



江西财经大学博士论文文库

中国审计理论体系 发展研究

郭华平/著



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE



江西财经大学博士论文文库

中国审计理论体系 发展研究

郭华平/著



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

中国审计理论体系发展研究/郭华平著. —北京: 经济管理出版社, 2007. 6

ISBN 978 - 7 - 80207 - 939 - 7

I. 中... II 郭... III. 审计—研究—中国
IV. F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 067253 号

出版发行: 经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话: (010) 51915602 邮编: 100038

印刷: 北京交通印务实业公司

经销: 新华书店

责任编辑: 张 马

技术编辑: 杨 玲

责任校对: 龙 萧

880mm×1230mm/32

9.75 印张 244 千字

2007 年 5 月第 1 版

2007 年 5 月第 1 次印刷

定价: 26.00 元

书号: ISBN 978 - 7 - 80207 - 939 - 7/F · 813

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部

负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974

邮编: 100836



作者简介

郭华平，1963年7月生。江西财经大学会计学院教授、经济学博士、硕士生导师、中国注册会计师。1987年毕业于杭州商学院财务会计专业本科，获经济学学士；1994年取得中国注册会计师资格；1999年毕业于华中科技大学计算机应用专业，获工程硕士学位；2005年毕业于江西财经大学产业经济学会计审计专业，获经济学博士学位。多年来一直坚持在教学第一线，为硕士生、MBA学员、本科生及CPA开设各类专业课程多门。从1996年在省级以上刊物上发表专业论文五十余篇。其中，在国家权威核心刊物上发表论文二十余篇，主持国家级、省部级课题十余项，专著、主编教材六部，获省级以上优秀成果奖励五项。多年来坚持为地方建设服务，为江西省供电局、广东香江集团公司、江西汇仁制药集团公司、江铃汽车股份有限公司（江铃股份）、井冈山旅游经济发展有限公司、江西水电工程局、广东韶能股份有限公司（韶能股份）、江西电信股份有限公司、浙江宁波成功信息股份有限公司（甬成功）、江西移动通信股份有限公司、江西赣粤高速公路股份有限公司（赣粤高速）等大、中型企业提供财务咨询、人才培训和课题研究。

网址: www.E-mp.com.cn

此为试读, 需要完整PDF请访问: www.ertongbook.com

总 序

在漫漫历史长河中，江西英才辈出，涌现了陶渊明、欧阳修、曾巩、王安石、朱熹、文天祥、宋应星、汤显祖、詹天佑等一大批文学家、政治家、科学家，为中华文明的发展作出了重要的贡献。江西财经大学坐落于赣江之畔、鄱阳湖之滨的历史文化名城——南昌。其前身是建于1923年的江西省商业学校，经几代江财人的努力，已经发展成为一所以经济类、管理类为主体的多科性教学研究型大学。现有管理科学与工程一级学科博士点1个，产业经济学、财政学、政治经济学、会计学、西方经济学等5个二级学科博士学位授权点，应用经济学博士后流动站1个，博士、硕士研究生导师300余人。进入21世纪以来，学校各项事业的发展正迈上一个新的台阶，尤其是研究生教育的快速发展。

目前，我校正处于实现建设一流多科性教学研究型大学的战略目标的重要时期，而实现这一战略目标的关键就是，学校的发展要从量的扩张转向质的提升，从做大向做强转变。

毫无疑问，培养高层次、高素质的人才是实现我校“质的提升”与“做强”目标的必由之路。博士研究生



作为国家培养的高层次专门人才，是社会各行各业骨干的后备军，其创新能力的高低标志着我国高层次教育水平的高低，对我国社会的人才素质与智力品质有着重要的影响。基于这一认识，我校始终把提高创新能力作为研究生教育的核心工作。为此，我们广聘名师，集聚优质师资资源，培育和构建一流学科队伍。目前我校拥有近 400 位博士的师资团队，为我校的可持续发展奠定了良好的人才基础。在图书信息资料建设、实验室建设等方面也投入了大量的人力物力，扎扎实实地推进了我校的“养大气、育大师”工程，为提高我校研究生的培养质量提供了较好的硬件资源支持。

为检阅我校博士研究生培养质量，展示江财学子的学术成果，促进我校学科建设的进一步发展，提高我校研究生教育的质量，我们于 2004 年出版了《江西财经大学博士论文文库》。这套文库的出版引起了社会的良好反响，获得了社会的广泛好评，我们深受鼓舞。于是，我们不揣浅陋，再次推出《江西财经大学博士论文文库》（第二辑），这套文库收录了我校博士研究生在校期间潜心研究的部分较为优秀的成果。虽不乏前沿性、创新性的观点、方法与理论，但其中也存在一定的问学旅程中学步的痕迹，有着诸多不足，祈请广大专家、学者批评指正！我相信，在广大读者的关心爱护下，《江西财经大学博士论文文库》将会汇集越来越多的优秀学术成果。

在《江西财经大学博士论文文库》顺利出版之际，



我要衷心感谢经济管理出版社张世贤社长对《江西财经大学博士论文文库》（第二辑）的大力支持，衷心感谢各位责编为文库所付出的辛勤劳动。

是为序。

廖进球

2006年9月10日

序

郭华平教授的博士论文《中国审计理论体系发展研究》即将付梓，这是值得庆贺的一件事情。该书的出版，对于繁荣中国审计理论体系发展的研究，将发挥其应有的作用。

审计理论体系研究是我国审计理论界近些年来一直关注的课题，很多专家学者为此付出了辛勤的劳动。国外对审计理论体系的研究，虽历时较长，但尚未形成世界学术界公认的、系统完善的审计理论体系，更何况新中国成立后恢复审计制度仅 20 余年，审计基础研究还甚薄弱。

审计理论体系研究是一个宏观性的基础理论研究，需要具有扎实的理论功底、广博的知识、高度的综合概括和抽象思维能力。郭君具有学术勇气，知难而进，在以往研究成果的基础上，纵观中国审计史，从审计人物及审计机构的审计实践活动到审计著作、审计制度中的审计思想，分析了审计理论产生过程，研究了审计理论体系形成和发展，对横跨审计学科诸领域的审计理论体系进行探讨，取得了可喜的成果，成一家之言。

首先，作者采取历史研究法，追溯中国审计理论的历史渊源，把审计学科的发展分为五个阶段：第一阶段为中国早期审计实践阶段，第二阶段为中国审计理论萌芽阶段，第三阶段为中国审计理论与实践停滞阶段，第四阶段为中国审计理论研究恢复阶



段，第五阶段为中国审计理论结构和审计理论体系建立和不断完善阶段。这种划分显示了作者对中国审计思想→审计理论→审计理论结构→审计理论体系阶段性发展的独到见解。

其次，作者以理论思辨分析了审计理论体系、审计理论结构和审计体系、审计理论体系、审计学科体系之间的联系与区别，从而对审计理论体系进行准确的定位。在此基础上，作者进一步探讨了审计理论体系的构成，指出审计理论体系包括审计动因理论体系、审计基础理论体系、审计应用理论体系、审计发展理论体系四个子系统。这四个子系统相互联系、相互作用，形成一个完整的审计理论体系。这种构建理论体系的方式和思想，在理论和方法上都具有创新性。

再次，作者认为审计本质是审计理论研究的逻辑起点，审计的本质是受托经济责任控制，这是审计理论研究最原始的命题，是审计理论研究的基础，将其作为审计基础理论体系研究的出发点是比较准确的。作者还认为，审计应用理论体系包括审计信息、审计对象、审计方法、审计组织、审计准则、审计证据、审计风险及控制、审计报告和审计职责等理论要素。其中，审计信息的认证是审计应用理论体系研究的逻辑起点，审计对象是审计应用理论体系的支柱，审计方法理论是审计应用理论体系的基石。这些见解都很有见地，对以后的研究富有启迪。

毋庸讳言，该书也有一些问题有待于进一步探讨和完善，如由于时间仓促，有些地方的阐述略显粗糙，一些观点也有待于进一步检验。

我的学术领域中最重要的一个方向就是研究中国审计史，当郭君把博士论文定为《中国审计理论体系发展研究》时，我甚为高兴。因为拙著《中国审计史稿》中几乎没有涉及中国审计思想和审计理论史的探讨，郭君有关研究中的中国审计思想



和审计理论的形成和发展正弥补了拙著的欠缺。郭君三年攻读博士学位期间，我们经常一道切磋讨论，观点虽然不尽一致，但正由于不同见解的碰撞，才各自激发出思想的火花。三年来，我们不仅教学相长，而且结下深厚的友谊，这是永远值得珍惜的。

方宝璋

2006 年 12 月于江西财大

摘 要

中国审计职业起步很早，理论研究却严重滞后，虽然自古以来就有审计思想的火花，但并没有形成审计理论成果。20 世纪 90 年代末，我国审计理论工作者大量吸收国外先进理论，开始研究如何建立具有中国特色的审计理论模式，研究审计理论体系的框架结构，理论研究有了一定的基础，然而并未建立一个统一的完善的中国式的审计理论体系。

本书对审计理论体系研究的思路是采用规范法和系统论方法分析审计理论体系形成的历史根源，区别审计理论结构与审计理论体系的客观差异，搭建审计理论体系的基础框架，研究审计理论研究的逻辑起点，提出审计本质是受托经济责任控制的基本观点，从而建立完善的中国式的审计理论体系。根据这一思路，本书的具体内容作如下安排。

第一部分：综述部分。本书从提出问题、分析现状、利用方法到解决问题的思路出发开始了研究的全部过程。针对目前我国审计理论体系不完善的现状提出研究审计理论体系的问题。本书认为中国古代、近代没有审计理论，只有审计思想。所以，本书选择审计理论作为研究内容。现代审计实践中审计理论虽然有一定的研究基础，但缺乏统一的审计理论体系。从 20 世纪 80 年代中、后期开始中国审计工作者致力于研究审计存在的理论问题，诸如审计性质、审计主体、审计对象、审计地位、审计方法和审计组织等问题，研究范围具有明显的局限性。20 世纪 90 年代初，我国审计理论工作者大量吸收国外先进理论，开始研究如何



建立具有中国特色的审计理论模式，但并未形成统一的中国式的审计理论模式。因此，本书选择审计理论体系作为研究课题。

通过对早期国外审计理论思想进行追踪研究，介绍了几位对当代审计理论体系研究产生过重大影响的国外审计理论作者的审计理论思想。本书研究了英国著名会计师费朗西斯·威廉·皮克斯利、劳伦斯·罗伯特·迪克西（Lawrence Robert Dicksee）教授，美国著名会计师罗伯特·希斯特·蒙哥马利、维克多·布瑞克博士、约翰·瑟斯顿以及德国许多审计职业界学者大量的审计文献和审计理论。他们的理论研究开创了理论研究的历史，激励人们对审计理论进一步开拓和发展，为审计理论体系的建立奠定了基础，但其总的特点是并没有形成完整的审计理论。

美国审计准则委员会发布的《基本审计概念说明》（A Statement of Basic Auditing Concepts）一书建立的以审计职能、审计概念、审计程序、审计报告和审计实践为主体的理论结构体系；美国审计学家尚德尔教授以审计假设为起点，以审计假设、审计定理、审计结构、审计原则、审计标准等基本要素为框架构成的审计理论体系；英国审计学家汤姆·李与戴维·费林特分别以审计本质与目标、审计概念与假设、审计标准为要素的审计理论体系；蒙哥马利和安德森以审计目标作为审计理论结构研究的逻辑起点，提出以审计目标、公认审计准则、审计概念、审计假设、审计技术和审计程序为要素的审计理论体系。

本书还分析了我国学者对建立我国审计理论体系的片断想法和一些审计理论体系研究成果。如汤云为教授提出的包括审计假设、审计概念、审计准则、审计实务等主要要素的审计理论体系；王文彬、林钟高提出的以审计目标理论与审计行为主体理论和审计方法理论为框架的审计理论体系；阎金锴提出的基于受托经济责任关系下经济监督的需要产生的将审计本质作为构建基点，以审计本质、审计目标、审计假设、审计原则、审计准则为



要素的审计理论体系；蔡春提出的“经济控制论”观点，以审计本质作为审计理论结构的逻辑起点，以审计本质、审计假设、审计目标、审计信息、审计规范、审计控制手段及方式等六个要素构成的审计理论体系等。本书认为这些观点具有一定的科学性和局限性，需要进一步完善。

第二部分：我们采用历史研究法，追溯中国审计理论研究的历史渊源，研究了中国审计思想和审计理论的形成与发展的过程，为理论研究提供了历史借鉴。本书从审计职业活动发展角度将审计学科发展划分为五个阶段：第一阶段是中国早期审计实践阶段，本书从中国古代审计组织体系、中国古代审计制度和中国古代的审计思想家及其著作中发掘其审计思想。中国古代这些片断的审计思想主要表现为审计机构、审计制度、审计人物活动及论著等内容，应归属于审计应用理论范畴。第二阶段是中国审计理论萌芽时期，这一时期主要以学习和引进西方审计思想为主，基本上没有系统审计理论研究，属于片断的审计思想，主要表现为审计组织体系的建立、审计制度的完善、审计专家的思想等。本书也将其归属于审计应用理论体系范畴。第三阶段是中国审计理论与实践停滞时期，这一时期财政财务监督代替了审计的职能，专门的审计活动也就没有用武之地了，审计机构也就随之消失。然而，这一时期财政监督能力并未加强，财政财务制度，财政财务收支活动都比较混乱，基本上没有审计思想。第四阶段是中国审计理论研究恢复阶段，这一阶段重点在于重新学习和吸收国外审计理论研究成果，逐步建立审计理论研究机制，对审计理论进行的研究方面的成果表明了审计理论研究已经起步，但理论研究存在审计本质定位不准确、产权关系不清晰、受体制干扰大、思想不够解放、研究目的不明确五个方面的局限性。第五阶段是中国审计理论结构体系建立和不断完善阶段，这一时期审计理论体系研究已经形成气候，以学科层次论、理论导向论、基础



理论论和实践指导论为代表的观点，表明中国式的审计理论体系已初步形成。

第三部分：分析审计理论体系和审计理论结构两者的异同点。本书认为审计理论研究应包括两个方面：一是纯理论研究；二是综合理论研究。审计理论研究应该是综合理论研究，而审计理论结构则是纯理论研究。同时认为，审计理论体系与审计理论结构是相互联系又有质的区别的两种不同的结构，审计理论体系与审计理论结构无论是概念体系、结构体系或是相互关联上都存在很大的差异。审计理论体系是由审计一般概念、一般方法、标准规范、组织结构等方面形成的审计学科理论系统。审计理论体系一般应包括审计产生与发展理论体系、审计基本理论体系、审计应用发展理论，以及审计理论发展趋势体系等方面。审计理论结构是审计理论体系的重要组成部分，审计理论体系的各子系统都是以审计理论结构要素为基础的，而审计理论体系是各子系统相互联系的整体。

第四部分：通过对审计体系、审计理论体系和审计学科体系三者进行研究，本书认为审计体系、审计理论体系和审计学科体系是具有相互联系、相互依存关系的系统结构，分析三者之间的辩证关系是区分审计理论体系与审计理论结构的关键，也影响审计理论的研究方向。审计体系是审计职业和审计活动的研究成果，是审计理论与审计实践活动研究形成的成果的总称，审计体系概括为审计实践体系、审计理论体系、审计学科体系和审计管理体系，这四个方面自成体系，且相辅相成，互相兼容，是审计职业在理论上和实践中历史经验的总结。三者在内涵、对象、主体、侧重点、要求、目的、内容等方面各有不同。审计理论体系与审计学科体系之间自成体系，形成相互交叉影响又相互作用的网络关系。一方面内容上相互交叉，互相包容，审计学科体系与审计理论体系都是审计体系的重要组成部分；审计学科体系与审



计理论体系在内容上又相互交融。另一方面，在结构上三者相互牵制，互相影响，并达到相当的一致性，互相交叉，形成审计体系的相互独立的子系统，又与审计体系其他各子系统一起形成完整的体系。

第五部分：审计理论体系框架研究是本书研究的重点。本书认为审计理论体系是由审计一般概念、一般方法、标准规范、组织结构等方面形成的审计学科理论系统。审计理论体系一般应包括审计成因理论体系、审计基础理论体系即审计理论结构、审计应用理论体系、审计发展理论体系四个方面。作为审计基础理论体系要素应具有抽象性（概括性）、代表性、系统性、基础性，由其建构的审计基础理论体系是整个审计理论体系的基础，对无论什么类型的审计形式同样具有指导作用，本书认为应该作为审计基础理论体系的要素有五大部分，即审计本质、审计目标、审计假设、审计规范和审计环境。通过合理的组合和排列，构成科学的审计基础理论体系，也是审计理论体系最基础的审计理论体系。审计理论研究逻辑起点的成熟观点并得到审计理论工作者普遍认同的观点基本上有审计假设、审计目标、经济控制、审计本质四个方面。审计本质在各要素中起决定作用，审计本质决定审计目标，审计假设的内容源于审计本质，审计目标、审计假设决定审计规范，审计本质再决定审计环境。因此，审计本质为起点的理论似乎成为人们最终的选择。

随着经济理论的发展和审计理论的进一步深入研究，审计本质是什么的问题已成为审计理论研究的重点，审计本质观点大致经历审弊纠错观→经济监督观→受托责任观→经济控制观几种具有代表性的观点。这几种观点的形成一方面受经济理论发展研究的制约，同时与时代进步有着必然的联系。本书认为审计活动是一种控制活动，审计行为是一种控制行为，而控制的对象则是受托经济责任关系，控制的内容是受托经济责任履行情况，控制的



目的是促进受托者认真履行受托经济责任，受托经济责任控制能完整地说明审计的本质，解释审计活动和审计工作的目的。所以，本书认为审计的本质是受托经济责任控制。

通过认真研究，本书认为建立一个以受托经济责任控制为审计本质，以审计本质为审计理论研究的逻辑起点，以审计本质、审计目标、审计假设、审计规范和审计环境为基本要素的审计基础理论体系构建的包括审计动因理论体系、审计基础理论体系即审计理论结构、审计应用理论体系、审计发展理论体系四个方面的审计理论体系是科学可行的。