

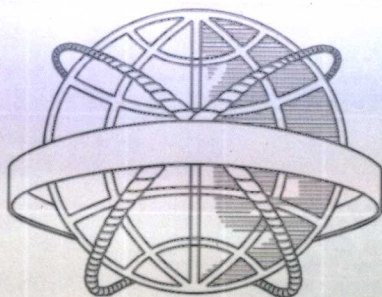
XIAN DAI KUAI JI

现代会计

理论研究

万晓文 著

LI LUN YAN JIU



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

现代会计理论研究

万晓文 著

经济管理出版社

图书在版编目(CIP)数据

现代会计理论研究/万晓文著. —北京:经济管理出版社,2005

ISBN 7-80207-324-3

I. 现... II. 万... III. 会计学-研究 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 057677 号

出版发行: **经济管理出版社**

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话: (010) 51915602 邮编: 100038

印刷: 北京奥隆印刷厂

经销: 新华书店

责任编辑: 张魁峰 胡翠平

技术编辑: 杨 玲

责任校对: 超 凡

880mm × 1230mm/32

8.75 印张

219 千字

2005 年 7 月第 1 版

2005 年 7 月第 1 次印刷

定价: 20.00 元

书号: ISBN 7-80207-324-3/F · 312

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部

负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974

邮编: 100836



作者简介

万晓文，男，汉族，1970年出生，山东省巨野县人，山东经济学院会计学院副教授，会计发展研究所副所长，山东经济学院“231人才工程”入选人员，管理学博士（会计学专业）。

1989~1993年在山东经济学院会计系学习会计学专业（本科），毕业后留校任教。1993~1996年在天津财经学院会计系攻读硕士学位，导师是韩传模教授，研究方向是西方财务会计。毕业后回山东经济学院会计系任教，1998年9月评为讲师。2001年9月考取天津财经学院会计系，攻读会计学博士学位，师从于玉林教授，研究方向是会计理论和会计方法。2003年9月评为副教授，2004年7月博士毕业，博士论文题目是《会计公共关系研究》。

近10年来，先后在全国十多种核心期刊（如《武汉大学学报》、《现代财经》、《当代经济研究》、《财会通讯》、《四川会计》、《上海会计》、《广西会计》等）发表学术论文近60篇，其中有5篇被人大复印报刊资料《财务与会计》全文转载，20多篇次荣获各级别优秀科研成果一、二、三等奖，约100篇次被选入各种文献和大典之中。参编的著作主要有：《会计核算原理实验》、《企业兼并与破产会计》、《国际会计》、《无形资产管理全书》、《会计百科辞典》、《人本会计学》等。此外，主持或参与的课题主要有：教育部课题“中小企业财务会计模式研究”、山东省社科规划办课题“信用经济时代会计信用体系的构建与运用”等。

电子信箱：tcwxw@sina.com

前 言

“经济越发展，会计越重要。”在当今社会，会计工作作为一项重要的管理工作，已经和人们的经济生活完全融合在一起了，达到了须臾不可分离的境界。在现实生活中，如果离开会计工作，人类社会就将难以运转，更不用说持续发展了（阎达五，2002）。21世纪是知识经济的时代，知识经济的发展将对国家的经济、社会、科技、文化、教育、管理等各方面产生重大的影响。在未来知识经济中，会计事业将发生重大的变化。这种变化的关键，在于适应知识经济的发展，促进会计的不断创新。要创新就需要学习会计理论，用会计理论指导创新会计事业（于玉林，2000）。

本书包括以下内容：

第一章，概念框架。研究的内容是财务会计概念框架，主要就财务报告目标、会计信息质量特征、财务报表要素及其确认和计量、会计假设、财务报告等内容进行了介绍和探讨。主要运用了比较法，通过中外比较，发现中外之间的共同点和差异，以期对我国财务会计概念框架构建工作有所启迪和借鉴。

第二章，会计前沿。研究的内容是现代会计前沿问题，主要是针对某些会计新领域，比如会计公共关系、会计信息传播、协调会计关系、塑造会计形象、会计信用、企业税务会计、会计哲学等展开探索性研究，以期开辟、延伸或拓展新的会计理论研究阵地。

第三章，国际会计。研究的内容是国际会计，主要就会计协调、外币报表折算方法、合并会计报表、会计准则的国际比较等问题展开探讨，以期对我国会计与国际会计惯例接轨有所裨益。

第四章，财务会计。研究的内容是财务会计，主要针对会计行为的优化、实质重于形式原则、三维利益导向会计模式、财务状况变动表与现金流量表的比较、研究与开发会计的中外比较、高级财务会计学与中级财务会计学的比较、合并会计报表的局限性及其改进、关联方交易等展开研究，以期对财务会计的某些热点或难点问题作出一些有益的探索。

第五章，财务管理。研究的内容是财务管理，主要就企业财务管理目标、资金结构优化、表外筹资、西方财务公共关系等问题展开探讨，以期对我国企业财务管理实践有所启示。

第六章，会计发展。研讨的主要内容是会计发展。从发展的角度，展望了面对21世纪即将来临的知识经济时代，在经济全球化形势下以及在WTO框架下，我国会计发展中可能出现的问题以及应当采取的对策，以期对我国会计业的发展起到一定的促进作用。

本书主要是作为会计学专业本、专科高年级学生和会计学硕士研究生《会计理论》课程的指导用书，同时，也可用于高级会计人员晋升职称、撰写论文的参考资料。

本书为抛砖引玉之作，期待更多的有识人士参与讨论并提出宝贵的修改意见。文中不当之处，恳请读者批评指正。

万晓文

2005年春季于泉城燕子山脚下

目 录

第一章 概念框架.....	1
第一节 财务报告目标.....	1
第二节 会计信息质量特征.....	7
第三节 财务报表要素	14
第四节 财务报表要素的确认和计量	20
第五节 会计假设	26
第六节 财务报告	31
第二章 会计前沿	39
第一节 会计公共关系	39
第二节 会计信息传播	65
第三节 协调会计关系	74
第四节 塑造会计形象	84
第五节 会计信用	90
第六节 企业税务会计.....	103
第七节 会计哲学.....	108
第三章 国际会计.....	114
第一节 会计协调.....	114
第二节 外币报表折算方法.....	142
第三节 合并会计报表.....	148

第四节 会计准则的国际比较.....	157
第四章 财务会计	164
第一节 会计行为的优化.....	164
第二节 实质重于形式原则.....	170
第三节 三维利益导向会计模式.....	178
第四节 财务状况变动表与现金流量表的比较.....	183
第五节 研究与开发会计的中外比较.....	190
第六节 高级财务会计学与中级财务会计学的比较.....	197
第七节 合并会计报表的局限性及其改进.....	201
第八节 关联方交易.....	207
第五章 财务管理	212
第一节 企业财务管理目标.....	212
第二节 资金结构优化.....	218
第三节 表外筹资.....	222
第四节 西方财务公共关系.....	229
第六章 会计发展	237
第一节 WTO 与我国会计	237
第二节 经济全球化形势下的会计全球化.....	249
第三节 新形势下的我国会计教育.....	259
参考文献	268

第一章 概念框架

本章研究的内容是财务会计概念框架，主要就财务报告目标、会计信息质量特征、财务报表要素及其确认和计量、会计假设、财务报告等内容进行了介绍和探讨。本章主要运用了比较法，通过中外比较，发现中外之间的共同点和差异，以期对我国财务会计概念框架构建工作有所启迪和借鉴。

第一节 财务报告目标

一、财务报告目标的概念

财务报告目标是企业编制和提供财务报告所期望达到的境地或结果。由于财务报告的主体是财务报表，因此财务报告目标也称为财务报表目标。而在我国，财务报告目标则习惯上被称之为会计目标。这是因为，财务会计的最终成果表现为财务报告，它的目标直接体现着会计的目标。对于财务报告目标的研究，国外有些学者很早就涉及到了。自 20 世纪 40 年代以来，佩顿、利特尔顿、坎宁、吉尔曼等人都曾作过精彩的论述。而从 20 世纪 70 年代以来，对财务报告目标的研究更是受到了普遍的重视，如美国注册会计师协会（AICPA）在 1971 年成立的“财务报表目标

研究小组”(即特鲁伯罗德委员会)专门针对财务报表目标进行了研究;美国财务会计准则委员会(FASB)在1978年发布的《财务会计概念公告》第一号就是《企业财务报告的目标》。在会计界,有很多学者(如亨德里克森)认为,财务报告目标或会计目标是会计理论体系研究的出发点或逻辑起点,因此,本章的研究也首先从财务报告目标开始。

财务报告目标一般可以分为基本目标和具体目标。会计本质决定其基本目标,在基本目标指导下,客观环境决定其具体目标。会计从本质上说是一个以提供财务信息为主的经济信息系统,因此,财务报告的基本目标可以表述为提供财务信息。而财务报告的具体目标,是在不同的客观环境中其基本目标的具体化,它主要包括以下四个方面的问题:①财务报告应当向谁提供会计信息,即会计信息使用者的问题;②财务报告应当提供什么样的会计信息,即会计信息质量特征问题;③财务报告应当提供哪些会计信息,即财务报表要素问题;④财务报告应当怎样提供会计信息,即财务报表要素的确认与计量问题。财务报告目标的重要性及其在会计理论框架中所处的重要地位,得到了各国会计界和一些国际组织的一致公认,并且在其所制定的会计准则或规定中都都有所体现。但就其具体内容和表达方式来说,却又存在着或多或少的差异,下面将对此作一简单介绍。

二、各国对财务报告目标的规定

国际会计准则委员会(IASC)在1989年公布的《关于编制和提供财务报表的框架》中规定:①“财务报表的目的是提供在经济决策中有助于一系列使用者的关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动的资料。为此目的编制的财务报表,能够满足大多数使用者的共同需要”。②“财务报表还反映企业管理当局对受托给它的资源的保管工作或核算工作的成果。使用者之所以



评估企业管理当局的保管工作和核算工作，是为了能够作出经济决策”。

美国财务会计准则委员会（FASB）在1978年发布的《财务会计概念公告》第一号《企业财务报告的目标》中规定：①“编制财务报告应为现在和潜在的投资者、信贷者以及其他用户，提供有用的信息，以便作出合理的投资、信贷和类似的决策”；②“编制财务报告应为现在和潜在的投资者、信贷者以及其他用户提供信息，所提供的信息要有助于他们对以下各种期望的现金收入来源，估量其金额、时间和偶然性；股利或利息、出售或贱买证券所得、到期证券或借款的清偿”；③“编制财务报告应提供以下信息：关于企业的经济资财、这些资财上的权利（企业向其他个体交付资财的债务和业主权益），以及引起资财和资财上权利变动的各种交易、事项和情况的影响”。

联合国（UN）经社理事会跨国公司委员会国际会计和报告准则政府间专家工作组在1988年提出的《编制财务报告的目标与概念》中认为，编制公司财务报告的首要目标，是披露有关经营、资源和义务等的财务和非财务信息，以帮助使用者控制公司，作出有关该公司的经济和社会决策。

我国财政部1992年公布的《企业会计准则》（基本准则）并没有明确提出会计目标，只是有些论著把该准则第十一条相关性原则作为会计目标，即“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要，满足企业加强内部经营管理的需要”。

三、比较与借鉴

通过对比分析以上几种对财务报告目标的规定，我们可以得出以下几点认识：

1. 在财务信息的用途上，各国的认识有所不同。美国强调

财务信息首先要为经济决策服务，国际会计准则委员会和联合国则强调财务信息既要为经济决策服务，也要为明确经营管理责任执行情况提供依据。而我国则要求财务信息应为国家、有关各方、企业内部三个层次的不同需要服务。

2. 在财务信息用途上的不同认识，实际上体现了两种不同的观点，即受托责任观和决策有用观。受托责任观认为，在市场经济条件下由于资源所有权与经营权的分离，受托责任在企业中普遍存在。作为企业会计，其目标应该首先反映受托责任的执行情况。而决策有用观认为，由于高度发达的资本市场的存在，委托与受托关系已变得较为模糊，作为委托人的投资者更关注的是整个资本市场和所投资企业的投资风险和报酬。因此，它要求企业会计目标首先要为投资者提供对其决策有用的财务信息。在美国，决策有用观占据了主导地位，其会计目标必然也体现了这种观点。而国际会计准则委员会和联合国的会计目标则试图把决策有用观和受托责任观兼容并蓄，体现了两种观点相结合的倾向。而我国的会计目标则较为空泛和笼统，很难把它归到上述两种观点中去，它更像一种三维利益观——维护国家、有关各方和企业三者的利益，如果更进一步说，它属于宏观管理观，要求会计首先为国家宏观经济管理服务，这可以说是我国会计目标的一大特色。

3. 我国会计目标的几点不足之处。

(1) 我国把“符合国家宏观经济管理的要求”作为会计的首要目标，显示了与国外会计目标的重大差异，这是否合适？我们认为，我国实行的是社会主义市场经济体制，国有企业占主导地位，政府身兼管理者和投资者两重身份，但这并不足以作为制定该目标的理由。首先，利益关系的存在是企业提供财务信息的根本动力。当我国政府由直接管理企业转向宏观调控时，政府作为行政管理者与企业之间已不存在直接的经济利害关系，企业也



无须向其提供财务信息。只有当政府以投资者的身份出现时，企业才有必要向其提供财务信息，但这种提供也仅是个别的，它只需向投资的该级政府提供。这时企业仅是把该级政府视为一普通投资者，因此提供的信息内容与其他投资者无异。其次，当政府以社会管理者身份出现时，企业也主要向两种机构提供财务信息：一是向财税机关提供纳税申报表及编表依据；二是上市公司向证监会和证交所提供规定上报的报表。再次，政府由直接管理转向宏观调控后，其调节对象已不再是企业，而是市场，需要的是市场信息，而非财务信息。虽然有些市场信息来源于财务信息，但这并不意味着企业会计必须要向它们提供信息，充其量只能说明财务信息对政府及其机构是有一定作用的。因此，我们以为，在市场经济条件下，企业只需向投资者（包括国家投资者）、债权人以及政府税务和证券管理机关等提供财务信息，而无须向作为行政管理者的政府提供，对于私有企业来说，尤其如此。会计作为一种国际通用的“商业语言”，中外之间并不存在根本的功能差异，国外会计并不具备的宏观调控功能，难道在中国就是个例外？我国对会计目标的这种规定似有人力拔高之嫌，值得商榷。

（2）我国把“满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要”列为第二项目标，其表述是否合适？首先，“有关各方”的界定是否较为空泛、抽象？“有关各方”是否也包括第一项目标中的“国家”和第三项目标中的“企业内部”？如果是的话，这三项目标是否存在相互交叉之误？如果不是的话，国家和企业内部难道就属于“无关各方”！参照其他各国和各个国际组织的做法，我们认为，这里应该突出强调的是企业的投资者和债权人，他们才是企业最主要的财务信息使用者，当然这里也不排除其他财务信息使用者，比如客户、职工、企业管理者、税务机关和证券管理机关等。其次，在“了解企业财务状况和经营成

果的需要”之外是否还应加上“了解企业现金流量（或财务状况变动）的需要”？大家知道，了解企业财务状况信息固然重要，但其仅是一个静态结果。要了解其（尤其是现金）变动的原因和过程，还必须了解现金流量（或财务状况变动）信息，它对于预测企业发展前景和未来变化趋势具有较大的作用。至于“现金流量”和“财务状况变动”二者哪一个更合适，鉴于目前会计信息使用者对财务状况变动的关注已逐渐转向现金流量，且在国际范围内现金流量表已取代财务状况变动表，我国也已考虑向现金流量表靠拢。因此，我们认为，用“现金流量”更为符合国际惯例和会计发展趋势。再次，“了解”一词是否恰当？企业的会计信息使用者获得财务信息，仅仅是为了了解什么吗？显然不是。他们获得财务信息是为了进行经济决策和明确经管责任执行情况的需要，这也正符合国际会计惯例中决策有用观和经营责任观相结合的观点。这些内容理应在我国会计目标中有所体现。

（3）我国把“满足企业加强内部经营管理的需要”列为第三项会计目标是否恰当？对比各国和各个国际组织会计准则的规定，基本上都无此目标内容。国际会计准则委员会和联合国所提到的财务报表应提供反映企业管理者经管责任执行情况的财务信息，是为了考核企业管理者的工作业绩，明确它们的受托责任执行情况，这体现了受托责任观的内容。我国过去强调人民是国家的主人，国家主人对国有企业进行管理，根本谈不上委托受托关系，会计的目标仅仅是为国家财政服务，也就不存在会计要明确企业管理者受托责任执行情况的目标要求。但随着我国社会主义市场经济体制改革的不断深化，股份有限公司、股份合作制企业和国有企业股份制改组的蓬勃发展，投资者与企业管理者之间委托受托关系日益明确，投资者为了考核企业管理者的经营业绩，必然要求会计提供企业管理者经管责任执行情况的信息以满足他



们的需要。将“满足企业加强内部经营管理的需要”，列为管理会计的一项目标也许更合适一些，而我国制定的《企业会计准则》很显然是针对企业财务会计的，因此不宜把它列为一项财务会计目标。

顺便说一下，我国会计界还有人把会计目标表述为提高经济效益（和社会效益）或强化经济管理等。对此，我们认为不妥，这种说法根本体现不出会计自身的特征，似乎还有人为拔高之嫌。试想企业其他经济工作的目标这样表述也不为错。即使把管理会计考虑在内，会计目标的表述也至多在提供财务信息的基础之上再加一句诸如有助于提高经济效益之类的话语。

（4）通过以上比较分析，我们认为，借鉴国际会计惯例，我国财务报告的基本目标应当加以改进，可以表述为：“①为企业投资者、债权人及其他会计信息使用者提供进行经济决策所需要的反映企业财务状况、经营成果和现金流量等方面的财务信息；②提供反映企业管理者经营管理责任执行情况的财务信息”。

第二节 会计信息质量特征

一、会计信息质量特征的概念

会计信息的质量对于会计信息使用者非常重要，就像商品的质量对于消费者的重要性一样。会计信息使用者对会计信息提出的质量要求，一般是通过会计信息质量特征来表现的。会计信息质量特征是会计信息所应当达到或满足的基本质量要求，它是会计系统为实现会计目标而对会计信息的质量约束，在整个财务会

计概念框架中也占有着非常重要的位置。因此,美国财务会计准则委员会(FASB)在1980年就发布了《财务会计概念公告》第二号《会计信息的质量特征》,并且指出:“会计信息质量特征构成会计信息有用性的成分。因此,它们是在进行会计选择时所应追求的质量标志。”由此可见,会计信息质量特征对于财务会计的重要性,这在各国和一些国际组织的会计准则或规定中均有所反映和体现,但就其具体内容和表达方式来说,也存在着不少差异。下面作一简单介绍。

二、各国对会计信息质量特征的规定

国际会计准则委员会(IASC)在1989年发布的《关于编制和提供财务报表的框架》中,提出了“可理解性、相关性(包括重要性)、可靠性(包括如实反映、实质重于形式、中立性、审慎、完整性)、可比性等质量特征,并把可理解性、相关性、可靠性、可比性作为四项主要质量特征,另外把及时性、效益和成本之间的平衡作为两个限制因素”。

美国财务会计准则委员会(FASB)在1980年发布的《财务会计概念公告》第二号《会计信息的质量特征》中,提出了“可理解性、相关性(包括反馈值、预测值、及时性)、可靠性(包括反映真实性、完整性、可核性、中立性、稳健主义)、可比性(包括一贯性)等质量特征,另外把重要性、成本和效益作为两个限制因素”。

联合国(UN)经社理事会跨国公司委员会国际会计和报告准则政府间专家工作组在1988年公布的《编制财务报告的目标与概念》中,提出了“相关性(包括反馈值、预测值、及时性)、可靠性(包括如实表述与诚实性、中立性与公正性、谨慎性、可验证性)、可比性(包括会计系统的稳定性、会计运用的一贯性和两套信息的可调性)、可理解性等质量特征”。



我国财政部在 1992 年公布的《企业会计准则》中并没有明确提出“会计信息质量特征”这个概念，只是规定了八项对会计信息质量要求的一般原则，它们分别是：“真实性（或客观性）、相关性（或有用性）、可比性、一致性（或一贯性）、及时性、明晰性、谨慎性、重要性（包括完整性）。”

三、比较与借鉴

通过对以上几种会计信息质量特征规定的比较与分析，我们得出以下几点认识：

1. 美国、国际会计准则委员会和联合国对会计信息质量特征的规定差异不大，而我国与它们相比差异较明显。从质量特征的构成来看，美国、国际会计准则委员会和联合国除了少数几项（如可核性、实质重于形式、重要性等）不一致外，大多数质量特征基本上是一致的，而我国的会计信息质量特征则没有反馈值、预测值、可核性、中立性、实质重于形式、成本和效益等；从各质量特征的相互关系来看，美国、国际会计准则委员会和联合国的质量特征是一个有着内在联系的分层次的体系，而我国的会计信息质量特征之间是一种彼此孤立的平行、并列的关系，没有形成一个有内在联系的整体。

2. 上述四方都提出了衡量会计信息是否有用的四项主要质量特征：可理解性（或明晰性）、相关性、可靠性（或真实性）、可比性（包括一致性）。这主要是因为这几项质量特征是会计信息使用者对会计信息的最基本要求，也最能直接体现会计目标的要求，对会计信息提供者选择会计程序和方法有重大影响，其他有关信息质量特征的精神和要求大多可以内含于这几项特征之中。但如果仔细分析这几项质量特征，各方的名称虽大致相同，但其内涵中外之间还是存在较大差异的。

（1）相关性。美国、国际会计准则委员会和联合国是指决