关于内部控制要素重要性影响因素的实证研究

吾拉木江·呼西买买提　郑石桥(教授)

(新疆财经大学会计学院　乌鲁木齐　830012)

【摘要】内部控制是由多个要素组成的一个体系。本文的研究结果表明,企业领导风格、企业文化、外部监管和企业发展阶段是影响我国企业内部控制要素重要性的四个主要因素。在内部控制优化过程中,企业应树立权变观点,对本企业的权变因素进行具体分析,这样才能建立起有效的内部控制体系。同时,外部监管部门对企业的内部控制要求也不应该强求一致,应该允许企业根据自己的特点建立能实现内部控制目标的个性化内部控制体系。

【关键词】内部控制要素　控制环境　控制活动

内部控制是由多个要素组成的一个体系，COSO(美国反虚假财务报告委员会发起组织委员会)将内部控制界定为控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控五个要素，并且要求整合这五个要素。财政部颁布的《内部控制规范——基本规范》所界定的内部控制要素与COSO的上述界定相同。从系统论的观点看,内部控制中的各个要素应该相互协调并作为一个整体才能较好地发挥作用，进而实现内部控制目标。由于各个企业的具体情况不同,为了实现企业的内部控制目标,企业对五个要素的重视或依赖程度也可能不同。例如,有的企业更多地依赖控制环境,有的企业更多地依赖控制活动。本文所要研究的问题如下:是什么因素使得不同的企业对内部控制各个要素的重视或依赖程度不同，即影响各个内部控制要素在企业内部控制体系中的重要性的权变因素是什么。笔者认为,企业领导风格、企业文化、外部监管和企业发展阶段是影响我国企业内部控制要素重要性的四个主要因素。

一、研究设计

1. 变量设计。根据本文需要检验的命题,笔者设计的变量包括:控制环境重视程度、控制活动重视程度、企业规模、企业性质、企业所处行业、企业所处的发展阶段、分权或集权、数据加工方法、法规要求、领导风格、企业文化。笔者将对上述变量进行逐一阐述。

(1)控制环境重视程度和控制活动重视程度。采用5级利科特量表,控制环境量度项目根据财政部颁布的《内部控制规范——基本规范》中所界定的控制环境确定,共计22个具体项目;控制活动量度项目根据财政部颁布的《内部控制规范——基本规范》所界定的控制活动确定,共计18个具体项目。

(2)企业规模、企业性质和企业所处行业。企业规模用营业收入的自然对数表示。企业性质区分为民营企业和国有企业,按哑变量处理。企业所处行业包括:制造及资源开发业、流通业、服务业、房地产业、建筑业及其他。

(3)企业所处的发展阶段。企业所处的发展阶段区分为投资建设期、稳定发展期、过渡期和衰退期。各阶段的特征如下:在投资建设期,内部各种规章制度及经营政策尚未健全,但企业具有很好的成长性；在稳定发展期，企业经营规模逐步扩大,主营业务不断扩展,企业资本不断积累,企业的制度和组织结构不断完善且能够充分发挥作用;在过渡期,企业的设备更新、资产重组;在衰退期,主营业务增长乏力,企业的整体竞争能力和获利能力减弱,资金紧缺。

(4)分权或集权。对企业内部分权程度的量度一般按Gates和Egelhoff(1986)提出的方法进行,根据企业内部对市场决策、生产决策及财务决策方面的权力来量度。具体的量度项目包括:产品价格的微小变动;产品价格的较大变动;产品设计的微小变动;产品设计的较大变动;营销策略或经销商代理成本的微小变化；营销渠道的微小变化；营销渠道的彻底改变;广告和促销决策;产品质量保障措施;产品售后服务决策;季度生产进度表和计划表；有关扩大生产能力、转换生产流程、采用不同技术和设备的决策;原材料的购买决策;质量控制决策;增加存货以保持货源充足的决策;顾客赊销期限的确定;从银行借入短期借款的决策;选择哪种保险及由谁来承保运输途中的险种。

(5)数据加工方法和法规要求。数据加工方法主要量度企业在经营过程中对计算机的依赖程度，具体分为以下几个级别:基本不用;偶然使用;较多使用;经常使用;完全指望它,一旦出现故障,企业就无法正常经营。法规要求主要量度国家法律和法规对业务经营规定的依赖程度，具体分为以下几个主要级别:几乎没有详细规定;有很少的一些规定;有一些规定;有较多规定;规定很多,非常细致。

(6)领导风格。本文采用两种方法对领导风格进行分类:一是区分为建设型领导风格、被动防御领导风格、主动防御领导风格;二是区分为专制型领导风格和民主型领导风格。参考前人的研究,第一种分类的量度项目有12个,第二种分类的量度项目有30个。

(7)企业文化。企业文化分为六种类型:结果导向与过程导向、工作导向与员工导向、职业导向与单位导向、封闭系统

与开放系统、紧的控制与松的控制、实际效果与标准形式。量度项目参考Hofstede(1990)的方法确定。

以上变量的描述性统计如表1所示：

表1　　变量的描述性统计

变　量	变量代码	最大值	最小值	平均值	标准差
企业规模	X1	22.109 6	2.302 6	7.113 8	2.705 5
集权程度	X2	4.904 8	1.000 0	2.456 9	0.909 6
数据加工依赖程度	X3	5.000 0	2.000 0	4.301 4	0.612 3
法规详细程度	X4	5.000 0	1.000 0	3.726 0	0.989 8
领导风格	X5	5.000 0	1.000 0	3.763 7	0.834 2
企业文化	X6	4.500 0	1.357 1	3.125 7	0.565 4
控制环境	CE	5.000 0	1.045 5	3.390 1	0.709 8
控制活动	CA	5.000 0	1.888 9	3.474 9	0.672 8
控制目标实现程度	CO	5.000 0	1.000 0	3.678 1	0.740 7

2. 数据来源和样本选择。根据本文的假设和变量选择，笔者确定的研究对象是某大学的MBA学员。这些学员大部分是企业生产部门、销售部门、财务部门的主管，对企业的内部控制很了解，所以他们填写的问卷具有较高的可信度。同时，MBA学员来自于不同的企业，他们的分布具有随机性。笔者共发出调查问卷200份，收回问卷156份，其中有效问卷146份，有效问卷回收率为73%。样本数据可信度检验采用Cornbach的Alpha进行检验：

$$\alpha=\frac{k}{k-1}\left|1-\frac{\sum_{i=1}^{k}\sigma_i^2}{\sum_{i=1}^{k}\sigma_i^2+2\sum_{i=1}^{k}\sum_{j=1}^{k}\sigma_{ij}}\right|$$

其中，k为问卷所涉及的项目个数，检验结果如表2所示。从该表可以看出，信度系数均大于0.8，说明调查表具有较高的信度，样本通过了内部一致性信度系数检验。

表2　　一致性信度系数检验

	项目数	系　数
集权程度	21	0.946
领导风格	43	0.891
企业文化	65	0.925
控制环境	22	0.960
控制活动	18	0.954

二、统计分析

1. 权变因素与控制环境的相关关系。根据《内部控制规范——基本规范》可知，控制环境由22个具体项目组成。具体包括：内部审计机制、反舞弊机制、治理结构、内部机构设置与权责分配、企业文化、人力资源政策等。笔者以企业规模、集权程度、数据加工依赖程度、法规详细程度、领导风格、企业文化、所有权性质、企业所属行业及企业所处的发展阶段为解释变量。其中虚拟变量d1=1表示制造业，d2=1 表示流通业，d3=1表示服务业，d4=1表示房地产业，d5=1表示建筑业；j1=1表示投资建设期，j2=1表示稳定发展期，j3=1表示过渡期；W=1表示国有企业。以控制环境的重视程度为依存变量，建立统计模型如公式(1)所示：

CE=C+B1X1+B2X2+B3X3+B4X4+B5X5+B6X6+B7d1+B8d2+B9d3+B10d4+B11d5+B12j1+B13j2+B14j3+B15W+e　　(1)

对上述模型进行检验，结果如表3所示：

表3　　权变因素对控制环境的影响

依存变量	CE				
解释变量	B	T	P	R^2	F
X1 企业规模	0.051 4	0.736 6	0.462 7	0.495 0	8.479 0
X2 集权程度	0.042 6	0.616 5	0.538 7		
X3 数据加工依赖程度	0.158 9	2.325 4	0.021 6		
X4 法规详细程度	0.199 2	2.889 3	0.004 5		
X5 领导风格	0.470 8	5.786 1	0.000 0		
X6 企业文化	0.101 3	2.293 0	0.048 3		
W 所有权性质	−0.000 1	−0.000 7	0.999 4		
d1 企业所属行业	−0.066 3	−0.914 1	0.362 4		
d2 企业所属行业	−0.028 0	−0.415 9	0.678 2		
d3 企业所属行业	0.027 5	0.374 4	0.708 7		
d4 企业所属行业	0.103 5	1.561 9	0.120 7		
d5 企业所属行业	−0.029 8	−0.449 8	0.653 6		
j1 企业发展阶段	0.136 0	1.282 7	0.201 9		
j2 企业发展阶段	0.206 4	2.187 0	0.046 3		
j3 企业发展阶段	0.074 4	0.824 3	0.411 3		

从表3中可以看出，企业规模、集权程度、所有权性质、企业所属行业与控制环境的相关关系不显著，即我国企业对控制环境的重视程度与企业规模、集权程度、所有权性质、所属行业无明显关系。这与国外的研究有所不同。但是，数据加工依赖程度X3、法规详细程度X4与控制环境正相关（P<0.05，B=0.158 9或0.199 2），领导风格X5与控制环境相关度较高（P=0，B=0.470 8），企业文化X6与控制环境相关度也很高（P=0.048 3，B=0.101 3）。另外，处于稳定发展期的企业比较重视控制环境（P=0.046 3，B=0.206 4）。

由于领导风格和企业文化具有多个维度，笔者分别从各个维度检验它们对控制环境的影响，检验结果如表4所示：

表4　　领导风格和企业文化与控制环境的相关性检验

CE	B	T	P
X51	0.173 4	2.432 2	0.016 3
X52	0.117 9	1.173 5	0.242 5
X53	−0.173 8	−1.969 5	0.050 8
X54	−0.059 8	−0.611 0	0.542 2
X55	0.287 6	3.150 8	0.002 0
X61	0.229 3	2.772 0	0.048 6
X62	−0.138 4	−1.011 0	0.313 8
X63	0.107 6	2.097 9	0.032 9
X64	−0.020 7	−0.206 9	0.836 4
X65	0.006 6	0.061 4	0.510 9
X66	−0.028 7	−0.239 7	0.810 9

结果显示，建设型领导风格X51、民主型领导风格X55与控制环境显著正相关（P=0.016 3，B=0.173 4；P=0.002 0，B=0.287 6），结果导向型企业文化X61、职业导向型企业文化X63与控制环境显著正相关（P=0.048 6，B=0.229 3；P=0.032 9，B=0.107 6）。

2. 权变因素与控制活动的相关关系。根据《内部控制规范——基本规范》，控制活动由18个具体项目构成，包括职责分工控制、授权控制、审核批准控制、信息技术控制、财产保护控制、会计系统控制等。

笔者以企业规模、集权程度、数据加工依赖程度、法规详细程度、领导风格、企业文化、所有权性质、企业所属行业及发展阶段等为解释变量。设虚拟变量d1=1表示制造业，d2=1表示流通业，d3=1表示服务业，d4=1表示房地产业，d5=1表示建筑业；j1=1表示投资建设期，j2=1表示稳定发展期，j3=1表示过渡期；W=1表示国有企业。以控制活动的重视程度为依存变量，建立统计模型如公式（2）所示：

$$CA=C+B1X1+B2X2+B3X3+B4X4+B5X5+B6X6+B7d1+B8d2+B9d3+B10d4+B11d5+B12j1+B13j2+B14j3+B15W+e \quad (2)$$

对上述模型进行检验，结果如表5所示：

表5　　权变因素对控制活动的影响

依存变量	CA				
解释变量	B	T	P	R^2	F
X1	0.049 0	0.662 3	0.509 0	0.451 0	6.556 0
X2	0.001 3	0.018 2	0.985 5		
X3	0.057 2	0.788 2	0.432 0		
X4	0.160 9	2.199 0	0.029 6		
X5	0.448 4	5.192 1	0.000 0		
X6	0.147 6	2.774 4	0.048 3		
W	−0.009 1	−0.118 6	0.905 8		
d1	0.012 4	0.160 5	0.872 7		
d2	−0.009 0	−0.125 2	0.900 5		
d3	0.000 6	0.008 0	0.993 7		
d4	0.090 0	1.279 4	0.203 0		
d5	0.014 5	0.206 3	0.836 9		
j1	0.159 9	1.421 2	0.157 6		
j2	0.216 6	2.767 2	0.049 5		
j3	0.064 3	0.672 2	0.502 7		

从表5中可以看出，企业规模、集权程度、数据加工依赖程度、所有权性质、企业所属行业与控制活动的相关关系不显著，即我国企业对控制活动的重视程度与企业本身的规模、集权程度、所有权性质、所属行业等无明显关系，这与国外的研究有所不同。但是，法规详细程度X4与控制活动正相关（P=0.029 6，B=0.160 9），领导风格X5和企业文化X6与控制活动相关度也很高（P=0，B=0.448 4；P=0.048 3，B=0.147 6）。另外，处于稳定发展期的企业比较重视控制活动（P=0.049 5，B=0.216 6）。

由于领导风格和企业文化具有多个维度，笔者分别从各个维度检验它们对控制活动的影响，检验结果如表6所示：

表6　　领导风格和企业文化与控制活动的相关性检验

CA	B	T	P
X51	0.212 8	3.205 2	0.001 7
X52	0.102 3	1.093 6	0.276 0
X53	−0.187 1	−2.275 5	0.024 4
X54	−0.103 9	−1.129 6	0.260 5
X55	0.302 9	3.533 3	0.000 6
X61	0.249 9	2.043 2	0.042 9
X62	−0.148 8	−1.149 8	0.252 2
X63	0.086 5	2.183 3	0.040 7
X64	−0.004 3	−0.044 9	0.964 2
X65	−0.004 3	−0.042 2	0.966 4
X66	−0.051 5	−0.455 6	0.649 4

结果显示，建设型领导风格X51、民主型领导风格X55与控制活动显著正相关（P=0.001 7，B=0.212 8；P=0.000 6，B=0.302 9）。结果导向型企业文化X61、职业导向型企业文化X63与控制活动显著正相关（P=0.042 9，B=0.249 9；P=0.040 7，B=0.086 5）。

三、结论及建议

内部控制是由多个要素组成的一个体系，内部控制要素之间的协调情况可能会影响内部控制目标的实现。本文所要研究的问题如下：是什么因素使得不同的企业对内部控制各个要素的重视或依赖程度不同，即影响各个内部控制要素在企业内部控制体系中的重要性的权变因素是什么。笔者对146份有效问卷进行了分析，结果表明：①企业规模、集权程度、所有权性质、企业所属行业与控制环境的相关关系不显著，数据加工依赖程度、法规详细程度与控制环境正相关；处于稳定发展期的企业比较重视控制环境；建设型领导风格、民主型领导风格与控制环境显著正相关；结果导向型企业文化、职业导向型企业文化与控制环境显著正相关。②企业规模、集权程度、所有权性质、数据加工依赖程度、企业所属行业与控制活动的相关关系不显著，法规详细程度与控制活动正相关；处于稳定发展期的企业比较重视控制活动；建设型领导风格、民主型领导风格与控制活动显著正相关；结果导向型企业文化、职业导向型企业文化与控制活动显著正相关。

上述分析结果表明，除数据加工依赖程度之外，影响控制环境和控制活动重要性的因素完全相同。企业规模、集权程度、所有权性质、企业所属行业与内部控制要素重要性无关，而法规详细程度、企业处于稳定发展期、建设型领导风格、民主型领导风格、结果导向型企业文化和职业导向型企业文化与内部控制要素重要性显著正相关。这个结果告诉我们，企业领导风格、企业文化、外部监管和企业发展阶段这四个因素是影响我国企业内部控制要素重要性的主要因素。这也说明，企业的管理层在内部控制体系的建立中起着至关重要的作用，外部监管是加强内部控制的重要力量。

论会计学与经济学的关系

——兼谈会计学科的发展

杨仲杰

（扬州工业职业技术学院　江苏扬州　225127）

【摘要】本文通过对会计学和经济学的起源进行考察，认为经济学开始并不是会计学的学科来源，只是到20世纪初经济学才对会计学造成影响。本文提出了强势学科吸引律和学科间的学习律概念，并通过研究认为会计学与经济学是互相影响的。同时，笔者借助拉卡托斯的理论对会计学的发展方向进行了分析，提出了会计学应在物和人的计量两个方面发展的观点。

【关键词】会计学　经济学　关系　发展

一、会计学与经济学关系的由来

1. 会计学与经济学的起源。根据会计史学家的研究，人类最早的会计行为始于旧石器时代中晚期，产生的原因在于出现了剩余物品。会计学的建立一般有以下几个标志：会计实践活动逐渐丰富、会计理论有了较大发展、会计理论著作逐步问世。一般认为会计学正式建立的标志是意大利数学家帕乔利于1494年在其著作中首次记载了复式簿记法。西方会计史学界认为，该著作的问世使整个会计界从纯实务性的研究中摆脱出来，开始朝着会计理论研究的方向发展，以此为起点，会计才逐步成为一门学科。事实上，仅凭此就认为会计学科已经创立是不合理的，因为这并不是独立的会计学著作，而更多的是一种描述。Peragallo通过研究发现，在1559年至1795年间，西方出现了关于簿记的评论文章，也正是在这个期间，复式簿记法的应用扩展到了其他类型的组织，人们开始将簿记作为一个学科进行理论研究。库恩提出"科学共同体"概念的前提就是要有一批科学家就科学问题进行专门研究，这说明会计研究是会计学产生的必要条件。因此，可以把18世纪中后期作为会计学形成的标志。

自从人类的生产活动出现以来，经济活动就出现了。我国的经济思想最早可以追溯到西周以前，西方的经济思想最早可以追溯到古希腊时期。埃克伦德和赫伯特把经济理论的发展分为四个时期：前古典经济学时期、古典经济学时期、新古典经济学时期和20世纪，考察范围的上限就是古希腊时期。把前古典经济学时期的相关理论作为经济思想来源进行考察是合理的，但作为经济学进行研究是有问题的，原因在于这些思想仅仅是一些商人或实业家的实践经验和政策主张，并没有上升到作为理论进行专门研究的层面。一般认为，亚当·斯密在1776年发表的《国富论》是经济学成为一门学科的标志，从此经济学脱离哲学、政治学正式成为一门学科。

因此，从起源上来看，会计学的创立至少不会晚于经济学。会计学在经济活动中依赖数学和统计学得以发展并独立，经济学在市场经济活动中依赖哲学、伦理学得以发展并最终独立，经济学并未对会计学造成直接的影响。葛家澍研究了会计学与经济学的关系，他认为严格意义上的经济学是从理论上研究人们的经济活动，会计学是从数量上运用名义货币来描述人们的经济活动，经济学注重质的研究，会计学注重量的描述。

2. 经济学成为会计学的学科来源。从起源上看，经济学

由此可见，在内部控制的优化过程中，不同企业对内部控制要素的偏好不同，领导风格、企业文化、外部监管和企业发展阶段对控制环境、控制活动的影响程度也有所不同。因此，企业在建立内部控制体系时应树立权变观点，对权变因素产生的影响进行具体分析。同时，外部监管部门对企业的内部控制要求也不应该强求一致，应该允许企业根据自己的特点建立能实现内部控制目标的具有个性化的内部控制体系。

主要参考文献

1. 徐国强.内部控制和组织控制实证研究.大连：东北财经大学出版社，2008

2. 杨壮. 中国企业家的领导风格特征分析. 商务周刊，2006；5

3. 郑石桥. 内部控制实证研究. 北京：经济科学出版社，2006

4. 郑石桥，王建军，赵玲.内部控制要素重要性及变迁.审计与经济研究，2007；6

5. 郑石桥.控制环境、控制活动及控制目标之关系实证分析.当代财经，2008；5

6. 阎达五，杨有红.内部控制框架的构建.会计研究，2001；2

7. 郑石桥等.内部控制结构类型、影响因素及效果研究.审计研究，2009；1