

立信会计
学术专著

LIXIN ACCOUNTING

总主编 邵瑞庆

成本会计史研究

宋小明·著

LIXIN ACCOUNTING
ACADEMIC MONOGRAPH



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

立信会计
学术专著

LIXIN ACCOUNTING

总主编 邵瑞庆

成本会计史研究

Chengben Kuaijishi Yanjiu

宋小明·著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

成本会计史研究/宋小明著. —上海:立信会计出版社, 2014. 10

(立信会计学术专著)

ISBN 978-7-5429-4379-8

I. ①成… II. ①宋… III. ①成本会计—会计史—研究 IV. ①F234.2-09

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第262298号

责任编辑 黄成良

封面设计 周崇成

成本会计史研究



出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路230号

电 话 (021)64411389

网 址 www.lixinaph.com

网上书店 www.shlx.net

经 销 各地新华书店

邮政编码 200235

传 真 (021)64411325

电子邮箱 lxaph@sh163.net

电 话 (021)64411071

印 刷 上海天地海设计印刷有限公司

开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张 14.5 插 页 1

字 数 232 千字

版 次 2014 年 10 月第 1 版

印 次 2014 年 10 月第 1 次

书 号 ISBN 978-7-5429-4379-8/F

定 价 42.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

前言

成本会计史是会计研究中一个十分特殊的领域。它不仅涉及会计学自身发展中的许多问题,而且和社会制度与社会及企业组织结构的发展变迁有着至为密切的关系。本书研究成本会计史,把重点确定在三个方面:其一,通过对成本会计发展史的深入研究,构建一个具有较大历史包容性的成本会计史研究框架;其二,系统地研究成本核算与控制产生、发展的历史运行过程及其规律;其三,揭示其与社会制度演进及环境变化之间的内在关系,研究分析微观层面成本会计产生、发展的历史必然性,对其产生与发展的基本脉络进行梳理,为研究与深入理解目前成本核算及控制的现实状况提供理论支持。此外,在深刻理解成本会计社会价值的基础上,预测成本会计未来发展的大趋势,为解决成本核算与控制未来的发展作出具有一定指导意义的结论。

为了实现上述目标,本书在大量引证与考证的基础上,结合社会、政治、经济、历史、管理、会计等多方面知识进行系统的分析与研究。通过综合运用推理、演绎和归纳等规范研究方法,在厘清历史线索、探究成本会计与环境变化之间关系的同时,阐明社会(包括企业)制度和组织结构演进对成本会计发展的意义。研究中还采用了个案分析和“史证研究”的方法,并对一些具有重要意义的历史观念进行分析与验证。

作为一项历史研究,本书在体系构造和内容安排上尽量考虑到各个章节研究的逻辑布局。全文除引论外,由五章构成:

第1章 文明社会早期的成本会计思想与行为。本章研究人类社会早期发展中的成本核算与控制问题。本书认为,古代世界在总体上属于不发达的农业社会,在此期间,国家在社会经济的组织与管理中发挥着突出作用。因此,本章在以古代中国和古代希腊为例进行宏观意义上探讨的同时,又从微观经济形态考证和研究了古代罗马与封建时代欧洲农业庄园的成本核算及控制问题。这一时期的成本核算与控制行为,在大的方面是融合在社会组织和社会制度结构的发展演进之中的,它在具体层面的表现则相对简陋,其成本控制体现为十分质朴

的“节用”观念和“将本求利”的思想。在“节用”观念的支配之下,在各种经营与管理活动中,大都是把对成本、费用问题的考虑混同地与利益取得问题联系在一起。从本质上来讲,“将本求利”的思想仅仅意识到了费用与收入之间的联系,而这时成本观念尚未形成,对成本与费用的认识是混而不分的。成本核算与控制只是在漫长的社会演进中缓慢地向前发展。不过,这一时期社会经济发展中所蕴含的朴素的成本控制思想,对后世发展具有重要的启示性意义。

第2章 海上贸易和资本主义经济兴起之际的成本会计。本章讨论资本主义经济兴起之时成本会计的发展,时间包括11世纪至18世纪共8个世纪。在资本主义萌芽的初始阶段,海上贸易中颇具特色的成本核算与控制,为后期工业资本主义发展中的成本进展提供了经验依据;资本主义发展中生产组织形式的改变,则为企业成本会计的发展创造了一个重要的前提。自此,成本核算与控制的重心逐渐转向以企业为核心的微观层面。为了全面、系统地反映这一转换过程的特点和规律,本章重点讨论了海上贸易、工业组织演进与早期工厂的成本核算与控制,并对资本主义经济关系演进中一些重要的结构性变化从成本角度进行了较为细致的解析。史料证实,对成本问题的考量和对成本因素的控制,乃是工业制度演进中至关重要的问题。企业组织中成本核算与控制体系的形成及发展,昭示了成本会计发展的未来意义。

第3章 产业革命与公司制企业组织下的成本核算与控制。本章重点讨论产业革命至20世纪前成本核算与控制的演进。产业革命中体现在技术发明应用方面的生产力的重大进步和生产经济规模的扩大,促进了社会生产组织的适应性变革。许多直至产业革命初期依然坚守着外包生产方式的企业,开始逐渐采用集中的大工厂生产方式。这是一个涵盖了多种成本考量的复杂转换过程。在这个过程中,成本会计作为企业组织制度设计的一个重要部分获得了长足发展。有关这方面的大量史料,一方面表现出成本控制的会计意义,另一方面也证实了,成本控制并不仅仅属于会计问题,而是和技术与组织结构的发展变化、企业管理的进步,乃至与基本经济理论的发展紧密地关联在一起的,故成本会计发展的社会性意义是十分明显的。

第4章 现代成本会计的发展。本章比较详细地揭示了20世纪成本会计发展的一些重要事实与其中的内在逻辑关系。研究表明,从20世纪二三十年代开始,成本会计的发展与整个会计体系的发展一样,由于目的不同,逐渐形成财务会计和管理会计两个具有明显区别的领域。从此以后,会计学中成本理论的

发展,便包括成本管理会计和财务会计体系下的成本核算与控制两个重要方面。20世纪40年代末出现的价值工程,以及随后出现的全面质量管理、战略管理、作业管理等新型管理分支科学,对现代成本会计发展有极其深刻的影响,其研究成果被引入成本管理会计之中,强有力地推动了管理会计的发展。成本会计由此进入一个以作业为基础的全新的发展时代。

第5章 成本会计产生、发展的基本规律。本章以成本会计发展中所涉及的重大问题为主线,对成本会计产生、发展的历史进行了全面系统的归纳性研究,最终揭示了成本会计发展的基本规律。

本书认为,成本核算与控制作为一种在人类社会组织中具有普遍意义的实践活动,具有较为特殊的历史一贯性和继承性。伴随人类社会历史的演进,成本核算与控制产生及发展,既形成了一定的属于自身所特有的规律,也具有一些不同于一般会计的发展特点。本书通过对成本会计史全面、系统的研究,作出如下结论:

(1) 在会计领域里,具有科学意义的成本观念的形成是工业社会的产物,它随着工业社会的产生而产生,伴随着工业社会里的工厂生产、商品货币经济的演进,乃至市场经济的演进而演进。到了现代社会,科学而完善的成本观念进一步支配着成本会计核算与成本会计控制的持续发展。

(2) 历史事实表明,社会经济环境的发展变化,决定着成本会计的发展变化。由农业社会向工业社会的转变,带来了成本会计发展史上的第一次大变革;由工业社会向信息社会的转变又带来了成本会计发展史上的第二次大变革。成本会计变革产生的后果促进了社会经济与企业经济的发展。

(3) 成本会计发展与市场经济运行机制的作用密切相关,它通过价值决定机制(成本—权益机制)、供求机制(成本—价格—权益机制)与竞争机制(费用—成本—权益竞争),在费用、价格、利益之间建立起至为密切的关联关系。这一关系的建立既影响着成本会计自身发展的历史进程,也相应推动会计学发展的历史进程。

(4) 在进入近代社会后,马克思的劳动价值学说和马克思关于成本的科学论断,不仅对经济学的发展作出了重大历史贡献,而且为成本会计发展,乃至为整个会计学建设指明了方向。

(5) 史实表明,近代成本会计发展的历史起点在于着重解决成本核算问题,它逐步构建了成本会计核算的方法、技术体系。随着市场经济的发展,成本会计

进入到核算与控制并重时期,而至现代市场经济发展阶段,成本控制逐步成为占据主导地位の职能,成本的控制体系便是在这个阶段建立与发展起来的。

(6) 成本是一个十分广博的概念,它的发展与政治、经济、文化以及科学技术的发展都有着直接关系。在微观方面,它贯穿于企业(公司)生产与经营活动的全过程,是企业(公司)生产与经营取胜的一个不可或缺的重要方面;在宏观方面,它又涉及社会生活的各个方面,既关系到社会经济资源的总体配置,决定着国家经济乃至全球经济的健康发展,而又涉及社会成本、社会责任成本、行政成本乃至政治成本等方面的重大问题。在总体上这两大方面处于水乳交融状态,而从运行规律方面讲,它经历了一个由微观向宏观回归的过程。

(7) 从成本会计方法、技术体系建立与发展规律方面考察,它经历了三个基本发展阶段,即成本会计方法、技术体系的初创阶段、成本会计方法、技术体系的拓展阶段与成本会计方法、技术体系的完善阶段。这三个阶段逐步把会计的发展推动到一个崭新的历史时期。

(8) 从成本会计控制体系建立与发展规律方面考察,它经历了两大发展阶段,即近代成本控制体系的初步建立阶段和现代成本控制体系建立与财务会计成本控制及管理会计成本控制分野的阶段。这两大成本控制的分支体系建设,将促使企业(公司)的成本控制进入到一个全面、系统的发展阶段。

(9) 从成本会计的理论体系建设与发展规律方面考察,在漫长的历史演进过程中,它既建立了成本会计的基本概念框架,使基本成本问题能得到科学合理的解释,也构建了具有专业化特色的理论体系,从而极大地丰富和完善了现代会计理论的发展。

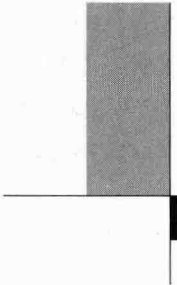
本书最后强调指出,无论从方法技术层面,还是从理论层面上讲,成本会计的发展永远处在强劲的持续状态,成本核算与控制也将对企业和社会具有永久性意义。因此,成本会计未来的发展前途是不可估量的。

由于本书所涉足的是一个前人较少涉及的相当专门化的领域,而作者又缺乏这方面的研究经验,故在分析的力度和深度,以及在研究方法应用与研究结论的表达方面,难免存在不足之处,祈请业内方家斧正。对于其中未尽问题,将留待后续研究加以弥补。

目 录

引论	1
1 问题的提出	1
2 研究思路和框架	2
3 研究方法	5
4 创新与不足	5
第 1 章 文明社会早期的成本会计思想与行为	6
1 概述	6
2 古代中国中央集权框架下成本思想的缘起与演变	7
3 古希腊城邦的成本会计行为	20
4 农业庄园中的费用控制	26
小结	36
第 2 章 海上贸易和资本主义经济兴起之际的成本会计	38
1 海上贸易中的成本核算与控制	38
2 工业组织演进中的成本控制问题	46
3 早期工厂成本会计	60
小结	70
第 3 章 产业革命和公司制企业组织下的成本核算与控制	72
1 产业革命时期的成本核算与控制环境变化分析	72
2 公司制	83
3 成本会计的控制价值	89
4 公司制企业的成本反映与控制	94
5 成本理论的发展	118

小结.....	133
第4章 现代成本会计的发展	135
1 现代成本会计发展概述	135
2 标准成本与预算控制	147
3 管理会计	159
4 会计学中成本观念的社会化扩展	172
5 成本控制的最新发展	181
小结.....	196
第5章 成本会计产生、发展的基本规律	198
参考文献	211



引 论

1 问题的提出

在近、现代经济发展中,成本会计作为一门新兴学科发挥了重要作用。著名会计学家 A·C·利特尔顿认为:“成本会计的出现是企业工业化发展需要的一个回声。”^①他特别指出,成本会计的出现,在簿记(会计)体系中加入了一个新的元素。若将其视为 15 世纪复式簿记出现至 20 世纪引进财务预算之间所显现出的簿记方面唯一—一个具有重大意义的新特征,也毫不为过^②。利特尔顿对成本会计的历史地位给予了充分的肯定。然而,纵观 20 世纪以来的会计研究成果,对成本会计史的研究既不充分,也存在着许多问题。这一点和成本会计十分重要的历史地位是极不相称的。

以往对成本会计的研究,较多地关注其发生与发展在微观上的意义。学者们侧重于从企业的微观层面来进行成本会计史研究,把成本会计作为企业内部核算与控制的一种技术方法,并且把研究的时间范围局限在产业革命至 20 世纪初的较短时期里,显然其研究尚具有一定的局限性。进入 20 世纪以来,环境变化促使人们对成本问题进行了更深层次的思考。新制度经济学关于交易成本和社会成本问题的讨论,是将成本作为决定社会制度的解释因子进行研究的。这种观点很快被引入社会科学研究中的多个领域,也对会计学研究产生了一定影

① 郭道扬:《会计发展史纲》,中央广播电视大学出版社,1984 年,第 453 页。

② A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing Co., Inc. 1933, p. 320.

响。然而,迄今为止,会计界关于成本问题的研究,依然受到传统研究的影响。比较狭隘的视野不但对全面、系统地理解成本会计的历史发展造成诸多不便,使20世纪以来会计学中成本观念和成本会计方法所发生的各种变化变得难以理解,而且也为研究目前的现实问题,乃至预测成本会计的未来发展趋势造成了困难。

当今世界正经历着一场巨大的社会变革,这无疑将对人类社会的未来产生重要影响,这场变革也必然要波及人类社会制度和文化发展的各个方面。对资源控制问题的关注和我国现实环境中构建和谐社会与节约型社会的需要,垄断行业的定价,特殊行业的成本计量,乃至成本观念朝着社会化方向扩展,都赋予了成本会计更大的社会意义,也使相关研究变得更为重要和复杂。在这样一种形势下,对成本会计史进行系统研究与对成本会计发展历史规律的总结,便具有十分重要的意义。

2 研究思路和框架

关于成本会计史的研究曾经有过许多成果。保罗·加纳(S. Paul Garner)的名著《1925年前成本会计的演进》^①,对成本会计的起源与发展进行了比较深入的研究,构建了1925年以前成本会计史的基本框架;利特尔顿(A. C. Littleton)《1900年前会计的演进》^②以两章的篇幅来讨论成本问题,其中许多观点具有结论性意义,其影响极其深远;查特菲尔德(Michael Chatfield)的《会计思想史》也开辟专章^③讨论了成本会计的起源和发展问题。至20世纪上半期,关于成本与成本会计史的研究,成为各国会计理论研究的一个重要部分。博恩斯(Boyns)等人曾把1952年之前英国《会计师》(*The Accountant*)和《成本会计师》(*The Cost Accountant*)杂志上有关成本问题的文章汇编成册,题名为《1887—

① S. Paul Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, The University of Alabama Press, 1976. 为著名会计史学家保罗·加纳的博士论文,初版于1954年。

② A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing Co., Inc. 1933. 其中有两章专门讨论成本问题,包括第20章成本会计的起源,第21章19世纪后成本的发展。

③ 第十二章现代成本会计的起源,第十三章决策的成本分析。参看迈克尔·查特菲尔德:《会计思想史》,中国商业出版社,1989年。

1952 年的英国成本会计》^①;理查德·K·弗里茨曼(Richard K. Fleischman)和 L·D·帕克(Lee D. Parker)合著的《英国产业革命时期的成本会计:1760—1850》^②,通过对珍贵档案史料的考证对产业革命时期成本会计的发展进行了系统的研究。在《会计评论》、《算盘》、《会计史学家杂志》等知名会计专业期刊上,也发表了许多关于成本与成本会计史的研究文章。在国内,林万祥教授主持编写的《成本论》也涉及对国内外成本思想和理论发展的研究。

归纳起来讲,上述研究已初步构成有关成本会计史的基本框架。其特点在于:①以成本会计的产生和发展为核心进行有关成本问题的专门研究,并将焦点集中在产业革命时期;②研究的时间界限一般确定在产业革命或近代资本主义萌芽初期至 20 世纪中期以前;③对成本会计,尤其是有关工业企业成本核算内容的历史发展及其运行规律有较为深刻的研究。这些研究构成现代会计理论的一个重要部分,并为 20 世纪会计理论和实务其他方面的进一步发展奠定了基础。不过,从发展的角度来看,其研究还存在明显的不足。其中最突出的问题在于,在时间和空间范围方面都存在较大的局限性。从时间的角度考察,他们既忽略了此前人类社会发展中的相关事实与成就的研究,也未涵盖 20 世纪中期以来所发生的变化;从空间角度考察,其研究的重点仅仅放在会计方面,有时甚至仅仅局限于与会计相关理论的研究方面,这样做既缺乏对会计所处环境的深入分析与研究,也缺乏对与会计具有密切关系的相关理论与实务的研究,从而使研究结论的科学性、准确性、系统性和客观性都受到较大影响。

应当认识到,成本问题既是一个极其重要的会计问题,也是一个具有普遍意义的社会性问题。因此,研究成本会计史,需要坚持以下理念:

首先,必须明确,成本问题的实质在于合理配置社会资源,因此,对成本问题的考察既必须反映它的社会性意义,也必须深入到社会历史的各个领域和生产经营的实际之中去探究。新制度经济学的理论家们在解释企业的性质时,将企业看做在一定范围内替代市场功能的契约组合,认为其存在价值在于以更小的交易费用(成本)来完成社会的(生产)资源配置。这一观点具有重要理论意义,它说明:①成本概念具有重要的社会解释功能;②对企业成本问题的研究,须纳

^① Boyns, Anderson and Edwards, *British Cost Accounting 1887—1952: Contemporary Essays from the Accounting Literature*, Garland Publishing, Inc. 1996.

^② Richard K. Fleischman, Lee D. Parker, *What is Past is Prologue: Cost Accounting in the British Industrial Revolution, 1760—1850*, Garland Publishing, Inc. 1997.

入社会发展的整个过程中进行全面而系统的研究。

其次,人类社会历史是一个长期的、连续的演进过程。许多重要的文明成就皆有着内在的历史逻辑的延续性和本源上的一致性。成本观念在人类文明发展早期阶段,便已经开始体现在人类经济理性的成果之中,并逐步构成自己发展的独特路径。因此,对成本问题的研究,必须从久远的人类历史源头着手加以考证。

再次,从成本观念自身的发展来看,需要将近、现代企业经济中成本会计的发展放在一个更为宽广的历史视野中去考察,以成本核算与控制的发展为中心,对人类社会经济发展的线索作长距离的梳理,最终构建一个基于社会结构变迁的广义的成本核算与控制发展的历史框架。

最后,人类社会的诸多功能总是通过一定的组织来实现,这是人类管理行为的社会性所致。“构造经济组织是为了节省交易成本”^①,因此,对成本问题的考察,必须以一定的人类社会组织作为研究客体。

本书研究的关键问题在于三方面:其一,通过对成本会计发展史的深入研究,构建一个具有包容性的成本会计史研究框架;其二,具体研究成本会计思想、理论、方法和相关制度产生、发展的历史进程,揭示成本会计与社会制度演进及环境变化之间的关系;其三,在社会历史的界域内,对成本核算与控制的发展脉络进行系统梳理,揭示将成本会计局限在企业生产环节的历史原因与局限性,为会计学中成本观念的社会化扩展提供理论支持。其中研究的落脚点在于,在深刻理解成本会计社会价值和相关问题的基础上,测试成本核算与控制的未来发展态势,为解决现实的成本控制问题提供历史经验与理论基础。鉴于这一研究所具有的广泛意义,本书拟在以下范围内展开研究:

(1) 从时间的角度,本书对成本会计史的研究将涵盖从古代文明至现代文明的整个人类社会的历史发展过程。

(2) 就历史形态而言,本书将比较全面地把奴隶社会、封建社会、资本主义社会包括在内,与马克思“大体说来,亚细亚的、古代的、封建的和现代资产阶级的生产方式可以看做是社会经济形态演进的几个时代”^②的著名论断保持一致。当然,全书把研究重点放在近、现代时期。

^① 奥利弗·E·威廉姆森:《资本主义经济制度》,商务印书馆,2004年,前言,第3页。

^② 马克思:《政治经济学批判》,《马克思恩格斯选集》第二卷,人民出版社,1972年,第83页。

(3) 从成本会计史的具体研究对象考察,研究中将包含人类历史上较多不同的组织形态,包括:古代文明国家和古代农业庄园;中世纪晚期的海上贸易组织;资本主义经济兴起时期的人工工场和工厂,以及近、现代经济中的公司制企业。

3 研究方法

首先,本书以广泛的材料引证和分析为基础,结合社会、历史、经济、管理、会计等多方面知识进行综合分析。通过综合运用推理、演绎和归纳等规范研究方法,厘清成本会计发展的历史线索及其历史运行规律。其次,通过对人类社会演进中几个关键时期环境变化的分析,揭示成本核算和控制问题对社会与企业组织制度以及社会与企业组织结构变化的影响。书中通过对特定事例的分析,对具体环境条件下的成本核算与控制问题进行深入研究,以便对其中的重要问题取得较深的认识与理解。最后,在历史专门研究方法上,本书也采用“史证研究”的固有方法,即通过科学考证,以特定时期的史实为依据进行分析,以揭示成本会计发展的基本运行规律。

4 创新与不足

本书以建立一个科学的成本会计史研究框架为目标,这一点正是本书研究的价值所在。在此基础上,本书从以下三方面进行一定程度的创新性研究:

(1) 在以往成本会计史研究的基础上,构建具有较大包容性的成本会计史研究框架,并在此框架下揭示成本会计的历史发展规律。

(2) 将会计学范畴的成本理论和实务与社会成本范畴的理论与实务协调组合在一起进行研究,拓宽成本会计发展史的研究范围,改善成本会计史研究的系统性,提高在成本会计思想与理论上的研究深度。

(3) 从历史发展方位,构建成本会计发展的理论体系和方法技术体系。

本研究的不足之处在于:①对人类社会各主要阶段成本核算与控制问题的研究和解释,力度尚显不足。尤其是古代社会部分,因为史料发掘条件的限制,只作出了简单叙述;②受研究所确定的篇幅的限制,本书避开了对成本、费用、支出等概念的界定,这样做可能对理解成本会计的相关内容造成一定困难。这两点拟在后续研究中着重加以弥补。

各种社会制度,因与人类的永恒需要密切相关,都是从少数原始思想的幼苗中发展出来的^①。人类社会漫长的历史演进中,一些重要的思想总是具有鲜明的承继性特点。正如摩尔根所言:“近代文明吸收了古代文明中一切有价值的东西,并使之面貌一新;近代文明对人类全部知识的贡献很大,它辉煌灿烂,一日千里,但是,其伟大的程度却还远远不能使古代文明暗淡无光,并使它沦于不甚重要的地位。”^②这一观念是本书将成本会计史研究延伸至人类文明初始时期的根由所在。

1 概述

恩格斯认为:“历史从哪里开始,思想进程也应当从哪里开始,而思想进程的进一步发展不过是历史过程在抽象的、理论上前后一贯的形式上的反映。”^③从最初有组织的人类活动开始,就萌生了与物质资料生产、消耗及消费相关,以节用为特征的控制活动。控制的目的在于资源的有效使用及对一定利益主体的权益保障。在古代中国,早在第一个奴隶制国家夏朝开始之前,因为私有观念和国家意识的萌芽与发展,就已经出现了基于资源和物质财富占有与耗用的控制观念及相关规划。控制的幼芽在最初关于社会组织的蹒跚探索中破土而出,在氏族、部落组织的发展演进及开疆拓土的残酷洗礼中吸取了大量养分,于大禹时代

① 路易斯·亨利·摩尔根:《古代社会》(上),商务印书馆,1997年,第16页。

② 同上书,第29页。

③ 恩格斯:《卡尔·马克思〈政治经济学批判〉》,《马克思恩格斯选集》第二卷,人民出版社,1972年,第122页。

因社会生产力水平的进一步提高及国家意识的强化而更为茁壮。初期的控制体现在社会职官设置、职权划分、职责考核与巡狩等一系列活动之中。大禹制五服、畅交通,奠定了国家总体控制的框架。其中所蕴含的控制观念,与以后各个时代的控制体系存在一致性。夏朝立国至西汉一千多年历史中,以国家为核心的社会控制从框架、制度、思想观念直至实施机制,逐渐构成一个完整的体系,控制活动更细致地深入到微观管理的各个方面。也正是因为这个相当完备的体系,一定程度上构成其后两千多年中华民族灿烂文化与物质文明的理念,并为文明的传承与延续奠定了坚实的制度与思想基础。其他古代文明中同样凝聚着诸多成本反映与控制的朴素思想及成就,宛如暗夜下璀璨的星空,耀彻古今。尽管由于各种原因,其他古代文明皆未像中华文明那样长久延续,其中一些成就却依然构成某种形式的遗存,为近、现代欧洲乃至世界文明提供了重要的启迪。

本章重点以古代中国和古代希腊为例,研究古代社会国家体制建立及国家管理中的成本计量、记录与控制问题。这是因为,人类社会发展的最初成就,就管理控制而言,大多集中在国家宏观管理领域,尤其是集中在国家组织制度框架构建和制度建设方面。对于本章内容,首先需要明确的是,“古代文明”与“古代社会”诸概念,历来不是确切的时间表达。本章作为成本会计史研究的开篇,在使用这些概念时,也只是用来代表中世纪晚期资本主义经济萌芽之前,包括了原始社会、奴隶社会与封建社会大部分的一个笼统的时间区段。这个时段内的社会经济状况,尽管世界各个地区因为文明发达及开化的程度与步伐不同而有较大差异,但总体上皆属不甚发达的农业社会。国家作为一种总的组织形式和组织管理机体,在其中发挥了重要作用。其作用方式与特点在不同的文明中有着很不相同的表现。从管理组织的结构特点来观察,则以古代中国和古代希腊最具代表性。因此,本章第2、3两节研究古代文明国家宏观意义上的成本计量、记录和控制思想与行为,将以古代中国和古代希腊为对象,与第三节关于农业庄园经济(以之代表古代——尤其是西方——农业社会中较为典型的微观经济组织)中成本的研究共同构成有关古代社会成本研究的主体内容。

2 古代中国中央集权框架下成本思想的缘起与演变

在中国历史上,中央集权的君主专制统治时间长达两千余年。这种政权有

着对国民经济实行较多干预和控制的必要,同时也具有实行干预、控制的可能^①。这种形式曾经因为对思想的禁锢而在近、现代思想运动中多次受到批判。然而,世间事物总是一分为二的。正是这种高度中央集权稳固的文化基础所具有的强大内聚力,构成了中华文明五千年延续的思想根基。从管理控制的意义上讲,它也是运行成本相对较低的国家组织形式;其基础则是在文明的最初演进中逐渐奠定的。本节讨论古代中国中央集权框架构建下以节用为特征的成本思想的产生与演进,从中可以体会中华古国在成本费用管理方面的伟大创造和思想精髓,对后世乃至今天的发展都具有积极的借鉴意义。

2.1 国家统治和中央集权框架建立中成本思想的形成

2.1.1 禹之功绩

国家是一个以利益为核心的控制机体。自财产的私人占有观念产生之后,统治框架及其权威的建立就成为一个必然过程。中国国家体制建设的历史,从轩辕黄帝代神农氏行征伐开始^②。早期立国建制行为具有一种尝试的性质,重点在于设立国家统治框架及基本制度体系。尽管其中已经萌生了原始的“节用”观念,但却尚不能够形成科学意义的成本会计思想,并将其融入到国家制度和体制设计的工作中去。至大禹时代,建立国家的前期努力概略完成,这时考虑节用也便成为必要。《尚书·禹贡》关于大禹功绩的记载中,包含许多有关这方面的资料。

大禹通过行政(经济)区划的划分、交通的改善、贡赋体系的建立,以及贡赋基本原则的设定,使一个奴隶制国家的结构及基本的收入、行政系统最终得以完善,这在国家作为一种人类社会组织体制及制度建设是具有重要意义的。大禹在国家体制和贡赋制度设计中,融入了“政在养民”的思想^③,使整个设计有了切实的思想基础。归纳起来,这些思想表现在以下几个方面:

(1) 通过系统设计,建立了一个有利于贯彻节用目的的政体;

① 赵靖:《中华文化通志——经济学志》,上海人民出版社,1998年,第16页。

② 轩辕黄帝“习用干戈,以征不享”,“诸侯咸来宾从”。经过长时间征战,终于“涿鹿之阿”建立都城,设官分职,开启了国家体系架构之大业。参看《史记卷一·五帝本纪第一》。

③ 《尚书·大禹谟》载:“禹曰:‘於!帝念哉!德惟善政,政在养民。’”台湾著名经济学家于宗先认为:政在养民,点出了政治上之经济目的,也奠定了以“养民”为主体的古代中国经济思想之基础。(于宗先:《经济思想史》,联经出版事业公司[台北],1986年,第329页)