

内部控制与组织文化的契合及互动

——特征辨析与路径探索

王颖¹, 卜海²

(1. 江苏海事技术学院, 江苏 南京 211170; 2. 南京师范大学 商学院, 江苏 南京 210097)

[摘要] 组织文化与内部控制的契合与互动不是无形的、抽象的和原则性的, 而是有形的、具体的和可操作的。分析组织文化和内部控制的特性发现, 两者不仅不具有互斥性、排异性, 而且许多方面相同、相似或相近, 具有很好的互吸性、兼容性和交合性, 能够相互作用构成合力。进而分析会计文化、管理文化、信息文化、法制文化、审计文化和反腐文化与内部控制契合及互动的途径和方式, 认为内部控制走向无为而治的文化管理是其成长之必然趋势。

[关键词] 内部控制; 组织文化; 会计文化; 审计文化; 管理文化; 法制文化; 信息文化; 内部审计; 公司治理

[中图分类号] F239.45 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2014)06-0042-07

一、论题提出与文献综述

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, 旨在实现控制目标的过程。2008年颁布的《企业内部控制基本规范》中指出: 内部控制的目标是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。这一表述是针对企业的, 但其基本原理也适用于非企业性组织。组织文化^①是指组织在其存在和发展过程中逐渐形成和长期积累的、具有组织特征的精神财富和物质形态, 包括文化观念、价值判断、组织精神、道德规范、行为准则、历史传统、管理制度、人文环境和社会形象等, 其中价值观是组织文化的核心。

学术界关于内部控制与组织文化关联的研究由来已久, 且日渐清晰与成熟。俞雪花等认为组织文化是影响内部控制设计与实施的重要因素, 组织文化渗透于内部控制之中, 两者密不可分; 组织文化属于软控制, 内部控制属于硬控制, 两种规则形态的作用方式和效果各有长短^[1]。内部控制是针对人的具体行为及过程实施的控制, 离开了组织文化的滋养, 内部控制如同无源之水、无本之木; 内部控制与组织文化互为动力、互相促进, 内部控制保持其有效性依赖于组织文化的支持, 良好的文化氛围能够保证内部控制制度的贯彻执行^[2]。内部控制是具体有形的, 组织文化常常是抽象无形的; 前者多属刚性他律, 后者大多是弹性自律; 内部控制制度是理性的, 组织文化更多地体现为非成熟或非完全理性的, 两者是科学与艺术的统一^[3]。企业文化是内部控制的环境基础, 是内部控制的基础, 是内部控制可持续发展的基础, 是内部控制的灵魂, 内部控制制度既是企业文化的产物, 又是企业文化的工具, 企业文化与内部控制具有高度的统一性和一致性^[4]。诸多研究成果显示, 组织文化在内部控制建设与实施中的地位和作用不断上升, 企业文化从内部控制五大要素之一“内部环境”中的普通因子, 上升为直接影响内部控制的重要因素; 企业文化从作用于“内部环境”上升到直接作用于内部控制系

[收稿日期] 2014-05-05

[作者简介] 王颖(1972—), 女, 江苏南京人, 江苏海事技术学院高级会计师, 从事会计学、财务管理学研究; 卜海(1955—), 男, 江苏扬州人, 南京师范大学商学院教授, 博士生导师, 从事经济学、文化产业经济研究。

^①组织文化包括企业文化和非企业文化。有的学者认为组织文化与企业文化同义。《内部控制应用指引第五号——企业文化》对企业文化做出了明确定义, 认为企业文化是生产经营实践中逐步形成的, 非企业文化与此不同。本文的论述两者兼而有之。

统,成为内部控制建立与实施过程中必须考虑的关键要素之一。更明显的是,内部控制整体框架设计从早先的企业治理控制、企业管理控制、管理信息系统和企业文化四因素构成^[5],发展到由制度控制、市场控制和企业文化三因素组成^[6],再发展到由控制结构和企业文化二元素构成^[7],可见,组织文化在内部控制整体架构中持续向核心位置迁移,地位和作用愈加显赫。

以往研究使人们从理论的高度认识了组织文化建设的重要性和必要性,认识到文化对内部控制建设和实施的重要作用。但是仅仅从理论上认知内部控制与组织文化的关联是不够的,学界应当进一步探讨两者的理论渊源,以弥补企业文化与内部控制对接时的理论支持不足,解决企业文化与内部控制互动、融合和整合等操作难题^[8]。

在内部控制建设与实施中,内部控制发生作用往往是有条件的,如何构筑严密而有效的内部控制体系,使之相互咬合、运行缜密、协同互补、相得益彰,使严密的制度与理想的效果有机结合起来,这一理论和实践追求并未随着企业文化与内部控制关系的厘清而迎刃而解。我们从近些年对国有企业和党政机关、事业单位审计所揭露的重大失误、舞弊和贪腐案件中发现,管理失误、错弊乃至经济领域违法乱纪现象并没有随着内部控制的建设与实施而明显下降,甚至反有抬头的迹象^①。内部控制建设与实施过程存在的问题,较多源于内部控制制度与组织文化的冲突,源于文化的“短腿”和“跛脚”,从而陷入内部控制建设难、实施难、持续更难的怪圈,例如内部控制制度的执行未引起管理层足够的重视,内部控制制度对高管的控制形成死角和盲区,内部控制经常“例外”被绕开,使内部控制制度虚化,而令人惊讶的是破解内部控制的密码竟是不良文化的“顽固基因”^[9]。综观国内企业、事业单位内部控制失灵的案例不难发现,制度与文化的不协调、不衔接、不相融,甚至相互掣肘,力量相互抵消的现象仍然普遍存在,组织内部不良或丑陋文化反内部控制力量不容低估,特别是组织内部“酱缸文化”、“腐败文化”、“变通文化”、“自私文化”、和“网络垃圾文化”的发作,干扰内部控制正常运行^[10]。内部控制的失序是文化创造力衰竭、劣质文化恶性膨胀、组织优异文化缺失与缺位的综合反映^[11]。本文基于文化视角重拾内部控制建设与实施的研究,深入发掘组织文化作用于内部控制的机理,探讨组织文化促进内部控制建设与实施的路径和办法,具有较高的学术价值和显著的实践意义。

二、内部控制与组织文化的特性辨析

内部控制与组织文化是组织整体系统的两大分支,两者形成过程、内容结构、存在方式、表现形式、作用于具体事物的路径与方法等均不相同。实现组织文化与内部控制的紧密契合和良性互动,不是简单地将两者叠加或糅合在一起,而是必须了解内部控制与组织文化的基本特性,即把握两者的特点和习性,寻找两者的相同或相近之处,摸索其内在联系与运行规律,这样才能把握组织文化与内部控制相互作用、相互支撑的机理、活动路径与方式方法。

(一) 内部控制的特征辨析

按照《企业内部控制基本规范》对内部控制的定义、建立和实施的原则、需考虑的基本要素等规定和表述,内部控制的建设与实施必须把握以下特性。

1. 内部性。这是内部控制区别于外部控制的重要特性,内部控制是组织内部自我约束、自我监督、自我管理而设计和实施的制度规范,尽管它必须与外部法律法规保持一致,不能与之矛盾及冲突,但是它与法律法规等外部控制明显不同,其产生动因、运行规则、适用范围和执行效力都仅限于组织内部,即围绕组织内部生产经营和业务管理活动而设计和实施,具有很强的“本域性”,深深地打上本组织印记。

2. 监控性。内部控制是风险管理和危机预防的重要措施,通过对可能的风险点或关键环节施以监控,来降低风险水平,提升安全系数。不论是自我监督控制,还是相互监督控制或是他律监督控制,

^①刘家义在全国审计工作会议上的讲话指出,2012年1—11月,全国共审计12万多家单位,移送案件线索1100多件,而2013年同期全国共审计11万家单位,移送案件线索却达1400件。

内部控制都是构造监督控制与被监督控制的关系。内部控制的运行机理是利用组织内部分工而产生相互制约、相互关联的关系,形成一系列具有控制职能的方法、措施、程序,并予以规范化、系统化,使之成为一个严密的、较为完整的体系。内部控制产生的本源就是委托代理问题,要解决的核心问题是信息不对称(包括逆向选择和道德风险),故必须通过监督与制衡方式实现这一目标^[12]。

3. 系统性。内部控制不是点控制,而是面控制,是无数点和面控制形成的完整系统,因为单一的、非系统性控制很容易被挣脱或规避,具有很大的局限性,只有实现内部控制的系统性,才能最大限度地减少监控疏漏,有效对付偶发性或系统性错弊。因此内部控制有时也称内部控制制度或内部控制系统,它是系统性思维、一体化设计和结构性运作,具有系统性、全面性、协调性、有序性和完备性等特质。

4. 动态性。又称连续性,内部控制系统运行是连续的,它不会因为出现阻碍而中止,它在时间上是继起的,不存在空洞和停顿;它既是系统性的有效保障,又是系统性的必然要求。动态性表明内部控制是与时俱进的,它能够随着时间的推移、随着生产经营(企业)和管理业务(非企业)的变化而适时调整与优化。内部控制从来都不是一成不变的,它从执行之日起便将信息收集、即时反馈、总结检验和完善提升等功能嵌入其中,滚动、递进式地成长、成熟。

5. 成本性。内部控制设计与实施是有成本的,需要进行成本核算。内部控制之所以有效,是因为从效益与成本比较来看,是呈正效益的,即内部控制建设与实施效益明显大于成本,所以它是有益的和有生命力的。如果成本大于收益,那么内部控制便失去了可持续发展的动力,生命力也会逐渐枯竭。当然,这里所说的成本和收益都是期间性的长远概念,而非某一特定时点或非常时期的短暂思维。

6. 有限性。内部控制不是万能的,任何生产经营和管理业务的有序性和平稳性并非“一控就灵”。内部控制持续发生作用,除了成本因素外,还受其他条件的制约,只有这些条件和因素满足时,内部控制的运行才是平稳有效的。因此内部控制存在“软肋”,容易被规避和绕过,作用可能被弱化或流于形式。正是因为内部控制的有限性,内部控制才需要持续建设与实施,以逐步达到完善,其培育、扶持、成长和成熟的过程是不可跳跃的。克服内部控制可能存在的“短板”,消除制约内部控制发生作用的因素,组织文化扮演着不容忽视的重要角色。

(二) 组织文化的特性辨析

文化包括物质文化、制度文化和精神文化。制度文化指道德伦理、群体规范、行为准则、社会制度、风俗习惯等,它将个体化的人组织成社会人,并有序地构建复杂的社会系统,促使其规范运行。组织文化是社会文化的重要组成部分,具有许多其他物质或非物质形态所不具有的基本特性。

1. 多样性。组织文化有多种类型,内容丰富多彩,形式表现多样,内涵博大精深。这一特征预示了组织文化建设与实施的复杂性和多元化,要面对多种文化的碰撞和对冲,包括优良文化和糟粕文化交互作用,因此组织文化对内部控制的作用亦是双向的:优良文化是内部控制有效建设与实施的基础,具有正向推进作用;而不良文化对内部控制具有毁损与破坏作用。

2. 群体性。尽管组织文化具有多样性,但是文化依附并成长、成熟于组织(群体)内部,突出表现为它汇集了组织的群体意识和集体价值趋向,或者说组织内部成员具有个体性文化特征,组织文化综合了诸多个体文化元素后,汇集、整合形成了组织文化之主流,进而彰显出组织文化的群体性,它代表了绝大多数成员的文化取向和共同的价值追求。同时,组织文化产生、发展、聚集于某一区域或组织内部,并寻找适宜的成长环境与气候,对组织发展产生推进或阻碍作用,它不可避免地打上本组织的烙印,构成本组织文化与其他组织文化的差异性。

3. 体系性。文化的多样性和群体性不代表组织文化是杂乱无章的,相反,组织文化具有稳定的结构和整合的功能,彰显出组织文化的合力,它能够汇集诸多文化类型,使各种文化得以交流与融合,赋予旧的文化以新的内涵,并催生出新文化形式,各类文化取长补短、相得益彰、有序发展,构成了组织文化体系。人们所说的组织文化一般不是组织文化中的某些元素,而是组织文化的整体结构。

4. 时限性。文化的形成、存在与发展不仅具有空间地域概念,也具有浓厚的时代背景,或者说具有某个特定时期的特性,离开了特定的时空,文化的建设与发展就变得不可思议。从宏观上说,某类文化形态与一定时期的生产力水平和社会发展相适应。从微观上说,组织文化的生存、发展、丰富完善与特定环境和机遇有关,时间是组织文化形成与发展函数的重要变量。有些组织“同甘共苦”的初创文化与“有福同享”的巅峰文化明显不同,甚至有较为本质的差异,这就是时间和环境作用的结果。

5. 流动性。文化需要传播,它必须按照文化发展的自身规律,向外扩散或流传,并在流动中积累、壮大。流动性包括组织或区域之间横向流动、时期先后的纵向流动以及两者并存且具有发扬性和创新性的传承。组织文化发展中的交流、沟通、融合异常重要,它是组织文化永葆生命力和效力的重要防腐剂。流动性使正向文化能量得到聚集和放大,影响和推进内部控制的建设与发展。

6. 积累(传承)性。组织文化不论是优秀文化之精华还是不良文化之糟粕,都不是一次创造、一步到位和一成不变的,而是伴随着社会政治、经济、法律、军事的发展逐渐成长、完善与壮大起来的。流动是组织文化横向运动的主要形式,传承是组织文化纵向运动的方式。制度文化的培育(如内部控制属于此)本身就是组织文化培育、积累、优化的演进过程和结果,只有更好,没有最好。

当然,学者还可以总结出内部控制与组织文化的其他特征或特性。但是,仅仅从上述辨析中便足以看出内部控制与组织文化之间不具有互斥性、排异性和替代性,相反,它们之间具有相通性、兼容性和交融性,天然地存在诸多可供无缝对接的链接点和通道。例如内部控制的“内部性”与组织文化的“群体性”具有共同指向,都是针对组织存在的基本特性,说明两者具有共同的平台和活动领域;内部控制的“系统性”与组织文化的“体系性”内涵相近,说明内部控制与组织文化两个体系存在诸多交集,能够实现良好契合,协调同向运行,即改善内部控制可优化组织文化,反之亦然;内部控制的“动态性”与组织文化的“时间性”相对应,说明内部控制与组织文化的契合与互动都是在运动中完成的,两者存在相互适应、相互联动、相互促进的功能;内部控制的“成本性”与组织文化的“积累性”密切相关,内部控制初建阶段往往成本较高、收益不明显,随着内部控制的固化、形成机制,其运行成本会逐步降低、运行效益会逐步显现,这与组织文化建设的成本趋势是一致的,有的组织投入的成本既作用于内部控制,又作用于组织文化建设,两者都产生积累效应,当夯实基础、步入良性循环后,其建设效益就是加倍的。同时,除了共性和协同性之外,内部控制与组织文化由于其运行轨道和作用机理的差异,整合差异还可以使之具有一定的互补性。如内部控制作为一项管理制度,必然具有其自身的持续性和稳定性,不可能朝令夕改,即使发现不当,也要通过一定程序才能“变轨”,而组织文化具有流动性和积累性,处于活跃的扩张和积极传播状态,它能够在一定程度上弥补内部控制的不足;内部控制是刚性制约,容易带来由于控制而引发的不适与矛盾,而组织文化具有柔性梳理和引导的功能,两者结合能够实现刚柔并济、相得益彰。因此,实现内部控制与组织文化的密切契合、良性互动、有效融合不仅必要和重要,而且在实践中具有运作的良好平台,是完全可运行、可兑现和可操控的。

三、内部控制与组织文化契合与互动的路径探索

实现内部控制与组织文化的紧密契合与良性互动,必须围绕组织生产经营和业务管理实际,创建内部控制与组织文化接触、互动和融合的平台,寻找实现两者有机结合的路径。本文认为,内部控制与组织文化的结合路径多种多样,宏观上可以从组织发展战略、组织架构、运行机理等方面入手,微观上可以从组织的人员素质、业务分工、职责定位等方面分析,本文尝试从中观层面剖析内部控制与组织文化相互联系、相互作用、相互促进的操作平台与实现路径。

1. 会计路径。内部控制按照控制目的不同,分为会计控制和管理控制。内部控制的前身是内部牵制和职责分工,基本目标是针对会计核算错弊及违法乱纪现象实施防范与监控措施。在内部控制发展的历史中,会计控制发端最早。会计控制是组织会计文化与内部控制有机结合的产物,是企事业

单位最普遍和最常规的内部控制形式。会计文化是在社会主流价值观的引领下,在长期的会计实践中形成的,由全体财会人员共同认可、信奉、践行和传承的精神财富总和,包括诚信、独立、客观、公正、谨慎和保密六个要素,核心价值观和职业道德规范是其主体内容^[13]。可见,会计文化与内部会计控制的精髓和目标高度吻合,并且互为依托、相辅相成、携手共行。会计文化不仅渗透并体现于会计控制之中,引导会计控制(导向功能)实践,会计文化的优劣直接折射出会计控制设计和实施的效果性、效率性,主导会计控制的成败(凝聚功能),而且会计文化潜移默化地融入会计控制之中,提升会计控制的品质和效能,与会计控制一荣俱荣、一损俱损(约束功能)。会计文化为会计控制提供了基本文化背景,也为其有效实施提供了认知基础、知识准备和动力蓄存(激励功能);另外,会计控制作为会计文化的载体,彰显了会计文化之精髓,为会计文化的丰富与发展提供了实践空间,也为会计文化的效能提供了有效验证。会计控制与会计文化最容易找到合适的接口,两者互动及作用与反作用关系明显,因此,基于会计文化路径的内部会计控制建设与实施较为简便易行,容易获得立竿见影的效果。

2. 管理路径。内部控制体系中会计控制和管理控制是并列的,内部控制建立伊始便带着组织管理文化的烙印,且服从和服务于组织治理与管理,服务于常规或特定的管理目标。组织管理体系由治理结构、组织结构、岗位设计、业务流程、业绩评价和信息系统等要素构成。内部控制不是一个独立的系统,它存在于管理体系的各个领域之中,严格来说,内部控制也是一项广泛的管理制度。管理文化是组织在长期的管理实践中形成的、被管理者共同认可的管理态度、思想、理念、假设、风格、习惯、措施和方法的总和。组织在不同管理文化中的管理行为有所不同,其内部控制和内部管理的原则及做法也有所不同^[14],管理文化决定了组织管理的思路、标准和行为倾向,决定了什么是可以接受的,什么是不可接受的。“霍夫史台德”文化测量方式指出,管理文化由权力距离(上下级权力的影响力与管理的层次和幅度)、风险规避(对待风险的认知与容忍度)、个人主义倾向(个人的作用和影响力)和对抗性(人与人的和谐程度)四个维度构成^[15],这四个维度正是内部控制需要解决的重点、难点问题,是内部控制运行的中心。管理文化的深度和效度影响、制约甚至决定了内部控制的广度和力度,内部控制制度的设计与运行不得不考虑组织管理文化土壤,且与组织管理文化紧密咬合,使内部控制制度坐落于坚实的文化根基之上,这是管理规律的内在要求,也是内部控制规律的必然反映。反之,如果内部控制与管理文化频频发生冲突且不能得以调和及缓释,则既无利于内部控制的建设与实施,也无益于组织文化的优化与改善,这是内部控制建设与实施的“天敌”,也是内部控制失败的常见教训。从管理文化路径构建内部控制更容易接近内部控制的本质和运行机理,这也是管理当局最为乐见的设计思路,其建设与实施的阻力和成本相对较小,容易成为管理者的习惯做法和理性选择。

3. 信息路径。信息公开制度离不开内部控制体系的保障和信息文化的支撑^[14]。从一个侧面讲,组织对外发布或报送的会计信息、统计信息、业务信息和其他信息之所以具备公信力,是源于其信息生成、加工、传输、储存的程序和方法的公认性、平稳性和有效性,是由于保障其规范性和安全性的内部控制系统和优良的信息文化发生效力。信息文化是指人类进入信息社会而形成的一种新型发展文化,是人们为了追求、获得和使用信息而逐渐发展起来的一种文化,是人类信息生产、信息生活所创造的观念、行为、物质的总和^[16]。保障信息品质和安全是内部控制设置的基本考量,内部控制体系的运行是伴随着组织的物资流、资金流和信息流,在时间上继起、空间上并存的连续过程,信息居于特殊地位,会计控制和管理控制常常是通过信息控制或依靠信息进行决策的。与此同时,组织的文化流亦夹杂其中,对信息流、物质流和货币流产生影响和牵制,并与内部控制的运行发生碰撞,相互间产生诸多关联,潜移默化中影响内部控制的建设与实施。如信息文化的特点是交互速度快、观念更新频繁和现实实用性强,涉及信息思维、信息心理、信息意识、信息法制、信息行为、信息技术、信息工程等物质领域和精神层面^[16],现代前沿性的信息文化将内部控制置于现代高科技的环境之中,大大改变了原有的手工为主体的内部会计控制和管理控制,并催生出一系列新内部控制技术和方法。近些年推出的企业内部控制信息披露制度,

可以说就是现代信息文化背景下的制度设计,它是组织内部控制系统新派生的重要组成部分。故基于信息文化视角的内部控制建设与实施反映了现代科技的发展和信息社会的基本特质,健康的信息文化能够明显助力于内部控制建设与实施,大大提升内部控制运行的品质和效能。

4. 法规路径。内部控制与法规法制呈强相关关系。内部控制思想与法制理念是一脉相承的。内部控制作为内部政策或管理制度,自然要与国家法律法规保持一致,有的学者甚至认为内部控制是国家法律法规在本组织业务活动的具体体现,是法规的细致化、具体化和深入化,且成为落实法律规章的基础环节和系统保障^[14],有时内部控制体系能够填补法规的缝隙,弥补法规可能存在的缺漏。换个角度说,内部控制的建设与实施离不开外部因素,其中重要的就是法律环境和法制文化,内部控制体系力求与外部法律法规环境形成合力。法制文化是一种体现法治精神和理念、原则和制度、运行实践和生活方式的进步文化形态,法制文化是法治的灵魂,是建设法治社会的重要精神支柱和内在动力^[17],也是组织内部控制运行的人文基础。法制文化的核心是法律至上、推崇法治、遵循法律、维护法规,法制文化无疑是内部控制运行的无形推手和维护、促进力量。维护法制、传播法制文化与加强内部控制具有异曲同工之处,甚至可以说推进法制文化本是内部控制建设的组成内容。

5. 审计路径。内部审计的内容包括内部控制、公司治理和风险管理,谈及内部审计必涉及内部控制。内部审计的重要职责就是建立、健全内部控制体系,内部控制机制也是内部审计监督的重要内容。反之,内部控制五大要素之“内部监督”将内部审计纳入其中,视内部审计是内部控制执行的监督保障,国家审计和注册会计师审计亦然。内部控制体系既是审计监督的基础(审计范围、审计程序和审计方法的选择有赖于对被审计单位内部控制系统的测试),又是审计的重要内容(在对财政财务收支及其相关的经济业务活动进行检查监督时,必须对其相关的内部控制进行评价,有时两者是不可分离的)和目标(建立健全内部控制体系是审计基本目标之一,是更高层次的治本性目标)。内部控制与审计的关联不仅仅是制度上的接口和技术的衔接,更是文化的对接和契合。审计文化主张明确责任、澄清事实、服务公众、恪守独立、遵循规范、追求能力、崇尚证据、推进公正、维护秩序,强调真实、合法和效益,推进公正、透明、绩效^[18]。审计文化的运行方向与内部控制的作用指向完全一致,审计文化固化或强化了规范和被监督的理念,强调内部控制亦属被监控或接受检验的对象,突出控制与被控制、监督与被监督是相互的、可转换的,客观上为内部控制运行的规范性和效率性增添了压力和动力,也为控制行为主体指示了执行规范和行为倾向。从审计文化路径分析内部控制制度建设实施无疑具有动态性、建设性和前瞻性,有益于将内部控制与内部审计、内部控制与外部审计有机结合起来,使内部控制更具内聚力、自省力、创新力和持续力。

6. 反腐路径。“将权力关进制度的笼子”是当今社会出现频率较高的词句之一,制度“笼子”当然包括内部控制制度。内部控制制度的建设与实施可以压缩腐败产生和存活的空间,加大贪污腐败的成本和被发现的概率。在努力构建不想腐、不能腐、不敢腐的体制机制,通过制度管好钱、管好人、管好事,构建反腐败的教育、罚防体系的过程中,社会自然对内部控制制度寄以较高的希望,即依托法律和制度反腐成为人们的基本共识和行为归宿。反腐文化(或称廉洁文化)是组织对腐败的态度、认知、标准、处置措施等价值判断和行为取向之总和。在非企业组织(特别是党政机关和事业单位)中,反腐文化对其内部控制设计、建设与实施具有直接的影响力,真反腐还是假反腐,制度的“笼子”是严实的还是松弛的,可以从其内部控制疏密及执行态度上找到答案。反腐文化与内部控制结合,引导内部控制制度的触角开始从会计、管理、信息领域向资源、权力等高危和易腐部位延伸,特别是党政机关和政府权力部门更是如此。反腐文化呼唤内部控制建立健全,以压缩权力真空地带;而腐败文化则衍生内部控制松垮与失联,寻求贪腐活动的更大自由活动空间。因此,反腐文化与内部控制的有机契合是构建教育、罚防体系的基本要求,是治标与治本相结合的基本体现。基于反腐文化的内部控制建设与实施具有鲜明的时代特征,具有特殊的政治寓意,对于企业、事业单位、政党机关资源配置和权力运

行具有保障、护稳和障碍的作用。

总之,组织文化与内部控制的互动、契合不是抽象的、统一的和原则性的,而是具体的、多样化的和可操作的。两者相互契合的路径和方式多种多样,绝对不是本文所能穷尽。内部控制建设与发展规律告诫人们,人治(经验管理)、法治(制度管理)必然要走向无为而治(文化管理),这是必由趋势^[14],组织文化建设和内部控制建设与实施相互融合是向此方向前行的必然选择。

参考文献:

- [1] 俞雪花,周西有. 基于企业文化视角的内部控制措施研究[J]. 财政监督,2008(9):28-29.
- [2] 郭慧芳. 企业文化与内部控制相结合的分析探讨[J]. 企业导报,2011(11):160-163.
- [3] 刘安兵. 试论企业文化与内部控制协同效应[J]. 中国证券期货,2013(1):257-258.
- [4] 李成云. 企业文化——内部控制的灵魂[J]. 中国注册会计师,2011(11):96-99.
- [5] 刘明辉. 内部控制构成要素[J]. 财政监督,2001(6):15-18.
- [6] 谷祺,张湘洲. 内部控制的三级系统观[J]. 会计研究,2003(11):10-13.
- [7] 王竹泉,隋敏. 控制结构+企业文化:内部控制要素新二元论[J]. 会计研究,2010(10):12-16.
- [8] 史晶晶. 国内内部控制研究综述——基于企业文化的角度[J]. 企业导报,2011(11):161-164.
- [9] 宋宝连. 浅谈我国企业内部控制制度存在的问题及应对措施[J]. 特区经济,2012(10):72-75.
- [10] 朱永涛. 丑陋文化的几种表现形式及影响[J]. 中国科技信息,2006(1):162-164.
- [11] 李德顺,孙伟平,孙美堂. 文化沙漠化及其治理[J]. 学术交流,2001(5):11-12.
- [12] 谢志华. 内部控制本质与结构[J]. 会计研究,2009(12):11-14.
- [13] 蔡静. 我国会计文化研究综述[J]. 当代经济,2012(8):40-41.
- [14] 郑石桥. 内部控制学[M]. 北京:中国时代经济出版社,2013.
- [15] 陈祥槐. 管理文化研究:观点和方法[J]. 中国软科学,2002(7):68-73.
- [16] 魏学宏. 信息文化与和谐社会构建探析[J]. 福建省社会主义学院学报,2010(1):70-73.
- [17] 赵学民. 对法制文化建设的思考和建议[J]. 法制与社会,2013(5):7-9.
- [18] 王爱国. 中国审计文化的反思与重构[J]. 会计研究,2011(3):89-93.

[责任编辑:刘 茜]

Internal Control Construction and Match and Interaction of Organizational Culture: Features Identification and Path Probe

WANG Ying¹, PO Hai²

(1. Department of Finance, Jiangsu Maritime Vocational College, Nanjing 211170, China;

2. School of Business, Nanjing Normal University, Nanjing 210097, China)

Abstract: This paper maintains that the construction and execution of internal control is closely related to organizational culture. The previous study on such construction and execution was usually conducted from the angle of accounting, management, information, regulation, audit, and anti-corruption without paying much attention to organizational culture and the function of culture. Culture is not only one of the factors of internal environment but also the important and restraint factor for the existence of internal audit in which it plays an important role. Also culture has such characteristics as origin, endurance, extensiveness, penetration, interaction, inheritance and abutment. This paper finally demonstrates that construction of organization cultural system is the main objective, the important base and the fundamental motivation and puts forward some measures to realize the above objectives from the cultural perspective.

Key Words: internal control; organizational culture; accounting culture; audit culture; management culture; legal culture; information culture; internal audit; corporate governance