



浅析我国会计准则的制度成本

湖南大学会计学院 蒲丹琳

【摘要】 本文首先介绍会计准则属于产权制度范畴,进而从制度成本角度出发,认为由政府制定和实施准则的制度成本过高,主张会计准则由独立民间机构拟定而由官方机构审批发布,以此来降低准则的制度成本,从而更好地实现准则制定目标。

【关键词】 会计准则 制度成本 变迁

新制度学派认为,制度是一种行为规则,它涉及社会、政治及经济行为。按照这种界定,会计准则作为约束企业信息生成过程的规范,属于产权制度范畴,它借助于对会计行为的规范和约束,实现对产权的保护。

制度本身的设计、制定、实施与改革等都是**有成本**的,对于产权制度的制定者和实施者而言,他们制定和实施制度的成本包括三个部分:①在制度的制定和实施过程中,制度的制定者与实施者所直接耗费的成本,即私人成本或内在成本;②制度的实施给社会(即这些制度的所有遵循者)带来的成本,即社会成本或外在成本;③在制度不断演变过程中发生的成本,即制度变迁成本。

一、私人成本或内在成本

1.制定准则所直接耗费的成本,包括信息和交易成本。我们假设信息无成本,即政府部门能够完全、充分地了解市场需求,并能从维护整个社会经济利益的角度,制定相关的制度。这样,政府机构是一个“全心全意为人民服务”的“好公仆”,而不是理性经济人,这显然是不可能的。所以,制定准则这样一种产权制度是有信息和交易成本的。

海耶克认为,有关社会经济的决策,必须由那些熟悉具体情况及其变化的人做出,因此,期望将关于社会经济变化的信息传递给某个机构比如中央机构,然后由其做出决策,是无效率的。从我国制定准则的力量来看,目前的会计司从事准则制定的人员数量也不多,其中多数人员是从学校毕业后就直接进入行政机关的,对会计实践的感性认识不够丰富。在不熟悉市场具体情况及其变化的情况下,政府为了制定准则而进行信息加工、传递、汇总将耗费大量的成本,而且在信息传递过程中的损耗、失真还最终会使得政府部门所收集到的信息不能反映客观现实。

所以,笔者主张由熟悉我国具体情况的独立民间机构来制定准则,广泛吸收社会各方面的力量参与,包括注册会计师协会、金融机构、证券监管部门、各企业代表等。因为我国注册会计师行业发展迅速,已成为维护市场经济秩序的重要组织;作为主要债权人的银行和其他金融机构,实际上已成为我国企业的第一大利益关系人;证券监管部门具有对公司上市的审批权以及日常管理权。它们不仅具有适应准则制定

要求的专业知识,还熟练掌握了会计实务操作。特别是它们对各自原先所处的各类型的企业和行业的具体情况有很深的了解,在每一项准则的制定过程中,能对这些企业和行业给予充分的重视和关注,从而降低了准则制定过程中的信息和交易成本。

2.实施准则所直接耗费的成本。由于政府具有一定的权威性,可借此将各种制度轻易地推行下去,直接执行成本相当低,所以首先应由独立民间机构拟定准则,然后再由官方机构审批发布。

二、社会成本或外在成本

一般来说,会计准则的制定和实施给社会带来的寻租成本包括两个方面:

1.直接的会计寻租成本。这主要包括对准则制定机构的贿赂、进行游说的耗费、对准则进行各种评论的成本、直接争夺准则制定权的成本等。在政府制定会计准则时,会计寻租者会通过直接说服准则制定机构的官员,向政府部门贿赂、对准则发表评论或通过游说立法部门使其对准则制定机构施加政治压力来寻租。同时,寻租者最主要的寻租目标是取得会计准则的制定权。如前所述,政府作为利益代表者的角色位置并不是很明确,直接导致了其制定的准则的完备性和协调利益能力的不足,所以各寻租者如会计职业界、证监会、各企业代表、中国会计学会都试图争夺准则制定权,以实现自己的利益。而政府为保住自身利益更有动力去“护租”,使其取得的准则制定权不会轻易丢失。种种迹象表明,在政府制定会计准则的情况下,直接寻租成本将不断上升。

在独立民间机构制定会计准则的情况下,由于准则制定机构脱离了政府部门的管制,其中可能受到的政治干预降低了,而且由于独立民间机构成员往往是具有丰富实践经验和能力的专家,因而便可在没有政治干预的环境下,按照会计惯例的自身规律制定出最能代表会计技术要求的会计准则。随着准则技术性的增强,其作为一种制度的资源配置功能也增强了,因而能在一定程度上遏制会计寻租活动的发生和蔓延,从而降低了准则的制定和实施给社会带来的寻租成本。

2.间接的会计寻租成本。即会计寻租引起的效率损失,如因寻租产生的会计准则或会计政策选择通过会计信息对市场

会计造假行为的社会心理学透视

河南洛阳工业高等专科学校 李琳

【摘要】 本文试图从社会心理学的角度,从社会作用力、认知失调作用、群体行为力量三个方面,对当前会计人员的造假行为产生的社会心理原因予以分析,进而提出应对措施。

【关键词】 会计造假 社会心理 分析 对策

一、问题的界定

会计造假行为主体由决策者、策划者和实施者构成。决策者是指决定进行会计造假的个人或集体,一般由企业的领导者充当;策划者是指编制造假方案供决策者选择的有关人员,一般由企业的财务和会计部门的负责人充当;实施者是指将造假方案付诸实施的具体操作人员,一般由会计人员充当。除此之外,部分外部审计人员也会参与到会计造假中来,他们主要起推波助澜的作用。

在以往的讨论中,大多数人认为,会计人员是会计造假的罪魁祸首,是首要的整治目标。然而笔者认为,会计人员在会计造假中只能起到辅助作用,是“从犯”而不是“主犯”。笔者在假定会计人员是会计造假中的弱势群体的基础上,从会计

资源配置发出不当信号而引起的资源运用效率损失。

在政府制定会计准则的情况下,政府为了实现自身利益而很难公正地对待其他利益关系人的利益,特别是当政府本身既是会计准则制定者,同时又是投资者时,其所制定的会计准则自然也就向自身利益倾斜。在多种所有制形式并存的情况下,也就有可能损害其他投资者的利益,从而有违市场经济的公平原则。另外,政府直接进行会计准则草拟和制定,其准则制定受政治体制影响的可能性就会更大,准则制定的政治化程度也就越深,从而削弱准则的技术性。

如前所述,独立民间机构会尽力按照各方利益代表的要求来制定会计准则,极大地提高了准则的技术性,从而提高了其作为一种制度的完备性,会计准则或者会计政策选择通过会计信息对资源配置发出正确信号而引起的资源运用效率损失减少,降低了间接寻租成本。

三、制度变迁成本

从总体来看,产权制度总是不断演变的,这种演变也是有成本的。政府具有较强的权威性,它可借此将各种制度轻易地推行下去。同时,政府机构可以轻易获得准则制定所需的各种人力、物质等资源,不需要为是否有相应的资源而担心。但是,政府机构本身不能获取提供了某项制度的利益,因为从理论上,政府机构日常运行耗费的是全社会的资源,以全社会利益最大化为目标,它发起制度变迁所带来的制度增益当然就归社会所有。政府机构的“收益”就是政绩和良好的社

人员的角度分析会计造假行为产生的社会心理原因。

二、社会作用力分析

关于会计造假行为,可以用拉塔奈倡导的社会作用力理论加以解释。拉塔奈认为,人们应当像研究物理作用力那样去研究社会作用力。社会作用力在会计造假行为中发挥作用要遵循以下两个原则:

1.社会作用力原则。当作用源作用于客观目标时,该目标所感受到的作用力可以用作用源的强度、双方的接近程度和作用源个体数量所构成的函数来表示,即 $F=f(S,I,N)$ 。其中,S为作用源的强度,I为双方的接近程度,N为作用源个体的数量。个体所体验到的社会作用力也是如此。对于会计人员来说,如果领导授意他进行会计造假,并且强力要求、频繁督促,

会评价。但是,这种“精神鼓励”对公务员的激励作用是有限的。换言之,由于政府机构缺乏必要的激励措施,因此,没有理由认为其会自动发起某项制度变迁,包括会计准则的变迁。由于制度变迁的发起需要成本,因此,制度变迁不发生的可能性极大。

既然制度变迁是否发生主要取决于某项制度安排能否为发起者带来足够的收益,那么只有从制度变迁中受益最多的组织才最有动力自动发起制度变迁,从而减少政府干预成本。如果有一套既定的会计准则,注册会计师们不仅能更加有效地进行执业,还可据此有效地劝说公司管理者放弃一些不恰当的报表编制方法,同时,在一定程度上也有助于注册会计师为自身提供有效的法律保护,从这一意义上看,职业组织应十分乐意发起会计准则的变迁。

从以上制度成本三个方面的分析,可以得出结论:政府制定和实施准则的制度成本过高,由独立民间机构拟定而由官方机构审批发布,可以降低准则制定的私人成本、社会成本和制度变迁成本,从而更好地实现准则制定目标。

主要参考文献

- ①刘峰.会计准则变迁.北京:中国财政经济出版社,2000
- ②薛云奎.会计准则制定的方法论研究.上海:上海财经大学出版社,1999
- ③吴革.会计准则建设:国际的经验和中国的实践.四川会计,2002;2