

无边之地亦你

王军 著

遥望地平线

王军 / 著

经济科学出版社

责任编辑：李爱屏 卢元孝
责任校对：徐领弟 董蔚挺
版式设计：代小卫
技术编辑：潘泽新

遥望地平线

王 军 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

中国科学院印刷厂印装

787×1098 16 开 26 印张 450000 字

2004 年 4 月第一版 2004 年 4 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7-5058-4118-1/F·3406 定价：45.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

写在前面的话

康德曾说：没有感性，则无对象呈现给我们；没有悟性，则对象无法被思考。每个人每一天都会看到或遇到这样或那样的事和物，但只有通过感悟，运用所了解和掌握的知识加以比较、分析、归纳、联想，才能融会，才能贯通，才能悟出创造之路。感悟是一种工作和生活方式，是充分锻炼和培养一个人的平台。

朋友曾讲：激情是深藏于心的一份执著和热爱，是展现在外的一份投入和痴迷。生活因为有了激情，才多了憧憬和愉悦；生命因为有了激情，才多了色彩和内容；工作因为有了激情，才多了自信和坚毅；创作因为有了激情，才多了灵感和真诚。

我自认为：勤奋是一个人生存、发展、提高的关键。天道酬勤，勤能补拙。上帝没有给人人以车马，但给了每人以双腿。骐骥一跃，不能十步；弩马十驾，功在不舍。上帝赐予勤奋的人以双倍的时间和财富，奖掖勤奋的人以成功的快乐和收获的喜悦。因为勤奋，人生劳累但充实，生命疲惫却闪亮。

经验告之：观察和研究事物，要从不同视角、不同侧面去探求事物的来龙去脉，把握事物的内在联系，

拨开事物表象的迷雾，争取弄清事物的“庐山真面目”。思考和研究问题，要把昨天、今天和明天联系起来，要把国内与国际联系起来，争取“究天人之际，通古今之变”，“笼天地于形内，挫万物于笔端”。我虽努力照此去做，但离此境界远矣，或许永远不能到达彼岸。“路漫漫其修远兮，吾将上下而求索。”

亲身感到：得助是做好事情的重要成因。令我一直心存感激的是，在自己的工作之路上，始终得到了领导、同事和朋友们的悉心指点和无私帮助，正是他们的指引、鼓励和支持，给了我前进的自信和动力。多报告，多求教，多商讨，多交流，如此，则多受益。真不知如何感谢他们。

或许如此：成绩 = 40% 的汗水 + 15% 的感悟 + 10% 的激情 + 10% 的方法 + 25% 的得助。如果把成绩比做大树，汗水就是土壤，得助就是养分，感悟就是种子，激情就是阳光，方法就是雨露。

回首以往：参加工作 21 载，一直努力勤于事、慎于言、敏于思、常于写、益于助，这使一些观察和思考得以形成文字并积累下来。好友劝我结集，以丢掉包袱，校正轨迹，供人点评。也承蒙经济科学出版社美意，使小集得以出版。谨表谢忱。回望拙文，多为管窥之见，一家之言，时点所限，不免有所纰漏，敬请方家雅正。

王 军

2004 年春于北京玉渊潭畔

图书在版编目 (CIP) 数据

遥望地平线 / 王军著. —北京: 经济科学出版社,
2004. 4

ISBN 7 - 5058 - 4118 - 1

I. 遥... II. 王... III. 经济 - 中国 - 文集
IV. F12 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 031595 号

目 录

中国审计制度沿革考析	(1)
中国历史上的税费改革及对当前费改税的启示	(20)
中国历史上俸禄制度研究及启示	(30)
中国仓储制度考析及启示	(47)
弘扬传统文化 推动和平崛起	(63)
坚定实践“三个代表”，大步走向繁荣富强	
——菲律宾之行的感慨和思考	(79)
美国的职业技术培训工作及启示	(94)
“9·11 事件”后美国联邦政府采取的财经对策及其启示	(102)
日本经济问题探析及其对中国经济发展的启示	(114)
欧洲联盟发展趋势及思考	(123)
部分发达国家解决地区发展差距的实践及对我国西部 大开发的启示	(137)
江山代有强国出	
——世界强国兴盛之路探析及其对我国发展的启示	(146)

关于县乡财政困难问题的若干思考·····	(176)
着力解决“三农”问题 推进中国和平崛起·····	(189)
重建诚信理念 规范经济秩序·····	(231)
关于做到与时俱进的几点思考·····	(237)
关于利益多元化社会中的政府部门决策·····	(244)
单一货币：中国和平崛起的新思路 ——关于主导推动两岸四地和亚洲逐步实现单一 货币的考析·····	(251)
尊重会计科学和会计人才·····	(277)
四川三台县蹲点调查日志·····	(279)
祝她越办越好·····	(292)
语言 桥梁 会计·····	(294)
谈谈财政公文·····	(297)
总结工作经验 做好财政宣传·····	(311)
忠诚 勤奋 求精 奉献 ——简论办公厅工作人员的基本操守·····	(319)
宁可前进一步危·····	(324)
家有小女初长成·····	(326)
虔诚敬业·····	(329)
人才第一·····	(332)
奋斗精神·····	(334)
韩国时尚——到中国发财去·····	(336)
中华文化博大精深·····	(340)
汉城风情·····	(343)
坐韩国车想中国车·····	(346)

吃在韩国	(349)
12 美元周游全世界	(352)
中国馆出尽风头	(355)
观尼亚加拉瀑布	(357)
食荔枝	(360)
新威尼斯商人	(362)
最初的晚餐	(367)
井与规则	(372)
维也纳情思	(379)
由世界杯所想到的	(389)
大树	(393)

中国审计制度沿革考析

引 言

目前，我国正在着手建立社会主义的审计体系，为了搞好这一工作，除了广泛地研究和合理地吸取国外的审计科学知识，以期洋为中用以外，还应当而且有必要知道和研究我国的审计历史，以加深人们对建立我国社会主义审计体系的必然性和必要性的认识，以期古为今用，为建立健全和完善我国社会主义的审计体系提供借镜。

中国历史上有审计么？

据宋初制度：太府寺下设粮料院及审计司等单位，粮料院的职掌是“以法式颁廩禄，凡文武百官、诸司、诸军俸料，以券准给”^①，而由审计司“掌其给受之数，以法式驱磨”^②。可见，远在10世纪，我国就已有“审计”这个名称了。

可是，这并不等于说，我国的审计工作始于宋初。在宋以前，我们早就开始了审计工作了，只不过那时不称审计而称为“考”、称为“勾”，称为“比”、称为“磨勘”。我国审计工作的历史和我国的文明一样，由来是很古远的。

审计一词，在英语国家，叫“Audit”，由拉丁字“听”Audire演变而来，至今，这个字也还有“听”的意思。这说

① 《宋史·食货志》。

② 《宋史·职官志》。

明西方的审计，最初可能是以口头查询为主的。到希腊、罗马时代，审计制度已逐步完善，“审计”这个词就这样沿用下来了。本世纪初，我国准备推行现代各国通行的审计制度，对于这个制度的命名，却没有按“Audire”这个词的原意照译，而是承继了我国宋代就已出现的“审计”一词，译成“审计”。这就是我们今天所称审计两个字的由来。因此，如果说中国历史上没有审计，是不符合事实的，审计不是洋货，而是我国的“土产”。

本文试图以史为据，以大体时间顺序为纲，介绍一下中国审计制度改革概况，并希望能从中获取一些对今天有益的东西。

中国审计的产生和发展过程可以划分为四个时期，即萌芽时期、发展时期、中衰时期、近代审计的演进时期。现分述如下：

一、中国审计之萌芽时期

审计和会计不可分，有会计就意味着有审计，它们是一个母亲——生产活动的双胞胎。有生产即得有会计，这不待乎论证，要说明的只是会计与审计不可分的问题。当人们结绳记数、简单刻记以及原始公社后期用“书契”记事之时，心里就不能不默算着：结了多少，记对了没有。有关的人们也会注意到：他记错了没有。如果说会计是由此滥觞的，那么审计亦正是由此发轫的。审计一开始是很难脱离会计的。作为一种管理职能，它只能在社会生产发展到一定阶段，为适应管理生产的要求才逐渐脱离会计。我国有史实可据的审计工作，萌芽于周，而在周王朝的财计制度中，审计与会计就很难区分开来。根据《周礼》的记载，周王朝的财会官制可用图简释如下（见图1）。

从《周礼》的规定看，周王朝的审计工作分成两个方面：会计部分的审计工作，由司会负责，独立于会计部门以外的审计工作，由宰夫负责。

司会为最高会计长官，“掌邦之六典、八法、八则之贰，以逆邦国都鄙官府之治。以九贡之法，致邦国之财用，以九赋之法，令田野之财用；

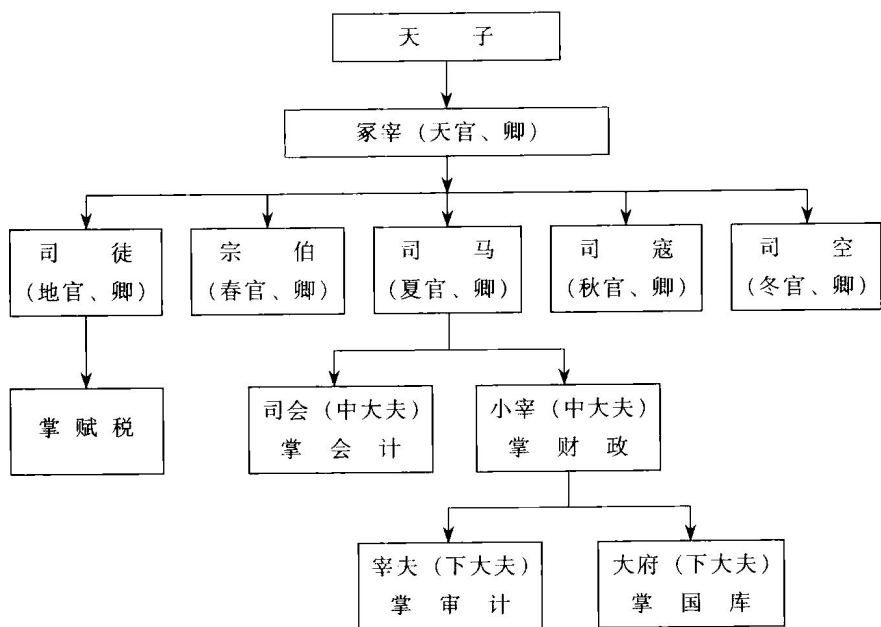


图 1

以九功之法，令民职之财用……，凡在书契版图者之贰，以逆群吏之治，而听其会计。”^① 这是说，各级官员要将“版”上所记的官禄和民赋，“图”上所记的田野地产，用副本送交会计，由会计审核入账。“贰”指副本，“逆”照《周礼》的注是“受而钩考”，也就是审核的意思。会计在入账以前要进行审计，这是很自然的。会计记账的根据是副本，必要时可以和正本进行核对，这也是很自然的。这些工作，都有审计的意义。

不但如此，照《周礼》的规定，司会还负有以“参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”的责任，我们今天还常用的“考成”两字，就来源于此。成就是成果，考就是审查。这就是说，各单位要将会计报表送给司会审核。岁会，是讲年度报表；月要，是说月度报告，这是按年按

^① 《周礼·天官·司会》。

月必须编送的。日报，就不一定，没有收支的日子，就可以不送。因此，就三天五天错错杂杂的进行审核。

对于收支，当然都定有标准，叫“式法”。收入的标准，由司会的属员职内掌握，这就是《周礼》所说的：“凡税敛，掌事者受法焉”；支出的标准，由职岁掌握，这就是《周礼》所说的：“凡官府都鄙、群吏之出财用，受式法于职岁。”出入都得按标准，这就很有事前审计的味道。

又照《周礼》：“凡税敛掌事者受法焉，及事成，则入要贰焉。”“要”就是报表，“贰”就是凭证副本。这就是说各收入机关要将报表连同凭证送司会审核；支出也一样。这就很有事后审计的味道。

《周礼》这部书所反映的究竟是一种理想，还是当时的实际，现无定论。即使是理想，在两千多年以前有此也就很值得注意。试和西方对比，1256年法国的圣路易（Saint Louis）始明令法国官吏将其计算书送交巴黎的审计人员审查，这件事被誉为外国政府审计之萌芽。若《周礼》所反映的为西周的实际，那就在公元前7世纪以前，比法国要早近两千年。

从《周礼》的规定看，司会的审计工作，只是一种会计部门的审计工作。而从独立意义的审计考察，《周礼》还有宰夫一职更为重要。

从上面所列简表可以看出，宰夫是小宰的属员。《周礼·天官宰夫》云：宰夫“掌治法以考百官府、群都、县鄙之治，乘其财用之出入，凡失财，用物辟名者以官刑诏冢宰而诛之；其足用长财善物者，赏之”。又云：“宰夫考其出入，而定刑赏。”郑注云：“考，成也，佐成事者，宰夫也。”“乘”即稽也。“辟名”是说账实不符，这就是说宰夫有权对于财物有无损失，财物之实际用途与账面用途是否一致，保管是否妥善，物种有无混充和以劣抵优、以空作有等现象进行稽查，并建议进行惩赏。这点与现代审计中的所谓就地稽查大体相吻合。不同的是：由于当时还处在中国审计的萌芽阶段，宰夫只是小宰之下的一个属员，地位不高，从今天的目光来看，其独立性和权威性都有一定限制。可是，在两千年前而能在会计工作外另行设置主管审计的人员，实在不能不认为是难能的。

我国审计机能之所以能在周时肇其端，是由于周代我国官厅会计产生和发展的结果。因为会计工作中客观上存在着发生错误与舞弊的可能，所以周代官厅会计的建立为官厅审计的产生提供了明确的对象，并使它显然成为必要。然而，从司会职掌上看，审计还没有脱离会计而独立出来；从

宰夫职掌上看，就地稽查只是宰夫自身职掌中的一部分，和宰夫的“掌治朝之法，以正王及三公、六卿、大夫群吏之位，掌其禁令，叙群吏之治”^①的整个职掌相比，更显得微乎其微，更别说专职的审计官员和专门审计机构的设置了。因此，一方面会计、审计不分而总由司会兼之，一方面宰夫行使就地稽查，虽独立于会计之外，而仍隶属于行政系统。这就是我国最早审计之雏形。

尽管我们把这一时期的审计称之为我国审计的萌芽，但是，在世界审计发展史上，它却具有重要的领先地位。正如美国学者切特菲德在其所著《会计思想史》古代世界的会计一章中所说：“在内务管理、预算以及审计程序方面，古代世界几乎没有别的国家可以与中国周代伦比（In the procedural areas of internal control, budgeting and audit the chaos probably had no peers in the ancient world）”。

二、中国审计之发展时期

秦废分封，设郡县。为了更好地使皇权至高无上，除了充分地加强中央集权制以外，还特别注重政治经济的监察权，专门设置御史大夫一职，掌管这方面的事项。在很多情况下，御史大夫直接辅佐皇帝，行使对国家的政治经济的监察大权。它虽源于周朝的宰夫，但其地位之高，权力之大，都远非宰夫所能比拟。它与丞相、太尉并列，合称三公。不但兼为丞相之佐，又与丞相相互牵制。“内承本朝之风化，外佐丞相统理天下”^②，秦王朝的审计大权，也不在掌管国家财政的治粟内使手中，而由御史大夫亲自执掌。秦分天下为三十六郡，郡也设监御史，负责一郡的政治、财政监察工作。这样就初步形成了一个全国性的监察网，并在全国普遍推行“上计”制度。上计是从战国相沿下来的一种制度，根据这一制度，全国群臣要于年终将全年税收收入，写于本券上呈送国君考核。秦朝的上计工

① 《周礼·天官·宰夫》。

② 《汉书·薛宣传》。

作，也是由御史大夫主持的。秦王朝由御史大夫掌管上计，是由其深刻的经济与政治背景的。从统一六国，到举行封禅，修筑长城、驰道，建阿房宫，无不需耗费巨额财物，这就使得秦非研究富国之策和管理办法不可。加之商鞅的“上与吏也，事合而利异者也……夫事合而利异者，先王之所以为端也”^①的政治思想的影响，十分强调利害关系不同的各个方面的互相牵制的作用。因此，审计作为一种管理工具，与会计分离。会计只管会计分内的审计工作，而审计工作则由监察人员负责。会审分立，是秦人对中国审计制度的一大贡献，可惜具体情况无考。

汉沿秦制，仍由御史大夫兼掌上计之职，上计工作既有会计工作的意义，也有审计工作的意义。汉宣帝曾专门下诏曰：“御史查计簿，疑非实者，按之，使真伪毋相乱。”^②可为明证。武帝时虽改御史大夫为大司空，其职掌并无变化。

秦汉时期，从中央到地方逐步形成按行政区划逐级上计，逐级呈送上计报告，西汉在郡太守下设置“郡丞”主管上计，这使得上计官员上通下达，形成一条直线。有时皇帝还亲自主持上计并严肃处理财政失察者计簿欺漫者。如武帝曾三次受计并罢免财政失察者公孙贺的丞相职务，处理计簿欺漫者上谷太守郝贤^③等，秦皇汉武在历史上虽都是用财的能手，同时却也是理财的行家。当时虽国用浩繁，而由于财务纪律整肃，国用却不虞匮乏。后来，上计作为一种专门制度写进了法律条款中，称之为“上计律”。使审计与经济法制相联系，成为我国审计制度之嚆矢。

如果我们将秦汉时期的审计与周时审计相比较，就不难看出它们的发展与进步。这不但表现在审计机能从财会部门中分离出来使财会部门受到牵制上，而且还表现在上计官员的上通下达和上计制度的初步形成上。但是，我们还必须同时看到，审计并没有摆脱行政之束缚（御史大夫兼有丞相之佐），更没有形成一个专门的机构来行使审计机能。也就是说，我们既要肯定这一时期的审计是我国审计发展史上的一个重要环节，又要明确它只是我国审计发展史上的初步发展阶段。只有这样，我们才好正确评价隋、唐、宋时期的审计发展以及正确认识明清时期的审计中衰。

① 《商君书》。

② 《汉书·宣帝纪》。

③ 《汉书·武帝纪》。

曹魏以后，三公的权力大为削减，事权渐集尚书。据《辞源》：尚书一职，始置于战国时，或称掌书，尚也就是掌的意思。汉武帝提高皇权，令尚书在皇帝左右办事，掌管文书奏章，地位就逐渐重要。汉成帝时，设尚书五人，开始分曹办事（“曹”，就是尚书以下的附属单位）。东汉尚书六人，正式成为协助皇帝处理政务的官员。曹魏的尚书之下有一个比部曹，刘宋时掌法制，高齐时掌诏书、律令、勾检等事。从此，比部就成为尚书之下的一个兼负审计职责的部门。

比，就是考核的意思。由于这个部所管的事有类于以后的审计工作，因此，北周就索性改为“计部”，至隋，仍改比部。隋王朝的建立，结束了自汉至南北朝前后近四百年的纷扰动乱之局面，再次统一了中国，这无疑使社会前进了一步。史载：当时“中外仓库，无不盈积，所有赏给，不逾经费。京司帑屋既充，积于廊廡之下。”^① 政治上的进步，生产力的发展，使得隋王朝的财计组织机构与官职设置，摆脱以前简陋状况，渐趋周密，从而使审计职掌得以独立，并设置一个专门的审计机构行使审计之权。至此到宋末六百数十年间相沿相袭，相因相循，形成了我国审计发展时期的高级阶段。

隋中央设五省，其中“尚书省，事无不总。置令，左右仆射各一人。总吏部、礼部、兵部、都官、度支、工部等六曹事，是为八座……都官尚书统都官侍郎二人，刑部、比部侍郎各一人，司门侍郎二人，度支尚书统度支、户部侍郎各二人，金部、仓部侍郎各一人。”^② 度支曹，即相当于今天人们所讲的财政部。度支尚书掌管国家财计大权，其下属度支侍郎主管会计核算。都官一职，渊源于秦时朝廷派到地方的监察官——都官^③。至汉改为司隶校尉，专为纠察缉捕特别重大案件而设^④。隋称都官尚书，除掌管国家法令外，其重要职掌之一，为掌管国家财务之监察权，行审计之事，比部是其下设机构，审计的具体事宜，是由比部掌管的。炀帝改都官为刑部，仍以比部属之，掌勾稽文账，周知百官给费多少之职^⑤。然隋

① 《隋书》食货志。

② 《隋书》卷28。

③ 《虎地秦墓竹简》。

④ 《历代职官表》。

⑤ 据《辞源》。

王朝国祚不永，仅39年而亡，并无更详史籍可考。但唐袭隋制，如汉之于秦，比部之具体性质和职掌，皆能较详考析。

唐的比部属于刑部。刑部掌天下律令、刑法、徒隶、勾覆、关禁之政令，是解释法律、执行法律的最高司法机关。刑部之司法，除司一般法律外，还兼司行政法。所以，官吏之行政处分亦归刑部管理。比部设“比部郎中一员（从五品上），员外郎一员（从六品上），主事二人（从九品上），令史十四人，书令史二十七人，计史一人，掌固四人”^①。郎中、员外郎，掌“勾内会外赋敛、经费、俸禄、公廩、勋赐、赃赎、徒役，课程逋欠物”^②及“周知内外军资之经费而总勾之”^③。“凡仓库、出纳、营造、佣市、丁匠、工程、赎赃、赋敛、勋赏、赐予、军资、器仗和余屯牧亦勾覆之。”^④这几句引文中的“勾”，就是“审查”的意思。又杨炎传：“天下财富皆纳左藏院尚书，比部复其出入。”这个“复”也是复核的意思。

各地区及各部门送达的会计报告及有关账目，经比部勾覆——即审核后若发现有差错、不法、失职等事项，比部有权依法给予行政处分；若遇到朝臣在经济上发生贪污等犯罪行为及发现其他重大问题时，则由比部转交御史台，由御史台根据邦国刑宪、典章、弹劾处治。

比部归刑部，除说明其独立于主管财政的户部之外，也表示它的法律上的权威性，和今天世界各国的审计机构，极为相近。同时，比部又和最高监察机关密切配合，相互分工，比部主管审计，而近代审计中的稽查这一职能，则归御史台，构成了我国审计发展时期的一大特色。

正是由于唐比部的专门性、独立性和司法性，才使得审计权比以前任何历代王朝为大。从唐朝的情况看，比部不仅可以通达各个经济领域，掌管勾考内外钱谷出纳之数，而且对于租庸调等一切收入、官俸军资等一切支出，均须由它按时复核，各地官府之结余，也需由它支配。^⑤申报的内容、送达的程限等也都有具体规定。这些工作又和监察御史之稽查，御史

① 《旧唐书·百官志》。

② 《历史职官表》卷13刑部，引所书百官志。

③ 《唐书·职官志》。

④ 《旧唐书·百官志》。

⑤ 《唐会要·五九》。