企业内部控制有效性影响因素的实证研究*

张继德　纪佃波　孙永波

摘要:本研究探求企业内部控制有效性的关键影响因素,为相关领域的同类和后续研究提供助推力量和参考基础,为我国企业在新的经济环境下如何构建有效的内部控制体系、提高内部控制有效性、降低企业风险、提升企业价值提供实践借鉴和方法支持。

关键词:内部控制　有效性　影响因素

(一)引言

众所周知,内部控制规范体系构建是一个技术复杂、涉及面广、投资不菲的系统工程,即使某一个环节、层级或者职能出现问题都可能影响到企业实施内部控制目标的实现,进而影响到企业生产经营活动的顺利进行。既如此,企业在内部控制体系建设过程中应从哪些方面入手,影响企业内部控制有效性的关键因素有哪些,它们的影响程度和顺序又如何?这都是当前亟需解决的课题。而目前的研究大多为规范性研究,现有的少量实证研究又仅局限于内部控制有效性的某个影响因素,缺乏对内部控制有效性的全面考察。鉴于此,本文采用李克特量表法(Likert Scale),通过问卷调查收集相关资料和数据,以内部控制相关理论为基础,分析影响内部控制有效性的关键因素,并通过结构方程分析法,实证检验影响企业内部控制有效性的关键因素,为企业内部控制体系的不断完善提供实践建议和方法学支持。

(二)文献综述和研究假设

内部控制理论经历了内部牵制、内部控制制度、内部控制结构和内部控制整体框架等发展阶段。目前,内部控制形成了基于规则导向的遵循观、基于原则市场导向的风险观、基于内部控制系统的监督观3种主流观点并存的局面。虽然国外对内部控制的研究较为成熟,已经形成规范的体系,但对于内部控制有效性研究不是很完备,比如对内部控制有效性的概念目前尚无统一定论。本文从我国企业的实际情况出发,以促进企业内部控制体系的完善为动因,将内部控制有效性定义为:以持续监督为基础、完成内部控制制度计划和达到计划结果的程度。即一是指企业的内部控制制度本身是有效的;二是指内部控制制度在企业的生产经营过程中,能够得到彻底、不折不扣的贯彻执行并发挥作用,实现其目标。

1.组织结构。Doyle等(2007)认为,拥有比较健全法人治理结构的公司披露实质性漏洞的可能性越小。张颖、郑洪涛(2010)的研究表明:在合规目标方面,内审机构的有效性和管理的集权化显著减低企业发生违法违规的概率。李育红(2011)通过实证研究发现,控股股东持股比例与内部控制有效性、战略目标正相关,与其余目标关系不显著。因此,本文提出第一个假设。

H1:企业的组织结构越完善,其内部控制有效性越高。

2.管理层重视。内部控制体系构建需要对企业的业务流程和管理流程进行梳理、优化和重新设计,这无疑会涉及到公司内部权利和责任的重新分配,没有管理层的支持很难落实。例如,董事会的承诺与投入能极大地推动企业内部控制体系的构建与实施;经理的素质关乎企业的发展,进而影响到内部控制的效率和效果。因此,有如下假设。

H2:管理层越重视内部控制的建设、实施和评价,企业内部控制就会越有效。

3.资金。资金是企业进行内部控制体系构建、实施和评价的保障,主要用于聘请设计内部控制体系、内部控制有关内容培训、内部控制审计、相关人员的工资薪酬和有关保障支出等。企业要想使内部控制真正有效就必须每年有一定数量的预算,并保证切实投入到内部控制系统构建、实施和维护中去。因此,本文提出第3个假设。

H3:有效合理的资金投入与内部控制有效性呈正相关关系。

4.管理成熟度。根据生命周期理论,企业的成长发展可分为:初创期、成长期、成熟期和衰退期。在每个阶段,企业面临的外部竞争环境和内部条件都是不同的,因而经营目标也不同,在经营管理重点上也有所不同,进而影响企业内部控制结构的选择(Maijoor, 2000)。Doyle等(2007)研究发现,年轻的企业披露财务报告内部控制中的实质性漏洞概率更高。郑石桥等(2009)也发现,处于成熟期的企业更加重视控制环境和控制活动的建设。因此,本文提出第4个假设。

H4:当企业处在成熟期时,内部控制更加有效。

5.人员素质。在日常工作中,员工素质与内部控制是相辅相成的。如果企业员工在心理、技能和行为未能达到实施内部控制的基本要求,对内部控制的程序或措施经常误解,那么再好的内部控制也很难充分发挥作用。相反,若企业员工素质越高,其内部控制制度效果的提高速度就会越快(许绍双,2003)。范敏(2007)认为,内部控制是一个需要决策层、管理层和经营层各级工作人员共同努力才能实现的过程。因此,本文提出第5个假设。

H5:人员素质越高,内部控制越有效。

6.信息技术。信息化改变了企业数据存取、保存、传递的方式,提高了业务运转与管理的效率及信息的价值化。而信息传导、反馈的快捷准确是内部控制有效运转的重要保证。通过信息化手段整合企业资源,会极大提高内部控制效率和优化内部控制流程。因此,本文提出第6个假设。

H6:信息技术运用与内部控制有效性呈正相关关系。

(三)研究方法与研究模型的构建

1.研究方法的选择。目前,内部控制有效性的研究多属于规范研究,规范研究在基本理论研究中具有重要意义。但规范会计忽略了对作为逻辑推理起点的假设判别和检验,由此得到的结果往往由于缺乏经验支持而仅代表了"闭门造车"式的个人观点。

对于"内部控制有效性影响因素"这一主题而言,需要涉及到企业组织结构的具体运作,对于管理水平的高低这

*本文是北京市教委"科研基地—科技创新平台—会计与投资者保护研究基地"项目(PXM_014213_000031)、北京市教委社科计划重点项目(SZ201210011007)、国家社科基金青年项目(11CGL025)、北京自然科学基金(9132008)的阶段性研究成果。感谢财政部全国会计领军(后备)人才(学术类)第三期学员提出的意见和建议。当然文责自负。

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net

类变量难以直接测量，无法通过资本市场取得相关数据，由于本文是一项探索性研究，需要某种统计方法来检验本文提出模型是否恰当。所以，我们认为在本文中运用结构方程分析是较合理的。

2.研究设计与研究模型的构建。本研究采用问卷调查方法对内部控制有效性影响因素进行分析，借鉴李克特量表的设计思想，将赋分的分值固定在1~5的范围内，其中，5为非常重要，4为比较重要，3为不太重要，2为一般重要，1为一点不重要。问卷主要分为3个部分：一是关于企业基本情况的调查；二是关于企业内部控制建立和执行情况的调查；三是关于企业内部控制影响因素的调查。为了确保调查问卷的质量，本文对问卷做了多次处理和修正。

本文研究的目的在于探讨内部控制有效性的影响因素，即将描述和测定有效性的6个因素——组织结构、管理层重视、资金、管理成熟度、人员素质和信息技术对内部控制有效性的影响进行实证研究，在此基础上进一步分析和探讨。据此本文基本的研究模型如图1所示。

（四）检验结果与统计分析

1.样本描述性统计。本文在调查过程中，共发出问卷300份，回收247份，问卷回收率为82.33%，其中有效问卷为167份，有效回收率为55.67%。调查对象主要为企业各层级的管理者和普通员工，被调查者绝大多数为大学本科以上学历，人员素质较高。行业涉及房地产业、金融业、建筑业、制造业、服务业、信息技术业等多个行业，公司性质涉及到国有、民营、外商独资、集团控股等，企业规模基本在100亿元以上，存续时间为20~30年之间。

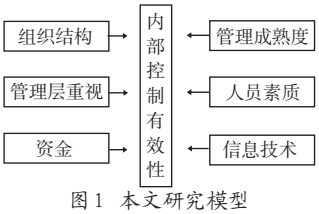


图1 本文研究模型

表1 各潜变量的因素负荷和T值检验

项目	因子	标准化因素负荷	T值（t-value）
组织结构	A1	0.67	—
	A2	0.57	6.33
	A3	0.89	6.01
管理层重视	BI	0.74	—
	B2	0.67	8.37
	B3	0.61	7.62
	B4	0.88	11.00
	B5	0.78	9.83
	B6	0.78	9.77
资金	C1	0.64	—
	C2	0.75	7.78
	C3	0.82	8.20
	C4	0.82	8.21
管理成熟度	D1	0.64	—
	D2	0.72	6.56
	D3	0.79	6.42
人员素质	E1	0.70	—
	E2	0.67	7.10
	E3	0.63	6.77
	E4	0.77	7.66
信息技术	F1	0.89	—
	F2	0.52	4.73
	F3	0.63	5.04
内部控制有效性	G1	0.68	—
	G2	0.92	8.52
	G3	0.77	8.69

注：由于LISREL软件需将一个参数固定为1，作为参照指标，因此每一组中的第一个问题的T值为0。

2.问卷可靠性分析。本文在进行可靠性分析时，主要利用Cronbanch's α系数来分析问卷的信度，包括：问卷整体信度和潜变量的组成信度。将问卷原始数据输入SPSS软件，得到结果显示：本文所收集到的167份有效问卷的整体信度Cronbanch's α值为0.931，7个潜变量的组成信度Cronbanch's α值均高于0.7，说明调查问卷具有较高的信度，通过调查取得的数据具有内在一致性，在此基础上获得的分析结论是可靠的。

3.研究变量的验证性因子分析。为了认识与评价潜变量对指标体系的影响程度，需要进行验证性因子分析。本研究潜变量共有7个，其中，“组织结构”、“管理层重视”、“资金”、“管理成熟度”、“人员素质”和“信息技术”为外生潜变量，“内部控制有效性”为内生潜变量。本研究选用LISREL8.70对问卷的结构予以验证性考察，所得到的各潜变量标准化负荷系数值和t值请见表1。

表2 结构方程模型路径系数与假设验证结果

结构方程模型路径	标准化路径系数	T值（t-value）	假设验证结果	模拟拟合度指标
组织结构→内部控制有效性	0.82	4.25	支持H1	χ^2=607.38；χ^2/df=1.83；*CFI*=0.91；*IFI*=0.89；*RMSEA*=0.076
管理层重视→内部控制有效性	0.91	4.17	支持H2	
资金→内部控制有效性	0.74	3.98	支持H3	
管理成熟度→内部控制有效性	0.63	5.24	支持H4	
人员素质→内部控制有效性	0.73	4.52	支持H5	
信息技术→内部控制有效性	0.64	3.77	支持H6	

注：（1）标准化路径系数为标准化后的回归系数，标准化路径系数为正，表示因素间为正向关系；（2）T值>2.57，表示估计的路径系数在0.01的水平上是显著的。

由表2可知，模型中各个潜变量的标准化因素负荷系数均大于0.5，且t值均大于3.29，表明各个负荷系数在0.001的水平下均是显著的，说明本文所设计的问卷题目可以恰当地表达和衡量各个潜变量。

4.路径分析与拟合优度检验。将经过可靠性检验的问卷数据输入到结构方程软件LISREL8.70，运行并经过修正后得到各相关拟合指数、路径系数的显著性检验结果（见表2）。从拟合优度指标看，各项指标均符合统计检验的要求。绝对拟合指标中，χ^2/df=1.83小于3，表明模型拟合较好；*RMSEA*值为0.076，小于0.08，符合检验要求；相对拟合指标*CFI*和*IFI*分别为0. 91和0.89，很接近1，符合检验要求。从表2可以看出6个标准化路径系数均达到0.01的显著性水平，从而验证了本文的6个研究假设。

（五）结论

本文以上的研究结果表明，影响内部控制有效性的关键因素从大到小依次为：管理层重视、组织结构、资金、人员素质、信息技术和管理成熟度。

管理层重视与否是影响内部控制有效性的最关键因素，企业内部控制体系这一巨大系统工程构建、实施过程中，需要提高管理层的充实程度；同时要按照科学合理的公司治理结构的要求完善企业的内部组织结构，做好内部控制体系构建实施预算，保证必需的资金，努力提高员工的素质，开展信息化，提高管理水平，合理保证企业战略和相关目标的实现，加强企业可持续发展能力，提高企业国际综合竞争力。

（作者单位：张继德，北京工商大学商学院、东北财经大学；纪佃波、孙永波，北京工商大学商学院）

参考文献

（1）许绍双：《影响企业内部控制效果的三个重要因素》，《天津市财贸管理干部学院学报》，2003年第5期。

（2）范敏：《完善我国会计监管制度的思考》，《会计之友（中旬刊）》，2007年第9期。

（3）李育红：《公司治理结构与内部控制有效性——基于中国沪市上市公司的的实证研究》，《财经科学》，2011年第2期。

（4）张颖、郑洪涛：《我国企业内部控制有效性及其影响因素的调查与分析》，《审计研究》，2010年第1期。

（5）郑石桥、徐国强、邓柯、王建军：《内部控制结构类型、影响因素及效果研究》，《审计研究》，2009年第1期。

（6）Doyle，J.，W. Ge and S. McVay，2007，“Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting”，*Journal of Accounting and Economics*，Vol.44，pp.193~223.

（7）Maijoor S.，2000，“The Internal Control Explosion”，*International Journal of Auditing*，4(1)，pp.101~109.

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net