寻租理论与会计准则

林钟高，赵　宏
（华东冶金学院 管理学院，安徽 马鞍山 243002）

摘　要：本文认为，会计准则是一种具有经济后果的产权制度，相关部门和机构总是围绕着会计准则的制定权和会计政策的选择权问题展开激烈的寻租活动。本文以寻租理论为指导，讨论了会计准则和会计政策权力分配过程中的政府寻租、企业寻租行为，并分析了双轨制下的寻租特征、以及提高会计规范效率的若干对策。

关键词：寻租理论；会计准则；会计政策；双轨制
中图分类号：F23　**文献标识码**：A　**文章编号**：1001-9952(2001)02-0028-07

公共选择理论认为，现代社会中的寻租行为，主要是指寻租者期望通过一定的手段取得对某些缺乏弹性要素的控制权，以获取租金利润的行为。会计准则（含其规范下的会计政策）作为一种缺乏供给弹性、不能任意制定的公共物品（林钟高，赵宏，2000），作为一种具有经济后果和经济影响的重要产权制度，相关部门和机构总是围绕着会计准则的制定权与会计政策的选择权问题展开"寻租行为"。本文正是从这种独特的角度出发，就会计准则的制定权和会计政策的选择权问题作一研究。

一、会计准则制定权利中的寻租行为——政府寻租

（一）会计准则制定权历史演变中的寻租现象

会计准则产生于一定的客观环境，其制定权的安排也会随着经济环境的变化而变迁，在制定权安排的变迁中，寻租起着极为重要的作用。美国、英国等会计准则制定权的变迁就充分体现了这种寻租现象。这里仅以美国会计准则制定权的变迁历史来说明这个问题。

美国会计准则制定权安排的历史演变过程大致可以分为三个阶段：在1906年以前，是经营者独享会计准则制定权的时期。这一时期准则制定中的利益自然倾向于经营者，因此作为投资者的利益受到了损害，这一点在19世纪后期的支柱产业——铁道业中表现得最为突出。为此政府开始主动干预铁道业，使铁道业成为最先受管制的行业。美国1906年的赫本法案（Hepban Act）授权州际商业委员会为铁道业制定一套统一会计制度，用以确定适当的铁路收益率和报酬率。铁道业的一般通用会计准则的制定权转移到了政府的手里，于是1906年至

收稿日期：2000-10-24
作者简介：林钟高（1960－），男，福建泉州人，华东冶金学院管理学院教授；
赵　宏（1976－），女，安徽蚌埠人，华东冶金学院管理学院讲师，硕士。

1933年，由政府与经营者共享会计准则的制定权。因为该时期铁道业以外的其他行业会计准则的制定权仍然主要由经营者独享。随着美国经济危机的暴发，政府意识到管制的重要性，因此从1933年开始便采用了“权力分享”准则制定模式，即：政府拥有一般通用会计准则的制定权，经营者只享有剩余准则的制定权和通用准则的选择权。

在美国会计准则制定权的演变中，政府在其中经历了从无意创租到被动创租的过程。因为在第一阶段，由于铁道业的原因造成了市场失灵，政府不得不干预经济生活，此时租金产生于政府“良好的主观愿望”，是作为政府干预经济的一种副产品而出现的(贺卫，1999)。但是由于政府没有充分认识到其他行业的会计准则制定权由经营者掌握会带来的经济后果，以及政府与经营者共享制定权的这种制度安排本身的缺陷，使得主观与客观相脱离。经营者对会计准则制定权的滥用，最终引发了1929年的纽约股票市场的崩溃及随后长达数年之久的大萧条。于是会计准则的制定权发生了根本的变化：政府享有通用会计准则的制定权，经营者只享有剩余准则的制定权和通用准则的选择权。

租的出现主要是由于人的有限理性和信息的不对称，完全衡量事物的有用特征是不可能的，总有一部分处于“公共领域”。换句话说，任何一项权利都不可能被完全界定，没有界定的权利使一部分有价值的资源留在公共领域里。“公共领域里全部资源的价值就是租”(贺卫，1999)，于是引起所谓的“追租行为”。政府对经济行为的干预(或介入)，很容易形成公共领域。政府管制经济活动带来了租金，促使人们去争夺租金。因此，生产租金的根本源就是政府集团在追求自身利益最大化的过程中，有一种扩大公共领域的偏好——即“管制需求”。

(二)公共利益与特殊利益的协调

政府管制作为对政府决策并实施的一种公共管制，一般被认为与其他一切政府决策一样，应该以“公共利益”为目标。但是在现实的经济活动中，“应该”是一回事，事实上究竟如何又是另一回事。政府管制有两种不同的“行为目标”假设：一种假设认为政府是以公共利益为目标的，另一种假设认为政府实际上服从于某些特殊利益集团的特殊利益。

以布坎南为代表的公共选择理论和以斯蒂格勒为代表的政府管制经济理论认为，现实生活中的政府，并非如传统经济学理论所假设的那样，是一个以公共利益为目标的机构，而是一个在一定程度上被某些利益集团所“俘获的政府”(Captured Goverment)。经济学中的经济人理性行为假设，使得这些政府官员所遵循的原则就是“最多选票”原则，为此他们可以与给他们提供选举帮助的特殊利益集团建立“策略联盟”。由此可知，公共管制在表面上被政府宣传为“满足公共利益、增进社会福利”，而在事实上却成了某些特殊利益集团牟取垄断利润的工具。

政府拥有一般通用公计准则的制定权，这种准则具有较大的强制性。对于政府规章的破坏，也就等于对政府的藐视，是政府所不能容忍的。于是，准则出台前，就会有很多利益集团向政府游说和疏通，以便使其从政府手中获取较多的租金。此时政府处于“被动创租”。根据经济人理性假设的条件，政府作为拥有特权的利益集团，在会计准则制定的过程中，必然把政府的利益放在较高的位置，政府的被动创租是不得以而为之。作为一般通用会计准则制定机构的政府官员，也是经济人，同样会追求自身效用的最大化，他们会与寻租者沆瀣一气创租寻租，或通过行政干预的方法，增加其中一些利益集团的利益，人为地制造租金，诱使其他利益集团向他们进贡(准赞助)作为获取这种租金的条件，或者通过故意提出某项会使某一利益集团受损的政策或规定作为胁迫，迫使这些利益集团割舍一部分既得利益给他们(准摊派)，以求高抬贵手放弃制定或实施该项政策或规定，使自身利益不再受损，这是政府的主动创租行为。此行

为是政府主动放弃自己的部分利益，因此政府在制定一般通用会计准则时，自然向政府利益倾斜，同时也会受相关利益集团的影响，在一定程度上体现其利益倾向，最终通用会计准则的形成是各方利益集团相互妥协的结果，具有一定的灵活性。

在承认政府的第二种行为目标时，并不否认政府的第一种行为目标。当一个政府确实是由全体民众中的大多数选举出来和受大众拥护的话，他就必须代表全社会的共同利益，并因此而享有最广泛的社会基础。我国是社会主义国家，代表的是民众的利益，一般通用会计准则在很大程度上代表的是“公共利益”。因此在很多方面确实提高了效率，增进了社会福利。

（三）管制与寻租的关系

寻租活动正是在政府承担一部分资源配置的责任，或者说是以各种方式影响着资源拥有者对其资源支配和使用的这种制度下进行的，此时政府的管制和干预在某种程度上是间接的，企业和个人也有一定的自主权和独立的经济利益，并且具有经济人的行为特征。

政府对会计准则的管制程度，与租金的多少、进而与寻租活动的活跃程度和规模之间，存在着某种类似于“拉弗曲线”的线性关系。如图1：

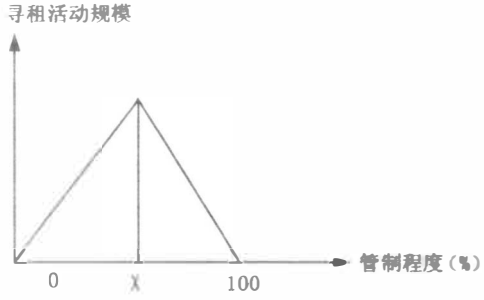

图1　管制程度与寻租活动规模关系图

这是一条动态曲线。寻租活动的高峰在不同的国家中、不同的会计准则制定模式下，对应于不同的管制程度（%），这与各国协调失灵发生的程度不同有关，即与各国政府对会计准则的管制内容、管制力度和管制方式有关。

在政府管制的会计准则制定模式下，虽然具有较强的约束力和较高的行政管理效率，但是政府管制带来了租金，促使人们去追逐租金。利益集团清楚地知道，通过影响政府去设立限制其他利益集团的管制条例，比通过其他途径获取的利益要省力得多。于是，各利益集团会把大量资源投入到政府交易活动中去，这样一种低效的通用会计准则便产生了。这里，低效的会计准则并不是无效的会计准则，而是指这种会计准则仅对某些利益集团是有效的（即净收益为正），但是从整个社会看，却是无效的（即净收益为零甚至为负）。

在民间机构制定模式下，政府仍然拥有否决权与监督权，只是政府管制的范围在一定程度上有所缩小，但寻租现象依然存在，并且寻租的范围扩展到了民间机构，此时，利益集团只有同时向政府和民间机构寻租，才能使制定会计准则的利益倾向于利益集团。同时民间机构为了维护自身的利益，也要向政府进行寻租。对于公共领域的寻租行为，不再仅仅局限于政府和利益集团，民间机构也加入了寻租行列。在这种情况下，会计准则的形成是三者在追租过程中相互妥协、相互协调的结果。因此，所形成的会计准则比单纯政府管制下的会计准则更有效。

二、会计政策选择权利中的寻租行为——企业寻租

（一）会计政策选择的含义

理论上看，会计准则制定过程中的企业寻租一般通过两种途径实现：一是企业通过各种手段，干预会计准则的制定过程，以引导或促进会计准则朝着有利于该企业利益的方向发展。因为一旦会计准则的制定权力分配完毕，改变权力分配的现状就比较困难。在默认会计准则制定机构既有权力的前提下，寻租者所可能寻求的，则是具体某项准则中有利于自己的规定。几

乎每一个通过的会计准则，都直接或间接地受到各种利益集团的干预，而他们的干预方式除直接对准则制定机构施加压力外，还通过游说国会议员和其他政府部门（如美国的证券交易委员会）来达到自己的目的。比如，20 世纪 70 年代关于石油、天然气行业勘探废井成本的处理，美国证券交易委员会迫于各方压力，最后唯一的选择就是允许多种方法并存。二是作为经济人的企业管理当局，通过具体会计政策的选择，最大限度地降低或减缓新准则所可能带来的负面影响。也就是说，管理当局会利用会计准则这种"契约"不完全性的特征，利用在会计处理程序和方法的剩余控制权，斟酌选用会计政策以达到寻租目的。这里，我们单就会计政策选择中的企业寻租行为作一具体分析。

"企业是一系列不完全契约的有机组合，是人们之间交易产权的一种方式"（张维迎，1995）。企业的缔约各方有着不同甚至相互冲突的目标，但是各方都希望达到自身利益的最大化。由于通过会计政策的选择会直接影响着财富在各利益集团之间的分配，这一"经济后果"使得会计政策的选择成为各缔约方关注的重要契约内容。实证会计理论的研究表明（瓦茨、齐墨尔曼，1990），会计政策的选择权归属于企业管理当局，于是其他利益集团就会向管理当局寻租，以使自身从企业中获取更多的利益。管理当局要获得自身的利益，必须平衡企业各方的利益，所以只有通过会计政策的选择以达到均衡各方的利益，保证自身的利益。企业治理结构是会计政策选择的前提。由于寻租使得会计准则具有不完备性，这为会计政策的选择提供了可能。

（二）会计政策选择的两种类型——效率型与机会主义型

从管理人员选择企业会计政策的规律性以及会计政策与反映企业组织结构的变量之间的关系看，会计政策的选择可分为两种主要的类型：效率型和机会主义型。这两种类型与契约成本密切相关。从更深的层次看，这两种类型的产生是与非对称信息的存在、与经理人员的报酬激励机制密不可分的。

管理当局掌握着比其他利益集团更多的信息，这种信息不对称的存在，使得管理当局在与其他利益集团达成关于企业会计政策的契约时，比其他利益集团有更多的自主权。管理当局凭着对企业生产经营状况的熟悉，最清楚可用何种会计政策反映和控制企业的生产经营。由于合同的不完全性，管理当局被赋予了关于企业会计政策选择的剩余控制权。于是，管理当局就会利用会计政策选择中的机会主义来实现自身利益的最大化。克里斯蒂和齐墨尔曼将会计政策选择中的机会主义定义为，经理以超过股东等外部人在订立契约时，所形成的预期的方式，在公认会计准则尚未明确规定的会计处理方法上作出选择。通过这样的选择来增加经理的财富，但却相应地减少了外部人的财富。

由于经理人员报酬激励机制的存在，经理人员成为企业的剩余索取者，如果由此所获取的利益比其因机会主义所获得的利益相差不多或者更高，则经理人员将会采取可增大企业总价值的会计政策，企业价值会随着这些政策的采用而增加。这是经理人员在不减少企业其他利益集团财富的基础上实现自身财富的增加，因而这类会计政策的选择实现了帕累托增进，是有效率的。

一个理性的经理人员，究竟采取机会主义型的还是效率型的会计政策，取决于他在该会计政策对企业价值所产生的影响与因经理人员报酬激励机制的存在对经理个人财富影响之间进行权衡选择。

（三）作为一种寻租行为的会计政策选择的根源

各相关利益集团在向政府寻租中，获取了部分租金，这部分租金从政府手中获取后，又被

集团内部各相关利益方再次寻租。在政府制定通用会计准则时，企业通过寻租行为获取了会计政策的选择权，会计政策选择的不同，各利益方的收益将不同。本文从三个方面论述对会计政策选择的影响。

1. 管理者报酬契约行为的影响

根据委托代理理论，管理当局与股东两者的目标不可能一致，由于非对称信息的存在和机会主义行为，企业的管理当局就会利用自身的信息优势侵犯股东的权益，要使得管理当局的目标与股东的目标趋于一致，通常是通过管理当局与股东之间订立的管理报酬契约来实现。管理人员的报酬通常会和会计利润相挂钩，而会计程序则将影响会计利润，管理人员就会通过对会计程序的操纵实现自身的目的。一个有效的管理报酬契约，应当为管理当局提供恰到好处的激励，以促使管理当局选择企业价值最大化的会计政策。

2. 债权人债务契约行为的影响

企业从债权人那里取得借款，债权人为保护自身的利益，必然会与债务人订立一系列的保护性合约条款。如果债务人不能履行债务合同，则视为违约，其代价是惨重的。会计准则给予经理人员相当大的自由选择会计政策的权利，因此，债务契约中若有以会计数据定义违约行为，则将促使经理人员选择可减少违约可能性的会计政策。假定其他条件不变，经理人员将愿意选择可增加资产或收入以及减少负债和费用的会计政策（亦即不再遵循稳健性原则）。此外，如果在某种会计方法下，预期将发生违约行为，经理人员便会变更会计方法，籍以避免这种违约行为。有债务契约的企业，要比没有债务的企业更可能采用增加盈利和资产的会计政策。就有债务的企业而言，他们与关于利息保障倍数的限制性条款的联系越紧密，便越有可能采用增加盈利的会计政策。另外，对于没有债务的企业，也愿意采用有利于收益增加的会计政策，原因是为了在将来扩大生产时能筹集到所需资金。瓦茨和齐墨尔曼的实证分析证明，若其他条件不变，企业的负债权益率越高，管理当局便越有可能选择将报告收益从未来期间移至当期的会计政策。

3. 政府契约行为的影响

经济学家把政治活动视为财富转移的竞争，若企业存在着由于政治活动而引起的潜在财富转移，那么可以假定它的管理人员将采取可能减少其财富转移的会计政策。尤其是那些可能引发危机而受指责的企业（如石油公司等），其管理人员相对于未受到政府压力的企业管理人员而言，更乐于采用能减少预期盈利水平和盈利变动的会计准则。较低的盈利会减少政府采取不利于企业的行为和增加政府对企业进行补贴的可能性。齐墨尔曼验证了财富转移最直接的方式是通过税收制度，因此，所得税是企业所承担的政治成本要素之一。企业要想使其承担的政治成本降低，必然选择可降低报告盈利的会计政策。另外，政府对管制行为收费标准的制定是通过会计数据而来，为使有关机构制定出有利于企业的收费标准，管理当局往往会采用增大成本的会计政策，使企业微利或亏损。

三、会计准则与会计制度“双轨制”下的寻租行为

（一）会计制度“单轨制”下的寻租现象

1993年以前，我国实行的是“单轨制”的会计制度规范，这是在传统的计划经济体制下产生的，在当时的公司治理结构下，企业管理当局的自主权被最大限度地剥夺了，企业的利益方也只有一个，即国家。在国家作为会计准则（即当时的会计制度）的制定者和会计信息的唯一使用者的情况下，会计准则具有完全的统一性，不存在会计准则选择的空间和可能。寻租活动

的出现是由于政府只承担部分资源配置的责任，而在当时的计划经济条件下，政府作为资源的所有者，承担的是全部资源配置责任，企业和个人没有独立的经济利益，其经济福利的大小及增量都被制度完全规定了，个人无经济人特征，缺少逐利动机，因此无人寻租。同时，在传统体制下，企业采取的是统收统支的财务结算方式，寻租收益并不能转化为企业或个人的直接收入，所以在实行“单轨制”的会计制度规范时，寻租现象比较少。

（二）“双轨制”下寻租现象分析

1993年7月1日，颁发了企业会计准则和十三个行业会计制度，标志着我国会计规范选择双轨制这种制度变迁方式的开始。准则与制度并存、双轨运行的原因，已有会计文献对之作了不同角度的探讨。比如国家财政收入的约束。对政府来讲，是供给双轨制规范还是供给市场制（单一准则）规范，并不仅仅只有一个效率标准，而且还有一个国家安全的标准。从效率标准看，市场制（单一准则）规范是最佳选择，但这可能使国家财政收入陡然下降，完全由市场（准则）决定会计运行，必然导致企业（尤其是国有企业）的财务危机，最终将大大减少上缴财政的数额。尽管双轨制会产生寻租等弊端，但与国家财政危机相比，这些又退居次要地位了。又如国有企业的压力。让国有企业与非国有企业同样去面临一种市场制（单一准则）规范的约束，就首先得解决国有企业的一系列问题，如社会负担问题、债务问题、职工失业问题、上缴利润问题等等，这些方面的压力，也迫使政府不得不选择双轨制的制度变迁。这里，我们拟通过寻租理论对双轨制问题作一分析。

我们认为，采用双轨制的运行模式，是既得利益集团的“寻租需求”。按照一般的经济分析，如果采用市场制（单一准则）规范，会使供应者受损而需求者同样受损（因为规范的可供选择域大大缩小了）。诚如前述，会计准则是一种稀缺的公共物品，这种物品不可能通过正常的市场渠道来分配，市场无法满足愿意按规定“价格”付款购买的“顾客”，势必辅以其他的条件来实现分配。在这种情况下，掌握这种稀缺资源的人便有了某种特权，这种特权完全是因为人为地将准则“价格”订得过低而制造出来的，如果将准则“价格”订到供需均衡水平，特权便消失了。事实上，供应者并没有得到低价格的好处，既得利益集团就是在这种管制“价格”背景下寻租的。管制得越多，租金额就越多。从深层次看，一旦在这些领域实施了市场制（单一准则）规范，就不可能存在制度租金了。

（三）提高双轨制运行效率的主要对策

从以上的分析可知，双轨制的存在有其一定的背景。从一定程度上说，双轨制的存在，优化了社会资源的配置。在我国当前的经济背景下，企业的资源委托人仍然为国家，各级政府机构仍然是财务信息的主要用户，因此社会资源仍然主要是通过政府的行政手段调配。通用会计准则虽然倾向于政府利益，但并不能很好地满足财务信息的揭示要求和资源配置的要求，而行业会计制度正好弥补了这个缺陷。另外，现有会计制度为财会人员、审计人员及监督人员所熟知，其信息的生成、取得以及监督的成本就会比较低，同时在目前的监督执法体系下，实施行业会计制度，其执行成本会得到有效节约。但是，我们也应该看到，这种双轨制下的过渡模式，使国民经济产生了巨额的租金，该租金必然诱发寻租活动，而寻租活动的存在自然会动摇双轨制的稳定，最终会导致过渡经济中双轨制运行效率的下降，这是由于寻租活动使得只有少数人从中受益，而对社会整体利益来说破坏巨大。塔洛克认为，寻租活动是一种社会资源浪费的现象，既然有寻租者，就必然有避租者与之抗衡，从而造成社会经济的内耗。

双轨制条件下的租金的产生，主要是由于双轨制制度本身的缺陷，这种制度的存在改变了寻租与寻利的相对价格，从而改变了经济人的激励结构与偏好，只要制度的存在，就会产生寻

租现象，我们必须进一步完善制度，最大可能地缩小“租”的存在。要想提高双轨制的运行效率，必须进一步完善这种制度，加大寻租成本，减少寻租收益，使寻租的净收益小于寻利的净收益，从而把经济人的寻租行为引导和改变为寻利行为。

要从制度上全面有效地抑制寻租，必须做到使经济人不能为、不敢为、不必为、不愿为（贺卫，1999）。使经济人不能为，是指通过有效的制度，消除租金存在的基础，尽量避免政府的无意创租和被动创租，杜绝政府的主动创租，使寻租者无租可寻。诺斯认为，遏制寻租活动的有效方法，是法律制度和规范的文化与道德。那么使寻租者不敢为，即是通过强有力的事前监督和事后的惩罚机制，通过法律制度及规章限制寻租者寻租，同时，提高政府工作的透明度，加大寻租者的寻租成本，使得寻租者不敢进行寻租行为。使经济人不必为，是指通过充分发挥政府管控的积极职能，在限制租的产生和寻租行为的同时，引导人们从寻租转向寻利，也即采取激励的手段，削弱寻租者的寻租动机。使经济人不愿为，即使经济人从道德上产生一种对寻租活动的反感，以改变其偏好及效用函数，以主动放弃寻租选择。

参考文献：

[1]贺卫．寻租经济学[M]．北京：中国发展出版社，1999.

[2]刘峰．会计准则研究[M]．大连：东北财经大学出版社，1996.

[3]薛云奎．会计准则制定的方法论研究[M]．上海：上海财经大学出版社，1999.

[4]瓦茨，齐墨尔曼．陈少华，黄世忠，等译．实证会计理论[M]．大连：东北财经大学出版社，1999.

[5]唐松华．企业会计政策选择的经济分析[J]．会计研究，2000，(3).

[6]郭奕明．管理报酬契约与会计政策选择中的机会主义与效率性[J]．四川会计，2000，(1).

[7]王一．西方公共管制理论评述[J]．经济评论，1999，(1).

[8]谢德仁．会计规则制定权合约安排的范式与变迁[J]．会计研究，1997，(9).

[9]林钟高，赵宏．会计准则供求关系的经济分析[J]．财经研究，2000，(7).

Rent-seeking Theory and Accounting Standard

LIN Zhong-gao, ZHAO Hong

(Management School, East China University of Metallurgy, Anhui Maanshan, China, 243002)

Abstract: Accounting standard is a kind of property-rights institutions with economic consequences. The departments and institutions concerned carry out rent-seeking activities between making right of accounting standard and choice-right of accounting policy. With the guide of rent-seeking theory, political rent seeking and enterprise rent seeking are discussed during accounting standard and accounting policy's power share, furthermore, rent-seeking feature under two-rail system and several countermeasures improving accounting standard efficiency are analyzed.

Key words: rent-seeking theory; accounting standard; accounting policy; two-rail system