

增强企业内部控制有效性的因素分析与对策研究

潘良君

(江苏省水利工程建设局,江苏 南京 210029)

摘 要 针对我国企业内部控制制度的实践,分析了现行企业内部控制制度的缺陷,并对影响企业内部控制制度运行效率的关键因素进行了分析,最后分别从强化企业内部控制意识、加强会计内部控制对企业经营全过程的控制力度、实施会计委派制度和会计集中核算制度、建立内部控制激励机制以及加强内部审计监督机制等方面,提出了增强企业内部控制制度有效性的对策。

关键词 企业管理;内部控制;有效性

中图分类号:F27

文献标识码:A

文章编号:1671-4970(2005)04-0042-04

2001年6月,财政部发布了《内部会计控制规范——基本规范》。该规范及其以后陆续出台的几项具体业务的会计控制规范的发布,无疑对促进各单位建立健全内部会计控制,改变现行企业内部会计控制乏力、会计信息失真严重、单位内部管理散乱、经营效益低下等现状,具有积极的指导意义。然而,企业在建立内部会计控制制度的同时,如何将其纳入企业内部控制制度体系中考虑,内部控制制度如何适应外部环境的变化不断进行修正等问题,是保障企业内部控制制度有效性的关键问题。

一、企业现行内部控制制度的缺陷

企业内部控制,是指企业内部的各级管理部门为了保护经济资源的安全完整,确保经济信息的正确可靠,协调经济行为,控制经济活动,利用单位内部因分工而产生的相互制约、相互联系的关系,形成一系列具有控制职能的方法、措施、程序,并予以规范化、系统化,使之组成一个较为严密的、较为完整的体系。内部控制制度作为一种先进的内部管理制度已经普遍被企业所采用,但从现行企业内部控制制度运行的情况看,还存在诸多缺陷。

1. 会计信息失真干扰投资者对企业前景的判断

现代企业制度是建立在所有权与经营权分离的基础上,由于经营者与所有者利益不一致,出现了经营者侵害所有者利益的情况。主要表现在:一是经营者利用自己对经营过程实施直接控制的优势,造成所有者与经营者间信息不对称^[1]。如对所有者实施信息封锁,不向所有者提供信息、或不提供全面信

息、或不提供真实信息,以便实现对企业的长期控制。再如由于工效挂钩指标考核要求企业不得新增欠款,原本属于“应收账款”核算的经济业务,人为采取了其他变通方式处理,其结果使企业的债权信息失真,企业资产不实,掩盖了真实的赊销情况。二是片面的干部政绩观、考核评价干部业绩指标体系的不完善,导致不少企业重产值轻利润,重经济效益轻环境效益,重眼前利益轻长远利益,形成了以提供虚假会计信息等手段来“实现”上级主管部门下达的有关不切实际的单一指标的情况^[2]。

2. 企业内部控制制度不完善

传统理论认为内部控制应包括:内部会计控制、内部管理控制和内部审计控制三个方面^[3]。而公司治理结构中的内部控制,一般包括内部管理控制和内部会计控制两个方面。内部会计控制是企业管理者为保证会计记录与实物资产相一致,确保企业计划顺利完成与相关财务资料真实可靠而设立的一系列会计管理规章制度的总称。在公司治理中,完备的内部会计控制制度是减少会计信息失真,强化会计监督的重要保证。但现实情况是,企业对建立内部控制制度不够重视,制定内部控制制度目的不明,物质投入不足,重会计内部控制制度,轻内部管理控制制度;更多的是有章不循,将已订立的企业内部控制制度“印在纸上、挂在墙上”,以应付有关部门的检查,遇到具体问题则过多强调客观原因和灵活性,使内部控制制度流于形式,失去了应有的刚性和严肃性。二是管理制度没有创新,管理措施滞后,内部控制制度的不能及时更新。面对日益变化的外部环

境,尽管业务处理流程相应进行了再造,但企业对环境变化而影响内部控制实施情况的出现却无积极的应对方法^[2,4],原有的管理制度不能适时修订。在具体实施过程中,暴露出制度体系不够完善、控制内容不够完备、可操作性不强、监督不够得力、滞后性明显等一系列问题。

3. 内部审计监督机制不健全

近年来,企业的内部审计取得了长足的进展,不少公司成立了内部审计机构,但仍然存在不少问题。其主要表现:一是内部审计人员切身利益直接受所在单位控制,涉及内审人员的人事调派权、工资管理权、奖惩权等均由所在单位掌握。由于被审部门是内审人员所在单位的组成部分,客观上造成内部审计为本单位利益服务的依附性,使得内审人员执纪执法的程度直接受单位领导的影响,听命于单位领导,工作质量直接受单位领导的制约。有些单位负责人为了本单位、小集体或个人的利益而不信任或限制使用坚持原则的审计人员,对一些依法办事的审计人员实施高压制、冷处理、穿小鞋等方式,迫使审计人员听其指挥或与其同流合污。在这种管理体制下,内部审计的独立性也就只能取决于单位领导的认识水平和廉洁自律程度。内部审计在体制上很难做到归口管理,或附属于党务纪检监察部门,或附属于财务会计部门,或附属于综合管理部门等,甚至有些企业内部审计人员直接由会计人员兼任。从而导致了内部审计机构和人员受各方利益牵制,难以开展独立的经济监督活动,严重制约了内部审计的独立性^[2]。二是内审人员业务素质不能满足经济发展对公司内部审计的现实需要。从内部审计的需要分析,内审人员除必须掌握会计、审计等专业知识外,还应熟悉所在企业、行业的生产经营业务。现实情况是由于不少单位领导不能正确认识企业内部审计工作,将不能胜任企业财务会计工作的人员推向内部审计行列,造成内审人员素质参差不齐,致使经济事项的事前审核、事中复核和事后监督流于形式。

二、影响企业内部控制制度有效性的因素

实行企业内部控制制度,对提高企业管理水平、改善企业经营效益无疑具有十分重要的作用。但企业内部控制制度能否发挥应有的作用和效果,却受许多方面因素的限制。

1. 企业领导者的内部控制意识

企业内部控制制度的完善和执行效果,直接取决于企业领导者的内部控制意识。如果企业领导者将内部控制制度作为管理企业的重要手段,从制度上健全完善,从执行措施上严格保障,企业内部控制

制度就一定能高效运行;反之,如果企业领导者内部控制意识淡薄,必然导致控制目标不明确、控制措施不得力、甚至有章不循的恶劣局面,使企业内部控制制度流于形式,无法发挥应有的作用和效果。

2. 企业内部控制的人文环境

内部控制制度是企业文化的重要组成部分,应当经常在员工中进行企业管理知识、相关法律、法规的培训,开展企业内部控制制度的宣传教育,使企业员工充分认识到企业内部控制制度是与自己切身利益相关的事情,从而提高员工执行企业内部控制制度的主动性和自觉性,为企业内部控制制度的实施营造良好的内部环境^[5],使企业内部控制制度真正起到促进企业管理水平和经营效益全面提高的作用。

3. 企业内部控制的外部环境

企业内部控制实施的有效性,还取决于外部环境的优劣。我国近年来出台的一些法律法规,对企业内部控制制度提出了规范意见和要求,如《会计法》、《公司法》、《国有大中型企业建立现代企业制度和加强管理的基本规范》、《内部会计控制规范》等,为我国内部控制制度的建设和发展奠定了一定的法律基础。但是,至今为止,国家尚没有出台一套有关内部管理体系的完整的法规体系^[2,3],已出台的内部控制体系的文件,都只涉及内部控制的某一方面或某一部分,从而导致内部控制制度的建设和发展处于法制不健全的尴尬局面。也就是说,在我国,强化企业内部控制所必需的外部环境尚未形成。

4. 企业法人治理结构的科学性

企业法人治理结构是现代企业制度的灵魂,是实现企业高效管理的基础^[6]。法人治理结构的科学性,决定了企业内部控制的目标主体、各部门、各环节的人、财、物组合关系和组合形式明晰,形成企业内部控制良好的制度环境,从而为实施有效控制奠定了必要的基础。反之,法人治理结构不完善,将导致内部控制的受益主体模糊,使所有者对经营者不能实施有效控制,经营者也不能对下级实行有效控制,企业内部控制制度变成了没有根基的摆设,难以发挥正常的作用。

三、增强企业内部控制制度有效性的对策

1. 完善企业治理结构

内部控制的成败,取决于企业员工的控制意识和行为,而企业领导者的内部控制意识和行为是关键。企业领导者注重内部控制,尊重员工的心理需求,强调沟通和管理交流,便能减少管理者与被管理者之间的隔阂,形成强大的企业合力,就能促进整个企业健康、持续、快速发展。而企业领导者经营活动

中的随意性往往会限制内部控制作用的发挥^[5],严重的甚至会影响到整个企业的发展。针对大型水利企业集团一级法人管理体制的特点,在公司总部建立独立的审计机构,明确其主要职责是对高级管理层的监督和对下属公司内审机构进行业务指导、监督、约束。同时深化人事制度改革,建立适应现代企业制度要求的选人用人新机制。实行控制权在企业内部市场化,通过内部竞聘和外部人才市场选拔企业高级管理人员,逐步推行职业经理人制度,鼓励企业对重要管理者试行股票期权制和员工持股制度,使企业领导人和员工利益与企业兴衰息息相关,企业领导者才会有动力去实施企业内部控制制度,企业内部控制制度才会真正发挥其应有的作用。

2. 加强对业务处理程序及经营全过程的控制

企业的一切经济业务都须经过会计部门核算,企业加强内部会计控制应着重从货币资金管理、采购业务控制、销售业务和工程结算业务控制、存货控制、重大投资业务控制入手,采取“突出重点”的方法,确定各业务环节会计内部控制点。在采购环节,要严格内控手续,严禁无预算采购,对大宗材料物资应依据采购总成本最低原则,采取“政府集中采购”模式,推行重要物资招投标采购,在确保所购物资质量的前提下择价采购。在销售环节应严格遵守经营纪律、价格纪律,杜绝乱降价、涨价前大单抛售等有损于企业长远利益的行为。在对外投资活动中,应做到“投资活动必须经过适当审批程序”,投资活动符合政府现行投资法规,保证投资资产真实,合理披露投资收益。在成本费用控制环节,首先应强化预算管理。预算管理是企业财务管理的重要内容,通过预算管理可以对企业生产经营的各个方面进行控制。编制全面预算是成本费用控制的有效手段。企业应建立全面预算管理体系,对照生产经营决定各方面开支标准。加强成本费用控制,必须严格成本核算制度。企业应采用目标成本或标准成本控制制度,根据产品或劳务的市场售价倒计目标成本,将目标成本按部门、单位或个人以及时间进行分解,明确责任单位或责任人,计算并分析实际成本与目标成本的差异,发现异常,寻求解决差异的有效措施。

3. 实施会计委派制度和会计集中核算制度

对大单位而言,会计委派制是“刚性极强”的会计控制办法,它通过上级部门对会计主要人员的完全控制而实现对所属单位的约束和监督。具体来说:一是所属单位会计负责人均由上级主管部门委派;二是将下属单位会计负责人的人事管理权收归上级主管部门,并在系统内适当地进行人员流动;三是对委派会计的职权与责任作了明确的规定,以保

证他们正常工作、履行职责;四是委派会计的利益要独立化(即不能与所派驻单位有利益上的关联)。这样做,能够有力地加强企业的财务会计管理工作,有效地控制企业资产安全运营,使企业财务状况得到相对真实的反映,最大限度地杜绝基层单位的非正常支出及为骗取荣誉而不惜弄虚作假的问题,提高会计信息质量,从而保证企业整体各项经营决策的贯彻执行。此外,还应大力推行会计集中核算工作,统一会计核算方法,统一会计政策和核算口径,加强对所属单位的核算监督,变事后控制为全程监督,为全公司经营管理提供准确、及时的财务会计信息。这样就形成了企业外部财务监督和内部财务约束相结合的财务监督制约机制,强化上级部门对所属企业经营活动的监控力度。

4. 建立内部控制激励机制

为了保证企业内部控制制度能有效地发挥作用,并使之不断地得到完善,企业必须定期对内部控制制度的执行情况进行检查、分析与考核^[1],看企业内部控制制度是否得到有效遵循,执行中有何成绩,出现了什么问题,估计可能产生或已经造成什么后果。在发现问题后,反过来再不断完善资金、资产、财务、采购、材料、产品或作业质量及进度、成本费用等各项管理制度,促进管理水平的不断提高。在企业内部控制的监督上,克服重程序监督,轻对“内部人”监督的偏向。应克服只强调对“审批程序”的监督,不管“内部人”做得对不对,只要有“内部人”签字就算内部控制监督到位的片面认识,避免内部控制流于形式。将内部控制的执行与奖惩有机结合,对于严格执行内部控制制度的,给予精神鼓励和物质奖励;对于违规违章的,给予行政处分和经济处罚,并与职务升降挂钩^[4]。只有做到压力与动力相结合,才能最终达到内部控制的目的。

5. 健全内部审计监督制度

内部审计制度的完善是健全内部控制制度的重要内容,为此,必须对内部审计合理定位^[2,6],提高对内审工作重要性的认识。按照《会计法》、《公司法》和《内部会计控制规范——基本规范(试行)》的要求,企业应设立内部审计机构,其名称在不同规模的企业中也不必相同,但从有利于发挥内审机构的作用看,强化审计监督应从如下几方面着手:一是内部审计机构应单独设置,地位应高于其他职能部门,在业务上对审计委员会负责并向其报告工作,在行政上对总经理负责并向其报告工作。这种双重负责的组织形式有利于内部审计人员行使独立审计权。二是要切实转变内审职能。随着企业内控制度的逐步建立,外部约束机制的不断加强,内部管理水平的

稳步提高,以及会计电算化的普及,内审职能应从传统的查错防弊型转向现代的评价、服务和监控型。要拓宽内部审计领域,规范审计行为,逐步建立内部审计对企业会计报表的审签制度,突出内部审计的评价职能,以适应现代企业管理需要。三是要努力改进内审方式。随着企业经营的多元化和企业管理的现代化,内部审计工作要引进现代管理理论,内审方式应由事后审计为主转向以事中审计和事前审计为主,以切实加强对企业生产经营和管理的全过程、全方位的监督和评价,并要从单位实际出发突出决策审计、经济效益审计、内部控制制度审计和经济责任审计等,充分发挥内部审计作用。四是实行重大事项报告制度。为了及时了解、控制下属单位的经营管理和财务活动,使其能够规范运作,要求专职审计人员对所在单位的重大经营决策、重大经济合同、舞弊等重大事项,应及时书面报告上级部门,并执行上级部门批复意见或者做备案处理。这样,就从制度上明确了相关人员所应承担的责任⁷¹。

总之,健全的内部控制制度对企业的发展固然重要。但只有制度还不行,随着影响企业竞争力内

外环境的变化,不断完善制度并不折不扣地执行制度乃是企业内部控制制度有效发挥作用的根本所在。

参考文献：

[1] 李德生, 陆育民. 内部控制失效的成因及解决对策[J]. 学术交流, 2003(11): 57—60.

[2] 李晓. 内部控制制度建设若干问题探讨[J]. 中国审计, 2004(10): 50—51.

[3] 刘丽琴, 黄英维. 企业内部控制若干问题探析[J]. 经济师, 2003(4): 169—170.

[4] 朱岩. 对企业内部控制的研究[J]. 数量经济技术经济研究, 2003(12): 84—86.

[5] 刘健, 王海涛. 重视内部控制中人的因素[J]. 求实, 2003(6): 163—164.

[6] 刘春, 赵欣宇. 完善公司治理结构, 强化企业内部管理[J]. 商业研究, 2004(1): 82—83.

[7] 杜晓荣, 沈菊琴. 建立现代企业制度, 增强内部审计发展的内在动力[J]. 河海大学学报(社会科学版), 1999, (4): 59—61.

· 简讯 ·

河海大学举行钱正英院士学术报告会

2005年10月26日下午,全国政协原副主席、中国工程院院士钱正英为师生作了题为《人与河流和谐发展》的学术报告。报告分为河流自身的发展规律、人类活动和河流演变的相互影响、我国河流的状况和问题、必须正确处理人与河流的关系四个部分。

钱正英院士指出,随着社会生产力的提高和科学技术的进步,人类对河流开发的力度越来越大,对河流资源的索取越来越多。但是,在河流对人类贡献越来越大的同时,也引发了河流自身和周边环境的一系列问题,甚至影响到河流的基本功能和永续利用。为实现人类社会的可持续发展,必须在认识自然规律的基础上,努力做到人与河流和谐发展。

钱正英院士从河流的形成和发展、河流的自然功能、河流的基本特征阐释了河流自身的发展规律。她指出人类开发利用土地,并利用河水发展灌溉、航运、发电、城乡供水等各种功能,从而改变了河流的本来面貌。河流是一个巨大的系统,具有较强的抵御干扰能力,但如果干扰超过它的自我调节和自我修复能力,其自然功能也将不可逆转地逐渐退化,最终将影响甚至威胁人的生存和发展。

目前,我国河流的开发正面临着一个关键时刻。从总体上必须坚持“人与河流和谐发展”。正确处理人与河流的关系,需要研究并处理好总体要求和区别对待,合理配置水资源,保证河流的生态和环境需水,在规划设计和水利管理的各个层面上落实河流的生态和环境用水等问题。

钱正英院士的学术报告高屋建瓴,既有理论上的深刻感悟,也有实践中的升华提炼,报告所体现出的严谨的治学风范让师生们深深为之折服,提出的“人与河流和谐共处”的理念是对河流的研究在认识上的突破。

(本刊编辑部供稿)