

审计文集

王德升 阎金鐸 等

审 计 文 集

王德升 阎金锬 等

中国人民大学出版社

审 计 文 集

王德升 阎金铎 等

中国人民大学出版社出版发行

(北京西郊海淀路99号)

中国人民大学出版社印刷厂印刷

(北京鼓楼西大街石桥胡同11号)

新华书店经销

开本: 787×1092毫米32开 印张: 7

1988年4月第1版 1988年4月第1次印刷

字数: 144'000 册数: 1-12'000

ISBN 7 - 300 - 00319 - 2

F·106 定价: 2.00元

前 言

本文集中共收集有关审计的论文和译文22篇。这些文章是作者近年来的部分科研成果。这些成果中,既有审计历史的叙述,又有审计现状的探索;既有审计理论的探讨,又有审计方法的论述;既有我国审计问题的研究,又有国外审计情况的介绍;既置重点于国家审计,又顾及内部审计与民间审计。集中收选的文章虽不甚多,但涉及的面是比较广的。文集中的大部分文章是个人撰写的,也有一部分文章是合作写成的,还有少数文章是未曾发表过的。有些文章在这次收集时,作者又作了一些修改。

限于水平,文章中缺点和不当之处在所难免,切望读者指正。

作 者

1987年10月

目 录

审计的产生和发展.....	阎金钙 (1)
试论审计的本质.....	王德升 阎金钙 (18)
对审计性质和职能的再认识.....	阎金钙 (27)
试论审计的职能.....	王德升 阎金钙 (38)
略论社会主义条件下审计的职能.....	阎金钙 (45)
审计基础理论中的几个问题.....	[日] 三泽一著 王德升译 (51)
有关审计的几个问题.....	王德升 (61)
试论审计的方法.....	王德升 (80)
略论审计标准.....	王德升 (88)
试论开展内部审计的重要性.....	阎金钙 王德升 (97)
论内部审计在我国审计监督体系中的地位 and 作用	王德升 (108)
美国审计制度简介	王德升 (120)
英国的公司审计制度简介	王德升 (128)
联邦德国审计制度简介	王德升 (135)
日本的公司审计制度	王德升 (143)
英美会计师审计的历史	王德升 (154)

美、英、日三国的会计师职业	王德升 (161)
美国审计标准研究	王德升 白肇鲁 (169)
对美、日、加、澳四国公认审计标准的比较 研究	王德升 (180)
美国公认会计原则评介	阎金钙 钟伯江 (186)
美国的公证会计师制度	王德升 (195)
世界各国注册会计师制度简介	王德升 (204)

审计的产生和发展

阎 金 鐸

研究审计，既要研究审计的现状，又要研究审计的历史。为什么要研究审计的历史呢？这是因为任何事物都是基于客观需要而产生，并遵循一定的规律向前发展演变的。按照历史的逻辑考察、研究审计的历史沿革，不但有助于人们加深地开展审计这一工作重要性和必要性的认识，而且还可以从中探索并找出审计发展的客观规律性。当前，我国正在大力开展审计工作，并已取得了可喜的成效。但是，我们的经验还很不足，不少的理论问题，还有待于在实践中加以总结，并且要通过学习、借鉴前人的经验不断地加深认识。因此，学习审计的历史，对提高对审计的理性认识，完善我国的审计体系，建立适合我国国情的审计制度，具有重要的意义。

一、我国历代王朝皇家审计的产生和发展

审计是怎样产生的呢？从一般意义上来说，不论是在中国还是在西方，它都是在一定的经济关系下，基于经济监督需要而产生的。这个问题也可进一步表述为：当财产所有者

将其财产交付于他人代管或代为经营时，由于客观上存在着查错防弊、监督他人，以维护财产所有者利益的需要，从而委派或委托另一机构和人员对他人代管、经营的业绩进行审查和评价，于是在委托代管或委托经营这样一种经济关系下就产生了审计这项经济监督活动。

在我国，审计一词最早出现在宋代。但审计这项经济监督工作却源远流长，自古就有。由于我国长期处于封建社会，商品经济很不发达，因而在我国 20 世纪初期以前的历代王朝，皇家审计一直居于绝对统治的地位，而无民间审计可言。在历代王朝，作为统治者的帝王将财产保管及钱粮赋税等有关财政收支大权交付给其臣属掌管，为了考核官员的政绩，揭发贪赃枉法的行为，弹劾惩处侵犯皇家利益的官员，而设置专门机构，委派亲信官员，代理皇家专司财政经济监察的职责。根据《周礼》记载，早在西周时期（公元前 11 世纪——前 221 年）就出现了带有审计性质的财政经济监察工作。西周在周王之下设天、地、春、夏、秋、冬六官，分掌政令。其中天官（亦称大宰或冢宰）居百官之长，掌邦国之治，并总揽财政大权。其职责之一则为“岁终则令百官府各正其治，受其会，听其致事而诏王废置。三岁，则大计群吏之治，而诛赏之”^①。在天官之下设有司会官职，掌国之百物财用，为计官之长，负有“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”^②之责，建立了由司会根据月要（月度会计报告）和岁会（年度会计报告）考核官员政绩的

① 《周礼·天官·冢宰》

② 《周礼·天官·司会》

财政监察制度。周王朝除在行政系统设司会实行会计监督外，还在天官之下设小宰官职，协助大宰掌管政令。其所属宰夫一职，则负有“考其出入，以定刑赏”的职权。宰夫每于“年终，则令群吏正岁会。月终，则令正月要。旬终，则令正日成”^①，用以考核诸官的政绩，并根据政绩之得失给予奖惩废置。对“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。”^②宰夫一职虽也隶属行政系统，地位不高，但其所从事的工作则具有审计的性质，可以视为我国审计工作的滥觞。根据文字记载，我国皇家审计从西周开始已进入萌芽时期。

秦灭六国，结束了诸侯割据的局面，建立了统一的中央集权国家。为了维护专制制度的集权统治，秦王朝十分重视政治经济的监察权。秦在中央设有御史大夫，位极尊，仅次于相。秦以御史大夫监理诸郡，并在诸郡设监御史，负责各郡的政治经济监察工作，从而在全国形成一个自上而下的监察系统。此外，还在全国实行了由下而上定期呈报会计报告的“上计制度”。秦王朝为时短促，仅十五年即为汉朝取代，但在我国审计发展史上却起着奠基的作用。

汉承秦制，在中央也设有御史大夫，行使政治经济监察大权，并兼管上计之事。在《汉书·宣帝纪》中就有“御史查计簿，疑非实者按之，使真伪毋相乱”的记载。上计制度是战国时期沿袭下来的一项制度。据《辞源》解：“战国、秦汉时，年终，地方官本人或遣吏至京上计簿，将全国人口、钱、粮、盗贼、狱讼等事报告朝廷。”意即每年年终

①② 《周礼·天官·宰夫》

诸郡县地方官员诣京呈报上计报告，将其所辖地区的政治经济情况向上报告。西汉时，上计制度已渐臻完善，并制定了“上计律”，使之有法可依。上计制度规定，每年各郡由郡太守或上计官员主持召开上计会议，审理各县呈报的上计报告，然后诣京上计。中央由御史大夫审理诸郡的上计报告，并由皇帝亲临受计，评论功过。

秦汉时期，由御史大夫自上而下进行的御史监察制度和由诸郡县自下而上进行的上计制度，形成了一个上下贯通的由中央控制全国的监察系统，使我国的审计工作开始进入了发展时期。但在秦汉官制中，尚无专司审计的官员，也没有成立专司审计的机构。

隋继南北朝后统一中国。隋在中央设尚书省，置尚书令，行使宰相职权，总揽国政。尚书省下设吏部、礼部、兵部、都官、度支、工部共六部，分管全国政务。其中都官一部为司法机构，设都官尚书，掌国家法令，并兼施财政经济监察大权。都官之下设比部，为专司监察审理事务的审计监督机构。后都官改为刑部，而比部仍属其所辖。

唐沿隋制，在尚书省下仍设六部，而专司勾复审计之事的比部，仍直辖刑部。同时，在中央设御史台，专司监察、弹劾之事。遇有贪盗不法等重大案件，经比部勾复审查后，上报御史台，由御史台上奏弹劾，依照邦国刑典加以惩处。自隋唐始，我国的皇家审计有了专设的独立机构，并将比部置于执行司法职能的刑部之下，从而提高了审计的地位；加以唐时御史监察制度的完善，使审计工作与监察工作相结合，因而，到了隋唐时期，我国审计进入了更臻完备的阶段。

宋王朝建国后，集地方权于中央。宋初，设户部、度支、盐铁三司使，主管全国钱粮、财赋等收付管理之责。在三司之内设都磨勘司，“掌勾复三部帐籍，以验出入之数”^①，使审计之事置于三司之内，取消了唐时的比部。由于置审计之事于财政部门，钱、粮赋税收支没有独立的机构进行审查，致使宋初一度财计混乱，侵欺之弊，无由举发。神宗元丰三年实行改制，罢去三司，合并改称户部，由户部统管全国财政；审计之事则仍袭唐制，复归刑部所属比部掌管。比部设郎中和员外郎，“掌勾中外帐籍，凡场务、仓库出纳在官之物，皆月计、季考、岁会”^②；经比部审核发现的重大案件，提交御史台弹劾惩处。

宋时除设比部行使监察审理之权外，北宋初年还曾在掌管库存财物的太府寺内设立审计司，依照规定审查其财物收付事项，实际上是太府寺的内部审计。此外，在太宗淳化三年（公元992年）采用户部使樊知古的奏议，还曾设置了专司审查各项军政支出的诸军、诸司专勾司，后于南宋时因避高宗赵构之讳而改称审计院。宋前历代王朝用考、比、勾复等词表示审查、考核之意，到了宋时则开始使用审计这一用语。

从隋唐到宋三个朝代，从审计的建制来看，都设有专门审计机构，从事审计监督，审计制度渐趋完备。此后，到了元、明、清三朝则取消了专门的审计机构。如元初撤销了比部，中央及地方报送的会计报告归由户部审核。明初，比部虽一度恢复，但不久于洪武二十二年又复取消，直至清末没

①② 《宋史·职官志》

再设置。明清两朝皆在户部下按行政区分省设清吏司，负责审查各省的财政收支。同时，改御史台为都察院，为全国的最高监察机关。明时在都察院下设都监察御史，负责监察中央财赋收支；按行政区设监察御史，分别监察各地财赋收支。清时在都察院下设吏、户、礼、兵、刑、工设六科给事中，并按行政区分设十五道监察御史，统称科道官，负责中央及地方官府钱粮财赋的审查工作。清末光绪年间，掀起维新运动，拟行君主立宪制，清廷曾提出单独设立审计院的拟议，并草成《审计院官职条例》二十一条，但未能施行，不久清廷即被推翻。民国以后，我国审计则开始进入一个新的时期。

二、西方审计的历史沿革

在西方各国，随着生产力的发展和经济关系的变革，审计也经历了一个漫长的发展过程。西方审计的产生，也是政府审计在前，民间审计在后。

根据历史文献记载，早在奴隶制度下的古埃及、古希腊和古罗马时代，就出现了对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查考核这一具有审计性质的经济监督工作。

在古埃及时代，税收主要采取实物形式。地方和臣民缴纳的粮食、家禽、金属等实物，均由国家所设仓库保管。仓库设有记录官和记录监督官。收入贡物时，由记录官记录在纸草（papyrus）上。记录官也就是当时的会计人员。记录监督官则负责审查、核对记录官的记录，当发现记录有错误或舞弊行为时，轻者处以笞刑，重者要切断肢体，甚至处以

死刑。记录监督官实际上处于掌管国库和其他部门经济活动的中心地位，担负着国家管理不可缺少的任务，是古代社会的审计人员。

在古希腊的雅典，从事审计的官员称为罗基斯特；由罗基斯特组成的监督机构，称为审计局（Board of Audit），具有很高的权威性。雅典的政务官员在任期终了后30日内，如果有人对其起诉，罗基斯特可以受理。如果政务官所记载的会计资料正确无误，30日内又无人起诉，政务官方可离职。

古罗马共和国的公共财政，是置于元老院控制之下。罗马的制度是使官员在职责上分离。元老院设有检查官，负责审查帐目，监督国家公共财政的收支。

在历代封建王朝中，也多设有审计机构和人员，对皇家的财政收支进行监督。如法国在资产阶级大革命前，即设有审计厅，1256年法皇圣路易曾下令，令其官吏将计算书送到巴黎，接受审计人员的审查。资产阶级大革命后，拿破仑一世时创建了会计法院（Court of Accounts），其任务主要是对联邦政府各部和市镇的会计资料的准确性与合理性进行审核。至今，会计法院仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。此外，由封建社会生产关系决定，在中世纪还出现了庄园审计、寺院审计和行业审计等审计形式。

在前资本主义社会，基于奴隶主和封建主监督、考核其所属人员业绩，维护统治阶级利益的需要而出现的审计或类似审计性质的经济监督工作，不论从组织上还是方法上，都还处于很不完善的阶段。

在资本主义时期，随着经济的发展和资产阶级国家政权

组织形式的完善，政府审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中，普遍地建立了政府审计制度。资本主义政府审计的形成和发展，同以议会制为核心的资产阶级政权组织形式有着紧密的联系。

在现代资本主义国家中，国家的立法、行政、司法三权分别由议会（国会）、内阁（或总统）和法院掌握。在三权分立的政权组织形式下，议会为国家的最高立法机关，握有立法权，并对政府行使监督权，其中包括财政监督权。为了监督政府的财政收支，切实执行财政预算法案，西方国家的议会或国会大多设有专门的审计机构，由议会或国会授权，对政府及国营企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。如美国在1921年成立的审计总局（GAO），就是隶属于国会的一个独立经济监督机构，它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名，经参议院同意，由总统任命。总审计长和审计总局置于总统管辖以外，独立行使审计监督权限。其他国家，如加拿大的审计长公署、西班牙的审计法院等，也都是隶属于国家立法部门的独立机构，其审计结果要向议会负责，向议会报告，在实行审计监督中也都具有独立的审计监督权限。

在西方由执业会计师进行的民间审计，随着资本主义商品经济的兴起得到了迅速的发展。相传在工业革命之前的英国就出现了以协助企业检查帐目为职业的民间查帐员。据会计史记载，约翰·瓦特森（George watsen）就是苏格兰最早的一位职业会计师。苏格兰从1773年到1805年，会计师从7名增加到17名。这可以说是民间审计的开端。18世纪60年代在英国开始了工业革命，使机器大工业逐步代替工场手工

业而占据统治地位，从而促进了生产力的发展和经济关系的变革。由于资本主义商品经济的发展，企业生产规模的扩大，伴随着资本集中过程，在西方出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司。股份公司这一企业组织形式的出现，使公司的所有权与经营权分离，持有股票而不直接从事经营管理活动的股东和未来的投资者，为了维护投资者本身的权益，十分关心企业的财务状况和经营成果。另外，由于股份公司的有限责任，也使公司的债权人对企业的偿债能力以及与此相联系的获利程度给予极大的关切。基于投资者与债权人等与公司有利害关系的集团和个人的上述需要，公司有责任对外编报真实、全面而公允的会计报表。公司编报的会计报表是否真实、公允、全面，则有必要由居于企业股东和最高管理当局以外的第三者进行审查。在股份公司组织形式下，由于两权分离而形成的委托经营的经济关系，为民间审计的发展开拓了宽阔的道路。

民间审计也经历了一个成长的过程。自股份公司出现之后，客观上就存在着对受托经营者实行督监的需要。在英国早期的审计工作，不是由社会上的民间会计师受托进行的，而是实行一种监事审计制度。即从股东中选出监事，作为股东的代表对公司的帐目和提供的会计报表进行审查，发现会计数据不真实、不正确，或存在舞弊作伪等欺骗股东的行为，则根据情节加以改正或处理。1844年英国的公司法，就明确作出公司会计帐目必须经股东中选出的监事进行审查的规定。由于监事大多不熟悉会计业务，实行监事审计往往流于形式，收效不大。因而在以后修订的公司法案中，又规定公司的帐目也可以聘请有会计技能的会计师协助办理。这一

规定无疑对发展民间审计起了推动的作用。因而在19世纪中叶以后，民间审计业务日益增多，执业会计师的队伍也随之不断扩大。为了加强人员联系，总结交流工作经验，1853年在苏格兰的爱丁堡创立了世界上第一个执业会计师的专业团体，即爱丁堡会计师协会。随后于1880年，英格兰和威尔士地区的各会计师协会得到英国政府的特许，后来这些会计师协会又联合成立了英格兰、威尔士特许会计师协会，成为目前英国最大的会计专业团体。同时随着审计实践经验的不断丰富，审计著作也于19世纪80年代之后相继问世。由于执业会计师队伍的壮大和审计业务素质的提高，公司的监事又规定为必须由特许会计师协会的会计师担任，从而使执业会计师的审计从协助的地位提高到受托承办的地位。至今在日本等一些国家中，监事审计仍被保留下来。可以说工业革命后英国的审计，在世界审计发展史上居于中心的地位。

美国南北战争结束后，为资本主义经济的发展创造了有利的条件。欧洲资本特别是英国资本的输入美国，起到了促进其经济发展的积极作用。到了1890年，投入美国的外国资本已达30亿美元。随着英国资本输入美国，英国的民间审计也进入了北美大陆。在这个时期中，美国也形成了自己的执业会计师队伍，并于1887年创立了美国会计师协会，后发展为美国注册公共会计师协会（AICPA），成为今日美国最大的执业会计师专业团体。初期美国的民间审计，多采用以全部详查为特征、以查错防弊为目的的英国式的详细审计。20世纪以后，根据美国经济形势的变化，不论在审查的目的、范围和内容上，还是在方法和程序上，都发生了很大的变革，突破了详细审计的做法，从而完善了审计工作，并促进

了审计学科的发展。可以这样认为，20世纪以后，审计的发展中心已从英国转向了美国。

20世纪初期，美国的短期信用发达，企业多从银行举债，以解决短期资金周转的需要。银行为了保障贷款按期收回，维护自身的利益，有必要对申请贷款企业的资产负债表进行分析，以审查判断企业有无偿债能力，进而作出应否给予贷款的决策。企业编报的资产负债表是否真实可靠，成为银行十分关注的一个问题。凡资产负债表经由居于第三者地位的执业会计师审查证明的企业，将取得银行的信任，并给予优惠贷款。因而以证明企业偿债能力为主要目的资产负债表审计，即信用审计，在1910年到1930年间一时流行于美国。由于它是由美国提出的，故而又叫美国式审计。

1929年资本主义经济危机的爆发，引起大批企业破产倒闭，致使广大的投资者遭到了严重的损失。美国政府为了维护投资者的利益，在1933年公布了《证券法》，次年成立了“证券交易委员会”（SEC），并公布了《证券交易法》，规定凡股票、债券上市买卖的公司，必须报送经注册公共会计师审查签证的资产负债和损益表。从此一向不对外公开的损益表也必须接受社会的审查，并使证明企业财务状况和经营成果的财务报表审计成为带有强制性的法定审计。这项规定一直沿用到现在。由于财务报表审计带有强制性，因而也促进了西方人士对会计和审计标准的研究。这不仅推动了西方审计学的发展，而且也推动了西方会计学的发展。

第二次世界大战后，随着资本主义经济的发展，竞争更趋剧烈。为了在竞争中求生存，很多企业十分重视加强内部的经济监督，实行事前预防性的控制，审计也随之有了新的