

中国会计学构建的近代探索

——基于 20 世纪 30 年代改良与改革中国会计之争的考察

李 艳¹, 张 申², 程 霖^{1,3}

(1. 上海财经大学 经济学院, 上海 200433; 2. 上海社会科学院 经济研究所, 上海 200020;
3. 上海财经大学 中国经济思想发展研究院, 上海 200433)

摘 要:20 世纪 30 年代改良与改革中国会计之争, 不仅是中国会计思想史上的一个重要片段, 而且是近代构建中国会计学的探索的一个生动案例。文章立足于中国会计学构建的视角, 对该争论予以重新审视, 研究发现: (1) 该争论的发生具有必然性, 其源于近代中国经济转型的现实需要、西方会计学的传播示范以及中国传统会计思想无法适应发展的综合作用, 而这也正是中国会计学构建的动因所在。(2) 该争论积极寻求中国会计学发展之路, 讨论涉及中国会计学的理论来源、基本原则和理论体系, 且理论体系包含了理论假设、基础理论、账簿组织法、账户检验法等, 要素较为齐全, 各自逻辑也较为自洽, 可谓在体系化学理化层面进行了积极尝试。(3) 该争论呈现出了中国传统会计思想现代化和西方会计学中国化两条构建路径的并行局面, 虽未成定论, 但两派均致力于服务中国, 不仅促使学者更进一步认识了中国传统会计思想、西方会计学 and 近代中国会计实务, 也为 20 世纪 30 年代后期至 40 年代出现的具有更强理论自觉的中国会计学探索提供了直接素材。该争论对当前中国会计学探索的启示在于, 应从中国历史方位中把握中国会计学构建, 应重视对已有创新成果的提炼总结, 应始终立足中国本土, 融合贯通古今中外已有的会计理论。

关键词: 中国会计学; 改良中式簿记; 中国经济学; 近代探索

中图分类号: F092 **文献标识码:** A **文章编号:** 1001-9952(2024)05-0034-15

DOI: 10.16538/j.cnki.jfe.20240220.201

一、引 言

会计作为一种核算和监督经济交易或事项的管理活动,^①在中国具有悠久历史。近代以来, 受中国经济社会剧变及外来思想冲击的影响, 中国传统会计思想如同中国传统经济思想一样, 也开始了从传统到现代的转型。^②在近代中国会计思想转型的过程中, 20 世纪 30 年代发生的改良与改革中国会计之争可谓重要事件。彼时中国尤其是上海已产生了大量新式企业, 传统的中式簿记不能满足经营需要。在少数大型企业已采用由西方引进的新式簿记的同时, 广大中小型

收稿日期: 2023-08-11

基金项目: 国家社会科学基金重大项目(17ZDA034); 上海财经大学研究生创新基金资助项目(CXJJ-2022-333); 上海社会科学院招标课题“近代以来中国财政学构建的探索研究”。

作者简介: 李 艳(1989-), 女, 河南周口人, 上海财经大学经济学院博士生;

张 申(1987-)(通讯作者), 女, 黑龙江哈尔滨人, 上海社会科学院经济研究所副研究员;

程 霖(1963-), 男, 湖北罗田人, 上海财经大学经济学院/中国经济思想发展研究院教授, 博士生导师。

^① 参见大辞海(www.dacihai.com.cn)。

^② 参见程霖、陈旭东、张申:《从传统到现代: 近代以来中国经济思想的变迁路径》,《经济思想史学刊》, 2023 年第 1 期。

企业却因其应用的高成本、理论的高难度而只能固守传统中式簿记。^①因此，会计学家徐永祚（1891—1959年）以徐永祚会计师事务所为阵地，兼顾中式簿记历史之悠久、记账方法之易懂的便利与西式簿记的部分优点，提出“改良中式簿记”，于1933年出版《改良中式簿记概说》，后又于1934年1月1日在《会计杂志》上刊登改良中式簿记专号。与此同时，被誉为“中国现代会计之父”的潘序伦（1893—1985年）坚持推行新式簿记，^②于1934年以《为讨论“改良中式簿记”致徐永祚君书》一文，揭开了改良与改革中国会计之争的序幕，后又于1935年主编出版《“改良中式簿记”之讨论》，引得不少学者参与其中。该争论虽持续时间不久，但观点碰撞激烈。从内容上看，这一争论是近代中国企业财务会计方法的选择；但从实质上看，这一争论更是寻求中国会计科学发展方向、探索适应于中国需要的会计学的积极尝试。因此，从理论自觉视角来看，改良与改革中国会计之争意味着中国会计学构建已开始探索之路。

2016年5月17日，习近平总书记作出“加快构建中国特色哲学社会科学”的重要指示，^③作为哲学社会科学的分支，中国会计学的构建问题也受到了学界关注。早在20世纪80年代，中国会计学会成立，即将发展目标确立为构建具有中国特色的会计理论与方法体系。^④此后多年来，学界也在中国特色会计理论体系、研究方法、中国特色专门会计学等方面积累了一定的研究成果。^⑤可见，构建中国会计学不仅是中国哲学社会科学发展的时代诉求，也是会计学学科演进的自我取向。而从中国会计学构建的历史经验中汲取有益成分，无疑应成为当前加快构建具有中国特色的会计理论与方法体系的一项必不可少的工作。

本文以20世纪30年代改良与改革中国会计之争作为考察中国会计学构建的近代探索的一个案例，主要原因在于：一方面，此过程蕴含了中国会计学构建的理论自觉与积极尝试。已有观点认识到，该争论“是我国老一辈会计学家、学者为振兴中国实业，改进中国会计的落后状况而作出的重要努力，也是我国会计学术初步取得进展的主要标志”。^⑥特别有观点指出，徐永祚在争论中表现出的“建立中国式会计模式的探索精神，与80年代‘建立有中国特色的社会主义会计理论方法体系’有异曲同工之妙”。^⑦但这些观点未对此展开深入论证。另一方面，鲜有学者从中国会计学构建视角来挖掘改良与改革中国会计之争的学术价值。已有文献主要分为两类：一是侧重对事件本身进行还原。如有研究在梳理两派代表人物的生平和会计事业后，简要展现了争论始末；^⑧有研究分别介绍了徐永祚对会计改良以及潘序伦对会计改革的贡献，并将此次争论称为“中国会计的革新运动”；^⑨还有研究围绕“中式簿记的存废问题”，对争论主要内容进行了回顾。^⑩二是对争论中的人物进行会计思想研究。有研究对改革与改良派代表人物的思想内容进行了探析，肯定了其对当时经济活动、会计实践及会计理论发展的积极影响，也揭示了它们

① 参见胡寄窗：《中国近代经济思想史大纲》，中国社会科学出版社1984年版，第469—470页。

② 参见曹继军、颜维琦：《中国现代会计之父》，《光明日报》，2013年9月12日，第13版。

③ 参见习近平：《在哲学社会科学工作座谈会上的讲话》，《人民日报》，2016年5月19日，第02版。

④ 参见《发刊词》，《会计研究》，1980年第1期。

⑤ 2000年前后，有研究对中国特色会计理论体系与中国特色会计理论研究方法体系进行了探索（如吴水澎：《论中国特色会计理论的研究方法》，《财会月刊》，1998年第9期；劳秦汉：《论具有中国特色的会计理论—方法体系的基本构架》，《财会通讯》，2000年第4期），而后中国专门会计理论体系与方法也逐步成为了研究对象，如中国环境会计、中国特色政府会计、中国管理会计等。

⑥ 引自郭道扬：《中国会计史稿》（下），中国财政经济出版社1982年版，第518—519页。

⑦ 参见陈元芳：《中国会计名家传略》，立信会计出版社2013年版，第416页。

⑧ 参见陈湧冷：《我国会计史上改革与改良之争》，《中国农业会计》，1996年第11期。

⑨ 参见郭道扬：《中国会计史稿》（下），中国财政经济出版社1982年版，第501—520页。

⑩ 参见赵友良：《论近代中国的会计学术思想和会计学派的形成》，《立信学刊》，1996年第3期。

存在的历史局限性。^①由此可见,已有文献在提供了重要史料基础与有限分析的同时,尚未着眼于近代中国经济社会与经济思想双重转型背景下中国传统会计思想现代化以及西方会计学中国化交汇与融合这一内在逻辑,从构建中国会计学探索的高度对此次争论予以深入考察和更进一步的评价,这也就为本文的研究提供了可能。

正式开展研究前,有必要明确“中国会计学”的概念。客观而言,中国会计学至今仍处于探索过程中,尚未形成清晰的概念。本文试图从以下三个方面对其进行尝试性探讨:(1)参考和综合当代中国学者对“会计学”的界定,将中国学者所理解的“会计学”界定为,通过研究和运用财务成本资料,实现最优经济效益的一门应用社会科学。^②(2)近代以来中国会计思想转型以中国经济思想转型为背景,故可参考同样产生于此过程中的中国经济学的概念界定成果。如有研究在综合已有观点基础上提出了“中国经济学”的概念。^③(3)中国会计学自近代开始了探索,已有学者对该概念进行了讨论,可将其加以整理。例如,20世纪20年代有观点认为,“採西式簿藉之原理,补原有帐式之缺略,冶新旧於一炉,为根本之改革,成兹一书,名曰中国复式簿记”。^④20世纪40年代有学者主张采用中式簿记之原理,西式簿记之格式与手续,混合成一种新式簿记方法,称之为“新中式簿记法”。^⑤新中国成立之初,章乃器指出,汲取外国精华主要是参考国外的账簿组织方法,结合中国原有的收付记账法,由此可形成一套“新的属于我们自己的记账方法”。^⑥20世纪80年代以来,构建具有中国特色会计学的提法陆续出现。有观点认为,建设具有中国特色的会计学要立足中国实际情况,不能照搬国外会计理论与方法,要采取认真的态度对西方会计的理论与方法进行学习、选择和运用。^⑦党的二十大以来,中国会计学会作为全国性学术团体之一,明确指出第九届理事会工作重点之一就是“从中国经济建设的特殊实践和会计学科专业发展的基本规律出发,从根本上构建基础性、原创性、开拓性的中国特色会计理论”。^⑧上述观点尽管表述不一,但也提炼了一些共同特征。因此本文认为,中国会计学主要是指中国学者从中国国情出发,汲取中国传统会计思想中的有益成分,批判吸收各种已有会计理论,通过创新而建立的一套能够客观反映企业经营情况、科学管理经济交易以及服务于中国现代化建设的理论体系。虽然这样一套理论体系还处于建设过程之中,但这种努力已长期存在,构成了可供汲取历史经验的重要研究对象。

为此,本文将基于中国会计学构建的视野,重新审视20世纪30年代的改良与改革中国会计之争,以此折射中国会计学探索在近代形成发展的原因、轨迹和成效。研究发现:(1)近代中国经济转型和新式企业兴起所产生的现实需要、西方会计学的传播和应用困难,以及中国传统会计思想无法适应发展的落差,致使两派学者因选择不同探索路径而争论,而这也是中国会计学构建的动因所在。且该争论既有中外思想的选择与融合,也有古今思想的交汇与碰撞,更有理论、实践的兼顾与联通,使其显示出近代以来中国经济思想转型的典型特征。^⑨(2)该争论涉

① 参见宋丽智:《民国会计思想研究》,武汉大学出版社2009年版,第153-208页。

② 参见葛家澍:《会计的基本概念》,经济科学出版社1986年版,第140-141页;娄尔行:《基础会计》,上海财经大学出版社2002年版,第13页。

③ 分别参见程霖、张中、陈旭东:《中国经济学的探索:一个历史考察》,《经济研究》,2020年第9期;《学习贯彻“5·17讲话”精神、构建中国特色经济学笔谈》,《经济研究》,2017年第5期;张军、洪永淼、郭庆旺等:《构建中国经济学笔谈》,《经济学动态》,2020年第7期。

④ 引自谪仙后裔编:《中国复式簿记》,中国簿记研究社1922年版,弁言。

⑤ 参见孙乐先:《中式簿记学》,立生出版社1945年版,自序。

⑥ 参见章乃器:《应用自己的簿记原理记账》,《大公报》(上海),1950年1月29日。

⑦ 参见于玉林:《高级会计学教程》,辽宁人民出版社1994年版,第49-50页。

⑧ 引自刘光忠:《中国会计学会第八届理事会工作报告》,《会计研究》,2023年第6期。

⑨ 参见程霖、张中、陈旭东:《中国经济学的探索:一个历史考察》,《经济研究》,2020年第9期。

及中国会计学构建的理论来源、基本原则和理论体系,且理论体系包含了理论假设、基础理论、账簿组织法、账户检验法等,不仅要素较为齐全,而且各自都形成了较为自洽的逻辑。只是前者更看重推广的可行性而侧重中国传统会计思想现代化的路径,后者更看重理论的先进性而侧重西方会计学中国化的路径。(3)虽然该争论最终未成定论,但两派均致力于深耕中国会计理论与服务中国会计实践,不仅促使学界更进一步认识了中国传统会计思想、西方会计学和近代中国企业财务管理情况,也为20世纪30年代后期至40年代出现的具有更强理论自觉的中国会计学探索提供了直接素材。

二、争论缘起:近代中国会计学构建探索的动力来源

20世纪30年代改良与改革中国会计之争的产生具有深刻原因。直接原因是彼时中国经济环境下的新式企业缺乏适合的财务管理方法;根本原因则是中国传统会计思想源远流长,在近代转型背景下却与经济发展不相适应,而西方会计学在产生一定积极作用的同时也不能充分满足中国需要。所以形成了探索适应于中国的会计学,即构建中国会计学的动力。

(一)近代西方会计学的形成发展

19世纪末20世纪初,美国还处于学习和引进欧洲会计理论和实务的阶段。但20世纪后,美国经济迅速发展,会计教育发达及会计人才激增促进了兼具实践经验和会计理论研究基础的权威性会计团体的涌现。同时,经济学的研究也被引入到会计学。以上因素共同推动了美国现代会计理论的发展,“美国会计学泰斗”亨利·兰德·哈特菲尔德(Henry Rand Hatfield)的《现代会计学:原理与问题》(*Modern Accounting: Its Principles and Problems*, 1909)是该时期最具代表性的著作之一。它不仅奠定了美国现代会计理论的基础,而且使得人们对于不同国家的会计账务处理规则之异同有了宏观上的理解和把握。^①此外,“美国现代会计理论之父”^②佩顿(William Andrew Paton)的《会计理论:兼论公司会计的一些特殊问题》(*Accounting Theory-with Special Reference to the Corporate Enterprise*, 1922)也有突出贡献:一方面,佩顿将原来视所有内容均为所有者权益的资产负债表,分为“资产”和“权益”两部分,更好地反映了企业财务运行与关系的真实情况;另一方面,佩顿直接讨论了会计理论体系建立的概念、原则、假设基础等,^③将会计理论作为独立于会计实务的一套学说进行研究,被评价为“一个里程碑式的实践”。^④

(二)近代中国新式企业兴起与传统会计思想的发展不足

经济越发展,会计越重要。19世纪中后期至20世纪中期,中国已创办了数量可观的新式企业,其中官办企业约有320家,民办企业约有3498家,共计3818家。^⑤所谓新式企业,在组织形式上大多采取公司制形式,在管理制度上大多实行决策与管理分离和分级管理的制度,与旧式企业的一个显著区别是商业资本的来源及其对企业经营的影响。^⑥更重要的是,一些采用公司制的新式企业实行所有权与经营权分离,不同于独资或合伙制企业,对“新式”会计理论形成极大需求。

反观中国的传统会计思想,其在世界会计思想发展史上曾盛极一时。美国著名会计思想史

① 参见(美)亨利·兰德·哈特菲尔德著,舒利敏等译:《现代会计学:原理与问题》,立信会计出版社2017年版,译者序言。

② 引自许家林:《西方会计理论演进:基本阶段与主要成果》,《会计之友》(上旬刊),2009年第1期。

③ 参见(美)威廉·安德鲁·佩顿著,许家林、董峰译:《会计理论:兼论公司会计的一些特殊问题》,立信会计出版社2017年版,前言。

④ 参见 Taggart H F, Bedford N M, Chambers R J, et al: A tribute to William A. Paton, *The Accounting Review*, 1992, 67(1): 1, 3-16。

⑤ 根据杜恂诚《民族资本主义与旧中国政府1840—1937》(上海社会科学院出版社1991年版,第285-528页)整理而得。

⑥ 参见吴承明、江泰新:《中国企业史·近代卷》,企业管理出版社2004年版,第683-694页。

学者迈克尔·查特菲尔德(Chatfield Michael)指出,“在内部控制、预算和审计程序等方面,周代在古代世界是无与伦比的”。^①也有国内学者认为,“在元明之前,它矗立于世界先进之列,闪耀着中华民族古代文化的灿烂光辉”。^②但遗憾的是,相关思想在中国经济社会发生剧变后未能产生广泛积极影响,尤其在近代“中国会计落后于西方已成定论”。^③近代学者将原因之一归结为思想系统性的缺乏,即“未曾经过科学方法之整理,以达有组织,有系统之程度,更因无专书,将其原理与方法,予以有统系之著述,以成一完善之簿记学”。^④具体到实践上,中国传统会计思想难免存在着“简陋、不规范、不科学等诸多弊端”,无法及时反映企业经营管理状况和业务盈亏情况,^⑤因此在一定程度上阻碍了新兴企业的发展,迫切需要进行理论革新。

近代中国会计理论与实务发展的不足也引发了不少关注。著名经济学家马寅初提到,“盖国库民生之穷迫,……,非研求会计学(Accountancy)不可,商务实业之不振,其原因不在乎提倡之乏人,而在乎漏卮之不塞,欲塞厥漏,必察厥情,欲察厥情,非研究会计学不可,然则会计学为今日学子所不可不注意也明矣”。^⑥也有观点表示,“今日国家财政之不整理,工商事业之不发达,其原因虽有种种,而会计不良,实为其中最重要之一原因”。^⑦就连外国商人都已认识到,中国商业不能取得大的发展的原因是“簿记不革新”,如“外人谓我国工商业不能发展,关系虽甚复杂,而簿记之不革新,亦为重大主因,诚确论也”。^⑧所以,近代社会对于中国经济和会计情况的判断,也构成了改良及改革中国传统会计思想的一大内因。

(三)西方会计学的传播与近代中国会计学的构建探索

在西方会计理论具备先进性,同时中国传统会计思想与中国现实经济发展需要之间产生落差的情况下,西方会计学构成了中国会计思想转型的重要外部参照。其中,会计学译著是西方会计学传播的重要途径。作为缘起分析,本文统计的是1933年争论发生前的传播情况,在此阶段,学者译介国外书籍约计17部。^⑨整体而言,西方会计学传播的作用在于:第一,为会计人才的培养提供了教育资源。如徐永祚为《成本会计纲要》作序,称其“为研究斯学者之梯阶”,^⑩且该书还被列为徐永祚会计师事务所的教本之一。第二,为中国会计研究提供了研究范式的参照。李鸿寿曾主要参考其翻译的会计学书籍,如他与张忠亮合译的《会计学原理及实务》(*Elementary Accounting*, 1928,作者为美国学者斯特雷托夫, Frank H. Streightoff),结合中国实践,编撰了《会计学》(1934年,生活书店总代售)。第三,引发了学界对于中国传统会计思想的反思。如杨蕴三在编译《最新商业簿记》时,提到中国传统会计虽然发明甚早,但是由于其过于简单,很难适应近世复杂的公司事业发展需要。^⑪由此可见,引进西方会计学成为推动中国会计思想转型的重要力量,并为争论提供了人才基础、理论基础和认识基础。

① 引自(美)迈克尔·查特菲尔德著,文硕等译:《会计思想史》,立信会计出版社2017年版,第8页。

② 引自郭道扬:《中国会计史稿》(上),中国财政经济出版社1982年版,前言。

③ 引自郭道扬:《会计发展史纲》,中央广播电视大学出版社1984年版,第328页。

④ 引自孙乐先:《中式簿记学》,立生出版社1945年版,自序。

⑤ 参见吴承明、江泰新:《中国企业史·近代卷》,企业管理出版社2004年版,第688-689页。

⑥ 引自马寅初:《论中国今日当汲汲研究会计学》,《留美学生季报》,1914年版第1卷春。

⑦ 引自徐永祚:《改良中国会计问题》,《会计杂志》,1933年第1卷第1期。

⑧ 引自林斗南:《西式簿记改用中国纸笔之商榷》,《银行周报》,1922年第6卷第28期。

⑨ 根据谈敏《中国经济学图书目录1900-1949年》(中国财政经济出版社1995年版,第842-896页)、《民国时期总书目1911-1949·经济卷》(上)(北京图书馆出版社1993年版,第293-316页)整理,剔除没有出版年限并经过查找文献仍不能确定其出版年限的书目。

⑩ 参见(日)渡部寅二、渡部义雄合著,陆善焯编译:《成本会计纲要》,徐永祚会计师事务所1933年版,徐序。

⑪ 参见(日)吉田良三著,杨蕴三译:《最新商业簿记》,群益书社1914年版,译者识。

然而,引进西方会计学也出现了不少问题:首先,西方会计理论的理解具有较高难度。有观点描述道,“追溯曩昔受学时,会计一科,所用课本,类属西文原版,教师讲授,学子阅读,深感不便”。^①其次,西方会计理论的使用成本较高,不仅人工成本较高,^②而且记账工具的成本也较高。^③最后,中式簿记作为具有上千年历史的文化,纵然不完备,但影响根深蒂固。可见,直接移植已有的西方会计学,并非解决中国理论与现实问题的“灵丹妙药”。

正因为如此,伴随着西方会计学理论在中国的传播,中国会计学的构建探索也开始起步。1905年出版的《连环帐谱》是中国会计发展史上第一部研究西方借贷复式簿记的专著,也是第一部由中国学者撰写的会计专著。^④该书的编撰初衷是改良中国会计以服务于产业、家业和国家财政,编撰方法是“观察择其最精之本译之,参以中土要理”,“变洋法为中法的问题”,^⑤这一想法已具有中国会计学的意味。而根据本文目前搜集到的文献可以发现,1922年杨端六在《中国会计学之根本问题:记帐单位论》中较早地使用了“中国会计学”这一提法。该书指出,其主要目的就在于研究一种能够解决中国多种货币并存下的记账方法问题,“谋一改良记帐之法”,使得复式簿记方法“行用於国中”。^⑥同年,《中国复式簿记》提出,应借鉴西方簿记方法改革中国传统记账方法,并号召商界同仁一同“改革不良帐式”。^⑦可见,早在争论发生以前,学界已形成了中国会计学的构建探索,为争论中的学者能够在客观上从中国会计学的高度讨论中国会计学科的发展走向提供了思想基础。

三、论争主题:近代中国会计学构建探索的主要内容

现实的需要、外界的压力以及传统理论与现实之间的落差引发了20世纪30年代的改良与改革中国会计之争,这是两派在转型社会背景下各自探索适应于中国的会计学的过程,无疑可视为中国会计学的构建探索的一个重要尝试。从中国会计学构建的层面来看,可将此次争论的内容归纳为理论来源、基本原则和理论体系三个主题。^⑧

(一)理论来源:中国会计学构建的方向选择

近代中国会计学的生成有两大学理进路:一是立足于中国传统会计思想,根据现实发展需要,部分借鉴西方会计学这一在形式上和理论上都更为完备、通用的体系。二是立足西方会计学,将其全面引进与尽量推行,并汲取中式簿记优点,结合记账习惯对其进行中国化改造。

改良派认为应采用改良中式簿记。原因在于:第一,中式会计具有较为坚实的实践基础。徐永祚通过调研发现,采用西式簿记的企业很少,而中式簿记则具有方法简便、通俗易懂、节省经费等优点。^⑨第二,西方会计学的学习和使用成本较高。但是,改良派也肯定了西方会计学的进步性,如潘士浩认为西方会计学的账户分类和账簿组织是缜密且有条理的。^⑩以潘序伦为代

① 引自李鸿寿:《中国会计学术界两大巨星》,《诚信月刊》,1948年第1卷第7期。

② 参见杨汝梅(众先):《双式的推敲》,《会计学报》,1929年第2期。

③ 参见林斗南:《西式簿记改用中国纸笔之商榷》,《银行周报》,1922年第6卷第28期。

④ 参见郭道扬:《中国会计史稿》(下),中国财政经济出版社1988年版,第321-322页。

⑤ 引自蔡锡勇:《连环帐谱》,立信会计出版社2009年版,前言。

⑥ 引自杨端六:《中国会计学之根本问题:记帐单位论》,商务印书馆1922年版,序。

⑦ 参见谪仙后裔编:《中国复式簿记》,中国簿记研究社1922年版,弁言、(中国簿记研究社)本社启事。

⑧ 参见争论史料来自《改良中式簿记论集》和《“改良中式簿记”之讨论》。另以“改良中式簿记(或会计)”“改革中国会计(或簿记)”为主题词,在全国报刊数据库、大成老旧数据库检索,尚未发现新史料。

⑨ 具体做法参见徐永祚:《改良中式簿记问题》,《会计杂志》,1934年第3卷第1期。

⑩ 参见潘士浩:《借贷簿记法与收付簿记法》,《会计杂志》,1934年第3卷第1期。

表的改革派则围绕上述内容进行了批判,明确表示应全面应用西方会计学。依据在于:第一,改良中式簿记只能作为由当前会计理论向借贷理论的过渡,所以最好是直接普及更为先进的西方会计学。^①第二,中国传统会计思想的固有缺陷也影响了改良中式簿记。如中式簿记在文字表述与理论内涵上存在不一致性,易造成混乱。^②

从会计理论发展史来看,改革派采用西方会计学的做法,确实是中国会计发展顺应世界会计理论发展潮流的必然选择。这实质上暗含了中国在经济转型过程中会出现更广泛的现代企业组织形态,遵循现代化发展的一般性规律。特别需要强调的是,会计学是强调微观应用的学科,西方会计学作为一种更先进的操作方法被引进,是具有合理性的。与之相对应的,改良派的做法虽然鉴于当时客观条件的限制,在完备性、科学性上有欠缺,但其积极将中西会计思想结合、创造适合中国的记账方法的探索实践,显示出高度的理论自觉性,这在20世纪30年代实属可贵。同时,也正是改良派对改良中式簿记的极力推介,才引发改革派对中国传统会计思想和西方会计学的深入研究和系统审视。而且,从争论中可以发现,两派的共同目标之一皆为通过引进西方理论,促进中国会计理论达到世界先进水平,^③这也可以说中国学人在共同推进中国会计学的构建上“殊途同归”。

(二)基本原则:中国会计学构建的判断准绳

本文所提出的基本原则,是指中国学者面对会计理论和实务操作,在取舍和排序时所遵循的准绳。值得注意的是,前文统计的争论前出版的会计学译著中没有国外学者明确且单独论述过理论和方法选择的标准问题。然而,改革派和改良派却专门对此进行了讨论,且呈现出相融合的趋势,故可视为中国会计学构建的一个创造性尝试。两派的共识性观点可总结为以下四点:其一,经济原则,主要指在可能的范围内“以最小之劳费,获得最大之效果”。其二,实用原则,主要是指“在制度本身上,应防止不必要之繁复手续,以增进工作之效能。在制度推行上,应顾到是否适应环境,以期推行之顺利”。其三,合乎效率原则,即要求做到准确,以上三者兼具才能称为有效率。其四,科学方法原则,当时关于科学性的界定是“以适合时代为原则”。^④

为何彼时学者们要专门对基本原则开展讨论?本文认为,主要是20世纪30年代中国会计学还处于初步探索阶段,使得学者们倾向于优先对一些基础性问题进行厘清。而为何基本原则的探索能达成较一致的观点?本文认为原因有三:第一,这是会计学本身的学科性质要求。有观点指出,簿记(学)是一种科学,故要以“科学方法”为前提;簿记(学)是一种实用科学,要以“是否切合实际应用为前提”;簿记(学)是一种经济学科,故必须考虑成本收益问题。^⑤第二,成本与效率问题关乎改革或改良成败,若单纯强调理论的完备而无现实益处,将无法在企业中得到推广。第三,至20世纪30年代,西方科学管理理论在近代中国传播已有十余年,这或许在一定程度上也对财务管理理念及会计学构建形成了影响。^⑥

① 参见顾准:《评徐永祚氏改良中式簿记》,《立信会计季刊》,1934年第2卷第4期

② 参见张心澂:《对于改良中式簿记之管见》,《立信会计季刊》,1934年第2卷第4期。

③ 参见潘序伦:《“改良中式簿记”之讨论》,立信会计师事务所出版,1935年版,序;徐永祚:《改良中式簿记问题》,《会计杂志》,1934年第3卷第1期。

④ 参见徐永祚:《改良中式簿记问题》,《会计杂志》,1934年第3卷第1期;徐永祚:《改良中式簿记论集》,徐永祚会计师事务所1935年版,第416-417页。

⑤ 参见徐永祚:《改良中式簿记问题》,《会计杂志》,1934年第3卷第1期。

⑥ 潘序伦、徐永祚在1930年中国工商管理协会成立时曾作为代表参会(参见江满情:《近代中国工商管理协会述论》,《中国经济史研究》,2011年第3期)。

(三)理论体系:中国会计学构建的主要框架

改良与改革中国会计之争的一大成就,就在于其针对中国会计学的理论体系进行了探索。从史料来看,两派均产生了较为系统的关于中国会计理论体系的构想。不过,此处的理论体系也只是发生于20世纪30年代的尝试性探索,并非近代探索的最终成果,更非规范化的中国会计学框架体系。结合该争论的客观情况,本文将争论所呈现的理论体系提炼为四个部分,即理论假设、基础理论、账簿组织和报表结算,以此作为中国会计学的主要框架。

1.理论假设:资本主假设与企业实体假设之争。所谓会计学的理论假设,是指“对某些未被确切认识的会计现象,根据客观的正常情况或趋势所作的合乎事理的判断,而形成的一系列构成会计思想基础的公理或假定”。^①彼时会计理论假设的争论主要是围绕会计主体展开。从会计思想史来看,会计主体假设经历了由资本主假设向企业实体假设的发展过程。资本主假设是以借主、贷主与企业资本主之间的关系为根据,若是借主欠资本主的资金则记入借方,反之则记入贷方。而企业实体假设是随着现代经济组织而出现的,比较有代表性的观点是以企业实体为记载交易主体而形成的方程式理论,即“资产=负债+资本”,并以资产负债表为依据分析该主体的交易情况。

改良派认为收付理论的会计主体应是资本主,主要考虑有:一是改良派的实践大多在中小企业进行,^②资金往来、交易事项较为简易,以资本主作为会计主体同样可以准确地反映经济交易的来龙去脉;二是改良派认为中国的收付记账法“理论浅显,方法简便,合乎东方人之观念”,^③于是因循旧习,更容易推行改良方案。然而,改革派认为这种观点已经过时,而应采取企业实体假设。原因在于:首先,现代企业组织形态是具有法人资格的公司而非自然人的资本主,故公司是独立于出资人的,显然不能再以资本主作为会计主体;其次,企业作为法人,已然具有拥有财产和承担负债的权利和义务,故企业本身的交易记录和核算应以企业主体为根据;最后,企业实体假设虽产生于公司组织,但对独资企业也具有适用性。^④

总体而言,改革派的企业主体假设更具科学性。因为在世界工业化和现代化背景下,大型公司组织形式成为一种必然趋势,所有权与经营权逐步分离后,所以企业实体假设更能突出企业经营管理的需要。而改良派的资本主假设,则主要是考虑了现实层面的易于推广。因此,两种观点各有其侧重,具备其产生的历史合理性,也构成了两派后续争论的起点。

2.基础理论:现金收付理论与借贷理论之争。本文之所以提出基础理论之别,是因为改良派与改革派分别将现金收付理论和借贷理论作为其构建理论框架的基本原理,本文进而对其加以总结。其中,现金收付理论是要求以资本主为会计主体,以反映资本主现金收付的来龙去脉为目的,以“收”“付”为记账符号,以现款的收、付、转为主而对经济业务进行分类。^⑤而借贷理论要求以企业实体为会计主体,以资产负债表为出发点,以“借”“贷”作为记账符号,运用会计科目而对经济业务进行分类,且假设“资产=负债+资本”成立。^⑥

关于选择现金收付理论的原因,改良派是从便利性角度出发,即“惟中式之收付,以现款为主”,“反较西式之借贷更觉通俗易懂”。^⑦而改革派则认为借贷理论最为完备,并主要从两个方

① 引自杨纪琬、娄尔行:《经济大辞典·会计卷》,上海辞书出版社1991年版,第8页。

② 参见郭道扬:《中国会计史稿》(下),中国财政经济出版社1988年版,第514页。

③ 引自徐永祚:《改良中式簿记论集》,徐永祚会计师事务所1935年版,第5页。

④ 参见顾准:《评徐永祚氏改良中式簿记》,《立信会计季刊》,1934年第2卷第4期。

⑤ 参见徐永祚:《改良中式簿记问题》,《会计杂志》,1934年第3卷第1期。

⑥ 参见顾准:《评徐永祚氏改良中式簿记》,《立信会计季刊》,1934年第2卷第4期。

⑦ 引自徐永祚:《改良中式簿记概说》,立信会计出版社2009年版,第8页。

面对改良派进行批评:首先,改良派假定一切交易均以现金为中心,看似浅显简便,但随着信用市场的日渐发达,该法已不够实用和科学。其次,此处的“现金价值”是指清算价值,其与持续经营下的会计理论选择相矛盾,易引发持续经营假设与清算价值记账理论的冲突。最后,“一切交易的记载,是记载现金收付之来源及去路”的目标是狭隘的。如若会计主体是消费机关,其簿记目标是为了弄清现金收付之来龙去脉尚且可以接受;但若会计主体为工商机关,更须反映企业整体的资产、负债与资本状况。^①

客观而言,现金借贷理论充分考虑了当时中国企业的交易习惯,具有现实意义。而改革派所选择的借贷理论也的确随着工业革命的开展而构成了会计学的重要组成部分,是顺应世界会计发展趋势之举。

3.账簿组立法:分割法与统驭法之争。账簿组立法是在设计会计主体的账簿组织时所采用的方法。其中,账簿分割法是指根据交易目的物设置多种账簿;^②而账簿统驭法则是指按照交易时序进行登记,设计专栏式账簿,实行专栏制度。^③改良派认为,中式账簿采用中文直写,故更适宜采用分割法。^④改革派主要从两个方面对其进行了批判:首先,分割法记账手续繁琐,有违经济原则。如一项交易涉及多个目的物时,需同时按照收、付项目记入多种账簿,过账时亦重复上述操作,会造成时间和人力的极大浪费,且无法反映交易全过程。而账簿统驭法下的多栏式日记簿则可按时间顺序记录经济交易事项并将其汇于一处,而且便于按时查阅交易之全过程。其次,分割法不具备实用性。对于规模较小的商店而言,账目较少且简单,分割法尚且勉强可用;而对于规模宏大的企业来说,总账内的账户数目要达到数百甚至数千个,就必须用统驭法。故改革派认为分割法仅可作为小企业过渡的办法,而统驭法下的多栏式账簿才是趋势所在。^⑤

从苏纶纺织厂的会计改革实践来看,改革派根据统驭法设置账簿组织,实现了通过“证、帐、表”三位一体的设计兼顾细算与总算,可谓是“一个比较科学的帐簿组织系统”。^⑥但也不能否认,改良派的分割法在一定程度上弥补了中式簿记因采用直写而不能充分发挥西式簿记多栏式账簿优点的问题,是结合西方簿记优点和本土实际情况的积极尝试。

4.账户检验法:四柱结算法与平衡试算法之争。本文中的账户检验法主要是指检查账户记录是否正确所涉及到的方法,而不包括检查账户设置是否科学合理等方面的内容。改良派的四柱结算法是以四柱清册为理论基础,运用“上期结余(收或付)”“本期共收”“本期共付”“本期结余(收或付)”四柱来进行账簿结算的方法。^⑦改革派的平衡试算法则是指在某一会计期间结束后,根据资金占用与资金来源之间的平衡原理和记账规则,通过编制平衡试算表来检查账户记录是否正确的一种验算方法。^⑧

改良派指出,四柱结算法以“现款”为主,可表现一定时期内现金收付的比较、经过和结果,而平衡结算法仅能表现一个期间借贷的结果,故前者优于后者。^⑨改革派则认为四柱结算法只

① 参见顾准:《评徐永祚氏改良中式簿记》,《立信会计季刊》,1934年第2卷第4期。

② 参见钱迺澂:《对于徐永祚君“改良中式簿记”之批评》,《立信会计季刊》,1934年第2卷第4期。

③ 参见潘序伦:《为讨论“改良中式簿记”致徐永祚君书》,《立信会计季刊》,1934年第2卷第4期。

④ 参见徐永祚:《改良中式簿记概说》,立信会计出版社2009年版,第25-27页。

⑤ 参见钱迺澂:《对于徐永祚君“改良中式簿记”之批评》,《立信会计季刊》,1934年第2卷第4期;潘序伦:《为讨论“改良中式簿记”致徐永祚君书》,《立信会计季刊》,1934年第2卷第4期。

⑥ 参见郭道扬:《中国会计史稿》(下),中国财政经济出版社1988年版,第521-531页。

⑦ 参见徐永祚:《改良中式簿记问题》,《会计杂志》,1934年第3卷第1期。

⑧ 参见郭道扬:《会计百科全书》,辽宁人民出版社1989年版,第109页。

⑨ 参见徐永祚:《改良中式簿记概说》,立信会计出版社2009年版,第8-9页。

是检查过账是否正确的一种方法,与试算表作用无异,而试算表本身并无揭示企业营业过程的作用。并且,改革派认为如果不存在转账记录,四柱结算法尚可表示本期共收、共付数额;如果考虑转账业务,需将“四柱法”改为“六柱法”方可,但此有违经济原则。另外,改革派通过观察四柱结算表发现,其将银钱日记簿中的共收共付数以相反的方向记入结算表,或者现款共收、共付数完全不在结算表中表示,不符合四柱清册的要求。^①

有观点指出,平衡试算法是复式簿记理论体系的基础,“至今仍然是现代会计技术的精髓”,^②但改良派基于四柱结算法的尝试也十分重要,这种试图挖掘优秀传统会计思想并汲取先进会计理论对其进行改良的做法,至今仍是中国会计学构建过程中合理且不可或缺的思路。

(四)争论评价:中国会计学构建的探索路径

综上所述,改良派与改革派由于关注重点的差异,造成了双方对中国传统会计思想与西方会计学的不同侧重,进而引发了学术争论。对于改良派而言,其改良中式簿记虽不够彻底,但在一定程度上缓解了20世纪30年代中国广大工商企业的现实之急,为中国会计学创新探索提供了一条重要思路。对于改革派而言,其选择的西方会计学的确已成为顺应世界经济的历史潮流,其大力引进西方会计理论的做法也对近代中国具有积极作用,但受历史局限性影响,其尚未能根据中国本土情况做出更多的理论创新,距离构建形成能够服务于中国经济现代化建设的中国会计学,还存在很长距离,因此这是一个必不可少的但仍然还在进程中的重要阶段。从这个意义上讲,改良派是一种过渡性办法,^③改革派同样也是。

同时,从中国会计学构建的视角对它们的内容重新审视后可以发现,双方的争论也并不是彼此毫无关联的观点上的批评与讨论,而均是在遵循基本原则的要求下,以理论假设为前提,以基础理论为立足点,而后开展具体方法的系统性搭建,每一部分都是环环相扣的。不仅主张西方会计学的改革派学者有此做法,改良派学者观点也有此特征。由此可见,这两种方案不仅理论要素较为齐全,逻辑也较为自洽,从而进一步证实了称其具有理论体系的说法,是较为客观的(见图1)。

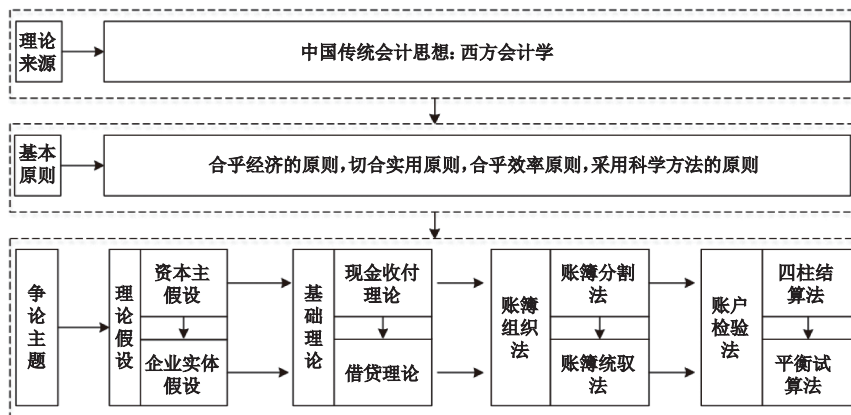


图1 改良与改革中国会计之争中所蕴含的中国会计学构建的逻辑框架

此外,两种方案也展示了近代学者试图通过反思传统会计思想和借鉴西方会计学来构建中国会计学的两条探索路径。它们于20世纪30年代并存且交锋的原因有:(1)从社会背景来看,

① 参见钱迺澍:《对于徐永祚君“改良中式簿记”之批评》,《立信会计季刊》,1934年第2卷第4期。

② 引自陈信元:《会计学》,上海财经大学出版社2018年版,第23页。

③ 参见郭道扬:《中国会计史稿》(下),中国财政经济出版社1988年版,第520页。

20世纪初,政治改良与改革运动兴起,因此会计学者试图通过改良或改革中国会计来整顿财政、惩治腐败以改善政府财政状况并振兴中国实业,从而也就不难理解他们在理论建构上的分歧。(2)从经济基础来看,在近代中国经济转型背景下,多种类型经营组织方式和管理模式的企业和组织各有所需,使得两种方案均有其存在的现实价值。(3)从经济思想转型来看,探索初期不同路径都会成为可能的发展方向,对于会计学而言,中国传统会计思想的深远影响和西方会计学的示范作用较为突出,促使中国传统经济思想现代化和西方经济学中国化的尝试表现得更为积极。至于不同路径之间如何更进一步相互促进和融合,则需要学界整体学术水平和国家整体经济水平的共同推动。

四、争论影响:近代中国会计学构建探索的持续深化

如前文所述,近代中国会计思想的转型和中国会计学的构建实为必然。因此在争论高潮过后,双方虽未达成共识,但相关探索也未落幕,一方面继续引发学界与实业界的讨论,甚至在中华人民共和国成立初期仍旧继续,^①另一方面为后续构建中国会计学提供了直接素材。

(一)改良与改革中国会计之争的后续演进

从近代实践的直接结果来看,改良与改革中国会计之争的影响相对有限,具体表现是,截至1947年仍有80%以上的工商业者沿用传统中式簿记法,改良中式簿记抑或西方借贷法均未占据主导。^②造成以上结果,一方面再一次印证了中国传统会计思想的深远影响,另一方面也是因为近代中国经济在整体上相对落后,在动荡局势下难以在经济表现及产业结构上持续提升,进而更难有经济组织形式和管理方式的大规模变革。

但是,这一争论引起了学者和实业界人士的关注。《改良中式簿记论集》就有关于改良中式簿记的评论专题,杨汝梅、潘文安等多位会计学专家均针对这一主题发表看法,同时又有张公权、穆藕初等多位实业界人士题词,且大多是肯定之意。^③另外,徐永祚曾在《会计杂志》上专辟“读者研究”一栏,部分是对改良中式簿记运动中有关实务问题的解答,如关于论收付平衡、^④统驭记账法、^⑤收支平衡论^⑥等,可见当时在一定程度上也引发了学界的热情。随后改革派在实践中也无意于要求实业界必须采用借贷复式簿记,而是更多地回归于实业界会计问题,不断从会计原理与记账程序上对现存的会计问题加以整理与解决。如潘序伦在对华南工商界进行财务会计知识宣讲时指出,会计问题解决的条件之一便是“应用双式簿记或改良中式簿记的方法”,另外还建议会员学习西式簿记或改良中式簿记。^⑦这反映出在具有理论前瞻性的同时,改革派也能在一定程度上发现改良中式簿记的实践意义。因此,就改良与改革中国会计之争的最终发展趋势来看,双方已不再对这一问题本身进行绝对意义上的争论,而更多的是回归实业界中存在的会计问题并给出建议。这既可以看作是双方经历激烈争论后的一种互相认同,也反映出无论改良中式簿记还是西方会计学,都不会是中国会计学发展的唯一答案和最终归属。

① 在1949年9月召开人民政协第一次全体会议时,徐永祚还在向章乃器推荐收付记账法,受此影响,章乃器发表了《应用自己的簿记原理记帐》(《大公报》,1950年1月29日),并引发了新中国成立以来首次有关记账方法选择的争论。

② 参见赵友良:《论近代中国的会计学思想和会计学派的形成》,《立信学刊》,1996年第3期。

③ 参见徐永祚:《改良中式簿记论集》,徐永祚会计师事务所1935年版,第121-140页。

④ 参见《读者研究:论收付平衡》,《会计杂志》,1934年第3卷第4期。

⑤ 参见黄弼:《读者研究:关于统驭记账法》,《会计杂志》,1934年第3卷第5期。

⑥ 参见本所出版部:《读者研究:论借贷与收付》,《会计杂志》,1934年第3卷第5期。

⑦ 参见潘序伦:《华南工商界改良会计问题》,《立信月报》,1940年第3卷第12期。

(二)20 世纪 30 年代后期至 40 年代的中国会计学构建探索

1.改良与改革中国会计之争推进中国会计学构建探索。本文采用史料统计的方法,对 1900—1949 年有关中国会计学的文献数量和会计学相关书籍数量进行了梳理,从学术成果的一个层面反映中国会计学近代探索的趋势演变。

如前所言,改革与改良中国会计之争发生于 1933—1935 年间。图 2 显示,有关中国会计学的文献在 1934 年迅速增长,这可能是因争论本身所致,并且也再次说明,从近代中国会计学构建的角度出发,改革与改良中国会计之争是不可或缺的一个研究对象。同时,书籍的发展也非常值得重视,其总量在 1933 年迅速增长,并于 1935 年达到顶峰。译著统计显示,20 世纪 20 年代初期以前,译著在著作中占相当大比重,此后绝对数量虽有增加,但是比例却显著下降,特别是在 1933 年后。这在一定程度上反映出近代国人对会计学自主研究意愿和能力的增强。尤其是争论之后,学界出现了更多以“中国会计学”及类似题目为名的书籍和文献,这些成果也符合本文关于中国会计学的界定,包括何源来的《中式会计学》(长城书局 1937 年版)、孙乐先的《中式簿记学》(力生出版社 1945 年版)和《新中式簿记论》(力生会计师事务所 1949 年版)、江叔良的《会计学进展史话》(《读书杂志》1945 年第 1 卷第 6 期)、谢允庄的《实用合作簿记》(商务印书馆 1947 年版)等。所以正如后来学界的判断,改良与改革中国会计之争事实上“推动了中国会计学术和会计业务实践的发展”,^①且该争论之于中国会计学的探索深化,难免会产生一些积极价值。

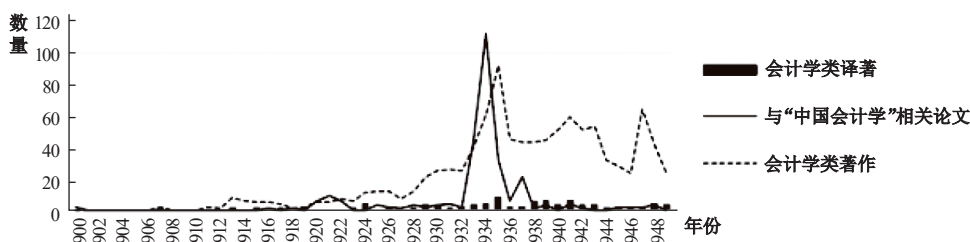


图 2 与“中国会计学”有关论文、会计学类著作和译著统计

资料来源:本文以“中国会计”“中式会计”“中国簿记”“中式簿记”为关键词在全国报刊数据库中进行搜索,并手工剔除与主题无关的文献。书籍、译著是根据谈敏《中国经济学图书目录 1900-1949 年》(中国财政经济出版社 1995 年版,第 842-896 页)及《民国时期总书目 1911-1949·经济卷》(上)(北京图书馆出版社 1993 年版,第 293-316 页)内容整理。

2.改良与改革中国会计之争为中国会计学构建探索提供直接素材。从内容上看,20 世纪 30 年代末至 40 年代的中国会计学探索也将争论中的观点作为讨论基础。相关观点包括:

第一,主张强化中国会计学的理论体系探索。何源来提出了“新中式簿记学”的定义,“利用中式簿记之基本原理及方法,与西式簿记之格式及手续,混合作成一种新式簿记方法”。^②一方面,何源来认为簿记应具有“大众化”特点,而合乎这一要求的便是中式簿记。^③这与改良派观点如出一辙。另一方面,他又比之前更强调理论要求,并认为正是学术研究的不充分,导致中式会计学无法实现科学进化。有鉴于此,何源来主张重视理论体系的建设,促使中国会计学发展成为“与西式借贷簿记相提并论”,甚至他日“可取西式会计而代之”的经济科学。^④这种理论自觉,显然较改革与改良中国会计之争而更为强烈。

① 引自郭道扬:《中国会计史稿》(下),中国财政经济出版社 1988 年版,第 514-519 页。

② 引自孙乐先:《中式簿记学》,力生出版社 1945 年版,序言。

③ 参见孙乐先:《新中式簿记论》(又名《收付簿记论》),力生会计师事务所 1949 年版,第 1 页。

④ 参见何源来:《中式会计学》,长城书局 1937 年版,第 5 页、第 9-10 页、编辑小言。

第二,进一步论证中国会计学的基础理论。江叔良肯定了改良与改革中国会计之争过程中所孕育的中国会计学探索之路,同时也看到了改良中式簿记的“作过渡时代之办法”的性质。^①同时从会计学术史角度来看,江叔良认为,正是倡导借贷理论的西方会计学家所作的努力,使得会计学最终摆脱了机械式的讨论,步入了科学化理论研究的道路。与此同理,若中国会计学术发展要步入科学发展之路,也应走借贷会计发展之路。可见,正是透过会计学术史和改良与改革中国会计之争,江叔良得以进一步明确了中国会计学所应选择的基础理论。

第三,贯彻实践中国会计学的构建原则。改良与改革中国会计之争形成的合乎经济、合乎实用、合乎效率和科学方法的原则产生了深远影响,其中,改良派代表谢允庄于20世纪40年代针对当时的合作社经济创造了“实用合作簿记”,作为构建中国会计学的执行原则。具体而言,谢允庄发现,由于一般会计知识不够“精确”,西式会计方法不易被人接受,导致大多数合作社根本没有账,或“有而不实”,甚至大多数指导人员对会计知识都“一知半解”。于是,谢允庄在改良中式簿记的基础上,尝试设计了“以能充分适合于合作社之人力与物力为主”的专门会计,^②被评价为“改良中式簿记这方面,确有相当的成功”。^③

五、结论与启示

改良与改革中国会计之争是20世纪30年代中国学者立足本土,对如何引进、借鉴西方会计学与传承、发展中国传统会计思想所进行的深度思考,其间有关改良中式簿记抑或西方会计学是否适应中国需要的争论,以及改良派与改革派各自选择的理论体系探索,都意味着此次争论无论在理论自觉上,还是在具体内容上,已走上构建中国会计学探索之路。当然,改良中式簿记也好,发展西方会计学也罢,均非中国会计学发展的唯一答案和最终归属,即二者均是近代背景下中国会计思想从传统到现代转型,最终逐步面向中国会计学构建的过渡。但是,它们同样也是构建中国会计学探索史上的重要尝试,甚至是必不可少的阶段内容。

从中国会计学构建的角度来重新审视此次争论,可得出以下主要结论:其一,改良与改革中国会计之争的发生具有必然性,或言中国会计学的构建具有必然性,这一必然性在近代主要表现为“三千年未有之变局”下中国传统会计思想无法满足近代中国经济转型需要,同时西方会计学的传播带来了外部参照,但也不能充分适应本土需要。其二,该争论之所以具有构建中国会计学探索的学术价值,不仅在于其体现出理论自觉,更在于其在理论的体系化学理化层面也进行了积极尝试。其三,改良派与改革派的探索是中国传统会计思想现代化和西方会计学中国化这两条中国会计学构建路径的并行,虽然争论本身并未达成充分共识,但二者均致力于深耕中国会计理论与服务中国会计实践,换言之,无论何种路径,中国本土应是最终的落脚点。

因此,从当前加快构建中国会计学角度来看,改良与改革中国会计之争可带来如下启示:第一,应从中国历史方位中把握中国会计学的构建,服务于国家发展重大理论与实践问题。当前中国会计学所面临的时代背景,是应对世界百年未有之大变局,坚持高质量发展,助力中国式现代化的全面推进。所以,会计学也应重点把握以上问题,如在高质量发展方面,应顺应社会经济数字化转型,讨论如何确认、计量和报告数据资产从而提高会计信息质量;又如,在推进国家治理体系和治理能力现代化方面,应全面深化管理会计应用,积极推动会计职能拓展;再如,面对推进高水平对外开放的任务,应探讨如何提升我国在会计国际治理中的话语权和影响力问题

^① 参见江叔良:《会计学进展史话》,《读书杂志》,1945年第1卷第6期。

^② 参见谢允庄:《实用合作簿记》,商务印书馆1947年版,自序。

^③ 引自周止戈:《每月图书推荐:谢允庄著:实用合作簿记》,《合作图书月报》,1947年第1卷第9期。

等。由此可见,中国经济社会发展的现实需要为中国会计学发展指明了方向,中国学者应以问题为导向,坚持系统观念,加快构建具有中国特色、时代特征、国际影响的现代会计理论体系。

第二,应着眼于中国会计学的体系化学理化探索,重视对已有创新成果的提炼总结。2023年10月习近平总书记发表重要文章指出,“推进理论的体系化学理化,是理论创新的内在要求和重要途径”。^①中国会计学构建也要以此为目标,重点研究中国特色社会主义现代化建设实践中形成的会计学新理念新观点,提炼其中的原理性理论成果,把握内在逻辑关联。由此可见,现阶段的一个重要工作就是应加强对中国会计研究已有创新成果的整理识别。事实上,我国的会计研究已积累了不少创新成果,除了前文提到的中国特色管理会计、中国特色会计理论研究方法等之外,进入新时代以来,学界针对提升国家治理能力,提出了基于权责发生制的政府会计理论,为全面深化资本市场领域研究构建了认识与理解资本市场风险与问题的理论框架。^②对这些成果进行挖掘,不仅可以确认已有研究进展和学术趋势,也能明晰有待强化的问题领域,从而为中国会计学的体系化学理化建设提供必要的理论素材和前进方向。

第三,应始终立足中国本土,融会贯通古今中外已有理论。构建中国会计学,要从国情出发,以马克思主义为指导,批判地吸收借鉴世界先进会计理论;同时,也应充分重视中华优秀传统文化,在中国传统会计思想这一积累深厚、历史悠久的智慧宝库中汲取养分。中国在数千年的发展过程中曾形成了一系列颇具价值的思想内容,如服务国家宏观发展需要的系统化会计体系设计思想,以“节用”及“经世致用”为核心的理财思想,“量入为出”的理财准则等,这都有别于西方关注于微观单位核算与管理的会计思想。^③所以,未来的中国会计学构建,也应传承和弘扬中国传统优秀会计文化和智慧,使其能够在经济社会的高质量发展中起到引领作用,与外来理论共同融汇于中国本土,共同发挥积极作用。

主要参考文献:

- [1]陈涌冷.我国会计史上改革与改良之争[J].中国农业会计,1996,(11):47.
- [2]程霖,陈旭东,张申.从传统到现代:近代以来中国经济思想的变迁路径[J].经济思想史学刊,2023,(1):3-45.
- [3]程霖,张申,陈旭东.中国经济学:一个历史的考察[J].经济研究,2020,(9):4-24.
- [4]葛家澍.会计的基本概念[M].北京:经济科学出版社,1986.
- [5]郭道扬.二十世纪会计大事评说(九)——二十世纪中国的会计改革[J].财会通讯,1999,(9):7-14.
- [6]潘序伦.潘序伦文集[M].上海:立信会计出版社,2008.
- [7]宋丽智.近代会计思想的西学东渐研究:以《会计杂志》为中心的考察[J].中国经济史研究,2010,(4):159-166.
- [8]宋小明:中国会计文化自信的历史遗产[J].新会计,2017,(9):6-15.
- [9]习近平.开辟马克思主义中国化时代化新境界[J].求是,2023,(20):4-9.
- [10]习近平.在哲学社会科学工作座谈会上的讲话[N].人民日报,2016-5-19(02).
- [11]Cheng L,Zhang S.The spread of western economics in China: Features and influence (1840-1949) [J].Frontiers of Economics in China,2017,12 (2):193-227.

① 引自习近平:《开辟马克思主义中国化时代化新境界》,《求是》,2023年第20期。

② 参见赵治纲、于瑶:《对当前我国会计研究的反思与展望》,《会计研究》,2023年第6期。

③ 参见宋小明:《中国会计文化自信的历史遗产》,《新会计》,2017年第9期。

Modern Exploration of Chinese Accounting: An Investigation on the Dispute between Improving and Reforming Chinese Accounting in the 1930s

Li Yan¹, Zhang Shen², Cheng Lin^{1,3}

(1. School of Economics, Shanghai University of Finance and Economics, Shanghai 200433, China; 2. Institute of Economy, Shanghai Academy of Social Science, Shanghai 200020, China; 3. Institute for the Improvement of Chinese Economic Thought, Shanghai University of Finance and Economics, Shanghai 200433, China)

Summary: As a branch of philosophy and social science, Accounting faces the mission of promoting theoretical innovation based on China's local conditions, that is, the establishment of "Chinese Accounting". For the current Chinese Accounting, which is still in the process of development and formation, its exploration has started in modern times. In this process, the dispute between improving and reforming Chinese Accounting in the 1930s has entered the exploration process of the establishment of Chinese Accounting in terms of theoretical consciousness and specific content.

From the perspective of the establishment of Chinese Accounting, this paper re-examines the dispute and finds that: (1) The occurrence of this dispute is inevitable, resulting from the combined effects of the real needs of China's economic transformation in modern times, the dissemination of Western Accounting, and the inability of traditional Chinese Accounting thought to adapt to development. (2) The dispute actively seeks a path for the development of Chinese Accounting science, discussing the theoretical sources, basic principles, and theoretical systems. (3) The dispute presents two parallel paths for the modernization of traditional Chinese Accounting thought and the localization of Western Accounting in China. Although no conclusion has been reached, both sides are committed to serving China, which provides direct material for the exploration of Chinese Accounting with stronger theoretical consciousness that emerged in the late 1930s to the 1940s. The enlightenment of this dispute for the current exploration of Chinese Accounting lies in that we should grasp the establishment of Chinese Accounting from the perspective of China's historical position, attach importance to the refinement of existing innovative achievements, always base ourselves on China's local conditions, and integrate ancient and modern Accounting theories at home and abroad.

The main contributions of this paper are as follows: (1) It points out that the exploration of the establishment of Chinese Accounting has been launched since modern times, providing a historical dimension for related research. (2) It clarifies the achievements formed by scholars from the two schools in the exploration of the establishment of Chinese Accounting and their relationships with subsequent explorations, initially achieving an investigation on the exploration of the establishment of Chinese Accounting in modern times. (3) It demonstrates that both the improvement school and the reform school are indispensable transitional attempts gradually oriented towards the establishment of Chinese Accounting under the transformation of Chinese Accounting thought in modern times, enriching the understanding of this dispute.

Key words: Chinese Accounting; improving Chinese-style bookkeeping; Chinese Economics; modern exploration

(责任编辑 景 行)