

交易成本与内部控制治理逻辑

——基于信任与不确定性的组织内合作视角

林钟高,徐虹,吴玉莲

(安徽工业大学会计系,安徽马鞍山243002)

摘要:内部控制是企业内的一个合作机制,这种机制是以内部信任为基础和降低不确定性为目标,但是企业内部信任的增强和不确定性程度的降低又必然牵涉到内部交易成本问题,因此,文章在分析信任、不确定性与内部控制相关性的基础上,根据内部控制的授权机制又进一步引入交易成本理论,从生产和交易两个层面六个维度重新检视了内部控制治理的合理逻辑,改变人们长期以来形成的单纯认为内部控制只是一种控制系统的传统观念,以便从治理的层面更科学地构建和更有效地实施内部控制。

关键词:内部控制治理;交易成本;信任;不确定性;组织内合作

中图分类号:F275 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2009)02-0111-12

一、问题缘起与研究思路

企业作为不同类型的资源所有者参与组成的一系列契约组合,存在明显的不完备性和代理问题,而内部控制就是一种产生于企业内部经营(管理)者和企业雇员之间的不完备契约和委托代理关系的持续均衡利益关系的治理装置,^①其关注的是企业所面临的、影响企业目标实现的风险或威胁,希望能够通过提高或保证内部控制系统质量实现管理者自身风险/预期收益组合的最优化。然而,现有内部控制研究文献大都简单地把内部控制作为一种控制系统或者制度系统看待,单纯注重内部控制的权力制衡这一传统理论基点,很少研究这个系统背后所蕴涵的作用机理,特别在内部控制的治理逻辑方面缺少深入和系统的研究,典型表现在以下两点:首先,缺少研究内部控制作为企业内部一种重要合作机制存在的前提和目标指向,从而模糊了内部控制作用机理的信任基础,进而影响企业内部控制层级划分、责任授权和控制组织的再造。企业内各责任单位诚信的缺失使内部控制的执行失去了重要的根基,因而执行效果不佳。我们认为,内部控制合作的前提是信任,通过合作以降低企

收稿日期:2008-12-03

作者简介:林钟高(1960—),男,福建泉州人,安徽工业大学会计系教授;

徐虹(1972—),女,安徽桐城人,安徽工业大学会计系副教授;

吴玉莲(1981—),女,江苏常州人,安徽工业大学会计系硕士。

业内层级之间的不确定性并最终达到合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略等总体控制目标的实现。^②企业内部控制正是通过长期导向的组织内部合作关系,从而为企业带来合作利益(Doney 和 Connon,1997),并且提升企业的长期绩效(Kalwani 和 Narayandas,1995)。组织内的相互合作,共享彼此独特的能力要素及资源,可以创造出竞争优势,并产生更高的合作利得(王唯,2006)。其次,缺少研究内部控制作为一种内部契约以及在契约视角下对于交易成本的关联性,从而忽略了内部控制设计以及运行的成本效益分析,尤其是不同授权机制下内部控制的治理逻辑分析,进而影响了内部控制合谋问题的防范,影响了内部控制的激励与约束功能作用的发挥。我们认为,一方面内部控制具有契约属性的不完备性,内部控制契约尽管要对目标、总的原则、遇到情况时的决策规则、分享决策权以及解决可能出现的争议的机制等达成协议,但显然无法事前预期各种可能发生的情况,并对各种情况下缔约方的利益、损失都作出明确规定;另一方面,内部控制契约又必须以简约的方式,规范公司各利害关系者的关系,^③约束和激励他们之间的交易,以实现公司交易成本的比较优势。因此,研究内部控制契约的交易成本就显得特别重要,实现在取得低交易成本所带来的收益的同时尽量弥补契约的不完备性,又通过合理科学的内部控制授权机制防范合谋风险以达到激励与约束的相容。本文首先确立了内部控制是企业内的一个合作机制,并且认为这种机制是以内部信任为前提和降低不确定性为目标,企业内部信任的增强(实质上是内部利益关系的持续均衡问题)和不确定性程度的降低必然牵涉到资产专用性投入即内部交易成本问题,因此,本文在分析信任、不确定性与内部控制相关性的基础上,根据内部控制的授权机制,又进一步把内部控制放到威廉姆森交易成本理论的大框架下,并根据企业内部控制特性,由威廉姆森的交易层面扩展到交易与生产两个层面,由原来的三个维度扩展到六个维度(即生产层面的三个维度:任务的复杂性、技术的可分解性和责任单位风险管理能力;交易层面的三个维度:交易的不确定性、资产专用性和交易频率)重新检视了内部控制治理的合理逻辑,改变人们长期以来形成的单纯认为内部控制只是一种控制系统的传统观念,以便从治理的层面更科学地构建和更有效地实施内部控制。

二、信任、不确定性与内部控制

企业是大量的各种生产要素的所有者为了追求其自身利益,通过合约方式而组成的经济组织。企业内的合作,如关系专用性投资和团队生产等,能够给企业参与人带来广泛的收益。企业内不同参与人之间持续的、面对面的相互作用,正是行为经济学派所考察的激发强烈的互惠主义的社会环境类型。我们认为,在企业内的博弈中,社会行为准则(如公平和互惠主义等)可能与博弈参

与人的策略选择之间具有内在的联系,从而使他们能够克服不完全合约的障碍,实现互利互惠的交易。阿罗(Arrow,1971)就强调了这种联系,“在缺乏信任的情况下……互利互惠的合作机会将只能是先验的……社会行为准则,包括伦理和道德规范……可能弥补市场失灵”,^④内部控制是解决企业内合作的最基本也是最重要的契约机制。

从交易成本理论的角度,企业内的各个节点基于合作关系进行专用性投资,形成基于地点的专用性、基于实物的专用性和基于人力资本的专用性,从而能有效地降低成本,提高产品的质量及积累合作伙伴之间的信息、技术语言,加快他们之间信息有效的交流。从关系理论角度来看,企业内合作能使单个责任单位获得比自身多得多的外部资源。单个责任单位可利用这些有用的外部资源,促进自身的发展,并促进企业整体的物质、信息资源共享。我们将企业内合作的关系称为跨责任单位资源,跨责任单位资源之间的结合具有更强的社会复杂性、因果模糊性及更高的难以模仿性(Barney,1991),从而为整个企业合作网络带来了竞争优势。

我们可以将企业内合作、信任、不确定性三者关系,用图1表示。^⑤

企业内合作是对不确定性存在的一种有效的缓冲,降低了单个责任单位的风险;企业内信任能够促进企业内合作,同时减少企业内不确定性。由于信任对企业内合作和不确定性都有作用,而企业内合作和不确定性又是内部控制的逻辑基础和目标,因此,以下我们分别从信任和不确定性两个方面进一步论述信任、不确定性与内部控制的关系。

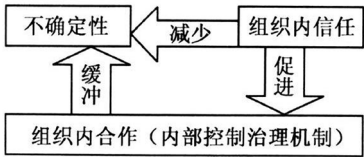


图1 企业内合作、信任与不确定性三者关系图

1. 关于信任与内部控制制度

拉特纳辛格姆(Ratnasingam,2003)认为,企业内信任是“同一企业内责任单位之间相互的信心(即对交易或管理伙伴的可靠度以及诚实有信心),当处于可能的风险状况时,所有交易的成员都会忠实且适当地采取行动”,而 Doney 和 Cannon (1997)则认为,企业内信任是一种资源,这种资源能减轻企业内交换中因不确定性以及依赖性所可能产生的投机行为,进而促进企业内的有效合作,产生更多的合作租金,在整体上提升企业的有效性。企业内成员间的信任可以改变企业行动的意图、扩大沟通和交流、提高合作的意愿、减少监督成本。信任可以建立可靠的预期,减少不确定性,从而大大降低包括信息成本、谈判成本和监督成本在内的所有交易成本。

信任和知识的共享与企业内合作的成效等因素是有因果关系的(Dyer,1998),信息共享不仅仅使他们之间存在信任关系,更重要的是考虑到了效率(Mark J,Sher,1994)。所以企业内合作仅以原有的单纯强调权力制衡的方式来

增加信任程度是不够的,需要有新的路径来增进彼此之间的信任以降低机会主义行为。企业内合作应建立企业内的知识共享平台,而非仅仅依靠企业的专用性资产的投入来增加企业内的信任程度,内部控制就是这样一个学习机制和知识平台。当企业内的各个责任主体不断通过内部控制这样一个学习组织来增加企业的价值时,就会使整个组织的生产可能性边界外推,从而使组织中的每个责任单位都从中获得合作性租金,形成一个“你中有我,我中有你”的协作关系,在相互协作中促进彼此的信任程度,降低机会主义风险。

以上分析表明,内部控制是应合作与竞争的要求而制定的一种规则。内部控制作为一系列正式约束与非正式约束组成的规则网络,它约束着责任单位主体的行为,减少专业化和分工发展带来的交易费用的增加,解决内部控制工作所面临的合作问题,创造有效组织运行的条件,实质上是一种“合作解”(即内部控制利益相关方满意的协约)。总的来说,内部控制是一个企业关于内部经济活动行为的“游戏”规则,它提供了企业内部活动系统相互影响的框架或为系统人为设定的制约,从而构成一个企业或确切地说一种企业内部经济活动秩序的合作与竞争关系。^⑥它至少在特定企业范围内是统一的、对单个责任单位主体的各种经济行为起约束作用。

2. 关于不确定性与内部控制制度

在企业的经济活动中,如何减少企业面临的不确定性,是一个重要的问题。理论界对围绕生产性组织如何应对市场或环境的不确定性形成了两种组织理论体系,即交易成本理论(参数不确定性)与组织演进理论(结构不确定性)。^⑦科斯认为企业是价格机制的替代物,他用交易成本这一工具来分析不确定性对生产组织和生产经营的影响,生产性组织通过减少交易次数和契约来节约交易成本,由此可知,交易成本理论是以科层制组织作为一种缓冲来减少不确定性的。然而,许多学者认为,应当侧重于对结构不确定性的考察来揭示其对经济组织发展和演化的重要意义。不管是参数不确定性理论还是结构不确定性理论,都是对组织和不确定性关系之间的一种解释。

以上分析表明,企业内合作实际上是对企业多个责任单位面对不确定性的一种缓冲,而内部控制是企业内合作的最佳机制。对不确定性的处理是一个有效率组织的基本功能(罗珉,2005),因而我们也可以说对不确定性的处理是一个企业有效率的内部控制机制的基本功能,对不确定性的处理导致不同内部控制形态的替代。内部控制形式的演进,实质上是应对不确定性和缓冲市场与环境冲击能力的发展。根据熊彼特(1990)《经济发展理论》一书中的表述,创新就是“建立一种新的生产函数”,把一种从来没有过的关于生产要素和生产条件的“新组合”引入生产体系。创新必然带来风险,而风险内部控制则表现为内部控制在企业生产经营过程中对各种风险因素的排除和预测,从而获得创新报酬和风险收益。具体地说,创新和风险内部控制一方面是通

过对人类行为的内部控制,帮助交易当事人较为准确地判断出交易中的其他人未来可能的行为;另一方面是通过内部控制把未来的不确定性风险从交易者个人身上转移到那些愿意承担风险,并且承担成本较低的社会组织机构,以使交易者对未来经济活动形成稳定的预期。因此,内部控制在本质上是对不确定性的一种控制和对确定性的一种规定,企业经济活动中的不确定性包括人与自然的关系(即资源配置)及人与人之间的关系(即利益调整)两个方面。要降低不确定性,对人与自然的关系来说,主要是要解决技术问题;而就解决人与人关系中存在的确定性,就需要对人们的基本交易关系规定必要的准则或形成某些规范性的习惯、传统,以便能够对彼此的经济行为有一个合理、可靠的预期,保证人们的经济行为能够在较为确定性的环境中发生作用。内部控制在经济学意义上的解释便可以归结为,企业内部交易者为尽量减少在“自然状态”中妨碍交易活动的不确定性成本支出而建立的各种确定性的标准规则。

三、威廉姆森交易维度理论与内部控制治理

内部控制是企业内基于增强信任和降低不确定性的一种内部合作机制,这种机制之所以能够存在和地位之所以如此重要,是因为内部管理比通过市场交易更经济,控制活动由企业这种层级式组织来自律和承担更为合理和有效。也就是说,如果一项活动通过“权威”方式来组织所花的费用低于通过市场机制来完成的费用,则该项活动将倾向于以“权威”方式来组织,即“内部化”,企业内合作既可以减少市场存在的交易费用,又能降低随着企业一体化扩展而产生的组织费用和机会费用,从而能够实现交易费用一功能比率最小化。但是,企业内部的交易成本^⑧也不是固定不变的,随着企业规模的扩大和管理层次的增多,企业的内部交易成本也直线上升,在企业内部交易成本超过市场交易成本的时候,交易将由市场价格机制完成(如现实中存在内部控制外包,本文对此存而不论)。因此,在对内部控制合作机制论证的基础上,有必要进一步引入交易成本理论对内部控制这种合作机制的治理逻辑作扩展性的分析,以期完善和优化内部控制的治理逻辑与治理效应。

众所周知,科斯的“市场制度的交易成本存在决定了企业这种组织形式的流行,企业是对市场的替代”的假说,开辟了以交易成本为前提研究企业理论的道路。威廉姆森(1979)在科斯对交易成本理论泛泛分析的基础上,开创性地建立了交易维度理论,在这一理论中,威廉姆森将交易划分为三个基本维度:交易的不确定性、资产专用性和交易频率^⑨。他从这三个维度来区分每一项交易的特征,分析一项交易的交易费用的大小,并说明不同的交易须有相应的治理结构来匹配。Larsson(1993)把威廉姆森影响规制结构的三个交易维度与资源依赖的观点结合起来,并用特定资源依赖替代资产专用性,分析了三种情形和不同的协调方式。杨瑞龙、冯健(2003)综合交易成本理论以及企业

能力理论,对影响企业网络边界的因素分别进行了阐释,从资产专用性、企业能力、不确定性、交易频率四个维度对企业边界的影响机制进行了分析,认为随着资产专用性的逐步提高,在其他条件不变的情况下,交易的治理机制会逐步从市场过渡到企业内(间)网络,当资产专业性进一步提高时,企业科层将进一步替代企业内(间)网络;当企业内(间)的能力是互补但不相似时,交易将通过企业内(间)网络来进行。彭正银(2003)在分析威廉姆森三重维度缺陷的基础上,引入任务复杂性与不确定性、资产专业性、与交易频率构成四重维度,形成扩展的交易成本理论,分析以上四重维度在不同情况下的组织治理逻辑。

契约理论是新制度经济学的重要有机组成部分,契约结构是契约理论的重要分析对象之一,它把交易作为基本分析单元,以契约为主要研究视角,把任何问题都直接或间接地作为契约问题来看待。同时,把交易、契约看成是某种保护投资关系的治理结构,不同治理结构有不同属性,不同治理结构适合不同的交易性质。同样,内部控制契约理论重视交易性质对内部控制结构的决定性作用,从交易频率、交易不确定性、资产专用性等三个交易性质维度可以研究内部控制契约和授权治理模式的匹配关系,特别强调交易频率和资产专用性对内部控制契约结构和授权治理模式的影响,具体关系可见表 1。^⑩

表 1 交易频率和资产专用性对内部控制契约结构和授权治理模式的影响分析

		投资特征		
		专用型	混合型	非专用型
交易频率	偶尔发生的	特殊授权治理 (古典契约)	联签授权治理 (新古典契约)	
	重复发生的		常规授权治理	一体化治理 (关系性契约)

表 1 中,对于偶尔发生的和重复发生的交易行为,当资产是专用型时,一般采用特殊授权治理的古典契约方式;对于偶尔发生的交易行为,当投资特征是混合型和部分非专用型时,一般采用联签授权治理的新古典契约方式;对于重复发生的交易行为,投资特征是混合型或非专用型时,一般采用常规授权治理或一体化治理的关系性契约。^⑪

为了进一步说明交易频率、不确定性和资产专用性的关系,我们运用图 2 进一步说明。图 2 中,X 轴是交易频率,Y 轴是不确定性,Z 轴是资产专用性,原点 O 表示各变量初始水平为 0,然后水平不断提高。G1 到 G5 分别代表不同的内部控制契约结构。例如,G1 表示交易频率高,资产

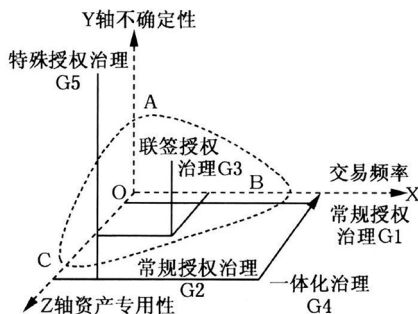


图 2 基于授权的企业内部控制治理结构示意图

专用性水平低,此时采用常规授权治理方式来提供内部控制服务;G3表示交易频率中等,资产专用性一般,不确定性中等,此时采用联签授权治理方式来提供内部控制服务;G5表示交易频率低,资产专用性强,不确定性水平高,此时企业一般采取特殊授权治理方式来提供内部控制服务。

需要特别指出的是,由于有限理性(Simon,1978,1979)以及交易成本,内部控制契约是不完备的(Grossman和Hart,1986),因而致使内部控制的演化呈现出‘点状均衡’(Stephen Jay Gould,1977;Niles Eldredge,1977),^⑩即在内部控制制度制定或修订的那一时刻,内部控制是静态的相对完备的,之后,随着情势的变化,内部控制就呈现滞后性而显示出动态的不完备性。在估计修订的收益大于成本的前提下再进行修订,从而又呈现出相对的完备性。^⑪同时,由于制度的自增强机制(W. Brian Arthur,1988),使得制度的演进具有路径依赖,进而在企业系统内部形成内生性制度安排机制及治理结构。于是,“点”状内部控制制度的持续不断,就形成内部控制制度的动态变迁。

四、多维交易成本视角下的内部控制治理逻辑再审视

一个有效的内部控制的目标是在给定分配规则的情况下共同创造剩余的最大化。很显然,生产(人与自然或物质的关系,与剩余的规模有关)和交易(人与人之间的关系,与剩余的分配有关)这两者都是内部控制中不可或缺的过程,忽略了内部控制的生产属性而仅仅从交易维度来分析内部控制的治理逻辑是有失偏颇的。我们认为,一个完整的内部控制治理逻辑必然是生产和交易两个层面相结合的理论。^⑫

从生产属性的角度来看,任务的复杂性、技术的可分解性和责任单位风险管理能力是三个重要的维度。不管其他条件如何,如果一个责任单位缺乏进行风险管理的能力,而任务又是极其复杂并可分解的,那么在授权形式上必定会选择不同于一般常规的方式。由此笔者认为,必须在交易活动的三个维度的基础上增加任务的复杂性、技术的可分解性和责任单位风险管理能力的维度才能得出内部控制治理的合理逻辑。由此,内部控制的治理逻辑应该是包含生产和交易两个层面的六个维度的分析框架。

1. 关于任务的复杂性和技术的可分解性

任务是指担负的一项责任或预期完成的一项工作,它具有一定的目标性,并嵌入于过程之中。任务复杂性是相对于任务常规活动行为人的义务与责任而言的,是指对任务识别的准确性与对过程的可控性程度的一种测度。

复杂性不同于不确定性,后者是一个假定的行动可产生多个结果,但无法认定哪个结果会发生;而前者则是多重的效果源于多个实际行动之间的相互依赖。不确定性的存在可增加复杂性,而过程的复杂性可引发结果的不确定性。任务复杂性的完成并不是简单的行为、路径与效果的堆积,而是要通过缜

密的推理、严格的试验来启发和运用正确的战略设计来实现的(Page, 1998)。而在实际操作中,由于任务的复杂性,要完成一项产品或服务必须依靠为数众多的不同专用性投入。由于劳动分工的存在,责任单位所从事的仅是整个生产环节中某一环节的分工活动,对责任单位而言,要完成一项复杂性任务,它不可能拥有所必要的全部能力,因而需要企业内各种各样的组织安排。

在第三次产业革命的进程中,人类从资本密集型技术时代进入知识密集型技术时代,机械技术的主导地位被信息技术代替。信息化技术包括数字化技术和模块化技术,它提供了分解大型垂直一体化企业的现实性,并为这种分解提供了动力。单个企业的生产过程被分解之后,多个企业之间的合作需要协调。企业内部的生产经营行为,如产品开发和加工制造延伸到其他企业;单个企业的生产过程,即价值链的不同环节被分解到若干不同的企业,形成了企业之间的价值链。技术的可分解性不但实现了信息适时共享,也连接了分散性的信息处理行为,不但改变了信息的存储、传输和处理方式,也改变了生产者之间以及生产者与消费者之间的关系。

2. 关于责任单位的风险管理能力

与生产层面相关的另一个重要的维度是责任单位的能力。借用美国著名管理学家普拉哈拉德(C. K. Prahalad)和加利·哈默尔(Gary Hamel)关于核心能力概念及相应理论,我们认为企业的持久竞争优势源于企业各责任单位所拥有的风险管理能力,它是决定企业在长期内能否生存下去的根本因素,它是蕴藏在企业所拥有的、有形的物质资源和无形的规则资源背后的一种能力,责任单位风险管理能力与授权机制的确定具有密切的联系。在进行授权机制选择时,由于责任单位风险管理能力的不同,授权机制的组合会发生变动,会相应地出现常规授权治理、特殊授权治理以及联签授权治理三种授权治理形式。而威廉姆森同主流企业契约理论一样,忽略了企业内各责任单位的异质性,忽略了知识、经验和技能的影响。因此,分析内部控制的治理逻辑必须考虑责任单位风险管理能力维度的影响。

3. 基于生产和交易的六重维度的内部控制治理逻辑

结合任务的复杂性、技术的可分解性和责任单位风险管理能力与资产专用性的组合分析以及对六重维度的释义,不同状态组合与三种治理形式——常规授权治理、特殊授权治理、联签授权治理存在着对应关系(见表2)。

根据六重维度的不同状态,一般来说,可以推断出以下相应的三个基本命题:一是在任务复杂性程度低和技术的可分解性高的状态下,若责任单位风险管理能力和交易频率高、不确定性与资产专用性的程度低,则常规授权治理形式较为合适;二是在任务的复杂性和技术的可分解性较高的状态下,若责任单位风险管理能力、不确定性、交易频率与资产专用性的程度较高,则联签授权治理形式较为合适;三是在任务的复杂性程度高和技术的可分解性较低状态

表 2 六重维度与内部控制治理形式的关系

两个层面	六重维度	常规授权治理	联签授权治理	特殊授权治理
交易层面	交易的不确定性	低	较高	高
	交易频率	高	较高	低
	资产专用性	低	较高	高
生产层面	任务的复杂性	低	较高	高
	技术的可分解性	高	较高	低
	责任单位风险能力	高	较高	低

下,若责任单位风险管理能力和交易频率低、不确定性程度和资产专用性的程度高,则特殊授权治理形式较为合适。

五、结 语

综合全文,内部控制的功用在于:在资源稀缺、竞争激烈的社会环境中,设定各责任单位和全体员工的行为规则,调整各责任单位和全体员工的行为规范,以激励与约束企业内部经济交易的各种行为,降低不确定性,节约交易成本。从这一意义上说,内部控制就是企业内部委托人与代理人之间和委托人之间为实现作为专业化结果的交换收益,因而使其财富最大化而作出的合约安排,其本质属性是一种持续均衡利益关系的契约装置。^⑤也就是说,内部控制的合约关系规定了每个控制主体在交易关系中的权利与义务,界定了控制主体在交易关系中可以做什么与不可以做什么,谁违反了这些规则应该受到怎样的惩罚或补偿,以及衡量控制主体是否违反这些规则的标准。

注释:

- ①参见林钟高、郑军:《基于契约视角的企业内部控制研究》,《会计研究》2007年第10期。
- ②参见财政部、证监会、审计署、银监会、保监会颁发的《企业内部控制基本规范》,财会[2008]7号。
- ③在企业内部,企业作为一个由完成不同职责的人形成的系统,不同的人在企业内部具有不同的分工,不同的职责通过层层委托代理管理由不同的人承担和完成。这种委托代理关系的存在,使每一个层次的委托者和代理人之间都存在着委托代理问题,存在着委托者和代理人之间的利益冲突和目标的不一致,而解决企业内部委托代理问题的主要手段就是通过内部控制具有的约束和激励机制来实现。
- ④Arrow, Kenneth J. Political and Economic Evaluation of Social Effects and Externalities, In M. D. Intriligator, ed. Frontiers of Quantitative Economics, Amsterdam, North-Holland, 1971: 22.
- ⑤三者关系的表达参考了王建军、王正斌《基于信任和不确定性的组织间合作:一个文献综述》一文(载《西安邮电学院学报》2007年第6期)。
- ⑥从“租值消散”定律而言,如果要增加企业财富,促进企业经济成长,就必须减少在内部人控制情况下的资源浪费,用较好的方式来解决冲突问题,因此企业就要订下某些规则

来约束内部人的行为。这些规则就是约束人们各种管理和业务行为的合约安排,这其中就包括了用以规范内部管理和业务活动行为的内部控制合约安排。

⑦罗珉(2005)认为,参数不确定性是指对所涉及问题的各种参数缺乏了解;结构不确定性是指缺乏有关问题基本性质和可能出现后果的信息。

⑧企业内部的交易成本包括信息成本、订约成本、风险成本、协调(沟通)成本以及履约成本等等。

⑨交易的不确定性包括交易环境的不确定性和交易者行为的不确定性。交易环境的不确定性实际上是有限理性相对应的,客观环境的复杂性使得当事人的理性受限制;交易者行为的不确定性产生于人的机会主义行为以及这些行为的差别性。所谓资产专用性,按照威廉姆森的解释,是指“在不牺牲生产价值的条件下,资产可用于不同用途和由不同使用者利用的程度,它与沉没成本概念有关”。至于交易频率(即交易发生的次数),则是决定了规制机构的确立和运行成本能否得到补偿及其补偿程度。

⑩表1和图2的思想来自李红吕和荣朝和《基于交易性质的物流契约结构分析》(载《物流技术》2008年第6期,第82—86页)一文的启发,我们根据企业业务类型和内部控制的授权特性做了相应的处理。

⑪常规授权是指企业在日常经营管理活动中按照既定的职责和程序进行的授权,特殊授权是指企业在特殊情况和特定条件下进行的授权,联签授权是指对于重大的业务和事项所实行的集体决策审批制度。授权机制既是内部控制权限的制衡,更是内部控制问责的体现。授权治理是内部控制治理的核心价值,本文正是基于这样一种指导思想展开讨论的。

⑫转引自科斯、诺斯、威廉姆森:《制度、契约与组织——从新制度经济学角度的透视》,经济科学出版社2003年版,第39页。

⑬COSO框架提出内部控制的本质是“合理保证”特定目标的过程,强调内部控制应该是一个与企业的经营管理过程相结合的“动态过程”,内部控制的有效性也只是“过程”中某个时点上的一种状态,是一个不断发现和解决问题的循环往复的动态过程。

⑭这一思想的来源包括后文提出的生产和交易两个层面六个维度的分析框架,得到何禹霆、王岭《扩展的交易成本理论视角:经济组织治理逻辑的重新审视》一文的重要启发(载《现代财经》2008年第6期,第3—7页。)

⑮夏恩·桑德在《会计与控制理论》(东北财经大学出版社2000年版,第3页)一书的开头就开宗明义地指出:组织内的控制是参与者利益之间的持续的平衡或者均衡。内部控制就是这样一种典型的组织内控制。

参考文献:

- [1]何禹霆.中国装备制造业的产业组织模式——基于COCPP范式的研究[M].北京:经济管理出版社,2006:38—42.
- [2]石高宏,李灵燕.强烈的互惠主义:一种关于企业内合作行为的新解释[J].哈尔滨工业大学学报(社会科学版),2004,(1):54—59.
- [3]王建军,王正斌.基于信任和不确定性的组织间合作:一个文献综述[J].西安邮电学院学报,2007,(6):75—78.
- [4]何禹霆,王岭.扩展的交易成本理论视角:经济组织治理逻辑的重新审视[J].现代财

经,2008,(6):3—7.

- [5]郭继强. 专用性资产特性、组织剩余分享与企业制度[J]. 经济学家,2005,(6):68—74.
- [6]贺欣. 内部控制有效性与财务报告可靠性研究[M]. 武汉:武汉大学出版社,2007:26—32.
- [7]李红昌,荣朝和. 基于交易性质的物流契约结构分析[J]. 物流技术,2008,(6):82—86.
- [8]小艾尔夫雷德·D. 钱德勒. 看得见的手——美国企业的管理革命[M]. 北京:商务印书馆,1987:162—165.
- [9]王唯. 跨组织资源与企业合作:基于关系的视角[J]. 中国工业经济,2006,(4):44—51.
- [10]罗珉. 组织间关系:界面规则与治理机制[J]. 中国工业经济,2005,(5):87—95.
- [11]熊彼特. 经济发展理论[M]. 北京:商务印书馆,1990.
- [12]罗珉. 组织间创新性合作:基于知识边界的研究[J]. 中国工业经济,2006,(9):78—86.
- [13]范黎波. 基于网络的企业学习与治理机制[J]. 中国工业经济,2006,(10):106—112.
- [14]陆伟刚. 传统产业组织理论的危机及实践含义:基于企业网络的视角[J]. 中国工业经济,2005,(11):26—34.
- [15]徐宏玲. 价值链形态演变与模块化组织协调[J]. 中国工业经济,2005,(11):81—88.
- [16]贾根良. 网络组织:超越市场与企业两分法[J]. 经济社会体制比较,1998,(4):13—19.
- [17]卢福财,周鹏. 外部网络化与企业组织创新[J]. 中国工业经济,2004,(2):101—106.
- [18]彭正银. 网络治理、四重维度与扩展的交易成本理论[J]. 经济管理,2003,(18):4—12.
- [19]杨瑞龙,冯建. 企业间网络的效率边界:经济组织逻辑的重新审视[J]. 中国工业经济,2003,(11):5—13.
- [20]杨瑞龙. 企业共同治理的经济学分析[M]. 北京:经济科学出版社,2001:153—159.
- [21]黄家明,方卫东. 交易费用理论:从科斯到威廉姆森[J]. 合肥工业大学学报,2000,(1):33—36.
- [22]Doney P M, Cannon J P. An examination of the nature of trust in buyer-seller relationships[J]. Journal of Marketing,1997,(2):61—78.
- [23]Kalwani M U, Narayandas N. Long-term manufacturing-supplier relationships: Do they pay off for supplier firms[J]. Journal of Marketing,1995,(1):59—67.

Transaction Cost and the Logic of Internal Control Governance

——From the Perspective of Cooperation inside the Organization Based on Trust and Uncertainty

LIN Zhong-gao, XU Hong, WU Yu-lian

(Department of Accounting, Anhui University of Technology, Ma'anshan 243002, China)

Abstract: Internal control is a cooperation mechanism existing in the enterprises that is based on internal trust and aims to reduce uncertainty.

And internal trust and uncertainty is closely related with internal transaction cost. Therefore, based on transaction cost theory and the analysis on the relationship among trust, uncertainty and internal control, it discusses the reasonable logic of internal control governance. It obtains a new view about internal control which is different from the traditional idea and provides supports to establish scientifically internal control and implement effectively internal control from the governance level.

Key words: internal control governance; transaction cost; trust; uncertainty; cooperation inside the organization (责任编辑 金 澜)

(上接第 110 页)

Joint Use of Accounting Manipulation and Transaction Planning ——Evidence from Long-term Asset Impairment

LI Xiang

(Accounting Department, Nanjing University, Nanjing 210093, China)

Abstract: This paper believes that asset impairment can be used in conjunction with the transaction of asset disposal to form an impairment (earnings) manipulation method with excess amount accrued in former period and transaction written off accompanying in the later period. Empirical evidences show that listed companies are apt to make excess provision for long-term asset impairment accrued in the current year when they suffer losses. If they plan to dispose their long-term assets next year, they will make even more provision for long-term asset impairment accrued. And in the next year whether the company suffering losses can turn a loss into a profit is positively correlated with asset disposal in the current year with losses. The results show that accounting manipulation can be carried out jointly with transaction planning, so the authorities should enhance the control of accruing and writing-off behaviors of provision for asset impairment under new accounting rules.

Key words: accounting manipulation; transaction planning; earnings management; long-term asset impairment (责任编辑 金 澜)