

中国会计理论研究丛书

会计史专题

KUAIJISHI ZHUANTI

(2013)

中国会计学会 编



经济科学出版社
Economic Science Press

中国会计理论研究丛书

——会计史专题（2013）

中国会计学会 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计史专题. 2013/中国会计学会编.

—北京: 经济科学出版社, 2015. 12

(中国会计理论研究丛书)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6344 - 5

I. ①会… II. ①中… III. ①会计 - 经济史 - 学术会议 -
文集 IV. ①F23 - 09

中国版本图书馆CIP数据核字 (2015) 第 282281 号

责任编辑: 黄双蓉 黎子民

责任校对: 杨 海

责任印制: 邱 天

中国会计理论研究丛书

——会计史专题 (2013)

中国会计学会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京万友印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 19.25 印张 520000 字

2015 年 12 月第 1 版 2015 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6344 - 5 定价: 45.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

中国会计学会第八届会计史国际学术研讨会合影留念

2013.10.12 河南郑州



中国会计学会第八届会计史国际学术研讨会合影留念



大会主席台



二里头考察

目 录

传承史前会计文明, 开创中国会计改革未来

——中国会计学会第八届会计史国际学术研讨会综述

薛玉莲 方拥军 1

中国原始计量记录时代与夏代会计传演对接研究

郭道扬 杜建军 7

敦煌寺院内部控制初步发展论

——兼议敦煌文书会计史研究中的问题

李孝林 杨兴龙 栗会明 31

十三年来的中国会计理论研究基本取向与态势

——基于 2000 ~ 2012 年间国家三大基金资助会计类项目的统计分析思考

许家林 舒利敏 孔令辉 45

二十世纪中期的中国会计

付 磊 66

汉唐中央财计组织制度变迁研究

张嘉兴 张 涛 韩传模 76

夏王朝时期会计发展研考

赵丽生 92

胡雪岩内部控制思想评析及其现实启示

——基于 COSO 内控框架视角的审视

康 均 朱西平 黄劲国 98

革命根据地会计发展研究

——延安时期中直机关会计工作的经验与启示

王海民 106

中国企业会计准则思想发展原因的历史考证

——会计准则思想的供给

刘常青 111

论注册会计师行业诚信建设

杨智杰 118

会计文化传承与中国会计软实力的提升路径

——从传统文化中探寻影响中国会计发展进程的基因图谱

李连华 126

超然主计制度与卫挺生

李宏健 136

新郑出土部分战国牛肋骨墨书账簿考

蔡全法 141

郑韩故城战国牛肋骨会计账考论

陈 敏 程水金 周 斌 160

原始计量与记录行为的演进分析

余根亚 刘 力 176

云南省土司的内部控制初探

——以德宏州土司为例

陈 红 陈 林 曹细钟 196

近代上海钱庄与山西票号的会计制度比较研究

——以银钱会计为视角

马光华 师冰洁 204

浅谈山西票号的理财模式

张丽云 郭 睿 211

国家审计起源历史新探

夏 寒 戚振东 220

我国会计师制度建设早期史事考略

范存遥 228

我国财务分析学科的历史演进

——兼论财务经济分析学的产生与发展

樊行健 孙建华 薛 媛 234

两百年来会计理论研究发展的全球扫描

——理查德·马蒂西克《会计研究二百年》评介

严 明 许家林 246

国外会计史研究综述与启示：2008 ~ 2012

王遂昆 260

新中国内部控制制度发展沿革

杨 鹄 270

改革开放后我国会计人员管理体制的回顾、思考与评价

尹世芬 275

新中国企业福利费用会计核算的历史演进

冯延超 282

美国公允价值会计应用历史考察

于永生 287

美国企业合并会计处理方法的演进及启示

赵彦锋 298

后记

305

传承史前会计文明，开创中国 会计改革未来

——中国会计学会第八届会计史国际学术研讨会综述

薛玉莲 方拥军*

会计史研究作为会计理论研究的一个重要组成部分，对于洞悉会计理论与实务的演进与变迁、推动学科长远发展具有重大作用。为促进中外会计史学术研究和交流，探寻中华会计文明源头及其演进，特别是集中研讨中国原始记录时代与夏代会计传演对接问题，由中国会计学会会计史专业委员会主办、河南财经政法大学会计学院承办的“中国会计学会第八届会计史国际学术研讨会”于2013年10月12~13日在河南省郑州市举行。财政部部长助理余蔚平同志为会议的召开作出重要批示并表示祝贺。财政部会计司副司长、中国会计学会秘书长刘光忠同志参加大会并做了重要报告。河南省财政厅与河南省会计学会、河南财经政法大学的领导，中国会计学会会计史专业委员会主任、副主任以及委员出席了会议。来自美国、澳大利亚、韩国、中国台湾等国家和地区，来自北京大学、中国矿业大学、中南财经政法大学、天津财经大学、湖南大学、西安交通大学、重庆理工大学、东北财经大学、浙江财经大学、广东财经大学、山西财经大学、首都经济贸易大学、南京审计学院、云南财经大学以及河南财经政法大学等30余所高校、科研单位、政府机构、企业的130余位正式代表，以及9家新闻及出版单位的代表参加了会议。国际著名会计史学家加里·约翰·普雷维茨（Gary John Previts）教授和伦敦政治经济学院的理查德·梅克弗（Richard Macve）教授分别向大会发来视频祝贺。会议收到论文66篇，其中34篇入选会议论文集。郭道扬教授等7位学者在大会上宣读了论文，23个代表分4个小组开展了分组讨论。代表们围绕中国原始计量记录时代与夏代会计传演对接研究、古代会计审计思想、近现代会计与理财思想、新中国会计制度建设与会计改革，以及会计文化及会计史相关问题等议题开展了深入的探讨。

一、关于近几年我国会计改革、会计管理的工作重点与最新动态

刘光忠秘书长在开幕式上就近几年我国会计改革、会计管理的工作重点与动态作了重要报告，内容涉及三个重要方面：（1）会计标准（企业会计标准、政府会计标准、内部控制标准、管理会计标准）建设。刘秘书长系统分析了会计准则的国际趋同问题。2008年美国金融危机爆发以后，会计问题引起了国际社会的广泛关注，G20会议连续三次在全球最高领导人层面讨论会计问题，呼吁建立一套全球统一的高质量会计准则。国际会计准则理事会为了响应G20倡议，一方面对国际会计准则的一些项目进行修改和完善，另一方面致力于推进多个国家和各个

* 薛玉莲、方拥军：河南财经政法大学会计学院。

地区采用国际准则。刘秘书长认为,我国会计准则制定机构以及会计行业也面临着两大任务:一方面要积极地参与国际准则的制定,力争我们的话语权与影响力;另一方面中国会计准则要与国际保持持续趋同,不断跟进国际准则的修改变化并进行更新。在制度层面,政府会计相比企业会计改革比较滞后,不能系统、完整、全面地反映政府的财务状况和运行成本,绩效考核也难以进行。基于此,财政部非常重视政府会计改革,相关研究也在加快进展,学术界应重点关注。我国已经建立了企业内部控制的标准体系,今后的重点是在特定行业把这套规范体系维持下去,加强实施的具体措施需要不断地持续跟进,尤其是应大力推进行政事业单位内部控制,对预防腐败会发挥独特作用。管理会计对于创造价值非常重要,但近些年来我们在管理会计理论与实务方面相对有差距,今后要大力推进管理会计,研究制定一套符合中国国情的管理会计标准。(2) 关于人才建设问题。应该研究建立一套我国的会计人才能力框架,同时完善评价体系尤其是正高级会计师评审工作,并进一步修改完善总会计师条例,把总会计师在企业单位的地位和作用真正发挥出来。(3) 关于注册会计师行业的发展问题。为了推动中国注册会计师行业持续快速发展,国务院、财政部出台了一系列政策措施。本土品牌的事务所规模也越来越大,知名度也越来越高,但今后仍要继续推进改革。一方面要大力推进事务所由公司制向合伙制和特殊合伙制改进;另一方面,会计师事务所必须追求多元化发展,并不断强化内部制度建设和内部治理,实现可持续发展,真正做强做大。

二、中国原始计量记录时代与夏代会计传演对接研究

中南财经政法大学郭道扬教授在题为“中国原始计量记录时代与夏代会计传演对接研究”的主题报告中,从中国史前会计规则、方法及会计文化起源与演进研究出发,考证了中国史前会计与进入文明社会之后的夏代会计的传承性对接,突出了本次大会的主题。郭教授认为,早在中国的智人阶段便有了开创性成就,形成了中国会计的开端,其后这种创造性在新石器时代得以发展。原始计量记录规则与方法得到逐步改进并创造的奇迹,是原始社会末期发生变革、与夏代会计文明传演对接的前提条件。基于此,研究认为:(1) 中国原始会计文化演进的必然趋势是走向文明,通过会计计量记录规则和方法创造与应用积累下来的成就,与夏代会计文明发生传承性对接,中国史前会计文明将持续性地、极其深刻地影响中国会计发展史的整个进程;(2) 中国原始会计的历史起点是辉煌而伟大的,它对中国处于智人阶段的人得以解决生存与发展问题,渡过极其艰难的采集经济时代起着重大作用。伟大的历史起点预示着中国会计发展必将有光辉灿烂的未来;(3) 中国原始计量记录时代,通过旧石器时代中晚期简单刻划符号与直观绘图记事的创造,通过新石器时代越来越进步和越来越复杂刻划符号与抽象绘图规则及方法的创造,以及在中国原始社会末期,通过“龙山文化”与“齐家文化”阶段“原始会计书契”的创造,所形成的传承性对接基本内容是:随原始自然经济进步而进步的原始会计思想;受原始经济管理法则影响而不断改进的原始计量记录规则;在原始自然经济发展推动之下,受思想与规则进步的支配,原始计量记录方式方法的不断改进;在原始经济、数学、文化艺术以及在史前自然科学与社会科学发展其他方面的综合影响之下,史前会计文化不断进步。与夏代会计的传承性对接正是从以上这四个方面展开的。(4) 源于仰韶文化的中原龙山文化,其中的河南龙山文化,以及山东龙山文化与陕西龙山文化的去向,最终都奔河南偃师二里头而来,这里是“中华文明探源工程”严肃认真而科学考证所确定的“二里头文化遗址”,坐落其间的斟鄩便是夏王朝王都所在地,也正是中国原始会计与夏代会计传承对接之地。(5) 偃师

的尸乡沟为商都西亳遗址, 是商灭夏后最早兴建的商城, “三代之居, 皆在河洛之间”, 这充分说明夏、商、周文化是关联的, 商的会计发展当在夏代会计基础上进行的, 故原始会计与夏代会计的传承性对接完全具有它的历史基础, 研究夏、商、周时期的会计应在这种指导思想支配之下。尽管还有一些问题有待进一步考证, 但通过郭教授的考证性研究, 在会计方面发生的这种传衍性对接的研究结论是完全能够成立的。从会计史角度深入展开研究, 客观上当是“中华文明探源工程”中的一部分, 它证实了中国史前会计发展的历史必然性, 也旁证了中国上下五千年的光辉历史。

湖南大学陈敏教授等以河南偃师二里头夏文化考古遗址为研究基础, 结合夏代手工业发展、私有产权经济及国家政权形式, 认为夏代存在会计产生的经济和社会条件, 并从夏代经济数码与计量单位(大口尊陶容器)、官厅理财与官厅会计活动等方面推断了夏代会计的存在及其表现形式。陈教授认为, 二里头文化中的刻划符号, 无论其是否属于文字, 都与早期的会计记录符号密切相关, 其中的经济数码与甲骨文中的数码几乎一致; 二里头遗址大口尊陶容器口径及容积基本统一, 为标准计量提供了计量工具。复杂的社会分工和完备的国家政权体制, 不仅是会计存在的前提而且是充分条件。如果没有会计, 不可能建立这样有序和完备的社会组织结构, 司马迁笔下的“贡赋备矣”, 更为夏代官厅会计的存在和表现提供了明证。从二里头文化中的刻划符号及尚未识别的“文字”可以推断, 夏代会计应该是界于文字出现前的刻划绘图记录与文字出现后书契记录之间的一种发展状态, 也是会计由原始记录向书契记录过渡的一个重要时期。赵丽生教授按照会计概念的要素对夏代会计发展作了研究。由于没有成熟的文字和数字的考古史料支撑, 他认为二里头至今发现的文物尚不能有力地证明会计在夏王朝已经存在, 但是国家的产生、经济和生产力的发展使会计的产生具有了必要性; 文字系统、数字系统和数学运算系统的初步形成使会计的产生具有了可能性。云南财经大学余根亚对云南少数民族原始计量记录行为的演进进行了研究。原始社会生产的发展, 私有制经济的出现激发了对经济活动实施管理的必要性。人类在逐渐形成数量观念后尝试采取确认所涉数量、反映经济活动过程与结果的各种技术方法, 再现社会经济活动及交往方面的数量关系。于是, 便萌发和产生了原始计量记录行为, 而原始计量记录行为发展的必然趋势便是会计。

三、关于我国古代会计审计思想的相关历史研究

天津财经大学韩传模、张涛等从制度变迁的影响因素出发, 通过考证汉唐时期中央财组织制度的演进历程, 根据环境起点论分别对秦汉、魏晋南北朝、隋唐的中央财计组织制度的演进过程进行了分析, 归纳了汉唐中央财计组织制度变迁的基本逻辑, 为我国大部制改革提出了参考意见。

上海立信会计学院宋小明教授采用比较研究的方法, 分析考察了文明古国和中世纪会计的发展状况, 旨在阐释各文明古国会计的特点、共性及特异之处, 考证和分析各文明古国会计的历史地位与贡献, 从全球史的角度, 阐明文明古国会计起源、发展的历史意义。

学术界对于审计起源的研究观点各异, 南京审计学院的夏寒、戚振东通过考察审计各个要素的起源发展分析了中国古代审计的发展历程, 指出审计的要素在历史发展过程中是逐渐出现的并在春秋战国时期发展齐备, 上计制度的出现表明国家审计制度已具完形。

土司作为古代少数民族聚集地区特有的政权组织形式, 在云南少数民族地区有近 700 年历史。云南财经大学的曾军在分析云南土司生存的政治环境、经济环境、社会环境、文化环境、

宗教环境、地理环境等环境条件的基础上，对德宏州土司的内部控制内容、载体及方法做了详细阐述，进而总结出土司内部控制的目标是在确保财务完整性、合理性的基础上维持家族血统的延续性；相对于现代内部控制制度，土司内部控制的目标不一样，范围上更广。

重庆理工大学杨兴龙报告了与李孝林教授合作研究的“敦煌寺院内部控制初步发展论”。研究依据敦煌文献，以内部控制五大要素为纲，从寺院组织、人员，审计控制、风险评估、财产管理、会计系统控制活动与方法、信息与沟通、内部监督等方面论证了内部控制的发展。并在会计系统控制部分，对当前敦煌文书会计史研究中的问题，提出了自己的商榷观点。

河南省文物考古研究院的蔡全法研究员考证了新郑出土部分战国牛肋骨墨书账簿。研究结合郑韩古城以及牛肋骨考古过程，对刻有文字较多的 43 号、42 号、40 号牛肋骨及其译文进行了系统研究。

四、关于我国近现代会计与理财思想的历史研究

内部控制是与特定企业、特定文化相结合的个性化产物，西方国家的企业内部控制模式未必适应中国文化环境和员工价值观。中国地域辽阔，南北方存在文化差异，企业内部控制也不尽一样。中南财经政法大学康均教授通过对胡雪岩经商内部控制思想的研究，旨在对构建一种真正与中国文化环境（包括区域文化环境）相一致的内部控制系统有所启发和反思：要注重良好控制环境的营造及保持，面对风险与机遇要敢于出奇制胜，针对潜在风险点设置控制活动，将内部沟通的被动接受转变为主动反馈并注重内部监督的艺术性；建立长期激励及理性决策机制，防范串通舞弊，注重内部监督及整改，以及加强制度建设保证内部控制制度的持续性。

在西方新式银行未传入中国之前，上海钱庄与山西票号是近代金融机构的代表。新乡学院马光华教授以银钱会计为视角对近代上海钱庄与山西票号的会计制度进行了比较后发现，票号专营汇兑，钱庄则以存放款项为主，汇兑与存放款都属于近代银钱业会计，都为社会资金清算服务。在新式银行成立前，钱庄与票号各有其会计制度，例如在会计机构的设置、账簿制度、转账结算制度以及记账货币单位等方面既相通又各有特点，都成为当时先进会计方式的代表，造就了多种会计制度与会计思想，共同促进中国会计思想以及技术的发展。山西财经大学张丽云教授对山西票号的理财模式进行了研究，认为山西票号创立了以目标为指引、以规则为主要依据、严格实务操作的理财模式，它适应了所处的社会经济环境，满足经营管理的需要，属于一种自觉主动型的理财，不仅为促进票号发展发挥了重要作用，也对后来的企业理财产生了重要影响。

西安交通大学王海民教授结合延安时期中直机关会计工作的经验研究了革命根据地的会计发展，总结了其主要经验包括：强有力领导，财务与会计工作者的全局观念，与其他职能部门很好的配合，而且参与民主管理、依靠群众公开理财，重视规章制度建设和审计职能的发挥等。

五、关于新中国会计制度建设与会计改革的历史研究

首都经济贸易大学付磊教授研究了 20 世纪中期的中国会计问题。这一期间在全国全面推行现代会计，结束了长期以来中国会计落后、散乱的局面；同时会计在艰难摸索过程中受到政

治的强烈影响。历史经验昭示:宽松、和谐的政治氛围为会计发展提供机遇;恶劣的政治氛围则将会计引入歧途。研究呼吁珍惜现在大好时光,认真开展会计研究、努力实践,推进我国会计的健康发展。

郑州航空工业管理学院刘常青教授对中国企业会计准则思想发展的原因进行了历史考证:当会计准则思想供给的正向增量作用达到一定程度,就会通过促进会计准则思想供给的量、质的提高(即有效性)来满足日益增长的会计准则需求,进一步在促进供求间沟通有效性的基础上,通过交易费用的减少来促进会计准则思想的发展。

首都经济贸易大学尹世芬对改革开放后我国会计人员管理体制进行了回顾、思考与评价。研究指出,应将我国政府主导型会计人员管理体制转向政府和企业结合的双重导向型会计人员管理体制;应该进一步完善《会计法》进一步强化会计从业资格的准入要求,提高会计从业资格准入门槛,改革现行会计资格考试制度,并建立正高级会计师职称制度。

企业职工福利是薪酬的重要形式,河南财经政法大学冯延超博士根据福利制度和企业会计准则的变迁历程,把新中国企业职工福利费用的核算演变过程分为计划经济时期、转型经济时期和市场经济时期三个阶段;未来职工福利的发展方向将是逐步建立完整的人工成本管理制度,将职工福利纳入职工工资总额管理;同时应修订职工薪酬会计准则,充实离职后福利的内容。孙建华博士研究了我国财务分析学的历史演进问题,认为财务经济分析学的兴起是财务分析模式的融合与创新的结果,其学科定位为一级学科工商管理类下的二级学科较为合理,其研究对象强调诸因素(主要是生产经营因素)的影响所形成的财务指标差异及其原因剖析,而非财务活动本身;研究内容以财务分析为主,也应把生产分析和成本分析作为影响财务指标的原因来展开分析。

六、会计文化及会计史其他相关问题研究

会计文化传承和中国会计软实力的提升,是目前我国在国家层面上亟须研究和解决的问题。浙江财经大学李连华教授从中国传统社会文化中提炼、总结和绘制了传统会计文化的基因图谱,认为中国传统会计文化主要由诚实文化、技巧文化、节俭文化、谦和文化、稳健文化、仁义文化等文化元素组成。同时分析了中国传统会计文化存在的竞争意识较弱、冒险精神不强、科学性探索不足、缺乏对规则的尊重等潜在的文化缺陷。基于此,研究提出了会计文化创新与提升中国会计软实力的努力方向:加强对会计战略文化的研究;做好会计文化的融合创新研究;做好会计文化的继承创新。

在我国,国家自然科学基金、国家社会科学基金和教育部人文社会科学基金资助的项目及其分布可在一定程度上折射出同期会计理论研究的基本取向与态势。中南财经政法大学舒利敏博士报告了与其导师许家林教授以2000~2012年三大基金资助会计类项目为样本进行的系统统计分析,总结了十三年间我国会计理论研究现状及其显现出来的多元特征后发现:在研究内容上三大基金均侧重于财务管理、资本市场与信息披露和审计等领域,而对会计基础理论、成本与管理会计、政府及非营利组织会计等领域的资助却较薄弱;在研究主体分布上以“985”和“211”高校教师为主,但其他高校教师也开始逐渐成为重要力量。

管理会计发展史上有一个“丧失相关性”的命题。上海大学许金叶博士基于文献资料的证据,借鉴社会经济学的理论解释,从企业性质理论和分工理论出发构建企业管理会计发展的动因构架,在此基础上应用史料和案例来验证提出企业管理会计发展的动因的解释框架。河南

财经政法大会计学院周琳博士采用实地研究方法对中外管理会计变革与创新的影响因素进行了比较分析后认为,我国国有上市企业在转型经济中都面临着管理困境。

2008年,理查德·马蒂西克(Richard Mattessich)联合国际会计史学界数十位专家学者,撰写了《会计研究二百年:国际视角下的人物、思想和成就》一书。中南财经政法大学的严明博士汇报了他和导师许家林教授就该书核心思想和主要内容进行的评介研究,认为该书从广阔的国际视角对1800~2000年两百年会计理论研究的历史进行了全景式扫描与审视,向人们展示了一幅全球性会计理论与会计文化发展的绚丽画卷,具有重大借鉴价值。

来自中国台湾地区的李宏健教授介绍了中国台湾从2013年起主要上市公司开始采用国际会计准则的情况,并认为会计人员应当同财政部脱离,成立平行于财政部的专门机构对会计人员进行派驻、任用、免除和升迁,使会计人员不易受到领导的干涉,有自己的立场,做到公正处理财务资料。悉尼大学的彼得·沃尔尼泽(Peter Wolnizer)教授介绍了国际教育委员会的工作思路及工作成果。中国社科院袁为鹏研究员从会计与经济发展的关系入手报告了统泰升号商业账簿(1798~1850)的基本研究情况。

本次会议日程安排紧凑、内容丰富,代表们研讨认真,成效突出,在中国原始记录与夏代会计对接研究等领域取得了重大进展,特别是更多中青年学者参与会计史研究,并吸引了国际上更多的关注。会议初步确定中国会计学会第九届会计史学术研讨会将于2016年举行,由广东财经大学承办,会议的主题是革命根据地会计史研究。

中国原始计量记录时代与夏代 会计传演对接研究*

郭道扬 杜建军**

【摘要】 本文研究目标是作为“中华文明探源工程”框架之内的一部分进行的，它从中国史前会计规则、方法及其会计文化起源与演进研究出发，考证中国史前会计与进入文明社会之后的夏代会计的传承性对接。文章以考古成果为依据，从仰韶文化到河南、山东与陕西龙山文化，再从齐家文化到二里头文化，以会计计量记录规则与方法逐阶段传承演进为研究主线，最终将递演传承归结到与夏文化的对接。由于本文选择了科学的研究路径，又有充分的考古依据为依托，故本文认为其研究成果可以作为“中华文明探源工程”反映在会计方面的历史证据。

【关键词】 会计历史起点 仰韶文化 龙山文化 二里头文化 夏代会计传演对接

中国会计认识的前史，始于智人阶段（尤其是晚期智人阶段）的人，以人的思维活动方式思考问题的时候。具体而言，它表现为一个建立在通晓思维活动的历史与成就基础之上的、理论思维活动的过程。其间经历几十万年之久，跨越旧石器时代与新石器时代，及至原始社会末期的铜器时代，最终与进入文明社会初期夏代的会计发生传演性对接，显示中国智人的理论思维活动在历史前时代社会经济演进过程之后的结果。

一、中国智人创造了会计历史的起点

关于旧石器时代中晚期，中国智人阶段计量记录行为发生的原因及其伟大创造性价值，作者已另文作了详细考证^①，本文不作赘述。以下着重研究中国智人阶段发明创造原始计量记录规则与方法的思维活动过程及其实践过程，以明确中国会计历史起点的形成。

人类学家认为，早期猿人便是最早的人类，目前，考古发现地球上最先出现的这类人，其生存年代约在距今 377 ~ 359 万年之间。晚期猿人被称作“直立人”，其生存年代距今 180 ~ 20、30 万年之间（崔连仲，1997）。考古发现属于这个时期的中国人，有云南的元谋人（距今约 170 万年）、陕西蓝田人（距今约 110 ~ 115 万年）、北京人（距今约 50 ~ 60 万年）等。考古学上以制造石器为衡量标准，把史前人类划分为蒙昧时代与野蛮时代，并把这两个时代分别划分为早、中、晚三个时期，其划期如图 1 所示。

* 本文为 2011 年度国家社科基金重大项目（项目编号：11&ZD145）的阶段研究成果。

** 郭道扬：中南财经政法大学会计学院；杜建军：美国休斯敦维多利亚分校。

① 参见《会计研究》2009 年第 8 期与《中国会计研究（英文版）》2011 年第 3 卷第 1 期。

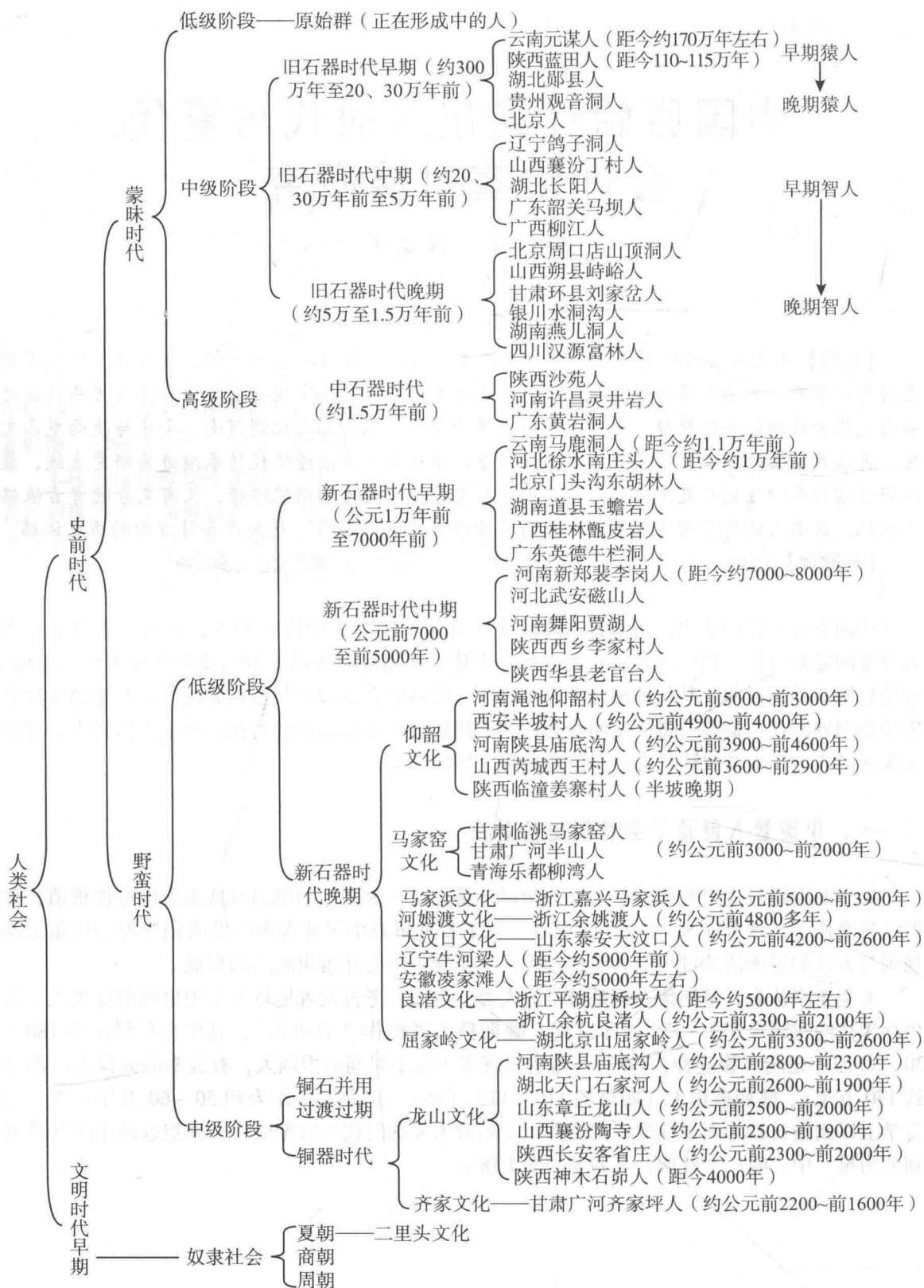


图1 中国史前人类社会考古的划期

在旧石器时代,人们主要依靠采集自然界现成植物的根、茎及其果实维生,并通过狩猎辅助以肉食,所以经济史上将其称之为“采集经济时代”。中国史书上曾有过这样的记载:“昔者先王未有宫室,冬则居营窟,夏则居橧巢;未有火化,食草木之食,鸟兽之肉,饮其血,茹其毛;未有麻丝,衣其羽皮。”^①其所讲大体上是从猿进化到猿人时期的事。此后,随着人们思维活动的进步,在石器与狩猎工具制造方面,相继有了进步。再往后,人们学会了用火,熟食明显促进了人们思维活动的进步。这时的石器制造水平表明中国人已进入早期智人阶段,诸如山西丁村人、湖北长阳人、广东韶关马坝人等都属于早期智人。到晚期智人所处阶段,已经有了类似整理过的山洞这样的住所,比较固定的住所,不仅使人们的生活基本稳定下来,而且能够使一个血缘家庭聚集在一起,共同解决越冬生存的问题。到旧石器时代晚期,母权制氏族公社成为原始社会的基本单位,这时人们按氏族居住与劳作在一起,共同解决生活资料采集与消费问题,以求氏族的生存与发展。

在采集经济时代的一个相当长时期内,由于收获物完全依赖于自然,故生活资料来源具有很大的不确定性,人们的生活一直处于被动状态。在此情况下,当采集食品不足以维持氏族部落成员需要时,人吃人,尤其是吞食年老和儿童的现象便发生了。所以,这个时代,无论在中国范围内,还是在整个世界,人类在征服自然方面却还处于异常被动的状态。到旧石器时代中期的早期智人阶段,由于这个时期人类个体的脑容量已接近现代人,因此,人的思维活动在采集经济的实践过程中发生了实质性变化。这时,由“血缘家族”结合而成的部落里的主事人,已渐自把管理部落的活动集中到解决本部落的生存与发展方面,尤其是在越冬之前主事人对越冬食品的筹划,一是设法在生产环节尽可能增加食品采集的数量,以尽量增加食品的储备;二是筹划越冬期间有限储备食品的合理分配问题,以求食品耗费足以使部落里的全体成员安全越冬,以进入到新的采集阶段。针对人类早期的思维活动,认识论研究者认为:“人类的认识从产生时起,就总是包括两方面,即逻辑——数学的侧面和认识论——心理学的侧面,这个方面构成了认识的形式及其内容的统一。”(李景源,1989)从逻辑——数学的侧面来研究,“逻辑数理运算来源于行动本身,因为它是从行为协调中抽象出来的结果,而不是从对象本身抽绎出来的……人们只有通过行动本身所固有的秩序,才能认识到客观的秩序。”(皮亚杰,1982)恩格斯从哲学的角度讲到人类的这种认识,他认为人的通晓思维是作为理论思维建立的基础的^②。当处于早期智人阶段的中国人,在大脑之内筹划日趋复杂的越冬食品安排问题已不胜其烦之时,便自然而然会在经过通晓思维活动过程之后,在产生感知认识的基础上,形成他们的理性思维活动,最终把寻求解决越冬食品筹划问题的方法转移到主体以外的客体方面,于是中国人最早的计量记录行为便产生了。由于岁月长远(距今约20~30万年至5万年),有关中国早期智人阶段的刻石、刻骨、刻木或结绳记事法应用的痕迹,至今尚未能发现,所以,目前只能根据这个时期人口数量的明显增加与人们管理生产、生活能力的进步加以判断,笔者认为,在此阶段,中国人已进入原始计量记录时代。

在晚期智人阶段,由这时人们的神经系统、感知认识系统与相关生理系统的进步所决定,人们的认知能力使其注意到“种的繁衍”问题,正是从这一点出发,逐渐增强了他们“对计算的特殊要求”(理查德·利基,1995),这时,“语言,尤其是符号,使抽象成为可能”^③。马克思在论及人们关心考量劳动成果问题时曾经这样讲过:“在一切社会状态下,人们对生产资

① 《小戴记·礼运》。

② 恩格斯:《自然辩证法》,见于《马克思恩格斯选集》(第三卷),人民出版社1972年版,第533页。

③ 理查德·利基:《人类的起源》,上海科技出版社1995年版,第97页。

料所耗费的劳动时间，必然是关心的，虽然在不同的发展阶段上所关心的程度不同”。^① 从社会状态与认知程度上来理解，马克思所指当然包括史前人类最初发生的计量记录行为在内。在旧石器时代晚期（距今约5~1.5万年前），在中国范围内发现的计量记录符号有：（1）山顶洞人的简单刻记。在周口店龙骨山山顶洞人居住地考古发现的一根长而弯曲的鹿角棒上，明显“刻着弯曲或平行的浅纹道”（郭沫若，1976）和在四只骨管上刻出的大小不一的豁口（李迪，1985）就可能为山顶洞人记事所用，对于这些刻记的豁口有两种基本解释，一种认为，可能是记事符号，凡大事刻大豁口，豁口依次排列，反映事项发生的顺序；另一种认为可能是数学符号，小豁口表示一个单位，大豁口表示10个单位（李迪，1985）。无论两种认识如何不一致，但从解决计量记录问题方面讲，它们却是一致的。当时，山顶洞人所住洞穴，已明显分为“上室”和“下室”，在室内已有了他们用于安排储备生活资料的“库房”（宋兆麟，1983）。（2）甘肃环县刘家岔人的简单刻记。刘家岔出土的“刻纹鹿角”（甘肃博物馆，1982），鹿角上的刻划符号也被认为是当时人们用于记事的符号。（3）山西峙峪人的简单刻记与绘图记事。在峙峪人居住地出土的两万余件碎骨片中，其中有“数百件上面有刻划痕迹。骨片上的刻划纹多是直笔，数目多少不一，可能是最早的记数符号”（张维黑，1994）。此外，还有一件“后端一侧有打击痕迹的骨片，上面刻划着两组清晰的图像”（张维黑，1994），反映当时峙峪人猎捕羚羊与鸵鸟的情况，这是关于当时狩猎情况的真实记录（尤玉柱，1982）。这种绘画的实际用意，正如著名考古学家戈登·柴尔德（1990）所指出的：“在一切情形之下，人类自然都数记实在的东西——例如捉到的鲑鱼、羊栏里的羊……”“旧石器时期的雕刻与绘画，并不只是一种神秘的‘艺术冲动’的表现……却不是为的专门寻求那种乐趣，而是为的一个严肃的经济目的。”山西峙峪人绘图记事的目的正是这样。

在此期间，中国人所创造的计量记录规则和方法是中国会计发展的伟大历史起点，往后，正是在这个起点的基础上，通过不断创新与改进，奠定了中华民族会计发展的历史基础。

中国旧石器时代中晚期产生的计量记录规则与方法，体现为原始会计与原始数学的密切结合，原始数学中的数理逻辑思维，成为原始会计由感知思维向通晓思维，进而向理性思维演进的依托，它促使原始计量记录规则与方法得以建立起来，并且能在反映与管理采集经济活动中正确加以应用，体现出中国人最早的应用数学实践。从中国起源之际的会计思想及其行为可见，数学的逻辑是引导会计学建立自身逻辑关系的指导性逻辑，从今往后，会计学理论体系与方法体系的构建从始至终离不开数理逻辑，而会计学逻辑关系的构建，又反过来促进了应用数学逻辑关系的发展。

中国人在采集经济时代对计量记录规则和方法的创造与应用，已充分显示出“会计”所固有的文化艺术特质。当年，那些为表现简单刻记所反复使用的单线条与复合性线条，已完全具备了画图线条的素质与本质特征，而那些以直观绘图记事手段来反映某种经济事项的方法，又绘形绘色，确实如画图一般。随后，那些逐步复杂起来的线条，又表现出形态各异的数码记录艺术，而那些经过抽象之后所表现的绘图记事方法，则已表现出与美丽而又奇特的图画文字、象形文字十分类似的文化艺术。就此而言，会计在本质上虽然不像有些学者讲的那样是一门“艺术”，然而，从本源上讲，早在其发端之际，它的种种表现都确实已具有了文化艺术的品性。

^① 马克思：《资本论》（第一卷），人民出版社1975年版，第88页。