

世界會計審計名著譯叢



SHIJIEKUAIJISHENJIMINGZHUYICONG

● 文碩总主编

會計史

(荷兰) 海渥著

● 文碩 ● 付磊 ● 杨健译



中國商世出版社

《世界会计审计名著译丛》

會計史

(荷) 欧·腾·海渥 著
文 硕 傅 磊 杨 健 译

SHIJI KUAISI SHENJI MINGZHU YICONG

中国商业出版社

(京) 新登字 073号

O . t e n H a v e
THE HISTORY OF ACCOUNTANCY
Bay Books, Palo Alto, California, 1976

根据美国加州帕洛·阿尔托海湾图书出版公司 1976 年版译出

世界会计审计名著译丛

会 计 史

(荷兰) 欧·腾·海渥 著
文 硕 傅 磊 杨 健 译

☆

中 国 商 业 出 版 社
用友研究所排版中心照排
新龙一号排版系统排版
化工出版社印刷厂印刷

850 × 1168 毫米 32 开 200 千字 9.75 印张
1991 年 10 月第 1 版 1991 年 10 月北京第 1 次印刷
印数: 1—3,000 册 定价: 6.00 元
ISBN: 7-5044-1106-X/F.648

(1) 256 17

《世界会计审计名著译丛》顾问

娄尔行	杨纪琬	葛家澍	阎达五
杨时展	余绪缨	闵庆全	李宝震
裘宗舜	陈颖源	魏克发	余秉坚
张以宽	杨树滋	邵伯歧	马怀平
王德升	阎金铎	成圣树	李天民
郭道扬	邢俊芳	张秉魁	阎乃武
李宏健	吴国风	丁文拯	蔡信夫
龚百魁	马君梅	陈苍和	赖崇庆
Paul Garner		Ernest Stevelinck	
Gary Prevites		Kenneth Most	
Gerhard Mueller		Vern Zimmerman	
Adolf Enthoven		Lawrence Sawyer	
Murray Wells		Sidney Gray	
Dale Flesher		Barbara Merino	
染谷恭次郎	中村万次	津谷原弘	

《世界会计审计名著译丛》编委会

总主编	文 硕	
主 编	黄世忠	任枝明
	蔡扬宗	李 爽
副主编	汤云为	徐玉棣
	陈亚民	张杰明
	吴艳鹏	张为国
	张立民	刘海彬
	陈箭深	杨 健
	贺茂清	方荣义

总 序

中华人民共和国审计署 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和沟通，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《世界会计审计名著译丛》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

世界正走向我们 我们应走向世界

文 硕

今天，中国的会计与审计事业又面临着历史性阵痛的前夜。

自 19 世纪末 20 世纪初沐浴过欧风美雨的前辈们将西方会计审计的火种带进中华大地以来，中国传统的会计审计文化开始受到来自外部世界的强劲挑战。到 70 年代末政府实行改革开放政策，中国财经界再一次遭到当前西方会计审计先进成果的冲击，而且，这种冲击正随着改革伟业在中华沃土上顽强地向更深更广的领域推进，尤其是随着企业愈来愈趋向集团化、证券化和股份化而频率加快。一条富有而孤独的青春之河终于又听到了生命之海的澎湃回音。

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，随着改革开放的进一步深化，整个经济体制重新构造的必要性就不以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管理和监督制度，其中当然包括会计制度与审计制度。引进和消化先进的会计审计理论与实务，重建和再造过时的会计审计理论与实务，是我们在众多领域将探索改革去向的罗盘不约而同地指向证券市场的过程中所面临的一项重要抉择。各国迈向现代化和国际化的无数事实表明，如果不把会计审计理论与实务的变革与选择问题放在一

个民族走向强盛的战略位置来对待，必将严重地阻碍这个国家的现代化进程。

这种时代精神的要求呼唤着一整套相应的会计审计理论作为先行者和引导者。我们应该将对旧的会计审计体制的失望与不满和对现存会计审计制度进行重建、再造的朴素情感上升到理性的自觉认识，从理论的高度去理解、把握和指导这次具有深远历史意义的改革事业。

于是，两个问题摆到了会计审计人员的面前：一是如何从总体上评价和批评中国现有的会计审计理论；二是面对西方会计审计理论的咄咄逼人的挑战，如何作出积极的回应。

其实，问题的关键显然不在于盲目地强化对中国当前流行理论的信心，也不在于全面接受西方理论的感化和征服，而在于在国际意识和历史意识的支配下，如何以慷慨的胸怀悦纳世界各国会计审计理论、方法中一切富于理想价值的思想传统和最新成果，如何对自己的宝贵经验进行反省和沉思，以重新分化、淘滤和组合现有的会计审计理论与方法，将传统和现实中属于精华的东西重新提炼为对建立崭新的会计审计理论体系有益的成份，来为中国的改革开放政策服务。所以，我们坚信，中国会计审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会计审计科学，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会计审计大势日趋于同态和一致的会计审计理论与方法体系。

近年来，我在会计审计理论界反复宣传“世界正走向我们，我们应走向世界”的思想，和者甚众。“世界正走向我们”实际上是一个中国会计审计理论的现代化问题，因为只有让世界各种先进的会计审计成果进入中国，中国会计审计理论才能现代化，才能为中国的经济建设服务；“我们应走向世界”实际上是一个中国会计审计理论的国际化问题，因为中国会计与审

计理论只有走向世界，才能加强中国与国际社会的交往。中国会计审计事业的未来在于世界。所以，中国会计审计理论和方法的现代化和国际化问题，乃是目前学术研究者所面临的最具战略意义的课题，也是一个跨世纪性的重大选择，对决定中国会计审计伟业的未来取向，同样具有重要的意义。

我们之所以翻译并推出这套集世界会计审计思想之精华的大型丛书《世界会计审计名著译丛》，不仅在于要通过介绍历史经典名著和当代改革力作，将中国会计审计工作者的视野引向一片更广博、更开扩的天地，不仅在于促使炎黄子孙紧紧地追赶人类文明的足音和现代化世纪的潮汐，更主要的，是在于显示人类历史正在向一个新的纪元演进，在这个发展过程中，会计审计作为一种“国际商业语言”，其有益经验和理论的交流、整合与分享，是大势所趋、不可阻挡。不断地对这些人类文化精华进行摄取和消化，有益于建立符合中国经济改革最大利益的、并与世界汹涌翻滚的进步潮流相吻合的现代会计审计理论与方法体系，从而促使中国会计与审计变革与选择能够站在国际水平的理论起点上。

日本人能，我们中国人为什么不能？这是我在埋首编写《西方会计史》过程中发现那么多的世界经典名著在日本国基本上均有译本，而且畅销不衰时发出的感叹，也是刺激我在没有任何经济赞助的情况下而只凭年轻人的一股热情和干劲毅然组织一批年轻学者译介世界会计审计经典之作的重要原因。日本民族的进取心和机灵劲实在是令我敬佩和神往。更令我惊讶不已的是，在今年首届海峡两岸会计审计研讨会圆满结束之后，我在漫不经心地翻阅台湾同行赠送的《会计研究月刊》时，第48期“国际眺望台”专栏中有几个非常醒目的标题大字突然闯入我的眼帘：“大陆能，我们不能吗？”。当时我好一阵激动！这种呼喊与我当年发出的感叹何其相似乃尔！撰写此文的

是我的朋友、台湾大学的留美博士蔡扬宗教授。这实际上是他看了美国会计学会报道中国大陆正在组织出版《世界会计审计名著译丛》之后所引发的一些感触，正文论述的是以台湾今日的会计审计基础、会计人才和国家与民间的财力，在引进和介绍世界会计审计名著方面，没有任何理由落在大陆之后，所以，盼望有关团体能够推动在台湾也进行这项非常有意义的工作。我读后真是感慨万千：面对世界会计审计日新月异的发展，海峡两岸的进步学者均没有袖手旁观，更没有自甘沉沦，在两岸之间进行的这场会计审计拔河的呐喊声中，深深地蕴藏着中华民族会计审计事业的希望。

会计与审计科学的繁荣不是古代寓言中的兔子，会一头撞在中国这棵大树上，就等你弯腰去捡。整个中国要想在发展世界会计与审计事业进程中作出不可取代的贡献，就必须以一颗自知、自明和自强之心，带着跨世纪的危机感和紧迫感，扎扎实实地进行跨世纪的奋斗与追求。只有这样，才能自觉地、不断地吸收先进国家的优秀理论、思想、技术和方法，才能在强壮自身的过程中不重复发达国家的曲折和弯路，使自身的落后状态适应其最新发展的成就，从而实现后来者居上。一部世界会计史告诉我们，会计发展落后的国家不一定永远落后，会计发展先进的国家不一定永远先进。在文明古国时代，共度会计发展黄金岁月的是中国、印度、埃及、巴比伦、希腊和罗马；到文艺复兴时期，意大利人取而代之，成为会计发展的领路人和导师；借助产业革命的东风，19世纪的英国，跃到了会计发展的最前列；进入20世纪以后，人类又形成了以美国为会计发展中心的局面。现在，西方学者正频频预测世界经济中心将由美国转移到太平洋地区，我们国家也正处于经济起飞状态，历史赋予我们从未有过的大好发展契机。中国会计审计界没有任何理由再失良机。

记得 1921 年，英国伟大的哲学家罗素来到中国访问，回国后第二年撰写了《中西文明比较》一文。其中写道：

不同文明之间的交流过去已经多次证明是人类文明发展的里程碑。希腊学习埃及，罗马借鉴希腊，阿拉伯参照罗马帝国，中世纪的欧洲又模仿阿拉伯，而文艺复兴时期的欧洲又仿效拜占庭帝国。在许多这种交流中，作为“学生”的落后国家最终总是超过做老师的先进国家。在中国与外来文化交流过程中，假若中国是学生，那么，中国最后也会超过她的先进老师的。

这句话是令人寻味的，姑且就让它作为本文的结尾吧！

1991 年 8 月于北京舞蹈学院内

译者前言

O·腾·海渥 (O·ten Have, 1899年--1974年) 是一位在会计史研究方面有着重大贡献的学者。对中国读者来说, 他的名字尚很陌生, 但随着对会计历史发展的日趋深入了解, 人们将会深深地感到他在学术上的异乎寻常的价值。

(一) 生平简介

1899年3月4日, 腾·海渥出生于荷兰东部的维尼特斯维克。这是一个靠近荷德边境的小镇。他的父亲是一位历史学与经济地理教授。家庭的耳濡目染, 使腾·海渥对历史产生了浓厚兴趣。可以说, 父亲是引导他选择会计史作为一生中主要研究目标的第一人, 也是最重要的人。

1925年, 腾·海渥完成了他在鹿特丹经济学院 (即目前的鹿特丹依阿斯缪大学) 的经济和企业管理学业。第二年, 他取得了会计师执照, 并担任国家信贷保险公司的秘书。1931年, 担任荷兰公文书与注册学会 (the Dutch Institute of Documentation and Registration) 的秘书。还曾在伦敦等地任会计师职务。从1939年起, 他一直受聘于荷兰统计局, 并担任社会经济统计部长。在担任部长期间, 他经常作为政府代表, 出席各种国际性代表会议, 因而有机会与各国的经济学家和统计学家保持接触, 培养了一种强烈的国际感。作为荷兰政府的代表, 他还多次出席日内瓦国际劳动局会议, 并出任欧洲经济共同体和荷兰、比利时、卢森堡三国经济联盟等一系列国际会议的正式代表。他奔忙于三国之间的会议与访问中, 直到退休。

在行政工作之余，他将主要精力放到会计史学的学习与研究上。1933年，腾·海渥发表了题为《17、18世纪之间荷兰王国的簿记史》《De Leer van het Boekhouden in de Nederlanden tijdens de Zeventiende en Acht-tiende Eeuw》的博士学位论文，引起了会计史学界注意。许多会计史学家撰文赞誉这是一部难得的力作，其中，著名会计史学家贝斯尔·S·亚梅（Basil·S·Yamey）在谈及这篇文章时称赞说：“腾·海渥的贡献在于，他从先前那些并不引人注目的著作中，识出了极富价值的东西”。仅美国，就有十一所大学的图书馆收藏了这篇论文的副本。

尔后，他出版的只有80页的《簿记史鸟瞰》《De Geschiedenis van het Boekhouden in Vogelvlucht》一书，因为其权威性而成为参加会计学教师考试的必备参考书。该书共15章：1，序言；2，环境对簿记形式的影响；3，复式簿记发展之前的簿记史；4，意大利——商人簿记的发展；5，复式簿记发展初期的商业技术；6，商业时代簿记发展的重点；7，意大利流派；8，德国流派；9，南部荷兰流派；10，北部荷兰流派；11，19世纪末以来的簿记发展；12，19世纪以前的停滞；13，19世纪末的复活；14，从簿记到经营学；15，从簿记到经营管理技术。腾·海渥发表于名著《会计史论文集》《Studies in the History of Accounting, Homewood, Ill; Richard D. Irwin 1956》上的论文《普鲁士的西蒙·斯蒂文》《Simon Stevin》，使英语国家的史学家们对荷兰这位16、17世纪伟大的会计学家，有了更加细致全面的了解。该论文集由会计史大师A·C·利特尔顿和贝斯尔·S·亚梅主编。

我国最早介绍海渥博士的，是年青会计史学者文硕教授。他在名著《西方会计史（上）》（中国商业出版社，1987年）和论文《外国会计史学史初探》（《财会探索》1987年第2期）

中，第一个向我国会计学界介绍了这位荷兰会计史学大师。

(二) 学术贡献

美国会计史学大师 A·C·利特尔顿教授指出：“会计的光芒最早闪耀在 15 世纪，然后闪耀在 19 世纪。随着 15 世纪商业和贸易的急速发展，人们将帐簿记录发展到复式簿记。进入 19 世纪以后，随着当时工商业的飞跃发展，人们又将复式簿记发展到会计学”。会计史学界将利特尔顿教授的学说称为“15 世纪和 19 世纪重视说”。查特菲尔德教授指出：“在文艺复兴时期，几乎以意大利为主；在 17 至 19 世纪，主要介绍英国；在 20 世纪，主要介绍美国”。日本学者从会计通史角度，提出了“会计世界一周论”，认为不同的国家在不同时期对会计发展作出了不同的贡献：14 至 15 世纪为意大利；17 世纪为荷兰；19 世纪为英国；20 世纪为美国和德国。我国年青学者文硕教授进一步发展了这些分期法，提出了“会计重点转移论”。他认为，一部世界会计发展史表明，会计发展落后的国家不一定永远落后，会计发展先进的国家不一定永远先进。在文明古国时代，共度会计发展“黄金岁月”的是中国、埃及、巴比伦、印度、希腊和罗马；到文艺复兴时期，意大利人取而代之，成为会计发展的导师和领路人；进入 17 世纪以后，随着世界商业中心移至荷兰，荷兰王国成为世界会计发展的旗手；借助工业革命的东风，19 世纪的英国，跃到了会计发展的最前列；进入 20 世纪以后，人类又形成了以美国为会计发展中心的格局。可见，会计史研究者对荷兰国家在世界会计发展过程中的贡献的认识是渐进的。这些重点转移的思想是会计史学研究中的重大问题，值得每一位史学者注目。

将原来并不为人重视的荷兰会计史提高到可以与各文明古

国、意大利、英国、美国和德国相提并论的地位的，当推三位荷兰著名的会计史学家：

一位是沃尔默博士 (J.G.Ch Volmer)，海渥的导师，研究重点放在 16 世纪荷兰会计发展史上，代表作为《由 J·V 与 C·V·R 译成荷兰文的帕乔利的商业簿记论文和 J·G·Ch·沃尔默的简明传记》《Paciuolo's Verhandeling over de koop mansboekhouding in het Nederlandschovergebracht door J. V. en C. V. R. met enkele biographische aantekeningen voorzien, door J. G. Ch. Volmer.》；一位是威尔博士 (P.G.A de Waal)，会计学教授，代表作是全面论述 16 世纪荷兰簿记史的《从帕乔利到斯蒂文》《Von Paciolo tot Stevin, Een bijtrage tot de Leer van het boekhouden in Nederlanden, Ruremonde, 1927》。

最后一位是 O. 海渥。威尔论文发表六年后，他以二位先行者的科研成果为基础，以低地国家的重要出版物为中心，编著并出版了博士论文，对 17 世纪和 18 世纪荷兰簿记发展史进行了系统的论述。

可见，正是这三位会计史巨匠，以他们有力的双手，在人们的眼前驱散了 16 至 18 世纪这三百年荷兰会计发展的迷雾，共同弥补了世界会计史的重要空白。其中，当推海渥博士的贡献最为突出。

的确，我们翻译的这部书所讲述的仅仅是荷兰 17 世纪和 18 世纪的会计史，但由于荷兰在欧洲历史上举足轻重的地位，已足以使海渥的研究工作带有普遍意义。被马克思称之为“17 世纪标准的资本主义国家”的荷兰，当时正是它的黄金时代，经济繁荣，商业发达。英国历史学家罗杰斯 (Rogers) 曾向人们描述这种文明说：“将现代文明归源于荷兰，这种估计并不过高。它将农业技艺传给了欧洲。这里称荷兰是新式农业的典

范，是完全应该的。而我们则是在 18 世纪才缓慢地采用新式农业技术的。荷兰还教会了欧洲由阿姆斯特丹银行支付的商业信贷技术，这实际上是早期的商业财务实践课程。荷兰向世界传播了科学航海技术，而对此它已经掌握了几个世纪之久。荷兰是国际法、物理学、数学、理性医学、学术学和法学等诸多学科的开拓者，它的地理发现，也为第一批真正的地图的出现提供了基础和可能”。发达的资本主义经济，势必带来先进、科学的会计核算制度。史学家一致认为，17 世纪前后荷兰的会计无疑代表了当时世界的最高水平：它拥有简·英平·克里斯托弗尔、西蒙·斯蒂文等一批相当优秀的会计学家；出版过《新教程》和《数学惯例法》等世界会计经典名著。后来，随着欧洲其他资本主义国家新的崛起，荷兰逐渐从它的支配地位上滑落下来，但是与当时经济发展相平行的荷兰簿记，却始终保持着以往那卓而不群的地位，依然闪耀着自己的光辉。

荷兰王国在世界史上的重要地位集中反映在从欧洲商业向世界商业转变过程中。这一点在 17 世纪和 18 世纪荷兰会计变化过程中同样得到具体体现。在这 200 年的时间里，荷兰对会计原理与簿记实践的发展，作出了承前启后的历史功绩。可以毫不过份地说，世界近代会计就是奠定在荷兰会计成就的基础之上的。腾·海渥紧紧地抓住这段重要的历史，并以为数不多但质量上乘的学术论文和专著奠定了自己在世界会计史学史上现今是唯一的、也是无与伦比的地位。

(三) 本书特色

我们现在所看到的这部《会计史》，是腾·海渥的最后一部会计史专著。译者是美籍荷兰人、旧金山市立大学的 A. 塞文特教授。塞氏于 1974 年 9 月访问了海渥博士的住宅，索取了珍贵

文献，并将它译成英文，名为《会计史》《The History of Accountancy, Bay Books》，于1976年正式出版。译者也因此而获得美国会计史学家协会1977年度的时杯奖（the Hour-Glass Award）。这是世界范围内会计史学的最高荣誉。

这部书的雏形最初发表在1971年荷兰《企业管理与组织》月刊上。当时，腾·海渥应邀撰写了一组介绍会计发展各阶段历史的系列文章，作为该杂志创刊75周年的纪念性文章，连载了六个月。在这篇论文里，作者一方面叙述了会计发展的一般情况；一方面又在所发掘的丰富材料的基础上，进一步阐释了自己的思想与观点。文章与读者见面后大受欢迎，被普遍认为向公众提供了很多鲜为人知、富有价值而又充满趣味的资料。在系列文章的基础上，腾·海渥决定将原稿修改补充，以书籍的形式再版。于是，《会计史》《De Geschiedenis van het Boekhouden》在腾·海渥逝世的那一年——1974年出版了。这部著作凝结了作者对自己以往著述的再思考，丰富并扩展了过去的內容，成为他最后奉献给世人的“不朽的金字塔”。

与其他会计史学家一样，海渥博士也有自己成熟的历史观。他认为，从历史认识的意义上看，“已经发生的事情均是过去的事件，而且它就是全部。然而，历史上的事情并不那么简单。我们所知道的历史上发生的所有事件均是不可改变的数据，这确属事实，但这些事件在历史发展图景中的意义却是多种多样的”。这样，确立了崭新的会计史体系。

与著名会计史学家沃尔夫、查特菲尔德一样，海渥从文明史这一制高点上展开了对会计发展史的探索，认为一部会计史，实际上就是一部文明发展史。

这部史学名著实际上是一部世界会计简史，由七章组成，勾画了从古代世界到20世纪前叶簿记的演进过程，其中以系统地、综合地论述17和18世纪荷兰的会计发展和产业革命时期