

公司治理、内部控制、 组织结构互动关系研究^{*}

程新生

(南开大学国际商学院会计学系/ 公司治理研究中心 300071)

【摘要】 本文以委托代理理论、组织学理论解释公司治理、内部控制与组织结构之间的关系, 提出以科学决策和效率经营为核心, 以决策机制、激励机制、监督约束机制为纽带, 建立治理型内部控制; 指出对治理效率和经营效率的共同追求推动了内部控制演进。

【关键词】 公司治理 内部控制 组织结构 互动关系

以代理理论分析, 所有者与经营者之间、经营者与下属管理人员之间, 管理人员与一般员工之间存在着代理关系, 为了防范代理问题发生, 现代公司必然需要公司治理和内部控制。所有者与经营者利益不一致产生的代理成本, 是现代公司治理难点, 而效率经营成为公司管理的重点。代理理论研究风险分担、最优契约安排以及激励机制、监督约束机制, 目的是降低代理成本。建立与激励机制兼容的监督体系, 在给予经营者激励的同时, 实施监督, 促进效率经营。但是, 只要所有权与控制权不是完全重合的, 代理成本就无法完全消除。

公司治理结构从治理机关设置、权责配置等方面来确定股东会、董事会或监事会、经理层等不同权力主体之间的关系, 由此导致股东会、董事会、经理层等权力主体之间形成不同的权力边界。分权与制衡的治理结构注重股东会、董事会或监事会、经理层之间的制衡, 针对不同的权力主体确立控制权, 建立运行机制。经合组织(OECD) 1999年发布《公司治理原则》, 强调董事会对公司的战略性指导和监督, 董事会需要实施风险评估、财务控制等。理性的治理主体追求治理效率, 而理性的经营者追求经营效率。

一、公司治理、内部控制、组织结构三者的区别

公司治理是关于公司各利益主体之间权、责、利关系的制度安排, 涉及决策、激励、监督三大机制建立和运行等。公司治理的理论基础是控制权与剩余索取权分配, 有三种不同的治理理论: 一是资本雇用劳动, 物质资本所有者拥有控制权和剩余索取权; 二是劳动雇用资本, 人力资本所有者掌握控制权和剩余索取权; 三是利益相关者分享理论, 控制权和剩余索取权由所有利益相关者掌握。形成了股东利益至上的治理结构、经营者为核心的治理结构、利益相关者共同参与的治理结构。公司治理效率在于能否有效化解分歧、凝聚力量, 降低各利益相关者的治理成本并在公司价值增值中获得相应的回报, 实现科学决策。

公司内部控制伴随着组织的形成而产生, 是由公司董事会、经理层以及其他员工实施的, 旨在为实

^{*} 本文是国家自然科学基金项目(70372028)和南开大学“985”项目(950A94505—B04)的阶段性研究成果。

现经营活动的效率和效果、财务报告的可靠、相关法律法规的遵循等目标而提供合理保证的过程，其整体框架包括控制环境、控制程序、风险评估、信息与沟通、监督机制（COSO，1992）。建立内部控制是为了实现效率经营、防止舞弊，通过划分职责，包括组织规划、分工、授权审批、独立负责制度，明确各部门、各岗位和员工职责、制定作业标准等实现控制目标。

组织结构是指组织内部成员的权利与责任关系，从分工与协作的角度规定公司内部各成员间的业务关系，包括高层组织结构（股东会、董事会等）和执行层组织结构（中层、基层组织结构）。古典组织理论（Scott，1961）的组织结构是指组织内部各机构的职能结构（关键职能）、权责结构（权责分工及相互关系）、层次结构（纵向管理层次）、部门结构（横向结构）及其组合形式，强调分工与层级划分。现代组织理论研究组织的整体效率，强调组织效率胜于资源配置效率。本文重点研究执行层组织结构（除非特别说明，下文所指的组织结构都是针对这个层次的）与内部控制、公司治理之间的关系。

公司治理主体是股东、债权人、员工、政府等利益相关者，治理主体通过治理机制和既定的绩效目标促使经营者有效地履行经营责任，对经营者给予激励约束，促使经营者努力经营、做出科学决策。经营者建立组织结构（执行层组织结构或经营者层次组织结构），对公司经营活动和财务活动控制，解决经营效率问题，实现绩效目标。经营者层次内部控制有效，但治理主体对经营者实施的治理或监控未必有效。另一方面，组织结构的运行效率并不能代表内部控制的效率，也不能代表公司治理效率。

二、公司治理、内部控制、组织结构三者的联系

实现公司治理目标和经营管理目标，需要借助内部控制和相应的组织结构。股东等资产提供者投入资产或资源后，需要建立一种跟踪、监控投资对象的机制，确信其投入的资产得到有效使用，并得到预期投资报酬。资产提供者需要一种直接或间接对公司重大决策表达意见的制度安排，促使经营者履行契约责任。由于不能完全依赖资本市场、经理人市场和外部审计等外部机制来约束经营者，因此需要建立审计委员会或监事会等内部治理组织。公司治理是源头（高层组织结构源于公司治理），内部控制是中间机制，执行层组织结构则是末端，三者之间有两个交叉区域，见图1。

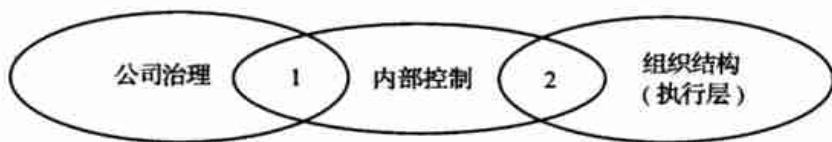


图1 公司治理、内部控制、组织结构三者联系

公司治理与内部控制的交叉部分是监督、信息传递、权责分配，治理主体评价内部控制运行效果，经营者有责任向治理机关报告内部控制执行情况。该交叉区域的大小由所有权结构和治理结构的特点决定，所有权与经营权合一时，治理结构与内部控制趋于合一；内部治理为主的公司，股东和股东会、董事会是监控主体，因而交叉区域较大；两权分离或者以外部治理为主的公司，主要通过外部治理机制发挥作用，经营者是控制主体，因而交叉区域较小。安然事件后，美国重视内部治理机制建立，强化经营者的信息披露责任，《萨班斯—奥克斯利法案》要求完全由独立董事组成的审计委员会对财务报告、内部控制检查等，公司治理与内部控制交叉区域扩大。公司战略是公司治理与经营管理的交叉点。大部分公司失败不是由于权力制衡出现问题，而是由于公司治理中的决策机制存在问题、决策过程缺乏监督机制，无法及时纠正错误的决策（John Pound，1995）。公司治理实行决策、执行、监督分权制衡制度，基于制衡原则，董事会中设立独立董事，建立财务委员会作为投资中心的核心组织，实施财务战略管理，并对财务负责人实施制衡，提高财务决策科学性；建立的审计委员会与经营者独立，同时要确立审计委员会与内部审计之间的信息沟通与制约关系，内部审计向董事会负责时，代表治理机关进行审计，促进内部控

制有效运行。通过提高治理能力、建立治理文化，推动公司治理与内部控制良性互动，实现各利益主体之间的协调与制衡以及科学决策、效率经营。

内部控制与组织结构的交叉部分是分工、职责划分及协调。该交叉区域的大小由组织的职能结构特点决定，U型组织结构的企业，交叉区域较大；M型组织结构（事业部制）的企业，交叉区域缩小；H型组织结构（控股公司）交叉区域相对较小。有些组织机构与内部控制的交叉大，例如内部审计机构是企业组织结构之一，内部审计是内部控制的重要组成部分；有些组织机构与内部控制的交叉相对较小，例如生产安全管理部门、市场策划部门等。内部控制的关键要素是人员（授权与分工）、资金和信息，通过建立职能结构、权责结构、层次结构或网络结构，进行分工协调，实施内部控制。企业对业务流程再造，实现业务流、资金流、信息流、控制过程有效整合，导致内部控制与组织结构交叉区域发生变化。

三、公司治理、内部控制、组织结构的相互影响

作为代理人和受托人的经营者需要建立内部控制，这是所有者与经营者契约的延伸。按照代理理论解释，所有者与经营者具有不同的利益目标，经营者具有机会主义动机。根据该理论设计剩余索取权分享契约，建立激励机制和监督约束机制，契约的不完备性使所有权与控制权变得重要。以决策机制、激励机制和监督约束机制为纽带，从委托代理源头对公司治理结构、内部控制、组织结构相互影响进行分析，见图 2。

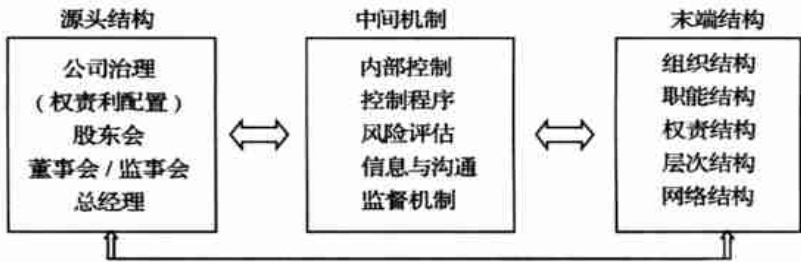


图 2 公司治理、内部控制、组织结构三者互动关系

（一）公司治理与内部控制互动关系分析

公司治理是强制性外在制度与自发性内在制度相结合的产物，设置适当的治理结构，在正式制度约束下实现治理目标和控制目标。公司治理与内部控制相互影响，如果缺乏可依赖的外部治理机制，所有者通过掌握公司控制权来降低不确定制度环境带来的风险，对公司实施干预型治理（La Porta et al., 1998）。公司治理结构设计除了遵守法律法规之外，还要融合公司文化、内部控制等内在制度因素。随着环境变化，治理主体需要对内部控制运行效率评估，调整内部控制。源头的委托代理关系调整和对治理效率要求，引起内部控制和组织结构的变革。治理型内部控制^①有助于治理主体与内部控制主体有效沟通，从而为科学决策和效率经营提供保障。

内部控制与公司治理不能割裂，需将内部控制纳入到公司治理路径之上。两权合一时，股东和股东会直接实施内部控制；两权分离时，利益相关者通过董事会或监事会间接控制。由股东会或董事会设计监控制度，考核、评价经理层绩效。公司治理机制有效，才能保证不同层次控制目标的一致性；只有从源头实施内部控制，才能维护各利益相关者的权益。有效的内部控制应当能够维护所有利益相关者的合法权益，而不是维护某一类或少数利益相关者的权益。如果内部控制不能与公司治理兼容，将导致治理成本骤增；如果没有健全的内部控制，公司治理留下的空间将导致机会主义行为，由此可能演变为制约公司发展的顽疾。

（二）内部控制与组织结构互动关系分析

① 治理型内部控制是指以公司治理为基础，建立和实施内部控制。

除非现存的经济组织是有效率的, 否则经济增长就不会简单地发生(道格拉斯·诺斯, 1999)。内部控制的核心是效率经营和防范舞弊, 实现效率经营要求做到控而有度、控而不僵。公司内部存在协调成本和**控制成本, 包括监督成本、激励弱化成本、信息成本、官僚失灵成本。建立内部控制使组织内部各部门、各岗位之间相互制约、相互牵制, 从而降低内部代理成本, 实现效率经营。降低协调成本和**控制成本就要对内部控制调整, 内部控制变革促进了组织结构变革。组织经济理论以新制度经济学为基础, 强调组织的行为框架及秩序的形成。公司经营规模扩大或实施多角化经营战略时, 出于效率经营的需要, 调整组织结构, 建立分权经营机构, 从而促成内部控制变革。事业部制(M型组织结构)控制模式不同于职能制(U型组织结构)控制模式, 事业部享有较大决策权, 总部负责长期规划并通过审计机制实施控制。内部控制与组织结构互动, 最终降低协调成本和**控制成本。

(三) 公司治理与组织结构互动关系分析

市场机制之所以不能取代公司层级制度, 是因为内部协调机制具有市场机制所没有的功能。为保证控制的有效性, 要求公司董事会决策职能、监督职能与经理层执行职能相互独立。当物质资本占据主导地位时, 物质资本所有者享有控制权; 人力资本增值则使得公司治理体现人力资本价值, 人力资本所有者的控制权增大。信息技术发展、经营规模变化、多角化经营、人力资本升值等因素促成组织结构变革, 组织结构变革又对公司治理中的决策机制、激励机制、监督机制等产生重要影响。信息技术发展使组织结构从职能型垂直组织结构向顾客导向的扁平化组织结构转变, 组织结构扁平化促成了共同治理。对人力资本采取控制权激励, 导致控制权价值提高。控制权激励, 尤其是会计组织(或财务组织)控制权激励要以股东会或董事会有效治理为前提。

客观上存在与公司规模对应的最佳治理结构规模和组织结构规模(周清杰, 2003)。公司治理变革引起公司目标变化、权力结构变化, 从而直接引起或者要求组织结构变革。例如, H型组织结构的建立导致企业集团治理机制生成。监督型董事会建立专门委员会, 作为董事会治理和控制的支持性组织, 对经营者层次组织结构实施制衡; 管理型董事会以内部董事为主, 决策权与执行权合一, 直接领导各职能机构。代理关系使得会计组织的重要性提高, 董事会介入行使控制权, 而不是把会计组织完全置于经营者控制之下。

四、从公司治理、内部控制、组织结构互动关系分析内部控制演进

效率是制度变迁的决定性力量, 治理结构和内部控制不能弱化, 否则会导致治理效率和经营效率下降, 对治理效率和经营效率的共同追求推动了内部控制演进。公司治理目标是实现科学决策、有效激励与约束, 并通过内部控制、组织结构实现效率经营。从博弈理论分析, 内部控制设计、实施和修订是一个博弈过程, 博弈各方力求自身利益最大化。经营者与所有者博弈, 经营者建立和完善内部控制、组织结构, 让委托人充分了解其努力程度, 以降低经营者报酬逆向调整的风险。博弈的结果是正式的制度, 如果外部治理效率下降, 就可能转向内部治理, 治理契约的选择和内部控制设计以成本最小化、效率最大化为导向。

契约理论认为, 组织内部的谈判、监督、执行和约束等, 必须有一系列的制度安排来维持契约的有效性, 从而保证企业作为经济组织的整体效率(E. Fama, 1980)。从契约理论来分析, 内部控制是内部契约的体现, 是在给定条件下, 人们追求效率和利益最大化的结果。内部控制离不开公司制度基础, 它具有制度驱动的路径依赖性(效率和利益集团的寻租), 另一方面具有自适应性特征。规范的内部控制是公司治理与组织结构的双向传感器, 公司治理和组织结构变革引起决策权力和公司目标变革, 进而促进内部控制演进。同时, 公司治理具有惩罚性条款, 通过强制性机制引导内部控制演进。公司治理结构变革追求治理效率, 组织结构变革追求经营效率, 这些变革共同推动了内部控制演进, 内部控制发展经历了内部牵制、内部控制制度、内部控制结构和治理型内部控制四个阶段, 见图3。

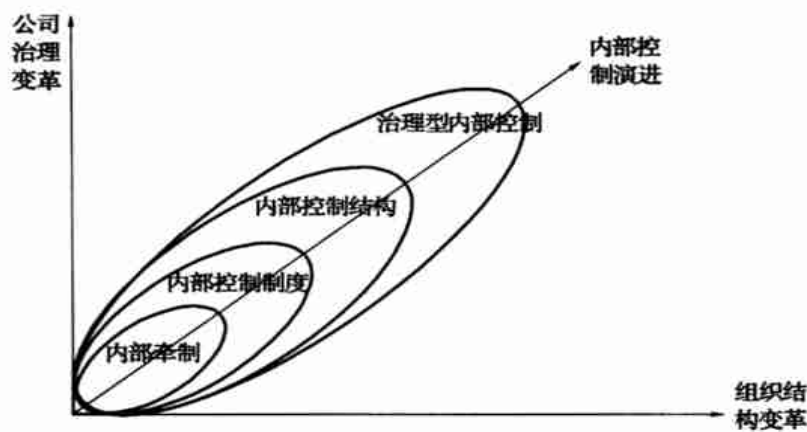


图 3 内部控制演进模型

组织生态理论强调组织生物性进化的自然选择，认为是环境选择了不同的组织形式，组织变迁增强了企业生存能力和适应性。当任何经济参数均不发生外生变化时，分工具具有随时间的流逝而自发演进的动态机制（杨小凯，2000）。出于对组织结构效率的追求，内部控制自发性地适应效率最大化要求。内部制度具有自我学习和改进机制，在与环境互动过程中耦合，将公司治理的部分成份内在化为内部控制。“研究内部控制演进决不是对概念翻新，可以从‘自发性内部控制—自觉性内部控制—他律性内部控制’去探求内部控制的演变轨迹”（方红星，2002）。内部控制演进遵循从量变到质变这一规律，公司治理和组织结构从微小变化到重大变革，促进内部控制由量变转化为质变。组织学家蒂斯（Teece，1997）提出动态能力框架，需要不断重构组织优势，增强组织的适应性（更新自身的核心资源）和组织性（更新自身专长的整合能力）。内部控制以组织变革为背景，既要保证控制的有效性，又要保证组织结构的灵活性和适应性。

结语：本文试图阐释的基本原理是，公司治理、内部控制、组织结构之间存在互动关系，三者相互影响和相互作用；决定和影响内部控制演进的是公司治理和组织结构这两极结构的效率，追求效率的内生变量是内部控制演进的根本原因。

主要参考文献

程新生. 2002. 企业会计组织研究. 中国财政经济出版社
方红星. 2002. 内部控制审计与组织效率. 会计研究, 7
李维安. 2002. 现代公司治理研究. 中国人民大学出版社
林志扬. 2003. 从治理结构与组织结构互动的角度看企业的组织变革. 中国工业经济, 2
王世定. 2001. 企业内部控制制度设计. 企业管理出版社
杨小凯. 2000. 新兴古典经济学和超边际分析. 中国人民大学出版社
周清杰. 2003. 公司治理效率：一个基于制度经济学的分析. 财经科学, 3
道格拉斯. 诺斯. 1999. 制度变迁理论纲要. 中国城市出版社
Baysiner, B., and R. E. Hoskisson . 1990. The Composition of Directors and Strategic Control: Effect on Corporate Strategy. Academy of Management Review, 15: 72~87
COSO: Internal Control — Integrated Framework . 1992. Edition, 1994
E. Fama. 1980. Agency problem and the theory of the firm. Journal of Political Economy 88: 287~306
John Pound . 1995. The Promise of the Governed Corporation. Harvard Business Review, March
La Porta et al. 1998. Law and Finance Journal of Political Economy, 106 (6): 1113~1154
Teece, D. J., G. Pisano and A. Shuen. 1997. Dynamic capabilities and strategic management. Strategic Management Journal 14: 60~
W. G. Scott. 1961. Organization theory: An overview and appraisal. The Academy of Management Journal, April: 7~25

English Abstracts of Main Papers

Study on Structuring of China's Non-Business Accounting System

Wang Qingcheng

Under the present circumstances in China, non-business accounting entities are tremendously changing, such as increasing or decreasing, re-organizing of those entities, and enriching of transactions and events in the accounting field. According to the author, it is essential prerequisite for deep reform of budgetary accounting that how to structure non-business accounting system. This essay briefly reviews the progress of China's budgetary accounting system. The new system is composed of two sub-systems, including governmental accounting and non-profit organization accounting.

Research of Interactive Relation among Corporate Governance, Internal Control and Organization Structure

Cheng Xinsheng

The paper explains the relation among corporate governance, internal control and organization structure according to agency theory and organization theory, raises that the mechanism of governance is the base of accounting control. Internal control integrates itself with governance structure and organization structure. Internal control has to be channelled into corporate governance. Governance efficiency and operating efficiency decide internal control change.

Incidence of Accounting Errors of china's listed companies

Zhang Weiguo & Wang Xia

In this study, we examine the incidence of adjusting accounting errors revealed by overstating earnings in prior period for china's listed firms. Analysis indicates that earnings overstatements are more likely when firms are smaller, slower growing, more highly leveraged, and more income-increasing accounting procedures. These results are generally consistent with the view that overstatement errors are the result of managers responding to economic incentives.