

KUANJI XINSHIYE CONGSHU
会计新视野丛书
ACCOUNTING NEW VIEW SERIES
KUANJI XINSHIYE CONGSHU

张文贤 著

会计 理论创新

KUANJI
LILUN CHUANGXIN



中国财政经济出版社

会计新视野丛书

Accounting Theory Creation
会计理论创新

张文贤 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计理论创新/张文贤 著. —北京: 中国财政经济出版社,
2002.10

(会计新视野丛书)

ISBN 7-5005-6096-6

I. 会… II. 张… III. 会计学—研究 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 072202 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

涿州市新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 18.75 印张 459 000 字

2002 年 11 月第 1 版 2002 年 11 月涿州第 1 次印刷

印数: 1-3 000 定价: 36.00 元

ISBN 7-5005-6096-6/F·5319

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

总 序

总 序

当今社会，已经进入了以信息技术革命为代表的信息社会。信息技术革命正在改变着人们的生存环境，改变着人们的生产、生活方式，进而改变着人们的思维习惯。总之，这股巨大的革命浪潮，迫使人们不得不渐渐远离自己熟悉的种种，去迎接新时代带来的诸多变化。这种状况，大到国家的治理之术，小至料理个人的日常生活，均是如此，概莫能外。

会计作为一种既处理信息又利用信息的管理活动，也面临着信息技术革命的巨大冲击。首先，信息技术革命改变了传统会计处理和利用信息的技术手段，电子计算机和网络技术的普遍应用，不仅大大提高了处理和利用信息的速度、深度、广度和准确度，真正实现

了会计的实时控制、动态控制和过程控制，而且会计职能的实施已经摆脱了时、空条件的限制，可以完全做到长距离、无时限的有效管理，即所谓“集中于咫尺之内，监控于千里之外”。其次，信息技术革命为会计的发展提供了广阔的前景，会计正在由传统的核算型向管理型转变，会计的重要作用越来越为更多的人所认识，大批从事于手工作业的会计人员或者下岗、或者转向更深层次的会计管理工作。现在，会计已和世人的经济生活完全融合在一起，达到须臾不可分离的地步。在现实生活中，如果离开会计，人类社会就难以运转，更不用谈持续发展了。再次，传统的会计工作由于囿于大量的手工操作，会计人员面临许多想做而又无法做的事，会计工作中存在着需要解决而又难以解决的问题。比如会计信息的不准确、不及时和不相关问题，就是会计工作中长期存在而又难以克服的痼疾。信息技术革命为解决此类问题打开了方便之门，人们通过计算机和网络技术，充分利用“三量会计”（实物量、劳动量和价值量会计）对客观对象进行实时的、刚性的和广泛联系的核算与管理，从而达到提高客观行为的效率和效益的目的。最后，信息技术革命为会计理论的发展与创新创造了非常有利的条件，因为在信息技术革命的有力冲击下，以手工操作为主导、以处理和提供信息为己任、以保护资产安全为目标的传统会计理论有的已经失效、有的需要修正，而更多的是需要发展和创新。这里很难具体列示其内容，但在当今条件下，研究会计理论应当遵循的基本原则则是需要明确的。我认为，这些原则有：（1）要充

总 序

分体现信息技术革命对会计工作带来的深刻变化,研究新情况、探讨新问题;(2)要充分适应当代学科重新分化组合的现实情况,选择各门学科相互联结的接口处进行研究,走边缘学科和交叉学科之路;(3)要突破“就会计论会计”的传统研究视野,采取广为联系、多学科协同作战的方式,将会计学(含财务管理科学、审计学)与经济学、管理学、金融学、法学结合起来,从更广阔的视野和更高的层次上探讨会计问题;(4)要充分评估会计的未来发展,努力做到会计理论研究要理论与实际结合、长远与目前结合、经济与技术结合,在研究方法上要使规范研究与实证研究结合。

当前的中国正处于一个特殊的历史时期,这个时期既是一个转型时期,又是一个工业化和信息化并进的时期,同时还是由国家化经济迈向国际化经济的时期。因此,我们面临着许多特殊问题需要解决,当前的会计理论研究也需要十分重视这一历史背景,重视特殊历史时期给会计工作带来的特殊问题研究。

近年来,我国许多中青年会计、财务学者在会计理论的研究上,倾注了大量精力,他们在吸收国外先进理论成果的基础上,结合我国的国情,就如何构建一个既符合我国国情、又能与国际接轨的会计理论体系,会计和财务工作如何适应新的经济环境的挑战等问题进行了大量的研究,并取得了一定的成果。本着宣传我国学者在会计理论研究所取得的成果,促进学术交流,扶持中青年学者的目的,中国财政经济出版社策划出版了这套“会计新视野

丛书”。丛书收集了国内众多中青年会计、财务学者近年来最新的研究成果以及一些优秀的会计、财务学博士论文。丛书选题严格，理论导向明确，范围广泛，涉及到会计、财务、审计以及证券市场相关问题等各个方面，论证严密，立意新颖，为广大读者了解会计、财务领域最新的研究成果，前瞻会计未来的发展方向创造了很好的条件，对推动我国会计理论研究与实务发展必将起到积极的作用。

该丛书体现了以下几个特点：（1）在研究方法上，宏观与微观结合、理论分析与实证结合、国内外研究结合、定性与定量结合、典型案例与综合比较结合。（2）在研究对象上，有的以资本市场或证券市场为研究对象；有的以国有公司为研究对象；有的以大企业为研究对象，也有的以中小企业为研究对象。（3）在研究范围上，将不同学科融合，进行交叉研究。（4）既有继承性，又有发展、创新性，实现了理论、实践、创新三结合。（5）针对理论难点、实践难点或者关键问题研究。

斯是为序。

周建
2002.4

会计研究的方向 (代前言)

会计研究的方向

(代前言)

哈里·沃尔克 (Harry I. Wolk) 和迈克尔·蒂尔尼 (Michael G. Tearney) 在《会计理论》(第四版) 一书中, 专门论述了会计研究的方向。他们认为主要应该集中研究决策模型方法、资本市场研究、行为研究、代理理论、信息经济学和关键会计 (Critical Accounting), 并主张通过研究来发展会计理论。^①

什么是会计理论? 这要从什么是理论说起。美国会计协会 (AAA) 在《会计基本理论公告》中指出: “理论应该是包括一系列假设、概念和原则等构成特定领域研究的通用框架的一个有机体系。”这一

① Harry I. Wolk, Michael G. Tearney, Accounting Theory (Fourth Edition), South - Western College Publishing, and ITP Company. 1997.

定义与《韦氏新国际大辞典》(第三版)如出一辙。就是说,理论是指“某一探究领域的通用观点所构成的一套前后一贯的假设性、概念性和实用性原则。”著名会计学家埃尔登·亨德里克森(Eldon Hendrikson)在《会计理论》中写道:“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) 评价会计事务所依据的通用观点;
- (2) 指导新程序的开始。

会计理论也可以用来说明现行实务,以获得对它们更好的理解。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。”^①

目前国际会计学界比较流行的有三本会计理论教材,包括沃尔克的《会计理论》(第四版),亨德里克森的《会计理论》(第五版),还有斯科特的《财务会计理论》,我们发现这些教材各有特色。沃尔克的《会计理论》(第四版)包括19个专题,即:会计理论导论、会计理论与会计研究、财务会计惯例结构的发展、财务报告规范经济学、假设,原则和概念、寻找目标、财务会计准则委员会的概念框架、投资者和债权人有用的会计信息、合并和披露、收益表、资产负债表、现金流量表、通货膨胀和物价变动会计、所得税和财务会计、石油和天然气会计、养老

^① Eldon Hendrikson, Michael Van Breda, Accounting Theory (Fifth Edition), Irwin/McGraw-Hill. 1998.

会计研究的方向 (代前言)

金和其他退休福利租赁、公司内部权益投资、国际会计问题。其内容主要集中在财务会计方面,甚至与一般的高级财务会计没有太大的差别。亨德里克森的《会计理论》(第五版)包括23个专题,即:会计学导论和方法论、会计4000年、CPA100年、探索原则、概念性框架、会计的经济环境、决策、制定会计政策、现金,资本和收益、财务报告的收益概念、收益和费用,赢利和损失、价格变动影响的报告、财务状况说明书、资产及其计量、折旧、流动资产、厂场设备购买与租赁、无形和非流动投资、递延税收、养老金、所有者权益、股东权益变动、财务信息披露。这本教材的前半部分涉及会计的基本理论和会计发展历史,后半部分则是财务会计的翻版。斯科特的《财务会计理论》的内容比较简明,包括绪论、理想环境下的会计、财务报告的决策有用性、有效证券市场、决策有用性的信息观、决策有用性的计量观、经济后果、实证会计理论、冲突的分析、管理人员报酬、盈余管理、准则制定:理论问题、准则制定:政治问题。^①

我认为,既然是会计理论教材,就应该系统地介绍会计理论,与财务会计或高级财务会计教材有所区别,让学生或读者知道会计有哪些理论,这些理论的主要内容是什么。因此,我想是否可以把这些理论像珍珠一样穿在一起闪闪发光?于是就把比较重要的会计理论排列起来,使人

^① William R. Scott, Financial Accounting Theory, Prentice-Hall International, Inc. 1997.

感到原来会计还有那么多理论！以会计学革命为先导，从复式簿记理论开始，到三式簿记理论、会计目标理论、会计要素理论、会计哲学理论、会计系统理论、会计信息理论、会计控制理论、信息不对称理论、委托代理理论、有效市场理论、衍生金融工具理论、公共利益理论、实证会计理论、绩效评估理论、会计博弈理论、作业成本理论、国际会计协调理论等等。最后提出 21 世纪会计学难题，作为今后研究的主攻方向。

在会计产生与发展的不同历史阶段上，会计所提供信息的用户及其用途则是有所区别的：在会计产生发展的早期，具体地说，也就是在复式簿记诞生以前，会计所提供信息主要是为生产者自己服务的。生产者要管好经济活动，要减少耗费和提高效益，就有必要把生产过程的内容记录下来。只不过这时对生产过程内容的量化和记录，还只是“生产职能的附带部分”。到了 13 世纪，受欧洲文艺复兴运动和十字军东征的影响，地中海沿岸和某些城市的商业和手工业得到了很快发展，出现了资本主义生产的最初萌芽。这一时期由于在各方面都已经具备了利特尔顿在其所著的《1900 年以前的会计沿革》一书中概括的系统复式簿记产生所必须的 7 项条件，即：私人财产、资本、商业、信用、书写、货币和算术等，于是科学的复式簿记便在意大利威尼斯城邦诞生了。随着资本主义经济的逐步壮大，合伙与委托代理关系日益普遍，再加之复式簿记为把大量分散的数据转换为有系统的综合信息提供了可能；于

会计研究的方向（代前言）

是，这时的会计信息用户就已不再局限于生产经营者本人，合伙人与委托人更为关切企业经济往来和经营成果的信息。因此，迈克尔·查特菲尔德在其所著的《会计思想史》一书中指出还应该在历史的先决条件基础上加进合伙与委托代理关系。1844年，英国公司法的颁布把股份公司的发展首次纳入了法制化的轨道，从而将企业投资者扩展到了普通民众的范围。由于“允许创办股份公司在当时被认为是一种特权”，因此，“其回报条件是，要求股份公司承担特定的公共责任。一般认为，公司的发起人和公司职员是负责管理投资者资本的受托者，所以，有义务将资产的使用情况公诸于众。”由于会计信息使用者范围的扩大，以会计报表来提供企业财务信息的方式便逐渐流行开来。因此，1856年的公司法便规定了“反映英国人对法人责任看法的资产负债表的标准格式，”从而使会计行为规范的内容具体扩展到财务会计的技术方面。虽然19世纪“美国的股份公司没有像英国那样由于股份投机而使股东蒙受巨大损失的历史，创办股份公司的规定，也不像英国那样严格，而且，并不认为创办股份公司是一种特权，但它同样也要求公司应承担披露的义务。”由此可见，无论早期公司法是出于何种背景而提出的对会计行为的规范，有一点都是共同的，那就是这些规范或准则都与会计信息的用户有着密切的关系。

从19世纪中叶时起，由于以科学技术革命为先导的英国工业革命所带动的股份有限的发展和会计上的“自由放任”政策，便有力地促进了会计方法和技术的繁

荣与革命，以簿记为主的会计便逐步发展成为以记录、确认、计量和报告等方面全面发展的现代财务会计。具体而言，这种发展过程主要可概括为下述两个方面。

第一，经济环境的惊人改变为簿记制度向会计领域的发展提供了原动力。由于工业革命的迅速推动，19世纪中期的工厂制度在英国和美国已非常普遍。以“有限责任”方式组建股份公司也在1855年的公司法中得以确立。工厂制度的确立，把会计为之服务的领域从过去的商业和金融活动扩展到了工业领域。固定资产成本在生产和销售成本中所占比例上升，折旧概念变得越来越重要。随着管理当局对生产成本和存货计价信息需求的增长，成本会计系统得以诞生。而股份有限公司的发展一方面使得巨额的资本积累成为可能，另一方面也导致了投资者与经理人员的普遍分离，从而使会计报告的对象从管理当局转化为远离主体的投资者。会计的主要职能也逐步从“生产职能的附带部分”分离为“特殊的、专门委托的当事人的独立的职能”，从为管理当局提供信息演变为对企业外部利益关系人提供信息。作为企业对外信息主要用户的投资者对所投入资本和收益的关心也就使得对资本和收益的区分显得日益重要。1855年公司法便已规定股份公司不能以公司资本来分配股利。这就使得成本会计的重要性日显突出。同时，也导致了一系列以历史成本为核心的资产计价和以分期损益的确定为核心的跨期收入和费用等会计惯例的出现。会计惯例开始呈现出多样化的局面。

第二，宽松的法律环境也是促进会计方法和技术迅速

会计研究的方向（代前言）

变革的主要原因。由于英国在 1855 年和 1856 年的公司法中取消了前法案中关于强制记账、报告和审计的条款，从而使绝大部分企业的会计事项完全处于法律控制之外。虽然这一新法案规定了资产负债表和公司章程的标准格式，但这些规定也仅限于信息揭示的形式，而不是信息揭示的本身。它对审计人员、公司和股东而言都没有什么约束力。因为它既没有规定资产负债表的最低内容，也没有涉及到资产与负债的计价基础；既没有详细阐述审计人员的责任，也没有规定资产负债表的编制日期应该与股东大会日相关。财务呈报中的有关问题仍然留给了公司与所有者之间去处理。这种“自由放任”政策一方面带来了会计处理方法和程序的繁荣，新的会计处理程序和方法随着经济环境的改变不断涌现，另一方面也使得对同一会计事项的处理存在着方法过剩的局面。由于对同一会计事项的处理存在着很多可选的会计方法，而有关的法律对这些会计方法的选择又没有任何限制和指南，因此，这些多样化的方法便通过企业间的相互模仿很快流行开来，成为新的会计惯例。其结果便导致了会计信息的不可比。与此同时，多种可选会计惯例的并存也为企业提供虚假财务报表提供了可乘之机。企业纷纷根据各自的利益需要来选择会计惯例，操纵会计报表，而完全不把所揭示信息的真实与公允性放在第一位。加之经济交易或事项本身的复杂性，使得会计处理的不确定性问题更显突出。从而导致了财务报表的失真。当众多利益群体提出为什么会有如此之多而各不相同的会计处理并开始怀疑财务报表的真实性时，便开始

进入了临时准则制定时期。“人们临时制定出为数不多的准则，以取消那些易使人误解或无效的做法。”由此可见，仅有会计信息送户与用户的分离，而没有多种可疑会计惯例的并存，也就不会有会计信息的失真和不可比的问题出现，人们也就不會提出制定统一会计准则的要求。这也是于20世纪30年代开始的美国会计准则制定之所以把重心放在“惯例过渡”和强调统一会计惯例的主要原因。

会计是科学还是艺术？也许有人会不假思索地说，会计当然是科学，不然怎么是会计学呢？而且，会计是最讲究精确的科学，精确到小数点后面两位。但是，会计确实又是一门艺术。美国注册会计师协会名词委员会强调会计是艺术，因为会计所面临的是错综复杂的、千变万化的社会经济现象，要根据会计准确作出职业判断。会计师是精雕细刻、巧夺天工的艺术家的艺术家。这就是说，会计既是科学，又是艺术。一门学科犹如一座大厦，大厦要有支柱支撑，学科要有理论支撑。

会计学正面临着一场深刻的革命——从物本主义转向人本主义的革命。由此要求我们在资本、投资、成本、价值、权益等方面的一系列概念必须更新。

一、关于资本的概念

传统的会计学只确认计量货币资本和实物资本，却把最重要的人力资本放在视野之外，是一种典型的“见物不见人”的物本主义。我们记得，早期的资产负债表总是把固定资产放置在资产类的首项，因为固定资产是企业实力

会计研究的方向（代前言）

的象征。后来，人们发现，企业不仅要有实力，而且还要有活力，而资产的流动性正是企业活力的象征。于是，固定资产的“老大”地位悄悄地被流动资产取而代之，流动资产昂然挺立于资产类的首项。再后来，人们又发现，以往只看到有形资产，却忽略了十分重要的无形资产。殊不知，无形资产对于一个企业来说非同小可。于是，无形资产成了资产负债表的新宠。由此可见，人们的认识总是随着客观事物的不断发展而不断更新。世界的潮流正向着人本主义进军。自从西奥多·舒尔茨提出人力资本理论以来，科学、技术、信息、知识、经验、阅历、关系等等，都成了生产要素，成了资本。知识资本或智慧资本成为资本最重要的形式。诚如唐·泰普斯科特所指出的，“如果网络时代会成为资本的主要形式，那么你就不能当他们是可变动支出，而是资产和资源。这不一定表示人力资本应该列入公司的资产负债表（这是一个复杂的辩论话题）。但这确实表示，公司必须好好对待网络时代资本，视他们为珍宝。网络时代不能被视为传统的资本——不仅因为他们是人类，也因为他们聪明、自信、善变，而且能和其他人合力完成知识性工作。”^①

二、关于投资的概念

人力资本理论的精髓就在于论证人力资本投资是促进

^① [美] 唐·泰普斯科特，《数字化成长——网络时代的崛起》，东北财经大学出版社，1999，P319。

社会进步、推动经济发展的动力。传统的会计只核算和反映物质资本投资，却把人力资本投资置之度外。尽管人们在口头上也总是说，现代的竞争归根结底是人才的竞争，但是，如果没有人力资本投资，难道人才会从天上掉下来吗？1998年11月，微软中国研究院宣告成立。不久就推出了“微软学者计划”，为国内优秀计算机人才提供奖学金等方面的赞助，按照这一计划，每年将有大约10名计算机专业的优秀博士生获得“微软学者”称号。有消息说，微软计划投资的8000万美元，主要花在人才投资上。这意思是明摆着的，微软要争抢中关村的软件人才！企业应该有战略发展的长远目标，不惜重金进行人力资本投资。网络时代的会计从某种意义上说，其本质是人力资源会计。不仅企业是如此，而且任何机构、学校都是如此，甚至整个国家又未尝不是如此！生产经营如此，科学研究又未尝不是如此！据报道，中国科学院遗传研究所人类基因组研究中心不久前成功测试出1%的人类基因内容，举世瞩目。但是现在该中心却处境尴尬：守着上亿元的固定资产，就是招不来人。

三、关于成本的概念

传统的会计学一般只计算实际发生的成本，而不计算机会成本，更不计算沉没成本。即使计算成本，也没有把重点放在人力资源成本上。未来学家尼葛洛庞蒂预言：五年内就会出现一美元的电脑。他还说，由于数字化，生活就不那么同步了。过去人们都认为大就是好。现在有了互