

内部控制环境理论研究

罗彬¹,傅文利²

(1.重庆工商大学会计学院,重庆 400067;2.北京直信创群数码科技有限公司成都分公司,成都 610041)

[摘要]控制环境是内部控制框架的重要组成部分,它是在基于对内部控制局限充分认识的基础上逐步提出,并随着内部控制实践和研究的深入而不断发展的。控制环境理论研究主要包括控制环境范围、要素、及其在内部控制中的作用,以及内部控制中“人”与“制度”的互动关系等方面的内容。重视控制环境理论研究,对更新内部控制观念、统一内部控制标准以及从控制环境着手强化内部控制建设等,都具有十分重要的现实意义。

[关键词]内部控制;控制环境;理论研究;人与制度;现实意义

[中图分类号]F80 [文献标识码]A [文章编号]1672-0598(2007)04-0067-04

一、控制环境理论的提出与发展

控制环境的提出是内部控制理论发展过程中的重大突破,也是内部控制理论逐步完善的标志之一。控制环境是随人们对内部控制认识的不断深入,在基于对内部控制作用与局限充分认识的基础上逐步提出的,并随着内部控制理论的不断而发展、完善。

(一)控制缺陷与合理保证

人们对内部控制的认识大致经历了内部牵制、内部控制制度、内部控制结构与内部控制整体框架等几个阶段。在制度控制阶段,内部控制思想与有关的活动主要集中在制度的设计和审计方面,管理者希望在内部牵制的基础上,通过事先建立科学、全面而严密的“制度”来规范业务处理程序和控制经济活动,从而达到控制的目的。

随着内部控制实践和研究的深入,人们在不断强化内部控制作用的同时,内部控制的缺陷也得到了充分认识。由于制度本身的固有限制(如成本与效益原则、仅对常规业务活动有效、制度滞后等),绝对完美的内控制度在理论和实践上均是难以建立的;由于制度在执行中的人为限制(如指令误解、

合伙舞弊、越权控制等),故而不论设计及执行多么完善的内控制度,内部控制都只能为管理层及董事会提供达成企业目标的合理保证。内部控制作用的发挥、目标的实现及效率的提高并不完全取决于制度的完美和精妙,而更在于相关人员的品行、素质与能力。

(二)控制环境的提出与发展

正是基于对内部控制的局限及“人”在内部控制中的作用的认识,控制环境逐步得到重视和完善。1988年美国注册会计师协会(AICPA)发布《审计准则公告第55号》(SAS No. 55)首次提出“内部控制结构”,认为内部控制由控制环境、会计制度(或会计系统)和控制程序三个要素组成,并把控制环境定义为“对建立、加强或削弱特定政策、程序及其效率产生影响的各种因素”,“其中,最关键的因素是与有效的控制政策和程序的制定与实施密切相关的管理当局和董事会对控制的态度”。从而第一次正式将控制环境纳入内部控制范畴,控制环境的研究成为内部控制理论研究的重要方面。

1992年,美国“反对虚假财务报告委员会”(Tread-way)下属组织参与的“发起组织委员会”

• [收稿日期]2007-06-19

[作者简介]罗彬(1971—),男,副教授,重庆人,重庆工商大学会计学院。研究方向:内部控制与审计。

傅文利(1972—),女,会计师,重庆人,北京直信创群数码科技有限公司成都分公司。

(COSO)发布报告“内部控制——整体框架”(即COSO报告),1994年进行增补。COSO报告认为内部控制由五个相互影响的要素即控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控构成。与SAS No. 55对控制环境的研究成果相比,COSO报告对控制环境的作用和影响的认识进一步深入,更加强调“人”在控制环境及内部控制中的核心地位和“软控制”的作用。COSO报告认为,控制环境集中反映为董事会与管理层对内部控制重要性的认识和态度,强调内部控制受董事会、管理阶层及其他员工的影响。同时,COSO报告认为控制环境是一种氛围和条件,它内嵌于企业文化之中,影响员工的控制意识和实施控制的自觉性,决定着其他控制要素作用的发挥,因而特别强调诸如管理阶层的管理风格、管理哲学、企业文化、内部控制意识等精神层面的软控制。COSO报告得到广泛认可,控制环境在强化内部控制中的作用也得到广泛认可,并为会计界、审计界、管理界和商业界所关注、重视。COSO于2004年9月发布的《企业风险管理——整合框架》(ERM)虽然将内部控制五要素发展为风险管理八要素,但仍将控制环境作为其基础。

二、控制环境理论研究的主要内容

从内部控制理论的发展过程来看,控制环境理论研究主要涉及控制环境范围、控制环境要素、控制环境在内部控制中的作用等方面的内容。随着社会经济的发展、科学技术的进步以及内部控制实践的不断丰富,以人为本的控制思想以及内部控制中人与制度的关系等控制环境因素将成为内部控制及控制环境理论研究的重要内容。

(一)控制环境的范围

从广义角度来看,影响企业内部控制建立和实施的环境因素包括外部环境和内部环境。外部环境诸如整个社会的经济形势、道德环境、法律环境和政府在社会经济中的角色和地位等,其对内部控制的影响集中体现为约束和规范,如政府制定统一的内部控制标准体系以及对内部控制实施强制性审计等。内部环境包括管理人员的素质与品行、管理哲学和经营作风、组织结构、董事会及审计委员会、人力资源政策和实施、授予权利和责任的方式、信息沟通体系等。由于外部环境超出了企业的控制能力和范围,而且,外部环境对所有企业内部控制的影响是大致相同的,因而不能把外部环境作为内部控制的组成部分。在相同的外部环境影响下,

造成不同企业间控制形式与内容的差异以及控制效果的好坏和控制效率的高低根本原因是内部环境的不同。因此,作为“由企业董事会、管理阶层和其他员工实施的”内部控制组成部分的控制环境仅指内部环境。就AICPA审计准则公告及COSO报告对控制环境的定义及外延界定来看,“对建立、加强或削弱特定政策、程序及其效率产生影响的各因素”也主要是指内部环境。ERM则直接将“控制环境”要素改为“内部环境”要素。

(二)控制环境的要素

1996年AICPA发布《审计准则公告第78号》(SAS No. 78,取代SAS No. 55),该公告全面接受COSO报告的内容,认为控制环境主要包括经营管理理念、组织结构、董事会、授权和分配责任的方法、管理控制方法、内部审计、人事政策和实务、员工的诚实性和道德观、员工的胜任能力等要素。综合国外控制环境理论,按以“人”为本的思路,控制环境要素包含以下主要内容:

1、企业文化。企业文化是控制环境的集中体现,主要包括了企业具有自身特征的基本信念、价值观念、道德规范、生活方式、人文环境以及与此相适应的思维方式和行为方式的总和。企业文化体现了企业高层领导塑造良好企业文化氛围的愿望和要求,表达了希望员工建立什么样的价值观,遵守那些成文规则或不成文的惯例;它表现为企业的追求与理想,作为一种无形的力量与源泉,影响着企业成员的思想和行为方式,决定着企业员工的凝聚力。

2、董事会。董事会是公司内部控制系统的核心,是约束经营者行为的有效机制。董事会只有拥有才能和智慧,掌握现代管理知识,才能履行其决策、引导和监督的责任。如果董事会里能成立一个有效的审计委员会也有利于公司保持良好的内部控制,还有助于保证董事会与公司外部和内部审计人员之间的直接沟通。

3、管理者。管理者是真正的“内部控制的设计者和指导者,也是起表率作用的内部控制执行者和推行者”,对控制环境的营造和维护起关键作用。(1)管理者的素质直接影响企业的行为,进而影响到内部控制的效率和效果。(2)管理者的价值观能协调企业、员工乃至供应商、客户、社会公众等人的价值取向;管理者的道德观决定着企业行为的诚实、守信和有效;同时,内部控制的有效性无法超越那些创造、管理与监督制度的人的价值观和道德

观。(3)管理者的经营管理理念和风格包括了他们对待经营风险的态度和控制经营风险的方法、对财务和管理的重视程度、对法规的反映以及对人力资源的政策及看法等,无不深深影响着内部控制的建立、执行与成效。

4、员工。在企业内部控制体系中,员工既是控制的主体又是控制的对象。企业各岗位的工作内容由职务定义并由经营目标确定,能否胜任工作取决于承担该职务的员工的知识水平和技术能力,而工作的好坏则取决于承担这些职务的员工的责任感与自律精神。员工的素质与能力直接决定了特定控制的实施及其效果,员工的责任感与诚实性则是能否实现经营目标、将内部控制融入日常管理活动的重要推动因素。

5、组织结构。一个企业的组织结构主要包括确定组织形式、确定相关的管理职能和报告关系以及确定每个组织单元责任权限等,它提供规划、执行、控制和监督活动的框架。良好的组织必须以执行工作计划为使命,具有清晰的职位层次顺序、流畅的意见沟通渠道,有效的协调与合作体系。

6、人力资源政策与实务。人力资源政策在于传达企业对员工道德品行、有行为和能力的期望,主要包括员工聘用、培训、评估、赏罚、晋升等方面的管理。一个企业的人力资源政策直接影响到企业每一个员工的表现和业绩。良好的人事政策与实务,能确保执行控制政策的人员具有胜任能力和正直品行,进而确保控制政策的有效运行。

(三)控制环境的作用

“为什么同样的制度会在不同企业间发挥不同的作用?”,“为什么相似企业之间内部控制的形式和内容会产生巨大差异?”。显然,内部控制作用的发挥不在于制度本身优劣,也不完全取决于外部条件,其根本在于企业内部的环境因素。首先,构成控制环境的各要素本身就是内部控制的重要内容;其次,控制环境决定了企业风险管理、控制活动、信息与沟通、监督等要素作用的发挥,是内部控制其他要素作用的基础。从构成控制环境的各要素来看,董事会、审计委员会、管理者体现公司治理结构,在内部控制系统中起关键性作用;组织结构的有效性、权责划分与委派提供控制架构,是内部控制作用发挥的保障;而企业文化、经营理念以及企业与控制有关人员的素质、品行、价值观与道德观,则是控制环境及整个内部控制系统的基础,影响其他内部控制组成要素的设计、执行与监控,是其他

一切赖以成功的根本。控制环境的作用正如 COSO 报告所言:“对企业架构及其活动的方式、制定之目标及所评估的风险而言,控制环境均有重大影响,此外,它也影响着控制活动、信息与沟通系统以及监督活动。控制环境受企业历史和组织文化所影响,它塑造企业文化,影响员工的控制意识,它提供纪律与架构,是所有其他内部控制组成要素的基础”。

(四)人与制度的关系

通俗而言,内部控制的环境因素主要是人的因素,“人”是内部控制中的根本和核心因素,所有制度不仅是对“事”更是对“人”设立和实施的,人的素质、品行与能力是决定控制制度作用发挥的根本因素。整个企业内部控制制度的建立和运行取决于领导层的意识和态度;对特定的控制制度而言,员工的胜任能力与诚实性则从根本上决定着其效率与效果。反过来,人也受制度因素的影响,制度环境影响相关人员的行为并决定其作用的发挥。不同的制度对人员的胜任能力要求不同,企业有无描述可接受的商业行为、利益冲突、道德行为标准的行为准则将影响员工的诚实性和道德观;人的行为缺乏制度约束可能会使内部控制失效,内控制度过于苛刻严厉可能又会影响人员的积极性、创造性和潜能的发挥。因此,“人”与“制度”相互影响。从内部控制发展趋势来看,内部控制的思路已由“制度”控制转变为“人”与“制度”的相互制约与协调。内部控制过程,既是一个不断发现问题、解决问题、发现新问题、解决新问题的循环往复过程,又是一个“人”与“制度”不断协调发展的动态过程。企业的经营活动日趋复杂,企业的内部控制愈显重要,“人”与“制度”的互动关系也将更受重视。

三、加强控制环境理论研究的现实意义

(一)有助于统一内部控制认识、更新内部控制观念

目前,我国理论界和实务界对内部控制的认识很不统一,甚至还存在不少错误。多数学者对内部控制的认识仍停留在内部控制结构或内部控制制度甚至内部牵制阶段;许多论著将内部控制与内部控制制度混为一谈,认为内部控制就是内部控制制度;也有人认为内部控制就是内部控制监督或内部牵制。实务界许多人土以为内部控制就是一堆堆的手册、文件和制度,或者认为内部控制就是内部成本控制、内部资金安全控制等控制方式;许多企业

以为内部控制建设就是建立各种规章制度或运用各种控制方式,甚至对内部控制根本缺乏概念。造成这些落后甚至错误观念的根本原因主要是对控制环境及其作用缺乏必要的认识,也直接反映出内部控制的基础缺陷——控制环境的薄弱。因此,加强控制环境理论研究,重视控制环境对内部控制的影响,对统一内部控制认识、形成正确的内部控制系统观念十分必要。

(二)有助于统一内部控制标准体系的建立和完善

建立统一的内部控制标准体系既是一项国际惯例,又是保证信息可靠和法令遵循的重要条件,同时还能统一内部控制认识、更新内部控制观念,并可为评估和改进内部控制提供标准和方法。我国现行内部控制方面的法规无法发挥类似于 COSO 报告作为内部控制标准体系的作用。一方面是由于制定和发布机构各自为政,其出发点和适用范围不同,进而造成其效力和影响的有限;更重要的是,包括财政部《内部会计控制规范》在内的内部控制相关法规重在强调制度设计而忽视环境建设,且观念陈旧,这些重大缺陷将直接影响其对企业内部控制建设的指导和规范作用。因此,应借鉴国际内部控制理论的最新发展和控制环境理论研究的最新成果,改进和完善现行内部控制法规并促进统一内部控制标准的出台。

(三)有助于从优化控制环境入手来强化内部控制

控制环境是整个内部控制体系完善和有效运

转的基础,建立内部控制并合理保证内部控制体系的有效运行首先要优化内部控制的运行环境。然而,从当前我国企业内部控制薄弱的现状来看,相比于制度的缺失或不健全,更多的问题在于制度的人为失效。反映出企业与控制相关人员的素质、品行、价值观与道德观以及企业经营理念、企业文化等控制环境方面的基础缺陷,这些控制环境的基础缺陷才是造成内部控制薄弱的根本原因。同时,当前理论界和实务界对内部控制的误解以及国家相关法规重制度规范而轻环境建设的现状,本身也就直接体现了控制环境的薄弱。因此,在建立、健全制度的同时营造优良的控制环境,按“以人为本”的理念重视对人的素质、能力、品行的提高,从优化控制环境入手强化内部控制,既是当前内部控制建设的现实要求,也是内部控制建设的长期任务。

【参考文献】

- [1]吴水澎,陈汉文,邵贤弟. 企业内部控制理论的发展与启示[J]. 会计研究, 2000, (5).
- [2]徐敏豆, 谢荣, 朱荣恩, 唐清亮. 审计研究前沿[M]. 上海, 上海财经大学出版社, 2002, (10).
- [3]方红星等. 公司治理、内部控制前沿译丛[M]. 沈阳: 东北财经大学出版社, 2005, (9).
- [4]Steven J. Root. BEYOND COSO: INTERNAL CONTROL TO ENHANCE CORPORATE GOVERNANCE[M]. 付涛等译. 北京: 清华大学出版社, 2004, (3).

(责任编辑:朱德东)

Research into inner control environment theory

LUO Bin¹, FU Wen-li²

(1. Accounting School, Chongqing Technology and Business University, Chongqing 400067;

2. Chengdu Branch, Beijing Zhixun Chuangye Digital Scientific and Technological Co., Ltd, Chengdu 610041, China)

Abstract: Environment control is an important part of inner control framework and is developing with the deepening research and practice on inner control and is put forward based on sufficient understanding of inner control limitation. Control environment theory research mainly includes scope, factors, role and interactive relationship between people and institution of environment control. Emphasizing control environment theory research is of important significance to renewing inner control ideas, formatting inner control standard and enhancing inner control construction from environment control.

Keywords: inner control; control environment; theoretic research; people and institution; real significance