

编者按:会计科学源远流长,不同时期均产生了极为丰硕的理论研究成果。特别是20世纪30年代以后,西方会计学者所撰写的一大批经典著作,有力地推动了现代会计理论与实务的创新。近二十年来,我国引进、翻译并出版了一大批会计理论名著,但由于这些著作分别出版于不同的年代,加上内容浩繁,给希望了解与阅读它们的会计后学带来了较大的不便。为此,我们特开辟一个“会计名著导读”栏目对其中的某些名著作简要介绍。

迈克尔·查特菲尔德的《会计思想史》

武汉 曾浩 许家林(博士生导师)



迈克尔·查特菲尔德(Chatfield, Michael)是美国著名的会计史学家,《会计思想史》(A History of Accounting Thought)是其完成于1974年的一部会计史学方面的名著。这部著作以大量论文和书籍中所包含的会计史知识为基础,通过对会计历史中所有重大发展阶段的重大问题的讨论,以较详实的资料

向读者介绍了有关会计思想发展的基本观点。在本书中,作者把研究重点放在20世纪会计思想的发展上,以其特有的视角深入剖析各种观点的本质,并从中提炼吸收了有用的成分。该书所指的会计思想主要表现为某些会计名家的思想观点,而并非强调会计理论连续一贯的发展。

在这部著作中,作者分三大部分(共二十章)介绍了自古文明时代到现代社会的会计实践发展,在每一章中均包括了大量的评论和参考文献。第一部分设七章,基本上是采用事件综合年代表的方法,主要论述了古巴比伦时代以后的簿记编年史,重点研究了从远古时代到工业时代会计思想的发展;第二部分由八章组成,包括科学管理、系统的成本核算、审计学、预算控制、现代税收和会计职业的兴起等内容,主要论述了产业革命对会计理论的推动作用以及所引起的会计理论改革问题,重点研究了20世纪英美会计思想的发展。第二部分对美国会计思想的发展研究较多,特别研究了财务审计、成本会计等方面的发展。第三部分是该书最精彩的部分,它由五章组成,主要论述了会计理论的发展史,重点追溯和分析了会计原则的演进过程,同时对会计原则、会计假设等基本问题以及会计理论结构作了一些综合讨论。该书的基本内容及主要观点如下:

一、会计核算方法的发展

会计是为了适应一定时期的商业需要而发展起来的,并与经济的发展密切相关。复式簿记的出现,将会计的发展分成两个不同的时代:即复式簿记出现以前的500年和复式簿记出现以后的500年。A·C·利特尔顿总结了产生复式簿记所必须具备的七项条件:书法、算术、私有财产、货币、信用、商业和资本。而在复式簿记出现之前,巴比伦、埃及、中国、希腊和罗

马的古代会计虽然在公元前就发展到最高峰,并且已经包含了受托责任会计、内部控制和审计等一些本质因素,但由于文明程度的限制,即便是在上述国家和地区,古代会计的发展也是不全面的。

复式簿记是伴随着十字军东征(1096~1291年)和后来地中海贸易的繁荣而诞生的。经济的发展使意大利商人非常关心会计,并将将优秀的会计方法予以标准化和法典化。意大利商业贸易中的合伙和委托代理关系也促进了会计的发展。意大利沿岸城市于是具备了A·C·利特尔顿所称的形成复式簿记的七项条件,复式簿记应运而生。

复式簿记既能帮助商人记录债权和债务,又提供了调整信贷和管理资产的标准。它具有全面性,并强调利润和资本的来源,能适应复杂的经济环境。帕乔利的《算术、几何、比及比例概要》一书(1494年出版)以实务为基础介绍复式簿记,对世界会计的发展产生了重要的影响,并已经涉及现代会计理论的本质。

复式簿记的发展可分为三个阶段:第一阶段(1458~1558年)是实务技术比教科书优秀的时代;第二阶段(1559~1795年)人们开始研究簿记理论,提出了将企业和所有者分别看待,将各种经济业务归入合适的会计期间等概念;第三阶段则是复式簿记向整个欧洲传播的过程。

德国、荷兰、英国等国的学者发展了意大利复式簿记的技术与方法,至19世纪会计记录不断从文字叙述式和拟人式向简略式和经济式发展,会计专业术语开始形成,复式记账从拟人式向统计式发展,账簿和记账形式也不断得到改良。但总的来说,意大利复式簿记并没有明确地提出利润概念,也无法创造出判断一定期间内企业成功与否的系统方法,财务报表在当时并不重要。

到了17世纪,由于征税和股份公司出现所提出的要求,使余额账户演变成资产负债表,费用和收益的概念得到重视,强调虚账户与实账户具有同等的重要性。现代财务报表的形式主要是在借鉴19世纪英国经验的基础上确立起来的。股份公司的发展使资产负债表日益受到重视,人们也开始逐渐关注资产负债表项目及其排列格式。20世纪20年代初的经济萧条使损益表演变成更有意义的报告书,会计关注重点从资产负债表转向损益表。

股份公司出现后,其大规模的经营活动使定期编制财务报表成为必要,资产计价也随之成为人们讨论的重要课题。而股份公司有资本保全的内在需要,这就要求利润分配不侵蚀资本,也要求收益和支出的计算明确化与标准化,这客观上加强了对已审财务报表和稳定金融市场的要求,由此还促进了会计工作职业化,政府开始逐步介入到与公司财务报表相关的规则制定中来。

二、产业革命以后的会计

在产业革命开始时,几乎还不存在系统的成本核算。由于产业革命催生了很多大公司,固定资产大量增加,管理人员非常需要许多特定的会计资料。这些需要促进了审计、成本会计等理论的产生与发展。股份公司资本保全的要求也使资本计价成为收益计量的关键,于是出现了盘存法、重置会计和成本基础折旧法。产业革命使得会计理论第一次变得非常重要,一系列会计惯例也在实践中得到了广泛的认可。

1844年以前,英国审计主要是检查受托人个人的正直性,而不是检查他们的会计账簿的质量。中世纪的审计要对每一笔经济业务进行详细的审核,但不与利害关系人保持独立,由此而形成的受托者应当接受公众检查的审计思想开始深入人心。1850年以前,还没有公认的审计程序,审计人员也没有正式的证明权,但对整个企业的会计记录进行全面审查和对报告进行分析已经取代了中世纪的审计。1844~1862年的公司法开始试图确立最低限度的审计和报告标准,审计的范围和审计人员的责任通过法庭对一系列划时代事件的判决而得到明确。从19世纪90年代开始,审计职业团体及审计标准开始出现,审计向着提高分析质量而不是重视机械检查这一方向迈进。

美国的审计与英国一样,也受到政府法规、法庭判决和会计团体制定规则的影响。在美国政府1917年公布的关于审计范围的权威指南中,对简式审计报告做了标准化要求;厄尔特拉马里斯事件使简式审计报告发生了变化;美国审计师协会强调审计证明是一种意见,而不是一种保证;1929年的证券市场萧条和崩溃使纽约证券交易所要求股份公司均应提交由注册会计师审计的会计报表;证券交易委员会力图提高独立审计人员的地位,强调审计人员的独立性应在客观、公平的决策上反映出来等,这些都影响和促进着美国审计的发展。

在现代成本会计的发展方面,会计革新时期所关注的是间接费用分配法,主张按复式记账法记录所有的成本账户,并与财务会计记录完全结合起来,使对原料和人工的管理更加容易,但对固定费用和变动费用的划定则茫然无措。结合发展时期引进了可以将分别记账、分别结账的财务总账和成本总账结合起来的对应账户制度,明确划分了与间接费用摊配有关的经营部门和服务部门,并介绍了将间接费用摊配于生产之前在控制账户上汇总的技术。按现价估价销售产品成本的方法,则成为后进先出法的先兆。标准成本法主张应根据人工效率标准和原材料消耗量标准提前计算“正当成本”,然后再明确它与实际费用之间的差额。

其后,由于完全成本核算或全部成本核算的引进,带来了按间接费用分配率计算固定工厂成本的后果,最终导致了本—量—利分析、弹性预算和直接成本核算的出现。

三、会计理论的历史演变

作者首先从企业的观点解释了会计理论的产生及其性质,然后对前文未作详细阐述的资产计价、收益计量、会计原则及披露规则等进行了研究。早期的大多数复式记账法著作都致力于实务推广,而没有从理论上加以探讨,没有解释应当如何处理交易事项或者为什么对某一账户要借记而对另一账户要贷记。后来,对业主权益的关心导致了业主权理论和企业主体理论的产生。现代企业与业主分离又对业主权理论提出了挑战,企业主体理论才应运而生。虽然广泛使用的借贷规则已经成为一种通用的语言,但仍没有一种普遍接受的理论,对会计作用的解释仍是实用主义的。

1900年,资产计价规则还没有达到标准化,此时的资产计价理论和实务也是分离的。在1892~1929年间关于持续经营计价的讨论中,持续经营假设发展成一个概念,把会计职业界的注意力从按稳健主义进行计价的狭隘历史观点转向资产价值取决于未来经营活动的观点。1945~1960年间的通货膨胀导致了后进先出法和加速折旧法这两种能有限度地抵消通货膨胀影响的措施的诞生。

从文艺复兴到19世纪,收益计量逐渐变得重要,其已成为会计的主要任务,并被用来评价管理效率和预算未来的经营成果,从而作为课税基础和政府制定政策的依据。但直到1900年,收益计量仍然缺乏准确性和一致性。

法律上的收益概念和会计上的收益概念在趋于一致的过程中相互产生了直接的、深远的影响。许多会计理论家对实现配比原则表示了强烈的不满,呼吁在更广泛的基础上进行企业收益计量,仍沿用实现原则确立收益和资产计价在理论上已经站不住脚。经济学家一致认为,收益是随着未来服务现时价值的增加而同时增加的。会计理论界也在协调经济学与会计学上的收益确定基础上的差异,从而使会计技术方法与更完善的会计理论一致起来。

迈克尔·查特菲尔德的《会计思想史》是近几十年来出现的一部通用会计史性质的重要著作,它以充分再现会计思想发展中的精华为宗旨,以研究现代会计思想的产生及发展为重点,通过确定若干会计研究的主体作为进行会计思想专题研究的对象,由浅入深地逐步展开研究。这部著作对每一重要问题的研究,都注重从会计历史环境的变化入手进行分析,在追溯源流的基础上,揭示对某一会计问题的认识规律。这些既是该书在会计史学研究方面具有深远影响的重要原因,也是其创作价值的集中体现。该书按一般读者所熟悉的方式展示了会计思想史的优秀研究成果,不仅可以使读者对会计发展的各方面的相互联系及其影响有所了解,而且对会计思想的发展以及会计为何这样发展等问题作了一些合理的诠释。该书浅显易懂,读懂它只需要具备基本的会计知识即可。该书第1版于1974年出版后,曾在美国会计学界引起轰动,受到专家学者的好评。该书第2版于1977年修订出版后,《会计评论》于1978年卷的6月号上发表了专门的书评,对该书的理论价值作了高度评价。《会计思想史》于1989年经文硕和董晓柏等译为中文后纳入文硕主编的“世界审计会计名著译丛”,由中国商业出版社正式出版,并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。☐