Globethics Repository



内部控制变革与创新[Change and innovation of internal control]

This page was generated automatically upon download from the Globethics Repository. More information on Globethics see https://www.globethics.net. Data and content policy of Globethics Repository see https://repository.globethics.net/pages/policy.

Item Type	Article
Authors	叶, 陈刚
Publisher	中国社会科学院
Rights	With permission of the license/copyright holder
Download date	2026-11-12 00:07:39
Link to Item	http://hdl.handle.net/20.500.12424/191472

中国社会科学报/2010 年/1 月/7 日/第 009 版管理学

内部控制变革与创新

叶陈刚对外经济贸易大学国际商学院

中国内部控制体系建设，经过多年努力，正在不断完善和发展。1999 年修订后的《会计法》第一次以法律的形式对建立健全内部控制提出原则性要求，财政部随即连续制定并发布了《内部会计控制规范——基本规范》等 7 项内部会计控制规范。2007 年 3 月 2 日，企业内部控制标准委员会公布《企业内部控制规范——基本规范》和 17 项具体规范的征求意见稿。 2008 年 6 月 28 日，基本规范正式发布。自 2009 年 7 月 1 日起首先在上市公司范围内实行，并鼓励其他非上市的大中型企业执行，这标志着企业内部控制规范体系建设取得重大突破。

内部控制作为公司治理的关键环节和经营管理的重要举措，有利于提高财务信息质量和企业的经营效率与效益。内部控制的发展离不开公司治理的推动，Krishnan 在 2005 年认为，公司内部控制的质量是其控制环境的函数(包括董事会、审计委员会等治理机制)。

随着 2008 年金融危机的发生，人们对公司治理关注的焦点从道德风险转移到管理风险、经营风险、被兼并风险上，因为这些风险对企业生存和发展具有生死攸关的意义。内部控制在公司治理结构、治理环境、治理机制 (包括激励机制、监督约束机制和决策机制)以及治理业绩的评价上都发挥着重要作用。在金融危机背景下，内部控制如何变革与创新，通过外部约束、控制和监督形成与企业内部的自我约束、自我控制、自我监督的内部机制形成合力，共同承担起建立科学严密的公司治理机制、完成公司治理任务的重任，成为人们关注的焦点。从公司治理的视角研究内部制度的新问题，无论从内部控制的自身发展上，还是从公司治理的要求上，都有着重大现实与理论意义。

内部控制治理逻辑:基于契约的视角

企业是以契约形式组成的多层次委托代理关系的集合体。随着企业规模的大型化及业务的多元化和复杂化，企业高层管理者不得不再次委托中下层管理者对部分业务和部门加以管理。由于代理人和委托人的目标函数不一致，存在着不确定性和信息不对称性，代理人可能偏离委托人的目标函数；而委托人由于处于信息劣势而难以观测和监督代理人可能的非最优决策和投机行为，代理人可能损害委托人的利益。为了减少代理人非最优决策损失和机会主义成本，委托人需要通过严密的契约关系和对代理人的严密监督(内部控制)，以及探讨激励机制，来限制代理人的行为，并获得充分的反馈信息。契约理论认为，组织内部的谈判、监督、执行和约束等，必须有一系列制度安排来维持契约的有效性，从而保证企业作为经济组织的整体效率。内部控制是内部契约的显性反映，是在给定条件下，人们追求效率和利益最大化的结果。

现代公司是一系列不完全契约的联结体，这些契约控制着公司发生的各种交易，使得由公司组织这些交易的成本低于由市场组织这些交易的成本。为了节约交易成本，公司内的不完全契约常常采取关系契约的形式，而公司治理结构、公司章程甚至公司法等实际上就是这种契约关系的体现。公司治理作为一种保护投资者权益的制度安排，本质上是维系投资者与上市公司之间创造和分配准租金的一种契约，这种契约强调对上市公司控股股东或内部经理人进行权力分配和制衡，同时保证其科学决策，提高治理效率。为了保证这种契约的有效性，在公司具体的生产经营过程中，需要根据契约当事人在不同情况下权利与义务关系的不同，制定各种不同的执行机制，来明确处理这些权利与义务关系。

内部控制作为一项公司治理机制，董事会应当确保公司有可靠且有效的内部控制，以保护所有者的投资及公司的资产保值。内部控制要实现减少股东与经理层之间的利益冲突，保证公司透

明度，向股东授权并保证董事会对股东的受托责任的目标。因此，从不完全契约角度分析，如果公司治理是一种契约，那么内部控制就是旨在弥补关系契约的不完全性，确保公司取得比较优势，实现这种契约的一项执行机制。企业作为不同类型的资源所有者参与组成的一系列契约组合，存在明显的不完备性和代理问题，而内部控制就是一种产生于企业内部经营（管理)者和企业雇员之间的不完备契约和委托代理关系的持续均衡利益关系的治理机制，其关注的是企业所面临的、影响企业目标实现的风险或威胁，希望能够通过提高或保证内部控制系统质量，实现管理者自身风险/预期收益组合的最优化。

内部控制演进路径:“合规”与“自觉”

公司治理和内部控制产生的基础都是委托代理问题，有同源性。但公司治理是基于所有权和控制权分离而建立的约束和激励的制度安排，试图解决的是所有者和管理者之间的代理问题，即所有者、董事会和经理层之间的关系；而内部控制基于分权管理而产生的不同层次代理人的委托代理问题，主要解决企业内部董事会、经理层和各下级执行机构之间的关系，内部控制是公司治理契约在企业内部的延伸。内部控制制度的设计与完善，一方面需要与公司治理结构的模式与特征相适应；另一方面，公司治理结构所期望达到的目标也必须以适应内部控制作为支撑和保证，这就为推动公司治理结构适时变迁提供了理论基础。

公司治理作为一种制度安排，是通过公司组织和金融领域的关联博弈达成的均衡结果，是投资者、公司员工和经理人等参与人策略互动的自我实施机制；公司治理制度在投资者与经理人等参与人内生的自我实施机制和外生的法律监管制度相互博弈的冲突和协调过程中不断演进，并根据博弈双方在实施过程中的作用表现为强制性和自主性。公司治理是萌芽式的自发性到国家层面法律强制性治理再到公司层面自主性治理的螺旋式路径演进。

企业内部控制是企业实现目标过程中的内在需求，也是在因分权管理而产生的不同代理问题下委托人与代理人之间的不断博弈的均衡集合点，是对公司治理契约的执行机制。委托人与代理人之间在初期的交易过程中为了交易继续进行，就会有动力建立健全内部控制制度，这种动力来自于交易双方的互动和促进。博弈过程中的制度是由参与人在策略互动过程中内生的，存在于参与人的意识之中，是可自我实施的。当然，这在现实中需要相当严格的条件，市场竞争要能达成良性竞争均衡状态，且能以较低的成本发现具有机会主义行为的企业，这时无需第三方干预，各企业主体也会“自觉”建立健全内部控制制度，并且将会随着交易双方环境的变化而适时调整、协作演进。

随着社会的发展，公司范围的不断扩大，股权结构的不断分散化，所有权与经营权分离程度的加深，公司利益相关主体不断增加，“帕累托改进”的契约时间一长，各种机会主义行为也会不断出现，影响对代理企业契约的有效执行，这时就必须由能代表社会公众利益的第三方以正式方式对企业内部控制活动进行强制要求，同时，需要一种强制性的契约执行机制，由国家提供一个统一的法律制度安排履行治理契约。这种执行机制具有规模经济效应，可以避免较高的交易成本，内部控制就从“内生性”的自律特性向“强制性”的合规特性演进。

内部控制发展路径:“改进”与“创新”

Hart 在 1995 年把有限理性的条件放宽到了契约双方以外的第三方，认为只要契约中有一部分内容对契约外的第三方（法庭)来说是不可描述或者是不可证实的，这些内容就无法通过法庭来认可和强制履行，从而契约是不完全的。因此

内部控制作为公司治理契约的执行机制，在法律这种强制性契约执行机制发挥作用的同时，治理契约又会随着社会环境的变化，参与主体通过内在的互动不断产生新的自我履约机制，补充和完善治理契约的执行机制，促进资本市场的发展，优化对交易中有限理性和机会主义组合条件的反应。

对于投资者与上市公司之间的交易而言，随着技术的不断进步，特别是在信息技术条件下金融衍生产品的出现，其交易内容在广度上和深度上不断拓展，因此，作为治理交易行为、保护投资者权益的公司治理契约，其执行机制也需要相应地“改进”。

每当企业面临的环境发生变化、遵守原有的内部控制惯例难以满足现实需要时，企业个体便会有动机寻找新的突破，又开始新一轮内部控制制度的演进。

内部控制就是企业内部委托人与代理人之间和委托人之间为实现作为专业化结果的交换收益，实现公司治理目标的一项契约执行机制。内部控制沿着内生的自律，向法律要求的“合规”再到“创新”阶段的螺旋式路径演进。企业内部控制体系的建设与规范运作依赖企业治理层的主观认识。在所有权与经营权分离的情况下，企业内部控制的建设与规范运作是治理层的首要任务。只有治理层高度重视内部控制制度的建设与规范运行，才能约束管理层经营行为，才能降低经营风险与保证投资者投入的资产能够保全与增值。企业管理层应当充分认识其权力边界，即管理层的任何经营行为都必须受到内部控制制度的约束，同时要在“合规”的法律要求基础上自主性地根据公司自身特征建立和健全内部控制创新机制。

（本文是国家自然科学基金项目[批准号:70672060]与教育部人文社会科学规划项目[批准号:06JA630014]的阶段性成果。）