

CAIWUKUAIJICHULILUN

财务会计基础理论

林 军 王晓天 高 炜 著

哈尔滨工程大学出版社

甘肃政法学院科研重点资助项目
CAIWUKUAIJICHULILUN

财务会计基础理论

林 军 王晓天 高 炜 著

哈尔滨工程大学出版社

内 容 简 介

《财务会计基础理论》共分八章。第一章探讨会计理论及其研究方法;第二章述及组成财务会计基本理论的会计假设;第三章论述了同样构成财务会计基本理论的会计目标问题;第四章比较分析了构建财务会计基本理论的会计信息质量要求;第五章讨论了会计理论中的会计要素确认、计量的基础问题;第六章论述了会计理论中的财务会计报告问题;第七章则对财务会计的基本概念、基本程序和基本特征等问题进行了全面说明和论述;第八章在考察西方财务会计理论中的财务会计概念框架不同研究观点的基础上探讨了其对我国的借鉴意义。

图书在版编目(CIP)数据

财务会计基础理论/林军,王晓天,高炜著.-哈尔滨:
哈尔滨工程大学出版社,2008.11

ISBN 978-7-81133-327-5

I. 财… II. ①林…②王…③高… III. 财务会计-基础
理论 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 183279 号

出版发行 哈尔滨工程大学出版社
社 址 哈尔滨市南岗区东大直街 124 号
邮政编码 150001
发行电话 0451-82519328
传 真 0451-82519699
经 销 新华书店
印 刷 成都蓉军广告印务有限公司
开 本 880mm × 1 230mm 1/32
印 张 8
字 数 200 千字
版 次 2008 年 12 月第 1 版
印 次 2008 年 12 月第 1 次印刷
定 价 24.00 元
<http://press.hrbeu.edu.cn>
E-mail: heupress@hrbeu.edu.cn

序言

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。在发展知识经济中,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,从而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。

20 世纪 90 年代后期,我国会计理论研究已进入非常高涨的时期,其标志是对会计理论的研究愈来愈被广大财会理论研究者所重视,纷纷撰文探讨;同时,会计理论研究本身也在不断发展变化。这主要表现在如下几个方面。

首先,会计理论研究起点多维化。传统的会计理论研究方法主要是从原苏联引进的,以研究会计的特点、对象、任务为出发点,这从 20 世纪 60 年代以来的会计理论研究论文中可见一斑。自 20 世纪 80 年代以后,特别是 20 世纪 90 年代以来,我国会计理论研究者努力探索会计理论研究的新起点。时至今日,有的研究者以会计对象为研究起点,还有的研究者以会计假设、会计目标为研究起点,而且已研究到了一定深度,构建出我国会计理论体系的雏形。会计

理论研究起点的多维化,为我国会计理论研究的进一步深化奠定了基础。

其次,会计理论研究的领域广泛化。会计理论研究不再是简单地分析研究会计实务,而且还研究会计与所处社会环境的关系,研究从事会计工作的人的行为、意识,会计活动产生的信息,以及对这些会计信息进行判断,进而将对经济活动进行预测、决策等都作为研究的对象。

最后,会计理论研究的特色化。从当初照搬原苏联会计理论研究方法、模仿西方会计理论之辙,到科学、合理地借鉴国外会计理论研究经验并为我所用,同时,以坚持会计理论研究要体现中国特色为中心,确定了全面创立具有中国特色的会计理论和方法体系的新目标。大家普遍认为,作为隶属于经济学的会计学,其理论发展必然受到整个经济学发展的影响。伴随着我国经济体制的重大改革,会计理论研究也发生了相应的变化,它是特定历史条件下社会政治、经济、法律诸因素对会计影响的必然结果,也是我们讲会计理论研究应体现中国特色的原因所在。

会计理论的发展变化,促使我们对会计理论研究要有发展和突破,这无疑对加强会计理论的研究就显得更具有现实意义。

2 1. 加强会计理论研究,可以更好地指导会计实践。会计理论与会计实践脱节的问题一直没有得到根本性的解决。有关“脱节问题”始终是我们试图解决的问题。会计理论与实践脱节问题主要表现在会计理论落后于会计实践,这从会计产生发展的过程来看就可以一目了然。“会计实践早在 3600 多年前就有了,而现代会计理论(如复式簿记理论)则是公元 15 世纪左右才出现,至于会计理论体系,即使在西方国家,也只是近 20~30 年的事。”正因为会计理论落后于会计实践,所以,应进一步加强对会计理论的研究,建立符合会计发展规律的会计理论体系,以指导会计实践。同时,通过会计实践对所形成的会计理论进行检验,还可以验证所形成的会计理论的科学性和合理性。

————>>>>>

2. 加强会计理论研究,可以科学地规范会计实务。纵观会计产生和发展的历史,我们不难看出,先有会计实务处理,后有会计理论概括。这也符合人们对会计这一范畴的认识规律,即从感性认识到理性认识。最初,人们对会计主体所发生的经济活动进行会计实务处理,但这种处理是在摸索中进行的,处理的结果是不规范的,满足不了社会发展和人们对会计管理的期望与要求,从而促使人们开始对会计实务进行总结、概括,形成了会计理论。达成共识的会计理论可以指导会计实务,规范会计实务,从而使会计这项管理活动更科学、更合理。可见,加强会计理论研究,形成科学的会计理论体系,并运用会计理论指导会计实务,可以使会计实务更加规范,更能发挥会计在经济管理工作中的作用。

3. 加强会计理论研究,可以促进会计学科体系的建设,还可以促进会计教育的发展。如果所有的会计理论研究者都能全身心地投入到会计理论研究中去,不断加深对会计本质的了解,真正认识会计的目标、职能和任务,熟悉会计的假设和原则,就能科学地构建出我国的会计学科体系。随着会计学研究领域的不断扩展,会计学不断分化出许多分支,每一分支又都形成了一个学科。如按会计学研究的内容划分,其分支有基础会计学、财务会计学、管理会计学、成本会计学、会计电算化、财务管理、审计学、会计史等。按会计主体划分,其分支有微观会计学 and 宏观会计学:前者包括企业会计,非盈利组织会计等;后者包括总预算会计、社会会计、国际会计等。它们已形成了我国的会计学科体系。这些学科体系的建立,对进行会计学历和非学历教育都发挥了很大的作用,而所有这些都是在会计理论教育指导下才能实现的。如果没有对会计理论的研究,没有会计理论对会计实务的指导,没有会计理论武装会计教育工作者和会计实务工作者,会计学科体系的建立、会计教育的发展就是一句空话。如财政部会计准则组建立后,就会计准则的概念、性质、作用、基本内容、制定方法、实施步骤等,组成专家组进行专门的研究,制定出我国基本会计准则和具体会计准则,这些准则对指导我

国会计实务曾经或正在发挥巨大作用,而且效果很好,就是非常明显的例子。

会计理论的构建需要对现有会计实务的合理性予以支持或辩驳。在传统方法下,理论的构建和检验在本质上讲是同义的。然而,在过去的十年里,对如何检验会计理论,出现了一种与过去截然不同的新方法。两种方法依恃的目标是相同的,即拓展出一套概念框架以指导会计人员应该做什么或将来应该怎么做。对颁布一致性的会计准则(包括性质、职能、财务报表的范围以及编报的技术等)而言,建立一套有条理的目标和假设体系是必不可少的。换言之,准则的制定过程必须以一个被普遍接受的会计理论为指导。

会计理论的构建与检验由以下诸项构成:界定和选择会计与财务报表的目标,描述财务报表的要素及它们的属性、用以计量会计要素的合适单位等。在会计环境中会计假设存在着多样性,因此,一些作者、研究人员及实务工作者试图通过不同的方法来解决会计理论的构建问题。其结果是在会计理论中存在着频繁的变化或革新,诸如:(1)存在着各种各样意欲争夺首位的会计范式或模式;(2)既定的利益集团声称其特定的会计范式或作为结果而产生的会计理论欲占统治地位;(3)准则制定程序的渐进政治化已经发生等。

理论是一种知识体系,它能说明所研究对象的产生和发展过程,并能深入对象的本质,探求其内在的规律性。财务会计基础理论也应如此。作为有关会计领域的知识体系,财务会计理论既反映会计实务的本质和特征,揭示会计信息系统运行、发展的规律性,又是由财务会计的特定概念和方法程序所构成的逻辑体系。

《财务会计基础理论》共分八章。第一章探讨会计理论及其研究方法;第二章述及组成会计基本理论的会计假设;第三章论述了同样构成会计基本理论的会计目标问题;第四章比较分析了构建会计基本理论的会计信息质量要求;第五章讨论了会计理论中的会计要素确认、计量的基础问题;第六章论述了会计理论中的财务会计报告问题;第七章则对财务会计的基本概念、基本程序和基本特征

等问题进行了全面说明和论述;第八章考察了西方会计理论中的财务会计概念框架不同研究观点及其对我国的借鉴。

本书的撰写,是我们几年来进行财务会计基础理论相关教学和研究的成果,其中也不乏有对同行、专家们研究成果的参考和借鉴,在此表示衷心的感谢。同时,甘肃政法学院在本书的写作和出版过程中,给予了大力的支持,也表示诚挚的谢意。

本书的写作,由林军、王晓天负责拟定了写作大纲,林军撰写了第1章,王晓天撰写了第2、3、5、7章,高炜撰写了第4、6、8章,最后,由王晓天负责全书的统稿和定稿工作。

《财务会计基础理论》一书的撰写,由于我们学识和水平所限,加之时间较短,难免有不足或错误之处,恳请同行专家批评指正。

作者

2008年10月

目录

序言	(1)
第一章 会计理论及其研究方法	(1)
第二章 财务会计基本假设	(30)
第三章 财务会计(财务报告)的目标 ...	(52)
第四章 会计信息质量特征	(62)
第五章 财务会计要素	(83)
第六章 财务会计报告	(121)
第七章 财务会计的基本概念、基本特征与基本程序	(137)
第八章 西方国家财务会计概念框架与借鉴	(185)
参考文献	(226)

第一章 会计理论及其研究方法

人类会计思想的产生和发展已有数千年历史。根据会计史学家的考证,早期的复式簿记系统最初出现于12世纪至13世纪的意大利若干城市的商人和银行家的账簿中。如果从复式簿记这一现代会计产生的标志算起,则有近八百年的历史。而对于会计理论的研究,一般认为始于斯普拉格(Sprague)1907年出版的《账户原理》(Philosophy of Accounting)。该书一反以往教科书纯粹罗列和介绍会计实务的做法,从一定的理论高度来讨论账户原理,并且对资产、负债、所有者权益和资产负债表等基本概念作了详细的讨论。从这一意义上讲,该书“是构建会计理论最初的尝试”(葛家澍、刘峰,1998)。可见会计理论研究的历史也就百年之久。

一、会计理论的发展演变

(一)何谓会计理论(Accounting theory)

理论(theory)有多种解释。一般认为,理论是人们通过实践概括出来的、关于自然和社会知识的科学而又系统的结论。之所以这样来概括“理论”这一范畴,是因为:①理论必须是科学而且具有结论性的,这种科学和结论性的认识应该是简单明了并经实践证明

是合理的,而且作为结论性的认识应该已被人们普遍接受,并符合该事物及其发展规律。②理论应该是对某一方面知识的系统概括,即理论所概括的对象不可面面俱到,而是有一定范围,限于某一系统之内。③理论源于实践,反过来又能指导实践。就是说,理论必须来自实践,没有实践,就不能形成理论,这与不存在无源之水同理;并且,理论又用于指导实践,它是从实践中抽象总结形成的,必须能够指导今后的实践。作为理论,内涵如此。然而,就其应用于会计来讲,还有其特定的涵义。

对于理论的解释,另外比较普遍的认识是在某一活动领域(如医学或音乐等)中联系实际推演出来的概念或原理;也有人认为理论是理想的或假设的一系列事实、原理或环境;而比较合理解释应该为:理论是从对事实的推测、演绎、抽象或综合而得出的对某一个或某几个现象的性质、作用、原因或起源的评价、看法、提法或程式。

一般认为,汉语中的“会计”,成型于我国西周时代,清代数学家焦循在注释《孟子·万章下》关于“会计当而已矣”之说时,对“会计”的解说为:“会,大计也。然则零星算之为计,总合算之为会。”这被认为是对西周时期会计一词的较准确解释。目前对于会计较为普遍的认识是以货币为计量尺度,运用一系列程序和方法,连续记录经济业务,反映和监督经济活动中价值运动过程的一项经济管理工作。会计是社会生产发展到一定阶段,由于经济管理的需要而产生和发展起来的。而从理论角度讲,较为务实的解释应该是:会计是适应社会生产的发展和加强经济管理的要求而产生、发展,并随着市场经济和科学技术的发展而不断完善、提高的,是经济管理的组成部分,它是以货币为主要计量尺度,通过一系列科学方法对企业、行政、事业等单位的经济活动进行全面、系统、连续、综合地核算和监督,并在此基础上对经济活动进行连续、系统和综合核算、分析、预测和控制的一个经济信息系统。

在国际权威经典《韦氏新国际辞典》中,对会计理论是这样下

的定义:“会计理论,是一套紧密相连的、假定性的、概念性的和实用性的原理的整体,构成了所要探索领域的可供参考的一般框架。”笔者认为,这个整体或框架既可以评价会计实务所依据的观点,又可以指导会计程序的开拓,而且会计理论最重要的目的在于评价和开拓会计实务所依据的通用观点。

美国会计学会在 1966 年发表的《基本会计理论说明书》中,对会计理论也是这样解释的。作为会计理论,必须包括对会计从逻辑规划到推理论断均予联结起来的说明或建议;还应包括会计前提假设、原则等的说明和验证,并且得出结论。但所得出的结论,并非均能得到验证。如预测新的会计信息或新会计理论,预测时并未得到验证,只有当对未来的预测变为现实,得出确切结论后,方才得到验证,信息和结论一旦得到验证,都是对原有会计理论的修正。可见,会计理论将随着社会的发展、人们对会计认识的加深而不断地得到充实和完善。

美国著名会计学家莫斯特(Kenneths Most)在《会计理论》一书中明确指出:“理论是对描述或规定一系列现象的规则和原则的系统表述,它可视为有助于组织、概念、解释现象和预测行为的框架。会计理论是会计学的一个分支,它是由对来自实务的原则和方法程序的系统表述所组成的。”

美国著名会计学家亨德里克森在其《会计理论》(1980 年第 4 版)中,对会计理论定义如下:会计理论可以解释为一套以原则为形式的逻辑推理。这些原则用来提供:①评价会计实务所依据的通用观点;②指导新程序的开拓。会计理论可以用来说明现行实务,以获得对它们的更好理解。但会计理论最重要的目的则在于提供用以评价和开拓完善会计实务的通用观点所构成的一套前后一贯的、合理的原则。

美国会计学家斯科特(William·R·Scott,1997)认为,会计理论应该从两方面来定义:其一是对会计实务有解释作用;其二是能改进人们对会计环境的理解,例如代理理论能够解释公司管理当局

对会计政策的选择和对会计信息的披露等。

瓦茨和齐默尔曼在《实证会计理论》中对会计理论作了如下解释：“会计理论的目标是解释和预测会计实务；解释是指为观察到的实务提供理由；预测是指会计理论应能够预计为观察到的会计现象。”

我国会计学家娄尔行教授将会计理论定义为“记账、算账、编制财务报告的道理”。“会计理论是解释现行会计实务的”，“从特定的侧面来看会计理论又可以说是会计内在规律的反映”。“会计理论还可以说是非约束性的会计标准”。

我国会计学家葛家澍教授将财务会计理论解释为：“来自会计实务，高于会计实务，反过来又可指导会计实务的规范性的概念框架。”“在会计理论中还包括一系列会计思想、学说和不同见解。但侧重点是研究：第一，用来评估和发展企业会计准则的那些有用的理论，主要是指财务会计的概念框架；第二，将上述理论用来解释和回答，在社会主义市场经济条件下如何建立中国的会计准则、中国股份制会计的特点、国有企业在建立现代企业即改组为股份制（公司制）的过程中有关资产评估的理论和方法问题，以及作为财务会计概念结构集中体现的企业财务报告及其分析”。

当然，会计理论从不同角度有不同定义。一般认为，会计理论是对会计实践的一种理性认识。从认识论角度，会计理论是指会计认识主体在会计实践基础上，由感性认识发展成的关于会计本质及其规律的系统化理性认识。从定义中可见，会计理论是会计认识主体与会计客体相互作用的结果，而“仅仅相互作用=空洞无物，因而需要中介”（列宁）^①，中介就是方法，简言之，就是会计认识主体（以下简称“研究者”）把握会计客体的物质的或思维的途径、手段、工具和方式的总称。

还有人认为会计理论属于对现实世界中会计现象的逻辑推论、概括和解释的系列。由于会计理论是抽象思维的结果，所以，会计理论研究方法指的是上述中介中的思维的方法。

从上述国内外著名会计学家对会计理论的阐述和分析中不难看出,会计理论就是人们从会计实践中概括总结出来的关于会计知识科学而又系统的结论。它是在会计实践或会计实务基础上产生的,并且是用来指导会计实践的。其主要作用在于作为评价会计实务的一般依据或指导发展新的会计实务和程序。通过会计理论来解释现在的会计实务,以加深对会计实务的理解。需要说明的是此处的会计实践指的是财务会计实践,而不包括管理会计和审计实践。总之,会计理论是对会计目标、会计假设、会计概念、会计报告以及它们对会计实务的指导关系所作的系统说明。

(二)会计理论的发展演变

1.古代会计理论的发展

古代的会计,从时间上看,是从旧石器时代的中、晚期到封建社会末期逐步产生和发展的,从会计运用的技术方法看,主要涉及原始计量记录方法、单式簿记法和初创的复式簿记法等内容。

人类的原始计量记录行为产生于旧石器时代,在新石器时代,随着生产力的发展,人们已经具备了数字的概念,能够运用一些符号和表现方法,如结绳记事和绘图记事等。但从严格意义上讲,这一时期的原始记录方法并不是单纯的会计行为和会计方法,而只是一种与数学、统计学及其他相关学科有关的综合性的行为和方法。结绳记事和绘图记事等行为是所有学科的萌芽状态。真正的会计行为是到奴隶社会的繁盛时期才逐渐产生的。

单式簿记法产生于奴隶社会,在封建社会得到了充分发展。当时,私人财产的增加导致了受托责任会计的产生,要求不仅应保护奴隶主的财产安全,还应证明管理这些财产的人履行了他们的职责。单式簿记的方法体系由会计核算项目、账簿设置、记录方法、会计凭证、结算方法以及会计报告等具体方法组成。需要注意的是,单式簿记的主要目的不是计量而是为了进行控制,可以这样认为,内部控制是所有古代簿记的重要特征。在世界各国,单式簿记是逐步发展的,先是设置流水账,再逐步进化为设置“三账”,相当于现

在的日记账、明细分类账和总分类账,这种账簿设置方法已经为复式账簿组织体系的建立奠定了基础。在古代会计的发展过程中,各文明古国曾处在世界先进行列,如中国、埃及、巴比伦、罗马和希腊等。中国的古代会计处在绝对领先的位置上,只是近代才逐渐落后于西方。

在单式簿记的发展过程中,随着商业交换的复杂化,复式簿记体系开始萌芽,复式簿记产生于 1250 年至 1440 年之间的意大利北部。利特尔顿认为,复式簿记产生的条件可以概括为两方面:一是表达能力,如书写艺术和数学的发展以及统一货币单位的广泛使用等;二是机构的发展,如私人财产概念、信用的发展和资本的积累等。随着资本主义的萌芽,当时的意大利城邦都已具备了上述条件。我们有理由认为复式簿记体系是源远流长的,人们早已开始运用复式簿记了,只是没有人把它记录下来并写成著作,直到卢卡·帕乔利所著的《算术、几何比及比例概要》一书出版,才有了这方面的记录。我国的复式簿记产生于明代,经历了从不完善到完善的过程,从三脚账、龙门账到四脚账,这些记账方法直到 20 世纪 30 年代还有应用。

古代会计活动是确实存在的,但会计理论却是非常薄弱的,严格地说,古代没有会计理论,即使有,也只是存在于人们的头脑之中,而没有以著作的形式在书面上反映出来,至今已无法考证。所以,一般认为最早的会计理论著作是《算术、几何比及比例概要》一书。

2. 近代会计理论的发展

近代会计,从时间上看,是从《算术、几何比及比例概要》一书的出版到 20 世纪 30 年代;从会计运用的技术方法看,主要集中在复式簿记法的演进和运用上。

近代会计理论起源于 14 世纪左右的复式簿记。描述复式簿记制度,并为我们提供会计记录的论据的第一本著作,是 1494 年威尼斯的卢卡·帕乔利(或译卢卡基·巴其阿勒)(Luca Pacioli)所著的

《算术、几何比及比例概要》一书。会计史学界认为,自从这一部著作问世以后,整个会计界才从对会计实务的研究中摆脱出来,从而向着会计理论研究的方向发展,他对会计学的贡献是划时代的。

《算术、几何比及比例概要》一书对于复式记账在欧洲的广泛传播起了很大作用,尤其是对意大利的会计实务工作产生了极其深刻的影响。复式簿记方法在意大利迅速得到普及并不断完善。随着美洲大陆的发现和东西方贸易的进行,政治和商业中心逐步转向大西洋沿岸,同时,各国建立了统一的货币制度、阿拉伯数字取代了罗马数字、纸张的普遍使用等都促使复式簿记向整个欧洲传播,复式簿记的发展中心由意大利转移到荷兰以及德国、法国,后来又转移到英国,在这一过程中,复式簿记得到了不断的发展和完善。卢卡·帕乔利的著作几乎影响了整整一个时代,不过,复式簿记的发展与其说是技术的创新,不如说是其使用范围的扩大。即使是现在,我们仍然采用复式簿记的方法,虽然日本会计学家井尻雄士提出了三式记账方法,我国学者黄宏辉也提出三维记账方法,并提出了具体的操作程序,但都没有在会计实务中得到广泛采用,现行实务仍然采用复式记账方法。

卢卡·帕乔利复式记账法产生以后,从15世纪至18世纪(1494—1775年)大约三百年间,西方会计理论研究存在着一个停滞时期。19世纪由于西方工业资本主义的兴起,导致1775—1933年之间一百多年的会计实务和会计理论的迅速发展。资本主义的发展对会计理论的影响主要表现在以下三方面。

(1)股份公司对会计理论的影响。最早的股份公司产生于1600年的英国。所有者对公司债务承担有限责任,为了保护债权人的利益和企业经营的连续性,需要限制股利的分配,这就需要系统的进行利润计量,其中包括更精确的区分资产和费用。尽管会计理论的基本概念很少是单纯从股份公司形式中产生的,但股份公司的建立确实引起了会计思想的很大变化,如对持续经营假设和会计分期假设的理解等。

(2)工业革命对会计理论的影响。19世纪至20世纪初期,席卷英国的工业革命为会计的发展提供了广阔的天地。工业革命对会计学影响的结果,是对复式簿记的原有结构增加了一系列补充事项。例如,折旧观念的引进,资产计价,收益计量,以及增加了一系列的系统性。持续经营、会计分期和应计观念已经成为大型制造企业实务处理的必不可少部分。

(3)会计职业团体对会计理论的影响。如果说复式簿记著作的出版是近代会计史上的第一个里程碑,那么,会计职业团体的出现就是近代会计史上的第二个里程碑。世界第一个注册会计师专业团体在1845年产生于英国。会计职业的出现促使会计实务开始走向规范化,从而引起了人们对会计原则的不懈探索,同时也带来了会计理论的空前发展。只有在会计职业出现之后,严格意义上的会计学才真正产生,在此之前,会计只是簿记。

在1933年以前这一阶段,由于长期受实用主义的影响,虽然有一些著名的会计学家发表过不少会计理论著作和文章,但这些会计理论缺乏系统研究,不具有权威性,并未得到会计界的普遍承认,对当时的会计实务也未能起到指导作用。

在这一时期的会计实务中,会计人员在选择会计程序和方法方面有相当大的自由。这一时期会计的主要特点如下。

(1)不同企业对同一会计事项所采用的会计程序和方法是不同的,从而使不同企业的会计报表无法进行比较。

(2)会计目标主要是为了计算应税收益,并且是为了尽可能地少交所得税。

(3)人为地平均各个年度的收益。例如,随意采用递延收益和递延费用的账务处理方法是极为普遍的。

(4)大多数会计程序和方法缺少会计理论上的依据,因而会计具有实用主义的特点,对复杂的会计账务问题,采用权宜的处理方法。

针对上述现象,大部分西方会计学者也都持有异议,于1920