

# 会计理论 与会计研究方法概论

KUAIJI LILUN

YU KUAIJI YANJIU FANGFA GAILUN

姜永德◎著



西南财经大学出版社

# 会计理论 与会计研究方法概论

KUAIJI LILUN  
YU KUAIJI YANJIU FANGFA GAILUN

姜永德◎著



西南财经大学出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

会计理论与会计研究方法概论/姜永德著.—成都:西南财经大学出版社,2019.1

ISBN 978-7-5504-3782-1

I. ①会… II. ①姜… III. ①会计理论—研究方法②会计学—研究方法 IV. ①F230-3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 267760 号

## 会计理论与会计研究方法概论

姜永德 著

责任编辑:金欣蕾

封面设计:墨创文化

责任印制:朱曼丽

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	<a href="http://www.bookcj.com">http://www.bookcj.com</a>
电子邮件	<a href="mailto:bookcj@foxmail.com">bookcj@foxmail.com</a>
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	185mm×260mm
印 张	19.25
字 数	467 千字
版 次	2019 年 1 月第 1 版
印 次	2019 年 1 月第 1 次印刷
印 数	1—3000 册
书 号	ISBN 978-7-5504-3782-1
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。
3. 本书封底无本社数码防伪标识,不得销售。

# ▶▶ 前言

## 一、会计理论的作用

所谓理论就是站在人类认识论的角度对有关命题的知识范围和适用性进行的研究并得出的成果。理论的意义在于说明问题和解释问题。理论的真实意义就是要研究清楚，假如怎样，将会怎样。也即理论并不一定都是为现实着想，但总的来讲，它必须与现实处处有关。

关于理论，我们经常会听到很多人说“理论不切实际”。这样的言论比比皆是，以至于很多理论学者也时常会怀疑自己苦苦钻研的理论对这个社会是否有用。也有人把理论当成说教，认为它没有多少实际用处。虽然现在有许多人把理论当成一种诠释，避免了把理论当成说教的那种空洞和言之无物倾向。但如果从另一方面来讲，真正违反理论原则的，是没有把理论放在一个应有的准确的位置上。而这样，实际就等于是既轻视理论，也忽略了理论对社会的发展和实践有着巨大的推动作用。

古希腊的科学家亚里士多德提出的自由落体理论<sup>①</sup>，不仅奠定了古老物理学的基础，而且影响了其后一两千年的研究。直到物理学家伽利略提出了相反的意见，通过不断逼近理想假设条件下的实验，才使人意识到物体自身就可以维持物体运动，这种属性叫惯性。而力是改变物体运动的原因。由此可见，欧洲人花了两千年的时间意识到了理论的重要性。他们还意识到将几个变量或因素从复杂的环境中剥离来看，便可以清晰地认识到世界原来如此简单。

英国著名的物理学家牛顿发现的“万有引力”和“三大运动定律”理论，直接奠定了现代物理学的基础，并进而影响了其后三个世纪的物理学研究，同时奠定了现代工程学的基础。

爱因斯坦的“相对论”对于现代物理学的发展和现代人类思想的发展都有巨大的影响。相对论从逻辑思想上统一了经典物理学，使经典物理学成为一个完美的科学体系。

<sup>①</sup> 物体下落的速度是由物体本身的重量决定的。物体越重，下落得越快；反之，则下落得越慢。

伽利略从实验中总结出自由落体定律、惯性定律和伽利略相对性原理等，从而推翻了亚里士多德物理学的许多臆断，奠定了经典力学的基础，反驳了托勒密的地心体系，有力地支持了哥白尼的日心学说，对自然科学和世界观的发展起了重大作用。

俄国化学家门捷列耶夫发现了元素周期性，制作了元素周期表。它可以预见未发现的新元素，对近代化学的发展起到了巨大的推动作用。

英国博物学家达尔文，提出的生物进化观点，对人类科学的发展产生了巨大影响。

亚当·斯密的《国富论》、大卫·李嘉图的《政治经济学及赋税原理》、西斯蒙第的《论商业财富：或商业立法中应用的政治经济学原理》等提出的经济学理论，逐渐形成了对资本主义经济发展起巨大推动作用的经典经济学理论体系，后世称它们为古典经济学。

20世纪以后，经济学历经了张伯伦革命、凯恩斯革命和理性预期革命三次大的变革，形成了包括微观经济学和宏观经济学的基本理论框架。这个框架被称为新古典经济学（neoclassical economics），以区别于先前的古典经济学。新古典经济学集中而充分地反映了经济学过去100年间的研究成果和发展特征，它在研究方法上更注重证伪主义的普遍化、假定条件的多样化、分析工具的数理化、研究领域的非经济化、案例使用的经典化、学科交叉的边缘化。

从以上事例可见，每一次理论的重大突破都会对社会发展和生产实践产生巨大的推动作用。

具体到会计来讲，会计理论对会计实践的巨大推动作用主要表现在以下几个方面：

第一，由于会计理论是一套紧密相连的关于会计知识、会计基本概念等的系统化知识体系，是通过长期会计实践积累的结果，所以会计理论能够帮助人们去验证和研究已经完成的实务，使人们能够理解为什么要使用某种方法或采用另一种方法的理由。例如母子公司为什么要以母公司为主体来编制合并会计报表，编制合并会计报表时为什么又要进行内部账项调整？这都是基于会计的基础理论之一——会计主体理论的原理来决定的。又如为什么要实行物价变动会计？其也是由会计理论中客观性原则的要求和货币计量中包含币值不变假定存在瑕疵决定的。

第二，由于会计理论是通过长期会计实践归纳形成的具有一般规律性的知识，是众多现象归纳的结果，所以它能够帮助人们在思想观念上寻找解决会计问题的思路、方法和依据。例如子公司是一个独立的会计主体，那么分厂、车间、班组等，能不能作为一个会计核算主体？要解决这个问题，单从法律法规找不到依据，但从会计理论的客观性和相关性基本原则来分析，如果分厂、车间、班组需要和可以进行独立核算，那么就可以把它们作为一个会计主体。

第三，由于会计理论不仅是对长期会计实践经验的总结，并且又是经过长期会计实践检验的会计知识体系，是近似于会计真理性质的标准，所以人们可以利用它来树立正确的会计理念，比较各种会计思想和权衡各种会计方法，并做出正确的选择。例如目前我国企业是用完全国际化的会计准则来规范会计实务还是用考虑具有中国特色的会计准则来规范会计实务？如何来权衡这一问题，从会计的本质是“通用的商业语言”角度看，各国会计历史发展的趋势将是国际化趋势，而现今我国使用的是有中国

特色的、考虑到中国国情的会计准则。

第四，会计理论能够使会计实务知识系统化。由于会计实务知识众多且散乱，它主要是根据众多会计现象总结出来的感性认识，因此我们需要运用科学的方法对这些散乱、众多的感性认识（会计实务知识）进行归纳、系统总结，形成系统化的知识，进而利用这些系统化的知识指导和深化对会计实务知识的学习和对会计现象进行分析，从而指导我们的会计实践。

## 二、会计研究方法的作用

“工欲善其事，必先利其器。”如果我们想做好一件事，很重要的一点就是拥有精锐的工具、使用适当的方法。从这句话我们也能发现，掌握好的学习方法非常重要。很多人一味埋头苦学，却忽视了学习方法的重要性。好的学习方法真的能事半功倍！

美国著名的科学家爱因斯坦认为，“成功=刻苦努力+方法正确+少说废话”。从这个公式中，我们可以知道，正确的方法是成功的要素之一，如果只有刻苦努力的精神和脚踏实地的作风，而没有正确的方法，是不能取得成功的。

达尔文曾经说过：“最有价值的知识是关于方法的知识。”

英国学者、著名科学天才贝尔纳也说过：“良好的方法能使我们更好地发挥运用天赋的才能，而拙劣的方法则可能阻碍才能的发挥。”

美国著名未来学家阿尔文·托夫勒说：“如果现在人们用80%的时间来传授知识，用20%的时间来获得学习和研究方法的话，这种比例一定要改变，甚至可以应该倒过来。”

中国著名的历史学家熊德基就曾直接讲：“念大学最重要的是学会研究方法，不学会这一手，等于白念大学。”

可见，大师们都非常重视方法。

会计研究方法对会计理论研究的意义具体表现在以下几个方面：

(1) 会计研究方法是进行会计理论研究的前提。研究方法是“驶达真理彼岸的航船，是打开科学宝库的钥匙”。巴甫洛夫曾经说过：“初期研究的障碍，乃在于缺乏研究方法。无怪乎人们常说，科学是随着研究方法所获得的成就而前进的。研究方法每前进一步，我们就更提高一步，随之在我们面前也就开拓了一个充满着种种新鲜事物的、更辽阔的远景。因此，我们头等重要的大事乃是制定研究方法。”会计科学的研究同样需要运用适当的会计研究方法，从一定意义上讲，会计研究工作中最为重要的事情在于选择恰当的研究方法。也就是说，研究人员在进行会计研究之前，明确并正确地选择对所研究的问题采用的研究方法，是进行会计理论研究必要的前提条件。

(2) 会计研究方法是会计理论体系的重要组成部分。法国著名的天文学家和数学家拉普拉斯说：“认识良好的研究方法，对于科学的进步并不比发现本身用处更少。科学的研究方法经常是极富兴趣的部分。”我国著名会计学家吴水澎教授认为：“会计和其他学科一样，不仅是知识和学说（表现为会计理论体系）的总和，而且还包括认识过程的研究方法。这不只是会计理论研究方法的研究成果，可以直接丰富和发展我国会计理论内容；同时，它还有助于人们从方法论的高度，统一研究者对一些重要理论问题的认识，有助于多出成果和快出成果。正是从这个意义上，我们认为会计研究方法是一种更为本质意义上的理论，并把它作为会计基本理论的重要组成部分，列为会

计理论体系中的最高层次。”

(3) 正确运用会计研究方法是提高会计理论研究水平的保证。毛泽东主席早就指出：“我们不但要提出任务，而且要解决完成任务的方法问题。我们的任务是过河，但是没有桥或没有船就不能过。不解决桥或船的问题，过河就是一句空话。不解决方法问题，任务也只是瞎说一顿。”会计研究方法是会计理论研究中的“桥”和“船”，是完成会计研究任务的重要手段。会计研究方法的多样性为会计研究工作者提供了广泛的选择性。会计研究方法运用恰当，不仅可以帮助研究者圆满地实现会计研究目标，而且可以提高会计理论研究水平。

### 三、本书的内容体系

本书书名定为“会计理论与会计研究方法概论”，很多思想和内容是建立在本人2014年出版的《会计理论：比较、借鉴、思考》一书的思想 and 成果基础上。当时，我重在对本人20年来从事会计理论研究的思想 and 成果做总结和归纳，而忽视了对会计研究方法的论述。特别是在本人所授的课程中，讲授分析再多的理论问题，学生仍觉得不知所云，而对会计研究方法的渴求更甚。再者，在一般的本科生、研究生教学阶段，都安排有社会调查和论文写作的教学内容，因此本书不仅单独把会计研究方法作为一部分来写，还重点对社会调查法进行较为详细的论述。

本书内容体系主要分为三大部分：

上篇为会计理论。本篇主要介绍了会计理论的一些基本概念和基本理论，并在此基础上分别阐述了财务会计、管理会计、财务管理三大分支的基本理论问题。具体内容包括：第一章会计理论概述、第二章会计基本理论、第三章财务会计基本理论、第四章管理会计基本理论、第五章财务基本理论。

中篇为会计研究方法。本篇在阐述会计研究方法的含义和功用的基础上，分别阐述会计理论研究的方法论、会计理论研究的一般方法、常规科学研究方法与会计理论研究的具体方法等内容，并独立阐述社会调查的研究方法。具体内容包括：第六章会计研究方法概述、第七章会计理论研究的方法论概述、第八章会计理论研究的一般方法、第九章常规科学研究方法与会计理论研究的具体方法、第十章社会调查研究方法。

下篇为会计理论的发展。本篇在简要阐述了会计发展的环境因素、发展的基本方向和面临的挑战的基础上，重点阐述了新兴会计学科理论和边缘会计理论两大内容。具体内容包括：第十一章会计发展的影响因素及面临的挑战、第十二章新兴会计学科理论、第十三章边缘会计理论。

由于本人水平有限，书中很多内容吸收和借鉴了前人诸多学者之研究成果，甚至有个别内容是直接引用，还有不少观点是本人在教学过程中与学生探讨所得。因此，书中对有关资料的引用，所阐述的有关观点以及做的相关结论，定有不成熟和诸多不妥甚至不当之处，恳请批评指正。

姜永德

2018年8月于重庆

# ▶▶ 目录

## 上篇 会计理论

### 3 / 第一章 会计理论概述

第一节 会计理论的含义 .....	(3)
第二节 会计理论的发展历史 .....	(8)
第三节 会计理论的功能 .....	(18)
第四节 会计理论的结构与分类 .....	(23)

### 31 / 第二章 会计基本理论

第一节 会计的概念 .....	(31)
第二节 会计本质理论 .....	(36)
第三节 会计属性理论 .....	(41)
第四节 会计职能理论 .....	(47)
第五节 会计对象理论 .....	(52)

### 58 / 第三章 财务会计基本理论

第一节 会计准则与财务会计概念结构 .....	(58)
第二节 会计目标理论 .....	(66)
第三节 会计假设理论 .....	(72)
第四节 会计原则理论 .....	(78)
第五节 会计要素理论 .....	(85)
第六节 财务报告理论 .....	(89)

## 97 / 第四章 管理会计基本理论

- 第一节 管理会计的形成和发展 ..... (97)
- 第二节 管理会计概述 ..... (102)
- 第三节 管理会计与财务会计的关系 ..... (106)
- 第五节 管理会计的内容 ..... (109)

## 112 / 第五章 财务基本理论

- 第一节 财务理论概述 ..... (112)
- 第二节 财务管理的概念和对象 ..... (115)
- 第二节 财务管理的目标与职能 ..... (116)
- 第三节 现代企业财务管理的内容和过程 ..... (119)

## 中篇 会计研究方法

### 123 / 第六章 会计研究方法概述

- 第一节 两种基本思维方法 ..... (123)
- 第二节 会计研究方法的含义 ..... (127)
- 第三节 会计理论研究方法的分类 ..... (132)

### 136 / 第七章 会计理论研究的方法论概述

- 第一节 哲学的基本内容 ..... (136)
- 第二节 会计理论研究的方法论 ..... (138)
- 第三节 马克思主义哲学方法论的主要内容 ..... (141)

### 145 / 第八章 会计理论研究的一般方法

- 第一节 数学方法 ..... (145)
- 第二节 历史法 ..... (150)
- 第三节 系统方法 ..... (152)
- 第四节 逻辑方法 ..... (157)

### 162 / 第九章 常规科学研究方法与会计理论研究的具体方法

- 第一节 常规科学研究方法 ..... (162)
- 第二节 会计理论研究的具体方法 ..... (172)

## 179/ 第十章 社会调查研究方法

- 第一节 社会调查概述 ..... (179)
- 第二节 社会调查的选题与准备 ..... (184)
- 第三节 社会调查的基本方法 ..... (190)
- 第四节 社会调查报告 ..... (212)

## 下篇 会计理论的发展

## 221/ 第十一章 会计发展的影响因素及面临的挑战

- 第一节 会计发展的影响因素 ..... (221)
- 第二节 会计发展面临的挑战 ..... (225)

## 230/ 第十二章 新兴会计学科理论

- 第一节 通货膨胀会计 ..... (230)
- 第二节 人力资源会计 ..... (234)
- 第三节 社会责任会计 ..... (238)
- 第四节 国际会计 ..... (240)
- 第五节 环境会计 ..... (242)
- 第六节 碳会计 ..... (245)
- 第七节 网络会计 ..... (250)
- 第八节 法务会计 ..... (254)

## 258/ 第十三章 边缘会计理论

- 第一节 会计史学 ..... (258)
- 第二节 会计哲学 ..... (260)
- 第三节 会计伦理学 ..... (263)
- 第四节 会计行为学 ..... (266)
- 第五节 会计文化学 ..... (269)

## 272/ 参考文献

## 276/ 附录 学术论文写作方法

# 上篇 会计理论

会计理论是会计实践发展到一定阶段的产物，是对会计活动规律性的概括，是用以说明和指导会计实务的知识体系。会计理论是在长期的会计实践中发展起来的。它是对会计实践的总结和升华，是人们对会计实践的高度理性认识；反过来，它又能解释会计现象，预测会计发展的未来，对会计实践具有能动作用。从广义角度讲，会计理论包括财务会计理论、管理会计理论、财务理论、审计理论等。然而，由于现代经济活动及学科门类的划分越来越细，财务活动、审计活动等已经从传统的会计活动中分离出来，所以狭义的会计理论仅指财务会计理论和管理会计理论两大部分。



# 第一章

## 会计理论概述

研究会计理论问题,首先应弄清会计理论的含义,了解会计理论的基本发展历史和功能,明确会计理论的结构层次,划分会计理论的基本类别,确立会计理论的基本体系等,这样才能进行更具体、细致、深入的研究。因此,了解会计理论的基本含义、发展历史、功能、结构、层次、体系等是进行会计理论研究的基础。

### 第一节 会计理论的含义

#### 一、理论的含义

##### 1. 我国关于理论的认识

传统观点认为,理论就是理性认识。根据马克思主义学说基本原理,人的认识过程首先是从实践到认识的过程,即从实践中产生感性认识,然后能动地发展到理性认识的过程。感性认识是人们在实践过程中,通过感觉器官接触外界事物而得到的对事物的表面现象的认识,它有感觉、知觉、表象三种形式。它只反映事物的表面现象,没有反映事物的本质、内在联系。随着实践的继续,人们对外界的感性认识积累到一定程度,就会从感性认识上升到理性认识。理性认识是人们通过抽象思维得到的对事物本质、内在联系的规律性的认识,它包括概念、判断、推理三种形式。感性认识是认识的低级阶段,只有发展到理性认识这个认识的高级阶段,透过事物的现象而深入事物的内部,把握事物的本质和规律,才能有科学的预见,明确实践的方向和道路,从而指导实践。<sup>①</sup>因此从哲学角度看,理论是“人们在实践中,借助一系列概念、判断、推理表达出来的关于事物的本质及其规律的知识体系”<sup>②</sup>。而根据《现代汉语词典》的解释,理论是“人们由实践概括出来的关于自然界和人类社会的知识的系统的结论”<sup>③</sup>。

① 上海市高校《马克思主义哲学基本原理》编写组. 马克思主义哲学基本原理 [M]. 5版. 上海: 上海人民出版社, 1990: 167-171.

② 《哲学大词典》编委会. 哲学大词典 [M]. 上海: 上海辞书出版社, 1990: 849.

③ 中国社会科学院语言研究所词典编辑室. 现代汉语词典 [M]. 修订本. 北京: 商务印书馆, 1993: 774.

由此可见，我国一般认为理论是人类通过长期实践积累起来的有关某一研究领域的理性认识，是系统化的理性认识，是有关某个知识领域的概念和原理的体系。其特点主要表现在以下几个方面：

①理论来源于实践，反过来又指导实践。也就是说，理论必须来源于实践，如果没有实践就没有与之相关的理论，这与不存在无源之水同理；并且理论又作用于实践，这是从实践中抽象总结形成的。

②理论是有关某一领域的理性认识，亦即它不是感性认识，它是人们对积累起来的感性材料进行科学的抽象，通过舍弃事物个别的、非本质的东西，从而概括出一般的、本质的东西。

③理论是系统化的知识体系。理论应该是对某一方面知识的系统概括，并非面面俱到，而是有一定范围，限于某一系统之内。

④理论必须是科学而且具有结论性的，是由若干概念、原则构成的。这些科学、结论性的概念、原则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或将被人们普遍接受，并符合该事物的本质及体现其发展规律。

## 2. 西方关于理论的认识

国际权威的《韦氏国际大词典》对理论的解释是：“理论是一套紧密相连的假设性、概念性和实用性的原则体系，构成对一定探索领域通用可供参考的一般框架。”这也是西方对理论认识的一般观点。其强调理论是由一系列的假设性、概念性和实用性的知识组成的原则体系，并注重这种原则体系对实务指导的实用性，强调对某一探索领域具有通用的参考作用。这个一般框架可以用来评价和开拓实务的通用观点。而从专业或学科角度对理论进行精辟解释的是著名会计学家乔伊（Frederick D. S. Choi）、米勒（Gerhard G. Mueller）两位教授。他们所著的《国际会计》一书对理论的解释是：理论是构成科学或其实际应用的一组综合的基本原则，是任何学科与实践相对立的抽象认识，是从已经确定的证明中得出并被其证实的一组经过周密推理的命题（概念），是表达某一主题的系统观点的一系列结论或一套定理。<sup>①</sup>

## 3. 中西方关于理论认识的基本差别

不难看出，我国比较注重从哲学角度来对待问题，特别是建立在马克思主义哲学认识论的基础上，具有高度抽象性；而西方则比较偏重从学科角度对理论进行认识，强调实用性，注重理论是由一系列概念、原则、命题等组成。虽然我国对理论认识的思维方式与西方存在很大的区别，但都认为理论是对实践认识的知识体系，是关于某一领域一般现象的系统概括和总结，是借助概念、原则等形式来表现实践活动的本质和规律。因此，简单而言，我们认为，理论就是针对某一领域长期积累起来体现该领域一般规律并可用来指导该领域理论研究和实践活动的知识体系。理论可以阐明各种现象之间的内部联系。人们通过对杂乱无章的现象加以概括、分析，并进行推理，从而使人们对复杂的现实世界有一个清晰的理解和认识。

在理论建立的过程中，其步骤首先是确定所要研究的对象，然后收集整理数据、进行分析和推理，最后得出结论。在这个过程中，需要做出一些假设。假设是指阐述现象之间的内部联系但尚未能证明的论点。只有被事实或数据反复验证的假设，才能

<sup>①</sup> 乔伊，米勒. 国际会计 [M]. 常勋，陆祖汶，等译. 上海：立信会计图书用品社，1990：26.

形成理论。由此可见，理论与现实之间存在紧密的联系。不断变化和发展的现实是理论的基础，理论的可靠程度的高低主要取决于是否能够真实地反映不断发展变化的复杂现实。

## 二、会计理论的含义

### 1. 西方的观点

西方关于会计理论的认识由来已久，最具有代表性的观点如下：

美国会计学会（AAA）在1966年发表的《基本会计理论说明书》（ASOBAT）中，对会计理论是这样解释的：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；还应包括对会计前提假设、原则等的说明和验证，并且得出结论。<sup>①</sup>同时，美国会计学会还指出，会计理论研究是为了达到以下目的：

- ①确定会计领域，以便归纳有用的基本会计规则，并形成会计理论；
- ②建立可据以判断是会计信息的标准；
- ③提出改进会计惯例的建议；
- ④向那些伴随着社会对会计需求的扩大而试图拓展会计应用范围和审计问题范围的研究人员提供一个有用的基本框架。<sup>②</sup>

实际上它所指的会计理论是指前后一致的可用于说明和指导会计人员进行确认、计量和传递经济信息的诸概念。其特点是强调会计理论的功能作用就是等于会计原则，是关于会计概念的一个体系。

美国财务会计准则委员会（FASB）从20世纪70年代后期开始研究的财务会计概念结构（Conceptual Framework of Financial Accounting，简称CF或CFFA）实际上就是对财务会计基本理论的表述。FASB所下的定义是由互相关联的目标和基本概念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，并以财务报告的性质、作用和局限性做出规定。<sup>③</sup>

这一定义表现出来的特征是：

- ①会计理论就等于会计概念结构；
- ②会计理论是会计准则的制定依据，指导会计实务。

美国著名会计学家利特尔顿（A. C. Littleton）教授于1958年在其著作《会计理论结构》一书中就已明确指出：“会计理论远非抽象的、无益的和琐细的分析，而是侧重于研究会计行动的思想。实践是事实和行动，理论则由解释和推理组成。理论阐明了为什么会计行动是这样，为什么不采取其他办法，或者为什么可以使用其他办法的理由。理论本身并不能完成工作……实务就是做事，理论就是解释。实务的责任是把事情做完。”<sup>④</sup>

① 美国会计学会. 基本会计理论 [M]. 文硕, 等译. 北京: 中国商业出版社, 1991: 1-2.

② 本书引用的是文硕先生等的译法。(参见美国会计学会的《基本会计理论》) 葛家澍教授等将这部分译为: ①确定会计的范围, 以便对会计提出概念, 并有可能进一步发展会计理论; 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以及由于社会发展的需要扩展会计学科的范围时提供一有用的框架。(参见葛家澍、林志军的《现代西方会计理论》)

③ 葛家澍, 林志军. 现代西方会计理论 [M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2001: 23.

④ 利特尔顿. 会计理论结构 [M]. 林志军, 黄世忠, 译. 北京: 中国商业出版社, 1989: 164-166.

美国著名会计学家莫斯特 (K. S. Most) 在其 1977 年出版的《会计理论》一书中指出:“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、解释现象的预测行为的框架。会计理论则是会计学的分支,它由来自实务的原则和方法程序的系统表述组成。”<sup>①</sup>他在该书第二版中认为:“……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。”<sup>②</sup>

美国著名会计学家亨德里克森 (E. S. Hendriksen) 在 1982 年的《会计理论》(第四版)中,对会计理论也下了定义:“会计理论可以定义为一套广泛适用的原则作为形式而进行的逻辑推理。它可作为评价会计实务的一般依据,也可指导和发展的实务和程序。此外,会计理论还可以用来解释现在的会计实务,以便更好地理解它们。”他在该书第五版中将会计理论定义为:“会计理论可以定义为一套逻辑严密的原则。它使实务工作者、投资人、经理和学生更好地了解当前的会计实务,提供评估当前会计实务的概念框架,指导新的实务和程序的建立。”<sup>③</sup>

美国另一名会计学家贝凯奥伊 (Ahmed Belkaoui) 在其所著的《会计理论》一书中也对理论和会计理论的含义做了较充分的论述,它认为会计理论的主要目标是为阐述和说明会计行为和事件打一个基础。这一理论带有解释和阐明现象的意图,被当作由“一套相互联系的概念、原则和建议组成,并能展现出各种变化的现象间有内在联系的一个系统”<sup>④</sup>。

## 2. 我国的观点

我国对会计理论含义的理解,可以划分为广义和狭义两类。

### (1) 关于会计理论广义的理解。

对会计理论含义广义解释的代表观点主要是阎达五、葛家澍、娄尔行等老一代会计学家。他们作为中国会计理论界的代表,对会计理论所下的定义也代表了我国对会计理论广义理解的一般观点。

阎达五教授的观点:会计理论是人类积累起来的关于会计实践的知识体系。概括来说,这个体系应当完整地、准确地回答如何认识会计工作和如何做好会计工作这两方面的问题。具体来说,它科学地回答了以下问题: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关于会计的工作组织;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;⑨科学技术进步对会计理论与实践的影响;⑩关于会计发展史研究的若干问题。<sup>⑤</sup>

葛家澍教授的观点:会计理论是来自会计实务,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,此外还包括一系列会计思想、学说和不同见解。他认为会计理论是指用来评估和发展企业会计准则的那些有用的理论,主要是指财务会计框架;用上述理论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

① 陈国辉. 会计理论体系研究 [M]. 大连: 东北财经大学出版社, 1997: 3.

② 葛家澍, 林志军. 现代西方会计理论 [M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2001: 23.

③ 葛家澍, 林志军. 现代西方会计理论 [M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2001: 23.

④ 贝凯奥伊. 会计理论 [M]. 杨进, 王海民, 等译. 西安: 陕西人民出版社, 1991: 2-4.

⑤ 阎达五. 会计理论专题 [M]. 北京: 中央广播电视大学出版社, 1985: 17-18.

中有关资产评估的理论和方法问题,以及分析作为财务会计概念结构集中体现的企业财务报告。<sup>①</sup>归纳起来,他认为会计理论是包括会计思想、会计观点、会计原则、会计准则基础的概念框架。其特点是强调会计理论与构建会计原则、会计准则相关。

娄尔行教授的观点:会计理论是记账、算账、编制财务报告的道理,是解释现行会计实务的;从特定的侧面来看,会计理论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。<sup>②</sup>总结起来讲,他认为会计理论是把会计实践上升到理论认识的高度抽象,强调会计理论是会计实践的总结,是对会计实践规律的认识。

### (2) 关于会计理论狭义的理解。

龚光明认为:“会计理论是会计活动规律的概括和总结,是用以说明和指导会计实务的前后一致的概念及其原则的知识体系。”<sup>③</sup>其特点是强调有关会计理论的知识在体系上讲求一致,具有逻辑推理关系。

劳秦汉认为,“会计理论是指通过人类长期会计实践而积累起来的一套反映会计本质特征和揭示会计内在规律的知识体系,亦即一个具有一定层次性结构和功能的对会计运行机制进行全面描述、规范的理论系统”<sup>④</sup>,“会计理论是以概念和会计原则为形式的、与会计实务有相互依存关系的一套系统性的逻辑体系”<sup>⑤</sup>。其特点是借鉴西方的理论研究成果,以概念和原则作为表现形式,强调会计理论与会计实务的关系。这些概念和原则具有逻辑推理关系。

陈今池认为:“会计理论一词,通常是指会计实务所依据的基础观念。它主要是由会计目标、会计假设、会计概念,以及会计原则构成的。会计理论不仅可以说明和评价会计实务,而且对指导会计实务起着重要作用。”<sup>⑥</sup>

### 3. 关于会计理论含义的评析

从上述国内外有关组织和学者对会计理论的阐述和分析看,我国对会计理论所做出的定义在内容上相对抽象化,表述的含义较为广泛,具体内容较为空洞;而在表达方式上,我国对会计理论所做定义讲求语言美,并注重从哲学角度来解释,特别是马克思主义哲学理论。而西方学者,不大讲求语言形式,更注重从学科角度考察,表述的内容直接具体,目的明确,表现出了较强的务实态度。这也是我国和西方国家在对理论研究思维上存在的差异。

总之,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领域的系统性知识体系。它是来源于会计实践,并经过长期会计实践(包括会计理论研究实践和会计实务工作实践)的反复检验而得出的系统性结论。这些结论一般以概念、原则、原理等形式表现。这些概念、原则、原理又存在一定的内在关联性,共同构成了会计领域的知识体系,人们可以运用这些知识来进一步指导实践。所以,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,并不断改进其不适应之处。与此同时,我们还应建立和确定会计前提、假设、原则等,用以判断、评价会计实务,帮助会计信息使用者使用会计信息。

① 葛家澍. 市场经济下会计基本理论与方法研究 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1996: 9-10.

② 娄尔行. 中级财务会计 [M]. 上海: 上海三联书店, 1994: 25.

③ 龚光明, 肖建林. 会计理论的概念、功能、体系的思考 [J]. 财会通讯, 1995 (4): 3-5.

④ 劳秦汉. 论会计理论体系的基础理论与起点理论 [J]. 会计研究, 1992 (1): 17-20.

⑤ 劳秦汉. 论会计理论的含义、分类与研究方法 [J]. 四川会计, 1992 (12): 16-18.

⑥ 陈今池. 现代会计理论 [M]. 上海: 立信会计出版社, 2005: 10.