

[文章编号] 1009-6043 (2005) 03-0041-02

企业内部控制目标拓展： 基于家族治理企业的分析

徐 璞¹，范 炜²

(1. 浙江省台州市公安报社，浙江 台州 318000；2. 浙江大学 管理学院，浙江 杭州 310021)

【摘要】 对企业内部控制目标的认识是一个不断完善的过程。家族企业的内部控制是以非正式内部控制制度为主，正式内部控制制度为辅；公司制企业的内部控制则以正式内部控制制度为主，非正式内部控制制度为辅。家族企业和公司制企业的内部控制有所不同，完善的内部控制理论应该包括家族治理机制和公司治理机制下的内部控制理论。提升道德品行和维护企业经营安全理应纳入企业内部控制目标之中。

【关键词】 家族企业；内部控制目标；经营安全

【中图分类号】 F276 **【文献标识码】** B

一、引言

内部控制目标的定位是企业建立和完善内部控制框架体系的出发点，也是贯彻执行内部控制的行为标准，以及内部控制评价考核的原则，理清内部控制目标有着重要的现实意义。

那么，内部控制目标应该包括哪些内容？根据内部控制理论，比较经典的解释是美国 COSO 委员会在《内部控制——整体框架》中的内部控制定义。该定义于 1992 年提出并于 1994 年修改，它对内部控制的目标描述如下：内部控制是企业董事会经理阶层和其他员工实施的，为营运的效率效果，财务报告的可靠性、相关法令的遵循性等目标的达成而提供合理保证的过程。就内部控制目标而言，该定义遭到了 GAO（美国审计署）的批评，指出其描述含糊其词，把控制资产安全——这一内部控制理论发展主线都隐约不见了。COSO 委员会则认为控制资产安全目标应该包含在营运的效率性或效果性之中，这难免让人费解。事实上，COSO 委员会定义对内部控制目标还存在没有言尽之处。在内部控制——整体框架五要素中，特别强调风险控制，但它谈的是市场风险，指的只是客观风险，并没有涉及企业面临的主观风险，由于人的机会主义行径带来的风险，人的一念之差就涉及到企业的安全，特别是企业的高层领导。这里我们将主观和客观风险以及资产安全一并上升到经营安全来理解。另外，与现代企业不同，家族企业侧重于非正式制度管理，注重道德控制，因此，家族企业建立人力资源内部控制一开始就对员工提出道德水准要求。要求员工忠于企业，维持企业的持续经营。总括上述分析，笔者认为，企业内部控制目标还必须拓展，应该包括：提升道德水平和维护企业经营安全。下面拟从家族治理企业视角对此进行阐述。

二、内部控制目标拓展之一：提升道德品行

公司治理下的企业内部控制其核心是会计控制。会计控制的目的是确保资产的安全和保证会计信息的真实可靠性。这与公司治理下股权分散、所有权与经营权分离是分不开的，因为投资者并不参与企业的经营活动，所以要求资产安全会计信息真实可靠。

家族治理下的内部控制与公司治理明显不同，它强调人的素质，特别是管理人员的道德素质。社会信用的缺失，业主对外来人员管理不放心；而家族成员其个人利益与公司利益基本是一致的，经营中他们是严格要求自己，基本上没有利己行业，而且监督到位，所以他们的存在能保证业主资产的安全和资产的保值增值。家族企业对非家族成员的重用，一看道德水平，二看对业主的忠诚度，三看能力。因为道德水平低所造成的破坏程度远大于能力差所造成的影响。

对人力资源注重道德控制，这比会计控制要高一个层次。财务会计控制属于事后监督控制。因为会计信息反映的是经济活动（也可以理解为企业全体员工行为）的结果。注重道德控制，即对人的行为源头进行控制，正本清源，则会计控制成为次要问题。在家族治理条件下，会计控制属于内部控制的重要组成部分，尽管家族企业也需要向政府部门、税务机关、银行等利益相关单位提供会计信息，但因为企业两权合一，不涉及到局外投资者的利益，不存在制造虚假财务信息牟取私利而损害投资者利益的动机，所以，相比之下，家族治理企业的会计地位不如公司治理企业的会计地位。

家族企业内部控制以人力资本的素质为控制核心，依靠道德伦理治理，足见其内部控制目标已经上升到“提升道德品行”的高度。从这个角度看，家族企业家族治理对内部控制的目标达到了相当的水准。可以说道德品行

[收稿日期] 2004-10-12

不单纯是内部控制的环境因素,而且是内部控制的有机组成部分。美国注册会计师 David.M·Willis 和 Susan.S·Ligh 两位博士在《内部控制管理报告》中对内部控制目标进行了研究。他们设计问卷,列出内部控制目标应包括的内容,对 78 家公司调查结果显示,有 51%的企业把“提升道德品行”作为内部控制建设的目标。两位博士因此提议把提升道德品行作为内部控制目标。对提升道德品行的认识,家族企业似乎要超前于公司制企业,在家族企业创建之初,其内部控制就已经开始注重道德控制。家族企业内部控制从道德品行的高度来控制人力资源的招聘,这是目前我国公司制企业还难于做到的,它们更多关心的是人的技术和能力。尽管公司治理企业也提倡“人本主义”作为内部控制的信条,不过“委托代理问题”的鸿沟使之与“人本主义”的要求还相距甚远。

三、内部控制目标拓展之二:经营安全

经营企业,业主最大的期望莫过于企业的发展壮大,持续经营,好像维持“家”的“常青”。企业规模小时,其成员均为家族人员,没有委托代理关系,没有道德风险的背叛,企业资产安全,只要把握住市场风险,企业安全持续经营就有保障。但是,随着家族企业规模的扩大,家族成员以及非家族成员的加入,员工的机会主义倾向日趋显现,管理上对人的控制要求愈来愈高。此时,业主极力控制人力资源的配置,在重要的岗位极力安排家族成员,防止主观道德风险使企业商业机

密稍有闪失就可能危及企业的存亡。

聘请职业经理是为了企业发展壮大,弥补企业家自身不足的一种选择。职业经理有他们自己的追求,为实现自身效用最大化,在利益与价值的冲突面前,在制度与道德的抉择之际,他们极有可能会谋取私利。为此,经理要受到来自“资本雇佣人”股东的监督和约束,而且生产经营中,经理的意志也会常常受到来自董事会的意志压抑,自己的思想和抱负常常难于实现。作为对策,他们则经常利用手中掌握的信息优势,进行“信息封锁”,甚至另立门户创办自己的事业。职业经理驾驶企业这部列车,既可能走向光明大道,也可能驶向末日深渊。正如希望集团老总所言:最担心的不是产品,不是市场,而是担心自己派到外地公司的经理过几年也办一个相同的企业与自己竞争。经济学家张维迎也感叹“中国可能不缺少企业家,也不缺少想当老板的人,而是缺少愿意为老板服务、诚心为老板服务的职业经理人。”因此,企业家建立内部控制关心的莫过于企业的经营安全,他们必须建立内部控制这道防火墙。

[参 考 文 献]

- [1] 范炜, 娄依兴. 浙江省家族企业内部控制现状分析[J]. 浙江财税与会计, 2003.
- [2] 林朝华, 唐予华. 内部会计控制若干理念剖析[J]. 上海会计, 2002.
- [3] 阎达五, 杨有红. 内部控制框架的构建[J]. 会计研究, 2001.

[责任编辑:潘洪志]

(上接第 20 页)

(三) 以非环接观念为基础编制报表的理由

1. 资产负债表与利润表是企业对外编报的两种不同的报表

(1) 资产负债表是反映企业资产和负债状况的报表,它提供了有关企业现存资产及其来源的情况,表明了企业经营的资本规模,同时说明了企业的资本结构,即债务与业主产权的比例关系;利润表则是反映企业的经营成果的报表,既反映了企业净利润的形成过程,也体现了利润的计量过程;资产负债表与利润表不论是表达的方向还是数字的含义,都有明显的不同。两表目标的不一致,使得运用非环接观念成为可能。

(2) 在环接观念下,不论是以资产负债表为中心,还是以利润表为中心,勾稽关系表现为利润表中的本期净收益是资产负债表中业主权益的组成部分,这种关系维持了两表的联系,保证了两表的真实性、可控性。然而,资产负债表与利润表是具有不同意义、不同角度的报表,实在没有衔接的必要,更何况这种衔接关系要以降低其中一张表的有用性为代价。实际上,两个不相互衔接的会计报表,通过辅助报表或附注可以达到会计报表数据之间的衔接。

(四) 以非环接观念为基础编制报表的优点

1. 由于会计收益与经济收益概念存在尖锐对立,强调两表环接致使报表编制者无论选择两种观念中的

哪一种,都会丧失部分报表信息质量。相反,如果放弃对报表之间环接关系的强制要求,对利润表与资产负债表可以分别采用最适合的基础编制,则可以提供更有用更可靠的信息,更好地实现会计目标。非环接观念打破了传统利润表与资产负债表之间的平衡和环接关系,与长期以来会计报表的编制的习惯格格不入,而且这种观念理论实践也不完善。但是,由于这种观念具有独特优点,在一些会计实务处理中已开始有所体现。

2. 非环接观念解决了环接观念中以资产负债表为中心和以利润表为中心的矛盾,反映了资产及所有者权益的真实价值,清晰地表达出置存收益与经营收益,有利于信息使用者的决策,应充分发挥两张表的作用。

综上所述,无论以利润表为中心的环境观念,还是以资产负债表为中心的环境观念,都存在不可克服的缺陷;而非环接观念无论在理论上还是在实务上都还有待完善。因此,如何运用非环接观念编制会计报表,将是会计研究的又一课题。

[参 考 文 献]

- [1] 于玉林. 会计基础理论研究[M]. 北京: 经济科学出版社, 2001.
- [2] 美国罗斯 L 瓦茨. 实证会计理论[M]. 东北财经大学出版社, 1999.

[责任编辑:刘玉梅]