



埃尔登·S.亨德里克森的《会计理论》



广州 江金锁 武汉 蔡传里 许家林(博士生导师)

埃尔登·S.亨德里克森是美国著名的会计学家之一,他一生著作颇丰,影响最大的是其1965年所著的《会计理论》一书。该书对会计理论进行了广泛的探索,对会计理论研究者、有关权威机构等有分歧的观点作了全面的介绍,因此本书不仅适用于从事会计理论研究的学者,而且适用于那些对财务会计理论有兴趣的其他社会人士。

一、性质:一本流行的会计理论教科书

正如亨德里克森教授在序言中所说,会计理论参考书的缺乏不利于会计理论研究的发展。该书编著的主要目的就是向会计专业的高年级学生提供一本会计理论研究的参考书。弗吉尼亚工业大学、密执安大学和纽约大学等校的知名会计学者曾分别在美国会计学会主办的权威期刊《会计评论》的书评专栏中发表了有相当分量的书评,就该著作的理论价值、实际应用指导价值和教学应用价值做了很高的评价,认为其不仅适用于高级和中级财务会计课程以及个别从事会计理论研究的学者,而且对那些为注册会计师考试做理论准备的人也有一定的参考价值。亨德里克森教授的《会计理论》在不断修订后保持了在总括理论、收入理论、资产计量、负债计量和会计历史发展等方面对高级课程的适应性,同时由于该书近似于百科全书,因此对那些对财务会计理论有兴趣的学者来说也不失为一本有价值的参考书。

据了解,亨德里克森教授的《会计理论》在很长时间内是美国会计学术界中专门论述会计理论的惟一一本教科书,深受读者欢迎,先后多次重印。不仅如此,该书在国际会计界也具有重要影响,它同沃尔克的《会计理论》、斯科特的《财务会计理论》一起被称成为是目前国际会计界比较流行的会计理论教材。我国学者在编写会计理论教材和进行会计理论研究时,也对亨德里克森教授的《会计理论》多有参考和引用。汤云为教授就毫不隐瞒地说,他在编著《会计理论》教材时,对亨德里克森教授的《会计理论》颇为推崇,在书中多有引用,并在可能的范围内将更多的研究成果纳入其中。

二、途径:描述讨论会计理论与会计实务

P.H.Parker教授(1970)认为,写一本会计理论教材有三种主要途径。第一种途径就是只记录描述现行的最佳会计实务,不试图建立一个完美的会计理论框架,只是根据会计专业团体的权威公告建立一个粗略的理论框架。这种途径提供的会计理论可能对实务工作者非常有用,但可能满足不了理论研究者的需求。第二种途径就是忽略纷繁复杂的会计实务,尽可能利用演绎推理的方法重新建立一套完整的会计理论体系。P.H.Parker教授认为,我们大多数人很难胜任这一工

作,即使做了这种研究,也很难对会计实务产生直接而显著的影响。第三种途径就是结合描述来讨论会计实务、会计专业团体的权威文件、学术协会的半官方观点、有关学者的研究及观点,同时作者对此加以评论并提出意见。P.H.Parker教授指出,亨德里克森教授采用的就是第三种途径。

汤云为教授在《会计理论》序言中也对会计理论书籍进行了分类:一类是一家之言。著书者立论演绎,皆由己出。全书排斥异说,惟我独尊,然自我辩解,开掘甚深,自成体系。另一类则为百家之言,著书者吸纳众说,指称是非,从混沌中理出头绪,在此过程中表达观点。汤云为教授把亨德里克森教授的《会计理论》归为后一类,这同P.H.Parker教授的观点是一致的。

我们从亨德里克森教授的《会计理论》一书中也可以看出,虽然作者介绍了会计研究方法、历史发展等内容,但主要是描述目前的会计理论和会计实务以及对当时存在的各种观点的陈列,进行分析或讨论创新成分较少。即使进行分析或讨论,亨德里克森教授也只是小心地指出各个学派之间的联系与区别,运用恰当的方法将其理论发展成为折衷派。他将自己定位为历史学家、演说家和时尚评论家。当他发表意见时,大多是把自己当作仲裁者而不是会计理论家,他的观点往往是为了抛砖引玉,需要读者进行更多的思考与判断。

三、方法:侧重于演绎推理

亨德里克森教授在《会计理论》一书中介绍了演绎推理法、归纳法、法律方法、道德法等多种会计理论研究方法。他自己也认为,任何单一的研究方法都不能满足构建会计理论的需要;同时又指出,一个有用的综合会计理论体系框架应该建立在合理的演绎推理之上。所以,亨德里克森教授主要采用演绎推理方法来研究会计理论的发展。正因如此,该书自始至终都使用演绎推理方法来发展和应用会计理论,即从确立会计目标、会计假设等出发,演绎出符合逻辑的会计原则,从而为具体的会计实践提供理论或原则指导。

由此可见,亨德里克森教授在研究和应用会计研究方法方面存在一些自相矛盾的地方,但他还是适当地表明了自己的见解并提出了一个比较一致的指导,因而全书坚持使用演绎推理方法。虽然演绎推理方法强调各概念之间、各程序之间、各标准之间的逻辑统一,可以保持相关概念之间的内在联系,使理论构建具有逻辑严密性,但只使用演绎推理方法也会产生一些问题。因为演绎推理需要确定具有一般原理的前提,由于前提本身是需要验证的,因而所推导出的理论体系具有或然性,即前提正确则理论体系亦正确,前提错误则理论体

系亦错误。但前提是否正确,在演绎范围内是无法验证的。

因为演绎推理自身难以识别(判断)其前提的正确性,由此可能会产生偏见,所以演绎推理的结果在表达上是不精确的,甚至有时是无意义的。因此,亨德里克森教授在《会计理论》一书中所形成的定义、结论等关键内容常常以“适当”、“应该”、“可能”、“如果”、“相关的”等词来加以表达,需要使用者加以判断,这对会计理论的初学者来说有较大难度。

四、内容:方法、历史、基础概念及其应用

有学者认为,一本好的会计理论教科书或参考书必须满足三个条件:第一,要提供研究方法,以便对理论进行构建和评价。第二,要提供相关的基础理论,以确立人们在观察和实践的基础上理解、评价其他关键理论的立场。也就是说,要提供评价会计理论或会计实务的参考框架,只有这样,会计理论才能发挥其应有的效用。第三,介绍有关的会计理论与会计实务。会计发展与经济环境密切相关,只有结合特定环境才能对相关会计理论与会计实务做出恰当评价。

严格来讲,亨德里克森教授的《会计理论》一书并没有提供评价会计理论或会计实务的良好框架,而主要是描述当前的会计理论和会计实务。然而,该书却有利于读者广泛了解财务会计理论。它的最大成功在于完整地构建了会计理论研究的基本框架,即遵循了W.P.Birkett关于编著会计理论教科书的要求。

自1965年第1版发行以来,亨德里克森教授的《会计理论》虽先后于1970年、1977年、1982年、1992年修订过四次,但始终保持教材的基本内容或会计理论研究框架:第一部分是会计理论研究方法,作者讨论分析了演绎推理法、归纳法、法律方法、道德方法等。第二部分是会计理论的历史及其发展。第三部分是会计理论基础概念。亨德里克森教授认为,会计理论基础概念的重心是收益概念,资产计价和分类是收益确定过程的重要组成部分,所以作者在本部分重点分析了收益的不同概念,收入、费用、利得、损失的性质以及物价变动对收益确定的影响。第四部分是前述的基础性会计理论在不同资产、负债、所有者权益中的具体应用。本部分实际上是更详细地说明了编制财务报表时所使用的会计原则、惯例和程序,这就使读者能更具体地比较、理解各种可选会计原则、惯例适用的场合和机会。资产计价与收益确定的关系是本书讨论的焦点,为此作者进一步详细讨论了存货与销售成本、固定资产与折旧、无形资产与摊销、与产生负债相联系的各种费用的分摊等。最后一部分是财务报告的披露,讨论了财务信息公允披露的重要特征。作者分析了财务信息披露的性质与方法,包括财务报表的格式与结构、日后事项、审计人员的资质要求以及其他相关概念。

五、主线:财务会计概念

在保持上述基本内容的前提下,亨德里克森教授根据经济环境、会计理论、会计实务的发展,适时对《会计理论》的内容进行了更新。例如,第3版《会计理论》在讨论会计理论的历史发展时,作者根据实际适时地增加了APB、FASB、SEC等研究成果的内容,引用了最新的权威性公告以及有关专业委员会的报告,删去了不再有效的公告,从而适应了相关理论发

展的需要。同APB的第4号研究公报、Trueboldt委员会报告以及AAA委员会的报告相一致,第3版较第2版更多地讨论了财务报告的目标,并指出财务报告的目标的重点应该是满足专业投资者或财务分析人员的需要。在这种目标的指导下,第3版关于流动资产的定义更能为债权人提供有用的信息。

自第3版开始,《会计理论》一书的重大改进在于将会计理论分为三个层次进行讨论。根据亨德里克森教授的观点,财务会计概念、会计理论的评价可从三个层面进行:①机制和结构层次;②解释和语义层次;③行动和实务层次。上述有关会计理论三个层次的划分有助于读者独立地分析最新会计理论。而且对本书第3版来说,作者也正是从这三个层次来评价不同的财务会计概念和会计理论,这显然是一种进步。

由于自20世纪80年代以来,关于财务会计概念框架以及资本市场的研究越来越受到重视,理论界和权威机构也出现了许多研究成果和权威文件,所以从1982年第4版开始,亨德里克森教授在《会计理论》一书中增加了资本市场与行为理论、FASB财务会计概念框架项目以及新发布的公告、物价水平与现行成本等资料,注重把相关知识融于会计理论研究中,相应减少了一些分歧较少的会计理论的介绍,从而使得这本会计理论教材更具参考价值。

但我们从亨德里克森教授的《会计理论》的基本内容或研究框架中可以看出,无论该书内容怎样更新,亨德里克森教授都把财务报告的目标、收入费用的确认等财务会计概念作为轴心来建立和评价会计理论。研究思路都是先确立财务报告的目标并提出收入费用的确认等财务会计概念,然后依据这些概念来介绍和评价会计理论和会计实务,即介绍和评价财务会计概念等基础理论在资产、负债、所有者权益等中的具体应用。所以,Gyan Chandra教授在对《会计理论》第5版发表书评时,就明确指出该书的重点是进行理论的演绎推理,它的显著特点是更多地应用财务会计概念,并将其作为一条主线贯穿于会计理论研究当中,这在一定程度上保证了该书前后研究的一致性,从而向读者展示了一个以财务会计概念为基础的较完整的会计理论体系。

由此可见,亨德里克森教授的《会计理论》主要是描述目前的会计理论和会计实务,具有论述的可靠性和对会计理论教科书体系有重要贡献等特点。但该书也存在诸多不足,譬如该书对信息内容的介绍主要讲求客观性,而很少做分析与综合。此外,研究内容亦缺乏前瞻性。由于该书主要使用演绎推理方法,对财务会计概念框架的讨论较少,没有仔细分析有关财务会计概念研究成果的合理性和适用性,从而使该书对相关理论的研究缺乏系统性和严谨性。同时,该书对已经兴起并逐渐成为主流研究方法的经验研究及其成果也仅做了简略的介绍,没有从其外部的有效性方面加以评价,从而使读者难以对经验研究进行更深入的理解,使得该书缺乏综合性。另外,该书很少涉及英、德等其他国家的会计理论,因此其更像是一本美国会计理论教科书(P.H.Parker, 1970)。不过,瑕不掩瑜,上述不足并无损该书的会计理论价值。该书于1987年由王澹如、陈今池翻译并由立信会计图书出版社正式出版,同时也被收入中国财政经济出版社2004年1月出版的《西方会计学名著导读》一书之中。☐