

内部控制的几个观念误区

□厦门大学会计系
李明辉

近年来,内部控制成为会计界的一个热点问题,许多学者在对 COSO 报告进行介绍的基础上,对如何完善我国企业内部控制进行了较为广泛和深入的研究。但是,无论是在会计界还是在企业,人们对内部控制都还存在一些错误的或不全面的认识。这不利于适合我国国情的内部控制体系的建立,也会阻碍内部控制目标的实现。

误区之一:只强调内部控制防止会计信息失真的目标,忽视内部控制的经营性目标

目前我国对内部控制存在一种片面的认识,好像内部控制的作用仅仅在于防止会计信息失真及保护资产的安全完整,而很少提内部控制在提高经营效率方面的作用。包括财政部发布的《内部会计控制规范——基本规范(试行)》第二条规定,“本规范所称内部会计控制是指单位为了提高会计信息质量,保护资产的安全、完整,确保有关法律法规和规章制度的贯彻执行等而制定和实施的一系列控制方法、措施和程序”。第六条规定,“内部会计控制应当达到以下基本目标:(一)规范单位会计行为,保证会计资料真实、完整。(二)堵塞漏洞、消除隐患,防止并及时发现、纠正错误及舞弊行为,保护单位资产的安全、完整。(三)确保国家有关法律法规和单位内部规章制度的贯彻执行”。

事实上,内部控制是管理职能的一个内在组成部分。所谓管理,就是设计和保持一种良好的环境,使人在群体里高效率地完成既定目标^①。“管理工作的控制职能是从事对业绩的衡量与校正,以便确保企业目标和为达到企业目标所制定的计划得以实现”^②。内部控制是企业进行内部管理的需要,是管理控制系统的一部分,其根本作用在于衡量和纠正下属人员的活动,以保证事态的发展符合计划的要求,它要求按照目标和计划,对工作人员的业绩进行评价,找出消极偏差之所在,采取措施加以改进,以提高企业的经营效率和效益,防止损失,以保证企业预定目标的实现。

内部控制的目标包括经营性目标、财务报告目标、遵循性目标等方面。有效的内部控制,应能合理地保证

董事会及管理阶层了解该公司实现其经营目标的程度、对外公开的财务报告可靠、符合相关的法律法规。内部控制的目标包括兴利与防弊两个方面,兴利是最主要的。防止会计信息失真虽然是内部控制的一项重要目标,但是,内部控制最本质的作用乃是提高经济效益,实现企业的目标。防止会计信息失真既不是内部控制的惟一目标,也不是最重要的目标。我国会计界之所以会很少谈内部控制提高经营效率方面的作用,与目前我国会计信息失真严重的会计环境有关。事实上,内部控制在我国真正受到重视是《会计法》修订后,而修订《会计法》的根本动因即在于治理会计信息失真。但是,将内部控制的目标仅仅定位在减少会计信息失真,不仅不利于发挥其改善经营管理的作用,而且企业领导及员工会产生抵制情绪。

误区之二:认为内部控制就是内部会计控制

内部会计控制的提法,产生于 1958 年,CAP 发布第 29 号审计程序公报《独立审计人员评价内部控制的范围》,将内部控制分为会计控制和管理控制。前者的目的是保护企业资产,检查会计数据的准确性和可靠性,后者的目的是提高经营效率,促使有关人员遵守既定的管理方针。之所以将内部控制分为内部会计控制和内部管理控制,是为了按照公认审计标准来规范内部控制检查和评价的范围。将内部控制分为内部会计控制和内部管理控制的思想,在审计界产生了广泛的影响,促进了制度基础审计的产生。我国最近制定内部控制规范时,就将内部控制分成了内部会计控制和内部管理控制。但是,内部会计控制和内部管理控制这两者是不可分割、相互联系的,要严格分清哪些事项的控制是内部会计控制还是内部管理控制,既很困难又无多大实际意义。1949 年,AICPA 就承认内部控制系统不仅仅局限于直接与财务和会计有关的事项。

将内部控制等同于内部会计控制是不全面的。内部控制不仅仅涉及会计,而是贯穿于整个企业的生产经营管理过程,是从总经理到监督人员的每个主管的职能。企业应当针对采购、生产经营、销售、财务管理、

研发、人力资源等各个作业点全面地制定内部控制,而不能将内部控制仅仅局限于会计系统。

误区之三:认为内部控制就是内部牵制

根据《柯氏会计辞典》的解释,内部牵制是指:“以提供有效的组织和经营,并防止错误和其他非法业务发生的业务流程设计。其主要特点是以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权力的方式进行组织上的责任分工,每项业务通过正常发挥其他个人或部门的功能进行交叉检查或交叉控制。”^③内部牵制是内部控制的最初发展形式,如R·H·蒙哥马利在1912年出版的《审计——理论与实践》一书中指出,所谓内部控制是指一个人不能完全支配账户,另一个人也不能独立地加以控制的制度。即某位职员的业务与另一位职员的业务必须是相互弥补、相互牵制的关系。内部牵制也是现代内部控制的重要方法和原则,是组织机构控制、职务分离控制的基础。但是,现代内部控制不仅仅是内部牵制。内部控制的方法还包括预算控制、资产保护控制、人员素质控制、风险控制、内部报告控制、电子信息系统控制、内部审计控制等,这些都不是内部牵制所能涵盖的了的。

误区之四:内部控制越严格越好

内部控制应当根据企业的实际情况来制定,不同行业、不同规模企业的生产经营特点是不同的,因此对内部控制的要求也是不同的。内部控制制度的制定要遵循成本效益原则和灵活性原则。所谓成本效益原则,即如果分工和制衡的成本高于其效益,则不应当采用该项控制。如对于一些小企业而言,由于人员有限,职责划分可能不能像大企业那样细。判断一项控制是否符合成本效益原则,应当站在企业整体利益的角度上考虑。如尽管一些控制会影响工作效率,但对整个企业来讲,如果不采用该项控制,则可能对企业造成更大损失,则仍应实施该项控制。所谓灵活性原则,是指企业管理当局应根据有关规定,结合自身内部控制的目标、战略发展和管理需要,灵活地制定出适合自己管理情况的内控制度,而不必完全拘泥于其他企业的做法。因此,内部控制并非越严格越好,关键是要适合企业的自身情况,能提高企业经营效率,实现企业目标的控制。

误区之五:内部控制与内部公司治理结构混同

严格地说,内部控制与内部公司治理是两个不同的概念。所谓内部公司治理结构或称内部监控机制,是由股东大会、董事会、监事会和经理等组成的用来约束和管理经营者的行为的控制制度。而内部控制是企业董事会及经理阶层为确保企业财产安全完整、提高会

计信息质量、实现经营管理目标,而建立和实施的一系列具有控制职能的措施和程序。因此,内部公司治理解决的是股东、董事会、经理及监事会之间的制度安排问题,而内部控制制度则是管理当局(董事会及经理阶层)建立的内部管理制度,解决的是管理当局与其下属之间的管理控制关系。

但内部控制又与公司治理有着紧密的联系。公司治理结构是促使内部控制有效运行,保证内部控制功能发挥的前提和基础,是实行内部控制的制度环境,而内部控制在公司治理结构中担当的是内部管理监控系统的角色,同时,内部控制与内部公司治理都遵循相互牵制、制衡的原则,公司治理中一些内容如董事会与经理之间的授权控制等也属于内部控制。COSO报告认为控制环境是内部控制的要素之一,因此,内部公司治理也可以讲是内部控制的一个方面,内部控制与公司治理是两个既相互联系又有区别的概念。

误区之六:内部控制制订后一成不变

一些企业认为,只要内部控制制定得当,可以一劳永逸。事实上,内部控制具有时效性,今天有效的内部控制明天不一定有效。同时,内部控制也是一个精益求精的过程,内部控制总归是不可能很完善的。因此,企业要定期评估内部控制是否有效,以发现控制中的缺陷,采取措施加以补正。

误区之七:内部控制应由国家统一规定

内部控制是管理当局管理职能的一部分,是管理当局受托责任的一部分,且不同企业对内部控制的要求也不同。国家可以要求企业建立内部控制,但如何建立则是管理当局自己的事。因此,财政部颁布的内部控制规范只能作为一种指南,不应具有强制性,不能作为行政法规。

误区之八:内部控制只针对一般员工

内部控制是整个企业都必须遵守的,任何人不能有所例外,包括制定内部控制的最高管理当局,也必须遵守相关内容,不能绕过有关控制制度。内部控制是否有效,与企业领导是否重视、是否带头执行有很大关系。一些企业之所以内部管理混乱,就是因为一些领导破坏有关的职责分离、授权批准等控制制度。

注释:

①哈罗德·孔茨、海因茨·韦里克:《管理学(第九版)》,北京:经济科学出版社,1993,p2。

②哈罗德·孔茨、海因茨·韦里克:《管理学(第九版)》,北京:经济科学出版社,1993,p552。

③转引自朱荣恩. 2001: 内部控制的理论发展[N]. 中国财经报, 2001-01-11。

(责任编辑 吴长林)