

会计理论探索丛书

Comparative Research On Accounting Theories

会计理论比较研究

(第二版)

孙芳城·孔庆林

李孝林 杨兴龙 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

会计理论探索丛书

Comparative Research On Accounting Theories

会计理论比较研究

孙芳城 孔庆林
李孝林 杨兴龙 著



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

会计理论比较研究 / 孙芳城等著. —2 版. —上海:
立信会计出版社, 2017. 2

ISBN 978 - 7 - 5429 - 5353 - 7

I. ①会… II. ①孙… III. ①会计学—对比研究
IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 020933 号

策划编辑 黄成良
责任编辑 方士华
封面设计 南房间

会计理论比较研究(第二版)

Kuaiji Lilun Bijiao Yanjiu

出版发行 立信会计出版社
地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235
电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325
网 址 www.lixinaph.com 电子邮箱 lxaph@sh163.net
网上书店 www.shlx.net 电 话 (021)64411071
经 销 各地新华书店

印 刷 上海肖华印务有限公司
开 本 787 毫米×1 092 毫米 1/16
印 张 23 插 页 1
字 数 405 千字
版 次 2017 年 2 月第 2 版
印 次 2017 年 2 月第 1 次
印 数 1—2 100
书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 5353 - 7/F
定 价 39.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

上海市重点图书

重庆理工大学优秀学术著作

重庆理工大学重点资助教材

2014 年荣获重庆市第八次社会科学优秀成果壹等奖

会计理论探索丛书编委会

主 编 葛家澍 吴水澎 郭道扬 王松年
常务副主编 毛伯林 张立年 陆盛强
副 主 编 丁平准 王庆成 王俊生 李学柔
 杨宗昌 夏乐书

《会计理论探索丛书》序

会计与经济总是紧密地联系在一起。经济离不了会计,会计离不开经济。经济越发展,越需要管理,会计越重要。

“发展—改革—发展”是会计实践、会计理论不断前进、不断深化、不断完善的客观规律。没有发展的客观要求,就不会产生发展的愿望,也就不会形成发展的意识;改革既受发展要求、发展愿望、发展意识的驱使,又是实现发展目标的永恒动力,没有会计的改革,就根本不会有会计的发展。

中共十一届三中全会的召开,吹响了改革、开放的进军号角,全国人民、全国会计工作者按照党指引的方向,为调整、改革与生产力发展要求不相适应的某些社会生产关系,为调整、改革与经济基础不相适应的某些社会主义上层建筑,奋战在改革的前沿,真是意气风发,斗志昂扬。在党的领导下,全国各条战线都充满了无穷的生机,释放出无限的活力。在整个改革大潮中,会计领域也与全国其他领域一样,不断地取得改革开放的累累成果。这些成就,有待于我们去总结、去反映。随着改革开放的迅猛发展,新情况、新事物、新问题层出不穷,也亟待我们去探索、研究,去作出科学回答,这也是摆在我们面前光荣而艰巨的任务。

“会计理论探索丛书”的出版,正是通过对现实问题的研究,通过对会计基本理论、业务理论的探索,通过对“双百”方针的着力贯彻,为会计学术的活跃与繁荣,为贯彻、实现中国会计学会的科研规划,为建立具有中国特色的以提高经济效益为中心的会计理论、方法体系,起到一点添砖加瓦的作用。

“会计理论探索丛书”是融会计学术、会计知识、会计经验为一体,汇集不同学派、不同观点、不同主张的会计理论系列专著。只要是确有见地、言之成理,有助于繁荣社会主义会计学术、强化社会主义会计管理并符合“会计理论探索丛书”宗旨和条件的,经过编委会审查认可,均可纳

入“会计理论探索丛书”。

这块会计学术园地,是属于我们会计界的广大作者和读者的,是属于我国会计实际工作者、会计理论工作者、会计教育工作者和不同层次的会计后备军的。我们殷切地希望我国会计界的同志们、朋友们,都来认真地关心她!用我们集体的智慧和力量,通过辛勤耕耘和科学管理,让她孕育出许许多多群众喜爱、社会欢迎、经得起实践检验的优秀成果。

祝愿这套丛书能够为我国的社会主义现代化建设服务!祝愿这套丛书能够给会计学术宝库不断地增添佳品!祝愿这套丛书经久不衰,与世长存,永葆青春!

“会计理论探索丛书”编委会

序

2002年年初,我拜读了李孝林、孙芳城等教授的力作——《会计基本理论比较》一书的初稿,有幸成为该书的第一个读者,并为该书写了序。在出版后的近10年的时间里,该书经受了实践的不断检验,深受有关部门和读者欢迎。也因此,今年出版社决定再版,书名改为《会计理论比较研究》,并把其列为永久保留书目。作为一名老财会工作者的我,对作者再次表示祝贺。

一本好的著作,不仅仅会给人们新的会计理论知识,还会开拓人们新的视野,引发人们的思考,使人们得到新的启迪。在我看来,《会计理论比较研究》就是这样的一本好书。

改革开放30多年来,我国从高度集中的计划经济体制逐渐地向社会主义市场经济体制转变,相应地要求对会计模式进行改革。我以为,会计理论是对会计实践的一种理性认识,它反过来又指导会计实践。因此,我国丰富多彩的会计改革在为我国会计理论的研究与发展方面开辟了广阔道路的同时,又急切地呼唤着新的会计理论给予指导。我们欣喜地看到,在全国会计工作者的共同耕耘下,目前的会计理论园地已是一个百花争奇斗艳的春天。

但是,我们也不能不看到,会计理论的研究,尤其是会计基本理论的研究,还远远地不能满足会计改革的需要,存在着许多不尽如人意的地方。

例如,社会主义市场经济体制的建立与完善,使我们的社会经济环境发生了急剧的变化,这就给会计提出了许多新的要求与课题。而我们的会计理论尚未能对日趋复杂的会计实践起到应有的指导作用,出现了所谓的会计工作难做、会计难学、会计课程难讲的“三难”问题。

又如,世界难题会计信息失真问题在我国尤为突出,它正在影响和破坏我国社会主义市场经济运行的秩序,制约着我国社会主义市场经济

的完善与发展。对此,我们在会计理论和会计实践的结合上尚未找到切实有效的治理办法。

再如,举世公认,会计同环境存在着紧密的联系,会计总是一定环境之下的会计。因此,可以这样认为,中国特色社会主义理论是一个完整的理论体系,在这一理论指导下从事的会计实践和创建的会计理论也自然应有中国特色。然而,当前我们的会计理论在较多方面还比较幼稚,甚至可以说还处于东施效颦、邯郸学步的阶段,有中国特色的会计理论体系还未真正地建立起来。

21世纪是知识经济的时代,知识创新是知识经济的灵魂。这就意味着社会经济环境日新月异,并向会计理论提出新的挑战。对此,我们的思想准备还很不足。

产生上述问题的原因是什么?应当说,其原因是错综复杂的。如果从学者的角度来看,我以为下列三个方面是主要的原因:第一个方面,我们已经明确,我国经济体制改革的目标模式是建立社会主义市场经济体制,它是一种前无古人的经济体制,是一项艰巨而复杂的系统工程,必须“摸着石头过河”,在实践中探索前进。当前,有许许多多的问题需要通过不断实践后才能定位。因此,建立有中国特色的会计理论体系有着相当的难度。第二个方面,同我们有些同志对会计的认识有关。在相当长时间里,会计被认为是一种“技艺”或“工具”,只要通过手把手那种师徒式的传授方法就可以学到手,会计无理论。直到今天,这种认识误区还远远没有消除,会计理论被认为是一种“空洞无物”的东西。按此说法,开展会计理论研究又有何益?第三个方面,会计理论研究工作,特别是对会计基础理论的研究的庄严性在于“刻苦与成功往往不成比例”,有耕耘未必有收获。这样,对某些急功近利者来说,也就望而生畏了。所有这些,都在不同程度上影响和动摇着我国会计理论研究的向前发展。

我国会计理论的现存问题及产生问题的原因告诉我们,我国必须有一批好的会计学家从事会计理论的研究工作。目前,我国这支队伍正在形成,他们中既有“老凤”,又有“新凤”,都怀有时代所赋予的以天下为己任的使命感和责任感。孙芳城、孔庆林、李孝林、杨兴龙等同志就是会计理论研究队伍中的出色战士。他们不被目前某种浮躁的社会环境和强

大的商业因素所干扰,不为物欲所惑,长期坚持会计理论的研究,发表了许多有突破、有见地的论著,为建立有中国特色的会计理论体系添砖加瓦。《会计理论比较研究》一书,是他们在以往研究成果的基础上,进一步开拓、补充、深化、系统化的一部再版的专著。他们的精神给了我们许多鼓舞和新的启迪,值得我们好好学习与思考。

也正是作者怀着以天下为己任的使命感和责任感,使该书体现了如下的特色及优点,又使我们得到许多新的知识。

(1) 内容全面,见解新颖。该书资料相当丰富,并把建立前后一贯、有中国特色的会计理论与方法体系作为己任,且取得新的进展。前面说过,由于种种原因,建立有中国特色的会计理论与方法体系自有难度,但本书作者通过对现代会计的演变、会计新领域形成和发展因素,以及对会计理论含义和作用等问题的深入研究,初步提出了有中国特色的会计理论与方法体系,包括会计基础理论体系、财务会计理论框架、会计规范与核算方法理论体系等观点。该书这种结构的安排自成一家,比较全面地体现了当代会计的实践,使会计理论的内容达到全面、丰富的境地。难能可贵的是,作者在各部分的研究中,提出了不少新颖的见解,如在会计环境理论、会计职能理论、会计动因理论、会计基础理论体系起点理论、会计属性理论、会计目标理论等论述中,作者运用辩证唯物论及系统论等方法,提出了许许多多新论,从而引起了人们的兴趣与思考。

(2) 既注意对会计理论本身的研究,又注重会计理论的研究方法。早在20世纪90年代初,我在给研究生开会计理论研究学位课时就提出:会计理论的研究方法比起该门科学的原理和所得出的科学结论,在空间上更为广阔,在时间上更为久远。因此,会计理论研究方法是一种更为本质的会计理论,应列在会计理论体系中的最高层次。该书的作者基本上认同了这些观点,并设专章进行论述,还提出了许多会计理论研究的具体方法。我认为,会计理论研究的突破,在相当的程度上取决于方法上的突破。作者所提出的许多会计理论的具体研究方法对许多人都具有启迪的作用。

(3) 科学地处理基础理论与应用理论的关系。按照我的理解,一门学科的基础理论构成了该门学科的基本框架。会计学中的会计本质、会

计与环境理论、会计对象理论、会计职能理论、会计动因理论、会计学起点理论、会计属性理论、会计目标理论等,均属于会计学的基础理论。这些理论相对比较稳定,对实践的指导作用比较间接。财务会计理论框架,如会计的基本前提,对象要素,会计信息质量特征,会计的确认、计量、记录和报告等,是基础理论通往会计应用理论的桥梁,是两者之间的“中介”。而该书作者提出的会计规范与核算方法理论体系,包括会计的规范理论、复式记账理论、账户理论、财务报告理论等,可视为会计的应用理论。会计基础理论、财务会计理论框架、会计应用理论三者之间存在着内在联系,共同构成会计理论体系。我同作者都是这样认为的。但是,以往有些同志并不是这样认为,往往把基础理论当成会计理论的全部,或是否定基础理论作用,只注重应用理论的研究。这两种认识均不全面。该书的作者却能注意处理好基础理论与应用理论之间的关系,注意前后一贯,表明作者具有开阔的视野。

总之,该书是一部具有较高价值的学术专著。当然,任何学术观点的提出,均必须接受实践的检验。“敢于坚持真理,勇于修正错误”,这是我治学的座右铭,愿以此与作者共勉。我们党十分重视理论指导实践,可以预见,我国会计理论必将会有新的飞跃,也只有这样,我们才能算得上对世界会计科学的贡献。我祝愿作者今后有更多的学术专著问世。

吴水澎

目 录

第一单元 总 论

| | |
|---------------------------------|----|
| 导论 建立前后一贯、有中国特色的会计理论与方法体系 | 3 |
| 第一节 会计基本理论必须前后一贯 | 3 |
| 第二节 我国会计基本理论必有中国特色 | 15 |
| 第一章 现代会计的演变 | 18 |
| 第一节 现代会计早期的演变 | 18 |
| 第二节 20 世纪 30 年代以来的会计发展 | 24 |
| 第二章 会计新领域 | 32 |
| 第一节 会计新领域形成和发展因素概要 | 32 |
| 第二节 网络会计 | 36 |
| 第三节 社会责任会计 | 40 |
| 第四节 社会会计 | 43 |
| 第五节 人力资源会计 | 44 |
| 第六节 自然环境会计 | 51 |
| 第七节 行为会计 | 56 |
| 第八节 法务会计 | 59 |
| 第九节 反倾销会计 | 61 |
| 第三章 会计理论及其研究方法 | 72 |
| 第一节 会计理论的性质 | 72 |
| 第二节 会计研究方法论——规范研究流派 | 76 |
| 第三节 会计研究方法论——实证研究方法 | 87 |

第二单元 财务会计基础理论

| | |
|------------------------|----|
| 第四章 会计、会计环境和会计对象 | 97 |
|------------------------|----|

| | | |
|------------|---------------------------|------------|
| 第一节 | 会计的方位 | 97 |
| 第二节 | 会计环境理论 | 105 |
| 第三节 | 会计对象 | 113 |
| 第五章 | 会计职能、动因及起点理论 | 120 |
| 第一节 | 会计职能理论 | 120 |
| 第二节 | 会计动因理论 | 133 |
| 第三节 | 会计基础理论体系起点理论 | 135 |
| 第四节 | 会计基础理论体系研究起点基本职能论 | 143 |
| 第五节 | 会计基础理论体系逻辑起点基本动因论 | 146 |
| 第六章 | 会计属性理论 | 148 |
| 第一节 | 会计是上层建筑论 | 148 |
| 第二节 | 会计是生产力论 | 150 |
| 第三节 | 会计是经济信息系统论 | 153 |
| 第四节 | 会计是经济管理活动论 | 155 |
| 第五节 | 会计工作属性的新定义 | 160 |
| 第七章 | 会计目标理论 | 165 |
| 第一节 | 会计目标研究评价 | 165 |
| 第二节 | 制定会计目标的客观依据 | 183 |
| 第三节 | 会计目标系统论 | 185 |

第三单元 财务会计概念结构

| | | |
|------------|------------------------------|------------|
| 第八章 | 会计准则概念框架 | 193 |
| 第一节 | 概述 | 193 |
| 第二节 | 国外对概念框架组成内容的研究 | 195 |
| 第三节 | 我国对概念框架的研究 | 200 |
| 第四节 | 会计准则概念框架新探 | 202 |
| 第五节 | 会计准则概念框架变迁论 | 203 |
| 第九章 | 会计基本假设与会计信息质量要求 | 211 |
| 第一节 | 会计基本假设 | 211 |
| 第二节 | 会计信息质量要求 | 220 |

| | | |
|-------------------------|-------------------------------|------------|
| 第三节 | 会计控制质量要求 | 232 |
| 第十章 | 会计对象要素与会计确认、计量理论 | 237 |
| 第一节 | 会计对象要素 | 237 |
| 第二节 | 会计确认 | 244 |
| 第三节 | 会计计量 | 250 |
| 第四单元 会计规范与核算方法理论 | | |
| 第十一章 | 会计规范理论 | 261 |
| 第一节 | 会计法律规范 | 261 |
| 第二节 | 会计制度规范 | 264 |
| 第三节 | 会计准则规范 | 267 |
| 第四节 | 会计职业道德规范 | 281 |
| 第五节 | 构建我国会计规范体系 | 284 |
| 第十二章 | 复式记账理论 | 289 |
| 第一节 | 历史上的借贷学说 | 289 |
| 第二节 | 当代的平衡理论 | 292 |
| 第三节 | 价值运动理论 | 295 |
| 第十三章 | 会计账户理论 | 305 |
| 第一节 | 会计科目与会计账户 | 305 |
| 第二节 | 账户设置和分录理论 | 307 |
| 第三节 | 账户分类理论 | 313 |
| 第十四章 | 财务会计报告理论 | 321 |
| 第一节 | 财务会计报告基本理论 | 321 |
| 第二节 | 会计报表理论 | 327 |
| 第三节 | 财务会计报告展望 | 344 |
| 参考文献 | | 348 |
| 后记 | | 350 |

第一单元

总 论



导 论

建立前后一贯、有中国特色的 会计理论与方法体系

第一节 会计基本理论必须前后一贯^①

中国会计学会曾发出号召：建立具有中国特色的会计理论与方法体系。

我国会计界对会计理论进行了大量研究，百花齐放、百家争鸣，取得了丰硕的成果。在会计基本理论方面，形成了经济信息系统论与经济管理活动论两大学派。在许多基本理论问题方面，如会计职能、动因、本质、对象、目标、概念框架、起点理论、账户与复式记账原理、会计报告理论等，都是论争迭起、发人深思。各派观点针锋相对，各有其独到之处，各有其优缺点。通过比较分析，取长补短，常可推陈出新。本书运用系统科学和比较法，对会计基本理论进行研究，并贯穿始终。

查《辞海》可知：理论是“系统化了的理性认识”。系统化的特点是前后一贯。《韦氏新国际辞典》对理论的解释为：“某一探究领域的通用观点所构成的一套前后一贯的假设性、概念性和实用性的原理的整体，构成了所要探索领域的可供探索的一般框架。”美国会计学会发表的《基本会计理论》一文和 E·S·亨德里克森撰写的《会计理论》一书的第一页都引用了韦氏辞典，对会计理论进行了类似的解释。会计理论如果不能前后一贯，自相矛盾，必将严重影响其科学性，甚至难以成立。

流行的美国会计理论十分重视前后一贯。它们把会计本质、职能、目标等范畴前后一贯地联系起来：

会计本质：经济信息系统。

会计职能：提供经济主体的信息^②。

会计目标：为决策者提供有用信息。

^① 本节是本书第二至第四单元(第四至第十四章)的概括，初学者可大概了解，待读完全书后再细品，以收融会贯通之效。

^② 美国会计原则委员会第 4 号报告，第 40 段。