

476

F-239.0

T23

现代审计理论

汤土云 著



A0934691

中国商业出版社

图书在版编目(CIP)数据

现代审计理论/汤土云著. - 北京:中国商业出版社,
2000.5

(东吴会计丛书)

ISBN 7-5044-3851-0

I.现… II.汤… III.审计学 IV.F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 23568 号

责任编辑:唐伟荣

*

中国商业出版社出版发行
(100053 北京广安门内报国寺1号)
新华书店总店北京发行所经销
江苏常熟高专印刷厂印刷
(215500 江苏省常熟市元和路98号)

*

850×1168 毫米 32 开 8.75 印张 212 千字
2000 年 5 月第 1 版 2000 年 5 月第 1 次印刷
定价:18.60 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

前 言

自 20 世纪 90 年代以来,我国审计界对审计理论的研究进入了一个前所未有的繁荣阶段,这对进一步完善具有中国特色的审计理论体系产生了巨大的推动作用。生产在发展,社会在进步,审计实践的领域也在不断扩展,同时审计理论也面临着很多新的问题,需要我们重新加以认识。审计理论正是在这种不断发展的审计实践和审计界的理性探索中得以发展和完善。

审计理论的产生既是审计实践发展的需要,又是审计实践发展的必然结果。然而,我们认为,审计理论与审计实践的关系,前者不能仅仅局限于被动地跟随、解释后者。因为这种审计理论研究虽然对解释现实的审计实践具有较强的实用性,但缺乏理论所必须具有的系统性和科学的预见性。理论的意义在于对实践的指导。所以,我们应该站在审计实践的基础上,通过对审计活动规律科学的概括,总结出一套既能解释审计实践又能指导审计实践的前后一贯的知识体系,形成一个符合审计发展规律的框架结构。这一理论框架,以审计与周围环境的研究为出发点,进而揭示审计的目的、假设、准则、道德、法律责任、方法等内容,以达到审计理论能解释、评价、指导和预见审计实务的目的。在本书中,作者正是循着这一研究思路,试图勾画出审计理论的基本框架结构。

全书共分十二章。

第一章 审计理论的研究方法。审计理论研究方法是人们认识审计规律所运用的手段、工具、方式的总和。本章从多角度、多侧面探讨了研究审计理论的技术方法。

第二章 审计理论结构。主要包括了审计理论结构模式的观

点及分析、审计理论结构的层次问题、审计理论结构的逻辑起点等内容。在此基础上,提出了建立以审计环境为研究起点的审计理论结构的设想。

第三章 审计概念。在审计理论中,公允性、重要性、合理保证、审计责任、应有的职业关注、验证等一系列概念,在审计理论结构中起着承上启下的作用。它对审计准则和审计实务也有很大的指导意义。

第四章 审计环境。审计环境作为审计理论的研究起点,在一定程度上影响着审计理论研究的方向。充分认识审计环境对审计实践进而对审计理论的影响,采取适当的措施来增加或防范、减少这种影响,成为审计理论研究和审计实践首先加以研究的问题。

第五章 审计目的。审计目的的研究是回答为什么需要审计的问题。审计目的的形成在于人们对“查错揭弊”的需要。所以,审计的基本目的就是“查错揭弊”。本章对目前有关审计目的的不同观点,如“财务审计以报表公允性鉴证为目的”、“审计以对受托经济责任鉴证为目的”等进行了分析和评价。

第六章 审计假设。“假设是科学,尤其是科学研究所必须的。”研究审计理论结构必须研究审计假设,这是由审计假设在审计理论中的特有地位和发展审计理论的需要所决定的。

第七章 审计准则。这一章我们主要探讨了审计准则的内涵、审计准则与审计目的、审计准则与职业道德、审计准则与审计假设等理论要素的关系,介绍了审计准则的发展现状以及中外独立审计准则、国家审计准则等内容。

第八章 职业道德。职业道德作为阶级道德的一种具体形式,具有阶级道德的一般本质和属性,不同的阶级有不同的审计职业道德。就审计职业道德的共性而言主要包括独立性、胜任能力和技术标准、对客户的责任、对同行的责任、其他责任和义务等。尽快建立和完善审计人员的职业道德准则,强化审计人员的职业

道德意识,已成为我国审计职业发展进程中亟待解决的问题。

第九章 审计责任。合理界定审计责任是审计责任研究的重点,所以我们着重探讨了审计人员职业责任的范围和程度、审计人员法律责任的界定、有关法律界与审计界对“虚假审计报告”的争论等内容。

第十章 审计风险。审计风险的实质表现为审计人员发表了错误的审计报告的可能性。审计风险是必然的又是偶然的、潜在的又是现实的、可控的又是不可控的。探讨审计风险的特性、其形成原因、其构成要素,旨在使审计人员在审计实践中寻找到有效控制风险的途径和方法。

第十一章 审计方法。审计方法的科学理论是指导审计业务操作,促进审计工作规范化必不可少的手段。本章我们首先研究了科学的审计思维方法,如审计判断、审计推理等;其次着重介绍了审计取证模式和审计方法的核心问题——审计证据决策等内容。

第十二章 比较审计。比较法也是科学研究中的基本方法之一。比较审计的研究对象非常广泛,涉及的内容也相当繁多。本章我们选择了其中两个主要内容,一是审计制度模式,二是审计准则,作了重点分析比较,希望从中找出各国审计制度和审计准则之间的共性和特性。这种比较和借鉴,对于发展适合我国国情的审计事业和走中国特色的社会主义审计现代化道路有着现实的指导意义。

在本书的撰写和出版过程中,得到了苏州大学财经学院、苏州市审计局、昆山市审计局、江苏东吴会计师事务所等单位各位领导、师长的指导和帮助,得到了苏州大学“211 工程科研基金”的赞助,在此谨向他们表示真诚的感谢!

由于作者水平有限,错误和不当之处在所难免,恳请读者批评指正。

作 者
1999 年 9 月

第一章 审计理论研究方法

一、探讨审计理论研究方法的必要性

审计理论面临的首要问题之一是理论研究方法。现代科学史证明:科学方法论是科学研究中新思想、新理论的基点,新的思维的出现往往与新的理论的产生同时并进。每当科学发展到一个新的阶段,总会伴随着科学方法的重大革新,从而引起科学技术的突破性进展。正如巴甫洛夫所说:“初期研究的障碍,乃在于缺乏研究方法。无怪乎人们常说,科学是随着研究方法所获得的成就而前进的。研究方法每前进一步,我们就更提高一步,随之在我们面前也就开拓了一个充满着种种新鲜事物的、更辽阔的前景。因此,我们头等重要的任务乃是制定研究方法。”^① 研究方法是“驶达真理彼岸的航船,是打开科学宝库的钥匙。”^②

审计理论来源于审计实践。虽然审计实践已有悠久的历史,但将审计上升为一种理论并形成体系只是近代的事。审计理论发展的这种滞后性与审计理论研究方法的演变和发展是相联系的。我国的审计理论研究严重滞后于审计实践及理论与实务两张皮的现实,在很大程度上与不重视审计理论研究方法的研究是分不开的。因此,我们的思维有必要拓展深入到审计理论研究的方法体系,从方法论的角度去考察现有的审计理论,同时探索未来审计理论的发展趋势。将方法研究作为审计理论研究的起点是必然的,

① 《巴甫洛夫选集》,科学出版社,1955年版,第49页。

② 拉普拉斯:《宇宙体系论》,上海译文出版社,1978年版,第445页。

也是审计理论研究的现实要求。

审计理论研究方法是审计理论研究主体(包括审计科研人员、审计教育工作者和审计实务人员)为完成研究目标对研究对象进行认识、加工、整理的方式、程序和手段的总称。它作为审计理论的一个组成部分,贯穿于审计理论研究的全过程,是任何一位审计理论研究者都不可回避的问题。它不仅会直接影响审计理论研究的总体水平,而且对审计理论能否在实践中经受检验,成为审计实践的指导起着十分重要的作用。对审计理论研究方法的探讨所具有的现实意义可以概括为:

1. 对审计理论研究方法的探讨有助于我们从方法论的角度来统一研究者对一些重要审计理论问题的认识,具有方法论的指导意义

方法论是人们认识世界和改造世界的根本方法。把方法论作为审计理论研究方法体系的最高层次,具有普遍的指导意义。人们对审计本质认识上的差异,不同审计理论间的差异,绝大多数是由于研究方法的不同造成的。为什么我国的审计理论研究往往从审计的本质、审计定义、审计职能着手,而西方审计理论研究却从审计假设、审计目的着手呢?指导研究的方法论不同是造成理论间对立或差异的直接原因。所以进行审计理论研究方法的探讨,有助于提高审计理论的研究水平,有助于从方法论的高度统一研究者对诸如审计本质、审计目的、审计职能等问题的认识。

2. 审计理论研究方法是完成审计研究目标的手段

审计理论研究方法在本质上讲可以看作是审计研究主体的能力,是审计研究主体能力的一种基本要素。在审计理论研究主体与研究对象关系中,审计研究对象是接受作用的一方,而审计研究方法则属于审计研究主体对研究对象发挥作用的手段和工具。如果没有或缺少正确的研究方法,审计研究主体就无法或很难完成研究目标。为适应审计研究对象、研究目标的多样性和复杂性,审

计研究方法也要多样性并体系化。只有建立起审计研究方法体系,才能满足审计研究任务的需要。

3. 审计理论研究成果可以直接丰富和发展审计理论的内容

审计理论研究方法贯穿于审计理论研究的始终并指导审计理论研究过程。审计理论研究方法本身就属于审计理论体系的重要组成部分,其研究成果可以直接丰富和发展审计理论体系。

4. 审计理论研究方法可以推动审计理论研究不断向高层次发展

随着审计实践的不断发展,审计理论研究的领域不断扩大,研究的深度不断向高层次发展,现有的研究方法就难以适应研究的需要。一方面要求我们不断总结过去的研究方法,另一方面要求我们不断地创建新的研究方法。只有这样,才能更有效地运用各种审计研究方法,以指导审计理论研究工作。审计理论研究方法是审计理论研究中新思想、新理论的生长点,审计理论研究的重大突破往往是与研究方法的重大革新相联系的。因此,对审计理论研究方法的探索有助于审计理论多出成果、快出成果,推动审计理论研究向更高层次发展,也有助于我国审计理论体系的建立。当前,我们面临着如何提高我国审计理论研究水平以及如何建立我国审计理论体系等一系列问题。对审计理论研究方法体系进行探索,更具有现实意义。

二、审计理论研究方法体系

人类所从事的活动可划分为实践活动和认识活动。与这两类活动相适应,必然产生两类方法,即实践的方法和认识的方法。审计理论研究方法属于或基本属于认识的方法。而人的认识方法可以分为感性认识和理性认识两个主要阶段。对审计理论的研究实

质上就是要解决如何使人们对审计的感性认识上升到理性认识并形成审计理论的问题。审计理论就是人们在长期的审计实践过程中,在取得感性认识的基础上经过去粗取精、去伪存真、由此及彼、由表及里的思维运动所产生的关于审计的理性认识。在理性认识阶段,一般采用概念、判断和推理等形式。要使概念明确,判断恰当,推理合乎逻辑就应当自觉运用科学的思维方法。在我们看来,审计理论研究方法同其他科学的理论研究方法一样,一般由方法论和基本方法构成。

(一)审计理论研究的方法论——马克思主义哲学

审计理论研究的方法论,可以理解为审计理论研究方法的方法,它是审计理论研究的最高层次。同任何一门科学研究一样,审计理论研究也必须有一个基本的立场和出发点。因为人们在思维过程中首先要受到世界观的影响。一般来说,对世界的基本观点不同,观察、研究、改造世界的根本方法也就有所差异。因此,方法论可以看作是理论研究工作者的理论思维习惯,这种习惯将决定理论研究的成果。

今天,我们仍然要把马克思主义世界观作为审计理论研究的方法论。具体地说,我们应当把辩证唯物主义、历史唯物主义当作审计理论研究的方法论。以马克思主义哲学作为审计理论研究的方法论,就是要用认识事物的本质和规律的普遍的理论应用于审计理论研究活动中的感性认识和理性认识,构建一个与审计理论研究相适应的思维方法体系,并通过这种思维方法体系去解决审计实践中所产生的理论问题。审计理论工作者也只有以马克思主义科学的世界观和方法论来武装自己,才能对纷繁复杂的社会经济生活中出现的审计理论问题进行客观、深入、细致的观察和研究。

当然,对哲学范畴等问题的研究并不能替代对具体问题的研究。马克思主义哲学是认识世界的指南,但它并不代替也不能代

替其他科学。我们这里所提的方法论主要指的如何把哲学方法与审计理论研究结合起来的问题。它一方面是指以哲学方法解决审计研究中的一些基本理论问题,另一方面指的是如何根据审计科学的特点,自觉地去运用哲学的方法进行研究,即把哲学的一般理论具体化,以增强审计理论研究中的哲学意识。

(二) 审计理论研究的基本方法

审计理论研究的基本方法是指我们在认识审计科学时,所运用的最一般的思维方法。无论是审计研究的经验认识方法还是理性认识方法,都是以思维活动为核心,都表现为思维活动内部各层次的方法。这些方法通常并不是审计理论研究的专门方法,而是哲学、逻辑学和其他科学的方法在审计理论研究中的运用。

在长期的审计实践和审计理论研究中,已形成的审计理论研究方法主要有以下几十种:^①

现实法 从一定的时间、地点和条件(经济、政治、科技、文化、人员和机构等)的实际情况出发进行研究的方法。

观察法 通过感觉器官或借助科学仪器,对研究对象进行仔细观察而获得经验事实的方法。

调查法 按照有关要求,采用一定的形式,对研究对象进行调查,以获取相关资料的方法。

实验法 在实验场所,按照研究课题的内容和任务进行操作而取得经验材料的方法。

资料法 按照研究课题的内容和任务,采用各种形式,通过调查、阅读文献获得经验材料的方法。

辩证思维法 对客观事物从相互联系及其运动、变化和发展进行认识的方法。

逻辑思维法 借助概念、判断、推理等思维形式,能动地反映

^① 这里借鉴于玉林著《现代会计方法学》中关于会计研究方法的有关论述。

客观现实的理性认识过程的方法。

求异思维法 对同一事物扩散为或散发为多方面、多方向、多角度、多层次、多结构、多因素和多方案进行探索的方法。

求同思维法 对同一事物的多方面、多方向、多角度和多方案的设想聚合为或收敛为一种设想的方法。

想象思维法 对记忆中已有表象进行加工改造形成新形象过程的方法。

抽象法 从大量的客观事物中,通过分析舍弃个别的、偶然的、非本质的属性,抽取普遍的、一般的、本质的属性从而形成各种抽象规定(科学概念)的方法。

概念法 以反映事物特有属性的思维形式,确定其内涵(反映事物本质属性的总和)和外延(对象的范围)的方法。

判断法 运用概念和推理,对研究对象有所肯定或有所否定,借以形成新认识的方法。

推理法 从已知的一个或相关的多个认识(判断),推理出另一个新的认识(判断)的方法。

归纳法 从个别(或特殊)事物中推出一般结论从而得出普遍原理的方法。

演绎法 从一般原理出发,推演出个别结论的方法。

比较法 对具有某种联系的事物,通过对比、分析,以认识其差别、特点和本质的方法。

类比法 根据两类对象之间存在某些方面的相似或相同性,而推出它们在其他方面也可能相似或相同的方法。

分析法 把研究对象分解为各个组成部分、方面和因素,然后分别研究以认识其本质的方法。

综合法 把研究对象的各个构成部分或要素有机地联结为一个整体,从而把握其本质和规律的方法。

分类法 通过对研究对象的比较,确定其共同点和差异点而

据以对其划分类别的方法。

假设法 对不确定知的事物,根据相关因素,假定它的存在,然后进行研究,以证明这种客观存在的方法。

联想法 由此及彼,把对一事物的认识联系到对另一事物的认识的方法。

数学法 运用数学的概念、理论和方法,对研究对象进行定量的分析、计量和描述的方法。

控制法 运用控制论的理论和方法,研究客观事物的功能、特征和运作,及其可能的运行、状态和变化趋势的方法。

信息法 运用信息论的理论和方法,把研究的客观事物当作一个信息的获取、传递和转换过程的系统,并对其信息过程进行分析,以便认识其系统运行规律的方法。

系统法 运用系统论的理论和方法,把研究的客观事物当作一个整体,研究其整体功能,并从物质、能量和信息方面来认识和控制其运动,使系统达到最佳状态的方法。

行为学法 运用行为学的理论与方法,研究在一定条件下的客观事物运作过程中人的行为及其优化以及可能发生的行为的方法。

伦理学法 运用伦理学的理论和方法,研究在一定条件下的客观事物运作过程中以道德规范为标准正确处理各方面经济关系的方法。

社会学法 运用社会学的理论与方法,研究社会环境与客观事物之间相互联系和相互制约(社会环境对客观事物的影响,客观事物对社会环境的影响)关系的方法。

经济学法 运用经济学的理论和方法,研究经济环境与客观事物之间相互联系和相互制约的关系,以及客观事物运作的经济性和结果的方法。

历史法 根据历史唯物主义的原理,按照客观事物产生、发展

和变化的过程,依据对历史资料的搜集、检验、分析和综合,分析客观事物的矛盾运动,揭示客观事物发展规律的方法。

实践法 根据社会实践的需要确定科研课题,在社会实践中或向社会作调查,对科研课题进行研究,将取得的科研成果在社会实践中进行检验并继而发展的方法。

实证法 根据实证理论的要求,通过各种形式取得实际证据,以反映、解释、检验和预测客观经济活动的方法。

对上述几十种审计理论研究方法,可进行恰当的分类。如按研究方法的发展历史可分为传统的研究方法和现代研究方法;按研究目的划分,可分为描述性方法、规范性方法和实证方法;按认识过程划分,可分为经验知识方法、理论知识方法、理论验证方法(实证法)等等。

我国的审计理论研究往往采用规范法,由此产生规范性的审计理论。规范性方法是在基本原理的指导下,运用演绎推理,对审计实践进行研究,论证“审计应是什么”而形成理论的研究方法。因此,规范审计理论是企图建立审计应当是什么的系统知识。规范法下的审计理论其占主流地位的基本思想包括:

第一,审计理论的性质是规范性的理论。审计理论研究的对象是一个由人创造的系统,而不是一个客观存在的世界,其基本特征之一是经济因素、政治因素、法律因素、文化因素等所形成的审计环境不断变化且都是不确定的。审计理论研究不是纯粹的科学研究,审计理论不能依照物理、化学等实证科学的法则建立,而只能借助规范科学的法则来建立。规范研究的本质就是把一定的评价标准作为研究对象或讨论基础,再根据这些标准来分析现象。简言之,审计学应属于规范性的学科。

第二,审计理论的内涵是阐述审计应当是什么的科学。审计理论不但要涉及审计“是什么”和“为什么”的问题,而且主要涉及审计“应当是什么”的问题。具体而言,审计理论研究应当从既定

的目标出发,提出一些衡量审计活动的标准,然后根据这些标准来评价和指导审计实务。

第三,审计理论科学性的判断标准不具可证伪性。审计理论不必与审计实践活动的事实和现象一一对应,不是必须接受事实的直接检验不可。审计理论中的理性思维部分,虽然远离经验事实,但它仍是基于经验事实,是在此基础上进行创造性逻辑推理的产物。而这种逻辑推理往往不具有可证伪性,但也是科学的。

从方法论的角度看,规范审计理论主要运用逻辑的方法,包括归纳法和演绎法而形成的。这两种方法均属于传统的研究方法。

1. 归纳法

从一般意义上讲,归纳是由个别到一般,即从个别现象或事实中概括出普遍性原理的一种逻辑推理方法。其基本特点是通过对大量审计现象的观察(观察是初级感性认识)加以分类,从中概括出概念的内在联系,再把它们组织或表述为审计理论。归纳法的基本步骤包括:

- (1)有目的、有计划地观察和记录全部现象;
- (2)分析与分类、汇总记录;
- (3)从观察到的关系中推导出审计的一般概念或原则;
- (4)验证推导出的结论。

归纳法的优点是理论研究不为预想的模式所束缚,缺点是归纳过程中容易受到研究者潜意识的影响而使归纳结论带有一定的主观性。

2. 演绎法

演绎法是由一般到个别,即由普遍性的原则引申出个别结论的一种逻辑推理方法。在审计理论研究上,演绎法以审计目标、审计假设或其他概念为前提,推导出能指导审计实务的原则及相应的审计方法和审计程序。演绎法的推导程序为:

- (1)确定审计的目标或基本假设;

- (2)阐明目标、基本假设对审计的指导作用;
- (3)根据既定目标或假设等,推导出相关的基本原则和概念;
- (4)以基本原则或概念来指导必要的审计准则;
- (5)进一步规定具体的审计方法和审计程序。

演绎法的优点是研究结论具有较强的逻辑性保证和理论基础,但如果研究者依据的假设和前提不正确,出现偏差,其推导结论也将会出现偏差。正因为演绎法的这一缺点,目前传统的演绎法正朝着可观察、可检验的演绎法转变。传统的演绎法的推导程序为:前提命题(假设)→逻辑、演绎推理→推导结论→具体问题。而可观察、可检验的演绎法其推导程序则修正为:前提命题(假设)→逻辑、演绎推理→推导结论→转换为可检验的实践命题→观察、检验→修正推导结论→验证→具体问题。可观察、可检验的演绎法使审计研究不以理论的提出而告结束,而是需要研究者对提出的理论作进一步的实践检验,设计一套可供操作的实施计划、方案或措施,以获得经验数据,使理论方案得到进一步完善。这也是审计理论发挥解释、预见、指导功能以及人们认可审计理论的重要条件。

3. 实证法

实证法是与传统的以归纳和演绎为主的规范方法相对应的一种现代研究方法。它以事实(或结果)为标准,验证理论(或观点、假设、方法)的正确性。

实证方法源于西方的实证主义哲学思潮。凯恩斯在其名著《政治经济学的范围和方法》中指出“实证科学……是关于什么的系统知识体系;规范科学……是关于应该是什么一类问题的标准的系统知识体系。”实证主义是一个声称以实证科学作为哲学基础的哲学流派。其鼻祖孔德认为,哲学应当以实证自然科学为根据,以可以观察和实验的事实及知识为内容,摒弃神学和形而上学所研究的那些所谓绝对的、终极的,然而却无法证明的抽象本质。

他认为,科学只能叙述事实,而不能说明事实;科学只问是什么,而不问为什么;它只知其然,而不知其所以然;人们的认识过程遵循着“实践→认识→再实践→再认识”这样一个循环往复的过程。因此,实证科学强调要从实际事实出发,反对从抽象的概念出发。实证法应用于审计理论研究,其研究过程大致是:

(1)提出假设。在观察大量现象的基础上,根据现实情况及有关领域的基本理论、基本原理和原则,设想和设立一定的假设。假设的提出可采用系统地列出制约或影响某一事物的各种因素从而形成假设等方法。同时,为了收集到检测所需的实证材料,往往需要将假设具体化,使之具有可操作性。

(2)设计研究方案,收集实证资料。在实证研究中,有两种基本的设计方法。一是实验法设计。一般需要将研究对象分成接受实验和不接受实验两组,并将两组的观察结果进行分析比较来体现实验的结果;另一种是调查法设计。包括问卷调查、访谈调查及利用现有资料等,收集实证研究所需要的资料。

(3)分析数据,测试假设。用定性和定量方法对实验或观察结果作系统整理和计量分析,并概括和归纳出分析结果。分析的目的,主要是检验假设是否正确,因而可以说这是一个假设检验的过程,也是证明假设的可应用性和真伪性的过程。

(4)结果分析。除证实或否定假设外,研究者还应该对其研究结果加以分析、引伸并形成一定的理论。

将实证方法应用于审计理论研究,可以从以下几个方面加以考察。其一是运用实证法对某种特定的审计理论进行验证,即对于审计界提出的某种新观点、新思想、新方法的正确性通过调查研究和典型试点(近似于自然科学中的实验方法)等手段来加以验证并作肯定或否定或修正的结论;其二,对于存在较大分歧的各种不同观点和方法、理论,借助于审计实践结果和各种有说服力的事实资料来进行谁是谁非的判断;其三,对审计领域某个问题在长期的