

改革中的 会计与审计 论文集

—— 阎达五、阎金锴教授论文汇编
(1991 ~ 1998)

中国人民大学出版社



改革中的会计与 审计论文集

——阎达五、阎金锴教授论文汇编(1991~1998)

112359/03

中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

改革中的会计与审计论文集: 阎达五、阎金锴教授论文汇编: 1991~1998/
阎达五、阎金锴著.

北京: 中国人民大学出版社, 1998

ISBN 7-300-02656-7/F·821

I. 改…

Ⅰ. ①阎…②阎…

Ⅱ. ①会计学-文集②审计学-文集

Ⅳ. F23-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 08848 号

改革中的会计与审计论文集

——阎达五、阎金锴教授论文汇编 (1991~1998)

出版发行: 中国人民大学出版社

(北京海淀路 157 号 邮码 100080)

经 销: 新华书店

印 刷: 北京市东晓印刷厂

开本: 850×1168 毫米 1/32 印张: 13

1998 年 6 月第 1 版 1998 年 6 月第 1 次印刷

字数: 321 000

定价: 18.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

这本论著是进入本世纪 90 年代以来我们俩人发表的有关会计、审计方面的论文汇编，论文的内容大都涉及会计、审计理论建设和会计、审计实务改革的有关问题。在本书中有些文章是在已发表论文的基础上稍加修改编入的；也有些文章是与他人合作写成的，其中也包括我们的在读博士生。我们认为，与在读博士生合写文章，这对培养和提高他（她）们的思维能力、分析能力和写作能力是很有好处的。这本论著的出版有助于读者了解我国会计、审计理论研究的进展状况和会计、审计实务改革的演变过程，这对推动我国会计、审计理论建设和促进会计、审计实务的进一步改革会发生积极的作用。

目前，我国的经济的发展正处于世纪之交的重要时期，尽管在我们面前还有许多问题需要解决，也还有一些困难需要克服，但是我国经济的持续高速发展和逐步融入国际经济的发展轨道是大势所趋，不可逆转，与此相适应，我国的改革开放速度将进一步加快。在此情况下，认真总结我国自己的实践经验和研究借鉴国际上发达国家好的做法并将两者有机地结合起来，形成既与国际上大多数国家的做法基本协调，又能充分体现我国国情的会计、审计理论方法体系，是摆在我国会计、审计界面前的一项重要任务。本论著的出版希望能对这一任务的完成发挥一定的作用。

这本论著的顺利出版得到了中国人民大学出版社的大力支持，在此我们表示诚挚的谢意。

阎达五

阎金锴

1998年3月8日

目 录

一、会计理论研究

论会计预测.....	1
谈谈我国会计报告体制的改革	11
关于推行内部责任会计	18
关于企业国有资产保值增值的几个财务 会计问题	27
加强国有资产管理，完善财务会计报告 制度需要研究的几个问题	35
我国会计理论研究状况的回顾与瞻望	45
关于建立财务管理良性循环机制的探讨	56
论注册会计师市场	64

二、会计准则研究

对建立物价变动会计准则的几点思考	79
中国大陆制定会计准则的研究	86
关于中国会计准则模式、结构的研究.....	108
我国制订会计准则的情况和问题.....	120
中国会计的第三次革命.....	132
关于制定我国企业集团会计准则的意见.....	140
中国企业会计准则及其实施情况.....	155
关于中国具体会计准则制定、颁布及实施的 若干问题.....	163

金融工具会计——国际会计准则第 48 号征求
意见稿简介..... 174
我国会计准则述评..... 184

三、企业集团和跨国公司会计研究

我国跨国公司会计研究的现状、困难与对策..... 199
会计国际化发展中的矛盾与对策..... 206
我国对外报告会计发展变化的原因、现状
及对策——兼论横向经济联合和企业集团
对对外报告会计的冲击..... 213
关于企业集团财务、会计问题的探讨..... 223
我国企业集团利益分配探讨..... 232

四、特殊会计研究

论劳动者权益会计——重构会计等式
的理论与方法..... 245
关于人力资源会计的框架——以劳动者权益
会计为中心..... 254
我国内外资企业所得税制度比较
——兼述我国所得税制的改革方向..... 267
关于税前会计利润与应税所得差异的研究..... 279

五、政府及非盈利组织会计改革研究

关于预算会计准则的框架结构..... 287
关于预算会计改革的几点思考..... 292

六、审计理论研究

审计的产生和发展..... 301

从审计的产生谈审计的性质..... 314

审计职能、对象、任务和作用的探讨..... 326

审计理论研究的新起点——浅论审计

 理论结构..... 342

构建审计理论框架初探..... 351

经济效益审计性质、职能和概念的探讨..... 355

内部审计初探..... 367

时代的召唤 历史的丰碑——学习《审计法》

 的几点体会..... 381

中国注册会计师独立审计准则的内容与特色..... 389

积极开展效益审计 推动内部审计发展..... 399

一、会计理论研究

论会计预测

会计管理活动论提出之后，截至目前为止，持反对意见的同志主要有两点理由：一是会计历来是事后反映和监督，它没有事前管理的职能，否则只能叫计划，不能称之为会计；二是会计管理活动论所提出的管理职能，除核算职能外，余者皆为财务(?)职能。对于后一种观点，我们将另文商榷，本文主要谈谈会计事前管理的基础——会计预测问题。

一、会计预测及其客观基础

管理从时间序列考察，可以分为事前、事中、事后管理，三者构成统一的管理过程，如此循环往复，是为管理循环。事前管理核心是决策，而决策的基础则是预测。为此，谈事前管理，就需要从预测说起。

人们对预测有广义、狭义两种理解。广义的理解认为预测是根据已知事件推测未知事件，包括对目前尚未发生的事件的推测(含已发生但尚未发现的事件)；狭义的理解则认为预测仅指对目前尚未发生的事件的推测。从认识论的观点看，预测是人类探索未来的一种认识活动，它是认识主体对于认识客体未来发展的一种预先反映。据此，我们从狭义方面来探讨一下有关会计预测的问题。

会计预测应当是会计人员对会计对象（社会主义企业表现为资金运动）未来发展的一种预先反映。根据存在决定意识这一唯物主义基本原理，会计人员不仅可以对资金运动这一客观存在的过去和现在进行反映，而且完全可以在此基础上预测其未来。

从现实生活看，会计人员对资金运动未来进行预测的必要性是不言而喻的，但之所以成为可能，则根源于企业资金运动的可预测性；换言之，企业的资金运动有规律可循。一般说来，企业的资金运动规律主要有：（1）连续性。企业的资金运动表现为时间上的继起性，过去和现在的资金运动情况往往会持续到未来。资金运动的这种连续性体现了资金自身发展变化的时间规律，正是基于对这种规律的认识，人们才有可能采用趋势预测法来预测未来的资金运动情况。（2）相似性。企业的资金运动具体表现为各会计要素的数量变化，而依附于不同实体的同一会计要素的发展变化规律往往是相似的，据此人们可以根据已有事物去推测即将发生的事物；例如对不可比产品成本水平的预测。（3）相关性。企业的资金运动与其他因素之间存在着相互依存的密切关系，如会计要素与非会计要素就有着相互影响的关系（产量、成本、销价、销量、销售收入相互影响即是）；各会计要素之间也有紧密的联系，如资产的耗费影响成本，收入和成本又决定利润，而收入、支出与应收帐款的变化则影响货币资金，等等。因果关系预测模型就是利用这一原理建立的。（4）统计规律性。对资金运动过程中某个会计要素的变化作一次观察，其结果往往是随机的，多次观察的结果却具有某种统计规律性，而这正是人们在会计预测中应用概率论与数理统计的客观基础。总之，只要人们认识掌握了资金运动的规律，进行会计预测是完全可能的。

总括以上所述，我们可以对会计预测进一步作出如下概括：会计预测是会计人员借助于已经掌握的定性和定量会计信息以及其他有关信息，利用一定的数学方法、统计方法和逻辑推理方法，分

析研究资金运动的规律性，对会计主体的未来资金运动情况所进行的事前会计计量。

二、会计预测的特点

相对于事后会计反映而言，作为事前会计反映的会计预测，具有以下一些特点：

第一，会计预测具有超前性。会计预测是对未来资金运动的事先反映，因而能够突破资金运动的现实规定和历史界限，合乎逻辑地推测其未来，描述现实中尚不存在的资金运动状况。这样，由会计预测所获得的知识便成为一种独立能力，走在实践前面，指导经济活动。会计预测的这种超前性，对于克服资金运动的盲目性、提高效益性有重要意义。

第二，会计预测具有探索性。作为对资金运动未来状态的推测和判断，会计预测永远是不充分、不确定的。这是因为会计预测不仅取决于目前的条件，而且取决于将来形成的条件；不仅取决于资金运动的内在特性，而且取决于资金运动的外部环境。另外，由于会计预测是预测主体与预测客体的相互作用，因而其探索性不仅来自预测对象，而且也来自预测主体，来自会计人员所运用的理论、方法和技术。预测对象的不确定性，大大增加了建立预测理论、方法和技术难度，因而在这方面表现的探索性尤为明显，诸如理论上的不成熟性、方法上的多变动性以及技术上的可选择性等等。

第三，会计预测具有不精确性。这是与未来因素的不确定性相联系的。所谓不精确性是指会计预测只能对未来资金运动勾画出一个轮廓，指明其发展的基本趋势，而且往往附带诸多假定条件，其计算出的数值大多是近似值。但是需要说明的是，会计预测的不精确性与其正确性并不矛盾，从最终目的而言，只要会计

预测的结果是有用的，那就应当认为是正确的。会计预测的精确性是一种相对概念，一般来说其精确度随预测区间的不同而异，长期预测误差大，短期预测误差小，甚至可以预见影响资金运动的有关经济事项发生的日期以及影响会计要素的具体数量。当然，与事后会计反映（也不是绝对精确）比较，会计预测的假设和估计成份要大一些。

第四，会计预测具有灵活性。会计预测的具体内容、方法和结果（即目标）都有较大的灵活性，预测什么、如何预测、以及达到什么目的，可以根据需要和条件独立确定。会计预测的这一特点取决于：（1）会计预测主要为决策服务，一般不直接涉及利益分配，因而遇事可以灵活处理；（2）会计预测的理论与实务尚在形成之中，规范程度不大，有较大的选择余地；（3）受法规约束较小。

此外，从整个企业角度看，会计预测是企业管理预测系统的子系统，相对于其他管理预测，会计预测又有这样一些特点：（1）预测的主要依据是财务会计的历史信息；（2）以资金运动、具体表现为各种会计要素的变动为预测对象；（3）有较大的综合性，预测结果实际上是对企业未来生产经营活动的一种综合的预先反映；（4）直接服务于会计决策、会计计划和会计预报。

三、会计预测与其他事前会计管理的关系

我们认为，事前会计管理可分为会计预测、会计决策、会计计划和会计预报四个环节，彼此既有联系，又有区别。会计预测是对未来资金运动的陈述，它说明在一定条件下，如果采取或者不采取措施、行动，未来的资金运动将会发生什么样的变化。会计决策则是决定未来资金运动的策略和办法，是为达到预定目标而制定与选择方案的过程。会计计划（下文再具体说明）是对未

来资金运动的具体安排，它说明的是为实现决策目标所应采取的步骤、措施和方法。

会计预测对于会计决策的作用，是由会计决策的性质和会计预测的特点所决定的。第一，会计预测可以分析、判断会计决策对象的种种可能，为决策勾划出各种轮廓，帮助决策者开拓思路，科学确定决策目标；第二，有助于发挥决策者的主观能动性，避免盲目性，提高自觉性，择优去劣，趋利避害，使整个决策过程实现科学化；第三，会计预测可以为会计决策提供多种备选方案，供决策者择优抉择，这从一定意义上讲，是保证决策民主化的一项有力措施。

会计决策的实施与落实需要通过会计计划来实现。这里所说的会计计划即资金运动计划，也就是由会计部门和会计人员编制、组织实施的财务、成本计划，它是企业经营计划的组成部分。当然由于观点的不同，也可以将这种计划叫作财务计划，但不论怎么叫（可以讨论），会计人员要做计划或者说会计工作包括计划，这是谁也否认不了的，除非你死抱着传统的事后会计不放。会计预测与会计计划是事前会计管理的两个不同环节或过程，它们既有区别又有联系。会计计划是会计决策的具体体现，它不是一般地预测资金运动的未来，而是从纲领的意义上描绘其发展进程。会计预测所提方案是概略化和参考性的，会计计划则是具体化和指令性的。会计预测是会计计划的前提，正确的预测有助于提高会计计划的科学性和可行性。

根据会计管理的程序，会计预测在会计决策之前，会计计划在会计决策之后。会计计划是会计决策的产物，是实现会计决策的桥梁，会计预测对会计计划的作用，在很多情况下是通过会计决策来实现的。

会计预测除为企业内部经营管理服务外，还可为企业外部有关方面服务，即以会计预报的形式定期或不定期地对外提供企业

将来某会计期间有关经营成果和财务状况的预测信息，供有关经济决策者使用。这一工作，在西方一些发达国家已逐步开展，在我国肯定也是一种发展方向。

需要指出的是，会计预测固然都要为其他事前会计管理环节服务，但由于它们的性质不同，对会计预测的要求也不一样。相对而言，为会计决策服务的会计预测注重资金运动的全局、远期效益与总趋势，要求预测结果可靠、稳定；而为会计计划服务的会计预测，较注重资金运动的细节、发展过程和具体条件，要求预测结果精确、灵敏；为会计预报服务的会计预测着眼于对未来资金运动的总体描述，注重有利与不利因素的列示，要求提供的信息全面、准确、有启迪性。

四、项目会计预测和期间会计预测

会计预测可以按不同标准进行分类，我们按会计预测对象的内容，将其分为以某个期间的会计要素为预测对象的期间会计预测和以某个决策项目所涉及会计要素为预测对象的项目会计预测。下面分别谈谈这两种会计预测。

由于项目本身的特点，决定了项目会计预测具有不固定性、不连续性等特点；它一般无相应的历史资料，只能根据市场预测等其他管理预测资料或其他类似项目的历史资料进行预测。项目会计预测直接服务于项目会计决策，因而预测重点一般放在预期收入、成本、利润以及资金需要量等方面；由于项目跨越的时期比较长，预测中通常要考虑货币的时间价值。基于计量货币时间价值的需要，以及为了以后将选定决策方案的项目会计计划分解、落实，对长期项目要进行分期预测。项目会计预测是项目总体预测的一部分，是项目经济可行性分析的重要组成部分，它与其他预测通常是同步进行。从已有的经验看，在开展项目会计预测过程

中应注意以下一些问题：(1) 要特别重视问题的分析、描述，并尽可能多地收集有关资料；(2) 要注意与项目的其他预测的联系与协调；(3) 要明确项目会计预测的假设、前提；(4) 要特别重视与项目会计决策的相关性，在预测方法、程序的选择，以及预测结果的精确度的确定等方面，都要加强针对性；(5) 要重视定性分析；(6) 项目会计预测应与现行财务会计制度及国家的经济政策保持一致。

期间会计预测是以整个企业为对象，目的在于提供企业未来某个或几个会计期间的预测经营成果、财务状况和财务变动情况等方面的信息，它是一种常规性预测，因而要保持前后期的一致性和事中、事后会计管理的协调性。根据现有的经验，在开展期间会计预测时，应注意以下一些问题：(1) 要明确以会计计划和会计预报为服务重点，要满足不同使用者的要求；(2) 要注意与前期报告的衔接；(3) 要反映已经作出的有关未来预测期的会计决策的影响。

五、会计预测的基本程序

不论何种会计预测，均需经过以下几个步骤。

1. 确定预测目标。明确为什么进行会计预测，是为了进行会计决策，还是为了制订会计计划，或者是为了编制会计预报。同时应明确预测的时间期限和数量单位。

2. 收集与预测目标有关的原始资料和数据。其内容和主要来源有：企业的历史财务与会计资料，企业其他部门的有关历史资料和预测资料，有关国家计划和统计方面的资料，以及其他有关资料。要求会计人员对收集到的资料进行分析、整理和筛选，而做好此项工作，会计人员应有较强的判断能力，并熟悉企业的内外环境。

3. 选择预测方法，建立预测模型。定量会计预测可建立数学模型，此类模型一般分为三类：一是趋势预测模型，即根据预测对象的过去和现在预测未来，主要用于产品成本和销售收入等业务的预测；二是因果关系预测模型，即根据预测对象与其影响因素之间的因果联系进行预测，本一量一利预测模型就是一种典型；三是平衡联系预测模型，即根据预测对象自身在时间序列上，或预测对象与有关因素之间的数量平衡关系进行预测。例如，“期初余额+本期增加额-本期减少额=期末余额”这种平衡模型就经常用于期间会计预测。这三类定量预测模型又都包括若干种具体预测模型。定性预测虽不像定量预测那样成形，但我们仍可从人们有效的实践中逐步建立若干模型，如理论分析模型、政策分析模型、逻辑推理模型、外部环境分析模型等等。

选择预测方法一般说来应遵循两项基本原则，即预测方法与预测对象相适应的原则和预测成本和预测效益相匹配的原则。为此，要求会计预测人员应做到：

第一，熟练掌握各种预测方法的特点，包括：（1）与预测方法有关的时间范围，有两项内容。一是各预测方法最适合的预测时间的长度，一般说定性预测法适用于长期预测，定量预测法则适用于近期和短期预测；二是预测所需要的时期数，有的预测方法只适合于推前一、两个时期，有的方法则能用于推前预测几个时期。（2）方法所适用的数据模式。大多数预测方法都有被预测数据的模式类型作为假定前提，就数据的变动模式而言，就有水平模式、季节型变动模式、循环变动模式和长期趋势型模式。（3）模型的类型。如应判明是趋势预测模型，还是因果预测模型。（4）运用预测模型所需费用。主要包括研制费用、存贮费用、实施费用等。（5）准确性程度。（6）应用时是否方便。

第二，要明确预测对象及其所处环境的特征，主要有：（1）预测的时间跨度；（2）预测所需的详细程度；（3）预测对象所含项

目的多少；(4) 预测的服务对象；(5) 环境的稳定性；(6) 现行的计划程序。

4. 运用所选定的方法和建立的模型进行预测。

5. 对选定的预测方法和建立的预测模型以及得到的预测结果进行分析评价。在实践中，并不是资金运动的任何演变规律都有预测意义。事实上，不同的会计预测人员运用不同的预测信息、不同的处理方法，或同一信息的不同取材，可能得到有关特定会计要素的多种演变规律。只有经过深入研究、反复的数据处理和有经验的主观判断，才能选择出可以代表或说明资金运动未来的规律，用于会计预测。这是一个反复进行资料数据处理和选择判断的过程，也是一个多次进行反馈的过程。另外在预测中，常会遇到一些来自企业内部或外部的新因素，要尽可能将其量化，并分析它们的影响范围和程度，找出预测与实际可能产生的误差及其大小和原因。

6. 修正预测结果，作出最后预测。这是定量与定性预测相结合的过程。对于用定量方法进行的会计预测，常因有些因素由于数据不足或无法定量表示影响会计预测的精度，这就需用定性的方法分析这些因素，并据以修正原定量预测结果。而对于定性预测的结果，则常常可用定量预测方法加以补充、修正，以使预测结果更接近实际。

7. 输出最后预测结果。通常可将会计预测结果以预测报告的形式送交使用者。

六、关于会计预测的精确度

上文指出，会计预测结果具有不精确性的特点，但这并不妨碍对会计预测结果提出适当的精确度要求。会计预测结果的不精确性，最终要通过与实际对比来确定，即表现为预测值与实际值