

会计发展史纲

郭道扬



会计发展史纲

郭道扬

中央广播电视大学出版社

会计发展史纲

郭道扬

中央广播电视大学出版社出版

新华书店北京发行所发行

人民教育出版社印刷厂印装

开本 787×1092 1/32 印张 15.375 千字 320

1984年6月第1版 1984年12月第1次印刷

印数 1—62,000

书号: 4300·56 定价: 1.75元

题 记

本书系中央电大经济类工业财务会计专业和商业财务会计专业会计史课程的试用教材,暂分为四个专题,介绍会计发展史方面的一些基本问题,故题“会计发展史纲”。以后,将根据电大教学的需要,随时增删。希望读者提出意见,以便不断改进。

书中对第一、第二、第四专题的阐述,系以中国会计史为主,适当联系国外的情况,第三专题则中外兼顾,目的在于使读者对借贷复式记帐法的发生、发展史有一基本了解。由于会计史的研究涉及到多方面的知识,加之它又是一门新课程,所以怎么写,怎么讲,尚处于摸索之中。书中采用了一些图解,是为了便于读者参照图文,理解有关问题。

本书以拙著《中国会计史稿》上、下两册为主要参考书,各专题需要参阅的部分,在各节后面注明。其他参考书,亦依次在书中加注。

本书从一九八四年二月下旬拟纲编写,到六月上旬交稿付印,历时百日,甚若匆遽。加之水平限制,书中会有许多疏漏和不妥之处,敬希读者批评指正。

郭道扬

一九八四年六月于武汉

目 录

第一讲 会计的起源

一、人类会计行为的起源·····	(1)
(一)人类会计行为产生的前提条件·····	(3)
(二)人类会计行为产生的历史阶段·····	(6)
(三)原始人计量、记录行为的初步进展·····	(14)
(四)文明时代到达前夜的原始会计变革·····	(26)
(五)小结:研究人类会计行为起源所说明的问题·····	(41)
参考书目·····	(43)
二、“會計”命名的起源·····	(44)
(一)关于我国“會計”命名起源的几种不同观点·····	(45)
(二)我国“會計”的命名起源于西周时代·····	(48)
(三)小结:研究我国“會計”命名起源所说明的问 题·····	(60)
参考书目·····	(60)
三、会计部门的起源与发展·····	(61)
(一)会计部门产生的前提条件·····	(61)
(二)官厅会计部门的产生及其发展规律·····	(62)
(三)民间会计部门的产生及其发展规律·····	(132)
(四)小结:会计部门起源与历史发展过程所说明	

的问题·····	(143)
参考书目·····	(145)

第二讲 单式簿记的产生与发展

一、会计帐簿的设置与分类·····	(117)
(一)中式帐簿名称与书写工具的演变·····	(147)
(二)会计帐簿设置与分类的演进·····	(154)
(三)小结：会计帐簿的演变所说明的问题·····	(181)
二、会计核算项目的设置·····	(184)
(一)按一般项目分类(或分项、分户)核算时期·····	(185)
(二)改良中式簿记会计科目设置、运用时期·····	(199)
(三)西式会计科目设置方法的引进时期·····	(200)
三、单式记帐法的演进·····	(203)
(一)记帐符号的演进·····	(204)
(二)会计记录方法与记帐规则的发展变化·····	(215)
四、会计结算方法的演进·····	(231)
(一)我国会计结算方法的演进·····	(232)
(二)世界会计结算方法的简介·····	(248)
五、会计计量单位的演进·····	(250)
(一)中国会计计量单位之演进·····	(250)
(二)国外会计量度运用情况简介·····	(269)
(三)小结：会计计量单位的演进所说明的问题·····	(271)
六、会计凭证方法运用的演进·····	(273)
(一)中国官厅会计凭证运用之演进·····	(273)

(二)中国民间会计凭证运用演进简况·····	(284)
(三)国外会计凭证运用情况简介·····	(288)
(四)小结:会计凭证方法运用演进所说明的问题·····	(290)
七、会计报告的演进·····	(291)
(一)中式会计报告的演进·····	(291)
(二)国外会计报告演进情况简介·····	(307)
(三)小结:会计报告的演进所说明的问题·····	(310)
八、会计分析方法的演进·····	(311)
(一)会计分析方法的萌芽阶段(夏商至魏晋南北朝)·····	(311)
(二)会计分析方法的产生、发展阶段(唐宋至明清)·····	(311)
九、总结·····	(316)
参考书目·····	(320)

第三讲 复式簿记的产生与发展

一、我国会计是怎样落后于西方的·····	(321)
(一)我国会计落后于西方的历史过程·····	(322)
(二)我国会计落后于西方的根本原因·····	(328)
二、中国固有的复式帐法·····	(333)
(一)“三脚帐”·····	(335)
(二)“龙门帐”·····	(340)
(三)“四脚帐”·····	(360)
三、借贷复式簿记的产生与发展·····	(379)

(一)复式簿记的基本特征·····	(380)
(二)借贷复式帐法产生的前提条件·····	(381)
(三)关于借贷复式帐法起源的争议·····	(385)
(四)借贷复式簿记的摇篮——意大利·····	(386)
(五)十五世纪末卢卡·帕乔利的会计著作·····	(403)
(六)帕乔利著作发表之后意大利的最初继承者··	(414)
(七)意大利复式簿记著作的传播·····	(416)
(八)借贷复式簿记在欧洲主要国家的发展·····	(417)
(九)借贷复式簿记在美国的演进·····	(445)
(十)借贷复式簿记在日本的进展·····	(458)
四、借贷复式帐法传入中国和中式会计的改良运动··	(463)
(一)借贷复式帐法的传入·····	(463)
(二)中式会计的改良运动·····	(464)
五、复式簿记的历史演进过程所说明的问题·····	(464)
参考书目·····	(465)

第四讲 中国古代审计组织产生 与发展梗概

一、我国审计职掌与部门的起源·····	(467)
(一)西周时代司会的钩考之权·····	(467)
(二)西周宰夫的就地稽察之权·····	(467)
二、我国秦汉时代的御史制度·····	(468)
三、我国古代独立的审计组织形式——比部的出现··	(469)
四、我国宋代审计建制的反复·····	(471)

五、明清时代的都察院制度·····	(472)
六、中华民国时期对审计组织的引进改良·····	(473)
七、我国历史上审计建制的经验教训·····	(473)
参考书目·····	(474)
结束语·····	(475)

第一讲 会计的起源

追根溯源是史学研究者首先必须完成的一个重要课题，也是任何一门科学的深造者需要解决的一个问题。会计学科源远流长，对于它的历史，可以追溯到文明时代之前。在中国、巴比伦、埃及、印度和希腊这些文明古国，以及世界上其他古老国家里，其会计发展，都曾经历了这样一个时代，即人类会计行为的萌芽阶段——原始计量、记录时代。

在会计发展史上，关于人类会计行为的起源、会计思想的起源、“会计”命名的起源，以及当国家产生之后，会计组织部门的起源等课题，都是首先应当加以研究的重要课题。正是因为人类的会计学科有着光明的起点，所以，才有它光辉灿烂、鹏程万里的未来。

一、人类会计行为的起源

恩格斯曾在《反杜林论》一书中指出：“和其他一切科学一样，数学是从人的需要中产生的；是从丈量土地和测量容积，从计算时间和制造器皿中产生的。”在人类历史上，无论是东方国家，还是西方国家，会计思想、会计行为的起源和发展与数学的起源和发展都有着十分密切的联系。如果从人类从事生产、交换、分配和消费活动的需要来考察这一问题，那么

可以说会计与数学发端于同一源流，二者的产生出自人类的同一动机。人类要进行生产，安排生活，要生存和发展下去，就必然要借助于一种计量、记录方法去反映生产和管理生产，去反映生活资料的分配、储备和管理生活资料的分配、储备。而这种计量、记录方法最直接的表现形式，或者说是唯一的表现形式，便是数学的表现形式。离开数学表现方式，人类最初的会计行为——计量、记录行为便无法成立。反过来讲，正是出于人类生产和生活的需要才进行计量、记录，也正是出于计量、记录的动机，才导致人类最初数学行为的发生。丈量土地、测量容积也好，计算劳动时间、制造器皿也好，分配劳动果实、安排储备过冬食物，以及划算对外交换也好，既需要计量、记录，也同时需要数学的表现方法。世界上保留至今的那些史前时期的“帐单”，既是人类最早会计的文献，也是人类最早的数学文献。

不仅如此，会计学的发展和数学的发展始终是相互影响着的，时至今日，数学依然是现代会计学的一大支柱。明确这一问题，便于我们展开对人类会计行为起源这一问题的研究。

只有当人类的生产行为发生之后，人类的会计行为方能得以发生。换言之，如果没有人类生产行为的发生，便不可能有人类会计行为的发生。目前，对于这一点，我国会计学界的认识是一致的。那么，人类的会计思想、会计行为究竟发生在什么时候，产生在哪个阶段呢？对于这一问题，我国会计学界却存在着两种不同的认识。一种观点认为，人类一有了生产行为，便有了会计行为；另一种观点认为，会计是社会生产发展到一定阶段的产物。

如果按照第一种观点去推断人类会计行为的起源,那么,应当讲早在旧石器时代的初期(其绝对年代距今约 300 万年)就有了人类的会计行为。我们对这一观点持否定态度,而赞同第二种观点。以下我们便围绕“人类的会计行为是社会生产发展到一定阶段的产物”这一问题进行具体分析、研究。

(一) 人类会计行为产生的前提条件

任何一种科学行为的发生,都必定有其特殊的历史背景和特定的前提条件,人类会计行为的发生自然也是这样。

人类社会的生产活动决定着其他一切活动,它也是人类会计行为产生的根本前提。马克思在《资本论》中指出:“在一切社会状态下,人们对生产生活资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关心的程度不同。”^①马克思和恩格斯在《费尔巴哈》一文中也指出:“人们为了能够‘创造历史’,必须能够生活。但是为了生活,首先就需要衣、食、住以及其他东西。因此,第一个历史活动就是生产满足这些需要的资料,即生产物质生活本身。”^②上述论断告诉我们,物质资料的生产是社会存在和发展的基础。人类关心和计量、记录劳动成果思想的产生,关心和计量、记录生产生活资料所耗费劳动时间这一行为的发生,一方面是由于人们参加社会生产实践活动的结果,另一方面又是人们为着维持生存和发展而管理生产、生活的需要。总言之,人类会计行为的发生,是以人类生产行为的发生、发展作为根本前提的。没有人类生产行为的发生、发展,便不可能有人类的处于萌芽状态的原

① 马克思:《资本论》第一卷。

② 马克思、恩格斯:《费尔巴哈》,《马克思恩格斯选集》第一卷。

始会计行为——计量、记录行为的发生。

问题在于如何正确分析和认识马克思、恩格斯在论述中所讲的“生产”，如何理解这里所讲“生产”的基本含义。根据对全文中心思想的分析认识，我们认为，马克思和恩格斯这里所讲的“生产”有两方面的基本含义：

其一，马克思和恩格斯这里所讲的“生产”，是特指生活资料的生产，即与人类生存、发展密切相关的食物、衣服、住房、用具，以及为了生产上述生活资料不可缺少的生产工具的生产。生活资料的生产关系着生命的维持，关系着整个人类的生存、发展，所以，人们一开始便自觉地把生产生活资料的生产作为第一历史要务。为了把生活资料的生产正常进行下去，为了合理安排生活资料的分配和储备，人类便自然而然地要去管理生活资料的生产，要去合计生产和分配事宜，于是，围绕管理生活资料生产和分配的计量、记录行为便发生了。不过，人们关心劳动耗费、劳动成果的思想，计量、记录劳动耗费、劳动成果的行为，并不是人类生产行为一发生马上就产生了的。这是因为，一方面人类的这一思想、这一行为的发生，需要有一个过程，即需要一个通过参加生产实践活动去认识去发现的过程；另一方面，这一思想、这一行为的产生，需要一定的社会生产力发展水平。在社会生产力极端低下的情况下，人类原始计量、记录行为是不可能产生的。那么，在怎样的社会生产力发展水平之下，人类原始的会计思想、会计行为才能够发生呢？衡量这种生产力发展水平的主要标志是什么呢？这就需要我们对马克思、恩格斯所讲“生产”的另一含义作进一步的分析。

其二，马克思、恩格斯文中所讲的“生产”，还指人类自身的生产，即人种的正常蕃衍。对于这一点，恩格斯在《家庭、私有制和国家的起源》一文中有更为明确的论述，他讲，人类的生产品“一方面是生活资料即食物、衣服、住房以及为此所必需的工具有的生产；另一方面是人类自身的生产，即种的蕃衍。”只有当维持人类生命的衣服、食品、住房等基本生活资料得到起码满足之后，人类的生存才能够得到保障，也只有当食品吃而有余，余而备用的问题基本上得到解决之后，方能杜绝“食人之风”盛行的现象，进而才能解决人种蕃衍和传种接代的问题。储备食品的问题如果得不到解决，因饥饿而死亡，因人相食而绝种的现象便无法杜绝，人类的蕃衍，人类的生存便会遭到极其严重的威胁。在这种状况下，人类根本不可能考虑计量、记录方面的问题。总之，在人类的自身生产，即传种接代问题没有得到基本解决之前，人类的原始会计思想、会计行为——计量记录思想、计量记录行为便不可能发生。

综上所述，只有当具有上述两方面含义的生产行为发生之后，人类的原始会计思想、会计行为才有可能发生。换言之，只有当人类能够正常地进行物质资料的生产活动，以至生产的收获物大体能够保障人类生存和正常蕃衍需要的时候，人类关心劳动耗费、劳动成果的思想方油然而生，因此才可以说，人类为着管理社会生产而着手计量、记录的时代到来了。

人类的原始会计思想、会计行为到底发生在那一历史阶段呢？根据以上论述，我们可以用两把标尺去衡量。这两把标尺是：

1. 社会生产发展水平；

2. 人类的生活水平。

(二) 人类会计行为产生的历史阶段

恩格斯在《家庭、私有制和国家的起源》一书中,根据美国学者、考古学家、民族学家、原始社会历史学家、自发的唯物主义者路易斯·亨利·摩尔根(L·H·Morgan)关于人类社会的划期,按照社会生产发展水平和人类的生活水平这两把标尺,对人类社会史前时期各阶段作出了精辟分析。恩格斯的分析和论断,是我们考察人类社会会计思想、会计行为起源的重要依据。

恩格斯在书中指出:“摩尔根是第一个具有专门知识而想给人类的史前史建立一个确定的系统的人。”“在三个主要时代——蒙昧时代、野蛮时代和文明时代中,不说,他所研究的只是前两个时代以及向第三个时代的过渡。他根据生活资料生产的进步,又把这两个时代中的每一时代分为低级阶段、中级阶段和高级阶段。”^①恩格斯以历史唯物主义和辩证唯物主义为指导思想,在《家庭、私有制和国家的起源》一书中,对人类社会的史前各阶段,作出了比摩尔根更为科学的论述。以下我们根据恩格斯和摩尔根的论述,结合我国考古成果及分期,列出简图,并按照图中所列顺序,对人类的会计思想、会计行为产生的历史阶段及其初步进展作出具体分析(见图表一)。

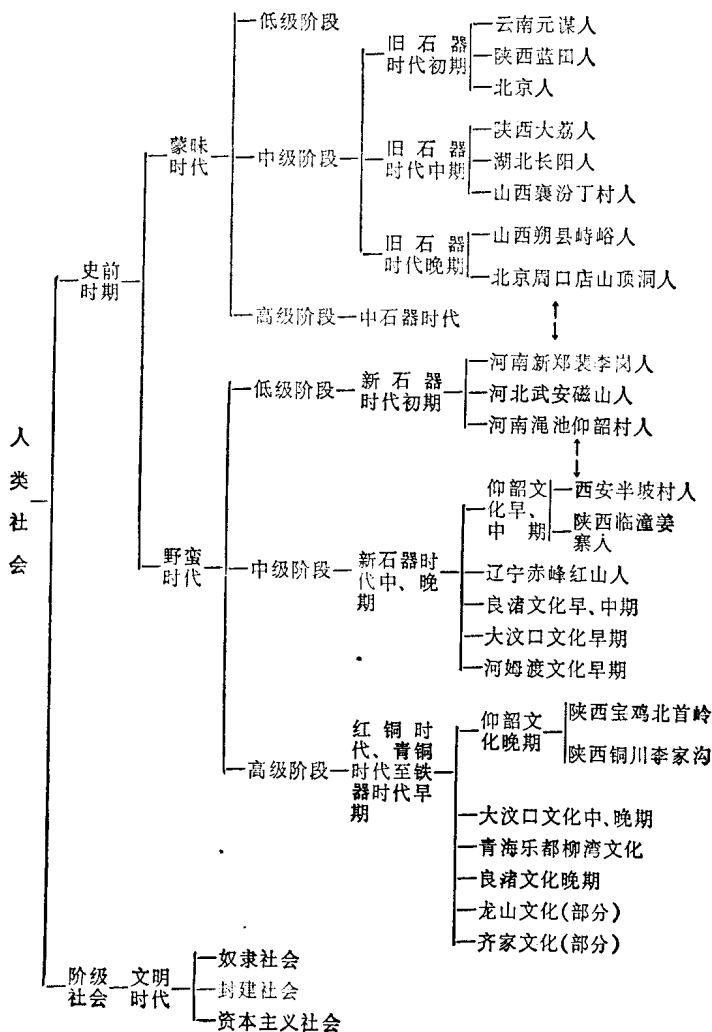
1. 蒙昧时代的低级阶段

在蒙昧时代的低级阶段,人类尚处于童年时期,即由古猿

^① 恩格斯:《家庭、私有制和国家的起源》。

人 类 社 会 的 划 期

(图表一)



转变为人的过渡时期。在这个阶段，人们以自然界的现成食物——果实、坚果、根茎为生，夏天栖身于树上，冬天住在山洞里。死亡与饥饿经常威胁着人们，人吃人的现象司空见惯。这种依赖于自然果实生存的阶段，大概延续了几千年之久。因为这几千年间，尚无生产行为的发生，人类的生存和人的蕃衍还无法得到保障，故人类最初的会计行为——计量、记录行为还根本不可能发生。

2. 蒙昧时代的中级阶段

“劳动是从制造工具开始的。”到蒙昧时代的中级阶段，人们在同自然界斗争的过程中，逐渐学会把石头加工成粗糙的石器，用这种带刃的石器掘取植物的根茎，或者用以打击野兽，借以扩大食物的来源。这种粗制石器的出现，意味着人类生产活动的伊始；而这种生产活动的开始，又标志着人类最终脱离单纯的动物状态而转变成为人。考古学上把这种粗糙的石器称为打制石器，把使用打制石器的时代，称为旧石器时代。如果把人类的历史按照三百万年来计算，那么人类处于旧石器时代的历史就占了二百九十九万年。在整个旧石器时代，人类使用这种比较粗糙的石器，过着采集和渔猎生活。但在这二百多万年间，根据人类生产水平和生活水平的发展变化，考古学家又把整个旧石器时代划分为三个不同的时期，即旧石器时代初期、中期和晚期。

处于旧石器时代初期的人类，目前发现最早的是南非的阿扎尼亚人。这种在考古学上被称为南方古猿(纤细种)的原始人表明，人类在地球上已有 300 多万年的历史。在我国，迄今发现的处于旧石器时代早期的人类，有距今约一百七