

机场内部控制目标与要素实证研究

田利军,刘光才

(中国民航大学 经济管理学院,天津 300300)

摘要:通过对民航机场内部控制现状的问卷调查,发现安全性目标得到最多的认同,战略目标和经营目标没有得到应有的认可,内部控制现状不容乐观,五个方面的要素都存在很大提升空间和潜力。回归分析发现,部分内部控制要素与内部控制目标之间存在显著相关关系。文章提出了机场提高经营管理水平和风险防范能力的相关建议。

关键词:机场;内部控制;目标;要素;实证研究

中图分类号:F272.5

文献标志码:A

文章编号:1008-5831(2013)01-0084-08

2002年,中国民航机场实施属地化改革之后,整个行业实现快速发展,管理模式、投融资体制和运行机制也进入企业化运营。建立健全企业内部控制是现代企业制度的重要特征之一,但是由于机场的自然垄断性、资产的专用性和公益性,以及传统管理理念的烙印,使中国民航机场先天缺乏内部控制土壤。橘生淮南则为橘,生于淮北则为枳,因此,民航机场内部控制的实施情况颇受关注。建立企业内部控制的目标是为了提高风险防范能力和经营管理水平,那么中国民航机场内部控制目标的实现情况如何?机场内部控制的要素对实现控制目标的贡献程度如何?课题组对中国机场企业内部控制总体实施情况进行了调查和分析,希望查漏补缺,促进机场的可持续发展,并为行业监管提供理论依据和经验证据。

一、问卷设计与信度检验

(一)问卷设计

调查历时半年,调查范围涵盖2个一类1级机场,5个一类2级机场,17个二类机场,118个三类机场。问卷设计以COSO内部控制框架为蓝本,以《企业内部控制基本规范》为重要参考,并突出机场企业独有的行业特征。内容涵盖内部控制目标、控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督,内部控制要素规范了不同的项目。问卷的选项选用Likert量表中的5级等距分级进行设定,得分越高表明相应的变量质量越好或实现程度越高。本次共发放调查问卷331份,回收问卷221份,回收率66.76%,笔者认为是可以接受的回收率。

(二)信度与效度检验

为确保问卷的真实可信,问卷穿插部分同质问题,若果出现矛盾答案,问卷

收稿日期:2012-01-11

基金项目:天津市高等学校人文社科研究项目(20102142);中央高校基本科研业务费专项中国民航大学专项(ZXH2012N006)

作者简介:田利军(1976-),男,中国民航大学会计系副教授,博士,在站博士后,主要从事审计理论、风险管理研究。

将视为无效。最后采用 SPSS 17.0 对本次问卷的信度进行检验。统计结果显示,除控制环境和信息与沟通外, α 系数均高于 0.7, 总体信度的 α 系数为 0.913。一般认为, 信度系数高于 0.9, 则表明量表的内部一致性很好, 问卷设计较合理。其他要素的 α 系数大于或接近 0.7, 说明全部问题项均通过信度检验, 问卷质量较高。我们采用曼-怀氏检验对问题项进行差异显著性检验, 结果未显示出不同身份调查对象的调查结果具有显著性差异。我们对有效样本进行 KMO 抽样适当性检验和 Bartlett 球形检验, 检验结果显示 KMO 值为 0.931, Bartlett 球形检验的 χ^2 值为 259.774, 达到显著水平 ($p = 0.000 < 0.001$)。说明问题项的相关系数矩阵为非单位矩阵, 问卷的效度可以接受。

二、机场内部控制目标现状

整个内部控制体系的设计和运行都围绕目标进行, 控制是一种有意识、有目的的活动, 目标是这一活动的灵魂, 统驭整个控制过程。五部委《企业内部控制基本规范》(2008) 把内部控制目标界定为经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实

完整, 提高经营效益合效果, 促进企业实现发展战略。另外, 民航机场承担着民用航空的安全重任, 民航机场安全管理状况直接影响着民航的安全运营状况。在中国民航 50 年间发生的 133 起二等以上飞行事故中, 有 65 起发生在机场区域内^[1]。所以, 我们把安全性列入内部控制的目标。因此, 机场的内部控制目标可以总结为安全目标、合法目标、战略目标、报告目标、经营目标和资产安全目标。问卷调查结果如表 2。

表 1 信度系数表

	Cronbach's Alpha	基于标准化项 的 Cronbach's Alpha	
		题目数	
控制环境	0.699	0.721	11
风险评估	0.701	0.702	9
控制活动	0.789	0.806	9
信息与沟通	0.693	0.709	8
内部监督	0.808	0.812	5
总体信度	0.913	0.921	42

表 2 内部控制目标问卷调查数据描述性统计

	控制目标	N	最大值	最小值	均值	标准差
重要性	安全目标	221	5	4	4.38	0.152
	合法目标	221	5	4	4.16	0.435
	战略目标	221	5	3	3.86	0.698
	报告目标	221	5	3	4.05	0.721
	经营目标	221	4	2	3.99	0.621
	资产安全	221	5	4	4.31	0.119
可实现程度	安全目标	221	5	2	3.41	0.108
	合法目标	221	5	2	3.33	0.302
	战略目标	221	5	1	2.62	0.219
	报告目标	221	4	3	3.28	0.669
	经营目标	221	3	1	2.77	0.991
	资产安全	221	4	3	3.28	0.435
已实现程度	安全目标	221	4	2	3.05	0.308
	合法目标	221	4	2	3.01	0.502
	战略目标	221	3	1	2.06	0.478
	报告目标	221	4	3	3.45	0.771
	经营目标	221	3	1	2.08	0.885
	资产安全	221	4	3	3.11	0.698

对内部控制目标认知的正确与否直接影响机场内部控制建设、执行和评价。表 2 显示, 安全性在内部控制得到的认同最多。民航机场是一个非常复杂的巨系统, 技术先进, 装备复杂, 工种繁多, 人员集中密集, 涉及面广, 任何环节上的微小差错, 都有可能酿成重大事故。因此, 安全性成为机场内部控制首要目标。战略目标和经营目标认同度最低, 平均分

分别为 3.86 和 3.99。这说明更多的民航机场把内部控制看成是控制活动, 远离企业的战略, 或者说企业战略不能有效指导内部控制, 也可能很多机场企业战略迷失。很多机场对内部控制认识的定位是防守型, 而不是增值型。过多的控制是对效率的掣肘, 因此, 经营目标也没有得到太多的认同。资产安全性目标的认同度仅次于安全性, 这说明《内部控制基

本规范》把资产安全性目标单独列出有现实基础。

问卷显示,内部控制目标可实现程度的均值都小于3.5,说明内部控制目标的实现都存在一定难度。而经营目标和战略目标的可实现度得分最低,均值分别为2.77和2.62。这除了说明战略目标是内部控制的顶层目标外,还在一定程度上证明战略目标和经营目标脱离实际,内部控制有助于企业战略和经营绩效只是管理层或监管层一厢情愿的想法而已。

内部控制目标已实现程度得分在2.06~3.45之间,其中财务报告目标得分最高(均值为3.45),达到“较好”水平,战略目标得分最低(均值为2.06),处“一般”的水平。安全目标已实现程度的均值得分为3.05,说明航空安全在机场企业中备受关注。由于资产安全性、合法性目标和财务报告目标历年来在多个监管文件中屡次被强调,因此得分较高,法律约束效果明显。

三、机场内部控制要素现状

(一) 控制环境

控制环境是其他控制要素的保护伞^[2],如果控制环境薄弱,无论其他要素质量如何,控制效果都会受到影响。问卷调查的主要结论有:(1)基础投入不足。机场设施投入平均得分2.04,12%受访者表示,机场超负荷运行,基础设施不能满足机场运营的需要。42.78%的受访者表示,机场设施勉强能满足需

求。根据机场投资和运营的特点,机场基础设施建设的理想状态是“适度超前”,为未来发展留足空间。但是,随着中国民航运输业的快速发展,部分机场基础设施和配套设施已经不能满足需要。(2)公司治理不完善。反映公司治理的问题项得分都不理想(如“三会四委”、内部审计、审计委员会等)。由于历史原因,中国民航机场基本都属于国有企业,政府的态度对机场的发展战略和运营模式有很大影响,机场的经营权没有真正得到应有的承认;机场企业主要靠来自企业外部的政府压力设计和实施内部控制,内生性需求不足。(3)企业文化建设落后。先进的企业文化是落实企业发展战略、实现经营目标的思想保障^[3]。企业文化平均得分2.37,在李克特量表中属于“较差”到“一般”的范畴。调研显示,多干的不如少干的、职能部门办事拖拉、时间观念差等现象是很多机场面临的问题。(4)人力资源政策不合理。调查显示,培训制度、薪酬制度、岗位轮换制度和带薪休假制度的平均得分分别为2.03、1.49、和2.39。有73.70%的被调查者反映培训的频率低于一年一次,其中有12.03%反映从未参加过任何方面的培训。另外70%以上的被调查者对目前的收入水平与其他部门相比表示不满意或很不满意,近六成的员工认为自己的才能在目前岗位上没有得到充分发挥,80.1%被调查员工认为自己的晋升机会不大或根本没有可能。

表3 内部控制环境现状调查表

代码	调查项	N	最大值	最小值	均值	标准差
A1	管理层对内部控制的态度	221	3	1	3.45	0.813
A2	按照公司法的要求设立“三会四委”或类似机构	221	3	0	2.21	0.368
A3	内部审计机构和审计委员会有较强的独立性和专业胜任能力,并勤勉尽责	221	3	0	1.09	0.764
A4	机场设施投入能满足安全和服务需求	221	3	1	2.04	0.669
A5	决策权、监督权和执行权有明确的分工	221	4	1	2.79	0.889
A6	管理层对利益相关者有重大影响的事情无隐瞒	221	3	1	2.89	0.789
A7	关键岗位有定期轮换制度和带薪休假制度	221	3	1	2.39	0.713
A8	员工定期或不定期的培训岗位知识	221	4	1	2.03	0.842
A9	薪酬等激励机制对管理层和员工的压力适当	221	3	1	1.49	0.948
A10	机构、部门、岗位、人员职责和权限有明文规定	221	4	3	3.45	0.557
A11	企业文化符合组织战略和公认的商业准则	221	3	1	2.37	0.698

(二) 风险管理

有效的内部控制要求管理层应当识别对企业产生影响的潜在事项,并确定其是否代表机会或风险,考虑潜在影响目标实现程度的因素,选择能够使风

险处于期望的风险度量以内的应对策略。问卷显示,中国很多机场风险意识不足,追求快速成长而忽视必要的控制。有些机场风险评估不充分,未能建立持续性、系统性和制度化的风险评估机制,无法及

时洞察公司存在的风险因素和修正风险度量。调查显示,当前机场压力较大的风险主要有安全风险、战略风险、财务风险和市场风险。中国民航百万飞行小时事故率为0.42,西欧和美国分别为0.2和0.15。这反映出中国民航机场安全管理水平和发达国家相比还有一定差距。2004年12月12日,贵阳机场机坪南航机务指挥飞机站错位置,CA4342航班撞上机坪的灯杆;2005年2月10日,上海虹桥机场机坪东航MD-90/B-2256号飞机与加油车相撞;2007年3月4日,天津机场日本航空公司飞机与全日空航空公司飞机发生刮蹭。这些安全事故都反映了安全意识不到位,应急预案不完善。在战略方面,很多机场战略不明确,甚至没有战略,企业组织架构与战略不匹配,战略决策不科学,可行性研究中市场预期论证

不充分,基础数据采集不科学,预测结果过于乐观。如福州长乐国际机场由于追求形象、盲目决策,致使该机场项目的规模一扩再扩,设施建设超标。机场自通航以来,运量一直未能达到设计规模,2001年完成旅客、货邮吞吐量仅超过可研预测值的一半,尚不到机场实际规模的1/3,由于战略失误给长乐机场造成重大损失。在财务方面,航空公司对机场的欠费一直是机场挥之不去的梦魇,给机场带来很大的资金压力,并威胁到机场的持续经营能力。多年以来,机场融资方式单一,过度依赖专项资金、银行贷款和政府财政拨款,机场建设项目采用发行股票、债券、BOT等市场筹资方式的比较少,投资风险的分散与转移功能较弱。市场方面,高铁的竞争挤占了大量市场份额,间接影响了机场的效益。

表4 风险管理现状调查表

代码	调查项	N	最大值	最小值	均值	标准差
B1	有专门的风险管理部门,适当级别的管理人员参与风险分析工作	221	5	1	2.55	0.714
B2	建立并保持书面程序,对各类风险进行持续有效的识别、计量、监测与评估	221	4	3	3.01	0.789
B3	对企业的风险有有效的识别方式,能够根据影响目标实现的内外因素判断风险的严重程度	221	4	2	2.69	0.897
B4	风险应对策略与公司战略、企业文化的一致性	221	5	2	3.31	0.689
B5	战略风险控制得当	221	3	1	2.49	0.789
B6	安全风险控制得当	221	4	2	2.39	0.698
B7	市场风险控制得当	221	4	2	2.37	0.871
B8	财务风险控制得当	221	3	3	2.17	0.387
B9	经营风险控制得当	221	4	2	3.89	0.359
B10	法律风险控制得当	221	4	2	3.17	0.657

(三) 控制活动

控制活动是确保风险应对得以实施的政策和程序,包括确定应该做什么的政策和实现政策的程序^[5]。选定了风险应对后,管理层就要确定确保风险应对得以恰当和及时实施所需的控制活动。从问卷调查的结果看,主要存在以下情况:不相容职务分离控制平均得分3.49,说明大部分机场能够全面、系统地分析、梳理业务流程中所涉及的不相容职务,对其实施相应的分离措施,形成各司其职、各负其责、相互制约的工作机制。但仍有部分机场的某些经营活动没有形成不相容职务分离的制度,岗位职责缺乏真正有效的制约。如会计离岗时,出纳兼任会计,出纳同时领取银行对账单和编制银行存款余额调节表。授权批准制度平均得分3.19,进一步调查发现,特殊授权不如一般授权执行效果好。有些被访问者反映,对于当实行集体决策审批或者联签制度的重大业务和事项,高层会单独进行决策或改变集体决策。会计控制平均得分4.09,说明国家制定发布的相应的会计准则和会计制度以及其他会计工作规范

得到很好的执行。资产控制的标准差为0.741,说明在不同机场中的差别较大。均值为3.98,说明总体情况比较乐观。进一步调研发现,资产的接触和资产记录的接触控制执行较好,但资产处理制度和执行有待进一步完善。表5显示,机场预算制度平均得分较低,只有2.98。虽然机场都有预算制度,但精细化程度不同、制定程序不同、考核制度不同。有些机场的预算能够分解到航班、航线、机型及飞机起降架次,而有的机场只能分解到作业中心。有些机场的预算指标是由省政府提出的,与机场的战略目标脱节;有些子公司机场的预算目标是由集团公司提出的,是基于集团战略目标的分解,并没有考虑子公司的实际经营状况。有些机场的考核可以落实到个人,而有的机场只能到职能部门。运营分析平均得分2.74,且标准差较大。其实大部分机场有运营与财务分析,从方法上看,主要采用比较分析法和比率分析法,仅对营运数据和财务数据做出简单的汇总和对比,而且数据往往仅局限于两个期间,缺少对长期变化趋势的分析和预测。对计算的各种比率指标

的分析也停留在就事论事上,能深入挖掘其影响因素的很少。绩效考评制度平均得分 3.29,属于“一般”范畴。中国很多机场的绩效考核实施者对各岗位职责不了解或对绩效评价工具不了解,断章取义、生搬硬套或以偏概全。有些机场重个人绩效轻组织绩效,淡化了员工的合作意识与团队精神;有些绩效考核重绩效考评轻绩效反馈,不利于解决工作中的

缺点或不足,不利于提高员工的知识技能与胜任力。风险预警制度得分均值为 2.59。超过六成的被调查者认为,本企业已经建立了重大风险预警机制及突发事件应急处理机制,认为没有和不了解的占比为 40%。机场企业现有的重大预警与突发事件应急处理机制主要针对突发自然灾害、安全事故等制定的,不涉及财务风险、政策风险与经营风险。

表 5 控制活动现状问卷调查表

代码	调查项	N	最大值	最小值	均值	标准差
C1	职能部门和岗位设置符合不相容职责分离的原则	221	5	3	3.49	0.653
C2	授权批准制度能够得到正确的实施	221	4	2	3.19	0.598
C3	有资产接触和记录授权制度、定期盘点制度,并得到正确的执行	221	5	3	3.98	0.741
C4	会计系统能够按照法律的要求提供决策有用的信息	221	5	3	4.09	0.369
C5	预算制度科学合理且得到正确执行	221	4	2	2.98	0.754
C6	运营分析制度、业务流程、分析方法科学合理,分析内容完整	221	5	2	2.74	0.763
C7	绩效考评制度科学合理,且得到正确执行	221	5	2	3.29	0.398
C8	风险预警制度得到很好的实施	221	4	1	2.59	1.214
C9	控制制度健全,设计科学合理	221	4	1	2.94	0.654

(四) 信息沟通

信息与沟通的质量决定了内部控制的效率与效果。机场是连接旅客、航空公司、空管、检疫、海关、机务、维修等诸多部门的枢纽。问卷显示,中国民航机场的主要问题包括企业战略、组织结构与信息系统不适应、业务流程阻断、部门之间协调不力、沟通机制不健全等。表 6 显示,绝大部分机场已经实现了信息化(均值为 4.55),网络系统安全平均得分 4.08,说明机场企业信息的保密性、完整性、可用性、

真实性和可控性良好。沟通渠道均值为 2.19,大部分机场没有信息举报制度、新闻发言人制度和公关危机处理制度。部门之间的沟通得分均值为 2.31,机场飞行区、保障区、公共区和应急中心沟通不畅,机务、机组与机场调度配合不默契,信息系统无法保证决策层及时、准确地获取信息,而一线员工也不能及时了解管理层的反应和决策。沟通得分的标准差普遍较大,大机场(尤其是上市机场)的信息沟通状况普遍好于小机场。

表 6 信息与沟通现状问卷调查表

代码	调查项	N	最大值	最小值	均值	标准差
D1	机场已经实现了信息化	221	5	3	4.55	0.318
D2	网络系统安全状况良好	221	4	3	4.08	0.715
D3	建立了及时反馈信息的沟通渠道	221	4	2	2.19	0.697
D4	部门之间的沟通	221	4	2	2.31	1.321
D5	与外部单位沟通	221	5	1	2.95	1.185
D6	现有渠道能够获取工作所需的全部信息	221	5	1	2.56	0.799
D7	信息的接触、传递等行为均经过适当的授权	221	4	2	3.68	0.751
D8	举报制度运行良好	221	5	1	2.39	0.387

(五) 内部监督

内部控制系统的有效性需要通过持续的监控行为、独立评估或两者的结合予以保障^[9]。我们通过问卷调查得出以下结论:(1)管理层和董事会对内部控制监督不以为然,“管理层和董事会对于监督内部控制的基调”评价得分只有 1.99 分,高层对内控监督的基调影响员工们执行监督和对监督的反应的方式,高层不重视,监督效果肯定会受到影响。(2)内部控制监督主体不明确。在中国目前已有的规范中,基本都是将监督执行主体定位于董事会、监事

会、审计委员会和内部审计部门,但由于很多机场对内部控制的理解决就是会计控制,因此很多机场企业的内部控制由会计部门负责监督。“内部控制是内部审计部门工作的重要内容”平均得分 3.09。内部审计囿于专业技能和人数限制,没有对内部控制设计的合理性和实施的有效性进行评价和监督,或只是泛泛走过场。主要精力只能从事纪检、基建审计、离任审计和合同管理。(3)缺乏内部控制的定期评估。在 221 份有效问卷中,有 163 份问卷认为企业没有定期对内部控制系统进行评估。(4)缺乏内控

缺陷认定标准。内部控制缺陷的认定是评价内部控制是否有效的关键。制定内部控制缺陷认定标准是认定内部控制缺陷的基础。问卷显示,内控缺陷认定标平均得分只有 2.89,大部分机场对内部控制的重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷没有明确的标准。(5)内部控制监督效果不佳。内部控制监督效果平均得分 3.05,属于一般范畴。机场内部控制监督效

果欠佳的原因主要有内部审计监督不力、内部控制评价走过场、内部控制监督与风险分析脱节。很多机场企业没有研究现有的内部控制体系,对持续监督重视不够,未能将监督纳入企业日常的控制活动中,主要强调单独评估,在整个监督流程中没能贯穿风险导向原则。

表 7 内部监督现状问卷调查表

代码	调查项	N	最大值	最小值	均值	标准差
E1	管理层和董事会对于监督内部控制的基调	221	4	1	1.99	1.089
E2	定期对内部控制系统的有效性进行评估	221	4	1	1.67	1.704
E3	对内部控制的缺陷认定有明确的标准	221	4	1	2.89	0.789
E4	内部控制监督效果	221	4	2	3.05	0.897
E5	内部控制评价与风险紧密结合	221	5	2	3.31	0.689
E6	内部控制是内部审计部门工作的重要内容	221	4	2	3.09	0.691
E7	内部控制监督体系能够识别关键控制和有说服力的信息	221	4	2	2.98	0.657

四、影响机场内部控制目标的关键要素分析

(一)模型构建

相关文献研究表明,内部控制目标受内部控制要素的影响^[7]。因此,我们假设内部控制的 45 个要素与内部控制的 6 个具体目标实现程度正相关。本研究以问卷调查的内部控制 6 个目标的可实现程度得分为因变量,以内部控制的 45 个要素现状得分为自变量,建立线性回归模型如下:

$$Goal_i = \beta_0 + \beta_1 A_j + \beta_2 B_j + \beta_3 C_j + \beta_4 D_j + \beta_5 E_j + \beta_6 F_j + \varepsilon$$

其中 $Goal_i$ 分别表示安全性、合法性、战略性、报告性、经营性和资产安全性六个内部控制目标, A_j 、

B_j 、 C_j 、 D_j 、 E_j 、 F_j 分别表示内部控制的控制环境(11 个要素)、风险管理(10 个要素)、控制活动(9 个要素)、信息与沟通(8 个要素)和内部监督(7 个要素), β_0 为截距, ε 为随机扰动项。

(二)回归方程统计检验

表 8 显示,笔者提出的模型拟合效果较好,能够较好解释内部控制目标的实现程度。6 个模型均通过了 R^2 检验、 F 检验和 T 检验,显著性水平达到 0.05,说明回归模型都具有统计意义,内部控制要素对内部控制目标存在显著影响。模型的 R^2 从 0.536 到 0.891,说明内部控制要素对内部控制目标的实现有 53.6% 到 89.1% 的解释力。

表 8 模型统计检验

模型	R^2	调整的 R^2	标注误差	卡方检验	显著性	D-W 检验
1	0.647	0.639	0.776	20.805	0.000	1.778
2	0.536	0.518	0.755	180.963	0.000	1.852
3	0.881	0.864	0.503	104.557	0.000	1.776
4	0.787	0.735	0.763	21.083	0.045	1.951
5	0.891	0.873	0.753	4.391	0.051	2.015
6	0.778	0.738	0.796	10.369	0.000	1.951

(三)实现内部控制目标的关键因素分析

从回归分析可以看出,内部控制部分要素与内部控制目标之间存在显著相关关系,也就是说优化内部控制要素有助于内部控制目标的实现。

表 9 显示,机场安全与“硬件设施的投入”、“员工的培训”、“安全风险的识别与控制”、“与外部单位的沟通”存在显著的正相关,说明对于机场安全来说,硬件投入是基础,员工培训是保障,信息沟通是关键,风险控制是根本。明晰的权责规定却与机场安全显著负相关,说明清晰的职责分工容易形成“事

不关己,高高挂起”的企业文化,漠视自己职责外的风险。模型 2 的回归结果给我们的信息包括,决策权、监督权和执行权有明确的分工,不相容职责分离,会计系统能够按照法律的要求提供对决策有用的信息,定期对内部控制系统的有效性进行评估,财务风险控制有助于内部控制合法性的实现。模型 3 诠释的信息是,良好的企业文化、科学的绩效考评制度、恰当的权利分工和合理的风险应对策略有助于制定恰当的企业发展目标,规划合理的业务范围和品牌战略,是实现战略目标的关键。模型 4 显示,会

计系统的合法性和效率性是最显著影响财务报告目标的关键因素,同时,企业文化、信息沟通和内部控制审计也在不同程度上影响财务报告目标。模型5显示,就经营性目标而言,企业越重视运营信息的分析,沟通渠道越通畅,对提高内部控制经营性目标实现程度就越有利。企业文化和员工培训也对经营性

目标有一定的帮助。模型6显示,资产接触和记录授权制度、定期盘点制度的正确执行对资产安全至关重要,明确的内部控制缺陷认定制度、合法有效的会计系统和良好的内部控制监督也是资产安全的有力保障。

表9 影响内部控制目标实现的关键因素回归分析

模型	因变量	自变量	β 系数	标准误差	t	Sig
1	安全目标	A4	0.373	0.101	3.722	0.000
		A8	0.319	0.092	3.470	0.001
		B6	0.231	0.049	11.908	0.011
		B2	0.391	0.084	4.738	0.000
		D5	0.078	0.107	2.597	0.000
		A10	-0.331	0.103	-3.227	0.001
2	合法目标	A5	0.123	0.228	2.997	0.002
		B8	0.326	0.564	5.667	0.005
		C1	0.209	0.234	4.558	0.000
		C4	0.213	0.129	4.778	0.002
		E2	0.098	0.109	9.338	0.001
3	战略目标	A11	0.454	0.121	3.214	0.013
		A5	0.352	0.111	3.396	0.056
		B4	0.234	0.081	11.097	0.007
		C7	0.112	0.286	4.321	0.000
		E1	0.096	0.543	3.686	0.016
4	报告目标	C4	0.433	0.101	3.453	0.004
		A11	0.134	0.209	5.786	0.000
		D7	0.098	0.216	4.247	0.001
		E6	0.194	0.009	3.269	0.000
5	经营目标	A8	0.393	0.484	2.969	0.000
		A11	0.254	0.243	4.698	0.002
		B4	0.028	0.573	2.908	0.022
		C6	0.409	0.176	3.897	0.000
		D6	0.302	0.498	2.291	0.014
6	资产安全	C3	0.557	0.025	3.456	0.003
		E3	0.322	0.324	11.955	0.008
		C4	0.056	0.454	6.234	0.003
		E4	0.089	0.065	2.676	0.000

五、结论与启示

(一) 研究结论

通过对民航机场内部控制现状的问卷调查,我们发现,安全性目标成为机场内部控制的首要目标,资产的安全性目标和财务目标也有很强的现实基础和制度基础,且得到较高的认同感和较好的实现。战略目标和经营目标认同度最低,实现程度也不理想。战略目标是企业使命和功能的具体化,是一种激励力量,迷失战略目标,内部控制将失去方向。企业资源处于有效的控制之下才能实现经营的效率和效果,不以经营目标为方向的内部控制会限制企业的活力。内部控制不是机械的“限制”,而是既有约

束,又有激励。总体看,中国民航机场的内部控制现状不容乐观,控制要素均有不同程度的瑕疵和较大的提升空间。回归分析发现,部分内部控制要素与内部控制目标之间存在统计意义上的相关性,也就是说提升内部控制要素有助于内部控制目标的实现。但而其他控制要素与内部控制目标之间无显著的相关性,说明要素变量之间可能存在多重共线性,使得部分要素在统计上无法检验。

(二) 若干建议

公司治理结构是影响内部控制执行效果的最大因素,改变国有股“一股独大”任重道远。由于历史原因,中国民航机场行业改革缺乏战略性设计,具有

偶然性、非连续性、不彻底性、反复性和非路径依赖性等特点^[3],以致中国机场业至今仍是伪市场。政府应该减少对机场企业的经营干预,使董事会真正成为企业的决策核心,而不是国资委或机场的总经理办公会越俎代庖。高昂的沉没成本使机场战略的制定格外谨慎。机场应在充分调查研究、科学分析预测和广泛征求意见的基础上制定发展目标,而不是靠拍脑袋盲目制定发展战略。根据战略目标制定年度工作计划,编制全面预算。预算的实施要有战略委员会的监控,实施结果要与绩效考核挂钩。作为内部控制“守夜人”的内部审计未能充分发挥作用。中国内部审计师协会对内部审计的定位是:“通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现”。内部审计部门应该吸收、培养更多会计、工程、法律等方面的人才,把工作重心移到改进治理和内部控制上来。航空安全的重要性要求机场安全关口前移的意识进一步加强,加大安全科技投入,积极推进 PBN、ADS—B 等技术的研究和实施,建立严格的安全生产管理体系、操作规范和应急预案,强化安全生产责任追究制度,切实做到安全生产运输。监管部门要修订完善安全信息管理规定和政策,引导从业人员主动报告,提高信息报送数量和质量。

回归分析表明,企业文化、员工培训和会计系统对机场内部控制目标的实现意义重大。先进的企业文化是落实企业发展战略、实现经营目标的思想保障,是企业持续发展的精神支柱和动力源泉,是企业行为规范的内在约束力^[4]。机场企业应积极培育具有自身行业特色的企业文化,充分体现企业自身特色的发展愿景、积极向上的价值观、诚实守信的经营理念、履行社会责任和开拓创新的企业精神,以及团队协作和风险防范意识,以此引导和规范员工行为,打造以主业为核心的企业品牌,形成整体团队的向

心力。符合机场战略的企业文化在旅客服务、旅客投诉反应、旅客满意度、旅客咨询等方面往往比规章制度具有更强的适应性和更好的控制效果。机场企业应努力履行好“旅客首问负责制”、“顾客服务承诺”制度,向行业内外展现良好的企业文化。员工培训方面,企业应该优化机场人力资源管理战略,分门别类、多层次、形式多样、有针对性地进行培训,提高员工素质。会计系统控制主要通过不相容的职务分离、关键岗位轮岗、资产处理等制度进一步完善,防止错误和舞弊。预算制度要推进精细化管理,航空业务的收入和成本要细化到具体的航空公司、航班和航线;非航空业务要建立量化的成本分析模式。

参考文献:

- [1] 孙旭毅. 建立安全风险管理机制全面提高机场安全水平 [N]. 中国民航报, 2006-03-07.
- [2] 南京大学会计与财务研究院课题组. 论中国企业内部控制评价制度的现实模式 [J]. 会计研究, 2010(6): 56.
- [3] 戚幸东, 范合君. 放松规制: 中国垄断行业改革的方向 [J]. 中国工业经济, 2009(4): 6.
- [4] 孔欣, 宋桂琴. 日本企业文化特点与利弊分析 [J]. 广西财经学院学报, 2006(5): 51.
- [5] 张立民, 唐松华. 内部控制、公司治理与风险管理 [J]. 审计研究, 2007(5): 20.
- [6] 滕晓东, 王民. 内部审计在内部控制中的作用研究 [J]. 财会通讯, 2010(2): 51.
- [7] 于而立. 民营企业内部控制环境对控制目标的影响分析 [J]. 商业经济与管理, 2009(12): 83-90.
- [8] 王君彩, 李宇立. 内部控制目标、要素认同度及其现状的实证分析 [J]. 中央财经大学学报, 2010(5): 85-90.
- [9] 田利军. 境与出路: 基于民航机场内部控制现状的分析 [J]. 交通财会, 2011(11): 5.

Empirical Research on Relationship between the Internal Control Elements and Objective of Airport

TIAN Lijun, LIU Guangcai

(College of Economics and Management, Civil Aviation University of China, Tianjin 300300, P. R. China)

Abstract: The survey on the status of the civil aviation airport internal control shows that security objectives attract more attention, strategic goals and business objectives do not gain recognition they deserve. The current situation of the civil aviation airport internal control is not optimistic, all the five elements of internal control have much room for improvement and potential. The regression analysis shows there is significant correlation between part of the internal control elements and internal control objectives. The recommendations for airport operators to improve management level and risk prevention capability are of great significance.

Key words: airport; internal control; elements; objective empirical research