

企业收益呈报问题研究

QI YE SHOU YI CHENG
BAO WEN TI YAN JIU

◎周 萍 著

QI YE SHOU YI

吉林人民出版社

企业收益呈报问题研究

周 萍 著

吉林人民出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业收益呈报问题研究/周萍主编. — 长春: 吉林人民出版社, 2007.12

ISBN 978-7-206-05486-0

I.企… II.周… III.企业管理: 财务管理—研究
IV.F275

中国版本图书馆CIP数据核字 (2007) 第202208号

企业收益呈报问题研究

主 编: 周 萍

责任编辑: 周立东 封面设计: 王 贺

吉林人民出版社出版 发行 (长春市人民大街7548号 邮政编码: 130022)

印 刷: 吉林省吉育印业有限公司

开 本: 889mm×1194mm 1/32

印 张: 6 字数: 160千字

标准书号: ISBN 978-7-206-05486-0

版 次: 2007年12月第1版 印 次: 2007年12月第1次印刷

定 价: 19.80元

如发现印装质量问题, 影响阅读, 请与印刷厂联系调换。

内 容 摘 要

由于经济环境的不断变化以及企业经营活动的日益多样化和复杂化,企业不断产生新的、非传统的收益来源,应如何列报企业全部的财务业绩成为人们关注的焦点。而以历史成本、实现原则和稳健原则为基础的传统收益报表仅对企业在某一期间内已实现的收益进行报告,严重滞后于经济事项的实际发生,因此不能满足财务报表使用者对财务业绩信息的需求。20世纪90年代以来,英国会计准则委员会(ASB)、美国财务会计准则委员会(FASB)和国际会计准则委员会(IASC)纷纷采取行动,对传统收益报告进行改进,报告企业全部的财务业绩,形成了“第四财务报表”或称“全面收益表”。尽管如此,各国对哪些项目应当计入当期净收益,哪些项目应当通过全面收益表反映,以及是否要求“再循环”等问题仍存在一定的分歧。

基于有关各方对于财务报告的关注,以及各种备选的、不一致的财务业绩度量可能引起误导性使用,同时也是为了更好地利用与IASB项目协调的大好时机,2001年8月起FASB开始了关于“企业财务业绩报告(Financial Performance Reporting by Business Enterprises)”项目的研究。IASB于2001年7月启动了业绩报告项目的研究,这个项目实际上由IASB与ASB联合进行。为进一步实现国际上会计准则趋同之目标,IASB和FASB于2004年4月同意联合进行业绩报告项目的研究。2006年3月,由于这个项目已经在考虑全部要求的财务报表的列报和财务报表的附注,2006年3月起IASB便将这个项目更名为“财务报表列报(Financial Statement Presentation)”,这个项目不再只处理业绩报告。目前“财务报表列报”项目正在研究中。所以,国际上对于收益(或业绩)报告的研究正在进行中,并未真正达成一致意见。

国内一些学者十分关注西方发达国家业绩改革的改革。但从他们的论文或著作论述内容上看,通常是对全面收益观进行介绍和评价,对收益报告或业绩报告进行系统性研究较少。

我国企业现行实务中,在收益确定方面是以历史成本为主要计量属性,并按照实现原则确认收入,与英美、IASB等国家和组织的相关准则规范存在较大差距。虽然2006年2月15日我国财政部颁布了与国际惯例接轨的企业会计准则,我国的收益报告仍与西方各国准则制定机构的有关规范存在一些差别。

新准则对于收益报告是如何规定的,在哪些方面体现了国际趋同,具体存在哪些差异,我国企业收益报告是否需要进一步改进和如何改进,以及在改进我国收益报告时如何结合我国实际情况、充分借鉴英美等国以及IASB的经验与研究成果,以上这些将是本书所要研究的和解决的问题。可以说,在目前情况下,进行收益报告的比较研究和应用研究具有重大的现实意义。

本书共分为六章,各章内容如下:

在第一章中,介绍了收益的概念和作用,阐述了收益的基本理论,包括收益确定的收入费用观和资产负债观、收益包含的内容、传统收益确定模式的特点,以及收益计量与资本保全的关系。

在第二章中,详细地介绍了全面收益的概念、特点及其组成内容,剖析了全面收益的理论基础,从不同侧面论证全面收益是对传统收益的重大突破,具体是从全面收益与收益确认的原则、资本保全理论、报表钩稽关系等三个方面来考察全面收益对传统收益的突破。最后,对全面收益的确认和计量问题进行了初步探讨。

在第三章和第四章中,主要介绍全面收益报告。首先,对英国FRS3、美国FAS130和IASB的IAS1等相关准则所要求的全面收益报告的内容和特点进行了比较。然后,分别对美国FASB的“企业财务业绩报告”项目和IASB与ASB的财务业绩报告联合项目以及FASB和IASB对业绩报告项目的联合研究内容及结果进行了详细地阐述,并对FASB与IASB的财务业绩报告研究进行了评价。最后,总结出FASB与IASB的财务业绩报告研究对我国企业收益报告研究的几点启示。

在第五章中,对我国企业收益报告改进问题进行探讨。

首先,对我国现行会计实务中企业收益报告的主要特点和存在的主要问题进行了剖析。具体如下:结合我国的实际情况分析了现行会计实务中企业收益报告的主要特点之后,针对2006年2月我国财政部颁布的企业会计准则,剖析了我国会计准则体系下收益报告的特点。此外,还对现行利润表中净收益的分类与列报存在的主要问题进行分析。

其次,深入探讨改进我国企业收益报告的几个理论和实际问题。我国财务报告的目标定位应是改进我国企业收益报告首先需要考虑的问题,笔者认为,我国财务报告的目标定位是提供财务报表使用者(主要是投资者)决策有用的信息,这就会引出第二个问题——会计信息相关性与可靠性的权衡问题。书中

指出,我国会计准则为体现与国际惯例接轨或国际趋同实际上已经接受了公允价值计量属性,同时实质上“被动地”承认了相关性的重要性。既然提出按照公允价值计量,我们就不能不关注与公允价值计量相联系的可靠性问题,尤其是这些计量不能在活跃市场中被观察到和更大的信任必须建立在这些计量的估计上的时候。针对我国目前情况,笔者对如何解决可靠性问题提出了几点建议。在该部分,还对全面收益报告在我国的适用性问题进行了分析,指出在我国报告全面收益的重要意义,为会计要素的设置问题的提出以及我国全面收益报告改进意见的提出做出铺垫。

由于会计要素的定义应当为确认和计量提供依据,在我国进行收益报告改革需要解决与企业收益报告有关的会计要素分类问题。按照资产负债观,会计要素的定义与分类中优先定义两个最基本的要素——资产和负债,再以这两个要素的变动来定义其他要素。FASB在SFAC No.6中对收入、费用、利得、损失等要素是从资产和负债变动的角度来定义的,IASB的收益和费用也是从资产和负债变动的角度来定义的。我国会计准则中对反映企业经营成果的会计要素的规定不够全面,笔者建议,对我国收益报告进行改进,应在《企业财务会计报告条例》和基本准则等相关的法规或部门规章中增加反映全面收益信息的会计要素——利得和损失,以保证会计理论体系的科学性和严密性。

最后,笔者提出改革我国企业收益报告的总体思路 and 具体设想。我国企业收益报告改革的总体思路是先对全面收益的报告问题进行规范,条件成熟以后(如现行价值或公允价值广泛运用)再考虑制定综合性的全面收益准则。笔者赞同循序渐进、分阶段改进企业收益报告的观点。在改进我国企业收益报告的第一阶段,应将全面收益分为净收益和其他全面收益(或称其他利得和损失)两部分,净收益仍在利润表中报告,其他全面收益反映的是当期已确认的、当期产生但未实现的利得和损失项目;建议采用“两张表方式”进行收益报告。收益报告改革长远的目标是与现行利润表合并,将所有收益或业绩信息反映在一张报表中。随着经济环境的发展变化,将来在我国会计实务中可能会出现更多的其他全面收益项目。同时,随着市场经济的发展,各类市场不断完善,采用公允价值计量资产和负债项目将成为会计计量的主要手段。那时,可以将所有收益或业绩信息反映在一张报表中。

在第六章中,概括了本书的研究结论,并指出研究的局限性。

ABSTRACT

It is one of significant financial reporting concerns to present all financial performance in the constantly changing economic environment. Traditional income statement which is based on historical costs principle, realization principle and conservation principle can only report for a period of time realized income and seriously lags behind the economic events occurred. Therefore, it doesn't meet the needs for financial performance information of users of financial statements in the 1990s and beyond. The Accounting Standard Board (ASB), the Financial Accounting Standard Board (FASB) and the International Accounting Standard Council (IASC) had taken measures to improve traditional income reporting and required to report comprehensive financial performance in so called 'the forth financial statement' or 'statement of comprehensive income'. Nowadays there are different views on many respects of income reporting, such as which items should be in or outside net income, which items should respect on the face of statement of comprehensive income, and the issue of recycling, and so on.

A project on reporting financial performance by business enterprises had been proposed to the FASB in August, 2001. The principal reason for the project is to address significant financial reporting concerns raised by constituents of the FASB. The use of alternative and inconsistent measures is often confusing and sometimes misleading, and that's also a reason of it. Another reason for it is to take advantage of a timely opportunity for a coordinated project with the IASB, which together with the ASB added a project on performance reporting to its initial agenda in 2001. The IASB and FASB agreed to study jointly on the performance reporting in April, 2004. The project had addressed all required financial statements that constitute a complete set of financial statements, So the IASB decided to change the project's title to 'Financial Statement Presentation' to reflect that it encompasses all of the financial statements, not just the statement of

recognized income and expense in March, 2006. At present, this project is under consideration, and internationally the study on income or performance reporting is still in process.

In China, more and more people focus on the innovation of the performance reporting happened in western developed countries. Their papers and books on income reporting mainly introduce and review the comprehensive income view, there's few systematic research on it.

In the current practice of China, determination of income is primarily based on historical costs and the revenues are recognized only when they are realized. There is a wide gap between our requirements and those of the relevant standards of USA, UK and IASB. Although the Accounting Standards for Business Enterprises of China had been published in February, 2006, there are still some differences between our income reporting and other standard setters'. This dissertation is to address some questions. Those questions include: what are required on income reporting by business enterprises in China, What are in common or not on income reporting, and is it necessary to improve and how to improve our income reporting, and how to use the experiment and relevant research of other countries for reference, and so on. The comparative and applied study on income reporting is necessary and desirable now.

This dissertation is divided into six chapters:

In the first chapter, it introduces the meaning and functions of the income, discriminates basic theories on income which include the revenue-expense view and the asset-liability view that are two views to determine income, the domain of period-income, the characteristics of traditional income determination, and so on.

In the second chapter, it introduces the definition and characteristics of comprehensive income, analyzes the bases for comprehensive income. In the end of this chapter, it discusses the recognition and measurement of comprehensive income.

In the third and fourth chapter, it focuses on comprehensive income reporting. It makes a comparison of the relevant requirements on

comprehensive income reporting among UK's FRS3, FASB's FAS130 and IASC's IAS1, and then it gives a detailed introduction of the FASB and IASB's separate project and their jointly project on reporting financial performance. After that, it makes an overall review of them. In the end of the chapter, it makes a summary of enlightenment from these researches.

In the fifth chapter, it discusses how to improve income reporting by business enterprises in China. Firstly, it analyzes the major characteristics and problems on income reporting in current practice. Secondly, it raises and deliberates some theoretical and practical issues on improving our income reporting. Those issues include: objectives of financial reporting in China, trade-offs between relevance and reliability, consideration on how to resolve the reliability and the adaptability of the comprehensive income reporting in China, and so on. In the end, it gives the outline and detailed measures for improving income reporting, it indicates we should establish standards on presentation of comprehensive income and then consider overall standards on it which would be issued only if it has qualifications for application, such as fair value widely applied in practice. It suggests proceeding in an orderly way and step by step on improving income reporting.

In the last chapter, it summarizes the conclusions and limitations of this study.

目 录

第一章 收益的基本概念和基本理论	1
第一节 收益的概念及作用	1
一、收益的涵义	1
二、收益与业绩的关系	2
三、收益的作用	3
第二节 收益的基本理论	5
一、收益确定的收入费用观与资产负债观	6
二、收益包含的内容	11
三、传统收益确定模式的特点	13
四、收益计量与资本保全	20
第二章 全面收益及其理论	21
第一节 全面收益的涵义及内容	21
一、全面收益的涵义	21
二、全面收益的特征	22
三、全面收益的组成内容	24
第二节 全面收益的理论基础	29
一、全面收益使会计收益更接近于经济收益	29
二、全面收益概念更符合干净盈余理论的要求	30
三、全面收益符合总括收益观	32
第三节 全面收益是对传统收益的突破	33
一、全面收益与收益确认的原则	33
二、全面收益与资本保全理论	38
三、全面收益与财务报表勾稽关系	41

第四节 全面收益的确认与计量	43
一、全面收益的确认	43
二、全面收益的计量	48
第三章 全面收益列报:现行准则的规定	53
第一节 英国全面收益的列报	53
一、英国业绩报告改革的提出	53
二、FRS3《报告财务业绩》的内容	55
三、ASB 业绩报告改革的特点	56
第二节 美国和 IASC 关于全面收益的列报	57
一、FAS130《报告全面收益》的内容和特点	57
二、FAS130 的局限性	60
三、国际会计准则委员会关于全面收益的列报	61
第三节 全面收益列报的比较	62
第四章 FASB 与 IASB 业绩报告项目研究综述与评价 ...	66
第一节 FASB 业绩报告项目研究综述	66
一、FASB 财务业绩报告项目提出的背景	66
二、使用者信息需求之调查及其发现	69
三、财务业绩与单一的财务度量的重新考量	73
四、全面收益表内信息的分类	75
第二节 IASB 财务业绩报告项目研究综述	87
一、IASB 和 ASB 的业绩报告研究:简要回顾	87
二、FASB 和 IASB 提议的业绩报告模式之比较	90
第三节 IASB 与 FASB 关于业绩报告的联合研究	96
一、项目目标和工作计划的提出	96
二、项目第一阶段研究概览	97
三、项目第二阶段研究概览	107

第四节	FASB 与 IASB 的财务业绩报告研究评价	127
一、	对 FASB 与 IASB 的财务业绩报告研究的评价	127
二、	财务业绩报告研究对我国收益报告研究的启示	130
第五章	我国企业收益报告之改革	133
第一节	我国企业收益确定的主要特点	133
一、	我国企业现行实务中收益确定的特点	133
二、	我国新会计准则体系下收益报告的特点	135
三、	现行利润表中净收益的分类与列报存在的主要问题	141
第二节	改进我国企业收益报告的若干问题	143
一、	我国会计目标的定位	143
二、	会计信息相关性与可靠性的权衡	148
三、	会计信息可靠性问题之解决	152
四、	全面收益报告在我国的适用性问题	154
五、	收益表有关的会计要素及其分类	156
第三节	改进我国企业收益报告的初步设想	159
一、	我国企业收益报告改革的总体思路	159
二、	改进我国企业收益报告的具体设想	160
第六章	研究结论和局限性	169
第一节	研究结论	169
第二节	研究的局限性	170
主要参考文献		171
后 记		177

第一章 收益的基本概念和基本理论

第一节 收益的概念及作用

收益指标是财务报表使用者特别是投资人最为关心的会计数据,西方的实证会计研究表明,会计收益同股票市价是相关的。企业的收益报告(或称业绩报告)如何改进以满足报表使用者的需求,一直以来是西方准则制定机构关注的问题之一。研究企业的收益报告问题应从收益的概念和作用谈起。

一、收益的涵义

收益概念起源于经济学。苏格兰政治经济学家和哲学家亚当·斯密(Adam Smith)在1776年发表的《国富论》中把收益定义为财富的增加。20世纪初,欧文·费雪提出了新的收益概念,认为经济学的收益具有精神收益、真实收益和货币收益的含义。J·R·希克斯认为,收益是“一个人在某一时期可能消费的数额,并且他在期末的状况保持与期初一样好”。这一概念得到了广泛认可,并对会计收益理论产生很大影响。

会计学上的收益概念称为会计收益,对于会计收益存在不同的解释。“根据传统观点,会计收益是指来自企业期间交易的已实现收入和相应费用之间的差额。”^①,或者说“收益是主体在一个期间内由于交易而实现的收入与相应的历史成本之间的差额。”^②

娄尔行教授认为,收益和利润是同一个概念,都指企业某一报告期的纯收入^③。

① 汤云为、钱逢胜:《会计理论》,上海财经大学出版社,1997年8月第1版,第160~161页。

② 陈少华:《财务会计研究》,中国金融出版社,2007年3月第1版,第277页。转引自Ahemd Riahi-³Belkaoui, Accounting Theory(5th edition),2004,P.481。

③ 娄尔行:“界定成本、费用、收入、支出、收益、损失等会计名词的含义”,《会计研究》,1990年第6期。

范奇晖、李若山在《会计选择论在收益计量中的作用》一文中指出,收益概念的选择与两种不同的资本保持概念相联系,一是货币资本保全概念,二是实物资本保全概念。选择怎样的资本维护概念,一般要以财务报表使用者的需要为基础。由于有两种不同的资本保全概念,导致了两种不同收益概念的选择,即会计收益和经济收益。会计收益是指本期已实现收入与其相关历史成本之间的差额;经济收益是指在期初、期末企业资本没有变化的情况下,企业在本期可以消费的最大金额。同会计收益相对应的是货币资本保全概念,同经济收益相对应的是实物资本保全概念。会计收益是以历史成本计量所需维护的资本,而经济收益则是以现时成本(实际生产能力)计量所需维护的资本。

传统财务会计学中,收益一般可定义为:来自期间交易的已实现收入和相应费用之间的差额。传统的会计收益一般具有以下三个特征:1. 来源于企业实际发生的交易。2. 按照实现原则、历史成本原则和配比原则进行确认和计量。3. 依据会计分期假设进行确定。随着社会经济环境的变化,人们对收益的认识也在不断深入,因此在经济发展的不同阶段对于收益的内涵、包括的内容、确认与计量等存在不同的观点。

二、收益与业绩的关系

通常的观点认为,企业业绩的表现形式是收益,因此,在某些会计文献资料中,将收益报告与业绩报告等同起来。实际上,围绕着收益计量的是何种业绩,主要存在两种观点。第一种观点认为,收益计量的是企业及其管理当局的业绩;第二种观点认为,收益计量的是所有者财富的增加。对此,会计学术界尚未达成一致意见。

持第一种观点的人认为,收益产生于企业有目的的活动,特别是具有实物形态的非流动资本的重复使用,与其明显无关的利得或损失不应包括在内。这种观点认为,资本是一个实体概念,收益的计量应当划分消耗的资本成本和资本价值变动。折旧作为资本消耗成本的一种表现形式,应当在计量收益时扣除。同样的道理,

维修成本也应当在计量收益时予以扣除。建立在这种观点之上的收益计量方法使得成本分摊和配比成为必需的程序,资本价值变动则不应包括在收益计量之中。

持第二种观点的人基于投资者视角认为,收益是投资者投入的金额与随后已分配或可用于分配的金额之间的差额。投资者投入在性质上属于所有者权益,收益则是可按投资者享有的权益比例进行分配的财富。而不论这种财富是如何产生的。这种观点关注资产和负债,并与现金流入和流出相关联,因此需要一个恰当的估价模型。换句话说,收益计量的是资产和负债价值增减变动的结果,不包括业主投资和派给业主款。美国财务会计准则委员会(FASB)是这种观点的主要代表,却没有在会计实务中立即采纳。崔华清博士赞同该观点,并认为建立在这一概念基础上的企业业绩报告,是指企业对外提供的反映企业某一会计期间资产和负债价值增减变动的结果的文件,包括企业业绩报表和表外披露两部分内容^①。

三、收益的作用

收益对于不同的人具有不同的作用。悉德尼·亚历山大列举出收益的六大用途,它们是:1. 收益是一种重要税收(所得税)的计算基础。2. 在公开报告中,收益被视为公司经营成功的一种量度。3. 收益是决定可分配股利的标准。4. 利率制定机构可用收益来测试所制定的利率是否公正与合理。5. 对一个赖以维持其生活的财产所有者、财产委托人在保存其本金的同时,收益是其进行分配的指南。6. 收益是企业管理当局进行管理活动的行为指南^②。

美国会计学者利特尔顿认为,收益是企业会计的重心,收益表是企业会计最重要的产品。以利特尔顿为代表的传统会计学派认为,收益作为反映企业业绩的综合计量指标,受到外部利益关系集团的极大关注,包括债权人、企业职工、客户、股东、政府部门,都关注企业

① 该部分主要参考了崔华清:《中国企业业绩报告的改进问题研究》,中国财政经济出版社,2006年12月第1版。第11~12页。

② 程春晖:《全面收益会计研究》,东北财经大学出版社,2000年第1版。第25页。

的经营情况,所有的利害关系人都对企业创造收益或净收益的能力极为关注。所以,收益的确定是企业会计的中心问题。

1999年G4+1特别报告中指出,一个主体财务业绩信息的作用有两个:一是帮助使用者评价主体利用其现有资源创造现金流量的能力,并判断主体利用其资源及可能利用其他资源的有效性;二是向使用者提供反馈信息,以便他们能够检查对过去期间财务业绩的评价,并修正他们的评价,以对未来期间的财务业绩作出预测。

有的会计学者认为,按照权责发生制原则确定收益时需要运用递延、应计、待摊等会计程序,从而使收益数据的确定带有很大的主观性,特别是管理当局的收益操纵行为,有可能导致账面收益与实际情况完全脱离。在这种情况下,使用者可能更为关注现金流量信息,因此,国外有的学者指出“现金流量而非利润是主体活动的最终结果”。但是,由于投资者和债权人所关心的现金流量是企业预期的或未来的现金流量,而在企业经济活动中,创造现金流量的过程与发生现金流量的结果在时间上可能是分离的。权责发生制通过递延、应计、待摊等程序,可以消除这种时间差异,从而可以更好地反映当期的经营业绩,更好地估计未来现金流量的前景。因为按照权责发生制原则确定的收益包括了对当期现金流量没有影响但将来很可能发生现金流量的项目,比如当期收益超过当期实际现金流量的差额,就表明企业已经赚得,尽管在当期未发生现金流入,但很可能在下期即可取得现金(如应收项目),从而给使用者预测企业未来现金流量提供了基础。而现金流量表只反映企业当期的现金收支情况,不能够为评估未来现金流量提供一个完整的基础,不能说明跨期的收支关系。所以,大多数会计学家和会计组织坚持主张收益是最重要的会计信息。FASB明确肯定了收益信息的优越性,“编制财务报告的首要重点是通过收益及其组成内容的计量,提供关于企业经营业绩的信息。投资者、债权人和其他有关方面,他们对企业未来现金流量的关心,主要转化为关心收益方面的信息,而不是直接有关现金流量的信息”。西方会计学者还通过实证方法研究表明,收益信息比现金流量信息更能够解释证券报

酬。根据 FASB1979 年颁布的“关于报告盈利的讨论备忘录”的观点,会计收益与未来现金流量是高度相关的,收益表应成为使用者进行决策最重要的信息来源^①。

葛家澍教授在《迎接 21 世纪密切关注国内外财务会计新动向》一文中,对企业业绩报告的重要性作了如下说明:第一,收益指标是财务报表使用者特别是投资人最为关心的会计数据。实证会计研究表明:会计收益信息同股票市价是相关的。西方准则制定机构集中改进企业财务业绩报告,提高反映企业财务业绩信息的质量,把只报告已确认已实现的净收益扩大为还包括已确认未实现的一部分利得或损失,必可使报告的收益更加全面和更加真实,从而有助于投资人进行投资决策。第二,收益同现金流量信息也是紧密相关的。在企业中,收益总是该企业有利的现金流量的主要来源。全面收益的特点是除净收益之外,还包括已确认的其他利得或损失,后者,由于已赚得,尽管在当期未实现,但它很可能在下期或近期即可实现,从而就成为投资人预测企业未来现金净流量的一个可靠的基础。在这个意义上,今后的全部已确认利得和损失或全面收益信息比原先的净利润或净收益数据对财务会计信息的用户预测企业的未来现金流量将更为有用。

在不同的历史时期,各国会计学者对于收益作用的理解和概括有所不同,但总的说来,正如葛家澍和林志军教授所指出的,人们重视收益及其计量的原因在于:1. 收益及其计量可反映企业的主要经营成果。2. 收益是申报纳税的基础。3. 收益可作为投资与信贷决策的指南。4. 收益是进行财务预测的重要工具。5. 收益是经营效率的衡量^②。

第二节 收益的基本理论

特定的社会经济环境产生一定的会计思想,会计思想发展到

① 该部分主要参考了程春晖:《全面收益会计研究》,东北财经大学出版社,2000 年第 1 版。

② 葛家澍、林志军:《现代西方会计理论》,厦门大学出版社,2001 年第 1 版。