

F239

L32

论审计的独立性

LUN SHENJI DE DULIXING

李 君 ● 著

立信会计出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

论审计的独立性/李君著. —上海市:立信会计出版社, 2000.8

ISBN 7-5429-0793-X

I . 论... II . 李... III . 审计 - 独立性 - 研究
IV . F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 44194 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050 × 215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200233
E-mail	lxaph@sh163c.sta.net.cn
出 版 人	陈惠丽

印 刷	上海申松立信印刷厂
开 本	850 × 1168 毫米 1/32
印 张	7.25
插 页	2
字 数	171 千字
版 次	2000 年 8 月第 1 版
印 次	2000 年 8 月第 1 次
印 数	1 500
书 号	ISBN 7 - 5429 - 0793 - X/F·0731
定 价	15.00 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

审计的独立性问题是在审计理论和实践中一个非常重要的问题,西方发达国家一直很重视对这一问题的研究。而我国对这一问题的认识还很不够,虽有些文章对民间审计的独立性有所论及,但讨论得还不够深入,造成我国民间审计、政府审计和内部审计在组织设置、经费来源、工作范围和权限等方面存在许多问题,严重阻碍了我国审计事业的正常发展。笔者斗胆对这一问题进行了探讨,并试图提出一些解决的措施和建议,希望能对我国审计事业的发展尽一些微薄之力。本书是在我的1995年硕士论文的基础上,经过较大的删改和补充而形成的。

审计作用的本质就在于它的独立性,然而人们并不是一开始就认识到审计中存在独立性问题,而是随着社会经济的发展逐渐认识到的。审计的产生源于委托、受托责任关系的出现,因此,审计的萌芽可追溯到原始社会末期、奴隶社会初期。在原始社会,生产力水平低下,劳动需要大家分工合作,产品实行共同分配,没有剩余产品,因而也没有委托、受托责任关系,也就不可能产生审计活动。随着生产力的发展,出现了剩余产品,私有观念也应运而生了,在氏族部落内部,产生了以家庭为代表的私有制,慢慢地出现了富有者和平民两大阶层。氏族部落的战争使战败者沦为奴隶,这样又慢慢分化成两大阶级——奴隶主阶级和奴隶阶级,奴隶主对奴隶实行残酷的统治。随着阶级矛盾的日益激化,作为统治工具的“国家”就出现了。有了国家,就有了国家财政,最高统治者就需要委托一些官员来管理国家的财政收入和分配,形成了委托、受托责任关

系,因而统治者有必要监督受托人受托责任的履行情况,当统治者自己无力承担这项工作时,就需要指派专人负责,于是产生了政府审计活动。恩格斯指出:“科学的发生和发展一开始早就被生产所决定。”^① 政府审计在刚刚出现时还不是完全独立的,只是由行政监督官员兼职审计工作。随着经济的发展,审计的作用日益突出,审计的地位不断上升,审计的独立性问题才日益引起统治者的高度重视,终于出现了完全独立的审计机构和审计人员。到了17世纪末,才出现了审计的独立性概念。随着西方民主思想的高涨,三权分立制度的形成,更赋予国家审计极大的独立性。在政府审计出现不久,由于经济发展的需要,又相继出现了内部审计活动和民间审计活动。

在政府审计、内部审计和民间审计发展的过程中,总体来看,审计的独立性都是逐步提高的,但是在很长一段时间内,人们并没有对这一问题形成明确的认识。真正对审计的独立性展开热烈讨论并形成较清晰的认识,还是在民间审计得到飞速发展以后。股份公司的出现,不同利益主体之间利益的冲突,使人们格外关注审计的独立性问题,理论界也开始研究什么是审计的独立性,独立性包含哪些内容。在20世纪20年代以前,普遍强调审计人员要在精神上保持独立。40年代以后,随着跨国公司的发展,民间审计职业也进一步成熟,审计的独立性问题更成为西方审计职业界和理论界关注的焦点,对此展开了热烈的讨论,在对审计的独立性下定义的努力失败以后,转而对其内容进行了探讨,从强调审计人员要在精神上保持独立,逐步发展到强调审计机构和审计人员要在形式上保持独立,最后到两者并重。同时开始探讨对审计形式上的独立性有哪些影响和制约因素,应如何加强和改进等问题,并且一直争论不休。20世纪60年代后,随着民间审计职业对会计、税务和管理

① 恩格斯:《自然辩证法》第27页,人民出版社1984年版。

咨询业务的广泛开展,对这一问题的争论更达到白热化程度,很多学者从规范研究转向实证研究,对影响审计形式上独立性的因素进行了大量的实证调查,取得了丰硕的成果。但由于各国政治、经济、法律、文化等方面的巨大差异,使得各国对审计独立性的认识还不尽相同,因而在政府审计、内部审计和民间审计的机构设置、经费来源和工作开展等方面还存在着不小的差异。本书正是试图通过对各国审计独立性的现状进行深入地研究,以期对我国审计事业的发展提供一点借鉴,作出一点贡献。“它山之石,可以攻玉”。一个善于学习的国家和民族,才是真正有希望的国家和民族。

本书共有五章:

第一章对审计独立性的发展历史进行了简要回顾。由于我国审计的发展历史有一定的特殊性,故作为第一节单独论述。第二节论述了国外审计独立性的发展历史。论述时是按政府审计、内部审计和民间审计的独立性的发展分别进行的。

第二章是审计独立性的内容和对象。第一节论述了审计职业独立性的内容,包括审计组织的独立性和审计人员的独立性,以及精神上的独立性和形式上的独立性,并进一步论述了精神上的独立性包含自信心和独立判断,形式上的独立性包含组织人事上的独立性、经济财务上的独立性和工作上的独立性。第二节论述了审计独立性的对象,说明民间审计既要独立于委托人,又要独立于受托人,是双向独立。而内部审计和政府审计都只是独立于受托人,是单向独立。

第三章是民间审计的独立性。第一节论述了国外民间审计中影响独立性的因素及对策,具体从影响审计组织经济上、工作上独立性的因素及对策,影响审计人员经济上、工作上独立性的因素及对策,以及对审计组织和审计人员的独立性共同造成影响的因素及对策等几个方面来分析。第二节论述了我国民间审计独立性的影响因素及对策,首先论述了我国民间审计独立性的现状、独立性

不足所出现的问题以及产生的不良后果,然后提出改善我国民间审计独立性的对策与建议:应进一步完善脱钩改制办法,彻底摆脱行政干预;实现注册会计师协会和审计师协会的真正合并;修改《注册会计师法》和《独立审计职业道德基本准则》;实行审计人员定期轮换;开展同业复查;填制 8-K 表等。

第四章是政府审计的独立性。第一节论述了国外政府审计中影响独立性的因素及对策,具体是从影响政府审计机关、审计人员独立性的因素及对策,以及影响审计机关和审计人员工作上独立性的因素及对策等方面来分析。第二节论述了我国政府审计独立性的影响因素及对策,具体也是从以上三个方面来分析,提出我国政府审计机关的设置现时宜采用隶属于国家主席并赋予其司法权的行政模式,以及垂直领导的管理体制,实行经费独立;另外,还有审计机关主要负责人的任免,审计人员的薪金、待遇,与被审单位的私人关系等方面的建议,然后着重论述了政府审计机关的审计范围和审计权力问题,建议应重新界定其审计范围,并扩大其审计权力,最后提出应详细规定政府审计人员需承担的法律 responsibility,应实行同业互查,应制定政府审计的职业道德准则等建议。

第五章是内部审计的独立性。第一节论述了国外内部审计中影响独立性的因素及对策,具体是从影响内部审计机构组织上独立性的因素及对策,内部审计人员人事上独立性的因素及对策,以及影响内部审计机构和内部审计人员工作上独立性的因素及对策等方面来分析。第二节论述了我国内部审计独立性的影响因素及对策,具体也是从以上三个方面来分析,提出我国政府部门和国有企业、事业单位内部审计组织的设置模式,审计范围和审计权力等方面的建议,并提出应建立注册内部审计师协会,制定内部审计准则和内部审计职业道德准则,加强内部审计的立法工作,以及我国内部审计的管理体制等方面的建议。

经过几年的努力,现今终于完成了此书,心情非常激动,同时

也深深地感激帮助我完成此书的人们。首先感谢的是我的指导老师李若山教授(现任复旦大学管理学院会计系博士生导师),在我求学于厦门大学会计系期间,曾得到李老师很多帮助,从做人到做学问方面都给予我很深的影响,在我写作硕士论文期间,李老师更是悉心指导,从选题、资料的收集、论文的结构到文字的润色等都倾注了极大的心血,这次又拨冗为本书作序,对此无法用语言表达我的感激之情。还有我的大学时期的班主任张三芝老师,曾经给我无微不至的关怀、鼓励和帮助。此书能出版,还得感谢立信会计出版社的张立年老师,没有他的支持和帮助,此事是不能成功的。还要感谢我的丈夫迟新有先生,没有他的倾力相助,此书不会这么快完稿。最后还应感谢所有曾帮助过我的同仁们、朋友们,让我向你们说一声谢谢!

李 君

2000年6月30日

于中国煤炭经济学院会计系

第一章 审计独立性的历史回顾

从世界范围看,审计大抵可分为三个时期:古代审计、近代审计和现代审计。独立性问题最早开始于国家审计,之后是内部审计,最后是民间审计。在本章中先介绍我国审计独立性的发展历史,再介绍国外审计独立性的发展历史。

第一节 我国审计独立性的发展历史

由于我国审计的发展历史有一定的特殊性,故此按照朝代的更迭顺序来叙述,而不按照以上三个时期来叙述。

夏朝(公元前 22 世纪)是我国有史料记载的第一个奴隶制国家,统治者为了加强统治,建立了财政制度,并初步建立起对财政进行控制的制度。据《礼记·明堂位》记载:夏朝宫廷中就设有财政监督官,但由于史料缺乏,因而具体职称等不详。另据古籍综合记载:夏禹三载考功,五年政定,周行天下,会诸侯于茅山,乃大会计,此后遂将茅山更名为会稽山。可见,夏禹时代的会计乃后世“上计制度”的端倪。

到了商朝(公元前17世纪),统治者对财政的控制更进了一步,设有“卿事寮”、“宰”、“小臣”等官员,行使财政监察权。商朝实行了井田制,井田分为九块,中间一块是公田,收入归公,不再收税,统治者亲自定期到各地巡视监察,或派出官吏,一方面监督公田上劳役任务的完成,一方面催征督交贡物,说明此时已有临时的官员进行审计工作,这些官员独立于被监督对象,即独立于被审计人。

到了西周(公元前 11 世纪),疆域扩大,机构膨胀,财政收支迅速增长,周王没有能力亲自审理一切事务,就设立了兼职的审计人员“宰夫”。当时周王除设有三公外,还设立了天官冢宰、地官司徒、春官宗伯、夏官司马、秋官司寇、冬官司空等六卿。天官冢宰为六卿之首,据《尚书·周官》记载:冢宰“掌邦治,统百官,均四海”,集国家政务、财政、监督于一身,下设中大夫“小宰”掌法治和中大夫“司会”掌会计核算。据《周礼·小宰》记载:“小宰之职,掌建邦之官刑,以治王宫之政令,凡官之纠禁。”“掌邦之六典、八法,八则之贰,以逆邦国都鄙官府之治。”又据《周礼》记载:司会“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成。”即每旬、月、年司会都要对下级的报告加以考核,并“凡上之用,财用,必考于司会。”即周王所用的开支,也要经过司会的检查。因此,有人认为司会是财政的内部复核,也有人认为司会是内部审计,笔者倾向于前者。在小宰下设有下大夫“宰夫”,掌管行政和审计监督,宰夫“考其出入,而定刑赏”。《周礼》记载:“宰夫之职,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。”即宰夫负责政治监察。“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。而以考其治,治不以时举者,以告而诛之。”“掌治法,以考百官府郡都县鄙之治,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。”即宰夫对各部门官吏的财计报告进行审核,对违法乱纪者,可越级向天官冢宰或周王报告并进行处罚,反之则奖赏,工作上独立的。可见,宰夫是我国有史记载的最早的兼职审计官员。虽然宰夫地位低微,但已具有一定的独立性,他独立于财计官员。尽管他地位较低,只是下大夫,却可以对身为中大夫的司会进行审计监督,发现差错和舞弊,还可越级向天官和周王报告,也具有一定的权威性。这一兼职的审计官员的设置,对后世独立的审计机构的设置产生了深远的影响。审计史学家迈克尔·查特菲尔德在其所著《会计思想史》一书中写道:“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。”^①在西周,还设有地方监察官“方伯”。《礼记》记载:“千里之外设方伯”。这说明西周不仅重视对中央政府的监督,而且重视对地方政府的监督。另外要说明的是:周朝产生了“上计制度”,即每年各级官府的财物收支报告,要经司会和小宰互相审核后,上报冢宰,再由冢宰上报周王,由周王亲自审核,并论其功过,进行赏罚。这种考核官吏政绩的上计制度,到秦汉时期得到发展和完善,并在汉朝形成法律条文,称为“上计律”。但这种由最高统治者亲自进行审查的做法不能称之为审计活动,因为没有委托授权,不是一种独立的审查活动。但审计监察人员在上计活动中仍然奉皇帝命令行使审计监察职权。上计律中规定:对计簿中欺漫不实者治罪;对负责上计的官员考课不实者反坐其罪,对执法犯法者予以严惩。

春秋战国时期,史称东周,诸侯混战,七雄争霸,开始了从奴隶制向封建制的过渡。各诸侯国的官制不统一,纷乱复杂。但一般的诸侯国的国家审计是由丞相、御使、尚书等官吏兼任,虽然还是兼职,但地位已得到很大提高。而且这个时期还取得了两个方面的成就,出现了《管子》的明法审数和魏国之相李悝的《法经》等。明法审数,即要求审计人员应熟悉法律,了解国家财政收支情况。统治者制定了有关的审计处理法规,集中体现在李悝所著的《法经》中,其中规定对上计报告不实,隐瞒欺诈者,视其情节轻重定罪;凡故意作弊,假造账册者,视其情节轻重适当定罪;对于遗失会计账簿者,应追究有关人员的责任,不得故意毁坏账册上的印章,违者按盗窃罪处之。这就为审计和监察提供了更为具体的依据。

秦朝灭了六国,统一了中国(公元前 221 年),中国开始进入中央集权的封建社会。在官制上秦朝实行“三公九卿”制。“三公”指

^① [美]迈克尔·查特菲尔德著,文硕等译:《会计思想史》第 6 页,中国商业出版社 1989 年版。

丞相、御史大夫和太尉。丞相辅佐皇帝处理全国政务，太尉辅佐皇帝处理全国军务，御史大夫则执掌图籍章奏，弹劾、纠察百官之权，即行使政治、军事、经济的监察大权，并辅佐丞相处理政务，集审计与监察于一身，实际上是制约丞相和太尉权力的制衡机制。此时御史大夫虽是兼职审计官员（由于兼掌图书秘籍，因此也是兼职的监察官员），但与西周王朝的宰夫相比，其地位是极大地提高了，权威性也大大增强了，而且实现了审计与行政的独立，而不只是与财政的独立，但尚未自成体系。审计任务由“三公”之一的御史大夫兼任，比起春秋战国时代，独立性又有所加强。秦朝在中央御史大夫下设御史中丞、侍御史（亦称柱下御史）。还在地方实行郡县制，取消了周朝分封割据的局面，各郡设郡守，并设监御史，掌监察郡治，又称郡监，对其所管郡县进行巡察。从而在体制上实现了垂直领导，形成了一个审计监察的体系网络，更有利于其审计监察作用的发挥，较之西周又有进步。而且秦代在《睡虎地秦简·效律》中，还有要对卸任官员（调动或免职）进行离任审计的规定，与古希腊雅典城邦不谋而合。并且对官员在移交中应负的法律责任的时间期限，以及上下级官员、新旧官员在各种情况下应承担的经济责任，都作了详细规定。

汉承秦制（公元前 206 年），西汉初仍以御史大夫行使审计监察权，“典正法度，以职相参”^①，御史府机构较秦时更为完善，下设御史丞和御史中丞。在汉武帝元狩五年（公元前 118 年），在丞相府设置丞相司直，以辅佐丞相纠举不法。丞相司直可以看作是内部审计官员的起源。在征和四年（公元前 89 年）又设置司隶校尉一职，可以对皇太子和三公以下的官员，无所不纠。在汉成帝绥和元年（公元前 8 年），成帝采纳了何武建议，将御史大夫改为大司空，掌

^① 《汉书·朱博传》第 83 卷，转引自周慎等编著：《审计方法概论》第 296 页，中国审计出版社 1992 年版。

水土事，由御史中丞掌监察之权，不再隶属御史大夫，而归内朝的少府（掌管皇室私人财政），受到少府节制，这实际上是一种倒退，使审计复归行政。但与秦朝比，汉朝不仅继承了秦朝的审计监察体系，还发展了丞相司直的内部审计监察体系和直属皇帝的司隶校尉审计监察体系，赋予审计监察很高的地位和独立性、权威性，为后世建立和健全审计体系打下了良好基础，提供了开山奠基的作用。

但汉朝在地方审计监察机构的设置上没有秦朝的好。汉初未设置监御史，自惠帝三年（公元前 192 年）才复置监察御史，到武帝元封五年（公元前 106 年）设置刺史，每州部设一刺史，共十三个州部，每州部辖若干郡。到东汉末年，由州牧取代了刺史，而州牧是地方的行政长官，此时由中央垂直领导的审计监察体系消失了，对地方的审计监督削弱了，由于州牧割据势力的争斗愈演愈烈，又由于农民起义的风起云涌，地方审计监察实际上已消失，中央审计监察亦失去作用，汉朝也终至灭亡。秦汉建立了从中央到地方统一的审计监察系统，但还没有独立的审计机构的建制。

三国两晋南北朝时期，硝烟弥漫，但从局部看，这个时期的审计还是取得了一定的进展。从东汉光武帝时期，在皇帝下就设有尚书台，在尚书台内设有“比部曹”，这一设置历经曹魏两晋南北朝，终不废。据《唐六典》第六卷《刑部》记载：“自晋、宋、齐、梁、陈，皆吏部尚书领比部”，而至“后魏、北齐及隋，则都官尚书领之”。比部曹在刘宋时主法制，而在北齐时则掌诏书、律令、勾检（含审计）。比部曹设在都官尚书之下，开创了我国审计与司法相结合的先例。但此时比部曹的审计仍然是兼职。另外，曹魏时御史台才正式从少府中分离出来，成为由皇帝直接掌握的独立的监察机构，且御史在纠察百官的同时又受到尚书的纠弹，这种互相牵制，更有利于监察官员的自律。东晋时撤销了司隶校尉。

到了隋朝，历史翻开了新的一页，隋文帝统一了全国（公元

581年),在官制上设尚书、门下、内史、秘书、殿内(亦说内侍)五省,由于后二省不理政务,所以通常称隋朝的建制为“三省六部”制。另设御史、谒者、司隶三台(炀帝时增设谒者、司隶二台),还有九寺、五监等。除御史监察系统兼管部分财计稽查与审计职权外,在都官尚书下设置了比部,开皇三年(公元582年),将都官尚书更名为刑部尚书,比部仍属其下。但将经济监督之权集中于比部,实现了审计与监察的分离,使比部成为一个独立的专门审计机构,而不是曹魏以来的兼职审计机构,至此,完全独立意义上的审计机构才正式宣告成立。并且将审计机构比部置于刑部之下,使审计机构具有司法处理权,突出了比部的司法监督特性,是我国有史以来审计的独立性和权威性最高的时期。究其原因,主要是由于三省制的形成(类似于现在的三权分立),才产生了独立于财政部门的独立审计机构。但刑部仍归尚书省,因此,比部还是隶属于行政部门之内,但与前代相比,这已是一个很了不起的进步。

唐代是我国审计发展的重要时期,不仅健全完善了比部审计制度,而且发展了御史监察制度和内部审计制度。唐朝基本承袭隋制,并进一步发展和完善了三省六部制。在中央设中书、门下和尚书三省,中书主决策,门下主审核和封驳,尚书主执行。在尚书省内设刑部等六部,在刑部下仍设比部,然而比部的职权范围比隋朝及其以前时期更加明确和广泛,比部专管“勾稽天下财赋”,比部“郎中、员外郎之职,掌勾诸司百僚俸料、公廩、赃赎、调敛、徒役、课程、逋悬数物,周知内外之经费,而总勾之。……凡京师有别借食本,每季一申省,诸州岁终而申省,比部总勾覆之。凡仓库、出纳、营造、傭市、丁匠、功程、赃赎、赋敛、勋赏、赐与、军资、器仗、和籴、屯牧,亦勾覆之。”^① 凡国家财计,无论军政、内外、上下,无所不审,审计

^① 《旧唐书·职官二》,转引自方宝璋:《隋唐勾检制度中的兼职审计》,1992年第6期《当代审计》。

范围通达国家财政经济的各个领域,一直下伸到州、县,史无前例。除比部外,御史台也兼行部分审计职权,“察籍账隐没”,“仓库耗减”,“赋税不均”。^①御史台下设殿院、察院、台院,在察院设10道监察御史,监察各府、州、县,实行巡察制度,御史台与比部相互牵制、配合,协同作战。在稽查、审计重大问题的案件中,比部均可委派官员参加,提供证据资料,对在审计中发现的差错、违纪和失职等一般性问题,由比部直接处理;但对贪污、盗窃等重大案件,则由比部核实后,转请御史台弹劾处治。另外,在财政系统内部也设立有内部审计部门,即在户部内设立度支部,负责中央和地方的财政监督,财政系统内部的账目要先经过度支部审计之后,才上报比部审计。再者,御史台属官的独立地位也有所提高,在行使奏劾权力时,不受宪台长官意志的干预,并且对其长官,如御史大夫和御史中丞,也可以行使监察权力。唐代审计的独立性和权威性在我国历史上处于较强的地位,对社会经济的发展起到一定的促进作用,享有盛世之誉。唐代审计独立性较强,与唐代重视政治上的民主和法制上的健全是分不开的。以后宋代到清代尽管将审计监察的独立地位进一步加强,但都由于高度的中央集权以及最高统治者的腐败,而使审计的独立性并没得到很好的保证。但是,唐朝到了末年,与汉末相仿,由地方长官“节度使”兼行审计监察职权,导致审计监察权力的破坏以至名存实亡,唐王朝也步汉王朝后尘,灭亡了。

与隋唐时期相比,当时的欧洲正处于“中世纪的黑暗”,封建领主分裂割据,基督教会势力压倒一切,君主集权的政体尚未建立,较完善的国家审计体制也不可能建立起来,大唐的审计体制在当时世界上是无与伦比的。

五代十国,此兴彼灭,战火不断,这个时期的审计基本处于瘫痪状态。

① 田雍等著:《中国审计概要》第7页,中国审计出版社1988年版。

北宋初年(公元 960 年),设盐铁司、度支司、户部司,合称“三司”,总管国家财政。其主管叫“三司使”,又称“计相”,其职位仅次于宰相。在“三司”内先后设立的审计机构有三部勾院、都磨勘司、都凭由司、都理欠司、催驱司、提举账司、专勾司等。虽保留了独立的审计机构比部,但无实权,徒有虚名。将审计机构置于财政部门之内,实行的是财审合一体制,审计的独立性大大降低了,与唐朝比是个很大的倒退。在地方各州、府、军设置通判,兼管监察与审计事宜,直接向皇帝负责。但因宋初审计机构林立,事出多头,变动无常,没有形成一个统一、独立的审计机构,结果造成监督不力,营私舞弊严重,“四方财物乾没、差谬、漫不可知”。^① 宋神宗元丰三年(公元 1080 年)实行改制,恢复了“三省六部”体制,审计之权复归刑部之下的比部,废三司并归户部。比部审计时发现的重大问题,亦提交御史台弹劾处治。恢复比部后,审计工作取得了很大成效,据《宋史·食货志》记载:自崇宁(公元 1102~1106 年)到政和(公元 1111~1117 年)前后十五年间,比部共查出违法事端 2 670 余件。另外,还设有两个内审机构:一是保留了元丰改制前的都磨勘司,此时称“户部磨勘司”,审查地方各州府的财政收入和经费支出;二是将宋太宗淳化三年(公元 992 年)在户部下设立的马、步军专勾司改为诸军诸司专勾司,审查军队费用和诸司官吏薪俸,将其归入专管国库财物的太府寺内,并将都凭由司并入比部,使比部也具有事前审计的职能。但到北宋末年,户部滥设内审机构,侵夺了比部之权,又取消了比部的实际职掌,使得审计事宜由户部兼管,结果又造成财计大乱,国库空竭。

南宋建炎元年(公元 1127 年),为避高宗赵构名讳,将诸军诸司专勾司改为诸军诸司审计司,合称审计院,审计院下设“干办诸司审计司”和“干办诸军审计司”两大部门,依旧负责户部所辖诸军

^① 周慎等编著:《审计方法概论》第 319 页,中国审计出版社 1992 年版。

诸司的财务审计。审计司的创立标志着我国用“审计”一词命名的审计机构的产生。审计院和磨勘司参互审核,相互牵制,互相印证。另外,审计院在地方州、府及军队均设有派出机构,一般称为“分差审计院”或“分差审计司”,这些派出机构均由所在州、府、军队行使监察权的通判负责。而外部独立的审计机构比部,由于北宋后期以来的状况一直未有改变,因此一直未发挥其应有的作用。总之,由于宋朝官制重叠与弊端,没能充分发挥审计的应有作用,致使贪污、受贿现象不断出现。

金朝世宗大定年间(公元1161~1189年),规定御史纠察时,凡涉及亲属的案件应回避,对御史中不称职者“大则降罚,小则决责,仍不容许去官”。^① 兴定年间(公元1217~1221年)又制定了两部监察法,即《监察御史察法》和《监察御史违犯的决法》。第一次在法律上规定了审计监察人员的独立性,对保护审计监察人员的独立性起到根本的作用,尤其“不许去官”的规定,可以使其能够独立地、不受干扰地、客观公正地开展工作。这是我国法律上对审计独立性最早的规定。

元代(公元1271年)实行的是中书省的一省制,废除了独立的审计机构比部,而改由御史台兼管,又倒退回审计与监察合一的体制。行御史台掌管地方审计监察,殿中司掌管在京的文武百官的审计监察。在内部审计机构的设置方面,除了在中书省的户部下设审计科以外,在中书省的直属机关各部、直属仓库、中央各院、台、寺、监等部门内,一般都设有照磨和管勾等兼职审计人员。地方各行省的审计业务,也是由外部审计和内部审计两方面进行的。外部审计是由行御史台官和宣抚使巡回进行,内部审计是由行省之中的照磨和管勾等官员兼管。

^① 高一涵:《中国御史制度的沿革》,转引自项俊波等编著:《审计史》第121页,中国审计出版社1990年版。

明朝洪武元年(公元1368年),重新设置了独立的审计机构比部,但未能真正发挥作用。洪武13年,废掉了早已名存实亡的御史台。洪武15年,设置了都察院,又恢复了审计与监察合一的做法。在都察院下设置“都监察御史”审查中央财赋和13道监察御史审查地方13个行政区的财赋,并兼管中央各部门。六科给事中作为独立机构,对六部进行科道双重监督。各省按察使常驻地方监察,在重要地区或部门还设有总督或巡抚(称为督抚制度),有事则随时派御史巡按。监察御史在外执行公务,可以不署都察院衔,也不受都御史的干扰,在工作上有较高的独立性,独立地位也有所提高。洪武22年(公元1390年),取消了比部,另将部分审计职权划归户部兼管,审查中央六部百司(元朝属于御史台的执掌),并在户部下设了13个“清吏司”,又倒退回财审合一的体制,而且其内部审计还在唐宋之下,造成审计监督不力,虽然采用酷刑惩戒,仍不能阻止贪污之风的蔓延。洪武18年(公元1385年),朱元璋在清查户部侍郎郭桓贪污受贿案时,自六部左右侍郎以下官吏尽被株杀,牵连官吏数万人,追赃粮700万石。尽管采用严刑酷法,还是朝杀而暮犯,贪污舞弊有增无减。到明末,都察院监察御史严重缺员,已到瘫痪状态,名存实亡。

清初(公元1644年)政体大体承袭明制。雍正元年(公元1723年),将六科给事中归入都察院,实行科道合一。在都察院内又增设科道各差、宗室御史处和内务府御史处,六科15道负责定期审计监察,科道各差负责不定期审计监察,并且实行“台无长官”制度,各级监察官吏都直接向皇帝负责。清朝的内部审计是由户部及其清吏司兼管。虽然都察院地位和权威比以前有所加强,但由于都察院的组织过于庞杂,又缺乏独立的审计机构,加之吏治的腐败,因此,在清朝中后期,贪污舞弊盛行。乾隆时,抄没的贪官和珅的家产,竟相当于清政府二十多年的财政收入。

虽然明清时期的都察院制度有所加强,但都察院并不是独立