LIXIN KUAIJI CONGSHU

立信会计丛书

XIANDAI KUAIJI LILUN GAI

现代会计理论概论

LIXIN KUAIJI CHUBANSHE

陈今池·编著

立信会计出版社

立信会计丛书

现代会计理论概论

陈今池 • 编著

立信会计出版社

前　言

会计理论是会计学科体系中的一个重要组成部分。会计理论不仅可以说明和解释会计实务，从而对会计实务有一个更好的了解，而且对于评价和指导会计实务亦具有重要作用。

目前，我国经济处于进一步开放和深化改革时期，随着经济开放和企业管理体制的深化改革，会计实务亦必须作深刻的改革，并与国际会计惯例接轨。在这个过程中，迫切需要现代会计理论的指导，在我国会计学科体系中亦急需建立会计理论课程。近年来，由于逐渐重视会计的国际学术交流，目前已经翻译出版了不少国外的会计教材。但其中主要是财务会计和管理会计实务方面的教材，至今尚无会计理论方面的教材。有鉴于此，特编写这本《现代会计理论概论》。

本书是在1988年编写的《西方现代会计理论》的基础上编写的，并修订了其中较大一部分内容。全书共分为四大部分：第一部分为会计理论的结构和内容，其中包括第一、二、三章，共三章；第二部分为传统历史成本会计理论，其中包括第四、五、六、七、八、九、十章，共七章；第三部分为物价变动会计理论，其中包括第十一、十二、十三、十四章，共四章；第四部分为会计理论的新领域，其中包括第十五、十六、十七、十八章，共四章。全书共计十八章。

另外，为了便于读者阅读本书和从事会计理论研究，特编辑了四个附录：(1)外国著名会计学家；(2)外国会计专业团体；(3)外国重要会计理论文献；(4)英文参考书目。

本书的内容包括低级和高级两个层次的会计理论。低级会计

理论是指对现行会计实务所依据理论的阐述；高级会计理论是指对现行会计实务和所依据会计理论的深刻剖析，指出了其中存在的问题，并阐明了未来的发展前景。本书可作为我国财经院校会计专业高年级学生和研究生的教材，以及高级财会人员的自修读本。

在本书编写过程中，曾蒙中国人民大学赵玉泯教授、中央财政金融学院孙昌湘教授的大力支持，特此致谢。但由于编者水平所限，错误和不妥之处，恳请读者指正。

陈今池

目　录

第一部分　会计理论的结构和内容

第一章　绪论 ……3
第一节　会计的定义和内容 ……3
第二节　会计理论的性质和作用 ……10
第三节　会计理论的研究方法 ……18

第二章　会计理论的历史发展 ……23
第一节　会计理论的起源 ……23
第二节　会计理论发展的停滞时期 ……26
第三节　近代会计理论及其发展因素 ……27
第四节　现代会计理论的发展过程 ……32

第三章　会计理论的结构和内容 ……46
第一节　会计理论的基本结构 ……46
第二节　会计目标 ……51
第三节　会计假设 ……56
第四节　会计概念 ……61
第五节　会计原则 ……67

第二部分　传统历史成本会计理论

第四章　传统会计的特点和报表结构 ……79
第一节　传统会计的特点 ……79
第二节　传统会计的报表结构 ……86

第五章　收益的计量……90
第一节　收益的性质和作用……90
第二节　两种不同的收益概念……92
第三节　收益的计量……98

第六章　收入确认和费用配比……107
第一节　收入的确认……107
第二节　费用的配比……116

第七章　资产计价……123
第一节　资产的性质……123
第二节　资产的确认标准……126
第三节　资产的计价……128

第八章　流动资产……143
第一节　流动资产的性质和分类……143
第二节　存货的计价……148
第三节　存货成本的分配……154

第九章　固定资产和无形资产……160
第一节　固定资产的性质和分类……160
第二节　固定资产的计价……161
第三节　固定资产的折旧……168
第四节　无形资产的计价和摊销……176

第十章　负债和业主产权……182
第一节　负债的性质和计价……182
第二节　业主产权的性质和计量……190

第三部分　物价变动会计理论

第十一章　物价变动会计的理论基础 …… 203
第一节　物价变动会计产生的经济背景 …… 203
第二节　物价变动会计的内容和作用 …… 209
第三节　物价变动会计理论的结构和内容 …… 213
第四节　物价变动会计的应用情况 …… 220

第十二章　一般物价水平会计 …… 223
第一节　一般物价水平会计的特点和作用 …… 223
第二节　一般物价水平会计的发展和应用情况 …… 227
第三节　一般物价水平会计的程序和方法 …… 229

第十三章　现时成本会计 …… 242
第一节　现时成本会计的特点和作用 …… 242
第二节　现时成本会计的发展和应用情况 …… 248
第三节　现时成本会计的程序和方法 …… 258

第十四章　变现价值会计 …… 265
第一节　变现价值会计的特点和作用 …… 265
第二节　变现价值会计的发展和应用情况 …… 268
第三节　变现价值会计的程序和方法 …… 276

第四部分　会计理论的新领域

第十五章　管理会计 …… 283
第一节　管理会计产生的经济背景 …… 283
第二节　管理会计的内容和作用 …… 286
第三节　管理会计理论的结构和内容 …… 290

第十六章　人力资源会计 …… 307
第一节　人力资源会计产生的经济背景 …… 307
第二节　人力资源会计的内容和作用 …… 311
第三节　人力资源会计理论的结构和内容 …… 315
第四节　人力资源会计的程序和方法 …… 326

第十七章　社会责任会计 …… 334
第一节　社会责任会计产生的经济背景 …… 334
第二节　社会责任会计的内容和作用 …… 337
第三节　社会责任会计理论的结构和内容 …… 340
第四节　社会责任会计的程序和方法 …… 345

第十八章　国际会计 …… 350
第一节　国际会计产生的经济背景 …… 350
第二节　国际会计的内容和作用 …… 355
第三节　国际比较会计和标准化会计 …… 358

附录 1　外国著名会计学家 …… 374
附录 2　外国会计专业团体 …… 381
附录 3　外国重要会计理论文献 …… 388
附录 4　英文参考书目 …… 397

第一部分　会计理论的结构和内容

会计理论是指对会计目标、会计假设、会计概念和会计原则，以及它们与会计方法和程序之间关系的研究。会计理论不仅可以说明和解释会计实务，而且对于评价和指导会计实务亦具有重要作用。

在这一部分内容中，主要包括会计理论的一些基础概念、会计理论的性质和作用、以及会计理论的结构和内容。会计学界对会计理论的探讨虽然已有六七十年之久，但目前关于会计理论的阐述仍有许多分歧意见，有关会计理论的基本结构和内容，在认识上并不一致。另外，关于会计理论的一些基础概念，甚至亦缺乏公认的含义。由于现代会计理论正处于迅速发展时期，一些分歧意见的存在乃是不可避免的。但这种情况必然会对会计理论的学习和研究带来不少困难。本书的这一部分将对会计理论的性质和作用，会计理论的研究方法，和会计理论的各构成要素的内容及其相互关系，详细地加以阐述。

第一章 绪 论

第一节 会计的定义和内容

一、会计的定义

会计是一门新兴的管理学科。随着社会和经济的迅速发展，会计的职能和所包括的内容也在迅速发展和扩大。什么是会计？看起来似乎是一个容易解答的问题，但实际上对会计的精确含义，并没有一致的意见。对会计所包括的内容和范围亦没有明确的界限。总的来看，在会计学界对会计定义的阐述过程中，会计的职能和内容有逐渐扩大的趋势。

1941年美国权威会计专业团体——美国注册公共会计师协会(AICPA)的会计名词委员会发表的第1号《会计名词公报》，对会计所下的定义是："会计是以货币形式记录、分类和汇总具有财务特征的经济业务和会计事项，并说明其经营成果的一种技术。"这个会计定义曾经被引用许多年，并被会计界和广大会计人员所接受，但它所阐述的仅是传统的会计记录职能。

随着决策论和信息论的发展，在六十年代后期，美国会计学界对会计有了新的阐述。1966年美国会计理论权威机构——美国会计学会(AAA)对会计所下的定义是："会计是鉴定、计量和传送经济信息的过程，借以使信息使用者能够作出可靠的判断和决策。"

从上述定义来看，可以看出美国会计学会对会计本质的阐述有以下两个方面的特点。它们是：(1) 在会计定义中更明确地阐述出会计的目标，即会计是为报表使用者制定决策服务，提供制定决策相关的信息；(2) 会计信息的内容和范围扩大了，它所提

供的不仅限于财务信息，而是提供经济信息。但其中的第2点，并未得到美国会计学界的普遍接受。

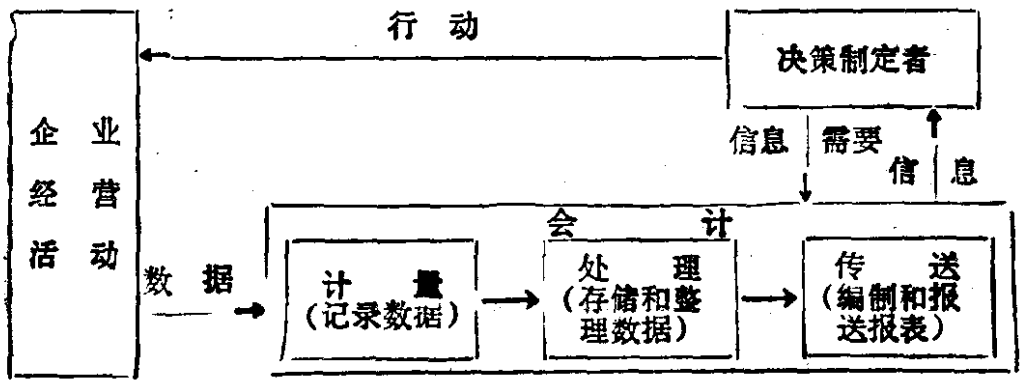
1970年，美国注册公共会计师协会所属会计原则委员会(APB)在其第4号公报《企业会计报表所依据的基本概念和基本原则》中，对会计所阐述的定义与上述定义相类似，即："会计是一项服务活动，它的职能是提供有关一个经济单位的数量信息(主要是财务性质的信息)，借以制定经济决策。"根据会计原则委员会所阐述的会计定义，明确地阐明了会计信息是为制定经济决策服务，而不仅限于为企业内部制定经营决策服务。

1978年，根据美国财务会计准则委员会(FASB)在第1号财务会计概念公报《企业会计报表的目标》所阐述的会计定义是："会计是计量、处理和传送有关一个经济单位财务信息的信息系统，依据它所提供的信息，报表使用者可据以作出合理的经济决策。"美国财务会计准则委员会所阐述的定义与会计原则委员会的定义，并无多大差别，都阐明了会计是一个信息系统。

根据上述现代会计的定义，会计是一项服务活动，它是联接企业和经济决策制定者之间的一个纽带。首先，会计计量和记录企业的经营活动数据；其次，将数据储存起来，并加工处理成为会计信息；最后，通过报表将财务信息传送给经济决策制定者。会计信息系统的输入是企业经营活动数据，输出则是经济决

图表 1-1

会计信息系统



策制定者所使用的财务信息。会计作为一个为企业经营和经济决策者提供服务的信息系统，如图表 1-1 所示。

图表中，决策制定者包括企业管理人员、投资人、债权人、政府主管机构，以及企业职工等。他们均需要通过会计报表了解企业的财务状况和经营成果。

二、会计的内容和范围

现代会计是处在一个迅速发展变化的社会环境之中，尤其是在六十和七十年代，大多数国家的社会和经济发生了巨大变化。经济上，在生产技术迅速发展，资本大规模积聚和集中的过程中，也不断承受着失业、通货膨胀和股票行情波动等问题的困扰；在社会上，企业职工迫切要求提高职工生活福利，社会公众则迫切要求改善生活环境，在上述社会经济环境迅速变化的影响下，使得会计的边界在不断地发生变化，会计的内容和范围在不断扩大。

根据美国出版的《会计师手册》(L.J.塞德勒主编)，对会计的内容和范围阐述如下：

1. 根据会计活动所包括的内容来划分，会计可划分为以下几种：

(1) 财务会计

财务会计 (financial accounting) 的活动是向外界提供会计报表，它是会计的最重要组成部分。直到目前为止，大多数会计文献和大多数会计理论研究均是有关财务会计的，它也是本书阐述的重点。

根据财务会计所依据的计量单位的不同，财务会计又可以分为历史成本会计、一般物价水平会计和现时成本会计。历史成本会计是以货币作为计量单位，并假定它的价值本身是稳定不变的；而一般物价水平会计和现时成本会计则认为币值并非是稳定不变的，在货币价值发生变化，尤其是币值不断降低的情况下，如

果以历史成本(指资产的原始购置成本)对资产计价和计量企业损益，就必然会低估资产的价值和高估企业收益，从而不能正确反映企业的财务状况和经营成果。

一般物价水平会计和现时成本会计同属于物价变动会计。但两者性质有所不同。一般物价水平会计是指以一般物价指数调整企业会计报表的数据，它并没有改变传统会计的基本结构；而现时成本会计则是根据个别物价(资产的重置价值)的变化，对企业资产和企业收益进行计价和计量，从而根本改变了传统历史成本会计的基本结构。

(2) 管理会计

管理会计(management accounting)是从财务会计中分离出来的一个会计分支。它主要是适应企业内部管理的需要，特别是计划和控制的需要，而产生和发展起来的。它所涉及的范围要比财务会计广泛，内容也比财务会计详细。

管理会计与财务会计的主要区别是：财务会计主要是向企业外界有经济权益关系的集团报告企业的财务状况和经营成果，因而财务会计也称为外部会计 (external accounting) 或对外报告会计。管理会计主要是向企业管理人员提供经营管理所需要的会计信息，因而，管理会计又称内部会计(internal accounting)或对内报告会计。

(3) 社会责任会计

社会责任会计(social responsibility accounting)，其主要活动是对企业经济活动的社会效果的计量和报告。其中一个是环境方面的，包括企业的废水、废气、废料对环境所带来的污染及其防治情况；另一方面是有关职工生活和本地区经济发展方面的，其中包括职工工资福利、劳动安全保护、技术培训，以及对本地区经济文化发展的财务支持等。

自七十年代以来，社会责任会计逐渐成为现代会计的一个分

支。社会责任会计被认为是传统会计的理论和实务，特别是会计技术方面的一个重要延伸和发展。它所核算的主要内容是企业经济活动的社会效益和社会成本。

(4) 税务会计

税务会计(tax accounting)的活动是依据税法编制各种纳税申报表。由于计算纳税收益所使用的会计方法，并不需要与企业本身使用的会计方法相同，企业一方面必须小心谨慎避免触犯税法，一方面又必须充分利用税收减免或优惠等条款，尽可能地减轻税负。由于经济发达国家的税制是相当复杂的，需要税务会计专家和税务律师提供咨询，因而，税务会计已发展成为现代会计的一个重要分支。

2. 根据会计报表的编制单位来划分，会计学科可以划分为以下几类：

(1) 企业会计

企业会计(business accounting)是指反映一个工商企业单位财务状况和经营成果的会计业务活动。由于不同行业企业所经营业务的不同，企业会计所处理的数据范围和所应用的会计方法和程序也不完全相同。

(2) 非企业会计

非企业会计(nonbusiness accounting)是指政府机构、教育和慈善机构的会计业务活动。由于它们属于非营利组织，经营目标不同于营利性企业，会计报表所反映的内容亦不同于营利性企业。

从传统上看，政府部门和非营利组织是不受会计界重视的。但近年来，它已成为迅速发展的会计领域。成本会计和成本效益分析等现代方法已广泛地应用于非企业会计。

(3) 国民经济会计

国民经济会计(national economic accounting)或称国民

收入会计（national income accounting），是现代会计的一个新发展领域。它所使用的是国民帐户（national accounts），核算的范围包括一个整个国家或地区国民收入的收支情况。

近年来，会计的传统观念不断地受到冲击，过去一直认为会计的主体仅是营利性企业或非营利事业单位，而现在则认为不仅应包括微观的企业，而且还应该包括宏观的整个国民经济。作为宏观会计的国民经济会计，它与企业会计的主要区别，在于核算的范围要比企业会计大得多，国民经济会计所提供的会计信息可以监控国民经济的发展，并对经济政策的制定起着重要作用。

国民经济会计所以在近年来越来越受到重视，反映了经济发达国家政府对国民经济的发展采取了积极干预的政策，他们不仅重视微观经济效果，同时也非常注意宏观经济效果。但是从国民经济会计的理论与实务的建立过程来看，最初并不是由会计学家，而是由经济学家和统计学家建立起来的，但由于它所应用的是会计原理和会计方法，所以它属于会计体系的一个有机组成部分。

3．根据使用方法的不同，会计学科又可以划分为审计、会计系统和控制两大类。

（1）审计

审计(auditing)通常指外部审计(external auditing)，或称公共会计(public accounting)。所谓的注册公共会计师(CPA)指的就是外部审计师。外部审计师所从事的业务范围，主要是查证企业会计报表的真实可靠程度，它的方法是查证性的。

内部审计(internal auditing)所从事的业务范围则有所不同，它主要是检查和评价企业内部控制制度是否严密，从而保证企业经营目标的顺利实现。

（2）会计系统和控制

会计制度和控制(accounting systems and controls)是指为会计数据的处理、存储和检索而设计的管理控制制度。其中包括内部控制评价制度和数据处理制度。

随着会计内容和范围的不断扩展，会计人员所需具备的知识亦不断扩展。可以用图表 1-2 列示近代二百年来会计知识范围的不断扩大情况。

图表 1-2