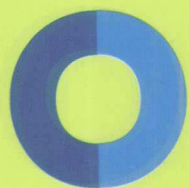


会计学前沿研究



审计理论

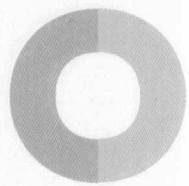
沈征 著

Auditing
Theory

格致出版社



上海人民出版社



审计理论

沈 征 著

Auditing
Theory

格致出版社



上海人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计理论/沈征著. —上海:格致出版社:上海人民出版社, 2013

ISBN 978-7-5432-2230-4

I. ①审… II. ①沈… III. ①审计学 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 031371 号

责任编辑 王 静

美术编辑 路 静

审计理论

沈 征 著

出 版 格致出版社
世纪出版集团 www.hibooks.cn
www.ewen.cc 上海人民出版社
(200001 上海福建中路193号24层)



编辑部热线 021-63914988

市场部热线 021-63914081

发 行 世纪出版集团发行中心
刷 苏州望电印刷有限公司
开 本 787×1092 毫米 1/16
印 张 21
插 页 1
字 数 361,000
版 次 2013 年 6 月第 1 版
印 次 2013 年 6 月第 1 次印刷
ISBN 978-7-5432-2230-4/F·623
定 价 55.00 元

审计的历史源远流长。虽然在审计的漫长发展历程中也经常会闪现审计思想的火花,但是始终没有形成系统的审计理论成果,多年来审计一直被认为是完全实务性的,而不是理论性的。对于持这种观点的人来说,审计只是一系列的实务、程序、方法和技术,是一种无需加以论述、调整和论证以形成“理论”的行为。而进行审计方面的所谓研究,也只是局限于如何改进操作、完善程序、寻找更有效审计方法,开发更先进审计技术等方面的探索。这一观点的盛行,是造成审计理论研究长期没有突破性进展的主要原因,使得审计理论发展的步子远远落后于它的姊妹学科——会计学,更不用说经济学大家庭里的其他学科。同时,认为审计职业需要依靠会计予以支撑因而无需理论研究的观点也是造成会计理论研究成果十分丰富而审计理论研究成果相对匮乏的原因。加之,审计在几千年的发展历史中始终被作为统治阶级的监督工具,其工作内容也主要表现为对会计工作的检查,因此审计一直被认为是会计职业的组成部分。然而,审计职业一直都在努力证明自身的独立性和科学性,也一直在争取成为脱离会计范畴的独立职业。但是,审计如果不能在理论层面上作出深省,审计职业就会缺乏必要的理论支撑,缺乏审计理论支撑的审计实践活动将显得十分苍白和脆弱,审计职业将很难跟上现实经济社会的发展和变化。

1961年是审计理论发展史中具有里程碑性质的一年,莫茨和夏拉夫的《审计理论结构》(The Philosophy of Auditing)出版发行,这是一部第一次从哲学的高度全面地、系统地、科学地探求审计理论的著作,也是审计理论发展的奠基之作。自此之后,审计理论的相关研究领域成果频现,硕果累累。本书希望在归纳和综述审计理论产生和发展的基础上,就审计理论的相关领域展开更深入细致的探求。

《韦氏新国际大辞典》对理论是这样进行定义的:“理论是一套紧密相联、前后一贯的假定性、概念性和实用性的原理体系,构成了对所要探究某一领域的可供参考的通用框架。”《现代汉语词典》将理论定义为:“人们由实践概括出来的关于自然界和社会知识的有系统的结论。”由此可见,理论不仅可以说明解释事物的现象,而且可以指导和预测事物发展的未来。审计理论也应是审计实践经验的升华,是被审计实践证实和检验过的,具有一定的理论结构系统,能够反映审计事物发生规律和本质的理性认识。本书将系统归纳和综述审计理论的发展史,并对审计理论的相关研究领域逐一进行深入探讨,同时还兼顾审计理论研究的全新领域,诸如舞弊的审计、审计技术的发展等,引入了审计理论研究的国际最新成果和发展动态。当然,审计的发展是不会停止的,审计理论的研究更是没有止境的,本书的完成和出版不仅是对现有审计理论研究成果的总结,更将预示着未来审计理论研究的开端,对审计理论的不断深入探求必将成为笔者职业生涯中需要倾注毕生精力来完成的重要事业。

第一章 审计理论的产生与发展/1

- 一、审计理论的历史回顾/1
- 二、审计理论的探索阶段——片断审计理论的出现/3
- 三、审计理论的奠基阶段——审计理论发展的第一个阶段性成果/9
- 四、审计理论的确立阶段——审计理论发展的第二个阶段性成果/16
- 五、审计理论的持续发展阶段——审计理论发展的第三个阶段性成果/25
- 六、审计理论的最新发展——实证审计理论的广阔研究领域/31

第二章 审计理论框架/37

- 一、审计概念体系/37
- 二、审计理论结构/44

第三章 审计动因论/56

- 一、审计动因理论的研究意义/56
- 二、具有代表性的审计动因论/57

第四章 审计观/74

- 一、审计观的研究内容/74
- 二、具有代表性的审计观/75

第五章 审计假设论/87

- 一、审计假设的理论基础/87
- 二、审计假设代表性观点评析/92
- 三、审计假设体系的构建/98

第六章 审计目标论/99

- 一、审计目标的理论价值/99
- 二、审计目标的历史演进/103
- 三、审计目标研究状况综述/112
- 四、审计目标的确定依据/115



第七章 审计方法模式论/118

- 一、审计方法模式的历史演进/118
- 二、审计方法模式的最新发展/123
- 三、现代风险导向审计模式的核心技术框架/128
- 四、基于舞弊揭示审计目标的管理舞弊导向审计模式/134

第八章 审计规范论/137

- 一、审计行为的规范体系/137
- 二、审计行为的道德规范/142
- 三、审计行为的技术规范/148
- 四、审计行为的法律规范/154

第九章 审计质量论/162

- 一、审计质量的内涵及特征/162
- 二、审计质量的影响因素及其衡量标准/165
- 三、审计质量控制/173

第十章 审计报告论/177

- 一、审计报告的内容/177
- 二、审计报告的格式和措辞/178
- 三、审计报告从非标准到标准的历史演进/180
- 四、保留意见和带强调事项段无保留意见审计报告的演进过程/194

第十一章 基于审计视角的内部控制论/199

- 一、内部控制的历史演进/200
- 二、内部控制的定位和内容/217
- 三、内部控制评价与审计/224

第十二章 舞弊审计论/233

- 一、舞弊审计的起源与演进/233
- 二、基于舞弊三角理论的舞弊审计程序与方法/244

第十三章 抽样审计论/261

- 一、抽样审计的发展历程/261
- 二、抽样审计的涵义和风险控制/271
- 三、抽样审计的具体实施/274
- 四、抽样审计样本的选取方法/277
- 五、统计抽样方法/281
- 六、判断抽样方法/293

第十四章 审计信息化论/295

- 一、审计信息化的概念和发展进程/295
- 二、信息化系统的特点及其对审计的影响/298
- 三、信息化系统的内部控制及其评审/301
- 四、信息化审计技术和方法/305
- 五、计算机辅助审计技术/315
- 六、审计信息化的最新发展/319
- 七、计算机舞弊的控制与审计/322

参考文献/328

第一章

审计理论的产生与发展

一、审计理论的历史回顾

审计的历史几乎与会计的历史一样悠久,但是毋庸置疑的是,直到现代公司出现之前,审计的目的在两千多年以来几乎没有发生变化。在审计活动产生与发展的两千多年之中,在审计发展成为一种详细检查程序的过程中,审计的目标、方法、程序的高度稳定性,说明审计理论既不必要,也不需要。“审计的形成,乃是已具备所规定的形式和程序的法律和惯例的产物。”^①

下列过程所描述的审计活动我们是相当熟悉的。财政部官员制定会计账簿的核对规则,要求账簿中逐页、逐项甚至逐行必须相符,每一账页正反两面的合计数旁均须加盖检查人员印章,以证明核对无误。有时,如果合计数在第二次审计时作过明显的改动,那么就需要在更正后的合计数旁再次加盖检查人员印章。可以毫不夸张地讲,直到现在这样的活动仍然在审计活动中延续。

在审计实务中,审计人员过多地将关注点集中在检查被审计事项是否与某一种模式或标准相符,而在检查是否符合既定标准或要求的工作中,很少有人会询问审计人员的基本目的、范围和活动的性质。1933年,桑德斯(Saunders)曾撰文对英国职业会计师团体不重视理论研究的情况进行过严厉的批评。他指出:“之所以缺乏适当的理论指导,一半责任应归咎于会计人员对其职业技术的理论研究不感兴趣。要否认这种推论是困难的。前已提及的那位教育改革的倡导者,将自己的提议扩展到更广泛的领域。他指出:在会计职业界,确实需要对会计学术进行持久的研究和探索……但是据我所知,会计协会和学会仍然没有直接涉足会计研究或探索工作。”^②1942年,英国一个专家委员会在讨论英国审计

① 引自文硕等译,罗伯特·K. 莫茨和侯赛因·A. 夏拉夫合著的《审计理论结构》,中国商业出版社1990年版。

② A. M. Carr-Saunders and P. A. Wilson, *The Professions*(Oxford England: Oxford University Press, 1933), pp. 225—226.

前景时,也曾有过如下的表示:“迄今为止,要会计职业界对公众担负更大的责任的企求并未实现……在过去的20年或25年中,几乎没有或根本没有迹象表明职业会计师或相当于职业会计师的人员向产业或国家提出过有价值的观点。他们不过是一些只会盖印、计算的‘敲钟念佛’之徒。”^①直至1982年,戴维·N.里基特在其所著的《审计概念与标准》一书中仍然写到:“在会计领域,有许多不同的人员和组织付出了巨大的努力进行会计学的规范性理论和解释性理论的研究,然而,只有极少的人员和组织认为需要审计理论。”^②难怪著名审计学家尚德尔教授在其名著《审计理论》中感慨道:“在最近的一百五十年中,没有一个学术领域像审计领域这样沉寂。”^③

承如上述,多年来审计一直被认为是完全实务性的,而不是理论性的。“对于持这种观点的人来说,审计只是一系列的实务、程序、方法和技术,是一种无须加以论述、调整和论证以形成‘理论’的行为。”^④而进行审计方面的所谓研究,也只是局限于在如何改进操作、完善程序、寻找更有效方法,开发更先进技术等方面的探索。这一观点的盛行,是造成审计理论研究长期没有突破性进展的主要原因。这使得审计理论发展的步子远远落后于它的姊妹学科——会计学,更不用说经济学大家庭里的其他学科。审计如果不能在理论上深省,将很难跟上现实经济社会的变化。

虽然审计理论的发展并不尽如人意,但还是有相当多的人勇于置身其中,并不断地探索与前行。在他们的不懈努力之下,审计理论的研究成果才得以不断出新。在英国以外的国家,由于没有受到像英国的公司法的影响,因此随着美国审计实务的发展和它与英国审计实务的差别日渐扩大,美国开始对审计理论上的问题产生了浓厚的兴趣。在多年的审计实务中,从事审计的人员不仅重视审计程序包括几个程序等实务性问题,而且也重视采用不同审计程序的原因等理论性问题。通俗一点讲,就是不仅强调采用什么样的方法,而且强调为什么采用这样的方法。实际上,这已经是探索审计理论的开端。随着审计实务中对审计理论的重视,在审计的专业文献中也零星地出现了审计理论的萌芽。对各种技术、程序和原则的分析,对各种标准的认识,对审计证据的性质和分类的关注,对审计证据与审计技术之间的关系等的研究活动掀开了大规模审计理论研究的序幕。1961年,罗伯特·K.莫茨和侯赛因·A.夏拉夫两位教授合著的《审计理论结构》问世,开创了系统性和整体性审计理论研究的先河。两位教授明确指出:“我们认为,审计也有理论可言,在这种理论中,存在着一组基本的假设和完整的概念体系,即存在着对开展和实施审计有着直接帮助的知识。而且,我们相信,通过理解审计理论,可以引导审计人员合理地解决错综复杂的问题。”^⑤从这段经典论述中,我们不仅看到了审计理论的重要性,即建立完善的审计理论结构的重要性,同时也不难体会到审计概念体系的构建对完善审计理论和指导审

① Anonymous: “The Future of Auditing”, *The Accountant*, Volume 106, January 17, 1942, p. 31.

② David. N. Ricchiute: *Auditing Concepts and Standards*, Southwestern Publishing Co., 1982, p. 65.

③ C. W. Schandl: “Theory of Auditing: Evaluation, Investigation and Judgment”, 1978, Preface.

④⑤ 引自文硕等译罗伯特·K.莫茨和侯赛因·A.夏拉夫合著的《审计理论结构》,中国商业出版社1990年版。

计实务的关键作用。为对审计理论结构和审计概念体系的构建有更深入的了解,我们有必要首先回顾一下审计理论的产生和发展过程。

如果说审计理论的产生应以审计学专著的出版为标志的话,那么自从1881年英国人皮克斯利编著的世界上第一部关于审计基础文献和实务的名著《审计人员——他们的义务和职责》问世以来,审计理论就已从无到有,并很快得到了审计职业界的重视。而审计理论发展的三个阶段成果则更加标志着审计科学的日趋成熟和审计理论研究的日趋系统化。

二、审计理论的探索阶段——片断审计理论的出现

对审计理论的最初探索是伴随着审计实务的具体运用和审计标准、程序的逐步规范而开始的。最初的审计学专著多表现为对审计实务的评价与总结,对良好审计操作程序的探讨和规范。无论是皮克斯利的《审计人员——他们的义务和职责》和迪克西的《审计学——审计人员的实务手册》,还是蒙哥马利的《蒙哥马利审计学》都是以论述审计实务及其应用为主,零星附带了对一些具体审计问题相关理论的探讨,它们还不能构成纯粹的审计理论著作,也还不能构建系统的、全面的审计理论结构和框架,这些都充分体现了审计理论在探索阶段的具体特点。

(一) 英国民间审计职业界在审计理论方面的探索

审计理论的探索阶段是从17世纪末的英国开始的,当时的英国民间审计制度的框架基本形成,第一批审计文献的探索者也开始出现,作为审计实务的亲身参与者,他们能够以丰富的实践经验为源泉,撰写了第一批审计专著,成为审计理论的最早探索者和开拓者。这一时期最具代表性的两位审计学者当数皮克斯利和迪克西。

1. 皮克斯利与《审计人员——他们的义务和职责》

弗朗西斯·威廉·皮克斯利(Francis William Pixley)于1852年出生在英国一个以远洋航行为业的家庭中。1878年,他加入当时著名的会计师协会。1880年,该协会与其他四家会计师组织联合创办了英格兰—威尔士特许会计师协会,他便是新协会的发起人之一。皮克斯利也是当时一位大获成功的实业家,他所创办的事务所,迄今仍以“克拉克·皮克斯利会计师事务所”为名,活跃在英国的民间审计领域。^①

^① J. Kitchen and R. H. Parker, *Accounting Thought and Education: Six English Pioneers*, ICAEW, 1980, p. 23.

皮克斯利一生对审计事业的卓越贡献,不仅表现在民间审计实务方面,也突出表现在审计理论方面的建树上。1881年,他成功地编著了世界上第一部关于审计基础文献和实务的名著:《审计人员——他们的义务和职责》(*Auditors—Their Duties and Responsibilities*, London, 1881)一书。根据1881年2月《会计师》(*The Accountant*)杂志可知,《审计人员》初版的目录^①包括:

- (1) 公司法的历史;
- (2) 选举审计人员的方法;
- (3) 会计和审计法规;
- (4) 簿记理论与审计;
- (5) 审计基础理论;
- (6) 公司发表的计算书的格式;
- (7)(8) 资产负债表和损益账户中的重要项目;
- (9) 审计人员的义务和职责。

皮克斯利在第七版中发展了审计学的内容,增添了“审计人员的地位”、“分配红利时应付利润”和“审计证明和报告”诸章。该著作的出版标志着审计职业界探求科学审计文献初步尝试的成功,它不仅创造性地提出了一系列审计学科的基础理论,而且在推动审计学科发展的过程中,发挥了不可替代的重要作用。这本书一共再版了13次。

2. 迪克西与《审计学——审计人员的实务手册》

在探索审计文献的道路上,与皮克斯利并肩而行的是劳伦斯·罗伯特·迪克西(Lawrence Robert Dicksee)。迪克西于1864年出生在伦敦一个艺术家庭,17岁时即在一家公司担任簿记员的工作。5年后他通过考试,成为英格兰—威尔士特许会计师协会会员。不久,他辞去簿记员的工作,与彼得·普赖斯合伙在加的夫地区挂牌开业,承办会计与审计业务,同时在当地的技术学校讲授簿记课程。1902年,他担任伦敦经济学院兼职讲师和伯明翰大学会计学教授,走上了研究会计和审计的学术之路,直至1926年载誉退休。^②

迪克西教授不仅具有丰富的实践经验,而且具有高深的理论水平,是当时一位著名的高产作家。在他贡献给人类的17部专著中,以1892年出版的教科书:《审计学——审计人员的实务手册》最为著名,被公认为现代审计理论的奠基作之一,较之皮克斯利的著作对世界审计学的发展更具深远的影响。该书主要根据英国当时的公司法和法院判决编著而成,可以说集中反映了当时英国审计思想和制度的精华。后来,该书又采纳英国会计师协会的建议,在书中增设了会计和审计程序的章节,使其内容愈加丰富。迄今为止,该书已发行过19种英文版本,1976年,英国阿诺出版社又再版了它的美国版本。由此可见,该书不仅对指导当时的民间审计实践作出了重大贡献,而且也为审计理论的进一步发展奠定了基础。

^{①②} A. C. Littleton, *Accounting Evolution To 1900*, Russel & Russel, 1993, p. 317.

综上所述,皮克斯利和迪克西划时代地迎合了英国当时审计实务的大发展对审计学发展的迫切需要,他们的全部探索成就具有鲜明的创新特征,从而引导审计登上了科学的大雅之堂。这种努力,不仅与现代民间审计制度框架的形成相辅相成,也为现代民间审计的繁荣进行了必要的准备。

(二) 美国民间审计职业界在审计理论方面的探索

无疑,美国民间审计职业界在审计理论探索阶段的贡献是巨大的。最初,美国沿袭了英国民间审计制度的模式、框架、技术和体系。“英国式审计”倡导“详细审计”,要求以经济业务为基础,通过审核所有的经济业务、会计凭证、账簿和报表,来发现记账差错和舞弊行为。但是,随着美国在 20 世纪早期经济形势的巨大变化,特别是股份制公司的规模不断发展与扩大,需要大量程续和费用的详细审计表现出无法适应形势发展要求的弱点,于是美国审计理论的开拓者和探索者们开始了对审计新思想、新方法、新范围和新理论的研究和探讨。

1. 蒙哥马利在审计理论探索方面做出的巨大贡献

罗伯特·希斯特·蒙哥马利(*Robert Hiester Montgomery*)于 1872 年出生在美国一个牧师家庭。1889 年他便受雇于一家著名的会计师事务所,开始了其从事会计与审计工作的生涯。1898 年,他与其余 3 人合伙成立了“莱布兰德,罗斯兄弟和蒙哥马利会计师事务所”,该事务所后来逐步发展成当时著名的五大国际性会计公司之一。蒙哥马利为美国公共会计师协会做了大量的工作,包括成功组织了具有深远影响力的第一届会计师会议,创办了会刊《会计月刊》,主持发表了对民间审计具有指导性意义的公告《统一会计》,协调了美国公证会计师协会和美国会计师协会的矛盾,促成了两大组织里程碑式的合并。蒙哥马利还是一位会计与审计教育家,他先后担任多家著名学府的教授,亲自传授会计与审计理论与实务知识,他还倡导建立会计实验室,试图培养学生理论联系实际意识和能力。

蒙哥马利也是一位硕果累累的作家,一生共发表了 66 本专著和 75 篇论文,内容涉及会计、审计和税收等诸多方面,其中以审计理论与实践的研究成绩最为突出。1905 年和 1909 年,他先后出版了英国迪克西《审计学——审计人员的实务手册》的美国版,从而为美国审计学界贡献了第一本审计学专著,使英国的审计理论得以在美国生根、开花、结果。1912 年,他又出版了自己的专著《审计理论与实践》(*Auditing Theory and Practice*),从此美国才首次拥有了属于自己的审计理论框架,这些理论在使美国摆脱英国式审计理论,形成美国式审计理论的过程中起着重要的作用。该书在 1916 年、1921 年、1927 年、1933 年和 1940 年先后有 5 个版本问世。第七版于 1949 年问世,改名为《蒙哥马利审计学》(*Montgomery's Auditing*)。至今,该书已先后修改达十余次。该书的出版标志着美国乃至世界现代民间审计理论与实践的最高成就,从第一版开始就被认为是审计人员的标准参考书。蒙哥马利既是英国式审计理论的伟大继承者,也是美国式审计理论的杰出开拓

者和卓越的发展者。

在美国历史上,与蒙哥马利同样著名的民间审计先驱是众多的,但是却几乎没有谁能像蒙哥马利一样,同时将自己杰出的实践和思想与美国民族的民间审计演变过程如此紧密地联系起来,并如此明显地影响美国乃至整个世界民间审计的发展。所以,蒙哥马利不仅是一位在实践领域活跃数十年的民间审计巨匠,而且也是以民间审计思想家的耀眼理性跃入历史的非凡的审计学家。研究蒙哥马利的权威人士美国会计史学家艾尔弗雷德·罗伯茨博士盛赞:“蒙哥马利兼会计师、律师、教育家和作家于一身,被公认是 1910 年至 1940 年间民间审计职业的杰出领导之一。他的影响通过他编写的专著和他帮助创办的库珀斯·莱布兰德会计公司,至今犹存。”^①

2. 《蒙哥马利审计学》

1912 年,蒙哥马利出版《审计理论与实践》是适应对美国当时经济发展背景的考察,对美国民间审计理论与实践的崭新探索。在该版本中,蒙氏指出审计的主要目的是“为下列人士查清企业实际的财务状况和赢利能力:(1)企业业主;(2)企业主管;(3)正考虑购买证券的银行家或投资者;(4)正考虑实行现金折扣和根据期票进行贷款的银行家。”只是在“审计的次要目的”中,蒙氏才谈到检查舞弊行为。^②蒙氏还提出了美国式资产负债表审计是对资产负债表科目的审计,提出了资产负债表审计的五个基本原则:(1)账上反映的某一日的资产数应是实有数;(2)账上没有反映的其他任何资产应在手头上;(3)账上反映的某一日的负债就是实际负债;(4)所有负债均应在账上反映;(5)账上反映的各种负债均是正当产生的。另外,与绝大多数英国学者将注意力集中在详细审计程序上不同,蒙氏已初步认识到内部控制的重要性,开始主张应将资产负债表审计的必要范围与评价委托人的内部控制系统联系起来。因此,1912 年版的《审计理论与实务》在内容上已与 1905 年《迪式审计学》美国版大不相同。它虽然也谈及逆查和核对之类的详细审计,但缩小到更小的范围;尽管也强调外部证据,但愈来愈依靠内部的记录和文件。它对资产负债表审计的论述,迎合了美国民间审计的发展之需,在当时的反响十分强烈。

20 世纪 30 年代之后的美国,由于受到融资多元化的冲击和证券法的影响,资产负债表审计逐步被财务报表审计所取代。这种状况在《审计理论与实践》的第六版中得以体现。在该版本中,蒙氏论述了财务报表审计,指出这种审计不仅包括审查资产负债表和评价内部控制系统,而且包括审查利润表。他将审计的主要目的归结为“就财务报表是否真实公允地反映了某一特定时期的财务状况和经营成果,表明审计意见。”^③1949 年,《审计理论与实践》第七版正式改名为《蒙哥马利审计学》,该版本专章论述了内部控制系统,还

^① Alfred R. Roberts: Robert. H. Montgomery(1872—1953), Biographies of Notable Accountants, Horace R. Givens, 1987.

^② 宇南山英夫编:《美国会计思潮》,同文馆 1981 年版。

^③ 引自文硕编著:《世界审计史》,企业管理出版社 1996 年版。

附带了 73 页的关于内部控制的文卷,可以适合于许多不同的企业。蒙氏还要求审计师必须懂得当时十分流行的编表机是如何工作的,知道在哪一点上会出现问题,错误如何从机器上反映出来,以及如何改正错误等。在蒙哥马利去世之后,他的继承者们不断地将蒙氏审计学推陈出新,使这部百科全书式的审计学专著至今仍然占据着审计人员最理想的权威性工具书和必读之书的位置,堪称“审计人员的圣经”。著名的审计史学家斯蒂文·泽夫教授是这样评价《蒙哥马利审计学》的:“这部百科全书式的专著不仅是审计实务的权威性文献,而且是审计人员释疑所不可缺少的指南。”^①

蒙哥马利及其著作对我国审计的发展也产生过积极的影响,建国之前蒙哥马利的著作就有中译本问世。1988 年,立信会计图书用品社出版了《蒙氏审计学》翻译组译出的《蒙氏审计学》第九版的第二部分《会计与审计实务》一书,之后《蒙氏审计学》第十版也被文硕和汤云为翻译成中译本,对我国审计教育界和实务界学习和借鉴西方先进审计技术和方法帮助很大。

(三) 德国民间审计职业界在审计理论方面的探索^②

世界民间审计这座辉煌灿烂的大厦,是由许多国家与英美一起努力开拓,协同奠基的,一部世界民间审计史是由各国的杰出人物和数代人共同努力写成的。因此,像德国这样的与英美同一时代的国家对民间审计所作出的贡献是绝对不可忽视的。在探索审计事业的过程中,德国人出版了大量的审计文献,这些审计文献不仅是德国审计宝库中的重要财富,也为世界审计理论的发展作出了突出的贡献。^③

1. 审计文献的阶段性的分类

K. 威索基教授(K. Wysocki)从审计文献史的角度将德国文献史的发展分为四个部分:^④(1)以特定审计类别为研究对象的审计文献;(2)有关职业法规和业务政策的法规;(3)以合著和手册的形式综合论述审计制度的文献;(4)以确定审计学为目的的文献。

第一部分审计文献论述的对象是账簿和年度决算书的审计。这一类文献一般缺乏系统性和科学性,它们又可以分为两类:一类是只论述账簿和年度决算书审计的文献。如 H. 梅尔兹(H. Meltzer)1931 年编写的《德国审计人员的规范书》(*Deutscher Revision—Spiegel*);A. 赫特莱恩(A. Hertlein)和 K. 梅斯纳(K. Meisner)于 1956 年编写的《企业决算和审计》(*Abschluss und Prüfung der Unternehmungen*)。另一类是除账簿和年度决算书审计以外,还论述审计技术之类的其他课题。但是,从本质上讲,还是以账簿和年度决算

① Stephen. A. Zeff, “LEADERS of the Accounting Profession”, *Journal of Accountancy*, May 1987.

② 本部分中出现的外文均为德语。

③ 参照文硕编著:《世界审计史》,企业管理出版社 1996 年版。

④ 高柳龙芳著:《ドイツ監察制度論》,关西大学出版社 1981 年版。

书审计为审计学的对象。如 O. 希特纳于 1949 年编写的《审计实务》(*Praxis der Wirtschaftsprüfung*), E. 洛依特斯伯格(E. Loitlsberger)于 1953 年编写的《审计理论》(*Zur Theorie der Prüfung*), 此外, 还有业务审计、信用审计、流动性审计、组织审计、成本和价格审计、揭发舞弊审计和税务审计。

第二和第三部分审计文献是对审计学的初步探索。

第四部分是以研究审计学为目的的文献。20 世纪初是德国审计理论的确定期。在这一时期, 人们或出于审计实务的需要, 或出于审计教育的需要, 出版了各种各样的个人色彩很浓厚的审计学专著。这些关于会计与审计的著作均由当时著名的学者和实务工作者编著, 不论是他们捕捉研究对象的方法, 还是其审计思想, 对德国以后审计学的发展, 都提供了重要的启示。例如, 1925 年, I. 施雷尔(I. Schreier)出版了《控制和审计》(*Kontrolle und Revision*)。该书是当时全面论述审计制度的启蒙著作, 为后世许多学者和实务工作者不断引用。1930 年, W. 沃斯(W. Voss)还编著出版了《审计和信托制度手册》(*Handbuch für das Revision—und Treuhandwesen*)一书。

2. 重要审计文献综述

在德国, 当时影响最大的审计学著作是由著名经济学家倡导编著而成的《审计和信托制度》一书。该书出版于 1926 年, 系《经营经济学概论》中的第十卷。这部全集旨在将审计确立为经营经济学的制度之一, 并将审计学的地位纳入经营经济学的体系中。当时, 流行的观点认为, 经营经济学分成三大领域: 一是商业经济学; 二是银行经济学; 三是工业经济学。这本书的编者在书中极力倡导建立一门特殊经营经济学, 这就是监督学。

这本审计文献的内容是极为广泛的, 与其他审计文献相比, 它是从宏观视野对审计课题进行综合论述, 不仅研究以账簿和资产负债表为对象的审计技术, 而且论述各种审计类型, 以及作为审计主体的审计机构和国家审计官员。这本专著是由 13 篇论文组成的, 13 名学者参与了编写, 该书的目录如下: (1) 审计和审计制度的海外潮流; (2) 信托公司组织; (3) 审计职能的范围和审计人员的业务; (4) 审计作为法律制度的发展; (5) 资产负债表审计概论; (6) 收益性审计; (7) 合伙审计; (8) 审计报告; (9) 期中审计; (10) 银行审计; (11) 存货审计; (12) 信用审计; (13) 税务审计。可见, 这部专著中论文的内容是各不相同的, 其中大部分是作者根据自己的丰富经验编写而成的。许多学者认为, 该文献是探索审计学的一次尝试, 是建立近代审计学的第一个阶段性成果。

第二本对德国审计学的建立产生重要影响的审计文献是当时信托协会理事赫尔曼·A. 埃特尔(Hermann Anatol Ertel)编纂的《审计和信托制度手册》(*Ein Handbuch für Revision—und Treuhandwesen*)一书。该书出版于 1933 年, 主要根据当时发表的一系列论文编辑而成, 实际上它是上述《审计和信托制度》的解说书, 于 1935 年和 1938 年再版二次。

该书以企业法、会计法、税法和职业法为基础, 不仅详细论述了审计技术, 而且将会计师审计作为一门职业加以介绍; 此外, 该书还介绍了与会计师的审计活动有着密切联系的建议、鉴定评价和信托事项。该手册由于论述详细, 成为职业会计师的专业辞典。

综上所述,在审计理论的探索阶段,这些审计专著的探索者们迎合了当时审计职业发展的需要,他们鲜明的创新精神和不懈的探索意志推动着审计向科学化方面迈进了关键的一步。但是,不容置疑的是,这些审计专著还主要是从不同角度解答审计实务中出现的各种问题,局限在对审计程序、审计技术和审计方法的研究之中,对审计理论的研究也只是枝枝节节,片片断断,充其量只是对一些理论因素的探索而已。

三、审计理论的奠基阶段——审计理论发展的第一个阶段性成果

第一次从哲学的高度全面地、系统地、科学地探求审计理论的著作是美国的罗伯特·莫茨教授和埃及的侯赛因·夏拉夫教授合著的,出版于1961年的《审计理论结构》(*The Philosophy of Auditing*, 1961),它是世界上第一部将审计理论作为一门独立的学科加以论述的重要著作,是审计理论发展的奠基之作,堪称“审计理论发展的第一个阶段性成果”。

(一) 莫茨与夏拉夫简要情况介绍

1915年,罗伯特·K. 莫茨(Robert K. Mautz)出生于美国。1922年,他考入北达科他州立大学,专修会计学与审计学。4年后又进入伊利诺斯大学研究生院攻读,并于1942年荣获博士学位。经过十余年的寒窗苦读,莫茨圆满地完成了自己的专业学习,并先后就职于几家著名民间会计师事务所,通过审计实务积累了丰富的实践经验。1948年开始,他又在伊利诺斯大学担任教授,在数十年的从教生涯中,他培养了一大批新一代的会计学家和审计学家。从20世纪60年代起,莫茨教授就已经确立了其在美国审计职业界和会计职业界的重要地位。1958年至1961年,他还担任了《会计评论》的主编,1965年,担任美国会计学会会长和美国注册会计师协会顾问。从1966年起,他又连续担任美国审计总署顾问达11年。1971年至1977年,他担任成本会计标准委员会和财务会计标准咨询委员会委员,后又担任美国会计学会《会计地平线》杂志主编。

莫茨教授的研究领域十分广泛,不仅涉及会计学与审计学,而且还涉及管理科学,共发表了100多篇论文和14部专著。代表作包括:《审计理论结构》(1961年)、《高级会计师的职责》(1953年)、《审计基础》(第2版,1964年)和《计算机信息系统的高级管理控制》(1983年)。其中,《审计理论结构》最为著名,受到世界审计领域的瞩目,成为他的全部著作中流传最广的一部。

侯赛因·A. 夏拉夫(Hussein A. Sharaf)于1955年在美国伊利诺斯大学荣获博士学

位,以后一直担任埃及开罗大学会计学教授。此外,夏拉夫教授还担任几家公司的咨询顾问,参加管理信息系统的设计工作。

(二)《审计理论结构》出版的背景分析

直至20世纪50年代,与论述会计理论的丰富文献相比,在审计文献中,却很难找到系统地、全面地论述审计理论的文章或专著。当时很多人一直认为,审计职业主要是依靠审计实务来保持其地位的,建立一套科学的审计理论体系来支持审计实务是没有必要的。这一观点在当时十分盛行,致使大多数人都认为审计理论的研究是没有意义的,审计根本无理论可言。为了驳斥缺乏审计理论研究是因为审计根本无理论可言的论调,莫茨和夏拉夫合作,开始了纯粹性审计理论的探索。他们认识到:“人们对会计理论相当重视,已经出版了数册可以称得上是‘经典’的会计专著,但对审计理论都没有给予应有的重视。”^①正是这种不合理性,激励了两位教授探求建立一套完整的审计理论体系的愿望。他们坚信:“审计也有理论可言,在这种理论中,存在着一组基本的假设和完整的概念体系,即存在着对开展和实施审计有着直接帮助的知识。”^②而且,他们还相信:“通过理解审计理论,可以引导审计人员合理地解决错综复杂的现实问题。”^③在两位教授若干年的研究活动中,几乎都是围绕着建立审计理论这一中心课题进行的。

1961年,《审计理论结构》由美国会计学会出版,它是两位教授运用深邃的哲学思想进行审计理论研究的丰硕成果,详尽阐述了作者对建立审计理论学科体系的独特见解。《审计理论结构》的成功,不仅使莫茨和夏拉夫一跃而居于美国著名审计学家的行列,而且蜚声海外,成为世界审计理论的权威人物。

(三)《审计理论结构》的主要内容

《审计理论结构》一书是作为美国会计学会专题论文第六辑出版的,共分十章。包括审计理论的探求、审计方法论、审计假设、审计理论中的概念、证据、应有的审计关注和内部控制的检查、公允表达、独立性、道德行为、审计的展望诸部分。

1. 审计理论的探求

在这一章中,两位教授首先分析了审计理论的现状,继而提出了审计中待解决的一系列问题,在此基础上特别强调了审计理论的重要性,指出审计也有理论可言,通过理解审计理论可以引导审计人员合理地解决错综复杂的问题,同时也提出了理论研究的目的。之后,在这一部分中两位教授重点探讨了哲学与审计的关系,详细论述了审计理论研究的

^{①②③} 引自文硕等译罗伯特·K. 莫茨和侯赛因·A. 夏拉夫合著《审计理论结构》第1页,中国商业出版社1990年版。