

会计独立视角下超然主计制度研究

——基于代理成本理论

黄辰潇

贵州财经大学经济学院 贵州贵阳 550025

摘要: 代理成本指因代理问题所产生的损失,及为了解决代理问题所发生的成本。主计处独立于最高行政部门直接隶属于国民政府的思想,以及主计处内部实行的垂直型的领导体制都能够有效降低主计组织所产生的代理成本问题。借鉴这一时期主计组织结构思想,也可对目前政府财会监督改革提供参考建议。

关键词: 会计独立;超然主计制度;代理成本;新制度经济学

委托—代理理论中的代理成本

对委托代理问题的研究,最早可追溯到以科斯和威廉姆森为代表的交易费用经济学派的企业理论。而代理理论学派对于解决委托代理问题,提出了企业内的激励问题,弥补了新古典企业理论在这方面的空白。詹森和梅克林是代理理论的代表人物,按照詹森(Jensen, M.C.)和梅克林(Meckling, W.H.)的定义,代理成本可化分为三部分:一是委托人的监督成本,即委托人激励和监控代理人,以图使后者为前者利益尽力的成本;二是代理人的担保成本,即代理人用以保证不采取损害委托人行为的成本,以及如果采用这种行为,将给予赔偿的成本;三是剩余损失,它是委托人因代理人代行决策而产生的一种价值损失,等于代理人决策和委托人在假定具有与代理人相同信息和才能情况下自行效用最大化决策之间的差异。同样地,卢现祥、朱巧玲将代理成本定义为委托人的监督支出、代理人的保证支出以及因代理人决策与使委托人福利最大化的决策存在偏差而使委托人遭受的剩余损失的总和。本文研究的超然主计制度的主体——主计处直属于国民政府,独立于其他任何部院的思想、以及建立的从中央到地方垂直型、代理层级较短的主计组织体制都能够有效降低代理成本。

主计制度及其结构思想的主要内容

在主计处和最高行政部门的关系上,主计处独立于行政部门——行政院,直接隶属于国民政府。1927年南京国民政府设立财政部,岁计、会计工作归财政部所属会计司办理,但此时的主计工作仍归属行政院管理。1930年11月

25日,《主计处组织法》正式颁行,其中第一条规定:“国民政府设主计处,掌管全国岁计、会计、统计事务。”1931年4月1日,主计处正式成立并履行职责。主计处从成立之初就规定,其直接隶属于国民政府,而不是五院中的任何院。主计机关的职责包括国家预算、国家统计、国家会计等事务,这些均具有监督性质,是监督机关履行监督职能的重要工具,因而不能隶属于被主计机关所监督的五院。主计处直接隶属于国民政府,使之具有超然的组织地位,体现其“超然性”。

在主计处和地方主计机关的关系上,建立垂直型的主计组织体制且代理层级较短。根据1930年公布的《主计处组织法》第二、三、九条可知,地方主机机关人事由主计处决定;从第十三条可知,各主计机关人事及业务直接接受主计处领导。主计人员有的虽然依法仍受驻在机关长官的指挥,替驻在机关办理主计事务,但他们在组织上始终向主计处负责,各地方长官只有指挥之权而无干涉任免之权,所以地方主计机关在组织上就不存在既隶属于主计处,又隶属于地方政府的双重领导体制。因此,可以得出结论:地方主计机关在组织上不隶属于地方政府,而只隶属于主计处,即地方主计机关和主计处是一种垂直型的领导体制。

超然主计制度的代理成本分析

根据委托代理理论,委托人和代理人之间存在着信息的不对称和利益目标的不一致,会引起“道德风险”和“逆向选择”等委托代理问题,这种委托代理问题的存在给所有者造成的价值损失,称为第一类代理成本。为减少代理人偏

离委托人利益目标给委托人造成的价值损失,或使这种价值损失最小化,委托人就必须委托专业的监督机构对代理人进行监督。当委托人和监督者之间出现信息不对称和利益目标的不一致时引起的代理问题给委托人造成的价值损失,称为第二类代理成本。同时,随着监督机构的扩大,在监督机构内部也形成了多层次的层级关系,上下级监督组织之间同样存在着信息的不对称和利益目标的不一致,也会产生代理问题,这种代理问题的存在最终给委托者造成的价值损失,称为第三类代理成本。

具体而言,南京国民政府时期,第一类代理成本就是全体国民委托政府及所属机构和人员管理国家而形成的代理关系所产生的代理成本。南京国民政府时期,在政府行政部门和主计处的关系上,主计处独立于政府行政部门的思想能够降低第一类代理成本。全体国民和政府行政部门行政院形成委托代理关系,由于全体国民利益目标和政府行政部门行政院利益目标的不一致和信息的不对称,行政院为了实现自身的利益目标可能会偏离全体国民的利益目标,做出损害全体国民利益的行为,从而给国民造成价值的损失。而在主计处独立于行政院的情况下,将不受行政院的制约,主计处人员的调动、主计工作的开展能够独立地进行,直接对国民大会及全体国民负责,同时对各部院进行有效监督,促使其利益目标和全体国民的利益目标一致,从而降低第一类代理成本。

第二类代理成本是全体国民委托监督部门监督政府及所属机构和人员管理国家而形成的代理关系所产生的代理成本。在降低第二类代理成本的效用,超然主计制度的表现则不太明显。由于主计处在监督其他部院主计工作的同时,其本身也是主计工作的执行机关,在具体执行过程中难免会有与全体国民的利益相冲突的;此外,主计处只是在涉及岁计、会计、统计的主计工作上对其他部院有监督之权,并不能全面地接受全体国民的委托成为其监督代理人。因此,超然主计制度是否能有效降低第二类代理成本的问题还需进一步探讨。

第三类代理成本可以看成主计处内部上下级之间代理关系所产生的代理成本。南京国民政府时期主计处内部垂直型的领导体制能够降低第三类代理成本。如果主计处内部是双重领导体制,即地方主计机关在业务上受主计处的领导,在组织上受地方政府负责人的领导,这样,主计处与地方主

计机关形成委托代理关系,地方政府负责人与地方主计机关也形成委托代理关系。由于主计处和地方主计机关地理距离较远,地方主计机关与主计处的信息不对称程度较高,主计处获取地方主计机关信息的成本较大,掌握地方主计机关的信息较少;地方政府长官和当地主计机关地理距离较近,两者信息不对称程度较低,地方政府负责人获取地方主计机关信息的成本较小,掌握地方主计机关的信息较多。另外,在地方主计机关接受地方政府长官领导的情况下,当驻在机关长官和当地主计机关利益目标不一致时,机关长官可以通过更换主计机关负责人的办法,促使后者利益目标与自己的利益目标一致,此时信息不对称和利益目标不一致带来的代理成本就会变大。而现实制度设计是,驻在机关长官对主计人员只有指挥权无干涉任免权,地方主计机关的人事及业务接受且只接受主计处的领导,也就降低了主计处内部之间的代理成本,即第三类代理成本。

结语

超然主计制度在设计上能够有效降低代理成本:在组织上主计处独立于任何部院之外,直属国民政府的思想降低了第一类代理成本;建立的从中央到地方垂直型的主计领导体制能够有效降低第三类代理成本。当然,从当代代理成本理论以及会计独立的视角考虑国家财会监督问题,可以节省一定的成本,提高财政工作效率:一是建立独立于行政部门之外的财会监督机构,以降低第一类代理成本。借鉴主计处独立于政府行政部门的思想,可在行政部外另设立财会监督部门,实行外部监督,以降低第一类代理成本。二是建立垂直型的国家财会监督组织体制,以降低第三类代理成本。即财会监督机构可以建立垂直型的领导体制,地方财会监督机关只接受上级机关的领导,不受地方政府的左右。

参考文献:

- [1] 宋丽智. 国民政府时期超然主计思想变迁研究 [J]. 财经研究, 2007, 33 (8).
- [2] 庞俊峰、庞俊丽. 南京国民政府时期主计制度探析 [J]. 河北学刊, 2013, 33.
- [3] 冯国林. “超然”与限界: 国民政府主计处与财政监督 (1931-1949) [D]. 武汉: 华中师范大学历史文化学院, 2018.
- [4] 方宝璋. 南京国民政府时期政府审计组织结构思想——基于代理成本的理论视角 [J]. 会计之友, 2019, 21.

[5] JENSEN M C, MECKLING W H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure [J]. *Journal of Financial Economics*, 1976, 3 (4): 305-360.

基金项目:

贵州财经大学研究生校级科研项目“会计独立: 抗战

时期官厅会计监督研究”(2024ZXS269)

作者简介:

黄辰潇(2001-), 女, 汉族, 河南周口人, 硕士研究生, 研究方向为中国近现代经济史。