

doi:12.3969/j.issn.1672-0598.2010.06.010

高校内部控制研究^{*}

陈海燕

(阜阳师范学院 经济与商业学院,安徽 阜阳,236000)

[摘要] 本文主要阐述了内部控制理论的研究现状,分析了目前高校内部控制中存在的问题,并从控制环境、风险评估、内部控制制度、信息与沟通、内部审计监督五个方面构建了高校内部控制的整体框架。

[关键词] 高校;内部控制;内部控制制度

[中图分类号] J647 [文献标志码] A [文章编号] 1672-0598(2010)06-0053-04

一、国内外内部控制理论的研究现状

(一) 国外研究现状

内部控制的最初形式是内部牵制,即在会计工作中实施岗位分离,并进行账目之间的相互核对,以保证账目记录的正确无误。这一思想在美国著名审计学家蒙哥马利 1912 年所著的《审计——理论与实践》一书中明确表示过。内部控制概念的形成源于社会审计,由于企业规模的扩大,经济活动的种类与数量增多,进行全面逐笔审计已不可能,只能以抽样审计代替全面审计,而样本量的选取依赖于被审计企业内部控制的强弱,内部控制强,可减少样本量的选取;反之,增加样本量。这一以内部控制为基础的审计实践,促成了内部控制概念的形成。1949 年,美国注册会计师协会(AICPA)下属审计程序委员会(CAP)在发布的《内部控制——一种协调制度要素及其对管理当局和独立注册会计师的重要性》中规定:内部控制包括组织机构的设计和企业内部采取的所有相互协调的方法和措施,旨在保护企业资产,检查会计数据的正确性和可靠性,提高经营效率,促进贯彻规定的管理政策。这是首次关于内部控制的权威定义。1972 年,美国审计准则委员会把内部控制划分为内部管理控制与内部会计控制。1988 年又提出内部控制结构的概念,具体内容包括控制环境、会计

制度和控制程序。1992 年,美国专门研究内部控制问题的委员会 COSO 提出了《内部控制——整体框架》报告,重新定义了内部控制:“内部控制是受企业董事会、管理当局和其他职员的影响,旨在取得经营与效率、财务报告的可靠性、遵循适当的法规等目标而提供合理保证的一种过程。”这一定义明确了内部控制的目标,重要的是指出内部控制是一个动态控制过程,并且受组织中每个人的影响。同以往的内部控制研究成果相比,整体框架思想提出了许多新的观点,比如强调人的重要性,强调高级管理阶层的风格、管理哲学、风险意识等;强调内部控制是一个动态的过程,不是一项制度或一个机械的规定,企业经营管理环境的变化要求企业内部控制随之完善;明确指出内部控制只能为管理阶层及董事会提供达到企业目标的合理保证,而非绝对保证。为此,1996 年美国注册会计师协会发布了第 78 号《审计准则公告》,重申了上述定义,并将内部控制结构改为内部控制成分,包括控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和监控五个方面内容。

(二) 国内研究现状

我国对内部控制的研究起步较晚,20 世纪 80 年代中期,娄尔行教授在主编的《审计学概论》中认为:“所谓内部控制制度,就是各级管理部门,为

* [收稿日期] 2010-09-07

[基金项目] 安徽省哲学社会科学规划项目(AHSK07-08D121)“高校内部控制制度研究”

[作者简介] 陈海燕(1966—),女,安徽阜南人;教授,现任阜阳师范学院经济与商业学院会计教研室主任,主要从事管理学理论教学与研究。

了保护本单位财产的安全完整,确保会计及其数据的正确可靠,保证国家财经纪律和本单位所定方针、政策的贯彻执行,利用单位内部分工而产生的相互制约、相互联系的关系,形成一系列具有控制职能的方法、措施、程序,并予以规范化、系统化,使之组成一个严密的控制机制。”随着我国经济体制由计划经济向市场经济的转变,企业成为独立的法人实体,加强企业管理,提高经营效率日益重要。2001年初,财政部会计司专门成立了内部控制研究工作小组,着手研究制定与我国经济发展相适应的内部控制制度体系,并于2001年6月发布了《内部会计控制规范——基本规范(试行)》和《内部会计控制规范——货币资金(试行)》,要求各单位应当建立并组织实施适合本单位业务特点和管理要求的内部会计控制制度。2006年7月,受国务院委托,财政部牵头,由财政部、国资委、证监会、审计署、银监会、保监会联合发起成立了企业内部控制标准委员会,许多监管部门、大型企业、行业组织、中介机构、科研院所的领导和专家学者积极参与,为构建我国企业内部控制标准体系提供了组织和机制保障。2008年6月,财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会五部委发布《企业内部控制基本规范》,要求自2009年7月1日起首先在上市公司开始施行,鼓励非上市的大中型企业执行。基本规范的发布标志着我国内部控制制度建设取得重大突破,其借鉴了COSO报告的内部控制五要素框架,对内部控制作出的定义是:内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。内部控制的目标是合理保证企业经营管理合理合法、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略。

从以上国内外内部控制理论研究现状可以看出,内部控制研究目前主要局限于企业。虽然企业与高校在组织结构、经营目标等方面存在一些不同之处,但也存在许多相似之处,企业为社会生产产品与服务,高校为社会提供人才,两者同样要面临各种各样的风险,同样要加强内部管理与监督,因此企业内部控制理论对高校内部控制的研究仍然具有借鉴作用,尤其是COSO报告的内部控制五要素框架,把内部控制划分为控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和监控五个方面,为高校内部控制的研究提供了很好的思路。

二、目前高校内部控制中存在的主要问题

(一) 高校部分管理人员诚信与道德价值观缺失,贪污舞弊案件呈多发态势

2002年至2004年北京海淀区人民检察院查处的高校人员职务犯罪案件仅占三年立案总数的7.6%;而2005年这一比例达到了30%;2006年前7个月,高校职务犯罪案件就超过了2005年全年数量。涉案数额从两万元到上千万元不等。据北京市海淀区人民法院统计,2004年至2006年间,该法院受理涉及高校教职工职务犯罪共计20件28人,涉及高校多达14所。陕西省纪检、检察机关近3年来查处了80多起高校职务犯罪经济案件。据陕西省纪委介绍,2007年上半年,陕西高校职务犯罪已发案23件,其中20件已移送司法部门,涉案人数达20人之多。这23起案件就有18起属于大案要案。这些数据充分反映了高校腐败问题在全国高校发展中的严重性,亟需引起重视。

(二) 对筹资风险及经营风险缺乏风险评估

在高校扩招的形势下,校舍建设和其它基本建设投入急剧增加,所需建设资金大部分依赖于银行贷款,贷款是需要还本付息的,而高校属于非盈利单位,在招生形势较好时,也许有支付利息的能力,一旦招生形势变化或其他影响效益的情况发生,到期债务便无力偿还。盲目的扩招行为忽视了高校内部风险管理,缺乏对举债融资及还贷能力的科学性、合理性和可行性论证,缺乏风险识别、风险分析和风险应对等风险管理措施。此外,盲目的扩招也使得毕业生面临越来越严峻的就业形势,一些高校专业结构设置与市场脱节,生源不足,毕业生就业困难,从而给学校造成负面影响,进而影响招生,导致高校经营风险加剧。

(三) 内部控制制度存在严重缺陷

1. 预算管理失控。预算是高校根据自身事业发展目标编制的年度收支计划,是高校进行各项活动的前提和依据,其内容涵盖了高校经济活动的全过程,科学的预算管理对高校事业发展具有重要意义。但是,有些高校不能充分理解预算的重要性,学校大多未单独设立“预算委员会”,预算的编制、执行、分析、考核等权威性不强;预算的编制方法不科学,编制时间仓促,难以保证预算编制的准确性、科学性;预算执行力度不强,“预算不算数,决算凑数目”是目前许多高校在各项事业经费使用上的通病。此外,在预算执行的差异分析以及监督考核方面也存在薄弱环节。

2. 职责分工控制存在缺陷。比如工程项目建设的不相容职责分工不明、个别领导权力过于集中,是高校近年来贪污受贿案件多发的极其重要的原因。工程项目业务不相容职责包括项目建议、可行性研究与项目决策,预算编制与审核,项目实施与价款支付,竣工决算与竣工审计等。再如图书与物资采购业务中的请购、审批、执行与付款等不相容职责分工不明,是造成回扣现象的制度原因。

3. 业务流程控制不规范不合理。部分高校对重要经济业务,比如货币资金的收支业务、筹资与投资业务、薪酬业务、采购业务等,没有制定详细的业务流程程序,或流程程序过于简单,负责流程控制的部门之间责任不明确,先后顺序不合理。比如有的高校在费用报销时,采用先由领导审批再由会计审核的程序,严重影响财务人员审核把关的效果。

4. 财产保护控制存在缺陷。财产保护控制要求限制未经授权的人员对财产的直接接触和处置,并制定财产清查制度,对财产进行定期与不定期的清查,以确保财产安全与完整。但这些制度在实际工作中并未得到有效执行。比如一些高校的院系、职能部门代收学费及其他费用不上缴财务,私设小金库,导致资金流失,就是没有采取限制非财务人员接触现金的财产保护控制措施。再如,高校的出纳每天使用的现金额度较大,应做到日清月结,定期对现金进行清查,但在实际工作中往往流于形式。

(四) 信息与沟通渠道不畅

一个好的信息沟通系统应是领导层能及时充分掌握学校发展状况及存在的问题,各职能部门能够信息共享,教职员工能及时获取内控信息并及时反馈内控信息。目前,部分高校信息渠道不通,沟通不充分,为暗箱操作留下了空间,使得一些错误与舞弊不能被及时发现,为高校腐败案件的产生提供了便利条件。此外,高校与校外相关部门的沟通也有欠缺,高校往往比较封闭与独立,不能多方面取得外部部门的支持,同时也削弱了高校对地方经济发展的作用。

(五) 内部监督体系不完善

内部监督是高校内部审计部门对内部控制系统的有效性进行的监督。目前高校内部审计业务范围较窄,仅对部门负责人进行离任审计,对工程项目进行项目审计,而对全校财务收支活动缺少定期审计,对内部控制系统的健全有效性审计更是少见。此外,内部审计部门是高校内部的部门,处于高校的领导之下,独立性和权威性不强,而且内部审计人员的有限和知识面不全,导致高校内部控制

监督实际不能完全到位。

三、高校内部控制整体框架的构建

(一) 优化内部控制环境

1. 建立高校的诚信与道德价值观。内部控制是由人建立、执行和监督的,内部控制的有效性不可能不受人的诚信与道德价值观的影响。因此,高校应制定《高层管理人员职业道德规范》,并使其与国家的相关法律法规、高校精神与宗旨、高校管理哲学等保持一致,成为高校对高层管理人员的主要道德准则,同时高校还应制定《高层管理人员职业道德建设制度》,将对高层管理人员职业道德的宣传作为职业道德建设的重要工作。并对高层管理人员进行职业道德培训,签订职业道德规范确认书,并保存备案,作为考核的重要内容之一。

2. 优化组织结构。所谓组织结构是在组织理论的指导下,经过组织设计,由组织要素相互连结而成的相对稳定的结构模式,包括内部机构设置及管理分工制衡。对于一个高校而言,究竟哪一种类型是最好的组织结构,要根据自己的具体发展战略而定。但是,不论采用那一种类型的组织结构,都要遵守精简高效、权责利一致、管理幅度适当、稳定与调整相结合的原则,以优化组织结构。

3. 优化人力资源政策。人力资源政策是影响高校内部环境的关键因素,内部控制是由员工来执行的,而员工又要受到内部控制的管理,员工既是控制的主体,又是控制的客体,控制与被控制是一对矛盾,要使被控制者服从控制者的意志,达到控制的目的,必须依靠科学的规范以及公平、公开、公正、人性化的人力资源管理。只有这样,才能调动整体团队的积极性、主动性和创造性。因此,高校应建立科学、严格的聘用、培训、轮岗、晋升、淘汰、待遇及业绩考评等人力资源管理制度,做到考核及时、奖惩到位,充分激发员工的责任感和积极性。

(二) 建立高校风险评估机制

风险评估是及时识别、科学分析和评价高校内部控制目标实现的各种不确定因素并采取应对策略的过程,是实施内部控制的重要环节。目前高校应突出特色专业,调整专业结构,化解经营风险,一定要按市场需求办学,办出特色,办出水平,才能在激烈的竞争中不断发展与壮大。此外,应建立筹资风险评估制度,对筹资方向、筹资渠道、筹资规模、偿还来源、资金用途及效益、存在的风险等诸方面实施全面控制。对可能出现的负面因素制定应对预案,做到事先评估、事中监督、事后考核。

(三) 健全内部控制制度

1. 加强预算控制。预算控制是高校内部控制的重要环节,必须成立专门编制预算的委员会,进行决策、指挥和协调。预算的编制要以公正、公平、公开、合理、透明为原则,明确预算收入,细化预算支出。一经审定的预算必须严格执行,各部门应围绕预算指标,组织收入、控制支出,在预算范围内开展办学业务。对于特殊情况下确实需要突破预算的业务,要按照规范的程序申请,并严格审批程序。对预算的执行情况,要建立内部报告制度和预算的跟踪、分析、评价制度,比较、分析出现差异的原因,确定责任归属,并采取措施进行控制。

2. 明确职责分工,建立科学的业务流程。职责分工控制就是要合理设置职能部门和工作岗位,明确各部门、各岗位的职责权限,形成各司其职、各负其责、便于考核、相互制约的机制。高校在确定职责分工过程中,应充分考虑不相容职务相互分离的制衡要求,不相容职务通常包括授权、批准、业务经办、会计记录、财产保管、稽核检查等。高校应根据各项经济业务的特点,系统、完整地分析、梳理执行该经济业务涉及的不相容职务,设计出货币资金收支、筹资、投资、薪酬、采购等业务的流程,绘制出业务处理流程图并公示,在处理业务时严格执行。

3. 建立财产安全控制制度。财产安全控制是为了确保高校财产物质安全完整所采用的各种方法和措施。高校对货币资金、固定资产等财产物质,必须实施安全控制。凡是涉及现金、银行存款收支的业务必须及时记账,做到日清月结,并进行定期与不定期的清查;对于固定资产及其他实物资产,必须加强购置、验收、领用、保管及处置等环节的有效控制,对大型贵重的实验仪器设备要专人负责并建立岗位责任制;对于非经营性资产转为经营性资产时,要进行可行性论证,并按照有关规定严格审批;对所有的财产必须建立财产清查制度,以便及时发现财产使用中存在的问题,并采取措施加以保护。

(四) 加强信息流动与沟通

充分的信息流动与沟通对于高校内部控制起

着重要的作用,有效的信息沟通需要合理考虑来自不同部门和岗位、不同渠道的相关信息,并进行合理筛选和相互核对。高校应该采取校园互联网、电子邮件、信息快报、例行会议、专题报告、调查研究、教职工手册、教育培训、内部刊物等多种方式,实现内外部信息在高校内部准确、及时地传递和共享,确保管理层和教职员工之间有效沟通。高校也有责任与校外相关部门进行沟通,对外部有关方面的建议和收到的其他信息及时予以处理,从而扩大高校影响力,促进地方经济发展。

(五) 加强内部审计监督

内部审计监督是内部控制的重要组成部分,高校内部审计部门应扩大审计的范围,不仅要对高校负责人进行离任审计,还应开展任期责任审计。不仅要对工程项目进行审计,还应定期进行财务收支审计,最重要的是要强化内部控制的审计,要监督高校各项活动是否符合内部控制制度的要求,评价内部控制的健全与有效性,对内控审计中发现的问题及时提供有关建议,以促进高校内部控制水平的提升。

[参考文献]

- [1] COSO. Internal Control-Integrated Framework[R]. 1992.
- [2] 李连华. 内部控制理论结构:控制效率的思想基础与政策建议[M]. 厦门:厦门大学出版社,2007.
- [3] 宋建波. 企业内部控制[M]. 北京:中国人民大学出版社,2004.
- [4] 卓志. 风险管理理论研究[M]. 北京:中国金融出版社,2006.
- [5] 汪惠兰. 高校内部控制缺陷浅析[J]. 财会通讯,2010(3):98-99.
- [6] 周萍惠. 高校内部控制思考[J]. 财会通讯,2008(7):67-68.
- [7] 余晓林. 公立高校内部控制制度的缺陷及完善措施[J]. 财会研究,2010(9):65-67.

(责任编辑:夏东,朱德东)

Research on Internal Control of Colleges and Universities

CHEN Hai-yan

(School of Economics and Business, Fuyang Normal College, Anhui Fuyang 236000, China)

Abstract: This article mainly expounds the research status of internal control theory, analyses the current problems existed in the internal control of colleges and universities, and the holistic frame of internal control of colleges and universities is constructed from five aspects of the control environment, risk assessment, internal control system, information and communication, the internal auditing and supervision.

Key words: colleges and universities; internal control; internal control system