

敦煌寺院经济文书中的会计思想

明成满

(南京师范大学 江苏 南京 210097)

摘要 敦煌寺院经济文书体现了唐五代时期的民间会计思想。这些文书体现的会计思想有:会计文书格式化思想;总括核算和明细核算相结合的思想;以实物为主要会计计量单位的思想;记账符号具有灵活多样的特点。这些会计思想充分体现了这一时期民间会计已达到了较高的水平。

关键词 敦煌寺院; 经济文书; 会计思想

中图分类号 F23

文献标识码 A

文章编号 1005-5681(2009)02-0082-05

The Accounting Thoughts in the Economic Documents of Dunhuang Temples

MING Cheng-man

Abstract:The economic documents of Dunhuang temples reflect the civil accounting thoughts during the period of Tang and Five Dynasties.The accounting thoughts in the economic documents of Dunhuang temples including the thought that the accounting documents are formatted all in all accounting combines detailed accounting definite things are used as main accounting unit of measurement accounting symbols are flexible.These accounting thoughts fully reflects the civil accounting has reached a higher level during this period.

Key words: Dunhuang temples; economic documents; accounting thoughts

唐代社会经济全面发展,客观上对这个时代的会计核算提出了较高的要求,同时也为这个时代的会计发展创造了先决条件。这一时期是我国会计的全面发展时期。在官厅会计方面有了比较健全的组织机构和完善的会计制度,学界对此多有研究,此不赘述。民间会计是这一时期会计的重要组成部分,但学界对这一时期的民间会计发展状况却很少涉及。敦煌遗书中有大量的寺院经济文书,这些经济文书为我们研究唐五代时期民间会计的发展水平提供了丰富的信息。本文通过这些寺院经济文书探讨其中包含的会计文书格式化、总括核算和明细核算相结合、以实物为主要计量单位等会计思想,以求方家指正。

一、会计文书格式化的思想

有学者认为,会计文书格式化思想最早可追溯到西周时代。^[1]刘常青认为,唐玄宗时期权臣李林甫和其他相关官吏一起创制了一种叫做“长行旨”的表格式会计文书,从此会计文书格式化的思想在唐朝官府流行。^[2]在我国会计发展

史上,唐朝是官厅会计报告编制有方的一个朝代。当时会计报告的格式比较统一、规范。日报的结构大体可分为三个部分:第一部分是会计报告单位;第二部分是会计报告主体,按照先入后出的顺序,开列各项收入和支出,各项都有合计数,并且每项收入和支出都要简明扼要地指出来源和去向;第三部分是报告的结尾,按照规定的语题格式书写,注明报告的年月日和报告人的姓名,以及主管官员签字、画押。此外,还有旬报、月报、季报和年报。各种会计报告的格式基本统一。以下通过敦煌寺院经济文书看唐五代时期民间会计文书格式化思想的体现。下面通过表格的形式说明这样几种文书的格式。

(一)交割点检历

交割点检历是寺院职事僧的前后任交割寺院常住什物而形成的经济文书,主要写明所交割物品的名称、种类等内容。就笔者目前掌握的材料看,尚未发现一件完整的交割点检历。我们只能通过两件文书来看交割点检历的格式。

此外,能看出以上格式的交割点检历还有P.2613、S.

收稿日期 2009-01-20

作者简介:明成满(1969-)男,江苏南京人,南京师范大学社会发展学院 博士,主要从事古代寺院经济研究。

1642、S.1776、P.4004+S.4706+P.3067+P.4908、P.3162等多件文书。

表1 敦煌寺院交割点检历的格式

部分	内 容	举 例
起首	时间、参加人、物品种类、前后执掌人	S.1774号第1-6行 天福柒年壬寅岁十二月十日 判官以当寺徒众等就库内齐坐交割前所由法律智定 都维保相、寺主永定性、典座保定、直岁戒性等一伴点检分付后所由法律戒圆、都维坚固定、寺主□□、典座永明、直岁□证等一伴一一诣实 具列如后 ^[3]
正文	按照种类列出物品的具体名称、数量、质地、下落等	S.1774第7-23行罗列了各类供养具的名称 供养具。长柄熟铜香炉貳 内壹在柜。(下略) 第24-35行罗列了各类家具的名称 家具。中台盘子貳。小橐子叁枚。花樽盛子壹。(下略) ^[4]
尾部	再次列明物品的种类,写出分付由何人掌管。写上“伏请处分 牒件状如前谨牒”的字样 写明时间和具状人姓名。	P.3495第3-7行:右通前件幡伞函柜铛鏊锅釜毡褥家具什物等一一点检分付后寺主定圆 具实如前。伏请处分。牒件状如前谨牒。长兴元年辛卯岁正月日法瑞状。 ^[5]

(二)施入疏
施入疏是施主布施物品时给寺院上的疏文,其内容有 布施物品的名称和数量、布施的理由或目的、时间、布施人签名等。以下以P.2583(三)号文书为例说明其格式。

表2 敦煌寺院施入疏的格式

部分	内 容	举例(以P.2583(三) ^[6] 文书为例)
起首	写明施入物品的名称、数量及用途	第1-3行 十综布袈裟覆膊头巾一对,官施裙衫一对,紫绢衫子一,白锦袜肚一,麝陈绢二丈,已上物施入合成大众。白绣袜一量,施入龙兴,修行像。细布衣兰一,入法事。
正文	写明布施的理由、目的	第4-8行 右真意所施意者,奉为亡妣舍化,不知神识托生何道,及为己身染患,经余累月,未能痊损,医疗无方,虑恐过去宿业,现世慳疣,敢此缠痼,疼痛苦楚。伏愿大众起慈济心,乞垂加护,广为懺念。
尾部	写明时间和布施人的姓名	第9行 十二月廿日比丘尼真意谨疏

此外 P.2583中的其它十二件文书、P.2912、P.2837v、S.6829、P.3541、P.2863、P.4624等多件施入疏的格式和表中所列格式相同。

(三)算会牒

敦煌各寺在年终或岁初要对寺院一年的经济收支情况进行核算 形成核算文书 上报给上级主管部门都僧统司 这种上报的的会计核算文书就是“算会牒” 算会牒主要记明寺院一年中财物的收支和结余情况。以下以P.2049va号文书为例说明其格式。

此外, P.2049vb也是一件完整的算会牒,也典型地体现了以上格式。其他的算会牒虽然都残缺不全,但也能部分地显示以上格式。

除了以上分析的几种会计文书外,其他的会计文书如付历、破历、支給历、使历、领得历、官斋历和算羊牒等文书也都有一定的格式。据李孝林先生研究,在中国古代会计及

帐簿发展的主流是官厅会计,民间会计长时间比较滞后。^[9]通过以上分析可以看出,在唐五代时期,不仅仅是官厅流行格式化的会计文书,格式化的会计文书在民间也很流行,这从一个侧面反映了在唐五代时期民间会计有了很大的进步。

二、总括核算和明细核算相结合的思想

明细分类核算是指按照明细分类帐进行的较为详细和具体的会计核算。明细分类核算作为总分类核算的补充,是对有关单位经济活动和财务收支活动更广泛和更为具体的说明。总分类核算是指按照总分类帐户进行的总括性的会计核算,是明细分类核算分类和综合。^[10]

在敦煌寺院经济文书中明显体现了总分类核算和明细分类核算相结合的思想。寺院平时的收支情况分别由入历和破历体现出来。从记载具体收入情况的账目来说有以

表3 敦煌寺院算会牒的格式

部分		内容	举例(以P.2049va ^[7] 为例)
起首		写明算会主持人姓名	第1行 净土寺直岁保护
正文		写明上年回残、自年新收、自年支出、自年结余的分类总数及其明细账	见P.2049va第1-440行的相关内容
尾部	套语		第452-453行 右通前件算会 出现破除,一一具实如前,伏请处分。牒件状如前,谨牒。
	签名	写明算会的时间,参加算会的人在算会牒上签名	第454-472行:同光三年乙酉岁正月日直岁保护谨牒。徒众净,徒众保保,徒众道会,徒众宝□,徒众(押),徒众应,徒众法深,徒众愿达,徒众保延,徒众因会,徒众□□,徒众愿真,徒众净戒,徒众(押),徒众,徒众 释门法律愿济 释门法律绍宗 释门法律,老宿
	判词	在有的算会牒上有都僧统(都教授)的审核意见	P.2838(1)第107-109行 勘算既同,连附案记。正月十九日。 ^[8]

下几种,一是施入疏,如P.2912、P.2837v、P.2583、P.2567v、S.6829、S.2447、P.3047P.3541、P.2863、P.4624、P.3873等;二是领得历,如P.3638、S.1823(1v)、S.1823(2v)、S.4613、S.6297、P.4021等;三是纳物历,如S.5880、P.2856、S.6130、P.2680等。记载具体支出情况的账目有以下几种,一是破历,如S.6981、S.6829、S.800v、S.3074v、S.6233等。二是付历,如S.2228、S.6233(1v)等;三是支給历,如P.2250v、S.4192、P.2689等;四是使用历,如P.3578、S.4373等。这些收入和支出的明细账目为进行总分类核算奠定了基础。在敦煌寺院中,总分类核算最主要的表现形式是年终或岁初的算会。此种算会一般是在直岁或都师的主持下进行,都僧统司派来的僧官和寺院的僧众参加并监督。算会后写成算会牒,呈交给都僧统司审核。目前所发现的算会牒只有两件是完整的,即P.2049va和2049vb。算会牒一般包括回残(上年结余)、新收(当年收入)、破用(当年支出)、见在(当年结余)四个部分。其中新收和破用部分是以平时形成的收入和支出明细分类账目为基础的。这种算会牒就是通过总分类核算而形成的文书。主持总分类核算的直岁全面核算寺院总的收支情况和结余情况,在核算时也检查各种具体财务管理人员在平时经济活动中形成的各种收支明细账目。

三、以实物为主要会计计量单位

会计计量单位指不同会计计量标准所运用的各种量度单位。会计计量单位包括货币计量单位和非货币计量单位。非货币计量单位主要是指实物计量单位。

人类最早使用的是实物货币,相应的计量单位就是实物。随着商品经济的发展和时代的演变,实物货币逐步为金属货币所代替。我国春秋战国时期黄金已作为货币而出现,金属货币作为计量单位在春秋战国时期就已使用。到了唐

代后期,白银在货币流通中出现,金属货币的地位进一步上升,出现了一个银铜并用的复本位的货币制度时代。这个时代的到来,使金属量度在会计核算中占据主导地位。

但在敦煌寺院经济文书和在敦煌出土的其他经济文书中我们可看到,唐五代时期敦煌市场的等价物以麦为主,辅之以粟、布等物。这一时期金银等金属货币虽然在敦煌市场流通,但量很小,在市场交换中并不处于主导地位。据研究,从P.2049、S.4642等文书的记载看,金属货币占不到整个支付物价的百分之一。^[11]也就是说,在唐五代时期包括寺院在内的整个敦煌地区在商品交换中以实物为主要会计计量单位,这是什么原因呢?吐蕃占领敦煌以后,将其本部的一些行政、军事、经济政策在敦煌推行,唐王朝的货币制度被废除,主要实行物物交换,交换的媒介是实物。归义军政权虽然在其统治的绝大部分时间都奉中原王朝为正朔,但由于当时的中原王朝自顾不暇,再加上交通的阻隔等原因,无法得到、使用中原王朝的货币。而它又是在推翻吐蕃统治的基础上建立的,没有货币可以继承,而归义军政权本身也没有铸造货币,这样就导致了唐五代时期敦煌地区在商品交换中以实物为主要会计计量单位。

四、记帐符号

记帐符号是指在会计核算中,各种记帐方法下用以指明记帐方向的符号。^[12]作为以书面记录形式反映经济事项的会计记录方法,除要达到正确的记录目的以外,还必须注意会计记录的简明扼要,这些纪录,不仅登记者自己明确,而且也要使用账者、查账者明确。要达到这个目的,就要科学地选用既简单明确又固定划一的记账符号。这种符号既能明确记账方向,又能概括反映所记经济事项的性质,两义归于一体,记录者得心应手,查阅者一目了然。社会经济活

动是动态的过程,故记账符号必须选择恰如其分的行为动词表示。^[13]在敦煌寺院经济文书中记账符号有以下几种。

(一)收入类的记账符号

1.入 “收入”、“收益”之意,敦煌寺院经济文书中以“入”字表示寺院收入事项的符号非常普遍,这和现代汉语中的“入”字含义相同。如P.3047第1行“右件发为阿郎娘子及为父母施入行像”S.1733(1v)第3行“四月十三日,入回造面伍石陆斗(签字)。”^[14]

2.得 “获得”、“得到”之意,现代汉语中的“得”字也有此义。这也是敦煌寺院经济文书中表示收入的一种记账符号。如北图372:8462第19—21行“餽总得四石二斗,折粮麦壹驮。张山海书幡价领得物七宗布一疋,麦两石,油一升。”^[15]

3.前帐、回残和前帐回残 “前帐”指上期帐目,在四柱式算会牒中,“前帐”作为第一柱的记帐符号,表示上年财物的结余。前列表格显示,以“前帐”作为第一柱记帐符号的文书有S.6061和S.5753等。

残,“剩余”、“残余”之意。唐韩愈《论变盐法事宜状》:“及至收获,悉以还债,又充官税,颗粒不残。”^[17]“回残”表示上期结余的说法在唐朝前期就已出现,如天宝三年的《三卫彊骑疾病给食料敕》云:“所需药物,仍与太常计会,量事供拟……所需食料,各委将军以当卫诸色回残官物等,且量事支給。”^[18]这说明“诸色回残官物”要充作三卫、彊骑染患者将养之用。在敦煌寺院经济文书中,有多件文书以“回残”表示因上年结余而得的收入,如S.4191(2v)第6行“卅四石三斗申年回残”,^[18]以“回残”作为第一柱记帐符号的文书还有S.1600等。

敦煌寺院四柱式算会牒有多处资料显示,把“前帐”和“回残”两个词合在一起作为第一柱的记帐符号。如S.4782第9行“壹伯肆拾贰石陆斗贰胜半麦粟油面纸布绢等前帐回残,今附此帐”,^[19]以“前帐回残”作为第一柱记帐符号的文书还有P.3352(11)、P.2821、P.2049va和P.2049vb等。

4.新附 附,“增益”、“增加”之意。《孟子·尽心上》:“附之以韩魏之家,如其自视欿然,则过人远矣。”赵岐注:“附,益也。”^[20]唐韩愈《集贤院校理石君墓志铭》:“行益修,学益进,交游益附,声誉闻四海。”^[21]在敦煌寺院四柱式算会牒中,第二柱的内容记明当年收入财物的相关情况。如S.4782第16行“陆拾叁石肆斗麦粟油面,丑年碓课油梁课及诸家散施新附入”,^[22]以“新附”作为第二柱记帐符号的文书还有S.6061、P.3352、P.2974v、P.2821等。

(二)支出账目的记账符号

1.出 自内而外,与“入”、“进”相对,和现代汉语中的“出”字含义相同。在寺院经济文书中表示支出之意。如S.3074v第2—3行:“五月一日,出白面捌斗,付和南,充官囑斋用,九日出白面陆斗,付安大娘,充外庄直岁食。”^[23]此件文书共56行,各行都是以“出”作为支出的记账符号。以“出”字作为记账符号的文书还有S.6233、P.5588(2)等。

2.付 给予、支付的含义。这里“付”的含义和现代汉语中“付”字的含义相同。如S.6233(1v)就是以“付”作为支出的

记账符号。如这件文书的第6—7行“十一日,付黑女豆贰斗,粮食,溲。十三日,付黑女麦贰斗,充粮食,溲。”^[24]以“付”字作为支出记账符号的还有S.5750、S.4899、P.4907等。

3.还 支付之意。《吐鲁番出土文书》第四册《唐贞观二十二年(648)洛州河南县桓德琮典舍契》“其利钱,限至八月卅日付了。其赎宅价钱,限至九月三十日还了。如其违限不还,任元隆宅(“宅”字衍),与卖宅取钱还足。”^[25]杜甫《岁晏行》诗:“况闻处处鬻男女,割慈忍爱还租庸。”^[26]“还”字也是寺院支出的一种记账符号。如S.5048(1v)第1—2行:“庚子年二月九日,赍伍石还行索僧正白刺价。三月三日,赍两石伍斗还慕容使君桎价”S.5937第2—3行“赍两石还康长恶柴价用。又赍捌石,还去年索僧正桎车价用(签字)。”^[27]

4.破 花费、消耗之意,也是支出的含义。如唐韩愈《岳阳楼别窦司直》诗:“念昔始读书,志欲干霸王。屠龙破千金,为艺亦云亢。”^[28]在敦煌寺院经济文书中以“破”表示支出的例子列举以下三个 P.2040v(一)第17—18行,“粗面破,面壹斗,岁付恩子用。面贰斗,教化柴时众僧食用”第44行,“谷面破,面一斗,罗平水庄上折梁子僧食用”P.3234v(1)第13—14行,“得油一斗七升,又八升半,又三石六斗,都计三石八斗五升半,内破油两石六斗九升。”^[29]

5.用 费用、支出的含义。在敦煌寺院经济文书中,以“用”作为支出符号的情况最为广泛。在破历、入破历或入破历算会牒中都可见以“用”字表示支出。S.3074v第1行“五月一日,出白面捌斗,付和南,充官囑斋用”S.6064第7行“一百七十二石七斗麦,杂支用”P.2049va第252—253行“麦壹斗,与无穷渠人修口用。麦壹斗,充新堡人夫替用。”^[30]

6.破用 耗用之意。日僧圆仁《入唐求法巡礼行记》卷三:“[十二月]廿五日,更则入新年。众僧上堂,吃粥、馄饨、杂果子。众僧吃粥间,刚维、典座、直岁一年内寺中诸庄及交易并客断诸色破用钱物帐,众前读申。”^[31]《旧唐书》卷107《玄宗诸子》:“璘七月至襄阳,九月至江陵,招募士将数万人,恣情部署,江淮租赋,山积于江陵,破用钜亿。”^[32]敦煌寺院经济文书中的“破用”试举以下三例 P.4957第9—10行“放羊人粮食破用。粟叁斗充天使巡寺沽酒破用”S.6829v第1行“丙戌年正月十一日已后,缘修造破用斛斗布等历”S.1053v第4行“麦贰斗,买胡饼就戒舍院众破用。”^[33]

7.破除 支出之意。《吐鲁番出土文书》第八册《唐仪凤三年(678)中书门下支配诸州庸调及折造杂染色数处分事条启》:“其交州都督府办蕃物,与当府折□□□用,所有破除、见在,每年申度□□部。”^[34]《入唐求法巡礼行记》卷四云:“[唐武宗]自登位已后,好出驾幸,四时八节之外,隔一二日便出。每行送,仰诸寺营办床席毡毯,花幕结楼,铺设碗碟台盘椅子等,一度行送,每寺破除四五百贯钱不了。”^[35]“破除”一词在敦煌寺院经济文书中使用的也较多,如S.5800第1行“光化三年庚申岁正月一日已后,讲下破除数”P.4957第5行“壹佰陆斗叁胜麦粟油面黄麻豆布等缘寺诸色破除讫”;P.2838(1)第103行“右通前件所得斛斗破除及见在”。^[36]

8.使 用的含义。P.3505v第1行“辛亥年四月三日起首

修法门寺使白面历”第6行“通计使面叁石肆斗伍升”。“使”有时和用联在一起,成为“使用”一词,也表示支出的含义。P.3578第1行“癸酉年正月十一日,梁户史汜三沿寺诸处使用油历。”^[37]

(三)结余账目的记账符号

在敦煌寺院经济文书中结余账目的记账符号是“见在”和“见存”。见,“现”的古字。“见在”和“见存”二词皆为“尚存、现今存在”之意。《旧唐书》:“今月十七日,延英面奉圣旨,令诫约天下州府,应有逃亡户口,其赋税差科,不得摊配见在人户上者。”“臣等商量,令诸道州府准此条疏,应有逃亡户口税赋并杂色差科等,并不得辄更摊配于见存人户之上。”^[38]

在敦煌寺院经济文书中“见在”和“见存”二词都表示结余账目。如P.4957第46行“壹伯陆拾玖石捌斗捌胜半麦粟油苏米面黄麻豆绢等破用外应见在”。有“见在”一词的还有P.2838(1)、P.2049va、P.2049vb等文书。以“见存”作为当年结余记账符号的文书有P.2838(1)、S.4452等,如P.2838(1)第98行“叁拾叁石陆斗叁胜斛斗油等破外见存”。^[39]

通过分析可看出,敦煌寺院经济文书中的记账符号具备了记账符号的一般性特点,即简明扼要、又能准确地反映经济事项的性质,此外还有灵活多样的特点。除了最常见的“出入”这一对收支符号外,在收入方面还有得、纳、回残、承前帐旧、新附等符号,在支出方面还有付、还、破、用、使等符号。记账符号灵活多样的运用,为我们展示了敦煌寺院中丰富多彩的经济画卷。

通过以上分析可看出,敦煌寺院经济文书体现了唐五代时期的民间会计思想。这些文书体现的会计思想有:会计文书格式化思想;总括核算和明细核算相结合的思想;以实物为主要会计计量单位的思想;记账符号具有灵活多样的特点。这些会计思想充分说明了这一时期民间会计已达到了较高的水平。

参考文献:

[1][9]李孝林.中外会计史比较研究[M].北京:科学技术文献出版社,1996:158.125
[2]刘常青.中国会计思想发展史[M].成都:西南财经大学出版社,2005:105.
[3][4][5][6][7][8][15][18][19][22][23][24][27]唐耕耦,陆宏基.敦煌社会经济文献真迹释录(第三辑)[M].北京:全国图书馆文献缩微复制中心,1990:17.17~18.16.65.347~366.327.111.307.309.309.169.174.169.
[10][12]上官书砚,王柏枫.实用会计词典[M].长春:吉林人民出版社,1986:349.136.
[11]郑炳林.晚唐五代敦煌贸易市场的等价物[J].中国史研究,2002(3).
[13]郭道扬.中国会计史稿(上册)[M].北京:中国财政经济出版社,1982:82~83.
[14]唐耕耦,陆宏基.敦煌社会经济文献真迹释录(第三

辑)[M].北京:全国图书馆文献缩微复制中心,1990:75.112.
[16]董诰.全唐文[M].北京:中华书局,1980:5571.
[17]宋敏求.唐大诏令集[M].上海:学林出版社,1992:545.
[20]赵岐注,孙奭疏.孟子注疏[M].上海:上海古籍出版社,1990:232.
[21]董诰.全唐文[M].北京:中华书局,1980:5725.
[25]国家文物局古文献研究室等.吐鲁番出土文书(第四册)[M].北京:文物出版社,1983:269.
[26][28]中华书局编辑部.全唐诗[M].北京:中华书局,1960:2382.3778.
[29]唐耕耦,陆宏基.敦煌社会经济文献真迹释录(第三辑)[M].北京:全国图书馆文献缩微复制中心,1990:402.404.438.
[30]唐耕耦,陆宏基.敦煌社会经济文献真迹释录(第三辑)[M].北京:全国图书馆文献缩微复制中心,1990:169.296.357.
[31]圆仁撰,入唐求法巡礼行记校注[M].白化文,等校注.石家庄:花山文艺出版社,1992:364.
[32][38]刘昉.旧唐书[M].北京:中华书局,1975:3264.680.
[33]唐耕耦,陆宏基.敦煌社会经济文献真迹释录(第三辑)[M].北京:全国图书馆文献缩微复制中心,1990:316.146.339.
[34]国家文物局古文献研究室等.吐鲁番出土文书(第八册)[M].北京:文物出版社,1987:137.
[35]圆仁撰,入唐求法巡礼行记校注[M].白化文,等校注.石家庄:花山文艺出版社,1992:454.
[36]唐耕耦,陆宏基.敦煌社会经济文献真迹释录(第三辑)[M].北京:全国图书馆文献缩微复制中心,1990:252.316.327.
[37]唐耕耦,陆宏基.敦煌社会经济文献真迹释录(第三辑)[M].北京:全国图书馆文献缩微复制中心,1990:179.182.
[39]唐耕耦,陆宏基.敦煌社会经济文献真迹释录(第三辑)[M].北京:全国图书馆文献缩微复制中心,1990:319.326.

[责任编辑 先巴]

[责任校对 陈亚艳]