



“换代II型”新概念教材

高等院校本科会计学专业教材新系

会计理论

(第三版)

魏明海 龚凯颂 主编

Accounting
Theory

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



“换代II型”新概念教材


高等院校本科会计学专业教材新系

会计理论

(第三版)

魏明海 龚凯颂 主编

Accounting
Theory

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 魏明海 龚凯颂 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

会计理论 / 魏明海, 龚凯颂主编, —3 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2009. 8 (2009. 11 重印)

(高等院校本科会计学专业教材新系)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 750 - 5

I. 会… II. ①魏… ②龚… III. 会计学 - 高等学校 - 教材
IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 139079 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 440 千字 印张: 21 3/4

2009 年 8 月第 3 版

2009 年 11 月第 13 次印刷

责任编辑: 许景行 李 栋

责任校对: 文 心

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 750 - 5

定价: 37.00 元

第三版前言

会计实践的创新和变革总是不以人的意志为转移的。相应地，会计理论也总是处于不断完善和发展之中。

自从上一次修订以来，以下四个事件对会计理论，尤其是中国的会计理论研究产生着重要的影响：第一，以国际趋同为主要特征，我国 2006 年发布了新的企业会计准则体系。以此为契机，人们对我国的会计准则制订、会计准则国际协调和财务会计概念结构等都有了许多新的认识。第二，2007 年美国发生次贷危机进而引发全球金融海啸之后，会计计量，特别是公允价值会计准则再次引起全球经济社会的关注。在此背景下，人们对会计准则经济后果的思索愈来愈深切。第三，世界上两个最主要的会计准则制订机构——美国财务会计准则委员会（FASB）和国际会计准则理事会（IASB）之间在理论研究、准则制订方面的互动越来越频繁。这方面的动态不能不引起会计理论研究者的注意。第四，以实证研究方法为代表的会计理论研究，以着重培养学生综合素质为基本理念的会计教学改革，在我国得到了较大的发展，这也对会计理论教材的修订产生了较大的影响。

这次修订工作主要包括：（1）补充了会计准则的国际协调、公允价值计量的发展及其存在的问题、有关资产定义的最新讨论等相关内容；（2）根据我国会计准则体系的变化，更新和调整了有关内容；（3）根据培养学生综合素质，尤其是培养动手、研究能力的需要，补充了相关内容，同时还补充了一系列旨在增强学生操作技能和科研能力的技能题和能力题；（4）删除了一些过时或不恰当的内容，调整了个别章节的排列顺序，订正了原教材中在文字表述、排版等方面的错误。

为方便教学，本书配有“章后习题参考答案与提示”和 PPT 电子课件，使用本教材的任课教师可登录东北财经大学出版社网站（www.dufep.cn）查询或下载这些网上教学资源。

本次修订主要由魏明海教授负责。中山大学会计学系的路晓燕副教授

撰写了会计准则的国际趋同与等效、资产定义的变动讨论等内容。此外，蔡宁博士与魏明海教授合作的《大小非减持中的盈余管理》一文的部分资料也充实到了教材之中。

本次修订因原教材结构的限制，特别是我们的学识和时间所限，问题和不足仍然程度不同地存在，恳请同行专家和同学们批评指正！

编著者
2009年5月

目录

MULU

| | |
|-------------------------------|----|
| 第1章 会计理论概述 | 1 |
| ■ 学习目标 | 1 |
| 1.1 会计理论的含义和功能 | 2 |
| 1.2 会计理论体系 | 6 |
| 1.3 会计理论的发展..... | 16 |
| ■ 本章小结..... | 19 |
| ■ 主要概念和观念..... | 20 |
| ■ 基本训练..... | 20 |
| 第2章 现代会计理论研究方法 | 22 |
| ■ 学习目标..... | 22 |
| 2.1 现代会计理论的种类..... | 23 |
| 2.2 规范会计研究的方法..... | 28 |
| 2.3 实证会计研究的方法..... | 35 |
| ■ 本章小结..... | 40 |
| ■ 主要概念和观念..... | 41 |
| ■ 基本训练..... | 41 |
| 第3章 会计准则及其制定方法 | 43 |
| ■ 学习目标..... | 43 |
| 3.1 美国公认会计原则的产生与发展..... | 44 |
| 3.2 美国公认会计原则的制定与初步评价..... | 48 |
| 3.3 公认会计原则的制定：从规则导向到目标导向..... | 51 |
| 3.4 我国会计准则的发展..... | 57 |
| 3.5 会计准则的国际趋同与等效..... | 63 |
| ■ 本章小结..... | 71 |
| ■ 主要概念和观念..... | 71 |
| ■ 基本训练..... | 72 |

| | |
|----------------------------|-----|
| 第4章 财务会计概念结构 | 73 |
| ■ 学习目标 | 73 |
| 4.1 财务会计概念结构概述 | 74 |
| 4.2 财务报告目标 | 79 |
| 4.3 会计信息的质量特征 | 84 |
| 4.4 财务报表的要素 | 92 |
| 4.5 财务报表的确认与计量 | 97 |
| ■ 本章小结 | 108 |
| ■ 主要概念和观念 | 109 |
| ■ 基本训练 | 109 |
| 第5章 资产计价理论 | 111 |
| ■ 学习目标 | 111 |
| 5.1 资产的概念与确认标准 | 112 |
| 5.2 资产计量属性 | 117 |
| 5.3 主要的资产计量模式 | 120 |
| 5.4 公允价值计量问题 | 124 |
| 5.5 单项资产与总体资产的计价问题 | 129 |
| ■ 本章小结 | 136 |
| ■ 主要概念和观念 | 137 |
| ■ 基本训练 | 137 |
| 第6章 收益确认与计量理论 | 139 |
| ■ 学习目标 | 139 |
| 6.1 收益的概念 | 140 |
| 6.2 收益的确认与计量 | 145 |
| 6.3 收入与费用和利得与损失 | 151 |
| 6.4 收益与现金流量 | 158 |
| ■ 本章小结 | 161 |
| ■ 主要概念和观念 | 161 |
| ■ 基本训练 | 162 |
| 第7章 财务报告理论 | 163 |
| ■ 学习目标 | 163 |
| 7.1 财务报告体系 | 164 |
| 7.2 基本财务报表 | 168 |
| 7.3 表外披露 | 184 |
| 7.4 财务报告的发展 | 195 |
| ■ 本章小结 | 209 |
| ■ 主要概念和观念 | 209 |
| ■ 基本训练 | 210 |

| | |
|-----------------------------------|-----|
| 第 8 章 资本市场与会计信息决策有用性 | 211 |
| ■ 学习目标 | 211 |
| 8.1 资本市场发展与实证会计理论研究 | 212 |
| 8.2 盈余信息对股票价格的影响 | 214 |
| 8.3 机械性假设与无效应假设检验 | 220 |
| 8.4 我国上市公司盈余信息的决策有用性 | 224 |
| ■ 本章小结 | 231 |
| ■ 主要概念和观念 | 231 |
| ■ 基本训练 | 232 |
| 第 9 章 契约关系与管理层会计行为 | 233 |
| ■ 学习目标 | 233 |
| 9.1 会计盈余可靠性与契约的一般关系 | 234 |
| 9.2 委托代理关系中管理层的会计行为 | 238 |
| 9.3 债务契约中管理层的会计行为 | 244 |
| 9.4 政府管制中管理层的会计行为 | 246 |
| 9.5 多种基础的盈余管理 | 248 |
| ■ 本章小结 | 250 |
| ■ 主要概念和观念 | 250 |
| ■ 基本训练 | 251 |
| 第 10 章 成本计算与控制理论 | 253 |
| ■ 学习目标 | 253 |
| 10.1 成本计算理论 | 254 |
| 10.2 成本控制理论 | 271 |
| ■ 本章小结 | 286 |
| ■ 主要概念和观念 | 286 |
| ■ 基本训练 | 287 |
| 第 11 章 管理会计理论 | 289 |
| ■ 学习目标 | 289 |
| 11.1 管理会计的基本框架 | 290 |
| 11.2 基础性管理会计原理 | 294 |
| 11.3 管理会计的新领域 | 319 |
| ■ 本章小结 | 324 |
| ■ 主要概念和观念 | 324 |
| ■ 基本训练 | 325 |
| 参考文献 | 327 |

第 1 章

会计理论概述

■ 学习目标

1.1 会计理论的含义和功能

1.2 会计理论体系

1.3 会计理论的发展

■ 本章小结

■ 主要概念和观念

■ 基本训练

学习目标

知识目标：了解会计发展的主要阶段；认识会计理论的含义和功能；熟悉传统的会计理论体系，并对各种会计规范的特征和会计基本概念有较深入的理解和认识。

技能目标：熟练掌握会计理论研究中的基本概念，并能用这些基本概念去描述会计实践和会计现象。

能力目标：在了解会计理论发展的主要动力和主要方面的基础上，能联系实际发现一些理论价值和实践价值都比较高的研究课题，并进行一定的理论思索和解释。

1. 1

会计理论的含义和功能

在具体讨论会计理论之前,首先有必要了解会计的发展,尤其是会计发展的主要阶段。会计是一门既古老又年轻的学科。说它古老,是指早在公元前的巴比伦、埃及、中国和希腊就因私人财富的积累和管理的需要产生了受托责任会计;说它年轻,是指现代会计仅仅是在20世纪50年代以后,才在市场经济发达的国家发展起来。

1. 1. 1

会计发展的主要阶段

物质资料的生产是人类社会生存和发展的基础。人类要生存就需要生产和消费。无论是吃、穿、用、住、行,都必须消耗经济资源,而要取得这些经济资源,就必然要进行生产、服务和管理。生产、服务和管理是人类的一项价值创造活动。人们在生产和服务活动中,总是希望用有限的经济资源如人、财、物等创造出尽可能多的物质财富,实现价值增值,这必然涉及管理。也就是说,在进行生产和服务的同时,必须对经济资源的耗费和取得的经营结果及财务成果进行观察、计量、计算、记录、比较和分析。所以说,会计是社会生产发展到一定阶段的产物,也是人们为组织与管理生产和服务活动的需要而产生并不断发展的。在会计发展的历史长河中,大致经历了古代会计、近代会计和现代会计三个主要阶段。

1) 古代会计

15世纪以前的会计实践活动被人们习惯上称为古代会计。有关史料记载,在远古印度公社中,已经有了农业记账员。他们设计出农业账目,登记和记录与此有关的一切事项;在古希腊和古罗马,也有了农庄、庄园和不动产的账目。但是,古代会计是以官厅会计为主的,以上所谓的民间会计仅居于非常次要的地位。

什么是官厅会计?它与我们现在看到的政府会计、预算会计和非营利组织会计在会计主体上有一些相似之处,但目前人们对官厅会计还没有一个公认的定义。对官厅会计的一般认识是:主要服务于奴隶主和封建皇(王)室赋税征收、财政支出及财产保管的会计。统治阶级为了加强对经济活动的监督和控制,十分重视官厅会计,甚至将它提到“治国安邦”的大计这一高度来认识。官厅会计具有以下主要特征:

(1)它是社会发展到一定阶段的产物。由于奴隶社会和封建社会生产力发展水平低下,剩余产品较少,因此,作为奴隶社会和封建社会统治者的奴隶主和封建皇(王)室才可能拥有较多的剩余产品,需要重视会计工作,并利用会计开展必要的核算、管理和控制。

(2)它同其他的计算活动、财政收支活动、财产保管工作混在一起,尚未确立自己独特的职责和对象。这样,它就必然同时采用实物单位、货币单位甚至劳动单位进行计量。

(3) 在记录方法上,它广泛采用文字叙述的方法,后来也逐渐完善了单式记账的方法。

(4) 在那时,由于未出现经济实体或法人的概念,会计记录的主体不够明晰和确定,所有者本人及家庭、奴隶主和封建皇(王)室及其所统治的国家在会计记录上是分不清的,也就是说,在会计记录上是“家国不分”的。

(5) 它有两个主要服务方面:一是确立财产保管责任关系;二是协调经济利益分配关系。具体说来,通过计量、记录和财政收支活动,就可在产品和财富分配时确保财政收入,在财政收入的分配中确保满足统治阶级的需要;借助计量、记录、钱币出纳和财物保管,则可确保财产物资的安全和完好无损。

2) 近代会计

会计史上具有决定意义的事件,乃是复式簿记的出现。复式簿记系统的产生是一个划时代的革命,是会计发展史上的一个里程碑。近代会计就是从运用复式簿记开始的。

复式簿记系统表面上看是一种会计记录方法,如日记账、分类账、验账与试算平衡等。实际上,它不仅提供了一系列科学的会计概念,如资本、成本、收益和盈利等,更重要的是它还创造出资本主义“企业”的概念,会计主体的概念由此慢慢确定,难怪它被推广应用之后,受到各界著名人士的交口称赞。

在近代会计的发展过程中,除了封建皇(王)室、资本主义国家的政府会计得到继续发展外,工商企业会计代表了近代会计发展一个最主要的潮流。工商企业会计的发展不仅促进了工商企业的快速成长,也成为当时资本主义社会发展的一项基础性的工具。

3) 现代会计

现代会计是20世纪50年代以后,在发达的市场经济国家特别是在美国发展和完善起来的。现代会计的形成和发展主要表现在两个方面:

(1) 会计的工艺与现代电子计算和信息技术相结合,会计由手工簿记系统发展为电子数据处理系统和网络系统。会计处理的电算化,是会计在记录与计算技术方面的重大革命。会计信息的网络化大大促进了会计信息的传递,有助于提高会计信息的使用效率。

(2) 会计的理论、方法随着企业内部和外部对会计信息的要求而分化为两个子系统:一是财务会计。它以向投资者、债权人和企业外部其他利益相关者提供投资决策、信贷决策和其他经济决策所需要的信息为主。在这个意义上,财务会计也称“对外报告会计”。二是管理会计。它以向企业内部各级管理人员提供短期和长期经营、管理和理财决策所需要的经济信息为主。在这个意义上,管理会计也称为“对内报告会计”。现代会计除了财务会计和管理会计这两个特点和服务对象有明显差别的领域外,介于它们之间的成本会计也常被人们当作一个相对独立的领域提出来了。

当然,现代会计除了上述方面的发展外,还有许多新的发展领域,如公允价值会计、人力资源会计、通货膨胀会计、现值会计、资本成本会计和国际会计等。

1.1.2

会计理论的含义

从实践到理论，再用理论来指导实践的认识论同样适用于会计理论研究。会计尽管是因为它的实用性而产生和发展起来的，但它是建立在理论体系或概念框架的基础之上的，也就是说，会计实务的形成及发展有其理论和方法体系作为支撑。它们为会计实务的创新和发展奠定了合理基础。

自从产生会计理论这一概念之后，各种学派就对这一概念各抒己见，众说纷纭，其中具有代表性的观点主要有：

美国会计学会（AAA）在1966年发表的《基本会计理论说明书》中对会计理论的解释更多地体现为基本概念框架，并认为会计理论研究是为了达到四个目的：

- （1）确定会计的范围，以便于对会计提出概念，并有可能发展会计理论；
- （2）建立会计准则来判断、评价会计信息；
- （3）指明会计实务中有可能改进的一些方面；

（4）为会计研究人员寻求扩大会计应用范围以及由于社会发展的需要扩展会计学科的范围，提供一个有用的框架。

美国著名会计学家莫斯特（Kenneth S. Most）在其《会计理论》中认为，理论是对描述或规定一系列现象的规则和原则的系统表述，它可被视为有助于组织概念、解释现象和预测行为的框架。会计理论由对来自实务的原则和方法程序的系统表述所组成。

另一位著名会计学家亨德里克森（Eldon S. Hendriksen）在其《会计理论》中提出：会计理论可以定义为以一套广泛适用的原则作为形式而进行的逻辑推理。它主要用于：①作为评价会计实务的一般依据；②指导和发展新的实务和程序。此外，会计理论还可用来解释现在的会计实务，以便更好地理解它们。

我国著名会计学家葛家澍教授认为，会计理论是会计学的重要组成部分，规范研究和实证研究在财务会计理论学科研究的进程中各自起着自己应当承担的作用。会计理论以阐述会计概念框架为中心议题，财务会计的基本概念主要包括会计假设、会计目标、会计要素、会计计量、财务报告体系及财务业绩报告的改进等。

美国财务会计准则委员会（FASB）从20世纪70年代后期开始研究财务会计的概念框架（conceptual framework, CF），并指出：财务会计概念框架是由互相关连的目标和基本概念所组成的逻辑一致的体系，这些目标和基本概念可用来引导首尾一贯的准则，并对财务报告的性质、作用和局限性作出规定。财务会计概念框架实际上就是对财务会计基本理论的一种特定表述。由于财务会计理论相对比较完善和成熟，因此，现在不少人认为：会计理论主要是指财务会计概念框架，它主要包括会计目标、会计假设、会计概念和会计准则，是一个旨在探索会计本质的总体性参考框架。当然事实并非完全如此，会计理论的内容要比财务会计概念框架的内容丰富得多。

根据《韦氏新国际辞典》，理论是一套紧密相连的假定性的、概念性的和实用性

的原理的整体,构成了对所探索领域的可供参考的一般框架。理论是一种知识体系,它能说明所研究对象的现象产生和发展,并应深入对象的本质,探求其内在的规律性。会计理论也应如此。作为有关会计领域的知识体系,会计理论既反映会计实务的本质和特征,揭示会计信息系统运行的发展规律,又是由会计的特定概念和方法程序所构成的逻辑体系。

1.1.3

会计理论的功能

人们借助对会计理论的了解和掌握,可以加深对会计实务的认识,并灵活开展会计实务工作,发展和创新会计实务。总的来说,会计理论服务于三个基本方面,具有三种基本功能:

1) 信息传递和经验总结功能

会计理论包含关于现实存在会计实务的信息知识和对该项实务活动的描述,起信息搜集传播和经验归纳总结的效用。

2) 解释和评价功能

为什么现存的会计实务会被采用,它是如何产生的,实效又如何,都可借助会计理论给予回答。所谓解释是指会计理论为现存的会计实务的合理性、科学性及其不足阐明理由,这是会计理论指导会计实务作用的具体体现。人们之所以研究会计理论,一个重要方面就是要对现存的会计实务做出合理的解释,以说明对某项交易之所以采用这种方法和程序,而不采用其他方法和程序的理由,从而为现存会计实务提供理论依据。

3) 预见和实践功能

会计理论不只是解释会计实务在一定时期内如何进行、产生何种作用,而且还要预见会计实务中将要产生的新现象和新问题,并预测会计实务的发展趋势和前景。所谓预见是指会计理论能对未来可能发生的新的会计实务进行预测或指导,对会计人员期望所做之事提供理论依据。在众多尚未制定出会计规范的领域中,利用会计理论的指导制定包括会计准则和制度在内的各种规范,最终解决会计实务中所遇到的具体问题。

例如,2008年5月福建证监局向冠福家用(002102)发出了《关于限期整改的通知》(闽证监公司字[2008]14号),对公司随意变更会计核算方法等问题提出整改要求。冠福家用2006年12月在深交所中小企业板块上市,主营业务为加工制造日用工艺美术品,主要采用经销商销售模式。公司在2007年之前一直采用“委托代销”方式确认销售收入,2007年实施新会计准则后改为以“一般销售”方式确认收入。“委托代销”即各分销商实际售出商品、向公司报送已销产品清单后,公司才确认销售收入的实现。“一般销售”即公司在向分销商发出商品、并在对方确认收到商品后,就直接确认收入,而不考虑分销商是否真正实现或完成了对外销售。显然“一般销售”能够提前确认更高的销售收入。2007年季报、半年报和年度业绩快报均

采用了“一般销售”方式确认收入，其中2008年2月29日公告的2007年度业绩快报，预告了0.35元的EPS。但公司在3月19日又发布了2007年度业绩快报修正公告，决定2007年度财务报告恢复采用“委托代销”方式确认收入，EPS随即调减为0.22元。前后不足二十天，会计政策变更直接导致企业2007年度业绩下降37%。

进一步考察冠福家用会计政策变更前后原非流通股股东在资本市场的相关行为可以看到：2008年1月2日冠福家用部分限售股取得流通权，公司11位发起人股东中除了前4位股东，其余7位所持股份全部解禁。次日，公司股价创出历史最高的31.07元，之后公司并未公告解禁股份的减持情况。直至3月31日公司在针对某财经报道的澄清公告中才披露，截至2月29日解禁的2624万余股非流通股中有22.08%已被减持，公司发起人、持股比例达4.62%的原第5大股东福建华兴创业投资有限公司更是将持有的股份悉数抛售完毕。也正是在2月29日这一天，公司公布了2007年度业绩快报。从公司的股价表现可以看出，在减持最有可能发生的1、2月份，公司股票的平均交易价格在20元以上。2月底公布业绩快报后则持续走低，3月底公布澄清公告时，公司股价还不及历史最高值的一半。如此随意的变更行为、变更前后公司业绩的重大差异、“巧合”的减持时间安排以及相应期间公司股价的“应景”表现，都不能不让人怀疑，这一切的背后很可能是部分股东有计划地促成管理层选择会计处理方法，以达到配合减持套现的目的。

通过上例可以看出：如果对上述会计实务，特别是企业会计政策选择进行研究，可以发现企业管理层的会计行为可能与“大小非”减持密切相关。也就是说，可能存在资本市场动机的盈余管理行为。我们相信这类研究，对于人们认识公司的会计政策选择，对于进一步完善会计准则、信息披露规则是有帮助的。

1.2

会计理论体系

1.2.1

会计理论体系的层次划分

如前所述，会计理论是由会计特定概念和方法程序所构成的知识体系。我国会计大师潘序伦先生在《基本会计学》中写道：“在任何思想领域中，都需要一种理论结构，以统一推理的基本逻辑或体系，会计也不例外。……理论结构中为一定的假定范围内的有关概念和程序提供依据的，会计师们对经济数据进行鉴定、登记、分类和汇总，使成为合乎陈报和解释经济信息时采用的方式或方法。”这里所说的理论结构，也就是理论体系。

会计理论是由许多概念或要素组成的，它们相互配合，共同构成会计理论体系。因此，会计理论体系可以理解为会计理论中各个概念或要素组成的体系。

关于会计理论的构成，不同的学者有不同的理解。比如，美国的 Belkaoui 教授认

为，会计理论是由以下四个部分构成的：（1）财务报表的目标；（2）与环境 and 主体有关的假设和其他理论概念；（3）基本会计原则；（4）会计方法。

会计理论体系内部存在层次性的问题。会计理论层次的划分，主要取决于理论说明对象和说明方式的差别。会计理论的说明对象都是会计实务或与会计有关的经济现象。有的会计理论侧重于说明个别的会计实务，有的会计理论则侧重于说明会计实务的整体。会计理论在说明会计实务时，所采用的说明方式有的是直接的、具体的和规范性的，有的则是间接的、抽象的和指导性的。因此传统上，人们把采用直接、具体和规范的方式，侧重说明个别会计实务的理论，称作会计规范；把采用间接、抽象和指导性的方式，侧重说明会计实务整体的理论，称作会计基本理论。

根据上述认识，会计实务、会计规范和会计基本理论之间的关系为：

（1）在会计理论研究时，必须先了解会计实务，取得感性认识，然后才有可能真正理解会计规范和会计基本理论问题，从而上升为理性认识。

（2）理论对实务能起到很好的作用，会计基本理论指导会计规范的形成，并间接作用于会计实务。

（3）传统的会计理论体系一般可划分为两个层次：会计规范和会计基本理论。把会计基本理论纳入会计理论体系无可争议，但把会计规范也看成是会计理论体系的一个层次则可能存在不同的意见。我们的看法是：会计规范也是（甚至是更为重要的）人们在开展会计实务时必须掌握的有关会计领域的知识体系，是会计理论体系中不可或缺的一个重要组成部分。

1.2.2

会计规范

1) 会计规范的含义和种类

任何社会实践活动都内含一定的法则、规则、典范、范例或惯例，这一社会实践活动必须遵循这些规范。回到会计实践，例如在固定资产折旧核算、无形资产核算、投资收益核算、各种财务报表的编制等主要会计实务中都存在一定的规范、标准，并受其制约。

会计规范就是会计实践活动中应当遵循的法规、规则、典范、范例或惯例。按其功能的不同，会计规范的内容也可分为两大部分：目的性规范和方法程序性规范。前者提出责任要求，明确会计人员在开展某一特定会计实务时所担负的责任；后者提出技术要求，规定会计人员在开展该项会计实务时所能采用或可供选用的方法程序。目的是决定手段的，会计的目的性规范决定方法程序性规范，这是事物之间的一种联系方式。另一种联系方式是，手段也在很大程度上影响目的的达到，会计的方法程序性规范制约目的性规范的贯彻执行。

会计规范多种多样，财务会计有财务会计的规范，成本会计和管理会计等也有各自的会计规范。例如，美国全国会计师联合会（NAA）发表的《管理会计公报》、英国成本管理师协会发表的《管理会计指南》、新西兰会计师协会发表的《成本管理会

计公报》等都属于成本会计或管理会计领域的会计规范。但是,迄今为止,除了财务会计的会计规范比较全面、系统和完善外,其他会计领域的会计规范仍处于起步阶段。造成这一局面的主要原因有两个方面:一方面,管理会计是一种对内报告的会计,不同企业单位的规模、经营状况和管理要求是不一致的,这也就决定了其对内报告的内容、做法可能存在很大的差别;另一方面,管理会计也好,其他领域也好,由于其产生和发展的时间较短,企业和行业之间的差异较大,许多方法、程序都未定型。下面主要介绍财务会计的会计规范,即公认会计规范。

2) 公认会计规范

现代企业的所有权与经营管理权相分离,造成企业财务会计信息的提供者(企业及其经营者)与主要使用者(如投资者、债权人以及政府机构)的分离。由于财务会计信息是经营和投资决策,特别是企业外部的使用者作出投资决策、信贷决策和国民经济宏观调控的重要依据,这就决定了财务会计工作不能由企业自行其是,而必须遵循公认的会计规范。

什么是公认会计规范呢?规范是一种标准,会计规范是会计实务(行为)的标准,公认会计规范则是得到重大权威支持,既有权威性又有公认性的会计规范。公认会计规范通常是一个泛指的概念,在西方发达国家,美国的《公认会计原则》(GAAP)就是一种有代表性的公认会计规范。国际会计准则理事会(IASB)制定和发布的《国际财务报告准则》(IFRS),也是一种公认会计规范。

公认会计规范最初是由会计惯例演化和发展而来的。所谓会计惯例,是在长期的会计实践中自发形成的、得到人们普遍接受的想法及普遍运用的方法程序。会计惯例对会计工作曾经发挥的影响力是显而易见的,但现代会计的规范化发展和科学性的增加要求财务会计不应仅按惯例开展,而是要遵循科学的公认会计规范。

目前,公认会计规范一般仅限于财务会计领域。在世界范围内,企业财务会计的规范形式主要有会计法律、会计准则和会计制度。会计法、会计准则和会计制度都是我国会计规范体系的重要组成部分,是会计工作和会计行为的规范。

法律是由国家立法机构制定的,具有高度的强制性、严肃性、规范性和可执行性等特点,它一般只说明应该如何做以及不准做什么,违反了如何处置,并不阐明道理。

会计法律作为经济法律的一部分,既可以单独成法,又可并入其他经济法律(如公司法、证券法和税法)之中。荷兰于1970年9月颁布的《会计年度报告法》就是一部独立的会计法;英国的《公司法》,也有一些关于会计实务标准的条款。即使在美国这样一个自由资本主义国家,为了确保公众公司的财务信息能准确加以记录并向公众披露,其证券法等也规定:公众公司必须向美国证券交易委员会(SEC)上报经独立审计师审计的年度财务报表;向美国证券交易委员会上报最近季度的财务报表,每三个月披露一次其财务状况和业绩经营的成果;维护内部会计控制系统,为公司编制的财务报表遵循公认会计原则(GAAP)和其他的标准提供有效和合理的保证;使账目、记录和账户能准确、公允地反映公司的商业交易。此外,美国从2002年7月1日起实施的《萨班尼斯—奥克斯雷法案》(Sarbanes Oxley Act),也要求公司

首席执行官（CEO）和首席财务官（CFO）在财务报告上签字，宣誓内容无误；要求公司遵守证券法律，提高公司财务信息披露的准确性和可靠性，从而保护投资者及其他利益相关者，结束“低道德标准和虚假利润时代”。

《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》）也是一部独立的会计法。我国的《会计法》不仅对会计核算和会计监督作出了具体的规定，也明确了单位负责人和财务会计人员对会计报表真实性、完整性应承担的责任。此外，我国的税法、公司法、证券法等也对财务会计中的某些方面给予了规范。

会计准则是一个常与会计原则、会计标准等混同使用的术语，但会计准则在形式上要求由一定的权威机构（组织）来颁布，并应当具有成文即书面的内容。会计准则一般不具有法律或行政上的强制性，但会计界负有遵守的义务。会计准则不太强调一统到底，规定的内容比较灵活，因此各企业在运用时可选择的余地比较大。换句话说，会计准则的目的主要在于缩小会计惯例中的差别和变异的范围，而不是形成仅此一种的解决方案。它们是按通用原则的方式表述的，当应用于某一企业的特定环境时，需要作出一定的常识判断。因而，会计准则是指导性的、灵活的，具有一定的选择性。

目前，美国、英国、澳大利亚和加拿大等大多数发达国家采用了会计准则的形式，国际会计准则理事会也发布了会计准则。在我国，根据经济改革和对外开放的需要，财政部也于1992年11月30日发布了《企业会计基本准则》。随后，还陆续发布了16项企业会计具体准则。经过多年的完善和发展，2006年2月15日，我国财政部发布了新的企业会计准则体系。新会计准则体系中包括1项基本准则和38项具体准则。目前，会计准则已成为我国公认会计规范的一个重要组成部分。

会计制度可以是由政府有关部门制定的行政法规，也可以是企业制定的、主要规范财务会计账务处理程序和各项业务处理的规定。它的主要特点是：如果它的制定权属于政府，所制定的规范就具有行政上的强制性，并强调高度统一，因而没有多大的选择余地。过去较长一段时期我国都采用会计制度作为规范企业会计行为的主要方式，随着社会主义市场经济的发展，传统的企业会计制度已经难以适应现实的需要，目前已过渡到会计准则。

需要指出：会计法律、会计准则和会计制度是公认会计规范的三种最为主要的形式。会计法律是公认会计规范的最高形式，它的原则性总是比较强，具体的规范需要由会计准则或会计制度来补充。在理论上，以有关法律为指导，会计准则和会计制度才能成为典型的公认规范。关于以会计准则为代表的公认会计原则，在后面的章节中还会作专门的论述。

1.2.3

会计基本理论

1) 会计基本理论的含义和内容

任何一个研究或活动领域，包括会计领域，都存在着一套需要发展一套基本理论的理由。会计的基本理论是一套以会计目标为中心，相互关联、协调一致的概念体