

文史知识文库

中国古代审计史话

方宝璋 著



文史知识文库

中国古代审计史话

方宝璋著
中华书局

责任编辑：黄 松

600

文史知识文库
中国古代审计史话
方 宝 璋 著

*

中 华 书 局 出 版

(北京王府井大街36号)

新华书店北京发行所发行
北京冠中印刷厂印刷

*

787×1092毫米1/32·7¹/₂印张·2插页·153千字

1995年6月第1版 1995年6月北京第1次印刷

印数 1—3000 册 定价：10.00 元

ISBN 7—101—01329—5/G·57

写在《文史知识文库》之前

这套书本来是以“文史知识丛书”的名义出版的，现在改成“文史知识文库”。“丛书”改成“文库”，目的是使这套书容量大一些。把这套书编得更充实、更丰富，不仅容纳《文史知识》已经刊发过的较好的内容，还要容纳《文史知识》未能刊发的好内容。我们的计划是深入浅出地、重点而又系统地介绍中华民族古代文化的丰硕成果。

我们的时代日新月异。科学技术革命迅速而又深刻地改变着人类的社会生活。中国人民重振雄风，面向世界，面向未来。在祖国 960 万平方公里的土地上，正酝酿着新的崛起，新的振兴。

在这一巨大变革中，在计算机、人造卫星、宇宙飞船、超导体、遗传工程等纷至沓来的时候，我们仍然会深深感觉到无所谓的、中国传统文化的巨大力量。传统文化的历史积淀是如此的丰厚，以至于我们伴随着一项现代化工程的伟大胜利，几乎都要想起我们的前人，想起为我们编写了中华民族灿烂篇章的人们。我们的前人创造了无与伦比的灿烂文化。春秋战国的诸子哲学、汉魏六朝的丰碑巨制、韩柳欧苏的大块文章、明清之际的人生画卷，无不表现了对社会国家的情怀，对宇宙世界的期待。这千古风流人物的搏斗，相互辉映，激荡交

融，造成了光华灿烂的中国，博大久远的中华民族传统。这是我们的骄傲，也是我们民族凝聚、发展、强盛的力量。

面向世界，面向未来，总离不开我们站立的祖国大地。我们都是伟大祖国的儿女，对这块生我、养我的土地，对我们祖先繁衍发展的土地，怀着深切的挚爱之情。爱她，了解她，同时研究她；在了解她、研究她的过程中渗透着我们对现在和未来的信念。今天，我们站在新的历史高度，以重新崛起的决心，把祖国的传统文化放到整个世界文明的背景之中，我们一定会更准确地找出精华，区分糟粕，在看来杂乱无章、盲目被动的历史表象中，寻找出规律性的东西，为我们今天的创造活动服务，为我们走向世界、走向未来服务。

我们热诚地欢迎广大作者和我们一起编好这套文库，共同去完成时代所赋予的历史使命。

60048/03

目 录

一、漫话中国古代审计·····	1
二、中国古代审计的起源·····	28
三、上计中的兼职审计·····	37
四、秦汉监察官对财经的监督·····	46
五、秦汉时期的财经监督立法·····	53
六、魏晋南北朝时期的审计·····	61
七、隋唐勾检制度中的兼职审计·····	75
八、隋唐御史在财经上的监督·····	85
九、复杂多变的宋代审计·····	98
十、宋代监察官的兼职审计·····	119
十一、唐宋对官吏经济政绩的考核·····	131
十二、唐宋时期的财经监督立法·····	132
十三、辽夏金元时期的审计·····	164
十四、明清监察官的兼职审计·····	184
十五、明清考课官吏中的兼职审计·····	214
十六、明清时期的财经监督立法·····	226

一、漫话中国古代审计

在探讨中国古代审计史时，首先必须明确审计的基本内涵，然后才能懂得它的大致外延，即了解中国古代审计史包括哪些内容。关于审计的内涵，目前审计学界意见不一。各家虽然对审计的内涵解释不同，但其最初、最基本的含义大体还是一致的。大多数人认为审计就是“查帐”，即由原会计人员以外的第三者对有关部门的经济活动进行审查监督。当然，以后随着经济和政治的发展，为了加强对经济活动的监督，审计工作不断得到发展，审计概念也不断发生变化。特别是从近代开始，科学技术的进步，资本主义商品经济和民主政治的出现，使西方审计的本质以及广度、深度有了很大的变化。因此，今天的审计不同于近代的审计，更不同于古代的审计。我们在探讨中国古代审计史时，不能以今律古，以现代的审计来代替古代的审计。

中国古代对于审计没有十分明确系统的概念，笔者只能借用一些现代审计学的术语和分类法来阐述古代审计史中相类似的内容。严格地说，古代审计与现代审计是不能同日而语的，两者有着本质的不同。因此，这些术语和分类在各个历史时期有着特定的含义。如“审计”这个名词，从宋朝出现到现在，其内涵和外延都发生了巨大的变化。又如“经济效益审

计”是一个当代新出现的审计名词,但其实中国古代的历朝统治者都十分注重稽察考核地方官任职期间某一地区赋税、户口、垦田数的增减情况。这就说明统治者在有意无意之间已进行了某种意义上的经济效益审计,我们姑且称它为“经济政绩审计”。

中国古代自秦汉以来,一直是封建专制主义中央集权制的国家。封建君主为了有效地进行独裁统治,防止大权旁落,在统治机构的设置上,一方面削弱地方,高度集权中央;另一方面中央采取多元多轨制,即同一性质的事务分别由几种职官执行,或一种职官执行几种不同性质的事务,以便互相牵制。在这种政权体制的制约下,中国古代在中央的审计职能分别由御史监察部门、司法部门、财经管理部门、官吏考核部门等兼职执行,审计职能与行政监察、司法、财经管理、官吏考核等职能混在一起。由于史籍记载简略,加上中国古代政府官员的职责专门化程度较低,因此,要从御史监察、吏部对官吏的考核以及地方官吏的各种职责中,区分出“纯粹”的审计是不太容易的。

鸟瞰中国古代审计史,就审计的内容划分,大致有三种不同类型的审计活动。

一、对财政财务收支的审计监督。这一方面的审计在审计执行者和审计的方式上都较复杂,变化大。如果从有明确记载的《周礼》算起,周朝主要是通过宰夫稽查“百官府群都县鄙”的财用收支情况,分年月旬定期总核考计会计文书。秦汉时期则主要是丞相和御史大夫对治粟内史(汉改大司农、司农)、少府以及地方郡国进行财政财务监督。魏晋南北朝时出

现了比部。到了唐代，财政财务审计主要是通过比部以及中央各部门、地方州县内部的兼职勾检官进行逐级自下而上的勾覆稽察。京师诸司主簿、丞等勾官对本部门勾覆后，每季一次申报比部；天下诸州的录事参军在对本州和属县勾检后，每年岁终上报比部，最后由比部总勾覆之。唐朝对财政财务勾覆的范围甚广，凡内外赋敛、经费、俸禄、公廨、赃赎、徒役、课程、逋欠之物、仓库、出纳、营造、佣市、丁匠、勋赏、赐与、军资、器仗、和籴、屯牧等等，均要勾覆之。宋代审计复杂多变。元丰改制前，财政财务审计权高度集中于中央，“内自府库，外至州县，岁会月计以上于三司”^①。三司内部的三部勾院“勾稽天下所申三部金谷百物出纳帐籍，以察其差殊而关防之”^②；都磨勘司“覆勾三部帐籍，以验出入之数”^③。改制后，恢复了比部，比部和诸路监司、诸州通判共同负责从中央到地方的审计。比部“掌勾覆中外帐籍。凡场务、仓库出纳在官之物，皆月计、季考、岁会，从所隶监司检察以上比部，至则审覆其多寡登耗之数，有陷失，则理纳。钩考百司经费，有隐昧，则会问同否而理其侵负。”^④地方“县镇仓场库务帐，本州勘勾；诸州帐，转运司勘勾”^⑤。南宋时，仓库赋税收支、上供钱物、各种请给赏赐、诸理欠帐等均要呈报审计院审核。审计院在南宋财经审计监督中发挥着重要的作用。元朝建立后，废除了比部审计，在中书省和行省设检校所。“诸钱谷之计，其各处行省每岁须

① 《宋会要辑稿·职官五》。

②③ 《宋史》卷162《职官二》。

④ 《宋史》卷163《职官三》。

⑤ 《续资治通鉴长编》卷309。

一检较”^①。中央各部门和地方各衙门内部设照磨官，兼管磨勘钱谷出纳。检校所和照磨官共同兼职负责财政财务审计，最后由御史通过照刷文卷，进行财政财务的终审。明清财政财务审计由都察院下的道监察御史和六科（明不隶属于都察院）兼职负责。道监察御史除分省稽察外，还带管在京各衙门，如户部、工部、光禄寺等。其兼职执行审计职能是在内刷卷，稽察部院诸司；在外巡视仓场库务，巡盐，巡漕，查算钱粮。六科稽察六部百司之事，凡仓库收支、钱粮奏销交盘、漕粮、盐课、官吏军队俸禄、在京各衙门支领财物、工程修建经费、制造船只军备等国家重大财政收支，都要进行审核奏销。此外，清代地方下至知府、道员，上自督抚，自下而上逐级进行钱粮奏销盘查。

二、对官吏在经济上的违法乱纪（古代所谓赃罪）进行审计纠弹。这一职能，主要是通过监察机构来兼职执行。商、西周国家机器具有较大的原始性，职官分工不清，职掌不固定，可能主要是通过师、公、司土和监等对中央和地方官吏实行监察。自战国开始，出现了御史监察的萌芽。这一制度在二千多年的封建社会中不断发展完善，一直到封建社会的终结。中国古代的御史监察制是临制百司，纠绳不法，政治上督察百官的奸邪逆恶；经济上弹举百官的盗窃、贪污、受贿和财政财务收支的不如制；司法上会同司法部门明察大案。由此可见，御史兼职进行财经法纪的审计。汉代，御史负责按察上计的虚实真伪，刺史、司隶校尉举劾郡县赃污者。《册府元龟·宪官部》“弹劾三”记载了唐朝御史对官员的54次弹劾，其中有27

^① 《元典章》卷22。

次涉及到经济上的违法乱纪，占总数的 50%。宋元御史、明清科道官的纠劾奸贪，是其重要职责之一。

三、对官吏经济政绩的审计考核。它主要通过中央对地方各级官吏的考课来兼职执行。禹会诸侯于茅山，对其贡赋征收进行考核，乃后世上计制度之端倪。《周礼·天官冢宰》记载了定期考核官吏的制度：“三岁，则大计群吏之治而诛赏之。”春秋、战国、秦汉则通过上计制度，核校计簿，课其殿最，奏行赏罚。战国时，国君侧重以赋税收入的多少作为考核官吏政绩的主要依据，即“上计而入三倍”^①，“钱布十倍”^②。到了汉代，更明确规定：“秋冬岁尽，各计县户口垦田，钱谷入出，盗贼多少，上其集簿”^③。魏晋南北朝出现了专掌官吏考核铨选的吏部。隋唐吏部则通过对京师诸司和各地朝集使报送的考状的审核勾覆，决定升黜任免。唐地方州县户口、农田以十分论，户口每加一分，刺史、县令各进考一等，每减一分，降考一等；劝课农田，每加二分，进考一等，每损一分，降考一等。北宋前期曾设磨勘院、考课院总其事，元丰改制后复归吏部。宋代随着社会经济的发展，茶酒盐税等成为国家财政收入的重要组成部分，朝廷特别注重督促地方官和监临物务官讲求场务课利增亏。元明清相沿唐宋之制不改，以户口增、田野辟、征收储积钱粮多寡为黜陟。明清对官吏的考核由吏部和科道官共同主持，在纠以八法中把惩贪列为首位。

中国古代审计如按执行审计的人员和受审对象的关系不

① 《淮南子·人间训》。

② 《新序》卷 2《杂事第二》。

③ 《后汉书》志第 28《百官五》胡广注。

同划分,可分为内部审计和外部审计。御史台(或都察院)作为独立的监察机构,吏部作为中央考课部门,以及刑部之下的比部都独立于被审计对象之外,由它们进行的审计可算作外部审计。内部审计主要有唐朝中央和地方各衙门内部的兼职勾检官——主簿、丞、录事参军等;宋朝三司使下的三部勾院、都磨勘司;元朝各衙门内的照磨官。他们都在被审对象长官的领导下,对本部门的财经活动进行审计监督。历代中央各个部门、地方各级官府对下属财经机构及其属官的考核稽查,大致也可算为内部审计。

中国古代审计的独立性是不完全、不明显的,始终没有达到近现代西方超然独立的地位。因为,国家审计机构是二者——帝王行使财经监督权力的代理人,而不是纯粹的第三者。国家审计的这种代理人身份,决定了其中立的不偏不倚的立场十分有限。它必须服从于最高统治者或上司,其独立性只能相对于被审对象而言。一般说来,外部审计独立性较高,内部审计则缺乏独立性。如唐比部为刑部之一司,属于司法系统,独立于财经部门之外。作为外部审计机构,其独立性较高,具有较大的权威性,成为全国最高的财政财务勾覆机构。而宋代三部勾院隶属于最高理财机构三司,在对三司进行财经审计监督时,往往受到压制,甚至遭到打击报复,“官卑权轻,难举其职”^①。

单从受审的对象来划分,中国古代审计可分为官府审计和官员个人审计。其中由宰夫、比部、三部勾院、科道主持的财政财务审计,其对象主要是国家政府的财经部门和各级地

^① 《续资治通鉴长编》卷 87。

方官府。而由御史等主持的财经法纪审计，其对象主要是官吏个人在财经上的违法乱纪行为。对官吏的考核审计介于两者之间，审计的对象侧重于某官任期某部门某地区的经济政绩，但也涉及官吏本身是否廉洁奉公，而且考核后的赏罚升黜落实到官吏个人。

中国古代审计如果按其采取的方式又可分为事后审计、同时审计、事前审计和定期审计、不定期审计以及送达审计、就地审计等类型。中国古代绝大部分的审计均为事后审计，即对财政财务收支的审计均在月终、季终、年终对帐籍进行勾覆，对官吏的经济政绩审计在年终或任满时进行。御史的财经法纪审计，一般也在发现官吏有违法行为嫌疑后再进行审核稽察。同时审计最常见的是派官吏监督仓库出纳，以杜绝重入轻出、克扣、以次充好、盗窃等弊端。如宋代诸州常平仓每遇出糶，通判在仓提举，多方约束，以绝奸倖。明清科道官更是经常会同仓官库吏，监其收放。此外，也有少部分审计可算为事前审计，如达到一定规模的建筑工程须经有关部门审核勘估后才能动工。

中国古代审计一般采取定期审计的方式。在财政财务审计方面，如前所引，《周礼》所载宰夫就是在岁终、月终、旬终对会计籍书进行总核考计。唐代比部勾覆有季、年之分。宋朝比部则为月计、季考、岁会。明清科道官对财政财务审计主要也是定期进行的，有一句一次，如日逢九科道官进库验收；有一月一次，如支领户部钱粮，每月造册送户科察核；有一季一次，如每季监收甲字等十库该收钱钞等物；有半年一次，如工部各项料，科道官上下半年，会估时价一次；有一年一次，如直

省钱粮，每岁终造册送户科奏销。另外，国家对官吏的考核审计也是定期进行的。战国、秦汉时的上计，一般是一年一次；唐宋明清对官吏的考核分一年一次、三年一次、六年一次等。御史兼职进行的专案审计一般是不定期的审计，即一旦发现违法乱纪现象，就进行审核稽察，随时纠举弹奏。同时，皇帝也经常派遣官员对某衙门的钱粮进行临时性突击检查。

中国古代的送达审计一般指勾覆奏销京师各部门和地方衙门逐级自下而上送达的钱粮百物出纳的帐籍、四柱清册等，还有报送吏部复查的各级官吏的考词。如秦汉时期的上计、唐宋时期的财政财务勾覆以及明清时期的钱粮奏销就属于送达审计。就地审计有两种：一是就地内部审计。指上述送达审计之前，各级地方衙门自行的财政财务收支的稽察审核和对下属官吏的考核。二是就地外部审计。西汉的刺史、唐朝的道巡按、宋朝的诸路监司等在所辖地区进行巡回监察，其中也纠弹经济上违法乱纪的官吏；明清的道监察御史巡视仓库，查算钱粮，巡漕，巡盐等，都可算作巡回审计。

综上所述，中国古代审计方式虽然受到交通、通讯技术的限制，但还是较完备的，并与封建经济水平相适应。国家侧重于在经济活动终了后，对各级衙门财政财务收支的合理合法性以及经济政绩等进行审计监督，对于发现、克服存在的问题，肯定、发扬成绩是起很大作用的。以事后审计为主，国家对较大建筑工程等实行事前审计，加强了对重大财政支出的控制，防弊于未然，以制止虚糜国帑。古代仓库管理中最容易出漏洞的是财物出纳之际，现场同时监督使奸贪者更难以行私舞弊。中国古代对于日常财政财务的审计，采取定期送达

或就地内部审计的办法。这是审计机关对法定的审计对象。无一例外地实行有节奏、有周期的经常性的审计监督。另外，国家辅以定期或不定期就地外部审计，对一些重点部门和地区进一步加强监督。这样点面结合、以点带面，能够更有效地揭露问题，防止弄虚作假。

中国古代审计的基本方法，由于史籍记载简略，详细情况目前知之不多，大概可分为查帐法、查询法和比较分析法。

查帐法就是复查和核对有关帐目记录是否正确无误，古代称之为效(校)、勾、勾覆、勾会、勾帐、勾考、磨勘、磨算、磨对、刷磨、稽考、察核、核对等。这是最常用最主要的审计方法。从残存的秦简、汉简和唐敦煌文书等可以看出，中国古代的查帐法已发展到很高的水平，查帐中能以各种帐簿相核对，或以会计凭证与帐簿相核对，或以钱粮实物与帐目相核对。总之，查对的目的是弄清帐帐、帐证、帐实是否相符。如秦简《仓律》和《金布律》中“与计偕”^①，就是指领取口粮人员的名籍和其他费用；或者是剩余的褐衣，随同每年的帐籍同时缴送，以便于对照审核。唐敦煌文书中有“会案同”、“会历同”、“会案历同”、“计同”、“准前同”、“同”等多种勾覆用语^②，当是表示帐证、帐帐、帐实相符等各不相同的意思。

查询法主要通过调查或询问的方式，以取得必要的证据，从而对审计对象做出符合事实的结论和恰如其分的处理。如“唐天宝十三载敦煌郡会计牒”载窦侍御对所由坊正何宁进行勾覆，发现其所管财物有所缺欠，查出原因是节度使以郡钱物

① 《睡虎地秦墓竹简》第42页、66页。

② 池田温：《中国古代籍帐研究》，日文版，第507页、511页。

充马值,又未全部偿还而造成的,因此准予复欠。同伴文书还载宴侍御对所由典令狐良嗣进行勾覆,亦发现其缺欠,查出原因是由于郡粮物作为官府放贷资本和供应额外马料造成的^①。御史在稽察某些经济案件时,常常要通过察访、按问等,以查明事实真相。如宋天圣七年三月,“泰州盐课亏缗钱数十万,事连十一州,诏殿中丞张奎往按之。还,奏三司发钞稽缓,非诸州罪。”^②明代御史《出巡事宜》更明文规定:“凡考察官吏廉贪贤否,必于民间广询密访,务循公议以协众情。”^③

比较分析法主要是应用在对官吏经济政绩的考核审计上。它通过比较分析各个官吏任职期间各地区户口、垦田数以及赋税收入的增减盈亏,并结合其它方面情况,来定出其政绩的等第,作为奖惩的依据。特别是自唐宋开始一直到明清,历代政府或以十分为率比较增亏,或采取定额的办法,如超出或减少规定的某级额数,就给予相应的赏罚。这两种办法都能对官吏经济政绩进行比较准确的考核评估。

中国古代审计经常是三种方法兼用。如秦汉时上计以查帐法为主,即审核稽察计簿。但也兼以查询法、比较分析法,即皇帝或丞相、御史大夫有时亲自询问计吏有关地方的情况,最后对各地上报的情况进行对比分析,课其殿最,奏行赏罚。

中国古代的审计职能,大致有三个方面:一是监督职能。如上所述,中国历代都有某职官负责对财政财务收支进行审计监督,定期或不定期勾稽全国各级官署财政财务收支的合

① 池田温:《中国古代籍帐研究》,日本版,第480页。

② 《续资治通鉴长编》卷107。

③ 《万历会典》卷210。

理合法性，以此确保国家财政财务收支的正常运转。唐代在这一方面是比较成功的。监督职能还通过御史监察制（辅以对官吏的考核），对官吏盗窃国家资财、贪污受贿、严重亏损浪费等犯法违纪行为进行纠举弹劾，并依罪予以惩处，借此达到整饬吏治，保护封建国家利益，巩固政权的目的。二是评价促进职能。这一职能主要是通过对各级官吏的考核，审核稽察其廉洁奉公的程度，对比任职期间经济政绩的优劣，再结合其它方面的考察，对官吏注加考词，作出评价，以定等级，作为升降任免的依据。这在一定程度上促进各级官吏勤于吏治，廉以自守，致力于发展生产，以期得到晋升。三是经济鉴证职能。中国古代具有鉴证性的机构，如御史台、比部等，通过审核收支，确定被审计对象经济活动的真实性，并且作出证明。

当然，在封建社会，审计要真正充分发挥这些职能是不可能的，它受到多种因素的制约。其中，吏治方面特别值得我们注意。其一，审计对肃清吏治能起很大的作用，但不是灵丹妙药。相反，吏治的良窳决定着审计效果的好坏。如宋代财政财务审计水平超过唐代，但审计成效远不如唐代。中国古代从五代、宋开始，吏治渐趋腐败，政以贿成，正如司马光所说：“上自公府省寺、诸路监司、州县乡村、仓场库务之吏，词说追呼，租税徭役，出纳会计，凡有毫厘之事关其手者，非赂遗则不行。”^①这种风气照样也侵蚀到审计工作中。“盖州郡所发文帐，随帐皆有贿赂，贿赂各有常数。已足者皆不发封，一有

① 《司马光奏议》卷8《论财利疏》。