

世界审计会计名著译丛

会计发展史

● (苏) 索科洛夫 著

● 陈亚民 等译



中财 80014074

世界审计会计名著译丛
会 计 发 展 史

C1254/01

(苏)Я. В. 索科洛夫著

陈亚民 刘尚希 张玉生译

中央财经学院图书馆藏书

总号 373089

书号 122...

中国商业出版社

Я. В. СОКОЛОВ
ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
《ФИНАНСЫ И СТАТИСТИКА》
МОСКВА 1985

根据莫斯科财政统计出版社 1985 年版译出

世界审计会计名著译丛

会计发展史

(苏)Я. В. 索科洛夫 著

陈亚民 刘尚希 张玉生 译

*

中国商业出版社出版发行

新华书店总店科技发行所经销

三二〇九工厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开 12.25 印张 274 千字

1990 年 7 月第 1 版 1990 年 7 月第 1 次印刷

印数: 1—5000 册 定价: 6.00 元

ISBN7-5044-0515-9/F·335



Я · В · 索科洛夫

《世界审计会计名著译丛》顾问

娄尔行	杨纪琬	葛家澍	阎达五
黄肇兴	杨时展	余绪缨	裘宗舜
蒋志方	杨树滋	邵伯岐	马怀平
邢俊芳	张以宽	阎金铎	王德升
李天民	成圣树	张秉魁	郭道扬
Paul Garner		Ernest Stevelinck	
Gary Previts		Kenneth Most	
Gerhard Mueller		Dale Flesher	
中村万次	津谷原弘	Murray Wells	
Sidney Gray		Adolf Enthoven	

《世界审计会计名著译丛》编委会

主 编：文硕（用友现代会计审计研究所）

李爽（中央财政金融学院）

副主编：徐玉棣（审计署审计科研所）

林志军（厦门大学）

汤云为（上海财经大学）

曹大宽（中南财经大学）

钟伯江（中国人民大学）

刘海彬（中国审计出版社）

贾丛民（北京市审计科研所）

王效平（日本九州大学）

任枝明（香港中文大学）

致读者

今天，中国的审计和会计正面临着历史性变革的前夜。

古老的中国，在改革、开放和新世纪文明浪潮的震荡中迎来了她人类历史上最骚动不安和最灿烂辉煌的时刻。人们最初认识改革、开放问题，往往是从看到传统经济体制的缺陷开始的，然而随着改革、开放的深化，整个经济体制重新构造的必要性就不依人的意志为转移而提到议事日程上来了。

新旧体制的转换，从本质上讲是经济组织形式和经济运行模式的整体重构，而要确立社会主义有计划商品经济新体制，就不可避免地需要确立一套全新的社会主义的管理和监督制度，其中当然包括审计制度和会计制度。改革旧的审计会计理论与实务，引进先进的审计会计理论与实务，是我们在深化改革进程中所面临的一项重要抉择。各国迈向现代化的无数事实表明，如果不把审计会计理论和实务的变革与选择放在一个民族走向现代化的战略位置来对待，必将酿成历史性的重大失误。

当前的审计和会计变革与选择，迫切需要审计会计理论的先行和引导。一方面，我们既要对我国自己的宝贵经验进行反省和沉思，以重新分化、淘汰和组合现有的审计会计理论；另一方面，也要求我们以慷慨的胸怀悦纳世界各国审计会计理论、方法中一切富于理想价值的思想传统和最新信息，用理性去建构属于民族和人类未来的崭新的审计会计理论体系。我们坚信，中国审计会计理论研究的最大任务，与其说是在探

讨一套具有中国特色的审计会计理论与方法，勿宁说是在探讨一套既能适应改革开放之需，又能结合中国实际和世界审计会计大势日趋于同态和一致的审计会计理论与方法体系。因此，我们组织了这套集世界审计会计思想之精华的《世界审计会计名著译丛》。该丛书旨在展示世界审计会计史上具有里程碑性质的经典名著；介绍当代世界审计会计发展最高水平的优良成果；促进我国与世界各国审计会计文化的交流；推动我国审计会计理论研究的发展，使我国审计会计变革与选择能够站在国际水平的理论起点上。

她终于向我们走来了。虽然步履艰难，姗姗来迟，但她所追赶的是人类文明的足音和现代化世纪的潮汐。她不仅仅是属于千千万万审计和会计队伍这一浩浩荡荡的群体，而且也属于这一群体所依附的伟大时代。

世界正走向我们，我们应走向世界！

《世界审计会计名著译丛》编委会

用友现代会计审计研究所

1988年6月

总 序

吕培俭

自 1953 年,一些国家最高审计机关在古巴哈瓦那第一次聚会以来,审计界国际间的交流已日趋活跃。“经验分享,全球共惠”这一最高审计机关国际组织(INTOSAI)的宗旨已被越来越多的国家所接受。随着我国对外开放政策的发展,在审计会计领域,人们为了获取本学科的最新信息,建立具有中国特色的社会主义审计会计实务和理论体系,扩大了中外学术研究和实践经验交流领域,从而使大家有机会接触到更多的国外审计和会计著作。

但是,语言方面的障碍,影响了人们与外界的交流 and 沟通,所以,大家都渴望能读到世界审计会计名著的中译本。目前,由中国商业出版社陆续出版的《世界审计会计名著译丛》正是应众人之需,及时地提供了一个了解世界各时期审计会计发展的窗口。它在内容体例方面尽量满足广大审计人员和会计人员的要求。这样有系统、有重点地介绍各国审计会计名著,有助于我国会计审计界教育工作者、研究人员和实务工作者开拓视野,更多地了解和学习各国先进的理论知识和实践经验。

希望广大审计和会计战线的读者们,通过阅读这套译丛,有批判地吸取其中的有益营养,并结合自己的实际,将它运用到工作中去,为我国社会主义经济建设作出更大的贡献。

1989 年 11 月 20 日

中文版序

《会计发展史》在中华人民共和国出版,这是研究会计学 and 会计史方面一个值得重视的标志。

从事同一职业的人们,不管他属于哪个民族,他们结成了一个统一的圈子,一个社会性团体。这个团体只有不断地交流经验、思想、成果,甚至交流错误和教训,才能向前发展,因为我们不应该重复朋友和同行已经犯过的错误。在今天这个科学技术革命的时代,在我们两国都正在进行彻底的经济和社会改革的条件下,这种理论性交流的意义更为必要。我们两国正在进行的、同时亦是 we 亲自参加的这场变革是史无前例的,而会计也从未象今天这样,在经济管理工作中显示出如此巨大的作用。

在把握今天和展望未来之际,我们不得不把思维的焦点转向过去,转向那些生活在我们之前那些人的著作。对此应该懂得:我们这一职业的存在已有 6000 多年,在此期间它经历了无数磨难,当我们的专业处于困难时期时,它最终克服了这些困难而向前发展。正因为如此,每一个能成为会计团体中的成员的人都可以为自己的职业、自己的事业和自己的成功感到骄傲和自豪。

会计产生于人类文明的曙光之中,是作为解决经济事项而采用的各种方法之综合,它有一系列完善的方法:1. 对参加经济活动的人们之间相互关系的监督方法;2. 计算企业财务经济活动的最终成果。为达到这些目标要求建立起专门的和相当复杂的系统,它不是简单地、象镜子那样反映企业的经济活动,而是能从中分解出管理决策机构所要求的内容。所有这

一切导致在 19 世纪后半叶会计逐步演变为与法律和政治经济学相联系的科学,成为经济思想史上值得注意的重大事件之一。

阐述会计思想的产生与交流,说明核算知识的演进与变化,这就是本书的任务。在这里很重要的一点是:计算机技术的发展并未能改变会计思想的实质,而是在解决有关任务时揭示了新的前景,这些任务在过去采用传统组织方式的条件下,带有抽象理论的特点,且在实践中也因局限于手段而不能得到令人满意的方案。

未来使会计充满了希望,它的历史已向我们证明了这一点。

会计是人类文明的组成部分,是促进人类进步的因素,它一旦产生之后将永远存在,与世长存。

我写此书长达二十多年,为此花费了巨大的精力,然而我不得不承认仍有很多不尽人意之处,其中最大的缺陷是缺少有关中国会计核算发展历史的章节。但我坚信,我的同行、贵国的历史学家将比我写得更好,他们将撰写出有关中国会计思想发展史的专著。

我真诚地希望该书的读者能对书中的重大问题提出批评意见,我深信这些批评将有助于我进一步修改《会计发展史》。荀子曾经说过:非吾而是者,吾师也,同吾而是者,吾友也;阿谀奉承者,吾贼也。

Я. В. 索科洛夫

1989. 4. 22. 於列宁格勒

前 言

我们希望从往事中
获取思想之火花，
而不是灰烬。

——Я. В. 若列斯

历史总是受到人们的青睐。对每个人来说，知道自己祖国、自己家族以及自己专业的历史是至关重要的，人们很早就懂得了这个道理。列宁曾经写道：“马克思主义的全部精神、它的整个体系要求人们对它的每项原理只是(α)历史地，(β)同其它原理相联系地，(γ)同具体的历史经验联系起来加以考察。”[见 2，^① 第 35 卷，238 页]在今天，这个科学技术革命的时代，这条原理变得特别重要。我们开始懂得历史学将有助于：1. 揭示历史演进过程，描述其规律性；2. 指出发展过程中存在的联系和突变；3. 观察实用方法的演化以及范畴的形成；4. 考察基本观念、概念的替换；5. 与其说是描述人类的历史，不如说是提出问题和解决问题的历史，从而为读者提供“思想的剧本”；6. 教给专家们客观地鉴定是新思想，还是冒充的新成果之方法；7. 掌握科学预测的技术；8. 培养自己以及同事、学生、亲属对本职业的热爱和自豪感；此外，科学史还有益于

^① 指全书后面的“参考文献”编号，下同。

我们自身，它带来了欢乐，仿佛延长了我们的寿命。即使您能活 100 岁，这也太短暂了。人们总是希望活得更长一些，同哥伦布相识，与苏格拉底交谈，以确定人们，尤其是会计师们总的状况是变得更好了，还是更糟了。历史能使我们做到这一点。

现在，关于研究科学史的必要性问题已确定无疑了。了解先辈们经验的会计师将会工作得更为出色；他不会把时间耗费在那些早已解决了的问题上。会计学家固然不可能去改变历史，但研究历史将有助于重新认识历史。举个例子：对会计起源于何时，人们可能会有三种回答：6000 年以前——那时已有对经济事项进行有目的的记录活动；500 年以前——此时出版了卢卡·帕乔利的著作和开始有文字记载的会计思想；100 年以前——已出现最早的理论结构。这三种回答是三种对会计不同的归纳。在 6,000 年以前，核算是作为一种实践活动，簿记工作，认识经济过程的手段，以及核算的语言而产生的；在 5000 年以前，它是作为著述讨论的对象，作为标准语言的一部分而产生的；而在 100 年之前，它是作为一门独立的科学，即簿记学，认识核算的手段，簿记的语言而存在。从最后这一时期开始，簿记工作和簿记学就是平行地、相互独立地存在了。如果考察的仅仅是会计核算的科学性问题，那么必须注意到科学有其内在的发展原因和外在的发展条件。后者是指我们周围的环境对科学提出的要求，这就好比医学上需要寻找同结核病作斗争的手段，会计学应该寻找与浪费、短缺和盗窃作斗争的手段等等。内在原因是由科学发展的逻辑所制约的。例如，会计学家已经证实，皮扎尼公设是帕乔利公设的特例，从后者可以推导出前者，等等。因此，在讨论科学史时，我们应深入分析由二者导致的两个平行的演进过程。

本书总的来说是专门阐述内在的、纯粹逻辑性的会计发展原因,但要把会计与其发展的环境完全割裂开是不可能的,所以在必要的情况下,本书也将考察外部原因。

在说明研究会计史重要性之同时,还须指出;我们并不是凭空撰写会计核算史,前辈们曾按不同的方式叙述过,这里指出最典型的几种方式:

哲学方式(философский),这一方式在我国主要的代表者是叶泽尔斯基与加利佩林,在西方国家则是哈尔。这种方式的特点在于:作者试图去理解历史发展过程的意义,并揭示出是哪些规律在制约发展过程。尽管这种方式甚为重要,但迄今为止它是最不成功的一个流派。叶泽尔斯基、加利佩林和哈尔建立起某种模式,把一些历史事实堆放在这一模式中,但这种模式本身只是为了适应作者证明三式会计或业务资产负债会计的合理性而已。

文献方式(документальный),与上一学派正相反,采用这一方式的作者在研究会计核算史时,宁肯采用叙述史实的方法以取代结论和理论,取代会计进化的模式。象鲍尔就是把古代帐簿上的原文直接印出来,通常再附上注解。我国的希罗基在研究 18 世纪的帐簿、凭证方面作出了杰出的贡献,而西方国家的佩恩多采夫、梅利斯、鲁韦尔、克罗伊克斯、斯捷韦利克和斯通也作了大量的工作。总的来说,这一实证主义学派更有助于收集素材,但很少有他们自己的思想。

综合方式(синтетический)。这一派的作者似乎是综合了前述两派的特点,即借助于某种哲学观念来归纳实际素材,把会计史实放在整个社会发展的历史背景中加以描述。加拉甘的书就是按这种方式撰写的,书中一开始是按康德的思路,然后是按波克罗夫斯基的思路来论述会计史。这方面最为成功

的是两位苏联会计史学家波马兹科夫和洛津斯基、他们用马克思主义的历史发展观描述了会计的发展过程。应该指出，无论是加拉甘，还是波马兹科夫与洛津斯基都未能证实任何新的东西。在国外，这方面最为著名的作者包括：凯利、埃尔里德日、杰梅特列斯库、捷奥法诺维奇、格尔特茨等人。

分析方式(аналитический)。作者描述的不是整个会计史，而是它的某一部分范畴。在西方国家这种方式最著名的代表是利特尔顿与亚梅，在我国是魏茨曼。该派的一个分支是专门研究、阐释与复式记帐原理有关思想的发展过程，这方面应指出下列作者：弗拉明克、奥洛特、舍列尔和叶兹基米罗维奇。

不管采用什么方式，历史学家总会碰到资料的来源问题。

如果我们把会计看作是实践活动(簿记工作)，那么原本的核算文献就具有决定性的意义。它们差不多全都失散了：古老的凭证成了垃圾，古老的帐簿成了废纸，有重大意义的史实从人们的记忆中消失了，还有许多则有意或无意地被掩盖了。我们所得到的有关实际会计组织方面的资料有很大一部分带有偶然性，好在还有一批历史实证主义者，A. 弗兰斯在谈到这些人时自豪地说：“我们直接了当地给出原文，我们相信的是字母，单个字母没有什么意义和定义，也不存在什么思想，所有的思想都是臆造和幻觉。”但与实证主义者不一样，我们认为离开了思想，最珍贵的史料也失去了意义，人类的思想并不会中断，我们还没有失去自己的意识，还没有忘记我们生活在哪儿和什么时代，在从事什么样的事业。

如果我们把会计视作一门科学(簿记学)，那么情况要稍微好一些，因为可以按照已出版的文献来撰写它的历史。然而在这书籍与杂志的迷宫里，很难把那些对时代发展有意义的事件同那些仅仅是轰动一时的事件区分开。更为困难的是确

定什么时候社会需求推动了会计的发展,什么时候会计工作作为推动力促进了人类思想的前进。至于要彻底搞清是谁第一个解决了这个或那个问题,发明者的桂冠应归属于何人这类问题几乎是不可能的。

把会计实践活动与它的科研成果进行对照能得出许多重要的、有价值的结论。然而十分遗憾的是,除少数例外情况以外,所有的作者在论述帕乔利以前的会计史实都是按照古代的历史文献,而在帕乔利以后的会计史,则是按专业书籍和杂志文章。理论专著研究究竟在多大程度上反映了当时的实际情况,科学研究对日常核算到底有多大的影响,这些问题至今仍是个谜。完全解决这个问题办不到,但试图去理解它却是可能的,也是必要的。

目 录

前言.....	(1)
第一章 经济核算与复式会计的产生.....	(1)
一、东方——核算的起源	(2)
二、古希腊罗马时代的核算	(9)
三、中世纪的经济核算.....	(23)
四、复式会计产生的时间、地点及其过程	(29)
五、三种核算范式.....	(33)
第二章 复式会计在欧洲得到承认 (15 世纪—18 世纪).....	(38)
一、在复式记帐故乡的会计核算.....	(38)
二、欧洲国家采用意大利复式会计.....	(51)
三、通往科学道路上的会计核算.....	(67)
四、会计核算开始成为科学了吗?	(79)
第三章 核算成为科学	(81)
一、科学的产生.....	(81)
二、会计乐观主义	(100)
三、会计核算的三种职能	(110)
四、单式会计获得新生	(115)
五、19 世纪所解决了的问题	(117)
第四章 改革前俄国核算的产生与发展.....	(120)
一、国民经济各部门会计核算的组织	(120)
二、国家经济的核算	(135)