

管理控制实证研究丛书

◀ Empirical Research on Internal Control and Organization Control



◀ 内部控制
与组织控制实证研究

陈利军 徐国强 • 等著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

管理控制实证研究丛书

◀ Empirical Research on Internal Control and Organization Control

◀ 内部控制
与组织控制实证研究

陈利军 徐国强 ● 等著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press
大连

© 陈利军等 2008

图书在版编目(CIP)数据

内部控制与组织控制实证研究 / 陈利军等著. —大连: 东北财经大学出版社, 2008.8

(管理控制实证研究丛书)

ISBN 978-7-81122-472-6

I.内… II.陈… III.①企业管理 - 研究②企业管理 - 组织管理学 - 研究 IV.F27

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 123371 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm

字数: 156 千字

印张: 7 1/8

印数: 1—1 500 册

2008 年 8 月第 1 版

2008 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 卢哲

责任校对: 赵楠

封面设计: 冀贵收

版式设计: 刘瑞东

ISBN 978-7-81122-472-6

定价: 20.00 元

前言

本书包括内部控制研究和组织控制研究两部分内容,都是采用利克特问卷调查方法,以某省民营企业为研究对象,通过实证研究方法完成相关项目的系统研究。

内部控制部分包括以下内容:采购与付款内部控制重要性及变迁;存货内部控制要素重要性及变迁;销售与收款内部控制要素重要性及变迁;货币资金内部控制要素重要性及变迁;成本费用内部控制要素重要性及变迁;合同内部控制要素重要性及变迁;工程项目内部控制要素重要性及变迁;固定资产内部控制要素重要性及变迁;担保内部控制要素重要性及变迁。

组织控制部分包括以下内容:员工个人价值观、组织环境及员工创新行为之实证分析;组织公正与工作满意度之关系的实证分析;组织协调与企业绩效之关系的实证分析;顾客引致不确定性与组织结构之实证关系研究;组织复杂性、组织适应性、工作满意度之关系实证分析;组织正规化、工作满意度、集权程度及组织效果之关系实证分析。

内部控制部分由徐国强组织撰写,参与本部分撰写的还有:李尚典、陈新生、邓柯、刘海燕、黄维光、王军、高爱丽、王艳丽、丁凤、王平和蒋梅。以上排名是按他们完成的内容在本书的前后顺序,并不表示他们对本书的贡献大小。

组织控制部分由陈利军组织撰写,参与本部分撰写的还有:李尚典、陈新生、黄俊荣和胡淑红。以上排名是按他们完成的内容在本书的前后顺序,并不表示他们对本书的贡献大小。

对内部控制和组织控制相关问题进行系统的实证研究,在国内还具有探索性,所以,本书难免存在一些问题,希望读者予以指正。

作者

2008年6月

目 录

上篇 内部控制实证研究

1 采购与付款内部控制重要性及变迁	3
2 存货内部控制要素重要性及变迁	18
3 销售与收款内部控制要素重要性及变迁	30
4 货币资金内部控制要素重要性及变迁	41
5 成本费用内部控制要素重要性及变迁	53
6 合同内部控制要素重要性及变迁	67
7 工程项目内部控制要素重要性及变迁	77
8 固定资产内部控制要素重要性及变迁	90
9 担保内部控制要素重要性及变迁	101

下篇 组织控制实证研究

10 员工个人价值观、组织环境及员工创新行为 之实证分析	121
11 组织公正与工作满意度之关系的实证分析	139
12 组织协调与企业绩效之关系的实证分析	157
13 顾客引致不确定性与组织结构之实证关系 研究	173

<u>14</u>	组织复杂性、组织适应性、工作满意度之 关系实证分析	187
<u>15</u>	组织正规化、工作满意度、集权程度及组织 效果之关系实证分析	203

上 篇

内部控制实证研究

本篇的主题是内部控制相关实证研究，主要包括：

- (1) 采购与付款内部控制重要性及变迁；
- (2) 存货内部控制要素重要性及变迁；
- (3) 销售与收款内部控制要素重要性及变迁；
- (4) 货币资金内部控制要素重要性及变迁；
- (5) 成本费用内部控制要素重要性及变迁；
- (6) 合同内部控制要素重要性及变迁；
- (7) 工程项目内部控制要素重要性及变迁；
- (8) 固定资产内部控制要素重要性及变迁；
- (9) 担保内部控制要素重要性及变迁。

1 采购与付款内部控制重要性及 变迁

【内容摘要】本文以《企业内部控制具体规范第××号——采购与付款》征求意见稿为依据,对某省民营企业内部控制进行了调查,根据137个企业的有效问卷,经过统计分析,本文发现:企业采购与付款的整体控制水平高于“一般”,但未达到“较好”水平;在采购与付款控制活动中,与间接控制活动相比,企业更重视直接控制活动;且在采购与付款控制活动中,企业对融于流程中的内部控制活动与附加的控制活动重视程度并无差异;最近几年来,直接控制活动的加强程度较间接控制活动的加强程度并无差异,融于流程的控制活动较附加的控制活动并无差异。最后本文提出上述发现对企业优化采购与付款内部控制和相关部门制定内部控制规范都有一定的指导意义。

【关键词】内部控制 采购 付款 内部控制活动

一、引言

民营是在我国从计划经济体制向市场经济体制转化时期提出来的概念。民营不是所有制属性的范畴,非公有制经济可以实行民营,公有制经济也可以实行民营。从广义的角度来讲,民营企业是非国有独资企业。从狭义的角度来讲,民营企业仅指私营

企业和以私营企业为主体的联营企业。广义的民营企业由以下几个部分构成：国有民营企业、个体企业、私营企业、集体企业、乡镇企业、乡镇或城镇企业、三资企业等。政府在民营企业没有所有权，也没有控股权，民营企业能自主经营，自己有权决定企业的人事任免、财产处置、投资等决策。

民营企业经过 20 多年的发展，已成为中国国民经济中不可低估的力量，并逐渐显露出它在优化资源配置、提高经济效益以及维护供需平衡、扩大就业、稳定社会等方面的重要作用。但现实中一大批如巨人、爱多、三株、太阳神等民营企业也经历了从辉煌到噩梦的轮回，其失败的原因是多方面的、复杂的，民营企业在向成熟阶段发展的过程中遇到的最大的问题就是治理结构和内部控制问题。

由于民营企业内部控制在环境控制、监督、风险评估、信息与沟通等方面较其他形式企业的控制水平不同或更严重，本文选取民营企业的采购与付款方面的内部控制来分析，一方面是由于不同规模、行业、经营环境的企业都存在采购与付款失控。如上海蒙达的采购疏忽，江苏常州“水晶灯”事件，河南某镇油品厂汇款被掉包事件，并且引起采购与付款失控的原因既有十分简单型的，如“蒙达”未保管好公司印章等专有资料所致，也有复杂型的如“水晶灯”事件是由于公司职务没有分离、订货控制制度不完善、货物验收漏洞以及应付款制度不完善等一系列问题所致；另一方面，由于采购与付款业务的流程特性，既涉及企业内部活动，也涉及供应商等外部资源，能充分体现控制环境、监督、风险评估、信息与沟通等方面的控制情况。

采购与付款业务由制订采购计划、签订采购合同、发出订货单、货物验收入库、货款结算和记账等环节组成。采购和付款业务流程如图 1—1 所示。

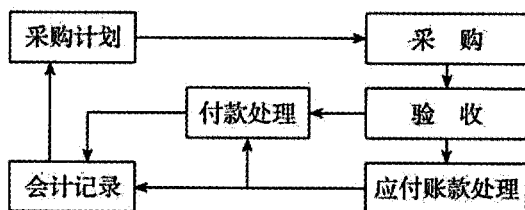


图 1—1 采购与付款业务流程

(1) 采购计划。购买申请通常来源于仓库存货的储备要求或各个部门的需要。此种情况下，仓库或各部门应填制请购单，送交采购部门。大多数公司都对正常经营所需物质的购买作一般的授权，非一般购买要作特殊授权。

(2) 采购。采购部门对经过授权批准的请购单实施采购，选择合适的供应商并发出购货单。

(3) 验收。公司收到货物时，应严格验收并填制货物验收单，以此作为会计记录的依据。

(4) 应付账款处理。货物验收后，应核对购货单、验收单和供货发票的一致性，确认负债，编制付款凭证，并将经审核的付款凭单连同每日的凭单汇总表一起，送到会计部门，以编制有关凭证和登记有关账簿。

(5) 付款处理。公司在准备付款前，应核对付款条件，并检查资金是否充足。

(6) 会计记录。根据付款凭单、支票登记簿、付款日记账和有关记账凭证登记有关明细账和总账账簿。

二、调查方法

(一) 调查内容和调查问卷

内部控制包括的内容很多，按 COSO 的内部控制整合架构

包括五大要素：控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督。每个要素下再分类，每类列示具体的项目，并且不同的企业可能对这些具体项目做出不同的选择。COSO 的内部控制架构由于要具有广泛的适用性，所以，对于具体项目只是列示性的，如果根据这些列示性的项目进行问卷调查，可能是不全面的。但是，财政部颁布的《企业内部控制规范——基本规范》将内部控制要素确定为五大要素的同时，还规范了业务循环的具体内容。这些业务循环是基于对中国企业内部控制状况调查和判断的基础上确定的，所以，应该能够代表中国企业内部控制具体项目构成的总清单，当然，不同企业对这个清单中每个项目的重视程度可能不一样。

根据上述认识，本文仅针对采购业务，根据财政部颁布的《企业内部控制规范第××号——采购与付款》，就采购业务要素，归纳出 20 个内部控制具体项目。为了较深刻地了解企业内部控制状况，我们对企业基本状况调查了其行业、外部相关环境、企业规模、经营业务多元化程度以及企业发展阶段。对采购与付款控制活动作了进一步的分类，将采购与付款控制活动作了两种分类，一是将控制活动分为直接控制活动和间接控制活动，前者包括职责分工控制、授权控制、审核批准控制、信息技术控制、财产保护控制和会计系统控制，后者包括预算控制、内部报告控制、经济活动分析控制和绩效考评控制；二是将控制活动分为融于流程中的内部控制和附加的内部控制，前者包括职责分工控制、授权控制、审核批准控制、信息技术控制和会计系统控制，后者包括财产保护控制、预算控制、内部报告控制、经济活动分析控制和绩效考评控制。

在上述分类的基础上，将《企业内部控制具体规范第××号——采购与付款（征求意见稿）》中的 20 项控制活动作为调查

内容。这 20 个项目应该我国企业采购业务的主要内部措施的总清单,但是,由于企业的具体特征不同,不同企业对具体项目的重视程度可能不同。

根据上述内容,采用利克特分级量度法(Likert),我们对每个项目提出两个问题:第一,你所在单位现在对这个措施的应用程度,采用六级量度,(1)不存在;(2)很差;(3)较差;(4)一般;(5)较好;(6)很好。第二,与四年前相比,这个措施的加强程度,采用六级量度,(1)极大降低;(2)较大降低;(3)有所降低;(4)没有变化;(5)有所加强;(6)极大加强。

根据这两个问题的分级量度回答,我们能知道每个措施现在的重要性及其与四年前相比的变迁情况。

(二) 调查对象

问卷调查的回收率低,针对民营企业的问卷调查回收率更低。为了缓解这个问题,本文的问卷调查是在某省级工商联会的协助下完成的,通过该工商联会的正式公文,由其所管辖的地区级工商联会组织本地区范围内规范的民营企业参加“新税法学习班”,课题组成员免费授课,作为回报,学员填写调查问卷。共有 12 个地区级工商联会组织了 13 个“新税法学习班”,参加人员都是民营企业的财务主管,约 680 人,本文的调查对象是民营企业财务主管,问卷共发出 600 份,回收 190 份,其中有效问卷 137 份,无效问卷 53 份,问卷有效回收率为 22.83%。样本数据可信度检验采用 Cronbach 的 Alpha 进行检验:

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left| 1 - \frac{\sum_{i=1}^k \sigma_i^2}{\sum_{i=1}^k \sigma_i^2 + 2 \sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^k \sigma_{ij}} \right| \quad (1.1)$$

其中 k 为所探讨问卷项目个数。检验结果如表 1—1 所示, 从该表可以看出, 信度系数为 0.8132, >0.7 , 样本满足极限误差 10%, 置信度 95% 的可信度检验。说明调查表具有较高的可信度, 样本通过了内部一致性信度系数检验。

表 1—1 Cronbach Coefficient Alpha

N	137
Alpha (Raw)	0.8132

样本的分布情况见表 1—2。

表 1—2 样本分布

	类 型	频 数	比 例 (%)
管理职位	高管层	7	5.11
	中层管理人员	47	34.31
	基层管理人员及其他	83	60.58
所处行业	制造业和矿业	33	24.09
	流通业	17	12.41
	服务业及其他	87	63.50
外部相关环境	因素多, 不经常变化	27	19.71
	因素多, 经常变化	41	29.92
	因素少, 不经常变化	53	38.69
	因素少, 经常变化	16	11.68
企业规模	小型	84	61.31
	中型	40	29.20
	大型	13	9.49
经营方式	专业化	83	60.58
	多元化	54	39.42
发展阶段	创立期	17	12.41
	成长期	69	50.36
	成熟期	47	34.31
	衰退期	4	2.92

(三) 变量设计

控制活动我们分为四类, 因此设立四个变量: Y_1 表示直接控制活动, Y_2 表示间接控制活动, X_1 表示融于流程中的内部控制, X_2 表示附加的内部控制。Q 表示企业控制活动各变量的重视程度, 是 20 个控制活动得分的简单算术平均数。LY1 表示直

接控制活动的加强程度, LY2 表示间接控制活动的加强程度, LX1 表示融于流程中的内部控制活动的加强程度, LX2 表示附加的内部控制活动的加强程度。以上变量的描述性统计结果如表 1—3 所示。

表 1—3 采购与付款内部控制措施的描述性结果

	最小值	最大值	平均值	平均值标准误差
Q	1	6	4.2923	0.9214
Y1	1	6	4.3523	0.9036
Y2	1	6	4.1124	1.0594
X1	1	6	4.3523	0.9036
X2	1	6	4.1703	1.0377
LY1	3.1333	6	4.8316	0.4929
LY2	3	6	4.7606	0.5171
LX1	3.1333	6	4.8316	0.4947
LX2	3	6	4.7786	0.5240

三、调查发现

根据以上问卷调查得到的数据,我们进行统计分析,得到以下一些很有意义的发现。

(一) 企业采购内部控制整体水平高于“一般”,但未达到“较好”水平

根据我们对利克特分级量度法(Likert)的设计,如果采购内部控制整体水平 Q 得分显著高于 4,则表示企业的采购内部整体水平显著高于“一般”水平。待检验预期的数学表达为: $H_0: Q \leq 4$, $H_1: Q > 4$ 。

$$\text{检验统计量 } t = \frac{\bar{x} - 4}{s / \sqrt{n}} \sim t(n - 1) \quad (1.2)$$

检验结果是, $T=3.700$, 检验 P 值(单尾) $=0.00$, 这个检验结果说明, 企业采购内部控制水平高于“一般”水平, 企业是重视采购内部控制的。企业采购内部控制高于“一般”水平可能是由于两个原因, 一是采购内部控制是企业的内在需求, 企业由于自身利益的考虑, 也会建设它认为需要的内部控制; 二是最近几年来, 国内外都重视内部控制, 包括理论研究、培训、法规要求及规范性文件的颁布, 这些因素都有可能推进内部控制整体水平。需要注意的是, 我们这里强调的是采购的内部控制整体水平, 而不是单个的采购内部控制措施, 因为这 20 项控制措施中, 某些项目的得分低于 4, 并不说明内部控制整体水平低。

但是, 在“一般”水平之上还有“较好”和“很好”两个层级, 企业采购内部控制究竟处于何种水平呢? 从表 1—3 可以看出, Q 值的平均数为 4.2923, 这表明采购内部控制整体水平并没有达到“较好”水平, 检验的数学表达式为: $H_0: Q=5$, $H_1: Q<5$ 。

$$\text{检验统计量 } t = \frac{\bar{x} - 5}{s / \sqrt{n}} \sim t(n - 1) \quad (1.3)$$

由样本得到 $T=-8.957$, 检验 P 值 <0.00 (单尾) (接近于 0, 但不等于 0), 检验结果说明拒绝 Q 值达到 5 的水平的预期。所以, 从总体来说, 企业内部控制整体水平并没有达到“较好”水平。

(二) 在采购控制活动中, 与间接控制活动相比, 企业更重视直接控制活动

根据采购控制活动对采购内部控制错弊目标(战略、经营效率和效果之外的其他目标)的作用, 将其控制活动分为直接控制活动和间接控制活动。对于我国的企业来说, 在建立和运行内部