

# 论辽朝官厅会计

莫磊<sup>1</sup>(副教授), 廖云杉<sup>2</sup>

**【摘要】**契丹辽朝开启了中国历史上的第二个南北朝时期。这一过程中,辽朝实现了疆域与文明的双重跨越发展,其政治治理模式、财税政策乃至会计制度也都在与先进文明的互动融合中实现了传承与创新。目前尚未有文献对辽朝时期的会计演变及其历史意义进行全面、系统、深入的研究。立足于开拓创新,研究梳理辽朝独特的财计组织发展历史,凝练和总结辽朝时期的财计制度及其特点,以呈现辽朝官厅会计演变规律及其历史意义的方式,揭示中华民族在会计发展及会计文化形成方面相互促进影响的融合性历史发展规律,从而为新时期我国经济的全面发展提供历史镜鉴,为挖掘和弘扬历史文化提供新的视角和思路。

**【关键词】**辽朝; 契丹; 官厅会计; 财计组织; 财计制度

**【中图分类号】** K246

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2019)08-0105-9

二十四史中以《辽史》最为简略和粗糙,这实际上也正是辽朝史料匮乏的一个表象。与之相对应的是,辽朝时期会计问题的相关研究也比较匮乏。已有文献多从某个角度对辽朝官厅会计的某个方面进行研究和探讨,如赵友良<sup>[1]</sup>在其著作《中国古代会计审计史》中对辽朝的财计组织进行了简要的介绍,方宝璋<sup>[2]</sup>对辽朝和金朝的审计机构进行了简述,其他学者从辽朝财赋机构设置的角度对财计组织进行了考证和探讨<sup>[3-5]</sup>。但目前尚未有文献对辽朝时期的会计演变及其历史意义进行全面、系统、深入的研究。基于此,本文以马克思方法论为指导<sup>[6]</sup>,对此进行探索性研究,尝试勾勒出辽朝官厅会计的原貌并揭示其发展演变的内在规律。

## 一、辽朝的建国与民族的融合

根据学术界的考证,契丹是一个只存在于历史上的民族。从民族史来看,契丹是从更早的民族——东胡系下的鲜卑氏中分化出来的一个民族。最早将“契丹”作为独立民族明确标记其活动的记录见于北魏初年(公元389年):游牧、掳掠、与其他民族的物

品交换构成了契丹族最早时期的社会活动主题<sup>[7]</sup>。隋末唐初,契丹始有八部,并为联盟议事制。贞观年间,唐据契丹八部而置八羁縻州以治之。唐后期政局不稳、回鹘国灭西迁,契丹借依附于唐以换取唐的支持而渐强,其兴之势日见明朗。唐亡后,契丹缔造的辽朝统治中国北方218年,幅员辽阔,在五代、北宋时期均与中原王朝南北分治中国,从而开启了中国历史上的第二个南北朝时期。契丹辽朝不仅对中国疆域格局的形成有着深远的历史影响,也以其独具特色的统治制度和统治文化书写了中国民族史上浓重的一笔。

历史总是惊人的相似,似乎是民族融合规律中不可避免的,与中国历史上第一个南北朝时期的缔造者拓跋鲜卑在隋唐时期融合消散在汉民族之中的演变类似,作为中国历史上第二个南北朝时期缔造者的契丹人,至之后一统中国南北的元末明初时期,亦最终融合消散于汉族、蒙古、女真等其他民族中,于《明史》中再无踪迹。这一看似难以解释的历史轮回,倘若从民族关系发展史的角度来解读,则又显得

**【基金项目】** 国家社会科学基金西部项目“中国少数民族会计史研究”(项目编号:14XMZ087); 2018年广西财经学院会计类学科建设课题“辽金西夏时期的会计发展研究”

颇为合乎情理：早在回鹘汗国裂亡之际，契丹人趁机进驻并收编和吸收了大批回鹘人，收编数甚至超过了契丹本族的人数，契丹于是受到了回鹘文化(包括技艺等)多方面影响，如见契丹大字回鹘文夹写残片的史料；辽朝建国后，辽太祖取渤海国，于是契丹与渤海文化共处，而辽朝颇具特色的分区治理制度正是主要受到了渤海国五京制度的影响；燕云十六州的取得，更是使得汉文化直接输入契丹辽国，此后辽朝的建章立制、内建外置，无不仰仗汉制的契丹化而得以实现。可见，辽文化是在大量吸取汉民族和其他民族的优秀文化并加以契丹化后不断完善起来的，其文化包容性、延展性都很强，故辽亡国后其民族也就具有了融合消散到其他民族中的文化基因。所以，如果说拓跋北魏的历史就是一部各民族交融的民族关系发展史，那么，辽史亦然。

然而，具体来看，契丹辽朝的统治文化实则与拓跋北魏大相径庭。拓跋北魏于孝文帝时期甚至连本民族文化也摒弃，全盘汉化。契丹政权从最初的“八部”发展为历史上第二个南北朝时期的北朝开创者，其统治之疆域从仅有“唐下十羁縻州”拓宽到横延上千里之阔，其管辖之民族从只有本族增加到上十个之多，但始终贯彻执行契丹与奚族分治、契丹与渤海族分治以及胡汉分治的国家分治原则。分治原则最初只是契丹政权用于调解其内部矛盾和内部冲突的临时性策略，然而这种策略的有效性和普遍性使其渐渐演变为贯穿整个辽朝统治史的政治智慧。在分治为基调的治国理念之下，契丹与其他各族之间就保持了一种合理又特殊、既融合也适度分离的治理关系。自然地，契丹辽朝财计组织的设计和财计制度的运行也深受此影响：虽仿唐宋之制度却又别具一格，从而开创了一条与拓跋北魏完全不同的官厅会计发展之路。

## 二、辽朝财计组织的演变发展

《辽史·百官志四》记载：“辽国以畜牧、田渔为稼穡，财赋之官，初甚简易。”<sup>[8]</sup>可知，辽建国之初，延续着游牧民族部落联盟制的统治方式，各部族的生产生活方式是“有事则以攻战为务，闲暇则以畋渔为生”<sup>[8]</sup>。因此，这时契丹辽朝总体上来说还是军事和生产双重属性相统一的部族化体制，各部族内大体上采用一种较为原始的管理结构，再考虑当时契丹族的文化和经济发展水平，各部族很可能尚未建立专门的财计组织，亦未有专门的财计人员，仅有较为原始的统计和管理财物的人员，故谓之“初甚简易”。

倘若考虑到辽国初建时征战常“抄掠以供、因粮于敌”<sup>[8]</sup>，其“初甚简易”的财计之状也就不足为奇了。

这种情况在神册六年(公元921年)发生了改变。《辽史·百官志》记载，这一年辽太祖“诏正班爵”，力图改变原来游牧民族过于简易的行政机构设置和各部族各自为政的局面，尝试以政权顶层设计的高度来设置一套相对完整的政府机构，并使之得以有效运行。相应地，随着管制疆域的持续扩大、国家建制的逐步完善，用以支持辽朝政权机构不断扩张的经费开支日益攀升，“……内建宗庙朝廷，外置郡县牧守，制度日增，经费日广……食货之用斯为急矣”<sup>[8]</sup>，迫切需要通过增设财计组织机构、完善相应的财计法律制度来进行财计事务的管理与费用度支的统筹安排。由此，拉开了辽朝官厅会计建章立制、经世济辽的序幕。

至辽中期，辽朝建立了颇具特色的“五京计司体系”<sup>[3]</sup>，从而构建了辽朝财计组织的核心架构：上京盐铁使司、东京户部使司、南京三司使司、中京度支使司、西京都转运使司<sup>[8]</sup>。在“掌文铨、部族、丁赋之政”<sup>[8]</sup>的南枢密院之下，辽之财计工作由这五计司各领一京道而分执掌之，不像同一时期的宋朝以及其后的金朝那样致力于将财权高度集中和统一于中央。这在中国封建王朝中绝无仅有，可谓独树一帜。

从辽朝财计的整个发展历程来看，准确地说，辽朝最先架构和运行起来的是“三京计司制度”，五京计司制度是在辽朝中期由三京计司制度演化发展而成的。五京计司制度也并非辽朝财计架构的完善形态，此后三大钱帛司的设立又进一步丰富和完善了辽朝财计的组织架构。这一渐进演化的过程，与辽朝因地制宜故而“随宜置官”的实用主义风格密不可分。

1. 辽朝初期的三京计司模式。在一定意义上讲，辽朝分京道治国恰恰是遵循自身发展规律的历史选择。在辽朝建国十年的神册元年(公元916年)，辽才始建皇都(即上京临潢府)，此后公元926年征服渤海国，937年得到燕云十六州。契丹人立国之初尚为部落联盟制，军政财计皆混同不分，根本无法以其落后的旧制直接接管深受唐朝文明影响的、已经建立了良好稳定的封建生产关系的渤海国。于是唯有“因地制宜”以契丹旧制治其旧地，以渤海国之制治新占有的渤海国之地。至于得到封建社会生产力更为发达的燕云十六州，除了遵循治理渤海领地之经验，以燕云之汉制治燕云之领地以外别无他法。

于是,辽在得到燕云十六州后形成了“老区(原契丹区)、新区(渤海区)、新新区(燕云区)”三区并存之态势<sup>[9]</sup>,而三区之生产力发展阶段分化明显,故太宗建三京道以分领之。即《辽史·地理志》中所云:“太宗以皇都为上京,升幽州为南京,改南京(原渤海辽阳府)为东京……”<sup>[8]</sup>因此,三京分治的模式自然也就衍生出了与之相适应的三京计司之财计组织模式:置上京盐铁使司、东京户部使司、南京三司使司各领一道钱谷出纳之执掌。如邓中举为上京盐铁使时,“凡出纳供拟必济”<sup>[8]</sup>,清楚地界定了计司对于官厅会计诸事宜责无旁贷的执掌与职责。

《辽史》中的记载也十分清楚地证明了这一点。据《辽史·食货志上》记载:“统和九年正月(公元991年)……诏免三京诸道租赋,仍罢括田……统和十四年(公元996年)……蠲三京诸州税赋……”<sup>[8]</sup>可知,至辽圣宗统和十四年的时候(公元966年),辽朝的财计组织模式仍为处于发展阶段的“三京计司制度”,即辽境内由上京、东京和南京此三京道计司以分领钱谷出纳,而非辽史中多次提及的“五京计司制度”。

这一时期,中京度支使司和西京都转运使司尚未正式设立,西京地区的计司职能由南京三司使司承担,而中京地区因位处上京和东京之间,故中京尚未设立前其领地的国计职能由上京盐铁使司和东京户部使司承担。据《辽史·食货志上》记载:“南京岁纳三司盐铁钱折绢,大同岁纳三司税钱折粟。”<sup>[8]</sup>西京道的府治在今山西大同,而记载里未提“西京计司”而直言“大同”,表明当时南京三司使司对西京地区的财赋出纳具有管辖权。而宋仁宗时大臣余靖在其著作《武溪集·契丹官仪》中记述:“……上京置盐铁使,饶、泽等州隶焉……”<sup>[10]</sup>根据中京道的府治在大定府(今内蒙古宁城县)和上述记录中上京所管辖的“泽州”等地存在地域上的重合,同时《辽史·地理志》中“泽州”等地为中京道所管辖等证据,可以合理推断,在中京度支使司没有正式设立前,后来属于中京管辖且位置相对靠北的“泽州”等地之财计职责由上京盐铁使司管辖。又如,余靖在谈到辽之东京户部使司时曰:“……辽西、川、锦等州隶焉”<sup>[10]</sup>。而《辽史·地理志》表明,“川州”和“锦州”为中京所属,可知余靖之记录为中京正式划分之前的史情,故可以合理推断,在中京度支使司没有正式设立前,后来属于中京管辖比较靠东的“川州”和“锦州”等地的财计职责由东京户部使司管辖。

对于辽国财计官职的设立和命名,《辽史·百官志》有着非常贴切的总结:“官生于职,职沿于事,而名加之。”<sup>[8]</sup>主司原渤海国地区的东京户部使司,其“户部使司”之名与其自渤海国原执掌户部职能的机构发展而来不无关系,也正因如此,东京户部使司应当是辽朝最早设立的财计机构<sup>[4]</sup>。“三司者”(盐铁、度支、户部)正式成为中央财计机构,始自五代后唐明宗(公元626年),据《五代会要》所记:“会计之司,国朝重务,将总成其事额……张延朗可充三司使……至是延朗入掌国计”<sup>[11]</sup>,可知三司之职责即为计(会计)司之职责,亦即国计之职责,故“计司”之称谓亦源于此<sup>[3]</sup>。燕云地区原归后唐所有,其财计自然由三司执掌。那么燕云入辽,被定为辽南京道后,继设南京三司使司以掌财计便顺理成章了<sup>[8]</sup>。再者,上京盐铁使司之得名,便与契丹旧地矿产丰富且较早开采坑冶(自公元900年前后)、重视盐利有较大的关系,这在上京道饶州的文物和遗址考古中得到了印证。辽境内的池盐资源大多分布在广阔的草原和沙漠地带,如上京临潢府之西,上京道乌古石垒部诸盐池等。

**2. 辽朝中期形成的五京计司模式。**辽五京道分治模式的形成,既受辽国建国过程中各地区经济发展不平衡之现实难题的客观制约,也受契丹族在治国过程中融合其他民族历史经验的深刻影响。原渤海国在被辽吞并之前一直置有“渤海五京”,甚至八世纪中契丹人尚处于唐朝羁縻统治之下时唐朝亦曾置“唐五京”,善于汲取先进文化精华的契丹人根据国内各区(京道)经济文化差异较大的实情,参照唐和渤海之经验进行仿制并不断加以拓展,便成就了辽朝的五京分治制度,而这一制度甚至一度沿用至金朝建国初期。更全面地来看,辽朝财计分区而治的模式也部分源自契丹族传统的四时捺钵制度之影响:“……建五京,置南北院……而游田之习,尚因其旧”<sup>[8]</sup>。

从辽朝政治体制来看,辽朝总体上采取“因地制宜”的行政管制策略:分不同京道以治不同经济发展水平(模式)的疆域,从而形成了辽国境内五京道分治的行政模式。《辽史》中辽五京并称共计33处之多,足见其分京道治国之法贯穿始终。辽朝的“分京而治”的政治制度,决定了必然会建设与之相匹配的“分京而治”的财计制度。辽太宗时期建立了上京、东京和南京的三京政治体系,至圣宗时建中京,兴宗时立西京,从而完成了五京体系的建制。因此,辽朝的

财计组织制度也经历了从早期因地制宜的三京计司向分工更为明确、划区更为精细的五京计司的发展演变过程。相应地，辽朝的各地盐利出纳管制也是“五京计司各以其地领之”<sup>[8]</sup>，而辽朝粮仓之置配也是安排在五京计司各区和屯田区的直管之下。

辽三京计司形成的路径非常相似，中京度支使司和西京都转运使司的设置也在很大程度上源自中京地区和西京地区在辽朝政治格局和经济地位中的独特重要性。辽朝中期，辽圣宗划中京，于统和二十五年（公元1007年）把中京大定府建成了辽五京中规模最大的城市，《契丹国志》对此记载：“奚地居上、东、燕三京之中，土肥人旷……遂以其地建城，曰中京”<sup>[12]</sup>。中京位于上京、东京、南京地区（以及后面设立的西京）之间，符合辽朝统治中心由上京向南迁移的历史要求，其所置“中京度支使司”中所取的“度支”之名亦很贴切地反映了辽中京在财计上可以居中统筹调度、量入而制出的事实。

重熙十三年（公元1044年）辽夏战争爆发导致辽朝亟待加强西部边界地区的军事防御和政治经济管制的客观形势是西京设立的直接原因。据《辽史·地理志》所述：“（云州）……重熙十三年升为西京，府曰大同”<sup>[8]</sup>，可知在辽夏战争发生当年，辽朝即将云州等地从南京地区独立出来，划为西京区，并以大同府为西京府统领之。看起来是边境战争在辽朝“因俗而治”的策略下形成了西京地区的分立，其实这一片地区在正式划分为西京之前就已在经济发展、财计管理等方面具备鲜明的区域独特性，战争本身不过是借机彰显了西京正式划区和西京计司的名正言顺。山西片区（西京主要地区）多置榷场，与西夏、北宋贸易频繁，西北边境的货物特产也多由此入辽，再加上边防军备较多，导致这一片地区财赋征调转运、财计出纳之事务繁多，圣宗时便仿宋制在此置州转运司以理财计，“转运”之词可谓名如其职。《辽史·圣宗纪》记载：“开泰三年（公元1014年），南京（今北京市）、奉圣（今河北省涿鹿县）、平（今河北省卢龙县）、蔚（今河北省）、云（今山西省大同市）、应（今山西省）等州置转运使”<sup>[8]</sup>。在西京划分之前，山西转运司作为派出财计机构应隶属于南京三司使司管辖，而西京正式分立户，山西转运司则晋升为西京都转运使司以负西京计司之责。《契丹国志》有记载，郎玄化于辽太平三年（公元1023年）就担任山西转运司，后于重熙二年（公元1034年）迁上京盐铁使<sup>[12]</sup>，这显然是五京计司体系内的正常官职迁升事宜。

五京计司的使司和副使（同知使）之下，又置各判官以分判不同财计事宜。依据辽史、辽石刻碑文等资料中所见诸财计判官的设置和执掌而言，大体上是在五京计司的各使司之下，设置三员“三司判官”和一员“都勾判官”的“3+1”模式，从而既较好地依据“盐铁、度支和户部”三司分判，又通过“都勾”稽核帐簿以免错弊，从而形成财计组织的内部牵制关系。如中京计司的相关职官记载最全，中京度支使司下设有度支盐铁判官（马人望）、中京度支判官（张郁）、度支户部判官（郑涛、尚炜）和度支都勾判官（张绩）。南京计司的相关职官记载也较多，有三司盐铁判官（王正）、三司度支判官（马人望）、三司户部判官（李君谦）等等。其他上京、东京和西京计司中相关官职设置的史料较少，不便直接考证其设置是否与中京计司、南京计司完全一致，但从“……（契丹司会之官）置使虽殊，其实各分方域，重其出纳也”来考虑，各计司下也应该大体采用了“3+1”的财计分判模式。特别是中京度支使司为后建的计司，其下财计分判设置与先建的南京三司使司一致，更为此判断提供了直接的证据。这一体系在很大程度上吸取了辽朝建国初、五代后唐等中央三司体系的设计原理，若抛开职官命名上的称谓不同，主要差别只是辽实施的是五京计司分领财计的体制，而五代后唐、后晋和后汉时依靠的是三司为中央计司的财权集中体制。辽中期的五京计司体系如图1所示：

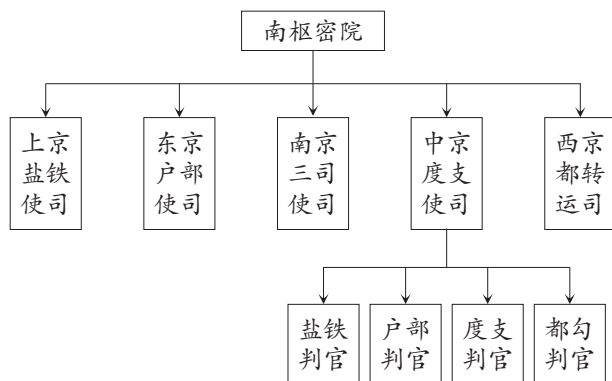


图1 辽朝财计的五京计司模式

3. 辽朝财计组织的进一步发展：八路计司体系的形成。《辽史·食货志上》记载：“制度日增，经费日广……而食货之用斯为急矣。于是五京及长春、辽西、平州置盐铁、转运、度支、钱帛诸司，以掌出纳”<sup>[8]</sup>。可知，平州钱帛司、辽西钱帛司、长春钱帛司与辽五京计司相似，亦执掌一片地区（一路）钱谷出纳之财计事宜。《三朝北盟會編》第111卷的记载亦进一步

证实了辽末时分八路而治之的史实：“(天会五年)金人起燕山、雲中、中京、上京、東京、平州、辽西、長春八路民兵，入寇兩河”<sup>[13]</sup>。

相比五京计司的辖区，三个钱帛司所管辖区较小，但在地理位置和战略意义上具有特殊的重要性，这也是辽朝因地制宜而“随宜置官”的典型表现。例如，平州等地为唐朝羁縻统治时期契丹旧地，其经济发展和制度基础均明显异于燕云十六州，且又位于辽东京区与南京区交界的咽喉地带，无论军事还是经济上都有特殊的重要性，故设平州钱帛司并赋予其计司之职能对于辽廷征用财赋、调配钱谷等具有重要的战略意义。事实上，平州钱帛司应为辽圣宗开泰三年时所置之平州转运司所转设形成的<sup>[15]</sup>。又如，长春路钱帛司的设立有可能是为了更好地对接和配合辽廷四时捺钵制度的要求。

钱帛司虽名称不同、辖区大小有别，但亦有与五京计司相近的，对特定地区的财计执掌之职能，故亦为计司也。宋臣余靖在《武溪集·契丹官仪》中记载：“胡人司会之官，虽于燕京置三司使，唯掌燕、蓟、涿、易、檀、顺等州钱帛耳。又于平州置钱帛司，营、滦等州属焉……”<sup>[10]</sup>可知，平州钱帛司等实则与南京三司使司等一样，亦为掌管一片地区(一路)财计工作的“司会之官”也。更具体地看，《钦定续通志》记载：“……(康公弼)曾监管平州钱帛库，调发军粮到川州”<sup>[14]</sup>。可知，钱帛司并非只管“钱帛”，仓廩出纳亦为其重要执掌。对此，《辽史·食货志上》中也有说明：“……以诸坑冶多在国东，故东京置户部司，长春州置钱帛司……钱不胜数，故东京所铸至清宁中始用”<sup>[8]</sup>。又可知，长春钱帛司与东京户部司之职能亦颇为相近。再例如，金初时承辽制，在攻下辽燕京地区后旋即改平州钱帛司为“南京三司使司”，代行原三司之职。据《金史·地理志》记载：“……天辅七年(公元1123年)以燕西地与宋，遂以平州为南京，以钱帛司为三司……天会四年复为平州……后置转运司”<sup>[15]</sup>，可知，平州钱帛司与南京三司使司在性质、架构和运行等各方面都应该比较一致或相近，方可以在辽末金初这样改朝换代的战乱时期很快地实现把“钱帛司”改为“三司”而后又“复之”的财计变革和接管事宜。当然，钱帛司之所以用“钱帛”命名，也多是因为其同时兼有钱帛铸造和管理等职能。从辽史和石刻碑文所见来看，钱帛司比较常见的官职一般有四类：某某钱帛司都提点、某某钱帛司提点、某某钱帛司判官、某某钱帛司都监等。虽然史料缺乏记

载，但依据辽朝财计职官设置和命名的特点，大体上应该是由诸钱帛判官来分判具体的财计工作，由钱帛司都提点总领该路财赋出纳之职。

故辽朝最终形成的是南枢密院下辖“五京计司”加“三路钱帛司”的八路计司体系<sup>[4]</sup>。这一体系对金朝财计体系的形成有着重要影响：辽朝的八路计司大多转变为了金朝相应各路的转运司，从而成为辅助金朝户部总揽全国财计的重要机构。这一体系如图2所示：

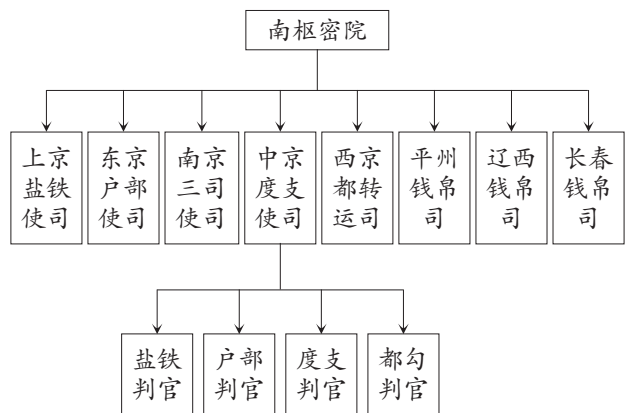


图2 辽朝财计的八路计司体系

辽朝财计分路不断衍生和增加的根本原因在于，辽朝始终胡汉分治，故不设类似户部这样统一中央集权的财计组织，因始终“随宜设官”而随区域经济和军事关系的变化不断衍生出适宜新设财计区域的情况，以至于最终大体形成了多达八路计司分领一道钱谷出纳执掌的情况。各路计司领州县长官一并完成赋税征纳及财计记录相关事宜，各州县长官虽然并不隶属于各计司，但在钱谷出纳方面均受计司管辖、听其调配。《辽史·大公鼎传》有云：“……惟朝廷参置国官，吏州县者多遵唐制”<sup>[8]</sup>。由此可知，故虽史册缺少记载，但可以大致推断辽州县一级由录事参军、县主簿等执掌辖区的财计事宜。

4. 辽朝财计中的审计机构。辽朝与五代并立，其疆域在得到燕云十六州之后才基本确定，因此其财计体制的形成更多地受到五代尤其是后唐、后晋的影响。至五代时，盛唐时的户部为三司所取代，盛唐时期颇具独立性和权威性的比部审计也名存实亡，转而出专门负责审计的下属于三司的都勾判官、内勾使、孔目官等官职。辽朝的审计组织方式与五代尤其是后唐以来非常相似，这从南京三司使司和中京度支使司都下设都勾判官一职可知。不同的是，辽朝各京计司各领一道财计，因此各京计司内部

有都勾判官这样的内部审计,而没有如五代那般只在中央财计部分专设都勾判官、孔目官等职。因此,辽朝与五代时相似,专门的审计体制实质是财计的内部审计模式,而不再具有唐廷时期下属于刑部的比部审计之充分独立性与权威性<sup>[2]</sup>。

除专门的审计机构之外,辽朝的监察部门也担当了一部分财计审计的职责。与唐廷五代的制度一致,辽朝也置御史台执掌监察,具体而言,御史台设御史大夫(正职)、御史中丞(副职)和监察御史等职,其职责为监察辽廷法纪、纠察贪污舞弊行为等方面,从而对财计运行也起到了一定的监督审查作用。各地不设专门的地方监察机构,一般以使职差遣的方式派按问使、监察官至各京辖区执行监察纠举的任务。相对特别的地方在于,辽朝监察部门常兼理刑狱,由此进一步提升了其严肃性和权威性,例如御史大夫萧护思、御史中丞耶律俨都曾兼理刑狱,这可以理解为辽国部落时期监察与刑狱相并的“民族特色”的残留。

### 三、辽朝财计制度的设计和运行

**1. 户籍计帐制度。**自北周首创户籍计帐之法以来,至唐朝中期,已经形成了一整套编户、检括户口并据以各项赋税收入的户籍计帐制度。如《旧唐书》中之记载:“……每一岁一造计帐,三年一造户籍……县以籍成于州,州成于省,户部总而领焉”<sup>[16]</sup>。契丹人早先长期处于唐朝羁縻制度的管辖下,受唐朝制度的影响由来已久。而契丹辽国与五代同时并立,并在建国30年后即收纳了行五代制度的燕云十六州,在辽朝“随宜而治”的治理风格下,契丹辽朝以其部族之旧制杂糅唐末五代之户籍计帐制度来征赋税,便成为制度演变过程中自然而然的现象。

据《辽史·食货志上》记载:“夫赋税之制,自太祖任韩延徽始制国用”<sup>[8]</sup>。为“制国用”,辽太祖在天赞二年(公元923年)第一次对位处辽朝腹地的奚族检括户口,将大量“隐丁”纳入赋税户籍。辽太宗于天显三年(公元928年)“阅遥羣氏户籍”,得到燕云十六州后由于丁口大增,故特“籍五京户丁以定赋税”<sup>[8]</sup>,从而第一次对辽朝境内的户籍进行了较为全面的检括、确认、造册记录。圣宗时,针对各京道州县设置的大幅度调整、人口迁移变化及人口不断繁衍的实际情况,于统和八年(公元990年)“诏括民田”,于统和九年(公元991年)“通括户口”,通过“通括”而全面确认丁户之数、物力之数并籍(记录)之于册,得以清查隐匿丁户、确其户等,并进而对赋役之制进行全面

厘改。由此可知,辽朝建国尤其是得到燕云十六州之后,吸取唐末五代之制度,建立州县制并括丁口、制户籍、造账册,从而“以贫富为等差”赋役,制度之普遍乃至后期诸宫帐的奴隶籍编为民户,辽朝头下军州户和寺院户亦转变为需按籍“输税于官且纳课其主”的二税户,且“诸部皆有补役之法”<sup>[8]</sup>。

大体上,相较唐宋制度而言,辽朝采用的是相对粗糙、不同民族标准有别、缺乏定期制度的户籍计帐制度。这体现在:籍民户之等级时,唐分九等,辽分三等;在契丹本族地区,只有富户与贫户之别。如据《全辽文》中三河县的有关记录:“凡差发,立排门历,量见在随户物力,遂定三等,配率均平”<sup>[17]</sup>。这也体现在,唐宋时期乃至金元两朝皆有定期检括户口与更新帐籍之制度,而辽朝史料虽然有多处关于检括户口、籍户丁赋的记载,却没有定期检括以及及时更新帐籍的定期制度记载,反而是各次检括间的间隔相去甚远,究其背景又可知检括多为临时之诏令安排。但辽朝户籍计帐制度亦有其特点,其中之一便是强调相对公平、均衡不同等级户的负担,如圣宗在统和十二年(公元994年)时,“免诸州赋役、定均税法”<sup>[8]</sup>。又如据《辽史·食货志上》记载,兴宗于重熙八年时下诏:“……力办者广务耕耘,罕闻输纳,家食者全亏种植,多至流亡,宜通检括,普逐均平”<sup>[8]</sup>。这次通括户口后相对合理的税赋负担有效地激励了社会生产力的发展,以至出现“上富于春秋”的盛况。可见,辽朝重视通过户籍计帐之法来“公平赋役”,而成效也颇为显著。

**2. 预算收支制度。**与唐廷、五代制度相似,辽朝财计也是用“岁入”“岁纳”来表示和计量每一年各项财赋及附加的收入,并用“岁出”来表示和计量各项支出,以明确和把握预算收支安排及其成效。例如,“南京岁纳三司盐铁钱折绢”“岁入羨余钱三十万緡”“诏岁出官钱赈诸宫分及边戍贫户”等等<sup>[8]</sup>,这些在《辽史》中多处可见。辽朝比较重视通过预算及其调整来均衡赋税,《辽史》中多有记录辽廷减免民众赋役、逋负的史实,如萧太后摄政期间,减免赋税、赈济民众的诏令达三十次之多。

在执行财计预算收入项目时,常有一部分因各种原因而拖欠,称为“逋负”或“逋钱”,即预算中应收尚未收的收入项目。因此,对于“逋负”的防范和催缴也就成为预算管理中的重要问题。辽大康元年(公元1075年),杨遵勖“奉诏征逋钱”,得四十余万緡。此事重要,故杨遵勖升为南枢密副使。又如《辽史·耶律

迪烈传》记载：“……(耶律迪烈)检括户部司乾州钱帛逋负，立出纳经画法，公私便之”<sup>[8]</sup>。检括有稽查、核定之意，大意是耶律迪烈审查稽查了当时东京户部使司下辖的乾州地区所拖欠赋税钱谷绢帛之数，根据赋税的拖欠情况和原因，制定了一个赋税纳入和支出的帐簿记录确认制度，从而给公家和个人都带来了便利。其他史料中也记载了对预算收入执行得严格精细从而较好地防范了“逋负”情况的例子。如《王守谦墓志》记载：“(其)峻其科条，严其程限……期年免稽逋之累……是时比岁丰稔，……考课居最”<sup>[18]</sup>。当然，还有一些财计预算外之数，如辽中后期每年来自宋朝提供的岁币收入，前后总计超过3000万两之巨，而辽中后期由官营放贷所孳生的利息收入亦属此类。

在预算支出方面，由于辽朝实行的是各路计司各领一道财计的分权管理模式，故各计司辖区内的财计支出常由计司核定数额再报辽廷批准执行。如《辽史·耶律俨传》有记，耶律俨任西京计司(山西路都转运使)时，“奏定课额，益州县俸给”<sup>[8]</sup>，即州县官吏俸禄的相关钱粮支出数由计司“奏定”。显然，这也与辽朝“因地制宜”的财计管理模式有关，不同计司管辖区内的赋税制度与预算制定标准有所差别。如“(辽东京道)辽东新附地不榷酤，而盐曲之禁亦弛”<sup>[8]</sup>，又如统和十三年“增(辽上京道)泰州、遂城等县赋”而次年“减南京道赋”<sup>[8]</sup>，显然，不同京道管辖范围内预算收支的标准确实有别。

当预算收入大于支出时即有盈余，则称“羨”或“羨余”，史册中亦多有记载。据《辽史·刘伸传》记载，刘伸任东京户部使时，“岁入羨余钱三十万缗”，而“擢拜枢密副使”<sup>[8]</sup>。可知，刘伸作为计司使就简去繁、不烦劳民众，财计掌控有方，每年向辽廷贡献三十万缗“羨余钱”，由是晋升南枢密院副使。《全辽文》中也有相关记载：“(董匡信)临财以廉平，莅事以勤敬，功考余羨，率越常绩”<sup>[17]</sup>。显然，辽廷非常重视通过科考和晋升来激励各级计司官员努力实现收大于支的“羨余”。

**3. 计量单位。**辽朝前中期，尽管契丹已经开始设官置所专治“银冶”，用契丹文字铸造钱币，宋朝钱币也通过市易等方式不断流入，但金属货币仍不足用，因此在商品交易中往往钱币与实物并用，作为交易中介，其中又以“钱帛并用”为常见。公元947~953年间居于辽境的胡峤在其著作《陷辽记》中记载：“……(辽)上京西楼有市肆，交易无钱而用布”<sup>[19]</sup>。

可见，在辽前期，钱币不足时“钱帛并用”乃是普遍现象，即便在当时辽朝最繁荣的上京城里亦是如此。统和三年，辽朝禁止市场交易布帛中不足尺度者，原因即在于稳定布帛的市场价值，以便于作为一般等价物使用。终辽一朝，辽境内从未使用纸质货币，也基本没有出现过明显的通货膨胀，且在丰年谷价甚是低廉。这就使得辽朝中前期会计计量时面临同一项业务在不同年份不同地区，可能用物来计量价值，也可能用钱币来计量价值，还可能钱币与物同时共计量价值。这又为各路计司在总领一道钱谷出纳的收支统和时提出了计量单位换算和同时使用多种计量单位的实际问题。

辽朝在中后期进入了货币经济社会。根据《辽史》的记载，大康七年(公元1081年)正式改“钱帛兼行”的货币制度为“银钱同行”的货币制度，这标志着货币计量和结算开始渐渐成为较为单一且统一的方式。然而，即便是在辽后期，也依然存在实物计量和实物收支的现象，如《辽史》中所记载：“官俸有俸羊”“绢帛用为交易比价”等等<sup>[8]</sup>。这就使得辽朝时的会计计量单位仍然不得不兼用货币与实物，以客观反映经济交易的价值量。同时，根据辽朝的货币历史来推断，实物单位中一般应以绢帛为主，也兼有少量如羊、马等其他实物计量单位。

在辽朝会计计量中，除计量单位多样化以外，还面临折算比率变化调整的问题。以盐铁钱为例，《辽史·食货志上》记载：“南京留守奏百姓岁输三司盐铁钱，折绢不如直，诏增之”<sup>[8]</sup>。可知，盐铁钱一项是先计算其应交税额再折算为对等价值的绢帛数来交纳，而由于绢帛作为商品时有价值上下波动的情况，故计司将此反映在会计记录和会计帐簿中则面临折算比率调整的问题。田税也常有类似的情况。《辽史·食货志上》记载：“……(统和三年)民岁输税，斗粟折五钱，耶律抹只守郡，表请折六钱，皆利民善政也”<sup>[8]</sup>。可见，辽朝的折纳方式与唐制有所不同，是通过以钱计赋税、再以粮粟折算交纳，而耶律抹只申请提高该郡的完纳折算比率，既是体恤民众也影响了相应的会计记录：完纳后，记录中以钱计之赋税数与之前一致，然而以粮粟计量之赋税数却减少了六分之一。

**4. 仓储制度。**仓储包括“仓”和“库”两者之储，“仓”多与粮有关，“库”则一般与“粮谷”之外的钱币货物有关。在农业为根基的封建社会体系里，仓储的建制殊为重要，辽朝亦不例外。故在此据史册所载之内容大致将“仓”和“库”简要分述之，并借以窥见辽

朝相关仓储制度及其会计控制问题。

《辽史》中所载与“仓”有关的主要是义仓和余仓,前者日常储粮以备灾年赈济、救济之用,后者则类似隋唐北宋时期常平仓之设置和定位,发挥日常粮食供应的市场管控调节作用。

据《辽史·食货志上》,义仓最早的记录是在圣宗时:“……(统和)十三年,诏诸道置义仓……岁秋,社民随所获,户出粟仓,社司籍其目……岁俭,发以振民”<sup>[8]</sup>。可见,义仓随岁而收,当“岁俭”而“振民”,造帐册以检校“籍”粮食数量品质之职责,归于义仓的社司一职。社司作为义仓帐册编制者的职能最早可追溯到隋朝建义仓时的职官设置。义仓一般以对灾民的直接赈济为主,但时有赈贷的情况,一般为“年谷不登”故“发仓以粟贷”的歉收灾年。倘若日后岁秋仍歉收,则或者会免除还贷的义务,如《辽史·食货志上》有记,统和十五年(公元997年),“……诏免南京旧欠义仓粟,仍禁诸军官非时畋牧妨农”<sup>[8]</sup>。相比之下,和余仓的建制时间较晚,《辽史·食货志上》的记录是在道宗年间:“……五十余城内,沿边诸州,各有和余仓……(岁)出陈易新,许民自愿假贷,收息二分。所在无虚二三十万石,虽累兵兴,未尝用乏……”<sup>[8]</sup>可知,至道宗时,和余仓制度已经比较完善,作为常态化的粮储和(借贷)调节机制,有五十余城与边境各州,均置有和余仓,并通过每岁出粟贷与民、岁秋回收前期粮贷本息的方式将和余仓“出陈易新”。由于和余仓制度卓有成效,以至于仓储中实有“二三十万石”之多,故战事虽多却军粮充足。

由于五京计司掌钱谷出纳之职,故仓储的出纳核准、审批和监督权归于各计司之下。事实上,辽朝粮仓之置配也正是安排在五京计司各区和延边屯田区的直管之下。如辽末康公弼任宁远县令时,“……县中陨霜杀禾稼,漕司督赋急,系之狱”<sup>[8]</sup>。这是计司在官仓收纳环节严加审核和监督的体现,对粮谷入仓不及时的状态相关官员甚至以牢狱待之,以示惩戒。“(马人望)迁中京度支使,始至,府廩皆空,视事半岁,积粟十五万斛……”<sup>[8]</sup>,财计能臣马人望半年即“积粟十五万斛”的官仓收纳成绩反映了各路计司对于官仓收纳严加监督、加强会计管控的重要性。在官仓出纳方面,《辽史·道宗纪》有记载:“……(大安三年)诏出户部司粟,振诸路流民及义州之饥”<sup>[8]</sup>。“义州”位处辽东,为辽东京地区的下辖州。可见,东京户部使司对仓储的支出和用途有直接的管辖和审批权,此处是在诏书的指示下批准出粟赈灾。

辽朝所置之“库”多为专库专储,以分门别类地调度和统筹货币物资的出纳使用,例如南京永丰库等国家金库、上京军器库等军事用库等等,除服务于辽朝皇帝私人财计的内库和大盈库等以外,一般亦为辽五京计司所管辖。正所谓“南京、中京多财赋官”,其中中京天积库、南京永丰库为辽朝之国家金库,主储金银珠宝及各式钱币。《王守谦墓志》有记:“……监永丰库,大凡邦国丘井之赋,山泽泉货之物,受纳免贪蠹之谤……百官将校之俸,诸司程作之用”<sup>[18]</sup>。由是,南京永丰库作为国家金库既收纳辽朝之赋税钱币,又支用于百官薪俸、诸司日常之费用,是国家财计的重要组成部分。永丰库的职官设有使、副使以及都监等职,其中都监一职应为掌管库藏实际出纳的官员。

由于各专库是钱帛物品的实际出纳机构,故各计司多通过会计帐簿的设置和勾稽来审核和监督各专库的运行情况。最有名的莫过于判南京三司使马人望的“临库帐法”。《辽史·马人望传》记载:“……时钱帛出纳之弊,惟燕为甚。人望以缣帛为通历,凡库物出入,皆使别籍,名曰临库。奸人墨吏,莫得轩轻”<sup>[8]</sup>。“缣帛”指素色的卷,形状与竹筒相近,便于书写记录,也便于收卷折叠保存。“通历”指按次序完整记录的帐,即日记流水帐。“别籍”意为在仓库所记的账册之外,另行登记的备查帐。“临库”即临监仓库之意而取其名为备查账之名。大意是当时钱谷出入库房的错误舞弊风气,以南京(燕京)地区最为严重,于是作为判南京三司使的马人望用设计好格式的缣帛为底单作仓库流水备查帐,凡是库房钱谷物品的收支,都派人另行备查登记,并取其名称为“临库”帐。结果,在马人望实行两套帐簿互相勾稽和比对的监督之下,贪官污吏就无法再串通作弊了。

#### 四、辽朝官厅会计的历史贡献与启示

辽朝作为游牧民族契丹族建立的政权,其民族传统、民族文化不但影响了辽朝政治制度的设立,也影响了辽朝官厅会计制度的形成与演变。如前所述,无论是与同一时期的北宋相比,还是与后继者金朝相比,辽朝官厅会计的最大特点是无中央层面统一集权的财会机构,级别最高的财会机构只到京道一级:在南枢密院的直接领导下,辽共建八路计司各领一片地区(一道)的钱谷诸物出纳之职,在本辖区司职财计之工作。事实上,在此之外,如辽朝设立二税户为独特会计核算对象的制度设计等无一不鲜明地反映出辽朝官厅会计因地制宜的发展路径和演



变风格。归结起来,契丹族较为开明而务实的民族文化基因在其中起到了关键作用:在疆域逐步扩展的背景下,契丹辽朝既充分地依次汲取了渤海族、汉族等其他各族文明中较为先进的会计制度和会计文化,又注重与本国国情有机结合,从而因地制宜、循序渐进地在制度设计的道路上探索了一套与众不同且灵活实用的官厅会计模式。

从辽朝官厅会计的具体历史贡献来看,主要在于两个方面。其一,辽朝官厅会计在辽朝财政赋税机制的有序运行、经济集权有效管控方面发挥了十分重要的基础作用,为辽朝时期中国北方经济的发展和稳定做出了重要贡献。其二,辽朝官厅会计的实践和演变为较晚建立的西夏、后继的金元两朝的官厅会计之设计和运行提供了重要的制度参考和经验启示。例如,在辽末金初之际,金朝的基本策略就是大体沿用辽朝的官厅会计体系,从而以较低的接管成本来实现新王朝建立的经济集权控制,这在《大金国志》中有非常清楚的记载:“先是,国中主计之任,在燕山曰‘三司’,在云中曰‘转运’,在中京曰‘度支’……”<sup>[20]</sup>而在金朝历经两次官制改革的过程中,原辽朝的八路计司架构又成为金朝各地派出计司——诸路转运司的设计依据和设置之基础。又如,元朝在建朝之初,以辽金财计旧制治中国北方,以南宋财计旧制治中国南方,亦与辽初之会计发展颇为相似。

可见,辽朝官厅会计“因时因地制宜、分而治之”的独特模式的有效运行,在历史上独树一帜,在一定程度上又反映和揭示了会计制度在特定历史背景下实施“一国两制”模式甚至“一国多制”模式的合理性和可行性。同时,辽朝官厅会计不但为辽朝统治中国北方的经济管控和社会稳定做出了重要贡献,而且它博采兼收之风格也在一定程度上为西夏、金元两朝所传承,为后世会计制度的创新和会计文化的丰富提供了有益的元素。

#### 主要参考文献:

[1] 赵友良. 中国古代会计审计史[M]. 上海:立信会计图书用品社,1992:298~300.  
[2] 方宝璋. 辽、金审计仿唐宋[N]. 中国审计报, 2003-07-23.

[3] 向南,杨若薇. 辽代经济机构试探[J]. 文史,1983(17):105~121.  
[4] 关树东. 辽朝州县制度中的“道”“路”问题探研[J]. 中国史研究,2003(2):129~143.  
[5] 蒋金玲. 辽代南面财赋机构考[J]. 求索,2012(3):230~232.  
[6] 段艳芳,石越. 论经济学对历史特性问题的忽略:基于方法论视角[J]. 广西财经学院学报,2017(4):8~14.  
[7] 魏收(北齐). 魏书·契丹传[M]. 北京:中华书局,1974:746~748.  
[8] 脱脱等(元)编修. 辽史[M]. 北京:中华书局标点本,1974:505~511.  
[9] 乔晓金. 试论辽代的货币经济[J]. 中国钱币,2002(10):2~29.  
[10] 余靖(宋). 武溪集[M]. 台北:台湾商务印书馆,1986:174~182.  
[11] 王溥(宋). 五代会要[M]. 上海:上海古籍出版社,1978:290.  
[12] 叶隆礼(宋). 契丹国志[M]. 上海:上海古籍出版社,1985:78~90.  
[13] 徐梦莘(宋). 三朝北盟会编[M]. 上海:上海古籍出版社,2008:923.  
[14] 嵇璜(清). 钦定续通志[M]. 台北:台湾商务印书馆,1986:575.  
[15] 脱脱等(元)编修. 金史[M]. 北京:中华书局标点本,1975:589.  
[16] 刘昫等(后晋)撰. 旧唐书[M]. 北京:中华书局标点本,1975:30.  
[17] 陈述辑校. 全辽文[M]. 北京:中华书局,1982:455~480.  
[18] 向南,张国庆,李宇峰. 辽代石刻文续编[M]. 沈阳:辽宁人民出版社,2010:165~166.  
[19] 贾敬颜. 胡峤陷辽记疏证[J]. 史学集刊,1983(4):5~17.  
[20] 宇文懋昭(宋)著. 崔文印注. 大金国志校证[M]. 北京:中华书局,1986:147.

作者单位:1.广西财经学院会计与审计学院,南宁530003; 2.澳门科技大学商学院,澳门519020