

李定清 罗勇 陈煦江 © 著

会计理论

Kuaiji Lilun

立信会计出版社

参考文献

会计理论

李定清 罗勇 陈煦江 著

立信会计出版社

地址 上海市中山西路3330号 邮政编码 200232
 电话 (021)64411388
 网址 www.lixinbook.com
 电子邮箱 lxdq@lxi163.net
 网址 www.lixinbook.com
 地址 各地新华书店

印 开 印 字 版 印 印 价
 本 开 10.375
 860毫米×1340毫米 1/32
 383千字
 2008年1月第1版
 2008年1月第1次
 1—3000
 ISBN 978-7-5420-2194-9/F·1919
 18.00元



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

会计理论/李定清,罗勇,陈煦江著. —上海:立信会计出版社,2009.1

ISBN 978-7-5429-2194-9

I. 会… II. ①李… ②罗… ③陈… III. 会计学
IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 212163 号

责任编辑 陈 旻
封面设计 周崇文

会计理论

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	E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.lixinbook.com	Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店	

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	890 毫米×1240 毫米 1/32
印 张	10.375
字 数	282 千字
版 次	2009 年 1 月第 1 版
印 次	2009 年 1 月第 1 次
印 数	1—3 000
书 号	ISBN 978-7-5429-2194-9/F·1919
定 价	18.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换



前 言

会计理论是会计学科体系中的重要组成部分。会计理论一般分为古代会计理论、近代会计理论和现代会计理论。会计理论界一般认为,现代会计理论起始于20世纪30年代,以美国公认会计原则的制定为标志性事件。任何会计理论的形成和完善都离不开特定的社会经济环境。20世纪50年代以后,随着公司制企业制度的建立、环境保护与社会责任的承担、计算机的普及、通货膨胀的频繁、知识经济时代的到来,不断产生了诸如管理会计、环境会计、物价变动会计、人力资源会计、电算化会计等新兴会计学分支,现代会计理论进入了迅速发展时期,现代会计理论呈现多元化态势。20世纪90年代以来,我国会计理论研究除了会计基础理论研究之外,重点围绕会计准则理论研究取得了重要成果。2006年2月15日,财政部发布了《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则,这标志着我国会计准则与国际财务报告准则基本实现趋同。知识经济时代呼唤会计理论的创新,完善会计理论体系是会计界的责任。因此,为了满足会计学本科专业《会计理论》课程教学的需要,我们在多年会计理论教学和会计理论研究的基础上,组织撰写了《会计理论》一书。

会计理论是人们从会计实践中概括出来的,反映会计事物的内在规律性,用于指导会计实践活动的系统知识体系。我们认为,会计理论体系包括会计基础理论和会计应用理论。会计基础理论,主要包括会计目的、会计本质、会计职能、会计对象、会计属性、会计基本程序和方法、会计与相关学科的关系、会计动因等问题。会计应用理论,主要包括会计技术规范理论、会计实务操作理论和会计行为主体理论,会计准则理论是会计技术规范理论的重要内容。由于环境保护、物价变动、人

力资源管理和政府及非营利组织改革在当前社会经济活动中具有重要作用,会计理论界特别关注环境会计、物价变动会计、人力资源会计和政府及非营利组织会计的理论研究和会计实践。因此,我们将本书的研究内容分为三部分:① 会计基础理论。包括会计理论的功能、会计理论体系的逻辑起点、会计理论体系的构建、会计理论研究方法、会计本质理论、会计职能理论和会计对象理论等理论问题。② 财务会计理论。包括会计准则理论、财务会计概念框架、会计目标与会计假设理论、会计要素理论、会计确认理论、会计计量理论、会计报告理论等理论问题。③ 会计理论专题。包括环境会计理论、物价变动会计理论、人力资源会计理论、政府会计理论和非营利组织会计理论等理论问题。

本书由重庆工商大学李定清教授、罗勇教授、陈熙江副教授共同完成,是集体智慧的结晶。各章的具体分工是:第一、第二、第三、第十章由李定清撰写,第四至第六章由罗勇撰写,第七至第九章由陈熙江撰写,最后由李定清总纂定稿。在写作过程中,我们力求做到以马克思主义哲学、邓小平理论和科学发展观为指导,突出会计研究方法的重要性;注重会计理论体系的全面性,既有基础理论的研究,又有对会计准则理论、财务会计理论和会计理论专题的探讨;坚持理论联系实际的原则,体现了理论性、实践性、学术性和前瞻性的特点,并尽可能表述简洁明了。在本书的撰写过程中,我们参考了国内外大量相关文献,启发、借鉴颇多,在此谨向有关作者表示衷心的感谢。本书的出版,要感谢重庆工商大学应用技术学院和会计学院的领导和老师的关心和帮助,立信会计出版社陈旻为本书出版付出了辛勤劳动,一并表示敬意。

由于作者水平和资料有限,加之构建具有中国特色的会计理论与方法体系是一项长期而艰巨的任务,还有许多涉及会计基本理论与会计实践的问题有待进一步研究,因而书中难免存在不当之处,恳请读者批评指正。

李定清

2008年9月

目 录

第一章 会计理论及其体系	1
第一节 会计理论概述	1
第二节 会计理论的形成和发展	10
第三节 会计理论体系及其构建	25
第二章 会计理论研究方法	47
第一节 会计理论研究方法概述	47
第二节 规范会计研究方法	52
第三节 实证会计研究方法	60
第四节 规范会计研究与实证会计研究比较	66
第三章 会计基础理论	71
第一节 会计本质理论	71
第二节 会计职能理论	84
第三节 会计对象理论	95
第四章 会计准则理论	103
第一节 会计准则理论概述	103
第二节 会计准则基础理论	107
第三节 会计准则制定理论	118
第四节 财务会计概念框架	126
第五节 会计准则发展及评价理论	133

第五章 会计目标与会计假设理论	140
第一节 会计目标理论	140
第二节 会计假设理论	145
第三节 会计信息质量特征理论	148
第六章 会计要素及其确认、计量与报告理论	160
第一节 会计要素理论	160
第二节 会计确认理论	168
第三节 会计计量理论	173
第四节 会计报告理论	181
第七章 环境会计理论	189
第一节 环境会计理论概述	189
第二节 我国环境会计的核算模式	195
第三节 环境会计的计量	200
第四节 环境成本与环境管理会计	215
第八章 物价变动会计理论	229
第一节 物价变动会计实施的现实意义	229
第二节 物价变动会计的基本模式	232
第三节 我国物价变动会计模式的选择	237
第九章 人力资源会计理论	248
第一节 人力资源会计理论概述	248
第二节 人力资源成本会计	253
第三节 人力资源投资会计	257
第四节 人力资源价值会计	260
第十章 政府及非营利组织会计理论	265

第一节 政府会计理论·····	265
第二节 非营利组织会计理论·····	295
参考文献·····	320

第一章 会计理论及其体系

会计理论是人们从会计实践中概括出来的,反映会计事物的内在规律性,指导会计实践活动的系统的知识体系。任何会计理论的形成和完善都离不开特定的社会经济环境,现代会计理论的发展呈现多元化态势。构建科学完善的会计理论体系,必须正确选择会计理论体系的逻辑起点。

第一节 会计理论概述

一、会计理论的涵义

“会计理论”一词是会计与理论相结合的复合概念。因此,要了解会计理论的涵义,必须首先明确“理论”这一概念。《现代汉语词典》将“理论”解释为:“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”。这种基本的理论概念在我国已普遍为人们所接受。美国《韦氏新国际辞典》则作了比较详细的解释: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,构成了所要探索领域的可供参考的一般框架”。将《现代汉语词典》和《韦氏新国际辞典》对“理论”条目的解释进行比较可以看出:前者强调理论的来源和结果,后者突出理论的内容及其逻辑关系。由此表明:一是理论来源于实践,是对实践认识

的知识体系；二是理论主要以概念、判断、推理为表达形式；三是理论具有严密的逻辑性，对所研究和探索的实践领域具有指导意义。

根据“理论”的概念，用演绎的方法可简单地得出如下认识：会计理论是人们在会计实践中总结和归纳出来的有关会计的知识体系，是系统化了的会计理性认识。但究竟如何定义会计理论，国内外会计学者有不同的观点或表述。现列举几种代表性的观点如下：

(1) 美国会计学会(AAA)在1966年发表的《基本会计理论说明书》中，引用了《韦氏新国际辞典》对理论的解释。同时指出，会计理论研究是为了达到四个目的：① 确定会计的范围，以便于对会计提出概念，并有可能发展会计的理论；② 建立会计准则来评价会计信息；③ 指明会计实务中有可能改进的一些方面；④ 为会计研究人员寻求扩大会计应用范围以及由于社会发展的需要扩展会计学科的范围时提供一个有用的框架。

(2) 会计学家莫斯特(Kenneth S. Most)在《会计理论》一书中指出，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、解释现象的预测行为的框架。会计理论则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。

(3) 会计学家利特尔顿(A. C. Littleton)在《会计理论结构》一书中认为，会计理论是会计指南、惯例、原则等一系列基本会计概念的涵义及其内在相互关系，是对会计实务的描述和解释。他说：“实务就是做事，理论就是解释。”会计人员“为什么必须做一些事而不做另外一些事，总是有道理的。”在会计中“为什么一些方法比另一些方法更优越也是有道理的。这些道理构成了理论。”

(4) 会计学家亨德里克森(E. S. Hendriksen)在其名著《会计理论》(第4版)一书中认为，会计理论“可以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，它主要用于：① 作为评价会计实务的一般依据；② 指导和发展新的实务和程序。此外，会计理论还可用来解释现在的会计实务以便更好地理解它们。”

(5) 我国会计学者关于会计理论的认识，主要源于《现代汉语词

典》对理论的解释。阎达五教授在《会计理论专题》中认为,会计理论是人类积累起来的关于会计实践的知识体系。葛家澍教授在《市场经济下会计基本理论与方法》中指出,会计理论是来源于会计实务,高于会计实务,反过来又可指导会计实务的概念框架。李孝林教授认为,会计理论是人们从会计实践中概括出来的关于会计构成要素的系统整合框架体系。于玉林、李端生教授主编的《会计基础理论研究》一书中认为,会计理论是指采用一定逻辑形式对会计客体的本质及其规律系统而全面的并具备条理性 and 综合性的理性认识。

上述定义从不同角度对会计理论做出了不同的解释,有的从会计理论与会计实践的关系描述会计理论的概念,有的从会计理论的功能描述会计理论的概念。虽然表述不同,但都认为会计理论应该具备以下特征:

(1) 会计理论来源于会计实践。良好的会计实践是会计理论形成的基础,尤其是描述性的会计理论,其本身就是从会计实践中直接归纳和提炼出来的。会计理论的第一本著作《簿记论》,就是对当时会计实践的总结。并且,不正确或不完善的会计实践将促使人们进行反思,从而导致新的会计理论或思想的出现。例如,1929年股票市场的崩溃和20世纪30年代的经济大萧条,在某种程度上是不良会计实务的后果,对此所进行的反思与批判,导致了统一会计思想和稳健主义会计理论的产生。

(2) 会计理论是系统化的理性知识。会计理论虽然来自会计实践,但不等于会计实践,会计理论是对会计实践的系统概括,揭示会计实践活动的普遍规律。因此,会计理论必须是科学的和结论性的,这种结论性认识应当简单明了,科学合理。

(3) 会计理论具备逻辑一贯性。据《辞海》解释,理论是系统化了的理性认识。系统化的特点是前后一贯。会计学家亨德里克森明确指出: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。李孝林教授认为,会计理论如果不能前后一贯,必将严重影响其科学性,甚至难以成立。自

相矛盾的理论显然不是科学的理论。

(4) 会计理论指导会计实践。理论从实践中来,到实践中去。科学的会计理论必须有利于指导会计实践,并接受实践的检验。正确的会计理论能促进会计实践工作的开展;而错误的会计理论必然会阻碍甚至窒息会计实际工作。经实践检验是正确的会计理论,要在会计实践中进一步发展和完善;经实践检验是错误的会计理论,要及时加以纠正。

(5) 理论具有层次性。从抽象的会计本质、会计原则到具体的会计程序、会计方法的研究,只要讲出道理,预测前景并指导怎样做会更好,“会计中的大小道理都是理论”。会计本质、会计目标是理论,会计记录是程序,会计核算是具体方法,如存货计价的先进先出法等研究也是理论。

综合会计理论的上述特征,我们可以得出这样的结论:会计理论是人们从会计实践中概括出来的,反映会计事物的内在规律性,指导会计实践活动的系统的知识体系。

二、会计理论的功能

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。会计理论总是处在不断发展的过程中,会计理论的发展决定了会计理论具体功能的发展变化。同时,会计理论指导会计实践,会计理论的科学性需要得到实践的检验。因此,会计理论的功能也就在与会计实践的联系中得到体现。

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,而且也受人们认识功能的限制。会计理论以何种形式指导会计实践,目前学术界认识不一,因而在“会计理论”定义中的表述存在较大差异。存在所谓的两功能说、三作用说和四作用论之说。我们注意到,西方会计学者普遍强调会计理论的解释和预测作用。其中,以瓦茨和齐默尔曼的观点最具代表性。他们认为,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;预测则是指会计理论应能

够预计未观察到的会计现象。这种观点的形成有其特殊的背景,因为在西方会计界已经普遍地运用实证法研究会计理论。实证会计理论的主要作用正是解释和预测会计实务。在我国,许多会计学者都强调会计理论应该具有描述作用(功能),这与我国会计理论研究主要采用归纳法、演绎法等传统方法相关。我们认为,会计理论既包括实证会计理论,也包括规范会计理论,因此,对会计理论的功能应该全面考虑,不能有所偏废。

具体讲,在我国会计理论界对会计理论的功能认识有几种观点:①于玉林、李端生认为,会计理论的功能包括认识功能、预见功能、指导功能和教育功能。②阎德玉认为,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。③李连华认为,会计理论的功能应概括为描述、解释、正当性判断、理论启示和预测等五个方面。我们赞同第三种观点,现介绍如下:

描述——利用理论语言(术语)把会计实务,尤其是良好的会计实务方法陈述下来,“以阐明经验,推广最佳经验”。这是会计理论的首要的、原始的作用。从历史上看,会计理论的第一本著作《簿记论》就是基于传播之需出现的,而它的问世从此结束了簿记方法“无专师授业的荒凉时代”,为簿记方法传播到欧洲乃至全世界奠定了基础。

解释——说明所观察到的会计实务方法存在的原因,回答为什么是这样而不是那样。解释和描述有时可能是同时进行的,但从理论上区别,两者的侧重点有所不同,描述是“写真”性的,回答是什么(事实),而解释是“分析性”的,回答了为什么(理由)。在会计学发展中,“拟人学说”、“静态会计”和“动态会计”就是对复式簿记的解释,从而为更好地理解 and 掌握该方法的原理提供了基础。又如,瓦茨和齐默尔曼通过调查,解释了会计实务中会计程序选择上的规律性。

正当性判断——利用会计理论来判断会计实务或准则的优劣和正当与否。一般而言,对会计和审计人员来说,在会计实务和注册会计师执业过程中,对有会计准则加以规范的领域,可以对照会计准则来评价和选择会计实务;而对那些尚未制定出会计准则的新领域,会计和审计

人员只有依靠会计理论和自身的职业判断来选择、评价会计程序和方法。另外,通过会计理论,也可以对已经存在的会计准则进行评价。

理论启示——一种理论往往对另一种理论和新理论的产生具有启迪和催生作用。过去,我们往往强调会计实务对会计理论发展的影响,而忽视了理论本身的净化和促进作用。

预测——利用会计理论所建立的推演框架,对会计准则或会计政策相关者的未来行为进行预先的分析,以便制定出合适的会计准则或政策,从而对未来的会计实务起着指导和改进的作用。

三、会计理论的分类

(一) 会计理论的分类要求

会计理论分类是指按照一定的标准,将会计理论这一总体划分为相互区别,但又相互联系和相互制约的各个部分,以便人们从不同领域、不同方面认识和剖析会计事物。对会计理论进行科学分类,有助于人们进一步认识和掌握会计理论的内容及其内在联系,深刻了解会计理论的性质和功能。科学地对会计理论进行分类,一般应符合以下四个方面的要求。

1. 客观性

要求会计理论的分类应当正确反映客观存在的会计理论内容,各类会计理论应当能够揭示该类会计事物的客观现实,分类表现人们在长期的会计实践中对该类会计事物运动和变化规律性的认识,并良好地展示该类会计事物的发展前景。

2. 相关性

要求会计理论的分类应当充分反映各类会计理论之间的相互依存关系,有利于建立层次分明的会计理论体系。分类时,既要综合考虑会计理论体系的整体功能,又要合理兼顾各类会计理论之间的内在联系和自身作用,最大限度地实现分类效应。

3. 指导性

要求会计理论的分类应当有利于指导会计实践工作和会计研究工

作,各类会计理论应当是相应的会计实务和会计研究工作的指南,必须能够起到有针对性的指导作用,不具有指导作用的分类是没有实际意义的。

4. 逻辑性

要求会计理论的分类应当符合逻辑关系:一是各类会计理论的外延之和必须涵盖会计理论的全面内容,具有全面覆盖性;二是各类会计理论的外延必须保持全异关系,不能出现包容和交叉关系;三是各类会计理论的外延应当与其所属内容的外延之和相等;四是分类名称应当使用肯定性、明确性概念,不能使用否定性或模棱两可的概念。

(二) 会计理论的分类标准

1. 按会计理论研究方法分类

会计研究方法根据其学术理论渊源、基本思想、研究方式等,大致可以分为规范研究和实证研究两大流派。会计理论按其研究方法不同,分为规范会计理论和实证会计理论。

(1) 规范会计理论。规范会计理论是一套关于会计“应该是什么”的系统知识体系,旨在通过一系列基本会计原则、会计准则的规范要求,从逻辑高度上概括或指明最优化会计实务应当是什么,进而指导会计实务。传统的会计理论一般都是规范会计理论。其内容主要包括采用归纳法形成的描述性理论和采用演绎法形成的指导性理论。一般认为,1494年,卢卡·巴其阿勒(Luco Pacioli)复式簿记理论的出现,是描述性会计理论体系化的标志。指导性会计理论的历史则相对较晚。20世纪二三十年代,由于西方各国盛行实用主义思潮,会计实务处于自由放任状况。不少会计学者便开始力图构建内在一致的会计理论来规范会计实务,发表了一些具有指导性理论的经典论著。

(2) 实证会计理论。实证会计理论是一套关于会计“是什么”的系统知识体系,其目的是为所观察到的会计现象提供解释性理由,并预测未观察到的会计现象。这种会计理论主要采用实证研究方法。它不是以个人的知识和价值观来判断,而是建立在实际观察和实验结果的基础上,尽可能排除主观因素,这使研究成果具备了可验证的特点。实证

会计理论产生于 20 世纪六七十年代。1968 年,美国会计学者鲍尔和布朗首开实证会计理论研究之先河,研讨了会计收益与股票价格之间的实证关系。此后,经简森、瓦茨、齐默尔曼等学者的开拓性研究,实证会计理论终于汇聚成一股不可阻扼的潮流,风靡于西方会计界。

西方有的学者轻率地认为规范会计理论是“不科学”的理论,这显然是不够慎重的。葛家澍教授说得对,如果是这样,就美国来说,至少包括《账户原理》(The Philosophy of Accounts)、《会计理论》(Accounting Theory)等会计名著都应当加以否定。20 世纪 90 年代出版的《会计理论——教科书与参考读物》一书公允地认为:“理论可以被描述为规范和实证。规范理论解释‘应当如何’(What should be),而实证则解释‘是什么’(What is)。其实,不应当有如此划分,因为,完善发展的完整的理论包含应当如何与是什么两个方面。”

2. 按会计理论的作用分类

国内外学者对会计理论按作用分类存在不同的观点。

会计学家亨德里克森认为,会计理论可以分为三个不同作用标志的层次:

(1) 结构性理论(Structural Theory)。结构性理论主要企图说明现存会计实务,并预测在某种情况下会计人员如何通过会计报告来反映既定情况产生的具体会计事项。

(2) 解释性理论(Interpretation Theory)。解释性理论是一种借助经济学概念来解释会计实务的理论。

(3) 行为性理论(Behavioral Theory)。其作用在于强调会计信息使用者的需要,以及会计信息应如何影响使用者的决策行为的理论。

我国会计学者夏博辉将会计理论分为机制性理论、解释性理论和行为性理论。机制性理论实际上就是结构性理论,与亨德里克森的分类完全一致。

陈国辉教授认为,会计理论的作用是说明会计“是什么”、“为什么”、“应当是什么”,因此,可以将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。描述性会计理论是通过会计实

务中各种实例的描述和论证,以期证明会计理论就是为了说明会计是什么。传统的会计理论基本都属于这种理论。解释性会计理论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进而指导会计实践。规范性会计理论是人们对会计活动达成的共识观念,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引导会计实务。这种分类与亨德里克森的分类基本类似。

李端生教授认为,会计理论按作用分为会计基础理论、会计应用理论和会计开发理论。会计基础理论是以哲学、经济学、管理学和其他学科知识为依据,阐述会计基本原理、研究会计运行模式、揭示会计内在规律的理论;会计应用理论是以会计基础理论为依据,运用其他学科知识,阐述会计应用技术和方法、研究和解决会计实际问题的理论;会计开发理论是以会计基础理论和会计应用理论为依据,运用其他学科知识,研究会计的新领域和新问题,创建会计的新技术和新方法,开发会计的新产品和新知识的理论。

3. 按会计理论的内容分类

按照这一标准,会计理论一般分为会计核算理论、会计管理理论、会计研究理论和会计教育理论。

(1) 会计核算理论。会计核算理论是关于会计核算基本前提和原则、会计核算对象和内容、会计核算程序和方法等方面的理论,主要解决会计确认、会计计量、会计记录和会计报告等问题。

(2) 会计管理理论。会计管理理论是关于会计管理体制、会计运行机制、会计管理内容和方法等方面的理论,主要解决会计政策制定、会计组织、会计监督和会计考评等问题。

(3) 会计研究理论。会计研究理论是关于会计研究目的和意义、会计研究领域和内容、会计研究手段和方法等方面的理论,主要解决研究思想、研究范围和研究模式等问题。

(4) 会计教育理论。会计教育理论是关于会计教育体制、会计培养目标与要求、会计教育内容和方法等方面的理论,主要解决教育组