

审计 基本理论 研究

ShenJiJiBenLiLunYanJiu

东北师范大学社会科学基金资助

宋英慧 安亚人/著

中国物价出版社

东北师范大学社会科学基金资助

审计基本理论研究

宋英慧 安亚人 著

F237.0
52

中国物价出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计基本理论研究/宋英慧, 安亚人著. —北京: 中国物价出版社, 2003.6

ISBN 7-80155-578-3

I. 审... II. ①宋...②安... III. 审计学-研究

IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 047093 号

出版发行/中国物价出版社(邮政编码:100837)

地址:北京市西城区月坛北小街2号院3号楼

电话:读者服务部 68022950 发行部 68033577)

经销/新华书店

印刷/河北省高碑店市鑫昊印刷有限责任公司

开本/850×1168毫米 大32开 印张/7.75 字数/190千字

版本/2003年7月第1版 印次/2003年7月第1次印刷

书号/ISBN 7-80155-578-3/F·415

定价/15.00元

作者简介

宋英慧：1968年生。1990年获南开大学经济学学士学位，1997年获长春税务学院经济学硕士学位。现为东北师范大学国际工商管理学院副教授，吉林大学经济学方向博士生。主要研究方向：经济学、会计学和审计学。在国家级、省级等公开出版的学术刊物上发表论文20余篇。

安亚人：1955年生。1982年获吉林财贸学院经济学学士学位，1985年获吉林财贸学院经济学硕士学位。现任东北师范大学国际工商管理学院副院长，教授，硕士生导师；中国审计学会理事，中国会计学会理事，吉林省审计学会副会长。主要研究方向：审计学和会计学。在国家级、省级等公开出版的学术刊物上发表审计、会计方面的学术论文30余篇，公开出版学术专著、参编审计学教材10余部。

前

言

审计学通常被看成是一门实践性很强的经济应用科学，这或许是人们忽视其理论研究，特别是基本理论研究的原因。审计理论研究的欠缺、审计理论体系建立的滞后，导致了审计实践因缺乏正确、有效的理论指导而出现一些偏差、失误甚至弊端。近期在注册会计师审计执业中相继发生的、令世界震惊的“会计丑闻”正说明了这一点。因此，必须繁荣审计理论研究，丰富审计理论内容，逐步创建严谨、完善的审计理论体系，从而为审计实践的健康发展提供理论先导与保证。

欲建立一种理论体系，其逻辑起点的择定适当与否是关键所在，审计理论体系的建立亦如此。人们习惯于在已被认定的审计理论要素中选择逻辑起点，如审计目标、审计假设、审计本质等。但是以这些要素为起点建立的理论体系

审计基本理论研究

都难称严密、完善，原因在于这些要素不符合理论逻辑起点的基本特征，而且有的是由起点推出的、被决定的要素。从哲学意义上说，审计理论体系的逻辑起点应该是该体系中最一般、最抽象、最简单的思维规定并不以该体系中任何其他范畴为中介和前提的范畴，是揭示审计“细胞”形态的内在矛盾的范畴，整个体系是其合乎逻辑的生长、发展的结果。本书依据理论体系逻辑起点的哲学特征，借鉴马克思在《资本论》中分析、揭示资本本质的历史和逻辑的方法，研究审计理论结构体系的逻辑起点，从审计产生历史渊源中探寻出包含审计发展内在动力和源泉的“细胞”形式——信息认证，进而在一个全新的基础上系统阐释了审计基本理论的结构体系及内容。

以信息认证为逻辑起点构建的审计理论的框架结构如下：信息认证——审计本质——审计目标——审计假设——审计基本概念——审计准则。信息认证是审计作为一种人类活动出现之初的状态特征，它既是审计活动的历史起点，也是审计理论结构构建的逻辑基础。信息认证是审计的萌芽状态，它揭示了审计的初级本质。信息认证活动在伴随着社会经济的发展逐渐由所有者的自身行为转为他人行为的过程中而演化为审计。审计本质的研究揭示了审计这一概念的内涵和外延。进而，我们以审计本质为轴心，构建并探讨了审计理论结构的其他构成要素，即审计目标、审计假设、审计基本概念和审

计准则的内容。

多年来，掩卷之余，感觉流年似水。自安亚人老师引我入审计学殿堂，9个春秋过去了。我们始终热衷于审计基本理论的探索和研究，潜神默思，孜孜以求。虽然所获甚微，但是现在毕竟收获了一个不成熟的果实，希望其能化为有助于审计理论大树成长的土壤，我们便可聊以自慰。

本书的出版，要感谢东北师范大学社会科学处的领导给予我的培养和关怀，感谢东北师范大学青年基金（项目批准号为03QN010）的资助，还要感谢中国物价出版社王群副编审的热情帮助和支持。

一孔之见，谬误、纰漏在所难免，敬请读者批评指正。

宋英慧

2003年6月

目 录

第一章 导 论	(1)
一、审计理论结构的涵义	(1)
二、研究审计理论结构的意义	(5)
三、审计理论结构研究的现状	(9)
四、审计理论结构的构建	(16)
第二章 审计理论结构的逻辑起点及审计的本质	(32)
一、审计理论结构构建的逻辑起点——信息 认证	(32)
二、审计的本质	(44)
第三章 审计目标	(68)
一、对审计目标认识的历史演变	(68)
二、审计目标的涵义及特点	(73)
三、审计目标的作用	(79)
四、审计目标体系	(80)
五、实现审计目标的途径	(92)

审计基本理论研究

第四章 审计假设	(97)
一、审计假设的涵义及其特征	(97)
二、审计假设研究现状	(106)
三、审计基本假设的探索	(112)
四、审计基本假设的验证	(126)
第五章 审计基本概念	(129)
一、概念的性质、作用及形成途径	(129)
二、审计概念的涵义	(132)
三、概念形成的两条途径	(134)
四、审计基本概念体系	(135)
第六章 审计准则	(181)
一、审计准则的实质	(181)
二、审计准则的作用机制	(199)
三、审计准则的形成途径	(204)
四、审计准则的特征	(215)
五、国际审计准则、美国一般公认审计准则、 中国独立审计准则介绍	(218)
六、相关关系	(231)

第一章 导 论

任何一门成熟的科学，都在总结升华实践的基础上形成一套完整的合乎逻辑的理论结构。审计学作为一门经济应用科学，也应研究、构建自身的理论框架，审计理论结构的研究是“我们通往审计科学大雅之堂的入门券”^①，是构建审计理论结构的基石。

一、审计理论结构的涵义

欲明确审计理论结构的涵义，必须首先明确什么是审计理论。

关于什么是审计理论，国内外审计学者对之有不同的理解和认识。其中具代表性的观点有：

英国审计学者弗林特（David Flint）认为：“审计理论旨在提供一套有关审计活动的首尾一贯的命题，以解释审计的社会目的与目标，进而为将审计实务与程序同审计目的与目标联系起来提供合理的基础与依据。”^②

加拿大审计学家安德森（Anderson）指出：“审计理论的目的在于提供一个合理的、首尾相应的概念结构，以决定实现既定审计目标必需的审计程序。”^③这与美国 70 年代

审计基本理论研究

中期发展起来的财务会计概念框架结构的研究成果一脉相承。

我国审计学者王文彬、林钟高在所著《审计基本理论》一书中将审计理论定义为：“审计理论（Auditing Theory）是人们在长期的审计实践中逐步积累并加以概括的关于审计系统化的、合乎逻辑的、合乎客观事物发展规律的理性认识……”^④

南开大学肖英达教授在其主编的《比较审计学》中将审计理论表述为：“通过观察和经验积累的关于审计实践的理性认识。审计理论可分为两种：一种是描述性的，一种是规范性的。”^⑤

西南财经大学蔡春教授认为：“所谓审计理论即是一套用以解释、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。”^⑥

综合各家之言，笔者认为，所谓审计理论是在总结审计实践活动的基础上形成的，用于解释和指导审计实践的系统化的理性认识，它是由相互关联的目标、假设、概念和准则等要素组成的逻辑系统。这个定义包含以下几层涵义：

第一，就其形成而言，审计理论是在审计实践基础上产生并经过社会实践检验和证明了的理性认识，是审计实践的抽象，是上升到理论高度的抽象。它是对审计实践这一客观事物的本质、规律性的正确反映。“客观真理性是审计理论的一般属性。”^⑦

第二，就其功能而言，解释、指导和预见是审计理论

的基本功能。“实践是事实和行动，理论则由解释和推理所组成。”（A.C. 利特尔顿《会计理论结构》）实践是运用技术、程序、惯例和制度等实现审计目标的活动。理论则是运用定义、概念等实现对审计实践的解释、评价和指导，它可以阐述审计实践为什么使用某种技术，并对现行的各种各样的审计实践进行评价和解释，以及预见新的未来的事实及其发展方向。

第三，就其结构而言，审计理论作为一个系统，与其他任何系统一样有确定的组成要素和合理的结构。这些组成要素并不是按照任意次序排列的，而是一个逻辑上严谨的连贯的系统。“从某种意义上讲，审计理论也就是审计理论结构；研究审计理论，也就是研究审计理论结构，两者并行不悖。”^⑧

第四，就其与审计实践的关系而言，两者是相辅相成的。当审计理论提供解释从而使人们更好地理解审计时；当依照审计理论检验审计惯例，从而证实其存在的合理性时；当审计理论指导人们如何从可供选择的方法中区别优劣时，审计理论便制约了审计实践。这种情况是理论引导实践的前进。当审计实践把需要分析的现实情况与理论相联系时；当社会环境的变化和经济的发展对审计提出了新的要求时，实践中审计会为了适应环境的变化而产生许多新的方法和程序，从而对原有的理论提出挑战，需要用新的理论学说来加以诠释，这些新的理论学说不管是兼容原有理论，还是部分推翻传统的理论学说，都是建立在前所未有的审计实践活动基础之上的，从这个意义上讲又是审

审计基本理论研究

计实践制约了审计理论。这种情况是实践推动理论前进。在审计演进的历史中，两种精况是交替出现的。审计理论与审计实践的相互作用推动着整个审计活动从简单到复杂、由低级向高级的发展过程。

审计理论既然是一个系统,其构成要素必然是相互关联的,并形成一定的结构。那么,审计理论结构指什么呢?

按照系统论观点,“系统是处在一定相互联系中与环境发生关系的各组成部分的整体。由此可见,其一,系统是由相互关联的要素构成,要素是组成系统的各个部分。其二,任何系统都是有结构的,结构是系统内部各组成要素之间在空间或时间方面有机联系或相互作用的方式或顺序。系统通过结构将要素联接起来。在系统的发展中,要素是活动的,而结构则是相对稳定的。其三,系统不是孤立的,每个系统要受到更大系统的制约,对于每个系统来说,由于处在其他系统的包围之中,这种包围便构成了系统的环境。其四,功能与结构是系统的两个方面,结构是系统的内在构成,决定着系统的质,即事物的性质直接取决于其结构。功能是系统的外在行为,是系统与外部环境相互联系和作用过程的秩序和能力,是系统纵向的、动态的方面。结构联系着系统与要素,功能联接着系统与环境。系统功能的发挥,既受外部环境变化的制约,又受系统结构的制约。系统功能最终是由系统的内部结构决定的”^⑨。

审计理论作为一个系统,也应有其组成要素及各组成要素的组合方式即审计理论结构。“构成审计理论的诸要素及其相互联系的组合,也就是我们所说的审计理论结构

(或框架)。”^⑩研究审计理论结构，需要解决的问题有两个：首先要确定构成审计理论结构的要素有哪些？其次还要根据诸要素的内在联系确定诸要素各居哪一层次，确定它们之间的内在逻辑关系。

二、研究审计理论结构的意义

(一) 研究审计理论结构是完善与发展审计科学的需要

如前所述，任何一门成熟的科学都应在总结实践的基础上形成一套理论结构。某一个方面的审计理论，虽然已经过实践检验是正确的也难以形成理论结构，就是因为这种理论过于单薄，达不到审计科学创立所需理论数量的最低要求，即使审计理论数量达到了充分性要求，但零散的审计理论由于各部分之间缺乏应有的内在联系和逻辑结构，还不可能从总体上组成科学理论所要求的严密体系，因而也就无法形成审计科学。这如同我们不能把一个包罗万象的审计方面的论文集等同于审计科学理论一样。

诚如爱因斯坦所言：“那么，究竟是什么促使我们一个接一个地创造理论？创造理论的目的又是什么呢？后一个问题的答案是简单的：因为我们喜欢融汇贯通（comprehension）……还有另一个更为微妙的动机……这就是对整个理论的前提谋求统一性和简洁性……”^⑪只有个别审计理论的积累达到一定数量以及形成科学理论所要求的基本结构时，审计学才可能诞生。

审计基本理论研究

十多年来，我国审计理论研究是紧密联系实践中出现的一些急需解决的问题展开的，所取得的成果对指导当时的审计实践具有一定的针对性、实用性。但是，由于还没有把审计理论作为一个整体进行系统的研究，使人产生一种“头痛医头，脚痛医脚”之感。以历史观点看，这种研究思路是可以理解的。这是因为不论审计学科还是会计学，其理论体系的形成都是在总结实践的基础上，经过个别理论探讨到整体理论系统化研究的过程。近年来，不少审计学者已出版或发表了有关审计理论结构方面的译著、专著、论文，这就为研究审计理论结构奠定了良好的基础，也使审计科学完善发展成为必然。

(二) 研究审计理论结构是确定审计科学社会地位、支撑审计职业的需要

虽然科学的功能本质上是相同或相近的，但是，某一科学的社会形象以及人们对其的价值判断往往是有差异的。这导致不同的科学处于完全不同的社会地位。客观地说，审计学与数学等自然科学相比算不上“精密科学”，与政治经济学相比也算不上“理论科学”。作为经济应用科学范畴的审计学，在科学的大家庭中还没有取得应有的地位。当前的审计学有其自身的缺陷——这就影响了审计科学的社会地位，从而也影响了审计职业的社会地位。

多年来，审计职业界忙于自身建设和被社会承认，而无暇顾及理论的研究。但是随着审计实践的不断发展，对理论的渴求开始变得迫切了。“其种职业没有一个全面的完

整的理论结构来支持，是难以确立的。因此，我们要建立审计的哲学。”^⑫ “只有建立一个全面的、完整的审计理论结构，才有利于通过正规教育将审计科学知识传播给审计职业界的人员，建立起强大的职业队伍，从而支撑审计这项现代社会必不可少的职业。”^⑬

（三）研究审计理论结构是更好地发挥审计理论功能的需要

如前所述，系统在特定环境中发挥的作用或能力叫做系统功能。功能与结构是系统的两个方面，结构是系统的内在结构，功能是系统的外在行为。系统功能的发挥，既受环境变化的制约，又受系统结构的制约，系统的功能最终由系统的内部结构决定。审计理论作为一个系统，其功能的发挥同样受上述两方面的制约。因此，要更好地发挥审计理论的两大功能——解释和指导，审计理论一方面必须适应社会政治经济环境发展的需要；另一方面，还必须有一个完善的理论结构作依托，而后者更为重要，因为审计理论系统功能发挥作用的效果如何，最终取决于审计理论结构的完善程度。

（四）研究审计理论结构有利于改善我国审计理论研究的现状，使我国的审计理论研究“站在国际水平的理论起点上”^⑭

应该肯定的是，我国 20 年来的审计理论研究具有较强的针对性、及时性的特点，然而尚有许多不足之处。主要

审计基本理论研究

表现在：其一，基础理论研究难于系统深入。审计基础理论研究一直徘徊在审计本质周围，讨论的内容无非是审计的职能、作用、对象、概念等，似乎审计的基础理论就是这几个问题；其二，应用理论研究以具体代替抽象，以现象取代规律。由于基础理论研究难于系统、深入，因而在我国审计理论界形成了一种忽视基本理论研究、强调应用理论研究的倾向。强调应用理论研究本身并无任何不妥之处，但应用理论的研究经常是对现象的罗列，而未从理论的高度进行深入的分析，往往只限于对审计实践的解说，而对实践经验的提炼与系统化、科学化不够。存在上述问题的原因在于没有把审计理论作为一个整体进行系统的研究，或者说还没有构建起一个科学的理论框架，使得许多问题的研究最终没有形成诸如美国《审计标准说明》(Statement on Auditing Standard)一类的理论性指导文件，因而最终对改善审计实践难以起到应有的指导作用。诚如莫茨、夏拉夫所言：“审计是一门应用学科……，这样的话，审计就可能忽视自身的理论建设，而不恰当地偏向应用业务和日常的具体问题，这应是很不幸的，因为任何学科的巩固都离不开稳定的基础。……我们有一种在审计中采用实用主义的强烈倾向。任何可行的均被采用，并得到有力的推崇；而那些具有潜在可行性的东西却被忽视了。……我们更需时时注意克服这一倾向。……我们还应不断从审计理论中为新老问题探求可能的解决办法。如果我们忽视了审计的理论基础，让它后退到审计早期那样的机械程序和实务资料的收集中去，那么，审计不仅不会得到社会的