

导 论

一、研究背景及目的

会计责任问题，近年来在许多国家都成为一个焦点或是热点问题。

焦点与热点并不难理解。针对会计造假行为提起的诉讼往往成为媒体追逐的话题，它们大多发生在证券市场中，牵涉到著名企业的破产或者原告的巨额索赔的案例比比皆是。2001年底，美国最大的能源交易商——安然（Enron）公司会计造假案事发，并申请破产，引起了美国资本市场的巨大恐慌。其外部审计师——原国际五大会计事务所之一的安达信会计事务所也因审计失败而倒闭。社会各界对因安然公司会计造假案引发的一系列会计、审计、公司治理、证券交易及其监督等问题进行了广泛的探讨。尤其是在安然公司造假案之后，又接连发生施乐、世通等大公司会计造假案，使人们认识到这可能是由于美国资本市场存在系统性的缺陷所致。为此，在美国各界（乃至美国总统）的敦促下，美国国会参众两院加快立法进程，试图从根本上封堵再次发生类似事件的制度性漏洞。在我国，由于失衡的公司治理结构、不合理的合约和制度安排以及责任机制的缺失，导致产生了大量的会计与财务问题，管理层利用会计和财务手段操纵利润、影响财富分配的行为愈演愈烈，几近登峰造极。2001年8月，《财经》杂志揭穿了广夏（银川）实业股份

有限公司（以下简称“银广夏”）全资子公司天津广夏（集团）公司如何夸大重要财务数据的谎言，揭露了一度号称中国股市第一蓝筹股的银广夏骗局，使得这支深圳股市中价格飞涨的股票，因制造虚假财务会计信息受到指控而被迫暂停交易，成为中国股票市场运行 11 年来最严重的事件之一。进而使得投资者丧失了对证券资本市场投资的信心，也彻底葬送了中国最大的会计师事务所之一的中天勤会计师事务所。这一系列事件的发生，将会计职业再次纳入了人们视线的前台。正是由于会计的职业活动与资本市场这个财富中心牵连在一起，很自然地成为利益冲突的焦点。

会计，尤其是现代会计，在整个社会制度体系中是一种基础性的制度安排，现代会计是现代企业（尤其是公司）组织制度的重要组成部分。Jensen（1983）认为，会计是一种旨在减少代理成本的制度安排。现代公司具有两个最重要的特征：（1）决策权与剩余风险承担责任的分离（Jensen and Meckling, 1976）；（2）资本来源的社会化。这两者均离不开会计制度的保证。对于这两个特征的前者而言，会计是一种业绩计量工具，会计数字是制定激励性合同的依据，是避免管理人员发生道德风险的制度安排；对于后者而言，会计信息披露是消除信息不对称、防止证券市场失败的一种制度安排。由此看出企业会计工作的重大意义，会计工作的好坏，直接关系到会计信息的质量，关系到社会资源的配置，关系到整个国民经济体系的公平和效率。国家经济建设、企业经营决策、证券的理性投资，都离不开会计信息这一基础性信息。然而，近年来会计造假问题成为我国乃至世界上许多国家经济生活中较为普遍的现象和十分突出的问题。它直接动摇了人们对会计信息的信任，干扰了人们的经济决策，造成社会经济生活的紊乱，萌生政治、经济、社会和管理风险，严重腐蚀社会经济的健康躯体。正是基于对会计信息质量的关注，人们将视线逐渐转移到会计这项基础性工作上来。为防范和控制会计信息失真的蔓延，消除其所造成的不良影响，铲除制

假假假的祸源，其方法之一便是强化会计责任或是说要求从事该职业的人担负起相应的义务。

与此同时，由于上市公司破产或财务欺诈案件往往影响到市场上众多中小投资者的利益，在诸如安然破产的场景中，更有数以万计的雇员劳动所得因现代公司的员工股权计划而血本无归。媒体的聚焦之下，芸芸众生如齑粉般的命运与大公司或大会计师事务所冷酷而强大的力量形成了鲜明的对比。在这样的氛围中，人们对于会计责任的理性思考往往会在一定程度上让位于保护投资者利益的同情感。这些因素导致在会计的责任问题上，会计职业与社会公众难以达成共识，存在会计职业自己的认知以及专业能力与公众期望会计职业扮演的角色之间的差距，即“期望差距”。

这样，我们来认识会计责任就并非只是一个会计职业制度建设中的附属性的或边缘性的问题，而是直接关系到整个职业的生存空间的问题。从历史源流来看，会计活动与责任规范的运作之间有内生的、无法割断的联系。一方面，对会计责任的追究在很大程度上促进了会计职业在专业技能、职业道德各方面水平的提升，另一方面，有关会计责任问题的争议也已经在很多方面刺激了责任规范制度（如法律制度、道德规范等）的发展。然而，任何责任的追究只有公平合理，才可能为当事人心悦诚服地接受，也才能发挥责任制度所特有的行为制导、危害预防、利益平衡、道德评价等作用。会计责任的规则也不例外。如果其最终的结果是导致一个社会所需要的职业的覆灭，无法不让人质疑这样的规则的合理性。

笔者认为，会计责任问题归根结底是一个风险的公平与合理分配的问题。我国资本市场的迅速发展迫切需要一支高素质的会计职业队伍（包括注册会计师）。会计职业与公众之间的期望差距甚至对立，一方面给我国会计职业的发展造成了消极影响，另一方面也不利于证券市场的参与者形成对市场风险的合理期望。由此出发，本书试图对会计责任中若干争议焦点进行研究，目的则在于厘清会

计职业活动，探求会计责任的合理边界。

二、研究对象与预期贡献

在现代汉语中，“责任”一词有三个相互联系的基本语义：

首先是职责，指份内应做的事。如“岗位责任”、“尽职尽责”等。这种责任实际上是一种角色义务。每个人在社会中都扮演一定角色，即有一定的地位或职务，相应地，也就必须而且应当承担与其角色相适应的义务。这种责任具有积极的意义，负责任是褒义的，应受到表扬，至少不应受到指责，而不负责任则应受到批评或谴责。

其次是指特定的人对特定事项的发生、发展、变化及其后果负有积极的助长义务。如“连带责任”、“举证责任”等。

第三是指因没有做好份内的某事（没有履行角色义务）或没有履行助长义务而应承担的不利后果或强制性义务。

对“责任”的定义虽多，但可归结为积极意义和消极意义两方面：上述第一、二种属于积极意义方面的；第三种属于消极方面的。在整个社会规范体系中，“责任”处于核心地位。责任可分为法律责任和非法律责任。非法律责任包括道德责任、纪律责任、感情责任等。因此，责任的性质分为：社会心理观念约束下的道德责任；社会团体内部约束下的纪律责任；国家强制力约束下的法律责任等。这些责任的表现形式在现代社会中同时存在，构成了整个社会的责任体系，从而维护了社会秩序，是社会调整与社会控制不可缺少的因素。

“会计责任”属于“责任”的一种，将“会计责任”作为研究对象应当包括责任基本语义的各个方面，应在各种性质的责任形态之下对其进行研究，本书在以责任的各种形态为基础的总体框架之下，将主要研究对象集中于会计法律责任，特别是处于不同会计职

业形式下法律责任，兼顾研究其他表现形式的会计责任。

选择以会计法律责任为主要研究对象，有几个方面的考虑。

第一，在会计责任的诸种形式之中，法律责任是最重要的、不可缺少的责任，它具有最强的约束力。一部会计发展史表明，社会经济越发展，经济关系越复杂，会计就显得越来越必要，而且其表现越来越进步，其发展水平也越来越高。另一方面，社会经济的发展也促使着法的发展，法律直接或间接地反映着经济关系的要求，同时又直接或间接地作用于经济关系。每一种社会经济关系首先是作为利益表现出来的，法律则通过对利益关系的调整（确认、保护、限制、取缔，等等），实现着对经济关系的调节。法律责任的内容不仅与经济基础相关联，而且与社会生活的其他多方面关系相关联，因此，法律责任的内容受该历史时期的全部社会关系——经济、政治、道德等等关系的体系所制约。抓住了法律责任这根主线，就等于抓住了会计责任的主要方面，能够更具有代表性地说明会计责任问题。

第二，对会计法律责任内容的研究，同样可以为其他责任形式的确定提供帮助。追究会计法律责任的前提问题是事实发现，即对会计职业活动作出判断。它包括对程序以及职业判断两个方面的综合考察，以确认会计职业活动的过程是否存在瑕疵，会计从业人员对这些瑕疵是否能够加以控制。法律责任的基本构成要素为我们从不同的角度理解、构筑、全面把握会计职业活动的各个方面，梳理会计职业与社会公众之间的分歧，提供了一个很好的起点。同时，在法律责任中确认的事实，同样可以作为其他责任确认的基础。

第三，以会计法律责任为主线，也便于我们进行跨国别的横向比较研究。由于政治体制的差异，社会经济环境的不同，各国对会计职业活动的具体规则也不尽相同，然而，会计的职业活动并非一个抽象的专业性技术行为，虽然各国对具体的会计行为的要求不尽

一致，但至少在对会计信息披露等会计行为的要求上却是基本一致的，都作出了强制性的制度安排。因此，这些强制性的制度安排所导致的法律责任后果也就成为本书所关注的研究对象。

应该说会计责任问题既是理论问题，又是实践中突出的问题。当前的会计改革和发展，迫切需要理论的先行和引导，另外，实践的前进又必然影响理论上的总结。一方面，我们要对我国自己的经验进行总结和沉思，以合理构建会计责任理论，丰富我国会计责任实践；另一方面，也要求我们要容纳世界会计责任的理论、方法和实践，以丰富、完善和进一步发展我国的会计事业。

本研究对于会计职业界、政府主管机关、企业界及学术界预期将达成以下贡献，兹分述如下：

（一）会计职业界

1. 使会计职业界及其从业人员更深入了解本行业及自身的职业活动风险及相关的责任。

2. 通过本书的研究。会计职业界亦可制定一套符合自身职业发展需求的对应相关责任的策略。

3. 会计职业界在厘清会计职业活动所导致的责任的同时，亦可更好地与社会公众、法律界进行协调与沟通。

（二）政府主管机关

通过政府主管机关相应的行政行为，可促进立法机关进行适当的立法，厘清会计责任的合理边界，可促使会计从业人员注重行业自律、在职进修，并可使之成为政府相关单位制定会计、审计相关行政法规、规章的参考，以从国家监督的角度出发，促使会计职业活动在职责范围内进行。

（三）企业界

可理清企业界内部及外部各种有关会计责任的分野，对其的风险认识得更加明确，也便于其进一步地明确由此带来的风险成本，更全面地考虑问题，合理进行经营决策。

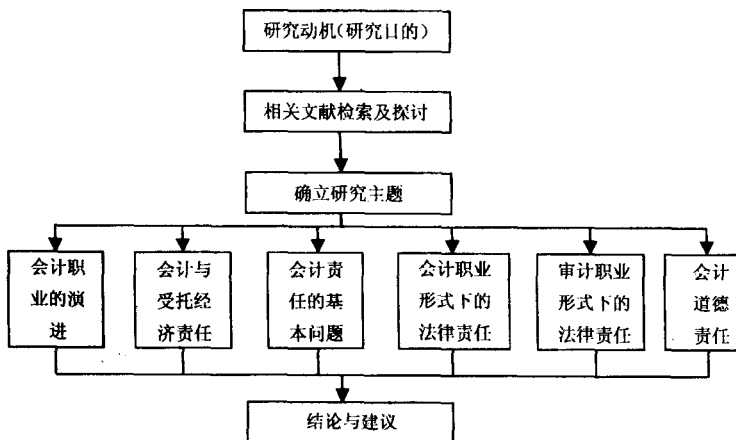
(四) 学术界

通过本书的研究，可使学术界了解会计职业所处的责任风险环境，则可在研究过程中加强风险管理观念，加强对会计职业过程中所涉及的诸如职业道德规范、内部控制规范及民法、商法、经济法、刑法和行政法规等相关法律知识的认识与研究。

三、研究流程与研究方法

本书的基本研究思路是会计责任的沿革及发展，但并不是单纯着眼于责任基本原理在会计责任案件中的具体应用。笔者希望将会计责任问题置身于一个更为广阔的框架结构之下，观察会计职业的发展、定位，并进而确定其相应的责任，特别是现代会计在现代公司治理结构下的职业责任，以及作为会计职业形态发展延伸的审计的责任等，从而探索不同形式下会计责任的合理边界。

本书的研究流程如下图所示：



再说本书的研究方法。

从方法论的角度，研究可以分为分析性研究和经验性研究。分

析性研究所描述的理论要经过经验性研究成果的检验，才能站得住脚；而经验性研究也需要理论的指导，否则其研究成果将成为无源之水。统计分析和案例分析是经验性研究的两种重要形式。在经济学研究中，严格意义的统计分析需要遵循“理论—假说—检验”这一研究模式，通常称为实证研究，是比较严谨的学术研究，其结论往往具有普遍意义，可以推广，但进行统计分析需要足够的样本数量。案例分析以实际的案例为出发点来分析问题，在经济学研究中，案例分析就是对一个经济问题或经济现象的刻画和分析，以此给人以启示。会计责任问题源于会计职业行为，对它的研究从方法上而言，既要进行分析性研究（包括规范性研究），又要进行经验性研究。从根本上说，对会计责任规则的评价和探索，有赖于对该规则实施效果的实证研究，笔者虽然在小范围内进行了一些问卷调查，但因样本量小而很难具有代表性。因此，笔者在此研究主要采取的是规范性研究，并以此为依据用案例加以验证。主要从以下几方面加以考虑：

第一，关注历史。根据发展的观点、联系的观点和系统的观点，我们应当把对象放进历史的长河中，跟不同时期的社会经济、政治和文化联系起来进行考察。这样，我们便可以通过对历史背景的综合分析，进一步得出对事物发展规律的总体认识，并运用这种认识去揭示各个局部的原理、原则，去解决各种目标与对策问题。笔者力图理清会计责任规则发展变化的历史脉络，探究会计责任规则所赖以存在的社会经济条件，从而把握其本身的变化趋势。

第二，关注案例。采用案例分析方法有助于我们了解事物的具体过程，积累经验，逐步形成理论和假说，或者检验现有的理论与假说。本书通过对会计职业发展过程中出现的经典案例的分析，尽可能提炼出具体场景中会计职业行为的责任边界，同时揭示人们对会计职业的社会功能在认识上和观念上的变化。

第三，关注实务。会计职业的专业性、实践性都较强，并以此

为特征。因此，对会计职业行为所导致的责任进行研究就不得不关注其实务。在对其实务发展进程进行考察的基础之上，找到会计职业行为的实质以及会计界对此的认识，将之与社会公众（尤其是法律界）的认识相比较，以达到协调的目的。

第四，以法律责任为核心的比较法研究。会计是国际商务通用语言，它使得会计责任问题成为并非局限于某一特定国家的现象，并伴随着会计职业的国际化而具有国际性。另一方面，法律责任是整个责任体系的核心，国外尤其是普通法国家对此不仅发展出丰富的法律规则，而且也集中了与合理分配责任及风险相关的制度创新，因此，从这一角度看，研究普通法国家会计法律责任规则的演变，特别是他们解决会计法律责任危机的制度创新，对于我国会计法律责任规则体系的构建和完善，在保护广大会计信息使用者利益的同时促进会计职业的健康发展，都有非常积极的意义。

四、本书的基本架构

除导论外，本书分为六章，各章内容简述如下：

第一章 会计职业的演进

对会计行为及会计职业的产生与发展历史进程进行回顾，分析会计职业社会定位的演变，考察会计责任问题的历史背景。

第二章 会计与受托经济责任

阐明所有权与经营管理权的概念及受托经济责任的产生，通过对受托经济责任的涵义、属性和表现形式等的分析，阐明会计与受托经济责任的关系。

第三章 会计责任的基本问题

分析会计责任的若干基本问题，在理论上对会计责任的内涵、会计责任的确立、会计责任的构成要件、目的、功能及其分类等一系列基本问题作出科学的界说。

第四章 会计职业形式下的法律责任

讨论会计职业形式下法律责任的问题，从会计法律责任制度的历史演进出发，对会计法律责任的若干理论问题作出界定，进而研究和探讨我国会计职业形式下的法律责任问题。

第五章 审计职业形式下的法律责任

讨论审计职业形式下的法律责任问题，从审计的职业责任以及审计法律责任的内涵入手，从国家审计与民间审计两方面阐明审计职业形式下的法律责任。

第六章 会计道德责任

在简要介绍会计道德责任的基本问题之后，对会计职业道德责任的形成与发展及会计职业道德责任制度建设等内容进行阐述。

第一章

会计职业的演进

会计是适应社会生产的需要而产生的，并随着社会生产的发展、社会经济关系和社会经济制度的变革而不断地发展与完善。会计职业是会计行为产生并发展到一定阶段的产物，事实上自会计行为产生之日起便不再处于一种被动的状态，会计职业的工作内容成为经济管理工作中的一个组成部分。社会越是朝着更高级的阶段发展，它在经济管理工作中的地位便越来越重要，它的管理能量便越来越强，它在经济管理工作中所发挥的作用也便越来越大，社会、国家、企业交付于它的管理任务也必然会越来越繁重。在会计职业的工作内容更加充实的同时，其职业责任也更加重大。本章在对会计行为及会计职业产生和发展历史进程进行回顾的基础上，分析会计职业社会定位的演变，考察会计责任问题的历史背景。

第一节 会计职业的起源

会计的历史相当久远，其起点可以追溯到人类的史前时期。在中国、巴比伦、埃及、印度、希腊以及在世界上其他古老的国度里，其会计的发展都经历了从原始记录、计量行为到单式簿记再到复式簿记等的历史阶段，会计作为一种职业也正是在这些阶段里逐

步产生、发展和成熟起来的。

一、会计产生的基础与条件

会计行为从本质上可以说是人们对经济活动的一种记录方式。而在其发展的萌芽时期，它必然是融合在人们对日常生活的记录之中。特别是在原始社会时期，人们连维持生存的基本条件都难以满足的情况下，根本不可能出现经济活动，也谈不上对其加以记录，更谈不上会计作为一种职业出现。因此，可以认为原始社会时期人们对日常生活的一些记录是为后来会计的产生和发展准备了较为次要的物质条件，而会计则是随着物质资料生产的发展而产生和发展的，人类最初的计量记录行为则是会计产生的条件。

（一）物质资料的生产是会计产生的基础

历史唯物主义的观点指出，物质资料的生产是人类存在和发展的基础。依赖于物质资料的生产，人类才得以生存；同样依赖于物质资料的生产，人类才能够发展。在原始社会漫长的历史岁月里，原始人类生活在恶劣的环境中，在原始人类为谋取生存的基本条件而与自然界持续抗争的状态下，会计是无由产生的。

在原始社会末期的生产过程中，人们不断加深对自然界的认识，提高了劳动生产力的水平。社会生产的分工逐渐细密，经过采集与狩猎、农业与手工业、生产与交换的三次社会分工，提高了生产专业化的程度，使劳动产品的数量得到增加。当人们可比较稳定地获得最基本的生活必需品以后，偶尔还会出现一些剩余的劳动产品。拥有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拥有的别种剩余产品互通有无，于是，产生了简单、偶然的交换行为。与此相联系，商品货币关系开始出现。这些商品货币关系意味着经济活动的出现，也正说明原始社会末期生产力的发展推动着社会生产创造出逐渐稳固的社会物质基础，由此提供了会计产生的可能性。

一方面，文字的出现与发展及数的概念与计数成为会计产生的技术性基础。人类发明文字并使一种文字向前推进在很大程度上基于经济上的动机，或者说是出于对经济管理的动机。柴尔德教授写道：“文字的发明，并不是为的要作为一种发表的媒介物，而是为职司管理的那些团体的实际需要。”^①从另一个角度来看，文字是社会公认的符号的标准，它的出现与发展为会计行为提供了技术性基础，文字能明晰会计记录的内容，使会计所记的内容显得更为明确，更易于人们辨认。数的概念与计数是会计产生和早期发展的另一个重要的技术性基础。自从人们在生活活动过程中形成了数的概念，又陆续从基本的数做起创造了它们的形态，人们便立即把这些确定下来的数引向应用方面。人们对于基本数码概念的认识与应用伴随着文明程度的相应提高而逐渐向前推进，在应用过程中，人类表现在计数方面的突破性进步是由简单的比较集合逐步朝着标准集合的方向发展，最终明确了对数的概念的认识，这也是数的概念与计数后来成为会计记录中的要素的一个重要前提。

另一方面，真正使原始会计成为可能的是私有制的出现与国家的产生，这是会计产生的实质性基础。原始人经历了金石并用时代进入铁器时代后，出现了农业与畜牧业分离的第一次社会大分工，伴随着生产力的发展，在农业部族与畜牧业部族中产生出的生活资料在满足部族成员的基本生存需要的前提下出现了剩余与积累，即随着社会生产的发展，出现了越来越多的剩余劳动产品，由此导致了交换的产生。而早期的交换一般是由原始氏族的首领或族长进行的，他们往往利用职务之便将部分氏族财物据为己有，这种情况在第二次社会大分工之后更为明显与突出。由于氏族部落的首领凭借自己的地位和权力逐渐将属于公有的剩余产品据为己有，公有剩余

^① [英]柴尔德：《远古文化史》第八章；转引自郭道扬：《会计史研究》（第一卷），中国财政经济出版社 2004 年版。

产品成为私人财产，这样便产生了财产私有制。与私有制相伴随的，以交换为目的的商品生产和商人也形成并发展起来，而且又促进了私有制的进一步发展。财产私有制的出现强化了在产品交换中等价交换的内在需求，同时也就形成了对会计的现实需要。并且，在私有制基础上，阶级和国家也产生了，此时，促成会计最终产生的实质性条件已经具备，这就是以私有制为基础的商品交换和统治者维护统治的需要，在此两者的共同作用以及文字、计数制度日趋成熟的情况下，会计也逐步产生与发展起来。

（二）人类计量记录行为是会计产生的条件

在原始社会，人类物质数据生产得以发展，生产过程完成之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，把它们分配给个人。人们通过生产活动，获得一定量的劳动产品，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必要。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。

伴随着劳动生产力水平的提高和劳动产品数量的增加，人类对生产和分配过程的了解，对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，经济计量行为随之日益频繁。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。在原始社会的漫长岁月里，经济计量活动由简到繁，客观要求采用相应的计量记录方法。原始计量记录法是原始社会人类进行物质数据生产及与之相应的物质数据分配、交换、消费等经济活动时，采

用的确认经济活动所涉及的数量、反映经济活动过程和结果的各种技术方法。原始计量记录法的应用，是人类会计行为的萌芽；原始计量记录法的完善，是人类会计行为产生的条件。

原始计量记录法应用于同一地域，可因时、因人而异；应用于同一时期，可因时、因地而异，表现了原始文化的多元化发展性质。原始计量记录法的主要形式有：实物记事（计数）、绘画记事（计数）、结绳记事（计数）、刻契记事（计数）等，由这些形式所体现的原始计量记录行为基本代表着同一时期的会计行为，或者说，原始计量记录行为是会计萌芽状态的表现形式，成为会计的直接渊源。

综上所述，人类最初的计量记录行为是会计产生的条件。一方面，人类最初的计量记录行为提供了同期人类会计行为的方法、手段和工具，通过运用具体的工具，经一系列的具体操作使会计得到外在表现；另一方面，通过计量记录行为，培养和造就了具有并运用计量记录专门技术的人员，将会计行为较固定地由一部分掌握计量记录专门技术的人员来完成，从而使得会计与直接的物质数据生产活动相区别，逐步发展为独立于生产以外的一种专门行为。

二、会计专职与会计职能部门的产生

在原始社会相当长的历史时期内，其经济活动一直处在极其简单的状态。作为原始计量、记录活动最初只是在部落里的首领头脑中进行的，正如马克思所讲，是在“头脑中作簿记”。此后，又经历了一个相当长的历史时期，“簿记”活动逐渐摆脱在头脑里默算与记忆的阶段，而成为一种实地进行计量、记录的活动来进行。但是，它却又在一个相当长的历史时期内停留在作为“生产机能的一个附带工作”的阶段，“簿记”活动由部落里的首领或什么人兼而处之，尚未形成一种专职工作，更谈不上会计职能部门的形成了。会计专职的形成有其相应的历史动因。

（一）会计专职的产生

在社会生产力的发展、私有制与国家的形成过程之中，社会经济与政治亦发生着巨大的变革，而这些变革对原始会计的变革也产生着深刻的影响，其中，会计职能的独立便孕育在这场变革之中。

从经济方面来看，会计职能的独立、会计专职的产生与日益复杂的经济管理的需求以及社会分工的日益繁化是紧密相联的。中国原始社会按社会发展史分期，首先是原始人群，然后进入氏族社会，其中又分为母系氏族公社和父系氏族公社时期。在父系氏族公社取代母系氏族公社之后，由于生产工具的改革，生产力进一步发展，主要表现在农业、畜牧业和手工业之间的社会分工的扩大，提高了劳动生产率，剩余产品日益增多，从而促进了交换关系的进一步发展。原始社会末期生产工具水平及相应的生产技术的不断更新，带来日渐丰富的物质成果，推动着商品货币关系的建立与发展，进而带来了日益复杂的经济关系，而复杂的经济关系又对经济管理提出了更高的要求。与此同时，几次社会大分工的变革，导致了社会分工的日益繁化。会计职业正是基于这样的社会条件，其产生的可能性和必要性日益突现，两者的有机结合必然导致会计专职的产生。

从政治方面来讲，私有制与国家的形成直接促成了会计专职、会计职能部门的产生。原始社会末期生产力的发展推动着社会生产创造出逐渐稳固的社会物质基础，这样，便为私有制的产生创造了物质前提。从整体看，在父系氏族公社时期社会财富还属于氏族或部落公共所有，由于剩余产品的逐渐增加，一些氏族和部落首领利用职权之便将其据为己有，形成私有制。部落首领所拥有的私有财富的增加，决定了他们个人的政治权势也相应扩大。原始民主制的作用逐渐被削弱，个人专权开始出现，这些揭示出将产生具有暴力职能的国家。这样一来，对私有制的维护与对经济的控制显得同样重要，私有财产占有者从保护私有财产出发所进行的计量、记录与

部落从保护公有财产出发所进行的计量、记录也同样显得迫切，而且对前者的重视程度日渐胜于后者。于是，重视所采用的手段逐步由方法的改进转变到组织建设方面，其中，“会计”职掌专门化成为这种组织建制的重要方面。同样，在国家建立的过程中，在它的最早所形成的一些机构中，一种维护私有财产占有数量及支配权，以及这些财产安全的专职或机构被置于突出的位置之上，其中尤其是财政部门，以及财政部门中的会计专职官员。

这样，私人占有财产制度的产生与初步发展，以及最初所形成的奴隶占有制和国家的形成带来了对公共财产及私有财产分别管理的需要。一方面是为了管理私家经济事务与维护私人经济利益的专门人员的指定，另一方面则是为了管理公共事务及维护公共利益的公职设置及公职人员的委派；在此情况下，会计职业则是两者之间共同需要的一种重要的“职事”。

在原始社会向奴隶社会过渡的阶段，社会各个方面发生着重大的变革，其中表现在上层建筑方面的变革最为充分，它成为变革中的主体部分，在国家形成、王权确立的过程中，经济是作为支撑国家权力的重要支柱出现的，而经济管理的支柱则又是财政、会计方面的职事，以及在此职事基础上所形成的部门，会计专职这种部门性经济专职于是相关联地在同一时间内产生了。

诚如前述，由于存在对公共财产及私有财产分别管理的需要，也就相应地形成了与之对应的官厅会计和民间会计，“官厅”与“民间”相对称，将官厅与民间二词分别置于会计之前，以此区别两种不同的会计，官厅会计与民间会计同是构成一个国家或地区全部会计内容的重要组成部分，在研究会计职业产生时，把握官厅会计和民间会计的产生及它们的初步发展则是全面了解会计职业产生整体情况不可或缺的两个侧面。

（二）官厅会计职能部门的产生与初步发展

官厅会计适应着国家的出现而产生，伴随着国家财政经济的发