



第三辑

三友会计论丛

SUNYAO ACADEMIC SERIES OF ACCOUNTING

会计理论研究

Research on The Accounting Theoretics

陈国辉 ● 著



东北财经大学出版社

DUFEP Dongbei University of Finance & Economics Press

三友会计论丛·第三辑

会计理论研究

陈国辉 著

东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计理论研究/陈国辉著. —大连: 东北财经大学出版社, 2001.1

(三友会计论丛·第三辑)

ISBN 7-81044-837-4

I. 会… II. 陈… III. 会计学-理论研究 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 64932 号

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) 4710523

发 行 部: (0411) 4710525

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 787 毫米 × 960 毫米 1/16 字数: 278 千字 印张: 15.5 插页: 2

印数: 1—2 000 册

2001 年 1 月第 1 版

2001 年 1 月第 1 次印刷

全程策划: 李 彬

责任编辑: 杨跃先

责任校对: 刘铁兰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 单振敏

定价: 24.00 元

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，形成“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃国内知名会

计学者的最新著作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态，自 1997 年起，每年推出一辑。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问：

- 谷 祺 东北财经大学会计学院教授、博士生导师
欧阳清 东北财经大学会计学院教授
冯淑萍 财政部会计司司长、会计准则委员会秘书长、教授
李志文 美国杜兰大学商学院讲座教授、副院长，香港科技大学教授
韩季瀛 北美华人会计教授会会长、香港科技大学教授

委员（以姓氏笔划为序）：

- 马君梅 台湾东吴大学商学院院长、教授
王立彦 北京大学光华管理学院会计系主任，教授、博士、博士生导师
王光远 福建省审计厅副厅长，厦门大学会计系教授、博士、博士生导师，中国中青年财务成本研究会副会长
王化成 中国人民大学会计系副主任，教授、博士、博士生导师，中国中青年财务成本研究会副会长
刘永泽 东北财经大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
刘志远 南开大学国际商学院副院长、会计系主任，教授、博士
刘明辉 东北财经大学出版社社长兼总编，教授、博士、博士生导师，中国中青年财务成本研究会常务副会长兼秘书长
刘 峰 中山大学管理学院教授、博士
孙 铮 上海财经大学会计学院教授、博士、博士生导师
宋献中 暨南大学管理学院副院长、会计系主任，教授、博士、博士生导师
李 爽 中国注册会计师协会副秘书长，中央财经大学教授、博士生导师
张为国 中国证监会首席会计师，上海财经大学教授、博士、博士生导师

师

- 张龙平 中南财经政法大学会计学院副院长，教授、博士、博士生导师
张先治 东北财经大学会计学院教授、博士、博士生导师，三友会计研究所所长
- 张俊瑞 西安交通大学会计学院副院长，教授、博士
何顺文 香港中文大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
杨雄胜 南京大学国际商学院会计系主任，教授
陆正飞 北京大学光华管理学院教授，博士、博士生导师
陈毓圭 财政部会计司巡视员、会计准则委员会副秘书长、中国中青年财务成本研究会会长，财政部财科所研究员，博士、博士生导师
- 陈国辉 东北财经大学教务处处长，教授、博士、博士生导师
陈建明 天健会计师事务所首席合伙人、博士，中国中青年财务成本研究会副会长
- 陈信元 上海财经大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
陈敏 天津财经学院会计系教授、博士、博士生导师
周守华 中国会计学会副秘书长，教授、博士
罗飞 中南财经政法大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
郑振兴 美国休斯敦大学教授、博士
赵德武 西南财经大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
夏冬林 清华大学经济管理学院会计系教授、博士、博士生导师
秦荣生 国家会计学院副院长，教授、博士、博士生导师
徐林倩丽 香港城市大学会计系主任，教授、博士
- 黄世忠 厦门天健会计师事务所主任会计师，厦门大学教授、博士
谢志华 北京工商大学校长助理，教授、博士
蔡春 西南财经大学会计学院副院长，教授、博士
薛云奎 中国会计教授会秘书长，上海财经大学会计学院教授、博士、博士生导师
- 魏明海 中山大学管理学院院长，教授、博士、博士生导师
戴德明 中国人民大学会计系教授、博士、博士生导师

作者简介

陈国辉，男，1955年5月出生，经济学博士，东北财经大学会计学教授、博士生导师，现任东北财经大学教务处处长，兼任中国注册会计师；近年来他主持《中国注册会计师的地位与作用》课题研究，出版了《企业财务管理》、《会计理论体系研究》等学术著作2部、教材12部，发表了《企业产权组织、会计信息、会计监督》、《论负债》等学术论文60余篇，同时还承担本科生、硕士生、博士生的教学和科研指导工作，曾获国家优秀教学成果二等奖、全国优秀会计论文二等奖。



前言

对会计理论的研究历来为会计学家所关注。西方会计理论研究虽然有较久历史，但其产生和发展有其特定的政治、经济和文化背景；我国会计理论研究方兴未艾，有待深化。本人多年来从事会计学的教学和科学研究，进入博士生学习阶段，更深入地对我国会计理论进行了研究。在博士学位论文的基础上完成了《会计理论体系研究》专著。在广泛聆听各位专家学者意见的基础上，又增加了会计要素计量与确认的理论和会计报告的理论。并对原著作有关章节的内容进行了修改、充实和完善。

市场经济机制要求一切经济活动都要按照公平、公正和平等的原则来运行。会计作为一项经济管理活动，在其对外提供财务信息时亦不例外。为了保证会计所提供信息的真实性、公正性，从而取得会计信息使用者的信赖，就必须规范会计所提供信息的加工和传递等的整个过程。各国之所以纷纷制定会计准则、会计制度等各种规范形式，也是缘于此因。进入 20 世纪 30 年代以后，会计逐步分化为财务会计和管理会计，前述所说各国规范的一般都是指财务会计。这是因为：首先，财务会计主要是对企业已发生的交易或事项，通过确认、计量、记录和报告等程序进行加工、处理，再以会计报表等形式报告给企业外部使用者，主要是将企业已经发生的经济活动，以各种价值指标或文字说明形式传输给企业投资者、债权人、国家宏观经济调控部门，以及企业各级管理者。这些被提供的会计信息的最大特点是比较真实和可以验证。为了使所有企业提供的会计信息都真实、正确，且具有可比性，就必须规范财务会计对已发生经济活动的确认、计量、记录和报告等全过

程。其次，设置管理会计旨在为加强企业内部资金、成本、利润等管理（即使与企业外界有关联的话，也限于一些规划、控制和评价等），为企业进行经营决策服务。由于管理会计是针对企业内部加强管理、预测、控制等进行服务的，所以，没有必要，也不大可能进行统一和规范。

对财务会计实行规范化是非常必要的，这既是由财务会计本身的性质所决定的，也是与会计信息使用者要求会计主体提供真实、公正会计信息相吻合的，而这又都是建立在一系列会计基本概念和基本理论基础之上的。市场经济要求有与其相适应的会计实务处理系统，也要求有同它相适应的会计理论体系。财务会计理论是来自于会计实践，又高于会计实践，反过来还可以指导会计实践的一系列规范性的概念框架。研究会计理论的任务在于解释、规范和指导会计实践，它完全符合实践与理论这一矛盾对立统一规律。脱离实践的理论是空洞无用的理论，而离开正确理论指导的实践，也必然会变成盲目的实践。正是因为如此，才促使我对原专著进行修改、充实，并重新再版。之所以如此，一是想为会计理论充实一些新的研究成果，以便更好地指导会计实践；二是为建立我国完善的会计理论体系作一尝试。经济的发展必然带动会计理论的发展，随着我国社会主义市场经济机制的完善和改革开放的深入，会计理论得到前所未有的发展。但有些问题不能不引起我们足够的重视。有些人“重实务，轻理论”的偏见日趋严重，认为“会计学是一门纯实务、纯技术的学科，只要会记账、算账、报账，参与企业核算，就是一个好会计，这样也就不需要去研究会计理论”。笔者认为，这种“会计理论无用论”是形而上学的一种表现。的确，实际工作中是存在着会计理论与会计实务脱节的现象，但是，我希望持有这种观点的人能够回顾一下会计理论发展的历史长河，不要仅仅看到我国会计理论研究的现状，就得出“会计理论无用”的结论。会计理论研究产生和发展的历史可以告诉我们，会计理论对会计实务曾产生过巨大的影响。

意大利人卢卡·帕乔利（Lucas Pacioli）在1494年所著的《算术、几何及比例概要》一书中介绍的威尼斯簿记法，为借贷复式记账法奠定了基础。18世纪60年代以后，欧洲、美国等都普遍采用了借贷记账法。美国著名会计学家M. 穆尼茨（Moonitz Maurice）在1961年发表的第一期《会计基本假设》（The Basic Postulates of Accounting）和1962年的第三期《企业暂行主要会计原则》（A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises）中，提出按产出价值计价和按物价指数调整会计报表，它对西方各国采用物价变动会计奠定了理论基础。这些理论对我国会计研究界和会计实务界来说也都具有很多可借鉴之处，对指导今后的会计实践无疑也将发挥巨大的作用。

当前我国会计理论研究中暴露出来的问题，只能说明我国目前会计理论研究还比较滞后，还需要加大力量去研究。如果因为目前我国会计理论与会计实务还存在脱节问题，就否认会计理论的作用，如此以偏概全，片面、孤立地看问题，显然是不可取的。古人云：“人无完人，金无足赤。”会计理论也不例外。出现问题并不可怕，可怕的是发现问题却不去分析和解决它。既然会计理论与会计实务的脱节较严重，我们就不该再一味地停留在对会计理论的指责上，而应以一种忧患意识去分析存在问题的病因，寻求解决问题的途径和方法。

什么是会计理论，会计理论体系及其构成如何，会计理论研究方法应包括哪些内容，在我国如何开展实证会计理论研究等等，是我在教学和学术研究中一直思考的问题。翻开国内含“会计理论”字样的著作或教材，其内容除了西方会计理论、译著，就是一些文章的堆砌。“西方会计理论”毕竟只是介绍西方的会计理论，一方面，会计专门术语的语言表达尚未中国化；另一方面，西方会计理论的产生和发展有其特定的政治、经济和文化背景，不能全盘照搬。目前，国内还没有一部分有关会计理论的系统论著，对如何构建我国会计理论体系还未完全达成共识。因此，如何构建出具有中国特色的会计理论体系，就成了一个亟待解决的问题，正是基于这一点，笔者才将研究的目标定格在会计理论体系上。本书探讨的似乎是一个很“大”很“空”的问题，实际上这个问题是一个很“小”很“实用”的问题，我希望通过对会计理论体系的探讨，能对会计理论所包含的具体内容作一形象简练的表述，从而深化对会计理论的研究。

过去，由于受传统的计划经济体制影响，我国的会计理论研究处于一种与外界隔绝的自我封闭状态，闭门造车，往往以“土生土长”而自鸣得意，结果使中国的会计理论具有浓烈的计划经济色彩，侧重于纯粹理论的探讨。具体而言，传统的会计理论所暴露出来的问题有：会计理论缺乏解释和预测能力；会计理论脱离会计实践，从理论到理论，缺乏实证研究，会计理论缺乏可验证性，过多的哲学思辨取代了科学分析；坚持理论模式的一元化，不了解理论模式多元化的合理性及其意义，导致会计理论缺乏生机和活力等等。

笔者针对上述问题，结合我国会计理论研究的现状，回顾会计理论的发展沿革，明确会计理论的内涵，全面地研究和探索了应如何构建我国现代的会计理论体系。这里，首先总结归纳当前中外会计理论界对逻辑起点的各种不同观点，并对其进行了辩证分析，深入地研究了会计理论体系的逻辑起点，主要论述了各种不同观点的中心涵义、逻辑可行性，从而提出个人的见解——“会计环境起点论”，全文创作的逻辑起点因此而确立。当然，建国

后我国会计理论界曾对会计本质展开过激烈辩论，最终建立起“会计信息系统论”和“会计管理活动论”两大阵营，一直到现在，这两大学派仍然没有能够达成一致意见。但是，会计学界近来出现了一种调和的观点，即既承认会计是一项管理活动，同时也承认会计是一个信息系统，持这种观点的学者，其主要意图是不想过多地纠缠于二者的谁是谁非的问题上，而是试图将主要矛盾引导到当前更实际、更实用的理论研究领域。而本人在创作构思中，对“会计本质是什么”的问题却是不可避免地要涉及的，不同的会计本质观必然导致会计理论体系构成内容的区别。基于以上考虑，书中不惜笔墨论述了会计的本质，当然，一读便知，笔者是更倾向于“会计管理活动论”的。从本书的整体结构来看，会计本质是会计理论内涵部分的核心和灵魂，更进一步而言，会计管理是贯穿于行文始末的主流思想。

此外，书中最后还介绍了会计理论的外延，会计理论的外延主要体现会计理论研究成果的外在表现形式。在研究会计学这一学科体系的建设过程中，内涵决定外延，外延体现内涵，因此，内涵会计理论是会计理论体系这一矛盾体的主要方面，会计理论的外延必然也体现会计管理的思想。不同的会计本质观，会计理论研究的侧重点不同，会计学所包含的内容也必然不同。但传统的会计学科体系受当时会计理论影响，囿于狭隘的理财思想，会计学成了仅研究如何事后记账、算账、报账的工具，会计管理观没有被人们普遍认识和接受。传统的学科体系也只能是以分行业的部门会计学为主体，会计如何参与企业经营的预测和决策还是一片空白。将先进的管理学理论与会计学相结合，则成了外延会计理论研究的重点。根据会计管理的全方位、全过程原则，本书从财务会计与管理会计、会计与审计、企业会计与非企业会计、国际会计等几个方面来研究会计的外延理论。

本书从搜集资料、编写提纲、征求意见到具体撰写整个过程中，得到了赵春光、叶龙和付东升的大力支持，该书倾注了我们的共同心血，是我们共同研究的结晶。应该看到，本书所论述的研究结果决不是研究的终点，随着我国经济体制改革的进一步深入、会计所处环境的变化以及会计理论自身的发展，会计理论研究将永无止境，今天的研究结果，只是明天研究的起点，这就需要人们不断地去潜心研究和深入探讨。

在编著本书过程中，我们参考了很多相关文献，在此向这些文献的作者表示衷心的感谢。由于作者水平有限，所著书中难免存在不当之处，恳请同行和读者批评指正。

作者

2000年2月于东北财经大学



目录

1 会计理论概述	1
1.1 会计理论的涵义.....	1
1.2 会计理论的种类.....	3
1.3 研究会计理论的意义.....	6
2 会计理论的形成与发展	9
2.1 古代会计理论的产生.....	9
2.2 近代会计理论的发展.....	10
2.3 现代会计理论的发展.....	12
2.4 1949年以来我国会计理论的发展.....	16
3 财务会计理论结构的构筑	25
3.1 财务会计理论结构的基本构成.....	25
3.2 会计环境.....	27
3.3 会计的本质和属性.....	31
3.4 会计的职能和对象.....	43
3.5 会计目标.....	60
3.6 会计信息质量特征.....	64
3.7 会计报表要素.....	73
3.8 会计假设.....	80
3.9 会计原则.....	84
3.10 会计程序和方法.....	90

4	财务会计要素的确认与计量理论	95
4.1	资产的确认与计量理论	95
4.2	权益的确认与计量理论	119
4.3	收益的确认与计量理论	133
5	财务会计报告的理论	141
5.1	财务会计报告的理论概述	142
5.2	财务会计报告的构成	150
5.3	财务会计报表的理论依据	153
6	我国会计理论体系的构建	169
6.1	会计理论体系概述	169
6.2	构建我国会计理论体系的原则	175
6.3	我国会计理论体系的探索	176
6.4	我国财务会计概念框架的构建	179
7	会计理论的研究方法	184
7.1	研究会计理论的规范方法	184
7.2	研究会计理论的实证方法	191
7.3	我国研究会计理论的方法	198
7.4	实证研究方法在我国应用的评价	201
8	会计外延的研究	212
8.1	会计与审计的关系	212
8.2	企业会计与非企业会计的关系	218
8.3	财务会计与管理会计的关系	221
8.4	我国会计与国际会计的关系	226
	参考文献	229

1

会计理论概述

1.1

会计理论的涵义

在所有的学科里，理论和概念都是在历史的持续中形成和发展起来的，会计理论亦不例外。据考证，大约公元前 3600 年时罗马建筑师就曾对所砌墙的价值通过成本等因素予以确定。公元 1340 年前后，意大利热那亚商人的账簿中记载了复式簿记的内容，它们是研究会计思想和会计概念发展的起点。

理论有多种解释。一般认为，理论是人们通过实践概括出来的，关于自然和社会知识的科学而又系统的结论。之所以这样来概括“理论”这一范畴，是因为：①理论必须是科学而且具有结论性的，这种科学和结论性的认识应该是简单明了并经实践证明是合理的，而且作为结论性的认识应该已被人们普遍接受，并符合该事物及其发展规律。②理论应该是对某一方面知识的系统概括，即理论所概括的对象不可面面俱到，而是有一定范围，限于某一系统之内。③理论源于实践，反过来又能指导实践。就是说，理论必须来

自实践,没有实践,就不能形成理论,这与不存在无源之水同理;并且,理论又用于指导实践,它是从实践中抽象总结形成的,必须能够指导今后的实践。作为理论,内涵如此。然而,就其应用于会计来讲,还有其特定的涵义。在国际权威经典《韦氏新国际辞典》中,对会计理论是这样下的定义:“会计理论是一套紧密相联的、假定性的、概念性的和实用性的原理的整体,构成了所要探索领域的可供参考的一般框架。”^①笔者认为,这个整体或框架既可以是评价会计实务所依据的观点,又可以指导会计程序的开拓,而且会计理论最重要的目的在于评价和开拓会计实务所依据的通用观点。

美国会计学会在1966年出版的《基本会计理论说明书》中,对会计理论也是这样解释的。作为会计理论,必须包括对会计从逻辑规划到推理论断均予联结起来的说明或建议,还应包括会计前提假设、原则等的说明和验证,并且得出结论。但所得出的结论,并非均能得到验证。如预测新的会计信息或新会计理论,预测时并未得到验证,只有当对未来的预测变为现实,得出确切结论后,方才得到验证,信息和结论一旦得到验证,都是对原有会计理论的修正。可见,会计理论将随着社会的发展、人们对会计认识的加深而不断地得到充实和完善。

美国著名会计学家莫斯特(Kenneths Most)在《会计理论》一书中明确指出:“理论是对描述或规定一系列现象的规则和原则的系统表述,它可视为有助于组织、概念、解释现象和预测行为的框架。会计理论是会计学的一个分支,它是由对来自实务的原则和方法程序的系统表述所组成的。”^②

美国著名会计学家亨德里克森在其《会计理论》(1980年第4版)中,对会计理论定义如下:会计理论可以解释为一套以原则为形式的逻辑推理。这些原则用来提供:①评价会计实务所依据的通用观点;②指导新程序的开拓。会计理论可以用来说明现行实务,以获得对它们的更好理解。但会计理论最重要的目的则在于提供用以评价和开拓完善会计实务的通用观点所构成的一套前后一贯的、合理的原则。

美国会计学家斯科特(william.r.scott)认为:会计理论应该从两方面来定义,其一是对会计实务有解释作用;其二是能改进人们对会计环境的理解。例如,代理理论能够解释公司管理当局对会计政策的选择和对会计信息的披露等。^③

瓦茨和齐默尔曼在《实证会计理论》中对会计理论作了如下解释:“会

① Webster's Third New International Dictionary, P.2371, 1961.

② K.S.Most:《Accounting Theory》, P.15, 1977.

③ William.R.Scott:《Financial Accounting Theory》, P2, 1997.

计理论的目标是解释和预测会计实务。解释是指为观察到的实务提供理由；预测是指会计理论应能够预计为观察到的会计现象。”^①

我国会计学家娄尔行教授将会计理论定义为“记账、算账、编制财务报告的道理”。“会计理论是解释现行会计实务的”，“从特定的侧面来看会计理论又可以说是会计内在规律的反映”。“会计理论还可以说是非约束性的会计标准”。^②

我国会计学家葛家澍教授将财务会计理论解释为：“来自会计实务，高于会计实务，反过来又可指导会计实务的规范性的概念框架”。“在会计理论中还包括一系列会计思想、学说和不同见解。但侧重点是研究：第一，用来评估和发展企业会计准则的那些有用的理论，主要是指财务会计的概念框架；第二，将上述理论用来解释和回答：在社会主义市场经济条件下如何建立中国的会计准则、中国股份制会计的特点、国有企业在建立现代企业即改组为股份制（公司制）的过程中有关资产评估的理论和方法问题，以及作为财务会计概念结构集中体现的企业财务报告及其分析”。^③

从上述国内外著名会计学家对会计理论的阐述和分析中不难看出，会计理论就是人们从会计实践中概括总结出来的关于会计知识的科学而又系统的结论。它是在会计实践或会计实务基础上产生的，并且是用来指导会计实践的。其主要作用在于作为评价会计实务的一般依据或指导发展新的会计实务和程序。通过会计理论来解释现在的会计实务，以加深对会计实务的理解。需要说明的是此处的会计实践指的是财务会计实践，而不包括管理会计和审计实践。

我们研究会计理论就是要科学地界定会计的概念，合理地确定会计的范围，以进一步发展会计理论、指导会计实务，并不断改进不适应的地方。与此同时，还应建立和确定会计前提、假设等，以用来判断、评价会计信息，为会计信息的使用者提供资料，也为会计研究人员寻求扩大会计应用范围提供有用的框架。

1.2

会计理论的种类

会计理论有许多种分类方法，下面简要介绍几种分类方法：

-
- ① 瓦茨，齐默尔曼：《实证会计理论》，2页，大连，东北财经大学出版社，1999。
 - ② 娄尔行：《中级财务会计》，25页，上海，上海三联书店，1994。
 - ③ 葛家澍：《市场经济下会计基本理论与方法研究》，9~10页，北京，中国财政经济出版社，1996。