

SHENJI

等院校会计硕士研究生系列教材

审计研究

SHENJI YANJIU

主编 石爱中 胡继荣



经济科学出版社

F-239.5-45
1025
高等院校会计硕士研究生系列教材

审 计 研 究

主 编	石爱中	胡继荣	
副主编	顾 芸	张继勋	杨俊峰
编 著	沈 征	马正吉	胡继荣
	顾 芸	杨俊峰	吴秋生
	邱学文	李 雪	张继勋

经济科学出版社

史习民（浙江财经学院会计学院副院长）

田昆儒（天津财经学院博士、副教授）

图书在版编目 (CIP) 数据

审计研究 / 石爱中, 胡继荣主编. - 北京: 经济科学出版社, 2002.1

高等院校会计硕士研究生系列教材

ISBN 7-5058-2732-4

I. 审… II. ①石…②胡… III. 审计学-研究生-教材 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 077097 号

经济科学出版社

总序

1999年8月8日,在山西大学召开的“第六届现代会计理论与实务研讨会”上,一些院校建议并与经济科学出版社协商,拟共同组织一些院校编写一套会计硕士研究生教材。这一建议得到与会代表的赞同,随后又得到许多院校的支持。2000年1月18日,在北京,由经济科学出版社召开了会计硕士研究生教材编写会议。会上,侯加恒主任对编写会计硕士研究生教材,表达了出版社总编和本人的高度重视,要求作为精品之书推向市场,并提出了编写的希望与要求。经过讨论,会议决定成立会计硕士研究生教材编委会,确定编写会计硕士研究生教材。为了提高编写会计硕士研究生系列教材的质量,2000年8月3日,由河北经贸大学会计学院承办,在河北省承德市又召开了会计硕士研究生教材编委会第二次会议,讨论并确定了编写会计硕士研究生教材的有关事项。为了交流和讨论教材编写情况,2001年6月5日,在福州大学召开了会计硕士研究生教材编委会第三次会议,明确了提高教材质量等有关问题。

编写会计硕士研究生材料,是发展知识经济的需要。21世纪是发展知识经济的时代,知识经济是建立在以智力资源为依托、以高技术为核心,在知识和信息的生产、分配和消费之上的经济。知识经济是在充分知识化的社会中发展的经济。随着知识经济的发展,会计核算在核算的范围、性质、目标和手段等方面在发生变化,需要逐步建立反映知识经济的会计信息系统;随着知识经济的发展,会计管理也将发生变化,追求知识经济效益,投资无形化,管理知识化,相应需要逐步建立反映知识经济的会计管理系统。为

适应 21 世纪的发展大趋势，应该编写反映现代水平的会计硕士研究生教材。

编写会计硕士研究生教材，是提高会计硕士研究生质量的需要。不少高等院校的会计专业都在培养会计硕士研究生，并在不断扩大招生。为使会计硕士研究生的会计教学规范化、科学化，提高会计硕士研究生教学质量，有必要编写规范化的会计硕士研究生教材。

编写会计硕士研究生教材，还是适应在职继续教育的需要。国家规定，在职干部要进行继续教育。干部继续教育也应该分层次进行，在高等层次继续教育中，要分大专层次和研究生层次。为适应在职会计人员会计硕士研究生层次继续教育（如攻读会计硕士研究生学位、会计师自学提高水平）的需要，有必要编写会计硕士研究生教材。

编写的教材要与培养会计硕士研究生的定位相适应，编写出高水平的教材。

在普通高等学校、要以会计本科为基点，建立会计专科、本科、硕士、博士的会计教育体系。对会计硕士研究生来说，《中华人民共和国学位条例》规定：高等学校的硕士研究生，通过硕士学位的课程考试和论文答辩，成绩合格，达到下述学术水平者，授予硕士学位：“（一）在本门学科上掌握坚实的基础理论和系统的专门知识；（二）具有从事科学研究工作或独立担负专门技术工作的能力。”因此，编写的会计硕士研究生教材，要适应硕士研究生达到“掌握坚实的基础理论和系统的专门知识”的要求，这不同于会计专业本科教材。

编写会计硕士研究生教材的原则：（1）系统性，阐述在本门课程领域内应该介绍和研究的内容；（2）综合性，阐述在本门课程领域内中国乃至世界会计学者已取得的研究成果；（3）基础性，阐述在本门课程领域内起指导性、引导性的重要的研究成果；（4）实践性，反映实际会计工作的经验和会计工作规律，内容有利于指导实际工作，并具有可操作性和参考性；（5）学术性，阐述在学术界已

具有共识的“是什么”的内容,并进一步阐述对这些问题和其他方面内容的深层次认识和不同认识,属于“为什么”、“怎么样”的内容;(6)前沿性,阐述在本门课程领域内正在研究的或将要研究的问题和内容;(7)创新性,反映研究的新成果,内容有利于培养研究生的创新意识、创新思维能力和创新技能;(8)鲜明性,客观地介绍会计界对研究问题的各种观点,是肯定、否定或待研究,同时也要充分地阐述编者在这些方面的研究成果和学术观点;(9)国际性,阐述在本门课程领域内包括国外会计学者在内的已取得的研究成果和达到的水平;(10)衔接性,反映的内容能前后衔接,能与会计本科课程的内容相衔接,是在本科教材内容基础之上的深入研究,能与会计博士课程内容相衔接,为进入博士课程学习打下坚实的基础。会计硕士研究生教材是学术性的专著,每本教材需要按照编写原则,反映本门学科的学术水平和编写者对本门学科研究的学术水平。

在会计硕士研究生教材体系中,主要课程有:《会计基础理论研究》、《财务会计研究》、《成本会计研究》、《管理会计研究》、《财务管理研究》、《国际比较会计研究》、《审计研究》和《会计信息系统研究》。

为了更好地编写会计硕士研究生教材,特成立了高等院校会计硕士研究生系列教材编委会,以便统筹规划,设计会计硕士研究生教材体系,协调各种教材内容之间的联系,确定编写要求,制定编写计划;本套教材实行主编负责制,每本书的主编负责本书的规划,拟定内容体系,制定编写大纲和编写计划。

编写会计硕士研究生教材是一项系统工程,需要会计界同仁,以邓小平理论为指导,解放思想,从实际出发,共同努力完成。

高等院校会计硕士研究生系列教材编委会

2001.4.1

前言

审计实务已经存在了数千年，但是审计理论的形成却是近几十年的事情。毋庸置疑，审计一直是在非理性条件下发展，审计理论长期以来只是存在于人们的潜意识之中。

在人类社会发展的历史长河中，审计实务时隐时现，时强时弱，就像奴隶制国家和封建王朝一样时起时落，兴衰循环。

资产阶级革命之后，人们突然发现，审计赫然取得了法律地位，堂而皇之地走进了国家政治和经济生活。政府审计通过对公共资金和公共账目的监督而成为国家权力框架中的有力制约机制，成为维护和完善民主政治不可或缺的制度。民间独立会计师通过对公司财务报表的鉴证而成为资本市场正常运转的保障机制，成为维护和完善市场经济的必然手段，同时也使自身成为令人羡慕的三大自由职业之一。

审计在社会政治和经济生活中发挥着越来越重要的作用，人们也越来越关注审计的存在和发展。审计的发展不但使自身获得了巨大荣誉和法律地位，同时也加重了自身的任务和风险。在法律上，审计获得巨大权力的同时，也承担了越来越大的责任。

审计历史演进到 20 世纪时，人们又突然发现，堂而皇之的审计正身处法律诉讼的浪潮之中，面临着为生存、为信誉而战的窘境。这说明非理性的审计已经走到了历史尽头。

怎样才能既满足社会政治经济生活对审计的客观需要，又保障自身的生存和发展？理性的审计又是什么？这正是近几十年来全世界会计学家所要研究的问题。审计不能再盲从于经验，审计应该有

自己的理论, 审计工作应该遵从自身的内在规律。

也正是因为如此, 我们欣然领受了编写本书的任务, 希望能通过本书的写作, 为审计理论研究和研究生教育作出一点贡献。

经过几十年的探讨, 审计理论已经露出了冰山的一角。文献不多, 但不乏精辟观点, 定论寥寥, 但已有辙可循, 这就使我们有了写作的基础。

本书的写作计划安排是为硕士研究生的学位课程准备学习教材。应当承认, 这也是破天荒的任务。鉴于我们的水平和研究生教育的惯例, 我们不敢妄称本书能达到研究生教材的水平, 只希望它能成为研究审计理论的参考书之一。我们还希望, 本书的框架、结构和观点不要束缚读者的思路, 因为现在的审计理论确实尚无定式。例如: 审计理论研究的逻辑起点是什么? 审计的基本理论应该包括哪些内容? 审计理论结构应该是什么? 是否应该有一个公认的统一结构? 审计理论体系应该包括哪些基本概念? 甚至, 诸如审计动因、审计职能、审计的核心作用、审计政治经济功能、审计取证模式等一些基本问题, 都还在争议之中。因此, 束缚读者的思路绝非作者的本意, 只希望以一家之说为审计理论的研究添砖加瓦, 讹谬之处也可作为商榷的引发点。

本书由石爱中和胡继荣担任主编, 由石爱中负责拟定提纲并审阅全稿。第1、2章由天津财经学院沈征编著, 第3章由天津商学院马正吉编著, 第4、7、10章由福州大学胡继荣编著, 第5章由天津财经学院顾芸编著, 第6章由河北经贸大学杨俊峰编著, 第8章由山西财经大学吴秋生编著, 第9章由浙江财经学院邱学文编著, 第11章由青岛海洋大学李雪编著, 第12章由南开大学张继勋编著。

编著者

2001年8月19日于芜湖铁山

目 录

第1章 审计理论的产生与发展	(1)
1.1 审计理论的探索阶段——片断审计.....	(1)
1.2 理论的出现.....	(4)
1.2 审计理论的奠基阶段——审计理论发展的第一个阶段性成果.....	(14)
1.3 审计理论的确立阶段——审计理论发展的第二个阶段性成果.....	(25)
1.4 审计理论的发展阶段——审计理论发展的第三个阶段性成果.....	(38)
1.5 审计理论的最新发展——实证审计理论的广阔研究领域.....	(47)
思考题.....	(51)
第2章 审计理论结构	(52)
2.1 审计概念体系.....	(52)
2.2 审计理论结构的含义及其意义.....	(61)
2.3 审计理论结构的基本特征.....	(63)
2.4 审计理论结构逻辑起点.....	(65)
2.5 审计理论结构的基本框架.....	(69)
思考题.....	(78)
第3章 审计目标	(80)
3.1 审计目标的含义及其意义.....	(80)
3.2 审计目标的历史演变.....	(86)
3.3 审计目标与审计目的的联系和区别.....	(91)

3.4 审计目标的内容	(93)
思考题	(96)
第4章 审计假设	(97)
4.1 审计假设的意义和特点	(97)
4.2 审计假设体系的结构	(101)
4.3 审计假设重要观点的评析	(112)
思考题	(116)
第5章 审计组织	(118)
5.1 审计组织体系	(118)
5.2 国家审计机关	(121)
5.3 会计师事务所	(138)
5.4 内部审计机构	(150)
5.5 我国三种审计组织之间的关系	(158)
思考题	(160)
第6章 审计准则	(161)
6.1 审计准则的含义及意义	(161)
6.2 民间审计准则	(168)
6.3 国家审计准则	(189)
6.4 内部审计准则	(202)
思考题	(210)
第7章 职业道德与审计责任	(211)
7.1 审计职业道德的本质和作用	(211)
7.2 审计人员职业道德的内容	(214)
7.3 审计职业道德建设	(216)
7.4 审计职业道德教育	(218)
7.5 审计职业道德的社会机制	(220)
7.6 审计责任与会计责任的联系和区别	(222)
7.7 审计责任的种类和责任期	(231)
7.8 审计责任免除和预防	(235)
思考题	(237)

第 8 章 审计风险	(239)
8.1 审计风险的含义和特征	(239)
8.2 审计风险模型在审计计划中的运用	(252)
8.3 控制审计风险的对策	(268)
8.4 风险基础审计	(275)
思考题	(280)
第 9 章 内部控制	(282)
9.1 内部控制的历史演变	(282)
9.2 内部控制结构	(285)
9.3 内控控制的整体框架	(292)
9.4 内部控制与审计	(296)
思考题	(307)
第 10 章 审计环境	(309)
10.1 审计环境的概念和内容	(309)
10.2 审计环境理论的地位和作用	(314)
10.3 审计环境对审计实践的影响	(317)
10.4 审计环境对审计质量的影响	(318)
10.5 21 世纪审计环境的变化	(321)
思考题	(323)
第 11 章 管理审计	(324)
11.1 政府绩效审计	(324)
11.2 企业经营审计	(354)
思考题	(365)
第 12 章 国际审计	(367)
12.1 国际审计概述	(367)
12.2 各国民间审计制度比较	(371)
12.3 各国民间审计准则比较	(392)
12.4 审计的国际协调	(407)
思考题	(414)
参考文献	(415)

第1章 审计理论的产生与发展

审计的历史几乎与会计的历史一样悠久，但是毋庸置疑地是，直到现代公司出现之前，审计的目的在2000年以来几乎没有发生变化。在审计活动产生与发展的2000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继续延续。

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

^① 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2页，中国商业出版社1990年5月第1版。

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。”^①1942年,英国一个专家委员会在讨论英国审计前景时,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。”^②直至1982年,戴维·N·里基特在其所著《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。”^③难怪著名审计学家尚德尔教授在其名著《审计理论》中感慨到:“在最近的150年中,没有一个学术领域像审计领域这样沉寂。”^④

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。”^⑤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。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

① A. M. Carr-Saunders and P. A. Wilson, *The Professions* (Oxford England: Oxford University Press, 1933), P.225-226.

② “The Future of Auditing”, Anonymous, *The Accountant*, Volume 106, January 17, 1942, P.31.

③ David. N. Ricchiute: *Auditing Concepts and Standards*, southwestern Publishing Co., 1982, P.65.

④ C. W. Schandl: *Theory of Auditing - Evaluation, Investigation and Judgment*, 1978, Preface.

⑤ 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2页,中国商业出版社1990年5月第1版。

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。在美国和英国以外的国家，由于没有受到像英国的公司法的影响，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，开拓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。”^①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

^① 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5月第1版。

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，并很快得到审计职业界的重视。而审计理论发展的三个阶段性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。

1.1 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和起步的。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，它们还都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。

1.1.1 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

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》一书。根据1881年2月《会计师》杂志可知，《审计人员》初版的目录^②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) 资产负债表和损益表中的重要项目；
- (8) 审计人员的义务和职责。

皮克斯利在该书第七版中发展了审计学的内容，增添了“审计人员的地位”、“分配红利时应得利润”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。迪克西1864年出生在伦敦一个艺术家庭之中，17岁时即在一家公

^① J. Kitchen and R. H. Parker: ACCOUNTING THOUGHT AND EDUCATION; SIX ENGLISH PIONEERS, ICAEW, 1980, P. 23.

^② A. C Littleton: ACCOUNTING EVOLUTION TO 1900, Russel & Russel, 1993, P.317.

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。^①

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,也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做出了重大贡献,而且也为审计理论的进一步发展奠定了基础。

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。

1.1.2 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

^① J. Kitchen and R. H. Parker: ACCOUNTING THOUGHT AND EDUCATION: SIX ENGLISH PIONEERS, ICAEW, 1980, P. 23.