

审计理论与探索

ShenJi LiLun YanJiu Yu TanSuo

◎ 刘国常 / 等著



经济科学出版社
Economic Science Press

审计理论与探索

刘国常 等著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计理论与探索/刘国常等著. —北京:

经济科学出版社, 2016. 6

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6869 - 3

I. ①审… II. ①刘… III. ①审计学 - 文集

IV. ①F239. 0 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 083617 号

责任编辑: 程晓云

责任校对: 王肖楠

版式设计: 齐 杰

责任印制: 王世伟

审计理论与探索

刘国常 等著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 14 印张 250000 字

2016 年 6 月第 1 版 2016 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6869 - 3 定价: 36. 00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

自序

“日月如梭，光阴似箭”。这句话曾经听的有些不胜其烦（年少时对老师的一些教诲时有不屑一顾的念头），如今对自己来说也成了一句口头禅（常常用这句话提示学生），也悄悄地成了残酷的现实。2013年8月，步入天命之年的我，在从教30年之际，调离了学习和工作20余年的暨南大学管理学院会计学系，开始了职业生涯的第二次变动（第一次变动是1995年3月从郑州航空工业管理学院调到暨南大学）。到广东财经大学会计学院审计系工作之后，也许是年龄大了、变动一次不容易的原因，我思考了很多的问题，其中的一个想法就是对自己若干年来的研究进行梳理，尽管这些所谓的研究十分浅薄，还是期望能够有些“温故而知新”的作用。

我从学习会计（审计）、到讲授和研究会计（审计）至今已有36个年头。1980年7月高考之后，原本喜欢文学的我全然不顾（其实也根本不知道）能否被录取的风险，自作主张地选择了填报河南省某著名高等学府的文学专业，不料此事被时任班主任老师知道之后，经过一番说教又专程去改了志愿，纯粹出于跳出农家门的想法，改报了当时“郑州航空工业管理专科学校”的“财务管理”专业。当时对“财务”、“专科”并无概念，只是按照老师的指导去报。在填写专业名称时还想当然地将“财务管理”写成了“财物管理”（完全是因为对“财务”的无知），还以为是像生产队的保管员一样管理财产物资。

如果说起初跟会计结缘纯属“意外”的话，那么后来从事会计（审计）的教学和研究工作，从初衷来看则是一种“权宜之计”，根本没有想到从事这项工作一干就是30多年（现在看来可能要成为终身职业了）。1983年7月毕业留校任教，主要原因是能够留在省城（郑州）工作，并且更重要的是想进一步提高学历。到郑州读书之后总算知道了“专科”的意思，还知道了有本科、研究生（硕士、博士），同学之间也有不断的议论，感觉自己的专科不尽如人意，从此就萌生了读研究生的想法，当时留校任教就成了实现这一目标的最佳路径。

大专毕业能够留校任教，除了学习成绩还行之外，主要原因还是当时师资紧缺。时年20岁的我，留校之后开始了一年的助教工作。按照当时学校的师资培养计划（学校还有升本计划），1984年9月我和另外一位留校的同学一起前往厦门大学会计学系进修学习，这才开始接触到了审计课程（原来的教学计划中没有审计课）。1983年9月国家审计署成立之后，全国高校审计课程和审计专业的开设渐趋增多，开始了一轮学习和研究审计的热潮。在厦门大学的进修学习持续了三个学期（1984年9月~1986年2月），可以说是苦读了三个学期（由于交通、经济、考研等原因期间没有回过家），直到1986年2月回到河南（时年因为考研在厦门又过了一个春节，事后也没有考取）。从厦门大学进修回来之后，学校已经升为本科，并且计划要设置审计专业，开设审计课程。

当时跟我同样的一批人都面临着压力，要么进修提高，要么离开学校。出于考研的初衷，我选择了继续坚守。1986年4~6月，学校又选派我去北京国家审计署参加中国和瑞典合作举办的经济效益审计培训班学习；1986年9~12月，又去上海参加国家审计署和上海财经大学合作举办的审计师资培训班学习；1988年5月我又参加了北京航空航天大学与学校合办的本科师资函授班学习，并取得了北京航空航天大学本科文凭。从1987年春季学期开

始，我就独立上讲台讲授审计课程，讲授的第一门课程是“经济效益审计”（自编讲义、现学现卖）。在后来的五个学期，相继讲授过审计学、审计学原理、财务审计、西方审计（英文原版）等审计专业课程。

在从教的初期，由于能力所限，并没有触及学术研究问题；经过后来的进修学习，也算开阔了眼界，多少也提高了能力。从1987年开始陆续写些有点研究品位的文章，发表的第一篇文章是“审计抽样和制度基础审计”（《航空财会》1987年第1期，与王长安老师合写），尽管是内部刊物，但是文章的第一次发表对我还是一种很大的鼓舞和激励。发表的第二篇文章是译文“审计质量控制”（《航空财会》1987年第6期，独立完成）；发表的第三篇文章是“经济效益审计的评估标准”（《航空财会》1988年第5期，与我的指导老师段金铭教授合作完成）；发表的第四篇文章是“承包企业审计的内容”（《航空财会》1989年第3期，独立完成）。在当时那个年代和那个环境下算是小有收获。

1990年9月，我进入暨南大学经济学院会计学系攻读硕士研究生，师从何任远教授，可以说是初步开始了学术生涯。从1991～1993年，先后在有关刊物（包括公开刊物和内部刊物）发表文章19篇，其中包括收录本论文集的部分论文。从研究领域来看，最初的研究比较分散，没有什么研究方向，只是根据学习中遇到的问题有感而发，整理成章。后来根据教学和指导研究生工作的情况，研究的着眼点渐趣集中于审计领域。1997年9月幸得郭道扬教授厚爱，前往中南财经大学（后来与政法大学合并改为现名“中南财经政法大学”）攻读博士学位，恩师诲人不倦的传道授业，使我在学术研究领域又有了新的进步和提高。此后陆续发表数十篇专业论文（含独立完成与合作完成），并先后出版学术专著五部（含独著与合著）。时至如今，辑录过往的研究，整理部分文章汇集成册，是为《审计理论与探索》。

本论文集收录了从 20 世纪 90 年代开始至今的相关研究成果，主要涉及审计一般理论和政府审计的研究，共计 23 篇。有些是公开发表过的，有些是没有发表的。收录的论文有些是独立完成的，有些是跟我的学生合作完成的。所选与学生合作完成的文章，仅限本人为第一作者的部分（其中一篇例外）。《国家审计报告制度的现状透视及完善对策》一文，是我的硕士研究生马航与我合写，马航是第一作者，我是第二作者，此文发表于《审计与经济研究》2007 年第 1 期。马航不幸于 2008 年 5 月因车祸离世，时值盛年，令人悲痛、惋惜……辑录此文，以示纪念。

回首往事，自感在学术研究中有过勤奋与钻研，也有过懈怠与放弃。近年来虽有新的觉悟与勤奋，终因能力局限而难有作为。整理此一小册，虽感不自量力，却仍有心为之，姑且自娱自乐吧。有劳读者批评指正，不胜感激之至！

刘国常

2016 年 3 月 12 日

目 录

基于审计关系框架的审计假设体系构建	1
论审计法律关系的特征和要素	9
论审计判断的基本原理和要求	18
审计判断的主要命题和审计证据的判断	33
影响审计判断的行为分析	55
论依法审计和审计自由裁量权	65
论审计风险的层次及其属性	72
论审计精神文化与审计力量建设	77
会计诚信缺失的行为学思考	85
基于审计质量特征拓展分析的审计质量控制研究	97
国家审计机关审计对象研究	109

国家审计报告制度的现状透视及完善对策	117
国家经济安全导向下的金融审计问题研究	129
国家审计改革的走向和定位 ——基于地方大部制改革现象的思考	137
“秉要执本”谈审计 ——基于审计长讲话和当前形势的思考	149
审计“免疫系统”作用的目标与路径选择	157
政府绩效审计质量控制研究	165
坚持审计创新，服务经济社会发展	177
直面“三公经费”，仍需标本兼治	182
论政府审计对社会审计监督的必要性	185
论政府权责与会计师事务所审计质量的保证	189
审计教学的局限性及审计后续教育的对策	198
审计专业教育综合改革问题研究	204

基于审计关系框架的 审计假设体系构建

摘要：审计假设是审计理论体系的基础。本文从分析审计假设体系的特征入手，提出以审计关系框架为基点构建审计假设体系要件，并就审计假设体系的相关内容进行了分析。

关键词：审计关系 审计关系人 审计假设 审计假设体系

在审计理论体系中，审计假设具有奠基石的作用。审计假设反映了审计研究对象的本质特征，决定着审计理论的研究起点和基础。审计假设体系完善与否，是审计理论能否深入和发展的一个前提条件。本文从分析审计假设体系的特征入手，提出以审计关系框架为基点构建审计假设体系，并就审计假设体系的相关内容进行再思考。

一、审计假设体系特征分析

审计理论研究包括定量和定性两个方面，这两个方面在理论的研究和发展过程中往往互相影响。科学的发展使得定量的精确研究显得日益必要。人们对事物的认识往往是从不确定性上升到确定性。研究的起点是假设。一般认为假设有两层含义：一是指无需验证的公理，可以作为逻辑推理的出发点；二是指有待继续证明的命题，是人们对观察到的一些新现象做出理论上的初步说明的形式。

当前审计理论研究远远落后于审计实践。审计实践要求人们对众多审计现象作出科学合理的解释,以便对审计行为及其发展走向能有确定性的认识,这就有赖于建立审计假设体系。只有依靠假设前提,才能构建完备的理论结构体系。“从某种程度上讲,假设不明确,由此得出的理论就是可疑的;同样,当理论不合理时,假设前提也可能是错误的”。^[1]

审计假设本身属于审计理论体系的一部分,它又为做出有用的审计推论和解决实际问题提供了基础。审计假设和审计理论具有相互印证的一面。例如,在审计实践中,人们总是假定审计是可以信赖的。审计的可信性有赖于建立审计标准(准则),审计标准是审计理论与实务的集中体现,建立审计标准体系的理论前提离不开审计假设。在审计理论研究和审计标准体系的构建过程中,人们总是自觉或不自觉地在运用审计假设的相关内容,以此为基础进行理论的深化和标准的概括,并向前发展。

审计假设体系是所有基本审计假设的整体。没有这些基本假设所形成的体系,审计理论体系就不可能完善。研究审计假设体系,应当弄清这一体系的功能、特征及其内容。审计假设体系的功能为解决审计理论和实践问题奠定了基础,并提供系统的指导和说明。从系统论的观点看,所有的研究对象都可以看成是系统,但根据研究的目的不同,看问题的角度不同,分析的方法不同,同一研究对象可以作为不同的系统要素,具有不同的系统特征。作为整体系统,在不同程度上具有稳定性、动态性和适应性等特征。

审计假设体系同样应当具有稳定性、动态性和适应性这些特征。审计假设体系不可能是固定不变的,它要随着人们认识的深化和条件的改变而发展变化,以适应实践的需要。但是,审计假设体系也不是捉摸不定的,它一经形成,就应保持相对的稳定性,只有当客观情况的变化达到一定程度时,假设体系才会改变。审计假设体系的适应性,是指审计假设体系的构建及其内容的组成,应当满足科学合理地解释审计现象的需要,并为审计理论体系的构建提供基石。

构建审计假设体系,还必须考虑假设体系的条件。任何假设体系都应当是有用的,作为同一体系的内容,应当符合体系逻辑上的要求。苏珊纳克·兰杰(Susanne Langer)对假设的实质作了如下描述:(1)假设应当从属于某体系,就是说,它能完全用该体系的语言来描述;(2)假设应隐含着系统更多的命题;(3)假设不应与其他公认的假设或由它们所得出的命题

相矛盾；(4) 假设本身不得被其他假设单独或共同包含。^[2]即要求假设体系及其内容具有同一性、贡献性、排中性和独立性。只有满足这些条件，假设体系才是科学的、可靠的。

二、审计关系层面与审计假设体系内容

研究审计假设体系，应当以审计活动为对象，认真研究审计的本质和审计活动的规律，抓住本质和规律性的东西，从而确定审计假设体系的内容。审计活动的内容取决于审计关系和审计关系人。审计关系的本质规定性决定了审计关系人的基本层面，决定了审计活动的基本范围和内容，从而就决定了审计行为方式及其活动规律。审计假设体系框架及其内容的构建只有以此为基础，才能形成完整的体系，并具有理论意义和实践价值。

审计具有二重性，一是它的社会属性，二是它的自然属性。审计的职能主要是经济监督、经济评价和经济鉴证。相应地，审计的作用主要表现为防护性和建设性两个方面。任何审计活动都是在一定的审计关系条件下进行的。审计关系是审计关系人相互之间的关系，审计关系的存在先于审计活动的产生，正是由于客观上存在这样一种关系，所以才需要审计活动。没有审计关系的存在，就不会有审计活动的产生。从另一方面看，只有当审计活动产生之后，审计关系才得以体现出来。审计关系决定了审计活动的性质和范围。审计活动必须具有一定的职能，发挥一定的作用，表现出某种属性。以审计活动为对象，研究审计假设体系及其内容，必须抓住审计关系这一实质，并考虑审计的职能、作用和属性。从现实的审计关系出发，是我们认识审计实践、构建审计假设体系乃至整个审计理论体系的直接立足点。

只有从审计关系出发，才能说明审计行为的产生、执行、完成及其循环。在审计关系中，有三个方面的关系人，即审计委托者、审计者和被审计者。

从审计委托者来看，他需要弄清这样一些问题：(1) 为什么需要审计（审计动机的产生）？(2) 让谁去审计（审计人的选定）？(3) 如何了解审计结果（动机的实现）？

从审计者来看，他需要弄清这样一些问题：①能接受审计委托吗（主

体、客体的衡量)? ②如何进行审计(手段的确定)? ③怎样说明审计结果(委托任务的完成)?

从被审计来看,他需要弄清这样一些问题:①为什么要接受审计(审计动机的理解和利用)? ②让谁来审(审计人的选定)? ③如何让他审(被审计者能动性)?

只有解决了上述问题,并在所有审计关系人之间达成共识,审计行为才会产生。上述问题奠定了审计行为的结构框架,这些问题解决得如何,对审计行为的合理性有重要影响。上述问题是审计实践中必然遇到的,是审计理论必须研究解决的,它们是构建审计假设体系的参照系和素材。审计假设必须回答审计关系人所面临的问题,合理解释各种审计现象,适应各方面的需要。

基本审计关系人所关心的问题及其解释如下:

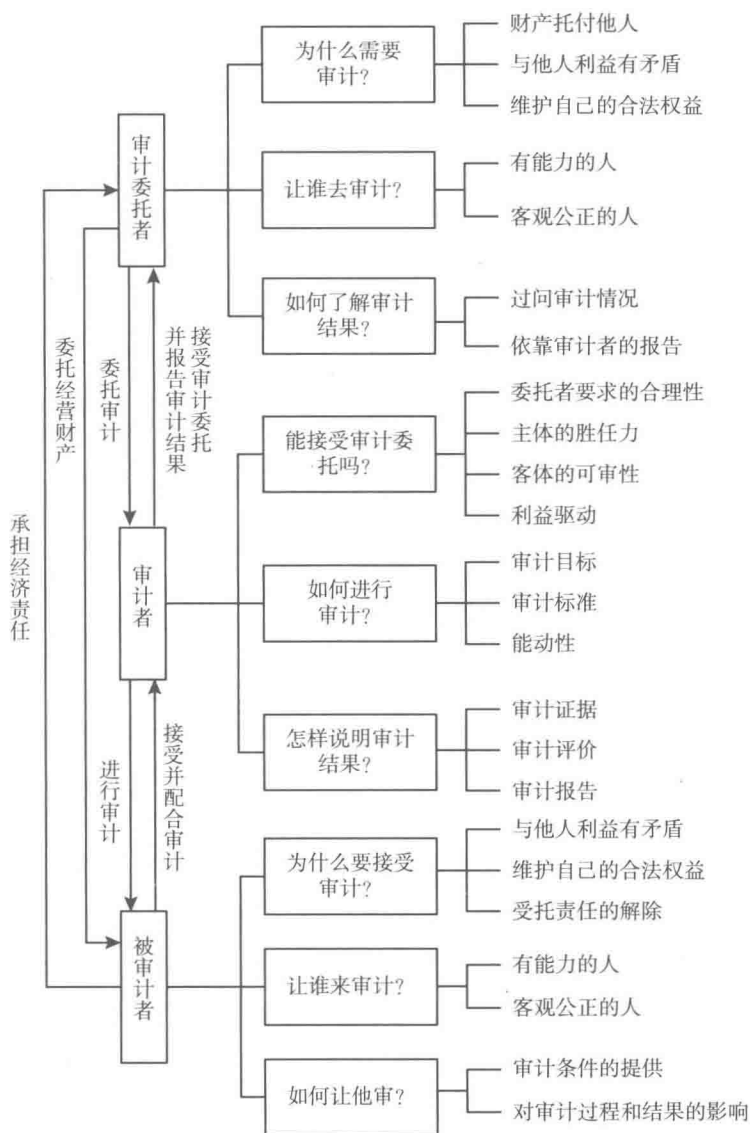
(1) 审计委托人。①为什么需要审计(与他人利益有矛盾,客观公正地了解情况,维护自身利益)? ②让谁来审计(有能力和客观公正者)? ③如何了解审计结果(过问审计情况,依靠审计报告)?

(2) 审计者。①能接受审计委托吗(委托人要求的合理性,主体的胜任力,客体的可审性,利益驱动)? ②如何进行审计(审计目标、审计标准、主观能动性)? ③怎样说明审计结果(审计证据、审计评价、审计报告)?

(3) 被审计人。①为什么要接受审计(法定要求、解除受托责任、维护自己的合法权益)? ②让谁来审计(有能力和客观公正者)? ③如何让他审计(审计条件的提供、对审计过程和审计结果的影响)?

概括起来,可以将上述问题分为五个基本方面:一是审计的必要性问题;二是审计的可能性问题;三是审计的现实性问题;四是审计的可靠性问题;五是审计的经济性问题。审计关系和审计关系人所关心的问题概括如图所示。

根据以上说明,审计假设体系应当包括下列核心内容:①经济责任关系假设;②可以验证假设;③专业胜任能力假设;④制度基础假设;⑤无反证判定假设;⑥信息传递假设。



审计关系和审计关系人所关心的问题

三、审计假设体系内容要素分析

在“两权”分离条件下，经济责任关系表现为委托和受托责任关系。

财产所有者和经营管理者都有自己的经济利益,相互之间存在监督与被监督关系。如何做到正确合理、客观公正的监督?双方都需要有能力、保持客观公正立场的人来从事这一工作,以维护各自的合法权益。就这产生了对审计的需要。通过审计,一方面使所有者了解经营管理等情况,有效实施监督;另一方面,也使经营管理者受托责任的履行情况得到鉴证,可以作为解除受托责任的依据。“经济责任关系假设”说明了审计的动因,指明了审计工作的必要性和目的,是解决其他一系列审计问题的基础。

被审单位的经济活动是在一定条件下发生的,有各种核算记录作为经济活动信息的载体存在,通过审查这些记录,并运用其他必要的查证方法,可以了解经济活动的真相,查明经济活动真实性、合法性、有效性,查明经济信息披露的公允性、合法性。“可以验证假设”解决了审计客体的可审性问题,确认了审计工作的可能性。只有当审计客体(对象)是可以验证的时候,审计人员才会接受审计委托,才会有审计行为的发生。

“专业胜任能力假设”解决了“让谁审”的问题,确认了审计人员及其所从事工作的可信性,奠定了审计工作的现实基础。只有审计人员才能为审计委托者和被审计者所接受,他们的工作结果可以发挥特定的功能和效用(信息验证和责任解脱)。因为审计人员具有独立的地位,与委托者和被审计者之间没有必然的利害冲突,他们具有专业资格,遵循专业标准,受法律的保护,对自己的工作负责,因而能够胜任专业工作,其工作结果能够满足审计委托者和被审计者的需要。如果没有这一假设,那么审计者的主体地位就不复存在,他们所进行的工作就没有意义。

内部控制制度审计和抽样审计的应用是审计方法上的重大突破,是现代审计的重要特征。“良好的内部控制制度可以减少错误和舞弊行为的发生”,这是内部控制制度审计的理论基础。根据内部控制制度的评审结果,可以决定缩小或扩大审计的范围。“样本项目对抽样总体具有代表性”,这是抽样审计的理论基础。抽样审计和内部控制制度审计具有密切的联系。内部控制制度的存在使抽样审计具有严整性;根据制度审计结果,可以决定是否采用抽样审计,以及决定抽查的范围和重点。内部控制制度审计和抽样审计都是以“制度基础假设”为根据的,这一假设主要回答如何审的问题,它使节省审计资源、提高审计效率成为可能,解决了审计的现实性和经济性问题。

“无反证判定假设”是指,在审计过程中,只要审计人员找不出相反的

证据,那么被审单位过去被认为是合理的事项,现在和将来仍应被认为是合理的。这一假设回答了审计工作进行到什么程度为止,避免了审计人员不必要的猜疑(如是否存在串通作弊),从而陷入无休止的审查。根据这一假设,在审计分析和判断中,应当确定被审计单位符合公认会计准则的事项都是可以接受的。即当被审单位的会计处理前后一贯地遵循了公认会计准则时,那么它就是公允的、合法的,是应当被接受的。这是确定审计查证范围的重要依据,可以避免审计中的盲目性,不致使审计人员对被审事项全面怀疑(审计中的合理怀疑是必要的),使审计查证恰到好处。这一假设也是解决审计的现实性、可靠性与经济性的重要基础。

“信息传递假设”是指,在审计过程中审计人员所收集的审计证据能够使审计人员围绕审计目标对被审计事项做出合理判断,由此所形成的审计结论和做出的审计报告能够向信息使用人传递有价值的信息。这一假设对解决审计的现实性、可靠性与经济性也具有十分重要的意义。

具体地说,“信息传递假设”包含三层意思:

一是“审计证据能够满足审计目标的需要”。审计工作应围绕审计目标,以收集和评价审计证据为核心,只要取得了充分有效的审计证据,就可终止审查工作。这一点解决了如何实现审计目标的问题,指明了审计工作的中心任务是收集和评价审计证据,避免审计人员分散注意力,以便更好地完成审计的任务。

二是“能够根据审计中查证的事实作出审计结论”。根据收集到的充分、适当的审计证据,对照有效标准(法规、制度等),可以对被审事项进行评价,做出审计结论,从而确认被审事项是否具有真实性、合法性等。这一点肯定了审计评价工作的可能性,指明了怎样做出正确的审计结论。

三是“审计报告能圆满地表达审计结果和传递审计信息”。审计报告是表达审计结果的一种有效形式,这一形式能够被各审计关系人所接受。它解决了如何表达审计结果的问题,为审计受托者说明审计结果、解除受脱责任提供了指导与可能。

(本文部分内容发表于《财会月刊》2006年第5期)

注释:

[1] [2] 莫茨、夏拉夫:《审计理论结构》(中译本),中国商业出版社1990年6月第1版。