

三友会计论丛

# 会计理论体系研究

陈国辉 著



东北财经大学出版社

Research on  
Accounting Concept Framework

三友会计论丛

# 会计理论体系研究

陈国辉 著

图书在版编目(CIP)数据

会计理论体系研究/陈国辉著. - 大连:东北财经大学出版社,1997.12

(三友会计论丛)

ISBN 7-81044-283-X

I.会… II.陈… III.会计-理论 IV.F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 28905 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)

大连海事大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

---

开本:850×1168 毫米 1/32 字数:136 千字 印张:7 1/8 插页:2

印数:1—3 000 册

1997 年 12 月第 1 版 1997 年 12 月第 1 次印刷

---

责任编辑:郭 杰

责任校对:尹秀英

封面设计:钟福建

版式设计:王 莉

---

定价:11.50 元

**本书由**

**三友会计出版基金资助出版**

## 三友会计出版基金董事会成员

### 顾问：

- 杨纪琬 财政部财政科学研究所教授、博士生导师  
欧阳清 东北财经大学教授  
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

### 董事会：

#### 董事长：

谷 祺 东北财经大学教授、博士生导师

#### 副董事长：

- 刘永泽 东北财经大学会计学院院长、中国中青年财务成本研究会常务副会长、教授  
刘明辉 东北财经大学出版社社长、总编、中国中青年财务成本研究会秘书长、教授

#### 董 事(按姓氏笔划排列)：

- 于显国 东北财经大学会计学院副院长、副教授  
杨跃先 东北财经大学出版社副社长、副总编  
吴大军 东北财经大学会计学院副院长、教授  
张先治 东北财经大学会计学院教授、博士、中国中青年财务成本研究会常务理事  
张剑宇 东北财经大学出版社副社长、副总编  
陈国辉 东北财经大学教务处处长、中国中青年财务成本研究会常务理事、副秘书长、教授

# 序

会计理论是会计学研究中一个至关重要的课题,历来为会计学家所关注。西方会计理论研究虽然有较大历史,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。

东北财经大学陈国辉教授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体系进行研究。《会计理论体系研究》一书,就是在其博士学位论文基础上修改而成的。作者在本书中,首先回顾了我国会计理论研究的历程,指出我国会计理论虽已进入繁荣阶段,但还存在一定问题;评析了对会计理论体系的不同观点,提出以会计环境为构建会计理论体系的逻辑起点;着重探讨会计的内涵,分析对比会计属性、职能、对象的各种观点,剖析其形成的原因,阐明作者的见解;在此基础上,按照一定的逻辑联系,深入论述会计的基本理论问题,提出构建我国财务会计概念框架和会计理论研究方法体系。《会计理论体系研究》的写作工作得到国内会计与财务学界一些著名专家的首肯,他们对本书给予了高度评价。

我认为,作为一本学术专著,本书内容充实,论述深入,颇有独到见解,很值得会计理论工作者和实际工作者一读。当然,作为探索会计基本理论这样一个大问题,许多方面还有待补充,有些观点还应进一步完善。

谷 祺

1997.9.6

## 前 言

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、公证性,从而取得会计信息使用者的信赖,就必然要求对会计所提供信息的加工、传递的整个过程加以规范。各国之所以纷纷制定会计原则(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年代后,会计逐步分化为财务会计(对外会计)和管理会计(对内会计),前述所说各国规范的一般都是指财务会计。这是因为:①财务会计主要是对企业已发生的交易和事项,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。②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),或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,这既是由财务会计自身的性质所决定的,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理论的基础上的。市场经济要求有同它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财务会计实践,又高于会计实践,反过来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,促使我选择“我国会计理论体系的构建”作为写作主题。如此,一是想为会计理论正名,以更好地指导会计实践;二是试图为会计理论研究如何走出困境提出一些粗浅看法。

随着我国社会主义市场经济机制的建立和改革开放的深入,会计学得到前所未有的发展。如高等院校财会专业不断扩大,在校财会专业学生成倍增加,社会对会计人员的需求量猛增,研究会计理论的人也愈来愈多等。经济的发展刺激了会计学的发展,但有些问题不能不引起我们的重视。一些会计人员“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

帐、算帐、报帐,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”。更有甚者,认为“会计理论与会计实务严重脱节,一点用也没有”。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,实际工作中存在着严重的会计理论与会计实务脱节的现象,但是,我希望持有会计无用论观点者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了巨大的影响。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,为借贷复式记帐奠定了基础,18世纪60年代后,欧洲、美国等都普遍采用了借贷记帐法。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,这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,需要加大力量去研究、去发展。如果由于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,如此地以偏概全,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会计理论的症因,寻求解决问题的途径和方法。

什么是会计理论,会计理论体系及构成如何,内涵和外延的会计理论应包括哪些内容等等,是我在为硕士研究生授课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”虽然对会计理论作了系统的介绍,但毕竟只是介绍西方会计理论,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有的政治、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,就成了一个亟须解决的问题,正是基于这一点,笔者不揣才疏学浅,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,将会计理论划分为内涵会计理论和外延会计理论,并围绕二者展开了系统、全面的研究,探索如何构建我国当代会计理论体系。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——“会计本质起点论”,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,即既承认会计是一种管理活动,同时也承认会计是一种信息系统,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,“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,它是会计理论的最基本、最基础的研究起点,是展开会计理论研究的根本出发点和最终归宿。

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帐、算帐、报帐的学科,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。

全书共分八章:

第一章会计理论及其研究的意义,指出了会计理论

的内在涵义、种类和目前我国开展会计理论研究的现实意义。

第二章会计理论研究的历史回顾,主要回顾了国内外会计理论产生和发展的过程,提出了我国进行会计理论研究的建议,旨在为研究我国当前会计理论奠定基础。

第三章我国会计理论体系的构建,指出了构建我国会计理论体系的原则,阐述了我国会计理论体系的研究起点和体系构成。

第四章会计内涵的研究,本章主要阐述了会计的本质和属性、会计的职能和作用以及会计的对象。它们构成会计基本理论的重要组成部分,为合理构建会计理论体系提供了依据。当然,会计内涵还不仅仅局限于这些,像会计的概念、任务等内容,已在有关文章中提及,故不再赘述。

第五章我国会计理论结构及内容,主要回答我国会计理论的重要组成部分,以及每一具体内容在会计理论这个大系统中的地位。

第六章我国财务会计概念框架的构建,介绍了我国财务会计框架的定义,研究它的意义、构建的原则和如何构建,旨在指导我国会计工作实践。

第七章我国会计研究方法体系的构建,介绍了传统和现代的会计理论研究方法,剖析了我国会计理论研究方法现状,指出了各种会计理论研究方法的优缺点和我国开展实证会计理论研究方法的利弊。

第八章会计外延的研究,阐述了会计与审计、非企业

会计、管理会计及国际会计的联系和区别,为将会计基本理论和应用理论有机结合成一个整体奠定基础。当然,会计外延的内容还很多,如社会责任会计、人力资源会计等,与作者欲建立之会计理论体系联系不十分紧密,故不一一详叙。

本书从搜集资料、编写提纲、社会调查、具体撰写,历经两年有余,在整个过程中,得到了我的导师谷祺教授的精心指导。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。

本书是在我的博士论文基础上修改完成的,在我作论文前期准备过程中,不论是搜集资料,还是进行调研,都得到了丁大勇同志热情的帮助。还值得一提的是,我的妻子李可丹女士,在我攻读博士学位及整个教学科研活动中,都倾注了大量心血,没有她的鼎力支持,就没有我今天的成功,在此,我一并对他(她)们以及其他有助于本书撰写和出版的人员表示由衷的感激。

#### 作 者

1997年10月于东北财经大学

---

# 目 录

---

## 序 前 言

## 1 会计理论及其研究的意义

---

1.1 会计理论的涵义 .....	1
1.2 会计理论的种类 .....	4
1.3 研究会计理论的意义 .....	7
小结 .....	11
参考文献 .....	11

## 2 会计理论研究的历史回顾

---

2.1 西方现代会计理论研究的发展历程 .....	14
2.2 我国会计理论研究的回顾 .....	22
小结 .....	35
参考文献 .....	36



### 3 我国会计理论体系的构建

---

3.1 会计理论体系概述.....	37
3.2 构建我国会计理论体系的原则.....	42
3.3 我国会计理论体系的探索.....	45
小结 .....	50
参考文献 .....	50

### 4 会计内涵的研究

---

4.1 会计的本质和属性.....	52
4.2 会计的职能和作用.....	72
4.3 会计的对象.....	90
小结.....	102
参考文献.....	103

### 5 我国会计理论结构的构筑

---

5.1 会计概念 .....	105
5.2 会计目标 .....	114
5.3 会计假设 .....	117
5.4 会计原则 .....	123