

企业分权决策与内部控制风险的相互关系

□ 姚友胜 郑垂勇 甘道武

1、分权决策是现代企业的发展趋势

在现代产权经济学看来,通过产权安排的激励机制(如让经营者直接参与企业剩余的分配,或者将其报酬与公司绩效相联系)和公司治理的约束机制,能够有效的保证企业的经营者按照企业所有者的要求行使资源配置决策权。在企业内部,企业经营者为了有效地履行企业所有者所授予的决策权,同样需要按照“知识成本”与“代理成本”之间的权衡,将决策权授予给下一级管理者。集权在企业中并不是一种有效的组织方式,正如哈耶克在批评集权时所指出的,“我们必须用到的知识,从来不以集中和整合的形式出现,而是孤立的以不完整、常常相互矛盾的知识碎片形式出现,所有的个人具备的即是这样的知识。”(Hayek,1948)因此,企业经营者会发现,他们必须依赖于那些掌握着“时间、地点的特定情况”知识的下级。当“知识成本”超过“代理成本”时,下级员工所掌握的这种信息垄断尽管毫不起眼,却使得有必要进行一定程度的权力下放或决策权分享。

当前,由于不断提高要求的顾客力量的增长,经济全球化的发展,科学技术,尤其是信息技术和生物技术的快速发展,以及企业的责任与义务范围的扩大等因素的影响,现代企业所处的外部环境的不确定性和市场竞争所面对的压力在不断增加。随着企业所处外部环境不确定性的增加,尤其是市场竞争压力的增加,要求企业必须迅速适应外部环境和市场的改变,适应企业中的“知识成本”在不断上升。与此同时,由于信息技术的发展,企业的信息计量和传递成本在不断下降,由此而导致因信息不对称而产生的“代理成本”在不断下降。现代企业中“知识成本”的增加和“代理成本”的下降,结果就是企业更倾向于采取分权决策。企业内部决策权趋于分散,一方面提高了决策的效率;但同时由于企业的决策权被授予众多的知识员工,因此增加了企业对决策权进行协调和控制的成本。现代企业内部控制就是对企业内部分散的决策权进行协调和控制的制度安排。分权决策的需要,促进了企业内部控制的产生和发展。

2、分权决策与内部控制风险的相互关系

在企业内部进行决策权逐层分解授权的同时,必须通

过内部控制对被授予的权力进行有效控制。如果内部控制不能有效地防止、发现和纠正决策权行使过程中可能存在的各种差错、舞弊和低效率,不能保证被授予的决策权得到正确履行,则企业的内部控制不能实现制度设计时所期待的目标。企业内部控制执行与预定目标之间的变异程度就是企业内部控制的風險。

企业的决策权分配取决于企业的“知识成本”与“代理成本”之间的权衡比较。在相对集权型的企业,决策权主要集中在少数的经营管理者手中,为了保证企业的经营决策的质量,就需要将决策所需的相关知识和信息向这些经营管理者转移。因此,企业中的“知识成本”较高。集中的决策必然导致企业对外部环境变化反应速度迟缓;与此同时,过高的“知识成本”又直接影响着企业经营决策者所掌握的知识和质量。上述两个方面的影响,降低了企业的决策质量。与这种相对集权的企业相对应的是处于外部环境相对稳定、竞争相对平缓的传统型企业。由于其外部环境的相对稳定性,因此,企业可以根据以往的经验,预先描绘出事物的轮廓,并将与之相关的工作分解到不同的职能部门,然后对工作过程按照既定的标准进行监督和控制,以达到预期的目标。在这一过程中,虽然也会遇到一些变化,但是这些变化相对微小,相关人员的工作也只是按照环境的细微变化进行适当的校正。这正是严格的金字塔型等级体系的运作方式。这时的企业采用自动化和基于计算机的解决方案,其目标也主要是利用这些资源来逐步消除工作中机械性的手工操作。在通常情况下,这些工作也只是将现有的工作实现自动化,以使原来的工作流程进展更快,而不是更好。因此,决策权相对集中的企业,与之相对应的内部控制缺乏快速适应外部环境变化的灵活性,但是由于决策权主要集中在少数的经营管理者手中,因此对决策权的监督和控制的成本较低。从内部控制的角度来看,对于集权型企业而言,企业优化决策的風險较大,而企业内部发生差错和舞弊的風險则较低。

随着外部环境不确定的增加,以及企业所面临的市场竞争的加剧,企业依赖于过去被证明是成功的知识已经不能适应未来的变化需求。要快速地应对外部环境的不确定,就要求企业必须充分依靠一线员工的知识。因此,企业决策权将逐步由管理层向知识员工转移,企业将采取分权决策模式。分权决策型企业,由于决策权由管理层向知识员工转移,因此极大地降低了企业中的知识转移成本。但是与此同时,决策权向知识员工的转移,意味着知识员工间不仅拥有关于外部环境变化的信息优势,同时也拥有关于决策执行的信息优势。这种信息不对称的现状,使得企业管理层依靠传统的方式难以对知识员工的决策权进行有效监督与控制,从而增加了分权决策企业的代理成本。从内部控制的角度来看,分权决策提高了企业的决策对外部环境变化的反

应速度,提高了企业的决策效率,降低了企业的决策风险;但与此同时,如果不能有效地降低代理成本,分权决策就可能增加企业的舞弊与差错风险,同时由于决策权的分散,更可能是拥有决策权的员工利用信息优势牟取个人利益,从而增加企业分权决策的总成本。

由上述分析可知,企业的集权决策与分权决策对内部控制风险具有不同的影响。在信息不对称严重的情况下,即使分权决策模式能够有效地提高企业决策反应的速度,但是由于代理成本过高,分权决策模式并不一定能降低企业的内部控制风险。在外部环境快速变化,以及市场竞争日趋激烈的今天,企业要提高经营决策效率和效果、降低内部控制的风险,就需要充分利用信息技术,改进企业的信息网络环境,降低信息计量和传递成本,消除或降低企业内部的信息不对称。只有在此基础上,企业分权决策才能有效降低内部控制风险。

(作者单位:河海大学经济学院 南京大学会计系)
责任编辑 王教育

会计师事务所改制 重在改机制

□ 唐琳

2000年会计师事务所脱钩改制时,90%的事务所选择了有限责任组织形式。但是改制后,部分事务所并没有建立相应的治理机制,而是实家长制领导,并由此引发了内部不同利益体之间的矛盾激化和深层次的管理问题,同时也直接或间接地导致了事务所质量控制制度的失控,影响到整个行业的公信力。笔者认为,改制重在改机制,只有建立有效的法人治理机制,约束货币资本、人力资本、投入者以及其他各利益相关者的行为,才能解决有限责任会计师事务所内部管理出现的诸多问题。

首先,财政部门 and 行业协会应从完善注册会计师行业管理制度入手,解决管理制度不协调、不配套、不具体的问题。在这点上应借鉴证监会的作法。1997年为规范上市公司的法人治理结构和内部管理运作机制,证监会发布了《上市公司章程指引》,2002年又发布了《上市公司治理准则》,并且根据实际操作中发现的问题,修订、补充了很多保证、督促和检查条款,这些政策措施对上市公司治理结构的完

善起到了很大作用。因此,财政部门也应根据会计师事务所的特点和目前出现的问题,尽快制定《会计师事务所章程指引》和《会计师事务所治理准则》。行业协会则要指导事务所切实执行这些《指引》和《准则》,并适时修订《会计师事务所内部治理机制建设指导意见》,使其更具可操作性。

其次,事务所必须建立各项内部管理制度,落实好管理分配机制。一是要按《公司法》的要求,完善法人治理结构,建立股东(出资人)会、董事会和监事会。章程中有关股东的条件、权利和义务等条款都要依现行法律法规加以明确,以便于操作。事务所必须尽快从原来的行政管理模式向民主管理模式转变,董事长(主任会计师)要在章程的许可范围内行使职权,重大问题要经过一定的程序讨论后民主决策。股东大会要定期召开,董事会和监事会要真正履行职责,届满时必须按章程换届,以促进事务所健康有序运转。二是要根据《章程》制定各项内控制度。在行政管理方面,要有各项例会的运作程序、会议表决办法、内部机构的设置、职责权限的划分与控制措施、法人代表授权及其他合伙人的分工办法等;在财务管理方面,要有财务制度、内部分配制度、会计核算办法等;在人事管理方面,要有人员招聘、考核、晋升、辞退制度;在业务管理方面,要有业务承接办法、项目调配、业务督导、执业标准、质量控制与业务报告流转等制度与办法;在执业形象方面,要有职业道德、专业形象设计、服务标准等方面的规定。三是要制定合理的利益分配办法。由于资本、技术、管理、劳动等要素本身并不是直接参与分配的主体,参与分配的主体是要素的所有者,即出资人、非出资人的执业注册会计师、其他专业资格的人员和从业人员,因此,有效的分配机制不仅应能够恰当地分析和衡量各个要素的贡献并尽可能地予以量化,而且应通过工资、奖金、劳动分红和资本分红等各种方式落实到各个分配主体。合理的利益分配办法要真正调动各方积极性,就必须解决好出资人与一般从业人员的分配矛盾,处理好公平与效率、开拓业务与完成业务的关系。目前,不少事务所将个人收入与完成的项目数量及项目收入直接挂钩。这种方法在短期内有激励作用,但最大的隐患在于可能导致业务质量下降,严重的可能导致审计失败。有的事务所在分配办法中将业务收入的相当部分给予开拓业务的员工,使完成业务与开拓业务的分配完全不可比,这样容易挫伤业务人员尤其是高素质业务人员的积极性,其负面影响也不可低估。

会计师事务所运行机制的建立涉及面广而复杂,如果我们满足于完成脱钩改制,而忽视事务所健康运行机制的建立,将严重影响注册会计师行业的规范发展,这个问题必须引起高度重视。

(作者单位:四川省注册会计师协会)