

世界会计职能论研究(上)

中国会计学会常务理事
中国会计教授会副会长

郭道扬

20世纪,世界会计界在会计理论研究中涉及到一个十分重要的问题是会计的定义。它至今不仅仍然是研究中的一大难点,而且已成为对重要会计理论问题深入研究及社会对现代会计作出公正评价的一个障碍。笔者认为,要通过所下定义正确揭示会计的本质特征,最终用一个科学的概念将其表现出来,首先必须明确的就是如何认识会计的职能问题。这是因为它既关系到定义中对会计本质的揭示,又关系到定义中对会计功能作用的认定,并最终影响到社会对会计工作作出公正的评价。本文就此从会计环境变迁之分析与历史结论之评说方面加以研究。

一、论会计环境变化对会计职能演进之影响

会计环境是指与会计产生、发展密切相关,决定着会计思想、会计理论、会计组织、会计法制、会计方法,以及会计工作水平的客观历史条件及特殊情况。会计环境对簿记及会计的影响是直接的,就簿记及会计的职能或曰功能作用而言,它伴随着经济的、科技的、文化的,以及经济体制等环境要素的变化而相应发生变化。会计环境在一定程度上限定了会计的功能作用,限定了人们对簿记及会计功能作用的认识,进而也限定了人们对它的评价,限定了它在某一历史时期经济工作中的实际地位。因此,会计的基本职能不是一成不变的,它的发展变化既取决于会计所处环境的变化,也取决于人们的思想水平。人们只有在认真分析与研究会计环境问题的基础上,才能对某一历史时期簿记或会计的职能作出正确评价,进而也才能对这一历史时期的会计定义作出科学的结论。正因如此,在研究会计职能与揭示会计本质时便不能仅仅把“会计”作为一个专业名词或者一种纯技术性的工作来对待,而应当从总体上对它加以考察,把它看作是特定历史发展阶段,在一定会计部门组织之下与在一定会计法制支配之下的会计工作,以及这种工作与一定历史发展阶段的会计思想、会计理论、会计技巧、会计方法相协调所形成的一体化关系的集合体。这是研究会计职能与定义问题的一个具有关键性意义的出发点。据此,我们分别考察

历史上有关会计职能的几种不同认识。

(一)核算工具论

在人类会计发展的早期阶段,会计环境中的经济发展要素成为人们认识“簿记”职能的主要依据,它在一个漫长的历史时期内对人们的“簿记思想”产生着重要影响,而这一历史时期又集中体现在自然经济发展阶段。在这一阶段的经济结构中占支配地位的是使用价值,而非交换价值;生产的目的是自给自足,而非积累价值,故在此阶段经济关系较为简单,这时作为国家仅需要通过簿记核算其财政收支状况及其结果,为考察“量入为出”的财政原则服务;而民间商业与手工业也只需要通过单式簿记核算其收支,以便在收支相抵中求得收大于支这一所企望的结果。古代数学家正是从记帐、算帐、报帐、用帐与服务相结合的角度,作出了“零星算之为计,总合算之为会”^①的结论。这一定义仅仅表现了簿记的核算职能,无论在形式上,还是内容方面均未涉及到会计的监督职能,所以它所体现出来的是这一历史时期,在世界上具有代表性的“核算工具论”思想,是人们最早关于单式簿记本质的认识。

(二)管理工具论

随着14-15世纪地中海沿岸城市资本主义经济关系的萌芽,复式簿记在早期的金融业、商业等行业的应用中渐自成长起来,并最终在核算中取代了单式簿记的地位。这时,人们对簿记职能的认识逐渐发生变化。1494年卢卡·帕乔利的《簿记论》问世,改写了人类会计发展的历史,它标志着由古代会计进入近代会计发展时代。16世纪的尼德兰资产阶级革命、17世纪的英国资产阶级革命,以及18世纪的法国资产阶级革命,使世界进入到资本主义统治时代。而从18世纪60-80年代开始的产业革命,及至到19世纪这场由科学技术推动生产力发展的革命在世界范围内展开,人类又进入到机器大工业时代。在此几百年间,一则,学者们通过复式簿记在公司经济管理中所显示出来的功能作用,将家计与公司簿记分离开来,并使公司的经营管理者自此得以独立^②;二则,在市场经济体制支配下的各类股份公司逐步实现了经营权与所有权的分

离,此时,在权益成为管理所关注目标的同时,人们已进一步认识到簿记对于公司管理的作用;三则,由于价值决定机制、供求机制及竞争机制协同在市场经济运行中发挥作用,在公司内部管理中,逐步把加强成本核算作为加强管理的一个主要方面。也正是由于成本核算问题而引发,使学者们不仅明确认识到簿记在公司管理中的作用,而且成本问题也逐步成为人们由簿记思想认识阶段向会计思想认识阶段演进之导因,进而为19世纪末至20世纪初,会计界完成由簿记发展阶段向会计发展阶段转变创造了最基本的条件;此外,由于会计师事业的兴起及其社会性功能作用的展现,也相关地向社会显示了簿记工作在社会经济及公司经济管理中的重要作用。正是由于上述原因,导致人类的会计思想与理论由“核算工具论”转变为“管理工具论”。使“管理工具论”成为在早期资本主义市场经济发展阶段占支配地位的思想与理论。

把簿记看作管理的工具,认为它是为公司经营管理工作服务的观点,最初可以从卢卡·帕乔利的《簿记论》一书中看到。他认为簿记是商业经营顺利进行的一个重要条件,它在管理资产及所有权中有着重要的作用,故商人欲求经营之顺利便离不开复式簿记。在19世纪上半叶,英国学者克朗赫尔穆(F·W·Cronhelm)在《簿记新法》一书中曾作出这样的结论:“簿记,乃是通过记录财产,随时反映所有者的资本全部价值及其组成部分的技法。”^③这里尽管作者依旧看中簿记之技法,并仅仅强调簿记的反映作用,然而,他却明确指出簿记与体现所有者权益相关联,从这方面已体现出簿记的管理功能。此后,又有美国学者本杰明·富兰克林·福斯特(B·F·Foster)在《复式簿记解说》一书中所作的类似结论:“簿记,乃是反映全体价值及其各组成部分的价值方法,是记录财产的技术。”^④这类观点对其后出现的“技术(艺术)论”有着直接的影响。

值得注意的是“管理工具论”这一在复式簿记时代占支配地位的簿记思想,其影响极为深远,在20世纪现代会计发展中,西方会计界关于会计定义的几种主要派别,与其均存在历史渊源关系。尤其在前苏联及东欧国家中的影响更为深刻。那里的教科书中明确写道:“核算是一种工具。”^⑤“会计核算是对国民经济统一体系的各个环节的活动进行监督和领导的最重要的工具。”^⑥50年代,这一理论被引入我国,成为直至70年代在我国占支配地位的一种思想及理论。究其原因,“管理工具论”之所以在上述国度复兴,其根源在于这些国家所实行的计划经济体制。在这种体制下,会计实体是国家而非独立核算的企业,故在客观上,无论政府会计还是企业会计均是实行计划管理的工具。

(三)技术论与信息系统的论

历经18世纪至19世纪上半叶一百多年旷日持久的探索与在渐进的历史过程中进行革新,如前文所述及,终于在19世纪末至20世纪初完成了会计发展史上的一次划时代的转变——由簿记时代进入会计时代。到20世纪30-40年代,世界又进入到以新技术革命为基本特征的信息时代,从40年代开始,“三大”(即大科学、大工程、大企业)发展态势的出现,从此“使科学研究和生产规模达到了前所未有的高度,开始了科学社会化、技术社会化、管理社会化、教育社会化,以及生产社会化的新阶段。”^⑦信息化经济成为历史发展的潮流。在这一背景变化及“系统论”、“信息论”、“控制论”和“决策论”影响之下,以及在经济管理界酝酿、设计与构建“管理信息系统”的基础上,在以美国为代表的西方会计界产生了旨在揭示新历史时期会计本质的“两论”——技术论与信息论。现就“两论”出台的情形及其内容分述如下:

1、会计技术论

对“会计技术(Art)论”,我国不少学者将“Art”译为艺术,并依此将这一学派称为“会计艺术论”学派。从本质上考察,会计不能列入艺术之列,只能讲它在计算帐目、汇总帐目、求取平衡,以及表现在会计报表中对各科目的组合方面显示出具有一定“艺术”性态的技巧或技艺。因此,部分学者将“Art”译为“技术”为妥^⑧。

1941年美国会计师协会(AIA)所属会计名词委员会的《会计名词公报》第1号《复查与提要》(Review and Resume)指出:“会计是一种技术(Art),是关于诚实有效和以货币形式记录、分类、汇总具有财务性质的经济业务和会计事项,以及说明其经营成果的技术。”^⑨其后该委员会又于1953年发布了第43号《会计研究公报》(ARBs)重申会计是一种技术。可见技术论仅强调会计的反映职能,并据此强调它的服务性作用,认为会计工作重点在于分析或说明财务成果。正如前文中所讲,现代“技术论”与历史上的“簿记技术论”在思想与理论上有着一定的联系,而又结合现代技术的应用扩展与充实了新的内容,最终在对会计本质问题揭示上自成一派。在80年代出版的《美国百科全书》中亦明确写道:“会计是分析和说明经济数据的技术(Art)。”同期出版的《大英百科全书》第三卷中也写道:“会计是记录、分类和汇总企业交易与说明其成果的技术(Art)。”刘炳炎教授曾指出:把会计仅仅看作是纯技术的工作是一种偏见,因为在一些美国人当中只承认纯理科学和自然科学,从而把会计只作为一种技术。^⑩从性质上考察,“会计技术论”是以往“管理工具论”思想的变态,它依旧把会计的本质认定为管理的工具,仅以反映的职能作用为管理服务,在思想和理论上并没有质的变化。《美国百科全书》在阐述前文所引会计定义的同

时,又作出这样的具体解释:“在企业,会计贯穿于每一活动之中,并且作为一种必不可少的管理工具而提供服务。”这便足以说明“会计技术论”学派在思想上与立论方面的本质所在。

2、会计信息系统论

为阐明“会计信息系统论”的成因,首先必须揭示其产生的历史导因,这将使我们明显地看到以往对这一学派的研究存在的片面性。

“会计信息系统论”的产生,大体上受三方面的影响。首先是电子计算机应用之启示。最初,在部分公司中计算机部门“相当于会计部门的一个延伸机构,它每天的工作就是处理工薪帐单、财务报表和总帐。”^①其后,人们便渐自“把计算机看作公司严密管理资产的一种信息工具。”^②这种电子计算机实践对“会计信息系统论”的产生具有直接影响;其次,是公司管理部门与管理学者、科技工作者在研究建立“管理信息系统”过程中的直接影响。现代经济关系的复杂化,促使科技工作者与管理工作者考虑到实现管理过程中的人机结合问题,其中必然涉及到实现财务会计信息取得中的人机结合问题。正如美国商用机器公司的特德·加维伊所讲:“为了管理复杂事件的需要,我们强调建立一种信息系统的计划,它也是企业计划的一个主要组成部分。”^③在这计划中公司会计部门被吸收参与这一工作,从而使人们逐步认识到会计信息系统是管理信息系统中的一个重要方面;此外,“会计信息系统论”的产生还受到管理会计发展的影响。1950年4至6月英国会计管理考察团赴美国对五十多家大中型企业和哈佛等著名大学,以及几个主要会计团体进行了调查研究,并于当年10月写出了《管理会计》的调查报告,报告指出:“管理会计是以帮助管理当局制订政策和控制日常企业经营活动的方式来提供信息服务的。”^④1965年1月,英国还将1931年创立的《成本会计师》期刊改名《管理会计》;著名会计学者莱昂德·R·艾米曾在刊物上指出:“向管理当局提供信息并指导其行动,至少同外部报告同样重要,而且,这个职能随着时间的推移而变得日益重要。”^⑤他还强调指出:在当时“为决策提供信息方面是会计师最薄弱的环节,但从战略上说,这是最重要的任务。管理会计着重阐述会计人员必须向管理当局提供有助于计划、决策和控制的信息。”^⑥可见,从管理会计角度所提出的会计信息问题对于引发“会计信息系统论”学说具有何等重要之影响。

上述表明,“会计信息系统论”的缘起有主观和客观两方面的历史导因。只有把握这一点,才能在研究中不致于曲解它的本意,才能从会计本质内容的内在规定性方面洞察这一论断的历史局限性。

美国会计学家利特尔顿(A·C·Littleton)关于会

计信息方面的论述较之上述英国考察团所写报告要晚几年,他在1953年才指出:“会计是一种特殊门类的信息服务。”^⑦又讲:“会计的显著目的在于对一个企业的经济活动,提供某种有意义的信息。”^⑧1966年在美国会计学会发布的《会计基本理论说明书》中指出:“从本质上讲,会计是一个信息系统。……会计既是一个经营实体一般信息系统的一部分,又是信息概念范畴中的一部分。”^⑨这一提法在70年代已为相当一部分学者所认同,并为大多数会计工作者所接受。1970年,美国公共会计师协会(AICPA,1957年由AIA改为此名)也改变了它在40年代“会计的性质是技术”的提法,而在公报中指出:“会计是一种服务活动,它的职能是提供有关经济事项的定量信息。该信息主要是财务性质的,而且是对经济决策有用的。”^⑩这份公报强调信息服务,并在信息服务与经济决策之间建立了必然之关系。至70年代,由美国学者西德尼·戴维森(Sidny Davidson)主编的《现代会计手册》在序言中指出:“会计是个信息系统——一种用来将一个企业或其他实体的有意义经济信息传达给有关部门的信息系统。”这种观点历经80-90年代,已成为在世界会计界占主要地位的一种论说,其影响之大是史无前例的。

从总的方面考察,“会计信息系统论”较之“管理工具论”、“技术论”的进步在于:一则,它迎合了时代潮流,引入“信息系统”这一科学概念,从人机结合方面突出了会计反映这一功能性作用;二则,它明确并强调了财务会计信息对于公司经营决策的有用性与必要性,并从服务方面突出了财务会计信息在公司经营决策中的作用;此外,这一学派从建立科学的会计信息系统的方面来认定会计方法改革的方位,使现代会计方法体系与电子计算机有机结合起来。然而,必须指出,从根本上讲“会计信息系统论”所强调的依旧是会计的反映职能,所肯定的也依旧是会计的服务性功能作用,即使在确定财务会计信息与决策的关系方面也依旧是从被动方面认定的,而未能体现会计的能动作用,所以,说到底它与“技术论”一样均未跳出“管理工具论”的圈子,仅仅体现为对以往“管理工具论”的进一步发展。美国会计学家利特尔顿在阐明“会计是一种特殊门类的信息服务”这一基本观点的同时,又直言不讳地把现代会计说成是由过去简单的工具发展成为一种复杂的工具”,^⑪这一事实便是反映“会计信息系统论”依然囿于“管理工具论”圈子之内的最典型的例证。

纵观以上从古至今人们对会计职能认识的演进史,以及人们在认定会计职能的同时对会计本质问题的揭示,使人不得不作出这样一个惊人的结论:在众多会计名家及著名会计团体的笔下,会计从来都未曾摆脱过作为“工具”的命运,无论会计环境发生着多么重

大的变化,会计都始终被看作是纯粹服务性的工作,是处于被动状态的行为,从始至终处于作为“工具”的这个社会位置之上。面对这一令人深思,甚至被人熟视无睹的奇怪现象,使人不能不产生一系列的思索:产生这一怪异现象的根本性原因究竟何在?造成这一怪异现象体现在人们思想认识与理论研究方面的误差究竟又出自何处?在会计界是否有一部分人一直处在一种自惭形秽的状态之中,还是生在山中无甲子,不知世上已千年?这些正是下文将试图探索的问题。

二、经济管理学家眼中的会计“庐山真面目”

检索大量有关经济管理的文献,可以同样惊人的发现,那些著名的经济管理学家们从来就不从“工具”的角度来评价会计,他们的观点甚至完全与一些会计学家相背离,以其所论、所云相较量,会计界中“工具论”者便陡然显得黯然失色。

美国著名学者克劳德·小乔治(Claude S·George)在评述考古发现的史前“帐单”时指出:在五千年以前的苏美尔人文化中所发现的世界上某些最早的书面文件,是管理控制实践的证明。同时,他认为那些祭司向所谓的“神”提交的财物保管帐目其本身便是“一种管理控制实践。”^①据此他还断定当时苏美尔人已认识到“进行管理控制的必要。”^②在这方面他与英国著名史前考古学家柴尔德(V·G·Childe)所作结论相同,而柴尔德又进一步强调那些史前“帐单”所体现出来的意义还表现为人类知识上的一次革命,而制作“帐单”的人本身便处在管理的位置之上,他们为“管理日益增长的收入的任务……必须设计出更好的办法来。”^③在经济管理学划期中,经济学家们把第一阶段古代史(公元前3000年到公元1600年)划期的首要标志确定为“通过簿记来掌握和计量个别的社会关系。”^④并明确指出:对于经济管理学来说必须充分评价复式簿记的意义。他们认为:复式簿记与帕乔利关于复式簿记的著作“把商人的私人家政(计)与商人的经济管理分离开来,依据复式簿记使商人的经营管理独立起来。资本主义企业就是这个进程的结果。”^⑤由此可见,经济管理学家与考古学家们一开始便从管理的方位上来评价原始计量记录法与单式簿记,并对复式簿记在管理中的地位与作用予以高度评价。事实上,他们已把簿记工作作为管理工作的一个组成部分来看待。

19世纪下半叶,在人类努力创造条件实现由簿记向会计转化的前期,马克思在《资本论》第二卷(1885年版)^⑥中,以高瞻远瞩之伟大气魄对“簿记”之重要性、本质及其发展规律作出了科学的论断:“过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对过程的控制和观念总结的簿记就越必要。”马克思是

把会计的发展与经济发展这个历史动因紧紧联系在一起加以分析并作出这一科学论断的。一方面,表明社会经济越是向更高阶段发展,生产与市场的关联关系越是紧密,公司内外所体现出来的经济关系越是复杂,会计的地位与作用便越是显得重要;另一方面,则表明会计具有“过程的控制和观念总结”之职能,既反映企业的整个生产经营过程及其结果,将客观经济现象如实显示出来,并作出相应的结论,而又对整个生产经营活动过程发挥控制性功能作用。可见,马克思的这一科学论断与“管理工具论”毫无相涉之处。

从19世纪中叶至20世纪初,在一些跨世纪经济学家的著作中又可以进一步看出他们对会计社会地位与工作地位更切实、更具有针对性的评价。德国著名经济学家马克斯·韦伯(Max Weber)指出:“一个合理的资本主义企业,就是一个附有资本会计制度的企业,也就是根据现代簿记和结算方法来确定它的收益能力的一个机构。”^⑦他还指出:“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供应日常需要的大工业的标准。”^⑧韦伯讲的“现代簿记”即现代会计。他既强调簿记的技术,又强调规定技术操作的标准——会计制度。既说明簿记在确定企业收益中的作用,但又指出这种作用并非仅仅是技术的、服务性的,而是具有重要管理意义的。显然,这是一种公正的评价,是具有时代意义的观点。

与韦伯同时代的法国著名经济学家亨利·法约尔(Henri Fayol)不仅明确把企业的财务与会计区别开来,而且相关联地确定了它们在企业经营管理中的地位与作用。法约尔认为,公司的经营与管理活动是两个不同的概念,经营是由技术活动、营业活动、财务活动、安全活动、会计活动与管理活动六大部分有机组合而成,而其中的管理活动又包括计划、组织、指挥、协调、控制这五大要素。^⑨他还指出:财务活动的基本目标在于资本的筹措与应用,而会计除具有核算功能之外,还直接与管理相关,诸如会计组织、制度,以及成本控制等,它既体现了经营与管理之密切关系,也体现了在公司经营活动中的能动作用。在公司的经营管理工作中,财务及会计与其他活动结合为一体,成为不可分割的部分,是公司的管理行为之一。而这一点却正好在一些会计学者眼里出现了视觉上的误差。

与以上两位学者齐名的是美国经济学家弗雷德里克·泰罗(Frederick Taylor),被誉为“科学管理”的创始人。这位跨世纪的优秀人物在现代公司管理中确立了“现代成本制度”。^⑩并在这一制度中充分体现了“标准成本”、“差异分析”与实行“预算控制”的精神,以及具体进行计量、考核的基本方法。泰罗不仅从工程技术与管理相结合的方位观察管理方面的问题,而且在实践

中认定了进行“预算控制”与“成本控制”的重要性。他将会计纳入公司的管理活动,并开辟了由财务会计扩展到管理会计的通道。在泰罗之后,又有很多工程师在“管理会计”建设方面作出了贡献。1937年出版的由美国管理学家卢瑟·古利克(Luther Gulick)与英国管理学家权威林德尔·厄威克(Lyndall Urwick)合编的《管理科学论文集》,将自法约尔以来的有关管理职能方面的论说加以系统化,提出了著名的“管理七职能论”,即计划、组织、人事、指挥、协调、报告、预算七大职能,在论及“预算”职能时,他们认为,在这一职能中应包括财务计划与会计控制等重要内容,并将会计纳入整个管理活动之中,从管理的角度认定了会计的职能。

最后,本文还要提到的是德国经济学家古腾伯格(E. Gutenberg)在《管理经济学原理》一书中对于财务与会计地位之认定与作用之评价。古氏之作分为三卷,第三卷为《财务论》(1969年版)。论说中把筹资、投资、生产、成本、销售、会计等关键性管理环节有机结合在一起,突出了财务与会计,尤其是成本控制在管理中的地位与作用。他的理论对其后财务与会计理论的发展产生了重要影响。

如此等等,经济管理学家们笔下的会计,在经济世界里显示出一种重要管理能动力,无论它在理论上的位置,还是在实践中的位置都始终与经济管理关联在一起。无论是从那荒远时代去探索会计的历史起点,还是在当今信息经济发展时代考察现代会计的状况及其发展态势,他们都把会计的发展看作是一个完整的历史演进过程,并在此过程中确认会计的发展与经济的发展、管理的发展始终相辅而行的关系,并且随着经济之演进使会计与管理渐自融为一体。可谓识得“庐山真面目”。相比之下,为何在会计职能作用认识与会计本质揭示方面,经济管理学家与一些会计学家之间的差异如此之大,为何在研究结论方面存在天壤之别?在此,试从以下几方面考究其原因:

(一)“不识庐山真面目,只缘身在此山中”

1886年,美国科学管理的先驱亨利·汤(Henry Towne)发表了题为《作为经济学家的工程师》的著名论文,作者指出经济管理与管理工程具有同等的重要性。他认为工程师具有的知识应当扩大到经济管理范围。这一思想认识影响了包括泰罗在内的许多工程师,促使他们把工程技术问题与企业管理问题,乃至会计问题结合起来加以研究,并将研究成果用于解决企业经营中的问题,这既是20世纪初工程师们得以在“管理会计”方面作出突出贡献的主要原因,也是他们能站在全面管理的高度来观察会计,并最终确定会计在公司的管理工作中完全可以发挥能动作用的重要原因。然而,会计学者与会计工作者则往往局限于会计范

围之内来认识会计、研究会计与评价会计。这样,他们更多地看到的或体验到的是会计的服务性作用,从服务方面所认识到的则只是会计的反映职能,从而忽视了会计在公司管理中的能动作用。他们中的很多人不能站在会计与经济管理、科技管理的结合点上居高临下的看待公司管理中的会计问题,自然也不能从全局上来确定会计在公司管理中的地位。同时,至现代社会,在文理渗透、自然科学与社会科学相互融合、相互长入之际,他们中的一些人知识面日益狭窄,观察会计问题的视野已处于近视状态,也就依然沿着传统之路走下去,大体上是就会计而研究会计,以致最终导致不识现代会计“庐山真面目”之结果。

(二)单纯从“会计”词意上或将“会计”作为一种纯技术工作,来认识、研究会计基本职能与揭示会计本质上的失误。

会计是具有一定知识结构与职业道德素质人的工作,尤其是进入近代社会后,在文化素质、专业素质、道德素质,以及在智能方面有着更高要求的管理者的工作。从本质上讲,会计人员本身便是管理者,他们所从事的是管理者的工作。同时,无论在企业中还是在政府部门,会计管理者又归属于一定会计组织部门,并以一定的法律、制度作为他们工作的依据与行使管理权之保障。他们的会计思想受着经济环境、科技环境,以及政治环境的影响,他们的学历、资历与理论、技能又决定着他们的管理能力及其在管理组织中的地位。以上便是考察、研究会计职能,揭示会计本质的依据或出发点。如果忽视其中任何一个方面,把“会计”作为一个名词或一项技术工作来看待,便必然在结论上产生误差。经济管理学家们之所以能识其“庐山真面目”,其重要原因便在于他们总是从经营管理的全过程中,从会计工作与会计组织部门、会计法制、会计理论、会计方法、会计技巧与手段相结合的一体化方位上来认识会计;而会计学者们却总是从会计的核算技术与服务性作用方面,或是从会计工作的方式、方法方面,或是从“会计”词意方面来认识与评价会计,由此便在结论上产生了很大的差异。这种体现在所作结论方面的差异,是全面看问题与片面看问题的区别造成的,在很大程度上是后者只看到了现象,而前者看到了本质。

(三)经济管理学家从会计与科学管理关系的一致性方面看到了会计的特殊性,而会计界的不少人只从形式上看到了会计的技术特性。

从前文所引史实中可见,经济管理学家们从会计的反映职能方面看到了作为技术的会计,而同时又从控制或管理职能方面看到了作为一门科学的会计。会计是科学与技术的结合体,至现代社会及至未来,作为科学的属性方面,它融合了自然科学与社会科学的相

关内容,日益显示出作为一门边缘科学或交叉科学的特征,而作为技术它又将历史上形成的方法、技术体系与现代信息技术密切结合在一起,形成科学的会计信息系统。同时,它又在理论上包容了政治的、经济的、法律的,及系统论、信息论、控制论、决策论等管理理论,以及自然科学中的相关理论,使它又将具有综合性科学的特征。那些会计学者们却一直是从会计的反映职能方面确认其技术性,然后又仅从技术性方面看到其服务作用,最终在服务方面走到尽头,在终点的地方便产生了无法摆脱的“工具”之结论。

1980年,会计学家史蒂夫·洛尔(Steve Lohr)发出感叹:“会计过去从本没有受人尊敬的形象。”^②中国过去的一些同行与他有着一样感觉,在电影、戏剧及不少小说里所见有关会计的人物大都是些不幸的形象。这种看法虽然有失偏颇,但与近年来中国人对会计的看法已大不相同。然而,记忆犹新、阴影犹在,“会计工具论”依然在全世界泛滥成灾,洛尔之哀叹正是他的那些同行们造成的。可以讲,正是这支庞大队伍里的一些人,在不知不觉中有损自己的形象,降低了本职业的威望。当今,在现代会计环境这面巨大的镜子面前,该是我们认清自己形象的时候了。

我们认为,用任何方式表现出来的“工具论”理论都是不能成立的,“会计工具论”应当在世界上退出历史舞台。同时,应当看到,只有消除“工具论”在世界上所造成的不良影响,方能为现代会计正名,方能为现代会计奔向二十一世纪从思想上、理论上扫除障碍。

【注释】①焦循:《孟子正义》卷十。②[日]田杉克等著《比较管理学》第6章。③克朗赫尔姆著《簿记新法》1818年版序言部分。④[日]久野秀男:《英美古典簿记著作发展史研究》。⑤[前苏联]马卡洛夫著《会计核算原理》第1章。⑥[前苏联]马卡洛夫、别洛乌索夫著《会计核算原理》第1章。⑦朱丹等著《领导者的外脑——当代西方思想库》第1章。⑧刘炳炎著《现代会计要义》第1章;陈今池著《西方现代会计理论》第1部分第1章。⑨Leej. Seidler (Editor), Accountants' Handbook, 1981, P1。⑩刘炳炎著《现代会计要义》第1章。⑪⑫R·G·穆尔狄克等著《管理信息系统入门》第1章。⑬董晋炎等译《美国工业企业的会计管理》;费文星著《西方管理会计的产生和发展》。⑭⑮费文星著《西方管理会计的产生和发展》第2章。⑯⑰A·C·利特尔顿著《会计理论结构》第1章。⑱美国会计学会:《会计基本理论说明书》第5章。⑲美国注册会计师协会所属会计准则委员会(APB)第4号公报(1970年)。⑳㉑克劳德·小乔治著《管理思想史》第1章。㉒柴尔德著《远古文化史》第7章。㉓田杉克等著《比较管理学》第5章。㉔马克思于1883年逝世,《资本论》第二卷由恩格斯整理出版。㉕②④马克思·韦伯著《世界经济通史》。㉖法约尔著《一般管理与工业管理》。㉗克劳德·小乔治著《管理思想史》第6章。㉘Steve Lohr, "Good - bye to the Ink - Stained Wreth", Atlantic Monthly, Aug, 1980。

(责任编辑 碧然)

试论

财务管理

国际惯例

中国人民大学 王化成

随着经济改革和对外开放的不断发展,中国财务管理的国际化问题也被提到议事日程上来。从本质上说,中国财务管理的国际化是指在体现中国财务管理特色的同时,改革我国财务管理体系中不适应国际惯例要求的各个方面,尽可能与财务管理的国际惯例相吻合。为此,本文就财务管理国际惯例的有关问题谈个人看法。

一、财务管理国际惯例的概念

惯例(Convention)是在长期实践中形成的人们能普遍接受的习惯作法和通例。国际惯例是指在国际交往中多数国家接受并反复使用的作法和通例。它一般可概括为三个层次:一是联合国和各种国际组织制定的,各国必须遵守的国际准则;二是地域性、局部性的国际协定;三是工业发达国家通常采用的,且为多数国家认可并通行的习惯做法。就财务管理来说,到目前为止,还没有专门的财务管理方面的国际准则;而且专门针对财务管理问题的地域性、局部性的国际协定也很少。财务管理国际惯例主要是指发达国家通常采用的方法。它是在长期的财务管理实践中形成而为多数国家广泛应用的,在国际财务活动中所认可的习惯做法和通例。财务管理的国际惯例与国内财务管理惯例是既有区别又有联系的。国内财务管理惯例是指在一国范围内通常采用的,并为本国广大财务人员所认可的习惯做法和通例。一国财务管理惯例,可能是财务管理的国际惯例,也可能不是国际惯例,但大多数财务管理国际惯例,都是在一国财务管理惯例基础上形成的。例如,公司发行股票采用财务公开制度,最初是在美国实行的,后来,其他国家发现这对保护投资人利益,顺利