

# 程门三雪 师恩难忘

——追忆著名会计大师杨时展教授

张龙平 庄丹

我国著名会计思想家、教育家、中南财经大学博士生导师杨时展教授已西去数月，我们作为先生的弟子，自觉这些年无论是做人，抑或是做学问，均受益匪浅，总想写点东西以纪念先生，但悲恸之情总让我们难以提笔。前日再次捧读先生扛鼎之作——《杨时展论文集》，封面上先生熟悉的微笑将我们的思绪带到了并不遥远的从前……

## 先生的足迹

杨先生1913年11月生于浙江宁波，祖籍衢州，1936年夏毕业于南京中央政治学校大学部财政系会计专业，留校任助教。同年秋，参加高等文官（会计审计人员类）考试，以榜眼之优异成绩，分至国民政府主计处会计局工作。1937年调浙江省财政厅会计室，1938年任浙江省财政厅会计主任。1944年他在任了一个时期的浙江省会计处专员室主任后，于1945年春应国立英士大学之聘，任该校教授，兼任会计专修科主任。1946年改任英士大学经济系教授。1948年冬，他因参加过1947年的反内战、反饥饿、反迫害大游行而被解聘。是年冬，应广西大学之聘，任该校会计银行系教授。

1953年，全国院系调整，杨先生任中南财经学院教授；1957年，被错划为“右派”，1979年，平反恢复工作，任中南财经大学教授。1988年，经国务院批准，任中南财经大学会计学博士研究生导师，并兼任国内多所大学教授。

先生是著名的会计思想家、教育家，历任中国会计学会常务理事、顾问，中国审计学会常务理事，湖北省会计学会副会长，湖北省审计学会副会长，湖北省注册会计师协会顾问；武汉市政协副主席、民革主委；武汉市知识分子联谊会名誉会长。他还是美国会计学会(AAA)、国际内部审计师协会(IIA)、国际会计研究生教育协会(IAARE)成员。先生学识渊博，盛名远扬，中外多种名人录载有其名。



## 会计思想史上珍贵的遗产

先生治学严谨，创新求实，在财务会计、管理会计、审计以及会计审计思想和史学等领域均造诣精深，著述丰富。先生的理论体系为国际会计界公认，在学术界享有极高声誉，囿于篇幅，此处只介绍其概貌：

### (一) 受托责任学说

先生对会计上的一些根本问题的看法，如对会计的本质、国家审计体制、经济效益、中国会计的现代化、中国会计的未来等问题的研究，都是从受托责任(Accountability)出发的，由此构成先生独树一帜的受托责任学说。要理解先生的学术思想，首先就应该理解他的受托责任学说。

对于受托责任学说的主要内容，先生指出：任何个人和单位，接受了委托人的资源、资金，具有代他保管和运用这些资金和资源的权利，就应对委托人负起下列责任：以最大的忠诚，最使委托人满意的方式，运用这些受托的资金和资源，完成委托人的托付，向他们报告，请求解除责任。这种责任是因受托而引起的，就叫受托责任。先生从他的受托责任学说出发，把会计和审计都看作是对受托责任加以认定和客观重认定的量具。会计、审计工作搞不搞得好，不完全在于会计审计的制度法令是否健全和会计审计工作人员水平的高

下,还在于受托责任意识。受托意识强,会计审计工作一定搞得不好,受托意识差,则会计、审计工作一定搞不好。

## (二) 会计的本质

目前,西方对“会计”一词比较通行的定义,一种是40年代由当时的美国会计师协会提出的,认为会计是一种将具有或部分具有财务性质的交易和事项,以一种有意义的方式方法和货币名目,加以记录、分类、汇总并解释其结果的技术。另一种是60年代由美国会计学会提出的,认为会计是一种识别、计量和传播信息,使信息的使用者能得以有根据地判断和决策的过程。先生认为这两个定义,大体上只解决“会计”干什么的问题,而未回答“会计”是什么的问题。美国会计学会1966年提出了会计是一个信息系统的观点,这一观点以后为会计学者所广泛接受。先生认为这一定义谈的确是会计的本质,但没有谈到点子上。

先生认为,会计这一概念是和计量密切结合在一起的,会计的作用是计量。但现代会计与传统会计不一样,作用也不同。传统会计只是客观地描述事实,被动地受制于会计事项。现代会计强调了人们按照客观规律,主动地支配或控制会计事项的发生。现代会计和传统会计的区别,正在于是否有这些自觉的控制作用。

先生认为,会计的原本目的在于控制企业的经济活动,完成企业的受托责任。先生常言道“天下未乱计先乱,天下欲治计乃治”说的就是这个道理。将会计与受托责任联系在一起,并认定会计从来就是和受托责任密不可分的,是先生会计学中特别值得注意的一点。基于上述理论,先生提出了会计的新的定义:

“现代会计是一个以认定受托责任为目的,以决策为手段,对一个实体的经济事项按货币计量及公认原则与标准,进行分类、记录、汇总、传达的控制系统。”

## (三) 国家审计体制

先生历来认为,受托责任是一切审计工作的出发点,审计因受托责任的发生而发生,因受托责任的发展而发展。在现代,各级政府及其公职人员的受托责任一般包括如下内容:(1)负责以最大善意,遵照法律手续,进行因执行任务而发生的财政和财务资源上的一切收支,登记帐目,按期据实报告;(2)负责以最经济、最有效的办法使用管理上项资源;(3)负责使前项资源的使用最大限度地达到预期目的。

国家审计机关是国家专门设置的一个独立于责任人并在一定程度上甚至独立于委托人的负责验证的

机关,国家审计的基本过程就是对责任人完成受托责任的验证过程。对责任人的财政、财务行为,凭借确实可信的证据,判定其是否以最大善意做到了符合人民意志,就是现代国家审计的基本任务。

基于上述认识,先生明确认为:我国的国家审计体制应向独立于责任人,向着取信于民、听审于民的方向发展。

## (四) 中国会计的现代化

先生认为,中国会计的现代化,只能顺从于一个唯一的目的,即发展中国的社会主义生产力。中国会计的现代化要以受托责任学说为理论依据,抓好三个层次的问题:第一个层次是树立受托责任意识,强化各个会计实体及其责任人的受托责任感;第二个层次是要以受托责任学说为理论,正确理解“会计是什么”的问题,也就是会计对象的问题;第三个层次是会计方法的现代化。

基于中国会计的现状,在先生看来,中国会计的现代化,首先要从财务会的现代化做起,使财务会分别通过三个阶段而现代化起来:

第一,帐证相符阶段。簿记工作的目的要求帐和单据完全相符,要求帐完全反映受托责任。

第二,帐实相符阶段。会计工作要求在帐证相符的基础上,做到帐实相符,使会计报表具有可信性。

第三,帐计相符阶段。控制在现代会计中具有特别重要的意义,通过会计控制,数字可以完全听凭会计信息的支配,可以使受托责任的完成过程和结果与计划相符或相一致,这就是帐计相符。

先生十分强调会计工作的主观能动作用,认为中国会计现代化的最后落脚点是实现会计对全盘经济活动的控制。

## (五) 经济效益

怎样通过会计工作来提高经济效益,是先生从1952年发表《成本会计的任务》论文起就一直注意研究的课题。

会计如何提高经济效益?先生认为:受托责任人(在企业则为企业家)的受托责任意识是提高经济效益的关键。现代会计一开始就将受托责任的完成情况和企业责任人的利害密切结合起来,从而迫使责任人非提高经济效益不可。在现代经济生活中,经济效益目标的确立靠会计;经济效益的计量靠会计;经济效益的认定、重认定靠会计;根据经济效益来决策靠会计;根据经济效益按劳付酬、合理分配社会资源靠会计。提高经济效益,可以有千计万计,而关键却在于会计这一计。

### (六)中国会计向何处去

中国会计发展的道路问题,是先生会计思想中又一个值得注意的方面。先生把解放以来中国会计发展的历史分为四个阶段:1949—1958年是学习苏联的时期;1959—1978年是破除迷信的时期;1979—1992年是建立中国特色的会计体系时期;1993年后是向国际会计惯例靠拢的时期。四个时期走了四条道路,自1992年6月王丙乾同志提出不再提“建立中国特色的会计体系”,而改提“建立适应并服务于社会主义市场经济的会计体系”起,使中国会计开始摆脱“左”的干扰,走上一条健康发展同时必然促进中国社会生产力加速发展的道路。这是中国会计思想解放上的一个重大胜利。



严师慈父意 高风亮节人

先生毕生奉献于中国的会计事业和教育事业,历任国立大学教授53年,对学生言传身教、循循善诱,既严格要求,又爱护有加,为我国培养了大批优秀人才。而尤其令人难忘的是其精神风范。先生为帮助贫困学生完成学业,节衣缩食,慷慨捐资10万元,在中南财经大学设立“勤诚助学金”,此举感人至深,传为美谈。而先生对己之节俭,于我们看来已是无以复加。先生的餐桌上鲜有丰盛的饭菜;先生数次赴台湾讲学所着西服只是花80元钱买布去做的;先生足下之履乃师母花50元钱在小商品市场上买的,而这身行头每每在重大场合用及。先生一向严以律己,克己奉公。先生因事外出从来不派公车,每每都是以80高龄之身与学生们同挤公共汽车。包括最后一次住院前的检查,往返一个多小时,先生仍然忍巨痛坚持挤公共汽车。甚至先生病重住院期间,在吃不下饭的情况下,仍坚持不让医生注射贵重的进口药剂,以免“浪费”。先生无私奉献的思想境界,给我们留下了一笔极其宝贵的精神财富。

### 拳拳报国心 悠悠两岸情

先生一生关心国是,爱国忧民。1947年,就参加了中国共产党领导的反内战、反饥饿、反迫害运动,虽

遭解职而不悔。解放后先生在政协和国民党革命委员会任职期间,切实加强民主党派自身建设,团结和带领民主党派成员,积极履行职能,为武汉市的改革开放、经济建设和社会稳定,做出了贡献。先生提出的许多意见和建议,受到了武汉市委、市政府高度重视,被尊称为共产党的诤友。在临去世的前几年,先生又以80高龄,以其全副精力,不知疲倦地往来于海峡两岸,为推动海峡两岸的学术交流和祖国和平统一大业倾注了最后的心血。

### 世存风范 清名长流

如今我们再次拜读先生的著作,不知不觉间先生的音容笑貌又浮现在我们眼前,还是那身蓝布中式棉袄,依旧戴那副眼镜,语音仍然抑扬顿挫……耳畔又响起了先生常讲的那段话:“我和所有知识分子一样,关心自己的人格、道德和价值。人生到底怎样来度过才算有价值?会计上,资不抵债要破产,我想人的一生中,如果奉献不抵享受,恐怕也只能算是一个破了产的没有价值的人,一个道德上有问题的人,一个人格不高尚的人。这个想法经常会使我想起我国古代知识分子在出、处、辞、受四个字上那种十分严肃、守身如玉的功夫,并在这一个问题上保持一种我并不能做到的比较不苟的态度。”

先生一生襟怀坦白、刚正不阿,严以律己、德行高尚,只讲奉献、不计索取,为我国的会计教育事业以及统一战线工作鞠躬尽瘁、死而后已,真正实践了他所说的,做一个对国家、对人民有价值的人,一个高尚的人。

先生安息吧。您虽然去了,但您的思想,您的精神,您的风骨却永远活在我们心中!

责任编辑 秦中良

