



shenji lilun tansuo shenji lilun tansuo shenji lilun tansuo shenji lilun tansuo shen

苏州大学“211 工程”学科建设经费资助项目

审计理论探索

陈志强 著

中国矿业大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计理论探索/陈志强著. —徐州:中国矿业大学出版社, 2002. 1

ISBN 7-81070-468-0

I. 审... II. 陈... III. 审计学 - 高等学校 - 教材
IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 000997 号

书 名 审计理论探索

著 者 陈志强

责任编辑 钟 诚

出版发行 中国矿业大学出版社

(江苏徐州市中国矿业大学内 邮政编码 221008)

排 版 中国矿业大学出版社排版中心

印 刷 中国矿业大学印刷厂印刷

经 销 新华书店

开 本 850 × 1168 1/32 印张 7.375 字数 135 千字

版次印次 2002 年 1 月第 1 版 2002 年 1 月第 1 次印刷

印 数 1050 册

定 价 27.00 元

(图书出现印装质量问题,本社负责调换)

目 录

一 审计本质论	(1)
1.1 受托经济责任与审计	(2)
1.1.1 审计产生的动因	(2)
1.1.2 受托经济责任的成因及其表现形式	(7)
1.1.3 审计发展的客观基础	(14)
1.2 审计职能	(16)
1.2.1 审计职能的研究现状	(16)
1.2.2 审计职能主流说存在的问题	(17)
1.2.3 审计职能分层论的提出	(23)
1.3 审计的性质和定义	(27)
1.3.1 审计的性质	(27)
1.3.2 审计的定义	(35)
二 审计目标	(41)
2.1 财务审计目标	(44)
2.2 财务审计目标的历史演变	(50)
2.2.1 详细审计阶段的审计目标	(50)

2.2.2	资产负债表审计阶段的审计目标	(51)
2.2.3	会计报表审计阶段的审计目标	(52)
2.3	财务审计目标与管理当局的会计认定	(56)
2.3.1	会计报表中包含的单位管理当局认定	(57)
2.3.2	会计报表审计的具体审计目标	(60)
三	审计假设	(63)
3.1	西方审计假设的发展概述	(65)
3.1.1	莫茨和夏拉夫模式	(65)
3.1.2	汤姆·李模式	(73)
3.1.3	C·W·尚德尔模式	(74)
3.1.4	戴维·费林特的审计假设	(76)
3.2	我国的审计假设说	(77)
3.3	对我国审计假设研究的反思	(86)
四	审计理论结构	(92)
4.1	西方审计理论结构的研究和发展	(93)
4.1.1	以审计假设为逻辑起点的模式	(93)
4.1.2	以审计目标为逻辑起点的模式	(96)

4.1.3 以审计本质为逻辑起点的审计 理论结构模式	(97)
4.2 我国审计理论结构研究之现状	(97)
4.3 我们的认识	(106)
五 审计中的概念	(110)
5.1 独立性概念	(111)
5.1.1 审计独立性的内涵	(111)
5.1.2 审计独立性进程中的障碍	(122)
5.2 重要性概念	(135)
5.2.1 重要性的涵义	(136)
5.2.2 重要性的运用	(140)
5.3 审计风险概念	(153)
5.3.1 风险概念及其特征	(153)
5.3.2 审计风险、成因及其特征	(156)
5.3.2.1 审计风险的成因	(157)
5.3.2.2 审计风险的特征	(162)
5.3.3 审计风险要素及其结构	(166)
5.3.4 审计风险与审计证据的关系 ...	(173)
5.4 内部控制概念	(178)
5.4.1 内部控制概念及目标	(179)
5.4.2 有关内部控制的一般考虑	(186)
5.4.3 了解描述内部控制系统的研究方法研究	

.....	(188)
5.5 符合性测试概念	(195)
5.5.1 符合性测试概念研究	(195)
5.5.2 符合性测试的两种模式	(203)
5.6 审计策略概念	(209)
5.6.1 初步审计策略及其认识上的偏差	(209)
5.7 审计程序概念	(218)
5.7.1 审计程序及其模式研究	(218)
后记	(228)

一 审 计 本 质 论

事物有现象与本质之分,现象是多变的,而本质却是相对稳定的。认识事物的关键在于能够透过现象看到事物的本质。审计作为一种社会活动也有现象、本质之分。审计的社会属性涉及的是其现象,审计的自然属性涉及的才是其本质。作为审计的社会属性自然会涉及到各种各样的审计,中国的、外国的、古代的、现代的、政府的和民间的。这些审计的社会属性都可以看成是“审计特殊”,这些问题不在本部分讨论之列。本部

分要讨论的是审计的自然属性,也即审计的本质,审计的本质涉及的是古今中外所有审计所共同拥有的性质,这里的审计是不加任何定语的审计,是“审计一般”,换言之,我们要讨论的问题是:“什么是审计”。

“什么是审计”是审计理论必须首先要明确的问题,这个问题不明确,审计理论也就无从谈起。什么是审计?这个看似简单的问题,真要准确地予以回答,实际上并不那么简单,至今理论界对此尚存有种种不同观点就足以说明这个问题的复杂性。因此,要想更加准确地把握这个问题,有必要从对一些相关的问题的讨论开始。

1.1 受托经济责任与审计

1.1.1 审计产生的动因

审计缘何而产生?又缘何而发展?这个问题涉及的是何为审计产生和发展的客观基础。有关这个问题理论界已进行过多年的探讨。在多年的探讨中形成了一些比较有代表性的观点。在此,对其中的一部分主要观点予以简单的述评。

1. 会计分支论

这种观点认为,审计是会计发展到一定阶段的产物,是为适应会计检查的需要而产生的。这种观点的论据有三:(1)会计是运用一定的记录方法,对所有的经济业务进行反映,并且,以报告的方式,达到特定的计算目的,以供分析和解释。会计记录和报告是否真实、正确,就必须

由有关人员进行检查。审计的“计”，一般指的就是会计的“计”，审计就是审查会计。(2)中国历史上曾将审计表述为“听其会计”，英语 AUDIT 和法语的 AUDITION 均源于拉丁语 AUDIRE(听)，这表明古代的审计是由会计人员大声朗读会计记录，审计人员听取这些记录，进而判断会计记录是否正确来进行的。在 14 世纪，英国的审计工作是通过听取账户记录(hearing the account)来进行的。(3)从审计发展过程来看，在相当长的一段时间内，审计的主要工作内容就是查账，就是以会计资料为对象，以会计和有关财经法规制度为依据。^① 审计产生于会计的观点应该是一个历史的误会，对此权威的论著中早有论述。“许多人喜欢把审计看成会计的分支，这可能是由于我们初学审计时人们就是这样介绍的，也许还由于每一名审计人员往往同时也是一名会计师。然而，把审计当作会计的分支是完全错误的。审计是与会计有关，因为审计人员首先应该精通会计；但是，审计并不是会计的一部分。我们如果对审计人员的行为和审计过程的性质进行更深入的考察，就会发现它另外的渊源。审计与会计之间的关系是密切的，但它们的性质是根本不同的。二者只是事务上的同事关系，但不存在血缘关系。”^②

审计是会计的一个分支，这是有关审计起源的一种

① 文硕．世界审计史．北京：中国审计出版社，1990

② 罗伯特·K·莫茨，侯赛因·A·夏拉夫．审计理论结构．北京：中国商业出版社，1990

比较古老的观点,虽然现在很多人已不再持有这种观点,但“审计起源于会计,审计是会计的一个分支”这种观点留下的痕迹几乎随处可见,所产生的影响短时间内也很难消除(比如,至今审计仍属于会计学科,很多高校会计系里设有审计专业等等)。

2. 解决利益冲突的需要

美国会计学会基本审计概念委员会发布的《基本审计概念公告》,虽然从四个方面指出了审计的动因,即一是利益冲突产生对公正第三方的需要;二是当利益冲突达到一定程度后对冲突方对方产生的防范需要;三是处理技术上的复杂性使得普通人无法胜任,从而产生对专门人才从事这一工作的需要;四是空间的距离性使得经济业务与利益关系人发生分离,从而产生对特定人士提供帮助的需要。但究其实质,其核心意思是认为利益冲突是审计产生的动因,因为其余几个原因实质上是因利益冲突引发的问题。

美国会计学会的这种观点虽然有一定的道理,但终因其没能指出为什么会产生利益冲突而难免给人以一种茫然的感觉。除此以外,现实中大量的利益冲突明显与审计的产生没有关系(比如同行业之间的竞争也是一种利益冲突,这种利益冲突显然与审计的产生没有关系),这也使得这种观点多少给人留有一些疑惑。

3. 经济监督的需要

这种观点认为审计是源于国家政府为履行其政府职

能的需要而产生的,即政府为维护经济秩序,保证宏观控制的效力,打击经济犯罪活动,这才产生了审计的需要。政府审计如此,民间审计也是为了满足政府维持资本市场秩序,维护资本所有者利益的需要而产生的。

这种观点忽视了政府为履行其经济监督职能需要而可以产生的经济监督形式的多样性。审计只是众多经济监督形式中的一种,把可以产生多种形式的经济监督需要用来描述成审计产生的客观基础,无论如何,总给人以过于笼统的感觉。

4. 管理需求论

这种观点认为在一定的社会中,作为管理者也有其自身的利益,他们有证明自身能力以获取相应报酬的要求,从而产生了为得到公正的证明而对其工作进行审查的需要。但是,在一个复杂的社会系统中,依靠所有者来实施这一审查既难以实现,也不够公正,这时就需要公正的第三方来实施这种检查,这就产生了审计。

这种观点有本末倒置之嫌。一是现实当中并非所有的管理者都有这样一种要求;二是,即使所有的管理者都有这样一种要求,但这种要求能否实现,关键在于所有者而不在于管理者。因此,这种观点给人的感觉是本末倒置。

5. 代理需求论

这种观点认为,审计代表授权人与责任人双方的利益,是为维持二者在权利与义务的平衡而出现的一种信

息表达机制。“由代理人而不是主人(由董事会而不是由投资人或其他使用人)提出审计的要求,其原因在于投资人能够通过支付低报酬给管理人员的方式保护他们的利益不受损失。如果接受监督的收益(由外部审计向投资人提供保证,以免管理人员报酬减少)大于监督的成本(监督或审计费),则管理人员会要求审查他们受托的资产。”^①

这种观点在某种程度上是从另外的一个角度说审计的作用,并非审计产生的原因。

6. 两权分离论

这种观点认为审计是由于财产所有权与管理经营权的分离所形成的经济责任关系对监督的需要而产生的。并且认为,国家审计产生于财产所有者——皇帝与财产经营者——各级官吏之间的经济责任关系,民间审计产生于股东与经理之间的经济责任关系,而内部审计则由于经营权的分解形成的经济责任关系内部化、多层次化对审计监督需要而产生。

这种观点存在的问题主要在于,用两权分离虽然可以解释国家审计以及民间审计的产生,但却难以解释内部审计的产生。因为,经营权的分解显然不属于两权分离的范畴。

^① 胡春元. 审计风险研究. 大连:东北财经大学出版社,1997

7. 受托经济责任论

这种观点认为受托经济责任是审计产生和发展的基础。

目前这种观点受到了理论界的普遍认可,只是对受托经济责任的成因以及受托经济责任的表现形式认识上还不尽相同。我们认为,受托经济责任应该是审计产生的客观基础,但把其作为审计发展的基础则属于认识上的一种偏差。因为,从目前审计发展的现状来看,受托经济责任其内涵过于狭小,明显不足以成为审计发展的基础。推动审计发展的客观基础必然有着比受托经济责任更加丰富的内涵,我们认为这个客观基础应该是“受托责任”(对此,后面将有论述)。

1.1.2 受托经济责任的成因及其表现形式

有关审计产生和发展的基础,愈来愈多的人将注意力集中在受托经济责任上来,显而易见,受托经济责任与审计有着莫大的渊源。

1. 受托经济责任的成因

受托经济责任(Accountability),亦称经济责任、受托责任、经管责任等。从最一般意义上讲,受托经济责任是指一种报告说明责任,是承担人向有关方面说明其行为过程与结果的责任。在《朗曼现代词典》里,对这个词的释义是:“必须作出说明的责任”。

有关受托经济责任的成因,学术界一直存有不同的看法,将种种不同的看法归纳起来,大致有以下四种。

(1) 财产两权分离论

这种观点认为:受托经济责任关系是在财产的所有权和经营权或管理权发生分离时,在财产所有者和受托经营者或受托管理者之间形成的一种关系。

(2) 财产两权分离加管理分权论

这种观点认为:经济责任关系可以由两种情况形成,一是因管理层次和管理区域的划分而形成的各级管理者对最高当局负有的经济责任;二是在所有者与经营者都负有法律认可的地区,所有权与经营权分离的情况下,经营者对所有者负有的经济责任。

(3) 资源贡献论

这种观点认为:作为企业的管理当局,除了对资产提供者,即业主和债权人负责以外,还担负着间接的社会责任。他有责任向顾客提供合乎需要的产品和劳务,有责任向工人提供最佳的工作环境,有责任向政府如实申报所得税等等。

(4) 利益相关论

这种观点认为,不同实体之间的利益关系是产生受托经济关系的最基本原因。因此,受托经济责任关系,从广义上讲,可以扩大到某个组织行为所影响的所有群体。

尽管理论界对受托经济责任关系的成因还存有上述种种不同的认识,但如果对这些观点进行仔细分析,我们可以发现,受托经济责任的基本成因还是财产的“两权”

分离,其他几种观点都是对“财产两权分离论”的延伸和发展。可以说,“两权”分离的观点是其他几种观点的存在基础。要强调的是,我们这里讨论的是受托经济责任关系的成因,而并非受托经济责任本身;我们讲受托经济责任的基本成因是财产的“两权”分离,并非说受托经济责任就是两权分离。我们认为,即使是两权分离加管理分权也只能是受托经济责任关系的一种(或两种)表现形式,其既不能涵盖受托经济责任的所有表现形式,也构不成受托经济责任的全部内涵。为了更好地说明这个问题,还必须从受托经济责任的表现形式及其发展演变的过程说起。

2. 受托经济责任的表现形式

任何受托经济责任都要涉及委托方和受托方两个方面。所谓受托经济责任关系实质上就是连接委托方与受托方之间的经济责任关系。因此,受托经济责任关系实际上是一种社会关系。受托经济责任关系如果按照其复杂程度不同,可以将其分为“两权”分离型受托经济责任关系和管理分权型受托经济责任关系。其中,“两权”分离型受托经济责任关系是管理分权型受托经济责任关系的基础,管理分权型受托经济责任关系是两权分离型受托经济责任关系的延伸;受托经济责任关系如果按其性质上的差别,则可以分为财政关系与契约关系。

(1) 受托经济责任按其复杂程度的不同划分

两权分离型受托经济责任关系是委托方与受托方在

一个完整的受托经济关系当中均为单一的利益群体或个体。这种受托经济责任关系的典型特征是:委托方为财产所有者,受托方为财产经管者。这种受托经济责任关系普遍存在于相应的经济制度之中,并且深受生产关系的制约。通过对不同社会经济制度的分析,我们不难发现,在各个社会形态里,其规律是:生产资料的占有者,总是作为财产所有者的委托方,而生产资料的使用者,总是作为财产经营管理者的受托方。在奴隶社会、封建社会如此,在社会主义社会依然如此。因此,谁拥有生产资料,谁就是国家的主人,谁就是财产委托受托关系中的委托方,各种社会形态的政治机器,则始终为巩固这一生产关系服务。因此,两权分离型受托经济责任关系既是最古老的一种受托经济责任关系,也是最年轻的一种受托经济责任关系。说它古老,是因为在所有类型的受托经济责任关系当中,它出现最早;说它年轻,是因为即使在今天,这种关系依然普遍存在。

至于管理分权型受托经济责任,又包括双重型受托经济责任和多重型受托经济责任两种形式。

双重管理型分权受托经济责任是在组织规模扩大到一定程度后出现的。当一个组织的经营管理者(最初的受托者)无法直接经营管理该组织的各个部门和分支机构时,便代理财产所有者行使财产所有权职能,把一部分财产委托给下级经营管理者进行经营管理,与此相联系,下级经营管理者就应承担相应的受托经济责任。但这并