

企业内部控制理论的演进及其对我国的启示

欧阳电平, 王贤平

(武汉大学 经济与管理学院, 湖北 武汉 430072)

[作者简介] 欧阳电平(1952-), 女, 湖南长沙人, 武汉大学经济与管理学院教授, 主要从事会计信息化、管理信息系统与决策支持系统研究; 王贤平(1983-), 男, 江苏江阴人, 武汉大学经济与管理学院硕士生, 主要从事会计信息化研究。

[摘 要] 企业内部管理的需求和公司治理的外部环境——资本市场的发展推动了内部控制理论的演进。内部控制其实质是“人控制人”, 它涉及公司治理结构和市场经济体制的改革、人事制度的改革、企业文化建设、员工的道德观和激励机制等。抓住企业高层管理者, 企业战略的制定和员工的培训是实施内部控制的源头和关键。

[关键词] 内部控制理论; 风险管理; 管理导向; 启示

[中图分类号] F275 [文献标识码] A [文章编号] 1672-7320(2007)02-0222-07

2004 年美国 COSO 委员会发布了新的内部控制报告《企业风险管理——整体框架》, 同时, 美国国会 2002 年颁布的《萨班斯——奥克斯利法案》也在这一年生效, 要求美国公司的管理层开始按 COSO 的框架编制公司内部控制报告, 并提交给独立公共会计师审计。这些事项标志着美国企业内部控制的理论和实务进入一个新的里程。为什么企业内部控制受到美国国会如此重视? 企业内部控制的实质是什么? 我国的企业内部控制理论与实务现状怎样? 如何将发达国家不断完善的内部控制理论, 用于指导我国企业的内部控制实践以避免经营风险? 这些问题将随着我国改革开放的不断深入, 企业面临的国际市场竞争日趋激烈而亟待解决。由此, 我们需要对发达国家的内部控制理论和实务进行深入剖析, 以便从中获得对我国企业内部控制理论和实践的启示和借鉴。

一、内部控制理论演进历程的简要分析

现代意义上的内部控制理论始于 20 世纪初西方国家的产业革命, 主要是在美国, 大致经历了内部牵制、内部会计控制与内部管理控制、内部控制结构、内部控制框架四个阶段。

(一) 内部牵制阶段

20 世纪初期, 资本主义经济得到较大的发展, 股份制公司的规模日益扩大, 发达国家的企业在实践中摸索出一些组织、调节、制约和监督生产经营活动的方法, 即通过职务分离、簿记牵制和实物牵制等手段, 实现对钱、财、物等对象的控制, 达到查错防弊的目的。与此同时, 资本市场逐步形成, 独立会计师行业出现, 他们在财务报表审计中发现: 可以对企业会计信息处理过程给予某种程度的信赖, 以减少账目核对的成本。1912 年, 美国第一家会计师事务所创始人之一 R. H. 蒙哥马利提出了“内部牵制”理论, 即通过对企业收集和处理会计数据过程的审查和评价, 确定财务报表审计工作的范围, 形成了内部控制理论的雏形。

内部牵制是指以提供有效的组织和经营,并防止错误和其他非法业务发生的业务流程设计。该理论的提出是基于以下两个基本假设:第一,两个或两个以上的人或部门无意识地犯同样错误的机会很小;第二,两个或两个以上的人或部门有意识地合伙舞弊的可能性大大低于单独一个人或部门舞弊的可能性。内部牵制理论的明显不足是:从公司的某一部门或某一业务点出发进行的控制,不强调业务点与业务点之间的联系性,缺乏对公司整体业务的控制。

(二)内部会计控制与内部管理控制阶段

20世纪40年代到70年代,随着公司制企业的进一步发展,一方面,经营权高度集中在管理者手中,为保护投资人和债权人的经济利益,西方各国纷纷以法律的形式要求通过内部控制,强化对企业的会计资料以及经济活动的控制与监督;另一方面,企业规模的扩大和经济业务的复杂化,企业需要在管理上采用更完善、更为有效的控制方法,这些已远远超出财务会计的控制范畴,深入到企业的各个部门和全部经营活动中。这些控制实践活动促进了内部控制理论的发展。

1949年,美国会计师协会出版了第一本关于内部控制的研究专著《内部控制——协作体系的要素及其对于管理层和独立公共会计师的重要性》。第一次提出了内部控制的定义:内部控制包括在组织内部采用的,以保证资产的安全性、核查会计数据的准确性和可靠性、提高经营效率、促进管理政策的贯彻和实施为目的的计划,以及所有与之相协调的方法和措施。由于这个定义过于宽泛,不便于指导独立会计师在进行财务报表审计时应在多大程度上关注被审企业的内部控制。1958年美国注册会计师协会的审计程序委员会发布了《审计程序公告第29号》,将内部控制明确分为内部会计控制和内部管理控制。前者包括所有与保护资产安全、保证财务记录可靠性直接相关的方法和程序,后者主要包括所有与提高效率、贯彻管理政策直接相关的方法和程序。后来在1963年《审计程序公告第33号》以及1973年《审计准则公告第1号》中又进一步明确了管理控制和会计控制的定义,并且指明:独立审计师主要考虑与会计有关的控制。

这一时期,通过引入“会计控制”和“管理控制”两个概念,并以审计准则规范的形式帮助独立会计师界定对企业内部控制的审查和评价范畴。但是,事实上会计控制和管理控制之间并没有严格的界限,许多用于会计目标的程序和记录也可以用于管理目的;特别是随着信息技术在企业中的大量应用,企业的业务流程一体化,会计活动已经融入到企业的业务中,内部会计控制和内部管理控制很难分割。

(三)内部控制结构阶段

20世纪70年代以后,西方发达国家经济繁荣,企业寻求扩展国际市场的机会。然而,美国水门事件的发生以及随着调查的深入,暴露出众多公司存在贿赂行为,同时,牵涉到独立会计师的案件也日益增多。美国国会深感震惊,在1977年国会全票通过了《反国外贿赂法》,该法案明确了“国外贿赂行为”和“未能保持充分内部会计控制系统的情形”属于违法,使内部控制不再隶属于会计部门,而是由公司董事会负责。从此,内部控制理论进入一个新的里程。

1988年美国注册会计师协会发表的《审计准则公告第55号》,以《在财务报表审计中对内部控制结构的考察》为题,用“内部控制结构”(internal control structure)取代原有的“内部会计控制”和“内部管理控制”的概念,并指出:企业的内部控制结构包括为合理保证企业特定目标的实现而建立的各种政策和程序,并明确了内部控制结构的三个要素——控制环境、会计系统、控制程序。

“内部控制结构”最主要的特点是将会计控制和管理控制相融合,从企业管理的角度来对内部控制加以研究;第一次赋予了内部控制以具体的要素,将控制环境纳入内部控制的范畴,明确了管理层,董事会等企业相关人员和部门在内部控制中的影响,职责和作用等。“内部控制结构”为独立会计师提供了更加宽泛的概念基础。

(四)内部控制框架阶段

20世纪80年代,美国新一轮的财务失败事件导致大量的金融机构破产,经过调查发现,惨败的原因很多,但几乎所有的案件都与审计师的失职联系在一起。

财务报告的舞弊行为促使美国的注册会计师协会(AICPA)、美国会计学会(AAA)、财务经理协会(FEI)、国际内部审计师协会(IIA)和管理会计师协会(IMA)于 1985 年成立了“全美反舞弊性财务报告委员会”(又称 Treadway 委员会),以探讨舞弊性财务报告对财务报告真实性的破坏程度,调查独立会计师在判断舞弊方面应担当的角色,以及确定公司治理结构对舞弊行为的影响。Treadway 委员会在调查中发现:在其研究样本中,有 45% 的财务舞弊案件是由于或部分地由于内部控制失败造成的。同时,还发现社会各界对内部控制的概念和内涵的认识存在着差异,评价企业内部控制有效性的标准不一。1992 年,美国 Treadway 委员会组成的 COSO 委员会,在广泛征求人们对内部控制看法的基础上,发布了《内部控制——整体框架》报告,并于 1994 年对其进行了增补,1996 年,美国注册会计师协会发布《审计准则公告第 78 号》,全面接受了 COSO 报告的内容,世界上许多企业采用内部控制框架作为构建和评价内部控制有效性的标准,将内部控制理论和实务推进到一个新的高度。

COSO 的《内部控制——整体框架》报告中对内部控制的定义如下:

内部控制是一个过程,该过程受到公司董事会、管理层和其他人员的影响,其目的是为下列目标的实现提供合理的保证。这些目标包括以下几类:经营的有效性和效率,财务报告的可靠性,遵守法律法规。报告明确了内部控制的五大要素:控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控以及它们的内涵,描述了各个要素之间的相互协同和联系。

《内部控制——整体框架》的理论创新最主要体现在:(1)明确了内部控制贯穿于企业的经营活动过程中,是企业管理不可或缺的组成部分,是对企业进行动态控制;(2)突出强调了“人”对内部控制的影响和作用;(3)把“风险评估”和“信息与沟通”引入到内部控制的要素中,强调风险意识以及信息与沟通在内部控制中的作用;(4)内部控制是为三类目标实现提供合理保证(而非绝对保证)。

二、内部控制理论的进一步创新与发展——企业风险管理框架

20 世纪 90 年代,随着跨国企业的联合,贸易壁垒的消融,信息技术的迅猛发展,国际资本市场的形成,金融衍生工具不断推出,企业面临越来越大的经营风险。自 COSO 的《内部控制——整体框架》发布后,就有学者不断地对其提出质疑,例如认为其无法将内部控制与企业风险管理相融合。尤其是随着金融衍生工具丑闻的频繁发生,以及国际企业界接连发生的高层管理人员舞弊案件,COSO 委员会开始将对内部控制的关注重点由财务报告转向风险管理,2004 年在《内部控制——整体框架》报告的基础上,结合《萨班斯——奥克斯利法案》推出了《企业风险管理——整体框架》(Enterprise Risk Management-Integrated Framework,简称 ERM 框架)。同时,美国国会以法规的形式要求企业高层管理者对企业内部控制的有效性承担责任,使内部控制的理论和实务进一步步入法制化的新里程。较之前期的内部控制理论,ERM 框架的创新与发展主要体现在以下几个方面。

(一)创新和扩展了内部控制的概念和内涵

ERM 框架涵盖了内部控制框架的所有合理内容(60%与内部控制框架相同),增加了一类控制目标——战略目标,并扩大了报告目标的范畴;突出了控制的重点——企业风险,并且针对风险管理提出了“风险组合观”,以及“风险偏好”和“风险容忍度”的概念;在五个要素基础上增加了三个风险管理要素:目标设定、事项识别和风险应对,对其他要素分析更加深入,范围也有所扩大^[1](第 11 页)。

与内部控制框架的定义和内涵相比,ERM 框架更加明确,具体并且拓展或创新了以下概念和内涵:(1)增加了战略目标。明确了从企业战略制定阶段就必须进行风险管理,内部控制要为企业战略制定和实施的全过程提供合理保证。(2)将“财务报告的可靠性”目标发展为“报告的可靠性”目标。即企业管理层要对发布的所有报告的可靠性负责。(3)明确内部控制重点是企业的风险,而风险管理最重要的是识别影响组织的潜在事项,并把风险控制在组织的风险偏好范围之内。为了区分风险与机会,ERM 框架将风险界定为“可能有负面影响的事项”,并且明确指出风险控制是一个全员参与,全方位管理的过

程。(4)用“风险偏好”和“风险容忍度”两个概念指明企业如何度量风险。风险偏好是企业在实现目标的过程中愿意承受的广泛意义的风险数量,与企业的战略直接相关。风险容忍度是企业在对相关目标实现过程中出现差异的可接受程度,在确定各目标的风险容忍度时,要考虑目标的重要性,并与企业的风险偏好联系起来。(5)新增“目标设定、事项识别、风险应对”三要素指导企业进行风险管理。“目标设定”是企业风险管理流程的首要步骤;“事项识别”指明应根据对实现企业目标的潜在影响来确认风险,管理者不能孤立地、片面地看待风险,还要能抓住“正面影响或者能够抵消风险的负面影响的事项”的机会;“风险应对”明确了四种应对风险的策略:回避、降低、分担和承受。(6)扩展了“控制环境”、“风险评估”、“信息与沟通”的内涵。指明企业要引入风险管理理念、风险文化,明确了董事会、内部审计师在风险管理中的角色和职责,增加了“风险经理”岗位,并明确其责任,突出风险管理的重要地位。

(二)ERM 框架导向的创新——“管理导向”取代“审计导向”

由于对公司内部控制的评价是独立公共会计师出具审计报告的依据,加上内部控制理论研究人员主要来自会计行业和学术界,COSO 委员会的五个发起组织 AICPA、AAA、FEI、IIA 和 IMA 也都是会计职业团体,永道会计师事务所还是内部控制框架的撰稿人,这使得内部控制理论研究长期带有“审计导向”的烙印。然而,随着企业规模、组织结构、信息化的发展,要将与会计程序有关的内部控制区分出来非常困难。并且,内部控制概念过于宽泛,评价标准不一,大量的公司失败的诉讼案件把独立会计师们牵涉进来。尽管 COSO 委员会希望内部控制框架能为企业管理层和独立会计师提供一种标准,但仍然没有解脱“审计倾向”。例如,1992 年的内部控制框架文件未将保护资产的安全纳入内部控制的目标之中,原因是企业管理当局错误的经营决策以及外部环境的变化等都会造成企业资产的损失,如果将保护资产安全纳入到内部控制的目标中,就可能使独立会计师承担不应承担的责任。1994 年在美国审计总署的干预下,才将“保证资产安全”补充到内部控制框架文件中。

然而,安然、世通等公司失败案例带来了加强企业风险管理的呼声,而理论界对企业风险管理尚缺乏一种全面的、系统的、统一的认识。COSO 希望新的 ERM 框架能够成为企业董事会和管理者的一个有力工具,用来衡量企业管理团队处理风险的能力,以及评价企业风险管理有效性的标准。虽然内部控制框架是 ERM 框架的渊源,但制定的指导思想却有着重要区别:ERM 框架将企业内部控制和风险管理融为一体,是企业管理的重要组成部分。ERM 框架在开篇即明确:“企业风险管理的基础性前提是每一个主体的存在都是为它的利益相关者提供价值。所有的主体都面临着不确定性,管理当局所面临的挑战就是在为增加利益相关者价值而奋斗的同时,要确定承受多大的不确定性。不确定性可能会破坏或增加价值,因而它既代表风险,也代表机会。企业风险管理使管理当局能够有效地应对不确定性以及由此带来的风险和机会,增进创造价值的能力。”由此看出,ERM 框架很少带有制定主体(COSO)的立场偏见和利益取向,而更好地体现了为企业管理层服务。

(三)控制方式从间接的财务报告约束到直接的风险管理

长期以来,内部控制理论把关注重点放在对外公开的财务报告上,防止财务报告舞弊案的发生。然而,对外的财务报告是企业过去的经营成果的被动反映,这样只能通过财务报告的约束作用间接作用于企业经营活动。另外,财务舞弊大多数情况下是企业经营管理上出现问题时所采取的“瞒天过海”的策略,仅强调与财务报告相关的内部控制并不能防止企业战略、经营管理上的失败。“另一个毒瘤是,管理层经营失败而不可避免地导致股东价值下跌。原由就可能在于其糟糕的战略,无法保持核心竞争力,或竞争优势的销蚀。”^[2](第4页)

在企业外部经营环境变迁加剧和内部组织结构不断再造的今天,企业面临的潜在和现实的风险更多地不是直接来自于财务活动,而是来自于政治、法律、宏观经济、竞争格局以及内部的组织人事、质量、业务等方面,这些风险积累到一定程度并发生损失后才会体现在财务数据上有所体现。显然,以财务报告为关注重点的内部控制理论已经明显滞后。ERM 框架明确将企业风险管理作为内部控制重点,在战略的制定和实施过程中直接管理风险,将事后的反映控制改为事前分析控制,将企业经营风险控制到企业能

接受的程度。

三、西方发达国家内部控制理论对我国的启示与借鉴

(一)健全的市场经济体制是内部控制理论与实务发展的基石

通过对西方发达国家内部控制理论演进历程分析,不难发现:内部控制的实践源于企业管理者对不断扩大的生产经营过程控制的需要,而内部控制理论则源于公共会计师为保证审计质量又能减少查账成本的需要;自从内部控制概念被提出后,随着企业内部控制的日益复杂化,人们对内部控制的理解一直持续不断地变化,最主要体现在公共会计师从审计的视角不断对内部控制的定义进行修正,直到跳出审计的视角,从企业利益相关者的视角,将内部控制与公司治理、企业风险管理融为一体。为什么公共会计师在企业内部控制理论和实践的发展过程中能够承担如此重要的导向角色?为什么长期以来会计和审计界致力于内部控制理论的研究?是什么力量促使美国的企业管理制度法律化?这就是不断健全的市场经济体制。

企业是社会的一个单体,企业经营管理者为实现其目标对企业生产经营活动进行控制的同时,也涉及到企业利益相关者目标的实现。尤其是现代企业制度下所有权与经营权的分离,投资者通过资本市场,用“脚”投票的方式对经营管理者的业绩进行评价。因此,对企业财务状况、经营成果、内部控制效率和效果的评价涉及到多方的利益,它需要第三方的鉴证,这使得公共会计师职业和行业得以存在和发展。公共会计师承担着社会经济警察的职能,同时也担负着巨大的社会责任。他们出具的对企业审计报告的质量,将涉及到一个地区或一个国家市场经济秩序的正常运转,也涉及到企业在资本市场的声誉、价值和融资的能力。然而,公共会计师也是经济人,他们也需要在审计效益和成本之间进行平衡。因此,他们致力于研究一套企业内部控制的的标准,以便指导企业的内部控制实践以及评价一个企业内部控制的有效性,同时也为降低审计成本。公共会计师制定的标准之所以能被企业经营管理者付诸于实践,除了企业内部管理的需求外,健全的资本市场,使得管理者懂得要遵守共同的游戏规则企业才能得以发展和壮大。如果这些规则不能束缚管理者或公共会计师的舞弊和犯罪,则有相应的法律来制裁。因为健全的市场经济体制要通过资本市场实现社会资源的最优配置,实现的是公平、诚信、效率和法制,实现真正的优胜劣汰。只有在这样的社会经济环境下,企业内部控制的理论和实务才能不断发展和完善。

(二)企业内部控制的务实性高于理论

纵观内部控制理论的发展历程,可以发现这样的规律:社会经济的发展暴露出企业内部控制的薄弱环节,由此引发了案件,案件的发生导致了内部控制理论的修正和完善以及相关立法出现,这样进一步促进企业内部控制制度的健全。这个规律说明内部控制理论研究的缺陷:(1)每个阶段的内部控制理论都不可能是完善的,是对上个阶段内部控制实践的总结和提炼,具有一定的滞后性。(2)企业的内部控制实践是一个动态的过程,不同的企业将随着实践的深入不断积累经验,而理论的提炼则有其局限性。(3)每个企业的生产经营管理都有其独特性,对内部控制的需求和实践也不同,而理论具有普遍性不注重个性。由此内部控制理论不可能是完美的,即使是完美的理论也需要将其付诸于实践才有价值。因此理论仅能给企业的内部控制提供一种原则、思想、标准和方法的指导,没有固定模式,每个企业要根据这些原则、标准等设计适合企业的内部控制制度。

企业内部控制的关键在于务实而不是务虚,即对于防范企业风险来说制度的执行比设计更重要。务实性体现在两个阶段:一是内部控制制度设计,每个企业要根据企业的目标、生产经营规模、管理模式、管理平台和管理方法以及企业所在的外部环境进行设计,要理顺企业的业务流程、分析流程中高风险环节,有针对性的设计控制点、控制方法和措施,考虑到制度设计不可能很完善,在设计时要留有规范的修正程序。适合企业的制度才便于执行和防范风险。二是内部控制制度的执行,制度在企业生产经

营活动中要有刚性约束的作用,即使是制度的不完美,也应通过规范的修正程序进行改正,否则制度建设就毫无意义。

(三)ERM 框架体现了企业内部控制理论与实务的融合

在独立公共会计师致力于内部控制理论研究的历程中,他们最终摆脱了“审计导向”研究的局限性,从企业利益相关者的角度提出了“企业风险管理框架”,使内部控制的理论回归到企业管理,实现了理论与实务的和谐与统一。首先,ERM 框架的开篇就明确了研究的前提和目标:企业风险管理的基础性前提是每一个主体的存在都是为它的利益相关者提供价值。ERM 框架的目的更主要的是为企业管理者在实现企业目标过程中,帮助其有效处理不确定性和减少风险,进而提高企业创造价值的能力,使得内部控制的实践和理论的需求主体一致。其二,ERM 框架体现了企业内部控制的原则:积极防范高于被动治理。ERM 框架提供了从企业战略制定开始到战略实施的全过程的风险管理指导,使风险防范理论与企业风险管理实务融为一体。其三,ERM 框架对“事项”、“风险”、“风险偏好”、“风险容忍度”等概念进行了详细的界定;对董事会、管理者等各层人员所承担的职责,以及控制的重点、范围、方法、评价标准等进行了详细的表述,使理论具有可操作性。由于 ERM 框架研究的出发点和公司治理目标一致,着眼点与企业内部控制实务一致,走出了长期以来内部控制理论与实践的不协调,成为今后指导企业内部控制和公司治理的理论基础。

(四)企业风险管理框架的“本土化”借鉴:抓住源头

自改革开放、实行市场经济体制以来,我国企业面临着国内外市场的激烈竞争,如何加强企业内部控制,增强企业抵御风险的能力,无论在理论还是实务方面我们都准备不足。在理论指导方面,财政部 2001 年颁发过《内部会计控制规范——基本规范(试行)》和以其为蓝本的具体规范。这些规范体现的是内部控制的初期理论,无法指导企业防范风险。而近一年来在美国“萨班斯法案”启动的影响下,我国颁布的内部控制文件又如雨后春笋:2006 年 6 月 5 日,上海证交所出台了《上海证券交易所上市公司内部控制指引》;次日,国资委也发布了“关于印发《中央企业全面风险管理指引》的通知”;2006 年 9 月 28 日,深圳证交所公布了《上市公司内部控制指引》,等等。2006 年 7 月 15 日,财政部成立了“企业内部控制标准委员会”,中国注册会计师协会也成立了“会计师事务所内部治理指导委员会”。与美国内部控制理论不断完善的漫长历程相比,我国显得过于急促。在企业内部控制实务方面,由于我国正处在现代企业制度的改革以及市场经济体制的建设和逐步完善过程中,企业内部控制更主要取决于高层领导的素质和领导风格。虽然不少企业都建立了内部控制制度,有的大型国有企业还请国际知名的管理咨询公司设计了较健全的内部控制制度,但由于体制的缺陷等内外环境因素,很多企业的内部控制制度仅成为摆设。

如何将西方发达国家历经近一个世纪发展和完善的内部控制理论“洋为中用”,使我国企业少走弯路?显然,我们不可以完全照搬西方发达国家的理论和制度,但企业风险管理框架为我国企业内部控制的理论与实务指明了方向:抓住源头,即高层管理者、战略、员工。首先,企业要在激烈的市场竞争中发展壮大,需要一个具有创新精神,反应敏捷的管理层。抓住机会,识别和防范市场风险关键在于企业高层管理者的素质和能力。其二,如何防范和应对风险,重要的是在企业战略制定阶段要有周密的措施和策略。其三,经营风险存在于企业各个部门和各个层次。内部控制的实质是“人控制人”的活动。由此看来,内部控制的重点也是我国企业内部控制实务的难点,它涉及到公司治理结构和市场经济体制的完善、人事制度的改革、企业文化建设、员工的道德观和激励机制等方面。然而,随着企业国际化进程的加快,提高企业的风险防范和内部控制的有效性已成为迫切需求,企业风险管理框架对我国的指导价值已日益显现。

[参 考 文 献]

[1] 朱荣恩,贺欣. 内部控制框架的新发展——企业风险管理框架[J]. 审计研究, 2003, (6).

- [2] [美] 史蒂文·J.鲁特. 超越 COSO——强化公司治理的内部控制[M]. 刘霄仑, 译. 北京: 中信出版社, 2004.
- [3] [美] COSO. 企业风险管理——整合框架[M]. 方红星, 王 宏译. 大连: 东北财经大学出版社, 2005.
- [4] 金或昉, 李若山, 徐明磊. COSO 报告下的内部控制新发展——从中航油事件看企业风险管理[J]. 会计研究, 2005, (2).

(责任编辑 邹惠卿)

Evolution of Internal Control Theory & Its Enlightenment to China

OUYANG Dianping, WANG Xianping

(School of Economics & Management, Wuhan University, Wuhan 430072, Hubei, China)

Biographies: OUYANG Dianping (1952-), female, Professor, School of Economics & Management, Wuhan University, majoring in computerized accounting, management information system and decision support system; WANG Xianping (1983-), male, Graduate, School of Economics & Management, Wuhan University, majoring in computerized accounting.

Abstract: The management demand of enterprises and the development of capital market which is the external environment of corporation governance promote the evolution of internal control theory. To control man's behavior is the essence of internal control which is related to the reform of corporation governance structure and market economic system, construction of enterprise culture, personnel ethic and stimulation mechanism. Supervision on high level management, establishment of enterprise strategy, personnel cultivation are key points of implementing internal control effectively.

Key words: internal control theory; risk management; management orientation; enlightenment