



S.保罗·加纳的

《1925年前成本会计的发展》



武汉 宋小明 蔡传里 许家林

S.保罗·加纳是一位极具绅士风范的美国学者,他在促进学术发展及会计的国际交流方面做出了杰出贡献。他早年求学杜克大学,受J.Hamilton博士影响,对企业史产生了浓厚兴趣。他于1932年、1934年在杜克大学相继获得经济学学士和经济学硕士学位。1937年秋,他进入得克萨斯大学攻读博士学位,在George Hillis Newlove教授指导下完成博士论文《1925年前成本会计的发展》。加纳曾任美国教育部、国防部顾问,是惟一一位既担任过美国会计学会会长,又担任过美国商学院联合会会长的著名学者。此外,他还是1984年成立的国际会计教育与研究联合会的首任会长,曾用多种语言发表学术论文40余篇以及多部论著,其学术观点在国际上产生了很大影响。

《1925年前成本会计的发展》是加纳的博士论文,也是他的代表作品。该书于1954年由阿拉巴马大学出版社出版,1976年由美国会计史学家学会资助作为会计史经典系列文集第一册再版发行。在加纳教授之前,关于成本会计的历史发展,除个别学者有过一些关注之外,从未有过系统全面的研究。因此,该书作为成本会计领域一部具有指导意义的经典论著,面世以来一直受到多方的关注,为加纳赢得了很高的国际声誉。美国会计史学家学会在再版发行时将其称为“会计史研究方面一部真正的经典之作”,也是至今研究成本会计发展问题最系统、最完整的一本著作。

一、成本会计史研究:总体把握与范围限定

在近代会计发展中,成本会计无疑是一个极其重要的部分。然而,关于成本会计史的研究,直至20世纪20年代依然为众多会计史学者所忽视。虽然曾有几位学者在关于会计史的总体考察中提及有关成本会计的产生与发展问题,但范围却非常有限。为了全面系统地揭示成本会计产生和发展的总体脉络和基本规律,加纳教授一开始就对研究范围进行了严格限定,然后对成本会计实务发展进行了详细的分析研究。

1.对时间范围的限定。加纳教授将研究的时间范围限定在1925年之前,并申明不以探讨各有关议题的最新发展为重点。所阐明的理由有三:第一,就作者所见,到1925年为止,传统成本会计理论与实务已发展得较为完善,此后也曾出现过一些较为深入和全面的阐述,但很少再有杰出贡献。第二,一战之后,成本会计方面的研究重点似乎有所转移。人们对实际成本处理的关注相对减少,转而注重一些更高层次的理论,如标准成本、成本分析、成本控制等。第三,要对成本会计诸方面的所有重大贡献进行细致的评价,并从历史角度进行恰当的观察,虽然并非完全不可能,但非常困难。如果要成

本会计发展史推至某个更近日期,将很容易出现严重的判断失误。因此,加纳教授以1925年以前作为研究的时间范围是合理的。

2.对国别范围的限定。加纳教授主要以英美两国为研究对象,其他国家只是在个别情况下有所提及,原因在于早期英国成本专家在深入研究工业会计问题方面走在世界的最前面,对早期成本会计发展做出的贡献最大,虽然1900年以后其地位有所下降,但他们依然在不断地提出一些新方法和新理论。相比之下,美国成本专家早期很少有创造性贡献,但后来却超过了英国同行,取代了英国在成本会计方面的领导地位。

基于上述时间范围和国别范围以及传统(历史)成本会计主题的界定,加纳教授把全书分为12章共四大部分进行成本会计史发展路径的总体观察与分析,笔者现对其分析如下。

二、中世纪:“生产成本”观念的萌芽时期

加纳教授认为,“生产成本”的观念形成于中世纪。在讨论中世纪的工业簿记发展时,加纳教授在很大程度上继承了De Roovers著述的研究方法,即在讨论中采用描述性方法,辅以大量的实务举例来说明早期工业活动中复式簿记原理的运用情况,详细地介绍了包括热那亚轮船记录、福格家族的会计记录、梅迪席账目等在内的早期簿记记录。这些记录虽然并非全部关系到工业会计或成本会计,却能够很好地说明成本会计的早期发展情况。

通过举例及分析,加纳教授认为,当时会计记录已经体现了成本会计的一些基本原理。当时人们关心的是材料流转的核算,为了全面反映用于产品生产的材料及人工费用支出,人们开始保持相关记录。然而当“生产成本”概念萌生之时,各种行规却对它用于确定商品长短期销售价格的功能形成一定阻碍。随着手工作坊式生产逐渐被工厂的商品化生产所取代,同类产品在市场上竞争的机会日益增多,产品生产成本也变得日益重要。

三、1700~1885年:成本会计的缓慢发展时期

加纳教授在对这一部分进行研究时,不再着重于实务分析,而是主要分析不同学者的著作,特别是对英国学者所取得的成就。从这一点来说,加纳教授试图通过分析相关著作中所蕴含的成本核算思想来反映当时的实务。

通过对1700~1885年主要著述的分析研究,加纳教授发现1885年以前成本账户与财务账户相互独立,产品成本计算采用主要成本制度,这一方法的出现比完全成本法早几十年。由于工业革命之前,制造费用在产品成本中的比重较低,所以人们普遍关注主要成本问题,即直接材料成本和直接人工成

本,虽然各种附带支出和费用也部分得以确认,但大多数专家对于把它们当作应计成本是很犹豫的,更多时候是将制造费用作为交易费用的调整项目。因此,当时制造费用和销售费用之间不存在明显的区别,也不存在“成本流转与实物流转相一致”之说。即使在那些采用一定制造费用分配计划的情况下,所采用的方法也是很粗略的,得出的总生产成本数据往往很难令人满意。事实上,1900年之前的许多学者坦承他们没有能力处理除主要成本以外的其他事项,因此他们只是努力去开发一些能够较好地处理前两个成本项目的计划。可见在1885年以前,大部分成本计算程序都相当粗糙,这一时期成本会计的发展较为缓慢。后来,尽管工厂技术进步很快,可是在1820~1885年之间,成本会计方面依然进展不大。

加纳教授在这一部分高度评价了此期间法国学者在成本会计研究方面所做出的贡献,如A. Payen在1817年提出的成本账户与财务账户的合并、联产品及副产品的成本会计处理、制造费用汇总等一些现代成本会计观念。

四、1885~1925年:成本会计发展的黄金时期

加纳教授认为,1885~1925年是成本会计发展的黄金时期。在20世纪以前,特别是在1885~1900年,对成本会计的基础性贡献主要归功于英国成本专家。在这十五年间英国至少有三部很有影响的著作问世,包括埃米尔·杰克和M. 费尔斯合著的经典之作《工厂账目》,G.P. 诺顿的《纺织品制造商簿记》以及J.S. 刘易斯的《工厂的商业组织》。直至20世纪前10年,美国依然没有能与它们相媲美的论著。但美国还是有一些学者做出了一定贡献,尤其值得一提的是A. 汉米尔顿·丘吉尔有关“适当分配制造费用”的系列论文以及约翰·惠特莫尔的系列论文“工厂会计在机械厂的应用”。尽管如此,直到19世纪末20世纪初,这一领域依然只是英国成本会计学者的天下。进入20世纪之后,美国成本会计学者对成本会计的贡献才开始增多,并在多年之后超过了英国同行。

在分析这一时期的成本会计发展时,加纳教授没有按时间顺序进行分析,而是按当时大多学者一般使用的机械模式详尽讨论了直接材料、直接人工、制造费用、成本与财务账户的合并、部门间产品转移、副产品、边角废料、成本计算的分步法与分批法等成本会计处理问题。与此同时,加纳教授还利用一定篇幅讨论了存货计价问题,这有利于人们了解目前有关争论的起因。与直接人工成本相联系,加纳教授也讨论了人工成本计划和人工成本分配问题。

《1925年前成本会计的发展》一书中三分之一以上的内容是在讨论制造费用会计的发展。在20世纪前,工厂间接费用的处理几乎完全被忽略。对这一问题有关学者也曾有过一些讨论,但不深入。少数英美成本会计学者曾提出分批处理企业中制造费用分配的一些简单方案。然而从总体上看,很少有人对这一问题感兴趣。1900年前后,由于工业革命的影响,制造费用会计处理的重要性开始凸现。若干年之后,这个问题像其他两个成本项目(直接材料、直接人工)一样开始受到关注。加纳教授所讨论的制造费用会计内容比较广泛,他主要从以下六个方面进行了研究分析:①制造费用所包含的项目;②利息和租金;③制造费用控制账户;④向产品分配制造费用;⑤预计制造费用及停工问题;⑥制造费用的部门间

分摊与分配问题。尽管制造费用在早期并没有引起人们足够的重视,但自1900年以后,产品成本中的制造费用项目引起了越来越多学者的关注。

成本会计发展历程中的一个重要问题是成本账户与财务账户的合并发展。早期成本会计系统是作为一个完全独立的成本资料记录体系存在的,直到1900年才开始使用现代的相互对应账户。然而,此后成本账户与财务账户的分合问题却持续争论了许多年,如1917年、1918年有人提出了“工厂总账”与“总分类账”,而在1924年以前James Dohr则一直坚持采用独立的无关联的非控制成本账户。现代会计人员可能认为,当时出现这种对“结合”的争论简直不可理喻,而当时两者的结合却遭到了许多会计人员和学者的反对。

五、基本结论

通过上述研究,加纳教授在本书的最后一章就成本会计的产生与发展得出了一系列重要结论:①在1885年以前,尽管人们对成本理论和实践也曾有一定兴趣,但没有将它看做是一个值得专门研究的问题。②在1900年以前,英国成本会计师对成本会计的基本观念和程序做出了不可磨灭的贡献;在此之后,美国理论家和实践者超过了英国同行。③主要成本制度远比完全工厂成本安排运用得早。④在1900年以前,作为成本第三大项的工厂间接费用一直为人们所忽视,但自此之后,人们对它的关注远胜于前两个项目(直接材料和直接人工)。⑤在大量条件和判断的约束之下,从所得到的证据来看,似乎工业活动比较“低迷的年份”往往是在引入新的成本会计技术和程序方面硕果颇丰的时期。⑥在美国早期成本会计发展中,工程师而不是成本会计师或一般会计师更关注成本计算问题。⑦在较早时期的有关成本问题的讨论中,美国对工厂存货计价理论和方法的关注程度远不如英国。⑧20世纪之前,成本记录与财务记录一体化的发展一直非常缓慢,直到20世纪20年代,有关细节问题还未得到完全解决。⑨成本会计的发展是工业环境变化的结果,日渐复杂的生产工艺流程促进了成本会计理论和方法的快速发展。

加纳教授上述结论概括了成本会计发展的基本规律,进一步印证了“会计是反映性的”这一观点,其中一些结论值得成本会计人员进行深刻的思考。

《1925年前成本会计的发展》一书在系统研究了早期工业簿记实践中复式簿记原理的运用,以及1700~1885年间成本会计缓慢演进的基础上,对1885年后成本会计各主要议题的发展做了深入细致的分析研究。该书最大的优点在于所运用资料的广泛性及分析的深入性与细致性。从书中可以系统而明晰地看到相关经典著作对成本会计问题的研究与诠释,把握有关方法及观念的演进思路。当然本书的研究内容与范围相对来说比较狭窄,实际上其他一些国家(如20世纪的德国)的成本会计发展也是值得研究的。与此同时,我们也应对1925年以来成本会计理论与实务(如标准成本、变动成本计算等)的发展予以更多关注。

该书作为一部具有很高声誉的成本会计史方面的经典著作,迄今尚无中文版出版发行,这不能不说是一大憾事。最近该书已在郭道扬教授的组织下完成翻译,在不久的将来可望与国内读者见面。○