

审计基础知识丛书

现代审计的发展

文 硕 编著

中国审计学会主编

中国审计出版社

SHEN JI JI CHU
ZHI SHI
CONG SHU

1

现代审计的发展

王 明 编著

中国审计出版社
北京

1991

审计基础知识丛书

现代审计的发展

文 硕 编著

中国审计出版社

审计基础知识丛书

现代审计的发展

文 硕 编著

中国审计出版社出版

(北京市白石桥路甲4号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京市京丰印刷厂印刷

787×1092毫米 32开本 2.125印张 43,000字

1989年6月第1版 1989年6月北京第1次印刷

印数: 1—12,000 定价: 1.20元

统一书号: ISBN 7-80064-019-5/c3

一套促进中国审计建设的丛书

——《审计基础知识丛书》代序

于明涛

《审计基础知识丛书》第一辑出版了。这是一件广大的审计工作者和从事经济工作的同志们盼望已久的大事。《丛书》是中国审计学会组织了几十位从事审计研究的学者、专家、教授和审计工作者编写的。这是中国审计学会一、二届理事会的一项计划。

我认为《丛书》的出版，有特殊意义。

首先，审计是一门崭新的学科。我国审计制度有着悠久的历史。但是，建立社会主义的审计是在一九八二年五届人民代表大会五次会议上定下来的，写进了中华人民共和国宪法。到现在才有五年多的历史。因此，什么是审计？为什么需要审计？它的基本任务和促进中国实现现代化的作用等等，人们还不象对其他部门那么熟悉。虽然，国家已发布了《审计条例》，几年来也写过不少专论审计的文章，但是把审计变成群众熟悉的东西，自觉执行审计的规定，还要作大量的宣传普及工作。因此，编写这套系统、简明、而又适用的丛书，以通俗的语言，宣传审计条例，普及审计知识，的确，就非常需要了。

其次，《丛书》反映了中国社会主义审计理论发展的若干方面。特别是党的十一届三中全会以来，随着改革、开放政策的实施而逐步发展的审计实践，是《丛书》编写的基础。例如对于中国审计的性质、对象、职能、定义就是经过

了几年的多次讨论，并不断根据实践中出现的新问题，丰富了这方面的内容，才有了《丛书》所提出的学术成果。同样《丛书》中所阐述的各项学术成果，也都有理论与实践的基础；因此，《丛书》有较大的适用性。《丛书》反映了中国审计是按照中国的国情而建立的有特色的审计制度，它不同于西方国家，也不同于别的社会主义国家。

第三，《丛书》对发挥审计在治理、整顿和深化改革中的作用，会有积极的效果。六届人大七次会议规定治理整顿深化改革的工作方针，对审计提出了新的要求，审计要成为宏观调控的一个重要方面。如何适应当前新的形势是摆在面前的一个十分重要的问题。很明显，审计队伍要不断提高素质，提高审计的效能，担当起历史赋予的重任。需要强化审计制度的建设，努力来实现经常化、制度化、规范化。促进立法，强化经济部门的内部制约机制等等。上述各方面，《丛书》都可以提供必需的知识，对推动事业的发展起到积极的效果。

第四，《丛书》表现了在审计理论方面勇于探索的精神。这在今后也是要继续发扬的。实践证明，百家争鸣的作法有益于探索的深入，可以使提出的各个问题，日臻完善。对新的问题不断发现，提出理论上的新课题，如事前审计，效益审计，承包经营审计，基建跟踪审计，都有变化了的新因素。我们不断发现，又不断研讨，不仅可丰富《丛书》的内容，并且可为指导实践，提供有益的东西。

最后，预祝这套《丛书》对促进中国审计制度的建设产生积极的效果。对各位撰稿的专家、学者、教授、审计工作者和参与《丛书》编辑工作的同志们表示感谢。

前 言

审计现代化，已令人瞩目地成为一项世界性的事业。但是，对于何为现代审计，划分传统审计和现代审计的标志又是什么，国内外学术界的认识看起来并不一致。

有的学者主张，内部控制系统的完善和运用，乃是现代审计产生的标志，时间大约在本世纪20年代至30年代；

有的学者主张，经济效益审计的出现，乃是衡量现代审计诞生的标志，时间大约在本世纪40年代；

还有的学者综合二家之说，提出传统审计转变为现代审计，其主要标志有二：一是审计方法从过去的详细审计，发展到以评价内部控制系统为基础的选择检查；二是审计领域从财务审计扩展到经济效益审计。

我们认为，考察现代审计的起源，应结合政治、经济条件，用客观的、全面的标准进行，而不能单就某一新发展、某一新特征加以衡量。现代审计不仅仅是指方法和范围，它首先是一套制度。是不是建立了一套满足现代政治经济发展之需的审计制度，才是划分传统审计和现代审计的正确标准。

从这种思路出发，本书将现代审计制度基本框架的形成，确定在19世纪末20世纪初。那时候，无论是民间审计、内部审计或国家审计，其方法、范围、任务、程序和机构，渐已定型，初步成为现代意义上的审计制度。这种新型的制度不仅对于完善和发展源远流长的传统审计，有着深远

的影响，更重要的是，对于建立现代商品经济新秩序，满足企业内部现代管理的新要求，以及迎合政治现代化的呼唤，均具有不可估量的意义。事实上，它已经成为今日民间审计制度、国家审计制度和内部审计制度的母体。所以，对于审计的发展来说，19世纪末20世纪初这一两个世纪的交汇点，正是从传统审计向现代审计转轨的新的发展过程的历史出发点。

本此思路，编写了这本小册子，其中错误之处，请读者给予指正。

文 硕

1989年1月

《审计基础知识丛书》编辑委员会

(按姓氏笔划为序)

王志钧	王宸生	祁 田	杨树滋	张以宽
娄尔行	崔建民	阎金鐸	蒋志方	管锦康
主 编: 杨树滋				
副 主 编: 阎金鐸 张以宽				
责任编辑: 叶君辉				
封面设计: 刘 军				

目 录

第一章 现代民间审计的诞生：英国捷足先登·····	(1)
一、先声：“南海公司”倒闭和斯内尔先生·····	(1)
二、经济危机和公司法的反复循环·····	(3)
三、民间审计队伍的崛起·····	(5)
四、法庭判决对现代民间审计的推进·····	(8)
五、两位审计理论的开拓者·····	(9)
六、英国审计对早期美国的影响·····	(11)
第二章 现代民间审计的发展：美国后来者居上·····	(14)
一、从英国式审计到美国式审计·····	(14)
二、法定审计的出台·····	(16)
三、麦克森·罗宾斯公司破产事件及其余震·····	(18)
四、八大会计公司的角逐·····	(21)
五、管理咨询业务的兴起·····	(22)
第三章 席卷世界的民间审计现代化的浪潮·····	(25)
一、德国民间审计的进程·····	(25)
二、日本民间审计的进程·····	(28)
三、加拿大民间审计的进程·····	(31)
第四章 内部审计的现代化进程·····	(35)
一、催生现代内部审计的适宜环境·····	(35)
二、制度框架的形成：发轫期·····	(36)
三、内部审计的发展期·····	(38)

第五章 现代国家审计的演进.....	(41)
一、趋同与逐异：民主政治的孕育.....	(41)
二、立法模式：国家审计的主流.....	(43)
三、司法模式：国家审计的法治化.....	(48)
四、行政模式：国家审计的变异.....	(53)
五、国家审计现代化之路.....	(56)

第一章 现代民间审计的诞生： 英国捷足先登

一个充满革新活力和开拓进取精神的时代，必然要造就出属于它的那个时代所特有的审计。19世纪末20世纪初，审计完成了它在工业革命新时期的一次富有意义的转变——勇敢地面对崭新的资本主义商品经济秩序，以现实的力量构建起现代民间审计制度的基本框架，从而形成民间审计、国家审计和内部审计三足鼎立的多姿多彩的格局。

一、先声：“南海公司”倒闭和斯内尔先生

1720年，“南海公司”的破产，犹如晴天霹雳，惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资人。当这些“利害关系者”证实数百万英镑的损失已经落到自己头上的时候，他们纷纷要求议会严罚欺诈者，并赔偿损失。

面对舆论的压力，议会组织了一个由13人组成的特别委员会，调查南海公司破产事件。经过秘密查证，发现该公司的会计记录严重失实，明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为。于是，议会决定聘请一位精通会计实务的斯内尔先生对南海公司的分公司“索布里奇商社”的会计帐目进行检查。

查尔斯·斯内尔 (Charles Snell) 出生在英国伦敦市，他是伦敦市霍斯特·莱恩学校的习字和会计教师，授课内容不仅包括簿记实务，而且包括审计实务。他在一本教科书中，专设“商人审查会计记录所采用的实务方法”一章，详细介绍商业审计业务。他实践经验丰富，理论基础扎实，在

伦敦地区享有盛誉。

斯内尔接受议会委托后，首先对事件背景和原因进行了调查。他发现，“南海公司”创建于1710年，是为筹集1000万英镑左右的浮动国债的资金而被国会授予特许证的；它的最大特权是可以自由地从事海外贸易活动。但该公司在10年内没有取得任何成功。所以，公司经理趁股份投机热在英国方兴未艾之机，发行了大量的巨额股票，声称所得资金将全部用于购买国债。然而，股票市场出现剧烈波动，再加上该公司经理作弊，南海公司宣告破产，从而使数以万计的债权人和股东蒙受损失。针对这一情况，斯内尔应议会特别委员会的要求，于1721年编制了一份审计报告，它开宗明义地表明这是“伦敦市霍斯特·莱恩学校的习字教师兼会计师查尔斯·斯内尔对索布里奇商社的会计帐簿进行检查的意见。”接着指出了企业存在的舞弊行为，但没就企业出于何种目的编制虚假的会计记录表明自己的意见。

议会根据该审计报告，除没收全部董事的个人财产以外，还将一名直接责任的经理逮捕，押进了伦敦塔；同时，颁布了《泡沫公司取缔法》，旨在防止不正常的股份投机、禁止设立舞弊性质的股份公司、禁止非股份公司采用股份公司形态和禁止股份公司从事特许证规定的业务范围以外的经营活动。这种抑制股份公司发展的举动表明，当时的英国并没有充分地认识到以所有权和管理权分离为特征的股份公司的经济作用，而且，没有制订出一套科学的维持资本主义商品经济秩序的管理制度。他们只是简单地通过禁止设立股份公司，来保持资本主义资金市场的稳定，保护股东和债权人的利益不受损害。这显然是一种因噎废食的做法。

尽管如此，南海公司破产事件还是孕育了查尔斯·斯内尔这样一位民间审计职业的最早先驱者。现在，查尔斯·斯内尔已被认为是世界上第一位受聘对股份公司的会计记录进行审查的会计师，他编制的报告是世界上最早的由会计师呈送的审计报告。所以，南海公司的破产事件，揭开了民间审计走向现代的序幕。从现代民间审计的直接历史渊源来说，斯内尔先生受议会之聘对采取股份形态的南海泡沫公司进行审查，乃是现代民间审计发展的先声。

二、经济危机和公司法的反复循环

工业革命，使英国在世界上第一个从工场手工业占统治地位的国家变成大工业占统治地位的国家，经济中心开始从庄园转移到城市，产业规模日益膨胀，企业资金亦加速扩大。这种对资金高度集中的要求，迫使英国政府重新认识股份有限公司的经济意义，大力发展股份公司事业。1825年，议会毅然废除了1720年颁布的《泡沫公司取缔法》。1834年和1837年，又通过了由国王授予特许证来设立股份公司的法案。

资本主义经济的发展并不是一帆风顺的，它经历着繁荣、危机、萧条、复苏的周期。1815年，英国第一次出现经济危机，尔后，每隔8年或10年重演一次，每次都使一大批股份公司倒闭，使成千上万的股东和债权人蒙受损失，整个资本主义社会的商品经济秩序陷入极端混乱之中。面对这种严峻的现实，英国议会深刻地认识到有必要制订法案，对股份公司进行社会性监督，以维护资本主义资本市场的完整性和稳定性，保护广大的投资者的利益。

1844年，议会颁布了《股份公司法》。该法案明确规定：公司的董事应登记帐簿、编制“详细而真实的资产负债表”，这些帐簿和报表须经公司的监事的审查；并且，董事应在股东大会前十天将资产负债表的副本与监事审计报告一起，提交给股东和公司登记人员。这一方面体现了议会的立法目的，另一方面也表明监事作为股东代表，负责审查董事的会计记录，其重要性已为法律所承认。几个月后，议会又作了修订，于1845年公布了新的公司条款总则，除再次肯定1844年公司法中关于监事审计的条款以外，新规定：“监事可以用公司的费用聘请有记帐技能的会计师和其他人协助办理审计业务。”这一增设的条款为职业会计师审计的发展开创了一个良好的开端。

进入19世纪中叶以后，股份公司的经济意义和优越性逐渐为公众所理解，经过议会的努力和经济危机的冲击，公司法更加健全，英国企业审计发展到一个崭新的阶段。在1856年和1862年的公司法中，收纳了以前公司法的精华，并增设了许多新内容，其中最重要的条款是：监事不一定必须是企业的股东。这不仅表明会计师审计的地位已更加巩固，而且为会计师从助手地位直接担任监事，迈出了可喜的第一步。因而，1862年的公司法以“会计师的朋友”而闻名。从此以后，股东对公司董事的监督，逐渐不再由股东代表实施，改由处于第三者立场的社会上的特许会计师代行，实现了民间审计的一次重大转折。

上述可见，1836年的经济危机，导致1844年和1845年的公司法的出台。1847年的经济危机，带来了1855年和1856年公司法的颁布。1857年的经济危机，又迫使议会推出了1862年

的公司法。正是在经济危机和公司法的反复循环中，民间审计在一步一步地向前迈进。也就是说，民间审计作为法定制度框架的形成，很大程度上应归因于经济危机的冲击和公司法的推动。当然，构成这种局面的宏观经济背景，还是股份公司的蓬勃兴起。

三、民间审计队伍的崛起

如前所述，公司法的相继颁布，在呼唤着民间审计队伍的成长和壮大。适应这样的历史要求，一支新的审计群体在19世纪的英国开始形成。

19世纪中叶以前的会计师与古代埃及、巴比伦的记录官一样，拥有各种职能。当时，普遍使用的头衔是“会计师兼代理商”、“商人兼会计师”、“会计师兼经纪人”、“习字教师兼会计师”、“估价人兼会计师”和“会计师兼公证人”。大多数会计业务是法律业务的副业，在这样的情况下，会计师的公正无私和个人的诚实性比簿记技术更为重要。而且，这些会计师均未经统一考试，审计技术并不熟练。他们是估价人、财产管理人、保险统计人、破产管财人和倒闭公司的清算人，并不是现代意义上的审计人员。有人甚至认为当时的会计师，仅仅是精通加法的计算专家。从某种意义上说，他们是联接中世纪审计人员和今日的特许会计师的中间存在。

19世纪英国究竟有多少会计师人数，从来就没有一个精确的统计数字。这里只想以伦敦地区为例，推看当时会计师人数的增长情况。

表1-1 伦敦市会计师人数表

年 代	1811年	1820年	1840年	1843年	1845年	1860年	1870年	1900年
伦 敦	24	44	107	160	210	310	464	1118

第一眼看到的，自然是 19 世纪后半期会计师人数增长的加快。这是整个英国民间审计队伍壮大的一个缩影。

颇有声势的会计师群体之所以骤然形成，除公司法的推动以外，主要还有三大原因：

(一)1842年颁布的《债务者救济法》规定，300 英镑以下的债务者，可以向破产法庭提出救济申请书，同时附上反映自己债务数额的“详细真实的明细表”。那些欲利用该法案的债务者为了编制债务明细表，无疑要求助于会计师。

(二)在1840年至1845年的“铁路狂”期间，商务部为了抑制铁路事业的盲目扩张；要求铁道管理人员在向议会报送建设铁路方案之前，应提出反映“建设、运行和营业费概算金额”的报告书；从而为会计师的活动开拓了新的途径。1845年的《铁道公司条款联合法案》的第101条款至108条款规定：铁道公司应任命股东担任审计人员，并详细指出，他们也可以聘请职业会计师协助执行审计业务。

(三)1831年的破产法设置了破产法庭，并授予大法官以挑选30名以内的法定管财人的权限。这些法定管财人包括商人、金融家、会计师或贸易商。这是英国政府第一次正式重视会计师，从而大大地提高了会计师的声望。自 19 世纪以来制订的法案，甚至包括公司法，均没有象破产法那样，为