DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2019.09.007

1900～1959年的美国会计学术

周 华[1,2,3](博士生导师)

【摘要】1900～1959年美国会计学术可以分为两个阶段来解读:1900～1936年,美国会计学术受公共会计师行业和经济学界的影响比较大,在公认会计原则这一概念问世前,其处在自由烂漫的时代。这一时期的主要著作有斯普拉格的《账户的哲学》、佩顿的《会计理论》、哈特菲尔德的《现代会计学》、坎宁的《会计中的经济学》,以及斯威尼的《稳定币值之会计》。1936～1959年,美国会计学术总体上秉持了美国证监会要求披露事实信息的立场,历史成本会计成为会计理论的主旋律。这一时期的主要著作有利特尔顿和佩顿合著的《公司理论结构》和利特尔顿撰写的《会计理论结构》。

【关键词】经济学;会计理论;预期;收益

【中图分类号】F233 【文献标识码】A 【文章编号】1004-0994(2019)09-0050-5

一、1900~1936年的美国会计学术

在美国证监会成立之前,美国证券市场上的会计信息披露是缺乏政府监管的。与股市乱象相对应的是学术界派别林立、百花争艳的局面。

(一)20世纪初叶围绕稳健性原则的争论

1900年,稳健主义是占支配地位的会计原则。在英国,公共会计师行业是在“企业破产、倒闭、舞弊和争议”中成长起来的行业,该行业的稳健主义、收付实现制和以清算价值记录资产的传统,可以说是受环境影响的结果。在美国,商业银行为了应对担保物权估值虚高的风险,也鼓励公共会计师追求稳健主义,因而成本与市价孰低法备受推崇。

1892年,劳伦斯·罗伯特·迪克西的著作《审计学》首先抨击了稳健主义。他从抨击双账制(资本业务和收入业务分开,资产分成固定资产和流动资产两部分,长期固定资产的历史成本在资本支出账户中反映,不予折旧)入手展开讨论,认为固定资产应按历史成本减去折旧进行计价,流动资产应按可变现净值进行计价,但不应确认资产升值。他还提出了资产价值取决于未来的经营活动的观点[1]。

(二)欧文·费雪1906年提出收益概念

1906年,耶鲁大学教授欧文·费雪在其著作《资本与收益的性质》中提出,企业的收益是“一定时期内的资金流入”[2]。这一概念比较接近后来的“现值”概念,但这与“会计记账一般应当附有原始凭证”的会计原理相悖,因此不适合作为会计规则使用。然而,我国学术界迄今为止对于收益的概念仍然缺乏争鸣,宣扬“现值”者甚众。欧文·费雪在1929年股市崩盘之前曾放言“繁荣仍将持续,股价仍然偏低”,害得无数跟风者家财散尽。

欧文·费雪的故事发人深省:究竟有谁、有哪一个学科可以为投资者提供可信赖的预测?会计究竟应不应该致力于为证券估值服务?

(三)斯普拉格的《账户的哲学》

1907年,查尔斯·E.斯普拉格的著作《账户的哲学》[3]在纽约出版。该书提出,会计学是数学和分类科学的一个分支,因此,在探究会计原则时,不能仅仅围绕会计工作的习俗和传统去探索,而是要努力建设一套先验性的科学体系。

【基金项目】中国人民大学科学研究基金研究品牌计划(中央高校基本科研业务费专项资金资助项目)“我国会计法规体系的优化路径研究——兼论国际财务报告准则的困境及其改进”(项目编号:16XNI006)

此处撷取《账户的哲学》中的部分观点：账户要具有证明力，要提供系统性的事实；资产负债表是所有会计程序的起点和归宿；资产包括物品（企业已经拥有的物品）和债权（企业预期将要拥有的物品），两者可以相互转化；从代数学的角度来看，负债是负资产，业主权益是资产和负资产的代数和；资产的价值有可能会下降，其下降额会影响业主权益；虽然在理论上资本额超过真实价值的部分列为减值的资本，但实务中很少有对资本减值的披露，通常它们会被委婉地表达为“商誉”“特许经营权”等；经济业务先要记入经济账户（类似于现今我国企业常用的收入、费用类账户）中，然后通过经济总结账户（类似于现今我国企业常用的本年利润账户）汇总记入业主权益账户。可见，《账户的哲学》是阐释会计学原理的著作，其开宗明义地指出，本书旨在阐释会计的科学原理，而不是传授记账的技巧。

《账户的哲学》富有创造性地把资产负债表中的资产区分为两类：一类是物，又称我们拥有的物品或者占有物；另一类是权利，又称我们拥有的债权或者预期。该书将资产定义为“将要接受的服务的总称”。

（四）哈特菲尔德的学说

1909年，伯克利加州大学副教授亨利·R.哈特菲尔德的代表作《现代会计学》[4]问世。该书借鉴德国法学家的见解，对资产负债表和会计要素从法学角度进行了解读，还探讨了资产估值、折旧、商誉、掺水股票、证券的成本与市价孰低法等理论问题。

在学术理念上，哈特菲尔德猛烈抨击历史成本会计和实现原则。他不赞同仅仅在财产权利确实有增加时确认利润的做法，主张把资产的价值波动（减少或增加）记入利润表，因此，他反对成本与市价孰低法。他反对笃守历史成本会计理念，主张使用重置成本，支持加速折旧法而不是直线法[5,6]。在参与撰写1938年的《会计原则公告》一书时，哈特菲尔德的观点有所收敛。

作为美国历史上第一位专职的会计学专业教授，哈特菲尔德不遗余力地帮助提升会计学科的地位。1923年年底，他在全美大学会计教师协会（美国会计学会的前身）年会上发表题为《簿记的历史辩护》的演讲，对会计学科在大学里所遭受的轻蔑深表不满，他引用歌德的名言说，“复式簿记是人类智慧最美妙的发明之一”[7]。这说明当时会计专业的高等教育步履维艰。1927年9月，哈特菲尔德在美国会计师协会年会上发表题为“会计学怎么了”的演讲，指出会计学科尚未构建和形成合理的理论，过于随意的推理形成了缺乏连贯逻辑的会计规则。

（五）威廉·佩顿的早期学说

1918年，密歇根大学助理教授威廉·A.佩顿宣扬持续经营概念，反对历史成本原则，主张按照资产的市场价值而非成本进行记录。由于价值或多或少地包含了推测和不稳定因素，因此他认为，会计应当包容判断和估计，而不仅仅是确定性因素。正是基于这些理念，佩顿后来成为物价变动会计的积极倡导者[8]。

1922年，佩顿在《会计理论》[9]这部经典著作中提出，资产的价格变化所形成的浮动盈亏并非“未实现利润”，无论是何种原因引起的，都应当在账户中予以反映。他认为，记录资产增值额的做法的主观性并不强，相对而言是比较可信的。作为对比，利润的计算包括折旧、资产减值等估计因素，其主观性更为明显。佩顿在该书最后一章“会计的假设”中提出了7个会计假设：经营主体、持续经营、会计平衡公式、财务状况和资产负债表、成本和账面价值、应计成本和收益、顺序性。这部著作的篇章结构及内容与现代美国大学的会计学教材比较相似，这也从侧面证明了该书的生命力。

（六）坎宁的《会计中的经济学》

斯坦福大学副教授约翰·B.坎宁在其1929年出版的著作《会计中的经济学》[10]中继承欧文·费雪的“收益是一定时期内的资金流入”的预期理念，首次明确地提出了以基于未来预期的折现值进行资产估价的想法[11]。坎宁是把欧文·费雪的理念贯彻到会计理论体系的代表人物。

作为未接受过会计专业训练的会计教学人员，坎宁所关注的仅仅是经济学家感兴趣的会计基础理论，以及对会计师有用的那些经济理论。坎宁认为，会计实务工作者重视法律而不重视经济理论，他们对资产进行账务处理时，并不采信经济学中的价值理论[12,13]。

坎宁认为，早期的会计学是一种对技艺的描述。总体来看，会计师并不像经济学家那样担心给一个术语赋予多种含义会导致混乱。例如，有人提出了存货计价的“成本与市价孰低法”，很多著作称其为良好实践中的流行方法，但对于如何界定并计量“成本”与“市价”，实务操作中却存在多种多样的做法，并不存在一致的看法。

坎宁提出，资产是指货币形式的或者可转换为货币的未来服务（future service），与之相关的受益权

依照法律规定或者合同约定归属于特定的个人或群体。关于收益的计量，坎宁提出其理想计量模式是直接按照未来现金流量的现值来对每项资产进行估价，计量资产价值的年度净变化。当然，他也承认欧文·费雪所推崇的收益计量方法是难以应用于会计实务操作的，于是提出了许多种他认为可行的替代方案[10]。值得一提的是，坎宁还引用了杨汝梅先生和佩顿的观点，对商誉的性质进行了比较深入的探讨。

（七）斯威尼的《稳定币值之会计》

1936年，亨利·惠特科姆·斯威尼在其著作《稳定币值之会计》[14]中提出，应当在会计报表中反映价格变动所形成的浮动盈亏，从而计量“真实收益”。他认为，传统会计由于没有反映价格变动导致的浮动盈亏，因而存在明显的局限性：一是，传统会计下的收益数字不利于资本保全和维持购买力；二是，传统会计下的会计报表将不同计量单位所得到的数字混合在一起，使得加总的收益数字失去意义；三是，传统会计下的会计报表没有反映由于货币价值的变动所引起的利润和损失。因此，他提出了计算“真实收益”的方案：使用CPI指数调整报表数据，区分每一期间由于物价变动所引起的已实现收益和未实现收益，保留盈余也区分已实现部分和未实现部分。

斯威尼的学术思想相当超前，后来学术界但凡论述物价变动会计问题时，大多要追溯到斯威尼的著作。但就其思想渊源而言，则与哈特菲尔德和坎宁的学术思想相呼应。

综观1900～1936年的美国会计学术，一批学者在尚未开垦的会计理论领域播下了经济学的种子，形成了貌似新颖的反传统言论。仔细考究不难发现，这些言论虽具有理论意义，但缺乏实践价值。

二、1936~1959年的美国会计学术

1936～1959年，历史成本会计成为学术主旋律，这与1936年前的情形形成了鲜明对比，导致该结果的决定性因素是美国证监会自成立以来坚决支持历史成本会计理念。同时，美国会计学会发布的一系列公告及《公司会计准则导论》深入人心，加之美国会计师协会笃守历史成本会计之传统，也是不可忽视的原因。就史实来看，美国的会计教科书中一度充满了法律条文，遵从法律的会计理论比较盛行[8]。

（一）美国会计学会的早期成果

1935年年底，成立于1916年的全美大学会计教师协会在利特尔顿、佩顿等人的领导下更名重组为美国会计学会。1936年3月，美国会计学会公布了它的四大目标：第一，鼓励和发起会计学术研究，赞助出版研究成果；第二，建立会计原则和准则，谋求企业界、公共会计师、公司会计师和政府机构的采用；第三，推动在企业经营管理和宏观经济调控两个层面上的会计研究；第四，改进会计方法，在更广泛的意义上实现会计行业的社会价值。

之后，美国会计学会陆续发布了一系列关于会计理论的公告，如表所示。

美国会计学会1936~1957年发布的公告

年份	公告名称
1936	关于影响公司报告的会计原则的暂行公告
1941	公司财务报表的会计原则
1948	公司财务报表的会计概念与准则
1951	补充公告1：资本公积与留存收益
1951	补充公告2：物价变动与财务报表
1952	补充公告3：流动资产与流动负债
1952	补充公告4：会计原则与应纳税所得额
1954	补充公告5：会计更正
1954	补充公告6：存货估价与物价变动
1955	补充公告7：合并财务报表
1955	补充公告8：公开发布的财务报告的披露准则
1957	公司财务报表的会计与报告准则

由表中公告发布情况可以看出20世纪30年代以来美国会计理论的发展。1936年和1941年的公告以及1948年公告的一部分及其补充公告都试图改正会计职业界中的不合法、不合规行为。这些公告显示，某些会计实务存在削弱财务报表价值的问题。其中，前三份公告还反映出学会对会计师们在编写报告时使用主观判断的做法是持怀疑态度的。

1. 美国会计学会1936年的公告。《关于影响公司报告的会计原则的暂行公告》[15]只有三章，分别是成本与价值、收益计量、资本与盈余，定义了若干会计科目，列举了20条原则，提出了划分缴入资本与留存收益、正常收益与非正常收益的界限等。该公告批评了20世纪20年代（股市崩盘之前）公众公司的错误做法，竭力维护历史成本会计理念，确立“会计乃是原始成本的分配过程”的思想。总体而言，这份公告源于实践并能够指导实践，其价值导向与之前学者们各执一端的价值导向具有较大差异，在会计思想史上具有重要价值。美中不足的是，这份只有5页的公告没有充分阐释其理论依据，所提出的综合收益理念缺乏实践基础，受到了会计管

理工作者和公共会计师的猛烈抨击。

2. 美国会计学会1941年、1948年、1957年的公告。针对1936年的公告，美国会计学会于1941年和1948年分别推出两个修正版，在修正版中延续了原有立场[16,17]。1949年，美国会计学会任命了一个委员会（即Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements）来讨论财务报告的特殊问题，这个委员会随后在1950～1955年间共发布了8份补充公告。这些补充公告中的观点最终汇编于美国会计学会1957年的公告中[18]。

汹涌袭来的通货膨胀显然让美国会计学会感到困扰。其中，1951年的补充公告第2号建议，企业补充披露按照物价水平变动进行调整的财务报表。1957年的公告甚至建议，对期末存货和销售成本不仅按现行购买力反映，还要在利润表中净收益项目下列示物价变动所形成的利得和损失，并区分已实现利润和未实现利润。1957年的公告还把资产的定义改写为“未来服务潜能的总和”。这些观点显然与其之前的立场有所不同。作为对比，之前的公告都把资产定义为有形的或无形的财产权利。

值得注意的是，1955年的《补充公告8：公开发布的财务报告的披露准则》中关于会计信息使用者的提法表明，美国会计学会对会计职能的认识发生了较大变化，已经初步转向决策有用观。该补充公告提出，“公司报告的潜在使用者包括政府机构、短期及长期债权人、工会、股东和潜在的投资者。既然不可能同时满足这些群体的信息诉求，就有必要锁定于满足主要使用者的需要。传统上，股东是主要的使用者。”这种说法失之偏颇，会计规则没有必要去满足所有利益群体的诉求，其任务是依法满足所有的正当需求，而不是任意一种需求。

总体而言，1941年、1948年、1957年对1936年公告的三个修正版都继续强调了收益与费用的配比、历史成本和利润表的重要性。这样，美国会计学会逐步形成了自己的理论体系，这些理论主张对会计实践和证券监管层都产生了积极的影响，美国证监会的会计职员也频频引用这些公告和补充公告中的观点[10]。

（二）支持历史成本会计的两部标志性成果

1. 利特尔顿和佩顿的《公司会计准则导论》。1940年，美国会计学会出版利特尔顿和佩顿合著的《公司会计准则导论》[19]，该书全面阐释了美国会计学会1936年公告的立场，确立了历史成本会计的地位，堪称会计理论经典之作[20]。其结构有七章，分别为：准则、概念、成本、收入、收益、盈余、解释。其论点摘录如下：会计的基本目的是通过系统地配比收入与支出来计算期间利润，收益表是最重要的报表。历史成本原则和实现原则是资产计价和收益确定最为重要的原则。投资者并不是企业唯一的利害关系人。在记录财产权利时，只能根据法律或合同进行客观界定。各种形式的市价增值都不是收益。没有理由把市价增值（或减值）计入账户和报表。更为可行的做法是将类似信息作为补充信息披露。即使把市价增值或减值金额包括在定期报告中，也应将其影响作为特别项目分开列示，而不应将其与正常经营数据混在一起。会计师不能逃避依照税法计算应纳税所得额和遵循公司法的责任。计算所得税和利润分配在客观上都要求保留历史成本记录。实账户与虚账户之间的关系只能以历史成本来维持。会计只应记录已经实现的利润。会计从本质上来看不应反映市场价值。

2. 利特尔顿的《会计理论结构》。利特尔顿毕生坚定地捍卫历史成本会计的正统地位，善于采用史论结合的研究范式，针对实践中的各种理念分歧展开分析。1953年，美国会计学会出版利特尔顿撰写的《会计理论结构》[21]一书。该书着力驳斥了所有偏离历史成本会计的理论主张，是采用归纳法进行规范研究的典范。

《会计理论结构》的论点摘录如下：会计方法在本质上属于统计学，其核心技能围绕账户展开，账户是信息分类的标志。会计的基本问题是价格（财富的数量方面）而不是价值（财富的质量方面），会计所处理的是价格而不是价值。会计信息必须相当真实、充分、可靠，市场价格、公允价值等信息都是与企业自身无关的信息。会计必须对数据进行如实的分类、正确的浓缩和充分的报告。利润表是企业会计最重要的产品。会计记载的信息必须是事关会计主体的法律事实，这样所进行的计量就是确定的、客观的。经营管理的核心目标应侧重于经营活动。应当尽量减少会计术语的数量。高度专业化是会计和财务报表的重大缺陷。遗憾的是，报表编制者很少意识到他们应当使用统计语言反映企业的经营活动。账户之间以及财务报表之间的勾稽关系是会计的一个最重要特征。如果完全不考虑报表之间的勾稽关系，那么每一个报表将变成一个独立的报告，资产负债表将变成财产价值评估表，不需要会计程序也能在期末编

制出来；利润表将会按照任何一种主观的想法编制而成。最终，这种失去最基本会计特征的方法将会变成一种纯粹的统计技术。它不需要任何理论体系，其逻辑性将会丧失殆尽。

利特尔顿的学术观点如此鲜明，会不会在学界引起热烈争议？答案是肯定的。该书毫无悬念地受到了偏爱演绎法的研究者（如钱伯斯）的“攻击”。

自美国证监会成立到20世纪50年代中期，反对历史成本会计的理论主张基本上处于冬眠状态。但是，随着美国证监会监管能力和监管理念的变化，有别于历史成本会计的理论主张再度抬头，美国会计学会会刊《会计评论》在50年代末刊登了一批追求理论严密性但缺乏实践根基的理论文章，这些文章大多采用演绎法，很少考虑会计数据在现实世界中的实际作用[22]。

●本文为《会计规则的由来》系列文章之三。

主要参考文献：

[1] Lawrence R. Dicksee. Comments on Economics of Business by Norris A. Brisco[J]. The Economic Journal，1913(23)：613～614.

[2] Irving Fisher. The Nature of Capital and Income [M]. London：Macmillan Publishers，1906：1～55.

[3] Charles E. Sprague. The Philosophy of Accounts [M]. New York：The Ronald Press Company，1922：1～228.

[4] Henry R. Hatfield. Modern Accounting：Its Principles and Some of Its Problems[M]. New York：D. Appleton & Company，1909：1～357.

[5] Henry R. Hatfield，John R. Wildman. Should Appreciation Be Brought into the Accounts?[J]. The Accounting Review，1930(1)：28～34.

[6] Henry R. Hatfield. Replacement and Book Value [J]. The Accounting Review，1944(1)：66～67.

[7] Henry R. Hatfield. An Historical Defense of Bookkeeping [J]. Journal of Accountancy，1924 (4)：241～253.

[8] 查特菲尔德著. 文硕等译. 会计思想史[M]. 北京：中国商业出版社，1989：349～376.

[9] Paton W. A.. Accounting Theory：With Special Reference to the Corporate Enterprise[M]. New York：The Ronald Press Company，1922：1～508.

[10] John B. Canning. The Economics of Accountancy：A Critical Analysis of Accounting Theory [M]. New York：The Ronald Press Company，1929：1～367.

[11] Zeff Stephen A.. The Evolution of The Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States[J]. The Accounting Historians Journal，1999(11)：89～131.

[12] John B. Canning. Some Divergences of Accounting Theory from Economic Theory[J]. The Accounting Review，1929(1)：1～8.

[13] John B. Canning. A Certain Erratic Tendency in Accountants Income Procedure[J]. Econometrica，1933(1)：52～62.

[14] Henry W. Sweeney. Stabilized Accounting[J]. Journal of Accountancy，1936(16)：472～474.

[15] AAA. A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports[J]. The Accounting Review，1936(2)：187～191.

[16] AAA. Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements[J]. The Accounting Review，1941(2)：133～139.

[17] AAA. Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements：1948 Revision[J]. The Accounting Review，1948(4)：339～344.

[18] AAA. Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements：1957 Revision[J]. The Accounting Review，1957(4)：536～546.

[19] Paton W. A.，Littleton A. C.. Introduction to Corporate Accounting Standards[M]. New York：American Accounting Association，1940：1～130.

[20] Storey Reed K.. Conditions Necessary for Developing a Conceptual Framework[J]. Journal of Accountancy，1981(6)：84～96.

[21] 利特尔顿著. 林志军，黄世忠等译. 会计理论结构[M]. 北京：中国商业出版社，1989：1～307.

[22] Littleton A. C.. Accounting Rediscovered[J]. The Accounting Review，1958(4)：246～253.

作者单位：1.中国人民大学商学院，北京100872；2.中国人民大学财务会计研究所，北京100872；3.中国人民大学会计创新应用支持中心，北京100872