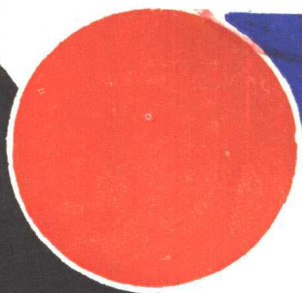


● 文 硕

文明古 国的会计



会 计 文 库

文明古国的会计

文 硕

经济科学出版社

一九八六年·北京

责任编辑：安 远

封面设计：习亚薇

责任校对：何增龙

文明古国的会计

文 硕

*

经济科学出版社出版 新华书店北京发行所发行

华东印刷厂印刷

*

787×960毫米 32开 4.5印张 80000字

1986年12月第一版 1986年12月第一次印刷

印数：0001—3500册

统一书号：4312·178 定价：0.85元

《会计文库》序

经济体制的改革和社会主义现代化建设的发展，迫切需要广大会计理论工作者和实际工作者不断更新知识，努力提高专业水平。适应这一要求，我们组织出版一套具有中国特色的、力求反映会计科学和会计工作新水平的《会计文库》。

《会计文库》是一套小型化的会计知识丛书。它的内容要求集中精练，具有科学性、知识性和通俗性，兼顾普及与提高。不论对理论工作或实际工作，不论对国民经济哪一部门，均有参考价值。

《会计文库》是一套长期出版下去的会计知识丛书。它将向我国会计界的所有同志提供出版的园地。

《会计文库》是一套体现党的“百家争鸣、百花齐放”方针的会计知识丛书。这套丛书将汇集各家所长。凡会计界的各种流派，不同观点，只要有见地，言之成理，经编委会审定后，均可纳入《会计文库》。

《会计文库》目前还是一株幼苗，但它是属于我们大家的。我们殷切希望我国会计界的同志共同爱护它，关心它，支持它，使它茁壮成长，有可能逐步地成为名符其实的一个会计知识的宝库。

《会计文库》编委会

《会 计 文 库》

主 编	葛家澍	杨纪琬
	娄尔行	阎达五
副主编	杨时展	余绪缨
	黄寿宸	阎金锴

目 录

引 言.....	1
一、古中国的会计.....	11
二、古印度的会计.....	33
三、古埃及的会计.....	50
四、古两河流域的会计.....	66
五、古希腊的会计.....	85
六、古罗马的会计.....	110
结束语.....	133
后 记.....	136

引 言

——法国封·德·柯姆洞壁上，布满了摹仿打猎的绘画：

——西班牙阿尔太米拉山洞的洞顶和墙上，画有一百五十多头红色、黑色、黄色和暗红色的野牛、野猪和野鹿等动物：

——法国拉斯科洞窟壁画上，有飞奔的野马、受惊的白鹿、狂怒的野猪和神气的猛犸；

——各国古代遗址中，有诸多刻在岩石上的牛羊，刻在骨片上的群鹿，雕在鹿角上的马头和雕在石灰岩上的女神。

这些均是旧石器时代中、晚期的艺术品，其中有一些技法稚拙、形象简单，但也有很大部分尺幅巨大、线条粗健，其飞动奔走的神态尤为鲜明而有力。它们是不是纯粹的艺术品？如果是，那么古时的画家们为什么不准备一间宽敞、明亮的场所展览它们的作品，而偏偏要选择一些入口狭窄、通道曲折的洞窟和骨片、鹿角来表现他们的“天才”呢？

我们认为，最合理的解释是：旧石器时代的雕刻与绘画，决不是什么“天意”和“神授”，也不

是仅仅出于无目的的“游戏”和仅供“娱乐”的一种发泄，而同时还具有一种更为严肃的目的，这就是，它们是一种“魔法”，一种祈求狩猎丰收的“仪式”，其中还有一些是原始人借以表达动物数量的作为图画文字前身的仅仅是种帮助记忆的绘图符号。在那荒远的年代，原始人用它来记载劳动耗费，也用它来反映劳动成果。倘若猎获到十头牛，他们就象现代画家素描一样，用木炭、红土在石壁、骨片和象牙上画上十头牛，有时是在脂肪里掺杂一些带有颜色的泥土或石粉，用空心的兽骨吹喷到墙上去——就象现代壁画家用喷枪喷洒丙烯颜料一样。倘若又捕获到九头牛，他们就在原来画过的地方又画上九头牛，表示十加九等于十九，所以，古代洞窟里的新画与旧画往往重叠在一块。

这种以动物或植物的形象去反映数量的行为，一方面表明会计与艺术在其发展早期有着密切的关系，另一方面也显示出远古原始人在表现技法上还是非常笨拙和幼稚。不过，最伟大的东西往往是世界上最简单的东西，正是在他们这种幼稚的行为里，却闪耀着“模仿自然可能使人类有力量控制它”这样一种思想。这种思想在当时无疑是积极的，它不仅推动了艺术的进步，而且还促使人类日后去寻求正确的科学的途径，以唤起原始计量与记录行为的进一步发展。所以，可以说，原始人的这种笨拙得很的记录行为，乃是开创世界会计发展史的先声，今天人类的会计科学就是从这里开始的。

在漫长的岁月里，原始人过着蒙昧和野蛮的生活。后来，他们的视野逐渐获得扩展，在使用不是真正文字的绘图文字之后，又广泛使用各种物件来传递信息和帮助记忆。例如，锡兰岛的辛哈列人经常将死人的头发缠在树枝上，用布或树叶包裹起来作为讣告；西伯利亚的通古斯人在出门远猎之时，把一根木棍斜插在雪中，表示他的去向。但在会计发展史上尤具意义的，还是在古代的中国、日本、波斯、墨西哥、秘鲁和太平洋的波里尼西亚等地区都曾采用过的“结绳记事”之法。

在我国，“结绳记事”之法的产生，与伏羲氏时代的结网捕鱼活动有着十分密切的联系，其具体做法是：事大，大结其绳；事小，小结其绳。这句话译成现代汉文就是：凡记录大事，打一大结；而记录小事，则打一小结。这种记事法在我国有着悠久的历史，它自诞生之日起，就把生产和生活领域作为自己的用武之地，显示出旺盛的生命力。我国少数民族，有的甚至到建国前夕还用结绳记事的方法。据郭道扬《会计发展史纲》介绍佤族能用绳子记录比较复杂的债务，方法是：结绳一根，绳的上端有三大结，中间有一大结、一小结，下端又有三大结。上端三大结，表示借出三元滇币；中间一大结一小结，表示半年利息是一元半滇币；下端三大结，表示借出时间已三年半了。

在古代南美洲，印加人的“基普”可说是所有结绳记事法中最为复杂、最为著名的。它不仅用于

记事，而且还用于记数。“基普”实际上就是印加人用来进行原始计量和记事的系着各种结的彩色绳子。具体一点讲，“基普”是在一根横着的只有一种颜色的粗绳上垂直地系上许多根不同颜色的细绳，有时多达一百根，象缨子一样垂着；在垂着的细绳上，距主绳不同的距离处打着一个一个结头；结头的形状表示数目，如单结表示十，双结表示二十，重结表示百，双重结表示二百；距主绳最远的结表示个位数。再上一结是十位，然后依次是百位和千位，越大数越接近主绳；“基普”上最大的数一般不超过一万，但“基普”上尚未有“零”的表示。当时，细绳的不同颜色表示不同的事物：褐色表示马铃薯，白色表示白银，黄色表示黄金，红色表示士兵，绿色表示谷物，黑色表示时间（经过多少个夜晚），等等。这种结绳记事法是一种奇特的辅助记忆法，广泛用于辅助记忆所征收的捐税、统计结算、日期，以及重大的历史事件。可见，这种结绳文字，与绘图文字一样，也不是一种真正的文字，它产生于原始公社时代，是社会生产力发展到一定阶段的产物。它在会计发展史上的意义集中在比绘图文字更明确地表现了会计萌芽阶段的形态上。

在结绳之后又出现了图画文字。这是介于图画和文字之间的一种表达思想的手段，它没有读音，画法也比较简单，并形成了一套套刻画符号，大多都画在树皮和纸草上，刻在印章、石头和泥版上，内容极为广泛。这些刻划符号在印度、巴比

伦、中国和埃及均有发现，它们虽然因地域的不同而不同，但都表明在原始社会末期，人们已不满足于原有的绘图和结绳记事，而开始寻求新路，在反映比较复杂的经济事项的内容和数量的起跑线上跃跃欲飞了。值得特别注意的是，在继起的奴隶制时代的叙述式会计记录中，我们到处可以看出这一时期出现的计量和记数记录的递嬗变化之迹，这深刻地揭示了两个不同时期会计发展的继承关系。

真正的文字是从象形文字开始的。象形文字由图画文字演变而来，一般都是用物体的形象表达一定的意义，并有一定的读音。后来，它又演变成更为进步的文字。世界上最早的文字是中国的甲骨文，埃及的纸草文字，两河流域的楔形文字和印度的象形文字。可以讲，这些文字在奴隶社会诞生，不仅是人类文明时代开始的标志，而且还是单式簿记产生的重要前提之一。关于文字与会计的至亲至密的关系，英国著名的历史学家V·C·柴尔德（V·Cordon Child）在其名著《远古文化史》一书中有一段颇有见地的论述，他说：“一个苏末的庙宇，拥有了许许多多的产业、羊群、牛群和庞大的收入等。它用垫付和贷款的方式，来帮助它那些信徒，从而花销了、并且增加了那份财富。管理那种收入的祭司，必须把他们处理神的财产的情形，向他们的神明主人报告，且须保证他那些产业可以保全并增加。他们面对着一个人类历史上从来没有过的问题，那就是，在此之先，从未有过这么

大的一宗财富，集中到一个支配之下来过。祭司为要记牢神的税收和用项，不敢相信自己的记忆。……祭司个人，是要死去的，但他所属的那个团体，却和它所服侍的神一样，是不会死的。祭司可能在他主人的贷款还不曾得到偿还以前，就死去了，他那追还债款的职责，须由一个同事或继任的人来完成。神的执事，必须记录下来：他垫付出去了几甕种子，是什么样的性质；他交付了好多头绵羊给一个牧人，是什么样的品种。而记录这些事项，必须用一种这么的办法：即不仅要为一个祭司所能解释，而且还须为凡任祭司之职的都能解释，并且，还要能得到神的满意。一言以蔽之，社会公认为一种记事制度的文字，在使寺庙帐目保管得圆满一点上，是很重要的。”并指出：“世界上最早的文献，是帐单和字典，那并不是偶然的。这些东西，揭露了促成苏末文字发明之迫切的实际需要”。真是再没有其他的论述，能把文字的实际经济起源，说得比柴尔德更清楚明了了。

原始人在长期的生产活动中不仅发明了文字，而且还从双手的运动上首先领悟出了数的概念。一般公认，一至十这套数就源于人手的十指。然而，一至十的概念的形成，并不是一帆风顺的，其间经历过一段曲曲折折的认识过程。

在我国古代，有“数始于一，终于十，成于三”这么一句话，是说人们最初只知道“一”，然后知道“二”，到“三”时就卡了壳。经过相当长

的时间，当人们攻破了“三”这一关时，人们灵活运用一至十的数概念的时代才逐渐来临。可见，这里，“三”起着“关节点”的作用，这可谓道出了我国数创造过程的真谛。在古代其他国家，人们对“五”的认识颇费了一番心思。为了征服它，许多人曾围绕它徘徊、辗转过很长一段时间。最初，他们试着用两手表示二，三块肉表示三，并用张开的五指表示“五”的概念，而对五以上的数则表现出迷惑不解、无可奈何的样子，所以，在当今很多国家的语言里，“五”和“手”是从同一语源产生出来的。阿兹台克人（墨西哥印第安人）甚至曾经把五天作为一周，这实在是饶有趣味的。后来，许多国家的劳动人民从自己的双眼、双腿和双手的运动中得到启示，才开始以倍数来表达“五”以上的数，如用两手表示十，两手一脚表示十五，二十表示整个人；又如，表示“十”的罗马数字（X）就是表示两个V（五）。

理解了数的概念，原始人又开始了向数的表示法迈进。最初的算法离不开具体的物件。在古代不同国家、不同种族，人们最初以伸出手指的个数来表示数。如中国把“四”说成“两个又两个”，每一只手各伸出两指表示，把“六”说成“三个又三个”，每一只手各伸出三个指头表示；热带非洲许多部落还用手指加上脚趾计算，但后来一般都改用以十块一组的小石或其他计数工具来表示数，所以，英语的“Calculate”（计算、核算）就源于

拉丁语的“石”(Calculus)一词。此后不久,这种方法在古代埃及、希腊、罗马和其他东洋诸国又有所发展:人们或拿出木板在上面刻划数道沟来表示更为复杂的数,或在桌子上轻撒一层砂子用手划沟来表示。据考古发掘可知,欧洲南部的克里特人在将自己制作的器物 and 饲养的牲畜同别的部落交换之时,常常把价格符号刻在某一器物上。例如,在某一器物上刻着,表示该器物的价格为二十二头绵羊,在这些数目符号里,一个黑圆点表示十,竖道|表示一,所以,表示二十二。与他们不同,中国人、印加人、波斯人、北美印第安人和密克罗尼西亚人、日本德川时代能登、骏河两国则采用不同形式的结绳记数的方法来反映数的变化,尤其是我国在新石器时代还萌生了刻图表示数的念头,例如在仰韶文化遗址的一些陶盆的口沿上,曾发现有刻划符号,在这些符号里,有竖、横、斜、叉等几种,组成二十多种形状。虽然我们目前尚不清楚这些符号的确切意义,但通过将它与后来的甲骨文相比较,可以知道其中很大部分完全可能是一套不甚成熟的数码字。而且,在西安半坡遗址出土的一件陶器上,有三十六个小洞,并构成等边三角形。这可能是计数工具或记数符号,用时从一数到八,八以上则由复合数构成一定的数字概念。

时光荏苒,光阴似箭,历史的旋律,行进到从原始社会向奴隶社会过渡的时期。随着生产力的迅速发展,无论是中国、印度,还是埃及和巴比伦,在

数码字的创造方面，他们都作出了卓越的成就。在他们的手中，一至十的数码字基本创造成功。尔后，这套记数制度又在奴隶社会取代原始社会的凯歌声中焕然一新，并以凌厉的攻势，对单式簿记的诞生产生了极大的影响。这正如英国著名的历史学家V·C·柴尔德教授在其《远古文化史》一书中所指出的一样：“一个旧石器时代的猎人或一个新石器时代的牧人所必须记住的那些简单的总数，可以在一根竿子上刻些缺口来记载。但苏末庙宇或埃及法老的宏大收入，要这么一下一下地刻着来记载就会不胜其烦了。祭司团体和公务员，都要采用一个习用的制度，以便记下那些巨大的数量。”这句话可谓把记数制度与会计的相互关系揭示得淋漓尽致。

我们认为，仅有象形文字和记数制度，尚不足以使单式簿记的降生变成现实，只有携带着它们一头扑进私有制度的怀抱，会计才能吮吸到可以使自己从萌芽状态跃进到单式簿记阶段的甘甜乳汁。

众所周知，在漫长的历史时期内，原始公有制的生产关系与生产力发展的水平是相适应的，但到原始公社末期，由于原始农业、畜牧业和手工业的进一步发展，它们之间的稳定机制便发生了动摇。于是，人类社会以坚定不移的步伐开始从原始公有制向私有制过渡。最初，私有制和剥削在原始社会的全部关系中只是零星少量的，占据次要地位，但随着它们的单纯的量的增长，终于导致了社会巨大的质的飞跃，这就是：集体劳动让位于个体劳动，原始公有

制易位于私有制，过时的阻碍生产力发展的原始公社制的生产关系让位给新兴的适合生产力发展的奴隶占有制的生产关系，奴隶时代代替了氏族时代。

私有制的出现，不仅对政治、经济、文化诸方面产生了极为深刻的影响，而且还带来了原始计量和记录方法的巨大变革。从这时起，整日盘绕在人们脑际里的就只有一个字——“私”。在这个“私”字的支配之下，他们愈来愈关心如何在保证自己财产不受侵犯的基础上去创造更多的财产并将它们保管得井井有条，愈来愈关心如何清楚且准确地记录好这些财产及其所有权的转移。为此，人们在经过煞费苦心的思索之后，终于不谋而合地把目光集中到了会计方法的变革上。世界上最早出现奴隶制的主要是西亚的幼发拉底和底格里斯河流域，东北非洲的尼罗河流域，印度次大陆的印度河流域，以及东亚的黄河和长江流域，尔后又有古代希腊和罗马，所以，这些地区最先摆脱原始计量和记录的羁绊，而以明快的节奏迈进了官厅会计和民间会计的运用和发展时代。

如果说由原始计量和记录时代向为自然经济服务的单式簿记的运用时代的转化，堪称世界会计发展史上的第一次革命的话，那么，象形文字、记数制度和私有制度可以说就是促使这次革命爆发的“催化剂”。它们鼎足而三，齐心协力将会计从萌芽状况推到了单式簿记的雅座上。从此，会计发展在人们的眼前展现出群芳争艳、千舟竞发的新画面。

一、古中国的会计

(一) 夏商时代的官厅会计

夏朝宫廷是古代中国官厅会计的发祥地。这主要是由于以下两大原因：

1. 在漫长的原始社会里，人们所使用的生产工具特别简陋，生产力水平极为低下，只有全体氏族成员共同参加体力劳动，才能维持最低限度的生活需要。在这样的历史条件下，无疑不会形成脑力劳动和体力劳动的分工，因而会计难以得到迅速的发展。随着奴隶制社会的出现，大量的剩余产品使社会上一部分人可以摆脱体力劳动，专门从事财政管理、生产监督、科学研究和文学艺术活动等。这样，就形成了脑力劳动和体力劳动的分工。这是社会发展的必然趋势，也是会计发展的转折点。从会计史角度看，倘若没有人专门从事脑力劳动，会计就不可能从生产职能的附带部分发展成为具有独立意义的特殊职能的工作，进而也就不会有官厅会计的产生。

2. 夏代，是最早的奴隶制国家。当时，统治阶级为了巩固自己的统治地位，加强对劳动人民进