

基于产权理论的国有企业内部控制实施机制构建

周银燕¹, 朱锦余²(教授)

(1.云南经济管理学院财经学院, 昆明 650106; 2.云南财经大学会计学院, 昆明 650221)

【摘要】从国有资产产权在国有企业内部的价值流转来看,国有企业内部控制的实施机制包括以国家为中心的针对经营者的实施机制以及以经营者为中心的针对员工的实施机制。国家对经营者的内部控制实施机制主要包括在国有企业内外部建立完备的法律机制,以及利用市场信息传导构建有效的激励与约束的声誉机制;经营者对企业员工的内部控制实施机制包括业务层面问责机制、员工自我评价机制、风险管理机制、内部审计机制、有效的奖惩机制等,这些内控机制旨在保证国有资产产权价值的保值增值,以及国有企业社会责任的履行。

【关键词】产权; 国有企业; 内部控制; 实施机制

一、引言

2006年《企业内部控制基本规范》颁布以后,学术界开始关注内部控制实施机制,并形成了一定数量的理论研究成果。这些成果主要从不同的理论视角对企业内部控制的实施机制展开研究,并提出了相对应的分析框架。

陈志斌、何忠莲(2007)提出在实施内部控制中要应用信息机制、声誉机制、严厉的问责和惩戒机制等。池国华(2009)从我国企业内部控制的环境出发,构建了涵盖战略、管理、作业三层次,具有综合意义的内部控制执行机制。缪艳娟(2010)按照新制度经济学理论,针对我国缺乏相应实施机制的现实,指明我国企业内部控制的执行必须采取强制措施,通过法律及非法律层次分别对内控的不同方面明确责任并建立相应的奖惩机制,并从我国《公司法》、《刑法》、《公司治理准则》等方面提出了法律完善的建议。

蔡吉甫(2012)从制度经济学的角度,对内部控制框架的产权理论展开了研究,并提出所有者控制经营者的机制包括激励契约的设计、董事会监督、大股东治理、融资结构、法律和政治途径、市场竞争等显性机制与企业内部的隐形机制;经营者控制企业员工的方式主要有会计控制、内部审计控制和制度控制。刘玉廷、王宏(2010)指出外部注册会计师对企业内部控制进行审计,是极为重要的制度设计。李波(2011)、郑石桥、郑卓如(2013)分析了我国核心文化价值观对内部控制正式规则实施有重要影响,并指出要注重正式规则的实施机制。

以上研究已取得一定成果,但针对国有企业这一特殊对象的内部控制实施机制的研究则寥寥无几。缪艳娟等(2014)从实证调研的角度得出上市企业与国有企业内部控效果均显著好于非上市企业与非国有企业,而上市企

业与国有企业之间的内控效果差异不显著。雷宇(2011)的研究结果表明,声誉机制对于国有企业的控制效果要强于民营企业。从已有的研究成果看,学者们专门针对国企内部控制实施机制的研究还不够。

二、从产权视角构建国有企业内部控制实施机制的逻辑路径

国有企业是由国家代表全民履行所有者职能的企业,其产权特征明显区别于其他类型企业。因此,从国有资产产权的角度来对国有企业内部控制的实施机制展开研究,更具有实践性与可操作性。

产权是指由物以及物的使用所形成的所有权与使用权、收益权与让渡权等权力,其实质表现为人与人之间的经济关系。以科斯为代表的产权经济学家将交易与产权联接,并从交易的角度对企业的性质进行了阐述,认为企业是作为要素所有者实现产权交易的一种方式,其产生与存在的制度性原因是企业降低了市场机制的交易费用,其性质是属于一系列产权交易主体的契约集合。由于风险的存在与环境的错综复杂,加之有限理性的交易人,甚至机会主义行为的存在,使得企业契约都是不完全的。继科斯之后,不同的产权经济学家对企业的本质提出了其他观点:威廉姆森指出企业的实质是一种交易的治理结构;阿尔钦等则把企业看做一种特殊的契约设计,其本质为生产的团队性质。此外,人力资本所有权与控制权的不可分离以及分工日趋多样化与专业化,使得现代企业产生了不可避免的“委托代理”问题。

近年来,国有企业改革的方向是健全现代企业制度。国有企业作为现代企业具备以上所涉及的企业性质:是不完备的契约、是一种治理结构、是生产的团队以及存在多层级委托代理关系。国家将国有资产产权投入到产出

是一个连续完整的价值流转过程,国家要实现对这一过程的有效控制,需要在国有企业内部建立两个相互关联的内部控制层次。首先是国家对国有企业经营受托直接责任人的控制,表现为国有企业在公司治理层级的控制;其次为国有企业经营受托直接责任人对员工的控制,表现为国有企业在公司业务层级的控制。因此,国有企业内部控制的实施机制也应包含两个层次:其一为国家针对国有企业治理层的内部控制实施机制,其二为国有企业经营者针对各部门干部及员工的内部控制实施机制。

三、基于国有企业治理层的内部控制实施机制

基于国有企业治理层的内部控制实施机制,是保证国有企业内部控制有效执行的第一层机制,是国家保证国有资产产权受托的直接责任人——经营者的内部控制有效执行的相关机制。具体包括国家通过法律从企业内外部建立完备的法律机制以及利用市场信息传导构建有效的激励与约束的声誉机制。

1. 法律机制。用法律对企业内部控制进行监管是行之有效的有效的手段,如美国以萨班斯法案等强制企业执行内部控制,包括内部控制信息的强制披露及违反内部控制制度后对企业高管的严厉追责与惩罚(陈志斌等,2007)。英国却从公司治理入手,以上市规则等法规对企业内部控制的建立健全进行指引,从而使企业自发性产生内部控制需求。可见,英美两国在企业治理层的内部控制中实施的法律机制存在明显差异,通过法律机制来监管经理层实施内部控制的结果却是殊途同归。

治理层级内部控制的法律机制,应该从国有企业内部与外部两个角度,从严格监管、完善引导与有效激励三个方面进行构建。根据实施主体和实施手段的不同,严格的监管机制包括企业内外部不同监督主体实施的检查监督机制、管理层问责机制、惩罚机制等;完善的引导机制指通过相关法规对公司治理及内部控制进一步指引的机制;有效的激励机制是将国有企业高管的激励与内部控制的有效性挂钩,它们同时受到法律的规范和指导,共同构成了规范国有企业内部控制实施的法律机制,详见表1。

2. 声誉机制。声誉机制可以理解为与名声和荣誉相关的机制,该机制是法律机制的有效配合与补充,在市场中,可以通过惩罚失信与激励守信的方式发挥规范市场发展、约束市场参与者的机会主义行为、传递信号、减少交易成本(表现为激励机制)等方面的作用。同时,它可以有效降低国有企业内部控制的实施成本。法律从制定至执行均具有较高的成本,而声誉作用的发挥建立在国企经营者自觉执行内部控制制度以维护自身发展的长远利益的基础之上,其执行成本远低于法律机制,但该机制的有效性有待市场传导体制的完善。声誉机制按照实施主体及实施手段可以分为市场的激励机制与社会舆论机制(表现为市场约束)两类,详见表1。

表 1 基于国有企业治理层的内部控制实施机制

实施机制		实施主体	实施手段	
法律机制	严格的监管机制	外部	国资委	定期进行内部控制专项检查
			国家审计	定期进行内部控制审计
			注册会计师	定期进行内部控制审计
		内部	董事会	定期进行内部控制自我评价及内部控制信息披露
			监事会	对重大事项及内部控制进行检查与监督
			风险管理委员会	风险预警、识别、衡量、控制和效果评价
	管理层问责机制	审计委员会	对公司会计、财务相关的内部控制进行监督	
		战略委员会	对公司战略制定、实施风险的内部控制进行监督	
		国资委	在相关法律法规中明确董事长或总经理对内部控制的建立健全负责	
		惩罚机制	证监会	通过《会计法》、《公司法》、《证券法》、《企业国有资产法》等法律明确各个责任主体在内部控制中的责任细则,对违反相关法律法规的行为进行行政性惩罚与经济惩罚
国家审计	通过《刑法》对企业高管的违法行为进行严格的刑事、民事责任追究			
司法机关	通过《刑法》对企业高管的违法行为进行严格的刑事、民事责任追究			
完善的引导机制	公司治理机制	证券交易所	通过《公司治理准则》,利用证券交易所的上市规则对企业的内部控制行为进行引导	
有效的激励机制	考核激励机制	国资委	在相关法律法规中明确将内部控制的有效性作为国有企业管理层经营业绩的考核内容,并与其报酬、奖惩挂钩	
声誉机制	激励机制	市场	经营者为实现自身利益而对声誉看重,主动追求国有资产产权价值的保值增值	
	约束机制	市场	社会舆论及媒体的评价,倒逼国有企业内部控制的完善	

四、基于国有企业经营者对员工的内部控制实施机制

基于国有企业经营者对员工的内部控制实施机制,是保证国有企业内部控制有效执行的第二层机制。在分工日趋多样化、专业化的背景下,国有企业的内部管理形成了对于国有资产使用权的层层委托代理关系,每一层的管理者或普通员工之间均构成了特定的委托代理关系。由于人的有限理性,加之企业内部的团队生产性质,导致企业员工在共同参与国有资产产权价值创造的过程中,不可避免地产生“搭便车”的国有企业内部代理问题,其结果是经营者无法有效履行国有资产产权经营受托责任。因此,要想有效地解决国有企业内部层级代理问题,经营者必须保证国有企业员工层次的内部控制有一定的

实施机制。这些机制主要包括员工业务层面问责机制、员工自我评价机制、风险管理机制、内部审计机制、有效的奖惩机制等。对国有企业职能部门及业务部门的员工应进行相应的激励与约束,如表2所示:

表2 基于国有企业经营者对员工的内部控制实施机制

实施机制	实施主体	实施手段
业务层面问责机制	各层级产权委托责任人	规范设置国有企业机构与岗位,规范业务流程,按照业务流程中不同的业务活动明确责任,使国有企业内部职能部门及业务部门的每一岗位的员工清楚自己在干什么、要干什么、该怎么干
自我评价机制	各层级产权受托责任人	每一个员工对自己岗位上的内部控制进行自我评价,每一个部门对本部门的业务流程中的内部控制进行自我评价。设计不同层次的内部控制自我评价表格,采用工作组法、问卷调查法、管理结果分析法等方法每半年进行一次自我评价
风险管理机制	风险管理部门	按照国有企业内部筹资、投资、经营、收益分配的产权价值流转环节进行内部控制风险的分析、认定、衡量与控制,并对风险管理的结果进行评价
内部审计机制	内部审计部门	对内部控制执行状况进行检查评价,包括审核和评价各责任主体向上级部门交付的产权经营受托责任报告是否真实、可靠;对内部控制自我评价、风险管理流程等进行审核与监督,对企业业务活动与企业战略目标关联性的内部控制进行监督
奖惩机制	各层级产权委托责任人	充分运用问责机制、自我评价机制、风险管理机制和内部审计机制结果,设计合理的奖惩制度,将各员工、各部门的内部控制履行情况与薪酬考核挂钩

这些实施机制的侧重点及实施方式各不相同,都仅仅是在国有资产产权价值运动过程中的某一方面或某一环节发挥控制作用。这些实施机制只有相互配合、相互补充,保证内部控制制度的有效执行,才能为国有企业经营者有效履行国有资产产权受托经营责任提供机制支持。

五、结论与建议

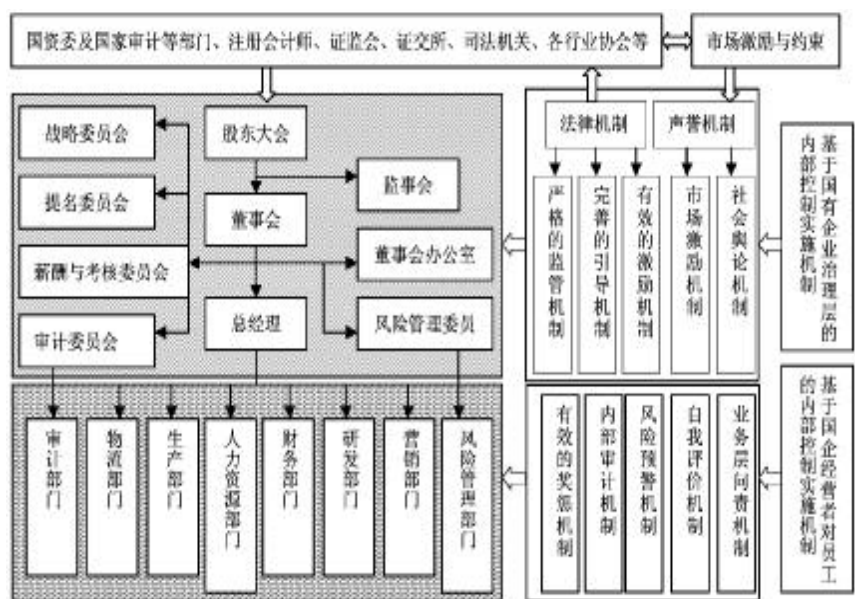
按照国有资产产权在国有企业内部的价值流转过过程,以及国企具备现代企业性质的现实,其内部控制的实施机制应内外兼修,建立国家对经营者的治理层级的内部控制实施机制,以及经营者对企业员工的业务层级的内部控制实施机制,具体如右图所示。这些实施机制旨在保证国有企业内部控制制度的有效执行,从而实现国有资产产权价值的保值增值,以及国有企业社会责任的履行。

同时要注意的是,国有企业内部控制的有效实施是一项复杂的、系统的、持续的、动态监督的工程。以上实施机制能否发挥应有的效应,主要取决于以下几点:

一是应建立在国有企业内部控制相关法律法规完善的基础之上,尤其是国有企业内部控制的建立健全及风险管理控制的管理层问责机制及惩罚机制的进一步完善。二是应进一步健全国有企业法人治理机制,真正实现政企分开、政资分开。三是国有资产监督机构作为特设机构的定位要明晰。四是建立畅通的企业价值的传导机制。此外,在内部控制的具体执行过程中,只有考虑到行业、环境、信息技术、机制执行成本等具体因素,才能使国有企业的内部控制有效落地,从而实现国有资产产权受托经营责任与社会责任的高效履行。

主要参考文献

陈志斌,何忠莲.内部控制执行机制分析框架构建[J].会计研究,2007(10).
 池国华.企业内部控制规范实施机制构建:战略导向与系统整合[J].会计研究,2009(9).
 蔡吉甫.内部控制框架的产权理论研究[M].北京:经济科学出版社,2012.
 缪艳娟.企业内控规范实施机制的新制度经济学分析[J].会计研究,2010(12).
 晓芳.我国企业内部控制执行机制系统构建研究[J].未来与发展,2012(9).
 刘玉廷,王宏.提升企业内部控制有效性的重要制度安排[J].会计研究,2010(7).
【基金项目】 国家社科基金项目“国有企业内部控制与风险预警机制研究(编号:10XJY0006)”;云南省教育厅科学研究基金项目(编号:2012Y246)



基于产权视角的国有企业内部控制的实施机制构建