

审计规范论

尤家荣 著

SHENJI GUIFAN LUN

YOU JIARONG ZHU
SHANGHAI SANLIAN SHUDIAN



上海三联书店

审计规范论

尤家荣 著

SHENJI GUIFAN LUN

YOU JIARONG ZHU

SHANGHAI SANLIAN SHUDIAN



上海三联书店

图书在版编目 (CIP) 数据

审计规范论/尤家荣著

—上海: 上海三联书店, 2002.

ISBN 7-5426-1672-2

I. 审… II. 尤… III. 审计—规范—中国 IV. F239.221

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 022888 号

审计规范论

著 者/ 尤家荣

责任编辑/ 刘宏伟

装帧设计/ 范峤青

责任校对/ 朱倩倩

出版发行/ 上海三联书店

(200235) 中国上海市钦州南路 81 号

<http://www.sanlianc.com>

E-mail: sanlianc@online.sh.cn

印 刷/ 上海市印刷七厂一分厂

版 次/ 2002 年 6 月第 1 版

印 次/ 2002 年 6 月第 1 次印刷

开 本/ 850×1168 1/32

字 数/ 103 千字

印 张/ 5.375

印 数/ 1—3100

ISBN7-5426-1672-2

F · 352 定价: 11.00 元

序

审计规范是一个既古老又现代的话题。说它古老,是因为审计规范是随审计的产生和发展而出现的,具有悠久的历史,如葡萄牙在 1389 年就颁布了《国家审计条例》,英国也于 1785 年制定了《更好地检查和审计王国公共账目法案》;说它现代,是因为审计规范是现代审计理论和实务中重要的一环,研究审计理论,不能不涉及审计规范,从事审计实务,更少不了依赖审计规范。但是,就这么一个审计规范的话题,却很少有人对它进行全面、深入的研究,以至审计规范究竟包含哪些内容、审计规范在审计理论体系中具有什么地位、审计规范与审计理论体系中其他要素存在什么关系等,均未见系统的论述。

尤家荣同志从事审计教学和实务十数年,具有比较丰富的审计理论知识和审计实务经验,为他深入研究审计规范理

论打下了良好的基础。经过几年的不断探索,他终于完成《审计规范论》一书。在本书中,作者从多种角度对审计规范的涵义、审计规范的内容、审计规范与经济发展的关系、审计规范在审计理论体系中的地位、审计规范与审计理论体系中的主要要素(如审计环境、审计目标、审计假设)存在的关系等进行了探讨。

尤家荣同志在写作过程中,博览群书,参阅了大量国内外文献,并善于将不同的观点进行比较,最后提出自己的观点。通览全书,可以看到作者在论证某一观点时,常常旁征博引,所用论据信手拈来,并时时提出一些独到的见解,令人有耳目一新之感。我感到印象比较深的,有以下几个方面:

一、关于审计规范内容的阐述。作者认为,审计规范是一个广泛的概念,并不是仅仅指审计准则、审计职业道德或审计质量控制,它包括所有专门对审计主体(审计机构或审计人员)进行约束或指导的职业规范。审计规范由审计法规、审计职业道德、审计准则、审计质量控制和其他审计规范构成,其中审计法规占主导地位,统领其他的审计规范;各审计规范之间互有区别,又互相联系、互相渗透。这样就把审计规范的内容及其相互之间的关系阐述得比较透彻,令人信服。

二、关于审计理论体系的阐述。作者首先介绍和评价了国内外比较有代表性的有关审计理论体系的几种观点,然后提出了自己的审计环境导向型审计理论体系的观点。作者认为,审计理论体系由审计环境、审计目标、审计假设、审计概念、审计规范、审计责任、审计证据和审计报告等要素构成,审计环境是构成审计理论体系的首要要素;审计规范在审计理

论体系中占有重要地位,起着承上启下的作用,既直接受理论性较强的审计环境、审计目标、审计假设、审计概念等要素的影响,又直接影响实务性较强的审计责任、审计证据和审计报告等要素。关于审计理论体系的论述,审计理论界观点甚多。作者对各种观点的评价,公正客观,以理服人。至于作者自己提出的审计理论体系,虽不能说浑然天成,无可挑剔,但也能自圆其说,自成一家。

三、关于审计目标的阐述。作者引经据典,分别从政府审计、民间审计和内部审计产生和发展的过程分析了审计目标的演变,提出审计目标可以概括为查找错误与舞弊、对会计报表发表意见、评价经济效益三类,即合法性、公允性、有效性三个目标。作者又根据这三类目标的出现对审计规范产生的重大影响,分析了审计目标与审计规范的关系。

四、关于对审计假设的阐述。审计假设是审计理论中的一个重要论题,自从莫茨和夏拉夫在 20 世纪 60 年代初首先对审计假设作了深入的研究后,审计理论界对审计假设的研究就没有断过。作者在早几年也曾对审计假设作过研究,提出了自己对审计假设的见解,认为审计假设可以分成审计必要性假设、审计人员假设和审计程序假设三类。在本书中,作者又进一步分析了审计假设与审计准则、审计职业道德、审计质量控制等审计规范之间存在的关系,特别是论证了在这些审计规范中隐含的审计假设,从而使审计假设的理论意义和实践意义进一步地凸现了出来。这是作者开拓性的研究所取得的成果。

综上所述,可以说作者对审计规范的研究已经取得了丰

硕的成果。展现在我们面前的这本书,是作者多年在审计理论这块土地上辛勤耕耘的结晶。我为有这样一位后来人感到由衷的高兴。同时,我也想说,在实证研究正在我国逐步兴起之时,我们也不能忽视规范研究对审计理论研究所起的重大作用。在很多方面,规范研究在推动审计理论研究发展的过程中,其作用是无可替代的。

是为序。

徐政旦

2002.3.25

导 言

根据史书记载,我国从春秋战国时期就有了审计。当时设有“宰夫”一职,专门从事审计工作,开创了世界审计的先河。在国外,公元前 443 年,古罗马设立财务官和审计官,协助元老院处理和审查财政事务,此为国外审计的肇始。

社会经济发展到 18 世纪,出现了合伙企业和股份公司,财产所有权与经营权开始分离。为了保证投资者、经营者、债权人及其他利害关系人的合法权益,就有必要由独立的第三者对企业的财务状况和经营成果进行审计,并发表审计意见。为此,会计师事务所及注册会计师登上了历史舞台,民间审计由此产生。

进入 20 世纪 40 年代,世界经济迅速发展,市场竞争日趋激烈。企业为了增强市场竞争能力,立于不败之地,不得不从提高经营管理水平上下功夫。于是,旨在提高企业经营管理

水平的现代内部审计脱颖而出,使审计的外延进一步扩大,审计的内涵更加丰富。

审计职能的不断扩展,审计内容的不断丰富,使审计在社会经济中的地位越来越重要,审计的作用越来越受到人们的重视。为了更好地履行审计的职能,更好地发挥审计的作用,制定相应的审计规范来明确审计机构和审计人员的职责和地位,约束其职业行为,就成为一种必然。

然而,与审计的出现相比,审计规范的出现要晚得多。

就政府审计而言,其出现已有三千年的历史,但有关政府审计的规范却晚许多。尽管我国早在春秋战国时期就提出了“明法审数”这一符合审计规范要求的原则,但它并不是专门针对审计工作的,因此不能算是真正意义上的审计规范。我国秦代有针对审计工作的“上计”制度,即《周礼》中所说的“以岁会考岁成”,但这只是国君命令郡县的地方官吏,到年终时把他们经管的户口、土地的增减和钱谷的出入上报朝廷的一种办法,用以考核官吏一年的政绩,仍算不上是一种审计规范。我国最早的审计规范,当数清政府于光绪三十二年(1906年)制定的《审计院官制草案》。该草案规定了审计院的机构设置、职责和权力,审计决议和报告等内容。但由于当时内忧外患、政局动荡,该草案并未付诸实施。我国政府审计最早发挥作用的审计规范是北洋政府于1912年颁布的《暂行审计规则》、《执行规则》和《收支凭证之证明条例》。从此,有关政府审计的规范就开始不断地发展、完善起来了。

国外情况也大致如此。

国外政府审计也有两千多年历史,但审计规范真正出台,

可能要数葡萄牙在 1389 年颁布的《国家审计条例》。根据该条例,国家建立审核所以强制方式对官员进行经济监督,对国家财政会计账目进行准确、快速的结算和审计。英国于 1785 年制定了专门的审计法规《更好地检查和审计王国公共账目法案》(Act For The Better Examining And Auditing Of The Public Accounts Of This Kingdom)。根据该法规,成立了五人审计委员会(Five Commissioners)专门审查政府各部门的公共账目。号称世界头号经济强国的美国,直至 1921 年国会才通过了一项专门的审计法规《预算和会计法案》(Budget And Accounting Act Of 1921),规定在国会之下设置独立的国家审计机构——审计总署(GAO),负责对政府的会计资料进行检查、监督和审计,并就联邦政府的运转情况,向国会提出报告。

就民间审计而言,其出现已有近三百年的历史,但有关民间审计的规范仍然迟滞了相当一段时间才出现。

英国是民间审计的开山鼻祖。英国 1845 年修订的《公司法》规定,公司的会计报表可以聘请股东以外的职业会计师进行审计,从而使注册会计师正式登上历史舞台。在此后的相当一段时间内,注册会计师职业界并没有统一的审计规范来约束审计人员的行为、指导审计人员的工作。这种没有统一审计规范的状况对注册会计师工作的质量和职业声誉造成了非常不利的影响。1880 年,英格兰威尔士特许会计师协会制定了道德标准以规范会计师事务所及注册会计师的职业行为,这可以说是第一个有关民间审计的执业规范。1882 年,该协会还通过了协会章程,旨在保证会员达到较高的专业熟练程度,高质量地遵守职业道德规范,使审计规范更加完善。

美国的民间审计后来居上。为了统一注册会计师在工作方面的规范,美国注册会计师协会于1917年制定了第一个关于审计范围的公告《统一会计——联邦储备委员会暂定提案》(Uniform Accounting Tentative Proposal Submitted By The Federal Reserve Board),1918年又改名为《编制资产负债表的公认方法》(Approved Method For The Preparation Of Balance Sheet Statements),目的是促进资产负债表的编制方法和资产负债表审计的标准化。从此以后,在美国以及在世界范围内有注册会计师工作方面的审计规范(即业务标准),开始不断地发展、完善起来。

我国的民间审计是1918年出现的。这一年,北洋政府颁布了《会计师暂行章程》,并于同年成立了第一家会计师事务所,有了第一位注册会计师。在这一点上,我国与英美等国不同,即我国的民间审计与相应的审计规范是同时产生的。这是因为国外的民间审计已经比较成熟,我们在总结他人经验的基础上可以直接制定相关的规范,从而使民间审计的发展可以更快、更好。

就内部审计而言,内部审计规范的出现仍然落后于内部审计的实务。传统意义上的内部审计,即内部稽核尽管早就存在,但根本没有什么审计规范可循。现代意义上的内部审计萌芽于20世纪30年代,产生于40年代。1941年,24位内部审计师在美国成立了内部审计师协会(IIA),标志着现代内部审计的产生。1947年,内部审计师协会制定了有关内部审计的第一个规范——《内部审计师职责说明》,从此内部审计规范开始建立起来了。

4 审计规范论

我们分析了政府审计、民间审计和内部审计及其相应的审计规范的产生,可能会提出这样一个问题:为什么审计规范的产生总是落后于审计实务?依笔者的理解,这是因为审计规范不仅要在总结审计实践的基础上进行制定,以便能更好地指导审计实践,而且制定审计规范还需审计理论上的探讨。如果没有一定的审计实践经验和审计理论水平,是难以制定出能约束审计人员、指导审计实践的审计规范的。

由此我们又可以引出另一些相关问题:制定审计规范是否一定需要审计理论的指导,权威机构是否只要依靠行政命令就能制定出审计规范,审计规范本身是否包含着审计理论?对于第一个问题,回答是肯定的。如果审计规范没有理论指导,则制定出来的规范就可能是盲目的、无法实践的。对于第二个问题,回答是否定的。行政命令只是一种权威,而权威来自于权力,是否权力越大,制定的审计规范就越正确?显然不是。君不见有不少法规条款还含糊不清、自相矛盾,甚至违背常理呢。对于第三个问题,回答又是肯定的。审计规范既是审计实践的总结,又是理论研究的结果,其中本身就包含着很多的理论问题,闪耀着许多理论的火花,很值得人们去研究。

笔者就一直在思考这样一些问题:

1. 审计规范究竟是什么,它是仅仅规范审计人员,还是既规范审计人员,又规范审计机构?

2. 审计规范是如何产生的,它与经济的发展有什么关系?

3. 审计规范包含哪些内容,完整的审计规范体系应该具备什么特点?

4. 审计规范在审计理论体系中具有什么地位,哪些审计理论要素影响着审计规范,而审计规范又会影响哪些审计理论要素?

5. 审计规范与审计环境有什么关系,哪些审计环境因素对审计规范产生影响?

6. 审计规范与审计目标有什么关系,审计目标是如何演变的,审计目标的演变如何对审计规范产生影响?

7. 审计规范与审计假设有什么关系,审计假设有哪些内容,各项审计假设的内容与审计准则、审计职业道德、审计质量控制有什么关系?

.....

为了研究以上问题,就成了笔者撰写本书的目的;而如何解答以上问题,就成了笔者撰写本书的思路。

本书的内容是按照以下思路安排的:

第一章为“总论”,主要研究审计规范的涵义、审计规范与经管责任的关系,以及审计规范在市场经济中的重要性;

第二章为“审计规范的框架结构”,主要研究构建审计规范体系应考虑的因素、审计规范体系的特点、审计规范体系的内容,以及审计规范各要素之间的关系;

第三章为“审计规范与审计理论体系”,主要研究审计规范在审计理论体系中的地位,包括介绍国内外有代表性的对审计理论体系的各种观点,并提出自己的观点;

第四章为“审计规范与审计环境”,主要研究审计环境的四个方面(经济环境、政治环境、法律环境、社会环境)对审计规范的影响;

第五章为“审计规范与审计目标”,主要研究审计目标的演变(包括查找错误与舞弊、对会计报表发表意见、评价经济效益三类审计目标)对审计规范的影响;

第六章为“审计规范与审计假设”,主要研究审计假设的含义、介绍和评述国内外学者对审计假设内容的各种观点、提出本人对审计假设内容的看法,以及审计准则、审计职业道德、审计质量控制等主要审计规范与审计假设之间的关系。

目 录

导言

第 1 章 总 论

1.1 审计规范的概念.....	1
1.2 审计规范与经管责任.....	3
一、经管责任的含义.....	3
二、审计与经管责任.....	6
1.3 审计规范在市场经济中的重要性	11
一、国外市场经济的发展对审计的影响	12
二、我国市场经济的发展对审计的影响	16

第2章 审计规范的框架结构

2.1 有关审计规范内容体系的论述	22
2.2 构建审计规范体系应考虑的因素	24
2.3 审计规范体系的特点	29
2.4 审计规范体系	34
2.5 审计规范各要素之间的关系	38
一、审计法规的主导地位	38
二、审计职业道德、审计准则和审计质量控制之 间的关系	40
三、主要审计规范与其他审计规范之间的关系	43

第3章 审计规范与审计理论体系

3.1 哲学基础论	45
3.2 审计目标论	47
3.3 假设定理论	48
3.4 审计本质论	49
3.5 目标假设论	52
3.6 审计环境论	57

第4章 审计规范与审计环境

4.1 经济环境	62
4.2 政治环境	65
4.3 法律环境	67
4.4 社会环境	69

第5章 审计规范与审计目标

5.1 查找错误和舞弊	77
5.2 鉴证会计报表	82
一、第一阶段:审计目标主要是查错防弊	83
二、第二阶段:审计主要目标是对会计报表的 公允性发表审计意见	84
三、第三阶段:审计目标是查错防弊和对会计 报表的公允性发表审计意见并重	88
5.3 评价经济效益	92
一、内部审计——经营审计	92
二、民间审计——管理咨询服务	96
三、政府审计——绩效审计	101

第6章 审计规范与审计假设

6.1 审计假设的涵义	113
6.2 审计假设的特点	115
6.3 审计假设的意义	116
6.4 国外对审计假设的研究	117
一、莫茨和夏拉夫观点	117
二、汤姆·李观点	119
三、大卫·弗林特观点	121
6.5 建立我国审计假设体系的设想	122
6.6 审计假设与审计规范的关系	129
一、审计假设与审计准则的关系	129