

# 唐代内部控制环境研究 ——基于敦煌文书视角

尹克欢<sup>1</sup> 余辉<sup>1</sup> 粟会明<sup>2</sup>  
1.重庆理工大学 2.天健会计师事务所重庆分所

**【摘要】**敦煌文书含有丰富的信息,其史料价值日益发掘,为内部控制领域的研究提供了重要的历史资料。文章以内部控制中的控制环境这一要素为主线,以敦煌文书为史料依据,对内部控制环境进行了详细的分析:寺院组织机构及权责分配;内部审计控制;职工素质控制等,体现了历史与现实的融合统一,以期对我国现代内部控制有所启示。

**【关键词】**内部控制; 环境要素; 敦煌文书

## 一、引言

内部控制在我国古代经历了一个漫长的发展过程,其控制思想也在不断完善,地下出土的各种简牍可以有效地证明和反映当时社会经济关于内部控制方法的运用。就内部控制史研究而言,要考察内部控制的发展与演进,必先要从其环境着手,方能探明其渊源,考证其原理,洞察其本质,并揭示其历史运行规律,所以,对唐代内部控制环境的研究,是对唐代内部控制研究的首要课题。

对敦煌文书的不断整合,其史料价值日益被发掘,本文以内部控制中的内部控制环境这一要素为主线,以敦煌寺院文书为史料依据,探究我国古代内部控制方法的运用。

根据财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会制定的《企业内部控制基本规范》第五条,建立与实施有效的内部控制,应当包括五要素,其中内部环境是企业实施内部控制的基础,一般包括治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化等。

## 二、寺院组织机构及权责分配

敦煌文书记载了大量的日常事务管理活动,寺院设立了层次分明而又完善的僧官制度。图1为僧官制度结构。

河西都僧统是敦煌的最高僧官,由朝廷任命(或者由节度使任命),对河西佛教界负责统领。

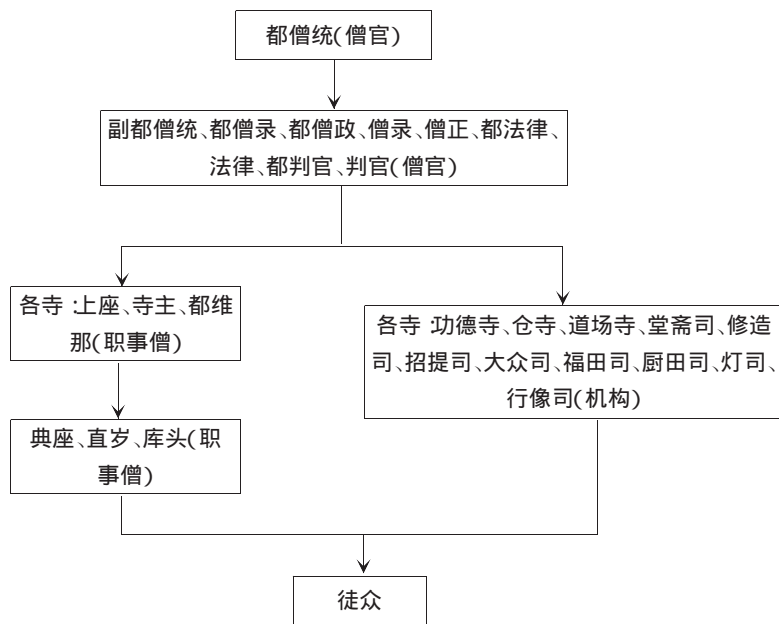


图1 僧官制度结构图

典座负责管理所有事务,直岁负责会计事务,并且要对寺院发生的各项事务进行记录,每年年初还要写出会计报告,且要得到其他僧官的审核。直岁在我国出现较早,在东汉末年就已出现,起初该职务并没有涉及管理寺院的经济事务,多是负责接待与处理僧中的日常事务。随着寺院经济的发展,物质财富的增加,寺院中的经济事务逐渐成为寺中日常生活中越来越重要的部分,尤其是在隋唐时期,敦煌寺院经济快速发展,使得直岁专一管理寺院的日常经济活动,并且对这些事项加以记录,分阶段加以汇总,然后在每年年末或次年年初写好汇总的诸色入破历算会牒(年度会计报告书),向本寺僧众进行汇报并接受审核,类似于今天的“总会计师”。

在敦煌文书中,直岁这一职位经常出现,下面以P.

2049v《后唐同光三年(公元 925 年)正月沙洲净土寺直岁保护手下诸色入破历算会牒》为例:

净土寺直岁保护。

右保护,从甲申年正月一日以后,至乙酉年正月一日以前,众僧就北院算会,保护手下承前账回残,及自年田收、园税、渠课、利润、散施、佛食所得麦粟油苏米面黄麻麸渣豆布縠纸等总壹仟叁佰捌拾捌硕叁斗叁胜半抄。

(中略)

右通前见算会,出现破除,一一具实如前。伏请(缺)处分。

牒件状如前,谨牒。

同光三年乙酉岁正月(缺)日直岁保护谨牒。

(后略)

此书记载的是自甲申年(公元 924 年)正月一日以后,至乙酉年(公元 925 年)正月一日以前,净土寺一年的收入、支出以及最后结余情况的详细记录。这实际上是直岁保护于同光三年对同光二年的会计报告书,文书前后都有直岁保护的署名,这正是直岁所执掌的会计事务。

寺院里的常住什物由职事僧执掌,而且各寺的直岁等不同职务的僧官,他们的职务任免不是世袭产生,而是要得到其他僧徒的提名并且得到上级批准。

### 三、内部审计控制

通过对敦煌文书史料的研究发现,敦煌寺院的审计制度和办法已较完善,审计活动频繁,这一时期寺院审计已经取得了较高水平。

#### (一) 审计制度

执掌僧上任时要对领得的财务编制凭证。执掌期间,如果财务出现一些变动,还要编制相应的会计账簿进行记录。在离职的时候,还要编制财务变动账簿,其他僧官要对他们所记载的账目进行审查,如果与实际数不相符,还要审查其中涉及的责任,然后再对僧官所承担的责任进行记录,以便以后查阅,寺院以此对执掌僧的行为做到有效的监督,避免当权者徇私舞弊,盗窃财产。从中可见此时寺院当中已经运用了比较完善的审计制度。

#### (二) 审计活动

##### 1. 报送审计和就地审计

报送审计,是指被审单位按照审计法规规定,定期将会计凭证、账簿、会计报表和其他相关文件报

送到审计机关进行审计。敦煌寺院会计文书的部分内容已体现了送达审计的性质,下面以 P.2638《后唐清泰三年(公元 936 年)沙洲觀司教授福集等状》为例:

觀司教授福集法律金光定法律愿清等状。右奉处分,令执掌大众觀利,从癸巳年六月一日以后,至丙甲年六月一日以前,中间三年,应所有官施、私施、疾病死亡僧尼及车头、斋觀,兼前觀回残,所得绫锦绢經褐布衣物盘碗卧具什物等,请诸寺僧首、禅律、老宿等,就净土寺算会,逐年破除兼支给以应管僧尼一一出唱,具名如后:(后略)

这件敦煌会计文书所记载的审计活动就属于送达审计。

就地审计是指审计单位委派审计人员到被审计单位进行实地审计,有利于了解被审单位实际情况,有利于发现一些违法行为。就地审计在审计过程中对于相应僧官进行财务方面的详细审查,可以发现其中的徇私舞弊行为,从而更好地防止利用权利之便侵吞寺院财产,更好地进行寺院的财务保护和做到有效的管理。下面以 S.474v《戊寅年(公元 918 年)三月十三日行像司算会分付诏建等斛斗数记录》为例:

戊寅年三月十三日,都僧统法律徒众就中院算会,赵老宿孟老宿二人行像司丁丑斛斗本利,准先例,一一声数如后:(后略)

从文献中可以得出,寺院上级僧官都僧统、法律和当寺徒众一起参加寺院的财务算会活动,他们到被审计单位进行审计活动,这就是就地审计。

#### 2. 审计方法

审计方法是指用来搜集审计证据的方法,一般包括听审法、审阅法、核对法、盘存法、函证法和观察法等内容。从敦煌文书中可以看到,当时的敦煌寺院已经运用了三种审计方法,即盘存、审阅及听审法。

听审法是指会计人员宣读会计记录,审计人员听取这些记录并判断该记录是否正确。通过研究敦煌经济文书发现,此时寺院的审计方法采用的正是听审法。在上述 S.474v《戊寅年(公元 918 年)三月十三日行像司算会分付诏建等斛斗数记录》例子中,提到“赵老宿孟老宿二人行像司丁丑斛斗本利,准先例,一一声数如后:”其中,“数”是“数说”的意思,即大声地朗读,僧官都僧统、法律和当寺徒众旁听并判断其正确与否,这就是听审法。

审阅法是指审计人员通过审查会计凭证等与会计报告相关的会计账簿信息,从而判断这些会计账目数是否与实际数相一致的一种方法。下面以 P.2838《唐中和四年(884)正月上座比丘尼体圆等诸色斛斗入破历算会牒残卷附悟真判》为例:

(前略)

右通前件所得斛斗破除及见在,具实如前,伏请处分。牒件状如前,谨牒。中和四年正月日上座比丘尼体圆等牒。勘算既同,连附案记。正月十九日。都僧统悟真。

河西都僧统对会计账簿中账目的数字进行核算审查,看其账目数和实际数是否相一致,经过审查没有错误的话,签上“勘算既同,连附案记”以及自己的名字“悟真”,从而这个会计账簿便审查完毕。

盘存法是指审计人员根据账簿记录,对各项财产物资进行实物盘点,以证实其账面记录的真实性、正确性和完整性的方法。这种方法在当时已经得到了广泛的运用,在上例 S.474v《戊寅年(公元 918 年)三月十三日行像司算会分付诏建等斛斗数记录》中,当寺院内的相关人员进行盘点的时候,僧官都僧统、法律和当师徒众在现场进行监督,以防舞弊,这就是监督盘存,是盘存法的一种。

### 3. 审计主体

敦煌寺院经济文书记载了丰富的审计活动,从上面的 S.474v 号文书可以清楚地看到,从审计主体来看,已经做到了上级僧官和普通徒众审计相结合,从而提高了审计的有效性,更有效地防止职事僧弄虚作假,利用职务之便盗窃寺院财产。

### 四、职工素质控制

如前所述,各寺的寺主、上座、都维那、直岁等主要职事僧的任职,既不是终身制,也不是师门承袭,而是先经徒众推举,而后上报都僧统批准,在职事僧的任免程序上得到了有效地控制。此外,执掌财务的执掌僧在离职时,在执掌期间所造具的“常住什物交割历牒”、“诸色斛斗入破历算会牒”要接受审查,倘若账面与实际数不一致,即财务缺少,执掌僧要承担经济责任,或以现物填赔,或作为欠债入账。下面以 P.3631《辛亥年(公元 951 年?)正月二十九日善因、愿通等染人将物色折债抄录》为例:

辛亥年正月廿九日,先把物品善因、愿通等染人,欠常住物斛斗,现将物色折债抄录谨具如后。

(后略)

这是一件关于善因、愿通等七人以现物折赔的抄录文书,后面省略的是其所折赔实物的具体情况,包括实物品种、数量等,此文书清楚地记载了执掌僧因执掌期间财务缺少而承担经济责任的情况。

### 五、结束语

通过对敦煌文书的研究可以发现,在这一时期,详细的权责分配、比较完善的审计制度和方法与频繁的审计活动等较好的内部控制环境为内部控制的进一步发展奠定了良好的基础,对这一控制要素的历史研究,使得对古代内部控制环境有了更新的认识。内部控制制度对企业的健康发展具有重要的作用,希望能有更多的学者参与唐代敦煌文书有关内部控制的研究工作,以发掘更多具有影响意义的史料,以期对现代内部控制有所启示。●

### 【主要参考文献】

- [1] 李凤鸣.内部控制史学[M].北京:北京大学出版社,2002.
- [2] 李孝林,罗勇,孔庆林.比较会计史学[M].北京:中国财政经济出版社,2007.
- [3] 郭道杨.会计史研究(第一卷)[M].中国财政经济出版社,2004.
- [4] 唐耕耦.敦煌寺院会计文书研究[M].台湾:新文丰出版公司,1997.
- [5] 唐耕耦,陆宏基.敦煌社会经济文献真迹释录(第二辑)[M].北京:全国图书馆文献缩微复制中心,1990.
- [6] 唐耕耦,陆宏基.敦煌社会经济文献真迹释录(第三辑)[M].北京:全国图书馆文献缩微复制中心,1990.
- [7] (美)迈克尔·查特菲尔德.会计思想史[M].中国商业出版社,1989.
- [8] 唐耕耦.敦煌寺院会计文书[M].北京图书馆馆刊,1996(1).
- [9] 杨兴龙,李孝林.《周礼》中的内部控制探析——兼议内部控制制度的产生[C].中国会计学会会计史国际学术研讨会,2010.
- [10] 明成满.敦煌寺院经济文书中体现的审计思想[J].中国社会经济史研究,2008(4).