DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2019.10.023

【编者按】少数民族会计史是由云南财经大学中国少数民族财会博物馆陈红教授领衔的研究团队从2010年开始的探索性研究领域,以少数民族地区和少数民族群体两个范畴对会计史料进行梳理和考证,采用会计学和历史学交叉学科研究视角,系统性分析了少数民族会计的发展与变迁历程,丰富了会计史研究的内容体系,揭示了少数民族会计发展的基本特征和一般规律,为民族地区会计发展、会计实践和会计教育提供新的支点。该系列论文将在本刊全文刊载,以飨读者。

原始社会至秦汉时期云南会计史料研究

曾 军[1,2], 陈 红[2](博士生导师), 余根亚[2](副教授)

【摘要】云南会计史研究是云南历史研究的一个重要分支,也是我国少数民族会计史研究的重要内容。从云南历史和中国会计史研究现有成果史料体系来看,原始社会至秦汉时期云南会计的发展历程经历了原始计量记录、管理职能确立和会计制度建设等三个不同阶段,其中原始社会阶段基本符合原始计量记录的发展路径和规律,先秦时期与中原地区存在显著差异,而秦汉时期逐步与封建社会的相关制度体系对接,建立了规范的会计制度。

【关键词】原始社会; 先秦时期; 秦汉时期; 云南会计史; 会计制度

【中图分类号】F234 【文献标识码】A 【文章编号】1004-0994(2019)10-0160-7

传统历史研究主要集中于史料的收集、整理和考证,体例包括编年体例、纪事本末体例、主体叙述体例等形式,方法上主要采用史料学、考据学等定性研究方法,偶尔采用定量分析方法作为定性分析方法的辅助。傅斯年在《史学方法导论》中说:“史料的发现,足以促成史学之进步,而史学之进步,最赖史料之增加”[1]。可见,史料的扩充是史学进步的重要条件。从历史学研究的发展历程来看,历史研究成果的价值主要取决于史料的可靠性,要探讨历史的本质和规律就必须从收集史料、掌握史料、分析史料入手,对史料进行比较甄别,再做由此及彼、由表及里的剖析和抽象,在此基础上进行创新性研究。因此,史料研究是史学研究的基础,只有在可靠的史料基础上才能进行研究方法的创新,这是众多历史研究领域的一般性规律。

由于云南省历史环境和地理位置的特殊性,作为中国会计史研究的一个分支,云南会计史的史料体系和研究内容具有很强的边疆民族特征,是少数民族会计史的重要研究范围。作为人类的发源地之一,云南地区为人类社会的发展保留了众多文物史料。近代以来,在云南历史、云南民族历史、云南经济历史等研究领域取得众多研究成果,产生了《云南通史》《云南民族通史》《云南各民族经济发展史》等系统性研究云南区域历史的代表性成果。云南会计史

【基金项目】国家社会科学基金项目“中国少数民族会计史研究”(项目编号:14XMZ087); 中南财经政法大学研究生教育创新计划资助项目“丝绸之路经济环境下少数民族会计史研究”(项目编号:2018Y1129); 云南省会计文化研究与传播基地研究项目、云南财经大学校级科研基金项目“云南少数民族会计文化发展的历史沿革”(项目编号:YC2013B41)

以云南各族人民在不同历史阶段的会计行为及其发展规律为研究对象，包括在生产生活、发展经济过程中运用的计量记录工具与方法、财产物资管理方法、民族政权管理中建立的财计体系以及经济组织运营中运用的会计管理与会计方法等内容，是云南历史研究的一个重要分支。本文借鉴现有史料研究成果，按照云南地区历史发展的特征进行历史划分，分析和梳理了原始社会至秦汉时期云南会计史研究的相关史料，并对史料进行了符合性删选和整理分析，为进一步开展云南会计史研究奠定基础。

一、原始社会时期的云南会计史料

从整个历史发展规律来看，原始社会的经济和文化处于较为落后的水平，“落后的计数方法总是伴随着落后的社会制度、落后的生产和落后的文化”[2]。随着历史的发展，落后的文化形态逐步被其他较为先进的文化形态所取代，留存至今可以直观感受到的是比较少的，只能从原始社会时期的远古人群遗址和氏族遗址的考古发现来寻找该时期原始会计思想和行为的蛛丝马迹。此外，由于云南省各民族的发展历史呈现出较大差异，不同区域、不同民族的经济发展层次大为不同，甚至存在从原始社会直接过渡到社会主义社会的“直过民族”，直到近代时期，这些民族依然保留着众多原始社会时期的文化形态，为研究原始社会时期云南经济历史发展和会计思想行为提供了重要史料支撑。

（一）旧石器时代云南远古人群遗址的考古发现

“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”[3]，在蒙昧时代，人类的生存状况还无法得到保障，原始会计行为不可能发生，直到旧石器时代中晚期出现了生产工具的改进和取火方法的应用，生产水平才得以提高，有了一定的剩余生产物资，居住条件得以改善，保障了人类生产生活的同时还出现了储备物，从而产生了最早的计量、记录观念和行为[3]。

云南禄丰腊玛古猿和开远腊玛古猿是猿向猿人的过渡阶段形态，元谋人是旧石器时代初期的典型代表，以上两阶段均不具备原始会计行为产生的条件。而1960年在丽江漾弓木家桥发现的“丽江人”遗址中，出土的伴生物有鹿、牛、犀牛等动物化石和穿孔角器一件，其地址年代属于旧石器时代晚期[4]，具备计量、记录观念和行为的产生条件，这点在伴生物化石的摆放规律及穿孔角器的简单磨琢与刻记痕迹上得到了验证。此外，云南西畴人遗址、江川县甘棠箐文化遗址、保山塘子沟文化遗址、富源大河遗址、沧源硝洞遗址以及在路南、呈贡、马关等地区的远古人群考古发现都是该时期计量、记录观念产生的重要史料支撑。

（二）新石器时代云南氏族遗址的考古发现

新石器时代人类社会组织最大的特点是形成了氏族社会，各成员集体劳作、共同生活、平均分配，经历了母系氏族社会和父系氏族社会两个阶段。在此历史时期，生产资料和食物的分配是该时期氏族社会发展中最核心的问题，很多氏族的食物分配存在一个汇总记录再进行分配的过程。管理生产和交换活动、安排和管理部落成员的生活促使人类原始会计行为与方法的产生。新石器时代的云南氏族遗址具有普遍性特征，迄今为止在全省1/3以上的县市发现了100余处新石器时代的遗址、墓葬或零星采集点[5]，这些遗址主要分布于全省范围内的5大核心区域，包括：环滇池区域的江川光坟头、江川太平地、江川螺蛳山、禄丰金山茅草洼、宣威尖角洞、安宁王家滩和通海海东等遗址；金沙江流域的鲁甸马厂、昭通闸心场、鲁甸野石、永仁菜园子和元谋大墩子等遗址；环洱海区域的大理马龙、宾川白羊、昌宁营盘山和保山蒋台寺等遗址；澜沧江流域的景洪曼蚌囡、云县忙怀、澜沧大凹子、维西戈登、龙陵大花石、勐腊大树脚、孟连老鹰山和双江红后山等遗址；红河流域的麻栗坡小河洞、新平漠沙、元江它克等遗址。新石器时代已经出现了物物交换，主要为食物、工具和手工制品的交换，并伴随着财产积累与传承，从而出现了刻符计量与记录、绘图计量与记录的会计行为与方法[3]。而云南地区考古发现的大量新石器时代遗址对于研究该时期云南氏族会计思想与行为的发展具有重要价值。

（三）“直过民族”生产生活情况的文献记载与记录

直过民族是直接从原始社会和奴隶社会过渡到社会主义社会的民族群体。云南省实行“直接过渡”的民族有景颇族、傈僳族、独龙族、怒族、佤族、布朗族、基诺族和德昂族等8个民族，再加上拉祜族、苗族、瑶族、布依族、纳西族、阿昌族、哈尼族、彝族、傣族、白族、藏族等民族以及尚未确定族属的“克木人”的少数群体，最初人口约66万。直过民族的一个重要特征是未经民主改革，并且在近代时期依然处于原始社会或奴隶社会，与外界的交流非常少，很长时期内处于孤立状态。正是由于这个原因，直到近代时

期，云南独龙族、怒族、基诺族、布朗族、佤族和景颇族都还曾使用刻木或刻竹记事、计数的方法[3]。从20世纪初期以来，国内专家学者对云南少数民族地区进行了深入的调查，形成了《云南的土著人种》《罗罗族的文献发现》《罗罗文明源流探讨》《云南民族调查报告》等代表性研究成果和部分口述历史记录，它们都是研究1949年以前直过民族生产生活状态的重要史料和文献来源。

二、先秦时期的云南会计史料

我国考古学权威苏秉琦教授从中国历史和考古研究的实际出发，提出了我国文明的演进模式“古文化—古城—古国—方国—帝国”[6]，成为研究中国文明历史的理论依据，云南高原区域文明的演进模式也基本符合这一规律。夏商时期，云南地区完成了人口的聚集和古代文明的建立，产生了青铜文明，标志着云南进入了青铜时期社会，开始了云南的古国时代[5]。青铜文明的产生与发展伴随着云南古国以及哀牢国、昆明国、滇国等方国的建立与发展的全过程。

（一）夏商时期云南遗址的考古发现

青铜文明是先秦时期云南地区最重要的时代特征，洱海地区的剑川海门口遗址是云南夏商时期的青铜遗址，出土文物有铜礼器、精细磨制的穿孔石质工具、玉饰、青铜鱼钩、木器、动物遗骨及农作物遗存，也证明了该遗址在当时处于较为发达的程度。种植农业经济是经济主体，捕捞和畜牧业在当时已经成为经济发展的重要补充，这还可以证实在当时财产和食物分配已经出现了明显的分化，从而导致私有化的形成。在海门口遗址出土木器上有明显的砍刻痕迹，陶器上有规范的刻绘纹饰，出土的“干栏式”房子中的“井”字架构并没有榫卯痕迹，应当是采用绳索捆绑固定，由此亦可以推测出该时期生产工具的使用水平。从海门口遗址来看，人口的聚集增加了社会经济活动的复杂程度，财产私有化促进了社会变革[3]，生产的发展促使会计工具的载体形成，整体上必定使得会计行为和方法发生重大变化。除海门口遗址外，洱海贝丘遗址的考古发现也对夏商时期云南青铜文明中的会计行为和方法研究提供了一定的史料支撑。

（二）西周时期云南遗址的考古发现

夏商时期，洱海地区的剑川是西南氐族与西北少数民族先民交往、融合、迁徙的重要地点[5]，并向东南方向延伸至滇池区域。到西周时期，云南青铜文明呈现出多区域发展的特征，并且出现了区域文明体，其社会结构已经较为完备，代表性形式为中心聚落演变为早期城邦与周边的普通村邑。在滇池区域目前所发现的遗址中，昆明王家墩遗址、昆明天子庙遗址、晋宁石寨山遗址、西园贝丘遗址是典型代表，出土了众多的陶器、石器以及农业、捕捞和畜牧业的生产工具，还出土了石纺轮，出现了手工纺织。滇东北乌蒙山区的马厂遗址、闸心场遗址出土了部分陶器、石器和铜器，部分器物上出现了点、线一体化符号刻记，还有铜质的各类武器和工具。洱海地区剑川西湖遗址也是西周时期青铜文化的代表。“上古结绳而治，后世圣人，易之以书契”，综合西周时期的云南遗址来看，手工纺织的出现进一步提升了经济发展的水平，会计工具有了新的选择，并且出土器物上的点线符号为会计计量记录符号的统一奠定了基础。此外，西周时期已经出现了云南古国与中原王朝及西北地区的交往与交流，“濮人曾入商王朝献短狗，向周王朝献丹砂”[5]，氐羌民族、巴蜀、西蜀等地的人们亦将各地的先进思想传播到云南地区，在一定程度上也促进了云南地区会计思想的形成与发展。

（三）春秋战国时期云南遗址的考古发现

到春秋战国时期，云南的青铜文明得到很大的发展，云南古国的城邦与村邑的关系已经发展成为统治与从属的关系，产生了带有强制性的公共权力机构或管理机构，出现了族邦首领、贵族阶层和基层村民等分化的社会等级，这点可以从楚雄万家坝遗址、剑川鳌凤山遗址、德钦县纳古石棺墓地、楚雄大海波遗址、昭通营盘遗址等的考古发现中予以佐证，并且还可以分析其社会分工的逐步细化过程。在该时期，“手工业开始从农业中独立出来，出现了脱离农业生产的专业手工匠人”[5]，其结果是财富渐渐集中到了少数人手中。祭祀权和军事指挥权的掌握使得族邦首领逐步控制普通民众，从而产生了早期的方国，以哀牢国、昆明国、滇国为典型代表。方国是春秋战国时期云南地区较为成熟和发达的国家形态，“已经形成了都、邑、聚三级以上金字塔式统属结构，并有基本明确的统治范围，农业和畜牧业成为社会经济的支柱，手工业已经区分出了许多不同的门类”[5]。祭祀制度、贡赋制度、军事制度是方国统治者统治民众的基本制度形式，而要执行以上制度，特别是祭祀和贡赋制度，则必须有相关计算、记录和开支考核的规定[2]，也必然有不同级别统领的经济职掌差异与相关收支核计。另外，祭祀活动也成了重要的交易

场所，可以在出土的铜器上发现相关场景。因此，保山地区的系列青铜遗址、苍洱及滇池地区的昆明国遗址、滇池南部及玉溪地区的古滇国系列遗址等春秋战国时期的云南遗址考古发现，对于该时期云南经济社会发展制度和会计发展水平的研究具有重要佐证价值。

（四）关于先秦时期云南历史的文献记载

除考古发现外，文献记载是史学研究的另一个重要史料来源。文字的记录始于记事，在中国古代社会，文、史不分，但凡一切文字之记录，皆可称为史[7]。经、史、子、集四部作为传统文献分类方式，各部均有反映特定历史时期经济状况或社会环境的文献史料，所谓“六经皆史”“诸子亦史”就是这个道理[8]。古代文献史料对先秦时期云南历史的记载不多，涉及经济与会计的则更少。

1. *历史背景文献*。在背景文献中，《诗经》《史记》《汉书》《华阳国志》等传统四部类文献中均有记载云南氏族、族系、哀牢国、昆明国、滇国等范畴的重要历史事件和族群文化，可作为背景梳理的重要文献来源。先秦时期，云南最重要的事件就是“庄蹻入滇”并“滞滇为王”[5]，也因此各部中对滇国的历史记载相对其他范畴要多一些。

2. *经济与会计层面的文献*。《山海经》中对云南地区的农业发展状况有具体描述，《史记》《后汉书》《华阳国志》中记载了滇国时期的铜器及金属器物的交易情况，滇国内部的交换和外部的交换均存在。至于其交易方式，比如贝币的使用还有待考证，但可以确定的是，在先秦时期，云南已经产生了贝币并用于经济活动中，还将贝币作为财富的象征[9]。相关文献记载与出土文物考证皆相吻合，由此亦可以确定在该时期，滇国的铜器生产制作具有严密的组织和明确的分工，存在相应的管理机构和制度。

三、秦汉时期的云南会计史料

秦汉时期是云南发展历史上的一个重要时期，实现了民族统一和郡县统治。秦王朝对云南的治理始于公元前316年秦惠文王灭蜀取巴后依托设置的巴郡、蜀郡实施的“巴蜀徼外”开发治理。公元前310年左右，分布在云南东北部的丹、犁两个民族群体开始接受秦的统治。其后，蜀郡太守李冰开拓僰道、疏通岷江河道，开发僰道以南的西南夷地区。公元前221年，秦始皇统一中国，为加强少数民族地区的开发治理，开始在西南夷分布地区修筑五尺道，并与庄蹻开滇行用的西南夷内部通道交会，构成西南边疆纵横相交的早期交通要道，为加强西南边疆与内地的联系和商贸往来、促进民族统一发展、巩固中央集权发挥了重要作用。公元前206年，汉朝建立，从汉高帝到汉景帝，安定内乱是首要任务，从而无暇顾及边疆的经营，直至汉武帝时期，对西南边疆的开拓才纳入国家议事范围。因此，在此近200年的时期内，云南地区的滇、哀牢、昆明、劳浸、靡莫、僰、同并等诸多民族古国或方国均散列分布，延续依托祭祀、贡赋及军事制度进行行政管理的发展格局，形成了各民族群体的内部社会组织机构，并拓展各古国、方国之间以及与蜀地的商贸往来，贝币和铜器成为商贸交易的重要媒介，经济得到较大发展。

公元前109年，滇国降汉，云南正式归入中国的版图。此后，“汉承秦制”，延续了秦王朝对西南民族地区开发治理的政治路线，并不断完善郡县制度和经济发展政策，“设郡县、封土长、厚赏赐、薄赋敛、开屯田”[10]，建立完整的政治、经济制度体系。值得一提的是，汉朝对西南民族地区的治理也并不是顺利无阻的，需要克服集权统一与民族分散割据的矛盾，也经历了王莽篡汉时各民族大起义，但随着东汉时期永昌郡的建立和民族政策的优化，汉朝的西南民族统一政权得到巩固。

（一）秦汉时期云南遗址的考古发现

秦汉时期云南地区主要经历了少数区域归属统治时期、部分郡县建制时期和全面郡县建制时期等三个主要衍变阶段。

1. *昆明国遗址考古发现*。秦汉时期，昆明国以洱海为中心向外开拓，存在游牧民族和农耕民族两类群体，游牧民族崇尚火葬，故没有发现任何墓葬和遗址，因此在环洱海地区的主要遗址为农耕民族遗址，以祥云县刘厂大波那村遗址、红土坡遗址及楚雄万家坝遗址为代表。目前史学界可以确定的是昆明国“无大君长制”[11]，虽有族群首领和贵族阶层依托祭祀和贡赋进行区域管制，但缺乏分级治理结构，整体军事力量较弱。昆明国区域内的青铜器物并非外地输入，而是本土较为落后的冶炼技术，农业和畜牧业为主要经济产业，因此，其计量、记录方法还是采用较为普通的方法，无统一的管理要求，仅仅作为经济事项的一般性载体。

2. *哀牢国遗址考古发现*。哀牢国直到东汉时期才纳入郡县制建制范围，族群治理上强调王权、神权、军权的相互交合，祭祀、贡赋及军事依然是民族

统治的主要工具，存在“总王”“邑王”的分级治理结构，“哀牢大中小王林林总总绝不下于百”[12]。哀牢国属于青铜文明，以昌宁白沙坡、昌宁坟岭岗、昌宁达丙乡三甲村、云龙漕涧坡头村、腾冲曲石乡张家寨等地的墓葬遗址，以及龙陵、腾冲、昌宁、云县、澜沧等地的青铜冶铸遗址为代表性遗址，考古发现主要为青铜器物。到东汉时期，哀牢国是云南地区一个强盛的方国，从墓葬遗址出土青铜器物及随葬品的精良程度和纹饰结构可以看出该墓主的地位和层级。而冶铸遗址所反映的工艺差异与管理差异也可以对该时期经济发展程度进行分析，从出土的生产工具上还可以分析该时期农畜业、手工业的发展情况，但总体上这些考古发现仅仅是该时期奴隶社会治理下会计环境层面的特征体现，缺乏具体的会计管理证据和实际场景展现。

3. *滇国遗址考古发现*。滇国实际存在的历史时期为公元前276年至公元前86年[13]，共190年，跨越了战国至西汉，都城在今日昆明市晋宁县。从整体上看，滇国的经济发展较昆明国、哀牢国更为发达，形成了集中的、脱离民众的决策和管理机构，并且存在一定的分工和考核[5]。具体可从晋宁石寨山、江川李家山、昆明羊甫头、呈贡天子庙等墓葬群遗址的考古发现来考证。

（1）贡赋管理。石寨山出土的青铜贮贝器中有集体纳贡、征粮上仓场景，这也证实滇国的贡赋制度是基本完备的[5]，形成了按照等级聚集、分配和管理社会财富的贡赋制度，场景图中管仓执事具有明确的分工[4]，其职责包括核计收发仓粮、管理与督守仓库等内容。此外，各墓葬群遗址中很多的青铜器存在跨区域同类器物的特征，并且很多铜器形制、纹饰均相同，可以说明该类铜器为滇王统一制作后分配或奖励给各级统治者的。此类贡赋和再分配制度可以证明滇国具有较成熟的社会管理制度，也必然会有与之相适应的计量、记录、考核方法及制度。

（2）手工业管理。滇国的农业、畜牧业在先秦时期得到了较快发展，使得相当数量的族人可以脱离农业生产而成为专业的手工业者。从出土的文物可以看出，青铜器、纺织、漆器、金银器、陶器、玉石、玛瑙、房屋建筑等领域都形成了专业化的规模，达到了专业化水平[14]。在手工业作坊中，从原料的采集、挑选到制作有多个工序，存在专业工匠和明确的分工，而奴隶主一般以监督角色存在，这种监督过程势必会有数量的考核。另外，漆木器的制作由木工、漆工和画工协作完成，必定需要较为精确的测量工具，此时测量和记录在整个生产过程中发挥着重要的管理角色。此外，出土的文物中还存在珠襦、大型建筑等复杂的器物，这也可以说明在该时期存在一个组织严密、分工清楚、计算精确的机构，而此类机构往往是被统治者所掌控。

（3）商贸管理。社会生产的发展和分工的产生必然出现交换与贸易，从出土青铜贮贝器上的“诅盟”和“杀人祭柱”场景可以明显看出存在集市交易，交易物品包括粮食、牲畜、生活用品及饰品等类型，甚至还有来自南亚、印度洋地区的器物。滇国的工商业实行了与中原地区类似的“工商食府”制度，统治者控制了工商业并为其服务[5]。在场景中，还可以发现，物物交换在民间交易中依然存在，但出土的贝币、五铢钱亦说明货币交易已经成为交换手段和贮藏手段，并且随着“滇国降汉”，五铢钱逐渐取代了贝币成为主要货币。因此，在秦汉时期，云南地区的计量货币已经得到了广泛性应用和普遍性接受，为财计组织、财物计量奠定了重要基础。

（4）冶炼管理。秦汉时期是云南青铜文化的鼎盛时期，滇国青铜器内容丰富、器型繁多、工艺精湛。特别需要指出的是，滇国青铜器在冶炼中有一个非常精确的专业计算和判断体系，大多数青铜兵器中锡的含量为20%左右，祭祀铜鼓含锡量为15%左右，而铜饰品中含锡量为6%左右，此铜锡配合比与中原地区的“六齐”之法相似，具有很高的科学性[15]。该数据表明，秦汉时期滇国在青铜冶炼过程运用精确的工具进行科学的测算和实验，还有严格的把关和考核，也证明了该时期重量的计量单位已经产生并且得到了普遍使用。此外，祭祀铜器中还有一些几何线条和空间图形，出现了空间数据计量的观念，容器的计量单位由此产生，而铜器上的款识也代表着生产者信息和产品标志，有利于核算、考核和贸易推广。

（二）关于秦汉时期云南历史的文献记载

秦汉时期云南地区最重要的历史事件包括“滇王降汉”“郡县制建制”“民族起义”“设立永昌郡”等内容。从会计发展的角度，纵观各类对秦汉时期云南的相关文献记载和文献研究成果，主要涉及行政治理、财政收支、行业发展、经济管理制度等方面的内容。

1. *行政治理层面*。在“滇王降汉”以前，云南只有东北部的少部分族群接受了封建统治，大部分古国、方国均延续“都—邑—聚”、“王—邑—聚”的分级治理结构。而益州郡设立之后，除郡太守及部分府衙

人员由朝廷直接任命之外，纳入郡县制统治下辖的全部区域则在旧式分级治理结构的基础上做了一定的改革，采用“土长（王）—侯邑—邑长（聚长）”的行政治理结构[11]，各少数民族酋长赐封为朝廷官员，并服从朝廷的政令。依据汉制，云南区域各郡守一般有五官掾、功曹史、主簿、户曹史、主记史等属吏，形成了完整的行政、民事、税赋、财计管理体系，并依托该行政体系对各民族区域的贡赋、屯田、商贸进行管理，建立了“钱粮分开核算”的簿书系统[2]，而下辖各民族区域虽然封号有所变化，但其内部的社会治理结构与过去的治理方式并无本质变化。

2. *财政收支层面*。封建统治者对民族地区进行征服统治，除为了扩大疆土外，主要目的还是在经济层面。秦汉时期，封建政府主要采用征收贡赋和屯田垦殖的方式对西南少数民族地区进行统治，这也是治边政府财政收支的主要来源。从史料的记载来看，封建政府不能像内地地区一样征收银钱或粮食，而是采取“以其故俗治，毋赋税”的治理思想，征收少量的赋税，大多以“皆献土珍”形式，赋税总额较少。但是，由于土地广阔肥沃，适于发展农牧，因此屯田垦殖是当时郡县的重要财政收入来源。屯田制有“民屯”“商屯”“军屯”等不同形式，带来了中原地区先进的生产方式和技术，并衍生出屯田管理与凭票于内地城市结算的管理制度，极大地提高了各郡县的财政收入，促进了该时期财政收支结算的发展。在支出方面，各郡县中各级官吏及驻军士卒的俸禄和食粮开支、府衙的行政事务开支、农牧水利交通建设开支以及对各王侯、邑长的奖赏是主要的支出项目，相关登记、数量及内容在部分史料中有记载。“百僚用度各有数”，各项费用开支亦分类、分项予以核算，分级管理，从而实现收支分离。

3. *矿冶业发展层面*。在滇王举国降汉以前，青铜器的冶炼由统治者所掌握，发展较为成熟，可以从出土文物与史料中记载的滇国时期铜器及金属器物的交易情况和农牧业生产工具的使用情况中得到印证。益州郡设立后，云南矿冶业得到全面发展。特别需要强调的是，秦汉时期云南的铸铜、铸金、铸银和冶铁不仅改变了生产工具的使用情况，还改变了经济结算的计量计价方式和载体，云南地区的铸铜、铸金、铸银自西汉末期开始成为全国的货币，《汉书》中的“朱提银”、《后汉书》中的“永昌太守铸金”等记载均证明了当时云南地区矿冶业的发展程度及其对全国经济发展的重要性。

4. *工商业发展层面*。滇国时期，云南其他手工业和商业处于初步发展时期，其他手工业以纺织、漆木器、玉石器加工为代表形式，商业以民族活动的集市交易为主要形式，只能从出土文物中得以验证，缺乏相关历史文献的记载。汉武帝设立益州郡后，加大了对云南的技术输入和商贸支持，确立了工商业的计量单位和计量标准，“布尺”“盐斛”“铢钱”“米斗”“银两”等逐步成为通用习惯。“益州西部，金银宝货之地，居其官者，皆富及十世”，作为西南丝绸之路的重要驿站，益州郡和永昌郡建立了早期的西南地区商业中心，并“文以钱市”。各交通要道上重要城郭的都尉驻地、邑长聚落均依托有利条件建立了集市，盐利、铁利、商税等赋税的征收与管理成为各县、邑的财政收入管理的重要方面，并且还存在“六百万钱”规模大宗采购的记载。

四、原始社会至秦汉时期云南会计史的史证讨论

云南高原是我国古代的一个典型区域，其秦汉以前的历史演进过程与文明演进历史符合聚落至国家的演进模式，整体演进过程呈现出较强的独立性，与国内其他地区文明发展进程有着较大差异，存在多种不同的社会形态和历史特征。这些特征在经济与会计发展历史上得到了充分的反映，云南地区的经济与会计发展特征在方法与思想、行为与管理、对象与制度等方面有重要体现。

（一）会计方法与思想的史证讨论

旧石器时代中晚期，云南的原始人类出现了生产剩余和储备物，产生了剩余物品和储备物的计量、记录观念和行为，表现为规律性摆放和刻记标记。到新石器时代，随着族群的扩大和部落成员的增多，生产活动日趋频繁并伴随着交换活动的产生，因此对部落内部的生产活动、生活事项和交换活动的管理出现了独立的计量与记录分工，产生了刻符计量与记录、绘图计量与记录的会计行为与方法。而生产工具使用水平的提高，也为会计行为提供了更多的工具选择，刻木、刻竹、结绳、结藤等计量与记录方式、方法逐步出现，并产生了会计计量、记录的符号。先秦时期的云南青铜文明促使社会经济的分化和私有化的形成，使得会计行为和方法发生重大变化，出现了交换媒介和财富象征，产生一定区域内统一的计量单位，并有相关的书契文献史料记载，形成了反映经济活动中价值计量行为的会计思想观念。当祭祀权和军事指挥权成为政治统治工具时，相关计算、记

录和开支考核等会计思想与方法被赋予管理职能。随着秦汉时期封建经济的建立和郡县制制度在云南地区的实施，相关会计思想与方法逐步在赋税管理、手工业管理、商贸管理和冶炼管理领域得到普遍使用，确立了计量单位和标准符号，基本形成了与封建经济相适应的早期会计思想和方法体系。

（二）会计行为与管理的史证讨论

新石器时代的氏族社会由于部落生产、生活和交换活动的需要，出现了最早的计量、记录再分配业务的会计行为与方法，也是会计行为从生产、分配、交换等活动中独立体现的具体形式。生产领域的分化与私有化的形成，使得会计行为也出现了分化，形成了不同的工具和目的，也出现了不同的符号形式。而国家形态的产生，使得会计行为成为权力机关统治民众的管理工具，并为权力机关的管理工作服务。随着行政分级治理结构的建立，会计行为成为逐级管理的重要依据，并逐步形成了集中的管理机构，进而制定了计量、记录标准和程序，产生了统一的计量单位和符号，成为封建经济制度下社会整体管理的重要内容。

（三）会计对象与制度的史证讨论

会计的对象是经济活动，原始社会落后的计数方法同时也反映出该时期的经济活动是较为单一和落后的。原始族群内部的生产活动和物品分配是早期会计行为的主要对象。会计观念的产生具有偶然性，这种偶然性体现在储备物的交换过程，当这种偶然性逐步被多个交易对象所接受后，就形成了一种必然的默契，从而影响更大范围的交易行为。农业、畜牧业、手工业、商贸等经济社会分化活动使得会计对象日趋多样，进而产生了较为先进的会计方法、工具和符号。奴隶社会的国家形态下，会计对象除一般经济活动外，还涉及祭祀、贡赋、军事等活动，在各级统治结构下建立了与会计行为相对应的管理人员和制度。秦汉时期云南实行郡县建制后，社会管理进一步分化，汉制行政从属结构与民族区域内部分级治理结构并存，形成了完整的行政、民事、税赋、财计管理体系，会计对象涉及财政、贡赋、屯田、商贸、冶炼、工业等系统性经济活动，建立了规范的会计制度，并与封建社会中央政权的相关制度体系相适应。

综合来看，原始社会至秦汉时期云南会计的发展历程经历了原始计量记录、管理职能确立和会计制度建设等三个不同阶段。原始社会时期云南会计的发展历史与当前原始计量研究的观点相一致，基本符合原始计量记录的发展路径和规律。先秦时期云南会计的发展程度与中原地区存在显著差异，整体上处于较为落后的水平，并且缺少相关的直接文献史料记载。而秦汉时期，随着封建国家的统一和封建经济的不断渗透，云南会计逐步与封建社会制度体系对接，建立了规范的会计制度体系，是少数民族会计发展历史的重要阶段。

主要参考文献：

[1] 傅斯年. 史学方法导论[M]. 北京：中国人民大学出版社，2011：29.

[2] 郭道扬. 中国会计史稿（上册）[M]. 北京：中国财政经济出版社，1982：11～199.

[3] 郭道扬. 会计史研究（第一卷）[M]. 北京：中国财政经济出版社，2004：28～58.

[4] 杨毓才. 云南各民族经济发展史[M]. 昆明：云南民族出版社，1989：73～146.

[5] 何耀华. 云南通史（第一卷）[M]. 北京：中国社会科学出版社，2011：122～317.

[6] 苏秉琦. 中国文明起源新探[M]. 北京：生活·读书·新知三联书店，1999：156.

[7] 翦伯赞. 史料与史学[M]. 北京：国际文化服务社，1946：21.

[8] 何耿镛. 经学简史[M]. 厦门：厦门大学出版社，1993：64.

[9] 李树华. 古滇国文化研究论文选集[M]. 昆明：云南人民出版社，2009：286.

[10] 何耀华. 云南通史（第二卷）[M]. 北京：中国社会科学出版社，2011：52～55.

[11] 方国瑜. 云南史料丛刊（第一卷）[M]. 昆明：云南大学出版社，1998：3～89.

[12] 耿德铭. 哀牢国与哀牢文化[M]. 昆明：云南人民出版社，2003：31.

[13] 黄懿陆. 滇国史[M]. 昆明：云南人民出版社，2004：142.

[14] 彭长林. 云贵高原的青铜时代[M]. 南宁：广西科技出版社，2008：274.

[15] 杨根. 云南晋宁青铜器的化学成分分析[J]. 考古学报，1958（3）：75～77.

作者单位：1.中南财经政法大学会计学院，武汉 430073；2.云南财经大学会计学院，昆明 650221