



企业的契约理论

▶ 第 1 章
会计与控制理论导论

▶ 第 2 章
会计与企业的契约模型

第 章

1

会计与控制理论导论

以下三个观念对于理解组织中的会计与控制至关重要：第一，所有的组织都是个人或团体之间契约的组合；第二，缔约各方之间共享信息的条款有助于设计和履行这些契约；第三，组织内的控制（control in organizations）是参与者利益之间的持续的平衡或均衡，应将它与组织的控制（control of organizations）区分开来，后者主张由其他人来操纵或利用某些参与者。我们简要地给出这些观念，以此作为这个概述的开头，而将大多数的定义和详细的论述留到以后各章中去。在本书中，我们简要地归结了有关会计与控制的宏观和微观层面的观点。

1.1

作为契约组合的组织

组织的定义因人而异。例如经营性企业，对于为它工作的人来说，是雇主；对于商品和劳务的供应者来说，是客户；对于接受捐赠者来说，是布施者；对于积蓄者来说 是投资 对于政府来说 是纳税人 对于竞争者来说 是生存

的威胁 对于无权者来说 是毫无人性的官僚机构 对于信徒来说 是热心的自由支持者。广义地看, 组织是由人际关系、产品性能、层级等组成的复杂的系统, 甚至可以说是一个垃圾桶。它们被赞美为文化和文明的仓库、变革的动力, 它们也被贬斥为庸俗的源头、社会进步的绊脚石。

我们不想评论这些乃至其他对于组织的看法。但是, 限于我们试图解释组织中的会计与控制的目的, 我们将应用由赛特 (Cyert)、马其 (March)、西蒙 (Simon)、巴纳德 (Barnard) 和卢梭 (Rousseau) 等学者所证实的一个富有感染力的古老的观点: 组织只不过是主体之间的一组契约。^①契约是正式的或非正式的共识。公寓租赁和与朋友的午餐约会都是契约。主体可以是个人, 也可以是其他组织。我们假设主体是理性的: 明知不喜欢的, 他们不会去选择。

1.2

为解决冲突而共享事实

纷争浪费资源; 分享知识的条款有助于避免和解决纷争。主体之间未解决的冲突削弱、甚至毁坏了我们如此大量的财富所赖以产生的社会经济交易的复杂的根基。行业性的罢工和工厂倒闭就是一例。认真地搜索和共享信息的实践满足了这一根本性的需求, 成为保护我们的社会经济系统的方法。共享知识和期望是同化 (acculturation) 和社会化的一个很大的部分。

家庭、邻里、工作场所、贸易中的许多冲突 都借助于共享信息而得以避免或解决。审判系统依赖于书面文件和证人的证供——两者都是共享信息的方式。然而, 在所有的冲突中, 只有很小比例的部分进入了法院。绝大部分冲突则在所有正式的冲突解决体系之外, 通过系统的共享信息条款得以妥善而且廉价地解决。

界定主体之间可执行的契约需要共同知识 (common knowledge)。如果 A 知道 X, B 也知道 X 并且 A 知道 B 知道 X, B 也知道 A 知道 X 而且 A 知道 B 知道 A 知道 X……那么 信息 X 就是主体 A 与 B 之间的共同知识 ^②在那个英国寓言中, 当那个男孩叫喊皇帝没穿衣服时, 人人都知道皇帝没穿衣服; 他只不过是使它变成了共同知识。

^① Richard M. Cyert and James March, *A Behavioral Theory of the Firm* (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice - Hall, 1963); Herbert A. Simon, *Administrative Behavior* (New York: Macmillan, 1947); Chester I. Barnard, *The Functions of the Executive*, 30th anniversary ed. (Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1968); J.J. Rousseau, *The Social Contract* (New York: Hafner Publishing Co., 1947).

^② Robert J. Aumann, "Agreeing to Disagree," *The Annals of Statistics*, Vol. 4, No. 6 (1976), pp. 1236 - 39.

如果把不是共同知识的变量引入契约中，就会产生争论或欺骗。共同知识不仅仅是某一事项对各方都显而易见，它还需要每一方都认为它对于其他方而言也显而易见。如果每个人都知道一件事，但不知道其他人对这件事的认识，一些人就会试图利用某些信息牟取私利，制造本可以避免的冲突。共同知识有助于减少这类冲突，并降低与此伴生的损失。

组织中的会计与控制制造共同知识，以便界定主体之间的契约。然而，共同知识是一个理论上的抽象物，要把它对应到实践中去，就像在黑板上作一个看得见的数学上的点一样难。任何一点的实际指代物都不可能脱离一定的维度，尽管脱离一切维度正是点的数学定义的精髓我们能教授几何、设计和建造桥梁，并且从抽象物中获得无数其他的利益，而不必坚持把基本概念在所有各方面的实体和实践做出正确的推导。类似地，共同知识 的概念在现实世界中也没有确切的指代物。

当决定要 干什么时，我们会面临两种不确定性如果规则或结构是共同知识，我们只是不知道其他人的事项和行动，那么我们就是在不完美（imperfect）信息条件下做决定。例如，轮盘赌局是一个不完美信息、下的游戏，因为玩家并不知道球会停在轮子的哪儿。他们都知道游戏的规则，以及大量出现的机会。类似地，当我们把会计看做是一个为决策服务的信息系统时 我们假设所有各方都知道游戏的规则，而且会计只提供有关其他人的大量事项和行动的信息。

如果我们并不知道局势的规则和结构，我们做决定的条件就更加困难，称为不完全（incomplete）信息在奥兹魔术（Mizard of Oz）中，多罗丝面临一个不完全信息游戏她并不知道规则，也不知道在游戏中哪些演员不断地开枪吓唬她。会计作为一个履行合约的系统，或是一个会计责任系统，必须在一个既不完善、又不完全的信息环境下有效地运行。在不确定而且更为复杂的不完全信息、环境下，会计不仅提供有关其他人的事项和行动的信息，而且提供有关游戏的结构以及该游戏中其他参与者的有关情况的信息在我们把组织看成是一个不完全信息游戏之前，会计与控制的某些部分（例如，财务报表的公开披露）可能会显得十分冗长。

1.3

组织中作为平衡和均衡的控制

在经济交易中，冲突与合作并存。追求我们自身愿望的需要促生了合作

和冲突两种相反的本能。在一项经济交易中，交易利得或总剩余是买主所愿意支付的最大金额与卖主所愿意接受的最小金额之差。消费者与生产者剩余的和是一种组织粘合剂，它使主体驱向合作、信任、信誉和共享。

实际的交易价格决定了总剩余在买主和卖主之间的分割。这种分割导致冲突、竞争、恐惧，乃至把组织拉垮的威胁。组织中的控制通过帮助缓解和解决冲突的方式调和这种离心力。当冲突压倒合作时，组织就会崩溃。一段时间曾是世界最大航空公司的泛美航空公司（Pan American Airlines）就是因为雇员与股东之间的冲突不能达成双方满意的解决方案而告关张。

组织中的控制的观点有别于组织的控制。前者力图促成各利益主体之间的平衡和均衡；后者则主张由其他主体操纵、甚至利用某些主体。组织的控制意味着组织是某一主体或集团的工具，它们利用组织使其目的得逞。这一概念强调控制主体及其他方面的相关讨价还价权力的不平等。在组织中的控制概念下，根据大量参与者的观念，我们把组织看得更为对称。在现代公司中，即使是首席执行官（CEO）也不能控制组织中的其他人，因为 CEO 本身也是企业控制系统的一部分。我们将主要关注组织中的控制的比较大的和更为普遍的问题。

本书的会计前奏是伊尻雄洸（Yuji Ijiri）的著作。他把会计看成是“一个便于顺利履行各利益集团之间的会计责任（accountability）关系的系统”，并把它同此后盛行的看待会计的决策有用观从以下 3 个角度区分开来：

1. 会计的过程同它的结果一样重要；
2. 会计系统是相关集团之间博弈的一个均衡结果，而不是由会计人员武断地做出的选择；
3. 与主人—仆人的比喻里所包含的不对称相反，被会计人—会计人（亦即委托人—代理人）关系是对称的。^①后一种观点附和了巴纳德和西蒙对于权威关系的分析，^②并历史性地印证了卢梭关于管制者和被管制者之间关系的分析。^③在这类关系中，被管制者的允诺和管制者的能力一样重要。

在全书中，我们假设个体在其环境、知识和能力的约束范围内，为达到他们的目的而选择行动，而且他们是理性的，他们不会故意选择那些会导致他们所不愿意的结果的行动。理性假设把人们的目的和他们的行动联系起来。

本书分为 3 个部分。下一章将论述企业的契约模型，以及会计和控制在这

^① Yuji Ijiri, *Theory of Accounting Measurement*. *Studies in Accounting Research*, No. 10 (Sarasota, Fla.: American Accounting Association, 1975).

^② Chester I. Barnard, *The Functions of the Executive*, 30th anniversary ed. (Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1968); Herbert A. Simon, *Administrative Behavior*, (New York: Macmillan, 1947).

^③ J.J. Rousseau, op. Cit.

实施契约组合中的功能。第 2 篇的 6 章在“会计与控制的微观理论”的题目下考察了主体的 3 个主要阶层——投资者、经理和审计人员的态度和行动。注意力集中在主体中每个阶层的态度和行动上，而其他主体的态度和行动被假设保持不变。第 3 部分在“会计与控制的宏观理论”的题目下我们观察了社会选择问题、政府的作用、法律和会计的相互作用、会计的规制结构以及公共物品生产组织的控制问题。本导论章的剩余部分概括了本书的主要观点。

1.4

会计与控制的微观理论

组织由个体构成，每一个个体都承诺贡献资源并企望从交易中取得报酬。个体对自身利益的追逐能减少冲突和合作。会计与控制系统被用来确保冲突的离心力不至于压倒合作的本能。它通过实施和推行组织契约组合的 5 种功能而得以实现：(1) 计量每个人的贡献；(2) 计量并向每一参与者分派利益；(3) 向参与者报告有关契约履行程度的情况；(4) 向潜在的参与者提供信息，以便维护在组织所赖以取得资源的各类要素市场上的流动性；(5) 提供像共同知识那样的特定信息，以帮助降低协商契约的成本。第 2 章着眼于会计有多少形式和方面能够从上述 5 种功能的角度加以理解。

界定组织中各个体的权利和义务的契约多种多样，它取决于每个集团所应提供的资源和期望从交易中获得的东西的性质。前已述及，理性的主体在他们所须付出资源的交易中，仅仅在从一个组织中获得、或希望获得比其他任何地方都多的报酬时，才会参与该组织。某些资源的流动可能会比其他的更易于、或能更精确地加以计量（例如，现金流动相对于管理的努力而言）。主体与企业之间的契约联系，以及履行契约的会计和控制机制，都被选定用来适应彼此的要求。这就是为什么股东、经理、制造工人、销售人员和顾客采取不同契约形式的原因。他们对组织的会计与控制的参与也相应地有所不同。

1.4.1 经理与收益

经理是各方主体中最为重要的集团，他们的利益和行为是理解组织结构及其会计与控制的关键。他们对企业的贡献难以计量。设计控制系统是为了使组织能够在不能直接计量经理投入的条件下有效地运行。为了促使经理履行其义务，他们的报酬、晋升和留任都与那些有关他们的贡献的看得见的和可

以作为信息传递的产出数据相关。设计会计和控制系统的目的就是产生这些数据。

最高级经理与其下属直接商谈后者的契约。不像公开的财务报告，设计和施行管理契约并不受制于跨企业的准则。但是，最高级经理的业绩受到投资者和审计人员的监督，他们同时还监督多家企业。由于经营性企业的财务报告也用来评价最高级经理和投资，因而这类报告的一部分是标准化的。

经理企图通过操纵会计方法来满足他们自己的利益。管理契约被设计用来抑制这种自利行为。有关会计选择的许多疑惑（例如，先进先出法、租赁、不良贷款和研究与开发成本）都能在这种背景下得到理解。

收益通常被看做是财务报告中最为重要的数据，它具有多种功能。它是股东名下资源的量度，也是奖励投入不能直接计量的经理的依据。最为重要的是，收益是扣减掉除了从收入中抵减的权益之外所有生产要素的成本之后的剩余。净收益的这种剩余的性质，使其成为一个关于企业持续存活能力的有价值的信号。当收益由于一些不能视为暂时性的原因而变为负数时，组织中的所有参与者都将意识到他们现有的契约组合必将在不久的将来被修改或解除。在管理报酬和股票估价中使用收益数据也会促使经理利用他们自身的便利，耗费资源去机会主义地“操纵”收益。

1.4.2 股东、股票市场与审计人员

股东构成缔约主体中第二重要的集团。他们的契约具有 4 个方面的主要特点：

(1) 从他们远在看望收到回报之前就投出钱财这种意义上看，股东作为一个阶层其缔结先于企业；

(2) 他们的资源权利是一种剩余 (residual)，即所有其他主体名下之外的部分)；

(3) 他们的契约权利可以转让，并且大企业股票的市场通常具有相当的流动性；

(4) 股东作为一个阶层有权挑选经理和审计人员，有权解散组织。

第 (3)、(4) 两项赋予股东的保护抵补了第 (1)、(2) 两项所包含的风险。

经理控制企业中所产生的信息，并企图有选择地进行传播。股东需要信息以保护自身的利益，防止管理无能和胡作非为。为了限制选择性地掩盖信息，公众持股企业延聘独立审计人员的服务，并要求披露经验证 (verified) 的信息。经理将其报告提交给审计人员，并使其可以得到企业的记录，以保证报告

能被独立地验证。审计人员向投资者和企业中的其他参与者提供验证报告，以便他们做出有关继续参与企业的决策。

审计公费是股东为减少被来自经理的错误报告误导的机会，以及购买针对审计人员的疏忽或与经理串通的保险，而支付的价款。如果没有验证，经理就可能会蓄意试图掩盖不满意的业绩和夸大好的业绩。审计人员为他们的专业服务，以及验证经理编制的报告的风险，而收取公费。

在这个过程中经理的作用更为复杂。审计公费减少了股东可以获得的企业的净收益，以及经理的财务报酬。在投资者的心目中增强经理报告的可信度抵补了经理的这种损失。

所有主体——股东、经理和审计人员——都求助于能给他们带来好处的会计系统。他们抵制反向的变更，当变更发生时，他们调整自身的行为以达成最佳后果。这种调整对其他人的行为而言是一个难以理解的、复杂的动态过程，它将会持续下去，直到该系统达成均衡，并且没有一个主体能够通过改变其行为来增加其福利。会计理论就是对这种决策和调整过程，以及会计均衡的性质和条件的研究。

1.5

会计与控制的宏观理论

会计惯例可以与其经济特征区分开来。惯例是那些能仅从主体之间的协调中产生经济价值的特征。它们的价值都不是从对惯例的具体选择中产生的。例如，采用左借右贷的管理是有价值的。如果借方、贷方的位置被颠倒，这项惯例将仅仅被看做是有用的。会计的所有其他特征（例如主体、计价、复式记账和应计制）都有直接的经济后果，因而都不能称之为惯例。一些其他的基本特征（例如统一性和可比性）对契约理论有可疑的理论支持。它们经常被用做会计辩论中的修辞性的工具。

1.5.1 社会选择标准、机制和标准化

会计的特定方面的标准化是社会协调的结果。但是如果抛开对整个社会而言什么是好的不谈，要说出对某个人而言什么是好的，是相当困难的。决策的后果通常是不确定的，而且旷日持久。为了形成一项准则，某些人必须搜集有关个人偏好的数据，并综合这些数据以找出什么对社会而言是最好的。这

两个步骤都很艰难。即使数据的物理搜集很便宜，让人们展露他们私人的喜好和信息也决非易事。而且即使我们知道每个人希望的是什么，也不意味着弄清楚了对整个社会而言最好的是什么，除非每个人都倾向于相同的选择。一系列社会决策机制（例如市场、选举、法院和官僚制度）被演化出来处理——但不是非得解决，这个问题。会计准则的选择在不同程度上应用了所有这些机制。

看待规则和准则的方法有两种：约束（*constraints*）或奖惩功能（*reward/punishment functions*）。如果我们把它们看做是约束，规则告诉我们什么能做、什么不能做。如果我们把它们看做是奖惩功能，规则并不禁止任何东西，只是简单地在我们所做出的选择上加入奖励或惩罚。前者隐含着一个不现实的假设，即规则能够被完美地施行；后一种解释则与经济观相一致。

会计准则有多个层次，大量的动机隐藏在标准化的后面。选定的准则制定机制、选定的准则类型，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。

1.5.2 政府和公共物品组织

政府扮演着三项重要的会计角色。首先，政府在一般企业中是一个缔约主体，有时作为顾客或卖主，而且几乎总是作为一个征税者。由于政府必须同时与成千上万的纳税人打交道，征税的经济学要求单个纳税人在确定纳税义务时，采用相对客观而非主观臆断的会计方法。作为顾客的联邦政府和作为武器卖主的国防缔约者之间的双重垄断，催生了用以强制国防获取契约的顾客而设计的会计体系。

其次，政府在制定特定会计领域的法律、规则和规范时，作为一个超级企业（*super-firm*）出现。这种努力产生了样板契约（*template contracts*），它能够形成参与企业的各方主体之间协商的起点。这些样板节约了协商的努力、搜寻成本和时间，就像预先印好的租约对于佃农和地主而言一样。样板契约在各方参与主体的协商中不断充实。公众持股企业的法定审计要求和规范审计人员培训和颁发证书的法律的强制性，就是这种样板契约的例子。

最后，政府本身也是一个组织。它同样也是大量主体之间的一组契约。这些契约也需要有效地加以推行和实施。政府和许多非营利组织的会计与控制系统与经营性组织之间有着显著的区别。这些区别可以从不同组织产出的经济特点的角度加以理解。私人物品（*private goods*）必须诱使其顾客在公平交易中购买。这些顾客把市场纪律强加给经理。这种纪律在自然垄断（*natural*

monopolies 中很脆弱 在公共物品 (public goods) 生产组织中不复存在。对管理行为的附加约束，和赋予这些经理的较低程度的自由选择权限，就是试图为他们提供一个均衡的控制系统。会计与控制系统上的区别，以及实际上在它们的组织结构上的区别，可以从自然垄断、政府和非营利组织产出的经济特征的角度加以理解。

1.6

小 结

一种会计理论必须涵盖一个整体框架中会计活动的所有重要方面。组织的契约模型提供了这种简单而又综合的框架。本章所给出的关于会计与控制的契约理论的简略的梗概，将在本书的剩余部分加以充实。

第 2 章

2

会计与企业的
契约模型

会计有助于使企业运行。要了解会计，必须了解企业本身。企业的性质是什么？它有哪些组成部分，它们又是如何彼此适应的？它如何运营，而会计在使其运行中起什么作用？本章中，我们要探究这些问题。

关于企业的很多讨论一般都适用于组织。会计是政府、非营利组织乃至宗教组织运作的重要方面。某些组织形式和它们所需帮助运作的会计的特殊特征将在第 13 章中讨论。

看待企业有多种方法，它们分别适用于不同的目的。微观经济学教科书中的新古典主义模型把企业看做独立的利润最大化者（*monolithic profit-maximizer*）这种模型被设计用来解释企业投入和产出的市场均衡，而不是它的内部运作。我们不能期望利用新古典主义模型去描述和分析企业的会计系统，就像不能用微观经济学中的消费者理论去解释一个家庭的结构和动态一样。新古典主义模型中，完美市场下的企业没有人、组织和信息需求，因而会计在企业经营中毫无作用。

有助于分析会计的作用的企业模型发端于贝利和明斯（*Berle and Means*）、科斯（*Coase*）、巴纳德、西蒙以及赛特和马其的著作 1932 年，贝利和明斯论述了美国主要公司中管理控制从股份所有权中的分离。他们辩称股东与经理的

利益分歧显著，从而现代公司的行为与新古典主义模型中由企业家经营的企业行为有着显著的区别。^①在他们对现代公司（作为一台社会资源利用和配置的有效装置）的评论中，隐含着对调整股东与经理利益分歧的机制的需求。会计有助于执行这种职能

1937年，科斯提出为什么企业的成长速度超过了单个业户的要素单元，以及为什么只有所有的社会经济活动都由单个企业承担才能显著地成长。他的答案是：利用市场是有成本的。^②张五常（Cheung）界定了这类成本的四种类型：发现相关价格的成本、获悉产品性能的成本、计量成本以及确认个体对协同努力所做贡献的成本。^③当企业的成本更低廉时，以市场交易为基础的契约就被企业内化（internalize）了。在本书中，我们将会看到企业的会计与控制是如何帮助降低执行这些契约的成本的。

巴纳德把企业看做是“有意识地协调两个或多个人的行动和力量的系统”。^④他认为，组织的稳定性取决于它为个体提供充分的激励或鼓动、以使他们觉得更愿意参与到组织中而不是退出的能力。有趣的是，仅仅在贝利和明斯致力于论述大型公众持股企业中股份所有权与控制的分离之后6年，巴纳德，一家电话公司的经理（显然不知道他们的著作）想当然地认为：在组织的生存中起至关重要的作用的是经理，而不是股东。

库珀（Cooper）发现了企业的企业家理论在对组织的理解上的不足。^⑤西蒙提炼了巴纳德关于组织的观点，使之更为正式和简洁。^⑥西蒙认为组织代表的是诸多生产要素之间的一组协议，它们都被个人的、但无需自私自利的考虑所推动。这为本书中的会计理论构建了一个基本框架。赛特和马其把企业看做是运用标准的规则和程序、融合多方的、冲突的利益的联合体。^⑦企业内存在利益分歧，和把企业看做这些利益之间的一组契约的显在化（visualization）是随后部分所介绍的企业的契约模型的两个观点。以后各章将运用这一模型分

尽管这种观点能够追溯到里普利（Ripley）、凡勃伦（Veblen）乃至亚当·斯密（Adam Smith），但贝利和明斯做出了最有影响的辩解。有关早期文献的讨论参见 George J. Stigler and Claire Friedland, "The Literature of Economics: The Case of Berle and Means," *Journal of Law and Economics*, Vol. 26 (June 1983), pp. 237 - 268. 或参阅 William Z. Ripley, *Main Street and Wall Street* (Boston: Little Brown & Co., 1927); Thorstein Veblen, *Absentee Ownership and Business Enterprise in Recent Times* (New York: B. W. Huebsch, Inc., 1923); 以及 Adam Smith, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (London, 1776). 或参见 A. A. Berle and G. C. Means, *The Modern Corporation and Private Property* (New York: Commerce Clearing House, 1932; Macmillan, 1983).

^② Ronald H. Coase, "The Nature of the Firm," *Economics*, New series, Vol. 4 (November 1937), pp. 386 - 405.

^③ Steven N. S. Cheung, "The Contractual Nature of the Firm," *Journal of Law and Economics*, Vol. 26 (April 1983), pp. 1 - 21.

^④ Chester I. Barnard, *The Functions of the Executive*, 30th anniversary ed. (Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1968), p. 73.

^⑤ W. W. Cooper, "A Proposal for Extending the Theory of the Firm," *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 65 (1951), pp. 87 - 109.

^⑥ Herbert A. Simon, *Administrative Behavior* (New York: Macmillan, 1947); and "A Comparison of Organization Theories," *Review of Economic Studies*, Vol. 20 (1952 - 1953), pp. 40 - 48.

^⑦ R. M. Cyert and J. G. March, *A Behavioral Theory of the Firm*, 2nd ed. (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice - Hall, 1992).

析大量的会计现象。

在这些开创性的著作发表之后的半个世纪里，学者们做了很多对相关观点的澄清、提炼、修改和发展工作。根据赛特和马其以及莫伊（Moe）的评述，阿尔钦安和德姆塞兹（Alchian and Demsetz）、威廉姆森（Williamson）、詹森和麦克林（Jensen and Meckling）以及法玛（Fama）是这类文献的重要贡献者^①

2.1

作为契约组合的企业

为了理解会计，可以把企业看做是理性主体之间的一组契约。契约可能是显在的，也可能是隐含的；可能是短期的，也可能是长期的。主体可能有不同的偏好和不同的资本、技能和信息禀赋。主体是理性的，这意味着在他们的机会和信息的约束范围内，他们不会故意地选择不太情愿的行动方针，而放弃更愿意的行动方针。

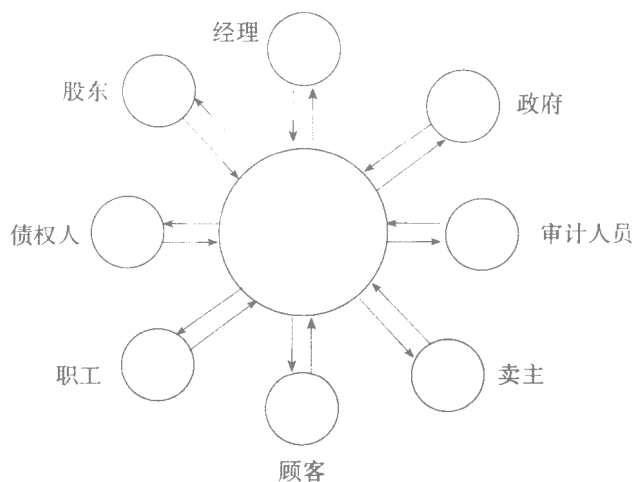
主体参与到契约之中，以改善他们的命运。契约要求每个主体都要向组织贡献资源——资本、技能或信息并且作为回报允许每个主体从组织中获得资源。某个主体付出和取得资源的形式、数量和时机是一个主体之间讨价还价的问题。我们采用利益（entitlement）、激励（incentives）和诱惑（inducements）等术语来可以相互替代地指代主体获得或希望获得的资源（见图表 2—1）。

贡献与诱惑可能是经济的，也可能是非经济的，一般性的组织理论必须同时考虑两者，就像巴纳德和西蒙那样。^②会计主要处理的是组织中可以量化的经济资源，例如货币和机器。因此我们在这里将讨论局限于经济变量。关于会计的一个简单的理论可以建立在一个简单的组织模型之上，剔除那些会计所不经常处理的变量（例如职工的忠诚和热忱）。简化的代价是理论的不完整性，因为控制系统受到这些被忽略的变量的影响。

^① Armen A. Alchian and Harold Demsetz, "Production, Information Costs and Economic Organization," *The American Economic Review*, Vol. 62, No. 5 (December 1972), pp. 777 - 795; Oliver E. Williamson, *The Economics of Discretionary Behavior: Management Objectives in a Theory of the Firm* (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1964), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications* (New York: Free Press, 1975), *The Economic Institutions of Capitalism* (New York: Free Press, 1985), *Organization Theory: From Chester Barnard to Present and Beyond* (New York: Oxford University Press, 1990); Michael C. Jensen and William H. Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure," *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No. 4 (October 1976), pp. 305 - 360; Eugene F. Fama and Michael C. Jensen, "Separation of Ownership and Control," *Journal of Law and Economics*, Vol. 26 (June 1983), pp. 301 - 325; and Terry M. Moe, "The New Economics of Organization," *American Journal of Political Science* (November 1984), pp. 739 - 777.

^② See Barnard; see Simon.

图表 2—1 作为主体之间契约组合的企业



一个主体是否加入一个企业，取决于该主体必须付出什么、他或她希望得到什么，以及是否存在替代的行动方针。一个理性的主体不会加入一个前景次于已知且存在的最佳选择的契约。主体能耗用他或她所拥有的资源，利用它们制造出其他的东西，或与其他主体一起加入一个契约。最后的行动方针成为“加入”一个企业，并接受一揽子义务和利益。理性意味着该主体只有在这些条件比其他可能的选择更为理想时，才会这么做。一个打算买套装的人仅仅在喜欢其套装和服务，并且不知道有其他更好的地方时，才会作为顾客“加入”HSM(Hart Schaffner & Marx)的企业。

这些主体是谁？主体是有个人喜好和经济资源的人。按照我们的意图，有着类似喜好和禀赋的主体的同类集团可以看做一个单个的主体。例如，一家工业企业可以被看做是提供权益和债权资本、贸易信贷、劳动力、管理技能、审计服务、原材料、现金、用品、基础设施、安全以及从企业购买产品和劳务的主体之间的一组契约。这些主体之间自发的相互合作使这家企业成为可能。其他类型的组织也可以类似地界定为相应主体之间的契约（见图表 2—2）。

界定一家企业的确切边界既不可行，也没必要。就像建立任何模型一样，哪些主体和哪些契约应纳入分析取决于其目的。企业的契约模型具有灵活性，以便研究大量、丰富的会计现象。企业的一般模型包括涉及所有交易主体的契约。为了解释企业行为的特定方面，可以把注意力集中到相关主体的亚组合(subset)上。例如，在考察所有权和控制的分离时，贝利和明斯以及詹森和麦克林集中关注了主体中两个阶层——股东（权益资本的提供者）和经理

(管理技能的提供者)的行为。^①在分析财务会计时,三个阶层的主体——投资者、经理和审计人员起着至关重要的作用,受到极大关注。对于税务会计而言,政府也是一个重要的主体。对于工薪和福利会计而言,职工是一个重要的主体阶层。

图表 2—2

诸多主体的贡献和利益

主体类型	贡献	利益
股东	权益资本	股利 剩余价值
经理	技能	工资 奖金 福利
职工	技能	工资 薪金 福利
卖主	物品 劳务	现金
顾客	现金	物品 劳务
贷款人 / 债权人	借贷资本	利息 本金
政府	公共物品	税收
审计人员	服务	公费

同一个体可能是多个企业的主体。单个企业不会需要某人所需付出的所有资源,也不会提供该人所需的一切。这种事例包括:持有分散权益组合的投资者、独立审计人员、兼职或夜班职工,以及在一家企业工作、从另一家企业购买汽车并将其积蓄投资于第三家企业的股票的焊接工人。事实上,参与多个组织是一种普遍现象,而不是一种特例。巴纳德关于这一点的论述很充分:

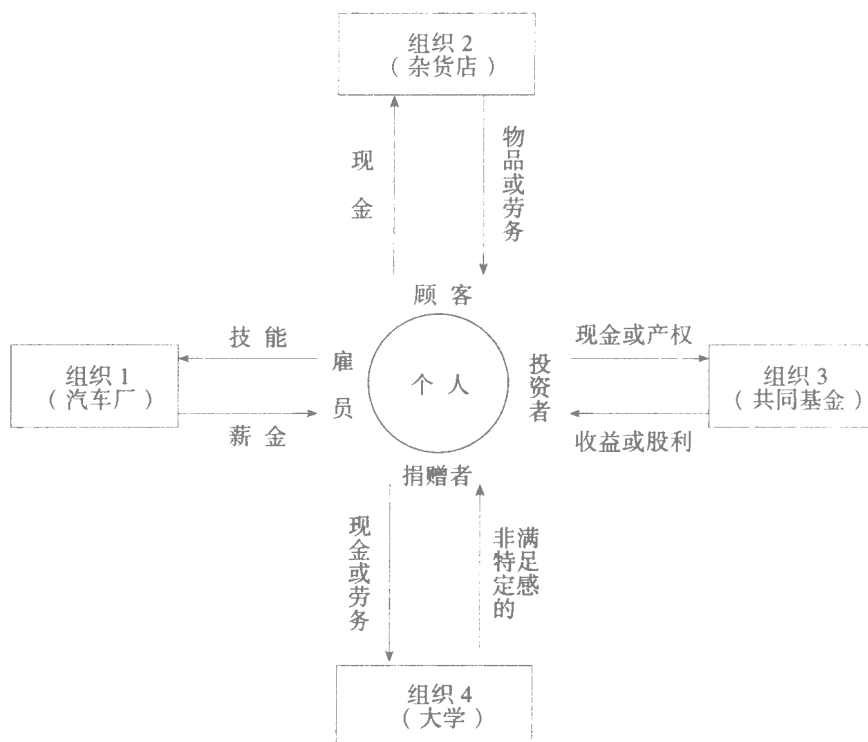
我随机选择一个人,他主要根据与一个组织的联系来识别,而我一般也根据那个组织来识别。他是一个工程师,多年以来他的工作和生活都依赖于该组织。未经特别调查,我知道他与下列组织也有联系:他是(1)一个美国、新泽西州、埃塞克斯县,尼沃克市的公民——他对这四个组织负有很多不可推卸的义务;他是下列组织的成员:(2)天主教会;(3)哥伦布骑士团;(4)美国退伍军人协会;(5)奥塔那威高尔夫俱乐部;(6)民主党;(7)尼沃克普林斯顿俱乐部;(8)他是三家公司的股东;(9)他是一家(妻子和三个孩子)之主;(10)他是父亲家族的一名成员;(11)他是妻子家族的一名成员;(12)从他的行为上判断,他属于其他非正式组织(但一般不注意这一点),这些组织对他穿什么、如何谈

^① A. A. Berle and G. C. Means, *The Modern Corporation and Private Property* (New York: Commerce Clearing House, 1932; Macmillan, 1983); and Michael C. Jensen and William H. Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure," *Journal of Financial Economics*, Vol. 2, No. 4 (October 1976), pp. 305 - 360.

话、吃什么、喜欢干什么、对许多事情的想法如何等产生影响 以及 (13) 最后他偶尔给出他还“属于”他自己的证据为了不至于认为他的“主要”联系至关重要，而其他联系无足轻重，它可以表述为他每年投入了大约 8 760 小时中的名义上不到 25% 的时间；而实际上当他认为其正在工作时，尽管他意在如此，但他在梦想钓鱼、应对家庭问题，和重玩前一晚上的桥牌，等等。^①

因此 术语“主体 (agent)”指的是一个人的行为中的特定部分，而不是其人本身（见图表 2—3）。

图表 2—3 作为不同组织中的主体的个人的多重作用



一个企业包括一组显在的或隐含的关系或契约，将它的股东、经理、职工等联结到特定的期望或行为模式之中。契约的法律概念与它作为承诺和共同期望的非专业性概念之间的差距并不像看起来那么大。Texaco 赔偿 Pennzoil 数十亿美元的损失，是因为法院发现 Texaco 干扰了第三者给 Pennzoil 的口头承诺。但是，法院执行契约的意愿是不完全的 (less than total) 因而这种意愿

^① Barnard, 1938 ed., pp. 71 ~ 72.