

会计理论系统研究

SYSTEMATIC RESEARCH
ON ACCOUNTING THEORY

陈美华◎著

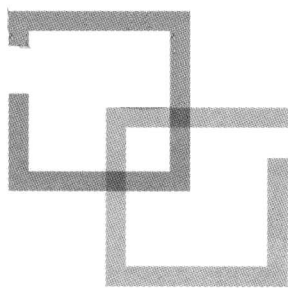


西南财经大学出版社

会计理论系统研究

SYSTEMATIC RESEARCH
ON ACCOUNTING THEORY

陈美华◎著



西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计理论系统研究/陈美华著. —成都:西南财经大学出版社, 2012. 12
ISBN 978-7-5504-0941-5

I. ①会… II. ①陈… III. ①会计理论—研究 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 002781 号

会计理论系统研究

KUAIJI LILUN XITONG YANJIU

陈美华 著

责任编辑:李特军

助理编辑:高小田 李晓嵩

封面设计:墨创文化

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookej.com
电子邮件	bookej@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028-87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸	170mm × 240mm
印 张	19.75
字 数	365 千字
版 次	2012 年 12 月第 1 版
印 次	2012 年 12 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 978-7-5504-0941-5
定 价	49.80 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。

序

1922年，美国著名会计学家威廉·佩顿（William A. Paton）在其公开出版的重要著作《会计理论——兼论公司的特殊问题》中，首次站在理论的高度对会计的一些基本概念，如会计的定义、功能及假设等进行了全面论述，并对会计实践中的一些具体问题，如资产计价、利润确定及资本保持等进行了理论总结，开启了会计发展史上的一个新时代。1953年，另一位美国著名会计学家A. C. 利特尔顿（A. C. Littleton）在其撰写的《会计理论结构》一书中，以会计的重心——“收益”为核心概念，相互联系地研究了会计的方位、会计的对象及会计账户体系等重要理论问题，并全面、深入地论述了会计理论的性质、要素及功能等问题。之后，基于不同研究目的及研究视角的会计理论著述林林总总，其中不乏具有独特见解和思想深度的名著或精品。随着经济环境的不断演变，人们对会计的本质、功能、原则及方法的认识水平不断提高。系统思想在经济领域乃至会计领域的广泛应用，则使人们能够站在更高的基点上相互联系地全面审视会计的本质及其运行规律。基于系统论的基本观点，作者首先将会计理论视为一个具有内在联系的概念系统，然后利用系统思维方式研究会计理论的要素及其相互关系，最终形成了一部具有一定学术价值的著作《会计理论系统研究》。可以预见，这部专著的出版，将会引起会计学界的关注，并对我国财务会计概念框架的形成和会计准则体系的逐步完善具有一定的促进作用。

20世纪中叶，为驾驭万象纷呈的经济世界，影响世界的横断科学——系统论应运而生，系统论的产生及运用，在科学乃至经济领域中所发挥的作用是史无前例的，它沟通了人类的两大科学系统——自然科学与社会科学的联系，并从根本上改变了人们认识世界，进而改造世界的思维方式。系统论告诉我们：①系统无所不在，任何事物都是由分支体系构成的整体或系统；任何一个系统都是由两个或两个以上相互作用、相互依存的要素构成的，能够按特定目标有序运行的整体。②任何一个系统都是一个能够适应外部环境变化的开放系统，系统与外部环境存在信息、能量和物质的交换，因此，认识一个系统并充分发

挥其作用，必须采用历史的和发展的眼光，通过研究该系统与其外部环境的交换关系，把握其形成、发展及运行的基本规律。③认识一个系统必须从多角度、分层次、相互联系地进行观察和研究，然后根据系统要素的内在联系及系统与外部环境的交换关系进行综合分析，进而认识和把握这一系统。依据以上思路，作者首先总结了会计理论及会计理论研究方法的发展规律，认为会计理论经历了一个从会计基本方法的总结，到一些分散的会计概念的形成，再到一个具有内在联系的概念体系的建立的一个逐步发展的历史过程，而会计研究方法则经历了一个由先验研究向经验研究转变、由单一研究视角向多重研究视角转变，并由分散研究向系统研究转变的演进过程。其次，作者区分了会计系统和会计理论系统的界限，并认为，会计理论系统作为一个人造概念系统，应具备以下两个要点：第一，会计理论是对会计信息系统的目标、边界及运行机制的概括总结，是系统化了的理性认识；第二，作为一个人造概念系统，理论具有系统所具备的基本特征，即会计理论是一个由会计目标、会计假设、会计确认和会计报告等理论要素构成的整体，各理论要素之间具有内在的逻辑联系。第三，作者认为，研究和认识会计理论必须采用系统的研究方法。会计研究视角各不相同，研究方法多种多样，尽管每种研究方法及其研究视角都有其合理的一面，但仅用一种方法或单一视角全面解释会计实务，难免有些牵强，因此，必须充分吸收各种研究方法和研究视角的合理内涵，才能构建一个具有较强解释能力的会计理论体系。

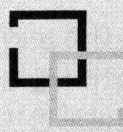
本书的研究重点与创新之处主要表现在：①以系统论作为统率全书的基本思维方式，以系统思想对会计及会计理论的基本概念进行逻辑重述，并倡导以系统法作为会计理论构建的基本方法。②重视会计与会计理论历史沿革的研究，较好地总结了会计理论系统伴随着经济环境的变化由最初的方法总结向一个具有内在逻辑联系的理论系统转变的历史发展规律，其研究具有客观性与史证性。③首次将会计理论研究方法区分为会计研究方法及其会计理论构建方法，并明确提出，会计研究方法是会计概念形成的基础方法，而会计理论构建方法则是将会计理论要素按照其内在联系串联成一个逻辑一致的理论体系的思维方法。④从会计信息系统的构成要素出发，对会计理论系统的内容及结构进行了逻辑重述。提出会计理论系统应由会计目标、会计假设、会计确认、会计计量及会计报告五个要素组成，其中，会计目标包括基本目标和具体目标（会计信息质量特征）两部分；会计确认包括会计要素（定性标准）和会计确认标准（定时标准）两部分，并对会计要素之间的逻辑关系和应用选择提出了具有独创性的见解。

从总体上考察，这部论著思路清晰，观点鲜明、重点突出，所作结论客观

恰当，研究资料充分，具有一定创新价值。全书体系完整、结构合理、论说层次分明、前后逻辑一致，加之语言流畅、用语简洁生动，因而具有较强的说服力和感染力，故它的出版无疑会产生一定的社会影响。作为陈美华博士的导师，我深感欣慰，并乐于为之作序，建议作者围绕会计理论构建问题，作更广泛、更深入的研究，以使这部著作得到进一步的充实和完善。

A handwritten signature in black ink, consisting of three characters: '高迪' (Gao Di). The first character '高' is tall and narrow, the second '迪' is wider and more complex, and the third '书' is smaller and positioned to the right.

2012 年 11 月 23 日



前言

I A N Y A N

系统是指由分支体系构成的整体或统一体。按照系统论的观点,任何一个系统都是由两个或两个以上相互作用、相互依存的要素构成的,能够按特定目标有序运行,并具有外部适应性的整体。也就是说,任何一个系统都具有整体性、层次性、关联性、有序性和环境适应性五个特征。对于一个人造系统来说,目标性不仅是系统的特征之一,而且是决定系统存在的最为重要的构成要素。在此基础上形成的系统思想,就是将所研究或和关注的任何问题都看成是一个系统,然后根据系统要素的内在联系和系统与外部环境的交换关系进行综合分析。

会计理论是一个人造概念系统,认识并构建这一系统,必须从两个方面入手:

首先,作为一个人造概念系统,理论具有系统所具备的基本特征。第一,理论是一个由多个要素构成的整体。一般而言,理论系统的要素通常包括目标、假设、规则和方法等。目标是理论意欲实现的功能;假设是对理论发挥作用的条件提出的要求;规则是从理论一般推及特殊所应遵循的基本原则;方法则是为实现理论目标应采取的手段或措施。第二,理论系统各要素之间具有内在的逻辑联系。例如,会计的目标是提供经济决策所需要的经济信息,但经济信息的边界是非常宽泛的,这就需要通过假设对其边界作出限定,即会计只提供特定经济主体发出的能够用货币计量的信息;会计确认、计量和报告必须遵循一定的规则,如必须依据权责发生制来进行会计确认等,在此基础上再进一步设计会计信息加工与输出的具体方法。

其次,研究和认识会计理论必须采用系统的研究方法。会计研究视角各不相同,研究方法多种多样,尽管每种研究方法及其研究视角都有其合理的一面,如果仅用一种方法或单一视角全面解释会计实务,难免有些牵强,但这并不能否认他们在会计理论研究过程中的作用,如法规法有助于人们恰当地选择所有权的转移时点;社会学法可以帮助人们建立有利于企业长远发展的收益计量模

式；经济学法可以为会计方法的选择及经济后果分析提供理论解释；伦理法可以为人们选择正确的会计计量基础和披露方式提供道德标准，事项法和价值法则为会计方法的建立提供思想基础。因此，只有充分吸收各种研究视角的合理内涵，才能构建一个具有较强解释能力的会计理论体系。

基于以上思路，可从以下两个角度理解“会计理论系统研究”的含义：一是将其理解为对会计理论系统的结构、内容进行研究；二是采用系统方法研究会计理论。

本书的特点和主要创新主要表现在以下几方面：

(1) 结构体系创新。本书将会计理论问题分为三大部分：第一，理论基础部分，该部分为会计理论的构建奠定了基础；第二，构建方法部分，该部分为会计理论的形成提供了方法基础；第三，理论主体部分，该部分系统研究了会计理论的基本结构及内容。

(2) 以系统思想作为统率全书的基本思维方式，并以系统论的概念体系对会计及会计理论的基本概念进行逻辑重述。全书主题思想突出，前后逻辑一致。

(3) 较为重视会计及会计理论历史沿革的研究。本书对会计、会计理论，乃至会计思想的形成及引进进行了较为完整的思考，从而较好地把握了会计系统，乃至会计理论的发展趋势。

(4) 首次将会计理论研究方法区分为会计研究方法及会计理论构建方法，并明确提出，会计研究方法是形成会计理论的基础方法，而会计理论构建方法则是将会计理论要素按照其内在联系串联成一个逻辑一致的理论体系的方法。

(5) 财务会计理论结构创新。财务会计理论结构通常表现为财务概念框架，其内容一般包括会计目标、会计信息质量特征、会计要素、会计确认、计量原则和会计计量属性。本书将会计理论结构区分为会计目标、会计假设、会计确认、会计计量及会计报告五个部分，其中，会计目标包括基本目标和具体目标（会计信息质量特征）两部分；会计确认包括会计要素和会计确认标准（定性标准和定时标准）两部分；会计计量则包括会计计量属性和计量基础两部分。

本著作共分三部分：第一篇，系统·理论·会计，主要研究系统与理论、会计系统与会计理论、会计理论的历史演进等基本理论问题，以及会计本质理论和会计规范理论等内容；第二篇，会计理论构建，主要对会计研究方法和会计理论构建方法进行了总结探索；第三篇，会计理论系统，是本书的核心部分，主要从会计目标、会计假设、会计确认、会计计量及会计报告五个方面对财务会计概念框架进行了研究。各篇章之间层次分明、内容完整，构成了一个具有内在一致性的逻辑体系。

大学教育的使命是文化传授、专业教学、科学研究和培养未来的科学研究人员（奥尔特加·家赛特，2001）。为了完成这一使命，任何一个学科的教育都离不开对学生进行基础理论教育、专业技能训练和创新思维培养。会计理论是学术型会计硕士研究生及会计本科生应掌握的专业知识中的最为重要的构成部分，它在整个会计专业教育体系中发挥着重要的作用。本书是作者长期教学经验的积累及学术研究的结晶，可作为会计专业硕士研究生或本科生相关课程的参考教材或重要参考资料。

鉴于本书涉猎较广，作者学识有限，书中难免出现错漏或不当之处，恳请各位读者批评指正。

陈美华

2012年10月于广州赤沙

目录

第一篇 系统·理论·会计

第一章 会计理论概述

第一节 系统与理论	3
第二节 会计系统与会计理论	7
第三节 会计理论的历史演进	9

第二章 会计本质理论

第一节 会计环境与会计概念的演变	33
第二节 艺术与科学之争	35
第三节 信息系统与控制系统之争	39
第四节 会计本质特征的理论总结	41

第三章 会计规范理论

第一节 会计规范体系	47
第二节 会计准则的性质	50
第三节 会计准则的制定机构	53
第四节 会计准则的制定程序	58
第五节 会计准则的结构体系	61

第二篇 会计理论构建

第四章 会计研究方法

第一节 会计研究方法概述	77
第二节 会计研究的归纳法	79

第三节	会计研究的演绎法	81
第四节	会计研究的实证法	83
第五节	会计研究的案例法	90

第五章 会计理论构建方法

第一节	会计理论构建方法概述	98
第二节	会计理论构建的法规法	99
第三节	会计理论构建的伦理法	102
第四节	会计理论构建的经济学法	105
第五节	会计理论构建的社会学法	108
第六节	会计理论构建的事项法	110
第七节	会计理论构建的行为法	114
第八节	会计理论构建的系统法	117

第三篇 会计理论系统

第六章 会计目标理论

第一节	会计目标及其研究方法	129
第二节	会计的基本目标	132
第三节	会计信息质量特征	141

第七章 会计假设理论

第一节	假设、假定与假说	153
第二节	会计假设的历史演变	155
第三节	会计假设的性质与地位	158
第四节	会计假设的结构与内容	160

第八章 会计确认理论

第一节	会计确认的概念	168
第二节	会计确认的标准	171
第三节	会计确认对象的归类	179

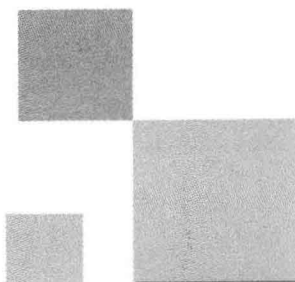
第九章 会计计量理论

第一节	会计计量理论概述	189
第二节	资产计价	206
第三节	收益确定	212
第四节	通货膨胀环境下的会计计量	218
第五节	会计计量的历史发展趋势	237

第十章 财务报告理论

第一节	财务报告概述	246
第二节	资产负债表的结构与功能	252
第三节	收益表的结构与功能	260
第四节	现金流量表的结构与功能	266
第五节	合并财务报表理论	275
第六节	表外信息披露	285
第七节	现行财务报告的主要缺陷及改进思路	290

参考文献	294
------------	-----

A series of four gray squares of varying sizes arranged in a descending staircase pattern from the top left towards the center.

第一篇

DIYIPIAN

系统·理论·会计

A thin vertical line extending from the bottom of the '系统·理论·会计' text block down towards the bottom of the page.

第一章 会计理论概述

第一节 系统与理论

一、系统

系统是指由分支体系构成的整体或统一体。在古希腊语中，“系统”(systema)意指组合、整体和有序。可见，在系统一词的原始含义中就已经蕴含了现代系统的本质属性。在自然界和人类社会中，系统无处不在，也就是说任何事物都以系统的形式存在。

(一) 系统的特征

系统不论以任何形式存在，均可从要素、联系、功能及环境四个方面加以描述，这四个方面构成了系统的基本特征。

1. 要素

要素是系统的组成部分，如原子是分子的要素，分子是物质的要素等。一个系统至少要由两个要素所组成。系统与要素的关系是整体与部分的关系，一方面，系统与要素互相依存，互为条件，没有系统，也就无所谓要素，反之，没有要素也就没有系统；另一方面，系统和要素的区分又是相对的，在一定条件下可相互转化，一个系统往往是更高一级系统的要素，而这个系统构成要素通常又是包含自身构成要素的次级子系统。

2. 联系

联系是指系统各要素之间的相互关系，在系统论和控制论中也被称之为耦合，即一个要素的存在与变化会影响到另一个要素的存在与变化，联系的方式有物质交换、能量交换或信息交换，如产品生产系统中的产品加工过程是物质交换；电力生产传送过程主要是能量交换；经营管理过程则主要是信息交换。系统要素之间的联系，可以采取一种联系方式，也可以同时采取多种联系方式。联系方式既可以是单向联系、双向联系，也可以是无联系。无联系是联系的一种特殊形式。

3. 功能

功能是指系统所发挥的作用或功用，即系统从系统外部接受物质、能量和信息，经过系统的变换，向系统外部输出新的物质、能量和信息，如粮食加工

厂输入小麦后,经加工变换输出面粉;火电厂输入煤炭后,经能量转换输出电力;新闻机构将原始信息经筛选加工后输出电视、报纸信息等。因此,系统的功能体现了系统与外部环境之间的物质、能量与信息的输入、加工变换与输出关系。功能与目标是两个有着密切联系的概念。目标是人们根据特定子系统所具有的功能所设定的运行方向,功能则是系统目标实现的前提与方式。

4. 环境

环境是系统外部与系统存在物质、能量或信息交换关系的其他系统的总称,如一个大系统中的其他子系统,相对于某个特定子系统来说就是环境,因此,环境是系统存在的外部影响因素或外部约束条件。把系统内部要素与外部环境区分开来的假想线通常被称之为系统边界。物质系统的边界是人们在社会实践过程中形成的一物区别于另一物的定性认识;概念系统的边界往往是人们对概念之间的界限所做的人为约定或假设。系统的边界并不是固定不变的,哪些要素归系统,哪些要素不归系统,要视具体情况而定,确定边界的主要依据是某要素与系统中其他要素相互联系的紧密程度,即要素发生变化时能否对系统功能产生决定影响。一般而言,应把那些联系紧密的,对系统功能有决定影响的要素划归为系统要素。如企业文化通常被认为是内部控制环境而非内部控制要素,原因就在于企业文化虽然影响公司内部控制,但不是内部控制的决定因素。

(二) 系统的分类

分类认识事物是把握事物基本特征的常见方法。系统的分类方法有很多,常见的分类方法主要有:

1. 物质系统与概念系统

按照系统的构成内容不同,可将系统区分为物质系统与概念系统。物质系统是由客观物质组成的系统,如生物系统、血液系统以及企业、学校等系统。概念系统是由主观概念按特定逻辑关系组成的非物质系统,如学科体系系统、伦理道德系统、法律制度系统以及会计概念系统等。

2. 信息系统与控制系统

按照系统的功能不同,可将系统区分为信息系统与控制系统。信息系统是由信息的输入、信息的加工变换及信息的输出组成的系统,其主要目标是为特定的使用者提供信息,如神经系统、会计系统、通讯系统等。控制系统是为保证系统按特定目标运行而建立的系统,如企业管理系统、卫星发射系统以及生产加工系统等。

3. 自然系统与人造系统

按照系统的形成方式不同,可将系统区分为自然系统与人造系统。自然系统是由自然力而非人力所形成的系统,如天体系统、气象系统、生态系统等。

人造系统则是由人按照特定目的建立起来的系统,具体包括人造物系统,如建筑物、机器设备、衣物食品等;社会系统,如经济系统、军事系统、管理系统等;概念系统,如法律概念系统、统计指标系统等。

将所研究或关注的任何问题看成是一个系统,然后根据系统要素的内在联系和系统与外部环境的交换关系进行综合分析,即所谓系统思想。系统思想的产生使人类的思维方式发生了深刻的变化。以往研究问题,通常是把事物分解成若干部分,抽象出最简单的因素来,然后再以部分的性质去说明复杂事物。这种方法的着眼点在于局部或要素,遵循的是单项因果决定论,虽然这是几百年来在特定范围内行之有效,目前为人们最熟悉的思维方法,但它却不能如实地说明事物的整体性,不能反映事物之间的联系和相互作用,它只适用于对较为简单事物的认识,而不能胜任对复杂问题的研究。系统思想的产生为人们解决大规模复杂问题提供了有效的思维方式。

二、理论

(一) 理论的概念

从字面上分析,“理”原指玉石之纹理,树木之年轮。由于雕刻玉石及树木必须在细致观察的基础上顺理而为,因此,“理”常常是指通过观察而得到的有关事物存在与发展的客观规律。在汉语中,与理有类似含义,用来描述客观规律的字词还有“道”、“经”、“律”、“规”等。一般而言,“道”主要指自然规律,韩非子曰,“万物异理而道尽”,也就是说,“道”是指普遍规律,而“理”则指特殊规律。与“道”、“理”等自然规律不同的是,“经”是人们经过反复实践而总结出来的人的行为规律;“律”则指音、乐、诗、词、赋等声乐规律;“规”则指人们在社会实践过程中总结制定出来的行为规则。同样,“论”有议论、争论、讨论、论证、解释、证伪、研究(research)和探讨之意,亦有通过探讨、论证得到的学说、主张和结论等意。“理论”作为两者的合称,通常是指科学探索活动所发现或揭示的有关事物存在与发展的基本规律,是人们认识规律、总结规律、验证规律并应用规律的一种学说体系。

按照《韦氏新国际大词典》的解释,理论是一套紧密联系的假定、概念、有实用价值的原则,它们可以形成探索某一领域的参考框架。《辞海》对理论的解释是,理论是指概念、原理的体系,是系统化了的理性认识,是客观事物本质、规律性的正确反映。科学的理论是在社会实践基础上并经过社会实践的检验和证明了的理论。它是同错误理论不断地斗争中发展起来的。科学理论的重要意义在于它能指导人们的行动。

(二) 理论的特征

根据以上分析,可以把理论的基本特征概括如下: