

中南财经政法大学会计学术文库

会计理论发展通论

(下册)

KUAIJI LILUN FAZHAN TONGLUN

许家林 主笔



经济科学出版社
Economic Science Press

【中国注册会计师资格考试指定教材】

会计理论发展通论 (下册)

CHUANGSU LIJIAO FACHENGSHI TONGJILUN

张瑞贵 主编



中国财政经济出版社

中南财经政法大学会计学术文库

会计理论发展通论

(下册)

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

第十一章 会计计量理论

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

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

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

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

二、第一次技术革命及其对会计的影响	1011
三、第二次技术革命及其对会计的影响	1016
四、第三次技术革命及其对会计的影响	1023
五、第四次科技革命及其对会计的影响	1028
六、信息技术发展与会计理论和实务的创新	1042
七、启示与思考	1051
主要参考文献	1052
第十八章 经济学说演进与会计理论创新	1057
一、“经济”和“经济学”	1057
二、经济学说的演进	1058
三、马克思主义政治经济学原理与相关会计理论	1066
四、当代西方经济学说对会计理论发展的影响	1070
五、经济学中财富观念变化对会计计量与信息 披露的影响	1088
六、启示与思考	1099
主要参考文献	1100
第十九章 管理思想演变与会计理论创新	1104
一、19 世纪末 ~20 世纪 30 年代管理思想演变和会计 理论发展	1104
二、20 世纪 30 年代至 70 年代管理思想演变与会计 理论发展	1114
三、20 世纪 70 年代以来管理思想演变和会计 理论发展	1124
四、研究结论与启示	1134
主要参考文献	1135
第二十章 法学理论演化与会计理论创新	1138
一、法理原理与会计法律制度变迁	1138
二、法律制度起源与会计行为的产生	1140

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

第十五章 事项会计理论

事项会计理论是 20 世纪 60 年代在美国提出并形成的一种新的会计理论，它是在对当时传统的以价值计量与以核算为核心的会计理论进行批判的基础之上形成的，其代表人物是时为美国堪萨斯大学（The University of Kansas）的乔治·H·索特（George H. Sorter）教授。本章试图通过系统回顾与总结事项会计在国内外的研究状况，对其观点进行一个比较完整的梳理与评介。

一、事项会计理论的提出

1494 年，卢卡·帕乔利（Luca Pacioli）的《簿记论》在意大利正式出版，奠定了现代会计的理论基石。在随后的几百年里，传统会计为人类的经济发展作出了巨大的贡献。可以说，这是历史的选择。但自人类进入 20 世纪中叶后，随着社会经济的飞速发展，特别是计算机和网络技术在西方的广泛应用，使得传统会计自身难以克服的缺陷逐渐凸显出来，如传统会计越来越满足不了会计信息使用者日益多样化的信息需求，会计信息的相关性正在丧失，等等。面对越来越多的批评，会计理论家们对传统会计进行了许多改良，但这种修修补补的工作不可能改变严酷的现实，人们开始陷入迷惑，会计该往何处去？

正是在这样一种情况下，1966 年，在美国会计学会（American Accounting Association，简称 AAA）于 1964 年建立的以查尔斯·T·兹拉特科维奇（Charles T. Zlatkovich）为主席的“发展基本会计理论

报告委员会”（Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory）的会议上，当该委员会就其报告——《基本会计理论》（A Statement of Basic Accounting Theory，简称 ASOBAT）进行讨论时，该委员会委员之一的乔治·H. 索特（George H. Sorter）提出了“事项法”的观点，并对最后通过的 ASOBAT 所形成的观点产生了一定影响。

1969 年，时为美国堪萨斯大学“亚瑟·扬（Arthur Young）客座会计学教授”的乔治·H. 索特（George H. Sorter）在《会计评论》（The Accounting Review）上发表了“基本会计理论的‘事项法’”（An “Events” Approach to Basic Accounting Theory）一文，正式提出了他的“事项会计”思想。在该文中，作者运用比较分析的方法，在对他称之为“价值法”的传统会计理论进行了批判后，阐明了所主张推广的事项会计理论的一些基本观点，并就其可能会对会计报表产生的一些影响以及与 ASOBAT 的关系进行了广泛讨论和说明。该文所提出的核心思想是，会计的目的应该是提供可能在各种决策模型中有用的相关经济事项的信息。会计人员应该提供有关的原始经济事项信息，由使用者自己对这些信息进行加工，以生成其决策模型所需的输入价值。这种新的会计思维打破了那种对传统会计理论修修补补的框架，提出了一个全新的发展理念。其后，西方其他一些会计学者对这一会计思想进行了更深入的研究，虽然还不能说已经搭建了一个比较系统的理论框架，但他们的工作已为后来的研究奠定了一个坚实的基础。^①

二、事项会计理论在西方的发展

作为一种致力于对传统会计理论进行彻底改革的全新的会计理论，20 世纪 70 年代初至 80 年代初，事项会计思想在西方引起了会

^① Sorter, George H. An “Events” Approach to Basic Accounting Theory. *The Accounting Review*, Vol. 44, No. 1, 1969, P. 13.

计理论界较大的关注。但自 20 世纪 80 年代中期开始,西方关于事项会计的研究陷入了沉寂,其中的原因很值得我们去探究。事项会计理论传入我国后,也引起了国内学者的关注,但总体而言,我国的研究尚停留在一般性介绍阶段,未能在西方已有的研究成果基础上进行更深入的研究。此外,从国内外的研究成果来看,事项会计理论的观点较零散,尚未形成一个比较完备的体系。在索特(Sorter)于 1969 年提出事项会计思想后,西方其他一些学者对事项会计进行了更深入的研究。大致而言,这些研究成果主要分为两类:一类是关于基本理论,另一类是关于基于事项会计思想的会计信息系统。

(一) 事项会计理论:基本理论分析

据笔者掌握的已有文献分析,西方学者关于事项会计理论的研究主要围绕着如下几个方面:

1. 事项会计理论建立在对传统会计理论批判的基础之上

事项会计理论的提出建立在对传统会计的缺陷进行批判的基础之上。对于传统会计理论的缺陷,众多学者从不同的角度提出了自己的观点。1969 年,索特(Sorter)将传统会计理论称为“价值法”^①,其特征是:假设会计信息使用者的需求是已知的,并且能加以充分说明,在此前提下,会计理论能够通过推理为使用者的决策模型生成最佳的价值数据;会计的目的是确定最佳的收益和资本价值,通过将收入与成本进行合理配比,能够生成使用者的决策模型所需的“正确的”收益数据。

继索特之后,美国俄亥俄州立大学(The Ohio State University)会计学副教授奥雷斯·约翰逊(Orace Johnson)于 1970 年 10 月在《会计评论》(The Accounting Review)发表了“关于‘事项’会计

^① 从国内外文献资料来看,对于传统会计,有人称为“价值法”;对于事项会计,有人称为“事项法”,为了行文方便,本章同时使用这四个术语。

理论” (Toward an “Events” Theory of Accounting) 一文, 这是第一篇对索特教授有关事项会计理论研究的号召作出回应的理论文章, 文中对事项会计理论的一些具体问题作了进一步阐释并提出了自己的观点。作者认为, 传统会计是建立在推理基础之上的, 所生成的会计信息是通过对经济事项的间接观察进行推理得到的, 因此他将传统会计称为“价值—推理法”。如果会计报告仅包含各种推论, 会计信息使用者对会计信息的应用将受到极大的限制, 他只能获得推理性的推断和预计, 因为他不能再对原始的经济事项进行重构, 在这种情况下, 使用者所做出的任何预测都是不可靠的。而如果预测不可靠, 那么会计将无助于决策, 会计的决策有用性将不复存在。在文中, 作者首先强调指出了有关概念之间的一些基本性区别, 然后使用这些术语对会计理论事项法的一些显而易见的重要问题进行考察。全文由六部分构成: (1) 术语的种类。作者认为, 任何充分发展的科学理论都会有四大类术语, 但并非所有会计理论都对每一类术语作了很好的发展。因此, 对事项会计理论而言, 首先是建立一些观察性术语。主要通过观察确定“事项”(event)、“合计”(summation)、“预测”(forecast)、“使用”(use)等术语的含义。(2) 事项的种类。主要包括真实的与公布的事项。(3) 合计的种类。包括集和、合并与合成。(4) 预测的种类。包括外推与预报。(5) 使用的种类。包括信息与操纵。(6) 研究绪论。作者提出, 标准化的事项会计理论可以尝试性地概括为: “为了让利益相关各方(股东、雇员、管理者、供应商、顾客、政府机构、慈善机构)更好地预测社会组织(家庭、企业、政府、慈善事业)的未来, 为定期公布无偏见的信息而(临时性地、部分地)汇集影响组织的重要事项(内部的、环境的及交易的)的最相关属性(特征)。”^①

^① Johnson, Orace. Toward An “Events” Theory of Accounting. *The Accounting Review*, Vol. 45, No. 4, 1970, pp. 641 - 653.

1975年,亚瑟·Z.利波曼(Arthur Z. Lieberman)和安德鲁·B.威斯顿(Andrew B. Whinston)则从复式记账的角度对传统会计进行了批判。他们认为,会计人员通过使用复式记账技术来保证会计分录的精确无误,但正因为如此,他们将财务报表视为一个结果而非一种手段,由此导致所提供的会计信息缺乏管理当局所需的最新的信息。^①因而,他们的论文也在一定程度上对事项会计理论的传播起到了呼应作用。

此外,还有其他学者从会计信息系统的角度对传统会计的缺陷阐述了自己的观点。主要有:克劳德·S. 克兰托尼(Claude S. Colantoni)、雷内·P. 玛涅斯(Rene P. Manes)和安德鲁·B. 威斯顿(Andrew B. Whinston, 1971)认为,由于以传统会计理论为基础的会计信息系统只记录会计人员确认的经济事项,而忽略了很多有价值的重要的事项,所以其功能受到了很大的限制;威廉·D. 赫斯曼(William D. Haseman)和安德鲁·B. 威斯顿(Andrew B. Whinston, 1976)认为,传统的会计信息系统是面向财务报告的,它只存储财务数据,而未存储许多重要的其他信息,如每个工人每天生产的废品或为产品增加的价值等,而假如能存储这些信息,就能够将该工人所得到的工资与他所创造的价值进行比较,这些信息将有利于决策;伊扎克·伯恩巴赛(Izak Benbasat)和阿伯特·S. 德克斯特(Albert S. Dexter, 1979)则通过一个实验方式比较了事项法与价值法的优劣,对十年事项会计理论研究作了一个阶段性总结,他们发现,事项法对具有某种心理特征的用户决策具有更大效用。

20世纪80年代以后,随着计算机技术的快速发展,人们发现事项法能够最大限度地与计算机数据库相适应,因此开始在更深层次上寻求将事项法付诸实践。相关研究证明了传统的财务报告(他

^① Lieberman, Arthur Z., and Andrew B. Whinston. A Structuring of an Events-Accounting Information System. *The Accounting Review*, Vol. 50, No. 2, 1975, pp. 246-258.

们称为“结构性或汇总报告”)不适合于分析能力低的使用者。对那些分析能力低的人来说,结构性或汇总报告将使他们花费更多时间来决策,而且决策效果也不理想。1985年,比尔·哈泊(Bill Harper)对如何在会计领域运用事项管理的数据库技术进行了探讨;1988年,M. J. 麦芬姆(M. J. Mephram)以事项管理思想进一步研究了G. 利齐(G. Leech)于1986年提出的矩阵事项会计模型。

1990年,事项会计理论的开创者乔治·H. 索特(George H. Sorter)、门罗·J. 英格勃曼(Monroe J. Ingberman)和希勒尔·M. 马克西姆(Hillel M. Maximon)合作,出版了事项会计理论的第一部论著《财务会计:一种事项及现金流量法》(Financial Accounting: An Events and Cash Flow Approach)。该书是以教材形式写成的。书中继承索特教授1969年的观点,采用事项法对财务会计进行解说,强调现金流量,目的是增强财务报告的编制者和使用者的理解,提高使用效益,并对一些有关事项会计理论及实际问题进行了较为深入的解说。全书由四大部分组成:会计模型、经营事项、财务事项、投资事项。其中第一篇分量最重,由七章和两个附录组成,占全书总篇幅(480页)的近一半内容;第二篇为经营事项(重点是传统损益表),由四章以及一个有关无法收回的调整项计算的附录构成;第三篇重点介绍财务事项,包括借款、债券以及所有权相关事项;第四篇讨论投资事项。书中联系会计核算的基本内容,运用事项法的基本理论作了系统的解说和阐释。书中谈道:“财务报表的目的是提供一种关于事项的历史记录,这些记录对于估计一个企业的现金流量是极为有用的。”在这样一个框架内的会计,是对与一个会计单位(被认为是一个经济单位的子集)相关的各种会计事项进行选择、描述及沟通,以有助于预测未来现金流量。^①由此可见,该书一方面对事项会计的基本理论作了进一步的

^① Sorter, George H., Ingberman, Monroe J., and Hillel M. Maximon. *Financial Accounting: An Events and Cash Flow Approach*, New York: McGraw Hill, 1990, P. 480.