

概 述

本卷记述西周至清末三千余年间中国审计的发展历程。

本卷从三个方面来把握审计这一范畴：一是以财政财务收支为监督检查的对象；二是以审查账目为基本手段；三是拥有相对独立的机构或人员。具备上述特性的监督行为，均视为行使审计职能。本卷所要展示的审计史，既不局限于审计制度发展史，也不局限于审计机构发展史，而是从财计监督立法、机构设置、实际开展的审计活动等多个侧面，勾画出审计作为一种社会行为演变、发展的历史轨迹。中国审计经历了从无到有、从混沌到明晰、从萌芽到成熟的发育生长过程。中国古代以“计”、“勾”、“稽”、“比”、“覆”、“磨”、“勘”等表述审查财物账计的行为，从多种角度反映出审计在其漫长成长过程中所呈现的不同形态。

公元 12 世纪，南宋王朝出现了以“审计”命名的机构，标志着宋人深化了对以审查账簿为基本特征的审计本质的认识和理解，并对宋后各代准确把握审计本质产生了深远影响。从这个意义上讲，宋代审计在中国审计历史上具有划时代意义。从元开始，审计与官吏监察日趋结合，而以“检校”、“照磨”、“磨勘”、“钩考”、“稽考”、“稽查”等来表述审计监督活动。清末的官制改革中，以宋代出现的“审计”一词，将准备设立的专职审计机构，命名为“审计院”。

在中国古代审计演进的各个历史时期，大体贯穿着两条

线：一条是以勾考账簿为主，审查钱粮收支真实性，类似于今天的财政财务收支审计；一条是以考核官吏财政经济方面的治绩为主，与行政监察职能紧密结合的审计活动。这两者互为补充，在不同的时期又有增减强弱之分。根据不同时期审计的主流形式和历史发展形态，以宋代为界，可以将中国古代审计大体分为两个时期和五个发展阶段，即宋代前中国审计处于萌芽、产生和发展时期，包括官计审计阶段、上计审计阶段、比部审计阶段；宋代后中国审计处于机构、法制日趋完备时期，包括三司与审计司（院）审计阶段、科道审计阶段。各个阶段中，其他一些审计形式也同时存在并发挥作用，但主流审计形式的主导地位十分明显。

夏商西周时期，是中国审计的萌芽和产生阶段。西周官计制度中的审计，其历史渊源可上溯到夏代禹会诸侯于茅山的传说，以及殷商甲骨刻辞中透出的一些审计信息。官计制度主要是对官吏财经方面政绩进行考核监督的政治制度，包括每年一“岁计”、三年一“大计”。西周司会、宰夫的职掌中，审计职能较为明显。司会总管全国财会，负责全国财会的稽核审计；宰夫主要检查监督百官执掌的财政财务收支。这种双线并行的审计模式，对后代审计产生了深远影响。

春秋战国和秦汉时期，包含于上计制度中的审计监督，得到较快发展。西周的官计制度逐步演变为比较规范的上计制度。上计制度重在稽查考核官吏，对官吏财经方面的政绩和经济责任的审查是上计的主要内容之一。随着秦统一六国，上计制度推广到全国，西汉时达到鼎盛，东汉后期上计制度日渐衰落，包含于其中的审计也趋于弱化。这一时期，秦《效律》、汉《上计律》等专门的经济监督律法颁行，为实施审计监督提

供了法律基础。秦汉监察体系中一些机构和职官也开始履行审计职责，审计与对官吏的日常监督结合起来。

从魏晋南北朝到唐前期，是中国古代审计向独立、专职化方向探索和发展的时期。作为独立的专职审计机构，比部产生于曹魏，隶属关系不断变更，至隋唐归刑部，审计职能不断强化。比部审计时期，财务勾检制度发展较成熟。在中央集权的一元财政体制下，比部审计到唐前期达于鼎盛，中央各行政机构及地方各级政权，均设有身兼行政效率勾检与财务审计双重职责的勾检官，形成了广泛的审计网络。比部通过定期的合规性勾考，对广及中央、地方、军镇的财政收支进行全面审计。

《比部格》、《比部式》的颁行，标志着专门审计法规的出现。在比部审计占据主导地位的同时，御史台作为独立的监察机构开始形成，御史监察制度有所发展，在对官吏的监督中也实施部分审计职能。

唐后期和五代宋时期，随着比部审计职能的弱化，由财政管理机构实施审计监督职能的体制确定下来。唐安史之乱后，中央集权削弱，藩镇割据，财政形成多元化局面，比部的勾检职责难以履行，户部、度支、盐铁三司承担了审计监督的任务。北宋三司的三部勾院、都磨勘司、马步军专勾司，南宋户部的提举账司等审计机构，各有分工，审计监督在不同的财政管理领域发挥了作用。北宋元丰改制后，比部的审计职能曾得到加强，但很快又归并到户部。五代宋的御史台在对百官的监督中，分掌一定的审计职权。宋代的路监司、州府判官、县主簿等也被赋予了一些审计职能，地方审计组织及职官建设有所加强。

南宋建炎元年（公元 1127 年），诸军诸司专勾司更名为诸

军诸司审计司（也称审计院），这是中国古代第一个以“审计”命名的专职审计机构。虽然“审计”一词登上历史舞台的直接起因是避皇帝名讳，但使用它来为审计机构命名，从一定意义上表明，人们对审计本质的认识更加清晰，与前代相比达到了新的高度。

元明清三代以科道审计为主，监察机关集监察和审计职权于一身，形成了高度集权、机构庞大、制约严密的强有力的监察体系。元代御史台通过照刷文卷，进行财政财务审计，同时负责财经法纪监督，是明清科道审计的先导。明代废御史台设都察院，创建了科、道相互独立又相互配合、相互监督的审计制度，审计的独立性和权威性都有所增强。清代承继这一制度并有新的发展，将科、道合一，统归都察院。明清还建立了专门负责专项财经活动监督的专职御史，审计监督的针对性得到加强，效率有所提高。明清的户部、工部等行政机关，在财政管理、工程营造活动中都开展了一些审计活动，是对科道审计的补充。明清与审计相关的法规日趋完备，特别是清《钦定台规》，对监察审计制度做出系统全面的规定。清末预备立宪中，还借鉴国外经验，准备建立审计院，作为独立于行政系统之外的专门审计机构，是中国审计向近代化道路迈进的一次尝试。

纵观中国古代审计三千多年的演进历程，审计制度曲折发展，不断丰富，日趋成熟。中国古代审计植根于中国的政治经济制度土壤，具有十分鲜明的历史特征。

首先，中国古代审计的最高目标是维护王权、皇权，强化中央集权的专制统治。中国古代社会王权、皇权处于至高无上的地位，统一王朝的皇帝和割据一方的国君，都强调“溥天之下，莫非王土；率土之滨，莫非王臣”，实行君主专制政体。

秦始皇确立了“天下之事无小大皆决于上”的专制主义原则，集国家最高权力于一身，从此，皇帝“总揽威权，柄不借下”。君主的绝对权威不容侵犯，从决策到行使立法、行政、司法权，都表现出独断性和随意性。实行中央集权制，是中国古代政治制度的一大特色。中央集权制的形成可上溯至战国时代，自秦统一确立封建专制统治至清灭亡，两千多年间中央集权制一直延续下来。在中央集权制下，地方政权在政治、经济、军事、文化等各个方面，都要严格服从中央的政令，没有独立性、自主性。为了使各级政权机构在履行政治统治和社会管理职能的过程中，忠实体现最高统治者的意志，保证中央政令得到执行，必须自上而下建立起一整套监督体系。这是政治职能的分工和权力制衡的需要。审计以其专司财经监督的独特功能，成为监督体系的组成部分，中国古代审计正是适应这一需要而产生和发展的。西周时宰夫“掌治朝之法”，“掌治法以考百官府、群都县鄙之治，乘其财用之出入”，其考核、监督百官的职能已十分明确。以后诸代，审计与对官吏治绩的考核和行政监察之间，结合日益紧密，到明清时，形成了融监察、审计于一体的比较严密的监督体系。审计制度是国家政治制度的组成部分，在中国古代对王权、皇权具有高度的依附性。三千多年与考核、监察官吏相结合的审计监督发展史，反映了审计在君主专制制度下的从属地位，是以维护君主权威、加强中央集权、巩固专制统治服务为最高目标。

第二，中国古代审计始终以监督财政经济活动为主题，重在维持财政的正常运转。维系国家政权，保证社会安定，须以正常运作的财政机制为条件。供养庞大的官僚机构和各级官吏，维持军事力量保卫边防，应对自然灾害，都离不开旺盛、

丰厚的财力支撑，这对于统治者来说至关重要。财政以一部分社会产品为分配、再分配对象，收支活动涉及范围广泛，参与者众多，必须有一强有力的监督系统对其实施有效监控，以防产生弊端，顺利实现国家职能。审计正是为适应这一特定需要而出现，以“关防天下钱谷”、监督财政为中心任务。中国古代行使审计职权的机构隶属关系、职官品级地位、审计组织方式多有变异，但都以核查财政财务收支账目或监督具体收支行为发生过程为基本监督手段。“开源”与“节流”是中国古代财政管理的两个重要方面，与之相适应，审计监督具有监督财政收入与监督财政支出并重的特点。赋税收入审计在中国古代审计中占有相当大的比重。西周普遍实行监国制度，监官的重要职责之一，就是监督向中央缴纳贡赋的情况。以赋税为中心，历代还对与赋税相关的户口、土地实行严密的监督，通过稽查考核地方户口、垦田、钱谷出入，加强中央对地方财政的控制。监督财政支出，包括军费支出、仓库物资支领、水利开支、官吏俸禄等方面的审查。一些朝代把审计制度融入日常财政管理过程之中，开展事前审批、事中审计活动。明清时还设有专司某行业或某项收支事务监督的专职监察审计官职。中国古代审计在强化中央对地方财权的制约，保障国用支出，防范财政经济活动中的虚浮糜费、贪赃枉法等方面，发挥了积极作用。

第三，中国古代起主导作用的审计机构隶属关系多变，没有形成一个相对固定、统一的模式。审计机构的设置，大体可分为独立的专门审计机构，在财政部门中设置的专职审计机构，以及审计与监察相结合的机构三种。独立的专门审计机构以盛唐时期刑部下设的比部最具代表性，当时包括户部在内的

中央各行政机构都要定期由比部勾账审计。在财政部门中设置专职审计机构以宋代三部勾院和都磨勘司较为明显，隶属于主管财政的度支、户部、盐铁三司，专司审计。审计与监察相结合的机构，明清的都察院最为典型，以纠劾百官、勾考账籍为主要职责，直接为皇帝服务，权威性强。唐后期，中央集权削弱，动摇了比部审计的基础，为加强对财政的监督，比部的职权逐渐由财政管理机构三司行使。宋三部勾院、都磨勘司与马步军专勾司等专门审计机构并存，且同为三司的内部机构，吏员职责不专，元丰改制后几经反复，其审计职能终被户部的内部机构、刑部下的比部所分割。南宋出现了审计司（院）。明清两代封建专制达到顶峰，为加强都察院对各部门及其官吏的纠察弹劾，明代一度独立于都察院的六科给事中到清代并入都察院。中国古代审计机构名目繁多、置废无常，究其原因，每一次变化都是在特定的政治经济背景下，适应特殊监督需要的结果，是最高统治者意图的体现。

第四，中国古代一直重视审计法制建设，与审计相关的法规不断完善，为审计监督提供了日益充分的法律依据。对官吏财政经济治绩的考核，是与审计相关法规所规范的重要内容。汉《上计律》、唐《唐会要》到清《钦定大清会典事例》等，都规定了考核官吏财政经济治绩的具体内容和程序。各代还制定了严格的官吏经济违法处罚的律法。春秋战国时期秦《效律》是中国古代第一部有关经济处罚的专门法规。清代《钦定台规》中，处罚官吏财经违法失职的律条内容广泛、细致，涵盖了赋税、仓库管理、工程营造、钱粮收支等多个领域的稽查和处罚规定。中国古代审计史上，有专门规范审计活动的法规，唐《比部格》、《比部式》，宋《庆元条法事类》等都具体

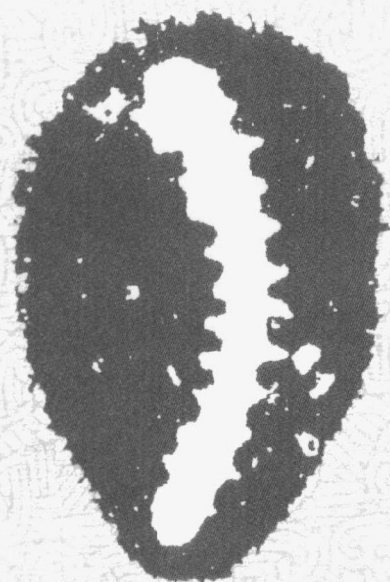
规定了审计监督的程序和方法。规范监察审计官吏自身的行为，也是立法的重要内容。唐《考课令》规定了审计官员的考核标准；明代将监察审计官员的行为准则纳入《宪纲》，对监察审计官员的工作、生活、礼节多方面都详加规定；清《钦定台规》中也有监察审计官员执行公务应回避本籍亲族、不得兼职等诸多条文。这些法规有力促进了审计的发展。

中国古代审计作用的发挥受到多种因素的影响和制约。国家各级各类行政机构是国家行政权力的载体，设置机构的主要目的在于承担一定的管理职责。中国古代各朝设立具有审计职能的机构和职官，目的是要发挥其独特的监督作用。但审计只是统治工具中的一种，其职能作用发挥到什么程度，受制于当时特定的审计环境，而不取决于审计监督本身。生产力与生产关系的矛盾，经济基础与上层建筑的矛盾，是人类社会的基本矛盾。政治制度的产生、发展，都是一定社会经济关系发展的必然反映。审计作为上层建筑的一部分，无例外地由经济基础来决定。如西周、春秋战国时代，生产力水平低下，经济规模有限，审计监督的领域较小，方式也比较粗疏。汉、唐疆域辽阔，生产快速发展，国力强盛，审计监督的范围、方式、方法等大有进步。明清时，社会生产力水平大大提高，经济进一步发展，财政经济情况更为复杂，审计监督覆盖的领域、审计的组织形式和具体方法也相应发展到新的水平。同时，中国古代社会以人治为主，审计机构和职官是君主财经监督权力的代理者。统治者的执政能力，对加强监督重要性的认识，是否愿意有效运用审计手段，政局是否稳定和政治是否清明，都不同程度地影响和制约着审计作用的发挥。不同朝代，同一朝代的不同时期，审计的实际成效大相径庭，就是这些因素交互作用的

结果。在统治者昏庸无能、朝政腐朽、政治败坏的环境中，审计非但无法正常发挥作用，有时甚至成为官吏倾轧、朋党之争的工具和手段。

回顾三千多年的审计发展史，可以看出，尽管承担审计职责的机构和职官变换不定，监督形式多样，但财经监督的职能一以贯之；审计监督活动强力发展与曲折反复互见，但却绵延不断；与审计有关的法规制度，由简到繁，日趋严密；审计的实际成效，因经济发展水平、政治清明程度等环境因素的不同呈现出极大差异，但审计的主流作用总体上是积极的、正面的。中国古代审计对历朝历代财政经济的稳定和发展，维护中央集权的政治统治，以及澄清吏治，发挥了积极作用。伴随着政治、经济制度的不断演进，审计的发展保持了逐步成熟、向上的总趋势。中国古代审计为近代继续实行和发展审计监督制度提供了基础。中国古代的审计文明，是中华民族历史文化宝库中一笔宝贵财富，也是世界审计文明的重要组成部分。

【第一章】



自公元前 1046 年，周武王灭商，西周王朝建立，定都镐京（今陕西西安市西南）起，到公元前 771 年，周平王东迁，西周结束止，西周共传十一世十三王。西周是中国奴隶社会的鼎盛时期。西周王朝建立后，继续实行分封诸侯制度，分封的对象不仅包括同姓亲属、先代之后（如尧舜之后）和有功的异姓贵族，为了安抚笼络殷贵族，甚至对投向周的殷贵族也封地。分封制对于维护和巩固西周王朝的统治，起到了重要作用。西周以血缘宗族关系为基础形成的宗法制，也是一个重要的统治工具。分封制与宗法制结合在一起，是西周政治制度的一大特点。周王既是诸侯邦国的共主，又是周王宗族最高的族长。周王是国家的最高统治者，全权决定国家大事。周王当时直接统治王畿之地，王畿之外，诸侯对王室的义务是按期纳贡朝觐，出兵助王征伐，以及救济畿内的灾患，王畿之外的诸侯国的内政几乎完全自主。在西周鼎盛时期，周王对诸侯拥有很高的权威。各封国的诸侯除定期朝见周王，报告情况，听取指令，还必须向周王贡献封国的产物和周王需要的东西，同时有保卫王室的义务。诸侯在自己的封国内拥有土地和奴隶，掌握政治、经济和军事权力，成为相对独立的政权。西周王朝中央行政机构主要由处理日常政务的外廷官吏和为周王日常生活服务的内廷官吏组成。

西周在外廷设有卿事寮和太史寮两大职官系统。卿事寮掌管西周军政大权，负责处理王朝日常政务，以太师（太保）为首脑，由周王任命。周成王时的令彝铭文记载，卿事寮“尹三事、四方”。这里的“三事”，指王畿以内的三种政务；“四

方”，指王畿以外的四方诸侯地区，即《尚书·酒诰》所谓“外服”。“三有司”，即司土、司马、司工，是卿事寮的属官。司土即司徒，主要职责是管理土地和农牧业生产，各诸侯国也设有司徒一职。司马掌军事。司空在西周金文中均作司工，掌管王室土木工程建设、沟渠疏通、道路平治等。太史寮掌管册命、制禄、图籍、祭祀、占卜、礼制、时令、天文、历法以及记录历史等等。内廷中设有宰、膳夫、守宫、御正、内史、作册等职官。内廷职官是周王的近侍和近臣，常可代王出纳王命，由于内臣的特殊地位和权力的增大，以致后来出现了内臣参政或内臣统驭外臣的现象。

西周时期，周王是天下土地的所有者。西周王室除直接占有和经营部分土地外，还将大量王有地授予或赏赐给公、卿、大夫、士和各级贵族，西周卿大夫一般都占有采邑或采地。大体从西周中期开始，王有地逐步演变为卿大夫等贵族的私有地。由于新式农具的广泛使用，农业生产技术的进步，西周的农业生产比商代有了较大发展。手工业分工愈来愈细，主要包括青铜器业、制陶业、纺织刺绣业、玉石业等等，所以在金文中有“百工”的称谓。由以物易物发展起来的商业萌芽，在西周时期仍缓慢发展。

西周社会经济的发展为国家财政提供了充裕的财源。西周

令彝铭文载，成王命周公子明保为卿事寮长官而“尹三事、四方”表明，卿事寮不仅主管王畿以内的“三事”，而且管理畿外四方诸侯。“三事”这一提法，又见于《尚书·立政》和《诗经·小雅·雨无正》。《尚书·立政》记周公说：“立政：任人、准夫、牧，作三事。”“牧”，是对王畿以内地方官的统称。《诗经·小雅·雨无正》言及“三事大夫”。这“三事大夫”即《尚书·立政》的“作三事”，任人是任事之官，准夫是平法之官，牧谓养民之官。“三事大夫”就是《尚书·酒诰》所谓“内服”为卿事寮属官。

王室及各诸侯国公室，都直接经营多处面积较大的田地，田广粮多。王室及公室的收入主要来源于其经营的林、牧、渔、猎等农副业。王室及公室经营的手工业作坊，为官府提供了名目繁多的生活、生产、军事和交通运输用品。上述种种产业，是西周国家财政收入的基本来源。此外，西周王朝的财政收入来源还有畿内公卿大夫土地税、畿外诸侯方国的贡纳、平民的赋税，以及对行商、坐商征收的关市税和对山林川泽出产物品所征的山泽税等。西周政府财政支出的项目，包括祭祀支出、军事支出、王室生活费、对诸侯百官的赏赐、招待赏赠宾客支出、官府农牧业奴隶的生活费用等。

西周社会的政治、经济、律法等均比殷商有很大进步和发展。殷商的政治制度以王权与神权相结合为其重要特征，而西周则逐渐淡化神权。西周王朝为了强化王权至高无上的统治地位，在王权的统驭下，将分封制与宗法制相结合，加强行政监察和管理。社会生产力水平的提高和新型经济责任关系的产生，需要加强经济管理和监督，这就为审计的产生提供了条件。在夏商审计萌芽的基础上，西周王朝设立了司会、宰夫等从事审计工作的职官，实行了包括审计制度在内的官计制度，开展了审计活动。从目前有文字记载的史料来看，西周审计是我国古代审计的开端。

第一节 西周审计的渊源

审计的起源，以社会生产力发展到一定阶段，以及由此而引起的私有制、阶级和国家的出现为前提。审计产生的起因，

是对财政收支和官吏经济职责履行情况的考核监督。

一、西周审计的前奏——夏商时期审计的萌芽

夏朝是中国历史上第一个王朝，建立于公元前 2070 年。自成汤灭夏至盘庚迁殷前为商朝，时间是公元前 1600 年至公元前 1300 年。夏朝“禹会诸侯”等政治活动的文献记载和殷商甲骨文字的考证都表明，夏商时期已经出现了审计的萌芽。

夏禹大会诸侯于茅山，是中国古代审计的重要历史传说。据《左传·哀公七年》记载，禹曾“合诸侯于涂山，执玉帛者万国”。唐朝柳宗元在《涂山铭》中有禹“自涂山而会诸侯，大政立焉”之说。禹大会诸侯于茅山，是禹在涂山会诸侯之后，往东巡狩到茅山，直到其逝世期间的重要朝政活动。《韩非子·饰邪》载：“禹朝诸侯之君会稽（即茅山——编者注，下同）之上，防风之君后至，而禹斩之。”即在茅山会诸侯时，防风氏因违命迟到，禹将其诛杀，可见茅山大会诸侯之重要。

《吴越春秋·越王吴余外传》说：禹“三载考功，五年政定，周行天下，归还大越，登茅山，以朝四方群臣……乃大会计”。

“三载考功，五年政定”的考核内容，与各地诸侯治水、发展农业的政绩有关，同时要收纳朝贡。《史记·夏本纪》太史公说：“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。会稽者，会计也。”禹在茅山考功、会稽期间，积劳而逝，后人为纪念禹，将茅山改名为会稽山。禹“三载考功”、“大会计”是对各诸侯和方国缴纳贡赋的情况进行面对面的审查、考核。

商朝王室直接经营的田庄、牧场和手工业作坊，以及畿内有封土的贵族、王臣和畿外诸侯、方国的贡纳，是国家财政收

入的几大来源。甲骨文中记录了大量的贡纳活动，殷墟甲骨文中的记事刻辞就记载了带有审计性质的经济监督活动。记事刻辞，按其在甲骨上所刻部位的不同，可分为甲桥刻辞、背甲刻辞、骨臼刻辞和骨面刻辞等。

所谓甲桥刻辞，是指刻于龟腹甲与背甲相连的部位——甲桥上的记事文字。甲桥分左桥和右桥。甲桥刻辞中记载了进贡龟甲的来源。甲桥刻辞中右桥记贡入、左桥记核验的现象，隐约露出审计萌芽的信息。例如：

右桥	左桥
画入	帚井示卅 ^卅 。𠄎(《乙》 4688)
我氏千	帚井示百。𠄎(《乙》 6686)
乞自口口	百卅，亘。(《乙》 6961)
帚好入五十	𠄎(《乙》 7782)
画入二，在高	𠄎(《丙》 97)
永入十	帚 ^𠄎 示。𠄎(《丙》 278)

上引辞例中的“入”，指龟的入贡；“氏”，或释挈，送致之义；“乞”，乞取，意为征收。甲桥刻辞中，右桥记某人贡入若干龟，左桥则记检视结果和审验者；记“示”之辞常在左桥，其上大都冠以“帚”某。“示”，同眎“(视)”，意思是对“入”的检视、验收。“帚”，繁体妇字的简写，甲桥刻辞中的妇某，均是有地位的贵妇人。上引右桥中的“永入十”，意思是永（方国邦族之名）人进贡了十只龟；左桥中的“帚^𠄎示，𠄎”，

此处《乙》、《丙》，指《殷墟文字乙编》和《殷墟文字丙编》。

“口”表示缺一个字，下同。