交易费用会计研究

湖北大学商学院　黄晓波　葛洲坝水电建设有限责任公司　郑雪雁

【摘要】本文提出了交易费用会计这一全新的概念,针对主流财务会计重现象(资金运动)、轻本质(人与制度),重生产活动(人与自然的关系)、轻交易活动(人与人的关系),重虚拟主体(企业)、轻实在主体(利益相关者)等问题,试图从人际关系层面、生产关系反作用于生产力视角去研究财务会计,以提供和披露更多反映经济活动本质的会计信息。

【关键词】利益相关者　企业制度　交易费用会计

一、交易费用会计的本质特征

交易是人与人之间的活动，交易费用是制度的运行成本。交易费用会计关注经济活动中的人与制度,试图通过对会计社会性的研究来完善会计的技术性程序和方法,以提供和披露更多反映经济活动本质的会计信息。交易费用会计是以人为本的会计,是反映企业制度构成和运行的会计,是注重生产关系的会计。

与主流财务会计相比,交易费用会计具有以下特点:

1.主流财务会计在会计主体假设下,注重反映作为一个整体的企业的财务状况和经营成果,而对利益相关者利益的实现程度和保障情况反映不够。交易费用会计认为,企业仅仅是一个虚拟的法律实体,企业真正的拥有者是企业的利益相关者,所以财务会计应更加明确地提供与企业利益相关者相关的信息。

2.主流财务会计侧重于反映资金运动过程(现象),而忽视制约和影响资金运动的人与制度(本质)。企业是一个“黑箱”，对企业财务状况和经营成果有较大影响的市场环境和企业制度被抽象化了,这不利于对企业财务状况和经营成果的分析与评价。交易费用会计通过对市场交易费用、企业内交易费用以及政府性交易费用的会计核算,可以提供更多反映经济活动本质的会计信息。

3.主流财务会计侧重于从价值量上反映产品的生产活动(人与自然的关系),而不注重反映市场交易活动和企业内交易活动(人与人的关系),所以不能直接提供有关交易活动财务影响的会计信息。交易费用会计以人(而不是以产品或资金运动)为核心,可以单独反映人与人之间的交易活动。

4.主流财务会计重视净收益的信息含量,而对计算净收益所依据的收入和费用的信息含量重视不够。交易费用会计试图通过对各类交易所发生费用的分类核算和详细反映,挖掘费用的信息含量。

5.交易费用是制度经济学的主要分析工具,也应成为财务会计的基本分析工具之一。

6.交易费用会计可以在现代会计学和现代经济学之间架起一座桥梁。交易费用起源于产权的交易,产权制度的不同安排直接影响交易费用的大小;另外,交易费用会计与产权会计也是密切相关的。

二、基于交易费用的财务报告

1.会计中的交易契约。人类的经济活动可以分为两类:第一类是人与自然的经济活动,称为生产活动;第二类是人与人的经济活动,称为交易活动。生产活动与交易活动的区别主要表现在:①生产活动的对象是自然界,交易活动的对象是人;②在理论上生产活动可以一个人单独进行,交易活动至少要有两个人才能进行；③单纯的生产活动中没有利益冲突,主要受生产技术的影响，而交易活动中的利益冲突是不可避免的。所以,制度至关重要。

康芒斯认为，交易是所有权的转移。交易可分为三种类型:①买卖的交易即市场交易,表现为平等的市场主体之间的自愿交换;②管理的交易即企业内交易,表现为企业长期契约规定的上下级之间的命令和服从关系；③限额的交易即政府性交易,表现为政府与公民之间的关系。这三种交易分别对应着现代社会中的三种制度安排,即市场、企业和政府。这三种交易的不同组合,构成了不同的经济体系。

制度经济学把交易作为基本的分析单位，财务会计对经济业务的处理也是始于对交易或事项的分析。契约是交易的载体，交易是契约的基本内容，会计能对交易进行反映和控制,也能对契约进行反映和控制。会计中的交易契约可分为三类:①市场交易契约,包括商品市场交易契约、资本市场交易契约和劳动力市场交易契约。商品市场交易契约反映企业与供应商、客户之间的商品购销和货款结算关系;资本市场交易契约反映企业与股东、债权人之间的投融资关系和收益分配关系;劳动力市场交易契约是企业在招聘、录用经理人员和一般员工时签订的合约,反映企业与员工之间的劳动雇佣关系。②企业内交易契约,是反映企业内部上下级之间以及各部门之间责、权、利关系的合约,具体表现为企业的各种规章制度。③企业与政府之间的契约,主要是税收契约,是国家对企业纳税义务做出的强制性规定,具体表现为各种税收法规。

2.会计中的交易费用。不管是市场交易、企业内交易还是政府性交易,都是有成本的。例如,市场交易需要搜寻交易信

息、讨价还价、签订协议,从事这些活动都会发生一些费用。科斯在其经典论文《企业的性质》中指出,利用价格机制是有成本的,通过价格机制“组织”生产的成本主要发生在所有发现相关价格的工作上。一般认为,交易费用思想最早出自科斯的这篇论文。之后,交易费用作为一种分析工具,在西方经济学中得到了广泛的应用。在当代西方经济学(尤其是近30年)的文献中,“交易费用”是出现频率最高、引用次数最多的概念。

广义的交易费用是指一切不直接在物质生产过程中发生的费用,是一系列制度的费用,其中包括信息费用、谈判费用、起草和实施合约的费用、界定和实施产权的费用、监督管理费用和改变制度安排的费用。依据康芒斯对交易的分类,交易费用可分为市场交易费用、管理性交易费用和政治性交易费用,具体内容如下:

(1)市场交易费用是利用市场的费用,又可分为商品市场交易费用、资本市场交易费用和劳动力市场交易费用。商品市场交易费用是为商品购销而发生的各种费用,是由于企业与供应商、客户之间的业务往来而发生的全部费用,例如搜集商品信息费用、签订购销协议费用、采购费用、货款结算费用、促销费用等。资本市场交易费用是指企业为筹集资金而发生的各种费用,例如发行股票、债券前的准备工作所发生的支出,发行股票、债券时的宣传费用和承销费用,协商借款和签订借款协议时发生的费用,借款的手续费等。劳动力市场交易费用是为获得和使用劳动力而发生的费用,例如劳动力的招募费用、培训费用等。

(2)管理性交易费用是企业内行使命令、权力所发生的费用,是企业内部管理机构为组织和管理交易活动而发生的费用。在基层组织中,其又可分为纵向交易费用和横向交易费用。纵向交易费用是上下级之间往来所发生的费用,横向交易费用是本级机构内发生的费用以及同级机构之间往来所发生的费用。

(3)政治性交易费用是一组与某一政治实体的制度结构的运作和调整相关的费用,包括交纳给政府的税金和支付给政府部门的费用。

3.交易费用财务报告可分为两种:一种反映企业的制度特征(见表1),另一种反映企业利益相关者利益的实现和保障程度(见表2)。

表1　反映企业制度特征的交易费用表　单位:元

交易种类		交易额	交易费用
市场交易	商品市场交易		
	资本市场交易		
	劳动力市场交易		
	小　计		
企业内交易	纵向交易		
	横向交易		
	小　计		
政府性交易	政府税收		
	政府收费		
	小　计		

表2　反映企业利益相关者利益实现和保障程度的交易费用表　单位:元

利益相关者	投入资本(贡献)金额	所获收益(权益)金额
股东	权益资本	净利润、股利
债权人	借入资本	利息、已偿还本金
经理人员	人力资本	工资性报酬、利润分享额、股票期权
职工	劳动力	工资、奖金、福利
供应商	提供物品、劳务	收回货款
客户	支付的货款	购进的商品、劳务
政府	社会资本	税收、行政性收费

4.交易费用的信息含量。交易费用会计可以提供更多、更直接反映经济活动本质的信息,主要有以下几个方面:

(1)市场交易费用反映市场的交易效率,可以衡量企业利用市场机制的能力。20世纪90年代以来,越来越多的企业开始把市场机制引入企业内部。企业不仅把非核心业务外包出去,而且把核心业务的某些环节也外包出去。例如,企业的清洁工由物业公司提供,企业的保安人员由保安公司提供。员工与员工之间是市场关系,流程与流程之间是市场关系,部门与部门之间也是市场关系,企业内部市场化的程度决定着企业活力的大小。市场交易费用可以在一定程度上反映出企业市场化的程度,从而反映出企业的活力和竞争力。如果一笔业务的市场交易费用较低,则说明企业利用市场获取资源的能力较强;如果企业的整个市场交易费用较高或者其所占交易总额的比例较大,则说明企业市场化程度较高,企业与市场的联系较紧密。

(2)企业内交易费用可以反映出企业的管理效率和组织结构。企业内交易费用较小,说明企业经营管理效率较高。企业内交易费用中纵向交易费用和横向交易费用的比例,可以反映出企业是垂直型组织还是扁平型组织。垂直型组织的权力较集中,企业实行金字塔式的集权式层级管理,信息采取纵向传递方式,所以纵向交易费用较多;扁平型组织的权力较分散,企业实行分权式市场管理,信息主要采取横向传递方式,所以横向交易费用较多。

(3)企业内交易费用和市场交易费用的比较,可以反映出企业规模的合理性。科斯指出,企业规模的扩大必须达到这一要求,即在企业内部组织一笔额外交易的成本等于在公开市场上完成这笔交易所需的成本,或者等于由另一个企业来组织这笔交易的成本。企业将倾向于扩张,直到在企业内部组织一笔额外交易的成本等于在公开市场上完成同一笔交易的成本,或在另一企业中组织同样交易的成本为止。

(4)交易费用会计可以反映出市场制度、企业制度和政治制度对企业财务状况和经营成果的影响,从而在一定程度上克服企业业绩评价的不确定性;交易费用会计可以反映企业所有利益相关者利益的实现和保障程度,从而能更全面地评价企业的受托责任。

主要参考文献

①刘光明.企业文化.北京:经济管理出版社,2002
②雷光勇.会计契约论.北京:中国财政经济出版社,2004