

A History of Accounting Thought

会计思想史

Chatfield, Michael [美] 迈克尔·查特菲尔德 著

文 硕 董晓柏 王 骥

黄梅艳 汤谷良 肖泽忠 等译



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

会计思想史

Chatfield, Michael [美] 迈克尔·查特菲尔德 著

文 硕 董晓柏 王 骥

黄梅艳 汤谷良 肖泽忠 等译



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

会计思想史 / [美]迈克尔·查特菲尔德著;
文硕等译. —上海: 立信会计出版社, 2017. 2

ISBN 978-7-5429-5242-4

I. ①会… II. ①迈… ②文… III. ①会计学—思想史
IV. ①F230-09

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 027951 号

策划编辑 黄成艮
责任编辑 黄成艮
封面设计 南房间

会计思想史

Kuaiji Sixiangshi

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	上海中华印刷有限公司		
开 本	670 毫米×965 毫米	1/16	
印 张	22.5	插 页	1
字 数	352 千字		
版 次	2017 年 2 月第 1 版		
印 次	2017 年 2 月第 1 次		
印 数	1—2 100		
书 号	ISBN 978-7-5429-5242-4/F		
定 价	42.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

本书由上海文化发展基金会图书出版专项基金资助出版

译者前言

提起美国著名的会计史学家迈克尔·查特菲尔德博士,我国会计界恐怕并不感到陌生。他撰写的《会计思想史》一书,乃是世界会计学园地的一颗明珠,被推崇为具有国际水平的会计史学名著,其中“在内部管理、预算和审计程序方面,中国在古代世界是无与伦比的”这一名言,已被我国会计学者和审计学者广为引用。

1934年6月13日,查特菲尔德教授诞生于美国首都华盛顿。1957年毕业于华盛顿大学,获企业管理学士学位;1963年,获硕士学位;1966年从俄勒冈大学荣获博士学位。他先后执教于俄勒冈大学、新西兰坎特伯雷大学和美国加州大学等著名高等学府。他潜心研究学问,一直单身未婚,在会计史、成本会计、管理会计、审计和会计理论研究和教学方面,均有较深的造诣。他的著作,举其要者有《成本会计》(1983年)、《英国人对会计师义务和责任的观点(1881—1902年)》(1978年)、《会计思想史》(1974年,1997年修订版问世)和《会计思想史研究》(1968年)。现在,他应数家出版社之约,正在编著或合著《成本会计》《管理会计》《会计理论的本质》和《实务会计研究》等书。在这些专著中,以《会计思想史》一书最具世界影响。

《会计思想史》的特色主要有四:

第一,作者采用宏观分析方法,在文明和经济两大背景下,为我们精彩地描绘了从文明古国到20世纪70年代会计发展的基本轮廓,是西方世界较有影响的会计思想发展通史。正如题目所示,它不是笼统地介绍会计发展的所有问题和事件,而是从纷繁迷乱的会计发展变化中找出那些具有代表性的、影响较大并已形成趋势的会计思想加以论述和评价,充分地显示了他驾驭丰富庞杂的资料的能力和 Analysis 力。

第二,作者采用“厚今薄古”的方法,对古代会计发展轻轻一笔掠过,而对产业革命前后财务审计、管理会计和会计理论的发展,则进行了浓墨重彩的论述。他尤为重视历史问题与现实的相关性,主张针对现实撰写会计史。

这一点是查特菲尔德教授与其他会计史学者的显著不同之处。

第三,著者在书中引用的史料极为丰富。不仅有大量的最新的会计史料,而且有许多涉及政治、经济、管理、法律和档案的历史文献。他在论述会计思想的演进时,对一些重要的史料、事件和言论,总是尽可能地指出其出处来源,并在综合研究的基础上,得出最可信的结论。

第四,作者在本书中提供了不少关于古代中国会计和审计发展的资料,并表达了对古代中国优秀会计文化的崇敬之情。这在西方会计史学专著中还是第一次。

总而言之,《会计思想史》一书一方面继承了以前会计史学家们的会计史学传统,同时又在内容和体例上增添了新鲜血液,因而大获成功,在世界各国享有盛誉。1977年,该书修订版问世。第二年,日语版在日本东京问世。1985年,朝鲜语版在韩国汉城问世。1974年,荣获美国会计史学家协会颁发的会计史学最高奖——时杯奖(Hourglass Award)。对于我国读者来说,该书堪称了解会计思想演进过程的最佳文献。

为了翻译出版这部名著,M·查特菲尔德教授、北京商学院黄肇兴教授和张以宽教授、中央财政金融学院李天民教授、北京经济学院陈今池教授和日本名古屋商科大学津谷原弘教授给予了有力的支持。各章译者、校者均于章末署名。

译文若有错误之处,恳请读者批评指正!

文 硕

2016年11月

中文版序

会计人员对会计史感兴趣,与其说是出于学术上的需要,毋宁说是出于实用上的需要。他们想了解会计职业的过去,常常是因为它影响到他们本人的现在和未来。所以,本书论述的是会计思想的历史,而不是会计史实与事件的编年史,旨在将会计史料整理成册,以揭示当今会计问题的历史渊源。

全书共 20 章,涉及 4 000 多年的簿记历史,其重点放在 20 世纪。主题的选择是基于这样的愿望确定的,即它能反映会计的重要进展。不过,本书并不打算给每一主题以同样多的笔墨。每章末还列有参考书目,为各专题资料来源提供参考。

文艺复兴时期的人文主义者认为,历史研究乃是哲学研究的范例。我们或许还应该添上一句:会计史研究为探讨当代会计问题,提供了论坛。

迈克尔·查特菲尔德

1988 年 5 月,于美国加州大学

著者原序

随着美国大学对学生进行实务教育的兴旺,会计史作为研讨会的课题和专题研究活动的出发点,正受到人们的关注。然而,这些主要的资料却遍布在浩如烟海的著作和定期刊物中。现在,只有藏书丰富的大学,才能适当开设会计史课程。本书的编著,旨在将会计学史的基本原理整理成册,以展示它们与现代社会会计问题的关系,让读者对会计思想的发展概况有一个全面的了解。

本书以专攻会计学的学生为对象,进一步探讨已广为人知的概念深度和逻辑框架,为会计理论、审计学、成本会计和国际会计的研讨会提供资料,并追寻它们发展到现在的轨迹。而且,它还为那些不满足于日常基础课程学习,而在理论研讨会上又感到知识不足的研究生们提供会计学的初级课程。本书并不要求读者具有基本会计学以上的专业知识。

要将这一主题的所有方面辑为一册,显然是不可能的,因而有必要限定在几个专题上。正如本书题目所示,本书与其说是事件的编年史,或事件的汇总,毋宁说主要是思想的历史。探讨与现代问题的相关性,乃是本书内容的主要尝试。所以,本书注意将最近的事件与历史上有关时代的事件进行了对比说明。较之以前出版的会计学史专著,本书对于复式簿记的发展轻描淡写,而将浓墨泼在十八、十九世纪,当时,已开始出现现代会计技术和会计理论。而且,本书主要介绍那些对当时的经济发展有重要影响的国家。在文艺复兴时期,几乎以意大利为主;在 17~19 世纪,主要介绍英国;在 20 世纪,主要介绍美国。当然,这并不是说,这些国家采用的会计方法具有广泛的代表性。一般而言,这些国家是处于指导地位的、革新的国家,与战争一样,从各时代处于支配地位国家的角度考察,是最易于理解会计史的。

本书由三编组成:第一编由七章组成,论述巴比伦时代至现代簿记编年史;第二编论述产业革命以后会计理论的思考,包括科学管理、系统的成本核算、审计学、预算控制、现代税收和会计职业的兴起。第三编是会计理论

的历史,追溯和分析会计原则的演进。

每章后均列有注释和参考文献。在 R·H·帕克的《管理会计:历史展望》(1969 年)和拙著《会计思想史研究》(1968 年)二书中,可以发现更全面、更详细的会计史参考文献。

在本书手稿的修订过程中,笔者得到理查德·P·布里夫、约翰·W·巴克利、理查德·杭伯格、克里斯·J·卢纳斯基和丹尼尔·L·麦克唐纳德诸位教授的意见和建议,在此深致谢忱。

迈克尔·查特菲尔德

1976 年 12 月于加州海沃德

目 录

第一编 会计基本方法的发展

第一章	古代社会的会计	3
第二章	中世纪的会计	21
第三章	复式簿记在实践中的发展	35
第四章	帕乔利和威尼斯式簿记	50
第五章	帕乔利以后的复式簿记	58
第六章	会计账簿和财务报表的演进	73
第七章	股份公司的出现	88

第二编 工业时期的会计分析

第八章	工业企业的会计问题	101
第九章	英国的会计规则和审计	126
第十章	美国审计的发展	141
第十一章	会计职业的发展	163
第十二章	现代成本会计的起源	179
第十三章	决策的成本分析	198
第十四章	政府预算与企业预算	213
第十五章	会计在所得税中的作用	227

第三编 会计理论史

第十六章	会计理论:企业的观点	243
第十七章	资产计价概念的变迁	260
第十八章	收益实现和计量	288
第十九章	公布报告中的披露	306
第二十章	假设和原则	323

第一编

会计基本方法的发展

第一章 古代社会的会计

一、会计与社会的发展

人类思想的进步在一定条件下可以决定社会的发展,社会的发展,同样可以决定人类思想的进步。所以,人类思想与生活环境之间,有着明显的关系。通过考察这种关系的演进过程可以看出,会计的发展是反应性的,也就是说,会计主要是应一定时期的商业需要而发展的,并与经济的发展密切相关。一般地说,文明的水平愈高,簿记方法就愈精湛。随着记账必要性的增强,会计资料促进或妨碍经济发展的能力也增强。

有时,新的会计方法可以改变产生它的环境。例如,复式簿记的出现促进了大型企业组织的发展;在文艺复兴时期,采用复式簿记的某些德国城邦,较之采用传统的单式簿记的邻近城邦,其发展迅速得多。^[1]在 20 世纪,美国公证会计师的地位提高了,而且,随着企业从向银行取得贷款,转向通过发行股票,对一般大众筹集资金,其成功与否取决于投资者对所公布财务报表的信赖程度,人们对财务报表的内容加强了控制。

将会计作为社会经济发展的一面镜子的观点,是很有意义的。我们对古代社会日常生活的许多知识,都是通过当时的会计账簿了解到的。爱德华·吉本(Edward Gibbon)认为,现在,我们了解罗马人的最大遗憾,就是皇帝奥古斯都向元老院提出的预算表已被毁坏。^[2]古代的收支表由于具有客观性,且详细地反映了年代史编者认为不值得记录的事项,因而常常比那些精心编写的文书更能说明问题。相反,为了检验现在采用的会计原则和会

计方法的正当性(至少是妥当性),应采用这种追溯历史轨迹的方法。

会计史上具有决定意义的事件,乃是复式簿记的出现。卢卡·帕乔利(Luca PaCioli)于1494年论述的“威尼斯式簿记法”已经包括了现在正在使用的簿记的绝大部分要素,但是,这种复式簿记法又全然不同于以前存在的簿记方法。所以,会计史可以分成两大不同的时代,即复式簿记出现以前的500年和复式簿记出现以后的500年。这两个时代截然断开,前一时代的事件看起来似乎只具有某些历史意义,与现代会计上的问题没有什么联系。

实际上,古代世界所遇到的记账、控制和检查之类的问题,在许多方面与现代有共同之处。在每一个发达的社会,进行会计记录,乃是各个时代的持久不断的要求。无论哪个政府,均须正确地记录收入和支出,其余是征税,经常受到严格的控制。私人财富的积累导致了受托责任会计的产生。这种会计不仅应保护物质财产的安全,而且应证明管理这些财产的人是否适当地履行了他们的职责。调查受托者的诚实性和可靠性的需要,使内部控制成为所有古代簿记制度的主要特征。为了揭露由不诚实和疏忽带来的损失,还存在某种形式的审计手续。这些均是古代会计的本质因素,但它们不能说是全面的,甚至在公元前古代会计已发展到最高峰的巴比伦、埃及、中国、希腊和罗马,簿记员也面临着必须对委托人承担会计责任的问题。当时,这些文明古国的大多数人是文盲,记录材料成本较高,计算方法也不太简便,而且,在大多数情况下,货币并没有成为价值尺度。可以想象,这样产生的会计资料显然是既费力又费钱的。

二、巴比伦和亚述

约7000多年以前,迦勒底—巴比伦、亚述和苏美尔的文明产生了可能是世界上最早的有组织的政府、最古老的文字和流传下来的最古老的商业记录。^[3]定期的洪水泛滥,在两河流域之间形成了一片特别肥沃的耕地。各种商业和小型工业在各城市创建,范围广泛的商业在美索不达米亚流域内外发展起来。当时,至少存在两家钱庄,而且,在商人中间还存在包括金银标准计量单位在内的计数法。人们已理解了信用原理,普遍采用从甲地签发汇票到乙地支付的方法。巴比伦和尼尼微以“商业中心”而闻名遐迩,巴比

伦语成为近东地区商业和政治的通用语言。尽管世界上最古老的商业文书出现在公元前 3500 年以前,但可以推断,记账在公元前 4000 年左右就开始了。^[4]

根据所有的资料考察,巴比伦人由于爱好组织管理,所以对簿记工作非常重视。^[5]他们居住在人口稠密的流域,这些肥沃流域的命运取决于复杂的水利灌溉系统。苏美尔是神权国家,那些早期的统治者被认为是“神的地主管理者”(bailiffs of the gods)。在这一权限下,他拥有大部分土地和家畜。无论是管理者还是被管理者,均得向超自然的神,呈报详细的“受托责任账户”(stewardship accounts)。^[6]正式法典对记录商业上的经济业务起到了促进的作用,其中最著名的是《汉谟拉比法典》。汉谟拉比是巴比伦时代的第一位国王。该法典要求替商人销售商品的代理商应向商人报送反映价额的契约证书,如果不这样做,契约的实施便失去法律效力。对于每一笔经济业务,即便是最小的交易,亦需由起草契约书的当事人和证人署名盖章,这已成为惯例。

在国王有时炫耀自己具有读写力的这些国家中,商业和公共管理的记录官(scribe)是绝对必要的,人们称之为今日的会计师的前身。^[7]这些记录官与会计师的职能相类似,但范围更为广泛。他的职责不仅是在文书上反映商业经营业务,而且在签订商业合同时,还要监督是否遵守有关法规。这些“公共”记录官居住在城门附近,签订合同的当事人来到这里,如果彼此达成协议,就应将他们的经营业务的内容向该记录官说明。然后,记录官用一根与铅笔一样的带有三角形粗针的木棍,在湿润的小黏土板上记录该合同,其中应包括合同当事人的姓名、收支内容,签订的协议和其他必要的细节。为了避免由于大众不识字带来的不方便,就让每人在脖子上戴着其主人署名的护身符(死后与本人随葬)。经营业务的当事人和证人应在黏土板上画押署名,记录官记下他们的名字,记录即告结束。^[8]对于重要的商业业务,需用黏土烧制成板,其他的在太阳下晒干即可。

合同写好并经署名后,记录官有时将记载好的契约黏土板装入一块用黏土制成的类似信封的薄片之中,然后只在薄片上刻上契约当事人的姓名并盖上印章,这样既能鉴别黏土板的内容,又能保守秘密。但是,倘若要防止有人篡改该黏土板的内容,就应在信封上再次记录一次契约内容,然后署名,使外层成为复制的副本。由于里外的内容是一致的,所以,无论对外层

的黏土板进行什么样的篡改,均可通过与里层的记录事项对比查明。而且,只要不打破外套,任何人要想改动最初的黏土板都是不可能的。所以,要想有效地伪造契约的内容,必须同时改动里外两层并署名,方能达到目的。

巴比伦神殿,以及中央和地方政府雇用了数百名记录官作为行政官。现存的大量黏土板上的神殿账户反映了收支、工资支出、现金收入、贷款利息和不动产交易之类的经济事项。^[9]神殿和国库将记录官作为祭品和税收的征集者派到远离帝国的地方。这些记录官先得自己承担差旅费,然后得到补偿。当时反映津贴的黏土板相当于现在的经费账户。什一税和财产税通常以实物支付,所以,谷物、家畜和其他农产品每天都被收集于全国各地的仓库。这些仓库如果不迅速加以处理,就会超储,或因损耗构成损失。记录官应在货物运到时,对它们的种类和数量给以反映,并通过销售,使用和储存进行管理。他们还定期对资产进行盘点,并根据收入和支出的商品,编制义务和履行报告书。由此可见,当时已存在王室检查和审计的证据。^[10]

三、埃及

尽管采用纸草作为书写材料使记录会计事项变得容易,并使广泛利用辅助凭证成为可能,但只有埃及官厅会计的发展从大体上讲与巴比伦相同。国家的维持取决于王室财政,因而,各地的仓库收纳了以实物支付的贡税,并将不易腐烂的物品转送到中央国库。由于帝国是通过记账巩固下来的,所以,记录官再次成为“国库和其他部门等所有机构顺利发挥作用的枢纽。”^[11]各仓库的记录官仔细地反映关于收支的详细情况。无论谁,没有支付命令书,均不得从仓库中提取货物。而且,通过建立严格的内部控制制度,财产的安全性得到进一步的提高。按制度规定,一个官吏的记录必须与其他官吏的记录相一致。记录官登记的会计账簿须由仓库监督官加以检查,如有严重的违法行为则以断肢或死刑处之,因而会计记录的准确性是值得信赖的。

令人难以理解的是,这些记录虽然非常重要,但方法非常简单。埃及和巴比伦的簿记在早期文明阶段发展迅速,而在以后的几千年却停滞不前。他们的收支记录只留停在目录的形式,因而不能视之为现代意义上的可以