



江西财经大学会计系列教材

现代会计理论研究

蒋尧明等 著

XIANDAI KUAIJI LILUN YANJIU



中国财政经济出版社

江西财经大学会计系列教材

现代会计理论研究

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

现代会计理论研究/蒋尧明等著. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 5
(江西财经大学会计系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2182 - 3

I. 现… II. 蒋… III. 会计学 - 高等学校 - 教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 066838 号

责任编辑: 王晓蕊

责任校对: 王 英

封面设计: 耕 者

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 19.5 印张 351 000 字

2010 年 7 月第 1 版 2010 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2 060 定价: 40.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2182 - 3/F · 1730

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

江西财经大学会计系列教材

编 委 会

总顾问：裘宗舜 成圣树

总主编：张 蕊 蒋尧明

编 委：王建辉 刘 骏 朱星文 余新培
李金泉 李国田 张其镇 罗福根
荣 莉 饶晓秋 袁业虎 郭华平
郭小金 章美珍 章卫东 谢盛纹
彭晓洁 程淑珍



序

人类进入了 21 世纪，世界经济日益走向全球化，我国加入了世界贸易组织（WTO），我国社会主义经济建设更加快速发展，举世瞩目。在新世纪、新经济、新环境中，在国际上，为了适应全球贸易经济和全球资本市场发展的需要，1973 年创立的国际会计准则委员会（IASC）改组为国际会计准则理事会（IASB），促使全球的会计准则不断走向高质量，进一步提高了企业财务报告的透明度、可比性和充分披露。在国内，我国的会计事业蓬勃发展，2006 年 2 月 15 日财政部颁布新的《企业会计准则——基本准则》及 38 项具体会计准则，并切实加强各方面的监管之后，以摧枯拉朽之势，生气蓬勃地向国际准则趋同。我国原任证监会首席会计师张为国博士，也遴选为国际会计准则理事会（IASB）的理事，从而大大提高了我国在国际会计准则理事会中的地位 and 话语权。

历史的发展昭示我们：发达的经济需要发达的会计（或簿记）为其服务，因此，一定时间、一定区域的经济的发展，必须带动当时当地的会计的发展。15 世纪后期地中海海上贸易的发达，带动了意大利半岛各城邦商业簿记的创新与发展；18~19 世纪英国产业革命的兴起，产生了“英国簿记”；两次世界大战得天独厚的美国，其国民经济的发展，推动了现代会计在美国的高速发展。同样的道理，为经济各部门服务的会计的发展也必然驱动并促进会计学术和会计教育的发展。

我国在十一届三中全会以来，实施改革开放政策，国民经济各个方面齐头并进，飞速发展。经济越发展，会计越重要。1985 年全国人大常委会通过我国第一部《会计法》，1992 年我国财政部发布《企业会计准则》（基本准则），随后又发布了若干具体会计准则及征询意见稿，1993 年全国人大常委会通过《注册会计师法》，1994 年通过《审计法》，2000 年国务院公布《企业财务报告条例》，2001 年财政部又颁发了新的不分行业的《企业会计制度》，在连续经过多年的准则国际化和“特色化”的研讨之后，终于于 2006 年 2 月 15 日由财政部印发了修订的《企业会计准则——基本准则》和配套的 38 项具体会计准则，迈上与国际会计准则趋同的轨道。

五年来，随着我国加入 WTO，社会主义市场经济一枝独秀。经济的增长，



引发了人才、资金等资源的大量需求。在财务会计人才供不应求的形势下，全国各种类型的大专院校无不设有会计学专业，本科和专科的会计教育得到空前的发展。与此同时，面向 21 世纪的会计学各学科的课程教材也陆续上市，百花齐放，绚丽多彩。江西财经大学会计学院是这奇葩中亮丽的一朵，他从事会计学教学将近半个世纪，为国家和社会培养、输送了各种类型的财经人才。在张蕊博士出任院长期间，做大做强，已开创辉煌的业绩，并曾积极组织老师编撰符合新形势要求的会计系列教材，遴选的主编皆具有硕士、博士学位，他们将自己多年积累的较丰富的教学科研经验，凝聚于教材中，为连续多年来教学成绩的显著提高作出了贡献。在蒋尧明博士续任院长后，为了迎接今年颁发的新修订的企业会计准则在 2007 年 1 月 1 日起的施行，决定在总结原系列教材经验的基础上更新、丰富教材的内容，以推进教学质量的进一步提高，在新的起点上更创辉煌。

高质量教材的编撰，可以促进开展科学研究，提高科研能力，引发辩论，持续探索和研讨，浓厚学术研究气氛。编撰这套教材，要求以科学发展观和“三个代表”的思想教育为指针，贯彻邓小平理论“面向现代化，面向世界，面向未来”的教育思想，力求做到继承与创新并举，技能、素质培养与道德品质并重。在新教材出版首稿试用后，将尽快收集教师和学生的意见，根据形势的发展与需要，在再版之前再次更新，使教材能及时除旧创新，吸收新鲜的观点和内容，保持常新。

这套教材的编撰和出版，得到我校和我院党政领导的大力鼓励与支持，还得到中国财政经济出版社会计分社徐洁社长的鼎力支持，谨在此一并表示感激之情。再者，这套教材的编写，尽管我们是全力以赴，但限于能力和水平，差错在所难免，敬请批评指正。

袁宗舜

2006 年 12 月

前言

会计是一门古老且应用性很强的学科，而会计理论是会计学科体系中的最高层次，它是人们在长期的会计实践的基础上产生的关于会计的系统化、条理化的理性认识，是对会计目标、会计假设、会计概念、会计原则、会计对象、会计要素、会计程序和方法及其对会计实务的指导关系所作的系统说明。由于会计理论对会计实践和会计教学的重要作用，学者们一直致力于对会计理论的探索，并取得了丰硕的成果。本书正是在系统总结现有会计理论研究成果的基础上，依据会计实践和会计教学的现实需要，再结合作者的理解和判断而完成的。

会计又是一门反应性的学科，会计理论是对实践的提炼和升华。由于受所处环境、研究者的素质、所取的视角、研究方法的限制，会计理论呈现众多流派，再加上会计学毕竟不是自然科学，随着其赖以存在的假设环境的变化，会计理论往往会事过境迁，难以验证，难以服人。因此，作者在分析、研究会计基本理论问题时，力求博采众长，融会贯通。

《现代会计理论研究》是会计学硕士研究生课程中最基础、最重要的专业核心课程。本书着重阐述了会计理论的性质、会计理论研究的方法论、会计目标、会计假设、会计原则、会计信息质量特征、会计确认、会计计量、会计报表中的要素等会计基本理论问题，并对当前会计理论界和实务界关注的热点问题，如会计的国际协调与国际趋同、基于资本市场的会计理论问题等进行了研究。

本书的主要特点：一是根据财政部 2006 年发布的 39 项企业会计准则和 48 项注册会计师执业准则以及国际会计理论研究的最新动态和国内会计理论的最新研究成果编著，因此具有较明显的先进性。二是本书作者致力于将学术研究成果转化为教学内容，体现科研为教学服务的宗旨。如对会计信息质量特征体系的构建、会计的国际协调与国际趋同、上市公司会计信息披露与资本市场的有效性、我国上市公司会计信息失真及其成因剖析、上市公司会计信息披露的监管等问题的论述，都是作者近几年来潜心研究的成果，也使本书能反映最现实的会计理论问题。三是本书的体例安排既能满足会计学统招硕士研究生教学的需要，也能满足会计专业硕士（MPAcc）、在职研究生、高校教师班等其他形式的会计学研究生教学的需要，同时兼顾会计学本科层次的教学需要，因此，具有广泛的适



用性。

本书由蒋尧明主笔，负责全书总体框架的设计及提纲的拟定。各章节撰写的具体分工如下：蒋尧明，第1章、第5章、第6章及第11章的第2节；朱星文，第2章、第3章；吕晓梅，第7章、第8章及第11章的第3节；曹玉珊，第4章、第9章及第11章的第1节；蒋尧明、朱星文，第10章。最后由蒋尧明负责对所有初稿进行修订、总纂和定稿。

本书系江西财经大学研究生规划教材，在编写过程中得到了江西财经大学研究生部、会计学院及会计发展研究中心的帮助和支持，还得到了中国财政经济出版社会计分社徐洁社长的热心帮助和支持，在此一并致以诚挚的谢意！同时，对本书引用的参考文献的作者表示衷心的感谢。

限于我们的学识水平，书中定有不妥与疏漏之处，恳请广大读者提出批评和建议。

作 者

2010年2月



目录 CONTENTS

第一章 会计理论的性质	(1)
第一节 会计理论的含义	(1)
第二节 会计理论的目的和作用	(3)
第三节 会计理论的层次	(6)
第四节 会计理论的分类	(7)
第二章 会计理论研究的方法论	(10)
第一节 会计理论研究方法的意义	(10)
第二节 会计理论研究方法体系	(12)
第三节 会计理论研究的规范方法与实证方法	(20)
第三章 公认会计原则理论	(30)
第一节 公认会计原则的产生及其含义	(30)
第二节 公认会计原则的形成机制及其作用	(34)
第三节 会计基本原则体系	(39)
第四章 会计目标	(49)
第一节 会计目标的演进	(49)
第二节 两大学派的会计目标	(54)
第三节 会计目标研究需要关注的主要问题	(70)
第五章 会计基本假设	(75)
第一节 会计主体假设	(77)
第二节 持续经营假设	(79)
第三节 会计分期假设	(82)
第四节 货币计量假设	(83)



第六章 会计信息的质量特征及其结构体系	(87)
第一节 会计信息的质量特征	(87)
第二节 会计信息质量特征的研究成果评价	(88)
第三节 会计信息质量特征体系的构建	(92)
第七章 会计确认	(102)
第一节 会计确认的含义	(102)
第二节 会计确认的基础	(105)
第三节 会计确认的标准	(111)
第八章 会计计量	(116)
第一节 会计计量的含义	(116)
第二节 会计计量属性	(118)
第三节 会计计量单位	(129)
第四节 会计计量模式	(131)
第五节 会计确认计量的原则及其发展	(134)
第六节 会计要素的确认与计量	(140)
第九章 会计报表中的基本要素	(155)
第一节 划分会计要素的理论基础	(155)
第二节 会计要素的分类与定义	(156)
第三节 与会计要素有关的几个重要理论	(163)
第十章 会计的国际协调与国际趋同	(186)
第一节 会计国际协调与国际趋同的含义	(186)
第二节 会计国际化的过程：会计国际协调	(191)
第三节 会计国际化的初步结果：会计国际趋同	(197)
第十一章 基于资本市场的若干会计理论问题研究	(207)
第一节 上市公司会计信息披露及其有效性	(207)
第二节 我国上市公司会计信息失真及其成因剖析	(225)
第三节 加强对上市公司会计信息披露的监管	(261)
主要参考文献	(289)

第一章 会计理论的性质

第一节 会计理论的含义

什么是会计理论，不同的组织、不同的学者对此有不同的解释。

美国会计学会（AAA）在1966年发表的《基本会计理论说明书》中对会计理论的定义为：“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。”美国会计学会（AAA）对会计理论的定义是直接引用了《韦氏新国际词典》对理论的定义，没有突出会计理论的特点。

美国会计学家莫斯特（K. S. Most）在1986年的著作《会计理论》（第二版）中认为：“理论是对一系列现象的规则或原则的系统描述，它可视为组织思想、解释现象和预测未来行为的框架。会计理论是由与会计实务相区别的原则和方法的系统描述组成。^①”莫斯特（K. S. Most）对会计理论的定义，突出了对会计原则与方法的描述。

美国会计学家亨德里克森（Eiden S. Hendriksen）在1992年的《会计理论》（第五版）中认为：“会计理论可以定义为一套逻辑严密的原则，（1）它使实务工作者、投资人、经理和学生能够更好地了解当前的会计实务；（2）它提供了评估当前会计实务的概念框架；（3）它能够指导新的实务和程序的建立。^②”亨德里克森（Eiden S. Hendriksen）对会计理论的定义，侧重于对会计理论的目的和作用的描述。

当代实证会计理论的代表人瓦茨和齐默尔曼对会计理论的理解是，会计理论

^① K. S. Most. Accounting Theory. 2nd ed., 1986, P. 55.

^② E. S. Hendriksen and Michel E. Van Breda. Accounting Theory. 5th ed., Richard D. Irwin, Inc., 1992, P. 22.



的目标是解释和预测会计实务。解释是指为观察到的实务提供理由，预测是指会计理论应能够预测未观察到的会计现象。在瓦茨和齐默尔曼看来，假设和对数据的验证是发展会计理论的基本手段。

美国著名会计学家利特尔顿认为，会计理论通过为在会计中获得清晰的思维提供帮助来证实其自身存在的合理性，会计理论的职责是对信念和惯例加以批判性分析，阐明经验与推广最佳经验，并引导对会计工作的起源和结果的直接关注，理论的性质就是作出解释，理论的最主要特征通常就是解释。

美国财务会计准则委员会（FASB）对财务会计概念框架（CF）的研究，实际上就是对财务会计基本理论的表述：“CF 是由互相关联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。”

我国著名的会计学家葛家澍在 1986 年出版的《会计的基本概念》一书中认为：“会计学是一门研究会计的科学，它把人们对会计这一实践活动的认识加以系统化和条理化，形成一整套的会计知识体系。”同时他认为，会计理论与其他一切理论一样，来自实践，又应再回到实践。来自实践，意味着我们在观察大量会计现象之后，从中发现某些带有共性的特征，通过理性认识，把它上升到概念。概念就属于理论的范畴。

我国著名的会计学家娄尔行在 1989 年发表的《研究我国会计理论和会计准则，促进会计实践》的论文中将会计理论定义为：会计理论是人们对会计实践的经验总结，是在理性的高度上对会计实践规律的认识，它一经形成就反过来指导和影响会计实践。

我国著名的会计学家阎达五在 1985 年出版的《会计理论专题》一书中认为：“所谓会计理论，指的是人类积累起来的关于会计实践的知识体系。概括地说，这个体系应当完整地、准确地解决如何认识会计工作和如何做好会计工作这样两方面的问题。”具体地说，它应当科学地回答以下一些问题：（1）会计的本质、职能和作用；（2）会计与经济效果；（3）会计与价值运动、价值管理；（4）会计管理的内容、任务和方法；（5）会计工作的组织；（6）关于会计方法的理论；（7）会计学的研究对象及其科学属性；（8）会计发展的新领域，社会会计的产生与发展；（9）科学技术进步对会计理论与实践的影响；（10）关于会计史研究中的若干问题。阎达五对会计理论的定义是基于会计的本质是一种管理活动而作出的。

我国著名的会计学家裘宗舜在 2001 年出版的《财务会计概念研究》一书中认为：“会计理论，指的是人类在长期的会计实践中积累起来的经验总结，是关

于会计的系统化、条理化的理性认识，它是会计实践上升到理性高度的抽象，它来自于会计实践同时又反过来指导会计实践，服务于会计实践，使具体会计工作能够产生应用的效果。”

综合以上对会计理论的不同表述，我们认为，会计理论是人们在长期的会计实践的基础上产生的关于会计的系统化、条理化的理性认识，是对会计目标、会计假设、会计概念、会计原则、会计对象、会计要素、会计程序和方法以及它们对会计实务的指导关系所作的系统说明。

第二节 会计理论的目的和作用

一、会计理论的目的

美国会计学会在 1966 年发表的《基本会计理论说明书》中认为，会计理论研究的主要目的是：（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，对因社会发展的需要扩展会计学科的范围时提供一个有用的框架。

国际会计准则理事会（IASB）2001 年采纳的《编报财务报表的框架》中认为，其编制本框架的目的是：（1）帮助国际会计准则理事会制定新的国际会计准则和审议现有的国际会计准则；（2）为减少国际会计准则所允许选用的会计处理方法的数量提供基础，藉以协助国际会计准则理事会推进与编报财务报表有关的法规、会计准则和程序的协调；（3）帮助各国会计准则制定机构制定本国的准则；（4）帮助财务报表编制者应用国际会计准则和处理尚待列作国际会计准则项目的问题；（5）帮助审计师形成关于财务报表是否符合国际会计准则的意见；（6）帮助使用者理解根据国际会计准则编制的财务报表包括的信息；（7）向关心国际会计准则委员会工作的人士提供关于制定国际会计准则的方法的信息。由于国际会计准则理事会（IASB）发布的《编报财务报表的框架》实际上起到了 FASB 概念框架的作用，因此，其《编报财务报表的框架》的目的，在一定程度上反映了国际会计准则理事会研究会计理论的目的及期待它应发挥的作用。

概括地说，会计理论的目的主要表现为五个方面：一是指导会计准则的制定；二是评价会计准则的有效性；三是预测和帮助开拓新的会计准则；四是抵制



利益集团的压力；五是直接指导会计实务。

一是指导会计准则的制定。美国财务会计准则委员会（FASB）在财务会计概念结构框架研究计划中明确指出，这些概念“将能够指导首尾一贯的会计准则，并且将说明财务会计和财务报表的性质、作用和局限性……并应用会计准则反复引证这些概念。”可见，会计理论特别是财务会计概念结构框架的确立，可以帮助会计准则制定机构在制定具体准则时能保持相关概念的内在一致性，减少或避免不同准则之间的冲突，限制会计实务中相同交易的多种处理方法和程序，提高会计信息的可比性和一致性。

二是评价会计准则的有效性。衡量会计准则是否具有高质量，是否有效，尽管可用实践的标准去检验，但根据制度经济学的基本原理，既然会计理论是制定会计准则的理论基础，那么评价会计准则是否有效的标准也应该以会计理论为依据。这样能促使会计准则制定者在制定会计准则时自觉地遵循会计理论，并做到制定的基础和评价依据的一致性。

三是预测和帮助开拓新的准则。会计准则是对会计实践的科学反映和系统总结，对于许多新的和未知的会计实践领域，需要准则制定者尽快制定出相应的准则，而会计理论可以帮助制定者缩短探索新的和未知领域的时间，少走弯路，从而使会计准则尽可能接近于会计实践，甚至超越实践。正如美国财务会计准则委员会（FASB）前任主席唐纳德·柯克认为，“有了概念结构，会计准则的制定就有了方向。否则，它们的制定将是缓慢的。如果缺乏概念结构，势必招致外界集团的批评，比如指责会计准则的发展是毫无目标与宗旨的^①”或者说“只有以概念结构为指导，将来的会计准则才能以更为合理和一致的方式制定^②”。

四是抵制利益集团的压力。会计准则具有经济后果，它不仅对微观主体可能产生经济影响，还对政府的宏观目标或社会目标产生影响。因此，会计准则的制定过程既是不同利益集团博弈的过程，其本身也是一个政治化程序。研究经济后果学说的代表性人物，美国知名学者泽夫（Zeff）在《“经济后果”学说的兴起》一文中认为，所谓经济后果，是指会计报告将影响企业、政府、工会、投资人和债权人的决策行为，受影响的决策行为反过来又会损害其他相关方面的利益。美国另一位学者 Rappaport 在《会计准则的经济影响》一文中也认为，对规范公司必须报告什么和如何描述其经济活动的准则制定过程来说，需要以一个更宽的眼界——而不是从传统的会计技术角度来重新认识。会计立法者们必须具有更宽广

① Donald Kirk. FASB and Industry, The Journal of Accountancy, Oct. 1982.

② FAF. The Structure of Establish financial Accounting Standards, 1977, P. 30.

的视野，仅仅作为一个会计专家是不够的。他们必须既谙熟会计，又能洞悉会计在经济环境中的作用及会计决策对经济环境的影响。而郝金斯（David M. Hawkins）于1973年11月在纽约所作的演讲《财务会计、准则机构和经济发展》中更是明确指出：“联邦政府越来越意识到公司报告的行为性影响及其宏观经济后果。公司报告准则应当能引导个体经济行为与国家宏观经济目标相一致，美国财务会计准则委员会（FASB）的目标必须要考虑更多的内容，而不仅仅是会计理论或我们通常所持的经济有用数据的观念。公司报告准则应产生对经济决策有用的信息，前提是会计准则要符合政府宏观经济目标和经济计划，以便于达成这一目的。由于美国财务会计准则委员会（FASB）具有影响经济行为的权力，它就有义务支持政府的经济计划。”

因此，不同的利益集团出于各自的政治目的，都力图对会计准则的制定过程施加压力，使准则的制定朝着符合自身利益的方向发展。而建立一套能够为各方利益集团普遍认可、接受的财务会计概念结构框架（这是会计理论的核心），用于指导会计准则的制定，则可以在一定程度上缓和或抵消各利益集团的政治压力。

五是直接指导会计实务。通常情况下，会计准则是指导会计实务的直接依据，但由于会计准则的制定总是落后于会计实践，当会计实践的发展致使原有的会计准则不再适应或处于会计准则真空状态时，作为会计准则制定基础的会计理论将起到直接指导会计实务的作用。

二、会计理论的作用

美国会计学家利特尔顿在《会计理论结构》一书中，把会计理论的作用归纳为以下六点：1. 帮助我们研究已经完成的实务，以便使我们能够理解指导那种处理方法或建立另一处理方法的理由；2. 帮助我们在观念和思想之间寻找相互联系的思路、理由和目标；3. 帮助我们权衡可选择的观念、目标和方法；4. 帮助我们注意各种观念的相关性，帮助我们理解某些观念比其他观念更重要，以及有些观念与其他观念密切相关而有些观念则截然不同；5. 帮助我们增强运用观念工作能力，寻求与一个问题有关的观念，解决观念之间的冲突，展开并增进观念的意义；6. 帮助我们认识可以运用原则的场合，就像我们选择适合于某种情况的程序那样容易。

另一位美国会计学家亨利·沃克（H. I. Wolk）则强调会计理论的作用主要在于解释和预测不同事物或现象之间的关系。他认为，会计理论对会计实务的作用主要是通过会计理论对会计政策选择（或会计准则的制定）的影响而实现。



概括地说,会计理论的作用主要包括以下四个方面:

一是可用来解释和说明现有的会计实务。会计理论源于实践,但又高于实践,会计理论必须能够解释和说明为什么会计行为是这样的,为什么采用这样的会计处理方法,而不采用其他的会计处理方法,或解释和说明可以使用其他方法的理由。通过对会计实务的解释和说明,促使良好的会计实务的生成;同时,会计理论只有在解释和说明会计实务中得以验证。所以,美国会计学家 Ahmed Belkaoui 认为:“某种给定的会计理论应能解释和预测会计现象,但当这些会计现象出现时,它们又反过来验证理论。”^①

二是有助于信息使用者更好地理解现有的会计实务和财务报告信息。会计理论可以增进报告提供者和使用者之间的沟通,帮助使用者了解财务会计报告的一些基本概念和基本原理及相关事项,理解财务报告的目标、作用及其局限,从而使使用者对财务报告信息有一个正确的理解,并据此作出恰当的分析判断和正确的决策。

三是能为评价现有会计实务提供一个概念框架。如前所述,指导和评价会计实务的主要依据是会计准则等一系列会计规范,但这些会计规范是依据会计理论制定出来的,“所以,评价会计实务的根本依据还是会计理论。”当一项新的会计事项产生,而没有相应的会计规范去约束,或原有会计规范不适合时,可以用会计理论对这一特定事项进行评价,并催生新的会计规范的产生。

四是可以用来预测会计实务发展的趋势。预测是对未来事项的反映,而未来事项具有不确定性、模糊性和风险性。会计理论应当能够预测未观察到的会计事项,并对未来事项进行描述和归纳,从而指导新的会计程序和方法的开拓。

第三节 会计理论的层次

根据对会计理论及其作用的不同理解,亨德里克森认为,会计理论可分成三个不同作用标志的层次:即结构性理论、解释性理论、行为性理论。

(一) 结构性理论:它主要试图说明现存会计实务,并预测在某种情况下会计人员如何通过会计报告来反映既定情况产生的具体会计事项。由于这种会计理论着重描述会计的结构形式,在会计理论体系中起着类似于语言学中语句语法的

^① Ahmed Belkaoui. Accounting Theory. 2nd ed. , 1985, P. 10.

作用,所以也可以称其为“句法性理论”或语法性理论(syntactical theory)。

(二)解释性理论:即借助经济学概念来解释会计实务,使会计报表的编制者对会计概念、会计准则的运用和解释与报表使用者的理解相一致,与会计信息系统意欲反映的对象相一致。这一理论的作用在于坚持会计实务的逻辑性,其在会计理论体系中起着类似于语言学中语义的作用,所以又可称之为“语义性理论”(senantical theory)。

(三)行为性理论:在于强调会计信息使用者的需要,以及会计信息应如何影响使用者的决策行为。行为性理论也考虑面向管理决策的内部报告以及会计和审计人员在信息反馈中的作用。这种理论试图说明,如果企业采用一种新的会计政策和会计程序,必须运用行为性理论去计量和评估由此引起的经济的、社会的、心理的等各方面的影响。其在会计理论体系中起着类似于语言学中语用的作用,所以又可称之为“语用性理论”(pragmatical theory)。

第四节 会计理论的分类

在现代西方会计理论中,对会计理论的分类方法很多,如按学科领域进行分类,按研究方式进行分类,按推理方式进行分类,按语言关系进行分类等。下面主要对前三种分类方法进行简单介绍。

一、按学科分类

会计理论按学科分类可分为财务会计理论、管理会计理论和审计理论。

1. 财务会计理论。财务会计理论是关于财务会计学科领域的理论,迄今为止,大多数会计文献和会计理论的研究成果均属于财务会计理论。

2. 管理会计理论。管理会计是现代会计的一个分支,它是从传统的、单一的会计系统中分离出来,成为与财务会计并列的一门新兴的、独立的、综合性的边缘学科,是多种学科相互交叉、渗透的结合体。1988年4月,国际会计师联合会在其发表的一份《国际管理会计实务》的征求意见稿——《论管理会计概念》中明确指出:“管理会计可定义为:在一个组织中,管理部门用于计划、评价和控制的(财务和经营)信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任。”管理会计经历了20世纪20~30年代的萌芽阶段,40~50年代的创建阶段,60~80年代的发展阶段。在最近的发展过程中,管理会计理论引入了其他学科的一些重大研究成果,如委