

墨香财经学术文库

“十二五”辽宁省重点图书出版规划项目

Empirical Research

on the Preference for Internal Control System
Based on the Two Contingent Variables of
Ethnical Culture and Corporate Culture

基于民族文化特征和企业文化二维 权变因子的内部控制偏好实证研究

胡本源 ◎ 著

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



基于民族文化特征和企业文化二维 权变因子的内部控制偏好实证研究

胡本源 ◎ 著

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

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

基于民族文化特征和企业文化二维权变因子的内部控制偏好实证研究 / 胡本源著.

—大连: 东北财经大学出版社, 2018.3

(墨香财经学术文库)

ISBN 978-7-5654-3110-4

I. 基… II. 胡… III. 企业内部管理—研究 IV. F272.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 038972 号

东北财经大学出版社出版发行

大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep @ dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连图腾彩色印刷有限公司印刷

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 214 千字 印张: 15 插页: 1

2018 年 3 月第 1 版

2018 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 李 彬 王 斌 责任校对: 那 欣

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

定价: 42.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

本书得到国家自然科学基金的资助
项目编号为：71262027

前言

没有哪两个主体将会或者应该具有相同的内部控制系统（COSO，1992）。由于行业和规模，以及文化和管理理念方面的差别，各个公司和它们对内部控制体系的需要相差甚远。因而，内部控制研究中的一个重大问题是：如何根据企业特征和所处的外部环境，设计出适合企业需要的内部控制系统。

内部控制是通过组织中的人员，通过他们的一言一行来实现的（COSO，1992），而企业成员的思考、感觉和行动的方式受到其个人文化价值观和企业文化的影响（Hofstede，1980，1991）。企业文化会影响管理者的行为和包括控制系统选择等管理决策（Henri，2006；Williams和Triest，2009）。因此，与企业文化或其成员的文化特征不相适配的内部控制系统，其控制效果可能会降低甚至无法发挥作用。

国外从权变理论视角进行内部控制研究的文献并不多，国内关于文化对内部控制影响的研究均是规范性研究，我们没有发现国内有关企业文化和民族文化特征与内部控制关系的实证研究文献。因此，本书研究在企业文化和员工民族文化特征这两种因素的共同作用下，企业现行的

内部控制系统整体设计和选择偏好与这两种因素是否适配,以及如果二者相互适配能否提升内部控制的执行效果的问题。

在文献综述的基础上,本书在将内部控制系统按照偏好正式控制还是非正式控制进行分类的基础上,对民族文化特征和企业文化这两个权变因子与内部控制偏好的关系进行了理论分析。在此基础上,本书使用调查问卷方法,收集了 586 份调查问卷。我们使用 Hofstede 的 Value Survey Module 1994 确定的量表来测量民族文化特征,使用根据竞争价值观框架工具(Cameron 和 Quinn, 1999; Quinn, 1988)开发的量表测量企业文化类型,使用自编量表测量内部控制偏好和内部控制目标实现程度,使用 Govindarajan (1988)开发的工具测量企业业绩。

研究结果发现:(1)强调控制价值观的企业文化类型更可能偏好强调正式控制的内部控制系统;(2)强调灵活价值观的企业文化类型更可能偏好强调非正式控制的内部控制系统;(3)当企业所处的文化环境中民族文化特征与企业文化主导的价值观特征相冲突时,内部控制的设计与民族文化和企业文化两个权变因子同时实现了良好适配的企业,其业绩也较好;(4)偏离理想内部控制设计的企业,其偏离程度越大,业绩越差。

我们没有发现民族文化特征影响企业内部控制偏好的证据。

我们的研究结果表明,当企业在多文化环境中经营时,应当充分分析所处的文化环境与自身企业文化的特征,并以此为依据确定应当设计何种类型的内部控制系统,从而提升企业的业绩。只考虑单一权变因子对内部控制的影响设计出的内部控制系统无法提升企业的业绩。

全书共分为 7 章。第 1 章引言,主要论述了本书的研究背景、研究问题和研究意义、研究方法等内容;第 2 章文献综述,基于本书的研究主题,本书沿用 Chenhall (2003)的做法,将影响企业内部控制设计的权变变量分为环境不确定性、技术、战略、公司规模、组织结构、组织文化和国家文化,分主题综述这些不同的权变变量对公司内部控制产生的影响,并以此作为本书理论分析和研究设计的基础;第 3 章理论分析与研究假说,第一节论述了本书对内部控制的分类,第二节论述了民族文化特征与内部控制偏好的关系,并提出相应的研究假说,第三节论述

了企业文化与内部控制偏好的关系，并提出相应的研究假说，第四节论述了在民族文化特征和企业文化这两个权变因子共同作用下，企业内部控制的偏好，并提出相应的研究假说；第4章研究方法，从设计和程序、变量计量、研究模型及调查问卷设计四个方面阐述了本书的研究方法；第5章内部控制偏好及目标实现程度量表的编制，阐述自编的内部控制偏好量表和内部控制目标实现程度量表的开发过程；第6章实证研究结果，介绍了本书的实证检验结果，并对其进行分析和解释；第7章总结，内容主要包括研究结论和启示以及本书的研究贡献、研究局限和未来研究方向两个部分。

作 者

2018年3月

目录

1 引言 / 1

- 1.1 研究背景与意义 / 1
- 1.2 研究问题和研究意义 / 4
- 1.3 研究方法 / 7
- 1.4 本书的结构 / 8

2 文献综述 / 10

- 2.1 以环境不确定性为权变变量的相关研究 / 11
- 2.2 以技术为权变变量的相关文献 / 18
- 2.3 以战略为权变变量的相关研究 / 29
- 2.4 以公司规模为权变变量的相关研究 / 39
- 2.5 以组织结构为权变变量的相关文献 / 46
- 2.6 以文化为权变变量的相关文献 / 51

3 理论分析与研究假说 / 64

3.1 本书对内部控制的分类 / 65

3.2 民族文化特征与内部控制偏好 / 73

3.3 企业文化与内部控制偏好 / 81

3.4 民族文化特征、企业文化与内部控制偏好 / 86

4 研究方法 / 90

4.1 设计和程序 / 90

4.2 变量计量 / 92

4.3 研究模型 / 102

4.4 调查问卷设计 / 103

5 内部控制偏好及目标实现程度量表的编制 / 111

5.1 内部控制偏好量表的编制 / 111

5.2 内部控制目标实现程度量表的编制 / 123

6 实证研究结果 / 135

6.1 描述性统计 / 135

6.2 汉族和维吾尔族民族文化特征的比较分析 / 146

6.3 研究假设的检验结果 / 150

6.4 本章小结 / 183

7 全书总结 / 184

7.1 研究结论和启示 / 184

7.2 研究贡献、研究局限和未来的研究方向 / 190

参考文献 / 192

调查问卷 / 222

1 引言

1.1 研究背景与意义

没有哪两个主体将会或者应该具有相同的内部控制系统（COSO, 1992）。COSO（1992）指出：由于行业和规模，以及文化和管理理念方面的差别，各个公司和它们对内部控制体系的需要相差甚远（COSO, 2008, p.25）。Whitley（1999, p.520）指出：控制系统特征会随着组织类型以及组织所属行业的变化而变化，会随着部门类别和科层水平的变化而变化，还会随着社会环境的变化而变化，因此，对经济活动的单一控制模式不可能适用于所有的环境。因而，内部控制研究中的一个重大问题是：如何根据企业特征和所处的外部环境，设计出适合企业需要的内部控制系统。

内部控制是通过组织中的人员，通过他们的一言一行来实现的（COSO, 1992），而企业成员的思考、感觉和行动的方式受到其个人文化价值观和企业文化的影响（Hofstede, 1980, 1991）。企业文化会影

响管理者的行为和包括控制系统选择等管理决策 (Henri, 2006; Williams 和 Triest, 2009)。Hofstede (1980) 的研究表明, 即便是在 IBM 这样具有强企业文化的大型跨国公司中, 员工之间的个人文化价值观仍然存在重大差异。不同的民族有不同的文化价值观, 而不同的民族文化与管理控制系统的设计有关 (Chenhall, 2003)。Otley (1980, p.413) 将权变方法基于这样的前提: “不存在对所有情形和所有组织都普遍适用的系统。” 因此, 与企业文化或其成员的文化特征不相适应的内部控制系统, 其控制效果可能会降低甚至无法发挥作用。所以, 内部控制系统的选择和选择与企业和员工民族文化特征这两种文化因子之间的相互协调, 是企业内部控制系统发挥作用的重要前提。

从研究现状来看, 虽然权变理论已经成为管理控制设计研究的重要范式 (Fisher, 1995; Chenhall, 2003), 但国外从权变理论视角进行内部控制研究的文献并不多。Stringer 和 Carey (1995) 的研究认为, 随着组织环境的变化, 各项控制要素的重要性也会发生变化; Jokipii (2010) 的研究发现, 企业采用探索者战略 (prospector strategy) 以及面临高度的外部环境不确定性会影响企业的内部控制结构。我们没有发现国外从企业文化和民族文化特征角度研究内部控制的文献。国内从权变理论角度来研究内部控制的文献也不多, 例如: 张先治、张晓东 (2004), 朱荣恩、应唯 (2004) 等发现在所有制企业类型中, 国有企业内部会计控制的总体应用效果较差; 金融行业内会计控制的总体应用效果要好于其他行业; 规模较大企业的内部会计控制总体应用效果要好于规模较小企业。胡本源等 (2011) 的研究发现: 企业规模、行业竞争程度以及外部环境不确定性均会影响企业内部控制的有效性。值得注意的是, 企业文化对内部控制的影响近年来逐渐引起国内学者的重视, 例如: 王竹泉等 (2010) 认为: 内部控制不仅是一种经济控制还是一种文化控制; 徐虹等 (2011) 认为: 非正式制度的文化是影响企业内部控制制度设计的根本思想。但是这些研究均是规范性研究, 我们没有发现国内有关企业文化和民族文化特征与内部控制关系的实证研究文献, 更没有针对新疆地区的此类研究。

此外,虽然从 20 世纪 80 年代开始出现了大量有关文化价值观对管理控制系统设计影响的实证研究,但这些研究大多是探讨文化价值观对一种或几种管理控制方法的影响,且研究结果之间存在着重大的不一致(Harrison & McKinnon, 1999)。导致这一现象的主要原因可能有两个:

(1) 研究者同时选择了几个国家的管理者作为研究对象,这样就无法有效控制企业的技术、环境不确定性等其他权变因素对结果的影响(Chow, et al., 1999)。

(2) 管理控制系统由多个要素组成,各个要素之间应当是替代或互补的关系(Fisher, 1995; Galbraith, 1973; Mintzberg, 1983)。对以权变理论为基础的管理控制研究的一个主要的批评是文献使用的简化主义方法(Grabner 和 Moers, 2013)。简化主义方法通常在不考虑其他管理控制实务的影响下,独立地对某一项管理控制实务进行研究。Fisher (1995) 也指出:以权变理论为基础的控制研究的一个主要缺点是:研究者以零零碎碎的方式进行研究,例如:许多研究一次只研究一个权变因子和一个控制属性。然而,要想设计一个有效的控制系统,了解权变因子和控制属性之间的相互作用是必要的。在这种独立性假设受到诸多批评后,研究者开始在权变理论研究中使用系统方法,并开始对管理控制实务的组合进行实证研究。因此,单独研究文化价值观对一个或几个要素或控制方法的影响,而不考虑这些要素或方法之间的关系,自然无法得到一致的结论。COSO (2013) 认为有效的内部控制要求:内部控制五要素中的每个要素以及相关原则必须同时存在并持续运行;五要素以整合的方式共同运行(COSO, 2014, p. 31)。COSO (1992) 认为:这些构成要素之间存在着协同和联系,从而形成一个整合的体系,针对变化的环境做出动态的反应,即从内部控制角度进行研究,有效地考虑了各控制要素之间的替代或互补的关系

本书选择在新疆这样一个多民族的地区,研究民族文化特征和企业文化这两个权变因子对企业内部控制设计和选择偏好的影响。这样做的原因主要有三个:第一,新疆区域内的绝大多数企业都是多民族企业,不同的民族在同一企业工作。生活在新疆的主要民族有汉族、维吾尔

族、回族等，现有的研究表明：新疆地区汉族、维吾尔族和回族的文化价值观之间存在着显著的差异（郑石桥等，2007；胡本源，2011）。因此，选择新疆这样一个多民族地区，可以有效地避免企业技术等权变因素对研究结果的影响。第二，本书研究民族文化特征和企业文化这两个权变因子对内部控制系统整体的影响，而并不是研究对某几个控制要素的影响。COSO（1992，2006）指出：内部控制由5个要素组成，但是这并不意味着所有的构成要素都应当同等地运行，乃至在所有公司中处于相同的水平。本书考虑了内部控制系统要素之间可能存在的互补或替代的关系。第三，新疆地区的经济长期落后于内地，原因当然是多方面的，但是，管理水平的落后是其中的一个重要原因。我们认为，新疆企业如果在设计内部控制系统时不考虑文化环境的影响，则其控制效果及企业绩效必将受到负面影响。

1.2 研究问题和研究意义

1.2.1 研究问题

本书研究在企业文化和民族文化特性两种权变因素共同作用的情况下，新疆企业的内部控制系统是否与这两种因素相协调，以及二者适配与否是否会影响企业内部控制的效果。研究内容如图1-1所示。

具体的研究问题包括五个方面：

（1）研究内部控制要素的子要素及内部控制结构类型

①根据《企业内部控制基本规范》及其指引，对企业内部控制的五个要素进一步地细分，细分后，每个要素由哪些子要素组成。

②从正式控制和非正式控制（CoCo，1995；Langfield-Smith，1995；Otley，1994等）的角度，在对每个控制要素的子要素进行分析的基础上，划分出内部控制结构的类型。

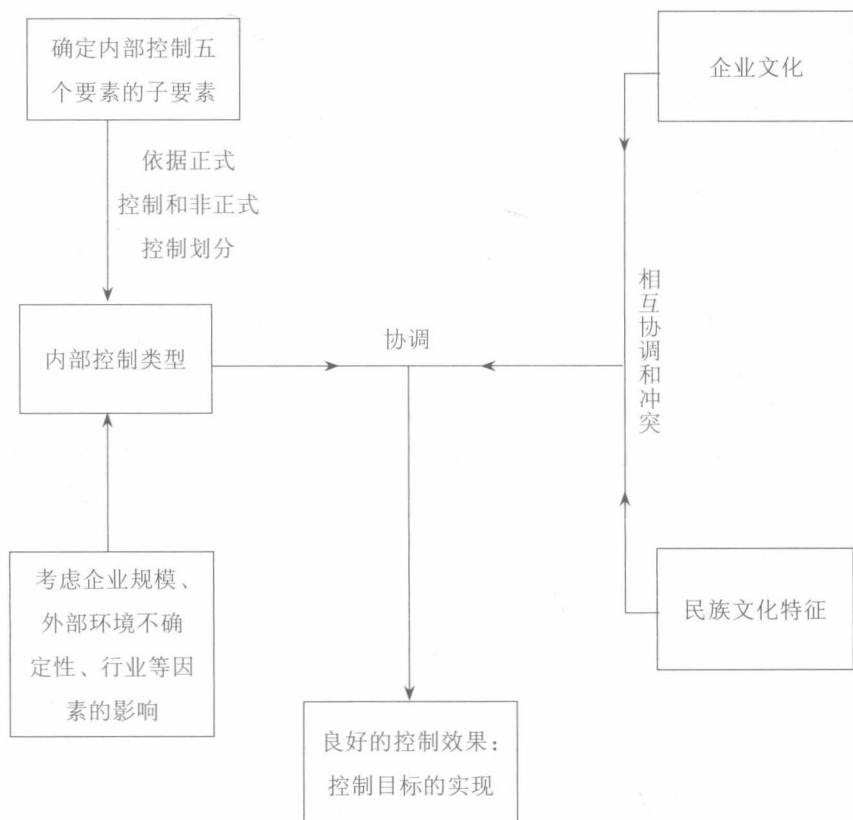


图 1-1 本书的研究内容

(2) 研究企业文化这一权变因子对内部控制类型的影响

根据 Quinn 和 Spreitzer (1991) 将企业文化类型划分为凝聚共识的文化、成长调适的文化、层级节制的文化和理性主导的文化这四种文化类型。具有不同文化类型的企业在设计和选择内部控制时，对内部控制不同要素的信赖程度和偏好不同，因此，本书将研究与每种企业文化类型相协调的内部控制类型是什么，并根据问卷调查数据，研究新疆企业在二者协调或不协调的情形下，内部控制五要素各发挥什么作用，它们之间的相互关系是怎样的。

(3) 研究民族文化特征这一权变因子对内部控制结构类型的影响

①根据 Hofstede (1980) 对个人工作相关文化价值观类型的划分，研究个人主义 (individualism)、权力距离 (power distance)、不确定回

避 (uncertainty avoidance) 和阳刚 (masculinity) 这四种文化类型对每个控制要素子要素的影响, 即在不同的个人文化价值观维度下, 对不同的内部控制子要素的偏好有何不同。

②研究民族文化特征对内部控制结构类型的影响。管理人员在设计内部控制时, 受到其员工民族文化特征的影响, 因而他们对内部控制不同要素的信赖程度和偏好不同, 因此, 本书将研究与新疆地区企业的汉族、维吾尔族等各族员工的民族文化特征相协调的内部控制类型是什么, 并根据问卷调查数据, 研究在二者协调或不协调的情形下, 新疆企业内部控制五要素各发挥什么作用, 它们之间的相互关系是怎样的。

(4) 研究民族文化特征和企业文化这两个权变因子对内部控制结构类型的联合影响

①本书将首先分析当民族文化特征和企业文化相互协调时, 与这两种权变因子相协调的内部控制结构类型是什么, 并根据问卷调查数据, 研究新疆企业在这两个文化因子相互协调的情境下, 内部控制五要素各发挥什么作用, 它们之间的相互关系是怎样的。

②当企业文化和民族文化特征发生潜在冲突时, 对内部控制结构类型的影响。COSO (1992) 指出: 内部控制各个构成要素之间可能存在某些权衡, 互为补充的控制尽管各自的效果有限, 放到一起可能会收到满意的效果。此部分先从理论上分析民族文化特征与企业文化发生潜在冲突时, 企业可以选择的能够发挥相同功能的内部控制结构类型有哪些, 并根据问卷调查数据对这些观点进行检验。

(5) 研究内部控制结构类型的控制效果

本部分在考虑了企业规模、行业类型和外部环境不确定性等因素后, 研究与民族文化特征和企业文化相协调的内部控制结构类型是否能够较好地实现内部控制目标; 反之, 内部控制目标的实现情况是否会较差。

在权变理论的研究中, 控制效果的评价一直由自我评估过程主导 (Chenhall, 2003)。因此, 本书中内部控制结构类型的控制效果的实现情况包括两个方面: ①内部控制目标的实现程度, 这由企业中高层管理人员对本企业内部控制目标的实现程度进行自我评价来衡量; ②相对于

竞争对手，过去三年中企业业绩的实现情况，采用 Govindarajan (1988) 以及 Govindarajan 和 Fisher (1990) 的方法进行度量。

1.2.2 研究意义

本书的科学意义在于：可以发现在不同的企业文化和员工民族文化特征因素的影响下，企业应当如何设计内部控制系统，以实现与这些权变因素的协调。

本书的应用意义在于：按照中央的要求，目前内地各省份大批企业进入新疆，支援新疆的建设和发展。这些企业进驻新疆后，虽然带来了先进的技术和管理经验，但其管理层往往面临着企业所在地文化环境中的价值观与企业内部控制系统不协调的问题，因而面临着调整自身的内部控制系统，以同时适应自己企业文化和新疆本地员工民族文化特征的问题。本书的研究结论可以为这一问题的解决提供理论上的依据。在此基础上，本书提出有关促进内部控制系统设计与企业文化和民族文化特征协调的建议，以促进新疆地区企业管理水平的提高，为新疆地区的经济发展提供基础条件。

1.3 研究方法

为了研究“民族文化特征和企业文化这两个权变因子对内部控制偏好影响”这一问题，本书将采取实证研究方法，在理论分析的基础上进行实证分析。实证研究的数据主要来自于问卷调查。

本书使用 Hofstede 的 Value Survey Module 1994 确定的量表来测量民族文化特征，即测量个人主义、权力距离、不确定回避和阳刚这四种文化价值观维度。本书对企业文化的测量工具主要根据竞争价值观框架工具 (Cameron 和 Quinn, 1999; Quinn, 1988)、Bhimani (2003) 和 Henri (2006) 对企业文化测量的方法编制形成。内部控制偏好根据自编的内部控制系统偏好量表测量。内部控制目标的实现程度根据自编的内部控制系统目标实现程度量表测量。

企业业绩采用 Govindarajan (1988) 以及 Govindarajan 和 Fisher

(1990)开发的工具,测量相对于竞争对手,过去三年中企业业绩的实现情况。

本书问卷调查的对象主要是新疆地区以汉族、维吾尔族作为员工主体的企业。在进行问卷调查时,需要将问卷翻译成多种语言,我们采用的方法是由本民族的会计学专业高校教师进行翻译,并进行回译。问卷发放前,由部分企业试填,以确保问卷的准确性和通俗性。Burkert, Davila, Mehta 和 Oyon (2014, p.22)指出:尽管结构方程模型(SEM)在检验干扰形式的适配模型时能够提供有效的方法,但是以之进行匹配(match)形式的适配模型检验仍是一项挑战。本书主要研究内部控制与民族文化特征和企业文化这两个权变因子的匹配问题,因此,尽管本书涉及较多的潜变量,我们在检验研究假说时不使用结构方程模型。问卷调查数据的分析将主要采取方差分析、回归分析和系统分析等方法。

1.4 本书的结构

本书其余部分安排如下:

第2章,文献综述。基于本书的研究主题,本章沿用Chenhall (2003)的做法,将影响企业内部控制设计的权变变量分为环境不确定性、技术、战略、公司规模、组织结构、组织文化和国家文化,分主题综述这些不同的权变变量对公司内部控制产生的影响,并以之作为本书理论分析和研究设计的基础。

第3章,理论分析与研究假说。本章首先论述本书对内部控制的分类,第二节论述民族文化特征与内部控制偏好的关系,并提出相应的研究假说,第三节论述企业文化与内部控制偏好的关系,并提出相应的研究假说,第四节论述在民族文化特征和企业文化这两个权变因子共同作用下企业内部控制的偏好,并提出相应的研究假说。

第4章,研究方法。本章从设计和程序、变量计量、研究模型和调查问卷设计四个方面阐述了本书的研究方法。

第5章,内部控制偏好及目标实现程度量表的编制。本章阐述自编的内部控制偏好量表和内部控制目标实现程度量表的开发过程。首先阐