



“十二五”国家重点图书出版规划项目

会计经典

现代会计学： 原理与问题

Modern Accounting:
Its Principles and Problems

[美] 亨利·兰德·哈特菲尔德 著
舒利敏 等译

立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

现代会计学：

原理与问题

Modern Accounting:
Its Principles and Problems

“十二五”国家重点图书出版规划项目

会计经典



[美] 亨利·兰德·哈特菲尔德 著
舒利敏 等译



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

现代会计学:原理与问题/(美)亨利·兰德·哈特
菲尔德著;舒利敏等译. —上海:立信会计出版社,
2017.9

ISBN 978-7-5429-5238-7

I. ①现… II. ①亨…②舒… III. ①会计学
IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 244876 号

策划编辑 黄成艮
责任编辑 黄成艮
封面设计 南房间

现代会计学:原理与问题

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	上海中华印刷有限公司		
开 本	670 毫米×965 毫米	1/16	
印 张	17.25	插 页	4
字 数	240 千字		
版 次	2017 年 9 月第 1 版		
印 次	2017 年 9 月第 1 次		
印 数	1—1 500		
书 号	ISBN 978-7-5429-5238-7/F		
定 价	59.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

会计经典编辑指导委员会

指导委员会

主任委员 葛家澍 郭道扬

委 员 (以姓氏笔画为序)

于玉林 王庆成 王松年 成圣树

吴水澎 汤云为 张文贤 张以宽

杨宗昌 徐政旦 盖 地 傅 磊

常 勋 裘宗舜

编辑委员会

主任委员 邵瑞庆

委 员 (以姓氏笔画为序)

李颖琦 邵 军 张维宾 曹惠民

译者序言

19 世纪末 20 世纪初,美国通过科技革命实现了经济崛起,工业总产量跃居世界第一位。然而,这一时期美国的会计理论和实践尚处于初创阶段,会计理论与实务上主要是学习和引进英国和德国的成果。在会计实务方面,由于缺乏会计理论的指导和影响,公认的会计标准尚未形成,这一时期的会计实务尚处于自由放任的阶段,会计人员在选择会计程序和方法方面具有相当大的自由,执业会计师们往往按照惯例和传统来解释会计实务,缺乏理论指导和依据^①。正如本书作者在序言中所描述的:“国内对原理问题的关注太少……美国公司账户充满了可疑的做法,其经常在原则上是恶意的,并在结果上具有误导性。”^②为了解决这一问题,一些会计学者开始在自己喜欢的领域对会计实务进行系统的理论探索。1897 年,亨利·兰德·哈特菲尔德(Henry Rand Hatfield,位列美国会计名人堂第 5 位)在芝加哥大学获得哲学博士学位,并于 1898 年加入芝加哥大学。1900 年,学校派遣他出访德国考查其商业教育系统,以为芝加哥大学筹建商业管理学院做前期准备。在他频繁的访问英国和欧洲大陆期间,发现了许多与前述会计问题相关的历史文件和专题著作,这为《现代会计学:原理与问题》(Modern Accounting: Its Principles and Problems)一书的写作提供了广阔的视野和丰富的素材。这就是《现代会计学:原理与问题》一书的写作

① 许家林:《会计理论发展通论(上册)》,经济科学出版社,2010 年 1 版,第 128 页。

② 见本书作者序言。

背景。

在本书前言的开篇,作者开宗明义地指出,会计的本质首先是正确反映企业在特定时刻的财务状况,其次是反映特定期间所取得的成果……正确地反映企业的财务状况及过去的利润涉及很多具有理论价值和实际意义的观点。这一关于会计本质的观点现在虽已为会计人所普遍接受,但在会计发展尚处于由簿记向会计转变的20世纪初,这一观点的提出尤其具有理论价值。《现代会计学:原理与问题》一书由19章构成,以作者前言开篇所提及的会计本质为宗旨,以资产负债表和利润表为主线,对与资产负债表相关的复式簿记原理(第1、第2章)、资产负债表(第3章)、资产计量相关问题(第4至第7章)、股本(第8、第9章)、负债(第10章),以及利润表(第11、第12章)、盈余和准备金(第13章)、偿债基金(第14章)、交易账户、生产账户和收益账户(第15章)等涉及的实务中的问题与理论层面的原理进行了论述,同时还对成本账户(第16章)、合伙企业账户(第17章)、清算式资产负债表和清算损失表(第18章)以及会计实务的技术进步(第19章)等进行了分析。该书以实务中的会计问题为出发点,通过全面综合地透视国内外与所述会计问题相关的法律案例,分析和归纳美国、英国、德国、法国及澳大利亚等国法律、公司实务、教科书、权威机构及人士对同类问题在处理原则上的差异及其矛盾之处,并揭示其背后所蕴含的原理。这部著作的贡献在于,立足于当时会计环境的变化(比如,所有权与经营权分离的股份公司成为一种普遍的企业形式以及资本市场的发展,产生了对会计信息的新需求,促使簿记向会计转变),将复式簿记的理论体系和方法体系置于新的会计环境之下开展研究,在吸收前人研究成果的基础上,对新会计环境下的会计本质及财务状况和经营成果呈报所涉及的具体问题进行了进一步研究和发展,科学处理了继承与发展的关系,奠定了美国现代会计理论的基础。同时,本书引用了详尽的法律案例,并广泛参考大西洋两岸的法学家、经济学家和会计学作者的观点,深入比较和讨论了不同国家账务处理规则之间的差别,开阔了人们的视野。

1909年,《现代会计学:原理与问题》在纽约出版问世后,旋即在美国会计界产生了极大震动。该书于1919年重印,1927年修订后以《会计学:原理和问题》(Accounting: Its Principles and Problems)为题再版,除了在顶尖会计学 and 经济学杂志上赢得评论家的一致好评外,本书还赢得了厌恶教条主义的会计实务人员的尊重。1928年,该书获得“对会计学作品最具贡献”的奖项。在后来的30年中,该书多次再版。1971年,该书再版时,史蒂芬·泽夫(Stephen A. Zeff,位列美国会计名人堂第70位)教授倾情为其撰写再版前言,堪萨斯大学的罗伯特·R·斯特林(Robert R. Sterling,位列美国会计名人堂第80位)教授为其再版撰写编者前言,认为哈特菲尔德的这部书“在会计理论的发展中占据着特殊的位置”^①,是美国会计理论建设的奠基之作。

会计实务发展到今天,已经形成了以会计准则和会计制度规范会计实务的格局,全球会计准则体系也几经变迁。然而,一定时期的知识存量决定了相应的制度变迁,会计准则和会计制度的总体水平取决于相应的会计理论研究水平^②。目前,我国正处在经济体制转型时期,会计实务领域各种亟待规范的新问题不断涌现,会计准则和会计制度建设仍处在不断完善的变迁过程中,这都需要健全的会计理论做支撑。同时,会计工作者也需要内在一致的会计理论解释和指导会计实务中面临的新问题。《现代会计学:原理与问题》无疑是美国会计理论的经典之作,是美国从“最初只接受和学会欧洲记账技术一跃成为全球会计科学的理论与实务旗手”^③历史中的奠基之作。这部会计理论的早期经典著作,为研究和了解美国经济崛起过程中会计实务所面临的问题、欧美各国对类似问题的处理方法,以及其背后的理论原理提供了广阔的视角、详尽的法律案例、不同领域人士的观

① 见该书1971年再版的编者前言。

② 刘峰、李少波:《会计理论研究对我国会计准则制订的影响》,《当代财经》,2000年第6期,第70~72页。

③ 葛家澍:《美国会计史》序言,中国人民大学出版社,2006年版,第3页。

点以及深刻的理论剖析,对目前我国经济转型和崛起时期会计理论构建和会计准则与会计制度的完善具有重要的启示和借鉴意义。

此外,在研究方法上,本书主要通过对现存会计实务和惯例的归纳,形成描述性的会计理论,是使用古典归纳法的代表性著作。其中详尽的法律案例,很多在今天仍有学习价值。尽管目前国内研究中,实证(经验)研究盛行,但本书展示了多样化的会计研究方法。

本译著由许家林教授进行前期策划和统筹,由舒利敏主译,其中:序言、第1~9章以及第19章由舒利敏翻译,第10、第11章由舒利敏和李烨翻译,第12章由舒利敏和李加利翻译,第13章由舒利敏和李亮平翻译,第14章由高媚翻译,第15章由舒利敏和童群翻译,第16章由舒利敏和谢春苗翻译,第17章由赵丽娜翻译,第18章由岳霞翻译。最后,由舒利敏进行全书的总校、修改和定稿。在翻译过程中,中南财经政法大学2008级硕士生袁田、鲁露、吴文黎、闫瑶、夏文茵、郑明娟、耿阳阳、简鸿鹏、张葵、王乐琪等同学做了大量有益的工作。

在翻译过程中,虽然我们尽力做到“信”“达”“雅”,但由于译者水平有限,译著难免存在疏漏之处,期待广大读者批评指正!您的宝贵意见请反馈至邮箱:shuliminw@foxmail.com。

感谢立信会计出版社的领导和黄成良编辑所给予的支持与指导!同时,感谢本书的原作者为我们提供了这本具有重要参考价值的经典之作!

舒利敏

2017年4月16日于广州

著者前言

本书试图呈现会计学的原理。在这种情况下,技术性的细节尽管重要,但会被忽略或很少提及。在作者看来,会计的本质首先是正确反映企业在特定时刻的财务状况,其次是反映企业在特定期间所取得的成果。第一点体现在资产负债表中,第二点体现在利润表或损益表中。

实际上,会计人员辛苦的日常工作具有另一个功能,即记录财产和要求权,以防止企业因健忘、粗心或欺诈而遭受损失。在这个阶段,会计学在政府会计领域达到其顶峰,因为政府会计最重要的事情是妥当处理巨款。但是,这看起来是一个没什么科学价值的问题,本书不予讨论。

一般而言,处理方法要考虑特定交易应如何处理并在资产负债表上体现会计人员脑海中的目标。专门记录记在日记账中或不包括原始记录的其他账簿中的记载。因为记录方式会随经济需求的变化而变化,更因为它们仅仅是形成资产负债表的手段,所以,账簿记录并没有如此重要。我们应时刻记住账簿记录用来说明所记录的每一笔交易的逻辑意义。账簿记录清晰是很显然的事情。

正确地反映企业的财务状况及过去的利润涉及很多具有理论价值和实际意义的观点。为了清楚地介绍一个观点,有必要非常明确地界定专业术语,以便所使用的具有专门意义的术语的特定内涵能被准确理解。不幸的是,尽管会计实务取得了进步,但在专业术语方面仍然存在最令人尴尬的混淆,以致于人们从来都无法确定特定账户的确切意思。安培和欧姆、英寸、英尺、磅,都有不会引起误解的确切意思。但是,会计专业术语,如收入、折旧基金、制造成本,甚至利润,都被随意地、偏离原意地使用。更严重的是,在很多案例中所采用的原则的不确定性,如固定资产估价及其估计

折旧的方法。

在某些情况下,区分一些方法的特定用途是可能的。但是,这样做并不总是正确的,且当存在疑问时,并不存在权威的最终裁决者。因此,在这种困境中,反映现存差异而不是试图制定死板的规则好像更明智。也许,会计实务的比较研究将会比教条的著作更能服务于会计科学。因此,有必要时应常参考可能反映了(某些方法)当前用法的已公布公司账目和前沿的英国和美国教科书。但是,除此之外,还不得不在相当大程度上依赖其他更不明显的信息来源,包括英国和美国法院的判决,德国、法国和奥地利商法典,以及这些国家引领前沿的法学家的评论。当然,大陆国家的法律条文并不适用于美国实务。但是,在探讨会计原理时,这些法律条文仍然相当重要,因为其中包含了专家关于很多困难问题的详细观点表述。

这种对国外权威的关注是更为必要的事情,因为国内对原理问题的关注太少。美国会计因其走捷径和实际效率而闻名。同时,一直到最近几年,美国公司账户中充满了可疑的做法,其经常在原则上是恶意的,并在结果上具有误导性。

尽管插入一个关于复式记账理论的导言部分是明智的,但是本书主要讨论会计实务中的问题。对那些熟悉该学科文献的人,不需要告知他们作者对雪尔(J. F. Schaer)的亏欠,雪尔清晰的文字在将复式簿记置于理性基础之上方面做了大量工作。

在此采用的二分类账户本质上不同于美国教科书中的惯常处理。将账户传统地划分为实账户、拟人化账户和虚账户的做法,如琼斯(Jones)在1841年所指出的那样:“提供了所有推理的不可能性,切断了通向该学科一般原理的每一条道路,而账目分析却如此直接地依赖于一般原理。”因此,在对待专业术语“借”和“贷”方面也存在明显的差异,普遍应用的经验法则被抛弃,因为希望本书不仅更具理性,而且对正面临处理初级簿记问题的学生有更大的实用价值。

亨利·兰德·哈特菲尔德

1908年10月

目 录

第 1 章 复式簿记原理	1
第 2 章 复式簿记原理(续)	13
第 1~2 章参考文献	25
第 3 章 资产负债表	27
第 3 章参考文献	52
第 4 章 资产及其计量原则	54
第 4 章参考文献	65
第 5 章 特殊资产估价	66
土地	66
建筑物	67
机器设备、工具等	68
投资	68
商业信用	74
存货	76
第 5 章参考文献	79

第 6 章 无形资产	80
商誉	80
递延资产	87
第 6 章参考文献	89
第 7 章 折旧	90
第 7 章参考文献	105
第 8 章 股本(1)	107
为获得现金而发行股票	107
第 9 章 股本(2)	119
为获得资产而发行股票	119
第 8~9 章参考文献	134
第 10 章 负债	135
第 10 章参考文献	142
第 11 章 利润	143
第 12 章 利润(续)	155
第 11~12 章参考文献	166
第 13 章 盈余和准备金	168
第 13 章参考文献	187

第 14 章 偿债基金	188
第 14 章参考文献	196
第 15 章 交易账户、生产账户和收益账户	197
第 15 章参考文献	211
第 16 章 成本账户	212
第 16 章参考文献	225
第 17 章 合伙企业账户	227
第 17 章参考文献	241
第 18 章 清算式资产负债表和清算损失表	242
第 18 章参考文献	246
第 19 章 会计实务的技术进步	247
第 19 章参考文献	257

第 1 章 复式簿记原理

复式簿记,是整个现代会计学的基础,其最早为世人所认识是在 1494 年出版的卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)的数学专著《算术、几何、比及比例概要》中。这部著作不仅是最早的关于簿记的专著,也包含了欧洲最早的关于代数学的论述。

与复式簿记早期源于代数学相适应,复式簿记也始于一个等式。对所有随后发生的经济业务的记录会改变这个等式的形式,但不会影响等式两边的恒等性。这个原始等式,或正如簿记员的专业术语中所称的平衡,被简化为最简形式时就表现为如下形式:

某人所拥有的各种财产的价值 = 其所值价值的总额

或者使用更简单的形式:

财产 = 所有者权益^①

这里所说的财产,在技术经济意义上,指任何有价值的事物,如材料或其他有价值的事物。因此,等式的左边代表了所有有价值财产的完整清单或详细目录。等式右边表示总的所有者权益,也就是所有者的资本或净现值。

当某人首次建立一套账簿时,这个最初的等式就会出现。以一个新成立的企业为例,如果所有者用手中的 5 000 美元现金作为初始投资,那么

① 所有者权益是所有表示“某物所值价值总额”含义的账户的一个集合名词,它在 C·E·斯普拉格(Chales E. Sprague)的最有价值的《账户的哲学》一书中首次被采用。这个名词比其他已经使用过的表达方式更好,因为它避免了技术上的含糊不清。

会计等式就是：

$$\text{现金 } \$5\,000 = \text{所有者权益 } \$5\,000$$

现在,假定所欠的债务可以延期,同时所有者在所有经济交易中支付现金而不借入任何资金。在这些限制条件下,所有的经济交易,或者说所有可能的业务,如购买或销售,费用的支付,租金或利息的收入,因火灾或盗窃导致的财产损失,所有者的盈利所得,对初始资本增加投入或撤回,等等,不管是何种形式,在会计人员的认识中都能被简化如下：

- (a) 拥有的某种形式的财产通过交换转换为另一种等价财产的业务；
- (b) 财产的总额(价值)增加或者减少的业务。

此外,还应注意某项经济业务可能包含上述两种变化,因此有了第三类业务：

(c) 拥有的财产类别改变的同时拥有的总额(价值)增加或减少的业务。

这三种业务可以分别被称为(a)交换或纯交换业务,(b)影响所有者权益(或利润和亏损)的业务和(c)混合业务。

明显地,交换业务不改变原始等式的任何一边的价值。如果所有者用2 500 美元的现金购买了25 匹马,他的账簿中将不再显示为：

$$\text{现金 } \$5\,000 = \text{所有者权益 } \$5\,000$$

而应该是：

$$\text{现金 } \$2\,500 + \text{马 } \$2\,500 = \text{所有者权益 } \$5\,000$$

因此,随着等价财产交换业务的发生,等式的总价值显然未发生变化。

这可以用代数方法来说明:如果相同的价值在等式的一边同时增加和减少,等式的价值不会被改变。这种情况下,原等式将以如下形式表示：

$$\text{现金 } \$5\,000 + \text{马 } \$2\,500 - \text{现金 } \$2\,500 = \text{所有者权益 } \$5\,000$$

纯交换业务发生在商品购进或者按成本价格销售时,至于现金被存入银行或被用于投资的业务以及负债业务等以后再作考虑。

而任何 b 类业务发生时,所拥有财产的价值总额会改变,同时也必然伴随着等式另一边相等价值的改变。比如,在上文提到(购进 25 匹马)的情况下,如果所有者因马的死亡而损失了 10 匹马,那么将不再有如下等式:

$$\text{现金 } \$2\,500 + \text{马 } \$2\,500 = \text{所有者权益 } \$5\,000$$

因为现在拥有的财产是现金 2 500 美元和马 1 500 美元,并不等于最初的所有者权益 5 000 美元。

因此,为了重新表达因马的损失而造成的真实现状,必须在代表所有者权益的一边作出相等的改变。

失去了 10 匹马的同时,所有者权益的价值也相应地减少。可以通过以下做法来实现,即从原始等式中减去另外一个代表马的损失等式。于是有:

现金 \$ 2 500 + 马 \$ 2 500 = 所有者权益 \$ 5 000	
马 \$ 1 000 = 所有者权益 \$ 1 000	
现金 \$ 2 500 + 马 \$ 1 500 = 所有者权益 \$ 4 000	

同时,如果所有者出租马因而收到 100 美元现金,那么他的报表中将显示现金 2 600 美元及价值 2 500 美元的马匹。此时,正确的表示是,另一个代表因出租事项而引起变化的等式被加到原等式中,于是有:

现金 \$ 2 500 + 马 \$ 2 500 = 所有者权益 \$ 5 000	
现金 \$ 100	= 所有者权益 \$ 100
现金 \$ 2 600 + 马 \$ 2 500 = 所有者权益 \$ 5 100	

以下这些业务发生时,会影响所拥有财产的总价值,也必然导致所有者权益发生变化:

(1) 财产已交付而没有收到任何等价交换的物品。这会发生在费用支付时(不同于购进商品),也发生在产生损失,或在所有者撤回现金或其他财产时。

(2) 相反的情况,获得额外的财产但没有付出相应的等价交换物品。比如,获得明确的利润或所有者^①进一步追加出资。

在一套极其简单的账户体系中,所有复式簿记的原则都能被遵循。这可以以一套只对财产进行了最简单的分类的账户体系来进行解释:这套账户中现金被放在一个单独的账户中,以区别于那些包含在另外一个账户中的所有其他财产。在这一体系中,如果一个商人:①用 5 000 美元现金创办了一个企业。②用 2 500 美元购买了 25 匹马并且用 2 000 美元购买了一个农场。③因马的死亡而损失了 5 匹马。④出租马得到 100 美元,⑤卖出剩下的 20 匹马得到 3 000 美元。那么,他的会计处理如表 1 所示。

表 1 会 计 处 理

业务	现金账户	各种各样的资产账户	所有者权益账户
以现金创办企业	+\$ 5 000		=+\$ 5 000
用现金购买马匹和农场	-\$ 4 500	+\$ 2 500(马) +\$ 2 000(农场)	= 0
5 匹马死亡		-\$ 500(马)	=-\$ 500
出租马获得租金	+ \$ 100		=+ \$ 100
出售 20 匹马	+\$ 3 000	-\$ 2 000(马)	=+\$ 1 000
结账情况	\$ 3 600	\$ 2 000	=+\$ 5 600

在这里,对现金和其他财产作出区分是很重要的,因为从许多方面来看,现金是最重要的财产形式,如果现金没有仔细核算的话,最容易被偷窃。但在任何一套实际的账簿中,当然会对财产进行更进一步的分类。

在销售业务不全是以现金结算的情况下,比现金账户更重要的也许表示顾客应付款项的账户。在账单仅仅是记在顾客的账户上的情况下,设置这种账户就显得尤为必要,没有什么比商人账簿更能提供(顾客的)债务证据。这种账户的最初形式是刻在石板上的,乡村酒保将经常光顾的顾客的所有消费以“P 的和 Q 的”这样的形式记录在石板上面。但是,在任何系

^① 赊购商品并不包含在这一分类之中,而是作为一种交换业务。偿付负债的义务,对销售方而言,是交换其交付的商品。但是现在只考虑现金的交易,负债业务以后再作讨论。