

企业内部 控制失效的 表现、成因 与对策

刘桂艳 鲁永胜

企业内部控制,是指企业为了保证业务活动的有效进行和资产的安全与完整,防止、发现和纠正错误与舞弊,保证会计资料的真实、合法、完整而制定和实施的政策、措施及程序。新修订的《会计法》十分重视企业内部控制问题,在第27条中明确规定了企业内部监督(即企业内部控制中的会计控制)的基本要求。然而,从当前实际情况看,大多数企业在充分发挥内部控制作用方面都不同程度地存在一定差距。本文拟从分析我国企业内部控制失效的现象(特别是会计现象)入手,说明出现这些现象的主要原因,提出深入贯彻《会计法》,完善企业内部控制的基本对策。

一、企业内部控制失效的表现

从企业近几年发生的涉及会计违法违纪案件和各有关部门对企业审计检查的结果看,企业内部控制失效主要表现在以下几个方面:

(一)会计信息失真。近年来,企业由于会计工作秩序混乱、核算不实而造成的信息失真现象较为严重。如常规性的印单(票)分管制度、重要空白凭证保管使用制度及会计人员分工中的“内部牵制”原则等得不到真正的落实;会计凭证的填制缺乏合理有效的原始凭证支持;人为捏造会计事实、篡改会计数据、设置账外账、乱挤乱摊成本、隐瞒或虚报收入和利润;资产不清、债务不实等等。

(二)费用支出失控,潜在亏损增加。如某些企业为了搞活经济,允许部门经理开支一定比例的业务费用,但对这部分费用的适用范围无明确规定,更无约束监督机制,导致部门经理大手大脚,挥霍浪费,使本来微利的企业出现亏损,本来亏损的企业雪上加霜;有的企业由于财产物资内控管理薄弱,物资购销制度松弛,存货采购、验收、保管、运输、付款等职责未严格分离,存货的发出未按规定手续办理,也未及时与会计记录相核对,对多年来的毁损、报废、短缺、积压、滞销等不作处理,致使巨额潜亏隐藏在库存中,再加上经济往来中审查制度不健全等,造成国有资产大量流失。

(三)违法违纪现象时有发生。如有的企业主管财务的领导、业务经办人员、财会人员利用内控不严的漏洞大量收受贿赂、贪污公款、挪用、盗窃资金,或与企业外部不法商人相勾结,利用虚假发票,非法侵占企业资金等。

二、企业内部控制失效的成因

(一)企业内部控制体制不顺。主要表现在:会计岗位设置和人员配置不当,业务交叉过杂,会计人员兼职过多,职责不明;会计的事前审核、事中复核和事后监督流于形式;有相当一部分企业没有建立内部审计机构,已建立内部审计机构的企业也未能充分发挥应有的作用,内部审计工作得不到应有的重视和支持。

(二)企业内部控制制度不完善,执行不得力。目前相当一部分企业对建立内部控制制度不够重视,内部控制制度残缺不全或有关内容不够合理;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、审计,而不管内部控制制度执行情况如何,遇到具体问题多强调灵活性,使内部控制制度流于形式,失去了应有的刚性和严肃性。

(三)考核企业干部政绩、业绩机制不完善。长期以来,对企业干部政绩、业绩考核以目标利润完成情况为主要依据,缺乏对其他相关指标的综合考察。有些企业领导为在任期内出“成绩”,便指使财会人员弄虚作假。还有些业务主管部门,为了加快本系统的经济发展,在没有进行科学论证的情况下,下达一些脱离实际的经济增长考核指标,而部分企业领导者为讨好主管部门借此显示自己的能力,通过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指标。

(四)会计人员素质较低。近几年来,会计队伍迅速扩大,但对会计人员的思想教育、业务培训没有跟上,有些培训流于形式,根本起不到提高会计人员素质的作用。突出表现在:一些根本不具备从业资格,靠人情关系混进会计队伍的人员,仍然呆在会计岗位上,这些人只凭长官意志办事,法律、准则、制度懂得不多,但却没有不敢造的报表,没有不

敢花的钱;还有部分会计人员无视财经纪律,为了个人利益,顺从领导意图办事,甚至为讨好领导,在弄虚作假上帮着出点子,造成会计信息失真,财务报表被歪曲等。

(五)外部监督乏力。为了加强监督,我国已形成了包括政府监督(如财政、审计、税务、证券监管等部门的监督)和社会监督(如注册会计师、社会舆论等的监督)在内的企业外部监督体系。然而,如此大的一个监督体系其监督效果却不尽如人意。究其原因主要有三个方面:一是各种监督的功能交叉、标准不一,再加上分散管理、缺乏横向信息沟通,未能形成有效的监督合力。二是各种监督没有按照设定的目标进行,有的甚至以平衡预算和创收为目的,监督弱化问题严重。三是不规范的执业环境和不正当的业务竞争,以及对注册会计师监督不力,使得“经济警察”的作用并没有发挥出来。

三、完善企业内部控制的对策

(一)构筑严密的企业内控体系。企业内部控制体系,具体应包括三个相对独立的控制层次:第一个层次是在企业一线“供产销”全过程中融入相互牵制、相互制约的制度,建立以防为主的监控防线。有关人员在从事业务时,必须明确业务处理权限和应承担的责任,对一般业务或直接接触客户的业务,均要经过复核,重要业务最好实行双签制,禁止一个人独立处理业务的全过程。第二个层次是设立事后监督,即在会计部门常规性的会计核算的基础上,对其各个岗位、各项业务进行日常性和周期性的核查,建立以“堵”为主的监控防线。事后监督可以在会计部门内设立一个具有相应职务的专业岗位,配备责任心强,工作能力全面的人员担任此职,并纳入程序化、规范化管理,将监督的过程和结果定期直接反馈给财务部门的负责人,中小企业如不需配备专职人员,可由财务部门负责人直接负责此项工作。第三个层次是以现有的稽核、审计、纪律检查部门为基础,成立一个直接归董事会管理并独立于被审计部门的审计委员会。审计委员会通过内部常规稽核、离任审计、落实举报、监督审查企业的会计报表等手段,对会计部门实施内部控制,建立有效的以“查”为主的监督防线。以上三个层次构筑的内部控制体系对企业发生的经济业务和会计部门进行“防、堵、查”递进式的监督控制,对于及时发现问题,防范和化解企业经营风险和会计风险,将具有重要的作用。

(二)强化对内部控制制度实施情况的检查与考核,并建立有效的激励机制。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与考核,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,为什么某项内部控制制度不能执行或不完全执行,估计可能产生或已经造成什么后果。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,坚决给予行政处分和经济处罚,并与职务升降挂钩。只有做到压力与动力相结合,才能最终达到内部控制的目的。

(三)深化产权制度改革,建立健全现代企业制度。内部控制能否真正成为管理者的内在需求,是企业内部控制制度会否流于形式的关键。而要使内部控制成为企业的内在需求,主要取决于两点:一是会计信息是否决定着企业的决策;二是企业是否通过提供真实的会计信息取信于社会。这两点目前许多企业都未做到。这种现象从表面上看好像是领导认识不高,对财经纪律了解不深所造成的,实际上是许多领导明知故犯,“对财经纪律不了解或了解不深”只是借口而已,这背后更深层次的原因,就是产权制度和代理问题。因此,只有通过产权制度改革,建立现代企业制度,使企业领导人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。

(四)加强对内部控制行为主体“人”的控制,把内部控制工作落到实处。企业内部控制失效,经营风险、会计风险产生,行为主体全是人(这里所指的人是指一个企业从领导到有关业务经办人员)。只有上下一致,及时沟通,随时把握相关人员的思想、动机和行为,才能把内部控制工作做好。具体讲,除领导本身应以身作则表率作用外,还应做好以下几点工作:第一,要及时掌握企业内部会计人员思想行为状况。内部业务人员、会计人员违法违纪,必然有其动机,因此企业领导及部门负责人要定期对重点岗位人员的思想和行为进行分析,着重了解他们是否有赌博、炒股、经商、与社会劣迹人员往来和追求超常消费等情况,掌握可能使有关人员犯罪的外因,以便采取措施加以防范和控制。第二,对会计人员进行职业道德教育和业务培训。职业道德教育要从正反两方面加强对会计人员的法纪政纪、反腐倡廉等方面的教育,增强会计人员自我约束能力,自觉执行各项法律法规,遵守财经纪律,做到奉公守法、廉洁自律;加强对会计人员的继续教育,要特别重视对那些业务能力差的会计人员的基础业务知识的培训,以提高其工作能力,减少会计业务处理的技术错误。

(五)强化外部监督,督促企业不断完善内部控制制度。财政、税务、审计等部门要合理分工,建立岗位责任制,并注意加强彼此间的信息交流,定期互通情报,形成有效的监督合力;应加强对企业内部控制的检查与监督,加大执法力度,增强威慑力;有关部门必须切实抓好对注册会计师职业质量的监管,使注册会计师的社会监督职责到位;鼓励与支持广播电视、报刊等新闻媒体对企业(特别是上市公司)违法违纪行为曝光,以充分发挥舆论监督的作用。

(六)建立良好的信息沟通系统,提高企业内部控制效果。一个好的信息和沟通系统可以使企业及时掌握营运

资产重组的会计处理

郑慧 时杰

资产重组是指通过不同法人主体的法人财产权、出资人所有权及债权人债权进行符合资本最大增值目的的相互调整与改变,对实业资本、金融资本、产权资本和无形资本的重新组合。笔者现就资产重组的有关会计处理介绍如下:

一、评估结果的会计处理

被兼并或被拍卖、出售的企业,经评估机构对其全部资产进行评估后,应根据核准确认的评估值进行账务处理。评估确认的资产价值与资产原账面价值之间有差额的,其差额应调整资产的原账面价值和资本公积,评估增值部分未来应交所得税的,还应将未来应交的所得税记入“递延税款”科目的贷方。

例:某公司拟对企业进行整体出售,委托评估机构对其全部资产进行评估,评估前后的资产价值如下表所示(假定所得税率为33%):

项目	账面值	评估值	增减值
银行存款	80 000	80 000	0
应收账款	160 000	140 000	-20 000
原材料	140 000	160 000	+20 000
产成品	190 000	180 000	-10 000
长期投资	160 000	120 000	-40 000
固定资产(原值)	540 000	650 000	+110 000
累计折旧	220 000	240 000	+20 000
固定资产净值	320 000	410 000	+90 000
无形资产	70 000	100 000	+30 000
合计	1120 000	1190 000	+70 000

根据以上资料,做如下会计处理:

借:原材料 20 000
 固定资产 110 000
 无形资产 30 000
 贷:累计折旧 20 000
 应收账款 20 000
 产成品 10 000
 长期投资 40 000
 资本公积 46 900
 递延税款 23 100

二、企业兼并后办理财产移交的会计处理

企业被兼并或拍卖出售后,应及时结束旧账。企业被兼并或拍卖出售,通常有四种方式:1.承担债务式,即在资产与债务等价的情况下,兼并企业以承担被兼并企业债务为条件接收其资产。2.购买式,即兼并企业出资购买被兼并企业的资产。3.吸收股份式,即被兼并企业的所有者将被兼并企业的净资产作为股份投入兼并方,成为兼并企业的一个股东。4.控股式,即一个企业通过购买其他企业的股权达到控股实现兼并的目的。后两种方式的会计处理大多采用购买法和权益入股法,本文主要介绍前两种方式下的会计处理。

(一)承担债务式的会计处理

在这种方式下,兼并企业一般不付给被兼并企业资金。此时,被兼并企业结束旧账,即借记所有负债和所有者权益科目的余额,贷记所有资产科目的余额。兼并企业按各项资

状况,提供内容全面、及时、正确的信息,并在有关部门和人员之间进行沟通。目前,大中型企业的会计核算基本上脱离了手工操作的账务处理过程,许多企业内部控制的很大一部分也实现了计算机化,这既节省时间提高了工作效率,又减少了人为因素对内部控制效果的影响。今后我们要特别

注意开发与引进先进的企业财务与管理软件,逐步建立高质量的企业信息沟通系统。

(作者单位:山东农业大学经贸学院会计系、泰安市

泰山管理委员会)

责任编辑 许太谊