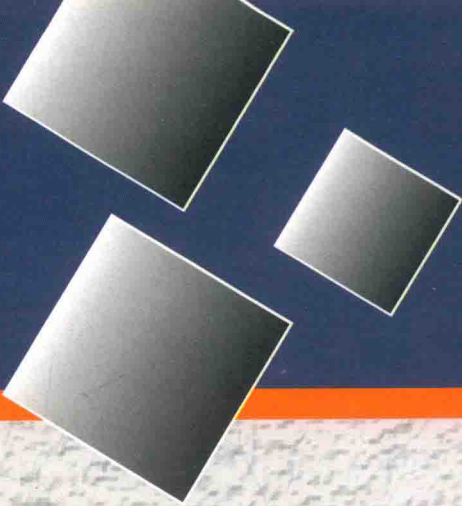




利益相关者会计与管理文丛

丛书编委会主任 王竹泉

利益相关者视角的 企业内部控制体系研究

赵爽 著



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

利益相关者会计与管理文丛

利益相关者视角的企业 内部控制体系研究

赵爽 著

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

利益相关者视角的企业内部控制体系研究/赵爽著.

—北京:中国财政经济出版社,2017.11

(利益相关者会计与管理文丛)

ISBN 978-7-5095-7821-6

I. ①利… II. ①赵… III. ①企业内部管理-研究

IV. ①F272.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 266409 号

责任编辑:温彦君

责任校对:胡永立

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址:北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码:100142

营销中心电话:88190406 北京财经书店电话:64033436 84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 12.125 印张 280 000 字

2017 年 11 月第 1 版 2017 年 11 月北京第 1 次印刷

定价:59.00 元

ISBN 978-7-5095-7821-6

(图书出现印装问题,本社负责调换)

本社质量投诉电话:010-88190744

打击盗版举报电话:010-88190414 QQ:447268889

中国海洋大学一流大学建设专项经费资助

《利益相关者会计与管理文丛》

编 委 会

编委会主任：王竹泉 中国海洋大学管理学院副院长、中国资金管理协同创新中心主任、中国企业营运资金管理研究中心主任、教授、博导

编委会委员：

权锡鉴 中国海洋大学管理学院院长、教授、博导

李心合 南京大学会计与财务研究院副院长、教授、博导

罗福凯 中国海洋大学管理学院会计学系主任、教授、博导

姚 铮 浙江大学管理学院资本市场与会计研究中心主任、教授、博导

刘运国 中山大学新华学院会计学院院长、教授、博导

温素彬 南京理工大学经济与管理学院副院长、教授

孙建强 中国海洋大学会计硕士教育中心副主任、中国混合所有制与资本管理研究院副院长、教授

纪建悦 中国海洋大学经济学院副院长、中国混合所有制与资本管理研究院副院长、教授、博导



企业理论是会计理论、财务理论的基础。近年来，以股东或业主权益最大化为企业目标的传统企业理论的弊端日益明显，倡导合作共赢和可持续发展的利益相关者理论应运而生，利益相关者治理和管理的时代正快速向我们走来。利益相关者理论不仅对企业生存所处的环境、企业生产经营观念、企业文化、企业价值决定和价值创造机制等产生了深层次的影响，而且也必将对企业的治理结构、商业模式、管理体制等产生革命性的影响，并进一步推动以企业理论为基础的会计理论、财务理论等的创新和发展。

从利益相关者视角来看，企业是一种为其资本所有者创造价值的形式，是拥有物质资本、人力资本或社会资本的利益相关者基于自身利益进行集体选择的结果，企业的本质是利益相关者的集体选择（王竹泉等，2006），是

企业契约选择者的集体选择达到的一种可接受的均衡状态。要使参与集体选择的利益相关者的个体理性和集体理性同时得到满足,其蕴含的基本思想是合作共赢。即:集体选择不仅增进了集体福利,而且增进了每一个参与者的个体福利。利益相关者合作企业的核心和生命力在于能否实现合作共赢(王竹泉等,2012)。

利益相关者理论改变了企业是由物质资本所有者独享所有权的状况,变为由多方利益相关者集体选择所形成的不特定的利益相关者单方或多方共享所有权。与此同时,公司治理将由企业股东单边治理转变为利益相关者共同治理,企业价值将由股东价值转变为利益相关者价值,企业财务管理目标将由股东价值最大化转变为内部利益相关者价值最大化,企业价值形成及创造机制也将由企业内部管理转向企业与外部利益相关者之间的合作共赢。

伴随着上述转变,利益相关者管理将成为企业价值的重要驱动因素。正如 R. 爱德华·弗里曼所指出的,“我们必须把经济活动理解为一种为‘利益相关者创造价值’的工具”。当企业价值管理中加入利益相关者管理这一元素后,对不同种类利益相关者的关注大大拓展了企业管理的半径,企业管理不再是停留在对企业内部资源的管理,而是延伸到企业之外,根据关注的利益相关者不同形成了不同的管理分支和理论,如对企业下游顾客的管理需求产生了客户关系管理理论、对企业上游供应商的管理需求产生了供应链管理理论、对企业外部拥有关系资源的其他利益相关者管理的需求产生了社会资本管理等。

利益相关者理论为会计理论、财务理论的创新与发展提供了新的视角和理论支持,并催生了一系列新的研究分支:(1)企业分类治理和内部控制研究。每一个公司或企业都具有自己的个性,如何在公司或企业治理的研究中对公司或企业进行分类,利



益相关者理论为我们提供了一个很好的分析框架。(2) 企业业绩评价研究。不同的企业, 由于其参与企业契约集体选择的利益相关者的不同而具有不同的所有权和目标追求, 因此, 对企业的业绩评价必须分别不同类型的企业而设置与其相适应的评价体系和评价指标。(3) 企业价值管理研究。利益相关者集体选择的结果不仅决定了企业的所有权边界和企业的目标, 而且也决定了企业的经营边界和商业模式, 因此, 不同类型企业其企业价值的衡量方法应该是不同的, 而要实现企业价值增值的商业模式也会有差别。(4) 企业社会责任研究。根据是否参与企业契约的集体选择可以将利益相关者划分为内部利益相关者和外部利益相关者, 内部利益相关者即企业的所有者, 增加内部利益相关者的价值是企业的经济责任, 而外部利益相关者是独立于企业的社会主体, 增加外部利益相关者的价值就是企业的社会责任。(5) 企业财务报告改革研究。当企业的所有权为更多的利益相关者所分享时, 财务报告的目标、权益理论和企业的收益计量等都会随之发生变化。(6) 企业会计政策选择研究。企业会计核算的范围和会计政策的边界在哪里? 谁应该成为企业会计政策选择的权力主体? 企业会计政策选择需要满足的集体理性和个体理性条件各是怎样的? 在不同类型的企业中, 上述问题的答案是否会有差异?(7) 企业财务理论创新研究。传统企业财务理论一直将由投资活动和筹资活动组成的理财活动作为研究重点, 而对经营活动另行对待且较少关注。同时, 其关注的资本形态主要是财务资本和物质资本, 其所研究的财务主体也始终没有超出投资者和经营者的范围。利益相关者理论的出现为创建“以内部利益相关者为财务主体、以广义营业活动(包括投资活动、筹资活动和经营活动)为财务边界、以广义资本(包括财务资本、物质资本、知识资本、网络资本或社会资本)的配置和运用为研究对



象”的新型企业财务理论奠定了理论基础。

基于上述认识，我们设立了《利益相关者会计与管理文丛》的出版计划，致力于推动利益相关者视角的企业理论、会计理论和财务理论等的创新与发展。入选系列丛书的书稿均为专注该领域研究的学术专著和博士学位论文，并经过了严格的“双盲”评审，基本反映了利益相关者会计与管理领域的发展前沿和中国海洋大学在该领域研究中形成的优势和特色。

衷心感谢中国海洋大学“985工程”海洋发展人文社会科学研究基地建设经费和中央高校基本科研业务费对本丛书出版的资助。感谢国家自然科学基金、教育部、中国会计学会、中国海洋大学等为该领域研究提供的支持。感谢丛书编委会各位编委以及中国财政经济出版社樊清玉编审和责任编辑对本丛书出版的无私帮助！他们的共同努力，才使得这套丛书得以问世！

《利益相关者会计与管理文丛》将随着研究的深入而不断增添新的内容，我们希望这套丛书的出版能够启迪本领域的后续研究，促进该领域的研究不断深入和发展。

王竹泉

2013年9月1日于青岛



序

随着世界经济环境的不断变化，内部控制的发展经历了从“内部牵制”发展到“内部控制系统”，进一步分化为“会计控制和管理控制”，继而推进到“内部控制结构”，最后定位到“内部控制要素”，在此基础上将其提升到“内部控制风险管理”。从“控制主体”的定位发展来看，内部控制经历了由“自发性内部控制（无意识）——自觉性内部控制（有主观目的性）——他律性内部控制（管制、规范要求）”的沿革；从“控制客体”的定位发展来看，内部控制则呈现出由“零散的内部控制——系统的内部控制——综合的内部控制”的演变过程；从“控制方式”的定位发展来看，内部控制表现出由“原始的内部控制——简单分工的内部控制——辅助工具的内部控制”的变化趋势。同时，“股东至上”的单边治理模式已经不再适应企业的发

展,利益相关者理论的出现,在一定程度上缓解了企业与利益相关者之间的矛盾。此时,利益相关者理论与内部控制理论的交织和碰撞必将燃起新的火花。跳出企业原有的经营边界,站在利益相关者视角去研究企业风险控制活动,从不同的维度和层面剖析企业本质从而构建与之相适应的企业内部控制体系。

《利益相关者视角的企业内部控制体系研究》是一部从利益相关者视角探索研究企业内部控制体系的学术著作。作者将公司治理、管理控制、内部控制和风险管理四者进行整合统一为整体风险控制的企业内部控制体系,并将企业内部控制体系的内部控制边界拓展到利益相关者范围,实现了纵向延伸和横向整合。同时,在风险管理框架基础上重新整合企业内部控制体系的基本框架构成要素,即企业结构控制要素和企业文化控制要素,两个要素的构成体现了内部控制“硬控制”与“软控制”相得益彰、相映成辉。该部著作不仅丰富了利益相关者理论研究,也拓展了企业内部控制体系的理论研究,对于内部控制在企业的实践应用具有一定的促进作用。

本书是中国海洋大学资本效率与财务风险研究团队策划、中国财经出版传媒集团出版的“利益相关者会计与管理文丛”系列著作之一,由中国海洋大学中国混合所有制与资本管理研究院兼职研究员赵爽博士在博士学位论文基础上充实完善最终成稿。值此新书出版之际,以此为序,向广大读者特别推荐。

王竹泉

2017年9月于中国海洋大学



前

言

随着日益激烈的市场环境竞争，企业所面临的各種风险呈现出复杂性和多样性的趋势。内部控制是控制和防范企业经营风险和财务风险的基本保障，也是保证企业正常经营活动以及实现可持续发展的重要力量，内部控制的建立健全成为企业生产经营成败的关键。现阶段，国内外有关内部控制各个方面的研究层出不穷，更加说明了内部控制研究的必要性和重要性。现有的内部控制构建体系是否适应企业的正常运行，内部控制的有效性是研究内部控制体系构建的关键。构建以利益相关者为核心的企业内部控制体系不仅是利益相关者理论和内部控制理论发展完善的需要，更是企业正常运行和防止重大内部控制失败事件发生的重要保证。

本研究是在对国内外有关内部控制、风险管理、公司治理、管理控制和企业文化最新研

研究成果基础上,从利益相关者视角,融合企业集体选择理论,运用规范分析为主、案例分析为辅的研究方法,结合控制权资本形态划分的企业分类形式,构建了一套利益相关者视角的企业内部控制体系。

本研究沿着“国内外文献综述——企业内部控制体系概念——企业内部控制体系的控制边界——企业内部控制体系基本框架构成——控制权资本企业分类——单一形态企业内部控制体系构建——多种形态企业内部控制体系构建”这一脉络展开研究。首先,在借鉴利益相关者理论和集体选择理论有关企业边界理论的基础上,从利益相关者视角对企业内部控制体系概念进行了科学的重构,明确了企业内部控制体系的研究范围和功能定位。其次,将公司治理、管理控制、内部控制和风险管理框架进行整合,提出企业内部控制体系的基本框架是由基本控制要素和具体控制要素构成。再次,按照控制权资本形态对企业进行分类研究,使之为企业内部控制体系企业分类构建提供理论基础。最后,在企业分类的基础上分别构建单一形态的企业内部控制体系和多种形态的企业内部控制体系,最终形成以物质资本为控制权资本的企业、以人力资本为控制权资本的企业和以社会资本为控制权资本的企业的内部控制体系构建以及三种资本形态的两者组合和全员参与多种形态的企业内部控制体系构建。

本研究的结论如下:第一,将公司治理、管理控制、内部控制和风险管理四者进行整合统一为企业风险控制的企业内部控制体系,使之实现公司治理是基础灵魂,管理控制是具体操作,内部控制是穿插保证以及风险管理是整合框架。第二,从利益相关者视角重构企业内部控制概念体系,并将其描述为“企业内部控制体系是一个动态管理过程,它是由一个或多个控制主体即企业所有者或其代理人实施的,将企业结构控制和企业文化控制应



用于企业内部控制边界内，旨在识别可能会影响控制主体的潜在风险事项，将风险控制在该控制主体的风险容量之内，并为以下控制主体目标的实现提供合理保证：企业所有者利益最大化和企业所有者与其他利益相关者关系最优化。”第三，将企业内部控制体系的内部控制边界拓展到利益相关者范围。在原有的内部控制范围的基础上进行了纵向延伸和横向整合，打破原有内部控制局限于经营管理层，而纵向延伸到公司治理结构的层面，将股东纳入到企业的控制边界内；站在利益相关者理论的高度，重新认识企业本质，从而确认企业控制主体使其横向拓展到利益相关者范围。企业本质是企业契约选择者的集体选择达到的一种可接受的均衡状态。第四，在风险管理框架基础上重新整合企业内部控制体系的基本框架构成要素。为使企业内部控制体系在利益相关者理论指导下实现企业控制结构和企业控制要素的有机结合，企业内部控制体系分为基本控制要素和具体控制要素两个部分。其中，基本控制要素包括：企业结构控制要素和企业文化控制要素，两个要素的构成体现了内部控制“硬控制”与“软控制”相得益彰、相映成辉。具体控制要素是在各个基本控制要素的基础上具体细分功能实现。第五，根据控制权资本形态的企业分类形式构建单一形态和多种形态的企业内部控制体系。按照控制权资本形态的企业分类实现了“人—控制权—对象”的有效对接。单一形态和多种形态的企业内部控制体系分别按照“企业所有者——企业目标——基本控制要素——具体控制要素”的研究思路，最终实现每种企业类型下的企业内部控制体系构建。

本研究的主要贡献体现在以下几个方面：第一，将公司治理、管理控制、内部控制和风险管理四者进行整合统一为企业风险控制的企业内部控制体系，使之实现公司治理是基础灵魂，管理控制是具体操作，内部控制是穿插保证以及风险管理是整合框



架，并使四者应用于企业内部控制体系中。第二，将利益相关者理论与集体选择理论共同决定的企业边界理论运用到企业内部控制的研究之中，使得内部控制不再局限在“股东治理”层面，而是从利益相关者视角讨论企业目标、控制主体和企业内部控制体系的构建。第三，从利益相关者视角将企业文化作为企业内部控制体系的基本控制要素，作为内部控制的“软控制”对企业内部控制体系的结构控制要素“硬控制”起到很好的辅助作用。第四，按照控制权资本形态的企业分类实现了“人—控制权—对象”的有效对接。实现了“企业所有者——企业目标——基本控制要素——具体控制要素”单一形态和多种形态的企业内部控制体系的构建。

作者

2017年10月



第 1 章 引言	(1)
1.1 研究背景与研究意义	(1)
1.2 研究思路与研究方法、研究 内容	(8)
1.3 创新和贡献	(13)
第 2 章 文献回顾与述评	(16)
2.1 内部控制的发展脉络研究	(17)
2.2 内部控制的边界拓展研究	(26)
2.3 利益相关者导向的内部控制 研究	(39)
2.4 本章小结	(45)



第3章 企业内部控制体系概念研究	(47)
3.1 风险管理与内部控制关系研究	(48)
3.2 企业内部控制体系概念界定	(56)
3.3 本章小结	(64)
第4章 企业内部控制体系的控制边界研究	(66)
4.1 企业内部控制边界	(67)
4.2 企业内部控制体系的纵向整合	(77)
4.3 企业内部控制体系的横向拓展	(85)
4.4 本章小结	(98)
第5章 企业内部控制体系的基本框架	(101)
5.1 传统理论下企业内部控制体系	(102)
5.2 利益相关者视角企业内部控制体系的构建	(108)
5.3 本章小结	(155)
第6章 企业内部控制体系设计基础——企业分类	(157)
6.1 基于法律形态的企业分类	(159)
6.2 基于利益相关者理论的企业分类	(162)
6.3 基于控制权资本形态的企业分类	(167)
6.4 本章小结	(174)
第7章 单一形态控制权资本企业的企业内部控制体系 构建	(177)
7.1 以物质资本为控制权资本的企业内部控制体系 构建	(178)
7.2 以人力资本为控制权资本的企业内部控制体系 构建	(197)
7.3 以社会资本为控制权资本的企业内部控制体系 构建	(215)