



“十二五”国家重点图书出版规划项目

会计经典

1900 年前会计的演进

Accounting Evolution to 1900

[美] A·C·利特尔顿 著
宋小明 等 译



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



“十二五”国家重点图书出版规划项目

会计经典

1900 年前会计的演进

Accounting Evolution to 1900

[美] A·C·利特尔顿 著
宋小明 等 译



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

1900 年前会计的演进 / (美) 利特尔顿著; 宋小明等译.
—上海: 立信会计出版社, 2014. 6
(会计经典)
ISBN 978 - 7 - 5429 - 4027 - 8
I. ①1… II. ①利…②宋… III. ①会计史 IV. ①F23-09
中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 097202 号

策划编辑 黄成良
责任编辑 黄成良
封面设计 陈楠

1900 年前会计的演进

出版发行	立信会计出版社	邮政编码	200235
地 址	上海市中山西路 2230 号	传 真	(021)64411325
电 话	(021)64411389	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网 址	www.lixinaph.com	电 话	(021)64411071
网上书店	www.shlx.net		
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	插 页	4
印 张	22.75		
字 数	297 千字		
版 次	2014 年 6 月第 1 版		
印 次	2014 年 6 月第 1 次		
印 数	1 - 3 100		
书 号	ISBN 978 - 7 - 5429 - 4027 - 8/F		
定 价	83.00 元		

如有印订差错, 请与本社联系调换

会计经典编辑指导委员会

指导委员会

主任委员 葛家澍 郭道扬

委员 (以姓氏笔画为序)

于玉林 王庆成 王松年 成圣树

吴水澎 汤云为 张文贤 张以宽

杨宗昌 徐政旦 盖地 傅磊

常勋 裘宗舜

编辑委员会

主任委员 邵瑞庆

委员 (以姓氏笔画为序)

李颖琦 邵军 张维宾 曹惠民

谨以此书献给

H · R · 哈特菲尔德

其名作《簿记之历史性辩护》为本书带来灵感并成为
为本书效仿的楷模

前 言

受过一定教育的每个人都会认识到,历史上所发生的事件的意义不仅在于事件本身,更重要的是其所产生的影响。这种意识在学校或社会中产生的时间可能有早有晚,然而,不论早晚,只有当萌生这种意识之后,人们才会直觉地意识到历史的重要性。起初,人们认为,哥伦布航海只是希望开辟通往印度和中国的海上航线,后来才意识到抵达东方的许多更为重要的意义。一开始人们认为,抵达中国只是为了寻找新的贸易对象,后来才发现,与其说整个东方是新的贸易对象,不如说是早已有之的贸易伙伴。不久之后,一些学者在其著作中将1492年的事件与先前1453年所发生的事件联系起来进行考察,对此有了更全面的认识。人们因为发现了这些事件间的联系而倍感兴奋,历史学家的雄心壮志一定程度上也因此备受鼓舞。

历史于人大有教益,且具有充分的感召性。每当紧要关头,唤起对历史的回忆,对于认识不断变化的事物皆大有助益。我们总有必要对各种思想观念不断作出哪怕是很谨慎的修正,对各种方法进行耐心细致的调适与修复。除了历史,我们还可从何处获得更多觉悟?

历史亦锤炼人的洞察力,从而使人借此作出更好的权衡。倘若只是直接观察当今之人与事,而不用源自过去的恰当知识进行检验,则很难作出明智的抉择。其原因在于,当今事件相互之间未必有着必然的联系,而且尚处在不断变化之中;有关证据可能是支离破碎的;各种不合逻辑的成分可能与后来证明具有根本性作用的部分相混杂。事物总是处在不断变化

之中，然而，要预判其变化方向却非易事。有了良好的洞察力，则可将许多不合时宜的建议置之在一旁，而从以前曾经尝试过的各种较好的建议中找到可行的路径。

就会计史而言，和一般历史一样，在其整个过程中，各种事件是彼此相连的，并以变化为其永久性特征。或许，在这个特殊领域中，不像在国家事务中那样对洞察力有着极高的要求。然而，会计仍处在演进之中——而当今可能正处在一场伟大变革的中心。如果我们不具备很好的历史洞察力，势必无法了解这一趋势。如果无法明了这一趋势，我们将无法在整个发展中自信地作出明智的反应。因而，即便在今天这样一个忙碌的世界中，我们仍然有必要掌握一些有关过去簿记与会计发展的颇为有趣的历史知识。

然而，我却并不渴望自己能够写出一部簿记史——我深知自己实在缺乏大量查阅档案史料所需的那份耐心；而且，除此之外，对于早期簿记历史，已经有好几部极为优秀的著作做过大量描述，值得细心研读。因此，本书第一编只是对复式簿记发展为一种经过精心设计、颇为完善的记述和计量工具的漫长演进过程作了简要的重构。

我也未曾希冀将本书写成一部会计史。虽然我在第二编中概略描述了由简单事务记录或簿记业务扩展为会计这样一个重要的知识领域的过程中所发生的环境变化，但却不过是一个粗浅的开端，真正要开发出一片新的领地，还需后人作更多、更好的努力。

或许本书仅仅可供人们在闲暇之时当做消遣来读。然而，如果本书有幸被认为揭示了簿记和会计发展中的一些推动形式，并让读者懂得了经济力量、企业组织、工业技术和社会增长与个人雄心、理想、计划及失败之间的综合作用，本书便不失其存在的价值了。

对 M·H·鲁宾逊教授，我有着难以言表的感激之情。他对有关公司发展的精湛学识使我首次认识到公司发展不仅造就了现代生活，对会计的发展同样有更大的促进。我还要感谢 H·L·纽科莫、W·F·弗里斯和佩里·梅森，他们对本书若干章节提供了极具建设性的意见，具有特殊价

值。在本书第一编的某些部分,我大量采用了理查德·布朗在 20 年前所作的著名的历史性描述,引用了荷兰权威学者 P·卡兹的不少文字,他近几年的学术研究使我受益匪浅。在此谨向他们表示诚挚的敬意。

A·C·利特尔顿

1933 年 5 月于伊利诺伊州

目 录

第一编 复式簿记的演进

第一章 簿记的地位	/3
第二章 复式簿记产生的前提条件	/12
第三章 复式簿记的特征	/21
第四章 业务分析	/37
第五章 成型的结构——帕乔利	/59
第六章 古代簿记与现代簿记的比较	/71
第七章 分类账分录类型的演变	/80
第八章 日记账分录的演进	/100
第九章 财务报表的发展	/117
第十章 所有权簿记	/151

第二编 由簿记向会计扩展

第十一章 会计中的业主权理论	/159
第十二章 会计中的实体理论	/176
第十三章 公司的影响	/198
第十四章 折旧	/213

第十五章	有限责任	/231
第十六章	英国审计的背景	/246
第十七章	会计师事业的发展	/258
第十八章	英国法定审计	/274
第十九章	审计程序	/289
第二十章	成本会计的起源	/304
第二十一章	19 世纪晚期成本会计的发展	/325
第二十二章	会计的演进	/345
译后记		/352

第一编

复式簿记的演进

第一章

簿记的地位^①

我们可以大胆设问：会计作为一种最近才被认可的职业，是否得到了一定程度的尊重？它是否像水晶球或看手相那样具有一定的预测功能？

即便最终依然无法得到完全证实，我们至少可以根据以下三项因素对会计的基本地位作出推测：首先是其源流，其次是公司经营的发展，最后是为社会提供的服务。我们可以从这三方面对会计进行考察。

古代社会并未提出有关会计的问题。我们将圣方济会修士帕乔利（Pacioli）视为现代会计之父。他出版于 1494 年的著作，不只是第一部印刷版代数著作，也是第一部簿记教科书。那是一部名为《数学大全》^②（*De Computis et Scripturis*）的薄薄的小册子。

抛开其著作，对帕乔利本人我们所知甚少，但其学术地位却是毋庸置疑的。他是一位重要的数学家（如果不能称其为伟大的话），最初任教于佩鲁贾大学，后来又执教于那不勒斯、比萨、佛罗伦萨、博洛尼亚等地。他的职业生涯终于荣誉的巅峰：1514 年，罗马教皇利奥（Leo）十世任命他为“基督教世界最高学府”罗马大学的数学教授。

① 本章实为亨利·R·哈特菲尔德的经典之作《簿记之历史性辩护》的节略本。

② 该书又译为《算术、几何、比及比例概要》。——译者

他的大学执教生涯曾在 1496 年因被路德维克·伊·莫洛（Ludovico il Moro）公爵招往米兰而一度中止。这位公爵的宫廷曾是学术与文化交流的中心。他的征召是一种极大的荣耀，就像亚当斯（Adams）被派往中国，霍莱德（Hollander）被派往波多黎各，博加特（Bogart）被派往波斯一样。帕乔利被派往米兰，标志着他崇高的学术地位得到了公认。

帕乔利在米兰同许多上层人物有频繁交往，最有意义的则是与他同时代最杰出的艺术家与伟大的天才达·芬奇（Leonardo da Vinci）的交往。他们两人结下了深厚的友谊。达·芬奇自己就曾讲过，帕乔利的《数学大全》一出版，他便买了一册，后来他与帕乔利合作出版了《神圣比例》（*Divina Proportione*）一书。该书由帕乔利撰文，达·芬奇绘制插图。

今天，我们无需阅读帕乔利的原著，通过杰斯贝克（Geijsbeek）灵活的英文译本及最近克瑞威利（Crivelli）的译文，即可领略帕乔利著作的精神。这部著作很值得一读，不仅因为其为第一部簿记学术著作，还因为其文字表达之奇异，叙述之朴实精炼，以及文风之得体。

帕乔利的《数学大全》一书在簿记这一主题的探讨中具有支配性地位，这种情况是极为罕见的。在出版后的大约 150 年内，该书以英、法、德、意等多种文字出版。此外，还有低地国家^①文字的译本。较好的是在帕乔利著作基础之上的修订，最糟糕的则是违反作者意愿的完全的照搬照抄。然而，在后来近 4 个世纪中，逐渐出现了一些有关簿记的小问题。其原因是帕乔利的开创性工作所具有的强大影响力持续了太长时间，如同我们的外衣衣扣，经过长时间磨损，必然逐渐失去原有的光泽。

让那些患有失忆症的人为自己的功劳而尽情炫耀吧。帕乔利的开创性论著虽然不可能做到完美无缺，然而他却清晰地说明了今天的人们所懂得的簿记的基本内容。那些狂妄者们罔顾这样一些基本事实：在帕乔

^① Low Countries, 荷兰、比利时、卢森堡的总称。——译者

利写这部书时，化学带有异想天开的炼金术的神秘色彩，地质学充斥着不可思议的谬误，医学则远较今天更为落后。

我们最好还是看看这门学科（如果不能冒昧地称之为科学的话）在古代与自然科学相比如何显得更加重要。我们无需追溯到这门学科的萌芽时期，只需看一看簿记在其初创时期的地位即可。它首先是由中世纪的大学教授进行体系化的，自然科学的体系化（并非源自远古时期黑暗中的探索）则是由哈佛学院（Harvard College）的一位早期成员所完成。这一比较使我们更加确信，簿记的内容比自然科学更为丰实。^① 我们不能罔顾其基本内容而武断地将其归入社会科学的范畴，而且，一般来讲，它们之间并无相互渗透的关系。

像帕乔利一样，查尔斯·莫顿（Charles Morton）在他那个时代也是一位著名的教师兼牧师，在帕乔利使复式簿记体系化差不多两百年之后，簿记才从英国被介绍到哈佛。莫顿即使不是教授起码也是副院长，他的学术著作被学院作为教科书使用。

然而，他却将候鸟的迁徙解释为^②：每年秋天鸟儿飞行 20 万英里飞往月球。而在一部教科书中，他将地震解释为“由于风的滞留而使地球上出现骚动、发生爆炸、打击和震动”。或用诗句表达为：

“当大地母亲陷入痛楚，
风神在暗洞中嬉戏。”

这种解释与加利福尼亚大学一位地质学教授的教义有异曲同工之妙。据说，当该地质学家作为专家证人出庭时，控方律师曾愚蠢地试图嘲笑教授对知识的自负，问道：“你为什么要假装连地壳中发生什么事都知道？”对此，该地质学家回答：“我根本不知道地球还有什么地壳！”

① 作者在此所要表达的意思是：使簿记体系化（以《簿记论》的出版为标志）的是十分著名的意大利大学的知名教授（帕乔利），而使科学体系化的则是哈佛学院的一位早期成员。不但学院与大学不可同日而语，知名教授与普通成员的差异也是显而易见的。由此证明簿记的非同凡响。——译者

② Meriwether, *Our Continental Curricula*, page 190ff.

如此看来，仅仅两百年前，在一流的美国大学中，所谓科学还只不过是各种谬误和奇谈的集合。而在四百多年前最早出版的第一部簿记著作中，簿记学的内容却已经得到极其规范的反映，而且其大部分内容迄今依然流行。簿记是否可以因此宣称其有荣耀而古老的血统？它是否可以作为一门新兴学科，与地质学、化学、园艺学、社会心理学、商务英语、生理学、蔬菜学和耳鼻喉科医学以及大学所重视的其他课程相抗衡？簿记像圣方济会（San Francesco）一样，同样是由阿西西（Assisi）圣方济各（St. Francis）^①的追随者所建立；它以数学为摇篮，与代数学同源；它又是在一所著名学府的支持下所建立的。所有这些，皆证明簿记有着极为荣耀的学术渊源。

有关簿记的第二部著作也是由一位非常杰出的人物所完成的，其名为哥里门德（Grammateus）或斯克里波（Schreiber）。像帕乔利的一样，他也将簿记与代数有机地结合在一起。其著作出版于1518年，是第一部有关簿记的德文著作。

紧随哥里门德之后的是杰罗姆·卡登（Jerome Cardan）。他是一位性格豪放、成就斐然的学术名流，同时又是占星术大师、物理学家、科学家和数学家。他曾先后在帕维亚和博洛尼亚担任医学教授。他也写了一部融簿记与代数于一体的著作（1539年）。理查德·加尼特（Richard Garnett）认为，卡登这部著作开创了数学史上的新纪元，首次对三次方程作了全面解释。埃弗雷特（Everett）称之为对代数学文献最有价值的贡献之一。作为物理学家的卡登也是声名卓著，曾被征召到苏格兰去陪伴大主教。作为占星师的他也名气很大，曾应邀前往爱德华六世（Edward VI）的宫廷卜算国王的出生。不过，他最出色的表现还是在科学领域，他的见解远远超越了他所生活的时代。加尼特说过：“卡登是天才圣杰，是欧洲科学复兴中最受人们爱戴的名流。他具有真正完美的科学精神。

^① 圣方济各（意大利文为San Francesco，英文为St. Francis），1182年生于意大利阿西西（Assisi），卒于1226年10月3日，是圣方济会（又称“小兄弟会”）的创始人。——译者

作为数学家，他取得了极大的成就，而他作为诗人的成就也不可小觑。”然而，倘若观察他的生平，便会发现卡登总是麻烦不断。他曾沉溺于赌博，因负债而入狱，被逐出米兰，后又被免去教授职务，被监禁一段时间后被释放，被禁止执教，最终不得不靠领取救济金在罗马了却残生。

可以看出，这三位在簿记方面作出了杰出贡献的人物，在其他领域的成就远大于簿记方面，他们并非一心专注于簿记。然而，可以肯定的是，簿记在其早期历史中——如果不能算作是簿记的初创时期的话——的地位是极为崇高的，因此，作为会计人我们丝毫不必感到羞愧。

如果进一步扩大调查范围，我们便会发现，布朗所列的 1800 年前的簿记著作人名单，虽然仅有区区 150 人，但其中很多人在簿记以外的其他领域中享有极高声誉。这些人并非视野狭窄的某一方面的研究专家。我们发现，他们中既有代数学、航海学、光学方面的权威，也有外贸监察官、《1763 法国法》起草人、天文学家、法语语法专家、火药专家以及浸礼会的史学权威。这些人的大名在《大英百科全书》中都可以找到，但不是列在有关会计或簿记的条目之下（这方面的条目往往是微不足道且很难令人满意的，对其历史的描述往往谬误百出），而是列在代数、照相暗室、聋哑、地球形状、筑城与攻城器械、地心引力、微积分、保险、对数、数表、自然对数和航海术等条目之下。

名单上有三位需要特别提及的，一位是西蒙·斯蒂文（Simon Stevin），康托尔（Cantor）曾经讲过，他是一位荷兰数学家，然而他的成就却是多方面的：他发明了一种不用马拉就能自行运转的旧式车辆；他第一次解决了一些关于多面体的问题，证明了在一个斜面上的平衡定理；他发现了流体静力学悖论；他以月球运行规律来解释季节；他发明的护城术被军官、政治家、士兵多次运用并获胜；他还第一次引进了十进制。1602 年，为了培养他的学生奥兰治（Orange）王子，他还写了一部包括簿记内容的著作。

还有一位是查尔斯·赫特（Charles Hutton），他在 18 岁时由矿工转