

会计理论

〔美〕埃尔登 S. 亨德里克森 著

王澍如 陈令池 编译

施仁夫 陈乃宽 审校

立信会计图书用品社

Accounting Theory
Eldon S. Hendriksen
Homewood Irwin, 1977

责任编辑：陈乃宽

封面设计：金俊

会 计 理 论

【美】埃尔登 S. 亨德里克森 著

王澹如 陈今池 编译

施仁夫 陈乃宽 审校

立信会计图书用品社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

新华书店经销

上海东方印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 12.25 插页 2 字数 297,000

1987 年 12 月第 1 版 1987 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 7-5429-0023-0/F·0023

定价：2.90 元

译者的话

美国华盛顿州立大学企业管理学教授埃尔登 S. 亨德里克森所著的《会计理论》(*Accounting Theory*), 是美国会计学术界中专门论述会计理论的一本名著, 出版于1965年, 1970年出版了第一次修订本, 1977年又出版了第二次修订本。该书内容丰富, 立论精辟, 在美国深受读者欢迎, 先后重印了几十次之多, 行销很广, 对今天我们理解和研究现代西方国家的会计理论极有帮助。

由于本书原文篇幅较多, 我们采取了编译的办法; 除原文中第十六章“所得税与养老金”, 因其内容都是涉及美国国情的, 全部略去外, 对其余各章在不影响原书的重要内容的前提下, 作了适当的删节。

必须指出, 本书毕竟是一本论述资本主义国家的会计理论, 尽管具有一定的参考价值, 但总反映着资本主义社会的经济现状和特征, 读者应本着洋为中用的精神, 有分析地、有批判地研习。

本书共十八章, 其中第一至第十章由王澹如编译, 第十一至第十八章由陈今池编译。并请施仁夫、陈乃宽同志作了校阅。附录由陈乃宽同志进行整理。但限于我们的水平, 译文中难免有不妥或错误之处, 请读者批评指正。

王澹如 陈今池

1986年12月

目 录

第一章 会计理论的研究法	1
一、会计理论的定义.....	1
二、会计理论的层次.....	2
(一)机制性理论(3) (二)解释性理论(4) (三)行为性理论(5)	
三、演绎推理与归纳推理.....	7
(一)演绎推理(7) (二)归纳推理(8)	
四、备选行为目的.....	9
(一)投资价计论(10) (二)预测指示论(12) (三)事项论(13) (四)道德标准论(15) (五)通讯论(18) (六)社会学论(18) (七)宏观经济论(19) (八)实用主义论(20) (九)其他非特定行为目的(21)	
五、会计理论的检验.....	22
第二章 1959年以前会计理论的历史与发展	23
一、会计理论的起源.....	24
二、意大利记帐法的理论.....	26
三、17至18世纪会计思想的发展.....	27
四、19至20世纪早期会计思想的发展.....	29
(一)技术变革的影响(30) (二)铁道发展的影响(33) (三)政府规章的影响(35) (四)所得税的影响(36) (五)股份有限公司的影响(37)	
五、1930年以前会计思想的发展.....	40
六、1930年以前准则的发展——财务报表的展示.....	42
七、20世纪20年代的会计实务.....	44

八、美国公证会计师协会对会计原则的发展	46
(一)特别委员会(46) (二)会计程序委员会(47)	
九、证券交易委员会	48
十、美国会计学会对会计准则的发展	49
第三章 1959年以来会计理论的发展	52
一、美国公证会计师协会对会计原则的发展	53
(一)会计原则委员会(54) (二)会计研究分部(55) (三)	
会计原则委员会《说明》第4号(56)	
二、财务会计准则委员会	58
三、证券交易委员会	59
四、成本会计准则委员会	60
五、其他会计团体和机构对会计准则的发展	61
(一)美国会计学会(61) (二)全国会计人员联合会(62)	
(三)财务经理协会(63) (四)英格兰和威尔斯特许会计师	
协会(64) (五)加拿大特许会计师协会(65) (六)澳大利	
亚会计团体(66) (七)国际联合会(67)	
六、会计理论研究的新领域	69
第四章 概念、计量及会计理论的机制	72
一、会计理论的体系	72
二、会计假设的性质	73
三、环境性假设	75
(一)会计实体(76) (二)持续性(77)	
四、会计的目标	78
(一)相关性(80) (二)信息与数据(81)	
五、使用者的约束因素	82
(一)重要性(82) (二)一贯性(84) (三)一致性与可比性	
(85) (四)及时性(86)	
六、会计的计量	86

七、计量的约束因素	87
(一)不确定性(88) (二)客观性与可证实性(88) (三)货币单位的限制因素(90) (四)稳健主义(91)	
第五章 财务陈报的收益概念	93
一、净收益陈报的目的	93
二、机制性层次的收益概念	94
(一)收益计量的经济业务法(95) (二)收益计量的作业法(96)	
三、收益的解释性概念	97
(一)资本与收益的比较(98) (二)收益的财富保持概念(100)	
(三)将收益作为效率的计量(105)	
四、收益的行为性概念	106
(一)将收益作为一种预测方法(107) (二)其他行为性概念(108)	
五、收益中应包括些什么	109
(一)当期营业收益概念(109) (二)统括收益概念(111)	
(三)经常收益和非经常收益(112) (四)前期调整事项(113)	
(五)非常项目(113)	
六、净收益属于谁	114
(一)收益的增值概念(115) (二)企业净收益(115) (三)净收益属于投资者(116) (四)净收益属于股东(117) (五)净收益属于剩余权益持有人(117) (六)按净收益领受者分类的收益概念提要(117)	
第六章 收入与费用、利得与损失	119
一、收入	119
(一)收入的性质(119) (二)收入应包括些什么(121) (三)收入的计量(122) (四)收入陈报的时机(124)	
二、费用	131
(一)费用应包括些什么(132) (二)费用应如何计量(134)	
(三)费用的陈报时机(137)	
三、分摊概念	145

四、利得与损失.....	146
(一)利得(147) (二)损失(149)	
第七章 财务陈报与物价变动.....	151
一、物价变动的性质.....	151
(一)综合物价水准变动(152) (二)特定物价变动(153) (三) 相对物价变动(154)	
二、货币性与非货币性的分类.....	155
(一)货币性项目的利得与损失(157) (二)非货币性项目的重报(160)	
三、物价水准重报模式.....	162
(一)综合物价水准的调整(162) (二)个别物价变动的重报 (163) (三)相对物价变动(165)	
四、对按物价水准重报的评价.....	168
(一)按综合购买力重报(168) (二)按股东的购买力重报(170) (三)按企业的投资购买力重报(170) (四)按个别重置购买 力重报(172)	
五、外币换算与物价变动.....	174
第八章 现金与资金流转.....	176
一、现金流转信息的目的.....	177
二、现金流转信息的展示.....	181
三、资金流转的概念.....	182
(一)短期货币性资产流量(182) (二)净货币性资产流量(183) (三)资金的营运资本概念(185) (四)资金的全部财务资力概 念(186) (五)全部重大财务活动论(187) (六)会计原则委 员会《意见》第19号(187)	
四、各种现金与资金流转概念的评价.....	188
第九章 资产及其计量.....	191
一、资产的性质.....	191
二、资产计价的目 的.....	193
(一)计价作为计量收益的方法(193) (二)向投资者展示财	

务状况(195) (三)债权人使用的计价(197) (四)管理当局使用的计价(198)	
三、计价概念	198
(一)交换产出价值(199) (二)交换投入价值(204) (三)标准成本(208) (四)兼收成本计算与直接成本计算(209) (五)成本或市价孰低的计价(211) (六)各种计量概念的评价(213)	
第十章 流动资产与流动负债	216
一、资产与负债分类的目的	216
(一)向债权人展示偿债能力(216) (二)企业经营的描述(217) (三)按会计机制的分类(218) (四)按计价方法的分类(219) (五)现金流量的预测(219)	
二、营运资本	220
(一)流动资产的定义(222) (二)流动负债的定义(224) (三)流动资产与流动负债分类的不足之处(225)	
三、货币性流动资产	227
(一)货币(227) (二)应收项目(227) (三)货币性投资(229)	
四、非货币性流动资产	231
(一)非货币性投资(232) (二)预付费用(234)	
五、流动负债的计量	235
(一)货币性流动负债的计量(236) (二)非货币性流动负债的计量(237)	
第十一章 存货	241
一、存货的性质	241
二、存货计量的目的	242
三、存货数量的确定	243
四、存货计价的基础	244
(一)产出价值(245) (二)投入价值(246)	
五、成本所应包括的内容	253
六、存货成本与销售成本的组合	254
(一)个别确认法(255) (二)平均成本法(256) (三)先进先	

出法(257) (四)后进先出法(258) (五)零售价盘存
法(260) (六)毛利法(261) (七)价格变动时期几种成本
计算方法的比较(262) (八)各种成本组合方法的比较(264)

第十二章 厂场与设备：购置的和租赁的..... 265

一、厂场与设备的性质..... 265

二、计价的基础..... 266

(一)投入价值(267) (二)历史投入价值(268) (三)现行
投入价值(269)

三、成本的定义与内容..... 271

(一)最初成本的内容(271) (二)资本支出与营业支出(273)
(三)自制设备(274)

四、厂场与设备的出租..... 275

(一)销售性或信贷性租赁(276) (二)资本性租赁(276)
(三)经营性租赁(277)

第十三章 折旧..... 279

一、折旧的定义..... 280

(一)服务潜力的降低(281) (二)资本的维护(281) (三)
耗用服务的现行成本(282)

二、修理与重置..... 283

(一)修理、维修与资产的使用年限(284) (二)修理与重置
(284) (三)修理与效率(285)

三、对各种折旧方法的评价..... 285

(一)盘存法(286) (二)重置法(287) (三)变动费用法(288)
(四)直线法(289) (五)递增费用法(290) (六)递减费用法
(292) (七)折旧方法提要(296)

第十四章 无形资产、非流动投资及递延费用..... 299

一、无形资产的性质..... 300

二、无形资产的计价..... 301

三、无形资产的摊销..... 303

(一)有限寿命无形资产(304) (二)无限寿命无形资产(304)	
四、研究与开发成本	305
五、商誉	307
(一)对企业好感的价值(307) (二)超额利润的现值(308)	
(三)商誉作为一个总的计价帐户(308)	
六、商誉的入帐	309
(一)购入商誉(310) (二)“负”商誉(311)	
七、对未合并附属公司的投资	312
八、递延借项	312
第十五章 负债及其计量	314
一、负债的性质	314
(一)负债是在什么情况下发生的(314) (二)公正义务与法定义务(315) (三)无条件抵销权(316) (四)负债的可计量性(316) (五)受款人是否必须已知或可以确知(317) (六)负债的基本特征(317)	
二、负债的计价与利息的计算	318
(一)或有负债(318) (二)负债的现行价值(319)	
三、长期负债	319
(一)债务的提前偿还(320) (二)可调换债券(321)	
四、递延贷项	322
第十六章 业主权益	324
一、业主权益的性质	324
(一)业主权说(325) (二)实体说(326) (三)剩余权益说(327) (四)企业说(327) (五)基金说(328) (六)指挥者说(329) (七)各种权益理论提要(330)	
二、独资与合伙企业权益的分类	330
三、公司股东权益的分类	331
(一)按资金来源的分类(331) (二)法定资本的揭示(332) (三)对于收益处理限制的揭示(333) (四)对清算分配限制	

的揭示(333)	
四、合并财务报表	335
(一)合并财务报表的目的和性质(335)	
(二)合并权益的分	
类(336)	
第十七章 股东权益的变动	339
一、投入资本的增加	339
(一)股本的认购(340)	
(二)债券与优先股的调换(340)	
(三)	
股票股利与股票分割(341)	
(四)认股权与认股权证(343)	
二、投入资本的减少	344
三、企业合并	346
(一)购买法(347)	
(二)联营法(348)	
四、每股收益	349
(一)反映每股收益的目的(349)	
(二)股数的计算(349)	
(三)	
收益的计算(350)	
第十八章 财务报表上的揭示	351
一、揭示的性质	351
二、应揭示些什么	353
(一)数量性数据的揭示(353)	
(二)非数量性信息(354)	
三、编报后事项的揭示	355
四、企业分部业务的揭示	357
(一)揭示分部数据的必要性(358)	
(二)会计上的困难(358)	
(三)反对分部揭示的理由(360)	
五、揭示的方法	360
(一)正式报表的格式和项目排列(360)	
(二)使用名词和详细	
展示(361)	
(三)放在括号内的信息(362)	
(四)脚注(362)	
(五)补充报表与附表(365)	
(六)审计师的查帐证明书(365)	
(七)总经理或董事会的信件(366)	
(八)揭示方法提要(366)	
附录一 会计机构及其公告文件	368
附录二 会计文献	374

第一章 会计理论的研究法

一、会计理论的定义

“理论”(Theory)这个词有好几种解释,就其应用于会计来讲,最贴切的一个定义很可能为:理论是指“某一探究领域的通用观点所构成的一套前后一贯的假设性、概念性和实用性原则。”^①因此,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。会计理论也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。

单一的通用会计理论也许是合乎需要的,但会计作为一种重推理和重经验的科学,要说已经达到这一要求,仍然为时过早。目前所能做到的只是建立一套理论(模式)和可作补充性或相与争胜的次级理论(Subtheory)。就其定义来讲,每种理论都包含着一套由逻辑规划或推理论断所连结起来的说明或建议。说明又必须包含各种可验证的假设(Hypothesis)或前提(Premise),并作出结论,纵然个别的或更多的前提可能显然是以价值判断为依据的。不过,一种理论的基本检验是它的解释或预测能力。可是,抽象的解释并无多大用处,它们可能用来解释过去或现行事项;而对于这种预测(解释)的验证,至少部分地可以用来检验理论所能

^① 《韦氏新国际大辞典》(第三版)。

预测到的未来事项或状况的能力。

所有会计理论都将因产生预测性能更好的新信息或新理论而被修正或抛弃。“任何上升的物体终将下落”这一普通观念，由于物体射入太空后不再回归，而不得不加以修正，尽管在这一现象被预见以前，万有引力这一精确理论已经存在很久了。所以，所谓预见性是相对的，常因产生更好的理论以及更好的理论应用方法而得到改进。但是，预测的可靠性往往又是难以衡量的，这是因为，预测本身的性态原是相当复杂的。关于经济衰退的预测，可能促使国家采取防范措施，或者导致人民采取行动（如屯积居奇或抛售证券），从而竟然造成或加深了经济衰退。一种足以引出关于营业失败的预测理论，如果人们相信这种预测的话，确实是能够带来这种失败的。投资者、债权人拒绝为处于财务困难境地的公司提供资金，就能使该公司破产。会计师并非没有意识到按照传统会计程序行事，会有这种可能发生，而且越是正确地进行预测，甚至会越发加重这种情况。所以，在建立会计理论时，预测并不是唯一需要考虑的问题。在大多数情况下，还必须考虑理论关于对未来事项进行预测的危险或其他衡量能力所具有的可能性。

二、会计理论的层次

尽管会计理论有种种分类方法，从预测层次的观点来进行分类却是比较实用的。按照这种分类，会计理论主要有以下三个层次：

（1）试图说明现行会计实务，并预言会计师对某些情况将会如何作出反映，或对特定事项将会如何进行陈报的理论。这类理论与数据的收集程序和财务陈报的机制有关，称为机制性理论（*Structural theory*）或语法性理论（*Syntactical theory*）。

(2) 着眼于事物或事项以及用来表示它们的名词或符号之间的关系的理论。这类理论可以称为解释性理论 (*Interpretational theory*) 或语义性理论 (*Semantical theory*)。

(3) 强调会计信息使用者的需要, 以及会计报告和报表的行为或决策作用的理论。这类理论称为行为性理论 (*Behavioral theory*) 或语用性理论 (*Pragmatical theory*)。

(一) 机制性理论

论述传统会计实务理论体系的两本杰出著作是井尻雄士 (Yuji Ijiri) 的《会计计量的基础: 数学、经济与行为的探究》和罗伯特·R. 斯特林 (Robert R. Sterling) 的《纯会计理论的要素》。井尻的模式是说明传统会计实务的一种尝试, 不过, 他未将重点放在历史成本制度上。他认为某些偏向如成本或市价孰低法是反常的, 并且未用理论来加以说明。斯特林试图说明: “会计师应在处理帐目时做些什么?” 但其论述的大部分仍是限于历史成本制度。

还有些关于会计实务的其他著述, 包括保罗·格雷迪 (Paul Grady) 的《商业企业公认会计原则概要》, 路易斯·戈德伯格 (Louis Goldberg) 的《会计性质的探究》, 托马斯 H. 桑德斯 (Thomas H. Sanderg)、亨利 R. 哈特菲尔德 (Henry R. Hatfield) 与昂德希尔·穆尔 (Underhill Moore) 的《会计原则说明》及 W. A. 佩顿 (W. A. Paton) 与 A. C. 利特尔顿 (A. C. Littleton) 的《公司会计准则概论》, 其中佩顿与利特尔顿的著述, 就当时来讲, 规定性多于描述性。格雷迪的论文则和桑德斯、哈特菲尔德、穆尔的一样, 都是描述公认会计实务思想的。所有这些都不能称为现行实务的理论, 因为它们缺乏前提与陈述之间的必然联系。

为了对现行实务获得更深的理解、对传统理论得到更精确的评价, 以及对那些与传统理论不符的现行实务进行评价, 那些解释传统会计实务的理论是合乎需要的。这类关于会计机制的理论可就内部的逻辑性、一贯性来加以检验, 或看它们是否在实际上

能预言“会计师做些什么？”来加以检验。其中后一种检验是斯特林、托莱弗松和弗拉赫尔泰提出的。他们的论文指出，尽管传统理论是不完善的，但它们却鉴定了一些相关的变异。

其他理论除了用来确定会计师是否是正确规则的遵守者外，都不能加以检验。那就是，规则是能予检验的，概念则不能加以检验，因为就抽象概念来讲，除非加以具体化，否则就与会计师的活动缺乏一贯性。

(二)解释性理论

长期以来，会计师特别借助于经济学，试图寻求会计计量与现实世界现象的经济或物质概念之间的一致性。为了要对会计理论和会计实务给予某种解释，这种探究是必要的。尽管会计机制的制定是合乎逻辑的，却并不就表示它的解释是有意义的，除非用来描述或计量的符号和文字在实践上与现实世界现象发生了联系。没有这种联系，会计机制就成为缺乏实践意义的迂回运用。这就特别必须注意确保会计师对概念所作的解释要与会计报告的使用者所作的相同。因此，为了给会计上的命题提供一定的意义，必须运用解释性理论。

试图根据经济概念和实践观察来解释会计的例子，可以从约翰 B.坎宁(John B. Canning)、罗伯特 T.斯普劳斯(Robert T. Sprouse)和莫赖斯·穆尼茨(Maurice Moonitz)及埃加 O.爱德华兹(Edgar O. Edwards)和菲利普 W.贝尔(Philip W. Bell)的著述中找到。尽管坎宁强调要仔细地提供一定的定义，他也确实对他的定义作了经济上的解释。斯普劳斯和穆尼茨建议资产计价的最好解释是，它表示未来劳务的价值。因此，各种备选程序要以它们符合这一概念的程度来判断。爱德华兹和贝尔对价值和利润的概念作了经济上的解释，并提出如何能在使用上衡量这些概念的意见。在这些著述之后，有些人，例如，卡尔 R.贝德曼(Carl R. Beidleman)为了表明经济上的解释和从实际数据中取得的计量之

间的一致，也各根据自己的实验研究，发表了他们的著述。

一般说来，会计的概念是难以解释的，而且除了作为遵照特定会计程序所得到的结果之外，就没有什么意义。例如，资产的价值一般都是应用特定会计程序(例如，先进先出法或对历史成本应用直线折旧法)所产生出来的数字。会计收益是一个人为的概念，它表示遵照特定的计量规则所计算出来的收入超过费用的数额。这就需要会计理论来为这些概念提出有意义的解释，并根据这些解释去评价那些备选的会计程序。但是，一般概念常常不能给予正确的解释，而且不同的学术研究者会作出不同的解释。例如，价值就没有特定的解释。如果指的是现行价值，我们就容易取得一致的意见；不过，即使在这种情况下，在提出解释上的特定规则以前，我们还必须改用一些次级概念(*Sub-Concept*)，以便在解释上取得明确的一致。如未来劳务的现值、现金流量的贴现价值、现行市场价格和可变现净值等，所有这些概念都是属于现行价值的次级概念。使用这些次级概念，就能提出解释上的特定规则了。

下面是应用解释性理论的一个例子：假定我们要计量存货的现行价值，我们首先要设定一个能援用特定规则进行解释的次级概念。如果我们选用现行购买价格这一次级概念，我们就可将现行价值限定为某一项目在资产负债表日那天购买市场上的交换价格。假使不能得到市场行情或认为使用它们不适宜，则可用其他的备选程序来计价。于是，我们就可以断定先进先出法是一种最好的备选方法，因为依它计价的结果，与存货现行价值最为近似。不过，在这种情况下，我们也只能视为相对的近似，而不是绝对的近似。引用先进先出法所产生的结果究竟近似现行价值到什么程度，要视存货的平均持有期间和价格的变动率等各种因素而定。

(三)行为性理论

在会计理论的发展上，近年以来，出现了一种重视通讯决策

(Communication-decision)的趋向。这种理论着眼于向决策制定者传送信息的贴切性以及不同的个人或集体得到会计信息后所产生的行为。企业对外会计报告的最重要使用者一般包括股东、其他投资者、债权人和政府当局。可是，行为性理论还考虑到对外报告对管理当局在决策上的作用以及对会计师和审计师在工作上的反馈作用。因而，行为性理论试图衡量和评价那些备选会计程序和陈报工具的经济、心理和社会的作用。

会计理论上的这一方法现在还处于初创阶段，但它似乎确实为会计走向更为有用的理论开拓提供了指望。这种方法已经激起了会计界的学术专家和实务工作者对会计的基本目的，以及对以下一些问题的回答进行探究：谁是公开财务报表的使用者？各类使用者的特定需要是什么？通用报表的展示有无共同需要或应满足某些特定需要？投资者、债权人和经理人员对不同的会计程序和展示反应如何？

近年以来，着眼于研究备选财务会计程序的行为作用的论文很多。威廉(Thomas H. William)与格里芬(Charles H. Griffin)曾在他们所著《论会计上的实验检证的性质》的附录中，发表了有关这种研究规划的极好分类目录连同研究目标和研究结论的概要。着眼于备选陈报方针的行为影响的最新论文，如乔尔 S. 登斯奇(Joel S. Demski)所写的《财务陈报备选方针的抉择》，提出了一种备选财务陈报方针上关于资财分配结果的模式和评价。其他的一些论文则更特别着眼于会计数据与证券价格之间的联系，不过在许多论文中，会计数据与社会效益之间的联系是个压倒一切的问题。另一方面，霍夫斯塔特(Thomas R. Hofstede)曾经试图对使用会计信息的决策制定者获得更好的了解。他特别考虑到以下一些问题：(1)决策制定者处理会计信息比之处理非会计信息有所不同吗？(2)决策制定者对信息的某些统计特性所起的反应如何？