

协调审计和成本效益原则的职业谨慎原则

成都 陈文寿

一、职业谨慎原则与成本效益原则的冲突

1.片面运用成本效益原则,缺乏应有的职业谨慎。成本效益原则运用的目的在于在保持效益一定的情况下尽量降低成本,或者在成本一定的情况下尽可能取得高的效益。我国独立审计实务中普遍存在着片面运用成本效益原则的情况。这主要是由于我国审计市场“僧多粥少”,各会计师事务所竞相压价,把职业谨慎原则抛在脑后,想方设法降低审计成本所造成的。

2.过度谨慎不符合成本效益原则。如果注册会计师在审计过程中过度谨慎,在计划和实施阶段投入过多的时间和精力,那么相反会带来审计成本的无谓增加,同时也与现代审计的公允性审计目标相悖。

事实上,职业谨慎原则和成本效益原则之间的冲突实质是

审计质量和审计效率的冲突。片面运用成本效益原则,虽然提高了审计效率,但却可能导致审计质量的下降;同样,如果过度谨慎,虽然对审计质量的提高大有裨益,但却可能导致审计成本的上升,不符合成本效益原则。所以,要避免出现这样的局面,从审计技术层面讲,就应在审计实践中对职业谨慎原则和成本效益原则进行协调。

二、协调职业谨慎原则和成本效益原则,提高审计质量

在审计实践中,实现审计质量与审计效率的最佳结合,追求职业谨慎与成本效益之间的合理平衡是注册会计师应铭记的工作目标,也是实现公允性审计目标的关键。如何协调职业谨慎原则和成本效益原则呢?笔者认为,可以采取以下两方面措施:

1.以保证审计质量为准,合理确定职业谨慎原则和成本效益原则的优先使用顺序。要实现审计质量和审计效率的协调,应优先考虑审计质量的提高,这是由独立审计承担向政府部门及广大公众提供信息鉴证服务的职责所决定的,是独立审计生存和发展的前提。独立审计中运用职业谨慎原则,侧重于提高审计质量;运用成本效益原则,则侧重于提高审计效率、降低审计成本。因此,在当前经济环境下,对于审计实践中职业谨慎原则和成本效益原则的使用顺序,应以职业谨慎原则为优先。

2.对成本效益原则的运用进行必要的约束。在职业谨慎原则和成本效益原则的冲突中,过度谨慎一般会导致审计效率下降,但一般不会出现审计质量下降,所以目前存在的主要问题不是过度谨慎。片面运用成本效益原则一般会提高审计效率,但一般会同时导致审计质量下降,所以目前审计质量不高的原因主要在于成本效益原则的片面运用。而成本效

益原则的片面运用,会导致注册会计师过度削减审计程序和缩小审计范围,或者放弃某些有利于提高审计质量的审计程序。所以,如果不对成本效益原则的运用进行必要的、适当的约束,提高审计质量将成为一句空话。实际上,我国独立审计准则对成本效益原则的运用进行了一定的约束,如《独立审计具体准则第5号——审计证据》第十二条规定:注册会计师获取审计证据时,可以考虑成本效益原则,但对于重要审计项目,不应将审计成本的高低或获取审计证据的难易程度作为减少必要审计程序的理由。□

谈全面收益报告对“资本公积”项目的影

东北财经大学会计学院 周萍

根据我国现行的会计制度,资本公积包括的内容较多且性质各不相同,推行全面收益报告必须对资本公积的性质进行重新定位。

一、资本公积的内容及性质

1.股本溢价与拨款转入。股本溢价是股票发行价格超过股票面值的差额,它属于股东投入资本。拨款转入是指国家投入的专门用于技术改造、技术研究等项目完成后按规定转入资本公积的部分。国家是企业的所有者,因而拨款转入应属于企业与其所有者之间的资本交易。

2.接受捐赠资产。我国会计制度对接受捐赠资产的处理曾作过几次调整,调整的关键问题是将其计入当期损益还是作为所有者权益处理。笔者认为,企业(非营利组织除外)接受捐赠,其性质属于非交互性交易产生的利得,因而应作为一项利得计入当期损益。

3.债权人豁免的债务或无法支付的应付款项。修订后的会计准则和会计制度规定,债权人豁免的债务或无法支付的应付款项改作“资本公积”项目反映在资产负债表中。但从性质上看,债权人豁免的债务属于债务重组收益,应作为一项利得处理;无法支付的应付款项通常发生在物资采购过程中,是由债权人单位变更登记或撤销等原因所带来的,因而是一种非经常性的经营收入。

4.股权投资准备。股权投资准备是指企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,因被投资单位接受捐赠等原因增加资本公积,企业按其持股比例计算而增加的资本公积。

5.外币资本折算差额。外币资本折算差额是指企业接受外币投资时因采用不同汇率而产生的资本折算差额。这一差额因股东缴入资本形成,可以作为所有者权益的调整项目仍计入资本公积。

6.资产评估增值。按照我国现行会计制度的规定,企业资产评估增值应在资产负债表的权益部分反映,而不在利润表