

# 中日会计审计制度比较

——日本的会计与审计制度

ZHONG RI  
KUAI JI SHEN JI  
ZHI DU BI JIAO  
—— RIBEN DE  
KUAI JI YU  
SHEN JI ZHI DU

石人瑞 [日]根本光明 主编

立信会计出版社



# 中日会计审计制度比较

——日本的会计与审计制度

石人瑾 (日)根本光明 主编

立信会计出版社

(沪)新登字 304 号

中日会计审计制度比较

——日本的会计与审计制度

主编 (中)石人瑾 (日)根本光明

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 8 插页 2 字数 194,000

1996 年 2 月第 1 版 1996 年 2 月第 1 次印刷

印数 1—3,000

ISBN7-5429-0341-1/F·0329

定价: 12.00 元

## 序

本书是上海财经大学会计学系与日本中央大学企业研究所的共同研究项目——“中日会计制度与审计制度的比较研究”的研究成果。

作为该共同研究项目的缘起,可追溯到6年多以前。

1988年5月,我访问了武汉、郑州和洛阳的大学、研究所和地方会计学会,归途中顺访上海财经大学,与该大学博士研究生导师、中国注册会计师协会顾问娄尔行教授,会计学系主任石成岳教授以及多位会计学系教师进行了亲切的会谈。当时,上海财经大学的各位先生,对日本会计制度和审计制度的研究表示了浓厚的兴趣。特别是娄尔行教授,由于参与了当时为数不多的外资企业的审计业务,深感吸收西方会计制度和审计制度的必要,流露出合作的强烈愿望。

另一方面,我在位于改革开放前列的上海,耳闻目睹建设的步伐和开发区生气勃勃的景象,确信不久的将来,日本企业对中国投资将有迅速的发展,并认为中日双方相互了解对方会计制度和审计制度是非常必要的。加之,通过与上海财经大学会计学系各位教师的恳谈,为各位先生对相互了解的热情和诚实的人品所吸引,“共同研究”的想法萦绕于胸。

在这种情况下,我对“共同研究”的可能性,进行了非正式的试探。在离开上海的那天早晨,在中央大学的协助下,提出了恳请进行共同研究的建议。决策惊人之快,显示了对“共同研究”的浓厚兴趣和强烈愿望。

归国后,我立即与当时中央大学商学系主任内山教授座谈,募集共同研究课题组的参加者,着手进行了准备。1989年4月,我们的研究项目作为中央大学企业研究所的“国际共同研究项目”(研究期3年)开始运行。由于我预定于1990年3月从该大学退休,故托付了内山教授。不料,1990年1月内山教授突然病逝,后又托付根本光明教授,承蒙慨然应允。

1988年秋,石成岳教授来信告知,上海财经大学方面,由石人瑾教授为主组成了研究课题组。该年末,与来中央大学访问的石成岳教授商讨了调查研究项目。我们的研究项目,就这样逐步具体化。

共同研究项目开展以来,历时4年。其间双方按当初课题,进行了共同研究。特别是1990年秋,石人瑾教授等三位先生来日访问后,增进了两大学的研究课题组成员间的友谊和相互信赖,促使交往更活跃。1992年末,石人瑾教授等再度访日,双方第一次交换了草稿。之后,又经历了1年多时间进行翻译和修改。为克服语言不同的障碍和力争精益求精,花费这些时间是必要的。

1994年5月,我访问中国之际,在上海财经大学与石人瑾教授等课题组成员会面,相互交换了研究成果的综合情况,并就最后阶段的工作和出版时间等问题进行了商谈。

在共同研究成果出版之际,要我为此作序,使我感慨殊深。“姗姗而来了啊!”这是现在我的真心实意的感触。而且谨对共同研究的“掘井人”和倡导者娄尔行教授和石成岳教授,对以石人瑾教授为首的上海财经大学课题组成员以及以根本光明教授为首的中央大学各位先生的辛勤劳动,表示深切的感谢。

祈望本书对中日两国会计制度和审计制度的相互理解和共同提高有所裨益,并对中日学术交流和增进中日友谊有所贡献。

饭野利夫

1994年7月

## 前 言

1988年初夏,日本中央大学饭野利夫教授上海之行,访问了上海财经大学。双方在会谈之中,提出了两校共同编写“中日比较会计”的意向。饭野利夫教授回国之后,积极组织,并得到中央大学企业研究所领导的支持,成立了共同研究小组。双方通过多次书信交往,达成了共同编写的协议。

双方认为中国与日本国是两个友好的近邻。随着中国的改革开放,两国经济贸易往来迅速发展,学术交流也日益增多。会计作为社会科学的一个重要分支,由于中日两国政治经济制度和管理体制不一样,在会计理论和实践上各有自己的特点。双方共同比较研究,写出成果,这是对中日之间学术交流的一种贡献,并将有利于促进两国之间的经贸往来,增进两国人民的相互了解和诚挚的友谊。

在共同协议的基础上,中方组成了以石人瑾教授为组长的编写组,参加成员有林宝瓌教授、袁瑾堡副教授、林世怡副教授、周勤业副教授、袁树民副教授和陆永炜副研究员。日方成立了以根本光明教授为组长的编写组,参加成员有中濑忠和教授、石川铁郎教授、檜田信男教授、矢部浩祥教授、北村敬子教授、木岛淑孝教授、渡部裕巨教授、龟山三郎教授和浅仓和俊副教授。

1990年9月,中方石人瑾教授、林宝瓌教授和袁瑾堡副教授访问了东京。双方举行了研讨会,相互通报了共同研究的初步成果。1991年3月日方根本光明教授、中濑忠和教授和石川铁郎教授访问了上海。双方通过两次会谈,把编写大纲、内容要点和人员

# 目 录

|                                    |    |
|------------------------------------|----|
| 序.....                             | 1  |
| 前言.....                            | 1  |
| <b>第一章 会计的发展</b> .....             | 1  |
| 第一节 第二次世界大战以前的会计制度.....            | 1  |
| 第二节 第二次世界大战后的会计制度.....             | 5  |
| <b>第二章 审计的发展</b> .....             | 13 |
| 第一节 1868 年(明治维新)为止的审计的变迁 .....     | 13 |
| 第二节 1869 年以后至 1945 年为止的审计的变迁 ..... | 16 |
| 第三节 1945 年以后审计的展开 .....            | 19 |
| <b>第三章 财务会计的现状(上)</b>              |    |
| ——企业会计制度的现状 .....                  | 30 |
| 第一节 企业会计制度的概况 .....                | 30 |
| 第二节 证券交易法会计的现状 .....               | 34 |
| 第三节 商法会计的现状 .....                  | 38 |
| 第四节 税法会计的现状 .....                  | 41 |
| <b>第四章 财务会计的现状(下)</b>              |    |
| ——会计准则的现状 .....                    | 45 |
| <b>会计准则的概要</b> .....               | 45 |

|            |                          |            |
|------------|--------------------------|------------|
| 第二节        | 企业会计原则 .....             | 47         |
| 第三节        | 合并财务报表原则 .....           | 55         |
| 第四节        | 外币业务会计处理准则 .....         | 59         |
| 第五节        | 其他的会计准则 .....            | 62         |
| 第六节        | 今后的展望 .....              | 63         |
| <b>第五章</b> | <b>成本计算的发展和现状 .....</b>  | <b>66</b>  |
| 第一节        | 第二次世界大战前成本计算规则的变化 .....  | 66         |
| 第二节        | 战后成本计算标准的制定 .....        | 68         |
| 第三节        | 《成本计算标准》的内容和特征 .....     | 71         |
| 第四节        | 《成本计算标准》公布之后 .....       | 74         |
| 第五节        | 成本计算的实况 .....            | 77         |
| <b>第六章</b> | <b>成本管理的变迁和现状 .....</b>  | <b>79</b>  |
| 第一节        | 成本管理的变迁 .....            | 79         |
| 第二节        | 作为成本控制的成本管理 .....        | 83         |
| 第三节        | 作为成本降低的成本管理 .....        | 87         |
| 第四节        | 今后成本管理的方向 .....          | 90         |
| <b>第七章</b> | <b>责任会计 .....</b>        | <b>96</b>  |
| 第一节        | 责任会计和企业的经营管理组织 .....     | 96         |
| 第二节        | 事业部制的意义、优点、形态和采用状况 ..... | 99         |
| 第三节        | 事业部制中的业绩评价 .....         | 103        |
| 第四节        | 事业部业绩测定的计算制度 .....       | 108        |
| <b>第八章</b> | <b>管理会计的应用 .....</b>     | <b>118</b> |
| 第一节        | 中长期经营计划和预算模拟 .....       | 118        |
| 第二节        | 折现现金流量法的应用及问题 .....      | 127        |

|             |                  |            |
|-------------|------------------|------------|
| 第三节         | 利润计划和控制          | 128        |
| 第四节         | 工厂自动化和管理会计的对应    | 130        |
| <b>第九章</b>  | <b>资金管理</b>      | <b>133</b> |
| 第一节         | 资金管理的重要性         | 133        |
| 第二节         | 资金概念的多样化         | 136        |
| 第三节         | 资金管理的原则          | 139        |
| 第四节         | 资金管理系统           | 142        |
| 第五节         | 资金信息的披露          | 146        |
| <b>第十章</b>  | <b>财务报表分析</b>    | <b>150</b> |
| 第一节         | 经营分析的意义和历史       | 150        |
| 第二节         | 财务报表分析           | 151        |
| 第三节         | 比率分析的体系          | 154        |
| 第四节         | 财务报表分析的新展开       | 169        |
| <b>第十一章</b> | <b>审计的现状(上)</b>  |            |
|             | ——国家及地方自治体的审计    | 172        |
| 第一节         | 国家的审计制度和会计检查     | 172        |
| 第二节         | 行政监察和行政组织、运营的合理化 | 174        |
| 第三节         | 地方自治体的审计制度       |            |
|             | ——东京都和多摩市的情况     | 176        |
| <b>第十二章</b> | <b>审计的现状(中)</b>  |            |
|             | ——企业的审计制度        | 180        |
| 第一节         | 商法审计制度           | 180        |
| 第二节         | 证券交易法审计制度        | 183        |
| 第三节         | 公认会计士和审计准则       | 186        |

|             |                             |            |
|-------------|-----------------------------|------------|
| <b>第十三章</b> | <b>审计的现状(下)</b>             |            |
|             | ——内部审计·····                 | 189        |
| 第一节         | 对内部审计的理解·····               | 189        |
| 第二节         | 内部审计的独立性·····               | 189        |
| 第三节         | 实施状况·····                   | 191        |
| 第四节         | 信息系统的审计·····                | 194        |
| 第五节         | 同公认会计士审计和监事审计的联系·····       | 195        |
| <b>第十四章</b> | <b>会计业务电算化·····</b>         | <b>196</b> |
| 第一节         | 会计信息系统电算化的环境·····           | 196        |
| 第二节         | 会计业务电算化的领域和程度·····          | 203        |
| 第三节         | 19 世纪 80 年代的会计信息系统的概况 ····· | 212        |
| <b>第十五章</b> | <b>会计教育·····</b>            | <b>221</b> |
| 第一节         | 会计教育的体系与各种考试制度·····         | 221        |
| 第二节         | 商业高等学校中的会计教育·····           | 224        |
| 第三节         | 专科学校中的会计教育·····             | 227        |
| 第四节         | 大学的会计教育·····                | 228        |
| 第五节         | 研究生院中的会计学教育·····            | 232        |
| 第六节         | 企业的会计教育·····                | 237        |
| 第七节         | 职业会计人员与会计教育·····            | 243        |
| 第八节         | 对社会人的会计教育·····              | 245        |

# 第一章 会计的发展

## 第一节 第二次世界大战以前的会计制度

### 一、近代会计制度的曙光

概观历史,日本近代的企业会计制度是在 19 世纪后半期,以引进西欧近代会计方法为起点,并通过制定商法、公布财务报表准则和制定企业会计原则而逐步发展起来的,但第二次世界大战前后,企业会计制度状况发生了很大变化。

据对日本近代会计制度创立和发展有重大贡献的黑泽博士说,从近代会计制度发展史看,1873 年是具有决定性意义的一年。那一年英国人艾伦·亨德(Allen Shand)的《银行簿记精法》与福泽谕吉的《帐合之法》刊行,将西式簿记法介绍到日本。特别后者由于记述了被称为“亨德体系”的复式簿记法,被当时的第一国立银行及其他多数银行所采用并进一步进入工商企业。

日本近代会计制度在其初期阶段,受到英国会计实务的影响,但制定一个作为统一规范的会计制度的时机尚未成熟。这是因为商法尚未制定。

### 二、商法的制定

日本最初的商法是在 1890 年第一届帝国议会上提出并通过的。该商法是在当时任司法部顾问的罗斯埃(H. Roesler)起草的商法草案基础上制定的,故受到德国商法的强烈影响。该商法因遭到强烈抵制,仅公司法部分于 1893 年 7 月 1 日施行。其后,在 1899 年作为现行商法雏形的商法才由议会通过并执行。一般将前者称

为原始商法,后者称为修改后商法,后者实际是日本最初的商法典。

在 1899 年商法有关计算规定中引人注目的是,在总则中对商人提出有义务设置商业帐簿,将每日交易中涉及财产变动的一切事项完整、明了地予以记载,并编制财产目录和资产负债表。商法采用时价法,规定财产目录中的财产用编制时的时价表示。商法还要求股份公司的董事必须就财产目录、资产负债表、营业报告书、利润表和准备金提取、利润(或利息)的分配等问题提出议案,报经股东大会批准。

1899 年,商法的计算规定,在 1911 年和 1938 年被修改。由于这些修改以财产的计价为中心,因此有关设置商业帐簿、编制报表的规定没有变动。1911 年的修改中,将财产计价标准由时价法改为时价以下法,即财产目录中财产的价格不得超过编制财产目录时的价格。在 1938 年的修改中,允许在营业用固定资产计价时,按买价或制造成本中扣除耗损额后的金额来计价,并规定股份公司营业用固定资产价格不得超过买价或制造成本,在交易所上市的有价证券价格不得超过决算前一个月的平均价格。另外,加入开办费、公司债发行溢(折)价如何递延处理的规定。

### **三、商工省《财务报表准则》的制定**

由于 1927 年金融危机以及以 1929 年美国纽约股票交易所股票价格暴跌为导火线发生的世界性经济崩溃,日本陷入极度经济不景气时期。作为应付对策的产业合理化运动,在民间出现。不久,1929 年内阁成立了产业合理化审议会,次月制定了《产业合理化纲要》。接着,1930 年 1 月设置了临时产业审议会,并于同年 6 月在商工省设置了临时产业合理局,作为商工省产业合理化的行政机关。同年 8 月,在临时产业合理局内部设置了财务管理委员会。

商工省临时产业合理局的财务管理委员会陆续颁布了以下文件:1930 年 12 月《标准资产负债表》、1931 年 1 月《标准财产目

录》、1931年6月《固定资产折旧准则》、1931年8月《标准利润表》、1932年7月《资产计价准则》、1933年8月《成本计算基本准则》和与标准财务报表有关的草案。在征求各有关方面意见后,1934年8月综合了标准资产负债表、标准财产目录和标准利润表的内容,定稿颁布了《财务报表准则》。另外,资产计价标准、成本计算基本准则分别于1936年6月和1937年11月以《财产计价标准》和《制造成本计算准则》定稿。

当时日本的会计实践具有多样化特点,在商法中还有些内容未以计算书的标准形式加以规定。因此,在产业合理化过程中,为了强化对企业控制,计划对企业财务报表加以标准化和统一化。财务报表准则正是作为这个计划的一环被加以推行。财务报表准则,本身不是一个法规,但作为编制商法26条规定的财产目录和资产负债表、股份公司向股东大会提出的财产目录、资产负债表和利润表时应遵循的标准公布的。这与在美国被称为会计统一化运动的会计原则制定运动实属殊途同归。

财务报表准则由序、资产负债表、财产目录和利润表构成。资产负债表由以下15个项目组成:(1)总则;(2)形式;(3)固定资产;(4)投资;(5)特定资产;(6)作业及销售资产;(7)流动资产;(8)其他借方帐户;(9)长期负债;(10)短期负债;(11)其他贷方帐户;(12)准备帐户;(13)股东帐户;(14)或有负债;(15)资产负债表综合。其中,资产根据流动性和变现快慢,负债按归还的缓急而分类,资产分为6类,负债分为4类,排列的方法以固定排列法为原则。

利润表由以下7部分组成:(1)总则;(2)形式;(3)制造成本计算;(4)销售利润计算;(5)营业利润计算;(6)净利润计算;(7)净利润分配处理。其中引人注目的是,利润表按损益发生的原因分别表示。即制造工业分为制造成本计算、销售成本计算、营业利润计算和净利润计算4部分,商业分为销售利润、营业利润

和净利润 3 部分。另外,将净利润分配计算从净利润计算中分离出来。虽然利润表已分类,但费用与收益相对应,权责发生制和收付实现制等利润计算原则尚未涉及。

#### 四、计划院《财务报表准则(草案)》的颁布

1941 年 2 月,通过计划院内设置的“财务各准则统一协议会”,制定了《制造业成本计算纲要草案》,并于同年 11 月公布了《制造业资产负债表准则草案》、《制造业财产目录准则草案》和《制造业利润表准则草案》。1942 年 4 月,《制造业成本计算纲要草案》作为内阁命令公布的《成本计算规则》的附件——《制造业成本计算纲要》被制度化,成本计算制度得以统一。但《制造业资产负债表准则草案》、《制造业财产目录准则草案》虽也企图根据 1940 年制订的《公司经理控制令》以内阁命令形式加以法制化,但由于时局急速变化,计划院机构变化和内部不统一,终于未能得以实现。

《制造业资产负债表准则草案》是制造行业股份公司决算时,编制资产负债表的规范格式,包括:(1)总则;(2)资产;(3)负债;(4)资本;(5)或有负债五章。资产负债表借方部分(资产)分为未付资本金、固定资产、流动资产、跨期摊提帐户和损失金几大类。固定资产进一步分类为有形固定资产、无形固定资产和长期投资;流动资产进一步分类为存货、速动资产和预付款。贷方(资本和负债)部分分为资本、负债和利润几大类,负债进一步分为长期负债、短期负债和准备金。排列方法采用固定排列法。

《制造业利润表准则草案》是制造行业股份公司决算时,编制利润表的规范格式,草案不划分章节,项目按损失和收益分别排列。损失部分分为 9 个项目:存货转入额、存货购入额、劳务费、制造经费、一般管理费和销售费、支付利息及贴现费、财产评估损失、财产销售损失和其他损失等。收益部分分为 7 个项目:存货余额、

固定资产转帐额、销售收入、利息收入、红利收入、财产评估收益、财产销售收益和其他收益等。

## 第二节 第二次世界大战后的会计制度

### 一、《企业会计原则》的制定和发展

如前所述,日本企业会计制度在 19 世纪 20 年代后半期到 30 年代的合理化运动中,通过以财务报表标准化和统一化为目的的商工省财务报表准则、《陆军军需品工厂企业财务报表准则》、《海军军需品工厂企业财务报表编制要领》和《制造工业财务报表准则(草案)》的制定而逐步发展的。这些财务报表准则尽管是以统一会计方法,以推行国策为目的,但缺乏基本的会计理论和制度基础的支持。而作为企业会计实践规范的制度保障的取得是在第二次世界大战以后的 1949 年。

为结束战后经济的混乱,推行了各种措施,解散财阀和随之的证券民主化政策就是其中一部分。1948 年 4 月和同年 7 月,仿效美国,分别制定了《证券交易法》和《公认会计师法》,并引进了财务报表审计制度。为使审计制度能有效地发挥作用应遵循的会计原则是必不可少的。为此,1949 年 7 月由经济安定本部企业会计制度对策调查会公布了《企业会计原则》中间报告。

制定《企业会计原则》的目的,在原则的前文中有所概述,现简介如下。日本的企业会计与欧美相比,不完善、不统一,难于正确掌握企业财务状况和经营成果,为促使企业健康地发展和社会整体的利益,必须加快完善企业会计制度的步伐。此外,为合理解决战后经济重建中面临的各种问题,如引进外资、企业合理化、赋税的公正化、证券投资的民主化和产业金融的健全发展等,也迫切要求企业会计的改善和统一。因此,为国民经济民主而健全地发展打下科学基础,必须确定企业会计标准所需的企业会计

原则。

在上述目的下制定的《企业会计原则》被期望发挥以下作用：

(1) 由于企业会计原则是作为企业会计实务中的惯例发展而来，由一般认为公正合理的部分归纳而成，因此虽然没有通过法令规定强制企业执行，但应成为所有企业处理会计事务时要遵循的标准；

(2) 企业会计原则是公认会计师进行财务报表审计时必须遵循的准则；

(3) 将来制定和修改商法、税法、物价控制法令等与会计有关法令时，企业会计原则应得以尊重。

企业会计原则的制定，后来由大藏省企业会计审议会负责，至今进行了如下各种修改和提议。

1949年7月《企业会计原则》和《财务报表准则》。

1951年9月《关于协调商法与企业会计原则关系的意见书》。

1952年6月《关于协调税法与企业会计原则关系的意见书》。

1954年7月《企业会计原则》和《财务报表准则》的修改和《注解》。

1960年6月《关于协调企业会计原则与相关各法令关系的系列意见书》。

《第一 关于财务报表体系》。

《第二 关于财务报表格式》。

《第三 关于有形固定资产的折旧》。

1962年8月《第四 关于存货的计价》。

《第五 关于递延资产》。

1962年11月《成本计算标准》。

1963年11月《企业会计原则》和《注解》的一部分修改。

1966年10月《关于协调税法与企业会计原则关系的意见书》。

1967年5月《关于合并财务报表的意见书》和《注解》。

1968 年《关于企业会计上个别问题的意见》。

《第一 关于外币贬值时会计处理的意见书》。

《第二 有关退职准备金的设置》。

1971 年 9 月《第三 关于外汇汇率涨跌停板取消后外汇资产会计处理的意见》。

1971 年 12 月《第四 关于标准外汇市价变动时外币资产会计处理的意见》。

1972 年 3 月《关于在中期财务报表中应登载的简要财务报表的编制手续的提案》。

1972 年 7 月《第五 关于现行通货体制下外汇会计处理的意见书》。

1973 年 3 月《第六 关于外汇汇率涨跌停板取消过程中外汇资产会计处理的意见书》。

1974 年 8 月《企业会计原则》和《注解》的一部分修改。

1975 年 6 月《合并财务报表原则》和《注解》。

1977 年 3 月《中期财务报表的编制标准》。

1979 年 6 月《外汇交易等会计处理标准》和《注解》。

1980 年 5 月《关于企业内容公开制度中物价变动财务资料揭示的意见书》。

1980 年 7 月《关于商法计算规定的意见书》。

1982 年 1 月《关于对〈法务省命令制定方面问题〉的意见书》。

1982 年 4 月《企业会计原则》和《注解》的一部分修改。

《关于与负债性准备金有关的企业会计原则注解修改的解释指南》。

1983 年 12 月《外汇交易等会计处理标准》和《注解》的一部分修正。

1986 年 10 月《关于根据证券交易法充实公开制度中的财务