



第三辑

三友会计论丛

SUNYAO ACADEMIC SERIES OF ACCOUNTING

审计理论结构研究

春 ● 著



东北财经大学出版社

DUFEP Dongbei University of Finance & Economics Press

三友会计论丛·第三辑

审计理论结构研究

蔡 春 著

东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计理论结构研究/蔡春著. —大连: 东北财经大学出版社, 2001.3

(三友会计论丛·第三辑)

ISBN 7-81044-839-0

I. 审… II. 蔡… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 22700 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 4710523

发 行 部: (0411) 4710525

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

东北财经大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

开本: 787 毫米×960 毫米 1/16 字数: 210 千字 印张: 11.75 插页: 2

印数: 1—2 000 册

2001 年 3 月第 1 版

2001 年 3 月第 1 次印刷

全程策划: 李 彬

责任编辑: 林 波

责任校对: 林 波

封面设计: 冀贵收

版式设计: 单振敏

定价: 17.00 元

谨以此书敬献给：

过去、现在和未来热爱和探索审计理论的人们以及我的妻子包建华女士。

This book is dedicated to:

those people ardently loving and exploring auditing theory in the past, at present and in the future

and

my wife Miss Bao Jianhua.

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，形成“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃国内知名会

计学者的最新著作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态，自 1997 年起，每年推出一辑。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问:

- | | |
|-----|-----------------------------|
| 谷 祺 | 东北财经大学会计学院教授、博士生导师 |
| 欧阳清 | 东北财经大学会计学院教授 |
| 冯淑萍 | 财政部会计司司长、会计准则委员会秘书长、教授 |
| 李志文 | 美国杜兰大学商学院讲座教授、副院长, 香港科技大学教授 |
| 韩季瀛 | 北美华人会计教授会会长、香港科技大学教授 |

委员 (以姓氏笔划为序):

- | | |
|-----|--|
| 马君梅 | 台湾东吴大学商学院院长、教授 |
| 王立彦 | 北京大学光华管理学院会计系主任, 教授、博士、博士生导师 |
| 王光远 | 福建省审计厅副厅长, 厦门大学会计系教授、博士、博士生导师, 中国中青年财务成本研究会副会长 |
| 王化成 | 中国人民大学会计系副主任, 教授、博士、博士生导师, 中国中青年财务成本研究会副会长 |
| 刘永泽 | 东北财经大学会计学院院长, 教授、博士、博士生导师 |
| 刘志远 | 南开大学国际商学院副院长、会计系主任, 教授、博士 |
| 刘明辉 | 东北财经大学出版社社长兼总编, 教授、博士、博士生导师, 中国中青年财务成本研究会常务副会长兼秘书长 |
| 刘 峰 | 中山大学管理学院教授、博士 |
| 孙 铮 | 上海财经大学会计学院教授、博士、博士生导师 |
| 宋献中 | 暨南大学管理学院副院长、会计系主任, 教授、博士、博士生导师 |
| 李 爽 | 中国注册会计师协会副秘书长, 中央财经大学教授、博士生导师 |
| 张为国 | 中国证监会首席会计师, 上海财经大学教授、博士、博士生导师 |

师

- 张龙平 中南财经政法大学会计学院副院长，教授、博士、博士生导师
- 张先治 东北财经大学会计学院教授、博士、博士生导师，三友会计研究所所长
- 张俊瑞 西安交通大学会计学院副院长，教授、博士
- 何顺文 香港中文大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
- 杨雄胜 南京大学国际商学院会计系主任，教授
- 陆正飞 北京大学光华管理学院教授，博士、博士生导师
- 陈毓圭 财政部会计司巡视员、会计准则委员会副秘书长、中国中青年财务成本研究会会长，财政部财科所研究员，博士、博士生导师
- 陈国辉 东北财经大学教务处处长，教授、博士、博士生导师
- 陈建明 天健会计师事务所首席合伙人、博士，中国中青年财务成本研究会副会长
- 陈信元 上海财经大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
- 陈 敏 天津财经学院会计系教授、博士、博士生导师
- 周守华 中国会计学会副秘书长，教授、博士
- 罗 飞 中南财经政法大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
- 郑振兴 美国休斯敦大学教授、博士
- 赵德武 西南财经大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
- 夏冬林 清华大学经济管理学院会计系教授、博士、博士生导师
- 秦荣生 国家会计学院副院长，教授、博士、博士生导师
- 徐林倩丽 香港城市大学会计系主任，教授、博士
- 黄世忠 厦门天健会计师事务所主任会计师，厦门大学教授、博士
- 谢志华 北京工商大学校长助理，教授、博士
- 蔡 春 西南财经大学会计学院副院长，教授、博士
- 薛云奎 中国会计教授会秘书长，上海财经大学会计学院教授、博士、博士生导师
- 魏明海 中山大学管理学院院长，教授、博士、博士生导师
- 戴德明 中国人民大学会计系教授、博士、博士生导师

作者简介

蔡春，西南财经大学教授，经济学博士，1963年出生，四川人，1988年投师我国老一辈著名会计、审计学家、天津财经学院李宝震教授攻读博士学位，主攻会计学审计方向，1991年以《审计理论结构研究》为题完成博士论文答辩，荣获博士学位；1994年破格晋升正教授职称，1996年作为国家教委“优秀中青年科技人员出国留学项目”人选，赴美国伊利诺伊大学国际会计中心访问学习一年，同年荣获第五次霍英东青年教师基金资助，为当年全国经济学科最高资助获得者，1998年入选于四川省省级学术带头人后备人选，为全省会计学科领域的惟一入选者，被学术界誉为“系统研究审计理论结构第一人”；公开发表学术论（译）文，包括英文论文70余篇，会计、审计学著作20余部，近年荣获省级科研奖励10项次，省级学会优秀成果一、二等奖10项次，在研重点课题4项；担任中国审计学会理事，美国会计学会会员、《中国会计与财务研究》编委会委员、《当代审计书库》编审委员会委员以及香港理工大学中国会计与金融研究中心兼职研究员等学术职务。

代序

应当重视审计理论建设

任何人类社会实践活动都应有正确理论的指导，审计活动也自当有相应的审计理论来指导。从理论与实践的辩证关系上说，一方面审计理论来源于对审计实践的总结与提炼并随着审计实践的发展而发展；另一方面，来源于审计实践的审计理论又高于审计实践并对其具有指导意义。审计实践将随着审计理论的不不断提高而日趋完善。

在人类社会文明的历史长河中，审计活动源远流长，从我国夏商时代和古埃及审计的萌芽算起，已有四五千年。进入 20 世纪后，审计活动在世界范围内获得了迅速、全面的发展。从组织形式上，现已形成国家（政府）审计、社会（民间）审计和内部审计三足鼎立之局面；在基本目标与内容上，现已形成以财务审计、法纪审计和绩效审计三者为核心的多元审计体系。

从世界范围看，相对于审计实践之发展速度而言，审计理论，特别是基础性和规范性审计理论的发展是比较缓慢的。这是因为，在审计发展史上，有一种“审计无理论观”长期（直到 20 世纪 50 年代前）严重地禁锢着人们的思想，障碍着人们对审计理论的研究。

一般认为，开审计理论研究先河者有罗伯特·K. 莫兹教授（Prof. Robert K. Mautz）和侯赛因·A. 夏拉夫博士（Dr. Hussein A. Sharaf）。他们认为：

“审计也是有理论根基的，在审计行为活动的背后，存在着一整套基本的假设和完整的概念体系……审计职业如果没有一个全面的、完整的理论结构的现实支持，就会产生自相矛盾的行为。”（Robert K. Mautz and Hussein A. Sharaf, 《THE PHILOSOPHY OF AUDITING》，American Accounting Association, 1961, P.1、P.5）他们俩从 50 年代开始共同致力于审计理论研究并于 1961 年推出了享誉世界的审计理论名著《审计哲理》（《THE PHILOSOPHY OF AUDITING》），在该书中，他们第一次从哲学的高度对审计理论进行了全面、系统的探索与研究，提出了八项审计基本假设、五个审计核心概念和一个初步的审计理论框架结构，彻底批驳了“审计无理论观”，为审计理论的研究与发展奠定了坚实的基础，对审计理论建设做出了不可磨灭的贡献。

《审计哲理》的出版与传播在审计界引起了一定的反响，使审计理论研究初步受到重视。1969 年，美国会计学会（AAA）成立了一个审计概念委员会（AUDITING CONCEPTS COMMITTEE）并提出一个名为《基本审计概念说明》（《A STATEMENT OF BASIC AUDITING CONCEPTS》，简称《ASOBAC》。该书已由蔡春和张立明两位博士翻译，由纵横文化事业有限公司组织出版）的研究计划。1972 年，该项研究计划圆满完成并顺利出版。《ASOBAC》从信息传播学和逻辑学的角度对审计理论（包括审计的社会作用、审计调查过程与报告过程）进行了新的探索。审计概念委员会西尔福索（J.A.Silvoso）主席在其前言中指出：“该项研究是一个旨在对发展理论作出贡献的有益尝试。”1978 年，美国的另一位审计学者查尔斯·W. 尚德尔教授（Prof. Charles W. Schandl）推出了审计理论发展史上的第三部代表作《审计理论——评价、调查与判断》（THEORY OF AUDITING: EVALUATION, INVESTIGATION AND JUDGMENT）。在该书中，尚教授是从语言哲学（SEMANTIC PHILOSOPHY）、传播理论（COMMUNICATION THEORY）和思维心理学（PSYCHOLOGY OF THINKING）的角度来研究审计理论问题。他认为：“审计是信息传播过程的重要组成部分……它是一种旨在确定某种标准之遵循情况，进而表达意见或判断的人类评价过程。”在此基础上，尚教授进一步研究了审计的假设、定理、结构、原则与标准等问题。英国审计学者戴维·弗林特教授（Prof. David Flint）1988 年出版的《审计哲学与原理导论》（《PHILOSOPHY AND PRINCIPLES OF AUDITING: AN INTRODUCTION》）是第四部审计理论研究代表作。莫兹教授在该书的序言中高度赞扬到：“该项研究成果为审计文

献增添了不朽的篇章”。在该书中，弗林特教授将审计置于整个社会政治经济环境中进行考察，提出并全面地论证了“审计是一种旨在监督保证受托经济责任（ACCOUNTABILITY）全面有效履行的特殊控制机制”的观点，并以此为基础对审计的基本假设、审计的权威性和审计过程与标准进行了研究。

以上四部审计理论著作基本可以代表和反映现代世界审计理论发展的基本状况。正是这些著作的出版发行与传播才使原来不为人们所重视的审计理论逐步得到人们的认识，逐步得到人们的重视并逐步发展起来。然而，可以坦率地说，到目前为止，审计理论的发展状况仍然是不尽如人意的。其一，审计理论著作在数量上与众多的会计理论相比还是少得可怜。这说明人们对研究与发展审计理论的重要性仍然缺乏充分认识，投身于审计理论研究者仍然为数不多。其二，尚未形成较公认的审计理论。诚如美国审计学者戴维·N. 里奇特教授（Prof. David N. Ricchuite）指出：“即便是莫兹和夏拉夫的《审计哲理》以及尚德尔的《审计理论》都尚未获得广大实务者的普遍接受。”（David. N. Ricchuite, 《AUDITING CONCEPTS AND STANDARDS》，Southwestern publishing Co., 1982, P.67）这主要是因为这些研究（除《ASOBAC》之外）仍然缺乏系统性与组织性，更重要的是尚未获得权威学术团体或机构的有力支持与推动。从总体上看，审计理论研究的水平仍然滞后于审计实践的发展水平。

在我国历史上，审计活动有着优秀的传统，但缺乏理论建树。1983年，中华人民共和国审计署的成立标志着新中国审计制度的建立。1984年，中国审计学会作为全国审计学术研究的指导、协调与组织中心而宣告成立，从此，审计理论研究在全国范围内广泛地开展起来。近几年，审计学界先后对许多基本审计理论问题（如审计的本质、职能、作用、目的、任务、概念等）和专题审计理论问题（如经济效益审计、承包经营审计、厂长〈经理〉离任审计、内部控制评审等）进行过研究，并取得了不少成果。但是，不足之处是，对基本性研究与应用性研究的关系处理得不尽圆满，研究缺乏系统性、规范性与超前性，所取得的成果主要还是描述性的，限于对现有审计实践的一般性解说，对审计实践的指导作用不够明显。有识之士普遍认为，我国审计理论研究的发展同样滞后于审计实践发展的需要。到目前为止，我国尚无系统的、高质量的审计理论著作问世。

国内外审计理论研究发展的滞后性使审计理论对审计实践的指导作用没

有得到更充分、更全面和更有效的发挥。加速发展审计理论研究的重任历史地落在了新一代审计理论研究者的肩上。

蔡春同志是一位审计理论的爱好者与探求者，是我国新一代审计学者中具有发展前途不可多得的卓越人才。《审计理论结构研究》一书是直接以其集三年多博士生研究性学习之心血完成的博士学位论文为基础而形成的，是一部系统性与规范性较强的审计理论著作。蔡春博士在书中明确提出“审计理论作为一个系统必有其内在结构，研究与发展审计理论应当首先揭示这种结构。”这一观点无疑是正确的。同时，我也认为，缺乏一个合理的基本审计理论结构框架正是造成目前审计理论研究发展方向不明的重要原因。本书所凝聚的努力正是作者探索审计理论结构的有益尝试。像这种直接以“审计理论结构”作为命题开展的研究，在我国乃至世界范围内都属首创。该命题不仅具有开拓性，而且还颇具艰巨性和挑战性。

《审计理论结构研究》是一部审计理论研究方面的成功之作。作者按照自己的构思成功地构造了以“审计本质论”、“审计假设论”、“审计目标论”、“审计规范论”、“审计信息论”和“审计控制论”这样六个要素组成的审计理论结构模式。全书目的明确、说理清楚、论证充分、结构严谨、逻辑性强。在我看来，可以说是我国审计理论方面的杰作，也是继前述世界四部审计理论著作之后的又一部代表作。它的出版发行，必将对我国乃至世界审计理论的发展产生积极影响。

《审计理论结构研究》还是一部颇具特色的审计理论著作。作者的构思新颖别致且合乎逻辑。书中，作者创造性地提出并论证了一系列新的概念、观点及理论，读来令人耳目一新。

我国正处于改革开放的时代。邓小平同志南巡讲话为我国的改革开放大业注入了勃勃生机。改革开放为审计的国际化提供了条件，从而为审计作用的充分发挥创造了广阔的天地；改革开放同时也对审计理论建设提出了更加迫切的要求。重视和加速审计理论建设是每一位审计理论工作者义不容辞的责任。蔡春同志在这方面为我们带了一个好头。

李宝震

1992.8.20 于南开大学北村

前言

(第二次出版)

本书 1994 年 8 月由西南财经大学出版社首次出版后, 产生了良好的社会影响: 先后荣获四川省哲学社会科学优秀成果三等奖 (1997), 首届刘诗白奖励基金二等奖 (1995) 和四川省财务成本学会优秀成果一等奖 (1997); 被著名专家学者认为弥补了我国审计理论研究的一大空白, 对推动我国审计基本理论研究的重点和方向的转移具有重要作用。

本书出版后为广大的审计理论研究爱好者所喜爱, 被有关兄弟院校的教授推荐为研究生重要参考读物, 常有爱好者来电、来信询问购书事宜, 往往作者只得以存书相赠。由于理论著作固有的局限性, 本书在首次出版时印量甚少, 以至市场早已脱销。几年过去了, 但多种信息反馈表明, 该书存在持久的社会需要, 于是作者产生了重新出版该书的强烈愿望, 我的这一愿望有幸得到东北财经大学出版社的理解与支持而得以实现。

本书是我的博士论文研究成果的再现。为了如实反映其原有研究状况与水平, 本次重新出版主要是对其语言文字的错误与疏漏以及附注的不规范性进行了修改和完善, 并未对其主体内容进行改动。

在本书重新出版之际, 谨向东北财经大学出版社社长刘明辉教授, 副社长方红星以及为本书之重新出版辛勤工作的编辑致以衷心的感谢并致崇高敬意。同时, 本书的重新出版也得到了西南财经大学出版社和曾召友主任的大

力支持，在此亦致特别的感谢。

蔡 春

2000年8月18日于成都

前言

(第一次出版)

系统论认为，任何系统（事物）的存在必有其内在结构。审计理论作为一个理论系统也应有其内在结构，这就是所谓审计理论结构。它是审计理论存在与发展的内在根据，也是审计理论发挥其功能作用的内在根据。

尽管审计理论结构的存在是客观的，但人们对它的认识并非一清二楚。因而，研究审计理论首先需要研究进而揭示审计理论之内在结构。只有揭示了审计理论结构并将其他审计问题的研究纳入其理论框架中来进行，才能创造出规范化与系统化的审计理论。从此意义上说，审计理论结构之研究既是审计基础理论研究中至为重要的组成部分，也是发展与丰富审计理论的必要且有效的手段。

然而，在整个世界审计论坛上，审计理论结构的研究实际尚未获得应有的、足够的重视。尚无一个权威性审计学术团体或组织将其列入自己的重要研究项目计划进行系统研究；就研究者个人而言，我国尚无人问津，国外对此感兴趣者也屈指可数，也尚未取得较为系统、较为公认的研究成果。此种研究状况正是造成目前公认的审计理论发展步履蹒跚的重要原因。同时，它也告诉我们，审计理论结构研究正是一片尚待开拓的令人神往的处女地，她展示给我们一个思维与情感可以自由驰骋与奔放的空间；她赋予我们创造与创新的自由！

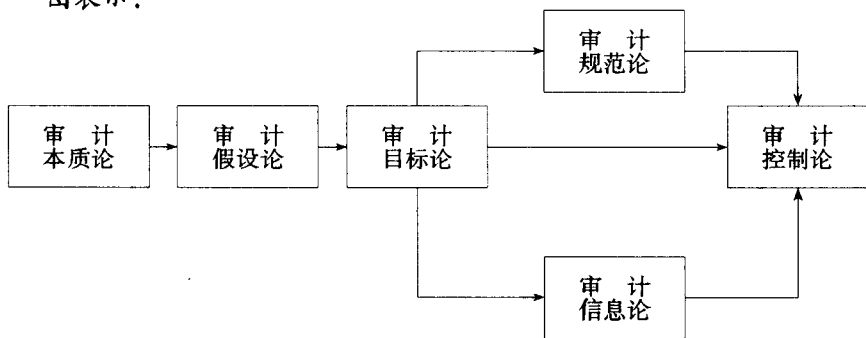
我是一个审计理论的爱好者与追求者。基于以上的认识，我在攻读博士

学位阶段选择了“审计理论结构研究”这一课题来进行自己的博士学位论文的创作。本书是直接以我的博士论文研究成果为基础并结合诸位专家、学者之建设性意见修改而成的。开展该项研究以期通过自己的探索，能在审计理论结构这一崭新领域有所成就、有所建树，对自己所热爱与追求的审计理论有所贡献！

本书的基本思路是：

1. 重新认识审计的本质并以新的审计本质论为基础构建审计理论结构。新的审计本质论即所谓“经济控制论”，也就是认为审计在本质上应是一种特殊的经济控制。

2. 按此思路构建的审计理论结构包括六个要素，即（1）审计本质论；（2）审计假设论；（3）审计目标论；（4）审计规范论；（5）审计信息论；（6）审计控制论。这六个要素之间的关系及构成的审计理论结构模式可以下图表示：



显然，由此六个要素构成的是一个全新的审计理论结构模式，它区别于现已提出的其他任何审计理论结构模式。

然而，当作为一本书的创作，不得不暂告结束的时候，我才发现，要在审计理论结构这片处女地上开拓耕耘谈何容易！本书对审计理论结构的探索远未完成，实际上在有限的时间、有限的篇幅、有限的资料与能力等诸多限制的条件下，也不可能一蹴而就。我将把审计理论结构的研究作为一个长远目标来追求，作为一项重要事业来奋斗！

致谢：我尊敬的导师李宝震教授对本书的研究寄予厚望，自始至终给予了亲切的关怀、鼓励与悉心指导并且在本书出版之际，又亲自为书作序。在