

西德尼·戴维森的《现代会计手册》

广州 陈丽 武汉 蔡传里 许家林(博士生导师)

西德尼·戴维森是美国著名的会计学家,一生著作颇丰。其于1970年主编的《现代会计手册》一书,在美国会计界有着深远的影响。该书除较为广泛地阐述了会计专业理论问题外,还全面介绍了基本会计业务的处理方法。因此,不同目的的会计信息使用者,均可通过本书来了解有关财务会计概念及财务报表项目的内涵。

《现代会计手册》于1970年由美国麦格劳—希尔图书出版公司正式出版,而后分别于1976年和1983年发行了第2版与第3版。此处仅以第3版为基础,将其中的26章内容归纳为四个专题,并将其涉及的主要理论观点予以介绍。

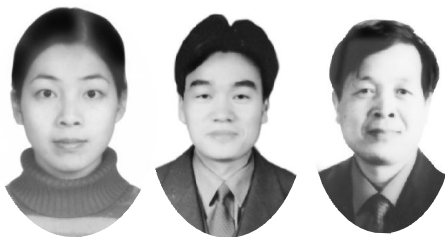
一、会计审计的基本理论

《现代会计手册》在有关会计与审计基本理论的描述中,主要涉及四个方面的问题:

第一,会计概念的范围以及会计原则的本质问题。书中指出,会计概念是会计体系建立的基础,它们虽然会不断地发生变化,但各种会计概念之间又是紧密联系的。会计基本概念主要有五类:①资产、负债、股东权益等静态财务状况概念;②营业收入、费用、损失、净收益和配比等动态经营成果概念;③有关公司个体、合并财务报表、企业的并购等企业主体概念;④企业的持续经营概念;⑤符合公认会计原则、一贯性、重要性、如实反映等要求的财务报表“合理表述”概念。会计原则是进行会计工作的规范,在制定会计原则时既要避免规定过严又要避免规定过于宽泛。

第二,有关审计的本质与准则内容问题。书中指出,审计是依照公认审计准则对企业财务报表是否按公认会计原则合理表述所进行的一种专项审查工作。公认审计准则由一般准则、外勤工作准则和报告准则构成。审计完毕,审计师可以发表不附条件的无保留意见、附条件的无保留意见、否定意见或放弃意见四种意见。

第三,营业收入的范围与确认方法问题。书中指出,营业收入可以分为经营性的营业收入和非经营性的营业收入两类。确认营业收入要满足三个条件:一是营业收入已经取得,即公司一定可以拥有流入的有关资产;二是营业收入是可以计量的;三是营业收入已经赢得,即对于向其提供产品或劳务的客户,一切重大的义务都已完成。根据这三个条件,一般有生产法、销售法和收款法三种确认收入的方法。



第四,物价变动会计问题。书中指出,由于原始成本这一会计计量属性不能提供任何有关物价变动影响的资料,因此应使用以下几种会计方法计量物价变动,并对它们的影响单独提出报告:按一般物价水平变动调整实际金额、特定项目的现行价格、特定项目的现行价格和按一般物价水平变动进行的调整。以此为基础,运用现值会计和重置

成本会计的计量方式。重置成本会计是现值会计的一种计量方法,它是在正常的经营过程中,为获得具有同等营运能力或生产能力的新资产而需付出的最低金额,其计量方法有指数法、直接计价法、基价核定法和功能计价法等。

二、资产理论

有关资产的理论是《现代会计手册》的核心内容,书中用相当大的篇幅对资产的结构和具体内容进行了描述,其理论观点基本上囊括了20世纪70年代末期以前美国会计界在这一领域的研究成果。书中提出,资产是企业资本的物质体现,是企业赖以生存和发展的基础,其范围主要包括现金、有价证券、投资、应收款项、存货、土地、自然资源、房屋、设备以及商誉。

现金具有普遍的可接受性,它可立即用于购买商品或偿还债务。现金的管理和会计处理对于一个组织的财务状况是否健全有着极其重要的影响。因此,企业必须通过现金业务会计、现金报表、现金流转报表和现金预算等提供的管理资料,做好现金管理工作。有价证券按其性质可以分为定约证券、权益证券和混合证券三类,按其投资期限长短可分为短期投资证券和长期投资证券两种。持有或处置有价证券时,分别按证券的三种不同性质进行相应处理。揭示有价证券时,会计记录中所积累的有关债券和专用基金投资的数据必须列入三种主要财务报表,其中投资损益是比较关键的问题。应收款项指一个实体所拥有的将来收取现金、得到商品或劳务的各类权利,它主要包括应收销货款和应收票据。对于坏账损失,可以采用备抵法和直接注销法加以核算。而应收票据会计处理的特殊性在于票据利息的摊销,一般采取直线法或实际利息法。存货是企业流动资产的重要部分。在存货计价中,应采用合理的盘存制度确定存货实物发出和结存的数量,运用合理的成本流转假设确定发出和结存存货的成本。在会计实践中,期末存货一般按“成本与市价孰低”原则计价。土地是企业重要的资产。在会计上能作为土地资产来处理的是与土地的所有权和土地

功能相联系的各种权利。因取得和持有土地的目的不同,土地在资产负债表上可列示为厂场资产、长期投资、流动资产或其他资产等。自然资源在会计中通常定义为直接从土地或海洋中挖掘或取得的“产品”。与开采自然资源相关的会计问题主要包括:财产取得和开发的会计问题;耗减、摊销和资本化成本的折旧,特殊的财产收益等。取得房屋和设备等固定资产时一般按原始成本记录,而对房屋和设备进行维修与改良后,通常需要区分情况对维修和改良支出予以资本化或费用化处理。持有房屋和设备时,需要对它们进行折旧。同时,需在报表或其注释中披露房屋和设备折旧的计算方法、本期折旧费和累计折旧等信息。商誉是一项特殊而又广受关注的无形资产。对商誉的理解有继续经营价值观、未入账资产观以及超额收益观这三种不同的观点。

三、负债和业主权益理论

对于负债,书中将其定义为债务人将来支付现金、交付其他资产或提供劳务的义务,它按偿付期限的长短分为流动负债和长期负债。流动负债主要包括应付账款、应付短期票据、预收客户定金、应付未付款项等。流动负债一般以所需的未来现金流量的现值来计量:如以劳务和有关负债抵偿,则以现金等价物的现值来计量。但美国会计原则委员会(APB)的第21号意见书规定,在正常营业中与供货人进行交易所发生的短期应付款不要求用现值方法。在报表中披露流动负债时,一般按它们的性质加以列示,且数额大或性质重要的项目应单独列示。长期负债主要包括应付长期票据、长期借款和应付公司债券等。它通常按现在的贴现值进行记录,在债务的存续期间确认发生的利息。由于应付公司债券存在折价、溢价以及付息日期与会计结账日期可能不一致的情况,因此不仅需要确认现金利息,同时还要按直线法或实际利息法分摊折价或溢价,记录应计利息费用。由于会计规则不完善以及企业存在提高信用等级的动机,企业可能会利用表外筹资。报表使用者要密切核查表外负债或潜在的负债,对表外负债予以调整,以便了解企业真实的信息。虽然约定义务并不构成会计上确认资产和负债的基础,但它今后需要履行,因此需要确认、揭示某些约定义务所含的损失。根据稳健性原则的要求,对可以合理估计的或有损失和负债,应按应计制入账;对数额不能合理估计的或有损失,应用注释形式予以揭示。对于或有有利得,一般不予确认,除非其极有可能发生且数额能估计得很准确。

企业的业主权益包括投入资本、留存收益等内容。投入资本包括普通股和优先股股本、超额额(或设定价值)缴入资本和捐赠股本。发行股票收到的股款要贷记“资本”账户,股票发行成本可以直接从股款收入中扣减,也可以在一段时期内摊销并冲减收益。对于捐赠股本的处理,有资本法和收益法两种。投入资本在财务报表中的列示顺序依次为优先股、普通股和其他缴入资本,留存收益则列在缴入资本之后。另外,财务报表或其附注还要对暂行证券(认股权、可转换债券等)、可赎回优先股以及影响股东权益的各种事项进行披露。留存收益是累积起来的未分配收益,它主要受公司经营业务的影响,但重编前期财务报表、股利和股票分割、赎回优先股等其他事项都会影响留存收益。因此,在财务报表中要列示

留存收益的变动,其内容主要有期初余额、收益表上的净损益和其他增项、股利和其他减项以及期末余额。每股收益可以用来比较同一家企业在不同时期或不同企业在同一时期的经营成果,也可以用来对发行在外的股票进行估价。计算每股收益时,要根据期间内普通股增减变动情况确定加权平均普通股每股收益。由于企业可能还存在其他稀释性证券,因此为了保障投资人的利益,需要在收益表中反映基本每股收益和稀释每股收益两个指标。

四、财务报表理论

有关财务报表的理论实际上是这部巨著的主线。书中提出,财务报表的主要目的是向阅读人提供资料,便于他们做出合理的经济决策。企业编制财务报表时,其专业名词应清楚明了,有关项目应明确归类,并注意保持统一性、一贯性、客观性、及时性以及信息的完整性。由于财务报表主要反映经营历史的量化信息,再加上会计方法的可选择性,因此报表的补充资料非常重要。一般企业要编制收益表、资产负债表和财务状况变动表三大基本报表。

资产负债表反映一定时日的资产、负债和业主权益状况,其基本格式有账户式和报告式两种,表内各项目按流动性顺序进行列示,计量一般采用实际成本法,但在附注中应反映现行成本。收益表则反映一定时期内一切营利活动的成果,它是报表使用者在投资、信贷、管理和评价等方面做出决策的最重要的依据,有单步式和多步式两种编制格式。财务状况变动表是反映一定时期资金流转的报表。这里的资金可以是现金、流动资产或全部资产。把资金解释为现金或现金等价物而编制的财务状况变动表就是现金流量表。现金流量表可以直接以账户上的资料和补充财务报表的资料来编制,也可以根据比较资产负债表、收益表、留存收益表以及一些接近实际的假设来编制。其编制方法有使用T形账户的工作底稿法和使用转回与再分类分录的工作底稿法两种。

中期报表所涉及的会计期间少于一年,相对于年度报告,它能更加及时地提供信息。由于控股公司的存在,所以需要编制合并报表。编制合并报表的目的主要是向控股公司的股东、债权人以及管理层公允地报告控股公司和附属公司的营业成果和财务状况。编制合并报表时要依据控制权原则确定合并范围,同时要严格运用抵销原则,以抵销控股公司、附属公司间的一切内部交易。在提供合并报表的同时,也应提供各组成公司的单独财务报表,且附注中要说明合并政策。随着公司规模扩大以及经营多样化,分部报告对公司管理具有重要作用。提供分部报告时,尤其需要准确确定分部并计量各分部利润,以便使用者正确利用分部利润、投资收益率和剩余收益等指标评价各分部业绩。

西德尼·戴维森主编的《现代会计手册》中,力图把最新的会计概念、会计技术与经得起时间考验的传统会计理论和程序结合起来进行分析。该书的内容不仅包括西方的会计学理论和传统的会计方法与制度,还包括重置成本会计、通货膨胀会计、分部报告和表外筹资等在当时较新的课题。此外,美国财务会计准则委员会和证券交易委员会关于会计和审计方面的规定,也基本被编入书中。该书涉及的资料比较全面和丰富,是一本研究西方会计理论和会计实务的综合性参考书。☐