

程安林 著

内部控制规范 实施有效性与质量评价机制研究



程安林 著

内部控制规范 实施有效性与质量评价机制研究

图书在版编目(CIP)数据

内部控制规范实施有效性与质量评价机制研究 / 程安林著. —上海: 格致出版社: 上海人民出版社, 2015
ISBN 978-7-5432-2500-8

I. ①内… II. ①程… III. ①企业内部管理-质量管理-研究 IV. ①F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 053345 号

责任编辑 崔 隼
装帧设计 路 静



内部控制规范实施有效性与质量评价机制研究
程安林 著

出 版 世纪出版股份有限公司 格致出版社 世纪出版集团 上海人民出版社 (200001 上海福建中路 193 号 www.ewen.co)  编辑部热线 021-63914988 市场部热线 021-63914081 www.hibooks.cn 发 行 上海世纪出版股份有限公司发行中心	印 刷 上海商务联西印刷有限公司 开 本 720×1000 1/16 印 张 19 插 页 2 字 数 328,000 版 次 2015 年 5 月第 1 版 印 次 2015 年 5 月第 1 次印刷
ISBN 978-7-5432-2500-8/F·822	定价:52.00 元

教育部人文社会科学研究规划基金项目“内部控制规范实施有效性与内部控制质量评价体系研究”（12YJA790015）和上海市高校085工程项目资助

前 言

近 20 年来,世界各国在内部控制规范建设上取得了巨大成就,然而,就目前看来,企业实际构建的内部控制制度并未因相关机构制定颁布的系列内部控制规范而达到完美。2008 年和 2010 年,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会等五部委联合颁布的《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》,标志着我国企业内部控制规范体系基本建成。随着我国内部控制基本规范及其配套指引的颁布,社会各界在分析内部控制问题时将更多的注意力放在内部控制基本规范及其配套指引的重要性上面,重点探讨企业建立内部控制的基本原则、目标、框架和控制点等的规范性设计与评价,并对我国企业内部控制规范实施及其实施效果寄予了很高的期望。但不可否认,内部控制失范现象在内部控制规范颁布之后仍然严重存在。随着《企业内部控制基本规范》及其配套指引从 2011 年 1 月 1 日在我国 68 家境内外同时上市的公司和 216 家内部控制试点公司以及部分非试点公司开始实施,2012 年 1 月 1 日在主板上市公司和所有中央企业开始全面实施,标志着我国企业内部控制规范体系开始步入实践实施环节。随着我国内部控制基本规范及其配套指引的实施,社会各界在分析内部控制问题时将更多的注意力放在内部控制基本规范及其配套指引的实施有效性上面,通过调查及实证检验探讨内部控制规范及其配套指引的实施是否有效地提高了会计信息质量,是否有效地促进并引导企业提高了企业内部控制水平和风险防范能力等问题。为了有效评估内部控制规范实施有效性,应建立规范的、合理的评价标准体系及评价监督机制,国内外理论界、企业界对内部控制规范评价标准及监督机制问题展开了积极的探讨,目前仍有诸多不同的看法。因此,我们认为,内部控制规范在实践中被执行、适用和遵守等的

有效性是它存在的起点,对于通过实证方法与调查问卷法考察分析我国内部控制基本规范及其配套指引实施有效性,对于构建内部控制评价标准及监督机制对促进企业内部控制有效实施及持续改进,以及推广内部控制规范及其配套指引的实施效果等具有重大的理论和实践意义。

全文除研究文献综述外,就研究内容而言,可分为内部控制规范实施有效性和内部控制评价两部分。内部控制规范实施有效性研究主要从内部控制规范实施现状调查问卷分析开始,通过问卷调查方法对内部控制规范实施基本状况进行现实考察,从调查统计分析中归纳总结企业内部控制基本规范及其配套指引在企业实践运行中的特点及存在问题;从现实考察与理论分析角度全面分析了政府、行业和企业等不同内部控制规范制定主体下的内部控制规范实施效果;对中美内部控制规范实施效果、我国内部控制规范实施有效性,以及实施效果对会计信息质量影响等问题进行了实证考察与分析研究;总结归纳了现行内部控制规范局限性的主要表现,研究探讨了不同制定主体制定的内部控制规范形成的理论基础、运行机制与基本结构问题,创新性地提出完善内部控制规范设计思路和基本构架。内部控制评价研究主要从内部控制评价规则国际比较开始,通过内部控制质量评价规范和审计规范国际比较,揭示不同国家存在的差异(或特殊性)以及形成的原因,通过对内部控制质量评价形成机制进行流程结构性分析,研究讨论了内部控制质量评价结构性机制体系和评价制度性机制体系不同状态空间的内部控制质量评价机制差异,并在此基础上,力求构建设计一个科学、合理、完整的内部控制质量评价体系。

目 录

第 1 章	文献综述	003
1.1	内部控制规范有效性研究文献综述	003
1.2	内部控制质量评价研究文献综述	006
1.3	内部控制有效性及评价研究中存在的问题	025
第 2 章	内部控制规范变迁演进研究	027
2.1	内部控制规范历史事实之演进	028
2.2	内部控制规范建立过程之演进	031
2.3	内部控制规范演化的道路选择	046
第 3 章	内部控制规范实施效果现实考察与理论分析	054
3.1	政府主导下的内部控制规范实施效果评价	054
3.2	行业主导下的内部控制规范实施效果评价	060
3.3	企业主导下的内部控制规范实施效果评价	067
第 4 章	内部控制规范实施现状调查问卷分析	079
4.1	企业公司内部控制调查问卷分析	080
4.2	会计师事务所内部控制调查问卷分析	111
4.3	我国企业内部控制现状调查研究结论	120
第 5 章	内部控制规范实施效应实证研究	121
5.1	中美内部控制规范实施有效性实证研究	121
5.2	内部控制规范形式有效性研究	143

5.3	内部控制实质有效性实证研究	160
5.4	内部控制规范实施质量对会计信息质量影响研究	168
5.5	内部控制规范实施质量效果对比研究	172
第6章	内部控制制度规范的现实选择	176
6.1	现行内部控制制度规范行为的局限性	176
6.2	内部控制规范运行机制与基本构架	178
6.3	人本化内部控制规范设计思路与基本构架	195
第7章	内部控制质量评价的国际比较研究	212
7.1	内部控制评价规范的国际比较研究	212
7.2	内部控制审计规范的国际比较研究	225
7.3	内部控制评价规范与审计规范比较分析	233
第8章	内部控制质量评价机制研究	235
8.1	内部控制质量评价结构性机制分析	236
8.2	内部控制质量评价制度性机制分析	263
8.3	内部控制质量评价存在问题与政策建议	270
参考文献		277
后记		299

第 1 章 文献综述

1.1 内部控制规范有效性研究文献综述

1.1.1 我国国内内部控制规范有效性研究

我国学者主要从内部控制实施效果和监管机制等不同角度对内部控制规范有效性进行了广泛的探讨。

1. 以调查问卷方法对内部控制规范实施效果进行研究

程晓陵等(2008)以 2006 年 12 月 31 日以前上市的 116 家公司为样本,研究了公司治理结构对内部控制有效性的影响。郑石桥等(2009)采用李克特(Likert)量度方法,对内部控制结构类型、影响因素及效果等进行了研究,发现内部控制类型选择受企业领导风格和内部控制发展阶段的影响,不同类型内部控制结构的控制目标实现途径不同。张川等(2009)以 136 家房地产公司为样本,通过对公司内部控制的执行程度、公司内部控制制度评价的实施频率、内部控制制度实施效果等三个方面进行了问卷调查,研究了公司内部控制执行和实施效果被认可的程度以及带来的业绩后果,研究发现,企业内部控制制度的有效执行和实施对提高房地产企业的公司绩效有显著作用。张颖等(2010)根据 ERM 框架界定的内部控制四个目标达成情况分别进行问卷调查,采用李克特量度方法对内部控制有效性进行度量。结果表明,企业的发展阶段、管理的集权化程度、企业文化、资产规模以及财务指标等是影响内部控制合规性目标、报告可靠性目标、经营有效性目标的主要因素。张颖等(2012)采用问卷调查的方法对我国企业内部控制有效性进行了实证研究,发现企业的资产规模、企业的财务状况、企业管理层的诚信和管理的集权化程度等是

影响内部控制有效性的因素,这些因素还影响企业内部控制合规目标的有效性水平。财政部会计司(2012)通过问卷调查对我国企业内部控制规范体系实施现状进行了调查研究,调查结果显示,我国内部控制规范体系总体有效程度较高,其中上市公司对内部控制规范执行情况要好于非上市公司的执行程度;金融行业内部控制水平明显高于其他行业。另外,就内部控制目标调查结果而言,内部控制规范体系在保证财务报告真实可靠方面要优于保证资产安全和合法合规方面。由于财政部会计司的权威性,其调查结果可以使我们对我国企业内部控制规范体系实施情况有一个比较客观、全面的了解。采用问卷调查方式获得内部控制有效性实施情况的数据具有很强的针对性,能够根据实际需要设计专门的调查问卷,比较灵活,但该方法在调查范围界定、调查样本选择、调查问卷设计,以及调查对象回答等方面的实际操作上有一定的主观性,其数据很难被其他研究者重复利用。

2. 从影响内部控制实施效果的角度进行研究

陈汉文等(2008)通过对我国内部控制法律法规的建设情况进行分析研究,认为由于我国目前还没有形成比较完善的内部控制法规体系,内部控制的外部环境因素还不利于形成有效的企业内部控制。刘强(2013)通过对我国上市公司内部控制规范实施问题的研究认为,目前我国上市公司内部控制实施难以取得实施理想效果的主要原因是存在上市公司对内部控制实施内涵认识不清、管理层忽视内部控制环境建设等问题。

3. 从内部控制评价角度对内部控制实施进行研究

杨有红等(2009)通过对沪市公司披露内部控制自我评估报告情况统计,分析了企业实现内部控制目标方面的效果和存在的问题,提出应提高评价标准的经济性和可操作性。周守华等(2013)从内部控制评价报告的角度对2012年所有A股上市公司内部控制实施情况进行了全面统计分析,发现上市公司内部控制信息披露与实际存在相互矛盾,反映出内部控制信息披露的准确性仍有较大问题。孙光国等(2014)以内部控制对投资者保护的传导机制分析了内部控制有效性,认为内部控制是对投资者利益保护的一种制度安排,并在此基础上构建了基于投资者保护的内部控制有效性评价的理论框架,探讨内部控制有效性评价相关要素和它们之间的关系,为内部控制有效性量化评价提供理论基础,指导实践,更好地实现对投资者利益的保护。

4. 从监管角度对内部控制实施机制进行研究

缪艳娟(2008)通过对基于结果监管和基于过程监管的优缺点分析,从内部控

制的特殊性 & 监管成本和收益的角度考虑,认为“以结果为导向的过程监管”可以同时发挥过程监管和结果监管的优势,是较为理想的选择。郑小荣(2011)认为,流程是内部控制的唯一实现载体,内部控制监管是对流程的监管并通过流程结构的调整来实现,恰当的监管是纠正管理者在流程设计上的机会主义行为。部分学者从监管机制的角度进行研究,如丁友刚等(2012)通过回顾美国内部控制实施与监管的发展历程,认为企业实施、政府监管和中介机构参与的联动机制是提升内部控制质量的关键。目前我国内部控制建设缺乏相关中介机构的参与,引入第三方的力量可以加强企业的外部监管,推动内部控制建设工作的有效进行。董美霞等(2009)通过对中美内部控制监管机制的比较分析,指出我国目前监管机制存在的弊端,提出应借鉴美国的先进监管理念,整合多重监管主体,完善内部控制立法,从保护投资者利益角度出发明确监管重点。部分学者从内部控制监管有效性的角度进行分析,如赵智慧(2005)通过对我国银行业内部控制监管进行研究,发现银行内部控制监管有效性不足,存在依据模糊、手段落后、缺乏针对性及连续性、监管队伍业务水平不高等问题,建议银行监管机构加强监管体制建设,对监管人员进行业务培训,提高监管有效性。李寿喜(2011)认为对企业内部控制的监管有效性取决于社会治理机制是否有效,当治理机制失效时,寻租便会增加,监管的空间将会变大。

1.1.2 国外内部控制规范有效性研究

国外学者主要从内部控制有效性的影响及内部控制规范实施有效性等不同方面对内部控制规范有效性进行了广泛的探讨。

1. 内部控制有效性影响研究

Beasley(1996)对财务报告舞弊与公司治理结构进行实证研究,研究结果表明公司治理结构对财务报告是否舞弊具有显著影响。因此,有效的内部控制是保证财务报告可靠性的必要手段。Jokipii(2009)将内部控制的有效性定义为管理层对企业内部控制目标实现水平的了解,并通过网上问卷对 744 家公司的内部控制有效性进行了调查。Thomas Wyatt(2010)运用回归分析和描述性统计方法对 3 000 家公司内部控制执行情况进行研究,结果发现,在 3 000 家公司中有 355 家公司内部控制是无效的,但管理向导对内部控制质量有很大影响,管理向导越准确,内部控制质量越高。研究说明了管理层对企业内部控制评价非常重要,完善的内部控制制度能促进管理层做出准确的预测。但在对内部控制有重大缺陷的公司不追究法律责任或法律责任追究不严的制度环境下,大多数公司对评价结论只是泛泛而

谈,流于形式(Ragahunandan and Rama,1994;Dorothy and Ragahunandan,1996)。此外,Melville(1999)对英国上市公司的内部控制自我评价效果情况进行调查,调查结果显示,全部的样本公司都认为内部控制评价工作对内部控制有效性的确认非常有用。

有学者认为内部控制是公司治理的有机组成部分,健全公司治理结构是内部控制有效实施的有力保障,Jenson 和 Payne(2003)指出有效的内部控制是公司内部治理系统的一部分,它能在一定程度上缓和代理冲突并且抑制管理层的机会主义行为。Canada(2008)等研究发现,2002 年《萨班斯法案》(简称 SOX 法案)实施以来,董事会、审计委员会和管理层更多地介入到内部控制过程中,极大地优化了公司治理机制。McGladrey & Pullen 会计事务所(2002)和 KPMG 会计事务所(2003)发布了两份关于内部控制评价的报告,在报告中提出了如何提高评价内部控制有效性的操作意见,即加强管理当局的责任,强调人的重要性,确定评价内部控制有效性与财务报告审计的关系,明确独立审计师对内部控制有效性的审计程序等。

2. 内部控制规范实施有效性研究

国外关于内部控制规范实施有效性的研究主要以美国为中心,特别是对美国五个委员会联合发布的《内部控制——整合框架》(简称 COSO 报告)和 SOX 法案实施情况进行了研究,由于 COSO 报告与 SOX 法案的颁布引起了很大的争议,研究发现人们对其实施的有效性褒贬不一。就 COSO 报告实施的内部控制有效性问题,我们将在本书第 3 章详细分析,此处主要就 SOX 法案实施的内部控制有效性问题进行探讨。

自 SOX 法案颁布以来一直存在较大争议。一些学者对执行 SOX 法案面临的挑战及在全球产生的效应进行了研究,分析了财务报告内部控制成本构成以及成本过高的潜在动因,提出发布专门的内部控制评估实施指南能在一定程度上消除对 SOX 法案 404 条款要求的批评。一些上市公司对强制披露内部控制信息存在抵触,有些公司管理者认为 SOX 法案的颁布倾向于保护投资者的利益,但为上市公司带来了弊端,特别是该法案对内部控制及其评价的强制性规定使上市公司不得不花费额外的成本进行内部控制评价并聘请事务所进行审核,以及被迫披露内部控制的执行情况,因此,认为该法案对上市公司而言是一种冷效应(Chares Humn, 2010)。FEI 和 Deloitte Touche(2003)通过对 SOX 法案的实施情况进行了调查显示,尽管美国有 97% 的上市公司实行了 SOX 法案,但效果并不理想,其中显著实施的公司仅有 55%,另有 42% 的公司对 SOX 法案仅采取了有限度的实施。Mark

Cheryl(2005)也对 SOX 法案实施情况进行了相关研究,他选择了美国 198 家上市公司 2004 年财务报告内部控制报告,并进行了归纳和对比分析,结果显示,其选择的 198 家公司中有 96 家发布了内部控制无效的报告。一些学者对 SOX 法案实施产生的经济后果进行了研究,发现 SOX 法案颁布以后未有效实施是因为其实施的成本和执行的困难(Jennings 等,2007)。SOX 法案颁布以后公司采取了一系列措施加强真实收入的管理,并且公司的可操纵应计利润降低(Lobo and Zhou, 2006)。Green(2007)分析了 2007 年 SEC 发布的《财务报告内部控制的管理层报告指南》,指出指南的发布提高了内部控制评价效率和效果,节约了评价成本。Amver S. Alimed(2010)等通过对 11 964 家美国上市公司的数据进行统计分析,结果发现这些公司在满足了 SOX 法案要求之后,其现金流平均减少了 1.3%,对于更小或者更复杂的公司来说现金流平均减少更大。Aiysha(2010)对 SOX 法案与公司行为之间的关系进行研究,分析发现,SOX 法案对上市公司和投资者的影响在一定程度上是相反的。统计结果显示,自 1998 年开始投资者对上市公司的信任程度在剧烈下降,至 2002 年下降至谷底,在 2002 年 SOX 法案颁布后,增强了投资者对上市公司的信任度,对投资者利益起到了一定的保护作用。

1.1.3 内部控制规范有效性研究文献评述

目前学术界对内部控制规范实施方面的研究主要集中在内部控制实施有效性与内部控制质量监管方面。就内部控制规范实施有效性研究而言,我国学者主要从影响内部控制实施效果的因素、内部控制评价等视角,采用调查问卷的方法进行,并根据其问卷的统计性分析结果提出内部控制规范有效性具体实施程度,以及内部控制实施效果被认可的程度与企业业绩后果的相关性的问题。研究结果发现,内部控制规范实施效果比较理想,并对企业业绩有较大的影响。国外学者对内部控制规范实施效果研究比较早,但其研究结论却与我国学者的研究结论存在差异。如,美国学者从不同的角度对 COSO 报告、SOX 法案和审计准则(SA2 及 SA5)等内部控制规范实施效果情况进行了研究,发现这些内部控制规范在实际实施过程中的效果并不好,因此 COSO 报告、SOX 法案和审计准则的颁布在学术界及实务界就一直存在较大的争议。为了更好地理解内部控制规范有效性问题,就有必要确定内部控制实施效果的真实性问题,具体主要解决两个问题:一是内部控制规范效果的界定,即内部控制规范效果的主要内涵是什么,如何确定内部控制规范效果的影响要素,按照什么标准衡量内部控制效果等问题;二是内部控制规范实施动因

问题,是从公司治理角度构建内部控制规范实施的动因机制,还是引入审计、政府部门或投资者等外部机构建立的监管机制以推动内部控制规范的有效进行。此外,在内部控制规范有效性研究方面,我们应进一步分析对内部控制规范实施监管是否可以在一定程度上保证实现内部控制实施效果。

1.2 内部控制质量评价研究文献综述

内部控制评价研究是近十几年发展起来的,内部控制评价就是对内部控制设计及执行情况进行监督和评价。从研究文献来看,国内外学者和实务界人士有关内部控制评价方面的研究主要集中在内部控制评价主体、内部控制评价标准、内部控制评价方法、内部控制评价体系以及内部控制评价国际比较等方面。对内部控制质量有效性的评价应着手考虑“谁来评价”、“评价什么”、“怎么评价”和“评价之后怎么办”等问题(高一斌等,2005)。

1.2.1 内部控制评价主体研究

鉴于评价主体不同,则其目的不同、评价结果不同,对经济发展的贡献也不同,因此学术界对内部控制评价主体进行了广泛的研究。

1. 国内研究文献

我国学术界对内部控制评价主体研究的代表性文献主要包括以下几类。

(1) 认为内部控制评价主体主要是注册会计师和内部审计人员。如,王立勇等(2004)认为内部控制主体直接决定内部控制评价主体,内部控制鉴证主体是注册会计师,企业中层和底层的内部控制评价应由总经理控制之外的部门来进行,内部审计部门接受董事会的委托对内部控制系统进行评价。何芹(2005)将内部控制评价分为外部评价和内部评价两部分,其中,外部评价包括注册会计师审计中对内部控制的评价和对内部控制的审核,内部评价包括内部审计人员对内部控制的评价和在内部审计人员的指导下由管理层和员工共同进行的对内部控制的自我评估。不同主体对内部控制评价在目标、范围、方法、内容和程序等方面存在差异。吴秋生等(2011)提出应将内部控制评价主体分为内部和外部两类,并以成本效益原则研究了内外部主体的内部整合以及主体间的二次整合问题,在整个整合的过程中,评价主体要守住独立性底线。张艳(2011)认为内部控制评价包括两方面内容:第一,管理层对内部控制有效性的评价,即内部评价;第二,注册会计师对内部控制有

效性的评价,即外部评价。但有人认为注册会计师的专业能力不能胜任对内部控制的评价,如潘秀丽(2001)认为,由于当前注册会计师大都为会计财务领域的专业人才,要求注册会计师对公司内部控制进行评价并出具评价意见,从某种程度上来说已经超越了注册会计师的专业领域。

(2) 认为内部控制评价主要主体是审计委员会、内部审计人员。如陈海清(2002)认为内部控制评审应作为内部审计的一项重要内容,注册会计师和内部审计人员是内部控制评审的两个主体,鉴于内部审计人员执行的内部控制评审相对于注册会计师执行的内部控制评审更具优势,内部审计人员应作为内部控制评审的主要主体;赵运钗等(2004)根据内部审计的特殊身分以及评价内部控制的特殊目的和要求,认为内部审计开展内部控制评价具有义不容辞的责任和得天独厚的条件,内部审计对内部控制的评价,对控制企业经营风险,改善企业管理品质具有重要作用。梁素萍(2010)认为,企业内部审计部门是企业设置的相对独立的部门,独立性较强,其既熟悉企业风险管理程序和企业经营情况,又符合《企业内部控制评价指引》中“企业可以授权内部审计部门负责组织和实施内部控制评价工作”的规定,故应将内部控制评价的主体资格赋予内部审计部门。程迪南(2011)根据《企业内部控制评价指引》分析了2009年我国石油行业的内部控制自我评价情况,认为内部审计部门应是内部控制评价的主体。

(3) 认为内部控制评价主体是董事会和管理层。如朱荣恩等(2003)通过借鉴KPMG和McGladrey&Pullen会计师事务所报告中的做法,认为在单位内部应组建由高级管理人员组成的专门小组,分步骤、有计划地对内部控制设计和执行情况进行检查和评价,即将内部控制评价主体资格赋予企业高级管理人员。何凤平等(2005)从管理层的自我评价和注册会计师的外部监督研究了不同主体对上市公司内部控制的主要评价方式。牟英石(2007)认为内部控制评价主体不仅包括内部审计和外部审计,董事会作为公司最高决策机构,同样也是内部控制的评价主体。谢盛纹(2007)认为SOX法案404(a)条款以及SEC的相关执行规则要求上市公司管理当局评估财务报告内部控制的有效性,也要求公司的外部独立审计师对管理当局的评估发表鉴证意见。杨有红等(2009)从管理层角度对2007年沪上市公司披露内部控制自我评估报告进行统计分析,认为管理层对内部控制的自我评价能够释放企业内部控制有效性的信息,有助于企业外部相关利益者的决策。王怡然(2011)认为,不同目的的内部控制评价其责任主体是不同的,管理目的的内部控制评价主体应该是管理层,治理目的的内部控制评价主体则是治理层。

此外,还有一些学者从不同角度研究了内部控制评价主体的不同构成问题。如许国强等(2005)认为内部控制评价主要主体是执行内部控制的员工和部门。赵东方(2005)、方敏(2007)、文胜泽(2007)、董美霞(2008)等认为企业内部控制评价主体包括资产所有者、经营管理者、政府监管部门、中介机构及其他相关利益主体。但考虑到企业治理结构的安排,将内部控制评价主体主要界定在公司股东大会委托的内部控制管理机构,即监事会、审计委员会和公司内部审计部门,并应根据内部控制主体分层次设定,提出基于成本效益考虑不应单独设置内部控制评价机构,可以由监事会、审计委员会和内部审计部门配合进行评价。陈力生(2008)将内部控制评价主体定位在监事会、审计委员会、内部审计部门及各部门的控制自我评估,其职责是对内部控制进行不同程度的再控制:监事会对董事会和管理层内部控制执行频率以及对审计委员会工作进行评价;审计委员会检查和评价关键内部控制指标制定及执行的有效性;在检查和评价关键成员的责任、业绩与品质以及监督内部审计部门等方面,通过识别企业关键风险,把握内部控制目标与战略规划的衔接;各营运单位自行组织内部控制自我评估,找出作业流程或控制的问题所在,并提出改善方案。张先治等(2011)、戴文涛等(2013)认为按照内部控制法律法规的相关规定,董事会(或管理层)和注册会计师是企业内部控制评价主体,但他在对内部控制评价主体问题的进一步研究中,提出董事会(或管理层)和注册会计师仅仅是企业内部控制内部评价主体,企业内部控制评价主体主要是内部控制的外部评价主体,而且应由独立的第三方如政府监管部门和外部评价机构组成。所以,内部控制评价主体主要是政府监管部门或外部非营利性机构(比如科研机构)。孙光国等(2014)认为确保内部控制评价结果的真实、可靠,应将注册会计师作为外部评价主体,企业董事会作为内部评价主体,对企业内部控制有效性进行内外评价。

2. 国外研究文献

国外学术界对内部控制评价主体研究代表性文献主要分为两类。

(1) 认为内部控制评价主体是企业管理层。如根据 COSO 发布的《内部控制——整合框架》的规定,内部控制是由董事会、管理层和其他员工实施的,因此,评价主体应当包括企业董事会、管理层和其他员工(COSO,1992)。SOX 法案第 404 节“管理层对内部控制的评价”强调公司管理层建立和维护内部控制系统及相应控制程序充分有效的责任。与此同时,美国管理会计师协会(IMA)发布了《基于全球视角的财务报告内部控制评价研究》,该报告认为内部控制的责任义务主要是管理层,而不是外部审计师,并向管理层提供了一个以风险为导向的内部控制评价方

法。Chares(2011)提出总经理应该对建立规范的内部控制评价制度起到指导和监督的作用,并且强调对内部控制的评价应该以书面形式记录。此外,员工和管理层都可以参与内部控制评价有利于收集真实的信息。Christy(2013)通过研究 CSA 发现,企业管理人员可以使用 CSA 方法评估内部控制是否有效设计,检验在企业经营周期里内部控制执行的情况。

(2) 认为内部控制评价主体是审计人员。如拉尔夫认为内部审计委员会对公司内部控制具有重要作用,提出要积极发挥内部审计委员会对内部控制的评价监督作用。国际内部审计师协会(IIA)在2002年4月向纽约证券交易所提出,所有上市公司都应该建立和保持一个独立、资源充足、人员胜任的内部审计部门,向管理层和审计委员会提供组织风险管理程序和相应内部控制制度的持续评估,在内部控制评价中发挥作用。Krishnan(2005)通过实证研究方法对内部控制影响因素进行了实证研究,结果显示,企业设立的独立审计委员会有助于减少内部控制问题发生的概率,高质量的审计委员会能够有利于内部控制制度的完善,促使公司形成高质量的内部控制,实现内部控制执行的有效性。Russel(2007)认为在内部控制评价中要发挥人的重要作用,通过审计师可以加强对内部控制风险的揭露。Goh(2007)认为,代理问题来自于公司所有权和控制权的分离,审计委员会作为解决代理问题的一种方式,对公司内部控制进行审查和监督可以通过评价的有效性实现。Krishnan(2010)将外部审计人员作为内部控制评价研究对象,通过调查问卷法进行研究,结果显示,外部审计评价内部控制时间受管理层正直度的影响。Ashton(2013)通过审计师对内部控制的判断研究发现,审计师对内部控制评价可以使内部控制更加有效。

3. 内部控制评价主体研究文献评述

不同学者从不同视角对内部控制评价主体进行了界定,其组成概括起来主要包括注册会计师、政府监管部门、内部审计部门、审计委员会、监事会、高层管理者、中层管理者和基层管理者等。不同学者在探讨内部控制评价主体组成时形成了不同的主体组合,如注册会计师,内部审计部门,注册会计师和内部审计部门,执行内部控制的员工和内部审计部门,监事会、审计委员会,以及企业内部审计部门,高层管理者、中层管理者和基层管理者,政府监管部门或外部非营利性机构等的不同组合。就单个内部控制评价目的而言,上述研究形成的内部控制主体及主体组成具有其合理性,但仅适应与其对应的内部控制单个评价目的,无法体现内部控制评价的总体目的。因此,如何结合内部控制评价目的理论对内部控制评价主体进行探