

RESEARCH ON ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

RESEARCH ON ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

RESEARCH ON ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

RESEARCH ON ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

RESEARCH ON ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

李端生 著

财会审问题综论

RESEARCH ON

ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

FE 东北财经大学出版社
Donghai University of Finance & Economics Press

RESEARCH ON ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

RESEARCH ON ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

RESEARCH ON ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

RESEARCH ON ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

RESEARCH ON ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

江苏工业学院图书馆
藏书章

李端生 著

财会审问题综论

RESEARCH ON
ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

© 李端生 2006

图书在版编目 (CIP) 数据

财会审问题综论 / 李端生著. —大连: 东北财经大学出版社, 2006. 3

ISBN 7-81084-823-2

I. 财… II. 李… III. ①财务管理-研究②会计-研究
③审计-研究 IV. ①F275②F230③F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 005848 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连海事大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm 字数: 323 千字 印张: 12 5/8 插页: 1

印数: 1—2 000 册

2006 年 3 月第 1 版

2006 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 孙晓梅 刘东威

责任校对: 伍 靓

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 32.00 元

自

序

自 1975 年始，吾从事财会工作已近 30 载。先在乡镇小厂记账，后入山西财经学院会计系深造，转而留

校任教。故对财务会计行当有着特殊的情感，并将此作为毕生的事业孜孜不倦地追求。教书之余，总喜欢观察、思考、分析和探讨一些理论方面的问题，春去秋来 20 载，竟发表拙作近百篇。虽大

家之言，但也不乏独到见解，且偶有思想火花闪烁。近年来，同事和弟子多次鼓动我结集出版，但自觉文字一般，内容平淡，系统性不强，思想性不深，因而底气不足，不敢草率行事。然经不住他们的反复鼓励和怂恿，再三思量，方认为择优汇编成册后，即使不能裨益于读者，也不至于误导世人，且至少可在闲来无事时聊以自慰。思成则行，经过弟子们的认真筛选，择其 50 余篇，按相近内容分为八类汇编成集，付梓出版，并斗胆命名为《财会审问题综论》。

就收录文章的时间跨度看，前后整整 20 年，因而文章中的一些观点和主张难免过时或陈旧，甚至略显荒谬和荒诞。但如果将其与文章发表时的社会经济背景联系起来考察和评价，则仍不失其学术思想和参考价值。现将此书奉献给读者，如果能对您的学习和研究有所启迪和帮助，吾则心满意足矣！

借此机会，感谢李征、崔哲敏、秦晓霞等弟子在汇编本书过程中付出的辛勤劳动！更感谢东北财经大学出版社的大力支持和帮助！

是为序。

李端生

2006 年 1 月于太原

目

录

一、会计模式问题研究

- 会计模式基本理论问题研究/003
- 我国会计模式的演变及发展趋向/012
- 文化环境与会计模式/019
- 关于会计计量模式的现实思考/029
- 论网络环境下的会计报告模式/037
- 论信息需求与会计信息系统的发展/047

二、会计规范问题研究

- 论现代企业会计政策的选择/059
- 论会计制度改革的总体目标与具体步骤/066
- 试论企业会计制度/072
- 关于企业会计制度设计的若干问题/079
- 必须重视企业会计制度设计/084
- 论我国具体会计准则的制定原则/089
- 对“稳健性”会计原则的认识/096
- 拓宽稳健性原则推行范围的思考/102
- 实行配比原则的探析/107
- 入世后我国会计制度改革的基本思路/111
- 或有会计事项及其相关政策探讨/120

三、会计监管问题研究

- 对会计人员双重身份论的反思/129
- 我国会计管理体制的走向/135
- 会计独立不是改革会计管理体制的出路/143
- 总会计师制度：现状·原因·对策/147
- 独立董事制度与内部会计控制研究/151
- 企业内部控制的内部环境分析与优化/162
- 完善内部牵制制度需要解决的问题/169
- 财务与会计机构分设刍议/174

论如何处理厂长负责制与会计监督的关系/179

四、会计核算问题研究

会计要素的五大特征/187

论会计要素的确认与计量/193

商品销售与购进入账时间之我见/202

关联方关系概念探析/208

关联方交易的定价意义与方法/218

五、财务成本问题研究

现代企业财务管理目标的重建/227

关于企业管理导向模式的思考/232

质量·效益：现阶段我国企业管理的导向模式/240

论适应现代企业制度的成本管理观念/248

财务成本管理失控的症结及对策研究/255

“两则”对资金管理产生的负效应/260

知识经济与财务管理创新/263

论以企业价值分析为重心的财务分析体系/273

六、社会审计问题研究

发展我国社会审计必须走出的误区/281

论社会审计的主体地位/291

必须加强注册会计师职业道德建设/297

会计职业立场与会计职业道德准则的构建/299

七、会计教育问题研究

论会计教育改革的若干问题/309

知识经济对会计本科教育的挑战与对策/315

21 世纪的中国会计本科教育目标/324

新经济条件下会计教师素质结构研究/330

八、会计其他问题研究

网络经济下的会计发展趋势/341

中国会计学会第五届会计史学术研讨会综述/352

我国实施人力资源会计的可行性分析/360

论产权关系变迁与人力资源会计/366

浅谈我国会计的主要保护对象/372

会计工作的新领域——非立法会计/376

初论会计效益/381

编读附记/387

财会审问题综论

一、

会计模式问题研究



会计模式 基本理论问题 研究

目前我国理论界对会计模式的研究，大多结合社会环境对中外会计模式中的会计准则体系、会计信息披露方式、会计工作管理机制等具体内容进行比较分析，而对会计模式的一些基本理论问题，诸如概念如何界定、由哪些要素组成、要素之间如何结构以及构建会计模式应遵循哪些原则等，没能给予足够重视。为此，本文拟对会计模式的三个基本理论问题作一些研究，并期望能够成为规范会计模式理论认识与实践应用的引玉之砖。

一、会计模式的定义

如何定义会计模式？绝不只是单纯地对会计模式概念提供一种解释，它很大程度上反映会计模式研究的指导思想和目的，决定会计模式研究的对象范围和方法。不同指导思想和研究目的的研究者，因观察、分析和论证问题的角度不同，必然对会计模式的内涵和外延有不同的理解，进而会对会计模式给出不同的定义。笔者认为，无论站在何种角度，出于何种目的进行研究，要想给会计模式下一个科学的定义，必须首先对“模式”概念及其特征有一个全面、准确的认识。模式的基本含义是事物的模型、样本或使人可以参照的标准样式。当这一概念被广泛运用于科学研究领域后，研究者对模式的解释出现了差异。其中被中外学术界人士认为比较科学

* 载《会计研究》1998年第11期。

的定义是美国学者 G. 里茨尔 (G. Ritzer) 的观点: “模式是科学题材的根本反映, 它用于确定应该研究什么, 提出哪些问题, 如何提出问题, 怎样理解得到的答案。模式是科学领域中最广泛的一个单位, 它可用以区别不同的科学学科 (或次学科), 定义和联系样本理论、方法以及存在于其间的工具等。” 笔者以为, 里茨尔的这一定义不论是否科学, 但至少可以给我们两点启示: 其一, 模式是一门学科中主要事物的基本映现, 它描述和反映了事物的基本特征; 其二, 模式是科学研究中应用极为广泛的概念, 它归纳并再现了研究对象的本质联系。这就是说, 模式作为一个元素构成系统, 不仅是对客观事物的基本特征进行的综合描述, 而且是对客观事物的内在规律及本质联系所做的科学概括。事实上, 在科学研究领域中, 无论具体的还是抽象的客观事物, 都能用模式这一特殊的 “单位” 加以描述和概括。不同的是, 具体事物一般拥有相对固定的数量关系, 可以大量采用量化模式描述, 而抽象的事物则需建立相对抽象的定性化模式加以表达。因此, 通俗地讲, 模式就是人们在社会实践活动中, 通过对客观事物的观察、分析和研究, 总结出事物的基本特征及内在规律, 并用定量或定性方式加以综合描述的有机整体。它具有三个方面的特征: (1) 它是客观事物的综合描述和科学抽象; (2) 它由那些与客观事物 (即研究对象) 有关的因素构成; (3) 它体现各种因素的特征及内在联系。其次, 要想科学定义会计模式, 必须准确把握 “会计” 这一客观事物的生存基础、构成因素及本质特征。众所周知, 会计是在一定的社会经济、政治法律、科教文化以及自然习俗等环境因素的作用下产生和发展的, 离开特定的社会环境, 会计就失去了生存基础, 不同的社会环境必然对会计提出不同的要求。会计对社会环境的这种依赖关系, 决定了会计不仅具有技术特征, 而且具有鲜明的社会特征, 它由体现社会性或技术性的各种因素 (如会计组织管理、会计规范、会计程序、会计方法、会计教育等) 有机组成, 会计的技术特征反映了会计的一般性, 是各国会计得以融通、相互借鉴、趋向国际化的主

要动力，会计的社会特征则反映了会计的特殊性，是各国会计产生差异、自成体系、保持国家特色的直接原因。因此，生存于特定社会环境中的会计，从本质上看，必须受社会特征所决定，以自身的方法、技术服务于特定社会，满足相关利益集团的要求，同时又因技术特征驱使，需要不断借鉴和吸收其他社会环境中的会计技术方法，使之日趋完善。

基于上述理解，定义会计模式应当符合三个要求：第一，模式的特征决定了会计模式是对会计事物的综合描述，它由会计活动的各种要素有机组成，因此必须将其定义为一个反映会计活动各要素特征及其内在联系的整体或集合概念，绝不能视为反映会计活动某一或某几个要素的具体概念，否则必然会以偏概全。第二，会计对社会环境的依赖关系决定了会计模式的形成和发展同样离不开社会环境，因此必须表述清楚二者的关系，并把会计模式限定在一定的社会环境中分析研究，否则将很难正确把握会计事物的本质特征。第三，由于会计模式的内涵丰富、外延广泛，如果一一列示其外延相关项目，必然使定义冗长繁琐，不便记忆和把握，所以必须在突出重点的前提下力求简洁。由此，我们将会计模式定义为：会计模式是指对一定社会环境下会计活动的各种要素按照一定逻辑进行综合描述，反映各种要素基本特征及其内在联系与结构形式的有机整体。

二、会计模式的组成要素及层次结构

基于两个方面的原因，我国理论界对会计模式由哪些要素组成，至今未有比较明确和一致的看法：一是会计活动的内容极其复杂，且随着社会环境的变化而不断发展变化；二是如前所述，会计模式研究者通常只是站在某一侧面（如会计管理体制、会计计量方式、会计法规制度等）开展研究，对会计模式的组成要素及层次结构缺乏专门化、全方位、系统性的研究。依笔者之见，凡属会计模式的组成要素，都必须具备下列条件：其一，符合会计模式逻辑，有助于构成会计模式的整体框架；其二，在会计模式的发展史

中始终占有比较重要的位置；其三，能够独立表现会计活动某一方面的特征，且可以自成体系，建立相对独立的子模式。换句话说讲，如果把会计模式看成是一个系统，各项组成要素均能成为也必须成为这一系统内的独立子系统。按此思路，会计模式的组成要素包括会计目标、会计管理、会计规范、会计核算、会计报告、会计监督和会计教育等子模式。分述如下：

1. 会计目标模式。会计目标是会计工作的基本服务方向，代表着社会各利益集团政治、经济利益要求的基本倾向。在会计模式系统的各个子系统中，会计目标模式处于最高层次，很大程度上决定会计模式的基本框架及运行导向。其他子模式基本上都需要围绕会计目标模式选择和构建，并在其引导下协调运作和发挥功能，如果背离会计目标模式，其作用将大大降低，甚至产生副作用。正因为如此，会计目标模式被一些学者直接作为区分不同会计模式的标志，如美国会计学家保罗·阿伦（Paul Aron）的世界五大会计模式，就是从会计目标即会计以服务何方利益为基本倾向入手划分的，但如果把会计目标模式等同于会计模式则是错误的，正确的理解是会计目标模式是会计模式的本质反映。

2. 会计管理模式。会计管理模式是指国家对全社会的会计工作和会计人员等进行组织管理的方式。它是会计工作得以正常运行的组织保证。建立什么样的会计管理模式，很大程度上取决于国民经济管理体制。在自由竞争的市场经济体制下，会计管理模式倾向于较为松散的“协会”型，即以会计职业团体（如会计学会）为全社会会计工作的管理机构。而在计划型的市场经济体制下，会计管理模式则倾向于相对集中的“政府”型，即以国家政府机关（如财政部门）为主要管理机构。在会计模式系统中，会计管理模式对其他子模式也有一定的制约和影响作用，如会计规范模式的建立会受到会计管理模式的制约，会计核算模式的选择需要考虑会计管理模式的特点，会计报告模式更要满足会计管理模式的要求等。如果将会计目标模式看作是会计模式的内在反映，会计管理模式从

一定意义上讲就是会计模式的外在表现。

3. 会计规范模式。会计规范是会计机构和会计人员开展会计工作应当遵循的行为标准,是保证会计行为朝着合法化、合理化和有效化方向发展的路标。对各种会计法规、准则、制度和职业道德按照一定的逻辑关系进行有机组合而形成的完整体系即为会计规范模式。在会计模式系统中,会计规范模式居于非常重要的位置,具有承上启下的作用,即上承会计目标模式和会计管理模式,全面体现会计目标及会计宏观管理的要求,下启会计核算、会计报告及会计监督等模式,决定会计核算、报告和监督的特征和方式。此外,会计规范模式对会计人员的思维和行为也起制约作用,凡注重统一性和强制性的会计规范模式,会计人员必然习惯于循规蹈矩,照章办事,甚至依样画葫芦。反之,凡强调灵活性和指导性的会计规范模式,会计人员则喜欢独立思考,运用自己的知识和经验进行专业判断和政策选择。正因为会计规范模式的特殊作用,会计界一些人士在研究时,常将其与会计模式混为一谈,这显然犯了逻辑性错误,并缩小了会计模式的容量和研究空间。

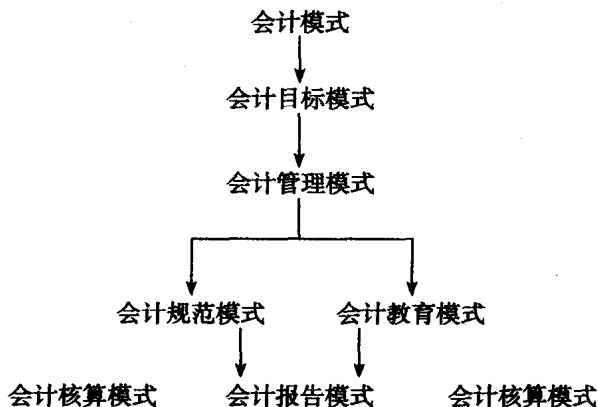
4. 会计核算模式。会计核算模式是对会计确认、会计计量和会计记录的依据标准、内容范围和程序方法等进行有机组合而形成的核算体系。在会计模式的研究中,它常被一些研究者称作狭义的会计模式,并以此来说明其在会计模式系统中的重要性。事实上,会计核算模式如同其他子模式一样,只是构成会计模式系统的一个子系统,按照系统论的观点,子系统存在于系统之中,既不能凌驾于系统之上,也不能游离于系统之外。况且如何选择和建立会计核算模式,还要受到会计目标模式、会计管理模式和会计规范模式的制约。应当承认,在会计模式系统中,会计核算模式处于基础环节,与上述各种子模式相比更具技术性和实践性,作为会计核算模式主要构成元素的业务技术方法也更具变化性,可以说它是会计模式中最活跃的因素,但绝不能因此而把会计模式狭义地理解为会计核算模式。

5. 会计报告模式。会计报告模式是对会计信息的质量要求、披露内容、公开程度、传递方式以及服务对象等进行的综合描述。选择和构建会计报告模式,不仅受到会计目标、会计管理、会计规范等子模式的制约,而且还必须考虑会计核算模式,与之协调配合。从传统意义上讲,会计报告属于会计核算的一个环节,是对一定时期会计核算结果的总结和披露,但在当今的信息社会里,会计信息的作用日益增大,信息使用者对它的要求也大大提高,如何加工、处理和披露会计信息,直接涉及社会各利益集团的利益分配问题。因此,有必要将会计报告从会计核算中独立出来,建立专门的模式,并使之不断优化。这对于完善会计模式系统,提高会计信息的使用价值,保证会计目标的实现具有重要意义。

6. 会计监督模式。会计监督模式是围绕会计监督的组织机制、对象范围、政策依据以及具体运作方式等建立的经济监督体系。该模式的形成与发展,与会计管理模式、会计规范模式密切相关,前者决定监督机制,后者提供监督依据。该模式的功能作用在于规范会计核算和会计报告行为,保证会计目标的实现。由于会计监督分为外部监督和内部监督两部分,前者以社会审计和国家审计为主,从宏观上发挥作用;后者以内部审计为主,从微观上发挥作用。因此,由两种监督体系组成的会计监督模式,不仅是会计模式的构成要素,而且从一定意义上讲,也是一种会计模式得以不断完善、优化和发展的保证因素。当前,许多会计模式研究者往往忽视对这一子模式的研究,这不仅会导致会计模式系统残缺不全,更重要的是会失去优化会计模式的保证条件。

7. 会计教育模式。会计教育是人类传授、延续和发展会计学文化知识的手段和方法。对会计教育的目标、对象、内容、方法以及组织管理方式等按照一定特征进行的整体描述即为会计教育模式。会计教育的内容和方法一方面必须突出会计学科的特征,反映会计学的内在规律性;另一方面又必须遵循教育的一般规律,体现教育的基本要求。与其他子模式相比,会计教育模式处于相对独立

的状态，这是造成一些研究者将其排除在会计模式系统之外的重要原因。无可置疑，会计教育模式的形成和发展，要受到会计管理模式、会计规范模式等的影响，但它又对整个会计模式的优化和发展起着推动或阻碍作用。很难想象，在一个会计教育落后、会计教育模式不健全的国家，会有科学先进的会计管理模式、会计规范模式、会计核算模式、会计报告模式和会计监督模式。原因很简单，会计教育是培养会计人才的，而会计人才是优化和发展会计模式最活跃、最重要的因素。因此，将会计教育模式排斥在会计模式的研究范围之外，显然是错误的。基于上述理解，会计模式组成要素的层次结构如下图所示。



三、构建会计模式的原则

要想构建科学完善的会计模式，最大限度地发挥其功能，保证会计工作规范、高效地运行，必须遵循下列原则：

1. 适应性。会计模式是一定社会环境中会计实践的产物，它总是与特定的社会经济、政治法律、科教文化以及自然习俗相适应的，尤其受到一定时空条件下社会经济发展水平即社会生产力水平的制约。因此，构建会计模式必须首先树立社会环境观念，充分把握社会环境对会计模式的决定和影响作用，全面分析各种环境因素特别是经济因素。脱离现实社会环境的会计模式只能是空中楼阁，

无法发挥效能。

2. 完整性。会计模式是由会计活动的诸多要素组成的有机整体，缺少任何一个要素都可能影响会计模式的整体效能，单独抽出某一个或某几个要素甚至是最优秀的要素，也同样不能充分发挥其作用。会计模式的不可分割性提醒我们，在构建会计模式时，只有同时考虑各要素的特征及独立作用和全部要素的联系方式及共同作用，并将二者完整地结合起来，才能最大限度地实现会计模式效能。

3. 有序性。会计模式中各相关要素如何排列组合，具有一定的规律性，不能按照个人意愿任意进行，否则同样会削弱会计模式的功能。构建会计模式时，必须掌握其中的规律，真正弄清每一要素对其他各种要素具有何种作用以及受到其他哪些要素的决定和影响。换句话讲，必须明确各要素之间的制约与被制约、作用与反作用关系，保证会计模式结构有序、层次合理、逻辑严密。

4. 稳定性。一种会计模式的形成总要经过长期的会计实践活动和会计理论研究，是许多会计理论工作者、会计实践工作者以及会计教育工作者共同努力的结果。因此，会计模式一经形成，就应保持稳定，绝不能任意改变。即便是其中部分内容的调整，也会给会计实务工作带来很大麻烦，更不用说会计模式的彻底变革。这就启示我们，在构建会计模式时，必须具备全局观念和长远观念，既要重视现实的、已知的影响因素，又要考虑未来的、未知的变化因素，既要保证会计模式整体的严密性，又要在局部内容上留有一定的伸缩空间，以确保会计模式在较长时期内发挥效能。

5. 融通性。各国会计模式虽然因特定的社会环境不同而存在差异，但作为一种元素构成系统，不仅系统内的许多方法技术在各国会计模式之间有相通之处，而且常常会与系统外的因素发生能量交换。特别是随着国际间经济交往和文化交流的日益增多，各国会计模式都会自觉不自觉地吸收别国会计模式的优点，使之不断改进和完善。因此，必须把会计模式视为一个开放的而不是封闭的系