

# 基于管理者视角 浅论内部控制质量的提升

池国华 杨金■

《企业内部控制基本规范》第十二条明确指出：“董事会负责内部控制的建立健全和有效实施。监事会对董事会建立与实施内部控制进行监督。经理层负责组织领导企业内部控制的日常运行”。由此可见，企业管理者是内部控制的建立、实施和保证其有效运行的最终责任人，同时也是该项制度建设行为的主导者。与经营复杂性、会计计量风险、公司治理结构、内部控制建设投入等显性的硬因素相比，管理者的认知能力、风险意识、经营理念、管理哲学与价值观念等心理特征因素作为一种隐性的软因素，在内部控制实施过程中往往发挥着更加重要的作用。然而，当前无论是理论界还是实务界都缺乏对这类隐性软因素的必要关注。根据“高层梯队理论”，管理者的上述心理特征往往取决于他们的人口背景特征。因此，本文将管理者对内部控制质量的影响研究导入“高层梯队理论”的分析框架，从管理者的年龄、性别、学历、任期、教育背景、工作经历等人口背景特征角度，探讨其对内部控制质量的影响，以论证隐性软因素在内部控制实施中的关键性作用，并据此就提升企业内部控制质量提出几点对策建议。

## 一、管理者背景特征对内部控制质量的影响：现状评析

根据陈汉文对我国上市公司2009-2012年的内部控制指数分析得出，其均值分别为38.58、40.19、42.65和44.78（该指数为百分制）。可以看出，我国上市公司的内部控制质量远不够高，甚至没有“合格”。通过对要素层级指标的对比分析发现，内部环境的薄弱是造成上市公司内部控制质量整体偏低的重要原因：以2011年为例，内部环境得分在五要素中位列倒数第二，且2012年得分的增长趋势也有所减缓。而根据COSO于2004年发布的《企业风险管理——整合框架》对内部环境的定义，管理者的道德导向、经营模式、管理哲学以及经营能力皆为内部环境的关键因素。管理者的行为对公司内部控制具

有重要的影响作用，其价值观和行为直接影响整个公司的文化氛围和行为准则，并决定了其内部控制质量的高低。以该指数为例，在2012年样本公司中，有12.72%的公司董事、监事及高级管理人员（简称董监高）受到了处罚，而这类公司的内部控制水平明显低于未受处罚的公司。并且值得注意的是，受处罚公司与未受处罚公司在内部控制得分上相差最大的就是内部环境部分，分差达到18.05分。

在我国，不乏因管理者失职而影响内部环境构建最终导致内部控制失效的案例。其中“万福生科财务造假案”的影响尤为恶劣，所反映的内部控制问题也尤为严重。根据监管部门的公告，2012年我国共有3家上市公司的内部控制评价结论为无效，其中就包括万福生科（湖南）农业开发股份有限公司（简称万福生科）。这家拥有全球行业内最好的大米深加工技术与生产线、以“中国粮食加工行业里的三一重工”为目标的稻米精深加工企业于2011年9月在深交所挂牌上市，并一跃成为深市创业板的明星公司。然而，随着一年后中国证监会湖南监管局的一纸通知，中国证券史上创业板最大造假案“万福生科财务造假案”逐渐浮出水面。调查结果显示，万福生科为了达到公开发行股票并上市的条件，多次虚增巨额销售收入和营业利润，其年度报告也存在虚假记载和重大遗漏。2013年4月，中磊会计师事务所出具的内部控制评价报告也将万福生科的内部控制评定为无效。究竟是哪些环节的漏洞导致了万福生科的内控失效呢？

通过深入分析可以发现，公司在内部环境建设方面的问题尤为突出。从管理者角度来看，案发当届公司主要管理者包括董事长（兼任总经理）、副董事长、副总经理、财务总监和监事会主席等9人，其中7人的年龄在50岁以上；其最低学历为中专（监事会主席），最高学历为本科（仅有一位副总经理），除了财务总监为财务管理专业的大专学历以外，其余成员皆没有金融、会计或经济管理类教育背景；9人中除一名副总经理之

外,其他高管皆出于粮食系统。可以看出,万福生科的管理者存在着缺乏相关教育背景、专业结构失衡、学历较低、年龄偏大、工作经历单一等问题,从而导致了公司管理者的职业素养偏低、经营理念落后、法律意识不强;加之其创始人、身兼董事长与总经理的龚某亦具有农民和专业军人的背景,且其与妻子并列为公司第一大股东,合计持有公司59.98%的股份,对公司形成绝对控制,使得企业文化出现“一言堂”、“强人治理”的不良导向。这些都对该公司的内部环境产生了负面影响,使内部控制建设失去根基,内部控制制度形同虚设。

由此可见,在内部控制建立与实施过程中,相对公司治理结构、会计计量风险等显性硬因素,管理者本身的风险意识、经营理念、管理哲学等隐性软因素对内部控制有着更为本质的影响,对这类软因素的忽视是造成内部控制质量偏低甚至内部控制失败的根本原因。因此,企业若想提升内部控制质量,应重视内部控制之“本”:即重视发挥软因素的作用,为内部控制的建立和实施创造良好的内部环境,只有这样,内部控制体系才具有坚实的“塔基”,内部控制质量才能得到有效保障。

## 二、管理者背景特征对内部控制质量的影响:理论分析

管理者的人口背景特征会对管理者的行为选择产生重要影响,进而影响企业行为。内部控制作为一项以“人”为核心的制度建设行为,其实施主体尤其是企业的管理者承担着内部控制建设和保证其质量的主要责任。因此,内部控制质量将会深深地打上管理者背景特征的烙印。本文认为,管理者背景特征主要通过作用于内部环境从而影响企业内部控制质量,以下本文借助“高层梯队理论”,从管理者背景特征对内部环境的影响以及内部环境在内部控制体系建设中的基础性地位两个方面阐述。

1. 高层梯队理论与管理者背景特征。高层梯队理论认为,管理者的有限理性特点使他们的行为选择受到诸如认知能力、风险意识、经营理念、管理哲学与价值观念等心理特征因素的影响。然而,管理者的心理特征因素往往具有不可预测性和难以衡量性。为此,高层梯队理论将管理层的人口背景特征作为衡量管理者心理特征因素的替代变量进行研究。Daniel (2000) 和 Fraser 等(2006) 的研究也表明,心理特征因素是与个人的背景特征紧密相联的;同时,人口学和心理学领域的相关结论也认为人口背景特征会对人的行为产生较大的影响。因此,包括年龄、任期、教育背景、性别、工作经历等在内的管理者人口背景特征,在一定程度上决定了其在工作中的偏好,对管理者行为有着重要的影响,具有不同背景特征的管理者,其行为选择具有较大的差异,进而影响了公司行为(Hambrick 和 Mason, 1984)。鉴于此,本文从具有较强的可识别性和可

观察性的管理者人口背景特征入手,探讨其对内部控制质量的影响。

2. 管理者背景特征与内部环境。根据我国《企业内部控制基本规范》及其配套指引的规定,内部环境一般包括组织架构、发展战略、人力资源、社会责任和企业文化等方面。许多实证研究都表明,管理者背景特征与内部环境的各方面存在着一定程度的相关性。首先,在组织架构方面,董事会中性别差异的增大更有利于更好地发挥其监督作用,提高公司治理效率(Adams, 2009)。其次,在发展战略方面,年轻或高学历的管理者在做决策时更有信心,具有更强的适应能力,也更容易改变企业战略(Camelo - Ordaz 等, 2005);管理者的国际化工作经历、技术类的专业背景以及男性性别特征会使他们更倾向于实施国际化的战略(陈传明和孙俊华, 2008)。第三,在社会责任方面,年龄越大、任期越长、受教育水平越高的管理者承担社会责任意识越强;另外,以上三种特征的异质性与管理者所倾向于承担的社会责任呈正相关(孙德升, 2009)。第四,在企业文化方面,以创新性文化为例,异质性越高、技术性背景成员所占比重越大、受教育水平越高的高管团队越倾向于营造创新性文化(文芳, 2008)。第五,在人力资源方面,由于管理者背景特征对投资(姜付秀, 2009)、融资(江伟, 2010)、研发(汤颖梅, 2011) 等公司行为都具有一定程度的影响,因此管理者背景特征也是企业进行人才选拔、聘用和管理的重要参考。

另外,《企业风险管理——整合框架》中,内部环境被赋予“风险文化和风险偏好”、“管理哲学和经营风险”等内容,而管理者背景特征作为管理者的风险偏好、管理哲学等心理特征因素的替代变量,无疑也在一定程度上反映了企业整体的风险管理水平和管理风格。综上所述,笔者认为,管理者背景特征会对企业的内部环境产生较大的影响。

3. 内部环境与内部控制质量。从COSO的角度观察,无论是1992年的内部控制整合框架,还是2004年的企业风险管理框架,亦或是2013年对内部控制整合框架的最新修订,都强调了内部环境在整个内部控制框架中的基础性作用,指出控制环境是一种氛围和条件,它奠定了公司的内部控制结构,决定了组织的控制基调,影响了整个组织内所有人员的控制意识和控制行为。我国《企业内部控制基本规范》也指出,内部环境是企业实施内部控制的基础条件,是内部控制其他要素有效发挥作用的前提。因此,在内部控制建立与实施过程中应充分重视内部环境建设,如果处于基础地位的内部环境存在重大缺陷,必然会导致企业缺乏行之有效的监督制衡机制,使内部控制制度形同虚设,那么内部控制质量也就不言而喻了;而内部环境的改善,则能促进内部控制效用的发挥,从而提升内部控制质量。

### 三、加强管理团队建设与内部控制质量的提升

以上分析表明,管理者背景特征与企业内部控制质量密切相关,亦即管理者认知能力、经营理念、管理哲学等隐性软因素对内部控制具有重要的影响。鉴于此,本文从管理团队建设角度对企业内部控制质量的提升提出几点建议。

1. 协调管理团队成员的性别比例。心理学家和管理学家认为,女性比男性更细心细致,日常工作中也更加注重细节并且善于倾听,这使得女性管理者在内部监督方面更具优势。因此,在管理者中特别是监事会中适当增加女性管理者的比例将有利于更好地发挥其监督作用,提高公司的治理效率。此外,相比男性管理者,女性管理者不容易表现出过度自信,在决策中更冷静和谨慎,往往具有更强的风险意识,因此,在管理团队中保持适当比例的女性管理者,有助于优化企业决策、防范企业风险、提高企业内部控制质量。

2. 提高管理团队成员年龄和任期的异质性。不同年龄和不同任期的管理者在战略管理等行为方面的表现存在较大差异:第一,从工作经验的积累和对环境变化的适应来看,相对于年轻者,年龄大的管理者拥有更丰富的工作经验,但其适应变化和创新能力可能不如年轻者,因此年龄越大的管理者,往往越不愿意做出战略变革。第二,从风险偏好来看,与年轻的管理者相比,年长的管理者更加保守,且由于其任期行将结束,为了保持其在经理人市场的声誉和获取短期收益,他们往往会倾向于回避风险,从而奉行低增长的战略;相反,年轻管理者处于事业发展的初期,其对职业生涯有更长的预期,更愿意通过大规模、回报期长的投资项目体现自身价值,因而相对较倾向于承担风险,在外部环境变化较大、竞争激烈的市场条件下,也更能抢占战略布局优势,抓住战略机会。第三,从知识储备看,年轻管理者是在近期接受的教育,相对于年龄大的管理者拥有更多先进和现代的技术性知识,同时也更有能力学习和整合各种信息;相反,年长的管理者在接受新观点和采取新行为方面有更大的困难,而且由于他们即将离任,学习新知识的成本与收益相比显得过高,使得他们没有意愿和动力进行二次学习(汤颖梅等,2011)。因此,提高管理者年龄和任期的异质性,有利于约束管理者由于年龄或任期导致的不利决策行为,改善企业战略管理,提高企业内部控制质量。企业应根据各自所处的发展阶段和外部环境,对管理团队成员进行合理配置。

3. 积极吸纳高学历、具有专业背景的人才。企业应尽量选取高学历且具有专业技术背景和金融、会计或经济管理类背景的管理人员。这是因为,其一,教育程度反映一个人的认知能力与专业技巧(孙海法,2006)。高学历意味着更强的信息处理和鉴别能力,也更善于处理复杂事物,能够较好地控制企业



经营进程中的风险和不确定。同时,受教育程度较高的管理者更追求管理创新与技术创新,更愿意接受改变和承担风险,因而往往能够获得更多的资源,在内部控制建设投入方面更有优势。其二,具有专业技术背景和经济管理背景的管理者在实践中具有不同的管理倾向:前者常常在诸如研发与技术领域和市场销售等领域表现出更强的专业胜任能力,是企业经营活动和经营绩效的骨干力量,在实际工作中通常更加重视对产品的创新和市场的开拓;而后者更加注重提高组织的效率,对于长期大笔的开支持有非常谨慎的态度,具有更强的风险意识。

4. 增加管理团队成员工作经历的多样性。这是因为,一方面,管理者的不同从业经历对他们的知识结构、思维方式等造成影响,由具有不同职业经历成员组成的管理团队,不仅能够注意到外部环境中的各种事件,而且能够观察到同一事件的不同侧面,从而获得更多的信息。这对于企业做出科学决策、提升经营业绩是有益的。另一方面,管理者在职业生涯中积累的经验也影响了其价值观念的形成。管理者的职业经验越丰富,其对不道德行为的危害性就越了解,对不同利益相关者的诉求越尊重,所倾向于承担的社会责任也越多。管理团队中吸纳不同工作经历的成员,以此在承担社会责任甚至培养企业文化方面追求卓越,有助于营造积极、稳定的内部环境,从而提升内部控制质量。■

(本文系辽宁省教育厅2013年人文社科重点研究基地项目<ZJ2013040>的阶段性成果)

(作者单位:东北财经大学会计学院/中国内部控制研究中心)

责任编辑 刘黎静