会计原则委员会的时代:1959~1973年

周 华^{1,2,3}(博士生导师)

【摘要】会计原则委员会的时代是美国证券市场快速发展、金融理论花样翻新的时代。在理论建构方面,会计原则委员会的《会计研究文集》出师不利。在规则制定方面,公众公司与会计师事务所的甲方乙方关系,决定了会计原则委员会只能在客户利益之间进行调和。这极大地限制了《会计研究文集》的创新空间,会计原则委员会在会计理论探索方面并无多大建树。

【关键词】会计研究文集:广义会计原则:基本假设:会计原则委员会

【中图分类号】F239 【文献标识码】A 【文章编号】1004-0994(2019)11-0061-8

一、会计原则委员会的时代背景

1959年,美国注册会计师协会创设会计原则委员会(APB),取代了会计程序委员会。会计原则委员会由18~21位委员构成,这些委员均为美国注册会计师协会会员,其中大多数是公共会计师,同时有少数学者、公务员和实务界人士。其所发布的公认会计原则名为"会计原则委员会意见书"(APB Opinions)。

(一)美国的政治经济环境

1. 肯尼迪一约翰逊政府时期的政治经济状况。 罗斯福新政所确立的国家干预经济的施政纲领被后续几任政府内阁延续下来。约翰·F.肯尼迪(1961~1963年在任,民主党)的调查咨询顾问保罗·萨缪尔森被称为凯恩斯主义的集大成者。接替肯尼迪总统的林登·约翰逊(1963~1968年在任,民主党)在1964年大选胜利后提出了与罗斯福新政理念相近的"伟大社会"施政纲领。约翰逊在任期间推行了一系列着力消除贫困、保障人民生活的法律(涉及教育、就业、医疗、养老、住房、环保等,共有四百多项),美国贫困人口大幅下降。1964年7月,约翰逊总统签署了著名的、反对种族歧视的《民权法案》。在这一时期,美国经济总体上是高度繁荣的。 2. 布雷顿森林体系的解体。第二次世界大战末期,美英两国分别提出"怀特计划"和"凯恩斯计划"作为战后国际货币体系的候选方案。1944年7月,在美国新罕布什尔州布雷顿森林召开了有44国参加的国际货币金融会议,会上通过了《国际复兴开发银行协定》和《国际货币基金组织协定》,其核心是"美元与黄金挂钩、其他国家货币与美元挂钩",从而确立了以美元为中心的国际货币体系即布雷顿森林体系,这实际上是"怀特计划"的体现。1971年,尼克松政府宣布美元贬值,停止履行兑换黄金的义务,美联储也拒绝向其他国家中央银行出售黄金。1973年,第一次石油危机爆发,尼克松政府再次宣布美元贬值,同年,布雷顿森林体系宣告瓦解。

(二)美国证监会的窘迫地位及其对待会计规则 的态度

1939年4月,道格拉斯离开美国证监会,赴任美国联邦最高法院大法官。随着道格拉斯的去职,美国证监会也越过了它历史上的巅峰时刻,从此不再拥有来自白宫、国会和社会公众的强有力支持了。二战后杜鲁门、艾森豪威尔、肯尼迪和约翰逊当政期间,所有被任命的证监会委员几乎都是公司律师或证监会职员,他们没有多少(甚至根本没有)经济学以及

【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) 反垄断法的知识背景。

会计原则委员会的许多议程都是由美国证监会规定的,会计原则委员会积极地充当着好仆人的角色。除征求意见的程序比较严密之外,会计原则委员会与其前任会计程序委员会的运作方式没有什么不同^[1]。

(三)证券市场进入快速发展阶段

第一次世界大战结束后,美国放松了对证券市场的管制,于是,每年发行的新证券规模平均超过2亿美元,1929年这一数字上升至8亿美元,达到顶点。20世纪60年代,证券业发生了根本性的变化,交易量和新证券发行量达到了史无前例的水平。证券投资者的人数增长使得会计信息受到越来越多美国家庭的重视。20世纪40年代约有400万股票投资者,到了1962年,这个数字已经跃升为1700万人。

股票分析师的出现是 20 世纪 60 年代兴起的另一现象,他们需要用更吸引人的概念把所推荐的公司卖给投资者。他们需要一个简单易懂的理论,并使它流行起来,成为华尔街的时髦词。金融理论的发展很快就提供了这样的用语,几年内,华尔街掀起新一轮的热潮,比 20 年代以来的任何时期都更激动人心^[2]。

二、注册会计师行业在会计原则委员会时代的 理论研究

(一)会计研究文集

为克服会计程序委员会缺乏理论支持之弊端, 美国注册会计师协会设立了会计研究部(ARD),并 授权会计研究部主任发布由高校学者或行业研究者 受托撰写的《会计研究文集》(Accounting Research Studies, ARS)。《会计研究文集》不属于美国注册会 计师协会制定的公认会计原则,其目的是引起业界 对重要会计问题的探讨,以供会计原则委员会作参 考。应该说,这种为制定会计规则提供充分的理论支 持的做法是非常值得肯定的。但可惜的是,学术界牵 头创作的《会计研究文集》大多以失败告终,导致大 多数《会计研究文集》由公共会计师行业和公众公司 会计主管主导,这就对其理论价值构成了限制。

除由首任会计研究部主任穆尼茨亲自操刀撰写的第1号、第3号文集被美国注册会计师协会明确否定外(原因详见后文),大多数文集都对后续公认会计原则的制定发挥了一定的影响。

(二)第1号和第3号研究文集的尝试

吸取前车之鉴,会计原则委员会成立伊始便着

手建立会计的基本假设和广义的会计原则。

1.《会计研究文集》第1号(1961年)。1961年9月,美国注册会计师协会发布了《会计研究文集》第1号,也就是穆尼茨的专著《会计的基本假设》。该书闭口不谈当时学术界热议的历史成本会计与现行成本会计之争,而是采用演绎法,试图从会计环境入手推演出会计假设。

通过分析会计环境,穆尼茨提出了五项会计假设(量化、交换、主体、时间区间、计量单位),进一步推演出相关联的四项假设(财务报表、市场价格、主体、暂时性)。上述假设是由会计环境所决定的。此外,穆尼茨还提出了五项强制性假设(持续性、客观性、一致性、币值稳定、披露)^[3]。但其忽视了这样一个现实问题:社会科学往往需要从人类社会的现实需要出发展开研究。穆尼茨这种照搬照抄自然科学研究范式的做法存在着明显的脱离实践的缺陷,再加上穆尼茨的上述假设与大众常识无异,因此,学术界和实务界对之诟病颇多。该文件被后来的财务会计准则委员会抛弃,后者发布的8份"概念公告"都没有专门讨论会计假设^[4]。国际会计准则《编制财务报表的框架》仅仅提到两个基础假设,一是权责发生制,二是持续经营。

穆尼茨提出的会计假设主要在学术圈流传,对 会计实务以及证券市场上的公认会计原则影响不 大。但这套可有可无的会计假设,却被写入了我国的 企业会计准则体系中。

2.《会计研究文集》第3号(1962年)。穆尼茨还 与施普劳斯合著了《会计研究文集第3号:企业广义 会计原则试行公告》。美国注册会计师协会于1962 年4月公布了这部著作。该书堪称颠覆性创新之作, 以下节选几例进行说明:①采用了美国会计学会 1957年的公告的观点,认为"资产反映未来经济利 益,是本期或过去的经济业务的成果",提议采用资 产服务潜力的折现值来计量;②主张按可变现净值 对正常的待售存货进行计价,不管它是高于还是低 于成本;③主张同时使用物价指数调整和以重置成 本的变动为基础的固定资产重估价方法;④反对把 "实现原则"列为会计的首要特征,主张完全抛弃而 不是修正实现原则: ⑤强调通过综合反映经营收益、 持产利得和物价水平变动的影响来及时地确定利 润,把市价波动形成的浮动盈亏计入利润表,以期提 高财务报表的可比性和可解释性;⑥倡导使用折现 方法记载应收账款和应付账款。

这份文集立论大胆,与美国证监会当时坚持历史成本会计的立场迥异,堪称惊世骇俗,尤其是"现值"的提法更是挑战了人们的思维极限。现值是一个羞辱人们智商的概念。不妨以一个悖论来拆解其谬误。计算现值的人为什么要计算某物的现值?那是因为他连该物"现在值多少钱"都不清楚。既然如此,他是如何知道未来现金流量是多少的呢?

正如埃尔登·S.亨德里克森^[5]在《会计理论》一书中所指出的,折现的做法存在诸多问题,不适合作为会计计量方法:它仅仅强调了时间因素和预期现金流量,所有其他风险因素全被忽略了;用主观评价的风险来调整折现率的做法是不恰当的;如此计算得到的数据进入利润表,导致利润表不能用于衡量企业业绩,因为未来现金流量和过去的行为无关。最根本的问题是,现值实际上是通过估计未来的情况来计算本期的利润,这是本末倒置的做法。

不难想象,这份文集在正式公布前就引起了极大的争议。批评者指出:由第1号文集的假设并不能推理得出第3号文集的建议;第1号文集强调的是交换价值,而第3号文集强调的是未来利益的现时价值(即折现值),两者是矛盾的;第3号文集中记载的会计原则提出了一些超现实的准则,变化之大令人难以接受;客观性、一致性、原始成本和稳健主义等有助于在法律上保护公共会计师的原则在很大程度上被否定或忽略了;第3号文集抛弃了实现原则而倡导资产市值增值理念,将资产定义为未来的收益潜力,却没有明确规定计量标准,所提出的资产估价理念很难与会计实务联系起来。

有学者指出,第3号文集企图篡改传统会计的利润概念,如此,会计上的利润便不再是"可供分配的利润"和应纳税的利润了,这将导致两种结果:其一,企业管理层将会认为会计数据是无用的;其二,金融分析师将不再关注会计利润,而是将重点转向现金流量。这种评论观点实际上是对《公司会计准则导论》的呼应。

3. 会计原则委员会拒绝采纳《会计研究文集》 第1号和第3号。1962年4月13日,会计原则委员会 发布"会计原则委员会公告第1号",以"过于激进, 不合时宜"为由,拒绝采信穆尼茨亲自操刀撰写的 《会计研究文集》第1号和第3号,不把其意见纳入"会 计原则委员会意见书"。会计原则委员会认为,"这两 份文集对发展会计思想做出了宝贵贡献,但偏离现 行公认会计原则太远,因此,目前阶段不适合采用"。 美国注册会计师协会会长约翰·W.奎南曾恳请实务界人士对会计研究部的研究发现多提反馈意见,但遗憾的是,多数评论意见缺乏建设性,几乎是一边倒的反对之声。奎南的愿望未能实现。

会计原则委员会灼人的措辞"这些文集偏离现行公认会计原则太远"深深地刺痛了施普劳斯。但施普劳斯对自己的学术观点拥有相当的自信,他坚持己见,立即以一篇题为"会计研究文集第3号中激进的另类会计原则"的辩护文章,回敬了会计原则委员会"同"。此后,施普劳斯在学术界蛰伏十年,终于在1973年被遴选为财务会计准则委员会委员,并在供职的13年中有11年担任财务会计准则委员会副主席,从而得以把他那颠覆性的理论贯彻到公认会计原则之中。

美国注册会计师协会对《会计研究文集》第1号和第3号的冷酷态度导致会计原则委员会重蹈会计程序委员会之覆辙。理论创新,谈何容易。笔者认为,美国注册会计师协会的这个决定是明智的。施普劳斯的理论创新在理论上违背会计学原理,在实践中缺乏可行性。

(三)其他研究文集评介

除了上述第1号和第3号研究文集因"过于激进,不合时宜"而被美国注册会计师协会拒绝采纳外,其他研究文集大多被会计原则委员会采纳,作为制定公认会计原则的立法参考,有些会计原则委员会意见书针对相关研究文集的观点进行了探讨。这些研究文集的共同点是,其作者均对所探讨的问题进行了深入的理论分析和广泛的调研,这些因素保证了文集具有较高的学术价值。

值得注意的是,《会计研究文集》的执笔者通常 是注册会计师或者高校教师,美国注册会计师协会 往往还会针对重要的研究项目专门成立主要由会计 公司代表组成的项目顾问委员会,由其对会计研究文 集进行评论,从而为会计原则委员会提供决策参考。

1.《会计研究文集第2号:"现金流量"分析与资金表》(1961年)。知名学者佩里·梅森所著的《"现金流量"分析与资金表》针对当时兴起的现金流量会计与权责发生制会计之争,提出了编制资金表的主张和"全部财务资源"的概念。

当时业界有一种流行的观点,认为现金流量概念优于净利润概念,从而可以取代净利润概念。对此,梅森提出,测度盈余的有效指标仍然是净利润,利润表是不可替代的,当前流行的"现金流盈余"概

念反而是有害的。相应地,梅森提出了编制资金表作为对利润表的补充的主张。

在当时,理论界和实务界尚未就资金表中的"资金"定义达成共识,一般指狭义现金、现金和上市证券、货币性资产净额或者营运资金。梅森翻阅了美国注册会计师协会编辑的 1959 年版《会计趋势与技术》(Accounting Trends and Technique)一书所收录的 600 家工业企业的年度报告,其中有 190 家编制了某种形式的资金表,做法五花八门。梅森建议,应当把资金理解为"全部财务资源"。

第2号文集为1963年的《会计原则委员会意见书第3号:资金来源与运用表》和1971年的《会计原则委员会意见书第19号:报告财务状况的变化》提供了理论参考。

- 2.《会计研究文集第4号:租赁合同在财务报表中的列报》(1962年)。第二次世界大战结束后,租赁业务在美国得到快速发展。西北大学教授约翰·H.迈耶斯应美国注册会计师协会之邀,对租赁的会计处理规则展开专题研究。其著作《租赁合同在财务报表中的列报》于1962年被美国注册会计师协会作为《会计研究文集》第4号予以出版。
- (1)迈耶斯的建议。迈耶斯认为:企业界对租赁 合同的披露明显不足,应当加强;有些租赁合同应当 作为一项资产列入资产负债表,同时记录相应的 负债。

迈耶斯提出,如果一项租赁合同形成了相应的 财产权,则应把相关的权利和义务纳入资产负债表。 问题是,哪些租赁合同形成了财产权?迈耶斯给出的 判断标准是,如果租赁合同包含以下所有条款,则该 租赁合同很可能形成财产权:第一,合同期限,实质 上覆盖租赁物的整个经济使用寿命;第二,合同到期 时的选择权,承租人有权在租赁合同到期时,以一个 象征性的价格购买该租赁物;第三,禁止取消,该租 赁合同为不可撤销合同;第四,租金,承租人支付确 定的金额,从而使得出租人能够收回租赁物的投资 并且得到公平的回报;第五,税收、投保支出、维修保 养开支,这些开支均由承租人承担。反之,则租赁合 同不形成财产权。

在租赁合同形成财产权的情况下,该租赁合同 便被视为为购买承租人所占有并使用的租赁物而采 取的融资形式,相应的权利和义务应当列入资产负 债表。这种做法被迈耶斯称作"融资法",他认为,这 种情形下的租赁交易在实质上就是购买,即分期付 款购买商品,因此,这种处理方法能够更全面地反映承租人的财务状况。反之,则该租赁合同被视为购买服务而逐期支付租金的普通交易。这种做法被迈耶斯称作"租金法"。在计量上述资产和负债时,需要分两步进行计算,第一步应当确定购买财产权所付出的租金,第二步是采用适当的利率计算那些租金的现值。

(2)反对者的意见。反对者提出以下理由,试图 否定在资产负债表中记载租赁合同所形成的资产或 负债。第一,承租人占有并使用租赁物,但并不拥有 租赁物的所有权,因此,该租赁物并不构成承租人的 资产。第二,在资产负债表中记载租赁合同所形成的 资产或负债,这种做法存在许多主观判断,必然使得 财务报表毫无意义且具有危险的误导性。第三,将长 期承诺计入资产负债表的做法,在技术上尚不成熟。 第四,在资产负债表中记载租赁合同所形成的资产 或负债,这种做法具有负面的经济后果,将会对财务 比率分析、信贷决策、税收征管、公用事业单位的定 价等方面造成影响。第五,这种会计规则将会使租赁 合同失去原有的经济优势。在传统上,企业没有按照 租赁合同的实质去记账,于是就能够制造出一种"幻 觉",而这正是租赁交易得以盛行的原因之一。反过 来看,如果按照实质去记账的话,这种幻觉就会消 失,租赁合同可能就不那么有吸引力了。

迈耶斯及其反对者的理论探讨已经提及"法律形式"和"实质"的区分,实质重于形式原则呼之欲出。1964年12月公布的《会计原则委员会意见书第5号:承租人财务报表中对租赁合同的处理》给出的方案,与迈耶斯提出的方案相似。

3.《会计研究文集第5号:对企业合并的会计处理之批判性研究》(1963年)。时任伊利诺伊大学教授的阿瑟·R.怀亚特于1960年3月应美国注册会计师协会之邀,对企业合并的会计问题进行研究。怀亚特的著作《对企业合并的会计处理之批判性研究》,于1963年6月被美国注册会计师协会作为《会计研究文集》第5号予以出版。

该文集是针对不断恶化的企业合并会计处理现状展开的。通常,以付出资产或者承担债务的方式所实现的企业合并采用购买法来处理。以交换股权的方式所实现的企业合并在20世纪50年代颇受欢迎,而其会计处理规则却一直不甚明朗,直到1957年会计程序委员会公布《会计研究公报第48号:企业合并》时,公认会计原则才明确规定,允许企业在两种

替代方案(即权益结合法和购买法)中选择使用。但 这两种方法所形成的资产和股东权益数据往往差异 甚大。权益结合法的处理规则更是频繁修订,不同年 份的做法存在较大差别。

怀亚特认为,目前很多企业合并其实并不满足《会计研究公报第48号:企业合并》所设定的条件,但还是在按照权益结合法进行会计处理。权益结合法之所以兴起,主要有三个方面的刺激因素:一是企业界不愿意确认商誉并摊销商誉;二是企业界越来越强调每股收益数据,由此企业面临维持每股收益的压力;三是购买法将会导致会计利润与应纳税所得额之间的差异。怀亚特提出,目前所有的企业合并实质上都是独立交易方之间的交换业务,通常都会涉及资产的转移。企业合并的会计处理就应当反映这种转移。对于基本上构成交换业务的企业合并,应当比照其他交换业务,采用购买法进行处理,而不应当采用权益结合法处理。一般来说,如果存在除普通股以外的交换媒介,或者在合并后存在少数股东权益,则该企业合并在实质上是交换业务。

最终,1970年8月公布的《会计原则委员会意见书第16号:企业合并》和《会计原则委员会意见书第17号:无形资产》提及但并未采用怀亚特的建议。

4.《会计研究文集第6号:报告物价变动的财务影响》(1963年)。1963年10月,美国注册会计师协会出版由其研究部职员主笔的《会计研究文集第6号:报告物价变动的财务影响》。该书针对通货膨胀的会计问题提出了很好的分析思路。该书阐释了美国注册会计师协会长期倡导的观点,即以一般物价指数衡量的"美元购买力"方法可用于补充性的信息披露,该方法可以单独使用或者与"重置成本"方法一起使用。

该文集认为,在财务报表中确认物价变动的影响的做法是可行的,对投资者没有误导性或危害性。在美国,存在能够可靠地用于财务报表的一般物价指数。该文集提出,企业应当补充披露物价变动的影响,可以采取单独列报报表、平行列报(在报表中增设一列)、增加详尽的支持性图表等各种披露方式。所有的财务报表都应当采用单一的、资产负债表目的一般物价指数予以重述,这种重述并不等同于把重置成本引入财务报表。重置成本的确定往往需要借助于现行市价、评估值或者一系列高度具体化的指数。出于分析的简便性和精确性的考虑,该文集不建议在财务报表中使用重置成本。采用单一的资产

负债表日的一般物价指数予以重述的做法可以单独使用或者与重置成本一起使用。

该文集提出,在确认物价变动对非货币性项目(如存货、固定资产、股东权益)的影响时,仅需重述采购成本或股东权益,不会形成利得或损失。在确认物价变动对货币性项目(现金、应收账款、应付账款等)的影响时,需要单独披露通货膨胀所引起的利得或损失。

《会计研究文集第6号:报告物价变动的财务影响》是1969年会计原则委员会公布的第3号公告《一般物价水平变动条件下的财务报表重述》和1979年财务会计准则委员会公布的第33号财务会计准则公告《财务报告与物价变动》的理论基础。

5.《会计研究文集第7号:企业公认会计原则汇纂》(1965年)。1963年6月,会计原则委员会授权美国注册会计师协会前会计研究主管保罗·格瑞迪撰写《企业公认会计原则汇纂》,其目标不是探索新的或者改进现有的会计原则,而是探讨现有会计原则所秉持的基本概念,制作一份会计原则清单或者摘要,对现行有效的会计原则进行归纳总结,为企业界和注册会计师提供实用的会计原则汇编。

1965年3月,美国注册会计师协会出版《企业公 认会计原则汇纂》一书,该书长达553页,是对第3号 文集所招致的批评意见的回应。

该书的参考范本有两个,一个是1938年美国会 计师协会出版的由桑德斯、哈特菲尔德和摩尔合著 的《会计原则公告》,另一个是1940年美国会计学会 出版的由佩顿和利特尔顿合著的《公司会计准则导 论》。该书采用归纳法,把第1号文集中的"14个假 设"改为"10个概念",最引人瞩目的是,该书引入了 稳健性原则,删除了市场价格这一概念。该书第4章 至第7章关于收入与费用、权益、资产、负债的探讨 约占全书将近一半的篇幅,这些内容其实是经过永 道会计公司许可,根据《蒙哥马利审计学》改编而来。 全书结构如下:①会计的功能、职责和权力结构。② 基本概念。③公认会计原则的含义及其概要。④收入 与费用。⑤权益。⑥资产。⑦负债。⑧财务报表。⑨物 价变动。⑩多样化的会计处理方法及其值得注意的 问题。①美国注册会计师协会的名词公报。②项目咨 询委员会成员的评论。

6.《会计研究文集第8号: 养老金计划的成本的会计处理》(1965年)。自20世纪30年代中期以来,美国公司开始重视职工退休待遇问题, 但会计界对

于养老金计划的成本这一问题存在较大分歧。美国 注册会计师协会委托阿瑟·扬会计公司合伙人厄恩 斯特·希克斯首次对这一问题进行专题研究。

1965年5月,美国注册会计师协会出版了希克斯撰写的《会计研究文集第8号:养老金计划的成本的会计处理》。该书的建议被写入1966年11月出台的《会计原则委员会意见书第11号:养老金计划的成本的会计处理》。希克斯提出了基于保险精算的养老金会计规则,精算师协会及其精算师参与了这项研究。

希克斯建议,雇主应当采用权责发生制原则,在 其财务报表中列报养老金计划的成本。精算成本法 是符合权责发生制原则的养老金会计方法,推荐使 用的精算成本法是进入年龄正常成本法。作为对比, 当期支付法和到期资金法是不被接受的方法,因为 它们没有在职工提供服务的期间计算养老金的成 本。企业应当逐年把养老金计划的正常成本计入各 期负债,并把过去的服务成本及其利息计入各期的 费用,推荐使用年度平均等方法。因养老金计划的调 整而导致的前期服务成本的增长,应当在该修改生 效日以后的合理期间内予以摊薄。精算利得或损失 应当在当期或以后期间予以摊薄。

该书区分设定提存计划和设定受益计划进行了初步探讨。该书后来还是财务会计准则委员会1980年公布的第35号准则《设定受益型养老金计划的会计处理与报告》、1980年公布的第36号准则《养老金信息的披露——修订APB第8号准则公告》和1985年公布的第87号准则《雇主对养老金计划(企业年金)的会计处理》的理论基础。

7.《会计研究文集第9号:企业所得税的跨期分摊》(1966年)。1966年5月,美国注册会计师协会出版了佛罗里达州立大学的荷马•A.布莱克撰写的《会计研究文集第9号:企业所得税的跨期分摊》。

(1)美国注册会计师协会研究部主任斯托里的观点。美国注册会计师协会研究部主任里德·K.斯托里在该书前言中指出,约在20年前,会计界为处理税法变更所导致的税前会计利润与应纳税所得额之间的时间性差异而"发明"了跨期分摊所得税的做法。这种做法实际上是在缺乏理论共识的情况下传播开来的,针对所得税究竟是一项费用还是一种利润分配行为这一根本问题,注册会计师行业其实并没有达成共识。至于所得税应不应该进行跨期分摊,业界从来没有进行过充分的研究。事实是,所得税跨

期分摊的做法已被人们广为接受,大多数注册会计师和企业家都承认,跨期分摊所得税费用具有必要性,至少在某些情形下是这样的。现在的问题不是应不应该进行所得税跨期分摊,而是分摊多少的问题。出于这种立场,该书仅仅探讨了什么情况下需要进行所得税费用的跨期分摊,如何对时间性差异进行会计处理,哪一年转回时间性差异等问题。

(2)布莱克所做的主要工作。布莱克对债务法、 递延法和税后净额法进行了梳理,认为税后净额法 是最差的方法。该书针对导致时间性差异的常见情 形,分别探讨了综合使用递延法和债务法的处理方 法,这是一种和稀泥的做法。最终,该书建议全面进 行所得税的跨期分摊,即针对所有重大的时间性差 异,无论期限长短,均进行分摊。既要记录递延税款 所形成的资产,又要记录其所形成的负债。

该研究项目的项目咨询委员会的两位委员西德 尼•戴维森和理查德•C.格斯滕伯格表示反对。

戴维森对该书关于全面分摊所得税的结论提出 了雄辩的反对意见,尤其值得注意的是这样一种观 点,即递延税款并不是根据事实而是根据假设计算 出来的,而任何偏离事实的记账行为都需要自证其 合理性,但该书并没有给出相应的理由。

格斯滕伯格赞同戴维森的上述意见,他还指出,该书没有对所得税的相关信息诉求进行比较均衡的分析,特别是没有从企业管理的角度进行分析,因此,不足以支持会计原则委员会的规则制定工作。该书也没有对所得税的性质等基本理论问题进行分析。实际上,围绕所得税会计的争论,大多是针对其实践困境及其可能导致的法律问题展开的,而该书却一门心思论证如何进行所得税的跨期分摊、如何在资产负债表中列示递延税款,显然,该书是在舍本逐末。

(3)该书的后续影响。布莱克在书中提议采用内部收益率对长期的递延税款进行折现。针对这一建议,1966年12月发布的《会计原则委员会意见书第10号:汇总意见》提出,会计原则委员会尚未就折现对财务报表的影响这一问题达成共识,因此,不支持对递延税款进行折现的做法。会计原则委员会委员西德尼•戴维森和弗兰克•T.威斯顿对会计原则委员会的这一决定投了反对票。他们认为,如果仅仅因为尚未对创新型会计方法达成共识就禁止使用这种方法,这会对会计规则的发展造成显著的负面影响,这实际上是在排斥优于现状的新颖会计方法。他们指

出,此前的第5号意见书(第15段)已经要求企业计算租赁义务的现值,第8号意见书(第23段和第42段)也要求计算养老金成本的现值,因此,会计原则委员会的说法和做法明显是自相矛盾的。

1967年12月、《会计原则委员会意见书第11号:所得税的会计处理》被21位委员以14:7的投票结果予以通过,该文件提出,全面的跨期所得税分摊是所得税费用的必要组成部分,递延法是"最有用、最可行的处理方法"。

8.《会计研究文集第10号:商誉的会计处理》(1968年)。1968年10月,美国注册会计师协会出版了安达信会计公司合伙人乔治•R.卡特利和诺尔曼•奥尔森合著的《会计研究文集第10号:商誉的会计处理》。该书是以1963年的《会计研究文集第5号:对企业合并的会计处理之批判性研究》所提出的取消权益结合法的理论主张为前提的。该书提出,商誉应当立即用于冲减股东权益,具体有两种做法。推荐的一种做法是,直接冲减资本公积或者留存收益,另一种做法是,在若干个会计期间的资产负债表中将其列为所有者权益的减项,稍后再将其用于冲减资本公积或者留存收益。

该研究项目的咨询委员会为该书写了7份评论意见,只有两份表示支持。1970年出台的《会计原则委员会意见书第17号:无形资产》拒绝采用第10号文集的主张。该书的结论具有较高的理论价值。商誉毕竟不是一项财产权利,如果把它记到账上去,则必然具有误导性。

9.《会计研究文集第11号:采掘业的财务报告》 (1969年)。1969年11月,美国注册会计师协会出版 了普华会计公司合伙人罗伯特·E.菲尔德撰写的《会 计研究文集第11号:采掘业的财务报告》。这是一份 行业会计研究的精品力作。该研究所提及的采掘业, 包括石油天然气、煤炭、金属、非金属矿产等行业,这 些行业的特点是需要较大的资本投入,而这种投入 又面临着较大的风险和不确定性。菲尔德把采掘业 的业务流程概括为探矿、收购矿源、勘探、开发和生 产等五个方面。他认为,既然采掘业的业务流程存在 共性,那么对采掘业的特殊会计问题,就不见得必须 采用全新的会计方法去处理。恰恰相反,人们可以运 用历史成本原则、实现和配比概念以及稳健性理念 等基本会计理论来解决该行业的特殊问题。其核心 是,选择单一矿区作为成本中心,然后将其收入和费 用配比起来。需特别强调的是,菲尔德将自然资源视 为存货而不是视为厂房、机器等固定资产,从而得以 基于因果关系而不是基于系统且合理的方法来配比 收入和费用。

石油天然气行业的会计处理问题难度较大,这 也是该书着重探讨的问题。为此,美国石油协会提供 了大力支持,多位石油公司代表应邀加入项目咨询 委员会,这些因素足以保证该研究能够取得具有可 操作性的成果。

菲尔德针对采掘业的会计处理提出了19条建议。其中包括;直接注销不成功的勘探开发支出,这一建议后来被称作成功成本法;应当提前记录恢复矿区面貌所需的估计代价。财务会计准则委员会1977年12月公布的第19号财务会计准则公告《石油天然气公司的财务会计与报告》采用了成功成本法。但该准则引起了中小石油公司激烈的游说活动。迫于压力,1979年2月公布的第25号财务会计准则公告《暂停对石油天然气行业的某些会计规则——修订FASB第19号准则》不得不宣布重新将完全成本法列为替代性的会计处理方法。

10.《会计研究文集第12号:采用美元列报美国公司的境外经营》(1972年)。1972年6月,美国注册会计师协会出版该协会项目经理伦纳德·洛伦森撰写的《会计研究文集第12号:采用美元列报美国公司的境外经营》。

面对剧烈的汇率波动,公众公司纷纷要求改变会计规则,洛伦森遂提出时态法予以应对,该方法允许子公司采用现行汇率对其现金、应收款项和应付款项进行折算。洛伦森小心地对时态法、流动性与非流动项目法、货币性与非货币性项目法、现行汇率法进行了区分。美国注册会计师协会研究主管对这一演绎推理表示支持。财务会计准则公告《外币交易和外币财务报表折算的会计处理》也采纳了这一主张。

11.《会计研究文集》第13号~15号(1973年)。 美国注册会计师协会于1973年集中出版了三部《会计研究文集》。这一年6月30日会计原则委员会及其会计研究部退出历史舞台、财务会计准则委员会开始运作,因此,这三份文集未能像此前的十份那样得到关注。

《会计研究文集第13号:存货的会计处理方法》 由厄恩斯特&厄恩斯特会计公司退休合伙人贺拉斯•G.巴登撰写,该书历数自会计研究公报发布以来 的各个版本的会计规则,并撷取了一些论文观点,堪 称一部文献综述。巴登认为,成本与可变现净值孰低 法优于成本与市价孰低法。

《会计研究文集第14号:研发支出的会计处理》由哈斯金斯&赛尔斯会计公司的奥斯卡·S.捷林和毛里斯·纽曼撰写。该书提出,进行中的研究项目主要包括基础研究或者应用研究,常常还包括初级的开发项目,其代价应当计入各期费用。重要开发项目的代价应当列为递延成本,在以后的受益期间内用于冲减各期收入。

《会计研究文集第15号:股东权益》由美国注册会计师协会会计研究部职员比阿特丽斯·梅尔彻撰写。该书详尽地阐释了导致企业所有者权益项目增减变动的常见情形及其会计处理规则。值得一提的是,该书提出了股票期权成本的确认问题。

(四)会计原则委员会公告

会计原则委员会发布了四份"会计原则委员会公告"(APB Statements)。这些公告不是公认会计原则,不具有约束力,仅仅表达会计原则委员会对某些问题的看法。对后世产生一定影响的是第3号和第4号公告。

- 1. 会计原则委员会公告第3号《一般物价水平变动条件下的财务报表重述》。1969年6月发布的会计原则委员会公告第3号建议公众公司报告物价变动的影响,建议采用重置成本陈述资产的价值,该文件的理念与稳健主义理念以及成本与市价孰低、后进先出法等具体规则相悖。由此可见,通货膨胀对规则制定者造成了很大压力,会计原则委员会的态度比较矛盾。该公告获得了三分之二多数的支持。
- 2. 会计原则委员会公告第4号《企业财务报表的基本概念和会计原则》。美国注册会计师协会吸取《会计研究文集》第1号和第3号的教训,并在第7号的基础上进一步展开研究,最终于1970年10月发布了会计原则委员会公告第4号《企业财务报表的基本概念和会计原则》。这份公告发布的背景是,美国注册会计师协会的会计原则委员会在理论研究上进展乏力,在具体规则上更是被骂得狗血喷头。投资税收优惠的会计处理之争早已令其声名狼藉,两个月前(1970年8月)所发布的两份意见书(第16号和第17号)更是成为财经报刊的热门话题,公共会计师行业面临着空前的危机。在这样的背景下,该公告企图扭转被动局面,提出了一些新颖的提法。

这份公告沿用了1966年美国会计学会的公告

中所提出的会计的定义,照搬了《会计研究文集》第1号中的"基本特征",依然只是对现行规则的描述,较少阐释基础理论问题。该公告原本准备取代失败的《会计研究文集》第1号和第3号,作为正式的意见书发布,但由于存有较大分歧,最终还是仅仅作为"会计原则委员会公告第4号"予以发布。从这份公告可知,我国当前流行的会计理论中所提及的各色概念,大多源于域外公共会计师行业的理论大纲。

总之,会计原则委员会在会计理论方面无所建树,其探索以失败告终。只有1965年发布的《会计研究文集第7号:企业公认会计原则汇纂》和1970年发布的会计原则委员会公告第4号《企业财务报表的基本概念和会计原则》得到了实务界的认可,而前者除了第2章、第9章,后者除第4章以外,都是对实务做法的罗列。

●本文为《会计规则的由来》系列文章之五。

主要参考文献:

- [1] Zeff, Stephen A.. Some Junctures in the Evolution of the Process of Establishing Accounting Principles in the U.S.A.: 1917–1972 [J]. The Accounting Review, 1984(7): 447~468.
- [2] 盖斯特(C. R. Geisst)著. 黄一义,成卓,谭晓青译. 《百年并购》导论[M]. 北京:人民邮电出版社, 2006:104
- [3] Maurice Moonitz. Basic Postulates of Accounting: Summary, Conclusions and Recommendations, Prospectus [J]. Journal of Accountancy, 1961(11): 71~72.
- [4] Zeff, Stephen A.. The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States [J]. The Accounting Historians Journal, 1999(12):89~131.
- [5] 埃尔登·S.亨德里克森著. 王澹如,陈今池译. 会 计理论[M]. 上海:立信会计图书用品社,1987: 101~102.
- [6] Robert T. Sprouse. The Radically Different Principles of Accounting Research Study No.3 [J]. Journal of Accountancy, 1964(5):63~69.

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