



普通高等教育“九五”国家级重点教材

郭道扬 著

会计史教程

历史·现时·未来

第一卷

中国财政经济出版社



普通高等教育“九五”国家级重点教材

会 计 史 教 程

第 一 卷

郭道扬 著

UD350/22

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计史教程 第1卷/郭道扬著. —北京: 中国财政经济出版社, 1998.11

普通高等教育“九五”国家级重点教材

ISBN 7-5005-3970-3

I. 会… II. 郭… III. 会计-经济史-高等学校-教材
IV. F23-09

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 26235 号

中国财政经济出版社出版

URL: [http:// www.cfeph.com](http://www.cfeph.com)

e-mail: cfeph @ drc. go. cn. net

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 18.375 印张 436 000 字

1999 年 4 月第 1 版 1999 年 4 月北京第 1 次印刷

印数: 1—4 060 定价: 32.00 元

ISBN 7-5005-3970-3/F·3615

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

编 审 说 明

本书为全国财经类通用教材，同时列入国家教委普通高等教育“九五”国家级重点教材出版计划。经审阅，我们同意作为高等财经院校试用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

1998年8月31日

目 录

体例.....	(1)
导论.....	(4)
第一讲 会计的起源	(23)
第一章 会计思想与行为的起源.....	(24)
第一节 会计思想、行为产生的历史动因.....	(24)
一、社会生产发展是人类会计思想、会计行为 产生的根本前提条件.....	(25)
二、维持人类生存的基本生活水平是衡量原始 会计行为产生的基本前提条件.....	(26)
第二节 史前时期计量、记录行为产生、发展的 历史演进阶段.....	(31)
一、会计的历史起点：简单刻记与直观绘图记 事阶段（旧石器时代中晚期）	(32)
二、刻符记事与抽象绘图记事阶段（中石器时 代至新石器时代）	(38)
三、人类进入文明时代前夜原始计量、记录方 法的变革——经济“书契”计量、记录方 法的产生.....	(72)
第三节 研究人类会计思想与行为的起源所揭示 的基本问题.....	(111)

一、人类会计思想、会计行为产生的根本前提 条件·····	(112)
二、人类的原始会计思想产生、形成的逻辑思 维活动过程·····	(113)
三、在会计起源阶段,在原始计量、记录方法 演进过程中所体现出来的基本历史规律·····	(114)
四、原始计量、记录工作的历史地位·····	(116)
五、人类起源阶段的会计与相关学科之间的关 系·····	(117)
六、原始计量、记录行为发生与发展所体现出 来的管理目标·····	(120)
第二章 “會計”命名的起源·····	(122)
第一节 中国“會計”命名起源之争议·····	(123)
一、关于“會計”命名起源于夏代之说·····	(123)
二、关于“會計”命名起源于战国时代之说·····	(125)
第二节 “會計”命名起源及其基本概念的形成·····	(127)
一、“會計”命名起源于西周时代的背景分析 ·····	(127)
二、关于“會計”命名起源于西周时代的考证·····	(131)
第三节 研究“會計”命名起源所说明的问题·····	(143)
第二讲 会计组织部门的产生与发展 ·····	(183)
第三章 会计专职与职能部门的起源·····	(184)
第一节 “会计”专职的起源·····	(185)
一、会计专职产生的历史原因·····	(185)
二、会计专职的产生·····	(191)
第二节 官厅会计职能部门的产生与初步发展·····	(197)
一、官厅会计职能部门的概念与建立标志·····	(198)

二、官厅会计职能部门的生产及其初步发展·····	(199)
三、奴隶制时代官厅财计组织演进之基本规律·····	(226)
第四章 官厅财计职能部门在封建制时代的发展·····	(230)
第一节 中国封建制时代的财计组织建设及其运行	
规律·····	(230)
一、秦汉时期的财计组织部门与取官设置·····	(231)
二、隋朝财计组织部门建设的变革·····	(241)
三、唐朝财计组织部门的发展完善·····	(249)
四、宋朝财计组织部门设置的变化、反复及其	
教训·····	(257)
五、元、明、清三朝财计组织部门设置之变化·····	(268)
第二节 中世纪官厅财计组织演进概况及其历史	
运行规律·····	(280)
一、西欧中世纪官厅财计组织演进概况·····	(280)
二、其他国家封建制时代官厅财计组织建设概	
况·····	(294)
第三节 印度与日本封建制时代的财计组织设置	
概况·····	(297)
一、印度官厅的财计组织设置概况·····	(297)
二、日本官厅的财计组织设置概况·····	(299)
第四节 封建制时代官厅财计组织演进所说明的	
基本问题·····	(302)
第五章 近代与现代政府财计职能部门的产生与发	
展·····	(312)
第一节 综述·····	(312)
一、德国经济学者瓦古那之分类·····	(314)
二、法国经济学者阿利克斯之分类·····	(315)

第二节 近代、现代主要国家政府财计组织建设	
状况·····	(316)
一、英国政府的财计组织·····	(316)
二、法国政府的财计组织·····	(325)
三、美国政府的财计组织·····	(334)
四、日本政府的财计组织·····	(347)
五、其他国家政府财计组织建设情况概述·····	(361)
第三节 政府财计组织演进的基本历史规律及其	
说明问题评述·····	(366)
第六章 民间财务会计职能部门的生产与发展·····	(380)
第一节 古代民间会计专职的产生及私家会计组	
织的形成·····	(381)
一、庄园经济演进中的会计组织形式·····	(382)
二、寺院经济演进中的会计组织形式·····	(387)
三、商业与旧式金融业会计组织设置状况·····	(396)
第二节 近代公司财务会计组织的建设及其发展·····	(412)
一、近代公司财务会计组织建设的社会政治经	
济环境综述·····	(412)
二、近代公司财务会计组织之演进·····	(416)
三、近代公司财务会计组织建设的历史性进步·····	(459)
第三节 现代企业财务会计组织建设之演进·····	(465)
一、影响现代企业财务会计组织改革与发展的	
环境因素·····	(466)
二、影响现代企业财务会计组织改革与发展的	
管理理论·····	(471)
三、现代企业财务会计组织改革之演进·····	(482)
第四节 未来公司财务会计组织演进态势·····	(520)

一、未来公司财务会计组织发展的历史先导
因素..... (521)

二、未来公司财务会计组织发展趋势..... (533)

第五节 企业财务会计组织设置演进的基本规律
与对主要问题的评议..... (541)

后记..... (576)

体 例

这部书题名为《会计史教程》，为会计专业通用教科书之一。然而，从写作格局、研究内容与方式上讲，本书所具有的特点既不同于一般专业教科书，也与一般历史教材不同。

一、《会计史教程》共分为四卷，共计十个研究专题，约一百六十万言。其中的大部分专题均把历史、现实与未来的问题贯穿在一起加以研究，内容横贯古今，史料兼容中外，既旨在揭示历史演进规律，探索研究现实问题，而又在于测试未来历史发展态势。各专题之写作，不仅在于体现“古为今用”、“洋为中用”之精神，而且在于试图破除传统就史论史之格局。通过这种研究方式，使学员读后能较为全面、深入地了解会计学、审计学中的重要问题，并配合相关专业课程学习，提高他们分析、研究问题的能力。

二、从本书研究体系方面讲，一方面十个专题把会计发展过程中所体现的基本思想、基本理论，会计发展中的组织、法制建设，以及会计方法体系的演进统一起来加以研究，使学员对会计学中的重要问题，以及与会计学相关联的审计学、理财学中重要问题有一个全面的认识；另一方面，在十个专题研究中，均包容了某一历史时期，在推动会计、审计发展方面具有代表性，或有着突出历史贡献的国家、地区，其中并把各文明古国在这一领域里的历史成就与近代、现代市场经济发达国家在继承与发展中所作出的新贡献统一在一起，从而大体上形成了对世界性的会计、

审计问题的研究体系。

三、就《会计史教程》中所列专题的研究内容而言，大体上又可划分为会计史、审计史的基本问题研究、特殊问题研究，以及高层次问题研究三方面。其中，对会计史、审计史基本问题的研究，属于大专生及在职干部需要掌握的知识，而对其特殊问题及层次较高问题的研究则又适合硕士生、博士生学习。通过对这些问题的学习不仅有利于引导研究生深入探讨问题，而且有利于指导他们撰写学位论文。因而，在这部教材的使用中，任课教师可区分不同对象与不同的专业，有重点地选择其中部分专题讲授，而其他专题则可作为参考性读物。此外，在在职干部培训中，亦可选择部分专题加以讲授。

四、本书中有相当一部分专题属于会计学发展过程中尚有待探索的新领域与新问题，此次设题展开研究尚属首次，故在写作与研究中立足于考证与引证，力求做到对重要问题的研究有理有据，探本求源，使观点与史料相一致，使前人的相关研究成果在本书中得到体现与继承。基于此，本书把专著的研究方式、方法与教材的写作方式、方法结合起来，既适合于教学，又使这些专题性研究成果具有一定的学术价值。

五、根据现代大科学发展中所显示的自然科学与社会科学一体化演进态势，书中对许多重要问题的研究，以及对历史演进规律的揭示，都从会计环境发展变化的角度，作出了相应的反映。其中，既涉及到由于自然科学各门类与社会科学各门类相互渗透、相互融合、相互长入所形成的边缘科学、交叉科学、横向科学，以及综合性科学所产生成果的引证，也涉及到古代的与近代、现代的管理学家们有关的管理思想、管理理论，以及他们对会计学的发展所作出的精辟评议的引证。由此，本书破除了传统研究中就会计而论会计的作法，而把对会计历史问题的研究置于

相关学科历史发展相关联的问题研究之中，以较为广阔的视野来观察它、考证它、研究它，并最终得出反映历史发展规律的结论。

六、为撰《会计史教程》这部教科书，笔者花费了将近十年的时间收集古今中外有关文献及史料，并通过出席国际会计会议与对研究生教学的方式，事先就一些重要问题进行了初步探讨，从而使这部书的写作有了一个坚实的基础。同时，在这部书中也保留了拙著《会计发展史纲》中的部分内容与研究成果，并在一定程度上将拙著《中国会计史稿》中的研究成果体现出来，尤其是在对世界古代会计发展史的论述中突出了中国的历史贡献。

七、本书中有相当一部分图片与图表直接引自国内外已公开出版的书籍，在引证时本书在各讲注释中都一一作了说明，在此对有关作者表示感谢。

八、由于作者水平限制，书中对于史料之引证、内容之安排，以及所阐述的学术观点、所作出的研究结论，难免有失偏颇，对此，敬请读者批评指正。

郭 道 扬

1998 年 7 月于武汉

导 论

会计史是研究会计的发生、发展过程及其历史运行规律的科学，它既是会计学科中的一个重要组成部分，也是进行会计理论研究的先导部分。事实上对于任何一个重要会计理论问题的研究，都不可以脱离历史考察与研究这一过程，对任何一个重要会计事件的认识，一开始便必须进行历史的回顾、思索、分析与论证。会计学有着深刻的内涵与广博的研究领域，而会计史学的研究却始终涉及到它的精华部分。因而，在接受一定程序的会计专业教育与较为系统地学习过会计专业的主要专业课程之后，系统地学习会计史、研究会计史学中的基本问题便成为必要与必须。

一

古人云：“以铜为镜，可正衣冠。以古为镜，可知兴替。以人为镜，可明得失。”^{〔1〕}三镜之说展现了古代人的历史观念。这种历史观把历史的作用比喻为一面镜子，通过它，既可吸取历史的经验，继承并发扬光大以利于现实，又可记取历史的教训，以端正现实前进的方向，避免历史的悲剧重演。正是从这一点出发，古史研究者一直把历史作为人类应当珍惜的宝贵文化遗产，把修史作为继承文化遗产之一大要务。通过代代相传的史书，让人明了历史的真相，领悟历史演进中显示出来的问题，并以此作为一个人立身、修身养性之依据。这也便是“前事不忘，后事之

师”^[2]一语中所揭示的基本道理。古人的历史观言明了历史的重要作用及其研究历史的重要意义，而古人对于古代历史事实的记录、考证与研究，又为近代史学研究奠定了坚实的基础。

然而，事实上历史的作用并非只是一面镜子，对于它的研究也并非仅仅局限于对史实的确认、记载与评介，而更为重要的方面则在于探索、研究、揭示历史的发展规律，并以历史规律作为现实社会发展的指南。在客观上，“每个历史时期都有它自己的规律。一旦生活经历了一定的发展时期，由一定的阶段进入另一阶段时，它就开始受另外的规律支配。”^[3]这样，史学研究的重要任务不仅在于揭示历史的运行规律，而且在于让人们认清这些规律，把握与遵循这些规律，以促进社会的发展或社会的某一个方面的发展。自然而然，对于会计史的研究其目的亦在于通过对大量历史现象的分析与研究，揭示会计的发生、发展规律，以指导现时的会计工作，并适应历史环境的变化，适时进行改革，最终把会计工作推进到一个新的历史阶段。正如著名会计学家 A·C·利特尔顿所讲：“会计史如同一般历史一样，不同的历史事件彼此关联，并不断发生着变化。这是历史所表现出来的一个永恒的特征。”^[4]对会计史学的研究正在于把握这一特征，揭示会计历史事件的内在联系，并从组织、法制、思想、理论，以及方法等大的方面描述其过程，总结其规律，从而把会计史的研究建立在科学而系统的基础之上。

二十世纪以来，学者们开始以创造未来作为研究历史的新的着眼点，基于这一点，他们明确地指出：历史是“向前进的科学”^[5]，是“创造未来的行动和力量的工具。”^[6]对此，中国著名学者鲁迅先生也曾明确指出：“我们看历史，能够据过去以推知未来。”又指出：“历史上写着中国的灵魂，指示着将来的命运。”^[7]自此，在史学研究中便产生了一种新趋向，即开始把历

史的研究与对现时、未来的研究结合为一体。与此同时，另一部分学者又根据二十世纪以来世界经济形势所发生的重大变化，以及世界经济发展一体化历史趋势，也开始突破以往封闭型研究历史的状态，而从全球范围来研究历史发展的基本规律。他们指出：“全球性是现代史学研究的根本特征。”^[8]以上观点反映了现代史学在观念及研究方向方面所发生的重大变化。从此，人们不再只是为了了解历史而去研究历史，也不再局限于为了认识历史发展规律而去研究历史，而却是为了创造人类更加光辉灿烂的未来而去研究历史。事实上，历史的时空界域不仅包容着已经成为历史的那一部分，而且包容着正在发生变化与处于演进之中的历史过程，以及包括着由现时向未来转变之中表现出来的历史发展趋势。由此可见，在现代历史观看来，历史、现实与未来原本是一个不可分割的整体，它们始终联系在一起，展示着人类社会乃至人类社会发展的各个方面——政治的、经济的、文化的、科学技术的，以及会计、审计的发生与发展状况、历史运行规律及其历史发展的大趋势。在三者之间，历史是现实与未来的发展基础，现时是在历史演进的基础之上，通过变革把社会乃至把社会的各个方面推进到一个新的历史阶段的转折点，而未来则是在历史运行规律的支配下与历史发展趋势变化的影响之下，并以社会变革为纽带，展示着历史与现时的丰硕成果，显示着社会，以及它的各个方面走向即将到来的新历史时期的新面貌、新成就及其新的历史运行规律。相对而言，历史是漫长的，而现时却显得十分短暂，它通常表现为一瞬之间，它只是由历史走向未来的一个关键性的转换点。只是史学中为了研究的方便，在近代与未来之间，对其存在的时空进行了适度延展，并将其确定为一个称之为“现代”的历史阶段而已；然而，未来却迫近于现实，它既表现为以无限的时空一直向前延展，而又依赖于现实的变革造就美好

的前程。应当指出，历史运行规律对现实与未来均具有直接的指导性作用，它既影响由现实向未来的转变，而又影响人类对未来所作出的预测。历史的运行规律对人类现时与未来的行为具有规定性。事实表明，凡遵循历史发展规律，便能顺应历史潮流求生存、求发展，并在推动社会发展中发挥作用；凡违背历史发展规律，逆历史潮流而行，便会成为社会发展的障碍，最终将受到历史的淘汰。这便是历史对现实以及未来的发展所具有的重大意义与重大作用。根据这一观点，来考察、研究会计发展方面的问题，在拙著《会计控制论》一文中有过这样一段论述：“会计控制是一个历史的延续发展过程，为发挥会计控制的现实作用，既要研究历史的继承性，又要注意研究历史的延续性，并科学测试未来经济世界及会计世界发展的大趋势，从而把过去、现在与未来结合在一起进行会计控制工作，这便是现代会计所确定的全面控制或全方位控制观念”。^[9]《会计史教程》中对基本会计历史问题的研究将从始至终体现这一精神，既以史实为据，系统阐述世界会计历史的发生、发展过程，总结历史的经验、教训及其历史运行规律，又通过历史问题与现实问题的结合研究，立足于为现实所进行的会计改革服务。同时，本书还将把揭示会计的历史发展规律与测试会计发展的历史大趋势问题结合起来加以研究，以此明确人类的会计事业在二十一世纪的发展方向。以上便是《会计史教程》中进行十大专题问题研究的基本指导思想与基本研究格局。

二

古往今来，凡天下大势之流演，世界格局之化合，乃至职业之兴衰，学科之演变，事业之起落，无不受环境的支配与影响，

故对环境问题之研究不仅从一般意义上讲十分重要，而且它当是任何一门科学与理论问题研究的必经之地。就会计史研究而言，要考察会计行为之起源，会计职业的兴起与发展，会计学科建立与演进，以及论及每一历史阶段重大会计历史事件演化之历史动因，亦必然要从环境问题研究着手，由此方能探明其渊源，考证其原理，洞察其本质，并揭示其历史运行规律。

会计，它作为一门科学或是作为一门职业均有其特殊性。大而言之，会计原本是一种社会现象，它具有自然科学与社会科学两重属性；小而言之，会计又是一种文化现象，它是人类文明发展的重要表现之一。《会计史教程》中对每一重要历史问题及其理论问题的研究，均以“会计环境”问题研究作为立足点，为其先导部分。简言之，这里所讲的“会计环境”系指与会计产生、发展密切相关，并决定着会计思想、会计组织、会计法制、会计理论、会计方法、会计工作发展水平，以及与会计相关联的财务、审计发展的客观历史条件及其特殊情况。把握某一历史阶段的会计环境是正确分析、认识与评价这一特定历史阶段会计发展状况、水平、历史性进步的客观标准。换言之，某一历史阶段会计发展的状况、水平、进步，从始至终受到这一历史阶段会计环境的推动或制约。会计环境得以改善，会计发展状况便相应得以改善；反之，倘若会计环境恶化，会计便因受其影响处于不良状态。就人类社会发展的总的历史趋向而言，会计环境通常总是朝着进取的方面发生变化，或局部环境得到改善，或是得到全面改善，或者在某一历史时期会发生重大变化，甚至会出现巨大的变化。伴随着会计历史环境的改善，其结果将必然推动会计向前发展，使会计发展的各个方面不断得以完善。伴随着会计环境的全面改善与重大变化，又必将促使人类的会计思想与会计行为向更高阶段发展。《会计史教程》一书将全面而深刻地揭示会计环境