

会计发展史

主编 孙邦治教授

光明日报出版社

会 计 发 展 史

主 编 孙邦治教授

编 著 (按姓氏笔划为序)

刘芳秀 孙邦治 孙荣亮

郑宝忠 宫占凤 茹家团

光明日报出版社

1989年·北京

会 计 发 展 史

中央财政金融学院

孙邦治教授主编

光明日报出版社出版

(北京永安路106号)

新华书店北京发行所发行 中国政法大学印刷厂印刷

•

787×1092毫米 32开本 6.5印张 146千字

1989年12月第1版 1989年12月第一次印刷

1—2000册

统一书号: ISBN7-80014-630-8/F·0038

前 言

八十年代初期，中央财政金融学院会计系开设中国会计史课程，由我根据会计专业学生之需要编写教材，并由我主讲。

之后，我调任图书馆馆长，收集资料颇为方便，于是又对原教材作了大量的补充和修改。

本书内容包括会计之起源、奴隶社会会计、封建社会会计、中式会计、西式会计、以及国民党统治时期的主计制度等方面的历史。在选材上注意理论与实际并重。本书既是会计史课程的教材，也可供一般会计人员自修使用。

在编写过程中得到图书馆高应节副馆长的大力协助，在出版方面又得到郑宝忠同志的帮助，谨此致谢。

由于编者学识有限，不妥之处在所难免，尚望读者指正。

主编 孙邦治

一九八九年元月

目 录

第一章 会计的发生和中国奴隶社会的会计	(1)
第一节 中国会计的发生.....	(1)
第二节 中国奴隶社会初期的夏代会计.....	(6)
第三节 中国奴隶社会中期的商代会计.....	(9)
第四节 中国奴隶社会晚期过渡到封建社会初期的周代会计.....	(14)
第五节 《周礼》中记载的周代财会制度.....	(19)
第六节 周代王朝的财会理论.....	(29)
第二章 中国封建社会的会计	(33)
第一节 中国会计在封建社会的发展与成就.....	(33)
第二节 中国封建社会的官厅会计.....	(36)
第三节 中国封建社会的民间会计.....	(46)
第四节 中国封建时代的财会理论.....	(53)
第三章 中式会计发展简史	(60)
第一节 中式记帐方法的发展.....	(60)
第二节 中式帐簿组织的发展与实例.....	(71)
第三节 中式会计报表和四柱结算法	

的应用.....	(82)
第四节 中式会计的特征、应用和传播.....	(92)
第四章 西式会计发展简史.....	(98)
第一节 西式簿记的发生和发展.....	(99)
第二节 十五世纪至十九世纪西方国家会计学术的发展.....	(111)
第三节 十九世纪末至二十世纪初英美国家会计学术的跃进.....	(119)
第四节 社会主义国家的会计.....	(127)
第五节 近代世界会计的动态.....	(134)
第五章 中国半殖民地半封建社会的会计.....	(143)
第一节 西式会计输入中国.....	(143)
第二节 中式簿记的改良运动.....	(150)
第三节 半殖民地半封建社会的官厅会计.....	(156)
第四节 国民党政府的主计制度.....	(162)
第五节 国民党政府的会计法.....	(174)
第六节 半殖民地半封建社会各种经济成分的会计.....	(192)
第七节 中国半殖民地半封建社会的财会理论.....	(195)

第一章 会计的发生和中国 奴隶社会的会计

第一节 中国会计的发生

一、会计发生的意义

会计是反映和监督生产过程的一种工具，是由于管理生产过程的需要而发生和发展的。马克思在资本论中就提出过：“会计原来是生产职能的附带部分”（《资本论》第二卷第157页）。在生产力发展到一定水平以后，会计才逐渐地从生产职能中分离出来，而成为一种具有独立的专业管理职能。在它成为一项独立的职能以后，它仍然“是一个大规模生产过程内部的职能”。

马克思主义者认为物质资料的生产是人类社会存在和发展的基础，人类为了生存，需要结成一定的生产关系以从事于生产活动，生产出各种生产资料 and 消费资料，按照一定的方式进行产品的分配、交换和消费。在原始的生产时期，人类为了管理生产过程，便发生了记数和记事的需要。在我国古代社会发展的最早阶段，即原始社会初期，就出现了“结绳记事”和简单的刻划符号，对简单的事物，进行简单的记录。

当人们在原始的生产时期，或从事于简单的生产过程时，起初是由生产者自己在头脑中核计其概数，即能完成其

生产职能，这时还没有由会计人员独立核算的必要。当社会生产力发展到一定水平以后，生产、分配、流通和消费的活动，日趋复杂，人们为了管理生产过程，只靠在头脑中记数、计算，已感不足，必需通过观察、计量、登记和核算，以取得有关生产过程进行情况的必要资料，于是产生了极简单的核算，这种极简单的核算，即是最原始的会计。

最原始的会计核算，一般只有简单的记数和计算，早在原始社会的末期就已出现。马克思从研究古代印度的历史中，发现原始社会的末期，在印度太古的历史中，就有“记帐员”，“登记农业帐目和记录与此有关的一切事项”（《资本论》第一卷第431页）。那时社会生产力还很低，在氏族共同体内，生产资料和劳动产品都是氏族公社全体成员所共有，为氏族公社全体成员的生产和分配进行最简单的会计核算，是为整个氏族公社的利益服务的。

从会计的发生观察，会计总是密切依存于生产发展的，会计是生产发展到一定阶段时发生的，在会计发生以后，会计又随着生产力的发展而不断向前发展着。而会计的理论，又只能在依存于生产实践的会计实践中产生。会计是有技术性的，会计的技术性也只能从会计的实践中创造出来。会计是否有阶级性的问题，现时虽无定论，但从会计发生和发展的历史观察，可以说，会计的本身是没有阶级性的，因为会计曾经为整个氏族公社的利益服过务。只有在阶级社会以内，会计才为剥削阶级所利用而为剥削阶级的利益服务。由于会计技术的本身没有阶级性，所以历史遗留下来的会计技术和资本主义国家的会计技术，都可以用来为社会主义国家服务。

二、中国会计发生的时期

关于会计在我国是发生在什么时期的问题，会计史学者的认识颇不一致，有的人认为我国原始社会的最早阶段，就出现了“结绳记事”的方法，以适应人类为管理生产过程必要的记事和记数。在结绳记事以后，由于记事、记数需要的发展，人们又创造了简单的符号，对简单的事物进行记录。这些人认为我国原始社会初期的结绳记事和简单的记事符号，就是我国会计发生的原始时期。

有的人认为中国会计有记录、有方法、有理论、有制度还是从奴隶社会末期的周代王朝开始的。周代王朝以前的夏代，还没有通用的文字，也没有会计的记录留传下来。商代虽有甲骨文字的简册，但仍缺乏有系统的会计记录和核算方法，只有从周代王朝开始，才有会计的名称，才有核算方法、帐簿组织和表报制度等，因此，这些人认为中国会计的发生，应当从周代开始。

马克思认为会计原是生产职能的附带部份，在生产力发展到一定水平以后，会计才逐步地从生产职能中分离出来，成为一种专业管理的职能。以上第一种说法，把帮助头脑中记事记数的结绳记事和简单的记事符号，说成是会计的原始形态，这显然是不符合马克思的理论的。至于第二种说法，认为中国会计的发生始于周代，也是与事实不符的，因为会计的发生时期与会计的成就时期，不可能在同一时期以内，我国周代王朝是奴隶社会会计的成就时期，这些成果，是由会计发生以后，经过较长时期的改进才能达到的。很显然周代王朝不是会计的首先发生时期。

中国会计发生的时期，若照马克思在印度太古共同体的考察，发现在原始社会的末期，就有了会计出现的这一事实推论，那末在我国原始社会末期的尧舜时代，可能因生产力

的发展，而有专业管理的会计职能出现，那也是可能的事。不过这还是一种没有根据的臆断。因为中国原始公社的会计遗迹，既没有文字的记载，也没有出土的文物证实，无法进行研究。

研究中国的会计史，只能从奴隶社会开始，因为奴隶社会内，出现了国家这个统治机构。有国家就有国家的收入和支出，登记和核算国家财政的收支，就是官厅会计的开始。

三、民间企业会计与官厅会计的关系

马克思认为会计是生产职能的附带部份，是随生产力的发展，才逐渐从生产职能中分离出来成为专业管理职能的，很显然，这是指从事生产的企业会计说的。但在奴隶社会发生以后，奴隶主的统治阶级利用国家的权力，对被统制的人民强制夺取其劳动的收入，以供国家的开支，这些收支是非生产性的收支，非生产收支的政府会计，在我国过去叫做官厅会计。

官厅会计，在我国奴隶社会和封建社会中，所占的地位是相当重要的。第一，因为官厅会计比较为历代统治阶级所重视，在会计发展史上，还有一些保存的资料，可作研究的对象。至于民间的企业会计，则比较模糊，没有明确的史料可查。第二，会计是有技术性的，官厅会计的技术有的可以适用于民间的企业会计，民间的企业会计，有的亦可以适用于官厅。所以研究官厅会计，也有助于了解民间的企业会计。第三，从会计的发展来说，民间的企业会计与政府的官厅会计都是互相影响而不是彼此孤立的。在过去的会计学者中就有人说：中国会计发源于官厅，后被民间企业所沿用，西方会计是发源于民间，后被官厅所沿用，这一说法比较是有事实根据的。现时研究我国奴隶社会的会计，都是官厅会

计，民间的企业会计在中国封建社会开始以后，才有史实可寻。至于西方的借贷会计，是发源于意大利的商人，后来为政府会计所沿用，那更是明确的事实。因此，研究会计史，特别是中国的会计史，对于官厅会计的研究不能忽略。

四、中国会计的发生、发展和中式会计的特殊性

中式会计是我国长期的会计工作实践的结果。在它的发生、发展过程，有它自己独特的道路，它很少受外来会计的影响，因此形成中式会计的特殊性，它有不同于西式会计的地方。到了近代时期，西式会计才传入中国，在西式会计传入中国以后，中式会计曾经遭到冲击而发生过中式会计的改良运动。自此以后，我国所用的会计方法、帐簿组织、报表制度等，既有西式会计，又有中式会计，更有改良后的中式会计。我们研究会计史只讲中式会计的发展史是不足的，最好先讲中式会计的发展史，次讲西式会计的发展史，然后在半殖民地半封建社会时期，再讲西式会计的传入中国与中式会计的改良运动。这样就可以把会计发展史与我国的现行会计制度相互衔接起来。

因此，本文的编制体系，认为中式会计是在我国奴隶社会内发生起来的，经过长期封建社会的发展而形成有自己特点的中式会计整体，它有自己的独特风格而存在于世界，它是中国文化遗产的一个组成部份。但是，中式会计毕竟是在中国的官厅会计和中国封建社会的自然经济的基础上而发展起来的，它与多由近代资本主义经济的基础上而发展起来的西式会计不同，特别是在会计技术方面，中式会计与西式会计比较，不免相形见绌。

在现代世界中，西式会计的采用较广，中式会计在我国和东方国家以及国外华侨，亦多采用。我国在社会主义时

期,不仅中式会计和西式会计都可采用,而且中式会计还应得到进一步的发展。因而我们研究会计发展史时,中式会计史和西式会计史,都有必要按史实阐述,不可偏废。

第二节 中国奴隶社会初期的夏代会计

我国奴隶社会经历过夏、商、周三代,夏为初期;商为中期,周为由盛到衰的晚期。从客观上讲,中国会计经历夏、商、周三代的演进,已初具规模,它展现了我国中式会计奠基时代的全貌。

夏为中国历史上的第一个朝代,夏代建国约在公元前二十一世纪至公元前十七世纪之间,曾统治中国400多年。有关夏代的史料,非常缺乏,夏代的史实,大体依据传说。《尚书》所载《夏书·禹贡》,其实是春秋战国时伪作,不能全信。《史记·夏本纪》所载,又未超过《尚书》的范围,基本史实尚未得到出土文物的证实。因而,关于如何由人类社会的原始计量时代,过渡到奴隶社会的会计核算,还无法论定。我们只能在夏代为我国奴隶社会初期,这个历史事实的基础上,依据现有资料,加以分析推测。

一、夏代经济的发展,为会计的

发展创造了必要的条件

根据河南偃师二里头出土文物考证,夏代已进入青铜器时代,已出现青铜工具。这时,农业已在生产中占有主导地位。夏代利用奴隶劳动,使农业生产品有更多的剩余,农业剩余品的增加,又为社会分工的进一步发展,提供了物资前提。根据《尚书·禹贡》记载,当时农、畜及手工业的生产品种,已比较丰富多彩,尤其是在大禹治水之后,交通便利。

因而，各地的土特产品的交换，也随之发展起来。会计是随经济的发展而发展起来的，夏代由于农业生产力的发展，农业与手工业的分工，交换范围的逐渐扩大，为会计的发展，创造了必要的条件。

二、夏代已有贡赋的缴纳，就必须 进行贡赋收支的记录和核算

夏代是一个有阶级的社会，并且建立起第一个有阶级的国家机构。由于国家的出现，就必须有财政，财政首先就要有收入，夏代国家的收入主要是贡赋的征收。孟子说过：“夏后氏五十而贡”（《孟子：滕文公上》）这是讲夏朝对农业奴隶朝贡的规定，意思是说：当时规定以五十亩为一耕作单位，进行纳税上贡。当时既有贡赋的征收，必定要进行计算、记录和贡赋收入及开支进行考核。只是当时的计算、记录和考核方法，无史实考核而已。

三、夏代有百官的设置，在百官之 中，可能有职掌会计的人员

《尚书·胤征》中有“百官”之说，其中还具体讲到“啬夫”是当时具体监督奴隶耕作的一种小官。此外还有牧正、庖正及车正等官职。虽然由于史料缺乏，尚不能考证出有主管王朝经济收支和记录的会计职官。但是，可以肯定地判断出：在夏朝宫廷里“百官”之中，一定是有管理会计的职官。其理由是夏朝既有国家，又有国家的收支，岂能缺乏国家收支的计算。克马思考证在印度太古的公社中，尚有会计员，以记录农业的收支，在夏朝国家的百官中，岂能没有会计官员之理。推断那时的夏王及奴隶主贵族，必已认识到只有建立起一些必要的经济制度，通过一些计算、记录的方法，才能有效地监督奴隶劳动，以榨取更多的劳动果实。这

样，在国王宫廷的百官中，主管会计事务的官员，就成为必不可少的职掌。

四、夏代已有原始的文字，可以论断夏代有了会计

夏代的文字，据我国考古学家和史学家的研究分析，认为考古发现的龙山文化是与夏代的文化相接近的。又根据山东龙山镇城子崖遗址发现的原始文字推断，夏代已经有了原始文字。同时，从城子崖遗址发现的带有钻痕的十六块卜骨推断，夏代的人们已有可能把文字记录在卜骨之上。会计是离不开记录与计算的，最简单的会计，也要运用简单的文字，以记录其所应记的经济事项。夏代有了文字，更可以论断夏代有了会计。

五、夏代度量衡的发展，使会

计的记数、记量有了标准

度量衡的发展是与会计有密切关系的。夏代的情形也证实了这一点。《尚书·五子之歌》中说：“关石和钧，王府则有”。这里讲的“石”、“钧”两种度量衡器具，都是王府所特有的，在赋税征收时量进，在耗费开支时量出。自有了度量衡以后，在会计记录方面所用的实物度量单位，自然也从此而定了。此外，《史记·夏本纪》还有：禹“声为律，身为度，称以出”的传说。以反映夏代人们取自自然界一定的事物，作为度量标准的情况。有了度量衡的标准，会计的记数记量才有了可能。

六、夏代会计的点滴记载和传说

关于夏代会计的传说，《史记·夏本纪》有这样一段记载：“自虞夏时，贡赋备矣。或言，禹会诸侯江南，计功而崩，因葬焉，命曰会稽，会稽者，会计也”。《吴越春秋·内传》也有类似的说法：“禹朝群臣，乃大会计，改名

会稽山”。于是，有人根据这些记载，把会计名称的出现，说是始于夏代的。更有人说禹会诸侯于江南，是开的主计会议。这些牵强附会的说法，是不足为信的。根据《左传·哀公七年》内说：“禹合诸侯于涂山，执玉帛者万国”。《国语·鲁语下》也讲：“昔禹致群神于会稽之山，防风氏后至，禹杀而戮之”。可见禹会诸侯于会稽山，确有其事，开的是政治性质的计功会议，不是经济性质的会计会议，其理甚明。“乃大会议”的意义，是说开大会去计功，而不是说集诸侯来算帐。史记中所记“命曰会稽，会稽者，会计也”，也只能解释为：命名为会稽山的意义，是指会议计功而言，不是说会稽就是现代的会计。

总之，夏代已有了国家，已有了贡赋征收的制度，那么对贡赋征收的考核，就成了必要。所以，夏代的会计，比原始公社时代有了显著的进步，这是可信的。但是，这个进步到底达到了怎样的程度，由于没有史实的证明，故不能妄加意断。生在2500年前的孔子，在研究古代历史时，已经发生浩叹，他说：“夏礼吾能言之，杞不足徵也，殷礼吾能言之，宋不足徵也，文献不足故也，足则吾能徵之矣”（《论语·八佾》）。我们对于夏代的会计，因为史料缺乏，就只能作以上一些推测。

第三节 中国奴隶社会中期的商代会计

商朝又称为殷，始于商汤灭夏，到殷纣王亡于西周止，共有五、六百年的统治时期。商代是奴隶社会的发展时期。当时的主要生产工具是铜制品，殷人已使用牛耕，采用了烧田施肥的方法，对农作物的管理，也有了一定的方法，当时

农产品的种类和数量，都较夏代大有增进。在手工业方面，从出土殷代的铜器和陶器、日用品和工艺品，不仅种类繁多，而且相当精致。随着社会生产的发展，交换就显得更有必要，商代开始出现了专门从事买卖的商人。当时的商人，大都是行商，基本上还是以物易物的交换。由于以物易物的不便，货币的出现，也是开始于商代的，起初是以贝作为交易的媒介。现时出土的贝币很多，甲骨文中，记载贝的文物亦不少，这些贝，大多是商代的货币。这种贝币，以朋为单位，一般是一朋为十贝。那时商人计算买卖是赚钱，还是亏本，通常是用“朋来”、“朋亡”或用“得贝”“丧贝”来表示。

社会生产与交换关系的发展，客观上决定了会计在社会经济中的地位更加重要。统治者不仅需要控制贡赋的征收，而且需要控制那些生产环节较多，生产过程比较复杂的官办手工业部门。不仅需要计算和监督奴隶的劳动，而且还要设法保护日益发达起来的私财。所以，会计对国王和奴隶贵族来讲，就成了他们必要的剥削工具。比较复杂的经济关系，必然需要比较复杂的计算，记录方法为它服务。经济关系越复杂，人们的头脑越清醒，人们所创造的方法也愈来愈进步。那些依靠官厅为奴隶主贵族服务的商人，也要计算盈亏，讲求得失，会计自然也成为这些人心目中的要事。

商代的会计情况，虽亦无史实的记载，但较之夏代就好得多了。由于1899年殷墟古迹的发掘，使我们考查殷代会计发展的情况，有了一定的依据。在殷墟出土的文物中，除大批的铜器、骨器、陶器及石器外，还有约十万片以上刻有文字的龟甲和兽骨，这些甲骨文中，有不少反映殷代经济社会和会计的史实。

一、甲骨文中反映的支出与收入

是会计核算的原始形态

文字的发明是人类进入文明社会的重要标志。甲骨文是我国最早的文字。甲骨文是殷朝王室占卜时所刻的记录，它为王室的仆人所保管，被统治者视为最珍贵的档案材料。我国考古学家把它叫做卜辞，或称为殷墟书契。甲骨文的主要内容，虽然反映的是占卜的吉凶情况，但是这种吉凶的征兆，有的却是以占卜支出数量与出猎收获数量的对比来衡量的，吉者少支多获，凶者多支少获。这种情况，虽占卜者的目的，不是出于经济核算的动机，但是，从实际内容上说，它是体现了一种会计核算方法的运用。占卜用牲的支出，是反映殷王朝一种迷信费用的支出，而渔猎的收获物则反映的是殷王朝的收入。通过占卜时的这种反映，实际上已经可以看出殷代官厅会计的侧影。因而，在甲骨文中反映的支出与收入，就是会计核算的一种原始形态。

二、商代的财政收支与会计人员

商朝的财政收入，大约有三种来源：第一为附属部落的贡献品收入，第二为国内贡赋的收入，第三为所属采邑的贡赋收入。商王朝的财政支出，主要的亦有三种：第一是王宫的支出，第二是占卜的支出，第三是战争的支出。记录商王朝政收支的官员叫做史官。“史”又名“作册”。根据卜辞和史书中有关记载推断，其职掌不仅为史官，而且是会计的官员，负责对经济事项的计算和记录。史官可以说是当时的知识分子，他们不仅参与祭祀活动，书写历史文献，而且还主管王朝财政经济收支的记录与考核等事。当然，会计的具体工作，不一定都由史官亲自动笔，而是由其下的属官具体进行的。从卜辞中，尚未发现职掌明确的会计官和办事人