



江西财经大学会计博士论丛

INQUIRING THE ADVANCED THEORY OF
ACCOUNTING AND AUDITING

会计审计前沿问题 探索

张蕊 著



中国财政经济出版社

F230
Z153

江西财经大学会计博士论文

会计审计前沿问题探索

张蕊 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计审计前沿问题探索/张蕊著. —北京: 中国财政经济出版社, 2004.8

(江西财经大学会计博士论丛)

ISBN 7-5005-7473-8

I. 会… II. 张… III. ①会计学-文集②审计学-文集
IV. ①F230-53②F239.0-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 070939 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph @ dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

三河市欣欣印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 11.125 印张 266 000 字

2004 年 8 月第 1 版 2004 年 8 月河北第 1 次印刷

定价: 22.00 元

ISBN 7-5005-7473-8/F·6538

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



个人简介

张蕊，1962年6月生于浙江千岛湖，教授，博士，现任江西财经大学会计学院院长，博士生导师，江西省高校中青年学科带头人，兼任江西省会计学会副会长，江西省内部审计师协会副会长，香港国际会计学会理事，中国中青年财务成本研究会理事。曾两度远涉重洋深造（1996年、1999年作为高级访问学者，分别赴荷兰泥津洛德大学和维也纳经济大学进行学术交流各一年）。先后在《会计研究》、《审计研究》、《财务与会计》、《当代财经》、《财会月刊》、《中国财经报》等重要核心期刊和报纸上发表学术论文60余篇；在中国财政经济出版社出版专著3部，教材3部；主持并完成国际课题1项，国家级课题1项，省部级课题5项，在研的财政部重点课题2项，省社科课题1项。

序

经济越发展，会计越重要，社会对会计的要求也就越高，这是激励我们会计理论与实务工作者孜孜不倦地开展会计问题研究的重要动力。随着世界经济的迅猛发展，人类迎来了知识经济时代。新时期的到来，给会计理论带来了一系列新的挑战，如人力资源会计问题、企业战略经营业绩评价问题、诉讼会计问题，尤其加入 WTO 后，我国经济逐步融入世界经济一体化的行列，会计的国际协调问题、会计人才培养问题都是摆在我们面前急需解决的问题。加强这一系列会计前沿问题的研究，有利于丰富会计理论与实务，促进我国经济的健康发展。张蕊博士能积极面对这些挑战，对会计审计的若干前沿问题展开了大量、深入的研究，为发展和完善会计审计理论付出了辛勤的劳动，取得了丰硕的成果。本书是她多年潜心研究的结晶，有如下特色和新意：

1. 对企业经营业绩评价理论问题进行了创新性的研究。作者提出了“企业战略经营业绩”的概念，对业绩评价理论的依据、指标体

系建立应考虑的因素和应遵循的原则以及指标体系应包括的内容等问题的研究具有独到之处。企业经营业绩评价的初始动因来源于人们对经济利益的关心,是人们在经济活动中遵循“最大”、“最小”法则的具体体现,两权分离条件下的委托代理关系强化了人们尤其是所有者对业绩评价重要性的认识,管理理论的发展丰富了业绩评价的内容。作者通过中外企业业绩评价指标体系的演进历史分析,揭示了业绩评价指标体系的作用及演进规律,即为企业进行所得与所费的比较,获利能力的评价提供信息;经营环境的变化是业绩评价指标体系演进的重要原因。作者在对卡普兰的平衡积分卡和我国的国有资本金绩效评价指标体系进行深入分析的基础上提出了“新经济”时期企业战略经营业绩评价指标体系的框架,即以财务业绩评价指标体系为内核(体现企业的核心竞争力),拓展为包括影响企业战略经营成功的主要方面(客户方面、技术创新方面、业务流程方面和职员方面,体现企业战略经营管理要求)的全方位的战略经营业绩评价指标体系。张蕊博士对这些问题的研究具有系统性、全面性,对于正确引导企业的战略经营决策,加强企业的管理,建立和完善企业的激励与约束机制具有重要意义。

2. 较早对诉讼会计的有关问题进行了详细的探索。诉讼会计是20世纪80年代初,随着西方国家经营环境的复杂化、经济纠纷的多样化和经济犯罪手段的高级化,在司法实践中逐步发展起来的一个新会计领域,属司法支持系统,它主要是通过对特定的经济犯罪、经济过失和经济纠纷案件进行会计计量与反映,对特定的经济事项提供会计分析,为法院对有关经济案件最终裁决提供重要的依据,从而为法院和诉讼当事人提供专门服务的一种特殊会计。随着我国经济的快速发展,在对内对外的大量经济交往和交易过程中,经济纠纷、经济犯罪将不断增多且不断复杂

化,已有的律师制度、合同公证和仲裁制度,包括注册会计师制度都不能提供充分必要的财务证据资料,从而使经济损失的估计受到很大的限制。因此,为妥善地解决各种经济案件,就必需首先对经济损失进行科学的度量,由此可见,在我国开展诉讼会计研究很有必要。张蕊博士是在国内较早介绍诉讼会计问题的青年学者,她对诉讼会计的内容、诉讼会计的操作程序以及舞弊与欺诈的甄别等问题的研究,对我国开展诉讼会计理论与实务的研究具有重要的参考价值。

3. 结合我国目前会计审计急需解决的问题进行了有益的探索。加入 WTO 后,我国经济逐步融入世界经济一体化的行列,我国会计的国际化协调问题已成为摆在会计学术界和实务界面前的一个重大的、急需解决的课题。我国在会计的国际化问题的研究中,大多取经济视角,张蕊博士的文化视角的会计国际化问题研究,具有一定的新意,为我们多视角研究会计协调问题开创了先河。对注册会计师民事责任问题,如注册会计师民事责任的性质、归类原则、举证责任等问题的研究具有一定的理论深度,并在对这些问题研究的基础上,提出了如何建立和完善我国注册会计师民事责任,以及注册会计师为维护自身的正当、合法权益如何进行抗辩的建议。另外还运用新制度经济学的有关概念对注册会计师诚信问题展开了有益的探讨,对我国注册会计师诚信缺失的原因作了深入的分析,提出了重塑我国注册会计师诚信的必要途径。所有这一切都将为解决我国现存的会计审计理论与实务问题提供重要的参考和指导。

总之,本书凝注了张蕊博士近几年在会计理论、诉讼会计、业绩评价、注册会计师审计方面的研究成果,全书观点鲜明,论述有力,语言流畅,资料翔实,对问题的分析、论述精辟、深入,具有独到的见解,是一部具有较高学术价值的专著,也充分

体现了作者扎实的理论功底、宽广的知识面、融会贯通的能力和严谨的治学作风。故欣然为之作序，推荐给广大的读者。

厦门大学管理学院教授、博士生导师 葛家澍

2004年2月19日

目录

第一篇 21 世纪会计理论面临的新问题	(1)
人力资本中心观的确立对会计理论的挑战	(3)
财务业绩报告表评介	(10)
21 世纪管理会计的特征分析	(16)
我国会计国际化研究中的文化视角	(24)
第二篇 诉讼会计与舞弊甄别	(37)
开展诉讼会计研究, 拓展会计研究新领域	(39)
舞弊与欺诈的诉讼受托	(48)
几种舞弊与欺诈方法的甄别	(78)
舞弊与欺诈若干问题探讨	(123)
第三篇 并购审计与注册会计师审计	(133)
并购审计领域的拓展	(135)
从美国会计做假案看审计行为中的“逆向选择”与 “道德风险”	(144)
注册会计师民事责任制度的建立与完善	(151)
注册会计师的民事责任及其抗辩	(170)
关于正确界定注册会计师法律责任的几个问题	(180)
注册会计师合约诚信问题研究	(186)
我国注册会计师诚信的重塑	(195)
第四篇 企业战略经营业绩评价	(203)

战略平衡积分卡：衡量企业战略经营业绩的新指标 体系·····	(205)
企业经营业绩评价理论与方法的变革·····	(216)
企业经营业绩评价的理论依据·····	(232)
企业经营业绩评价主体探析·····	(253)
企业战略经营业绩评价指标体系的影响因素·····	(257)
企业战略经营业绩评价指标体系框架的建立·····	(263)
经济增值（EVA）：衡量企业价值增值的指标·····	(273)
企业财务业绩评价指标体系的改进与拓展·····	(281)
企业战略经营业绩评价的核心财务指标·····	(297)
企业效绩评价实施中若干问题的探讨·····	(306)
关于企业效绩评价中评议指标合理量分的思考·····	(315)
第五篇 WTO 与会计教育·····	(323)
WTO 与我国会计教育的改革·····	(325)
面向 21 世纪《财务会计》课程体系设置·····	(335)
附录：越剧迷走上会计讲坛·····	(345)
后 记·····	(348)

第一篇

21世纪会计理论面临的新问题

人力资本中心观的确立 对会计理论的挑战

以非人力资本为中心，按照“资本基本主义”原则构建的，整个会计理论体系、概念体系和核算体系均突出地强调了非人力资本的核心地位，由此而构成的会计理论大厦逻辑严密、体系完整、日臻完善。值得我们深思的是，当人类迈入 21 世纪，人力资本中心观全面形成以后，现存的会计理论是否面临着新的挑战？本文就此谈点粗浅的认识。

为了更好地讨论问题，首先有必要就非人力资本与人力资本的概念和基本观点作一简要阐述。所谓非人力资本，在经济学中通常指除土地资源和劳动资源以外的各种物质和货币资本，简称为“资本”，相当于会计学中的“资产”概念；所谓人力资本是对人力（劳动）资源的统称，包括企业家的决策能力、经理人员的经营管理能力、技术人员的科技开发能力和工人（农民）的劳动技能等。人力资本附着在人体身上，是个人在长期的学习和实践中形成的，归劳动者个人所有，并与所有者具有不可分离性。通过购买（如在劳动力市场招聘工人），买主可以获得人力资本的使用权，但并不意味着获得了人力资本的所有权。人的劳动能力能否充分发挥出来并不是一次买卖过程可以解决的，它要求在整个生产过程中给予不断的激励。

近代企业组织和企业制度主要是按照“资本基本主义”原则

构建的，或者说是以非人力资本为中心设计的。所谓“资本基本主义”原则是指社会的基本组织和经济权力是以资本（指非人力资本，下同）为中心构造的，强调的基本观点主要有：（1）资本是经济增长的决定性因素，或者说，推动经济增长的主要力量是资本。其理由是，在现代经济中，只要有了资本，没有土地可以买，没有劳动力也可以买，没有技术、没有机器设备同样可以买。也就是说，只要有了资本，就可以建立起一个创造社会财富的生产单位，资本在财富的形成中发挥着关键性的作用。（2）资本是社会经济权力的中心，社会的基本经济制度是资本雇佣劳动制，企业的治理结构是以资本为中心的结构，即出资者承担经营风险，并具有剩余（利润）控制权和索取权。其理由是，资本不仅在经济增长中发挥关键作用，而且是解决劳动就业问题的决定性因素。如果没有资本雇佣劳动，没有资本投入所创造的就业机会，许多人就要挨饿，社会就可能出现混乱。只有以资本权力为中心，才能形成良好的社会秩序，有效解决就业问题。从资本主义的古典企业到现代企业都是按照这一“资本基本主义”原则建立的，现存的全部会计理论和会计制度也是在这一基础上形成的，或者说是为这种企业制度服务的。

20世纪60年代人力资本概念形成以后，人们对人力资本作用的认识逐步深化，社会也越来越依赖于那些能够独立于非人力资本之外的人力资本的力量去推动经济的增长，“资本基本主义”的原则开始动摇。首先是人们对非人力资本在经济增长中的作用认识发生变化，越来越多的人认识到，推动企业成长和现代经济增长的主要力量不是非人力资本，而是人力资本。如日本的企业界普遍认为，没有资金可以借，没有机器可以买，如果没有一支懂技术、会经营、善管理的专业人才队伍和高素质的劳动队伍，就什么事也办不成。美国已故钢铁大王卡内基曾扬言：把我所有

的资金、设备和市场全部拿走，只要保留原有的组织机构和人员，四年之后我仍将成为一个钢铁大王。这充分说明了人才在现代竞争中的极端重要性，反映了人力资本在现代经济增长中的核心作用。其次是非人力资本权力在企业权力结构中的地位开始弱化。传统的股东（出资者）一元化的企业控制模式（出资者控制企业经营政策和剩余）与发挥人力资本的作用是相冲突的。不少企业开始放弃这一控制模式，如日本模式是出资者向经营者大幅度地转让剩余控制权，公司对股东主要是支付固定比例的股利（高于银行利息），一般股东拥有股票的目的不是控制企业的经营政策，而是以资本收益的形式实现高的收益率^①。美国 29 个州在 20 世纪 80 年代末期针对“恶意收购”行为所进行的公司法变革，最引人注目的地方是打破了传统公司法中公司经理只对股东（出资者）绝对负责的“资本基本主义”原则，赋予公司经理对劳动者、债权人、出资者及其他利益相关者全面负责的权力。美国公司法变革的核心思想是：不能把出资者视为公司的惟一所有者，公司经理应对公司的长远发展和全部“利益相关者”负责^②，这就在相当程度上动摇了“资本基本主义”原则。当人类进入 21 世纪之后，资本（非人力资本）雇佣和支配劳动（人力资本）这一所谓资本主义社会“天经地义”的法则将被劳动支配资本，人力资本与非人力资本所有者共享企业权益的新法则所取代，人力资本中心观将全面确立。

人力资本中心观的全面确立，将对现有的经济理论与社会经济生活产生深刻的影响，现存的会计理论也将面临新的挑战。

① 刘小玄：“现代企业的激励机制：剩余支配权”，《经济研究》，1996 年第 5 期，第 8-9 页。

② 崔元之：“美国二十九个州公司法变革的理论背景”，《经济研究》，1996 年第 4 期，第 35-36 页。

一、会计的理论基础将发生重大变化

现存的会计理论主要是建立在西方资本主义经济理论和企业理论基础上的，整个会计理论体系是以非人力资本为中心，按照“资本基本主义”原则构建的，由此提供的会计信息主要是为非人力资本所有者服务的，其基本任务是站在投资者和债权人的立场上，记录企业发生的经济事项，反映企业资本（非人力资本）的运动状态，帮助投资者和债权人进行风险决策和监控经理人员的行为，从而保证出资者收益的最大化和债权人风险的最小化。而人力资本对企业的投入仅仅作为企业经济活动的一项成本而加以列示。从当前会计学界影响最大的两大会计基础理论即业主权益论和实体论看，两大理论都体现出上述特性。业主权益论是一种以出资者为中心的理论，这种理论将业主权益的正确确定作为会计的首要 and 压倒一切的目标，重点放在业主权益上，主要重视企业的资产计价和负债数额的确定，以便它们的差数能正确反映业主权益。会计方程式表示为： $\text{资产} - \text{负债} = \text{业主权益}$ 。这一理论把营业收入和收益解释为由于业主投资所产生的业主权益的增加，而费用和损失则视为业主权益的减少，企业的目标是通过资产的增长来增加业主的权益。实体论是从作为独立实体的股份有限公司的法律观点中产生出来的，会计的焦点是企业实体，而不是业主，一切资产属于企业实体所有，负债和资本则是这些资产的资金来源，营业收入和费用也是从企业的立场加以确认的。企业与业主（包括债权人）的关系是受托责任关系，企业从资本的使用中获得经营成果（营业收入），在抵补所费（费用和成本）之后，将剩余的差数即净收益作为向权益的享有者解除责任的基本标志。会计方程式通常表示为： $\text{资产} = \text{负债（债主权益）} + \text{业}$

主权益。会计的重点放在收益的确定上，收益表被认为是最重要的财务报表，所以人们将实体论称为以收益为中心的理论。显然，业主权益论是一种典型的非人力资本中心论，赤裸裸地体现了“资本基本主义”原则。实体论也是一种非人力资本中心论，虽然这一理论强调会计的焦点不是业主，强调企业的资产归企业实体所有，但企业承担的是资产受托责任，企业权益的最终归宿仍然是非人力资本所有者（出资者），其会计方程式尽管改变了，减法也变成了加法，但其实质内容——以保障业主和债权人权益为出发点和归宿的宗旨并没有改变，同样体现出了“资本基本主义”原则。

当人力资本中心观全面形成以后，人们对企业组织的认识将发生重大变化。企业不再简单地被认为是由非人力资本所有者投资形式的生产和财务单位，而被认为是人力资本与非人力资本共同订立的特别市场契约^①。人力资本所有者与非人力资本所有者共担企业风险、共享企业权益。人力资本在企业的投入不再简单地被认为是企业的一种成本，而被视为企业最重要的资产；企业剩余的控制权和索取权也将由出资者的独享权转变为包括企业出资者、经营者、管理者和劳动者及相关利益者共同分享的权益；非人力资本中心观将由人力资本中心观所取代。这一转变将对整个会计理论产生极为深刻的影响，它要求会计理论放弃非人力资本中心观，摆脱“资本基本主义”原则的束缚，建立起能反映人力资本的中心地位、体现人力资本与非人力资本所有者共担企业风险、共享企业权益的新的会计信息体系。人力资本中心观的确立客观上要求会计理论发生革命性的创新。

^① 周期仁：“市场里的企业：一个人力资本与非人力资本的特别合约”，《经济研究》，1996年第6期，第71页。