

我国会计凭证的历史演变

邵露 王伟国(教授)

(石河子大学经济与管理学院 新疆石河子 832000)

【摘要】 在不同经济时期,凭证所记载的内容和具有的功能也是不同的,它随着经济的发展不断完善。本文分古代官厅会计凭证、商业会计凭证、工业会计凭证和信息化会计凭证四个阶段对凭证演变进行探讨。

【关键词】 官厅会计凭证 商业会计凭证 工业会计凭证 信息化会计凭证

一、古代官厅会计凭证

古代官厅会计凭证的应用发展,经历了经济凭证应用向原始凭证应用阶段的发展变化。最初的经济凭证在财务收支活动中仅起书面凭证的作用,在由奴隶制时代的自然经济向封建制时代的自然经济演进的影响下,凭证逐渐与账目记录直接发生了联系,它不仅可以作为财物出入的依据,而且也是会计官厅登记账目、监督检查的依据,并有保管制度。

西周《周礼正义》中记载“法”、“法式”基本内容包括财务的名称、数量、经济性质、说明事项等。这种会计核算中的“法”已初步具备原始凭证的内容,并带有“命令”、“文件”、“制度”的性质,能够起到原始凭证的作用,是会计凭证的开端。春秋战国时期凭证不仅作为收支的依据,还在于取信,并作为每一账目处理依据。凭证一般称券、券契或券书,有的一剖为二,称为“别券”:左券为主要经济凭证,是会计核算的依据;右券为辅助凭证,供校验用。凭证记录内容一般是:发生的时间、名称、数量、金额、计量单位。秦汉两晋时期会计凭证一般称令、律令、致、参办等,出现一剖为三的凭证“参半券”,既可作为收受财物的凭证,也作为记账依据和监督检查依据。汉代凭证具有一定的格式,并与财务收支直接相关,有明确的对应关系,是当时官方具有权威性的原始凭证。

隋唐五代十国时期常见的凭证种类有:券、契、抄、牒、傍等。其中木契是财物支出勘合验证的凭证,符、牒为纸质原始凭证,傍在宫廷财务核算方面还具有账实相符的控制作用。北宋时期会计凭证已趋向专用化和规范化,宋朝官厅使用的与记账直接相关的原始凭证的内容和格式已进一步通过制度确定下来,在会计核算上,凭证分收、支两类,都是专用性质的原始凭证,对财物收支控制中的作用进一步突出。原始凭证或凭证应用手续更加完善,在赋税征收环节实行多种相对应的原始凭证配合使用,各责任环节的管理具有针对性。

二、商业会计凭证发展

随着商品交易范围的不断扩大和贸易额的快速增加,由自由贸易和航海形成的商业港口成为地中海地区的经济贸

易中心,商业经济迅速发展,导致自然经济彻底解体,经济环境的变化直接引起官厅簿记凭证的变化。这一时期,经济交往中形成的原始凭证种类和数量大大增加,其记载的内容不断趋于完善,功能进一步增强。商业经济交易活动中产生了各式各样的原始凭证:合同、协议、托运单、运输单据、海运提单、多联单据、租金、各种银行票据和商业票据等。旧时商业票据形式有汇票、本票和支票三种,汇票最早出现具有汇兑功能,随时间推移,信用功能变得越为重要;本票与交易合约一样,是一种支付承诺。运输单据记录货物的状态并且作为货物的收据、运输合同的证明,转让时还作为货物的权利凭证。多联运单据提供货物种类、标志、件数、重量、数量,通过联次控制起到监督核对的作用。

自然经济形态向商品经济形态的演进,促使复式记账产生,记账凭证出现。在商业实践中,先后出现了“三脚账”、“龙门账”、“四脚账”。四脚账有两种形式,形式一记载的为竖式,文本以横式显示(如图),表明向某甲购白米百担,价款1 200元,售给某乙白米百担,价款1 250元。形式二,每笔账的对应账户都有各自的金额(如图),类似于现在转账凭证的做法。

某甲来白米百担	1 200	采货集白米百担	1 200
兑货急白米百担	1 250	某乙去白米百担	1 250

四脚账形式之一

向大德公司赊进商品	收大德公司米账	付商品去账	6 000
复兴号借去现银	收现银来账	付复兴号去账	5 000
以银行存款付福春恒贷款	收银行来账	付福春恒去账	2 000
以现银买入商品	收钱柜来账	付货仓去账	1 500
以现银支付营业费	收钱柜来账	付营业费去账	300

四脚账形式之二

1494年,帕乔利提出复式记账原理,一笔业务等额记入对应账户,从而能够反映经济业务的来龙去脉,便于检查记录的正确性。蔡锡勇在《连环账谱》中率先将西方复式簿记的

思想引进,谢霖在《银行簿记学》中引入传票运用方法,将传票划分为:收入传票、支出传票和推收传票三种。潘序伦把会计凭证明确地分为原始凭证和记账凭证两大类,并根据借贷簿记的做法,把记账凭证划分为收入传票、支出传票和转账传票,进一步对转账传票进行区分,按借贷分别设计了借方转账传票和贷方转账传票。

记账凭证发展主要经过“单一科目传票制”和“记账凭证制”时期。“单一科目传票制”时期仅以传票传递甚至不做传票,直接根据原始凭证登记日记账、总账、分账和备查账。“记账凭证制”时期使用过三种不同格式的记账凭证:一是传统的记账凭证,一方只有单一科目的记账凭证,不能多借多贷,期末以主体科目分别汇总后登记总账;二是通用记账凭证,随着商品交易的多样复杂,传统的记账凭证已无法使用,通用记账凭证便出现;三是增减记账法的记账凭证,资产分为“来源和收入”及“占用和支出”两类,每类又分为“增加”、“减少”两种性质,记账凭证有不同性质的四栏,其记账原则是“同类科目有增有减,异类科目同增同减,增减数额相等”。“记账凭证制”在会计核算中根据会计制度的变化和各个时期的特征,自身也不断变革、不断完善。

三、工业会计凭证

19世纪末20世纪初,科学技术发展突飞猛进,各种新技术、新发明被迅速应用于工业生产,大大促进了经济的发展。会计核算也变得相对复杂起来,形成相对完整的会计系统。在计算机还没有出现之前,会计人员手工处理会计信息,依靠纸质凭证、账簿和报表来传递信息。这时原始凭证趋于规范,既有来自企业外的手工原始单据,如购货发票、订货单、各类票据、银行通知单、运货单等,也有来自企业内不同部门的原始单据,如收料单、领料单、产品入(出)库单、成本计算单、折旧计算表、工资分配表等。原始凭证作为经济活动的载体,一方面是记录经济业务发生,明确经济责任,另一方面实现信息交换和传递。各原始凭证获取后,财会人员据其填制和审核记账凭证,作为后续会计信息处理、输出的依据。

20世纪中期,计算机的诞生给会计带来了翻天覆地的变化。随着会计电算化的推广实行,大多数企业也由手工记账改为电脑记账,相应的记账凭证也由电脑制作,各类会计凭证和报表的生成方式、会计信息储存方式和储存媒介发生了改变。首先,会计凭证的形式、种类数量改变。记账凭证电子化,部分原始凭证也电子化;会计凭证除了财务人员手工处理的凭证外,还有应收、固定资产、人力资源等其他子系统生成的凭证,凭证的种类、数量大大增加。其次,凭证的收集方式实现了多样化,计算机可以自动收集来自生产、销售、采购、存货、工资、固定资产子系统传来的机制凭证数据,也可以半自动地收集来自财会人员录入的凭证数据。电算化会计信息系统中,记账凭证实质上是对原始业务数据的会计组织和确认,原始信息输入系统后,计算机可按预制的规则自动生成记账凭证、账簿和报表,只要原始信息真实可靠,输出的

信息质量就能得到有力保障。记账凭证是原始经济信息和会计信息的衔接点,是数据查证的最根本的依据。

电算化会计系统对原有手工会计系统下的会计凭证产生了极大变革,但仍存在局限性:凭证记载的内容不丰富,不能全面反映经济业务活动信息;会计信息采集与处理不及时,数据通常是业务发生后采集,而非实时采集;在会计凭证的处理上仅停留在记账凭证传输的水平上,原始凭证处于整个会计信息系统之外;记账凭证手工录入,限制会计数据处理自动化,不利于提高会计核算工作效率。

四、电子化会计凭证

科学技术的迅猛发展,计算机、数据库以及网络传播技术等日益渗透到人们生活的各个方面,网络会计、网络财务及XBRL出现,相应地,会计凭证也随着经济环境的变化不断变化完善。信息化环境下,基于计算机和网络的电子商业系统、海关系统、税务系统、运输系统、电子兑换系统等将被广泛使用,计算机会计信息系统能够自动收集来自各种系统的电子凭证数据(如电子订单、货单、付款单、收据、发票、银行结算单等等),并保存在会计信息系统的凭证数据库中。

目前,网络发票已全面推广实施,它是纳税人通过互联网利用税务机关提供的发票在线应用系统开具的发票。网络发票系统统一设定发票种类、式样、规格和填开标准,纳税人登录网络发票管理系统,选择发票种类,在显示的电子发票界面输入名称、金额等相关发票信息,点击打印获得网络发票并生成唯一的网络发票号。在开具网络发票的同时自动生成一份电子发票,存于税务系统中,形成网络发票数据库。网络发票作为重要的外来原始凭证,它的推广应用,一方面将大量的人工操作变为计算机自动处理,提高效率,减少人为主观判断和操作失误带来的会计信息失真;另一方面,网络发票的内容和格式都比较规范,我们可以利用中间软件,将网络发票与企业财务信息系统对接,网络发票开具后,数据信息直接进入财务系统,自动生成记账凭证,会计实现自动化智能化。二维码防伪验证技术在网络发票中的运用使用户可随时查证发票真伪,经济交易活动更加透明。从信息化角度看,现有网络发票的部分数据还需手工录入,在不久的将来,网络发票上的各项数据可以通过互联网实时获取,全网数据共享,计算机自动处理账务,真正实现无纸化办公。

网络发票的进阶版是电子发票。信息化环境下,电子原始凭证实质上是电脑存储介质中的一组数字信息。它通过计算机相应程序编码及网络技术达到电子原始凭证的形成、储存以及传递。计算机自动获取各种会计原始数据、编制电子记账凭证,并保存在凭证数据库中。电子记账凭证作为会计信息的重要载体之一,是由财务软件根据会计规则及业务处理流程,自动生成的一种数据输出形式。

主要参考文献

郭道扬.会计史研究:历史·现时·未来·第三卷.北京:中国财政经济出版社,2008