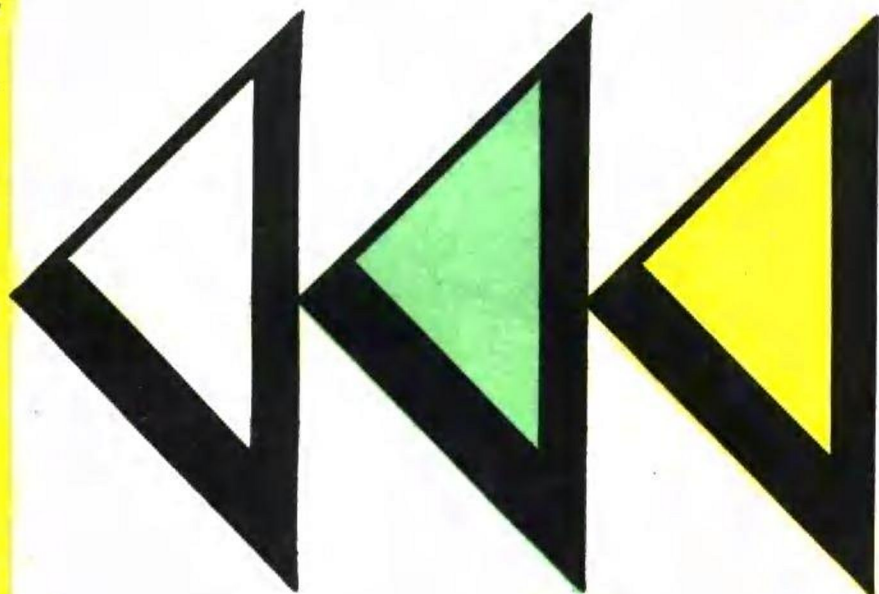


中外会计史 比较研究

ZHONGWAIKUAIJISHIBIJIAOYANJIU

李孝林等著 毛伯林主审

会计理论探索丛书



科学技术文献出版社

97
F233
73
2

会 计 理 论 探 索 丛 书

KUAIJILILUN

TANSUO CONGSHU

中外会计史比较研究

李孝林等著

毛伯林主审

科学技术文献出版社

(京)新登字 130 号

图书在版编目(CIP)数据

中外会计史比较研究/李孝林等著.-北京:科学技术文献出版社,1996

(会计理论探索丛书)

ISBN 7-5023-2836-X

I. 中… II. 李… III. 会计-历史-对比研究-世界
IV. F23-09

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 15828 号

科学技术文献出版社出版

(北京复兴路 15 号 邮政编码 100038)

中国科学技术信息研究所重庆分所印刷厂印刷 新华书店重庆发行所发行

1996 年 9 月第 1 版 1996 年 9 月第 1 次印刷

850×1168 毫米 32 开本 11 印张 239 千字

印数:1-2000 册

定价:16.50 元

《会计理论探索丛书》编委会

主 编： 杨纪琬 娄尔行 葛家澍 阎达五
常务副主编： 毛伯林
副 主 编： 丁平准 王俊生 石成岳 吴水澎
 李学柔 杨宗昌

国内贸易部社会科学基金资助项目
重庆工业管理学院科研基金资助项目
重庆商学院科研基金资助项目

献给
中国会计学会第四次会计史理论讨论会

《会计理论探索丛书》序

会计与经济总是紧密地联系在一起。经济离不开会计，会计离不开经济。经济越发展，管理越重要，会计越重要。

“发展——改革——发展”是会计实践、会计理论不断前进、不断深化、不断完善的客观规律。没有发展的客观要求，就不会产生发展的欲望，也就不会形成发展的意识；改革既受发展要求、发展愿望、发展意识的驱使，又是实现目标的永恒动力，没有会计的改革，就根本不会有会计的发展。

党的十一届三中全会以来的十年，是充满生机、活力的十年，十年的改革，会计事业取得了丰硕成果。这些成就，有待于我们去总结、去反映。随着改革开放的迅猛发展，新情况、新事物、新问题层出不穷，也急待我们去探索、研究，去作出科学回答，这也是摆在我们面前的光荣而艰巨的任务。

本《丛书》的编著出版，正是通过对现实问题的研究，通过对会计基本理论、业务理论的探索，通过“从百”方针的着力贯彻，会计学术的活跃与繁荣，为贯彻、实现中国会计学会的科研规划，为建立具有中国特色的、以提高经济效益为中心的会计理论、方法体系，起到一点添砖加瓦的作用。

《会计理论探索丛书》是融合会计学术、会计知识、会计经验为一体，汇集不同学派、不同观点、不同主张的会计理论系列专著。只要是确有见地、言之成理，有助于繁荣社会主义会计学术、强化社会主义会计管理并符合《丛书》宗旨和条件的，经过编委会审查认可均可纳入《会计理论探索丛书》。

这块会计学术园地，是属于我们会计界的广大作者和读者的，是属于我国会计实际工作者、会计理论工作者、会计教育工作者和不同层次的会计后备军的。我们殷切地希望我国会计界的同志、朋友们，都来

认真地关心她！用我们集体的智慧和力量，通过辛勤耕耘和科学管理，让她孕育出许许多多群众喜爱、社会欢迎、经得起实践检验的优秀成果。

祝愿这套《会计理论探索丛书》能够为我国的社会主义建设服务！
祝愿这套丛书能够给会计学术宝库不断地增添佳品！祝愿这套丛书经久不衰，与世长存，永葆青春！

《会计理论探索丛书》编委会

序

李孝林教授等经过多年的努力和潜心研究,终于将《中外会计史比较研究》一书献给了读者。这是我国会计史学工作者的又一科研成果,值得庆贺。

比较研究,是全面观察、分析事物,深入认识事物的共性与差异,把握事物的内在联系与发展规律,帮助人们对某种事物作出正确判断的一种科学方法。这种方法应用于史学,历史还不长,我国会计史学工作者将其用于中外会计史的比较研究,无疑是一种创新,也是一种探索。用比较的方法研究会计史,其艰巨性是可想而知的,作者不仅要占有、熟悉、把握中国会计发展的有关史料,还要最大限度地占有、熟悉和把握世界各主要文明古国和有关国家会计发展的历史。会计是随着经济发展及其管理要求而发展的,由此也决定进行会计史的比较研究还必须熟悉和掌握有关国家的经济与管理发展的历史轨迹,如此等等,作者是付出了辛勤劳动的。

中外会计史的比较研究还是刚刚开始,这是一个有所作为的领域。比较的目的,不仅为了了解各国会计发展的历史轨迹及其共性与差别,也不仅是为了判别某种理论与方法首先源于何时、何国,更重要的是认识和把握会计理论与方法的发展规律,以史为鉴,指导未来。我衷心祝贺李孝林教授等已经获得的成功,更加企盼从事会计史研究的同志们取得更加辉煌的成就。

余秉坚

1996年元月

序 言

由李孝林等著《中外会计史比较研究》一书是我国会计史学研究的一项重要成果，它的出版刊行对于我国会计史学研究是一个有力的促进。同时，从这部书的研究内容与研究方式可见，它在会计史学研究方面开创了一个新的格局，故是值得重视的一部会计史著作。

有比较，才有鉴别，有鉴别，方可在创新之中求发展。将中外会计史联系起来比较加以研究，既可突出中华民族在世界会计发展史上所作的重要贡献，以此弘扬中华民族古老光辉灿烂的文化成就，并公正评价它在世界会计发展史上的历史地位，又可以藉此寻找历史发展方位上的差距，借鉴国外会计的历史文化成果，以服务中国现时会计的改革，造就中国会计在 21 世纪光辉灿烂的前途。故《中外会计史比较研究》一书在这个方面所做的开创性工作，将对于今后的比较性研究产生重要影响。

《中外会计史比较研究》一书中对中外历史事件、历史成就，乃至历史运行规律所进行的比较研究、分析与认定，不仅是较为全面、系统的，而且在探本求源方面所作出的研究性结论也是较为深入、恰当的。如在会计方法比较方面，它既涉及到对各文明古国的比较与分析，并在这种比较中展示了中国古代会计的历史光辉，提示了中国古代会计位居世界会计领先水平这一历史事实；如在中西复式帐法比较方面，这部书既公证地评价了导源于意大利北方城市借贷复式帐法的先进性与开创性意义及其历史性引导作用，又恰当地评价了中国固有复式簿记，并从基本帐理方面与借贷复式簿记进行比较，最终得出中国之“龙门”、“四柱”之帐理与意大利创立之时之复式簿记，有着异曲同工之妙的结论。再如在审计组织建制比较方面，这部著作既充分总结了中国古代审计组织建制演进之特色及其世界性历史贡献，而又肯定了外国之长处。如此等等，作者所进行的比较分析，其分寸把握适度，评述较

为客观，用语确切恰当，结论中肯而明确。

历史研究应受到足够的重视，尤其是在中国会计进入大改革的年代之后，会计史学更应受到会计学界、教育学界高度重视。“以铜为镜，可以正衣冠，以古为镜，可以知兴替，以人为镜，可以明得失。”这是传统的历史借鉴观，它仅仅阐明了研究历史作用的一个方面。著名科学家弗朗西斯·培根所讲：“学习历史能使人明智”，他强调学习历史的重要性。美国未来学家阿尔温·托夫勒所讲：“如果我们不向历史学习，我们将被迫重演历史。”这段话的立足点在于强调人类通过研究历史总结历史教训及吸取历史教训的重要性。而鲁迅先生所讲：“我们看历史，能够据过去以知未来。”著名学者 L·科冒所讲：历史是“向前进的科学”，以及著名学者阿克顿在《剑桥近代史》一书中所讲：“历史是创造未来的行动和力量的工具”。凡此等等，学者们都着重强调研究人类历史的出发点在于创造更加光辉灿烂的未来。也正是基于此，作序者曾于 1993 年赴台讲学时指出：“历史、现时与未来是一个不可分割的整体……历史是现时与未来发展的基础，现时是在历史的基础上通过变革把社会的发展推进到一个新的历史阶段，而未来则以历史运行规律为依据，以现时变革所发生的历史性转换为纽带，最终创造与展示人类在新的历史阶段的辉煌前途。”我们深信，在中国未来的会计史学研究中，不仅象本书作者这样采用比较研究的方法、采用深入分析的方法，在史学研究中有新的突破，而且将把历史的研究与现时、未来问题的研究结合起来、统一起来，在会计审计史学研究方面造就新的成果，从而最终把二十一世纪会计、审计史学的研究推进到一个崭新的历史阶段。

有幸作为《中外会计史比较研究》一书的第一批读者，我热情地向广大会计学者、会计工作者推荐这部书，并乐意为之作序。

中南财经大学 郭道扬

1996 年公历新正于武汉

目 录

第一章 导论

- 一、建立比较会计史学的必要性 1
- 二、比较会计史研究中的几个问题 5

第二章 复式簿记史比较

- 一、复式簿记的产生 11
- 二、复式簿记的发展 24

第三章 早期会计凭证史比较

- 一、产生时期的会计凭证史 57
- 二、成长时期的会计凭证史 60

第四章 早期会计帐簿史比较

- 一、会计帐簿的萌芽 72
- 二、产生时期的会计帐簿史 77
- 三、发展时期的会计帐簿史 92

第五章 早期四柱法史比较

- 一、公元前后的四柱法 127
- 二、从《周礼》看四柱结算法 137
- 三、古埃及和苏美尔的四柱结算法 139
- 四、四柱结算法源始探索 141

第六章 会计报告史比较

- 一、会计报告制度史 144
- 二、会计报告形式及方法史 157
- 三、会计报告产生探索 168
- 四、小结 173

第七章 早期盈亏算法及龙门帐史比较

一、生产成本计算史	174
二、销售盈亏计算史	178
三、盈亏计算溯源	181
四、龙门帐史探索	187
第八章 早期会计教育史比较	
一、产生时期的会计教育史	202
二、发展时期的会计教育史	205
第九章 注册会计师制度史比较	
一、产生背景	216
二、考试、注册制度史	219
三、执业范围和规则史	224
四、注册会计师组织史	228
五、大力发展注册会计师事业	232
第十章 早期审计史比较	
一、国家审计的发生	234
二、早期审计组织史	237
三、早期审计依据史	242
四、审计的方式、方法史	245
五、上计制度与国外会计报告审计史	249
六、内部控制制度史	251
附录一 中国古代会计史料比较观	
壹、《周礼》	262
贰、云梦睡虎地 11 号墓竹简	275
叁、江陵凤凰山 10 号汉墓简牍	291
肆、居延汉简	304
附录二 本课题研究组会计史论文索引	334
后记	338

第一章 导 论

一、建立比较会计史学的必要性

“最近几十年来,提倡比较史学的呼声逐渐由弱到强,用历史比较方法研究历史的人从少到多,历史比较的内容也由浅入深。比较史学的浪潮冲击着国际史学界,成为史学发展最新、最重大的趋势之一。”^①但对会计史的比较研究,除本课题组的几篇拙文外,尚未见到。

通过中外会计史的比较研究和教学,我们认为建立比较会计史学,刻不容缓。

(一)比较研究有利于扩大视野,获得启发

过去会计界流传着四柱结算法始于宋朝的观点,1982年,郭道扬教授以确凿的史料,证明“四柱结算法在唐代后期业已创立”^②,时属9世纪,被我国会计名家潘序伦誉为对会计史研究的重大贡献。但古希腊在公元前5世纪已有四柱结算法,我国岂能落后许多?于是进一步研究,通过地下出土的简牍和其它史料,提出我国四柱法的产生“不会迟于公元前7世纪”^③的论点,获得四川省会计科研成果二等奖。近年发现:

① 彭卫、孟庆顺《历史学的视野》,陕西人民出版社1987年版,第13页。

② 郭道扬《中国会计史稿》(上册),中国财政经济出版社1982年版,第352页。

③ 李孝林《四柱法溯源》,《北京商学院学报》1987年增刊。

国外会计史著作提供的史料证明古埃及和苏美尔早在公元前 20 世纪以前,四柱结算已经产生,最新发掘的史料证明我国最早的文字符号与埃及和苏美尔大体同时。而资产盘存和往来结算是最早产生的会计方法,这两种方法都与四柱结算密切相关,这两种方法结合必然形成四柱法。这些对于我们进一步研究四柱结算法都具有新的启示。(详见本书第五章)

会计是为经济管理服务的,它随着经济的发展而发展,又反作用于经济的发展。世界各个国家和地区的经济都是由低级到高级逐步发展的,对于记帐、算帐、报帐、查帐和分析的基本方法,有共同的要求。会计必然会在不同的地区,相应产生。通过各国会计的比较研究,对于史料的挖掘,观点的提出,具有较大的启迪作用。

(二)比较方法是很有说服力的方法

过去,国内外会计史界流传着我国历史上只有单式簿记的观点。将我国的四脚帐、三脚帐对比 13 世纪意大利佛罗伦萨银行帐——多数派承认的世界最早的复式记帐法,可以看出:不仅四脚帐是典型的复式簿记,三脚帐也属复式簿记。但三脚帐是否复式记帐法,意见分歧较大,争论激烈。将体现三脚帐特点的日清簿,与 18 世纪后期德国商人广泛采用的据以进行汇总的日记帐进行比较,两者并无二致。对于当时德国的日记帐之为复式记帐法,谁也不会怀疑,为何偏偏不承认与其近似的我国的三脚帐之为复式记帐法!

笔者在此基础上进一步研究,将某些汉朝简牍与佛罗伦萨银行帐进行对比,发现它们都具备复式记帐法的基本特征——等额记入对应帐户以反映经济业务的来龙去脉。虽然它们在某些方面各有短长,从总的方面看,它们都属于复式记帐法,从而提出我国复式记帐法产生于汉朝简牍的新见,所写

《中意复式簿记创始的比较观》在《四川会计》发表后,中国人民大学复印报刊资料《财务与会计》1989年第1期全文复印。

汉代王充说:“两刃相割,利钝乃知;两论相订,是非乃见。”(《论衡·案书》)有比较才有鉴别,比较是鉴别是非的重要而又有力的方法。古希腊哲学家亚里士多德认为人类有三种知识,即理论知识、实践知识和鉴别知识。要获得鉴别知识主要靠比较研究。通过对比,使事物的特征更明显,更容易正确地认识,因而更具有说服力。通过比较分析,往往可使一些长期争论不休的历史问题,得到妥善的解决。

(三)比较研究,有助于提出并验证假说,恢复历史真面目
科学的假说是通向真理的桥梁,是建立科学理论的一种思维形式。通过古今中外史料的比较研究,会给人以新的启迪,提出并验证某种假说。笔者于1980年在《我国复式记帐法溯源》的论文中提出了“在11世纪的北宋,三脚帐可能已经形成”^①的假说,后来发现中世纪意大利城邦的存款放款帐^②与三脚帐相似,又在居延汉简中发现三脚帐的孕育过程^③,对于这一假说的验证,逐渐得到落实。比较研究的作用,由此可见。对三脚帐产生于明末清初的传说,给予了有力的否定。当然,对于三脚帐产生的历史,还有待更进一步的发掘和研究。

(四)比较研究有助于相互了解,消除偏见

通过古代会计史的比较研究,我们发现各文明古国的会计各有其辉煌的成就,一些基本的会计方法,如会计凭证、帐

① 《安徽财贸学院学报》1980年第1期。

② 李孝林《我国固有复式簿记的探讨》,《北京商学院学报》1988年第2期。

③ 李孝林《从居延汉简看三脚帐的孕育》,《商业会计》1990年第8期。

簿、四柱结算法、复式记帐法……等等,都是适应经济管理和核算的需要而产生的,大都起源很早,有多个发源地。

作为史料来说,古埃及的纸莎草纸,古巴比伦的泥板,我国的简牍,意大利中世纪的帐簿,都为人类保存了不同时代的宝贵的第一手会计资料,是属于世界人民的共同的文化遗产。通过会计史的比较研究,一方面可促进相互了解,消除陈旧偏见;另一方面又可相互启发,促进研究的深入发展。就我国来说,必将消除会计舶来品来说,增强民族自豪感,增强爱国主义。但也应看到我国近代会计的相对落后。

(五)建立比较会计史学,为史学和会计学开辟新领域

通过会计史的比较研究,既发掘新史料,恢复历史的本来面貌,又总结历史经验。探求历史规律,必然促进比较会计史学这一新花的开放和结果。比较会计史是史学和会计学的新领域。也是它们的结合部。不仅对于它们的深入发展,有重大意义,从教育学的角度看,也意义深远。

在大专院校开设会计史,一般课时较少。对于会计学专业来说,不可能既单独开中国会计史,又单独开西方会计史。开比较会计史则可两全齐美,对中外会计史的一些重要内容都知道一些。

讲会计通史很容易产生枯燥感,如果多讲一些历史故事,虽可消除枯燥,但容易冲淡史学研究。课时也不允许。讲授比较会计史,通过史料的对比分析,能够引人入胜,提高学习兴趣。

比较研究的重大作用是开拓思路,从教育学的角度看,对于培养学生的思维能力,很有作用。重庆商学院是新建院校,运用比较方法为会计学专业讲授会计史,本科九一届至九四届学生已发表史学论文 30 篇,九二届学生李茂林的《对会计

史分期问题探讨》发表后被《会计研究》摘要发表,获四川省第六次会计科学优秀科研成果三等奖。另一九二届学生赵文先的论文《我国古代审计发展试探》,获重庆市审计学会优秀论文二等奖。

有的同志担心未讲中国会计史和西方会计史,就讲比较会计史,学生能否接受?由于这门课程是在高年级开设,学生的接受能力强,加以本门课程研究内容的基础性及其深入浅出,实践证明这种担心是不必要的。

二、比较会计史研究中的几个问题

在中外会计史比较研究中,碰到一些问题:

(一)民族虚无主义与国粹主义

有的书籍说:“会计本来是西洋引进的学术”。翻开中华人民共和国建立以前的会计论著,史学界部分论文存在着言必称意大利的现象。有人提出:“中国文化是个沙漠。”寻根每每寻到外国去。另一方面也有人谈起中式簿记,样样都好,把“西式簿记”拒之于国门之外。通过研究,我们认为:会计是用以管理经济的,是随着经济的发展而发展的。我国古代的经济、文化发展较早,水平较高,是世界四大文明古国之一。早在公元前5世纪就进入封建社会,是世界上最早进入封建社会的国家,也是古文明未曾中断的唯一古国。英国李约瑟博士在其名著《中国科学技术史》中说:“在公元3世纪到13世纪之间(中国)保持一个西方所望尘莫及的科学知识水平,……中国的这些发明和发现往往超过同时代的欧洲,特别是15世纪之前更是如此。”诚如美国著名会计学家迈克尔·查特菲尔德在其名著《会计思想史》中所说:“在内部控制、预算和审计程