

# 1959~1973年的美国会计学术

周华<sup>1,2,3</sup>(博士生导师)

**【摘要】**在会计原则委员会的时代,挑战历史成本会计的理论思潮再度兴起。爱德华和贝尔的《企业收益理论及其计量》宣扬现时成本概念。美国会计学会1966年推出的《基本会计理论公告》无疑是惊世骇俗的宣言,表明预期理念已经主导美国主流会计学会。

**【关键词】**美国会计学会;基本会计理论;现行成本;现行价值

**【中图分类号】**F239 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)13-0068-3

在会计原则委员会的时代,又出现了一股挑战历史成本会计的理论思潮。自1952年马克维兹在博士论文中把数学楔入金融学从而提出投资组合理论之后,威廉·夏普等又在1964年前后提出了资本资产定价模型。投资者(包括机构投资者)被灌输以“风险越大报酬越大”“不要把所有的鸡蛋都放在同一个篮子里”等现代金融理念。与之相对应的是,证券市场尤其是证券投资基金的迅猛发展。这一切都对公共会计师行业和会计研究者产生了重大影响。在证券市场中谋生存的公共会计师行业最终彻底倒在了证券行业的怀抱里,一批学者在其中扮演了“吹鼓手”的角色。

## 一、学者们的自由探索

1961年,爱德华和贝尔在合著的《企业收益理论及其计量》一书中提出:历史成本会计信息用处不大;现时成本虽然常常是估计出来的,但也比历史成本好,因为它是实际的现时成本的近似值;按重置成本计提折旧有利于本期成本和收入的配比,这样就能鉴别出持有有利得和损失,从而更清楚地反映管理人员的能力。

他们强调,任何完整的收益分析都应该考虑已实现和未实现的持有有利得,并按来源进行分类。当持

有利得发生时,如果不予记录,则不仅会导致本期收益不能被如实反映,而且以后出售资产时将会导致收入与不相关的成本进行错误的配比。他们认为:企业之所以需要会计,是为了面向未来进行经济决策,因此,会计要反映决策者主观上的利润。简单来说,会计一方面要反映持有资产所形成的持有有利得或损失,这是金融投资的需要;另一方面要反映资产使用活动(即产品的产销业务)的现行经营利润,这是经营管理的内在需要。新奇而缺乏实务界支持的学术观点通常仅在学术圈子里面引起一定的争论,对会计实践的影响微乎其微<sup>[1]</sup>。

爱德华和贝尔的观点继承了大萧条之前一些学者的观点并有所发展,其理念对后世具有一定影响。

1962年,索特和霍恩格伦向传统理论提出挑战,认为“相关性”是确定资产的首要因素;如果将对经济属性的考虑放在首位,那么资产—费用的计量问题就依赖于两个因素:对未来的预期和相关性<sup>[2]</sup>。其观点为决策有用观的提出指明了方向。但同一时期的相反观点则认为,由公共会计师替信息使用者做出判断的提法,并不是令人满意的解决方法,公共会计师既不了解不同使用者的信息诉求,也不知道如何平衡不同使用者的信息诉求<sup>[3]</sup>。

1964年,西德尼·亚历山大在其著作《动态经济

**【基金项目】**中央高校基本科研业务费专项资金资助项目(中国人民大学科学研究基金研究品牌计划)“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)

中的收益计量》中提出,应从纯理论的观点出发来分析收益概念并与传统会计上的收益进行比较;应当以未来收益流量的现值来确定企业收益<sup>[4]</sup>。亚历山大反对采用单一的计量属性,主张应根据不同的决策需要选用相应的计量模式,他反对物价变动会计。

1965年,霍恩格伦的论文《如何理解“实现”概念?》试图调和经济学与传统会计领域的理念分歧,该文提出一种折衷的观点:纯粹经济学的资产增值理念不可能适用于会计实务,因此,应当将实现原则与现行价值理念结合起来,这样可有兼收并蓄之妙<sup>[5]</sup>。

此外,一些人开始借鉴实证经济学,使用财经数据库、统计数据和统计软件进行“实证会计”研究。鉴于这时的实证范式对会计理论和会计实践影响甚微,因此,留待后文予以分析。

## 二、美国会计学会1966年的重大转折

### (一)基本会计理论公告起草委员会的成立

美国会计学会自1936~1964年共公布了4份完整的理论公告和13份补充性质的公告<sup>[6]</sup>。1936年美国会计学会行政委员会公布的第一份完整的理论公告,既是美国会计学会,也是会计理论发展的里程碑。后续的公告虽然也投入了同样多的心血,但就关注度和贡献而言,无一能望其项背。

1964年,美国会计学会行政委员会设立了“基本会计理论公告起草委员会”(以下简称“起草组”),其任务是为会计教师、会计人员以及其他相关人士提供一套全面的、通俗易懂的会计理论公告,以期作为将于1966年8月召开的美国会计学会50周年纪念大会的献礼之作。该会计理论公告可以不受以往公告的约束,内容需覆盖会计的作用、性质和局限性等方面。10月,起草组举行了首次聚会。在一年多的时间里,起草组集中讨论8次,累计20天时间,通常是全体成员出席。

起草组共有9位成员。其中,芝加哥大学的乔治·H.索特拥有“事项法”这一独到的学术思想,此君还是后来美国注册会计师协会“特鲁布鲁德报告”的起草人。索特倡导会计为信息使用者提供各种来源的原始信息,不需要进行过多的加工,这样投资者便可以各取所需。

### (二)1966年《基本会计理论公告》的核心论点

1966年,美国会计学会在纪念其成立50周年之际,公布了《基本会计理论公告》。

令人大吃一惊的是,该公告竭力推广现行成本

或现行价值理念(这是公允价值会计理念的一种变体),还更改了会计的定义,从而背叛了该学会自1936年以来苦心经营30年所确立的历史成本会计的理论体系。

这一公告的出台表明美国学者中有相当一批人已经背离了美国证券法、美国证监会长期坚持的法治理念,以及利特尔顿等人所倡导的会计理念,走上了背离会计管理实践、迎合资本市场操纵的道路。

1. 会计定义的转变。《基本会计理论公告》受信息科学、行为科学、决策科学的影响较大,缺乏系统的理论主张。这份公告提出,会计的本质是一个信息系统。这种观点的时代背景是,证券行业赚得满嘴流油,资本资产定价模型风行一时,人们恍然发现居然有人主张使用统计知识进行证券投资决策,公司财务理论仿佛就是真理。这个时候,迎合信息使用者的理论遂成为流行。美国会计学会未能免俗,倒也算是情有可原。该报告还提出了“使用者”这个概念,而且偏好使用“经济信息”一词而非“财务信息”,则使得该报告对会计概念的解读显得颇为独特。

2. 决策有用观和现行成本会计理念的引入。早在1963年,美国会计学会的一个关于长期资产的研究组肯定了该学会在1957年的公告中所提出的将资产定义为服务潜能的观点,但其承认难以计算资产的现金流量现值,遂提出用重置成本作为资产服务潜能的替代,若重置成本高于历史成本,则高出部分可计入持有利得,还可基于重置成本计提折旧。这一观念流露出了一些学者背离该学会一贯立场的倾向。

1966年的这份《基本会计理论公告》走得更远,该公告受当时时兴的公司财务理论影响较大,它首次从使用者的视角进行会计理论的构建,并明确提出决策有用性的理念。与美国会计学会苦心经营了30年的历史成本会计的传统理念相比,该公告的发布堪称是会计理论上的一场革命,它表明美国会计学会有了明显的变化,背离了过去所提出的会计定义。

3. 相关性成为会计信息最重要的要求。《基本会计理论公告》的这一立场与传统会计观念存在较大差异,该公告所强调的相关性使得客观性或者可验证性成为会计信息应满足的主要标准。

### (三)围绕《基本会计理论公告》的争论

1. 起草组成员罗素·H.莫里森的评论。人们读过美国会计学会1966年这份公告之后不免要狠狠掐一掐自己——美国会计学会前后30年的转变也

实在忒大了。不难想象,该公告引发了广泛的争议。该公告从方法到结论的逻辑并不严密,关于会计信息的四项评价标准也缺乏缜密论证。

美国会计学会行政委员会当初在组建起草组时明确要求,最终的公告必须经该起草组三分之二的委员通过。最终,所有的9位委员都同意公布这份理论公告。难道所有委员都心甘情愿背这个黑锅吗?不见得。罗素·H.莫里森就很不情愿。他对该公告发表了一通措辞严厉的评论,并要求连同该公告一并公布。显然,莫里森的意思是:我可不愿意背这口黑锅。如今看来,莫里森此举是何等睿智。

**2. 起草组成员索特的评论。**索特是美国会计学会的这份《基本会计理论公告》和美国注册会计师协会“特鲁布鲁德报告”的起草人。索特认为,《基本会计理论公告》所采用的理论构建方法是价值路径,或称使用者需求路径。这种路径假定使用者的需求是已知的,并且已经予以清晰界定,从而会计人员可以提供满足这种需要的信息输出值。索特认为,这种假定的问题在于,使用者的类别和诉求五花八门,很难全面地予以清晰界定,特殊诉求下的决策模型也很难予以穷尽。他认为,更合适的路径是“事项路径”,即会计为信息使用者提供各种来源的原初信息,不需要进行过多的加工,这样,投资者便可以各取所需<sup>[7]</sup>。价值路径与事项路径的区别,就像是“明天下雨,请务必带伞”与“明天下雨的概率是60%”之间的区别。

**3. 司徒德的毒舌评价。**在20世纪60年代活跃于美国会计学术界的司徒德对《基本会计理论公告》给予了辛辣的评论。司徒德认为,该公告观点矛盾重重,比如,如果相关性是首要的信息质量要求,那为什么还要同时披露历史成本和现行成本?它们都是相关的吗?如果不都是,那么为什么还要列报?他认为,该报告的写作组明显是小马拉大车,其失败实属意料之中。他认为,该公告其实没什么新东西,只不过是个东拼西凑的大杂烩。

#### (四)《基本会计理论公告》的后续影响

平心而论,鉴于发表批评性意见总是比提出建设性意见更容易,因此,出于理性、建设性的考虑,不妨多多关注该公告的优点。

笔者认为,该公告至少具有以下三个方面的优

点:第一,该公告承认了历史成本会计信息的价值和不足,其立场是可取的。第二,该公告认识到会计报表应当尽量满足不同信息使用者的利益诉求,这也是可行的。第三,该公告正确地认识到,补充披露的信息完全可以在历史成本会计之外另行操作。这一理念非但未能消灭历史成本会计,反而凸显了历史成本会计对于加强管理的重要性。总之,该公告的很多理念是超前的、可行的。

遗憾的是,美国会计学会这个小团体的成员们未能发挥团队优势、乘胜前进,结果,美国注册会计师协会组织的理论小分队将该公告中的“决策有用观”拿去,推出了与《基本会计理论公告》迥异的理论主张,而原本正确的理论主张却被他们抛弃了。

●本文为《会计规则的由来》系列文章之七。

#### 主要参考文献:

- [1] Zeff Stephen A.. Replacement Cost: Member of the Family, Unwelcome Guest or Intruder[J]. Accounting Review, 1962(N):611~625.
- [2] George H. Sorter, Charles T. Horngren. Asset Recognition and Economic Attributes——The Relevant Costing Approach[J]. The Accounting Review, 1962(3):391~399.
- [3] 普雷维茨,莫里诺著.杜兴强译.美国会计史——会计的文化意义[M].北京:中国人民大学出版社,2006:362.
- [4] Sidney S. Alexander. The Concept of Income[J]. New York Certified Public Accountant, 1964(6):410.
- [5] Charles T. Horngren. How Should We Interpret the Realization Concept?[J]. The Accounting Review, 1965(2):323~333.
- [6] 美国会计学会编.文硕,王效平,黄世忠等译.基本会计理论[M].北京:中国商业出版社,1988:N.
- [7] George H. Sorter. An "Events" Approach to Basic Accounting Theory[J]. The Accounting Review, 1969(1):12~19.

**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