

会计理论探索丛书

审计基本理论比较：
前后一贯的理论结构

COMPARISON OF THE AUDIT'S BASIC THEORY:
CONSISTENT IN THE THEORY OF STRUCTURE

审计理论研究课题组 著



立信
会计
出版社

会计理论探索丛书

审计基本理论比较： 前后一贯的理论结构

COMPARISON OF THE AUDIT'S BASIC THEORY:
CONSISTENT IN THE THEORY OF STRUCTURE

审计理论研究课题组/著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

审计基本理论比较:前后一贯的理论结构/审计理论
研究课题组著. —上海:立信会计出版社,2009.3

(会计理论探索丛书)

ISBN 978-7-5429-2233-5

I. 审… II. 重… III. 审计学—研究 IV. F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第036407号

责任编辑 徐小霞

封面设计 周崇文

审计基本理论比较:前后一贯的理论结构

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路2230号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com Tel: (021) 64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 上海申松立信印刷厂

开 本 890毫米×1240毫米 1/32

印 张 8.75 插 页 2

字 数 234千字

版 次 2009年3月第1版

印 次 2009年3月第1次

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 2233 - 5/F · 1952

定 价 20.00元

如有印订差错,请与本社联系调换

《会计理论探索丛书》序

会计与经济总是紧密地联系在一起。经济离不了会计，会计离不开经济。经济越发展，管理越需要，会计越重要。

“发展—改革—发展”是会计实践、会计理论不断前进、不断深化、不断完善的客观规律。没有发展的客观要求，就不会产生发展的愿望，也就不会形成发展的意识；改革既受发展要求、发展愿望、发展意识的驱使，又是实现发展目标的永恒动力，没有会计的改革，就根本不会有会计的发展。

中共十一届三中全会的召开，吹响了改革、开放的进军号角，全国人民、全国会计工作者都按照党指引的方向，为调整、改革与生产力发展要求不相适应的某些社会生产关系，为调整、改革与经济基础不相适应的某些社会主义上层建筑，奋战在改革的前沿，真是意气风发，斗志昂扬。在党的领导下，全国各条战线都充满了无穷的生机，释放出无限的活力。在整个改革大潮中，会计领域也与全国一样，不断地取得了改革开放的累累成果。这些成就，有待于我们去总结、去反映。随着改革开放的迅猛发展，新情况、新事物、新问题层出不穷，也亟待我们去探索、研究，去作出科学回答，这也是摆在我们面前光荣而艰巨的任务。

《会计理论探索丛书》的出版，正是通过对现实问题的研究，通过对会计基本理论、业务理论的探索，通过“双百”方针的着力贯彻，会计学术的活跃与繁荣，为贯彻、实现中国会计

学会的科研规划,为建立具有中国特色的以提高经济效益为中心的会计理论、方法体系,起到一点添砖加瓦的作用。

《会计理论探索丛书》是融合会计学术、会计知识、会计经验为一体,汇集不同学派、不同观点、不同主张的会计理论系列专著。只要是确有见地、言之成理,有助于繁荣社会主义会计学术、强化社会主义会计管理并符合《会计理论探索丛书》宗旨和条件的,经过编委会审查认可,均可纳入《会计理论探索丛书》。

这块会计学术园地,是属于我们会计界的广大作者和读者的,是属于我国会计实际工作者、会计理论工作者、会计教育工作者和不同层次的会计后备军的。我们殷切地希望我国会计界的同志们、朋友们,都来认真地关心她!用我们集体的智慧和力量,通过辛勤耕耘和科学管理,让她孕育出许许多多群众喜爱、社会欢迎、经得起实践检验的优秀成果。

祝愿这套丛书能够为我国的社会主义现代化建设服务!祝愿这套丛书能够给会计学术宝库不断地增添佳品!祝愿这套丛书经久不衰,与世长存,永葆青春!

《会计理论探索丛书》编委会

序

李孝林教授等所撰《审计基本理论比较：前后一贯的理论结构》一书，开拓了审计理论研究的新格局。通过比较研究，揭示了审计理论结构问题的历史发展逻辑关系的一致性与一贯性，以及科学关系延续与递演的系统性。审计的基础理论体系是一个整体，其各个构成部分，既相互关联，又相互制约，故对其包容的诸范畴的深入研究与全面比较分析，具有很强的指导性意义。同时，通过交叉形式的比较研究，有利于审计理论的改革与创新，促使审计基础理论研究从一个阶段推进到一个新的阶段。

这本书所阐述的一个重要观点是：推动审计的产生与发展的根本动因是维护产权。凡是研究审计的本质、职能与审计目标以及研究审计的理论结构，都应从这一基本观点出发，而传统研究的缺陷便是没有明确体现这一精神，这是今后研究必须认真解决的一个问题。本书作者明确指出，所谓前后一贯的审计理论结构，其逻辑起点便显示在产权与产权关系方面，对审计基础理论的研究只有从这一点出发，并围绕审计环境的变迁展开，才能体现出研究的科学性、系统性与前后理论关系在逻辑上的一致性。这一点正是《审计基本理论比较：前后一贯的理论结构》一书的求实创新之处。

这本书最突出的一个特点便是以审计实践为依据，先

通过对审计职能问题的研究，建立起审计理论研究的支点，然后提出审计认证与监督的新的解释框架，最终把社会审计之认识、监督和评价与对内部审计、国家审计的认证、监督和评价统一起来进行比较研究，进而把财务审计、风险评估审计和绩效审计从职能方面关联起来进行比较研究。所以，全书结构安排合理，逻辑关系构建严谨，立论基础扎实，理论与实际结合密切，并具有一定的说服力与感染力。

本书把审计理论分为基础理论篇三章和应用理论篇七章，共两篇十章，逐一展开了深入研究，形成了一个完整的理论体系。在比较研究中，合理处理了中外比较研究与古今比较研究关系，分析说理充分，比较研究达到融会贯通。最值得称道的是：作者立足于中国国情展开研究，既有独立的立场与鲜明的观点，又有切实的比较研究基础，做到了首尾一贯与前后一致。例如，作者在对审计职业道德理论研究中，不仅详细探讨了审计职业道德问题的起源、发展及其历史运行的基本规律，而且从审计职业道德立场上对其进行了分析，最终在对世界各主要国家审计职业道德框架比较研究的基础上，构建了我国审计职业道德的基本框架，充分体现了本书研究的创新性。又如，作者在对内部审计模式重点研究的基础上，还构建了我国以“监事会+审计委员会+内部审计部门”为特征的内部审计模式，这种具有创见性的学术观点，已得到中国内部审计协会的充分肯定，并认为这是具有参考价值的研究成果。

《会计理论探索丛书》编辑委员会聘请同行专家对本书进行了审定，在审定结论中作出了一致的肯定，认为它是一部具

有社会贡献与社会影响的力作。为此,我乐意为此书作序,相信它将会得到审计界人士的重视。

郭道扬

2009年元月

于武昌竹苑

目 录

第一篇 审计基础理论

第一章 审计活动产生、动因和对象理论	3
一、审计活动的产生和早期发展	3
(一) 西周审计已经达到相当高度	4
(二) 外国审计产生于奴隶社会早期	9
(三) 我国审计产生于奴隶社会早期	11
(四) 上计与审计	14
(五) 审计依据与审计方式	17
二、审计产生和发展的基本动因理论	27
(一) 对受托责任观和两权分离观的分析	27
(二) 从历史发展看审计的产生	29
(三) 两权分离观、受托责任观与维护产权观的统一	30
(四) 维护产权,促进审计的发展	32
三、审计对象理论	36
(一) 什么是审计对象	36
(二) 审计对象的不同观点	36
(三) 审计对象的受托责任说新论	38
(四) 审计学对象	40
第二章 审计职能、本质和目标理论	42
一、审计职能理论	42
(一) 主要观点简介	42
(二) 审计基本职能新论	43
(三) 两种基本职能的关系	47
(四) 审计职能、作用和任务的关系	48

二、审计本质理论	49
(一) 从审计基本职能研究审计本质	50
(二) “经济控制论”和“经济监督论”评析	52
三、审计目标理论	54
(一) 直接制约审计目标的是审计职能	54
(二) 审计的基本目标	56
(三) 目标和目的辨析	59
(四) 前后一贯的系统观	61
第三章 审计公设、理论结构和起点理论	64
一、审计公设理论	64
(一) 审计公设与假设	64
(二) 对审计公设体系内容的主要观点简介	66
(三) 审计基本公设	69
二、审计理论结构概述	72
(一) 审计理论结构	72
(二) 审计理论结构三分法	75
三、审计理论的起点理论	78
(一) 审计理论的逻辑起点、研究起点辨异	78
(二) 研究起点——基本职能论	79
(三) 逻辑起点——基本动因论	81

第二篇 审计应用理论

第四章 审计职业道德理论	85
一、职业道德的起源与发展	85
(一) 道德与职业道德	85
(二) 审计职业道德	86
(三) 审计职业道德规范的内容	87
(四) 国内外审计职业道德的形成和发展	88
二、审计职业道德理论分析	89
(一) 职业道德经济学解释	89
(二) 道德困境	89

(三) 道德立场分析·····	90
(四) 审计职业道德调节系统·····	91
三、审计职业道德框架·····	92
(一) IFAC·····	92
(二) 美国 AICPA·····	93
(三) 澳大利亚 ASCPA·····	95
(四) 英国·····	95
(五) 中国大陆·····	96
(六) 中国台湾地区·····	97
(七) 俄罗斯·····	97
(八) 比较分析·····	97
四、审计职业道德影响因素分析·····	108
(一) 独立性·····	108
(二) 专业能力·····	114
(三) 审计收费·····	117
(四) 保密·····	120
(五) 广告宣传·····	123
第五章 审计组织理论·····	126
一、审计组织体系及其关系·····	126
(一) 注册会计师审计与政府审计·····	126
(二) 内部审计与注册会计师审计·····	127
(三) 内部审计与政府审计·····	130
二、国家审计机关·····	130
(一) 国家审计模式·····	130
(二) 我国国家审计体制·····	136
(三) 我国国家审计模式改革的各种设想·····	138
三、民间审计组织形式·····	140
(一) 独资会计师事务所·····	140
(二) 普通合伙会计师事务所·····	141
(三) 有限责任公司制会计师事务所·····	141
(四) 有限责任合伙制会计师事务所·····	141

· 4 · 审计基本理论比较：前后一贯的理论结构

(五) 小结	141
四、内部审计机构	142
(一) 内部审计的发展状况	142
(二) 内部审计理论基础	145
(三) 内部审计模式国际比较	150
(四) 中国内部审计模式选择	156
第六章 审计准则理论	162
一、审计准则概念和作用	162
(一) 准则的概念和作用	162
(二) 审计准则的概念和作用	163
(三) 小结	167
二、审计准则性质	168
(一) 政治契约观	168
(二) 审计责任观	170
(三) 交易费用观	172
三、审计准则分类	173
四、审计准则差异	174
(一) 中、美审计准则与国际审计准则的主要差异	175
(二) 我国新、旧审计准则的主要差异	183
五、审计准则发展及评价理论	187
(一) 审计准则动因理论	187
(二) 审计准则发展趋势	188
(三) 审计准则评价理论	190
第七章 审计质量理论	192
一、审计质量概论	192
(一) 质量	192
(二) 审计质量	192
(三) 审计质量特性	194
二、审计质量评价标准	195
(一) 理论标准	195
(二) 实践标准	197

三、审计质量制约因素	198
(一) 外部因素	198
(二) 内部因素	200
四、审计质量保证体系	203
(一) 政府	204
(二) 行业协会	204
(三) 会计师事务所	205
(四) 注册会计师	206
五、注册会计师审计质量监管模式	206
(一) 政府干预型	206
(二) 行业自律型	207
(三) 两种监管模式之间的关系	207
六、国外注册会计师审计质量监管模式选择	208
(一) 英国模式	208
(二) 美国模式	208
(三) 德国模式	209
七、我国注册会计师审计质量监管模式选择	209
(一) 注册会计师业务检查机制	210
(二) 审计质量控制规范	210
(三) 惩戒机制	211
八、总结	213
第八章 审计证据理论	214
一、审计证据概念	214
(一) 审计准则中审计证据概念	214
(二) 国内外学者的观点	215
(三) 相互矛盾的观点	216
二、审计证据种类	216
(一) 按照审计证据外形特征划分	217
(二) 按照审计证据来源划分	218
三、审计证据特征	219

(一) 审计证据适当性	219
(二) 审计证据的充分性	223
第九章 审计方法理论	225
一、审计战略方法发展概述	225
(一) 传统审计战略方法	226
(二) 现代风险导向审计方法与传统风险导向审计方法比较	228
(三) 现代风险导向审计的本质及其与传统风险导向审计的区别	230
二、审计具体方法	233
(一) 审计管理方法	233
(二) 审计取证方法	234
第十章 审计报告理论	236
一、审计报告概述	236
(一) 报告的概念	236
(二) 审计报告的概念	236
二、审计报告种类	238
(一) 审计报告分类	238
(二) 审计报告意见类型	239
三、审计报告要素	244
(一) 审计报告的要素	244
(二) 与国际审计报告要素的主要区别	245
四、审计意见影响因素	246
(一) 审计范围	246
(二) 会计准则	247
(三) 持续经营能力	247
(四) 其他	248
五、国家审计结果公告制度	248
(一) 审计结果公告制度的概念及实施背景	249
(二) 不同国家的国家审计结果公告模式的比较研究	250
参考文献	253
后记	262

第一篇

审计基础理论

第一章

审计活动产生、动因和对象理论

一、审计活动的产生和早期发展

有的论著说：“旧中国审计是从西方引进的，起始于 20 世纪 20 年代。”^①不敢苟同。

我国是审计的发源地之一，但究竟起源于何时，有四种观点：

第一种观点：春秋战国说。上海财经大学赵友良教授认为，“夏是国家机构逐渐形成的朝代……”“这时不会有完善的财政体制，当然也不需要建立财政监督机构”。他认为，《周礼》是作者的构想，不能看作西周的实际制度，而应把春秋战国的上计制度作为审计的最早起源。

第二种观点：西周说。此说以《周礼》为依据，是当前的主流观点。经济史界多认为，《周礼》“是古代典籍中记载政治和经济制度最有系统而篇幅又较多的著作，……也是研究古代经济制度和经济发展状况，以及研究古代经济思想的重要资料”^②。胡寄窗、谈敏在《中国财政思想史》中称其为“经典式著作”^③。在经济史学界，《周礼》被普遍使用。近年，李零说：“现在，经长期讨论，大家都已承认，《周礼》和《左传》不是汉代伪书，而是战国时期的真古书。”^④著名史学家李学勤引用张亚初、刘雨在《西周铭文官制研究》中的论证后指出：“《周礼》在主要内容上，与西周铭文所反映的西周官制，颇多一致或相近的地方。”再与云梦睡虎

① 厉声和、虞文钧：《审计理论与实践》第 3 页，广西人民出版社 1985 年版。

② 陈绍闻等：《中国经济史学要籍介绍》第 6 页，云南人民出版社 1989 年版。

③ 胡寄窗、谈敏：《中国财政思想史》第 86 页，中国财政经济出版社 1989 年版。

④ 李零：《简帛古书与学术源流》（第 2 版）第 253 页，生活·读书·新知三联书店 2008 年版。