

试析内部控制 在企业契约中的作用



沈阳农业大学经济贸易学院 马正凯 黄晓波 陈 祺

【摘要】 本文从内部控制理论正处于危机和革命的背景入手,提出以企业契约理论为切入点研究内部控制,并结合企业契约耦合体理论,着重分析了内部控制在企业契约中的作用。

【关键词】 内部控制 企业 契约 作用

一、问题的提出:从契约的视角研究内部控制

(一)内部控制理论的危机与革命

近几年发生的不少舞弊违规案受到了人们的广泛关注,2002年美国国会通过的《萨班斯—奥克斯利法案》的“404条款”要求公司的首席执行官(CEO)和首席财务官(CFO)就其内部控制系统进行报告,并在其提交给美国证券交易委员会(SEC)的报表上做签字保证。内部控制得到了前所未有的高度重视。我国财政部于2001年推出了《内部会计控制规范——基本规范(试行)》,这是我国第一部从企业自身管理角度出发制定的内部控制规范。此后,财政部又颁布了一系列《内部会计控制规范》试行和征求意见稿,明确了企业单位建立和完善内部会计控制体系的基本框架和具体要求。

从理论意义上讲,内部控制理论正面临着危机并且正在发生着一场革命。早在1992年,美国反对虚假财务报告委员会的发起组织委员会(COSO)发布《内部控制——整体框架》,即“COSO报告”标志着国际上对内部控制的研究进入了一个新阶段。内部控制内生于组织,而非外力催生是目前普遍认同的观点,因而内部控制不能脱离组织而存在,它是组织内的控制,这就意味着内部控制越来越向管理方面延伸,而不仅仅是局限在会计和审计领域。而在2004年年底该委员会发布了新的COSO报告,即《企业风险管理——总体框架》(简称“ERM框架”),在风险管理和内部控制的构成要素方面都有较大的突破,尤其是ERM框架已经将纠正错误的管理行为明确列为控制活动之一,更加预示了内部控制向管理层面发展的未来趋势。

美国的库恩认为:科学的发展过程不是一个简单的不否定过程,而是一个否定与肯定、进化与革命交替的过程。他认为科学发展的动态模式是:前科学时期——常态科学时期——反常与危机时期——科学革命时期——新的常态科学时期……他认为:在常态科学时期随着反常的不断增多,人们便开始怀疑原有的范式,于是引发了常态科学的危机,也就是范式的危机。危机带来了分歧和争论,也带来了批判和创造精神,它预示了科学革命时期的到来。危机的终结是因为新的范式出现,新的范式取代旧的范式标志着科学革命的开始。

内部控制理论正处于危机和革命时期,原有的会计和审

计的视角正在被打破,新的研究范式还没有形成,因此,内部控制理论要想发展并最终形成科学的理论体系,就必须引入其他与之相关的理论与方法。

(二)研究视角的转换——从企业契约的视角切入

现代会计理论研究目前正处于转轨时期,以新古典经济理论为基础的会计研究正在被突破,现代企业理论把研究的视角转移到构成企业内部利益的关系网中,这种利益关系既是企业利益相关者之间的产权关系,也是企业利益相关者之间形成企业耦合体的基础。由于利益相关者之间的目标函数并不一致,而且始终处于冲突状态中,因此,企业对市场做出反应过程中的利益冲突与协调,才是现代会计研究的核心内容。

市场经济本质上是一种契约经济,经济的运作基本上受各种契约支配的。契约关系深入到社会生活的各个方面,左右着经济的运行,决定了资源配置的效率。因此,只有从契约的角度出发才能更好地理解市场经济,而对21世纪的我国企业来说,重塑企业的契约关系尤为重要。内部控制的权力制衡方式随着企业契约关系的发展而变化,并成为内部控制发展的动力之一,因此,从企业的契约关系出发研究内部控制更有助于制定和完善企业内部控制规范,具有很强的现实意义。

国内外的很多学者都从契约的视角对会计和审计进行研究,国外的代表人物是瓦茨、齐默尔曼和夏恩·桑德,我国的学者雷光勇和冯均科也分别对会计和审计的契约本质进行了探讨,试图建立会计与审计研究的新的范式。本文试图在这些研究的基础上针对企业内部控制中的契约关系进行初步分析,以期促进内部控制理论的发展。

二、内部控制在企业契约中的作用分析

(一)企业是一系列契约的耦合体理论

继科斯之后的很多学者都对现代企业契约理论做出了重要贡献。企业是不同理性主体之间的一组契约,这组契约可能是显性的,也可能是隐性的。不同的主体可能有不同的偏好、资本、技能、信息和禀赋,理性的主体参与到企业的契约中,向企业贡献自己的资源,以试图从企业的运营中获得回报。这组契约治理着企业发生的交易,使得其交易费用低于由市场组织这些交易时所发生的交易费用,但由于经济人的有限理性和机会主义的影响,这组契约通常又是不完备的,所以相对于

市场而言,企业的契约是一种不完备契约。现代企业契约理论仍然致力于不完备契约的研究。

(二) 内部控制在企业契约中的作用

夏恩·桑德在《会计与控制理论》一书中根据企业的契约理论,结合会计和控制实施在实施契约组合中的功能,考察了会计的五个重要职能。内部控制理论要想真正实现革命,就必须有一个涵盖整体并且简单而又综合的框架,其中必须包括内部控制活动的所有重要方面。笔者认为,考察内部控制在企业契约中的作用对于达到上述目的是很有必要的。内部控制在企业契约中的作用至少有以下五个方面:

1.配合会计正确进行贡献计量和利益计量。企业就像一个大舞台,不同的利益主体带着各自不同的资源来到企业这个大舞台上进行表演,以获得各自不同的利益。利益主体彼此之间存在着复杂的契约关系。会计作为企业契约机制的重要组成部分,要对利益主体投入企业的资源及其应获得的利益予以正确计量。内部控制使得由企业编制并公开的财务报表具有很强的可靠性,企业通过实施内部控制合理保证了所生成的会计信息的真实性和完整性,因而保证了对各个利益主体的投入和收益的正确计量。

当会计对利益主体的某些投入和收益不能直接计量时,就产生了企业契约监督权和剩余索取权的配置问题,此时内部控制也表现为一组内部契约关系,它通过对企业内部剩余控制权和剩余索取权的合理安排,使得会计不能直接计量的贡献投入和应获收益得以顺利计量。

2.降低企业内部的交易费用。契约是企业内部的游戏规则,不同的利益主体有各自不同的目标函数,因此难免发生利益冲突,同时企业内部各种契约关系在运行过程中也存在逆向选择和道德风险的问题,这些都构成了企业的内生交易费用。有观点认为,内生交易费用是由于缺乏制度或者制度的不健全而产生的交易费用。由于它的存在使得人们从实际分工中获得的净剩余大打折扣。为了减少交易费用,提高交易的效率,人们设计出包括内部控制制度在内的各种制度以约束自己的有限理性,从而减少人们的机会主义行为所造成的内生交易费用。即使这样做会产生外生交易费用,其所带来的收益也会大于交易费用的总和,但内部控制弥补了企业契约的不完备性,形成了节约交易费用的比较优势,保证了企业的正常运作和发展。

3.协调集体契约与个体契约,使企业始终处于稳定的受控状态。企业是多重契约的联结,既存在集体契约,又存在个体契约。集体契约使得企业的目标得以实现。集体契约具有一定的稳定性,而个体契约具有一定的暂时性,个体契约的目标往往与集体契约的目标不一致,有时还对集体契约具有一定的破坏性。一方面,内部控制通过其在制度方面的权威,使集体契约统合了个体契约,个体契约服从了集体契约的权威,产生了比较明显的控制效率;另一方面,由于企业的经营风险是时时存在的,个体契约有时会导致决策和经营的失败,但内部控制通过协调集体契约和个体契约,使企业持续得到控制,保证企业始终处于稳定的受控状态,从而确保了企业各类契约能够持续而有序地运行,确保了企业有一个好的战略目标和管理团队,并按照既定的目标持续而高效地发

展和增值,为企业各类契约关系主体创造价值。

4.囊括了外部契约和内部契约,使企业契约耦合得更加紧密。企业契约耦合体的具体形式是股权契约、债权契约、报酬契约、税收契约、审计契约、劳动契约和商事契约的联结体,这些契约关系的确定有些是显性的,有些是隐含的,各个缔约主体均具有市场地位的流动性特征,进入和退出企业都是自由的。

传统意义上的内部控制的界限仅限于组织的内部,即内部控制的空间界限限定在组织的边界。但是,现代企业的经营范围常常超越组织的边界,外包就是一个典型的例子,即原来由企业内部完成的部分流程,现在越来越多地由供应商来完成,这些供应商也几乎专长于所有的管理(包括会计的服务),内部控制的空间范围也要延伸到商事契约。为了合理地保证对外包的有效控制,管理当局有责任保证获得的服务不能低于一定的标准,所以诸如外包等形式的业务流程和外部契约也与企业内的控制密切相关。至少在理论上,管理当局如果明确了这一点,他们会知道内部控制职责不是十分狭隘的,而是囊括了企业所有外部契约和内部契约。

对外部契约的控制使得企业外部的契约关系主体认识到企业的内部控制是全方位的,是认真而负责的,因此能够促成长期稳定的契约关系的形成,使企业契约耦合得更加紧密。

5.通过改变企业的契约关系促进了企业组织的变革。内部控制应当是相互的监督与控制,控制的主体应该包括企业所有的成员。目前的管理理论大力倡导以人为本,重视员工的各种需求,认识到员工的主动性和创造力对内部控制、管理乃至企业发展具有重要意义。劳动契约中的员工是企业的平等主体,组织的管理层次日益扁平化,等级的界限越来越小,这些都促进了沟通管理效率的提高。

在企业组织中,员工更多地被作为控制、监督的对象来对待。然而,随着管理实践与组织范式的转变,伴随着业务流程重组的推行,企业围绕工作流程而不是管理职能来建立组织结构,部门边界被打破。为完成项目而建立的多职能团队成为横向型组织的基本单位。因此,人员控制向流程控制转变,内部控制的真正目的不是控制人而是控制工作流程。内部控制首先应是工作流程的设计,即一种作业流程或作业标准,然后由团队形成一种契约关系。这样以组织范式为导向的内部控制改变了企业的契约关系,促进了企业组织的变革。

主要参考文献

- ①黄晓波,马正凯.内部控制假设初探.财会月刊(会计),2005;3
- ②鲍勃·瑞安等.阎达五,戴德明等译.财务与会计研究方法与方法论.北京:机械工业出版社,2004
- ③雷光勇.会计契约论.北京:中国财政经济出版社,2004
- ④冯均科.不同产权结构下的内部控制效率研究.中国工业经济,2001;8
- ⑤夏恩·桑德.方红星,王鹏,李红霞译.会计与控制理论.大连:东北财经大学出版社,2000
- ⑥戴书松.基于内部控制中的信息不对称的公司治理结构.当代财经,2003;2
- ⑦吴小红.从主体关系看内部控制.商业研究,2004;9