会计控制的企业理论观

武 敏

(中南财经政法大学 武汉 430060)

【摘要】随着市场竞争的加剧,会计控制对于企业越来越重要。本文对企业理论与会计控制之间的关系进行了深入探讨,以期为更好地理解会计控制存在的必然性以及有关方面的后续研究提供帮助。

【关键词】交易费用理论 代理理论 会计控制

作为现代微观经济学重要分支的企业理论是公司治理的基础,而会计控制是公司治理的重要组成部分。从企业理论的角度探讨会计控制,其实质就是从经济学的角度分析会计控制的产生和发展。会计控制的经济学分析对于理解会计控制存在的必然性及如何强化其作用有着重要意义。

一、企业理论

现代企业理论主要包括两大分支理论:交易费用理论和代理理论。

1. 交易费用理论。科斯的交易费用理论认为,市场和企业是资源配置的两种可以相互替代的手段,二者之间的选择依赖于市场定价的成本与企业内官僚组织的成本之间的大小关系。企业替代市场的原因就在于交易内部化比交易市场化更节约成本。从构成内容来看,交易费用理论主要包括两个分支:间接定价理论和资产专用性。威廉姆森(1985)认为决定市场交易费用的因素主要有两类:人的因素和交易本身所具有的特性。作为引致交易成本的人的因素,主要是指人的有限理性和机会主义等特性。交易本身所具有的特性主要指市场的不确定性、潜在交易对手的数量等。因此,从决定性因素来看,交易费用理论主要包括三大要素:有限理性、不确定性和机会主义。

2. 代理理论。代理理论作为新制度经济学的重要内容之一,着眼于企业内部的组织机构与企业中的代理关系。范黎波、李自杰(2001)认为,代理理论用于处理一种特定情况。在这种情况下,一方(委托人)委派责任于另一方(代理方),让代理方代表委托人进行决策。代理关系的建立通常会提高双方的总收益,但是由于信息不对称,代理关系下可能出现"道德风险"和"逆向选择"等机会主义行为。一般认为代理理论包括委托代理理论和团队生产理论。

二、会计控制

20 世纪初,蒙哥马利提出"内部牵制"概念,其是指通过职务分离和对账等方式对财产进行控制。1958 年,美国注册会计师协会首次提出"会计控制"概念,明确会计控制是企业内部控制的主要方式,是"由组织计划和所有保护资产、保护会计记录可靠性或与此有关的方法和程序构成的体系"。

随着会计功能的不断拓展,目前学者们也更倾向于从广义上定义会计控制。关于会计控制的比较有代表性的观点是"双重控制"的观点:第一重控制是所有者对经营者的控制;第二重控制是经营者对生产活动的控制。程新生(2003)认为公司治理下的会计控制有两个层次:一是所有者或授权人对经营者进行监控,通过制定绩效目标对经营者进行激励监督,促使经营者努力经营,以做出最优决策;二是经营者对公司经营活动和财务活动进行监控,促使经营者提高经营管理能力,目的是实施有效管理并实现绩效目标。本文主要对企业理论与这两个层次的会计控制的关系进行探讨。

三、交易费用理论与会计控制的关系

1. 间接定价理论和资产专用性与会计控制。

(1)间接定价理论与会计控制。间接定价理论认为企业的功能在于节约市场直接定价成本,即交易费用。然而,在现代企业制度下,企业作为替代市场的资源配置手段,虽然可以节约交易成本,但是企业内部会形成新的交易成本——代理成本。杨小凯、黄有光(1994)认为,所有权的内部结构与定价成本密切相关,由于度量从事管理活动或提供管理服务所付出的努力及其产出水平要付出极大的代价,因此企业的剩余索取权最好由经营者获得。

由于经营者的管理知识难以测量,经营者的努力程度也难以观察,因此很难由市场直接对经营者的劳动进行定价。如果赋予经营者剩余索取权,那么经营者所拥有的剩余索取权就是其管理知识的间接价格。这样,不仅避免了由市场定价带来的交易成本,而且能够强化经营者的自我监督。如授予经理人员股票期权,让经理人员的补偿收入与企业的经营业绩挂钩,即让经理人员承担一定的风险(刘铜松、张荣武,2002)。这样,就实现了剩余控制权与剩余索取权的统一。但是由此产生的交易费用即激励成本应当低于所有者因此而获取的收益,否则,激励行为就是不经济的。

(2)资产专用性与会计控制。资产专用性的实质是一种"套住"效应。费茨罗和穆勒认为企业是一种合作契约,即使所有的成员在加入时是可流动的,他们也可能因进入或退出企业的交易费用或者不可转换的人力资本的积累而变得难以流

动。只要能够连续取得与其机会成本相等的收入,流动性成员就不会在乎其他成员的行为，而非流动性成员则不得不承担流动性成员的机会主义行为所带来的全部损失。因此,非流动性成员就会希望对流动性成员的机会主义行为进行控制,以避免自己的利益受到损害。

资产专用性理论说明了非流动性成员对流动性成员进行监督和控制具有必要性和必然性。处于日益发达的资本市场中的现代企业,由于专业分工越来越细、人力资本的专用性越来越强，当人力资本所有者将自己的资本投入某一特定的行业和企业后,往往成为一种抵押,因此人力资本具有明显的非流动性。经理人员是企业的非流动性成员,由他们制定内部交易规则对流动性成员的行为进行监督和控制，可以保证他们自己及其他非流动性成员的利益不受损害。

2. 不确定性、有限理性和机会主义与会计控制。

(1)不确定性和有限理性与会计控制。交易费用理论认为不确定性主要包括以下几方面:①由可以预见的偶发事件所带来的不确定性。②由无法预见的偶发事件所带来的不确定性。③信息不对称带来的不确定性。不确定性的存在增加了交易的难度,增加了交易过程的费用。交易双方为了使自己免受或者少受由未来市场不确定性带来的损失，会充分预期契约期间可能发生的重要事件,这无疑增加了交易成本。

有限理性的产生源于不确定性的存在。有限理性的人并不能掌握完备的信息，契约双方不可能预测到与契约有关的每一件事情。经营者受托于所有者,其在不确定性的条件下管理企业,因此无法根据销售收入、利润等指标来判断经营者的努力程度,在实际工作中就可能发生“逆向选择”和“道德风险”等机会主义行为。由于信息不对称是可以控制的,因此可以通过减少信息不对称来降低不确定性的程度，并最终降低交易成本。为减少所有者与经营者之间的信息不对称,应在公司设立监事会以及在董事会下设审计委员会对经营者的行为进行监督,保证其向所有者提供的会计信息真实可靠。

(2)机会主义与会计控制。交易费用理论认为,交易过程中的人是“经济人”,具有机会主义倾向。机会主义是威廉姆森的交易费用理论的核心概念。他认为,如果没有这种机会主义行为,即使存在个人的有限理性、资产专用性以及由此导致的无数次谈判等问题,也无需对组织与合同中的经济主体进行激励与监督。机会主义的存在会给企业造成巨大损失,要抑制机会主义行为的发生，就必须提高机会主义行为的预期成本(包括实施成本、惩罚成本和机会成本)。具体来讲就是要加大惩罚力度，控制投机行为实施条件以及增加激励强度。

四、代理理论与会计控制的关系

1. 委托代理理论与会计控制。由于两权分离,公司内部主要存在两个层次的代理关系：一是所有者与经营者之间的委托代理关系；二是经营者与其下属人员之间的委托代理关系。这与会计控制的两个层次是相对应的。企业的所有者和经营者之间涉及产权利益关系。经营者接受所有者的委托,对其经营资本进行经营管理,并负有保值增值的责任,以寻求所有者效用最大化为目标。但是,经营者并不是资本的所有者,他们拥有剩余控制权而没有剩余索取权，企业利润最大化或者资本价值最大化并不是他们的目标。

激励是实施会计控制的一个重要手段。在信息不对称、合约不完备的条件下，所有者可以在公司内部推行对经营者的激励机制(即股权激励),使经营者的身份与股东的身份趋同。这样，经营者对会计信息进行操纵的动机就可以得到有效的抑制，促使股东与经营者之间越来越趋向于一种互利互惠的合作关系。约束机制也是实施会计控制的一个重要手段,如在公司的股东大会、监事会、董事会下设的审计委员会等都可以对经营者的行为进行约束。

经营者与其下属人员间的委托代理关系不涉及产权利益关系,他们的根本利益是一致的。虽然经营者是委托人,会计人员是代理人,但是,在一个组织结构合理的公司,经营者对会计人员应当只有行政领导权而没有控制权。相反,会计人员对经营者拥有控制权。然而，现实中由于公司治理结构不完善,经营者实际拥有的权利往往大于他应该拥有的权利,其可以任意任免会计人员，从而会计人员容易与经营者合谋以损害所有者的利益。

2. 团队生产理论与会计控制。阿尔钦和德姆塞茨(1972)在解释企业内部的激励问题时提出了团队生产理论。团队生产指的是，企业生产的最终产物是集体内成员共同努力的成果,由于每个成员的个人贡献不可能精确地进行分解和观测,因此不可能按照每个人的真实贡献去支付报酬。如果自利的当事人发现自己只承担偷懒的部分损失，而独自享受该行为的全部好处,这时就会出现“搭便车”的行为。

要想不断提高企业的经营效率，就必须避免以上道德风险。阿尔钦和德姆塞茨认为应当设计一套行之有效的控制机制,以及安排专门人员从事监督、管理工作。他们认为所有者就是天然的监督者，这对于所有者与经营者合一的企业是合理的。但在两权分离的公司制企业中,监督权和剩余索取权一般授予或分配给经营者。在这样的公司,经营者行使监督权,主要是对公司的经营活动和财务活动进行监控，因而经营者应该受到更高层次的监督或者其下属人员的反向监督,否则,难以保证经营者的公正性。

主要参考文献

1. 方竹兰. 人力资本所有者拥有企业所有权是一个趋势——兼与张维迎博士商榷.经济研究,1997;6

2. 阎达五,宋建波.双元控制主体架构下现代企业会计控制的新思考.会计研究,2000;3

3. 范黎波,李自杰.企业理论与公司治理.北京:对外经济贸易大学出版社,2001

4. 程新生.论公司治理与会计控制.会计研究,2003;2

5. 张炎兴.公司治理结构和会计控制观.会计研究,2001;8

6. 刘海英. 基于企业理论的管理层股权激励分析. 求索,2007;7

7. 陆宇建,张继袖.人力资源会计的理性思考——兼谈企业理论与企业会计学.生产力研究,2006;5