

# 居延简候燧会计文书考论

王春淑

(四川师范大学 历史系, 四川 成都 610068)

**摘要:**传统典籍于地方会计文书,尤其边地会计、边地会计实务的具体操作几无记载。居延简中有大量关于会计的原始资料,据此可以了解汉代边地候燧对会计工作的重视、候燧主要吏员“能书会计”的考核和必需、会计簿记的具体方法程序,以及逐层上计审计实现“计会辨治”的会计文书特色。

**关键词:**居延简;候燧;会计文书;帐簿

**中图分类号:**G256 **文献标识码:**A **文章编号:**1000-5315(2003)06-0087-06

居延简文有云“苟务成史,计会辨治”[1],今人亦云“世界上最早的文献是帐单”[2](86页)。作为管理必不可少的手段,无论中外,会计从来都是最古老文化的重要组成部分。甚至可以说,正是蒙昧原始时代具有会计文化特色的结绳记数、刻木记数标志了人类文明的始源。

中国“会计”之出现于典籍,最早见《周礼·天官·司会》。一般认为,《周礼》成书于战国,记载了西周之官职制度。其“司会篇”云:“司会,掌邦之六典八法八则之贰。以逆邦国都鄙官府之治。以九贡之法,致邦国之财用;以九赋之法,令田野之财用;以九功之法,令民职之财用;以九式之法,均节邦之财用。掌国之官府郊野县都之百物财用。凡在书契版图者之贰,以逆群吏之治而听其会计。以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成。以周知四国之治,以诏王及冢宰废置。”[3](679页)这对邦国朝廷会计的职责内容、方法程序、功能作用已有较为完善的记载,体现了中国“会计”的确立。然而中国传统典籍重政治、重说教、重朝廷集权,对于会计文书,尤其是边地基层会计文书、基层会计实务的具体操作却几无记载。所幸近年各地出土文献层出不穷,其中不乏有关会计文书的大量原始资料,为我们研究中国古代会计提供了条件。今仅以《居延汉简释文合校》[4]所提供的简文为主要依据(下面引用简文残缺符号、简序编号、所在页数皆依据此书),对我国汉代边地候燧会计文书略考一二。

一,“能书会计”,考核候燧官长吏员的重要标准。这体现了候燧重视会计工作,虽无专职“计吏”,然必有“一人治计”[2](448页),以实现“计会辨治”的管理。

居延简文中较完整反映了“能书会计”为考核候燧官长吏员重要标准的简文共10件。列举于下:

肩水候官并山燧长公乘司马成中劳二岁八月十四日能书会计治官民颇知律令

武年卅二岁长七尺五寸躰得成汉里家去官六百里 13·7(21页)

肩水候官始安燧长公乘许宗中功一劳一岁十五日能书会计治官民颇知律令

文年卅六长七尺二寸躰得千秋里家去官六百里 37·57(63页)

□半日能书会计治官民颇知律令文年五十一岁长七尺二寸□□

收稿日期:2003-07-10

作者简介:王春淑(1950—),女,重庆市南川市人,四川师范大学历史系副教授。

□里家去官千六十三里□□□□和百□ 49·9(84页)

张掖居延甲渠塞有秩士吏公乘段尊中劳一岁八月廿日能书会计治官民颇知律令文 57·6(100页)

□候官穷虏燧长簪袅单立中功五劳 三月能书会计治官民颇知律令文年卅岁长七尺五寸  
应令居延中宿里家去官七十五里 属居延部 89·24(157页)

肩水候官执胡燧长公大夫奚路人中劳三岁一月能书会计治官民颇知律令文年卅七岁长七尺五寸  
氐池宜药里家去官六百五十里 179·4(286页)

年廿三长七尺四寸 能书会计治 192·25(304页)

庶士 能书会计治官民颇 225·30(363页)

肩水候官候史大夫尹□劳二月廿五日能书会计治官民颇知律令文年

廿三岁长七尺五寸燧得成汉里 306·19(502页)

□和候长公乘蓬士长当中劳三岁六月五日能书会计治官民颇

知律令武年卅七岁长七尺六寸□ 562·2(658页)

综观以上简文,被考评者官职最高不过候长,一人;以下依次为候史,一人;塞有秩士吏,一人;燧长,四人;不详者,三人。候长不过“主吏七人,卒十八人”[4](210页),燧长更是仅管辖“凡吏卒六人”[4](164页)。他们的爵位最高不过公乘,四人;以下依次为公大夫,一人;大夫,一人;簪袅,一人;庶士(按:疑为公士),一人;不详者,二人。公乘,在秦汉二十级爵中为第八级,尚属不得免徭役的民爵、低爵。由此可见其被考评者皆最基层之吏员。而对于他们的考评,皆以“能书会计”为重要标准,足见当时对基层会计工作的相当重视。亦如现今越来越认识到“会计”与社会发展、管理的密不可分,故招聘普通公务员亦必须统考“会计”。在只有十余吏员士卒的候燧当然不可能委任专职“计吏”,但却委以专人“治计”。从居延简文中有“居延计掾卫丰”及“计曹许建”,这种最低级别的专职“计吏”,皆为郡太守之属,“为管理郡属上计之吏”[5](56页)。候燧无专职“计吏”,所以其官长或主要吏员之“能书会计”就更是必需。诚如现今“会计法”之规定:如果企业规模小、业务少,不能配备专职会计人员,但应该由懂经济的专人负责办理会计工作。

二,候燧会计的帐簿设置,种类繁多。其“簿记”,日常是逐日分类分记出入,此兼具会计凭证及明细分类帐的作用。月末、季末、岁末分类汇总出入,结算余额,此兼具总分类帐及会计报表的作用。岁末结算、清查核实,并将朝廷管理所要求类目的“簿录簿算”上计于所属郡县。可见候燧会计工作亦严格遵循朝廷会计“日成月要岁会”、定期逐层“上计”的方法程序,完善地实现了会计记录计算与监督管理的职能。

居延简的帐簿种类繁多,陈直先生依据其帐簿的名称不同,如簿、籍、名、刺、书等等,统计有八种类型 72种不同名目[5](109页)。李均明先生依据帐簿所记物类不同,如钱、谷、盐、茭、茹、衣、被、席、兵弩、车马、驿马、戍卒、铁器等等,列举有 67种[6](119页)。无所不包,应有尽有。犹如现今之明细分类帐,尽可各视其实际需要而自由灵活设置。体现出基层候燧会计工作全面记录核算、全面监督管理的文化特色。

会计工作在全面簿记的基础上,还要确保会计记录的真实正确。为此,早在西周中国会计确立之时,其邦国朝廷会计工作的内部就存在一种分权控制、互相制约的制度。具体为以“司会”之四属员:一职内,“掌邦之赋入”[3](682页);二职岁,“掌邦之赋出”[3](682页);三职币,“掌事者之余财”[3](682页)。四司书,掌会计汇总,“凡税敛,掌事者受法焉。及事成,则入要贰焉。凡邦治考焉”[3](682页)。由四属员分别簿记入、出、余、汇总核实,达到以入制出、以出制入,以出入参互考余存的相互制约、真实无误。而居延候燧机构小、吏员士卒少,又无专职“计吏”,其簿记又是如何实现分权制约的呢?换句话说,居延候燧的帐簿记录又有什么特点呢?通过对居延简中大量记帐简文的类比、分析,笔者认为:居延候燧的“记帐”,日常是由财产经手人或负责“治计”的士卒依据事项发生的实际,如实分记其入、出。犹如现今实物保管登记物品之入库、出库。除必须记有其入、出之物类、数量外,一般还有摘要说明其入、出之时间、用途、来源去向及来源去向之经办人等等。居延简中这样单记入或出的“帐页”多达数百枚。其中大多数是记支出的,记收入的少一些。这与候燧各类物资总是按规定收入,次数有限,而支出是分期的、零散的,所以次数较多相吻合。其记帐之具体内容

亦有详有略,格式亦有大同小异。这种差异,有的可能是简牍散乱朽坏造成的残缺。也有的是原本之记帐即由不同人员书写,故其内容、格式就有不完全统一规范之存在。今对日常入、出之记帐各举数例略以为证:

入粟大石二十五石 车一两  
 输甲沟候官 始建国五年六月  
 令史 受訾家当遂里王护 16·2(25页)  
 入盐八斗七升 给饼庭部卒卅人  
 闰月食 阳朔五年正月辛亥  
 第卅三卒夏奇第卅四卒范客子受阁卒音 28·13(43页)  
 入钱六千一百五十  
 其二千四百受候长 九百部吏社钱  
 二千八百五十受吏三月小畜计 254·1(420页)  
 出钱二千四百 其千二百第六燧长徐迂十月十一月奉  
 千二百第十八燧长郑疆十月十一月奉  
 十二月丙申令史弘取付尉史疆 33·1,103·2(50页)  
 出广汉八稷布十九匹八寸大半寸 直四千三百廿 给吏秩百一人  
 元凤三年正月尽六月积六月□ 90·56,303·30(160页)  
 出糜大石一石七斗四升 以食吏一人闰月甲戌尽壬寅廿九日  
 积廿九人人六升 148·46(248页)  
 光光 四月十三日乙亥  
 乙亥出麦一石 又驛小史一石十六  
 丙子出麦八斗 茭十九  
 丁丑出麦石二斗 茭廿  
 戊寅出麦石二斗 茭十五  
 己卯出麦九斗 茭廿  
 庚辰出麦石二斗 茭廿一  
 辛巳出麦石二斗 又一石小史  
 壬午出麦石二斗 茭廿五  
 癸未出麦石二斗 茭廿  
 甲申出麦石二斗 茭廿二  
 乙酉出麦石二斗 茭二  
 丙戌出麦石二斗 廿六  
 丁亥出麦九斗 廿五 小史凡三石  
 戊子出麦石二斗 廿四  
 己丑出麦石二斗 廿八 凡十五日  
 庚寅出麦  
 辛卯出麦 562·1A(658页)

按:末简文中“光光”,笔者疑为“永光”,西汉元帝年号,记“永光”的居延简文尚有多枚。此简即为完整的“日记帐”。至月末、季末、岁末,由主管“会计”的候燧官长吏员依据各物类逐日所记之出、入,归类结算出各自的出、入、余,并清查核实,编写成各类财产的“出入簿”。需上报郡县的月末汇总帐簿,又称为“月言簿”;季度汇总帐簿,又称为“四时簿”;全年汇总帐簿,又称为“集簿”。并按朝廷“上计”制度的要求,上报“月言簿”、“四时簿”于所属郡县。其“出入簿”、“月言簿”、“四时簿”、“集簿”就兼有现今总分分类帐与会计报表之作用。

古代“会计”强调的是汇总合计。《后汉书·灵思何皇后传》李贤注:“会计谓总会其数而算。”[7](450页)

清焦循亦云：“会，大计也。然则零星算之为计，总合算之为会。”[8](418页)段玉裁亦云：“会，合也。为其上下相合也。凡曰会计者，谓之合计也。”[9](223页)所以，居延候燧官长吏员之“能书会计”就在于能够将各物类逐日零星之记录进行汇总结算。居延简中体现“日成月要岁会”之各类出入簿、月言簿、四时簿、集簿亦有数百枚。其各类出入簿，如：

- 吞远部建平元年正月官茭出入簿 4·10(5页)
- 肩水候官元康四年十二月四时杂簿 5·1(7页)
- 甲渠候官阳朔二年正月尽三月钱出入簿 28·11(43页)
- 居延都尉元凤六年四月尽六月财物出入簿 37·18(60页)
- 建昭元年十月尽二年九月
- 大司农丞簿录簿算
- 及诸簿十月旦见 82·18B(145页)
- 甲渠万岁候长就部五凤四年七月戌卒被簿 82·39(147页)
- 肩水候官元康四年十月守御器簿 126·11(206页)
- 收虏仓河平元年七月谷出入簿 135·7(224页)

关于“出入簿”记帐、结帐的具体内容、格式，从下简可见一斑：

取凡粟二千五百九十石七斗二  
凡出千八百五十七石三斗一升  
今余粟七百卅三石四斗一升少  
校见粟得七百五十四石二斗 142·32B(237页)

按：取，古“聚”字。校见，即称量见在，实存。此简文之前部分有残缺，故其帐簿之称谓不可得见。但为“会计”粟之入、出、余，并清查核实之记帐却是极为简明清晰。清查结果，帐存与实存不相符合，亦如实记录。犹如现今会计之“财产清查”。又如：

十一月已卯掾彊所收五年余茭钱二千五十五  
元年茭钱万四千五百廿八●凡万六千五百八十三  
出钱五千七百廿五□收掾车给官费  
出钱三千八百六十六□居延责钱  
出钱千县所□□  
凡出万五百九十一  
今余钱五千九百九十二  
…… 209·2A(322—323页)

此简为承上年结余至本年入出，全年茭钱之汇总结算。若用当今算式表示，即：

上年余钱 2055 + 本年入钱 14528 = 合计入钱 16583

本年出钱 5725 + 3866 + 1000 = 合计出钱 10591

合计入钱 16583 - 合计出钱 10591 = 本年余钱 5992

即：上期结余 + 本期收入 - 本期支出 = 本期结余

以往会计学界一般认为：“西周至中唐使用的是三柱结算法，即通过‘本期收入 - 本期支出 = 本期结余’这一原理，结计出本期财物增减变化过程及其结果；从中唐至清末这一时期使用的是四柱结算法，四柱即：旧管、新收、开除、实在，其关系为‘旧管 + 新收 - 开除 = 实在’，运用这一公式计算出本期财物增减变动及其结果。”[10](33页)由此简记帐、结帐之计上期结余，以及下文列举的月言簿、四时簿皆计上期结余的事实，笔者认为：所谓“三柱结算法”、“四柱结算法”之说实为古代会计文献资料匮乏，学者为了说明会计方法的不断发展、进步，简单化地作出了有“三柱结算”、“四柱结算”区别的推论。深思而言，即使是古代，“结余”，总是与“会计”同在。故此，“四柱结算”的关系、“四柱结算”的方法是自古即有，而非中唐之后才存在。正确的说法

应该是：自中唐，记帐、结帐的内容、格式更规范、统一，“四柱结算”的名称亦较统一表述为旧管、新收、开除、实在。其实，从上文所列举诸简之记帐，我们完全可以看出居延简的“簿记”已经具有较高的专业会计水平。其记帐、结帐所用入、出、余、见在等符号统一，含义明确，格式较为规范、明晰。清《王道新题销算茶马事本》为王道新以“管收除在”之会计方法对顺治九年十月至顺治十年闰六月陕西茶马帐务之汇总报告[11](334页)。原文较长，难以抄录对比。以笔者之见，其记帐、结帐之简明、清晰，入、出、余、见在之关系清楚尚不及居延简之“簿记”。

关于“月言簿”、“四时簿”，可同时见于居延简一完整帐册中。此帐册由七十七枚简组成，出土时编绳尚存。全帐册完整地体现了月末结帐、季末结帐的内容、格式。因文字较多，仅摘录其中月言簿、四时簿各一例：

广地南部言永元五年六月官兵釜磴月言簿  
承五月余官弩二张箭八十八枚釜一口磴二合  
今 余官弩二张箭八十八枚釜一口磴二合  
赤弩一张力四石木关  
陷坚羊头铜镞箭卅八枚  
故釜一口鍍有鞞口呼长五寸  
一合上盖缺二所各大如踈

● 右破胡燧兵物

● 赤弩一张力四石五木破起□往往绝  
盲矢铜镞箭五十枚  
一合敝尽不任用

● 右涧上燧兵物

● 凡弩二张箭八十八枚釜一口磴二合 毋出入  
永元五年六月壬辰朔一日壬辰广地南部候长信叩头死罪敢言之  
谨移六月见官兵物月言簿一编叩头死罪敢言之

● 广地南部言永元七年正月尽三月见官兵釜磴四时簿

承六月余官弩二张箭八十八枚釜一口磴二合  
今 余官弩二张箭八十八枚釜一口磴二合

● 赤弩一张力四石木关  
陷坚羊头铜镞箭卅八枚  
故釜一口鍍有鞞口呼长五寸  
一合上盖缺二所各大如踈

● 右破胡燧兵物

● 赤弩一张力四石五木破起□往往绝  
盲矢铜镞箭五十枚  
一合敝尽不任用

.....

● 右涧上燧

永元七年三月壬午朔一日壬午广地南部候长 叩头死罪敢言之  
谨移正月尽三月见官兵釜磴四时簿一编叩头死罪敢言之

..... 128·1(211—213页)

岁会之簿集，因秦以十月为正，故以上年十月至本年九月底为岁计之一年度。各候燧对其所有财产物品、会计事项进行归类汇总。如：

- 肩水候官地节三年十月以来尽四年九月吏卒廩食名 13·1(20页)
- 肩水候官地节四年计余兵谷财物簿毋余舩毋余茭 14·1A(21页)
- 朔三年九月癸亥朔壬午甲渠障守候塞尉顺敢言之府  
书移赋钱出入簿与计偕谨  
移应书一编敢言之 35·8(55页)
- 命者县别课与计偕谨移应书一编敢言之 47·6A(83页)
- 元康三年十月尽四年九月吏已得奉一岁集 126·42A(208页)
- 永光五年计余六石弩系弦六百八十八完 毋出入 158·15(260页)
- 元年岁计毋余□钱 274·22(462页)

对于朝廷、郡县所要求会计项目,如上举诸简中的“钱谷出入”等,应按时“簿与计偕”,送到所属郡县。郡县再汇总“各计县户口、垦田、钱谷出入、盗贼多少,上其集簿”于朝廷。未能按时上报,郡县太守有令传催。如:

- 卅井言谨拘校二年十月以来  
计最未能会会日谒言解 430·1,430·4(559页)
- 奏闻趣报至上计 484·39(582页)

郡县上计于朝廷“集簿”的完整帐册在处于基层候燧会计帐单的居延简中尚未发现,推理而论,也应该不会存在。1993年,在江苏连云港东海县尹湾郡曹师饶墓中就发现了一完整郡级岁会“集簿”(亦有大量日常记帐之帐单)。限于本文篇幅,不赘言。

#### 参考文献:

- [1]居延新简[M].北京:文物出版社,1990.
- [2]郭道扬.会计史教程[M].北京:中国财政经济出版社,1998.
- [3]周礼[M].十三经注疏[Z].北京:中华书局,1979.
- [4]谢桂华,等.居延汉简释文合校[M].北京:文物出版社,1987.
- [5]陈直.居延汉简研究[M].天津:天津古籍出版社,1986.
- [6]出土文献研究:第三辑[M].北京:中华书局,1998.
- [7]范晔.后汉书[M].北京:中华书局,1982.
- [8]焦循.孟子正义[M].诸子集成[Z].北京:中华书局,1954.
- [9]段玉裁.说文解字注[M].上海:上海古籍出版社,1984.
- [10]卢永华.广义会计理论[M].北京:中国金融出版社,2000.
- [11]张大可.中国历史文选:下册[M].西安:陕西教育出版社,1998.

[责任编辑:凌兴珍]