

二十世纪会计大事评说

郭道扬 (教授)



· 作者简介 ·

郭道扬教授, 1940年生, 1964年毕业于湖北大学贸易经济专业, 同年留校任教至今。1994年被批准为会计学专业博士生导师, 同年享受国务院颁发的特殊津贴。现任中国会计学会常务理事、中国会计教授会副会长、国际会计史学家协会学术委员会委员及美国《会计咨询》杂志编委。

郭道扬教授所撰《中国会计史稿》上下册, 共 83 万余言, 被国内外同行专家评为填补空白的专著, 该书多次参加国际书展, 1995 年被评为普通高校首届人文社会科学优秀成果一等奖。他所著《会计发展史纲》为中国第一部会计史教科书, 为全国大专院校适用教材, 1987 年获国家教委优秀教材奖。该书于 1989—1990 年译成日文, 在东京出版。他多次代表中国会计界出席国际会议, 作为大会主要发言人; 并先后在国外及港台刊物发表论文十余篇。1995 年由美国出版的《会计史百科全书》将其列为世界近 100 年来在会计史研究方面有突出贡献的 134 名专家之一。此外, 他先后发表论文 100 多篇, 在国内外产生了重要影响, 其中有多篇获奖并被众多刊物转载。目前, 他正撰写“九五”国家级重点教材《会计史教程》。

二十世纪是科技、经济、文化与管理迅速变化与发生重大转折的百年, 百年创新发展, 百年成就辉煌, 人类在这三万六千五百天里树立起一座宏丽的历史丰碑。

有幸经历二十世纪的风云岁月, 而又将跨过世纪体验与展望二十一世纪新经济发展时代更加宏伟壮丽的景象, 我们感到不胜欣忭与自豪。匆匆而又紧迫地走过本世纪最后十二个月的行程, 依依回眸五千年会计发展的历史, 阐述与评说二十世纪会计大事的演变, 并满怀信心与激情展望新的世纪。

二十世纪会计发展的历史基础

自人类进入文明社会, 直到十五世纪以前, 一直是会计发展史上单式簿记占统治地位的时代。单式簿记是文明古国辉煌文化成就的一部分, 它与数学的结合构建了单式簿记方法体系。早期东方国家的官厅簿记、庄园簿记、寺院簿记对欧洲中世纪的簿记产生了直接影响, 并且它从簿记发展的历史方位深刻地影响了后来的西方文化。所以, 世界上一些权威学者认为, 簿记文化源于东方, 光明来自东方。

东方人最早将簿记组织与制度的建设付诸实践, 使簿记在管理工作中发挥作用。类似于巴比伦的“汉谟拉比法典”与中国的“周礼财计组织与制度”所以令西方学者叹为观止, 其原因便在于这些文献向世人示知, 东方人的簿记文化与对簿记地位及作用的认识要远远早于西方。就簿记思想而言, 巴比伦、埃及、印度与中国人对经济责任、受托责任的认识, 以及为落实受托责任而形成的经济牵制思想与组织制度, 不仅在世界会计发展史上占有十分重要的地位, 而且这些簿记思想连同簿记方法、技术, 直接影响到九至十二世纪地中海沿岸的国家。

然而, 历史环境的变化与早期开放型经济的初步发展, 却又造成了后来者居上的历史事实。从上层建筑

方面考察,在中世纪,英、法诸国以议会君主制取代了君主专制统治,不仅深刻地影响到其后资本主义国家的政治与组织体制,而且也深刻地影响到这些国家的财计组织的构建及其经济立法与建制;从经济基础方面考察,十二至十五世纪商业、银钱业及手工业在地中海沿岸的发展,那些具有独立地位的“自由城市”的产生,以及“自由城市”中商业公会与手工业行会势力的逐步扩展,形成了“自由居民”阶层,使“自由城市”成为资本主义经济关系萌芽生长与同封建主进行斗争的基地,并最终促使其中的部分“自由城市”转变为“城市共和国”。

十三至十五世纪,资本主义经济关系的萌芽,尤其是在“城市共和国”中金融业、商业、手工业方面所发生的演化,向传统的单式簿记发起了挑战,改进单式簿记已势在必行。那时候簿记革新是逐渐展开的,最初在金融业中进行,随后在商业、手工业中发生,并涉及到官厅的簿记工作。同时,革新过程中在不同行业之间,在“城市共和国”之间产生了相互影响,这样,历经两个多世纪的革新终于产生了复式簿记发展史上著名的“佛罗伦萨式簿记”、“热那亚式簿记”及“威尼斯式簿记”。到十五世纪中叶,随着“三式簿记”的影响迅速扩大与“文艺复兴”运动对簿记革新的进一步推动,簿记工作已由单式簿记发展进入复式簿记发展阶段。

三

美国会计史学家利特尔顿认为,1492年是会计发展历史长河中的一个基点,这一年哥伦布率众远航,成为“地理大发现”的开端,而在两年之后(1494年)意大利数学家卢卡·帕乔利的《簿记论》问世,又揭开了簿记发展史上的新篇章。其后,这两件史实自然而然地联系起来,前者不仅为资本主义原始积累创造了条件,而且使复式簿记得以传播到全世界;而后者不仅通过《簿记论》这部划时代的文献,将古代簿记推动到近代簿记,乃至近代会计发展阶段,而且在促进市场经济发展与公司经济管理中发挥着重要作用。《簿记论》问世500多年来的历史表明,它对于簿记学乃至会计学发展的指导性作用是经久不衰的,它构建了簿记的方法体系,并科学地阐明了簿记原理基本部分,而后继承者们又在此基础上不断发展,最终形成了

科学而系统的会计学原理。

在1494年以后,复式簿记的研究、发展与循着经济发展的线路传播同时进行,并形成了百花齐放与百家争鸣的局面,1796年英国学者爱德华·托马斯·琼斯所掀起的“英式簿记”革命,曾经使实业界人士与簿记工作者思考、研讨与争议长达半个世纪之久,它反映了产业革命对簿记变革的要求与推动。然而,在复式簿记发展史上,人们却更加推崇荷兰数学家西蒙·斯蒂文的《传统数学》,认为这部可称为百科全书的巨著,是继《簿记论》之后一部最重要的著作,它既创造性地发展了簿记的理论,也创造性地完善了簿记的方法体系。所以,历史研究者曾经作出这样的结论:十九世纪以前的簿记理论的发展是建立在卢卡·帕乔利与西蒙·斯蒂文著作基础之上的。

四

十七至十八世纪资产阶级革命的胜利,为社会生产力的发展扫清了障碍。从十八世纪六十年代开始,到十九世纪所完成的产业革命,又显著地促进了生产力的发展,并大大提高了生产社会化程度,使人类进入工业经济发展时代。社会政治、经济、科技环境的重大变化,也使簿记的发展进入完善阶段。其一,簿记立法受到重视,并很快成为国家经济法制中的重要部分;其二,政府与公司逐步使簿记的组织建设正常化,并使其在管理中发挥作用;其三,围绕资产负债表的研究不仅进一步完善了簿记的理论结构,而且奠定了法定性审计的基础;其四,在对簿记理论中的“拟人说”批判的基础上,先后出现的“二账系”、“一账系”、“三账系”学说,以及“资本循环”等学说,使簿记的理论建设成为世界性的工作;最后,在簿记发展的历史过程中,由于在簿记技术处理与簿记基本理论表述方面的区别,形成了以德、法为代表的“大陆式簿记”与以英国为代表的“英式簿记”;二十世纪初所谓“大陆式会计”与“英美式会计”便是在这一基础上的进一步发展。这是十九世纪与二十世纪之交由簿记时代向会计时代迈进最重要的表现之一。

必须注意,产业革命对由簿记向会计转变的影响,更直接、更集中、更深刻地反映在以下几方面:

(一) 对簿记思想变化的影响。正如美国学者克劳德·小乔治所指出的：“在十八世纪早期占统治地位的生产制度是家庭生产制度。”故这时人们对簿记的认识与对簿记工作的要求还基本上没有改变。然而，在十八世纪的最后三十年情况却发生了很大的变化，“公司制度”或“工厂制度”的确立，近代公司逐步取代家族公司而占据主导地位。尤其是十九世纪与二十世纪之交，在“商业时代结束，开始了产业时代。管理组织体制取代了商人的人格而居于中心地位”（田杉竞：《比较管理学》），之后人们已自然而然把管理方面的问题与簿记联系起来，如簿记在资本与资本成本管理方面的责任问题，簿记在产品成本计量与控制中的作用问题，以及簿记与财务的关系问题等等。总之，在此期间，人们已经认识到，簿记工作应成为管理工作中的一个组成部分。

(二) 产品成本问题。“成本会计的出现是企业工业化发展需要的一个问题。”（利特尔顿）大机器生产及其生产分工使成本问题日趋复杂，并日益显得重要。人们在产品生产过程中，无论在计量方面，还是在管理方面都碰上了许多疑难问题，为此，他们不得不把簿记工作的视野由核算扩大到管理方面。同时，成本的社会属性也日益显露，对内它关系到公司经营成果的考核，而对外它又涉及到价格、税收及公司在市场上的竞争能力，支配市场经济运行的机制之一的价值决定机制，便是由公司产品的个别成本与市场认可成本之间的关联关系决定而形成的。基于上述原因，在成本方面所要解决的问题主要集中到下述方面：（1）机器工业生产要求产品成本核算必须摆脱商业的计算方法，将生产成本的核算与销售成本的核算划分开来；（2）应根据对产品价值形成诸要素的分析，科学确定产品成本的构成，划清成本与一般费用的界线，并将成本控制纳入公司管理系列，成为公司经营管理工作中的一个重点；（3）围绕产品成本控制，应相应解决预算、计划、标准乃至控制制度方面的问题，使成本控制理论、方法与实务统一起来；（4）在产品成本核算与控制实践过程中，既须探索组织程序的系统化，计算与考核方法的专门化及解决制度、标准的权威性等问题，又要科学解释所出现的基本概念及研究有关成本方面的基本理

论问题；（5）在解决成本管理问题的过程中，又须把组织、制度、标准、方法及其理论方面的问题结合在一起，最终形成指导实践的专门化理论。同时，对于其中诸如直接费用与间接费用划分，费用分摊方法确定，以及有关折旧方面问题的处理等等，都须确定科学的方法，形成具有指导意义的理论。事实上，以上五个方面，无论在方法方面，还是在理论方面都已远远超过簿记的范围，一系列新的问题及解决这些问题所形成的新理论与新方法已开拓了一个新的领域，这个领域与簿记、簿记学的融合，便显示了由簿记向会计的转化，会计学的诞生与会计时代的到来。

(三) 财务问题。在资本主义经济关系萌芽阶段，“财务”现象与“财务”问题日益突出，并很快受到人们的关注，这一点与整个自然经济时代形成鲜明对比。因此，对“财务”问题的明确认识成为区别古代经济与近代经济的一个分界点。进入市场经济初步发展阶段后，“财务”问题进一步突出，围绕“财务”问题出现的新方法、新概念乃至新理论成为人们研究的对象。在十九世纪的最后三十年，不少学者已把簿记摆在一边，而开始研究探讨“财务”与“会计”关系方面的问题。由此可见，这一点正是发生于十九世纪与二十世纪之交的一个重要的转变。

(四) 审计问题。在股份公司组织形式出现之后，从维护业主权益出发，“查账”渐自成为一种社会性的需求，随之，专门从事查账工作职业产生了。如1720年英国南海公司宣告破产时，便委托数学教员司考脱去查账，后来又有不少商人慕名聘请他去查账，这样，司考脱便放弃数学教席而把查账作为他的职业了。后来，从事这种职业的人逐渐增加，人们从查账的职业特性出发称他们为“会计师”或“会计人员”，从此，在英语单词中也便有了“会计”与“簿记”的区别（参见拙著《会计史教程》第一讲）。1845年在修定的英国《公司法》中确立了会计师地位及其社会责任。1853年又产生了世界上第一个会计师团体——爱丁堡会计师公会。更为重要的是1854年10月经英国国会批准由女王向爱丁堡会计师公会颁发了第一份特许状，自此，特许会计师及其职业开始在社会上获得独立之地位，他们的工作受到法律的

保护, 他们所作的审计结论具有公证性及权威性。公共会计师事业的兴起与初步发展, 以及他们所从事的社会性审计工作, 既是十九世纪下半叶实现由簿记时代向会计时代转变的重要原因, 而且从公共会计师职业形成的历史渊源及工作方式、方法上讲, 这也是学术界之所以把审计看作是会计的一个分支的主要原因。

当然, 工业革命的深刻影响还表现在其他一些方面, 诸如政府的财立法及其开始进行的宏观经济管理; 诸如公司管理组织与制度的变化、账户设置与内容、账户体系及其结构的变化, 报表编制方法及其应用社会化, 以及存货核算方面的变化等, 都在不同的方面反映由簿记时代向会计时代的转变。

五

上述可见, 十九世纪的最后五十年, 是实现由簿记时代向会计时代转变的关键时期, 通过半个世纪的工作, 在十九与二十世纪之交, 已可以作出这样的历史性结论: 会计发展史上的簿记时代已结束, 人类已经进入会计发展的时代。事实表明, 劳动者是推动历史发展的动力, 从完成会计发展史上的这次变革来讲, 起着推动作用的劳动者既包括会计学者、会计教育工作者、会计(簿记)工作者及公共会计师, 也包括工程师、经济工作者及管理学者。从他们之中发挥关键作用的历史人物方面考察, 其代表又主要是那些跨世纪的学者。他们体现着这个群体的智慧, 显示着这个群体的作用, 在世纪之交完成由簿记时代向会计时代的转变中功垂青史, 名扬后世。

(一) 确定会计的历史地位, 显示会计工作的意义。我们十分熟悉马克思在《资本论》第二卷(1885年初版)对“簿记”(即会计)工作必要性、作用及其本质的精辟论述, 这一揭示会计历史发展规律的光辉论断具有持久的指导性意义。继马克思之后, 另一位德国学者马克思·韦伯(1864—1920年)在论及会计时也指出: “一个合理的资本主义企业就是一个有资本会计制度的企业。”“资本主义存在最起码的先决条件, 就是把合理的资本会计制度作为一切日常需要的大工业企业的标准。”(《世界经济通史》)这一针对十九世纪资本主义经济发

展而对会计的地位与作用所作出的评价是客观公正的, 它对二十世纪会计的发展也具有深刻的影响。

(二) 对公司经营管理的内容进行科学的归纳, 并明确了“财务”与“会计”的关系及二者在公司经营管理活动中的地位、作用。法国学者亨利·法约尔(1841—1825年)在《一般管理与工业管理》一书中首次将“财务”与“会计”从公司的经营活动中独立开来, 并确定了它们在公司经营管理工作中的地位及其作用。

(三) 早期成本管理思想、理论与基本方法的形成。十九世纪中叶以后, 工程师在设计、组织产品生产过程中, 所面临的一个主要问题是成本问题, 他们逐步认识到这是与技术实施、公司管理密切相关的问题, 因此, 在十九与二十世纪之交, 将工程技术方面的问题与成本方面的问题结合起来加以研究, 成为工程技术人员的一项重要历史使命。如以美国著名的工厂管理专家泰罗(1856—1915年)为首的工程师, 通过在管理实践中反复研究, 在确定“标准成本”、进行“差异分析”, 以及在“预算控制”方面作出重要贡献, 并通过他们的著作把有关理论与方法从上一世纪带到新的世纪, 对新世纪财务会计的发展与管理会计的产生、发展产生了重要影响。

(四) 早期会计思想的启蒙者与会计理论的开拓、奠基者。十九世纪后半期, 在教育界及会计师界出现的著名人物, 在由簿记时代向会计时代的转变过程中起着开山祖师的作用。如英国著名学者皮克斯利及狄克西撰写与出版了具有跨世纪影响的会计学专著, 如德国著名学者霍格利、伯利纳、雪尔也通过他们的专著在实现由簿记向会计的转变中发挥了至关重要的作用。再如德国法学家西蒙与雷姆通过认定资产负债表在法律方面的证据力及对资产负债表的结构进行深入研究, 最终明确了审计的法定性质, 为近世审计理论的发展奠定了基础。最后, 如美国著名学者哈特菲尔德(1866—1945年)于1909年出版的《近世会计学》也在会计学建设方面起着开拓性作用。

责任编辑 玉凡