

KUAI JI GUI FAN LI LUN JIE GOU

会计规范 理论结构

王开田 / 著



中国财政经济出版社

会计规范理论结构

王开田 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计规范理论结构/王开田著. —北京: 中国财政经济出版社, 2001.5

ISBN 7 - 5005 - 5030 - 8

I . 会… II . 王… III . 会计准则 - 理论研究
IV . F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 07676 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@dr.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 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

850 × 1168 毫米 32 开 10.125 印张 240 000 字

2001 年 3 月第 1 版 2001 年 3 月涿州第 1 次印刷

印数: 1 - 3 000 定价: 20.00 元

ISBN 7 - 5005 - 5030 - 8 / F · 4497

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

现代会计区别于传统会计的显著标志就是其理论性。何谓会计理论，其结构如何？一直是会计学家必须回答的问题。一些专家倾其毕生之心血，孜孜以求，上下探索，推动着现代会计不断进步与发展，使会计文化底蕴越积越厚。

20年前我从广袤的田野冥冥之中走进会计学王国的大门，不知何为会计，更不知何为会计理论。四年大学会计专业的熏陶，明白了一点会计是什么。从学生到教师的转变，面对像我昨天一样的学生，我开始翻阅潘序伦、葛家澍、余绪缨、娄尔行、徐政旦、李宝震、杨纪琬、毛伯林、杨时展、阎达五、吴水澎、郭道扬、朱元午等先生的著作论文，似懂非懂，朦朦胧胧，如读天书，久而久之，感到会计是门逻辑性严密的科学，有厚实的理论支撑，于是我就开始动笔表述自己的感知。承蒙一些刊物的厚爱，给了我巨大的鼓励，潜心研究，不为商潮所动，然而越研究越感到自己无知。厦门大学会计系许多专家教授的论著，如一只无形的手，在牵引着我，又像甘露滋润着求知的心田。于是，我不顾一切，慕名投奔厦门大学，好像伊斯兰教徒朝拜“麦加”。

充满南国风情的厦门大学校园，依山傍海，花香四季，使人心旷神怡，遐想翩翩，在敬爱的导师吴水澎、葛家澍等著名会计学家的指导下，我开始了对会计理论系统的学习思考，什么是会计理论，其范畴为何？这些范畴之间又有何内在的逻辑关系？这些问题一直缠绕着我，激荡着我去研读佩顿、利特尔顿、贝克考

2 会计规范理论结构

伊·亨德里克森、钱伯斯等世界会计名家的论著，重温葛家澍、余绪缨、常勋、吴水澎、娄尔行、杨纪琬等先生的学说，逐步理出一个头绪，感到会计理论就是人们对会计这一客观事物的理性化、系统化的认识，这一认识是借助于相关概念和范畴来体现，例如，会计本质、会计目标、会计对象、会计职能、会计假设、会计原则、会计制度、会计职业道德、会计行为等。这些范畴的有机连结则成为会计理论体系或结构。关键是什么为有机？有机就是事物之间的内在逻辑关系。人们观察的视角不同，思维的逻辑路径不同，对同样的范畴，可能组成不同的理论结构，按照会计是个行为过程这一会计的本质，排列组合会计范畴，则将会计理论组合为三个层级，其一是会计基本理论，即描述、解释、说明会计现象，回答会计是什么的问题；其二是会计规范理论，阐明会计应该怎样开展行为才是科学、合理的，回答会计应该怎样而不能怎样的问题，将会计行为框定在一定的边界内；其三是会计行为理论，指出会计如何开展行为，借用什么手段和方法行为，回答会计如何做和做什么的问题。在这三者中，会计基本理论是会计理论体系的基石，正因如此才能称其为会计。会计规范理论在会计基本理论的基础上确定会计的行为范式 and 路径，会计行为理论是在会计行为范式和路径的基础上，确定会计行为手段和方法，以实现会计行为目标。会计基本理论，是关于会计哲学的问题，是一种纯理性的逻辑推理与判断，最为抽象。会计行为理论是对会计行为过程和方法的描述，比较抽象。我在厦门大学攻读博士学位期间，作了初步的研究，而会计规范理论，我思考多年，逐步形成了如下理念：

1. 会计规范的性质。首先明确什么是会计规范，为什么要对会计进行规范，它与会计的性质、目标有何内在联系，如果不规范会计，其后果若何。

2. 如果要规范会计, 谁来规范会计, 规范谁。

3. 怎样对会计进行规范, 对会计规范什么。

4. 怎样实现会计规范, 即采用什么方法和方式使会计规范范式得以实现, 实现会计规范的目标。

将这些理念连结起来, 则为会计规范性质→会计规范主体→会计规范客体→会计规范范式→会计规范范式实现手段。以会计规范性质为逻辑起点, 按照实践→认识→实践的思考路径逐步推演, 以会计规范范式实现手段为逻辑的终结, 则形成了一个较为完整的会计规范理论结构。本书正是依此而展开。

本书第一章为会计规范的性质, 回答什么是规范, 为什么规范会计等基本问题; 第二章为会计规范要素, 阐述会计规范主体的性质和指向, 会计规范客体和特征, 描述了会计规范一般程序方法; 第三章会计法律规范, 开始研究会计规范客体的方法, 鉴于会计人的特殊性, 以法律的方式对会计进行刚性、外在的显性规范; 第四章为会计伦理规范, 即鉴于会计人的共性, 即人性, 以伦理的方式对会计进行软性的、隐性的规范; 第五章会计技术规范, 即对会计技术本身的规范。会计是一种规范化了的技术。第六章会计准则规范和第七章会计制度规范, 这两部分都是对会计技术应用的规范, 指出会计技术如何选择和运用才是科学合理的。第八章会计规范理论结构, 是对会计规范范式的理论总结和升华, 阐明会计规范的实质, 内容和内容间的相互联系, 勾勒出一个完整的会计规范理论结构, 并总结出其本质特征。第九章会计规范实施机制, 则是研究会计规范理论如何应用, 应采用什么手段, 才能使会计规范范式得以实现, 是对会计规范理论的实践化。

本书是我多年思考的结果, 在南京大学国际商学院博士后流动站, 在许多老师的鼓励、指导和帮助下, 我才有勇气将其表述

出来，作为博士后工作期间的阶段性成果。但由于动手时间较仓促，特请我的三位多年同事和助手王勇副教授撰写第五章，武华清副教授撰写第六章，姜权硕士撰写第七章，最后由我修正，揉合为一体。书中难免有许多错误之处，敬请同仁批评指正。

本书得以出版，感谢我的母校厦门大学恩师对我的培养，感谢南京大学国际商学院茅宁、朱元午等教授及有关博士、博士后的指导和帮助，感谢南京财经大学（筹）及其会计学院的有关领导、学者的支持！感谢中国财政经济出版社郭兆旭等同仁的支持与帮助！

王开田于南京大学博士后流动站

南京财经大学会计学院

2000年12月31日

目 录

第一章 会计规范的性质·····	(1)
第一节 会计规范的定义·····	(1)
第二节 会计规范的必要性·····	(4)
第三节 会计规范的作用与特点·····	(38)
第二章 会计规范要素·····	(45)
第一节 会计规范要素的定义·····	(45)
第二节 会计规范主体·····	(47)
第三节 会计规范客体·····	(67)
第四节 会计规范程序与方法·····	(77)
第三章 会计法律规范·····	(83)
第一节 会计法律规范的性质·····	(83)
第二节 会计法律规范的历史变迁·····	(91)
第三节 会计法律规范的国际比较·····	(105)
第四节 会计法律规范的范式选择·····	(107)
第五节 会计法律规范内容结构·····	(115)
第六节 会计法律规范特征·····	(119)
第四章 会计伦理规范·····	(122)
第一节 会计伦理规范的本质·····	(122)
第二节 会计伦理规范的价值·····	(126)
第三节 会计伦理规范的基本范畴·····	(129)

2 会计规范理论结构

第四节	会计伦理规范的特征·····	(137)
第五节	会计行为法律规范与伦理规范的关系·····	(142)
第五章	会计技术规范 ·····	(148)
第一节	会计技术规范的形成与发展·····	(149)
第二节	会计记录规范·····	(156)
第三节	会计确认规范·····	(164)
第四节	会计计量规范·····	(172)
第五节	会计报告规范·····	(177)
第六节	会计技术规范的特征·····	(189)
第六章	会计准则规范 ·····	(193)
第一节	会计准则规范的起源与发展·····	(193)
第二节	会计准则规范的实质：多维视角·····	(207)
第三节	会计准则规范的结构·····	(214)
第四节	会计准则规范的内容·····	(220)
第五节	会计准则规范的特征·····	(224)
第七章	会计制度规范 ·····	(229)
第一节	会计制度规范的性质·····	(229)
第二节	会计制度规范的历史演进·····	(234)
第三节	会计制度规范的内容与形式·····	(246)
第四节	会计制度规范的特征·····	(250)
第八章	会计规范理论结构 ·····	(253)
第一节	会计规范理论结构的定义·····	(253)
第二节	会计规范理论结构框架·····	(259)
第三节	会计规范理论结构链·····	(266)
第四节	会计规范理论结构特征·····	(270)
第九章	会计规范实施机制 ·····	(277)
第一节	建立会计规范实施机制的意义·····	(277)

第二节 建立会计规范实施机制的原则·····	(285)
第三节 会计规范实施机制结构·····	(295)
主要参考书目·····	(309)

第一章 会计规范的性质

第一节 会计规范的定义

一、规范

规范一词，则由“规”与“范”两字所组成。“规”是校正圆形的用具，如郑玄笺：“规者，正圆之器也”。规还指规则、章程、典范等。^[1]规常与“矩”连用，即规矩。“矩”是古代画方的用具，就是现代的曲尺，如《周髀算经》卷上云：“圆出于方，方出于矩”。矩也指法度，如循规蹈矩。^[2]正所谓没有规矩，不成方圆，世上万物非方即圆，非圆即方。将规矩引入人类社会，它代表了某种特定的社会秩序、等级结构和行为标准或范式。人类的行为只有在一定标准、规矩约束下，社会才能有序、才能协调和发展。“范”与“模”经常连在一起，范指的是模子如古人云“今夫陶冶者，初埴填作器，必模范为形，故作之也”^[3]，范从竹，如陈皓集所言“范字当从竹，以竹曰范，范金，为形范以铸金器也”^[4]，模则从木，用木制作的器具，两者均为制造器物的模型，模范现在即是指榜样、典范、示范、供人们效仿，成为人们行为的标准或尺度。规范一词，是指“约定俗成或明文规定的标准”^[5]。它是调整社会或个人行为的手段，具体地讲，则是“确定个人和社会相互关系的原则和规则，并且这些原则和规则

还在法律及其他法令、风俗习惯对社会要求中固定下来，它是由社会建立起来的，并由社会加以改变的”^[6]。规范的意义在于调节人们的社会行为达到和谐协调，调节人们的社会关系达到均衡不至于发生冲突，从而使行为得以正常进行下去，使社会保持有序状态。所以为营造合意的社会政治、经济环境，对任何人类活动都必须建立科学的规范机制。建立科学的规范机制向来为社会管理者的首要任务，只有规范机制科学、健全，才能保持社会的稳定、繁荣与发展。人类历史上的任何社会动荡或战争，都是因为规范机制遭到破坏、社会处于无序状态所致。因此研究规范理论，探寻建立科学合理的规范结构体系途径，保证社会运行的有序化，具有重大的社会意义。

二、会计规范

会计规范，是指社会一般规范在会计实践中的应用。“将规范引伸到会计领域即为会计规范。”^[7]至于具体定义，因人们的价值取向不同，视角各异，而定义纷繁。如有人定义为：“会计规范，是指协调、统一会计处理过程中对不同处理方法作出合理选择的假设、原则、制度等的总和。”^[8]这是从会计规范的功能进行定义；“会计规范是在会计领域内起作用的一种社会意识形态，具有公认性、统一性、客观性、广泛适用和反复适用性；作为一种标准，它帮助会计人员解决如何工作的问题，为评价会计工作提供客观依据；作为一种机制，它是保障和促进会计活动达到预期目的的一种制约力量”^[9]，这是从特征和效用角度下定义。“会计规范指所有能对会计实务起约束作用的原则、准则、法规、条例和道德的总和，是应会计实践活动的需要而发展起来而又用于指导和约束会计行为的准绳，它是连结会计理论目标与会计实务的桥梁和纽带。”^[10]这是从形式和目的的角度定义。“会计规范就

是会计标准，直接地看，会计规范是会计行为标准，从最终的效果来看，会计规范实际上就是会计信息标准。”^[11]这是从会计信息的质量要求界定。我们认为，这几种定义都有合理性，即从性质、功能、效用、特点等方面加以抽象概括，可以讲概括了会计规范的本质特征。然而对会计学科本身，即会计学科自身发展的内部性要求几乎没有涉及，这不能不说是一大缺漏，因为规范不仅因外部的需要而建立，更重要的是因为内部矛盾的发展而需要。如果没有内部矛盾的发展而需要，也就不可能有其规范，没有其规范就无逻辑可言，也就不成为科学，因为“科学是关于自然和思维的知识体系”^[12]，科学是有规律可循的，其本质就在于其内部规范性具有缜密的逻辑性。会计学作为一门独立的科学，也应有自身的内部规定性。因而我们可将会计规范定义为：会计规范是会计在漫长的社会实践中，依据其自身的特点，为满足实现会计目标内部需要以及为满足会计外部的要求（会计系统之外的要求，例如，投资者、债权人、社会公众、政府有关机构等对会计信息的要求）而逐步建立起来的，使会计程序和方法标准化和模式化的一系列会计法规、法律、职业道德、准则、制度、条例的总和。这是因为“会计规范是由内部和外部两方面的要求而形成的，从内部要求看，会计是一个信息系统，它是一个将原数据加工为信息的过程”，因而应对自身加以规范，形成系统的、严密的理论、程序和方法，使其成为一门科学，“从外部要求看，会计信息的使用者，包括政府机构、投资者、债权人等对会计信息的可靠性、有用性和可比性等方面的要求。”^[13]因此必须制定一系列的规范，以约束会计行为。

第二节 会计规范的必要性

一、会计规范是会计内部发展的需要

“会计规范是内部和外部两方面的要求而形成的”^[14]，从内部看，会计作为一门科学，必然需要对其自身的程序、方法体系进行严密的规范，即技术规范使之有序，使之成为系统化的知识体系，有一定模式和规律性，以便人们反复使用，而且对任何经济业务都适应，具有广泛地社会性和统一性。例如，对于记录方法，规定采用复式记账方法，并规定其记账符号为借贷，记账规则为有借必有贷，借贷必相等；而且规定，资产和费用、成本的增加，记入该账户的借方，其减少则记入其贷方，而收入负债等权益的增加，则记入该类账户的贷方，减少记入该类账户的借方。计量单位无论采用什么形式，如贝壳、金属、货币或纸币等，在一定时期必须稳定和统一。对于账户体系，规定了总账、明细账等，规定任何账户的左边为借方，右边为贷方，根据账户的性质，借方和贷方登记的经济内容不同；报表体系上，规定了设立资产负债表、损益表以及现金流量表（或财务状况变动表）等，西方发达国家企业还另设企业社会责任报表，反映其社会责任完成状况，例如就业规模、收入水平、环境治理等，每张报表的格式和内容都有明确的规定。正是因为有了技术规范，会计才成为会计，才能成为一门科学。没有技术规范，如古代簿记，每一笔经济业务发生后，像流水一样按照发生的时间顺序记录下来，例如：“辛巳卜，丰贞埋三犬，五犬五日彘，卯四牛，一月”。“（缺）贞賁四羊，四豕，卯四牛，四（缺）”，“甲辰卜，殷

贞来辛亥寅于王亥，卅牛，十二月。五寅于河王亥上甲，十牛，卯宰，十宰五月”^[15]，则不成为会计学，或不成为一门严密的会计科学。对于会计程序而言，也要有一定的规范，例如，当经济业务发生后，怎样把反映经济业务的纷繁原始凭证，进行归类汇总，最后编制出反映出企业在一定时期经济全貌的会计报表，都有严格的规定。例如，规定对原始凭证按照其反映的经济业务的性质进行分类，而后进行抽象、概括为会计科目、填制记账凭证，依据记账凭证进行登记账簿。这都是一些技术规范。技术规范使会计繁而不乱，井然有序，成为一门世界公认的科学，成为世界通用的“商业语言”。总之会计自身的存在与发展需要规范，没有规范也就无所谓会计学。会计学发展史，就是会计规范史。

会计规范是会计内部发展的需要，还表现在会计是一个财务信息系统，其功能就是提供财务信息。上述技术规范，确定了会计信息在会计系统内部的流程和加工方法，这种规范能使信息的生产具有了合理性和科学性，也具有了法律依据，在某种程度上能保证会计信息的质量。但会计信息加工完成后，要规范其传递程序与方法，例如，加工完成的会计信息——会计行为的产成品，要经单位负责人审阅并签字盖章后，要按规定的时间，传递给规定要传递的人——会计信息的使用者。正如《会计基础工作规范》中第七十条所规定：“各单位应当按照国家规定的期限对外报送财务报告。对外报送的财务报告，应当依次编定页码，加具封面，装订成册，加盖公章。封面上应当注明单位名称、单位地址，财务报告所属年度、季度、月度，报出日期，并由单位领导人、总会计师、会计机构负责人、会计主管人员签名或者盖章”。在某些时候，对某些重要的会计信息，还规定要进行一定的质量检查——注册会计师审核后方可传递给其使用者。这些规范，使会计信息的传递合法化，即传递程序得到了法律的认可。

二、会计规范是会计外部性的需要

会计规范的外部性，主要是因为会计行为并不仅仅是会计系统本身的事，而是一个复杂的社会问题，其行为后果涉及到有关方面的利益，因为会计行为后果——会计信息，是一个社会公共产品，是社会财富再分配的依据之一。什么会计信息是一种社会公共产品，这涉及到会计的性质，会计信息的效用，会计发展的历史经验和目前会计信息质量状况以及其对我国社会经济发展的影响等若干问题，下面逐一进行讨论。

（一）会计的性质

解读会计的性质，首先要了解企业的性质，因为会计是企业的一个函数或一个系统，寓于企业之中。

1. 企业的性质。

企业的性质一直是经济学家研究的热门课题，自本世纪 20 年代以来主要形成三种较为代表性的企业理论，即企业的企业家理论、企业的管理者理论和企业的契约理论。在这三种理论中，最为流行的是契约理论。对此理论产生影响最大的主要有三位经济学家，^[16]其中的理论奠基者是美国经济学家、诺贝尔奖获得者科斯（Coase）。他在 1937 年依据交易和交易费用来阐释企业的性质，将企业的性质概括为“企业是生产要素交易，确切地说是劳动与资本的长期权威性的契约关系”^[17]。另外两位是美国经济学家詹森（M.C.Jensen）和麦克林（W.H.Meckling），他仍把企业定义为一种组织，这种组织和大多数其他组织一样，是一种法律虚构，其职能是为个人之间的一组契约关系充当结合点（nexus）；就企业而言，这“一组契约关系”就是劳动者、所有者、物质投入和资本投入的提供者、产出品的消费者相互之间的契约关系的结合。^[18]上述观点也为会计理论界所普遍接受。例

如，美国实证会计理论家瓦茨和齐默尔曼在《实证会计理论》中便认为“企业只不过是一种若干契约的结合”^[19]。我国会计学家葛家澍教授也认为企业是“在市场经济条件下以法律章程为规范而由若干合同契约结合的经济实体”^[20]。企业的契约理论又衍生出许多学派，如间接定价理论，资产专用性理论，不完全合约与纵向一体化理论，团队生产理论，道德风险与代理成本和委托代理理论等。在这诸多衍生理论中，最为流行的当属委托代理理论。本文正是以契约理论中的委托代理理论为依据来研究会计的性质的。

企业的委托代理理论认为，契约的当事人一方为资产所有者，是委托人。另一方是资产的使用者，拥有经营使用权，是受托人或代理人，即企业经营者或管理当局。委托人将资产的使用权以契约的形式转让给代理人，代理人可依据掌握的经济资源，采取行动，使其资产增值最大化。正如詹森和麦克林所说：“委托人授权代理人为他们的利益而从事某些活动，其中包括授予代理人某些决策权力”^[21]。而代理人则依据有关代理契约开展经营活动。

企业委托代理理论是在考虑代理人自身利益的前提条件下，通过适当的契约安排以使代理成本最小化，代理效益最大化。在该理论研究中，代理人自身利益的存在与追求是一种强制性约束条件。因为代理人的利己动机是普遍存在的。在委托人和代理人的信息不对称的情况下，这种利己动机就有可能转化为现实行为。代理人作为一个具有独立人格的经济人或其他形式的人如“社会人”、“复杂人”等，他们的目标不可能和委托者所期望的——企业目标利润最大化完全相同。尽管企业目标利润最大化可能给代理人带来较多的货币收入（在契约中已作了规定），但代理人的目标函数是复杂的，不仅有货币收入，还包括非货币收