

普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材

ACCOUNTING

财务会计理论

● 田翠香 等编著



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材

财务会计理论

田翠香 刘桂春 蔡炯 吴伟容 编著



机械工业出版社

本书结合国内外最新研究成果,系统论述了财务会计领域的基础理论和应用性理论。对财务报告决策有用性的信息观和计量观,以及契约关系中的管理层会计行为等西方主流会计理论,进行了详细阐述;对实证会计理论及其研究方法进行了系统总结;对会计准则、环境会计与披露和财务会计国际协调等相关理论进行了深入探讨。本书结构完整,内容丰富,体现了财务会计理论的最新进展,并注重理论联系实际,具有一定的可读性。

本书可作为高等院校会计学专业及相邻专业的研究生和高年级本科生学习财务会计理论的教材,也可作为高校教师从事相关科研工作的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

财务会计理论/田翠香等编著. —北京:机械工业出版社,2010.4
普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材
ISBN 978-7-111-30401-2

I. ①财… II. ①田… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①
F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第067590号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号·邮政编码100037)
策划编辑:张敬柱 商红云 责任编辑:孙晶晶
版式设计:张世琴 责任校对:李秋荣
封面设计:张静 责任印制:乔宇
北京机工印刷厂印刷(三河市南杨庄国丰装订厂装订)
2010年6月第1版第1次印刷
169mm×239mm·18.25印张·333千字
标准书号:ISBN 978-7-111-30401-2
定价:28.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换
电话服务 网络服务

社服务中心:(010) 88361066 门户网:<http://www.cmpbook.com>
销售一部:(010) 68326294
销售二部:(010) 88379649 教材网:<http://www.cmpedu.com>
读者服务部:(010) 68993821 封面无防伪标均为盗版

序

财务会计理论是高等院校会计学专业及相邻专业的研究生和高年级本科生强化其专业理论功底的重要课程。掌握财务会计理论，有助于深入理解会计实务，更好地把握会计改革和发展的方向，同时，也是开展会计学术研究的基础。

田翠香同志主持编著的《财务会计理论》一书，结合国内外最新研究成果，阐述了财务会计领域的基础理论和应用性理论。对于财务报告决策有用性的信息观和计量观，以及契约关系中的管理层会计行为等西方主流会计理论，进行了详细阐述；对实证会计理论及其研究方法进行了系统总结。另外，对会计准则、环境会计与披露和财务会计国际协调等相关理论进行了深入探讨。全书结构完整，内容丰富，体现了财务会计理论的最新研究成果，并注重理论联系实际，具有较强的可读性。

田翠香同志曾是我的博士生，多年来一直从事会计学教学和研究工作，主持过省部级以上级别的多项课题，公开发表学术论文几十篇，具有深厚的理论功底和学术造诣。本书是田翠香同志和她的同事们辛勤工作的又一成果。书中虽有不完备之处，但瑕不掩瑜，相信本书对于提高读者的财务会计理论研究水平有所裨益。

特为序。

南开大学博士生导师
南开大学 MPAcc 中心主任

周晓苏

2009年11月30日

前 言

复式簿记的产生，具有划时代的意义，它不仅使会计成为一门独立的、具有鲜明特点的学科，也是会计理论产生和发展的渊源。在经历了六百多年的发展后，会计已成为一个具有包容性、开放性和创新性的知识体系。财务会计面向经济实体如企业的外部信息使用者提供财务报告，但同时又是评价企业管理者受托责任履行情况的依据，因此，财务会计理论是在资本市场、契约关系和政府管制等复杂的经济环境中逐渐发展起来的。会计环境的不断变化还会产生新的会计问题，已有的会计理论也要不断更新。

《财务会计理论》一书的作者都是长期工作在教学和科研第一线的高校教师。本书首先讲述财务会计学的基本理论，然后结合国内外的最新研究成果，阐释了财务会计的应用性理论，包括外部使用者视角的财务报告决策有用性的信息观和计量观，以及管理层视角的会计政策选择和盈余管理的相关内容。其后，探讨了实证会计理论及其研究方法，对上述应用性理论进行了总结。最后，对会计准则、环境会计与披露和财务会计国际协调的相关理论进行了阐述。内容覆盖面较广，有一定深度。本书旨在为会计学专业及相邻专业的研究生和高年级本科生搭建一个学习和研究财务会计理论的平台。

本书的特色表现在以下几个方面：

(1) 体系完整、全面。本书覆盖了财务会计领域的一般理论，既涉及资本市场上的外部使用者视角，又注重企业内部管理者视角，同时对于处于中间角色的会计准则相关理论也进行了阐述；另外，还对财务会计的拓展领域即环境会计和国际范围内的协调问题，进行了探讨。

(2) 注重时效性。近年来，财务会计领域的发展变化十分显著，相关理论也在不断更新。本书结合国内外学者的最新研究成果，探讨了财务会计理论的最新发展。

(3) 注重实用性。理论是高度概括和抽象的知识体系，必须结合实际事例和经济现象去理解。本书对所涉及的理论，结合实际经济现象进行剖析，并援引有关数据资料作为佐证。语言通俗易懂，文中穿插“小资料”，章后附有复习思考题、本章主要参考文献和网站链接，增强了本书的实用性。

(4) 兼顾研究方法。理论的提出和验证必须借助于一定的研究方法，本书

对实证会计理论所特有的研究方法进行了介绍；部分学者的研究，也附带介绍其研究思路和方法，以期提高读者的理论研究水平。

本书共分 11 章。其中第一、二、三、八、十、十一章和第五章的第一节由田翠香编写，第四和第七章由刘桂春编写，第五章的第三节和第四节，第九章由蔡炯编写，第五章的第二节和第六章由吴伟容编写。全书由田翠香进行初稿修订和总纂。由于作者的水平有限，本书可能存在一些不足之处，敬请读者予以批评指正。

本书的出版得到北京市“学科与研究生教育——工商管理（PXM 2009-014212-078362）”专项资助。北方工业大学经济管理学院院长吴永林博士和会计研究所所长赵贺春教授给予了大力的协助和指导，在此深表谢意！

编 者

2009 年 11 月 30 日

目 录

序

前言

第一章 财务会计理论概述	1
第一节 会计理论的概念	1
第二节 会计理论的发展历史	3
第三节 会计理论的类别	8
本章小结	11
复习思考题	12
本章主要参考文献	12
第二章 财务会计概念框架	13
第一节 财务会计概念框架的基本构成	13
第二节 财务会计概念框架联合项目	26
第三节 我国财务会计概念框架的相关问题	32
本章小结	34
复习思考题	35
本章主要参考文献	35
第三章 财务报告	36
第一节 财务报告的历史演进	36
第二节 企业财务报告的基本构成	40
第三节 企业财务报告目标理论	52
第四节 上市公司自愿信息披露理论	57
第五节 财务报告的改革	59
本章小结	63
复习思考题	64
本章主要参考文献	64
第四章 财务报告决策有用性的信息观	65
第一节 信息不对称和有效资本市场	65
第二节 财务报告决策有用性的信息观	71

第三节 鲍尔和布朗的研究及事件研究法	73
第四节 盈余反应系数	78
第五节 会计信息的决策有用性在我国的检验	82
本章小结	87
复习思考题	88
本章主要参考文献	88
第五章 财务报告决策有用性的计量观	92
第一节 决策有用性计量观的兴起	92
第二节 Feltham-Ohlson 投资估值理论	95
第三节 资产计量理论	100
第四节 收益计量理论	106
本章小结	114
复习思考题	114
本章主要参考文献	115
第六章 公允价值计量及其效用	116
第一节 传统会计计量的困境	116
第二节 公允价值计量在财务会计中的应用	122
第三节 公允价值计量的评价	132
第四节 公允价值计量效用的实证检验	140
本章小结	143
复习思考题	143
本章主要参考文献	143
第七章 契约关系中的管理层会计行为	145
第一节 企业经济性质与契约观	145
第二节 博弈论与代理理论	148
第三节 契约关系中的会计政策选择行为	155
第四节 会计政策选择的经济后果学说	159
第五节 契约关系中的盈余管理行为	162
第六节 盈余管理的检测及实证证据	169
本章小结	174
复习思考题	174
本章主要参考文献	176
第八章 实证会计理论及其研究方法	179

第一节 实证会计理论的产生和发展	179
第二节 实证会计理论的哲学基础	187
第三节 实证会计理论的研究方法	190
第四节 实证会计理论的评价及其在我国的发展	199
本章小结	207
复习思考题	208
本章主要参考文献	208
第九章 会计准则理论	209
第一节 会计信息的公共物品特征	209
第二节 会计准则制定的经济问题和政治问题	213
第三节 会计准则的发展历史和制定程序	218
第四节 会计准则制定的导向	223
本章小结	227
复习思考题	228
本章主要参考文献	228
第十章 环境会计与信息披露	229
第一节 企业的环境会计责任	229
第二节 环境会计的基本理论框架	234
第三节 环境信息披露的规范和理论基础	240
第四节 环境信息披露实践	244
第五节 环境信息披露与环境绩效	248
本章小结	257
复习思考题	257
本章主要参考文献	258
第十一章 国际财务会计协调	259
第一节 国际财务会计差异的形成	259
第二节 国际财务会计模式	266
第三节 国际财务会计协调	269
第四节 我国参与国际财务会计协调的近况和效果	277
本章小结	281
复习思考题	281
本章主要参考文献	281

第一章 财务会计理论概述

会计理论是与会计实践（实务）相对应的概念。《现代汉语辞典》对理论的解释是：人们由实践概括出来的关于自然界和社会的知识的有系统的结论。会计在早期被认为是一门技术（Art）^①，目前仍有人持这种观点。作为一门学科，会计有自身的理论体系，这一点是毋庸置疑的。目前，对于会计理论的概念和功用，国内外学者有不同的理解。

第一节 会计理论的概念

一、国外学者的观点

佩顿和利特尔顿（1940）在其著作《公司会计准则导论》的“序言”中指出，会计理论应该是一个内在一致、协调一贯的体系。它应该作为一个理论基础，能够帮助公司的会计人员对其实务作出务实性的评价，同时，也能帮助注册会计师审查公司报告。

美国会计学会（AAA，1966）编著的《基本会计理论》一书，以及韦氏新国际大辞典，对理论进行如下定义：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。AAA指出，会计理论研究有四个目的：①识别会计领域，以作出有用的总结并形成一套理论。②建立判断会计信息的标准。③指明会计实务的可能改进之处。④为试图扩展会计用途和会计学科领域的会计研究者提供一个有用的框架。

美国学者亨德里克森（1977，1991）将会计理论定义为：以一套广泛适用的原则作为形式而进行的逻辑推理。它的主要作用有①使实务工作者、投资人、经理和学生更好地了解当前的会计实务。②提供评估当前会计实务的概念框架。③指导新的实务和程序的建立。

瓦茨和齐默尔曼（1986）在其名著《实证会计理论》中指出，会计理论的

① “art”，许多人将其翻译成“艺术”，在本书中翻译成“技术”更贴切。20世纪早期，会计师普遍认为会计不是一门精确的科学，会计工作有更多的技巧和广泛的用途，经验是最重要的。

目的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，如会计理论应当解释为什么一些公司对存货计价采用后进先出法而不是先进先出法。“预测”是指理论对未观察到的会计现象进行预测，未观察到的会计现象未必是未来的现象，它们还包括那些已经发生、但尚未收集到与其有关的系统证据的现象。如会计理论应对采用不同方法的公司的不同特征提出假想，这种预测可以通过历史数据验证。

Wolk (1992) 指出，会计理论并无标准的定义，它包括整个复杂的概念、模式、假说和用于指导并影响规则制定的理论。

二、国内学者的观点

我国学者阎达五 (1985) 认为，会计理论是指人类积累起来的关于会计实践的知识体系，它应当完整、准确地回答如何认识会计工作及如何做好会计工作这两方面的问题。娄尔行 (1989) 指出，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。葛家澍、吴水澎等学者也持同样的观点：从本质上讲，或从马克思主义认识论的角度看，会计理论应是对会计实践的理性认识（包括会计的概念、原理、定理和假说等），它源于会计实践，但高于会计实践，指导着会计实践。

20 世纪 80 年代，中外学者对于会计理论的目的和作用的理解存在着差异。我国学者倾向于从哲学的高度探讨会计理论与实践的关系，强调会计理论对会计实践的指导作用，即会计实践应该按照会计理论的指导展开，会计理论回答了“应该怎样做”的问题。西方学者则强调了会计理论的解释和预测作用，即会计理论回答了“是什么”、“将是什么”和“为什么”的问题。这两种观点其实分别涉及“应然”和“实然”两个侧面，一般而言，只有解决了会计实然问题，才能提出应然的建议。现代财务会计实践受会计准则的制约，实际上，会计理论一般并不直接指导会计实践，而是通过会计准则的影响对会计实践提供指导。

近年来，我国有一些学者开始接受西方学者的观点。如陈今池 (2007) 指出，理论是指对阐明各项事物的本质及其发展规律所依据的基础观念的系统论述，理论不仅可以说明解释事物的本质，还可以预测和指导事物的未来发展趋势。

第二节 会计理论的发展历史

会计理论的产生,最早可追溯到14世纪复式簿记产生的时期,至今已有600多年的发展历史。

一、会计理论的产生

复式记账法的产生,具有划时代的意义,它使会计成为一门独立的、具有鲜明特点的学科。它也是会计理论产生和发展的渊源。亨德里克森(1976)指出,起源于14世纪左右的复式簿记是研究会计思想和概念发展的适宜起点。查特菲尔德在《会计思想史》一书中指出,“会计史上具有决定意义的事件,乃是复式簿记的出现。……帕乔利确立了账簿和会计的基本框架,……,尽管他的目的是务实性的,但他反复强调了资本主和所有权、左右对照的账户形式、损益总额计算的优点,他在论述作为复式簿记基础的数学逻辑过程中,涉及了现代会计理论的本质。”美国会计史学家爱德华·佩拉盖洛(Edwrd Peragallo)曾指出,意大利簿记发展分为三个阶段,在其发展的第二个阶段(1559—1795),人们就开始研究簿记理论。

【小资料】 卢卡·帕乔利(1445—1517)是意大利人,一生做过教师、修道士,长期从事数学和簿记学的研究。1494年他出版了《算术、几何、比及比率概要》,时为威尼斯第一架金属活字印刷机诞生后的第25年。第一部分第九篇第十一论,以“计算与纪录要论”为题,全面论述了威尼斯复式簿记。该书奠定了欧洲会计学科的基础,14世纪末到15世纪,对会计学科的发展起了重要作用。

二、近代会计理论的发展

帕乔利的著作《算术、几何、比及比率概要》出版后的300年,被人们称为“会计的停滞时代”。这个时期是重商主义时期,商业是这一历史时期经济发展的重点。欧洲的经济中心从意大利转移到英、法等国,意大利记账法随之向欧洲大陆广泛传播。

17世纪的簿记技术,还没有定期结账和决算的概念,决算往往在一次航海结束时、总账记满时、合伙解散时、企业出售时、商人破产或死亡时进行。“缺乏权责发生制和定期决算,混淆总账中的私人交易和企业交易,表明当时的人们对计算总利润并不关心……公众很少向企业投资,企业对外部也不承担经济

责任，所以财务报表在当时并不重要”（查特菲尔德，1976）。随着企业规模的扩大，产生了利害关系者对与账簿分离的独立财务报表的需求，17世纪股份公司的出现，使得这种需求更加强烈。

18世纪，随着企业经营活动的持续增强，会计期间的概念逐步形成。18世纪70年代，在每年业务经营的淡季编制年度报表的行为已经出现。18世纪后期英国的工业革命，促进了工厂制度的形成。工业会计在商业簿记体系中加入了两个新的要素：一是增加了定期报告的必要性，二是使用了大量的固定资产。对固定资产进行计价的传统方法是“盘存法”，即将应计折旧资产像未出售的商品那样列账，在每一会计期末对资产进行重估价。资产的增值一般不予以反映，如果资产价值降低，则对资产的账面价值进行减记，并将减记额直接计入当期损益。“降价观念大概是最古老的折旧理论”（查特菲尔德，1976）。早期观点认为，折旧就是具有有限使用年限的资产价值的减少。

19世纪，铁路的迅速发展对于澄清资本和收益的概念有一定影响，并对折旧概念的发展发挥了作用。铁路、公用事业和其他公共服务性公司则采用一种重置会计的形式，购买的固定资产永不提折旧，资产维修和重置发生的支出均直接计入损益。采用重置会计的方法，使得铁路事业看起来是一项极具吸引力的投资，因为在铁路寿命期的最初年份，该方法可使企业的报告利润最大化。19世纪40年代，许多铁路公司从资本中支付大量股利，牺牲了长期投资者的利益。企业各个利益集团对于折旧的目的有不同的观点，债权人期望保持资本的完整性，股东们希望准确地计算可用于股利分配的金额，管理者则需要现金储备，以便为重置资产提供资金。企业各个利益集团一致认为，应将资产的成本分摊到资产使用期间，然而这种分配是以实际成本为基础计算，还是以重置成本为基础计算，仍然存在争议。这就需要进一步发展折旧理论。

在19世纪之前，成本会计的发展进程是比较缓慢的。19世纪后期和20世纪初，大型机器设备增多，间接费用占总成本的比重增大，生产过程也趋于复杂，有必要对各产品、各工序的成本进行更精确的计算。成本计算程序与财产账户相结合，产生了成本会计制度。

这一时期，股份制为工业生产和工业会计的发展创造了有利条件。最初的股份公司属于合伙组织，其寿命有限。1600年由英国女王特许建立的东印度公司，便是发行有限期的股份从事航海冒险事业的典型代表。1661年，东印度公司的总裁将永久性投资资本理论引入企业。1855年，英国《有限责任法》允许企业股东承担有限责任。股份公司大规模的经营活动，促进了会计核算的经常性和连续性，并使得定期编制报表和报表审计变得更加重要。1854年，苏格兰

成立了世界上第一个特许会计师协会。19 世纪末，报表审查制度陆续在英国、美国、加拿大等国建立起来。此外，为了维护金融市场，保护投资者利益，政府开始介入公司财务报表事务。

政府课征所得税，也对会计的发展产生了重要的影响。这些影响主要表现在，所得税法促进了会计程序和方法的一致性，促使企业使用更合理的折旧计提和存货计价方法等方面。

总之，19 世纪到 20 世纪早期，是会计理论的重要发展阶段。工业革命、铁路发展、股份制发展等促进了折旧会计、成本会计、存货计价、收益计量等理论的发展，形成并强化了企业与业主的分离、资本保全、报表审查等观念。查特菲尔德在其著作《会计思想史》中指出：“产业革命时期，会计理论第一次变得非常重要，……，一系列会计惯例在实践中得到了广泛认可，其中，持续性、定期性、历史成本和稳健主义被 19 世纪的制造商们采用后就以现代的形式出现了”。

三、现代会计理论的发展

20 世纪 30 年代，美国公认会计原则的产生，被认为是现代会计的开端。20 世纪 20 年代起，股份有限公司成为占支配地位的企业组织形式，美国证券市场也得到迅速发展。会计在当时作为一门技术，随意性很大。松散的会计实务加剧了股票市场的虚假繁荣，成为导致 1929 年市场崩溃和萧条的原因之一。Adolph Berle 和 Gardiner Means 在其 1932 年的著作《现代股份公司和私有财产》中指出，行业权利和财富正集中向少数人手中转移，而这种权利的集中可部分归因于缺乏统一会计惯例。“由于会计标准不具刚性，而法律又未对其施加任何具体限制，所以董事及会计师可以在有限范围内任意地组合数字^①”。

1929 年经济危机之后，人们迫切地感到需要一套理论体系来支持和约束会计实务。1930 ~ 1933 年，美国证券交易所和会计师协会成立合作特别委员会，讨论如何改进报告标准。1933 年初，纽约证券交易所要求，申请上市的公司每年提交经过独立的注册会计师审计的财务报表。同年 10 月，纽约证券交易所接受了合作特别委员会的建议，即不必建立所有公司均应遵守的统一会计程序，公司可在“认可的会计原则（Accepted Accounting Principles）”的框架内选择并持续应用和披露所选择的会计方法。“认可的会计原则”^②包括以下 6 条原则：①

① 郭道扬. 会计史研究 [M]. 2 卷. 北京: 中国财政经济出版社, 2004: (261).

② 1936 年，美国会计师协会一下属委员会的报告中，将“认可的会计原则”发展为“公认会计原则（GAAP）”一词。

收益账户不应包括未实现利润。②资本溢价不可用于记录收入借项。③兼并前的子公司盈利溢余不能作为母公司的综合盈利溢余。④支付给库存股票的股利不能贷记收益。⑤来自公司官员、职员和附属公司的应收款项必须单独列示。⑥捐赠资本不能作为经营收益。

根据 1933 年的《证券法》和 1934 年的《证券交易法》，美国成立了证券交易委员会（SEC）。建立这个机构的目的是为了贯彻执行各项证券法规，在国会所赋予的权限之内，规定会计原则和会计报表的编报程序和方法。SEC 并不直接履行其职权，而于 1938 年将该权限授予美国会计职业界（美注册会计师协会 AICPA），同时保留了施加约束和行使否决权的权力。美国由会计职业界制定会计准则的时代从此开始。

随着企业所有权与经营权的分离和商业竞争的日益激烈，企业经营成败与否逐渐取决于管理者的经营决策。为了满足管理者对经营活动进行预测、决策、分析和控制的需要，管理会计产生了。20 世纪五六十年代，管理会计逐渐发展成为一门比较成熟的学科。传统会计发展为财务会计，与管理会计并称为现代会计的两大分支。本书主要针对财务会计理论进行梳理和研究，不拟探讨管理会计理论。

公认会计原则（GAAP）的概念最早在 1939 年提出，是指会计界意见比较一致的、有权威支持的会计业务程序、惯例和规则等。美国第 69 号审计准则公告（SAS69）将 GAAP 划分为 4 个层次：第一个层次是 FASB 的会计准则及其解释、APB 的意见书、CAP 的会计研究公报；第二个层次是 FASB 的技术公报、AICPA 的行业审计与会计指南和立场公告；第三个层次是 FASB 下属的紧急问题工作组的“一致意见”和 AICPA 的实务公告；第四个层次是 FASB 的工作人员问题解答、AICPA 的会计解释、行业会计实务。

美国公认会计原则制定的过程充分体现了会计理论的重要性。最初的会计原则制定机构，是美国注册会计师协会（AICPA）下属的会计程序委员会（CAP）。1939～1959 年，CAP 共发布了 51 份会计研究公报，对急需解决的具体问题，推荐一个或多个解决问题的更好方法。CAP 孤立地处理每一个问题，就事论事，缺乏前后一贯的理论依据，最终遭到会计实务界和理论界的强烈抨击，被会计原则委员会（APB）所取代。APB 吸收了 CAP 的教训，意图建立基本原则。APB 专设了会计研究部，研究重大会计理论问题，并发布《会计研究论文集》，以作为制定会计原则的参考。1959～1973 年，APB 共发布 31 份意见书。APB 没有有效地解决 CAP 遗留的问题，于 1973 年被财务会计准则委员会（FASB）所取代。FASB 是一个具有更大政治代表性的独立性会计团体，它的 7

个委员分别代表公共会计师事务所、企业界、政府和会计教学机构。FASB 至今已发布了 150 多份财务会计准则公告，这些公告及其解释被 SEC 认可为具有实质性权威支持。特别地，FASB 自 1978 年开始，陆续发布 7 辑财务会计概念公告（SFAC），构建了一个比较完整的财务会计的理论框架。

美国建立会计原则（或准则）的做法为其他国家所仿效。随着企业跨国经营活动的开展和资本在国际范围内的流动，建立国际公认的会计准则成为必要。国际会计准则委员会（IASB）于 1973 年由美国、英国、澳大利亚、加拿大、法国、原联邦德国、日本、墨西哥、荷兰等 9 个国家的会计协会发起而成立。2001 年改组为国际会计准则理事会（IASB）。国际会计准则委员会于 1989 年制定了编制和提供财务报表的框架（Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements），以为会计准则的建立提供理论支持。2005 年起，IASB 与 FASB 联合制定趋同的概念框架。随着会计准则制定行为的国际化，关于会计准则制定的理论及各国会计准则协调的理论开始兴起。

在会计职业界探索建立公认会计原则的过程中，各学术组织和学者们研究会计理论的工作从未停止过。20 世纪 30 ~ 70 年代，学术界关注企业应该如何提供报告，并致力于提供各种政策建议。美国第一个会计理论家是佩顿（Paton）（陈今池，2007），他所编著的《会计理论》一书发表于 1922 年。这个时期比较著名会计理论家还有利特尔顿（A. C. Littleton）、坎宁（J. B. Canning）、伯恩（Byren）和斯威尼（H. W. Sweeney）等。虽然会计学者发表过不少会计理论书籍和文章，但由于这些会计理论不够系统，也不具有权威性，对当时的会计实务也未能起到指导作用。学者们的观点各有不同，例如，对于资产计价问题，Edwards & Bell（1961）提议采用现行成本对资产进行计价，而 Chambers（1966）则提倡采用现行现金等值对资产进行计价。“经过 40 年的讨论，仍缺乏一套综合的、统一的、会计师和报表用户均能赞同和信赖的会计概念公告”（查特菲尔德，1976）。

【小资料】 佩顿（Paton）是密歇根大学的终身教授，被称为美国现代会计理论之父。他的代表作是 1922 年的《会计理论》和 1940 年的《公司会计准则导论》（与利特尔顿合著）。坎宁（Canning）的代表作是 1929 年出版的《会计学中的经济学》，他的主要贡献是把经济学的一些概念和观点，如财产、财富、资本、收益和成本等，引进到会计学中来。斯威尼（H. W. Sweeney），在其 1936 年出版的博士论文《稳定会计》中提出，为了计量资本的真实价值，在物价变动时可采用“一般水平”作为稳定的计量单位。利特尔顿（A. C. Littleton）除了与佩顿合著《公司会计准则导论》外，还著有《会计理论结构》（1953），

他认为会计的重心是收益，强调收入和费用的配比和反映真实性。

会计理论缺乏可验证性，制约了规范会计理论的发展。20世纪60年代末至今，实证会计理论得到迅速发展。Ball和Brown(1968)在《会计研究杂志》发表“会计收益数据的经验性评价(An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers)”，揭开了实证会计研究的序幕。20世纪70年代，实证研究文献大量涌现。罗切斯特大学的简森教授于1976年提出要建立实证会计理论，用这种理论解释“为什么会计具有目前的状态，为什么会计师从事他们目前所做的工作，会计实质上对人们和社会资源的应用产生了何种影响。”他认为，长期以来，研究者采取的规范研究方法具有一个明显的通病，那就是缺乏事实依据。因而，研究者指出的种种“理论”，不过是个人的主观臆断或意见陈述。1986年，瓦茨和齐默尔曼发表《实证会计理论》一书，奠定了实证会计理论的学术地位。实证会计理论既关注会计信息对于资本市场用户的决策有用性问题，也关注提供会计信息的企业内部环境及管理层的会计行为。

会计本质上是一项计量活动，关于会计计量的争论始终没有停止过。20世纪80年代中期起，公允价值计量观念得到重视。FASB在时隔12年后，于2000年发布第7辑概念公告《在会计计量中使用现金流量信息和现值》，并于2006年正式发布《公允价值计量》准则。2008年10月，国际会计准则委员会(IASB)通过了对国际会计准则第39号《金融工具的确认和计量》以及国际财务报告准则第7号《金融工具的披露》的修订，并于2009年5月发布了《公允价值计量》国际财务报告准则的征求意见稿。据统计，现行国际会计准则的内容有75%运用了现值和公允价值。

20世纪中后期至今，会计取得了全面而迅速的发展。目前会计已成为一个具有包容性、开放性和创新性的知识体系。法务会计、人力资源会计、环境会计、行为会计、电算化和网络会计，等等，均是会计学科中最具发展潜力的新领域。

第三节 会计理论的类别

一、描述性理论与规范性理论

描述性理论(Descriptive Theory)是描述、论证和解释会计惯例，强调会计“是什么”，或试图提出和说明存在哪些会计信息、如何揭示并传递给使用者。描述性理论的一个主要特点是强调会计实务，认为会计实务是发展会计理论的