

# 试评宋代审计\*

方宝璋

**内容提要:**古代审计在宋代达到了前所未有的高度,主要表现在:审计机构的专职化程度很高,且已形成从中央到地方的系统;审计方法有较大发展,查账法中充分注意到账证、账账、账实的相符,比较分析法主要应用于对官吏经济政绩的考核;简式审计报告的基本要素已大致具备;审计对财政财务收支能进行静态和动态相结合的审核监督,事前审计范围扩大;审计专业技术官吏初步出现。宋代审计也难免存在账籍大量积压、没有勾考,审计官吏受贿枉法徇情,审计机构设置复杂多变、缺乏独立性等问题。

**关键词:**宋代 审计史 审计机构 审计方法

宋代审计在中国古代审计史上占有重要地位,但据笔者所见,至今没有专文或专著某章节对其进行较全面客观的评价。有鉴于此,拙文拟对此进行探讨,不当之处,敬请方家批评指正。

## 一、宋代在专职审计机构上的创新

宋代审计的一个突出特点是创设了专职化程度很高的机构,如唐比部的各种职能,在宋元丰改制前由三司属下的三部勾院、都磨勘司、理欠司、专勾司等分工负责,<sup>①</sup>这种分工在中国古代史上其他朝代几乎没有见到。

北宋前期,三司是全国最高的财政机构,号称“计省”。宋承唐末五代之制,以盐铁、度支、户部三部合为三司。三司所属专门负责审计工作的是勾院和都磨勘司。三部勾院尽管分合频繁,但其负责初审的职能始终不变,“掌勾稽天下所申三部金谷百物出纳账籍,以察其差殊而关防之”。<sup>②</sup>由此可知,三部勾院所进行的审计主要是事后送达审计,即勾稽地方各级衙门定期上报的账籍。<sup>③</sup>勾院勾稽账籍的具体细节,《宋会要》记载:天圣八年(1030)七月,“三司言:‘近准天禧元年(1017)三月二十一日诏,在京并府界、外县仓、场、库、务账内开破官物,并是仓、场、库、务具状,开坐文旁并支过钱物数目连申,勘给务、粮料院覆行验认。如委是元批勘真旁,别无伪滥,即具结罪文状缴连,实封赴省。逐案判官厅置历抄上,付司点数收领,便将点对应账使用。兼勘给务、粮料院别具合同单状,开说旁数、官物数目,实封申三司[勾]院,将元关报照证拘辖。其省司正勾破帖,即候出勾,逐旋缴连,直赴逐案投下,点检著字收领,应账使用。’”<sup>④</sup>

三部勾院在进行事后财务审计时,对官吏在经济上的违法行为进行揭发检举。<sup>⑤</sup>如淳化间,“淮南榷货务卖岳茶,斤为钱百五十。主吏言陈恶者二十六万六千余斤,惟清擅减斤五十钱,不以闻。

[作者简介] 方宝璋,江西财经大学会计学院教授,莆田,351100,邮箱:893479906@qq.com。

\* 本文系国家社会科学基金重大项目“中国古代管理思想通史”(批准号:13&ZD081)阶段性成果之一。

① 参见拙文《宋代审计的特点与得失》,《中国审计报》2003年6月11日。

② 《宋史》卷162《职官二》,北京:中华书局1985年版,第3809页。

③ 参见拙文《复杂多变的宋代中央审计机构》,《中国审计报》2003年1月22日。

④ [清]徐松辑:《宋会要辑稿》(以下简称《宋会要》)职官5之66,上海古籍出版社2014年版,第3153页。

⑤ 参见拙文《复杂多变的宋代中央审计机构》,《中国审计报》2003年1月22日。

滌、泗、濠、楚州、涟水军亦以岳茶陈恶,减价市之。计亏钱万四千余贯,为勾院吏卢守仁所发,左授卫尉少卿,黜判官李瑄为本曹员外郎,赐守仁钱十五万”。<sup>①</sup> 三部勾院的官吏由于职在勾稽天下账籍,对财务收支利弊较为了解,因此也常对此提出建议。<sup>②</sup> 如至道时,三司勾院长官刘式久居计司,“深究簿领之弊,江、淮间旧有横赋,积逋租至多,奏免之,人以为便。”<sup>③</sup> 三部勾院还对部分重要的财务支出进行事前审计,即必须经过事前审计才能予以支领。《宋会要》载:“天下勘给官吏军兵请受及勘支官物,并须先由粮料院批勘,封送勾院点检勾勘,仓库方得依数照支。”<sup>④</sup> 总之,作为一个专职的审计机构,三部勾院总的作用是“关防天下钱谷”。<sup>⑤</sup>

三司内部第二个专职审计机构是都磨勘司。宋初,设有点检三司勘合司。太宗端拱二年(989),置三司都磨勘司。<sup>⑥</sup> 至道间,又设提点三司公事,不久废,其账籍拨归都磨勘司。都磨勘司设判磨勘司官一员,选差朝官,“掌覆勾三部账籍,以验出入之数”。<sup>⑦</sup> 可见,三部勾院勾销过的账籍,有的还要经过都磨勘司的重新勾覆,因此,三司都磨勘司是元丰改制前北宋的终审机关。<sup>⑧</sup>

三司内部具有审计职能的还有都凭由司和都理欠司。太宗雍熙四年(987),盐铁、度支、户部分设三凭由司。淳化二年(991),合三凭由司为一。至道二年(996),并都凭由司归理欠司。都凭由司由判都理欠司官兼管,“掌在京官物支破之事。凡部支官物,皆覆视无虚谬,则印署而还之,支讫,复据数送勾而销破之”。<sup>⑨</sup> 可见,凡盐铁、度支、户部三部所支官物,须经都凭由司审核其凭由无误,即盖印签发予以支领;有关机构支付后,再据其数目将凭证报请复核注销。因此,都凭由司具有事前和事后财务审计两种职能,而且实行凭证审计,并非三部勾院、都磨勘司的账籍审计。都凭由司审核官物支破的具体做法,《长编》卷66相关记载较为详细:真宗景德四年(1007)八月,诏:“自今内廷及含光等殿在京诸处斋醮,内臣于诸司库务宣索物料,并令库务具名数押署,逐司方得给付。给讫,连内臣文字实封送三司置籍,每旬具两本进内,一留中,一下尚书、内省降用印,凭由除破。其奉诏监葬者,事毕,亦具所费奏闻,录别本送三司凭由司勘验,如前制。”<sup>⑩</sup> 有关都理欠司之记载,和都磨勘司一样,于史籍很少见。据《宋史》记载:“都理欠司,判司官一人,以朝官充。掌理在京及天下欠负官物之籍,皆立限以促之。”<sup>⑪</sup> 可见,理欠司之职掌如唐比部职掌之一,即追征逋欠。因此,元丰改制废三司后,“勾覆、理欠、凭由案及印发钞引事归比部、太府寺”。<sup>⑫</sup>

宋代官制的一个特点是冗官严重,官僚机构臃肿庞大,层次重叠,但是在三司内部,三部勾院、都磨勘司、都理欠司和都凭由司有时以一官兼领。如淳化四年十一月,“以著作佐郎王俨主判三司都理欠司、兼权判都磨勘、主辖支收司。五年十二月,以殿中侍御史王谓同提点三司磨勘、凭由司,兼勾院”。<sup>⑬</sup> 又如熙宁九年(1076)十一月辛酉,“诏省提举三司账司、勾院、磨勘、催驱司官,令提举在京

① 《宋史》卷267《李惟清传》,第9217页。

② 参见拙文《复杂多变的宋代中央审计机构》,《中国审计报》2003年1月22日。

③ [宋]李焘:《续资治通鉴长编》(以下简称《长编》)卷40,北京:中华书局2004年版,第854页。

④ 《宋会要》职官57之50,第4585页。

⑤ 《长编》卷99,第2299页。

⑥ 《宋史》卷162《职官二》(第3809页)载:“都磨勘司,端拱九年置”,误。端拱仅二年,无九年。《宋会要》职官5之25(第3134页)和《长编》卷30(第691页)均作“端拱二年”。

⑦ 《宋史》卷162《职官二》,第3809页。

⑧ 参见拙文《复杂多变的宋代中央审计机构》,《中国审计报》2003年1月22日。

⑨ 《宋史》卷162《职官二》,第3810页。

⑩ 《长编》卷66,第1481页;又见《宋会要》职官5之34,第3138页,文字略有不同。

⑪ 《宋史》卷162《职官二》,第3810页。

⑫ 《长编》卷409,第9963页;又见《宋会要》职官27之14—15,第3717页。《宋史》卷163《职官三》(第3861页)载:“勾覆、理欠、凭由案及印发钞引事归比部”,下缺“太府寺”。《宋史》卷163《职官五》(第3908页)载:“印发钞引事”当归太府寺属下交引库。

⑬ 《宋会要》职官5之26,第3134页。

诸司库务司兼提举,既而又以祠部郎中、直史馆叶均提举账司、勾院、磨勘司,不领于诸司库务司”。<sup>①</sup>特别是三部勾院和都磨勘司以一官兼领,其实就是合复审和终审为一体,因此,史籍中许多勾稽账籍的工作究竟是由三部勾院还是由都磨勘司进行,很难区分清楚。如熙宁五年四月详定编修敕令所言:“乞今后坊监送纳死马,各具印押关子,开坐匹数,并马赴皮剥所,验认交纳关子,即本所申省账前粘连,委三司并管勾院、磨勘司点检,及将坊监文账对会。数目不同,即行遣根究情弊。”<sup>②</sup>

审计院的前身是三司之下分掌军队给受之数的机构——三司马步军专勾司。据《长编》卷33记载:淳化三年,“置勾当马、步军专勾司官各一人,从户部使樊知古请也”。淳化五年,合马、步军专勾司为一司。<sup>③</sup>此司设立之初,是为防止军队发放俸禄时伪冒欺弊等,其审计范围很小,“特掌骑兵、徒兵给受之数,犹未及诸司也”。<sup>④</sup>三司马步军专勾司原是采取事前审计的形式对军队给受进行监督,即“掌诸军兵马逃亡收并之籍,诸司库务给受之数,审校其欺诈,批历以送粮料院”。<sup>⑤</sup>至元丰二年(1079),三司马步军专勾司发生了很大变化:一是元丰二年六月丙午,“合马、步军两院为一,置两专勾司分勾百官、诸军请受”。<sup>⑥</sup>这里置两专勾司当是诸军专勾司和诸司专勾司,合称为“诸军诸司专勾司”,简称“专勾司”。从“分勾百官、诸军请受”和“遂以其一主诸司”这两句话可以看出,<sup>⑦</sup>诸军专勾司与原马步军专勾司职掌一样,仍负责勾稽诸军请受,而诸司专勾司则负责分管“诸司”“百官”请受,可见两专勾司审计范围有了明确分工。从此,“自宫禁、朝廷,下至斗食佐史,凡赋禄者,以式法审其名数而稽其辟名者”。<sup>⑧</sup>二是审计形式发生了根本变化,元丰二年之前是事前审计,之后则改为事后审计。元丰二年六月丙午,权发遣三司使李承之等言:“文武官、诸司人请受,及外县诸军衣赐赏给,先经专勾司直批勘于粮料院,今欲并令先赴粮料院批勘,次送专勾司勾磨。从之。”<sup>⑨</sup>从《庆元条法事类》可知,这种规定一直到南宋还存在。此外,《通考》载:“凡四方之计籍,上于大农则逆其会;凡有司议调度,会赋出则谏焉”,<sup>⑩</sup>其事后审计形式也是显而易见的。

元丰改制前,马步军专勾司隶属于三司;改制后,三司机构大部分归入户部和比部,但专勾司既不属户部,又不属比部,成为太府寺散漫系统中的一个机构,具有相对独立性。<sup>⑪</sup>这时专勾司之职掌,仍然与以前一样,即“复以法式钩磨,则归专勾司”,注曰:“掌审其给受之数,以法式钩磨”。<sup>⑫</sup>高宗建

① 《长编》卷279,第6821页。

② 《宋会要》职官6之36,第3173页。

③ 《长编》卷33,第742页。

④ [元]马端临著,上海师范大学古籍研究所,华东师范大学古籍研究所点校:《文献通考》(以下简称《通考》)卷60《职官考十四》,北京:中华书局2011年点校本,第1815页。

⑤ 《宋史》卷162《职官二》,第3811页。

⑥ 《长编》卷298(第7255页)和《宋会要》职官27之12(第3716页)载,元丰二年,合马、步军两院为一。而《通考》卷60(第1815页),宋人章如愚《群书考索》后集卷12(《景印文渊阁四库全书》第937册,台北:台湾商务印书馆1986年版,第160页)和宋人谢维新《古今合璧事类备要》后集卷49(《景印文渊阁四库全书》第940册,第169页)则载,元丰三年,合步、骑两院为一。据考,当是后三者误。

⑦ 《通考》卷60《职官考十四》,第1815页。

⑧ [宋]潜说友:《咸淳临安志》卷8《诸司诸军审计司》,《景印文渊阁四库全书》第490册,第97—98页。《通考》卷60(第1815页)“辟名”作“辞受”,误。“辟名”一词,参见[汉]郑玄注,[唐]贾公彦疏,彭林整理《周礼注疏》卷3《宰夫》,上海古籍出版社2010年版,第93页。

⑨ 《长编》卷298,第7255页;又见于《宋会要》职官27之12,第3715—3716页,文字略有不同。

⑩ 《通考》卷60《职官考十四》,第1815页;又见于[宋]吴自牧《梦粱录》卷9《六院四辖》,北京:中国商业出版社1982年版,第70页;章如愚:《群书考索》后集卷12,第160页;谢维新:《古今合璧事类备要》后集卷49,第169页。

⑪ 参见拙文《略论宋代财经监督机制》,福建师范大学学报(哲学社会科学版)2000年第2期;《宋代审计机构若干史实之考证——兼与肖建新先生商榷》,《中国史研究》2002年第1期。

⑫ 《宋会要》职官27之3,第3710页。

炎元年五月,专勾司为避高宗赵构同音讳,改称审计司。《宋会要》职官 27 对此记载得最为明确:“高宗建炎元年五月十一日,诏诸司专司、诸军专司,专字下犯御名同音者,改作诸军诸司审计司。”<sup>①</sup>而且分析《通考》卷 60 审计院条文意,审计院沿革过程就是从三司马步军专勾司到诸军诸司专勾司,建炎元年改称“诸军诸司审计官”,<sup>②</sup>其实就是“诸军诸司审计司”。这些记载又见于《群书考索》后集卷 12 和《古今合璧事类备要》后集卷 49,但其最后不称“改诸军诸司审计官”,而明确称专勾司为“诸军诸司审计司”。<sup>③</sup>

从史籍记载中我们还可以进一步厘清,南宋的诸军诸司审计司其实就是审计院。《咸淳临安志》卷 8《诸司诸军审计司》所述沿革内容即与《通考》卷 60《审计院》相关内容完全一致。《群书考索》和《古今合璧事类备要》均把诸军诸司审计司列于六院中叙述,其标题就是“审计院”。《建炎以来朝野杂记》乙集卷 13《六院官入杂压》记载:“六院本以为邑有政绩者为之,故例为察官之选。登闻检、鼓院监官各一员,诸司诸军粮料院干办官各一员,诸司诸军审计司干办官各二员,官告院主管官二员,都进奏院监官二员。”<sup>④</sup>同书甲集卷 10《六院官》也载:“六院官:检、鼓、粮料、审计、官告、进奏也,例以京官、知县有政绩者为之……淳熙初,龚实之秉政,其内弟林必干办审计司。”<sup>⑤</sup>总之,上述史籍充分说明南宋时诸司审计司、诸军审计司合称为审计院,为六院之一。

南宋初,为了能迅速筹集地方财物以供办军饷,朝廷在四川、淮东、淮西和湖广设总领,分掌各路上供财赋,供办诸军钱粮。总领所其实就是一个相对独立的财政机构,其内部组织与中央太府寺类似。<sup>⑥</sup>如“淮东、西有分差粮料院、审计司审计以通判权、榷货务、都茶场、御前封桩甲仗库、大军仓、大军库、贍军酒库、市易抵当库、惠民药局。湖广有给纳场属官兼,分差粮料院、审计院通判兼、御前封桩甲仗库、大军仓库、贍军酒库。四川有分差粮料院、审计院属官兼、大军仓库、拨发船运官、赎药库、采买场。”<sup>⑦</sup>可以看出,南宋审计院和审计司是同性质异名的机构,没有什么严格区别。正由于这样,《通考》卷 60 笼统称其为“诸军诸司审计官”,<sup>⑧</sup>《建炎以来系年要录》则称建炎元年五月,“改诸司诸军专构司为审计”。<sup>⑨</sup>这两条材料亦可反证:一是诸军诸司审计司即审计院;二是审计院和审计司可互换,故审计后略“院”或“司”,似乎更为准确。

宋朝元丰末年以后,粮料院也分为诸军诸司两院。<sup>⑩</sup>由于诸军诸司粮料院与诸军诸司审计司相对应,各为六院之一,并且在职掌上关系密切,因此史籍称为“诸军诸司粮审四院”,并进一步简称为“粮审院”,如“元丰以在京司局分局属寺监,而太府总局二十有四。今虽颇省,犹刷于他寺。以式班内外之廩,稍覆其名数而钩磨之,则诸军诸司粮审四院属焉”。<sup>⑪</sup>从《庆元条法事类》记载中可知,南宋时诸仓库赋税收支、上供钱物出纳,各种赏赐给受等,皆需呈报审计院和磨勘司,由两者分别审核并签名盖章,然后呈送户部,如“诸上供钱物状,逐州次年正月中旬依式攒送磨勘司、审计院,各限五日

① 《宋会要》职官 27 之 3,第 3742 页。

② 《通考》卷 60《职官考十四》,第 1815 页。中华书局点校本将乾隆十二年武英殿本“审计官”校改为“审计司”,其实可不必改,理由见下文。

③ 章如愚:《群书考索》后集卷 12,第 160 页;谢维新:《古今合璧事类备要》后集卷 49,第 170 页。

④ [宋]李心传:《建炎以来朝野杂记》乙集卷 13《六院官入杂压》,北京:中华书局 2000 年版,第 726 页。“诸司诸军干办官”当为“诸司诸军粮料院干办官”。

⑤ 李心传:《建炎以来朝野杂记》甲集卷 10《六院官》,第 209 页。

⑥ 参见拙文《宋代审计机构若干史实之考证——兼与肖建新先生商榷》,《中国史研究》2002 年第 1 期。

⑦ 《宋史》卷 167《职官七》,第 3959 页。

⑧ 《通考》卷 60《职官考十四》,第 1815 页。

⑨ 李心传:《建炎以来系年要录》卷 5,北京:中华书局 2013 年版,第 146 页。

⑩ 章如愚:《群书考索》后集卷 12,第 160 页。

⑪ 章如愚:《群书考索》后集卷 9,第 129 页。

磨审讫申转运司覆验,限三月终缴申尚书户部”。<sup>①</sup>南宋审计院和磨勘司同具有审计职能,但在分工上各有侧重,如在支給钱物中,审计院负责事前审计,磨勘司则负责事后审计:“诸勘请官物,勘给送审计院审讫封旁,付给处粮料院,每月具已勘旁及物数开,磨勘司对账申转运司。”<sup>②</sup>《事类》还保存了珍贵的材料,使我们了解到审计院官员是随附账状进行审核的,即直接在账目末尾签注有关部门审计的结论。兹举“起发上京供年额钱物状”<sup>③</sup>说明:

某州

今具某年分应给合起上供年额等钱物名件,归着下项年额:

钱,

某名色钱若干。或买物,即开说买到是何物色,若干,仍具价例,依此开。

若干起发上京:若干;具元管押人姓名,开说附在京某库务何年月账收附。若干;具某年月日差色人管押、未得在京库务收附朱钞。若干因并起发;具某年月日差某色人管押、赴本路州或别路卸纳。若干支还客人便钱;具准某年月日、某处某字号公据支还客人某姓名便钱。若干截留借兑移用;具元准某年月日、某处指挥或本处直收使名目,合至某年月日却合依旧或缺拨还。如限满,开已未还数目、事因。若干拖欠未起发上京。具见如何椿管事因。如无,即开说无。

余名色钱依此开。

金银、绸绢、丝绵之类依钱开。内容便钱不用。

罢抛科或减科物色,

某物若干,准某年月日、某处指挥罢科或减科,具元减罢事因见供数,计价钱若干,糜费钱若干。其价钱依前项年额钱开。

余物依此开。

审计院勘同系书如常式。

磨勘司勘同系书如常式。

右件状如前,所供前项并是指实,委无漏落差互增减不实,如后异同,干系官吏甘俟朝典。

谨具申尚书全部。谨状

年 月 日依常式

元丰改制废三司,三司之下分管的审计工作转归刑部之下的比部负责。元祐元年(1086)七月,“用司马光奏,悉总于户部”。<sup>④</sup>但到了元祐三年四月戊寅,“厘正仓部,勾覆、理欠、凭由案及印发钞引事,归比部、太府寺”。<sup>⑤</sup>改制前比部设判事一员,以无职事朝官充任,无职掌。改制后,设郎中或员外郎,下设“勾覆案、磨勘案、理欠案、凭由案、知杂案”,<sup>⑥</sup>并“置吏百有一”。<sup>⑦</sup>比部主管勾覆中外账籍,定期审查仓库场务出纳官物,稽核百司经费,决定与否勾销,追给欠负侵请等。比部的恢复,使宋朝审计体制发生了重大变化:改制前三司属下的审计机构属内部审计系统,具有财审合一的职能;改制后的比部则隶属于司法部门,成为独立于财经之外的外部审计系统,具有财审分开的职能。

① [宋]谢深甫:《庆元条法事类》(以下简称《事类》)卷30《上供》,杨一凡、田涛主编,戴建国点校:《中国珍稀法律典籍续编》第1册,哈尔滨:黑龙江人民出版社2002年版,第442页。

② 《事类》卷37《勘给》,第599页。

③ 《事类》卷30《上供》,第445—446页。

④ 《宋史》卷163《职官三》,第3861页。

⑤ 《长编》卷409,第9963页;又见《宋会要》职官27之14—15,第3717页。

⑥ 谢维新:《古今合璧事类备要》后集类31,第62页;又见章如愚《群书考索》后集卷8,第117页。

⑦ 《宋史》卷163《职官三》,第3861页。

宋朝比部的审计形式,仍采取定期勾稽,即“月计、季考、岁会”。<sup>①</sup> 勾考主要采取查账法,即勾覆各种簿历账状,对照券帖钞旁等各种会计凭证,有的还契勘见在,盘查诸库务实物。比部的审计还采取查询法,即“有隐昧,则会问同否而理其侵负”。<sup>②</sup> 又如《宋会要》职官5之4载:“比部员外郎谢卿材诣在京诸库务勾收账历,契勘见在,察访本末利害。”<sup>③</sup> 其中,“察访本末利害”也就是进行调查。比部的审计主要是事后报送审计,即定期勾考诸司、仓库、场务呈送来的账籍,“至则审覆其多寡登耗之数”。<sup>④</sup> 但比部有时也采取实地审计的形式,如前引比部员外郎就被派往在京诸库务进行实地审计。元丰改制后,都凭由司归并比部,因此比部也具有事前审计的职能。如元祐元年三月,右司谏苏辙言:“如应支钱物,尚书度支行遣,得旨许支,合下所管库务,支給者必先由太府寺,本寺备录帖所管库务,又经比部勾过,然后送库务支給。臣谓太府寺未尝可否一事,枉有经历,宜令度支径送比部勾过。”<sup>⑤</sup> 可见,未经比部勾过,库务是不能支給的。比部的这种事前审计往往能防患于未然,及时揭露贪舞弊行为,减少经济损失。如徽宗时,梅执礼为比部员外郎,“苑吏有持茶券至为钱三百万者,以杨戩旨意迫取甚急。执礼一阅,知其妄,欲白之,长贰疑不敢,乃独列上,果诈也”。<sup>⑥</sup>

宋比部是终审机关,京师诸司经费,经本部磨讫,再送比部勾覆。如军器所各库见管物料浩瀚,绍兴三十年(1160)规定:“自今年冬季为始,各行起置赤历一道,经由军器监印缝抄上,每日结押。并诸库逐时收到出剩物料,别置一历,依此结押。仍置都历一道,拘管诸军应管官物,每日抄转收支物数,候至月终,通计申解赴监,依条结押。本部(笔者注:工部)每季依条转委郎官前去点检,至年终开具通计收支见在物料、军器名件,保明申监点对,次第申本部再行点对,送比部驱磨。”<sup>⑦</sup> 其余场务、仓库出纳在官之物,“从所隶监司检察以上比部”。<sup>⑧</sup> 可见,它们都必须先经过本部或监司初审,然后送比部终审。此外,御史作为无所不察的监察官,可以对比部的勾覆进行纠弹。如政和六年(1116),诏:“寺监先期检举,如库务监官所造文账委无未备,方许批书,违者御史台奏劾”。<sup>⑨</sup>

元丰元年以前,三司勾稽账籍的对象是“内自府库,外至州县”。<sup>⑩</sup> 从元丰元年开始,宋神宗陆续把三司的某些审计权下放给诸路监司,或分散给中央其他部门。元丰改制后,比部的勾稽对象仍然小于元丰元年之前的三司。“元丰七年九月二十八日准敕,将在京历券仿账法,本部磨讫,送比部驱磨。其在外历券,并归转运司施行……大观二年四月二日修立成条:在外券历,申转运司覆磨架阁;在京所给,兼请他路钱物者,申尚书刑部”。<sup>⑪</sup>

宋诸州通判之下,置有何种机构分管财经监督工作,各主要史籍职官部分并无明载。笔者考察零星史料,发现通判之下设有3种机构。据《通考》卷23记载:淳化五年十二月二十一日,“初置诸州应在司,具元管、新收、已支、见在钱物申省”。<sup>⑫</sup> 应在司设置之初,就由通判兼领:“国家肇造之

① 《宋史》卷163《职官三》,第3861页。

② 《宋史》卷163《职官三》,第3861页。

③ 《宋会要》职官5之4,第3123页。

④ 《宋史》卷163《职官三》,第3861页。

⑤ 《长编》卷373,第9035—9036页,标点略有改动。

⑥ 《宋史》卷357《梅执礼传》,第11232页。

⑦ 《宋会要》职官16之14,第3441—3442页。

⑧ 《宋史》卷163《职官三》,第3861页。

⑨ 《宋史》卷163《职官三》,第3861页。

⑩ 《宋会要》职官5之26,第3134页。

⑪ 《宋会要》食货51之38,第3712页。

⑫ 《通考》卷23,第693页。

初……郡置通判,以其支收之数上之计司,谓之应在。”<sup>①</sup>直到南宋,“诸州应在司,通判一员掌之如无通判处,差职官一员,仍选吏人主行三年为一界”。<sup>②</sup>而且所掌职权范围扩大,从单纯向中央申报支收之数到对本州钱物支出进行勾销点检。“应已支官物合候收附文钞者,所支仓库限一日具管押人姓名、物数、卸纳去处报司,本司限当日注册拘催勾销。仍每月一次取索仓库月内起过钱物窠名、数目与应在簿照对点检。”<sup>③</sup>

据《事类》卷32《理欠》载,宋朝诸州通判之下设有理欠司:“诸州县理欠官,转运司于逐州县不许差出官内各选差一员,干办吏人三年一替,州委通判,县委令提辖”。<sup>④</sup>顾名思义,诸州理欠司掌管理欠账,“诸州官物有欠已送理欠司者,以本司收管欠负,月于账内开析,转运司账司验账对批结绝”。<sup>⑤</sup>《理欠》中还载有欠账,使我们较具体了解到诸州理欠司是如何执行其职能的。理欠司对诸所欠钱物,采取“催纳”“除破”“关与别处”3种处理办法,每年州理欠司向转运司申报1次欠账,以四柱法详具一年内旧管、新收、开破、见欠数目以及欠人姓名、是否交纳、事因、纳于某处、见于某账等。

如前所述,宋诸总领所下设有审计司或审计院,由通判兼。查史籍记载,宋各州则设有磨勘司。《宋会要》食货49之26载:“政和元年八月二十二日,臣僚上言:‘……今后将逐州月申见在钱物参照,仍亲点对逐州递年实收实支钱物,置籍将逐州磨勘司月申粮料院已勘给物数参校,以备计度均节。’”<sup>⑥</sup>又如《宋会要》职官42之37也载:政和三年九月二十六日,“发运副使贾伟节奏:‘臣尝考州县钱谷出入之籍,有季易、岁易,有一岁而再易者,各分事例,吏缘为奸……检察之司,提其纲领,简而不繁,与磨勘、理欠、应在司条法,各不相妨,仍可参照为用。’”<sup>⑦</sup>从“逐州磨勘司”和“磨勘、理欠、应在司”三者并称来看,宋各州设有磨勘司当不成问题。诸州磨勘司的职掌是驱磨账籍:“诸官物交界讫,本州限十日取账历、应干文书送磨勘司,限三十日驱磨毕,送库架阁,仍保明申州。”<sup>⑧</sup>“诸上供钱物状,逐州次年正月初旬依式攒送磨勘司、审计院,各限五日磨审讫,申听转运司覆验,限三月终缴申尚书户部。”<sup>⑨</sup>

宋代官制的一个突出现象是机构废置、分合无常,职掌变动频繁,但通判相对稳定,始终具有监督知州及所属官吏之权,其最主要的监督内容就是财经审计。通判作为知州的监督者,在财经上有自成系统的地方。如通判拘收无额上供钱物和经总制钱,所申报的上司不是转运司,而是提刑司;又如诸路常平钱物由常平司分领,转运司一般不能过问,而诸州的常平钱物往往由通判提举。大致说来,宋代知州在财经上隶属于转运使,而通判则隶属于提刑、常平司,因此,通判对知州的审计监督和提刑、常平司对转运司的审计监督是一致的。通判之下则设有磨勘、理欠、应在司,对州实行审计监督。从三司内部设专职审计机构都磨勘司和地方各州通判之下设磨勘司来看,宋代专职审计机构已形成从中央到地方的系统。

## 二、宋代在审计方法上的较大发展

宋代的审计方法也有较大发展,三部勾院、都磨勘司、专勾司(南宋改称审计司或审计院)、比

① [宋]陈傅良:《止斋集》卷19《赴桂阳军拟奏事札子第二》,《景印文渊阁四库全书》第1150册,第652页。

② 《事类》卷31《应在》,第493页。

③ 《事类》卷31《应在》,第493页。

④ 《事类》卷32《理欠》,第515页。

⑤ 《事类》卷32《理欠》,第512页。

⑥ 《宋会要》食货49之26,第7109页。

⑦ 《宋会要》职官42之37,第4090页,标点略有改动。

⑧ 《事类》卷17《架阁》,第359页。

⑨ 《事类》卷32《点磨隐陷》,第503页。

部勾覆账籍就主要采取查账法,而且充分注意到账证、账账、账实的相符。诸主管仓库的上级部门对仓库的监督检查主要是查核账簿、收支凭证以及结存实物的一致性。如政和七年四月二十七日,“讲议司言:‘勘会收支官物,州县官司则凭簿历,朝廷、省部、监司则凭账状。而账内官物与簿历不同,簿历内又与仓库见在不同,至有账尾见在钱物一二十万,而历与库内全无见在……欲令所属监司委诸州通判遍诣本州及管下仓、场、库、务,将账检及逐处赤历文簿,取见在官物实数,于勾院置簿拘籍。’从之。”<sup>①</sup>“诸因点磨取索到县镇仓库收支钱物簿历钞旁之类同,或余文书,并限十日用毕送还。”<sup>②</sup>上引账状必须与簿历相符,即指账账相符;<sup>③</sup>簿历与仓库见在相符,则指账实相符;而簿历与钞旁之类相符,是指账证相符。可见,宋代在点检仓库中已全面注意到账账、账实、账证相符。

比较分析法主要应用于对官吏经济政绩的考核,这一方面在宋代有较大发展。宋代对地方官和监临物务官进行考核时,必须详细开具其任内农桑、田亩、户口、税租、场务课利等增减情况,从而对官吏经济政绩进行较准确的量化评估,比较增亏,课其殿最,其具体方法主要有3种:

第一,比祖额之增亏。咸平四年(1001)五月四日敕:“诸州曲务自今后将一年都收到钱,仍取端拱至淳化元年三年内中等钱物,立为祖额,比较科罚。”<sup>④</sup>祖额又可称为租额,中华书局点校本《长编》卷127将康定年间三司使公事郑戡所建议的转运使考课格中的“租额递年都大比较”,据宋本、宋撮要本改为“祖额递年都大比较”,<sup>⑤</sup>其实可不必改。此段文字又见于《宋会要》食货49之13,亦称“租额递年都大比较”;<sup>⑥</sup>《事类》卷5《考课》也均称比租额、递年增亏。《长编》卷81载大中祥符六年(1013)秋七月辛亥,诏:“茶盐酒税及诸物场务,自今总一岁之课合为一,以租额较之,有亏损,则计分数。某知州军、通判,减监临官一等区断,大臣及武臣知州军者,止罚通判以下。”<sup>⑦</sup>《宋会要》食货17之16同段文字则把“租额”称作“祖额”。<sup>⑧</sup>像这样同一条史料,宋各史籍称祖额、租额不一的现象比比皆是,两者可以互换,租额就是祖额。除此之外,祖额还可称为旧额、元额。如《事类》卷5《考课》对提举常平司考核项目中有一项是“场务净利比旧额有无增亏,限外有若干拖欠”。<sup>⑨</sup>又如《宋会要》职官11之44载,隆兴二年三月臣僚言:“户部点检所所立赏格,以诸库卖到息钱为额,虽于元额二十万贯减一年磨勘,后添作二十三万贯。”<sup>⑩</sup>

宋代确定祖额最常见的办法是取数年酌中之数,兹举3例说明:

乾道二年(1166),诏:“临安府安抚司酒库悉归贍军;并贍军诸库及临安府安抚司酒务,令户部取三年所收一年中数立额。”<sup>⑪</sup>

绍圣五年(1098),“令户部取天下税务五年所收之数,酌多寡为中制,颁诸路揭版示之,率十年一易;其增名额及多税者,并论以违制。”<sup>⑫</sup>

景德四年,诏:“淮南、江浙、荆湖南北路以至道二年至景德二年终十年酌中之数定为年额,上供

① 《宋会要》食货54之7,第7239—7240页。

② 《事类》卷32《点磨隐陷》,第503页。

③ “历”也可指会计凭证,因此这里账状与簿历相符,也可能包含账证相符。

④ 《通考》卷17,第490页。

⑤ 《长编》卷127,第3011页、3023页注12。

⑥ 《宋会要》食货49之13,第7101页。

⑦ 《长编》卷81,第1842页。

⑧ 《宋会要》食货17之16,第6353页。

⑨ 《事类》卷5《考课》,第69页。

⑩ 《宋会要》职官11之44,第3337页。

⑪ 《宋史》卷185《食货下七》,第4522页。

⑫ 《宋史》卷186《食货下八》,第4545页。



六百万石,米纲立额始于此。”<sup>①</sup>

从上引可以看出,宋代定额取三年、五年直至十年酌中之数,其差别还较大。综合史籍大量记载,取三年、五年酌中之数的最为常见。原因可能是定额年限太长,不宜适应于经济情况的变化;定额年限太短,缺乏稳定性,失去定额的意义,不利于调动积极性,并增加了定额的工作量。还有取数年酌中之数,使立额相对比较客观,这样既避免立额偏高,“高者其额难及,不足则有罪”,<sup>②</sup>又避免立额偏低,低者其额易足,“一岁之内,率当五六迁,人皆指目,谓之侥幸”。<sup>③</sup>除取酌中之数为额外,宋代也有径取数年中最高额者或某年为额,如“银纲自大中祥符元年诏五路粮储已有定额,其余未有条贯,遂以大中祥符元年以前最为多者为额,则银纲立额始于此。钱纲自天禧四年四月三司奏请立定钱额,自后每年依此额数起发,则钱纲立额始于此”。<sup>④</sup>

宋代也会根据场务课利增亏不同情形来灵活掌握确立新额:“诸课利场务比租额闰月以租额所附月为准,无月额处比五年内本月分酌中者,并增亏各五年,并初置官监及五年者,本场务限次年正月上旬申州。增者取酌中,亏者取最高,初置者取次高,各以一年数立为新额,限二月内保奏,仍申转运司及尚书户部。”<sup>⑤</sup>场务课利立额直接关系到国计民生,故要求颇为严格。宋规定:“诸课利场务,应立新额而申及奏违限者,各杖一百;增亏数不实致误立额者,徒一年。”<sup>⑥</sup>宋统治者对立额还采取慎重态度,如“景德初,榷务连岁增羨,三司即取多收者为额,帝虑或致培克,诏凡增额比奏”。<sup>⑦</sup>

第二,比递年(谓前一年)之增亏。如景德元年五月,诏:“应监场务,须具租额及前界递年实收钱数增亏,比类批书,敢有庇覆隐漏,干系官吏悉论以违制。或官吏为形势所抑,徇情批书不实,亦许经新到任官陈首,令具奏闻。”<sup>⑧</sup>查阅《事类》卷5《考课》,其中对场务课利的考核均要求开具租额、递年、本年几处收钱若干,然后再把本年与租额、递年相比较,即得出增或亏若干分厘的结论。

第三,确立多项增亏指标,达到某项者即给予相应赏罚。南宋初年,政府为尽快医治战争创伤,恢复生产,曾根据知州、知县任内增垦或抛荒田亩多少而给予不同赏罚。兹节录一段:“知州增谓到任之后,管属诸县开垦过见抛荒田土:一千顷,转一官;七百顷,减磨勘三年;五百顷,减磨勘二年。亏谓到任之后,管属诸县见耕种田不因灾伤而致抛荒者:五百顷,展磨勘二年;三百顷,展磨勘一年。”<sup>⑨</sup>此外,南宋局促于半壁江山,供养着几乎与北宋数量相当的军队和超过北宋的官员,加上战争频繁,其财政之拮据可想而知。为了支持浩大的开支,南宋鼓励督促官吏诛敛,对拘收经总制钱也采取立额赏罚的办法。《事类》卷30《经总制》规定:“知、通考内收经制钱及额无拖欠违限谓如额钱二十万贯,收及二十万贯已上,方合推赏:二十万贯以上,减磨勘二年;一十五万贯以上,减磨勘一年半;一十万贯以上,减磨勘一年;五万贯以上,减磨勘半年;一万贯以上,减磨勘一季;一万贯以下,升一年名次。”“诸州通判每季收支经总制无额钱物隐落失陷,谓应分拨而不分拨,应收而不收之类,不满一分,展磨勘一年;一分以上,展磨勘二年;一分五厘以上,展磨勘三年;二分以上,展磨勘四年。”<sup>⑩</sup>

宋代在定额比较中,从量上确定增亏数之大小,往往采取十分为率的办法。如康定元年(1040)

① 《通考》卷23,第691页。

② [宋]袁燮:《絜斋集》卷14《秘阁修撰黄公行状》,《景印文渊阁四库全书》第1157册,第194页。

③ 《宋会要》职官27之19,第3720页。

④ 《通考》卷23,第691页。

⑤ 《事类》卷36《场务》,第539页。

⑥ 《事类》卷36《场务》,第537页。

⑦ 《宋史》卷179《食货下》,第4349页。

⑧ 《宋会要》职官59之5—6,第4638页。

⑨ 《宋会要》食货61之82,第7488—7489页。

⑩ 《事类》卷30《经总制》,第452、466页。

诏三司：“天下州县课利场务，自今逐处总计，大数十分亏五厘以下，其知州、通判、幕职、知县各罚一月俸；一分以下，两月俸；二分以上，降差遣。其增二分以上，升陟之。”<sup>①</sup>除以十分为率来计算增亏数外，宋代在考核官吏经济政绩中已注意到场务课利的经济效益问题，即不仅注意到增额的大小，而且还特别留意本钱与获利的关系。《长编》卷66载：景德元年“用旧[茶]法得五百六十九万贯，二年用新法得四百一十万贯，三年得二百八十五万贯。[林]特等所言增益，官本少而有利，乃实课也，所亏虚钱耳。于是，特等皆迁秩，仍下诏三司行新法，毋得辄有改更。”<sup>②</sup>

在审计工作中，审计官吏如审磨出账目有亏失隐落失陷者，就必须撰写报告。《事类》卷48《税租账》载：“保明磨勘出税租亏失酬赏状”，<sup>③</sup>此状虽然不是纯粹的审计报告，但具有审计报告的基本要素。兹节录如下略加说明：

#### 某路转运司

据某州申，据某官姓名状，准某处差磨勘出某州某县某年夏或秋料税租，某物亏失，陈乞酬赏，今勘会下项：

一、某官某年月日，准某处差磨勘某州某县夏或秋税租钞旁簿历等。

一、某县税租，共管若干户，于某年月日磨勘，至某月日毕。

一、磨勘出亏失出税租下项：某乡村某户姓名下系某年月日，如何亏失某料租税，某物若干，至今计若干料，共计亏失若干。两户以上并依此开。

一、审计院、磨勘司审磨，并同官吏姓名。

一、干系人姓名等，各已如何勘断及追理。略言勘断刑名及追理之状。

一、磨勘吏人姓名等，已如何给赏。各详具之。

一、检准令格云云。

右件状如前，勘会某官磨勘出某州县亏失某年某料税租、某物共若干。系隐陷旧额，致久远亏失者，具说事因。准令格该某酬赏，本司保明，并是诣实，谨具申尚书户部。谨状

年 月 日依常式

以上所举可算作一个简式审计报告：呈报者是某路转运司，呈报审批的主管部门是尚书户部；审计的对象和范围，即某州某县夏秋税租；审计的起讫日期，即某年月日磨勘，至某月日毕；查明的问题及其性质，即磨勘出亏失税租若干；根据查出的问题，提出处理意见，即如何勘断及追理。酬赏状还表明官吏如审磨出隐落失陷，则予以奖赏；反之，如果被审者供申账状不实违限，或账状有欺弊主审者审磨不出，则要受到处罚。

就目前所发现的会计账籍实物可知，中国古代会计最迟从五代后唐开始，已比较普遍采用四柱法记账；至宋代，四柱记账法已发展到相当精细规范的水平，标志着古代四柱记账法已成熟完善。北宋在官厅会计中采用四柱结算法，如淳化五年十二月，“初置诸州应在司，具元管、新收、已支、见在钱物申省。”<sup>④</sup>到了南宋，四柱法已经普遍应用于记录各种钱物数目的账籍，“诸州申钱帛账”<sup>⑤</sup>就是比较典型复杂的“四柱”式钱粮奏销报告，充分说明了宋代会计水平有了很大提高。四柱结算方式至宋趋于精细，不仅四柱齐备，而且旧管一项又用“前账应在见管数”及“前账见在”两项来表述，明确指出前账应在见管数已在今账应在项内作旧管声说。新收一项又根据收入性质分为实收和转收。支破一项也根据支出用途不同分为实支、杂支、转支、采买钱、上供、应副别州各项。而应在一项，又分旧管、

① 《长编》卷127，第3022页。

② 《长编》卷66，第1482页。

③ 《事类》卷48《税租账》，第655—656页。

④ 《通考》卷23，第693页。

⑤ 《事类》卷37《给纳》，第581页。此账较长，拙文限于篇幅，兹略。

新收、开破、见管四项,最后才是见在之数。可见,南宋的记账方式在四柱之外又派生出其他新的大项目,四柱之下也划分出若干层次的小项目,这说明四柱法从五代到南宋有了很大的发展。至此,中国古代的单式四柱法基本定型。这使审计对财政财务收支的旧管、新收、开除、见在四个阶段能进行静态和动态相结合的审核监督。

宋以前的审计绝大多数都是事后审计,自宋开始,事前审计范围扩大,如都凭由司复视审核盐铁、度支、户部三部所支官物凭由,确认无误后,方可由有关机构支付。专勾司为防止发放俸禄时伪冒欺弊,对“诸司库务给受之数,审校其欺诈,批历以送粮料院”。<sup>①</sup> 地方转运司支用钱物,也必须事先经粮审院勘审,如宣和七年(1125),“因京西漕司以钱物贮别库,移牒径取,始立法禁,转运司应支钱物,不经粮审院勘验者,徒二年。”<sup>②</sup>

### 三、宋代审计的成就和局限性

中国古代自秦汉以来是封建专制主义中央集权制的国家,君主为了进行有效统治,防止大权旁落,在统治机构的设置上,一方面削弱地方,高度集权于中央,另一方面采取多元多轨制,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,中国古代的审计职能在地方由各级行政长官或高级属吏兼掌,不设专职部门;在中央,具有审计职能的机构大致有御史监察部门、司法部门、财经管理部门、官吏考核部门等,审计职能与行政、监察、司法、财经管理、官吏考核职能混在一起。与其他任何朝代不同,宋代创设了专职化程度很高的审计机构,其机构名称专勾司、审计司或审计院中的专勾,就意味着这些机构以查账为专一职能,而查账正是审计最原始、最本质的职能。唐比部的各种职能,在宋元丰改制前由三司属下的三部勾院、都磨勘司、理欠司、专勾司等分工负责。总之,这种分工在中国古代史上其他朝代几乎没有见到。

综观古代审计方法、方式的发展,我们可以看到,社会经济的发展是审计方法、方式进步的最重要驱动力,而审计方法、方式的进步是审计发展的重要体现。中国古代的审计方法在宋代也有较大发展,宋三部勾院、都磨勘司、专勾司、比部勾覆账籍就主要采取查账法,而且在查账法中已充分注意到账证、账账、账实的相符。比较分析法主要应用于对官吏经济政绩的考核,这一方面在宋代有明显进步。宋代对官吏经济政绩的考核主要是比较其在任期间农桑、户口、田亩、税租、场务课利的增减盈亏,其方法是以十分为率比祖额、递年增亏,而且采取定额制,如超出或少于规定的某级额数,就给予相应的奖惩。同时,在比较增亏中已注意到获利与本钱的比率,即经济效益问题。宋代确定祖额的办法比较客观合理,即取三年、五年等数年酌中之数。由于社会经济的发展,宋代特别注重对茶盐酒税课利的考核比较。从《事类》记载可知,中国简式审计报告的基本要素在宋代已经大致具备。宋以前的审计绝大多数都是事后审计,自宋开始事前审计范围扩大。

宋代审计机构专职化程度高和审计方法、方式的发展,必然对审计人员的专业技术提出更高的专业化要求。宋代以科举取士,“三司使、副使、判官,大率多用文辞之士为之,以为进用之资涂,不复问其习与不习于钱谷也。彼文辞之士,习钱谷者固有之矣,然不能专也。于是乎有以簿书为烦而不省,以钱谷为鄙而不问者矣”。此外,宋代官员迁转频繁,“居官者出入迁徙,有如邮舍,或未能尽识吏人之面,知职业之所主,已舍去矣……虽有恪勤之人,夙夜尽心以治其职,人情稍通,纲纪粗立,则舍之而去。后来者意见各殊,则向之所为,一皆废坏。况怠惰之人,因循苟且,惟思便身,不顾公家者

① 《宋史》卷162《职官二》,第3811页。

② 《宋会要》食货49之36,第7114页。

乎！如此而望太仓有红腐之粟，水衡有贯朽之钱，臣未知其期也”。<sup>①</sup>宋代理财之官专业性强，担任此职者必须具有理财方面的知识，而且还要有比较长的实践经历，因此，司马光在理财中就十分重视对专业人才的任用，认为当时国家“财用之所以匮乏者，由朝廷不择专晓钱谷之人为之故也”，提出“随材用人而久任之”，任用称职的“专晓钱谷”人才就能贯彻好制度。司马光主张：“朝廷宜精选朝士之晓练钱谷者，不问其始所以进，或进士、或诸科、或门荫，先使之治钱谷小事。有功则使之权发遣三司判官事。及三年而察之，实效显著者，然后得权三司判官事。又三年更有实效，然后得为正三司判官。其无实效者，皆退归常调，勿复收用。其诸路转运使，不复以路分相压，使之久于其任。有实效者，或自权为正，自转运副使为转运使。无实效者，亦退归常调，勿复收用。每三司副使阙，则选三司判官及诸路转运使功效尤著者以补之。三司使缺，亦选于副使以补之。三司使久于其任，能使用度丰衍、公私富实者，增其秩，使与两府同，而勿改其职。如此，则异日财用之丰耗不离于己，不得诿之他人，必务为永久之规矣。”<sup>②</sup>宋代已出现一批优秀的审计专业技术官吏。如至道时，三司勾院长官刘式“久居计司，创端拱中三年磨勘之法……深究簿领之弊”。<sup>③</sup>又如魏羽，“出入计司凡十八年，习知金谷之事”。<sup>④</sup>总之，宋代审计机构专职化程度高、审计方法和方式的发展和、审计专业技术官吏的初步出现，标志着宋代审计达到古代审计史上前所未有的高度，已具有近代资本主义时代审计的雏形，这与有些学者提出宋代出现资本主义萌芽有一定程度的吻合。与宋代相比，元明清审计已没有什么发展，宋时期三部勾院、都磨勘司、专勾司、比部等专职审计机构在元明清基本被取消，这无疑是对审计工作的削弱。元明清的审计方法、方式基本上是宋代的延续，甚至有的还尚有不及。

宋代的审计监督是空前的，在严密的、纵横交错的审计监督网络中，宋代没有频繁出现像明清那样的特大经济案件，这是其成功的一面。宋廷在强敌压境的窘况下，屡经战火，国家财政尚能支持住浩大的开支，主要原因是南方经济发展为其提供了雄厚的物质基础，但与统治者加强审计监督，开源节流，调节收支平衡也是有一定关系的。如《宋史》载：“况钩考财赋，尽知其出入，乃约《景德会计录》，以今财赋所入，多于景德，而岁之所出，又多于所入。因著《皇祐会计录》上之。”<sup>⑤</sup>这样在考察收支平衡时往往具体分析了财政赤字的原因，“乃能裁节烦冗，研究弊病，必资成法，以为总要”。<sup>⑥</sup>宋代审计监督对收支的考察分析，使朝廷能从宏观上把握国家大计，控制收支平衡。除此之外，宋代审计监督也对其他一些问题进行对比分析，如关防与收入的关系：“且如景德中，商税止收四百五十万贯，庆历中为之关防，遂收一千九百七十五万贯；景德中，酒课止收四百二十八万贯，庆历中为之关防，遂收一千七百一十万贯。其余茶盐之数，旧额不亏，固非苛取于民，止是关防渗漏。倘或失陷，岂不可惜？”<sup>⑦</sup>通过对比，使人信服地得出结论：“茶盐、酒税，经费仰给，易致渗漏，全在关防”，<sup>⑧</sup>关防是增加收入的必要措施。尤其在特定战争环境中，军费开支巨大、计划性差的情况下，皇帝通过专勾司在军队支給钱物时进行事前审计，对巨额支出加以监督掌控，是行之有效的办法。南宋兵连祸结，军费开支猛增，使国用大屈。这个原因计臣亦在审计的比较分析中得出：“出纳之数以会计而明，虚滥之费以会计而省。惟其会计详尽，则登耗所自，皆可得而知矣。臣尝因中都官吏俸禄与夫兵廩支费，求其所以会计之说。熙丰间，月支三十六万，宣和末用二百二十万，渡江之初，

① [宋]司马光著，王根林点校：《司马光奏议》卷8《论财利疏》，太原：山西人民出版社1986年版，第86页。

② 司马光：《司马光奏议》卷8《论财利疏》，第86页。

③ 《宋史》卷267《陈恕附刘式传》，第9206页。

④ 《宋史》卷267《陈恕附魏羽传》，第9205页。

⑤ 《宋史》卷292《田况传》，第9783页。

⑥ 《长编》卷403，第9800页。

⑦ 《宋会要》食货56之71，第7321页。

⑧ 《宋会要》食货56之71，第7321页。

虽连年用兵,月支犹不过八十万。比年以来,月支不下百二十万。大略官俸居十之一,吏禄居十之二,兵廩居十之七。”<sup>①</sup>总之,宋代审计在对国家经济宏观的控制把握和重大经济活动的决策中,提供了较为可靠的统计数据和有建设性的意见,使统治者多次摆脱了财政困境,维持国家机器的运转。

另一方面我们也必须看到,由于历史的局限性,宋代审计也难免存在一些问题,而且这些问题的产生往往不是审计本身引起,而是由经济、政治诸多因素决定的。

其一,在宋代审计监督存在的问题中,最突出的表现就是账籍大量积压没有勾考,那就更谈不上能勾磨得失陷隐漏了。如《宋史》载:“旧账案隶三司,自治平中至熙宁初,凡四年账未钩考者已逾十有二万,钱帛、刍粟积亏不可胜计。”<sup>②</sup>《宋史》也载:“自崇宁至政和,稽违积数凡二千六百七十有余。”<sup>③</sup>南宋嘉泰三年(1203)三月二十三日,臣僚言:“夫钱谷之渗漏,非一朝一夕之间遽能如是也,实起于朝廷会计之制不立,历年既多簿书,漫不可考,故官吏因得而为奸。”<sup>④</sup>究其原因,主要是宋代财政收入浩大,苛捐杂税繁多,财政分配复杂,财权集中,使宋代财经管理和审计监督的工作量大大增加,而财经管理和审计监督的官吏人员则相对不足。

宋代财政收入之浩大,如按《玉海》卷186《宋朝岁赋》所载“国朝混一之初,天下岁入缗钱千六百余万,太宗以为极盛,两倍唐室矣”,<sup>⑤</sup>1600余万贯大致为宋年收入的最低数,是唐的2倍;绍熙元年(1190)6800万贯为宋年收入的最高数,是唐的8.5倍;史载宋代14次总收入的平均数约为4160万贯,是唐的5.2倍。如果以唐代大历十四年(779)岁入钱1200万贯与宋比较,那么宋年收入最低数是唐的1.34倍,最高数是唐的5.67倍,平均数是唐的3.47倍。<sup>⑥</sup>宋人晁说之说宋代赋税比汉、唐增了十多倍,林勋在《本政书》中指出,“宋二税之数,视唐增至七倍”,<sup>⑦</sup>看来这些估计还是接近事实的。

面对入不敷出的财政局面,宋代统治者摆脱危机的重要手段即增加税收,其突出特点就是巧立名目,不断增加苛捐杂税。宋代税目窠名之繁杂琐碎,简直令人眼花缭乱!据不完全统计,南宋时苛捐杂税名目最多时达60种左右,而唐朝仅15种左右。

宋代在财政分配上最具特色的是采取分隶制度,即州、军一些项目的赋入按比例直接分隶本路转运、提刑、提举等司,或各项专款专用,特设专门账籍,与本州军别项赋入分开管理。据史籍记载,绍兴五年每出纳钱1贯征头子钱30文,“其十五文充经制窠名,七文充总制窠名,六文提、转两司,二文公使支用”。<sup>⑧</sup>又如《事类》卷30《经总制》载绍兴十一年规定:“诸路转运司将应收到头子钱每贯合得钱十三文,分拨六文省充转运司起纲糜费等用,一文九分五厘省充州军支使,余五文五厘省委通判点检拘收,通作经制钱起发。”<sup>⑨</sup>

从立国之初至熙宁年间,宋朝的财政管理始终是高度集权中央。正如司马光所说:“祖宗之制,天下钱谷,自非常平仓隶司农寺外,其余皆总于三司,一文一勺以上,悉申账籍,非条例有定数者,不敢擅支,故能知其大数。”<sup>⑩</sup>元丰初年,中央曾把某些账状下放给各路转运司或提刑司审核,但是从元祐元年开始,中央把这些权力收归户部,宋朝又恢复财权高度集中的局面。南宋时期,为应付战争的

① 《宋会要》食货56之70,第7321页。

② 《宋史》卷163《职官三》,第3861页。

③ 《宋史》卷179《食货下》第4359页。

④ 《宋会要》职官6之23至24,第3166页。标点略有改动。

⑤ 《长编》卷37,第815页。

⑥ 参见拙著《宋代财经监督研究》,北京:中国审计出版社2001年版,第2—3页。

⑦ 《宋史》卷422《林勋传》,第12605页。

⑧ 李心传:《建炎以来朝野杂记》甲集卷15《总制钱》,第318页。

⑨ 《事类》卷30《经总制》,第464—465页。

⑩ 《长编》卷368,第8871页。

需要,财权仍高度集中于中央,以便于统一调配。

如果撇开分隶制、财政高度集权中央所增加的工作量不说,仅据宋代财政收入是唐4—5倍,苛捐杂税名目是唐5倍来推断,宋财经工作量起码也有唐的5倍。对唐宋中央财经机构的官吏而言,据《旧唐书·职官二》记载,唐户部共有官吏73人、度支58人、比部50人;<sup>①</sup>而《职官分纪》卷13《三部诸司属吏》记载真宗时期户部217人、度支182人、三勾院100人、都磨勘司34人、理欠司46人(后三者相相对比唐比部),<sup>②</sup>显而易见,宋朝中央财经机构的官吏人数大致是唐的3倍。

从以上工作量和官吏人数对比的情况看,宋中央财经工作量超出官吏所能承受的负荷,再加上“三司官吏积习依违,天下文牒,有经五七岁不为裁决者”,<sup>③</sup>致使账籍大量积压。端拱元年,著作郎、直史馆罗处约就指出:“堆案盈几之籍,何尝能省览之乎?”<sup>④</sup>据嘉祐初统计,“三司簿书滞留者,自天禧以来,未账六百有四,明道以来,生事二百一十二万”。<sup>⑤</sup>其结果是:“计账之繁,动盈几案,公家之利,无益关防,徒事勾稽,空糜纸札。”<sup>⑥</sup>“三司簿领堆积,吏缘为奸”。<sup>⑦</sup>

其二,审计官吏受贿枉法徇情。元祐元年,王靓指出:郎官和寺监点检场务之际,“随行人吏鲜不受赂,或情囑于未点检之前,或酬酢于已点检之后,官司无缘禁察”。<sup>⑧</sup>审计官吏之所以受贿枉法徇情,是由宋代吏治渐趋腐败所决定。宋代中下级官员俸禄偏低,未足养廉,更为严重的是熙宁之前“天下吏人素无常禄,唯以受赇为生,往往致富者。熙宁三年,始制天下吏禄,而设重法以绝请托之弊”。<sup>⑨</sup>宋最高统治者认识到这一点,历朝不断颁布增俸诏令。<sup>⑩</sup>北宋时期,全国中下级官员普遍增俸是在神宗朝。熙宁四年八月,“中书言:‘天下选人,俸既薄,而又多寡不一,恐不足以劝廉吏。今欲月增县令、录事参军俸钱至十五千、米麦四石,司理司法司户参军、主簿、县尉、防团军事推官、军监判官钱十二千、米麦三石,每月通增俸钱一万二千余缗、米麦二千八百石。其三班使臣短使并押纲运,并糜费不易,欲令三司勘会,开画以闻。’从之。先是,选人廩给下者,至请钱七千,米麦两石而已。贫不足以自养,则往往陷于苟贱不廉之地。上闵之,故更此法。其后三班使臣卒不及增”。<sup>⑪</sup>

北宋数朝虽然屡次增俸,但是赶不上物价上涨,中下级官吏的生活水平依然偏低。如绍兴三年,上曰:“小官增俸,虽变旧法,亦所以权一时之宜。祖宗成宪,固当谨守,至于今昔,事有不同,则法有所不行,亦须变而通之。自元丰增选人俸至十千二百,当时物价甚贱。今饮食布帛之价比宣和间犹不啻三倍,则选人何以自给?而责以廉节,难矣!”<sup>⑫</sup>南宋自开禧年间,为支付战争需要,政府以滥发纸币的办法弥补财政亏空,通货再度膨胀。到了理宗上半期,物价又比开禧年间高涨1倍以上。到了度宗时期,因为贾似道滥发金银关子,物价上涨达到最高峰。可想而知,在这种情况下,一切增俸都将是无济于事。

① 《旧唐书》卷43《职官二》,北京:中华书局1975年版,第1824、1825、1827、1839页。

② 这里不包括为数很少的官员。[宋]孙逢吉:《职官分纪》,《景印文渊阁四库全书》第923册,台北:台湾商务印书馆1986年版,第306页。

③ 《长编》卷48,第1061页。

④ 《长编》卷29,第661页。

⑤ 《宋史》卷298《陈希亮传》,第9920页。

⑥ 《宋会要》食货69之16—17,第8055页。

⑦ 《宋史》卷267《陈恕附魏羽传》,第9204页。

⑧ 《长编》卷385,第9391页。

⑨ [宋]沈括:《梦溪笔谈》卷12《官政二》,北京:中华书局2009年版,第147页。

⑩ 参见司羲祖整理《宋大诏令集》卷160、卷178,北京:中华书局1962年版,第605、639页。

⑪ 《长编》卷226,第5515—5516页。

⑫ 章如愚:《群书考索》后集卷16,第223页。

由于俸禄太少,不足以养廉,故宋代官吏易贪污受贿。正如王安石在《上仁宗皇帝言事书》中所分析的:“其下州县之吏,一月所得,多者钱八九千,少者四五千,以守选、待除、守阙通之,盖六七年而后得三年之禄,计一月所得,乃实不能四五千,少者乃实不能及三四千而已。虽厮养之给,亦窘于此矣。而其养生丧死婚姻葬送之事,皆当出于此。夫出中人之上者,虽穷而不失为君子;出中人之下者,虽泰而不失为小人。唯中人不然,穷则为小人,泰则为君子。计天下之士,出中人之上下者,千百而无十一;穷而为小人,泰而为君子者,则天下皆是也。先王以为众不可以力胜也,故制行不以己,而以中人为制。所以因其欲而利道之,以为中人之所能守,则其志可以行乎天下而推之后世。以今之制禄,而欲士之无毁廉耻,盖中人之所不能也。故今官大者往往交贿遗、营资产,以负贪污之毁;官小者,贩鬻乞丐,无所不为。”<sup>①</sup>

宋代吏治渐趋腐败的一个特点是政以贿成。正如司马光所说:“上自公府省寺、诸路监司,[下至]州县乡村、仓场库务之吏,词讼追呼,租税徭役,出纳会计,凡有毫厘之事关其手者,非赂遗则不行。”<sup>②</sup>这种风气照样也侵蚀到审计监督工作中,“盖州、郡所发文账,随账皆有贿赂,贿赂各有常数,已足者皆不发封。一有不足,即百端问难,要足而后已”。<sup>③</sup>显而易见,对账籍勾覆点检非但不能成为防贪的有力措施,反而成为奸贪者以权谋利的工具。

其三,审计机构设置复杂多变,缺乏独立性,也带来了一些消极后果。宋代创设了专职化程度很高的审计机构,但是,作为一种新生事物,难免存在有待完善的地方。如三司之下三部勾院掌勾稽中外账籍,都磨勘司掌覆勾中外账籍,它们之间重叠交叉,职权混淆不清。虽然其在财经审计监督方面各有侧重,但也呈现出多头管事的局面,使机构之间监督有余,负责不足。正如吕祖谦所说:“司局愈多,官吏益众,而事愈不治,今日之弊正在按察之官不一也。”<sup>④</sup>宋代一些审计机构置废分合无常,如三司勾院分合了11次。<sup>⑤</sup>宋代审计机构之复杂多变还不止于此,历朝还设置了一些为期很短的财经监督机构。如北宋太宗时暂置三司行账司,真宗时设置三司勾簿司,神宗时置会计司,哲宗时置拘辖司,徽宗时置催辖司,南宋高宗时置账司、经制司,孝宗时置驱磨司等。

宋代审计监督机构置废分合无常多变,表明在特定的历史条件下,统治者为克服财经监督上出现的新问题,频繁改变审计监督体制,企图从中找到一个适当的办法,塞漏补缺,层层关防。这种被动的措施导致了审计方式的繁琐化,使原来已经繁重的工作量更加繁重,其结果是成了恶性循环。正如至道二年宋太宗曾对盐铁使陈恕所言:“今三司但欲增置关防,以塞奸幸,不知纲目既众,簿书愈多,奸幸弥作。”<sup>⑥</sup>

宋代专职的审计机构与古代其他任何朝代相比显得增多不少,主要有三部勾院、都磨勘司、专勾司、比部等。这些专职审计机构一般都隶属于财经管理机构,如三部勾院、都磨勘司、专勾司隶属于三司,属于财经组织内部监督机构,缺乏独立性,地位低、权力小,“官卑权轻,难举其职”。<sup>⑦</sup>三部勾院由于隶属于最高理财机构——三司,因此在对三司进行财经审计监督时往往缺乏独立性,有时甚至遭到打击报复诬陷。如“李惟清为盐铁使,其女婿盗用官钱数十万,吏畏惟清不敢劾。[刘]式发举其事,惟清坐绌,惟清由是怨;而三司贪猾吏以欺诳为生,疾式禁其业,亦皆怨,常狙伺,欲共陷之。太宗察其情,每坐朝,辄对众称其才,故毁不得入。太宗崩,真宗谅暗,吏告之,验皆虚,反坐,惟清愈怒。

① [宋]王安石撰,李之亮笺注:《王荆公文集笺注》卷2,成都:巴蜀书社2005年版,第40页。

② 司马光:《司马光奏议》卷8《论财利疏》,第90页。

③ 《长编》卷383,第9330—9331页。

④ 《通考》卷61,第1853页。

⑤ 参见拙著《宋代财经监督研究》,第36—37页。

⑥ 《长编》卷40,第849页。

⑦ 《长编》卷87,第1997页。

式既辨,即出视事如它日,惟清乃讽吏劾以不俟诏入朝,免官”。<sup>①</sup>当然,也有少数勾院长官能不畏强御,敢于揭发其长官赃迹,但这毕竟比较少见。如太平兴国七年(982)，“宣徽北院使、判三司王仁贍掌邦计几十年,恣下吏为奸,怙恩固宠,莫敢发者。又起范旻等狱,坐贬黜者十余人,皆上南府时勋旧戚里用事吏,故中外益畏其口。会左拾遗南昌陈恕与兵部郎中宋琪同判勾院,其僚数人率以瞰察不畏强御自任,因议本司事,有不协者,互持短长。及造期,恕独出班具奏,上诘之,恕词辨蜂起,仁贍屈伏,上怒甚。辛未,仁贍罢为右卫大将军……擢恕为度支员外郎、盐铁推官”。<sup>②</sup>比部隶属于司法部门——刑部,独立于财经组织之外,成为外部监督机构,其财经监督的独立性权威性相对有所提高,但其地位仍然偏低。

## Comments on the Audit Institutions in the Song Dynasty

*Fang Baozhang*

**Abstract:** Song dynasty created on the audit of high professional institutions. From the view of the setup of full-time audit institutions in the internal of San Si and Doumo Kansi and Mo Kan Si under the local states Tong Pang, the full-time audit institutions in the Song dynasty has formed the system from the central to the local. Audit methods also have greatly developed in the Song dynasty. And widely notice in accordance with books and books, books and accounting vouchers, books and objects in audit method. Comparative analysis is mainly used in the appraisal of official economic achievements, according to several ten points than the original quota, increase or loss as the previous year quota. The basic elements of Chinese short form audit report already have roughly possessed in the Song dynasty. Audit for the revenues and expenditures of the fiscal financial can be the static and dynamic combination of audit supervision in the four stages of the balance of the previous period, the current income, the current spending, the current balance, and the scope of the audit in advance expanded. With the development of the audit method, audit specialized technical officers were preliminarily appeared. But the audit in Song dynasty has also unavoidably existed account books were a large backlog and no assessment, audit officials were bribery or partiality. Audit institution was complicate and changeable, and lacked the independence.

**Key Words:** The Song Dynasty; History of Audit; Audit Institutions; Audit Method

(责任编辑:丰若非)

<sup>①</sup> 《长编》卷40,第854页。

<sup>②</sup> 《长编》卷23,第513页。