

# 内部控制法律规范体系之构建

季晓云

(南京广播电视大学工商管理系 南京 210002)

**【摘要】** 内部控制治理问题源自管理者与投资者之间的利益冲突,在公司治理机制尚待健全的情况下,强制性内部控制法律体系能较大幅度地解决这一冲突。内部控制管理问题源自企业价值创造的驱动,在管理者与投资者之间形成利益协同的前提下,内部控制规范体系能较大幅度地达成这一目标。

**【关键词】** 内部控制 内控法律 内控规范 治理功能 管理功能

审视近年来上市公司发生的一系列财务舞弊案件,相关案例的直接策划者与参与者大多来自管理层,治理层存在的弱控制区或盲区导致了管理层的越界行为。由此可见,公司治理功能的缺失是引发财务舞弊的主要原因,从根本上解决公司治理层面的控制问题,是内部控制制度规范有效运行的前提与保障。

## 一、中美两国内部控制法律法规的治理功能考察

近年来,诸多学者围绕公司治理与内部控制内在关联机制问题进行了深入研究,从现有研究成果看,虽然研究视角与切入点各有侧重,但对于公司治理与内部控制的关系已基本达成共识。即:公司治理是内部控制制度运行的上层建筑,而内部控制则是为公司治理目标实现提供的具体保障措施,它是实现公司治理目标的手段和方法。

1. 中美治理机制对管理制约作用层的比较分析。公司治理功能的有效发挥是内部控制有效运行的先决条件,而治理功能的有效释放则受其治理条件的制约。就我国现实情况看,无论是内部治理还是外部治理,现行治理机制远未达到对管理层应有的治理强度,其内在根源可概述为四大方面:①由历史原因形成的股权高度集中,导致了董事会治理功能的退化;②现行“二元制”治理模式中董事会与监事会职责界定模糊,造成了内部治理效率的低下;③独立董事发挥作用的条件尚不具备,目前董事会下设的审计委员会在公司治理中难以发挥应有的作用;④资本市场与社会声誉机制尚不完善,外部市场机制对管理层的劝诫作用难以显现。

近年来,我国公司治理有效指数虽然总体有所上升,但与美国等市场经济发达国家相比仍存在较大差距。就美国公司治理情况看,虽然其在公司化发展进程中呈现的股权结构的分散化同样也带来了代理问题,然而,其“一元制”内部治理模式及其良好的市场声誉机制,对管理层的单边行为产生了较强的抑制作用。美国纳斯达克市场《上市规则》规定,公众公司审计委员会至少由三人组成,并且只能由独立董事担任。一方

面,由于独立董事在董事会中比例较高并由其行使审计职能,较大程度上削弱了内部董事的权力;另一方面,美国社会评价信誉机制较为成熟,独立董事若不能保持独立,甚至与“执行董事”合谋,其在市场中的声誉机制就会受到破坏,最终只能受到市场惩罚甚至被市场淘汰。可见,美国较为完备的市场声誉机制对强化其治理功能具有良好的导向作用。

然而,组织中的人是介于完全理性与非理性之间的“有限理性人”,当其“理性经济人”本性占据主流,进而利用自身信息优势实施机会主义行为时,市场机制的规劝作用便显得微乎其微了。对此,一贯提倡自由经济、市场调节为主的美国,针对内部控制实施中管理层潜在的渎职倾向与行为,果断地采取了政府干预即通过联邦立法这一强制性举措,并取得了良好成效。

2. 美国内部控制法律体系彰显其强大的治理功能。深入分析美国联邦政府在内部控制法律体系构建及其实施方面的举措,其成功因素可归纳为三大方面:

(1)其内在驱动力源自对投资者及其潜在投资者利益的保护。20世纪30年代,随着美国证券市场交易规模的不断扩大,联邦法律注重维护证券市场的公开透明与健康发展,对公众公司的内部控制进行了规范。1933年首次出台的《证券法》,对申报一级市场股票发行公司的信息披露质量提出要求;1934年颁布的《证券交易法》,主要对二级市场的交易规则进行了规范;1935年和1950年的《公共事业控股公司法》,专门针对与一般盈利公司具有显著区别的公共事业公司而颁发;2002年的《公众公司会计改革与公司责任法》,即著名的《萨班斯—奥克斯利法案》(SOX法案),则进一步拓展了内部控制法律的广度与深度,将内部控制适用范围由本土公司扩展至在美国上市的海外公司的同时,对公众公司内部控制提出了极其严格的要求。

以上四项法律尤其是SOX法案,无疑构建了一个强大的立法监控体系,极大地限制了高层管理者的权力,促使其将内

部控制建设纳入法律约束,集中精力致力于公司的战略发展,从而最大限度地保护了广大投资者与社会公众的利益。

(2)处罚方式及其力度产生强大的威慑力。一项法律的有效性较大程度上取决于其惩罚机制的有效性,美国内部控制法律尤其是SOX法案,完全可以用严刑峻法来形容。该法案要求公众公司的首席执行官(CEO)和首席财务官(CFO)对于向美国证券交易委员会(SEC)提交的财务报告的可靠性作出承诺,并由CEO作出与财务报告相关的内控有效声明。这就迫使管理层及相关人员不得不将可能承担的法律风险置于首位,从而更好地满足公司及广大利益相关者的需求。

(3)构建了上下贯通的内部控制法律体系。就美国内部控制法律框架看,联邦政府颁发的内控法律处于最高层次,SEC颁布的各种监督文件处于第二层次,美国证券交易所及公众公司会计监督委员会(PCAOB)发布的相关规章处于第三层次。此三个层次中,联邦政府法律统领SEC,SEC对PCAOB进行监管,由此形成了层次清晰、上下衔接的内部控制法律体系,强化了公众公司对内部控制法律及其相关监管文件执行上的一致性,从而确保了内部控制法律的实施效率。

以上分析表明,以投资者利益保护为驱动的目标导向、各种违规处罚乃至刑事处罚的力度、相关法律规范之间的有机配套与协调,确保了内部控制立法监管的效率与效果,使得美国内部控制法律产生了不可替代的治理功能。

## 二、我国内部控制法律制度建设的初步设想

就内部控制法律制度建设看,与西方发达国家相比,我国内部控制法制化进程尚未进入实质性阶段。我国现行经济法律体系中,涉及内部控制的法律主要有《会计法》、《证券法》及《审计法》,其中《会计法》要求各单位建立内部控制监督制度,它从保护资产安全完整的角度出发对内部控制提出要求,并明确了单位负责人在会计监督中的法律责任;《证券法》将建立内部控制制度作为设立证券公司的条件之一,并从外部监管的角度对防止财务舞弊提出了要求;《审计法》主要对内部审计进行规范。

考察现行内控法律法规,其不足之处可归纳为三大方面:一是缺乏具有权威性的内部控制统驭法律。现行内部控制法律服务于不同主体,由于缺乏具有统领作用的内控法律,不同主体在监管方式、力度、口径等方面存在着较大的差异,进而带来内控法律执行力较弱等问题。二是并未从组织关系中对内部控制责任主体进行规范。以上三个法律虽然立足点各有侧重,但仍围绕会计控制和审计监督而展开,对管理层的强制性法律措施远未到位,导致内部控制法律治理功能难以显现。三是现行内控法律制裁力度不够。我国目前对于违法违规行为主要采取现金罚款、警告处罚。张宗新(2007)进行的一项上市公司违规行为与其股价关系的实证研究显示:罚款只对上市公司带来极小的负面影响,而警告批评并未给其带来负面影响,这一结论较大程度上说明我们内控法律监管力度不够、执法效果不明显等问题。因此,尽快构建以权威性内控法律为

统领、相互配套统一的、具有较强处罚力度的内控法律体系,成为我国推进内部控制法制化的当务之急。健全我国内部控制法律法规,应着重从以下两大方面加大力度。

其一,构建以《公司法》为主体的内控法律体系。构建内控法律体系,必须对现行相关法律进行修订。《公司法》作为规范公司组织行为的大法,其核心内涵在于从组织运行的高度对公司治理责任主体进行规范。为进一步强化公司治理中的权力制衡机制,应明确管理层在内部控制中的法律责任。在今后的《公司法》修订中,若增加一项法律条款,应将公司及其管理层应承担的内部控制法律责任嵌入其中,再将相关责任主体在内部控制设计、执行、评价中应承担的法律责任进行细化。这无疑填补了我国治理层面的内部控制法律的空白,从而在法律层面弥补了我国现行公司治理的缺陷。

其二,强化内控法律制裁举措并形成有效的协同效应。从维护证券市场健康稳定、保护投资者利益出发,一方面,要明确责任主体在内部控制中应承担的责任,对其责任追究及其认定进行细化,从一般违规责任到重大刑事责任,从较小金额到极大数额的处罚,都必须制定明确的裁定标准。裁定标准认定应充分发挥惩罚机制在打击违法违规行为中的法律作用,大幅度提升处罚力度,从而增加企业违规成本。另一方面,应以《公司法》为统领,对现行内控法律进行梳理,改变其各自为政、相互割裂的局面,构建良好的法律责任认定标准以及一致、处罚力度统一的协同机制,从而形成强大的联合监管合力。如果说内部控制治理问题源自管理者与投资者之间的利益冲突,强制性法律法规无疑最大限度地解决了这一冲突,一旦在法律层面构筑了管理者与投资者之间的“协同”机制,如何充分挖掘内部控制在企业价值创造中的作用,进而实现投资者与管理层的共同意愿,便成为内部控制制度规范面临的核心任务。

## 三、内部控制制度规范的管理功能及其实践思考

随着内部控制理论与实践的发展,无论是美国还是中国,内部控制框架体系日趋完善,涵盖内容日益丰富。即使其原始驱动力源自对财务报告信息质量的需要,亦无法否认其在实现内部控制与企业终极目标(即战略目标的链接、内部控制与企业经营管理的糅合)等方面进行的延伸与拓展。

1. 内部控制制度规范应侧重于发挥内控的管理功能。现行内部控制实施情况与内部控制规范制定的初衷存在着较大的差距,企业内部控制在实践中面临着一些普遍性问题。就内部控制与企业管理活动融合情况看,深圳市会计学会相关课题组于2010年进行的一项调研结果显示:诸多企业的管理层尚未认识到内部控制的程序和方法,与企业管理活动是一种有机的衔接与嵌合关系,片面地将内部控制看做游离于企业日常经营管理活动以外的独立活动,形成了日常管理 with 内控运行“两张皮”的现象。就内部控制实施主体看,对于内部控制与企业战略及其风险管理关系的认识较为模糊,片面认为内部控制主要是解决财务报告信息质量问题,不少企业将内部

控制交与财务、内审、证券等部门实施,有些企业则将内部控制看做一项额外负担,为了减轻负担,索性外包给社会咨询机构全权代理。

可以看出,我国普遍存在着管理层对内部控制的认同度低、实施不到位等问题,撇开委托代理关系中管理层可能的机会主义倾向不谈,企业管理层普遍缺乏内部控制理论基础及实践经验,内控规范本身涵盖范围较广、涉及层次较多、内容较为繁杂,是造成以上问题的主要原因。由此,如何在现有基础上不断完善内控规范,逐渐形成层析清晰、上下贯通、易于理解的内控规范体系,成为内部控制实施的关键所在。

近年来,相关学者围绕完善内控规范体系、提升内控实施效果这一核心问题,从不同的视角提出了诸多观点。池国华(2009)提出,我国企业内部控制基本规范及其配套指引,涵盖的目标、要素、业务、事项等四大模块,相互间的逻辑关系不够清晰,有必要进一步梳理与整合,形成逻辑架构清晰、具有普遍意义的内控体系。由此,他立足于系统研究的视角提出“三个层级、两条线”的控制体系,指出内控目标依托三个层级(即高层的战略控制、中间层的管理控制、基础层的作业控制)得以实现。而有效实施各层级控制的前提在于,信息沟通与监督这两条线必须充分、牢固地确保内控体系的正常运转。

李心合(2012)认为,目前我国内部控制制度规范建设中存在八大难题,其中现行制度规范表述形式较为单一、内容冗长且缺乏层次,是影响内部控制有效实施的重要因素。为此,他建议除了采用惯常的条文方式表述,还可采用或辅之以流程图或控制表等形式,将内控目标及其要素有机地融入相关图表中。图表设计既涵盖条文形式所要表述的内容,又清晰地反映了内部控制的实施路径,从而提升了内控制度的执行力。

李连华(2012)则认为,理论层面缺乏内部控制效率评价框架体系,实务中又没有切实可行的评价方法,是导致目前我国内部控制效率偏低的主要原因。他进一步从内部控制的目标维度出发,探析了内部控制效率的实质内涵、基本特征、形成路径、构成要素,构建了内部控制效率测度指标体系。

**2. 提升内部控制管理功能的初步思考。**从现行内部控制体系看,基本规范作为处于统驭地位的内控总体规范,较为全面准确地概述了内控目标、要素、原则、要求。问题在于,从内控规范到企业实施之间,这段路程目前走得并不顺畅,突出问题表现为企业对内控目标掌控不强、内控评价体系不够健全两大方面。我国可借助于内控应用指引与内控评价指引的不断完善,对企业内控实施过程进行有效指导。

(1)逐步细化内控应用指引,确保内控目标落实到位。就内控目标看,基本规范提出的五大目标实际上是一组很难实现的目标,从外部环境到内部管理、从战略层面到业务层次,无不对内控目标产生直接或间接的影响。目标之间不相容、难调和等问题的发生,常常模糊人们对内控目标的认识,最终目标反而变得不清晰了。《企业内部控制应用指引》作为指导企业实施内控的行动指南,应通过修订和完善,引导企业立足于

自身实际,分步骤、有重点地确立阶段性内控目标。对于内控基础薄弱、会计控制不够健全的企业,着重于加强授权批准与不相容职务分离等制度建设,进而提高会计信息质量;对于内部管理控制薄弱、过程控制不够严密的企业,则应着重于投资决策与集中采购等重大项目的论证与可行性分析,以降低经营风险、确保资产安全;对于法律意识淡薄、涉及诉讼或侵害他人利益的企业,应加大执法力度,明确违法行为应承担的法律责任,从而确保经营活动的合规合法;对于内控基础较好,在财务报告真实、资产安全、经营合法合规等方面取得成效的企业,则应实现内部控制由约束性控制向自我控制方向的转变,将内部控制有机地嵌入企业经营活动的具体事项中,进一步提升经营效率与效果,最终确保企业战略目标的实现。

(2)不断完善内控评价体系,构建内控持续改进机制。内控评价作为由最初的设计走向最后整改的枢纽,能否构建有效的评价指标体系,关系到内部控制循环体系能否健康运行。鉴于内控评价的中心地位,我国专门出台《企业内部控制评价指引》,提出内控评价旨在评价内控的有效性,即企业内控制度是否为内控目标的实现提供了合理保证。然而,我国企业内控实施基础较为薄弱、历史上过于依赖外部审计、内控目标多样性及内控程序较为复杂的特点,决定了内控的“有效性”及其“合理保证”在实践中较难衡量。或许正因为如此,我国评价指引只提出了原则性指导意见。就外部审计功能看,其角色定位决定了其在行使内控督察职能时只能做到“有所为,有所不为”。追溯独立审计的发展历程不难发现,其当初之所以对内部控制进行审计,其驱动力主要来自财务报告审计效率的需要而非内控本身之效率,此外,其局外人的身份也限制了其充分获取信息的空间。

因此,为构建良好的内部控制持续改进机制,我国应加强内控评价方面的研究与内控评价指引的完善。从评价目标设定及具体要素设计入手,构建涵盖财务指标与非财务指标的内控评价标准,依据业务性质划定其“定性”或“定量”范畴,并明确相应的评价梯度;建立相应的评价方法体系,对具体业务及事项逐一进行评价,以单项指标分析整合为基础,提出整体性内控评价意见,及时发现内控缺陷尤其是重大缺陷,提出切实可行的整改举措,从而不断提升我国内部控制的实施效率。

#### 主要参考文献

1. 陈志斌.公司治理层面的控制与所有权实位.经济理论与经济管理,2003;1
2. 杨有红.试论公司治理与内部控制的对接.会计研究,2004;10
3. 张宗新.证券监管、执法效率与投资者保护.财贸经济,2007;11
4. 李心合.企业内部控制建设中的八大难题与对策.财务与会计,2012;4
5. 李连华.内部控制效率:理论框架与测度评价.会计研究,2012;5