

厦门大学会计学

研究生系列教材

研究生教学用书

教育部研究生工作办公室推荐

现代西方会计理论

Modern Western Accounting Theory

(第三版)

葛家澍 林志军 著



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

责任编辑 / 陈丽贞 封面设计 / 文心 / 祖洵

研究生教学用书 教育部研究生工作办公室推荐

F0267-3-1

ISBN 978-7-5615-1704-8



9 787561 517048

定价:56.00元

厦门大学会计学
研究生系列教材

研究生教学用书
教育部研究生工作办公室推荐

现代西方会计理论

Modern Western Accounting Theory

(第三版)

葛家澍 林志军 著



厦门大学出版社
国家一级出版社 全国百佳图书出版单位

图书在版编目(CIP)数据

现代西方会计理论/葛家澍,林志军著. —3 版. —厦门:厦门大学出版社,2011.3
ISBN 978-7-5615-1704-8

I. ①现… II. ①葛… ②林… III. ①会计学-西方国家 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 009154 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门市软件园二期望海路 39 号 邮编:361008)

<http://www.xmupress.com>

xmup@public.xm.fj.cn

厦门市明亮彩印有限公司印刷

2011 年 3 月第 3 版 2011 年 3 月第 1 次印刷

开本:720×960 1/16 印张:40.75

字数:738 千字 印数:7 000~10 000 册

定价:56.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换

第三版序

Modern Western Accounting Theory

2006年8月本书出了第二版,并经教育部研究生办公室推荐为研究生教学用书。现已过去近5年。

过去的5年,是世界大变革的不平凡时代。西方国家和全球几乎所有国家和地区都经历一场百年未遇的金融危机,它严重地打击了世界经济,也使财务会计与报告受到洗礼,尤其在会计计量方面,在金融工具的确认与披露方面,争议最多,分歧也大,而国际会计准则理事会(IASB),则面临着制定一套单一的、适合于全球的、高质量的会计准则的挑战,特别是对金融工具会计要进行重大改革。为此,IASB与美国的财务会计准则委员会(FASB)合作,联合制定了一系列会计准则的趋同项目,有的已经完成,大部分正在加紧执行,因此,西方财务会计与报告,也出现了前所未有的大变革。

面对这一形势,本书再一次进行修订。第三版除对各章均有不同程度的变动和更新外,新增加了三章,即会计确认理论、会计计量理论(二)和金融工具的确认与计量。对国际会计的协调与趋同、IASB与其发布的IRFSs的特点、IASB及其准则在国际会计界日益提高的声望和认同,以及主要国家如何执行IRFSs(直接执行或与之趋同)等均作了大幅度的补充。此外,在收入确认指南、财务报表列报方式、财务报告内容的拓展和IASB与FASB联合概念框架等方面也按照国际会计的新成果作了补充阐述。

我们期望,通过第三版,能够大体反映后危机时代西方财务会计理论的新发展和改革的新趋势,让广大读者耳目一新及有所启迪,并预期对我国企业会计准则今后如何进一步与国际财务报告准则趋同有所帮助。

在第三版的修订过程中,得到厦门大学出版社陈丽贞女士的支持和协助,香港浸会大学会计学专业刘纯希同学对部分修订稿进行了整理打印,厦门大学会计系博士研究生陈朝琳对部分修订稿进行了校阅,谨此一并致谢。

葛家澍 林志军

2011年3月

第二版序

Modern Western Accounting Theory

本书作为教育部研究生工作办公室推荐的研究生教学用书,自出版以来,蒙广大读者和专家的关爱,尚属畅销,肯定的评价也占多数,这均使作者深受鼓舞,同时也是对我们的一种鞭策。现在六年即将过去,西方国家(主要是美国)在财务会计理论方面发展很快。尤其在最实用的理论——财务会计概念框架等方面,变化很大。美国 FASB 与国际会计准则理事会联合制订的趋同框架,向我们提出许多新的理论问题,需要认真探讨。

此外,在第一版中,尚存在某些缺漏,需要在第二版中加以补充。

在这一版中,除对所有各章都尽可能按照西方财务会计改进的步伐,立足于发展的前沿,在不同程度上进行了修改外,在某些章节(如第五章)还反映了作者的观点。

第二版新增了两章,即第十六章“所得税的会计处理”和第十七章“养老金会计”,并在第六章计量属性部分增加“公允价值”一小节,尽可能反映美国关于公允价值计量研究的新成就。

我们期望,通过第二版,能够将更新更多的知识奉献给广大读者。由于我国 2006 年正出台一整套既趋同又创新的企业会计准则,我们也希望本书的发行,除了供会计专业的研究生作为教材使用外,也有助于其他财务会计工作者更好地从理论上理解和执行我国新的会计准则。

最后,要特别感谢厦门大学会计系博士生徐跃同志对本书的清样进行了认真的校对。

葛家澍 林志军

2006 年 5 月

序

Modern Western Accounting Theory

序

十年以前,为了帮助高等学校会计专业的师生,主要是研究生学习西方的财务会计理论和方法,我们写了《现代西方财务会计理论》一书,出版以来,受到读者的欢迎和鼓励,使我们深受鼓舞。十年过去了,现在西方的会计理论发展很快。其中一个重要的标志是实证会计研究异军突起,大有取代规范会计理论之势。当然,完整的会计理论研究应当是规范研究与实证研究相结合,两者既不当互相排斥,也不能互相取代。实证会计理论依据的会计数据,主要来自财务报告。在财务会计中,从交易、事项发生时开始,把原始数据加工为会计信息所需经历的确认、计量、记录直到报告等一系列复杂的加工程序,均赖规范会计理论,包括财务会计概念框架(其具体化就是会计准则)的指导。事实证明,就在实证会计理论研究蓬勃发展的同时,规范会计理论也有长足的进步。例如,1990年以来,美国财务会计准则委员会(FASB)就发表了36份财务会计准则公告和1份财务会计概念公告(SFAC No. 7);美国注册会计师协会(AICPA)的一个专门委员会(Jenkins Committee)发表了《改进企业报告——面向用户》的研究成果。为了制止和抑制上市公司旨在操纵盈利、玩弄所谓“数字游戏”,美国证券交易委员会(SEC)的主席和首席会计师发表了一系列重要讲话并制定了若干会计问题(如收入确认、重要性原则的明确理解等等)的改进措施。考虑到21世纪是知识经济的时代,它将对会计和财务报告提出挑战,SEC委员Steven M. H. Wallman以“在一个剧烈变动的世界中,未来的会计和信息披露”为总标题,发表了系列的(前后4篇)、极具前瞻性的论文。单是上述小部分文献,就涉及到会计模式和会计理论的重要实际问题和重大理论问题。这些文献至少在推动诸如高质量会计准则,如何保证真实、充分而有透明度的披露,财务报告的改进及其未来的发展以及金融工具(主要指衍生工具)的确认、计量与披露,新的计量属性——公允价值的计算与应用等问题的研究方面起了积极的作用。毫无疑问,实证会计研究的兴起及其取得的成果,令人耳目一新。它开辟了会计研究十分广阔的新领域。它所带来的

新思维、新概念和它所运用的新手段、新方法则丰富、发展了传统的会计理论，这都是应当肯定的。然而，这并不意味着规范会计理论已经过时。只要会计工作者以现行财务会计和财务报告为手段在资本市场中起着“守门员”的作用，只要财务会计信息仍是市场经济中最重要的信息源而不可或缺，那么，用来规范财务会计与报告的准则和指导它的理论，就必然具有不可磨灭的有用性。因此，本书的再版，仍以阐述当前的规范会计理论为主，并以美国的会计理论、准则和实务为准绳。作为对完整的西方会计理论的介绍，本书也设了专章，力求客观公允地评价实证会计理论。

经我们仔细分析，本书初版中的大部分内容还是有用的，再版中仍给予保留，但均作了不同程度的修改和局部更新。新版增加了三章新的内容。分别是：实证会计理论、现金流量与现金流量表、国际会计协调化。另外，有些章节需增补新的知识，在新版中重新划分了章节。例如初版第六章资产计价扩充为三章，分别论述资产计价的基本原理、流动资产的计价和固定资产与无形资产的计价。初版第七章负债与业主权益则扩充为两章，增补负债确认与报告的若干理论问题。这样，新版就由初版的十章增加到十六章。由于内容有所扩展，新版书名改为《现代西方会计理论》。

考虑到本书读者的对象主要是高等学校会计学专业的师生，尤其是研究生以及对会计理论有兴趣的实务工作者，在新版中，我们对以下两个方面予以特别的关注：

(1) 在一些主要内容上，力求反映西方规范会计理论、会计准则和会计实务等方面的最新成就；

(2) 本书是会计理论，主要又是对那种会计理论的论述，这就应当注意同本科生使用的“财务会计”教材有所区别。我们的做法是：在与“财务会计”同类问题的阐述上，尽可能把它提到一定的理论高度，即讲清道理；同时，有关原则、准则、程序和方法等等的说明，都不止介绍一种观点、一种做法而尽量列举不同的见解和不同的观点。这对开阔学生的眼界，提高他们的分析、鉴别与评估决策能力，从而同本科生所使用的“财务会计”教材区别开来，可能是重要的。

本书新版的全部初稿皆由林志军教授提供。葛家澍教授则进行修改和定稿。在修订过程中，刘峰教授提出不少宝贵意见，博士研究生陈守德作了具体的编排和个别补充工作，特向他们表示感谢。

由于作者水平的限制，本书仍然会存在不少问题和缺点，敬请读者批评指正。

葛家澍 林志军

2000年10月

目 录

Modern Western Accounting Theory

第三版序
第二版序
序

第一章 现代会计的演变	(1)
第一节 19 世纪前的会计发展	(2)
第二节 19 世纪至 20 世纪初的会计发展	(7)
第三节 20 世纪 30 年代以来的会计发展	(9)
第二章 财务会计理论及其研究方法	(19)
第一节 会计理论的性质	(20)
第二节 构建会计理论的方法论	(25)
第三节 会计学属性和会计理论验证	(40)
第三章 美国的公认会计原则	(43)
第一节 公认会计原则的产生与发展	(43)
第二节 推动公认会计原则发展的主要组织	(53)
第三节 会计假设和基本会计原则	(58)
第四节 会计准则的制订	(75)
第五节 以原则为基础的会计准则制订方式	(80)
第四章 财务会计概念框架	(84)
第一节 财务会计概念框架的性质与发展	(84)
第二节 财务会计和财务报告的目标	(91)
第三节 会计信息的质量特征	(99)
第四节 财务报告与会计信息质量特征的新发展 ——FASB 的 SFAC No. 8(2010)	(103)
第五节 财务会计和财务报表的要素	(111)

第六节	财务报表的确认与计量	(118)
第七节	现金流量信息、现值与公允价值	(123)
第八节	对 FASB 概念框架的评价	(128)
第九节	概念框架的改进	
	——IASB 和 FASB 的联合研究项目	(130)
第五章	实证会计理论	(134)
第一节	实证会计研究的发展	(134)
第二节	实证会计研究的基础概念	(137)
第三节	实证会计研究的主要结论	(142)
第四节	实证会计理论评析	(150)
第六章	会计确认理论	(157)
第一节	会计确认的含义	(157)
第二节	财务会计的确认原理	(158)
第三节	会计确认的应用——收入确认	(162)
第四节	收入确认的新观点	(169)
第七章	会计计量理论(一)	(175)
第一节	会计计量的含义与特点	(175)
第二节	计量属性	(179)
第三节	计量单位	(190)
第四节	计量模式	(193)
第八章	会计计量理论(二)	(195)
第一节	公允价值的概念(公允价值定义的变化与发展)	(195)
第二节	对公允价值计量的评价	(209)
第三节	正确认识财务会计计量属性的运用	(211)
第九章	资产及其计价原理	(219)
第一节	资产的含义、性质与分类	(219)
第二节	资产计价的目的	(223)
第三节	资产计价的基础	(225)
第十章	流动资产及其计价	(232)
第一节	流动资产的性质	(232)
第二节	流动资产的分类与计价	(234)
第三节	存货及其计价	(242)
第十一章	长期资产与无形资产及其计价	(259)
第一节	长期资产的性质	(259)
第二节	长期资产的计价	(261)

第三节	非货币资产交换及其计量	(267)
第四节	长期资产的折旧	(271)
第五节	租赁资产的确认与计量	(285)
第六节	无形资产及其计价	(290)
第十二章	负债及其确认与计量	(301)
第一节	负债的含义与特征	(301)
第二节	流动负债及其计价	(305)
第三节	长期负债及其计价	(307)
第四节	若干特殊的负债事项	(315)
第十三章	业主权益及其确认与计量	(322)
第一节	业主权益的性质	(322)
第二节	业主权益的分类	(333)
第三节	股东权益变动的确认	(335)
第十四章	金融工具的确认与计量	(349)
第一节	金融工具的含义与分类	(349)
第二节	金融工具的确认	(356)
第三节	金融工具的计量	(364)
第四节	金融工具套期交易的确认与计量	(376)
第十五章	收益概念与收益决定	(381)
第一节	收益的重要作用	(381)
第二节	收益的不同概念	(383)
第三节	资本保全与收益计量	(392)
第四节	收入与费用的性质及其计量	(395)
第五节	利得与损失的含义和计量	(410)
第十六章	财务报告与信息披露	(413)
第一节	财务报告的含义与作用	(413)
第二节	财务报表的性质与内容	(419)
第三节	基本的财务报表	(422)
第四节	财务报告的其他手段	(448)
第五节	可持续发展报告及其发展	(452)
第十七章	现金流量与现金流量表	(469)
第一节	现金流量的含义与作用	(469)
第二节	现金流量报告的发展	(472)
第三节	现金流量表的编制与使用	(483)
第十八章	物价变动与物价变动会计	(494)

第一节	物价变动的性质	(494)
第二节	物价变动对财务报告的影响	(497)
第三节	物价变动会计的发展及其基本模式	(502)
第十九章	所得税的会计处理	(523)
第一节	应税收益与会计收益的差异	(523)
第二节	所得税的跨期分配	(526)
第三节	递延所得税的处理方法	(537)
第二十章	养老金会计	(541)
第一节	养老金的相关概念	(541)
第二节	养老金支付义务及其成本的确定	(544)
第三节	期间养老金费用与养老金负债	(549)
第四节	其他退休后福利的会计处理	(553)
第五节	养老金计划的披露	(555)
第二十一章	国际会计协调与趋同	(562)
第一节	国际会计协调与趋同的必要性	(562)
第二节	会计制度异同性的影响因素	(565)
第三节	国际会计协调与趋同进程	(571)
第四节	国际财务报告准则	(585)
第五节	国际会计协调与趋同的若干理论问题	(591)
附 录		(601)
参考文献		(631)

第一章

现代会计的演变

在西方,现代会计主要有两个分支。一是财务会计(它是有关一家企业的资产、负债、收入、费用和盈利等方面的会计),主要是为投资人、贷款人、其他债权人进行资源分配决策提供有用的信息。二是管理会计(它是在企业各个管理层面协调管理人进行决策,计划并进行控制),成本核算、分析目标成本与目标利润以及内部控制是管理会计的核心。^① 财务会计是传统会计的主要继承者,并根据投资人等市场资金供应者的决策需求不断发展其内容与方法。1970年,美国的会计原则委员会(APB)——美国注册会计师协会为制订 US GAAP 而建立的独立机构(1959至1973)发表的第4号报告曾这样定义财务会计:“企业财务会计是会计的一个分支……以货币定量方式,提供企业经济资源及义务的持续性历史,也提供那些资源与义务的经济活动的历史。”^②

按照 APB 的观点,财务会计提供的是历史的财务信息。其实,财务会计是发展的,时至今日,除财务报表主要提供历史的财务信息外,报表附注和财务报告的其他方式往往提供当前和预期的信息且不限于财务信息,即使在财务报表内,历史信息也离不开必要的估计与判断,有些资产与负债还必须采用当前计量,即提供当前信息(如当前脱手价格即“公允价值”和当前买入价格信息,即“现行成本”),因此,在当前,企业财务会计,既主要提供非当前(即历史)信息,又提供当前信息,既尽可能反映已发生的交易和事项及其由此导致的企业的财务状况、经营业绩与现金流量,又离不开估计、判断与模型推算,并反映

① 见 FASB Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, 1978, par. Note 4, 注中引用了两本词典,一为 1975 年《会计师词典》第 208 页和第 303 页,另一为 1977 年《会计:企业的语言》第 24 页和第 34 页。

② AICPA, APB Statement No. 4, 1970, par. 41.

若干对决策有用的非财务信息与预期信息。正如 FASB 在 2010 年 9 月发表的第 8 号财务会计概念(SFAC No. 8)中所描述的,财务报告即财务会计在很大程度上是以估计、判断与模型(models)而不是确切的描绘(exact depictions)为基础,而概念框架中的“概念”正是为了指导这些估计、判断和模型)^①,使之尽可能接近企业经济活动的实际。

西方财务会计,是一个立足主体(企业),面向市场(资本市场),旨在有助于投资人、借款人和其他债权人的投资,信息与其他资源分配的决策以财务信息为主的经济信息系统。

第一节 19 世纪前的会计发展

会计的产生是基于人类生产活动和对生产活动进行记录的需要。根据考古资料,会计(或记录)活动的历史可以上溯至四五千年以前。^② 巴比伦、古埃及、罗马、中国等文明古国对会计(记录)活动的产生与发展都有过重大的促进作用。^③ 然而,古代会计不仅仅限于相对简陋的记录,而且演进的过程十分缓慢。直至进入中世纪,才在欧洲大陆出现了现代会计的萌芽。现代会计起源,则是在地中海沿岸诸国,以商业贸易活动而诞生的复式簿记(double-entry bookkeeping)为标志。

一、复式簿记的产生与普及

会计产生于何时何地已难以考证,复式簿记究竟创造于何人,亦无定见。会计史学家认为,早期的复式簿记系统最初可能出现于 12—13 世纪的意大利若干城市的商人和银行家的账簿中。例如,现存最古老的复式簿记资料是佛罗伦萨一家钱庄在 1211 年 6 月所形成的账簿记录^④,而现存的第一部有关簿记的书籍是在 1340 年产生于热那亚。^⑤ 1494 年,意大利数学家和传教士卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)在他的著作《算术、几何与比例概要》(*Summa de Ar-*

① FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, 2010, ch. 1, par. 11.

② M. Chatfield, *A History of Accounting Thought*, R. E. Krieger Publishing Co., 1977, pp. 4~5.

③ A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, New York: AICPA, 1933.

④ [日]小岛男佐夫:《会计史および会计学史》,昭和五十四年(1979 年),第 48 页。

⑤ *The New Encyclopedia Britannica* 15th edition, Vol. 3, 1980, p. 370.

ithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita)中专设一篇:“计算与记录详论”(Particularis de Computis et Scripturis),第一次系统介绍和论述了复式簿记,为推动复式簿记在整个欧洲及全球范围的普及奠定了基础。^①卢卡·帕乔利被公认为“现代会计之父”。但是,复式簿记并不是由帕乔利所创造,这项巧妙的创造,也很难归功于一时一地的任何人。然而帕乔利把它系统地加以表述,却功不可没。

美国著名会计学家利特尔顿(A. C. Littleton)和齐默尔曼(V. K. Zimmerman)就复式簿记的起源曾指出:“在1494年意大利出版第一本关于复式簿记的著作以前,复式簿记已经历了一个相当长的时期,会计的一套方法已反复试验了至少三百年之久。”^②这一演变过程都发生于中世纪的意大利,分为三个不同的发展阶段,并具有不同的表现形式^③,是由于下列主要的客观条件所决定:

(1)比萨德列奥拉多大公(Leonardo of Oisa)在11世纪推行引用以阿拉伯数字代替罗马数字进行账簿记录,而阿拉伯数字具有十分简单明了的优点;

(2)11—13世纪的十字军东征战争使意大利沿海城市成为与东方贸易的联结中心;

(3)航海业的迅速发展,促使商人们开始进行海上合伙长途贩运;

(4)商业贸易对资本的需求,推动了借贷活动和银行信用的发展。

意大利复式簿记不仅标志着记账方法的逐步完善,而且其中已经孕育了一些现代的会计概念或假设(concepts or postulates)。例如,当时的簿记已经初步形成会计“主体”的概念,即把业主的业务和企业(商店)的业务分开记载。帕乔利在其著作中曾经提到合伙经营。他说:“在三本账簿(指备忘簿、日记账和分类账)的每一本书中,这些合伙经营的资本账户必须同你自己的资本账户分开登记。”又说,“如果你将合伙经营的现金同你自己的现金分开设账,你就能更有条理地管理合伙经营业务。当你本人就是合伙经营的主要负责人时尤其如此。在这种情况下,你就应该设置一套独立的账簿”。^④美国会计学家格

① 见[美]R. G. 布朗/K. S. 约翰斯顿著,林志军等译:《巴其阿勒会计论》,立信会计图书用品社1988年版,第28页(Pacioli有两个译法,过去译为“巴其阿勒”,现在通用的译法为“帕乔利”)。

② A. C. Littleton, and V. K. Zimmerman, *Accounting Theory: Continuity and Changes*, 1962, Chapter 1, p. 1.

③ 参阅葛家澍著:《借贷记账法》,中国财政经济出版社1981年版,第3~8页。

④ [美]R. G. 布朗/K. S. 约翰斯顿著,林志军等译:《巴其阿勒会计论》,立信会计图书用品社1988年版,第80~81页。

林(Wilmer L. Green)也指出,在当时,“一个商人为他的家庭设置一套账簿,同时也为他的店铺设置一套账簿,这是常见的事”。^①

当时的簿记尚未存在会计分期,因为还没有持续经营的企业,商人们的合伙都属于短期贸易,损益计算只需在一次性贸易或合伙经营期结束时进行。但是,在实务中已经出现盘点存货和编制财产目录的方法。^②此外,虽然在当时的商业贸易中不存在统一而稳定的货币单位,对经济业务的记录要利用在备查簿中分别记录不同的币种数量,但人们已经意识到采用统一货币记账的必要。帕乔利在其著作中说:“在计算价值总数时,只能采用同一种货币单位,因为不同种类的货币不适合于汇总合计。”^③

从15世纪末起,由于欧洲商业贸易中心从意大利转移到荷兰、西班牙和葡萄牙等地,复式簿记很快传入这些国家,随后又传入德、英、法等国。因此,15世纪至19世纪上半叶是复式簿记在欧洲大陆的传播时期,但这一阶段在簿记技术方法方面几乎没有多大的变革,以至于一些会计学家把这一阶段称为会计的“停滞期”(age of stagnation)。不过复式簿记的理论研究却获得较大发展。各国会计学家纷纷著书立说,阐释复式簿记的原理和使用方法。这一时期又经过两大阶段,分别产生了“拟人说”和“拟物说”两个学派。早先,会计学家主要通过个人债权债务关系来解释复式簿记,为了保持账户的完整性和适用借贷记账规则,对涉及物品的业务或账户,视为有生命的实体而与债权债务账户相联结,使之“人格化”,于是产生了“拟人说”。直到18世纪末19世纪初,才出现了“拟物说”,即把所有业务都非人格化,这样,既可使现金、商品、资本、损益等账户得到更确切的解释和运用,又可使债权债务摆脱个人关系而变成货币往来关系,从而把“借”和“贷”转化为单纯的记账符号。通过“拟物说”对复式簿记原理解释,为简化复式记账规则和扩大账户运用提供了可能。

在这一所谓会计“停滞期”,簿记思想还是有一定程度的发展的。其中一个最重要的发展是形成了会计分期的观念,人们开始学习农业的传统习惯,也按年度终了而不是按每次合伙期终了进行结账和计算损益的合理性。1673

① 引自[美]E. S. 亨德里克森著,王澹如、陈今池译:《会计理论》,立信会计图书用品社1988年版,第26页。

② 引自[美]E. S. 亨德里克森著,王澹如、陈今池译:《会计理论》,立信会计图书用品社1988年版,第二、三章。

③ 引自[美]E. S. 亨德里克森著,王澹如、陈今池译:《会计理论》,立信会计图书用品社1988年版,第60页。