

Accounting Standards Setting
Theory and Practice

会计准则制定

理论与实务

斯蒂芬·A·泽夫教授论文集

Stephen A. Zeff



中国财政经济出版社

会计准则制定：理论与实践

——斯蒂芬·A·泽夫教授论文集

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计准则制定：理论与实践——斯蒂芬·泽夫教授论文集/ (美) 泽夫著；财政部会计司组织翻译. —北京：中国财政经济出版社，2005. 1

ISBN 7 - 5005 - 7860 - 1

I. 会... II. ①泽... ②财... III. 会计制度 - 文集
IV. F233 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 141394 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码：100036

发行处电话：88190406 财经书店电话：64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 25.25 印张 550 000 字

2005 年 4 月第 1 版 2005 年 4 月北京第 1 次印刷

印数：1—2 000 定价：46.00 元

ISBN 7 - 5005 - 7860 - 1 / F · 6904

(图书出现印装问题，本社负责调换)

前 言

斯蒂芬·A·泽夫 (Stephen A. Zeff) 教授是在世界会计学术界颇有影响的著名美国学者。泽夫教授从事会计研究工作多年,在会计基础理论和概念框架、会计准则制定活动、会计监管理论、美国公认会计原则演进以及国际财务报告准则等方面的研究均有很深的造诣。

2004年7月,我们举办了会计准则国际研讨会,泽夫教授应邀作了题为“美国公认会计原则的演进”的演讲,对美国公认会计原则制定的背景、主要内容及存在的问题进行了系统的介绍。来自中国企业界、学术界、实务界、政府机构的300多位专家参会,并对有关问题与泽夫教授展开交流和讨论,研讨会取得圆满成功。

会后,我们对泽夫教授的演讲内容进行了翻译整理。同时,泽夫教授还特意挑选了他近年来完成的十余篇关于会计理论、会计准则制定和会计监管研究方面的论文,支持我们予以翻译出版,以飨读者。

参加本书初稿翻译的有清华大学博士生王霞、苏静以及财政部会计司陈瑜博士、冷冰博士。财政部会计司张象至、陆建桥、李红霞、陈瑜、冷冰对书稿进行了校译。财政部会计司刘玉廷司长和中国证监会张为国首席会计师对全书进行了审定。

本书的出版将有助于读者深入理解美国公认会计原则制定的背景及发展情况,对于会计理论和实务工作者均具有一定的参考价值。

财政部会计司
二〇〇五年三月

目 录

美国会计原则制定过程演进中的些许转折点：1917 - 1972 年	(1)
会计准则制定：美国的一些经验 (1)	(20)
会计准则制定：美国的一些经验 (2)	(27)
会计准则的政治学	(33)
对美国公共部门/私人部门监管财务呈报方式的展望	(44)
美国企业概念框架的演进	(60)
现值会计日益重要：对 ASB 原则公告征求意见稿修订稿的评论	(84)
思考和建议：在以原则为导向的准则制定模式下， 加强会计准则监管的一些意义	(89)
美国 GAAP 抗衡 IASB：SEC 与欧盟委员会的作用	(91)
美国会计师行业何以日薄西山 (1)	(99)
美国会计师行业何以日薄西山 (2)	(118)
欧洲财务报告咨询组想要什么？	(134)
美国公认会计原则的演进：专业准则背后的政治力量 (1)	(135)
美国公认会计原则的演进：专业准则背后的政治力量 (2)	(148)
Some Junctures in the Evolution of the Process of Establishing Accounting	
Principles in the U. S. A. : 1917 - 1972	(162)
Setting Accounting Standards: Some Lessons from the US Experience (1)	(191)
Setting Accounting Standards: Some Lessons from the US Experience (2)	(200)
The Politics of Accounting Standards	(209)
A Perspective on the U. S. Public/Private - Sector Approach to the Regulation of Financial Reporting	(225)
The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States	(252)
The Increasing Importance of Current Values in Accounting: A Comment on the ASB's Revised Draft on Principles	(290)

Thought Piece: Some Possible Implications of Heightened Regulatory Enforcement of Accounting Standards for a Principles – based Approach to Setting the Standards	(297)
U. S. GAAP Confronts the IASB: Roles of the SEC and the European Commission	(299)
How the U. S. Accounting Profession Got Where It Is Today (1)	(310)
How the U. S. Accounting Profession Got Where It Is Today (2)	(334)
What Does EFRAG Want?	(362)
The Evolution of U. S. GAAP: The Political Forces behind Professional Standards (1)	(364)
The Evolution of U. S. GAAP: The Political Forces behind Professional Standards (2)	(380)

美国会计原则制定过程演进中的 些许转折点：1917 - 1972 年*

摘要：本文回顾了美国会计原则制定过程中五个主要的转折点。着重阐述了实施新方法和改革的原因。文章纵览了 56 年间对决策制定过程有重要影响的因素，在如此长的时间跨度下，做出总结尤其困难。尽管如此，推动力量似乎是会计职业界担心政府干预。美国会计学会在几起转折中发挥了重要作用。

美国会计原则制定过程的演进中几个转折点是有目共睹的。本文的目的就在于指出在形成这些事件中发挥重要作用的影响因素。这几个转折点列举如下：

1. 美国会计师协会（American Institute of Accountants，简称 AIA）成员在 1918 年投票表决反对利息费用资本化。
2. AIA 成员在 1934 年投票表决采用六项会计“规则或原则”。
3. AIA 理事会在 1938 - 1939 年决定，重组会计程序委员会（Committee on Accounting Procedure，简称 CAP），成立一个研究部门，授权 AIA 发布系列会计公报而无需提请理事会同意。
4. AIA 理事会在 1959 年决议成立会计原则委员会（Accounting Principles Board，简称 APB）以取代会计程序委员会，同时以会计研究部门取代 AIA 的研究部门。
5. AIA 理事会在 1972 年决定采纳惠特研究小组的建议，终止会计原则委员会和会计研究部门的工作，支持创办财务会计基金会（Financial Accounting Foundation），其目的在于为财务会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board，简称 FASB）提供保障。

贯穿对这些事件的争论的一个主题是 AIA 的行动遭到来自行业内外的批评，或是学术界努力去影响会计原则的制定过程。特别是在 20 世纪 30 年代，甚至在 50 年代和 70 年代，美国会计学会（American Accounting Association，简称 AAA）都功不可没。

* 编者按：这篇文章是在 1983 年美国会计学会年会上公开演讲稿的基础上修改后发表的。Richard Macve, Gary J. Prebits, Andrew Barr, Paul Grady, 以及 Reed K. Storey 为本文初稿提供了相当中肯的意见，但是作者文责自负。

译者注：本文摘自《会计评论》（The Accounting Review）（1984 年 7 月），第 447 - 468 页。

影响独立审计师和他们的客户的会计准则一直以来都是由私营部门制定的，在每一次转折点，AIA 寻求权威机构的支持便不足为奇。在不同的时期，这些机构或是政府（例如联邦贸易委员会、联邦储备局以及证券交易委员会）或是私营部门（例如纽约股票交易所）。在此，AAA 并非支持机构，但是一直受到 AIA 的关注和尊重。通过自身的努力，AAA 些许缓解了 AIA 在准则制定过程中发表声明和建议（尤其是概念上的那种）时的压力。

1917 - 1918 年“利息费用化”

在 1910 年至 1920 年早期，大量的文章出现在会计学杂志上鼓吹利息费用资本化。争论突如其来，正如威尔士（Wells）[1978, p. 130] 所述，代表性文章是亚瑟·洛斯·迪克逊（Arthur Lowes Dickinson）的“利息与租金纳入制造成本的谬论”[1911]。迪克逊是普华美国事务所的高级合伙人。

FASB 对“利息费用会计”的讨论备忘录中记载了关于“利息计入成本”争论的背景：

到 19 世纪末期，实际产品成本用以制定销售价格和衡量制造效率逐渐引起广泛关注，利息的会计处理问题由此产生。商业复杂程度的提高，对机械化日益增长的依赖，其后果是需要长期大量的资本投资大幅提升了间接费用。产品成本中包含间接费用（overhead）由此成为一个重要的会计问题 [FASB, 1977, 第 174 段]。

与折旧的会计处理相似，利息的会计处理方式也是在工业革命中产生的。FASB 补充说：

十九世纪末二十世纪初，实务上一般将所有性质的成本（包括利息）包括在产品成本中。但是，到 1910 年，大多数撰稿人认为制造费用需要与销售费用和管理费用区别开来，只有制造费用才能计入产品成本 [FASB, 1977, 第 174 段]。

理论界与实务界分为两派就利息是否纳入成本各持一词，争论异常激烈。克拉克（Clark）[1923, p. 225] 经观察证实说“对于这个问题的争论是出自私利的独断与争辩的奇异组合”。问题似乎在 1917 年得到解决，在联邦贸易委员会（FTC）的要求下，新组建的 AIA 发布了一份对审计程序贡献卓著的备忘录，其中附带了如下一份对间接成本的构成的意见：

销售费用、利息项目或管理费用不得计入工厂间接成本 [“统一账户”，1917, p. 276]。

但是对 AIA 的反对声一直没有停止。在 1917 年 9 月 AIA 的年度会议上，反对派领导人之一克林顿·H·斯格威尔（Clinton H. Scovell）反对在五个月前发布的 AIA 备忘录，依据便是反对利息计入间接费用。另一反对派领导人 J·李·尼科尔森（J. Lee Nicholson）成功说服了 AIA 会长任命一个特别委员会“收集利息项目处理的统计事实与意见，并在下一次会议中汇报”[“过程……”，1917，p. 71]。一位观察者证实这项举措实施时的敌对氛围：

许多会计人员感到任命这样一个委员会是白费功夫，但是为了听取双方的意见，整个协会一致通过了这项决议。多年来，一直有为数不多但坚定的少数派紧守利息本应是成本的一部分这一与大众相悖的观点 [Richardson, 1918, p. 292]。

在 AIA 下届年会上，该特别委员会作了汇报。并非履行汇集“统计事实与意见”的任务，委员会高高在上的措辞激烈地攻击反对派意见，声称“利息计入生产成本不仅在理论上不正确，更不用说在实务中的荒谬了”[“报告……”1918，p. 112]。

这是一个 AIA 领导者对商业银行可能要利用财务报表有敏感意识的时代，^① 而且利息计入产品成本的建议被大多数审计师认为不符合资产计价客观与稳健性原则。^②

在 AIA 1918 年年会上，教条的捍卫者以压倒一切的自信寻求并获得 AIA 成员对其报告的批准，而非仅仅是接受。^③ 下面的话摘自 AIA《1918 年年度手册》中委员会报告脚注，清楚地表明他们期望 AIA 成员不要批准将利息计入产品成本：

报告的采纳（被 AIA 成员）并没有剥夺任一（AIA）成员编制报表时在产品成本中包含利息……内部统计——一直以来这类统计并非用来粉饰财务报表 [“报告……”，1918，p. 112]。

为什么 AIA 的领导人矢志不移地认定利息在会计账目中的正确处理？一个可能的原因是在联邦贸易委员会（Federal Trade Commission，简称 FTC）和联邦储备局（Federal Reserve Board，简称 FRB）面前树立声誉。FTC 主席爱德华·N·赫尔利（Edward N. Hurley）一直对在特定行业中推行统一会计实务深感兴趣，他对 AIA 领导者“考虑发展一个公众会计师注册机构且其发布的审计证书为 FTC 和联邦储备局接受的可行性”的建议深表惊讶。[Carey, 1969, p. 130]。至于联邦储备局“密切关

① 虽然 AIA 1917 年关于资产负债表审计的备忘录被联邦贸易委员会（FTC）提请注意，文件在获得联邦储备局（Federal Reserve Board）同意后在联邦储备公报（Federal Reserve Bulletin）发表。

② Previts and Merino [1979, p. 184] 认为争论反映了实体理论与所有权理论的冲突。

③ 1979 年，我提醒财务会计准则委员会（FASB）注意 1918 年 AIA 成员对利息资本化的反对事实，这是在这一议题的声明所必须考虑的。当 FASB 1979 年 10 月发布《财务会计准则公告第 34 号——利息费用资本化》，在第 25 段的脚注中有如下一段话：

虽然 [1918 年] AIA 成员的投票具有历史意义，但是它并没有融入当前有效的权威声明中。AIA 批准会计原则竟如此重要！

注那些商业本票在联邦储备银行贴现的组织的信用状况，并因此对这些企业经审计的财务报表的可信度赋予及时而热切的关注” [Carey, 1969, p. 132]。很明显地，AIA 在利息的处理问题上在寻求建立统一战线。

斯格威尔 (Scovell)、尼科尔森 (Nicholson) 和其他对利息问题抱有相同想法的人一致断定 AIA 对他们的处境漠不关心 (同时参见 Carey [1969, p. 311])。1919 年 10 月，他们是在纽约州布法罗市召开的全国成本会计师协会的 37 位领导人之中，1920 年新的协会任命一个专司研究利息计入产品成本问题的委员会，在该协会 1921 年召开的国际成本会议上，委员会报告被当众宣读，议题被详细讨论 [“利息作为成本的要素，” 1921]。虽然最终没能达成一致结论，但最起码形成了一个互换意见的友好平台。

如穆恩特兹 (Moontitz) [1970] 指出，20 世纪第一个十年和二十年代早期，有几起影响会计实务的主动协商，其中之一是涉及利息计入产品成本的可行性，这是有组织的对 AIA 教条主义持久反对的最好示例。这是全国会计团体成员在会计原则问题上第一次享有一席之地。如果不是置身于 FTC 和 FRB 的压力之下，AIA 极有可能不会在 1917 年成立委员会最终结束论战，在 1918 年的选举中也不会享有投票权。

AIA 批准六项“规则或原则”

会计准则制定过程的演进中第二个转折点出现于 1926 - 1934 年间。哈佛的经济学教授威廉·Z·瑞普利 (William Z. Ripley) 于 1926 年 9 月在《大西洋月刊》(The Atlantic Monthly) 上发表的一篇公司财务报告的披露的文章，题为“停下来，看一看，听！”，文章抨击了瑞普利认为是欺骗性的报告实务。在这篇文章里，他提出“高深莫测的会计” [p. 388]，并将批评的矛头直指低估折旧准备和高估资产价值的行为。他简明地指出披露与计量问题，包括“[资产] 计价方法披露的失败，是属于净资产还是存货” [p. 390]。瑞普利不祥地总结道：

更进一步地说，FTC 自此会一再强调关于企业公开性的充分而明智的事项…… [p. 339]。

瑞普利的文章立即引起了反响。普华永道的资深合伙人乔治·O·梅 (George O. May) 在《纽约时代》(The New York Times) [1926a] 的一封信中批评瑞普利的文章并在瑞普利的文章发表一个月后充分回应瑞普利的指责 [1926b]。^① 梅描述他关注的原因如下：

^① 梅在 AIA 年会上的讲话。凯里 [1969, Chap. 10] 和梅 [Grady, 1962, Chap. 6] 讨论了梅和 AIA 针对瑞普利对会计与财务报告批评的一系列主动措施。

除非采用一些有效的步骤来应对类似瑞普利教授的抨击，否则将导致某些官僚政治控制，我满意于通过设计一些恰当的合作方法，无须政府插手，将会更有效，同时也比政府机构控制轻松容易得多 [May, 1926c, p. 42]。

不仅仅梅不喜欢政府干预，他的言词充分为激励业界在准则制定中提升职业地位采取一致行动作了铺垫。梅在 1926 年 AIA 年会上建议 AIA 发起与最主要的股票交易所、投资银行家以及商业银行家的合作，以使

准则的制立将为资产负债表和收益表服务，如果其能确保实务的本来面目，将会受到那些期望准则能够指导实务的许多公司高级管理人员和会计人员的欢迎 [May, 1926b, p. 324]。

梅的致辞中成功的一段在于清楚地表明了他认同的准则更多的应是处理披露而非计量。梅是一个英国人，他在埃克塞特 (Exeter) 接受会计学训练。在英国 (1981 年以前)，公司法大大限制了会计上准备的披露，将资产计价和净收益的确定问题留给公司和他们的审计师。在 1926 年的致辞中，梅支持对资本资产计价使用的披露方法，以及在本年利润中纳入“非常或外部利润”的作法 [pp. 324 - 325]。最为重要的是，任一披露方法的使用“不同于那些一般接受的” [p. 325]。

梅的哲学，正如 1932 年 9 月 22 日 AIA 与股票交易所合作委员会就在纽约股票交易所上市的著名信件中所述，是

在相当广泛的范围内，对投资者来说，如果他知道某公司所遵循并确信该方法多年以来一贯被遵循，则公司在报告其盈余时确切采用什么规则或惯例相对来说是不重要的 [AIA, 1934, p. 9]。

他的委员会建议在纽约股票交易所 (NYSE) 上市的公司阐明和赞同在他们编制财务报表中使用的会计方法清单；假定采用的方法会年复一年地延续下去，但是任何重大背离应披露；并且提供给交易所一份清单，这样任何股东在缴纳一定费用后都可以获取复印件 (1932 年的信，AIA [1934, p. 13])。另外，梅的委员会建议交易所“让已获得一般公认的某些广泛会计原则在上市公司中普遍接受，并且在这些原则范围内，无需限制上市公司选择最适合其经营要求的具体会计方法的权利”^① (1932 年的信，AIA [1934, pp. 12 - 13])。梅的“主要原则”包括如下内容：

^① 委员会交替使用术语“原则”、“实务”和“惯例”，在 AIA 1934 年年会上，当要求成员批准时，“规则或原则”术语被使用。在稍后的一篇文章里，May 清楚地表明他的委员会没有使用“原则”来表示“基本原则”，正如演绎逻辑中那样。相反，他青睐如下的定义：“被采用或公开声称被用作行动指南的常规法律或规则；行为或实务的固定基石或基础” [May, 1937, p. 423]。1939 年，当 AIA 的会计程序委员会重申早先的“规则或原则”，它们被描述为“先前采用的规则。” (同时参见 Grady [1962, pp. 73 - 74]。)

1. 未实现利润不应计入收入，费用一般用来冲抵收入，所以不应用来冲抵未实现利润。
2. 除了准重组外，资本盈余（用今天的行话，就是额外缴入资本）不应以一般应计入收益的金额计入。
3. “并购前的子公司创造的已赚得盈余〔即今天的留存收益〕不构成母子公司留存收益的一部分。”
4. 库藏股在“在某些可容许的情况下可能”被列示为一项资产，这类股票已宣布的股利不能贷记入公司的收入。
5. “应收管理层、雇员或附属公司的票据或款项必须单独列示，而不应笼统地包括应收票据或应收账款等一般性标题下”^①（1932年的信，AIA [1934, P. 14]）。

虽然 AIA 成员在 1934 年投票支持委员会建议的原则，但是交易所只是同意清单。而且交易所从未强制要求上市公司编制用于公众记录的、列示其会计方法的清单。但是，大多数梅的委员会寻求实现的条款被 SEC 强制要求上市公司在招股说明书中披露特定会计方法时贯彻执行 [Blough, 1967, p. 3]。更进一步的是在 1972 年，APB 发布了《意见书第 22 号》，要求上市公司披露他们的“主要会计政策”概述作为年度报表的组成部分。

虽然包含在《公司账户审计》(Audits of Corporate Accounts) [AIA, 1934] 的信件促成了 AIA 与纽约股票交易所之间的合作，梅在避免联邦政府对会计准则制定过程的干预方面持续不懈的努力宣告失败。瑞普利的著作激励了梅和协会，但是大萧条释放的灾难却不可避免。

AIA 决定授权 CAP 发布公告

SEC 在 1934 年刚一成立，梅在提升会计实务标准中的领航作用就显得暗淡，好像 AIA 的领导层在新的联邦官僚机构和它对会计与审计实务广泛的法制力的压制下归于沉寂。同时，梅反对确认“公认会计原则”直至获得见多识广的大多数人承认。这个信条，与他倾向于同意公司选用他们认为“最适合他们经营需要”的会计方法一样，没有预示一个积极而有力的提升会计实务标准的计划。梅不想成为最佳会计实务的独裁者。^②

1933 年，梅出任新的 AIA 委员会主席，即会计原则发展特别委员会 (Special Committee on Development of Accounting Principles) 主席，在其 1934 年 10 月发布的第

^① 当这五项“广泛的原则”在 1934 年 AIA 年会上被成员投票表权后提交，第六项原则即众所周知的“库藏股逃避手段 (treasury stock subterfuge)”被补充，同样得到成员的支持。

^② 对梅观点的讨论，参见 Storey [1964, pp. 13 - 15] 和梅 [1943]。

一份报告中，委员会流露出其不愿将梅与股票交易所合作的特别委员会推向前进。几例取自委员会报告的摘要证实了这种新状态：

由于会计原则不能依赖于单纯的推理论证，必须在实践中验证其合法性，委员会坚信 AIA 应谨慎选取会计方法使其或多或少与现存已被接受的会计原则或规则相一致……委员会坚信 AIA 协会的政策会被小心谨慎且深思熟虑地执行，无论何时都尽可能地试图保证一些在规则或原则的制定中拥有高度权威的团体间的合作。[“报告……”，AIA，1935，p. 276]。

这是该委员会的惟一一份报告，在 1936 年，它的任务被移交给新的由梅于 1937 年出任主席的 CAP。

美国大学会计教师协会 (AAUIA) 的杂志《会计评论》(The Accounting Review) 的编辑埃里克·L·库勒 (Eric L. Kohler)，在 20 世纪 30 年代写了几篇尖锐的社论，表达了对 1934 年会计原则发展特别委员会的报告的深切失望：

很明显不要对委员会寄予希望……它的建议只是在做表面文章，对当前迫切需要解决的一般性问题毫无用处。事实上，它基本上承认除了被要求加以限制外没有任何新意，我们禁不住要说，一个证券交易委员会可能会野马无缰 [Kohler, 1934b, pp. 335 - 336]。

自然而然，AIA 委员会重申梅的观点，即行业需要结成一个发展原则的权威性同盟，像曾经与 FTC, FRB 和 NYSE 那样。但是 1934 年，委员会看起来并非要一马当先。在库勒的社论中，他针对 AIA 领导人开始采用一种愤世嫉俗的语调（参见 Kohler [1934a]），而且他定性自己身属“那些鼓吹会计人员不应仅仅考虑自己而且应在没有外部机构的证明下阐明他们自己的规则的激进分子” [Kohler, 1935, p. 372]。在 1934 年 12 月，库勒严厉地批评 AIA 且在协会中号召同事“紧急动员”：

多年以来，[编者]一直质问业界的矫衿和为了它自身的行为以及依赖它的研究结果的公众而制定准则的无能……多年来它一直未能认清它所面临的问题：它一直独自应对复杂局面……

对会计学教师来说，这种状况是一项挑战。现今，在业界需要的范围内集思广益的呼声空间高涨。我们作为会计从业人员是否意识我们尤其是对于第三方责任重大？或者像我们过去一直做的那样原地观望，最初满怀期望现在则无限迫切地等待他人告诉我们做什么？对我们来说，为商业与金融领域和广大投资公众界定我们的责任而履行最初的义务几乎是不可能的？[1934a]

认为 AIA 作为会计原则制定者的领导力量明显退化的表现是 AAUIA 作为 AAA 在

1935 - 1936 年重组的主要催化剂并不牵强。在新的 AAA 早在 1936 年就发表的宗旨声明中，其领导人拒绝“惟一切实可行的改进手段 [在会计实务] 是缓慢的、逐步演进的过程包括说服和案例，通过它们最差的会计实务可能逐渐消失”的观点。[AAA, 1936, p. 2]。新的 AAA 的计划界定如下：

特别地，对财务报表的主旨意义将有一个权威性的可理解的释义……这样一个原则机构在构造和评价财务报表时将提供一个决断的本质基础……这样一个报表的本质是对会计作为对商业事实进行财务表述手段的功能制定一个完整的概念。[pp. 2 - 3]。

新 AAA 的四个官方目标之一是

制定会计原则和准则，促进其被商业企业、公共和私营部门会计师以及政府机构认可和采纳 [Zeff, 1966, p. 40]。

这是一项新的目标未曾出现在 AAUIA 的章程中，由此成为 AAA 对会计原则系列声明的推动力，这些声明始现于 1936 年。

有充足的理由相信 AIA 领导阶层对于更新后的 AAA 的积极主动性感到不快。SEC 委员乔治·C·马斯缪思 (George C. Mathews) 被邀出席 AAA 1936 年执行委员会第一次会议，马斯缪思“宣称政府机构需要一个权威性的文献” [Zeff, 1966, p. 43]。在 1936 年 6 月，AAA 执行委员会发布“就影响公司报告的会计原则的暂时声明”，并等待业界的反馈。尽管众多的学者发表讲话和撰写文章批评原则声明的一个或多个部分，AIA 官方却未发表任何评论。AIA 必然不满意于由会计教授组成的新兴组织试图建立可能会影响到从业人员绩效标准的会计原则 [Zeff, 1966, pp. 45 - 46]。SEC 的首席会计师卡门·G·布罗夫 (Carman G. Blough) 在 AAA 就职演说年会上的讲话中，表扬原则声明是对“会计职业界一项真正的贡献” [1937, p. 30]。早在 1938 年，AIA 出版了一份由三位著名的专家撰写的题为《会计原则的声明》(A Statement of Accounting Principles) 的专论 [Sanders, Hatfield and Moore, 1938]，大多数 AAA 成员认为 AIA 试图评点其近来的业绩。专论早在 1935 年被哈金斯·塞尔斯 (Haskins & Sell) 基金会代办，在 AIA 指定出版前研究就已显而易见地完成 [Zeff, 1966, p. 47]。

随着 AAA 在原则领域的作用日益增长，一项驱使 AIA 在 1938 年重获准则制定者的领导地位的因素让其不胜烦恼。主要因素是 SEC 施加不断增长的压力。另外，政府干预带给 AIA 领导层忧虑。

在 1937 - 1938 年，AIA 的领导层讨论是否，且如果可以的话，如何重塑其会计原则的领导地位。SEC 敦促 AIA 在促进会计实务统一方面发挥更加主动的作用，1938 年 4 月，在卡门·布罗夫 (Carman Blough) 任首席会计师的最后任职期间，SEC 发布了《会计系列文告第 4 号》，挑战业界对公认会计实务提供的“本质的权威

的支持”（参见 Zeff [1972, pp. 134 - 139]）。

乔治·O·梅（George O. May）建议 CAP 不应等待其他部门（包括 SEC）提出问题，应该主动提供委员会有价值的建议。普利维兹（Previts）和莫瑞诺（Merino）报告梅在 1937 年 9 月请求 AIA 执行委员扩充 CAP 成员组织，建立一个研究机构，授以其在任何有问题的领域进行讨论的权力 [1979, pp. 260 - 261]（同时参见 Horne [1941, p. 47]）。

AIA 的领导层小心谨慎地实施梅的建议。引人注目的是如果它发布的声明得不到其他权威的支持，AIA 将陷入尴尬境地。梅自己也意识到 AIA 委员会在此类敏感问题上单独行动可能存在的弱点。在一封日期为 1938 年 6 月 1 日的给 AIA 秘书约翰·L·凯里（John L. Carey）的信中，梅写道：

我感到 AIA 提出的建议与 SEC 或纽约股票交易所或者会计学者组成的官方机构有直接冲突是非常不幸的，虽然我时刻准备着表达和维持不同意见，如果确实是必要的话。

其他的 AIA 领导人不能容忍这些方面的迹象。例如，在 1938 年 5 月 25 日，前 AIA 副主席、理事会成员克莱德（Will-A. Clader）在给弗雷德里克·B·安德鲁斯（Frederick B. Andrews）（同样也是前 AIA 副主席、理事会成员）的一封信中写道：

出于某些原因，AIA 的权威们看起来害怕给予会计原则官方支持……我行将老去，恐怕看不到行业达到顶峰，即在财务交易的会计处理问题上有最终决定权的那一天。

克莱德关注的是 AIA 委员会，包括 CAP 在评论技术问题时，要求表明他们的观点“必须小心从事不得暗示他们得到 AIA 或其所控制的团体的支持。”一些人，例如克莱德建议 AIA 执行委员会可以同意发布技术委员会起草的公告，但是被 AIA 的主席克莱姆·W·柯林斯（Clem W. Collins）1938 年 6 月 2 日给克莱德的一封信中否决：

执行委员会成员就这类有争议议题的观点不应对行业或 AIA 成员有约束力，如果他们不代表大多数的意见或对从业人员有压倒一切的实务优势。可以想象执行委员会成员的观点不可能代表理论与实务的优势；因此直至行业被赋予了讨论、提议原则和程序以及可以自由地表达观点的机会后，我不再感受到 AIA 内部的任何官方组织试图发号施令。

最后，按照帕特里克·W·R·格莱沃（Patrick W. R. Glover）（担任主要会计师事务所合伙人、AIA 执行委员会成员）在 1938 年 7 月提出的一份建议书，AIA 领导

层同意迈出关键性的一步 [Zeff, 1972, p. 135]。格莱沃的建议书中包括梅早在九个月以前给执行委员会的建议中的主要观点，他补充限制性条款，即 CAP 应被授权发布公告而无需提请执行委员会。在 1938 年 9 月致理事会的委员会报告中，梅 1937 年 9 月的建议书被重申。由于 AIA 理事会的支持，建议规定 CAP 成员由 8 位扩充至 22 位，包括主席作为依职权的主席，以及 CAP 拥有以其自身名义发表声明的权威。在 1939 年，AIA 成立了一个研究部门以协助 CAP 研究对会计问题的备选解决方案，这也反映出梅和格莱沃的建议。这些举措强调 AIA 不会冒险丧失会计原则制定领域的领导地位，特别是考虑到 SEC 难以驾驭。

折衷的本质是所有被要求支持声明的利益团体和组织将在 CAP 中任职。三任曾在 1935 - 1936 年领导 AAA 重组的学者被任命加入 CAP：A · C · 利特尔顿 (A. C. Littleton)、威廉 · A · 佩顿 (William A. Paton) 和罗伊 · B · 凯思特 (Roy B. Kester)。利特尔顿和佩顿是 AAA 1938 年的研究合作主管。(以后的年度，学术界被包括在 CAP 成员中)。纽约股票交易所被这样的事实所掩盖，即乔治 · O · 梅 (George O. May) (其事务所是交易所的会计顾问) 被选为 CAP 的副主席。(事实上，梅领导 CAP 会议且领导其工作。) 自从卡门 G · 布罗夫在 1938 年 5 月 1 日结束其在 SEC 的首席会计师的工作，便加盟安达信公司成为经理，他是 CAP 成员显而易见的候选人，事实上，他的名字也出现在就职演说中。^① 威廉 · W · 沃恩茨 (William W. Werntz) 作为布罗夫任 SEC 首席会计师的继任者被邀请参加 CAP 的一个早期的会议。最后，从每一个主要的公众会计师事务所中选取一位成员，这样一个重要的事务所否决 CAP 意见的可能性被降至最低。另一原因，当然是在大型事务所挑选专家，他们的客户在 SEC 的权力限制之内。1938 - 1939 年的 CAP 成员读起来好似美国会计界最著名的技术专家“名人录”：

Clem W. Collins (AIA 主席)，主席，Collins, Peabody and Young (丹佛)

George O. May，副主席，Price, Waterhouse & Co. (纽约)

Frederick B. Andrews, F. B. Andrews & Company (芝加哥)

George D. Bailey, Ernst & Ernst (底特律)

Carman G. Blough, Arthur Andersen & Co. (芝加哥)

Samuel J. Broad, Peat, Marwick, Mitchell & Co. (纽约)

Arthur H. Carter, Haskins & Sells (纽约)

Charles B. Couchman, Barrow, Wade, Guthrie & Co. (纽约)

A. S. Fedde, Fedde & Company (纽约)

Henry B. Fernald, Loomis, Suffern & Fernald (纽约)

Stanley G. H. Fitch, Patterson, Teele & Dennis (波士顿)

Henry A. Horne, Webster, Horne & Blanchard (纽约)

^① 虽然布罗夫只是安达信公司的经理，但是将刚卸任的 SEC 首席会计师吸收进 CAP 却有重要意义。他可能是在成为合伙人之前在准则制定机构任职的会计师事务所的惟一代表。

Frederick H. Hurdman, Hurdman and Cranstoun (纽约)

Lincoln G. Kelly, Lincoln G. Kelly & Company (盐湖城)

Roy B. Kester, Columbia University

Lewis Lilly, McLaren, Goode & Co. (旧金山)

A. C. Littleton, University of Illinois

Warren W. Nissley, Arthur Young & Company (纽约)

William A. Paton, University of Michigan

Charles F. Rittenhouse, Charles F. Rittenhouse & Company (波士顿)

Walter A. Staub, Lybrand, Ross Bros. & Montgomery (纽约)

Victor H. Stempf, Touche, Niven & Co. (纽约)

由此开始了 CAP 成员由每一家重要的国内事务所选出一位的先例。^①（这项惯例得以继续与八大事务所在 APB 的影响有关）AIA 领导层小心谨慎地从或大或小的事务所，从中西部、洛基山脉、西海岸以及东部地区选取代表。成员中的七位都是其他 AIA 委员会主席，做到了面面俱到。

AIA 第一任研究部主任及协调者是托马斯·H·桑德斯 (Thomas H. Sanders)，他是哈佛商学院 (Harvard Business School) 的会计学教授，并在 1934 - 1935 年担任 SEC 的咨询顾问，是 AIA 1938 年的出版物《会计原则的一项声明》(A Statement of Accounting Principles) 的第一作者。

由此，到 1939 年，AIA 的工作已步入正轨。在 1934 年间，当 AIA 成员支持六项“规则或原则，”以及在 1938 - 1939 年，当 AIA 重建其 CAP 并创办一个研究部门时，它已大部分放弃了在会计原则制定中的领导作用。激进的 AAA 在填空补缺且诱导 AIA 设法夺回它的领导地位上深具影响力。但是有目共睹的主要的影响来自 SEC。由于会计从业人员不能承受对政府干预几乎是病态的恐惧，AIA 在证券法之后没能在发展和宣扬其在会计原则上的观点方面占据主动。当多元化的观点在从业人员的领袖和其他权威人士中盛行时，库勒确信业界领导人，尤其是梅极不情愿“强迫”就会计原则达成一致，他可能是对的。在它的存续期内，CAP 在这种思想冲突中艰难运作——也就是，是否当 CPA 的领袖和大公司支持几种会计方法时一个权威的行业协会应坚持方法的惟一性。这项议题没有四方面对，直到 1964 年，当 AIA 经过 18 个月透彻的研究和争辩之后，断言决定赋予 APB 在草拟“一般公认会计原则”中更大的权威（参见凯里 [1970, Chap. 5]）。审计师承担了判断对 APB 意见书中公认原则的实质性背离的重担，APB 肩负“向缩减备选会计方法前进的使命”[《特别委员会对 APB 意见书的报告》(Report of the Special Committee on Opinions of the Accounting Principles Board), 1965, p. 7]。

^① 1947 年，几起事务所并购形成了 Touche, Niven, Bailey & Smart, 1950 年 Barrow, Wade, Guthrie & Co. 合并成 Peat, Marwick, Mitchell & Co., 八家最大的事务所由此以八大著称，这一术语的流行可追溯到 Wise [1960]。