

# 从内部控制到文化控制

朱灵通(博士)

(浙江科技学院经济管理学院 杭州 310023)

**【摘要】** 内部控制理论存在着固有的局限性,文化控制是对内部控制的扬弃,主要体现在:机会人假设对经济人假设的扬弃;价值观控制对机会控制的扬弃;立体式控制对平面式控制的扬弃。内部控制须向文化控制转化,其路径为:从内部控制制度到制度文化,从制度文化控制到以精神文化控制为核心的全面文化控制。

**【关键词】** 内部控制 文化控制 精神文化

## 一、内部控制理论的局限性

从20世纪之初出现“内部牵制”的概念算起,内部控制理论大致经历了从内部牵制、内部控制制度、内部控制体系和内部控制整体框架四个发展阶段。虽然内部控制理论日益完善,但是仍然有以下局限:

1. 经济人假设的局限性。内部控制理论建立的假设前提是人是自私自利的,即经济人假设。由于认为人是经济人,为实现自身经济利益的最大化,可能会从事舞弊、贪污、盗窃等损害企业利益的行为,因此企业需要建立内部控制制度予以监控这些非理性行为。当然,作为一个整体的人,并不全是非理性的,正如经济学鼻祖亚当·斯密所说的,人是经济人和道德人的统一体。人除了利己外,还有利他的一面。

同时,经济人假设认为人人都是一个“无差别”的经济人,但实际上经济的诱惑力对每一个人并不完全一致,例如有些人会为10万元铤而走险,而有些人则对之无动于衷。若内部控制面对不同的人却设置统一的标准控制流程,内部控制就可能存在“控制不足”和“控制过载”现象。

2. 内部分工导致交易成本过大。内部控制的重要特征之一是分权制衡,其实质就是在内部进行合理的分工。内部分工能够提高劳动生产率。亚当·斯密指出:劳动生产力上最大的改进,以及人们在劳动生产力指向或应用的任何地方所体现的技能、熟练性和判断力的大部分,似乎都是分工的结果。同理,合理的分工可以促进管理的专业化,提高管理效率。

内部牵制是内部控制的中心环节,内部控制使一项交易和事务由两个或两个以上的人处理,使他们相互制约、相互监督。理论上,一项交易和事务由越多的人来处理即分工越细,则舞弊产生的可能性就越小。但是分工越细,相互之间的交易成本如协调成本、信息交流成本等也越大。Coase(1937)认为市场和企业是两种不同的组织劳动分工的方法,企业的出现一定是因为企业的交易费用低于市场的交易费用。

企业内部控制过细,即内部分工过细,必然导致交易成本

增大,如果该交易成本超过了市场平均成本,企业就可能被市场淘汰,失去生存的能力,那么作为企业的内部控制也就无从谈起。可见,内部分工要讲求科学性和合理性,这样才有效率。而内部分工的效率直接制约着内部控制的效率。目前内部控制理论过于强调分工和牵制,忽视了低效率分工导致交易成本过高的问题值得引起注意。

3. 内部控制一定程度上遏制了创新。内部控制制定出标准的控制流程,用于防范、发现和纠正差错及舞弊,要求企业员工严格遵守这些流程。长此以往,企业员工就有可能成为一群“墨守成规”的内控的“奴隶”。变化是创新的本质,而内部控制的本质是制作对号的“笼子”,消除不合规的变化,使企业在既定的轨道上运行。

内部控制将企业成员个人行为内化于企业的目标中,抑制了员工创造变化的能力。Simons(1995)指出:通过建立标准操作程序和规则手册告诉员工如何工作会破坏他们的主动性和创造性。

Shih与Yong(2001)认为:控制体系过紧的监控行为和资源利用约束,很可能会破坏员工的创造性及进行试验与冒险的动机,从而对组织的创新行为产生破坏性影响。

4. 内部控制设计、执行、监督者的有限理性。通常企业的内部控制由管理层负责设计,而管理层也只是有限理性的经济人,并不能预测所有可能存在的差错和舞弊环节,即内部控制的设计是一种主观的判断和预测,并不能完全符合企业的客观实际。内部控制的设计必须遵循成本效益原则,也无法面面俱到而克服控制盲区。同时,所谓控制的盲区也是动态变化的,企业内部控制制度设计者的有限理性决定了他们并不能完全认清控制盲区。

内部控制的执行者也是有限理性者,他们并不一定完全理解制度设计者的初衷,导致在执行过程中出现这样或那样的偏差而使内部控制失效。

作为内部控制的监督者如内部审计人员也是有限理性

者,加上统计抽样在内部控制审计中的运用,内部审计难以完全发现内部控制的薄弱环节和员工的舞弊。

5. 内部控制无法防范串通舞弊和管理层凌驾于内部控制之上。不串通舞弊是内部控制的目标之一,即假设除非存在反证,任何控制实体的相关人员都不会串通合谋。因此,在这种情形下,把一项经济业务或交易交由两个或两个以上的人来处理,使他们互相监督和制衡,但当这些人串通舞弊时,利用分工和制衡来防止舞弊的做法会失效。而无论内部控制制度设计得多么完美,都无法避免两个或者更多执行人员之间的合伙舞弊。管理层可能会有意留下内部控制漏洞为自己谋利,或者直接凌驾于内部控制之上,而使内控失效。

## 二、文化控制对内部控制的扬弃

1. 文化控制概念。Jaeger(1983)认为,文化控制是指母公司向子公司输出企业文化的一种非正式、内隐的控制方式,员工通过接触和交流并形成共同认可的价值理念是文化控制的核心。但是,笔者认为,上述文化控制的概念仅仅揭示了文化控制的一方面。企业文化有广义和狭义之分:广义的企业文化是指一个企业所创造的具有特色的物质财富和精神财富的总和,它包括企业的物质文化、行为文化、制度文化和精神文化,其中精神文化处于核心地位。狭义的企业文化是指企业的价值观、宗旨等精神文化。无论是广义还是狭义的企业文化,精神文化是文化控制的核心。

文化控制是以精神文化控制为核心,对物质文化、行为文化、制度文化和精神文化的全面控制,以确保企业的文化符合既定的价值观、宗旨、理念等企业精神,最终达到企业价值最大化。因此,文化控制既包括诸如价值观等的非正式控制,也包括诸如制度文化等的正式控制。

2. 文化控制对内部控制的扬弃。扬弃是指事物在新陈代谢过程中,发扬旧事物中的积极因素,抛弃旧事物中的消极因素。文化控制也是控制理论发展到一定阶段的产物,它是对内部控制的扬弃,主要体现在以下三个方面:

(1) 社会人假设对经济人假设的扬弃。经济人假设的雏形源于亚当·斯密的《国富论》,他在《国富论》中指出:“我们每天所需要的食物和饮料,不是出自屠户、酿酒家和面包师的恩惠,而是出于他们自利的打算。我们不说唤起他们利他心的话,而说唤起他们利己心的话。我们不说自己有需要,而说对他们有利。”可见,在亚当·斯密看来,认为人的行为动机源自于私利。

但是,随着经济学的发展,人们对经济人假设提出了质疑。经济人假设主要符合人们在经济关系中的情况(其实人在经济关系中也有利他的一面),它并不能很好地解释除了经济关系外的其他关系。在这种情况下,社会人假设应运而生。

行为管理学家梅奥通过霍桑试验后认为,人是“社会人”而不是“经济人”。梅奥认为人们的行为并不单纯出自追求金钱的动机,还有社会和心理方面的需要,即追求人与人之间的友情、安全感、归属感和受人尊重等,而后者更为重要。

虽然直接提出“社会人”的是梅奥,但是社会人思想在马克思主义那里早就存在了。马克思指出:“费尔巴哈把宗教的本质归结于人的本质。但是,人的本质不是单个人所固有的抽象物。在其现实性上,它是一切社会关系的总和。”这种社会关系主要包括经济关系、政治关系、法律关系、伦理道德关系、宗教关系等。马克思主义的另一位创始人恩格斯说过历史是这样创造的:“最终的结果总是从许多单个的意志的相互冲突中产生出来的,而其中每一个意志,又是由于许多特殊的生活条件,才成为它成为的那样。这样就有无数互相交错的力量,有无数个力的平行四边形,由此就产生出一个合力,即历史结果。”

人也是历史的产物。人处在错综复杂的社会关系中。如果把每种社会关系都看作一种力,那么现实中的人就是各种社会关系共同合力的产物。因此,现实中的社会人在经济关系中追求利己,同时为了更好地利己,又要求利他;在法律关系中要求不损害和侵犯他人利益,违反法律;在伦理道德中要讲究诚信、奉献和忠诚;在政治关系中要爱国、爱民、维护公平正义;在宗教关系中须遵循一定的信仰和价值观。

现实中的人是多种社会关系的融合体。人是社会中的人,因而社会人假设更能体现出人的本质属性。Ray(1986)从人性假设的角度分析了文化控制的本质,认为文化控制将企业员工看作是富有感情的、追求归属感和自我实现的“社会人”。可见,作为文化控制的基本假设——社会人假设,既保留了经济人假设的成分,又是对它的补充和发展,是对经济人假设的扬弃。

(2) 价值观控制对机会控制的扬弃。舞弊三角理论认为,企业舞弊产生的原因是由压力、机会和借口三要素组成。在内部牵制、内部控制制度和内部控制体系三个阶段中,内部控制的主要目的首先是防止员工舞弊,即不给员工舞弊的机会。在内部控制整合框架阶段,虽然COSO五要素和八要素理论提出控制环境、信息沟通和监控对控制活动的影响,但是考虑和研究其他要素的目的,都是为了更好地设计、执行和监督内部控制活动,即控制活动仍然是五要素和八要素的核心。而控制活动的第一步仍然是设计严密的控制流程,不给员工舞弊的机会。但是由于内部控制设计者的有限理性和专业化分工造成的“专业知识”垄断,使内部控制不能杜绝一切舞弊的机会,更何况它不能防范串通舞弊和管理层凌驾于内部控制之上。内部控制理论更多的关注制度和规范,缺少对员工内心需求的关注,而文化控制则将员工看作是“自我实现的社会人”,更加注重员工价值观的培养。

因此,通过对员工价值观等精神层面的文化控制,培养员工对企业的忠诚度和奉献精神,使员工的目标和企业的目标一致,可以有效化解员工各种压力和消除员工舞弊的借口。舞弊三角理论认为,压力、机会和借口三角同时存在是发生舞弊行为的充分条件,缺少任何一角,舞弊都不可能发生。因此,可以通过对员工价值观等精神层面的文化控制,消除舞弊三角

中的压力和借口两个角,从而消除舞弊的产生。

(3)立体式控制对平面式控制的扬弃。内部控制是一种平面式的控制。在内部牵制阶段,主要是对不相容职务进行分工牵制。在内部控制制度阶段,虽然把控制分成管理控制和会计控制,其实这两个控制相互交叉,并没有显示出一定的层次性。在内部控制体系阶段,控制环境、会计系统和控制程序三个要素之间,控制环境和会计系统都为控制程序服务,属于真正内部控制的是控制程序,三个要素之间并没有层次性。在内部控制整合框架阶段,无论是五要素还是八要素,内部控制主要体现在控制活动方面,其他要素都为控制活动服务。因此,内部控制是一种平面式的控制。

文化控制以企业价值观、宗旨、理念等企业精神文化控制为核心,但这并不意味着文化控制要放弃内部控制制度。文化控制包含着四个层面的控制,即物质文化控制、行为文化控制、制度文化控制和精神文化控制。其中,精神文化控制是核心,其他三个层面的文化控制都要为精神文化控制服务,并在精神文化控制的引领下进行。

企业文化控制的四个层面既有一定的层次性,由表及里,层层深入,又相互补充、相互支持、相辅相成,构成一个共同的体系,它是一种立体式的控制。

### 三、从内部控制转向文化控制的途径

如上所述,内部控制理论有其无法克服的局限性,文化控制是对内部控制的扬弃,因此企业有必要从内部控制转向文化控制,具体来说可以遵循以下途径:

1. 从内部控制制度到制度文化。内部控制制度包括内部控制会计制度、人事制度、销售制度、采购制度等。制度文化的载体是企业的制度,尤其是内部控制制度。但是有了内部控制制度,不一定就有制度文化。文化是一种富有内涵、能引起共鸣的东西,企业文化必然会得到企业员工普遍认可和遵循。从内部控制制度向制度文化转化的前提条件是内部控制得到员工认可和遵循,从强制性执行变为员工的自觉性执行。

要使内部控制制度得到员工认可,就必须在内部控制设计阶段加强各级管理人员和员工的沟通,鼓励员工参与企业各项制度的制订,把员工当作社会人而不是经济人,相信员工、依靠员工,充分听取他们的意见,即制度设计要科学民主,以人为本。只有得到员工认可的制度才能使员工自觉、主动地遵循,从而形成初步的制度文化。但是制度文化的形成不是一劳永逸,必须与时俱进。这要求在内部控制制度的执行过程中,广泛接受企业员工和广大服务对象的意见、批评和建议,及时做好有关制度的调整工作,对那些有过高的交易成本和抑制员工创新的制度要进行舍弃,以原则为导向而不是以规则为导向,在企业精神文化的指引下,形成相对稳定又有弹性的制度文化。

2. 从制度文化控制到全面文化控制。仅仅对制度文化进行控制,企业文化控制不一定能达到预定目标。制度文化控制必须上升到包括四个层次的全面文化控制。下面我们进一步

阐述其他三个层次的文化控制。

物质文化是企业文化的载体,是表层文化,是看得见和摸得着的一种文化。物质文化控制的目标是物质文化必须体现企业的精神文化,符合企业的精神文化。企业可以建立以精神文化为基础的企业形象识别系统,以进行物质文化控制。对能体现企业物质文化的企业标志、产品设计、包装、广告、办公设施、交通工具、员工服饰等进行控制,使其与精神文化相一致,体现精神文化的内涵。

行为文化是企业文化的行为体现,主要通过员工个人行为表现出来。行为文化控制也应当符合精神文化的要求,有助于实现企业的精神文化。企业应当建立以精神文化为基础的企业行为识别系统,以进行行为文化控制,其目的是对企业生产经营活动、科学技术活动、员工之间的人际关系协调活动、宣传培训活动、文体体育活动等行为进行控制,使之形成得到员工自觉遵循的反映精神文化内涵的行为文化。

精神文化控制是企业文化控制的核心。通过对物质文化、行为文化和制度文化的控制,使员工的价值观、理念符合特定价值观念,形成用以指导企业生产经营活动的精神文化,它包括企业哲学、经营宗旨、经营理念、企业伦理准则等。当然,精神文化也不是一成不变的,精神文化也必须随着企业环境的变化而变革。

### 四、结语

内部控制理论的发展并不能克服内部控制的固有限制,内部控制必须向文化控制转化,内部控制只有置于文化控制的框架下才能获得新的活力。内部控制向文化控制转化的路径为:从内部控制制度到制度文化,从制度文化控制到以精神文化控制为核心的全面文化控制。

【注】本文受到教育部人文社会科学研究青年基金项目(项目编号:11YJC630306)的资助。

### 主要参考文献

1. 亚当·斯密著.唐日松等译.国富论.北京:华夏出版社,2005
2. R.H.Coase.The Nature of the Firm. *Economica*,New Series,1937;16
3. Simons,R.. Control in an Age of Empowerment.*Harvard Business Review*,1995;63
4. Shih.M.S., L.C.Yong. Relationship of Planning and Control Systems with Strategic Choices:A Closer Look.*Asia Pacific Journal of Management*,2001;18
5. Alfred M.Jaeger. The Transfer of Organization Culture Overseas: An Approach to Control in the Multinational Corporation.*Journal of Business Studies*,1983;14
6. 亚当·斯密著.郭大力,王亚南译.国民财富的性质和原因的研究(上卷).北京:商务印书馆,2005
7. 中共中央编译局.马克思恩格斯选集(第1卷,第四卷).北京:人民出版社,1972