



GUDAISHENJIZHISHI

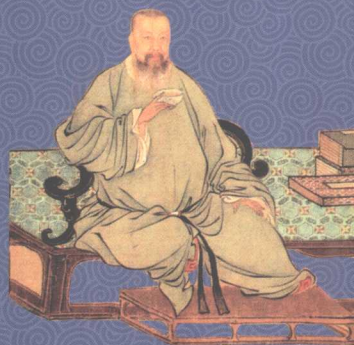
科技普及读物

ZhongguoKejiShihua

中国科技史话

古代审计 知识

〈上〉



辽海出版社

中国科技史话

古代审计知识 (上册)

邢春如 主编

辽海出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国科技史话. 17/邢春如主编. —沈阳: 辽海出版社,
2007. 5

ISBN 978 - 7 - 80711 - 701 - 8

I. 中… II. 邢… III. 自然科学史—中国—青少年读物
IV. N092 - 49

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 072462 号

目 录

一、审计概述

审计的起源.....	(1)
我国审计名称的历史演变	(12)

二、审计史话

上计	(28)
我国古代的比及比部	(49)
钩与勾的考证	(69)
审计的正名	(82)
审计用语覆、勘、磨	(101)
凭证验证话勘合	(118)

文卷审察说照刷	(132)
秦汉时期的与计偕	(142)
计所与会计核算中心	(149)
西汉时期的郡县财政上计制度	(159)
我国古代的人力资源考察与审计	(169)
居延汉简与审计	(177)

一、审计概述

审计的起源

审计起源是审计史中的重要组成部分，正确揭示审计起源，是完善、充实审计发展的重要内容，同时也有助于正确评价审计在社会发展的作用和我国审计业在世界审计史中的地位。现行关于审计起源的研究，已取得了一些突破性进展，但其研究成果仍然仁者见仁，智者见智。我国审计究竟起源于何时？至今尚无定论。

关于审计起源研究的现状

对审计起源问题的研究，普遍持有以下观点：

（一）认为审计起源于会计。

持这种观点的人认为审计是会计发展到一定阶段的产物，是适应会计检查的需要而产生的。其理论依据为：1. 会计是运用一定的记录方法，对所有经济业务进行反映，并且以报告的方式，达到特定的计算目的，以供分析和解释，会

一、审计概述

计记录和报告是否真实、正确，就必须由有关人员进行检查。审计的“计”，一般指的就是会计的“计”，审计就是审查会计。2. 中国历史上曾将审计表述为“听其会计”，英语 Audit 和法语 Audition，均源于拉丁语言 Audire（听），这表明古代的审计是由会计人员大声朗读会计记录，审计人员听取这些记录，进而判断这些会计记录是否正确。在 14 世纪，英国的审计工程是通过听取账户记录来进行的。3. 从审计发展过程看，在相当长的一段时间内，审计的主要工作内容就是查账，就是以会计资料为对象，以会计和有关财经法规制度为依据。

（二）审计起源于财政监督的需要。

持这种观点的人认为审计就是对国家财政收支进行检查，是一种财政监督形式。其主要论据是：财政是国家实现其职能，参与一部分社会产品的分配和再分配的过程。这涉及到国家、集体和个人之间的经济关系。所以，最高权力者为了巩固它的统治基础，都重视财政收支的检查和监督，这种检查就是国家审计。

（三）审计源于经济监督的需要。

这种观点认为审计从一开始就不是会计的附属品，两者是不同质的两个概念，因为会计产生于经济管理的需要，审计产生于经济监督的需要。

（四）审计起源于受托经济责任关系。

持这种观点的人认为：审计的产生，并不是会计发展到哪个阶段才出现的，更不是“有了会计，就会有审计”，而是随着社会经济发展，当资源财产所有者与经营管理者内部

出现分权制，形成受托经济责任关系以后，才产生了对审计的需要。

（五）审计产生的标志为“宰夫”的出现。

此观点认为我国国家审计的发展可划分为四个阶段，即古代审计产生萌芽阶段、封建王朝审计昌盛衰落阶段、近代审计逐步演进阶段、现代审计振兴发展阶段。将我国古代审计产生萌芽阶段定为公元前 11 世纪至前 770 年的西周时期，其主要标志是“宰夫”这一官职的出现（宰：官名，殷代始置，掌管家务和家奴，西周时沿置，掌王家内外事务，有在王的左右而赞王命者），并以《周礼》载：宰夫，注：“掌治——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，以官刑詔冢宰而诛之，其足用、长财、善物者，赏之。”意为：宰夫按照朝规，考核百官府郡都鄙县各级官吏的政绩，凡奢侈浪费，支出不当以及虚立账册的，应根据治朝之法报请冢宰加以处罚；凡节省开支，财政充裕，府库盈余又善于理财的，则随时上报，予以奖励。宰夫的具体职权为：宰夫“岁终，则令群吏正岁会；月终，则令正月要；旬终，则令正日成。而考其治，治以不时举者，以告而诛之”、“考其出入，而定刑赏。”即每逢年终、月终、旬终由宰夫命令各部门官吏，对财政收支的报告予以上报并就地考核。发现违法乱纪的，可以越级向天官乃至周王报告，请求加以处罚。以审查收支情况的优劣，作为赏罚的依据。

另有张立民教授关于审计起源于“契约”论，刘大贤教授关于审计产生于“舞弊”的存在；还有审计起源于社会经

一、审计概述

济条件决定论等，此不逐一举要。

对我国审计起源的探究

我国国家审计萌芽时期应定于夏禹时期，即公元前 21 世纪。其主要标志为会稽之“稽”的产生。

(一) 会稽的产生标志着我国审计产生。

《史记·夏本纪》载：“自虞、夏时，贡赋备矣。或言禹会诸侯江南计功而崩，因葬焉，命曰会稽。会计者，会稽也。”这种传说在《管子》、《墨子》、《吕氏春秋》、《越绝书》、《淮南子》等西汉之前的数十种书中都有记载。但人们一般都将会稽理解为：1. 禹与诸侯“会集、留止”的地方。取会集、留止之理由，因出于“稽”解，《六书通》中“稽”为“建首留止也”；《管子·君臣上》有“是以令出而不稽”，即有留止、延迟之意。2. 理解为：诸侯“会聚稽拜禹王”的地方，取“稽拜”之意，乃古代君臣礼仪，依据《周礼·春官·宗伯》之大祝中解，稽拜乃是九拜中最为恭敬的礼节，即古代的一种跪拜礼节，叩头到地。3. 理解为“会稽”就是会计，会稽产生就是会计产生，理由为司马迁解“会稽者，会计也。”以上观点多有欠缺之处。1、2 两种理解多是描绘禹会诸侯的形式，抹杀了形式所包涵的内容，曲解了“会稽”的本质含义；4. 之理解过于简单化，把“计”与“稽”一般的等同。要想知道禹会诸侯于会稽真正目的，应尊重历史，正确理解稽的含义。

经考，稽的另一层含义为：“计较”之意，《汉书·贾谊传》中有“反唇而相稽”，此稽为计较之意，颜师古注引应劭曰：“稽，计也，相与计较也。”考《商君书·禁使》

载：“人主执虚以应，则物应稽验，稽验则奸得。”此处稽明确为考核、验证之意，大意为：人主若以虚假来应付，则应当考核、检验实物，通过考核、验证来发现弊端。这恰如现今的实物盘存审计方法。由此推论：“会稽”应为集中、汇总、考核验证之意。再由《吴越春秋·越王吴余外传》记载：禹“三载考功，五年定政，周行天下，归还大越，登茅山，以朝四方群臣——遂更名茅山曰会稽山。”茅山，现在浙江绍兴附近，禹会诸侯（或巡狩）于会稽山是为了考核诸侯交纳贡赋的政绩，因禹病逝于此，后人为纪念禹在茅山为何事而逝，故将茅山改为会稽山。绝非仅限于“留止、稽拜”之意。

（二）稽的审计、考察之意在古代历史中的应用。

从稽在古代历史应用看，稽的审计、考察之意已得到了广泛应用。我国最早关于稽的使用可见传书于春秋时期的史书《尚书·虞书·尧典》和《尚书·夏书·皋陶谟》的开篇语：“曰若稽古”，意为：如果说考察远古。当时的文字是金体。而出现稽的异体（已被稽字取代的）文字原形，还是在近现代出土的西周铜器铭文上。如现藏于山东省博物馆的《颂壶》的铭文“颂拜𡗗首”（附拓片复印件）。其中𡗗读qí，《说文·九上》：“下首也。”经籍同“稽”，意为：颂拜手稽首。又如西周中期，《召鼎》中“匡迺𡗗首于召”，（附拓片复印件）。匡季于是向召叩首。古有𡗗与稽通用，而𡗗首是古人头至手，手至地的一种叩拜礼仪，描述的是礼仪的形式，无质的内容，由拆字可知，旨：帝王的诏谕；首，

一、审计概述

为头；合起来其意为：在帝王的诏谕面前要俯首相拜，即应施以叩头的礼节。而稽字拆解为：禾、尤、旨。禾，西周《召鼎》铭文“昔饑岁匡衆_𠂔臣廿夫寇_𠂔禾十姊”中禾，解为：黍，谷的别称，上句的大意为：先前饥荒的岁月（或年份），匡氏的众及其臣二十人劫掠了_𠂔十姊禾；尤：突出，归咎；把三字合解为：突出帝王诏谕关于黍子的收成或交纳贡赋情况，古文《尚书·夏书·禹贡》有关于禹划九州定贡赋的记载，其九州名山标志中就有会稽山，其稽为稽验帝王诏谕关于黍子的贡赋情况。其后俯首之“_𠂔”被稽验之“稽”取代。自此考察、验证之“会稽”之“稽”成了审计的雏形。据史料载，禹是古代部落联盟首领和治水英雄，尧戊寅二十八载（约公元前 2200 多年）六月六日出世于石纽（今四川北川县禹里），长于西羌，其父鲧是夏后氏部落酋长，被帝尧封为崇伯，立为诸侯，命其治水。禹 20 岁时“爵封为司空”管理水土和营造工程。前期，其父鲧受命治水失败，被贬“殛羽山”。舜（父系民族社会后期部落联盟首领）命禹续鲧之业治水，有文证：“禹伤先人父鲧功之不成受诛，乃劳身焦思，居外十三年，过家门不敢入。”时四渎（河、济、江、淮。）水患，以黄河为最。禹率益、稷用疏导河流的方法自结石（今甘肃临夏西北部），凿龙门，开梁山，辟伊阙，疏九河，疏川导滞，使黄河、济水畅通入海。后禹南巡水情，再着手排淮泗，禹行至涂山 {原字为：𡵓，现被淮河一分为二，即东山（涂山）、西山（荆山）今蚌埠市西，怀远县境内。} 当时涂山氏国为母系部落，禹尊

涂山氏女为首领。禹为有利于联合治水，遂与“涂山氏合昏（婚）于台桑之野。”禹在治水期间，多次会诸侯于涂山氏国。其会诸侯处，后人称之为“禹墟”，又名禹会村，现今在怀远境内距涂山南不到十华里的淮河东畔有禹会村沿袭至今。禹娶于涂山氏，发迹也在涂山氏。禹常会诸侯于涂山，为纪念禹的治水伟大功绩，汉代就在涂山顶建造了禹王宫，几经沧桑，几经修缮，至今禹王宫尚存。禹称帝数年，巡狩江南，集劳成疾，病逝于茅山。后人为纪念之，又禹在茅山因会诸侯稽验考功而逝，故改茅山为会稽山。禹会诸侯的真正意义在于“三载考功，五年政定”，即考核、稽验诸侯治水功绩或交纳的贡赋情况。按此推论，禹会诸侯于梁山、涂山、茅山，确切的目的是为了治水，收纳朝贡，稽验诸侯的功绩，这当是我国政府审计的萌芽，即经济责任审计，审计最初是由审查国家财政税收（贡赋）和稽验诸侯的功绩开始的。审计的主要内容治水、诸侯交纳的贡赋，审计的方法为帝王定期（按季节有《舜典》为证）巡狩，与诸侯定期会聚或诸侯定期朝拜，接受稽验、考功。

（三）社会生产力发展水平是审计产生的条件。

从社会生产力发展水平看，禹晚期具备了审计产生的条件，禹所处的时代是原始社会末期（今人划分）奴隶社会的开始，属承上启下时期，当时的社会生产力得到了很大发展，部落发展已趋于国家形态，部落冲突中被捕获的俘虏，已不被处死，而成了奴隶，人们获取的物质财富有了剩余，已产生了剥削，形成了财富积累，也便产生了对战争、治水、农业、工业的管理与考评。据史料载，禹作为部落联盟

一、审计概述

长的时候，是我国原始社会走到了尽头，阶级社会来临了；禹家很富有，禹的父亲鲧为了保护自己的财产，修筑了土城，这表明私有制已经产生，生产有了剩余，财富有了积累。约公元前 2200 年，禹被舜帝确定为继承人，“即位居冀”，随之迁都安邑，禹执政后，作大夏乐昭明成功，建旗施以等级，以五音听治，备谏鼓于朝，划九州定贡赋，颁夏时以利农耕（足见当时的农业发展），铸（足见当时的工业冶炼技术发展）九鼎象物使民知神奸，作禹刑（足见当时的司法发展）惩处乱政之徒。禹会诸侯于涂山、茅山，“执玉帛者万国”。礼乐治邦，诚如舜帝临政时的“天下咸服”之景象，柳宗元在《涂山铭》中称禹“自涂山而会诸侯大政立焉。”其稽验、考功无不渗于政要。

（四）从数的产生看，稽具备了量化比较。

我国的文字书写的产生与发展大致经历了：结绳记事——陶器绘事（据《考工记》载唐虞时期崇尚陶器，现代出土的陶器文物也可佐证）——刻契记事（甲骨文可佐证）——软笔记录阶段——自来水笔使用阶段——打字机使用阶段，目前已发现并破译的古代文字，多是契刻记载的内容，作为审计活动产生的稽，其产生的前提条件是量化比较；而量化的比较又是以数的产生为基础的，而数的产生又是以十为进位制的，这大概与人的生理特征：十个手指头，十个脚指头紧密相关，并因此而产生数（汉代曾经用五进位制，现代计算机原理是根据二进位研制成的）。稽犹计也，言以十而成计，在我国已经发现的殷商文字（公元前 19 世纪）的甲骨文中，已有了关于“一、二、三……十”的完

整刻记。如《殷墟文字丙编》第147片甲骨文所刻的古代占卜之事，在龟甲兽骨上钻成孔，用微火烧烤钻孔处，使之出现裂纹，然后根据裂纹的走向形状，判断所占卜事项的吉凶。今人也有“未卜先知”之说；卜，乃推测预兆之意，相当于现代人的预测，所不同的是古代“占卜”带有迷信色彩，缺乏科学依据（根据《尚书·洪范》载，古代卜筮稽疑，亦有少数服从多数之民主预测观念）；现代预测与古代占卜根本不同在于：现代预测是建立在定性定量基础上的循规律、判明未来趋势的科学方法（附：甲骨文临摹件）。

全辞的大意为：壬子日占卜，贞人争问：我（商王）要兴建城邑，天地没有什么不便吧，会允诺吗？时在三月。癸丑占卜，贞人争问：我（商王）住在这个城邑，侯祭大甲，天地允诺吗？时在三月，癸丑日占卜，贞人争问：天地不允诺吗？

卜辞兆序中关于数量的刻记清楚，即有了“一、二、三、四、五、六、七、八、九、十”的十进位记号“一、二、三、三、区、八、十、八、五、一”。同时，甲骨文中已经有了百、千、万的刻记，这说明殷商时期的数学及以数为计算基础的计已经很健全了，这使得计或者稽有了可比较的先决条件。数的产生使稽与计有了互相联系的基础，为监管者定量管理与审查提供了必须的条件。

（五）会计中的“会”字产生使稽有了客体对象。

会字的原形为“會”，郑玄注《仪礼·士丧礼》说：“会，盖也”。金文为“會”，上面是个盖子形状，下部是个

底儿，中间像装着什么东西。若拆字看上部由“亼”组成，下部“曾”组成，《说文解字》解“亼”，三合，会意字，三画聚会在一起，为集之意，小篆中的“集”字的异体字就是这个形状；而“曾”，古字与增加之“增”通用，《说文·会部》：“會……曾，盖也。”段玉裁注：“曾者，增之假借字。”《孟子·告子下》有曾与增通用，如“曾益其所不能”。由此理解，把物资聚集在一块（即容器里）便是会，会是一个象形带会意字。而会字的整形出现及其表意的应用，并非春秋战国时期的《周礼》，也非西汉时期司马迁的《史记·夏本纪》，更早出现的是在商周时期的铜器铭文中。1975年2月出土于陕西省岐山县董家村的铜器——𠙴匜（yìng yí 古代舀水的器具）中有：“牧牛就立了誓言，将此案件结果告知官吏、𠙴，1月去登入计簿（即：‘會’），牧牛在判决和誓词定下来后，被罚了金三百爰”的记载。

文中既出现了“會”字形状，是迄今为止被发现的最早会字形状；又有与审计事项相近的审讯事项记录，属稽核事项，其中审讯方法：询问法、调查取证法和“兹五夫”人证法；审讯事项为：诬告；被审人认可：“女（即汝，同你）亦即从词从誓”；审讯结果处罚：鞭打五百下（刑法），罚女“三百爰”。既有行政处罚，又有经济处罚；审讯记录档案“于會”。同时做成了“宗旅之蚕”既是见证，又可以作为事后验证。“于會”的目的正如《周礼》中所记载的那样，各级官吏在年终，需将包括诉讼案件在内的“会要”逐级呈报（又叫“致事”），接受上级官员的审查监督。会的

诞生使审计有了具体监督对象。

（六）现代人对稽的沿用。

从现代人对稽的沿用看，仍保留原始审计诞生的痕迹。（关于“稽”字在西周至春秋战国、秦、汉、隋、唐、宋、元、明、清各朝代的应用，详见拙作《关于“会稽者，会计也。”考证》此略。）如我国现代的金融机构和一些大型企业仍设有稽核机构，并配有专门稽核人员。税务机关设有稽查分局专门机构。稽核即稽查核对之意，是典型的内部审计机构，从事该项业务人员须具有相关的专业知识，有稽查舞弊行为的方法、经验，为内部监督，去伪存真，防微杜渐，为管理者正确决策提供科学依据。现行的稽察特派员制度属我国国家最高阶层形式的国家内部审计制度，其质的方面与现行的审计制度有着共同点，只是维护的主体利益更为明确，机构人员拥有的职权具有较高的权威性，以及操作上具有独立性，更为超脱。以上“稽核”、“稽查”、“稽察”等都是稽的沿用，是审计的代名词。

综上所述，会稽之“稽”的产生，标志着我国审计萌芽的诞生，从决定审计要素和审计活动特征而言，审计起源于夏禹时期的经济责任评价，主要活动事项为：对诸侯的治水以及政绩考功和交纳贡赋的稽验。并非是西周时期有了“宰夫”这一官名后，才有了审计。

我国审计名称的历史演变

作为综合经济监督活动的审计，其由来怎样？职业人常常说不清，行外人更是道不明；其实，审计名称的产生，是一个发展的动态的历史过程，她经历了一系列名称演变后，才成为其自身，一个“审计”名称产生的过程就是一部审计简史，多样的审计名称构成复杂的审计历史。以下，笔者不揣陋见，就审计监督活动在不同历史的不同名称的历史表现，浅论审计名称的由来与演变，考其要点，成此文；也是对持不同见解的人提出一管之见，权作抛砖引玉。

审计的前身是个多名称，同一种经济监督活动可以用不同的汉语词组或单词来表示，这犹如一个人可以有姓、名、字、号，在不同的年龄阶段有乳名、学名，在不同的场面有别署、绰号、笔名一样；为什么这么复杂，这要怪只能怪我们的汉语、字、词表意太博大精深，色彩太丰富，还有不同的历史时期，人们对审计的认识不同所致。是以考稽审计之名称，是将审计产生定义在审计监督活动产生为前提？而避开审计之名称的文字的显现的多样性、审计主体职能的专一性、审计具体对象的会计行为的单一性等因素，试图在监督属性中剥离并展现出我国古代审计文明。下面就审计名称在不同的历史时期用不同的汉字或词表示浅析如下。