

企业内部控制应树立以人为本的管理理念

周小燕

(广东药学院 广州 510006)

【摘要】 本文基于 COSO 内部控制整体框架,讨论了内部控制体系的组成及其相互关系,分析了 COSO 报告的缺陷和内部控制制度本身的局限性。

【关键词】 COSO 内部控制 管理理念

内部控制是企业管理的中枢神经系统,加强企业内部控制,是企业最基础性的工作,也是企业能够生存和发展的保证。因而,强化企业的内部控制已经成为发达国家公司治理的重要手段。1999年,美国反对虚假财务报告委员会下属的发起组织委员会(COSO)发布了内部控制整体框架报告并付诸实施。报告指出:内部控制是由企业的董事会、管理阶层和员工共同实施的,为财务报告的可靠性、经营的效率效果、相关法律法规的遵循等目标的达成而提供合理保证的过程。

一、COSO 报告的理论框架

1. 控制环境。控制环境是指对建立、加强或削弱特定政策、程序、及其效率产生影响的各种因素,是所有其他内部控制组成要素的基础,位于 COSO 报告内部控制整体框架的首位。控制环境提供企业纪律与架构,塑造企业文化,并影响企业员工的控制意识,涵盖组织结构、授权和责任分配、企业文化、管理人员的管理哲学与经营理念、信息沟通体系等。

2. 风险评估。在 COSO 报告中,加强风险评估和管理是企业内部控制的一个重要的因素。企业经营既存在经营风险又存在财务风险,既存在单位整体层次风险又存在作业层次风险。因而,企业对于每一项经济活动,都应该确定相应的目标,这些目标都必须和企业的生产、销售、行政管理、技术开发、财务等相结合。企业在每一个目标中,必须建立可辨认、分析和管理的风险评估和控制机制,考虑到企业的整体目标和具体目标的协调、内外部风险的权衡。以便及时了解、降低,甚至于化解自身所面临的风险,使其保持在单位整体可接受的水平上。

3. 控制活动。COSO 报告认为,控制活动是为保证其控制目标的实现,其用以辨认并用以处理风险所必须采取的行动。控制活动贯穿于整个企业,蕴含在企业经营的各个环节和各个职能部门之中,是一个繁琐的永不停息的“动态过程”。

4. 信息与沟通。企业应该有一套战略性的完整的信息系统,确保组织中的每个人都清楚地知道其所承担的特定职责,管理层的计划必须准确、及时贯彻到相关部门,以便有效执行,计划的执行情况也要及时反馈给管理层,供其比较分析。企业作为一个“契约联合体”,各组织、部门之间及时、完整的

沟通非常重要。COSO 报告要求向需要信息的人及时提供相关的信息。

5. 监管。早期的内部牵制理论以监督为核心,强调权力的分配和制衡。内部控制理论很大程度上就是利用了“螃蟹理论”,即“内部牵制”的理论互相监管。所谓的“螃蟹理论”就是如果一个箩筐只有一只螃蟹,它将无拘无束、横行霸道,但如果箩筐中有两只或两只以上螃蟹,它们将互相钳制,谁都跑不掉。

二、COSO 报告的缺陷及内部控制本身的局限性

COSO 报告为目前许多企业构建完善的内部控制体系提供了一个模板,与以往的内部控制理论相比,该报告突出了控制环境的重要性,是内部控制理论的重大理论成果。然而,COSO 报告也只是为企业构建内部控制体系提供一个理论框架而已。内部控制并不是一个孤立的环节,也不是一个 COSO 框架就可以解决的,其可操作性也遭到质疑,因为企业内部控制体系的建立、实施、监管是与企业文化、管理者经营哲学等非制度因素紧密联系在一起。尽管很多企业都对 COSO 报告的理论成果趋之若鹜,然而鉴于企业很多基础性工作没有做好,因而 COSO 框架并不能得到有效实施。有“英国皇家银行”之称的巴林银行集团就是一个很好的例证,该银行在经历了 1986 年伦敦金融市场解除管制的“大爆炸”后仍然屹立不倒,却最终毁于其交易员里森之手。里森在交易中严重违规,擅自伪造公司文件,自营投机活动,集团管理层明知里森的行为存在重大的风险隐患仍然向其大量调拨资金,最终直接导致了巴林银行破产。

内部控制的理论基础之一源于 Alchian 及 Demsetz 的团队生产理论。该理论认为,在现代化的团队生产中,由于不可能直接观察每个成员的边际产出,也不可能对总产出作出精确分解,因而,有机会主义倾向的成员便有了“搭便车”的可能,因此,需要对组织成员的行为进行监督与控制。内部控制作为企业内生发展为主的监督与控制体系,一直把监督与控制成员的行为作为主要职责,强调制度层面的“硬控制”。由于内部控制本身固有的局限性(雇员和领导的判断、内部控制的失灵、管理层任意操纵、内部人控制、企业成员之间相互串通舞弊)以及其受成本效益的制衡,再完善的企业内部控制制度

都只能为企业的经营和管理工作“保驾护航”，并不能“保证”企业目标的实现。完善的内控制度不可能包治百病，不管内部控制制度多么完善和健全，内控的执行最终是依赖于人来进行的。因此，内部控制体系不应该只是停留在制度层面的“硬控制”上，更应该上升到非制度层面的“软控制”上，强调人的积极性、主观能动性和创造性。因为制度的制定、执行、监控最终是依赖于人的，人是企业最宝贵的资源，日本索尼公司和松下公司的经营秘诀就是很好的例证。只有人和制度的良性互动才能最大限度地“整合”和“集成”企业的资源，增强企业的整体效益。“人”是企业内部控制的主体和关键控制点，应积极倡导以人为本的管理理念。

三、人本管理视角下提高企业内部控制效率的途径

1. 建立良好的组织结构。组织结构是控制环境的重要组成部分，传统的组织结构强调制度的作用，按照刚性管理的要求设计，形式上表现为金字塔式的、直线式的层级式结构，强调职能分工，强调上级对下级的监督和控制，上下级间等级森严，员工之间界限分明。早在上个世纪70年代，管理学大师彼得·德鲁克就指出在以“获得和利用知识”作为竞争优势的知识型社会里，过去适用于制造业的那一套组织结构和管理模式可能已经不适用了，现代企业组织结构趋向于扁平化、网络化，因此企业应该建立起适合本企业的良好组织结构，营造良好的控制环境。

2. 完善人力资源管理。积极开发人力资源，核心是开发人的潜能，这应该贯穿内部控制的全过程，企业应该制订合理的人力资源政策选人、用人、育人、留人。

(1) 建立正式、深入的招聘程序。招聘过程应客观公正，选人应以测试学识、专业技能、操守品德、身体健康为主，兼顾学历和经历。

(2) 建立有效的激励约束机制和绩效管理体系，激励人们按照内部控制的目标要求行事。激励和约束的对象包含全体员工，包括战略层、中间层和作业控制层。激励可以是物质的也可以是精神的。物质激励，如奖金、津贴、股权激励、利润分享计划、养老金计划等；精神激励，如为企业员工提供更多的培训机会、建立多元化职业生涯通道以及以能力和业绩为导向的升迁异动制度。在业绩评价时以绩效考核为主，以绩效作为评价的基础，而不是将资历或其他要素作为评价员工的依据。评价手段应该多样化，避免内部人控制，应该采用有效的绩效管理工具，如平衡计分卡等。

(3) 建立员工培训机制。对员工进行定期或不定期的培训，以最优化组织内部雇员的技能组合。

(4) 建立岗位轮换制，保持合理的人才流动。岗位轮换是完善内部控制制度的内在要求，合理的人才流动对留用员工能起到警示和激励作用，有利于发挥员工的积极性和创造性。

3. 制定具有可操作性的道德规范和行为准则。新制度经济学认为，制度有正式制度与非正式制度之分，正式制度就是我们通常所理解的企业各项内部控制制度，包含各项规章制度、执行程序 and 作业方式等。而非正式制度通常被理解为在社会发展和历史演进过程中自发形成的、不依赖于人们主观意

志的文化传统和行为习惯，比如社会的价值观念、伦理规范、文化传统、意识形态等。在新经济形势下，伦理道德具有极高的价值。企业内部控制的最高目标应是实现自我控制，自我管理的“无为而治”，即作为内部控制重要环节的道德水准和价值观念渗透到内部控制的各个层面，达到“不令而行”的效果时才是内部控制的最高境界。因此，企业应该建立具有可操作性的道德规范和行为准则，培养员工正确、全面的价值观，培育和发挥团队精神，增强企业的凝聚力。将企业内部控制建立在共同的伦理道德规范的基础上，形成真正意义上的团队精神。只有当企业中的每一个员工品行端正、信仰明确、思想鲜明，内部控制才更有实效。

4. 坚持柔性管理原则。COSO 报告为企业建立科学、规范、完善的内部控制制度提供了较完善的理论框架，但它最多只能解决内部控制的“硬控制”问题。在内部控制中，必须同时重视“软控制”，即必须重视企业制度与以人为本的刚柔相济、有机结合，处理好内部控制中“刚”与“柔”的关系。泰勒制管理是刚性管理的典型，柔性管理是一种“以人为本”的管理，强调在尊重人的人格独立和个人尊严的前提下，努力塑造企业的共同价值观和文化精神，以提高企业对员工的向心力和凝聚力，从而调动员工的积极性和创造性。管理学大师彼得·德鲁克曾经指出，融洽的、富于情感的相互关系和轻松的工作环境（控制环境）更能提高士气，刚柔相济的“水”式管理方法能更有效地实现企业的内部控制。

5. 充分发挥企业家的主导作用。企业能否做大做强，取决于企业家的境界与追求。企业家是商业秩序得以规范、有序并不断细密、复杂与提高的枢纽。因此，应该充分发挥企业家的主导作用。在成熟的商业伦理中人们对于企业家的普遍认识已经赋予了更多的人文责任和义务。企业家是企业的“领头羊”和“舵手”，因此，从理性角度来看，企业家首先应该加强自身的学习和研究，不断提升自己的管理能力，实现由传统创业者身份向现代企业家身份的转变。

6. 充分利用现代网络技术和信息技术。现代网络技术和信息技术的迅猛发展，大大改变了企业经营管理的各种理念和方式，也影响了内部控制所采用的组织机构和组织程序，因此企业应充分利用现代行为科学理论、管理学理论、系统论、信息论等优秀成果加强人本管理，为内部控制创造良好的控制环境。从而，从系统控制和人工控制两方面做好内部控制。

总之，内部控制制度的制定与实施都和人的管理和控制是密不可分的。因此，企业在强调各种“硬控制”的同时，应加强“软控制”，以人为本，最大限度地调动起人的积极性、主动性和创造性，从而建立起完善的内部控制体系。

主要参考文献

1. 梁建人. COSO 报告对企业内部控制建设的启示. 当代经济, 2007; 12
2. 运怀立. 现代企业全面风险管理的测度与策略选择. 现代财经, 2007; 4
3. 张振川. 现代企业风险价值管理问题探讨. 会计研究, 2004; 3