

不相容职务相互分离控制之应用研究

田中禾(教授) 铁 亮

(兰州大学管理学院 兰州 730000)

【摘要】 内部会计控制制度对企业加强会计监督、提高会计信息质量具有极其重要的作用,它是衡量经营管理水平的重要标志。本文从内部会计控制的基本方法之一——不相容职务相互分离控制入手,首先简要介绍了该方法,进而基于企业具体的经济业务阐述了如何做到不相容职务相互分离,最后分析了目前该方法存在的不足及弥补意见。

【关键词】 内部会计控制 会计控制方法 不相容职务相互分离

方法是完成任务、达到目的的手段。会计控制方法是实现会计控制目标、发挥控制效能的技术手段、措施及程序。其方法多种多样,针对不同的经济业务和不同的控制内容,可以采用不同的控制方法,即使是同样的经济业务或控制内容,不同的单位、不同的时期,采用的控制方法也不完全相同。

财政部《内部会计控制规范——基本规范(试行)》中提到的内部会计控制方法有:不相容职务相互分离控制、授权批准控制、会计系统控制、预算控制、财产保全控制、风险控制、内部报告控制、电子信息技术控制。鉴于不相容职务相互分离是其他内部控制发挥作用的基本条件,其在内部控制中具有基础性地位,不可或缺,如果缺失,其他控制方法都无能为力,为

率、产成品周转率,还可以计算出存货的周转率。存货周转速度的快慢,不仅可以反映企业购料和用工、生产、储存和销售四个作业环节的管理状况,而且可以反映企业的获利能力和偿债能力所达到的水平。

原材料周转率=耗用原材料成本÷平均原材料存货=2×③÷(①+②)×100%=2×24 000÷(5 000+1 000)=8

在产品周转率=制造成本÷平均在产品存货=2×⑥÷(④+⑤)×100%=2×40 000÷(10 000+12 000)=3.64

产成品周转率=主营业务成本÷平均产成品存货=2×⑨÷(⑦+⑧)×100%=2×40 000÷(22 000+20 000)=1.9

存货周转率=主营业务成本÷存货平均余额=2×⑨÷[(①+④+⑦)+(②+⑤+⑧)]×100%=2×40 000÷[(5 000+10 000+22 000)+(1 000+12 000+20 000)]=1.14

3. 在产品成本表的右边,我们将成本按成本性态分成变动成本和固定成本,可以从定性和定量两方面把握成本的各个组成部分,进行量本利分析。

变动生产成本(a)=直接材料(c)+直接人工(d)+变动制造费用(e)=24 000+9 000+5 000=38 000(元)

固定生产成本(b)=变动制造费用(f)=2 000(元)

变动成本率=变动生产成本÷总生产成本×100%=38 000÷40 000×100%=95%

此本文具体探析了不相容职务相互分离控制。

一、不相容职务相互分离控制概述

不相容职务相互分离控制是单位内部会计控制制度的核心内容,是所有内部控制的基础和基本原则。这种控制方法要求单位按照不相容职务相互分离的原则,合理设计会计及相关工作岗位,明确职责权限,形成相互制衡机制。它具体是指单位里某些相互关联的职务,如果集中于一个人身上,就会增加发生差错和舞弊的可能性,或者增加发生差错或舞弊以后进行掩饰的可能性。不相容职务相互分离控制正是解决上述问题的控制方法,它针对不相容职务分别由不同的部门或人员来承担,这一控制能在经济业务处理时使有关人员能够明

4. 将上期实际、本期计划和本期实际同时反映在一张产品成本表中,便于对实际形成的产品成本进行分析,以发现成本管理中存在的问题,从而进一步明确责任,提高成本预测和计划的准确性,并为改进生产经营管理、健全成本核算,进而提高利润创造条件。

四、小结

通过对我国企业产品成本报表与西方国家企业产品成本报表的比较可以看出,西方国家企业产品成本报表较为系统地反映了成本的构成状况,这是值得我国企业编制产品成本报表借鉴的方面。随着我国企业会计准则与国际财务报告准则日益趋同,本文提出我国企业产品成本报表改革的设想,以期对我国企业今后的会计改革起到一定的借鉴作用。

主要参考文献

1. 朱学义.中级财务会计.北京:机械工业出版社,2007
2. 王文钧.西方成本会计.上海:立信会计出版社,2001
3. 欧阳清,杨雄胜.成本会计学.北京:首都经济贸易大学出版社,2003
4. 黄国良,侯晓红,郑爱华.财务管理学.徐州:中国矿业大学出版社,2002
5. 朱学义.会计改革热点研究.北京:中国经济出版社,2009

明确职责权限、相互制约、相互牵制。

不相容职务相互分离的核心是“内部牵制”假设,它基于这样一种设想,即两个或两个以上的部门相关人员无意识地犯有同样错误的可能性很小,或有意识地合伙舞弊的可能性低于一个部门或人员舞弊的可能性。因此,单位在设计、建立内部控制制度时,首先应确定哪些岗位和职务是不相容的,其次要明确规定各个机构和岗位的职责权限,使不相容岗位和职务之间能够相互监督、相互制约,形成有效的制衡机制。

二、具体经济业务中不相容职务相互分离控制关键点

1. 货币资金控制的职务分离制度。货币资金支付的授权批准、会计记录、实际办理、稽核检查及与该项货币资金支付直接有关的业务经办等岗位必须相互分离、互相制约,不能一人多岗、身兼数职,更不能由一人办理货币资金业务的全过程。具体来讲,企业货币资金业务需要分离的不相容职务主要包括:现金实物的收付及保管,应当由经过被授权批准的出纳人员负责处理,其他人员不得接触库存现金;出纳人员每天应当将收付的现金登记现金日记账,现金总分类账户要由其他人员登记;负责应收账款的人员不能同时负责现金收入账的登记工作;负责应付账款的人员不能同时负责现金支出账的登记工作;保管支票簿的人员不能同时负责现金支出账和调整银行存款账的登记工作;负责调整银行存款账的人员不能同时负责银行存款账、现金支出账、应收及应付款账;现金支出审批人员不能同时负责出纳、支票保管和记账等职务。

2. 实物资产控制的职务分离制度。存货业务涉及众多的部门和环节,需要分离的不相容职务一般包括:负责采购业务与验收、保管业务人员的职务相分离;生产计划编制与计划复核及审批人员的职务相分离;付款审批与付款执行人员不得同时办理寻求供应商和定价业务;货物采购与验收人员的职务相分离;货物采购、储存和使用与存货账务记录人员的职务相分离;主管各种劳务业务人员与账簿记录人员的职务相分离;款项审核与支付人员的职务相分离;应付账款记录与付款业务人员的职务相分离;产成品验收部门与制造部门之间相互独立;产成品储存保管人员与产成品账务记录人员的职务相分离;存货盘点应当由负责保管、使用、记账职能的人员以及独立于这些职能的其他有关人员共同进行。

3. 对外投资控制的职务分离制度。该控制方法要求单位对外投资业务的授权、执行、会计记录、投资资产保管及盘点等各岗位职务应当分离、相互制约。具体包括:投资计划的编制人、可行性分析人与该计划的审批人应当分离;投资预算的编制人、执行人与审批人应当分离;负责证券投资的购入及出售人与相应的会计记录、核算、财务管理人员应当分离;股票、债券的保管人与负责股票、债券交易的经手人应当分离;股票、债券的保管人与负责投资交易账务处理人员的职务相分离;股票、债券的保管人与有价证券盘点人应当分离;参与投资交易活动的相关人员与负责有价证券盘点人员的职务相分离;以固定资产、无形资产对外投资的,则投资项目的管理人与参与监控的财务人员等应当分离。

4. 工程项目控制的职务分离制度。工程项目业务需要分

离的不相容职务有:项目议案的提出、可行性研究、分析论证人员与项目决策人员的职务相分离;工程项目中各项具体业务的申请与审批职务应当分离;概预算编制与审核人员的职务相分离;工程项目的决策与项目的实施相分离;工程项目的执行与记录相分离;工程项目的记录与审核人员相分离;项目实施与价款支付人员相分离;项目实施与项目验收人员相分离;竣工决算与竣工审计人员相分离。

5. 采购与付款控制的职务分离制度。企业的采购与验收、保管、使用、账务记录等应由不同人负责,即企业不得由同一个部门或个人办理采购与付款业务的全过程。具体包括:申购与审批岗位人员的职务相分离;询价与确定供应商岗位人员的职务相分离;采购审批与执行人员的职务相分离;采购合同的订立与审计岗位人员的职务相分离;采购与验收岗位人员的职务相分离;采购、验收与相关会计记录岗位人员的职务相分离;付款审批与付款执行岗位人员的职务相分离;应付账款记录人员与付款执行人员的职务相分离。

6. 筹资控制的职务分离制度。筹资业务需要分离的不相容职务有:筹资计划编制与审批人员的职务相分离;债券、股票经办人员与发行人员的职务相分离;保管未发行债券、股票同负责债券或股票会计记录人员的职务相分离;负责利息、股利计算人员同支付利息、股利人员的职务相分离;负责会计记录人员同利息、股利计算人员职务相分离;负责会计记录人员同筹资本金和利息支付人员职务相分离。

7. 销售与收款控制的职务分离制度。企业不得由同一部门或个人办理销售与收款业务全过程,而应当将办理销售、发货、收款三项业务的部门(或岗位)分别设立。销售部门主要负责处理订单、签订合同、执行销售和信用政策、催收货款。发货部门主要负责审核销售发货单据,并办理发货具体事宜。财会部门主要负责销售款项的结算和记录、监督管理货款回收。有条件的单位还应当建立专门的信用管理部门或岗位,负责制定单位信用政策,监督各个部门信用政策执行情况。信用管理岗位与销售业务岗位应当分开设立。另外,销售部门内部销售业务的申请、审核、经办、销售通知单开立三个岗位必须由不同人员担任;财务部门内部应收账款的管理人员、现金出纳、向欠款客户寄发对账单人员应相互分离;应收票据及票据抵押物或质押物的保管与应收票据记录应当职务分离。

8. 成本费用控制的职务分离制度。成本费用业务需要分离的不相容职务有:成本费用定额、预算编制与审批人员的职务相分离;成本费用支出审批与执行人员的职务相分离;成本费用支出执行与相关会计记录人员的职务相分离;成本费用支出执行与相关稽核人员的职务相分离。

9. 担保控制的职务分离制度。担保业务需要分离的职务包括:担保业务的评估与审批人员相分离;担保业务的审批与执行人员相分离;受理担保业务申请与最后核准人员的职务相分离;担保标准和条件的制定与业务管理部门和专门追踪、分析被担保企业信用情况的部门(如会计部门下的担保业务小组)相分离;负责调查了解被担保企业经营与财务状况人员与审批担保业务人员的职务相分离;拟订担保合同人员与担

保合同复核人员的职务相分离;担保合同订立与负责履行担保责任垫付款项支付人员的职务相分离;审核履行担保责任垫付款项同付款人员的职务相分离;审核履行担保责任、支付垫付款项的人员与负责从被担保企业收回垫付款项的人员职务相分离;担保责任的记账人员与担保合同的核实人员职务相分离;记录垫付款项与付款业务人员的职务相分离;担保业务相关财产保管和担保业务记录人员职务相分离。

三、不相容职务相互分离控制的不足及弥补意见

不相容职务相互分离控制在应用过程中还存在以下不足,需要加以弥补。

1. 受串通舞弊的影响。不相容职务相互分离,可以为避免一个人单独从事一项工作出现不合规行为提供基本保证。但是,它并不能完全防止两个或两个以上的人员和部门共同作弊行为的发生,如果担任不相容职务的人员之间相互串通勾结,就失去了相互制约的基本前提,那么再完备、再严密的内部会计控制措施也不能发挥应有的作用。为此,各单位要加强对员工的法制教育,提高他们的思想觉悟、法制观念和职业道德水平。同时,还要实行不定期的岗位轮换,不能让同一个人同一个岗位上长期干下去。

2. 受成本与效益原则的制约。企业做任何事情都会讲求经济效益,当然不会去做得不偿失的事情,而内部控制制度的建立和执行是有成本的,因此应考虑它的经济性。一般来说,控制成本不能超过风险或错误可能造成的损失和浪费,否则,设置过多岗位就不符合经济性原则。这就要求企业必须考虑应设置多少岗位,既满足企业运营的需要,又保证岗位之间内部牵制的要求。也就是说在设计 and 实施内部控制制度时,必须考虑控制成本和控制效益之比,当某项经济业务的控制成本大于控制效益时,就没有必要去考虑内部控制制度设置的周全性,尽管会因此而发生某些小的错误。就大型企业而言,设置健全的不相容岗位相互分离制度是值得的,而在一些中小型企业,受规模约束,难以保证建立和大型企业一样详细的岗位。所以说,没有一种内部控制是完善的,只要适度就好。

3. 受企业环境不断变化的影响。企业的内部控制一般都是为那些重复发生的业务类型而设计的,这些控制措施对于不经常的或未能预料到的业务类型的控制则无能为力。同时,企业针对经营环境的变化势必要经常调整经营策略,这就会导致原有的不相容岗位相互分离的控制功能被削弱,或者对新增的业务失去控制作用。比如,原先设置的不相容岗位可能不再适应变化的环境,甚至不属于不相容岗位,新的环境又要求新设一些岗位保证不相容岗位相互分离的要求。同时,不同行业、不同领域、处在不同管理水平上的企业在内部控制系统的设计与实施上存在差异,在某一环境下适用的不相容岗位相互分离的设置,可能会在另一些环境下不再适用。因此,在不相容职务相互分离控制的设计和实施的,并没有一个绝对统一的标准。内部控制系统的的设计者应根据收到的反馈信息和企业自身情况,根据客观环境的变化,不断调整岗位设置,同时要注意协调各方面的关系。

4. 受管理者越权的冲击。内部控制作为企业管理的一个

组成部分,它理所当然要按照管理人员的意图运行,尤其是企业负责人的决策更是起决定性作用。在实际工作中,管理当局一直是导致许多重大舞弊事件发生和财务报告失真的一个重要因素,高层管理人员一旦越权,任何程序都不起作用。所以任何内部控制也不能防止某些管理人员滥用职权,都存在着管理人员避开或默认其下属避开某些预定程序的可能性。一个企业如果有良好的岗位设置,理论上就达到了不相容岗位相互牵制、相互制约的预期,但如果管理层滥用职权、越权决策,担任控制职能的人员权力过大,以致凌驾于控制之上,那么贯彻决策者意图的各岗位上的人员就不会顾及岗位之间的牵制。这里就有一个“人治”还是“法治”的问题,比如在不相容岗位设置上,企业充分考虑了实际情况,岗位设置合理,但有时岗位之间的牵制在实际运作中难免显得过于僵硬,不够灵活,尤其在紧急情况下,管理者出于良好意愿就会不顾及制度规定,强行按自己意愿推行,这种超越内部控制的行为值得注意。可见,管理层人员的素质及对内部控制制度的认同起着关键的作用,企业在管理层人员的选拔上就要把好关,切实保证每一个管理人员重视加强企业内部控制。

5. 受企业人员素质的影响。内部控制是由人建立的,也要由人来实施。就算企业有良好的岗位设置,但如果企业内部处于不同岗位上的人员在心理、技能、执业方式上未能达到实施内部控制的基本要求,对内部控制的程序经常误解、误判,或者不负责任,执行控制制度马虎了事,那么再好的岗位牵制制度也会流于形式,很难发挥作用。这就是说不相容岗位之间的牵制功能能否发挥应有的作用最终取决于人。我们通常将制度控制称为“硬控制”,精神层面的控制称为“软控制”,这里就包括相关人员的素质。一个企业可以将其期待的行为以制度的形式书面化,但不能确保它们会被始终如一地得到遵守,多数情况下,真正主导人们行为倾向的是深植于意识中的“潜规则”,它们并没有清楚地写在文件里,却在日复一日履行职责的过程中得以体现。因此,企业应培育良好的企业文化,形成人人重视内部控制的良好氛围,尤其是企业的高层更应起模范带头作用。同时,企业还应加强与群众组织和群众团体的沟通,发挥它们在内部控制实施中的重要作用。

此外,对不相容职务相互分离的再控制也是企业需要加以考虑的。企业应当充分发挥内部审计的作用,通过定期常规审计和不定期专项审计,以及借鉴外部审计的力量,监督内部控制有效执行,把控制失效的可能性降低到可接受水平。

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《内部会计控制规范——基本规范(试行)》、《内部会计控制规范——货币资金(试行)》的通知.财会[2001]41号,2001-06-22
2. 黄英杰.紧依国际惯例,积极推行我国现行会计内部控制体制改革的新探索.现代经济,2008;7
3. 张福康,姚瑞马.企业内部会计控制研究.北京:社会科学文献出版社,2007
4. 付长玉.内部控制发展的新领域:软控制.对外经贸财会,2004;9