

● 文硕 编著 ●

THE
WORLD HISTORY
OF
AUDITING

世界审计史



中国审计出版社

世界审计史

审计署审计科学研究所 文硕 编著

中国审计出版社

1990·北京

Wen Shuo
THE WORLD HISTORY OF AUDITING

The Audit Press of China

Beijing, 1990

世 界 审 计 史

文 硕 编 著

*

中国审计出版社出版
新华书店北京发行所发行
各地新华书店销售
人民交通出版社印刷厂 印刷

*

850×1165 毫米 32 开 15 印张 400 千字
1990 年 5 月第 1 版 1990 年 6 月北京第 1 次印刷
印数: 1—3000 册

统一书号: ISBN 7—80064—052—3 / F · 19 定价: 7.00 元

致 谢

笔者为了编著本书，花了长达八年的时间。在收集资料、编写和出版过程中，曾得到许多中外朋友的帮助。在本书出版之际，谨向他们致以谢意。这些人是：

——中南财经大学杨时展教授和郭道扬教授；北京商学院张以宽教授；审计署审计科学研究所杨树滋教授、蒋志方所长、邢俊芳副所长、徐玉棣高级审计师、王抒琴副处长和姚世忠先生；中国审计出版社邵伯岐社长、审计署行政国防司李锐弟司长、人事教育司马怀平副司长、法规司赵毓臣司长、中国审计事务所刘占林所长、培训中心项俊波先生、刘海宇处长和陈家蓉副处长；中国商业出版社姚万臻主任；财政部《财务与会计》编辑部张秉魁主任、王质莹和秦中良先生；中国人民大学王德升教授和阎金铎教授；上海财经大学汤云为博士；南京审计学院程能润教授；北京大学陈颖源教授；厦门大学林志军博士；中南财经大学曹大宽先生；江西财经学院王雄先生；北京经济学院付磊讲师；北京图书馆赵维屏先生；四通公司周一民先生和袁晶先生；北方电脑公司毛昭伟先生；财政部财政杂志社蒋华先生；北京审计科研所贾丛民先生；北京商学院黄梅艳老师。

——审计署科研所徐玉棣高级审计师在许多方面提供了非常有益的帮助。他不仅是我的好领导，也是我的好朋友。没有他的鼓励，本书不会成为现在这个样子。例如，他的著名论文“审计技术的发展”对本书中有关审计方法史的章节，影响颇大。

——美国阿拉巴马大学Prof. Paul Garner；美国审计总署《政府审计国际杂志》主编Mr. Donald B. Drach；内部审计职业元老Dr. Victor Brink；内部审计师协会《今日内部审计师》杂志主编Lisa M. Krist；肯特大学工商管理学院Prof. Richard E. Brown；美国会计史学家协会前主席Prof. Gary J. Previts；加利

福尼亚大学Prof. Micheal Chatfield; 密西西比大学Prof. Dale Flesher; 现代内部审计之父 Dr. Lawrence B. Sawyer.

——日本名古屋商科大学津谷原弘教授; 九州大学西村明教授; 会计检查院田中先生和酒勾宣昭先生; 国际东亚研究中心王效平博士。

——英国肯特大学坎特伯雷管理学院Prof. John Glynn; 苏格兰大学会计系Prof. Sidney Gray.

——澳大利亚迪金大学管理学院Prof. Robert Gibson; 莱特拉伯大学Mr. Thomas Sing Chiu Lau.

——法国审计法院院长President Andre Chandernagor.

——西德审计法院Dr. A. Mennicken和Eghert Kaltenbach.

——菲律宾审计委员会原审计长、现任财政行政基金会会长Mr. Francisco S. Tantuico.

——挪威审计长公署审计长Mr. Petter Furbery.

——葡萄牙审计法院审计长Dr. Antonio De Sousa Franco.

——荷兰审计法院Mr. Saskia J. Stuiveling和Mr. Van der Zanden.

——香港中文大学任枝明先生。

没有这些人从各方面提供的帮助, 笔者是不可能在世界审计史这门从未有人耕耘过的学科上有所作为的。当然, 对于本书中出现的各种错误, 全由笔者一人负责。

记得德国著名诗人歌德 1827 年 4 月 11 日在与爱克曼谈话时, 就莱辛的美学专著《拉奥孔·绘画与诗的界限》中关于真理的论述, 说过这样一句话:

“你说得对, 莱辛自己有一次就说过, 假如上帝把真理交给他, 他会谢绝这份礼, 宁愿自己费力去把它找到。”

言里话间, 对莱辛敢于放弃舍赐, 亲自寻求真理的魄力, 深感敬佩。

著名的科学家丹尼尔·罗宾逊也有一段绝妙的论述：

“一般认为，科学体系的最终目的是借助科学的力量去改善人类的生活条件，以达到丰富人类文明和照亮人的有限生命的目的。然而，激励诚实的科学家的真正动力是一种寻求真理的强烈愿望，没有任何东西比绝不盲从和一往直前的精神更能激励真正的科学家去探索与揭示每一事物的真正面目了。”

笔者绝不是浅薄无知，狂妄比附，将自己与先贤们相提并论，我只是想说明，我在本书中所作的努力，充其量只是在寻找真理，探索世界审计发展的历史面目。我走的是我自己的路，一条与众不同的路。

文 硕

1990年4月13日于北京燕山宾馆

目 录

第一篇 国家审计的产生和发展

第一章 国家审计的起源	3
1.1 国家审计起源的不同观点	3
1.2 国家审计起源的前提条件	5
1.3 国家审计出现的政治经济背景	6
第二章 奴隶社会的国家审计	11
2.1 古代国家审计的萌芽	11
2.2 古代罗马的国家审计	16
2.3 独具特色的希腊国家审计	19
第三章 封建社会的国家审计	24
3.1 德国国家审计的发展	24
3.2 英国国家审计的发展	31
3.3 法国国家审计的发展	32
3.4 葡萄牙国家审计的发展	34
第四章 中国封建社会国家审计的发展	37
4.1 奠基时期	37
4.2 发展时期	40
4.3 兴旺时期	42
4.4 动荡时期	44
4.5 中衰时期	47
第五章 趋同与逐异：民主政治的孕育	52
5.1 趋同：民主政治的勃兴	52
5.2 现代国家审计与经济责任	58
5.3 逐异：现代国家审计的基本模式	60

第六章	立法模式国家审计	
	的开拓者——英国	65
6.1	对于立法模式的探索	65
6.2	挑战书：《国库和审计部法案》	71
6.3	对于国家审计的改革	76
6.4	新的国家审计法案	82
第七章	立法模式国家审计	
	的发展者——美国	85
7.1	美国国家审计的起步	86
7.2	希望的曙光：对国家审计的改革	90
7.3	一支利箭：《预算和会计法案》	94
7.4	围绕会计总署的一场争论	99
7.5	国家审计的新进展	100
第八章	立法模式国家审计的后继者	107
8.1	加拿大国家审计的现代化	108
8.2	挪威国家审计的现代化	113
8.3	奥地利国家审计的现代化	115
8.4	第三世界国家的反映	117
第九章	中国对国家审计现代化的追求	121
9.1	清末国家审计现代化的悲剧	122
9.2	现代国家审计的引进与改良	127
第十章	司法模式现代国家审计	
	的开拓者——法国	132
10.1	国家审计的初步改革	133
10.2	反复时期	137
10.3	改革国家审计的前夕	139
10.4	司法模式的最终确立	142
10.5	法国模式的影响	144

第十一章	行政模式现代国家审计 的先行者——苏联	147
11.1	新时代路标上的新课题	147
11.2	行政模式的最初尝试	150
11.3	新的国家监督制度的建立	153
11.4	改组国家监察制度	157
第十二章	东欧国家审计的分化	162
12.1	东欧国家审计的改革进程	162
12.2	捷克斯洛伐克国家审计的发展	164
12.3	匈牙利国家审计制度的发展	166
12.4	保加利亚国家审计的发展	168
12.5	南斯拉夫国家审计的改革	170
12.6	波兰国家审计的改革	172
12.7	罗马尼亚国家审计的改革	175
第十三章	独立模式国家审计 的开拓者——德国和日本	179
13.1	德国独立模式的产生和发展	180
13.2	日本对独立模式国家审计的继承	183
第十四章	回顾与比较	190
14.1	传统国家审计与现代国家审计	190
14.2	四条国家审计现代化之路	191

第二篇 民间审计的产生和发展

第一章	近代民间审计的诞生: 英国捷足先登	197
1.1	荣誉应属于谁: 乔治·沃森和查尔斯·斯内尔	198
1.2	经济危机和公司法对民间审计的催生	201

1.3	民间审计群体的兴起	205
1.4	苏格兰民间审计组织的建立	209
1.5	英格兰·威尔士特许会计师协会的成立	213
1.6	法庭判决对近代民间审计的推进	217
1.7	审计业务比重的的发展	218
1.8	两位审计文献的开拓者	220
第二章 近代民间审计的发展:		
	美国后来者居上	224
2.1	美国民间审计职业的兴起	225
2.2	法制化和组织化: 民间审计职业的成型	230
2.3	从英国式审计到美国式审计	234
2.4	法定审计的出台	238
2.5	美国管理咨询业务的兴起	243
第三章 德国民间审计的发展		
3.1	监事审计制度的出现	247
3.2	强制审计制度的确立	249
3.3	德国民间审计教育的发展	252
3.4	德国审计文献的发展	253
3.5	德国审计的现状和趋势	257
第四章 日本和加拿大民间审计的进程		
4.1	日本民间审计的发展	259
4.2	加拿大民间审计的进程	263
第五章 世界各国民间审计的发展		
5.1	欧洲民间审计的发展	267
5.2	拉丁美洲民间审计的发展	272
5.3	澳大利亚和南非民间审计的发展	273
5.4	世界民间审计的现状	275

第三篇 内部审计的产生和发展

第一章 古代内部审计的发展	279
1.1 古代内部审计	279
1.2 中世纪的内部审计	280
第二章 近代内部审计的发展	285
2.1 催生近代内部审计的适宜环境	285
2.2 近代内部审计的发展	287
第三章 现代内部审计的兴起	291
3.1 第一本内部审计专著的出版	291
3.2 第一个内部审计组织的创立	295
3.3 内部审计职业的发展	297
3.4 现代内部审计之父——劳伦斯·索耶	300
3.5 政府部门内部审计的发展	302
第四章 经营审计的发展	306
4.1 经营审计产生的原因	306
4.2 早期两篇经营审计论文	307
4.3 发展经营审计的三支劲旅	311

第四篇 专题审计史

第一章 审计方法的发展	317
1.1 第一阶段：帐表导向审计	317
1.2 第二阶段：系统导向审计	318
1.3 第三阶段：风险导向审计	322
1.4 小结	324
第二章 审计抽样的发展	326
2.1 审计抽样的萌芽阶段	326
2.2 审计抽样的发展阶段	328
2.3 审计抽样的科学化时代	332

2.4 小结	336
第三章 内部控制的发展	338
3.1 内部牵制系统的发展	340
3.2 内部控制系统的的发展	343
3.3 内部控制意义的演变	347
3.4 小结	351
第四章 民间审计报告的发展	355
4.1 非标准审计报告发展阶段	355
4.2 审计报告标准化的尝试	357
4.3 标准审计报告的发展	360
4.4 最近的发展	364
4.5 小结	368
第五章 审计标准的发展	370
5.1 审计标准产生的背景	371
5.2 麦克森·罗宾斯公司破产事件及其余震	373
5.3 审计标准的新起点	375
5.4 其他主要国家审计标准的发展	380
5.5 国家审计标准的发展	386
5.6 内部审计标准的发展	391
5.7 联合国对审计标准的贡献	397
5.8 小结	399
第六章 审计理论的发展	402
6.1 审计理论的第一座里程碑	403
6.2 审计理论的第二座里程碑	407
6.3 审计理论的第三座里程碑	409
6.4 小结	410
第七章 绩效审计的发展	413
7.1 绩效审计出现的背景	413
7.2 美国绩效审计的发展	416

7.3	加拿大绩效审计的发展	420
7.4	澳大利亚绩效审计的发展	423
7.5	英国绩效审计的发展	425
7.6	小结	428
第八章	审计发展的大趋势	431
8.1	审计形态的多样化	431
8.2	审计工作的国际化	433
8.3	审计工作的电算化	434
8.4	社会审计的兴起	436
8.5	国家审计的未来	438
附录	审计发展大事记	442

第 一 篇

国家审计的产生和发展

第一章

国家审计的起源

审计因受托责任的发生而发生，又因受托责任的发展而发展。

——杨时展——

在审计史上，审计的起源是一个争论颇大的课题。不同的审计学家和史学家对此解释不很一致，甚至很不一致。

本书就从探讨国家审计的起源问题开始。只有对国家审计起源问题有一个比较正确的认识，才能真正理解国家审计的本质，以指导方兴未艾的国家审计实践。

1.1 国家审计起源的不同观点

综合起来，目前对审计起源主要有三种不同意见：

一种观点是审计源于会计，认为审计是会计发展到一定阶段的产物，是适应会计检查的需要而产生的。其论据有三：（1）会计是运用一定的记录方法，对所有的经济业务进行反映，并且，以报告的方式，达到特定的计算目的，以供分析和解释，会计记录和报告是否真实、正确，就必须由有关人员进行检查。审计的“计”，一般指的就是会计的“计”，审计就是审查会计。（2）

中国历史上曾将审计表述为“听其会计”，英语的 AUDIT 和法语的 AUDITION，均源于拉丁语 AUDIRE（听），这表明古代的审计是由会计人员大声朗读会计记录，审计人员听取这些记录，进而判断会计记录是否正确来进行的。在 14 世纪，英国的审计工作是通过听取帐户记录（hearing the account）来进行的。（3）从审计发展过程来看，在相当长的一段时间内，审计的主要工作内容就是查帐，就是以会计资料为对象，以会计和有关财经法规制度为依据。

一种观点是审计源于财政监督的需要，认为古代审计就是对国家财政收支进行检查，是一种财政监督形式，其主要论据是：财政是国家实现其职能，参与一部分社会产品的分配和再分配的过程。这涉及到国家、集体和个人之间的经济关系，所以，最高权力者为了巩固它的统治基础，都重视财政收支的检查和监督，这种检查就是国家审计。

最后一种观点是审计源于经济监督的需要。这种观点认为审计从一开始就不是会计的附属品，二者是不同质的二个概念，因为会计产生于经济管理的需要，审计产生于经济监督的需要。

对于审计史上如此重要的课题，人们从不同的角度对它作出不同的解释，这是不难理解的。但是，问题的关键在于，哪一种解释能够准确地把握国家审计起源的本质内容。

审计史学家理查德·布朗（Richard Brown）在论述审计起源的问题时曾经指出：【1】

“审计的起源可追溯到与会计起源相距不远的时代……当文明的发展产生了需要某人受托管理他人财产的时候，显然就要求对前者的诚实性进行某种检查。”

他在这里，实际上提出了一个经济责任的问题，并且明确地论述了它与审计的关系。

笔者对该观点持赞同态度。我们在分析国家审计的起源问题