

会计创新 及国际协调

Accounting Innovation
and International Harmonization

——常勋教授论（译）著文集

常 勋 著

本文集为常勋教授二十四年来会计思想的精华集萃，共五十二篇论（译）文。作者追随改革开放的进程，对会计和财务改革中比较重大的值得审视、探讨和解决的问题，发表了具有创新性的观点。其中有对国内问题的精辟论述，更不乏对国外论文的经典译作。对我国会计理论的发展起到了重要的推动作用。而作者的可贵之处也在于敢于发表前瞻性的独树一帜的、有悖于当时主导意见的看法，有试图解决问题的勇气，并愿意在以后的修正、充实中不断完善。这也体现了一位真正学者的风范。

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

会计创新 及国际协调

Accounting Innovation
and International Harmonization
——常勋教授论（译）著文集

常 勋 / 著

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

© 常勋 2004

图书在版编目 (CIP) 数据

会计创新及国际协调 / 常勋著 .— 大连 : 东北财经大学出版社, 2004.11

ISBN 7-81084-459-8

I. 会… II. 常… III. 会计学-文集 IV. F230-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 094814 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@vip.sina.com

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: 410 千字 印张: 15 3/8 插页: 2

印数: 1—3 000 册

2004 年 11 月第 1 版

2004 年 11 月第 1 次印刷

责任编辑: 方红星 李智慧 孙越 责任校对: 那欣

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

定价: 38.00 元



常勋教授及其夫人薛清渊女士

作者简介

常 勋，1924年生，江苏常州人。现任厦门大学会计系教授，并兼任天健会计师事务所（集团）高级顾问，厦门国家会计学院兼职教授。曾兼任厦门华夏职业学院院长，香港城市理工学院客座高级研究员，福建省注册会计师协会副会长，中国独立审计准则中方专家咨询组组长等职。

常勋教授是我国开拓国际会计教学和研究工作的先驱者之一，我国资深注册会计师。著有《国际会计》、《高级财务会计》、《财务会计四大难题》、《外商投资企业会计》、《会计专业英语》、《会计师事务所质量控制》等，其中9部次曾获得国家图书奖及华东地区和省、部级优秀成果奖。参与了 *Financial Reporting in Pacific Asia Region* 一书“China”篇的编著工作。20世纪80至90年代，曾在几次国际学术研讨会上发表论文，均具有一定影响，是我国首次出席国际会计教育会议（第六届）的五专家之一。

前言

1

1980年秋季学期，在我的历史错案平反后，我又重新登上了已阔别十二年半的大学讲坛。屈指算来，至今已经历了整整二十四个年头了（我在1991年秋退休后仍接受返聘），这可以说是我一生中最值得珍惜的岁月。有的朋友怀着善意问我，为什么对十多年的冤屈没有怨言，还是那么孜孜不倦地“卖力”。我总是说，越是失掉过机遇的人，越会觉得机遇之可贵，“有力不能使”的滋味才是最难熬的，我不过是紧紧把握住重新获得的机遇而已，别的都懒得去想了。这是我的真心话。

二十四年来，我做了四个方面的工作：一是开拓了“国际会计”的教学和研究工作；二是参与创办了厦门大学会计师事务所，并主持工作凡十多年；三是参与创建了厦门市第一所民办高校华夏职业学院并任首任院长近十年；四是参与了民主党派（民革）的参政议政活动。厦门大学会计师事务所于1999年脱钩改制，至今已发展为在国内初具声誉的大所——厦门天健华天会计师事务所，是天健集团的成员所之一，我早在脱钩改制时就退居二线只担任顾问了；华夏职业学院已发展成拥有近120亩校园和超过5000万元净资产的具有颁发学历证书资格的民办高等院校，我也在2002年卸任后只担任名誉董事了。在世纪之交，我先后从所有社会职务上退了下来，虽然还保留着顾问、名誉主任之类的头衔，但很少参与实际活动了；惟有教学和研究工作这块园地，至今尚耕耘不息，但也只是在发挥余热而已。“人活着总是要干活的，否则就没有意义了！”这是我的座右铭。

二十四年的经历一方面形成了我在教学研究工作中的动向,另一方面也制约和影响了我在教学研究工作中可能取得的成果。就前者而言,使我较能紧跟时代的脉搏,较能把握前沿问题,敢于发表具有前瞻性的观点,在不断修正、充实中前进,并且具有试图解决实际问题的胆识(不怕说错写错,错了可以改);也使我的讲课内容比较生动,含有许多源自实际的真实案例。既作为教师,又作为 CPA 的“两栖”经历,确实起过“相得益彰”的效果。加上当时我自恃精力充沛,还能应对那种紧张的节奏。但在 20 世纪 90 年代后期,就有些不得不服老了,但我却自不量力地去参与创办民办高校的工作,在当时相当严峻的政策和社会环境下历尽创业之艰辛,所幸得到省、市政府特别是后者的支持,依靠群体的努力,做成了一件有益于子孙后代的事,也给我带来了赞许和荣誉,然而却严重地影响了我的研究工作,在前后四五年间,我几乎都封笔了。

去年(2003 年)是我的八十寿诞(依社会习俗,按虚龄计算),自 1948 年以来我任教过的圣约翰大学和厦门大学的过从较密切的门生,酝酿为我祝寿。时值“非典”流行期间,原定到厦门聚会的外地同学们未能如愿,但深圳的冯秋英、方荣义、徐金洲、林开桦还是来了;港、京、津、辽、沪、榕、深等地的同学来电和寄来花篮、礼品的不下五十余人,特别是高尚全、庄肇嘉、赵树濂等 14 位在京的圣约翰大学经济系在上海解放初期毕业的同学们联名发来热情洋溢的贺电,令我感慰和激动之深,实在难以用笔墨表述;在厦的厦门大学同学,包括已在厦大管理学院和会计系领导岗位上的黄世忠、庄明来等教授,以及厦门天健华天会计师事务所中层以上的同仁(其中一大部分是厦大同学),在陈箭深博士等全体合伙人的精心组织下,举行了有百余人参加的祝寿宴会。应该说,这是我此生中最值得庆幸和回忆的,当晚追思往昔,百感交集,很晚才入梦乡。

席间,箭深提议为我出版一本文集作为纪念,这就促成了本书的编辑出版。但二十四年来,我多半承担着繁重的教学工作,也为编写教材投入了很大的精力,因此在专业刊物上发表的论文并不多。我在 1978 年至 20 世纪 80 年代中期编辑和主编《经济资料译丛》时,先后翻译的作品不下 150 篇,但遍及世界经济的各个领域,属于会计的专业文献只

是少数，其中又多半是资料性的，而非评述性的。这些译作对我的国际会计教学和研究工作提供了比较丰富的背景资料，但并不适宜于选入文集。经过多次考虑后，才决定以“会计创新及国际协调”为主题，以论文为主，只选入少数具有评论性的译文，汇编成一本篇幅适中的文集。由于我一向并不注意收集、保存我的论文和译作，因此只能从去年下半年开始，从各方搜集。为了使文集大体上形成一个系统，这一年来，我又在主要会计期刊上发表了8篇论文，并且从我的专著中辑选了少数内容，从没有公开发表过的文稿中辑选了几篇，按松散的类别分成12组共50篇。综观这本文集，并没有精辟和深入的理论研究，只是随着我国改革开放的进程，针对会计和财务改革中比较重大的实务问题，抢先发表了一些评论。其内容从总体上说，不过是针对改革开放的需要，对各个期间我认为值得审视、探讨和解决的问题，提出一些往往有悖于当时的主导意见的看法。以后的实践和发展证明，有些看法是合适的，也有些看法是不合适的，其中有的也在我以后的评论中被修正了。姑妄言之曰“创新”吧！论文又多半围绕着“国际协调”这一主线，就当时处在前沿的热门课题，并结合我国的实际，作了一定程度的剖析，提出了一些刍议。正因为这样，我在选辑时为每篇文章附了一段“背景说明”，既说明了该文发表前后的历史背景，也说明了这些会计课题迄今的发展动向。

在选辑过程中，得到了刘维、黄京菁、陈佳俊、黄海玉等博士的热情帮助，特别是厦门天健华天会计师事务所档案管理室的吴美林同志，为我做了初稿的全部编排工作，在此深致谢忱。

最后要感谢东北财经大学出版社原任社长刘明辉教授和现任社长方红星博士对本文集出版的鼎力支持，以及李智慧、孙越等编辑的精心编辑，使本文集顺利问世。对文集所收录文章中的不当观点和差错，谨请读者们不吝赐教。

常勋于厦门大学

2004年6月21日

(时年80周岁)

目 录

论折旧模式	1
论成本计算模式的改革	13
论企业内部的经济责任中心	27
略论财务会计的结构模式	34
西方财务会计中的公认会计原则与会计假设	41
对财务会计准则委员会概念框架（结构）的评价*	51
三式簿记构思的深入发展	62
三式簿记的结构	70
帕乔利“簿记论”	
——不朽的经典著作	85
Pacioli's "ON BOOKKEEPING"	
——A Classic Work Everlasting	87
中外合资经营企业会计中的记账本位币和汇兑损益问题	90
关于中外合资经营企业会计中外币折算方法的探讨	100

注：加*号为译文。

A Brief Discussion on the Accounting Regulations for Joint Ventures in China (Abstract)	110
彻底改革外币业务的会计处理方法 ——兼评财政部关于《中外合资经营企业外币业务 会计处理的补充规定》	114
比照国际会计惯例修订和完善外商投资企业会计制度	127
必须正视因外汇调剂导致的外商避税问题	136
The Similarities and Dissimilarities between Western Accounting Practices and Accounting Regulations for Joint Ventures in China	139
外币业务会计面面观	144
我国外币交易会计处理方法走过的弯路	154
国际会计的不同定义	161
开拓国际会计研究的新领域	170
国际会计三大难题的新趋向	180
解读国际会计协调化	192
关于制定我国会计准则的若干问题	204
论会计改革与财务和税务改革的配套问题	211
中国会计改革中与国际接轨的若干问题 ——对当前会计改革中的一些深层次问题的探讨	217
Issues on International Harmonization in Accounting Reform in China	223
Accounting Developments in China	231
我国会计制度与国际惯例的接轨问题	247
长期股权投资核算的权益法探析	251
财务比率浅议	257
财务报表粉饰与资产负债表外融资	264

通货膨胀会计*	269
折算会计的论争*	293
合并财务报表的概念架构及其重大变革	321
衍生金融工具是否符合财务报表要素定义	
——在表内确认衍生金融工具探讨之一	337
对会计确认的再认识	
——在表内确认衍生金融工具探讨之二	342
金融工具的确认标准	
——在表内确认衍生金融工具探讨之三	348
公允价值计量研究	354
套期活动会计与公允价值计量	363
中国注册会计师行业的发展正处在关键性阶段	379
铲除不诚信土壤	
——常勋教授直言要多管齐下, 综合整治	383
从注册会计师的鉴证职能说起	387
诚信建设要多管齐下	393
整治诚信危机中的结构性调整 and 改革问题	398
会计师事务所经营管理问题	409
会计师事务所如何改组成合伙制	419
会计师事务所的营销组合设计与独立性问题	426
企业募股上市重组方案的策划问题	436
控质防险案例剖析	442
方方面面话验资	451
从审计模式的演进看风险导向审计	456
附录	468

附录 1: 引言	468
附录 2: 19 比 3 比 20	470
附录 3: 华厦学院办学的十点经验和体会	474
附录 4: 主要编著、译著目录	478
附录 5: 圣约翰大学 14 位毕业同学的祝寿电	480

论折旧模式*

根

据再生产理论来阐明固定资产折旧的经济含义，是折旧会计的理论基础。众所周知，固定资产在使用过程中由于损耗而转移到产品中去的那部分以货币表现的价值，就是固定资产折旧。固定资产折旧应包括由物理磨损因素造成的有形损耗和由技术陈旧因素造成的无形损耗两个部分。随着固定资产的价值转移过程，企业的固定资金减少了，但随着产品价值的形成，流动资金增加了，并且从产品的销售收入中得到了相应的补偿，从中形成折旧基金，以保证固定资产再生产的资金来源。在会计上，固定资产的价值转移部分表现为在各个时期计入产品成本的折旧费，固定资产的原始价值（取得成本）在其整个使用期内各会计期间进行摊配的程序，可被称为折旧会计。“折旧”作为会计的术语，其实际含义就是把固定资产的“原始成本定期转作费用”。固定资产在使用过程中的有形损耗（物理磨损因素）和无形损耗（技术陈旧因素）是固定资产使用效能递减的依据，随着固定资产使用效能的递减，其经济效能，从而其以货币表现的价值也相应地减少。在会计记录中，使用中资产的账面价值，表现为其原始价值减累计折旧的余额，即净值。所有这些方面，都体现了“折旧”所固有的经济含义。

既然固定资产的原始价值要定期转作费用，那么根据什么标准来确定逐年摊销的固定资产原始价值呢？这就成为折旧会计的核心问题。马克思曾指出：“这种生产资料把多少价值转给或移转到它帮助形成的产

* 载《厦门大学学报》1981年第4期。

品中去,要根据平均计算来决定,即根据它执行职能的平均持续时间来计量。这个持续时间,从生产资料进入生产过程时起,到它完全损耗,不能使用,而必须用同一种新的物品来替换或再生产时止。”^① 马克思在这里所说的“平均计算”,显然是指同种生产资料执行其职能的平均持续时间,也就是指出了折旧应以固定资产的平均使用寿命为依据。然而,在实际工作中,这种平均使用寿命只能是一个估计数。使用寿命估计得精确与否,直接关系到折旧计算是否恰当。一般地说,固定资产的有形损耗是可以根据工程技术标准估定的,但在一定程度上也取决于使用过程中不同的维修水平和维修政策。固定资产的无形损耗则取决于科学技术的发展和设备更新政策,要对其进行估计和预测,就更多地带有主观判断的成分了。因此,折旧计算本身不可避免地具有一定的假设性。

在按照各项(或各类)固定资产的平均使用寿命来摊配固定资产的原始价值时,可以在不同的假设基础上应用不同的折旧计算方法,从而得出不同的折旧模式。我国企业大都沿用直线法,少数部门也采用产量法;在国外,常用的折旧方法除直线法和产量法外,还有逐年数字总和法和加倍(或1.5倍)余额递减法等。究竟什么是折旧的典型模式,这是一个值得探讨的问题。过去,有些同志简单地引用上述的马克思论证,把直线法肯定为典型的甚至是唯一的折旧方法,这是对马克思原意的误解。其实,马克思关于平均持续时间这一“平均计算”的概念,同在这种平均持续时间内“平均摊配”固定资产原始价值的具体方法(直线法),并不是一回事。

本文试图对折旧模式问题,进行初步的探讨。

一、均匀折旧模式与递减折旧模式

直线法是一种计算简便的传统折旧方法,它的假设基础是固定资产的使用效能主要同时间因素相联系而技术陈旧因素可略而不顾,例如管

^① 《马克思恩格斯全集》,第24卷,176页,北京,人民出版社,1980。

道、贮藏器、铺筑的路面和一般的房屋建筑等固定资产。用直线法计算所得的逐年折旧额是一个等值数列，可称之为均匀折旧模式或等值模式。其计算公式可表述为：

$$D_i = \frac{C - S}{n}$$

其中， D_i ：各该年度的折旧额

C ：固定资产的原始价值

S ：固定资产的估计残值

n ：固定资产的估计使用寿命（以年计）

另一个传统的折旧方法是产量法，它特别适用于固定资产在各个时期的使用量大不相同而其折旧则主要取决于物理磨损的情况。按照产量表示的固定资产的使用效能，可以是（譬如说）运输车辆载运的吨公里，切削、钻孔、冲压等机床加工的零件数，也可以是固定资产的使用轮班时数。用产量法计算所得的逐年折旧额是一个与逐年产量成比例的数列。如果逐年产量相同，也就成为一个等值数列，因而属于以产量为基础的均匀折旧模式。产量法的计算公式可表述为：

$$D_i = \frac{(C - S) Q_i}{\sum Q}$$

其中， Q_i ：各该年度的产量

$\sum Q$ ：在估计使用寿命期内的估计总产量

在现代化大生产中，绝大多数生产设备的折旧计算是必须同时考虑有形损耗和无形损耗的。无论是从设备在使用早期具有较高的效率，在使用后期更需要进行维修和技术改良的角度（有形损耗因素）而言，还是就技术陈旧因素将随着设备使用时期的推移而越益突出来说，都应该认定：生产设备在其使用寿命的前期比其后期能提供更大的使用效能（即使是房屋建筑，也可以认为其早期提供的服务效能高于后期）。因此，其逐年折旧额应表现为一个递减数列（即递减模式），而不应是等值数列（即均匀模式）。在均匀折旧模式下，只是单纯地假设无形损耗将导致固定资产的提前更新，从而应减缩其平均使用寿命，这也不能反映使用效能递减的实际情况。

二、折旧计算的典型模式是递减模式——复利折旧法

固定资产的经济效能是其使用效能的价值表现。在设定的使用效能递减的基础上，可以借货币的时间价值来综合地反映固定资产经济效能的递减。按照这一观点，我们可以把逐年计入产品成本的折旧费看成是从基建投资（原始的现金净流出）中逐年收回的报酬额（体现为现金净流入）。国家在制定资金使用计划时，应当对投资的经济效果提出要求。譬如说，计划要求某工业部门投资的“报酬率”不应低于 10%。这 10% 的最低报酬率，既可体现为占用国家固定资金或建设银行贷款所应负担的占用费率或利息率，也应该体现为从该项投资中所能得到的未来时期的最低收益率。所谓报酬率，实际上就是使未来时期现金流入的现值等于与其相关联的原始现金流出的利息率。复利折旧法正是建立在这样的假设基础上的。复利折旧法的依据可表述为：固定资产的取得是为了使用，即为了未来的受益，折旧则是把固定资产的原始成本摊配于各个受益时间，复利折旧法每年摊销的原始成本数额，正好等于该项固定资产所提供的逐年受益的现值递减，即其经济效能的逐年递减。

我们用一个简例来加以说明。

某企业在第一年初购置一台机器，其原始成本为 6 000 元，使用寿命估计为 5 年，残值估计为 600 元。如按直线法折旧，其折旧率为 20%，即假设其提供的逐年受益都是总额的 20%。

当报酬率为 10% 时，设第一年的受益为 X ，应用现值表，计算逐年受益的现值。

年末	受益的现值（元）
1	0.90909 X
2	$0.82645 \times 0.80X$
3	$0.75131 \times 0.60X$
4	$0.68301 \times 0.40X$
5	<u>$0.62092 \times 0.20X$</u>
	2.41842 X

$$\text{解 } 2.41842 X = 6\,000 - 600 \times 0.62092$$

$$\text{得 } X = 2\,326 \text{ (元)}$$

由此算出的逐年受益及其现值为：

年末	受益 (元)	受益的现值 (元)
1	2 326	2 115
2	1 862	1 539
3	1 396	1 049
4	931	636
5	465	289

以贴现算式表示，即：

$$\begin{aligned} 6\,000 &= \frac{2\,326}{1+0.1} + \frac{1\,862}{(1+0.1)^2} + \frac{1\,396}{(1+0.1)^3} + \frac{931}{(1+0.1)^4} + \frac{465}{(1+0.1)^5} + \frac{600}{(1+0.1)^5} \\ &= 2\,326 \times 0.90909 + 1\,862 \times 0.82645 + 1\,396 \times 0.75131 + 931 \times 0.68301 + \\ &\quad 465 \times 0.62092 + 600 \times 0.62092 \\ &= 2\,115 + 1\,539 + 1\,049 + 636 + 289 + 372 \end{aligned}$$

同样地，可算出逐年年初固定资产的账面价值：

年初 账面价值 (元)

$$\begin{aligned} 1 & 6\,000 \\ 2 & 4\,274 = 1\,862 \times 0.90909 + 1\,396 \times 0.82645 + 931 \times 0.75131 + 465 \times 0.68301 + 600 \times 0.68301 \\ & \quad = 1693 + 1154 + 699 + 318 + 410 \\ 3 & 2\,838 = 1\,396 \times 0.90909 + 931 \times 0.82645 + 465 \times 0.75131 + 600 \times 0.75131 \\ & \quad = 1\,269 + 769 + 349 + 451 \\ 4 & 1\,726 = 931 \times 0.90909 + 465 \times 0.82645 + 600 \times 0.82645 \\ & \quad = 846 + 384 + 496 \\ 5 & 968 = 465 \times 0.90909 + 600 \times 0.90909 = 423 + 545 \\ 6 & 600 \end{aligned}$$

逐年折旧额 (受益的现值递减) 可计算如下：

年度	折旧额 (元)
1	1 726 = 6 000 - 4 274
2	1 436 = 4 274 - 2 838
3	1 112 = 2 838 - 1 726
4	758 = 1 726 - 968
5	368 = 968 - 600