

# 索科洛夫的《会计发展史》

武汉 蔡传里 许家林(博士生导师)



索科洛夫曾是前苏联会计界最活跃、最富有成果的理论专家之一。《会计发展史》是索科洛夫完成于1985年的一部重要著作。该书包括前言、经济核算与复式会计的产生、复式簿记在欧洲得到承认、核算成为科学、改革前俄国核算的产生与发展、俄国会计科学思想、资本主义国家的会计核算、社会主义条件下的会计核算和跋九个部分。索科洛夫在该书的前言中指出,科学有其内在的发展原因和外在的发展条件,会计是与其发展的环境紧密相连的,会计是社会经济发展到一定阶段的产物。索科洛夫从社会经济发展的不同阶段出发,以会计科学思想的发展为主线,详细地介绍了会计观念、技术和方法的演进过程以及有关会计学派的特点。但是,索科洛夫对相关观点的评论较少,较多的是对不同学者观点的总结即会计思想的总结,因此该书更像是一部会计思想史。由于对会计核算发展阶段的划分不可能和各个经济发展阶段完全吻合,所以作者可能在不同地方多次提到同一学者的不同思想,这需要读者结合当时的社会环境前后联系地加以思考,以获得更加全面的认识。该书的基本内容大致可分为四部分,其主要观点如下:

索科洛夫在研究会计核算科学的产生与发展时,区分了经济核算、会计核算、复式会计、会计学与会计科学等概念,认为复式会计是会计核算发展的结果,而会计核算只有在摆脱经验主义、教条主义的约束并确定科学的原则之后才能转变为科学,会计核算科学是会计发展的高级阶段。

## 一、会计核算科学的产生与发展

复式会计虽产生于意大利,但其是在欧洲得到承认以后才进一步发展起来的。因此,索科洛夫在本部分先介绍了在复式会计的故乡——意大利的会计核算,然后分别研究了复式会计在欧洲主要国家(如西班牙、德国、荷兰、英国和法国等)的发展。索科洛夫通过考察发现,意大利学者作了账户分类的尝试,搭利恩特首次使用了“复式会计”这个名称。施魏克和哈格是德国和意大利会计核算思想的综合继承者,前者是会计稽核的奠基人之一,他制定了会计账簿核对规则。荷兰的账户分类理论较为先进,账户分类形成了账户一览表,而账户一览表又提供了不同的记账方法。

同时,索科洛夫认为在公元10世纪下半叶以后,由于法国的经济实力处于世界领导地位,且法国会计学派注重有效的

会计教育,使得法国会计在欧洲占据了重要地位。法国学者在研究账簿的构成和结构以及信息联系和技术手段方面做出了贡献,并建立了意大利形式、法国和比利时形式、美国形式等三种簿记形式。

通过上述不同国家会计核算理论的研究,索科洛夫认为,15~18世纪欧洲会计核算的目的还不够明确、科学,会计核算还处于经验主义、教条式规则阶段,法国学者萨瓦里虽提出了会计核算科学化的问题,会计核算也在逐步变成科学,但还没有成为科学。

19世纪初,意大利会计核算呈现出向法律学派和经济学派两个方向发展的趋势,分别对会计核算的目的与本质等进行了分析。米兰学者克里波指出,会计核算的目的是查清经济活动的成果,对象是资财变化和物资运动,从而会计学正式诞生。维拉、切尔博尼、贝斯塔、皮扎尼和舍尔等对会计学的发展也做出了重要贡献,这些学者的部分理论已经把分析、综合方法应用到会计学中,做到计量与监督并重,体现了管理学的基本思想。可见,复式会计产生于意大利,会计学也产生于意大利,会计只有在明确其目的、对象、职能等概念后才能成为一门学科。

到20世纪初,意大利的会计学开始一分为三,即关于会计账户的学说、关于会计平衡的学说和关于余额的学说。索科洛夫认为,尽管各学派观点不一,但会计核算成为关于监督经济活动的科学开始得到人们的认同。瑞典学者舍尔则总结了一套较完善的从会计学概念到成本核算、资产计价的会计科学理论,从而成为这门科学的最终完成者。法国学者列奥捷和格尔博把会计核算科学与会计实践严格区分开来,提出了会计核算的三职能理论,即会计职能、社会职能和经济职能。

索科洛夫通过分析会计核算科学的形成过程后认为,实践的需要和理论的发展是使会计真正成为一门科学的原动力,只有确定了科学的原则、摆脱了经验主义,才能使会计向科学发展。在会计核算科学的形成过程中,舍尔是新时代的伟大旗手,贝斯塔是会计核算哲学家和现代宣传家,是会计学的动力。新的方法论和计算机的出现,则给会计学提供了一张走向20世纪的通行证。

## 二、十月革命前俄国会计核算体系的形成与变化

在阐述改革前俄国会计核算的产生与发展时,索科洛夫列举了大量的会计核算实践资料,分别分析了寺院经济等五个行业的会计核算。索科洛夫通过研究发现,在18世纪以前,尽管俄国工业会计核算在当时已初步形成严密复杂的体系,但还没有运用复式记账法。1800年以后,《破产法》及《商业账

簿法》规定批发企业运用复式记账法。到19世纪初,随着资本主义的发展、国民经济不同部门的会计核算方法界限逐渐消失、西欧思想的传播以及复式簿记开始从商业部门逐步传播到其他经济部门,俄国才逐渐形成新的会计核算理论体系。19世纪前半叶,以俄国三位杰出的会计学家阿诺尔德、艾哈迈托夫和穆德罗夫所撰写的专著为标志,俄国会计学派正式形成。所以索科洛夫得出结论,所有会计核算对象汇总的逻辑要求导致了复式记账法的产生,资本主义经济的发展导致了复式记账法的传播,俄国复式记账法的出现受到西欧文化的影响,工业会计的思想推动了会计核算方式的发展,工业会计彻底改造了复式记账法。

### 三、20世纪资本主义国家的会计核算思想

进入资本主义社会以后,世界经济发展格局出现了变化,到20世纪中叶,英美等国的会计理论开始活跃起来。所以,索科洛夫在研究资本主义国家会计核算思想的发展时,不仅介绍了德国学派、法国学派,还重点研究了英美学派。而由于20世纪意大利会计基本处于停滞状态,所以索科洛夫在本部分对意大利学派的研究相对较少,仅简单介绍了佩利格拉尼、伊波利托、曼德洛等学者的成果。

索科洛夫认为,德国学派比较深刻地发展了会计核算的经济思想,其争论的核心是资产负债表原理、会计形式、费用核算和计算技术应用等方面的问题。对于法国学派,索科洛夫指出,久马尔舍是第一个进行资产负债表分类分析的人,他提出了三系列理论,首先划分了准备和备抵概念,并设计了于1946年被国际会计师大会所确认的国际会计师徽章。索科洛夫通过研究认为,法国会计注重会计语言完善的理论问题,发展形成了语汇学和语义学两大流派。对于英美学派,索科洛夫介绍了哈里森的纯粹功利主义学说以及标准成本综合思想,认为哈里森的观点促使了会计学的重点向生产核算的转移,使人们意识到成本运用取决于目标要求。由于信息论的发展,当时的英美学派还形成了会计信息系统的思想。索科洛夫认为,英美学派把会计核算置于管理目标之下,划分了管理会计与财务会计,且只要求会计信息相对可靠、会计思想实用、会计方法简单、处理灵活、概念清晰以及会计职业的威望较高等,这些都促进了英美会计核算方法的广泛传播。

另外,索科洛夫认为,各国的会计核算立法对会计实践产生了深刻的影响。从19世纪末开始,随着所得税的普及,会计核算立法得到了传播。在垄断资本主义时期,联邦德国、法国、瑞典、比利时、丹麦和卢森堡等国均制定了明确、硬性的会计核算细则;英国、美国、瑞士和荷兰则不承认这种细则;意大利则居于前两种类型之间。在联邦德国,税务立法与资产负债表存在冲突,资产负债表的理论研究着眼于消除这种两元论,法律也力求减少两种资产负债表之间的差异。在法国法律中,规定了详细的、格式统一的资产负债表,对资产列示顺序、资产计价等均有明确的规定。英国立法规定会计核算的目的是提供信息,不主张采用统一核算和报表的做法。美国则要求依据及时、简洁、客观、相关等原则编制会计报表。德法等国采用了以规则为基础的会计规范模式,而英美等国采取了以原则为基础的会计规范模式。由此可见,以原则为基础还是以规则为基础的讨论在19世纪就已经存在。

### 四、社会主义条件下的会计核算实践

索科洛夫在介绍社会主义条件下的会计核算时,将主要部分放在了前苏联,仔细研究了前苏联从建国初期到20世纪80年代的会计发展历史,而对当时其他社会主义国家的会计核算发展则采取了概略研究的方式,简单地研究了当时其他社会主义国家取得的主要会计核算理论与成果,认为社会主义国家的协作实现了会计核算的同步发展。

前苏联是在列宁的领导下最早成立的社会主义国家,所以索科洛夫把列宁看成是社会主义会计核算和监督的奠基人,并对列宁的会计核算思想进行了研究,指出列宁继承和发展了马克思的有关会计核算思想,而且还在会计核算和监督的阶级本质思想等方面提出了新的原则与创新。索科洛夫研究前苏联的会计发展时采取了编年史的方法,详细研究了各个年代的会计核算。总体来说,索科洛夫把前苏联的会计发展分为三个阶段:建国初的起步时期、社会主义会计核算理论的形成与实践时期(20世纪30~60年代)及社会主义会计核算理论的发展时期。对前苏联建国初期的会计核算,其主要阐述了会计核算目的、计量单位、复式记账的本质以及平衡学说的发展等四个方面。对社会主义会计核算理论的形成与实践,索科洛夫谈到了1930~1931年开展的会计核算大争论,成本核算概念、定额核算思想、确认销售实现时点的经济和法律两派观点;资产负债表表式讨论、会计核算工具论的发展等。对社会主义会计核算理论的发展,索科洛夫认为,系统分析、结构论、通讯理论、信息论和控制论、模拟理论和管理理论、现代计算技术的运用等对会计核算产生了深刻的影响,扩充了会计核算的内容,促进了会计自动化,使会计核算的管理职能得以实现。同时,这些因素又促进了会计统一集中核算、国民经济核算一体化的广泛讨论。

索科洛夫的《会计发展史》所展示的不同时期大量会计学者的观点,为我们了解会计发展特别是会计思想的发展提供了宝贵的资料。虽然索科洛夫对以上观点很少发表自己的意见,但我们可以通过其对有关古代会计核算到现代会计核算发展的系统研究,汲取以下思想精华:会计核算方法随经济的发展而变化;会计学的本质在于其方法的改变,会计发展旨在制定统一的方法;会计核算的对象是由经济管理目标派生的,管理职能在会计中占据越来越重要的地位;会计核算应该遵循成本费用原则;会计实践与会计理论研究是两个互动的范畴,会计科学的形成需要加强有关理论体系的研究,会计理论研究在会计发展中极其重要;社会形态与思想观念的原则差别并不排除思想成果的运用和某些会计领域的经验交流,各国可以通过交流和协作统一会计术语与方法,统一是会计的主要发展趋势等等。这些思想对我们加强会计理论研究、依据我国经济实际建立会计理论框架、加强会计国际协调的研究等具有重要的借鉴意义。该书出版后在国际会计学术界产生了一定的影响,曾先后被译成捷文、德文和英文等多种文字,并被誉为一部具有世界水平的会计史名著。该书于1991年经陈亚民译为中文后纳入文硕主编的“世界审计会计名著译丛”,由中国商业出版社正式出版,并被收入在中国财政经济出版社2004年1月出版的《西方会计学名著导读》一书中。☐