

《尚书》与中国古代的财务会计

<http://www.criifs.org.cn> 2007年5月25日 赵丽生

【摘要】《尚书》是我国最古老的一部政治历史文献汇编，也反映一些包括财政、税收、会计等在内的经济活动，是研究上古经济史和会计史的重要历史资料。本文就此展开阐述。

一、《尚书》其书

《尚书》是我国最古老的一部政治历史文献汇编，由《虞书》、《夏书》、《商书》、《周书》四部分组成，主要的形式是虞、夏、商、周各时期君王的文告以及君臣谈话的记录，也有史官对一些重大历史事件的记载。著名经史学家金景芳先生评价尚书是“中国有史以来的第一部信史”。汉代著名学者孔安国在《尚书序》中称春秋以来的传本有100篇，他说：“以其上古之书，谓之《尚书》。百篇之义，世莫得闻”。流传到现在的版本为58篇，其中有25篇被学术界认定为后人伪托先人而作的“伪古文”。从时间序列上看，《尚书》的时间跨度涉及了包括虞、夏、商、周的先秦各历史阶段；从空间分布上看，《尚书》涵盖的范围包括虞、夏、商、周各个历史时期重大的政治、思想、经济、历史、法律、文化等方面。《尚书》面世以来，一直是人们研究中国原始社会、奴隶社会乃至封建社会政治、思想、经济、历史、法律、文化的一部重要典籍。

《尚书》以记载重大政治活动和重大历史事件为主，但在反映政治活动的同时也反映一些包括财政、税收、会计等在内的经济活动，是研究上古经济史和会计史的不可缺少的重要历史资料。

二、《尚书》中的财政税收

《尚书》反映财政、税务等经济活动的篇章主要是《夏书·禹贡》篇。《夏书·禹贡》是我国最早的地理著作，也是我国最早最具有价值的经济学论著。禹，指大禹；贡，指诸侯贡献天子方物。《夏书·禹贡》篇主要记载了大禹时期关于九州区划、山川勘定、土地分级、田赋分等、贡物分类以及山川治理和规定五服等历史事实。

《夏书·禹贡》把田土分为上、中、下三类，上上、上中、上下、中上、中中、中下、下上、下中、下下九等，田赋与土地的质量基本对应，也分为上、中、下三类，上上、上中、上下、中上、中中、中下、下上、下中、下下九档。其中，冀州“厥土惟白壤，厥赋惟上上错，厥田惟中中”；兖州“厥土黑坟，厥草惟繇，厥木惟条。厥田惟中下，厥赋贞，作十有三载乃同”；青州“厥土白坟，海滨广斥。厥田惟上下，厥赋中上”；徐州“厥土赤埴坟，草木渐包。厥田惟上中，厥赋中中”；扬州“厥土惟涂泥。厥田惟下下，厥赋下上，上错”；荆州““厥土惟涂泥，厥田惟下中，厥赋上下”；豫州“厥土惟壤，下土坟垆。厥田惟中上，厥赋错上中”；梁州“厥土青黎，厥田惟下上，厥赋下中，三错”；雍州“厥土惟黄壤，厥田惟上上，厥赋中下”。翻译成现代文的大意是：冀州土地属于柔软的白壤，所以田赋应该是第一档，同时夹杂第二档，土质则属于第五等；兖州的土地

是黑土，青草茂盛，树木修长，土质属于六等，田赋属于九档，再耕作十三年以后才能与其他州的田赋相同；青州的土地是白色的盐碱地，但这里的耕地属于第三等，田赋属于五档；徐州的土质是棕色的粘土，草木逐渐茂盛，耕地属于第二等，田赋属于第五档；扬州的土质是潮湿的泥地，耕地属于第九等，田赋属于第七档；荆州的土质也是潮湿的泥地，耕地属于第八等，田赋属于第三档；豫州的土质是石灰性冲积黄土，土的下层是黑色硬土，耕地属于第四等，田赋主要是第二档夹杂第一档；梁州的土地是黑色的沃土，耕地是第七等，田赋是第八档，同时夹杂着第七档和第九档；雍州的土质是黄色泥土，耕地属于第一等，田赋属于第六档。

《夏书·禹贡》对于贡赋的缴纳形式也根据与王都的距离远近分别作出了明确的规定：“五百里甸服：百里赋纳总，二百里纳，三百里纳秸服，四百里粟，五百里米。五百里侯服：百里采，二百里男邦，三百里诸侯。五百里绥服：三百里揆文教，二百里奋武卫。五百里要服：三百里夷，二百里蔡。五百里荒服：三百里蛮，二百里流”。即：都城以外五百里范围称作甸服，相距都城一百里范围的，将庄稼完整地割下缴纳田赋；相距二百里范围的，以穗头缴纳田赋；相距三百里范围的，以带有外壳的谷物缴纳田赋；相距四百里范围的，以粗米缴纳田赋；相距五百里范围的，以细米缴纳田赋。甸服以外五百里范围称作侯服，相距甸服一百里范围的大夫采邑，人民替山西省天子服各种差役；相距二百里范围的男邦小国人民，为天子担负一定的差役；距三百里范围以外的诸国人民，为天子警戒放哨；侯服以外五百里范围称作绥服，相距侯服三百里范围设立掌管文教的官员来推行文教，另外二百里范围内的人民要武装起来，保卫天子。绥服以外五百里范围称作要服，相距绥服三百里范围内的人民要逐步改变风俗，另外二百里范围内的人民可以减免赋税；要服以外五百里范围称作荒服，相距要服三百里范围内的人民因俗而治，简化礼节，另外二百里范围内的人民可以自由迁徙，不管他们是否贡赋。

由此可见，《夏书·禹贡》对于缴纳贡赋的形式是比较灵活多样的，有物质形态的，也有非物质形态的劳动形态和文化形态等。物质形态的有：连秆的庄稼、谷穗、谷子、粗米、细米等；劳动形态的有：差役、兵役等，甚至还包括属于非物质形态的民俗改变和文化归顺等文化形态形式。

三、《尚书》中的会计管理机构

《尚书》中关于会计的历史反映主要表现在反映了西周时期的会计管理机构和西周时期的会计记录和计量的痕迹。种种迹象表明：西周时期已经设有管理会计业务的管理机构，配备了从事会计事务的业务人员。先秦历史文献反映西周时期政治制度的著作主要有两部：一部是《尚书》，另一部是《周礼》。学术界一致认为：虽然《周礼》反映的是西周时期的政治制度、政府机构组成、政府机构的职能等等，但是《周礼》是战国时期一些儒生按照自己理想化的政治构想而“创作”出来的一部政治文献，其史料价值不能与《尚书》相提并论，因此，史学界考察西周时期的社会政治制度一般以《尚书》为主要依据，《周礼》仅仅为参考。今传本《尚书》反映西周政治制度的文献主要有两篇：一篇是《周书·立政》，另一篇是《周书·周官》。前者是学术界公认的真《尚书》重要组成部分，后者则已被学术界认定是伪《尚书》二十五篇之一。

从内容上分析，《周书·周官》与《周礼》的内容十分一致，学术界疑它也是战国或战国以后某些儒生理想化的政治构想。《周礼》把中央官制分为天官、地官、春官、夏官、秋官、冬官，天官冢宰，地官司徒，春官宗伯、夏官司马、秋官司寇、冬官考工记。我们再把《周书·周官》中有关中央官制的部分摘出与《周礼》的相关内容加以比较。《周书·周官》的记载是：“立太师、太傅、太保，惟三公。论道经邦，燮理阴阳。官不必备，惟其人。少师、少傅、少保，日三孤。贰公

弘化，寅亮天地，弼予一人。冢宰掌邦治，统百官，均四海；司徒掌邦教，敷五典，扰兆民；宗伯掌邦礼，治神人，和上下；司马掌邦政，统六师，平邦国；司寇掌邦禁，诘奸慝，刑暴乱；司空掌邦土，居四民，时地利。六卿分职，各率其属，以倡九牧，阜成兆民。六年五服一朝。又六年，王乃时巡，考度于四岳。诸侯各朝于方岳，大明黜陟。”

由此可见，《周礼》与《周书·周官》除太师、太傅、太保三公和少师、少傅、少保三孤有所不同外，其余的机构和官名几乎完全相同。《周礼》是天官冢宰、地官司徒、春官宗伯、夏官司马、秋官司寇、冬官考工记；《周书·周官》是冢宰、司徒、宗伯、司马、司寇、司空。二者差异仅仅在冬官，《周礼》叫考工记，《周书·周官》叫司空。因此，《周书·周官》不宜作为西周的政治制度进行研究，只可以作研究西周政治制度的参考。我们把研究的重点就确定在《周书·立政》这一篇。

《周书·立政》对西周时期的中央机构的记载是：“亦越文王、武王，克知三有宅心，灼见三有俊心，以敬事上帝，立民长伯。立政：任人、准夫、牧作三事。虎賁、缀衣、趣马、小尹、左右携仆、百司庶府，大都小伯、艺人，表臣百司、太史、尹伯，庶常吉士。司徒、司马、司空、亚、旅。夷、微、卢；三毫阪尹。”（《周书·立政》）在《尚书》中列举的中央机构组成人员中，管理财政税务事务的官员应该是以准夫为首的小尹、携仆、司空等人，而从事会计工作的职员应该是太史和百司中的某一部分人。

四、《尚书》中的会计记录

《尚书》所反映的历史

事实表明：西周时期的会计已经基本成型，有了较为固定的记录方法和顺序。《尚书》中反映到与会计业务有关的史料共有三篇，分别是《召诰》、《洛诰》和《文侯之命》，均为反映西周时期的史料。其中：《召诰》反映的是周朝初期，周成王欲建洛邑，委派太保召公先行勘察地形，召公在新邑南郊连续两日祭天、祭土神的一系列活动；《洛诰》则记载了召公勘察选定新邑城址后，周公前去营建成周并派人向成王汇报占卜结果等历史事件；《文侯之命》记载的是周平王对晋文侯的册命辞。这三篇文献最早的是《召诰》，时间约为公元前1040年左右，最晚的是《文侯之命》，时间约为公元前760年，时间跨度大约为282年（BC1042——BC760）。

《召诰》中有关会计业务的记录是：“若翼日乙卯，周公朝至于洛，则达观于新邑营。越三日丁巳，用牲于郊，牛二。越翼日戊午，乃社于新邑，牛一，羊一，豕一。”意思为：第二天的乙卯时辰，周公早早地来到洛河旁，视察新邑。第三天的丁巳时辰，在南郊祭天，用了两头牛。又过了一天的戊午时辰，又在新邑祭土神，用了一头牛、一只羊、一头猪。这一系列的记录，有以下特点：一是记录的时间非常清楚，如“越三日丁巳”、“越翼日戊午”；二是记录的对象非常清晰：“牛、羊、豕”；三是记录对象的数量非常明确：“二、一、一、一”。不难看出，这些记录已经具备了会计记录的主要基本元素：时间、对象、数量。这段历史的时间约为公元前1040年左右，与河南省安阳殷墟出土的武丁时期甲骨文相距200年左右，与武丁甲骨上的会计记录非常相似并有所发展。可以肯定的是，这些素材告诉我们，西周时期的会计记录已经趋于成熟。

《洛诰》反映会计业务记录的地方共有两处，分别为“来毖殷，乃命宁予以二卣。”《周书·洛诰》和“戊辰，王在新邑，祭岁，文王牛一，武王牛一。王命作册逸祝册，惟告周公其后。”

(《周书·洛诰》)意思分别是:上次派人来慰劳殷民时,大王让他们给我带来两亩黑米香酒问安。戊辰日,成王在新城举行冬祭,祭祀新年,分别给他的祖父周文王和父亲周武王各祭献了一头红牛。成王还让负责记录的作册宣读册书,告慰先祖说周公暂时留在洛邑,管理新都。这段历史记载的时间与《周书·召诰》的时间差不了多少,也是在公元前1040年左右,但要稍晚于《周书·召诰》。从记录的规律和形式来看,两者相差不大:都有记录的时间、对象、数量。不同的是,《洛诰》记录的对象有所扩大,记录的经济活动过程也不仅限于祭祀,已经开始涉及到遗赠礼品——。

《文侯之命》是一篇记录周平王对晋文侯册命的诰辞,时间为公元前760年左右。《文侯之命》中说:“王曰‘义父和!其归视尔师,宁尔邦。用赉尔一亩,彤弓一,彤矢百,卢弓一,卢矢百,马四匹’。”(《周书·文侯之命》)意思是:平王说:“叔父义和,你要回去治理你的民众,安定你的国家了。我现在赐您祭祀用的黑米香酒一亩,红色弓一张,红色箭一百枝,黑色弓一张,黑色箭一百枝,马四匹。”这篇诰辞虽然没有具体的时间,但记录经济活动的内容比《召诰》和《洛诰》都丰富。记录的对象包括了“亩、彤弓、彤矢、卢弓、卢矢、马”,记录的数量有“一、一、百、一、百、四”,并且对重要物资还有了实物计量单位,如“亩”的实物计量单位为“亩”,“马”的实物计量单位为“匹”。

五、《尚书》中的经济计量

《尚书》中较多地存在经济计量的篇章是记载吕侯劝说周穆王沿用夏代赎刑的历史事实的《吕刑》。《吕刑》记载的是周穆王时期的一段历史,时间约为公元前940年左右。《吕刑》开首便有“惟吕命王:‘享国百年,耄荒,度作刑,以诂四方’”一段话。这段话的大意是:吕侯对周穆王说,周人建国已经整整一百年了,天下百姓和四方诸侯不像建国初期那样小心翼翼了,许多百姓和诸侯开始放肆,现在必须考虑制定一部完整的型法,用来约束四方的不法之徒。可见,从西周灭商至周穆王时“享国百年”,就是距公元前1046年100年的公元前940年。从政治与法律的角度看,《吕刑》通过吕侯对苗民的残酷刑罚的反思,提出了“德威惟畏,德明惟明”的“明德慎罚”的政治主张,阐明了“典狱,非讫于威,惟讫于富”的法律本质,揭示出法律的本质不是为了威慑百姓,而是为了百姓的富强。可见,西周先人对法律本质的认识至今都有非常现实的意义。因此从这个意义上说,我们的祖先对世界法律的贡献也是不可磨灭的。从另一个角度分析,先人们在维护法律尊严的同时,对一些证据不足的案件灵活地采用了经济手段进行调整,我们可以从中考察到当时社会历史条件下的一些经济计量技术。《吕刑》中说:“墨辟疑赦,其罚百鍰,阅实其罪。劓辟疑赦,其罚惟倍,阅实其罪。辟疑赦,其罚倍差,阅实其罪。宫辟疑赦,其罚六百鍰,阅实其罪。大辟疑赦,其罚千鍰,阅实其罪。墨罚之属千。劓罚之属千,罚之属五百,宫罚之属三百,大辟之罚其属二百。五刑之属三千。”意思是:判墨刑而案情有疑点,减刑判罚金一百鍰,并查实案情;判劓刑而案情有疑点,减刑判罚金二百鍰,并查实案情;判墨刑而案情有疑点,减刑判罚金五百鍰,并查实案情;判宫刑而案情有疑点,减刑判罚金六百鍰,并查实案情;判死刑而案情有疑点,减刑判罚金一千鍰,并查实案情。墨刑条目一千条,劓刑条目一千条,刑刑条目五百条,宫刑条目三百条,死刑条目二百条,五刑条目共三千条。文中的“罚”是指罚金,当时的罚金是铜;“鍰”是古代的一种计量单位,合6两,16两为1斤;“惟倍”指倍于前者(劓刑的罚金200鍰倍于墨刑的罚金100鍰);“倍差”指一倍半于前者(刑的罚金500鍰多出一倍半于劓刑的罚金200鍰,比200鍰多一倍为400鍰,再多200鍰的半倍为100鍰,合计为500鍰)。由此可见,西周时期的经济计量除直接用数字计量外,还有“倍”、“倍差”等替代数字的文字。

总之,《尚书》作为距今约2700年——3000年的中国最古老的政治历史文献,在主要为后

人传达政治历史信息的同时，也为我们传递来当时社会的经济信息和会计信息，使我们在几千年之后仍然能够通过这些信息了解先人的政治理念、政治管理、财政思想、财政管理方法以及会计管理技术，是我们研究会计起源不可多得的历史资料。●

文章来源：会计之友 （责任编辑： XL）