

审计会计理论与实务

王利群 主编

审计、会计理论与实践

王利群 主编

辽宁人民出版社

审计、会计理论与实践
Shenji Kuaiji Lilun Yu Shijian
王利群 主编

辽宁人民出版社出版、发行
(沈阳市和平区北一马路 108 号 邮政编码 110001)
辽宁省气象局印刷厂印刷

字数:542,500 千字 开本:850×1168 毫米 1/32 印张:21.625
印数:1—1,000 册
1998 年 3 月第 1 版 1998 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑:王丽竹
封面设计:刘冰宇

责任校对:周兆铮
版式设计:王珏菲

ISBN 7-205-04132-5/F·878
定价:48.00 元

前 言

《审计、会计理论与实践》是由辽宁大学及有关院校和企业单位的教师、学生、实际工作者在教学、理论研究、工作实践过程中撰写的一部论文集，其内容包括审计、会计、财务管理、管理会计和企业经营管理等诸方面，是一部既有理论研究参考价值，又有指导实际工作的应用价值的论著。

本书由王利群主编，梁建宇、严世军、王慧、曲祚晶、王浩任副主编，在出版过程中，得到辽宁大学、辽河石油勘探局、辽宁人民出版社、辽宁省审计科研所等单位的支持与帮助，深表衷心感谢。由于永平有限，疏漏之处在所难免，望读者指正。

编 者

1998年12月8日

目 录

各国审计职业道德准则对我们的启示	张肃珣 (1)
试论财务会计工作如何适应现代企业制度的	
要求	梁建宇 (8)
实行目标成本管理的思路和对策研究	严世军 (14)
中国产权交易问题浅谈	姜 欣 (21)
论财务目标体系	李宏娟 (25)
对会计理论研究实用化趋向的思考	李中华 (30)
浅谈新形势下企业财务管理问题	董春明 刘 莉 (35)
企业集团财务管理与会计核算问题	员金兰 (42)
浅谈负债经营策略	陈文洁 (49)
对企业定价策略的认识	宋兴旭 (54)
论法人财产权	郎 锐 (65)
现代企业制度下加强企业财务监督的思考	王丽华 (73)
对《企业会计准则》中固定资产折旧方法的	
探讨	郎 琳 (79)
运用会计准则 强化企业财务管理	金银环 (91)
现代企业制度下财务管理的地位和作用	潘良革 (99)
建立现代企业制度与财务会计工作改革	蔡金桥 (108)
浅析长期投资科目在股票投资核算中的应用	李增辉 (116)
人民币贬值对国际收支的影响	张秀兰 (121)
浅谈合并商誉及其会计处理	丁 雁 (129)
经济一体化与国际贸易	张秀兰 (134)
或有负债及其会计处理浅议	丁 雁 (138)

浅析市场经济条件下的变动成本定价法	郭立旋 (141)
刍议影响企业短期偿债能力的两项关键性资产	张晓军 (148)
试论现代财务分析学的构建	张晓军 (153)
论企业可动用的银行存款数额	张晓军 (157)
实现经济增长方式转变促进改革开放	李淑霞 (160)
浅议用现金流量表取代财务状况变动表	庞俐军 (173)
论衍生金融工具的发展对财务会计的影响及 对策	张胜强 (179)
现代财务会计面临的挑战	陈 青 (186)
浅谈企业利润分配中存在的问题	石 磊 (191)
浅谈高校校办产业的财务管理	石 磊 (196)
浅谈财务状况变动表	燕岚萍 (201)
市场供求关系是决定股市趋势的关键	张 蓉 王丽华 (205)
中国资本市场现状及发展战略构想	梅 帆 (210)
如何进行财务报表分析	任 杰 (216)
发展中国注册会计师行业需解决的问题	任 杰 (219)
试论社会主义市场经济下如何转变财政职能	王光宇 (224)
试论发展完善中国股票市场的途径和对策	王光宇 (227)
对成本效能习性的认识	刘 爽 (233)
发展电力产业投资基金的认识	魏 莹 (236)
谈财务公司规范发展的要求及规范难点	魏 莹 (242)
市场经济与企业会计信息系统	王 姣 (249)
浅析会计信息失真	王 艳 (257)
论我国商业银行跨国经营战略	曹 洁 (261)
对会计信息失真问题的探讨	沈静宇 (268)
加强资金集中管理 提高资金使用效果	周 涤 (278)
关于人力资源会计的框架	施朝阳 (287)
论社会主义市场经济的会计监督	王 浩 (301)

会计环境对会计准则的影响	李 正 (311)
深化会计改革 提高会计质量	刘正礼 (319)
论现代企业制度对财会改革的新要求	彭云武 (329)
具体会计准则的制定与实施要充分考虑我国	
会计队伍的素质	邓江红 (339)
中国对外贸易发展战略研究	李 畅 (345)
会计准则制订的理论分析	牛殿峰 (351)
会计选择规范研究	张裕九 (362)
论所得税跨期摊配方法的选择与应用限制	于洪发 (373)
浅议现代企业制度下的企业财务工作	刘义杰 (384)
试论现代企业制度的建立与通货膨胀会计在	
我国的适用性	于洪发 (393)
略论会计政策对会计信息的影响	刘义杰 (402)
微观财务监督难点与对策	王 浩 (407)
金融衍生工具风险防范对会计理论的新要求	吕晓峰 (414)
基层国有商业银行信贷实务中存在的问题与	
对策	吕晓峰 (418)
浅谈职工持股制的投资者效应和管理者效应	郭其志 (426)
浅谈会计信息失真	向 珊 (432)
试论管理会计在企业管理中的应用	秦克莉 (436)
论无形损耗对折旧的影响	秦克莉 (440)
论预算会计制度的政策	赵正敏 (445)
试论长期投资《股票》成本法与权益法的区别	秦克莉 (451)
资产重估对所得税的影响	王 慧 (456)
现代企业制度与现代企业会计	刘义杰 (462)
国有企业监督与会计管制	杨树润 (476)
论商誉的计量	蔡 方 (489)
怎样搞好内部财务审计之浅见	杜玲丽 (494)

浅谈财务报表注释	李冬青 (498)
浅论会计信息失真现象	李 驰 (503)
浅议会计电算化对会计工作的影响	侯 义 (507)
对资产评估假设前提的探讨	蔡 方 (512)
宏观审计概论	郑洪平 (516)
在建立校办企业制度中防止国有资产严重 流失的法律思考	姚占洲 (591)
加强资产管理 促进校办产业蓬勃发展	赵廷武 张 燕 (601)
高等学校教育成本审计初探	崔 奇 (606)
论如何以应收帐款筹资	杜 宇 (613)
认真学习贯彻执行《事业单位规则》	王晓刚 (617)
关于资产评估中的几个财务会计问题	梁永刚 (620)
试论临时设施包干基金的审计	冯维民 (637)
现代企业制度与会计改革	方长胜 (647)
浅谈标准成本法在成本管理中的运用	孔晓媛 (653)
货币时间价值理论在商品房销售中的应用	冯维民 (660)
论外币报表折算方法的选择	李爱华 (664)
谈工程施工成本预测	冯维民 (675)
关于如何加强工会企事业财务管理的思考	杨景瑞 (681)

各国审计职业道德准则 对我们的启示

张肃珣

中国注册会计师职业道德基本准则（以下简称职业道德准则）是中国注册会计师职业规范体系的重要组成部分，是注册会计师职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等的总称，职业道德准则是注册会计师在其职业服务过程中所应遵循的行为规范，是注册会计师^① 职业界自我约束机制的核心，是关于注册会计师思想方式和行为方式的基本要求。为了使我国制订的审计职业道德准则更为完善，有必要借鉴国外经验。本文试就中外一些主要国家审计职业道德准则做一比较，以供参考。

一、中外审计职业道德准则内容的比较

世界各国的审计职业道德准则的制订一般有两种形式，一是职业道德准则包括于法律之中，并依法实施，如法国、科威特等国家；二是通过法律程序或通过某一职业会计师团体制定和实施，目前大多数国家包括中国在内均属于这种形式。

在多数国家的审计职业道德准则中，都规定了注册会计师在执业中应当恪守独立、客观、公正的原则。在维护社会公众利益

^① 各国对执业者的称谓各不相同。如法国、约旦称为注册审计师；荷兰、美国称为注册会计师；英国、加拿大称为特许会计师；墨西哥称为公共会计师；而日本称为公认会计士。

的前提下，竭诚为客户服务。应按要求完成委托业务，对知悉的客户商业秘密保密，不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务，同行应当保持良好的工作关系，不得诋毁同行；注册会计师应当维护职业形象，不得采用不正当的方式招揽业务，不得对其能力进行广告宣传；注册会计师应当保持应有的职业谨慎，不得兼营或兼任与其执行的审计或其他鉴证业务不相容的其他业务或职能等。我国审计职业道德准则的有关规定和上述内容基本相似。

所不同的是：①法国、荷兰审计职业道德准则强调前任审计师与后任审计师的联系。审计师为正当履行其职责而必须披露审计客户的信息，必须仔细考虑披露的方式。如公开执业的注册会计师应聘出任审计时，可要求前任审计师提供客户有关情况。如要求被拒绝，则注册会计师可拒绝接受这一聘任。如果该注册会计师和前任意见一致，而前任和他的审计客户之间意见不一致时，则该注册会计师可以拒绝聘任，或仅作有条件的聘任。②在美国的职业道德准则中删除了禁止广告的条款，这便为审计业带来了一种竞争的气氛。③独立性是日本审计中最重要的概念。公认会计士法、证券交易法、商法及公认会计士协会的职业道德规则均有规定。为了保持独立性，公认会计士不得为以下公司或组织的财务报表审计鉴证：公认会计士本人或其配偶现在是、或在一年内曾是公司的领导或财务主管；公认会计士本人或其配偶现在是、或在一年内曾是公司的雇员；公认会计士与公司有重大利益关系；公认会计士本人或其配偶现在是、或在两年内曾与公司有亲近的关系，尽管他或配偶是国家或地方政府官员。

在法国注册审计师解聘5年后方可担任被审计公司的管理职务或成为其董事会成员。美国等一些国家在独立性方面也有类似严格的规定。我国审计职业道德准则对独立性方面也有规定。如会计事务所或注册会计师如与客户存在可能损害独立性的利害关系，不得承接其委托的审计或其他鉴证业务，但对具体内容未做

详细说明。

二、中外审计职业道德准则法律责任的比较

在我国审计职业道德准则中，规定了注册会计师对客户的责任及对同行的责任，即注册会计师在维护社会公众利益的前提下，要竭诚为客户服务。应按要求完成委托业务，对知悉的客户商业秘密保密。不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务。同行应当保持良好的工作关系，不得诋毁同行。注册会计师应当维护职业形象，不得采用不正当的方式招揽业务，职业道德准则第四章第十九条规定，注册会计师应当按照业务约定履行对客户的责任。这一条款只是笼统的说明了注册会计师应当履行责任，而对注册会计师在审计中未发现财务报表有重大差错或遗漏，对注册会计师违反规定给客户造成的损失应承担什么责任并没详加说明，这显然对注册会计师执业质量会产生一定的影响。

纵观世界大多数国家，实施职业道德准则的效力尽管有所不同，但违反职业道德准则的审计师均要依法受到惩罚，或受注册会计师团体的处分。惩处可分为谴责、除名和罚款等。

在法国注册审计师被控告有违背规范职业行为的法律时，必须依法国刑法典，或依职业法律规范加以惩处。如1966年法律第457条规定，对故意向客户提供虚假信息，或有意不向检察官提供客户管理阶层犯罪行为的注册审计师，处以2000—3000法郎的罚款，或并判处1—5年徒刑。对违反法国注册审计师协会为其成员颁布的但在法国法律中未予具体规定的道德准则的行为，给予警告、暂停执业、除名，直至永远不准执业等纪律处分。

日本公认会计士法规定，大藏省负责职业道德准则的实施。对违反行为有三种处罚，即警告、暂停一年、吊销注册。第三种处罚并不意味着取消公认会计士资格证书。对公认会计士可疑的违法行为，首先，进行调查；其次，大藏省给这个公认会计士辩解

的机会。如果确有足够证据证明其违法，该处罚会移交公认会计士检查委员会。日本的证券交易法及商法也规定，如果审计未发现财务报表有重大差错或遗漏，给投资者带来损失，公认会计士或监查法人要赔偿损失，除非能证明不是故意或疏忽。

在墨西哥，如果公共会计师工作质量低下，或是不能证实所从事的审计工作符合标准的情况下，客户或任何受损失的第三者可以向公共会计师提起诉讼，诉讼可以是刑事的。判决可以要求会计师赔偿直接损失和间接损失。

美国审计师对客户和第三者都要承担法律责任。在对客户方面，责任已列明在执行审计的合同之中。审计师如果有违约，就要承担责任。常见的违约形式是审计师不按时提交审计报告，未能发现舞弊和差错。为了证明审计师违约，客户必须列举审计师的罪过，包括一般疏忽和重大疏忽。同时，客户必须出示审计师疏忽带来的损失。审计师对第三者的法律责任在普通法和成文法中都有规定。普通法规定，如果审计师被认为有重大疏忽，这种疏忽为第三者带来损失，审计师就对可预见第三者的损失承担责任。

三、分析与借鉴

1. 建设有中国特色的现代审计准则

我国建立注册会计师制度时间不长，社会审计还处于初建阶段，为了提高注册会计师人员素质，规范审计行为，提高审计质量，使社会审计工作进一步制度化、法制化、规范化，制订一个符合实际的社会审计准则是十分重要的。一个好的准则要从我国的国情出发，根据国家有关的法律、法规，在认真总结自身实践经验的基础上制订，同时也要注意借鉴吸收国外的经验。由于世界各国的政治、经济、文化等都存在一定的差距，审计环境也不同，就决定了各国审计准则不可能完全相同，必然存在自己的特点。但总的来看，审计理论及审计实务还是共性大于个性的。欧

美及日本等国家在审计准则的制订上，已经走出了一条比较成功的道路，因此，制订中国的审计准则应立足于中国的文化、社会背景、法律和道德观念，在探索适合中国的执业方法时，应吸收世界上有益的经验，适合中国社会主义市场经济发展的需要。

2. 审计准则应随社会经济环境的变化而不断完善

一国审计准则的制订在一定时期应当具有相对的稳定性，若频繁修订变更，必然会给实际工作造成混乱，也不利于审计理论的研究。但是任何事物都不是一成不变的，特别是对于中国来说，社会主义市场经济体制正在建立过程之中，社会经济环境不断发生变化，审计准则刚刚实施，审计的执业环境也在变化，因此，要求已经建立的审计准则要随着社会环境的变化而变化，使其不断充实和完善，以适应经济规模的不断增长和经济形式的新发展，促进现行制度的稳定和提高。在这方面其他国家早有先例，如美国早在1948年注册会计师协会就建立了一套一般公认审计准则来约束会员行为；1972年美国审计总署又发布了《政府组织、项目、活动及功能的审计准则》，为审计师的执业提供了又一新的规范；1984年至1988年的5年间美国的注册会计师协会审计准则委员会发布了26个类似的准则说明书。美国的审计准则正是在这一不断修订和补充中得到发展和完善的。

3. 改善审计执业环境，创造公平竞争机会

我国审计职业道德准则第六章第二十八条规定，会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务，从某种意义上说，可保证审计质量。一家会计师事务所能否在激烈的竞争中处于不败之地，在某种程度上取决于该事务所能否拥有较多的客户和充足的业务量。但是在我国现行的体制下，这一规定有碍于会计师事务所的公平竞争和发展。因为这条规定除美国之外，表面上看与其他国家诸如法国、英国、日本等基本相同，但实际上是有差别的。这些国家注册审计师（或特许会计师、公认会计士）多数是

在合伙制或公司制的会计公司里从事审计工作的，如国际“六大”会计公司就是通过一系列合并、兼并而形成集团公司的，与政府没有任何关系，他们的发展是建立在公平竞争基础之上的。而我国的会计师事务所绝大多数挂靠于某些行政单位，从而形成了地方或行业垄断，审计业务的分割，破坏了会计师事务所公平竞争的生态环境。造成这一问题的主要原因是体制问题。要解决这一问题，就必须实行脱钩、改制。没有挂靠单位，不存在利用行政手段拉业务的情况，自然不会形成行业垄断。因此脱钩、改制是解决会计师事务所执业不求质量、竞争不讲道德、行业垄断、部门分割、地区封锁等弊端的一种有效措施。至于将来会计师事务所采取什么样的体制，是合伙制还是公司制，为社会审计市场营造一个公平竞争的环境，使其真正成为公正执业的中介机构，这是非常必要的。

4. 明确注册会计师的法律责任，提高审计工作质量

注册会计师的法律责任包括民事责任和刑事责任两方面。西方国家注册会计师的民事责任受习惯法和成文法的制约，注册会计师由于本身的过失给委托单位或第三者造成了经济损失的，应当负有经济赔偿责任。除承担民事责任外，注册会计师在执业中，故意出具虚假的审计报告、验资报告，构成犯罪的还要承担刑事责任。但注册会计师被追究刑事责任的情况就世界各国来说都是很少的。因为对于审计人员来说，刑事诉讼结果可能不仅仅是承担辩护费、罚金和判刑，而常常引起注册会计师的破产，后果相当严重。

我国注册会计师事业恢复和发展时间不长，国际上注册会计师职业界此起彼伏的法律诉讼也波及我国。不仅舆论上对注册会计师责任开始重视，而且已发展到委托单位及利益相关者利用它保护自身利益的手段。因此，一旦注册会计师失职，使他们的利益遭受侵害时，他们就会对注册会计师失职行为作出反应，包括

诉诸法律。目前我国注册会计师法律责任的依据与西方国家相比还不是很明确、详细、系统，审计职业道德准则对审计人员违反职业道德应当承担什么责任也未详细加以说明。

在诉讼爆炸的今天，注册会计师有效地降低诉讼风险，减轻自己的责任，已成为当今会计师职业所共同关心的问题。要解决这一问题，除了严格控制工作质量，尽量与正直的客户打交道，投保充分的责任险等，更重要的是必须建立健全有关的法律法规及专业标准，完善审计职业道德准则，使注册会计师真正提高法律责任意识，提高审计工作质量，避免法律诉讼。

(作者单位：辽宁大学工商管理学院)

试论财务会计工作如何适应 现代企业制度的要求

梁建宇

现代企业制度显著的特征是：“产权清晰、权责明确、政企分开、管理科学”。最主要的形式是公司制；最核心的内容是新型的企业产权制度，新型的企业组织制度和企业管理制度。这一切都与财务会计有着密切的联系。财务会计作为企业资金循环的“血液库”、经营状况的“信息库”、各项改革的“敏感处”，必然与现代企业制度的建立息息相关。在建立现代企业制度过程中，所有者的权益和经营者的业绩都要通过企业的财务会计工作体现出来，只有科学的财务会计制度才能客观、正确地反映企业的经营状况。现代企业制度的建立，对财务会计工作提出了更高的要求。

一、建立适应现代企业制度要求的财务会计管理制度

企业内部财务会计管理制度的建立与完善是现代企业制度的重要组成部分，机制转换前的财务会计工作体制已不能适应新体制运转对财会工作的要求。

现代企业制度的特征之一“管理科学”，顾名思义应该是一种高效率的科学管理，它包括人、财、物和供、产、销等全方位的管理，这是市场经济对现代企业成为市场竞争主体的客观要求。企业管理要科学，财务会计管理同样要科学，而现实中的财务会计工作与科学管理的差距还是很明显的，财会工作的改革跟

不上现代企业制度改革的进程。因此，改革、建立和完善企业内部财务会计制度，提高企业内部财务会计管理水平，是一项十分重要的任务。

第一，要建立和健全科学的财务会计管理制度，是搞好企业财务会计工作的基础。

1. 确保资本金保值增值的资本金管理制度。如新钢集团公司和公司制改组后的紧密层企业的关系为规范的母子公司关系，子公司的存量净资产作为新钢集团公司的法人资产投向子公司形成法人资本金或国有法人股本，新钢集团公司据此来确定资产收益分配形式，子公司要对国有资产承担保值增值的责任。这对企业财务会计来说是个全新的内容，根据现代企业制度的要求，制定其管理制度势在必行。

2. 制定和完善货币资金结算、债权债务等流动资金管理制度。如改制后的新钢集团是通过产权关系和生产经营关系结成的以母子公司为主体的法人联合体，其货币资金结算、债权债务管理等又有了新的涵义。八钢通过改制，其主体生产经营性资产重组为八一钢铁股份有限公司并由集团公司控股，其他部分经营性资产和辅助经营性资产重组为若干集团公司的子公司，其既为生产主体服务，同时又面向社会独立经营，成为多个法人企业。因此，现有的管理制度和内部结算办法已不能适应改制后的财务会计工作运行要求。要制定和完善适应新体制运行要求的货币资金结算、债权债务等办法和实施细则，尽快使其规范运作，已成为推动目前新机制运作的重要工作。

3. 优化生产要素组合的资产管理制度。国有资产存量的优化重组和生产要素的合理流动，以形成集团的整体优势和综合功能，具体如何操作要有财务会计制度加以规范。

4. 节约开支、降低成本的成本费用管理制度。搞活流通的产品销售管理制度，财务分析考核制度以及利润和工资分配管理