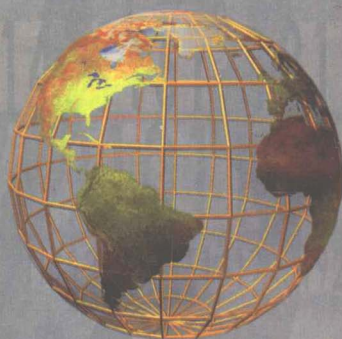


Auditing Theory Research

审计理论研究

李雪 著



中国海洋大学出版社

Accounting Theory Research

审计理论研究

第二卷



中国审计学会 中国审计学会

会计学硕士研究生系列教材

SHENJI LILUN YANJIU

审计理论研究

李 雪 著

中国海洋大学出版社
· 青岛 ·

图书在版编目(CIP)数据

审计理论研究/李雪著. --青岛:中国海洋大学出版社,2004.3

ISBN 7-81067-530-3

I. 审… II. 李… III. 审计学—研究生—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 124848 号

中国海洋大学出版社出版发行

(青岛市鱼山路 5 号 邮政编码:266003)

出版人:王曙光

青岛双星集团华信印刷厂印刷

新华书店经销

*

开本:787mm×960mm 1/16 印张:25.125 字数:492 千字

2004 年 6 月第 1 版 2004 年 6 月第 1 次印刷

印数:1~1 100

定价:38.00 元

我国审计理论研究的回顾与评价

(代前言)

自恢复审计监督制度以来,我国的审计事业得到了突飞猛进的发展。与此同时,审计理论研究也取得了举世瞩目的成就,但是也存在一些不足之处。本文首先对我国审计理论的研究做出简要总结,然后针对审计理论研究存在的问题提出改进建议。

一、我国审计理论研究的回顾

(一)我国审计理论研究历程的总体回顾

我国的审计实践活动源远流长,早在奴隶社会就已出现审计的萌芽,然而审计理论的研究直到20世纪初才开始。我国审计理论研究的历程大致可分为3个阶段:20世纪初至20世纪40年代末为我国审计理论研究的萌芽时期。这一时期,我国审计界涌现出谢霖、潘序伦、许永祚等一批审计理论的探索者。在他们的推动下,我国民间审计事业得到了发展,审计理论研究也取得了丰硕成果,这些成果对后来的审计理论研究具有重要的参考价值。20世纪50年代初至20世纪70年代末为我国审计理论研究的停滞时期。新中国成立后,受计划经济体制及苏联模式等因素的影响,我国处于无审计监督制度的反常时期,审计理论研究相应处于停滞状态。20世纪80年代至今为我国审计理论研究的振兴时期。自20世纪80年代我国恢复审计制度监督以来,伴随着审计事业的蓬勃发展,审计理论研究也取得了突出的成绩。1984年,中国审计学会的成立,标志着我国审计理论研究进入了一个新阶段。审计科研机构和审计学会在深入研究审计基本理论的同时,适应经济体制改革不断深化的新形势,努力探索审计如何为经济体制改革服务,一些课题研究、学术著作和论文不断涌现,促进了审计理论研究的进一步深化。

(二)我国审计理论研究的主要成就

1. 财务审计领域

财务审计是审计发展史上出现最早、发展最成熟的一个领域,我国审计理论研究主要集中在这一领域。该领域的理论研究范围相当广泛,几乎涉及财务审计理论的各个方面。主要成就如下:第一是关于审计产生动因的研究,针对这一问题已提出 10 几种观点,被人们普遍接受的是受托经济责任观;第二是关于审计本质的研究,它主要集中在查账论、方法过程论、经济监督论和经济控制论 4 种观点上,此外,还有工具论、调查论等诸多观点,经济监督论是主流观点;第三是关于审计基本特征即独立性的研究,内容涉及独立性的意义、含义、理想模式等方面,以及对国家审计、民间审计和内部审计的独立性问题的探讨;第四是关于审计理论体系的研究,已提出的主要模式包括审计目标模式、审计本质模式、审计假设模式、审计环境模式和审计动因模式等,学者们不但对理论体系要素的相互关系进行了探讨,还对每个要素的内容进行了具体分析;第五是关于审计主体的研究,这一问题包括国家审计、民间审计和内部审计 3 个方面;第六是关于审计对象的研究,包括被审计单位论、会计信息论、经济活动论、受托经济责任论和受托经济责任及其信息论等观点;第七是关于审计职能的研究,其观点可以分成单一职能论、多职能论、层次论、体系论等 4 类。除此之外,研究还涉及审计假设、审计目标、审计概念、审计原则、审计准则、审计质量控制、审计职业道理、重要性、审计风险、内部控制测评、审计抽样、审计计划、审计证据、审计方法、计算机审计、审计测试和审计报告等内容。这使财务审计理论的研究更趋全面和完善。

2. 经济效益审计领域

相对于财务审计而言,经济效益审计在我国的起步较晚。20 世纪 80 年代初,我国审计理论界偏重于介绍国外的经济效益审计理论和实务。我国恢复审计监督制度以后,经济效益审计的理论研究逐渐转向如何建立适合我国国情的经济效益审计。我国审计界对经济效益审计的定义、职能、范围、方法和程序进行了广泛的研究,并把经济效益审计理论研究列为重点研究课题,取得了初步的研究成果。但毕竟因为其发展时间短,目前经济效益审计的基本理论仍未形成完整的体系。比如,对于什么是经济效益审计,就有 20 多种提法。至于经济效益审计的目标、对象、职能、方法、程序、准则、报告等,仍需继续加以探讨。

3. 审计新领域

我国审计理论界已涉足的新领域主要有环境审计、国际审计、舞弊审计、审计史、税务审计、营销审计和人力资源审计等。

关于环境审计。我国环境审计虽然起步较晚,但经多方努力,其研究已深入到各个方面,包括对环境审计动因、环境审计理论基础、环境审计本质、环境审计职能、环境审计目标、环境审计假设、环境审计原则、环境审计准则、环境审计程序、环境审计方法、环境审计主体和环境审计对象等方面的研究。

关于国际审计。研究主要涉及以下几个方面:世界各国审计理论与方法发展的历史、现状与未来;世界主要的国际审计组织及其活动,包括它们进行的协调和制定的准则;世界各国审计的共性和特性等。

关于人力资源审计。人力资源审计是较环境审计更新的前沿课题,目前国内对此研究较少,而且主要是从人力资源管理审计的角度去进行研究。

二、我国审计理论研究存在的问题

(一)理论基础薄弱

审计理论的综合性决定其必须以多学科作为理论基础,相关学科理论的发展与成熟为审计理论研究提供了环境基础与思维途径。因此,审计理论基础的坚实与否、理论研究人员对理论基础的掌握程度等影响着审计理论的发展。而我国目前审计理论基础的状况不容乐观,表现在:①缺乏实践基础,即理论研究者不熟悉审计实践;②缺乏横向基础,即倾向于就审计研究审计,不注意同类不同学科间的横向联系;③缺乏交叉渗透基础,即不注重不同学科间的交叉渗透,如心理学、行为学、逻辑学等,使审计研究领域局限于原有范围。

(二)缺乏整体性与系统性

一套完整的理论必须树立全面观与整体观。由于有关管理机构和职业组织在理论研究中的引导不够,我国的审计理论研究缺乏整体性与系统性。这主要表现在:①研究领域过分集中于某一方面。对于一些热点问题,学者纷纷著书立说,各持己见,在狭小的范围内零敲碎打;而对于一些难度较大的冷门领域却无人问津。②各自为政,没有形成审计理论学派。学派之间相互分立、相互竞争及相互融合,可以极大地促进理论研究,把握理论研究的方向。而在审计界,尚未形成

一个可以称之为“学派”的学术阵地。审计学者虽然在审计理论研究中孜孜以求,为我国审计事业的发展作出了一定贡献,但至今没有一方在学术上可以自成体系,发挥“领头羊”的作用。

(三)特色研究较少

作为人类智慧的结晶,审计理论是没有国界的。介绍、引进并融化西方先进的审计理论已为众多的理论界人士所赞同。但是由于我国与西方国家具有不同的政治体制、经济环境,在借鉴西方审计理论时要遵循“洋为中用”的原则,重点研究如何将西方审计理论根植于我国的土壤,即进行本土化的特色研究。就我国目前审计学界的现状来看,从事介绍、引进的学者较多,且大同小异,而从事与我国现实状况融合研究的学者则较少。

(四)偏重于规范研究

理论研究方法的恰当与否直接影响着理论研究的进程与理论研究的成果。审计理论研究方法主要包括归纳法、演绎法与实证法。在过去,审计理论研究主要依靠归纳法与演绎法。近几年虽然出现了一些实证法的研究文章,但传统的归纳法与演绎法仍然占有主导地位。其缺点主要表现为:以规范性的演绎法排斥实证法,研究结论源于研究者的思维、判断和推论,造成一些学者热衷于抽象推理,玩文字游戏;以哲学思辨取代科学分析,由此得出的结论缺乏可验证性。

(五)政治色彩浓厚

学术研究应当具有独立性,而我国审计理论研究受现行制度、政策的束缚,强调监督,忽略服务。审计理论研究的主要精力放在论证现行或新出台的政策、制度的如何正确与科学上。往往以结论(表现为口号、政策、规定等)作为出发点,即以某个领导或权威人士对某件事情的看法或公开场合的讲话为标准,研究或修正已被公认或已经实践证明为正确的命题,从而使审计理论研究的程式由“命题+论证=结论”而被演绎为“结论=命题+解释”。也正因为带有这种浓厚的政治色彩,造成审计理论研究缺乏创造性和前瞻性。

(六)对新领域的研究偏少

虽然我国审计界已涉足新兴领域(如环境审计、人力资源审计等)的研究,但是研究力量明显不足。这主要有两个原因:①客观上,新领域的研究困难重重,对研究环境和研究人员的理论功底、创新能力、坚

强的毅力具有较高的要求;②主观上,研究人员持有一定的畏难情绪,由于此类研究需投入更多的时间、精力,研究的成果具有不确定性,研究风险大,研究人员容易望而却步。

三、改进我国审计理论研究的建议

(一)研究主体方面

1. 发挥政府的引导作用

政府在一个国家中处于宏观管理者的地位,其作用的发挥应把握好两个关键因素:①宏观引导,即政府应站在整体、全局的角度去发挥作用;②采取间接管理的手段,避免直接干预。政府对于审计理论研究的引导亦应如此。一方面,政府(如财政、审计部门)从全局角度引导审计理论研究的方向,以改善理论研究的无序状况,促进理论研究的系统化。另一方面,政府应避免直接干预理论研究,以增强学术研究的独立性。

2. 发挥审计职业团体的推动作用

审计职业团体在理论研究中具有举足轻重的作用,其对审计理论某一方面的关注足以掀起研究的热潮。充分发挥中国会计学会、中国注册会计师协会、中国内部审计协会、中国审计学会和地方学会的组织作用,可以调动现有审计理论的研究力量,加快审计理论研究的有序化和系统化,改变“理论跟着政策走、政策注释主义”弥漫于审计理论界的现象。

3. 加强理论研究者与实务工作者之间的沟通

审计界目前普遍存在的一个现象是,理论研究者缺乏实践基础,而实务工作者又缺乏理论知识。审计理论要更好地指导审计实践,必须加强理论研究者与实务工作者的沟通。通过有效沟通,理论研究才能更有针对性并正确地指导实践,而实践的发展反过来又促进理论的发展。

4. 培育审计理论学派

我国会计理论界曾经出现过南派和北派(信息系统论和管理活动论)相争的局面,后来又发展到南中北三派(信息系统论、受托责任控制论和管理活动论)并存,各学派之间的竞争与融合极大地促进和发展了我国的会计理论。而审计界缺乏学派之争,如同平静的湖面只能

荡起层层涟漪一样,不可能产生冲击波。因此,应培育审计理论学派,形成各学派独有的研究风格、研究重点和研究特色,减少研究成果的功能内耗,促进审计理论研究的百花齐放和百家争鸣。

(二)研究内容方面

1. 处理好主体理论与新兴理论的关系

审计理论是随着社会进步而不断发展的开放系统。人类社会已经步入知识经济时代,人力资本将成为经济增长的核心资本,信息技术极大地改变了社会生产方式,这一切使审计理论基础呈现出新的特点,也给审计研究带来新的课题,如人力资源审计、网络审计、审计行为研究等。在研究时既要做好主体理论的研究,更要注重新兴理论的研究。只有这样,才能给审计理论注入新鲜血液,促进审计理论向前发展。

2. 处理好现实性与前瞻性之间的关系

美国著名会计学家亨德里克森教授认为:“一种理论的基本检验是它的解释和预测能力。”从理论的预测功能来看,理论具有预见性;从理论的解释功能看,理论具有现实性。在审计理论的研究中要处理好现实性与前瞻性的关系。这就要求在审计理论形成过程中与审计实务保持一定距离,既对现行的审计实务能够起到解释和规范作用,又能预见新的审计实务的发生,具有一定的前瞻性,从而使得学术研究具有独创精神。

3. 处理好理论引进与理论创新的关系

审计理论具有科学性,而科学的理论又具有继承性。当今时代是知识、技术日新月异的时代,要想改变我国审计理论研究领域的落后局面,最有效的办法是学习和引进西方现成的审计理论。但这并不意味着一切照搬。相反,要把理论引进与理论创新有机结合起来。对于客观性较强、国家特色较弱的理论,可以大胆地学习和引进,引进时应注意理论体系的完整性和系统性;而对于国家特色较强的理论,如原则、准则、法规政策等,应立足于中国的实际,在借鉴西方国家先进经验的基础上创造出中国特色的审计理论。

(三)研究方法方面

规范法是以归纳演绎为主,强调价值判断,研究事物“应该是什么”的一种定性研究方法,其功能是指导和优化实务;而实证法是以统

计分析为主,强调经验证据,研究事物“是什么”的一种侧重定量的方法,其功能是解释和预测实务。二者虽然有区别,但也存在着一定的联系,表现在:实证法需要规范法为之提供理论基础;规范法需要实证法为之提供实践上的依托。由此可见,规范法与实证法不是相斥的,在审计理论研究中应将两者很好地统一起来。我们不能仅仅满足于可以驾轻就熟地进行规范审计研究,而必须加快实证审计研究的步伐,加大实证审计研究的力度。但也不能从一个极端走向另一个极端,忽视规范审计研究,应注意规范法与实证法并重,同时考虑将两者紧密联系起来,使规范研究成果与实证研究成果能够得到相互借鉴和印证。我国审计职业界和学术界惟有携起手来,极大地丰富规范研究和实证研究的方法,才能更好地服务于提高我国审计理论水平这一根本目的。

正是基于以上分析,笔者尝试编写了这本审计理论研究著作,试图通过本书,一方面向读者介绍审计理论的基本问题及其研究现状,另一方面发表自己多年来研究审计理论的一些不成熟的看法,以便为审计理论研究作出一些贡献。本书部分内容来自自己公开发表的文章,初稿及修订稿也曾以多种方式在研究生及各种形式的培训班中试用,获得了较好的评价和效果。中国海洋大学管理学院会计学系的徐国君教授、王竹泉教授等对本书的写作提出了很多有价值的建议,在此深表感谢。在书稿的文字录入、整理和校对过程中,我指导的硕士研究生杨智慧、王健姝、邵金鹏、王恩山、黄业明作了大量的工作,在此一并致谢。

本书是中国海洋大学重点教材,是管理学院会计学系研究生系列教材之一,主要用于会计专业研究生的审计理论课程的教学,也可作为审计学教师的教学参考书,同时也是审计人员提高审计理论基础的主要学习用书。由于本书的写作是初次尝试,不足之处在所难免,恳请专家、学者和广大读者批评指正。

李雪

2004年4月

目 录

第一章 审计理论概述	(1)
第一节 审计理论的含义和内容	(1)
第二节 审计理论的产生和发展	(5)
第三节 审计理论的三座里程碑	(21)
第二章 审计理论体系	(39)
第一节 审计理论体系的作用和特征	(39)
第二节 审计理论体系的逻辑起点	(41)
第三节 审计理论体系的基本观点及其评价	(49)
第三章 审计的本质	(60)
第一节 审计的本质	(60)
第二节 审计的职能	(70)
第四章 审计产生的动因	(75)
第一节 审计产生动因的不同观点	(75)
第二节 受托经济责任的定义及其成因	(89)
第三节 受托经济责任与审计的产生	(98)
第四节 受托经济责任与审计的发展	(101)
第五章 审计的独立性	(107)
第一节 审计独立性的意义和表现形式	(107)
第二节 审计独立性的含义	(109)
第三节 审计独立性的具体分析	(117)
第六章 审计目标	(138)
第一节 审计目标的含义和特点	(138)
第二节 审计目标的影响因素	(140)
第三节 审计目标的演变	(144)
第四节 审计目标的具体分析	(151)
第七章 审计假设和审计概念	(159)
第一节 审计假设	(159)
第二节 审计概念	(179)

第八章 审计准则和质量控制	(189)
第一节 审计规范概述	(189)
第二节 审计准则	(201)
第三节 质量控制	(210)
第九章 职业道德	(220)
第一节 职业道德概述	(220)
第二节 职业道德准则	(225)
第三节 职业道德的一些争议	(231)
第十章 重要性和审计风险	(241)
第一节 重要性	(241)
第二节 审计风险的基本理论	(256)
第三节 审计风险的管理	(278)
第四节 风险基础审计	(283)
第十一章 内部控制	(292)
第一节 内部控制的形成和发展	(292)
第二节 内部控制与审计	(305)
第十二章 审计测试	(309)
第一节 审计测试的性质	(309)
第二节 审计测试的应用	(310)
第十三章 审计报告	(326)
第一节 审计报告的发展史	(326)
第二节 审计报告的格式和内容	(342)
第十四章 管理审计	(354)
第一节 管理审计概述	(354)
第二节 政府绩效审计	(362)
第三节 企业经营审计	(377)
参考文献	(387)

第一章 审计理论概述

第一节 审计理论的含义和内容

一、理论的含义

关于理论,《现代汉语词典》的解释是:“人们由实践概括出来的关于自然界和社会的知识的有系统的结论。”它强调了3点:①理论来源于实践;②理论必须是已经成熟的结论;③理论是一个系统,不系统的东西不能称之为理论。《韦氏新国际大词典》的解释是:“理论是一套前后一贯的假设性、概念性和实用性的原则的整体,构成了对所探索领域的可供参考的一般框架。”它认为“前后一贯”是对理论的系统化要求。《钱伯斯二十世纪词典》的解释是:“理论是对事物的解释或是事物的体系,它揭示一门科学或艺术的抽象原理。”因此,理论是一种用来揭示事物的原理,只要能够对事物作出合理的解释,就可以成为理论。这是广义理论的解释。

大部分审计理论著作正是从这个角度出发阐述审计理论的。因为审计是一门实践性很强的科学,它首先面对的是采用适当的审计程序和方法,圆满地完成审计任务。如果采用的程序和方法是成功的,就一定有其合理性,审计理论就必须对此作出科学的解释,这个解释就应该是理论。这与理论来源于实践的看法具有异曲同工之妙。因此,在审计理论中有大量实际业务的说明就不足为奇了。审计理论大量地存在于审计实践和审计文献中,在采用某种审计方法和制定某一项审计准则时,必然有其原因和依据方面的考虑,这就构成了审计理论的元素,现在所要做的就是对其进行系统的总结。如美国会计学家肯尼思·S·莫斯特(Kenneth S. Most)在其1977年出版的著作《会计理论》中指出:“理论是对描述或规定一系列现象的规则和原则的系统表述,它可视为有助于组织概念、解释现象和预测行为的框架。”美国审计学家查尔斯·W·尚德尔(Charles W. Schandl)在其1978年出版的《审计理论》一书中有过类似的看法:“理论是一套用以解释或说明某类事物或现象的观点或命题。也可以这样认为,理论旨在说明在一个学科领域中观察到的事实的一般规则和原则,或引起这些事实的原

因。”

二、审计理论的含义

从有关文献看,对审计理论作出解释的主要有加拿大审计学家罗德尼·J·安德森(Rodney J. Anderson)、英国审计学家戴维·费林特(David Flint)、美国审计学家罗伯特·希斯特·蒙哥马利(Robert Hiester Montgomery),而美国的罗伯特·K·莫茨(Robert K. Mautz)和埃及的侯赛因·A·夏拉夫(Hussein A. Sharaf)、尚德尔、美国会计学会(American Accounting Association, AAA)的《基本审计概念说明》(A Statement of Basic Auditing Concepts, ASOBAC)等,均未对审计理论的定义作出明确的解释。

加拿大审计学家安德森在《外部审计》(The External Audit)一书中认为:“审计理论的目的是提供一个合理的、清晰的概念结构,以确定为实现既定审计目标所必需的审计程序。目标自身不是由审计理论而是由经济社会的需要以及建立公认审计准则对职业界如何察觉出那些需要来确定的。当目标在鉴证财务报表有用的时候,公认审计准则就将该目标体现于报告和检查准则中。因此审计理论必须提供符合这些准则的逻辑方法。在未来,满足某些其他的或替代的目标(如是否报告预测、内部控制和管理业绩)若变得有用,这些目标无疑将合并到修订的审计准则中。那么审计理论不得不建立一个适当的途径来满足那些已修订的准则。审计理论还提供了—个评价与改善现行实务与程序的框架结构。”他将审计理论与由审计准则体现出来的审计实践联系起来,并认为审计理论会随着实践的发展而发展。

英国审计学家费林特在《审计哲学与原理》(Philosophy and Principles of Auditing)一书中认为:“审计理论旨在提供一套有关审计活动的首尾一贯的命题,以解释审计的社会目的与目标,进而为将审计实务与程序同审计目的与目标联系起来提供合理的基础与依据。这套命题还可以解释审计在多种社会机构以及社会经济与政治环境中的活动空间。”他从实用角度认为审计理论是对审计现象的解释,是将审计目的、目标、实务、程序等合理地联系起来的方法。

美国审计学家蒙哥马利在《蒙哥马利审计学》(Montgomery's Auditing)一书中认为:“审计理论主要来源于现行实务,并作为现行实务的描述性结果。从更小的范围看,审计理论也是规范性的,它为审计实务应是什么提供了指南……审计理论也为不断评价和改进现行实务和程序的目的提供了一种框架。”他认为理论来源于实践,反过来又可以指导实践。审计理论首先是描述性的,是对审计实践的合理解释,同时又是规范性的,为审计实践的发展提供了方向。

美国圣母玛利亚大学的戴维·N·里基特(David N. Ricchiute)在《审计概念与准则》(Auditing Concepts and Standards)一书中认为:“尽管理论一词有

极高的意义,但它不外乎是做某种事情的方法,或者是指导实践的框架或指南。因此,所谓审计理论就是从事审计工作的指南。”“可将其分为解释事情应该怎样做的规范性理论和说明事情在实践中究竟是怎样做的描述性或解释性理论两部分。”这种观点得到许多人的认可。

我国的蔡春教授在其博士论文《审计理论结构研究》中认为:“审计理论是一套用以解释、指导(或预测)审计行为活动(即审计实践)的系统化和理性化的命题。”它包括了关于理论的所有一般要素:①审计理论是一个系统;②审计理论由一套抽象命题组成;③审计理论来源于对审计实践的解释;④审计理论能够指导实践。这是一个较为完整的定义。

因此,我们可以得出结论,审计理论是审计实务所依据的基本概念,是通过观察和经验积累的关于审计实践的理性认识。它对审计实践具有指导意义。

三、审计理论的内容

(一)西方审计理论的内容

先看几部经典审计学论著的内容。

(1)美国的莫茨和夏拉夫于1961年出版的《审计哲理》(*The Philosophy of Auditing*)一书分为10部分:审计理论的探求;哲学和审计;审计方法论;审计假设;审计概念;证据;应有的职业关注;公允表达;独立性;道德行为;审计展望。

(2)美国会计学会于1972年发布的《基本审计概念说明》共分5部分:审计的作用;调查过程;报告过程;解论——调查过程(证据的收集与评价)。

(3)尚德尔于1978年出版的《审计理论——评价、调查和判断》(*Theory of Auditing —Evaluation, Investigation and Judgment*)共分8个部分:定义和基本假设;审计结构;信息心理;信息传递中的障碍;审计理论结构的要素;审计程序;审计与调查;审计原则。

(4)《蒙哥马利审计学》的第2篇“理论与概念”分为9个部分:审计过程;审计战略和控制;内部控制系统;系统检查与文件提供;审计测试和目标;审计计算机系统的一般控制;计算机辅助审计;审计抽样的测试程序;统计方法在审计抽样中的应用。

从中我们可以看出,审计理论究竟应包括什么内容并没有一个统一的说法,主要区别体现在对审计实践的理论意义的认识上。有时给人的感觉是审计理论与审计实践之间并没有什么严格界限,这恰恰反映了西方审计界关于审计理论的认识是非常开放和务实的。因此,西方纯粹论述理论的著作很少,但这并不表示他们的审计理论贫乏或不重视审计理论。审计理论的丰富内涵和生机活力存在于它同审计实践的联系中。从某种意义上讲,审计理论与实践是统一和不可分割的。有人将审计理论分成基本理论(如审计目标、假设、概念、原则等较为抽

象的东西)和应用理论(如审计准则、程序、方法、证据、报告等具体的实践问题),就较好地回答了审计理论与审计实践区别与联系的问题。

(二)我国审计理论的内容

我国审计实践活动源远流长,但直到 20 世纪才开始审计理论的研究。20 世纪 30 年代以前,在谢霖、潘序伦、许永祚等著名会计学家的推动下,我国民间审计事业得到了发展,并且出现了著译荟萃、各种学说并存的好局面。许多审计理论研究成果对后来的审计理论与实务都有重要指导意义。如潘序伦在 20 世纪 30 年代所著的《审计学》一书以资产负债表为主线,理论与实务并重,其讲述的审计定义、目标、种类与内部控制等审计基本理论问题,论述的详细审计的原理与法则以及资产负债表各要素审查的要点与技术方法,在今天仍具有重要的现实意义。

自 20 世纪 80 年代我国恢复建立审计制度以来,伴随着审计事业的蓬勃发展,审计理论研究也取得了突出的成绩。早在 1979 年末,中国财政学会和中国会计学会就着眼于我国经济体制改革的新形势,开始探讨恢复建立审计制度的问题。1984 年中国审计学会成立以来,审计理论研究进入了一个新的阶段。审计科研机构和审计学会在深入研究审计基本理论的同时,适应经济体制改革不断深化的新形势需要,努力探索如何为经济体制改革服务,进行一些审计应用理论课题研究和学术讨论,这些研究促进了我国审计制度作用的发挥。

我国审计理论研究取得了以下主要成果:

(1)审计基本理论研究。包括审计性质、定义、职能、范围、目标、对象等概念研究以及审计理论结构等问题的研究。

(2)审计组织体系和审计管理体制的研究。包括审计制度、审计领导体制等研究。这些研究科学地界定了国家审计、内部审计、民间审计的关系,规定了国家审计管理体制的内容。

(3)经济效益审计研究。1985 年和 1998 年,中国审计学会根据经济形势的变化,两次组织学术界进行经济效益审计的研究,讨论了经济效益审计的概念、内涵、方式、方法等问题,积极探索审计为提高经济效益服务的途径,这些研究取得了一定的成果。

(4)审计工作法制化、制度化、规范化的研究。包括对审计业务规范、审计管理工作规范和各种专业审计规范等的探讨,对审计实践和审计规范的完善发挥了积极的指导作用。

(5)内部控制评审研究。包括内部控制理论框架、控制模型、评审方法以及以内部控制为基础的现代审计技术和方法的研究。

(6)审计应用理论研究。包括经济责任审计、行政单位审计、境外审计、环境审计、特区审计、计算机审计技术、知识经济与现代审计、加入 WTO 与我国审