



Business
Administration Classics
Accounting & Finance

工商管理经典译丛
·
会计与财务系列

会计 理论

Accounting Theory (第五版)

(Fifth Edition)

杰恩·戈弗雷 (Jayne Godfrey)

阿伦·霍奇森 (Allan Hodgson) 著

斯科特·霍姆斯 (Scott Holmes)

孙蔓莉 李百兴 奚敏敏 译

 中国人民大学出版社

Business
Administration Classics
Accounting & Finance

工商管理经典译丛
·
会计与财务系列

会计 理论

Accounting Theory (第五版)

(Fifth Edition)

杰恩·戈弗雷 (Jayne Godfrey)

阿伦·霍奇森 (Allan Hodgson)

著

斯科特·霍姆斯 (Scott Holmes)

孙蔓莉 李拓兴 奚敏敏 译

 中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计理论: 第5版/戈弗雷等著; 孙蔓莉等译.

北京: 中国人民大学出版社, 2007

(工商管理经典译丛·会计与财务系列)

ISBN 978-7-300-08283-7

I. 会…

II. ①戈…②孙…

III. 会计学

IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 097303 号

工商管理经典译丛·会计与财务系列

会计理论 (第五版)

杰恩·戈弗雷

阿伦·霍奇森 著

斯科特·霍姆斯

孙蔓莉 李百兴 奚敏敏 译

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号 邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室) 010-62511398 (质管部)
010-82501766 (邮购部) 010-62514148 (门市部)
010-62515195 (发行公司) 010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>
<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 河北涿州星河印刷有限公司

开 本 185 mm×260 mm 16 开本 版 次 2007 年 7 月第 1 版

印 张 33.25 插页 1 印 次 2007 年 7 月第 1 次印刷

字 数 753 000 定 价 49.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

工商管理经典译丛·会计与财务系列

出版说明

21 世纪是知识经济时代，也是全球经济融合的时代，越来越多的外资企业进入中国市场，同时中国的企业也在不断地走向世界。面对充满竞争和机会的新世纪，我们不但要总结国内先进的管理经验和方法，更要了解国际发展动态，学习西方先进的管理思想和方法。会计作为一种商业语言，在企业经营管理活动中发挥着十分重要的作用，吸收国外最新的科研成果，了解国外会计的最新发展动态，无论对提高我国的会计理论研究水平，抑或对我国的企业管理水平都将有很大的帮助。

中国人民大学出版社一直致力于为读者提供高水平的会计学教材和学术著作，出版了一系列高水平的教科书，许多教材风靡全国。20 世纪 90 年代，为了适应中国新的会计制度改革，中国人民大学出版社推出了“中国人民大学会计系列教材”，得到读者的高度评价。现在奉献给读者的这套“工商管理经典译丛·会计与财务系列”，侧重于引进西方优秀的教科书。这一系列教材具有以下特点：

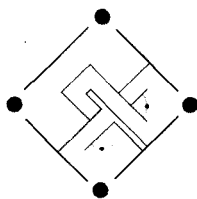
1. 高质量。本系列教材均选用美、英、澳等国家最流行的教科书或专著，其作者都是蜚声国际的会计学、财务学专家、教授。因此，这些教材能够代表国际会计的较高水平。

2. 内容丰富。本系列丛书既能满足学习会计学基础的需要，又具有一定的理论深度；既能满足本科生、MBA 学生的需求，又能满足研究生、相关领域研究人员的需要。

3. 体系开放。作为系列丛书，我们计划推出《会计学导论》、《会计学原理》、《中级会计学》、《财务会计学》、《管理会计学》、《政府与非营利组织会计》、《审计学：一项风险分析方法》、《财务报表分析》、《会计理论》、《高级会计学》等。但是，本丛书不是仅限于上述内容，我们将不断地把更多高水平的教材和著作纳入，以期满足读者更进一步的需求。

一套好的丛书既需要出版者和作者的精心设计和编著，更需要读者给予细心的呵护，提出宝贵的建议。真诚地希望读者能一如既往地支持我们的工作，对本丛书提出宝贵的意见。让我们携起手来，共创 21 世纪的辉煌！

中国人民大学出版社



译者前言

在多数人看来，会计理论对于初学者是一门艰深难懂的学问。人们通常会认为，会计实践可以从前人那里传承而来，并不需要掌握系统的会计理论。其实不然。会计理论得于会计长久实践的总结和发展，同时又是指导会计实践的基石。会计理论为不同的会计方法和政策选择提供理论依据，为新兴业务的会计处理提供指南。只有在系统会计理论的指导下，才有可能使会计信息最大限度地与会计主体的实际情况相契合，才有可能使各国的会计处理逐渐趋同，使会计这门经济语言成为国际范围内通行的管理工具。

本书有别于其他会计理论著作或教材，它溯本求源，按照理论形成的目的、方法和过程的顺序，动态地阐释了会计理论的起源和变革。它的视角跨越了从哲学到经济学的广泛领域。在全书的各个章节中，作者都将会计理论紧密寓于会计实践，在与实务案例的有机结合过程中，详述会计的各种理论、方法和原则。以会计理论发展的历史变迁为背景，有利于读者对现行的各国会计规则框架不仅“知其然”，而且“知其所以然”。

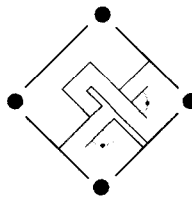
本书不是一味地传授枯燥的会计理论，而是旨在指导读者在理解的前提下，学会如何应用会计理论解决实践问题。在每一章中，本书都为读者安排了若干学习要点，有利于读者把握全章内容主线。一些章节中的案例和分析，帮助读者将理论应用于分析实践问题。章后的思考题与章节内容结合紧密，有利于巩固读者关于会计理论的理解和记忆。

历时近两年，本书的翻译工作终于完成。令人遗憾的是，我们的导师，也是本书翻译工作的主持人——阎达五先生已去世，未能看到本书的出版。如今，我们有的已在大学任教，有的出国继续深造，但是不论我们走到哪里，都将永远铭记恩师的教诲。在这里，仅以此书献给阎老先生。



本书译者分工如下：孙蔓莉（第一、二、三、四、九、十、十八、十九章），李百兴（第五、六、七、八、十一、十二章），奚敏敏（第十三、十四、十五、十六、十七章）。另外，凌哲佳也参与翻译了部分内容。由于译者水平和精力所限，书中不妥之处，敬请指正。

译者



为 高 级 经 济 学 生 和 经 济 学 研 究 生 提 供 一 本 有 用 的 参 考 书 籍
工 商 管 理 经 典 译 丛 · 会 计 与 财 务 系 列

序 言

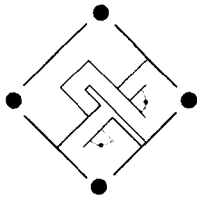
《会计理论》第五版反映了我们不断追求的重要承诺：将会计理论寓于会计实践之中，并向学生解说理论问题的重要性。这就为解释会计信息和会计报告负责人的行为与决策提供了一个重要的框架。由于在澳大利亚和在美国都有一些大公司倒闭，这些公司的报告带有强烈的投机行为，一些大规模上市公司时时出现违法的会计操作，会计信息和会计人员的作用正面临着日益严格的审视，因此这一点具有特别的意义。

本书的优点在于，均衡地解释和讨论了各种会计理论和会计观点。学生能够客观地学习和讨论会计理论是非常重要的。从计量和报告会计信息的负责人角度看，会计实务的差异是理论观点差异的函数。学生们只有理解其观点所基于的原则，才能够支持某一方法，或采用某一方法。本书提供了客观分析各种方法的手段，给出了学生理解和探讨问题的基础。

我们认为，本书是一本“利于使用者”学习会计理论的教材。对会计专业学生来讲，会计理论常常是一个挑战，我们寻求能够在前版的基础上，进一步加强理论应用，引入大量的新问题。

Jayne Godfrey
Allan Hodgson
Scott Holmes





目 录

第一部分 会计理论

第一章 概论	2
会计理论综述	2
本书总览	10
第二章 理论与方法	13
建立规则	14
一系列会计理论	15
形成理论	18
构建理论	19
检验理论	24
结论	33
思考题	34
第三章 会计理论构建	41
语用理论	42
句法和语义理论	43
规范理论	45
实证理论	46
不同视角	48



会计中应用的科学法	50
结论	53
思考题	53
第四章 计量理论	58
什么是计量	58
尺度	59
对尺度可进行的运算	61
计量的种类	62
可靠性和精确性	64
会计计量	69
结论	69
思考题	70

第二部分 各种会计模型

第五章 选择会计观	74
各种会计观	75
范围假定	76
所有权理论	80
主体理论	83
基金理论/现金流量	90
控制者理论	93
投资者理论	94
企业理论	95
结论	101
思考题	104
第六章 历史成本	111
基本概念	112
对历史成本的辩护	119
历史成本的客观性如何体现	127
对历史成本会计的批评	132
结论	138
思考题	140
练习题	141
第七章 现行成本会计	149
现行成本会计的基本原理	149



财务资本和实物资本	155
全球范围内的现行成本	159
对现行成本的批评	164
对现行成本的支持	166
结论	176
附录 7.1 Edwards 和 Ball 系统	177
思考题	192
练习题	193
第八章 脱手价格会计	197
对脱手价格会计的支持	198
对脱手价格会计的批评	204
一个混合计量系统	209
结论	209
附录 8.1	211
思考题	216
练习题	216

第三部分 会计中的经验研究

第九章 实证理论和资本市场研究	224
实证会计理论的要义	225
实证理论与规范理论相比较的优势	226
实证会计理论的范畴	227
会计盈利公告对股价的影响	232
相关研究与盈余反应系数	236
资本市场效率	248
机械性与行为效应	250
结论	255
思考题	255
第十章 会计选择的实证理论	266
背景：早期的理论需求	267
订约理论	268
代理理论	269
事后机会主义与事前有效订约	279
信息观和信号	280
政治过程	281



经验检验	283
理论的评价	292
结论	294
思考题	295
第十一章 会计中的行为研究	301
行为会计研究：定义和范畴	302
理解信息处理过程的方法回顾	304
透镜模型研究——有关证据	310
过程追踪研究——有关证据	312
财务报表的形式和表述	312
或然评价研究——有关证据	314
会计和行为	317
行为会计研究的局限性	318
结论	319
 第四部分 会计监管和具体问题	
第十二章 政治环境中的准则制定	323
澳大利亚会计准则制定程序的发展	324
澳大利亚会计准则的制定过程	328
处于国际环境中的澳大利亚会计法规	329
澳大利亚的会计监管之争	331
准则制定的方法	343
准则制定中的道德规范	345
结论	346
思考题	347
第十三章 概念框架	348
什么是会计概念框架	349
为什么会计需要概念框架	351
概念框架的目标	352
对概念框架的评论	359
结论	370
思考题	371
第十四章 资产、负债和所有者权益	373
资产	374
负债	381



所有者权益	388
资本	390
特殊财务活动会计	394
结论	396
思考题	397
练习题	399
第十五章 资产和负债的计量	404
为什么怎样计量资产和负债事关重大	405
我们计量什么	406
真实价值的近似值	411
业主价值或企业价值	415
计价方法	416
结论	422
思考题	423
第十六章 利润	426
什么是利润	427
企业利润	427
不确定条件下的利润	433
结论	442
思考题	443
第十七章 收入及其确认	447
收入的性质	448
收入的确认	451
收入确认的销售基础	459
销售基础的例外情况	461
劳务收入	464
传统观点之外的其他观点	465
结论	466
思考题	468
第十八章 费用和配比	471
费用的性质	472
配比	477
结论	488
思考题	489
第十九章 社会和环境报告	494
什么是社会和环境报告	495



什么促使公司负起社会责任	497
公司社会责任的理论框架	498
社会和环境报告	501
会计和报告问题	503
结论	507
思考题	508

第 一部分

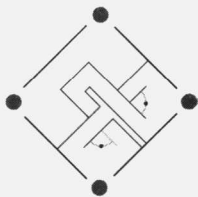
会计理论

第一章 概论

第二章 理论与方法

第三章 会计理论构建

第四章 计量理论



第一章

工商管理经典译丛·会计与财务系列

概 论

学习目标

完成本章的学习后，应掌握下列内容：

- 会计理论的含义及其在不同时期所服务的目标；
- 本书的结构和所讨论会计理论的逻辑顺序。

会计理论综述

为什么火箭发射需要那么多的能量？为什么人要用两条腿走路？为什么商誉摊销会计政策的改变会影响一些公司的资本支出决策？为了解决这些问题，我们可能分别要用到重力理论、进化论和会计理论。这些理论由于在进行解释和预测上的有用性而广受人们的推崇，但又是谁赋予它们这种威望的呢？到底什么是理论？再进一步，会计理论和会计有什么相关性呢？

“理论”这个词在许多不同的地方都可以使用，因而它也就有了各种各样的含义。理论的一种定义是认为它是一般性渐次降低的判断演绎推理系统；另一种定义是认为它是用来解释客观世界观察结果的一系列思想。本书采纳了Hendriksen关于“理论”和“会计理论”的定义，如下所示：

1. 一系列内在一致的假设、概念和实用性原则构成某领域研究参考的总框架。
2. 以一系列概括性原则的形式进行的逻辑推理：（1）提供了评价会计实务所依据的



总框架；(2) 指导新实务和程序的研究。^[1]

可以简单地将理论描述为理念所依据的逻辑推理。理论是否能被接受取决于：

- 它能解释并预测现实的程度（并非所有的理论都必须能预测）；
- 它的构建完美与否；
- 理论应用被接受的程度怎样。

会计理论并不是与现实相脱离的，这一理解至关重要。事实上，它的基本目的是用以解释现时的会计实务，并为这些实务的发展提供基础。

在与数学或物理理论作对比时，会计理论只不过是一种现代概念。Chambers 总结了一种观点，即会计是以一种非正式的方式发展起来的，它不是系统地源于已构建的理论：

会计常常被描述为实务本身，这种实务是应实际需要，而非经过深入、系统的思考发展起来的。^[2]

许多会计规则都是在问题出现时，为解决该问题才制定的，因此，这些规则的基础理论在很大程度上也是以一种非正式的形式形成的。这样做的结果导致了实务不一致。例如，将未实现资产减值计入损益，将未实现增值计入公积金；有些资产按现行市价计价，而另一些却用成本计量。在另一些情况下，有些业务干脆就被彻底排除在财务报表之外。例如，规范披露关于租赁合同资本化的趋势，就是对在公司账目中不能确认租赁负债的实务做法的直接反应。最近，关于要求发布会计准则，要求企业报告以股票期权为表现形式的管理薪酬成本的呼声日益提高。在某种意义上说，这是与会计方法的历史发展相一致的。会计实务一直是对信息需求或外部因素（如税收或相关法规）的回应。这意味着会计理论在很大程度上用于解释信息供给人和需求人的行为。

多年来，会计准则制定机构一直在尝试解决不一致的问题，它们试图通过建立一个概念框架，对类似项目进行更一致的会计处理。然而，概念框架项目并没能解决实务中的不一致，反而被用于证实或支持这种不一致，而不是解决不一致的问题。由于该框架是为了寻求提供统一的指南，因而太过一般性，不能提供一套清晰的能够在编制会计报告时对各种选择给出明确实务答案的决策原则。

15 世纪复式记账系统发展形成以前，几乎没有对会计实务基础理论的记载。在复式记账系统的发展时期，强调的主要是实务。直到 1494 年，一位传教士 Fra Pacioli 撰写了我们所知的第一本有关复式会计记账系统的书——《算术、几何、比及比例概要》（Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalità）。在以后的 300 多年里，会计的发展主要体现在实务的完善上。这段时期被称为“前理论时期”。^[3]Goldberg 断言：

从 Pacioli 时期到 19 世纪初，会计理论没有丝毫发展。不时能看到有关理论的建议，但都没有达到能将会计系统化所必要的程度。^[4]

直到 20 世纪 30 年代，会计理论还是相当的不正式和不明确。当需要有理论证实具体实务之时才有所发展。19 世纪的发展促使现存实务编入教科书和教学方法中。技术迅速扩展，伴随着大规模的所有权与生产控制权分离，对管理信息与详细会计信息的需求不断增加。美国和英国企业的成长及铁路网的建成，都增加了对详细会计信息、技术改进和会计实务（如折旧）的需求。税务法规的引进，以及企业成立之初的困难，迫使人们增加了



关于报告要求的法规。另外，一些政府和公司的经济政策决策开始建立在会计数据之上，这段时期，经济理论发展很快，开始和会计信息需求联系起来。这些发展起初产生于英国。它们为会计理论的发展提供了动力，促使人们运用会计理论解释实务，以便会计师在遇到新问题时能够处理，它们还促使运用会计理论向学生解释为什么要采用某种会计程序。从这以后，会计理论的发展从英国转移到了美国。

1800—1955 年这段时期通常被称做“通用科学时期”。在这段时期，绝大多数理论的发展都是为实务提供解释的。^[5]强调的是做出一个总体框架用于解释和发展实务。理论很大程度上是在经验分析的基础上建立起来的，经验分析是物理学中最常用的方法。经验分析的依据是对客观世界的观察结果而不是仅仅依靠逻辑关系。例如，会计核算理论的提出就运用了经验分析法。该理论的根据是企业以前如何记账。因为这些理论是为了给所有的会计问题提供一个总体框架，并且由于它们是基于经验发展起来的，因而被称为“通用科学”。^[6]通用科学法下有许多后面将要提到的著名出版物。1936 年，美国会计师协会（AAA）发表了《影响公司报告的会计原则暂行公告》（A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports）；1938 年，美国注册会计师协会（AICPA）对会计原则作了独立评论，并发表了《会计原则公告》（A Statement of Accounting Principles）。同年，AICPA 又成立了会计程序委员会（APC），该委员会发布了一系列会计研究公告。在第 43 号公告的前言中对这些公告（以及其他在那时发表的会计理论）的性质做了概括：

1939—1953 年，共发布了 42 个公告，其中 8 个是技术性公告。另外的 34 个公告，则是委员会针对企业和会计职业界最为关心的、实务中急需解决问题的会计程序进行研究的成果。

这些零散的会计原则研究方法促使 AICPA 成立了会计原则委员会（APB），并于 1959 年委任了一位会计研究负责人。大致而言，通用科学时期的研究重心是会计的现有“观念”。随着时间的延续，研究工作有了动力，发布的理论对实务的解释变得愈加细致和复杂。

1956—1970 年这段时期被称做“规范时期”。这是由于在这段时期里会计理论家们尝试着为最优会计实务制定“标准”。与通用科学时期不同，在这段时期里，研究人员不再关心实务中实际做了什么，而更加关注提出在实践中应该做什么的理论。1956 年以前，一些作者撰写了初步的规范理论著作。在这些著作中主要的相关问题是资产和所有者权益适宜的计价基础，包括通货膨胀影响。^[7]

规范时期也是激烈争辩的时期，在这个时期又回到了针对计量和报告会计信息理想方法的对立观点之间的斗争中。在这一时期，争辩主要不是发生在记录和报告信息实务，而是针对计量，但是从争辩中并没有得出明确的实务可应用的其他选择，只能继续使用历史成本法。会计职业界一直不愿意再度引发关于适宜计量基础的辩论，也就没有发布概念框架中的计量要素。最新的会计准则允许现值计量结果与历史成本数据混用，看起来似乎是未构建的方法得以流行。

规范理论从一种客观的（理想的）立场详细说明了达到既定目标的方法。规范理论指