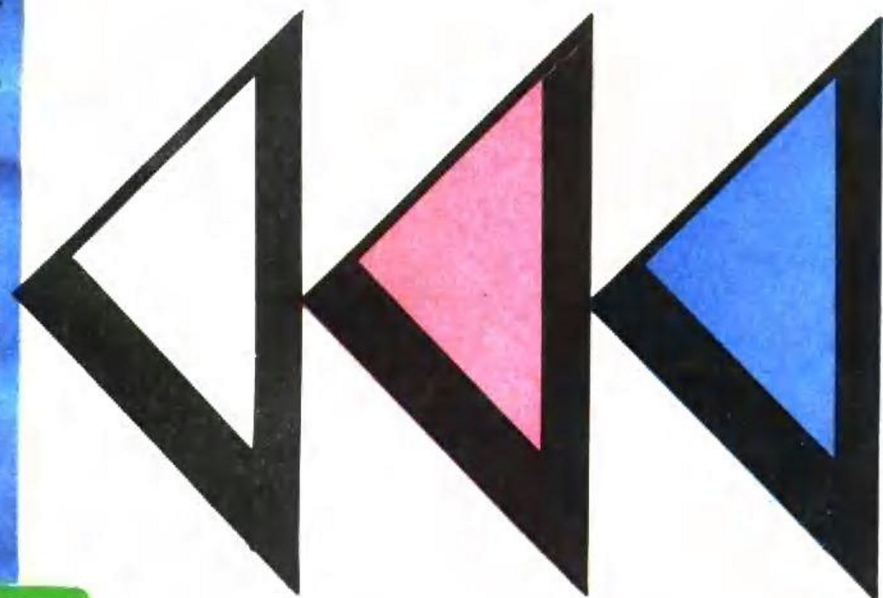


会计选择论

KUAIJIXUANZELUN

黎明 孙芳城 邓腾江 著

会计理论探索丛书



科学技术文献出版社

(京)新登字 130 号

图书在版编目(CIP)数据

会计选择论/黎明等著. -北京:科学技术文献出版社,1996

(会计理论探索丛书)

ISBN 7-5023-2835-1

I. 会… II. 黎… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 15827 号

科学技术文献出版社出版

(北京复兴路 15 号 邮编 100038)

中国科学技术信息研究所重庆分所印刷厂印制 新华书店重庆发行所发行

1996 年 6 月第 1 版 1996 年 6 月第 1 次印刷

850×1168 毫米 32 开本 5.375 印张 109 千字

印数:1-2000 册

定价:7.90 元

《会计理论探索丛书》编委会

主 编： 杨纪琬 娄尔行 葛家澍 阎达五

常务副主编： 毛伯林 邓腾江

副 主 编： 丁平准 王俊生 石成岳 吴水澎
 李学柔 杨宗昌

《会计理论探索丛书》序

会计与经济总是紧密地联系在一起的。经济离不了会计,会计离不开经济。经济越发展,管理越需要,会计越重要。

“发展——改革——发展”是会计实践、会计理论不断前进、不断深化、不断完善的客观规律。没有发展的客观要求,就不会产生发展的愿望,也就不会形成发展的意识;改革既受发展要求、发展愿望、发展意识的驱使,又是实现发展目标的永恒动力,没有会计的改革,就根本不会有会计的发展。

党的十一届三中全会以来的10年,是充满生机、活力的10年,10年的改革,会计事业取得了丰硕成果。这些成就,有待于我们去总结、去反映。随着改革开放的迅猛发展,新情况、新事物、新问题层出不穷,也急待我们去探索、研究,去作出科学回答,这也是摆在我们面前的光荣而艰巨的任务。

本《丛书》的编著出版,正是通过对现实问题的研究,通过对会计基本理论、业务理论的探索,通过“双百”方针的着力贯彻、会计学术的活跃与繁荣,为贯彻、实现中国会计学会的科研规划,为建立具有中国特色的、以提高经济效益为中心的会计理论、方法体系,起到一点添砖加瓦的作用。

《会计理论探索丛书》是融合会计学术、会计知识、会计经验为一体,汇集不同学派、不同观点、不同主张的会计理论系列专著。只要是确有见地、言之成理,有助于繁荣社会主义会计学术、强化社会主义会计管理并符合《丛书》宗旨和条件的,经过编委会审查认可均可纳入《会计理论探索丛书》。

这块会计学术园地,是属于我们会计界的广大作者和读者的,是属于我国会计实际工作者、会计理论工作者、会计教育工作者和不同层次的会计后备军的。我们殷切地希望我国会计界的同志、朋友们,都来认真地关心她!用我们集体的智慧和力量,通过辛勤耕耘和科学管理,让她孕育出许许多多群众喜爱、社会欢迎、经得起实践检验的优秀成果。

祝愿这套《会计理论探索丛书》能够为我国的社会主义建设服务!能够给会计学术宝库不断地增添佳品!祝这套丛书经久不衰,与世长存,永葆青春!

《会计理论探索丛书》编委会

序 言

会计选择,是指会计工作者为了实现某种特定的目标,在两个或两个以上的机会中挑选出一个的行为。会计的历史源远流长。在会计发展的历史长河中,不仅存在着许许多多复杂的选择问题,同时也不断地积累了无数处理会计选择的正、反两个方面的经验。凭借着这些经验,实现了会计一次又一次的变革,推动着会计理论与会计方法的迅速发展。

究竟怎样才能使会计选择能够科学、合理、有效和规范地进行?至今仍然是一个等待回答的难题。因此,“会计选择”这个问题的提出,无论是从理论上还是从实践上讲,都是一个亟待我们用科学的态度去探索、去作出回答的一个紧迫而重要的任务。遗憾的是,从古到今,从国内到国外,研究这个问题的人不多,提供这个方面研究成果的很少。因此,“会计选择”实实在在还是会计领域中的一块亟待开发的处女地。他们面临的是:参考文献奇缺,没有能借鉴的成果,条件极差,困难重重,从这个意义上讲,“会计选择”的研究又属会计领域中的一大难题。

在会计改革中涌现出了一大批年轻的学术带头人,他们是一支生力军,他们更是一支有志气、有魄力、不畏艰险、敢于攀登的突击队。《会计选择论》的作者们正是以这种生力军、突击队的风貌和气度,看准目标迎着困难前进的。从选题到成书,他们拼搏奋进、夜以继日地辛勤劳动,特别是他们在承担了繁重教学任务的压力下,前后仅仅花费了一年多的时间就取得了研究成果。这些研究成果已经完成并即将出版与读者见面了。

作者通过这部专著,率先向国内的会计工作者系统地阐述了会计选择的理论与方法,提出了作者自己的创新观点,这对会计理论工作者和会计实务工作者来说,都是具有参考价值的。

本书从研究方法上看,作者主要采用的是“归纳——规范”的方法,是从应用、规范的角度去研究会计理论和会计方法的选择,对会计选择的含义、要素和程序进行了充分的论证,特别是对会计选择的合理性、合法性、随意性和投机性进行了更为深入的分析,从而提出了应当怎样去规范会计选择行为的思路 and 原则;最后还比较集中地论述了国际会计的选择与协调,所有这些都是可以肯定的。

再从《会计选择论》的研究成果上看,我认为该书的作者还较为集中、系统和成功地处理并解决了以下几个带根本性的“关系”问题:

(1) 会计选择与会计比较的关系。会计比较是会计选择的前提(或必备)条件,没有会计比较也就无法进行选择;会计选择是在会计比较的基础上更进一步的拓展和深化,没有会计选择,就不可能给会计比较赋予强大的生命力。

(2) 会计选择与会计发展的关系。作者提出“会计发展的历史,其实就是会计选择的历史”,“会计是在选择中发展的”这样一些创新观点,丰富了当今的会计理论体系。

(3) 会计选择与会计目标的关系。会计选择决非瞬间的决定,而是一个系统的动态过程。一个科学、完整的选择程序,总是在会计目标的指导下进行的,离开了会计目标,会计选择将是盲目的、失去意义的;正确地进行会计选择,又将是实现会计目标的有力保证。

(4) 会计选择与会计环境的关系。会计不仅仅受经济环境

因素的影响,而且也要受特定的政治、法律、教育、文化等等因素的制约。会计理论方法体系是建立在对环境因素的假定之上,这就决定了会计选择不能脱离会计环境而孤立地存在。特定的会计环境,决定着会计选择的特殊性。

(5)会计选择与会计行为的关系。会计选择是一种会计行为,不同的会计选择,必然要影响有关方面的利益并使会计信息在相关性、可靠性和对比性等方面受到明显的影响,这就在客观上提出了对选择者行为进行规范的必要性。

此外,会计选择与会计信息质量也还存在着极其密切的联系。

最后,我认为,这本填补空白的创新之作还需要肯定的是:体系严密、内容丰富、资料翔实、论述充分、观点新颖、文字朴实。特别是耗费的时间不多(仅仅用了一年多的时间),劳动强度极大(高效率、快节奏)更是难能可贵的。在这本书即将付梓之时,我除了向这几位青年学者道贺之外,我还希望本书的广大读者能够真心实意地爱护她,用积极的态度去关心她,通过研究、讨论,共同把“会计选择”这个崭新课题的探索开展下去,把这项研究进一步推向深入。

毛伯林

1996年5月

于西南财经大学光华园

前 言

会计既是一个信息系统,也是一种管理活动,同时还是一门行为艺术,三者不可分割,强调三者之一而否定其余都不能完整地解释会计的本质和现象,只有三者合一才能建立符合客观实际的现代会计理论和方法,指导会计实践。

为什么说会计同时也是一门艺术呢?这是因为会计存在着大量的选择问题,会计的艺术性体现在会计选择之中。会计所面临的社会经济环境复杂多变,会计对于环境因素的影响不能作出唯一反映或解释,其理论体系建立在对环境因素的假定之上,从而决定了会计方法的灵活性和选择性,即针对不同的环境因素条件,会计工作者基于某种目的作出不同的反映,会计选择的存在说明了这点。会计选择有利有弊,我们不能因为会计选择有弊端就不承认会计的艺术性,会计选择的存在是不以人们的意志为转移的。英国《大英百科全书》1980年第15版认为:“会计是一种艺术,它记录、分类和总结一个企业的交易并报告和解释其结果”。美国执业会计师协会(AICPA)所属会计名词委员会在发表的《会计名词公报》上讲:“会计是一种艺术,它用货币形式,对具有或至少部分具有财务特征的交易事项,予以记录、分类及汇总并解释由此产生的结果,使之处于有意义(有用)的状态”。并认为:“艺术有一部分是科学,但艺术还包括加到科学上的艺术家的技巧和经验。对会计来说,定义强调的是会计人员运用其知识,以解决特定问题的那种创造性的技巧与能力”。可见,会计是一门艺术的观点已被普遍接受,它强调运用科学的技巧、经验和能力,从而揭示了会计科学的客观规律和基本特征。

从某种意义上讲,会计是一门不太精确的科学,即会计信息的真实性只能是相对的而非绝对的。会计信息的真实性是在一定条件下的真实性,如果一味追求“绝对的”真实性,那么就会脱离实际,违背客观规律。在现行会计制度和惯例下,不同的会计人员从相同的经济事项中得到并提供不同的会计信息,之所以出现这种情况,是因为会计人员可以自由地在一套会计程序和方法中进行选择,并且不得不进行主观估计、分配和摊销。会计选择的行为是为了实现选择者一定的目标,而目标又受社会经济环境的影响和制约,目标的确定既可能是客观的,也可能是主观的,我们无法解决不同个人或集体在选择上的差异。由于经营者或会计人员具有选择的灵活性,从而能够随心所欲地报告企业的经营业绩,影响企业收益、税收、现金流量、股票价格和企业价值,这也是为什么经营绩效较差的企业常常改变会计方法的原因。因此,有必要建立一种如何进行会计选择的理论和程序,以指导会计实务。

会计的历史,其实就是会计选择的历史。会计总是在选择中择优汰劣,随着人们对会计认识的逐步深入,用新的会计理论和方法代替旧的会计理论和方法,会计必将得到进一步发展。会计选择问题是当今会计界面临的不可避免的重大理论课题和亟待解决的实际问题,这也是我们写这本书的缘故。本书在多年调查研究的基础上,本着科学求实的态度,对企业会计选择问题进行有益的研究和探索,意在抛砖引玉,求得广大会计工作者的重视,为繁荣会计事业,完善会计理论和实务作出我们的一点贡献。在写作过程中我们常常处于两难境地:一方面我们要有创见性地解决会计选择的一些带规律性的问题,并从应用和规范的角度作出解释和说明;另一方面,有关会计选择的参考文献又严重缺乏,甚至根本就

有。困难是很大的,但我们最终还是完成了这本书的写作,尽管书中的一些观点和内容有待进一步探讨和完善,但我们毕竟迈出了第一步。作为一种尝试,书中难免会存在着不少缺点或不足之处,请读者给予批评和指正,以利于我们将来对会计选择进行深入研究。

《会计选择论》由黎明同志拟定写作大纲,经《会计理论探索丛书》编委会主编葛家澍教授、常务 副主编毛伯林教授、副主编吴水澎教授推荐和同意,列入该丛书出版计划,这体现出我国著名会计学家对中 青年会计工作者的关心和扶植。本书在黎明(第一、三章)、孙芳城(第二、五章)、邓腾江(第四、六章)三位同志分工撰写的书稿基础上,反复讨论、修改,最后由黎明、孙芳城定稿。毛伯林教授审阅了全部书稿并惠颂序言,为本书的出版付出了大量的心血和劳动。张为国教授也提出了很好的意见,我们在此表示最衷心的感谢!

著 者

1996 年 3 月于重庆

目 录

第一章 会计选择导论	(1)
一、会计选择的基本涵义	(1)
二、研究会计选择的意义	(3)
三、会计选择的基本分类	(7)
四、会计选择的要素分析	(9)
五、会计选择的一般程序	(12)
六、会计选择内容的界定	(14)
第二章 会计理论选择	(17)
一、会计理论概述	(17)
二、会计目标选择	(23)
三、会计模式选择	(36)
四、会计准则选择	(49)
第三章 会计方法选择	(64)
一、会计方法选择概述	(64)
二、会计处理程序的选择	(66)
三、会计核算专门方法的选择	(67)
四、资产要素确认、计量方法的选择	(72)
五、权益要素确认、计量方法的选择	(89)
六、收入、费用、利润要素确认、计量方法的选择 ...	(92)
七、财务报告编制与分析方法的选择	(98)
第四章 会计选择的合理性、合法性与随意性、投机性	
.....	(102)
一、会计选择的合理性	(102)
二、会计选择的合法性	(110)

三、会计选择的随意性	(112)
四、会计选择的投机性	(113)
第五章 会计选择规范	(116)
一、会计选择规范的必要性	(116)
二、会计选择规范的基本要求	(118)
三、会计选择规范体系	(121)
四、会计选择结果的披露	(127)
第六章 国际会计选择	(131)
一、国际会计概述	(131)
二、各国会计产生差异的根本原因——会计环境因素的分析	(134)
三、国际会计选择与协调	(146)

第一章 会计选择导论

一、会计选择的基本涵义

自从有了人类,就有了选择,当一群原始的人用呼号表示赞同其首领的提议:迁往另一个富饶的地区,或者向敌对部落复仇时,就是在作选择了。选择是一种思维活动,影响着人类的行为,它是人类社会所特有的现象,人之所以超出于动物,人类之所以能创造出灿烂的文明,正是由于它们具有选择的能力。我们无法想象没有选择的人生、没有选择的自然以及没有选择的世界。

选择,即挑选择定之意。是指人们为了实现某种目标而在若干机会中挑选一种的行为。选择是人们常常面对的无法回避的一个重要问题,在我们的日常生活中,常常会遇到要作出选择和决定的时候,例如:一个考生会面临如何填写报考志愿的问题,一个企业会面临如何安排全年的生产经营问题,一个国家实行什么样的治国方针以及制定什么政策的问题。只要存在机会,就必然存在选择。

一般而言,选择具有以下特征:

1. 选择是人(个人或集体)的主观能力的表现;选择既是一种意识行为,同时,它也是一种实践行为。

2. 选择并非先验的臆断或单纯的空想,而要以对客观必然的认识为根据;人的选择因其理智性而区别于动物的那种根据条件反射而作出的反应。

3. 选择总是出于某种需要和目的而作出的,人们之所以

选择甲而不选择乙,这是受他们的需要和目标制约的。

4. 在选择之前,应存在两个或两个以上的机会、可能或方案。如果机会、可能或方案只有一个,便不存在挑选或选择的问题。

5. 选择是立足现在,面向未来,它只对未来实践有意义,选择是对未来的行为确定目标、方向和实现这一目标的具体途径。

6. 选择不是瞬间的决定,而是一个提出问题、分析问题、解决问题的系统分析过程。

在管理学上,选择又称为决策。决策研究如何从两个或两个以上可供选择的行动方案或策略中选定最佳方案,以便达到预期目标。决策是对未来的行动方案作出决定;即使只有一个选择方案,对决策者来说也需要作出是否采用的决定。选择是在几种可能中任选一种,而决策则是从中选出最优。虽然两者不能完全等同,但从两者都是从若干可能中选取一种的行为角度来看,选择与决策是难以区分的。

会计亦存在大量而复杂的选择问题。会计的发展史,从某种意义上讲,也是会计理论和会计方法选择的历史。比如,单式记录与复式记录之间的选择,可以说是具有划时代的意义,正是因为选择了复式记帐,才标志着现代会计的到来。又如稳健主义的广泛采用,在对于未来事项的衡量技术尚不能做到十分精确的情况下,会计人员常选择对本期净资产及收益较为不利的方法和金额。会计是在择优汰劣中发展的,会计选择的存在是不以人的意志为转移的,古今中外毫无例外。

会计选择,简而言之,就是指会计工作者为了实现某种特定的目标而在两个或两个以上的机会中挑选出一个的行为。这种行为既可能是个人的,也可能是集体的;既可能是有意

的,也可能是无意的;既可能是加以规范的,也可能是随心所欲的。在存在着各种可相互替代的计量、记录经济活动的方法的情况下,会计选择是不可避免的,几乎在会计工作的任何一个环节都要遇到各种方法的选择问题,选择适当的计量属性和计量方法。会计理论和方法方面的人为差异将导致从相同的经济事项中得出不同的结果,从而在某种程度上影响会计计量、记录结果的准确性和可靠性。会计信息要受到会计基本假设、基本准则和业务性准则的影响,例如,根据持续经营假设、会计分期假设、配比原则和实现原则等,对可能发生的坏帐损失、固定资产应提折旧额、应计提的产品保证金费用等都需要人为估计和判断。企业在会计要素的计量上受到不同计价方法和会计原则的制约,从而影响会计信息的相关性、可靠性和可比性。对于广大会计人员来讲,会计选择既是一个熟悉的概念,又是一个陌生的概念,在实际工作中,会计人员常常会遇到大量的选择的问题而不知所措,例如,存货发出计价是采用先进先出法、后进先出法、还是加权平均法?会计选择的困境在于:我们不能随心所欲地胡乱选择,它必须受到一定目标、环境条件的限制和规范的约束,但任何规范都不能杜绝选择。如何科学、合理、有效、规范地进行会计选择,这正是本书写作的目的所在。

二、研究会计选择的意义

会计在确认、计量、报告各种经济业务对企业财务状况、经营成果、现金流转的影响的过程中所采用的方法往往不是唯一的,各种方法自有其产生的原因与优缺点。正是因为这些备用方法的存在才导致会计选择的产生。会计选择是会计统一性和灵活性之间相互关系的反映,它不可避免地受到会计

所处的社会、政治、经济、文化环境的影响和制约,这是会计适应社会经济环境的必然结果。在实际工作中,且不说做假帐,即使算真帐,同样的经济业务或会计事项,不同的人采用不同的程序和方法,其结果会大不一样,并且每种结果都被视为正确。如果在会计确认、计量、报告各个环节上的选择不同,其累积的差异更是大得惊人。面对若干不同的结果,我们如何解释呢?在缺乏解释会计理论和方法为何被选取的理论的情况下,人们又怎样控制会计选择所造成的影响呢?

会计选择的存在是必然的,也是合理的。合理性包括两个方面,一是必须符合目标,二是必须符合条件。不符合目标的会计选择当然是不具有合理性的,但一个会计选择仅是符合目标还不行,还必须符合条件。一项会计选择的价值在于它对主体(选择者或企业)的满足,一个不合理的选择,其价值等于零。比如,在成本费用分配方法选择时就必须考虑配比问题,否则,就无合理可言了。会计选择要考虑会计主体所处的环境因素的差别,不同的会计主体处于不同的环境因素之中,不同的环境因素必然产生不同的会计处理要求。只要会计环境的差异不能消失,会计选择的差异性就应得到承认和照顾,因此,在选择时应注意国家与国家之间,行业与行业之间以及企业与企业之间的特殊性。

会计选择追求的是个人和企业乃至国家利益(不仅是利润)的最大化,这是最本质的要求。同时,会计选择行为本身也要讲效益,要注意提高选择工作的效率,节约时间,以较小的代价组织好科学的选择。此外,还必须注意处理好企业利益与国家利益、目前利益与长远利益、内部条件与外部环境、利益与风险等关系。任何内容的会计选择都不是孤立存在的,其选择结果必然影响到与此有关的其他内容,或显现的,或隐含