

罗 勇 李定清 著

会计

理论体系研究

KUAIJI LILUN TIXI YANJIU

 重庆出版社

会计理论体系研究

罗 勇 李定清 著

重 庆 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

会计理论体系研究 / 罗勇, 李定清著. — 重庆: 重庆出版社, 2003. 1

ISBN 7-5366-6067-7/F·286

I. 会... II. 1. 罗... 2. 李... III. 会计学-研究 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 086371 号

▲ 会计理论体系研究

罗勇 李定清 著

责任编辑 吴立平

封面设计 王 多

技术设计 费晓瑜

重庆出版社出版、发行

(重庆长江二路 205 号)

新华书店经销

重庆师范学院印刷厂印刷

开本 850×1168 1/32 印张 9.125

字数 226 千 插页 2

2003 年 1 月第 1 版

2003 年 1 月第 1 版第 1 次印刷

印数 1—3 000

ISBN 7-5366-6067-7/F·286

定价: 16.00 元

前 言

中国会计学会“九五”科研规划的总体目标是要基本形成符合社会主义市场经济要求、具有中国特色的会计理论、方法体系^①。我国会计理论界围绕这一目标展开了积极的、持久的研究,取得了许多很有价值的研究成果。但是,目前已经建立的会计理论体系往往缺乏内在的逻辑严密性,难以做到前后一贯。如何构建中国特色的会计理论体系,仍然是一个需要花大力气研究的课题。

会计理论是人们从会计实践中概括出来的,用于指导会计实践活动的系统的知识体系。会计理论必须前后一贯。保证会计理论前后一贯的前提是正确择定其逻辑起点。然而,流行的“会计本质起点论”、“会计对象起点论”、“会计假设起点论”、“会计环境起点论”、“会计目标起点论”等都难以构建科学的理论体系。通过深入研究,我们提出会计理论体系的双起点论,即:会计目的是会计理论体系的逻辑起点,会计目标是会计概念结构的逻辑起点。以此为基础,我们构建了会计理论体系的基本框架,将会计理论体系分为基础理论和应用理论两个层次。基础理论主要研究会计理论中最一般、最普遍的问题,包括会计目的、会计本质、会计职能、会计对象、会计基本

^① 2002年9月26日中国会计学会第六次全国代表大会暨理论研讨会,又提出了今后五年我国会计理论研究的总体目标是:逐步形成并不断完善适应社会主义市场经济要求,既有中国特色、又与国际会计惯例协调的会计理论和方法体系。

程序和方法、会计属性、会计与其他相关学科的关系等。会计应用理论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。财务会计概念结构是会计技术规范理论的重要内容。这一理论体系的主要特点是:内容完整,逻辑一贯,体现中国特色。

本书由罗勇、李定清共同完成。罗勇撰写第一、三、四、六、七章,李定清撰写第二、五、八章。最后由罗勇总纂定稿。在研究过程中,我们力求做到以下几点:(1)以马克思主义哲学、邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导,突出研究方法的重要性。(2)注重会计理论体系的中国特色。建立中国特色的会计理论体系,必须深入研究中国会计环境的特殊性。(3)注重会计理论体系的全面性,既有基础理论的研究,也对会计应用理论体系及其内容作了初步探索。(4)注重理论联系实际,既有理论阐述,也联系实际分析了中国的会计改革与发展。(5)文字简练,力求以最少的文字表达最完整的内容,遵循“成本效益”原则。

在本书的写作过程中,我们参考了国内外大量的研究资料,在注释中都一一加以了说明。在此,向有关作者表示感谢。李孝林教授、陈兴述教授等一直对我们给予了极大的关心和帮助,并对本书的撰写提出了许多好的建议,希望本书的出版能够传达我们的感激之情。本书的面世,还离不开重庆工商大学和重庆出版社的大力支持,我们表示衷心的感谢。

建立中国特色的会计理论体系不是短期内所能完成的,更不是个人能力所为,而是一个宏伟的系统工程。本书对此只是作了一些初浅的探索。由于我们的水平有限,疏漏谬误之处,自知难免,恳请各位专家学者批评指正。

作 者

2002年12月于重庆

目 录

前 言	(1)
第一章 会计理论及其研究方法	(1)
第一节 会计理论的涵义和种类	(1)
第二节 会计理论研究方法	(9)
第三节 会计理论研究的历史回顾	(23)
第二章 会计环境	(34)
第一节 会计环境因素	(34)
第二节 会计环境对会计的影响	(42)
第三节 会计的中国特色	(50)
第三章 会计理论体系的框架	(58)
第一节 会计理论体系概述	(58)
第二节 会计理论体系的逻辑起点	(66)
第三节 会计理论体系框架	(78)

第四章 会计目的与动因理论	(88)
第一节 会计目的理论.....	(88)
第二节 会计动因理论.....	(98)
第五章 会计基础理论	(111)
第一节 会计本质理论	(111)
第二节 会计职能理论	(126)
第三节 会计对象理论	(139)
第六章 财务会计概念结构	(148)
第一节 财务会计概念结构概述	(148)
第二节 会计目标、假设与原则理论.....	(156)
第三节 会计要素理论	(170)
第四节 会计确认、计量、记录与报告理论	(182)
第五节 建立我国财务会计概念结构的思考	(194)
第七章 会计应用理论	(200)
第一节 会计应用理论体系	(200)
第二节 会计准则理论	(206)
第三节 会计行为主体理论	(222)
第八章 中国会计的改革与发展	(240)
第一节 会计模式	(240)
第二节 会计规范	(251)
第三节 会计管理体制	(267)
第四节 中国会计改革与发展的国际化	(277)

第一章

会计理论及其研究方法

会计理论是人们从会计实践中概括出来的,用于指导会计实践活动的系统的知识体系。会计理论研究方法是实现会计理论研究目标、规范会计理论研究行为的重要手段。研究会计理论,必须重视研究方法的选择与运用。

第一节 会计理论的涵义和种类

一、会计理论的涵义

《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。

在会计界，人们对会计理论的定义提出了许多见解。众说纷纭，莫衷一是。

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^①。

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，它是对来自实务的原则和方法程序的系统表述所组成。”^②

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^③。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。”

会计学家亨德里克森（E · S · Hendriksen）在其名著《会计理

① 转引自葛家澍、林志军著：《现代西方财务会计理论》，厦门大学出版社 1990 年版，第 17～18 页。

② Kenneth S · Most:《Accounting Theory》，1977, P15。

③ [美] A · C · 利特尔顿著，林志军、黄世忠等译：《会计理论结构》，中国商业出版社 1989 年版。

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。”^①

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”。^②

上述定义从不同角度对“会计理论”做出了不同的解释。虽然表述不同,但都认为会计理论应该具备以下特征:

第一,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。

第二,会计理论是系统化的理性知识。会计理论虽然来自于会计实践,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而且是结论性的,这种结论性认识应当简单明了,科学合理。

① E·S·Hendriksen:《Accounting Theory》(4th Edition),1982,P.1。

② 李孝林等著:《会计基本理论比较》,立信会计出版社2002年第1版,第73页。

第三,会计理论具备逻辑一贯性。据《辞海》解释,理论是“系统化了理性认识”。系统化的特点是前后一贯。会计学家亨德里克森(E·S·Hendrikson)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。”^①自相矛盾的理论显然不是科学的理论。

第四,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发展;而错误的会计理论必然会阻碍甚至窒息会计实践工作。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;实践检验是错误的会计理论,要及时加以纠正。

第五,会计理论具有层次性。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将更好,“会计中的大小道理都是理论”。会计本质、会计目标是理论,会计记录程序、会计核算的具体方法,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,结合我国语言文字习惯,我们认为,会计理论是人们从会计实践中概括出来的,用于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,会计理论的作用也就在与会计实践的联系中得到体现。

^① 李孝林等著:《会计基本理论比较研究》,科学技术文献出版社1997年版,第1-2页。

但是,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。存在所谓的两作用说、三作用说、四作用说^①。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。”^②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。笔者认为,会计理论既包括实证会计理论,也包括规范会计理论,因此,会计理论的作用应该全面考虑,不能有所偏废。

有些会计学者将会计理论的作用表述为:“解释、预测并指导会计实务”。我们认为这种表述不太科学,因为会计理论的作用,笼统说来,就是“指导”作用,解释的目的是指导,预测的目的也是指导。

我们赞同李连华同志对会计理论功能的概括。他将会计理论的功能概括为描述、解释、正当性判断、理论启示和预测等五个方面^③。

描述——就是利用理论语言(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

① 李连华:《会计理论研究的效用》,《会计研究》1997年第8期。

② 罗斯·L·瓦茨、杰罗尔德·L·齐默尔曼著,陈少华、黄世忠等译:《实证会计理论》,东北财经大学出版社1999年版,第2页。

③ 李连华:《会计理论研究的效用》,《会计研究》1997年第8期。

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”,为簿记方法传播欧洲乃至全世界奠定了基础。

解释——就是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,从而为更好地理解和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——是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促进作用。

预测——就是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,以便于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、会计理论的种类

会计理论可以从不同角度进行分类。这些分类,有助于我们深入地认识和理解会计理论的性质和作用。

(一)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

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态。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,发表了一些指导性理论的经典论著。

2. 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。继此之后,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。^① 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

(二)按会计理论的作用分类

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)

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)

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^③。

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

① 葛家澍:《什么是会计理论》,《会计研究》2000年第10期。

② Richard G. Schroedor, Myrtle W. Clark:《Accounting Theory: Text and Readings》,1998。

③ 转引自葛家澍、林志军著:《现代西方财务会计理论》,厦门大学出版社1990年版,第19-20页。

论和行为性理论^①。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对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的。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^②。

第二节 会计理论研究方法

一、会计理论研究方法的意义

纵观历史,凡伟人和科学巨匠都十分重视研究方法问题。如著名科学家巴甫洛夫指出:“科学是随着研究方法所获得的成就而前进的。研究方法每前进一步,我们就更提高一步,随之在我们面前也就开拓了一个充满着种种新鲜事物的、更辽阔的远景。因此,我们头等重要的任务乃是制定研究方法。”^③我国许多著名会计学者都对会计理论研究方法的重要性发表了意见:

① 夏博辉著:《财务会计理论研究》,湖南出版社 1995 年版,第 6-8 页。

② 陈国辉著:《会计理论体系研究》,东北财经大学出版社 1997 年版,第 4-7 页。

③ 《巴甫洛夫》,科学出版社 1995 年版,第 49 页。

阎达五教授指出：“研究方法是实现研究目标、规范研究行为的重要手段，研究方法的多样性为研究工作者提供了广泛的选择性，研究方法运用得当，不仅可以圆满地实现研究目标，而且可以收到事半功倍的效果。”^①

吴水澎教授认为：“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。……会计理论研究的突破，在相当的程序上取决于方法的突破。”^②吴教授还建议有条件的学校开设“会计理论研究方法学”，用一学科来武装会计理论研究人员^③。足见吴教授对会计理论研究方法的重视。

于玉林教授也一直十分重视会计研究方法，并取得了卓越的研究成果。在其所编著的《现代会计方法学》一书中，第二篇专门对会计研究方法进行了系统阐述。于教授认为，会计研究方法在会计研究中有重要的意义，它是探讨会计工作规律和会计历史发展规律的手段^④。

二、会计理论研究的主要方法

会计理论的研究方法很多。于玉林教授在《现代会计方法学》一书中，共列举了现实法、推理法、模型法、归纳法、演绎法、比较法、分类法、假设法、移植法、系统法、行为学法、实证法等 41 种会计研究方法^⑤。下面介绍几种主要的研究方法：

① 阎达五、赵月园：《我国会计理论研究状况的回顾与瞻望》，《会计研究》1996 年第 2 期。

② 李孝林等著：《会计基本理论比较》序，立信会计出版社 2002 年版。

③ 吴水澎：《关于会计理论研究的四个问题》，《财会通讯》1996 年第 12 期。

④ 于玉林著：《现代会计方法学》，立信会计出版社 1997 年版，第 87 - 256 页。

⑤ 于玉林著：《现代会计方法学》，立信会计出版社 1997 年版，第 104 - 107 页。