财务会计理论创新与发展

东吴会计丛书

主编 赵文娟 李心合

李心合 著

中国商业出版社

DONGWU KUAIJI CONGSHU

F2344 1119
L35

国家教育部“九五”人文科学规划项目

财务会计理论创新与发展

李心合 著

中国商业出版社

图书在版编目(CIP)数据

财务会计理论创新与发展/李心合著. - 北京:中国商业出版社,1999.11

(东吴会计丛书/赵文娟,李心合主编)

ISBN 7 - 5044 - 3854 - 5

Ⅰ.财… Ⅱ.李… Ⅲ.财务会计 - 理论研究 Ⅳ.F234.4 - 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 70176 号

责任编辑:赵 钢

*

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺 1 号)

新华书店总店北京发行所经销

江苏常熟高专印刷厂印刷

(215500 江苏省常熟市元和路 98 号)

*

850×1168 毫米 32 开 13 印张 310 千字

1999 年 11 月第 1 版 1999 年 11 月第 1 次印刷

定价:25.60 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

第一章　现代会计的结构

一、会计结构的历史演进

会计结构总是处于不断发展变化之中的。迄今为止，会计结构的演进大致可以分为三个阶段。

（一）一元会计结构阶段

20世纪20年代以前的会计在结构上是单一的，是“大一统”会计体系。18世纪工业革命后，现代机器大工业出现并迅速发展。与传统商业和手工业的运营相比，现代工业的生产工艺过程更加复杂，资源、材料、人工等的消耗量更大，同时，生产规模的迅速扩大加剧了企业的竞争程度，形成了损益计算和成本控制的要求，科学管理理论和制度也应运而生。在这样的背景下，成本会计便产生了。一般认为，1880—1920年是“成本会计的繁荣发展时期”。但是，这一时期的成本会计还不能说是一个独立的会计分支，因为成本会计与簿记还是一体化的。

（二）二元会计结构阶段

20世纪20至50年代，管理会计的出现使传统的以记录和报告为特征的会计体系演进为“财务会计”，并使会计的结构由传统的一元结构演化为二元结构，即财务会计和管理会计，一直持续到70年代。人们常说，会计是由财务会计和管理会计两大分支组成，这个观点，实际上仅仅适用于这一时期。70年代以后，会计的

结构事实上已经多元化了，会计的“两分支论”也就不适合了。

促使管理会计产生的最为重要的经济背景是买方市场的形成。市场有两种结构或状态，即卖方市场和买方市场。从历史上看，西方特别是美国，市场结构从卖方市场向买方市场的转变大致发生在20年代，1929至1933年的经济大萧条就是一个标志。买方市场对管理会计形成的作用是：首先，买方市场条件下出现的日益激烈的市场竞争，以及由价格竞争形成的社会商品平均利润率不断下降的趋势，促使企业重视和强化内部管理，在此背景下出现的科学管理理论，尤其是管理决策理论和行为科学理论，也为管理会计的产生奠定了坚实的理论基础。其次，买方市场条件下企业经营和投资风险的增加，将促使企业重视以决策为核心的事前管理。最后，买方市场条件下出现的规模扩张冲动，要求企业改革内部管理模式，传统的企业集权管理向分权管理转变，这是管理会计中责任会计产生的重要条件。此外，高等数学和计算机的广泛应用解决了管理会计的一系列技术问题。

（三）多元会计结构阶段

50至70年代是西方经济增长的黄金时期。科技进步和经济发展在带来财富增加的同时，也出现了一些负面效应。人口拥挤、环境污染、生态破坏、两极分化等促使人们反思传统的发展观。面对工业文明所带来的种种困难，世界各国纷纷选择了可持续发展的道路。可持续的发展要求企业注重对社会的责任，而从社会责任上加强对企业的管理，需要企业披露其对社会责任的履行情况。正是在这样的背景下，社会责任会计等新的会计分支应运而生。此外，税务会计、人力资源会计、通货膨胀会计、国际会计等新的会计分支也在70年代以后产生，形成了会计多元化发展的新格局。发展到现代，会计的结构情况大致是：按会计活动的内容划分，现代会计分为财务会计、管理会计、社会责任会计和税务会计等四大

试读结束，需要全本PDF请购买 www.ertongbook.com

领域;按会计主体的性质划分,现代会计分为企业会计、政府及非盈利组织会计、国民经济会计等三大领域。

二、会计活动内容与会计结构

(一) 财务会计

财务会计是整个会计体系中历史最长、发展最为成熟的会计分支。其基本特点是:

(1)历史性。财务会计是面向过去的会计,它反映的是一个会计主体业已完成的或已经发生的交易或事项,并提供历史性的会计信息。

(2)程序性。财务会计有一套较为成熟的和稳定的核算程序,即"确认—计量—记录—报告"。其中,会计记录的基本程式是"凭证—帐簿—报告"。

(3)货币性。在各种计量手段中,财务会计选择的主要是货币计量,因而所提供的也主要是货币性的定量信息,即财务信息。

(4)公开性。财务会计的报告需要向企业外部的会计信息使用者公开披露。正因如此,各国会计准则都予以规定,财务会计的报告必须经过有资格的注册会计师审查验证。

(5)规范性。在会计的各个分支中,唯有财务会计有一套完整的会计规范体系。在我国,财务会计的规范体系分为四个层次:一是会计法;二是财务会计准则体系,包括基本准则和具体准则两个层次;三是分行业的会计制度;四是企业单位内部财务会计核算办法。

财务会计的基本职能是确认、计量、记录和报告,其中核心功能是计量。按照会计计量基础和计量方法的不同,财务会计又可以分为历史成本的财务会计与物价变动的财务会计两大部分,其中物价变动的财务会计又有现时成本会计、变现价值会计和一般

物价水平会计等模式。财务会计的这两个部分,目前已发展成两个独立的会计分支。人们通常所说的“财务会计”,实际上就是历史成本的财务会计。

一般认为,财务会计是对外报告会计。从委托代理理论出发,流行的“对外报告会计论”是能够成立的。会计的典型主体是企业,现代企业的基本特征是多层次委托代理关系并存,比如股东与公司董事会的委托代理关系、董事会与以总经理为首的行政指挥系统的委托代理关系、总经理与下级经理的委托代理关系、企业与社会的委托代理关系等,其中最基本的委托代理关系存在于股东与经理之间。根据产权经济学的解释,委托代理关系的基本特征是信息不对称性。就是说,作为企业内部控制人的经理,在信息的拥有量上通常优于作为委托人的股东。不对称信息的存在,是导致经理“败德行为”和内部人控制失控的根源。为了维护处于信息劣势的外部股东的利益,就需要在股东和经理之间建立一种信息的沟通和协调机制。而从信息不对称的分布格局看,外部的股东自然成为利益维护和信息传输的重点。仅从这点来看,说财务会计是对外报告会计是能够成立的。然而,从现实看,凡是为企业外部的利益相关者利用的信息,也必然不为企业内部管理者所轻视。管理与信息是不可分的,信息本身就是管理的一个要素。经理进行管理所依据的信息,不可能不包括财务会计信息。正因为如此,1982 年英国成本与管理会计师协会在解释会计时,认为除审计以外,会计的其他部分均属于“管理会计”,因为财务会计的一切工作都服务于管理的需要,财务报表也是管理决策的根据之一。此观点也已获得国际会计师联合会管理会计委员会的认可。

(二) 管理会计

1.管理会计的含义与特性

管理会计一词是 H·W·奎因斯坦 1922 年出版的《管理会计:

财务管理入门》一书中首次提出的，时至今日，究竟什么是管理会计，仍没有统一的解释。根据现有资料考察，对管理会计的定义大致经历以下两个阶段：

从20年代至70年代，会计学界一直是从狭义上定义管理会计的。按照狭义的解释，管理会计只是为管理者提供计划和控制所需信息的内部会计。例如：

1958年，美国会计学会管理会计委员会认为："管理会计是指在处理企业的历史和未来的经济资料时，运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟定能达到合理经营目的的计划，并作出能达到上述目的的明智的决策。"

1966年，美国会计学会在发表的《基本会计理论》一份报告中认为："所谓管理会计，指的是运用适当的技术和概念对经济主体的实际经济数据和预计的经济数据进行处理，以帮助管理人员制定合理的经济目标，并为实现该目标而进行合理决策。"同时指出，定义中的"制定……目标……进行合理决策"包含三个要点：

第一，会计不仅有助于系统地表述计划，为实现目标进行决策提出指导方针，而且有助于确定目标，评价目标的合理性。

第二，不管目标是否具有经济性质，经济性思考自然存在于为实现目标所采取的几乎所有的组织活动中。

第三，目标的实现过程不仅包括计划编制，而且包括实施与控制活动。控制职能与会计紧密结合。

关于上述两个定义，日本著名会计学家青木茂男的评价是："当1958年美国会计学会管理会计委员会发表上述管理会计定义时，下这个定义的基础——对管理会计的看法，可以说是站在传统管理会计立场上的；1966年《基本会计理论》对管理会计的定义，虽说与1958年的定义相同，但比较解释定义所根据的内容，却可

谓是符合《基本会计理论》相当新的想法"①。

在我国,通常是从狭义上定义管理会计,比如,李天民教授认为:"管理会计主要是通过一系列专门的方法积累资料向企业内部管理人员提供加强经营管理的财务成本数据,用来规划和控制日常发生的一切经济活动,并帮助企业领导作出各种专门决策的一整套数据处理系统,故又称内部会计。"②

80年代以来,西方会计界所定义的管理会计,其外延开始大大扩张,出现了广义的管理会计概念。例如:

1981年,美国全国会计师协会(NAA)管理会计实务委员会认为:管理会计是鉴别、计量、累积、分析、编制、解释、传递某一组织的管理部门从事计划、评估、控制,以及确保资源的有效利用及经营责任所需之财务信息过程。管理会计也包括为非管理团体如股东、债权人、政府管理部门、税务部门编制财务报告。

这个定义不仅把传统的内部会计,而且把编制对外财务报告的工作也列入于管理会计之中。而按照传统的定义,编制对外财务报告的工作归属于财务会计。1982年,英国成本管理会计师协会(ICMA)修订后的会计定义,进一步把管理会计的范围扩展到除审计以外的会计各个组成部分(如图1-1所示)。按照ICMA的解释:"管理会计是对管理当局提供所需要的信息的那一部分会计工作,使管理当局得以:第一,确定方针政策;第二,对企业的各项活动进行计划和控制;第三,保护财产的安全;第四,向企业外部人员(股东等)反映财务状况;第五,向职工反映财务状况;第六,对各个行动的备选方案作出决策。为此需要:确定为达到目标而制订的计划(编制长期计划);确定短期经营计划(编制预算);对实际业务事项进行记录(财务会计成本会计);采取行动纠正偏差,将未来

① "管理会计的新动向及其展望",《财务与会计》,1988年第3期。

② 李天民编著:《管理会计基础》,第3页,知识出版社,1982年版。

的实际业务纳入轨道(财务控制);获得并控制各种资金(司库)。照此定义,管理会计的组成内容中,既包括财务会计和成本会计,还包括财务管理。

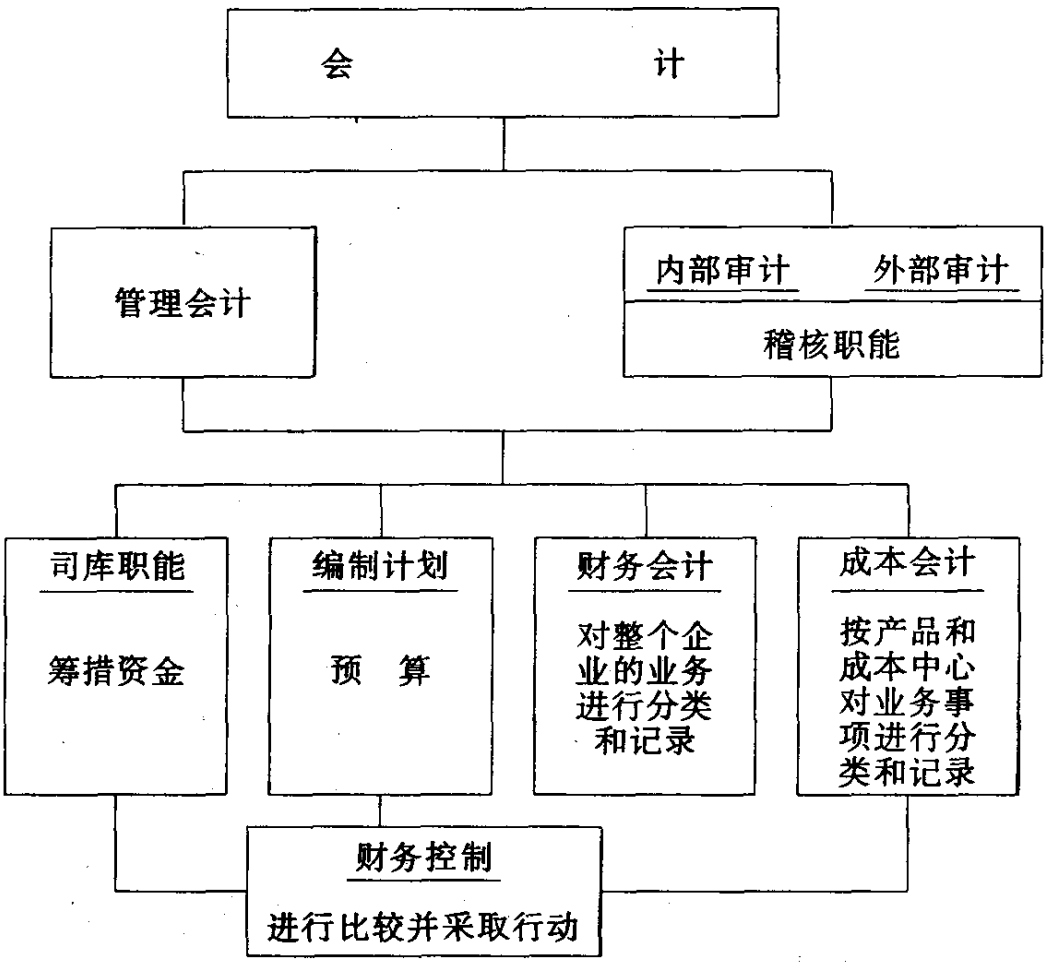

图 1-1　会计与管理会计的结构

按照国内流行的"内部会计论"的观点,管理会计的特征如下:

第一,内部性。管理会计是注重市场,立足企业,面向内部。

第二,前瞻性。管理会计的核算对象是预计要发生的和企业未来的经济行为,方法以预测、决策、规划、评估为主,并提供面向未来的前瞻性的信息。

第三,计量双重性。除货币计量外,管理会计还广泛地使用非

货币计量的手段,因而能够提供货币和非货币的信息。

第四,灵活性。管理会计并不遵循公认的会计原则,且以灵活的预测、决策、规划等方法为主。

2.管理会计的内容结构

相对于财务会计而言,管理会计在内容上更具有灵活性和发展性。早期的管理会计即50年代以前的管理会计主要是"执行性"的,是在公司战略、方向等重大问题已经确定的情况下,协助解决在执行中的效率问题,其内容主要包括标准成本、预算控制和差异分析这几个方面。50至70年代,管理会计在原来成本会计的基础上开始向"决策性"阶段拓展,其内容得到大量丰富。其一,短期经营决策和长期投策成为管理的主要内容;其二,直接成本计算与成本形态和本量利分析技术相结合;其三,责任会计成为管理会计的两大支柱之一;其四,管理会计的技术方法如变动预算、差量分析法、边际分析等发展很快。80年代管理科学发生了巨大变化,领导这场变革的有全面质量管理、及时存货理论和计算机与生产系统相结合等。同时,科技的进步正导致产品的多样化和寿命周期的短期化。面对有史以来最严重的挑战,会计界开始系统反思传统的管理会计,在新的更高层次上推动了管理会计的发展。例如,强调管理会计的战略研究,特别是企业长期战略中的成本战略研究。一些人认为,日本管理会计的秘密在于与公司战略相结合;开展市场驱动标准研究,以代替传统管理会计流行的工程驱动标准;适应全面质量管理和适时生产系统的要求,发展了"作业成本计算"这种新的成本管理制度;等等。现在,人们一般认为,现代管理会计在内容上主要是由决策计划会计和执行控制会计两大部分组成。

3.管理会计的性质与地位

80年代以前,"内部会计论"是普遍流行的关于管理会计性质和地位的观点,但80年代以来看法有所改变。1981年,美国全国

试读结束，需要全本PDF请购买 www.ertongbook.com

会计师协会所属管理会计委员会对管理会计所作的定义，提出管理会计有对外提供信息的功能。1982 年该委员会发表的《管理会计公告：管理会计的目标》中，认为管理会计的基本目标有两项，即提供信息和参与决策。这一改变，意味着开始突破“内部会计论”。从现代企业委托代理理论的角度考虑与分析，“内部管理会计论”是有缺陷因而迟早也将得到突破的。如上所述，现代企业的基本特征是存在以两权分离为基础的委托代理关系，而信息不对称性又是委托代理关系的基本特征。现实中，信息不对称的格局通常是在信息拥有量上企业内部的管理者大于企业外部的利益关系者。从不对称信息的内容和结构看，如果把信息按时间序列分为历史信息、现在信息和未来预测信息，则未来预测信息的不对称程度要大于历史的和现在的信息的不对称程度。一般认为，信息使用者获取信息的主要用途之一是进行合理的经济决策，而从信息对决策相关的方面看，未来预测信息的相关性程度又大于历史的和现在的信息相关程度。这就是说，相关程度大的信息通常不对外披露，而对外披露的信息却又是相关程度较小的。这样的信息披露制度无疑是不合理的，不利于信息使用者进行科学合理的经济决策以及委托人对受托人的有效管理，也不利于会计目标的充分实现。因此，从有效的现代企业管理的方面看，面向未来的管理会计信息从内部性信息转为公开性信息，将是大势所趋。

（三）社会责任会计

社会责任会计是 70 年代以来产生的一个新的会计分支，它与复式簿记、注册会计师制度和管理会计并列，被人们称为会计发展史上的“第四次革命”。

何谓社会责任会计，目前较为一致的看法是：社会责任会计是对企业行为所引起的社会和经济后果，尤其是对社会带来的不利影响进行整理、衡量、分析和披露，以利于企业决定经营方针，评价

经营成果和揭示社会责任的履行情况。社会责任会计是把企业与社会之间的相互关系作为社会责任并以此为中心而展开的会计。关于企业对社会的责任的具体内容,美国全国会计师协会所属"企业社会行动会计委员会"曾归纳如下四个方面:

(1)参与社区活动。包括一般的慈善事业、大众及私人交通、保健服务、住宅问题、协助解决个人和企业的问题、社区规划、义务劳动、教育等。

(2)人力资源开发。包括就业、训练计划、提升决策、持续雇佣、酬劳、工作环境、工作丰富化和沟通等。

(3)资源的利用及环境的维护。包括空气、水、噪音、固体废弃物、稀有资源的利用、开发新能源等。

(4)提供产品或劳务。包括产品的标识和包装上的清晰与完整、产品保证条款、对消费者抱怨的反应、消费者教育、产品质量、产品安全、广告的内容和频率等。

关于社会责任会计的性质,郭道扬教授认为是属于宏观会计系统(如图 1-2 所示)。① 而宋献中则认为以企业为控制对象的社会责任会计只能归属于微观会计层次。②

(四) 税务会计

税务会计的活动是依据税法编制各种纳税申报表。由于现代税制是相当复杂的,需要税务会计专家和税务律师提供咨询,因而,税务会计已发展成为现代会计的一个重要分支。

税务会计主要解决由于会计准则和税法不相一致而导致的纳税调整问题,至于企业增值税、营业税、所得税等的会计帐务处理,归属于财务会计范畴是比较合理的。

---

① 郭道扬:"现代会计的结构",《财会探索》,1990 年第 3 期。

② 宋献中等:《企业社会责任会计》,第 100 页,中国财经出版社,1992 年版。

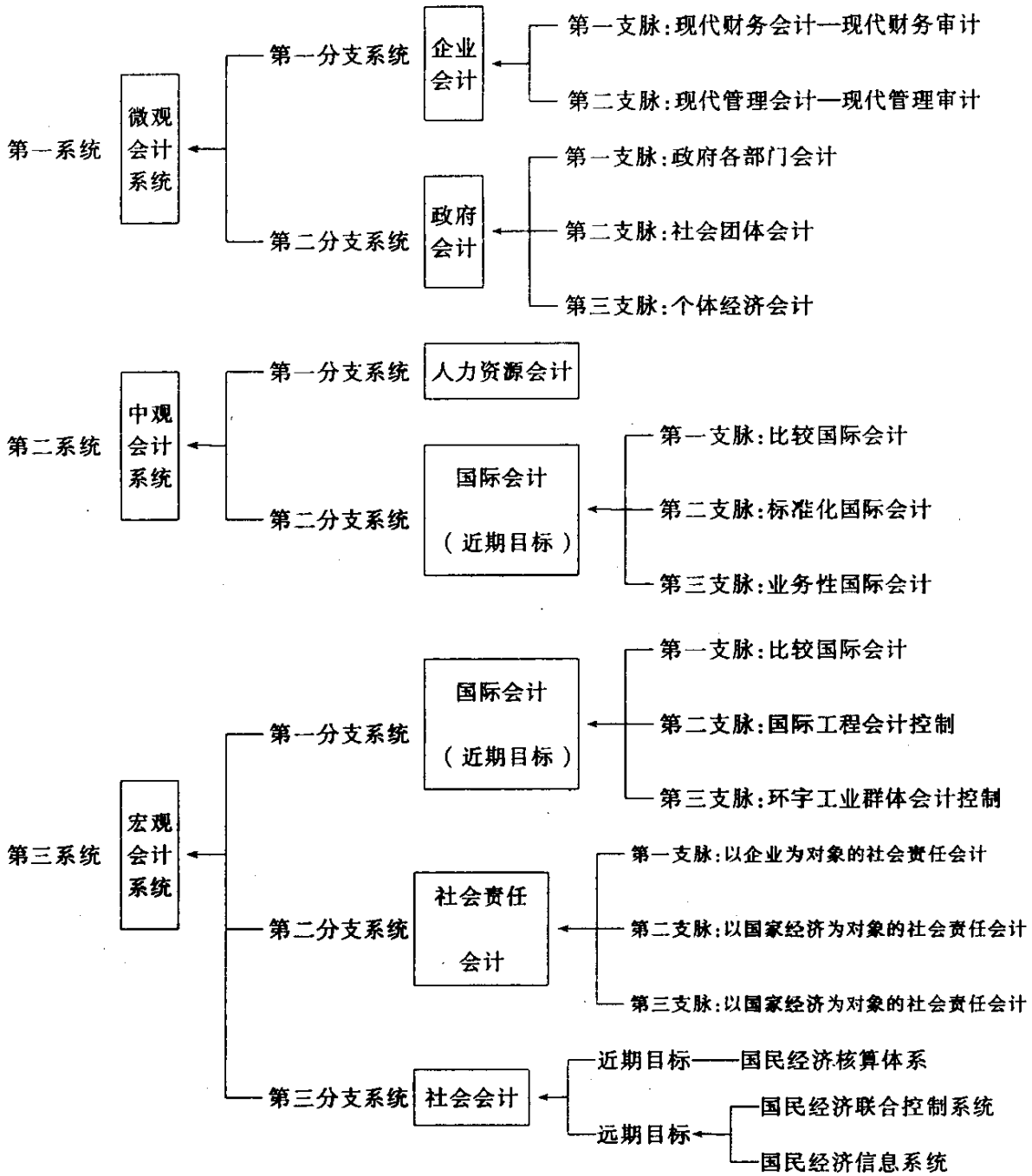

图 1－2　现代会计的构成

三、会计主体性质与会计结构

会计主体是会计的基本假设之一。根据主体单位的性质不

同,现代会计又可划分为企业会计、非企业会计和国民经济会计。

(一) 企业会计

企业会计是以各类性质不同的企业为主体的会计分支,由于不同行业的企业所经营的业务不同,企业会计所处理的数据范围和应用的会计方法也不完全相同。

根据主体的范围不同,企业会计又可以进一步分为责任会计(以企业内部责任单位为主体)、法人企业会计(以具有独立法人资格的企业为主体)和企业集团会计(以母公司及所属子公司的合并权益为主体)。其中,责任会计是基于分权管理的需要建立的一种内部责任核算和控制制度,其主要做法是:首先确定责任目标,结合责任中心进行指标分解;然后组织责任核算,实施内部控制;最后按责任者的业绩结合其责任进行分析考评,实行奖惩,以做到权、责、利、效有机结合。责任会计的主要目的是调动各类责任者的积极性。

社会责任会计与责任会计是两个不同的概念。虽然它们都涉及到"责任"两字,但前者指社会责任,即企业对社会所履行的责任,后者则是企业内部层级结构中下级对上级的经济责任。

(二) 政府及非盈利组织会计

又称预算会计或公共会计。按照美国财务会计准则委员会的解释,识别非盈利组织的标志是:

(1)绝大部分资财来自资财供给者,他们并不期望按照其所提供资财的比例收回资财或获得经济利益;

(2)业务营运的主要目的不是为了获取一笔利润或利润的等同物而供应货品或劳务;

(3)不存在可以出售、转让、赎卖或组织一旦清算,可以分享一份剩余资财的明确的所有者权益。在我国,政府及非盈利组织会

计体系由三部分构成，即政府预算会计、行政单位会计和事业单位会计。

（三）国民经济会计

国民经济会计或称国民收入会计或社会会计，反映整个国民经济的资金流动和收支情况，一般认为它是现代会计的一个新发展领域。

中外会计界较多认为国民经济会计的基本形式是联合国公布的并且为大多数西方国家实行的国民帐户体系（SNA）。但是，关于 SNA 的学科性质，理论界则有三种观点：①会计观点，认为 SNA 应属于会计学的研究范畴；(2)统计观点，认为 SNA 应属于统计学的研究领域；(3)综合观点，认为 SNA 是统计、会计、数学等多门学科相互渗透的结果。

关于会计的结构，还有两点必须说明：

第一，会计的外部边界和内部结构是随着经济的发展而不断变化的。细分化是会计结构变动的基本趋势之一。原来只是某一会计分支的一项内容，后因客观需要有可能发展成一个独立的新分支，原本只是个“大一统”的会计分支，亦有可能解体分化成若干新的分支会计体系。我们认为，适应现代经济发展的需要，传统管理会计有必要解体并分化成几个新分支。责任会计和质量会计等也有必要作为会计结构中的独立要素来看待。在将来，财务会计亦有可能分化并独立成历史成本财务会计和物价变动财务会计两个分支。

第二，关于审计学，我们的观点是不纳入会计学科。虽然审计活动与会计活动有密切的相关性，但两者的工作目标、活动方式和运行机制等都有很大的不同。50 年代以来，审计学已发展成为社会科学中的一门独立学科。我们不必要与科学发展一般规律反其道而行之，再把原本分化独立出来的审计学硬纳入会计的结构体

系之中。

综上所述,现代会计的结构可以图 1－3 表示。

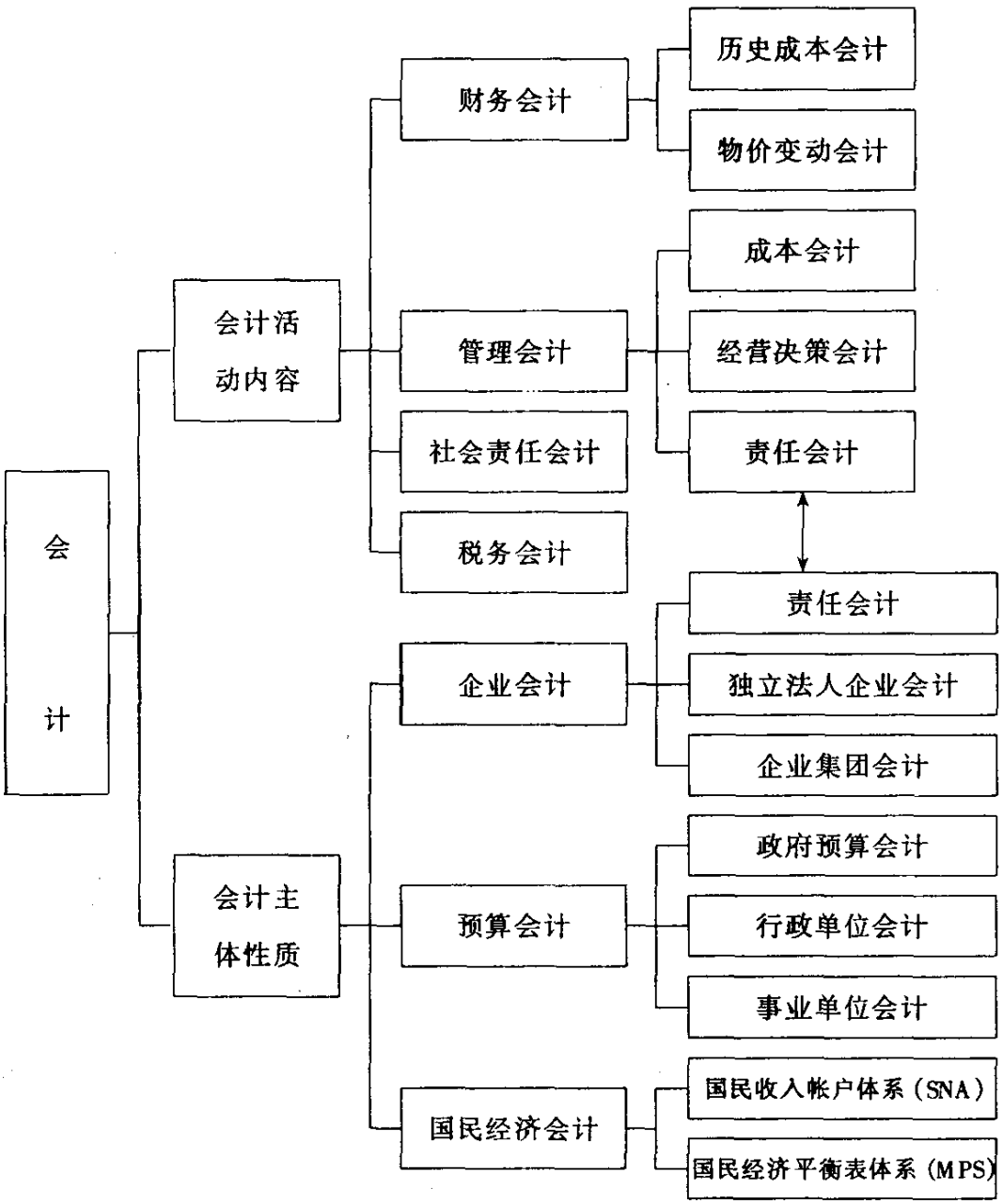

图 1－3 现代会计的结构

试读结束，需要全本PDF请购买 www.ertongbook.com