



中国会计学会电力分会

2007年度优秀论文集

中国会计学会电力分会 编



中国电力出版社

www.cepp.com.cn

中国光学学会光电分会

2005年度优秀论文集

中国光学学会光电分会 编



中国光学学会光电分会
CHINESE SOCIETY OF OPTICS AND OPTOELECTRONICS

中国会计学会电力分会 2007年度优秀论文集

中国会计学会电力分会 编



中国电力出版社

www.cepp.com.cn

图书在版编目(CIP)数据

中国会计学会电力分会2007年度优秀论文集/中国会计学会电力分会编. —北京: 中国电力出版社, 2009

ISBN 978-7-5083-8365-1

I. 中… II. 中… III. 电力工业—工业企业管理: 财务管理—中国—文集 IV. F426.61-53

中国版本图书馆CIP数据核字 (2009) 第005273号

中国电力出版社出版、发行

(北京三里河路6号 100044 <http://www.cepp.com.cn>)

航远印刷有限公司印刷

*

2009年1月第一版 2009年1月北京第一次印刷

1000毫米×1400毫米 B5开本 8.75印张 149千字

印数0001—6000册 定价**16.00元**

敬告读者

本书封面贴有防伪标签, 加热后中心图案消失
本书如有印装质量问题, 我社发行部负责退换

版权专有 翻印必究

中国会计学会电力分会2007年度优秀论文 评选委员会名单

主 任：陈月明

副主任：黄佳武

委 员：（按姓氏笔画排序）

刁 金	王振京	王祥富	叶继善	任振良
刘卫东	刘友夫	刘常荣	吴利华	张欣宁
张 辉	李韶秋	李燕芳	杨丹青	辛绪武
邱 华	陈久云	陈月明	罗友余	姜洪源
胡伏秋	耿占东	康 彤	黄佳武	傅国强
谢大芳				

特邀评委：魏云鹏 肖桐青 丁 勇

前 言

中国会计学会电力分会一直针对电力企业财务、审计工作的热点、难点问题,深入开展课题研究和学术交流活动作为学会的工作重点之一。本次优秀论文评选活动共征集到由各单位会员和《电力财务会计》编辑部等单位推荐的有效论文66篇,其内容覆盖电力企业财务管理、资金管理、电价、审计、新会计准则应用等方面。2008年11月,中国会计学会电力分会2007年度优秀论文评选会议在南京成功召开。经评委会对初评入围的48篇论文进行了认真、细致的评选,共评出优秀论文13篇,其中:华能国际电力股份有限公司周春芳撰写的《上市公司构建风险导向型会计控制体系初探》荣获一等奖;江苏省电力公司袁惠萍等撰写的《探索企业集团资金集中管理新模式》、河南省洛阳供电公司赵蔚欣撰写的《风险控制关键点审计研究——合同管理最佳审计实践》荣获二等奖;华北电网有限公司杨进等撰写的《探讨融资租赁在电网公司的应用》等10篇文章荣获优秀奖。

将这次评选出的优秀论文编辑成册,供广大会员学习和参考。同时,也希望各单位会员和广大财务、审计工作者,在工作实践中不断研究创新,探索新问题,并积极组织撰写、推荐论文,不断扩大学术研究成果,发挥理论对实际的指导作用,提升财务、审计工作者的专业技术水平。

由于编者水平所限,书中难免有不妥之处,望读者批评指正。

编 者
2008年12月

目 录

前言

上市公司构建风险导向型会计控制体系初探 周春芳	1
-------------------------------	---

探索企业集团资金集中管理新模式

——基于江苏省电力公司95598集团账户模式的管理实践与探索

袁惠萍、荆建忠、杨莉萍、张杨、王婷	13
-------------------------	----

风险控制关键点审计研究

——合同管理最佳审计实践 赵蔚欣	27
------------------------	----

探讨融资租赁在电网公司的应用 杨进、李庆国、刘俊峰	41
---------------------------------	----

发电公司外债汇率和利率风险管理实务初探 王金岩	48
-------------------------------	----

电力市场下跨省（区）电力交易电价模型研究

郑厚清、方德斌、张银芽	55
-------------------	----

电力工业节能减排的财税政策研究

戴罗仙、伍海泉、聂秀萍、张益坚	63
-----------------------	----

财务管理扁平化在探索中前行 黄颖	72
------------------------	----

谈电网企业应对新会计准则实施的若干举措 李冠凡	79
-------------------------------	----

运用“风险管理”理念制定年度审计计划的实践与思考 韦祖彬	87
------------------------------------	----

规范趸售县供电企业财务管理工作研究 张建	96
----------------------------	----

对南方电网西电东送定价机制的探讨 高磊、李成仁、马莉	106
----------------------------------	-----

发电企业经营者任期经济责任审计评价指标体系构建与应用

娜日松	113
-----------	-----

上市公司构建风险导向型会计控制体系初探

周春芳

【摘要】 近年来,加强上市公司内部控制,已成为国内外资本市场的普遍要求,在此条件下,作为完善内部控制的基础环节,加强内部会计控制,已成为我国上市公司必须解决的基础性问题。本文立足于国际一流的内部控制标准,结合华能国际电力股份有限公司(以下简称华能国际)执行美国《萨班斯——奥克斯利法案》(以下简称《萨班斯法案》)第404条款完善企业内部控制的实践经验,在深入剖析我国传统会计控制不足的基础上,对在我国上市公司中如何构建集制度设计、执行、监督于一体的风险导向型会计控制体系进行系统研究,对构建过程中的难点问题提出解决之道,对体系的特点和应用前景进行了全面阐释,为当前我国上市公司加强内部会计控制提供了理论和实务指导,具有深远的理论意义和现实意义。

【关键词】 COSO; 内控整体框架; 风险导向型会计控制体系

近年来,加强企业内部控制,已成为国内外资本市场的普遍要求。尤其是,2002年美国颁布《萨班斯法案》,其第“404条款”对在美上市公司建立和维护有效的内部控制提出法律意义上的强制要求,这使得我国在美国上市的公司在国内率先掀起一场改进企业内部控制的风潮。目前,我国财政部正联合有关部门制定国内的《企业内部控制基本规范》,加强企业内部控制不久也将成为我国法规的强制规定,上市公司必然是规范之重点。在这样的大环境下,作为完善企业内部控制的基础环节,加强内部会计控制,已成为我国上市公司必须解决的基础性问题。本文拟借鉴国际上内部控制研究的最新成果,结合华能国际执行“404条款”完善企业内部控制的实践经验,对我国传统会计控制进行系统地改造和完善,以期在我国上市公司中构建以风险为导向的完备的内部会计控制体系,这不仅有利于切实提高我国上市公司的会计

控制能力,而且有利于为我国上市公司全面实施内部控制建设夯实基础,具有深远的理论意义和现实意义。

一、内部控制最新研究成果简介

国际上,内部控制理论的发展大致经历了四个阶段:20世纪40年代前的内部牵制阶段、40年代至70年代的内部控制阶段、70年代至90年代的内部控制结构阶段、90年代后的内部控制整体框架阶段。目前,美国反虚假财务报告委员会下属赞助组织委员会(Committee of Sponsoring Organization,简称COSO)的内部控制研究成果代表了国际上内控研究的最新成就。

(一) COSO内控整体框架概述

1992年,COSO发布了题为“内部控制——整体框架”的报告,提出了统一的内部控制整体框架,即著名的COSO内控框架。该框架代表国际上内部控制研究的最高成就,得到了广泛认可。

在该框架下,内部控制被定义为:“由企业的董事会、管理层和其他人员实现的过程,旨在为下列目标提供合理保证:①财务报告的可靠性;②经营的效果和效率;③法律法规的遵从”,具体包括控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控五大控制要素。其中,控制环境是指企业营造的内部控制的氛围;风险评估是指管理层对影响企业目标实现的因素进行管理的過程;控制活动是指管理层为了有效控制风险而制定的控制措施;信息与沟通是指企业为确保内部控制有效运行而建立的信息沟通渠道及体系;监控是指管理层对内部控制进行的持续的监督和评价。

(二) COSO企业风险管理框架概述

2002年,在内控整体框架的基础上,COSO提出了企业风险管理的概念。2004年,COSO正式颁布企业风险管理框架。该框架对其内控整体框架中的风险评估要素作出进一步细化,将其分解为目标设定、事项识别、风险评估、风险应对四个相互关联的要素,保留了控制环境、控制活动、信息与沟通、监控四个要素。很明显,该框架更加注重对风险的管理,除此之外,与内控整体框架在实质内容上保持一致。

随着COSO对内部控制研究的不断深入,对风险的识别和管理已成为内部控制的核心内容。正如COSO在论述风险管理框架的意义时谈到,“在新的技术与市场条件下,为了更有效地保护投资者利益,需要在内部控制的基础上发展更主动、更全面的企业风险管理。”

(三) COSO内控框架在国内的应用

“404条款”规定,在美上市公司管理层需建立和维护有效的内部控制体系,每年对其内部控制设计、执行的有效性进行自我评估并发布管理层声明,而且要接受外部审计师严格的独立审计。国内诸如华能国际等在美国上市的公司在其监管之列,从2006年开始执行该条款。

由于COSO内控框架内容最为完备、标准最为严格,美国证监会(SEC)建议,在美上市公司在执行“404条款”时,优先选择该框架来构建企业的内部控制。从国内的执行实践来看,华能国际等在美上市公司与国际接轨,选择COSO内控框架实施内部控制建设,经过多年的努力,在完善企业内控制度、切实提高制度执行力等方面进行了深入的探索和实践,积累了大量的宝贵经验,形成了不少管理创新成果。

二、我国传统会计控制的现状与不足

(一) 现状

我国关于内部控制的研究相对滞后,20世纪80年代以前基本是空白,相应地,内部会计控制的发展也受到了限制。80年代以后,随着经济体制改革的逐步展开,企业内部会计控制开始受到重视,政府有关监管部门先后发布了一系列关于规范企业内部会计控制的法规。主要包括:

(1) 1984年4月,财政部发布《会计人员工作规则》,对企业会计基础工作作了相应规定,内部会计控制是其中的规范重点。

(2) 1996年6月,财政部发布《会计基础工作规范》,取代之前发布的《会计人员工作规则》,对内部会计岗位的规范履责作出更系统的规定。

(3) 1999年10月,新《会计法》颁布,将内部会计控制当作保障会计信息“真实和完整”的基本手段。

(4) 2001年6月,财政部发布《内部会计控制规范——基本规范(试行)》(下称“《基本规范(试行)》”),对企业加强内部会计控制作出原则性规定。

(5) 2001年6月~2003年10月,财政部先后发布《内部会计控制规范——货币资金(试行)》、《内部会计控制规范——采购与付款(试行)》等具体操作规范(以下合称《具体规范(试行)》),对重点业务的会计控制作出统一要求。

不可否认,上述相关规范对我国上市公司会计控制建设起到了重要的指导作用,尤其是财政部发布的《基本规范(试行)》和《具体规范(试行)》,前者给出了内部会计控制的明确定义和原则性要求,将会计控制定义为“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”；后者给出了一系列具体会计控制措施。在上述规范的指引下，我国大部分上市公司制订了内部会计控制制度，执行上也取得了一定的成效。但是，由于对会计控制认识上的局限性、对控制执行监督的不到位等原因，我国传统会计控制与资本市场上越来越严格的监管要求相比，明显暴露出一定的不足，不利于会计系统控制职能的长期、有效发挥。

（二）存在的不足

从《基本规范（试行）》给出的会计控制定义可以清楚看出，我国传统会计控制偏重于“控制方法、措施和程序”，对具体控制活动的规定较多，但对会计环境、风险评估等重要控制要素关注较少，不能形成完备的控制体系，不可避免地存在以下不足：

（1）会计环境建设乏力。我国传统会计控制对会计环境关注较少，建设力度不够，实务中不可避免地会发生管理层越权、会计人员串通舞弊等环境失效的情况，极端情况下，甚至可能造成整个会计控制系统的失效。前些年，银广厦、蓝田股份等上市公司会计造假事件，清楚揭示出环境失效可能造成的严重后果。正如美国SEC针对“404条款”颁布的第5号审计准则——《与财务报告审计相整合的财务报告相关内部控制审计》（下称“第5号审计准则”）规定，诸如高层舞弊等因素导致的控制环境失效，是企业内部控制无效的重要指标。

（2）风险管理意识不强。实务中，很多上市公司建立的会计控制，由于未建立会计风险评估机制或风险评估机制不健全，不能识别和管理好所有可能对企业会计业务造成重大不利影响的风险因素，容易导致对部分复杂会计业务、尤其是对新业务缺乏控制，给企业会计工作带来不小风险。“第5号审计准则”规定，风险评估职能失效也是企业内部控制无效的重要指标。

（3）偏重于静态的事后控制。传统的会计控制往往是静态的事后控制，由于会计系统是公司业务流程的末端环节，事后控制即使发现问题，不利后果往往已经发生，给企业造成一定程度的损失，极端的情况下，甚至可能延误控制缺陷整改的时机。因此，这种事后控制的方式，可能会使企业陷于比较被动的境地，必须向事前、事中和事后的全过程控制转变。

（4）制度的执行力不强。传统的会计控制偏重于制度的制订，但对制度执行的监督不够，其结果往往导致有制度、无执行或执行不到位的被动局面。此外，我国企业的传统制度往往存在责任人不清、分工不明的弊端，大量包含“定期”、“有关部门”等含糊不清的描述，到具体执行时，无法落实控制责任，给执行造成很大的不便，这也给传统会计控制的执行力打了折扣。

鉴于我国上市公司传统的会计控制存在上述不足,借鉴华能国际等在美上市公司完善内部控制的成功做法,以COSO内控整体框架及风险控制理念为核心,构建以风险为导向的新会计控制体系,强化会计控制环境,加强会计风险评估,转变会计控制方式,增强会计控制力和风险防范能力,就显得十分必要。

三、风险导向型会计控制体系的构建

(一) 风险导向型会计控制体系的含义

本文所指的风险导向型会计控制体系是指,在借鉴华能国际执行“404条款”的实践经验的基础上,以COSO内控整体框架及风险控制理念为指导,构建的以会计风险为导向的集制度设计、执行与监督于一体的完备的控制体系。该体系具体可分为设计、执行和监督三大子系统。

设计子系统由《内部会计控制手册》、关键控制点及其评估底稿三项组成。《内部会计控制手册》是指结合企业会计工作实际,以COSO内控整体框架及风险控制理念为指导,以国内相关财经法规、企业内部相关会计制度为基础,而构建的能够有效控制企业会计风险的完备制度体系;关键控制点是指以风险为导向,在《内部会计控制手册》中确定的能够有效控制重要会计风险的关键环节;关键控制点评估底稿是对关键控制点的执行情况进行自我评估的记录工具。

执行子系统包括关键控制点岗位问责制、自我评估和整改模式、责任追究机制三项内容。关键控制点岗位问责制是指将关键控制点按照责任归属分配给相关岗位,落实控制责任,强化控制执行;自我评估和整改模式是指选择合适的方式对关键控制点的执行情况进行自我评估,及时整改控制执行中的偏差;责任追究机制是指制定有效的责任考核办法,对出现执行偏差并未及时整改的责任人进行责任考核。

监督子系统主要由内部审计机制组成,是指企业内审部门对会计控制的执行情况实施定期的独立审计监督。

(二) 风险导向型会计控制体系的构建

1. 构建设计子系统

(1) 构建过程。

1) 编制《内部会计控制手册》。借鉴华能国际实施内控制度设计的成功做法,构建设计子系统的核心是要设计一部符合COSO控制理念的完备的《内部会计控制手册》,全面涵盖内部会计环境、会计风险评估、会计控制活动、信息与沟通、监控五大控制要素,为下列目标提供合理保证:一是会计

信息可靠性；二是资产安全完整；三是相关法律法规及内部制度遵从。其中，内部会计环境是基石，为会计控制工作提供土壤和氛围；会计风险评估、会计控制活动是主体，共同构成有效识别和管理会计风险的科学流程；信息与沟通是润滑剂，能够有效提高整个体系的运作效率；监控是后盾，能够确保整个体系的执行力。参见图1。

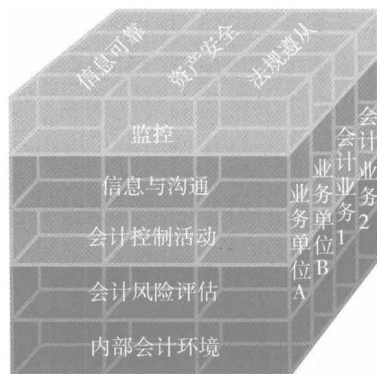


图1 五大控制要素的关系

具体来讲，内部会计环境是指企业董事会、审计委员会、高级管理层、会计人员及其他相关人员对待会计工作的态度。主要包括高层的管理理念和风险意识、会计机构和会计岗位设置、会计人员的聘任、培训和考核、反舞弊机制、会计信息系统控制等内容。

会计风险评估是指上市公司财务部门建立定期的会计风险评估机制，每年对业务范围内潜在的会计风险进行识别，并执行有效措施规避或控制风险。主要包括识别会计业务、设定会计控制目标、识别会计风险、制定应对策略、评估并完善现有控制等步骤，详见图2。

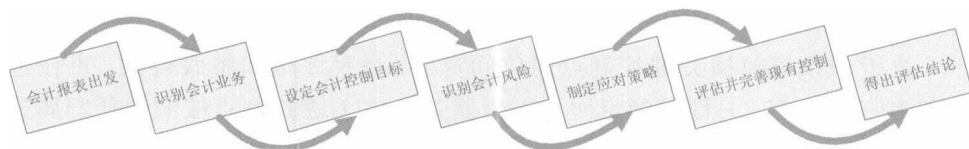


图2 会计风险评估流程

会计控制活动是指在风险评估的基础上，针对识别出的会计风险，在会计业务流程的不同环节中制定或完善有效的控制措施，实现对会计业务的事前、事中和事后全过程控制。主要包括批准、授权、查证、核对、资产保全措施、不相容职务分离等。由会计业务性质决定，这些会计控制活动可能涉及上市公司财务以外的其他部门，甚至是外部单位。

信息与沟通是指会计信息在上市公司内部的上传、下达和平行流动，主要包括三个方面：一是要确保每一个会计业务相关人员理解自己在会计控制体系中的职责、自身活动与其他岗位之间的互动关系；二是要实现会计信息在财务部门内部及从财务部门外部向内部的快速传递，使会计人员及相关岗位人员能够按照一定的形式和时间履行职责；三是要畅通财务部门向高层报告重要信息的途径。

监控是对内部会计控制体系的有效性进行持续的监督和评价的过程,是提高制度执行力的根本保证。主要包括财务部门内部的自我评估机制和外部的内审监督机制。

2) 界定关键控制点。为了提高控制体系的运行效率,企业应从《内部会计控制手册》出发,以会计风险为导向,编制企业的“会计控制矩阵”(见表1),确定存在主要会计风险的重要业务和流程,清楚界定能够有效控制主要会计风险的关键控制点。这些关键控制点既是控制执行人实施控制的重点环节,也是各单位进行会计控制自我评估和内审监督的对象。举例来说,为合理降低会计处理发生错误的风险,企业可以将“会计人员审核制单、专门审核人员复核、财务机构负责人复核”的三级审核机制确定为关键控制点。

表1 会计控制矩阵

主要业务流程	子流程	控制目标	主要风险	风险等级	关键控制点	发生频率	责任人

3) 编制关键控制点评估底稿。为有效保留内部会计控制自我评估的记录,方便各级管理层对控制体系运行情况的及时监督和了解,企业应为每一个关键控制点编制评估底稿,用于详细记录各控制环节的执行情况。以上述关键控制点为例,企业可编制如表2所示的评估底稿。

表2 关键控制点评估底稿

控制频率: 每天多次

评估员:

样本清单: 会计凭证及附件

评估日期:

抽样数量: 不少于60份(参考“404条款”审计抽样原则)

控制责任人:

编号	样本名称	控制责任人	评估过程				评估结论	
			制单人是否签字确认	审核人员是否复核签字(Y/N)	财务机构负责人是否复核签字(Y/N)	凭证是否发生错误(Y/N)	控制是否有效(Y/N)	其他说明
1								
2								
3								

(2) 难点问题及对策。

从华能国际执行“404条款”的实践来看,设计《内部会计控制手册》可能会遇到下述难点问题:

1) 设计思路问题。在五大控制要素中,对于会计控制活动,传统会计控制已有大量规定,设计难度不大;但是,对于内部会计环境等其他四大要素,俗称控制软要素,内容粗放,操作性不强,传统会计控制对其关注不够,如何有效设计是一个难点。

为了确保这些控制软要素得到有效贯彻,华能国际的做法是,针对这些控制要素,设计涵盖“制定、沟通、理解、支持、监督、结果”等环节的控制流程,实现对其设计、执行的全过程监控。具体来讲,“制定”规定控制要素的制定程序;“沟通”规定控制要素在企业内部的宣传机制;“理解”规定确保相关岗位理解控制要素的措施;“支持”规定管理层为执行控制要素提供的资源和条件;“监督”规定对控制要素执行情况的监督措施;“结果”规定执行控制要素应形成的报告和证据。

2) 制度操作性问题。前面已述及,我国企业传统的制度普遍存在责任人不清、分工不明的弊端,在一定程度上影响到制度的操作性和执行效果。

为此,上市公司要结合企业实际,对现有相关会计法规和制度进行细化,为每一项控制要求明确“5W1H”,即明确“谁(Who)、何时(When)、何地(Where)、做什么(What)、为什么做(Why)、如何做(How)”等信息,梳理流程,明晰责任,从根本上提高制度的操作性。此外,企业还可以采取制定《权限指引》的做法,来明确核心会计业务的执行程序 and 审批权限。

3) 制度弹性问题。国内大多数在美上市公司都曾有过因制度设计过于严格,未保留合理的弹性,而降低控制执行效率的教训。

结合这一经验,上市公司在设计《内部会计控制手册》时,要充分考虑企业的实际,在确保控制有效的前提下,通过建立一定的配套机制,来确保制度体系具有合理的弹性空间,保证制度的权威性和合理性。例如,企业在制定审批机制时,可同时建立合理的临时授权机制,确保在关键岗位人员出差或因其他原因无法执行审批权限时,可临时授权相关人员代行审批权限,不至于影响业务的正常开展。

2. 构建执行子系统

(1) 构建过程。

1) 实施岗位问责,落实控制责任。提高制度的执行力,首先是要让每一个控制相关岗位理解控制要求,提高执行意识。借鉴华能国际的做法,企业可以按照关键控制点的责任归属,将其逐一落实到责任岗位,在岗位说明书中

予以明确。同时,为了确保各控制岗位准确理解相关控制责任,企业应对相关员工进行专项培训,确保其对关键控制点的控制目标、风险、责任人、发生频率等信息有全面的理解,从而在源头上保证控制执行的质量。企业还应加强宣传,让每一个相关岗位员工知晓,一旦自身业务范围内出现控制执行偏差并且未在规定时间内完成整改,公司将追究相应的控制责任。

2) 实施自我评估,落实缺陷整改。提高制度的执行力,更重要的是要按照《内部会计控制手册》的设计要求,由上市公司财务部门内部对关键控制点的执行情况实施自我评估,及时发现和纠正控制执行偏差,落实缺陷整改。国内在美上市公司选用的自我评估模式通常有两种:

一是“控制定期评估,缺陷集中整改”。具体做法是,企业在总部或区域分公司层面成立评估小组,每年定期(如每半年一次)对各分支机构关键控制点的执行情况进行跟踪评估,根据评估结果发布整改通知,控制责任人集中进行缺陷整改。

二是“控制实时评估,缺陷实时整改”。具体做法是,企业根据业务量在总部和分支机构层面分别设置专职或兼职的评估人员,评估人员每周对关键控制点前一周的执行情况进行评估,相关责任部门或责任人根据评估结果及时对缺陷进行整改。对于特别重要的控制,评估人员参与控制的执行过程。

笔者认为,模式二的核心是“评中有控、评控结合”,该模式下,评估工作成为一种日常工作,与控制执行同步进行,实现对控制执行的事前事中监督,不仅有利于降低缺陷整改的难度,更有利于形成一种长效的会计控制改进机制。华能国际就采用该做法,该公司2006年以“零缺陷”^①通过外部审计师内控审计,足见该做法的优势。因此,笔者建议上市公司选择这一做法,在各分支机构财务部门设置兼职评估员,每周对会计控制关键控制点前一周的执行情况进行评估,发现控制缺陷及时反馈给相关责任岗位。对于特别重要的控制,评估员参与控制的执行过程,实现对控制执行的事前事中监督。控制责任人在收到评估员反馈的控制缺陷后,及时进行缺陷整改,无法整改的,及时向主管领导甚至公司总部汇报。同时,上市公司总部财务部门可通过财务稽核等方式定期对部分分支机构的自我评估工作进行检查,复核评估质量。

3) 制定考核办法,落实责任追究。提高制度的执行力,还应制定科学的

① 第5号审计准则规定,内控缺陷可分为一般缺陷、重大缺陷和实质性漏洞三类,严重性递增,只要在美上市公司未被审计出实质性漏洞,则可通过内控审计。据了解,华能国际以不存在任何内控缺陷(包括一般缺陷)的审计结果高质量通过2006年度的内控审计。

考核办法,针对自我评估中发现的、未在规定期限内完成整改的控制缺陷定期进行责任考核,追究相关当事人的控制责任。

(2) 难点问题及对策。

从华能国际执行“404条款”的实践来看,构建执行子系统时可能会遇到下述难点问题:

1) 内部执行环境问题。即如何切实提高全体会计人员及相关岗位员工的控制意识问题。要解决这一问题,关键在于两点:

其一,公司高层的重视。塑造有效的内部执行环境,首要的是必须取得公司高层的鼎力支持。如果董事长、审计委员会、总经理、总会计师等与会计工作直接相关的高层人员重视会计控制,在实务中切实履行自身的控制责任,并且在各种场合,加强对会计控制工作的宣传,就可以在会计人员及相关岗位员工中营造一种重视会计控制,严格履行岗位职责的良好氛围,这对于会计环境塑造具有至关重要的作用。

其二,加强培训。纵观会计控制失效的案例,十之八九是控制的执行人员出了问题,说到底要么是由于相关岗位人员责任心不强,主观上不愿意严格履行岗位职责;要么是能力不够,客观上无法圆满履行岗位职责。因此,企业要通过加强培训,来提高广大会计人员及相关岗位员工的职业道德水准和业务素质,这也是会计控制体系建设中一个非常重要的内容。

2) 外部执行环境问题。即其他部门或外部单位在业务上对会计控制工作不予配合的问题。例如,对于发电企业而言,为确保电费收入的准确性,会计控制要求与电网公司定期就应收账款进行对账,部分地区的电网公司可能存在不予配合的情况。

为了解决这类问题,相关机构财务部门应与其他部门、外部单位加强沟通和协商,力求取得对方的理解和支持,必要时,可寻求分支机构领导、总部财务部门,甚至是公司高层的支持。

3. 构建监督子系统

为了确保设计、执行两个子系统的有效性,借鉴华能国际的做法,企业还应构建监督子系统,按照《内部会计控制手册》的设计要求,有效实施内审监督,由内审部门定期对会计控制体系的运行情况实施专项审计,定期向公司高层和财务部门反馈审计结果,为体系的有效运行提供进一步的机制保障。

至此,完整的风险导向型会计控制体系如图3所示。