

# 寻租理论对会计寻租研究的启示

南京理工大学经济管理学院 阮梓坪(教授) 韩玉启(博士生导师)

**【摘要】** 本文根据寻租理论的基本思想和研究方法,结合会计理论和会计实务的特点,探讨了会计寻租的内涵、会计寻租理论体系的基本框架构建、会计寻租研究四要素以及会计寻租研究方法。

**【关键词】** 寻租 会计寻租 会计制度

寻租理论是20世纪90年代初期传入我国的,而运用寻租理论来进行会计研究却始于2000年。近年来不少学者已做了许多基础性研究工作,但研究不够深入,总的看来是因为对寻租理论的理解不够完整所致。本文谈谈寻租理论对会计寻租研究的启示,以期抛砖引玉。

## 一、寻租的内涵与会计寻租内涵的界定

界定会计寻租的内涵是开展会计寻租研究的关键,而理解寻租的内涵是界定会计寻租内涵的关键。

在西方寻租理论研究过程中一直并存着两个研究纲领:一是以塔洛克、布坎南为代表人物的公共选择学派的研究纲领(1967),二是以克鲁格、巴格瓦蒂为代表人物的国际贸易学派的研究纲领(1974)。两个学派对寻租内涵的界定是有区别的。

公共选择学派认为,寻租是那种利用资源并通过政治过程获得特权从而构成对他人利益的损害大于租金获得者收益的行为(塔洛克,1999);“寻租”一词是用来描述这样一种制度背景中的行为,即个人竭力使价值最大化造成的结果是社会浪费而不是社会剩余(布坎南,1988)。可见,公共选择学派强调的是:①政治过程(权力或制度)产生了租金;②寻租投入的资源是一种社会浪费;③寻租成功者在获得利益的同时给别人造成了损害;④寻租实际上是一种负和博弈,寻租所造成的社会成本大于寻租收益。

国际贸易学派用直接的非生产性寻利活动(DUP)这一概念来涵盖和取代寻租:“直接”是指直接产生于权利而不是借助于生产过程;“非生产性”是指这些活动产生金钱收益,但并不生产包括在正常效用函数中的产品与劳务,也不生产投入到这些产品与劳务生产的投入品,它不能扩大社会生产规模,甚至还会因垄断而缩小社会生产规模,所争夺的是既有的生产利润(李正军,2000)。DUP概念进一步扩大了寻租的范围,包括以直接非生产活动取得利润的各种途径。DUP不仅包括权利寻租,还包括将资源用于鼓励创造额外收益的政策干预(如通过游说、疏通活动要求实行或继续执行进口配额制度或对进口贸易实行关税保护)和为赚钱而逃避政策限制的活动(如利用合法进口和非法进口的差额取得特殊收入的走私、放私等逃税活动)(贺卫,1999)。同寻租相比,DUP的概念

更加清晰,并将违法寻租行为纳入了DUP的范围。

综合两个学派的观点,无论是寻租还是DUP,都是指自利的经济人在不新增社会财富的情况下追求财富的转移,从而导致一部分人的福利改善,而另一部分人的福利减损,究其根源在于制度。正如布坎南(1988)所指出的那样:个人行为的“好”、“坏”取决于事后建立在一定标准取向上的价值判断,但个人行为所依赖的本利决策结构则是由制度所决定的,所以,人们寻租的原因在于制度规则而不在于个人本身。人们或通过政治过程和政府行为修改制度,形成垄断特权,从而改变既有社会利益的分配格局,实现个人财富的增加;或利用制度的不完全性来增进个人福利;或干脆违反制度掠夺社会财富。因此,寻租的类型大致可以分为三类:一是改变制度的寻租;二是利用制度的寻租;三是违背制度的寻租。

在会计领域,规范会计行为的规则是会计制度。会计制度既是一种产权制度又是一种公共契约,它对特定经济领域里的利益分配和资源配置作出了各种安排。由于人类的有限理性和信息的不对称性,会计制度不可能完全界定应由会计制度界定的所有权利,没有界定的权利就把一部分有价值的资源留在公共领域里,公共领域里这些资源的价值就是会计租金。将寻租理论运用于会计研究,会计寻租的类型无外乎也是三类,即改变会计制度的寻租、利用会计制度的寻租和违背会计制度的寻租。自利的会计行为主体为使自身利益最大化,也必然会通过这三种方式来获取会计租金,这便是会计寻租。换言之,会计寻租就是在不新增社会财富的情况下,通过制造或利用会计制度缺陷、违反会计制度来进行财富的非公平性转移或资源的非公平性配置的行为(活动)。

## 二、寻租理论结构与会计寻租理论体系的基本框架构建

理论是人们从实践中概括出来的关于自然界和系统的知识或结论,是人们在实践中借助一系列概念、判断、推理表达出来的关于事物的本质及其规律性的知识体系。之所以这样来概括“理论”这一概念范畴,是因为:理论必须是科学而且具有结论性的,并符合该事物的发展规律;理论应该是对某一方面知识的系统概括;理论源于实践,反过来又能指导实践。

寻租理论也是如此,从寻租理论的发展过程来看,寻租理

论是对社会经济生活中产生的寻租行为(活动)的本质及其规律性认识的知识体系。寻租理论之所以能在国际社会产生巨大的反响,是因为寻租不是一种单纯的经济现象,而是一种具有内在制度依据的广泛的社会现象(布坎南,1988)。寻租理论科学地揭示了租金的本质、租金的来源与形成的原因、寻租的社会成本与福利效应以及寻租的一般规律,并自然而然地产生了遏制寻租行为的对策,为提高市场经济的管理效率提供了坚实的理论支持。这些研究内容和研究成果构成了寻租理论的基本框架。

寻租存在于社会经济的各个领域,会计领域也不例外。如果对会计领域产生的寻租行为(活动)的本质及其规律性认识形成一定的知识体系,就能够形成会计寻租理论。由寻租理论的基本框架推而广之,会计寻租理论体系的基本框架应该由会计租金的本质、会计租金的来源与形成的原因、会计寻租的社会成本与福利效应、会计寻租的一般规律和遏制会计寻租的对策等内容构成。

值得指出的是,目前我国的会计寻租研究忽视会计寻租的社会成本分析,缺乏遏制会计寻租的系统对策研究。寻租的社会成本分析(包括定性和定量)构成寻租理论的核心(李正军等,2001),没有寻租的社会成本分析,也就没有寻租对策的产生。因此应该重视会计寻租的社会成本分析。尽管会计制度参与经济资源配置具有间接性与基础性特征,很难直接估算出会计寻租给社会带来的租值耗散或福利损失(雷光勇,2001),但如果像寻租理论的国际贸易学派结合国际贸易领域一样结合具体的经济领域(如企业融资领域、企业税收领域等),构建会计寻租的一般效应函数,就有可能估算出某一特定经济领域的会计租金和社会成本,揭示出这一领域会计寻租行为的规律,产生富有建设性的遏制会计寻租的对策。

### 三、寻租理论与会计寻租研究四要素

寻租理论的最大特点是:①把经济学研究的范围从生产性寻利活动扩展到了非生产性寻租活动,从资源在生产领域的配置扩展到资源在生产领域和非生产领域之间的配置,从人们追求新增经济利益的行为扩展到追求既得经济利益的行为。②寻租理论把“经济人”假定的外延进一步延伸至分析“政府行为”这一新古典经济理论中长期忽略和丢失的“环节”。在传统的新古典经济理论中,通常人们将“失灵的市场”与“理想的政府”相匹配,把政府设想为没有偏颇、没有自己特殊利益的代表机构。寻租理论把政府作为市场经济的参与者看待,把政府干预行为“市场化”,使经济学对“政府失灵”现象的认识更为深刻,为完善“市场失灵”的政策设计提供了更充分的依据。③从社会经济制度角度分析寻租行为,认为租金来自于制度。

根据寻租理论的特点研究会计寻租,首先,要关注会计行为的特征,严格区分生产性会计行为和会计寻租行为。不会导致财富的非公平性转移和资源的非公平性配置的会计行为就是生产性会计行为;反之,就是会计寻租行为。其次,要认识到政府也是会计行为主体,因为会计制度是由政府制定的,当“政府失灵”时,作为产权制度的会计制度就可能不那么公平。

最后,要从会计制度层面深刻分析会计制度留下的会计租金,但会计制度参与社会利益分配和资源配置是间接性的和基础性的。被直接、广泛地利用于社会利益分配和资源配置的是会计信息,会计信息是会计行为的直接产物,而会计行为服从于会计行为主体的意志,会计制度是通过约束会计行为主体的会计行为来发挥作用的。可见,会计行为、会计行为主体、会计制度、会计信息构成了会计寻租研究的四要素,但前三者在内涵上与传统意义上的概念有显著不同。

传统观点认为,会计行为是根据一定的目的,运用一定的会计手段,生产和分配会计信息以及利用会计信息和其他相关信息参与经营管理活动(李孝林,1997)。根据这一观点,现代会计行为既包括生产会计信息的行为,也包括分配会计信息的行为,还包括利用会计信息的行为,但会计行为仅限于经营管理范畴。按照寻租理论,这种观点忽视了会计行为的两个重要方面,一是会计行为规则的制定;二是会计信息的监管。前者在会计准则的经济后果中体现得最为充分;对于后者,在现代经济环境下,会计信息不仅被用于企业的经营管理与决策,而且被广泛地用于资本市场的利益分配和资源配置,为保证会计信息的公平性,对会计信息进行监管已成为政府的一项基本职能。因此综合起来看,会计行为是指相关利益主体,在一定利益目标的驱动下,通过制定一定的规则并监督遵循这些规则生产、分配和利用会计信息及其他相关信息进行经济管理与决策的一种有目的、有意识、能动的会计实践活动。

会计行为主体一般是指那些具有一定的会计专业知识和技能以及会计行为能力,并获得权威机构(政府或民间)的认可,直接参与企业、事业单位的会计实践活动,能独立或与他人协作实现会计目标的会计人员以及由其组成的会计组织机构——会计行为群体,即会计人(王开田,1999)。根据上述会计行为的新定义演绎出的会计行为主体可概括为:基本主体——会计信息的生产者与使用者;派生主体——会计制度制定者、会计信息监管者和会计服务者;广义主体——会计研究工作者和会计教育工作者。其中,会计信息的生产者包括企业内部的管理机构(如董事会、监事会)、经营者和会计信息的直接生产者——会计机构和会计人员等;会计信息的使用者包括会计信息的生产者、股东和潜在的投资者、债权人和潜在的债权人、政府经济管理部门;会计制度制定者包括政府和政府授权制定会计制度的团体和个人等;会计信息监管者主要是政府部门和相关的职业团体;会计服务者包括社会审计机构与注册会计师、评估机构与注册评估师、税务代理机构和注册税务师等。由于这些社会公证机构和公证人员出具的相关报告具有法律效力,对会计信息的生产有重大影响,特定的经济利益主体完全有可能通过购买其报告来改变会计信息的效用,因此他们也是重要的会计行为主体。基本主体和派生主体都能够直接作用于会计信息,只有会计研究工作者和会计教育工作者在未被利用的情况下往往处于比较超然的位置,与企业没有直接利害关系,但他们的研究成果对其他会计行为主体有一定的指导作用。

传统上普遍认为,会计制度是进行会计工作所应遵循的规则、方法和程序的总称(娄尔行,1998)。一般来说,凡是据以组织和指导会计核算、会计监督等方面的制度、法令、规程、办法都属于会计制度(姚梅炎,1993)。根据会计行为,会计制度可以分为会计制度的制定规则、会计信息的生产规则、会计信息的分配规则、会计信息的使用规则和会计行为的监管规则五大类。如《会计法》和有关行政法规中对会计制度制定权和制定程序的安排就是规范会计制度制定行为的规则。企业会计准则、企业会计制度(含小企业会计制度等)和企业内部会计制度(包括内部财务会计制度、管理会计制度和内部审计制度)就是最典型、最主要的规范会计信息生产行为的规则。此外,税法、独立审计准则与内部审计准则、资产评估管理办法、税务代理制度等法律法规中对会计信息生产的规定也都应该归入这一类。《公司法》、《证券法》、《会计法》、税法中规定的和证券监管部门制定的会计信息披露制度就是典型的规范会计信息分配行为的规则。《公司法》和《证券法》中规定的以及证券监管部门发布的上市公司融资的财务标准、国有资产管理中对国有企业进行经济效益考核和评价的财务规定是典型的规范会计信息使用行为的规则。《公司法》、《证券法》、《会计法》等法律法规中对企业管理当局和会计人员的权利和义务的安排、会计管理体制的安排和违反制度的处罚规定等是典型的会计行为监管规则。

本文根据寻租理论重新定义的会计行为、会计行为主体、会计制度对传统意义上的相应概念的内涵有扬有弃,目的是为了适应会计寻租研究。

#### 四、寻租理论研究方法与会计寻租研究方法

在西方寻租理论研究上,公共选择学派与国际贸易学派分别采用了两种不同的研究方法,公共选择学派把研究重点放在寻租的实证分析上,即影响政策的寻租活动;而国际贸易学派则把研究重点放在寻租的规范分析或福利分析上,即政府干预引起的寻租活动。这主要是由于公共选择学派与国际贸易学派对寻租社会的政治市场功能的理解不同形成的,公共选择学派强调寻租支出的水平和结构决定了制度制造的特定租金,政治过程本身内生于寻租过程;国际贸易学派则从外生的租金来分析寻租,认为是制度制造的特定租金决定了寻租支出的水平和结构,而很少注意到政治市场的公共选择特征(贺卫,2001)。这给我们带来的启示是,寻租问题的研究是围绕制度的研究,可以通过对寻租行为后果的实证分析来研究导致寻租的制度,也可以通过对制度的规范分析来研究寻租行为。

从上述分析可知,会计行为、会计行为主体、会计制度和会计信息构成了会计寻租研究的四个要素。前三者最终的作用点是会计信息。会计信息既会反馈出会计制度的作用和效果,也会反映出会计行为的直接后果,从而使不同的会计行为主体做出不同的反应,或使会计信息的使用者、生产者和会计服务者共同呼吁会计制度的制定者修订会计制度,从而促使会计制度的变迁,新的会计制度通过约束会计行为主体及其会计行为来生产、分配和使用新的会计信息,如此循环往复;

或使会计行为主体继续其原有的会计行为,从而产生新的会计信息,进行新的循环。它们的基本关系如图1所示。

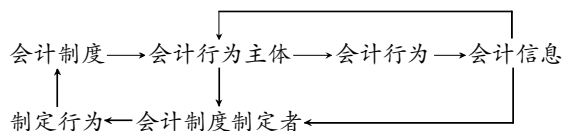


图1 会计寻租四要素关系

如果将会计信息分为公平的会计信息和不公平的会计信息两大类,则会计寻租行为必然产生不公平的会计信息并导致财富的非公平性转移;而生产性会计行为虽然不一定必然产生公平的会计信息,但至少不会导致财富的非公平性转移。对于会计寻租主体,如果目前的会计制度不存在寻租的空间,会计寻租主体会要求会计制度的制定者修订会计制度,以便于寻租;即使目前的会计制度存在寻租的空间,会计寻租主体也可能会要求会计制度的制定者进一步修订会计制度,以便于更好地寻租。对于非会计寻租主体,或许会强烈要求会计制度的制定者修订能引起会计寻租的会计制度,以消除寻租的制度根源,维护公平的会计秩序;或许加入寻租的行列,成为会计寻租主体。因此,我们将图1中的要素进行有限展开,如图2所示。

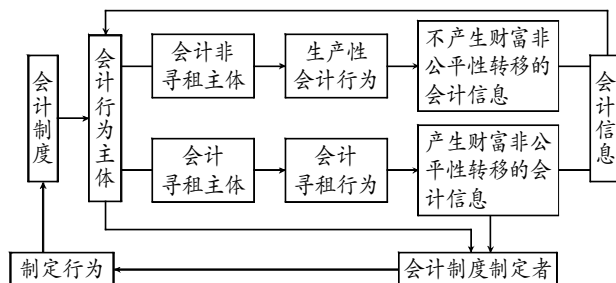


图2 会计寻租四要素有限展开后关系

图2表明,导致财富非公平性转移的会计信息是会计寻租行为的直接后果,形成的根本原因是会计制度。

正如公共选择学派与国际贸易学派采用了两种不同的研究方法一样,会计寻租研究可以运用实证分析从甄别会计信息入手,研究导致会计寻租的会计制度;也可以运用规范分析从会计制度入手,研究会计制度引起的会计寻租。总之,研究会计寻租,要从会计制度上研究寻租的根源,从会计行为主体上研究寻租的动机,从会计行为上研究寻租的规律,从会计信息上研究寻租的福利成本,在综合分析的基础上研究遏制会计寻租的对策。

#### 主要参考文献

1. 戈登·塔洛克.寻租——对寻租活动的经济学分析(中译本).成都:西南财经大学出版社,1999
2. 詹姆士·布坎南,陈国雄.寻求租金与寻求利润.经济社会体制比较,1988;6
3. 李政军.寻租与 DUP 活动:一个比较分析.江汉论坛,2000;9