

Mc  
Graw  
Hill Education

*Sunyo Translation Series in Accounting Classics*

# FINANCIAL ACCOUNTING THEORY

Third Edition

*Craig Deegan*

三友会计名著译丛

“十一五”国家重点图书出版规划项目

## 财务会计理论

(第三版)

(澳) 克雷格·迪根 ● 著

方红星 金韵韵 张韵 ● 译

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



Mc  
Graw  
Hill Education

*Sunyo Translation Series in Accounting Classics*

# FINANCIAL ACCOUNTING THEORY

Third Edition

*Craig Deegan*

三友会计名著译丛

“十一五”国家重点图书出版规划项目

## 财务会计理论

(第三版)

(澳) 克雷格·迪根 ● 著

方红星 金韵韵 张 韵 ● 译

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

© 东北财经大学出版社 2010

图书在版编目 (CIP) 数据

财务会计理论: 第3版 / (澳) 迪根 (Deegan, C.) 著; 方红星, 金韵韵, 张韵译.  
—大连: 东北财经大学出版社, 2010. 8

(三友会计名著译丛)

书名原文: Financial Accounting Theory

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0054 - 4

I. 财… II. ①迪… ②方… ③金… ④张… III. 财务会计 IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 136615 号

辽宁省版权局著作权合同登记号: 图字 06 - 2008 - 383 号

Craig Deegan: Financial Accounting Theory (3e)

Original ISBN: 0 - 07027726 - 5

Copyright © 2009 McGraw - Hill Australia Pty Limited.

All Rights reserved. No part of this publication may be reproduced or transmitted in any form or by any means, electronic or mechanical, including without limitation photocopying, recording, taping, or any database, information or retrieval system, without the prior written permission of the publisher.

This authorized Chinese translation edition is jointly published by McGraw - Hill Education (Asia) and Dongbei University of Finance and Economics Press. This edition is authorized for sale in the People's Republic of China only, excluding Hong Kong, Macao SAR and Taiwan.

Copyright © 2010 by McGraw-Hill Education (Asia), a division of the Singapore Branch of The McGraw-Hill Companies, Inc. and Dongbei University of Finance and Economics Press.

版权所有。未经出版人事先书面许可, 对本出版物的任何部分不得以任何方式或途径复制或传播, 包括但不限于复印、录制、录音, 或通过任何数据库、信息或可检索的系统。

本授权中文简体字翻译版由麦格劳 - 希尔 (亚洲) 教育出版公司和东北财经大学出版社合作出版。此版本经授权仅限在中华人民共和国境内 (不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾) 销售。

版权©2010 由麦格劳 - 希尔 (亚洲) 教育出版公司与东北财经大学出版社所有。

本书封面贴有 McGraw-Hill 公司防伪标签, 无标签者不得销售。

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](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连图腾彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm × 260mm 字数: 591 千字 印张: 27 1/2 插页: 1  
2010 年 8 月第 1 版 2010 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 李季 王莹 高铭 车锐 责任校对: 张洪音  
封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0054 - 4

定价: 56.00 元

# 作者简介

克雷格·迪根 (Craig Deegan), 新南威尔士大学 (University of NSW) 商学学士、商学 (荣誉) 硕士, 昆士兰大学 (University of Queensland) 博士, 资深皇家特许会计师 (FCA), 皇家墨尔本理工 (RMIT) 大学会计与法学院会计学教授、研究部主任。克雷格在澳大利亚从事本科和研究生层次的教学工作超过 20 年, 并曾在美国、法国、英格兰、威尔士、苏格兰、新西兰、马来西亚、新加坡、南非、韩国、中国内地及中国香港等国家和地区授课。

在进入大学工作之前, 克雷格是一名特许会计师。他的研究集中在各种社会和环境责任以及财务会计问题上, 在《会计、组织与社会》 (*Accounting, Organizations and Society*)、《会计与商学研究》 (*Accounting and Business Research*)、《会计、问责与审计杂志》 (*Accounting, Accountability and Auditing Journal*)、《会计与财务》 (*Accounting and Finance*)、《英国会计评论》 (*British Accounting Review*) 和《国际会计杂志》 (*The International Journal of Accounting*) 等重要国际会计期刊上发表了大量的论文。克雷格主要讲授财务会计、财务会计理论和研究方法。在他的成功指导下, 10 多名博士生顺利毕业并继续在澳大利亚及海外从事学术研究工作。目前, 他仍在继续指导许多研究生, 并担任一些国际会计期刊的编委。

克雷格经常为公司、政府和行业组织提供有关财务会计和公司的社会与环境责任等方面的咨询服务。他于 1997—2003 年担任澳大利亚特许会计师协会三重底线问题小组 (Triple Bottom Line Issues Group) 的主席。他曾经获得多项教学和研究奖, 包括 KPMG 和澳大利亚特许会计师协会颁发的教学奖。1998 年 7 月, 他获得了 Peter Brownell 论文奖, 这是一个由澳大利亚和新西兰会计与财务协会设置的年度研究奖项。1998 年, 他还获得了南昆士兰大学 (University of Southern Queensland) 的杰出研究个人奖。

克雷格还是重要的财务会计教科书《澳大利亚财务会计》(现已出至第 6 版) 及其改编版《新西兰财务会计》(现已出至第 4 版, 与 Grant Samkin 合作) 的作者。《财务会计研究》在澳大利亚和其他国家被广泛采用。在 Jeffery Unerman 的协助下, 本书还针对欧洲市场进行了改编。

# 译者简介

方红星，男，1972年7月生于湖北省，中共党员，管理学（会计学）博士，现任东北财经大学会计学院院长，MPAcc教育中心主任，教授，博士生导师，兼任东北财经大学出版社社长，大连市第十、十一届政协委员。

方红星主要致力于财务会计、审计和内部控制等领域的研究。主要学术兼职包括中国会计学会理事、资深会员、财务成本分会副会长兼秘书长、内部控制专业委员会委员，财政部会计准则委员会咨询专家、内部控制标准委员会咨询专家，中国注册会计师协会专业技术咨询委员会委员、审计准则组专家。主持国家自然科学基金项目、霍英东教育基金会青年教师基金项目、教育部人文社科重点研究基地重大项目、世界银行技术援助项目等重要科研课题十余项。兼任多家学术期刊编委及多家上市公司独立董事。先后入选部级有突出贡献中青年专家（2004）、辽宁省高等学校优秀青年骨干教师（2006）、财政部首批全国会计学术带头人后备人才（2006）、辽宁省高等学校优秀人才支持计划（2007）和教育部新世纪优秀人才支持计划（2007）。享受国务院颁发的政府特殊津贴。



# 译者前言

本书是一本不可多得的财务会计理论教科书。在书中，作者向我们全面展示了现代财务会计理论研究的主要分支、基本流派和最新进展。而述评结合、引例翔实、脉络清晰、目标明确等优点，又使得本书相对于同类教科书而言具备突出的优势。

与其他同类教科书大部分来自美国或欧洲不同，本书的作者来自澳大利亚，因此书中的素材也大部分是基于澳大利亚的，这也为我们在学习财务会计理论的同时加深对澳大利亚财务会计的了解，提供了弥足珍贵的机会。

对于 Deegan 教授的这本一直好评如潮的书，此前有所了解。在近年为高年级本科生开设“会计理论”课程寻找教材的过程中，才有机会仔细阅读，并由此萌发了将其翻译成中文的念头。衷心感谢我的同事孙冰洁、李季在版权联络、版本更换、编辑出版等方面的热情帮助！

本书的翻译耗时较长，但由于正好赶上版本更新，最终形成的原书第3版的译稿倒基本上跟上了最新的步伐。全书的初译工作由我和我指导的会计学专业研究生金韵韵、张韵共同完成。此后，我又对全部译稿进行了审校。当然，由于时间和能力所限，翻译稿中的错讹之处在所难免，恳请学界前辈和广大读者不吝指正！接受批评意见的电子信箱为 [hxfang@dufe.edu.cn](mailto:hxfang@dufe.edu.cn)。

方红星

# 前 言

编写本书是为了向读者提供针对财务会计的各种理论的综合性讨论。书中批判性地讨论了赞成和反对财务会计监管的各种理论，介绍了包括实证会计理论、政治经济学理论、利益相关者理论、制度理论和合理化理论在内的各种理论观点，以便解释不同类型的自愿报告决策。本书还讲述和评价了各种会计规范理论的发展，包括用来对物价变动进行会计处理的各种方法，有关经营实体受托责任的不同规范性观点，以及各个概念框架项目。本书还强调了诸多因素在解释会计的国际差异以及近期的国际财务报告准则全球化行动中的作用。

除了解释组织为什么以及应当如何披露财务信息的特定项目以外，本书还研究和探索了集体或个体层次上的人员如何或是否需要特定的披露或对其做出反应。为了反映社会和环境报告问题对学生、政府、行业和会计职业界与日俱增的相关性，本书深入讨论了社会和环境报告问题。本书还从通常被描述为“从批判性的角度开展研究”的研究者的角度深入探讨了财务会计的作用。

本书按照逻辑顺序共设 12 章，分别讲述了财务会计理论的基本主题。此外，本书还可以用作包含财务会计理论方面内容的更宽泛的课程的主要教材。全书可以实际地应用于平均 11 ~ 13 周的学期，按照讲述的顺序依次学习各个章节。本书介绍了不同的甚至相互冲突的财务会计理论，这一综合视角能为那些试图在财务会计的各个领域作进一步研究的读者奠定扎实的基础。

本书采用了有助于本科和研究生层次的学生透彻地理解财务会计理论的写作风格。每一章都包含了来自世界各地的研究，因此本书适用于各国学习财务会计理论的学生。为了便于学习，每一章都设置了学习目标、本章小结和思考题。整本书都鼓励读者批判性地评价和质疑所讲述的各种观点。为了给各种观点赋予“真实世界”的感觉，许多章节采用了与所考察的问题直接相关的刊载于各类报刊的最新文章。

本书自第 1 版出版以来的 9 年中，已被证明在澳大利亚乃至国际上深受学生和教师们的欢迎。这个新版本保持和巩固了第 1 版与第 2 版中学生和教师们觉得引人入胜和与众不同的方面，例如采用直观的解释、带有评价性质的用语、频繁的实例，以及采用报刊文章进行讲解等。我还借更新本教材的机会，反映了过去 9 年中会计理论方面的一些重要进展。

我希望读者依旧觉得本书读起来生动有趣、内容充实和令人愉悦，十分欢迎建设性的反馈。

克雷格·迪根  
RMIT 大学

# 致 谢

许多人帮助过我编写本书。我要感谢在第1版成书的早期阶段慷慨地提供宝贵意见的所有人，包括苏格兰圣安德鲁斯大学（University of St Andrews）的 Rob Gray 教授、英国诺丁汉大学（University of Nottingham）的 David Owen 教授、现任 RMIT 大学访问教授的 Reg Mathews 教授、南昆士兰大学（University of Southern Queensland）的 Julie Cotter 和 Mark Valley 教授、莫纳什大学（Monash University）的 Michaela Rankin。

至于这一版，我首先要感谢伦敦大学（University of London）的 Jeffery Unerman。Jeffery 是欧洲版《财务会计理论》的合作者，该书于 2006 年在伦敦发行。我在写作澳大利亚版《财务会计理论》（第 3 版）时，利用了 Jeffery 提供的一些资料。感谢 David Owen 教授的有益的评论。感谢在写作和出版的各个阶段提供大力支持的 McGraw-Hill（澳大利亚）公司的工作人员。

我要同 McGraw-Hill 公司一起感谢针对第 2 版有关章节提供反馈意见的下列人员：中央昆士兰大学（Central Queensland University）的 Stacey Cowan、拉筹伯大学（La Trobe University）的 Xu Dong Ji、麦考瑞大学（Macquarie University）的 Ron Day、格里菲斯大学（Griffith University）的 Dianne English、查尔斯特大学（Charles Sturt University）的 Don Geyer、阿德雷德大学（Adelaide University）的 Jinghui Liu、中央昆士兰大学的 Anja Morton、西悉尼大学（University of Western Sydney）的 Colleen Puttee、查尔斯特大学的 Kay Plummer、塔斯马尼亚大学（University of Tasmania）的 Bernadette Smith、南澳大利亚大学（University of South Australia）的 Carol Tilt、曾任教于南昆士兰大学的 Peter Tedfor、澳大利亚国立大学（Australia National University）的 Mark Wilson、南太平洋大学（University of the South Pacific）的 Michael White。

我还要感谢 RMIT 大学的众多同事们，他们对我的各个研究项目都给予了极大的帮助与支持。感谢我指导的各位博士生多次提出的意见与建议。感谢 Mary Exton 的支持。最后，同样感谢我的女儿和她最好的朋友 Cassie。

克雷格·迪根

克雷格·迪根

澳大利亚 RMIT



# 目 录

<b>第1章</b>	<b>财务会计理论导论</b>	1
	学习目标	1
	开篇问题	1
	1.1 什么是理论?	1
	1.2 会计学专业学生学习会计理论的重要性	3
	1.3 会计理论概览	4
	1.4 评价会计理论	9
	1.5 我们能证实一个理论吗?	11
	1.6 评价理论——考虑逻辑和证据	13
	1.7 本书的大纲	18
	思考题	19
<b>第2章</b>	<b>财务报告环境</b>	22
	学习目标	22
	开篇问题	22
	引 言	22
	2.1 会计实务的发展和监管概述	24
	2.2 监管财务会计实务的理由	27
	2.3 职业判断在财务会计中的作用	30
	2.4 会计人员有多大影响力?	31
	本章小结	36
	思考题	36
<b>第3章</b>	<b>财务会计监管</b>	38
	学习目标	38
	开篇问题	38
	引 言	38
	3.1 什么是监管?	39
	3.2 自由市场观点	39
	3.3 赞成监管的观点	43
	3.4 公共利益理论	51
	3.5 俘获理论	51
	3.6 会计监管的经济和社会影响	58
	3.7 游说和有关监管的经济利益集团理论	60
	3.8 会计监管是政治程序的产物	63
	本章小结	65
	思考题	66

第4章	国际会计	75
	学习目标	75
	开篇问题	75
	引言	75
	4.1 在近来的标准化倡议之前会计存在国际差异的证据	76
	4.2 不同国家采用不同的会计方法真的有问题吗?	77
	4.3 对IASB及其全球化行动的简要回顾	80
	4.4 美国在财务会计国际标准化中的作用	87
	4.5 会计准则国际标准化必然导致会计实务国际标准化吗?	92
	4.6 对会计中存在差异的解释	97
	4.7 有关财务会计标准化进程中遇到障碍的结论	112
	本章小结	113
	思考题	113
第5章	规范会计理论——物价变动会计	117
	学习目标	117
	开篇问题	117
	引言	117
	5.1 物价上涨时期历史成本会计的局限性	118
	5.2 现行购买力会计	122
	5.3 现行成本会计	133
	5.4 脱手价格会计: Chambers的持续现时会计	139
	5.5 对价格调整会计信息的需求	143
	5.6 对不同物价变动会计方法的专业支持	146
	本章小结	148
	思考题	149
第6章	规范会计理论——概念框架项目的案例	152
	学习目标	152
	开篇问题	152
	引言	152
	6.1 什么是会计概念框架?	153
	6.2 概念框架发展历史概览	156
	6.3 概念框架的组成部分	160
	6.4 有概念框架的益处	179
	6.5 概念框架作为使准则制定机构合理化的一种手段	180
	本章小结	181
	思考题	182

第7章	实证会计理论	185
	学习目标	185
	开篇问题	185
	引言	185
	7.1 定义实证会计理论	186
	7.2 实证会计理论的起源和发展	187
	7.3 机会主义观和效率观	199
	7.4 所有者—管理者缔约	202
	7.5 债务契约	211
	7.6 政治成本	216
	7.7 对实证会计理论的一些批判	222
	本章小结	226
	思考题	227
第8章	非监管的公司报告决策：系统导向理论的考虑	234
	学习目标	234
	开篇问题	234
	引言	234
	8.1 政治经济学理论	235
	8.2 合理性理论	237
	8.3 利益相关者理论	256
	8.4 制度理论	266
	本章小结	272
	思考题	273
第9章	拓展的会计系统——在对外报告中纳入 社会和环境因素	279
	学习目标	279
	开篇问题	279
	引言	280
	9.1 社会与环境报告发展史概述	281
	9.2 可持续发展的理念	282
	9.3 可持续性报告的阶段	287
	9.4 社会和环境报告程序的目标——为什么阶段	289
	9.5 识别利益相关者——向谁报告阶段	300
	9.6 识别利益相关者的信息需求与期望——我们需要报告什么阶段	302
	9.7 一些社会和环境报告程序的理论观点——如何报告阶段	307
	9.8 外部性的会计处理	320
	9.9 社会审计	327
	本章小结	335
	思考题	336

第 10 章	资本市场对财务报告的反应	343
	学习目标	343
	开篇问题	343
	引言	343
	10.1 资本市场研究概述	344
	10.2 盈余的信息含量	350
	10.3 资本市场研究财务报告的结果	354
	10.4 现在的股票价格能预测未来会计盈余公告吗?	363
	10.5 放宽有关市场效率的假设	367
	本章小结	369
	思考题	370
第 11 章	个体对财务报告的反应: 行为研究的检验	375
	学习目标	375
	开篇问题	375
	引言	375
	11.1 行为研究概述	376
	11.2 Brunswik 透镜模型	377
	11.3 特定信息项的使用以及不同列报形式的影响	381
	11.4 决策制定程序和启发式方法的运用	383
	11.5 决策准确性的问题	388
	11.6 规程分析	388
	11.7 文化差异的相关性	389
	11.8 行为研究的局限性	390
	本章小结	390
	思考题	391
第 12 章	会计的批判性观点	392
	学习目标	392
	开篇问题	392
	引言	392
	12.1 定义批判性观点	393
	12.2 批判性会计研究与社会和环境会计研究	397
	12.3 批判性会计研究对社会实践的可能影响	399
	12.4 国家在支持现存社会结构上的作用	403
	12.5 会计研究在支持现存社会结构上的作用	404
	12.6 会计实务在支持现有社会结构中的作用	407
	本章小结	410
	思考题	411

# 第1章 财务会计理论导论

## 学习目标

在完成本章的学习之后，读者应该：

- 知道存在着许多财务会计理论；
- 知道不同的会计理论知识在理解和评价各种财务会计实务中的重要性；
- 了解发展不同的财务会计理论旨在起到不同的作用，例如描述会计实务或者规范特定的会计实务；
- 理解理论（包括会计理论）的形成是应用各种价值判断的结果，认可一种理论优于其他理论在某种程度上与个人的价值判断有关；
- 知道在接受理论之前我们先要批判性地评价它们（在内在的逻辑、设定的假设以及提出的证据等方面）；
- 理解为什么会计专业的学生应该学习会计理论，并将其作为范围更广的会计教育的一部分。

## 开篇问题

在每一章的开始会提出与本章内容相关的一系列问题。在完成该章的学习之后，读者应该能够给出这些问题的答案。在这一介绍性的章节中，首要考虑的一些问题如下：

1. 为什么财务会计的学生还需要学习“理论”？为什么不再学几项会计准则（会计准则有很多！）或其他会计专业公告呢？
2. 为什么会计从业人员和会计监管者会（或“应该”）考虑各种会计理论呢？
3. 所有的“会计理论”都寻求发挥相同的作用吗？如果存在两种以上的理论来解释或指导特定的实务，那么人们会如何选择其中一种理论而不是另一种呢？

每章的开篇问题都没有特定的答案，而是由读者在读完相应的章节后，给出自己的答案。你或许愿意在阅读各章内容之前就给出答案，然后，在完成该章的学习之后，回过头来看看你在了解特定的观点后，是否会改变自己的看法。

## 1.1 什么是理论？

在本书中，我们会介绍各种财务会计理论，或许因此应该先了解一下什么是“理论”。关于理论的构成有很多的观点。《牛津英语辞典》（*Oxford English Dictionary*）里给我们提供了不同的定义，包括：

用来解释、叙述一组事实或现象的一系列概念体系或陈述方案。

《麦夸里辞典》（*Macquarie Dictionary*）关于理论的定义：

一组合乎逻辑的一般命题，作为解释一系列现象的原则。

会计学者 Hendriksen (1970, p. 1) 把理论定义为：

一组合乎逻辑，具有假设性、概念化和务实性的原则，能够形成成为某个存在疑问



的领域提供一般性参考的框架。

美国财务会计准则委员会的概念框架项目（本身被视为一项规范的会计理论）给出的定义与 Hendriksen 给出的定义很相似，即“一个具有相关目标和基础的合乎逻辑的系统，该系统可以形成统一的标准”（FASB, 1976）。“合乎逻辑”一词在上述四个定义中出现三次是很有意思的一个现象，反映出这样一种观点，即理论的成分（可能包括人类行为的假设）应该依逻辑性结合在一起，为特定的现象提供解释和指引。这些定义具有一致的观点，都认为理论本质上并不是特设的，而是应该建立在逻辑性（系统性和条理性）的推理之上。因此，当说到一项“理论”时，我们并非单纯是指一个概念或一种“预感”。我们承认，在某些情形下“预感”一词与“理论”一词的用法不同，例如，我们经常听到有人说他们对为什么某些事会发生有一套“理论”，事实上他们的意思是有一种“预感”。正如我们将在本书中读到的，一些会计理论的发展是建立在过去的观察（基于经验的）基础之上的，这些理论而后会进一步形成对可能发生事件的预测（有时也用来解释事件发生的原因）。换句话说，通过大量观察实际中存疑的现象促使特定的理论产生，继而这些观察到的现象又成为支持该理论的依据。这些基于经验的理论被认为是建立在归纳推理的基础之上的，通常被标记为“科学的”，与许多其他“科学的”理论一样，也是以观察为基础的。另外，我们要考察的其他会计理论并不试图解释或预测特定的现象，而是规范在特定的条件下应该做什么（与阐述和解释做了什么相对）。Llewelyn 指出“理论”一词在会计中不仅用于解释有关广泛的普遍性问题的“宏观理论”（像物理学中的引力理论），也用于任何框架，这些框架帮助我们理解自己生活的（社会性）世界的方方面面，并且有助于了解自己（社会）的经验。要注意的是，不同的会计理论常常有不同的目标，Llewelyn 关于构成理论的内容有一些有趣的见解。Llewelyn (2003, p. 665) 认为：

理论赋予了凝聚力和稳定性（Czarniawska, 1997, p. 71），因此，每当生活模糊难测时（大部分时间都是如此！），人们都会在理论的指导下努力面对这些未知的困境。而且，因为“生活”和境况通常有多种含义，并且对重要性的评判各不相同，所以每个人都需要一套理论来处理日常事务。“理论”不是只待在图书馆里，等待着学者们为它们“拂去灰尘”，而是每当人们遇到模棱两可的事情、矛盾或悖论时，帮助人们决定下一步做什么（并且思考）。理论催生了对这个世界的期望。

因为会计是一项人类活动（“会计”不能离开会计人员），所以财务会计理论（确实有许多）在关注财务会计信息的同时，也会考虑到人类的行为或需要，还会考虑到为什么组织内的人们可能会针对不同的利益相关者群体提供特定的信息。例如，值得一提的是，本书认为理论是：

- 根据会计职能的一种特定观点，规定出于对外报告的目的，应该对资产进行估值（第5章和第6章将介绍此类观点和规范理论）；
- 预测依据绩效标准（如利润）获得奖金的管理者会寻求采用增加财务报告利润的会计核算方法（第7章将介绍此类描述和实证理论）；
- 寻求解释个体的文化背景如何影响他为组织外部的人们提供的会计信息的类型（第4章将介绍此类理论）；

·规定应该向特定阶层的利益相关者提供他们需要的会计信息（这类理论常指决策有用观，将在第5章讨论）；

·预测特定利益相关者群体的相对能力（“能力”通常是指群体对稀缺资源的控制）决定着群体是否收到他们所需的会计信息（这是利益相关者理论的一个分支，将在第8章讨论）；

·预测组织希望被社会认为是“合理的”，组织可以运用会计信息赢得、维持或重获合理性（这类理论源自合理性理论，将在第8章介绍）。

## 1.2 会计学专业学生学习会计理论的重要性

作为一名财务会计的学生，需要知道如何编制和解读财务报告，这些财务报告在编制的时候遵照不同的会计准则以及其他职业与法规的要求。在你的工作经历中（无论你是否选择会计学作为你的专业），你都会参与到一些活动之中，比如，为做出特殊的决定分析财务报表，为他人编制用以阅读的财务报表，或者是为他人设计用以遵守的会计指南或规则。你对上述各类活动内含的会计实务理解得越透彻，在从事这些活动时就越有效率——因此，只要很好地用知识武装了自己，你在所选择的事业上就很可能获得成功。

鉴于会计理论着眼于提供一个有条理的、系统的框架，用于调查、理解、发展多种会计实务，如果能够全面掌握会计理论，可能会在评估个人的会计实务时更有效。尽管我们相信所有会计专业的学生（其他专业的学生也一样）应该对批判性地评价他们所研究的现象抱有兴趣，但是，我们发现，在过去，许多学生仅仅满足于自己简单地学习怎样进行各种会计实务操作，却没有探求这些实务的基础。

但是，随着备受瞩目的会计失败案例（如美国安然公司和世通公司、澳大利亚儿童托育中心、Fincorp 地产投资开发集团、澳大利亚 HIH 保险公司、澳大利亚一电通有限公司以及澳大利亚 Harris Scarf 百货公司）的不断涌现，对于会计师来说，能够全面理解和评价所运用的会计实务变得越来越重要。没有这种理论上的理解，就很难评价现行会计实务的合理性，当现行会计实务与发生变化的经营情况不符时难以对其进行改进，当会计实务被错误地指责为导致公司经营失败时无法捍卫会计的声誉。这就是学习和理解会计理论的重要原因。

由于这本书里有很多不同种类的财务会计理论，因而你会接触到许多问题，比如：

- 会计的各种要素怎样计量；
- 管理者提供特定类型会计信息的动机是什么；
- 管理者选择某种会计方法的动机是什么；
- 个人支持或游说监管机构支持某些会计方法的动机是什么；
- 选择或规定一种会计方法对特定类型的组织及其利益相关者有什么影响；
- 资本市场对特定的会计信息的反应方式和原因是什么；
- 收益的“真实计量”是否存在。

会计在社会中十分重要并且非常普遍。单纯学习财务会计（由会计准则、概念框架等构成）的各种规则而不考虑会计信息可能产生的影响似乎不合逻辑，备受瞩目

目的安然公司和其他组织的会计失败事件发生后,这样做也具有潜在的危险性。很多重要的决定都是根据会计提供的信息(或在某些情况下决定不提供信息)做出的,所以会计师经常被认为是很有能力和影响力的人。会计师提供的信息使别人能够做出重要的决定。例如:他们应该支持这个组织吗?这家组织赚取了足够的“利润”吗?是否赚取了过多的“利润”?组织是否投资于社区支持计划以及环保生产工艺,以履行其社会责任?如果有的话,投入多少?考虑到利润,收益率是衡量企业成功的有效指标吗?进一步说,如果会计师或会计职业强调关于企业业绩的某种指标(如盈利能力),这样会不会反过来影响社会认可的企业的合理性目标呢<sup>①</sup>?本书讲述的各种财务会计理论将会回答这些重要的问题。

在更广的层面上,对于会计理论的理解对会计职业的名誉以及未来的发展至关重要。Unerman 和 O'Dwyer (2004)指出,最近备受瞩目的会计失败事件的增多,让非会计人员越来越意识到会计对他们的生活有着重大的影响。这些事件也使许多非会计人员对会计账簿以及会计人员的信任程度骤然降低。如果我们想重新建立起这种信任,重塑会计师的声誉,当务之急是培育批判性地评价会计实务的能力,并随着经济环境的急剧变化来完善会计实务。各种各样的会计理论观点在这一财务会计实务持续改进的过程中是不可或缺的。

### 1.3 会计理论概览

财务会计存在许多理论。换句话说,并没有普遍接受的财务会计理论,或是,确实没有被普遍认可的应该如何发展会计理论的观点。在某种程度上,这是由于不同的研究人员对会计理论的作用以及首要的目标、角色和范围应该是什么有不同的观点。例如,一些研究人员认为会计理论的主要作用是解释和预测特定的、与会计相关的现象(如解释为什么有些会计师采用某一特定会计方法,而其他则选择其他的方法),还有一些研究人员认为会计理论是为了规定(相对于描述)特定的会计方法的(如基于会计职能的一种观点,有一种理论规定资产应该根据市场价值而不是历史成本计量)。

早期的会计理论的发展依靠归纳这一过程,即通过观察形成理论和概念。根据 Chalmers (1982, p. 4),通过观察形成理论之前最好具备三项基本条件:

- (1) 必须在多次观察的基础上才能形成结论。
- (2) 观察必须在各种条件下重复进行。
- (3) 不被接受的观察结果应与衍生的普遍规律相矛盾。

大约从 20 世纪 20 年代到 60 年代,会计理论主要是依据对会计师们在实际中的操作进行观察而发展起来的。这个过程称为“归纳”。相对地,理论形成的另一种过

<sup>①</sup> 在第 2 章和第 3 章我们将考察一些研究(如 Hines, 1988)。这些研究表明,会计人员和会计工作本身没有必要提供对事实无偏见的说明,而要创造事实。如果会计职业界强调把某种指标(盈利能力)作为衡量企业成功和合理性的标准,那么,获利的公司会被认为是经营成功与合理的。如果不采用盈利能力而采用其他的指标作为有效的衡量标准,那么也许不会得到这样的结论。

程是“演绎推理”，它更多地依靠逻辑而不是依靠观察得出结论。<sup>①</sup>

我们回过头来看运用观察结果形成有普遍性的理论（归纳推理），在观察会计人员的实际操作后，将日常实务以会计学说（如稳健主义）或惯例的形式整理起来。这一时期著名的理论家包括 Paton（1922）、Hatfield（1927）、Paton 和 Littleton（1940）以及 Canning（1929）。Henderson、Peirson 和 Harris（2004，p. 54）这样描述他们的观点：

对会计的仔细观察揭示了行为一致的模式。例如，可以观察到，会计师们常常在计量收入和费用的时候谨慎。在需要进行判断的时候，他们常常会低估收入和高估费用。结果是对利润的保守估计。类似的，可以观察到，会计师们假设作为计量单位的货币价值保持不变。这些对会计实务的观察结果使大量的假设公式化。比如，“当需要判断的时候，采用保守的程序”；又如，“假设货币价值不变”。这些假设已通过对会计师行为的大量观察得到证实。

然而，在 20 世纪 60 年代，研究方法转移到了描述性研究上，一些具有归纳性质的研究仍然存在，但是建立在归纳方法上的研究（即对特殊现象的观察）受到了很多批评。例如，Gray、Owen 和 Maunders（1987，p. 66）说：

研究存在的实务是一项关于“是什么”的研究，根据定义，不研究“不是什么”或“应该是什么”。因此，它仅关注现状，采取保守的态度，不能为评价现行实务以及推断未来如何改进提供依据。

在依据会计师们的实际操作来建立会计理论时，人们假定（或暗示）大多数会计师的实务操作是最恰当的。有一种观点叫做“会计达尔文主义”，这种观点认为会计实务一直在不断进化，最适合的也可能是“最好的”实务幸存下来。给别人的指示或建议是依据大多数会计师的实际操作，这其中的“逻辑”就是大多数会计师做的一定是最合适的。你对这种论断的逻辑有什么看法呢？

举一个关于应用归纳方法形成理论的具体例子，来看看 Grady（1965）的研究。他的研究受美国注册会计师协会（AICPA）委托，当时有大量的研究采用规范性方法（与描述性方法相对）。有趣的是，在 1961 年和 1962 年，AICPA 的会计研究部门已经委托 Moonitz（1961）、Sprouse 和 Moonitz（1962）进行规范性研究，研究建议应将会计计量体系从历史成本转换为基于现行市价的体系。然而，在发布这些研究论文之前，AICPA 发表了一项声明，称“尽管这些研究对会计原则做出了有价值的贡献，但它们与目前的公认原则本质不同，尚不能接受”（会计原则委员会声明，AICPA，1962 年 4 月）。

历史表明，监管机构极少采用对会计实务有重大改变的提议（或者像有些人所称的规范）。这是很有趣的现象，我们将在第 6 章讨论概念框架项目时详细阐述。但是，在这一点上，考虑美国的 Miller 和 Reading（1986，p. 64）的论述很有用：

仅仅发现问题并不能充分确保财务会计准则委员会（FASB）将着手解决这些问

<sup>①</sup> 在第 5 章我们将考虑发展不同的会计理论用来解决市价上涨（如通货膨胀时）引起的问题。这个理论是由著名的会计学学者 Raymond Chambers 提出的，叫做持续适应环境会计，它建立在大量的逻辑性假设之上，这些假设是有关财务报告使用者需要的信息类型。他的理论并不是依据观察会计人员做什么（这是归纳推理），而是依据他认为会计人员应该做什么。利用关于人们信息需要的多种关键假设，他通过演绎（逻辑的）推理形成了自己的理论。他对会计的提议代表了人们彻底告别着眼于会计人员实际做什么的理论研究。