

审计理论专题 研究

王砚书 著

河北人民出版社

审计理论专题研究

王砚书 著

河北人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计理论专题研究/王砚书著. —石家庄:河北人民出版社, 2007. 3

ISBN 978-7-202-04493-3

I. 现… II. 王… III. 审计学-研究 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 037653 号

书 名	审计理论专题研究
著 者	王砚书

责任编辑	周建图
美术编辑	李 欣
责任校对	李 耘

出版发行	河北人民出版社(石家庄市友谊北大街330号)
印 刷	河北新华印刷一厂
开 本	787×1092 毫米 1/16
印 张	12
字 数	153 000
版 次	2007年3月第1版 2007年3月第1次印刷
印 数	1—1000
书 号	ISBN 978-7-202-04493-3/F·480
定 价	17.00 元

版权所有 翻印必究

序

任何一门学科的发展，都需要在总结实践的基础上形成一套完整的、具有严密逻辑关系的理论。审计理论是一套用以解释、指导或预测审计行为活动即审计实践的系统化和理性化的命题体系（蔡春，2000）。在审计发展史上，相对于审计实践而言，审计理论的发展比较缓慢，所以，为了发展和丰富审计理论，审计学科急需对审计理论进行比较系统的研究。

西方国家对审计理论的研究起步于20世纪50年代，美国人罗伯特·莫兹（Robert K. Martz）和埃及人侯赛因·夏拉夫（Hussein A. Sharaf）首开研究审计理论的先河，其后的典型代表有：加拿大的安德森（R. J. Anderson），美国的尚德尔（Charles. W. Schandl），英国的汤姆·李（Tom Lee）和戴维·弗林特（David Flint）。我国研究审计理论的专家主要有阎金锒、李若山、萧应达、蔡春、刘明辉、张兆国等人。这些先哲大家们的研究对于推动审计理论的发展都起着不可或缺的作用。

这些既有的审计理论研究成果给我们的启示是：首先，我们必须研究审计理论；其次，在研究中我们必须科学地确认审计理论结构的构成要素，而且各要素之间要有合乎逻辑的关系；再次，审计理论结构模式具有多样性，这也正是审计理论研究进一步发展的潜力所在。

我们应该以创新思维来对审计理论进行更深层次、更系统的探究，以有力推动并不断完善整个审计理论的发展。

作者正是从这个角度出发，以审计本质和审计目标作为构建审计理论结构的研究起点。认为审计理论体系的构成要素以及研究路线为：审计本质→审计目标→审计环境→审计假设→审计风险→审

计规范→审计质量→审计理论研究方法。这一审计理论体系的各组成要素之间的内在联系,是严谨的和符合逻辑的。审计本质与审计目标要素处于该理论体系的起点层次,起着驾驭整个审计理论体系的导向作用。它们直接与审计环境、审计假设、审计风险相联系,决定和影响审计系统中的审计规范要素,审计规范直接指导审计实务,最终决定和影响审计质量要素,从而回归到审计本质与目标层次,最终形成一个闭环控制系统形式的审计理论结构框架。这个框架是审计理论研究方法的研究对象,同时又必须使用有效的研究方法才能够不断完善这个理论研究框架。所以,这个闭环控制系统形式的审计理论结构框架又是一个相对开放的系统,它通过先进的审计理论研究方法不断与控制系统外部进行能量与物质的交换和更新,从而维持这个系统的长久生命力。

作者作为具有十余年教龄的高等学校的教师,治学严谨,一直从事审计理论的教学、科研和实践,积累了丰富的经验和资料,具有本学科坚实、宽广的基础知识,有专门、系统的实践知识,有较强的归纳整理、分析和进行科学研究的能力。本书就是作者集长期教学科研成果的结晶,融理论与实务于一体,较好地处理了现实性和超前性的统一。当然肯定还会有许多不足的地方,希望作者在今后的研究中不断的完善。

西安交通大学管理学院 杨大纲

2006年12月

前 言

任何一门成熟的学科，都应在总结实践的基础上形成一套完整的、相互关联的、合乎逻辑的理论结构，并借此建立起统一的逻辑推理体系，理论结构在任何学科中都属于不可或缺的基础理论之一。有了合理的理论结构，才能对复杂的客观事物进行抽象，从而更深刻地理解客观事物，促进教学与科研的发展，进而推动科学自身的发展。从世界范围来看，审计基础理论的发展是缓慢的，尤其是我国的审计基础理论之发展滞后于审计实践，这是我们不得不承认的事实。滞后并不可怕，它可以通过我们加强审计理论的研究来弥补。因此，从发展审计科学、不断提高我国审计理论研究水平的角度讲，我们应该加强审计理论结构的研究。这也正是本书的主要写作背景。

系统论认为，结构是指系统内部各组成要素之间相互联系、相互作用的方式和秩序，也就是各要素之间在时间上和空间上排列与组合的基本形式。审计理论作为一个系统也会有其组成部分，以及各组成部分的组合方式，即审计理论结构是由构成审计理论的诸要素组合而成，而且诸要素之间有着合乎逻辑的内在联系并形成一个有机整体。构建一个科学的审计理论框架结构，需要解决的基本问题有两个，一是构成审计理论结构的要素有哪些，二是诸要素之间的内在联系。

审计理论的内容是人们对审计实践这一客观事物的系统化的理性认识，它来源于实践，是人们从实践中获得的感性认识上升为理性认识的结果。正确的审计理论必须反映审计实务的本质和规律。审计理论的形式是以命题表现的对审计实践的理性认识。审计理论的基本功能有两个，一是解释功能，即令人信服地解释审计实践，包括审计行为活动的产生、发展与现实状态；二是指导功能，即能

对正在进行的审计实践予以正确适当指导并能科学地预示审计的未来及发展方向。

前人的审计理论研究受到当时主、客观条件限制，但其作用是指导性的，随着审计实务、内容、方法的不断发展变化及人们认知程度的提高，审计理论内容应不断扩充、更新。在借鉴前人成就的基础上，本书认为审计理论体系的构成要素以及研究路线为：审计本质→审计目标→审计环境→审计假设→审计风险→审计规范→审计质量→审计理论研究方法。本书按照构成审计理论结构的八个要素分别展开论述，不仅对现有研究成果从多个维度进行了详细总结分析，而且提出了自己的见解，对审计理论结构诸要素做出了有益的探索。全书共分为九个专题。

第一个专题是“审计理论结构”，从总体上概括了国内外审计理论研究的现状，并提出了作者重新构建的由八个理论要素组成的审计理论结构框架。这一个专题为以后的八个专题研究提供了基础，起到了统驭全书的作用。

第二个专题是“审计本质”，第三个专题是“审计目标”。本书在充分探讨前人关于审计理论研究的逻辑起点的各种观点后，提出应该以审计本质和审计目标共同作为审计理论研究的逻辑起点的观点。因为审计本质是一个侧重于理论的要素，审计目标是一个侧重于审计实务的要素，以审计本质和审计目标共同作为审计理论研究的逻辑起点可以有效地联结审计理论与审计实践，在发展我国审计理论研究的同时用于指导审计实践，这也正是我们进行审计理论研究的终极目标所在。

第四个专题是“审计环境”，这个专题的内容是构建审计理论结构必不可少的要素。审计环境，是审计主体之于客体审计行为的周围主、客观条件。审计与审计环境的关系是主体与客观环境的关系，就像种子与土地的关系，土地土质、地下含水量，对种子生长非常重要，所以，研究审计科学，不能不研究审计环境。

第五个专题是“审计假设”。审计假设，是审计的前提基础，不能直接证明，对一门学科的发展非常重要。对审计理论来说，审

计假设是审计理论研究的重要组成部分，是审计活动的前提，为解决审计实践中出现的新问题、新领域提供了研究的出发点。而对审计实践来说，审计假设是审计实践中最一般的规定，没有这些假设，审计活动将很难进行规范，审计实务也不会沿着规则的道路发展。因此，对于理论和实务两方面，审计假设都起到至关重要的作用。

第六个专题是审计风险。审计风险，是指由于主观或客观条件的潜在并随时可能发生的损害或损失，既包括审计过程的缺陷导致审计结果与实际不相符而产生损失或责任的风险，也包括营业失败可能导致公司无力偿债或倒闭所可能对审计人员或审计组织产生伤害的营业风险。审计是一个分担风险的过程，审计活动要达到预期结果，审计人员就必须承担足够的责任，这肯定存在风险。离开了审计风险控制，整个审计行为将失去意义。所以，在现代市场经济环境下，将审计风险理论引入审计理论研究，可以在审计理论的各板块之间建立一种内在的联系，可以促进审计理论研究的完善，有利于审计质量的控制和审计效率的提高。

第七个专题是“审计规范”。审计规范在审计理论与实务中都占据极其重要的地位。从理论上讲，审计规范是审计理论研究的重点之一，是构成审计理论结构的重要支柱，审计规范的完善程度可以反映出一个国家整个审计理论研究的先进程度；从实务上看，整个审计工作的全过程，从始到终都是在审计规范的约束与引导下进行的。从控制论的角度看，审计作为一种特殊的控制行为活动，要实现其控制目标，必须拥有并遵循特定的规范。正是基于此，本书将审计规范作为一个独立的审计理论要素列于审计理论结构中，连接着审计假设、审计环境、审计风险和审计质量，起着承上启下的作用。审计规范是以审计假设、审计环境和审计风险为源泉的，它是联系审计理论与实务的桥梁。通过审计规范来控制审计质量，最终能够保证审计目标的顺利实现。

第八个专题是“审计质量”。审计质量就是审计主体执行的审计行为满足客户需要的程度，具体表现为审计工作和审计报告的质量。

量。同工业企业的生产活动创造出产品一样,注册会计师执行审计业务需要一个过程,过程之后有一个结果,这就是审计活动所生产的产品,这种产品是无形的,即审计的最终结果。审计质量具有模糊性,审计质量应该从结果和过程两个方面来考察。结果质量是指审计结果的可靠性,是企业会计信息质量的重要保证。过程质量是指在审计业务执行过程中各项工作的优劣程度,最终影响审计结果的质量。

第九个专题是“审计理论研究方法”。在理论研究中,研究方法是一个非常重要的领域。长期以来,在理论研究水平上,审计相对落后于会计及其他相关学科,很大程度上也是囿于方法论的落后与不够丰富。这不仅是因为有关研究方法的研究成果可以直接丰富和发展审计理论,还在于它有助于从方法论的高度统一研究者对一些重要理论问题的认识,有助于多出和快出审计理论研究成果。从某种意义上讲,研究方法在审计中是一种更为本质意义上的理论,是审计基本理论的重要组成部分,在审计理论体系中处于较高的层次。研究方法是否适当、科学,直接影响着审计理论研究的质量和效果,是促进或制约审计理论研究水平提高的重要因素。

限于时间和水平,书中的内容、观点甚至结构编排可能存在疏漏与谬误,但是我希望通过本书的出版对我国审计理论研究作出哪怕一点点贡献,并希望在不久的将来涌现更多的审计理论方面的著作,以不断繁荣我国的审计理论研究。恳请各位专家、学者和广大读者批评、斧正。

本书的出版得到了河北经贸大学学术著作出版基金资助。

王 砚 书

2006 年 11 月

目 录

专题一 审计理论结构	(1)
一、审计理论结构研究综述.....	(1)
(一) 西方审计理论结构研究状况	(2)
(二) 我国审计理论结构研究状况	(5)
(三) 审计理论结构研究状况的简要评价	(7)
二、审计理论研究的逻辑起点.....	(10)
(一) 审计理论研究的逻辑起点主要观点述评	(11)
(二) 确定审计理论结构逻辑起点的标准	(20)
三、审计理论结构的重新架构.....	(20)
(一) 审计本质	(22)
(二) 审计目标	(23)
(三) 审计环境	(23)
(四) 审计假设	(24)
(五) 审计风险	(24)
(六) 审计规范	(24)
(七) 审计质量	(25)
(八) 审计理论研究方法	(25)
专题二 审计本质	(27)
一、审计本质主要研究观点述评.....	(27)
(一) 从审计方法和审计职能角度研究审计本质	(28)
(二) 从审计作用的角度研究审计本质	(32)
(三) 从综合角度研究审计本质	(33)
二、确定审计本质应遵循的基本原则.....	(34)
三、对审计本质的进一步认识.....	(35)

(一) 审计本质的特征	(36)
(二) 审计本质的属性	(36)
(三) 审计本质的作用	(37)
专题三 审计目标	(38)
一、审计目标的内涵与特点	(38)
(一) 审计目标的内涵	(38)
(二) 审计目标的特点	(40)
二、影响审计目标的因素分析	(42)
(一) 社会需求	(42)
(二) 审计能力	(43)
三、现有审计目标体系	(45)
(一) 分类审计目标	(45)
(二) 注册会计师财务报表审计目标体系	(46)
四、关于审计目标的进一步讨论——基于现代产权理论的 视角	(48)
(一) 从产权角度分析审计功能	(49)
(二) 基于审计功能的审计目标定位	(52)
专题四 审计环境	(54)
一、审计环境的概念	(54)
二、审计环境的内容	(55)
(一) 外部审计环境	(55)
(二) 内部审计环境	(57)
三、审计环境与审计理论	(60)
(一) 审计环境影响审计理论	(60)
(二) 审计环境在审计理论结构中的定位	(61)
四、审计环境对审计质量的影响	(61)
(一) 外部环境对审计质量的影响	(62)
(二) 内部环境对审计质量的影响	(67)

专题五 审计假设	(72)
一、审计假设的基本含义、特征与作用.....	(72)
(一) 假设的基本含义	(72)
(二) 审计假设的概念	(73)
(三) 审计假设的特征	(74)
二、审计假设研究述评.....	(75)
(一) 主要观点综述	(76)
(二) 简要评价	(78)
三、审计假设体系的构建.....	(79)
(一) 构建原则	(79)
(二) 构建审计假设前应当明确的问题	(80)
(三) 审计假设体系的内容	(82)
专题六 审计风险	(87)
一、审计风险的涵义.....	(87)
(一) 风险的概念	(87)
(二) 审计风险的概念	(88)
(三) 审计风险涵义的拓展	(89)
二、审计风险模型.....	(91)
(一) 审计风险的传统模型.....	(91)
(二) 传统审计风险模型的要素分析	(92)
(三) 审计风险模型的发展	(96)
(四) 现代审计风险模型分析	(97)
三、审计风险与重要性.....	(99)
(一) 重要性的内涵	(99)
(二) 重要性与审计风险的关系	(100)
四、风险基础审计.....	(101)
(一) 风险基础审计模式的产生	(101)
(二) 风险基础审计的基本程序	(104)
(三) 风险基础审计的基本方法	(106)

五、审计风险的管理	(110)
(一) 审计风险的识别	(110)
(二) 审计风险评估	(112)
(三) 审计风险的处理	(114)
 专题七 审计规范	(116)
一、审计规范体系的构成	(116)
(一) 审计职业道德准则	(117)
(二) 注册会计师审计准则	(119)
(三) 审计质量控制准则	(120)
(四) 职业后续教育准则	(122)
二、审计规范的契约性质与法律地位	(123)
(一) 审计规范的契约性质	(123)
(二) 我国注册会计师审计规范的法律地位	(124)
三、我国注册会计师审计规范的发展与准则制定程序的进 一步完善	(127)
(一) 我国审计准则的建设以及面临的挑战	(127)
(二) 我国审计准则体系的创新	(129)
(三) 我国审计准则制定程序的进一步完善	(131)
四、注册会计师审计准则的国际协调	(132)
(一) 审计准则国际协调的内涵	(132)
(二) 我国审计准则国际趋同应遵循的基本原则与具体 措施	(136)
 专题八 审计质量	(138)
一、审计质量基本内涵的界定及其特征	(138)
(一) 已有观点的简要述评	(138)
(二) 审计质量的内涵及其特征	(140)
二、审计质量的评价标准	(144)
(一) 社会标准	(145)

(二) 职业标准	(146)
三、审计质量保证体系	(148)
(一) 政府	(148)
(二) 职业组织	(149)
(三) 审计组织	(149)
(四) 审计人员	(150)
 专题九 审计理论研究方法	(151)
一、审计理论研究的规范法	(151)
(一) 哲学研究方法	(152)
(二) 历史研究方法	(153)
(三) 档案研究方法	(154)
(四) 比较研究方法	(155)
二、审计理论研究的实证法	(155)
(一) 问卷调查法	(156)
(二) 案例研究法	(157)
(三) 实验研究法	(157)
(四) 专家访谈法	(158)
(五) 统计分析法	(158)
三、规范法与实证法在审计理论研究中的关系定位	(159)
(一) 规范法与实证法在审计理论研究中的区别	(159)
(二) 规范法与实证法在审计理论研究中的联系	(160)
四、我国审计理论界在研究方法方面存在的问题	(160)
五、审计理论研究方法选择的新探索	(161)
(一) 初级阶段的研究方法	(162)
(二) 高级阶段的研究方法	(165)
(三) 我国审计理论研究方法的现实选择	(166)
 主要参考文献	(169)
后记	(175)

专 题 一

审计理论结构

任何一门成熟的学科,都应在总结实践的基础上形成一套完整的、相互关联的、合乎逻辑的理论结构,并借以建立起统一的逻辑推理体系。有了合理的理论结构,才能对复杂的客观事物进行抽象,从而更深刻地理解客观事物,促进教学与科研的发展,进而推动科学自身的发展。因而,从发展审计科学的角度讲,也应加强审计理论结构的研究。系统论认为,结构是指系统内部各组成要素之间相互联系、相互作用的方式和秩序,也就是各要素之间在时间上和空间上排列与组合的基本形式。审计理论作为一个系统也会有其组成部分,以及各组成部分的组合方式,即审计理论结构是由构成审计理论的诸要素组合而成,而且诸要素之间有着合乎逻辑的内在联系并形成一有机整体。构建一个科学的审计理论框架结构,需要解决的基本问题有两个,一是构成审计理论结构的要素有哪些,二是诸要素之间的内在联系与关系。从世界范围来看,特别是基础性与规范性审计理论的发展是缓慢的,国内外的审计理论之发展均滞后于审计实践。因此,加速发展审计理论确实已刻不容缓。经济在不断向前发展,审计理论研究环境不断得以改善。近年来,国内外的许多专家学者,在审计理论结构研究方面作出了不少贡献,从不同角度提出了他们的审计理论结构模型,在一定程度上促进了审计理论研究之发展。

一、审计理论结构研究综述

审计理论体系由诸多要素构筑而成,其间存在有合乎逻辑的内在联系,构建审计理论体系的要素应来源于审计实践,并要有全面的高度的抽象理论概括。审计理论体系研究自1961年莫茨、夏拉

夫合著的《审计理论结构》一书问世后,引起了多数审计专家、学者的关注,但都处于探索阶段,从各家的论述看,不论是对结构要素的确定,还是对要素的构筑层次,至今还是仁者见仁、智者见智,尚无定论。

(一) 西方审计理论结构研究状况

西方对审计理论结构的研究起步于 20 世纪 50 年代,至今已有 50 余年的历史,其发展速度及所取得的成就虽不及会计那么迅速,那么显著,但已初具规模,特别是一些致力于审计理论结构研究的先哲们从不同角度提出了自己的灼见,大大丰富了审计理论,为我们今天的研究提供了很好的借鉴与参考。

1. 莫茨 (Robert K. Marts) 和夏拉夫 (Hussein A. Sharaf) 的观点

1961 年出版的《审计理论结构》(The Philosophy Auditing) 一书是世界上第一部将审计理论作为一门独立学科加以论述的开山之作。美国的罗伯特·莫茨 (Robert K. Marts) 和埃及的侯赛因·夏拉夫 (Hussein A. Sharaf) 教授第一次从哲学的高度全面地、系统地、科学地探求审计理论,设想了审计理论的基本框架,弥补了审计理论研究的空白。

莫茨和夏拉夫所设想的审计理论模式由五个要素组成,即:① 审计哲学基础 (Philosophical Foundation)、② 审计假设 (Postulates)、③ 审计理论概念 (Concepts)、④ 审计规则 (Precepts)、⑤ 实际运用 (Practical Applications)。按照这五要素之间的层次关系,可将该审计理论结构简记为:哲学基础→假设→概念→规则→实际运用。他们从研究哲学的性质与涵义入手,认为哲学即是“构成某一学问的基础的‘原则体系’和‘实务的规范体系’”^①。哲学这个字眼,常常联系着基本的假设和基本的原则。每门科学都应有自己的哲学,审计学自然也不例外,而这种哲学就是一门科学的最

① R·K·莫茨和 H·A·夏拉夫著,文硕等译:《审计理论结构》,北京:中国商业出版社,1990,第 10 页。

基本的理论体系。因此,莫茨和夏拉夫二人将哲学思维与方法运用于审计研究,顺理成章地得出了审计应有自己特有理论的结论。在此大前提下,莫茨和夏拉夫二人以审计假设为基础构建审计理论结构,并对“审计假设”和“审计理论概念”进行了较全面、深入的研究与论述,提出了八项审计假设和五个基本审计概念,即审计证据(Evidence)、应有审计关注(Due Audit Care)、公允表达(Fair Presentation)、独立性(Independence)和道德行为(Ethical Conduct),为审计理论研究的发展奠定了较好的基础。由于《审计理论结构》被视为审计理论发展史上的第一座里程碑,因此,包括其审计理论结构在内的许多观点广为后续研究者推崇、引摘^①。

2. 美国会计协会的观点

1972年出版的《基本审计概念说明》,标志审计理论发展确立阶段的到来。美国会计协会在其发布的《基本审计概念说明》中,阐述了审计的涵义、审计与会计的关系、审计作用、审计职能、收集和评价审计证据的理论依据与方法论、审计过程发生差错的可能性、审计报告和意见的传递等方面的内容。其中涉及许多重要的审计概念,被广为引用。美国会计学会响应莫茨和夏拉夫对审计理论的重视与提倡,补充了莫茨和夏拉夫忽略或未能进一步研究的问题,从深度和广度两方面将审计理论研究又向前推进一步,提出了著名的信息价值增值论,但未能清楚表达审计理论结构,是一大缺憾。

3. 安德森(R. J. Anderson)的观点

1977年加拿大著名审计学家安德森(R. J. Anderson)在其名作《外部审计学》(The External Auditing Techniques)中提出以审计目标为基点建立审计理论结构的设想,其审计理论结构可以概括成六个要素,即审计目标(Auditing Objectives)、公认审计准则(Generally Accepted Auditing Standards)、审计概念(Auditing Concepts)、审计公设(Auditing Assumptions)、审计技术方法

^① 蔡春:《审计理论结构研究》,大连:东北财经大学出版社,2001,第13页。