

现代会计审计丛书

王文彬 著
林钟高

审计

基本理论

上海三联书店

期 限 表

(沪)新登字117号

责任编辑 任关华

封面设计 汤世梁

审计基本理论

王文彬 林钟高 著

生活·读书·新知

三联书店上海分店出版

上海绍兴路5号

新华书店上海发行所发行
上海市印刷七厂一分厂印刷

1994年8月第1版

1994年8月第1次印刷

开本: 850×1168 1/32

印张: 9.25 字数: 220,000

印数: 1—2,000

ISBN7-5426-0773-1/F·197

定价: 14.00元

前 言

理论源于实践。审计长期存在于人类社会而且越来越重要，说明它有强大的生命力，蕴含着深刻的哲理。作为一个来自实践且高于实践的理论，不仅能对具体事物进行初步概括，而且还能通过高度抽象的理论思维，使理论对实践具有洞察力、预见性与指导作用。应该肯定的是，我国十年来的审计理论研究，带来了审计科学的彻底革命，一个具有中国特色的社会主义审计理论体系已显雏形，审计理论研究的空前繁荣，已使审计科学充满了勃勃生机。但是，毋庸讳言，如果冷静反思我国审计理论研究的过去，人们不难看到，由于我国审计理论是在我国当时特定的经济环境中产生的，因而，它亦与其他经济理论一样，不免带有某些明显的缺陷：如在理论研究中，重视对现有实践的总结、概括和解释，而缺乏一个超前意识；很少从现实的社会经济活动中出发，只是从原则到原则，使审计理论显得既空洞又封闭，缺乏对当前我国审计的指导作用；本着“边设计，边施工”的审计理论研究方法，因而在工作中由于各种理论之间相互不衔接、不协调，难免会产生摩擦与漏洞；长期发散式思维的单一研究方式，已使我国审计理论研究处于一种无序、紊乱和充满矛盾的状态。这种情况既产生了审计学研究、审计教学和审计实践的盲目性，也影响了审计科学和审计工作的发展和提高。这给审计理论研究提出了一个迫切需要解决的问题，即应当尽快建立审计理论的逻

辑体系,以规范和协调审计理论各个方面的研究。本书就是在这一思想指导下,对审计理论所作的历史性、现实性和超前性的尝试,成功与否,则有待于读者指正了。

单就审计理论本身而言,审计理论体系研究的难点有二:一是如何确定这一体系的逻辑起点;二是如何构建这一体系的逻辑结构。起点确定了,其体系才能合乎逻辑地展开;结构确立了,其体系才能客观地发挥其功能,“系统的结构是系统保持整体性及具有一定功能的内在根据”(《系统科学》,邹珊刚等编著,上海人民版,1987年11月,第99页)。鉴于此,本书第一、第二章首先解决了理论起点和理论结构问题,而第三章至第八章则是对审计理论结构的全面地、合乎逻辑地展开,第九章的审计定义则是对全书的高度概括,这样安排是否妥当,还有待于实践的检验,作者恳切希望多听到批评性的意见。

我们的书题标之为审计基本理论,是因为审计理论范围很广,包括的内容很多,而本书所拟讨论的只是局限于一些基本的东西。至于本书所讨论的这些内容,是不是属于基本理论,有没有遗漏,或者不属于基本的而放到基本的去了,这就有待于读者们的赐教了。

这里,我们要向为本书提供资料的专家学者,向被摘录到本书的有关文章的作者表示衷心的感谢。

限于我们的水平,书中可能有错误之处,还希望读者提出宝贵的意见,以便进一步完善充实这本论著。

著作者

1992.7

《现代会计、审计丛书》编辑委员会

名誉主任委员

杨纪琬

主任委员

王文彬

副主任委员

石人瑾

林秋实

韩淑芳

委

员

黄履申

丁苏民

戴新民

朱 镛

林东模

应诗瑜

范桂凤

目 录

前 言	1
第一章 审计理论概说	1
第一节 审计理论的性质	1
第二节 审计理论结构的基本框架	6
第三节 审计理论的研究方法	18
第二章 审计目标理论	27
第一节 关于审计目标的学术观点	27
第二节 审计目标体系	33
第三节 审计的任务	47
第三章 审计对象理论	53
第一节 审计对象概述	53
第二节 审计实践对象	61
第三节 审计学的研究对象	71

第四章 审计职能理论 76

- 第一节 审计职能概述.....76
- 第二节 总结和抽象审计职能的科学标准.....84
- 第三节 审计职能及其实现.....89
- 第四节 审计的作用.....96

第五章 审计组织理论 102

- 第一节 审计组织体系 102
- 第二节 审计管理体制 117
- 第三节 审计在国民经济监督体系中的地位 143

第六章 审计种类和方法理论 159

- 第一节 审计种类理论 159
- 第二节 审计方法理论 168
- 第三节 制度基础审计法 178

第七章 审计假设及审计原则 189

- 第一节 审计假设概述 189
- 第二节 审计原则理论 200
- 第三节 审计依据理论 209

第八章 审计证据理论 215

- 第一节 审计证据的涵义与特性 215

第二节 审计证据的分类	231
第三节 审计证据的收集、评价与使用	240
第九章 审计定义理论	263
第一节 审计定义的不同见解	263
第二节 审计定义的表述	273
第三节 审计独立性	275

第一章 审计理论概说

审计理论来源于审计实践,它是对审计实践的总结和抽象。虽然,审计实践在我国已有悠久的历史,可以追溯到我国的西周^①,在国外,审计的历史也很长久^②。但审计理论,无论国内国外都还是近代才开始逐步发展起来,到19世纪末至20世纪中叶,才基本形成体系^③。

第一节 审计理论的性质

一、审计理论的涵义

什么是审计理论?可以有不同的解释。因为“理论”(Theory)这个词本身是个多义词。我们认为,最贴切的定义可能莫过于《韦氏新国际大辞典》中的解释^④。所谓理论,是指“对作为事物现象基础的观念和规则的系统说明”。理论不仅可以说明和解释事物的现象,而且还可以指导和预测某种事物的未来发展趋势。

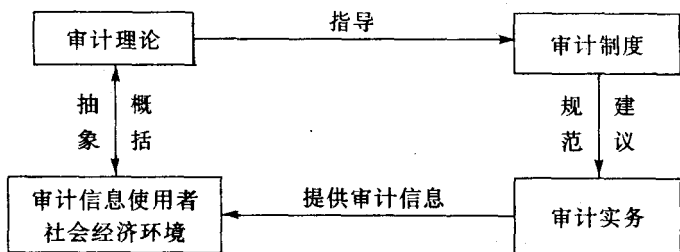
由于理论是采用详细阐明各种现象(或数据)变量之间的关系来进行的,所以人们才有可能对杂乱无章的现象(或数据)加以系统的概括。因此,理论的建立过程首先表现为对现象(或数据)之间内部联系进行观察、分析和推理的过程;其次表现为对复杂现象(或数据)进行“简化”、“纯化”或“加速”的过程,从而使人

们对复杂的现实世界,能够有一个清晰的理解。

在理论的建立过程中,首先是确定研究的对象,订立系统的研究计划和研究方法;然后是收集、记录及处理(分析、推理)资料;最后是结果的分析和阐释。在这个过程中,需要作出一些假设。由此可见,理论建立的全过程与现实之间存在着非常紧密的联系,不断变化和发展的现实是理论的基础。理论的可靠程度主要决定于它是否能够有效反映不断发展变化的复杂的现实,决定于它是否能够科学地指导和预测现实的未来发展。

通过对理论二字的上述说明可以知道:所谓审计理论(Auditing Theory)就是人们在长期的审计实践中逐步积累并加以概括的关于审计系统化的、合乎逻辑的、合乎客观事物发展规律的理性认识。换言之,审计理论是审计实践的抽象,是上升到理论高度的抽象。它不是人们主观构思,不是人们武断臆测的结果,而是对实践进行认真的总结,实事求是地概括抽象的产物。审计理论是由审计目标、审计对象、审计假设、审计制度以及它们对审计实务的指导关系等所组成的一个前后连贯、相互联系、浑然一体的逻辑系统。审计理论与审计实务的关系如图1-1所示。

(图1-1) 审计理论与审计实务的关系



注:“审计制度”指由审计机构制订的制度

从审计理论的含义及图1-1中可以看出:

1. 审计理论应是客观真理的知识系统,它是作为一种逻辑上相互联系的判断的某种系统而存在的,这些判断反映的是审计领域本质的,即规律的、普遍的和必然的内在联系,客观真理性是审计理论的一般属性。

2. 审计理论作为一个系统,与任何一个系统一样,有确定的组成和合理的结构,这些组成内容并不是按照任意的或外在的次序排列的,而是构成一个逻辑上严整的,连贯的系统。

3. 审计理论、审计制度和审计实务的建立和发展都受社会经济环境变化的影响^⑤,并同时满足社会上各个阶层或各个社会集团对审计信息的需要^⑥。当社会经济环境已经发生了变化,或者各个社会集团信息需要发生了转移,而审计实务仍然处于落后状态并不能满足它们的信息需要时,审计理论的任务就是指导和推动审计实务,使其能够适应社会经济的发展。

4. 审计理论与审计实践是有区别的,实践是事实和行动,理论则是解释和推理;实践是运用技术、程序、惯例和制度等以实现审计目标的活动;理论则是运用定义、原则、概念等实现对审计实践的解释、评价和指导;它可以阐述审计实践为什么使用这种技术;并对现行的各种各样的审计实践进行评价和解释;还能预测新的未来的事实,以求为新工作指示方向。因此,审计理论具有解释和预测的功能。但必须承认,审计理论的解释并不是完全科学的,难免带有一定的猜测、假定和主观判断,因为审计理论的形成和作用的发挥除了直接来自于实验和观察外,还受到诸如政府、股东、管理当局等各利益集团主观因素的影响。

5. 审计理论与审计实践是相互联系的,一方面,审计理论与审计实践相互依存,每一方面都使另一方变得完整,它们互为对方提供支持和解释,每一方都有助于纠正另一方的缺陷。另一方面,审计理论与审计实践又相互制约,理论来源于实践,必须

以实践作为现实的基础,并正确地反映审计实践,不切合实践的理论是无用的;而审计实践又需要审计理论来指导,需要审计理论对各种技术、惯例等进行分析和评价,以防止在实践中发生这样或那样的偏差。

必须指出的是,理论研究者或制度制定者如果不能正确地认识经济监督和管理的实际需要,不能正确认识审计理论和审计实务的正确发展方向,审计信息使用者就不可能得到他们所需要的审计信息,从而会大大降低审计信息的使用效能,审计工作的作用也就大大削弱。显然,这样的审计理论研究是不可取的。

二、审计理论的作用

审计理论的特征决定了审计理论的作用。

审计理论有模糊性和规范性两个重要特征。模糊性和精确性是相对立而存在的。我们知道,审计是一门貌似精确,但实际上却很很不精确的科学。前已述及,审计理论的形成与发挥作用要受到各利益集团主观因素的影响;审计应该查什么,怎么查,应该提供什么样的信息,采用何种手段提供等,都没有一个放之四海而皆准的取舍标准;再者审计原则、审计准则是以审计假设为前提,并在此基础上推导而来的,审计假设虽不是随意的主观臆造,但也决非对某一事物的确切认识,它是未经验证的一组命题。何况,作为审计对象之一的财务报表在很多问题上存在着主观估计的情况,而不是完全精确的,因此,审计理论的模糊性是客观存在的。规范性是因审计理论的模糊性的存在而存在的,因为审计理论的模糊性,审计过程的最终产品易受各方的影响,而且多半是主观判断的产物,为了保证审计信息的客观、公正、合理,需要某权威机构作一些合乎科学的规范,以指导审计实务。

当然,审计理论的模糊性和规范性与客观真理性并不是相

互矛盾的,只有真正把握了审计理论的模糊性才能作出较合理的规范,从而提高审计实践的客观真理性。

如前所述,审计理论的作用主要包括两个方面:(1)解释现存的审计实务;(2)预测或指导未来的审计实务。现分析如下:

1. 审计理论是建立有效的审计程序的基础 审计程序的核心问题是审计证据的收集、判断及综合使用问题,在帐目审计的最早时期,查帐人员虽然也要看凭证、会计记录,复核数字,核对帐证、报表,观察实物等,但在没有进行审计证据理论研究之前,这些工作完全凭查帐人员的经验进行,审计程序的形成也就完全因人而异。然而,一旦有了审计证据理论的研究,情况就大为改观。因为人们可以从证据这一概念出发,更有条理地、更为全面地研究与它相关的问题,便于建立合理的审计程序。

2. 审计理论是检验审计程序是否恰当的标准 审计人员制定的审计程序是否恰当,如果没有理论指导,在审计结束后很难得到关于他的成败的直接实验证据。如果事后证实财务报表是准确的,并不能因此证明审计工作是充分的,如果事后被证实是不准确的,也不能据此证明审计工作是不充分的。这就得依赖于审计理论,要根据合乎逻辑的首尾连贯的审计理论来判断。

3. 审计理论对制定审计原则起指导作用 负责制定审计原则或审计制度的机构或人员,必须首先正确认识审计理论(这里不包括审计原则的狭义的审计基础理论),以审计理论作为制定审计原则的依据之一,特别是在尚未制定出审计原则的审计领域中,审计理论可以用来作为解决审计中所遇到的具体问题的直接依据,这一点在我国显得尤为重要。

4. 审计理论可指导审计报告的编报过程 可以使审计报告使用者更好地理解审计信息,并增加对审计报告的信任,增强审计机关的权威形象。

目前,学术界对审计理论的认同并不是一致的,既包括对审

计理论及其作用的不同理解,也包括构造审计理论所使用的不同的方法论。

第二节 审计理论结构的基本框架

一、审计目标是审计理论结构的逻辑起点

建立审计理论结构,首先必须确定其逻辑起点,有了确定的逻辑起点,其内容才能顺利地、合乎逻辑地展开,并能得到充分的阐述。审计理论结构正确与否及其对审计实践指导作用的大小,在很大程度上取决于逻辑起点选择的正确性和科学性。

(一) 学术界关于审计理论结构起点的构想

第一种构想——“假设导向型审计理论” 这种构想是先研究作为审计前提条件的基本假设,在基本假设的基础上,推导出基本原则,然后用它们来指导审计准则。基本假设和基本原则共同构成审计的理论基础和概念体系。“审计假设是……建立审计理论和进行审计工作的前提条件和必要条件。……审计假设足以成为审计理论的基础”^⑦。“审计假设是构造系统的审计理论结构的基础,也是审计科学发展的前提”^⑧。审计假设是“建立审计理论结构的基石,理论研究的基本要素,推理论证的原始命题”^⑨。

第二种构想——“本质导向型审计理论” 这种构想是先研究审计的对象、审计的本质。因为:“先探讨这一问题,明确审计的内容和范围,有助于规定审计的任务,指导审计工作实践,有效地发挥审计的作用。”^⑩“离开具体的对象,客观的职能(任务和作用从属于职能)就无由产生”^⑪。

第三种构想——“目标导向型审计理论” 这种构想是先确定审计的目标,按照目标,规定审计信息的质量特征,然后研究作为传递审计信息的主要手段的审计报告的构成要素、要素的定

义等问题。“目标是一切工作的出发点”^⑫。“审计的目标问题应是审计理论的最高层次的问题”^⑬。

按照系统的原理,任何系统,尤其是作为经济监督系统的审计,它的运行,它应发挥的功能,它所输入、转换与输出的内容、程序与方法等等,都应当服从于系统的目标,系统中的所有要素都是协调一致地为实现总目标而起作用的。因此,目标的研究是对审计理论问题研究的前提。这种构想既摒弃了单纯归纳对象、本质(理论似乎只用来描述实务的做法),也不采取单纯分析环境的影响而由此推导出假设(理论又显得远离实务的做法),而是从审计信息使用者的需要——这一审计目标的最简单、最基本的范畴——出发,力求提高理论的实用价值和研究价值。

(二) 传统审计理论研究结构起点的错位

十几年来的审计理论研究,大都选择“审计本质”作为逻辑起点,进而阐述对象、审计属性、审计职能作用、审计任务和审计方法等一系列理论问题,按这种传统的思维方式建立起来的审计理论体系的失当性及其与丰富的审计实践之间的矛盾已经十分明显:即正统的审计理论研究在时空上远远超越实践,而应用性审计理论研究又在时空上远远落后于实践,具体表现在:

1. 失去了审计理论与外部社会经济环境的密切相关性 社会经济环境的变化必然对审计产生影响,它要求审计作出相应的反应,以适应新的经济环境的需要。但经济环境对审计的这种影响,首先表现的是对审计目标的追求以及实现目标的各种方法手段的补充和完善上,而不直接表现在审计的本质、属性或对象等问题上。以“审计本质”这样一个纯粹理论性的范畴为起点来构造审计理论体系,往往容易使之脱离客观经济环境的现实需要,形成一个内封闭的体系,无法吸取丰富审计实践的养料,致使一些理论争鸣囿于“纸上谈兵”,难于受到实践的检验。

2. 造成审计理论内部结构的离散与脱节 科学和完整的审计理

论体系应该是结构紧密的。各组成成分应当是相互连贯、浑然一体的整体,在这个整体中,要求具备一个具有一定内聚力、向心力的逻辑起点,通过它,能把理论体系内各组成成分有机地联系起来,形成一个有序的、严谨的体系,如果失去了这个起点(也是整体的组成部分),其他成分便无由存在。以“审计本质”作为逻辑起点却不具备这种功能,比如无论我们将审计定义为“查帐论”还是“活动论”抑或“过程论”,审计的方法、程序、原则并不会因此而不同,这一现象本身也说明我们在理论研究所遵循的思维模式存在着缺陷。

3. 扭曲了审计理论的实践指导作用 在审计实践中,以“审计本质”为起点建立审计运行模式,由于失去了审计运行的动力源泉和自觉遵循的行为准则,无法揭示各类审计运行机制和行为方式形成的条件、根源和过程,因而难以导向审计系统的正常运行和引导审计实践的顺利发展。比如,审计地位并不因为把审计理解为“活动论”而自然提高,审计理论也不因把审计表述为“查帐论”就能正常运行。

4. 审计教学缺乏信度和效度 我国现在审计学的教科书,应该说是我国审计理论体系的代表作,综观现在的各种教科书,审计的全部理论都是围绕着各自界定的审计本质予以阐述的,不但涉及很多专业术语和概念,而且古今中外各种学术观点一起来,对于既无感性知识更无理性知识的初学者,一开始就“倾盆大雨”是无法接受的,结果往往是:最基本的理论没有学好,还转移了学生的注意力,影响对审计方法、审计技巧等审计基本功的掌握,不利于培养学生解决审计实际问题的能力,审计教学缺乏信度与效度。

总之,以“审计本质”作为逻辑起点建立其理论体系缺乏严密性、完整性、相关性和环境适应性,是一个松散型的非系统的结构体系,要建立科学的审计理论结构必须摆脱传统思维方式

的束缚,寻找和重构新的起点。

至于按“审计假设”来构造审计理论结构的思路,也是不科学的。因为:(1)审计假设不同于审计环境,审计环境的不确定性,决定了做出审计假设的必要性。(2)审计假设是为实现审计目标而对审计行为的规范,其实质是对审计对象的一种时空设定,审计目标是无法从审计假设推知的。譬如,尽管“经济责任性假设”将审计对象的空间界定为具有经济责任关系的经济活动范围之内,但人们为什么要作出这种界定呢?这个“为什么”就是由审计目标来回答的,而且人们为了更有效地发挥审计的职能,实现审计目标,也可以把审计对象的空间范围进一步扩大,显然是因为要实现审计目标,才会作出这样的空间划定。以审计的基本假设为前提,信息加工、生成和传输过程中应予选择采用的程序和方法,总的来说都是为了实现审计的目标。

(三) 审计目标应成为审计理论结构的起点

审计目标是指审计监督系统运行的指向,以及需要达到的基本要求,它是整个审计监督系统运行的定向机制,在审计实践中,人们之所以选择了某些程序和方法,而摒弃了另一些程序与方法,总是基于一定的动机和理由,由此追溯下去直至最终的理由,即逻辑思维的起始起点,这就是审计目标。审计目标不仅是审计理论逻辑结构中不可或缺的首要组成部分,亦是审计实践中起决定性方向作用的客观因素,这个因素制约和影响到审计工作的所有方面,控制着审计工作的各个环节和整个过程,是审计工作的内在规定性。现具体分析如下:

1. 从逻辑学的角度看 审计目标具备作为逻辑起点的基本特征:首先,审计目标的确定绝非随意的主观臆造,必须反映审计发展过程中的内在的必然联系,并由审计机体的性质客观地决定的,它是对审计活动最一般的最本质的属性规定。其次,审计目标必须借助于外部经济环境加以规定和说明。而实现目标的