

# 交易成本经济学视角下的 企业内控系统构建方式选择

王辉 刘爽

(北京工商大学 北京 100037)

**【摘要】** 本文从交易成本经济学的视角提出企业内部控制系统的构建还可以选择市场方式,即企业在构建内部控制系统时,需要首先考虑本企业的行业属性(竞争型还是垄断型)、规模等因素,进而考虑本企业适用的内部控制系统的专用性程度,最后在比较市场购买和通过内部组织自行构建两种交易方式的交易成本之后,做出最符合本企业情况的决策。

**【关键词】** 内部控制 交易成本经济学 资产专用性

我国财政部等五部委分别于2008年和2010年发布了《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》。在这些强制性法规下,如何尽快构建一套经济有效的内部控制系统成为我国上市公司当前的一项迫切工作。然而除了企业管理层自身组织专业人员并花大力气去设计、维护企业的内部控制系统以外,能否采取一种市场方式,即将该系统的设计与维护委托给一个外部的专业服务机构(例如会计师事务所)呢?交易成本经济学的基本思想为回答这个问题提供了一个较好的思路。

## 一、交易成本经济学的基本理论

交易成本经济学是现代经济学理论的重要分支之一,它发源于罗纳德·科斯1937年的著名论文《企业的性质》,后来由美国经济学家奥利弗·E·威廉姆森发扬光大,并将其正式命名为交易成本经济学,且认为交易成本经济学是新制度经济学理论传统的一个组成部分可用来研究各类经济组织问题。

交易成本经济学与古典经济理论的一个最大不同是不再把企业看作是一个生产函数,而代之以企业是一种治理结构的概念。首先,它认为企业、市场以及与此有关的各种签订合同的行为,都是重要的经济制度,也是一系列令人眼花缭乱的组织创新过程的产物。其次,各种经济制度的主要目标和作用都在于节省交易成本。具体来说,企业作为一种治理结构,会遇到各种各样的问题,例如采购原材料、零部件,购买服务,纵向兼并等等。只要这些问题都可以还原为合同问题,就应该看它是否有利于节省交易成本。因此,在研究各类经济制度时,就应该把交易作为基本分析单位,承认经济组织在其中所起的重要作用。也就是说在研究、比较各种经济制度的优劣时,要分析比较其具体交易成本的高低,从而根据不同的治理结构来选择不同的交易方式。在这里,交易成本这一概念的内涵比较宽泛,它包括企业进行市场交易的签约成本(如谈判成本)和购买成本,也包括企业采用内部治理结构这一交易方式的生产成本和治理成本(如内部组织的官僚主义成本)。

基于上述交易成本经济学理论的基本思想,如果企业的

一项经济活动通过市场来组织的交易成本小于通过企业建立一种内部治理结构来组织的交易成本,那么企业就应该选择“市场”这种交易方式,从而节省交易成本,提高经济效益;反之则应该采用“组建内部治理结构”这一方式,以节省交易成本。总之,无论采取何种交易方式,其根本目的都是为了节省交易成本,这也是交易成本经济学核心思想。

## 二、企业内部控制系统构建决策:自建还是外购

对于企业内部控制系统这样一个特殊的“商品”,究竟是企业聘用专业人员自行构建合算,还是在市场上委托第三方进行设计、维护合算?显然对不同交易方式下的交易成本进行比较,可以有助于企业进行决策。

企业通过市场交易的方式外包内部控制系统,主要面对市场治理成本和平均生产成本。而通过内部组织的方式来构建内部控制系统,主要面对的是企业根据自身需要构建一套内部控制系统的生产成本以及内部组织的官僚主义成本,这后一种成本也称作内部组织的治理成本。要决定那一种内部控制系统构建方式更加经济,自然要对两种交易方式下的治理成本和生产成本进行一番比较:

1. 两种交易方式下治理成本的比较。两种交易方式下均会产生一定的治理成本。由于市场往往比内部组织能更有效地产生强大的激励并限制官僚主义的无能,通常情况下市场治理成本总是小于内部组织的治理成本,即官僚主义成本。假设市场治理成本为M,内部组织的官僚主义成本为B,则两者之差为: $\Delta G=B-M$ 。影响 $\Delta G$ 大小的则是交易成本经济学中的一个重要概念——资产专用性。它是指资源在用于特定用途以后,很难再移作他用的性质,表现了一项资产或一种服务的专用性程度。随着资产专用性程度的提高,市场治理成本也将提高,表现为合同协商成本等与合同签订和履行有关的成本的提高,此时 $\Delta G$ 就会减小,当资产专用性达到一定程度时, $\Delta G=0$ ,此时无论是通过市场交易还是内部组织交易,两者的治理成本是一样的。当然,如果资产专用性达到一个较高的水平, $\Delta G$ 还会变为负值,表明在这种情况下,市场治理成

本大于内部组织的官僚主义成本。由此可见,  $\Delta G$  是资产专用性程度的函数。

例如, 企业通过市场购买一批办公用电脑, 由于该产品在全世界都有一个相对统一的性能衡量标准, 其资产专用性程度较低, 则企业与电脑生产商或销售商进行交易谈判、合同签订的成本就比较低, 且合同履行或违约成本也相对较低, 此时  $\Delta G$  大于零。而如果企业通过市场购买一种满足其特殊需要的专用机器设备, 由于该项资产具有较高的专用性, 企业就需要花费相当多的精力和时间与交易方就产品的设计、功能、造价、交付时间等合同细节进行谈判, 并且要面对较高的合同签订、监督成本, 还可能面对一定的合同违约成本, 此时的  $\Delta G$  就有可能等于零或小于零。

对于企业内部控制系统而言, 不同行业、不同规模的企业, 其内部控制系统的复杂程度必然有所差异, 差异具体表现在控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、控制监督等五个具体内部控制要素方面。在完全竞争性行业, 市场主要参与者无论在规模、生产技术还是产品方面均相差不大, 因此该行业内的企业对于内部控制系统的设计要求基本相同, 市场上的专业机构(例如会计师事务所)也能提供一套标准的、通用性较强的内部控制系统。这样一套高通用性的内部控制系统的资产专用性程度较低, 因此, 单个企业与专业机构进行合同协商与签订的成本较低, 合同签订后的监督与违约成本也较低。而在垄断性行业, 市场参与者数量较少, 且在企业规模、生产技术、生产流程等方面存在较大差异, 该行业内的不同企业对内部控制系统的设计要求必然存在较大的差异, 专业机构也很难设计出一套考虑不同企业特殊情况的通用内部控制系统, 因此行业内的每个垄断性企业都要与专业机构就内部控制系统的特定设计要求进行磋商, 其他需要磋商内容还包括合同中双方的权利义务等一系列合同细节, 这时合同的协商与签订成本就较高, 市场治理成本可能等于、甚至大于内部组织的官僚主义成本, 即  $\Delta G$  等于或大于零。

2. 两种交易方式下生产成本的比较。通常情况下, 企业内部组织的生产成本大于市场的生产成本。用  $\Delta C$  来表示两者之差, 则  $\Delta C > 0$ 。这主要是因为市场存在着规模经济的效应, 即市场大规模生产一种产品或提供一种服务时, 其平均成本就会大幅度降低, 而某一企业若生产这一产品或服务仅供自己使用, 则其生产成本必然大于市场采购成本, 此时企业最理性的做法就是从市场上采购, 以节省交易成本。同上面对治理成本的分析一样, 随着资产专用性程度的提高,  $\Delta C$  会逐渐变小, 因为随着资产专用性的提高, 市场对同质产品的需求量会减小, 市场的规模经济效应就会减弱, 市场上的平均生产成本因为生产规模的缩小而不断上升, 直至与企业通过内部组织生产的成本相当。因此, 资产专用性程度越高,  $\Delta C$  越趋近于零, 可见  $\Delta C$  也是表现资产专用性程度的函数。

由此分析, 如果某一企业处于完全竞争性行业, 行业中情况类似的企业数量较多, 各个企业所需要的内部控制系统的差异化程度较小, 也就是说资产的专用性程度较低, 则由市场来提供这类企业的内部控制系统可以形成规模经济。例如, 由

一家会计师事务所雇佣专业人员对行业内主要企业的生产、经营情况进行研究, 并根据国家相关法律、法规设计一套行业内企业通用的内部控制系统(只是在应用到具体企业时, 根据其特殊情况进行调整), 其平均成本必然要小于由单个企业自行雇佣专业人员研究并设计这样一套内部控制系统的成本。而在垄断性行业中, 企业数量本来就少, 且企业间差异化程度较大, 不同企业内部控制系统的资产专用性程度较高, 市场上的专业服务商很难针对行业内所有企业设计一套通用的内部控制系统, 也就难以形成规模经济效应。市场必须针对不同的企业, 组织一定数量的专业人员进行研究并设计一套最符合该企业实际生产和经营情况的内部控制系统。在这种情况下, 其成本相对于由企业自行组织专业人员构建一套内部控制系统的成本而言, 并不存在明显的优势, 也就是前面所说的  $\Delta C$  趋近于零的情况。

分析完两种交易方式下的治理成本和生产成本之后, 就能够回答本文提出的问题了。因为  $\Delta G$  是两种交易方式下治理成本之差,  $\Delta C$  是两种交易方式之下生产成本之差, 则  $\Delta G + \Delta C$  就是内部组织与市场这两种交易方式的交易成本之差了。当  $\Delta G + \Delta C$  大于零时, 表明内部组织这种交易方式的交易成本大于市场的交易成本, 此时企业应当采用市场方式构建内部控制系统, 即在市场上委托专业机构设计企业内部控制系统, 以节省交易成本; 当  $\Delta G + \Delta C$  小于零时, 表明内部组织的交易成本小于市场的交易成本, 此时企业自行组织人员构建内部控制系统更加经济。在这里, 资产的专用性程度是决定  $\Delta G + \Delta C$  大于零还是小于零的关键因素。而影响企业内部控制系统专用性程度的就是企业的行业属性以及规模等因素, 不同行业不同规模的企业内部控制系统的复杂程度不同, 其专用性程度也有所不同, 因此构建相应的内部控制系统就应采用不同的交易方式, 以节省交易成本。

### 三、总结及建议

本文通过将交易成本经济学的基本理论应用到企业内部控制系统构建方式的选择这一问题上来, 指出企业在构建内部控制系统时, 需要首先考虑本企业的行业属性(竞争型还是垄断型)、规模等因素, 进而考虑本企业适用的内部控制系统的专用性程度, 最后在比较市场购买和通过内部组织自行构建两种交易方式的交易成本之后, 做出最符合本企业情况的决策。本文结论的启示就是企业还可以根据自身的情况考虑聘请专业机构设计并维护内部控制系统, 从而节省交易成本, 以最低的成本换取最佳的效果。

【注】本文系北京市高等学校人才强教深化计划“高层次人才资助计划”项目(编号: PHR20100512)的阶段性成果。

#### 主要参考文献

1. Ronald H. Coase. "The Nature of the Firm." Economics, 1937; 4
2. 阎达五, 杨有红. 内部控制框架的构建. 会计研究, 2001; 1
3. 财政部等五部委. 企业内部控制基本规范. 北京: 中国财政经济出版社, 2008