

财

经

KUAIJILILUN

学

会计理论

术

汤云为 钱逢胜 著

上海财经大学出版社

库

会计理论

汤云为 钱逢胜 著

上海财经大学出版社

453983

会计理论

KUAIJILILUN

汤云为 钱逢胜 著

责任编辑 金福林

封面设计 周卫民

出 版 上海财经大学出版社

(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

发 行 新华书店上海发行所

印 刷 上海市印刷七厂一分厂

装 订 上海浦江装订厂

开 本 850×1168mm 1/32

印 张 18.625 插页:2

字 数 467 千字

版 次 1997 年 8 月第 1 版 1997 年 8 月第 1 次印刷

印 数 1—4000

书 号 ISBN 7—81049—144—x/F·110

定 价 36.00 元

1.5.

前言

10350/10

会计是一门古老的学问,它萌芽于文明的远古时代。随着社会经济活动的发展和经济组织的演进,它在不同的文明社会中发展,又随着经济活动疆域的拓展,传播到世界的其他地方。会计由简单的序时记帐,发展到复式簿记;由手工的会计系统,发展到电算化会计信息系统。它的功能由会计个体内部经管责任的解脱到为内外信息用户提供决策所需的信息。近年来,随着科学技术和社会经济加快发展,会计也呈现出一种加速发展的势态。它正向着人力资源、研究和发展、环境保护、社会效益等领域延伸,会计的发展永无尽头。

会计是一门应用性很强的学科,人们对它的理性思考,历时已久。难以计数的会计学者曾孜孜不倦地探讨会计的各个要素及合理的会计处理方法。有关会计确认、计量和报告的论文汗牛充栋,然言人人殊,迄未有定论。于是有人改弦更张,试图为会计确定一个目标和若干基本概念,试图用逻辑的方法演绎整个理论体系。这种努力值得称道,但其结果仍未得到人们的普遍认同。

究其原因,一是会计受到周围环境的强力影响。经济体制的不同,文化习惯的悬殊,法律制度的差异,不仅影响经济业务,也影响人们对会计的认识。二是人们研究会计所取的视角不同,所用的方法不同,结论亦大相径庭,就形成了不同的流派。例如同一资产的计价,有人从其历史轨迹确认其历史成本,有人着眼当前现实,主张采纳现时价值。还有些人从未来的应用看,认为将要发生的现金流入量才是它真正的价值。众说纷纭,各执一词,但无一能抵挡住他人的诘难,使自己的理论做到天衣无缝。于是有人说会计理论本

无是非,只要在其假设的环境中能自圆其说即告成立。三是因为会计毕竟不是自然科学。人们观察的现象随时间而变化,随环境而变化,时过境迁,难以验证,更难以服人,难怪有人说会计是一门艺术而不是一门科学。尽管如此,人们的努力并非徒劳,真理越辩越明,人们的认识终会趋同,只是这一天尚未到来,从这一点说,会计又是一门年轻的学问。

综观各种会计理论书籍,大抵可以分为两类:一类为一家之说。著书者立论演绎,皆由己出。全书排斥异说,唯我独尊,然自我辩解,开掘甚深,蔚然自成体系。一类为百家之言,著书者吸纳众说,指陈是非,从混沌中理出头绪,在此过程中表达观点,为初涉会计理论者所喜见。本书属于后者。这类书中的成功者当推美国亨德里克森氏(Hendriksen)的《会计理论》巨著,编著者对其颇为推崇,在书中多有引用,并在可能的范围内将更多的研究成果纳入其中。

根据作者多年来从事研究生教育的经验,深感我国缺少系统论述会计理论的教科书,在教学中只得四处寻觅,自行编写试用。本书的一些资料曾以此方式试用多次,因其不成熟,不敢成书。近不禁学生催促、同事鼓励,不揣冒昧,匆促付梓。疏漏之处,诚请读者指出,待日后补正之。

汤云为 钱逢胜

1997年6月27日

目 录

第一章 会计理论及其研究方法	(1)
一、会计理论的定义	(1)
二、构建会计理论的方法	(5)
三、会计理论的分类	(11)
四、会计理论的检验	(18)
第二章 会计与会计理论的历史发展	(22)
一、古代会计的历史发展	(22)
二、近代会计的历史发展	(33)
三、现代会计的历史发展	(46)
第三章 会计规范和对会计原则的探索	(49)
一、会计规范的起因	(49)
二、会计规范的实质性启动	(53)
三、会计规范进程中的主要职业团体	(55)
四、会计规范体系	(72)
五、会计原则的探索与建立	(76)
六、我国对会计原则和会计准则的探索	(91)
七、对会计原则研究的反思	(96)
第四章 财务会计的理论结构	(102)
一、财务会计理论结构的基本构成	(102)
二、会计信息的使用者	(106)

三、会计目标	(107)
四、会计信息的质量特征	(110)
五、财务报表中的要素	(120)
六、会计基本假设	(123)
七、财务会计要素的确认与计量	(128)
八、操作限制条件	(138)
九、详细的会计原则及程序	(140)
 第五章 现金流量和资金流量	 (141)
一、揭示现金流量信息的目的	(142)
二、现金流量信息的揭示	(146)
三、其他资金概念	(149)
 第六章 财务报告中的收益概念	 (156)
一、收益的地位	(157)
二、两种不同的收益概念	(158)
三、收益应包括的内容	(165)
四、收益及其量度的确定方法	(169)
五、收益的陈报	(174)
 第七章 收入和费用、利得和损失	 (182)
一、收入	(182)
二、费用	(196)
三、利得和损失	(213)
 第八章 资产及其计量	 (217)
一、资产计价概念的变迁	(217)
二、资产的性质	(219)

三、资产计量的目的	(222)
四、资产计量的概念	(227)
五、对各种计价概念的评价	(236)
 第九章 流动资产和流动负债	(240)
一、资产和负债分类的目的	(240)
二、营运资本	(245)
三、流动资产与流动负债	(246)
四、货币性流运资产	(250)
五、非货币性流动资产	(252)
六、流动负债的计量	(253)
 第十章 存 货	(257)
一、存货的性质	(257)
二、存货计量的目的	(259)
三、存货数量的确定	(260)
四、存货计价基础的选择	(261)
五、成本应包含的项目	(274)
六、成本在已销货品和库存货品之间的分配	(276)
七、存货计价方法的行为影响	(289)
 第十一章 固定资产	(291)
一、固定资产计价的目的	(291)
二、固定资产的性质	(293)
三、固定资产的计价基础	(294)
四、成本的定义和应包括的内容	(300)
五、固定资产的租赁	(309)

第十二章 折 旧	(322)
一、折旧的概念	(322)
二、折旧、修理和重置	(331)
三、对各种折旧方法的评价	(333)
第十三章 无形资产	(341)
一、无形资产的性质	(342)
二、无形资产的计价	(343)
三、无形资产的摊销	(345)
四、无形资产的研究和开发支出	(350)
五、商誉	(351)
第十四章 负债及其计量	(360)
一、负债的性质	(360)
二、负债的分类	(363)
三、负债的确认标准	(364)
四、负债的计量	(368)
五、债务的终止	(372)
六、可转换债券	(375)
七、或有负债	(380)
第十五章 所有者权益及其变动	(382)
一、所有者权益的性质	(382)
二、所有者权益的分类	(391)
三、所有者权益的计量	(396)
四、所有者权益的变动	(398)
五、企业合并中的所有者权益问题	(414)

第十六章 物价变动会计的理论与实务	(427)
一、物价变动对会计的影响	(427)
二、物价变动会计模式的选择	(431)
三、一般物价水平会计	(438)
四、一般物价水平会计例示	(459)
五、对原始成本/稳值货币报告模式的评价	(466)
 第十七章 现时价值会计	(471)
一、现时成本会计	(472)
二、现值会计	(487)
三、脱售价值会计	(493)
附录 A: 英国现时成本会计制度	(505)
附录 B: Edwards 和 Bell 的现时成本会计模式	(520)
附录 C: 脱售价值会计	(529)
 第十八章 实证会计	(534)
一、实证会计理论结构	(535)
二、实证会计理论的特点	(537)
三、实证会计理论的研究方法	(539)
四、实证会计理论的研究内容	(540)
五、资本市场的实证研究	(541)
六、会计选择的实证研究	(564)
七、对实证会计理论的批评	(582)
八、结论	(583)
 主要参考文献	(585)

第一章 会计理论及其研究方法

许多人认为,会计完全是实务性的,而不是理论性的。对于持这种观点的人来说,会计只不过是一系列的实务、程序、方法和技术,是一种无须多加论述、调整和论证以形成“理论”的行为。在一定程度上,情况也确实如此,在早期,所颁布的会计准则绝大部分是用来规范会计实务的,对会计理论的探索即使有也不是总括性的。直到 20 世纪 50 年代以后,人们才意识到良好的会计实务应该有理论的指导,从而使会计理论的研究进入了一个黄金时代。

一、会计理论的定义

尽管“理论”这个词有多种不同的解释,但人们通常认为理论是用系统性观点表述某一探究领域的内部联系、概念、定义及命题,^①或者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、概念性和实用性的原则。^②理论的目的在于对现象作出解释和预测。

^① Kerlinger, F., *Foundations of Behavioral Research*, 2nd ed. New York, Holt, Rinehart and Winston, Inc. 1973.

^② 《韦氏新国际大辞典》(第三版),转引自《会计理论》,王澹如等译,立信会计图书用品社,1987,第 1 页。

将理论的定义应用于会计,可将会计理论定义为:

一套前后一致的假设性(Hypothetical)、概念性(Conceptual)和实用性(Pragmatic)的原则,是一个旨在探索会计本质的总体性参考框架。^①

简单地说,会计理论是对会计目标、会计假设、会计概念、会计原则以及它们对会计实务的指导关系所作的系统说明。

由于会计理论所阐述的是各种现象之间的内在联系,因此,会计理论的建立过程实际上也就是对现象之间内在联系进行观察、分析和推理的过程,著名会计学家 Hendriksen 就认为会计理论可以解释为一套以原则为形式的逻辑推理。^②同时,会计理论的建立过程也是对纷繁复杂现象的简化过程,它需要进行高度概括。但对会计准则而言,是应当更进一步具体化,还是应当保持一定的原则性和总括性,目前尚无定论。

作为一个总体性参考框架,会计理论的主要目标是解释和预测会计实务。

解释是指为观察到的会计实务提供理由。会计理论不是抽象的、无益的和琐细的分析,而是侧重于研究会计行动的思想。会计理论阐明了为什么会计行动是这样,为什么不采取其他方法,或者为什么可以使用其他方法的理由。例如,会计理论应当解释为什么一些公司愿意采用的是后进先出法而不是先进先出法。对会计实务的解释还可以对现有的会计实务进行评价,并进而促成良好会计实务的生成。

预测则是指会计理论应当能够预测未观察到的会计现象。应注意的是,未观察到的会计现象未必就是未来现象,它们包括那些已经发生,但与其有关的系统性证据尚未从数据中收集到的现象。会计理论的预测功能可以用来指导新程序的开拓。

① A Statement of Basic Accounting Theory, AAA, 1966, Para. 1.

② E. Hendriksen, Accounting Theory, Illinois: Richard D. Irwin, 1970, P. 1.

会计理论作为一个首尾一贯的逻辑性原则体系,其作用主要有:

(1)能使会计实务工作者、投资者、管理人员及学生更好地理解现有的会计实务。例如,为什么要为收入确认建立原则等。会计理论不单纯是理论本身的问题,它同时也是管理当局、会计人员与审计人员的实际应用问题,如果没有一个前后一贯的框架体系,就无所谓会计规范,会计就不能发挥其应有的作用。

(2)能为评价现有会计实务提供一个概念框架。对一些新出现的经济业务,如金融工具等,通常并没有会计规范,在这种情况下,可以用会计理论对这一特定的会计实务作出评价。

(3)能指导新的会计程序和方法的开拓。特别是负责制定会计制度或会计政策的政府机构和会计专业团体,必须首先正确认识会计理论,并以会计理论作为制定会计制度和会计政策的依据。

会计理论与会计实务之间的关系,以及政策制定者在会计理论和会计实务联系方面的关系,如图 1-1 所示。

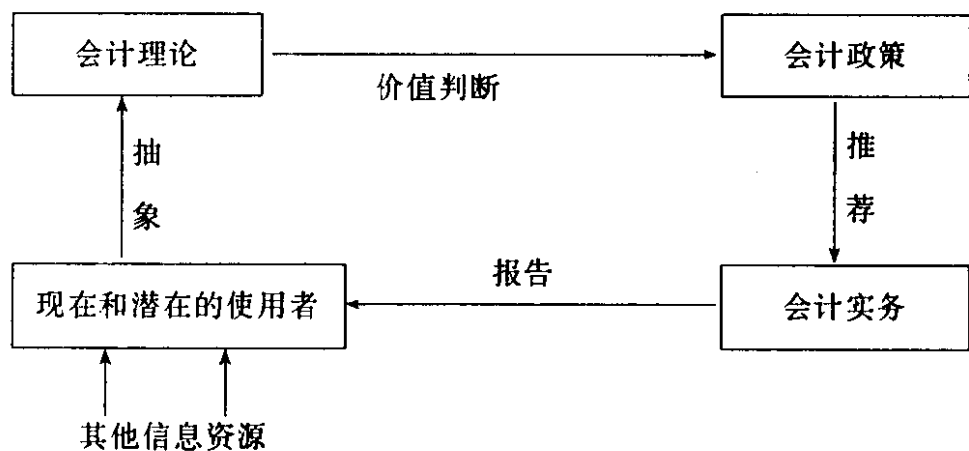


图1-1 会计理论、会计政策和会计实务之间的关系

图1-1表明,理论在会计中的作用不同于理论在自然科学中的作用,在自然科学中,理论来自以实践经验为基础的观察,而在会计中实践可以被改变,以顺应理论。

图 1-1 还表明,报告给决策者的会计信息的形式是怎样由所

采取的会计实务来决定的,这些会计实务是由具有会计理论知识,并对会计信息使用者的需要负有责任的会计政策制定者强行规定的,即所谓的会计规范。

理论通常会随着时间的发展而发展,即通过分析现存会计理论的预测误差或新构建的理论而对原有会计理论进行修正或扬弃。所谓会计理论的预测能力是相对的,它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。同时,还应注意,会计理论或原则只是影响会计实务的因素之一,政治、经济和法律都是属于众多与纯会计理论共同影响会计实务的因素,这一结果导致了预测能力的不可衡量和验证。因此,在大多数情况下,还必须考虑用理论对未来事项进行预测所可能发生的风险以及其他因素对预测的影响。

建立一套单一的通用的会计理论也许是必不可少的,但会计作为重推理和重经验的科学,要说已经达到这一要求,仍然为时尚早。目前所能做到的最多还只是建立一套相互补充的或对立的理论(模型)和次级理论(Subtheory)。尽管目前会计理论尚处在这一阶段,它还是有价值的。

理论赋予事实以价值和定义,即使部分地是错误的,往往仍然很重要,因为它使人类发现了从未观察到的现象,迫使人们从各个角度探索迄今尚不为人所知的事实,而且推动了更广泛、更富创造力的研究。

不管处在哪一级次,但就其定义而言,每种理论都包含着一套由逻辑规则或推理论断所连结起来的命题,而命题又必须包含各种可验证的假设或前提,并作出结论。

就像会计实务可能有最次至最佳的各种不同选择一样,会计理论也有不恰当至完美之分。理论存在着多等级的解释,它们的跨度可包括从想象直到事实。各种不同层次的会计理论也许可以用阶梯式的形状如图 1-2 来表示:

4. 结论(= 知识)
3. 推断(= 确信)
2. 假设(= 相信)
1. 推测(= 猜测)

图 1-2 会计理论解释等级

最低的层次称为推测,它与缺乏相关信息的猜测相差无几;较高一级的层次称为假设,它需要相关的证据来加以验证;第三层次称为推断,它通常与许多已知的事实相一致,因此会使人们确信这一理论是正确的;最高层次是结论性的,在某些领域,这一层次的理论是科学的,它所根据的是已经证实的知识。在自然科学中,这一层次的理论可以用数学术语来加以表述。

并不是所有的会计理论都是科学的或结论性的。诚如前述,不存在类似永恒的自然法则的不变的会计法则;并且,在会计中也不存在以产生的数据来建立数学公式进行表述的现存关系。但我们必须承认,会计理论中包含着结论性的知识,以及组成会计知识的观念之间存在着的 important 关系,尽管这些关系不那么精确也难以用数学公式来表述。

二、构建会计理论的方法

构造会计理论的方法很多,如 Ahmed Belkaoui 在所著的《会计理论》(1985 年)一书中,提到了事项法(The Events Approach)、行为法(The Behavioral Approach)和信息处理法(The Human Information Processing Approach)等。在 Vernon Kam 所著的《会计理论》中,全面运用了科学法(The Scientific Approach)。在中国会计教授会 1995 年年会上,香港科技大学李志文教授提出了实证法(The Empirical Approach)、分析法(The Analytical Approach)、行为法(问卷调查)(Behavioral Approach)

以及实验经济法(The Experimental Economic Approach)。在中国会计教授会 1996 年年会上,美国南加州大学 Ken Merchant 教授详细介绍了他从事了多年研究的实地研究法(Field Approach)。可见人们对构建会计理论的方法尚处在探索之中。

著名会计学家 Hendriksen 罗列了构造会计理论的诸多方法,如税务方法、法律方法和道德方法等。他认为,这些方法在构造和评价会计原则和程序的过程中都具有一定的作用。兹转述如下。

(一)税务方法

税务方法备受会计初学者的欢迎,原因是他总是将其判断建立在税务法规基础之上。从总体上说,虽然很多国家有关企业所得(收益)的税务对会计都有一定程度的影响,但这种影响在本质上一般都是间接的(在我国,税务对会计的影响一度曾是直接的)。由于会计的目标与税务的目标并不一致,因此,税法本身也就不能主导会计思想。不过,有关税务法规确实促进了良好会计实务的采用,如美国 1909 年试行的税法草案及其后的修正案中对折旧的规定,促进了系统性折旧方法的应用;而从另一方面来说,税务法规也确实实地阻碍了对一些更好会计实务的运用及认同,如一些因税法规定而被会计实务接受的方法在会计理论方面可能是经不起推敲的。

(二)法律方法

法律方法对会计理论构造的影响主要表现为以下几个方面:

- (1)有关收入确认规则中的法定所有权的转移;
- (2)有关收益分配方面的规定,如可作股利分配的应是收益,而不是资本等;
- (3)法定资本的揭示;等等。

从总体上说,法律虽然能影响会计理论的构造,但两者的目的毕竟是不相同的,法律所注重的是可用于纳税的收益和可用于分配股利的收益,而不是如何计量企业价值的增长和经营效率的高低。所以,大量法律方面的例子确实可以促进对会计理论问题的思考,但对会计理论的构造来说,法律并不是决定性因素。

(三)道德方法

道德对会计理论构造的影响主要表现在会计领域中的一些基本概念方面,如正直(Justice)、真实(Truth)、公允(Fairness)等。人们所熟知的无偏见(Absence of Bias)和公允呈报(Representational Faithfulness)就构成了所有可靠会计系统两个必要的特征;而中立性(Neutrality)意指不应当为了影响行动的具体方向而给信息赋予色彩,它构成了准则制定的本质特征。换言之,道德对会计的影响是渗透性的,方方面面的。英国在这方面最具特色。

但是,会计中的这些道德概念与现实生活中的道德概念是不尽相同的。如“真实”一词,在现实生活中意指根据事实,但在会计中的真实则指数据客观且可验证。有鉴于此,历史成本数据便正好代表了真实。而在目前的经济术语中,真实常常指资产和费用的计价或计量应当与事实相符。在这种观点下,所谓真实的财务报表,是指那些按资产的现时价值以及从价值变动中所得出的利润或损失来揭示的财务报表,倘若如此,却又与会计上的真实性相矛盾。会计上的真实性或财务报告的真实性则取决于作为产生这些报表基础的已认可的规则和原则,而从其他人的眼中,这样的真实性显然是不恰当的,历史成本计价原则屡遭批评的正是这种会计上的真实性。

(四)经济方法

用经济方法来解释会计概念,是近年来会计理论研究的一个