

XDXFKJL

会计研究生系列教材

现代 西方会计理论

葛家澍 林志军 著

厦门大学出版

◎ 葛家澍 林志军 著

现代

会计研究生系列教材

西方会计理论

XIANDAI XIFANG KUAIJI LILUN

XIANDAI XIFANG KUAIJI LILUN

◎ 厦门大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

现代西方会计理论/葛家澍,林志军著. —厦门:厦门大学出版社,
2001.1

会计研究生系列教材

ISBN 7-5615-1704-1

I. 现… II. ①葛…②林… III. 会计学-西方国家-研究生教育-
教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 83316 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

[xmup @ public. xm. fj. cn](mailto:xmup@public.xm.fj.cn)

厦门市新嘉莹彩色印刷有限公司印刷

(地址:厦门市莲前北路 77 号 邮编:361009)

2001 年 1 月第 1 版 2001 年 1 月第 1 次印刷

开本:880×1230 1/32 印张:15.875 插页:2

字数:430 千字 印数:1-5 000 册

定价:32.00 元

如有印装质量问题请与承印厂调换

序

十年以前,为了帮助高等学校会计专业的师生,主要是研究生学习西方的财务会计理论和方法,我们写了《现代西方财务会计理论》一书,出版以来,受到读者的欢迎和鼓励,使我们深受鼓舞。十年过去了,现在西方的会计理论发展很快。其中一个重要的标志是实证会计研究异军突起,大有取代规范会计理论之势。当然,完整的会计理论研究应当是规范研究与实证研究相结合,两者既不当互相排斥,也不能互相取代。实证会计理论依据的会计数据,主要来自财务报告。在财务会计中,从交易、事项发生时开始,把原始数据加工为会计信息所需经历的确认、计量、记录直到报告等一系列复杂的加工程序,均赖规范会计理论,包括财务会计概念框架(其具体化就是会计准则)的指导。事实证明,就在实证会计理论研究蓬勃发展的同时,规范会计理论也有长足的进步。例如,1990年以来,美国财务会计准则委员会(FASB)就发表了36份财务会计准则公告和1份财务会计概念公告(SFAC No. 7);美国注册会计师协会(AICPA)的一个专门委员会(Jenkins Committee)发表了《改进企业报告——面向用户》的研究成果。为了制止和抑制上市公司旨在操纵盈利、玩弄所谓“数字游戏”,美国证券交易委员会(SEC)的主席和首席会计师发表了一系列重要讲话并制定了若干会计问题(如收入确认、重要性原则的明确理解等等)的改进措施。考虑到21世纪是知识经济的时代,它将对会计和财务报告提出挑战,SEC委员 Steven M. H. Wallman 以“在一个剧烈变动的世界中,未来的会计和信息披露”为总标题,发表了系列的(前后4篇)、极具前瞻性的论文。单是上述小部分文献,就涉及到会

计模式和会计理论的重要实际问题和重大理论问题。这些文献至少在推动诸如高质量会计准则,如何保证真实、充分而有透明度的披露,财务报告的改进及其未来的发展以及金融工具(主要指衍生工具)的确认、计量与披露,新的计量属性——公允价值的计算与应用等问题的研究方面起了积极的作用。毫无疑问,实证会计研究的兴起及其取得的成果,令人耳目一新。它开辟了会计研究十分广阔的新领域。它所带来的新思维、新概念和它所运用的新手段、新方法则丰富、发展了传统的会计理论,这都是应当肯定的。然而,这并不意味着规范会计理论已经过时。只要会计工作者以现行财务会计和财务报告为手段在资本市场中起着“守门员”的作用,只要财务会计信息仍是市场经济中最重要的信息源而不可或缺,那么,用来规范财务会计与报告的准则和指导它的理论,就必然具有不可磨灭的有用性。因此,本书的再版,仍以阐述当前的规范会计理论为主,并以美国的会计理论、准则和实务为准绳。作为对完整的西方会计理论的介绍,本书也设了专章,力求客观公允地评价实证会计理论。

经我们仔细分析,本书初版中的大部分内容还是有用的,再版中仍给予保留,但均作了不同程度的修改和局部更新。新版增加了三章新的内容。分别是:实证会计理论、现金流量与现金流量表、国际会计协调化。另外,有些章节需增补新的知识,在新版中重新划分了章节。例如初版第六章资产计价扩充为三章,分别论述资产计价的基本原理、流动资产的计价和固定资产与无形资产的计价。初版第七章负债与业主权益则扩充为两章,增补负债确认与报告的若干理论问题。这样,新版就由初版的十章增加到十六章。由于内容有所扩展,新版书名改为《现代西方会计理论》。

考虑到本书读者的对象主要是高等学校会计学专业的师生,尤其是研究生以及对会计理论有兴趣的实务工作者,在新版中,我们对以下两个方面予以特别的关注:

(1)在一些主要内容上,力求反映西方规范会计理论、会计准则和会计实务等方面的最新成就;

(2)本书是会计理论,主要又是对那种会计理论的论述,这就应当注意同本科生使用的“财务会计”教材有所区别。我们的做法是:在与“财务会计”同类问题的阐述上,尽可能把它提到一定的理论高度,即讲清道理;同时,有关原则、准则、程序和方法等等的说明,都不止介绍一种观点、一种做法而尽量列举不同的见解和不同的观点。这对开阔学生的眼界,提高他们的分析、鉴别与评估决策能力,从而同本科生所使用的“财务会计”教材区别开来,可能是重要的。

本书新版的全部初稿皆由林志军教授提供。葛家澍教授则进行修改和定稿。在修订过程中,刘峰教授提出不少宝贵意见,博士研究生陈守德作了具体的编排和个别补充工作,特向他们表示感谢。

由于作者水平的限制,本书仍然会存在不少问题和缺点,敬请读者批评指正。

葛家澍、林志军

2000年10月

目 录

序

第一章 现代会计的演变	(1)
第一节 19 世纪前的会计发展	(1)
第二节 19 世纪至 20 世纪初的会计发展	(8)
第三节 20 世纪 30 年代以来的会计发展	(10)
第二章 财务会计理论及其研究方法	(22)
第一节 会计理论的性质	(22)
第二节 构建会计理论的方法论	(27)
第三节 会计学属性和会计理论验证	(44)
第三章 美国的公认会计原则	(48)
第一节 公认会计原则的产生与发展	(48)
第二节 推动公认会计原则发展的主要组织	(59)
第三节 会计假设和基本会计原则	(65)
第四节 会计准则的制订	(83)
第四章 财务会计概念框架	(90)
第一节 财务会计概念框架的性质与发展	(90)
第二节 财务会计和财务报告的目标	(97)
第三节 会计信息的质量特征.....	(107)
第四节 财务会计和财务报表的要素.....	(113)
第五节 财务报表的确认与计量.....	(121)
第五章 实证会计理论	(128)
第一节 实证会计研究的发展.....	(128)

第二节	实证会计研究的基础概念	(131)
第三节	实证会计研究的主要结论	(136)
第四节	实证会计理论评析	(143)
第六章	会计计量理论	(148)
第一节	会计计量的涵义与特点	(148)
第二节	计量属性	(153)
第三节	计量单位	(168)
第四节	计量模式	(172)
第七章	资产及其计价原理	(174)
第一节	资产的涵义、性质与分类	(174)
第二节	资产计价的目的	(179)
第三节	资产计价的基础	(181)
第八章	流动资产及其计价	(190)
第一节	流动资产的性质	(190)
第二节	流动资产的分类与计价	(192)
第三节	存货及其计价	(200)
第九章	长期资产与无形资产及其计价	(219)
第一节	长期资产的性质	(219)
第二节	长期资产的计价	(221)
第三节	长期资产的折旧	(227)
第四节	租赁资产的确认与计量	(242)
第五节	无形资产及其计价	(248)
第十章	负债及其确认与计量	(258)
第一节	负债的涵义与特征	(258)
第二节	流动负债及其计价	(263)
第三节	长期负债及其计价	(265)
第四节	若干特殊的负债事项	(275)
第十一章	业主权益及其确认与计量	(283)
第一节	业主权益的性质	(283)

第二节	业主权益的分类	(296)
第三节	股东权益变动的确认	(298)
第十二章	收益概念与收益决定	(312)
第一节	收益的重要作用	(312)
第二节	收益的不同概念	(314)
第三节	资本保持与收益计量	(323)
第四节	收入与费用的性质及其计量	(328)
第五节	利得与损失的涵义和计量	(338)
第十三章	财务报告与信息披露	(341)
第一节	财务报告的涵义与作用	(341)
第二节	财务报表的性质与内容	(349)
第三节	基本的财务报表	(352)
第四节	财务报告的其他手段	(374)
第十四章	现金流量与现金流量表	(379)
第一节	现金流量的涵义与作用	(379)
第二节	现金流量报告的发展	(383)
第三节	现金流量表的编制与使用	(397)
第十五章	物价变动与物价变动会计	(409)
第一节	物价变动的性质	(409)
第二节	物价变动对财务报告的影响	(413)
第三节	物价变动会计的发展及其基本模式	(419)
第十六章	国际会计协调化	(444)
第一节	国际会计协调化的必要性	(444)
第二节	会计制度异同性的影响因素	(447)
第三节	国际会计协调化进程	(453)
第四节	国际会计协调化的若干理论问题	(459)
附 录		(463)
主要参考文献		(495)

第一章 现代会计的演变

在西方国家,财务会计始终是现代会计的一个主要分支,它虽是在传统会计的基础上分化所形成,但财务会计继承了传统会计的主要特点,因此,在西方,现代会计理论通常就是指财务会计理论。由于会计具有明显的继承性,为了了解今天的会计理论与方法,有必要简略地回顾西方国家现代会计的演进过程。

第一节 19 世纪前的会计发展

会计的产生是基于人类生产活动和对生产活动进行记录的需要。根据考古资料,会计(或记录)活动的历史可以上溯至四五千年以前。^①巴比伦、古埃及、罗马、中国等古代文明对会计(记录)活动的产生与发展都有过重大的促进影响。^②然而,古代会计不仅技术相对简陋,而且演进过程十分缓慢。直至进入中世纪,才在欧洲大陆出现了现代会计的萌芽。一般认为,西方国家的现代会计起源于中世纪的地中海沿岸诸国,它是以伴随当时的商业贸易活动而诞生的复式簿记(double-entry bookkeeping)为标志的。

① M. Chatfield. *A History of Accounting Thought*. R. E. Krieger Publishing Co., 1977, pp. 4~5. C.

② A. C. Littleton. *Accounting Evolution to 1900*. New York: AICPA, 1933. A.C

一、复式簿记的产生与普及

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 至 13 世纪的意大利若干城市的商人和银行家的账簿中。例如,现存最古老的复式簿记资料是佛罗伦萨一家钱庄在 1211 年 6 月所形成的账簿记录^①,而现存的第一部有关簿记的书籍是在 1340 年产生于热那亚。^②人们一般认为,意大利城市之所以能产生复式簿记,主要的客观条件是:

(1) 比萨德列奥拉多大公(Leonardo of Oisa)在 11 世纪推行引用以阿拉伯数字代替罗马数字进行账簿记录,而阿拉伯数字具有十分简单明了的优点;

(2) 11—13 世纪的十字军东征战争使意大利沿海城市成为与东方贸易的连结中心;

(3) 航海业的迅速发展,促使商人们开始进行海上合伙长途贩运;

(4) 商业贸易对资本的需求,推动了借贷活动和银行信用的发展。

1494 年,意大利数学家和传教士卢卡·巴其阿勒(Luca Pacioli)在他的著作《算术、几何与比例概要》(*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*)中专设一篇:“计算与记录详论”(Particularis de Computis et Scripturis),第一次系统介绍和论述了复式簿记,为推动复式簿记在整个欧洲及全球范围的普及奠定了基础。^③ 卢卡·巴其阿勒被公认为“现代会计之父”。但是,复式簿

① [日]小岛男佐夫:《会计史および会计学史》,昭和 54 年(1979 年),第 48 页。

② *The New Encyclopedia Britannica*. 15th Edition, Vol. 3, 1980, p. 370.

③ 见[美]R. G. 布朗/K. S. 约翰斯顿著,林志军等译:《巴其阿勒会计论》,立信会计图书用品社,1988 年版,第 28 页。

记并不是由巴其阿勒所创造,这项巧妙的创造,也很难归功于一时一地的任何人,它只能说是人们经过长期记账实践不断改进方法和技术的结果。实际上,复式簿记从萌芽发展到接近于现代簿记的完备形式大致经历了 300 来年。如美国著名会计学家利特尔顿(A. C. Littleton)和齐默尔曼(V. K. Zimmerman)就复式簿记的起源指出:“在 1494 年意大利出版第一本关于复式簿记的著作以前,复式簿记已经历了一个相当长的时期,会计的一套方法已反复试验了至少三百年之久。”^①这一演变过程都发生于中世纪的意大利,可分为三个不同的发展阶段并具有不同的表现形式^②:

(1)佛罗伦萨式。它代表复式簿记的萌芽阶段,以 1211 年佛罗伦萨钱庄采用的账簿为代表。其主要特点是:

记账方法——转账;

记账对象——仅限于债权债务(人名账户);

记录形式——叙述式。

(2)热那亚式。它代表复式簿记的改进阶段,以 1340 年热那亚应用的账簿为代表。其主要特点是:

记账方法——复式;

记账对象——除债权债务外,还包括商品、现金;

记录形式——左右对照式,即账户式。

(3)威尼斯式。它代表复式簿记的完备阶段,以 15 世纪初流行于威尼斯的记账方法为代表。其主要特点是:

记账方法——复式;

记账对象——除债权债务、商品、现金外,还包括损益与资本;

记录形式——账户式。

① A. C. Littleton, and V. K. Zimmerman. *Accounting Theory: Continuity and Changes*. 1962, Chapter 1, p. 1.

② 参阅葛家澍等著:《借贷记账法》,中国财政经济出版社,1981 年版,第 3~8 页。

意大利复式簿记不仅标志着记账方法的逐步完善,而且其中已经孕育了一些现代的会计观念。例如,当时的簿记已经初步形成会计主体的观念,即把业主的业务和企业(商店)业务分开记载。巴其阿勒在其著作中曾经提到合伙经营。他说:“在三本账簿(指备忘簿、日记账和分类账)的每一本书中,这些合伙经营的资本账户必须同你自己的资本账户分开登记。”又说,“如果你将合伙经营的现金同你自己的现金分开设账,你就能更有条理地管理合伙经营业务。当你本人就是合伙经营的主要负责人时尤其如此。在这种情况下,你就应该设置一套独立的账簿”。^① 美国会计学家格林(Wilmer L. Green)也指出,在当时,“一个商人为他的家庭设置一套账簿,同时也为他的店铺设置一套账簿,这是常见的事”。^②

当时的簿记尚未存在会计分期,因为还没有持续经营的企业,商人们的合伙都属于短期贸易,损益计算只需在一次性贸易或合伙经营期结束时进行。但是,在实务中已经出现盘点存货和编制财产目录的方法。^③ 此外,虽然当时的商业贸易中不存在统一而稳定的货币单位,对经济业务的记录要利用在备查簿中分别记录不同的币种数量,但人们已经意识到采用统一货币记账的必要。巴其阿勒在其著作中说:“在计算价值总数时,只能采用同一种货币单位,因为不同种类的货币不适合于汇总合计。”^④

从 15 世纪末起,由于欧洲商业贸易中心从意大利转移到荷兰、

① [美]R. G. 布朗/K. S. 约翰斯顿著,林志军等译:《巴其阿勒会计论》,立信会计图书用品社,1988 年版,第 80~81 页。

② 引自[美]E. S. 亨德里克森著,王澹如、陈今池译:《会计理论》,立信会计图书用品社,1988 年版,第 26 页。

③ 引自[美]E. S. 亨德里克森著,王澹如、陈今池译:《会计理论》,立信会计图书用品社,1988 年版,第二、三章。

④ 引自[美]E. S. 亨德里克森著,王澹如、陈今池译:《会计理论》,立信会计图书用品社,1988 年版,第 60 页。

西班牙和葡萄牙等地,复式簿记很快地传入这些国家,随后又传入德、英、法等国。因此,15世纪至19世纪上半叶是复式簿记在欧洲大陆的传播时期,但这一阶段在簿记技术方法方面几乎没有多大的变革,以致于一些会计学家把这一阶段称为会计的“停滞期”(age of stagnation)。不过复式簿记的理论研究却获得较大发展。各国会计学家纷纷著书立说,阐释复式簿记的原理和使用方法。这一时期又经过两大阶段,分别产生了“拟人说”和“拟物说”两个学派。早先,会计学家们主要通过个人债权债务关系来解释复式簿记,为了保持账户的完整性和适用借贷记账规则,对涉及物品的业务或账户,视为有生命的实体而与债权债务账户相联结,使之“人格化”,于是产生了“拟人说”。直到18世纪末19世纪,才出现了“拟物说”,即把所有业务都非人格化,这样,既可使现金、商品、资本、损益等账户得到更确切的解释和运用,又可使债权债务摆脱个人关系而变成货币往来关系,从而把“借”和“贷”转化为单纯的记账符号。通过“拟物说”对复式簿记原理解释,为简化复式记账规则和扩大账户运用提供了可能。

在这一所谓会计“停滞期”,簿记思想还是有一定程度的发展。其中一个最重要的发展是形成了会计分期的观念,人们开始懂得按年度终了而不是按每次合伙期终了进行结账和计算损益的合理性。1673年3月26日,法国国王路易十四签署了世界上第一个《商业条令》,明确规定商人必须每两年编报财产目录。当时人们认为,定期编制财产目录既便于期间损益计算,又可用于掌握和控制全部财产。这一方法实际上成为后来的定期提供资产负债表的前驱。^①并且,在经营活动中,随着一次性交易和短期合伙的经营形式逐步转化为长期持续经营的企业,按年度编制资产负债表逐渐成为一项会计惯例。

① [日]小島男佐夫:《会计史および会计学史》,昭和54年(1979年),第143~144页。

二、复式簿记与资本主义发展

复式簿记作为一种现代会计(簿记)技术问世,并且对西方国家的社会 and 经济发展产生了重大的影响。不少西方经济史学家和会计学家都曾经高度评价复式簿记在西方资本主义发展过程中的积极作用。德国著名的经济史学家桑帕特(Werner Sombart)在1919年提出,复式簿记的一个重大社会贡献在于促使现代资本主义的产生。他认为,复式簿记导致“经营主体”概念的形成,业主和经营主体相分离,以及由于虚账户(nominal accounts)和借贷关系的应用,促使资本和利润等概念的具体化,从而为资本主义企业的产生和扩展奠定了基础。桑帕特在他的专著《论现代资本主义》中提出:“离开了复式簿记,我们将不能设想可以有资本主义,这两个现象是在形式和内容上都为互补的。我们不能简单地,究竟是由资本主义创造了复式簿记,或者是由复式簿记创造了资本主义。”^①

桑帕特的这一“复式簿记与资本主义”命题在西方会计理论中引起了较深入的讨论。不少西方会计学家接受桑帕特的观点,并且把复式簿记视为资本主义产生和扩展的一个前提条件。但也有一些学者持不同意见。例如,德裔美国经济学家和会计学家耶梅(B. S. Yamey)通过对资本主义社会初期经济史料的研究,于1964年提出复式簿记和资本主义之间不存在因果关系。^②他的主要论据包括:

(1)16—18世纪的商人尚没有应用良好的簿记来确定资本和利润;

(2)利润计算(收益确定)不一定要通过复式簿记系统;

① [美]Vernon Kam. *Accounting theory*. John Wiley & C. Sons, 1986, pp. 23~25.

② [美]Vernon Kam. *Accounting theory*. John Wiley & C. Sons, 1986, pp. 27~29.

(3) 复式簿记不能协助商人选择更为成功的经营机会。^①

另一位美国会计史学家温吉恩 (James O. Winjum) 于 20 世纪 60 年代末对资本主义早期社会的经济和会计史料作了大量的考证, 并于 1971 年发表其研究结果《会计与资本主义的兴起: 会计学家的观点》。温吉恩不同意耶梅的上述主要论点, 并且肯定复式簿记与资本主义产生之间存在相互依赖关系。他根据史料考证提出, 复式簿记在中世纪的资本主义萌芽过程中起着下述几方面的积极作用^②:

1. 复式簿记促成当时社会上产生新的经济观, 即促使资本主义的利润目标取代了中世纪社会的宗教灵魂。由于复式簿记的应用, 商人们有可能明确追求经营利润, 使资本概念具体化。

2. 复式簿记促使“资产获取观”的形成, 并且有助于商人们划分资本和利润, 不仅可以核算现时的经营成果, 而且可用于规划未来的经营活动, 为资本主义企业的持续经营提供了可能。

3. 复式簿记的严密核算(账户)体系, 如记录、过账、核对和内在平衡机制等, 促使商人们重视“合理有序性”(rationalization), 讲求生产经营活动的有序性, 提高效率。

4. 复式簿记使企业主体具体化, 进一步导致业主和管理者的分离, 从而促进大规模股份有限公司的产生与普及, 为资本主义扩展创造了条件。

温吉恩的观点在西方会计理论中获得较大的认可。虽然, 对于“复式簿记与资本主义”的命题仍然有不同的见解, 但是大部分西方会计学者都同意: 复式簿记不仅仅是一种会计记录方法的创新, 它在

① B. S. Yamey. Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart. *Journal of Accounting Research* (Autumn 1964), pp. 47~136.

② J. O. Winjum. Accounting and the Rise of Capitalism: An Accountant's View. *Journal of Accounting Research* (Autumn 1971), pp. 326~358.

西方现代社会与经济发展过程中亦起着积极的作用。^①

第二节 19 世纪至 20 世纪初的会计发展

进入 19 世纪,由于资产阶级工业革命的成功和生产技术的改进,工商业活动迅速扩展,促进了会计理论和方法的显著进步。特别是在英美等主要工业国家,产生了一系列新的会计思想和技术方法,从而完成簿记向会计的转化。

1. 折旧会计

19 世纪至 20 世纪初是西方现代会计的一个重要发展时期。这时,会计进步的一个重要方面是折旧概念及其计算方法的形成。随着工厂制度的建立,企业逐渐转变为持续性经营,而且开始采用机器设备,长期资产日益增多。这样,必然产生长期资产投资在生产过程中如何转化为成本的问题,从而导致了折旧思想的形成。过去会计实务中从不考虑折旧,耐用财产到报废时全部冲销,或者把耐用资产作为未销售商品,通过年终盘存估价增减业主权益,这一系列做法开始受到批评。特别是,为了开发美洲新大陆,铁路运输迅速发展。铁轨、机车和车厢等资产不仅需要巨额资本投入,而且可以长期使用。若待到这些耐用资产报废时再冲转其投资成本显然是不合理的。所以,20 世纪初铁路运输业的发展客观上产生了改变长期资产会计核算的需要。人们逐渐意识到,长期资产投资应作为一种经常性费用,在其整个寿命期内分摊,因此,提出了“折旧”的概念。折旧会计应运而生,并且在实务中普遍推行了按直线法平均摊销长期资产成本的惯例。到了 20 世纪初期,又出现了多种不同的折旧方法。美国会计学家厄尔·塞利尔斯(Earl A. Saliers)在 1915 年撰写了介绍折旧的专著《折旧原理》(*Principles of Depreciation*),书中还分别介绍了直线法、余额

^① A. R. Belkaoui. *Accounting Theory*. 3rd ed., The Dryden Press, 1993, pp. 11~13.