



审计理论研究： 基础理论视角

Auditing Theory Research:
Perspective of Fundamental Theory

郑石桥 著



审计理论研究： 基础理论视角

Auditing Theory Research:
Perspective of Fundamental Theory

郑石桥 著

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

审计理论研究：基础理论视角/郑石桥著. —北京：中国人民大学出版社，2016.5
国家社科基金后期资助项目
ISBN 978-7-300-22478-7

I. ①审… II. ①郑… III. ①审计学 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 029070 号

国家社科基金后期资助项目
审计理论研究：基础理论视角
郑石桥 著
Shenji Lilun Yanjiu: Jichu Lilun Shijiao

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	涿州市星河印刷有限公司		
规 格	165 mm×238 mm 16 开本	版 次	2016 年 5 月第 1 版
印 张	19.75 插页 2	印 次	2016 年 5 月第 1 次印刷
字 数	339 000	定 价	68.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

国家社科基金后期资助项目

出版说明

后期资助项目是国家社科基金项目主要类别之一，旨在鼓励广大人文社会科学工作者潜心治学，扎实研究，多出优秀成果，进一步发挥国家社科基金在繁荣发展哲学社会科学中的示范引导作用。后期资助项目主要资助已基本完成且尚未出版的人文社会科学基础研究的优秀学术成果，以资助学术专著为主，也资助少量学术价值较高的资料汇编和学术含量较高的工具书。为扩大后期资助项目的学术影响，促进成果转化，全国哲学社会科学规划办公室按照“统一设计、统一标识、统一版式、形成系列”的总体要求，组织出版国家社科基金后期资助项目成果。

全国哲学社会科学规划办公室
2014年7月

前 言

目前的审计理论研究，在两个方面急需改进。第一，缺乏“主题”意识。从技术层面来说，审计就是围绕特定事项收集证据并发表意见的系统过程。这个特定事项就是审计主题（subject matter），也就是审计人员所要发表审计意见的直接对象。审计主题既可以是信息，也可以是行为。信息主题又分为财务信息和非财务信息；行为主题又分为特定行为和约束特定行为的制度。所以，总体来说，审计主题包括财务信息、非财务信息、特定行为、约束行为的制度。然而，长期以来，审计研究却没有“主题”意识，并不区分不同的审计主题。主要体现在三个方面：（1）大多数的审计学著作，其实就是财务信息审计学著作。例如，被全球审计学界奉为“圣经”的《蒙哥马利审计学》、代表英国最高水平的《迪克西审计学》及世界广为采用的阿伦斯的《审计学：一种整合方法》，其内容实质上都是财务信息审计学。（2）大多数的审计理论著作，其实就是财务信息审计理论。例如，莫兹和夏拉夫的《审计哲学》、安德森的《外部审计：概念和技术》、尚德尔的《审计理论：评估、调查和判断》、汤姆·李的《公司审计：概念与实务》、弗林特的《审计哲学和原理导论》，实质上都是关于财务信息审计的理论。（3）缺乏通用的审计理论。审计分为多种类型，从审计主体来看，分为政府审计、民间审计和内部审计，从审计内容来看，分为财务审计、绩效审计、合规审计等。现有的审计理论，基本上都以某种专门类型的审计为背景，对其他类型的审计现象解释力较弱。总体来说，就是没有适用于各种审计类型的通用审计理论。

本书力图在上述三个方面做些努力，定位于审计基础理论，研究审计的一些基本问题，这些问题包括：第一，为什么需要审计？这个问题的回答就是审计需求。第二，审计是什么？这个问题的回答就是审计本质。第三，审计谁？这个问题的回答就是审计客体。第四，谁来审计？这个问题的回答就是审计主体。第五，审计什么？这个问题的回答就是审计内容。第六，期望审计干什么？这个问题的回答就是审计目标。第七，如何审

计？从审计基础理论视角出发，这里只关注审计方法论层面的问题，所以，这个问题的回答就是审计方法论。第八，审计作为一个系统，与系统环境是什么关系？这个问题的回答就是审计环境。

在回答上述八个基本审计问题时，本书以委托代理为基础，将人性假设和审计主题作为贯穿全书的主线。在委托代理关系中，自利和有限理性这两个人性假设引致了代理问题和次优问题（不同于次优选择，还没有达到次优选择的水平），它们都体现在行为和信息两方面，审计是对代理问题和次优问题的鉴证，主要从行为和信息两个维度来展开。不同的审计主题会有不同的审计命题，会针对不同的审计客体，会有不同的审计目标，也更需要不同的审计取证模式，也会面临不同的审计环境。

按上述思路，本书共分为九章，各章的主要内容和主要观点如下。

第1章绪论，讨论审计理论体系和审计基础理论框架。审计理论分为两个层级：一是审计基础理论，这种理论是通用的理论，关注的是审计基本问题；二是专门审计理论，这种理论只能解释某类审计。审计基础理论框架包括八个要素：审计需求、审计本质、审计客体、审计内容、审计主体、审计目标、审计方法论、审计环境，上述八个要素之间，不是简单的线性关系，而是多元、非线性关系，不需要过多关注所谓的逻辑起点。

第2章审计本质理论，讨论审计是什么。审计本质是对审计现象的理性认识，表现为审计概念，而概念又有具体概念和抽象概念两个层级，人们观察到的审计现象不同，在抽象概念和具体概念这两个层面都会形成审计本质。审计一般的本质是：审计是以系统方法从行为和信息两个角度独立鉴证经管责任中的代理问题和次优问题并将结果传达给利益相关者的制度安排。

第3章审计需求理论，讨论为什么需要审计，主要观点包括：审计需求源于委托代理关系下的自利和有限理性，委托代理关系中，自利假设产生了机会主义倾向等代理问题；有限理性假设产生了次优问题。而代理问题和次优问题都显现在行为和信息两个维度。正是由于存在代理问题和次优问题，才产生了审计需求。

第4章审计目标理论，讨论期望审计干什么，主要观点包括：审计目标分为终极目标和直接目标，审计委托人期望的审计产出就是审计直接目标，利益相关者使用审计结果之后的结果，是审计的终极目标；审计目标是一个体系，不同类型的审计有不同的目标；审计目标与审计主题密切相关，信息主题的审计目标包括真实性和合理性，行为主题的审计目标包括合规性和合理性；审计目标对审计法律责任和审计期望差有重大影响。

第5章审计客体理论,讨论审计谁,主要观点包括:审计客体是经营责任的代理人或履行者,包括组织客体和自然人客体;审计主题影响审计客体的选择,特定行为主题主要与自然人客体相关,而信息主题主要与组织客体相关;在团队生产的情况下,团队的领导体制影响是否要选择自然人作为审计客体;不同的审计客体选择会产生不同的经济后果。

第6章审计内容理论,讨论审计什么,主要观点包括:审计内容包括审计对象、审计主题、审计业务类型和审计标的四个层级的问题。审计主题就是审计人员所要发表审计意见的直接对象,审计主题包括信息和行为,具体分为财务信息、非财务信息、特定行为和制度四类。信息主题和行为主题在审计目标、审计命题、审计取证模式、审计意见类型等方面都存在重大差异。组织治理模式及一些权变因素会影响审计主题差异化。

第7章审计主体理论,讨论谁来审计,主要观点包括:审计主体出现多样化,有外部审计和内部审计之区分,还有政府审计、民间审计和内部审计之区分,这是审计主题驱动下的审计独立性和审计交易特征所导致的。在交易成本理论看来,审计就是审计委托人和审计人之间的交易,这种交易选择什么样的治理结构,是由与交易相关的资产专用性和外部性等交易特征所决定的,同时,还受到独立性的影响。审计主题通过影响审计独立性需求和审计交易特征,进而影响审计主体选择。

第8章审计方法论理论,讨论审计方法论,主要观点包括:审计方法论主要包括审计态度和审计取证模式,审计态度体现为应有的职业关注,审计取证模式是审计取证的基本思路;审计主题对审计取证模式有重大影响,信息审计主要采用命题论证型取证模式,财务信息审计已经经历账项基础审计、制度基础审计、传统风险导向审计和现代风险导向审计这些取证模式,非财务信息审计还没有成熟的取证模式,行为审计主要采用事实发现型取证模式,目前还没有成熟的取证模式;审计取证模式还影响审计意见类型,论证型取证模式可以发表合理保证审计意见,而事实发现型取证模式只能发表有限保证审计意见。

第9章审计环境理论,讨论审计系统的环境因素,主要观点包括:审计环境是多层级、多类型的影响因素;多层级体现在审计系统可以有不同层级的观察视角,例如,特定审计行为、特定审计项目、特定个人、特定审计组织、特定审计关系,甚至整个审计行业,都可以被作为一个审计系统来看待,显然,不同层级的系统会有不同的系统环境;多类型体现在对于审计环境因素可以进行不同的分类,例如,按环境因素所处的空间范围,审计环境可分为外部环境和内部环境,按环境因素的影响方式,审计

环境可分为直接环境和间接环境，按环境因素的影响范围，审计环境可分为微观环境、中观环境和宏观环境；审计主题与审计环境之间存在关联，审计环境对审计本质、审计需求、审计目标、审计主体、审计客体、审计内容、审计方法都有影响；同时，由审计要素组成的审计系统对审计环境也存在重要影响，而这种影响正是审计的终极价值所在。

本书的研究具有较大的探索性，也是我们探索审计基础理论的阶段性成果。书中不当之处，敬请读者指正。

作者

于南京老山之麓

2015/3/15

目 录

第 1 章 绪论	1
第一节 审计理论及其研究方法	1
一、审计理论体系	1
二、审计理论研究的主要方法	6
第二节 审计理论框架	6
一、审计理论框架的主要观点评述	7
二、基于系统论的审计理论框架	11
本章参考文献	19
第 2 章 审计本质理论	23
第一节 认识审计本质的方法论	23
一、辩证唯物主义认识论和形式逻辑的“概念”理论	23
二、审计本质认识过程及可能出现的问题	26
第二节 审计本质的主要理论	27
一、查账论	27
二、系统过程论	29
三、控制论	30
四、经济监督论	31
五、国家治理免疫系统论	31
六、关于审计职能的主要观点	33
七、评述	34
第三节 审计本质体系	34
一、审计一般的本质	35
二、审计本质：不同审计主体视角	37
三、审计本质：不同审计内容视角	40

四、审计本质：不同审计主题视角	42
本章参考文献	43
第3章 审计需求理论	45
第一节 审计需求的主要理论	45
一、审计需求的代理理论	45
二、审计需求的信息理论	46
三、审计需求的行为理论	47
四、审计需求的保险理论	47
五、评述	48
第二节 审计需求：基于人性假设的总体框架	50
一、审计需求源于人性缺陷	50
二、审计需求理论的总体框架	52
第三节 审计需求：自利、代理问题和审计	53
一、文献综述	53
二、机会主义、问责和审计的一般逻辑关系	54
三、审计多样化和差异化：基于问责的解释	57
第四节 审计需求：有限理性、次优问题和审计	63
一、文献综述	64
二、有限理性、次优问题和审计：理论框架	65
三、有限理性、次优问题和审计：管理审计产生动因	70
本章参考文献	73
第4章 审计目标理论	76
第一节 审计目标的主要理论	76
一、审计目标的层级	76
二、不同审计主体的审计目标	77
三、评述	80
第二节 审计目标体系	81
一、审计目标及其体系	81
二、终极审计目标	82
三、审计总目标	84
四、审计具体目标：以财务审计为例	90
第三节 审计主题、权变因素和审计目标	92
一、文献综述	93
二、审计主题、权变因素和审计目标：总体框架	94

三、审计主题及权变因素的影响	95
四、不同审计主题的审计目标	97
五、权变因素对审计目标的影响	98
第四节 审计目标、审计意见和审计法律责任	100
一、文献综述	101
二、审计目标、审计意见和审计责任：理论框架	102
三、审计目标、审计意见和审计责任： 不同审计主体的审计法律责任分析	106
第五节 审计目标、审计意见和审计期望差距	107
一、文献综述	108
二、审计目标、审计意见和审计期望差距：理论框架	109
三、审计目标、审计意见和审计期望差距： 不同审计主体期望差距分析	113
本章参考文献	116
第5章 审计客体理论	120
第一节 审计客体的主要理论	120
一、自然人是否是审计客体	120
二、延伸单位能否作为审计客体	121
三、组织群体能否作为审计客体	122
四、审计客体有何应对审计的策略	122
五、评述	123
第二节 审计客体的界定及其审计需求	123
一、审计客体的界定	123
二、审计客体的审计需求	125
第三节 团队生产、审计主题和审计客体选择	128
一、文献综述	128
二、经管责任类型、审计主题和审计客体选择：理论框架 ...	129
三、责任类型、审计主题和审计客体选择： 审计客体选择的多样化解释	136
第四节 审计客体选择的经济后果	140
一、文献综述	140
二、政府审计处理处罚模式及其效果的理论分析	141
三、研究设计	145
四、统计分析	147

本章参考文献	152
第6章 审计内容理论	156
第一节 审计内容的主要理论	156
一、会计论	156
二、财政财务收支论	157
三、经济活动论	157
四、经济管理活动论	158
五、经济活动及相关信息论	158
六、评述	159
第二节 审计内容体系	160
一、审计内容体系结构	160
二、审计对象	161
三、审计主题	162
四、审计业务类型	165
五、审计标的	166
第三节 经管责任：概念和内容	168
一、经管责任的概念	168
二、经管责任的内容	176
第四节 审计主题比较：行为审计与信息审计比较	179
一、文献综述	179
二、行为审计与信息审计之比较	180
三、关于审计学之发展	187
第五节 审计主题差异化原因：组织治理模式、机会主义类型和审计主题	190
一、文献综述	190
二、组织治理模式、机会主义类型和审计主题：理论框架	191
三、组织治理模式、机会主义类型和审计主题： 中美两国政府审计分析	196
本章参考文献	199
第7章 审计主体理论	206
第一节 审计主体的主要理论	206
一、审计关系论	206
二、审计主体认识论	207
三、审计主体多样化理论	208

四、审计主体选择论	209
第二节 审计独立性：概念框架、实施框架和未来展望	210
一、概念框架	211
二、实施框架：行为约束和核心价值约束的统一	216
三、未来展望	217
第三节 独立性、审计主题和审计主体多样化：基于交易成本经济学的理论框架	218
一、文献综述	219
二、独立性、审计主题和审计主体多样化：理论框架	220
三、独立性、审计主题和审计主体多样化： 现实生活中的审计主体多样化解释	228
本章参考文献	231
第 8 章 审计方法论理论	235
第一节 审计方法的主要理论	235
一、审计方法的内容	235
二、审计方法变迁的原因	238
第二节 应有的职业关注：概念、衡量标准和实施框架	239
一、应有的职业关注的概念	239
二、保持应有的职业关注的衡量标准	242
三、应有的职业关注的实施框架	243
第三节 机会主义、问责和审计取证方式	245
一、制度背景和文献综述	246
二、机会主义和问责需求决定跟踪审计的采用： 一个理论框架	248
三、模型验证：一个简要的博弈分析	250
第四节 审计主题、审计取证模式和审计意见	254
一、文献综述	255
二、审计主题、审计取证模式和审计意见：理论框架	256
三、审计主题、审计取证模式和审计意见： 预算执行审计和决算审计分析	267
本章参考文献	270
第 9 章 审计环境理论	274
第一节 审计环境的主要理论	274
一、审计环境的概念和内容	274

二、审计环境与审计的关系·····	279
三、审计环境在审计理论体系中的地位·····	283
四、评述·····	284
第二节 多层次、多类型的审计环境·····	286
一、多层次的审计环境·····	286
二、多类型的审计环境·····	288
第三节 审计环境对审计要素的影响·····	289
一、审计环境与审计本质·····	290
二、审计环境与审计需求·····	290
三、审计环境与审计目标·····	291
四、审计环境与审计主体·····	291
五、审计环境与审计客体·····	292
六、审计环境与审计内容·····	292
七、审计环境与审计方法·····	293
第四节 审计系统对审计环境的影响·····	294
一、审计系统对审计环境影响的路径·····	294
二、不同审计主体对审计环境的影响·····	294
本章参考文献·····	295
关键术语索引·····	300

第1章 绪论

本章关注两个方面：第一，什么是审计理论？采用什么方法研究审计理论？第二，在审计基础理论的诸多问题中，审计基础理论框架是其中最基本也最重要的问题之一。本章以系统论为基础，提出了一个关于如何构建理论框架的理论模型，并在此基础上，构建审计基础理论框架。具体来说，本章包括以下内容：审计理论及其研究方法；审计基础理论框架（以下简称审计理论框架）。

第一节 审计理论及其研究方法

本节关注两个问题：什么是审计理论？采用什么方法研究审计理论？本节首先介绍关于对审计理论的认识的主要观点，然后提出我们的观点，最后介绍审计研究方法的类型。

一、审计理论体系

（一）关于审计理论体系的主要观点

关于审计理论及其体系，相关的研究不多，形成的观点基本相似，一般都认为审计理论分为三个层次，不同研究文献确定的三个层次的具体内容有所差异。

陈元燮（1991）认为：审计理论体系的第一个层次是审计的基本概念，包括审计的定义、职能、目标和任务四个方面。审计理论体系的第二个层次是审计的关系，它明确审计主体和审计客体之间的相互关系。审计理论体系的第三个层次是审计要素，是指构成审计监督活动的必要因素，包括标准、行动和结果。上述三个层次的审计理论具有密切的关系。审计的基本概念明确了审计的性质、职能、目标和任务，为开展审计监督活动指明了方向。审计的关系明确了审计主体和审计客体之间的相互关系，为

形成正常的审计工作秩序提供了理论依据。审计的要素明确了审计监督过程的三个重要环节，为开展审计工作奠定了理论基础。

冯均科（1991）认为，审计理论是指在审计实践中总结出来的带有规律性和本质规定性的各种概念、观点与原理等所组成的体系，一般包括审计理论基础、审计基础理论与审计应用理论。审计理论基础是审计科学与相邻有关学科的交叉点，是科学理论之间转化的“关节点”。审计理论基础是以管理控制论为主体的，但又不单包括这种科学理论，还包括马克思主义哲学、政治经济学以及关于民主与法制的理论。审计基础理论是审计理论基础结合审计工作状况，并借用逻辑思维推演出来的，它是指可以通用于任何独立审计活动的各种具有普遍指导性的审计理论。审计应用理论是指在审计基础理论指导下按照审计实践的基本规律建立的一种审计理论。审计组织理论、审计操作理论和审计控制理论都可以归入审计应用理论的范畴。

王会金（2002）、王会金等（2012）认为，审计理论体系按理论研究的性质，可分为三个层次，即审计基础理论、审计应用理论和审计发展理论，三者各自具有不同的特点。审计基础理论是研究审计本质、一般规律或基本原理，探求能揭示审计实践普遍本质和发展规律的知识体系，在审计理论体系中处于基础地位，其科学水平决定着审计理论体系的水平，主要包括审计环境理论、审计动因和本质理论、审计目标理论、审计主客体理论、审计程序和方法理论、审计规范理论、审计管理理论。审计应用理论是审计基础理论在具体审计实践中运用的知识体系，或者说是关于处理具体审计工作时应遵循的原理、原则、程序和方法的知识体系，包括国家审计应用理论、社会审计应用理论、内部审计应用理论，或者是财政财务审计应用理论、经济效益审计应用理论、财经法纪审计应用理论、经济责任审计应用理论。审计发展理论是回顾审计产生的历史，立足当今审计研究成果，展望审计未来的创新性审计理论，主要内容为审计发展史理论和审计创新理论。

杨肃昌（2012）认为，审计理论体系是由总括性、基础性的理论以及建立在其上的层层递进、逐步细化的理论所组成的，一般分为三个层级，一是通用的一般审计理论，二是各主体的审计理论，三是各主体的审计理论所包含的理论基础、基础理论和应用理论三个方面。这种审计理论体系大致如图 1—1 所示。

一般审计理论就在于以最抽象、最普遍、最简单的思维规定揭示或说明审计活动和审计发展的一般规律，以对任何类型审计的本质及其产生与发展做出解释。作为具有一般或普遍意义的审计理论是无“国界”、无“阶级性”的，是人类共同的思想财富。

无论是国家审计还是内部审计和民间审计，都具有审计的一般特征和

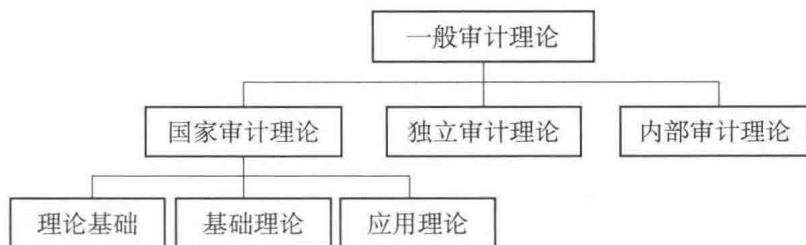


图 1—1 审计理论体系（杨肃昌）

意义，并且一般审计理论的研究范式也为不同类型审计理论的研究提供了指导与借鉴。各主体的审计理论是一般审计理论在该主体上的应用，一般分为理论基础、基础理论和应用理论。

影响审计理论形成与发展的相关理论，可被称为审计理论基础。一般认为，受托责任理论是形成审计一般理论之理论，适用于解释任何类型审计的形成与发展。国家审计的理论基础应该是政治学。

基础理论是指专业学科中研究一般规律或主要规律并为应用研究提供有指导意义的共同理论基础的理论。审计理论，大多数情况下指的是基础理论。审计理论基础和基础审计理论的区别可表述为“理论基础是别人的东西拿来为我所用，基础理论是自己的东西”。

审计应用理论是在具体审计实践和工作中运用的诸如审计程序、方法等具有明显针对性、实践性、专业性和操作性的知识系统，源于审计基础理论，是基础理论的具体化或者说是由基础理论延伸而来的。所以对于应用理论研究而言，关键是如何把基础理论知识转化为应用技术知识，使之作用于审计实践和审计工作。

冯均科、陈淑芳、张丽达（2012）认为，在受托责任理论指导下，以政府审计关系为研究内容的政府审计理论框架应当包括以下主要部分：（1）政府审计环境理论。主要研究政府审计所面临的各种环境因素以及这些要素与政府审计所具有的各种内在联系。（2）政府审计关系理论。主要研究政府审计所包含的审计委托人、审计人与被审计人三者之间所具有的各种关系。（3）政府审计规范理论。主要研究政府审计的法律、法规、准则和职业道德建设等问题，提供政府审计机构与人员所应当遵守的行为规范。

以上三个部分，它们是具有密切联系的。政府审计环境理论为政府审计活动提供了准确利用环境和改造环境的基本思路；而政府审计关系理论则为审计活动提供了如何理顺各种审计关系人之间关系的基本技巧；最后是政府审计规范理论，它为政府审计活动的主体提供了行为指南。这三者之间，核心是各种各样的社会关系以及规范这些社会关系的规则，体现了审计科学的社会科学属性。政府审计理论工作者应当也就政府审计活动如