

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，掌建邦之宫刑，以治王宫之政令，凡宫之纠禁。’‘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。’即宰夫对各部門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

的、专职的审计部门，其审计监督职能严重削弱，与唐朝行使司法审计监督职能的比部相比，后退了一大步。1906 年以后，清廷迫于内忧外困，曾提出要进行君主立宪制的改革，实行三权分立，拟建立审计院，直接对皇帝负责，独立于行政与监察，并拟定了我国第一部审计专业法规——《审计院官制草案》，其中对审计院的独立性作出相应规定：“审计院金事以上各官都不得兼任其他官职，也不得为资政院参议员。审计院掌金事、金事以上官员，以在任十年为俸满，才允许迁任其他衙门的官职。审计院金事以上各官，非违犯刑律及处分则例者，不得罢黜。”^① 内部审计由行政部门内閣下属的度支部兼管。只可惜这份拟议未及施行，便随着清王朝的灭亡而归于沉寂。

元明清是我国资本主义开始萌芽的阶段，封建统治渐趋衰亡，而国家审计机构也历经曲折，从有到无，审计的独立性日渐降低，最后审计监督流于形式。

从我国古代国家审计的发展来看，统治者越来越重视审计的独立性问题，由地位低微的兼职审计人员到地位很高的兼职审计人员，再由兼职的审计人员到专职的审计人员，再到独立的审计机构的设立；从财审合一的体制到财审分离、审计与监察合一的体制，再到独立的审计体制，审计人员的地位不断提高，审计的独立性越来越强。而审计与司法的有效结合，又增强了审计的权威性。中央到地方垂直一贯的领导体制，也增强了审计的独立性。因此，带来了国家经济的繁荣。这都集中体现在盛唐时期。相反，在封建社会的后期，对审计机构的随意废置，以及专制主义的中央集权，限制了独立审计的正常发展，造成了我国后来落后于西方的局面。

辛亥革命成功后，建立了中华民国（1912 年）。北洋政府在国

^① 审计署科研所：《审计简史》，转引自周慎等编著：《审计方法概论》第 307 页，中国审计出版社 1992 年版，

务院下设审计处，隶属国务院总理。各省设审计分处，实行垂直领导，审计的独立性有了很大提高，但它仍然隶属于行政部门之内。

1913年在陆军部设立了内部审计机构——会计审查处。1914年改审计处为审计院，直属大总统袁世凯，审计的独立性又有提高。但此后各省的审计分处却相继撤销，削弱了政府审计的力量。1914年10月3日，公布了我国第一部《审计法》。1915年12月7日，公布了《审计法施行细则》及《审计院编制法》，并规定审计官、协审官，非违法或受处分，不得随意罢免或减薪。但北洋政府吏政腐败，审计机构形同虚设。袁世凯死后，军阀混战，审计更是有名无实。

1923年，孙中山先生成立了大元帅大本营，依照五权分立的思想，设立了内政、外交、财政、建设、军政五部，航空、审计、法制三局，以及参谋、秘书两处和金库。1924年公布审计法。1925年依照《国民政府监察院组织法》成立了监察院，直属中央执行委员会。在监察院下设五局一科，第二局负责审计工作，审计又与监察合一了。同年颁布了审计法及其施行细则。为了提高审计的独立性，《国民政府监察院组织法》规定：审计院院长、审计、协审未经法院判令夺公权或惩戒处分，不得令其辞职；副院长、审计、协审不得兼任其他官职，不得兼任律师或会计师挂牌开业，不得兼任企业机关的董事、经理和其他要职。这是我国对审计人员独立性所作的较早的规定。

1928年7月，改审计局为审计院，隶属国民政府。同年颁布的《审计院组织法》对审计人员的独立性作了专门规定：正副院长、审计和协审非经法院判决剥夺公权或依惩戒法受惩戒之处分，不得令其辞职。另外，副院长、审计、协审在职中不得兼任其他官职，不得兼任律师或会计师，不得兼任商店、公司或国有企业机关的董事、经理或其他重要职务。不久，依照孙中山五权分立的思想，设立了司法、立法、行政、考试、监察五院制。1929年又颁布《审计部组织法》，改审计院为审计部，隶属监察院，各省设审计处或审计办事处，形成垂直领导的政府审计体系。1932年颁布的《审计部组织

法》规定 凡审计、协审或稽查与被审机关的长官或主管会计、出纳为配偶或有七亲内之血亲或五亲内之姻亲关系时，对该被审机关的审计业务应当回避。因其他利害关系，显有瞻前顾后者亦同。这对保证审计人员的独立性起到积极作用。但由于国民党政府的腐败，国家经济命脉把持在四大家族手中，使审计流于形式。

清朝末年，资本主义经济开始在我国出现和发展，但由于帝国主义列强对我国经济的掠夺和控制，我国民族工商业的发展极其缓慢。第一次世界大战爆发后，为我国民族工商业的发展提供了契机，1915~1918 年，我国民族工商业有了较大发展，股份公司相继成立，所有者和经营者实现了分离，民间审计应运而生。1918 年 9 月 7 日，谢霖领到中国第一号注册会计师证书，标志着我国民间审计的开始。1921 年上海有了我国第一家会计师事务所，之后一些大城市也相继成立了会计师事务所。1925 年上海成立了我国第一个会计职业团体——上海会计师公会，全国三十多个城市相继效仿，民间审计有了一定程度的发展。1929 年公布了《公司法》，以后又公布了《税法》和《破产法》，对民间审计的发展起到一定的推动作用。1945 年 6 月 30 日公布了《会计师法》，但由于政局不稳，经济发展缓慢，民间审计业务一直未有较快发展。这一时期，审计组织体系(含国家审计、内部审计、民间审计)已基本构建成功，但由于政府腐败，国家经济命脉揽于四大家族之手，审计未能起到应有的作用。

中国共产党在民主革命时期也十分重视审计工作。1925 年，我党在广州建立了省港罢工委员会，下设财政委员会、纠察委员会、法制局、审计局、干事局，审计机关独立于财政部门。1926 年 3 月 29 日颁布了《审计局组织法》。1932 年，中央苏区在中央财政人民委员会下设立审计处，在省财政部下设审计科。实行财审合一体制，使审计工作易受到外来干涉，审计组织缺乏独立性和权威性，致使审计工作作用不大。为此，于 1933 年正式成立了审计委员会，

直属中央人民委员会即政府，独立于财政部，独立性有所提高，但仍隶属于行政部门。1934 年 2 月 17 日公布的《中华苏维埃共和国中央苏维埃组织法》，明确规定了审计委员会隶属最高权力机关——中央执行委员会，并于 2 月 20 日颁布了《审计条例》。至此，审计机关独立于行政部门，它的独立性和权威性大大增强了。地方设审计委员会分会，隶属中央审计委员会，同时受省及中央直属市执行委员会及其主席团的领导，这是我国政府审计实行双重领导的开端。在财政系统、银行、邮政局内部都相应设置了内部审计机构。1935 年中央红军到达陕北，1939 年在陕甘宁边区政府内设立了边区审计处。在抗日战争时期和解放战争时期，很多根据地都设有独立的审计机构，如晋绥边区、苏中地区等，而且在经济管理人员办理调动时，要进行离任审计。但这一时期从总体上看，有的根据地实行财审合一体制，有的实行财审分离体制，有的实行党、政、军联合体制，政府审计的独立性有高有低。但有一点是共同的，即政府审计机关都隶属于行政部门，并且在重要部门也都设立了内部审计机构。

新中国成立初期，我国政府审计实行财审合一体制，在财政部和其他中央部委的财会机构内设审计处，地方政府的各厅局在财会机构内设审计科，1957 年后撤销了这些审计机构。另外，建国初，在政务院下设有人民监察委员会，负责行政、经济、党风党纪监督。1954 年改为监察部，隶属国务院。1959 年撤销。这是因为以后我国开始全面学习苏联的经验，采用苏联的模式，实行计划经济体制，政府既是所有者，又是经营者，所有权与经营权是统一的而不是分离的，即所谓的政企不分，因此，没有实行政府审计的条件和必要。其次，由于过分强调政治思想工作的作用和人民的自觉性，认为人只要凭良心干活就不用审计监督。再者，由于左倾错误造成的“大锅饭”，认为反正是肉烂在锅里，因而忽视了审计监督的必要性。我国建国三十多年，一直未设有独立的政府审计机构，对

国家的财政经济监督都是通过财政部门、税务机关、中国人民银行、中国建设银行、中国农业银行等金融机构，以及社会集团购买力的专控机构等专门机构，此外，还设立有财务大检查办公室这一临时性机构和主管部门的会计检查代替了专职的政府审计，并赋予会计人员以会计监督权。但以上种种只是财审合一制度和部门内的专业监督，监督的对象和范围具有局限性。

而民间审计在建国初期还存在，但到 1956 年完成了对私有制的改造，实行计划经济以后，民间审计就失去了存在的基础，也就消失了。近年随着我国改革开放进程的加快，计划经济向有计划的商品经济乃至市场经济的转变，缺少审计的局限性越来越明显，已经不能适应经济发展的要求，客观上迫切需要建立独立的审计机构进行审计监督。中共十一届三中全会以后，国家实行经济体制改革和对外开放、对内搞活，审计工作越来越受到重视。1980 年财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，恢复重建了注册会计师审计制度。1982 年 12 月 4 日修改的《宪法》规定应建立政府审计机构。1983 年 9 月 15 日，正式成立了审计署这一国家最高审计机关，隶属国务院总理，在县以上各级人民政府下设立审计机关，受上级审计机关和同级人民政府的双重领导。1984 年规定在部门、单位内部要设立内部审计机构。1985 年发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》。1993 年 11 月 5 日颁布了《注册会计师法》。1994 年 8 月 31 日颁布了《审计法》。

第二节 外国审计独立性的发展历程

一、古代审计（约在公元前 3600 年～公元 18 世纪）

（一）国家审计独立性的发展

公元前 3600 年的美索不达米亚就出现了财务事项的查对者。古埃及在公元前 3500 年左右进入奴隶社会，审计工作是由监

督官兼任,而且实行的是‘记录监督官’和‘谷物仓库监督官’双重控制制度,他们代表国王对经营者的财务收支和物资收发进行监督,并对粮食进仓手续进行验证,而且对纳税者的收据要由二人共同签发。但这些监督官还负责行政监督之类的事务,因而只是兼职的审计人员。

古希腊在公元前 500 年不仅设有监督官,还设有专职的审计官,执行对官员的离任经济责任审计。古希腊的雅典城邦实行民主政治,要经过民主选举,产生由 500 人组成的议事会,掌管政权,并轮番执政。然后从各个部落选举产生由 10 人组成的委员会,对议事会的全体官员进行审计,凡有卸任的官员,必须经审计后方可离职。

古罗马的行政指挥中心是元老院这一立法机关,于公元前 443 年在元老院设立监督官,兼任审计工作,在官员退职时,对其进行离任审计并据以奖惩。这种在立法机关下设立审计监察人员的做法,对后世立法型国家审计模式的形成,有着深远的影响。到公元前 2 世纪,还设置了专门进行会计检查工作的官员,对各属地官员的会计账目和财务收支进行审查。与此同时,罗马王朝还会派出一批审计官员到各行省的主要城市,对其兴建的公共设施和会计账册实行就地审计。公元 5 年罗马奥古斯塔皇帝曾下令编制国家预算,并派检查员分赴各地审查账目。

英国在威廉一世时代(1066~1087 年),在财政部门内设立了两个机构:一是上院,又叫收支局;二是下院,又叫收支监督局。除代表国王对王室的收支管理进行监督外,还要处理财务方面的纠纷,因此,它只是兼职的审计机构。英国 1215 年的‘大宪章运动’奠定了英国乃至西方现代国家审计制度的政治基础,使议会从英王手中接管了控制国家财政收支的大权。1314 年卡佩王朝首次任命了国库主计长,宣告了世界上第一位审计长的诞生,代表议会对手国库收支和记录进行监督。此后,英国还先后设置了初级审核厅、高

级审核厅、国库法庭等不同形式的审计机构，对国库和财政收支事项进行监督和对违法案件进行处理。1640年资产阶级革命推翻了封建专制统治。1669年又颁布了限制王权和保障议会权力的宪法即《权力法案》。17世纪末在苏格兰颁布了第一部法律，禁止某些官员出任城镇审计人员，从而在西方世界提出了审计人员独立性的概念。

法国1256年圣路易国王颁布法令，要求其官吏将城市的收支账目送到巴黎，接受审计人员的审查，最后由财经委员会对审计结果进行裁决，这一做法为法国司法模式的审计制度奠定了基础。1320年设立了审计院，独立于行政部门。¹⁴世纪中叶以后，审计机构除审计工作以外，还拥有刑事处罚权，说明法国审计机构的独立性大大强于英国。1778年，著名学者布什·丹格里斯在《百科全书》中写道“立法部门掌民事、刑事诉讼，审计院掌财务之司法审判。”^①但审计院也是对国王负责。

从中外古代国家审计的发展情况看，国家审计的独立性是有很大的局限的：审计是为最高统治者服务的，是向上负责的；各国对审计独立性的认识也不相同，有的将审计机构隶属于财政部门，有的将其隶属于行政部门，有的则独立于行政部门。

（二）内部审计独立性的发展

内部审计在奴隶社会就已开始出现，奴隶主往往将自己的财产委托给精明能干的代理人去管理，从而产生了委托、受托经济责任关系，奴隶主之后又委派亲信，如庄园内部的管家和监工对代理人进行监督，这些管家和监工审查受托者是否诚实地履行了受托经济责任。此时，他们还不是独立意义上的内部审计人员，因为他们除了审计监督外，还负责其他方面的监督。

^①蒋明琪编著：《政府审计原理》，转引自文硕编著：《世界审计史》第32页，中国审计出版社1990年版。