

A·C·利特尔顿的《1900年以前的会计发展》

武汉 冉明东 蔡传里 许家林

阿纳尼亚·查尔斯·利特尔顿（Ananias Charles Littleton）（1886-1974）教授是闻名世界的美国当代会计学家之一。他先后担任过美国会计学会会长、美国会计程序委员会成员等职务。他一生对大学会计教育、会计理论的发展与注册会计师职业做出了杰出贡献，为此俄亥俄州立大学会计名人堂于1956年将其遴选为会计名人。利特尔顿教授是一位极富洞察力且博学多才的会计学家，一生著述颇丰，包括《基础会计绪论》、《1900年以前的会计发展》、《公司会计准则绪论》、《会计理论结构》与《会计理论：连续性与变化》等在世界各国会计学界广为流传并产生了重大影响的会计文献。他于1933年出版的《1900年以前的会计发展》（Accounting Evolution To 1900）一书是在其博士论文基础上不断充实和修改而成的，该书充分体现了他特别擅长运用历史发展的观点来研究会计问题的特点。正如郭道扬教授在1999年所撰《二十世纪会计史研究和会计史学的创立》一文中所说，该书“研究格局具有开创性，在研究内容处理方面体现了继承和发展”。也正因如此，该书的编辑Richardson认为：“这部精深的著作必将在会计专业经典文献之林中占据不朽的地位。”

利特尔顿以1800年前后为界将1900年以前的会计思想的发展分为两个阶段，并在这部著作中分别作为两个部分进行阐述。第一阶段大约发端于1300年，在这一阶段由于商人们迫切需要了解“人欠和欠人”的情况，促进了复式簿记方法的产生与不断完善，这一重要的历史过程在该书的第一部分分为十章进行了系统的阐述。该书的第二部分则提供了大量的关于账户、分类账、账簿等史料，展现了第二阶段会计技术和程序的演变，论证了正是由于工业发展和公司制企业的出现，导致了企业需要信息来控制组织的内部活动，因此“簿记”（bookkeeping）在19世纪开始向“会计”（accounting）转变。诚如利特尔顿教授在前言中所说，这部书不仅是簿记或会计的发展史，而且再现了作为表示和计量工具的簿记艰难的设计和完善的进化过程，并勾勒了由简单的记录或簿记扩展为会计的环境要素变化。基于此，郭道扬教授曾于1999年所撰《二十世纪会计史研究和会计史学的创立》中指出，该书的总体贡献在四个方面：一是系统阐述了复式簿记的发展史，并揭示其历史运行规律；二是立足于对历史环境的分析，阐明了由簿记阶段向会计发展阶段转变的根本原因；三是研究了审计发展史，并揭示其历史运行规律；四是阐明了成本会计的起源与初步发展的原因。该书的主要内容可简述如下：

一、复式簿记的产生与发展及其特征

利特尔顿认为，复式簿记诞生于中世纪的意大利并不是一种偶然的现象，而是明确地反映了当时社会的需要——发达的商业和金融业管理的需要，正是社会的发展为复式簿记的诞生创造了必需的条件。利特尔顿教授提出了著名的复式簿记产生的七大前提条件，即私有财产、信用、商业、资本、书写艺术、货币和算术。他认为，以上七个条件是复式簿记产生的基础，任何一个条件的缺失，都会使复式簿记的诞生化为泡影。如果不存在财产或资本，那就没什么可记录的了；没有货币，交易就只能是物品交换；没有信用，每项交易就会当场结清；没有商业，对财务记录的需求就不会超越政府税收的范围；如果书写艺术与算术缺少一样，簿记就会失去载体。总之，前四个条件为簿记提供了基本素材，而作为交换媒介的货币，用来计算价值、价格、收益等的算术以及作为永久性记录手段的书写方式，则为我们提供了一种识别语言，可以对我们观察和控制之下的基本素材进行描述。

有人认为二重性和平衡性是复式簿记的特征。而利特尔顿则认为，二重性只是复式簿记形式上的表现，只是簿记在更深层次上、更基本特征的反映或结果，不是其根本的特征；尽管平衡是复式簿记的重要元素，但它只是为簿记方法添加了某种独特性，“我们极可能在不使用形式上的二重性或结果平衡的条件下，通过一份完整的财务信息表来提供目前来自复式簿记的所有数据。”“即使没有结构完整的复式簿记，所记业务存在平衡也是可能的。”因此，二者均不是复式簿记的本质特征。在利特尔顿看来，复式簿记的本质特征是所有权，即“对所处置货物的直接的所有关系，以及对所产生收益的直接主张权”。这是因为，直至企业主出现，才开始要求簿记发挥其完全效用，完善簿记的形式是源自早期记录事例的二重性和平衡性，其实质则是冒险资本所获得收益（或损失）的所有权计算。从这个意义上说，现代簿记是“所有者簿记”。

利特尔顿还以菲利浦·鲍汝梅公司的分类账为例对业务处理程式与原理进行了分析，总结了旧式分类账分录的三个特征：分录是以完整的句子表达完整的思想；分录是从所有人或代理人角度编制的——他与其它人往来的账项；分录所明确记录的是以期将来而非本期发生的事项。在此基础上，利特尔顿分析了帕乔利对簿记的贡献，认为“帕乔利的会计著作几乎影响了一个世纪的终结”。此外，作者还对古代簿记与现代簿记进行了比较，系统研究了分类账分录类型的变化、日记账分录的演进、财务报表的发展。

在该书的第十章，利特尔顿教授以“所有权簿记”为题对第一部分做出了精辟的总结。他总结道，复式簿记的各种要素在古代就已存在，但是缺乏一种使之成为健全体系所必需的要素——“所有权”概念。从复式记账的进程看，所有权概念是账户记录发展到复式簿记所必需的重要的最终要素。以此为基础，他将账户记录发展到复式簿记分为三个阶段：第一阶段是以所有权账户为中心的账户体系化的形成；第二阶段是使复式记录变为一种技术；第三阶段是以财务报表的产生为标志，他认为财务报表是为了满足那些渴望了解财务状况而又无法接触到账簿的人的需求，或者那些需要了解账簿摘要信息的需求。利特尔顿教授以“电影拍摄”作比喻，形象地描述了簿记的概念，并在本章的最后将簿记定义为“一种用来记录各种产权通过投入生产而获得产权收益的这一转换结果的准统计的方法。”

二、簿记向会计的演变

利特尔顿以“簿记向会计的发展”作为第二部分，阐述了簿记演变为会计的历史进程。他首先阐述了“个体说”和“业主权说”及其对簿记截然不同的影响。认为两种观点的根本区别在于对簿记、资本和收入的概念理解不同。根据第一种理论的资本概念，得出资产负债表的方程式是“资产=投资”，根据第二种理论的资本概念，得出资产负债表的方程式是“资产-负债=所有者权益”。这两种观点对簿记的影响是根深蒂固的，但是却难分仲伯。不管怎样，二者体现了自帕乔利时代以来簿记发展方面取得的重大理论进步，是“簿记向会计拓展的基础因素”。

导致簿记向会计演变的直接因素是公司的影响，特别是股份有限公司的影响尤为突出。公司对资本的大量需求导致了区分资本性支出和收益性支出成为必须；组建公司的行为致使持续经营观念深入人心；所有者与管理者日趋分化使得股东对“数据”产生强烈需求，受托责任也就日益突出起来；公司的冒险行为导致稳健原则也引起人们的关注。此外，随着社会投资的加大，债权人对企业也日益关心；同时管理水平的提高，管理层对数据的需求也水涨船高。这一切都无疑推动着簿记向会计发展。因此，利特尔顿教授认为，“要完整地展现促使簿记向会计转变的各种因素，绝对不能少了公司的影响。”

此外，利特尔顿教授还系统分析了折旧和有限责任对簿记向会计转变的影响。显而易见，在簿记时代向会计时代转变的过程中，会计思想的发展也进入到了一个新的阶段。在此基础上，利特尔顿教授认为，审计的诞生和发展以及成本会计的起源与发展是簿记转变为会计的重要标志。

三、审计的诞生和发展

利特尔顿基于英国审计产生的背景，阐述了会计专业人士的成长历程，并对英国法定审计及1900年以前的审计程序作了深刻的分析。他认为，经济的繁荣、危机和萧条，经营失败和破产法规的发展，以及由于公共建设工程投资增长与公司法规的制定所导致的社会控制加强，是审计诞生的历史背景。在14世纪至16世纪的英国，掌管账户的各类官员需要接受听证（hear），即那时的审计是通过听取其账户记录进行的。可见早期的审计“都是指定了用来提供对‘会计责任性’的检查而别无其他”。到1800年，审计师的活动范围大大增加，主要是可视的内容，包括对书写记录的详细检查和在分录中寻找可供支持的证据。在19世纪前75年，随着一系列商业危机的爆发和英国国会通过的法案，导致了一些独立的团体开始向民众提供熟练的专业服务。那时，会计实务通常与相关法律结合在一起，然而直到19世纪后25年，审计程序才不断完善，审计专业人士组织性增强，他们能够为公众提供会计相关事务方面的良好服务，这意味着现代审计职业的开始。

审计诞生是会计区别于簿记的重要基础之一。就环境条件来看，“审计职业化是最自然不过的发展结果”。“人类的本质需要这种独立的检查或控制（监督或审计）”。利特尔顿认为，这些环境条件主要是复式簿记的发展、商业的扩展、16世纪庄园审计、18世纪股票投机、金融危机，以及政府对破产的监管等。总之，英国审计制度萌芽于16世纪英国庄园和城市财政收支中对掌管会计事项者诚实性的检查，进入19世纪以后，又经英国社会急速工业化和当时议会一再立法的培育而得到显著发展，最终作为职业会计师制度而开花结果。

四、成本会计的起源与发展

利特尔顿认为，成本会计远没有簿记的历史悠久。它产生于19世纪，而在20世纪才得到发展完善。但是，成本会计的产生对于簿记发展的意义却极为重大，它是“从15世纪复式簿记出现到20世纪引进财务预算之间所显现的簿记方面唯一的具有重大意义的新特征”。为什么成本会计起源于19世纪，而没有更早一些诞生？利特尔顿认为，“成本会计的出现是企业工业化发展需要的一个回应”。在“工厂制”取代“家庭制”之前，生产者“根本没兴趣考虑自己物品的细分成本”。但是，随着工业化的发展，工厂制度的诞生，产生了新的簿记问题，例如由于设备投资加大所带来的折旧问题、动力费等间接费用的比例加大。与此同时，竞争的加剧引发了新的会计责任，管理者对费用分析的兴趣不断提高，以达到减少浪费和提高生产效率的目的。这里最关键的问题即在于费用的分类与分配，以及收入与成本的配比。显而易见，这些问题的解决必须依赖于成本会计。因此，在当时即产生了一批关于成本会计的著作，具有代表性的是法国的 Payen（1817）和英国的 Cronhelm（1818）的著作。

然而，上述问题的真正解决是在20世纪，因为这与大批量生产密切相关，而19世纪并不具备这一条件。从现代的角度来看19世纪的成本会计仍有许多明显的缺陷，所有的著作都没能够在“描述一个综合性工厂账务系统方面获得成功”，“尽管如此，成本会计却确实已经产生”。

总体来说，正是因为成本会计的出现，19世纪对会计学的意义才显得重大。因为它是一个重要的基础，“自那之后人们再无很大作为，所作的只不过是根据具体的环境变化对已有程序进行调整，并将成本分配细化到不同的单位产品上去。”归根结底，成本会计所代表的是工业革命对复式簿记的影响；它是簿记（一种记录）向会计（一项精密的管理工具）扩展的一个重要标志。

综上所述，利特尔顿在这部巨著中，向人们展示的更多的是一副商业扩张和经济环境变更的图画。他认为第一个重点是在15世纪，当时在急剧发展的商业和交易的压力下，人们将账户记录扩展为复式记账；第二个重点是在19世纪，当时有着同样的压力，这次是从商业到工业，使得复式记账发展为会计。会计是“永不停止的历史”，利特尔顿在这部著作中以严密的逻辑思维、丰富的史料、精准生动的语言开创了会计史研究的新格局，催生了一大批会计史名著名篇的诞生。1987年，已故著名会计学家杨时展教授在为文硕先生所著《西方会计史（上）》撰写的“前言”中曾高度评价了利特尔顿的这部《1900年以前的会计发展》，认为正是它的出版，才使得会计史研究“在世界范围内

引起关注”，从而“推动了会计史研究的发展”。譬如，保罗·加纳正是受到该书的启发，写作并出版了《1925年以前成本会计的发展》一书，此书同样引起世人的关注。因此，阅读这部系统研究会计史的开山之作，不仅能够开阔我们的研究视野，更能促进我国会计史以及会计思想演进问题研究的发展。