

新形势下我国企业内部控制建设的若干问题

赵德江

(福建师范大学 经济学院, 福建 福州 350008)

摘要:内部控制理论和实践的发展在我国经历了一个逐渐深化的过程,取得了一些成果,但在内控环境和内控执行等方面仍存在诸多问题。影响企业内控建设的因素是多方面的,包括领导人的素质和理念、员工的素质和忠诚度、监督机制、成本设计等。国外内控发展经历对我国有启示意义,借鉴美国、日本、英国、香港地区等内控发展的历程,针对存在的问题,从影响因素着手,在企业内部控制环境、内部控制流程和环节、内部控制辅助机制等方面,对建设我国完善的企业内部控制提出建议和思考。

关键词:新形势;内部控制;存在问题;影响因素;建议思考

中图分类号:F270.7 **文献标识码:**A **文章编号:**1671-5322(2012)04-0018-06

一、我国企业内控建设的主要成就

随着我国改革开放的深入和市场经济体制的建立,企业内部控制问题愈发显得重要。应该说,我国的内部控制理论的丰富与实践的发展都经历了一个逐渐深化的过程。

自20世纪90年代起,我国政府开始加强对企业内部控制建设的推行力度,颁布和修订了一系列相关的法律法规,要求企业建立相应的内部管理和内部控制制度^[1]。与此同时,企业界特别是国有企业已经认识到内部控制对企业生存发展的重要性,不断进行内部控制建设的有益探索,并开始有意识的构建本企业的内部控制框架,内部管理控制水平不断提高。学术界则积极从不同角度和侧面对企业内部控制进行了一定程度的理论研究和探讨^[2-6]。

1. “十六字”现代企业制度的建立从产权制度上保证了内控制度的建立和实施

我国社会主义市场经济体制建立的一个深刻变化是国企改革,而国企改革的方向就是要建立现代企业制度,真正实现“产权明晰、权责清楚、管理科学、政企分开”,企业真正成为市场经济的独立主体,这无疑明确了企业的内控主体和内控目标,解决了由谁进行内部控制和为什么要进行

内部控制的问题,在规范产权制度和科学的治理结构上保证了企业内部控制体系的建立。

2. 适合我国国情的内部控制理论不断完善

企业内部控制建设的持续开展和深入,需要理论研究方面的丰富和完善,西方内部控制理论研究起步早、较完善,其权威性已得到广泛认可,研究和探索适合中国国情、有中国特色的内部控制理论已成为一项重要任务。由于我国的社会主义公有制性质,国企在经济结构中比重较大,内部控制的理论研究和实践定位在防范国有企业领导贪污腐败、国有资产的跑冒滴漏等方面,随着实践和认识的不断深入,内部控制理论的研究内容和领域已扩大到校正会计信息失真、企业长远利益、考核机制、流程设计、企业战略、选择和设计适合企业自身的治理模式等方面,把企业内部控制的建设有机地融入到企业的生产经营中,理论的丰富和完善为企业的内控建设实践起到了更好的指导作用。

3. 目前内部控制建设的新发展

目前,完备的内部控制体系已经成为我国证券资本市场准入的一个必备条件,包括上市公司在内的诸多企业越来越重视内部控制建设问题,并积极推动内部控制体系的建立和完善。

近几年,企业内部控制问题再次成为学术界

收稿日期:2012-08-29

作者简介:赵德江(1970-),男,山东烟台人,博士,研究方向:资本与社会主义市场经济。

和业界关注的热门话题,其诱因在于出现了几起世界性的会计造假、监管疏漏案件,由其引发的思考促使了内部控制在全球范围内得到空前的重视。2008年6月28日,我国财政部、证监会、审计署、银监会、保监会等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》,2010年4月26日,五部委又联合发布了《企业内部控制配套指引》,规定自2011年1月1日起首先在境内外同时上市的公司施行,这一系列的政策相继出台标志着适应我国企业实际情况、融合国际先进经验的中国企业内部控制规范体系基本建成,意味着我国企业内部控制建设进入了一个新的重要阶段^[7]。

二、我国企业内控建设中存在的问题

回顾梳理企业内部控制建设的实践历程,必须看到的是,我国企业内部控制建设实践中还存在着诸多亟待解决的问题。

1. 内部控制环境存在的问题

(1) 法人治理结构不完善

明晰完善的法人治理结构为企业内部控制建设奠定坚实的基础,反之,缺乏良好的公司治理,内部控制就成为无源之水、无本之木。有些企业的法人治理结构不尽如人意,企业的改制过程中,没有规范运作,公司治理结构被严重扭曲,更谈不上内部控制效用的发挥。制定公司章程时照搬照抄《公司法》,流于形式,缺乏实际指导意义。责、权、利的划分形同虚设。股东、董事会、监事会、经理层之间没有形成很好的权责分配、激励与约束、权利制衡关系。股东大会流于形式,监事会的权力虚置,董事会发挥不了应有的作用。

(2) 健康的企业文化缺失

企业文化之于企业,其影响是两方面的,健康积极的企业文化可以促进企业的发展,消极缺失的企业文化可能将企业推入困境。实践中,不少企业文化的培育忽视了管理控制,观念上虽然越来越重视对企业文化的培育,但往往过多地关注企业的形象设计、品牌设计、公司口号、产品推广等,从而忽视了企业的管理和控制理念。消极的企业文化使得企业上下只关注眼前利益,对企业的长期发展缺乏清醒判断和理性思考,这种文化氛围实际上阻碍着企业的长远发展,阻碍着企业内部控制发挥作用。

(3) 人员整体素质参差不齐

企业人员既是内部控制的制定者,也是内部

控制的践行者,员工群体的整体素质直接影响着内部控制发挥的有效性。不少企业的员工整体素质有待提高,身处信息化时代、知识经济时代,单一的知识结构已经不能胜任关键岗位的工作了,各个岗位工作逐渐演变成综合性工作,除了要有丰富的专业知识,又要懂企业的经营管理,还要通晓一般的生产技术。只有这样,才能使内部控制制度得以有效实施。

2. 内部控制执行存在的问题

(1) 内部控制意识偏弱

首先是企业对内部控制的重要性认识不到位,认为内部控制不能直接产生经济价值,间接效益也需要较长的周期才能看出,而且需要多设置人员岗位,需要制定大量的规章制度,需要增加办事环节和程序,因而多数企业把精力主要放在生产和营销上;有的认为加强内部控制,束缚了自己的手脚,影响办事效率;甚至有的认为搞内部控制就是对自己人的不信任,容易制造内部矛盾等。其次是一些企业的管理层内部控制意识淡薄,相关制度残缺不全;有的企业虽有内控制度,却有章不循,只是将已订立的企业内部控制制度印成手册、文件,以应付有关部门的检查和审计,遇到具体问题随时解决,随意性很强,最终使内部控制制度流于形式,实际执行情况可想而知。

(2) 内部控制运行缺乏内部监督和约束

从内控理论角度来说,设置的环节和关键点越多,采取的措施越复杂,控制越严谨,其控制效果就越好,相应地付出的管理成本就越高。内部控制制度重在执行和落实,但是如果缺乏健全的组织和制度监督和制约,极易滋生腐败,执行不公、执行不廉现象将无从避免,内部控制的建设愿望只能停留在形式上。由于内控监督机制缺乏独立性,所以,监督作用无法发挥,使自我约束、自我监控的内部控制机制实施效果不佳,致使防范风险、提高经济效益的目标难以实现。因此,监督约束权的合理分离、科学配置、有序运行已成为内部控制建设的核心问题。

(3) 内部控制与外部监督配合尚不完善

大多数企业的内审机构所从事的审计业务是财务审计,而对管理审计涉及很少,而外部监督乏力,虽然已形成了包括政府监督和社会监督在内的企业外部监督体系,但监督效果却不尽人意。各政府职能部门之间的监督功能交叉,再加上缺乏横向信息沟通,难以形成有效的监督合力。有

的职能部门对企业睁一只眼,闭一只眼,监管流于形式,甚至怕暴露问题,影响企业发展。有的执法部门不能坚持原则和依法办事,甚至掺杂一些部门利益,该查处的不查处,该罚的不罚,结果导致了监督的弱化。另外,我国的社会审计制度不完善,会计师事务所不规范的执业环境和不正当的业务竞争使监督乏力,甚至出具虚假的审计报告,至于涉及企业内部控制制度的问题,更是公式化、模式化,轻描淡写,不了了之^[3]。

三、企业内部控制建设的影响因素分析

1. 企业领导人的素质和执政理念

作为企业领导人,他对内部控制的理念和态度,将主导整个内控设计和实施全过程。内控目的不仅仅是规范行为、保护财产、正确反映会计信息的问题,而是为保证企业的各类行为按照企业受托责任进行,合理地确保组织目标的实现,这么一个企业全程控制的问题对领导人的素质有较高要求,一个公正、敬业、拥有良好职业道德和对投资人负责的企业领导人,为保证企业经济利益的实现,必将对内部控制予以高度重视度并在内控体系中身体力行、起模范带头作用。相反一个没有职业道德的企业领导人,在无法控制自己贪欲的时候,必然对内控制度予以抵制或阳奉阴违,那么其下属也必效而仿之。

2. 企业员工的素质和对企业的忠诚度

好的管理方法最终还需要人的有效实施才能发挥其作用。所以,内部控制是一个多层次全员参与的过程,企业的每位管理者和员工都既是内部控制的实施者,又是内部控制的控制对象,管理者和员工素质的高低对企业内部控制成败有着至关重要的影响。如果企业员工对内控制度没有认识、理解、参与,那么所有内控措施也不能发挥作用。企业应使自己的员工理解内控体系的作用,并使他们自律、提高其行为对内控制度的遵从度和自觉度。开展内控教育和提高员工的道德素质,是一个需要研究的课题。我们要加强对企业员工的内控培训和思想教育,使其产生心甘情愿为本企业献身的内在动力;这样做不仅有利于科学合理地制订和执行内部控制制度,还可以弥补内部控制制度的不足,使企业的内部控制始终处于有效状态。

3. 监管机制和成本设计考虑

在内控设计和执行中,企业领导人违反内控

体系行为的制裁措施与考核手段是难以处理的问题,最大的难点和突破点是谁来监督企业领导人?这涉及到法人治理的问题,应通过良好的公司治理来监督实现。内控体系中,除了考虑道德风险的因素,更应注意违规成本和违规所获利益的比价影响。如加大对违反内控制度的处罚力度,提高其违规成本,结合人员的业绩考核和奖惩,让那些有良好品行的敬业员工得到更多的持续、长期利益保障和奖励,让有道德瑕疵的人员知晓违反内控制度所获得好处远远小于他的违规成本。经济学中一个重要概念是人人是“经济人”,会理性地选择对自己利益最大化的行动方案,因此违规成本和违规所获利益的比价将会直接影响内控制度的有效执行^[8]。

四、借鉴国际先行经验,建设有中国特色的企业内部控制体系

内部控制是社会经济发展的必然产物,它是随着外部竞争的加剧和内部强化管理的需要而不断丰富和发展的。国外市场经济较发达的一些国家已获得的内部控制研究和实践的经验对我国企业内部控制体系的建设有一定借鉴和启示作用。回顾美国的内部控制发展,不得不提著名的萨班斯法案,该法案多次修订,在会计职业监管、公司治理、证券市场监管等方面不断做出新的规定,为全球资本市场带来了加强公司管理、信息披露和保护投资者利益的呼声。萨班斯法案中有许多值得借鉴的公司治理和改革的条款,值得日益成熟壮大和不断国际化的中国企业学习。

日本的内部控制法典是《金融工具与交易法》,在阐述良好的治理方式和财务报告内部控制的设计和运营效能的评估机制上,有独树一帜的新理论观点。

英国在1998年颁布了《综合准则》,在保护投资者的投资和公司的资产、检查和评价内部控制制度的有效性等方面作出了相关规定。

香港内部控制建设则兼而吸收了欧美公司治理方面的最新实务,要求香港上市公司须健全有效的内部控制制度,也规定董事必须至少每年审查其内部控制制度的有效性,审查内容应覆盖公司内部所有重大的控制,可以包括财务、业务和合法合规以及风险管理职能等方面。

纵观成熟资本市场的内控发展和出台的解决措施,我们发现,优化企业的控制环境,包括企业

管理者素质、公司组织控制结构、企业文化等;要求企业明确划分相关人员和机构的职权范围,加强对高层人员的监控,完善公司治理结构,建立良好的企业文化氛围;强化风险管理,特别是加强信息化的风险意识,促进内部控制与风险管理的进一步融合,使其渗透或应用于企业管理过程和整个经营系统这几个方面都应该是内控建设的重点和关键点。

完善的内部控制所需的要素是复杂的,有经营思想、管理风格、价值观念、组织结构、控制目标、员工素质、激励机制、规章制度、人事政策和企业文化等等,所以我国要构建企业良好的内部控制,需要从多方面入手。

1. 改进完善企业内部控制环境

(1) 从思想观念上重视内控建设

应该从内部控制就是会计控制的认识误区中走出来,企业内部控制应包括控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控等五个方面。会计控制是内部控制的核心内容,表现为对具体财务指标的控制;而企业的经营活动不完全表现为财务活动,还表现为一些非财务活动,如企业战略、服务质量、风险控制等。

(2) 重塑企业文化,增强企业内部凝聚力

所有员工的遵照参与内控是制度真正能发挥效用的关键点,并将其渐渐纳入和融入到企业的文化中,形成相对稳定的行事规则和相对稳定的思维习惯,这样才能确保内控体系有效施行。全面塑造健康向上的企业文化,以人为本,加强企业文化建设,注重价值观念和企业精神的培育,培养员工团队意识和奉献精神,制订员工培训计划,培养员工忠实、勤奋的品质和良好的敬业精神,通过先进的管理控制方法,如制定各项管理制度、编制各项计划、制订业绩考评办法等,辅以积极的人事政策,培养全体员工良好的道德观、价值观和全员控制意识,并注重对全体员工的知识、技能的培训以及道德观、价值观的教育。

(3) 提高管理者和员工素质

内部控制是由人来设计和实施的,企业中的每位管理者和员工都是内部控制施行的主体和客体,并通过自身的工作直接或间接地影响着他人的工作和整个内部控制系统。高素质的员工对在工作中贯彻和执行内部控制制度有着非常重要的作用,尤其是管理者。培养良好的人品素质,加强高层管理当局对公司内部控制系统责任。企业

内部控制的有效实施关键在于企业的每个管理者和每个员工都要清楚自己在企业中的作用和在内部控制中的位置和角色。只有每个人都明确自己的分工,与整个企业积极协调一致,才能推进企业内部控制的有效运行。

2. 科学配置内部控制流程和环节

(1) 在内部管理流程上,应体现“全面性、重点性”

内控体系建设是一项庞大的系统性工程,严谨的内部控制制度,要对企业经营管理的各个方面实行全方位的有效控制,把企业的各项经济活动全面置于经济监控之中。按照集约化发展、精细化管理的发展思路,走组织构架扁平化、经营管理专业化、资源管理集约化之路,实现机构的精简、资源的优化配置、风险的集中控制。

在内部控制的制定、应用、评估等环节都需要付出高额成本,要实行有效控制,降低控制成本,就要改进控制方法和手段,提高效率,以确保会计、信息和传导机制的畅通。还要对企业经营管理的重要方面、重要环节实行重点控制,确保企业内部控制的科学、合理和完整,实现以合理的控制成本达到最佳的控制效果。企业内部控制应当抓住以下三个关键环节:一是控制程序。每一项经济业务的发生都要严格按制度规定的程序办理,其核心是要体现行为过程中监督和制衡的原则;二是资金。主要是指对企业资金的筹资、调度、使用和分配等方面实行严格控制;三是成本费用。成本控制制度的有效性和合理性直接关系到企业的经济效益,是企业内部控制制度的重点内容。只有面的控制与点的控制达到有机结合,内部控制才能发挥良好的效益。

(2) 在内部管理权限上,应体现“明晰性、制衡性”

清晰的权限设置和划分是内部控制实施的重要保障。推行职务不兼容制度,杜绝中高层管理人员权责交叉。这一问题在上市公司中有了较大的改变,但从公司制企业的总体上看,仍普遍存在。这种权责交叉的后果是管理人员之间权责不清、制衡力度锐减。关键人大权独揽,一人具有几乎无所不管的控制权,且常常集控制权、执行权和监督权于一身,并有一定的任意性。权责交叉违背了内部控制的基本假设,必然带来权责含糊,容易造成“好事人人愿管,责任无人来负”的现象出现。因此,建立内部控制框架首先要在组织机构

设置和人员配备方面做到管理者各尽其责,避免权责交叉。

在企业内部控制制度的建设中,对于企业的高层管理者的授权制衡是非常重要的一个环节。既要保证其经营决策的独立性和权威性,又要保证其经济行为的效益性和廉洁性。国内出现的有重大舞弊经济案件的企业,大部分都是授权不当引起的。因此,在具体授权时,应考虑既能保护经营决策的有效运作,管理制度的有效贯彻,又能使权力制衡得到落实。

(3)在内部控制运行上,应体现“信息化、预算化”

信息化管理已成为现代企业管理不可或缺的部分,信息系统建设在内控体系建设中发挥着重要作用,是确保内控体系有效运转的重要途径之一。建立统一的内控平台,使信息沟通更为顺畅,为业务流程实施实时控制和分析打下了良好基础。通过建立一个统一、高效、开放的信息沟通系统,可以使员工清楚地理解企业的内部控制制度,明确其所承担的职责和任务;可以使企业及时收集到相关的外部 and 内部信息,并通过分类、整理,及时提供给有关部门及人员,使信息在有关部门和人员之间有效地沟通,以提高企业内部控制效率和效果。

内部控制结构已不仅仅满足于传统意义上的查弊纠错和保护资产安全,其目标已延伸到提高效率 and 效益、保证管理政策和目标的实现。为此,预算控制已成为内部控制的重要方式。预算在保证内部控制结构运行质量的监督手段。提升预算方案制定权层级,充分发挥预算委员会的作用,通过预算的制订、实施和监控等来指导公司经营行为,提高计划性、协调性、控制性。

3. 建立有效的内部控制辅助机制

(1)建立有效的监督机制

为确保内部控制制度的有效执行,防止流于形式,防范企业业务流程条线上人员集体腐败,必须建立相应的监控机制,确立一个权威部门来监督内部控制制度的实施,并通过绩效指标来检测内控制度的有效运行,在实施过程中抓好“三个结合”,即实现实时测评和缺陷整改相结合,内部监督和外部监督相结合,多级复核和内部考核相结合,将企业内部控制落到实处。

(2)建立有效的风险评估机制

要完善企业内部控制制度,必须加强企业风

险意识,所有的企业,不论其规模、结构、性质,都是在激烈的竞争中求取生存和发展。不少企业注重眼前利益,无长期规划,风险意识淡薄,建立健全风险评估机制以及有效的风险管理系统十分必要,通过风险识别、预警、评估、分析和报告等措施,对企业的财务风险和经营风险进行全面防范和控制。

(3)建立有效的举报机制

建立内部举报机制,对企业内部员工建立举报人的奖励和保护制度;设立外部举报机制,欢迎外部供应商和采购商对本企业业务执行情况和经济行为中存在的问题进行举报;强化内部审计的独立性,发挥企业内部经济警察的作用;建立“以人为本”科学人力资源策略:尊重员工,强调在企业发展过程中,员工利益与企业利益一致的思想教育;强化企业员工的内控体系培训和教育,最终形成全员理解、全员参与内控的良好局面。

(4)建立有效的内部评估机制

企业内部控制的有效运行需要企业定期或不定期地对内部控制系统进行评估,由管理部门和员工共同考察内部控制的有效性及其实施的效率效果,以期能更好地达到内部控制的目标。企业通过评估机制,对于严格执行内部控制制度的,给予精神和物质奖励;对于违规违章的,坚决给予行政处分和经济处罚,并与其职务升降挂钩,做到动力与压力相结合。内部审计既是企业内部控制的一个部分,也是监督内部控制其他环节的主要力量。企业管理者应采取有效措施,增强内部审计的权威性和独立性,真正发挥内部审计的作用;拓宽内部审计范围,在做好财务审计工作的同时,广泛开展管理审计。

(5)建立有效的道德规范评判机制

内部控制制度的执行者是包括高层管理人员在内的全体员工,激励和约束的对象也是企业的员工,员工的道德水准和价值观念长期被认为是内部控制环境的重要因素,要求内部控制结构的建立要考虑员工道德水准和价值观念的承接性。道德规范和行为准则建设是世界各国公司管理中面临的共同课题,英美等国越来越多的公司将道德规范和行为准则的建设直接纳入内部控制结构的内容,我们需要解决的问题是如何在道德规范与行为准则建设中避免空洞的说教,如何根据内部控制结构的要求,针对各岗位的特点建立起具有操作性的行为规范与准则体系^[9]。

总之,一个完善的内控体系对于企业的发展是至关重要的,内控建设的影响因素是多方面的,是互相联系、互相渗透的,积极探索适应企业自身

情况的、行之有效的内部控制体系,在这个过程中要始终坚持以风险管理为导向,以相关管理制度建设为基础,始终为实现企业可持续发展目标服务。

参考文献:

- [1] 中华人民共和国国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要[EB/OL]. (2011-03-16)[2012-06-12]. http://www.gov.cn/2011/1h/content_1825838.htm.
- [2] 秦敬东. 内部控制建设中的关键点及其控制[N]. 中国会计报, 2012-5-11(3).
- [3] 崔元平. 浅谈内部控制建设存在的问题和对策[J]. 经营管理者, 2011(24): 201, 135.
- [4] 罗胜强. 企业内部控制: 主要风险点、关键控制点与案例解析[M]. 上海: 立信会计出版社, 2012: 201.
- [5] 周常发. 企业内部控制实施细则手册[M]. 上海: 立信会计出版社, 2012: 201.
- [6] 刘永泽. 企业内部控制制度设计操作指南[M]. 大连: 大连出版社, 2011: 173.
- [7] 方红星. 内部控制[M]. 大连: 东北财经大学出版社, 2011: 168.
- [8] 宋蔚蔚. 内部控制理论与实务[M]. 北京: 清华大学出版社, 2010: 56.
- [9] 企业内部控制编审委员会. 企业内部控制配套指引解读与案例分析[M]. 上海: 立信会计出版社, 2010: 316.

Study on Some Issue on the Construction of Internal Control of Enterprise in China under the New Situation

ZHAO De-jiang

(School of Economics, Fujian Normal University, Fujian Fuzhou 350001, China)

Abstract: Theory and practice of the internal control in China has experienced a long and gradually deepen period and made some achievements. But many problems about it exist in the environment and execution and other aspects. Factors influencing the internal control are various. The factors include the quality and ideas of enterprise leaders, the quality and loyalty of enterprise employees, oversight mechanisms, cost design, etc. Development experience of foreign internal control is enlightening our country, especially the experience of America, Japan, Britain and Hong Kong is valuable. Suggestions and thinking aimed at perfecting our internal control must be made, in view of the existing problems, seen from the influence factors, focused on the environment, processes, links, supporting mechanisms of Internal Control.

Keywords: the new situation; internal control; problems; the influence factors; thinking

(责任编辑:李 军)