



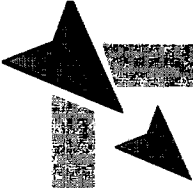
基于企业文化视角的 内部控制

俞雪花 著

Jiyu Qiye
Wenhua
Shijiao De
Neibu Kongzhi



人民出版社



基于企业文化视角的 内部控制

俞雪花 著

中国人民大学出版社

责任编辑:辛春来
装帧设计:东昌文化

图书在版编目(CIP)数据

基于企业文化视角的内部控制/俞雪花 著. -北京:人民出版社,2011.6
ISBN 978-7-01-009847-0

I. ①基… II. ①俞… III. ①企业文化-关系-企业管理-研究
IV. ①F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 072415 号

基于企业文化视角的内部控制

Ji Yu Qiye Wenhua Shijiao de Neibu Kongzhi

俞雪花 著

人民出版社 出版发行

(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

北京龙之冉印务有限公司印刷 新华书店经销

2011 年 6 月第 1 版 2011 年 6 月北京第 1 次印刷

开本:700 毫米×1000 毫米 1/16 印张:20.5

字数:290 千字 印数:0,001-3,000 册

ISBN 978-7-01-009847-0 定价:40.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号

人民东方图书销售中心 电话 (010)65250042 65289539

序

财政部企业司司长 刘玉廷

内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果、促进企业实现发展战略这一控制目标的过程。内部控制作为公司治理的关键环节和经营管理的重要举措,直接关系到经济的健康运行和社会的可持续发展,关系到资本市场秩序的规范和社会公众利益的有效维护,关系到企业现代企业制度的建立与完善,关系到会计改革的成效和国际化进程。从微观意义上讲,内部控制作为企业实现管理目标的保障机制,其设计的合理性与执行的有效性直接影响并决定着企业经济效益的提高、会计信息的质量、资产的安全与完整,以及风险管理的能力等。尽管目前我国内部控制标准经过了多年的研究,通过了改革和试点,建立起了一套由《内部控制基本规范》及其相关配套指引构成的内部控制标准体系,但其实施与执行效果还取决于内部控制环境,其中企业文化建设被提到了重要的高度。

企业文化是企业在生产经营实践中逐步形成的、为整体团队所认同并遵守的价值观、经营理念和企业精神,以及在此基础上形成的行为规范。企业文化建设可以为企业提供精神支柱,可以提升企业的核心竞争力,是企业科学发展的重要基石。企业采取切实有效的措施,积极培育具有自身特色的企业文化,可以引导和规范员工行为,打造以主业为核心的企业品牌,形成整体团队的向心力,促进企业长远发展。企业加强文化建设,可以培育积极向上的价值观和社会责任感,倡导诚实守信、爱岗敬业、开拓创新和团队协作精神,树立现代管理理念,强化风险意识。可见,企

业文化建设的目标与内部控制的目标具有协同性,一方面,企业内部控制制度的执行需要企业提供文化的氛围和环境,为内部控制建立好执行的基础,不同的企业文化造就差异化的内部控制,产生高低不等的控制成本,形成不同的控制效果。另一方面,内部控制的不断实施,又可以促进企业文化的建设,不断丰富企业文化内涵,为重塑或改善企业文化提供了契机。因此,内部控制标准的建立,企业内部控制的设计、执行与评价等均需要企业文化的支撑,许多内部控制方面的问题也需要企业文化的建设才能得以根治。俞雪花博士的新著《基于企业文化视角的内部控制研究》正是基于内部控制与企业文化的这一依存关系而作出的创新性研究。

该书主要研究企业文化背景下的企业内部控制问题,并认为内部控制的实施需要企业文化作为保障,文化的渗透性为内部控制制度的有效实施提供了稳定性,只有在组织中建立与制度实施相匹配的文化,企业才能保持内部控制的动态有效。该书从企业文化的角度,分析企业文化与内部控制之间的关系,构建企业文化和内部控制执行特征和内部控制执行成效的关系模型。该书研究的方法与内容具有以下几个特点:

一是全书内容丰富,资料翔实,结构合理,层次分明。全书分为九章,从结构上可分为四个部分。企业文化的概念框架与测量作为本书的基础性研究,通过对国内外企业文化定义的综述,结合中国传统文化对其的影响,提出了创新性的企业文化定义;结合内部控制的目标与建设要求,提出了企业的两分法;重点针对企业文化定量分析的观点,采用了问卷调查方法,对企业文化的测量进行了深入研究。在基于企业文化的内部控制研究部分,针对企业文化与内部控制关系,提出了新的内部控制概念,并重新列示了内部控制的要素,研究了企业文化对内部控制运行系统的影响,分析了企业文化视角下的内部控制特征、基本思路与原则;该部分在建立基于企业文化的内部控制体系的基础上,将研究重点置于内部控制执行层面上,包括企业文化与内部控制执行特征与执行成效两个方面,并研究了企业文化对执行特征与执行成效的定性分析和验证性分析上。鉴于不同性质的企业具有不同的文化背景,相应地会影响不同性质

企业的内部控制的设计、执行与评价,该书又在第三部分分别选择了国有企业、民营企业、家族式企业和外资企业的企业文化与并购文化整合问题,研究重点依然集中在文化对内部控制的执行特征与执行成效影响这两个方面,研究视角前后一致,第三部分的研究体现了作者采用的分类研究模式,对不同性质企业的内部控制具有针对性和指导性。内部控制建设过程是一个动态的过程,其设计与执行效果如何在于对内部控制的评价,该书从结构安排上注重到了内部控制自我评价研究,并且其研究视角也基于企业文化,保持了整个著作研究的前后一贯。

二是观点鲜明,论据充分,论证有力,语言流畅。本书的许多观点具有创新性和前瞻性,表明了作者具有广博的理论功底和系统扎实的专业知识和阅历,并且具有很强的独立从事科学研究的能力和开拓创新的精神。

通观全书,本文在围绕企业文化视角探讨内部控制的问题上,针对具体研究目标采用了不同的研究方法,包括规范研究、文献研究、实证研究、案例研究、分类研究以及问卷调查等方法,应该讲,本文根据研究需要与目标设计综合对多种方法进行了综合运用。同时,本文不乏有许多创新之处,主要体现在:(1)从企业文化的角度比较系统地论述企业文化与内部控制之间的关系,提出构建基于企业文化的内部控制体系新观点,为内部控制的进一步研究提供了新的视角,进一步丰富了内部控制理论;(2)对内部控制执行特征进行了定义和分类总结,为内部控制推行提出具体的建议;(3)从企业文化的视角,提出了完善企业内部控制的建议,可为解决目前内部控制制度建设不完善、执行不力等问题提供依据;(4)探讨企业文化分类,探讨不同类型企业文化特征及其对内部控制执行特性及执行成效的影响;(5)研究不同文化的企业在实施内部控制制度时显现的特征,及在内部控制执行成效方面的差异性;(6)探讨和研究在不同的企业文化环境下,怎样开展内部控制建设,提升内部控制执行力度等重大理论与实践问题;(7)探讨基于文化视角内部控制自我评价系统特征,构建内部控制自我评价指标体系。

三是理论联系实际,具有理论意义、学术价值和实践意义,这种实践



基于企业文化视角的内部控制

意义不仅体现在对内部控制标准的制定部门,而且体现在作为内部控制的设计、执行与评价的企业,还体现在对企业内部控制进行审计的会计师事务所,还体现在为企业提供内部控制设计服务的咨询机构等。从理论和学术价值来讲,本书对于企业文化的重新定义,基于企业文化的内部控制定义与要素,以及基于企业文化的内部控制体系的构建均具有重要的价值;从实践角度讲,一方面指导企业如何建设企业文化,一方面又指导企业基于文化视角的内部控制建设,特别是如何指导企业如何提高内部控制的执行力,并对不同性质企业的内部控制建设具有分类指导的作用与意义。

综上所述,本书是作者潜心研究的一本具有创新性的专著,也解答了目前内部控制制定部门与内部控制设计和执行的组织在实务中感觉到的疑惑之处,也为关注企业文化与内部控制方面研究的研究者提供了借鉴性的思路。正是由于这些创新性方法的运用,创新性观点的提出,以及本文的结论与思路将对今后我国内部控制标准建设提供了可资借鉴的价值,我欣然接受为本书作序。同时,在本书即将付梓出版之际,也期望作者在以后的工作与研究中有更多的佳作问世。

2010年8月于北京

前 言

国家富强在于经济,经济繁荣在于企业,企业兴旺在于管理,管理优劣在于文化。这说明了企业文化在促进企业发展战略实现过程中的灵魂和支柱作用,同时也体现出企业文化在国家经济社会发展过程中的奠基意义。一般而言,企业文化作为软控制的具体功能主要体现在,企业文化对企业的领导者和职工的引导作用,对企业员工的行为具有无形的约束力,可以形成团体意识而具有凝聚作用,对企业员工具有激励作用,还可以使企业员工具有共同的价值观念而具有调适功能,以及对社会文化影响的辐射功能等等。从企业文化的作用机制来看,企业文化是多门学科争相研究的主题,但由于其特征所决定,导致许多研究浅尝辄止,甚至望而却步,特别是在管理学科难以找到一个媒介体去让企业文化更好地发挥其促进企业管理的作用,因此学术界一直在寻找企业文化到底如何渗透于管理、有效促进管理,甚至企业文化如何形成管理的这样一个适当的突破口。

企业是市场经济的主体,企业的竞争能力、盈利能力和可持续发展能力是体现一个国家综合国力和国际竞争力的重要指标。放眼当今世界,凡是经济发达国家,都有一大批支柱产业、支柱企业做坚强后盾;纵观成功企业,凡是内部控制措施得力,公司治理结构健全,并具有相应的企业文化。目前,世界各国均认识到内部控制是促进资本市场健康稳定发展、维护社会公众利益的重要举措,是促进企业防范重大风险、实现可持续发展战略的必然选择,是促进企业进入国际市场、参与国际竞争的重要途径,也是提高企业会计信息质量的重要保障,更是促进经济社会又好又快发展的重大基础工程。我国财政部较早地在金融企业试点内部控制,充



分借鉴国际经验,逐步完善,不断改进,形成了现阶段对内部控制的足够关注和高度重视,并分别于2008年、2010年发布了《内部控制基本规范》和相关配套指引。从规范与配套指引中可知,内部控制标准体系将企业文化融入其中,将企业文化作为一项内部控制环境,并单独出具了一项指引。这一方面说明财政部非常重视企业文化的研究并对企业的文化建设提供了具体的指导,另一方面也证明为企业文化如何加强企业管理而找到了内部控制这样一个突破口。在欣慰之余,仔细解读规范却发现关于企业文化与内部控制的关系问题值得深思,企业文化到底应该作为内部控制的一项控制环境,还是作为内部控制实施的一项背景,也就是说,企业文化是作为控制环境要素的一个子目,还是应该独立于控制环境而作为一个要素而“独立门户”;将企业不同的文化渗透之后,其内部控制体系该如何构建;企业文化对内部控制的执行特征与执行成效有什么样的影响;不同企业性质的企业文化又该如何建立与之相适应的内部控制体系;融入企业文化的内部控制该如何评价等等。围绕这个思考进行深入研究,构成了本书的主旨,以期为企业建立内部控制、执行内部控制、评价内部控制,从而为发挥内部控制的应有作用提供有益的参考。

不同的企业文化背景下有着不同的内部控制体系,健全的内部控制更需要优秀的企业文化作为保障。总之,将企业文化与内部控制结合起来就使得本研究变得更为复杂而有益。因此本书根据研究目标,参照内部控制的国际经验与我国目前颁发的内部控制标准体系,以及结合实务界对内部控制的需求,分为四篇共计九章来研究,包括企业文化的基础研究,基于企业文化的内部控制研究,基于不同企业性质下的不同企业文化而对内部控制进行的分类研究,基于企业文化的内部控制自我评价研究。

关于企业文化的基础研究。本书的重要意义与特点在于将企业文化与内部控制结合起来,并且自始至终贯穿于全文,如果不是这一点,便无以创新,对现在的内部控制框架无以突破。因此,将企业文化作为本书的基础进行研究具有重要的基础意义。目前,关于企业文化定义的研究,古今中外学者众说纷纭,莫衷一是;关于企业文化作用的研究也是各取所需;关于企业文化的分类模式也是五花八门,根据不同的研究视角而杂乱

无章;关于企业文化方法的研究,多见于定性研究,缺乏对企业文化定量的深度研讨。本书在罗列并分析企业文化各方面主要代表性观点的基础上,结合本书研究主旨,将企业文化定义为企业经营者提炼和培养出来的一种适合本企业特点的经营管理的方式,是企业群体所共同认可的特有的价值观念、道德观、行为规范和制度安排等,并指出企业文化包括经营哲学、价值观念、企业精神、企业道德、团体意识、行为规范和企业制度等。本书在参考国内外关于企业文化主流分类方式的基础上,结合内部控制的要求,提出了按照领导决策和风险关注两个因素分类的观点,这样便于与内部控制的融合。关于企业文化测量历史是研究的难点,也是重点,本书在参考国内外关于企业文化测量研究代表性成果的基础上,通过文献研究与问卷研究,采用5点量表法,展开了对企业文化的测试工作。

关于基于企业文化的内部控制研究。本书考证了内部控制的发展演变,结合前述对企业文化所做的基础性研究,将内部控制重新定义为企业在特定的文化下为合理保证单位经营活动的效益性、财务报告的可行性和法规的遵循性,而自行检查、制约和调整内部业务活动的自律系统。在结合企业文化作用机制的基础上,将企业文化作为一项独立的内部控制要素。本书认为,内部控制不是静态的,是一个持续的循环的系统工程,企业文化在内部控制的设计、执行、评价与改进等环节均具有重要的影响,特别是对内部控制执行的影响体现在执行特征与执行成效层面上。如果将企业文化融入到内部控制的每个环节,就形成了基于企业文化的内部控制特征,表现为以以人为本为基础而具有控制的柔性;以企业家精神为主导,体现全员控制;以文化作为软控制的独特性;将人本管理与制度管理进行融合而具有协同性。将企业文化考虑其中,内部控制的设计就应坚持文化适应性、人本主义、道德约束、集体主义、内在激励和整体结构原则等。

我国颁发的内部控制标准体系是一个框架、内容与结构上的安排,而内部控制如果要发挥应有的作用,其设计、执行、评价与改进等环节必不可少。在上述基于企业文化的内部控制体系的构建中重点研究了基于企业文化的内部控制概念、要素、运行系统、基本思路以及设计原则。这些



研究是内部控制得以运行的重要前提,而内部控制是否真正有效地发挥着其应有的作用,关键还在于内部控制的执行。而企业文化在执行层面上又影响着内部控制的执行特征与执行成效。因此,本书又分别研究了企业文化对内部控制执行特征和执行成效关系的定性分析和验证性分析,以及按照多重共性的分析思路和定性、验证性分析方法检验了内部控制执行特征与执行成效之间关系的问题。

关于基于不同企业性质下的不同企业文化而对内部控制进行的分类研究。企业文化固然重要,但因其难以把握又没有定律而影响了学术界对其的研究。企业文化受到企业性质、规模、行业、产品特征、管理思想、管理目标等许多因素的影响,影响因素比比皆是,不一而足。基于本书的研究目标与框架,尽管研究了基于企业文化对内部控制体系的构建,并主要从内部控制执行特征与执行成效两方面进行剖析,但不同性质的企业具备不同的文化背景。因此,对不同的企业性质对其进行深度的分类研究则具有重要的现实意义。本书选择了国有企业、民营企业、家族式企业与外资企业作为研究对象,首先在介绍他们文化演变、特征、趋势等基础上,分别按照前述研究思路对不同性质企业的内部控制执行特征与执行成效进行了分类研究,并提出了相关的内部控制建设方面的建议。

关于基于企业文化的内部控制自我评价研究。内部控制评价是企业董事会或类似权力机构对内部控制的有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程。内部控制的框架、概念、要素、内容与结构,特别是设计与执行过程中均融入了企业文化的理念,那么其评价过程定将建立在企业文化之上。因此,基于企业文化的内部控制评价自然会在其定义、特点、评价主体与频度、评价范围与内容、监控、原则、标准、程序与方法等方面体现出企业文化的特色,从而建立起相对应的评价配套制度。

本书研究的目标得以完成,还在于采用了相应的研究方法,包括规范研究、实证研究、案例研究、问卷调查以及文献研究法等。这些方法的运用也基于不同研究阶段、不同研究背景以及各章节不同的研究目标,因此研究结论应该说具有针对性和可验证性,对我国内部控制标准体系的建设具有一定的借鉴意义,对企业实行内部控制措施、加强企业管理、促进

前 言

企业发展也具有重要的指导意义。当然,企业文化毕竟受到的影响太多,不确定性太强,量化难度比较大,并且还受到政策性、时间性、行业特殊性、管理团队以及管理决策层的行为因素等方面的制约,因此本研究在某些方面还有待值得深入研究之处,一方面本人将在本研究基础上继续深化,一方面以期引起有志之士的关注,共同为我国内部控制标准的制定和企业内部控制制度体系的建设作出微薄的贡献。

俞雪花

2010 年 8 月

目 录

CONTENTS

序	1
前言	1
第一章 企业文化的概念框架与测量	1
1.1 企业文化的内涵 / 2	
1.1.1 企业文化的发展及演变 / 2	
1.1.2 企业文化的定义 / 8	
1.1.3 企业文化的内涵 / 8	
1.2 企业文化的构成与作用机制 / 14	
1.2.1 企业文化的构成 / 14	
1.2.2 企业文化的作用机制 / 17	
1.3 企业文化的分类 / 20	
1.4 企业文化的测量 / 26	
1.4.1 企业文化测量的意义与特点 / 27	
1.4.2 企业文化测量研究的代表性成果 / 29	
1.4.3 企业文化测量问卷表的设计 / 34	
1.4.4 企业文化按领导决策和风险关注两因素分类的 实证研究 / 37	
第二章 基于企业文化的内部控制体系构建	45



2.1	企业文化与内部控制关系的发展演变 / 46	
2.1.1	内部控制的发展演变 / 46	
2.1.2	内部控制概念比较 / 53	
2.2	基于企业文化的内部控制体系构建 / 55	
2.2.1	内部控制定义及内部控制要素 / 55	
2.2.2	企业文化在内部控制结构中的作用机制 / 60	
2.3	内部控制运行系统 / 67	
2.3.1	企业文化对内部控制运行系统的影响 / 67	
2.3.2	企业文化与内部控制执行特征、执行成效关系 / 72	
2.4	基于文化的内部控制特征与设计原则 / 75	
2.4.1	基于文化的内部控制特征 / 75	
2.4.2	基本思路与原则 / 77	
2.4.3	基于企业文化的内部控制设计应处理的几个关系 / 79	
第三章	企业文化与内部控制执行特征	83
3.1	内部控制执行特征分类 / 84	
3.1.1	内部控制执行特征定义 / 84	
3.1.2	内部控制执行特征基本分类 / 84	
3.2	内部控制执行特征量表设计 / 87	
3.3	内部控制执行特征按风险及决策集中度两因素分类的 实证研究 / 91	
3.4	企业文化对内部控制执行特征影响 / 98	
3.4.1	企业文化对内部控制执行特征影响的定性分析 / 98	
3.4.2	不同类型的文化对内部控制执行特征影响的验证性 分析 / 100	
第四章	企业文化与内部控制执行成效	101
4.1	内部控制执行成效的定义与分类 / 102	
4.1.1	内部控制执行成效定义 / 102	
4.1.2	内部控制执行成效的测量 / 104	
4.2	内部控制执行成效量表设计 / 106	

4.2.1	综合量表设计 / 106
4.2.2	简易量表设计 / 111
4.3	企业文化对内部控制执行成效的影响 / 113
4.3.1	企业文化与内部控制执行成效关系的定性分析 / 113
4.3.2	不同类型的文化对内部控制执行成效影响的验证性分析 / 116
4.4	内部控制执行特征对执行成效的影响 / 118
4.4.1	内部控制执行特征与执行成效关系的定性分析 / 118
4.4.2	内部控制执行特征与内部控制执行成效关系的验证性分析 / 119
第五章	国有企业文化与内部控制 123
5.1	国有企业文化的特点 / 124
5.1.1	国有企业文化的演变 / 124
5.1.2	国有企业的文化特征 / 126
5.1.3	国有企业文化发展趋势 / 127
5.1.4	国有企业文化特征的验证性分析 / 129
5.2	国有企业内部控制执行特征 / 131
5.2.1	国有企业内部控制执行特征定性分析 / 131
5.2.2	国有企业内部控制执行特征验证性分析 / 132
5.3	国有企业内部控制执行成效 / 135
5.3.1	国有企业内部控制执行成效的影响因素 / 135
5.3.2	国有企业内部控制执行成效的定性分析 / 137
5.3.3	国有企业内部控制执行成效的验证性分析 / 138
5.4	基于企业文化的内部控制建设建议 / 140
5.5	案例分析 / 144
第六章	民营企业文化与内部控制 151
6.1	民营企业文化特点 / 152
6.1.1	民营企业文化特征 / 152
6.1.2	民营企业文化的发展趋势 / 153



6.1.3	民营企业文化特征的验证性分析 / 154	
6.2	民营企业内部控制执行特征 / 156	
6.2.1	中小型民营企业的内部控制执行特征 / 157	
6.2.2	大型民营企业的内部控制执行特征 / 158	
6.2.3	民营企业内部控制执行特征的验证性分析 / 159	
6.3	民营企业内部控制执行成效 / 161	
6.3.1	民营企业内部控制执行成效的影响因素 / 161	
6.3.2	民营企业内部控制执行成效的定性分析 / 162	
6.3.3	民营企业内部控制执行成效的验证性分析 / 163	
6.4	基于企业文化的内部控制建设的建议 / 165	
6.5	案例分析 / 168	
第七章	家族企业文化与内部控制	177
7.1	家族企业文化特点 / 178	
7.1.1	家族企业的界定 / 178	
7.1.2	家族企业的管理特征 / 179	
7.1.3	家族企业文化特征 / 181	
7.2	家族企业内部控制执行特征 / 184	
7.2.1	家族企业内部控制执行特征的定性分析 / 184	
7.2.1	家族企业内部控制执行特征的验证性分析 / 186	
7.3	家族企业内部控制执行成效 / 188	
7.3.1	家族企业内部控制执行成效的影响因素 / 188	
7.3.2	家族企业内部控制执行成效的定性分析 / 190	
7.3.3	家族企业内部控制执行成效的验证性分析 / 191	
7.4	基于企业文化的内部控制建设的建议 / 193	
7.5	案例分析 / 197	
第八章	外资企业文化与内部控制	203
8.1	外资企业文化特征 / 204	
8.1.1	港资企业文化 / 204	
8.1.2	美资企业文化 / 205	

8.1.3	日资企业文化 / 207
8.1.4	中国外资企业文化的现状 / 209
8.1.5	中国外资企业文化的验证性分析 / 211
8.2	并购企业文化特点 / 212
8.2.1	并购企业的文化特征 / 213
8.2.2	并购企业文化融合现状 / 214
8.2.3	并购企业文化融合模式 / 216
8.3	外资企业内部控制执行特征 / 219
8.3.1	外资企业内部控制执行特征定性分析 / 219
8.3.2	外资企业内部控制执行特征的验证性分析 / 220
8.4	外资企业内部控制执行成效 / 222
8.4.1	外资企业内部控制执行成效的影响因素 / 222
8.4.2	外资企业内部控制执行成效的定性分析 / 224
8.4.3	外资企业内部控制执行成效的验证性分析 / 225
8.5	基于企业文化的内部控制建设的建议 / 227
8.6	案例分析 / 231
第九章	基于企业文化的内部控制自我评价制度..... 245
9.1	基于企业文化的内部控制自我评价原则与特征 / 246
9.1.1	内部控制自我评价的概念 / 246
9.1.2	基于企业文化视角的内部控制自我评价特点 / 249
9.1.3	内部控制评价实施的主体和频度 / 251
9.1.4	内部控制自我评价的应用范围 / 252
9.1.5	内部控制自我评价和持续监控、单独评价的关系 / 255
9.1.6	内部控制自我评价在内部控制体系中的定位与作用 / 257
9.2	基于企业文化的内部控制自我评价原则与内容 / 261
9.2.1	实施内部控制自我评价应遵循的原则 / 261
9.2.2	实施内部控制自我评价的内容 / 261
9.3	内部控制自我评价的标准 / 262