

中国会计简史

李宝震
王建忠 著

经济科学出版社

责任编辑：侯加恒

责任校对：晓 莫

封面设计：丛 新

中国会计简史

李宝震 王建忠 编著

※

经济科学出版社出版、发行

天津外语学院印刷厂印刷

※

787×1092毫米 32开 7.75印张 130000字

1989年4月第一版 1989年4月第一次印刷

印数：0001—1000册

ISBN 7-5058-0264-X

F-230 定价：2.70元

前 言

在中国数千年的历史进程中，适应着社会经济的发展，会计作为管理经济的手段，由简至繁，经过不断的完善和发展，逐渐形成一门系统完整的科学，在不同历史时期都发挥了它应有的作用。

我们编写的这本《中国会计简史》，旨在简明扼要、通俗易懂地向广大读者和中国会计史的爱好者介绍中国会计的发展过程，为初步了解中国会计历史的概况提供方便。

本书根据有关历史文献的文字记载和文物资料所提供的素材，参考当代会计历史科研成果，运用历史唯物主义的观点和方法，划分若干历史时期，上溯原始社会、下迄社会主义建设时期，客观地介绍中国会计产生、发展的历史过程，考察各历史时期的会计组织设置、会计制度设计、会计业务状况及其间的递嬗演变关系。对会计发展过程中的重要事件和人物及其在会计发展史中的地位和影响，给予应有的评价。本书附有一些示意表格、图示和图片资料，借以帮助读者了解会计史实。

由于我们掌握的资料有限，分析论述不够深入，难免有欠妥之处，尚望读者指正，以便进一步修订。

编 者

一九八六年六月

目 录

原始社会的会计萌芽.....	(1)
奴隶社会的会计.....	(7)
一、夏.....	(7)
二、商.....	(8)
三、周.....	(12)
封建社会的会计.....	(19)
一、春秋战国.....	(19)
二、秦.....	(22)
三、汉.....	(26)
四、隋唐.....	(33)
五、宋.....	(41)
六、元明.....	(48)
七、清.....	(76)
半封建半殖民地社会的会计.....	(98)
一、鸦片战争至辛亥革命.....	(98)
二、辛亥革命至新中国成立.....	(115)
社会主义社会的会计.....	(116)

原始社会的会计萌芽

会计的产生同人类社会的生产活动是息息相关的，人类的生产活动是会计产生的根本前提，而会计的产生则是人类生产活动的必然产物。当人类的生产活动到达一定的阶段，出于维持生活、管理生产的需要，人类最初的会计行为作为生产活动的记录伴随着生产而萌芽、产生；人类生产活动的不断发展，又带动着会计工作由简到繁地不断完善，以至在长期的生产活动过程中，会计从最初作为生产活动的附带部分逐渐演变成为独立于生产之外的具有特殊职能的一种专门工作。

人类社会的存在和发展建筑在物质资料生产的基础上。为了维持生存和不断发展，人类的祖先运用一些简单的劳动工具去加工自然界物质，改变它们的性质、形状或位置，从而使它们变为人们需要的生活资料或生产资料。在获得了这些劳动产品以后，还要按照一定的方式在人们之间进行分配，使每个人都能得到属于自己的一份劳动产品，以满足人们的消费需要。

在生产过程完成以后和对劳动产品进行分配时，都需要对劳动产品的多少进行清点、计数以及记录，以便掌握劳动产品的数量，把它们分配给每个人。人们的生产活动、从而得到一定量的劳动产品为人们的计数提供了可能；而要将劳动产品均匀地分配给每个人，就使对劳动产品的计数成为了必要的事情。因此，在人类生产和分配活动的基础上，出现了人

类最初的经济计量行为。我国旧石器时代晚期的峙峪人和山顶洞人曾在骨片和鹿角棒上刻划过一些简单的线条纹道，估计这些线条纹道有可能是他们进行计量活动所留下的标记。

在生产过程中，人们不断加深对自然界的认识，总结劳动经验，改进劳动工具，提高了劳动生产力的水平，使劳动产品的数量得到增加。当人们可以比较稳定地获得最起码的生活必需品以后，偶尔还会出现一些剩余的劳动产品。掌握某种剩余产品的人们为了得到自己缺少的东西，往往用自己的剩余产品同其他人所掌握的别种剩余产品互通有无，于是，产生了简单的偶然的交换行为。这样一来，生产和分配过程、剩余劳动产品的储存和保管以及剩余产品的交换行为都使得对劳动产品的清点与计数成为大量并经常发生的事情。因此，个别劳动产品出现剩余现象和剩余劳动产品的相互交换促使经济计量活动得到初步发展。在新石器时代的仰韶文化的遗址发掘中，曾出土了带有刻记符号的陶制器物。如西安半坡出土的母系氏族社会时期使用的陶钵上就发现了诸如“|”、“||”、“×”、“+”、“八”等刻划符号，以这些符号同后世的数字相比较，不难发现它们之间的相似之处，所以，这些符号有可能就是用于经济计量的数字。

随着社会生产的发展，出现了农业与畜牧业、农业与手工业之间的社会分工。社会分工和专业化生产的出现，使社会生产领域日益扩大，再生产过程日益复杂，提高了劳动生产力的水平，劳动产品日益增多，于是产生了越来越多的剩余劳动产品。由于氏族部落的首领凭借自己的地位和权力逐渐地将属于公有的剩余产品据为己有，公有剩余产品成为私人财产，这样便产生了财产私有制。

在社会分工和私有制的条件下，开始了直接以交换为目的的商品生产，投入交换的商品的数量和品种也就不断增加，经济计量行为随之愈益频繁。因此，商品生产的出现及随之而来的商品交换都促使经济计量方法发生变化，进一步推动着经济计量活动的发展。

据史书记载“上古结绳而治，……百官以治，万民以察”^①，“民结绳而用之”^②。结绳的作法因事而异。三国时吴人虞翻在其《易九家义》中引东汉经学家郑玄之言称：

“事大，大结其绳；事小，小结其绳。结之多少，随物众寡”。追究结绳的起源，可上溯至我国父系氏族社会的初期，伏羲氏领导的活动在淮河流域的部落，不仅从事农业、畜牧业和手工业的生产，同时，渔业亦相当发达。在长年的捕鱼劳动中，人们需要不断地以绳结网作为捕鱼的工具，在不断重复的结网过程中，人们慢慢地体会出绳结可以作为计数和记事的工具，通过结绳来记数的方法不仅很方便，而且易于集中保存那些作为记数工具的绳子。因此，结绳计数也就逐渐成为被普遍运用的计量方法，这也是我们现在经常提起的“结绳记事”方法的由来。时至近代，我国有些少数民族如瑶族、苗族、怒族、傈僳族、独龙族、哈尼族、高山族等仍然使用着结绳记事的方法。

结绳记事的方法是由居住在临水地区的人们在结网劳作中逐渐发明的一种计量方法。那么生活在平原或山地的，没有渔业资源可以利用而依靠农业、畜牧业或狩猎为生的人们如何进行计量活动呢？一方面，他们可能通过商品交换为媒

①《周易·系辞下》，见《十三经注疏》，世界书局1935年版，第87页。

②《庄子·胠篋》，中华书局《四部备要》本，第2册，第12页。

介的日常交往，学习到结绳计数的方法。另一方面，还要从他们本身的生产活动去加以推测。当时进行农业劳动和狩猎活动所使用的工具主要是木、石或骨器，在准备工具时，总要把石块敲击得锐利些、把木棒斫削得圆滑些，以方便使用。在制作木制工具时，人们渐渐发现在木头上留下的斫削痕迹可以帮助人们直观地记住数量涵义或回忆起某件往事，于是，人们便有意地在木头上刻下一些缺口作为记号，帮助记忆。天长日久，它就成为一种有效的记数方法而被人们广泛地运用于计量活动。至于畜牧业，需要以木棒、树干等围成各种圈、栏，用来畜养牲畜。经常维护和修补圈、栏都离不开对木头的加工。所以，从事畜牧的人们也就学会利用刻木的方法来计数了。这种方法就是我们时常谈到的“刻木记事”的缘起。在青海乐都柳湾出土的原始社会末期的文物中，发现很多有刻口的骨片，也是用于记数、记事的工具。我国近代的怒、佤、景颇、傈僳、普米、拉祜等少数民族也曾使用过这种刻木记事的方法。

从轩辕氏即黄帝始，经尧、舜、禹到夏代初期，这一由原始社会向奴隶社会过渡时期内，农业、畜牧业和制陶、冶炼、编织等手工业以及交通都得到了很大的发展。在此基础上，商品交换关系也进一步扩大。当时被普遍使用的结绳或刻木计数的方法已远远不能满足生产和交换发展的客观需要，要求用新的先进的方法来代替它。这样，结绳或刻木计数的方法便“易之以书契”^①了。书契就是刻写在竹木甲骨上的文字^②。

①《周易·系辞下》，见《十三经注疏》，世界书局1935年版，第87页

②《辞海》缩印本，上海辞书出版社1979年版，第105页：书指文字，契就是刻，

由结绳或刻木变为书契的关键，在于把绳结或木刻所代表的数量概念及其关系转化为文字形式。《世本·作篇》记载的“黄帝使……隶首作算数”说明书契取代结绳、刻木所遇到的问题可以解决了。隶首受黄帝的委托，首先创制出作为文字的数码字形，进而利用数字之间的关系，研究出简单的运算方法，成功地完成了由借助实物计数到利用数字计数，由形象地比较数的多少到抽象地进行数的运算的转化过程。

隶首之所以能够“作算数”，同原始文化的演进是紧密相关的。如受仰韶文化影响而形成的马家窑文化就表明了原始文化之间的渊源关系，属于马家窑文化的青海乐都柳湾遗址出土的陶器上发现了五十多种彩绘符号，其中就有“一”、“||”、“三”、“卅”、“×”、“X”、“人”、“六”、“十”、“|”等符号。从这些晚于西安半坡出土的符号1000年左右的柳湾彩绘符号，可以看出，这两种具有递嬗关系的符号之间存在着走向规范统一的趋势。此外，陕西姜寨、上海马桥，山东城子崖等遗址中出土的陶片上，亦有类似符号。正是在原始文化的不断演变中，才得以在此基础上规定了数字的结体构造；从而为人们提供了简便科学的计量方法。

使用结绳或刻木记事的方法，要理解绳结或木刻的意义往往需要由结绳、刻木者进行口头解释才能让人清楚明白。那么，结绳、刻木变为书契，口头解释亦应改由文字说明来代替。属于大汶口文化的山东莒县和诸城发现的诸如“𠂇”、“𠂈”、“𠂉”、“𠂊”等与后来的甲骨文字极为相近的象形文字，与广为流传的“仓颉造字”说相联系，证明其时确已产生了最早的文字。

在由黄帝到夏初的几百年间，既完成了较完备的数字创

制，又出现了最早的文字，因此可以说，在此期间出现结绳、刻木记事被“易之以书契”的结果是非常可能的事情。

原始社会的漫长岁月里，经济计量活动由简到繁，计量方法亦经历着简单刻划、刻记符号、结绳或刻木记事到书契萌芽的依次转化，所有这些，都为会计的产生和发展奠定了初步基础。

奴隶社会的会计

一、夏

公元前21世纪，建立了我国历史上的第一个朝代——夏王朝。从此，我国由原始社会进入奴隶社会。相传夏禹之时已经“以铜为兵”^①，开始了铜器的使用，对生产工具的加工具有很大帮助，进一步促进了农业和手工业生产的发展，推动着商品交换关系的扩大。早在夏朝建立以前，禹因治理水患和发展农业生产的显著功绩，被推举为部落联盟的首领而取代了年已高迈的舜的地位。后来禹在位统治时，各部落的首领进献各种珍宝财物，首创征贡之制。《左传》称：“禹合诸侯于涂山，执玉帛者万国”，“贡金九牧”，足以证明被征贡的诸侯和所征贡品的数量之大。另据史载“禹别九州，……任土作贡”^②、“咸则三壤，成赋中邦”^③、“自虞夏时，贡赋备矣”^④、“夏后氏五十而贡”^⑤等，可见夏代已有贡赋作为王朝的财政收入了。

在夏朝四百多年的统治中，为了适应生产和交换的需

①《越绝书·记宝剑》，中华书局《四部备要》本，第11卷，第2页。

②③《尚书·禹贡》，见《十三经注疏》，世界书局1935年版，第146页，第152页。

④《二十五史》，上海古籍出版社，1986年版，第1册，第14页。

⑤《孟子·滕文公上》，见《十三经注疏》，世界书局1935年版，第2702页。

要，为了掌握贡赋收入和安排各种支出，势必建立相应的经济制度，设置某种职官负责对贡品，田赋和其他收入以及战争、生产和其他开支进行计数、计算与登记，为夏王朝的统治服务。只是由于有关史料湮没不传，遂使我们在目前条件下还不可能对夏代的会计情况有更多的认识，据估计夏代作为我国历史上具有四百多年历史的第一个国家政权，它的会计当是我国政府会计的历史起点。

在我国会计历史的研究中，曾经有过这样一种见解，认为我国夏代便最先出现了“会计”一词，其根据为《史记·夏本纪》中的一段记载：“禹会诸侯江南，计功而崩，因葬焉，命曰会稽。会稽者，会计也。”其他的古籍中亦曾有过类似的记载。将“会稽”视同“会计”自不免有牵强附会之嫌；即或“会计”等同于“会稽”，此处的“会计”以历史事实来解释应该指会合诸侯、计功考绩，而非记帐算帐的经济核算行为。故此引征《史记》记载作为“会计”一词的最初来源，缺乏足够的说服力，无论从社会经济、文化的发展状况，或是从一个概念的确立需要一历史形成过程的常识来看，夏朝还不具备这种可能，“会计”一词的产生当是夏朝以后的事情。

二、商

公元前16世纪，殷革夏命，建立了商朝，使奴隶制度获得很大发展。商时农作物栽培品种多、收获数量大，消费之余尚有大批窖藏谷物；六畜兴旺，其中马、牛、羊的数量大为增加；手工业已有多部门，多专业的分工，其生产规模和

工艺技术水平亦达到了前所未有的程度。生产的发展带动着交换的发展，频繁的商品交易产生出专门从事商品买卖经营活动的商人。当时的商品交易，大多仍为直接的物与物交易，但也出现了以贝壳作为货币充任交换媒介的商品流通。因海贝数量有限，不敷使用，铜贝应运而生，成为我国最早的金属货币。

针对日常大量的经济活动如贡赋、狩猎收入和祭祀、战事、生产支出等，要进行认真详细地计算和记录，借以了解、掌握经济收支的动态，借以管理经济活动过程。这样一来，计算、记录方法便日渐复杂，会计在事实上得到了重要进展。考古发掘中出土的数以万计的龟甲兽骨上的文字记载为我们的查考提供了珍贵的历史资料。

首先，殷墟出土的大量甲骨文字材料证明，在甲骨文字中，由一至十的数码已经形成，并建立了10进位制的数字系统，在这一系统中，个、十、百、千、万等位值各有固定名称，各位值之间进位关系明确，人们已经广泛利用这一数字系统进行日常的数字计算。另外，在已出土的数以千计的甲骨文字中，作为计算、记录对象的实物名称、计量单位及有关反映时间、地点等概念的文字亦已成熟。而且数码与文字的结合具有较固定的排列格式，这为经济记录确立统一的形式创造了条件。

其次，我们从贞卜刻辞和记事刻辞的文字中，已经找到了大量广泛涉及田猎收获，取得战俘、贡品缴纳和祭祀用牲，赏赠贝币等具有经济意义活动的记录，尽管这些记录并非刻制者主观上要从会计角度去完成的，但在客观上，包括贞卜和记事刻辞在内的上述记录都确实执行了会计的职能。我

们透过这些甲骨文字所提供的事实，不难揭示出商代会计记录的真实情况^①。

商代会计记录分为收入和支出两大类，系采用文字叙述的形式，记录的文字内容基本上与发生的客观事实相一致，一般包括发生事件的时间（有些记录还记清地点），发生事件的性质是收入或支出，收入或支出品种名称、数量（一次收或支品种超过一种时则分项列出），收入的来源或支出的去向，收入或支出物品所使用的方法等内容。如下述刻辞所见证：

“翌戊午，焚𤔔（擒）？”

“戊午卜，𤔔贞：我狩敏，𤔔（擒）？之日狩，允𤔔（擒），隻（获）虎一、鹿四十、玃（狐）百六十四、𤔔（麂）五十九。”^②

这两条刻辞是说：第二天戊午日，用焚烧的办法能否获得猎物呢？戊午这一天占卜，贞人𤔔问道：我们将到敏这个地方去打猎，能否擒得猎物呢？当天，便去敏地打猎了，果然擒得猎物。捕获到1只虎、40头鹿、164只狐和59只麂（麂指小鹿）。

“甲午，贞，乙未酓高祖亥，〔羌〕□〔牛〕□；大乙，羌五牛三；祖乙，羌□〔牛〕□；小乙，羌三

^①《礼记·表记》曰：“殷人尊神，率民以事神，先鬼而后礼”，其时，凡事必以“神”的意志为人们行动之根据。而沟通“神”与人的方式就是贞卜。据《说文》所释“贞，卜问也”；“卜，灼剥龟也，象灸龟之形”。可见，贞卜即以龟甲受灼后显示的裂纹来推测未来某事吉凶的一种迷信行为。贞卜刻辞便是指记录贞卜过程和内容及验证贞卜结果的文字。记事刻辞则是指与卜辞有关或无关的非贞卜刻辞性质的其他甲骨文字。

^②《甲骨文合集》，中华书局1979年版，第4册，第1497页。

牛二；父丁，羌五牛三。亡它？兹用。”^①

这条刻辞大意为：甲午这一天，贞问乙未即第二天的祭祀祖先事宜，被祭奠的有商王的高祖亥和大乙、祖乙、小乙、父丁等列祖，每位被祭前辈都用了奴隶和牲畜牛为牺牲，只是牺牲的数量稍不同。

最后，商王朝已经存在相当于进行会计记录的专职官员。甲骨刻辞的制作者和保管者在商王朝中是专职担任的，即称为“卜”或“多卜”的贞人，他们和名为“史”、“作册”的官员一同成为商王朝的神权掌握者，这是一批较有知识的人。虽然从已认识的甲骨文中尚未发现独立的会计机构和明确的会计官员设置，但从上述这些商王朝贞人的职掌来看，他们实际上完成了会计人员应担当的某些任务。

商代青铜冶铸技术十分纯熟，青铜制品种类繁多，在商末的一些青铜器的铭文中可以找到具有经济意义的内容，如在一名为邑𠄎（𠄎，jiǎ音甲）的温酒器上就铸有这样的铭文：“癸巳，王锡邑贝十朋，用作母癸尊彝，佳王六祀彤日，在四月。”^②这段金文对发生事情的时间、当事人双方、发生的什么事，结果如何等都说得十分清楚，是完整的事实记录。这也是一笔详细的会计记录，即是：癸巳那天，商王赐给邑这个人十朋贝^③（对“王”而言为支出，表示去向；对“邑”而言为收入，表示来源），邑以这100枚贝铸了这件青铜器，于六年四月中的祭祀日后竣工。全篇铭文对作器者邑

①《甲骨文合集》，中华书局1979年版，第10册，第3908页。

②罗振玉：《三代吉金文存》，1937年影印版，第13卷，第53页。

③《辞海》缩印本，上海辞书出版社1979年版，第1502页，称：古代以贝壳为货币，五贝为一串，两串为一朋。

而言，既记录了由商王赏赐而获得十朋贝的来源，同时，又记录了这一来源用于铸币的去向，使这一事项在会计意义上得到反映。因此，商代有关的青铜器铭文亦可以向我们披露一些其时会计方法的演进情况。

除甲骨刻辞和青铜铭文以外，史书称“唯殷先人，有册有典”^①，甲骨文中有许多种“册”字的象形字体，出土的一些早期龟腹甲和陶器上确亦存有或朱书或墨书的遗迹，说明当时殷人可能使用毛笔书写，故此推测商代亦存在类似帐簿的简册。可惜的是，这种简册未能保留至今，否则，它们会为我们的研究提供珍贵的文字记载和实物材料。

三、周

随后建立的周朝（西周）政权取代了商朝的统治，西周的建立标志着我国奴隶制社会进入了鼎盛时期，在这个时期中，奴隶制经济获得了更快的发展，而与经济相联系的会计也有了长足的进步。

西周统治者通过常年的战争，掠夺大量土地。拥有了广袤的疆土：俘获大量人口，扩充了奴隶队伍，正如《诗经》所描述的情形“溥天之下，莫非王土；率土之滨，莫非王臣”，这些土地和奴隶都归周王室所有。西周实行井田制，周王把土地和奴隶分封给诸侯，诸侯再把土地和奴隶分给卿、大夫，此所谓“建国”、“立家”之意。如周康王改封虞候矢（矢zè音仄）为宜侯时便“赐土：厥川〔𠂔〕三百□，厥□百又廿，厥□邑卅又五，〔厥〕□百又卅。锡在宜王人□又七生；

^①《尚书·多士》，见《十三经注疏》，世界书局1935年版，第220页。

锡奠七伯，厥眚□又五十夫；锡宜庶人六百又六〔十〕夫”^①。句中的“在宜王人”指原商代贵族，“奠”指管理农耕奴隶的甸人，“眚”（měng，音盟）即指农耕奴隶，“宜庶人”指当地原有的农业奴隶。此宜侯矢簋（簋，gǔi音轨；古代盛食物的圆形器具。）铭文乃君封臣之例。不娶簋铭文有句云：“伯氏曰：不娶汝小子，汝肇敏于戎工，锡汝弓一，矢束，臣五家，田十田。”^②此不娶簋铭文乃父赏子或主帅赏属将之例。

这种分封土地和赏赐奴隶的作法在整个西周时期始终未曾间断，它根据诸侯的俸禄标准决定封赏的数量。封赏时对土地确定各自疆界，计算并登记各封地内的地理状况，如山林川泽的多少、居邑的大小、耕地面积的数量；对人口亦要进行计量登记。以此为依据，划分诸侯对周王室所承担的缴纳贡赋的义务。

奴隶的艰辛劳动，提高了生产的技术水平。西周的农副产品的种类很多，产量更是“多黍多稌，亦有高廩，万亿及秭”^③（稌，tú音图；指稻。秭，zǐ音子；指亿亿。）。手工业分工详细，门类繁多，号称“百工”，如铜、陶、漆、玉等器物的制造业都迅速发展起来了。商业已构成社会经济的有机组成部份，用于交换的商品品种与数量日益增多，因此出现了专门的交换场所“成市”即市场，奴隶主的商品大多由为其服务的商人带到这里来交换，国家配备了专职官员“质人”管理市场交换事宜。交换中除继续使用原来流通的贝币以

①唐兰：《宜侯矢簋考释》，见《考古学报》1956年，第2期。

②罗振玉：《三代吉金文存》，1937年影印版，第9卷，第48页。

③《诗经·周颂·振鹭》，见《十三经注疏》，世界书局1935版，第594页。