

# 企业人本内部控制：构建基础 及对物本内部控制的改进

王海兵 李文君

(重庆理工大学财会研究与开发中心 重庆 400050 长安福特马自达汽车有限公司 重庆 401122)

**【摘要】**人本内部控制取代物本内部控制是企业内部控制发展的必然趋势，本文提出了构建人本内部控制的思想基础、理论基础和现实条件。相对于物本内部控制而言，人本内部控制在控制理念、控制对象和控制方式等方面有显著改进。

**【关键词】**人本内部控制 物本内部控制 构建基础

人本经济时代，人本内部控制取代物本内部控制是企业内部控制的必然发展趋势。企业内部控制建设必须贯彻以人为本的思想，实现企业经济的可持续发展。所谓人本内部控制，是指企业的内部控制活动以“人”为中心，人既是内部控制的客体，也是内部控制的主体，既是内部控制的手段，也是内部控制的目的。人本内部控制是人本经济发展的必然产物，是企业实施人本管理的客观需要。它具体体现在道德价值观、管理理念及企业文化中，是一种非正式的内部控制制度。

## 一、构建企业人本内部控制的思想基础

构建企业人本内部控制的思想基础是人本主义思想。在文艺复兴时期及其后由于生产经济的高度发展，社会生活的迅速改变，人们需要科学与新的文化，人本主义思潮从而得以迅速发展。

Heiko Spitzack 和 Michael Pirson(2009)指出，人本主义思想有助于企业实现可持续发展和履行社会责任，企业对哲学、宗教、文化资源的配置和使用，对于其发挥满足人类生存需要、增进社会福利的社会功能至关重要。根据马斯洛的需要层次理论，人的需要分为五个层次，按其强度不同依次为：生理的需要、安全的需要、社交的需要、尊重的需要以及自我实现的需要。

物本内部控制忽略人的中、高层次需求，甚至连低层次的需求有时也不能满足，把人当成完全经济理性的“控制工具”，认为员工是否尽责完全取决于其对违规收益和成本的衡量。然而实际情况往往并非如此，心理、感情或文化的因素有时会超过经济因素的影响而对内部控制产生影响。

人本内部控制拓展了物本内部控制的“价值”内涵，不仅注重物质性激励和约束，还注重满足员工的主观效用(价值)，即考虑到执行内部控制的人的诸层次需要特别是高层次需要，并将其作为实施有效控制的前提，使控制主体充分发挥自我管理及控制的作用。科学发展观内含了人本主义价值观，是对人本主义思想的创新与发展。“以人为本”是内部控制效率的核心特征(邓春华,2005)，企业要实现科学发展，必须实施科学的人本控制战略。

## 二、构建人本内部控制的理论基础

构建人本内部控制的理论基础是人性假设理论、控制论、信息论和系统论。“内部控制受组织各个层次人员作用的影响”(王海林,2008)，内部控制在本质上是对人进行约束和激励的一种机制。

林钟高(2009)将信任、互动、动机和激励等人本因素作为有效内部控制及其评价的关键因素。人本内部控制摒弃经济人假设，引入社会人、自我实现人、复杂人等人性假设，认为经济因素只是影响控制效率的基本条件，企业文化、员工身心素质及需求等非货币性因素对控制效率的影响日益增大，有时甚至起着决定性作用。

潘琰、郑仙萍(2008)将复杂人性假设作为内部控制基本假设之一，认为人是经济与道德两重人格的复合体，经济人格解释了内部控制存在的必要性，道德人格则解释了内部控制能够有效发挥作用的原因。

内部控制是一种基于分工的权力制衡机制与信息传导机制(林钟高,2009)，是一个人造的控制系统和信息系统，其根据业务性质和不同员工的人性特点，输入预设的各类控制参数和风险系数，转换和反馈控制信息，并根据实际执行情况不断修正控制参数和风险系数。从信息流有机嵌入整个控制活动的耦合机制来看，信息既是控制的动因，也是对控制过程和结果的描述，信息本身也被纳入控制程序中，用以指示控制路径，启动控制程序，评估控制效率，进而为改善控制活动提供信息决策支持，保障系统控制目标的实现。构建人本内部控制系统，一般会增加物质资产耗费和短期经营成本，但同时也会增加人力资产价值和未来商誉。人本控制系统在平衡成本和人本的前提下，注重控制效率和效果的双向保持和提升。

## 三、构建人本内部控制的现实条件

构建人本内部控制的现实条件是人本经济和人本管理。我国著名人本经济学家巫继学(2004)认为，人作为世界上唯一能够进行自我创造、自我生成、自我完善、自我发展的能动的存在物，创造了自己的全部经济生活乃至整个历史，从而获得人在人的世界和经济社会中的主体地位。同时他提出了“人

本经济观”的概念,即在经济活动的过程中自始至终以人为本,将人作为出发点与归宿点。人类经济活动的所有努力,都是关于生命成本最小化和快乐满足最大化的努力(陈惠雄,1998)。一切关于经济发展的学说,归根到底,其实都是关于人类自身发展这个根本性问题。发展的实质是拓宽人类自身主体性自由(李宝元,2006)。在现代,已经出现了人本经济发展观逐步取代物本经济发展观的基本趋势(杜勋昶,2007),人本经济增长方式是我国经济增长的根本途径(宾建成,2006)。

物本管理通过控制、协调、指挥等,产生最大的效率与效益,它的出现与当时机器化大生产的工业时代革命背景是相辅相成的。在人本经济的推动下,智力资本的重要性不断提升,与物质资本分庭抗礼。

20世纪中期,基于人本经济的人本管理模式取得了较大发展,并在实践中加以运用。所谓人本管理,就是把“人”作为管理活动的核心和组织最重要的资源,把组织全体成员作为管理主体,并服务于组织内外的利益相关者,达到实现组织目标和成员个人目标的管理理论和管理实践的总称。实施人本管理是企业内部控制的纽带,人本内部控制与人本经济、人本管理一脉相承,人本经济和人本管理是构建人本内部控制的实施环境和现实条件,人本内部控制是实现人本经济和人本管理的具体途径。

#### 四、人本内部控制相对于物本内部控制的改进

人本内部控制的提出具有深刻的思想基础、理论基础,并且在我国具备实施人本内部控制的现实条件。通过对物本内部控制的消解,重构后的人本内部控制继承和发展了物本内部控制的合理部分,对不合理的部分进行了删除或改进,有助于提升企业内部控制效率。相对于物本内部控制而言,人本内部控制主要在控制理念、控制对象和控制方式等方面有显著改进。

1. 对控制理念的改进。传统的内部控制把管理活动中的“人”视为机械的、相对静止的物进行管理,忽视了人最本质的东西——意识及思想活动的一面。人本内部控制颠覆了“物”在企业中的绝对重要地位,充分体现以人为本的控制理念,把人看做是“社会人”、“自我实现人”或“复杂人”,尊重人格独立和个人尊严,将人本主义思想贯穿于企业控制活动的始终。人本内部控制将人力资源作为组织中最重要资源,肯定其企业风险控制管理和价值形成中的能动性作用,而且承认其相应的人力资本所有者权益,将组织全体成员作为控制活动的主体和客体,不断调动人的主观能动性,约束人的非理性行为,达到对企业其他要素的潜在价值的充分利用,服务于组织内外各利益相关者,从而实现组织控制目标和成员的个人目标。

2. 对控制对象的改进。在传统的企业内部控制中,控制对象聚焦于各经济事项或业务流程,一旦发生控制失败就追究相关责任人的责任,在奖惩机制不完善的情况下,容易发生道德风险。另外,管理层属于内部控制的制定者,拥有绝对的

权力去监督其下属或内部其他人员去执行,但他们对内部控制的实施不承担任何责任,这样就为管理当局作假、贪污提供了条件。人本内部控制与以前的内部控制相比,改变了决策者、执行者和监督者的相互对立关系,每个人都不同程度地参与控制决策,也同时作为内部控制的执行者和监督者(监督他人以及自我监督)。人本内部控制不仅仅是要求管理层以下的员工,而是要求企业中的所有人员都对企业内部控制负责。因此,就可避免出现内部控制只对下、不对上所导致的内部控制失效,也能让企业所有人团结起来,上下一心,共同维护企业的内部控制制度,促进企业的健康和可持续发展。

3. 对控制方式的改进。物本内部控制一般采用制度管理,注重经济控制。制度管理的优点是实施效率高,但前提是企业的内部控制制度是完善的,且企业全体人员都公平、公正地切实执行内部控制制度。然而,由于我国企业管理制度大多不完善,且常执行不力,使得内部控制效率大大降低。人本内部控制引入人本文化因素,体现人文关怀,采取将人性化制度管理和非正式管理相结合的控制方式,这是内部控制的一大突破。文化在一定程度上表现为一个群体的共享价值观,以及在这些价值观约束下的行为模式。在正式规则没有定义的区域,基于文化所衍生的非正式规则嵌入到现有成文规则体系中,可起到协调人们关系的作用。谷祺(2003)将文化控制作为三大内部控制机制之一,认为企业文化是需要为监督付出高昂代价的价格性激励系统的替代物,企业文化可以使管理者激励内部化,使企业目标成为管理者个人的目标。按照科学发展观的要求,将人本管理思想贯彻落实到企业的内部控制活动中,不仅有助于调动员工的积极性和创造性,增强其自我约束力,而且可使员工的全面发展和企业的可持续发展紧密地联系起来,通过实现员工自身的价值来推动企业的发展,使企业和员工达到共赢,从而有助于企业目标的实现,也体现了企业所承担的社会责任。

【注】本论文由西南财经大学创新人才培养基金资助。

#### 主要参考文献

1. Heiko Spitzack, Michael Pirson. *Humanism in Business*. Cambridge University Press, 2009
2. 邓春华. 企业内部控制: 现状及发展建议. 审计研究, 2005; 3
3. 王海林. IT环境下企业内部控制模式探讨. 会计研究, 2008; 11
4. 林钟高, 徐虹. 分工、控制权配置与内部控制效率研究. 会计研究, 2009; 10
5. 潘琰, 郑仙萍. 论内部控制理论之构建: 关于内部控制基本假设的探讨. 会计研究, 2008; 3
6. 杨春学. 和谐社会的政治经济学基础. 经济研究, 2009; 1
7. 陈惠雄. 人本经济学原理. 上海: 上海财经大学出版社, 2006
8. 李宝元. 人本发展经济学. 北京: 经济科学出版社, 2006