

国有企业内部控制效率分析与政策建议

李连华(教授)

(浙江财经学院会计学院 杭州 310018)

【摘要】 内部控制效率和企业的产权属性之间是否存在内在联系,以及国有企业是否具有先天性的内部控制效率劣势,一直是理论界和实务界存有争议的问题。本文实证分析表明,国有企业和非国有企业相比并没有内部控制方面的低效率,而且企业的产权属性和其内部控制效率之间也不存在显著的内在联系。国有企业内部控制效率的提升,应该避免陷入“产权改造主导论”的误区,按照“机制完善主导论”的思路,通过“一加三”的管理策略来实现。

【关键词】 国有企业 非国有企业 内部控制 效率分析

一、引言

我国目前对于国有企业内部控制的管理现状及其问题成因的分析,无论是实务界还是学术界都还没有形成统一的看法。

在国有企业内部控制管理现状的判断上,尽管一些学者认为,国有企业在内部控制水平、法人治理结构、落实《中央企业全面风险管理指引》及加强内部审计监督等方面取得了比较大的进展;国有企业比民营企业具有更高的控制效率。然而,更多的研究者如李冬崑、刘志玲(2008)、徐莉(2008)、谢志华(2009)等认为,我国国有企业的内部控制效率低下,问题多多。

即便是认为国有企业内部控制效率低下的研究者们,他们对于效率低下的原因分析也有不同的解读和理解。

一种观点认为,国有企业内部控制效率之所以低下,主要源于国有企业的特定产权结构。我们可以把这种低效率称为“产权低效率”。按照这种观点,国有企业内部控制的低效率是一种体制性的低效率,而不是微观层面上的政策不当或者管理失误的低效率,从而也不是一种能够在维护国有产权体制下通过改善管理手段而加以克服和消除的低效率类型。比如,张维迎(1995)认为,国有企业委托代理链条过长,使得初始委托人的监督积极性和最终代理人的工作努力程度递减。冯均科(2001)的研究结论是,国有企业之所以内部控制效率较低,主要是因为:①政府对国有企业的经营者缺乏制度和契约约束;②经营者缺乏健全企业内部控制的积极性和主动性;③内部控制制度较多地靠口授,缺乏系统性;④一些经营者绕过制度而谋取私利。郑洁、朱宇(2006)也认为,产权结构与内部控制效率具有明显的因果关系。我国国有企业产权结构不良是造成企业内部控制失效的根本原因。其具体表现就是,产权所有者缺位导致对经营者的监管不力,从而形成“内部人控制”的局面。

与此相反,另一种观点则认为,国有企业的管理低效率只是一种组织低效率。它主要来自于企业或者经济组织的激励

机制的扭曲以及对于资源利用效率过低。但是,这种较低的管理效率和其产权属性之间并没有必然的联系。而且是在现有产权体制下,通过设计和实施有效的激励机制及加强监督力度来克服的。比如,林毅夫、刘芍佳、李骥等分析后得出的结论是,国有企业存在的问题同国有制之间没有必然的联系,只是在两权分离的条件下发生的委托代理问题。因为国有企业中的委托代理问题同私有企业没有实质上的差别,都是由所有者与经营者之间的信息不对称和激励不相容等原因造成的。如果能够给企业构建一个充分竞争的市场环境,使所有者可以根据市场平均利润率来评价企业的经营情况,所有者就可以获得关于企业经营者的充分信息。在此情况下,国有企业也能够获得和私营企业一样的经济绩效和控制效率。

上述有关国有企业内部控制管理现状和问题成因上的认识混乱与观点分歧,使人们在该问题上莫衷一是,并且因思想认识的不统一而给提升国有企业的内部控制效率、寻找解决问题的正确途径而带来了一定的困难。

正是基于这一考虑,为了探究国有企业和非国有企业之间的内部控制效率差异,同时也为了能够准确地判断国有企业内部控制的现状、问题成因,以及为国有企业提高内部控制效率提供必要的理论依据,本文以企业产权属性和内部控制效率之间的理论联系为切入点,采用理论分析和调查实证相结合的方法,分析国有企业与非国有企业的内部控制效率特征,并在此基础上就如何改进国有企业的内部控制管理提出相应的政策建议。

二、国有企业产权属性与其内部控制效率之间的关联性

如何分析和解释国有企业内部控制现状及其问题成因,首先在于要确立正确的认识路径和观察角度。否则的话,极易将与产权关系毫无关联的东西硬是纳入到产权特性的分析范畴之内,并由此得出国有企业具有某种“劣根性”的不当结论。目前这种现象应该说是较为普遍的,甚至有些以讹传讹的味道。比如,王金丽(2008)等认为,我国国有企业内部控制的特殊性在于,所有者缺位导致对经营者的监管不力;治理结构

复杂,职责不清;管理方式落后,人员素质较低;控制制度执行不力,流于形式;外部监管乏力。但是,如果细究起来,诸如职责不清、管理方式落后、人员素质较低、控制制度执行不力、流于形式、外部监管乏力等现象,也似乎并非国有企业所独有,或者是真正地源于国有企业的产权特性。因为其他的非国有属性的企业,比如民营企业等,也可能存在着同样的问题。这里的不妥之处就在于,将国有企业的产权属性和国有企业管理中存在的问题之间进行了简单化的、不恰当的因果关系的链接与理论推演,从而也就有意或无意中扩大了国有企业产权的某些效率弱势。

关于国有企业和非国有企业相比是否具有内部控制的系统性低效率,主要涉及两个相互关联的问题:一个是国有企业和私营企业、合资企业等非国有企业组织相比,内部控制效率是否存在显著性的差异;二是如果有差异的话,那么国有企业的内部控制效率是否一定低于私营企业或合资企业,或是反之。

目前从影响内部控制效率的基本因素来分析,还很难得出国有企业的内部控制效率一定低于非国有企业的分析结论。原因是这些影响因素在国有企业和非国有企业之间并没有呈现出单一方向的优势或劣势,而是各有优劣,并且优劣势因素在国有企业和非国有企业之间也是可以相互转化的。无论是国有企业还是非国有企业,谁也没有占尽所有的有利或者不利因素。

在影响企业内部控制效率的所有因素中,监督收益、监督费用、激励与压力是四个主要影响因素。其中,监督费用是指对劳动者的工作过程进行监督、控制和管理而消耗的社会经济资源的数量。而监督收益则是指实施监督之后所增加的经济收益或者所减少的损失。两者之间的对比关系将影响内部控制效率的高低。通常情况下,如果监督收益既定的话,监督费用会与控制效率成反方向的关系;而如果监督费用既定的话,监督收益则和内部控制效率之间成正相关关系。

监督费用,理论上主要包括信息费用、施加压力和实施惩罚的费用、监控设施的购置和运行费用等。一般来说,如果工序较少,能够进行标准化、程序化的重复性作业,那么不为他人所知的私人信息就会减少,监管费用也就越低。此外,企业如果工作场所比较集中,单个劳动者的偷懒和怠工行为就容易被发现,监控设备比如摄像机、考勤用的打卡机能够集约使用,也可以实现相对意义上的节约。但是,这些监督费用的发生与多寡,主要与企业管理的规范化、经营的规模化及工作场地的集中程度有关,而与企业的产权属性之间并没有明显的因果关联性。

对于监督收益,我们认为,它同样也应该没有产权属性的结构性差异。换言之,无论是国有企业还是非国有企业,同一个控制措施或者同等数量的监督费用所产生的监督收益应该是一致的。比如,国有企业和民营企业都采用相同的一套存货控制制度,那么,在其他条件都不考虑的情况下,它们对于存货管理所产生的控制效益应该是一样的。即要么都能够产生出防范存货资产流失的控制效果,要么都无法产生这种效

果。而不可能是这套存货控制制度在民营企业中很有成效,而到了国有企业之后,就因为企业的产权属于国有性质,其控制效率就消失或者明显降低了。

激励和压力是影响内部控制效率的另外两个重要因素。这主要源于人本身固有的机会主义行为的假设。通常情况下,激励和压力与效率成正方向的变动关系。较强的激励会产生较高的效率。对于内部控制来说,为了提高控制效率,可以考虑采用的激励手段主要有两种:一个是增量指标。比如,增加多少利润或者净资产利润率提高多少而给予奖励;另一个是减量指标。比如,资产流失率降低多少而给予一定的奖励。而对于压力来说,通常采用的手段是,完不成指标的经济罚款,或者超支、违规时的经济处罚。企业内部控制中,激励和压力这两种手段既可以分开单独使用,也可以合并起来使用。如果分开使用时,激励所体现的就是引导性的控制,压力所体现的则是惩戒性的控制,其目的都是为了规范员工的行为,实现控制的目标。如果合并使用时,企业所采用的就是一种既奖又罚的控制精神。由于这种方式能够产生复合性的控制效果,因此,企业在内部控制制度中所采用的通常就是这种控制精神。

激励和压力对内部控制效率的影响,主要取决于其激励或者压力的强度。国有企业与非国有企业相比,谁在内部控制管理中愿意投入更多的激励或施加更大的压力,目前大家的看法和结论是不一致的。一些学者认为,国有企业缺乏对于经营层内部控制方面的足够激励。这一认识主要是根据国有企业原有的管理体制的弊端所做出的分析判断。其实,随着我国国有企业改革的不断深入,一些市场化的激励手段在国有企业已经普遍得到使用,而且力度也在加强,上述结论是否仍然成立,是否有充分的实践支持,很值得怀疑。而且在国有企业中,可供选择的激励手段要多于非国有的企业。比如,国有企业可以在物质奖励的同时而采用评选先进工作者、“三八”红旗手等精神层面的激励,从而取得良好的激励效果。

对于在现有体制下能否克服国有企业内部控制效率低下的问题,这主要取决于对第一个问题的研究结论,即国有企业的内部控制效率是否系统性地低于非国有企业。如果国有企业的内部控制效率普遍地低于非国有企业,而且和产权属性有内在关联的话,那么就需要改革国有企业的产权属性,或者说要进行私有化或股份制改造;如果国有企业的内部控制效率并非系统性地低于非国有企业,或者虽然低于非国有企业而和产权属性无关的话,则只需在现有的所有权框架下,从微观层面上来改革企业的管理机制和管理方式,就可以提高国有企业的内部控制效率。

综合起来分析,从理论上得出国有企业的内部控制效率一定低于非国有企业,而且这种低效率是根源于国有企业特有的产权属性的研究结论,显然是困难的,而且也缺乏实践支持。为了验证这种理论推断是否成立,这里我们提出两个研究假设:

H1:国有企业的内部控制效率与非国有企业的内部控制效率存在着显著性差异。

H2:国有企业的内部控制效率显著地低于非国有企业的内部控制效率。

三、国有企业内部控制效率的实证分析

由于国有企业并非都是上市公司,而且内部控制效率也不像销售利润率等财务指标那样具有公开的会计数据,因此,这里采取问卷调查表的方式来收集和提取有关的研究信息。

在设计调查表时,我们按照企业产权属性不同,将“企业性质”的选项确定为“国有”、“民营”、“中外合资”、“其他”四个类别。对于内部控制效率的高低衡量,调查表直接采用让被调查人打分的方法,分值是从0到10。所得分数越高,表示对内部控制效率的评价越好。被调查对象主要限定为企业的财务会计人员。这是因为他们与企业其他部门的人员相比具有更加多的有关内部控制方面的专业知识,而且在实际工作中企业的内部控制工作也主要是由财务部门负责设计与组织实施的。因此,财务会计人员对于企业的内部控制管理感同身受,对控制效果的好坏应该有条件做出相对准确的判断。

调查范围主要涉及浙江、山东、河南三省的116家企业的1540名财务会计人员。调查时间从2010年的5月开始到2010年12月结束,历时7个月时间。调查方式除定向地向被调查企业发放调查问卷、现场走访之外,主要是在企业内部控制培训班上现场发放和回收调查问卷。

表1 内部控制效率的描述性统计

	N	均值	标准差	标准误	均值的95%置信区间		极小值	极大值
					下限	上限		
					国有企业	506		
民营企业	311	5.86	1.950	0.356	5.13	6.59	2	9
合资企业	241	6.06	2.242	0.747	4.33	7.78	2	9
其他企业	284	6.15	1.281	0.355	5.38	6.93	3	9
总数	1 342	6.28	1.754	0.179	5.93	6.64	2	9

表1为描述性统计结果。由表1中的数据可以看出,国有企业、民营企业、合资企业、其他企业这四种类型的企业相互比较中,企业内部控制效率的评价得分是不一样的。其中,国有企业得分最高,为6.66,由于满分是10分,因此,总体上国有企业的内部控制效率评价是比较高的;民营企业得分最低,为5.86。同时,两者的标准差也表明,国有企业之间的内部控制效率差异不是很大,说明普遍比较好;而民营企业的内部控制效率评价得分的标准差比较大,说明相互之间很不均衡,有些企业内部控制效果比较好,而也有些企业的内部控制效果则较差。合资企业和其他性质企业居于中间。

这种描述性统计指标的分析结论,应该说与我们日常观察所得出的判断是一致的。在目前,通过多次的企业改制和抓大放小之后,我国现存的国有企业规模都比较大,历史比较长,在企业内部管理上已经比较规范。而民营企业则由于规模较小、机构设置不全,或者发展历史较短,因此普遍存在着管理不规范的现象。但是,这些差异是否具有统计意义,或者说来自于抽样误差所致,还需要依靠后面的方差分析的结果

来判定。

表2为方差分析表,其组间均方为4.091,组内均方为3.044,F值为1.344,P值为0.265,大于显著性水平0.05,表明国有企业、民营企业、合资企业和其他企业四类之间在内部控制效率上并没有显著性的差异。表3的多重比较分析结果也进一步验证了这一点。由此可以判断,国有企业和民营企业、中外合资企业及其他企业之间相比,虽然描述性指标上存在着差异,但是这些差异在统计意义上并不显著,这表明不同性质的企业之间在内部控制效率上没有系统性的效率差异。换言之,企业之间的内部控制效率差异并不是由于产权性质不同所引起的。由此说明,国有企业相比较于非国有企业而言在内部控制效率上并没有系统性的制度劣势,假设1和假设2在统计上是不成立的。

表2 方差分析(因变量:对控制效率的评价)

	平方和	df	均方	F	显著性
组间	12.274	3	4.091	1.344	0.265
组内	280.053	1 339	3.044		
总数	292.327	1 342			

注:显著性水平5%。

表3 多重比较:对控制效率的评价

(I)企业性质	(J)企业性质	均值差(I-J)	标准误	显著性	95%置信区间	
					下限	上限
国有企业	民营企业	0.799	0.413	0.297	-0.380	1.980
	合资企业	0.604	0.638	0.827	-1.210	2.420
	其他企业	0.505	0.551	0.839	-1.060	2.070
民营企业	国有企业	-0.799	0.413	0.297	-1.980	.380
	合资企业	-0.196	0.663	0.993	-2.080	1.691
	其他企业	-0.294	0.579	0.968	-1.940	1.361
合资企业	国有企业	-0.604	0.638	0.827	-2.420	1.210
	民营企业	0.196	0.663	0.993	-1.690	2.081
	其他企业	-0.098	0.757	0.999	-2.250	2.061
其他企业	国有企业	-0.505	0.551	0.839	-2.070	1.061
	民营企业	0.294	0.579	0.968	-1.360	1.941
	合资企业	0.098	0.757	0.999	-2.060	2.253

前述假设2之所以没有获得统计支持,即民营企业的内部控制效率没有系统性显著高于国有企业,我们基于经验观察所给出的原因解释是:①我国国有企业通过一系列改制、转制之后,所剩下来的都是一些大型企业或者企业集团。这些企业的管理部门设置齐全、制度比较健全、管理比较规范。②国有企业都是一些老企业,内部管理上比较成熟,已经形成一套相对规范的控制体系。而民营企业和其他非国有企业则由于规模小、企业的成长期和持续发展时间比较短,在内部控制上很难形成效率积累。这两个原因中,一个是跟企业的规模有关;另一个则跟企业的成长时间长短有关。而其与企业的产权属性均无内在的关联性。按照这种结论推断,无论是国有企业抑或是民营企业或其他性质的企业,只有企业发展到一定阶段,

到达一定的经营规模之后,才能够在内部控制管理上形成比较高的控制效率。反过来,一个规模很小的或者是一个成立时间很短的企业,是无法在内部控制效率上取得优势的。

四、提高国有企业内部控制效率的途径

上述研究表明,国有企业与民营企业等其他类型企业相比,内部控制效率上并不存在劣势,但这并不说明国有企业在内部控制与风险管理上就没有任何问题,或是至善至美了。实际上,国有企业与民营企业等各有各的问题,每家都有难念的经。但是,它们存在问题的原因及相应的解决思路是不相同的。比如,对于民营企业来说,内部控制效率之所以不高,主要是因为企业规模小,机构不健全,成立时间短等,这些都是属于成长中的问题。而对于国有企业来说,则是如何适应市场化需要,由原来依靠国家扶持而转向自我发展、自求生存的经营机制和实现持续、稳定发展的问题。

1. 我国学者对于如何提高国有企业内部控制效率的看法。邓学衷(2004)等认为,改革产权制度是提高内部控制效率的基础。具体来说,一是清晰产权,界定产权边界和产权主体的权利与义务关系,建立起有利于国有资产优化配置的财产约束机制。明确国有产权主体,逐步实现投资主体多元化,解决“一股独大”的问题。二是要处理好控股股东与企业法人独立性的关系。一方面要实现全体股东的利益,防止控股股东的不当干预和政府的不当干预,另一方面要形成有效的内部约束机制,保证企业的经营效率,防止经营者、管理者的权利过度集中和滥用。然后,在此基础上再完善治理结构和控制机制。

国资委收益管理局局长刘德恒(2010)提出了“12345框架”,即:一个首要目标,两层责任主体,三条建设主线,四大基本原则,五项保障措施。具体为,一个首要目标就是提高企业的运营效率和效果。即围绕着效率提升来建设内部控制系统。二层责任主体是指董事会和管理层。这两层责任主体对于内部控制系统建设的推动是落实内部控制管理的关键。三条建设主线是治理结构、财务控制、业务控制。其中,治理结构主要包括董事会构成及运行规则、内部组织结构设置及责权分配等,是内部控制得以建设和实施的基础。财务控制主要通过会计核算、财务分析、资金管理、预算管理、投融资规划等手段保障企业财务报告可靠及资产安全。业务控制主要是以企业实际从事的生产经营活动作为控制点,对企业的采购、生产、销售、经营、合同管理等活动进行控制,以促进企业经营行为合法合规、授权合理、业务流程顺畅、运转具有效率。四大基本原则是指强支撑、短流程、高授权、大监督。五项措施是指改善支撑环境、加强风险管理、完善制度流程、促进信息沟通、提高监督能力。张敏敏、丁日佳(2008)根据中国国有企业存在的问题,建议通过优化内部控制环境、完善风险控制机制、加强内部控制措施、加强信息沟通机制和健全内部审计机制四条措施来提升目前我国国有企业的内部控制效率。

上述对于国有企业提升内部控制效率路径的不同建议,既反映着研究者对我国现行国有企业内部控制管理中存在问题的不同判断,同时也体现着他们对于该问题的不同研究视

角和立场。这些建议和对策,从理论逻辑上来说,是基于以下两种基本思路提出的:一种是先改革产权制度,而后再完善治理结构和控制机制。其中产权制度的改造是先导和前提条件。因此,我们把这种思路及其政策主张称为“产权改造主导论”。另一种则是强化内部控制的责任机制、完善信息传递方式和加强对内部控制效率的评价与监督。由于这种政策建议是根据内部控制机制的运行过程、方式等而提出的。因此,我们称之为“机制完善主导论”。显然,这两种政策建议的根本分歧和差异就在于,前者认为现在国有企业的产权制度有缺陷,所以要先改造产权制度,再完善内部控制;而后者则是认为现行国有企业的产权体制与内部控制效率没有直接关联性,所以产权制度没有必要改动,可以通过内部控制机制的完善来提高控制效率。

2. 本文的观点。根据前面对于国有企业内部控制效率的调查研究 and 理论分析,我们总体上比较倾向于第二种解决问题的基本思路和策略。因为国有企业内部控制中所存在的问题并非源自于其自身的产权属性,现行我国国有企业内部控制效率偏低的问题也不是简单的“公改私”就能够解决了的,况且国外很多私营企业也存在着内部控制效率低下及因内部管理失控而倒闭的问题。再者,理论上也没有研究结论表明,国有企业因内部控制失效而倒闭的企业一定多于私营企业。中国国有企业内部控制管理上存在的问题,应该主要还是企业管理层面上的事情。

对于如何解决这个问题,即应该循着何种路径去提高国有企业的内部控制效率,我们的建议是“一加三”的策略。这是指解决问题的总路线和总方向,其他问题都应该在这个总纲下来安排和解决。现在国有企业内部控制方面存在的问题,就像一个病人一样,病因很多,病理复杂,但总要找到总的病灶,否则解决起来就会乱吃药、乱投医,于问题无补。

这里的“一”是指完善一个控制环境。按照中国财政部颁布的《企业内部控制基本规范》的解释,企业的内部控制环境,包括治理结构、机构设置、权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化等多个要素和构成部分。企业要同时都进行完善,难度很大,而且这些要素之间又是相互牵涉在一起的,一些问题现在能够解决,有一些问题现在无法解决。比如,内部审计和人力资源方面,企业做起来比较容易。只要把内部审计从财务部门中彻底脱离出来,配备足够的人员,置于较高的管理地位,就能够取得较好的管理效率。但是,治理结构的改善,企业做起来就比较难,因为这涉及到我国整个国有企业的管理体制和运行方式。企业本身也没有多少自主权。正是基于这种现实可能性的考虑,我们认为,在完善控制环境时,企业目前应该主抓两个事情:一个是强化内部控制意识;另一个是各级管理主体由上至下进行权责的适当配置。前者是解决目前国有企业高层管理者不重视、不了解内部控制的问题;后者是解决内部控制系统的执行力问题。通过自上而下的层层责任来落实内部控制目标。因为,对于内部控制来说,自下而上的控制是很难实施的。而自上而下的控制方式由于借助于行政力量则可以比较容易取得良好的控制效果。

这里“三”的含义是指,在完善控制环境的基础上,要同时从控制机制设计、控制机制运行和控制效果评估三个主要环节来提高设计的质量、运行的效果和评价的准确性。这是内部控制系统运行中的三条主线,也可以说是三个主要控制环节。而且这三个环节是按照前后顺序串行在一起的,如果其中一个环节出了问题,那么其他的两个环节就会完全失效,而不是只损失其中的三分之一的效率。

在内部控制机制所组成的控制链中,首先要解决的是设计出符合企业实际情况的内部控制机制。从理论上来说,适合的内部控制机制,一方面要符合国有企业的身份特征,与国有企业的运行环境和管理体制相互一致;另一方面,也要符合每个国有企业自身的经济规模、组织结构和管理水平。这方面是本企业和其他企业的区别所在。因为,大家虽然都是国有企业,但是相互之间的管理水平、管理风格等也是不同的,甚至可能存在着巨大差异。

其次,是内部控制机制的运行。内部控制机制的运行是指内部控制机制在国有企业经营管理中的具体应用。这是根据内部控制机制和企业管理实践活动之间的比对关系和一致程度来确定的。理论上的界定标准是,假如内部控制机制与管理行为相互一致,那么就认定为内部控制机制被执行了;否则,如果内部控制机制规定的操作流程、行为规范和企业的实际管理行为不一致,或者是不完全一致,那么就认为内部控制机制没有得到执行或者是没有得到完整的执行。在哲理上,如果把内部控制机制设计视为主观意念之下的产物的话,那么,内部控制机制运行就无疑是主观见之于客观的过程。在这个过程中,事先被设计出来的内部控制机制用于指导、规范企业的经营管理过程,成为引导企业员工行为的手段。它通过一些流程分割以及各个岗位的责任权利之间的明确界定,形成一个让所有员工可以识别的标尺,并以此来协调各自之间的行为。内部控制机制的运行环节对于内部控制效率提升的意义在于它是内部控制效率产生的实践基础。也就是说,只有内部控制机制及其相关的各种控制制度被切实的执行下去,才有可能产生出相应的管理效果。否则,如果内部控制制度流于形式,那么再好的内部控制机制也只是纸上谈兵,没有任何实际意义。

最后是内部控制效率的评价。内部控制效率评价是内部控制系统的最后一个节点。其使命是对内部控制运行的实际后果进行评估。内部控制机制的运行,是内部控制效果产生的前提条件,但是这并不是完备条件。因为有些内部控制机制尽管在实践中得到了执行,但是却不能产生出应有的管理效果。其原因可能是控制机制设计时的控制指向存在着偏差或者瞄准率较低,导致预期结果和实际结果产生较大的偏离。从有限

理性的角度来理解,这种结果在很多情况下是很难完全避免的。因为任何企业和任何人都无法保证能够设计出一个完备的控制制度来解决企业内部管理中存在的所有问题。所以,企业的内部控制与风险管理不可能采用“一揽子式”的解决问题的方式,而只能在循环改进中趋于完善和逐步得到提高。这时候,内部控制效率评价就变得非常重要。如果评价结论准确、客观,切中要害,既有利于企业对有关部门和员工的奖优罚劣,使激励机制发挥正常的引导作用,而且还有利于企业找出存在的问题并制定相应的改进对策。从这种意义上讲,内部控制效率评价,实际上是一种纠错机制,即通过效率评价程序来发现内部控制系统中的效率缺失或者效率低下的控制环节,然后有针对性地采取措施来加以改进。

【注】本文系国家社会科学基金项目“国有企业内部控制与风险预警机制研究”(项目编号:10BJY021)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 刘德恒. 构建国有企业内部控制框架. 中国总会计师, 2010;3
2. Ta-Ming Liu. The Case Analysis on Failures of Enterprise Internal Control in Mainland China. The Journal of American Academy of Business, Cambridge, 2005;7
3. 李冬崑, 刘志玲. 我国国有及国有控股企业内部控制调查研究. 山东工商学院学报, 2008;12
4. 徐莉. 从中航油事件看国有企业内部控制. 冶金财会, 2008;3
5. 谢志华. 内部控制、公司治理、风险管理: 关系与整合. 会计研究, 2007;10
6. 张维迎. 企业的企业家——契约理论. 上海: 上海三联出版社, 1995
7. 冯均科. 不同产权结构下内部控制效率的研究. 中国工业经济, 2001;8
8. 郑洁, 朱宇. 内部控制失效与产权结构分析. 经济理论研究, 2005;10
9. 林毅夫, 蔡方, 李周. 充分信息与国有企业改革. 上海: 上海三联书店, 1997
10. 邓学衷. 产权制度与国有企业的内部控制效率. 吉林省经济管理干部学院学报, 2004;6
11. 刘德恒. 构建国有企业内部控制框架. 中国总会计师, 2010;3
12. 张增林. 国有企业集团如何构建内部控制体系——兼论内部管理手册编制. 新会计, 2010;4