

审计史

高等财经院校试用教材

● 项俊波 文 硕 曹大宽 王 雄 编著



中国审计出版社

高等财经院校试用教材

审 计 史

项俊波 文 硕 编著
曹大宽 王 雄

中国审计出版社

(京)新登字 043 号

高等财经院校试用教材

审 计 史

项俊波 文 硕 编著
曹大宽 王 雄

51818
中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲4号)

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

北京市密云县印刷厂印刷

开本: 850×1168毫米 大32开11.5印张 333千字

1990年9月第1版 1991年9月北京第2次印刷

印数4001—9000册 定价: 6.50元

ISBN 7-80064-058-2/K·2

编 审 说 明

《审计史》一书，经我们审定，同意作为高等财经院校审计学专业和其他经济类专业审计基础理论课的试用教材，亦可作为审计人员业务学习用书。

审计署教材编审委员会

一九九〇年五月

前 言

本书是受国家审计署人事教育司和全国审计专业教材编审委员会委托，为高等财经院校审计学专业学生编写的大学教材，也可供审计干部自学参考使用。

本书分上、下两篇，共14章。上篇（1至8章）为中国审计史，下篇（9至14章）为外国审计史。中国审计史部分按照历史发展的自然时间流程，详细介绍了国家审计、内部审计、民间审计产生发展的情况。对审计机构的设置、审计法规制度建设、审计程序和方法等作了较为全面的介绍。外国审计史部分除详细介绍了国家审计、内部审计、民间审计的发展情况外，还对世界审计发展史上具有较大影响的杰出人物作了客观公正地评价，揭示了各个时期审计演变的相互关系和内在规律，为读者研究中外审计提供了较为丰富的史料。

本书由4位编著者共同提出编写大纲，由项俊波、文硕研究修改后确定。第一章第二节，第二、三章和第八章第一节由王雄执笔；第四、五、六章和第七章第三节由曹大宽执笔；第九至十四章由文硕执笔；第一章第一节，第七章一、二节，第八章第二节由项俊波执笔。最后由项俊波对全书进行修订、总纂。

本书在编写过程中，曾由审计署人事教育司和全国审计教材编审委员会组织讨论审定，审计署人事教育司副司长马怀平、中国人民大学教授阎金锴、北京商学院教授张以宽、南京审计学院教授程能润、北京大学教授陈颖源、审计科研所副所长徐玉棣、总会计师杨树滋、审计干部培训中心刘海宇、陈家蓉、孟勋生等同志参加了教材初稿讨论会，提供了很多宝贵意见。在此，我们表示衷心地感谢。

由于我们对浩繁的中、外史籍知之有限，书中观点史料的引用，难免有不妥之处，兹求教于前辈和诸位同仁。

编著者

一九九〇年三月于北京双榆树

目 录

上篇 中国审计史

第一章 中国审计的起源	(1)
第一节 概 述.....	(1)
一、我国国家审计产生和发展的基本规律.....	(2)
二、我国国家审计制度发展的基本格局及 历史地位.....	(4)
三、我国国家审计制度的沿革应阐明的几 个理论问题.....	(5)
第二节 审计起源的基本前提和条件.....	(8)
一、经济责任关系的存在是审计产生、发 展的根本前提.....	(8)
二、审计是社会经济发展的产物.....	(10)
三、审计是阶级社会的产物.....	(11)
小结.....	(13)
第二章 西周时期的审计	(15)
第一节 国家审计的概念及其起源的争议.....	(15)
一、古代国家审计的主要特征.....	(15)
二、关于我国国家审计起源的争议.....	(16)
第二节 《周礼》审计制度.....	(19)
一、审计起源于西周的政治、经济背景.....	(19)
二、《周礼》制度简介.....	(21)
三、我国国家审计的雏形.....	(22)

四、原始财计牵制制度的建立·····	(26)
小结·····	(31)
第三章 春秋战国秦汉时期的审计·····	(33)
第一节 春秋战国时期的审计·····	(33)
一、“上计”制度的确立和初步发展·····	(33)
二、审计处理法规与方法·····	(37)
三、古老的审计原则——“明法审数”·····	(40)
四、战国时期中央官制·····	(41)
第二节 秦汉时期的审计·····	(42)
一、御史组织制度的建立·····	(43)
二、“上计”制度的成熟、完善·····	(50)
三、审计处理法规与方法·····	(55)
小结·····	(62)
第四章 魏晋南北朝隋唐时期审计·····	(65)
第一节 魏晋南北朝时期的审计·····	(65)
一、比部审计体制的产生·····	(66)
二、御史监察制度的初步发展·····	(70)
三、魏晋南北朝时期的“上计”制度·····	(71)
四、审计处理法规与方法·····	(73)
第二节 隋代的审计·····	(76)
一、隋代的政治制度改革·····	(76)
二、比部审计体制的基本确立·····	(78)
三、财审法规与审计处理·····	(80)
四、御史监察体制的健全·····	(81)
第三节 唐代的审计·····	(82)
一、“三省六部制”的确立与健全·····	(82)
二、比部审计体制的健全完善·····	(83)
三、唐代财计牵制制度·····	(88)

四、唐代财计监察制度的发展·····	(90)
五、唐代的上计制度·····	(92)
小结·····	(94)
第五章 宋代审计·····	(97)
第一节 北宋前期审计的革新·····	(98)
一、宋初审计机构的基本情况·····	(99)
二、宋初审计的实施情况·····	(101)
三、宋初审计革新的经验教训·····	(104)
第二节 “元丰改制”的审计反复·····	(105)
一、“元丰改制”的审计建设·····	(106)
二、“元祐更化”后的审计反复·····	(108)
第三节 南宋时期的审计发展·····	(110)
一、南宋中央审计建制的基本格局·····	(110)
二、南宋地方审计概况·····	(114)
第四节 宋代财计监察制度与财计牵制制度·····	(114)
一、财计监察制度·····	(115)
二、财计系统的内部牵制制度·····	(116)
第五节 宋代的上计制度·····	(117)
小结·····	(118)
第六章 元明清时期的审计·····	(120)
第一节 元代的审计·····	(120)
一、元代政体与财、审体制·····	(121)
二、御史的财计监察与审计职能的强化·····	(125)
三、元代的财、审法规与审计处理·····	(126)
第二节 明代的审计·····	(129)
一、走向极端专制的君主政体·····	(129)
二、比部的消亡·····	(132)
三、都察院组织制度的产生与确立·····	(134)

四、明代的内部审计体制·····	(136)
五、明代的财、审法规与财计牵制制度·····	(138)
六、明代的上计制度·····	(142)
第三节 清代的审计·····	(143)
一、清代财计监察与外部审计·····	(144)
二、清代财计系统的内部审计·····	(150)
三、清代财计牵制制度与财、审制度·····	(151)
四、清末审计体制的改良·····	(157)
小结·····	(161)
第七章 中华民国时期的审计·····	(164)
第一节 北洋军阀政府统治时期的审计·····	(165)
一、北洋军阀政府审计处时期的审计·····	(166)
二、北洋军阀政府审计院时期的审计·····	(176)
第二节 国民政府时期的审计·····	(187)
一、国民政府监察院时期的审计·····	(188)
二、国民政府审计院时期的审计·····	(197)
三、国民政府监察院审计部时期的审计·····	(205)
第三节 我国民间审计的产生与发展·····	(232)
一、我国民间审计的产生·····	(233)
二、我国民间审计的沿革·····	(244)
三、旧中国著名会计师及其主要成就·····	(272)
小结·····	(287)
第八章 中华人民共和国时期的审计·····	(293)
第一节 新民主主义革命时期的审计尝试·····	(293)
一、土地革命战争时期的审计·····	(293)
二、抗日战争时期的审计·····	(305)
三、解放战争时期的审计·····	(319)
第二节 中华人民共和国时期的审计·····	(325)

一、中华人民共和国时期的国家审计.....	(326)
二、中华人民共和国时期的内部审计.....	(339)
三、中华人民共和国时期的社会审计.....	(341)
小结.....	(344)

下篇 外国审计史

第九章 古代和近代的国家审计.....	(347)
----------------------------	--------------

第一节 古代的国家审计.....	(347)
一、古代埃及的国家审计.....	(347)
二、古代罗马的国家审计.....	(348)
三、古代希腊的国家审计.....	(350)
第二节 近代国家审计.....	(353)
一、近代英国的国家审计.....	(353)
二、近代法国的国家审计.....	(354)
三、近代德国的国家审计.....	(354)
小结.....	(355)

第十章 现代国家审计.....	(356)
------------------------	--------------

第一节 现代国家审计的产生.....	(356)
一、民主政治的孕育.....	(356)
二、现代国家审计的几种模式.....	(359)
第二节 立法模式的形成.....	(361)
一、英国国家审计现代化.....	(362)
二、美国国家审计现代化.....	(364)
第三节 司法模式的形成.....	(367)
一、法国国家审计现代化.....	(367)
二、德国国家审计现代化.....	(371)
第四节 行政模式的形成.....	(373)

一、苏联国家审计现代化.....	(373)
二、瑞士和瑞典国家审计现代化.....	(375)
第五节 国家审计现代化之路.....	(376)
一、立法模式之路.....	(377)
二、司法模式之路.....	(380)
三、行政模式之路.....	(381)
四、综合模式和超国家模式之路.....	(384)
小结.....	(388)
第十一章 内部审计的发展.....	(390)
第一节 1940年以前的内部审计.....	(390)
一、古代内部审计.....	(390)
二、中世纪和近代内部审计.....	(390)
第二节 现代内部审计的产生和发展.....	(394)
一、现代内部审计产生的背景.....	(394)
二、现代内部审计的产生和发展.....	(396)
第三节 两位内部审计大师.....	(399)
一、维克多·Z·布瑞克.....	(399)
二、约翰·B·瑟斯顿.....	(401)
小结.....	(403)
第十二章 英国的民间审计.....	(404)
第一节 英国近代民间审计产生的背景.....	(404)
一、股份公司的兴起.....	(404)
二、南海公司破产事件.....	(406)
三、经济危机和公司法的循环.....	(407)
第二节 英国民间审计队伍的发展.....	(410)
一、英国的民间审计组织.....	(410)
二、法庭判决与现代民间审计.....	(414)
第三节 两位审计理论的开拓者.....	(415)

一、弗朗西斯·威廉·皮克斯利·····	(416)
二、劳伦斯·罗伯特·迪克西·····	(416)
小结·····	(417)
第十三章 美国的民间审计·····	(418)
第一节 早期美国对英国审计的继承·····	(418)
第二节 从英国式审计到美国式审计·····	(419)
第三节 法定审计的出台·····	(424)
第四节 麦克森·罗宾斯公司破产事件及其 余震·····	(426)
第五节 公认会计原则的形式·····	(429)
第六节 法庭判决对美国民间审计的推进·····	(430)
第七节 管理咨询业务的兴起·····	(433)
小结·····	(434)
第十四章 其他主要国家的民间审计·····	(436)
第一节 德国民间审计的发展·····	(436)
第二节 日本民间审计的进程·····	(439)
第三节 加拿大民间审计的进程·····	(441)
小结·····	(444)

第一章 中国审计的起源

人类用勤劳和智慧书写着历史，历史用成功和失败编织着未来。古老的中华民族，在漫长历史发展的过程中，不仅创造出了举世瞩目的东方文明，而且也创立了与各个历史时期相适应，并在当时曾属于世界领先地位的审计制度。中国审计史是中国人民智慧的结晶，总结我国古代审计发展和演变的基本规律，研究我国古代审计的基本特征，为当今社会主义审计建设提供可借鉴的历史经验，是审计理论研究工作的一项重要任务。鲁迅先生说：

“我们看历史，能够据过去推知未来。”过去的审计在其历史演进过程中所反映出来的种种规律性，以及它在不同历史发展时期所表现出来的各种特点，正是我们研究现代审计和推知未来审计发展状况的重要依据和立足点。

第一节 概 述

与世界上许多国家一样，中国的审计发展史，也可以分为两大系列，一是国家审计系列，二是民间审计系列。但从相继四千余年的中国审计发展的情形考察，国家审计不论是从时间上，还是从内容上都占有主导地位，因此，本书上篇以介绍我国国家审计的发展情况为主要内容，同时也概略介绍清末与民国时期民间审计概况。综观我国国家审计制度的沿革，大抵可以分为五个时期：（一）产生时期。这是国家审计的幼年时代，它经历了西

周、春秋战国、秦、汉等朝代；（二）确立与成熟时期。包括三国、两晋、南北朝、隋唐诸朝代，这一时期，国家审计制度逐渐确立和发展；（三）革新与反复时期。宋代在审计体制上曾作了不少创新尝试，其中有成功之经验，也不乏失误之教训；（四）进一步发展时期。元明清时期，服从于强化中央集权的需要，国家审计制度在形式上得以进一步发展；（五）引进改良时期。中华民国（1949年以前）时期，随着资本主义国家政体组织形式的引入，我国国家审计体制进行了较大的改良。

一、我国国家审计产生和发展的基本规律

如果说会计的产生和发展是由于社会经济发展及经济管理需要决定的话，那么，审计的产生和发展则是在财产所有权与管理经营权相分离以及多层次经营管理分权体制所形成的经济责任关系下，基于经济监督的需要而产生和发展起来的。由于两权分离，经济责任关系的确立，财产所有者委派或委托专职机构和人员，对受托管理者或受托经营者所负经济责任的履行情况必需实行经济监督，从而产生了审计这一具有独立性的经济监督活动。国家审计的产生和发展则主要取决于国家财政经济监督的需要。国家审计属于上层建筑中经济监督的范畴。

（一）国家审计是国家发展到一定阶段的产物

当社会经济发展到一定程度，国家机构日趋庞大，财政收支的“吞吐量”不断增加，从而作为整个国家财富的“所有者”的皇帝，不能亲自和经常地进行财政审查和监督的时候，国家审计便应运而生。在我国夏代，夏禹也曾“三载考功，五年政定，……乃大会计”于会稽山，但却没有指定专人代理行使审计职权。到了周代，情况发生了变化，疆域扩大，中央机构急剧膨胀，从而使财政收支迅速增长，周王没有能力同时也不可能亲自审理一切财政事务，于是便指派宰夫行使财计稽察之权，从此便产生了中国国家审计的雏形。归根到底，国家审计产生的内在原

因还是财产的“所有者”——皇帝与财产的管理者——各级官吏之间所存在的经济责任关系。当皇帝不能亲自检查这种经济责任的履行情况时，审计人员和机构的出现便成为必然。中国的情形如此，西方情况也如此，如埃及、古罗马、古希腊、西班牙以及法国等国都先后出现过这种情况，这是国家审计产生的共同特点。

（二）中国国家审计的发展与封建中央集权政治的变迁基本上是同步的

从秦汉中央的三公九卿制度到隋唐的三省六部制，以及宋代的二府三司制，最后明清的内阁六部体制，封建专制主义中央集权逐步发展强化，以至达到登峰造极的地步，与此相适应，国家审计从上计开始、到“刑部——比部”制度，户部审计制度以至都察院审计制度，审计的地位和作用日益受到国家的重视。尽管宋代的审计成效不佳，但统治者借改革审计体制集中财权，加强财计审计监督的良好愿望却是显而易见的。这种同步性说明，国家审计机构作为皇帝财务稽查的耳目，在封建国家机构中有着举足轻重的作用。

（三）国家审计与国家的民主和法制建设水平有关

我国唐代的比部之所以能形成组织制度较为健全，工作成效较好的审计机构，这与唐代相对注重封建政治民主的环境是分不开的。法律健全，机构设置稳定，有法可依，有令必行，比部虽然地位低下，但也能依法开展正常的审计工作。相反，典章不立，法令废弛，或者法律制度随皇帝的喜好而随时置废，权力凌驾于法律之上，即使有地位较高的审计机构，也不可能收到良好的成效，或者说不能持久稳定地存在。在这方面，宋、明、清的审计状况是很好的例证。中国国家审计后期的发展与西方国家相比，之所以落伍，其主要原因就在于封建专制主义中央集权阻碍和制约了国家民主和法制的建设。中国古代审计的财计监察，是

自上而下地由帝王赋予而不是自下而上地由民主赋予，这种状况必然最终导致国家审计的停滞和畸形发展。审计必须由法律制度作保障，没有制度不行；但是有了制度不认真加以贯彻实施，同样也不行。

二、我国国家审计制度发展的基本格局及历史地位

自西周至中华民国（1949年以前），我国国家审计制度的发展始终贯穿着经济监察这条主线，构成了以御史制度的经济监察为经，以上计，比部制度，户部审计制度以及内部财务稽核为纬的基本格局。而各个历史时期又呈现出不同的审计特点。西周至秦汉，其审计的重心在经济监察系统；三国至隋唐，审计的重心在比部；经过宋代的革新和新旧审计体制的过渡，比部逐渐让位于户部审计机构；明清时期，随着封建专制主义中央集权的强化，都察院成为独一无二的外部审计主体。中华民国时期曾一度引进隶属中央政府的审计体制，但最终落脚点仍在监察院。历史总是螺旋式向前发展的。从西周宰夫的审计职能到明清都察院的审计体制，完成了第一个“回复”；经过清末、民国的引进改良，到1928年，重新将审计机构隶属于监察系统，完成第二个“回复”。而每一次“回复”国家审计体制都发生了质的飞跃，都向前迈进了一步。

作为世界国家审计大系统中的一部分，中国国家审计在其四千多年的发展过程中，有它自身的特色，同时也有与其它国家一致的“共性”。以监察系统为主干的审计体制，秦汉的上计制度，隋唐的具有司法监督职能的“刑部——比部”体制，以及比部掌审核，御史掌稽察的审计模式，等等，构成了中国古代国家审计不同于别国而又优于同期别国的显著特点，其中西周的宰夫，秦汉的上计制度，唐代的比部，无论从实际上还是从内容上，都处于当时世界国家审计的领先地位。而古代国家审计从兼职到专职，从包括财计稽核，考官、掌法令等一揽子性质的职

掌，逐步向单一的财务审计发展，近代审计从财计系统的审计机构发展到隶属于司法、立法、行政的独立性、权威性较高的审计体制，又是世界上许多国家审计发展的共同途径。现代政府审计的几种模式，在中国国家审计发展的历史中都先后或长或短地出现过。隋唐的比部最早创立了司法监督模式的雏形，并将其付诸实践；宋代的都磨勘司、三部勾院以及审计院，则属于财政部审计模式系列，而中华民国时期的审计院、审计处等，又多隶属于总统而类似于政府审计模式系列。从审计方式看，到中华民国为止，中国国家审计工作先后创立并实行了送达审计、就地审计、巡回审计和驻在审计。这些历史事实说明，中国对世界国家审计建设的贡献是十分突出的。但也应看到，由于我国封建社会后期的小农经济关系的束缚，封建专制主义中央集权的专制统治，从明代开始，我国不仅社会经济退居落后，而且国家政体形式也逐渐落后于西方发达国家，自然，在这种政体下的审计也退居落伍。清代的都察院审计体制，尽管与前代相比有较大进步，但这种体制具有浓厚的封建专制色彩，相形之下，比欧美日本各国的审计体制要落后得多，以至于从清代末期开始不得不效法引进这些国家的审计模式。

三、我国国家审计制度的沿革应阐明的几个理论问题

（一）关于国家审计的起源及其与会计的关系

如果说会计的产生是基于经济管理的需要的话，那么，审计的产生则是基于经济监督的需要。国家审计是国家发展到一定阶段的产物，它产生的根本原因是帝王和国家监察各级官吏经济责任履行情况的需要。由于生产力的发展，剩余生产物的增多，使社会财富大量集中，当占有生产资料的统治阶级（帝王）不直接管理钱财、物质和帐目，而指派或委托他人（官吏）代其经营，形成财产所有权和经营管理权分离的时候，为了保证财产的安全完整，以及增加收入，节约支出，维护其统治的物质基础，检查