

人力资本产权视角下的内部会计控制探析

文/阳 迅 孙晓娜

一、人力资本产权与内部会计控制

内部会计控制是社会发展到一定阶段的产物，健全有效的内部会计控制有利于促进现代企业制度的建立与完善。然而，在现代经济条件下，内部会计控制失效成为我国企业普遍存在的问题，究其根源，发现企业内部会计控制失效的实质是对人力资源贡献的一种“报酬机制”，是人力资本所有者无法争取剩余索取权时的一种扭曲的实现形式。而产权明晰是现代企业提高其经济效率的一个关键所在，忽视人力资本产权是我国企业效率低下的重要原因，也是引起内部会计控制失效的实质，因此，进行产权制度改革特别是改革人力资本产权制度是企业改革向前推进的重要内容。明晰的人力资本产权实质就是承认人力资本产权与物力资本产权一样享有企业的所有权以及承担相应的风险。在现代企业制度下，深化人力资本产权是提高内部会计控制效率的根本途径。反过来，内部会计控制能协调人力资本所有者与物力资本所有者的利益冲突，使双方建立起相互信任的关系，从而深化人力资本产权，保证现代企业制度的顺利实施。

二、内部会计控制失效是产权制度缺陷的产物

目前，我国很多企业存在着不同程度的内部会计控制失效的问题，笔者认为这种情况的产生，与产权制度缺陷是分不开的。按照现代企业理论，企业是人力资本与物力资本的一个“合约”，人力资本与物力资本作为二要素在本质上处于同等地位。随着社会分工体系的日益发达，社会市场机制的日益完善，人力资本在社会财富创造中将逐渐发挥出决定性的作用。然而长期以来，产权制度缺陷主要体现在物力资本所有者拥有剩余索取权，人力资本所有者却未被明确赋予这一权利，人力资本没有得到相应的足够的收益。在这种情况下，它必然要求从其他方面获得补偿，从这个意义看，内部会计控制失效实际上构成对人力资本贡献的一种“报酬机制”，不过这是一种被扭曲了的实现形式。因此，产权制度缺陷是内部会计控制失效的根本原因，如果找不到加强内部会计控制的有效途径，内部会计控制失效问题将成为我国现代企业制度健康发展的羁绊。由此可见，要从根本上解决内部会计控制失效问题必须进行产权制度变革与创新，特别是通过改革人力资本产权制度，真正达到产权关系以及产权责任明晰化、人格化、商品化和契约化的目标，即赋予人力资本所有者剩余索取权，以此激励人力资本所有者。

三、加强人力资本产权视角下的内部会计控制的基本思路

(一) 以“协调”作为人力资本产权视角下的内部会计控制基本目标

在现代企业中，存在物力资本与人力资本两大要素，而对于物力资本所有者与人力资本所有者最为突出的矛盾表现在由于产权制度缺陷而引起的“利益不一致”和“信息不对称”上，物力资本所有者希望通过经营获利使资产增值，实现企业价值最大化，但是他却不能直接管理和经营，只能通过会计信息“间接”控制，而人力资本所有者“直接”控制企业经营过程和会计信息的生成和报告方式，他希望由此获得期望报酬。由此决定了人力资本产权视角下的内部会计控制首要的也是基本的目标应该是协调双方的利益和矛盾，只有通过切实有效的协调，找到两者共处的均衡点和平衡点，才能实现内部会计控制的目标。

(二) 以“激励+约束”作为人力资本产权视角下的内部会计控制主要方法

实现现代企业物力资本所有者与人力资本所有者“协调”的内部会计控制目标，必须引入人力资本产权制度并采取“激励+约束”的内部会计控制方法，使人力资本所有者成为企业的主人并参与企业的收益分配，将内部会计控制由事后控制进一步推进为事前控制。具体讲就是通过将企业内部各部门按其功能划分为不同的责任中心，建立责、权、利统一的监督考核与人力资本报酬机制。其中人力资本报酬的具体实现形式可以采用年薪制、利润分享制、收益分享制和员工持股计划等。

(三) 建立多层次化的内部会计控制体制

多层次化的内部会计控制体制是一个从上到下的、完整的、具有一切控制特性的系统，通过明确各方关系人的责、权、利，使得每个群体或个人的行为都处在他人的监督和控制之下，使各项控制措施有制度上、程序上的保证，避免出现内部会计控制的“真空地带”或“控制盲点”，而使内部会计控制流于形式，难收成效。一般地，人力资本产权视角下的内部会计控制体制共分为三个层次，第一层次是企业所有者对经营者的控制，主要体现在企业根据内部会计控制的要求实行纵向授权制，股东大会给董事会授权，董事会给总经理授权，形成严格的内部监督体系。第二层次是财务总监具体行使内部会计控制的权利。财务总监是由企业所有者委派的，是企业所有者利益的维护

者，并具体监督和指导企业内部会计控制的全过程。这一层次的内部会计控制是多层次内部会计控制体制的重点，它是企业所有者对经营者以及经营者内部进行内部会计控制的一个关键。第三层次是企业会计部门及会计人员的内部会计控制责任，即直接面向经营者及经营实体贯彻企业的财务和会计方面的控制制度。值得注意的是在该层次上行使内部会计控制权利和责任的是企业会计人员，作用方向是会计人员作用于企业的经理和各业务部门，而监督和评价会计人员履行控制责任的却是上一层代表所有者利益的财务总监。

（作者单位：阳迅/湖南商学院会计系；孙晓娜/南方航空公司）

相关链接

高校产业在二级单位中实行会计委派制的探讨
企业环境会计信息披露问题的探讨
F—财务危机预警模型的案例应用
会计信息失真的成因和对策分析
完善行政单位会计制度的几点建议
关于会计目标定位的探讨
浅谈新会计准则对会计信息质量的影响
人力资本产权视角下的内部会计控制探析
推行全面预算管理 实现利润最大化

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心