

明代地方官府赋役核算体系的早期发展*

申 斌

内容提要:明洪武到弘治年间,州县官府的赋役管理从基本不依赖核算向需要且能够进行核算的状态转变。洪武、永乐时期,在官府体系内部,只有田赋被部分地纳入核算管理,其他赋役征发则完全或绝大部分无法计量,也没有计划性。宣德以降,地方官员吸收民间粮里阶层分担赋役负担的经验,在此基础上进行旨在“均平”的改革,以确保赋役的可持续征发。在探索均平之道的过程中,不同地方官员多采取量化赋役负担、预定征收计划、将派征对象标准化并进行摊派核算的方式。其中,田赋额等开始扮演摊派对象的角色。这开启了州县层面赋役征收核算体系的发展之路,也导致府、州、县与户、工等部及布政使司之间产生了赋役核算信息不对称,出现了二重会计结构。

关键词:明代 赋役核算体系 财政计划 摊派 二重会计结构

16、17世纪发生了从明初户役式赋役征调体系向清前期以土地税为基础的赋税征收体系的转型。既有研究主要围绕一条鞭法,以嘉靖至万历时期为重点,对各类赋役改革进行了细致剖析,指出赋役课征对象由户分裂为地和丁,赋役课征内容逐渐定额化。^①而所谓定额化的发生,是以赋役征发的可计量、可核算为前提的。^②明初的赋役管理基本上是不需要也无法进行计量核算的,而到了条鞭改革时期,为何能实现以可计量为基础的定额化呢?这就需要对明代赋役核算的发展,尤其是对正德以前的早期地方赋役核算体系的形成有具体切实的认识,才能更好地理解一条鞭法改革的意义和实质。目前,学界关于这一问题的讨论,除了森正夫在分析周忱改革时有所涉及外,既有研究少有着墨。本文拟在前人勾勒的课征对象转变与定额化逻辑基础上,围绕“从基本不依赖核算到需要且可以核算”这条管理技术演变主线,分析明代洪武至弘治时期地方官府赋役核算体系的发展,从核算角度完善我们对明代财政体制转型起始阶段的认识。

一、主要不依赖核算的洪武、永乐时期州县赋役管理

财政收支可以进行会计核算的前提,是征收和支出都可以用数字来表示(量化),并且这种数字是标准化的、均质的,可以进行有意义的计算,并制定财政计划。整体而言,明前期州县官府的赋役

[作者简介] 申斌,广东省社会科学院历史与孙中山研究所助理研究员,广州,510635,邮箱:shenbin03@163.com。

* 本文为国家社会科学基金重大项目“明代价格研究与数据库建设”(批准号:17ZDA192)阶段性成果之一。

① 梁方仲:《一条鞭法》,梁方仲:《明代赋役制度》,中华书局2008年版,第10—61页;小山正明「賦・役制度の变革」『岩波講座世界歴史』第12卷,岩波書店,1971年,313—345頁;岩見宏『明代徭役制度の研究』同朋舎,1986年;刘志伟:《在国家与社会之间》,中山大学出版社1997年版;刘志伟:《从“纳粮当差”到“完纳钱粮”——明清王朝国家转型之一大关键》,《史学月刊》2014年第7期;森正夫著,伍跃、张学锋译:《明代江南土地制度研究》,江苏人民出版社2014年版;万明、徐英凯:《明代〈万历会计录〉整理与研究》,中国社会科学出版社2015年版。

② 黄仁宇曾提出明清中国“不能在数目字上管理”的判断,但其所言“数目字管理”实际上指的是整套资本主义制度,已经超出本文讨论范围。参见邱澎生《“数目字管理”是洞见或是限制?黄仁宇“大历史观”下的明清市场与政府》,《台大历史学报》第26期(2000年12月)。而黄仁宇强调的实际财政责任的分散性管理也随着核算体系的发展而出现变化,笔者将另文讨论。

征收管理基本既不需要核算体系,也缺乏计算和计划的可能性,^①这是由洪武时期赋役制度的设计理念和实施框架决定了的。

在朱元璋创设的国家治理原则和架构中,明王朝资源征调体制的社会基础,是通过里甲制建立起来的以户为单位的人身控制关系。^②编户齐民对以皇帝为代表的王朝之人身依附关系,既是赋役征发的合法性来源,又是其运行的现实基础。与此同时,朱元璋秉持“以良民治良民”的治理理念,形成了在赋役征发上将主要管理责任委之于粮长、里长的“钦定承包体制”。在这样的代理体制下,州县官府的赋役征管只需抓住负有连带责任的粮长、里长即可,基本上不需要依靠核算体系进行。借由粮、里长役使里甲编户才是实现资源征调的根本之道。

进一步而言,州县赋役的三项主要内容——田赋、上供物料、徭役,在明初也都不同程度上具有不可计算性和非计划性。田赋和上供物料的征收、调拨虽然有实物数量的信息,但由于征收物种种类繁多,彼此价值差异甚大,无法靠实物数量统一度量价值。在民运体制下,对百姓而言,又需要考虑运输劳役,由此更增强了实际负担的不可计量性。至于徭役,作为活劳动资源不可存储,其收支统一于劳动者的应役过程,无法事后稽核;而不同徭役项目或同一徭役项目在不同时间的实际负担存在很大差别,因此也就不存在核算的可能和必要。

赋役征收的计划性意味着具体负责征收的州县官府或担负缴纳任务的编户对未来的赋役负担预先有所了解,而不仅是承命办纳。明代初年,除了洪武十四年(1381)大造黄册后,各地应征田赋总额有了相对稳定的计划外,其他项目基本处于因需而征的状态。就供应御用和朝廷的上供物料而言,工部、户部和礼部根据需要分别独立、不定期向在外布政使司和直隶府州发出勘合照会或勘合札付,开明所需物品及数量,然后由其具体办纳。^③洪武初年,地方官府承担的“贡”的内容尚有限,到洪武后期,户部、礼部、工部等衙门坐派的物料数量已经较为庞大。《诸司职掌》虽开列了部分物料(野味、杂皮、翎毛、纸札、段匹染料)的岁办总额和各省岁办定额,但实际上还会根据需要在库之数多寡而改变。^④永乐时期更有物料激增的案例。^⑤这些都说明其本质仍是随时按需坐派,缺乏稳定的计划性。至于差役,里甲正役名义上十年一轮,就时间而言具有计划性,但每年实际任务轻重变动不居;杂泛差役更是多因事临时点差。所以,如果仅仅着眼于田赋额,或许会得出明初财政体制“量入为出”的印象,但若从整个赋役征调体制看,就会发现其实质是缺乏预先计划的因需而征。

二、从核算角度看洪武、永乐时期的田赋额

田赋是明初官僚体系内部最具有核算管理意味的赋役项目,田赋额是明前期赋役管理中的核心数据,也是明初地方官府赋役管理中最具计量和计划特性的数据。整个明代地方赋役核算体系,就是以明初的田赋额为基础逐渐发展起来的。下面就从核算角度详细分析明初田赋额的特征。

(一)不可核算的土地额与逐级加总的田赋额

《大明会典》中关于田地科则有如下记载:

洪武初,令官田起科,每亩五升三合五勺;民田,每亩三升三合五勺;重租田,每亩八升五合

① 此处说的缺乏可计算性和计划性,是指在广义的财政资源实际征收中,可以计算且有计划的部分较少,或者计算的性质并不全面(如田赋中所包含的徭役成分),而并不是说财政管理中完全没有会计核算。就已经征收到官府、仓库的粮食、布绢等实物而言,仓库出纳是有会计记录的,州县的钱谷收支情况也需上报接受审核。

② 参见王毓铨《明朝的配户当差制》,《中国史研究》1991年第1期;王毓铨《〈中国历史上农民的身份〉写作提纲》,《王毓铨史论集》,中华书局2005年版,第678—679页;汤明燧《从户籍制度看中国封建制下的小农》,《学术研究》1983年第2期。

③ 弘治《徽州府志》(上海古籍书店1964年版,第55b页)卷2《食货一》保存了一份永乐元年工部勘合札付的内容。

④ 《诸司职掌》(下),《玄览堂丛书初辑》第13册,正中书局1981年版,第268—275、296、297、307—310页。

⑤ 赵中男:《明代物料征收研究》,博士学位论文,北京大学,2005年,第86—88页。

五勺；芦地，每亩五合三勺四抄；草塌地，每亩三合一勺；没官田，每亩一斗二升。^①

这常常会让我们以为当时官府是通过“土地额×土地科则=田赋额”这样的算式来计算田赋额并进行征收的。但实际上，这种计算只是在户一级才有可能进行，明初州县官府只能根据黄册，通过自编户至甲—自甲至里—自里至州县这种层层汇总做加法的方式得出某县的田赋额。

明前期，土地科则非常复杂，绝非只是简单区分官民、田地山塘而已。以直隶徽州府歙县为例，该县的一等官田包括折斛田、居养院田、活人会田等六种不同科则的土地类别；民田虽相对简单，但除了分为上、中、下三等外，即便同为上田或中田，同县不同乡的科则也不相同。^②要在州县层面根据土地额和科则计算田赋额，必须以县级官府能够掌握分科则的土地数据为前提。这有两种可能的途径：一是通过鱼鳞图册系统实现，一是通过黄册系统进行。但其实这两个系统均缺乏支持这种计算的数据。

首先，洪武时期编纂的鱼鳞图册里不包含如此细致的信息和汇总核算数据。从栾成显发现的《洪武十八年歙县十六都三保万字号清册分庄》和《洪武十九年休宁县十都六保罪字保簿》所登载内容看，册中包含土地的字号、类别、面积（还包括原额、今增等细分项目）、见业、土名、佃人等项。其中，面积的登记既有因袭自元代的以亩、角、步为单位的丈量面积，又有明代官府册籍普遍采用的以亩、分、厘、毫为单位的纳税田亩面积。^③《洪武十九年休宁县十都六保罪字保簿》登记地块里标识了“次下田”这样的土地等级，但没有标明具体科则。而该鱼鳞册的册首只给出田地山塘的总额和分项数额，并没有根据田土等级进行分类汇总统计。这就意味着，如果单纯依靠这样的册籍，只能确定田土的归户信息和面积信息，无法计算该保的总税粮额。再考虑到各乡田土科则的差异，州县衙门也不可能靠这些册籍来核算税粮额。

其次，黄册系统也提供不了计算的可能。由于没有洪武黄册遗存，笔者只能根据黄册之前的小黄册和永乐时期个别户的黄册抄底来分析。根据竺沙雅章和宋坤、张恒公布的文书可知，小黄册在每户田产或田粮项下的田土面积之后，记载了夏税正耗麦额（或钱额）和秋粮正耗水脚米额。田土被标明了自然和社会性质（如民田、民地），但是没有标明等级或科则，据此难以在户以上的层级进行分科则的土地额汇总。小黄册卷首开列有“田土起科则例”，但存在省略；卷首虽有人丁和田产官民田土数目及其各自夏税、秋粮总额的记载，但看不出有分科则田土数额记载的迹象。^④《永乐至宣德徽州府祁门县李务本户黄册抄底》中永乐元年（1403）的旧管、新收、开除事产下，均登记了土地面积，新收田土标明了“下田”，但是没有记录税额。^⑤《永乐徽州府歙县胡成祖等户黄册抄底残件》中登记了土地所属的都、类别和等级（上田、下田、上地等），面积项后有夏税麦、丝、秋粮米三项税额记载。鹤见尚弘通过比对弘治《徽州府志》所载科则及《永乐徽州府歙县胡成祖等户黄册抄底残件》，做了复原税粮计算关系的努力。但他指出，根据县志提供的科则记载和此黄册登记的田土等级和面积，不能完全得出税额，因为有些科则县志并未记载。^⑥笔者认为与其说是方志失载某些科则，不如说是因为在基层，编户所承担田赋额并非完全根据田土面积和科则计算出来，而是掺杂了历史惯例、里长与编

① 李东阳：《大明会典》卷19《州县二·田土》，《正德大明会典》第1册，汲古书院1989年影印本，第232页。

② 弘治《徽州府志》卷3《食货二》，第26a—43b页。

③ 栾成显：《洪武鱼鳞图册考实》，《中国史研究》2004年第4期。当时鱼鳞图册上所谓“计税二分五厘”的意思是土地纳税面积为二分五厘，而不是指实际的赋税额。

④ 竺沙雅章「漢籍紙背文書の研究」『京都大學文學部研究紀要』第14号，1973年；宋坤、张恒：《明洪武三年处州府小黄册的再发现与考略》，中国古文书研究班工作论文，北京，2017年6月。

⑤ 王钰欣、周绍泉主编：《徽州千年契约文书（宋·元·明编）》第1卷，花山文艺出版社1991年序刊版，第54—56页。栾成显对此文书做了详细研究，参见栾成显《明代黄册研究》，中国社会科学出版社2007年版，第121—142页。本文采用《明代黄册研究》对该文书所拟题名，而非《徽州千年契约文书》所拟题名。

⑥ 原文书只有数字，没有税目名，这是鹤见尚弘考证的结论。鹤见尚弘：《关于明代永乐年间的户籍残篇》，鹤见尚弘著，姜镇庆等译：《中国明清社会经济研究》，学苑出版社1989年版，第262—278页；栾成显：《明代黄册研究》，第42—45页。

户谈判等因素的结果。上述证据都表明,根据土地额核算田赋额只能是由里长等人在户一级进行,在甲、里等更高层级不存在分科则的土地汇总数字,官府自然也无法根据土地额和科则用乘法来计算田赋额。

最后,从明初期地方志记载可知,县级数据只有田土总额和税粮总额,以及按照田地山塘、官民等自然、社会性质大类分别统计的田土额及相应税粮额。虽然可以看到每类田土包含的不同起科等则的记载,比如民田有若干种科则,但是没有不同科则田土面积的统计数字。^①

综上,在明初,州县官府是不能够根据掌握的土地额和科则用乘法来计算应征田赋额的,而只能接受由里甲层层汇总上报的田赋额数据,用加法来得出全县田赋额。州县官府无法在税额(田赋额)和课税客体额(土地额)之间建立起计算关系。易言之,土地额对当时的官府而言,不是一个可以用于田赋额核算的课税客体数据,只是徒具象征意义而已。这也是为什么在早期赋役改革中,是田赋额而非土地额成为赋役摊派对象的原因。

(二) 田赋额的两套数据系统及相等关系的建立

明初田赋管理中,田赋额兼具两种性质。它既是可计算的、均质的账面“税额”,又代表不可计算的、不均质的实际负担。前人研究多从民众负担角度强调后者(民运体制下不同仓口田赋的实际负担因运输距离远近等因素而不同),^②而忽略了前者在核算上的意义,也未从官府田赋数据使用角度深入剖析这种差异的成因。这种双重性其实是由田赋额所处的两套数据系统分别赋予的。

在官府系统内部,田赋额存在两套数据系统。一套是依托黄册,自编户而甲、里、州县、府、司、户部,层层汇总下级夏税、秋粮额,继而上报的系统。^③这套系统的数字是均质的“税额”。另一套是户部根据国家需要,给各布政使司和直隶府州下达勘合文书(给布政使司的是照会、给直隶府州的是札付),让其调拨一定数额田赋到指定地点的衙门或粮仓的系统,这种税粮解纳责任的分派,称作“派拨”“坐派”。^④这套系统的数字意味着与仓口和运输劳役绑定在一起的、不均质的负担。将自下而上的黄册田赋额汇总上报,和将自上而下的坐派田赋仓口粮额拆分后下达给下级衙门,就是布政使司和府两级官府田赋征管的主要核算工作。各省直黄册所载夏税、秋粮额,就是户部坐派起运仓口粮额、存留支用粮额的数量上限。随着时间推移,二者形成了相等关系。

宣德时期,起存仓口粮额仍旧少于黄册粮额,并非相等关系。根据宣德五年(1430)七月二十六日苏州府知府况钟的《请减秋粮奏》计算可知,当年苏州秋粮总额2 779 109石,起存仓口六处(北京白粮、临清粮、徐州粮、淮安等卫粮、南京粮、存留本处粮)粮额之和为2 472 275石,苏州府支出粮额较之应征粮额少了三十多万石。^⑤存留本处粮额,并非起运剩余的全部应征粮额,而是本处经制内的应该支出的粮额。至于剩下的那三十多万石税粮,或许是作为机动资源而存在。

至迟到成化时期,起存仓口粮额与夏税秋粮额的相等关系已经出现,如弘治《徽州府志》所载成化十八年(1482)该府的田粮额数及其分派情况,参见表1。

至正德时期,不同层级官府黄册系统的夏税、秋粮额与从勘合系统衍生出的起存仓口粮额这两套田赋数据都建立起了对等关系,表1所示记载结构也成为正德以降方志中田赋的固定记载模式。

① 如洪武《苏州府志》记载了不同类别土地(如官田、功臣还官田、开耕田、民田、今科田)的面积数字,但在各类土地面积后只开列了不同起科等则,却没有分科则的土地面积数字。《永乐大典》引《潮州府图经志》在官田地、民灶田、僧道田、学院田、没官田之后只是注明“每亩科正米不等”,随后给出正耗米总额。参见森正夫《明代江南土地制度研究》,第94—96页;马蓉等点校《永乐大典方志辑佚》,中华书局2004年版,第2611页。

② 梁方仲:《田赋史上起运存留的划分与道路远近的关系》,梁方仲:《明清赋税与社会经济》,中华书局2008年版,第260—277页。

③ 《明太祖实录》卷203,洪武二十三年八月丙寅,“中央研究院”历史语言研究所1962年版,第3043—3044页。

④ 况钟:《况太守集》,江苏人民出版社1983年版,第85、72页。

⑤ 况钟:《况太守集》,第72页。

表 1

成化十八年徽州府田赋结构

两税类别		两税数量	起运、存留仓口类别		其他实物数量	小麦/米数量 (石,含折算)
夏税	麦(石)	51 498	存留	本府永丰仓麦		4 998
			起运	京库折银麦		22 000
				南京光禄寺麦		500
				南京仓麦		3 000
丝(两)	175 582 两		南京库收阔白苧布(疋)	30 000	21 000	
茶(觔)	376 觔		南京库收歙县丝折生绢(疋)	8 779 ¹		
秋粮	米(石)	120 131 ²	存留	本府永丰仓米		8 371
				本府庆积库收折银米		3 560
				本府儒学仓米		800
				各县儒学仓米		2 350
				各县存留仓米		2 250
			起运	京库折银米		71 000
				南京供用库芝麻	800	
			南京各卫仓米		32 000	

资料来源:弘治《徽州府志》卷3《食货二》。

说明:不保留小数。

注:1. 据《徽州府志》卷3 弘治十四年(1501)记载,“每丝20两折绢1疋”。

2. 这一数额与《徽州府志》卷3 记载的六县秋粮米额之和相同。但是《徽州府志》卷3 记载该府秋粮存留米17 231石,起运米102 800石,其和为120 031石,较此数额少100石。不过将表中所列具体仓口数额加总,得到存留米额17 331石,起运米额103 800石,总和为121 131石,较此数额反多1 000石。笔者认为可能是由于刊刻错漏导致的。

两套田赋数据相等关系的确立,使得通过计算分项支出额之和来表示总收入额成为可能。黄册所载税粮额乃是应征田赋额,属于财政收入性质。起运、存留仓口反映的乃是户部下达给地方官府的供给责任和地方官府的支用事项,对地方官府而言属于财政支出性质。因此,司、府、州、县级官府的田粮额核算公式分别为:夏税麦额=起运麦额+存留麦额;秋粮米额=起运米额+存留米额。其本质可以表述为:应征田赋总额=应支田赋总额=起存各仓口田赋额之和。

总收入额可以用分项支出额之和来表达,在使用实物收支的明前期,对财政运作并没有太大意义。但随着起存田赋分仓口折银改革的扩展,这一计算方式为运用实际支出银额来预估实际应征银额提供了方便。

(三)作为派征基准的田赋额

在官僚系统的行政中,作为均质“税额”的田赋额具有两种职能。一方面,它是应征收的实物税额,不同地区间调拨的实物财富额;另一方面,它又常常被当作各级官府分派各种财政负担的基准,最后演变成摊派对象额。因为相较于土地额和人丁额,田赋额更能体现一户、一个里甲、一个州县、府、省的财赋状况,^①从而反映其承担各种形式财政负担的能力。更重要的是,田赋额还是官府掌握的最具可核算性质的数据,土地额和户口人丁额都缺乏这种特性。

首先,田赋额被用作六部向各省直坐派各种财政负担的基准。一个地方田赋额的多寡不仅是户部派拨远运仓口时的考虑因素之一,还是户、工、礼部坐派上供物料的依据。宣德五年的苏州府就是

^① 正因如此,税粮额被作为朝廷给县划分等级的依据。明代以前都以户数多寡为依据划分州县等级,明代开始转而以粮额为准。20万石以上为上府,10万—20万石为中府,10万石以下为下府。6万—10万石为上县,3万—6万石为中县,3万石以下为下县。参见刘铮云《“冲、繁、疲、难”:清代道、府、厅、州、县等级初探》,“中央研究院”历史语言研究所编印;《中央研究院历史语言研究所集刊》第64本第1分,1993年印行,第175—204页。

一个典型例子。当年,苏州府“奉到工部等部勘合,坐派铜铁、金箔、颜料、油蜡、牲口等项数多,着将本府官田粮照依别省布政司民粮,一体科派。”苏州知府况钟认为官田“租繁粮重,民贫艰难”,所以请求“止将本府民粮十五万三千余石坐派物料”,不将262万余石官田粮纳入坐派基准。^①

其次,田赋额被作为地方官府向里甲、编户坐派其他赋役的基准。比如,由各处仓场储藏、用于往来军马支用的马草,“于本处官司照田粮征收”。^②驿传役的编金(如马驴夫、水夫)也是以田粮为依据,^③虽然偶尔存在照土地额编金的情况,但总体都是照田赋粮额编金。^④

黄册田赋额所具有的这种一般性赋课基准作用,伴随正统到成弘间各类赋役征收内容的量化和可计算化,很快使田赋额扮演起摊派对象的角色。

三、数量化、计划性与摊派技术:宣德到弘治府县官府赋役核算体系的萌芽

基本不依赖核算的明初赋役体制如何开始向可计算的财政体制转变?这并非某些官员主观推动的产物,而是为解决财政危机,各地自宣德到弘治时期进行一系列改革的过程中形成的客观遗产。

明初赋役体制面临着严峻挑战。一方面,各类赋役负担不断加重且变动不定;另一方面,由于主观或客观原因使得负担分派不均,最终导致永乐末年各地出现了以逃户和税粮拖欠为表现形式的财政危机。^⑤在这种情况下,只有将负担轻重与百姓的负担能力高低相互匹配,也就是贯彻均平原则,才能确保赋役征发的可持续性。虽然明初体制也是遵循均平原则设计,但显然继续依靠那种政府不进行核算,而将一切赋役征派委之于粮里自治的运作方式是无法有效实现均平的。实现均平原则需要探索新的管理技术。

从宣德年间开始,州县官府开始在吸收民间经验的基础上,着手规范赋役征发,以实现均平征收、确保征发的可持续性。具体地,就是先根据实际需要,预估每年需要征收的田赋附加费用、物料、地方公费的价值,制定需要征发的徭役计划,然后通过各种方式将负担分配到具有或代表着相应承担能力的对象上。在为解决每年征收而临期进行的预估分派活动中,州县赋役核算体系开始萌生。不过这种为实征而临期进行的预估分派计算,在总额上缺乏稳定性和约束力,与其说是预算雏形,还不如说更接近于会计账册。下面从田赋、物料和公费以及徭役等不同类别进行考察。

(一) 田赋可计算化的两种路径

田赋的变革趋势是从包含有徭役成分的户役向纯粹的土地税转移。从核算角度看,是将田赋中不可核算的负担量化,使之可计算。从州县官府的立场看,变革有两种路径:一是从州县支出环节开始的改变,即对各仓口税粮征收实物附加税或者折银。这一变革路径最初是户部自上而下开启的,体现为官军征耗解运的“兑运法”改革,和将解支款项折银征收的金花银,后来地方官府也开始进行类似改革。二是从征收环节开始的改变,体现为官府亲自进行耗米征收和支派。这一变革路径是州县官府开启的。两条路径的变革交汇融合,共同推动田赋向着可计算化演进。

先看户部自上而下从支出环节入手对仓口税粮的改革。可以举出两个例子。一是宣德五年与

① 况钟:《况太守集》,第77—78页。又乾隆时况廷秀所作《列传》(况钟:《况太守集》,第35页)提到:“独工部采办杂供物料,例照粮科派,税粮莫多于浙江,乃苏州七县视浙江十一府六十六县粮数更多,以致派办物料竟与全浙同,民难支应。”这一表述是准确的。

② 《诸司职掌》(上),《玄览堂丛书初辑》第12册,正中书局1981年版,第186页。又,“国初,光禄寺牺牲所、御马监并象马牛羊房等草料,俱于民间照田粮科征解纳。国军草料亦如之。”参见万历《大明会典》卷25《户部十二·草料》,江苏广陵古籍刻印社1989年影印本,第455页。

③ 《诸司职掌》(下),《玄览堂丛书初辑》第13册,第178页。

④ 苏同炳:《明代驿递制度》,中华丛书编审委员会1969年版,第260—262、264—268、280页;李长弓:《试论明代驿传役编金“唯粮是论”》,《华中师范大学学报(哲学社会科学版)》1988年第4期。

⑤ 周忱:《与行在户部诸公书》,陈子龙辑:《明经世文编》卷22《周文襄公奏疏》,中华书局1962年影印本,第173—176页。

兑运法实施相伴的漕粮加耗。为了减轻编户运输税粮的劳役负担,宣德六年十月朝廷批准《官军兑运民粮加耗则例》,开始在江南改支运为兑运,官府向百姓征收耗米作为官军运费。^① 田赋仓口背后隐藏的运输劳役转化为田赋正额的附加税——耗米,加耗率高低体现了仓口远近导致的运费差异。二是正统元年(1436)周铨建议在浙江、江西、湖广、南直隶的不通舟楫之处折征布绢白银,解运北京充行在军卫官员俸粮。这一政策后来演变为固定折银100万两的货币化税收——金花银。^② 金花银的重要意义在于其折银率一直保持不变,即“米麦一石,折银二钱五分”,这意味着它与实物粮食价格波动脱离关系,不再临时折征,而是成为货币化赋税。^③

再看州县从征收环节开启的变化。宣德年间周忱、况钟在苏州府的改革可为代表。这一改革给田赋核算带来的关键改变就是苏州府将粮长私下加征的耗米改为由官府核算、征收、贮存和支放,从而形成了不同于黄册和勘合系统,在户部掌握之外的州县田赋核算体系。森正夫对这一改革已有精深研究,^④笔者在其研究基础上强调以下几点:

首先,加耗率及由其决定的耗米总额,是官府在“稽考民间加耗”惯例基础上制定的。就其对应的支出事项而言,涵盖了“加耗并远运脚费、衬仓作囤、芦蓆稻草”等内容。^⑤ 由此可见,苏州的加耗额不仅包括了户部规定的漕粮耗米,而且还涵盖了运输存储中更广泛的内容,实现了田赋实际负担的全面可计量。民间只有各个粮长私征加耗的比例惯习,而不可能存在全县私征耗米总额之类的数据。此次改革是以民间惯例为基础,所以核算过程是先根据民间惯习确定加耗率,然后计算得出应征耗米总额。

其次,在征收方式上,统一论粮加耗。耗米相当于田赋额的附加税,田赋额从税额变成了课税基数。这种加耗方式与根据仓口远近区别加耗高下的户部漕粮加耗方式不同,编户所纳耗米仅与册载田赋额有关,而同仓口脱离了关系。仓口所体现的田赋之不可核算负担与耗米的联系,只体现在总额上,而不体现在具体仓口税粮的加耗上。

再次,在收支管理上,官府直接向所有纳粮户征收正耗米,贮于水次仓,然后根据粮长领运仓口发放不同数量的耗米。^⑥ 从而将仓口背后隐藏的运输劳役转变为强制领薪劳动。而且设立拨运、纲运二簿,“拨运记支拨起运之数,预计所运京师、通州诸仓耗,以次定支。纲运听其填注剥浅诸费,归以偿之。”^⑦前者相当于支出预算,又兼有官仓出纳登记作用。后者是运输途中各项支出的账本。如此,基于民间惯例基础上,州县官府逐渐形成了一套独立的田赋核算系统。

(二) 物料和地方公费的量化预估与摊派征收

上供物料和地方公费起源不同,但是核算方式的变革趋势极为相似,至嘉靖以后,多数地区以“均平”或“里甲”的名义合并征收。其征收形式都经历了从用官钱粮购买或其他手段措办到向里甲摊派,再到向丁、田(或粮)摊派的变化。在这一过程中,对物料和地方公费进行量化预估(以米、钱、银计量)后摊派征收的方式逐渐定型。

1. 上供物料。洪武时期上供物料有多种办纳方式,最后基本都由地方官府措办。^⑧ 如光禄寺果

① 森正夫:《明代江南土地制度研究》,第198—201页。

② 堀井一雄「金花銀の展開」『東洋史研究』第5卷第2号,1940年。

③ 刘志伟:《在国家与社会之间》,第149页;刘志伟、申斌:《从田土科则看明清田赋性质的转型》,陈慈玉主编:《承先启后——王业键院士纪念论文集》,万卷楼图书股份有限公司2016年版,第94—95页。

④ 森正夫:《明代江南土地制度研究》,第202—223页。

⑤ 周忱:《双厓文集》卷3《求全得毁书》,《明别集丛刊》第1辑第34册,黄山书社2013年版,第339—341页;《明英宗实录》卷205,景泰二年六月丙子,第4396—4397页。

⑥ 况钟:《况太守集》,第146页。

⑦ 陆鼎翰:《周文襄公年谱》,光绪十五年刻本,第23b页。

⑧ 岩見宏「明代における上供物料と徭役」『東洋学報』第55卷第2号,1972年。

品厨料,最初取自上林四署,后来支取天财库钱钞从民间买办,正统才开始坐派各省直,命其动用官钱收买。^①

州县的措办方式也属多样。至正统年间,大多采用税粮折纳(正统十一年明确为用存留税粮折纳)^②和里甲科派这两种形式。^③到弘治时期,用里甲均平来办纳物料已经得到朝廷认可。弘治六年,户部尚书叶淇以各处存留粮不敷支用,而京库颜料积储较多为由,建议自弘治七年开始,减派一半颜料,“支取该年里甲均平买办”。^④不过,最初官府只是将物料负担均派各里,委之于里长阶层解决,并没有考虑建立一套核算征收体系。里长如何对编户征收,不是官府必须关心的。

里长阶层在措办物料的过程中,发展出一些收支核算方式。比如宣德九年常熟县里老提出了一套各里按照统一额度预征,以支办军需物料的方案。该方案中,每年秋收时,每甲出米50石,全县共26500石,作为办纳坐办军需颜料的基金。每年奉到坐派军需颜料的勘合时,按照时价,用预征之米购买上纳,或用预征的货物支应。解运则从现役里长中选人轮流负责,并且“置立收支文簿二扇”记录出纳情况,常熟县官府“另置总簿一扇,遇有坐派军需颜料等项到县,照依时估,合用价钞,明白将所收米及货物支拨买办合用”。^⑤可以说,这是一套相对完整的预先征收、仓米出纳、估计支出的核算方案。

苏州府知府况钟同意了该方案,但将具体管理者从粮里人等改为各县正官。他还要求在官员因考满、事故而迁转时,义役仓的簿册也需要与正额田赋仓储一样进行交割。每年还需要接受抚民侍郎、巡按御史的监督。在总结粮里阶层实践经验基础上,州县官府建立了一套围绕物料措办的预征、物料估值、存储出纳的核算体系和册籍。

苏州府建立起的物料收支核算体系有以下3个特点。首先,征收额是以里长层自己长期办纳物料的经验为基础制定的,并非官府对物料价值逐一核算而得出。其次,以甲为单位,不分现年、排年,一体征收,同甲人户负有连带责任。再次,预征的米额在实际办纳坐派物料时,“如有多余,下年支用;不敷另行均办”。^⑥征收呈现出定额化倾向,尽管还很不完备。州县官府在核算基础上形成了一个针对特定开支的储备金库,可以在不同年份间调剂余缺。

虽然各地具体情况和变化时间不同,但大体逻辑与此相近。也就是由州县负责的上供物料最终被均派给里甲,里长阶层在措办过程中发展出一些初步的核算方案。后来,在某些契机下州县官府以这些经验为基础,用米或钱、银估定办纳物料的费用,预先以里甲为单位和对象进行摊派征收,^⑦然后用这些收入来办纳坐派的上供物料。伴随着官府介入具体征收,预估核算和出纳登记体系诞生了。

为了贯彻“均平”原则以便编户承担,在后续改革中,派征物料的对象逐渐从里甲转变为丁、田,或仅是丁,或仅是田,浙江的丁田法、福建的八分法、广东的均一料派法分别是其代表。^⑧这一转变的

① 万明、徐英凯:《明代〈万历会计录〉整理与研究》,第682页。

② 万明、徐英凯:《明代〈万历会计录〉整理与研究》,第669页。

③ 岩見宏「明代における上供物料と徭役」『東洋学報』第55卷第2号;刘志伟:《在国家与社会之间》,第127—134页;赵毅、丁亮:《明代上供物料的增长趋势与办纳方式的变迁——以浙江为中心》,《中国经济史研究》2015年第1期。也有部分地区,上供物料后来被纳入均徭征收,比如山东。

④ 正德《琼台志》卷11《田赋》,《广东历代方志集成·琼州府部》第1册,岭南美术出版社2009年版,第158页。

⑤ 况钟:《况太守集》,第100页。按:该版本《况太守集》将“收支文簿”误作“支收文簿”,此处引文据内阁文库藏《况太守治苏集》(乾隆二十九年(1764)刻本)改。

⑥ 况钟:《况太守集》,第100页。

⑦ 笔者推测,正是由于上供物料和地方公费从一开始是以里甲为单位和对象派征,而不是以户为对象派征,所以才会被误认为是里甲正役的内容。而这两项征收的课税客体直接从里甲变为丁、田,从未以户为课税客体,这是与均徭役最大的区别。

⑧ 山根幸夫:《明代福建的丁料和纲银》,《中国社会经济史研究》1991年第1期;刘志伟《在国家与社会之间》,第174—175页。

原因在于不同里甲的负担能力不同(即不同的里所辖编户的人丁事产总量是不平均的),单纯以里甲为单位平均征收米、钱或银欠缺公平。地方官探索更合理派征方式的结果,就是以丁、田等更能体现编户负担能力的指标代替里甲作为派征对象。

而在不同地区,具体方案又有差别。比如,丁、田(或粮)核算的地域范围是一个县、一个府,还是全省?再如,核算的时间范围是现年里甲还是所有里甲?这些均因地因时而有差异和变动。弘治十年,巡按浙江御史吴一贯的案验,是笔者所见最早一份具体揭示上述物料派征对象从里甲到丁、田分化和转变逻辑的史料,弥足珍贵:

该蒙巡按浙江吴御史案验,内开:税粮征收,每岁俱有常数,而物料逐年买办,全无定规。如户部之会计年例、预备、供应、修省等事,礼部之牲口、祭祀、药材、金箔、历日纸等事,工部之修理家火、成造弓箭、岁办颜料等事,与本布政司给发各卫所运粮船料、岁造军器等事,一年之间,多则派至四五十起,少亦派至二三十起。部派于司,司派于府,府派于县,县派于里,里派于甲。照里分派,不论贫富,照甲取银,不论高下,细民受害不可胜言。且人民一百户,内原设里长一名,甲首一十名,轮年应役。里长有富有贫,甲首有全有欠,有里甲共至十数丁,而田不过二三十亩者,若不凭据丁田,惟照里分,一概派银,则贫困之民,诚不能免不均之叹。该本院公同左布政按察使等官,议得本布政司每年额办、买办、撮办等项物料,自来各县俱征百姓价银,工部为多,本司次之,各年虽有多寡不同,然截长补短,则皆不甚相远。因往推来,尽可着为定数。通将弘治七年、八年、九年南北两京各部并本司派过物料起数通行算计,大约一年共得银一十二万二千两,可够起解给领等项支用。及金解户一百六十名,可够各项各处官解。今将前项银两,查验县分户口田粮,斟酌地方冲要僻静,量为增减,坐定额数。自弘治十年为始,均派于杭州等十一府仁和等七十六县见年里甲丁田内,照依后定银数出办。其解料人户,各县就于该年均徭相应人户内亦照后定名数编金。杭州府九县共银一万一千两,共解户一十二名。……每年俱限六月以里,该县将前项坐定见年里甲出办银两,径委的当人役,解送布政司收贮听用。及将编金该年均徭解户,开造花名小册,亦送布政司,收候听取,一年一次,永为定规。^①

从吴一贯这份案验可知,物料的坐派直到弘治年间,不但派无定数,而且派无定时,因而“全无定规”。此时虽然物料已经采取预先征收白银买解的办法,但是应征物料银额统一按照里数摊派。吴一贯为改变因此产生的不均弊端,一方面根据过去三年实征物料价值核算出物料价银定额,进而以各县户口田粮为依据,确定各自应分担的物料银额;另一方面命令各府州县让见年里甲照其丁田来出办分派的物料银额。

2. 地方公费。学界习称明代地方官府在祭祀、科举、仪典、日常行政中所需经费为地方公费。这些经费本来应从存留钱钞中支付,最初可能是官府出资让现年里甲买办,但在宝钞贬值、行政事务趋繁的背景下,给价不足成为常态,正统以后大多彻底变成了里甲的负担,具体承担形式则各地不同。^②后来地方官府开始制定出一些制度,规范里长对均平钱、甲首钱的征收。官定制度出台后,虽然最初有的地方仍是由里长征收、储藏、支用均平钱,但不久后就都改为统一缴纳官府,由官府直接支放使用了。^③

地方公费的具体核算方式各地不同。相对于自上而下坐派的上供物料,地方公费额度的多寡,

① 万历《景宁县志》卷3《民政》,《原国立北平图书馆甲库善本丛书》第375册,国家图书馆出版社2013年版,第341—342页。

② 岩见宏:《明代地方财政之一考察》,《日本学者研究中国史论著选译》第6卷,中华书局1993年版,第141—158页;山根幸夫:《明代福建的丁料和纲银》,《中国社会经济史研究》1991年第1期;刘志伟:《在国家与社会之间》,第125—129页;岩井茂树著,付勇译:《中国近代财政史研究》,社会科学文献出版社2011年版,第249—255页;丁亮:《明代浙江地区存留钱粮的财政功能与杂办银的成立》,《古代文明》2014年第1期。

③ 刘志伟:《在国家与社会之间》,第129—130页。

有很大的可协商成分,因此其核算过程更多表现为官府与里长阶层的协商过程。郑纪的《新里甲日录序》反映了成化末、弘治初福建仙游县里长协商核算、实现公费负担定额化的过程,郑振满已对此做过分析。^① 笔者从核算层面再强调两点:第一,《里甲日录》不仅提供了一个总额,而是“议定供应事目”,“自圣寿祀饮而下,至于役夫什廩之征,量轻酌重,分条类目”,列出了一个详细的支出事项与经费额度预算。第二,里长阶层核算出的这个预算,经过“呈白县堂”后,全县里长又“合盟以坚之”。^② 地方公费在县一级的定额,是民间协商与官方定制共同作用下形成的,而其实现则是依靠民间合约的形式。事实上,支撑明中期以降定额化赋役征收改革落地的,正是弘治以降越来越普遍的民间赋役合同。

定额化后的地方公费之征收及其使用形式也是千差万别的。就征派单位与对象而言,在明初里甲制背景下,早期地方公费应多以里甲为科派单位,以现年里长为追征对象。不过,具体是向现年里甲派征还是向全县所有里甲派征,也是因地制宜,比如在浙江,是向全县里甲分派,在广东则仅向现年里甲派征。^③ 而广东肇庆府在成弘时期地方公费改革之后,形成的结构是“甲首归农,里长在役”,^④即还需要现年里长在衙应卯听派。而事实上,无论是哪种方式,都还存在继续向里甲派征新负担的可能性。

大约在成化、弘治时期,派征对象向丁、田(或粮)转移的趋势明朗起来。弘治、正德时期,巡按等官员开始在全省范围内对地方公费制度进行规范化。在此背景下,府县官府形成了更完备的册籍系统。正德《琼台志》载:

今吾郡州县里役入年例,先具手册,清审实在丁粮,合于上司定则,人丁钱三百文,米石钱三百三十四文,谓之均平。凡岁祭表笈乡饮科贡等项,俱此出办,余者充该年料价,如不敷,仍于前项丁粮添补,固为良法。但外夫马供日下程等派,浩繁无额,有甚于则内者。势亦不可尽去。^⑤

“里役入年例”说明里役已经有了成文的制度规定,其具体内容可能像浙江一样也开列了各项经费名目数额。此外还有征收税率“人丁钱三百文,米石钱三百三十四文”,这是“上司定则”。琼州府的上司自然是布政使司、抚按,由此可知此时广东已经有全省统一的关于均平的制度规定和册籍。“先具手册,清审实在丁粮”旨在明确课税客体,以确保均平钱征收的公平性。可以说“手册”具有课税客体册籍性质,而《年例》具有征收和支出预算册的味道。

综上,对于宣德至正德间在州县负责的物料、公费措办中发展起来的核算体系及其变化,可以有如下认识:第一,大概正统之后,二者普遍采取了向见年里甲派征的方式,成化、弘治时期已经较多采取按照丁、田征收银两的做法。物料、公费的征收,从见年里甲以连带责任方式承担向着以丁田为课征客体的征收转移。^⑥ 同一里甲负有连带责任的户役体制开始解体,丁和田从户中独立出来成为课税客体。第二,公费征收使用,存在从见年里长自行征收买办,向官府亲自征银贮库支放的转变趋势。第三,早期征派制度和款项数额是州县一级官府与民间里长在既往征收经验基础上协商试行的。到弘治、正德时期,普遍出现了巡按等官员建立省内统一制度、编制册籍的趋势。

① 郑振满:《明清福建家族组织与社会变迁》,湖南教育出版社1992年版,第246—247页。

② 郑纪:《东园郑先生文集》卷9,《四库提要著录丛书》集部265册,北京出版社2010年版,第90—91页。《文渊阁四库全书》同,然乾隆《仙游县志》卷48《艺文》作“里甲目录”。

③ 唐文基:《明代赋役制度史》,中国社会科学出版社1991年版,第272页。

④ 崇祯《肇庆府志》卷13《赋役志二》,《广东历代方志集成·肇庆府部》第2册,岭南美术出版社2009年版,第411页。

⑤ 正德《琼台志》卷11《田赋》,第166页。

⑥ 刘志伟根据广东甲首到官府轮役的情况称之为从等级户役向比例赋税的转移,但考虑到类似浙江那样承担供办责任的其实是以现年里长为首的整个现年里甲,笔者认为同时更应强调里甲连带责任,以及地方公费供办时的单位是里长代表的“里甲”而非具体的编户。参见刘志伟《在国家与社会之间》,第131页。

(三) 均徭文册: 徭役征发的计划性

开始于正统年间的均徭法是明代徭役制度的重大变革, 而要准确把握均徭法的意义, 首先需要明确均徭法确立前杂役的计点方式。

洪武时期, 确立了杂役以户等为金派标准的原则。洪武二十六年成书的《诸司职掌》中载: “凡各处有司, 十年一造黄册, 分豁上中下三等人户, 仍开军民灶匠等籍, 除排年里甲依次充当外, 其大小杂泛差役, 各照所分上中下三等人户点差。”^①黄册是金点徭役的基本册籍。

关于明初杂役的计点方式, 梁方仲根据嘉靖《海宁县志》认为杂泛差役随时由里甲点差,^②而高寿仙根据《明太祖实录》洪武十八年正月己卯条认为杂役由州县官府审编点充。^③其实这二者并不矛盾。梁方仲认定杂泛差役金点权力在现年里甲手中的依据是“其外, 一应大小衙门额设库子、斗级、坝夫、馆夫、皂隶、斋夫、弓兵、巡捕、铺兵、防夫等项, 此为杂泛差役。府县每年一次, 令该年里甲量其役之大小, 各照赋役黄册原定上中下三等点差, 此定制然也”这句话。但实际上库子、斗级、弓兵等杂泛差役的征发流程, 并非里甲点差可以完全涵盖的。首先, 杂泛差役因事临时点, 官府有劳役需要时, 无论是徭役的内容还是应点的人夫数额, 只有官府才清楚, “府县每年一次, 令该年里甲……点差”的前提是府县将差役的名目、役夫人数派到里甲。不同时间、因不同事务而起的徭役需要的人数不同, 有的全县可能只需要几名, 几个里就有足够的相应人户可以应当; 而有的差役则是几十名、上百名, 可能需要集合几十个里才能能够有能力应役的人户。也就是说, 现年里长在里内进行户的计点之前, 官府其实已经进行了一次计点, 决定一项临时差役要在多大范围内让哪些里来承担。

笔者认为根据明初制度设计下, 杂役计点分两次进行。官府进行的一次计点, 是以里甲为对象的, 将一项差役派给某一里长所负责的里。由现年里长进行的二次计点才是以户为对象的, 将该里负责的差役派给具体人户。这种操作方式与明初以良民治良民、粮里自治的理念, 以及将里甲作为赋役征发基本单位的制度设计是吻合的。

但在制度运行中, 粮里阶层和胥吏串通, 侵蚀了官府的一次计点权。于是可以看到浙江嘉湖、直隶苏松等府粮长“预有司诸务, 徭役则纵富役贫”,^④广西“有州县官吏, 通同里书殷户, 放富差贫者”。^⑤

民困于役促使官府需要寻找能让徭役可持续征发的新办法。正统八年, 均徭法开始实施, 旋即废止, 景泰元年(1450)再次获准施行, 至迟到弘治元年, 均徭法已经成为全国性制度。^⑥

均徭法改革中, 官府将部分徭役的计点对象从里甲(明初杂役)变为编户(均徭役),^⑦从而将两次计点差合为一次计点。在杂役金派上里甲分裂为户的意义, 与在物料、公费派征上里甲分裂为丁、田的意义相似, 都是为实现均平而减轻里甲连带责任。里甲作为赋役派征对象的角色淡化, 丁、田、户作为赋役课税客体的性质更加凸显。

均徭法改革的核心是编制《均徭文册》。首先, 它开列了全县经常性徭役项目和所需人数, 使得徭役征发具有了计划性, 这是徭役可核算化的预备动作。其次, 在形成计划性的前提下, 它标明了每

① 《诸司职掌(上)》, 第184页。

② 梁方仲:《论明代里甲法和均徭法的关系》, 梁方仲:《明代赋役制度》, 中华书局2008年版, 第474页。

③ 高寿仙:《关于明初的均工夫役》, 《北京大学学报(哲学社会科学版)》2017年第4期。

④ 《明宣宗实录》卷78, 宣德六年四月癸亥, 第1818页。

⑤ 叶盛:《叶文庄公奏议·两广奏草》卷8《均平徭役疏》, 《续修四库全书》第475册, 上海古籍出版社1995年版, 第433页。

⑥ 山根幸夫『明代徭役制度の展開』東京女子大学学会, 1951年, 105頁; 岩見宏「均徭法に関する一史料」岩見宏『明代徭役制度の研究』, 291頁。

⑦ 梁方仲在《论明代里甲法和均徭法的关系》(第474页)中的理解是将点差权力从里甲手中收归官府。赵毅、丁亮《明初浙江地区均徭法若干问题研究》(《学习与探索》2013年第5期)一文则认为均徭法的成立实现了审编、计点权力的分离。

一个役夫由哪一户来承担,“预先定其徭役”,^①在十年内固定了人户与差役的对应关系。它兼具徭役征发计划和具体徭役应役人户名册的双重作用。正因如此,在有的地方,“差役编定之日,各写户役姓名,备榜张挂”,^②以公开的方式接受公众监督。均徭法和《均徭文册》极大降低了徭役负担的不确定性,减轻了对民众的扰动。

四、州县与部司间二重会计结构的发端

由于管理技术约束,明初不依赖核算,通过粮、里长进行实物和劳役征调的赋役制度设计,必然意味着并非所有赋役征发都可以被直接置于中央集权监控之下,具体赋役征调实际上处于分层授权管理的状态,很多管理权限的行使属于州县自理领域。

田赋和上供物料的实物征收额及运纳仓库由户、工、礼等部的会派及布政使司的再分派决定,州县只负责监督粮里征收并向不同仓口、衙门解纳,这是属于中央控制下的财政事务。而里甲正役和杂役是皇帝授权州县官府执行的合法征发,虽然有《大明律》的原则规定,但具体执行全由州县官府控制,属于没有中央参与的州县自理领域。后来归入里甲负担的地方公费也属于地方官府自理范围。同一赋役类别的实际征管运作中,中央控制领域和地方自理领域存在交错,比如田赋征收的总额、解运的仓口及数额虽由户部规定,但具体税粮征派起解方式则是由州县官府甚至是粮长层负责决定的,上供物料的办纳方式也是由地方官府自主确定的。

宣德以降,随着州县层面赋役变革的进行,地方官府陆续纂修了一些新的册籍。这些册籍或是为核算田赋附加税——耗米,或是为预估物料、公费价值,方便派征而编定,其数额是在民间习惯基础上,参考历年实际费用,由里长阶层和州县官府合作商定,带有地方性专项财政征收计划的性质。这些册籍及其中的计算,意味着田赋仓口背后的徭役成分、物料和地方公费等原来无法量化、缺乏计划的赋役征调内容,开始可以在一定程度上纳入州县核算管理。但是,由于既有的赋役管理分层授权格局,这些新产生的核算信息并不被布政使司、户部等更高层级的官府掌握。因此,与本不可核算赋役内容可核算化相伴的,是州县与司、部之间在核算信息、核算体系上产生了差异。笔者将这种不同层级官府间核算信息不对称的状态称为二重会计结构。以下着重围绕苏州府耗米的情况进行剖析。

在苏州府改革中,税粮运输劳役和损耗以耗米的形式得以体现。耗米加征标准改由地方官府统一确定并征收,设立官仓收贮、支放正耗米,设立拨运、纲运二簿作为地方官府的 actual 田赋收支管理册籍,因此被纳入州县核算管理的收入增加了。耗米和正米之和构成的实际征米额(即平米),成为不同于黄册陈报的应征税粮额和户部勘合坐派仓口粮额的第三套田赋数据系统,由地方官府独立掌握。而粮长解运过程中剩下的耗米,需要运回来重新还入官仓,与“支拨羨余”(即没有发放的耗米)一起被称作“余米”。由于官征耗米、收支分离而出现的“余米”,成为独立于户部会计核算之外的一笔地方收支款项,给地方官府提供了更多的行政调整空间。^③平米的核算与黄册、勘合系统的核算发生了分离,这是田赋领域二重会计结构在实物财政体制下的起源。

这是在明朝财政史上地方官府和户部在田赋核算管理方面的第一次分离。然而,不在户部管理范围之内、由巡抚直接管理的余米很快便成为了官员们攻击周忱的理由之一。随着周忱被弹劾离任,“户部括所积余米为公赋”,森正夫认为此后加耗余米转归户部管理。不过,由户部控制余米的管

① 《明英宗实录》卷281,天顺元年(1457)八月戊戌,第6031页。

② 叶盛:《叶文庄公奏议·两广奏草》卷8《均平徭役疏》,《续修四库全书》第475册,第434页。

③ 陆鼎翰:《周文襄公年谱》,第27a页;嘉靖《江阴县志》卷5《食货记第四上》,《天一阁藏明代方志选刊》,上海古籍书店1964年影印本,第24a—25a页。

理,是否能得出加耗米成为“中央直管的第二税粮”的结论,恐还有待商榷。^① 因为从既有史料看,户部插手干预的仅是仓储余米,并未将耗米的核算征收列入会计范围,否则历次巡抚的加耗改革也就很难解释。或许可以说,周忱改革中出现了地方独立的田赋(耗米)数据系统,但因此而建立起来的地方财政蓄水池——余米,却很快被纳入了户部管理之中。所以,此次户部与直隶府间的二重会计结构经历了从萌生到半夭折的过程,但巡抚在耗米征收核算标准上仍具有主导权,这一点给嘉靖十七年(1538)苏州府田赋管理二重会计结构的定型提供了条件。^②

五、明代地方官府赋役核算体系的早期演变逻辑

州县赋役核算体系的确立,只是以贯彻均平原则为宗旨的赋役制度改革带来的客观结果,并不是赋役改革设定的目标。但随着通过核算管理的财政体制萌芽,核算方式在赋役改革中扮演了越来越重要的角色,甚至成为改革重点。

秉持以良民治良民的观念,以里甲制为基础的明初基层治理方式,内在地蕴含着一切赋役负担向里甲摊派的必然性。在这种治理方式下,不但催征钱粮由粮里负责,办纳上供物料、给官府买办行政所需物品等事务也需要由现年里长经手操办。随着负担的扩大,原定办纳方式失效,各项事务从让里甲经手征调变成对里甲的征调,物料、公费成为里甲的直接负担。由于官府授权给粮长、里长办理具体事务,所以官府唯粮、里长是问,而不去关心粮里对编户的具体征发方式,也无需对赋役征发进行详细核算。

然而,随时派征、负担总量每年变动不定的情况,与里甲十年轮役制度相结合,造成里甲间负担不均。加之粮、里长在对编户派征中的不法行为,导致了逃户、逋赋等财政危机。在国家对百姓的榨取总量不可能大幅削减的情况下,恢复旧法是不可能的。只有通过更为“均平”的方案把负担合理分派下去,将国家的赋役征发负担轻重与百姓的负担能力高低相互匹配,才能确保国家的赋役征发不会令百姓破产逃亡,实现赋役的可持续征发。在这里,均平不仅是一种“不患寡而患不均”的儒家政治理想,更是一种实用的策略。

明初的制度是假设粮里阶层和百姓都是良民、顺民而进行设计的。各色人等作弊没有被当作制度运行的必然组成部分,而只是被看作需要由地方官监督的个别例外现象。因此,虽然制度设计的目的在于赋役均平,但实现均平的方式却是依赖粮里和百姓的自我道德约束。而在实际运作过程中,粮里阶层的作弊不可避免;加之制度设计本身存在诸如机械地规定大造之年方能过割等固有缺陷,各种问题层出不穷。

在这种情况下,地方官府为了实现可持续的赋役征发,不得不改变贯彻均平原则的方式。一系列具体派征方式改变的背后,蕴含着制度设计方针的转向,开始将实际运作中的粮里编户作弊纳入整体制度设计考虑范围。赋役制度设计不再追求“理想状态下最好的”方案,而是倾向于选择“现实运行中弊端最小的”方案。

虽然不同地方、不同赋役类别的改革方式均有差异,且充满反复曲折,但总体而言,还是可以看出一些共性趋势。这些改革主要解决的是两方面问题:其一,针对已经全部压在里甲上的物料、公费、徭役负担,要解决征派制度设计上的“不公平”,提出一套能够将负担分派给具有相应负担能力的编户的制度。其二,考虑到粮里作弊等问题,要解决制度运行中的“不公平”。综合考虑这两方面问题,就需要在派征制度设计上做出如下转变:一方面,地方官府力图将征收内容定额化,从而减少负担的年度变动不确定性;另一方面,派征对象从以现年里甲为单位,开始向以全部里甲为单位、以丁

① 森正夫:《明代江南土地制度研究》,第249、251页。

② 关于明代二重会计结构的演变,笔者拟另文讨论。

田为单位、以户为单位等多种形式探索转移,目的在于更合理地将纳税能力与赋役负担相匹配。同时,将核算权力、收支权力收归官府。由于实际征收仍是由里长阶层负责,所以为减少其作弊空间,前述派征制度设计倾向于简明,便于编户和官府的了解和监督。

表面上看,上述转变是从官府授权粮里自治变成了官府直接介入管理,其实不然。官府仍然并不直接临民,仍是通过粮里阶层进行征管。州县介入赋役征发管理的真正内涵是制定出具体的征收规范(包括总额定额化、税率、派征对象等),其实质是从粮里承担无限责任的承包体制,变成了粮里承担有限责任的承包体制。宣德至弘治时期赋役制度改革,本质上是官府与民间责任划分方式的改变,通过定额化降低官府与粮里阶层之间的负担不确定性,稳定二者关系,明确责任。在这一过程中,州县官府的赋役核算体系诞生了,并且成为了官府进行赋役管理的主要内容。整体上不需要以核算方式管理的赋役体制开始向需要通过核算管理的财政体制转变。与此同时,不同层级官府间的核算信息不对称也产生了二重会计结构萌芽。

从州县赋役核算体系形成过程中可以识别出3个演变趋势和脉络:一是征收内容定额化,原本不可计量、计算的赋役征收内容以各种方式趋向形成量化数额或计划,降低了征收的不确定性。二是派征对象标准化,赋役的派征对象逐渐向标准、可计量方向转移。里甲作为派征对象的作用减退,丁、田、户成为物料、公费、徭役的课税客体。三是派征规则采取摊派计算方式。正德以降,这3个趋势随着财政核算体系覆盖的赋役内容扩大和层级提高而更加明显。核算体系改革侧重点逐渐从调整官民之间征收关系向协调各地各级官府间财政关系转移。

The Early Development of Accounting System of Land Tax and Corvée in Local Government during the Ming Dynasty

Shen Bin

Abstract: From *Hongwu* reign to *Hongzhi* reign, the administration of land tax and corvée in the county level has changed from a state that is basically independent of accounting to a state that needs manage through accounting. During the *Hongwu* and *Yongle* periods, only the land tax was partially included in the accounting management within the government system. Other levies were basically immeasurable or unplanned. From the *Xuande* period, local officials carried out the tax reform on the basis of absorbing the folk practices of assigning the burden of kinds of levies. They tried to ensure sustainable levy by making the burden “equally” allocated. In the process of exploring the method of equalization, making the levies measurable, putting them under a plan, and standardizing the objects of apportion became the common choice. And the amount of land tax has played the role of basic reference standard of apportionment. This opened up the development path of the accounting system of levies at the county level, and it also caused the asymmetric accounting information between county government and provincial and central governments.

Key Words: Ming Dynasty, Accounting System of Land Tax and Corvée, Fiscal Plan, Apportion Method, Dual Accounting Structure

(责任编辑:丰若非)