

会计理论

郑石桥 陈建国 编著



新疆大学出版社

前 言

所谓财务会计,就是反映会计主体财务状况和经营成果的一门经济科学。财务会计的职能或工作环节有四项:确认、计量、记录和报告(揭示),其中确认和计量是最基本的职能。

关于财务会计的确认,目前有两种基础,一是权责发生制,一是现金流动制(改良的收付实现制);关于财务会计的计量,目前有两类原则,一是历史成本原则,一是非历史成本原则。这样,如果将确认和计量结合起来,就有以下四种情况:

1. 历史成本原则与权责发生制相结合,这就是历史悠久的传统会计;

2. 非历史成本原则与权责发生制相结合,这就是物价变动会计。

3. 历史成本原则与现金流动制相结合,这就是现金流动会计。

从逻辑上来说,应该还有非历史成本与现金流动制相结合,但人们目前尚未涉足这一领域。所以,从目前状况来说,财务会计体系如下图所示:



本书的主题就是这三大体系的理论问题。在具体内容安排上,我们把握这样一条原则:传统会计是大家所熟悉的,因此,本书仅涉及其中的基本理论问题;物价变动会计和现金流量会计相对来说是财务会计的新学科,所以,除介绍基本理论问题外,还介绍一些程序和方法。

需要说明的是,在本书的写作过程中,我们参考了大量的中外文献,现列示如下,并向这些文献的作者致谢!

- (1) 费尔行译 《论财务会计概念》;
- (2) 财政部会计司编 《国际会计准则》;
- (3) 陈今池编著 《现代会计理论概论》;
- (4) 常勋主编 《高级财务会计》;
- (5) 文硕著 《西方会计史(上)》;
- (6) 费尔行等编著 《资本主义企业财务会计》;
- (7) 葛家澍等主编 《会计基本理论问题探索》;
- (8) A·C·利特尔顿著 《会计理论结构》;
- (9) 美国会计学会 《基本会计理论》;
- (10) 郭道扬著 《会计发展史纲》;
- (11) 李健智主编 《现金流量会计》;
- (12) 王松年等编著 《国际会计》;
- (13) 陈亚民著 《会计规范》;
- (14) Yerhokam *Accounting Theory*
- (15) Robert Bloom, Pyeter T·Elgers *Accounting Theory and*

policy

此外,在本书的编写过程中还得到了崔光莲教授、王公达教授、惠尚文教授以及李瑞女士的大力支持,特此致谢!

编 著 者

一九九六年九月于秀林园

目 录

第一部分 历史成本与权责发生制会计理论 ——传统会计理论

第一篇 会计本质	(1)
第一章 会计对象	(1)
第二章 会计职能	(5)
第三章 会计目标	(9)
第四章 会计本质	(16)
第二篇 会计规范	(20)
第五章 会计规范约束条件——会计信息质量 特征	(20)
第六章 会计规范使用条件——会计基本假定	(31)
第七章 会计规范的具体内容	(36)
第三篇 会计要素	(51)
第八章 会计要素体系	(51)
第九章 资产负债表要素	(56)
第十章 收益表要素	(64)

附录 会计发展的影响因素和会计史分期	(70)
--------------------------	------

第二部分 非历史成本与权责发生制会计理论
——物价变动会计理论

第一篇 物价变动会计导论	(78)
第一章 物价变动会计产生的经济背景	(78)
第二章 物价变动会计基本理论	(85)
第三章 物价变动会计模式	(90)
第二篇 一般物价变动会计	(97)
第四章 一般物价变动会计程序	(97)
第五章 一般物价变动会计例解	(102)
第三篇 个别物价变动会计	(117)
第六章 个别物价变动会计程序	(117)
第七章 个别物价变动会计例解	(122)
第四篇 全面物价变动会计及物价变动会计 的局限性	(131)
第八章 全面物价变动会计程序	(131)
第九章 物价变动会计的局限性	(135)

第三部分 历史成本与现金流动制会计理论
——现金流动会计理论

第一篇 现金流动会计导论	(138)
第一章 现金流动会计的产生和涵义	(139)
第二章 现金流动会计对象、职能和目标	(151)
第三章 现金流动会计假定、原则和程序	(156)
第二篇 经营活动的现金流量	(163)
第四章 现金流量及现金流量表的结构	(163)
第五章 经营活动现金流量的确认	(170)
第三篇 投资和筹资活动的现金流量	(208)
第六章 投资活动的现金流量	(208)
第七章 筹资活动现金流量及特殊项目的处理	(214)

第一部分

历史成本与权责发生制会计 理论——传统会计理论

如果从卢卡·巴基阿勒的《数学大全》算起，财务会计也有500多年的历史了。在这500年中，历史成本计量和权责发生制独领风骚。这二者之结合一般称之为传统会计。这一部分介绍传统会计的基本理论问题。

第一篇 会计本质

会计本质就是人们对会计是什么的认识。应该承认，人们对会计的认识也是不断发展的，在不同的会计发展期，人们对之有不同的认识。今天，我们要认识会计的本质，决不仅仅是给会计下一个定义，而必须联系会计对象、会计职能和会计目标，才能真正认清会计是什么。所以，本篇讨论如下四个问题：

- (1)会计对象； (2)会计职能；
- (3)会计目标； (4)会计本质。

第一章 会计对象

所谓会计对象就是会计工作应该处理的事项，即会计人员将

各种会计处理施于其上的对象。会计对象确定了会计工作的范围，属于会计对象之内的事项，就是会计工作的范围，反之，就不是会计工作的范围。明确会计对象有助于会计人员更好地履行其责任，既不要越俎代庖，也不要失职。

关于财务会计对象，目前主要有三种观点，它们是：资金运动论、经济活动论和价值运动论，下面分别作一简要介绍。

一、资金运动论

资金运动论就是认为会计的对象是会计主体的资金运动。这种观点是我国会计界占主导地位的观点。这一观点虽然都承认会计的对象，是资金运动，但在具体表述上是有区别的。比较流行的说法是：“社会主义会计的对象应当是社会主义再生产过程中的资金运动。在目前，它一方面指在企业、事业、机关等单位中进行的资金运动；另一方面也指通过会计资料汇总所体现的，在各个国民经济部门范围内进行的资金运动。”^①此外，对于“资金”这一关键概念的理解也有差异。但是，比较一致的认识是：资金就是财产物资的货币表现。所以，通俗地说，资金运动论认为会计对象就是能用货币表示的财产物资及其运动。

资金运动论比较符合我国的实际情况，也基本上把握住了会计对象的本质。但是，这一观点有如下两点不足：

1. 明显地带有时代色彩。这里的资金实际上就是资本，单独提出“资金”这个词是为了将“资本”的剥削性舍象掉。从当时看来，由于强调会计的阶级性，所以，此举也是在情理之中。现在看来，未免不是多此一举。

(2)“资金”一词是苏联专家创造出来的，我国承袭过来了。对于一门管理学科而言，概念上的差异是允许存在的。但是，从发展的观点来看，我国的会计终究要走向国际化，因此，就不宜再强调

^① 《会计原理》，本书编写组，中国财政经济出版社，1963年版，第17页

会计的阶级性。

所以,如果撇开“资金”概念所包含的阶级性,我们认为,资金运动论基本上是科学的。由于长期以来,我们一直强调会计的阶级性,所以,这一观点也就占了主流地位。

二、经济活动论

经济活动论认为会计的对象就是会计主体的经济活动。这一观点比较流行的表述是:“可以把社会主义会计的一般对象概括为:企业和行政、事业等单位在社会主义再生产过程中所以用货币表现的经济活动。”^①这个表述虽然说明的是社会主义的会计对象,但我们完全可以由此推导出其他社会形态下的会计对象也是经济活动。所以,我们认为,这种观点比较科学,其理由如下:

1. 将会计对象定为经济活动具有广泛的适用性,可以适用于不同的文明阶段和不同的社会制度。

2. 在“经济活动”之前加上“可以用货币表现”这一限制词,就明确地确定了会计的范围,避免各项工作之间的混乱。例如,与人力资源有关的事项是企业的重要经济活动,但由于现在还无法对人力资源进行货币计量,所以,这种经济活动也就不是会计的对象。如果将来有一天,人力资源的货币计量问题解决了,则这种经济活动也就成了会计的对象。

三、价值运动论

价值运动论认为会计的对象就是会计主体的价值运动。这一观点是由我国会计学界的二位著名专家杨纪琬、阎达伍提出来的。他们在《会计管理是一种价值运动的管理》^②这篇文章中对这一问题作了较详细的论述。那么,什么是价值运动,他们认为,在社会主义条件下,价值运动就是资金运动;在资本主义条件下,价值运动就是资本运动。

① 《会计学基础》赵玉琨、黄代民编著,中国人民大学出版社,1982年版,第25页

② 《财贸经济》,1984年第10期

我们认为,将会计对象概括为价值运动是对会计对象的最科学的认识,其理由如下:

1. 较之“资金运动论”,价值运动不带有阶级性,能适用于不同的社会形态。

2. 较之于“经济活动论”,价值运动论更具有会计的色彩,反映了会计的本质特征之一——货币计量。

四、关于会计对象的几个问题

(一)几种提法之间的关系

正如前述,关于会计对象,人们有不同的观点。那么,是否意味着会计对象有许多种呢?事实上,人们心目中的会计对象只有一个,并且大家所说的都是同一个“事物”。只是人们站在不同的角度,对同一个事物起了不同的名字而已。资金运动论也好,价值运动论也好,经济活动论也好,只不过是提法不同而已,说到具体内容上,即哪些项目应列入会计范围时,三者之间无差别,无非都是资产、负债、权益、成本、费用、收入、利润等。所以,我们不要被表面现象所迷惑。

(二)关于会计对象与财务对象重复问题

一般认为,财务对象是一定主体范围内的资金运动(价值运动)。现在,我们将会计对象也归结为“资金运动”(价值运动)。显然,二者的对象重合了。于是有人惊呼:这怎么样?二门学科的对象怎么能重合呢?我们认为,对于同一对象,从不同的角度进行研究从而形成不同的学科是完全可能的。例如,对于地球,人们可以从其构造的角度来研究形成地质学,从其化学成份的角度来研究形成土壤学。人们就不会因为地质学和土壤学研究的对象相同而将二者混为一谈。财务学和会计学也是一样,二者的对象都是资金运动(价值运动),但财务学是从如何运作的角度来研究资金运动(价值运动),而会计学是从反映和控制的角度来研究资金运动(价值运动)。所以,财务和会计虽然对象相同,但不存在谁包含谁的问题。

题,而是相互平行的两项工作。一般来说,会计是为财务服务的。

第二章 会计职能

会计职能就是会计所具有的功能。关于会计职能,马克思有一句名言:会计是对生产“过程的控制和观念总结”。我国会计界认为这是对会计职能的科学概括,并且把“观念总结”理解为“反映”,把“控制”理解为“监督”,并且由此得出:会计的基本职能就是反映和监督,一般称这为“二职能论”。此外,还有人认为会计除了具有这三项职能外,还有其他职能,一般称之为“多职能论”。另外,西方会计界虽然不直接谈会计职能,但也有相似的内容,即认为会计具有确认、计量、记录和报告的功能。下面分别对它们作一简要介绍。

一、二职能论

(一)反映职能

所谓反映,就是运用一定的方法将会计主体的价值运动用货币数量的形式表现出来,为相关利益者提供数据,也就是马克思说的对过程观念总结。我们看到会计工作日常所做的填制记帐凭证、登记帐簿、编制会计报表都是会计反映工作。

会计反映具有以下几方面的特点:

1. 会计反映是一种综合反映。由于价值运动一定要有一定的物质承担者,而这些物质承担者又各有不同的计量属性,所以,必须按统一的尺度才能达到综合反映,而这种统一只有货币尺度才能实现。会计的基本特征之一就是货币计量。所以,会计反映是一种综合反映。

2. 会计反映是一种全面反映。会计主体的价值运动由许多具体内容所组成,并且川流不息。会计反映是一种全面反映,一方面,内容上具有全面性,即所有的价值运动都要反映;另一方面,时间上具有全面性,即会计主体各个时期的价值运动都要反映,不能间

断,也有人将这种时间上的全面性称为连续性。

3. 会计反映是一种系统反映。会计对价值运动的反映不是杂乱无章的,而是系统的。这种系统性表现在会计反映是对价值运动的一种系统分类,即首先将经济事项按会计科目进行分类,然后将会计科目再按会计报表项目进行分类,整个会计处理过程也就是不断分类的过程。所以,从这点出发,人们(包括利特尔顿)把会计学看成一种分类学。

关于会计反映职能,有人建议将之改为核算职能,我国的会计法也是用“会计核算”来表述的。我们认为,从表述的内容来看,会计反映和会计核算是一致的,但从字面上来看,“核算”较“反映”与会计更近,所以,会计核算优于会计反映。因此,我们认为,应该将会计的第一项职能表述为会计核算。

(二)监督职能

对会计监督有多种解释。但一般认为,会计监督就是会计人员在进行会计核算时,按照一定的规范,对会计主体的经济活动加以约束。会计监督具体包括以下方面的内容:

1. 以国家颁布的各项法律法规为依据,使会计主体的经济活动合法化,称之为合法性监督。

2. 以会计主体内部的预算、制度、规定为依据,使会计主体的经济活动不违反这些规定,称之为合规性监督。

3. 真实地编制财务报表,反映真实情况,称之为真实性监督。

会计监督的三项内容中,合法性监督和真实性监督是我国会计工作中所特有的,西方国家的会计无这些职能。在西方国家,会计人员不对经济活动的合法性负责,也不对财务报表的真实性负责,这些都由企业最高当局负责,会计人员只负有职业道德方面的责任。至于第二项内容,合规性监督,西方会计界也有此职责,不过,他们不叫会计监督,而叫会计控制。

会计监督是我国会计界一个长期未能较好地解决的问题,虽

然颁布了《会计法》，也未能改变会计监督不力的状况。企业各种违纪违法行为屡查不止，会计报表严重失真，并且这些趋势还在继续发展。1995年，在全国会计工作会议上，朱镕基副总理针对这种状况，提出了会计工作约法三章，随后，财政部在全国范围内开展了整顿会计工作秩序。我们认为，这些措施肯定会起一定的作用，但是无法从根本上解决问题，具体分析如下：

(1)从当前的情况来看，企业经营机制尚未转换，国有企业缺乏约束机制，在这种状况下，企业领导们势必会为了自己或企业的局部利益而采取一切可能采取的措施。而违反财经法纪，编制虚假财务报表是最简单，并且也是风险最小的两种办法。例如，私人消费由企业报销，为了多拿奖金而虚报利润等。从国家当前的指导思想来看，把制约企业领导这种行为的希望寄托给了企业的会计人员。这显然是一种乌托邦式的幻想。试想，作为“雇员”的会计人员怎么有力量去制止作为“老板”的企业领导的不法行为呢？现实生活中的大量事实也说明了这一点。所以，国家虽然赋予了会计人员合法性和真实性监督的职责，但实际上是免为其难，只能是说说而已。

(2)从理论上来说，监督者应该要在经济利益及有关各方与被监督者不相干，被监督者应该无法报复监督者。否则，这种监督和被监督的关系就无法正常运行。而在我国，会计人员的一切利益均由会计主体来决定，根本谈不上超脱，这叫会计人员如何去监督？有些有识之士认识到了这一点，他们提议成立会计局，对会计人员实行国家委派制。这样做虽然能解决利益超脱关系，但未免过于强调了会计监督职能，而脱离了会计的目标，并且缺少可操作性，全世界尚无此共例。既然西方国家不设国家会计局，不采取委派制就能解决合法性和真实性问题，我们又何必如此大动干戈呢？

我们认为，只有加强税务监督和国家审计，再辅以社会审计，就可以解决这个问题。现在的关键是，税务部门、审计部门无力做

到这一点。

以上分析了合法性监督和真实性监督,我们结论是:它们不是会计本身所固定的职能,而是国家强加给会计人员的,现在应该物归原处。

至于会计主体内部的合规性监督,从理论上来说,是会计主体最高当局赋予会计人员的,也是会计本身所固定的,应该发扬光大。

综上所述,会计监督不应该包括合法性监督和真实性监督,只应包括内部合规性监督,所以,为了名正言顺,应该改会计监督为会计控制。这样,会计就具有核算和控制的职能。

二、多职能论

多职能论者认为,会计除了反映和监督职能之外,还有其他职能,例如“概括地说,会计具有管理的职能。究竟具体有哪些职能,则是随着历史的发展而不断变化的。”

……在社会主义条件下,会计在管理循环系统不同阶段的具体职能,大致可概括为以下几个方面:①预测职能;②计划职能;③反映职能;④控制职能;⑤分析职能;⑥组织职能。”①又如:“现代会计的职能和范围除包括上述的会计核算(即簿记),会计分析,会计检查,建立和健全会计制度外,还应包括会计规划(如编制全面预算,制订目标成本,进行成本利润预测,并参与决策分析等)与会计控制(如成本措施的事前控制——价值分析,成本差异的日常分析——按例外原则管理等等)两项新的内容”。②

我们认为,尽管多职能论者的说法有一定管理,但都有两个共同的弊端:

1. 将人们对会计信息的利用看成会计本身,从而将利用会计信息而产生的职能作为会计的职能。显然,这是夸大了会计的职

① 《天津财院学报》1982年 第3期

② 《会计研究》1982年 第4期

能。

2. 将会计、财务、成本、审计四者不分，都归结于会计的名下。显然，这种大会计观点既不利于会计科学发展，也不利于财务、成本、审计科学的发展。

所以，我们认为，从目前的状况及近期来看，多职能论基本上是不可取的，会计的职能只有核算和控制。至于以后会计会不会出现多职能，现在还无法断定。

三、西方会计界关于会计职能的观点

西方会计界一般认为，会计具有对经济活动进行确认、计量、记录和报告这四项职能。所谓确认，就是确定一项经济活动在什么时候进入会计的什么项目；所谓计量就是确定经济活动进入会计项目的金额；所谓记录就是按一定金额将进入会计系统的经济活动确定的项目计入适当的帐户和帐簿；所谓报告就是对记入帐户的经济活动进行再分类，以适当的方式向有关利益集团提供会计信息。显然，上述确认、计量、记录和报告也就是填制会计凭证、登记帐簿和编制会计报表这些工作，而我们将它称为会计核算。所以，确认、计量、记录和报告基本上也就相当于会计核算。那么，西方会计界是否认为会计就没有控制的职能呢？我们认为，确认本身就包括有控制的含义，因为确认也就是经济活动能否进入会计系统的一道关口，要过这道关口就必须具备条件，经过审查，而这种审查就有控制之意。所以，我们认为，我国会计界的二职能论与西方会计界的四职能论虽然提法不同，但实质上是基本相同的。

第三章 会计目标

会计目标就是对会计对象履行会计职能所要达到的目的。由于要通过财务报告来实现，所以，也叫财务报告目标。会计目标取决于三个方面：一是相关利益集团的要求，即要求会计干什么；二

是会计对象,这决定了会计活动的范围,超出这个范围的东西就不能作为会计目标;三是会计职能,这决定了会计能干什么,超出了会计职能的事项,也不能作为会计目标。显然,由于人们的要求,会计对象及会计职能都在发生变化,并且具有国家差异,所以,会计目标就呈现出发展性和国家性。一个国家如果不能找准自己的会计目标,那么,会计工作的整个大前提也就错了,其结果可想而知。

一、美国财务会计准则委员会所确定的会计目标。

美国财务会计准则委员会于1978年11月发布了《企业编制财务报告的目标》,对会计目标进行了较详细的阐述。该公告认为,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,提供有关信息,以便作出合理的投资、信贷和类似的决策。并且对信息使用者及他们的信息需要作了较详细的分析。

(一)会计信息使用者

该公告认为,会计信息的使用者有:企业、贷款者、供应商、潜在的投资者和信贷者、职工、管理人员、董事、客户、财务分析和咨询人员、经纪人、证券商、证券交易所、律师、税务机构、管理机构、立法者、财务报刊、工会、研究人员以及社会大众。

从这些人员和会计主体的利益关系来看,有的对特定企业拥有或企图拥有直接的经济利益,有的为拥有或企图拥有直接利益的人所作咨询或充当他们的代表而得到利益。所以,会计信息使用者也叫相关利益集团。

从这些人员获取会计信息的途径来看,可以分为三类,一类是有权要求会计主体为其单独提供特定信息的外部利益集团,如税务机关等;一类是会计主体内部的信息使者;另一类是会计主体外部无权要求会计主体为其提供特定会计信息的外部利益集团。

那么,财务会计是否要满足这三类信息使用者的需要呢?不是,财务会计是以无权要求单独提供信息的外部利益集团为服务对象。其理由是:内部使用者可以很容易地获得其所需的信息,外

部有单独要求权者可以要求会计主体单独为其特定需要而提供信息,唯一依赖定期财务报告的是外部无单独要求权者。所以,财务会计就以它们为服务对象,也正是在这个意义上,财务会计也叫外部报告会计。

当然,财务会计以外部无单独要求权者为服务对象,并不意味着财务会计所提供的信息对内部使用者和外部有单独要求权者就毫无用处,而事实有时恰恰相反。外部无权者所需要的信息也正是外部有权者和内部使用者所需要的信息,只不过后两类使用者可以通过财务报告之外的渠道获得满足其特定需要的额外信息。

既然财务会计以外部无单独要求权者为服务对象,那么,他们包括一些什么人呢?该公告认为,他们包括投资者、信贷者和其他用户,并且主要是投资者和信贷者。接着,该公告对投资者和信贷者进行了解释。该公告认为,投资者为持有权益证券和债务证券的人们,主要是股东和长期债权人;信贷者包括为企业以卖方信贷提供货品和劳务的供应商、对企业有主张权利的客户、职工、贷款机构和债务持有人,主要是短期债权人。

财务会计为投资者、信贷者及其他用户提供信息,那么,这些用户使用这些信息的能力就决定了财务报告的通俗化程度。解决通俗化程序的原则有两个:

1. 对于那些于企业和经济活动具有合理程度的知识,而又愿意用合理的精力去研究信息的人们,信息应当是可以理解的。这是因为,会计信息是一种工具,它像绝大多数的工具一样,对于那些没有能力或不愿意去使用它,或者使用不当的人们,不会有什么帮助。但是,它的使用是可以学会的。财务报告应当为愿意学会正当地使用它的人们提供可理解的信息。

2. 成本效益原则。提供的信息既不能只能为少数人所理解,也不能因为少数人理解有困难而进一步通俗化。这里的关键是把握一个合适的“度”。