

ACCOUNTING
THEORY

ACCOUNTING
THEORY

ACCOUNTING
THEORY

ACCOUNTING
THEORY

ACCOUNTING
THEORY

ACCOUNTING
THEORY

ACCOUNTING
THEORY

ACCOUNTING
THEORY

ACCOUNTING
THEORY



高等院校会计系列特色教材

会计理论

ACCOUNTING THEORY

● 主编 张 斌

江苏大学出版社

 高等院校会计系列特色教材

会 计 理 论

ACCOUNTING THEORY

主 编 张 斌

副主编 蒋小康 姚瑞马

江苏大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计理论 / 张斌主编. —镇江: 江苏大学出版社,
2008. 8
(高等院校会计系列特色教材/孔玉生主编)
ISBN 978-7-81130-047-5

I. 会… II. 张… III. 会计学—高等学校—教材 IV.
F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 129152 号

会计理论

主 编/张 斌
责任编辑/吴明新 张 平
出版发行/江苏大学出版社
地 址/江苏省镇江市梦溪园巷 30 号(邮编: 212003)
电 话/0511-84446464
排 版/镇江文苑制版印刷有限责任公司
印 刷/丹阳市教育印刷厂
经 销/江苏省新华书店
开 本/787 mm×960 mm 1/16
印 张/20.25
字 数/440 千字
版 次/2008 年 8 月第 1 版 2008 年 8 月第 1 次印刷
书 号/ISBN 978-7-81130-047-5
定 价/35.00 元

本书如有印装错误请与本社发行部联系调换

高等院校会计系列特色教材

编 委 会

主 任 孔玉生

委 员 (以姓氏笔画为序)

冯群英 朱和平 张 斌

宋秀珍 赵智全 谢万健

总序

改革开放 30 年,我国的社会生产力得到了前所未有的发展,市场经济不断繁荣,国际化程度不断提高,新经济现象层出不穷。“经济越发展,会计越重要。”为适应这种经济发展的要求及不断变化的国际环境的需要,我国会计改革也与经济社会改革发展同步,在完善规范会计体系,加强法规制度建设方面迈出了重大步伐。2006 年 2 月 15 日,国家财政部正式颁布实施了新会计准则体系,其中包括 39 项企业会计准则和 48 项注册会计师审计准则,修订和完善了独立审计准则及新的税收法律制度。新会计准则标志着我国与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系正式建立,意味着中国企业将使用国际通用的商业语言与国际企业对话。

会计教育改革是我国会计改革工作的重中之重,面临着新的机遇和挑战。当前,除了要解决我国 1 200 多万会计从业人员的知识更新问题外,高等院校的会计教育还担负着为社会培养和输送参与 21 世纪市场竞争的财务与会计管理人才的重任。“工欲善其事,必先利其器”,尽快适应会计教育改革的需要,编写一套体系科学、内容新颖、切合实际的反映我国会计制度改革成果和新会计准则精神的会计教材,既是当前经济发展与会计改革的迫切要求,也是培养高素质应用型、复合型会计人才的切实需要。为此,我们组织编写了《基础会计》、《会计学》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《审计学》、《财务管理》、《高级财务管理》、《管理会计》、《税法》、《财务报表分析》、《税务筹划》、《会计理论》、《金融企业会计》、《成本会计学》、《政府与非营利组织会计》这套高等院校会计系列特色教材。

在编写过程中,我们力求做到体系合理、内容适时、思路清晰、易学易懂。本书特色如下:

(1) 与时俱进,全面反映新准则、新经济法规的相关内容。突出“新”字,不仅体现了很多具体准则变化的业务处理,而且体现了财务管理相关知识的最新变化以及适应国际化竞争需要的国际惯例和准则。如《金融企业会计》一书在充分吸纳最新法律、法规精神实质的同时,借鉴国际金融会计惯例,注重模拟金融企业真实环境,重视运用图、表、例说明问题,采用的数据资料、凭证、账簿均源于实践,具有较强仿真性。

(2) 理论联系实际。充分反映了会计研究的最新理论成果,并选编了大量案例,以增强理论知识的可接受度,力求在讲授知识的同时,培养学生的实际应用能力。如《税务筹划》一书突出体现了“实战性”,通过大量的税务筹划操作案例,引导读者明确区分合理的税务筹划与偷逃税的界限,掌握税务筹划的基本要领和操作技巧。

(3) 教学与科研相结合。在完整表达相关学科基础知识和基本原理的同时,尽量体现最新的会计研究方向与成果,使学生在掌握基础知识的同时提高科研创新能力。如《高级财务管理》一书针对较为成熟的财务管理的特殊业务作了深入阐述,同时对于一些尚不成熟的热点及前沿问题,则以专题形式进行论述,其中凝聚了作者最新的研究成果。

(4) 由浅入深、由表及里的逻辑思路。在内容编排上循序渐进,由基础性知识逐步导向理论性的探索和研究。如《高级财务会计》一书在内容安排上力求与《中级财务会计》相衔接,使之形成完整的学科体系。

(5) 专业教育与普及教育相结合。同时兼顾了财经专业与非财经专业学生的学习需要,内容安排上既重视基础知识的阐述又突出重点、难点,既体现了专业性也兼顾了普及性。如《会计学》一书在讲述基本概念和基本理论的同时,尽量列举一些国内外重大会计案例,对一些重点和难点问题进行分析 and 探讨。

本系列教材由部分高等院校具有丰富教学科研经验、思维敏锐、勇于创新的中青年教授、博士生导师编写,所有作者都倾注了极大的热情,付出了艰辛的劳动。如果本套教材能够引起大家的思考,打开读者的视野,为在会计教育改革中不断摸索的同行提供一些有益的借鉴,那就达到了我们编写这套书的目的。

教授、博士生导师



2008年7月于江苏大学



理论是一种知识体系,会计理论是对会计实践的一种理性认识,它既反映会计实务的本质和特征,揭示会计信息系统运行、发展的规律性,又是由会计的特定概念和方法程序所构成的逻辑体系。20 世纪,会计思想、会计学科、会计制度、会计实务以及会计教育和会计人才培养都获得了巨大发展,会计系科大分化、大整合,会计由“艺术”走向“科学”。21 世纪是知识经济的世纪,知识创新是知识经济的灵魂,社会经济环境日新月异,这一切都向会计理论提出了新的挑战。

在会计学专业中,会计理论(或财务会计理论)是一门非常重要的课程。尽管国内外已有不少类似的教材,但其具体内容及难度不尽相同,且国外的教科书大多以北美会计准则与会计实务为基础,未必完全适合我国的国情。根据这一实际情况,本书的编写力求体现如下特色:(1) 充分借鉴国外的会计理论,尤其是美国财务会计准则委员会以及国际会计准则委员会的研究成果;(2) 立足我国国情,尽量反映我国企业会计准则改革的成果,在我国会计准则与国际会计准则趋同

的大背景下,这显得格外重要;(3) 力争反映编者在教学中的体验与经验,努力满足教学的需要,内容阐述不求面面俱到,而是有选择地讲解财务会计理论中的基础知识和重要内容。

全书共十一章,主要介绍了会计准则理论、财务会计概念框架、会计计量理论、财务报表要素的确认和计量(包括资产确认和计量、负债确认和计量、业主权益确认和计量、收益确认和计量)、财务会计报告理论,并对如何构建我国的会计理论体系作了专门阐释,最后,主要从会计信息的价值相关性角度阐述了资本市场中的会计研究。本书既可作为本科院校会计及相关专业本科生、研究生的教学用书,也可作为在职财务会计人员的培训及自学参考书。

本书由张斌担任主编,蒋小康、姚瑞马担任副主编,具体分工如下:第二章、第三章、第九章、第十一章由张斌编写,第五章至第八章由蒋小康编写,第一章、第四章、第十章由姚瑞马编写。

在编写过程中,我们参考了大量的国内同类论著、教材以及学术论文,在此对相关作者表示诚挚的感谢。各兄弟院校会计专业学术同仁对本书的编写给予了宝贵的意见和建议,江苏大学出版社为本书的出版做了大量工作,扬州大学出版社对本书的出版提供了资助,在此一并致谢。

由于时间、水平的限制,本书难免存在不妥、疏漏,甚至错误之处,敬请读者批评指正。

编 者

2008年6月



第一章

	会计理论概述	1
第一节	会计理论的历史发展	1
第二节	会计理论的含义	7
第三节	会计理论的分类与研究方法	8
名词与术语		17
思考题		17

第二章

	会计准则理论	18
第一节	会计准则概述	18
第二节	会计准则的制定	26
第三节	会计准则制定导向	31
名词与术语		40
思考题		40

第三章

财务会计概念框架	41
第一节 财务会计概念框架概述	41
第二节 财务报告目标	48
第三节 会计信息质量特征	54
第四节 财务报表要素	61
第五节 财务报表要素的确认与计量	65
名词与术语	69
思考题	69

第四章

会计计量理论	70
第一节 会计计量概述	70
第二节 会计计量属性	73
第三节 会计计量单位	83
第四节 会计计量模式	86
名词与术语	88
思考题	88

第五章

资产及其计价	89
第一节 资产计价原理	89
第二节 流动资产及其计价	103
第三节 长期资产的计价	120
名词与术语	142
思考题	142

第六章

负债及其确认与计量	143
第一节 负债的含义与特征	144
第二节 流动负债及其计价	147
第三节 长期负债及其计价	149

第四节 若干特殊的负债事项.....	156
名词与术语.....	161
思考题.....	161

第七章

业主权益及其确认与计量

第一节 业主权益的性质.....	162
第二节 业主权益的分类.....	169
第三节 股东权益变动的确认.....	171
名词与术语.....	180
思考题.....	180

第八章

收益确认与计量

第一节 收益的概念.....	181
第二节 资本保持与收益计量.....	189
第三节 收入与费用的性质及其计量.....	192
第四节 利得与损失的含义与计量.....	199
名词与术语.....	201
思考题.....	201

第九章

财务会计报告理论

第一节 财务会计报告概述.....	202
第二节 基本财务报表.....	210
第三节 表外披露.....	229
名词与术语.....	241
思考题.....	241

第十章

我国会计理论体系的构建

第一节 会计理论体系概述.....	243
-------------------	-----

第二节	构建我国会计理论体系的原则·····	248
第三节	我国财务会计概念框架的构建·····	249
第四节	会计准则研究·····	256
	名词与术语·····	270
	思考题·····	270

第十一章

实证会计研究与资本市场····· 271

第一节	实证会计理论的产生及主要内容·····	271
第二节	资本市场中会计研究的历史沿革和现状·····	283
第三节	资本市场中的会计研究内容·····	285
第四节	会计信息价值相关性研究·····	288
	名词与术语·····	313
	思考题·····	313

主要参考文献·····	314
-------------	-----

第一章

会计理论概述

【本章导读】

会计理论有其自身的演变历史。本章首先从古代会计理论的产生、近代会计理论的发展、现代会计理论的突破,描述会计理论的历史发展脉络;随后阐述会计理论的不同概念;最后介绍会计理论的分类。

通过本章的学习,要求了解会计理论的历史发展;掌握会计理论的概念及其分类;熟悉规范会计的研究方法。

第一节 会计理论的历史发展

一、古代会计理论的产生

古代的会计,从时间上看,是从旧石器时代的中晚期逐步产生和发展起来的,直到封建社会末期;从会计运用的技术方法看,主要涉及原始计量记录方法、单式簿记法和初创的复式簿记法(也称复式记账法)等内容。

人类的原始计量记录行为产生于旧石器时代。在新石器时代,随着生产力的发展,人们已经具备了数字的概念,能够开始运用一些符号和表现方法,如结绳记事和绘图记事等。但从严格意义上讲,这一时期的原始记录方法并不是单纯的会计行为和会计方法,而只是一种与数学、统计学以及其他相关学科有关的综合性的行为和方法,结绳记事和绘图记事等行为是这些学科的萌芽状态。真正的会计行为是到奴隶社会的繁盛时期才逐渐产生的。

单式簿记法产生于奴隶社会,在封建社会得到充分发展。奴隶社会时期,私人财产的增加导致了受托责任会计的产生,受托责任会计不仅应保护奴隶主的财产安全,还应证明管理

这些财产的人履行了他们的职责。单式簿记的方法体系由会计核算项目、账簿设置、记录方法、会计凭证、结算方法以及会计报告等具体方法组成。需要注意的是,单式簿记的主要目的不是计量而是进行控制。可以这样认为,内部控制是所有古代簿记的重要特征。在世界各国,单式簿记都是逐步发展的:先是设置流水账,再逐步演变为设置“三账”,相当于现在的日记账、明细分类账和总分类账。这种账簿设置方法为复式账簿组织体系的建立奠定了基础。在古代会计的发展过程中,各文明古国曾处于世界先进行列,如中国、埃及、巴比伦、罗马和希腊等。中国古代的会计处在绝对领先的地位,只是到了近代才逐渐落后于西方。

在单式簿记的发展过程中,随着商业交换的复杂化,复式簿记体系开始萌芽。复式簿记产生于1250年至1440年之间的意大利北部。著名会计学家利特尔顿(Littleton)认为,复式簿记产生的条件可以概括为两方面:一是表达能力,如书写艺术和数学的发展以及统一货币单位的广泛使用等;二是机构的发展,如私人财产概念、信用的发展和资本的积累等。随着资本主义的萌芽,当时的意大利城邦都已具备了上述条件。有理由认为,复式簿记体系是源远流长的,人们已经开始运用复式簿记,只是直到1494年卢卡·帕乔利《算术、几何及比例概要》一书的出版,才有了这方面的记录。我国的复式簿记产生于明代,经历了从不完善到完善,从三角账、龙门账到四角账的过程,而这些记账方法直到20世纪30年代还有应用。

古代会计活动确实存在,但会计理论却非常薄弱。可以说,古代没有会计理论,即使有,也只是存在于人们的头脑之中而没有以著作的形式反映出来,因而至今已无法考证。所以,一般认为最早的会计理论著作是《算术、几何及比例概要》一书。

二、近代会计理论的发展

会计史学界认为,自从《算术、几何及比例概要》这一著作问世,整个会计界才从对会计实务的研究中摆脱出来,转而向着以会计理论研究为中心的方向发展。卢卡·帕乔利对会计学的贡献是划时代的,这部著作的出版标志着近代会计时期的开始。

近代会计,从时间上看,是从《算术、几何及比例概要》一书的出版到20世纪30年代;从会计运用的技术方法看,主要集中在复式簿记法的演进和运用上。

《算术、几何及比例概要》一书对于复式记账在欧洲的广泛传播起了很大作用,尤其是对意大利的会计实务工作产生了极其深刻的影响。1494年后,复式簿记法在意大利迅速得到普及并不断完善。随着美洲大陆的发现和东西方贸易的发展,欧洲的政治和商业中心逐步转向大西洋沿岸。同时,欧洲各国建立了统一的货币制度、阿拉伯数字取代了罗马数字、纸张的普遍使用等因素都促使复式簿记法向整个欧洲传播。复式簿记法的发展中心由意大利转移到荷兰、德国、法国,随后又转移到英国,在这一过程中,复式簿记法得到了进一步发展。

和完善。卢卡·帕乔利的著作几乎影响了整整一个时代,不过,复式簿记的发展与其说是技术的创新,不如说是使用范围的扩大。即使是现在,我们仍然采用复式簿记的方法,虽然美国会计学家井尻雄士提出了三式记账方法,我国学者黄宏辉也提出了三维记账方法以及具体的操作程序,但都没有在会计实务中得到广泛应用,现行会计实务仍然采用复式记账方法。

卢卡·帕乔利的复式记账法产生以后,从15世纪至18世纪(1494—1775年)的大约300年间,西方会计理论研究处于一个停滞时期。18世纪后期,西方工业资本主义兴起,会计实务和会计理论在1775—1933年这150多年间迅速发展。资本主义的发展对会计理论的影响主要表现在以下3个方面。

(1) 股份公司对会计理论的影响。最早的股份公司产生于1600年的英国,股份所有者对公司债务承担有限责任。为了保护债权人的利益和保证企业经营的连续性,需要限制股利的分配,这就需要系统地进行利润计量,其中包括更精确地区分资产和费用。尽管会计理论的基本概念很少是单纯因股份公司产生的,但股份公司的建立确实使会计思想发生了很大变化,如持续经营假设和会计分期假设的理解等。

(2) 工业革命对会计理论的影响。18世纪后期至20世纪初期,相继发生的两次工业革命为会计的发展提供了广阔的天地。工业革命对会计学影响的结果是对复式簿记的原有结构增加了一系列补充事项,如折旧观念、资产计价、收益计量,以及一系列的系统性事项。持续经营、会计分期和应计观念已经成为大型制造企业会计实务处理中必不可少的部分。

(3) 会计职业对会计理论的影响。如果说复式簿记著作的出版是近代会计史上的第一个里程碑,那么,会计职业的出现就是近代会计史上的第二个里程碑。世界上第一个注册会计师专业团体于1845年在英国产生。会计职业的出现促使会计实务开始走向规范化,从而引发人们对会计准则的不懈探索,进而带来了会计理论的空前发展。只有在会计职业出现之后,严格意义上的会计学才真正产生,在此之前,会计只是簿记。

在1933年以前的近代会计阶段,由于长期受实用主义的影响,虽然有一些著名的会计学家出版和发表过不少会计理论著作和文章,但这些会计理论大多缺乏系统研究,不具权威性,因而并未得到会计界的普遍承认,对当时的会计实务也未能起到指导作用。

在这一时期的会计实务中,会计人员在选择会计程序和方法方面有相当大的自由。这一时期会计的主要特点如下:

(1) 不同企业对同一会计事项所采用的会计程序和方法是不同的,从而使不同企业的会计报表无法进行比较;

(2) 会计目标主要是计算应税收益,并且是为了尽可能少交所得税;

(3) 人为地平均各个年度的收益,例如,随意采用递延收益和递延费用账务处理方法的現象极为普遍;

(4) 大多数会计程序和方法缺少会计理论上的依据,因而会计具有实用主义的特点,对复杂的会计账务问题采用权宜的处理方法。

对于上述现象,大部分西方会计学者都持有异议,并于1920年后纷纷发表文章对这些现象进行抨击,不仅提出要改进实务,而且有组织、有系统地研究和探讨会计理论。这样,在1933年以后,会计理论进入了迅速发展的现代会计理论时期。

三、现代会计理论的发展

西方大多数会计学家认为,1933年以后的历史时期是现代会计理论的发展阶段,在此之前的会计理论几乎纯属实用主义,并且缺乏系统的理论阐述;即使有一些理论阐述,也大多是描述性的,对会计实务解释、预测和指导的作用十分有限。

1933年之后,美国、英国、澳大利亚、加拿大、新西兰等英语国家成为会计思想的开拓者。其中,美国居于领先地位。现代会计理论的发展经历了两个不同的阶段:第一阶段,由会计专业团体建立统一的会计准则阶段;第二阶段,由具有更大政治代表性的会计团体健全会计准则阶段。

(一) 由会计专业团体建立统一的会计准则阶段(1933—1973年)

20世纪30年代,西方资本主义国家爆发了严重的经济危机,公司纷纷破产倒闭,股票和债券在证券市场上大量抛售,许多公司陷入无力偿付债务的境地,政府和社会公众迫切要求公司会计报表能够真实反映公司的财务状况。在这种政治经济背景下,美国政府于1933年和1934年分别颁布了《证券法》和《证券交易法》,要求公司送交证券交易管理委员会的会计报表必须按统一的会计准则编制,并经注册会计师审计。这就促使会计界必须对编制会计报表所应依据的会计准则及其基础概念进行认真研究,从而改进会计实务,提高会计报表的可靠性、一致性和可能性。这一时期会计的主要目标是使企业向社会公众提供可靠和相关的会计信息,使投资者在向股份公司投资时能够根据公司提供的会计报表作出正确的投资决策,进而使投资者和债权人的利益得到保护。

在1933—1973年的40年间,美国和英国的一些会计专业团体对于改进会计实务和完善会计理论付出了巨大努力,并发表了不少建议性的公报。这些公报对建立统一的会计准则和促进会计理论的发展起到了相当大的推动作用。其中,美国的会计专业团体主要有:美国注册公共会计师协会(也称美国注册会计师协会,AICPA)及其下属的会计程序委员会(CAP)、会计原则委员会(APB),美国会计学会(AAA),全国会计师协会(NAA)。除了美国的会计团体,英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAE)、加拿大特许会计师协会(SCAC)、澳大利亚特许会计师协会(ICA)等专业团体,也都积极参与制定本国会计准则,对会计理论

的发展作出了贡献。

虽然上述会计专业团体对推进会计实务的标准化以及会计理论的发展作出了很大贡献,但是,社会公众和会计界对当时的会计实务仍然强烈不满,其主要原因有以下几点:

(1) 不同企业仍然采用不同的会计程序和方法,会计报表的可比性较差,有必要采取更为有效的措施来缩小企业之间的会计实务差异;

(2) 对于新发生的会计账务处理问题,仍然没有合理的解决方式;

(3) 这一时期发生了许多诈骗案件,会计信息失真现象严重,这说明会计报表并不能真实反映企业的财务状况和经营成果;

(4) 各专业团体发布的文件权威性差,并且这一时期还未建立系统的会计理论以作为指导会计实务的基础观念。

根据这种状况,美国注册会计师协会(AICPA)于1971年成立了两个委员会,即特鲁布拉德委员会和惠特委员会,具体负责确定会计报表的目标以及建立健全统一的会计准则。惠特委员会于1972年提交了一份报告,即《惠特报告》,建议取消会计原则委员会(APB),成立财务会计准则委员会(FASB),该项报告被AICPA所接受。于是,1973年FASB成立,标志着会计准则的建立和健全进入了一个崭新阶段。

(二) 由具有更大政治代表性的会计团体健全会计准则阶段(1973年至今)

由于由会计专业团体制定会计准则未得到普遍承认和广泛应用且缺乏权威性,于是,美国财务会计准则委员会(FASB)和证券交易委员会(SEC)成为建立健全会计准则的主要机构。

1. 财务会计准则委员会

美国财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board,简称FASB)是由具有更大政治代表性的会计团体组成的,下设7个委员会,分别代表会计师事务所、企业、政府和会计教学机构等。FASB既不隶属于AICPA,也不受美国政府管辖。

虽然FASB具有较为广泛的基础,并且是一个半独立性组织,可以克服APB所碰到的一些困难,但仍有许多问题继续存在并产生新的困难:

(1) 没有足够的资金作为这一领域迅速发展的保障。

(2) FASB必须依靠所有有关当事人的自愿合作,其准则缺乏强制力。在这一点上,它和APB是一样的。FASB的准则可以被证券交易委员会(SEC)或其他政府机构所推翻,并且可能为公司主管人员所不理不睬。

(3) FASB所制定的准则反映的是那些对其施加压力的团体,特别是财务主管人员和许多会计师的利益。