

国家文化视角下的企业内部控制机理研究

THE COMPARATIVE RESEARCH ON THE MECHANISMS OF AN INTERNAL CONTROL OF THE FIRMS BASED ON THE VIEW OF NATIONAL CULTURE

杨洪涛¹

Hungto Yeung¹

吕海军²

Haijun Lu²

摘要

本研究基于国家文化视角，以中、美企业内部控制的差异为例，研究国家文化对内部控制的作用机理。在归纳中国传统文化基本内核的基础上，研究中国企业内部控制体系的构建，通过文献查阅及访谈，研究分析，分析中、西文化对企业内部控制的不同影响因素；检验“价值理性与工具理性”不同取向对内部控制效果的影响机理；检验“个体主义与集体主义”的文化倾向对内部控效果的影响机理。提出建立宏观层面的社会控制主要因素、企业层面的内部控制操作实务内容和个体层面的自我控制的影响因素等“三位一体”的控制链体系。

关键词：内部控制，国家文化，比较研究

Abstract

This research is based on national culture Angle of view to the difference of internal control as an example, China and America, more research on the internal control mechanism of national culture. In summing up the basic kernel of Chinese traditional culture, on the basis of research on the construction of Chinese enterprise internal control system, through literature review and interviews, the research analysis in the western culture and different influence factors of internal control; Inspection “rational value and rational tool”, and the effects of different orientation on the internal control mechanism; Inspection “individualism and collectivism” tendency of cultural influence on the effect of internal control mechanism. Main factors proposed macro level of social control, the internal control of enterprise level operation practice content and the influence factors of individual level of self control chain of “trinity” of control system. For building the Chinese SME internal control system are also proposed.

Keywords: Internal control, National culture, Comparative research

¹ 正大管理学院在读工商管理博士, Ph.D. Candidate, Panyapiwat Institute of Management, E-mail: yeung_edgar@hotmail.com

² 副教授, 正大管理学院, Associate Professor, Panyapiwat Institute of Management, E-mail: lvhaijunbjtu@sina.com

引言

当今世界，无论发达国家还是发展中国家，企业都是经济发展和社会稳定的重要支柱。在中国，改革开放以来，转型经济背景下的企业得到长足发展，已逐渐成为促进中国经济增长、繁荣市场，扩大就业和保持社会稳定的重要力量。尤其是中小企业相对于大企业而言其规模小，经营相对灵活，效，在一定程度上激活了市场竞争、增进了市场效率、促进了经济增长。此外，中国的中小企业还创造了大量的就业机会，随着科学技术的发展，大企业在追求工作效率的同时逐渐趋向于以自动机械设备代替人工劳动，中小企业便成为新增人工劳动力的主要接收者，是实现社会就业增长的主力军。研究企业内部控制，尤其是中小企业的内部控制就显得尤为重要。

然而，由于国家文化的差异，中国大部分中小企业都是所有权和经营权高度统一的家族式管理模式，在企业内部管理上多为“一言堂”，缺乏必要的授权审批、职权分离的内部管理制度，使得中小企业的发展面临瓶颈。企业出现这些问题的原因，在很大程度上可以归结为内部控制缺失或失效。所以，本文从研究中、美两国文化差异入手，对文化因素如何影响企业构建内部控制体系进行分析，从而为中国企业更好的进行内部控制寻找有效方法。所以，研究这个问题对于目前的中国企业管理有其重要的现实意义。

文献综述

内部控制理论在国际上兴起较早，其大体经历了五个不同的阶段：内部牵制时期、内部控制系统时期、内部控制结构时期、内部

控制整体框架时期和企业风险管理总体框架时期。最早的是1912年R. H蒙哥利马在《审计一理论与实践》中对内部控制理论进行了初步定义，他认为内部控制是指一个人不能完全支配账户，另一个人也不能独立的加以控制的制度。随着时间的推移，内部控制理论逐步得到发展。

1949年美国会计师协会的审计程序委员会在《内部控制：一种协调制度要素及其对管理当局和独立注册会计师的重要性》的报告中，第一次对内部控制作了精确定义：“内部控制是企业所制定的旨在保护资产、保证会计资料可靠性和准确性、提高经营效率，推动管理部门所制定的各项政策得以贯彻执行的组织计划和相互配套的各种方法及措施”。

到了1958年10月美国会计师协会的审计程序委员会再次发布《审计程序公告第29号》文件，对内部控制的定义作了重新表述，将内部控制划分为内部会计控制和内部管理控制。内部会计控制主要与财产保护和财务信息的可靠性相关，包括授权批准、职务分离、实物保护、内部审计等能对财务记录产生直接的、重要影响的方法和程序，审计人员必须对它做出评价；内部管理控制主要与有效经营和贯彻管理方针有关。内部控制制度这种以内部会计控制为主的定义，虽然获得了独立审计界的认可，却屡屡遭到管理人员的攻击，他们指出这样不能适应管理部门的需要。

1988年美国注册会计师协会又发布了《审计准则公告第55号》（SAS55），以“内部控制结构”代替“内部控制制度”，提出内部控制结构的三要素，即控制环境、会计系统和控制程序，不再区分内部会计控制和管理控制，并将内部控制环境纳入内部控制

范畴。内部控制结构是对内部控制理论研究的一个重大突破，标志着内控已经发展成为一种成熟的理论。

1992年，应反虚假财务报告委员会（Tread way Committee）要求，由美国会计学会、美国会计师协会、内部审计师协会、财务经理协会和管理会计协会等多个专业团体组织联合并潜心研究近四年时间的COSO报告——《内部控制——整体框架》（internal Control integrated Framework）终于诞生，它无疑是当今世界上最权威、应用最广泛的内部控制研究成果。报告指出内部控制包括五个相互关联的组成要素：控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和监督。将内部控制定义为：“由企业董事会、经理层和其他人员实施的，旨在保证经营活动的效率和效果、财务报告的可靠性和法律法规遵循情况这三类目标得以实现的过程”。COSO报告强调了人的重要性，指出人和环境是推动企业发展的引擎，只有所有员工明确他们自己的位置与角色，才能协调一致，共同推进内部控制的有效运转。但是，由于COSO报告是以职业会计师为主体队伍的研究成果，其内部控制系统中对会计与审计的考虑还很明显，还没有从整个管理的角度考虑内部控制问题。

2002年，美国国会出台了《萨班斯——奥克斯利法案》（Sarbanes-Oxley Act）。该法案404条款要求公众公司管理当局对企业内部控制的有效性进行披露报告，注册会计师必须对该份报告进行审计，从制度上对内部控制提出了新的要求。

2004年4月，美国COSO委员会针对国际企业界频繁发生的高层管理人员舞弊现象，在广泛吸收各国理论界和实务界研究成果的基

础上，公布了《企业风险管理——整合框架》（Enterprise Risk Management integrated Framework, ERM）。该框架是在1992年COSO的内部控制框架报告的基础上，结合《萨班斯——奥克斯利法案》在报告方面的要求，进行扩展研究而得。该框架将企业管理的重心由内部控制转向风险管理，新增了三个风险管理要素——“目标制定”、“事项识别”和“风险反应”，并提出一个新的观念——“风险组合观”，要求企业从总体的、组合的角度理解风险。COSO在其风险管理框架中说明，风险管理框架建立在内部控制框架的基础上，内部控制是企业风险管理必不可少的一部分。风险管理框架的范围比内部控制框架的范围更为广泛，是对内部控制框架的扩展。COSO在美国乃至世界内部控制建设中一直居于领跑者的位置，美国SEC认可的内部控制框架就是COSO框架。

2007年5月23日，SEC发布了“管理层报告内部控制指南”，明确指出，公众公司管理层在进行内部财务报告控制评价时，应当依据一个合适的框架，而COSO整体框架及其2006年的《财务报告内部控制——小规模公众公司指南》就是其认为合适的框架。面对世界各国理论与实务界对内部控制不断推陈出新的各种法规和文献，COSO于2007年9月17日发布了“内部控制系统监督指南”（Guidance on Monitoring internal Control Systems）的讨论稿，更加充分地开发了COSO1992年的《内部控制——整体框架》的监督要素，适合各种规模和结构的组织改善其内部控制系统的质量，以确保内部控制系统持续有效地运行。

目前中国国内对企业内部控制问题的研究较多，视角较为多元，主要表现为以下几

个方面：其一，直接以“企业的内部控制问题”为题进行研究。如刘先艳的《我国中小企业内部控制问题研究》一文，从国际上内部控制理论的发展演变过程入手，剖析了中国内部控制的发展历程，阐述了中国企业内部控制制度的现状，分析了存在问题的可能症结所在，并以中国内部控制规范为依据，结合 COSO 报告中影响内部控制的因素，从内部控制环境、风险评估、控制活动、内外监督控制及协调经营战略、企业生命周期与内部控制之间关系等的角度提出了相应的对策建议。鲁兰的《我国中小企业内部控制研究》一文，以中国企业的内部控制机制为研究对象，结合《企业内部控制基本规范》，采用文献研究、个案研究的方法分析了中国企业内部控制现状及存在的问题，并提出了建议与对策。

其二，结合企业案例进行研究，从典型案例中洞察问题。这方面的研究有真实案例支撑，且在一定程度上缩小了题目范围，所以研究较多。如哈福佳的《我国中小企业内部控制运用研究——以重庆L公司为例》一文，以重庆L公司为研究对象，为其量身订作了一套内部控制系统，对重庆L公司的内部控制现状进行了客观分析，找出了存在的问题，在分析了产生问题的原因后，根据L公司的特点，从改善该公司内部控制环境出发对L公司内部控制的改进提出了一系列的意见和建议。边艳的《中小企业内部控制研究——以M公司为例》一文，通过对M公司内部控制现状的分析，运用内部控制的原理和方法，对其提出内部控制设计整体思路、设计原则和具体步骤，以及在此基础上对其授权审批制度及流程等内控制度进行具体设计。

其三，对问题进行细化，从某个侧面进

行研究。如吴寿元的《企业内部控制审计研究》主要从审计理论视角对企业内部控制提出建议、意见；刘洪的《浅析民营企业内部会计控制问题》一文从会计控制方面的缺陷入手，提出企业内部会计控制的措施；张帆的《基于内部控制的企业税务风险防范探讨》从税务风险方面对内部控制进行论述。总之研究的视角较为详细、具体。

其四，从某一领域、行业、地域进行研究。如张明的《创业板企业内部控制与公司治理关系实证研究》一文主要在中国创业板领域企业对企业内部控制进行研究；姜晓宇的《国有电力工程企业内部控制研究》一文从电力行业进行内部控制研究；邓慧仪的《东莞小企业采购内部控制改善之对策》一文主要对中国东莞地区的小企业内部控制进行研究。显然，这些研究还是不能对中国企业的整个内部控制机制有一个较全面的宏观上的研究结论。

其五，对规范、指引等文件进行解读。如马正凯的《〈企业内部控制基本规范〉解读》一文对2008年6月28日中国财政部、证监会、审计署、银监会、保监会发布的《企业内部控制基本规范》进行解读、分析；陈艳等撰写的《〈企业内部控制评价指引〉解读和实施效果预测研究——基于中美 2008 年内部控制评价信息披露的分析》一文对财政部2009年1月发布的《企业内部控制评价指引》进行深入剖析。这类研究主要通过已经形成理论的国际研究进行解读，结合中国的国情进行进一步深入研究的不多。

其六，基于某一视角，对企业内部控制进行深刻分析。如林钟高、郑军撰写的《基于契约视角的企业内部控制研究》一文引入契约经济学理论分析了内部控制与契约公正

的共生互动性, 追求利益分配的公平和正义成为内部控制契约公正性的伦理诉求和道德评判。赵爽撰写的《利益相关者视角的企业内部控制体系研究》一文从利益相关者视角, 融合企业集体选择理论, 运用规范分析为主、案例分析为辅的研究方法, 结合控制权资本形态划分的企业分类形式, 构建了一套利益相关者视角的企业内部控制体系。但从国家文化、人本主义和新媒体时代视角研究内部控制的研究就较为鲜见。

理论界对日、美企业内部控制比较研究是本研究的重要基础。加护野忠男、野中郁次郎 (2005) 的实证调查表明, 美国企业倾向于采用输出控制和以业绩考核等硬控制系统, 威廉·大内 (2007) 认为, 美式组织的控制机制不同于日式组织的“含蓄的控制机制”, 而是“明明白白的控制机制”, 大内进一步解释美国企业由于专门化程度很高, 相互之间缺乏工作上的了解和情感上的沟通。因此, 标准化取代了密切的关系, 控制机制就成为看得见和正规化的东西, 丢掉了在合作过程中可能存在的微妙性和复杂性。日本企业的具体控制手段与美国企业存在显著差异, 威廉·大内认为日本公司的管理控制机制是非常微妙的、含蓄和深藏不露的, 对于局外人来说, 它们似乎不存在, 这种机制是全面的, 纪律性非常强, 要求苛刻, 但也是非常灵活的。Birnberg & Snodgrass (1988) 的实证研究也证实了在日本企业的控制系统依赖含蓄的控制机制, 而美国企业则依赖明确的控制技术。而这些在内部控制方面的差异其根源就来自与不同的文化溯源。

在已知的研究文献中, 与文化相关的研究成果并不多见。劳伦斯·B·索耶 (Lawrence B. Sawyer) 在其代表作《现代内部审计实

务》一书中, 专章讨论“控制”(即内部控制)问题, 但是, 对文化总体上还是忽视的; 由理查德·L·莱特里夫 (Richard L. Rathf) 等人编写的《内部审计原理与技术》(第二版)第三章“控制结构”中, 文化这一重要问题同样被忽略。截止到2009年8月8日, 在对《中国期刊网》所进行的检索中, 以“内部控制”为“篇名”所检索到的9326篇论文中, 与“文化”有关的有39篇, 其中, 多数论文都是围绕特定行业, 如商业银行、军队企业、民营企业、医疗机构和监理企业等进行文化讨论, 并且主要关注点是内部控制与文化的相关性, 而不是基于文化视角对内部控制制度建设的深层次研究, 最困惑的是没有在内部控制找到文化的切入点。有代表性的论文, 如贾江华(2006)的《文化控制——基于中国文化的控制》, 是一篇从文化视角对内部控制进行研究的论文, 但是, 也仅仅是对中国文化本身的特殊性进行了讨论, 没有对文化与内部控制的相关性和不同文化差异对内部控制的影响做深入研究。

中国有少数学者的研究涉及到文化因素对内部控制影响的研究, 比如刘香云 (1999) 认为, 日、美存在两种不同的理性观, 即日本是价值理性, 把道德规范作为管理的理性要求, 并以此作为行为的准则、价值指向和追求的终极目标; 而美国的管理理性偏向于工具理性, 理性原则是为人需求和目标服务的工具, 而非价值追求和终极目标。两种不同的价值取向对内部控制的正式化程度有很大的影响, 日本文化的追求价值理性决定了企业有机体的组织特征, 从而导致了内部控制机制的柔性化的和以人为本的趋向, 强调通过文化价值观和伦理道德调节来规范员工行为; 而美国文化的工具理性追求则必然

导致人性假设的简单化，即理性经济人假设，认为人的行为能够清晰地预见，利用正式的激励和约束制度完全能够规范行为。因此，制度控制成为美国内部控制的主导形式。

还有学者从文化的另一个角度，即个体主义与集体主义来观察企业其对内部控制的影响。个体主义、英雄主义和理性主义是美国文化的三大主义，而其中个体主义堪称是美国文化的精髓，个体主义的文化倾向决定了注重个体的权利和责任的界定与细化，美国企业的内部控制手段是以科层控制为主，依赖的是企业内部详细的规则体系，以刚性的制度规范员工的行为，其优势在于便于员工操作，当然也存在一些缺陷，如张志学(2006)总结了制度的缺陷，即非常严密的制度、规则和流程限制了员工自主性，易演化为官僚主义和在应对新情况时的困难。日本企业的伦理是忠孝文化（王敏、许启伟，2007），企业与员工易形成命运共同体，在文化上表现为集体主义和团队精神，这就决定了内部控制的基本单元不是个人而是团队，常用的控制战略是威廉·大内提出的小团体控制，使用的是诸如公司文化、共享的价值观、承诺、信念等社会手段来控制行为。命运共同体是这种控制战略运用的前提，团体内部基于相互信任，表现出更多的是合作和自我控制，而非具体的制度控制；团体内部在共同目标的指引下，形成类似质量小组的非正式组织，相互讨论，为内部控制的持续改进贡献智慧和力量。但这些研究普遍缺乏真实证据的收集和对假设的验证，只是基于逻辑和理论分析，实证性的研究不够。所以从国家文化视角去研究企业的内部控制构建以及文化因素对内部控制的影响机理，以及

文化导向的不同是如何导致企业内部控制机制的形成，最终影响到内部控制效果的过程，具有很现实的重要意义和理论创新的可能。

研究方法

本文遵循文献分析--提出问题--现象归纳--企业访谈--案例比较研究--原因解剖--结论与建议的思路进行研究。依据企业内部控制的基本概述--企业内部控制的基础--企业内部控制的文化因素--企业内部控制基于价值理性与工具理性不同取向的案例研究--企业内部控制基于个体主义与集体主义的文化倾向差异的案例比较--中国企业内部控制基因文化因素的体系构建思路进行分析研究。

研究的理论框架如图1所示：

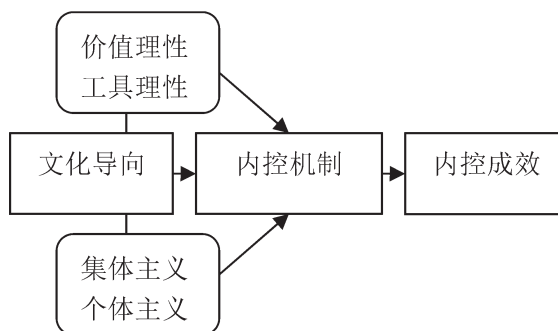


图1：国家文化差异影响内控成效逻辑框架

具体来说研究方法主要有：

1. 理论分析与案例分析相结合方法在对中国企业的内部治理结构及内部控制制度的缺失分析中，不仅深入阐述相关理论的指导意义，同时要与企业实际情况相联系，对中小企业实际工作中暴露的弱点与不足通过案例分析，做到理论与实例分析相结合。

2. 中、美案例比较分析的方法从中国国内、国外先进的经验和理论出发，通过案例比较分析出优秀企业和问题企业在公司治理结构和内部控制环节的优势和特点，同时从文化视角结合中国企业与西方企业在价值理性与工具理性、个体主义与集体主义差异下的不同的影响因素，找到各不同变量是如何对内部控制机制造成影响，以及影响的机理及效果。

3. 规范研究与实证研究相结合的方法，本研究综合运用了规范研究与实证研究法，通过网络和图书馆查阅中国国内外的有关文献资料并进行归纳和整理，深入了解并总结中国国内外有关内部控制理论的研究成果，根据中国内部控制规范及一系列配套指引，从国家文化视角，采用结构和半结构化访谈、调查研究等手段，分析得出结论，从宏观层面的社会控制、企业层面的内部控制和个体层面的自我控制与内部控制之间存在的相关关系，探讨各文化因素对内部控制的相互作用机理，提出国家文化视角下的中国企业内部控制体系的构建。

4. 多案例的研究具体用案例比较研究的方法进行实证研究，即将选择两家具有代表性的美国内控效果较好的企业和两家内控失效的失败企业；然后选择两家具有代表性的中国内控效果较好的成功企业和两家内控失效的失败企业，通过访谈，观察，分析，文献收集资料，描述中、美各个成功和失败案例的过程和情形。继而比较成功案例的异同点，形成不同的关键变量；比较失败案例的异同点，形成不同的关键变量；发现和假设变量之间的关系并通过证据收集进行验证。

5. 访谈或观察提纲设计。聚焦问题：比如请以0-10标记企业内控有效性。开放问

题：比如“告诉我关于贵公司的故事吧”？

半结构问题：高层类：公司目标和企业使命、经营战略等；竞争优势和劣势，产品定位等；公司用人理念、价值观、企业精神；对贵公司内部控制的评价与描述；中层类：如何衡量所辖员工的工作业绩；公司内部氛围如何，员工之间相处是否融洽；是否为员工提供完善发展计划；对公司晋升机制有何看法；基层类：请描述贵公司的经营理念；你工作上的困扰和问题是；对工资、奖金、福利发放方式有何看法；公司是否有很强的凝聚力。

6. 最后，在其他案例中检验发现的关系和假设。具体做法是，在中国本地收集两组（内控有效企业为“中国五矿集团”，内控无效案例为“中航油事件”）企业样本，用开放半结构式访谈收集前述变量信息；通过文献查阅、发出问卷调查或访谈收集两组西方企业（巴林银行倾覆案、美国通用汽车公司）样本，收集相关变量信息进行比较分析。

研究结果

现代企业的内部控制根本上来说是对企业的人财物的全面控制，但核心应当是对人的控制。加强对企业内部员工的控制，激发员工的努力程度和对企业的认同感、提高对自身职业的认知水平，提高员工对企业的忠诚度和归属感，促进员工不仅为了自身的发展而努力工作，更是为了追求企业和自身的双赢发展而努力，进而促进员工的主动性和创造性，有利于提高企业的管理水平和经济效益。同时，以人为本的内部控制有利于企业对员工的行为进行约束和规范，并能潜移默化地影响员工的思想理念、行为习惯等，

最大限度的开发员工的潜能，提高企业内部控制的质量和效益，促进企业经营管理战略目标的实现。

在企业内部控制的整个结构之中，对内部控制的环境有着重要影响的因素之一就是文化的因素，国家文化也对内部控制的实施效果设计有着重要意义。但是现在我们存在不足之处：一方面就是对文化角度的内控研究还是很少。在这里有专家冯均科(2009)中国内部控制研究成果进行总结与归纳，他认为企业在这个方面往往表现得不够重视，这样就使得对于内部控制在现实生活的影响降低了。另一方面就是在内控研究的文献中提到的文化其实主要是指企业的文化，他们往往不会去关心国家文化对于企业的作用，在中国古老思想的作用下的企业内部控制影响的研究就更少之又少。

从研究的结果来看，中国企业的内部控制是必须要考虑中国特有的文化环境的。

首先，中国国家文化是以传统的儒家伦理思想为正统和核心的文化价值体系，其基本内核可以按照由宏观到微观依次表述为：第一，社会层面的政府主导文化。阮凤平(2003)认为，我国长期的行政文化和价值观主要表现为，在经济活动中主要依靠政治热情和行政手段来运作，“人情关系”、行政权力和长官意志干预商业活动；在社会管理和社会运作方式上，比较注重权力控制、人心控制和道德控制。第二，组织层面的情理主义文化。与西方文化的契约精神和法律为先的价值观相对立，我国在群体关系上表现为情理主义，最突出的特征是差序文化，即内外有别，对“自己人”和“非自己人”控制的松紧不一致。第三，个体层面的自律和自省机制。儒家思想中有“修身、齐家、治国、平天下”和“吾日三省吾

身”的精神追求，自律和自省是个体通向自我约束的重要机制。

在社会转型的背景下，传统文化的价值观念在社会现实面前发生了一些转变：社会层面的道德控制越来越无力；相反，在逐利思想的支配下，组织层面的关系导向的情理文化盛行，甚至发扬光大，轻视乃至逾越法律的事情屡见不鲜；个体层面的作为传统文化精髓的自省自律机制却逐渐被现实社会所遗忘。因此，从文化变迁的角度就不难理解内部控制制度在我国企业推行的难度之大，从而有必要根据中国文化的现实特征，以内部控制的有效实施为目标，有针对性地构建和推行中国企业的内控体系。

那么，在这样一种中国核心文化的影响下，中国公司应采取一种什么样的内部控制制度呢？首先，我们通过对“中国五矿集团”案例的分析可以看出，五矿集团的经验告诉我们，在以集体主义为导向的东方企业，要使内部控制有效性提高，根本在于是否能打造和建立一个有着集体认同的企业文化，这样的企业文化是否有着自身鲜明的文化价值观和企业精神的内核。即使内控制度有时不尽完善和严谨，但在这样的一种有共同愿景和价值取向的集团和团队中，靠文化的引领和已然形成的一种公司文化氛围中，员工会自动自觉的按某种习惯和精神价值为导向做出一致的行为，而且这样的行为有着鲜明的集体主义倾向，在一定的宏观制度环境和一致的道德标准基础上具有同质性，从而使企业内部控制达到一种较高的，由集体主义推行的自行运行的水平，内部控制有效性自然也就能维持一个较高的水平。

而从另一个反面的案例“中航油事件”的研究，让我们从文化的深层次发现其实在

中国的企业内，形成一个基于道德和伦理的企业文化的重要性。在这一事件中，如果“中航油”有一个很好的企业文化，从总经理开始就形成某种一切为股东利益、为投资人利益着想，稳健经营，依规守法的文化的的话，那就不会发生这样的事情，至少在开始出现问题时也能及时止住，不至于最后到破产的境地。尤其是第一责任人总经理如果有中国传统文化为内涵的核心价值观，就不会在欲望的道路上越走越远，最后由于贪欲不能自拔，咎由自取。所以，中国企业的内部控制在引进西方公司治理结构的规范制度时，也要考虑注重培养和建立有中国文化内涵的企业文化，这样的内在价值取向才能最深深地能够约束企业人员，尤其是管理人员的行为，所以，需要考虑中国文化的这种内在价值理性倾向的影响因素，才能真正从根源上提高企业内部控制的有效性。

而从我们选取的西方企业案例中，从巴林银行的倾覆案例中我们可以看到，在西方的企业中，以工具理性为导向的企业内部控制如果对制度和制度的执行出现问题时，后果是不堪设想的。在西方的文化中，首先是假定人是有罪的，所以必须用严格的制度来约束人的行为，如果制度有缺陷或者制度的执行不到位的话，基于西方工具理性的文化倾向的内部控制机制就会完全失效，人因着原本的罪性和人性中自私贪婪的本性就绝对会导致内部控制是失败。

而另一个美国企业GE的经验告诉我们，企业再大也是可以控制的，关键是要找到一个既符合现代企业管理精神，又切实可行的办法。而且GE的案例也揭示了在西方文化的环境中，制度的设计和安排显得尤为重要，严谨的制度安排和严格有力的制度执行是以

工具理性为导向的企业内部控制制度得以实现其目标和提高其有效性的关键所在。公司再大，只要有一套科学的、严谨的、标准化的详细的刚性控制制度并保证其严格、规范、精准而有效的执行，内部控制就能发挥良好的作用。

讨论

基于以上的研究结果，在中国企业的以文化人本视角的企业内部控制框架重建应该注重以下几个方面：

1. 建立科学的企业人本内部控制体系框架

“以人为本”是指把人当成中心对工作展开，即把人当成基础，“以人为本”最终的落脚点在“人”上。对于所有拥有员工的企业来说，将员工放在企业发展的基本条件下，把员工当做企业的最大财富，就是我们所说的“以人为本”。企业内部控制，作为企业工作中不可或缺的一部分，是企业发展的推动力和发动机。企业以人为本的内部控制，不仅牵涉到员工的品质，价值观，还与企业管理层的经营理念 and 营运风格等有关。对企业以人为本内部控制制度做出分析时，首先应该对人所起的作用加以关注。但从目前我国企业中以人为本的内控控制建立来看，仍然存在一些亟待解决的问题。

为了提高内部控制体系的环境适应力和创造可持续价值的能力来推动企业的长期运转和企业可持续发展战略目标的实现，以人为本的内部控制体系的重建在普遍企业内部控制框架的基础上，创建成为包括内部控制目标、内部控制文化、内部控制制度、内部控制机制、内部控制活动、内部控制关系、内部控制报告、内部控制评价等八要素在内的创新的内部控制体系，以内部控制目

标为起点，内部控制评价为终点，并及时进行内部控制活动的反馈进而验证企业内部控制效果，及时修正企业内部控制目标，把内部控制的重心逐步转移到以人为本上来，并且慢慢实现内部控制各要素间的衔接和联系，最终形成一个完整、开放、动态、科学的内部控制有机整体。

2. 多方式完善企业内部控制

健全合理的企业内部控制体制是以人为本的内部控制体系目标实现的有效途径。为此企业应当建立构建以人为本的竞争机制、决策机制、激励和约束机制、监督机制和绩效评估等机制，来促进企业人力资源价值实现的最大化。具体来说，首先，企业应当引进市场竞争机制根据企业的实际情况公开招聘高素质的人才，淘汰不合格人才，加大对企业在职人员的再教育，不断优化企业的人才结构，充分调动人才的积极性，提高企业人力资源的利用效率和企业的核心竞争力；其次，企业应当在注重决策效率的同时，兼顾公平和民主，坚持科学、民主决策，完善企业的治理结构，兼顾企业各利益相关者的权益，为其参与决策提供流畅的渠道；然后，建立健全科学合理的激励、约束和监督体制。不仅能有效的激发员工的创造力，还能更好地协调企业的整体目标和员工的个人目标，促进企业获得更高的经济和社会效益；最后，建立以人为中心的评估体系，突出对员工的人文关怀，协调好企业利益相关者的利益关系，实现彼此间的和谐双赢发展。另外，企业应当建立健全企业的内部财务控制，对企业进行的包括物质资本、人力资本以及社会资本等的有效控制，进一步构建以人为本的企业价值观，激发企业各相关者的创造性和主动性，共同为企业的更

好更强发展做出贡献。

3. 构建企业内部控制文化

以人为本的内部控制制度和以人为本的内部控制文化是企业内部控制至关重要的两方面。以人为本的内部控制制度有利于企业内部秩序的有序进行，有利于对企业员工执行内部决策的量化管理，并对员工的行为起到约束作用；而以人为本的内部控制文化能提高全体员工参与企业内部控制的积极性，并实现员工的自我约束、自我控制。企业建立以人为本的内部控制文化时应当吸收我国传统文化的精华，追求天人合一，崇尚对真善美的追求。具体来说，企业应当诚信经营，不弄虚作假，不做假账，不生产假冒伪劣产品，不损害企业利益相关者的合法权益，积极参与社会公益事业，同时，以人为本进行管理，才能真正解放和发展员工的创造力，促进员工的全面自由发展。这样才能实现企业文化和制度的相辅相成，促进企业内部控制的最终效果。

值得一提的是，在企业的发展过程之中，诚信是极其重要的，对企业的发展具有推动性作用，并且从本质上影响到企业的创新发展。从媒体角度分析，企业在发展过程之中，只有深入贯彻社会发展的基本理念才能不被社会所淘汰，尤其在媒体社会来临之后，各种类型的媒介产物纷纷出现，其中利用网络等媒介载体，能够为企业的发展打造诚实、公平的道德基础。比如，企业可以根据网络或者微博等载体，搜索关键词将企业文化进行深入分析，并且将微博以及网络中所涉及到的企业文化内涵进行整理，使其具有一定的导向作用，这样一来，不仅可以对国内外优秀企业的诚信文化现状进行分析，并且在一定程度上也会进一步培育企业的社

会责任感，使其能够在诚信的企业文化中不断发展。

结语

企业进行有效的内部控制，能够有效地提高企业的管理效率和核心竞争力，有利于企业的可持续发展，而从国家文化和人本视角下进行企业内部控制能更好的实现这些优势。为此，各企业应当继续重视文化因素和人在企业内部控制中的核心地位，建立科学健全的内部控制体系，充分运用国家文化在内部控制中的作用机理，充分发挥人力资源价值，创造更多的社会经济效益，完善适合中国国情的内部控制制度，不断增强市场竞争力。

本研究表明，一个企业的组织机构是企业内控的躯干，内控流程和制度则是内控的血液循环系统，那么企业文化则是企业内控实现的真正的灵魂所在。企业文化又受国家文化制约，中西方不同的国家文化特征导致企业文化建设中要注意西方文化中的工具理性和个体主义倾向，中国文化中的价值理性和集体主义倾向，从而融合中西方不同内控特点，构建科学的中国企业内部控制体系。

目前对于中国企业内部控制的理论研究

较多，形成了一定的理论体系，但是研究还存在着重大不足，仍待研究完善的空间还较大。研究中的不足主要体现在以下几个方面：其一，研究成果多以硕士论文为主，较高层次的博士论文、个人专著、期刊论文较少，这在一定程度上表明当前的研究学术研究质量不太高，急需更多的学者进行更加专业的研究。其二，研究的理论仍显陈旧，学术创新不足。仍然主要运用内部控制整体框架理论以及内部风险控制理论对问题进行研究，仍没有取得重大理论突破。其三，目前对中小企业内部控制的研究多是从业务循环方面及制度建设方面对企业的内部控制问题进行研究，在制度建设方面也多是沿袭大型企业的规范，没有从一般企业的特殊性出发进行问题研究。本文选择国家文化作为内部控制的研究视角，以中、美企业内部控制的差异为例研究国家文化对内部控制的作用机理。在归纳中国传统文化基本内核的基础上，研究中国企业内部控制体系的构建，有一定的创新性。未来沿着这个思路还可以对这一问题结合伦理学、心理学、组织行为学、宗教学等进行更深入的研究，包括文化的现代性影响和大数据信息时代，媒体时代对文化的改变对于内部控制的影响等议题。

参考文献:

- 陈文波, 段琼瑾. (2008). 论不同组织文化条件下执行新制度的风险[J]. 《湖南工业大学学报(社会科学版)》, 3, 18-20.
- 陈竹友. (2008). 中国企业文化之怪现象: 新奸商文化[J]. 《中国市场》, 3, 51.
- 陈晓舟, 伍丹. (2008). 内部控制研究文献的综述及评价[J]. 《湖南财经高等专科学校学报》8, 83 - 85.
- 常茂松, 李彬. (2007). 关于我国民营企业的内部控制. 《河南商业高等专科学校学报》, 6, 19-23.
- 蔡俊杰 刘春志. (2012). 我国企业内部控制评价: 问题与对策[J]. 《财会月刊》, 10, 82 - 84.
- 冯均科. (2009). 文化视觉下提高内部控制有效性的策略探讨[J]. 《中国内部审计》, 11, 40-43.
- 高山. (2013). 我国中小企业内部控制问题研究[D]. 《首都经济贸易大学学报》, 5, 1-44.
- 加护野忠男, 野中郁次郎. (2005). *日美企业管理比较* [D]. 第1版. 北京: 三联书店
- 理查德.L. 莱特里夫. (2001). 内部审计原理与技术(第二版) [M]. 翻译组译, 北京: 中国审计出版社, 73-106.
- 李宏斌. (1999). 中西方社会控制体系比较[J]. 《江汉论坛》, 10, 70-71.
- 李连华 聂海涛. (2007). 我国内部控制研究的思想主线及其演变: 1985-2005. 《会计研究》, 3, 71-93.
- 李志斌. (2012). 国家文化视角的内部控制研究[J]. 《会计研究》, 10, 49-96.
- 李贞凤. (2012). 小型企业内部控制制度设计研究—基于BF公司的案例研究[D]. 《西南财经大学》, 4, 1-63.
- 刘晶. (2013). 刍议企业建立以人为本的内部控制存在的问题. 财经界 (学术版), (4), 95.
- 王桂莲. (2009). 基于现代系统思考的企业内部控制创新研究. 《会计之友》, 3, 16-21.
- 杨雄胜. (2006). 内部控制理论面临的困境及其出路[J]. 《会计研究》, 2, 53 - 59.
- 曾永青. (2012). 企业内部控制现状与发展对策分析[J]. 《现代商贸工业》, 14, 109-110.
- 朱茁宏. (2012). 企业内部控制评价体系构建探讨. 《财会通讯》, 19, 28-32.
- 钟玮. (2011). 我国企业内部控制有效性研究[D]. 《财政部财政科学研究所文献》, 5, 1-174.
- 张先治 戴文涛. (2011). 中国企业内部控制评价系统研究[J]. 《审计研究》, 1, 69-78.
- 张子英. (2012). 国外企业内部控制研究的最新进展综述[J]. 《管理研究》, 8, 166 - 170.
- Altamuro, J. & Beatty, A. (2010). How Does Internal Control Regulation Affect Financial Reporting?. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 58-74.
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney Jr, W. R. & Lafond, R. (2009). The Effect of SOX Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity. *Journal of Accounting Research*, 47(1), 1-43.
- Bargeron, L. L., Lehn, K. M. & Zutter, C. J. (2010). Sarbanes-Oxley and Corporate Risk-Taking. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 34-52.

- Birnberg, J. G. & Snodgrass, C. (1988). Culture and Control: a field study. *Accounting, Organization and Society*, 13(5), 447-464.
- Goh, B. W. (2007). Internal Control Failures and Corporate Governance Structures: A Post Sarbanes-Oxley Act Analysis. *Georgia Institute of Technology*, 4, 39-43.

Translated Chinese References

- Cai, J. J. & Liu, C. Zh. (2012). Our country enterprise internal control evaluation: problems and countermeasures. *The accounting*, 10, 82-84. [in Chinese]
- Chang, M. S. & Li, B. (2007). About our country private enterprise internal control. *Journal of henan business college*, 6, 19-23. [in Chinese]
- Chen, X. Zh. & Wu, D. (2008). Internal control research literature review and evaluation. *Journal of hunan college of finance and economics*, 8, 83-85. [in Chinese]
- Chen, W. B. & Duan, Q. J. (2008). Theory of the risk of implementing the new system under the conditions of different organizational culture. *Journal of hunan university of technology*, 3, 18-20. [in Chinese]
- Chen, Z. Y. (2008). The strange phenomenon of Chinese enterprise culture: the new culture of profiteers. *The Chinese market*, 3, 51. [in Chinese]
- Feng, J. K. (2009). Improving the effectiveness of internal control strategy under the cultural vision. *China's internal audit*, 11, 40-43. [in Chinese]
- Gao, S. (2013). Our country small and medium-sized enterprise internal control problem research. *The capital of economic and trade university*, 5, 1-44. [in Chinese]
- Li, H. L. & Nie, H. T. (2007). The thread of thought in our country internal control research and its evolution: 1985-2005. *Accounting research*, 3, 71-93. [in Chinese]
- Li, H. B. (1999). Comparison between Chinese and western social control system. *Jiangnan BBS*, 10, 70-71. [in Chinese]
- Liu, J. (2013). Series. the company establish a people-oriented problems of internal control. *The finance*, 4, 95. [in Chinese]
- Li, Z. B. (2012). Study on the internal control of national cultural perspective. *Accounting research*, 10, 49-96. [in Chinese]
- Li, Z. F. (2012). Small business internal control system design research, based on the case study of BF company. *Southwestern university of finance and economics*, 4, 1-63. [in Chinese]
- Nonaka intensive & Wild loyal men. (2005). *Compare the japan-american enterprise management*. Beijing: Sanlian Bookstore. [in Chinese]
- Richard l. Wright reeve. (2001). *Internal auditing principles and techniques*. (2nd ed.). Beijing: The audit of China publishing house. [in Chinese]

- Wang, G. L. (2009). Based on modern enterprise internal control of the system think innovation research. *Friends of the accounting*, 3, 16-21. [in Chinese]
- Yang, X. S. (2006). The plight of the internal control theory and its way out. *Accounting research*, 2, 53-591. [in Chinese]
- Zhong, W. (2011). Our country enterprise internal control effectiveness research. *The ministry of finance institute for fiscal science literature*, 5, 1-174. [in Chinese]
- Zhang, X. Z. & Dai, W. T. (2011). China's enterprise internal control evaluation system research. *The audit research*, 1, 69-78. [in Chinese]
- Zeng, Y. Q. (2012). Enterprise internal control present situation and development countermeasure analysis. *Modern trade industry*, 14, 109-110. [in Chinese]
- Zhu, Z. H. (2012). Enterprise internal control evaluation system to build. *Accounting communication*, 19, 28-32. [in Chinese]
- Zhang, Z. Y. (2012). The latest progress in the study of the internal control review for foreign companies. *Management Research*, 8, 166-170. [in Chinese]



Hungto Yeung (杨洪涛) received his Bachelor Degree of Economics, major in Finance from Yunnan University of Finance and Economics in 1987. With outstanding educational record, he also received a scholarship as an outstanding student of the university. In 2006, he graduated MBA major in Hotel and Tourism Management from Southern Cross University, Australia. He is currently a full time professor in Faculty of Economy and Financial Management, Yunnan Normal University Business School.



Dr. Haijun Lu received his Ph.D. in Management Science and Engineering at school of Economics and Management, Harbin Engineering University, Harbin City, China. He has authored some books on management. He has been responsible for research on subject put forward by the National Natural Science Foundation. Currently he is an associate professor in Panyapiwat Institute of Management. His Research Areas are related to Management of Technology and Innovation, Organizational Strategy.