

新世纪研究生教学用书·会计系列

# 会计理论研究

陈国辉 著

*Research on Accounting Theory*

FE 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

# 会计理论研究

陈国辉 著

*Research on Accounting Theory*

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

© 陈国辉 2007

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,  
2007. 9

(新世纪研究生教学用书·会计系列)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 101 - 5

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 (2007) 第 117582 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)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连海大印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 504 千字 印张: 24 3/4

2007 年 9 月第 1 版

2007 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑: 田玉海

责任校对: 孙 萍

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 101 - 5

定价: 38.00 元

## 前 言

会计有没有理论，会计需要不需要理论，这个现在看来很幼稚的疑问却一度是让会计学界感到尴尬的话题。如果说会计学界已经摆脱了理论匮乏的窘境，但理论界的各言其是、风格迥异，却也基本表明了构建统一、完整的会计理论体系的艰辛。尤其是自20世纪70年代以来，实证会计研究的异军突起及方法论导向，使传统会计理论甚至被当作“假科学”而受到质疑和批判，并为越来越多的新锐学者所不屑，一场所谓的“会计的科学化”运动正方兴未艾地铺展开来。进一步地，会计理论研究的领域被大大拓展了，而会计的知识体系似乎也越来越发散了，在一个找不到边界的发展进程中，会计理论研究将何去何从？这是值得大家认真对待和进一步深思的问题。本书将本着严谨、务实的态度，对历史及现阶段会计理论研究的成果加以全面总结和梳理，以期为致力于会计研究的学者提供一个完整的概念基础和知识框架。

毫无疑问，会计是一门古老的学问，对会计理论的研究也历来为会计学家们所关注。西方会计理论研究虽然有较长历史，但其产生和发展有其特定的政治、经济和文化背景；而我国真正意义上的会计理论研究应该是改革开放以后的事情，屈指算来也不过20来年，而且方兴未艾，有待深化。笔者多年来一直从事会计学的教学和科学研究，有机会深入地对会计理论进行研究和探索。经济学鼻祖亚当·斯密早在1776年的《国民财富的性质和原因的研究》中就已经指出：“在钱财的处理上，股份公司的董事为他人尽力，而私人合伙公司的合伙人则是为自己打算。所以，要想股份公司董事们监视钱财用途像私人合伙公司那样用意周到，那是很难做到的。这样，疏忽和浪费常为股份公司业务经营上多少难免的弊窦。”这可以看作是现代公司制企业中由于所有者和经营者面临的信息不对称所导致的委托代理问题的最早论述。为了解决这些问题，市场经济机制要求一切经济活动都按照公平、公正和平等的原则来运行。会计作为一项经济管理活动，在其对外提供会计信息时亦不例外。为了保证会计所提供信息的真实、公正，从而取得会计信息使用者的信赖，就必须规范会计所提供信息的加工和传递等的整个过程。各国之所以纷纷制定会计准则、会计制度等各种规范形式，也是缘于此因。在1929—1932年美国经济大危机期间，阿道夫·A. 伯利、加德纳·C. 米恩斯在其1932年出版的不朽著作《现代公司与私有财产》中就已认识到会计规范的重要性：“董事对公司的收入账户有着相当大的控制权。在会计准则尚未完全确立，而法律又未做出任何特别规范的情况下，董事及会计师可在法律与会计准则的限制外，根据自己的需要来构造数据。董事在这方面权力如此广泛的一个重要原因，就是会计师本身尚未能制定出一套会计准则。”进入20世纪30年代以后，会计逐步分化为财务会计和管理会计，

前述的各国规范一般都是对财务会计而言的。这是因为：首先，财务会计主要是对企业已发生的交易或事项，通过确认、计量和报告等程序进行加工、处理，再以会计报表等形式报告给企业外部使用者。这主要就是将企业已经发生的经济活动，以各种价值指标或文字说明形式传输给投资者、债权人、国家宏观经济调控部门以及企业各级管理者。这些被提供的会计信息的最大特点是比较真实和可以验证。为了使所有企业的会计信息都真实、正确，且具有可比性，就必须规范财务会计对已发生经济活动的确认、计量和报告等全过程。其次，设置管理会计旨在加强企业内部资金、成本、利润等的管理（即使与企业外界有关联的话，也限于一些规划、控制和评价等），为企业进行经营决策服务。由于管理会计是为企业内部加强管理、预测、控制等进行服务的，所以，没有必要、也不大可能进行统一和规范。

对财务会计加以规范是非常必要的，这既是由财务会计本身的性质所决定的，也是与会计信息使用者要求会计主体提供真实、公正会计信息相吻合的，而这又都是建立在一系列会计基本概念和基本理论基础之上的。市场经济要求有与其相适应的会计实务处理系统，也要求有同它相适应的会计理论体系。财务会计理论是来自于会计实践，又高于会计实践，反过来还可以指导会计实践的一系列规范性的概念框架。研究会计理论的任务在于揭示、规范和指导会计实践，它完全符合实践与理论这一矛盾对立统一规律。脱离实践的理论是空洞无用的理论，而离开正确理论指导的实践，也必然变成盲目的实践。正是这个原因促使笔者对原专著进行修改、充实，并修订再版。之所以如此，一是想为会计理论充实一些新的研究成果，以便更好地指导会计实践；二是为建立我国完善的会计理论体系作以有益的尝试。经济的发展必然带动会计理论的发展，随着我国社会主义市场经济体制的完善和改革开放的深入，会计理论得到了前所未有的发展，但有些问题不能不引起我们重视。有些人“重实务，轻理论”的偏见日趋严重，认为“会计学是一门纯实务、纯技术的学科，只要会记账、算账、报账，能参与企业核算，就是一个好会计，这样也就不需要去研究会计理论”。笔者认为，这种“会计理论无用论”是形而上学的一种表现。的确，实际工作中是存在着会计理论与会计实务脱节的现象，但是，我希望持有这种观点的人能够回顾一下会计理论发展的历史长河，不要仅仅看到我国会计理论研究的现状，就得出“会计理论无用论”的结论。会计理论研究产生和发展的历史可以告诉我们，会计理论对会计实务曾产生过巨大的影响。例如，意大利人卢卡·帕乔利（Lucas Pacioli）在1494年所著的《算术、几何及比例概要》一书中介绍的威尼斯簿记法，为借贷复式记账法奠定了基础。18世纪60年代以后，欧洲、美洲等都普遍采用了借贷记账法。美国著名会计学家穆尼茨（Moonitz）在1961年发表的会计研究公报第1号（ARS No. 1）《会计基本假设》（The Basic Postulates of Accounting）和1963年发表的会计研究公报第3号（ARS No. 3）《企业暂行主要会计原则》（A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises）中，提出按产出价值计价和按物价指数调整会计报表，这为西方各国采用物价变动会计奠定了理论基础。这些理论对我国会计研究界和会计实务界来说

也都具有很多可借鉴之处，对指导今后的会计实践无疑也将发挥巨大的作用。

当前，我国会计理论研究中暴露出来的问题，只能说明我国目前会计理论研究还比较滞后，还需要加大力量去研究。如果因为目前我国会计理论与会计实务还存在脱节问题，就否认会计理论的作用，如此以偏概全，片面、孤立地看问题，显然是不可取的。古人云：“金无足赤，人无完人。”会计理论也不例外。出现问题并不可怕，可怕的是发现问题却不去分析和解决。既然会计理论与会计实务的脱节现象较严重，我们就不该再一味地停留在对会计理论的指责上，而应以一种忧患意识去分析造成问题的病因，积极地寻求解决问题的途径和方法。什么是会计理论，会计理论体系及其构成如何，会计理论研究方法应包括哪些内容，在我国如何开展实证会计理论研究等等，是笔者在教学和学术研究中一直思考的问题。翻开国内含“会计理论”字样的著作或教材，其内容除了西方会计理论、译著，就是一些文章的简单堆砌。“西方会计理论”毕竟只是介绍西方的会计理论，一方面，会计专门术语的语言表达尚未中国化；另一方面，西方会计理论的产生和发展有其特定的政治、经济和文化背景，不能全盘照搬。目前，国内还很缺少有关会计理论的系统论著，对如何构建我国会计理论体系还未完全达成共识。因此，如何构建出具有中国特色的会计理论体系，就成了一个亟待解决的问题，正是基于这一点，笔者才将研究的目标定格在会计理论体系上。本书探讨的似乎是一个很“大”、很“空”的问题，实际上这个问题是一个很“小”、很“实用”的问题，笔者希望通过对会计理论体系的探讨，能对会计理论所包含的具体内容作以形象、简练的表述，从而加深对会计理论及其作用的理解，并深化对会计理论的研究。

过去，由于受传统的计划经济体制影响，我国的会计理论研究处于一种与外界隔绝的自我封闭状态，闭门造车，往往以“土生土长”而自鸣得意，结果使中国的会计理论具有浓烈的计划经济色彩，侧重于对纯粹理论的探讨。而现在似乎又要走向另一个极端，我们今天太喜欢利用西方会计中的一些简单概念来轻轻松松地解释所有的会计现象，这可能是我们又要面临的一个危机。具体而言，传统和现代的会计理论所暴露出来的问题有：会计理论缺乏解释和预测能力；会计理论脱离会计实践，从理论到理论，缺乏实证研究，会计理论缺乏可验证性，过多的哲学思辨取代了科学分析；坚持理论模式的一元化，不了解理论模式多元化的合理性及意义，导致会计理论缺乏生机和活力等等。笔者针对上述问题，结合我国会计理论研究的现状，回顾会计理论的发展沿革，明确会计理论的内涵，全面地研究和探索了应如何构建我国现代的会计理论体系。这里，首先总结归纳当前中外会计理论界对逻辑起点的各种不同观点，并对其进行了辩证分析，深入地研究了会计理论体系的逻辑起点，主要论述了各种不同观点的中心含义、逻辑可行性，从而提出个人的见解——“会计环境起点论”，全文创作的逻辑起点因此而确立。当然，建国后我国会计理论界曾对会计本质展开过激烈辩论，最终形成了“会计信息系统论”和“会计管理活动论”两大阵营，一直到现在，这两大学派仍然没有能够达成一致意见。但是，会计学界近来出现了一种调和的观点，即既承认会计是一项管理活动，同时

也承认会计是一个信息系统,持这种观点的学者,其主要意图是不想过多地纠缠于二者谁是谁非的问题上,而是试图将主要问题引导到当前更实际、更实用的理论研究领域。而笔者在创作构思中,对“会计本质是什么”的问题却是不可避免地要涉及的,不同的会计本质观必然导致会计理论体系构成内容的区别。基于以上考虑,书中不惜笔墨论述了会计的本质,当然,一读便知,笔者是更倾向于“会计管理活动论”的。从本书的整体结构来看,会计本质是会计理论内涵部分的核心和灵魂,更进一步而言,会计管理是贯穿于行文始末的主导思想。

此外,鉴于会计确认、计量、报告诸环节在会计管理活动中的重要性和会计理论研究方法的特殊意义,本书对财务会计要素的确认与计量理论、财务会计报告理论和会计理论研究方法进行了分章阐述,最后还介绍了会计理论的外延。会计理论的外延主要体现为会计理论研究成果的外在表现形式。在会计学这一学科体系的建设过程中,内涵决定外延,外延体现内涵,因此,内涵会计理论是会计理论体系这一矛盾体的主要方面,会计理论的外延必然也体现会计管理的思想。会计本质观不同,会计理论研究的侧重点不同,会计学所包含的内容也必然不同。但传统的会计学科体系受当时会计理论影响,囿于狭隘的理财思想,会计学成了仅研究如何事后记账、算账、报账的工具,会计管理观没有被人们普遍认识和接受。传统的学科体系只是以分行业的部门会计学为主体,会计如何参与企业经营的预测和决策还是一片空白。将先进的管理学理论与会计学相结合,则成了外延会计理论研究的重点。根据会计管理的全方位、全过程原则,本书分别从会计与审计、企业会计与非企业会计、财务会计与管理会计、人力资源会计与财务会计、税务会计与财务会计、社会责任会计与财务会计、电算化会计与手工会计、我国会计与国际会计等几个方面来研究会计的外延理论。

本书的前身《会计理论研究》自2001年1月出版至今,已逾六年时光。在此期间,我国经济改革不断稳步向前推进与深化,区域性经济格局乃至整个世界经济格局都发生了重大调整,其中包括2001年11月我国成功加入世界贸易组织,2002年7月美国国会在一系列美国大公司发生财务舞弊事件之后发布并实施《萨班斯—奥克斯利法案》(Sarbanes - Oxley Act,简称SOX法案)而导致的会计治理格局的重大调整等等。在我国,2005年10月27日《中华人民共和国公司法》和《中华人民共和国证券法》两大法的修订通过,2006年2月28日《中华人民共和国审计法》的修订通过和2006年8月27日《中华人民共和国企业破产法》的制定通过,都使我国的会计环境发生巨大的变化。在会计界尤为引人注目的是,2006年2月15日财政部发布了《企业会计准则》,一个包括基本会计准则、具体会计准则和会计准则应用指南在内的相对比较完整的会计准则体系已经初步建立起来,这一方面给我们的会计理论研究提供了丰富的素材,同时也给了笔者修订本书的动力。本次修订,是笔者在总结近几年的教学经验,并在广泛聆听各位专家学者意见的基础上,对原著有关章节的内容进行的修改、充实和完善。

在本书的编写和修订的过程中,笔者得到了赵春光、叶龙、崔刚、孙志梅、王

军法、汪要文、邬娟和李伟等的热情支持；同时，还参考了很多相关文献，在此向这些文献的著（译）者表示衷心的感谢。应该看到，本书所论述的研究成果绝不是研究的终点。随着我国经济体制改革的进一步深入、会计所处环境的变化以及会计理论自身的进一步发展，会计理论研究将永无止境。今天的研究结果，只是明天研究的起点，这就需要我们不断地去潜心研究和深入探讨。当然，囿于笔者水平所限，书中难免会存在纰漏之处，恳望各位同行和读者不吝批评指正！

陈国辉

2007年7月于东北财经大学



# 东北财经大学出版社

您好!感谢您选订我们出版的\_\_\_\_\_教材,  
ISBN(书号)\_\_\_\_\_。

东北财经大学出版社秉承全方位服务教师的理念,成立了会员俱乐部,每一位选用我社图书作为教材的教师均可成为免费会员,享受免费赠送教材样本、新书推荐、加入作者资源库、提供教学参考资料(限已制作教参部分)等服务,详情请登录东北财经大学出版社网站(www.dufep.cn)。

鉴于以上服务只针对选用本书作为教材的教师,烦请填写如下情况调查表:

\*姓名:\_\_\_\_\_ \*性别:\_\_\_\_\_ 出生年月:\_\_\_\_\_

\*学历:\_\_\_\_\_ \*职务:\_\_\_\_\_ \*职称:\_\_\_\_\_

\*学校全称:\_\_\_\_\_ \*所在院、系、教研室:\_\_\_\_\_

\*学校地址:\_\_\_\_\_ \*邮编:\_\_\_\_\_

\*区号:\_\_\_\_\_ \*办公电话:\_\_\_\_\_ \*手机:\_\_\_\_\_ \*email:\_\_\_\_\_

\*授课科目:\_\_\_\_\_ \*学生人数:\_\_\_\_\_ \*教学层次:\_\_\_\_\_ \*学期:春季秋季

其他授课科目:\_\_\_\_\_ 学生人数:\_\_\_\_\_ 教学层次:\_\_\_\_\_ 学期:春季秋季

\*教材指定者:本人 其他:\_\_\_\_\_

主要研究领域及成果:\_\_\_\_\_

是否有出版计划: 是 否 出版方向:\_\_\_\_\_

是否愿意从事翻译工作:是 否 翻译方向:\_\_\_\_\_

\*对我社教材满意度: 满意 一般 不满意 希望更换

对我社的意见和建议:\_\_\_\_\_

注:(\*为必填项) 院系领导签字:\_\_\_\_\_

盖章:\_\_\_\_\_

~~~~~  
填妥后请选择以下任何一种方式将此表返回:

电话:0411-84710715 传真:0411-84710731

E-mail:ts@dufe.edu.cn 邮编:116025

地址:大连黑石礁东北财经大学出版社教学支持中心

# 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.....                | 85  |
| <b>第四章 财务会计要素的确认与计量理论</b> ..... | 90  |
| 第一节 会计的确认与计量理论.....             | 90  |
| 第二节 资产的确认与计量理论.....             | 106 |
| 第三节 权益的确认与计量理论.....             | 127 |
| 第四节 收益的确认与计量理论.....             | 139 |
| <b>第五章 财务会计报告的理论</b> .....      | 147 |
| 第一节 财务会计报告的理论概述.....            | 147 |
| 第二节 财务会计报告的构成.....              | 173 |
| 第三节 财务会计报告的理论依据.....            | 188 |
| 第四节 综合收益报告.....                 | 206 |
| 第五节 财务会计报告的未来发展展望.....          | 218 |
| <b>第六章 我国会计理论体系的构建</b> .....    | 221 |

|                      |                |            |
|----------------------|----------------|------------|
| 第一节                  | 会计理论体系概述       | 221        |
| 第二节                  | 构建我国会计理论体系的原则  | 225        |
| 第三节                  | 我国会计理论体系的探索    | 227        |
| 第四节                  | 我国财务会计概念框架的构建  | 229        |
| <b>第七章 会计理论研究方法论</b> |                | <b>264</b> |
| 第一节                  | 会计理论研究方法的含义及分类 | 264        |
| 第二节                  | 研究会计理论的规范方法    | 266        |
| 第三节                  | 研究会计理论的实证方法    | 275        |
| 第四节                  | 会计实证研究的主要领域    | 291        |
| 第五节                  | 我国研究会计理论的方法    | 336        |
| <b>第八章 会计外延的研究</b>   |                | <b>346</b> |
| 第一节                  | 会计与审计的关系       | 346        |
| 第二节                  | 企业会计与非企业会计的关系  | 351        |
| 第三节                  | 财务会计与管理会计的关系   | 353        |
| 第四节                  | 人力资源会计与财务会计的关系 | 357        |
| 第五节                  | 税务会计与财务会计的关系   | 361        |
| 第六节                  | 社会责任会计与财务会计的关系 | 364        |
| 第七节                  | 电算化会计与手工会计的关系  | 366        |
| 第八节                  | 我国会计与国际会计的关系   | 369        |
| <b>参考文献</b>          |                | <b>376</b> |
| 82                   | 孙林 姜凤 姜野 姜会    | 第六卷        |
| 70                   | 姜要 姜野 姜会       | 第七卷        |
| 76                   | 姜野 姜会          | 第八卷        |
| 81                   | 姜野 姜会          | 第九卷        |
| 82                   | 姜野 姜会          | 第十卷        |
| 90                   | 姜野 姜会          | 第十一卷       |
| 100                  | 姜野 姜会          | 第十二卷       |
| 121                  | 姜野 姜会          | 第十三卷       |
| 121                  | 姜野 姜会          | 第十四卷       |
| 141                  | 姜野 姜会          | 第十五卷       |
| 151                  | 姜野 姜会          | 第十六卷       |
| 181                  | 姜野 姜会          | 第十七卷       |
| 200                  | 姜野 姜会          | 第十八卷       |
| 210                  | 姜野 姜会          | 第十九卷       |
| 210                  | 姜野 姜会          | 第二十卷       |

# 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，它是由对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>⑤</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

① Webster's Third New International Dictionary, 1961, p. 2371.

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

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

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。

⑤ 娄尔行：《中级财务会计》，25页，上海，上海三联书店，1994。

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>①</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、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对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。

<sup>①</sup> 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。

## （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、说明所采用的计价方法。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。这主要表现在以上三点：

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，以坚持会计理论研究要体现中国特色为中心，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立，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和宏观会计学，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

<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）。