

XIFANG
XIAN DAI
KUAI JI
LI LUN

陈今池 编著

西方 现代会计理论

西方现代会计理论

陈今池 编著

※

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县西定安印刷厂印装

※

850×1168毫米 32开 14.625印张 350 000字

1989年10月第1版 1989年10月北京第1次印刷

印数: 1—3 000 定价: 13.35元

ISBN 7-5005-0655-4/F·0607

序 言

会计理论是会计学科的一个重要组成部分。会计理论不仅可用于说明和解释会计实务，从而对会计实务有一个更好的了解；而且对于评价和指导会计实务亦具有重要作用。

近年来，由于逐渐重视借鉴西方会计的经验，我国已翻译出版了不少西方会计教材。但其中主要是财务会计和管理会计实务方面的教材。至今尚未出版一本会计理论教材。有鉴于此，特编写了这本《西方现代会计理论》。

本书共分四大部分：第一部分为会计理论的基础结构，其中包括第一、二、三章，共三章；第二部分为传统历史成本会计理论，其中包括第四、五、六、七、八、九、十章，共七章；第三部分为物价变动会计理论，其中包括第十一、十二、十三章，共三章；第四部分为会计理论的新发展领域，其中包括第十四、十五、十六、十七、十八、十九章，共六章。全书共计十九章。

另外，为了便于读者阅读本书，特编辑了六个附录：（1）西方著名会计学家；（2）西方专业会计机构；（3）西方重要会计理论文献；（4）缩略词；（5）原文参考书目；（6）英汉会计理论词汇表。

本书的内容包括低级和高级两个层次的会计理论。低级会计理论指对西方现行会计实务所依据理论的阐述；高级会计理论指对西方现行会计实务和会计理论所作的深刻剖析，指出了其中存在的问题，并阐明了未来的发展前景。本书可作为我国财经院校

会计专业高年级学生和研究生教材，以及高级财会人员自修参考书。

本书在编写过程中，曾蒙中国人民大学赵玉珉教授和中央财政金融学院孙昌湘教授的大力支持，并蒙赵玉珉教授对全书作了详细地审阅，特此致谢。由于本书涉及范围广泛，编者水平所限，错误和不妥之处，恳请读者指正。

陈今池

1988年11月

目 录

第一部分 会计理论的基础结构

第一章 绪 论	(1)
第一节 会计的定义和范围	(1)
第二节 会计理论的性质和作用	(8)
第三节 会计理论的研究方法	(17)
第二章 会计理论的历史发展	(22)
第一节 会计理论的起源	(22)
第二节 会计理论发展的停滞时期	(25)
第三节 近代会计理论及其发展因素	(26)
第四节 现代会计理论的发展过程	(32)
第三章 会计理论的结构	(47)
第一节 会计理论的基本结构	(47)
第二节 会计目标	(52)
第三节 会计假设	(58)
第四节 会计概念	(63)
第五节 会计原则	(70)

第二部分 传统历史成本会计理论

第四章 传统会计的特点和报表结构	(81)
第一节 传统会计的特点	(81)
第二节 传统会计的报表结构	(89)
第三节 资产负债表	(93)

第四节	收益表	(98)
第五节	财务状况变动表	(105)
第五章	收益的计量	(111)
第一节	收益的性质和作用	(111)
第二节	两种不同的收益概念	(113)
第三节	收益的计量	(118)
第六章	收入确认和费用配比	(128)
第一节	收入的确认	(128)
第二节	费用的配比	(136)
第七章	资产计价	(144)
第一节	资产的性质	(141)
第二节	资产的确认标准	(147)
第三节	资产的计价	(149)
第八章	固定资产和无形资产	(171)
第一节	固定资产的性质和分类	(171)
第二节	固定资产的计价	(172)
第三节	固定资产的折旧	(179)
第四节	无形资产的计价与摊销	(188)
第九章	流动资产	(194)
第一节	流动资产的性质和分类	(194)
第二节	存货的计价	(198)
第三节	存货成本的分配	(205)
第十章	负债和业主产权	(210)
第一节	负债的性质和计价	(210)
第二节	业主产权的性质和计量	(218)

第三部分 物价变动会计理论

第十一章	一般物价水平会计	(228)
------	----------------	-------

第一节	一般物价水平会计的特点和作用	(229)
第二节	一般物价水平会计的理论基础	(233)
第三节	一般物价水平会计的程序和方法	(236)
第十二章	现时成本会计	(249)
第一节	现时成本会计的特点和作用	(249)
第二节	现时成本会计的理论基础	(252)
第三节	现时成本会计的程序和方法	(266)
第十三章	变现价值会计	(273)
第一节	变现价值会计的特点和作用	(273)
第二节	变现价值会计的理论基础	(276)
第三节	变现价值会计的程序和方法	(284)

第四部分 会计理论的新领域

第十四章	管理会计	(290)
第一节	管理会计的产生和特点	(290)
第二节	管理会计的理论基础	(295)
第三节	管理会计理论的结构和内容	(301)
第十五章	人力资源会计	(313)
第一节	人力资源会计的特点和作用	(313)
第二节	人力资源会计的理论基础	(316)
第三节	人力资源会计的程序和方法	(324)
第十六章	社会责任会计	(333)
第一节	社会责任会计的特点和作用	(333)
第二节	社会责任会计的理论基础	(340)
第三节	社会责任会计的程序和方法	(342)
第十七章	社会会计	(350)
第一节	社会会计的特点和作用	(350)
第二节	社会会计的理论基础	(353)

第三节	社会会计的程序和方法	(360)
第十八章	国际会计	(368)
第一节	国际会计的特点和作用	(368)
第二节	国际比较会计和国际标准化会计	(375)
第三节	跨国公司会计	(388)
第十九章	其他会计理论问题	(400)
第一节	研究与开发成本会计	(400)
第二节	租赁会计	(405)
第三节	资本成本会计	(409)
第四节	财务预测报表	(415)
附录部分:		(420)
附录1	西方著名会计学家.....	(420)
附录2	西方会计专业机构.....	(425)
附录3	西方重要会计理论文献.....	(433)
附录4	缩略词.....	441)
附录5	原文参考书目.....	445)
附录6	英汉会计理论词汇表.....	(43)

第一部分 会计理论的基础结构

第一章 绪 论

第一节 会计的定义和范围

一、会计的定义

会计是一门新兴的管理学科，随着西方社会经济的迅速发展，会计的职能和所包括的内容也在迅速的发展扩大。什么是会计？虽然看起来是一个容易解答的问题，但实际上，西方国家对会计的精确含义，并没有一个一致的意见。同时，会计所包括的内容和范围亦没有一个明确的界限。总的来看，在西方会计学界对会计定义的阐述过程中，会计的职能和范围有逐渐扩大的趋势。

根据1941年美国权威会计专业机构——美国注册公共会计师协会(AICPA)所属会计名词委员会所发表的第1号《会计名词公报》，对会计所下的定义是：会计是以货币形式记录、分类和汇总具有财务特征的经济业务和会计事项，并说明其经营成果的一种技术。这个会计定义曾经被引用许多年，并被会计界和广大会计人员所接受。

随着决策论和信息论的发展,在六十年代后期,美国会计学界对会计有了新的阐述。根据1966年美国会计理论权威机构——美国会计学会对会计所下的定义,扩大了会计的内容和职能。其定义是:会计是鉴定、计量和传送经济信息的过程,借以使信息使用者能够作出可靠的判断和决策。

从上述定义的变化情况来看,可以看出对会计本质的认识有以下两个方面的变化。它们是:(1)在会计定义中更明确地阐述出会计的目标,即会计是为报表使用者制定决策服务,提供制定决策相关的信息;(2)会计信息的内容和范围扩大了,它所提供的不仅限于财务信息,而是提供经济信息。

1970年,美国注册公共会计师协会所属会计原则委员会(APB)在其第4号说明《企业会计报表所依据的基本概念和基本原则》中,对会计所阐述的定义与上述定义相类似,即会计是一项服务活动,它的职能是提供有关经济单位的数量信息(主要是财务性质的信息),借以制定经济决策。

会计原则委员会所谓的“数量信息”的范围,不仅宽于“财务信息”,而且也宽于“经济信息”。另外,它说明了会计信息是为制定经济决策服务,而并不仅限于为企业制定经营决策服务。

从上述会计定义的发展变化过程来看,说明了会计职能在不断扩大。但这种对会计本质的解释,并未被整个社会所接受。这是因为在西方社会中,有很多专业人员的职务是提供制定经济决策所需要的数量信息,但他们并不是会计师。例如,财务分析师、市场调查研究专家和运筹学专家等,他们在企业中的地位日益重要,在编制企业经营计划和预测等方面,他们的能力超过会计人员,并且有逐渐替代会计人员的趋向。他们认为会计人员仅应负责编制会计报表,确定产品成本和计算应纳税额,这个观念与会计的新定义有着相当大的分歧。

直到目前,西方国家对会计的实质众说纷纭,仍然没有一个被人们普遍确认的定义。即使是致力于会计理论研究的美国财务会计准则委员会(FASB)〔它是目前负责制定美国财务会计制度的一个权威机构〕,并未试图阐明会计的定义。不过,即使没有一个精确的会计定义,只要对会计的内容和范围有比较清楚的了解,并不影响会计理论的建立。

二、会计的内容和范围

西方现代会计是处在一个迅速变化的社会环境之中。尤其是在六十年代和七十年代,西方社会和经济发生了巨大变化。经济上,在生产技术迅速发展,资本大规模积聚和集中的过程中,也不断承受着通货膨胀和股票行情波动等问题的困扰;在社会上,企业职工和社会公众亦迫切要求企业全面公开报道职工生活福利和社会环境的改善情况,在上述社会经济环境迅速变化的影响下,使得会计的边界在不断地发生变化,会计的内容和范围在不断扩大。

根据1981年美国出版的《会计师手册》(L·J·塞德勒主编),对会计的内容和范围阐述如下:

1. 根据会计活动所包括的内容来划分,会计可划分为以下几种:

(1) 财务会计

财务会计(financial accounting)的活动是向外界提供会计报表,它是会计的最重要组成部分。直到目前为止,大多数会计文献和大多数会计理论研究均是有关财务会计的,它也是本书阐述的重点。

根据财务会计所依据的计量单位的不同,财务会计又可以分为历史成本会计、一般物价水平会计和现时成本会计。历史成本会计是以货币作为计量单位,并假定它的价值本身是稳定不变的;

而一般物价水平会计和现时成本会计则认为币值并非稳定不变的，在货币价值发生变化，尤其是币值不断降低的情况下，如果以历史成本（指资产的原始购置成本）对资产计价和计量企业损益，就必然会低估资产的价值和高估企业收益，从而不能正确反映企业的财务状况和经营成果。

一般物价水平会计和现时成本会计同属于物价变动会计。但两者性质有所不同。一般物价水平会计是指以一般物价指数调整企业会计报表的数据，它并没有改变传统会计的基本结构；而现时成本会计则是根据个别物价（资产的重置价值）的变化，对企业资产和企业收益进行计价和计量，从而根本改变了传统历史成本会计的基本结构。

（2）管理会计

管理会计（management accounting）是从财务会计中分离出来的一个会计分支。它主要是适应企业内部管理的需要，特别是计划和控制的需要，而产生和发展起来的。它所涉及的范围要比财务会计广泛，内容也比财务会计详细。

管理会计与财务会计的主要区别是：财务会计主要是向企业外界有经济权益关系的集团报告企业的财务状况和经营成果，因而财务会计也称为外部会计（external accounting）或对外报告会计。管理会计主要是向企业管理人员提供经营管理所需要的会计信息，因而，管理会计又称内部会计（internal accounting）或对内报告会计。

（3）社会责任会计

社会责任会计（social responsibility accounting），其主要活动是对企业经济活动的社会效果的计量和报道。其中一个方面是环境方面的，其中包括企业的废水、废气、废料对环境所带来的污染及其防治情况；另一方面是有关职工生活和本地区经济发展

方面的，其中包括职工工资福利、劳动安全保护、技术培训，以及对本地区经济文化发展的财务支持等。

自七十年代以来，社会责任会计逐渐成为会计的一个分支。社会责任会计被认为是传统会计的理论和实务，特别是会计技术方面的一个重要延伸和发展。它所核算的主要内容是企业经济活动的社会效益和社会成本。

(4) 税务会计

税务会计 (tax accounting) 的活动是依据税法编制各种纳税申报表。由于计算纳税收益所使用的会计方法，并不需要与企业本身使用的会计方法相同，企业一方面必须小心谨慎避免触犯税法，一方面又必须充分利用税收减免或优惠等条款，尽可能地减轻税负。由于西方国家的税制是相当复杂的，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会计的一个重要分支。

2. 根据会计报表的编制单位来划分，会计学科可以划分为以下几类：

(1) 企业会计

企业会计 (business accounting) 是指反映一个工商企业单位财务状况和经营成果的会计业务活动。由于不同行业企业所经营业务的不同，企业会计所处理的数据范围和所应用的会计方法和程序也不完全相同。

(2) 非企业会计

非企业会计 (nonbusiness accounting) 是指政府机构、教育和慈善机构的会计业务活动。由于它们属于非营利组织，经营目标不同于营利性企业，会计报表所反映的内容亦不同于营利性企业。

从传统上看，政府部门和非营利组织是不受西方会计界重视

的。但近年来，它已成为迅速发展的会计领域。成本会计和成本效益分析等现代方法已广泛地应用于非企业会计。

(3) 国民收入会计

国民收入会计 (national accounting) 所使用的是国民帐户 (national accounts)，它所核算的范围包括一个整个国家或地区的国民收支情况。国民收入会计亦称为社会会计 (social accounting)，系会计的一个新发展领域，近年来，西方国家的传统会计观念不断地受到冲击，过去一直认为会计的主体仅是个别企业或非营利机构，而现在则认为它不仅应包括微观的企业，而且还应该包括宏观的整个国民经济。作为宏观会计的国民收入会计与企业会计的主要区别，在于核算的范围要比企业会计大得多，国民收入会计所提供的会计信息可以监控国民经济的发展，并对经济政策的制定起着重要作用。

国民收入会计所以在近年来越来越受到重视，反映了西方国家政府对国民经济的发展采取了积极干预的政策，他们不仅重视微观经济效果，同时也非常注意宏观经济效果。但是从国民收入会计的理论与实务的建立过程来看，最初并不是由会计学家，而是由经济学家和统计学家所建立起来的，但由于它所应用的是会计原理和会计方法，所以它属于会计体系的一个有机组成部分。

3. 根据所使用方法的的不同，会计学科又可以划分为审计、会计制度和会计控制两大类：

(1) 审计

审计 (auditing)，亦称公共会计 (public accounting)。在西方国家，所谓的注册公共会计师 (CPA) 或独立公共会计师指的就是 (外部) 审计师。审计师所从事的业务范围主要是查证企业会计报表的真实可靠程度，它的方法主要是查证性的。

内部审计所从事的业务范围则有所不同，它主要是检查和评

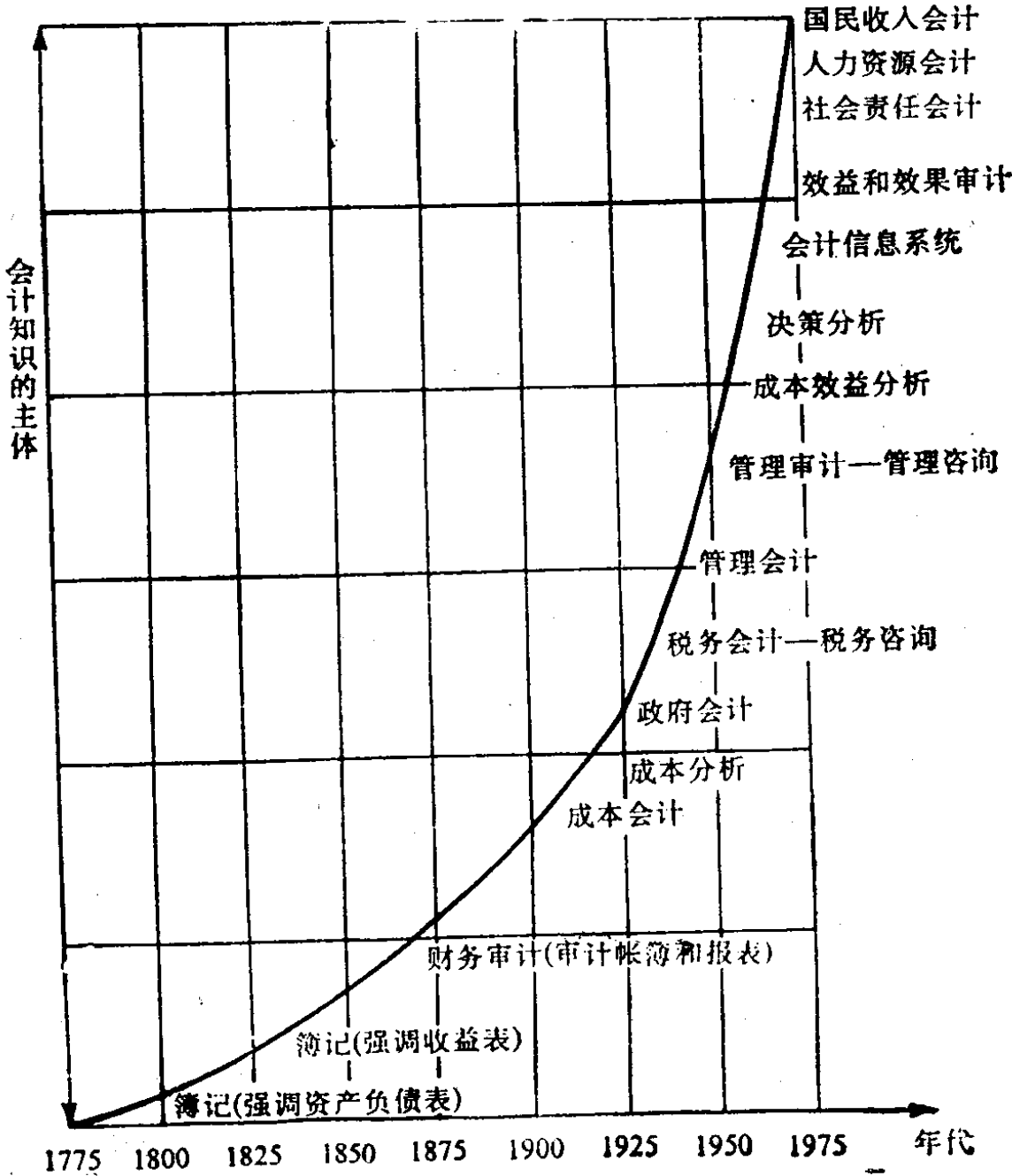
价企业内部控制是否严密，从而保证企业经营目标的顺利实现。

(2) 会计制度和会计控制

会计制度和会计控制 (accounting systems and controls) 是指为了会计数据的处理、储存和检索而设计的管理控制制度。其中包括内部控制评价制度和数据处理制度等。

随着会计内容和范围的不断扩展，会计人员所需具备的知识亦不断扩展。可以用图表 1-1 列示近代二百年来会计知识范围的

图表1-1 会计知识的发展 (1775—1975) ①



① 资料来源于美国总审计局。

不断扩大情况。

第二节 会计理论的性质和作用

一、会计理论的一些基本概念

西方会计理论正处于迅速发展时期，它的一个特点是众说纷纭，有关会计理论的一些基本概念，尚缺乏一致的意见。为了清晰地介绍西方会计理论，首先需要将一些较为常见的名词含义加以阐明。其中主要包括以下12个概念：(1) 理论(theory)、(2) 目标(objectives)、(3) 假设(postulates)、(4) 公理(axioms)、(5) 概念(concepts)、(6) 信条(doctrines)、(7) 原则(principles)、(8) 标准(standards)、(9) 常规(conventions)、(10) 规则(rules)、(11) 程序(procedures)、(12) 方法(methods)。兹分别简要阐述如下：

1. 理论

理论一词通常指会计的基础观念。它主要是由会计目标、会计假设、会计概念，以及会计原则所构成的。会计理论不仅可以说明和评价会计实务，而且对指导会计实务起着重要作用。

根据美国著名会计理论家亨德里克森(E.S.Hendrikson)在1982年第三版《会计理论》中所作的阐述：“会计理论是为了形成一套广泛的会计原则所作的逻辑推理。但广义的会计理论包括会计原则本身。”

会计理论的形成过程和发挥的作用，均不同于自然科学，自然科学理论是直接来自于实验和观察，而会计理论的形成则受代表不同利益集团的报表使用者的影响。另外，美国财务会计准则委员会认为会计理论尚不成熟，因此不使用会计理论一词，而是

使用观念性构架 (conceptual framework) 这个词语。

2. 目标

会计目标是会计理论最基础的部分。从事任何学科的研究工作，均必须首先明确学科的研究范围和目标。会计这门学科亦不能例外，必须首先研究会计信息是作什么用的，哪些单位和个人需要使用会计信息。会计目标明确了，才能够确定会计应当收集哪些数据，如何加工处理这些数据，从而为会计报表使用者（包括各社会集团）提供相关和可靠的会计信息。

3. 假设

会计假设亦称会计假定，是指会计人员面对着变化不定的社会经济环境，对某些情况或进行会计工作的先决条件，所作出的推断。假设是以有限的事实和观察为基础，因而并不确实，还有待于实践检验和科学论证。

会计理论中的所谓假设，诸如，会计个体假设、连续经营假设、货币计量和币值不变假设，均是有待进一步证实的推断，它们是进行会计工作的先决条件和必要条件。因此，会计假设是会计理论的最基础部分，如果会计假设偏离现实，所建立的会计理论就起不到正确说明、评价和指导会计实务的作用。

会计假设或会计基本假设这个名词，早在1922年佩顿（W. A. Paton）所著《会计理论》一书中，即已出现，但在以后未见普遍应用。直至1953年美国注册公共会计师协会名词委员会所公布的第1号公告中，才再一次出现此名词，但亦未受到会计学界的重视。近二、三十年会计假设的重要性才被人们所普遍承认。

4. 公理

公理为一种有效的假设，其有效性一般认为是理所当然的，不需要通过任何求证工作，即可以成立。在数学中常应用此名词，会计学中则比较少见。即使出现这个名词，其含义实指假设或假