

西方财务会计理论问题探索 (二)

——西方规范财务会计理论的发展及实证会计理论的基本框架 (中)

厦门大学 葛家澍

7. 利特尔顿 (A·C·Littleton) 在1940年同W·A·Paton合著《公司会计准则导论》已在前面提出。1953年, 他已担任依尼诺斯 (Illinois) 大学荣誉退休教授, 还出版了一本著名的专著, 题为《会计理论结构》(Structure of Accounting Theory)。这本著作被AAA列为AAA第5号专题研究报告, 系统阐述了利特尔顿对会计 (主要是财务会计) 的全面思想。若把它与《公司会计准则导论》相提并论, 均列为会计的经典名著, 决不过分。在这本著作中, Littleton几乎涉及会计和会计理论的所有重要方面, 在这里无法进行全面介绍。下面, 根据该书1977年第11次印刷本 (林志军同志有中译本), 只分4点作一些简单的评价:

第一, 他非常明确地指出会计的属性和性质。他说: 从本质上看, 会计不容置疑地带有经济学属性, 而它的方法又明确地具有统计学的特征”。他认为会计与众不同的特点不是确认、计量和报告, 而是账户体系组成的记录。账户作为簿记系统的支柱早已被现代会计视为不屑一顾的东西, 可Littleton则认为: 会计的核心职能是由账户组成, 而账户是用于浓缩和简化大量的企业交易分类的项目, 也是对大量数据进行分类 (1953/1977, P8)。但是会计运用账户进行分类与统计不同, 它在方法上有自己的独特性, 每一个分类账户都是双重的, 借方项目是一类, 贷方项目则是相对独立的另一类, 然而两者都和账户名称所决定的单一项目数据相关联 (即复式记账) (1953/1977, P11)。

第二, 什么是会计的对象? 西方会计学家除Littleton外, 几乎没有几个人明确地探讨过。在这本书中, Littleton明确指出: “会计也有自己的经济独特性, 它所处理的是价格而不是价值。”非常明显, 会计所处理的特点主题是货币价格, 它处理的不是基于单位货币的货币价格, 而是基于整个交易的价格总计数 (In the sense of the price-aggregate involved in a whole transaction)。^①

第三, 什么是会计的重心? Littleton认为会计的重心是收益 (Income)。获取利润是企业的目标, 也应当是会计的目标。他认为资产是会计的独特概念但不是最重要的概念, 资本一词似乎更接近会计的重心, 但也不是最重要的, 在Littleton看来, 收益的概念比资产、资本都更重要 (见1953/1977, P19)。

没有一本书在强调收益的重要性方面比《会计理论结构》讲得更透彻了。在本书第二章有一节专门叙述了企业收益的重要性 (Importance of Enterprise Income)。我们可以引用该书的一段话来阐明Littleton关于收益的重要性的观点: “收益是使储蓄用于最有效的项目和确保供给根据需求变动而调整的重要因素。它的存在证明: 可满足需要的服务正按买主能够支付的价格及管理当局可提供成本的方式生产出来, 因此, 收益成为生产者试图通过

观察已被接受的物品来了解那种商品和服务是否合乎需要的一种十分必要的指南。” (1953/1977, P21)

在本书中, Littleton提出两个同收益有关的重要观点: 一是复式簿记是由于运用账户体系和复式记录, 因而同统计相类似但又相区别, 成为会计的核心职能。但他认为, “随着费用账户、损益账户和资本账户加入整个账户体系, 复式簿记才告完成”; 收益的决定肯定成为整个复式簿记系统的重要核心和灵魂 (Very heart and soul)”。如果取消损益账户和费用账户, 利润的确定只能通过前后两期资产负债表净资产的比较, 那复式簿记系统就不能改进为权责发生制系统而仅仅作为复式记账 (1953/1977, p25~27)。二是由于收益的决定十分重要, 而且要通过“收入”和“费用”账户, 这就使“努力和成就” (《公司会计准则导论》中被列为基本概念之一) 成为Littleton最为重视的会计原则。“配比 (matching) 这个原则 (‘努力和成就’在会计术语上的具体化), 本期收入 (代表成就) 与同它相联系的费用 (取得成就与所费努力) 相比以确定收益, 是Littleton最强调说明也最透彻的问题之一。例如Littleton说: “配比这一术语并不仅仅是传统的术语, 不仅仅表示两个要素 (指收入与费用或成本) 并列, 也不仅仅是比较规模或差异, 它的意义在于指用数据 (收入与成本) 相互联系的基础”, 从而确认收益; “成本和收入的适当配比包括在区分资本和收益时所隐含的全部问题, 甚至更多的问题”。配比表明: 把资本视为一个手段而把收益视为结果 (1953/1977, P23)。同时, 他认为在财务报表中, 收益表比资产负债表更重要, 因为管理当局的受托责任是以收益表不是以资产负债表来报告的 (1953/1977, P21)。Littleton的这一观点对美国会计界影响深远。可以说, 从20世纪50年代到80年代, 美国会计界多数认同收益表是第一报表, 主张收益的决定按收入/费用观。直到目前, 尽管FASB在其概念公告和准则公告中都宣传按资产/负债观确定全面收益, 甚至颁布了FA131《报告全面收益》, 而作为全面收益的核心内容——“净收益”仍需利用收入/费用观来确定。与此相联系的权责发生制会计, 即应计制会计 (Accrual Basis Accounting) 仍然受到FASB的肯定 (见SFAC No.1, 1978)。

第四, Littleton除坚持收益的重要性和收益表的重要作用, 他还在以下两个方面给予后来的会计界以深刻的影响: 一是会计具有一项重要的品德上的特征 (moral characteristics)^②, 即探求和说明事实真相 (to find and tell the truth)。会计所处理 (记录) 的是经济事实 (交易), 它反映经济真实; 会计处理所用的一种基本方法是按账户分类记录, 而每一个账户都必须严格其内容。因此, 会计中真实来自经济的真相, 来自方法 (运用账户, 不同账户具有严

格不同的质与量的规定性)分类记录并保持金额平衡]的真实。这都是客观存在,会计师的任务就是为事实真相付出审慎的努力(参见1953/1977 p8-10)。由此我们说,反映经济真实是会计的本质要求,是它的基本职能。Littleton比任何人都强调这一点。二是为了保证会计数据的真实,他提出会计的最高目标是“帮助某人了解企业”,为此“会计必须对数据加以如实分类,正确浓缩并充分报告”(1953/1977, P216)。这三句加着重号(是我加的)的语句无不说明 Littleton 多么注意会计数据与信息真实,多么痛恨弄虚作假。他同时对坚持维护历史成本(历史成本是由资本投入转化而成,其形成必然经过交易,摈弃了估价中的主观臆造!因此,坚决反对按重置成本取代历史成本(投入成本))。他认为历史成本或投入成本的客观性不是一个公式或传统惯例的结果。这种客观性很自然地来自于日常的经济活动,以及独立当事人切身利益的相互作用,这种数字是不可能发生误解的,不可动摇的,它们受到各种人士的普遍理解并受到……法律的认可与支持(1953/1977, P220)。在20世纪50年代,计量属性中尚未流行公允价值(fair value),但重置成本(replacement cost)的主张已十分强烈! Littleton 坚持反对用重置成本特别是引进指数调整(index number adjustments),他警告:若用重置成本重新计量,并用指数调整,那么在会计中报表之间的勾稽关系将会丧失,收益表将根据一个理想的或规定的指数体系,以价值来反映或可能仍根据投入成本为基础的费用来表述,而财务报表(资产负债表)则按重置价值或指数来调整,最终的结果是,会计,由于已经失去它的基本特征,将变成一种统计方法和彻头彻尾的实用手段。它的原则由于失去概念之间的凝聚力,从而土崩瓦解并逐渐被遗弃,会计的逻辑性将丧失殆尽,会计很可能变成人们各取所需的工具,以用来支持人们的任何观点(1953/1977, P228)。③对于 Littleton 的《会计理论结构》我们介绍得比较详尽,这并非由于我比较欣赏并支持他的观点,而是因为这本书比以前和以后任何一本书都涉及会计特别是财务会计更多的理论与实际问题,而且现在距离该书的出版已半个世纪,人们仍在争论:(1)历史成本与公允价值(现行价值)的优缺点及其适用对象;(2)美国安然事件引发的财务丑闻再一次向人们敲响了警钟:千万不可忘却会计的基本职能——反映经济真实。弄虚作假是与会计的伦理特性背道而驰的。

市场经济在发展,会计也在发展。在科学发展史上,停止不前的观点,僵化的观点肯定是要失败的。所以我们必须按发展(动态)的观点探讨会计的未来。但是老一代会计学家的预见和有益启示总可作为我们现在观察、处理和改进财务会计与报告的前车之鉴。

8. 爱德华兹和贝尔(Edwards and Bell),他们两位分别是经济学的教授和副教授,是现行成本会计模式重要的倡导者,是企业经营权益新模式的重要开拓者。他们在两个问题上有开拓性的见解:一是成本模式,坚定地主张推行现代成本模式;二是坚定地要求改变现在的计算收益的办法,而采取他们建议的企业收益。其代表作是1966年发表的《企业收益的理论和计量》。这是美国现代会计史上的一部名著。这本书:

(1)对现行会计实务提出批评意见,认为现行会计实务惟一的依据是把价格、产品的数量和质量视为长期不变,好像是人们生活在一个物价稳定不变环境中,把个别商品看作价格稳定不

变,因而对未来的经济活动看成确定性的经济。他们认为实际情况并非如此,认为会计面临的是一个动态的市场经济环境,而不是静态的经济环境,企业之所以需要会计是为了进行经济决策,而经济决策总是针对未来的行动的选择,现在会计实务所提供的数据,特别是收益数据,是不能满足面对未来经济决策的需要的,他们提出要反映决策者主观的利润,决策者要求的利润,是对决策相关的利润。因此,Edwards & Bell对传统会计持批评的态度。

(2)根据上述基础,实际上有两种企业活动能形成利润,也会带来损失:①资产的持有活动(holding activities),也就是同持有生产要素与产品有关的活动始终保持一定数量、结构的生产要素与产品有关的活动。实际上这种活动与理财、筹资、投资都是密切相关的。这种活动会带来持有利得或损失,特别是可带来未实现(unrealized)但可实现的(realizable)持有利得和损失(holding gains and losses),如物价变动。有人认为对物价变动引起的资产的增值不代表企业的业绩,这是不对的,让资产保留在那里,让它涨价或让它跌价,是理财的需要,保持多少数量的资产、保持什么结构的资产,也是投资的一个很重要的方面,都是要做决策的。②资产使用活动,就是通常所说的供、产、销活动,它会带来经营收益或损失。现代企业都有以上两种活动,他们把资产的持有活动称为“水平活动(横向活动),资产使用活动叫做“纵向活动”。本书认为只有把这两种活动发生的利得和损失加在一起才能反映企业的全部利得即全部收益或利润,这才是决策所需要的。

(3)最后他们提出一个构想,认为企业收益是由三部分组成的:①现行经营利润,等于现行销售收入减现行配比成本。现行销售收入不需另外计算,因为凡是收入都是现行的,现行销售成本则要换算,因为现在的成本都是历史成本,其中销售成本是从存货中转出的,折旧也是从固定资产原始成本转的,要换算为现行销售成本,现行的折旧费用。按照这种方法计算出来的收益有很大好处,在内部决策与评估时很重要,如果一个企业有很多分部,生产销售同一种产品,只有用现行经营利润评价他们的成绩或问题才有可比性,如按历史成本与收入配比,所得到的利润是不能反映各分部的成绩或问题的。又比如,固定资产购入时间不同,其成本也不同,材料也存在这个问题,导致计算的利润也不同,这是否是管理者的业绩?这里成本和利润都是不可比的。如果各分部(厂)都换算为现行成本,这一问题就不存在了,成本和利润就具有可比性。②已实现的持有收益,是指销售成本中历史成本与现行成本的差额。比如存货本来按历史成本应为销售成本,假定是1000元,现在是按现行成本1200元,经营利润就少200元;又如折旧,按历史成本是50元,现在或固定资产及其折旧的增减等问题,认为可以用补充报表反映,这说明又在一定程度上考虑了佩顿的观点。总之,两人合写的本书既维护历史成本计量,又认为在物价变动可以修正。这为后来在美国物价变动中制定FAS《财务报告与物价变动》也提供了一定的理论依据。

(二)初步结论

1、以上所研究的是美国20世纪初到20世纪60年代约60年间规范性财务会计的一些有代表性的学者和他们的著作。其中有的介绍甚为简略,如Alexder Sweeny, Macneal等,而有些如N·A·Paton,特别是A·C·Littleton的著作则介绍较为详尽,也包括Edwards和

Bell)。这是因为这些会计学家的理论与观点影响比较深远。

2、以上所研究的皆是美国学术界关于会计理论的探讨,在20世纪30年代以前,在实用主义思想影响下,美国的会计实务界(包括具有独立性的以审计财务报表为主要业务的会计师)并不重视会计理论,甚至不承认会计是一门科学。长期以来,存在着会计究竟是科学(science)还是艺术(Art)的争论。1912年,会计师Smith A说:“会计,或者应该是一门科学,而不是一种道德标准的体系,它经得起确定的公理的检验,并且在实务中能够产生出明确与精确的结果。”[“The abuse of audits in selling securities”(《Journal of Accountancy》October,1912,p243~253)]此文发表后,另一位会计师Arthur Lowes Dickinson立即予以反驳,攻击Smith要的是一部有规则的书。Dickinson认为,对会计来说,具体问题要具体分析,会计师从来不需一部有规则的书,会计师需要的是经验。这就是为什么我们成为职业会计师(Professional Accountants)的原因(AAPA Yearbook,1912,59ff)。当时,另一些会计师也附和Dickinson的见解,并认为“会计从来不是,也不可能是一门精确的科学”。1943年,著名的会计师George O May在他编写的《财务会计》一书明确地对会计给出是艺术而不是科学的定义,他说“会计是一项艺术而不是科学,它有广泛的技巧和多种用途”(《Financial Accounting》1943,P189)。1953年第1号会计名词公报 Accounting Terminology Bulletin No.1 Review and Resume', August, 1953)把1940年11月至1949年10月ARB发表的Nos.7、9、12、16、20、22、24、34和39等重新审阅并摘编为4个部分的会计名词公报(ATBs 1-4)中对会计的定义仍然把它定性为艺术。“会计是把至少具有部分财务性质的交易和事项,按照货币加以记录、分类和汇总并解释其结果,使之具有重要作用的一项艺术。”(ATB No.1,1953,P9)。直到60年代初,会计准则制定机构才开始重视评估、指导会计及其准则的理论研究,即对财务会计与报告概念框架(Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting CF)进行理论探讨。关于CF的研究,将另文讨论。

以上我着重评介了美国20世纪初期至60年代规范财务会计理论的有代表性的学者和著作。因为,如上所说,在这一时期,只有会计理论界关注理论,而实务界甚至不承认会计是一门科学。以下我们将介绍当前在西方最流行的会计理论——经验—实证会计理论。它同前述规范会计理论的主要区别是采取不同的价值观和方法论。实证会计理论研究工作恪守价值中立,力求把目标与手段分开,在研究时不设定一个限制性的目标,即研究的结果不要求应当如何才符合目标,而仅仅研究“特定行为与各种变量的关系”,所以,它不研究“应当如何”,而是研究“是如何”,将会是如何。实证研究非常重视运用可信而又相关的数据(包括案例)进行理论(假定和假说)的检验(证实和证伪)。

注释:

①这同我们把会计对象理解为价值运动或价值增值运动是一致的。价值确实是不可捉摸的,但它的唯一可以捉摸的形式是货币。而价值则总是用货币按商品的价格表现出来的。“价值与价格”不存在不可逾越的鸿沟,如果说价值是本质,那么,价格就是它的现象形态。资产阶级经济学家把马克思的著作视为毒蛇猛兽,他们不会去看《资本论》,其实《资本论》对商品的价值、价格与货币关系的分析比西方经济著作要深刻得多。

②Littleton称为道德的色泽(moral Coloration)。

③引文中的着重点是我加的!对照20世纪末21世纪初以美国安然事件为代表的一系列财务欺诈案件,难道不能证明Littleton在50年前的警告有先见之明吗?

(编辑 李泽国)

一、如何认识会计教育改革与发展的重要性与深远意义的问题

进行会计教育改革,推进会计教育发展,是来自形势发展的要求。众所周知,当今的世界,经济全球化、信息技术、互联网以及知识经济的浪潮风起云涌,新的科学技术和经济形势以不可阻挡之势迎面扑来。这一形势造成的直接结果是:一方面,世界各国正在自觉地进行经济结构调整,以便抢占先机,迎合世界发展变化的新浪潮;另一方面,世界发展的上述趋势,也使得各国之间以增强综合国力为重心的竞争加剧,甚至是“白热化”。实践已充分地表明,各国综合国力竞争,归根到底是人才和智力的竞争,也就是教育的竞争。正如有人说,经济只能保证我们的今天,科技可以保证我们的明天,教育才能保证我们的后天。这里所说的教育,当然包括会计的教育与发展在内。

当前我国会计教育的状况或是形势又是如何呢,从总体上说,成绩很大,但问题也不容忽视。之所以说成绩很大,最突出的表现是我们的会计教育有了很大发展。改革开放以前,在综合性的大学中只有中国人民大学、厦门大学设置会计学专业。厦门大学的会计学专业还是当时具有远见卓识的王亚南校长尽力争取、力排众议才保留下来的。改革开放以后,由于经济发展的需要,至今几乎达到“全民办会计”的地步。从学校类型来说,不仅财经院校、综合性大学办会计专业,连师范院校、工科院校、医农林院校等都设置了会计专业;从学校性质来看,不仅公立全日制学校办会计专业,许多电大、成大、函大、职大、私立学校也大部分是因会计专业催生出来的;从院校的专业设置来说,不仅商学院、管理学院、工商管理学院、工程管理学院设置会计学专业,有些院校的数学等系也设置会计专业;从学历的层次来看,我们不仅有中专、大专、本科、硕士研究生、博士研究生等学历教育,有的学校还设立博士后流动站;目前又有会计硕士专业学位教育,还成立了国家会计学院等等。前几年我看过一个资料,在全国一千多一点的公立全日制大学中,就有将近900所的学校设置会计专业;在街上碰到的每10个大学生中就将近有2位是学会计的。这种历史性的发展,在感到会计教育春天到来的同时,又使人们有些“眼花缭乱”的感觉。其次,会计教育中的教育理念或指导思想、师资队伍的建设、课程设置和知识结构、教学方法、教学管理、教学质量的评价体系等环节,都有了一定改革,取得了一定进步等。又为什么说会计教育中存在的问题不容忽视呢?可以初步地作出这样的评估:我们在会计教育理念、师资队伍建设、人才培养模式、教学管理等方面,在计划经济时期所形成的惯性还没有得到根本克服和扭转,因此所培养出来的人才基本上仍然是属于“记账、算账、报账、用账”的“管家型”人才。还有会计信息没有被充分利用,企业的经济效益还比较低,竞争力不强;会计信息失真的现象还比较严重和普