

审计的起源和发展

雨 辰

宪法修改草案第三章国家机构部分,有许多条(第60、65、80、86、92、111条)规定了审计长的任命和审计机构的设立等问题。这些规定说明我们国家对审计的极大重视。加强审计监督,对我国的四化建设具有重要意义。

列宁在十月革命胜利后曾说:“既然无产阶级的政治统治已经建立,已经有了保障,那末,实行计算和监督,实行全面的、普遍的、包括一切的计算和监督,即对劳动数量和产品分配的计算和监督,——只要它们由作为最高国家政权机关的工兵农代表苏维埃来实行,或者依照这个政权机关的指示和委托来实行,——这就是社会主义改造的实质。”(列宁选集第三卷,人民出版社,1972年版,第396页)他还说:“如果对于产品的生产和分配不实行全面的国家计算和监督,那末劳动者的政权,劳动者的自由,就不能维持下去,资本主义压迫制度的复辟,就不可避免。”(同上书,第506—507页)宪法修改草案中关于审计的规定,正是结合了我国当前实际,贯彻了列宁主义的精神,乃是完全必要和十分及时的。为了有助于理解和讨论宪法修改草案有关审计的规定,本文拟就审计的起源和发展,做一简要介绍。

审计的起源

审计原是我国固有的名词,我国从西周时代就有审计制度。当时国家财政收支经宰夫初审,上报小宰。《周礼注疏》卷三载“听出入以要会”。意即小宰的职掌,检查每月的会计(月要)和每年的会计(岁会),并听取司会关于收入和支出的汇报。由司会勾考复审,再上报大宰。周王还要亲自听取报告,决定赏罚。周朝以后,历代都仿效由周王受计的办法,形成了所谓上计制度。春秋时期《管子·幼官图篇》中关于“明法”的论述,主张守法遵纪;关于“审数”的论述,主张审查各项收支的数,健全制度手续。秦汉时期,都设有御史大夫掌管监察之权。隋朝尚书省下设比部(比部是比较考核的意思),掌管皇帝诏书、律令和勾稽检查等事,并且有御史台,掌管察纠弹劾等事,这是隋朝的监察制度。唐朝则在刑部中设比部,也是独立的审计机构。唐朝掌管财政的度支部和监察御史也都有审计职权。宋初没有专设

的审计机构,只在盐铁、度支和户部三部各设一名判官掌管审查全国上报的会计收支。“比部郎中 员外郎掌勾复中外帐籍。凡场务、仓库出纳在官之物,皆月计、季考、岁会,从所隶监司检察以上比部。至则审复其多寡登耗之数,有陷失,则理纳。钩考百司经费,有隐昧,则会问同否而理其侵负。旧帐案隶三司,自治平中至熙宁初,凡四年帐未钩考者已踰十有二万,钱帛、斛粟积亏不可胜计。”(《宋史(卷163)·职官志(职官三)》)为了吸取教训,元丰(公元1078年)改制,恢复了在刑部下设比部掌管勾覆中外帐籍的审计制度。重点是审查财务收支,重大问题还要提交御史弹劾,或直接上报皇帝。建炎元年(公元1127年)宋朝太府寺专设了审计司,主管查帐。南宋还曾一度设置过“审计院”。从此审计这个名词就确立下来。民国成立初期,北洋军政府曾设审计处。民国三年(公元1914年)创设审计院,并公布《审计法》。国民党政府也设有审计院,并于1928年颁布过《审计法》和施行细则。1929年公布过审计部组织法。1931年审计院改组为审计部,直隶监察院。审计部下设审计室。审计人员有审计、协审、稽察等职称。由于国民党政治腐败,审计工作名存实亡。解放后审计工作由财政部主管。最近公布的《中华人民共和国宪法修改草案》第92条规定:“国务院设立审计机关,对各级政府和它们所属的财政金融机构、企业事业组织的财政、财务收支活动进行审计监督。”第111条规定:“县级以上地方各级人民政府设立审计机关。”实现了从中央到地方设立审计机构的重大决策之后,这对于严肃国家法纪,健全财会工作,必将发挥重要作用。

审计的发展

我国审计早期的含义是指国家政府通过查帐进行财政监督。随着西方经济管理方法的引进,审计又有了新的意义。它主要指检查工商企业和机关团体等经济单位的凭证、帐簿和报表,以确定经济业务的合法性、合理性和会计资料的正确性。审计分为外部审计和内部审计。由公共会计师或政府机关对企业单位进行的查帐属于外部审计;由企业本系统上级或本单位自己进行的查帐属于内部审计。

西方审计最初的目的,主要是为了检查帐簿中的错误和舞弊行为,据说英国第一个会计师原是数学教员,名叫司考脱(Scott),因为他善于检查帐目的错误,很多商人都聘请他查帐,故此就以公共会计师为职业了。另一种说法是1721年英国南海公司破产,委托司奈尔(Charles Snell)清查帐目,是会计师职业的开始。早期英国的审计,多以详细审计(或帐簿审计)为主。1799年,英国的职业会计师,只有11人。1853年苏格兰有47名会计师筹设了一个会计师公会,1854年经政府批准成立爱丁堡会计师公会。1880年由五个会计师公会联合组成的英国会计师协会也得到政府的批准,并发给了英皇特许的证书。英国的会计师都须统一考试及格才能得到特许会计师(Chartered Accountant)的称号。1880年只有527名会员,1881年就增加到1,025名,现在会员已达40,000名以上。

美国的审计事业发展较晚,但后来者居上。1887年纽约开始有美国会计师公会(A.A.A.),1904年成立美国会计师联合会,1916年改组为美国会计师协会(A.I.C.P.A.)。美国在1921年成立了总审计局,以控制联邦政府的预算,制定审计标准,检查机关帐表和政府机构的工作效率及工作效果等。1941年成立了美国内部审计师协会。1960年以后美国大型公司约有30%设立了内部审计机构。1970年开始授予注册内部审计师(C.I.A.)职称。美国的会计师称为注册公共会计师(Certified Public Accountant),1950年约有39,000人,1955年为52,600人,1972年为88,200人,1977年有179,000人,现已达25万人。

英美审计事业的发达,主要是由于工商业的发展,要求加强企业管理,因此审计的目的逐渐由检查错误和舞弊,转为证明财务状况和损益计算的正确性,凭借会计师第三者的有利地位,向政府、投资人和银行提供查帐报告书,作为呈报所得税和提交董事会的合法证件。特别是股份有限公司兴起之后,为了保护投资者的权益,英美各国法律,都要求公司委托本国会计师查帐。

二十世纪初期,资本主义企业要求银行贷款时,必须提供经过公共会计师检查后证明的资产负债表,从而使得所谓“资产负债表审计”方式,在1920年前后的美国颇为盛行。1933年美国公布了《证券法》,1934年又制订了《证券交易法》,规定所有股票上市的公司都应聘请公共会计师审查其财务报表,一般不采用详细审计的方式。1948年和1967年美国的《公司法》规定每一公司的财务报表都必须由职业会计师进行审查。这就进一步促进了审计事业的发展。

审计在亚洲各国,则以日本比较发达。日本在第二

次世界大战后,旧财阀解体,公司向一般大众出售股票,出现所谓证券投资民主化高潮。1948年相应颁布了《证券交易法》,重新制订了《公认会计师法》,确立了职业会计师对公司的审计证明制度。1949年东京成立了日本职业会计师协会。1974年新修订的《商法》规定,资本10亿日元以上的股份有限公司(证券交易法规定5亿日元以上),要由注册的公认会计师或监察人对公司的核算文件和财务报表进行审计或检查。日本大藏省还颁布《审计实施准则》作为审计工作的标准。按1948年新会计师法规定考试合格的公认会计师,到1978年已有6,000余人。

近年来审计的目的,又倾向于促进企业加强内部控制,以改善经营管理,提高经济效益。因此除了由企业自己加强内部审计外,会计师的业务又增加了为企业咨询、建议、决策、预测情报等业务,其目的在于提高经营效果,指导经营方针。

~~~~~

(上接第10页)给一些思想不健康的人和个别贪赃枉法分子以可乘之机。因此,必须加强对扣留和罚没财物的管理,建立和健全财务管理制度,加强对罚没财物的财政监督。具体说,要建立和健全扣留财物的点收制度,出库入库的手续制度,财务会计核算制度,钱帐分管制度,罚没财物的交接制度,定期向财政部门报帐制度等等,作到财物入账,有账可查,账款、账实相符,账账相符。以保证罚没收入及时、安全、完整地上交国库。建议财政部门专设机构或配备专人,加强对罚没财物的管理和监督,防止营私舞弊,堵塞一切漏洞。对于侵吞罚没财物的人,应当依法以贪污论处。

各办案机关由财政部门领来的办案费用,应当和本机关的正常经费一道管理和使用,不得在正常经费以外另搞一套账,甚至搞“小钱柜”,随意支用,乱发奖金。

