

百年回顾：本世纪我国会计界 三次学术争论之一

谢万健

20世纪是我国会计真正得到大发展的时代。回首百年,从世纪初叶引进复式记账法开始,我国会计界就一系列问题展开过若干次讨论,涌现出一大批杰出的会计人物。各个时期的讨论对我国会计理论和实践的发展产生了重大的影响。在这若干次讨论中,笔者认为规模较大,影响较深,具有代表性的争论或交锋有三次,分别在本篇和以后的两篇文章中加以叙述。

第一次争论：“西化”与“改良”之争

一、背景

19世纪末20世纪初,随着帝国主义列强的蜂拥而至,在中国延续了几千年的封建统治终于走向尾声。民族资本的兴起,动摇了以“农”为本的封建经济的根基。

应迅速发展的工商业的需要,西方先进的会计技术和方法首先在外人开办的银行、公司、洋行以及被帝国主义控制的我国海关、铁路和邮政部门得到应用。长期担任驻外使节,后随张之洞在湖北创办过实业的清末学者蔡锡勇编撰、其子修订的《连环账谱》于1905年公开出版,该书是我国第一本介绍西方簿记的书,它的出版“为中国之有会计学术著作破了天荒”。1907年,谢霖和孟森在日本联合推出了《银行簿记学》,这是我国第二本介绍西方簿记的书,它较成功地把复式记账的理论和方法引入我国。至此,卢卡·巴其阿勒的复式簿记思想在问世400多年后,终于敲开了中国的大门。

继上述两部著作后的20多年内,一批受西方经济思想影响较深的学者纷纷发表译著、专著,极力推崇西方会计思想,主张在我国应用借贷记账法。而当时,古老的中式簿记仍在国内公务、公营和民间流传,有一定的市场。借贷记账法的科学性是不言而喻的。面对中式簿记存在的账目不清、科目不明、结算报表不清和记账不便等弊端,是顺应世界潮流,摈弃中式簿记推行新法,还是借鉴西式簿记的优点,对传统中式簿记进行改造,以适应旧式职员和传统习惯,在我国兴起了一场影响深远的“西化”与“改良”之争。到30年代,争论的规

模和程度达到了前所未有的地步。

二、代表人物

“西化”和“改良”分别代表了当时我国会计界两个学术派别的主要思想。“西化派”的代表人物是著名会计学家、教育家潘序伦先生,“改良派”的代表人物是另一位著名会计学家、曾任全国政协委员的徐永祚先生。

潘序伦(1893—1985),江苏宜兴人,1921年毕业于上海圣约翰大学,同年留学美国,先后获得哈佛大学企业管理硕士学位和哥伦比亚大学经济学博士学位,回国后在国立暨南大学、上海商科大学等校任教,一度出任国民政府官员,是我国较早熟悉西方会计的权威学者。1927年,潘先生创办“潘序伦会计师事务所”(后改名为“立信会计师事务所”),为了宣传推广西式簿记,他除了鼓励在会计实务中应用借贷记账法外,还积极出版专著、译著,参与学术讨论,同时还举办立信会计教育培养实务人才。他从事会计工作60多年,其思想涉及现代会计、审计等多个领域,有很深的造诣。他几经挫折而不挠,由他开创的“三位一体”(事务所、学校、图书出版)的立信会计事业,在我国会计界产生了深刻的影响。

徐永祚(1891—1959),浙江海宁人,毕业于上海神州大学经济系,先后在神州大学、复旦大学、上海商学院、光华大学等校任教。1921年在上海创办“徐永祚会计师事务所”,先后任《银行周报》和《会计杂志》主编。早在1918年,他就提出了改良中式簿记的意见,引起工商界、会计界和政府部门的注意,并于1933年编辑了《改良中式簿记概说》一书。他曾多次奔走沪宁各地演讲,宣传推广改良中式簿记思想,为企业、银行和政府部门设计会计制度。他的改良中式簿记思想在中国会计史上具有一定的地位。

三、争论的主要问题

这次争论主要围绕改良中式簿记的一些原则问题而展开。

关于记账方法,“改良派”认为,收付和借贷仅仅是见解不同,无实质性区别。收付记账法的记账规则是

有收有付,收付相等,实质上等同于西式簿记。以“收”“付”作为记账符号符合国人的习惯,且改良中式簿记以现金收付为记账基础,突出了现金是最可宝贵之物,中西两者可以同等对待,长期共存。“西化派”并不否认改良派的成果,但指出,改良后的中式簿记,达不到西式簿记那样科学完善的程度,改良是一种短期行为。从长远来看,排斥借贷理论,另立一种收付理论是不正确的。且以现金为记账基础,对于非现金或转账交易的处理以及现金反方向过账,既无理论依据,实际上也令人费解,它比借贷要复杂得多。因而,收付记账法不是一种科学的簿记方法,应予废弃。

关于四柱结算法,“改良派”认为,四柱结算法是中国历史对会计的一大贡献,其“效用之大,罕与伦比,西式簿记尚未有此结算法”。改良四柱结算法与西式试算表,在检查会计记录以及计算方面有无错误时作用是完全一致的,且“四柱结算法可以表现一个期间收付数额进行比较的经过和结果”,比仅反映一个期间借贷结果的试算表要优越。认为“不仅中式簿记有采用之必要,西式簿记亦有仿行之价值”。“西化派”认为,改良后的四柱结算法实际上是试算表的变形,改良派过分夸大了它的作用,且改良四柱结算法统辖的总分类账中不设现金账户,是不完整的。

关于账簿,“改良派”认为西式簿记中合理有效的东西可以借鉴到中式簿记中,把中式账目进行适当的分类,给账簿规定格式,可以根据业务性质和繁简确定账簿组织形式,通过改良,保存中国旧的簿记格式,把单式簿记改造成符合中国人习惯的复式簿记。指出中式簿记不能废,也废不了。“西化派”认为,旧式簿记直写不便于多栏式登记,也不方便合计和过账,改良簿记对账簿的分割不胜其烦,不符合“经济”原则,易重复,不便查阅,且交易难以在账簿中得到整体表现。主张废除中式簿记,实行借贷会计。

四、影响

两派学术之争持续了相当长的时间。后来南京国民党政府财政部在“统一会计制度”中,既采用了借贷记账法,又承认改良了的中式簿记,并在商业学校课程中专门作了阐述,这场争论才告平息。

参与这场争论的都是当时赫赫有名的专家学者,双方均采取了友好坦诚的态度,互相尊重,各自都从学术上肯定对方的优点,阐述自己的立场。“改良派”立足于记账主体,因人而改,符合当时的国情。徐永祚先生及其追随者努力促成了改良方案在小型和私营企业的实施。徐氏《改良中式簿记概说》成为“中式簿记历史上留下的唯一具有学术价值的著作”。“西化派”着眼于记账的客体,从加强企业管理角度出发,采用科学的记账方法来处理经济业务,得到了许多工商企业的赞同。

解放后双方关于记账方法的争论又被学者重新提起,成为第二次学术争论的主题之一,到80年代才有定论。今天,我国会计理论与实务已经走上与国际惯例接轨的道路,国际协调是各国会计努力的方向。潘序伦先生三四十年代的预言“簿记这一经济管理的工具,必然要走世界共同一致的道路,中国不可能用独异的方法”得到了应验。由于他对中国会计事业的非凡贡献,潘序伦先生被后人尊称为“中国会计之父”。

这场争论是本世纪第一次,也是我国会计史上第一次争论,它开中国会计学术争论之先河,从此,中国开始了会计领域的理论研究和探讨,并逐步取得显著的成果。

主要参考文献:

- 1.《中华会计思想宝库》,杨时展主编,中国财政经济出版社1993年版;
- 2.《中国近代会计审计史》,赵友良著,上海财经大学出版社1996年10月版;
- 3.《会计发展史纲要》,郭道扬著,中央广播电视大学出版社1984年12月版;
- 4.《金融、税收、财会之最》,郭洁等主编,东北财经大学出版社1997年10月版。

(作者单位:江苏省淮阴工专交通分部)

责任编辑 周文荣

意见与建议

教育费附加从“渗漏”到“溃口”的现象应引起重视

杨广强 李玉娜 杨春青

征收教育费附加是国家扩大地方教育经费来源,加快发展地方教育事业的一项重要措施。自1994年以来,教育费附加一律按“增值税、消费税、营业税”3%的比例征收,分别与“三税”同时缴纳。但由于是非主体税种,有关机构对教育费附加重视不够,由此形成了“渗漏、管涌、溃口”诸现象。

首先,是征收环节的“渗漏”现象。有些地方自教育费附加开征以来,从未做到足额征收。据有关信息通报,目前全国的实征数只占到应征数的50%左右。其次,是管理环节的“管涌”现象。税务机关征收的教育费附加经国库上缴财政机关后,在那些地方财力有限、财政缺口较大的地区,教育费附加常被挤占、挪用、截留,甚至被抵顶预算内拨款。最后,是使用环节的“溃口”现象。我国的财政体制是由财政部门将教育经费拨给教育主管机构,再由主管机构拨给下属学校。在拨付使用过程中,某些教育主管机构也瞄准了教育费附加,挤占、挪用、截留,层层扒皮,致使落实到学校的经费所剩无几。

为了解决以上问题,笔者认为应采取以下对策:一是要统一和提高各相关部门领导的思想认识,确保教育费附加依法计征。二是建议国家在整顿税种的大形势下,将教育费附加改为独立“税种”,在科学设定税基、税率的前提下,确保其征收更加稳定和规范。三是要加强对教育费附加的管理和监督审计,在确保其不被截留、挪用的情况下努力提高其使用效益。

责任编辑 周文荣