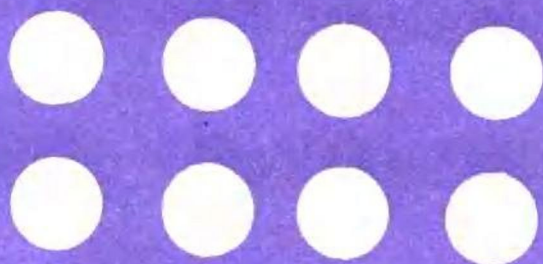


财务会计理论与准则

阳升连、秦中民 等编译



航空工业出版社

财务会计理论与准则

(英) 麦克·哈卫 著
弗莱德·克尔

阳升连 秦中艮等 编译

535516

航空工业出版社

1992

(京)新登字161号

内 容 提 要

随着我国经济体制改革的不断深化,财务会计改革势在必行,而逐步建立同社会主义市场经济相协调的会计模式,制定适应我国具体情况的会计准则,不仅需要总结我国的已有经验,而且要注意吸收以商品经济为依托的、在世界范围内具有普遍意义的会计理论与方法。本书恰好为我们分析、研究和借鉴以英国为代表的西方商品经济发达国家在这方面的经验与教训,提供了一个比较好的范本。

全书共有8章,其中包括:财务会计理论的建立,会计理论,会计概念,存货估价的争论,折旧问题,物价水平变动时期的收益及价值确认,现行成本会计的应用,以及会计准则的有关问题。

本书既可供高等院校财经和管理专业师生(研究生、本科生)和科研人员作为教学参考书,又可供在职财经管理干部和财会人员参考。

财 务 会 计 理 论 与 准 则

阳升连 秦中良等 编译

航空工业出版社出版发行

(北京市安定门外小关东里14号)

—邮政编码:100029—

全国各地新华书店经售

北京通县向阳印刷厂印刷

1992年3月第1版

1992年3月第1次印刷

开本:850×1168毫米 1/32 印张:7.25

印数:0001—4100 字数:184千字

ISBN 7-80046-445-8/F·053

定价:5.50元

序

随着我国经济体制改革的深入，会计必然要进行改革。会计改革应当与经济体制改革相配套，并为经济体制改革服务。当前，首先要为搞好大、中型企业服务。在我国逐步建立同有计划的商品经济相协调的会计模式，是会计改革的方向。我国会计改革已进入一个新的时期。“会计改革纲要(草案)”、“企业会计准则第1号——基本准则(草案)”等的陆续出台，是我国会计改革的一个重要里程碑。制定适应我国具体情况的会计准则，当然要总结我国制定会计制度的成功经验，但也要吸收以商品经济为依托的、在世界范围内具有普遍意义的会计理论与方法。由阳升连、秦中良等同志编译的《财务会计理论与准则》一书，为我们分析、研究和借鉴以英国为代表的西方商品经济发达国家在这方面的经验与教训，提供了一个比较好的范本。

麦克·哈卫和弗莱德·克尔所著的《财务会计理论与准则》一书，主要立足于英国的财务会计理论与实际，通过分析英国的标准会计惯例与征求意见稿(SSAP和ED)，系统地揭示了英国财务会计理论与会计准则的相互关系和目前的发展水平，讨论了会计准则在会计学框架中的作用，并剖析了西方经济学理论对会计理论的重大影响，该书对当前英国从研究会计理论出发来制定会计准则过程中存在的矛盾及问题，也作了精辟的分析，同时提出了作者自己的见解。该书两条显著的特点是：(1)视角独特。作者将会计理论与会计准则结合起来探讨，并从经济学理论建设的角度来认识、阐述会计理论的建设。(2)联系实际具体。书中对会计准则的探讨一般都要用具体的会计方法来加以说明，尤其是该书的第六章和第七章(物价水平变动时期的收益及价值确认、

现行成本会计的应用),用大量的实例说明理论,可操作性较强。

总之,这是一本较好的会计理论专著。阳升连和秦中艮等的译本基本上是忠实于原文的。由于译者精通会计业务,因此,译本较为清晰流畅,达到了“信”与“达”的水平。这本译著的出版,将为我国正在进行中的会计改革提供有益的借鉴。故乐为之序。

葛家澍

1991年12月15日

前 言

《财务会计理论与准则》一书系由英国伦敦工业大学财务会计系主任麦克·哈卫教授和伦敦会计教学中心合伙人弗莱德·克尔先生所著。本书系统揭示了英国财务会计理论与会计准则的相互关系和目前的发展水平，讨论了会计准则在会计学框架中的作用，剖析了西方经济学理论对会计理论的重大影响，深入分析了英国当前研究会计理论和制定会计准则过程中存在的矛盾和问题。本书视角独特，观点新颖，在许多问题上有自己独到的见解。它不仅在会计理论的研究和会计准则的制定上对我们有着重要的借鉴意义，对一些实务问题的处理思路也对我们富有启迪。

本书译成中文，是阳升连、秦中艮、林常青、肖凡四人真诚合作的结果。由阳升连、秦中艮主译。大体分工是：第一、二、三、四、八章由阳升连译，第五章由林常青译，第六、七章由秦中艮译。全书由阳升连总校和总纂，秦中艮和肖凡进行了通读和文字加工。

本书从始译到全部书稿译出，前后整整花了一年零二个月的时间，其间我们对书稿进行了反复的校正和修改。尽管如此，由于我们的水平及经验有限，译稿中仍不免有令人遗憾的地方。我们真诚欢迎广大读者给予批评、指正。

在本书出版之际，我们不会忘记向那些大力支持和帮助过我们的人们表示诚挚的感谢。我们首先要感谢的是香港银华国际发展有限公司的邬杏川先生，是他独具慧眼，有幸选购了这本书并转赠了我们。今天我们能看到这部书的中文译本，是和他的支持分不开的。其次要感谢的是著名青年学者文硕先生，是他鼓舞了我们翻译本书的勇气和信心。我们还要感谢的是当代著名会计学

家葛家澍教授，他能在繁忙的教学、科研工作中抽出时间为本书题写序言，并给予热情洋溢的评价，这既是对我们工作的肯定和支持，也是对我们广大莘莘学子的勉励和提携。在此要特别感谢的是本书的出版单位——航空工业出版社和该社副总编李德英先生，他们能洞悉本书的独特价值并欣然答应出版这部出自年轻人之手的学术性译作，实令人感佩。

最后要说明的一点是，英国作为会计理论和实务最为发达的国家之一，对西方许多国家的会计发展曾产生过重大影响，但其会计理论著述在我国介绍极少，散见于专业杂志上的文章一般也仅是泛泛而论，更不用说将会计理论与会计准则联系起来加以系统地研究的著述了。在我国目前会计理论研究和会计准则制定的这个非常活跃的时期，本书的引入，我们自认为是一件极富意义的事情。如果读者在垂颈本书时，能将书中内容与我国目前的实际会计发展状况及西方其他发达国家的会计著述结合起来，多作些思考，是不会一无所获的。

译 者

1991.11.23

再 版 序 言

要编写一本关于会计理论的书，特别是专门用于指导实务会计师和在不远的将来希望进入会计职业界的人们的会计理论教材，往往显得十分困难。的确，会计基本上是一种实务性工作。它主要是为商人服务的。这些服务需要借助实务会计师多年来为解决所面临的问题而创造的规则和惯例进行。许多年来，这种观点一直是大家所公认的。但是，近年来，由于人们对公布的财务报表和报告的要求越来越多，从而反映出这些数据存在严重的不足之处。不过，公平地说，当今编制会计报表的目的并不是为了满足目前对会计职业界提出的要求。因而那些不足之处不值得大惊小怪。

会计是为了满足日益复杂的经济发展的需要而不断发展的。最值得一提的就是股份公司的成立。这种现象的出现可能对建立综合性会计体系具有最大的推动作用。一旦所有权(即提供风险资本)和控制权(即作出决策)的分离已成为事实，则控制决策者明显需要向资本所有者报告其资金的使用情况。相应地，会计程序的发展就必须能满足这种需要，即通常所说的“经管职能”。现行会计惯例，特别是报表赖以编制的历史成本惯例，就是早期研究和发展的产物。

归根到底，会计报表不但要反映如何使用资金，而且还要反映如何明智地使用资金。这就导致了主要的财务报表由资产负债表转变成了损益表。在《公司报告》概述的情况得到满足之前，人们对会计报表的要求一直有增无减，都希望财务报表有助于各种使用者作出关于主体的决策。那么在今天的传统会计报表中出现一些缺陷也就不足挂齿了。

在认识到重新估价这些传统原则和惯例的必要性后，会计职业界成立了会计准则委员会，以研究那些极不规范化的惯例问题，并提出解决的建议。

在写本书时，会计准则委员会已公布约30个讨论草案，其中有三分之二已发展成为标准会计惯例说明。而且，在欧州经济共同体的推动下，政府已将大量对公布财务报表的要求纳入到1981年的公司法案之中。

正是因为这样，现在会计师已被大量的法律和准法律要求所包围。显然，他们需要有一个框架来解释这些要求。再者，尽管有许多详细的规则，但是为了提供真实和公允的观点，仍然需要有一些关键性原则。由此也可以看出研究会计理论的必要性。

我们觉得一开始就应该提出我们的观点。我们认为，会计报表据以编制的价值和收益这两个基本概念是会计师和经济学家发明的人为的抽象概念。因而在研究对经济事项的不同的会计处理方法时，我们不关心各种处理方法是否能使会计师得到更加“真实”的利润数额，因为在我们看来，探索“真实”利润无异于探求圣杯。相反，我们感兴趣的是，反映各种处理方法结果的报表是否或多或少地达到了财务报表的目标。即使在理论上，我们也是实用主义者。

本书第一版的书名为《财务会计理论》。再版对第一版作了重新修订。在继续保留解释会计理论并阐述其与实务工作者的相关性的同时，我们将重点转移到了描述会计理论和标准会计惯例说明的关系上面。本书所有章节都作了更新，以考虑近年来颁布的有关准则和公司法案的要求。

第一章作了实质性改动，主要研究建立理论的各种备选方法及其对发展会计准则的重要意义。第16号标准会计惯例说明问世后，使得物价变动会计问题更加复杂，以致难以在一章里面概括清楚。因此，我们用了两章的篇幅(第六章和第七章)对其加以论述。第六章对该课题作了介绍，而第七章则研究现行成本会计

的发展情况。第八章“关于会计准则”几乎是重写，以便考虑近些年的发展情况，同时也是为了加深本书的主题，即理论与准则的关系。

第四章“关于存货估价”是新增加的。该章较为详细地讨论了学生们和实务工作者对这一领域中难以理解的问题。

我们要感谢鼓励、支持和帮助我们编写本章的朋友们和同事们。特别要感谢的是以下各位：伯纳德·亚历山大、道格·理查森和艾伯特·斯洛，他们为本书的第一版和第二版提出了很多意见。还有保罗·罗斯，他对第八章的标准会计惯例说明和讨论草案的分类提出了意见。另外，我们还要感谢普莱蒂斯·霍尔出版公司的斯尔斯·赖特对出版本书的大力支持，同时也要感谢出版公司中默默无闻的编辑的艰苦工作，他们对本教材提出了许多有用的改进建议。毫无疑问，本书所有缺点和错误均完全由我们负责。

麦克·哈卫

弗莱德·克尔

目 录

第一章 财务会计理论的建立	(1)
1.1 引言	(1)
1.2 会计的方法论和会计理论的必要性	(1)
1.3 建立会计理论的方法	(4)
1.4 准则的必要性	(10)
1.5 语义学和框架	(13)
1.6 小结	(15)
第二章 会计理论：收益——资本——价值	(17)
2.1 引言	(17)
2.2 收益的性质	(18)
2.3 资本和价值	(24)
2.4 财务报表中的收益和价值概念	(29)
2.5 希克斯的收益概念与一些标准 会计惯例说明的矛盾	(38)
2.6 小结	(40)
第三章 会计概念	(46)
3.1 引言	(46)
3.2 会计框架的发展情况	(47)
3.3 公认会计原则	(59)
3.4 会计准则在会计框架中的作用	(54)
3.5 成文法和会计框架	(56)
3.6 会计框架的可接受性	(57)
3.7 小结	(59)
第四章 存货估价的争论	(61)
4.1 引言	(61)

4.2	成本变动时的存货计价·····	(62)
4.3	先进先出法、后进先出法和加权平均法的批评性比较·····	(66)
4.4	存货计价的定义·····	(68)
4.5	全部成本计算法和变动成本计算法的批评性比较·····	(71)
4.6	全部成本计算法——一些实际问题·····	(74)
4.7	实际中的存货计价·····	(77)
4.8	小结·····	(81)
第五章	折旧问题 ·····	(83)
5.1	导言·····	(83)
5.2	折旧的概念·····	(84)
5.3	传统会计报表中的折旧·····	(87)
5.4	传统折旧费用的计算·····	(91)
5.5	简单折旧方法的进一步研究·····	(94)
5.6	考虑资本成本的折旧·····	(96)
5.7	折旧和物价水平变动·····	(100)
5.8	折旧与会计准则委员会和国际会计准则·····	(102)
5.9	小结·····	(104)
第六章	物价水平变动时期的收益及价值确认 ·····	(106)
6.1	导言·····	(106)
6.5	历史背景·····	(106)
6.3	问题透析：通货膨胀与传统会计·····	(108)
6.4	物价水平变动的原因·····	(115)
6.5	根据物价水平变动的影响局部调整财务报表的方法·····	(116)
6.6	处理物价水平变动对财务报表的影响的综合性办法的发展情况·····	(117)
6.7	现行购买力会计——第8号讨论草	

案和第7号标准会计惯例说明	(119)
6.8 通货膨胀会计委员会的报告	(119)
6.9 小结	(134)
第七章 现行成本会计的应用	(140)
7.1 导言	(140)
7.2 第18号讨论草案：《现行成本会计》	(140)
7.3 海德指南	(145)
7.4 现行成本会计的发展：从第24号讨 论草案到第16号标准会计惯例说明	(149)
7.5 第16号标准会计惯例说明	(153)
7.6 英国物价变动会计的发展情况	(157)
7.7 现行成本会计与现行购买力会计比较	(157)
7.8 继续讨论	(170)
7.9 小结	(171)
第八章 关于会计准则	(173)
8.1 导言	(173)
8.2 财务报表的使用者及其目标	(173)
8.3 公布财务报表中信息揭示的发展	(178)
8.4 从理论到准则的可能发展	(184)
8.5 国际上制定会计准则的方法比较	(187)
8.6 制定会计准则：未来前景	(195)
8.7 结论	(199)

第一章 财务会计理论的建立

1.1 引言

如同社会科学的许多领域一样，财务会计学的研究也将或多或少地局限于对现行实务的详尽描述，或是试图了解以某种基础理论为指导的实务的发展情况。本章主要研究连贯性会计理论 (Coherent theory) 的必要性，并讨论拓展恰当的会计理论的各种方法。旨在使读者阅读本章之后，能够对现行会计实务的发展获得更好的了解。

1.2 会计的方法论和会计理论的必要性

会计理论可以定义为：一套前后一贯的概念性、假设性和实用性主张，用于解释和指导会计师确认、计量和传输经济信息的行为。^①

对于一般的实际工作者来说，这样表述可能显得有些自命不凡，但它的确是一个极为合理的定义。而且很多人都肯定了制定这样一套主张的必要性。不过，也有人对它的存在性表示怀疑。确实，从这段话中不易看出它们同实际有何直接关系。

问题在于，如果将某一组织的一系列经济交易的基本数据交给一些职业上能胜任的会计师，并要求其各自编制一套反映该企业组织经营前景和当期财务状况的报表，那么他们极有可能编制

^① 该定义源于1966年美国会计学会的《基本会计理论说明》第一页中关于“理论”和“会计”的定义。

出大量不同的报表。这种奇怪行为很明显是由两个因素造成的。首先，在编制报表的过程中往往要作出大量的主观估计，而且还需要对未来进行一些预测。比如，在计算合理的折旧准备时，就需要对该项资产的使用年限和终值进行估计。因此，即使是使用同样的数，不同的会计师往往会作出不同的估计。这是不足为奇的。

其次，也是更为扰人的，就是每个会计师所采用的会计原则缺乏一致性，从而导致编制的报表互不相同。

由于会计师编制财务报表时涉及的价值和利润概念既不清楚，也不明确。因此，近些年来，为了减少编制报表时使用模糊概念的现象，会计师们已经制定了许多原则或假设。问题在于，这些原则都是会计师们长期以来为了处理当时的问题而零敲碎打地建立起来的。过去在面临困难时，会计师传统上都习惯于问：“别人是怎么处理的呢？”或“过去是怎么处理的呢？”等等诸如此类的问题。而不是强调“这个问题在今天应如何解决”。由于制定的这些会计原则在很大程度上与任何的连贯性理论都毫无关系，因此将其描述为会计惯例更为恰当。也正因为这些传统财务报表赖以编制的会计惯例与连贯性的理论脱节，从而使其缺乏一致性和完整性。比如，出于客观上的需要，会计师要按历史成本对存货进行计价，而为了将固定资产成本摊入各会计期间，以符合收入与费用配比的原则，他们又乐于主观地估计固定资产的使用年限和终值；稳健主义或审慎思想告诫会计师“避免预计收益，但要确认一切可能的损失”，然而“继续经营”假设又使他们对财务报表中高度复杂化的机械设备按远高于其可变现价值的数额进行计量。

由此可见，由于对这些惯例的解释缺乏统一性，从而导致了即使是描述同样的经济事项也会产生不同的财务报表。传统会计报表总是存在这类问题。然而，随着经济发展日益复杂化，导致了对公布财务报表的要求越来越高。同时，伴随着持续不断的高

额通货膨胀率等特殊问题的出现，传统财务报表的缺陷也愈来愈明显，致使改革的要求更加强烈。^①

在六十年代中后期，出现大量有争议的吸收兼并企业的案件和料想不到的企业的崩溃，因此，许多会计改革的要求就迫在眉睫了。典型的例子就是1967年下半年的英国通用电器公司和联合电气工业公司之间的兼并之战。该案例的事实如下：1967年9月英国通用电器公司出价购买联合电气工业公司，联合电气工业公司董事会不接受其出价。1967年10月20日即在离财政年度只剩下二个月的时间时，联合电气工业公司才对英国通用电器公司的出价正式提出答辩。联合电气工业公司答辩的要点是1967年该公司预计利润有一千万英镑，对此一家较有权威的会计师事务所审计之后也认为其预测是公允和合理的。结果虽然与初衷相反，但事实证明，英国电器通用公司的出价还是成功的。因为，1967年联合电气工业公司亏损四百五十万英镑，而不是所预测的盈利一千万英镑。后来，迪洛伊特会计师事务所、联合电气工业公司审计师、普莱斯·威特豪斯会计师事务所和英国通用电器公司审计师对相差一千四百伍拾万英镑的原因组成了一个联合调查组。调查组认为，由于与事实有关的实质性因素的影响造成500万英镑的差额，而判断因素造成的差额达950万英镑。

类似的情况还有。比如1982年年初西尔弗莱迪·雷克航空公司的倒闭事件。1982年2月14日《星期日泰晤士报》的观察栏指出：“坦率地说，从已掌握的一些显而易见的数字来看，雷克航空公司的获利能力和价值远大于其实际数。”随后，该文举出了一些例子，其中包括有公司折旧政策变动产生的影响。

上述这类情况引起了公众广泛的关注，且毫无疑问地削弱了

^① 会计准则指导委员会(后来称之为会计准则委员会)就是为了解决公布财务报表的模糊性和不一致性而于1970年成立的。该委员会的职能主要是研究会计报告中存在的问题，并提出解决这些问题的建议。

公布财务报表的可信性。然而，进行广泛深入的改革固然显得重要，但是由于没有连贯性的理论作为基础，因而这种改革必然缺乏恰当性。

1.3 建立会计理论的方法

目前，被大多数会计师视为财务会计理论而加以认可的理论越来越缺乏合理性，不能合理地指导会计实务。对于英国的许多会计师来说，会计理论的参照框架是会计准则委员会(ASC)颁发的《标准会计惯例说明》(SSAP)提供的。但是，会计准则委员会颁布准则的工作实际上一直是断断续续的。可以肯定地说，迄今为止，会计准则委员会仍然拒绝对公布财务报表的性质和目的作出明确表述。《公司报告》(Corporate report)讨论稿最能说明这一问题。在讨论稿的前言中，当时的会计准则指导委员会主席罗纳尔德·里克强调指出：报告无需描述会计准则指导委员会的观点，也不必反映各个会计主体的意见。

重要的是，自从1975年公布《公司报告》之后，会计准则委员会便从没有对其作进一步评论，尽管值得一提的是，近来会计准则委员会公布了一份关于概念性框架的研究报告。会计准则缺乏理论基础的证据，从会计准则委员会制定适用于具有严重通货膨胀的经济环境的会计制度的蹒跚步履中可以发现。^①

广泛的实践发展成为可接受的理论的一个例子是存货和在制品的计价。十五世纪的意大利，在实务上，对存货通常都是按成本或可变现净值进行计价的。由于这种计价方法能够产生稳健的资产负债表，因此在十九世纪的英国和二十世纪早期的美国得到较为普遍的使用。随着损益表的重要性与日俱增及财务报表使用

① 第六章将讨论该领域目前发展情况。现在编制财务报表所使用的准则缺乏连贯性理论基础的状况肯定会在未来得到改变。