

中国会计理论研究丛书

会计史专题 (2010)

KUAIJISHI ZHUANTI

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（2010）

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. 2010/中国会计学会编. —北京:
经济科学出版社, 2012. 3

(中国会计理论研究丛书)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 1626 - 7

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 (2012) 第 034435 号

责任编辑: 黄双蓉

责任校对: 徐领弟

版式设计: 代小卫

技术编辑: 王世伟

中国会计理论研究丛书

——会计史专题 (2010)

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: 88191217 发行部电话: 88191540

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

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

北京欣舒印务有限公司印装

787 × 1092 16 开 22 75 印张 580000 字

2012 年 4 月第 1 版 2012 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 1626 - 7 定价: 45.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

目 录

会计史研究的总结与未来研究的思考

——中国会计学会第七届会计史暨会计史国际学术研讨会综述 付 磊 1

人类会计思想演进的历史起点 郭道扬 杜建军 6

企业改革与企业会计变迁 付 磊 20

我国会计监管发展的历史进程 韩传模 张俊民 32

现代西方会计理论发展学术元素的系统研究初纲

——有影响的会计专业人士与重要文献的简要梳理与分析 许家林 39

The Works of Luca Pacioli, The Universal Father of Modern

Accounting Gianfranco Cavazzoni, Luca Bartocci 63

美国会计准则的历史演进：经验与启示 汪祥耀 李连华 80

建设中国会计博物馆的时代意义 邵瑞庆 李颖琦 宋小明 100

古高丽四介松都治簿法研究

——对东亚和世界会计史的重大贡献 李孝林 108

财务报告制度变革的发展趋势研究 曹大宽 115

中世纪西欧庄园会计的发展状况与背景研究 陈 敏 谭燕亮 121

中国古代官厅理财思想演进的基本规律 杨智杰 132

Ernest R. Breech: Award-Winning CPA and Corporate Financial

Troubleshooter Dale L. Flesher, Gary John Previts, Stephen R. Moehrle 149

中国经济体制改革与会计制度演进研究 宋英慧 159

浅谈会计在人类文明进步中的推进作用 陈文华 段洪波 安存红 172

会计理论构建的系统法：缘起与未来 陈美华 179

企业破产会计：回顾、分析与展望 梁甫贵 188

The Historical Development of Chinese Accounting Professors Association—CAPA

—The Primary Civilian Strength of Chinese Accounting Academic

Society Liu Zhongwen, Wang Fuli 205

潘序伦立信会计思想研究 王海民 213

论荣氏家族财务管理 高敏华 苏万贵 218

关于复式记账逻辑的历史探讨 王春山 225

公允价值的历史演进 管考磊 234

内部控制审计规范的建设发展历程及思考 顾奋玲 242

Theory on the Development of Chinese Accounting Regulations in 1990s Tao Zeng 248

Opening the Door to Accounting Change Transformations in Chinese Public Sector Accounting	Qingmei Xue Luca Zan	258
中国清代和民国时期的会计稳健主义	张丽云 郭 睿	287
会计信息化人才教育与培养模式演化路径的历史启示 ——基于中国高等教育的改革实践	蔡立新	295
中国、意大利复式簿记思想发展的比较研究	刘常青	306
信息、信息化及会计视角的路径选择 ——基于信息化发展史观的理解	王凡林	315
会计史的演进研究 ——基于会计制序演进的新视角	王荣昌	324
“三合会计互助网”经验及毛泽东按语研究 ——新中国会计发展史上的第一个典型经验	张 捷	343
未出席会议者论文摘要		355

会计史研究的总结与未来研究的思考

——中国会计学会第七届会计史暨会计史国际学术研讨会综述

付 磊

由中国会计学会主办、首都经济贸易大学会计学院承办的“中国会计学会第七届会计史暨会计史国际学术研讨会”于2010年8月23~24日在河北承德市举行。

这是一次旨在促进中外会计史学术成果交流，推进经济全球化环境下前沿性会计问题研究的会议。会议收到76篇论文。来自意大利佩鲁贾大学、美国休斯敦大学维多利亚分校、加拿大维利弗德·罗瑞尔大学、日本独协大学、中南财经政法大学、天津财经大学、湖南大学、西安交通大学、东北财经大学、江西财经大学、浙江财经学院、新疆财经大学、首都经济贸易大学等20余所高校和部分出版单位的130余名代表出席了会议。财政部会计司司长、中国会计学会秘书长刘玉廷博士参加会议并发表了演讲；北京市财政局、北京市会计学会和首都经济贸易大学的领导，中国会计学会会计史专业委员会主任、副主任出席了会议。36位来自国内外的学者分别在大会和分组交流中发言，就会计思想史、会计准则发展史、内部控制制度发展史、财务报告制度发展史、新中国会计发展史等开展交流与研究。

一、关于会计准则的发展与会计改革的动态

刘玉廷博士在题为《会计准则的发展与会计改革的最新动态》的大会主题报告中指出，经过多年的努力，中国企业会计准则有了重大发展，不但实现了与国际会计准则的实质性趋同，更赢得了国际的尊重，取得了在国际会计规则制定中的话语权。他强调指出，我国会计准则不仅不落后，而且已经走在国际会计准则研究的前列。尤其重要的是，我国企业会计准则成功地转化成为生产力，促进了我国经济和资本市场的发展。当前，国际会计准则仍然面临金融危机的考验。G20峰会提出要建立全球统一的、高质量的会计准则以应对全球金融危机，金融工具的确认和计量、公允价值的运用、财务报表的列报等将是国际会计准则下一步的重点改进内容。刘玉廷还讲到，除了继续参与国际会计准则的修订外，搞好内部控制是我国会计工作转型的重心之一；无论是应对各种各样的危机，还是从源头上防止腐败，都需要强化内部控制制度建设。

二、关于会计思想的历史研究

中南财经政法大学郭道扬教授和美国休斯敦大学维多利亚分校杜建军博士在大会主题发言中，阐明了人类会计思想演进的主体脉络，认为这个主干思想之外的其他思想均是由此派生的，一部会计思想史都包容于这个研究框架之内。史前处于萌芽状态的会计思想，是人类会计思想与行为的历史起点，最初的原始计量记录方法是人类史前时期最伟大的发明创造之一，它

的产生关系到人类社会的生存与发展,其意义颇为深远。在人类会计思想的“第一历史起点”支配下,这个阶段的原始计量记录方法用于采集经济时代越冬食品的储备与分配管理,使人类从生存危机中摆脱出来。对这一史实,人类永远也不能忘记。人类会计思想演进的“第二历史起点”是在进入文明社会之后,由私有财产制度形成而引发的。在财产社会与产权社会里,产权会计思想之演进,贯穿于古代、近代乃至现代社会历史发展整个过程之中,产权会计体现在各个历史时期越来越强的基础性控制作用,维护了所有者权益,保障了产权社会由低级阶段向高级阶段发展的社会秩序,产权会计控制对保证这个时期人类社会的有序发展是至关重要的。对此,人类应当加以充分肯定。进入20世纪后,人类在发展产权经济中的自由放纵,造成了由“增长极限”与生态环境急剧恶化而引起的可持续发展危机;在此情况下,人类社会的生存与发展又到了关键时刻。这一重大变化促使会计思想演进的“第三历史起点”形成,未来的会计改革将围绕以“产权为本”向“以人为本”思想的根本性转变,会计的全面改革将在参与解决全球社会可持续发展危机中发挥基础性控制作用。人类应高度重视会计的这种不可或缺的作用。

在与代表的讨论中,郭道扬教授就会计、数学、统计的起源,“产权为本”的会计和“以人为本”的会计之间的关系进一步发表了意见。他认为,数学和会计都是为生产服务的,在采集经济时代,存在人吃人的现象,中外学者都有此类考证,只有解决生活资料的生产,人类才能发展,人种才能繁衍,这促成了一系列技术的出现,包括出现了数学和会计。人类的发展与文字的发展、数学的发展、会计的发展同生共进,人类绝不是为了数学而创造数学,为了文字创造文字,也不是为了会计而创造会计。数学并不排斥会计,会计是数学的运用。他还认为,产权和以人为本并非势不两立;但人类在产权社会中不断地消耗地球上的资源,这就必须建立一个适合人类生活和发展环境,这在会计上的要求就是“以人为本”,即从会计管理的角度考虑人的“生存权”问题,而不能一味抱着“以产权为本”的思想,需要从思想上有一个对会计认识的根本性改变。

石家庄经济学院杨智杰教授结合中国古代重要理财家们所处的时代背景,总结了我国古代官厅理财思想演进的基本规律,认为这些规律可以作为当前政府制定财政政策的参考。

郑州航空工业管理学院刘常青教授将中国传统复式簿记思想与意大利复式簿记思想进行比较,提出了两者相同与不同之处,并分析了其中的原因。山西财经大学张丽云副教授通过对晋商会计史料的研究指出,很多人认为会计稳健主义是西方对会计发展的独特贡献,实际上并非如此。旧时中国晋商会计核算中的“打厚成”和非报告货币折算,减计资产,多计负债,进而少计当期利润,实质上是一种稳健主义。因此可以说,会计稳健主义很早就普遍地运用于中国民间会计之中。

东北财经大学会计学院王春山副教授认为,迄今为止对复式记账逻辑问题的研究大多数是在分析复式记账法成熟后的会计方法的基础上展开的;但复式记账体系成立当初的会计业务处理相对简单,更容易看到事物的本质。他以复式记账体系形成过程中及其形成初期的会计记录为依据,分析了会计的对象、账户的客体,并在此基础上探讨了复式记账的基本逻辑。

中南财经政法大学许家林教授提出,现代会计理论的发展源自不同会计环境下会计学科群体内部的会计专业人士、会计职业组织、会计研究文献、会计专门规范、会计专业期刊和相关会计传播媒体等主要学术元素的共同作用,研究会计理论与会计思想的发展需要全面系统研究六方面学术元素的具体构成与内容,但目前的会计理论与教学却未对该问题给予必要的重视。为此,他对20世纪以来西方重要会计专业人士及学术文献进行了初步梳理与分析,并对

这一问题的深入系统研究提出了初步构想。广东商学院教授陈美华在发言中讲到：通过对会计理论研究方法历史演变的过程可以看出，任何一种单一的会计研究方法都难以构建完整的会计理论，会计理论研究的系统性不仅在于所使用的研究方法具有多样性和结合性，更在于所构建的理论具有系统性。

首都经济贸易大学于鹏副教授在研讨会上发表了这样的看法：我国学者研究网络对会计的影响始于20世纪90年代，此后此类研究并不多见，也未明确会计研究的起点。他认为以人为本的思想可作为新会计的目标和研究起点；宅经济具有以人为本的特征，符合新会计发展的历史方向。

河北大学陈文华教授围绕会计在人类文明进步中的推进作用谈到，完善监督与控制机制，促进社会文明和进步，不仅是历史发展的必然要求，也是现代市场经济健康发展的重要保证。古往今来，无论是“家天下”的奴隶社会和封建社会，还是主张“三权分立”的资本主义社会，乃至社会主义社会，加强法制建设、健全各种监督机制一直是推动社会经济健康发展的关键所在。在人类社会的发展中，健全会计机构、发挥会计的核算和监督职能，重视会计在社会经济发展中的地位和作用，对于促进人类社会的健康发展具有重要的意义。

西安交通大学王海民教授对潘序伦的立信思想进行了研究，认为潘序伦先生一方面借鉴了美国早期公共会计师在审计资产负债表时积累的职业道德经验；另一方面领悟了“民无信不立”的中华传统智慧，进而形成了“信以立志，信以守身，信以处事，信以待人，毋忘立信，当必有成”的立信会计思想。这一会计思想既通俗易懂，又博大精深。

三、关于历史人物与会计方法的历史研究

来自意大利佩鲁贾大学的 CIANFRANCO CAVAZZONI 和 LUCA BARTOCCI 教授在报告中介绍了“现代会计之父”卢卡·帕乔利的学术发展之路及其影响，并讲述了他利息收支、论文研究和货币兑换计算方法应用方面的成果和著作。指出，卢卡·帕乔利对会计的贡献是世界性的，他的光辉影响是永久的，全世界永远不会忘记“现代会计之父”的丰功伟绩。

重庆理工大学李孝林教授首先介绍了古高丽的四介松都治簿法，认为这是朝鲜古代的复式记账法。接下来以 COSO 框架和《企业内部控制基本规范》五要素为线索，并依照 10 种内部控制方法，探析了《周礼》所体现的内部控制制度，认为周朝已经产生了内部控制制度，而不仅仅是人们常说的内部牵制制度。他由此提出，可将内部控制分为古代和现代两个阶段：古代内部控制主要服务于公共治理，以国家内部控制为主；现代内部控制分别服务于公司治理和公共治理，以企业内部控制为主。

湖南大学陈敏副教授通过对中世纪欧洲新寺院团会计与中国敦煌寺院会计的比较，指出欧洲新寺院团具有和封建主阶级相同的地位与权力，独立于国家政权体系之外，以极低的成本取得大量的土地、劳动力资源，并从中赚取巨额利润；敦煌寺院则受封建政权的管制，不仅财产获取十分不易，还要承担国家的赋税与世俗支出。中世纪欧洲新寺院团会计与中国敦煌寺院会计对财产和收入的管理都通过账簿予以记录，但不同的经济实体性质和经营方式影响了东西方寺院会计簿记技术的发展，进而为复式簿记产生于欧洲提供了另一种来自于寺院经济的解释。

首都经济贸易大学杨世忠教授回顾了资产负债表发展的历史，尤其是新中国成立以来资产负债表三次变革的历史，并依此对资产负债表即将到来的第四次变革做了介绍，从技术层面和本质层面对该表的结构和功效进行了分析，提出了对资产负债表演变的历史逻辑的认识。

瑞丰投资管理有限公司董事长曹大宽博士在回顾财务报告制度发展历史的基础上,立足经济全球化发展的时代背景,总结了财务报告制度演进的基本规律,提出应从改进财务报告制度的基本模式、建立以生态环境为控制目标的财务报告制度、完善报表附列资料与表外信息披露制度、建立与虚拟经济发展相适应的财务报告监控体系、推动网络技术持续发展下的财务报告制度改革等方面,把握未来财务报告制度变革的发展趋势。

首都经济贸易大学顾奋玲教授介绍了内部控制审计规范的建设发展历程,指出内部控制作为公司治理的关键环节和经营管理的重要举措,在促进公司战略目标实现、经营效率和效果提升、企业对法律法规的遵循以及会计信息质量提高等方面必将会发挥越来越重要的作用;在完善内部控制的同时也应加快法定内控审计以外的内控鉴证及服务规则的制定。

首都经济贸易大学许江波副教授认为,在内部控制历经的萌芽、初步成型、发展、成熟、深化等诸多阶段中,内部控制的概念、范围和内容有着重大变化。对内部控制发展脉络进行梳理,进而对内部控制发展的规律进行总结和提炼,会使对内部控制要素的认识更加系统、深入,对我国企业内部控制建设也会有所启示。中南财经政法大学管考磊博士则从公允思想引入会计、市场价格在会计中的运用、公允价值的产生与发展以及公允价值在中国的演进四个方面介绍了公允价值的历史演进过程。

首都经济贸易大学王凡林副教授提出,信息技术(IT)的发展呈现不同的阶段性特征,即初始阶段的辅人律、发展阶段的拟人律、完善阶段的共生律和成熟阶段的倍增律。对那些会计信息化工作陷入停滞不前的企业来说,可比照上述规律重新梳理整合会计信息化实现路径,按“需求界定、流程再造、多层次集成”的思路构筑企业会计信息化系统,以发挥会计信息化应有的作用。

四、关于新中国会计的历史研究

天津财经大学韩传模教授梳理了我国会计监管发展的历史进程,分析了我国会计监管发展的脉络和规律,指出会计监管作为一种经济管理行为越来越受到会计界、政府和社会各方面的关注和热议,有必要认真研究我国未来会计监管的发展趋向。

首都经济贸易大学付磊教授从我国企业改革的三个历史进程,分析了企业会计变迁与企业改革的内在关系,论证了企业会计总是随着企业形态的变化而变化,不同时期的会计变迁均是为了适应当时的企业发展,会计的核心是维护特定的产权关系。同时提出了对企业会计演变与发展的若干认识:企业会计改革表现了“企业会计——现代企业制度——产权制度”的内在关系;企业会计改革需在完善企业治理机制,改进管理水平上进一步发挥作用;有必要广泛宣传会计履行受托责任的目标。

首都经济贸易大学栾甫贵教授以1949年为起点,重点回顾了1978年以来我国企业破产会计研究的简要历程,分析了不同时期相关的政治、经济、法律等环境影响,总结了破产会计研究的主要成果和存在的问题,提出了改进我国企业破产会计研究的相关建议。

东北财经大学张捷教授挖掘和分析了毛泽东主席20世纪50年代对东北地区“三合会计互助网”典型经验的批语,认为批语体现了毛泽东对会计员实践能力培养的重视和一贯的互助合作思想。

加拿大维利弗德·罗瑞尔大学Tao Zeng副教授结合我国20世纪90年代会计制度的发展,分析了导致会计准则变化的多种原因,指出市场不是万能的,准则的产生及发展是为了适应市

场,1993 年一号会计准则的出现有效降低了交易成本,解决了信息不对称问题,规范了各行业的会计标准。

首都经济贸易大学刘仲文教授回顾了中国会计教授会的历史,认为早期的中国会计教授会在促进我国会计学术交流、对外沟通、研究方法的改进、高等会计教育的发展等方面,起到了重要的历史作用。首都经济贸易大学李百兴副教授则指出,我国环境会计的研究处于初始探索阶段,有必要进行认真的总结,这样才能改进工作,使我国的环境会计研究不断取得新进展。

五、会计史其他相关问题研究

上海立信会计学院宋小明教授介绍了建设中国会计博物馆的设想,认为在环境变化日趋激烈的当今时代,对人类文明中遗留下来的历史文化遗产进行全面系统的整理、保护和研究,具有重要的时代意义。建设“中国会计博物馆”的目的,是抢救性地收藏和保护会计历史文物,系统整理和研究人类会计文明的重大成就和历史遗存,并依此推进会计的国际交流。

北京理工大学珠海学院苏万贵教授对荣氏家族企业所运用的财务管理原则和方法进行研究,归纳荣氏家族的管理原则与方法是:高瞻远瞩的战略目光与战略决策、强弱危机的战略分析、与时俱进的投资理念、循序渐进的资本运作、一箭双雕的企业并购、劳资同心的内部筹资、超凡胆识的负债经营、高效的现金控制方法等。

首都经济贸易大学蔡立新副教授整理了会计信息化人才教育与培养模式演化路径的历史,提出会计信息化教育应在本科教育层次、硕士教育层次、博士教育层次上分设不同的目标与内容。

在研讨会上,意大利的 Cavazzoni G 教授还向郭道扬教授赠送了新出版的卢卡·帕乔利的《算术、几何、比及比例概要》,这是这部书的意大利原版本第一次在中国会计界出现。这一举动很快便受到“中国会计博物馆”在场负责人的关注。

本次会议的研究成果较多、质量较好,特别在人类会计思想演进、会计历史人物、古代寺院会计、企业会计改革历程等方面的研究有着一些创新性的成果。会议充分交流与讨论了各种观点,代表们态度认真,情绪饱满,从始至终保持了热烈、浓厚的学术气氛。会议吸引和团结了一批有志于会计史研究的中青年学者,壮大了会计史研究的队伍,推动了我国会计史研究事业的发展,取得了预期的效果。

会议确定中国会计学会第八届会计史学术研讨会将于 2013 年在河南财经政法大学举办;并提出以山西票号会计、江浙钱庄会计、夏商周会计、会计思想史的研究为下届会计史学术研讨会的意向性重要议题,同时也欢迎其他会计史方面的研究成果参会。

人类会计思想演进的历史起点

郭道扬 杜建军*

【摘要】 本文阐明了人类会计思想演进的主体脉络，认为这个主干思想之外的其他思想都是由此派生的，一部会计思想史都包容于这个研究框架之内。

史前处于萌芽状态的会计思想，是人类会计思想与行为的历史起点，最初的原始计量记录法是人类史前时期最伟大的一项发明创造。在人类会计思想的“第一历史起点”支配下，这个阶段的原始计量记录方法用于采集经济时代越冬食品的储备与分配管理，使人类从生存危机中摆脱出来。对这一史实，人类永远也不能忘记。

人类会计思想演进的“第二历史起点”，是在进入文明社会之后，由私有财产制度形成而引发的。在财产社会与产权社会里，产权会计思想之演进，贯穿于古代、近代乃至现代社会历史发展整个过程之中，产权会计体现在各个历史时期越来越强的基础性控制作用，维护了所有者权益，保障了产权社会由低级向高级阶段发展的社会秩序，产权会计控制对保证这个时期人类社会有序发展的贡献是至关重要的。对此，人类应当加以充分肯定。

进入20世纪后，人类在发展产权经济中的自由放纵，造成了由“增长极限”与生态环境急剧恶化而引起的可持续发展危机，在此情况下，人类社会的生存与发展又到了关键时刻。这一重大变化促使会计思想演进的“第三历史起点”的形成，未来的会计改革将围绕由以“产权为本”向以“人权为本”的思想转变展开，会计的全面改革将在参与解决全球社会可持续发展危机中发挥基础性控制作用。人类应高度重视会计的这种不可或缺的作用。

【关键词】 会计思想 第一历史起点 第二历史起点 第三历史起点

人类会计思想演进的起点问题，大而言之，关系到人类社会的生存与发展，关系到一国经济乃至全球性经济的可持续发展，具体而言，又关系到会计学、审计学、财务管理学，以及整个管理学科的发展。所以，对这一问题的研究，既具有重要的历史价值，也具有深刻的现实意义。

一、起源之际的会计思想对人类社会存在与发展的决定性意义

马克思、恩格斯指出：“我们首先应当确定一切人类生存的第一前提，也就是一切历史的第一前提，这个前提就是：人们为了能够‘创造历史’，必须能够生活。但是为了生活，首先都需要衣、食、住，以及其他东西。因为第一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。”这里所讲的生产，是特指和人类生存与发展密切相关的“生活资料的生产”，进而言之，即与维持“生命生产——无论是自己的生命的生产或他人生命的生产（通过生

* 郭道扬：中南财经政法大学；杜建军：美国休斯敦维多利亚分校。

育)”直接相关的“生活资料的生产”。针对这一点,恩格斯进一步指出:“生产本身有两种,一方面是生活资料,即食物、衣服、住房,以及为这些所必需的工具的生产;另一方面是人类自身的生产,即种的繁衍。”如果人类在史前时期不能妥善解决这两类相关联的生产问题,那么,人类便失去了它生存与发展的根本前提,不仅由猿转化为猿人不可能,而且根本谈不上实现由猿人向早期智人乃至晚期智人转变了。

历史学家认为,早期猿人便是最早的人类,其在地球上出现的时间,距今约377万~359万年之间。晚期猿人称为“直立人”,其生存年代距今约180万年之前至20万年或30万年之前。由猿向猿人转变的标志是制造石器,考古学家正是以制造石器工具的进步程度作为衡量标准,把整个石器时代又具体划分为旧石器、中石器、新石器三个时代。旧石器时代相当于史前史学划期上的蒙昧时代的中级阶段,考古学家亦以石器制造水平为依据,又把旧石器时代划分为早、中、晚三个时期。从旧石器时代早期(距今约300万年至二三十万年)初步学会制造石器的猿人开始,人类处于漫长的采集经济时代,在此期间,人们依靠自然界现成的果实维生,间或也以有限的狩猎辅助以肉食。采集活动经过旧石器时代中期(距今约二三十万年至5万年),一直持续到晚期(距今约5万~1.5万年)。

在采集经济时代,人类系以“血缘家族”组织形式结合在一起,由家族中年长的母亲具体组织采集活动与安排家族之内的生活。由于采集活动完全依赖于自然界,其行为处于被动状态,故维持人们生存的食物来源具有很大的不确定性。据人类学专家估计,“即使是那些冬季气候也很温暖、物产丰富的地区,每平方英里也只能养活1~2名食物采集者;如果是气候寒冷的地方、在热带丛林地区或沙漠地带,那么,每养活一名食物采集者则需要20~30平方英里的地盘。”因此,每当采集无法维持一个部落最起码的生活需要时,主事人便会决定采取一些极端的措施,如“在食物短缺时儿童和身体虚弱的人也会被杀掉”。再如,因原住地食物耗尽而不得不迁移时,也会“迫使他们在某些时候狠心削减他们团体的某些成员,如儿童、老人和身体虚弱的人。”同时,由于采集食物不敷分配,也迫使他们不得不限制生育,如“一个母亲在一段时间中只能抚养一个小孩,因而,在前一个小孩断奶之前出生的其他小孩不得不被杀掉;同样,多胞胎中也只能留一个。”这种种情形自然极大地限制了人类自身的生产,使人类生存与发展无法得到正常保障。

更为严重的问题发生在隆冬之际,这时,冰雪覆盖的大地使人们已无法进行食品采集,在洞穴烤火越冬仅仅依靠冬季到来之前为数十分有限的储备。这样,当储存食物耗尽,在生存受到威胁时,人们便又不得不采取极端的措施,那些年壮者首先吞食的是部落里的老年人,其后便是儿童。那时的情形正如恩格斯所讲:“近代科学已经肯定证明:吃人,包括吞食自己的父母,看来是所有民族在发展过程中都经历过的一个阶段。”据我国历史学者所作研究结论,处在这个时期的北京人,也“有食人之风的见解”。在旧石器时代早、中期,甚至到晚期之初,食人减员与干旱、传染病、大地震等,给人类带来的生存危机要同样的大。“据估计,旧石器时代初期,原始人的人口数为12.5万人”,而从近期一则报道来看,“约在7万年前(约当旧石器时代中期),当时地球上的人数仅剩下2000多名了”,由此可见,人类曾经面临灭顶之灾。

从人类学研究最基本的观点出发,300万年左右人类史前认识的起点,当是“这些动物开始以人的方式来思维的时候”,作为人类的思维方式,在相当长的一个时期,其思想活动主要集中在如何才能生存下去这个方面。在旧石器时代早期,为了采集维生,人们通常处在艰难困苦的迁移之中,一方面要防止新的居住地与猛兽为邻,避免经常遭受袭击的危险,另一方面由于这个阶段人们思维活动还存在极大的局限性,故为了生存,那些强者通常无任何顾忌把弱者吞食掉。进入旧石器时代中期后,在石器制作的改进中,使原始人的史前认识得到一定程度的

提高,他们已逐渐把提高认知的目标集中到设法解决越冬食品供应方面,以防止吞食自己的亲人。为了达到这一目的,部落里的主事人首先要考虑的是越冬食品数量储备的筹划问题,进而要考虑有限储备在成员中的分配问题,最后还要让部落里的主要成员明确合理分配储备食品的目的。起初,部落主事人的筹划是在头脑中进行的,后来随着筹划事项趋于繁杂,当主事人在头脑中的筹划已不胜其烦的时候,便迫使他们不得不在头脑之外寻求帮助进行筹划的载体,于是,在旧石器时代中晚期,人类最早的刻划符号或画图便产生了。

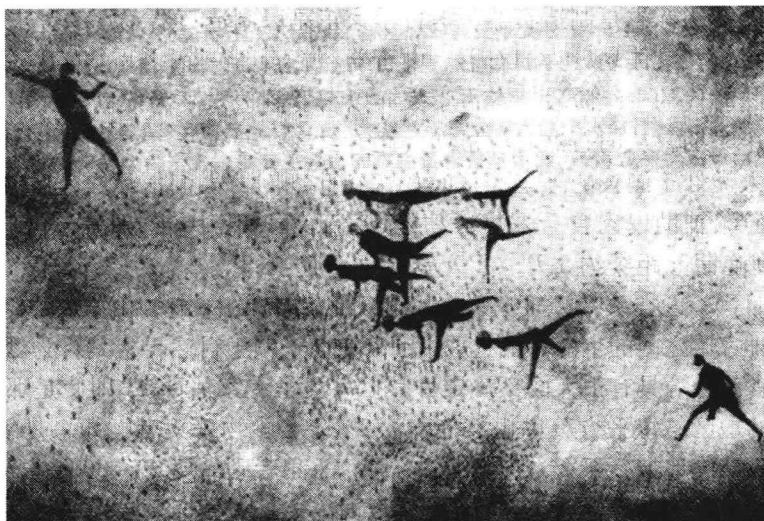


图1 阿尔及利亚出土的石器时代妇女采集谷物的绘画^①

人类最早出现的刻划符号大都是单线条的简单重复,它的意义只有筹划人自己知道,而其他人并不了解。由于年代久远,对旧石器时代中期的这类创作的发现还十分有限,而到晚期这类发现才有所增多。考古学家曾在捷克的摩拉维亚(Moravia)洞穴里发现一根幼年狼的胫骨,在这根距今2万~3万年前的长约18厘米的胫骨上,深刻着两组痕迹,共计55道,其中第一组25道,第二组30道,两组之间还被一根线条间隔开来。据专家推断,“这也许是记录猎物数目的”。处于旧石器时代晚期的中国北京周口店龙骨山的山顶洞人,不仅有了用火的历史,而且有了用骨针缝制兽皮和制作装饰品的历史。从他们在一根鹿角棒上刻下的那些弯曲或平行的浅纹道来看,山顶洞部落里的主事人已能借助筹划记录载体来安排部落的生活。此外,从处在同一历史时期的中国山西峙峪人居住地,也发现了具有一定水平的刻划符号。另外,峙峪人还会在骨片上进行绘图记事,骨片上绘制的图有些反映他们捕获羚羊的情况,又有一些反映捕获鸵鸟的情况。显然,这些都是对峙峪人狩猎情况的记录。上述实际情形及其动机,正如考古学家科登·柴尔德所讲:“在一切情形之下,人类都在数记实在的东西——例如捉到的鲑鱼、羊栏里的羊、织品中的线等等。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总数,可以在一根竿子上刻些缺口来记载。”论及当时绘画与刻记的目的,柴尔德又指出:“旧石器时代的雕刻与绘画,并不是一种神秘的‘艺术冲动’的表现。……都不是专门为寻求那种乐趣,而是为的一个严肃的经济目的。”就这种经济目的他还更明确地讲:“艺术

^① 参见梁宗巨著:《数学历史典故》二,“记数制度”。

家在黑洞里画一头野牛的事，既然如此确凿，则在外边草原上，供他的同人宰食的活野牛的事，也必会同样的确凿。”显然，这些分析是完全符合原始人思维逻辑的，柴尔德揭示了为了筹划而去进行刻记与绘画的经济目的。

考古学家所讲距今约 3.5 万年~1.2 万年被称为“冰期”的这个阶段，与旧石器时代晚期（距今约 5 万年~1.5 万年）两者在时空界域上是基本吻合的。在这个时期，地球上凡是有人类存在的地方，从生存与繁衍的需要出发，对于食品的采集筹划与储备筹划，以及分配筹划的思想活动及其行为动机几乎是相同的。如前文引证，在旧石器时代初期，地球上的人口数为 12.5 万人，“而到了距今 1 万年的旧石器时代末期，即农业革命前夕，人类的人口增为 532 万人。人口增长 42 倍。”由此可见，人类处于萌芽状态的会计思想和行为的发生与演进，最终杜绝了人食人的现象和废弃了那些残酷的手段，从而使人类从采集时代的黑暗中走了出来，它维护与保障了人类的生存、繁衍及其发展，使人类社会得以进展到新石器时代。

以上研究把人类会计思想的“第一历史起点”的形成确定在旧石器时代的中晚期，筹划与分配思想所引发的计量记录行为直接服务于主事人对部落生活的管理，从而杜绝了人食人现象，解决了种的繁衍问题，使人类的生存、发展进入确定性状态。从经济形态演变的本质上讲，这一重大变化表明，人类已为完成由“自然主体”向征服自然的“生产主体”的转变创造了一个先决性条件。在明确这一点的基础上，对此阶段可作出如下小结：

1. 人类史前会计思想与行为的萌芽及发生，确立了会计科学发展的历史起点，它所解决的重大问题，直接关系到人类社会的生存与发展，其创造性价值及其意义是划时代的，在人类社会的发展史上它显示了会计最辉煌、最伟大的历史贡献，这是人类永远也不能忘记的历史事实。

2. 人类的原始计量记录行为，是以采集食品储备与分配为目标的管理行为，作为人类最早生成“信息”的方法、技术或手段，它是原始会计与原始数学有机结合的产物。从会计发展的基本历史规律考察，这种既是最早也是最佳的结合，是从今往后会计学与数学协同发展的历史渊源。处于萌芽状态的计量记录行为，一开始便借助于原始数学，以追求相对精确的量为其特性，这一原始特性将成会计永久的一种属性。正是以相对精确的原始计量记录信息为依据，才最终杜绝了人食人现象，解决了人类生存与发展下去的重大历史问题。可见，精确性、可靠性一开始便是“会计信息”的本质特性。

3. 以单线条反复使用为特征的简单刻记与以直观绘图记事为特征的表达经济事项的方法，既是人类最早的艺术，也是后来簿记或会计的雏形，并且它们都是会计文化发展的历史基础，后来的簿记与会计便是在这个基础之上发展起来的。如果没有这个与人类生存、发展相关联的伟大历史起点，那么，也便没有它永久受人类社会经济基础性管理的依托，并日趋加重、加深这种依托的光辉而远大的未来。

二、私人占有财产制度的出现与国家的产生，导致以产权为控制对象的会计思想的形成，产权会计思想与行为的演进，在社会经济基础性管理层面的作用越来越充分地发挥，对文明社会的有序发展具有决定性意义

人类大约在“冰期”结束后的一些年内，又一次面临生态环境的重大变化。在此期间，兽群处于逐渐消失之中，冰川的北移又使一些耐寒的植物随之北移，因此，人类在采集食物、储备与分配食物方面又遭遇到新的压力。好在这时人口的数量与素质都有了一定提高，他们已进入到“大致相当于晚期智人的阶段”，所以，这时人类的思维能力也有了很大的进步。首

先，他们在定居过程中已对种子有了认识，逐步学会了通过种植获取食物；其次，他们进一步认识到食品生产和储备与分配的关系，并学会从加强对这个过程管理的角度去改进原始计量记录方法；最后，人们已学会驯化动物，力求通过扩大肉食的数量，改变食品储备与进食结构。所以，人类学家依次作出判断：“冰期结束后 3000 年到 4000 年内，生活在亚洲西部的人完成了有史以来最重要的革命之一：由采集食物生存过渡到靠生产食物生存。”由于这一重大转变发生于新旧石器时代之交，并最终在新石器时代被确定下来，故人类学家从原始人生存方式的根本性变化出发，以农业的出现为标志，将其称为“新石器时代的革命”。随后，这场革命便带来了一系列的变化，它使人类社会进入相对稳定的发展阶段。从最主要的方面考察，这场革命后的变化体现在以下三方面：

其一，原始计量记录方法的演进

原始农业的产生相继带来了原始畜牧业与渔业的发展，这样，食品储备物的数量与种类陆续增加，分配关系也趋于复杂，因此，不断有了对改进原始计量记录方法的要求。这时，原始“会计”的主要进步表现在，由简单刻记和直观绘图记事进入刻符记事与抽象绘图记事方法应用阶段。

(1) “伊尚戈骨头”上的刻符记事（见图 2）

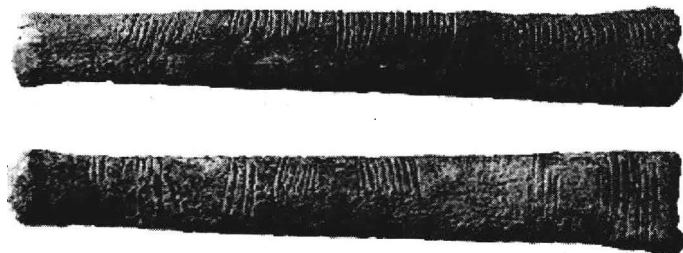


图 2 伊尚戈骨头①

这块骨头发现于非洲乌干达与扎伊尔交界处的伊尚戈村，骨头上面的刻符为公元前 8500 年的作品。骨头的上端镶嵌着一块石英，石英处在手柄的位置。上面刻着三排线纹，其中第一排的刻纹为 11、13、17、19，第二排为 11、21、19、9，第三排则为 3、6、4、8、10、5、5 和 7。据考古学家初步判断，“伊尚戈骨头”上所记之数系表现某物或某事的。

(2) 中国新石器时代姜寨村人的刻符记事（见图 3）

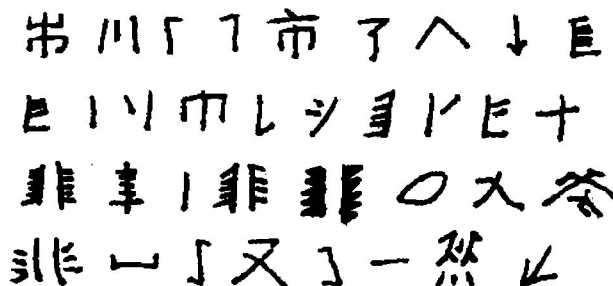


图 3 临潼姜寨村人使用的刻划符号

① 此图转引自 http://en.wikipedia.org/wiki/Ishango_bone.

在上列刻划符号中，出现了一些具有计算数码意义的符号，从其中的“𐤀”这个数码中还可以发现当时应用的一种简单的拼合计算关系。

(3) 中东地区公元前 8000 年至 3000 年之间采用的黏土标志 (见图 4、图 5)

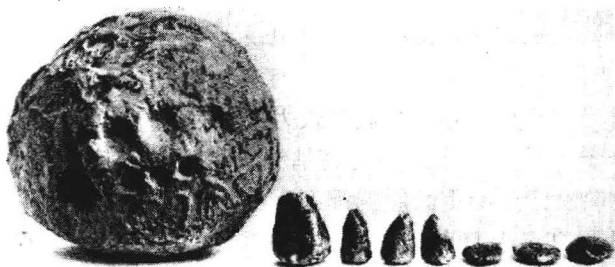


图 4 简单黏土标志中的球壳记录实体

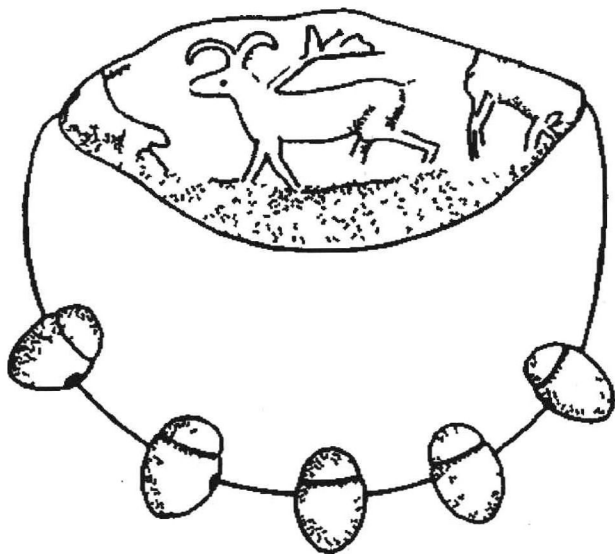


图 5 显示某一经济事项“总数”的黏土标志

考古学家认为，在黏土标志中已包含着一种“记账制度”，并且其中还存在着一个“会计系统”，它对人类进入文明社会之初的会计有着直接影响。

以上进步，不仅不断适应了原始农业与畜牧业经济发展对管理的要求，而且它们在经济管理活动中的应用，也反过来推动了新石器时代经济的发展，使人类的生活趋于正常和比较稳健。

其二，家庭组织形态的演进

新石器时代是母系氏族的繁荣发展时期，随着农牧业生产的发展，家庭组织形式一直在发生变化，婚姻制度首先由“血缘家庭”进展到“普那路亚家庭”^①阶段，随后又进展到“居妇家制”的“对偶家庭”阶段。而最后的一夫一妻制家庭又是“在野蛮时代的中级阶段和高级阶段交替的时期从对偶家庭中产生的。”在母系氏族阶段，由于生产剩余物尚十分有限，故一

^① 恩格斯认为，普那路亚家庭带来了家庭组织形式发展中第二阶段的进步，它排除了姊妹和兄弟之间的性关系。

方面还“几乎不存在财产”，而另一方面即使能够称之为“财产”的东西，其归属也仅在于部落群体，它还不可能在家庭这种组织形式中得到确认。这是这个阶段“财产的占有欲尚未在他们的头脑中形成”的重要原因。然而，当一夫一妻制家庭组织形式确立，并且永久化了以后，“这样一来，在古代的氏族制度中就出现了一个裂口：个体家庭已成为一种力量，并且以威胁的姿态与氏族对抗了。”由此，财产观念与财产占有欲望便同时出现了，财产继承权也在一个家庭的父子之间得到确认，私有财产占有现象也很快为社会所认可，它也很快被作为一种习惯性规范被人们遵守。这时，那些在氏族公社里拥有实权中的一部分人，受财产占有欲的支配，也很快把权力与私有财产关联在一起，并通过权力把公有财产化为私有，他们成为人类历史上最早的一批贪污盗窃分子。所以，无论如何高估一夫一妻制家庭产生与私有财产占有观念形成，对这种转变中的社会所产生的重大影响都不为过，恰如恩格斯所讲：“卑劣的贪欲是文明时代从它存在的第一日起直至今日的动力；财富，财富，第三还是财富，——不是社会的财富，而是这个微不足道的单个的个人的财富，这就是文明时代唯一的、具有决定性意义的目的。”

其三，原始公社制瓦解与国家产生

以家庭为基本单元占有财产制度的形成，最终导致国家的产生。正是由财产私有化，使社会发生裂变，产生了对立的阶级，“而为了使这些对立面，这些经济利益互相冲突的阶级，不致在无谓的斗争中把自己和社会消灭，就需要有一种表面上驾于社会之上的力量”，并且通过这种力量，“把冲突保持在‘秩序’的范围以内”，由此，国家便产生了。也正是“由于国家是从控制阶级对立的需要中产生的，同时又是在这些阶级的冲突中产生的，所以，它照例是最强大的、在经济上占统治地位的阶级的国家，这个阶级借助于国家而在政治上也成为占统治地位的阶级”，可见，国家的使命首先在于通过它的组织架构，利用政治的、经济的、法律的手段，来维护与保障占统治地位阶级的财产占有权力及其利益。基于这一点，产权的概念、财产控制思想与理论、法律制度，以及产权会计思想、理论、法律制度和控制方法与技术便接连产生了，在总体上，人类社会进入一个对产权顶礼膜拜与无止境追求的时代，在会计方面，它促成了会计思想演进的“第二历史起点”形成，在这种以“产权为本”会计思想的支配下，会计在组织制度、法律制度、理论及其方法技术方面，其发展都进入一个新的历史阶段。

（一）古代社会的产权会计思想与行为演进状况

恩格斯讲：“每一社会的经济关系，首先是作为利益表现出来的。”在财产占有和追求权益思想的驱动之下，这时所进行的“战争已纯粹是为了掠夺，战争已成为经常的职业了。”所以，摩尔根曾讲：“无论怎样高度估量财产对人类文明的影响，都不为过焉。”又讲：“当人们大量增加财产以后，当社会上感受到财产的影响和力量以后，奴隶制便出现了。”而从奴隶制时代开始，“政府与法律主要就是为制造、保护和使用财产。”基于此，其后经济学与法学中对财产占有、使用、变更、让渡，以及和财产继承相关的一系列概念、理论与行为规范便产生了，并且得到社会的一致认定，这些对诸如簿记学、会计学、审计学、财务学等都相应产生了极其深刻的影响。产权簿记思想及其行为在古代社会里的表现状况在于：

1. 自然经济支配下的社会，重视财物的使用价值，而轻视其交换价值，故支配这个时期簿记思想水平的是一种“财产经济思想”，在“财产社会”下，实物产权是主要表现形态。（1）在奴隶社会与封建社会的早中期，从总体上考察，无论官厅财计与民间家计大体上以实物产权为管理目标。（2）由于地中海在商品交易中的特殊地理作用，使奴隶制时代的希腊和