



## A.C.利特尔顿的《会计理论结构》

武汉 蔡传里 许家林(博士生导师)

A.C.利特尔顿教授是世界上最杰出的会计学家之一,他曾先后出任美国会计学会会长及《会计评论》主编等重要学术职务,并分别于20世纪20年代初期与30年代中期在美国伊利诺伊大学开创了会计专业研究教育及会计学博士学位教育。1987年,著名的会计学家斯蒂芬·A·泽夫教授将其列为注册会计师职业14位杰出领导人之一。利特尔顿教授一生著述颇丰,特别是《会计理论结构》、《1900年以前的会计发展》和《公司会计准则绪论》等在各会计学界广为流传并产生了重大影响。

《会计理论结构》是利特尔顿教授于1953年完成的一本专著。全书分成两大部分,第一篇为“会计的本质”,设方位、重心、分类的系统、期间再分类、信息的报告、独立的审查、模型的要素七章;第二篇为“理论的性质”,设理论的工具、行动和规则、原则的制订、归纳法形成的原则和理论的应用五章。“会计的本质”篇是全书的重点,它从会计的时空框架、会计的目的、会计的分类系统及信息的报告与审查等方面深刻阐述了会计的本质,最后从组织学的角度构建了会计结构模型,形成了较为完整的会计理论结构体系,论证了会计学科体系的严密性。在“理论的性质”篇中,作者着重阐述了会计理论的性质和会计理论对会计实务的指导作用,重点分析了会计理论中基本概念(如会计行为、目的、规则、惯例和原则等)的涵义及其内在关系,全面地阐述了自己的学术见解。该书的基本内容及主要观点如下:

### 一、会计的本质:系统观点

利特尔顿认为,同任何事物一样,会计也要受到时间和空间等因素的影响。因此,对会计学这门学科的发展环境进行考察,有助于更好地理解会计理论及实务。会计在相当长的历史时期内发展缓慢,其主要影响因素是经济环境(如贸易、融资和公司的发展等),但也与军事、政治、文化、艺术等方面有着密切的联系,这一点从簿记和复式记账的发展中可以得到说明。

从横向角度探讨会计学与其他学科的关系可以发现,“从本质上看,会计不容置疑地带有经济学属性,而它的方法又明显具有统计学的特征。”会计的核心机能是通过账户来体现的,而账户的职能是浓缩和简化大量的企业经济交易事项并对其进行分类,所以会计具有统计的功能,会计在本质上属于统计学。而从会计与社会服务的角度看,会计是一种特殊的信息服务系统,其作用就是提供信息。早期会计主要是为业主和经营者提供有关企业经营状况的信息,现代会计是为企业内部控制、企业的相关利益

集团和社会公众提供信息,以帮助其管理与决策。从这一角度出发,利特尔顿把会计看成是一种信息服务系统。

“信息”的概念内涵是宽泛的,会计主要提供的是哪一类信息呢?利特尔顿认为,会计的基本或核心目的应该是提供帮助人们适当判断企业提供服务成功与否的信息。而判断企业成败的标准就是期间净收益,因为净收益信息具有广泛有用性。个人、企业、社会公众决策主要依据企业净收益信息,故收益决定(而不是清偿能力确定)一直是整个会计系统的核心和灵魂。因此收益的重要性被强调了,收益观念比资本观念、资产观念或财务报表观念都更为重要,收益决定是会计理论的核心。

利特尔顿在阐述了会计是一种信息服务系统以及其核心是收益决定之后,进一步从会计技术的角度阐明了会计的本质。他指出,可以把会计系统描述成一种浓缩机制,其原始对象是交易,其结果则是会计报告,后者构成会计总目标的一个重要组成部分。交易和会计报告是这个浓缩机制的两大部件,这个机制可以称为由初始分类和期间再分类所构成的会计系统。会计系统除运行规则以外,主要包括三大要素:①分类账(分类科目表);②原始记录簿(有效地产生有条理的序时记录的一组机制);③原始凭证(有待应用记账规则将其转化为账户数据的原始资料)。

初始分类就是把交易事项转换为账户的借项和贷项的过程。在这个过程中,企业要合理设计账户、合理设置账簿、明确记账规则,确保企业的交易能够得到正确和有效的处理;在取得原始凭证后运用记账规则把所有的交易事项加以分类、综合和浓缩,转换(记账)为账户的借项和贷项,再记录到账簿之中。

利特尔顿认为,系统性地对期间再分类是会计的另一个显著特征。“交易事项经过初始分类进入会计系统之后,还可以通过分析性再分类,显著地提高会计数据的效用。”这一论点可以通过对成本会计目标的考察得到印证。实际上,为设计项目、递延项目、备抵项目和准备项目编制的调整分录,以及对存货和折旧的会计确认等都属于期间再分类这一会计程序。由此可见,期间再分类的作用在于区分那些毗邻不同会计期间的会计事项,它实际上是对现金收付制会计的一种修正,体现了权责发生制会计的基本目标。这种会计方法的不断完



善,必然使会计更具科学性。

会计报告是会计系统的一个重要部件,是会计系统运行的直接结果,它直接为会计的根本目标服务。财务报表的发展经历了资产负债表中心论和收益表中心论两个阶段。会计的根本目标决定了财务报表的真正作用在于帮助人们了解利润的实质。收益表所提供的信息是许多信息使用者进行日常决策必不可少的,这也进一步证明了收益决定是现代会计的重心。

利特尔顿提出,会计工作就是运用记账规则把经济交易事项转化为会计信息并通过报表传递给信息使用者,这要经过账户设置、初始分类、期间再分类、记录和报告等一系列过程。为保证会计所提供信息的真实性,如实反映受托经营情况,就必须对会计所提供的信息及提供信息的过程进行审计。“审计”被看作是对分类系统和所产生的财务报告的一种批评性的专业检查,其重点在于检查和验证,以确定会计工作过程与结果的“适合与否”以及“如实与否”。

利特尔顿上述有关会计本质的思想可以概括为:会计是一种信息服务系统,它运用记账规则,通过账户将交易进行初始分类和期间再分类,记录到账簿之中,最终以会计报表的形式将审计验证过的信息提供给信息使用者。

## 二、会计理论的性质:三个视角

利特尔顿认为,会计理论通过为有效处理会计实务提供帮助来证实其自身存在的合理性,其职责是对信念和惯例加以批评性分析,总结经验后予以推广,并引导人们直接关注会计工作的起源和结果。为此,他从三个方面分析了会计理论的性质。

第一,理论的解释性表明理论的性质就是做出解释。实践是事实和行动,理论则由解释和推理所组成。实务的责任就是把事情做完,而会计理论是为实务服务的,它的责任可以表述为:①研究已经完成的实务,以便理解指导作某种处理或建议采用另一种处理方法的理由;②在观念和思想之间寻求相互联系的思路、理由和目标;③权衡可供选择的观念、目标和方法并注意各种观念的相关性;④找到可以运用原则的场合。会计理论是侧重于研究会计行动的思想,它的本质就是做出解释,而解释的方式有:归纳出专门术语、概括出基本原则、描述广义的概念或者将事实与原因及目标相联系后进行分析等。

第二,理论的依存性表明会计理论与会计实务是互为需要的。人们运用理论来指导对事实的解释和组织,用事实来验证理论,然后修改并完善理论,这使得事实与理论之间相互依存。会计理论和会计实务是相互需要的,它们互相提供支持和解释,其中一方能使另一方变得完整,或者有助于弥补另一方的缺陷。同时,会计理论与会计实务是相互制约的,这种相互制约性正是其相互依存的体现。

第三,会计工具的功能可以部分地揭示理论的本质。通过会计工具(如技术、程序、惯例、定义、理由、原则和概念等)可以部分地揭示理论的本质。由于会计实务的功能是得出结论,而会计理论的功能是帮助从业者正确地执行这个功能,因此,实务的工具包括技术、程序和惯例等,理论的工具则包括定义、理由、原则和概念等。

利特尔顿在通过上述三个视角阐述会计理论的性质以及会计理论与会计实务之间的关系后提出,会计理论的用途实质上蕴含于理论的性质与目的之内。会计理论的用途就是解释事实,由于理论能被组织成一个完整的模式,因此我们才有必要去追求一个完整的会计理论体系。

## 三、会计理论的形成与应用:规则、原则及其完善

利特尔顿认为,理论的依存性表明理论和实践是互为需要的,要研究会计理论就必须研究会计行动。会计行动包括已经发生的行动、正在发生的行动和可能发生的行动。会计行动的辅助形式包括会计技术、会计程序和会计惯例,这三者有时可以用会计规则这一术语来概括,所以会计规则不可避免地会计行动相联系。人们也可以对表达会计行动的术语(如设计、记述、提炼、定义、调节以及转换、分类和浓缩等动词)进行分析,从而找出会计规则与会计行动之间的联系。

规则首先是对不同人士做出的指令,但是它们渐渐变得相似,直至许多人的实践被组织成有用并易于传递的惯例。对于会计行动指令,也可以进一步运用附带的论证理由加以有效证明,从而形成“行动的论证理由”。每一个指令及其理由组成了相互联系句子,它表达了比单独一个指令更加完整的意思,这就是会计规则。我们行动的根本理由肯定要接近我们的目标、目的和结果,而指令的措辞使我们认识到所涉及的行为是手段,因而我们会关注相关的理由与结果。既然会计规则包括理由和指令,那么会计行动的理由就是会计的目标或目的,被指示的行动就是实现目的的方法和手段,这时我们会想到原则。

利特尔顿认为,会计行为显然不是建立在永恒的规律基础之上的,而可改变的行为规范又很难冠以“原则”的名称,因为原则相对而言就是一种普遍有效的自然规律。但会计原则是客观存在的,它有助于指导最佳的会计实务。会计原则服务于会计目的,从而与会计理论和会计实务紧密联系在一起。各会计原则之间也是相互联系的,所以会计原则可以由现成的会计理论概括而成,也可以根据原则之间的联系和形式逻辑的思维推导出来。

但是,会计的实务方法和理论解释都是从经验中得来的,会计原则最终还是根植于会计实务,来源于会计经验。会计原则可以从与既定会计目标相关的会计实务中归纳得出,所以从本源上说会计原则是一种归纳性概括。

利特尔顿认为,会计理论与会计实务是相互促进并相互制约的。完善的会计理论与会计原则可以促进会计实务和提高会计工作质量,但会计理论的应用会时常面临挑战。面对具有挑战性的新观念时,会计原则将受到进一步的检验,而这又将促使会计理论的内容与研究思维不断更新,从而使会计理论体系更加完善。

《会计理论结构》这本著作比较深入地阐述了会计的本质、会计理论的含义与作用、会计原则(规则)及其应用等一些重要的会计理论问题,书中许多富有哲理的精辟见解历经半个多世纪,对指导今天的会计理论研究、开拓研究思路仍具有重要的借鉴作用。《会计理论结构》1953年作为美国会计学会的第5号研究报告正式发表,1958年再版,随后每隔3年即重印一次并持续多年,还被译成多种文字传入世界各国。☐