

高等学校教材

会计理论

- 👉 会计的基本理论
- 👉 会计计量理论
- 👉 财务报告理论
- 👉 实证会计理论
- 👉 会计的国际协调
- 👉 物价变动会计

程德兴 等著

ACCOUNTING
THEORY

石油工业出版社

☐ 高等学校教材

会 计 理 论

程德兴

崔庆江 张志友

赖 君 王伟森

著

石油工业出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计理论 / 程德兴等著 .
北京:石油工业出版社,2004.12
高等学校教材
ISBN 7-5021-4838-8

I. 会…

II. 程…

III. 会计学-高等学校-教材

IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 114043 号

出版发行:石油工业出版社

(北京安定门外安华里 2 区 1 号 100011)

网 址:www.petropub.com.cn

总 机:(010)64262233 发行部:(010)64210392

经 销:全国新华书店

印 刷:北京兴顺印刷厂

2004 年 12 月第 1 版 2004 年 12 月第 1 次印刷

787 毫米×960 毫米 开本:1/16 印张:16.5

字数:286 千字 印数:1—3000 册

书号:ISBN 7-5021-4838-8/F·230(课)

定价:25.00 元

(如出现印装质量问题,我社发行部负责调换)

版权所有,翻印必究

前言

会计是一门古老而年轻的学问。人们对它的理性思考,历时已久。难以计数的会计学者曾孜孜不倦地探讨会计理论问题,取得了丰硕的成果,会计理论学说林立,各种观点的提出使会计学科枝繁叶茂,展示着会计学科的蓬勃发展。近几年来,中外会计理论的书籍不断呈现于读者面前。

纵观各种会计理论书籍,大抵可以分为两类:一类为一家之说,著书者立论演绎,皆由己出,全书排斥异说,唯我独尊,然自我辩解,开掘甚深,蔚然自成体系。一类为百家之言,著书者吸纳众说,指陈是非,从混沌中理出头绪,在此过程中表达观点。然而,无论哪类书籍,均存遗憾。或者仅叙评西方学者之观点,或者只述国内学者之看法,而融中西方各种学术观点之书籍很少见到。

我们认为,应该将中外各种观点进行科学地概括、梳理、提炼,以系统、全方位地展示目前中外会计理论研究现状,各种学说的理论差异、观点分歧,清晰地把握会计理论发展规律与趋势。

鉴于此,我们试图作一新的尝试,在尽可能的范围内将中外更多的研究成果和各种不同的学术观点纳入其中,以拓宽读者的会计视野。但会计理论是何其广大,仅凭一书之力其实是难担其责的。因此,本书将笔墨主要集中在三个方面的研究上,即会计的基本理论、会计应用理论(财务会计理论结构和会计准则、会计计量理论、财务报告理论)、专

题研究(实证会计理论、会计的国际协调和物价变动会计)。本书概括地反映了国内外会计理论研究的最新成果与进展,强调各种观点的新颖、独到,不特别强调观点阐述的全面性。

本书在形成过程中参考了大量书籍,尤其是著名会计学家葛家澍、汤云为、吴水澎等教授所著的各种会计理论研究书籍给予作者很大启迪,在此特表示衷心感谢!

我们深知本书可能存在的种种有待商榷和不完善之处,难免存在疏漏、错误,诚请读者批评指正。

作者

2004年10月

目录

第一章 会计理论导论	1
■会计理论的定义与作用	3
■会计理论的发展	6
■会计理论的研究方法	17
■会计理论的分类和检验	27
■会计理论体系的构建	31
第二章 会计的基本理论	35
■会计基本理论及其研究上的特点	37
■会计的定义	39
■会计的对象	43
■会计的职能和目标	47
■会计的性质	54
■会计的基本程序和方法	55
第三章 财务会计理论结构与会计准则	61
■财务会计理论结构	63
■会计准则	86

第四章 会计计量理论..... 99

■会计计量概述.....	101
■资产及其计量.....	118
■负债及其计量.....	128
■所有者权益及其计量.....	145
■收益及其计量.....	164

第五章 财务报告理论..... 187

■财务报告的涵义和作用.....	189
■财务报告的内容.....	192
■财务报告的揭示手段.....	194

第六章 实证会计理论..... 199

■实证会计理论结构及特点.....	201
■实证会计理论的研究方法与内容.....	204
■实证会计理论评析.....	206

第七章 会计的国际协调..... 209

■会计国际协调概述.....	211
■国际会计协调化的必要性.....	214
■各国会计差异的成因.....	216
■会计国际协调的进程.....	220
■国际协调的主要障碍.....	224
■我国在会计国际协调中的对策.....	227

第八章 物价变动会计	231
■物价变动对会计的影响	233
■物价变动会计模式	238
参考文献	255

第一章

会计理论导论

- 会计理论的定义与作用
- 会计理论的发展
- 会计理论的研究方法
- 会计理论的分类和检验
- 会计理论体系的构建

■ 会计理论的定义与作用

□ 什么是理论

“理论”这个词有多种不同的解释,它本身是个多义词,给其进行确切的定义实属困难。

《韦氏新国际词典》(Webster's New International Dictionary)(第三版)对理论的解释是: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。

我国的《辞海》对“理论”的解释是:理论是概念、原理的体系,是系统化了的理性认识。

我国《现代汉语词典》对“理论”的解释是:理论是人们由实践概括出来的关于自然界和社会的知识的有系统的结论。

不论怎样描述,理论与实践的关系总是非常密切并相辅相成的。凡属科学的理论,必须能完整、准确地解决两个问题:(1)如何解释实践,即认识世界;(2)如何进一步做好实际工作,即改造世界。理论研究的深度,是衡量一门学科成熟与否的标志,首尾一贯的理论,则是评估实务正确与否的指南。

□ 会计理论的定义

(一) 国外

(1)美国会计学会(AAA)在1966年发表的《基本会计理论说明书》(A Statement of Basic Accounting Theory, AAA, 1996)中下的定义是:“会计理论是

一套前后一贯的假设性(Hypothetical)、概念性(Conceptual)和实用性(Pragmatic)的原则,是一个旨在探索会计本质的总体性参考框架。”

(2)美国著名会计学家莫斯特(K. S. Most)在 1986 年的著作《会计理论》(第二版)中认为:“理论是一系列现象的规则或原则的系统描述,它可视为组织思想、解释现象和预测未来行为的框架。会计理论是由与会计实务相区别的原则和方法的系统描述组成。”

(3)美国著名会计学家亨德里克森(E. S. Hendriksen)在 1992 年的《会计理论》(第五版)中的定义:“会计理论可以定义为一套逻辑严密的原则,它:①使实务工作者、投资人、经理和学生更好地了解当前的会计实务;②提供评估当前实务的概念框架;③指导新的实务和程序的建立。”

(4)美国财务会计准则委员会(FASB)从 20 世纪 70 年代后期开始研究的财务会计概念框架(Conceptual Framework, CF),实际上就是对财务会计基本理论的表述:“概念框架(CF)是由互相关联的目标和基本概念所组成的逻辑一致的体系,这些目标和基本概念可用来引导首尾一贯的准则,并对财务报告的性质、作用和局限性作出规定”(FASB, SFAC. NO. 2, 1980)。

评价:从上述各种定义中可以看出,这些定义侧重从理论的存在形式及作用来给会计理论下定义。这同西方学者所存在的实用主义倾向和以有助于制定会计准则为目的而进行会计理论研究这一动机有关。这些定义就事论事的味道比较浓,很难说它们揭示了会计理论的本质。

(二)国内

(1)林志军教授在 1988 年的《会计的假定·原则·准则》中的定义:“所谓理论是对某一特定事物或研究对象的系统认识。在会计领域,会计理论就是研究会计活动的普遍规律、基本原理和方法技术及其运用的知识体系。它来自会计实践,又高于实践,并且能够能动地指导实践。”

(2)李翔华 1989 年所著的《会计基本理论》中的定义是:“作为理论,它应该是由一系列概念和原理组成的、系统化理性认识体系。会计理论是反映会计的本质和特征,揭示会计的内在规律性的知识体系。”

(3)阎达五教授 1985 年所著的《会计理论专题》中认为:“所谓会计理论,指的是人类积累起来的关于会计实践的知识体系。”

(4)汤云为、钱逢胜 1997 年所著的《会计理论》中认为:“简单地说,会计理论是对会计目标、会计假设、会计概念、会计原则以及它们对会计实务的指导关系所作的系统说明。”

评价:国内这些会计理论定义同西方的定义的显著不同点是:指出了会计

理论是一种知识体系,也注意到会计理论的作用。存在的问题是:对会计理论的本质尚未做比较具体和深入的阐述,且作为定义不够规范化,有些地方文字的表述也欠简洁。

(5)吴水澎教授在1996年所著的《财务会计基本理论研究》一书中,从马克思主义唯物论的认识论角度阐述了会计理论的定义:会计理论是人们对会计的理性认识——是人类在长期会计实践的过程中,在取得了感性认识的基础上,经过辩证的思维运动,所产生的关于会计的理性认识,即范畴、概念、观点的体系。它反过来又用于指导会计实践。

这个会计理论定义,力图运用逻辑学的一些基本常识,把它规范化。定义亦称“界说”,是揭示概念内涵的逻辑方法。定义是由被定义项、定义项和定义联项3部分构成。具体地说:

会计理论是被定义项

定义项是经过思维运动,所产生的关于会计的理性认识。

就是则是定义联项。

以上是真实定义(还有词语定义等),即通过揭示被定义概念的邻近的属和种差下定义。所谓种差就是在同属中,某个种不同于其他种的那些属性。该定义的属是“理性认识”;种差是“会计的理性认识”

本人倾向于或赞同将会计理论定义为:“是人们对会计的理性认识”。

(三)会计理论的作用

西方会计学者较普遍地认为,会计理论的作用主要包括两方面:一是解释现存的会计实务;二是预测或指导未来的会计实务。

解释——是指为观察到(现存)的会计实务提供理由。会计理论不是抽象的、无益的和琐细的分析,而是侧重于研究会计行动的思想。会计理论阐明了为什么会计行动是这样,为什么不采取其他方法,或者解释可以使用其他方法的理由。例如,会计理论应当解释为什么一些公司愿意采用后进先出法而不是先进先出法,等等。对会计实务的解释还可以对现有的会计实务进行评价,并进而促成良好会计实务的生成。

预测——是指会计理论应当能够预测或指导未观察到的会计现象(未来会计实务)。应注意的是,未观察到的会计现象未必就是未来现象,它们包括那些已经发生,但与其有关的系统性证据尚未从数据中收集到的现象,如人力资源会计,等等。会计理论的预测功能可以用来指导新程序的开拓。

根据上述分析,会计理论的具体作用可归纳为以下几点。

1. 能更好地理解现行的会计实务

会计理论可以用来说明或解释现有的会计实务,使会计实务工作者、投资人、债权人、管理者及学生等更好地理解现有的会计实务。例如,为什么要为收入确认建立原则、为什么要采用权责发生制,等等。会计理论不单纯是理论本身的问题,它同时也是管理当局、会计人员和审计人员的实际应用问题,如果没有一个前后一贯的框架体系,就无所谓会计规范,会计就不能发挥其应有的作用。

2. 能为评价现有会计实务提供一个概念框架

建立会计理论的目的是对现行的会计实务进行论证和批判,评价会计实务所依据的通用观点。对一些新出现的经济业务,如金融工具等,通常并没有会计规范,在这种情况下,可以用会计理论对这一特定的会计实务作出评价。

3. 能指导新会计程序和方法的开拓

特别是那些负责制定会计制度或会计政策的政府机构和会计专业团体,必须首先正确认识会计理论,并以会计理论作为制定会计制度和会计政策的依据。只有这样,才能开拓出更好、更完善的会计程序和方法。

■ 会计理论的发展

事物的发展变化总是有一个过程;事物在其发展变化的过程中,又总会显示出它的规律性。会计理论的发展也是如此,会计理论自产生到现在会经历从错误到正确、从朦胧到清晰、从简单到复杂、从贫乏到丰富、从粗浅到深化、从不成熟到成熟的发展之路。为了提示出会计理论发展的过程和规律性,我们就必须回到会计理论发展本身的历史过程中去,并由此把握未来;同时,掌握以往会计理论的发展,可以使我们吸取到前人所积累起来的经验“养分”。正因为这样,会计理论的发展问题本身也就是一个理论问题,且是会计基本理论问题之一。为了让读者能把我国会计理论的发展同西方进行比较,也为了不割断世界会计理论发展的历史,先简要地介绍国外会计理论的发展,但很可能是“挂一漏万”。

□国外会计理论发展简史

世界的发展变化是渐进的,并且有时会出现重复、交叉。从有关的会计史料中,我们深深地感觉到,对一些重要会计事件的划分也非绝对准确或“黑白分明”,相反,会出现“藕断丝连”的现象,这也是不言而喻的。但我们可以从会计发展的历史“轨迹”中,大体地看出它的阶段性。就西方(这里主要以英美为背景)会计理论的发展来看,大体上可以把其划分为三大阶段。

(一)从簿记理论发展为会计理论阶段

在这一阶段,我们又把它分为3个小阶段,即:簿记理论的形成阶段、簿记理论的发展阶段和簿记理论发展为会计理论阶段。

1. 簿记理论的形成阶段(约16世纪之前)

回答会计理论起源的时间和标志是一件比较困难的事情。根据有关史料,有文字记载的会计历史,可以回溯到大约公元前3600年;而有些会计概念则可以追溯到早先的希腊和罗马时代。如公元初期的一位罗马建筑师就曾这样说过,一垛墙的价值不仅按成本来确定,而应按墙砌成时的成本每年从中减去 $1/18$ 的数额来确定。这里有人们对价值、价值减少等方面的认识,但单凭这些概念还不足以形成会计(簿记)理论。

直到中世纪意大利城市贸易的兴起,才为簿记理论的形成创造了客观条件。我们知道,从11世纪末到13世纪后期的十字军战争,为意大利城市的贸易发展提供了良机。随着贸易的发展,财富积累越来越多,经营风险也越来越大,促使了个体经营方式大部分为代理商和合伙所取代。合伙首先使作为独立实体的企业与业主开始区分开来,从而形成了会计主体概念;合伙形式的出现,又必然出现合伙各方分享经营利润的要求,损益的计算也就应运而生,与此相联系的收入与费用、资本与权益概念也得以产生与发展;等等。所有这些,为复式簿记的诞生提供了前提条件;同时,书写技术、算术的发展以及作为共同计量单位的货币的广泛使用,又使复式簿记方法的应用成为现实。尽管我们还很难确证复式簿记出现的具体时间,但我们从复式簿记产生的动因中不难看出,伴随着复式簿记方法的产生,复式簿记理论正在开始形成。正如前面所述,会计主体概念的出现,收入与费用、资本与权益的区分,货币计量的应用,正说明了构成簿记理论的概念基础已初露端倪。

尽管我们把复式簿记的产生阶段看作是簿记理论形成过程,也把复式簿

记作为研究会计理论和会计概念发展的适宜起点,但对复式簿记进行理论总结并进行推广则是后来的事。

描述复式簿记制度,并为我们提供会计记录的论据的第一本著作,是1494年威尼斯的卢卡·巴其阿勒(LucaPacioli)所著的《算术·几何与比例概要》一书,该书主要是数学论著,但也包含了复式簿记的部分。尽管巴其阿勒不是复式簿记的创始人,但他进一步完善,并从理论上总结了复式簿记。严格说来,会计有了复式簿记的方法与理论之后,会计才成为一门独立的科学,会计才有理论可言;同时,巴其阿勒这本书对复式簿记在欧洲的广泛传播也确实起到了很大的促进作用。因此,这本书的出版被人们看作是会计发展史上、也是会计理论发展史上的重要里程碑,也就是说,到了巴其阿勒这个时代,簿记理论开始形成。

2. 簿记理论的发展阶段(约17世纪至18世纪)

大家知道,从15世纪末期起,作为政治和贸易中心的意大利城市开始衰落。随着新大陆的发现和新贸易路线的开辟,商业中心开始从意大利转移到西班牙和葡萄牙,以后又转移到比利时和荷兰,复式簿记也随之传到这些国家。同时,复式簿记的应用范围也从商业扩大到其他类型的组织,如修道院和政府。随着复式簿记的广泛传播,促使人们对复式簿记的理论与方法进行评论,从而推动了复式簿记理论的发展。其中主要表现在以下两个方面:

(1)在此之前,虽然合伙企业已存在,但大多数合伙都是属于短期的,或者至少是在特定的贸易目的达到后就停止经营的。因此,缺乏会计期间或企业持续性的概念,也不需要应计和递延项目;而到了16世纪后,随着经济的发展,单独的一次交易或短期的合伙已日见其少,而更多的企业是长期合伙,并以制造和买卖业务为目的而组织起来的,这就使得损益计算不是在短期合伙的终结,而是在每年的终结,并发展为定期编制资产负债表。如1673年,法国商法就规定每个商人都要至少每隔两年编制资产负债表一次。与此相适应,相关的会计概念和方法也得以发展。

(2)随着经济的发展和企业组织形式的变化,簿记对象由起初的仅限于债权债务,发展到包括商品和现金,并进而发展到包括损益与资本。过去以人名账户为主体,到了17世纪,开始将所有的账户和经济业务予以人格化(“拟人说”);到了18世纪末,随着经济业务的日益复杂化,“拟人说”又被“拟物说”(即把所有的业务都非人格化)所取代,从而把复式簿记(借贷记账法)符号化(把“借”和“贷”转化为单纯的记账符号)。

3. 簿记理论发展为会计理论阶段(约 19 世纪到 20 世纪 30 年代之前)

从 19 世纪到 20 世纪早期,由于一系列经济事件的发生,促进了新的会计思想和技术方法的产生,使簿记制度向现代意义上的会计领域发展,从而完成了从簿记理论向会计理论的转化。促使这一转化的主要经济事件有:工业革命的成功;铁路业的迅速增长和发展;政府有关商业法规的制定;对企业所得税的开征;股份有限公司的扩展以及通过吸收合并所形成的工业和金融巨头的增长,等等。

1) 工业革命的影响

进入 19 世纪,以英美为代表的资产阶级工业革命取得成功,它使 19 世纪到 20 世纪初的英美在生产技术方法上产生了巨大进步,使工商业迅速发展。这一变革对会计思想的发展带来了直接影响,这主要表现在折旧概念和成本会计的发展上。

在 19 世纪以前,折旧不是一个重要概念,这主要是因为当时的固定资产并非工商业的重要方面,随着工厂制度和大量生产的出现,机器设备等固定资产的应用日益增多,这必然产生如何将固定资产投资转化为成本的问题,从而导致了折旧思想的形成。可是,直到第一次世界大战之前,会计实务中并不考虑折旧,所投资的固定资产作为未销售商品,通过年终盘存估价增减业主权益,或者在固定资产报废时全部冲销;从第一次世界大战后到 20 世纪初,折旧仍然是许多工业企业和商业公司账目中的一项任意费用。然而,巨大的长期资产的存在就不能无视折旧,因无折旧的概念所造成的成本不实,就会影响到利润的不实。正因为如此,折旧理论与方法引起了人们的注意,早在 1915 年厄尔·A·赛利斯(Earl. A. Saliers)在其所著的《折旧原理》一书中,推出了直线法、递减余额法、偿债基金法、年金法以及单位成本法等折旧的计算方法。

工业革命使工业企业普遍发展,导致了成本会计的发达和扩展。根据有关史料,工业成本会计起源于 1368 年,但直到 19 世纪的最后 20 年,成本会计的发展还是极其缓慢的。因为,在此期间,价值昂贵的机器很少,制造费用只占总成本的小部分;那时的许多成本会计师对其所采用的方法有保密的倾向,阻碍了新成本会计方法的传播;在这期间还由于企业的生产简单、品种少等原因,使成本计算相对简单。自 19 世纪末期,情况发生了根本性的变化,重型动力设备的使用日益增加、生产规模扩大、制造费用增多,从而使成本会计得以发展,特别是在 1830 年至 1915 年间,成本会计的基本结构系统地形成,制造费用等间接费用分摊的方法得以发展,成本记录和会计账簿一体化,标准成本