

# 现代会计

## 理论与实务研究


赵秀红 李海燕 陈津津 著



财会类学术专著·现代会计理论与实务研究

# 现代会计理论与实务研究

赵秀红 李海燕 陈津津 著

 经济日报出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

现代会计理论与实务研究 / 赵秀红, 李海燕, 陈津  
津著. -- 北京: 经济日报出版社, 2017. 10  
ISBN 978-7-5196-0222-2

I. ①现… II. ①赵… ②李… ③陈… III. ①会计学  
—研究 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 2017259348 号

现代会计理论与实务研究

---

作 者	赵秀红 李海燕 陈津津 著
责任编辑	向倩兰
出版发行	经济日报出版社
地 址	北京市西城区白纸坊东街 2 号(邮政编码: 100032)
电 话	010-63584556 (编辑部) 010-63588446 (发行部)
网 址	www.edpbook.com.cn
E - mail	edpbook@126.com
经 销	全国新华书店
印 刷	济南浪宇印刷有限公司
开 本	710mm×1000mm 1/16
印 张	13.75
字 数	200 千字
版 次	2017 年 10 月第一版
印 次	2017 年 10 月第一次印刷
书 号	ISBN 978-7-5196-0222-2
定 价	42.00 元

---

版权所有 盗版必究 印装有误 负责调换

# 前 言

会计学是随着会计各项工作的开展和相关理论研究的深入而出现的学科，对会计的实际工作有着重要的指导作用。在新形势下，我国会计学主要呈现出综合化和具体化的发展趋势。

首先，综合化发展趋势。综合化是会计学发展的一种重要趋势，它的出现，加强了学科之间的联系，推动了会计学的发展。会计学呈现综合化发展趋势主要有以下三种表现：第一，对全部会计学科的知识进行综合。在进行研究的时候，将各种相互联系的会计分支学科作为一个整体进行探讨和研究，并研究这些学科知识的发展趋势、发展规律、理论体系、方法体系、学科体系等问题，从而对会计学科知识有更为全面和深入的了解。第二，对整个会计学科的相关知识进行综合。根据学科的特点，对会计学科体系进行划分，将其划分为不同的学科群或类研究。这样既能够明确各学科之间的关系，还有利于研究工作的顺利开展，提高工作效率。第三，对会计学科进行比较综合。将性质相近或者相同的会计学科进行比较研究，以明确它们之间的联系和区别，加深认识和理解。例如，对财务会计和管理会计进行比较研究，对成本会计与管理会计进行比较研究，对中外会计相关原理进行比较研究等等。比较研究不仅是研究工作的一种重要方式方法，运用到会计学科研究当中，能够明确它们之间的联系，丰富学科的内容，促进会计学向着综合化的方向发展。

其次，具体化发展趋势。具体化也是会计学发展的一个重要趋势，它的出现，使会计的内容变得更细，从而更好地调整和规范各项工作。会计内容的丰富和深化，是多种因素共同作用的结果，是知识经济客观需要的过程。与此同时，人们也加深了对会计相关内容的认识和理解，其研究也更为深入，对实际工作的指导意义和价值也更强。所以，将这些内容结合起来，才能形成某些专

门的会计分支学科也才能在实际研究工作当中，针对会计学某些特殊和专门的领域进行研究，从而加深对这些问题的认识。

总而言之，在信息技术运用及其他相关因素的影响下，我国现代会计在会计核算、会计管理、会计学等方面将会获得快速发展。在实际工作中，我们应该注重对信息的学习和使用，在财会相关工作中采取相应的新方法，以确保会计各项工作的顺利进行。可以预见，在不久的将来，随着生产过程的日益复杂、企业管理水平的提高、信息技术的进一步升级和更新，企业生产经营将会对会计工作提出更高的要求，我国现代会计必将向更高层次发展。

本书共计八章，合计 20 万字。由唐山学院赵秀红、李海燕、陈津津撰写。由于时间比较仓促，加上作者水平有限，在撰写的过程中难免出现纰漏之处，敬请读者谅解。

# 目 录

第一章 现代会计理论的基本概述.....	1
第一节 现代会计理论的含义.....	1
第二节 会计理论的目的和作用.....	3
一、会计理论的目的.....	3
二、会计理论的作用.....	6
第三节 会计理论的层次.....	7
第四节 会计理论的分类.....	8
一、按学科分类.....	8
二、按研究方法分类.....	9
三、按推理方式分类.....	10
第二章 现代会计环境分析.....	13
第一节 会计环境概述.....	13
一、会计与会计环境.....	13
二、会计环境的含义.....	15
三、会计环境诸因素概述.....	18
第二节 社会生产力发展水平对会计的影响.....	24
第三节 经济基础环境对会计的影响.....	32
一、所有制形式对会计的影响.....	32
二、经济管理体制对会计的影响.....	34
三、资本市场对会计的影响.....	35
四、企业经营管理方式对会计的影响.....	38
五、企业组织形式对会计的影响.....	39

六、对外开放对会计的影响.....	40
第四节 社会制度、政治、法律对会计的影响.....	42
一、社会权责结构对会计的影响.....	42
二、政治对会计的影响.....	45
三、法律对会计的影响.....	46
第五节 文化、教育环境对会计的影响.....	54
一、行为文化.....	55
二、观念文化.....	58
三、心理文化.....	60
四、盖尔特关于文化环境对会计的影响的观点.....	61
五、教育环境对会计的影响.....	64
<b>第三章 现代会计目标分析.....</b>	<b>73</b>
第一节 现代会计目标的演进.....	73
一、术语表达阶段.....	73
二、语义方法阶段.....	74
三、行为方法阶段.....	75
第二节 两大学派的会计目标.....	78
一、受托责任论.....	78
二、决策有用论.....	81
三、两大学派的调和.....	87
第三节 会计目标研究需要关注的主要问题.....	94
一、选择会计目标研究的主攻方向.....	94
二、探索特定会计环境下的动态化的会计目标.....	96
三、利用务实的会计准则推动会计目标的发展.....	97
<b>第四章 现代会计基本假设分析.....</b>	<b>99</b>
第一节 会计主体假设.....	101
第二节 持续经营假设.....	104
第三节 会计分期假设.....	107
第四节 货币计量假设.....	108

---

第五章 现代会计确认分析.....	113
第一节 会计确认的含义.....	113
第二节 会计确认的基础.....	117
一、收付实现制.....	118
二、权责发生制.....	120
三、现金流动制.....	122
第三节 会计确认的标准.....	123
一、会计确认的基本标准.....	124
二、会计确认的具体标准.....	125
三、会计确认标准的发展展望.....	126
第六章 现代会计计量分析.....	129
第一节 会计计量的含义.....	129
第二节 会计计量属性.....	131
一、计量理论的发展历史.....	131
二、会计计量属性的选择.....	133
第三节 会计计量单位.....	144
一、名义货币单位.....	144
二、一般购买力单位.....	145
第四节 会计计量模式.....	145
一、计量模式的可能组合.....	145
二、计量模式的选择.....	147
第五节 会计确认计量的原则及其发展.....	149
一、会计确认计量的基本原则.....	149
二、会计确认计量的补充原则.....	152
三、会计确认计量原则应用的发展.....	154
第六节 会计要素的确认与计量.....	156
一、资产的确认与计量.....	156
二、负债的确认与计量.....	161
三、所有者权益的确认及计量.....	164

四、收入的确认与计量.....	168
五、费用的确认与计量.....	169
<b>第七章 现代会计决策分析.....</b>	<b>173</b>
第一节 会计决策的意义.....	173
一、什么是决策.....	173
二、决策的分类.....	174
三、决策的构成要素.....	176
四、什么是会计决策.....	177
五、会计决策的意义.....	178
第二节 会计决策的内容和程序.....	180
一、现代会计决策的特点.....	180
二、会计决策的内容.....	181
三、会计决策的原则.....	186
四、会计决策的程序.....	187
第三节 会计决策的方法.....	189
一、确定型决策方法.....	189
二、风险型决策方法.....	189
三、不确定型决策方法.....	190
<b>第八章 现代会计控制分析.....</b>	<b>191</b>
第一节 会计控制的意义.....	191
第二节 会计控制的内容、种类、原则与程序.....	193
一、会计控制的内容.....	193
二、会计控制的种类.....	194
三、会计控制的原则.....	195
四、会计控制的程序.....	197
第三节 会计控制系统.....	199
第四节 会计控制方式.....	202
一、制度控制.....	202
二、预测控制.....	203

---

三、定额控制.....	203
四、计划（或预算）控制.....	204
五、责任控制.....	204
参考文献.....	207

# 第一章 现代会计理论的基本概述

## 第一节 现代会计理论的含义

什么是会计理论，不同的组织、不同的学者对此有不同的解释。

美国会计学会（AAA）在 1966 年发表的《基本会计理论说明书》中对会计理论的定义为：“一套紧密相连的假定性的、概念性的和实用性的原理的整体，构成了对所探索领域的可供参考的一般框架。”美国会计学会（AAA）对会计理论的定义是直接引用了《韦氏新国际词典》对理论的定义，没有突出会计理论的特点。

美国会计学家莫斯特（K.S.Most）在 1986 年的著作《会计理论》（第二版）中认为：“理论是对一系列现象的规则或原则的系统描述，它可视为组织思想、解释现象和预测未来行为的框架。会计理论是由与会计实务相区别的原则和方法的系统描述组成。”莫斯特（K.S.Most）对会计理论的定义，突出了对会计原则与方法的描述。

美国会计学家亨德里克森（Eiden S.Hend-ksen）在 1992 年的《会计理论》（第五版）中认为：“会计理论可以定义为一套逻辑严密的原则，（1）它使实务工作者、投资人、经理和学生能够更好地了解当前的会计实务；（2）它提供了评估当前会计实务的概念框架；（3）它能够指导新的实务和程序的建立。”亨德里克森对会计理论的定义，侧重于对会计理论的目的和作用的描述。

当代实证会计理论的代表人瓦茨（Watts）和齐默尔曼（zimmermann）对会计理论的理解是：“会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测未观察到的会计现象。”在瓦茨和齐默尔曼看来，假设和对数据的验证是发展会计理论的基本手段。

美国著名会计学家利特尔顿（Littleton）认为，会计理论通过为在会计中获得清晰的思维提供帮助来证实其自身存在的合理性，会计理论的职责是对信念和

惯例加以批判性分析，阐明经验与推广最佳经验，并引导对会计工作的起源和结果的关注，理论的性质就是作出解释，理论的最主要特征通常就是解释。

美国财务会计准则委员会（FASB）对财务会计概念框架（CF）的研究，实际上就是对财务会计基本理论的表述：“CF是由互相关联的目标和基本概念所组成的逻辑一致的体系，这些目标和基本概念可用来引导首尾一贯的准则，并对财务报告的性质、作用和局限性作出规定。”

我国著名的会计学家葛家澍在1986年出版的《会计的基本概念》一书中认为：“会计学是一门研究会计的科学，它把人们对会计这一实践活动的认识加以系统化和条理化，形成一整套的会计知识体系。”同时他认为，会计理论与其他一切理论一样，来自实践，又应再回到实践。来自实践，意味着我们在观察大量会计现象之后，从中发现某些带有共性的特征，通过理性认识，把它上升到概念。概念就属于理论的范畴。

我国著名的会计学家娄尔行在1989年发表的《研究我国会计理论和会计准则，促进会计实践》的论文中将会计理论定义为：“会计理论是人们对会计实践的经验总结，是在理性的高度上对会计实践规律的认识，它一经形成就反过来指导和影响会计实践。”

我国著名的会计学家阎达五在1985年出版的《会计理论专题》一书中认为：“所谓会计理论，指的是人类积累起来的关于会计实践的知识体系。概括地说，这个体系应当完整地、准确地解决如何认识会计工作和如何做好会计工作这样两方面的问题。”具体地说，它应当科学地回答以下一些问题：（1）会计的本质、职能和作用；（2）会计与经济效果；（3）会计与价值运动、价值管理；（4）会计管理的内容、任务和方法；（5）会计工作的组织；（6）关于会计方法的理论；（7）会计学的研究对象及其科学属性；（8）会计发展的新领域，社会会计的产生与发展；（9）科学技术进步对会计理论与实践的影响；（10）关于会计史研究中的若干问题。阎达五对会计理论的定义是基于会计的本质是一种管理活动而作出的。

我国著名的会计学家裘宗舜在《财务会计概念研究》一书中认为：“会计理论，指的是人类在长期的会计实践中积累起来的经验总结，是关于会计的系统化、条理化的理性认识，它是会计实践上升到理性高度的抽象，它来自于会

计实践同时又反过来指导会计实践，服务于会计实践，使具体会计工作能够产生应用的效果。”

综合以上对会计理论的不同表述，我们认为，会计理论是人们在长期的会计实践的基础上产生的关于会计的系统化、条理化的理性认识，是对会计目标、会计假设、会计概念、会计原则、会计对象、会计要素、会计程序和方法以及它们对会计实务的指导关系所作的系统说明。

## 第二节 会计理论的目的和作用

### 一、会计理论的目的

美国会计学会在 1966 年发表的《基本会计理论说明书》中认为，会计理论研究的主要目的是：（1）确定会计的范围，以便于对会计提出概念，并有可能发展会计理论；（2）建立会计准则来判断评价会计信息；（3）指明会计实务中有可能改进的一些方面；（4）为会计研究人员寻求扩大会计应用范围，对因社会发展的需要扩展会计学科的范围时提供一个有用的框架。

国际会计准则理事会（IASB）采纳的《编报财务报表的框架》中认为，其编制本框架的目的是：（1）帮助国际会计准则理事会制定新的国际会计准则和审议现有的国际会计准则；（2）为减少国际会计准则所允许选用的会计处理方法的数量提供基础，借以协助国际会计准则理事会推进与编报财务报表有关的法规、会计准则和程序的协调；（3）帮助各国会计准则制定机构制定本国的准则；（4）帮助财务报表编制者应用国际会计准则和处理尚待列作国际会计准则项目的问题；（5）帮助审计师形成关于财务报表是否符合国际会计准则的意见；（6）帮助使用者理解根据国际会计准则编制的财务报表包括的信息；（7）向关心国际会计准则委员会工作的人士提供关于制定国际会计准则的方法的信息。由于国际会计准则理事会发布的《编报财务报表的框架》实际上起到了国际会计准则理事会概念框架的作用，因此，其《编报财务报表的框架》的目的，在一定程度上反映了国际会计准则理事会研究会计理论的目的及期待它应发挥

的作用。

概括地说，会计理论的目的主要表现为五个方面：一是指导会计准则的制定；二是评价会计准则的有效性；三是预测和帮助开拓新的会计准则；四是抵制利益集团的压力；五是直接指导会计实务。

一是指导会计准则的制定。美国财务会计准则委员会（FASB）在财务会计概念结构框架研究计划中明确指出，这些概念“将能够指导首尾一贯的会计准则，并且将说明财务会计和财务报表的性质、作用和局限性……并应用会计准则反复引证这些概念。”可见，会计理论特别是财务会计概念结构框架的确立，可以帮助会计准则制定机构在制定具体准则时能保持相关概念的内在一致性，减少或避免不同准则之间的冲突，限制会计实务中相同交易的多种处理方法和程序，提高会计信息的可比性和一致性。

二是评价会计准则的有效性。衡量会计准则是否具有高质量，是否有效，尽管可用实践的标准去检验，但根据制度经济学的基本原理，既然会计理论是制定会计准则的理论基础，那么评价会计准则是否有效的标准也应该以会计理论为依据。这样能促使会计准则制定者在制定会计准则时自觉地遵循会计理论，并做到制定的基础和评价依据的一致性。

三是预测和帮助开拓新的准则。会计准则是对会计实践的科学反映和系统总结，对于许多新的和未知的会计实践领域，需要准则制定者尽快制定出相应的准则，而会计理论可以帮助制定者缩短探索新的和未知领域的时间，少走弯路，从而使会计准则尽可能接近于会计实践，甚至超越实践。正如美国财务会计准则委员会（FASB）前任主席唐纳德·柯克（Donald·kirk）认为，“有了概念结构，会计准则的制定就有了方向。否则，它们的制定将是缓慢的。如果缺乏概念结构，势必招致外界集团的批评，比如指责会计准则的发展是毫无目标与宗旨的”或者说“只有以概念结构为指导，将来的会计准则才能以更为合理和一致的方式制定”。

四是抵制利益集团的压力。会计准则具有经济后果，它不仅对微观主体可能产生经济影响，还对政府的宏观目标或社会目标产生影响。因此，会计准则的制定过程既是不同利益集团博弈的过程，其本身也是一个政治化程序。研究经济后果学说的代表性人物，美国知名学者泽夫在《“经济后果”学说的兴起》

一文中认为，所谓经济后果，是指会计报告将影响企业、政府、工会、投资人和债权人的决策行为，受影响的决策行为反过来又会损害其他相关方面的利益。美国另一位学者（Rappaport）在《会计准则的经济影响》一文中也认为，对规范公司必须报告什么和如何描述其经济活动的准则制定过程来说，需要以一个更宽的眼界——而不是从传统的会计技术角度来重新认识。会计立法者们必须具有更宽广的视野，仅仅作为一个会计专家是不够的。他们必须既谙熟会计，又能洞悉会计在经济环境中的作用及会计决策对经济环境的影响。而郝金斯（David M.Hawkins）于1973年11月在纽约所作的演讲《财务会计、准则机构和经济发展》中更是明确指出：“联邦政府越来越意识到公司报告的行为性影响及其宏观经济后果。公司报告准则应当能引导个体经济行为与国家宏观经济目标相一致，美国财务会计准则委员会（FASB）的目标必须要考虑更多的内容，而不仅仅是会计理论或我们通常所持的经济有用数据的观念。公司报告准则应产生对经济决策有用的信息，前提是会计准则要符合政府宏观经济目标和经济计划，以便于达成这一目的。由于美国财务会计准则委员会（FASB）具有影响经济行为的权力，它就有义务支持政府的经济计划。”

因此，不同的利益集团出于各自的政治目的，都力图对会计准则的制定过程施加压力，使准则的制定朝着符合自身利益的方向发展。而建立一套能够为各方利益集团普遍认可、接受的财务会计概念结构框架（这是会计理论的核心），用于指导会计准则的制定，则可以在一定程度上缓和或抵消各利益集团的政治压力。

五是直接指导会计实务。通常情况下，会计准则是指导会计实务的直接依据，但由于会计准则的制定总是落后于会计实践，当会计实践的发展致使原有的会计准则不再适应或处于会计准则真空状态时，作为会计准则制定基础的会计理论将起到直接指导会计实务的作用。

## 二、会计理论的作用

美国会计学家利特尔顿在《会计理论结构》一书中，把会计理论的作用归纳为以下六点：（1）帮助我们研究已经完成的实务，以便使我们能够理解指导那种处理方法或建立另一处理方法的理由；（2）帮助我们在观念和思想之间寻找相互联系的思路、理由和目标；（3）帮助我们权衡可选择的观念、目标和方法；（4）帮助我们注意各种观念的相关性，帮助我们理解某些观念比其他观念更重要，以及有些观念与其他观念密切相关而有些观念则截然不同；（5）帮助我们增强运用观念工作能力，寻求与一个问题有关的观念，解决观念之间的冲突，展开并增进观念的意义；（6）帮助我们认识可以运用原则的场合，就像我们选择适合于某种情况的程序那样容易。

另一位美国会计学家亨利·沃克（H.I.Wolk）则强调会计理论的作用主要在于解释和预测不同事物或现象之间的关系。他认为，会计理论对会计实务的作用主要是通过会计理论对会计政策选择（或会计准则的制定）的影响而实现。

概括地说，会计理论的作用主要包括以下四个方面：

一是可用来解释和说明现有的会计实务。会计理论源于实践，但又高于实践，会计理论必须能够解释和说明为什么会计行为是这样的，为什么采用这样的会计处理方法，而不采用其他的会计处理方法，或解释和说明可以使用其他方法的理由。通过对会计实务的解释和说明，促使良好的会计实务的生成；同时，会计理论也只有解释和说明会计实务中得以验证。所以，美国会计学家（Ahmed Belkaoui）认为：“某种给定的会计理论应能解释和预测会计现象，但当这些会计现象出现时，它们又反过来验证理论。”

二是有助于信息使用者更好地理解现有的会计实务和财务报告信息。会计理论可以增进报告提供者和使用者的沟通，帮助使用者了解财务会计报告的一些基本概念和基本原理及相关事项，理解财务报告的目标、作用及其局限，从而使使用者对财务报告信息有一个正确的理解，并据此作出恰当的分析判断和正确的决策。

三是能为评价现有会计实务提供一个概念框架。如前所述，指导和评价会

计实务的主要依据是会计准则等一系列会计规范，但这些会计规范是依据会计理论制定出来的，所以，评价会计实务的根本依据还是会计理论。当一项新的会计事项产生，而没有相应的会计规范去约束或原有会计规范不适合时，可以用会计理论对这一特定事项进行评价，并催生新的会计规范的产生。

四是可以用来预测会计实务发展的趋势。预测是对未来事项的反映，而未来事项具有不确定性、模糊性和风险性。会计理论应当能够预测未观察到的会计事项，并对未来事项进行描述和归纳，从而指导新的会计程序和方法的开拓。

### 第三节 会计理论的层次

根据对会计理论及其作用的不同理解，亨德里克森认为，会计理论可分成三个不同作用标志的层次：即结构性理论、解释性理论、行为性理论。

（一）结构性理论：它主要试图说明现存会计实务，并预测在某种情况下会计人员如何通过会计报告来反映既定情况产生的具体会计事项。由于这种会计理论着重描述会计的结构形式，在会计理论体系中起着类似于语言学中语句语法的作用，所以也可以称其为“句法性理论”或“语法性理论”（Syntactical Theory）。

（二）解释性理论：即借助经济学概念来解释会计实务，使会计报表的编制者对会计概念、会计准则的运用和解释与报表使用者的理解相一致，与会计信息系统意欲反映的对象相一致。这一理论的作用在于坚持会计实务的逻辑性，其在会计理论体系中起着类似于语言学中语义的作用，所以又可称之为“语义性理论”（Semantical Theory）。

（三）行为性理论：在于强调会计信息使用者的需要，以及会计信息应如何影响使用者的决策行为。行为性理论也考虑面向管理决策的内部报告以及会计和审计人员在信息反馈中的作用。这种理论试图说明，如果企业采用一种新的会计政策和会计程序，必须运用行为性理论去计量和评估由此引起的经济的、社会的、心理的等各方面的影响。其在会计理论体系中起着类似于语言学中语用的作用，所以又可称之为“语用性理论”（Pragmatical Theory）。