

# K

## 会计理论 比较与评析

“HAIJI LILUN  
BIJIAO YU PINGXI

主 编  
孙贤林 阎德玉



F230-03

1

# K

UAIJI LILUN  
BIJIAO YU PINGXI

## 会计理论 比较与评析



主 编 阎德玉  
副主编 孙贤林



北京服装学院图书馆



00206461

湖北科学技术出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

会计理论比较与评析/阎德玉主编. —武汉:湖北  
科学技术出版社, 2002.9

ISBN 7-5352-2865-8

I. 会… II. 阎… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 067930 号

### 会计理论比较与评析

© 阎德玉 主编

责任编辑:李慎谦 刘虹

封面设计:张浩

出版发行:湖北科学技术出版社

电话:86782508

地址:武汉市武昌黄鹤路 75 号

邮编:430077

印刷:湖北恒吉印务有限公司

邮编:430077

督印:刘春尧

850mm × 1168mm 32 开 16 印张

400 千字

2002 年 9 月第 1 版

2002 年 9 月第 1 次印刷

印数:0 001 - 5 000

ISBN 7-5352-2865-8/F·409

定价:28.00 元

本书如有印装质量问题 可找承印厂更换

## 前 言

人类文明经历了劳力经济社会和资源经济社会，现正步入知识经济时代。建立在知识和信息的生产、分配、使用基础之上的新经济，将推动人类社会发生前所未有的根本性变革。当今，会计理论的研究成果，基本上是在资源经济时代取得的。知识经济时代呼唤会计理论创新。为了迎接知识经济的挑战，我们对会计理论中的若干专门问题进行了认真地学习与研究，写成了这本《会计理论比较与评析》。

我们在学习与研究中，坚持弘扬尊重科学、崇尚民主的精神；坚持我党一贯倡导的发展、繁荣我国科学、文化、艺术事业的“百花齐放，百家争鸣”基本方针和新时期解放思想、实事求是的思想路线；坚持虚心学习与勇于创新相统一的原则。

本书的结构分为三大部分：第一部分为会计基本理论问题（第一～五章）；第二部分为会计准则理论问题（第六～十章）；第三部分为会计改革理论问题（第十一～十五章）。在会计基本理论部分，论述了会计理论的概念及其功能、会计理论的内容与发展以及会计理论体系；研究了财务会计几个基本理论问题；探讨了我国会计理论研究的概况、五大特点和三大发展趋势；此外，对会计与经济效益、会计模式问题进行了专题研究。在会计准则理论部分，探讨了会计准则产生与发展的动因和背景；比较研究了会计准则制定模式；比较研究了会计准则的性质、结构与内容；重点论述了会计确认与计量理论和财务报表理论。在会计

改革理论部分，论述了会计改革的指导思想——“两论两标准”，论述了“建立与社会主义市场经济发展要求相适应的基本框架”的会计改革目标，并对我国会计教育改革、注册会计师事业的改革进行了论述和评析；较全面探讨了我国会计管理体制若干问题，并就企业会计管理体制、国家会计管理体制等问题发表了作者的见解；探讨了我国会计法制建设问题；研究了我国加入世贸组织后，对我国的会计环境、会计规范体系、会计服务行业、会计人员及会计教育、会计实务产生的重大影响；研究了知识经济与会计问题，明确提出：适应知识经济本质特征的要求，会计将全面确立人力资源中心观，同时，会计的目标、会计要素概念、会计模式等会计基本理论将发生相应地改变。

本书的写作计划由阎德玉同志和孙贤林同志共同提出。阎德玉同志任主编，孙贤林同志任副主编。第一、二、三、六、七、十、十一章由阎德玉同志执笔；第四、五章由孙贤林同志执笔；第八、九章由王清刚同志执笔；第十二、十三章由施先旺同志执笔；第十四、十五章由陈辉同志执笔。其写作分工，考虑了各位作者的研究领域和已有的研究成果。

该书的写作与出版，得到各方的大力支持与帮助。在此，特别感谢：湖北科学技术出版社副总编李慎谦同志；中南财经政法大学的詹才利同志、谢邦柱同志、唐国平同志、高文进同志、邓春华同志、胡立君同志、艾红同志、向东儒同志等；还要感谢朱友华同志帮助打印与校对书稿。在写作中，我们学习研究了许多著作，重要引文在注释中已有注明，主要参考书目在书后已有列示，但还有一些书目未能一一列出，特此说明并表示谢意。

会计理论的多元化发展趋势，会计理论的“国际化”与“国家化”并行发展趋势以及会计理论多学科相互融合与整合的发展

趋势，使会计理论更加丰富多彩。任何一种会计思想观念，任何一种会计理论或概念，都是人们在一定社会环境下认识的成果。书中对许多会计问题所持的观点，所进行的评析，以及所进行的归纳，仅是作者的看法，不一定正确，不一定恰当，欢迎会计界的朋友及读者批评指正。

阎德玉

2002年6月29日

# 目 录

|                                    |       |
|------------------------------------|-------|
| <b>第一章 会计理论研究导论</b> .....          | ( 1 ) |
| 第一节 会计理论的概念及其功能 .....              | ( 1 ) |
| 第二节 会计理论的内容 .....                  | ( 7 ) |
| 第三节 会计理论发展动因与发展阶段研究 .....          | (11)  |
| 第四节 会计理论体系研究 .....                 | (20)  |
| <b>第二章 财务会计几个基本理论问题</b> .....      | (29)  |
| 第一节 会计定义的几种观点及评析 .....             | (29)  |
| 第二节 会计与会计学的性质 .....                | (39)  |
| 第三节 关于会计对象的几种观点及评析 .....           | (46)  |
| 第四节 关于资金的几个理论问题 .....              | (53)  |
| 第五节 关于会计职能的争论与评析 .....             | (64)  |
| 第六节 关于会计目标的研究与评析 .....             | (74)  |
| <b>第三章 我国会计理论研究的概况、特点与趋势</b> ..... | (82)  |
| 第一节 高度集中计划经济体制时期的会计理论研究 .....      | (82)  |
| 第二节 经济体制转轨时期的会计理论研究 .....          | (90)  |
| 第三节 建立市场经济体制时期的会计理论研究 .....        | (95)  |
| 第四节 我国会计理论研究的五大特点 .....            | (98)  |
| 第五节 我国会计理论研究的发展趋势 .....            | (104) |
| <b>第四章 会计与经济效益</b> .....           | (116) |
| 第一节 会计与经济效益理论研究的意义及主要内容 .....      |       |

---

|                                   |       |
|-----------------------------------|-------|
| .....                             | (116) |
| 第二节 会计与经济效益的关系.....               | (121) |
| 第三节 宏观经济效益与微观经济效益的关系.....         | (127) |
| 第四节 会计在提高经济效益中的特殊地位与作用<br>.....   | (132) |
| 第五节 提高企业经济效益的基本途径.....            | (137) |
| <b>第五章 会计模式理论</b> .....           | (139) |
| 第一节 会计模式理论概述.....                 | (139) |
| 第二节 当代世界会计模式特点简介.....             | (149) |
| 第三节 我国会计模式发展的历史回顾.....            | (158) |
| 第四节 我国会计模式构造.....                 | (163) |
| <b>第六章 会计准则产生与发展研究</b> .....      | (178) |
| 第一节 美国会计准则产生的标志及背景分析.....         | (178) |
| 第二节 会计准则在世界范围的发展概况与评述.....        | (181) |
| 第三节 中国研究和制订会计准则的背景分析.....         | (184) |
| 第四节 国际会计准则委员会的产生与目标.....          | (186) |
| 第五节 国际会计准则与各国会计准则的发展趋势分析<br>..... | (190) |
| <b>第七章 会计准则制定模式的比较研究</b> .....    | (193) |
| 第一节 会计准则制定机构的比较与评析.....           | (193) |
| 第二节 会计准则制定人员的比较与评析.....           | (197) |
| 第三节 会计准则制定程序的比较与评析.....           | (201) |
| 第四节 会计准则适用范围的比较与评析.....           | (206) |
| <b>第八章 会计准则的性质、结构和内容</b> .....    | (211) |
| 第一节 会计准则的性质研究.....                | (211) |
| 第二节 会计准则的结构研究.....                | (218) |
| 第三节 会计准则的主要内容.....                | (225) |

---

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| <b>第九章 会计确认和计量理论研究</b> .....     | (230) |
| 第一节 确认、计量、记录和披露的基本理论.....        | (230) |
| 第二节 会计确认和计量的基本原则.....            | (244) |
| 第三节 会计要素的确认和计量.....              | (254) |
| <b>第十章 财务报表理论研究</b> .....        | (276) |
| 第一节 财务报表理论研究概述.....              | (276) |
| 第二节 财务报表产生与发展探讨.....             | (279) |
| 第三节 资产负债表与计价观念.....              | (289) |
| 第四节 资产负债表中心地位确定与转移的理论分析<br>..... | (294) |
| 第五节 收益表与收益观念.....                | (296) |
| 第六节 现金流量表与现金流量观念.....            | (306) |
| 第七节 增值表与社会责任观念.....              | (313) |
| 第八节 财务报表面临的四大矛盾与评析.....          | (317) |
| <b>第十一章 我国会计改革的理论与实践</b> .....   | (322) |
| 第一节 会计改革的指导思想.....               | (322) |
| 第二节 会计改革的目标与基本内容.....            | (333) |
| 第三节 我国会计教育的改革与发展.....            | (337) |
| 第四节 中国注册会计师事业的改革与发展.....         | (342) |
| <b>第十二章 我国会计管理体制改革研究</b> .....   | (358) |
| 第一节 会计管理体制的内涵.....               | (358) |
| 第二节 我国会计管理体制产生发展及其评价.....        | (365) |
| 第三节 企业会计管理体制研究.....              | (371) |
| 第四节 政府会计管理体制研究.....              | (391) |
| <b>第十三章 我国会计法规体系的建设</b> .....    | (407) |
| 第一节 我国会计法规体系概述.....              | (407) |
| 第二节 我国会计法研究.....                 | (411) |

|      |                                  |       |
|------|----------------------------------|-------|
| 第三节  | 我国的国家统一的会计制度研究·····              | (415) |
| 第四节  | 其他相关法规的研究·····                   | (420) |
| 第十四章 | 我国加入 WTO 后会计所面临的机遇与挑战<br>·····   | (426) |
| 第一节  | 研究我国入世后会计面临的机遇与挑战的<br>意义与内容····· | (426) |
| 第二节  | 我国加入 WTO 后会计环境的变化·····           | (432) |
| 第三节  | 加入 WTO 对我国会计规范体系的影响·····         | (439) |
| 第四节  | 加入 WTO 对我国会计服务行业的影响·····         | (447) |
| 第五节  | 加入 WTO 对会计人员及会计教育的影响<br>·····    | (459) |
| 第六节  | 加入 WTO 对我国会计实务的影响·····           | (463) |
| 第十五章 | 知识经济与会计·····                     | (466) |
| 第一节  | 知识经济与会计概论·····                   | (466) |
| 第二节  | 知识经济对会计理论的影响·····                | (473) |
| 第三节  | 知识经济对会计实务的影响·····                | (487) |

# 第一章 会计理论研究导论

“在所有的学科里，理论和概念都是在历史的持续中发展起来的。一种思想导致另一种思想。我们今天的现状在很大程度上依赖于昨天的成就。”（〔美〕埃尔登·S·亨德里克森）

## 第一节 会计理论的概念及其功能

### 一、关于会计理论概念的几种观点

“理论”是指概念、原理的体系，是系统化了的理性认识。“理论”即为说理立论，是人们由实践概括出来的关于自然界和社会知识的有系统的结论。根据“理论”的概念，用演绎的方法较为容易的得出如下认识：会计理论是指会计的概念、原理的体系，是系统化了的会计理性认识。

会计界在研究会计理论、阐述会计理论时，出现了许多的观点或表述，现列举几种观点如下：

（1）“会计理论是人类积累起来的关于会计实践的理性认识，是人们关于会计实践的知识体系，是会计本质、规律性的正确反映”。<sup>①</sup>

（2）会计理论是“会计实践合乎逻辑的理性概括”。<sup>②</sup>

---

① 阎德玉等. 现代会计理论研究. 北京：海洋出版社，1992. 1

② 杨纪琬，娄尔行主编. 经济大辞典·会计卷. 上海：上海辞书出版社，1991. 62

(3) “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”。<sup>①</sup>

(4) 利特尔顿认为:“实务为行动,理论为说明。”<sup>②</sup>

(5) 亨德里克森认为:“会计理论为一套合乎逻辑之推理,用以:①衡量会计实务之得失;②指示新工作进行之方向与程序;③说明现行实务之性质”。<sup>③</sup>

## 二、对会计理论概念五种表述的评析

笔者认为,上述五种表述有其共同点:①都强调了会计理论与会计实践的紧密关系,直接或间接地表达了会计实践是会计理论的源泉;②都强调了会计理论是理性认识形成的会计知识体系。

关于会计理论概念的五种表述,可以粗略地划分为两类:前三种为一类,后两种为一类。前三种表述的共同点是:侧重从认识论的角度,从会计理论与会计实践的关系描述会计理论的概念,是以辩证唯物论作为其研究的理论基础。后两种表述的共同点是:侧重从会计理论的功能描述会计理论的概念。美国著名会计学家利特尔顿仅强调了会计理论的解释功能;而另一位美国著名会计学家亨德里克森则明确指出了会计理论的三大功能。

我们还可以清楚地看出,第1、3、5种表述有一个共同点:三者都强调了会计理论的整体特征,诸如“体系”、“一套”等措词表达了会计理论应具有整体性的观念。

此外,从会计研究方法分析,第2、5种表述中分别使用了“合乎逻辑”、“合乎逻辑之推理”,其言下之意,似乎含蓄地表达了会计理论形成所运用的演绎会计研究方法。而第1、3种表述

① 阎达五. 会计理论专题. 北京:中央广播电视大学出版社,1985. 17

②③ 朱国璋. 近代会计理论之介绍. 台北:台湾中华书局,1972. 4

中的“人类积累起来”之语，似乎含蓄地表达了会计理论形成所运用的归纳会计研究方法。

### 三、关于会计理论的功能的几种表述

理论是人们理性认识的产物，人的认识是无止境的。会计理论总是处在不断发展的过程之中。社会经济的发展，促进了会计的发展。一方面，会计发展为新的会计理论的诞生提出了客观需求；另一方面，新的会计理论的出现，将推动会计实践向更高层次发展。会计理论与会计实践交织发展的过程，体现了理论与实践的辩证关系。会计理论来源于会计实践，又必须与会计实践相结合。脱离实际的会计理论是空洞的理论，没有会计理论指导的会计实践是一种盲目的、不讲效益的实践。

若从理论与实践的关系认识会计理论的功能，可以概括为：服务会计实践，指导会计实践。

会计理论的功能与会计理论的作用，在此，笔者将其作为同一问题加以研究的。正因为会计理论具有重要的功能，所以，人们才十分重视会计理论的学习与研究。关于会计理论的功能，笔者研究归纳列示几种表述如下：

(1) “概括说，这个体系（指会计理论）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。……”<sup>①</sup>

(2) “会计理论不仅是为了说明解释会计实务，而且更重要的是为了指导和预测会计实务的未来发展”。<sup>②</sup>

① 阎达五. 会计理论专题. 北京：中央广播电视大学出版社，1985. 17

② 阎德玉等. 现代会计理论研究. 北京：海洋出版社，1992. 1

(3) 会计理论有其“认识功能。依据会计理论认识客观会计事物。……预见功能。运用会计理论对未来和未知的会计事物作出预测。……指导功能。依据会计理论指导会计实际工作。……教育功能。运用会计理论进行会计教育”。<sup>①</sup>

(4) “实务的责任是把事情做完，而会计理论的责任可以表述如下：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议另一种处理方法的理由。②帮助我们在观念和思想之间寻求相互联系的思路、理由和目标。③帮助我们权衡可供选择的观念、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；以及某些观念与其他观念密切相关而与某些观念截然不同。⑤帮助我们发展运用观念工作的能力，寻求与一个问题有关的观念，解决之间的冲突，展开并增进观念的意义。⑥帮助我们认识可以运用会计原则的场合，就像我们选择适合于某种情况的程序那样容易。”<sup>②</sup>

(5) 会计理论“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。会计理论也可以用来说明现行实务，以获得对它们的更好理解”。<sup>③</sup>

(6) “美国会计学会 1966 年所发布的‘论会计基本理论’(A Statement of Basic Accounting Theory)，提出会计理论研究可以达到 4 个目的：①确定会计的范围，以便于对会计提出概念，并有可能建立会计的理论；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

---

① 于玉林. 现代会计结构论. 大连: 东北财经大学出版社, 1997. 272~274

② [美] A. C. 利特尔顿著; 林志军, 黄世忠等译. 会计理论结构. 北京: 中国商业出版社, 1989. 165~166

③ [美] 埃尔登 S. 亨德里克森著; 王澹如, 陈今池编译. 会计理论. 上海: 立信会计图书用品社, 1987. 1

员寻求扩大会计学科的范围时，提供一个有用的框架”。<sup>①</sup>

#### 四、关于会计理论功能六种表述的评析

社会经济、会计、会计理论总是处在一个互动的发展过程之中。会计理论的发展决定了会计理论具体功能的发展变化。此外，会计理论作为人们理性认识的结论，其功能不仅受时空的制约，而且也受人们认识能力的限制。

笔者原则上赞同这样一种认识：会计实务有好坏之分，理由亦有强弱之别，良好的会计实务具有堂堂正正之理由为其后盾，欠佳之实务亦有不甚坚强之理由以支持，人们不能因理由牵强而抹煞理论之功能。

会计理论功能的客观存在已是一种共识。上述六种关于会计理论功能的表述，其共同点是：会计理论作用的客体是会计实践（分别表述为“会计实务”、“会计行动”、“会计工作”）。但对会计理论具体功能的认识差异便形成了不同的观点。

关于会计理论功能的第1、2、4、5种表述的共同点是：均肯定了会计理论具有解释会计实务的功能。国外的学者在许多著作中充分论述了会计理论解释会计实务的功能。利特尔顿明确提出“会计理论系以解释会计行动为任务”。亨德里克森则认为：会计理论以衡量会计实务之得失和指示新工作进行之方向与程序为主要功能，说明现行实务之性质为附带功能。

解释功能是会计理论的重要功能之一，必须正确认识会计理论对会计实务的解释功能。笔者认为，会计理论并不能解释全部会计实务，因为理论的形成是以合乎逻辑为前提，而实务的进行并不能肯定其全部合乎逻辑的要求。其不合逻辑的部分，即无法

---

<sup>①</sup> 葛家澍，刘峰．会计大典·会计理论．北京：中国财政经济出版社，1998．7  
~8

予以合理的说明。再者，会计理论对会计实务的解释应强调从整体上理解，决非是对每一种现存的实务作出合理的解释。最后，必须强调会计理论解释会计实务的实质是以会计理论的原则、概念、界定标准、理由为尺度，肯定、支持、鼓励合乎其尺度的实务，否定、反对、改进那些不合乎其尺度的实务。解释功能只不过是会计理论指导实践的一种具体表现形式。

上述六种表述都直接或间接强调了会计理论的规范功能和改进与发展功能。如第1种表述强调“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”；第2种表述强调“更重要的是为了指导和预测会计实务的未来发展”；第5种表述强调“评价会计实务”，“指导新程序的开拓”；第6种表述也强调“判断、评价会计信息”，“指明会计可能改进的方面”。

会计理论犹如一面旗帜，犹如经纬定位坐标，犹如产品作业标准，确立了会计实务（会计信息处理）的标准，指明了会计实务的发展方向。从会计理论构成内容的原理、原则、概念来看，通俗地讲，这些实际上是对会计实务定性、定量、评价的规范标准。

综上所述，笔者认为，会计理论具有解释会计实务，规范会计实务，改进与发展会计实务三大基本功能。

## 五、简析会计理论的功能与会计理论研究的功能

会计理论的功能与会计理论研究的功能，两者有密切的联系，但有区别。一般而言，会计理论的功能是指对作用的客体——会计实务产生的影响和效果；会计理论研究的功能，其作用客体不局限于会计实务，往往还有研究者的主观意图。

美国会计学家、实证会计理论重要倡导者 R. L. 瓦茨和 J. L. 齐默尔曼亦是将会计理论的功能和会计理论研究的功能相区别的。他们认为：“会计理论的目标是解释和预测会计实

务。”<sup>①</sup>同时他们还认为：“在自由经济下，会计研究发挥着三个相互交叉的作用。信息需要……教学上需要……辩解上的需要，”在“管制经济下对会计研究的需求……由于政府对企业的管制而形成的各种规章制度增加了对会计研究的教学和信息需求。……对会计研究的辩解性需要也会随着政府的管制而增加”。<sup>②</sup>

我国正处在从计划经济向市场经济过渡时期，会计理论面临新的发展机遇，会计理论研究空前活跃，会计改革涌现出来的新情况、新问题，迫切需要会计理论适时作出科学的解释与指导。制订适合社会主义市场经济的会计法规、会计政策、会计准则，需要会计理论研究作为坚强的后盾。可见，我国会计理论研究，除了发挥信息需要、教学上需要和政策支持功能外，近期应积极吸收发达国家的先进会计观念、会计理论和会计方法，为我国的会计改革服务，促进我国的经济发展和社会主义市场经济体制的建立和完善。

## 第二节 会计理论的内容

会计理论的内容如同其他学科理论的内容一样，总是处在一个不断发展变化、日益充实丰富的发展过程之中。

### 一、关于会计理论内容的几种表述

关于会计理论的内容，人言言殊，各家之说，均有不同，可谓众说纷纭，莫衷一是。会计理论在不同的会计发展时期有不

---

① [美] R. L. 瓦茨, J. L. 齐默尔曼著; 黄世忠等译. 实证会计理论. 北京: 中国商业出版社, 1990. 1

② [美] R. L. 瓦茨, J. L. 齐默尔曼著; 黄世忠等译. 实证会计理论. 北京: 中国商业出版社, 1990. 447、463