

中国科学技术出版社

关振秀 编著

现代 设计 理论

XIAN
DAI
SHENJI
LI
LUN

献 给

1991年

北京最高审计机关亚洲组织

第四届国际研讨会

前 言

马克思曾经指出：理论在一个国家的实现程度，决定于理论满足这个国家的需要程度。从本世纪30年代以来，西方的审计科学为适应资本主义经济的发展，有了很大突破，成为资产阶级管理和监督经济活动的一个重要手段，形成了一门独立的经济监督科学。特别是现代审计已从传统审计的旧框框中脱颖而出，构成了一种内部审计与外部审计并行不悖、财务审计与管理审计相辅相成的完整体系；它从狭义的审查会计资料、揭露弊端，到广义的审查计划制定、预算编制和执行成果，或审查于责任(事后审计)，或防患于未然(事前审计)，或明确于行止(事中审计)，大有青出于蓝而胜于蓝之势。

科学的发展往往有这种情形，感性的积累达到了一定的量，而理性的认识却徘徊不前。新的突破，往往需要新的思想和方法。科学研究的任务，不在于把设想出来的秩序强加于事物，而是要从客观事物中寻找研究对象本身固有的规律性。今天，审计科学的研究也许就是这样一个需要注入新的思想和方法，需要从错综复杂的秩序中寻找一条客观规律的领域。

当前，我国的审计事业方兴未艾，审计科学的研究已取得卓有成效的进展，审计学与其他前沿科学的联姻也正在萌发。本书正是面对现代科学成就对审计理论的影响这一客观事实而撰写的。诚然，对这个新开拓领域的每一步探索，其困难和艰辛是不言而喻的。

现代审计理论研究是一个新的尝试，还很不成熟。因为人

类始终只能提出自己能够解决的任务,而任务本身,只有在解决它的物质条件已经存在或至少是在形成过程中的时候,才会产生。一个研究课题的成立,意味着它能够提出大量的现实问题,而问题的缺欠,意味着科学研究的衰亡和终止。随着审计工作的全面展开,将为我国的审计科学研究提出许多新的课题,这正是我们的希望所在。

编 者

1990年12月于北京

目 录

• 理论审计篇 •

审计的理论与实践·····	(3)
审计的功能·····	(6)
审计学四题·····	(10)
对现代审计的理论反思·····	(19)

• 比较审计篇 •

比较审计的内涵·····	(29)
比较Ⅰ：概念与体系·····	(35)
比较Ⅱ：系统的选择·····	(39)
比较Ⅲ：历史与现实·····	(43)

• 模糊审计篇 •

审计的模糊性·····	(55)
模糊综合审计Ⅰ·····	(62)
模糊综合审计Ⅱ·····	(66)
模糊综合审计Ⅲ·····	(71)
模糊审计分析·····	(78)

• 系统审计篇 •

系统科学与审计研究·····	(85)
审计的监督系统·····	(93)
审计的目标与信息·····	(102)
审计的反馈及模式·····	(109)

• 主体审计篇 •

审计主体的意义·····	(119)
审计组织理论·····	(128)
审计人员的思维更新·····	(135)

审计设计.....	(139)
审计评价.....	(145)

• 发展审计篇 •

审计的发展战略.....	(153)
审计立法的理论思考.....	(160)
中国审计的道路.....	(167)
审计的拓展.....	(173)
参考文献.....	(184)

理论审计篇

审计的理论与实践

理论是客观事物的本质及其规律的正确反映。它来源于实践,并指导实践。但是,如果用一种错误的理论来指导实践,必然是实践的曲折、失误和破坏,即使在审计领域也不例外。

当今审计理论的探索是一项迫切而艰巨的任务。审计的实践历史悠久,而审计的理论却缺乏深入地研究,就是对现代审计的实践有比较完整科学工作体系的西方国家也在所难免。

我国在十年动乱期间,理论的荒谬和贫乏无以复加。经济工作中的左倾错误造成了“大锅饭”的流行,加上管理体制上过分强调“一元化”领导和“集中统一”,审计这门学科被打入冷宫,销声匿迹。党的十一届三中全会以后,一切走上新生之途。审计工作从“左”的禁锢下解脱出来,纷纷着手于历史的回顾和总结,注重审计理论和实践的争鸣和探讨。

审计科学的争鸣和探讨并非为着维护某种现成的模式或某种理论而广论博引,它应该对我们所走过的路和别人走过的路进行分析、比较和借鉴。那种不知其然,更不知其所以然的方式方法应该抛弃,以对将要走的路具有明确的目的性和历史的自觉性,从而建立比较审计学,把历史的和现实的、国内的和国外的全部审计理论和实践放在统一的世界范畴内作横向的比较,以获得更深层次的启迪。

如同任何科学技术成果一样,无论是西方审计还是东方审计,都是全人类共同的文化财富。同理,无论是西方现代审

计开创的时代,还是我国 80 年代初期审计工作的建设都是人类审计历史长河中的一个阶段。古今中外一切对我们有用的东西都可以实行“拿来主义”,而成功与失败的经验和教训,都能够引为借鉴。因为人们总是生活在一定的社会制度、文化渊源、民族意识、传统的价值观念的熏陶之中,在继承过去的基础上不断接受外来的影响,并发展和创新。

昨天,我们的审计在寻找一些散落的、不见经传的各种历史事实,目的在于把这些文化遗产记录下来,以研究前人审计活动的方式方法,研究那种在一定社会生产力水平下审计的潜力和已达到的水准。毋庸讳言,今天我们的审计理论、审计方法、审计手段和审计技术与世界强林比较有差距,在当代世界审计论坛上,几乎没有中国审计学者的地盘,因而奋起和跟上时代的发展是我们的信念和愿望。

审计科学比起任何一门科学都更受国情、社会制度和管理方式以及经济发展水平的影响和制约。如果脱离这一切现实,也就失去了可以衡量的基础。古代的弊端审计,是一道地的审计种类,也是一种创造,它沿用了千百年,至今有些仍在发挥作用而经久不衰。随着社会进步和经济发展,社会经济现象越趋复杂,这样,审计的视野扩大到整个社会经济活动的范围,审计手段和技术得到武装,特别是电子计算机等先进技术运用于审计领域,使审计科学得到了迅猛的发展。

现代审计技术和手段越来越复杂。但是,由于政治的、历史的、社会的、经济的条件不同,审计的技术手段,仍带有各个国家和地区的特点。从这个意义上讲,我们学习和借鉴要符合国情的需要,植入自己的特点,有取有舍,才能创造中国式的审计科学体系和工作体系。

审计体系是在一定时期内、一定规模的审计实践所形成

的相对稳定的组织和形式。审计不同于其他管理监督活动，仅仅停留在搞审计调查是不完全的审计实践。审计归根到底还是要充分地揭示各种社会经济现象，提出改进建议和措施，达到一定的目标。因此，要消除对审计理论的误解：它不是审计的出发点，而是实践的归宿；正确的理论可以指导实践，推动实际工作，但理论创造不出审计模式来。

任何社会科学都不是孤立的，都从属于所处时代的总体。审计理论工作者和实际工作者要在认识时代、了解时代上下功夫，并善于预见社会经济的发展。要从纯形式的审计中解脱出来，摆脱为审计而审计，尤其要避免脱离实际的生搬硬套和仿效他人，应注重大量的、一定规模的审计实践，这是不可缺少的积累和准备。

任何审计都应在程序的实施过程中，在发挥各方面潜在积极性和调动一次积极因素的可能性上多花力气，这种探索是无止境的。过去，审计科学曾被列入另册，取消无遗。但实践证明，它是社会发展的需要。无论是 19 世纪后期以对会计记录的全面审查为主体的英国式审计，还是 20 世纪初以实行资产负债为主体的美国式审计，它们的变化过程，都不是由人们的主观愿望决定的，而是适应了一定时期社会经济发展的客观需要。

理论的建立和发展，只有通过社会实践来解决，因此，理论家要投身于实践的洪流中，把视觉的焦点对准实践的课题。同时，我们需要大批审计第一线的实际工作者参与理论的探索，以大量的实践和丰富的积累求得理论上的突破。

审计的功能

审计是一种经济监督与管理活动，是现代社会经济秩序的必要内容。从我国建立审计制度以来，人们一直都在遵循一定的审计方式从事这项工作。随着审计制度的不断完善和新的问题的出现，审计研究从传统的框框束缚中解脱出来，开始探索新的路子。其中提倡审计功能，按功能进行审计为愈来愈多的审计工作者所重视，并把它视为审计工作中的一项准则。

从某种意义上讲，按照功能进行审计的准则是当代审计规范中的基本要素。审计功能的实现是在传统审计的基础上发展起来的。传统的财务弊端审计直到 19 世纪一直在西方审计中占据主导地位。由于一些审计师熟悉资产负债表和损益表中经济现象和各种制约关系，并把它视为企业公司经营的全部内涵，这时的审计是一种狭义的审计。与此同时，管理科学在这一时期开始萌芽，适应资本主义生产力的发展，新的审计内容和各种经营管理形式之间的矛盾逐渐激化，导致了对那种不适应管理需要的旧有审计形式的怀疑，由此提出审计的功能。审计功能的出现决非偶然，它有着广泛的社会基础，是社会要求所带来的，因为新的社会思想和理论只有在社会物质生活的发展向社会提出新的任务后才会产生。尽管当代西方审计具有一些与我们的审计截然不同的性质，但有许多也许正是我们这个时期所需要的。空间上不同审计制度的同时并存只是时间上它们的前后交替的逻辑补充，功能正是

着眼于审计制度基础之上，与审计目标紧紧地联系起来，摆脱了单纯的审计才得以健康发展。

审计功能的提出，使我们开始对审计特征、审计实施过程中的对象、目标和时空进行广泛地研究。如果单纯从时空的发展看，审计已冲破原来固定不变的模式而进入更为灵活的领域。它们的变化，带来了形式上的差异，更确切地说，功能差别导致了审计形式的转化。按一定的功能审计被当作普遍的审计准则，在于它具有指导审计的作用。审计产生之初只对会计记录和财政决算的简单复核和审查。后来，审计范围扩展到经营目标、经济计划、组织机构、规章制度和定额制定等方面。从单一功能的审计发展到多功能的审计，标志着审计必须满足社会经济发展需要已被人们所接受，审计中各种方式方法按其不同性质划分既分隔又联系，形成既独立又完整的审计已在经济监督中得到充分的表现。现代审计伴随着科学的进步在不断地发展，在理论上人们也渐渐看清了一些审计的局限性，如在内容上只重视财务报表与会计凭证的普遍形式，忽视了某一经济活动和经济现象的特殊内容；只强调审计过程与方法，忽视审计效果和结论等等。而现在审计功能的提出，在一定意义上反映了审计的发展在很大程度上取决于信息传导水平的高低。一种审计与外界的信息交流越多，它的发展程度也往往越高，对审计科学的发展也就起到了积极的推动作用。

审计功能的内涵在不断地扩大，不仅体现了对审计功能的重视，而且也体现了近年来对审计理论方面的开拓。审计科学对我们而言已逐渐成为跨学科的专门学问了。就审计某一特定的项目来说，审计结论非常重要，然而就审计的形式和内容能否达到较高的效果却是审计人员所关心的问题。审出

的某一问题，它一方面告诉人们问题的特性和症结；另一方面要引起人们去注意。以建设项目效益审计为例，审计中有关人员付出了艰苦劳动，但问题的查处及许多类似的问题得到纠正，却出乎人们的预料，这种功能带来的社会经济价值是其他审计所不可比拟的。审计理论通过实践对于社会产生的各方面不同功能，可以客观地反映出预期功能同实际功能统一的程度。

现在，我们把众多的因素都归结于审计功能上，审计的功能是指审计事物或方法所发挥出的作用。对社会来说，审计有保护性作用、预防性作用、证明性作用，除此之外，还有建设性作用，诸如此类，凡审计能够反映的东西都是审计所起作用的结果。按功能进行审计，就是按照社会经济管理要求去从事这项工作。因此，审计受一定社会生产关系、政治经济制度、行政管理体制等影响。当然，这种影响在社会经济中往往以统治阶级利益为转移，这样我们就把审计功能称之为广义审计功能。

运用广义审计功能的概念能够帮助我们指导审计工作，并且认识和审计有关的一些问题，起到了积极的启示作用。

1. 按广义功能的概念，可以把审计历史上的各种审计都归入功能审计之列。它的区别仅在于不同的历史时期，对审计功能不同方面的侧重不同，各种形式的审计都能在历史当中找到适应它发展的条件。

2. 加深对审计本质的理解。“审计人员的作用的本质就在于他的独立性”。^[1]审计的本质恰恰能够表达功能的实施（这种功能是广义的、发展的），审计本质的发展也正是人们利用现代管理手段来实现这种功能发展的过程。

3. 广义审计功能能够进一步说明功能决定的形式、功能

决定的审计方法等问题。审计功能决定程序和方法，是因为程序和方法是审计发展中形成的相对稳定的共性，这种共性受审计内容的统一性制约，由审计内容的统一性所决定。

4. 进一步了解和认识现代审计理论。以继承传统财务审计之后发展起来的现代审计，是以强调审计的信息功能发展起来的，它把审计比作确定以数量表示的信息与所建立的标准之间的一致程度。是否达到标准之间一致程度暂且不定，但这种观点应从理论上加以肯定，这并非是审计质的变化，它只是在审计科学相对稳定时期量的变化和转换。

当前审计科学理论研究的任务之一即为研究审计功能，这就要求我们从现实社会经济生活和经济体制改革的需要入手。当然并非简单地从某种形式获得需要的信息，重要的在于对各种复杂的现象进行具体分析，从内容到形式，从整体到部分，从微观到宏观的相互联系和制约中去考察审计功能。一切主观的不符合要求的条条框框都将阻碍审计科学的发展，这正是我们建立中国特色的现代审计的出发点和把握审计发展主流的首要问题。

审计学四题

一、对 象

审计科学的发展虽几经沧桑，但审计学的研究对象却至今还没有一个统一的、公认的定义，这一现象揭示出一个重要的定律：即一门科学研究对象的确定是这门科学的全部历史。

审计学的对象以它内涵的日渐形成和外延的不断扩大而显现出来。因此，把审计学对象从现实的近似学科中不断地分解和划分出来，具有特殊的意义。同时，探讨审计学对象的一般方法论和它对审计科学本身的影响程度，可以得到以下启示。

1. 某一科学的形成和存在取决于精确划分出它的特殊对象范围，审计学对象的划分对于论证审计这门科学区别于其它科学具有不可忽视的意义。

2. 审计学的内容取决于审计学对象的确定。如果我们规定审计学是审查会计的科学，则它的内容将在会计审查的区间展开；如果我们规定审计学是监督经济活动的科学，则它的内容和范围将扩大到更为广阔的领域。

3. 审计学对象的性质决定了审计科学的体系。从反映论讲，科学对象的体系决定了这门科学本身的体系，决定了反映这种对象的概念体系。

4. 审计学对象的界说对于审计史具有重要的意义。任何审计史的叙述都在审计学对象特有的课题范围内展开。

审计学把审计本身当作思考和研究对象，它并不限于思考和研究那种作为结果的已经完成了的审计，更重要的是要思考和研究如何达到结果，如何获得结果的审计。

审计科学对客观实在的审计活动历史地进行研究，这些活动形成了审计学所代表的理论和分析的对象领域。如果说，审计学的对象领域是这门科学的实际基础，反映出该门科学在其它诸门科学体系中的相对稳定性，那么，审计学对象则随着社会经济的发展变化而难于把握。审计学对象的变动导致审计范围的不断扩展，导致理论意识逐渐囊括这门科学的外域。从方法论的角度看，划清审计科学的相对界限，能够有助于我们建立这门发展的科学。

在不同的历史阶段中，审计学对象或者扩展到对象领域的边缘，或者局限于它的某一范围内，而现实工作的见解也竭力把审计学对象观念加以固定，但是，实践的需要则要求对审计学对象加以扩展。

以何种定义认识和反映审计这门科学的对象领域最为恰当？审计认识仅仅说明人们对审计现象认识上的关系。审计反映比审计认识广泛一些，因为反映是识别和评价的统一。但是，审计反映并不囊括全部过程，因为人们不仅仅反映对象，而且认识对象，不仅认识对象内容，而且反映对象本质。审计在传统观念中仅仅是单一的会计检查的总和，而在现代审计观念中，则是按照审计价值的产生、需求进行的一种活动。无论如何，我们都有必要充分而富有内容地认识审计学对象的领域，引导我们得出一个容量大而且又准确的概念，即关于审计活动规律的科学。

审计学是关于社会经济现象检查督导活动的一般规律性的科学，这种界说确定了审计学属于应用性科学，其理论的研究