

国外会计史研究述评与启示

王遂昆(副教授)

【摘要】 本文以三种国际会计史专业学术期刊在2008~2012年间刊登的原创性文章为依据,对作者、研究主题等信息进行定性和定量分析,并对其中的一些代表性文献进行述评,探讨了国外会计史研究方法和研究内容方面的现状和优势,指明其研究缺陷和有待进一步完善的地方,以期为我国会计史研究提供借鉴和启示。

【关键词】 国外会计史; 述评; 合著; 文献主题

【中图分类号】 F230

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)10-0106-4

近年来,国外会计史研究成果非常丰富,论文的数量和质量都有很大提升。国外学者在研究中注重制度变迁和史学研究方法的差异化,采用规范研究和数量分析等研究方法,从不同视角进行深入探究,不断为会计史研究提供新的发展空间,尤其是通过探讨会计在促进社会关系转变中的作用,有助于更好地理解会计的本质、职能和未来演进趋势。为了解国外会计史研究的现状,以便为我国开展会计史研究提供有益的借鉴,本文尝试对2008~2012年的国外会计史文献进行综述。

一、文献选择

国外会计史研究文献主要来源于《会计史学家杂志》(AHJ)、《会计史》(AH)以及《会计史评论》(AHR)三种专业国际期刊。美国会计史学家学会(AAH)主办的《会计史学家杂志》创刊于1974年,每年出版两期;澳大利亚和新西兰的会计金融协会主办的《会计史》创刊于1996年,每年出版四期;《会计史评论》由英国伦敦Routledge出版社发行,其前身是《会计、商业与金融史》(ABFH),创刊于1990年,2011年更名为《会计史评论》,每年出版三期。其他如澳大利亚悉尼大学会计基金会主办的《算盘》(AB)、英国会计学会主办的《会计、组织和社会》(AOS)等期刊,也会偶尔刊登一些会计史研究方面的文章。由于国外会计史研究文献主要集中于《会计史学家杂志》等三种国际会计史专业期刊,对其文献进行分析能够在很大程度上了解国外会计史研究的现状和前沿。因此,本文以这三种国际会计史专业期刊在2008~2012年刊出的原创性论文为依据(剔除社论和书评,以及2011年以前《会计史评论》中与会计主题不相关的论文),共得到208篇文献构成本文的研究样本。文献来源见表1。

表1 文献来源情况表 单位:篇

期 刊	文献数量					合计
	2008年	2009年	2010年	2011年	2012年	
《会计史评论》	10	12	14	12	12	60
《会计史学家杂志》	12	12	11	12	8	55
《会计史》	17	18	18	20	20	93
合 计	39	42	43	44	40	208

二、文献分析

本文主要借鉴Anderson(2002)以及Carnegie and Potter(2000)的研究方法,对文献从作者、研究主题两个类别展开分析研究。其中,作者研究包括对作者的国籍、独著或合著数量以及合著情况进行分析;主题研究包括对文献所关注的国家或地区、涉及的研究期间以及研究领域的分析。

(一)作者研究

1. 独著或合著数量分析。论文创作分为独著和合著两种情况,合著又分两人合著与三人及以上合著。对论文独著或合著的数量进行加总,就可以对独著和合著情况进行数据分析。具体数据详见表2。

表2 独著或合著数量情况 单位:篇

年度	独著	两人合著	三人及以上合著	合计
2008年	21	13	5	39
2009年	24	10	8	42
2010年	23	17	3	43
2011年	25	15	4	44
2012年	24	8	8	40
总计	117(56.3%)	63(30.3%)	28(13.5%)	208

注:比例四舍五入,保留一位小数,下同。

【基金项目】 国家社科基金重大项目“中国会计通史系列问题研究”(项目编号:11&ZD145)

可以看出,在208篇文献中,独著论文共117篇,占总数的56.3%,说明在国外会计史研究中,单独创作的现象较为常见;合著论文共91篇,占总数的43.8%,虽然也存在四人和五人合著的特殊情况,但两人合著情况比较普遍(占总数的30.3%)。上述情况表明,在会计史研究中存在许多跨国研究的机会,这需要来自不同国家或地区的学者展开合作研究,因而在会计史研究中合著现象会越来越多。

2. 合著情况分析。按照作者在论文中注明的国籍,接下来对合著情况进行分析。对于本国合著,作者所属国家得1分;对于跨国合著则按作者人数进行加权调整。如两人跨国合著,每个作者所属国各得0.5分;三人跨国合著,每个作者所属国分别得到0.33分,以此类推。按照得分高低进行排序,结果见表3。

年份	本国合著	跨国合著				合计
		英国/其他	澳大利亚/其他	美国/其他	其他合著	
2012年	12	0.4	1.2	0.6	3.0	5.2
2011年	14	0.7	0.6	0.5	3.1	4.9
2010年	17	1	0	0	2.5	3.5
2009年	11	0.9	0.5	1.1	3.4	5.9
2008年	15	1.5	0.5	0	0.5	2.5
合计	69(75.8%)	4.5	2.8	2.2	12.5	22(24.2%)

在91篇合著文章中,69篇文章的作者来自同一个国家或地区,占合著文章总数的75.8%,说明同一个国家或地区的作者容易展开合作研究,本国合著是一种常见现象;仅有22篇文章的作者来自不同的国家或地区,即属于跨国研究的文献仅占24.2%,表明会计史领域的跨国合作研究现象还不太普遍。可以看出,英国、澳大利亚和美国的学者,尤其是英国学者显示出较强的同国外同行合作的倾向。

3. 作者国籍分析。本文按照国籍对作者进行定位研究。作者定位研究采用与合著情况分析相同的计分方法,计算出作者所属国家或地区的得分。按照分数高低进行排序,结果见表4。

年份	美国	英国	澳大利亚	法国	意大利	加拿大	新西兰	其他
2012年	6.6	3.4	9.9	4	3.1	2	5	5.8
2011年	9.5	10.8	7.3	2	4	5	1.5	4.8
2010年	12.5	12	5	2	1.5	1	3	7.2
2009年	13.1	3.8	8.5	5.1	1.6	1.5	1	4.6
2008年	8	10.5	6.5	1	2	2	1	8.9
合计	49.7	40.5	37.2	14.1	12.2	11.5	11.5	31.3
百分比	23.9%	19.5%	17.9%	6.8%	5.9%	5.5%	5.5%	15.0%

论文作者分别来自英国、美国、澳大利亚、加拿大、新西兰、中国、法国、葡萄牙、西班牙、荷兰、巴西、苏里南、瑞典、土耳其、日本、芬兰、德国、比利时、爱尔兰和意大利,共20个国家或地区。

通过表4可以看出,论文作者的来源相当广泛,显示了国外会计史研究的国际化倾向。美国、英国和澳大利亚分别居于前三位,三国作者合计数占总数的61.3%,在数量上占据着突出地位,其余17个国家合计数仅占38.7%。这说明国外会计史论文大部分是由英、美等少数欧美国家的作者贡献的,其他多数国家仅充当着补充角色。此外,统计数据发现,文献作者大都隶属于某一研究机构,其原因在于研究机构能够提供合适的研究环境、学术资源和激励机制。出现频次较多的会计史研究机构有英国的卡迪夫大学、伦敦政治经济学院,美国的密西西比大学、阿拉巴马大学,以及澳大利亚的迪肯大学等。

(二)文献主题研究

1. 文献关注的国家或地区分析。在大部分会计史论文中都有一个明显的地域关注点,如果论文的内容仅涉及一个国家或地区,则这个特定的国家或地区就得到1分,对于跨国研究则需要按照国家数量进行调整,并采用与前面国籍研究相同的得分方法。如果论文没有明确指明某一特定国家,则列入其他类中。排名居前五位的国家或地区见表5。

国家或地区	2012年	2011年	2010年	2009年	2008年	合计	名次
英国	5.2	10	12.5	4	6	37.7	1
美国	6.7	5.25	11.5	3	10	36.45	2
法国	4	5	3	2	3	17	3
澳大利亚	3.2	2.25	2	6	3	16.45	4
意大利	3	1	2	6	1	13	5

论文关注的国家或地区共计30个,包括欧洲的英国等15个国家,北美洲的美国和加拿大,大洋洲的澳大利亚、新西兰和斐济,亚洲的中国等7个国家,南美洲的巴西、苏里南和圭亚那。

通过表5可以看出,一方面,文献研究仅关注到30个国家或地区,涉及的国家相对较少,表明许多国家会计演进的经验教训还没有进入研究者的视野;另一方面,以英国近现代会计史为主题的文献最多,美国次之,接下来是法国、澳大利亚和意大利,以上五个国家几乎占据了总数的58%,说明英、美等国的会计实践是学者关注的焦点,这一结果显然与表4所显示的作者主要来源于英、美等国的结论是相符的。

2. 研究期间分析。本文按照八个期间对样本进行分期研究。对于跨期事项同样要进行加权处理,如一篇文献同时涉及19世纪和20世纪两个阶段,则每个期间分别得到0.5分,以此类推。如果论文没有明确指明某一特定期限,则列入不

□ 参考借鉴

特定期间。这些期间信息通常可以从摘要、关键词以及引言中获得。具体数据见表6。

年份	16世纪以前	16世纪	17世纪	18世纪	19世纪	20世纪	21世纪	不特定
2012年	1.4	2.2	1.2	1.2	11.5	20.5	1	1
2011年	2.2	0.45	0.45	2.45	9.75	17	2	9.7
2010年	0	1	2	1.5	15.5	15	1	7
2009年	3	1	0.3	2.8	9.6	18.8	1.3	5.2
2008年	4	0	0	4.5	6.5	15	3	6
合计	10.6	4.65	3.95	12.45	52.85	86.3	8.3	28.9
百分比	5.1%	2.2%	1.9%	6.0%	25.4%	41.5%	4.0%	13.9%

通过表6可以发现:①文献上至公元前5世纪波斯帝国的会计记录,下至21世纪初的全球性金融危机,关注的时间跨度非常大;②研究期间在19~20世纪的文献非常丰富,占总数的68.52%,表明超过三分之二的论文都把研究焦点集中于这两个时间段,而其他期间的研究成果比较缺乏,尤其是有关会计起源和四大文明古国的会计研究几乎是空白的。其中可能的原因在于古代社会的会计史料难于获取,而近现代社会的会计史料比较丰富,从而便于展开研究。

3. 研究领域分析。本文把会计史研究划分为八个主要领域,通过对代表性文献进行述评展开分析。

(1)会计职业组织、审计以及会计法制研究。会计师职业化是19~20世纪会计发展史上的重要事件,近现代资本主义经济的发展是推动会计职业组织产生和发展的根本动力,同时,会计师职业化历程也受到各国政府、行业组织以及关键人物的积极推动等多种因素的影响。Doron(2011)分别探讨了美国、英国、法国、爱尔兰和罗马尼亚会计职业组织的演变,分析了政府、关键人物、职业竞争、国际审计公司等因素在会计师职业化过程中的作用和影响,探讨了特定时期会计师的行业发展状况。Baskerville and Hay(2010)探讨了20世纪80年代国际会计师事务所的合并浪潮对新西兰的影响,认为这有助于提高本土会计师事务所的审计技术和管理效能。

会计师职业化与审计、会计法制之间也存在密切的联系。Öhman et al.(2012)分别探讨了瑞典和法国的《公司法》的修订和实施对审计职业的影响,认为《商法》的修订给审计师提供了一个新的机遇,也使得审计行业有望成为现代资本市场的一个重要组成部分,审计作为一门技术性学科,可为缓和社会矛盾提供空间。此外,Baker(2008)分析了在美国普通法环境下第三方审计责任的起源。

面对不断变化的社会环境,会计职业组织也在不断强化自身的管理,以更好地适应和满足社会的需要。Roberts(2010)探讨了美国会计职业组织在20世纪30年代面临严重的经济危机、政府监管和审计失败的情况下,以会计期刊为平台,通过宣传自己的独立性和职业道德来树立良好声誉以

争取合法的社会地位。Lee(2011)通过梳理19世纪前半期苏格兰独立会计师公司的组织结构和经营状况,分析了阻碍会计师行业发展的不利因素。

(2)财务会计信息研究。财务会计信息研究一直是会计史研究的重点领域,包括对会计信息确认、计量、记录和报告的演进,以及会计信息经济后果的研究。Levant et al.(2012)探讨了法国财务会计和成本会计的分离问题,指出20世纪40年代二者仍然有机融合在一起,但是后来政府颁布的会计准则对二者的分离起到了关键作用。Blancheton(2012)以其发现的20世纪20年代法国银行虚假的资产负债表为依据,剖析了盈余管理在经济危机期间扮演的角色。

此外,还有学者进行了特定企业会计信息披露实务研究。Fujimura(2011)研究了杜邦公司19世纪采用的会计系统,认为该系统是把复式记账应用于工业会计的结果。Jeacle et al.(2002)分析了20世纪20年代美国百货公司的零售价盘存法,揭示了会计核算的重要作用 and 强化企业会计核算的重要性。Praquin(2010)考察了里昂信贷银行20世纪初的财务信息分析系统,认为其有效地提高了在缺乏管制的情况下会计信息的可靠性。

(3)成本和管理会计研究。成本和管理会计文献的研究范围主要涉及两个方面:①对成本和管理会计制度的演进、统一成本制度形成的社会环境和影响因素的研究。Segelod et al.(2010)分别对西班牙、意大利和瑞典的统一成本制度、成本会计理论和实务进行了研究,分析了其中的影响因素和关键人物,为进行国际会计史比较研究提供了素材。②对特定企业成本和管理会计实务的研究。Collier(2012)分析了20世纪初贝尔公司采用的分类折旧(group depreciation)系统,认为技术、产品和服务的革新常常会导致管理会计的创新。Chandar et al.(2012)研究了美国电话电报公司20世纪20年代管理会计信息的规范化,认为这种革新提高了经营效率,减少了随着组织规模扩大和交易复杂性增加而出现的企业内部信息不对称问题。

(4)政府会计研究。政府会计方面的研究涉及对不同社会背景下政府会计制度的演进、预算控制功能以及政府会计实务的探讨。文献关注的内容涉及公元前5世纪前后波斯帝国的账簿、12世纪英国国库会计制度、1826年奥斯曼土耳其帝国会计制度变更,以及19世纪加拿大政府会计制度和美国地方政府的会计实务、1888年英国海军的预算改革、俄罗斯彼得大帝时期的政府改革和会计实务、前苏联二战时期的会计实务、20世纪中国和尼泊尔的政府会计改革。比较有代表性的成果有,Vollmers(2009)考察了公元前5世纪前后波斯帝国的账簿,认为当时已经建立了复杂的会计制度从而实现了对公共财产的有效控制。

(5)人物传记研究。在会计史演进过程中涌现出许多著名的会计学者和会计从业者,他们为推动会计发展和会计思

想传播作出了重要贡献。“现代会计之父”卢卡·帕乔利是人物传记研究的热点。Sangster et al.(2012)分析了卢卡·帕乔利《商人的回忆》一书在复式簿记传播中的作用,并对其创作复式簿记著作的原因进行了研究,认为卢卡·帕乔利撰写《数学大全》的根本初衷是为了把商人和他们的孩子培养成合格的商人,但Yamey(2010)却认为该书并不适合作为商人经商的参考书和学校的教科书。

(6)会计教育研究。有关会计教育的文献涉及教育方法、教学效果等方面的研究。Edwards(2011)研究了英国工业化早期的会计教育情况,认为当时的教育制度和教学方法的创新较好地满足了当时社会对会计核算技术的需求。Sangster(2010)倡导应该在复式记账法教学中引入卢卡·帕乔利的背景材料,以加深学生对复式记账法的理解。Macdonald(2011)认为,管理会计学术和实务脱节的原因在于会计研究、会计教育与实务脱节,指出自20世纪80年代早期开始,会计教育就落后于会计实务,并且这种差距正在逐步拉大。

(7)教会、寺院会计等非营利组织会计研究。非营利组织会计重点关注会计和财务控制对促进非营利组织(如医院、慈善机构和寺院)正常运营的重要作用。Liyarachchi(2009)研究了斯里兰卡古代寺院的会计和审计实务,认为做好会计记录是维持寺院及其相关管理人员良好声誉的重要手段。Daniels et al.(2010)分析了18世纪晚期美国慈善团体的财务会计报告,认为财务会计报告作为一种合法手段能够增强捐赠者的信任。Jackson(2012)分析了19世纪苏格兰爱丁堡皇家医院的会计报告,探讨了会计年报在履行经管责任方面的潜在作用。

(8)会计研究方法。国外会计史研究在很大程度上以史料文献研究为基础,学者们除了继续采用传统的规范研究方法之外,尝试采用数量经济分析等研究方法的兴趣正在不断增长。

具体为:①规范研究。Macintosh(2009)探讨了会计史研究的范式,认为应针对当前的会计理论和会计实务进行评论性研究以提高会计史研究的有效性。②数量经济分析。Badua et al.(2011)强调了数据分析技术在会计史研究中的作用,分析了会计信息系统在学术研究和革新中的重要影响。Cinquini et al.(2008)对意大利1990~2004年的会计史研究状况进行了定量与定性研究,探讨了其动态变化和潜在的局限性。③会计史比较研究。随着跨国学术交流活动的增多,国际会计史比较研究变得日益重要,会计史比较研究通常把研究目标定位于解释会计实务、制定准则等方面。Buhr(2012)比较了美国、英国、加拿大、澳大利亚和新西兰五国采用应计制会计的动机,并探讨了政府和会计职业组织在其中发挥的重要作用。

三、研究结论及启示

通过上述分析可以看出:①国外学者在会计史研究方法

上不断创新,除采用传统的规范研究方法外,不断尝试数量经济分析等新的研究方法;会计史研究领域不断扩大,学者们越来越喜欢在社会、政治和经济背景下研究会计技术和制度的演进,从而有助于更深入地了解会计的本质和作用,这些都是值得我们学习和借鉴的地方。②国外会计史文献的作者大都来自英、美等少数欧美国家,研究的主题也大都取材于英、美等国的近现代会计发展史。中国悠久的会计史题材还没有被开发出来,在国际会计史专业期刊中仅有很少的论文专门论及中国会计史,表明广大发展中国家尤其是中国在国际会计史研究领域实质上处于一种边缘化补充地位。国际会计史研究由英、美等少数国家的研究机构和学者独领风骚,处于一种相对封闭的状态,这不能不说是国外会计史研究中的一个明显缺憾。

在经济全球化背景下,中国会计史研究迈向国际化虽然有很长的路要走,但我们仍然要坚定不移地走下去。我国会计史研究成果走向世界的关键问题是要熟悉国外研究中的游戏规则和解决语言障碍。因此,通过本文的研究,希望国内学者能学习和借鉴国外的研究范式,勇敢跨出国门与外国同行进行合作,积极弘扬我国古代财计制度演进的历史成就和现代社会主义市场经济建设中会计的改革成就,为丰富国际会计史学研究作出应有的贡献。

主要参考文献:

Anderson M.. An analysis of the first ten volumes of research in accounting, business and financial history [J]. Accounting History Review, 2002(1).

Baker C. Richard, D. Prentice. The origins of auditor liability to third parties under United States common law [J]. Accounting History, 2008(2).

Baskerville, Rachel F., D. Hay. The impact of globalization on professional accounting firms: Evidence from New Zealand [J]. Accounting History, 2010(3).

Bertrand Blancheton. The false balance sheets of the bank of France and the origins of the franc crisis [J]. Accounting History Review, 2012(1).

Chandar N., Collier D., Miranti P.. Graph standardization and management accounting at AT&T during the 1920s [J]. Accounting History, 2012(1).

John Richard Edwards. Accounting education in Britain during the early modern period [J]. Accounting History Review, 2011(1).

William J. Jackson, Audrey S. Paterson. Doctors under the microscope: The birth of medical audit [J]. Accounting History Review, 2012(1).

作者单位:河南大学商学院,河南开封475004