

衡阳市企业内部控制 制度建设及应用情况调研

阳秋林¹(教授) 王秋林² 李玉芳¹

(1. 南华大学经济管理学院 湖南衡阳 421001 2. 湖南衡阳市财政局 湖南衡阳 421001)

【摘要】目前我国理论界研究企业内部控制理论的较多,而研究某一地域企业内部控制的实际效果的较少;实际工作中制定企业内部控制制度较多,但发挥作用好的并不多。本文根据对衡阳市企业内部控制实施现状的调查,分析了企业内部控制制度建设存在问题的原因,并针对存在的问题提出了建立与完善企业内部控制制度的具体对策。

【关键词】企业内部控制 激励机制 约束机制

内部控制制度是企业的一项重要管理制度。实践证明,得控则强,失控则弱,无控则乱。本文主要基于对湖南衡阳地区企业内部控制制度建设的现状及其总体应用效果等情况的调研,通过解剖衡阳市企业内部控制制度建设现状、分析其存在问题的原因,从而有针对性地提出改善的措施。

一、衡阳市企业内部控制制度应用现状

1. 被调查企业总体概况。衡阳市是老工业基地,工业门类齐全、企业众多、基础雄厚。本次被调查的企业涵盖钢铁冶炼、管材深加工、输变电制造、有色冶炼及精深加工、汽车及零配件、盐卤化工及精细化工等六大重点产业,企业包括华菱管线、水口山、特变电工、中钢衡重、建滔化工、湘衡盐矿、风顺车桥、亚新科、泰豪汽车、合力叉车、天雁机械、燕京啤酒、紫光古汉等大中型企业和其他中小型企业,还包括工商银行和农业银行等金融企业。从企业性质来看,国有企业 36 家,占样本总数的 35%;集体企业 4 家,占样本总数的 4%;外商投资企业 6 家,占样本总数的 6%;私营企业 56 家,占样本总数的 55%。从企业再生产过程中的职能来看,工业企业 70 家,占样本总数的 68%;建筑企业 4 家,占样本总数的 4%;商业企业 6 家,占样本总数的 6%;服务企业 18 家,占样本总数的 18%;金融企业 4 家,占样本总数的 4%。从企业行业属性来看,制造业 58 家,占样本总数的 56%;建筑行业 8 家,占样本总数的 8%;公用事业 6 家,占样本总数的 6%;采矿业 6 家,占样本总数的 6%;能源类企业 4 家,占样本总数的 4%;化工行业 4 家,占样本总数的 4%;零售业 4 家,占样本总数的 4%;通讯行业 4 家,占样本总数的 4%;交通运输业 2 家,占样本总数的 2%;金融业 2 家,占样本总数的 2%;物流业 2 家,占样本总数的 2%;图书出版业 2 家,占样本总数的 2%。

2. 企业内部控制机构的设置情况。衡阳市的大部分企业都设置了内部控制机构,如衡阳华菱钢管有限公司(华菱管线)设置管理创新部负责内部控制制度的制定,并由管理创新部和审计部对执行效果进行检查;南岳油泵油嘴有限责任公司(亚新科)于 1999 年成立内部控制管理部,承担企业管理和

会计内部控制制度建设两种职能;衡阳市建滔化工有限公司(建滔化工)虽没有专设内部审计机构,但集团公司总部设有财务部和审计部,每年对所属的六十多家二级企业轮流进行审计。在金融类企业方面,中国农业银行内部控制机构的设置为总行一级法人(下设内部控制合规部、审计局)——省级分行(下设内部控制合规处)——市级分行(下设内部控制合规办)——支行(有专人抓内部控制工作),整个系统内部控制部门实行垂直一体化管理,层层对上级负责。

3. 内部控制制度的建立情况。通过走访和问卷调查,发现衡阳市大部分企业的内部控制制度都比较健全,如在我们走访调研的企业中,只有 2%的企业未建立职务分离制度,只有 2%的企业未建立授权审批制度和会计控制系统,只有 4%的企业未建立预算制度、财产保全制度及内部控制报告制度。调研组还了解到大部分企业的内部控制制度都有一个整体框架,如亚新科以财务控制为主引进 COSO 内部控制理念。华菱管线管理创新部制定整体内部控制制度,各部门再根据总体要求对内部控制制度进行细化,并根据实际情况适时进行调整。建滔化工每个部门的职责都很清晰,根据内部控制制度的要求,内部审计机构定时进行内部审计。

4. 内部控制制度执行情况分析。通过调研,调研组从会计核算制度、财务管理制度、内部审计制度这三个方面对衡阳市企业内部控制制度的执行情况进行了分析。其中,会计核算制度、财务管理制度两者的执行情况相对理想,执行情况较好和很好的企业在这两方面均达到 70%以上,但是仍有 4%的企业未建立会计核算制度。相比之下,内部审计制度建设还不尽如人意,虽然在这方面做得很好和较好的企业超过 50%,但是未建立内部审计制度的企业却达到 31%。

5. 内部控制制度目标的实现情况。样本企业内部控制制度目标的实现总体情况如下:70%的企业完全实现或基本实现了内部控制的各个目标,其中,完全实现或者已达到 80%以上目标的方面有保护资产安全与完整、防止舞弊和错误发生、保证会计信息可靠性与完整性、遵守相关法律法规、提升道德

品质。但分别还有 24%和 22%的企业未实现维护经营安全和防范企业风险的目标。此外,有 18%的企业未实现保证经营效率和效果的目标、15%的企业未实现保证经营信息可靠性与完整性的目标。这说明衡阳市企业内部控制制度执行情况还不够理想,各类企业在内部控制制度建设、执行以及机构和人员的设置等方面仍有很大的提升空间,只有尽快缩小差距,才能更好地保证内部控制目标的实现。

6. 内部控制方法应用效果情况。通过实地访问和问卷调查,发现在职务分离控制、授权审批控制、会计控制系统、预算控制、财产保全控制、风险控制、内部报告控制以及电子信息技术控制等八个方面的应用效果较好,经评分获得很好或者较好等级的企业达到 60%以上,只有电子信息技术控制这一指标未达到 60%,但反映为很好和较好的企业也达到 59%。企业内部控制应用效果比较理想的有职务分离控制、授权审批控制、会计系统控制、财产保全控制这四个方面,在这些方面应用效果评价为很好和较好的企业达 70%以上。但是,也有 27%的受访企业未建立电子信息技术控制体系,这说明衡阳市企业在电子信息技术控制方面存在缺陷,有待改进。

7. 绩效指标评价体系建立情况。许多企业都建立了绩效评价指标体系,将绩效指标与员工薪酬挂钩,取得了较好的激励效果。例如华菱管线设置一套财务指标,构建评分体系,每月都进行考核,并将考核结果作为每月工资、评先和淘汰的依据,工资薪酬的 40%与学历、职称挂钩,60%看表现。又如亚新科在财务考核方面,公司总部规定一个工资总额,各部门按计件工资分配,列入成本,不从净利润中提取奖金和福利基金。在金融企业方面,工商银行衡阳支行的绩效指标评价体系比较科学,分别按传统业务和新兴业务进行考核。还有一些银行根据工作效率和工作质量进行考核。

二、衡阳地区企业内部控制制度建设存在问题的原因

1. 衡阳地区企业内部控制制度建设发展不平衡。从调查的情况来看,虽然衡阳地区大部分企业建立了内部控制制度,但企业内部控制制度建设很不平衡。从企业性质来看,外资企业内部控制制度较健全,应用效果较好,如亚新科以财务控制为主引进 COSO 内部控制框架;国有大型控股企业尤其是上市公司内部控制优于民营企业,如华菱管线由管理创新部从整体上制定内部控制制度,各部门再根据企业总体要求对内部控制制度进行细化,并根据实际情况适时进行调整。特变电工、中钢衡重、水口山、建滔化工等企业内部控制制度比较健全,内部职能部门的职责都很清晰,并在集团公司总部的领导下实施内部审计。其他中小企业大部分属民营企业,内部控制制度多数不健全,有 4%的企业未建立授权审批制度和会计控制系统;4%的企业未建立预算制度、财产保全制度及内部报告制度;31%的企业未建立内部审计制度。

2. 内部控制制度相对健全,但执行效果整体欠佳。调查组分析了一些企业内部控制制度建设效果欠佳的原因,归纳起来主要是:①基层员工控制意识淡薄,控制方法不够科学;②企业内部各部门利益未协调好,往往因冲突和矛盾影响内部控制制度的执行;③企业文化做得不是很到位;④地域经济

发展的不平衡性导致缺乏足够的财力支撑。

3. 预算控制和电子信息技术控制是所有企业内部控制制度建设的薄弱环节。调查结果表明:在预算控制方面执行很好的企业仅占 25%,27%的企业认为自己执行一般,6%的企业认为自己执行较差,27%的企业未建立电子信息技术控制体系,20%的企业信息化管理较弱等,这说明衡阳市企业在电子信息技术控制方面比较欠缺,有待提高。

4. 高层对内部控制重视程度不够。调查中发现,有些企业高层领导内部控制意识薄弱,对内部控制制度建设的重要性认识不足,对内部控制制度建设在增强员工的凝聚力、提高企业经济效益方面的作用缺乏应有认识,以致企业内部控制制度不健全、不完善。还有些企业的领导层眼光短浅,单纯从成本方面考虑问题,认为建立内部控制制度会增加企业的开支、增加经费影响企业经济效益。甚至有个别企业领导认为过严的内部控制会阻碍经营活动的开展。

5. 内部审计监督力度不够。调查中发现,大部分企业内部审计职能弱化,未能发挥内部审计应有的职能。就内部审计机构设置情况看,只有少数大型企业建立了与财务同级别的独立的内部审计机构,部分企业虽设有内部审计机构,但其隶属于财务部门或纪委,缺乏独立性和权威性,难以发挥监管作用,甚至有些企业未设立内部审计机构。

6. 企业的风险控制不到位。在调查中发现,金融业、建筑行业风险控制相对较好,采矿业多数企业未建立风险控制机制,风险控制效果较差。外汇风险是有外汇业务企业必须随时关注和承担的一项风险。衡钢集团和建滔化工由于受到全球金融危机的影响,外汇损失较大。由此他们认识到,外汇风险的诸多因素及其变动企业虽然很难掌控,但及时掌握外汇信息,可以避免或减少风险,将损失减少到最小。

7. 会计人员素质有待提高。调查中发现,衡阳地区企业的会计人员学历、职称层次总体水平偏低。从会计岗位从业人员学历结构来看,在被调查企业的会计人员中,本科以下学历的占 71%,本科学位的只占 29%,硕士研究生学历的只占总人数的 2%。从会计岗位从业人员职称结构来看,具有高级会计师以上的占总人数的 4%,会计师职称的占总人数的 32%,助理会计师及以下的占 64%,总体专业素质偏低。

三、建立与完善企业内部控制制度建设的建议

1. 加强对内部控制的宣传力度,提高各级人员对内部控制的认知。首先,政府部门应负责组织对衡阳地区企业高层管理人员进行定期培训,提高企业高层管理人员对内部控制重要性的认识。公司高层对内部控制的重视是企业内部控制执行效果好的关键,如果企业高层管理人员重视内部控制,会对企业所有员工产生示范效应,带动员工认真执行既定的控制制度和规章;相反,如果高层管理人员不关注内部控制,即使再好的内部控制制度也会失效。其次,由企业高层管理人员组织对全体员工进行培训,明确各自岗位的内部控制要求,并加强各岗位人员之间的沟通与协调,尽量减少各控制主体与控制对象之间的摩擦,当每一个岗位的成员都达到各自的内部控制目标时,企业内部控制的总体目标就会实现。

2. 健全内部控制机构, 建立统一的企业管理信息系统。企业应该设置健全的内部控制机构, 对生产经营活动的全过程进行自始至终的控制。还需要对内部各机构间、各经办人员间控制职能和管理权限进行合理划分。同时, 建立统一的管理信息系统, 通过该系统, 企业内部的员工能够清楚地了解企业的内部控制制度, 知道其所承担的责任, 并及时取得和交换他们在执行、管理和控制企业经营过程中所需要的信息。这就是说, 企业应按控制系统的功能识别使用者的信息需要, 在此基础上收集、加工和处理信息, 并将这些信息及时、准确地传递给企业内部的相关人员, 使他们能够顺利履行职责。

3. 实行全面预算控制, 提高预算管理水平和。应着力抓好以下几个方面的控制: ①下达各项指标并确定各自的责任。②加强对预算执行的授权及监控。③加强对预算执行的分析与调整, 对未完成预算的, 分析其原因, 并采取改进的措施。④强化对预算执行业绩的考核, 对预算执行情况好的单位进行表彰奖励, 对预算执行情况差的单位进行处罚, 确保预算执行的严肃性与有效性。⑤加强预算控制。在我们走访的企业中, 衡钢的预算控制就做得较好, 在衡钢, 大到生产设备, 小到办公用品都有一套严格的预算控制。对于超过预算的采购, 除要说明原因、经过严格的调查审批外, 还要纳入部门的绩效考核, 对经常超过预算的部门, 采取一定的处罚措施。

4. 找准关键控制点, 建立有效的风险评估体系。由于内部控制制度的设计受到效益—成本原则的制约, 不可能面面俱到, 因此, 抓住关键的控制点是内部控制制度得以有效执行的核心所在。关键控制点是指业务流程和单位经济活动中那些容易产生风险的环节。要建立有效的风险评估体系, 首先, 收集与风险相关的信息, 对内外部风险进行评估, 确定企业相应的风险承受能力, 包括整体风险承受能力和业务层面的可接受风险水平。其次, 采取定性定量相结合的方法, 按照风险发生的可能性及其影响程度等, 对识别的风险进行分析和排序, 确定关注重点和优先控制的风险。最后, 根据风险水平相应调整公司经营策略, 将风险纳入可控范围。

5. 强化内外部监督, 督促企业不断完善内部控制制度。建立有效的内部控制监督体系, 充分发挥内部审计的监督作用。内部监督分为日常监督和专项监督, 日常监督是指公司对建立与实施内部控制的情况进行常规、持续的监督检查; 专项监督是指在公司发展战略、组织结构、经营活动、业务流程、关键岗位员工等发生较大调整或变化的情况下对某些方面进行有针对性的监督检查。将日常监督和专项监督结合起来, 将会计监督与审计监督结合起来, 将事前、事中、事后审计结合起来, 形成合力, 建立和完善内部控制的内部监督体系。内部审计是企业内部控制的重要力量, 单位内部审计机构独立性的缺失是造成内部控制实施效果不理想的主要原因。因此, 首先, 企业应建立一个相对独立的、由董事会直接领导的内部审计机构, 使之对企业内部控制发挥监督作用。其次, 发挥社会中介组织的监督作用, 借用外部审计力量, 聘请注册会计师开展独立审计, 对企业的财务报告进行评估, 规范企业会计核算, 强化会计控制。最后, 发挥政府在建立企业内部会计控制

方面的引导作用, 财政、税收、工商等执法部门要加大监督检查力度, 增强威慑力。政府各职能部门合理分工, 相互协调, 形成有效的监督合力和制衡机制。

6. 开展内部控制自我评价, 建立有效的激励和约束机制。内部控制自我评价是一种新兴的审计技术和方法, 目前这种方法在一些市场经济比较发达的国家如美国、加拿大及欧盟的多数国家得到广泛应用, 是西方发达国家企业内部控制制度建设的一种新趋势。内部控制自我评价是指企事业单位对内部控制的有效性及其实施的效率效果进行自我评价, 以更好地实现内部控制目标的一种方法。其基本特征是关注业务流程和控制成效; 由职能部门和业务部门共同进行; 全员参与; 用系统化的方法开展评价活动。开展内部控制自我评价有助于及时发现管理过程中那些容易发生错弊的关键环节, 从而及时制定改进措施; 使企业员工积极参与内部控制评价和贡献合理化建议活动, 从而都受到“过程教育”, 增强内部控制意识; 使内部控制的精神渗透到更为广泛的管理活动中, 内部控制环境得以改善, 形成良好的内部控制氛围。

建立有效的激励和约束机制。有效的激励和约束机制可以促使企业各级人员重视内部控制, 保证内部控制的有效执行, 促使企业强化法人治理结构, 促进管理制度完善, 形成管理的良性循环。企业必须定期对内部会计控制制度的执行情况进行检查和考核, 及时发现执行中的问题, 对于严格执行内部控制制度的, 给予奖励; 对于无视或逾越控制的人员, 坚决给予行政处分和经济处罚, 并与职务升降挂钩。只有做到压力和动力相结合, 才能最终达到内部控制的目的。

7. 加强业务培训, 提高会计人员的综合素质。应着力做好以下工作: ①加强会计人员的岗位培训, 强化会计人员对内部会计控制重要性的认识, 使他们规范会计核算, 有效地进行会计控制。②鼓励会计人员提升自己的学历档次, 提高综合素质。③激励会计人员努力学习专业知识, 提高专业技术水平。④提高会计人员计算机运用水平, 使其熟练地掌握电算化会计内部控制知识, 防范计算机系统风险。⑤加强会计人员的职业道德教育, 培养会计人员敬业爱岗精神, 使之在工作中形成自我控制、自检自律的内部控制制约机制。

【注】本文系衡阳市科技局“衡阳市企业内部控制应用效果及对策研究”(项目编号:09KR01)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. Hao -Zhi Yan, Ruey -Fen Liou. Selection of internal control genes for real-time quantitative RT-PCR assays in the oomycete Plant Pathogen PhytoPhthora Parasitica. *Fungal Genetics & Biology*, 2006; 6
2. 李享. 美国内部控制实证研究: 回顾与启示. *审计研究*, 2009; 1
3. Reilly David. Cheekson Internal Controls payoff. *Wallstreet Journal*, 2006; 5
4. Amy Bomis. Learning to Love sarbanes -oxley. *Business week*, 2005; 11
5. 金轶. 关于对企业内部控制的研究. *中国商界*, 2010; 9