Bray, Nicholas, and Sesi, Michael, "Barings PLC Officials May Have Been Aware of Trading Position" Wall Street Journal, 1995 (6): 1, 6
15. Cornelius Murphy. Bushing Up on Internal Controls by www. nacubo. org

作者简介 韩丽荣, 吉林大学商学院副教授, 经济学硕士, 在读博士生。

(上接第 14 页) 又要能保证企业的年收入不受影响, 这就要求有一个合理的投资预算标准, 根据行业的不同特性保证充足的创新资金。

(五) 以合作创新共生经济的性质为依据, 正确选择合作创新组织模式共生经济的性质决定合作创新的组织形态。资源互补型共生经济的比重越大, 市场交易的程度就会越高, 合作创新越倾向于采用合同合作等分散式的组织模式; 反之, 资源共享型共生经济的比重越大, 内部化的程度就会越高, 合作创新越倾向于采用合资公司等集中式的组织模式。就合作创新的两种合作组织模式而言, 每一种模式分别对应不同的技术属性且具有不同的组织功能, 企业应根据合作的性质和目的, 做出正确选择。

(六) 加强合作创新组织内部管理

合作技术创新组织内部管理涉及人力、分配、信息、资金等方面, 但合作创新管理的主要着力点在于分配和风险管理。根据创新高风险和高收益同时并存的特征, 在现阶段, 应着力建立起合作创新利益分配与风险共担的责任制度, 实现分层次、分阶段分解风险责任, 谁决策谁负责, 谁掌握项目进展的主动权谁负责, 谁影响了项目的进展谁负责, 谁投资多谁收益大, 谁承担风险大谁收益多。如, 大多数企业认为合作创新的市场研究应该以自己为主, 那么创新成果的市场适应性风险就应该由企业承担, 但企业可以把高校向生产领域和市场方向

推进, 在分配中减少先期技术转让费预付的金额, 采取提成、技术入股、技术持股的分配办法, 将高校和科研机构应得的报酬与企业的经济效益挂钩, 减少企业的风险压力。

参 考 文 献

1. (美) 理查德. R. 纳尔逊. 美国支持技术进步的制度. [中译本]. G. 多西. 技术进步与经济理论. 北京: 经济科学出版社, 1992. 380~401
 2. Mansfield, E. and Jeong-Yeon Lee: "The modern university: contributor to industrial innovation and recipient of industrial R&D support", Research Policy, 1996 (25)
 3. Romer, P. M. Endogenous Technological Change. Journal of Political Economy. 1990, 98
 4. 匡涛. 我国“产学研”合作技术创新探析. 工业技术经济: 2002 (2)
 5. 傅家骥. 技术创新学. 北京: 清华大学出版社, 1998
 6. 吴贵生. 技术创新管理. 北京: 清华大学出版社, 2000
- 作者简介 匡涛, 西安财经学院经济研究所经济研究室主任, 博士、副教授、硕士生导师。研究方向: 技术创新经济学。赵惠英, 西安财经学院经济研究所副教授。王军, 西安财经学院科研处助理研究员。