

三友会计 名著译丛

Sunyo Translation Series in Accounting Classics

▶ “十五”国家重点图书出版规划项目

会计理论

(美) 亨利·I.沃尔克
詹姆斯·L.多德 著
米歇尔·G.迪尔尼

陈艳 孙丽霞 主译
张先治 主审

(第六版)

Sixth Edition

Harry I. Wolk James L. Dodd Michael G. Tearney

**Accounting Theory: Conceptual Issues in a
Political and Economics Environment**

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

THOMSON

三友会计 名著译丛

Sunyo Translation Series in Accounting Classics

→ “十五”国家重点图书出版规划项目

会计理论

(美) 亨利·I.沃尔克
詹姆斯·L.多德 著
米歇尔·G.迪尔尼

陈艳 孙丽霞 主译
张先治 主审

(第六版)

Sixth Edition

Harry I. Wolk James L. Dodd Michael G. Tearney

**Accounting Theory: Conceptual Issues in a
Political and Economics Environment**



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

THOMSON

© 东北财经大学出版社 2005

图书在版编目 (CIP) 数据

会计理论 (第六版) / (美) 沃尔克 (Wolk, H. I.) 等著; 陈艳等主译. — 大连: 东北财经大学出版社, 2005. 5

(“十五”国家重点图书出版规划项目·三友会计名著译丛)

书名原文: Accounting Theory

ISBN 7-81084-519-5

I. 会… II. ①沃… ②陈… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 115874 号

辽宁省版权局著作权合同登记号: 图字 06-2003-193 号

Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney: Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economics Environment, Sixth Edition

Copyright © 2004 by South-Western, a division of Thomson Learning, original ISBN 0-324-18623-1, local ISBN 981-265-450-X

DUFEP is authorized by Thomson Learning to publish and distribute exclusively this simplified Chinese edition. This edition is authorized for sale in the People's Republic of China only (excluding Hong Kong, Macao SAR and Taiwan). Unauthorized export of this edition is a violation of the Copyright Act. No part of this publication may be reproduced or distributed by any means, or stored in a database or retrieval system, without the prior written permission of the publisher.

All rights reserved.

本书简体中文版由汤姆森学习出版集团授权东北财经大学出版社独家出版发行。此版本仅限在中华人民共和国境内 (不包括中国香港、澳门特别行政区及中国台湾) 销售。未经授权的本书出口将被视为违反版权法的行为。未经出版者预先书面许可, 不得以任何方式复制或发行本书的任何部分。

版权所有, 侵权必究。

东北财经大学出版社出版
(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@vip.sina.com

大连理工印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 200mm × 270mm 字数: 630 千字 印张: 28 1/4 插页: 1
2005 年 5 月第 1 版 2005 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 高 鹏 孙 平 责任校对: 惠恩乐 朱红梅 梁 丹
封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

定价: 48.00 元

译者序

会计理论是对会计实践的一种理性认识，它反过来又指导实践。21 世纪是知识经济的时代，知识创新是知识经济的灵魂，这就意味着社会经济环境的日新月异，并向会计理论提出了新的挑战。我们高兴地看到，在我国会计工作者的共同努力下，目前的会计理论园地已是百花齐放、欣欣向荣的景象。但是，我们不得不承认，我国会计理论的研究还远远不能满足会计改革的需要，还存在着许多不尽如人意的地方。具有中国特色的会计理论体系还没有真正建立起来，在许多方面显得还比较幼稚。借鉴国外发达国家的会计理论体系，尽快健全适合我国国情的会计理论体系是摆在我们面前的一项重大课题。哈利·沃尔克（Harry I. Wolk）等著名会计学家所著的《会计理论》一书，值得我们学习与借鉴。从其第一版问世直至如今的第六版发行，一直受到了普遍的欢迎，并得到了全球会计界的认可。与其他会计理论专著相比，它具有以下几个特点：第一，它的涵盖面广。该书占有的资料相当丰富，全面地描述出了迄今为止会计理论的演进过程和研究成果。第二，它的叙述方法深入浅出，具有很强的逻辑性。在本书中，既涉及会计基础理论体系，又涉及应用领域的前沿课题，科学地处理了基础理论与应用理论的关系。第三，它的研究方法全面翔实，层次更高。在本书中，作者除了详细地阐述了会计研究方法的意义及种类，论述了演绎推理法与归纳推理法及其区别，深入地探讨了实证会计研究的本质以外，还借用大量的应用模型来讨论会计研究方法。第四，它的观点新颖独到。第六版书中的所有章节均按照新颁布的会计标准或会计文献中出现的理论新发现、新观点进行了更新。在一些特定章节的后面所列出的“改进会计准则”的内容是本书的一大特色，作者认为，这些建议会改善会计准则的实用性或可靠性，改善会计信息披露，减少不确定的选择方法，这也是目前最热门的话题。总之，本书是一部具有较高学术价值的专著，是一本不可多得的好书。

我们相信，这部译著的出版对我国会计准则的制定、会计理论研究的深化和会计实务的发展等方面都将具有一定的参考价值。

全书由东北财经大学会计学院副院长、博士生导师张先治教授主审。

陈艳同志对全书进行了总体编辑和校改。本书的翻译工作具体分工如下：前言和第 1 章至第 5 章由孙丽霞副教授翻译；第 6 章至第 7 章由刘媛媛博士研究生翻译；第 8 章至第 12 章由陈艳副教授、博士研究生翻译；第 13 章由罗菲博士研究生翻译；第 14 章至第 18 章由董美霞硕士研究生翻译。

此外，姚蕾蕾博士研究生、左效成硕士研究生、张西宽硕士研究生、吴红英硕士研究生参加了本书部分章节的初稿翻译工作。

感谢东北财经大学出版社，尤其是社长方红星博士、高鹏编辑在翻译过程中给予的支持与谅解，并感谢会计学院的邓延芳教授、院长及博士生导师刘永泽教授、副院长及博士生导师万寿义教授、副院长吴大军教授、博士生导师刘淑莲教授、孙坤教授、傅荣教授、池国华博士、梁爽博士，以及金融学院院长王振山教授和王晓凤教授等对本书翻译工作的关心与帮助。

译者

2004 年 12 月

前言

在我们刚刚跨入新世纪、新千年之际，我们的经济领域和我们同世界其他地区的关系方面的深层问题已变得非常清晰，我们希望后一个问题能随着各个国家和民族的融合而得到解决。经济领域存在的困难同样十分复杂。当然，造成这些困难的因素主要是因为这样一个事实：人们对财务报表的信息抱有很大的怀疑。不幸的是，会计职业界要对缺乏信任负主要责任。在经过与市价不稳定性的加剧和巨大波动几番较量之后——更不用提那些彻头彻尾的欺诈行为——还有人怀疑财务报表的诚实、透明的重要性么？

幸运的是，变化正在发生，尽管这种变化还处于早期。我们所希望的是 2002 年的萨班斯—奥克斯利法案（Sarbanes-Oxley Act）会有助于改善审计职能。在财务会计规则的制定范畴内，财务会计准则委员会（FASB）和国际会计准则委员会（IASB）正朝着“汇合”的方向共同努力（见第 18 章）。在这一过程中，我们希望理论问题和概念问题所发挥的作用都将超过以往。

本书的目标

本书面向大学高年级本科生或研究生，可用做一个学期的会计理论教程。就研究生而言，本书适合用做会计方向的 MBA 教程和用于会计方向的理科硕士研究生教育。但是，会计和财务课程也正在发生变革。例如，在我们两所大学中的一所，本书前半部分会计理论的许多基本原理的介绍是从中级会计序列开始的。本书后半部分的个别章节将增加一些会计专题用于课程开发（现在一个由三门课程组成的系列课程已取代了以前的中级和高级会计）。贯穿于本书脚注中的扩展信息，强调了本书可能的不同用途。本书引用的信息源对于做学期论文和其他研究也将十分有用。

我们的基本目标是在本书的第一部分能够清楚地识别会计理论的基本原理，在第二部分能够将这些基本原理和会计领域的一些重大问题联系起来。这两部分都引用了大量的会计文献。此外，也涵盖了诸如《华尔街日报》（Wall Street Journal）和《商业周刊》（Business Week）一类的商业期刊的内容。正如标题所示，我们试图整合会计的理论方面与概念方面问题，并弄清它们与准则制定过程中的政治、经济因素之间的联系，以使广大读者深刻地了解会计领域的重大问题，并且增加对不仅仅是从技术层面上掌握其借贷方法的相关的现行准则的理解。

第六版的特色

本书所有的章节均按照新颁布的会计准则或会计文献中出现的理论新发现、新观点进行了更新。在这一版本中，每章后面的问题、案例分析和作业练习中使用了大量的新资料。它们与会计准则和理论上的问题相关，而且有助于强化各章节的内容。此外，我们还把有关石油和天然气会计这一章及有关投资税收减免的附录部分移到了因特网上。同第五版一样，教师手册（ISBN 0 - 324 - 18624X）包括了作者编写的章节重点和由奥奇塔浸会大学的 Jeanie Curry 编写的测试题库的答案。此外，教师手册、测试题库和每一章的 PowerPoint 演示文稿也录制在了一张教师手册 CD - ROM（0 - 324 - 200536）里面。<http://wolk.swlearning.com> 网站也提供了教师手册、答案和 PowerPoint 演示文稿以供参考。

这一版本的一个新的特色是在一些特定章节的后面简要地列出了被称作“改进会计准则”的内容。正如这一名称所示,我们认为这些建议会改善会计准则的实用性或可靠性,改善信息披露,减少不确定的选择方法。所建议的这些准则正朝着原则性导向发展,而不是朝着规则性导向发展,这是一个在我们出版本书之际刚刚出现的话题(2003年3月的Accounting Horizons杂志上有几篇有关这一话题的文章)。这一部分内容也是课堂讨论的一个很好的话题。

致 谢

多年来,我们从本书当前和以往版本的评论者那里收到了许多宝贵的反馈、批评和评论。在《会计理论》一书众多的评论者中,我们尤其要感谢以下几位:

密西西比州立大学的 Noel Addy
 东南密苏里州立大学的 Deborah F. Beard
 蒙大拿大学的 Teresa Beed
 弗朗西斯·马里恩大学的 Arthur S. Boyett
 圣母玛利亚大学的 Curtis Coffey
 奥奇塔浸会大学的 Jeanie Curry
 阿拉巴马大学的 Michael T. Dugan
 西佛罗里达大学的 Robert T. Fahnestock
 印第安纳州立大学的 Thomas Harris
 得克萨斯大学阿林顿分校的 John M. Hassel
 宾夕法尼亚州立大学的 J. Edward Ketz
 肯塔基大学的 James Knoblett
 佐治亚州立大学的 Siva Nathan
 南佛罗里达大学的 William H. Parrott
 西华盛顿大学的 Ronald N. Savey
 科罗拉多大学博尔德分校的 Rudolph Schattke
 东华盛顿大学的 Howard M. Shapiro
 南阿拉巴马大学的 Frank R. Urbancic
 麦克尼斯州立大学的 Edward R. Walker
 德尔塔州立大学的 Jerry Williams

我们特别感谢蒙大拿大学的 Teresa Beed,允许我们将她的优秀的题库用做我们章节后的阅读材料。我们也要感谢 Thomson/西南出版社的主编 George Werthman,收购方面编辑 Sharon Oblinger;发展方面编辑 Carol Bennett 和 Katie Yanos;生产方面编辑 Chris Sears;营销经理 Katih Chasse。正是得益于他们大量的努力才使这一修订本做得如此完美。我们的打字员 Ginger Wheeler 干得也十分出色,使得我们顺利地第五版过渡到第六版。最后,我们也从本书以前的使用者和其他相关各方那里获得了许多真知灼见,在此对他们的努力深表谢意。

哈利·沃尔克

米歇尔·惕尔尼

詹姆斯·多德

目 录

第 1 章	会计理论简介	1
	1.1 会计理论和政策制定	3
	1.2 计量在会计学中的作用	4
	1.3 本书的内容安排	8
	1.4 小 结	9
	1.5 附录 1—A: 计价体系	9
	问 题	18
	案例、问题和作业	19
	批判性思考和分析	20
第 2 章	会计理论和会计研究	21
	2.1 会计研究和科学方法	21
	2.2 会计是艺术还是科学	26
	2.3 会计研究的方向	28
	2.4 小 结	35
	问 题	35
	案例、问题和作业	37
	批判性思考和分析	37
第 3 章	财务会计体制结构的发展过程	38
	3.1 1930 年以前的美国会计	39
	3.2 形成期 (1930—1946)	39
	3.3 战后时期 (1946—1959)	42
	3.4 现代时期 (1959 至今)	44
	3.5 小 结	61
	问 题	61
	案例、问题和作业	62
	批判性思考和分析	64
第 4 章	财务报告管制经济学	65
	4.1 会计信息非管制市场	65
	4.2 受管制市场	68
	4.3 会计管制的不完善之处	73
	4.4 管制过程	74
	4.5 会计政策的经济后果	78
	4.6 小 结	79
	问 题	80
	案例、问题和作业	81
	批判性思考和分析	82
第 5 章	假设、原则和概念	83
	5.1 假设和原则	83

	5.2 支持历史成本计价的基本概念	87
	5.3 权益理论	96
	5.4 小 结	100
	5.5 附录 5—A: 基本会计假设	101
	5.6 附录 5—B: 工商企业一般会计原则试编	102
	问 题	105
	案例、问题和作业	106
	批判性思考和分析	107
第 6 章	会计目标研究	108
	6.1 《基本会计理论说明书》	108
	6.2 会计原则委员会第 4 号公告	114
	6.3 特鲁布莱德委员会报告	116
	6.4 《会计理论和公认理论报告》	120
	6.5 使用者目标和使用者多样性	124
	6.6 小 结	128
	问 题	129
	案例、问题和作业	130
	批判性思考和分析	130
第 7 章	财务会计准则委员会的概念框架	131
	7.1 概念框架	131
	7.2 概念框架——条文化的公告体系	149
	7.3 概念框架的实证研究	151
	7.4 对概念框架的评估	152
	7.5 小 结	153
	问 题	153
	案例、问题和作业	154
	批判性思考和分析	155
第 8 章	会计信息对投资者和债权人的有用性	156
	8.1 会计数据和公司估价模型	156
	8.2 会计信息对于投资者的价值	158
	8.3 会计信息与横截面估价模型	167
	8.4 财务报告产生过程中审计的作用	168
	8.5 会计数据与债权人	169
	8.6 会计分摊的有用性	170
	8.7 小 结	170
	8.8 附录 8—A: 信息评价	171
	问 题	175
	案例、问题和作业	175
	批判性思考和分析	177

第 9 章	统一性与披露：政策制定指南	178
	9.1 统一性	179
	9.2 披 露	186
	9.3 小 结	197
	问 题	198
	案例、问题和作业	199
	批判性思考和分析	201
第 10 章	资产负债表	202
	10.1 资产负债表和损益表的关系	202
	10.2 资 产	205
	10.3 负 债	217
	10.4 所有者权益	223
	10.5 金融工具	226
	10.6 资产负债表中的分类	231
	10.7 小 结	232
	10.8 附录 10—A：天气衍生工具的一个简单例子	233
	问 题	234
	案例、问题和作业	235
	批判性思考和分析	237
第 11 章	损益表	238
	11.1 收益的定义	238
	11.2 收入和利得	239
	11.3 费用和损失	241
	11.4 未来事项和会计确认	243
	11.5 当期经营业绩观与全面收益观	245
	11.6 营业外部分	247
	11.7 每股收益	251
	11.8 关于收益计量的具体问题	252
	11.9 盈余管理	258
	11.10 损益表的发展	261
	11.11 小 结	263
	问 题	263
	案例、问题和作业	264
	批判性思考和分析	267
第 12 章	现金流量表	268
	12.1 财务状况变动表的基本逻辑	268
	12.2 向现金流量表转化	271
	12.3 现金流量表的要求	273
	12.4 第 95 号财务会计准则公告的分类问题	276
	12.5 现金流量表的用途分析	278

	12.6 现金和资金流量的研究	279
	12.7 小 结	280
	问 题	281
	案例、问题和作业	282
	批判性思考和分析	288
第 13 章	通货膨胀与物价变动会计	289
	13.1 第 33 号财务会计准则公告发布前美国物价变动影响的会计历史	290
	13.2 物价指数的确定	292
	13.3 通货膨胀会计概述	293
	13.4 收入计价基础	300
	13.5 第 33 号财务会计准则公告的规定及其在第 82 号、第 89 号财务会计准则公告中被废弃	308
	13.6 计量与估价中的特殊问题	311
	13.7 小 结	315
	问 题	316
	案例、问题和作业	317
	批判性思考和分析	318
第 14 章	所得税与财务会计	319
	14.1 所得税分摊	319
	14.2 修订的加速成本回收制度	328
	14.3 第 109 号财务会计准则公告的资产—负债观	329
	14.4 小 结	334
	问 题	335
	案例、问题和作业	335
	批判性思考和分析	337
第 15 章	退休金与其他退休后受益额	338
	15.1 退休金计划概述	338
	15.2 退休金会计标准的发展	345
	15.3 不同于退休金的其他退休后受益额	354
	15.4 小 结	361
	15.5 附录 15—A: 退休金费用确定和精算基金法例解	362
	问 题	367
	案例、问题和作业	368
	批判性思考和分析	370
第 16 章	租 赁	371
	16.1 租赁合同	372
	16.2 租赁资本化	374
	16.3 租赁会计标准的演变	377
	16.4 评估第 13 号财务会计准则公告	388

	16.5 租赁资本化的经济影响	389
	16.6 G4 +1 组织关于租赁的报告	391
	16.7 小 结	393
	问 题	393
	案例、问题和作业	394
	批判性思考和分析	397
第 17 章	公司之间的权益投资	398
	17.1 相关环境	399
	17.2 合 并	400
	17.3 比例合并法	405
	17.4 权益法	407
	17.5 公允价值法	408
	17.6 定义报告主体	408
	17.7 小 结	410
	17.8 附录 17—A: 特殊目的实体: 安然公司的垮台	411
	问 题	418
	案例、问题和作业	419
	批判性思考和分析	420
第 18 章	国际会计问题	421
	18.1 国外业务经营的折算	421
	18.2 国家会计差别	426
	18.3 会计准则的国际协调	433
	18.4 小 结	440
	问 题	440
	案例、问题和作业	441
	批判性思考和分析	441

第1章 会计理论简介

学习目标

学完本章，应达到如下目标：

- 理解会计理论的意义，明确会计理论为什么是一个重要的课题。
- 理解会计理论与政策制定之间的关系。
- 理解什么是会计计量及其在会计学中的作用。
- 了解本书的教学内容安排。
- 了解会计学中主要的计价体系。

尽管会计学未被看作是一门沉闷的学科，但人们常常认为，会计学是一门枯燥、客观、需要很强的分析能力的学科，而且答案非常精确，要么对要么错。这种看法是非常错误的。举一个简单的例子来说明这一问题，假定有两家企业，其他方面相同，但对销货成本却采用了不同的计价方法。A 企业采用后进先出法（LIFO），B 企业采用先进先出法（FIFO），结果得出两个完全不同的答案，但这两个答案都是正确的。

有人可能会说存货计价方法的选择仅仅是一个会计架构问题，是一种会计师感兴趣的游戏，与现实世界根本不沾边。这种观点也是完全错误的。有关后进先出法和先进先出法的争论是在所得税方面存在着重大分歧。采用后进先出法，销货成本会更迅速地从当期的收入中冲销（假定存货价格呈现上升趋势），通常意味着缴纳较低的所得税。这样，会计架构有着重要的社会现实意义：支付多少所得税。^①

所得税的支付并不是会计数据所影响的唯一的社会现实，还有其他方面的实例。例如：

- （1）有关收益的数据可作为评价管理人员业绩的工具。它不仅会影响到管理人员的工资、奖金，甚至会影响到个别管理人员能否保住自己的职位。
- （2）有关收益的数据和资产负债表的各种比率会影响股利的支付和证券的价格。
- （3）有关收益的数据和资产负债表的各种比率会影响企业的信用状况，从而影响资本成本。

既然会计数据有着重大的社会影响，为什么我们总是不能从经济现实出发来准确地核算呢？因为人们对经济现实存在不同的理解。例如，一方面我们可以说一项资产的价值等于通常情况下从市场上购置此项资产时所支付的货币量，另一方面有人认为一项资产的价值应由企业出售此项资产所能够获得的货币量表示。这两种价值是不相同的。前者被称为重置成本或投入价值，后者被称为脱手价值。本章的附录对这两种价值进行了讨论，在第13章中则进行了更为详细的讨论。脱手价值通常要比投入价值低，因为拥有此项资产的企业通常不能像经常通过一般渠道出售此类资产的公司那样很容易地找到买主。因此，这里存在一个投入价值与脱手价值之间的选择问题。然而，虽然我们认为这两种价值计价方法有各自的优点，但难以计量，因为市场行情不容易获得，并且会计信息的使用者可能不明白这些价值计价方法的真正含义。由此便产生了第三种选择：历史成本。虽然投入价值和脱手价值代表着某种形式的经济现实，但计量的不可靠性引导人们倾向于选择历史成本。因为

^① 有关各种会计构建以及它们与社会现实的关系的精彩讨论，详见 Mattessich (1991) 和 (1995, 44 ~ 58 页)。

对会计信息的使用者来说,历史成本比另外两种方法易懂,而且对历史成本数字的计量也更为可靠。

我们一直在探讨的问题,即包括历史成本在内的会计价值的选择问题,都属于会计理论的范畴。在这个例子当中也出现了其他一些既含糊又明确的问题:

(1) 会计信息的使用者需要这些数字的目的是什么(例如,评价管理人员的业绩,评价公司各方面的信誉状况,或者甚至使用会计数字作为一种投入要素来预测企业未来的运营状况)。

(2) 产生预期的计量需要付出多大的代价。

在不同的价值体系以及相关的事项中进行选择,属于会计理论的范畴。会计理论这一术语真地很神秘。这个有点难以捉摸的术语,在整个会计文献中有许多种定义。这里的会计理论则被定义为,立法机构制定会计规则所基于的基本假设、定义、原则和概念及其形成的原因和会计与财务信息报告制度。由于这些基本假设、定义、原则和概念将被持续并广泛地讨论和争论,所以会计理论永远也不会是一件最终的产品。对话也将一直持续,特别是当新的事项或问题出现的时候。这里所使用的概念适用于财务会计,而不适用于管理会计或政府会计。财务会计指的是投资者、债权人和其他的企业外部各方用以分析管理者业绩和制定决策的会计信息。

我们从广义的角度来阐释会计理论的定义。很显然,起草一个为会计规则的制定提供基本指导作用的概念框架属于会计理论范畴。分析会计规则,确定它们在多大程度上符合某一基本概念或其他指导性原则,同样属于会计理论的范畴。尽管在一般情况下,会计实务不是一个理论课题,但是诸如企业为什么在可供选择的情况下会选择某些特定的会计方法(例如,LIFO和FIFO的选择问题)却是一个理论问题,因为我们想知道这种选择背后的原因。尽管经理层与投资者之间以及其他利益团体之间,由于各自的利益不完全相同,在改进财务报告的问题上存在冲突,但是从实用主义的角度来看,我们可以说会计理论所关注的问题是改进财务会计和财务报表的呈报。

作为会计理论的一部分,我们对有关会计话题的类型、热点问题和方法也要进行探讨。除了基本概念框架和会计立法,会计理论还包括概念(如实现性和客观性)、估价模型(在附录1—A中讨论)、假说和理论。假说和理论是建立在更为正规化的调查分析方法的基础之上的。这些应用于课题研究的调查分析方法是学术性课程常常使用的,例如,经济学和其他社会科学常借用来自哲学、数学和统计学的研究方法。这种较新、正式的会计理论研究方法是近期会计领域的一次革新,当今的会计研究普遍采用这种方法。研究者使用这种方法,试图通过分析会计数据来解释或预测与会计有关的现象,例如,会计资料的使用者如何使用会计信息,会计资料的准备者怎样选择会计方法。^①正规化的会计数据的分析和调查将在第2章中讨论。发表在图书、学术性和专业性杂志上的相关研究成果推动了财务会计的进步,也推动了会计其他分支如成本管理会计、审计、税收和会计体制等方面的进步。本

^① 尽管不断有新思想进入会计领域,但会计起源却可以追溯至远古时代。人们大都把创立复式记账体系的荣誉归于15世纪的意大利修道士Pacioli,但是,考古学的证据表明会计学的源头可追溯到公元前8000年前。在那时,人们用黏土制作的标记来记录谷物或牛的数量,这可能就是个人之间交易的标志。实际上,这种原始的会计可能不仅出现在文字和抽象会计体系之前,而且也是促使它们发展的动力。更为详细的资料请见Mattessich(1995, 15~40页)。

书讨论了会计理论各个方面，而本章则如章名所示提供了会计理论的简介。

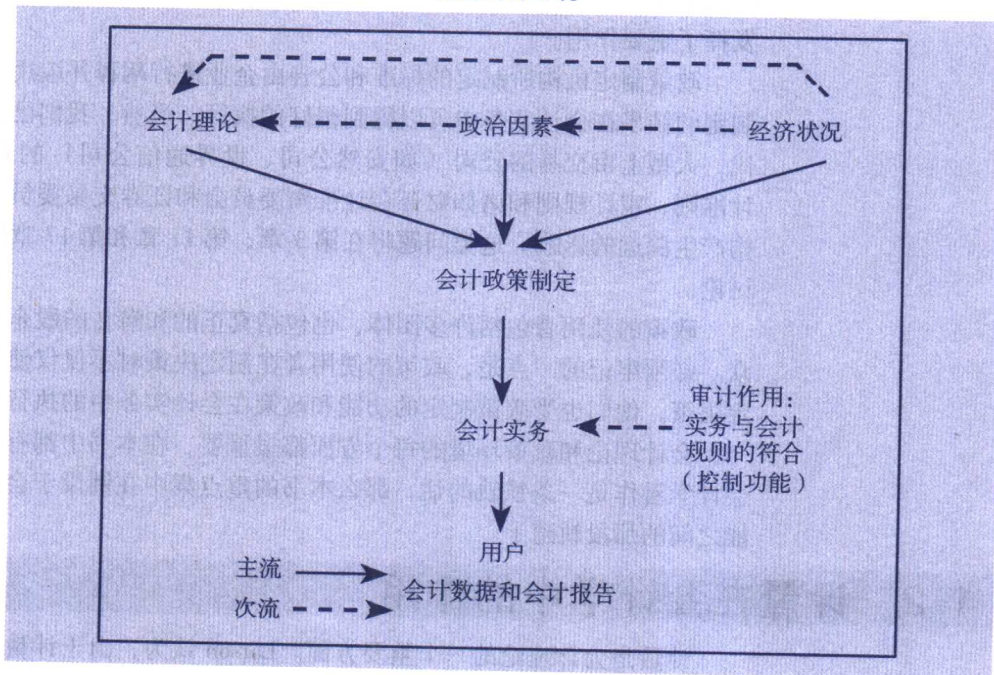
首先，我们简要地探讨会计理论和会计制度结构之间的关系。本书的目标之一是评价会计理论对会计规则制定过程的影响。因此，这里采用的方法会牵涉到会计理论和颁布旨在提高会计实务的规则的主管机构之间的联系（也许常常缺乏这种联系）。与会计理论密切相关的是计量过程，计量就是给事物的特征或特性赋以数值。计量以及计量如何应用于会计方面将在本章介绍，并且会贯穿于整本书中。本章的附录将简要地阐述基本的会计计价方法。这些计价方法涉及对经济现象的计量，这将在第13章进一步讨论，但有关会计理论的章节也会涉及这些计价方法。

1.1 会计理论和政策制定

会计理论和准则制定程序之间的关系必须在更为宽泛的背景下进行理解，如图表1—1所示。提醒读者注意的是，图表1—1过于简单化。经济状况对政治因素和会计理论具有影响，政治因素又对会计理论产生影响。例如，1987年有关所得税分摊的第96号财务会计准则公告（Statement of Financial Accounting Standards, SFAS）出台后，就遭到了企业财务报告编制者和几家专业性报刊的严厉批评。由于实施这个文件需要付出高昂的代价和面临着很多困难等政治因素，第96号财务会计准则公告最终被第109号财务会计准则公告所取代。图表1—1虽然简单，但是在理解人们如何将理想和现实状况最终结合到形成财务报告的政策制定决策方面，它显然是一个良好的开端。

图表1—1

财务会计环境



负责制定财务会计规则的机构，如财务会计准则委员会（FASB）和证券交易委员会（SEC），履行了制定政策的职能。这种职能被称作标准设定或规则制定，具体的是指达成由财务会计准则委员会或证券交易委员会颁布公告的程序，政策制

定职能的投入要素主要有三个源头（尽管不一定具有相同的分量）。20 世纪 70 年代过高的通货膨胀就是一个经典的经济状况冲击政策制定的例子。毫无疑问，它也是促使财务会计准则委员会强制实施有关价格变更的信息披露政策的催化剂。

政治因素这一术语指的是，那些受制于这些规则或规定的人们对政策制定的影响。这些人包括审计人员、财务报表的编制者、投资者和社会公众。审计人员负责评定这些规则是否被遵守；财务报表的编制者代表的是一些组织，如国际财务执行官组织（FEI）；投资者的代表是指诸如注册金融分析师协会（CFA）一类的组织机构；社会公众由政府团体代表，如国会或其他政府行政部门和代理机构。除此之外，大公司和行业协会的管理层也是影响政策制定过程的重要的政治因素。尽管应该让受会计规则制定影响的人们有机会发表他们的观点一直是一项非常重要的事情，但是还要牢记政治因素会搅乱准则制定过程。其中的一个例子是特殊目的实体（SPE）。正如其名称所示，特殊目的实体是一种制度安排，凭借这种安排，企业和某一外部权益投资者共同拥有一个基本上是空壳企业的实体。如果外部权益投资者拥有的股权少到 3%，那么企业就可以将负债放到特殊目的实体的资产负债表中。从企业自己的资产负债表上将负债移走，改善了企业的负债权益比率，从而在总体上提升了企业的资产负债表的形象。财务会计准则委员会曾试图解决特殊目的实体的问题，但由于那时的五大公众会计师事务所的政治干预而没能解决这一问题。在第 17 章将对特殊目的实体进行更多的讨论。

会计理论是随着会计研究的进程而发展和完善起来的。会计研究主要由会计学教授来做，但来自政策制定机构、会计师事务所、私有行业的个人也在会计研究中发挥了重要作用。

政策制定机构所制定的标准和公告由企业进行阐释并应用于实践。这样，政策制定的结果在会计实务中可以得到很好的执行。当然，我们已进入了一个崭新的时代，大型上市交易的公司（如安然公司、世界通信公司）的经营失败会对财务会计准则、审计规则和诸如财务会计准则委员会和证券交易委员会一类组织的体制结构产生深远的影响。这类问题将在第 3 章、第 11 章和第 17 章以及其他章节中进行讨论。

政策的使用者包括许多团体，也包括真正的和潜在的股东、债权人以及社会公众。必须牢记的一点是，政策的使用者在制定决策时不仅仅使用财务报表和报告制定决策，他们也受政策制定的功能和政策在会计实务中的执行情况的影响。

会计理论和政策环境的每个方面都很重要，在本书中都有所涉及。如果把整个会计学看作是一条铁轨的话，那么本书的重点集中在铺设于会计理论和会计政策功能之间的那段轨道上。

1.2 计量在会计学中的作用

计量是会计理论的一个重要方面。Larson 认为，由于计量的专门性和计量过程本身所需要的程序，^① 决定了它独立于会计理论之外。然而，计量过程与会计理论密不可分，不可轻易将其从会计理论中分离出来。

^① Larson (1969)。

计量被定义为给事物的属性或特性赋以数值，这正是会计师要做的工作。事物本身有许多属性或特性。例如，假如某一制造企业拥有一台车床。这台车床具有以下特性：长、宽、高、重。排除纯粹的物理属性（因为会计是以货币计量的），其仍有一些其他可以赋予价值的属性，包括历史成本、当前条件下的重置成本、当前条件下的售价（脱手价值）和这台车床创造的未来现金流量的现值。属性或特性指的是所计量事物的具体特征。应该清楚的是，我们计量的不是事物本身，而是与这一事物某一具体属性相关的被称为值多少美元的东西。

1.2.1 直接计量和间接计量

如果赋予某种事物的数值是对其预期特性的实际计量，那么这就是直接计量。但这并不意味着直接计量就是准确的，对目标属性的间接计量采用的是迂回的、兜圈子的方式。例如，我们要计量某一零售商行期末存货的重置成本。如果存货是经常交易的商品，我们通过以下方式测定存货的重置成本：每种存货的现行单位批发价乘以拥有此种存货的数量，然后将每种存货的计算值全部相加，这属于直接计量。假如这一零售企业的库存中有一件银狐大衣，由于社会的变化（如动物权利激进主义），这种大衣已不再是经常交易的商品。假定这个企业最初购进这件大衣的价格是1 000美元，我们估计这件大衣仅能卖600美元。如果貂皮大衣正常的加价额是成本的20%，我们估计这件银狐大衣的重置成本是500（ $600 \div 1.2$ ）美元，这是间接计量。通常人们更愿意用直接计量，而不是间接计量。

1.2.2 评估和预测计量方法

计量方法的另一种分类是评估计量法和预测计量法。评估计量法关注的是事物的具体属性，它既可以是直接的，又可以是间接的。预测计量法关注的是表示未来状况的因素。^① 因此，预测值与未来状况之间存在着一种函数关系。例如，本期的收益可用作下一期股利的预测值。相同道理，收益基本上是一个估计值，因为它表示企业在本期已过去的时间里的经营状况。再举一个有关估计值的例子，如以市场价值持有的有价证券，对其进行计量，就是要估计这些证券出售时能产生多少现金。

1.2.3 计量的过程

计量过程涉及多种因素。即便是直接的评估计量也是如此，但这并不意味着只有一种绝对正确的计量值。像数现金这样简单的计量也依赖于几个因素：

- (1) 事物本身。
- (2) 被计量事物的属性。
- (3) 计量者。
- (4) 计算或枚举。
- (5) 计量任务可用的工具。
- (6) 影响计量者的约束条件。

^① Chambers 认为预测计量法不应属于计量理论的范畴 [Chambers (1968, 246 页)]。

事物及其属性在其类型和复杂程度上相差甚大。一个小型零售企业拥有多少现金？纳巴山谷（Napa Valley）地区今年的葡萄收成有多大？2000年衣阿华州的表层土流失了多少立方英寸？计量者本身的资格也可能有着很大不同。一个雄心勃勃的初级会计师和一位对算术发憊且对工作不怎么上心的办公室职员相比，对于同一项计量工作，他们所表现出的才华会有明显的不同。计算和枚举的操作有简单的现金清点，也有存货价值评定的统计抽样。计量者使用的工具大到大型计算机，小到掌上计算器、铅笔和纸。最明显的约束就是时间。很显然，即使一项直接的估计计量工作，也不像当初想象的那样简单。

1.2.4 计量的类型

计量本身与被计量事物属性之间的关系，决定了选用计量体系的类型。^① 最简单的计量类型是名义量度。名义量度就是一个基本的分类系统，一个名称体系。假定某大学的学生都来自马萨诸塞州、康涅狄格州和罗得岛。a1 表示来自马萨诸塞州的学生，a2 表示来自康涅狄格州的学生，a3 表示来自罗得岛的学生。在本例中，这一编码系统仅仅达到了按州分类的目的。对学生的来源地赋予不同的数字，也会达到相同的目的——只要按照新的名义量度赋予学生数字，保持一致即可。在会计学中，会计科目表就是名义分类的一个很好的例子。

下一个计量类型是序数量度。序数顺序中赋予的数字表明了优先顺序，然而，各等级之间的优先程度并非必然相同。假定三位候选人正角逐某一职位。某一选举人的排序是 Abel 第一，Baker 第二，Charles 第三。但是，这位选举人可能会这样认为：选择 Abel 和 Baker 的可能性各占 50%，选择 Abel 和 Baker 其中任意一人的可能性都远远大于 Charles。在会计学中，流动资产和流动负债在资产负债表中按流动性的高低列示，就是一种序数排列顺序。

区间量度不同于序数排列顺序，以数值计量的属性的变量必须是相同的。华氏温标就是一个例子。温度从 9° 升到 10°，等同于从 19° 升到 20°，也等同于任何其他 1° 的提高。

同区间量度一样，比率量度也给数字区间赋予了相同的值，但它也有另外一个特征。在比率量度中，零点有一个独特的性质。这一点在华氏温标中是没有的。华氏温度计的零点并不意味着没有温度。因此，我们不能说 8° 温暖程度是 4° 的两倍。更进一步，8° 除以 4° 并不等于 16° 除以 8°。在会计中使用比率量度类型的计量体系起码是可能的，因为从货币量的角度来看，零点意味着什么也没有。因此，在会计中，100 000 美元的流动资产除以 50 000 美元的流动负债和 200 000 美元的流动资产除以 100 000 美元的流动负债，都说明了流动资产是流动负债的两倍。这是完全可能的，因为在会计学中零点具有独特性。

1.2.5 计量的质量

分析计量价值，必须考虑几个方面的质量。计量者、计量者的技能、工具、计量技术都非常重要，因此从统计学的意义上看，我们可以将计量者统一认可的东西

^① Mattessich (1964, 57 ~ 74 页) 对这一问题进行了精彩的论述。