

我国内部控制研究述评:基于2005~2009年文献

杨泳怡 王玉蓉(教授)

(华南农业大学经济管理学院 广州 510642)

【摘要】 本文通过总结回顾我国 2005~2009 年发表在《会计研究》和《审计研究》的 55 篇内部控制相关研究文献,对我国内部控制研究文献的选题、关注点、研究思想和方法及脉络变迁等进行系统的梳理、分析和评述,剖析了这些研究的局限性,并对未来该领域研究提出建议。

【关键词】 内部控制 文献研究 评价体系

内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工共同实施的,旨在实现控制目标的过程。美国“安然”、“世通”事件的爆发引发全球企业对内部控制问题的关注,内部控制建设不仅是提高企业经营管理水平和风险防范能力的制度基础,而且已成为保障企业战略目标实现、加强企业核心竞争力建设的重要内容。

近几年,我国企业内部控制制度建设不断完善。2006 年 7 月 15 日,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,为构建我国企业内部控制标准体系提供强有力的组织和机制保障。2008 年 5 月 22 日,企业内部控制标准委员会制定并颁发《企业内部控制基本规范》,自 2009 年 7 月 1 日起在上市公司范围内施行,并鼓励非上市的大中型企业执行。

内部控制在理论研究和规范建设方面取得长足发展。本文检索 2005~2009 年发表在《会计研究》和《审计研究》两个影响较大的学术杂志上关于内部控制的研究文献,进行回顾总结,评析概括各时期研究的思想主题和方法变迁,以期能对今后我国内部控制理论研究、规范建设和企业实践的完善起到一定的参考借鉴作用。

一、文献回顾

内部控制于 20 世纪 40 年代在西方国家兴起,但内部控制理论在我国起步比较晚,20 世纪 90 年代初期才开始引入。COSO 委员会在《内部控制——整体框架》研究报告中提出最全面的内部控制概念——由企业董事会、经理阶层和其他员工实施的,为运营的效率效果、财务报告的可靠性、相关法律法规的遵循性等目标的达成而提供合理保证的过程。2008 年,我国财政部发布《企业内部控制基本规范》,重新定义了内部控制——由企业董事会、监事会、经理层和全体员工共同实施的、旨在合理保证实现以下基本目标的一系列控制活动:①企业战略;②经营的效率和效果;③财务报告及管理信息的真实、可靠和完整;④资产的安全完整;⑤遵循国家法律法规和有关监管要求。

我国学者近五年来对内部控制研究比较集中的主题包括

要素框架、与公司治理的关系、内部控制信息审核与披露、相关法规制度建设、内部控制评价与报告体系及与其他学科的关系等多个方面。

1. 内部控制要素及其框架体系。国内外主要按照内部控制的组成要素不同,把内部控制划分为“两要素时期”、“三要素时期”、“五要素时期”和“八要素时期”(李连华,2007)。从 1958 年美国注册会计师协会(AICPA)将内部控制划分为会计控制和管理控制两要素的阶段,到 1988 年 AICPA 发布《审计准则公告第 55 号——会计报表审计中对内部控制结构的关注》提出内部控制结构包括控制环境、会计制度和控制程序等三要素的阶段,再到 1992 年 COSO 委员会发布的《内部控制——整体框架》报告,提出由“三个目标”和“五个要素”组成的内部控制的整体框架,标志着内部控制理论与实践进入整体框架的新阶段(金或昉、李若山、徐明磊,2005)。

2001 年 6 月财政部发布《内部会计控制规范——基本规范(试行)》以后,我国会计理论界掀起对内部控制框架构想研究的热潮。于增彪(2007)提出现代企业的内部控制是一个体系,应该将内部控制的设计分成总体设计和单项设计。李心合(2007)从审计的角度指出现代企业内部审计机构要了解内部控制要素,适应环境的变化改变价值导向,从而促使企业高效运转。刘玉廷(2007)和黄新銮等(2008)分析中美内部控制法律框架,为我国内部控制框架的构建提供启示与建议。郑石桥(2009)则对内部控制结构类型、影响因素及效果进行了研究。内部控制必须随经济环境和企业内外环境的变化而发展,石爱中(2006),张砚、杨雄胜(2007),李连华、聂海涛(2007),施先旺(2008)等分别通过对内部控制理论发展的回顾,在分析内部控制理论不足的基础上,对内部控制理论与框架的发展提出展望。

2. 内部控制在公司治理中的位置。纵观近几年的研究成果,主要服务于审计和会计领域的内部控制研究已转变为以公司治理与公司管理为切入点研究内部控制。在内部控制与公司治理的研究上,李连华(2005)认为公司治理与内部控制具有嵌合关系,应该把公司治理和内部控制结合起来,在公司

治理的范畴下研究内部控制。许新霞、王学军(2007)研究双重委托代理下的治理策略与内部控制。在不同治理结构下的内部控制研究方面,张忠谏等(2005),戴彦(2006),辛金国等(2006)先后通过对宝钢、A省电网和浙江省家族企业的实证调查研究,提出针对公司治理的有效内部控制方法。在内部控制与风险管理的研究上,丁友刚、胡兴国(2007)和谢志华(2007)分析比较了内部控制与风险管理的联系与区别,指出内部控制将扩展为更全面的风险管理。张立民、唐松华(2007)从托普软件的案例研究出发,讨论内部控制、公司治理与风险管理的关系。韩洪灵等(2009)基于风险导向理论模型分析了内部控制监督要素的创新性及其在我国的应用。董月超(2009)从COSO框架报告看内部控制与风险管理的异同。而毛新述、杨有红(2009)则对2009中国会计学会内部控制专题学术研讨会上有关内部控制与风险管理的问题进行了综述。

3. 上市公司内部控制信息披露。国内对内部控制信息披露的研究主要集中在个案研究或特殊样本研究,杨有红、汪薇(2008)对2006年沪市上市公司的内部控制信息披露进行描述性统计,分析了目前我国内部控制信息披露存在的问题。林斌、饶静(2009)基于信号传递理论的实证研究表明有再融资计划的上市公司更愿意披露内部控制鉴证报告。黄秋敏(2008)以2001~2006年报为研究对象对上市银行内部控制信息披露状况分析,发现其信息披露在形式、内容和质量上存在诸多问题,提出从完善上市银行内部控制信息披露的外部边界入手,提高和完善其内部控制信息披露质量。瞿旭等(2009)基于民生银行的案例分析揭露了上市银行内部控制实质性漏洞披露现状。周勤业、王啸(2005)借鉴美国内部控制信息披露的发展,提出我国上市公司推行内部控制强制性信息披露需要构建一整套规则的系统建议。李小燕、田也壮(2008)对持续改进企业内部财务控制有效性标准进行了研究。骆良彬、王河流(2008)和韩传模、汪士果(2009)基于AHP的上市公司进行了内部控制质量模糊评价。杨玉凤(2007)通过对国内外有关内部控制信息披露文献的梳理,指出今后我国内部控制信息披露的研究方向。杨有红、陈凌云(2009)通过沪市公司内部控制自我评估报告的情况的统计分析,对最新的《企业内部控制评价指引(征求意见稿)》提出相应的政策建议。

4. 企业内部控制法律法规建设。从整体思路来看,我国企业内部控制建设应当从完善外部环境、建立有效统一的内部控制标准和实施机制等几个方面入手,从而建立我国企业内部控制的规制体系,促进企业内部控制的建立健全(张宜霞等,2007)。张龙平等(2009)回顾美国内部控制制度变迁的历程,提出我国在制定内部控制准则时需要注意的问题。高一斌等(2005)提出推进内部控制建设的基本思路和主要任务。在内部控制规制建设的环境方面,刘静等(2005)对内部控制执行机制的实施环境进行探讨。丁瑞玲、王允平(2005)利用典型案例分析了企业内部控制环境建设的必要性。陈志斌(2007),王海林(2008),章铁生(2007),骆良彬、张白(2008)对信息环境下企业内部控制模式及其建设进行探讨。杨德明(2009)研

究内部控制、审计质量与大股东资金占用情况,指出完善内部控制环境的重要性。在建立内部控制标准和实施机制方面,我国《企业内部控制基本规范》的颁布为契机,构建基于战略导向和系统整合的企业内部控制规范实施机制。池国华(2009)以我国《企业内部控制基本规范》的颁布为契机,构建基于战略导向和系统整合的企业内部控制规范实施机制。樊子君、金花妍(2009)和李享(2009)分别对韩国和美国的内部控制进行研究,并对我国内部控制规范的完善作出了启示性的建议。何玉(2009)通过对法国兴业银行职务舞弊案例研究指出预防职务舞弊建立健全内部审计机制是不可或缺的。

5. 内部控制学科发展及其与其他学科的关系。随着内部控制理论的发展,国内学者把内部控制学科的发展和其他学科联系起来,从多个视角来研究内部控制制度。杨雄胜(2005),张砚(2005),强调立足于管理控制口径开展内部控制研究。杨雄胜(2006)用演化经济学的观点探讨内部控制的性质与目标。王海林(2006)进行价值链内部控制模型研究。杨周南、吴鑫(2007)展开内部控制工程学研究。林钟高、徐虹(2009)从分工和控制权配置理论的视角对内部控制问题进行研究。林钟高、徐虹(2009)和王海妹、张相洲(2009)分别从分工和控制权配置理论的视角和基于开放、自然管理控制观对内部控制问题进行研究。李志斌(2009)基于组织社会学规则理论对内部控制的规则属性及其执行机制进行研究。

二、关于内部控制研究主题及研究方面的统计分析

本文选择《会计研究》和《审计研究》等在会计审计领域具有较高的理论性和权威性的学术刊物作为样本数据的采集点。以“内部控制”作为题名搜索关键字,以2005年到2009年作为检索时间,共检索到55篇文章,其中《会计研究》40篇,《审计研究》15篇。

1. 我国内部控制研究的主题多,内容覆盖范围比较广。涵盖了从内部控制要素及其框架体系,到内部控制在公司治理中的位置、上市公司内部控制信息披露、企业内部控制法律法规建设、内部控制学科发展及其与其他学科的关系等方面。研究内容的大致分类情况如表1所示:

表1 内部控制研究内容分类表

	2005	2006	2007	2008	2009	总计
内部控制要素及其框架体系	1	1	6	2	1	11
内部控制在公司治理中的位置	2	2	4	0	3	11
上市公司内部控制信息披露	1	0	1	4	4	10
企业内部控制法律法规建设	3	0	3	2	6	14
内部控制学科发展及其与其他学科的关系	2	2	1	0	4	9
总计	9	5	15	8	18	55

2. 研究方法从规范研究走向实证研究。内部控制在我国从起步至今,很长一段时间的研究都只是停留在表层理论上,强调内部控制的作用和要素方式。直到21世纪初,内部控制的实践价值才开始被重视,并在各个实践层面被了解和运用。2005年起,实证研究的文献逐渐增多。对内部控制实证文献的统计如表2所示。

表2 内部控制实证文献统计表

年份	作者	文献名称	期刊
2005	张谏忠、吴轶伦	内部控制自我评价在宝钢的运用	《会计研究》
2006	戴彦	企业内部控制评价体系的构建——基于A省电网公司的案例研究	《会计研究》
2006	辛金国、郑明娜	浙江省家族企业内部控制实证调查研究	《审计研究》
2007	于增彪、王竞达、瞿卫菁	企业内部控制评价体系的构建——基于亚新科工业技术有限公司的案例研究	《审计研究》
2007	杨雄胜、李翔、邱冠华	中国内部控制的社会认同度研究	《会计研究》
2009	杨有红、陈凌云	2007年沪市公司内部控制自我评价研究——数据分析与政策建议	《会计研究》
2009	林斌、饶静	控制鉴证报告——基于信号传递理论的实证研究	《会计研究》
2009	瞿旭、李明、杨丹、叶建明	上市银行内部控制实质性漏洞披露现状研究——基于民生银行的案例分析	《会计研究》
2009	何玉	职务舞弊与内部控制、内部审计——兼评法国兴业银行职务舞弊案例	《审计研究》

三、思考与展望

1. 文献研究的局限与不足。

(1)从研究的视角、深度与广度上看,虽然我国内部控制研究幅度相当宽,研究视野比较广,涵盖了内部控制多个不同的方面,但在内部控制研究力量上比较分散,普遍存在着浅尝辄止的现象,缺乏持续、集中的跟踪研究。另外,内部控制在管理学界还没有获得足够的重视,对其的研究和探讨还停留在会计审计界。

(2)从研究方法和技术路线来看,我国对内部控制的规范研究的文献相当多,大多是对内部控制理论展开的规范研究,而实证分析的文献比较少,反映了我国内部控制实证研究方面还比较薄弱,需要进一步的加强。

(3)无论是理论研究还是实证研究,彼此都缺乏一定联系。理论研究多从组织学理论、管理学和审计学、委托代理理论、控制论、组织演化论等角度出发,但是很少有学者对这些研究成果之间的内在逻辑联系作更为深入的探析,缺乏集中统一认识。

2. 对未来研究的展望。内部控制作为公司治理的关键环节和经营管理的重要制度安排,对企业发展壮大具有举足轻重的作用。但从我国现实情况看,企业管理松弛、内部控制弱化、风险频发、资产流失、营私舞弊、损失浪费等问题还比较突出。因此,内部控制的研究在未来将进一步从规范向实证转变,侧重内部控制在不同类型的企业和不同行业中的实证运用研究,更多运用数理经济学和计量经济学的方法进行研究,针对不同类型企业提供更科学有效的内部控制框架和模型,保障内部控制制度实施的效率和效果。

内部控制作为影响企业发展的重要因素,将越来越受到学界和实务界的重视。科学有效地实行内部控制建设,是未来企业获得核心竞争力的重要保障。企业高层应该深刻意识到内部控制建设的意义,建立基于企业整体发展的内部控制制度规范,成立专门负责内部控制和风险管理的制度设计和实

施领导小组,责任到部门和人员,在企业上下彻底贯彻内部控制的思想和方法。把内部控制提升到企业的战略层面,同时又能落实到日常具体操作实施中,只有两方面密切结合,才能保证内部控制有效发挥其作用,从而促进整个企业的稳定发展和目标实现。

主要参考文献

1. 陈志斌. 信息化生态环境下企业内部控制框架研究. 会计研究, 2007; 1
2. 池国华. 企业内部控制规范实施机制构建: 战略导向与系统整合. 会计研究, 2009; 9
3. 戴彦. 企业内部控制评价体系的构建——基于A省电网公司的案例研究. 会计研究, 2006; 1
4. 丁瑞玲, 王允平. 从典型案例分析看企业内部控制环境建设的必要性. 审计研究, 2005; 5
5. 丁友刚, 胡兴国. 内部控制、风险控制与风险管理——基于组织目标的概念解说与思想演进. 会计研究, 2007; 12
6. 董月起. 从COSO框架报告看内部控制与风险管理的异同. 审计研究, 2009; 4
7. 樊子君, 金花妍. 韩国内部控制研究——兼谈我国内部控制规范的完善. 审计研究, 2009; 5
8. 高一斌, 王宏. 对加快推进内部会计控制建设若干问题的思考. 会计研究, 2005; 2
9. 韩传模, 汪士果. 基于AHP的企业内部控制模糊综合评价. 会计研究, 2009; 4
10. 韩洪灵, 郭燕敏, 陈汉文. 内部控制监督要素之应用性发展——基于风险导向的理论模型及其借鉴. 会计研究, 2009; 8
11. 黄秋敏. 上市银行内部控制信息披露状况分析——以2001~2006年度报告为研究对象. 审计研究, 2008; 1
12. 黄新奎, 梁步腾, 姚杰. 中美内部控制法律框架的比较与借鉴. 会计研究, 2008; 9
13. 何玉. 职务舞弊与内部控制、内部审计——兼评法国兴业银行职务舞弊案例. 审计研究, 2009; 2
14. 金或昉, 李若山, 徐明磊. COSO报告下的内部控制新发展——从中航油事件看企业风险管理. 会计研究, 2005; 2
15. 李连华. 公司治理结构与内部控制的链接与互动. 会计研究, 2005; 2
16. 李连华, 聂海涛. 我国内部控制研究的思想主线及其演变: 1985~2005. 会计研究, 2007; 3
17. 李小燕, 田也壮. 持续改进的企业内部财务控制有效性标准的研究——基于组织循环理论的分析框架. 会计研究, 2008; 5
18. 李心合. 内部控制: 从财务报告导向到价值创造导向. 会计研究, 2007; 4
19. 李享. 美国内部控制实证研究: 回顾与启示. 审计研究, 2009; 1
20. 李志斌. 内部控制的规则属性及其执行机制研究——来自组织社会学规则理论的解释. 会计研究, 2009; 2