

新世纪研究生教学用书  
会计系列

含 MPAcc  
及MBA、EMBA财会方向

陈国辉 著

# 会计理论研究

Research on Accounting Theory

(第二版)

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



新世纪研究生教学用书

会计系列

含 MPAcc  
及 MBA、EMBA 财会方向

陈国辉 著

# 会计理论研究

Research on Accounting Theory

(第二版)

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

© 陈国辉 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

会计理论研究 / 陈国辉著. —2 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 11

(新世纪研究生教学用书·会计系列)

ISBN 978-7-5654-1011-6

I. 会… II. 陈… III. 会计学-研究生-教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 241315 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](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: 170mm×240mm 字数: 505 千字 印张: 24 1/4 插页: 1

2012 年 11 月第 2 版

2012 年 11 月第 3 次印刷

责任编辑: 田玉海

责任校对: 那 欣

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1011-6

定价: 38.00 元

# 目 录

<b>第一章 会计理论概述</b>	⇨ 1
第一节 会计理论的含义	/ 1
第二节 会计理论的种类	/ 3
第三节 研究会计理论的意义	/ 5
<b>第二章 会计理论的形成与发展</b>	⇨ 8
第一节 古代会计理论的产生	/ 8
第二节 近代会计理论的发展	/ 9
第三节 现代会计理论的发展	/ 11
第四节 1949 年以来我国会计理论的发展	/ 14
<b>第三章 财务会计理论结构的构筑</b>	⇨ 22
第一节 财务会计理论结构的基本构成	/ 22
第二节 会计环境	/ 23
第三节 会计的本质和属性	/ 28
第四节 会计的职能和对象	/ 38
第五节 会计目标	/ 53
第六节 会计信息质量特征	/ 58
第七节 会计报表要素	/ 70
第八节 会计假设	/ 76
第九节 会计原则	/ 81
第十节 会计程序和方法	/ 84
<b>第四章 财务会计要素的确认与计量理论</b>	⇨ 89
第一节 会计的确认与计量理论	/ 89
第二节 资产的确认与计量理论	/ 105
第三节 权益的确认与计量理论	/ 126
第四节 收益的确认与计量理论	/ 138
<b>第五章 财务会计报告的理论</b>	⇨ 146
第一节 财务会计报告的理论概述	/ 146
第二节 财务会计报告的构成	/ 172

## 2 会计理论研究

第三节	财务会计报表的理论依据	/ 187
第四节	综合收益报告	/ 205
第五节	财务报告的未来发展展望	/ 216
<b>第六章</b>	<b>我国会计理论体系的构建</b>	<b>⇨ 219</b>
第一节	会计理论体系概述	/ 219
第二节	构建我国会计理论体系的原则	/ 224
第三节	我国会计理论体系的探索	/ 225
第四节	我国财务会计概念框架的构建	/ 227
<b>第七章</b>	<b>会计理论研究方法论</b>	<b>⇨ 262</b>
第一节	会计理论研究方法的含义及分类	/ 262
第二节	研究会计理论的规范方法	/ 264
第三节	研究会计理论的实证方法	/ 273
第四节	会计实证研究的主要领域	/ 289
第五节	我国研究会计理论的方法	/ 334
<b>第八章</b>	<b>会计外延的研究</b>	<b>⇨ 343</b>
第一节	会计与审计的关系	/ 343
第二节	企业会计与非企业会计的关系	/ 348
第三节	财务会计与管理会计的关系	/ 350
第四节	人力资源会计与财务会计的关系	/ 354
第五节	税务会计与财务会计的关系	/ 357
第六节	社会责任会计与财务会计的关系	/ 360
第七节	电算化会计与手工会计的关系	/ 363
第八节	我国会计与国际会计的关系	/ 366
<b>参考文献</b>		<b>⇨ 372</b>



# 第一章

## 会计理论概述

### ● 第一节 会计理论的含义

“没有革命的理论，就没有革命的行动。”会计自其诞生之日起，就处于不断的变革当中，其中也不乏革命性的变化，但如果没有理论的支撑，那是不可思议的。具备一套逻辑一贯的规范的理论体系，也是会计学科走向成熟的最重要的标志之一。在所有的学科里，理论和概念都是在历史的持续中形成和发展起来的，会计理论亦不例外。据考证，大约公元前 3600 年罗马建筑师就曾对所砌墙的价值通过成本等因素予以确定。1340 年前后，意大利热那亚商人的账簿中记载了复式簿记的内容，它们是研究会计思想和会计概念发展的起点。

理论有多种解释和界定方式。不同版本的中外大辞典对于理论的认定也不尽相同。至于各个不同的学术流派，更是在这方面各言其是、风格迥异。共产主义者信奉马克思主义实践观，认为实践出真知，理论被不约而同地解释为从实践中来、并到实践中去的知识结构，笔者的观点也不例外。而西方的学者似乎更崇尚所谓的实证主义哲学，认为知识和理论主要源于观察。综合中西方等有关认识，可以发现，理论应该是一个系统化的、概括性的、具有一般指导意义的东西。其旨趣主要在于对现象的解释和提供行动的理由，即所谓的“师出有名”。于是，万有引力是一种理论，而法西斯式的强盗逻辑也可以看成是一种理论。

为了统一认识，减少不必要的争议，并避免陷于文巧式的纠缠，我们可以一般性地认为，理论是人们从实践中概括出来的、关于自然和社会知识的科学而系统的结论。之所以这样来概括“理论”这一范畴，从学术研究的角度看，主要是因为：①理论必须是合理的、科学的，而且是结论性的，这种科学和结论性的认识应该简单明了并经实践证明是合理的，而且作为结论性的认识应该已被人们普遍接受，并符合该事物现实及发展规律。②理论应该是对某一方面知识的系统概括，即理论所概括的对象不必面面俱到，而是有一定范围，限于某一系统之内。③理论源于实践和观察，反过来又能指导实践，成为人们行动的指南。就是说，理论必须来自实

践,没有实践,就不能形成理论,这与不存在无源之水同理,并且理论又用于指导实践,它是从实践中抽象总结形成的,必须能够指导今后的实践。作为理论,内涵应该如此。然而,就其应用于会计来讲,还有其特定的含义。在国际权威辞典《韦氏新国际辞典》中,对会计理论是这样下的定义:“会计理论是一套紧密相联的、假定性的、概念性的和实用性的原理的整体,构成了所要探索领域的可供参考的一般框架。”<sup>①</sup>笔者认为,这个整体或框架既可以评价会计实务所依据的观点,又可以指导会计程序的开拓,而且会计理论最重要的目的在于提供评价和开拓会计实务所依据的通用观点。

美国会计学会在1966年发表的《基本会计理论说明书》中,对会计理论做出如下解释:作为会计理论,必须包括对会计从逻辑规划到推理论断均予以联结起来的说明或建议;还应包括会计前提假设、原则等的说明和验证,并且得出结论。但所得出的结论并非均能得到验证,如预测新会计信息或新会计理论,预测时并未得到验证,只有当对未来的预测变为现实,得出确切结论后,才会得到验证,信息和结论一旦得到验证,就是对原有会计理论的修正。从其解释可见,会计理论将随着社会的发展、人们对会计认识的加深而不断地得到充实和完善。

美国著名会计学家莫斯特(Kenneths Most)在《会计理论》一书中明确指出:“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。会计理论是会计学的一个分支,它是由来自实务的原则和方法程序的系统表述所组成的。”<sup>②</sup>

美国著名会计学家亨德里克森(Hendriksen)在其《会计理论》(1980年第4版)中,对会计理论定义如下:会计理论可以解释为一套以原则为形式的逻辑推理。这些原则用来提供:①评价会计实务所依据的通用观点;②指导新程序的开拓。会计理论可以用来说明现行实务,以获得对它们的更好理解。但会计理论最重要的目的在于提供用以评价和开拓完善会计实务的通用观点所构成的一套前后一贯的、合理的原则。

美国会计学家斯科特(William R. Scott, 1997)认为:会计理论应该从两方面来定义,其一是对会计实务有解释作用;其二是能改进人们对会计环境的理解,如代理理论能够解释公司管理当局对会计政策的选择和对会计信息的披露等。<sup>③</sup>

瓦茨和齐默尔曼在《实证会计理论》中对会计理论作了如下解释:“会计理论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计为观察到的会计现象。”<sup>④</sup>

我国会计学家娄尔行教授将会计理论定义为“记账、算账、编制财务报告的道理”,“会计理论是解释现行会计实务的”,“从特定的侧面来看会计理论又可以

① Webster's Third New International Dictionary, p. 2 371, 1961.

② K. S. Most: 《Accounting Theory》, p. 15, 1977.

③ William. R. Scott: 《Financial Accounting Theory》, p. 2, 1997.

④ [美]瓦茨、齐默尔曼:《实证会计理论》,陈少华等译,2页,大连,东北财经大学出版社,1999。

说是会计内在规律的反映”，“会计理论还可以说是非约束性的会计标准”。<sup>①</sup>

我国会计学家葛家澍教授将财务会计理论解释为：“来自会计实务，高于会计实务，反过来又可指导会计实务的规范性的概念框架。”“在会计理论中还包括一系列会计思想、学说和不同见解。但侧重点是研究：第一，用来评估和发展企业会计准则的那些有用的理论，主要是指财务会计的概念框架；第二，将上述理论用来解释和回答，在社会主义市场经济条件下如何建立中国的会计准则、中国股份制会计的特点、国有企业在建立现代企业即改组为股份制（公司制）的过程中有关资产评估的理论和方法问题，以及作为财务会计概念结构集中体现的企业财务报告及其分析。”<sup>②</sup>

从上述国内外著名会计学家对会计理论的阐述和分析中不难看出，会计理论就是人们从会计实践中概括总结出来的关于会计知识科学而又系统的结论。它是在会计实践或会计实务基础上产生的，并且是用来指导会计实践的。其主要作用在于作为评价会计实务的一般依据或指导用以发展新的会计实务和程序。通过会计理论来解释现在的会计实务，以加深对会计实务的理解。需要说明的是，此处的会计实践指的是财务会计实践，而不包括管理会计实践和审计实践。

我们研究会计理论就是要科学地界定会计的概念，合理地确定会计的范围，以进一步发展会计理论、指导会计实务，并不断改进不适应的地方。与此同时，还应建立和确定会计前提、会计假设等，以用来判断、评价会计信息，为会计信息的使用者提供资料，也为会计研究人员寻求扩大会计应用范围提供有用的框架。

## ● 第二节 会计理论的种类

会计理论有许多种分类方法，下面简要介绍几种分类方法：

### 一、按内容分类

如果我们从说明会计“是什么”、“为什么”、“应当是什么”来理解的话，可以把会计理论分为描述性会计理论、解释性会计理论和规范性会计理论三种。

#### （一）描述性会计理论

描述性会计理论就是通过会计实务中各种实例的描述和论证，以期说明会计是什么的理论。传统的会计理论基本都属于这种理论。这种理论在西方会计职业界表现得比较明显。我们从井尻雄士著的《会计计量的基础：教学、经济与行为的探索》一书中可见一斑。作者在书中所叙述的模式始终是尝试说明传统会计实务的。再如，罗伯特·R·斯特林（Robert R. Sterling）在其所著的《纯会计理论的要素》一书中大部分叙述历史成本制度，试图说明“会计师在处理账目时应做些什么”等等。这些都是描述会计实务的理论。美国会计学家 S. P. 格雷迪（S. P. Grady）在 1965 年发表的《企业公认会计原则概述》一书也是描述性会计理

① 娄尔行：《中级财务会计》，25 页，上海，上海三联书店，1994。

② 葛家澍：《市场经济下会计基本理论与方法研究》，9~10 页，北京，中国财政经济出版社，1996。



论的代表著作。从西方会计理论界诸多代表作来看,20世纪70年代以前,西方各国传统的会计理论大部分是属于描述性的。我国当时借鉴并在有关制度中体现的会计理论,大多也属于描述性会计理论。

### (二) 解释性会计理论

长期以来,人们一直在寻求和探索会计理论如何解释会计实务的问题,并试图使这种解释能自圆其说,使会计师对会计概念所作的解释与会计报告使用者的行为保持一致。描述性会计理论可以揭示会计理论说明“会计是什么”的问题,有其合理和合乎逻辑的一面,但这种描述却不能表明对会计的这种解释为什么是科学、合理的。因此,为了使会计理论合乎逻辑且科学地解释会计实务,还必须借助于解释性会计理论。所谓“解释性会计理论”,就是根据经济概念和对实践的观察来解释会计概念和会计实务,使会计理论能够充分说明会计实践并进而指导会计实践。例如,我们要计量某项流动资产的价值,就要选用一定的会计计价方法,如先进先出法、加权平均法、后进先出法等,当用这些方法计算出该流动资产价值时,就必须用会计理论解释这个计算结果是接近实际的,而且用这个解释去评价、说明所选用的计价方法。著名会计学家埃德加·O. 爱得华兹(Edgar O. Edwards)和菲利普·W. 贝尔(Philip W. Beel)就曾从经济上对价值、利润等概念进行了科学的解释,而且提出要在使用中再检验这些概念在实践中的意义。

一般而言,会计的概念是很难解释得非常透彻的,当然某一特定会计方法或程序下所得出的有一定限制性的结论例外,但这种结论往往失去应具有普遍适用性这一现实意义。尽管有时我们也借助于美国著名会计学家埃尔登·S. 亨德里克森所说的“次级概念”,但这也仅能解释一些特定的概念或规则,一般概念通常不能得到正确的解释。

### (三) 规范性会计理论

规范是指约定俗成或明文规定的标准。规范性会计理论就是人们对会计活动达成共识的观念,并不断从会计活动中概括出会计的理论概念,进而再运用这些理论概念来指导会计实务。规范性会计理论并不满足于现有的会计惯例,而是不断试图从逻辑性方面来说明或指导会计实务。也就是说,规范性会计理论侧重于说明会计应当是什么,而不仅仅说明会计是什么。例如,美国会计学家瓦茨于1961年发表的《会计的基本假定》(The Basic Postulates of Accounting)和20世纪70年代末美国财务会计准则委员会(FASB)发布的《财务会计概念公告》(SFAC)等均属于典型的规范性会计理论。FASB也认为,尽管该公告所述会计概念可能与现行的会计准则或会计实务不一致,但它们仍然是指导会计准则和评价现行会计实务的基础。近年来,随着人们对会计本质理解程度的加深,规范性会计理论愈来愈被广大会计理论研究者所接受,而且广泛应用于会计活动实践中。

## 二、按学科分类

会计理论按学科分类可以分为财务会计理论、管理会计理论和审计理论等。

### （一）财务会计理论

财务会计理论是财务会计学科领域的会计理论。大多数会计理论文献都是关于财务会计理论的，本书也主要研究财务会计理论。

### （二）管理会计理论

一般认为，管理会计是从财务会计中分离出来的一个分支，但二者由于应用对象、范围、领域的不同，在理论上也存在显著的差异，财务会计由于应用于外部而需要严格的规范，其理论也较为完善，而管理会计则较为自由，规范性的管理较少，理论发展也不尽完善。

### （三）审计理论

从更大的范围来说，会计理论还应该包括审计理论，独立审计对提高会计信息质量有很大作用，审计报告是有信息含量的，所以，审计理论是会计理论的补充，但二者由于研究对象、使用方法的的不同而有很大区别。

## 三、按研究方法分类

会计理论按研究方法分类可以分为规范会计理论和实证会计理论。

### （一）规范会计理论

规范会计理论是指采用规范研究方法即强调演绎方法所建立起来的会计理论体系，传统会计理论通常都是规范性的，尤其是在我国。

### （二）实证会计理论

实证会计理论是指采用实证研究方法所建立起来的会计理论体系，它认为会计实务是发展会计理论的基础，从所观察到的会计现象中推导出隐含的会计理论。其方法论所强调的是归纳法。

## ● 第三节 研究会计理论的意义

---

进入 20 世纪 90 年代，我国会计理论研究已进入非常高涨的时期，其标志是对会计理论的研究愈来愈被广大财会理论研究者所重视，纷纷撰文探讨；而同时，会计理论研究本身也在不断发展变化。这主要表现在以下三点：

首先，会计理论研究起点多维化。传统的会计理论研究方法主要是从原苏联引进的，以研究会计的特点、对象、任务为出发点，这从 20 世纪 60 年代以来的会计理论研究论文中可见一斑。自 80 年代以后，特别是 90 年代以来，我国会计理论研究者努力探索会计理论研究的新起点。时至今日，有的研究者以会计对象为研究起点，还有的研究者以会计假设、会计目标为研究起点，而且已研究到了一定深度，已构建出我国会计理论体系的雏形。会计理论研究起点的多维化，为我国会计理论研究的进一步深化奠定了基础。

其次，会计理论研究的领域愈来愈广，范围不断扩大。会计理论研究不再是简单地研究会计实务，而且还研究会计与所处社会环境的关系，研究从事会计工作的人的行为、意识，研究会计活动产生的信息，以及对这些会计信息进行判断，进而

将对经济活动进行的预测、决策等都作为研究的对象。

最后,会计理论研究已从当初照搬原苏联会计理论研究方法、模仿西方会计理论之辙,发展到科学、合理地借鉴国外会计理论研究经验并为我所用,同时,坚持会计理论研究要体现以中国特色为中心,确定了全面创立具有中国特色的会计理论和方法体系的新目标。大家普遍认为,作为隶属于经济管理学科的会计学,其理论发展必然受到整个经济学科发展的影响。伴随着我国经济体制的重大改革,会计理论研究也发生了相应的变化,它是特定历史条件下社会政治、经济、法律诸因素对会计影响的必然结果,也是我们讲会计理论研究应体现中国特色的原因所在。

会计理论的发展变化,促使我们对会计理论研究要有发展和突破,无疑这对加强会计理论的研究就显得更具有现实意义。

第一,加强会计理论研究,可以更好地指导会计实践。会计理论与会计实践脱节的问题一直没有得到根本性的解决,有关“脱节问题”始终是我们试图解决的问题。会计理论与实践脱节问题主要表现在会计理论落后于会计实践,这从会计产生发展的过程来看就可以一目了然。“会计实践早在3600多年前就有了,而现代会计理论(如复式簿记理论)则是公元15世纪左右才出现,至于会计理论体系,即使在西方国家,也只是近二三十年的事。”<sup>①</sup>正因为会计理论滞后于会计实践,所以,应进一步加强对会计理论的研究,建立符合会计发展规律的会计理论体系,以指导会计实践。同时,通过会计实践对所形成的会计理论进行检验,还可以验证所形成的会计理论的科学性和合理性。

第二,加强会计理论研究,可以科学地规范会计实务。纵观会计产生和发展的历史,我们不难看出,先有会计实务处理,后有会计理论概括。这也符合人们对会计这一范畴的认识规律,即从感性认识到理性认识。最初,人们对会计主体所发生的经济活动进行会计实务处理,但这种处理是在摸索中进行的,处理的结果是不规范的,满足不了社会发展和人们对会计管理的期望与要求,从而促使人们开始对会计实务进行总结、概括,于是形成了会计理论。达成共识的会计理论可以指导会计实务,规范会计实务,从而使会计这项管理活动更科学、更合理。可见,加强会计理论研究,形成科学的会计理论体系,并运用会计理论指导会计实务,可以使会计实务更加规范,更能发挥会计在经济管理工作中的作用。

第三,加强会计理论研究,可以促进会计学科体系的建设,还可以促进会计教育的发展。如果所有的会计理论研究者都能全身心地投入到会计理论研究中去,不断加深对会计本质的了解,真正认识会计的目标、职能和任务,熟悉会计的假设和原则,就能科学地构建出我国的会计学科体系。随着会计学研究领域的不断扩展,会计学不断分化出许多分支,每一分支又都形成了一个学科。例如,按会计学研究的内容划分,其分支有基础会计学、财务会计学、管理会计学、成本会计学、会计电算化、财务管理、审计学、会计史等。按会计主体划分,其分支有微观会计学 and

<sup>①</sup> 阎达五:《成绩、问题、展望——评三年来我国会计理论的研讨》,载《会计研究》,1983(4)。

宏观会计学，前者包括企业会计，非营利组织会计等；后者包括总预算会计、社会会计、国际会计等。它们已形成了我国的会计学科体系。这些学科体系的建立，对进行会计学历教育和非学历教育都发挥了很大的作用，而所有这些都是是在会计理论教育下才能实现的。如果没有对会计理论的研究，没有会计理论对会计实务的指导，没有会计理论武装会计教育工作者和会计实务工作者，会计学科体系的建立、会计教育的发展就是一句空话。例如，财政部会计准则组建立后，就会计准则的概念、性质、作用、基本内容、制定方法、实施步骤等，组成专家组进行专门的研究，制定出了我国的基本会计准则和具体会计准则，这些准则对指导我国会计实务曾经或正在发挥巨大作用，而且效果很好，就是非常明显的例子。

## 第二章

# 会计理论的形成与发展

要想了解会计理论的现状，就必须研究会计思想和会计实务的历史发展。1930年以前，西方会计理论作为一种界限分明的逻辑推理，与现在不同，通常都不是先于会计实务而产生。从历史的角度来看，会计是随着社会发展需要的产生而发展起来的。会计理论也是在历史的持续中发展起来的。我们今天的现状很大程度上依赖于昨天的成就。利特尔顿（A. C. Littleton）和齐默尔曼（V. K. Zimmerman）在他们所著的《会计理论：连续与变革》一书中就曾这样说过，由于有越来越多的技术文献可供参考，在现行思想和行动方面，从许多人的过去经验所积累起来的思想中汲取到的知识，要比自觉认识到的多得多。

## ● 第一节 古代会计理论的产生

古代的会计，从时间上看，是从旧石器时代的中晚期到封建社会末期逐步产生和发展的，从会计运用的技术方法看，主要涉及原始计量记录方法、单式簿记法和初创的复式簿记法等内容。

人类的原始计量记录行为产生于旧石器时代，在新石器时代，随着生产力的发展，人们已经具备了数字的概念，能够运用一些符号和表现方法，如结绳记事和绘图记事等。但从严格意义上讲，这一时期的原始记录方法并不是单纯的会计行为和会计方法，而只是一种与数学、统计学及其他相关学科有关的综合性的行为和方法。结绳记事和绘图记事等行为是所有学科的萌芽状态。真正的会计行为是到奴隶社会的繁盛时期才逐渐产生的。

单式簿记法产生于奴隶社会，在封建社会得到了充分发展。当时，私人财产的增加导致了受托责任会计的产生，要求不仅应保护奴隶主的财产安全，还应证明管理这些财产的人履行了他们的职责。单式簿记的方法体系由会计核算项目、账簿设置、记录方法、会计凭证、结算方法以及会计报告等具体方法组成。需要注意的是，单式簿记的主要目的不是计量而是为了进行控制，可以这样认为，内部控制是所有古代簿记的重要特征。在世界各国，单式簿记是逐步发展的，先是设置流水

账，再逐步进化为设置“三账”，相当于现在的日记账、明细分类账和总分类账，这种账簿设置方法已经为复式账簿组织体系的建立奠定了基础。在古代会计的发展过程中，各文明古国曾处在世界先进行列，如中国、埃及、巴比伦、罗马和希腊等。中国古代的会计处在绝对领先的位置上，只是到了近代才逐渐落后于西方。

在单式簿记的发展过程中，随着商业交换的复杂化，复式簿记体系开始萌芽，复式簿记产生于1250年至1440年之间的意大利北部。利特尔顿认为，复式簿记产生的条件可以概括为两方面：一是表达能力，如书写艺术和数学的发展以及统一货币单位的广泛使用等；二是机构的发展，如私人财产概念、信用的发展和资本的积累等。随着资本主义的萌芽，当时的意大利城邦都已具备了上述条件。我们有理由认为复式簿记体系是源远流长的，人们已经开始运用复式簿记了，只是没有人把它记录下来并写成著作，直到卢卡·帕乔利所著的《算术、几何及比例概要》一书出版，才有了这方面的记录。我国的复式簿记产生于明代，经历了从不完善到完善的过程，从三角账、龙门账到四角账，这些记账方法直到20世纪30年代还有应用。

古代会计活动是确实存在的，但会计理论却是非常薄弱的，可以说，古代没有会计理论，即使有，也只是存在于人们的头脑之中，而没有以著作的形式在书面上反映出来，至今已无法考证。所以，一般认为最早的会计理论著作是《算术、几何及比例概要》一书。

## ● 第二节 近代会计理论的发展

---

会计学界普遍认为，会计理论起源于14世纪左右的复式簿记。描述复式簿记制度，并为我们提供会计记录的论据的第一本著作，是1494年威尼斯的卢卡·帕乔利（Luca Pacioli，或译卢基·巴其阿勒）所著的《算术、几何及比例概要》一书。会计史学界认为，自从这一部著作问世，整个会计界才从对会计实务的研究中摆脱出来，转而向着会计理论研究的方向发展，他对会计学的贡献是划时代的，这部著作的出版标志着近代会计的开始。

近代会计，从时间上看，是从《算术、几何及比例概要》一书出版到20世纪30年代；从会计运用的技术方法看，主要集中在复式簿记法的演进和运用上。

《算术、几何及比例概要》一书对于复式记账在欧洲的广泛传播起了很大作用，尤其是对意大利的会计实务工作产生了极其深刻的影响。复式簿记法在意大利迅速得到普及并不断完善。随着美洲大陆的发现和东西方贸易的进行，政治和商业中心逐步转向大西洋沿岸，同时，各国建立了统一的货币制度、阿拉伯数字取代了罗马数字、纸张的普遍使用等都促使复式簿记法向整个欧洲传播，复式簿记法的发展由意大利转移到荷兰以及德国、法国，后来又转移到英国，在这一过程中，复式簿记法得到了不断的发展和完善。卢卡·帕乔利的著作几乎影响了整整一个时代，不过，复式簿记的发展与其说是技术的创新，不如说是使用范围的扩大。即使



是现在，我们仍然采用复式簿记的方法，虽然美国会计学家井尻雄士提出了三式记账方法，我国学者黄宏辉也提出了三维记账方法，并提出了具体的操作程序，但都没有在会计实务中得到广泛采用，现行实务仍然采用复式记账方法。

卢卡·帕乔利的复式记账法产生以后，从15世纪至18世纪（1494—1775）大约300年间，西方会计理论研究处于一个停滞时期。18世纪由于西方工业资本主义的兴起，导致1775—1933年之间150多年的会计实务和会计理论的迅速发展。资本主义的发展对会计理论的影响主要表现在以下三方面：

1. 股份公司对会计理论的影响。最早的股份公司产生于1600年的英国。所有者对公司债务承担有限责任学说产生，为了保护债权人的利益和企业经营的连续性，需要限制股利的分配，这就需要系统地进行利润计量，其中包括更精确地区分资产和费用。尽管会计理论的基本概念很少是单纯为股份公司产生的，但股份公司的建立确实引起了会计思想的很大变化，如对持续经营假设和会计分期假设的理解等。

2. 工业革命对会计理论的影响。19世纪至20世纪初期，席卷英国的工业革命为会计的发展提供了广阔的天地。工业革命对会计学影响的结果，是对复式簿记的原有结构增加了一系列补充事项，如折旧观念、资产计价、收益计量以及一系列的系统性事项。持续经营、会计分期和应计观念已经成为大型制造企业会计实务处理中必不可少的部分。

3. 会计职业对会计理论的影响。如果说复式簿记著作的出版是近代会计史上的第一个里程碑，那么，会计职业的出现就是近代会计史上的第二个里程碑。世界上第一个注册会计师专业团体在1845年产生于英国。会计职业的出现促使会计实务开始走向规范化，从而引起了人们对会计原则的不懈探索，同时也带来了会计理论的空前发展。只有在会计职业出现之后，严格意义上的会计学才真正产生，在此之前，会计只是簿记。

在1933年以前这一阶段，由于长期受实用主义的影响，虽然有一些著名的会计学家发表过不少会计理论著作和文章，但这些会计理论缺乏系统研究，不具有权威性，并未得到会计界的普遍承认，对当时的会计实务也未能起到指导作用。

在这一时期的会计实务中，会计人员在选择会计程序和方法方面有相当大的自由。这一时期会计的主要特点如下：

1. 不同企业对同一会计事项所采用的会计程序和方法是不同的，从而使不同企业的会计报表无法进行比较。

2. 会计目标主要是为了计算应税收益，并且是为了尽可能少交所得税。

3. 人为地平均各个年度的收益。例如，随意采用递延收益和递延费用的账务处理方法是极为普遍的。

4. 大多数会计程序和方法缺少会计理论上的依据，因而会计具有实用主义的特点，对复杂的会计账务问题采用权宜的处理方法。

针对上述现象，大部分西方会计学者也都持有异议，于1920年后纷纷发表文

章对这些现状进行了抨击,提出要改进实务,而且有组织、有系统地研究和探讨了会计理论,这样,在1933年以后,现代会计理论进入了迅速发展时期。

### ● 第三节 现代会计理论的发展

西方大多数会计学家认为,1933年以后的历史时期是现代会计理论的发展阶段,在此之前的会计理论几乎纯属实用主义,并且缺乏系统的理论阐述。即使有一些理论阐述,也大多是描述性的,对会计实务的解释、预测和指导作用很小。

在1933年之后,美国、英国、澳大利亚、加拿大、新西兰等英语国家成为会计思想的开拓者。其中,美国明显居于领先地位。现代会计理论的发展经历了两个不同的阶段:第一,由会计专业团体建立会计准则阶段;第二,由更大政治代表性团体建立健全会计准则阶段。

#### 一、由会计专业团体建立统一的会计准则阶段(1933—1973)

20世纪30年代,西方资本主义国家爆发了严重的经济危机,公司纷纷破产倒闭,股票和债券大量在证券市场上抛售,许多公司陷入无力偿付债务的境地,政府和社会公众迫切需要公司会计报表能够真实地反映公司的财务状况。在这种政治经济背景下,美国政府于1933年和1934年分别颁布了《证券法》和《证券交易法》,要求公司送交证券交易管理委员会的会计报表,必须是按统一的会计准则编制的,并要经过注册会计师审计。这样,就促使会计界对编制会计报表所应依据的会计准则及其基础概念进行认真研讨,从而改进会计实务,提高会计报表的可靠性、一致性和可能性。这一时期会计的主要目标,是使企业向社会公众提供可靠和相关的会计信息,从而使投资者在向股份公司投资时,能够根据公司提供的会计报表做出正确的投资策,进而使投资者和债权人的利益得到保护。

在这40年间,美国和英国的一些会计专业团体对于改进会计实务和完善会计理论进行了重大努力,并发表了不少建议性的公报。这些公报对建立统一的会计准则和促进会计理论的发展起到了相当大的推动作用。其中,美国的会计专业团体主要有美国注册公共会计师协会(AICPA)及其下属的会计程序委员会(CAP)、会计原则委员会(APB)、美国会计学会(AAA)、全国会计师协会(NAA)。除了美国的几个会计团体以外,英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)、加拿大特许会计师协会(SCAC)、澳大利亚特许会计师协会(ICAA)等专业团体,也都积极参与制定本国会计准则,对会计理论的发展做出了贡献。

虽然上述会计专业团体对推进会计实务的标准化以及会计理论的发展做出了很大的贡献,但是,社会公众和会计界对当时的会计实务仍然强烈不满,其主要原因有以下几点:

1. 不同企业仍然采用不同的会计程序和方法,可比性较差,有必要采取更为有效的措施来缩小企业之间的会计实务差异。
2. 对于新发生的会计账务处理问题,仍然没有得到合理的解决。

3. 这一时期发生了许多诈骗案件, 会计信息失真现象严重, 这说明会计报表并不能真实反映企业的财务状况和经营成果。

4. 各专业团体颁布的文件权威性很差, 另外, 这一时期还没有建立系统的会计理论, 以作为指导会计实务的基础观念。

根据这种状况, 美国注册会计师协会于 1971 年成立了两个委员会, 一个是特鲁布拉德委员会, 另一个是惠特委员会, 具体负责确定会计报表的目标以及建立健全统一的会计准则。惠特委员会于 1972 年提交了一份报告, 即惠特报告, 建议取消会计原则委员会, 成立财务会计准则委员会, 该项报告被美国注册会计师协会所接受。这样, 1973 年财务会计准则委员会成立, 标志着会计准则的建立和健全过程进入了一个崭新阶段。

## 二、由具有更大政治代表性的会计团体建立健全会计准则阶段 (1973 年至今)

考虑到由会计专业团体制定会计准则, 未得到普遍承认和广泛应用, 缺乏权威性, 于是, 美国从 1973 年起成立了财务会计准则委员会, 它和证券交易委员会成为建立健全会计准则的主要机构。

### 1. 财务会计准则委员会

美国财务会计准则委员会 (FASB) 是由具有更大政治代表性的会计团体组成的, 下面有七个委员会, 分别代表会计师事务所、企业、政府和会计教学机构。在隶属关系上既不隶属于美国注册会计师协会, 也不受美国政府管辖。

FASB 的主要任务是, 针对重大的会计问题, 回顾前任机构制定的准则文告, 并制定相应的财务会计准则及其解释文件。从 1973 年至 1993 年, FASB 已发表了 117 份“财务会计准则公告”和几十份解释 (FASB's interpretation) 及技术性报告。FASB 制定的“准则公告”对会计实务处理的规范性要求较之“会计原则委员会”制定的“意见书”更为严格, 它已尽量减少了不同备选方法的并存状况, 而且, 这些准则公告的权威性也进一步加强了。自 20 世纪 70 年代中期以来, FASB 在制定财务会计准则公告的同时, 还花费相当一部分精力对一系列财务会计概念进行了研究, 以便为会计准则的制定提供一个良好的理论框架。到 1987 年为止, FASB 已发表了六份正式的“财务会计概念公告”和一些公告草案。2000 年 2 月又发布了第七份概念公告《在会计计量中使用现金流量信息和现值》。

FASB 虽然具有较为广泛的基础, 并且是一个半独立性组织, 可以克服会计原则委员会所碰到的一些困难, 但还有许多问题将会继续存在, 并将产生新的困难:

- (1) 没有足够的资金作这一领域迅速进展之用。
- (2) FASB 必须依靠所有有关当事人的自愿合作, 它的准则缺乏强制力, 在这一点上, 它和会计原则委员会是一样的。它的准则可以被证券交易委员会或其他政府机构所推翻, 并且可能被公司主管人员所不予理睬。
- (3) 它所制定的准则反映那些施加压力的团体, 特别是财务主管人员和许多会计师的利益。
- (4) 它的财务机制建立在不可靠的基础上。它在财务上的资金主要来自美国