



## 夏恩·桑德的《会计与控制理论》



中南财经政法大学 蔡传里 许家林(博士生导师)

夏恩·桑德是著名的美籍印裔会计学家,其在学术研究上硕果累累,涉及范围非常广泛。1997年出版的《会计与控制理论》一书是桑德教授的代表作之一,该书在很多方面突破了传统会计理论的框架,是近十年来美国会计学界享誉甚高的少数几本会计理论著作之一。

该书共分为三篇十三章。第一篇为企业的契约理论,包括会计与控制理论导论、会计与企业的契约模型两章;第二篇为会计与控制的微观理论,包括为管理技能而缔约、经理与会计决策、收益及其操纵、投资者与会计、会计和股票市场、审计人员与企业六章;第三篇为会计与控制的宏观理论,包括惯例与分类、决策标准与机制、会计的标准化、政府、法律与会计及公共物品组织会计五章。

### 一、企业的契约理论

该书第一大部分以组织为基础,阐述理解组织中的会计与控制理论较为重要的三种观念。

1.组织(包括企业)是理性主体之间的契约组合。自20世纪70年代以来,企业的性质成为许多经济学家讨论的热点,企业契约理论也随之产生并逐步发展为全新的微观经济学分支,现已成为主流的企业理论。桑德教授在《会计与控制理论》一书的开篇即指出运用契约理论来研究会计与控制问题,他认为所有的组织都是个人或团体之间契约的组合,而企业是一种营利性组织,所以可以把企业看成是理性主体之间的契约组合。

作为契约组合的企业,会有各种各样的主体与之发生联系,具体包括股东、债权人、供应商、顾客、经理、职工、政府和审计人员等。各种主体在进行理性的选择之后,加入了一组契约即进入一个企业,所以企业的一般模型应该是涉及所有交易主体的契约。但是界定一个企业的确切边界既不可行,也没有必要。因此桑德教授指出,在理解财务会计时,应该着重关注投资者、经理和审计人员三个主体阶层。

2.缔约各方之间共享信息的条款有助于设计和履行契约。由于参与缔结契约的各方主体是理性的,各主体都会为自身利益最大化而行动,从而主体间会产生利益冲突,导致组织资源的浪费。桑德教授认为,信息的共享可以在契约主体之间造就共同知识,界定主体之间可执行的契约,从而有助于避免和解决契约纷争,减少资源浪费。组织中的会计与控制有助于信息沟通,简化信息沟通程序,使各主体间容易达成共识,从而对契约制定和冲突的解决产生重要影响。

3.组织中的控制有助于保持各参与主体之间利益的长期持续均衡。组织中各主体追求自身利益的需要产生了合作和

冲突两种相反的本能。组织对外获得的利得是粘合剂,它使主体趋向合作与信任;而主体之间利益的分割会导致冲突。桑德教授认为,组织中的控制通过帮助缓解和解决冲突来促成各利益主体之间利益的长期持续均衡。

桑德教授指出,虽然企业可以看成是理性主体之间的契约组合,但在企业的契约模型中,企业本身并不是一个有目的的主体,它只是其他经济主体按照相互的协议或隐含的规则去表演而实现他们各自目标的一个舞台。而会计是一个便于顺利履行各利益集团之间会计责任关系的系统,这个系统是相关集团之间博弈产生的均衡结果,因此会计有助于实施和推行企业所包含的契约。此时会计的作用主要表现在:会计与控制被有效地用来计量和记录主体所贡献的资源,并将其与各自的约定义务相比;确定并支付每个主体的约定利益;向参与者报告有关契约履行程度的信息;向潜在的参与者提供信息,以便维护组织赖以取得资源的各类要素市场的流动性;向参与者提供类似共识的特定信息,帮助降低契约商定的成本。

### 二、会计与控制的微观理论

该书第二大部分讨论了会计与控制的微观理论,主要研究会计与控制系统计量各契约主体对组织的贡献和应得报酬的能力。由于桑德教授认为从契约角度理解财务会计时,投资者、经理和审计人员是三个最值得关注的主体阶层,所以本部分主要考察企业契约中这三个主体阶层的态度和行为。

1.经理与收益。经理在企业契约的设计、贯彻和实施方面扮演着重要角色,是企业契约各方主体中最为重要的集团,桑德教授认为他们的行为是理解组织结构及其会计与控制的关键。为了促使经理有效地履行其义务,桑德教授认为必须使管理契约变成自我履行契约,即要有一定的激励因素,使经理的报酬与那些可以看得见的产出贡献数据(如股票价格等)相关。同时,会计资料也是经理发展历程与声誉的一项重要记录,设计会计和控制系统的目的就是产生这些数据,所以会计系统在管理契约中发挥着非常重要的作用。

桑德教授认为在会计与控制系统中,收益是最为重要的产出计量数据。在管理报酬和股票估价中使用收益数据会促使经理利用自身便利,耗费资源操纵会计制度来增加自身的利益,例如经理在会计政策选择、信息披露等方面的决策中都会产生很重要的影响。由于股东必须依靠经理将实物资本收益折算为货币单位,而经理要兼顾自身利益,所以桑德教授指出报告收益是投资者资源利益的有噪音的指示器。

2.股东、股票市场与审计人员。股东构成企业契约主体中第二重要的集团。由于股东的权利表现为一项剩余索取权,所

以股东需要企业的会计和控制确保其他主体履行业绩契约以及确保经理努力工作,确保他们抽走的不超过他们应得的。但是经理控制着企业所产生的信息,并可以有选择地进行传播,所以经理和其他人员通过事先获得内幕信息可以谋取一定的私利。同时,经理选用不同的会计方法也会改变市场上可观察到的会计数据,影响投资者对未来股利和对其他投资者信念的信任和期望,影响股票市场价格,从而影响经理的报酬。基于此,桑德教授认为如何将会计数据用于评价企业股票的价值是一个值得研究的问题,会计研究者应该重视运用会计信息或其他信息了解企业现存实物资源和契约管理的研究,从而有助于会计与控制保护股东权益职能的实现。

桑德教授指出,股东可以一定程度地参与到企业的会计与控制当中。例如,投资者可以通过资本市场交易、用“手”和用“脚”投票、信息中介和社会政治制度的决策等对企业的会计决策施加影响,同时,股东也可以直接参与企业的内部审计活动。但是由于公众公司股权比较分散,中小股东存在“搭便车”心理,而且各企业契约参与者直接参与会计与控制存在成本,因此需要独立审计人员验证经理披露的信息以降低信息监督成本,从而出现了企业契约主体的第三大集团——审计人员。

审计人员的进入不仅改变了股东与经理之间的关系,而且形成了股东与审计人员之间新的代理关系,产生了新的代理成本。桑德教授指出,无论是计量和报告审计人员对企业的资源贡献,还是确定审计费用,都不能依赖企业的会计系统,否则会产生道德风险。审计费用应该由审计人员和董事会非经理成员协商确定,以避免审计人员与经理的合谋。由于股东不能直接监督审计人员的投入,为了预防审计舞弊,桑德教授建议股东可以通过聘用一些资金雄厚、声誉较好的审计师事务所来防止舞弊的发生。监督审计人员投入及其与经理串通的责任,是通过审计师事务所内部质量控制、审计协会的行业监管、证券交易委员会的执法行为以及最终通过法院在更高的层次上进行。

审计人员提供审计服务获取审计费用,同时也必须对会计报表及其披露的真实性承担一定的责任,但桑德教授指出其义务是由法律而非其与企业协商来确定与履行的。审计人员为了减少审计风险和获得最大的审计利润,还必须做出合理的审计决策,使利润与风险之间达到平衡,这些决策包括合理设计审计资源配置计划、考虑不同后果的可能性以选择最恰当的审计意见、审慎选择审计客户和合理确定审计收费、加强审计师事务所内部质量控制和同业互查、改进审计技术等。

### 三、会计与控制的宏观理论

本书的第三大部分讨论了会计与控制的宏观理论。在阐述这些理论之前,桑德教授先对会计惯例与会计经济特征的区别作了解释。而企业的契约模型和分类理论为区分会计惯例和会计经济特征提供了一个有用的分析框架。

**1. 社会选择标准、机制和标准化。**本书的第二大部分涉及个人主体对自身利益的独立追求。然而准则和惯例都要求整个社会具有协调性。会计的社会选择以各种方式影响着社会

的众多成员,因此会计社会选择的标准不是惟一的。桑德教授认为,会计社会选择的标准主要有帕累托效率和成本效益分析两大标准。但由于存在不确定性问题且完成社会选择的结果需要很长的时间跨度,因此在实际应用这两种标准时都比较困难。

社会选择的机制有投票和市场两大类。桑德教授认为投票和市场两大社会选择机制可以并存,为了投票可以存在市场,而市场的运作需要用投票来产生交换规则。但是这两种社会选择机制又存在着各自的缺陷,因此在选择制定会计原则和会计规则的方法时,需要注意所运用选择机制的局限性。同时,法院和官僚制度等也被演化出来解决社会选择问题,会计准则的制定与选择在不同程度上应用了所有上述社会选择机制。

基于契约理论以及社会选择,桑德教授认为会计的标准化实际就是社会协调的结果,会计规则与准则可以看做是促使各主体按他人期望的方式采取行动的一种约束和激励手段。会计准则的存在降低了参与主体为达成某项契约必须发生的搜寻成本和谈判成本,同时也降低了权力过大的经理集团操纵会计系统所导致的企业资源的浪费,改善了社会福利。然而,由于投票机制的不完善以及并非所有公民都参与投票,只有极少数人能够直接参与准则的制定,此时一定的利益集团就会联合起来操纵准则的制定。选定的会计准则制定机制、选定的会计准则类型以及赖以推行的认可程度,都会对企业选定的契约系统、审计职业的结构和会计教育产生重大影响。

**2. 政府和非剩余利益组织。**桑德教授认为政府在会计上扮演了三种不同的角色。首先,政府在一般企业中是一个主要的缔约主体,有时作为顾客或卖主,但主要是一个征税者。在这些角色中,政府对企业会计与控制制度的设计产生重大影响。作为征税者的政府利用强制力参与企业剩余分配,要求企业在确定纳税义务时,采用相对客观而非主观臆断的会计方法。其次,政府还作为超级企业来制定特定会计领域的法律、规则和规范。政府制定的特定会计规则成为各企业的样板契约,能够作为参与企业的各方主体之间协商的起点。最后,政府本身也可以看做是一个组织或企业,它同样也是大量主体之间的一组契约,此时要求政府也要有自身的用于贯彻执行相关契约的控制制度。

政府属于非剩余利益组织,生产公共物品。非剩余利益组织与商业企业面临不同产品市场与资本市场,因而它们有不同的契约形式、管理激励、会计与控制制度。桑德教授指出,虽然非剩余利益组织与经营性企业的会计方法存在差异,但这种差异并不能说明哪一种会计方法存在缺陷,双方应该相互吸收优点以修改自身的会计方法要求。例如,经营性企业引进预算管理控制工具,政府会计系统也要求政府组织保持适当的内部控制。

桑德教授的《会计与控制理论》一书把经济分析、组织理论和企业模型引入到会计研究领域,从而拓展了会计理论研究的传统思维模式,使会计研究同会计与控制理论联系起来,可以帮助会计实务工作者了解会计研究与会计实务之间的关系。该书中文版于2000年由方红星、王鹏、李红霞翻译,东北财经大学出版社正式出版,并被收入中国财政经济出版社2004年1月出版的《西方会计学名著导读》一书之中。○