

西方会计丛书



XIFANGKUAJI
CONGSHU

现行成本 会计论

● 袁宗舜 吴茂 著

● 辽宁人民出版社



现行成本 会计论

● 裴宗舜 吴茂 著
● 辽宁人民出版社

辽宁人民出版社

1989年·沈阳

西方会计丛书

现行成本会计论

Xianxing Chengben kuaiji Lun

裘宗舜 吴 茂 著

辽宁人民出版社出版 辽宁省新华书店发行
(沈阳市和平区北一马路108号) 朝阳新华印刷厂印刷

字数:75,000 开本:787×960 1/32 印张:4 $\frac{7}{8}$ 插页:2

印数:1-1,234

1992年10月第1版 1992年10月第1次印刷

责任编辑:谭 燕 潘祺友 版式设计:王珏菲
封面设计:杨 勇 责任校对:陈文本

ISBN 7-205-01726-2/F·345
登记号:(辽)第1号 定价:3.30元

《西方会计丛书》编纂说明

在作者们的热情支持、辽宁人民出版社的大力扶植下,《西方会计丛书》和广大读者见面了,这是我国会计界、会计学界一件值得高兴的事!

本丛书的编纂,以马克思列宁主义、毛泽东思想为指导,总的目的是从现状到历史、理论到实务、原理到方法,对西方会计作较全面、系统的评价,便于人们据以分析、鉴别和批判地吸收其中合乎科学原理的部分,为促进我国的社会主义现代化建设、繁荣我国的会计学术服务。

本丛书涉及“财务会计”、“成本会计”、“管理会计”、“国际会计”、“审计”等各个方面,每书突出一个中心,篇幅一般在10—15万字之间。各书既自成一个独立的单元,而又相互联系、相互补充,借收配套成龙之效。本丛书将每年出版若干本,持续组织出版。

本丛书的编纂,注重以下三个结合:一是理论、历史、现状相结合,不仅选题在总体上兼顾这几个方面,每书的撰写也要求对这几个方面尽量有所反映,以增强论述的说服力。二是知识性与

学术性相结合,以期初学者读后掌握其基本内容,专家们看后也从中得到新的启迪,尽可能做到“雅俗共赏”。三是撰稿人老中青相结合,以我国会计学界的老专家为主体,并在他们的组织、指导下,吸收一部分对西方会计较有研究的中青年学者参加。约稿面力求广泛,尽可能借重全国各个地区、各个院校的主要专家、学者,以期本丛书能较好地集中反映我国会计学界在西方会计这一领域的优秀研究成果。

在本丛书的编纂中,认真贯彻党的“百花齐放、百家争鸣”的方针,充分尊重作者们学术上的独创精神和辛勤的劳动成果;在不影响作者的原意和尽量保持原书稿的精华的条件下,编者根据“丛书”的整体要求,对各书稿作了一定的文字加工、修改和删节。不妥之处,尚请作者们见谅!

主编 余绪缨

1989年8月15日

前 言

会计是一个财务成本信息系统，它以一定的会计计量形式对会计资料进行加工处理，输出会计信息。会计的目标能否实现，关键在于会计信息的质量。会计信息的质量的基本要求是会计信息的有用性，即导致决策差别的能力，它由相关性和可靠性组成，并受经济性和重要性原则的制约。可靠性取决于如实反映和可验证性，信息的相关性又是由及时性、预测价值和反馈价值三个质量特征所组成的。

会计信息系统处于经济运行系统之中，会计计量形式与经济环境的耦合 (Coupling) 程度影响着会计信息的质量，在不同的经济条件下，不同的会计计量形式所提供的会计信息质量殊异。众所周知，以币值不变假设为前提，以财务资本保全理论为基础，奉行原始投入价值补偿观念的传统历史成本会计；在物价剧烈变动、通货持续贬值的经济环境中，导致会计信息失真，不仅严重影响了会计目标的实现，更易造成种种恶果。

尽管传统的历史成本会计在相对静态的经济环境中,历数百年而不衰,但近数十年来,随着现代商品经济的剧烈变化,特别是在几度世界性的通货膨胀和现代科技日新月异、生产设备不断更新的动态经济环境中,它的局限性和弊端已暴露无遗,因而各种新的会计计量形式的探索与尝试,应运而兴。

在诸多的新的会计计量形式的探索中,作者认为,只要条件适合,较好的选择是现行成本会计,因为现行成本会计从真实收益理论出发,奉行实物资本保全和实物补偿观念,在计量标准和计量单位方面,考虑了物价、币值变动的因素,其所提供的财务成本信息,不论物价、币值是否变动,变动程度如何,总是与现实经济环境密切相关,充分耦合的,只要提供及时,便能导致决策差异,可以在一定程度上改善决策者的预测能力,证实或改正他们原先的期望,从而影响其决策。

从历史趋势看,科技进步,促使再生产成本不断下降是长期的;但是,任何一个国家在它的经济发展过程中,出现严重的通货膨胀或紧缩,只能是历史发展长河中的短暂的历史插曲,或快或慢,或早或晚,要通过货币改革来解决。当流通中货币恢复正常化后,币值基本稳定这个会计基本假设

又会长久地发挥它的前提作用。世界性历史事实表明：当通货膨胀乌云满天时，现行成本会计（或其它物价变动会计）便嚷嚷出台，以救燃眉之急；一旦云消日出，经济秩序恢复正常，对现行成本会计（或其它物价变动会计）的呼声也就不那么强烈，甚至销声匿迹了。之所以这样，至少有两方面的原因：一是历史成本会计比较简易，方法体系完整，而且源远流长，习惯已久，与相对静态的经济环境能够耦合；另一是现行成本会计（或其它物价变动会计）方法复杂，技术上还存在缺陷，没有配套成龙，还不够成熟，现行成本会计，尽管它理论基础扎实，对经济环境有广泛的适应性，但这株新苗能否茁壮成长，取代历史成本会计，既取决于经济环境的变化程度，更有赖于这种会计计量方法本身的发展与完善，还要视人们对它的接受能力。

编 者

1991年2月

目 录

第一章 信息的层次与会计理论的层次·····	(1)
一、信息的含义和层次·····	(1)
二、会计信息的层次和会计理论 的层次·····	(4)
三、语法性理论·····	(5)
四、语义性理论·····	(7)
五、语用性理论·····	(11)
第二章 成本补偿与再生产学说·····	(12)
一、成本是生产消费的补偿尺度,成本 补偿是顺利地进行简单再生产的 前提·····	(12)
二、两种成本补偿观念·····	(14)
三、成本与收益(利润)的消长 关系·····	(15)
四、几种类似的现行成本概念·····	(15)
第三章 两种资本保全观念与现行成本 会计的发展·····	(18)
一、资本保全与成本补偿是收益计量 中的重要前提·····	(18)
二、资本保全观念的理论探源·····	(19)
三、两种不同的资本保全观念·····	(23)

四、现行成本会计方法的发展·····	(28)
第四章 现行成本会计的目标特征和理论	
基础·····	(34)
一、现行成本会计的含义和目标·····	(34)
二、现行成本会计的特征和作用·····	(35)
三、现行成本会计的理论基础·····	(39)
四、现行成本会计与历史成本会计 的比较·····	(40)
第五章 现行成本会计的程序与方法 ·····	(57)
一、现行成本会计的基本程序与 方法·····	(57)
二、释例·····	(66)
三、几个特殊调整问题·····	(82)
第六章 现行成本会计在世界各国的 推行情况·····	(84)
附录·····	(116)
英国会计准则委员会(ASC) 《第 16 号标准会计实务说明书》(SSAP-16) ——《现行成本会计》(CCA)(译文)·····	(116)

第一章 信息的层次与 会计理论的层次

一、信息的含义和层次

(一)信息的含义

信息是客观世界中各种事物的特征和变化的最新状态的反映,是客观事物之间联系的表征,也是客观事物状态经过传递后的再现。对人们来说,它是一种有用的知识,是人类认识论的基础。信息只表征事物,不能误认为它就是事物本身。语言文字是社会信息,山光水色是自然信息,遗传密码是生物信息。事物不停地运动变化,其状态和特征也相应地变化,信息也总是不断地产生、传递(主动地或被动地)。可以说,世界上自从有了生命之日起就有了信息。不过,我们在这里所讲的信息是指社会信息,它是一个社会概念。信息要反映差异(新的变化),要在一定的程度上消除不确定性,否则,就不能成其为信息。信息是客观事物相互作用相互联系的表征,如“山雨欲来风满

楼”，“风满楼”预报“山雨欲来”。信息的范围非常广泛，但以经过传递并能“破译”，即能被人们接收和利用为条件。随着科学技术的发展和人类知识储量的不断增加，人们对信息的理解能力和接收能力也在不断提高，因而人类能接收的信息量也在日益增加。

信息与消息不同。信息是消息的内核，消息是信息的外壳；信息也不等于信号。信号是信息的载体，信息是信号所表示的内容。例如红绿灯是信号，而其内容（信息）则是“红灯停，绿灯行”；信息与情报也有区别，后者指对于新情况的报导或进行资料整理的结果。如军事情报、科技情报、市场情报等。而前者的范围则广泛得多，包括生物信息、自然信息、社会信息等各个方面。由此可见，情报只是人类进行社会交流的那部分信息，它不是人类信息的总体，更不是信息的全部。任何情报中必须含有信息，越是重要的情报，所含的信息量也越大。不含信息的情报是没有意义的情报。

信息的作用主要在于：（1）减少不定度，增加把握性；（2）减少未知度，增加明确性；（3）减少疑义度，增加肯定性；（4）减少混杂度，增加有序性。以此帮助人们进行合理的或满意的决策。

物质、能量和信息是现代技术科学的三大支

柱。物质和能量对人类这个认识的主体来说，本来是身外之物，只有通过信息，人类才能感知事物，认识世界，进而改造世界。如果没有信息，认识任何客观事物，人类都会感到茫然。

(二)信息的层次

信息和信息的接受者联系起来，则有不同的层次。即语法信息、语义信息和语用信息。

1. 语法信息——回答：事物的运动状态是什么？

2. 语义信息——回答：这种运动状态的含义是什么？

3. 语用信息——回答：具有这种含义的运动状态对接受者有什么样的价值或效用？

语法信息具有客观的性质。在语义信息中运动状态的实际含义固然是客观的，可是对于这个含义，不同的接受者可能有不同的理解，甚至具有各不相同的理解能力。至于语用信息，即使是同一运动状态，不同的接受者可能具有很不相同的利害关系和价值观念。

信息来源于物质的运动，但又不是物质本身；取得信息需要物质、能量为载体，而控制物质、能量又需要信息。能量的作用在于做功，信息的作用在于提供知识。当信息通过载体形成之际，也

就构成了物质、能量的组织和控制。或者说,信息对物质、能量的运动过程发挥组织和控制的作用,并在此过程中借助于物质、能量为载体而存在。

二、会计信息的层次和 会计理论的层次

会计是经济信息系统的一个子系统。如果我们把会计信息与会计信息的接受者或使用者的联系起来,则会计信息具有以下三个不同的层次:

第一层次,也即最基本的层次为语法信息。说明价值运动的状态怎样。它具有客观性。

第二层次为语义信息。表明这种价值运动状态的含义是什么。它是客观与主观的统一。会计信息的含义与会计使用者的本身素质和理解能力紧密相关。

第三层次,也即最高的层次为语用信息。说明具有这种含义的价值运动状态对信息使用者有什么样的价值或效用。会计信息是否有价值,其效用的高低与使用者个人主观的利害关系和价值观念紧密相关。

会计信息既包含有最基本的客观的语法信息量,也包含有同信息接受使用者理解能力相关的

语义信息量,还包括随信息使用者不同而表现为完全不同的语用信息量。

研究会计理论可以有各种各样的分类,鉴于会计是一个信息系统,依据会计信息的层次,同样可以把会计理论分为三个层次,即语法性理论(Syntactical theory)、语义性理论(Semantical theory)和语用性理论(Pragmatical theory)。^①

三、语法性理论

会计的语法性理论与数据的收集程序和财务陈报的结构有关,故又称结构性或机制性理论(Structural theory)。它试图说明传统会计实务是什么,并预言会计师对某些情况将会如何作出反映,或对特定事项将会如何进行陈报的理论。

由于这种理论一般是运用归纳推理法,从传统的会计实务中概括与归纳出会计的理论体系,所以持这种理论的又被称为归纳学派。这种理论从长期的会计实践出发,归纳、建立起了一套比较完整的财务会计模式,包括会计的空间坐标——作为经济实体的企业;时间坐标——会计年度;会计信息量度单位——商品经济的一般等价物(货

^①参见 Eldon S. Hendriksen: Accounting Theory 1977

币),并以币值不变等假设为前提。主张企业资本保全,维持继续生产经营;主张对资产、负债以及权益的确认、计量采用以实际交换价格为计量价格的实际成本即历史成本原则,认为实际付费的原始(历史)成本原则具有客观性即可验证性;主张收入与费用的确认以权责发生制为基础。强调数据处理采用复式簿记系统,并把会计实务描述为从凭证到帐簿到报表到财务分析报告到稽核检查报告的确认、计量、分类、记录、汇总、分析、预测和检查验证的一系列程序和方法,具有反馈价值和预测价值;还论述了会计工作人员在这一系列程序处理中所应遵循的惯例和准则。

这个学派的代表著作有 A·C·利特尔顿(A·C·Littleton)的《会计理论结构》(1953年)和罗伯特·R·斯特林(Robert R·Sterling)的《纯会计理论的要素》。此外,还有不少著述,诸如伊尻雄治(Yuji Ijiri)的《会计计量的基础:数学、经济与行为的探究》,保罗·格雷迪(Paul Grady)的《商业企业公认会计原则概要》,路易斯·戈德伯格(Louis Goldberg)的《会计性质的探究》,托马斯 H·桑德斯(Thomas H·Sanders)、亨利 R·哈特菲尔德(Henry R·Hatfield)与昂德希尔·穆尔(Underhill Moore)的《会计原则说明》及 W·A·佩顿(W·A·Paton)与 A·C·利特尔顿(A·C·Littleton)的《公

司会计准则绪论》，都是这一方面的重要理论著作。

归纳学派对他们所描述和归纳的成果，表现为包括国际会计准则（I S A）或公认会计原则（GAAP）的财务会计模式的会计理论体系（如美国 FASB 的 SFAC No. 1—6）。

由于归纳学派的惯例和实务合乎传统，故其理论已成为指导会计实务的理论准则。

四、语义性理论

会计的语义性理论阐明“会计应该是什么”，又称解释性理论（Interpretational theory），是着眼于说明资金运动（或经济事项）及有关名词（或符号）之间的关系的理论。

为了对会计理论和会计实务给予某种解释，会计师与会计理论工作者往往借助于经济学的理论来解释会计理论和实务，力求使会计上的概念与经济学中的概念相融合。

因此，会计报表所陈述的概念与解释必须力求与会计报表的用户所作的解释与理解相一致，特别是对价值与收益概念的理解。这就有赖于建立并正确运用解释性的会计理论。

长期以来，不少会计学家试图根据经济理论