

审计产生于奴隶社会早期说新证

——兼论国家审计产生于国家治理的需要

李孝林, 李 歆

(重庆理工大学 财会研究与开发中心, 重庆 400050)

[摘要]我国审计产生时代有四种观点,流行西周说。当时审计制度已达相当高度,其前必然经历漫长的发展阶段。外国审计产生于奴隶社会早期,一般是监审合一,或称监督官。随着经济的发展,产生于原始社会后期的会计,进一步发展,为审计产生提供可能。我国夏代,“公家有三十年之积”,“贡赋备矣”。禹“三载考功”,黄帝时期,已置左右大监,夏代必然延续。由此可证,审计产生于奴隶社会早期。中外史料证明国家审计产生于国家治理的需要。

[关键词]审计史学;西周审计制度;国家治理;国家审计;审计起源;上计制度;简牍经济史

[中图分类号]F119;F092.2 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2013)02-0105-06

我国是审计的发源地之一,审计究竟起源于何时,史学界有四种观点。

一是春秋战国说。赵友良认为,“夏是国家机构逐渐形成的朝代”,“这时不会有完善的财政体制,当然也不需要建立财政监督机构”^[1]。他认为《周礼》非时人所作,为后人作者构想,因而不能看作西周实际制度的证明。他把春秋战国的上计制度作为审计的最早起源。

二是西周说。此说以《周礼》为据,是当前的主流观点。经济史界多认为《周礼》是古代典籍中记载政治和经济制度最有系统而篇幅又较多的著作,也是研究古代经济制度和经济发展状况以及研究古代经济思想的重要资料^[2]。查特菲尔德也认为“在内部管理、预算、和审计程序方面,中国西周时代在古代世界可以说是无与伦比的”,其根据也是《周礼》^[3]。在经济史学界,《周礼》被普遍使用。近年,李零认为,“现在,经长期讨论,大家都已承认,《周礼》和《左传》不是汉代伪书,而是战国时期的真古书”^[4]。著名史学家李学勤引用张亚初、刘雨在《西周铭文官制研究》中的论证后指出:“《周礼》在主要内容上,与西周铭文所反映的西周官制,颇多一致或相近的地方。”他又把它与云梦睡虎地秦简相比较,从而得出结论:“《周礼》要早于秦汉律,而且比《逸周书·大聚》似乎也要早一个时期。”“《周礼》蕴含许多宝贵材料。是研究者无法避而不视的。”^[5]西周金文证明了《周礼》记载的审计机构是当时的史实^[6-7]。

三是原始社会末期说。此说认为,人类自从有了社会经济活动,就有了一定意义上的审计监督,原始社会末期存在经济活动,当然也就会有审计活动。

四是奴隶社会早期说。方宝璋^[8]、李孝林和罗勇^[9]、刘云和李霁^[10]主张此说。

上述诸说各有其特点。原始社会末期说缺乏史证,而春秋战国说已为流行的西周说和新的历史研究成果所否定。经过十多年的进一步研究,笔者认为奴隶社会早期说有了更多的材料和论据。本

[收稿日期]2012-12-10

[基金项目]国家社会科学基金后期项目暨重庆市社会科学基金项目(06FZS005);教育部人文社会科学研究青年基金项目(12YJC790106)

[作者简介]李孝林(1930—),男,安徽颍上人,重庆理工大学财会研究与开发中心教授,主要研究方向为简牍经济史、会计、审计理论;李歆(1973—),男,广西崇左人,重庆理工大学财会研究与开发中心副教授,主要研究方向为财务会计。

文在证明西周审计已经达到相当高度的基础上,根据中外史料,论证审计产生于奴隶社会早期说,同时论证国家审计的产生与国家治理之间的关系。本文认为,随着国家的产生和财富的增长,为了维护国家产权,适应国家治理的需要,国家审计应运而生。

一、西周审计已经达到相当高度

《周礼》反映西周的实践或思想,这已为国内外有关专家所认可。“主导意见认为,从现有的史料研究分析,我国审计起源于西周。”^[11]西周的审计机构如图1所示。

天官冢宰是六卿之一,是行政系统首脑,相当于后代的丞相。

笔者曾经证明“司会审计、宰夫审计、内史审计分别开内部审计、隶属于行政系统和独立于行政系统以外的国家审计之先河”^[6]。

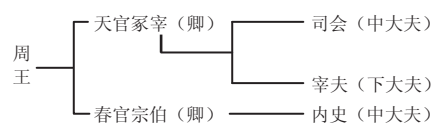


图1 西周的审计机构

仅凭宰夫“爵位是下大夫,位居司会之下”,就认为宰夫审计“地位还较低,因而权威性还不高”^[12],我们认为是不妥当的。爵位高低并不能完全说明权威性的。天、地、春、夏、秋、冬六官虽然都是上大夫(卿),但是天官却位于六卿之首,相当于后世的宰相,其权威性高于其他五卿。又如,西汉时就曾出现过秩六百石的小官——刺史,他可以督察秩二千石的大官。小官可以稽察大官,关键在于监察官吏系统垂直管理。宰夫虽为下大夫,但他具有较强的独立性,与司会不存在被领导和领导的关系,这是宰夫审计权威的有力保证。相反,由于宰夫隶属于“冢宰之贰”的小宰,因而其权威性还是很高的。并且,宰夫有权越级直接向冢宰乃至国王报告,这就大大提高了宰夫审计的权威性。西汉的刺史也是如此。明清之际的思想家顾炎武在《日知录·部刺史条》中曾甚加赞许:“夫秩卑而命之尊,官小而权之重,此大小相制,内外相维之意也。”当然,宰夫爵位低于司会,这对其权威性是有所影响,但总的说来,宰夫的权威性还是比较高的,并不是“位卑权轻”。除宰夫之外,其上级小宰和冢宰有时也亲自进行审计工作。“大宰之职,……岁终,则令百官府各正其治,受其会,听其政事。”小宰“听出入以要会(月计曰要,岁计曰会),以听官府之六计(考核官府的六项标准),弊群史之治”。“赞冢宰受岁会。”例如,“酒正支出造酒的材料及用酒多少,根据酒人每十日呈报的日计,于每月月终总计呈报小宰审核,每年年终报请大宰审计”^[13]。冢宰和小宰的爵位是相当高的,其审计有相当的权威性。

学者依据金文挖掘出三项西周时期的审计活动,即大宰调生复审岁贡、史颂监“造贮”与诸史核地产^[14]。大宰亦称冢宰,作为全国的行政首脑,不可能亲自从事众多的审计事务,必然依靠所属的审计机构。周朝的司会审计和宰夫审计众所公认,其审计结果都要报告大宰进行赏罚,因为大宰是司会和宰夫的直接领导。调生复审岁贡的故事,进一步证实了《周礼》关于审计组织的上述记载。金文更证实了内史审计的可信性^[6]。

内史审计的特点是:(1)“以诏王听治”,直接向周王报告。(2)地位较高,位居中大夫。(3)“以考政事,以逆会计”,“凡数从政者”,审计不仅限于王室宗族,而且涉及邦国、都鄙。(4)官员较多。据《周礼》,内史机构319人,较司会多86人,多出36.9%,比宰夫机构人员更众。据《后汉书》志第十九记载,周公相成王时,人口1371万人,内史机构人数相对较多。内史审计开了独立于行政系统以外的国家审计之先河。

许多论著提到,周朝审计首推宰夫。事实上,作为中大夫的内史,职位高于宰夫,人员多于宰夫,机构大于宰夫,超然于行政系统之外,独立性强于宰夫。研究周朝审计者不应忽视被金文证实的内史。

在长期实践基础上,审计理论产生了。

早在春秋时期,《管子·幼官图》记载:“明法审数,立常备能则治。”“明法”是指通晓国法与制度,依律办事。“审数”的含义有二:一是指审计人员依法审核各项收入与支出,防错纠弊,保证会计

信息质量;二是必须了解国家财政收支情况。该原则是当时国家审计人员从事审计工作的依据,在世界早期审计史中是独一无二的。“明法审数”这一古老而又著名的审计原则,高度概括了当时的审计依据和审计方式。

西汉以前,“计”指审计、会计和统计。反映战国晚期活动的《睡虎地秦墓竹简·金布律》规定“计毋相缪”^[16],体现了审计、会计的真实性、准确性原则。该律还规定“以其年计之”^[16],相当于现代的“会计年度”法规。这种规定早就体现在《周礼》中。《周礼·天官》记载:“岁终,则令百官府各正其治,受其会。”宋朝王安石解释说:“受其会者,受其一岁功事财用之计。”(《周官新义》)《周礼·司书》也记载,“三岁则大计群吏之治,以知民财、器械之数,以知田野夫家六畜之数,以知山林川泽之数,以逆(考核)群吏之征令”,不仅规范考核内容,还明确其为考核“群吏之征令”,即审计规范。

《周礼·春官宗伯下》记载道,“以考政事,以逆会计”,简明地概括当时国家审计的两项工作,具有理论价值。

综上所述,奴隶社会后期的周朝,审计活动和组织都有了一定程度的发展,不仅有众所周知的司会、宰夫,还有具备国家审计职能隶属于宗伯的中大夫内史。显然。当时的审计已有多种形式,内部审计和国家审计已经有所区分^[9],初步的审计理论已经形成。

金文、《周礼》和简牍证明西周审计制度达到相当高度,我们可推断这不是刚产生时的情况,之前必然经历过漫长的发展阶段,审计产生的时间需要追溯。

二、外国审计产生于奴隶社会早期

埃及是人类文明的发源地之一。根据现有史料,早在公元前3500年左右,埃及就率先跨入了奴隶社会。当时埃及的最早统治者法老为了检查全国各机构和官吏是否忠实地履行受托事项以及财政收支是否准确无误,试探着让一些忠实可靠的亲信负责对这些受托事项进行全面的经济监督,埃及的国家审计由是产生。

古埃及设置了负责财政监察、行政监督的监督官^[17],在监督官中,首推记录监督官和谷物仓库监督官。前者负责对记录官和其他各类官吏编制的会计账簿和收支计算书进行严格审查,后者的主要任务是监督谷物税的征收。古埃及虽然已经出现了审计的萌芽,但国家审计是由监督官兼任的,尚无独立的审计部门和专门的审计官员。古希腊早期的政府审计同样没有摆脱这一局限。

古巴比伦早在公元前18世纪左右(即奴隶社会初期),就有了对税收进行的审计。之后,随着古巴比伦王国的建立,审计也有了一定发展。据考证,汉谟拉比统治时期,在服从最高当局的官员中包括了“清查神庙账目者”^[18],这可以说是早期的国家审计官员。在亚述帝国的提格拉特-帕拉沙尔三世当政时,他任命省长负责收税募兵、提供军需等,另委派专员来监督政务、审查税收,直接听命于中央。可见,当时审计已经有所发展。

古希腊的早期政府审计同样出现在奴隶社会早期。在2000多年前的雅典城邦,官吏在离任前都要过几道“关卡”接受公民监督,其中一关是“官吏卸任经济责任审查。由审计官执行离任经济责任审计。当时,审计官是罗基斯塔埃(Logistae)和埃乌苏诺衣(Euthunoi)”^[17]。当时的这种审计官(或称监察官)权力很大,“可以审判国王和从王族中决定王位继承人”,可见当时审计监督制度的重要性和完善程度。

古罗马早期王政时代,国家行政中心是元老院,由贵族和退任的执政官组成,拥有决定内外政策、审查和批准法案、控制预算并支配国家财产的权力。当时存有各种税收及负责费用开支的国库“萨特尼金库”和“神圣金库”,都由元老院监督与控制。这种由立法机关监督国库的制度,对后世国家审计模式的形成有着深远的影响。公元前443年,罗马共和国设置了兼任审计工作的监督官,“其任务之一是负责每五年一次的户口普查,审查人民的财产,以确定他们的政治和军事地位以及纳税数额。他们必须检查每一公职候选人的品格及与其有关的记录;监察其子女的荣誉,对奴隶的待遇、赋税的征收和出纳;检查他对公共建筑的营造、政府财产和契约的授予以及土地的适当开垦”^[19]。可见,古

罗马监督官的职责范围较古埃及更为广泛,涉及政治、军事、财政、户口等各个方面,审计工作只是监察工作的一部分。

审计有不同的发源地,并有先后之别。根据现有史料来看,国家审计最早产生于古埃及。“国家审计最早起源于中国”的说法^[20],有悖历史事实。

人类跨入奴隶社会的标志之一是建立国家,国王对他所统辖的范围是一种全面的占有,包括土地、奴隶和其他财产。国王不可能亲自对他的所有财产全面管控,只有将其委托给下属各级官吏,各级官吏依次对上级官吏负责。这也是一种受托责任关系。当所有者将公有或私有的财产委托他人管理的时候,为了维护产权,他们必然对受托管理者的管理责任和诚实性进行某种检查。自己检查,力所不及;委托第三者检查,审计应运而生。可见,审计产生于国家治理以便维护产权的需要。

在国家审计产生初期,机构设置比较简单,最高统治层还没有认识到应将审计放在一个独立的位置上发挥作用,没有在官制设计上将审计加以突出,而只是让有关官员兼任这项工作,从而使中外早期审计在组织上具有一个共同特点,那就是监审结合,职责尚不专一,且缺乏独立性。

国外早期审计都属于国家审计性质,而我国不仅有国家审计,还出现了内部审计。这是我国早期审计的一大特色。

美国著名历史学家威廉·麦客高希认为,在两河流域、古埃及等地方“在公元前4000年开始的城市化产生了最早的……会计制度”^[21]。笔者曾以确凿的中外史料论证了会计产生于原始社会后期^[22]。会计为审计产生提供基础。审计史学家理查德·布朗指出:“审计的起源可追溯到与会计起源相距不远的时代。”^[17]审计产生于何时呢?这仍需进一步研究。

三、我国审计产生于奴隶社会早期

(一) 经济的发展为审计产生提供可能

会计从孕育到产生,是一个漫长的过程。早在原始社会后期,生产发展,财富积累增多。已有城堡建筑和长距离的物资交易,强弱部落之间的贡赋行为已经出现,最初的刻记记事体系已经形成,为某种会计方法的产生提供了需要与可能^[7]。原始社会末期的公社经济,其规模大于初期的家庭经济。马克思说:“过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为过程的控制和观念总结的簿记就越是必要。”^[23]在原始社会末期,某些幼稚的会计方法经历了由孕育到产生的过程。《易系辞下》说:“上古结绳而治,后世圣人易之以书契。”“契”就是“刻”。“书契”,一说指“文字”,一说“书”指“文字”,“刻木记数、记事”谓之“契”。某些“书契”——刻记记事,可能与原始的会计记录相关。

英国著名历史学家柴尔德在其名著《远古文化史》中指出:“世界上最早的文献,是账单和字典。”^[17]“在原始社会后期,往来账和资产盘存都已产生。”^[22]

在原始社会后期,随着经济的发展、社会的进步,没有会计不仅不可能对贡赋收支进行控制和核算,也不可能对部落和公社的庞大开支进行控制和核算。文字体系的建立使得人们有了较原始社会更为复杂的经济统计、行政管理、文化活动与信息交流^[24]。需要而且可能建立会计(包括账簿、资产盘存等)成为无需争辩的事实。迄今已发现的殷商甲骨文字数已超五千,而且从文字结构看“六书”已备,汉字体系已经是发展得相当成熟的文字系统,其前必然有漫长的发展时期,因此我们可以推断,早在我国奴隶社会初期的夏代文字应当足够简单记账了。《尚书·多士》说:“唯殷先人,有册有典。”“册”就是“账簿、书籍”,殷商的“先人”不会迟于夏代,从而可证,我国奴隶社会初期的夏代产生了用文字记载的账簿,其前有更为原始的账簿——刻木(竹)记账。

(二) 国家治理需要审计

随着经济的发展,夏代逐渐建立起贡赋制度。《史记·夏本纪》记载:“自虞、夏时,贡赋备矣。”《后汉书·志第十九,郡国一》记载,夏代“公家有三十年之积”,说明当时国家积累之众多。国家众多的财富,需要保护,需要监督,需要审计。

《尚书·禹贡》记载,当时对于贡赋的缴纳形式,统治者根据地方与王都的距离远近分别作出了明确的规定:“五百里甸服:百里赋纳总(整把的禾),二百里纳銍(断去禾秆),三百里纳秸(断去禾尖)服,四百里粟,五百里米。五百里侯服:百里采,二百里男邦。三百里诸侯。五百里绥服:三百里揆文教,二百里奋武卫。五百里要服:三百里夷,二百里蔡。五百里荒服:三百里蛮,二百里流。”缴纳贡赋比较灵活多样,有物质形态或非物质形态的,还有劳动形态、文化形态等。物质形态的有连秆的庄稼、谷穗、谷子、粗米、细米等,劳动形态的有差役、兵役等,文化形态的包括属于非物质形态的民俗改变和文化归顺等。路愈远交纳的实物愈轻便,甚至改用非物质形态,这进一步证实“贡赋备矣”。

庞大的贡赋收入和经济支出属于国家治理范畴,出于维护国家产权的需要,监审机制就必须建立起来。

(三) 国家考绩制度已经建立

《史记·夏本纪》记载:“或言禹会诸侯江南。计功而崩,因葬焉,命曰会稽。”《吴越春秋·越王无余外传》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……遂更名为茅山或曰会稽之山”。两书记载略同。又有《尚书·尧典》记载:“三载考绩,三考黜陟幽明(罢免或提升)。”这说明尧舜时期已经建立了定期考绩制度。

《史记·五帝本纪》也有类似记载,早在黄帝时期,已经“置左右大监”。帝尧老,命舜摄行天子之政,“群后四朝(诸侯四年朝京师)。偏告以言(述职),明试(考核)以功,车服以庸(表彰)”。舜建立“象以典刑,流宥五刑”,“三岁一考功,三考黜陟”。上述史料有两点值得注意:一是夏朝的贡赋制度已经比较完备,这就必然要求对贡赋交纳和保管情况进行记载和考核。二是考绩计功。计功虽然主要是对政绩的考核,但其依据仍然是贡赋交纳、支出情况,因而“计功”是一种合政绩和经济考核于一体的监察行为。统治者对有关贡赋官员的这种经济考核,显然需要审计,这可能是我国审计的起源。

(四) 监审职官溯源

《礼记·明堂位》说:“有虞氏官五十,夏后氏官百,殷二百,周三百。”原注为:“夏代职官之数,百有二十,殷代倍之。”孔子说:“殷因于夏礼”,“周因于殷礼”。对比《周礼》,我们可见审计职官的传承和发展关系。周代审计职官的细致分工,一脉相承,必有其渊源。

郑玄为殷时制的《礼记·曲礼下》注曰:“天子建天官,先六大,曰大宰、大宗、大史、大祝、大士、大卜,典司六礼。天子之五官,曰司徒、司马、司空、司土、司寇,典司五众。天子之六府,曰司土、司木、司水、司草、司器、司货,典司六职。天子之六工,曰土工、金工、石工、木工、兽工、草工,典制六材。”

《礼记·王制》记载:“天子三公、九卿、二十七大夫、八十一元士。”孔疏定为夏制。

根据《尚书·尧典》,虞舜推选人才、分命官职,既有官职又有人名者达九种。“使宅百揆(总理百官之事),……伯禹作司空”,开西周太宰之先河;伯夷作秩宗,“《周礼》亦称为宗伯”。西周主管内部审计和国家审计官员的上级官职,舜禹时已现端倪。



图2 监审职官演变

监察是中外历代政府必设的官职,只是古代分工很粗,早期监察、审计常常合设。既然黄帝时期已置左右大监,夏、殷时代就必然延续,只是详细的官名、职能尚待进一步考证。

四、结语

国家审计是指国家审计机关实施的审计。在国家审计产生和发展之初,国家审计的职能尚未发展成熟。统治者为了维护自身权益,派人掌握财政大权的官员进行审计,以适应国家治理的需要,这是国家维护产权的体现,也是国家最根本的考虑。统治者或政府根据国家治理的需要,维护国家产权,自始至终贯穿在整个国家审计的历史中。

在会计产生于原始社会后期说的基础上,笔者提出“审计产生于奴隶社会早期”的假说,本文所

作新证将随着考古学的发展而接受检验。

参考文献:

- [1]赵有良.中国古代会计审计史[M].上海:立信会计图书用品社,1992:118.
- [2]陈绍闻,姚家华,徐培华.中国经济史学要籍介绍[M].昆明:云南人民出版社,1989:6.
- [3]查特菲尔德.会计思想史[M].北京:中国商业出版社,1990:10.
- [4]李零.简帛古书与学术源流[M].北京:生活·读书·新知三联书店,2008:253.
- [5]李学勤.简帛佚籍与学术史[M].南昌:江西人民出版社,2001.110-113.
- [6]李孝林.周、汉审计史新证[J].审计研究,2008(1):39-44.
- [7]李孝林.基于简牍的经济、管理史料比较研究[M].北京:社会科学文献出版社,2011.
- [8]方宝璋.中国古代审计史话[M].北京:中华书局,1995.
- [9]李孝林.中外会计史比较研究[M].北京:科学技术文献出版社,1996.
- [10]刘云,李霖.关于审计起源的探讨[J].审计研究,2000(5):12-15.
- [11]姚世忠,胡大华.《中国审计史》编辑工作座谈会综述[J].中国审计信息与方法,2000(4):3-4.
- [12]林尹.周礼今注今释[M].天津:天津古籍出版社,1988.
- [13]李宝震,王建忠.中国审计简史[M].北京:中国审计出版社,1989:6.
- [14]李金华.中国审计史[M].北京:中国时代经济出版社,2004.
- [15]李孝林.从云梦秦简看秦朝的会计管理[J].江汉考古,1984(3):85-94.
- [16]睡虎地秦墓竹简整理小组.睡虎地秦墓竹简[M].北京:文物出版社,1978:58.
- [17]文硕.世界审计史[M].北京:企业管理出版社,1996:12-20.
- [18]朱龙华.世界历史[M].北京:北京大学出版社,1991:185.
- [19]陶百川.比较监察制度[M].台北:三民书局,1978.
- [20]杨树枝.会计大辞库[M].哈尔滨:黑龙江朝鲜民族出版社,1991:58.
- [21]麦客高希.世界文明史[M].董建中,王大庆,译.北京:新华出版社,2003:142.
- [22]李孝林.会计产生于原始社会后期说[J].北京工商大学学报,2004(4):59-62.
- [23]马克思.资本论:第2卷[M].北京:人民出版社,1975:151-152.
- [24]伯恩斯,拉尔夫.世界文明史:第一卷[M].罗经国,译.北京:商务印书馆,1995:63.

[责任编辑:黄 燕]

New Evidence of the Theory That Audit Originates in the Early Stage of Slave Society: Also on the State Audit out of the Need of State Governance

LI Xiao-lin, LI Xin

Abstract: There are four different views as to the origin of audit. The prevailing opinion is that audit originated in Western Zhou Dynasty. The audit system at that time was highly developed after a long time of development. Audit in foreign countries originated in the early stage of slave society, combined with supervision. With the development of the society, accounting that originated in the primitive society made the appearance of audit possible. Tribute was adequate in Xia Dynasty. A check-up system was set up by Emperor Yu, and Emperor Huang appointed supervision officers, which would surely be carried on to Xia dynasty. It is thus proposed that audit first appeared in the early stage of slave society. Large amounts of historical data prove that state audit results from the need of state governance.

Key Words: the study of audit history; audit system in Western Zhou Dynasty; state governance; state audit; the origin of audit; audit system; economic history of the bamboo slips