

会计理论专题研究

KUAI JI LI LUN ZHUAN TI YAN JIU

梁毅刚 张艳辉 编著

○研究会计基本理论

○追踪会计改革热点

○探索会计前沿问题

中国物价出版社

38

F230

L49

会计理论专题研究

梁毅刚 张艳辉 编著

中国物价出版社

2002年3月

图书在版编目 (CIP) 数据

会计理论专题研究/梁毅刚, 张艳辉著, —北京:
中国物价出版社, 2002.3

ISBN 7-80155-378-0

I. 会... II. ①梁... ②张... III. 会计学
—专题研究 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 011917 号

出版发行/中国物价出版社 (邮政编码: 100837)

地址: 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼

电话: 读者服务部 68022950 发行部 (68033577)

经销/新华书店

印刷/石家庄铁道学院印刷厂

开本/850×1168 毫米大 32 开 印张/12.25 字数/307 千字

版本/2002 年 3 月第 1 版 印次/2002 年 3 月第 1 次印刷

印数/1-1400 册

书号/ISBN7-80155-378-0/F·277

定价/22.00 元

前 言

我们生活在一个改革的时代！我们面临的是一个会计大发展的时代！

继 20 世纪 50 年代学习苏联模式建立高度统一的会计核算制度，90 年代初适应经济体制改革的要求颁布实施两则、两制，新千年之际，中国会计又掀起新一轮改革热潮：1999 年 10 月 31 日九届全国人大常委会通过了新修订的《会计法》，并于 2000 年 7 月 1 日正式实施；2000 年 6 月 21 日国务院以第 287 号令颁发了《企业财务报告条例》，于 2001 年 1 月 1 日正式实行；2000 年底财政部又正式下发了全国统一、不分行业的《企业会计制度》，先在股份公司实施，逐步推行到其他类型企业；与此同时，作为市场经济会计规范主体形式的会计准则建设也在加紧进行，1992 年财政部颁发了基本会计准则，1997 年颁发第一个具体会计准则关联方关系披露准则，截至 2001 年 11 月，共颁发、修订了 14 个具体会计准则，中国会计进入一个前所未有的大发展时期！

毋须置疑，社会主义市场经济的发展是会计改革与发展的第一推动力。经济越发展，会计越重要，每一个会计人都会为之振奋！机遇与挑战并存，会计的大变

革、大发展也给会计人员提出了诸多新的课题：对于会计实务工作者，最直接的感受是现在会计制度的门类越来越多，结构越来越复杂，内容越来越难懂，企业应适用哪种会计制度？如何尽快掌握新会计制度？会计准则与会计制度是什么关系？怎样理解和应用会计准则？等等，诸如此类问题，困惑着不少会计人员；著名会计学家 A·C·利特尔顿曾经说过：理论的作用在于解释和指导实务，对于会计理论工作者，怎样才能将理论与实践相结合，推动会计改革？会计的大发展也深深的影响会计教育，特别是大学本科教育，会计制度不断变化，会计准则越出越多，会计教材相对落后，如何培养“不落伍”的未来会计工作者？

作为长期从事会计教育和会计理论研究的我们，对这些问题进行了审慎的思考。我们认为，作为一个经济体制转轨国家，会计的改革与发展是必然趋势，我们必须以饱满的热情迎接这些挑战，正如中国会计准则委员会副秘书长陈毓圭博士所言：“经济业务在创新，市场工具在发育，仅仅依靠一个制度、一个本本就能解决所有会计问题的时代已经过去了，我们必须适应这种新的情况”。我们注意到，这次会计大改革的实质是进一步适应计划经济模式向市场经济模式转变，使会计人员由过去的“簿记”转变成为真正的“会计”。完整的会计应是一个确认、计量、记录、报告的系统，而我们过去会计教育的核心是记录和报告，对于真正发挥会计人员

职业判断能力的确认、计量过程，多数会计人员却很陌生，新的会计制度和会计准则重心正是确认、计量、报告，而这些环节深深的渗透着会计基本理论。提到会计理论，很多人认为是理论研究人员亦或是硕士、博士高学历人员的专利，我们认为作为指导实务工作的依据，无论是在职会计实务工作者还是在校大学生，都有必要掌握基本的会计理论知识，这样才能把握会计改革与发展的主线，跟上时代的步伐。令人遗憾的是市场上虽然充斥着各种会计理论，但要么西化太重，脱离实践；要么长篇累牍，晦涩难懂，真正适合在职实务人员和大学本科学生学习的少之又少，有鉴于此，我们决定结合自己多年的会计理论研究和会计教学心得，撰写一本通俗易懂、反映会计改革和发展前沿问题的会计理论读本。

按照我们的构思，本书分三个部分，第一部分为一至十章，主体内容是会计的基本理论和研究方法，主要讲述会计理论的产生与演变，现代会计理论结构，会计的确认、计量、会计呈报与信息披露，以及资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润的基本确认与计量原则，本部分注重会计基本理论与实务的联系，是本书的重点部分；第二部分为第十一章至第十六章，主要内容为会计准则和会计制度问题研究，重点讲述了会计准则基本理论与结构体系，我国会计准则和会计制度的制定，以及最新颁布的《企业会计制度》有关问题研究。本书构思之时，恰逢我国加入世界贸易组织之际，因此

会计的国际协调与国家特色成为本部分不可缺少的部分，内部会计控制是当前会计工作的一个重点，本书进行初步探讨；第三部分为第十六章至第二十章，介绍了当前会计理论发展的几个热点问题，包括衍生金融工具会计、人力资源会计、环境会计和在我国正处于初步发展的实证会计研究问题等。

正如前文所言，本书是为大多数会计人员尽快掌握和更新会计基本理论知识撰写的，因此，她适合作为大学本科、成人教育会计理论课程教学和辅助教材、在职会计人员后续教育或业余学习读物等。理论研究过程本身是枯燥的，但我们充满热情和信心，如果本书能为会计人员尽快掌握会计理论知识和为我国会计事业发展贡献微薄之力，我们将备受鼓舞，继续努力！当然，对书中谬误，敬请不吝指正，我们不胜感谢，本书在写作过程中参阅了许多专家学者的论著，在此一并表示感谢！

作者

2002年1月

目 录

第一章 会计及会计理论	(1)
第一节 会计的定义	(1)
第二节 会计理论的涵义	(5)
第三节 会计理论研究方法的构建	(12)
第二章 会计理论的演变	(21)
第一节 古代会计理论	(21)
第二节 近代会计理论	(23)
第三节 现代会计理论	(25)
第三章 会计理论的结构	(28)
第一节 会计目标	(28)
第二节 会计假设	(31)
第三节 会计信息质量特征	(37)
第四章 会计确认	(40)
第一节 会计确认的涵义	(40)
第二节 会计确认的基础	(42)
第五章 会计计量	(46)
第一节 会计计量的涵义	(46)
第二节 会计计量属性	(48)
第三节 会计计量单位和计量模式	(53)
第六章 资产及其计价原理	(57)
第一节 资产的性质	(57)

第二节	资产的计价	(62)
第三节	流动资产及其计价	(71)
第四节	存货及其计价	(74)
第五节	固定资产与无形资产及其计价	(82)
第七章	负债的确认与计量	(97)
第一节	负债的性质	(97)
第二节	负债的计价	(102)
第八章	所有者权益的确认与计量	(109)
第一节	所有者权益的性质	(109)
第二节	所有者权益的分类	(120)
第三节	所有者权益的变动	(123)
第九章	收益、收入与费用、利得与损失的确认与计量	(132)
第一节	收益的作用	(132)
第二节	两种不同的收益概念	(134)
第三节	收益的确认与计量	(140)
第四节	收入的性质和确认及计量	(142)
第五节	费用的性质及其确认与计量	(148)
第六节	利得与损失的涵义和计量	(154)
第十章	财务报告与信息披露	(157)
第一节	财务报告的涵义与作用	(157)
第二节	基本的财务报表	(160)
第十一章	会计准则基本问题研究	(175)
第一节	会计准则的定义与性质	(175)
第二节	会计准则的制定模式	(182)
第三节	会计准则与相关制度、法规的关系	(184)

第十二章	会计准则的体系与结构	(187)
第一节	会计准则的体系	(187)
第二节	会计准则的结构	(188)
第十三章	我国会计制度与会计准则的制定	(198)
第一节	会计制度的制定与改革	(198)
第二节	会计准则体系的建立	(203)
第十四章	统一会计制度研究	(212)
第一节	建立国家统一会计制度的必要性与基本思路	(212)
第二节	国家统一会计制度的内容结构及其实施	(223)
第十五章	会计准则(制度)的国际协调与国家特色	(228)
第一节	会计准则的国际协调	(228)
第二节	会计准则与制度的国家特色	(234)
第三节	对会计准则国际化的基本认识	(247)
第十六章	内部会计控制研究	(249)
第一节	内部控制的理论发展	(249)
第二节	内部会计控制目标与结构	(255)
第十七章	衍生金融工具会计	(269)
第一节	金融衍生工具的基本内容	(269)
第二节	金融衍生工具对会计理论的冲击	(278)
第三节	衍生金融工具会计规范的最新进展	(282)
第十八章	人力资源会计研究	(291)
第一节	人力资源会计研究综述	(291)
第二节	人力资源会计应用困境的几点思考	(301)
第十九章	环境会计问题研究	(305)

第一节	环境会计的历史背景与会计计量	(305)
第二节	环境会计信息的披露	(308)
第二十章	实证会计研究	(319)
第一节	实证会计概述	(320)
第二节	实证会计研究的理论基础	(324)
第三节	实证会计的研究程序	(332)
附录一：	外国著名会计学家	(341)
附录二：	外国会计专业团体	(348)
附录三：	外国重要会计理论文献	(355)
附录四：	缩略词	(365)
附录五：	英汉会计理论词汇表	(368)
外文参考书目		(378)
中文参考书目		(378)

第一章 会计及会计理论

会计理论虽然是会计学的主要部分,但是,目前关于会计理论的定义仍然有许多分歧。本章在阐述了会计定义的基础上,主要探讨理论的涵义、作用与会计理论体系。

近年来,会计研究方法备受学术界的关注和重视,遵循不同的研究方法,会导致理论研究过程和结果的不同。

第一节 会计的定义

会计的定义是对会计本质的描述,受人们认知方式的影响和社会经济、政治等环境的不断进步,对会计定义的界定并不相同。但从多种有关会计定义的论述中,不难发现有一个大致的线索,并通过对会计的不同定义来理解人们对会计本质的不同认识。这样,人们对会计定义问题产生认识上的分歧和变化,也可以得到较为合理的解释。

一、早期的一些学术观点

20世纪初,在经济较为发达的美、英等国,已经有了大量的会计人员,会计师们认为对会计职业的履行,需要职业判断,而恰当的职业判断来自平时大量的经验积累,普遍接受会计是一门艺术观点,即对经验积累形成的艺术。

曾任美国会计师协会主席、会计实务领袖人物的乔治·梅(George May),在1943年所著的《财务会计:经验总结》一书中认为,

会计是一门艺术,不是一门科学。它是一门具有广泛和多种用途的艺术。

美国注册会计师协会所属的会计名词委员会于1953年8月发表的第一号《会计名词》将会计定义为:“一种艺术,它用货币形式,对至少部分具有财务特征的交易事项,予以记录、分类及汇总并解释由此产生的结果,使之处于有意义的状态。”

就学科自身发展的历史而言,会计最初确实是作为一门技艺发展起来的,早在巴其阿勒时期就认为,复式簿记是商人成功经商所必须的一项能力或技巧。

如果认为会计是一门艺术,经验积累是履行会计职业最为重要的因素,那么,会计科学就不需要,也不可能有什么规则。1912年,美国会计学家史密斯(Alexander Smith)撰文认为,会计是一门科学,而不是一套道德标准的体系,它是经得起确定的公理的经验,并且在正确的实务中能够产生出明确的和精确的结果。史密斯关于会计是一门科学的论断,在一定程度上是对会计艺术的反对。

美国著名会计学家利特尔顿(A. C. Littleton)在《会计理论结构》一书中也认为,尽管人们并无意把会计发展成一种科学技术,但会计方法的不断完善,必然使会计不断完善,必然使会计具有某些科学性。由于应计和递延是会计方法的不可缺少的构成部分,所以会计确实具有科学地处理数据的某些特性。

科学与艺术的差别在于,科学必然要包括一些最为基本的公理和原则。认为会计是一门科学,也必然要求经审计的企业财务报表,应该是惟一的、科学的产物。那种认为不同环境下应该采用的会计程序与方法的观念,将不再适用了。

二、会计信息系统论

二次大战后,系统论和信息论所带来的新思想和新技术,打开了会计界的思路。于是,会计是“一个经济信息系统”的观点,20

世纪 60 年代起在美国出现。到 20 世纪 70 年代中后期,信息系统的观点,逐渐被理论界和实务界所接受,而成为主导地位。

会计信息系统论的观点最早出现在利特尔顿 1953 年出版的《会计理论结构》一书中,作者指出:“会计的显著目的在于对一个企业的经济活动提供某种有意义的信息”。

1966 年,美国会计学会(AAA)在《论基本会计理论》的文中,会计被定义为:“信息使用者进行有根据的判断和决策而进行确认、计量和传递经济信息的过程。”

美国注册会计师协会所属的会计原则委员会,在其中止活动前的 1970 年,曾发布了第四号报告《企业财务报表编报的基本概念与会计原则》。对会计的定义是:“会计是一项服务活动,它的职能是提供有关经济主体的数量信息,借以制定经济决策。”

1978 年,美国财务会计准则委员会(FASB)在其《论财务会计概念》中所阐述的会计定义是:“会计是计量、处理和传递有关经济单位财务信息的信息系统,根据它所提供的信息,报表使用者借以作出合理的经济决策。”

从上述有关的会计定义反映出共同的特点:会计是为报表使用者提供服务的,它所提供的是与制定经济决策相关的信息。

1989 年,国际会计准则委员会(IASC)所阐述的会计定义,也表明了会计是为报表使用者制定经济决策而提供财务信息的一项服务的观点。

会计信息系统论认为,会计在本质上是一个信息系统,它一端与信息源联系着,另一端与信息束联系着,并包含着信息获取、信息传输、信息储存、信号处理、特征提取、分类判断、反馈控制、测量显示等环节;会计用综合信息理论解决经营的企业经济效率问题,构成了为决策提供定量化信息的企业综合信息系统的主要部分;会计信息系统是企业管理信息系统中最大和最普及的子系统,企业的全体成员在某种程度上参与经济业务数据的产生,而企业各

级管理当局和责任人员都将利用有关会计信息作出经营、管理决策和评估自己的业绩,企业的外部利害关系集团则是企业财务信息的主要使用者。

三、我国关于会计定义几种观点

最早引进并主张会计是一个信息系统的我国著名会计学家是余绪缨教授。他在1980年的《要从发展的观点,看会计学的科学属性》一文中指出:“根据当前的现实和今后的发展,应把会计看成是一个信息系统,它主要是通过客观而科学的信息,为管理提供咨询服务”;我国著名会计学家葛家澍在1983年的《关于会计定义的探讨》一文中给会计下了如下的定义:“会计是旨在提高经济效益,加强经营管理和经济管理而在每个企业、事业机关单位范围建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统”

我国著名会计学家杨纪琬教授和阎达五教授在1980年的《开展我国会计理论研究的几点意见——兼论会计学的科学属性》一文中指出:“无论从理论上看还是从实践上看,会计不仅是管理经济的工具,它本身就是具有管理职能,是人们从事管理的一种活动”。此后,两位教授著书立说,形成了比较系统的“会计管理活动论”。“会计管理活动论”认为,“会计”和“会计管理”是同一概念,“会计管理”是“会计”这一概念内涵的深化,反映了会计工作的本质属性,是同一概念的发展;广义的会计管理包括会计信息的处理过程,即组织会计信息的验收、加工、贮存、审查、转化、输送以及结合这一过程对经济活动的合理、合法和有效性进行的审查与监督;无论从历史还是从现实来看,会计工作都是一种管理活动,它的核算和监督内容以及要达到的目的受会计制度所制约。“会计管理活动论”还认为,会计管理与财务管理是按不同标准对管理进行的分类,会计管理是指会计人员(机构)运用一系列会计方法对投入再生产过程的资金及其实施的管理,其目的是提高经济效益;财务

管理应理解为“财务”的管理。

“会计控制论”是我国著名会计学家杨时展和郭道扬教授对会计进行历史地考察,在详细分析现代会计环境以及未来经济发展的基础上形成的系统化会计定位理论。总的来看,“会计控制论”认为,自古以来,会计最根本的目的就在于反映、控制经济活动,现代会计最根本目的在于控制企业的经济活动,以完成企业对各种受托人的受托责任;现代企业经济效益目标的提出、调整、实现不能脱离现代企业会计这一控制系统的运行,没有现代会计,而要提高经济效益,是无法想象的;现代会计是一种以认定受托责任为目的,以决策为手段,对一个实体的经济事项按公认会计原则与标准,进行分类、记录、汇总、传达的控制系统;会计控制是一种全面控制,它必须把过去、现在与未来结合在一起,必须把微观、中观与宏观结合在一起,必须把事前、事中与事后的控制结合在一起;会计控制包括三种基本层次,即组织制度控制、电子计算机控制与经营循环控制;会计系统可以分为反映系统和控制系统,其中,反映系统包括信息输入、信息确认、制证、计量、记录、归类、组合、测试、编报、储存及信息输出等环节,控制系统又可以分为经营循环控制分支系统和决策过程控制分支系统。

“会计信息系统论”、“会计管理活动论”和“会计控制论”都有其自身的合理性,它们的差异主要是观点上的,即对会计的解释不同,它们对我国会计理论的发展产生了深远的影响,并从不同角度促进了会计为经济服务的作用的发挥。

第二节 会计理论的涵义

一、会计理论的定义

会计理论虽然是会计学的主要组成部分,会计界对会计理论的探讨已有几十年之久,但是,目前关于会计理论的阐述仍然有许

多分歧意见,有关会计理论的定义,在认识上并不一致。

原因之一,“理论”一词本身是多义词。《韦氏新国际词典》(1983年)对理论的定义是:“原则的系统阐述”和“在某种程度上可以证实的、特定可观察到的现象的显而易见的关系准则或根本原则”。按照《韦氏新国际词典》的定义,理论是一组由不同层次、不同种类的原则构成的体系,它为研究和探索提供指南。利特尔顿将理论表述为“对实务(事实和行动)的解释”和“行动的理由”。按照利特尔顿的解释,理论一方面要解释现存的各种现象;另一方面要为人们具体采取某种方式的行动提供一种解释。

原因之二,会计理论,一方面从词源学来看,会计理论是由“会计”和“理论”两词复合而成,所以不同的学者对会计理论有着多种不同的解释,且分歧较大;另一方面由于现代会计理论正处于迅速发展时期,一些分歧意见的存在乃是不可避免的。

原因之三,在认识理论的涵义及功能时,哲理上,有三个思想根源:归纳主义论、工具论和现实主义论。会计学家对会计理论的界定是在上述认识根源基础上完成的,研究者个人在研究方法上的偏好、对研究立场的不同理论以及各自不同的价值取向,其会计理论定义的表述自然不同。

上述情况必然会对会计理论的学习和研究带来不少困难,但同时说明会计理论有研究的价值。本节只介绍几种较为流行的会计理论书籍中的关于会计理论的定义和解释。

利特尔顿认为:“会计理论通过在会计中清晰地思维提供帮助来证实其自身存在的合理性,……会计理论的职责是对信念和惯例加以批评性分析,阐明经验与推广最佳经验,并引导会计工作的起源和结果的直接关注……理论的性质就是解释,……理论的最主要特征通常就是解释。”可见利特尔顿所说的理论即解释,包括猜想到科学知识,即从现象的观察、假设到定理的形成。在财务会计中,利特尔顿所说的科学知识即用文字表述的,可解释并指导会