

# 试析会计管制与会计行为异化

高景霄 刘新君

(武汉理工大学管理学院 武汉 430070 河北省直第二老干部休养所 石家庄 050061)

**【摘要】** 本文运用制度经济学原理研究了会计管制与会计行为异化的互动关系,研究得出会计管制的产生和发展是规范会计行为异化的结果,而会计行为异化随会计管制的发展不断变异。

**【关键词】** 会计管制 会计行为异化 互动关系

## 一、会计管制与会计行为异化的互动关系

我们从国内外发生的一系列会计造假案中可以看到,会计发展史上每发生一次重大的危机事件都推动了会计管制的发展,会计管制的产生和发展是规范会计行为异化的结果。

安然事件发生之前,美国财务会计准则委员会以规则导向为基础制定准则,对特殊目的实体是否纳入合并报表有3%的标准。安然公司正是利用了这一判定标准,而未将存在巨额亏损和负债的特殊目的实体的财务报表纳入其合并报表范围,造成所提供的会计信息未能如实反映经济业务的实质。

以规则导向为基础的准则,由于有众多界限测试,为会计行为异化留下了很大的可操作空间,从而形成报表编制者想要的结果。由于存在大量的例外,导致相似的交易按照不同的方式进行处理。Nelson等(2002)指出,严格的规则增强了管理人员操纵财务报表的能力,从而影响了规则的有效性。安然事件就是一个很好的证明。以原则导向为基础的准则被高度简化,同时也具有高度的灵活性,但提供的指南不够充分,从而导致准则的可操作性不强,使得报表编制者和审计人员不得不进行大量的职业判断。由于在进行职业判断时没有充分的依据,结果往往导致不同的人存在不同的判断。如果采纳原则导向,不给定具体的政策界限,那么当存在利益分歧时,达成一致意见几乎是不可能的,最终只能诉求道德操守。因此,在原则导向的准则制定模式下,过分依赖报表编制者和审计人员的职业判断,将会导致会计处理方法的不一致,同样也存在会计行为异化的情形。

在规则导向的准则制定模式下,报表编制者往往会利用界限测试达到操纵目的;而在原则导向的准则制定模式下,报表编制者往往会以与审计人员、报表使用者认定的职业判断不一致作为会计行为异化的借口。不管采用哪种模式制定准则,一方面,它们既限制了会计行为异化的发生;另一方面,又由于自身的不完全性,总会给自利的经济人留下会计行为异化的空间。

## 二、会计管制的产生和发展

作为制度安排的会计管制通过会计规则或法规约束会计行为,会计规则或法规作为引导会计主体披露会计信息的工

具或手段,要求会计主体按照要求如实反映经济业务的内容,避免可能出现的会计行为异化。会计规则或法规作为一种制度,能够增强会计信息的可预见性;会计规则或法规作为会计主体提供会计信息的指导标准,能够防止任意和混乱行为。

会计管制的关键作用是促进秩序规范化。会计管制是一套关于行为和事件的模式,它具有系统性、非随机性,因此是可以理解的。在无管制时代,人们随心所欲地按照自己的需要提供会计信息,信息使用者要想了解企业真实的会计信息,必然会付出很大的代价,从而谈不上信任和合作。秩序规范化加强了彼此间的信赖,并降低了合作的成本。当会计规则成为会计主体提供会计信息时的指导标准时,人们就可以预见会计信息是在会计规则的规范下提供的,从而减少了为了解真实会计信息而付出的额外成本。

会计管制作为一种规范会计行为的制度,有其产生和发展的必然性,主要表现为:

(1)既有的习俗和习惯的语义含糊,未得到足够清晰的阐述,也未被广泛了解。人们根据语义含糊的习俗和习惯进行的裁决可能是任意的,会带有偏见性和主观倾向性,从而失去公正性。但习俗和习惯被权威机构用会计规则或法规的形式正式记录下来并以法令的形式予以公布时,其就会更加有效,而对会计行为异化的惩罚也能得到更为明确的规定,这增强了会计规则的规范功能。

(2)制度的一个重要方面是它们允许人们做出可靠的契约承诺。在会计信息的披露过程中,会计信息供给方根据会计规则向会计信息需求方提供会计信息。会计规则作为会计信息披露的依据,需要由第三方使契约承诺具有可信赖性,而当政府和会计职业团体变成第三方时,就能运用会计规则来约束会计行为。

(3)会计准则的设计和推行,可以有效地避免“公地灾难”。如果各个企业都单独按照各自的标准提供会计信息,就会发现自己陷入了一种特殊的“囚徒困境”。如果供给大于需求,会计信息就不会稀缺。但随着资本市场的发展,会计信息是稀缺的,当会计信息的需求大于供给时,关于个人行为的信息及对个人的非正式约束(如使他们名誉扫地)就不足以抑制

# 政府财务审计、绩效审计的审计成本差异

郑小荣 尹平(教授)

(南京审计学院 南京 210029)

**【摘要】** 本文从成本规模、现实成本与潜在成本的比率、变动成本这三个方面,对政府财务审计与绩效审计的审计成本差异进行了分析,以期由政府确定绩效审计的成本预算提供理论参考。

**【关键词】** 财务审计 绩效审计 成本差异

从总体上看,政府审计一般分为财务审计与绩效审计。政府财务审计与政府绩效审计面临的风险不同,在审计证据的要求、审计流程的设计以及审计标准的选择方面存在较大差异,因此两者在成本方式、成本开支的时间以及成本开支的规模等方面存在较大差异。

## 一、政府财务审计与政府绩效审计的成本规模不同

无论是政府财务审计还是政府绩效审计,其步骤都可以归结为:①计划阶段。调查被审计单位,确定潜在的审计专题。②初步研究和计划阶段。了解将要审计的领域,确定审计目标、范围和影响,制定审计标准,收集初步审计证据,编制初步研究报告。③实施阶段。制定具体的审计方案,收集和分析审计证据,得出审计结论、提出建议和指出预期的影响。④报告阶段。确定审计产生的影响和被审计单位在实施审计建议方面的进展情况。但是,由于财务审计与绩效审计在确定审计标准、收集审计证据方面的难度不同,导致两者在审计成本的规模方面存在很大的不同。

1. 确定审计评价标准的难度不同导致的审计成本规模差异。审计人员所选择的评价标准的科学性、合理性、导向性,

会计行为异化,从而需要执行外在规则的权威机构对会计信息披露行为进行管制。会计管制在规范会计行为的过程中不断发展,但总在变化的规则难以被了解,指引人们行动的效率也较低,因此规则应当稳定。但环境是不断变化的,新情况、新问题会不断涌现,因此制度必须要有调整的余地,要随环境的变化而发展。会计管制在经历了会计行为异化的扰动后,不断打破原有的制度均衡而形成新的制度均衡。

## 三、结论

作为制度安排的会计管制抑制着可能出现的会计行为异化,但会计管制自身也存在着不完全性,会计行为主体总会寻求会计管制的漏洞,通过会计行为异化实现其自身的利益最大化。会计管制在规范会计行为异化的过程中产生和不断发展,而会计行为会随会计管制的发展不断异化。

自利的经济人通过寻找可利用的空间,采用会计行为异化的方式来达到目的,所以在制定一些规则或法规时,要尽量

直接关系到评价结果的权威性、公正性。因此,评价标准是关系到任何一种审计类型能否规范化开展的关键,是关乎各种审计能否深入有效进行的最直接的因素,是完整意义上的审计必不可少的要件,其作用在于为保证审计人员的职业判断的一致性和客观性提供指南。实际上,审计评价标准是审计的基本要素之一,审计人员在很大程度上要使用特定的标准衡量经济活动的正确性与合理性。然而,审计评价标准的确定对于财务审计与绩效审计而言难度完全不同,绩效审计评价标准确定的难度要远远大于财务审计评价标准确定的难度。

较之于财务审计,评价标准难以确定的问题一直是制约绩效审计有效开展的重要因素。对“3E”(经济性、效率性和效果性)审计均可归结为成本与效益的分析和比较。由于政府部门的的活动范围主要涉及基础设施建设、社会治安、文化教育、医疗卫生、环境保护等方面,而且提供的服务一般是无形的、非营利性的,这就给成本与效益的估算带来相当大的难度,也给绩效审计的评估造成直接困难。这是因为政府活动的成本与效益不仅要考虑直接和有形的成本与效益,而且要考虑间接和无形的成本与效益。对后者来讲,往往无法直接量化,并

缩小发生会计行为异化的空间。鉴于原则导向和规则导向各有利弊,所以在制定会计准则时,综合考虑原则导向和规则导向,在两者之间寻求最佳平衡点,使得制定的准则既要有高度概括的原则指导,又要有具体的、可操作性的规则指南。

由于有限理性,制度的不完全性是不可避免的,不完全性的存在不仅影响了制度行为规则的设计,而且不利于规则的执行。会计管制虽然对会计行为异化起着制约和威慑作用,但是由于会计管制的不完全性,当经济利益与道德规范发生碰撞时,只有潜移默化的诚信教育才能抵御经济利益的诱惑。所以,在不断发展和完善会计规则及法规时,不能忽视诚信教育,只有两者相辅相成、共同发展,才能最大限度地杜绝会计行为异化。

## 主要参考文献

柯武钢,史漫飞著.韩朝华译.制度经济学——社会秩序与公共政策.北京:商务印书馆,2000