



当代财经文库



高级财务会计 问题研究

谢诗芬○著
西南财经大学出版社



F234.4
546

高级财务会计 问题研究

谢诗芬 著



西南财经大学出版社

责任编辑：邓康林

封面设计：穆志坚 梁建成

书 名：高级财务会计问题研究

作 者：谢诗芬

出 版 者：西南财经大学出版社

（四川省成都市光华村西南财经大学内）

邮政编码：610074 电话：(028) 7353785

印 刷：郫县犀浦印刷厂

发 行：西南财经大学出版社

全 国 新 华 书 店 经 销

开 本：850mm×1168mm 1/32

印 张：7.625

字 数：154千字

版 次：2000年3月第1版

印 次：2000年3月第1次印刷

印 数：2000册

定 价：19.80元

ISBN 7-81055-648-7/F·534

1. 如有印刷、装订等差错，可向本社发行部调换。
2. 版权所有，翻印必究。

《当代财经文库》总序

世界正在走向 21 世纪。在这世纪之交,人们可以看见,不可抑阻的生产力,正在带来一场人类社会各个方面的全面而深入的变化。变革的浪潮势不可挡,而科技革命充当了这场革命的先导,社会经济结构、政治体制、人们的社会关系、生活方式以及思想观念都处在不可避免的自我调整和革命变革之中。

中国正在走向 21 世纪。在“九五”和走向 2010 年的新时期,中国将实现经济体制的根本性转换,建立起社会主义市场经济体制,同时将进行增长方式的根本性转换,使国民经济转到集约型的轨道。这是一场社会主义发展过程中史无前例的历史性变革,它将极大地解放生产力,大大完善中国的社会主义制度,增强经济的活力。在改革中焕发出新鲜活力的、社会主义的中国,昂首阔步地跨入 21 世纪,这是当代的最重大的历史事件,这一事件将给整个世界的发展带来深刻影响。

我国社会主义经济的发展与改革,直接推动了财经领域学术研究的繁荣和发展。近年来,理论经济学,以及金融、财政、税收、工商管理等各个部门经济学,在马克思主义和小平同志有中国特色的社会主义理论的指引下,一方面吸收国外现代经济学研究的有益成果,一方面紧密结合中国社会经济发展和改革的实际,推出了一大批优秀的结果。这些财经领域的研究成果,推

动了我国财经科学的建设。为了推进两个根本性转换,促进我国社会主义现代化,我们需要进一步加强财经科学的研究,建立起社会主义的中国经济科学,因此,不仅需要提倡科学研究,奖励优秀学术成果,而且需要采取措施,解决学术专著出版困难的问题。西南财经大学出版社从1985年开始,以学校设立的学术专著出版补贴基金推出一批学术专著,把一些反映财经研究最新成果,有较高学术价值的著作奉献给广大读者,特别是从事财经领域科学研究的专业理论工作者和研究生,扩大了这些成果的社会影响。

从今年开始,西南财经大学出版社决定继续依托于校学术专著出版补贴基金,以《当代财经文库》的形式,每年推出一批财经学术研究专著。《当代财经文库》将以提高出版质量,多出适应时代需要的精品为主旨,同时,力求在版面设计、装帧、排版、印刷等各方面都更加规范化、统一化。

根据国家哲学社会科学研究“九五”(1996—2000)规划,社会科学研究的指导思想是:以马克思列宁主义、毛泽东思想和邓小平建设有中国特色社会主义理论为指导,坚持党的基本路线和基本方针,坚持理论联系实际、坚持重在建设,坚持“百花齐放、百家争鸣”,以建设有中国特色社会主义的重大理论问题和实践问题为主攻方向,重点加强对“九五”期间与21世纪初叶我国国民经济和社会发展以及改革开放、社会主义精神文明建设中重大问题的研究,在继续加强应用研究的同时,重视和提高基础研究。加快发展新兴边缘交叉学科研究和跨学科综合研究,进一步发展和全面繁荣哲学社会科学,更好地为经济发展和社会全面进步服务,为建设有中国特色社会主义服务。这既是财经领域社科研究的指导思想,也应该成为《当代财经文库》出版

的指导思想。

《当代财经文库》是旨在推出财经研究学术专著的一套丛书,它的特点是:(1)重视理论经济学的研究;(2)推动财经领域各部门经济学学科的理论研究和应用研究;(3)提倡有创新意义的经济学各学科交叉研究和边缘学科研究;(4)支持中青年学者的科学研究。

西南财经大学出版社推出《当代财经文库》是一件大好事,对广大读者来说,它有助于扩大视野,了解当代国内外财经科学的最新发展趋势,增强经济理论的素养和分析问题的能力。

在《文库》出版之际,谨致以最美好的祝愿。

刘诗白

1996年5月于成都

前 言

高级财务会计问题在我国层出不穷已约二十年,高级财务会计学作为一门学科在我国出现亦将近十年。在此世纪之交的2000年,立足国内,放眼世界,回顾历史,展望未来,深入探讨高级财务会计理论与实务问题,对于我们顺应时代潮流、把握世界会计发展脉搏、促进我国会计事业发展很有必要。

著名会计史学家迈克尔·查特菲尔德(1974)曾说过:“会计的发展是反映性的”。这里,会计所反映的是其所处的环境。在今天,无论如何强调环境之于会计的重要性都毫不过分。面对瞬息万变的环境,我们不禁要问:环境决定了会计的产生和发展,它会不会导致会计的消亡,尤其是在信息时代、知识经济的今天?历史悠久的财务会计面临哪些危机和挑战?财务会计如何适应环境的变化而生存和发展?财务会计和管理会计会不会分久必合?财务会计的新领域及其国内外最新动态怎样?我国财务会计、管理会计、审计研究现状与发展趋势如何?……

本书从高级财务会计这个侧面探索了上述种种问题。

可以说,自从20世纪50年代传统会计分化为财务会计和管理会计以来,财务会计的发展就主要表现为高级财务会计的发展。这是由高级财务会计本身的性质决定的。高级财务会计“是随着社会经济的发展,对原有的财务会计内容进行补充、延伸和开拓的

一种会计,即利用财务会计的固有方法,对现有财务会计未包括的业务、或者需要深入论述的业务以及随着客观经济环境变化而产生的一些特殊业务进行反映和监督的会计。它与传统财务会计互相补充,共同构成了财务会计的完整体系。”(阎达五等,1997)。变化的环境不断冲击着原有的相对平衡的会计理论框架,而高级财务会计学永远建立在不平衡的会计理论框架之上。高级财务会计学之树常新。它根植于会计环境,象征着财务会计学的繁荣和兴旺。然而,尽管高级财务会计在我国已有一定基础,但高级财务会计学中一些基本的理论问题却还有待进一步研究。同时,高级财务会计学的教材体系和教学法也值得总结和探索。本书第一章“绪论”评介了有关高级财务会计学的若干理论观点,并在比较研究了中、西方高级财务会计学教材体系的基础上,结合个人实践,探讨了该门课程的教学法。本书共分四篇。本书第一章构成了第一篇“绪论篇”。

来自国内会计理论界和实务界的大量事实表明,高级财务会计和会计准则是 20 世纪 90 年代直至 21 世纪初中国会计研究的重要时代特征。虽然与会计准则有关的问题并不都属于高级财务会计范畴,但中国会计准则体系的完善却有赖于高级财务会计研究。这一点同样是由上述高级财务会计本身的性质决定的。由于指导和评估会计准则的财务会计概念框架中的诸多因素在新环境下都面临着许多新问题,并且尽管这些问题属于“一般财务会计需要深入论述的部分,但这些内容有一定深度,远非一般财务会计所能涉及”,因而必须归于高级财务会计研究范畴(阎达五等,1997)。本书第二章“中国会计准则的理论框架”在分析了中国会计准则体

系的现状与问题的基础上,提出了完善中国会计准则体系的思路,即首先要构建中国会计准则体系的理论框架,其次要通过比较和实证研究,提出完善我国会计准则体系的具体对策,供有关部门决策参考。这条思路中的难点有两个,一是确认会计及其准则与环境的关系,二是确认会计准则的性质从而会计的性质。这两个看似老生常谈的问题不仅直接影响会计准则的制定思路,更是构造中国会计准则体系理论框架的基石,从中还可引申出一些新的结论。该章指出中国会计准则体系的理论框架应且只应由财务会计概念框架和准则—环境理论两大部分组成,并坚持强调它们的不可分性以及相互协调的重要性。

在财务会计概念框架的研究中不考虑会计环境是令人惊讶和缺乏说服力的。然而,会计环境究竟如何体现在财务会计概念框架中需要深入研究。本书第三章“会计环境:财务会计概念框架的首要问题”讨论了会计环境的地位和会计假设理论的归属。该章指出:会计环境和会计目标共同构成会计理论的逻辑起点;与会计环境紧密相关的会计假设理论应归属于准则—环境理论而非财务会计概念框架。

本书第四、五、六章继续讨论中国会计准则体系理论框架中的两大内容:财务会计概念框架和准则—环境理论。由于国内外有关著名的职业会计组织和学者已对财务会计概念框架做了许多系统研究,因此,本书不打算对包括财务会计概念框架在内的中国会计准则体系理论框架中的所有问题做面面俱到的研究,而只准备对其中几个重要的热点和难点问题进行一些探索。

信息科技、知识经济对财务会计、管理会计、审计的前途有何

巨大影响?本书第四章“科学技术:当代财务会计、审计、管理会计发展的决定因素”对此做了深入探讨。该章分别以21世纪的会计(包括财务会计和管理会计)环境、审计环境为背景,在评介了国内外有关会计、审计革命的论述后,指出:会计信息化(会计信息化审计)是21世纪会计(审计)革命的催化剂。在论证这一关系的过程中,引发了对科学技术在会计(审计)环境诸因素中的地位、未来会计的地位与作用、审计环境在审计理论结构中的地位、中国和世界管理会计的未来等问题的深入思考。该章在前人研究的基础上,提出了许多新的论据和观点。

除了上述从影响会计的若干环境因素(如政治、法律、经济、科技、社会、文化、教育、自然等)的角度来研究会计环境的经典方法外,国外还有一种不同于上述经典分析法的“会计信息供需分析法”。本书第五章“会计信息供需分析”评介了这一方法及其在我国的最初运用情况,并提供了一个对于我国准则制定者、会计学术界以及广大的会计信息用户都很有参考价值的国外研究新成果,该成果认为,学术界是会计信息用户和准则制定者之间的桥梁。

完整的会计信息供需分析法既要从会计信息需求角度(用户角度)来分析,也要从会计信息供应角度(企业角度)来分析。国际上风起云涌的电子企业报告为我们提供了分析的极好材料。第六章“英特网上的企业报告”站在网络信息时代的会计信息供应方和监管者的角度,探讨了电子企业报告(含财务报告)引起的一系列在我国也已初露端倪的问题。该章介绍了国际会计准则委员会(IASC)和美国财务会计准则委员会(FASB)的最新研究动态,研究了我国电子财务报告(含财务报告)的现状和存在的问题,并提出了自己的建

议。

以上五章构成了本书的第二篇“环境篇”。本书后两篇实质上也是会计对环境变化的反映,但与前相比,它们转入了具体的会计技术专题,并在许多方面印证了前面的观点。

众所周知,计量是财务会计的核心。计量包括计量单位和计量属性两个方面。目前,有关计量单位的理论问题已较好解决,实务问题也不那么突出,而有关计量属性方面的问题则正好相反。

计量属性长期以来是财务会计概念框架中一个悬而未决的重大理论难题。这从美国 FASB 制定财务会计概念公告的进度中可略见一斑。FASB 从 1978 年 11 月起至 1985 年 12 月的 7 年间陆续发表了 6 号财务会计概念公告,与会计计量有关的是 1984 年 12 月发表的第 5 号财务会计概念公告(SFAC5)“企业财务报表项目的确认和计量”。然而,FASB 在 SFAC5 中只对当时会计实务中存在的 5 种计量属性(历史成本或收入、现行成本、现行市价、可变现或可清算价值、未来现金流量的现值或折现值)做了归纳,没有进行分析、评价和论证。这是对以规范(而非描述)研究财务会计概念框架的初衷的背离。而财务会计概念框架在会计中的地位决定了这一重大理论缺陷对财务会计准则和实务的重大指导不力。为改变这一状况,FASB 多年来一直在研究会计计量属性中的一个重要问题——未来现金流量的现值计量问题。由于这一理论问题的难度很大,所以在时隔十五年、历时十二年(1988 年立项)的反复研究后,FASB 于 2000 年 2 月 11 日才发表了第 7 号财务会计概念公告(SFAC7)“在会计计量中运用现金流量信息和现值(Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting

Measurements)”。IASC 和其他各国的类似研究也正在紧锣密鼓地进行中。

尽管作为一种独立的计量属性,现值只是上述五种计量属性之一,但其被运用的可能性正在加大。这一点与近年来各国和 IASC 将公允价值作为大多数初始确认计量和新开始计量的目标的现实有关。我国在已颁布的 9 项具体会计准则中也已大量采用了公允价值概念,但同时又反复申明我国目前暂不采用现值。本书认为,这是因为我们尚没有真正认清现值与公允价值之间的关系,没有深入了解国际上最新的现值计量研究动态,没有深入研究我国国情和现值会计信息的供需状况及发展趋势的结果。本书在认真分析后指出,与西方国家相比,我国使用现值的机会相对还较多。因此我们更应该认真研究而不是回避这一现实问题。暂不采用不等于永不采用,暂不采用不等于暂不研究。只有理论界先弄清楚了,实务界才有可能跟上。理论研究在今天尤其应具有前瞻性。如果作为准则和实务指导的财务会计概念框架不能及早地建立起来,到 2001 年我国颁布三十个左右的具体会计准则时,将难免步美国等因缺乏前后一贯的概念框架的指导而导致实务混乱之后尘。而包括现值在内的计量属性不仅是财务会计概念框架中的一个组成部分,而且对财务报告目标、会计信息质量(相关性和可靠性等)的倚重、财务报表的要素及报表项目的确认、计量和报告等概念框架各部分均有重要影响。有关不同计量属性及其组合的观点在一定程度上代表了对未来财务会计发展方向的不同看法。可以毫不夸张地说,不研究和采用现值,使用公允价值就是一句空话。

本书第七章“会计计量中的现值(上)”阐述了现值计量的理论地位和研究概况、研究了现值与公允价值的关系、现值在我国运用的现状及其必要性和可能性,提出了我国现值研究的目标和内容设想,详细地介绍了现值研究的最新国际动态和我国现值研究的有关背景。该章的分析论证表明,如果我国要引入公允价值概念,建立较高质量的会计准则体系,提高会计人员素质,切实贯彻《会计法》,与国际会计接轨,那就必须及早结合我国实际研究会计计量中的现值问题。

本书第八章“会计计量中的现值(下)”概述了 FASB 的第 7 号财务会计概念公告“在会计计量中使用现金流量信息和现值”(共 54 页)中的有关内容,简介了 IASC 于 2000 年 2 月和 3 月非公开地发布的、供其“折现筹划委员会”2000 年 4 月伦敦会议讨论用的“日程表草稿”(共 110 页)中的主要问题;辨析了 SFAC7 下现行价值、公允价值和现值相互间的关系,初步探索了我国负债的公允价值计量这一全新的会计理论问题。

上述第七、八章所构成的第三篇“现值篇”是财务会计概念框架中的会计计量理论研究在新环境下的最新成果。本书最后两章第九、十章则是对上述“环境篇”和“现值篇”的综合“运用篇”(第四篇)。

综合收益会计理论是收益会计理论的最新发展,也是公允价值(含现值)计量理论在收益会计中的运用。本书第九章“综合收益会计理论”阐述了传统会计收益及其缺陷、现行会计实务对传统收益的部分背离、综合收益的基本理论和综合收益报告四个方面的问题。综合收益的计量与现行价值或公允价值计量存在着密切

的内在联系。要采用综合收益,就必须采用现行价值或公允价值计量;而如果将公允价值作为大多数初始确认计量和新开始计量的目标,则将有利于综合收益概念的实现。

第十章“关联方关系及其交易的披露”在理论上阐述了关联方交易的经济学观和法律学观,提出了关联方交易的两面性;结合目前实际对我国该项具体会计准则从关联方关系认定和关联方关系及其交易披露中的几个新角度提出了修订意见。该章强调了完善作为规范依据的准则的重要性和紧迫性,澄清了一些模糊认识。从与本书前几章的关系看,该章既属于对会计准则的评价,也属于一个重要的与会计环境有关的会计理论与实务问题,它还是一个与公允价值有着千丝万缕联系的问题,因为,判断一项关联交易是否符合“公平、公正、公开”原则的一个重要标准就是看其交易价格与公允价值之间的差异是否过大。

由上可知,本书所研究的内容既不在现行初、中级财务会计学教材范围内,也基本不在现行一般高级财务会计学教材范围内,它们是财务会计学的最新发展。根据本书对高级财务会计学基本理论的研究,本书内容应归于高级财务会计学。因为,高级财务会计学不仅是对初、中级财务会计学的“拾遗补缺、引深开拓”(阎达五等,1997),而且,也是对现有高级财务会计学自身的拾遗补缺和引深开拓。作为理论研究,本书内容既基于现实又高于现实。

尽管本人自1992年末起就一直从事高级财务会计学和国际会计学的发展和科研工作,一直关注这些领域的国内外最新动态(网络信息技术的充分运用和国内外学术交流使这一切成为可能),也对本书内容以外的其他许多专题感兴趣,但限于能力、时间

和篇幅,本书只选取了几个国内外高级财务会计领域亟需解决的理论实务中的热点和难点问题作为研究对象。本书运用一系列科学方法,在广泛借鉴国内外最新科研成果的基础上,对高级财务会计中一些新的重要问题进行了较深入的研究,并提出了许多自己独特的见解。书中许多观点不一定成熟和正确,谨以此抛砖引玉并就教于同仁。在本书的写作中,本人参阅了大量的中外文献,在此,对有关作者表示衷心的感谢。

谢诗芬

2000年3月

目 录

第一篇 绪论篇

第一章 绪论	(1)
第一节 高级财务会计学若干理论问题观点评介	(1)
第二节 高级财务会计学的教材体系和教学法研究	(12)

第二篇 环境篇

第二章 中国会计准则体系的理论框架	(27)
第一节 高级财务会计与会计准则:中国会计研究的重要时代特征	(27)
第二节 完善中国会计准则体系的新思路	(31)
第三节 会计准则、概念框架、会计环境、会计实务之间的关系	(34)
第四节 会计及其准则的性质	(37)
第五节 新思路的研究方法和意义	(42)
第三章 会计环境:财务会计概念框架的首要问题	(45)
第一节 会计环境与会计目标:会计理论的逻辑起点	(46)

第二节	会计假设的归属:财务会计概念框架或准则—— 环境理论?	(47)
第四章	科学技术:当代财务会计、审计、管理会计发展的决定 因素	(54)
第一节	会计信息化:21世纪会计革命的催化剂 ——兼论科技是第一会计环境因素	(54)
第二节	论审计环境与审计理论结构 ——从会计信息化审计谈起	(74)
第三节	财务会计与管理会计:分久必合?	(83)
第五章	会计信息供需分析	(104)
第一节	会计信息供需分析法评介	(104)
第二节	学术界:会计信息用户和准则制定者之间的桥梁	(108)
第六章	英特网上的企业报告	(119)
第一节	电子企业报告的国际研究动态	(132)
第二节	因特网上的企业报告:我国的现状与思考 ..	(132)

第三篇 现值篇

第七章	会计计量中的现值(上)	(136)
第一节	会计计量中的现值:一个重大的会计基本理论和 实务难题	(136)
第二节	现值研究的国际动态	(145)
第三节	我国现值研究的有关背景	(153)