

■ 中南财经政法大学会计学术文库

会计理论发展通论 (中册)

KUAIJI LILUN FAZHAN TONGLUN

许家林 主笔



经济科学出版社
Economic Science Press

中南财经政法大学会计学术文库

会计理论发展通论

(中册)

许家林 主笔

经济科学出版社

目 录

上 册

第一篇 会计理论发展篇	1
第一章 会计科学理论与研究内容	3
一、理论的基本元素	3
二、会计理论的理解与认识	7
三、会计理论的基本类别	18
四、会计理论的功能与作用	25
五、会计理论的基本内容	32
主要参考文献	53
第二章 会计的产生与发展概说	56
一、会计产生于社会经济发展需要	56
二、会计随社会经济的发展而发展	57
三、会计发展阶段的划分和特点	65
主要参考文献	77
第三章 会计理论在西方的发展	81
一、早期会计思想与会计理论的初步形成	81
二、中世纪后期簿记理论的缓慢发展	91
三、近代会计理论的逐步形成	104
四、现代会计理论的全面发展	123

五、现代西方会计理论的主要成果	135
六、影响西方会计理论发展的重要事件	164
主要参考文献	166
第四章 会计理论在中国的发展	170
一、20 世纪初期的会计理论研究	170
二、20 世纪 20~40 年代的会计理论研究	182
三、20 世纪 50~60 年代的会计理论研究	191
四、20 世纪 70~80 年代的会计理论研究	198
五、20 世纪 90 年代中期前后的会计理论研究	204
六、世纪之交的会计理论研究	209
七、新中国成立后会计理论发展分期的学术观点	218
八、世纪百年的中国会计理论发展：简要结论与启示	222
主要参考文献	227
第五章 会计理论研究的学术派别	230
一、理论与研究与学术派别	230
二、会计理论研究的主要学术流派	234
三、会计本质认识的主要学术观点	244
主要参考文献	263
第六章 会计理论重要学说的形成与发展	265
一、拟人会计说	265
二、静态会计说	275
三、动态会计说	285
四、组织会计说	303
五、真实收益会计说	313
六、信息经济会计说	332
七、决策有效会计说	341
八、证券市场研究会计说	356
主要参考文献	372

第七章 影响会计理论发展的重要因素	383
一、推动会计理论发展的会计专业人士	384
二、有助于会计理论形成的专业文献	416
三、服务于会计事务的相关组织	435
四、体现会计理论研究成果的会计规范	441
五、服务于会计理论研究的专业媒体	443
六、影响会计理论发展的会计环境	458
七、会计发展与人类社会经济发展	466
主要参考文献	469

中 册

第二篇 会计理论结构篇	473
第八章 会计科学理论体系的构建与创新	475
一、会计科学理论的学科地位与发展	475
二、会计科学理论体系的结构研究	488
三、会计科学理论的特别视角研究	496
四、会计科学理论研究的基本观念	505
主要参考文献	506
第九章 财务会计理论的基本结构	508
一、财务会计理论结构的研究概说	508
二、财务会计理论结构的基础：财务会计概念框架 及其研究	518
三、财务会计理论结构的形成逻辑	561
主要参考文献	581
第十章 财务会计理论的基本要素	583
一、财务报表的目标	583
二、会计信息的质量特征	597

三、财务报表的要素	609
四、财务报表要素的确认与计量	620
主要参考文献	651

第三篇 专项会计理论篇 655

第十一章 会计计量理论 657

一、会计计量的历史回顾	657
二、会计计量的内涵与理论结构	670
三、会计计量的作用与原则	687
四、会计计量的影响因素	692
五、会计计量属性的选择	699
主要参考文献	727

第十二章 会计权益理论 735

一、权益的概念和性质	735
二、权益理论的形成及其地位	739
三、会计权益的主要理论	743
四、结论与思考	760
主要参考文献	762

第十三章 产权会计理论 764

一、产权与契约理论	764
二、产权理论与会计理论的交互发展	769
三、产权会计理论学派的发展与现状	773
四、契约会计理论的形成与发展	779
五、产权与契约会计理论的深入研究	801
主要参考文献	802

第十四章 实证会计理论 805

一、实证会计理论研究的形成与发展	805
二、实证会计理论研究的基础概念	815

三、实证会计理论研究的一般程序	826
四、中国的实证会计研究进展——证券市场会计与 财务问题	842
五、中国的实证会计研究进展——管理会计问题	882
六、中国的实证会计研究进展——审计领域相关问题	885
七、中国的实证会计研究进展——会计规范建设问题	895
主要参考文献	897

下 册

第十五章 事项会计理论	909
一、事项会计理论的提出	909
二、事项会计理论在西方的发展	910
三、事项会计理论在我国的研究	932
四、事项会计：立论基础、特点与应用平台	938
五、事项会计理论：局限与改进	953
主要参考文献	962
第十六章 价值链会计理论	967
一、价值链管理观念下会计信息的供给与需求	968
二、价值链会计的形成背景	972
三、价值链会计的研究现状	976
四、价值链会计的理论框架	988
五、基于价值链管理要求的会计信息系统重构思考	997
主要参考文献	1001
 第四篇 会计理论创新篇	1007
第十七章 科学技术革命与会计理论创新	1009
一、科学技术进步与会计	1009

三、古代法律制度与会计思想发展	1142
四、近代法律制度与会计记录技术的创新	1147
五、现代会计法律制度与会计理论体系的形成	1152
六、法律制度变迁与会计理论发展的辩证思考	1155
主要参考文献	1165
第二十一章 计量学科发展与会计理论创新	1168
一、数学发展和会计理论的发展	1168
二、统计学发展和会计理论的发展	1180
主要参考文献	1191
第二十二章 相关人文学科与会计理论创新	1194
一、哲学和会计理论的发展	1194
二、伦理学和会计理论的发展	1207
三、行为科学和会计理论的发展	1220
四、史学和会计理论的发展	1234
五、金融学和会计理论的发展	1243
主要参考文献	1250
第二十三章 可持续发展观念下的会计理论创新	1255
一、可持续发展理论与资源会计	1255
二、相关领域里的研究态势分析	1258
三、资源会计的研究目标与研究方法	1264
四、资源会计的基本理论认识	1268
五、资源会计的学科价值与未来发展	1279
主要参考文献	1281
附录	1285
附录 A 主要会计理论文献年表	1287
一、20 世纪前西方有关国家的主要会计理论文献	1287
二、20 世纪后西方有关国家的主要会计理论文献	1300

三、中国的重要会计文献	1322
四、有关国际组织的重要会计文献	1330
主要参考文献	1331
附录 B 主要会计职业组织简表	1336
附录 C 主要会计研究报告简表	1345
附录 D 主要会计规范简表	1346
附录 E 主要会计专业期刊简表	1352
索引	1361
主要会计专业人士姓名汉英索引	1363

包括如实表述、实质重于形式、中立性、谨慎和完整性，并将及时性作为相关和可靠信息的制约因素加以考虑，提出三项有关可靠和相关信息的约束条件，即及时性、效益大于成本、在不同质量特征之间的权衡。

(2) ISAR 关于会计信息质量特征的研究及成果。1989 年，联合国会计与报告国际标准政府间专家工作组（Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting，简称 ISAR）正式发布了《财务报表的目标与概念》（Objectives and Concepts Underlying Financial Statements）。该文件的第二部分提出，有用信息的特征包括相关性、可靠性、可比性、可理解性与提供有用信息的限制条件五个方面：相关性包括及时性、重要性、预测价值与反馈价值；可靠性包括真实反映、实质重于形式、中立性、审慎和可核性；可比性意在确保使用者能够以一种有意义的方式对财务数据进行横向和纵向的分析；可理解的信息意味着使用者能够了解它的实质与意义；有用信息的限制条件包括成本与收益原则、报告实体的大小和保密性。^①

3. 我国的会计信息质量要求

(1) 早期的原则要求。20 世纪 90 年代以前，我国会计界并没有将会计信息质量特征作为一个专门的研究对象去研究。只是在相关的会计制度中，均对编制财务报表规定了基本要求：一是数字真实，即必须以账户记录为依据；二是内容可靠，即不得臆造数据；三是项目齐全，即所有报表项目均需要列完整；四是编报及时，即月报、季报与年报必须在规定上报期限内报出，不得延误。

(2) 《企业会计准则（1992）》的要求。1992 年 11 月 30 日发布的《企业会计准则》中，我国并没有明确提出“会计信息质量

^① 联合国贸易与发展会议，刘刚等译：《联合国国际会计和报告标准——财务报表的目标与概念》，中国财政经济出版社 2002 年版，第 1～48 页。

特征”，但是规定了12条会计核算的一般原则，主要体现在第二章“一般原则”的第十条至第二十一条中，即客观性、相关性、一致性、可比性、及时性、明晰性、划分收益性支出与资本性支出、配比、权责发生制、历史成本、谨慎性和重要性。它可以说基本上体现了财务报表所提供信息的质量要求和特征。^①

(3)《企业会计准则(2006)》的要求。2006年2月15日，财政部正式发布的《企业会计准则——基本准则》，在第二章“会计信息质量要求”第十二条至第十九条中，明确规定了会计信息八个方面的质量要求，主要包括可靠性、相关性、明晰性(可理解性)、可比性(包括一致性)、实质重于形式、重要性、谨慎性(审慎性)和及时性。^②

(三) 会计信息质量特征的基本内涵

有关会计信息质量特征的具体内涵，不同国家、组织和地区的会计准则制定机构均有不同的理解与认识，下文对其涉及的主要要求进行分析。^③

1. 会计信息质量的主要特征

在会计信息质量特征体系中，相关性和可靠性是会计信息质量的两大主要特征。两者既有各自的内涵要求，又有一定的联系。

(1) 可靠性。可靠性是指财务报告所反映的会计信息应使决策者足以信赖。它要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。它要

^① 《企业会计准则》(1992)，<http://www.casc.gov.cn>，2007-08-15。

^② 中华人民共和国财政部制定：《企业会计准则(2006)》，经济科学出版社2006年版，第2页。

^③ 魏明海、龚凯颂主编：《会计理论》，东北财经大学出版社2001年版，第78~82页；葛家澍、林志军著：《现代西方会计理论》，厦门大学出版社2001年版，第107~111页。

求会计信息要避免错误并减少偏差,忠实地表达企业的财务状况和经营成果。可靠性反映了会计信息的真实程度,其具体要求有真实性、可核性和中立性三个方面。真实性是指会计信息应能如实地反映其所要表达的现象或状况。真实性并不要求会计信息百分之百地反映客观实际,事实上,会计信息往往是近似计量的结果,而不是精确计量的结果。可核性是指会计信息应当具有可重复验证的特征,也叫可验证性,即对同一会计事项,由不同的人依据相同的方法和程序,应当得出相同或基本相同的结论。现行财务报表以历史成本为主要计量属性,可以保证会计信息的可核性。中立性是指会计人员在根据会计准则选择会计方法和程序时,要考虑所提供的信息是否对决策者有用,而不能根据个人的偏好或为了其他不正当的目的,故意去选用会计方法或歪曲会计信息。中立性要求会计人员要站在客观的立场上,不偏不倚地选择会计方法。

(2) 相关性。相关性是指财务报告所提供的会计信息应与投资者、债权人和其他部门或人员所做的投资、信贷和类似的决策有关。它要求企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。相关性反映了会计信息对决策的影响能力,其具体标志主要有预测价值、反馈价值和及时性三个方面。预测价值是指会计信息能增强决策者的预测能力,能帮助决策者预测未来事项的可能结果。反馈价值是指会计信息能帮助决策者证实或更正过去决策时的预期结果。

(3) 两者关系。相关性和可靠性之间的关系是:有用的会计信息既要相关又要可靠;越是可靠的信息,其相关性也越大;而相关性越大的信息,其可靠性也应当越强;凡是对决策起了作用的信息肯定既具有相关性,又具有可靠性。由于不同的信息使用者对相关与可靠有不同的偏好,因此,其对信息质量的相关性和可靠性也有不同的偏爱,有的使用者更关心相关性,而有的使用者则更关心可靠性。同一信息使用者在不同的时期,对相关性和可靠性的侧重也

有所不同。

2. 会计信息质量的其他特征

会计信息质量的其他主要特征有可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、稳健性和及时性等，其基本内涵如下：

(1) 可理解性。可理解性（又称明晰性）是指企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务会计报告使用者理解和使用。它要求财务报告所提供的信息，对于那些对企业的经济活动具有合理程度的知识，而且自身又愿意花适当的精力去研究会计信息的人士，应当是可以理解的，这是使会计信息有用的前提条件。会计信息实现可理解性的条件体现在两个方面：一是会计人员的信息表达方式；二是信息使用者的知识水平和理解能力。

(2) 可比性。可比性（包括一致性、一贯性）是指企业提供的会计信息应当具有如下特点：经济情况相同时，提供的会计信息应当相同；如果经济情况不同，会计信息应能反映其差异。因此，它要求同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更，确需变更的，应当在附注中说明；不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比。

(3) 实质重于形式。实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

(4) 重要性。重要性是指提供的信息要能够影响会计信息使用者的决策，它也是会计信息的约束条件。它要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。重要性的内涵包括两个方面：一是从性质上看是重要的，即只要该事项发生就可能对决策有重大影响时，就属于具有重要性的事项。二是从数量上看是重要的，即当该事项的发生达到一定数量则可能对决策产生影响，则被认为是重要的事项。因

此,凡是重要的事项都必须单独予以提供。判别某项会计事项是否具有重要性,在很大程度上取决于会计人员的职业判断。

(5) 稳健性。稳健性(又称审慎性)是指企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时,应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

(6) 及时性。及时性是指企业对于已经发生的交易或者事项,应当及时进行会计确认、计量和报告,不得提前或者延后。它要求会计信息应在使用者失去影响决策能力以前予以提供,如果会计信息提供过晚,已失去决策的时机,信息的相关性将会大打折扣,甚至完全没有用处。及时的信息不一定相关,但相关的信息必须及时提供,否则,相关的信息也就变成不相关的了。在某些情况下,为了保证信息的及时性而牺牲一些精确性是允许的,因为迅速得出的近似值往往要比花费更长的时间所得出的精确信息更有用。但如果因及时性而在很大程度上牺牲了可靠性则是不允许的,因为可靠性牺牲的太多,就会影响信息的有用性。

3. 会计信息质量的相关要求

会计信息质量除了前述的主要特征外,还有效益大于成本与如实反映两个方面的相关要求。

(1) 效益大于成本。效益大于成本是提高会计信息质量的一个约束条件,它指企业从所提供的会计信息中所获得的效益应大于其为提供信息所花费的成本。它是对会计信息的普遍性约束条件,而且在性质上主要是一个数量方面的约束条件。有些会计信息可能是有用的,但如果所花费的成本过高就不值得提供。有时只花费不多的成本便可获得很多的信息,但如果这些信息对决策的用处不大,也就不必提供。

(2) 如实反映。如实反映是指对一项数据或者说明,符合它意在反映的现象。这里面有两个相关的问题:一是反映真实性的程度;二是注重对精确性与不肯定性的理解。

(四) 会计信息质量特征的比较与未来发展

1. 会计信息质量特征要求的比较

通过前文分析,可对不同国家会计准则制定机构及其相关国际会计组织对会计信息质量的要求进行比较分析,如表 10-3 所示。

表 10-3 会计信息质量特征比较

会计信息质量特征	中国	FASB	ASB	AcSB	AASB	IASC	ISAR	合计
相关性	√	√	√	√	√	√	√	7
可靠性(真实性)	√	√	√	√	√	√	√	7
可理解性(明晰性)	√	√	√	√	√	√	√	7
可比性(含一致性)	√	√	√	√	√	√	√	7
及时性	√	√	√	√	√	√	√	7
重要性	√	√	√		√	√	√	6
稳健性(谨慎性、审慎性)	√	√	√	√		√	√	6
如实反映		√	√	√		√	√	5
中立性		√	√	√		√	√	5
预测价值		√	√	√			√	4
反馈价值		√	√	√			√	4
实质重于形式	√					√	√	3
可验证性		√		√			√	3
完整性			√			√		2
避免重大错误			√					1
充分披露			√					1
合计	8	12	14	11	6	11	13	

资料来源:许家林、龚翔等著:《中国会计准则体系建设:发展·比较·协调》,立信会计出版社 2006 年版,第 279 页。

从表 10-3 关于质量特征的比较来看, FASB、IASB、ASB 和 ISAR 大多数质量特征是一致的, 而我国没有明确反馈价值、预测价值、可核性和中立性等会计信息质量特征。从各质量特征的相互关系看, 会计信息质量特征是一个存在内在联系的多层次、完整的质量特征体系。相关性、可靠性、可理解性和可比性一般作为会计信息质量的主要特征, 其他质量特征都从属于这些质量特征。成本效益原则是指从信息中派生出来的效益应当超过提供它的成本, 这是一个普遍存在的限定因素, 但我国没有提出这一会计信息质量特征。

2. 会计信息质量特征的未来发展

尽管西方各国的会计准则制定机构以及相关国际会计组织都规定了各自的会计信息质量特征, 并已起到了应有的作用。但从总体上看, 还存在一些缺点。除了各个质量特征之间的关系不是非常明确外, 对会计信息质量的表述也具有某种程度的“模糊性”, 即使是构成会计信息决策有用性两大特征的相关性和可靠性, 也是两个含义不能确指的概念。以相关性为例, 多数人认为会计信息的相关性包括一般相关和特殊相关, 目前的会计信息早已达到了一般相关的要求, 即目前编报的通用财务报告已经能够基本满足现有的和潜在的投资者和债权人以及其他使用者的一般决策需要, 但还远远达不到使用者进行特殊决策的要求, 而且根本就不可能满足。

此外, 会计信息的质量特征不是不变的, 它们也会受到编制财务报告时的经济、法律、政治和社会环境的影响, 特别是科技环境变化导致的获得信息的技术方式、传递载体和传递时限等因素发生变化时, 有些特征就应当改变。因此, 继续深入地研究会计信息质量特征的要求并不断地体现到相应的会计准则之中, 是一项长期的任务。

三、财务报表的要素

(一) 财务报表要素的价值与确立要求

1. 要素与财务报表要素

所谓要素,一般是指某一事物总体中必要的(或体现其特征的)组成部分,它是构成事物的必要因素。财务报表要素就是构成财务报表的必要因素,是构成财务报表的“材料”,也就是财务报表所包含的各类项目。财务报表要素指的是大类,诸如资产、负债等,各大类所包含的各个特定经济事项是项目。财务报表要素也叫会计要素,它们在本质上没有区别,仅仅是认识归纳的角度不同。财务报表要素主要是从财务报告目标出发,对会计信息经济特征所作的基本分类。它是设置会计科目、规范会计核算指标体系,以及编制财务会计报表的理论依据。

财务报表要素是人们对会计或财务报表所考察和反映的内容进行适当分类所赋予的称谓,它既是财务报表借以构成的“积木”,也是财务报表项目的基本分类,是把会计对象用会计特有的语言加以表达的一种结果。基本要素是报表项目的概括性分类或财务信息群体的分类基础,而每一类别都具有会计上的特定含义和计量特征。为了提供有用的财务信息,会计理论界和职业界长期以来对财务会计和财务报表的基本要素的含义、内容及其确认与计量问题进行了大量的研究,而且作了诸多表述。

2. 财务报表要素确定的基本要求

在现代会计理论体系中,财务报表要素具有重要的地位。它既是最基本的会计概念,也是财务会计概念结构中的重要内容之一。在财务会计概念结构中,财务报表要素是会计信息质量特征的表现