

江西财经大学博士论文文库

中国审计理论体系发展研究

郭华平 著

经济管理出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国审计理论体系发展研究/郭华平著. —北京: 经济管理出版社, 2007. 6

ISBN 978 - 7 - 80207 - 939 - 7

I. 中... II 郭... III. 审计—研究—中国
IV. F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 067253 号

出版发行: 经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话: (010) 51915602 邮编: 100038

印刷: 北京交通印务实业公司

经销: 新华书店

责任编辑: 张 马

技术编辑: 杨 玲

责任校对: 龙 萧

880mm×1230mm/32

9.75 印张 244 千字

2007 年 5 月第 1 版

2007 年 5 月第 1 次印刷

定价: 26.00 元

书号: ISBN 978 - 7 - 80207 - 939 - 7/F · 813

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部

负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974

邮编: 100836

总 序

在漫漫历史长河中，江西英才辈出，涌现了陶渊明、欧阳修、曾巩、王安石、朱熹、文天祥、宋应星、汤显祖、詹天佑等一大批文学家、政治家、科学家，为中华文明的发展作出了重要的贡献。江西财经大学坐落于赣江之畔、鄱阳湖之滨的历史文化名城——南昌。其前身是建于 1923 年的江西省商业学校，经几代江财人的努力，已经发展成为一所以经济类、管理类为主体的多科性教学研究型大学。现有管理科学与工程一级学科博士点 1 个，产业经济学、财政学、政治经济学、会计学、西方经济学等 5 个二级学科博士学位授权点，应用经济学博士后流动站 1 个，博士、硕士研究生导师 300 余人。进入 21 世纪以来，学校各项事业的发展正迈上一个新的台阶，尤其是研究生教育的快速发展。

目前，我校正处于实现建设一流多科性教学研究型大学的战略目标的重要时期，而实现这一战略目标的关键就是，学校的发展要从量的扩张转向质的提升，从做大向做强转变。

毫无疑问，培养高层次、高素质的人才是实现我校“质的提升”与“做强”目标的必由之路。博士研究生



作为国家培养的高层次专门人才，是社会各行各业骨干的后备军，其创新能力的高低标志着我国高层次教育水平的高低，对我国社会的人才素质与智力品质有着重要的影响。基于这一认识，我校始终把提高创新能力作为研究生教育的核心工作。为此，我们广聘名师，集聚优质师资资源，培育和构建一流学科队伍。目前我校拥有近 400 位博士的师资团队，为我校的可持续发展奠定了良好的人才基础。在图书信息资料建设、实验室建设等方面也投入了大量的人力物力，扎扎实实地推进了我校的“养大气、育大师”工程，为提高我校研究生的培养质量提供了较好的硬件资源支持。

为检阅我校博士研究生培养质量，展示江财学子的学术成果，促进我校学科建设的进一步发展，提高我校研究生教育的质量，我们于 2004 年出版了《江西财经大学博士论文文库》。这套文库的出版引起了社会的良好反响，获得了社会的广泛好评，我们深受鼓舞。于是，我们不揣浅陋，再次推出《江西财经大学博士论文文库》（第二辑），这套文库收录了我校博士研究生在校期间潜心研究的部分较为优秀的成果。虽不乏前沿性、创新性的观点、方法与理论，但其中也存在一定的问学旅程中学步的痕迹，有着诸多不足，祈请广大专家、学者批评指正！我相信，在广大读者的关心爱护下，《江西财经大学博士论文文库》将会汇集越来越多的优秀学术成果。

在《江西财经大学博士论文文库》顺利出版之际，



我要衷心感谢经济管理出版社张世贤社长对《江西财经大学博士论文文库》（第二辑）的大力支持，衷心感谢各位责编为文库所付出的辛勤劳动。

是为序。

廖进球

2006年9月10日

序

郭华平教授的博士论文《中国审计理论体系发展研究》即将付梓，这是值得庆贺的一件事情。该书的出版，对于繁荣中国审计理论体系发展的研究，将发挥其应有的作用。

审计理论体系研究是我国审计理论界近些年来一直关注的课题，很多专家学者为此付出了辛勤的劳动。国外对审计理论体系的研究，虽历时较长，但尚未形成世界学术界公认的、系统完善的审计理论体系，更何况新中国成立后恢复审计制度仅 20 余年，审计基础研究还甚薄弱。

审计理论体系研究是一个宏观性的基础理论研究，需要具有扎实的理论功底、广博的知识、高度的综合概括和抽象思维能力。郭君具有学术勇气，知难而进，在以往研究成果的基础上，纵观中国审计史，从审计人物及审计机构的审计实践活动到审计著作、审计制度中的审计思想，分析了审计理论产生过程，研究了审计理论体系形成和发展，对横跨审计学科诸领域的审计理论体系进行探讨，取得了可喜的成果，成一家之言。

首先，作者采取历史研究法，追溯中国审计理论的历史渊源，把审计学科的发展分为五个阶段：第一阶段为中国早期审计实践阶段，第二阶段为中国审计理论萌芽阶段，第三阶段为中国审计理论与实践停滞阶段，第四阶段为中国审计理论研究恢复阶



段，第五阶段为中国审计理论结构和审计理论体系建立和不断完善阶段。这种划分显示了作者对中国审计思想→审计理论→审计理论结构→审计理论体系阶段性发展的独到见解。

其次，作者以理论思辨分析了审计理论体系、审计理论结构和审计体系、审计理论体系、审计学科体系之间的联系与区别，从而对审计理论体系进行准确的定位。在此基础上，作者进一步探讨了审计理论体系的构成，指出审计理论体系包括审计动因理论体系、审计基础理论体系、审计应用理论体系、审计发展理论体系四个子系统。这四个子系统相互联系、相互作用，形成一个完整的审计理论体系。这种构建理论体系的方式和思想，在理论和方法上都具有创新性。

再次，作者认为审计本质是审计理论研究的逻辑起点，审计的本质是受托经济责任控制，这是审计理论研究最原始的命题，是审计理论研究的基础，将其作为审计基础理论体系研究的出发点是比较准确的。作者还认为，审计应用理论体系包括审计信息、审计对象、审计方法、审计组织、审计准则、审计证据、审计风险及控制、审计报告和审计职责等理论要素。其中，审计信息的认证是审计应用理论体系研究的逻辑起点，审计对象是审计应用理论体系的支柱，审计方法理论是审计应用理论体系的基石。这些见解都很有见地，对以后的研究富有启迪。

毋庸讳言，该书也有一些问题有待于进一步探讨和完善，如由于时间仓促，有些地方的阐述略显粗糙，一些观点也有待于进一步检验。

我的学术领域中最重要的一个方向就是研究中国审计史，当郭君把博士论文定为《中国审计理论体系发展研究》时，我甚为高兴。因为拙著《中国审计史稿》中几乎没有涉及中国审计思想和审计理论史的探讨，郭君有关研究中的中国审计思想



和审计理论的形成和发展正弥补了拙著的欠缺。郭君三年攻读博士学位期间，我们经常一道切磋讨论，观点虽然不尽一致，但正由于不同见解的碰撞，才各自激发出思想的火花。三年来，我们不仅教学相长，而且结下深厚的友谊，这是永远值得珍惜的。

方宝璋

2006 年 12 月于江西财大

摘 要

中国审计职业起步很早，理论研究却严重滞后，虽然自古以来就有审计思想的火花，但并没有形成审计理论成果。20 世纪 90 年代末，我国审计理论工作者大量吸收国外先进理论，开始研究如何建立具有中国特色的审计理论模式，研究审计理论体系的框架结构，理论研究有了一定的基础，然而并未建立一个统一的完善的中国式的审计理论体系。

本书对审计理论体系研究的思路是采用规范法和系统论方法分析审计理论体系形成的历史根源，区别审计理论结构与审计理论体系的客观差异，搭建审计理论体系的基础框架，研究审计理论研究的逻辑起点，提出审计本质是受托经济责任控制的基本观点，从而建立完善的中国式的审计理论体系。根据这一思路，本书的具体内容作如下安排。

第一部分：综述部分。本书从提出问题、分析现状、利用方法到解决问题的思路出发开始了研究的全部过程。针对目前我国审计理论体系不完善的现状提出研究审计理论体系的问题。本书认为中国古代、近代没有审计理论，只有审计思想。所以，本书选择审计理论作为研究内容。现代审计实践中审计理论虽然有一定的研究基础，但缺乏统一的审计理论体系。从 20 世纪 80 年代中、后期开始中国审计工作者致力于研究审计存在的理论问题，诸如审计性质、审计主体、审计对象、审计地位、审计方法和审计组织等问题，研究范围具有明显的局限性。20 世纪 90 年代初，我国审计理论工作者大量吸收国外先进理论，开始研究如何



建立具有中国特色的审计理论模式，但并未形成统一的中国式的审计理论模式。因此，本书选择审计理论体系作为研究课题。

通过对早期国外审计理论思想进行追踪研究，介绍了几位对当代审计理论体系研究产生过重大影响的国外审计理论作者的审计理论思想。本书研究了英国著名会计师费朗西斯·威廉·皮克斯利、劳伦斯·罗伯特·迪克西（Lawrence Robert Dicksee）教授，美国著名会计师罗伯特·希斯特·蒙哥马利、维克多·布瑞克博士、约翰·瑟斯顿以及德国许多审计职业界学者大量的审计文献和审计理论。他们的理论研究开创了理论研究的历史，激励人们对审计理论进一步开拓和发展，为审计理论体系的建立奠定了基础，但其总的特点是并没有形成完整的审计理论。

美国审计准则委员会发布的《基本审计概念说明》（A Statement of Basic Auditing Concepts）一书建立的以审计职能、审计概念、审计程序、审计报告和审计实践为主体的理论结构体系；美国审计学家尚德教授以审计假设为起点，以审计假设、审计定理、审计结构、审计原则、审计标准等基本要素为框架构成的审计理论体系；英国审计学家汤姆·李与戴维·费林特分别以审计本质与目标、审计概念与假设、审计标准为要素的审计理论体系；蒙哥马利和安德森以审计目标作为审计理论结构研究的逻辑起点，提出以审计目标、公认审计准则、审计概念、审计假设、审计技术和审计程序为要素的审计理论体系。

本书还分析了我国学者对建立我国审计理论体系的片断想法和一些审计理论体系研究成果。如汤云为教授提出的包括审计假设、审计概念、审计准则、审计实务等主要要素的审计理论体系；王文彬、林钟高提出的以审计目标理论与审计行为主体理论和审计方法理论为框架的审计理论体系；阎金锴提出的基于受托经济责任关系下经济监督的需要产生的将审计本质作为构建基点，以审计本质、审计目标、审计假设、审计原则、审计准则为



要素的审计理论体系；蔡春提出的“经济控制论”观点，以审计本质作为审计理论结构的逻辑起点，以审计本质、审计假设、审计目标、审计信息、审计规范、审计控制手段及方式等六个要素构成的审计理论体系等。本书认为这些观点具有一定的科学性和局限性，需要进一步完善。

第二部分：我们采用历史研究法，追溯中国审计理论研究的历史渊源，研究了中国审计思想和审计理论的形成与发展的过程，为理论研究提供了历史借鉴。本书从审计职业活动发展角度将审计学科发展划分为五个阶段：第一阶段是中国早期审计实践阶段，本书从中国古代审计组织体系、中国古代审计制度和中国古代的审计思想家及其著作中发掘其审计思想。中国古代这些片断的审计思想主要表现为审计机构、审计制度、审计人物活动及论著等内容，应归属于审计应用理论范畴。第二阶段是中国审计理论萌芽时期，这一时期主要以学习和引进西方审计思想为主，基本上没有系统审计理论研究，属于片断的审计思想，主要表现为审计组织体系的建立、审计制度的完善、审计专家的思想等。本书也将其归属于审计应用理论体系范畴。第三阶段是中国审计理论与实践停滞时期，这一时期财政财务监督代替了审计的职能，专门的审计活动也就没有用武之地了，审计机构也就随之消失。然而，这一时期财政监督能力并未加强，财政财务制度，财政财务收支活动都比较混乱，基本上没有审计思想。第四阶段是中国审计理论研究恢复阶段，这一阶段重点在于重新学习和吸收国外审计理论研究成果，逐步建立审计理论研究机制，对审计理论进行的研究方面的成果表明了审计理论研究已经起步，但理论研究存在审计本质定位不准确、产权关系不清晰、受体制干扰大、思想不够解放、研究目的不明确五个方面的局限性。第五阶段是中国审计理论结构体系建立和不断完善阶段，这一时期审计理论体系研究已经形成气候，以学科层次论、理论导向论、基础



理论论和实践指导论为代表的观点，表明中国式的审计理论体系已初步形成。

第三部分：分析审计理论体系和审计理论结构两者的异同点。本书认为审计理论研究应包括两个方面：一是纯理论研究；二是综合理论研究。审计理论研究应该是综合理论研究，而审计理论结构则是纯理论研究。同时认为，审计理论体系与审计理论结构是相互联系又有质的区别的两种不同的结构，审计理论体系与审计理论结构无论是概念体系、结构体系或是相互关联上都存在很大的差异。审计理论体系是由审计一般概念、一般方法、标准规范、组织结构等方面形成的审计学科理论系统。审计理论体系一般应包括审计产生与发展理论体系、审计基本理论体系、审计应用发展理论，以及审计理论发展趋势体系等方面。审计理论结构是审计理论体系的重要组成部分，审计理论体系的各子系统都是以审计理论结构要素为基础的，而审计理论体系是各子系统相互联系的整体。

第四部分：通过对审计体系、审计理论体系和审计学科体系三者进行研究，本书认为审计体系、审计理论体系和审计学科体系是具有相互联系、相互依存关系的系统结构，分析三者之间的辩证关系是区分审计理论体系与审计理论结构的关键，也影响审计理论的研究方向。审计体系是审计职业和审计活动的研究成果，是审计理论与审计实践活动研究形成的成果的总称，审计体系概括为审计实践体系、审计理论体系、审计学科体系和审计管理体系，这四个方面自成体系，且相辅相成，互相兼容，是审计职业在理论上和实践中历史经验的总结。三者在内涵、对象、主体、侧重点、要求、目的、内容等方面各有不同。审计理论体系与审计学科体系之间自成体系，形成相互交叉影响又相互作用的网络关系。一方面内容上相互交叉，互相包容，审计学科体系与审计理论体系都是审计体系的重要组成部分；审计学科体系与审



计理论体系在内容上又相互交融。另一方面，在结构上三者相互牵制，互相影响，并达到相当的一致性，互相交叉，形成审计体系的相互独立的子系统，又与审计体系其他各子系统一起形成完整的体系。

第五部分：审计理论体系框架研究是本书研究的重点。本书认为审计理论体系是由审计一般概念、一般方法、标准规范、组织结构等方面形成的审计学科理论系统。审计理论体系一般应包括审计动因理论体系、审计基础理论体系即审计理论结构、审计应用理论体系、审计发展理论体系四个方面。作为审计基础理论体系要素应具有抽象性（概括性）、代表性、系统性、基础性，由其建构的审计基础理论体系是整个审计理论体系的基础，对无论什么类型的审计形式同样具有指导作用，本书认为应该作为审计基础理论体系的要素有五大部分，即审计本质、审计目标、审计假设、审计规范和审计环境。通过合理的组合和排列，构成科学的审计基础理论体系，也是审计理论体系最基础的审计理论体系。审计理论研究逻辑起点的成熟观点并得到审计理论工作者普遍认同的观点基本上有审计假设、审计目标、经济控制、审计本质四个方面。审计本质在各要素中起决定作用，审计本质决定审计目标，审计假设的内容源于审计本质，审计目标、审计假设决定审计规范，审计本质再决定审计环境。因此，审计本质为起点的理论似乎成为人们最终的选择。

随着经济理论的发展和审计理论的进一步深入研究，审计本质是什么的问题已成为审计理论研究的重点，审计本质观点大致经历审弊纠错观→经济监督观→受托责任观→经济控制观几种具有代表性的观点。这几种观点的形成一方面受经济理论发展研究的制约，同时与时代进步有着必然的联系。本书认为审计活动是一种控制活动，审计行为是一种控制行为，而控制的对象则是受托经济责任关系，控制的内容是受托经济责任履行情况，控制的



目的是促进受托者认真履行受托经济责任，受托经济责任控制能完整地说明审计的本质，解释审计活动和审计工作的目的。所以，本书认为审计的本质是受托经济责任控制。

通过认真研究，本书认为建立一个以受托经济责任控制为审计本质，以审计本质为审计理论研究的逻辑起点，以审计本质、审计目标、审计假设、审计规范和审计环境为基本要素的审计基础理论体系构建的包括审计动因理论体系、审计基础理论体系即审计理论结构、审计应用理论体系、审计发展理论体系四个方面的审计理论体系是科学可行的。

Abstract

The profession of auditing starts very early in China, but theoretical research lags far behind. Though there have been inspirational ideas about auditing since ancient times, no auditing theory has been established. Towards the end of 1990s, Chinese researchers in this field began to absorb some advanced theoretical findings from abroad and started setting up a framework of the auditing theory mode with Chinese characteristics, focusing on the establishment of auditing system. Much groundwork was laid down then in the theoretical research, however, a unified and perfect auditing theoretical system of Chinese style was yet to be set up.

The methods of the research in this dissertation include analyzing the historical origin of the theory of the auditing system by positive and systematical methods, distinguishing the differences between auditing theory structure and auditing system's objectives, establishing the basic framework of the auditing theory, deterring the logic starting point of auditing theoretical research, putting forward the basic concept of the mandated economic responsibility with the aim to put forward the essence of auditing, thus formulating the theory on the auditing system of the Chinese style. In accordance with the above-mentioned procedure, the concrete content of this dissertation is arranged as



follows.

Part I : A General Overview

The general approach follows the order of presenting the problem, analyzing the status quo and proposing a solution using specific methodology while a special focus is placed on the study of the auditing theoretical system. This writer holds the view that except for some incoherent thoughts of auditing, China has not yet had an auditing theory from ancient times to modern times. So, this dissertation selects the theory of auditing as the research content. There is certain research foundation to auditing theory in the modern practice of auditing, but there lacks a unified auditing theoretical system. Since mid-eighties and later eighties of the 20th century, Chinese auditing researchers have been devoting themselves to the study of the practical problems in auditing, such as the problem of auditing nature, auditing subject, auditing target, auditing status, auditing method and auditing organizations etc., obviously, the sphere is limited. At the beginning of 1990s, auditing theory researchers began to absorb advanced theoretical results abroad to a large extent, and started to the research how to set up the theory model with Chinese characteristics, but have not yet formulated a unified auditing theory model of Chinese style. Hence, this dissertation selects the auditing theoretical system as the subject for research.

By tracing the thoughts of the early auditing theory abroad, this paper introduces the auditing theory of several foreign auditing theory researchers who have had impact on the contemporary auditing theoretical system. For example, the famous British accountant Francis William Pixley, Professor Laurence Robert



Dicksee, a famous American accountant, Robert Hitler Montgomery, Doctor Victor Z. Breakris, John B. Thurston and a number of Germany academicians and documents on auditing as well. Their theoretical research constitutes Part of the history of the theoretical research, and lays a solid foundation for the forthcoming researchers and paved the way for the establishment of auditing theoretical system, but on the whole, a complete auditing theory was not established yet.

Statement of Basic Auditing Concepts published by the American auditing criterion committee establishes the structure of the theory by covering the auditing function, the auditing concept, the auditing procedure, the auditing report and the auditing practice as the focus of study. A Auditing theory system formed by Professor C. W. Sandal, an American auditingologist, takes the auditing supposing as the starting point, and formulates an auditing framework by using auditing supposing, auditing theorem, auditing structure, auditing principle, auditing standard etc as basic key elements. British auditingologist Tom Li and David Flint view the theoretical system of auditing taking, auditing essence and goal, auditing concept and supposing, auditing standard as key element specially differentiated and regard as the logic starting point the study of the theory structure. Montgomery and Andersen put forward the theoretical system of auditing as composed of the auditing goal, auditing criterion, auditing concept, auditing supposing, auditing technology and auditing procedure.

This dissertation analyzes different thoughts and research achievements on the auditing system by Chinese scholars, inclu-



ding the auditing theory formulated by Professor Tang Yunwei, which contains the framework of auditing hypotheses, auditing concepts, auditing criteria, auditing practice; and auditing system put forward by Wang Wenbin and Lin Zhonggao, which is based on theories of the auditing goal, auditing behavior and auditing method; the concept of the economic cybernetics proposed by Cai Chun, which is based on the essence of auditing as a starting point and consists of auditing hypotheses, auditing goal, auditing information, auditing standardization and auditing control. This dissertation holds the view that the above-mentioned theories and thoughts are scientific, but remain limited and need to be improved on.

Part II : we adopt historical analytical method, tracing back to the origin in China's auditing history, studying the forming and developing of auditing thoughts and auditing theories, thus offering a base for theoretical research to draw lessons from. This dissertation divides the auditing theory into five stages from the angle of professional practice of auditing. The first stage is that China's auditings practice in early days, in which the auditing thought is observed from ancient auditing organizing system, auditing system and China ancient auditing. The fragments of China's ancient auditing thoughts are mainly about auditing agency, auditing system, auditing personage activity and treatise, and should be put into the category of auditing theory. The second stage is the embryonic period of China's auditing theory, mainly on studying and introducing the thought of auditing from the west in this period, basically without systematical theoretical research. The auditing practice in this stage includes the



setting-up and perfecting of the auditing system. The expert's thoughts on auditing in this period are incorporated into theoretical category, too. The third stage is the one in which China's auditing practice and theory stagnated, when financial supervision replaced the function of auditing, there being no ample scope for auditing activity, and the auditing agency disappearing. However, financial supervision ability was not strengthened in this period; financial institution, financial revenue and expenditure activities were both in chaos with no new auditing thoughts basically. The fourth stage is the one in which China's auditing theoretical research resumes, the focal point lying in studying and absorbing auditing research results from abroad again, and setting up theoretical research mechanism progressively, establishing auditing research mechanism, but there being limits due to the vagueness in auditing essence, indistinct intelligence property rights; interfered by the auditing practice system; the thought restrain in the field of theoretical research, and the unclear target of theoretical research. The fifth stage is the one in which China's auditing theory structure system being set up and perfecting constantly, when auditing theoretical structure system coming into being, when the discipline level theory, theory orientating theory, basic theory orientating theory and practice orientating theory already taken shape tentatively.

Part Ⅲ: The differences and similarities between auditing theory system and auditing theory structure are discussed. This dissertation believe that there should be two main aspects in the auditing theory researching; one is pure theoretical research, the other is synthetically theoretical research, and the auditing theo-



retical research should be put into the synthesis category while the auditing theory structure falls into the pure theory research. Meanwhile, there are both interdependence and essentially differences between auditing theory system and auditing structure system. The main differences lie in both concept system and structure system. Auditing theory system is an academic theory system composed of the general concept of auditing, general researching methods, auditing standards in general, organization of auditing system in practice, which generally includes theoretical system of the origin and development theoretical system, fundamental theories system of auditing, application theories of auditing, and the trends of development of auditing theory. The auditing theoretical structure is an important element of auditing theory system, whose subsystems all take elements of auditing theory as their foundation, and the subsystems interconnects to be an integration.

Part IV: An comparative study is carried on to analyze the relations among auditing system, auditing theory system and auditing academic system. This dissertation holds that auditing system, auditing theory system and auditing academic system are interdependent on each other, forming a solid system structure, the dialectical relations between each of the three being the key for understanding the differences between auditing theory system and auditing theory structure, and determining the orientation of the development of auditing research. Auditing system is the researching achievements from auditing professions and auditing activities. Auditing system is composed of auditing practices system, auditing theory system, auditing academic



system, and auditing management system, all four forming a subsystem of auditing system respectively, and being interdependent, and resulting from the experiences of auditing practices in history. Auditing system, auditing theory system, and auditing academic system vary from each other with respect to intention, object, subject, particularity, request, purpose, contents. Meanwhile, auditing theory system and auditing academic system is interdependent and interrelated to each other.

Part V: This part is a focal point to study the theoretical auditing system framework. In this dissertation, the auditing theory system is an academic theoretical system composed of the general concept of auditing, common researching methods, standards, organization structure. The auditing theory system generally includes auditing reasoning theory system, auditing fundamental theory system (auditing theory structure), application auditing theory system, and auditing development theory system. The elements of auditing fundamental theory system are abstract, representative, systematical, fundamental, on which the auditing theory system bases, and can be the guideline for general auditing practices. There are five main auditing fundamental elements: essence of auditing, target of auditing, auditing hypothesis, auditing standards and auditing environment, which constructs an auditing theory system by reasonably combining these auditing elements. The commonly recognized start point of auditing theory includes: auditing hypothesis, auditing target, economic controlling, essence of auditing, among which the essence of auditing determinates the other three.

With the development of the economic theory and further in-



vestigation of the auditing theory, the problem of what is the essence of auditing comes to be the key field of auditing theory research. The thoughts of essence of auditing goes through a history of the view of error-examining-and-correcting, view of Economic supervision, view of mandated economic responsibility, view of economic controlling. The development of views on the essence of auditing is constrained by the development of theoretical economics on one hand; while is influenced by the development of auditing practice. In this dissertation, the activities is some kind of controlling activities, and the objects being controlling are often the mandated economic responsibility, which can completely explain the essence of auditing, the purpose of auditing, as well. So, in this dissertation, the essence of auditing is Controlling of mandated economic responsibility.

I believe that it is scientific and feasible to establish an auditing theory system taking Controlling of mandated economic responsibility as the essence of auditing, the auditing essence as the logic starting point, the auditing essence, auditing target, auditing hypothesis, auditing standard, auditing environment as fundamental elements, and including auditing original theory system, auditing foundation theory system, auditing application theory system, auditing development system.

目 录

第一章 综 述	1
一、提出问题	1
二、研究现状	4
三、研究方法	15
四、本书写作思路	16
五、本书应解决的关键问题	17
本章小结	19
第二章 中国审计思想和审计理论的形成与发展	22
一、中国审计学科发展的历史过程	22
二、中国早期审计思想探索	26
三、中国审计理论萌芽时期	34
四、中国审计理论与实践的停滞时期	35
五、中国审计理论研究恢复时期的审计思想	36
六、中国审计理论体系的建立和不断完善阶段	45
本章小结	49
第三章 中国古代审计思想的形成	51
一、中国古代审计活动中的审计思想	51
二、中国古代审计制度中的审计思想	67
三、中国古代审计著作和思想家的审计思想	71



四、中国古代审计组织机构的审计思想	75
本章小结	80
第四章 中国近现代审计思想的形成	83
一、立宪运动推动审计的重大变革	83
二、中华民国时期的审计思想	91
三、中华民国时期审计专家的审计思想	101
四、中国共产党领导的革命根据地的审计思想	108
五、新中国成立初期的审计思想	116
六、新中国成立初期的民间审计活动	119
本章小结	123
第五章 审计理论结构与审计理论体系	125
一、审计理论体系研究应区分的几个概念	126
二、审计理论结构与审计理论体系的辩证关系	134
三、区分审计理论体系与审计理论结构的意义	140
本章小结	143
第六章 审计体系、审计理论体系与审计学科体系的关系	145
一、审计体系的再认识	145
二、审计学科体系研究	149
三、审计体系、审计理论体系和审计学科体系的 相互关系	154
本章小结	159
第七章 审计理论体系论	161
一、审计理论体系构成的理论依据	161



二、审计动因理论体系·····	173
三、审计基础理论体系·····	176
四、审计应用理论体系·····	246
五、审计发展理论体系·····	260
本章小结·····	264
第八章 结 论·····	266
参考文献·····	269
后 记·····	278

Contents

1. Summary	1
1.1 Identification of the problem	1
1.2 Status quo of the theory development	4
1.3 Methodology of the research	15
1.4 Conceptual ideas for the dissertation	16
1.5 The key problems to be solved	17
Brief summary of the chapter	19
2. Formulation and development of the auditing thought and the auditing theory in China	22
2.1 Historical development of auditing discipline in China	22
2.2 A Survey and contemplation of Chinese auditing thought in early days	26
2.3 Embryonic periods of Chinese auditing theory	34
2.4 Stagnant periods of the Chinese auditing theory and practice	35
2.5 The auditing thought of the period of Chinese auditing theoretical research resuming period	36
2.6 Setting up and constantly perfecting stage of Chinese	



auditing theoretical system	45
Brief summary of the chapter	49
3. The formation of auditing thought in acient China	51
3.1 The auditing thought during auditing activity in acient China	51
3.2 The auditing thought in the auditing system in acient China	67
3.3 The auditing thought in auditing books and auditors in acient China	71
3.4 The auditing thought in the auditing institution in acient China	75
Brief summary of the chapter	80
4. The formation of auditing thought in near and modern China	83
4.1 Constitutionalism movement promoted the great change of auditing	83
4.2 Auditing thoughts during the period of the Republic of China	91
4.3 The auditing thought of auditors during the period of Republic of China	101
4.4 The auditing thought in Revolutionary Area under the leadership of the communist party of China	108
4.5 Auditing thoughts of the early days of foundation of the People's Republic of China	116
4.6 Folk auditing activity in the early days of foundation of the People's Republic of China	119



Brief summary of the chapter	123
5. Auditing theory structure and auditing theory system	125
5.1 Several concepts which should be distinguished in auditing theoretical system research	126
5.2 Dialectical relation between auditing theory structure and auditing theory system	134
5.3 Distinguish the meaning of auditing theory system and auditing theory structure	140
Brief summary of the chapter	143
6. Relation between auditing system, auditing theory system and auditing discipline system	145
6.1 Realize auditing system again	145
6.2 Study the auditing academic system	149
6.3 Interrelation between auditing system, auditing theory system and auditing academic system	154
Brief summary of the chapter	159
7. On auditing theory system	161
7.1 Theoretical foundation of auditing theory system forming	161
7.2 Auditing theory system of the reasoning system	173
7.3 Auditing basic theory system	176
7.4 Auditing application theory system	246
7.5 The theory of auditing development	260
Brief summary of the chapter	264



8. Conclusion	266
References	269
Postscript	278

第一章 综 述

一、提出问题

中华民族具有 5000 多年的文明史，创造了很多辉煌的古代科技文明，社会科学也不落人后。审计作为一门社会科学，作为一种职业活动，在中国古代早就存在，无论是方法、技术、组织还是思想观念都在不断发展。然而，中国历代审计活动主要表现为审计组织、审计制度和审计思想等方面，缺乏审计理论者队伍，更缺乏对审计理论的系统研究。

从开展的审计活动来看，中国古代审计活动是从西周开始的，“宰夫”一职掀开了审计组织的序幕；战国时期“御史”一职的出现大大加强了统治阶级对审计活动的管理。“御史”一职始于战国，定型于秦汉，完善于唐代，这一官职沿袭了 1000 多年，成为中国古代历朝历代必设的审计官职，为审计活动的顺利进行提供了组织准备。两晋、南北朝时期的比部，宋朝时期的审计院，清末设置的审计司等等都体现着中国历代审计机构的逐步健全。

从建立的审计制度来看，中国古代统治阶级为巩固其长治久安的地位，也十分强调建立和完善审计制度。如西周的“九府”



出纳及交互考核制度；始于西周完善于春秋战国时期发展于秦朝的上计制度；始于北齐完善于唐朝的勾检制度；北宋时期的财审合一制度等等都体现出中国古代审计制度比较健全。

从发掘的审计思想来看，中国古代也有一些伟大的审计思想家和突出的审计著作，如《周礼》一书的某些内容就反映了当时一些审计思想和审计制度；春秋时期管仲及其专著《管子》一书中的某些言论反映了他的一些审计思想，其中最著名的“明法审数”思想影响了很多朝代的审计活动；战国时期的李悝及其专著《法经》，商鞅及其专著《商君书》都反映出一些审计思想；清末时期立宪派提出的审计独立性思想、三权分立思想、审计决议合议制思想等；“中华民国”时期的很多专家提出的很多审计理论和审计思想，如谢霖、徐永祚、潘序伦等都在审计实践活动和审计理论方面作出了伟大的贡献，为中国审计理论研究奠定了基础。

然而，无论是古代还是近代，对审计理论特别是审计理论体系研究非常少，即使在中国近代史上有一些审计学专家致力于审计活动和审计制度、审计方法等方面的研究，但并未系统研究审计理论及审计理论体系，也没有形成这方面的成果，没有理论指导的实践是盲目的。

20 世纪 80 年代中后期，中国审计理论研究也有了迅猛的发展，但审计工作者仍局限于研究诸如审计性质、审计主体、审计对象、审计地位、审计方法和审计组织等审计属性的理论问题，研究范围具有明显的局限性，而且研究方法比较混乱，研究内容不成体系，基本上没有形成理论系统，对审计理论体系要素的内容、特征和理论要素如何有机结合缺乏系统研究，所以没有也不可能形成审计理论体系。

20 世纪 90 年代初，特别是引入西方审计理论研究成果以来，中国审计理论工作者大量吸收国外先进理论，开始研究如何



建立具有中国特色的审计理论模式，研究成果也十分丰富。随着西方审计理论逐步引入，审计界对审计理论的认识过程也在不断变化。因此，理论观点没有统一，理论界百家争鸣、百花齐放，并未形成统一的中国式的审计理论模式体系。随着大量理论工作者不断的努力，审计理论研究进一步深入，审计理论研究也有了一定的基础，建立一个统一的完善的中国式的审计理论体系十分迫切。中国审计理论界最关心的一个问题是建立一个完善的中国式的审计理论体系应具有哪些基本内容。其中最核心的问题有以下几个方面：

（1）什么是中国式的审计理论体系，具有哪些基本特点和结构要求，由哪几个部分组成（即有哪几个子系统）。

（2）中国审计理论体系的基础理论体系是什么，有哪些基本要素，这些要素是如何组成的，而基础理论体系的逻辑起点是什么，这个作为逻辑起点的基本要素的基本特征及核心是什么。

（3）每一个子系统有哪几个基本要素，这些要素是如何组成的。

（4）形成一个怎样的审计理论体系，总体框架的核心是什么，各子系统是如何有机结合在一起的。

（5）审计理论结构是什么，审计理论体系是什么，这两个概念可否等同，如果不能等同，其区别何在，这个问题是解决审计理论体系构成的关键，审计理论结构与审计理论体系的辩证关系是什么，而目前审计理论界一直模棱两可。只有这些问题得以充分解决，才能建立一个完善的中国式的审计理论体系，才能有益于指导审计实践活动。



二、研究现状

（一）早期国外审计思想追踪

就审计理论研究的历史溯源来看，系统研究审计理论体系的时间并不长，普遍认为最早的当属莫茨教授与夏拉夫教授，而后出现的一系列论点都是在此基础上发展的。为了全面了解审计理论体系形成的研究过程，本书首先介绍几位对当代审计理论体系研究产生过重大影响的国外审计理论作者的审计理论思想，他们的理论研究开创了理论研究的历史，激励人们对审计理论进一步开拓和发展，为审计理论体系的建立奠定了基础。这里介绍的早期审计理论代表人物是指在莫茨理论产生前，对审计理论形成产生过重要影响的代表人物的审计理论思想。其总的特点是并没有形成完整的审计理论。

最早研究审计理论的当属英国著名会计师费朗西斯·威廉·皮克斯利（Francis William Pixley）。他于1881年成功地编著了世界上第一部关于审计基础理论和实务的名著《审计人员——他们的义务和职责》，对审计法规、审计人员选举方法、审计基础理论和审计人员的义务作了详细的介绍，后来在第七版又加入审计人员地位、审计证明和报告等内容。费朗西斯·威廉·皮克斯利作为第一个探索审计理论的审计工作者，创造性地提出了一系列科学的审计基础理论，建立了审计基础理论、审计法规、审计方法、审计人员的义务、审计人员地位、审计证明和报告为系统的审计应用理论体系，为审计理论体系的形成打下了良好的基础，也为审计理论研究提供了良好的前提。同时也标志着审计职



业界开始进行审计理论研究，并为审计理论的建立奠定了基础。

英国英格兰威尔士特许会计师协会会员劳伦斯·罗伯特·迪克西（Lawrence Robert Dicksee）教授，于 1892 年出版的教科书《审计学——审计人员的实务手册》，为奠定现代审计理论作出了很大的贡献。迪克西的审计专著主要根据公司法对审计的影响编写而成，增加了审计程序等内容，从法律角度完善审计应用理论体系，在理论上有很大的突破，充分揭示了审计应用理论基础，成为当时审计理论研究中划时代的著作，为审计理论、审计学科发展以及民间审计的繁荣作出了巨大的贡献。

美国著名会计师罗伯特·希斯特·蒙哥马利（Robert Histe Montgomery）1912 年出版了《审计理论与实践》一书，使美国第一次拥有属于自己的审计理论框架，为摆脱英国式审计理论，形成美国式审计理论起到了重要作用。该书提出了针对资产负债表科目进行审计的五项原则，初步认识了内部控制的重要性，主张资产负债表审计与评价委托人的内部控制系统联系起来。蒙哥马利去世后，这部书被后人继续推陈出新，并更名为《蒙哥马利审计学》，成为百科全书式的审计学专著，具有很强的权威性。到第 11 版时，该著作已形成以审计目标为逻辑起点的审计理论结构，即：① 审计目标；② 审计准则；③ 审计假设；④ 审计概念；⑤ 审计取证技术。蒙哥马利建立了美国式的审计理论体系，提出了以审计目标为逻辑起点的审计理论结构，扩大了审计理论研究范围，将资产负债表审计、损益表审计列为审计的主体，并将内部控制引入审计体系，成为审计理论体系的主要内容，具有里程碑式的历史作用。^①

美国哥伦比亚大学经济博士维克多·布瑞克（Victor Z. Brink），1941 年 1 月发表的专著《内部审计——程序的性质、

^① 《蒙哥马利审计学》，中译本（上），中国商业出版社，1989 年版，第 22 页。



职能和方法》一书，对内部审计理论进行了广泛的研究，以内部审计的性质和范围为主轴展开了理论和实务探讨。这部专著的出现标志着内部审计从职业实践上升为理论研究范畴，从而确立了内部审计学科体系。该书 1973 年改名为《现代内部审计》，将内部审计的理论体系分为四个方面，即内部审计的基本概念、内部审计的管理、内部审计的方法和内部审计的评价及其与各界的关系，维克多·布瑞克的内部审计理论的创新，为审计理论体系的形成与完善提供了重要条件。

美国内部审计师协会第一位会长约翰·瑟斯顿（John B. Tharston），1943 年出版《内部审计——一种新的管理技术》一书，首次向一般公众系统地、详细地介绍了内部审计的历史职能和作用，全面介绍了内部审计的理论结构，提出了内部审计服务的思想，为推动内部审计职业发展起到了重要的作用，也为审计理论的发展提供了有力的依据。^①

德国与美国一样，许多审计职业界学者受到英国审计思想的影响，开始探索审计理论，并相继出版了大量的审计文献，如 1925 年施雷尔的《控制与审计》，1930 年沃斯的《审计信托制度手册》，1931 年梅尔兹编写的《德国审计人员的规范书》，1949 年希特纳编写的《审计实务》，1953 年洛依斯纳格编写的《审计理论》，1956 年赫特莱恩和梅斯纳编写的《企业决策与审计》等。这些文献具有理论与实务相结合的特征，并为建立德国式的审计理论结构体系作出了巨大贡献。这些著作从经济学基础上确立了审计学的地位，同时对审计理论的形成提出了重要建议，特别是 1926 年的《经营经济学概论》中的《审计和信托制度》一书，汇集了 13 位专家学者的观点，系统地介绍了审计的理论与实务体系，是近代审计学理论探索的重要著作，也是第一个阶段

^① 石爱中、胡继荣：《审计研究》，经济科学出版社，2002 年版，第 4～6 页。



性的理论成果，具有划时代的历史意义。^①

（二）当代国外审计理论研究

审计理论研究在西方理论发展史上起步比较晚，形成理论的基础也比较薄弱，不像会计理论研究那样历史悠久，但到目前为止已经基本上形成了比较完善的理论结构体系，这应得益于广大审计理论工作者的努力。从发展过程上来讲，当代国外审计理论研究主要从审计理论基础入手，建立以逻辑起点为核心的审计理论体系。归纳国外审计理论观点，从莫茨理论形成到现在为止，审计理论结构的逻辑起点有抽象科学、审计职能、审计假设、审计目标和审计本质与目标，审计理论结构的组成要素也各不相同，审计理论体系框架也不尽一致。这里本书通过对国外部分具有代表性的审计理论研究成果进行介绍，了解这些成果对我国审计理论研究的影响。我国审计理论工作者就是在此基础上形成了自己的观点，建立起中国式的审计理论框架。

1961年，美国伊利诺伊大学的罗伯特·莫茨教授与埃及开罗大学侯赛因·夏拉夫教授合作出版的题为“The Philosophy of Auditing”即《审计理论结构》的著作被认为是世界上第一部将审计理论作为一门社会科学独立于会计学科并进行详细论述的著作。^②

该著作从哲学的角度来讨论审计的基本理论结构，形成以抽象科学为基础（即以数学、逻辑学、哲学为基础）的审计理论起

^① 石爱中、胡继荣：《审计研究》，经济科学出版社，2002年版，第9页。

^② 目前我国审计理论界有两种理解，即：《审计哲学》、《审计哲理》或《审计理论结构》。如直译为《审计哲学》（宋英慧，安亚人著《审计基本理论研究》，中国物价出版社，2003年版，第9页）、《审计哲理》（蔡春译，东北财经大学出版社，2001年版，第3页），本文认为其很难说明该论著的中心主题，所以翻译为《审计理论结构》比较合理。（文硕等译《审计理论结构》，中国商业出版社，1990年版。）



点，将审计理论结构概括为四大部分，即审计基础理论、审计方法理论、审计应用理论和审计发展理论。其中，审计基础理论探讨了审计的基本概念、假设、性质、类型、特点、如何表达、独立性等；审计方法理论讨论了审计方法论包括审计研究的态度、方法的程序、审计方法及概念等；审计应用理论论述了审计证据、审计职业责任、内部控制，以及职业道德行为等；审计发展理论则分析了审计的发展前景，从知识领域来探讨审计发展等。该著作全面分析了审计发展的理论基础、理论体系和应用操作理论依据，具有极高的理论价值和广泛的现实意义。基本理论框架可用图 1—1 所示。

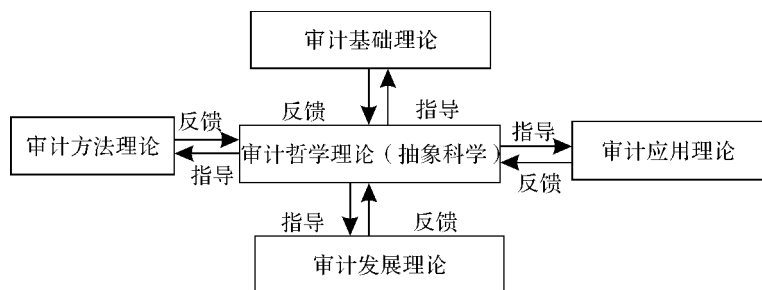


图 1—1 莫茨审计理论结构基本框架图

莫茨教授自 1965 年担任美国会计学会会长和美国注册会计师协会顾问，在此期间，对美国审计理论研究起到了重大影响。其中，表现最突出的是美国会计学会基本审计概念委员会出版了《基本审计概念委员会的报告》（Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, 1972），也就是美国审计准则委员会发布的《基本审计概念说明》（A Statment of Basic Auditing Concepts）一书。该书以审计的基本职能作为审计理论结构研究的逻辑起点，系统介绍审计职能在审计理论结构要素中的决定性作



用，研究了审计职能与其他要素之间的相互联系，从而建立了以审计职能、审计概念、审计程序、审计报告和审计实践为主体的理论结构体系。该书将审计理论框架界定为审计的概念、作用、调查程序、审计报告和证据收集及评价等几个部分，认为审计理论研究应注重审计形态的综合性和抽象性，主要是提高审计信息的质量，为被审计人服务。这本小册子发展了理论，并将基础理论运用到审计实际工作中，具有一定的实践作用。^① 1978 年，美国审计学家尚德尔教授编著出版了题为《审计理论：评价、调查和判断》（Theory of Auditing: Evaluation, Investigation and Judgment）一书。该著作继承了莫茨理论，对莫茨的审计理论结构进行系统总结与归纳，尚德尔理论又发展了莫茨理论，认为审计理论结构应以审计假设为起点，以审计假设、审计定理、审计结构、审计原则、审计标准等基本要素为框架构成审计理论结构，尚德尔关于审计理论结构的理论可以用图 1—2 所示。

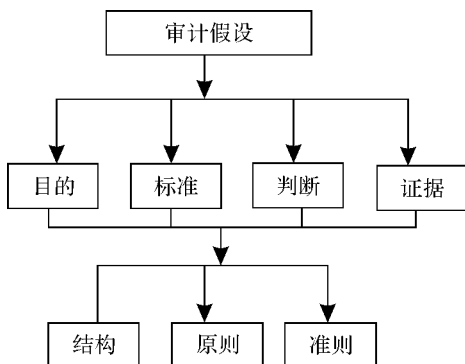


图 1—2 尚德尔审计理论结构框架图

^① The committee on Basic Auditing Concepts: A Statement of Basic Auditing Concepts, 1972, p. 23.



尚德尔理论最大的特点是逐渐使审计理论结构清晰化、明朗化,弥补了莫茨理论的结构不清晰的缺陷,并且第一次提出的以审计假设为研究起点的基本理论,具有一定的科学性,而对审计的本质研究尚有不足。但不管怎样都是审计理论发展史上一次质的飞跃,为后人研究审计理论体系结构奠定了基础。^① 1984年和1988年英国审计学家汤姆·李与戴维·费林特分别出版著作《企业审计》和《审计原理与哲学》等书,阐述了审计理论结构构建的观点。汤姆·李认为审计理论结构由三个要素构成,即审计本质与目标、审计概念与假设、审计标准;戴维·费林特则提出审计理论由审计本质与目标、审计假设、审计概念和审计标准四个要素组成,其观点基本相似。可以用图1-3表示如下:

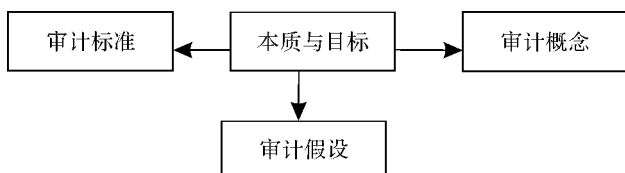


图1-3 汤姆·李与戴维·费林特审计理论结构基本框架图

汤姆和戴维在审计理论结构框架研究中的观点基本一致,都是以审计本质和目标作为研究审计理论结构的逻辑起点,第一次对审计理论研究核心加以深化。突出本质特征的中心论观点,为当今审计理论工作者研究审计理论开创了新的领域,具有划时代的意义和作用。虽然,由于历史原因,两位理论工作者的观点仍摆脱不了以审计目标为研究的逻辑起点的局限性,但第一次突破

^① C. W. Sandal, Theory of Auditing: Evaluation, Investigation and Judgment, 1978, p. 26.



审计本质起点的理论，为审计本质论的形成与发展奠定了基础。目前，审计理论界坚持以审计本质为理论研究的逻辑起点的尚不在少数，本书也认为以审计的本质为研究的逻辑起点是最科学的，最具有说服力的，最能反映出审计这一职业的本来面目。

在众多的审计理论观点中，以审计目标作为审计理论结构研究的逻辑起点也比较多，其中最具代表性的当属《蒙哥马利审计学》和安德森的《外部审计学》，蒙哥马利的著作及理论体系在前面已经作了评述，这里不再介绍。安德森是加拿大著名的审计学家，他的理论观点虽然也是以审计目标为逻辑起点，但有其独到之处。他在总结英国审计模式和美国审计模式的基础上，完善了蒙哥马利的理论观点，在其专著《外部审计学》（The External Auditing）一书中，他以审计目标作为审计理论结构研究的逻辑起点，提出构成审计理论结构的六要素，即审计目标、公认审计准则、审计概念、审计假设、审计技术和审计程序。

安德森的理论观点是：审计结构六要素之间有着密切的联系，但其逻辑起点是审计目标，他认为审计概念与审计假设源于审计标准，而审计标准则源于审计目标，审计目标通过审计程序直接影响审计过程，形成一个相互联系的作用系统。他们的理论完善了审计理论体系。

蒙哥马利和安德森的基本理论框架可用图 1—4 所示：

审计目标为审计理论结构逻辑起点的理论研究，有效地分析了审计的目的和审计过程的关系，突出了审计活动以目标为中心的观点，但以目标为起点忽视了事物的本质，忽视了审计职业的实质，过分注重事物的现象和审计人员要达到的目标，因此具有一定的局限性。

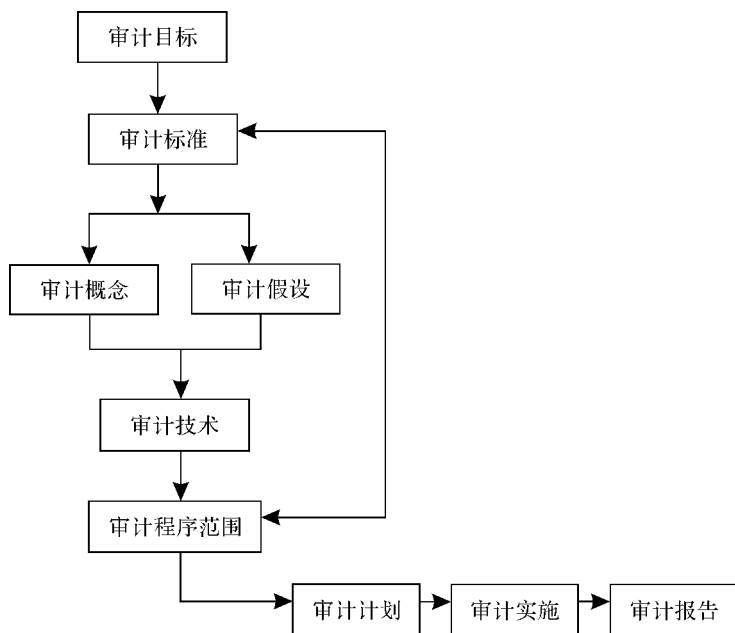


图 1-4 蒙哥马利和安德森的审计理论结构基本框架图

（三）当代中国审计理论体系研究现状

20 世纪 80~90 年代，我国学者对建立我国审计理论体系已经有了片断想法，但并未形成系统理论。钟英祥在 1986 年就有以财务责任作为审计理论体系研究的逻辑起点的观点，但未涉及建立怎样的理论体系，也没有涉及审计理论体系要素，只对审计对象、职能、作用及方法等进行研究；李汉国在 1988 年就提出要建立中国式的审计理论框架思想，但也只是从生产力和生产关系角度来谈论审计的本质、概念、职能、对象和任务等，并未涉及建立怎样的理论体系；刘安人在 1983 年曾提出过建立以“机



制原理”、“相关理论”和“应用理论”为基本结构的审计理论体系，但未能系统地阐述审计理论体系的建立和理论基础是什么，理论体系框架依据不足；王雄于 1983 年提出建立以财务审计和管理审计为主干的社会主义审计理论体系，是从审计学科来讨论的，对审计理论研究并没有更多的帮助。^① 所有这些虽然没有真正探讨审计理论结构体系的构成与建立，但对以后的理论研究有一定的帮助。

20 世纪 90 年代以后，研究审计理论体系的学者多起来了，很多学者提出了自己的观点。归纳起来包括：

(1) 以审计假设为逻辑起点的审计理论体系。如汤云为教授认为审计理论体系要素主要包括审计假设、审计概念、审计准则、审计实务等；程新生提出的确立审计前提，运用科学的方法，制定审计目标，建立审计基础理论体系的观点。

(2) 以审计目标为逻辑起点的审计理论体系。如王文彬、林钟高在著作中多次提出审计理论结构要素应包括审计目标、审计假设、审计基本概念、审计原则、审计准则和审计依据六个方面，审计理论体系分为两个层次：其中第一层次是审计目标理论；第二层次也有两个部分：即审计行为主体理论和审计方法理论。萧英达认为以审计目的为指导，以审计假设为基础，再加上各种概念（包括性质、对象、职能等），便可建立一个完整的审计理论体系，这种观点跟审计假设为逻辑起点有些相似，认为由审计目标决定审计假设，再由审计假设演绎推导出审计理论的其他要素。安亚人和宋英慧在不同时期对审计理论研究起点理解不同，早期他们均认为审计理论研究起点是审计目标，审计目标是审计理论结构中最基本的、最重要的要素，是审计理论结构的逻辑起点，后期他们认为构成要素应为信息认证、审计本质、审计

^① 以上资料将在第五部分作详细说明。



目标、审计假设、审计基本概念、审计准则六个方面。^①

(3) 以审计本质为逻辑起点的审计理论体系。如蔡春全面、系统地研究了审计理论结构,提出的“经济控制论”观点,赞成以审计本质作为审计理论结构的构建基点。他认为审计理论结构由六个要素构成,即审计本质、审计假设、审计目标、审计信息、审计规范、审计控制手段及方式。钟英祥则认为审计基础、审计环境、审计假设、审计准则、审计制度和审计方法等构成审计理论结构要素。丁国全认为以审计本质为逻辑起点而构建审计理论体系,可以将它分为两个基本的层次,即审计基本理论和审计应用理论。阎金锴提出以审计本质作为逻辑起点,设定以审计本质→审计目标→审计假设→审计原则→审计准则作为审计理论体系的构成要素。胡春元认为审计本质对审计理论体系起着统驭作用,它决定了审计假设和审计目标要素,具有基础作用。^②

(4) 以审计环境为逻辑起点的审计理论体系。如张思强认为审计理论体系的主干是审计环境→审计目标→审计假设→审计概念→审计准则→审计方法。这些主干中审计环境决定着审计的目标,而审计理论和实践又是建立在审计目标基础之上的。李东平、古继红认为审计理论结构是以审计环境理论为起点和终点,以审计目标、审计本质、审计假设为逻辑起点推导审计概念结构,并形成以审计概念、结构为中心的基础性审计理论体系。陈建明认为构建审计理论体系,应该以审计环境为逻辑起点,审计内环境决定了审计的本质,从而决定了审计的职能,进而决定了审计程序和方法。审计外环境决定了审计目标,从而决定了审计信息的质量特征,进而影响着审计程序和方法。辛金国认为审计理论体系分为3个层次,即审计环境、审计假设和审计目标、审

^{①②} 以上资料将在第五部分作详细说明。



计工作主体和手段。^①

这些学者从逻辑上和审计理论结构构建上对审计理论要素作出大量的论述，并形成自己的系统，为审计理论研究提供了很好的前提，也为建立中国式的审计理论体系奠定了理论基础。

三、研究方法

本书采用规范法对中国审计理论体系进行研究。理论研究方法很多，归纳起来分为两大类：一类是规范法，这类方法多运用哲学研究、系统研究、历史研究、档案研究等方式进行归纳推理，从而推理出理论结果。另一类是实证法，这类方法是通过实证研究、实例研究、专家调查、统计分析等方法进行论证，从而分析理论结果。我国审计理论工作者多采用规范法进行理论研究的。在对我国审计理论体系形成与完善的探索中，本书先后采用一系列具体方法进行研究。

（1）本书采用比较研究法，结合中外审计理论工作者的审计理论研究的成果进行比较，研究中国审计理论体系形成和发展的根源，从而为建立中国式的审计理论体系提供理论依据。

（2）本书采用历史研究方法，追溯中国审计理论研究的历史渊源，为理论研究提供历史借鉴。由于中国古代缺乏对审计理论的系统研究，所以本书只能通过对历史资料进行探索，分析中国审计思想的片断成果，归纳出中国审计理论发展的一般过程，揭示审计理论本质的基本内涵。

^① 以上资料将在第五部分作详细说明。



(3) 本书采用系统论的方法, 审计理论体系发展研究原本是一个审计理论历史过程发展研究课题, 以历史线索为依据来归纳推论是比较科学的。然而, 就目前来看, 中国审计理论界并未形成一个统一的审计理论体系, 不能仅对未成形理论的历史发展进行归纳探索, 因而本书结合系统论的方法对审计理论体系的结构进行研究。在研究过程中本书采用系统研究方法, 对审计理论进行演绎推论研究, 推论出审计理论体系的基本框架结构和各子系统的基本构成, 从而建立中国式的审计理论体系, 以完善审计理论研究。

在对审计理论体系研究方法具体运用上, 本书还采用一系列具体方法进行探索, 如资料查询法、历史档案查阅、专家访谈、重要资料函证、历史资料分析和哲学分析等方法, 从而来保证各类资料的准确性、完整性。

四、本书写作思路

审计理论体系研究是一个系统工程, 是研究方法在审计理论研究中的有机运用, 在本课题研究中, 本书将各种研究方法交叉使用, 根据审计理论各组成要素的基本特征和相互的联系构成一个平面理论和立体理论相结合的理论框架。在写作上本书作出以下安排:

(1) 本书分析了国外审计理论结构研究的历史过程和各阶段性成果, 分析各历史阶段成果对中国审计理论界的深远影响, 从而研究中国审计理论界各专家学者观点的形成原因和科学性, 为建立自己的审计理论体系提供理论借鉴。

(2) 本书分析了中国几千年来审计实践活动中的审计思想,



研究中国古代审计活动过程中形成的审计机构和审计制度，从中归纳出一些著名学者的审计思想，从而反映出审计理论启蒙和发展过程的思想火花，为中国审计理论提供思想基础。

(3) 审计理论体系研究起步于审计理论结构，而又区别于审计理论结构，本书通过对审计基本理论和审计理论结构进行比较，结合审计理论体系的整体构成研究，认为审计理论结构实际上就是审计基础理论体系，是审计理论体系的基础部分，是审计理论体系的一个核心子系统。因此，本书分析了审计理论结构与审计理论体系的辩证关系。

(4) 审计理论体系研究离不开审计体系、审计学科体系的理论研究，这几个概念之间既是相互联系的，又有本质的区别，在研究审计理论体系时应区别审计体系和审计学科体系。因此，本书对三者的相互联系与区别作了一些探索，为审计理论体系研究的外延作了全面阐述。

(5) 审计理论体系最主要的问题是审计理论体系的结构，本书对审计理论体系的基本构成和理论依据作了较为详细的阐述，分析了审计理论体系的基础是受托责任控制，而受托责任控制是审计的本质，是整个审计理论体系的核心。同时，详细研究了审计理论体系的四个子系统及结构，分析了各子系统内含要素的相互联系及有机构成，从而构建了具有中国特色的中国式的审计理论体系。

五、本书应解决的关键问题

通过对我国学者 20 多年来审计理论方面的论著、教材和文章进行研究，本书认为我国审计理论界真正系统研究审计理论结



构体系是从 20 世纪 90 年代末开始的。本书试图对 20 世纪 90 年代末开始到目前为止研究过中国审计理论体系的学者的成果进行评述，从而提出建立具有中国特色审计理论体系的设想。

如何构建一个统一的具有共性的审计理论结构系统呢？这是存在着一个如何选择要素的问题。为此本书应解决以下几个方面的问题。

(1) 研究审计理论体系内容。审计理论结构是研究审计职业在社会实践中的有规律性、实质性和共性的概念、观念及原理的理论系统，主要内容是审计基本理论，是对基础理论的概括和总结。主要应分析的是审计是什么（本质、概念、特征），为什么审计（目标、假设），怎样审计（规范）等理论性的内容。

(2) 研究对审计基本理论产生重要影响的因素。从审计职业所反映的实践活动来看，审计理论结构要素最基本的有审计本质、审计目标、审计概念、审计假设、审计规范，这也是集各家之共同内容产生的，但对这些基本理论产生重要影响的因素各家说法不一。有人认为是信息及控制手段，有人认为是审计实务，有人认为是审计方法和对象，众说纷纭。本书则认为是审计环境，而不是信息或控制等。因为，审计信息获取与控制手段是审计实践活动中的必要环节和方法，其理论研究应属于审计应用理论，不属于基础理论。本书认为审计环境是对审计理论结构各基本要素产生影响最大的因素。在一定程度上对审计本质、目标、假设、概念和规范都产生重要影响，所以应作为基本理论要素来研究。

(3) 区分审计理论结构要素与审计实践理论要素。很多学者在分析审计理论结构时总不忘记加上审计理论指导审计实践活动，要素选择上总忘不了加上诸如审计程序、审计证据、审计组织、审计方法、审计报告、审计对象或审计实务等内容，实际上都没有必要。这些内容都属于审计应用理论，属于审计实践活动



中的理论要素，不能作为审计基础理论的组成部分。

作为审计理论结构要素应具有抽象性（概括性）、代表性、系统性、基础性。由其构建的审计理论结构是整个审计理论体系的基础，对无论什么类型的审计形式同样具有指导作用。根据这些特点，作为审计理论结构的要素有五个方面，即审计本质、审计目标、审计假设、审计规范和审计环境，通过合理的组合和排列，构成科学的审计理论结构，也是审计理论体系中最基础的理论体系。

本章小结

（1）提出问题。近代审计对审计理论特别是审计理论体系研究非常少，即使是中国近代史上的一些审计学专家致力于审计活动和审计制度、审计方法等方面的研究，也未系统研究审计理论及审计理论体系，也没有形成这方面的成果。没有理论指导的实践是十分缓慢的，对审计事业发展有一定的阻碍。所以，本书选择审计理论作为研究内容。20 世纪 80 年代中后期中国审计工作者致力于研究审计存在的理论问题，诸如审计性质、审计主体、审计对象、审计地位、审计方法和审计组织等问题，研究范围具有明显的局限性。20 世纪 90 年代初，我国审计理论工作者大量吸收国外先进理论，开始研究如何建立具有中国特色的审计理论模式，但并未形成统一的中国式的审计理论模式，因此，本书选择审计理论体系作为研究课题。

（2）对早期国外审计理论思想进行追踪。本书研究了英国著名会计师费朗西斯·威廉·皮克斯利、劳伦斯·罗伯特·迪克西教授，美国著名会计师罗伯特·希斯特·蒙哥马利、维克多·布



瑞克博士、约翰·瑟斯顿以及德国许多审计职业界学者大量的审计文献和审计理论。

(3) 本书研究了当代国外审计理论界形成的以逻辑起点为核心的审计理论结构。探索了罗伯特·莫茨教授与侯赛因·夏拉夫教授合作提出的以抽象科学为基础(即以数学、逻辑学、哲学为基础)的审计理论体系观点,即莫茨理论;美国审计准则委员会发布的《基本审计概念说明》(A Statment of Basic Auditing Concepts)一书建立的以审计职能、审计概念、审计程序、审计报告和审计实践为主体的理论结构体系;美国审计学家尚德尔教授以审计假设为起点,以审计假设、审计定理、审计结构、审计原则、审计标准等基本要素为框架构成的审计理论体系;英国审计学家汤姆·李与戴维·费林特分别以审计本质与目标、审计概念与假设、审计标准为要素的审计理论体系构建的观点;蒙哥马利和安德森以审计目标作为审计理论结构研究的逻辑起点,提出以审计目标、公认审计准则、审计概念、审计假设、审计技术和审计程序为要素的审计理论体系。

(4) 本书分析了我国学者对建立我国审计理论体系的片断想法和一些审计理论体系研究成果。如汤云为教授提出的包括审计假设、审计概念、审计准则、审计实务等主要要素的审计理论体系;王文彬、林钟高提出的以审计目标理论与审计行为主体理论和审计方法理论为框架的审计理论体系;阎金锴提出的基于受托经济责任关系下经济监督的需要产生的将审计本质作为构建基点,以审计本质、审计目标、审计假设、审计原则、审计准则为要素的审计理论体系;蔡春提出的“经济控制论”观点,以审计本质作为审计理论结构的逻辑起点,以审计本质、审计假设、审计目标、审计信息、审计规范、审计控制手段及方式六个要素构成的审计理论体系等等。

(5) 本书采用规范法对中国审计理论体系进行研究。在方法



具体运用上本书采用了比较研究法，结合中外审计理论工作者的研究成果进行比较，分析了中国审计理论体系形成和发展的根源；采用历史研究法，追溯中国审计理论研究的历史渊源，为理论研究提供了历史借鉴；采用系统研究法，对审计理论进行演绎推理研究，推论出审计理论体系的基本框架结构和各子系统的基本构成，从而构建起中国式的审计理论体系。

第二章 中国审计思想和审计理论的形成与发展

一、中国审计学科发展的历史过程

中国审计职业起步很早，早在奴隶社会中晚期的商朝、周朝就有了审计活动，但这并不表明审计理论探索就有很好的基础。在几千年封建历史中，中国历代封建统治者可能关心的是完成统治者的监督任务，达到查错目的，并不关心审计职业的发展与审计理论研究的进步，即使有审计思想的萌芽，也不可能形成审计理论成果。中国近代史和现代史上，人们的思想随着社会发展有了长足的进步，探索审计理论和吸收国外先进理论，成为审计理论工作者的重点。审计理论研究也有很大的进步，特别是最近几十年来，发展相当迅速。因此，虽然中国审计理论体系的研究起步比较晚，研究成果也相对少一些，但通过一代又一代的审计理论工作者不懈努力，中国审计理论研究将与世界同步发展。

从审计职业活动来看，本书将审计学科发展划分为五个阶段。

第一阶段是中国早期审计实践阶段

在中国古代几千年的历史中，审计史一直是审计实践的历



史，虽然也产生过片断的审计思想，但并没有成为体系，也没有自成系统，这种状况一直维持到辛亥革命时期。这个阶段的审计主要属于自行摸索，以实践为主体，没有理论研究。对这一时期的审计活动方宝璋先生研究得比较深刻，他在《中国古代审计史话》一书中，分朝代对中国审计活动进行探讨，他认为从古代周朝出现的宰夫稽查“百官府群都县鄙”的财政收支情况；秦汉时的丞相和御史大夫对治粟内史（汉改大农、司农）少府以及地方郡国进行财政财务监督；魏晋南北朝时出现比部；唐朝通过比部及中央各部门，地方州县内部的兼职勾检官进行逐级自下而上的勾覆稽查；宋代虽然审计复杂多变，但从审计的角度集中于三司到恢复比部，南宋设审计院；元朝废除比部审计，在中书省和行省设检校所；到明清财政财务审计由都察院下的道监察御史和六科兼职负责，清代地方下至知府、道员，上自督抚，自下而上逐级进行的钱粮奏销盘查等都属于审计活动范畴。^①

第二阶段是中国审计理论萌芽时期

这一时期主要以学习和引进西方审计思想为主。清朝末年，维新变法促使大批年轻人走出国门，东渡日本，远赴美国、英国等地留学，学习先进技术和知识，其中一些人攻读会计、商学等。辛亥革命以后，一大批回国青年开始致力于引进外国技术和经验，加强国力建设的运动。以谢霖、徐永祚、潘序伦为代表的学子留学归国后，将国外学习的会计、审计、商业等方面的知识运用到国家各方面的建设中。他们一方面创办学校培养会计人才，规范会计制度；另一方面申办会计事务所，发展民间审计业务，并编制大量的会计教材和专著，促使北洋政府制定法规，完善会计制度，发展会计、审计事业。如 1918 年颁布的《会计师暂行章程》，1923 年发布的《修改会计师章程》，国民政府 1927

^① 方宝璋：《中国古代审计史话》，中华书局，1999 年版，第 2~7 页。



年颁布《会计师注册章程》，1929 年的《公司法》，1930 年的《会计师条例》，1935 年的《会计法》等都说明，这一阶段注重引进国外先进经验，创立自己的审计方法体系和法规体系。但系统的理论研究尚无从谈起，即使有理论探讨，也只是国外审计理论成果的借鉴。尽管如此，这一时期的审计理论探讨为中国审计理论体系研究做好了充分准备，这一时期的审计活动一直维持到 1956 年，以后，审计活动因高度集中和统一的计划经济模式的建立而取消。

第三阶段是中国审计理论与实践停滞阶段

1956~1980 年，这一时期经历了我国计划经济模式建立、试验和失败的过程，审计工作受到了严重的冲击。新中国成立初期，我国政府仍比较重视审计工作，中央人民政府政务院财经委员会曾于 1951 年发布关于注册会计师执业资格、业务范围、法律责任、业务收费等方面的规定，明确了审计活动的作用和审计业务的职能。但随着资本主义工商业的社会主义改造完成，高度集中、统一的计划经济模式的建立，商品经济不再存在，市场经济更无从说起，因此审计也就失去了作用。财政财务监督代替了审计的职能，专门的审计活动也就没有用武之地了，审计机构也就随之消失。然而，这一时期财政监督能力并未加强，财政财务制度、财政财务收支活动都比较混乱。特别是文化大革命过程中，中国各行各业财务制度十分混乱，财务收支账目不清，经济溃败，监管无力，管理一片混乱。到 1978 年，党中央召开十一届三中全会才扭转历史局面，将工作重心转移到经济建设上来，各行各业才逐步规范，商品经济才得以发展，而根植在市场商品经济上的审计活动才成为必要，所以中央政府开始考虑恢复审计职能。特别是 1980 年以后，对外开放，对内搞活政策的提出，大量内资企业、外资企业不断涌现，要求审计加以监督，恢复审计机构成为必然，因此在 1982 年我国修改宪法时，特别提出设



立审计机关。

第四阶段是中国审计理论研究起步阶段

这一阶段重点在于重新学习和引进国外先进经验，吸收国外审计理论研究成果，逐步建立审计理论研究机制，提高理论研究的积极性，为建立中国式的审计理论模式而不懈努力。由于吸收与引进比较快，国内审计研究发展迅速，这个阶段维系的时间并不长，本书认为应该以 20 世纪 90 年代前后作为这一时期比较科学。这十年间，中国审计职业界主要注重审计方法的引进、审计概念的学习、审计体系的建立和审计人才的培养，审计理论的研究倒不是主要的。当然，审计理论研究和初步探索也不乏其人，但系统研究审计理论，形成审计现代结构体系的尚不多见，理论工作者更多的在恢复人们对审计的认识，提高人们对审计工作的重视，提高人们对审计理论研究的兴趣和对审计方法的适应性。这一时期审计理论研究主要局限于审计的概念、职能、性质、作用、意义以及审计的范围和种类方面的研究，对审计目标、假设及本质有了初步的探讨，对西方审计理论研究成果有一定程度的介绍，但并不系统，不过这些研究成果为系统介绍国外审计理论结构体系，探讨中国特有的审计理论结构和建立有中国特色的审计理论结构体系打下了良好的基础，并夯实了理论基础。

第五阶段是中国审计理论结构体系建立和不断完善阶段

20 世纪 90 年代末，我国审计理论工作者开始致力于研究审计理论体系的框架结构。很多会计、审计界的著名学者为建立中国式的审计理论结构体系进行了不懈的努力，并产生了很多优秀成果。审计理论大讨论真正做到了百花齐放，百家争鸣。大家各抒己见，为论证自己的观点不遗余力，在建立审计理论结构体系上作出了较大贡献。这一时期虽然至今仍在持续，但作为中国式的审计理论结构体系已经初步形成，随着一代又一代的理论工作者的努力，中国式的审计理论体系将进一步完善和发展。当然，



就目前而言，虽然审计理论研究工作都为建立比较全面的审计理论结构体系而努力，但并未形成一个让全国审计理论界十分信服的审计理论模式。因此，审计理论研究仍在不断的探索之中，并将不断地发展。

二、中国早期审计思想探索

中国早期审计活动起步早但并不那么显眼，一方面，因为审计一直归属于会计范畴，与会计职业有千丝万缕的联系，并未形成一项专门的职业，也没有形成一支庞大的职业者队伍；另一方面，则是因为没有形成自己的理论体系，没有专门研究审计理论的职业者队伍，可以说没有审计理论指导的审计实践是发展不起来的，即使有所发展也是在实践中摸索前进，相当缓慢。这就是为什么本书无法去探究中国古代、近代审计理论的原因，这里只能粗略介绍一点中国早期（1911年辛亥革命以前）的审计思想。这些审计思想一来曾经指导过中国审计实践活动，二则为现代和当代审计理论的形成提供了思想准备。

（一）中国早期审计与审计思想的客观异同

应说明的是本书这里并不是想介绍中国古代审计史，而是简单介绍中国早期一些审计思想，至于那些中国早期的审计实践活动，已经有很多前辈学者作过详细研究和介绍，如方宝璋、文硕、项俊波、赵友良、郭道扬、肖清益、谭建立等，这里将不再介绍。这两者的客观差异决定着审计思想为我所用，以此来说明中国早期审计思想影响和促进了现代审计理论的形成。

（1）两者内涵与外延的不同。审计史是指探索和介绍审计起



源、形成和发展的历史，是审计实践活动与审计思想形成的总括。审计史以审计活动史料为主体，探索审计实践过程的审计行为、审计主体、审计客体的相互关系，说明审计职业产生和存在的必然过程，是感性认识过程的再现。而审计思想则是从理论的角度介绍一些早期中国审计活动中上升为理论性的思想观念。通过这些观念来总结审计存在的必要性、可能性，了解为什么要形成审计职业，怎样才能完成审计活动等，是指导审计实践的理性观念。两者内涵上有很大的区别，在外延上也不一样。中国古代一直有审计活动，但真正产生审计思想的时期则应从秦汉以后才有，特别是宋代以后，审计思想才逐渐走向成熟和比较完善。

(2) 两者研究对象不同。审计史是侧重对审计活动过程与实践进行反映，而审计思想史则是侧重对人的某些审计观点和建议的归纳和总结。“一般来说，审计思想史是研究某一国家或某一地区有关审计的零碎观点、不同主张及其不同系统的思想见解，揭示一国有较完备文字记载以来社会发展阶段中各阶级、各阶层以及一些个人曾有过的审计思想、主张、看法的演变过程及规律。”“审计思想史侧重于人，审计史侧重于事”，^①两者在研究对象上有一定的差异。

(3) 两者又是相互联系的。审计史是对审计活动的真实反映，是审计实践的历史探索，是对审计职业来源的追踪。审计思想是从审计活动中提炼出来的观点和系统观念，也是对审计史料的真实反映，两者来源是一致的。审计思想在一定程度上指导审计实践，两者之间存在着相互联系的关系。

(二) 中国早期审计思想研究成果

对中国早期审计思想的探索，前辈们已经有很多的成果。他

^① 肖清益、谭建立：《中国审计史纲要》中国审计出版社，1990年版，第9～13页。



们对中国古代审计史研究的成果令我十分敬仰，他们的辛勤劳动和钻研精神让我十分钦佩。在此仅对其中一些代表作一些介绍，从中就可以领略到中国古代优秀的审计思想和丰硕的研究成果。

方宝璋先生将中国古代审计发展分为五个阶段：第一阶段是夏商西周时期，这段时期中国审计有了萌芽。他认为西周时的《周礼》一书系统地介绍了“西周末年至东周早期周王室财经监督的实际情况，再加上自己的某些主观想象，拟构成一整套相当完整、严密、系统的财经监督体系。”这说明《周礼》的作者在总结实践活动过程中产生了一些理想化的思想，企图形成一套完整思想体系，代表中国早期审计思想已经萌芽。第二阶段是春秋战国时期，中国古代审计有了初步发展。上计制度，秦律中的“效律”，汉代的“上计律”都说明审计思想在审计活动中分化出来了。第三阶段是魏晋南北朝时期，是审计制度的演变期，这段时期以审计制度变迁为主，出现了兼职进行经济政绩审计的吏部。第四阶段隋唐至宋代时期，是中国古代审计走向成熟，专职审计机构和定期财政财务终审出现的时期。比部是隋唐时期外部专职审计的成功范例，特别是南宋出现的“审计司”，其法规体系和审计方法体系的完善，表明古代审计思想已经比较成熟了。第五阶段是元明清时期，审计机构取消、制度废除使相关审计思想受到政治制度的严重影响，表明审计思想基本上停滞不前。^①方先生虽然没有专门论述审计思想或审计思想发展史，但从其详尽的审计史料中，反映出很多审计思想观点，为审计思想史的完善立下了汗马功劳。

肖清益、谭建立在所著《中国审计史纲要》中将中国审计史发展过程按历史上朝代的变迁到中华人民共和国成立后划分为13个时期，比较详尽地分析了每一个时期从审计活动到审计思

^① 方宝璋：《中国古代审计史语》，中华书局，1995年版，第23～27页。



想（包括审计制度建立、审计组织体系的形成、审计特点及审计观念的总结）。他们认为夏朝产生审计；商代初具形态；周朝初步发展；秦朝审计制度的形成（如上计制度），查账方法的使用和全国性审计监察网络设置；汉朝的财政收支活动，检查财政制度执行成效；三国、两晋、南北朝时期审计制度和机构的变革；隋唐时期制度与比部审计以稽核国家财赋为中心；宋朝时期专设审计院，恢复唐朝财审不分制度，审计范围和内容更加广泛了；元朝审计机构与制度完备，地方审计机构健全；明朝审计对象突出地方政府财政；清朝审计院的官制草案，虽未实施，但所形成的制度条例和官制是一种宝贵的审计思想，审计机构的单一性、统一性、制度的具体性，内部组织的协作关系都比较密切。^① 两位学者在分析中国古代审计史史料时从审计机构设置、审计内容的范围，审计程序与方法、审计标准及对象等方面，分析历代审计史实，虽然也未单独评价各朝审计思想，但各种审计思想观点也能从实践中归纳出来，因此，比较全面详尽，具有很高的研究价值和实际意义。

项俊波等所著的《审计史》分上下两篇，其中上篇研究中国审计史，也将中国早期审计活动分为五个阶段即西周时期、春秋战国秦汉时期、魏晋南北朝隋唐时期、宋代时期、元明清时期。详细地介绍了两周的原始财计牵制制度的建立（如分权控制制度，“九府”出纳制度，交互考核制度）；春秋战国秦汉时期的“上计制度”、“明法审数”原则、中央管制、御史组织等；魏晋南北朝隋唐时期的比部审计体制、御史监察制度、上计制度；宋朝建立健全的财计系统内部的审计机构，审计方法进一步发展，“元丰改制”、创置“审计司”、“中央审计建制”等；元明清时期

^① 肖清益、谭建立：《中国审计史纲要》，中国审计出版社，1990年版，第25～29页。



加强御史的财计监察和强化审计职能，建立都察院组织制度，改良审计体制等。^①该书成功地归纳了不同时期的审计思想，总结了中国古代审计中经济监察这一主线，并对各时期的审计思想作了比较详细的概括和研究，内容全面和思想性很强，为中国古代审计思想史研究提供了丰厚的史料和有益的启示。

对中国早期审计思想研究，不能不介绍赵友良关于中国古代审计思想研究成果。本书认为对中国古代审计思想的研究比较深刻并非常成功的应该是赵友良先生了，他于1992年出版了《中国古代会计审计史》一书，将中国古代会计审计史分为四部分，即产生与诸要素形成时期（从奴隶制到春秋战国时期，即公元前21世纪到公元前221年），初步发展时期（从秦汉到魏晋南北朝，即公元前221年到公元589年），逐步完善时期（从隋唐到五代十国，即公元589年到公元960年），进一步发展时期（从北宋到清末，即公元960年到1911年）。这四个部分主要反映会计审计活动是会计审计实践活动的研究的探索。而最为突出的是该著作的第六部分，“中国古代的会计审计思想”，比较详尽地介绍和归纳从春秋战国时期以后的历朝历代会计审计思想。其中比较系统地介绍了中国早期审计思想，并介绍了秦汉以前许多思想家的审计思想，如孔子、孟子的思想对财政监督的影响；《周礼》、《礼记》等书籍中反映的审计思想；管子、李悝、商鞅、韩非的财政监督思想。同时对秦汉以后各朝主要审计思想进行了详细的论述，如秦汉时期《盐铁论》的反贪污腐败思想；隋唐时期陆贽的财政监督思想，苏轼的财政监督思想，郑百谦的财政监督思想，叶适的财政监督思想，朱熹的反对贪污思想，明清时期吕坤的财政监督思想，鹿普继的除弊必须寻根的思想，王夫之的财

^① 项俊波、文硕、曹大宽、王雄：《审计史》，中国审计出版社，1990年版，第33～44页。



政监督思想，尹会一的防弊思想等。^①赵先生确实是研究我国古代审计思想第一人，全面、完整地将中国古代有关审计思想方面的思想家、论著进行深刻的探讨和研究，成功地展示了中国古代财政监督、财务收支监督方面的思想内涵，成为我国古代审计思想研究史上不可缺少的论著，他的很多研究成果成为本书对中国古代审计思想的研究借鉴和探索线索。

（三）中国早期审计思想探索

本书认为对中国古代审计思想研究应从四个方面进行追溯，即著作、人物、机构、制度。前两者是审计思想观念的归纳和总结，这些思想是审计活动理论认识的结果，是实践升华而形成的理论结晶。后两者是审计思想的具体运用，是审计思想指导下的实践，是审计思想的具体表现。因此在研究中国古代审计思想时，应从这四个方面进行探索比较科学，重点始终应在著作和人物的思想上，这也是本书研究的主要目的。但需要说明的是，本书主要研究的是追寻早期审计思想对当代审计理论体系形成的启迪，探求其对当代审计理论形成的作用，并不想详细地介绍各种思想的根源和发展，因而，可能蜻蜓点水，不会很深刻。另外，本书认为审计理论体系包括审计动因理论、审计基础理论、审计应用理论、审计发展理论四个方面，而中国古代基本上没有审计理论研究，中国古代那些片断的审计思想主要表现为审计机构、审计制度、审计人物及论著等内容，本书将其归属于审计应用理论范畴。因此，从中国古代审计组织体系、中国古代审计制度和中国古代的审计思想家及其著作中发掘其审计思想。

^① 赵友良：《中国古代会计审计史》，立信会计图书用品社，1992年版，第144～198页。



(1) 中国古代审计组织机构能够反映出中国历代审计思想，是审计组织理论体系基本根源。有统治阶级就有统治机构，中国古代有几千年的封建历史，历代统治者为维护自己的统治地位，组织机构都十分严密。在经济发展到一定程度后，会计核算有了长足的进步，随着委托经济责任关系的形成伴随着审计产生，而审计产生的主要标志则是出现了具有一定审计职能的机构和官吏。这些官吏和机构形成了严格的审计组织体系，也是古代审计思想在审计组织体系建立中的具体表现。这些机构与官吏的活动、职责以及变迁，反映古代审计思想体系的发展与完善。如产生于西周的“宰夫”一职就是当时政府主管审计机构。^①宰夫一职主管政府审计，并掌治法规，具有司法监督性质，主要对象是中央及地方政府官吏和机构。又如秦朝为了加强国家管理，采用统一的货币、度量衡，加强地方政府机构建设，皇帝下设丞相、太尉、御史大夫，其御史一职掌管全国政治经济的监察事务，也包括审计大权，在财经上对各级官府进行监督。在以后每年全国上计时，御史大夫为主持者之一，以监督上计制度的贯彻执行，“御史”一职影响中国古代审计机制 1000 多年。^②再如“比部”

① 《周礼》中记载，商代就有“冢宰”一职，主要管理政府财计事务，到周朝后冢宰下设小宰、司会，其中司会行使会计职责，小宰掌管财物，小宰一职下又设宰夫、大府职务，其中大府掌管国库，宰夫掌管审计事务。《周礼》称：“宰夫之职，掌治朝之法，以正王及三公、六卿、大夫群吏之位。掌其禁令，叙群吏之治。”《周礼·天官冢宰》论述宰夫“掌治法，以考百官府群都县鄙之治，乘其财用之出入，凡失财用物，辟名者，以官刑诏冢宰而诛之；其足用长财善物者，赏之。”“岁终，则令群吏正岁会；月终，则令正月要；旬终，则令正日成。而以考其治，治不以时举者，以告而诛之。”

② 《汉书》有记载，皇帝每年“诏使丞相、御史问郡国上计长史、守丞以政令得失。”令御史督察上计制度，防止弄虚作假，御史作为掌管经济监察一职，在以后的封建社会历朝历代中都被承袭。这种机构始于战国，定型于秦汉，完善于唐代，在中国封建社会经济、政治监督上有着非凡的贡献。



一职成为我国历史上最早建立的独立审计机构，在审计史上曾起过重要作用。^①南宋建炎元年设“审计院”，这是我国历史上第一个以审计命名的国家审计机关，其主要职责是稽核财政收支。民国初期，北京政府最早设“中央审计处”，民国三年（公元 1914 年）5 月 1 日袁世凯公布中华民国约法，6 月 16 日颁布《审计院编制法》，改“中央审计处”为“审计院”，直属大总统领导。

（2）中国古代的审计制度演进也能够反映出中国历代审计思想的演变过程，是审计制度理论体系基础。中国古代审计制度产生于何时，也是一个很有争议的问题。有人认为最早产生于西周九府出纳制度，而有的人认为产生于春秋战国的上计制度，如果从成文制度来讲，上计制度是最早的政府确定的审计制度，但从机构设置来看，西周的“九府”出纳制度也是前人审计思想的具体表现。

（3）中国古代反映审计思想的著作和思想家。最能体现审计思想的应该是审计思想方面的著作和专家的思想，古代审计思想的研究，离不开反映审计思想的作品和思想家，本书从反映审计思想的著作和审计思想家的观点中探究其审计思想。

^① 比部最初始于比部曹，后来发展为比部。比部曹，曹魏时期的一种官职名，是在尚书之下设置的掌管诏书、律令、勾检等事项的官职。“勾检”、“勾复”、“复”是复核、审查的意思，都是审计性质的工作。比部，魏、晋至明初负责审计的官署名，掌管稽核簿籍。隋、唐时成立独立的审计机构。隋唐设“比部”，职责是稽核文账，考核官吏政绩。《宋史·职官志三》记载比部的职掌为：“比部郎中、员外郎、掌勾覆中外账籍。凡场务、仓库出纳在官之物，皆月计、季考、岁会……”熊汉祥、刘麟主编：《实用审计大全》，大地出版社，1988 年版，第 33～39 页。



三、中国审计理论萌芽时期

清朝末年，政府腐败，民不聊生，各地民众纷纷起义，国内矛盾十分激烈。外国列强大肆侵略，国之不保，民族危机十分严重。一股维新变法的新生力量在清政府内涌现，但受到顽固的守旧派的打击。然而，时代的进步，视野的开阔，新文化的吸收，掀起了中华民族改革的历史。辛亥革命，揭开了中国近代史的光辉一页。辛亥革命的丰功伟绩，不只是推翻几千年的封建统治，而更重要的是解放了人们的思想，掀起了民主革命的新篇章。变革思想促进了大量进步的有识之士走出国门吸收国外先进知识，学习国外先进文化，提高国人素质。从清朝末年到 1949 年止的这段历史是战争纷纷的历史，是中国共产党领导人民推翻三座大山的歷史，归根到底是进步的历史。在经济思想和经济理论上来讲是吸收国外先进思想，启迪经济思维，认识理论根源的萌芽时期。这一时期，我国人民一方面在挣脱封建愚昧的思想；另一方面，在寻找适合中国国情的观念模式，扬弃和吸收都是痛苦。令人高兴的是这一时期的经济思想和经济理论的革新为形成中国式的经济模式，提供了条件，审计理论研究也是在这一时期萌芽的。但这一时期也基本上没有系统的审计理论研究，也表现为那些片断的审计思想，主要表现为审计组织体系的建立、审计制度的完善、审计专家的思想等，本书也将其归属于审计应用理论体系范畴。



四、中国审计理论与实践的停滞时期

1949 年是历史的转折点，是中华民族发展史上政治、经济、文化、社会等各方面的转折点。然而，由于共产党人要在一穷二白、地域广阔、民族复杂、文化差异的中华大地上建立一个崭新的社会体制，摸索前进是建国初期最明显的特征。原本可以依赖的经验有两样，但不是被摒弃，就是被迫放弃。一是民国时期的各行业的经济理论和经验，由于过高的共产主义或社会主义热情而抛弃了前人的经验；二是前苏联社会主义经济治理经验，由于中苏关系的僵化而被迫放弃。因此，新中国成立不久，我国经济建设者们依靠自己的智慧和想象，在“四不像”的经济体制束缚下，支撑着这个令全世界瞩目而又担心的国度，让它走过了一段不平凡的历程，直到又一个伟人——邓小平再度出山。这段历史是一段经历痛苦、举步艰难的历史，同时又是让人回味的历史。经济、社会、政治、人们的思想观念在这段历史时期都经历了振奋、疯狂、茫然、清晰，然后走向回归。

审计理论研究与实践跟其他经济管理一样，在这段历史时期也经历过建立、取消、合并最后被财政监督所代替，而财政监察机构则多次被撤销、恢复、再撤销。因此，1948~1982 年这段时期属于审计理论与实践都处于停滞的时期，而这段时期审计监督思想只能从财政监督中可以领略一二。大多数研究中国现代审计发展过程的学者，对 1949~1982 年之间的审计总是一笔带过，因为这段时期确实取消了审计监督机构，取消稽查制度，而国内企事业单位的财政财务收支及经济活动的监督则由财政、税务、银行进行一般性质的经济监督，所以经济监督无论是实践活动或



是理论研究均无从谈起。1982年12月第五届全国人大通过的《宪法》确定了要设置审计机关和实施审计监督，才迎来了审计实践和审计研究的春天。所以，这一时期的审计活动与理论思想研究都处于停滞状态。作为审计理论发展的历史过程来讲，也不能少了这段时期的审计活动及审计思想研究，而且经过对这一时期的探索，本书认为财政税务、银行等部门的经济监督活动也在一定情况体现了这一时期的监督思想，并且根据政治与经济发展变化的时期，本书将这一时期的财政监督思想分三个时期来研究。第一是解放初期，即从1949~1956年，监督活动与制度比较健全时期。第二是1956~1976年经历了政治上的动荡起伏，经济上的大幅滑坡乃至崩溃，经济监督不再存在的时期。第三是1977~1982年期间，经济监督思想重新恢复。

五、中国审计理论研究恢复时期的审计思想

（一）中国审计理论研究起步时期成果

1978年十一届三中全会将党和国家的工作重心转移到经济建设上来以后，我国经济体制改革就开始了，人们的经济理念、社会经济方式和经济组织都有了很大的变化，企业如雨后春笋，层出不穷，恢复审计工作成为经济监督的必然。由于中外合资企业不断涌现，建立民间审计机构的要求比恢复政府审计来得更加迫切，讨论审计问题成为当时经济工作的主要议题，继而出现审计事务所、会计师事务所，到1982年修宪时特别提出的设置审计机构，标志着审计活动又重新恢复。1983年成立审计署，为审计实务和理论研究提供了充分条件，到1989年前后，中国审



计署在大力开展审计实践的同时也开始积极地组织专家研究审计理论，为审计理论模式研究打下了坚实的基础。审计署科研中心、《审计研究》编辑部以及各高等学校专家组成的审计理论研究队伍，在不断探索审计理论前沿问题并且产出了非常丰硕的成果。

从1983年9月15日中国审计署成立到1989年底，中国审计学会连续组织专家学者对审计上一些理论问题进行探讨，并形成了系列审计文选。中国审计学会编写的《审计文选》第一辑除广泛介绍国外关于审计理论优秀作品外，还有一些我国审计理论工作者自己的成果。1987年3月，在总结设立审计机构以后的两年多审计工作成就基础上，中国审计学会开始组织编辑出版《审计文选》第二辑，这也反映了审计理论工作者和实践工作者开始注重审计理论探索。1988年1月，中国审计学会将1986年审计刊物中关于审计理论研究探讨论文汇集成《审计文选》第三辑。1988年7月，中国审计学会将1987年审计刊物上有关中国审计模式探讨、经济责任评价、效益审计与内部控制的基本理论方面的论文进行汇集，出版了《审计文选》第四辑，该文选系统地反映了审计理论研究的成果，这些成果比较全面地探讨了审计理论的内容和本质特征。

这一时期开始探讨审计属性等审计理论问题，专家们的观点可以说是百花齐放。如张燕生认为“审计是属于上层建筑，是属于财政、财务、经济管理范畴，是国家管理财政、财务非常重要、不可缺少的组成部分。”^①赵友良认为“审计是为了监督会计而产生出来的，具有对监督者进行监督的意义。它不是从会计中分离出来的，不像会计那样是管理经济的工具。它是一个执法

^① 张燕生：《关于审计的几个问题》，辽宁财经学院图书馆中心资料室《审计学文汇》（一），1983年版，第93页。



机构，它在一定历史条件下产生的，在完成历史任务后消亡。可见审计属于上层建筑，是一个历史范畴。”^① 俞绍昌认为“从审计制度属于上层建筑的一个部分来看，审计作为一门经济监督的科学，可以为无产阶级和人民大众所利用。”^② 还有黄友仁认为“社会主义审计本质是以社会主义国家为主体的经济监督关系，是审计机关代表国家在对企业、行政事业单位进行监督所反映的经济监督关系。”^③ 朱震昌认为“审计属于上层建筑，它由经济基础所决定，它反过来对经济基础发生作用和影响。”^④ 周舜臣认为“我国已经建立了生产资料公有制的社会主义经济基础和社会主义政治、经济制度，审计仍然是社会主义国家的职能，审计作为社会主义国家的经济监督工作来说，是国家管理制度不可缺少的一个重要组成部分。”^⑤ 熊志仁认为“审计是一种经济监督，是整个社会经济监督的重要组成部分。属于上层建筑范畴，具有强烈的阶级性，为统治阶级服务。”^⑥

1984 年开始，中国审计学会对重大审计理论研究问题进行探讨，并向全国各地发布若干理论研究课题。如 1988 年审计署审计科研所编辑出版了研究成果两册，即《审计基本理论研究》和《审计技术方法研究》，其中《审计基本理论研究》收录了我国审计理论研究第一批课题，共 16 项，对审计的基本概念进行研究。具体研究包括中国社会主义审计的定义，审计的社会基础，审计的职能、作用和任务，审计组织体系，审计体制的探索

① 赵友良：“建立我国审计制度一些理论的探讨”，《财会通讯》，1984 年第 7 期。

② 俞绍昌：《建立审计制度初探》，《财会通讯》，1982 年第 10 期。

③ 黄友仁：《试论社会主义审计的本质》，载《福建审计》，1985 年第 2 期。

④ 朱震昌：《努力建设我国的现代审计》，载《电子财会》，1982 年第 3 期。

⑤ 周舜臣：《审计学》，安徽科学技术出版社，1985 年版，第 48 页。

⑥ 熊志仁：《关于我国审计的定义、性质与特点之我见》，《福建审计》，1985 年第 1 期。



与设想，社会审计的发展，审计与会计的关系，审计监督在经济监督体系中的地位，审计监督在间接控制体系中的地位与作用，审计监督在社会主义国民经济宏观控制中的地位和作用，审计在宏观控制中的地位和作用，审计监督如何为宏观控制服务，审计监督与经济政策的关系等。^①

针对审计理论研究的重大问题，中国审计学会分时间段对审计的基本理论问题提出一系列研究规划，其中 1985~1987 年间主要研究社会主义审计的基本概念：社会主义审计的基本概念；审计如何为经济改革服务；经济效益审计的理论方法；社会主义内部审计的理论与实践；我国审计组织体系的模式；审计史的研究。1988~1989 年期间主要重点研究：审计基本理论问题研究（性质、对象、职能、定义等）；内部控制的评价方法及其在审计中的运用；承包经营责任审计；审计在治理整顿和深化改革中的地位、作用和任务；审计组织体系和领导体制；审计计划；企业集团审计的研究；审计在经济监督体系中的地位和相互关系。中国审计学会在 1988~1992 年期间发布了五年规划重点项目有：产生社会主义审计的理论基础；社会主义审计在国民经济中的地位和作用；社会主义审计的职能、作用和任务；社会主义审计工作与相邻业务工作的关系；审计标准；审计种类与方法；审计程序、证据与记录；内部控制系统评价；审计管理；审计规范；不同经营方式审计的特点；审计模式；审计组织体系；审计法规研究；审计史；审计教育等。^②

（二）中国审计理论研究恢复时期的局限性

这一时期中国审计理论界在对审计理论进行的研究方面的成

① 审计署科研所编：《审计基本理论研究》，中国商业出版社，1988 年版，第 1 页。

② 蔡春：《审计理论结构研究》，东北财经大学出版社，2001 年版，第 12 页。



果表明了审计理论研究已经起步，并且取得了一定的成果，为形成中国式的审计理论结构体系打下了基础。但研究方向狭窄，内容不够全面。研究的内容主要是审计的概念、职能、特点、本质、作用、意义、范围和审计方法等；在审计体系研究中，对中国式的审计模式有所研究，对审计组织体系有所探讨，对审计法规体系有所探索，但都没有形成结构体系，认识也不够深刻，其局限性主要表现在以下几个方面。

(1) 审计理论研究的内容过于格式化。对审计理论的探索无非是概念、职能、作用（意义）、任务、制度、种类、方法、模式、内容等几个方面。没有吸收西方先进审计观点，没有抓住审计产生的根本原因和内在动因。因此，无法规范研究内容，对审计理论结构、审计理论体系的构成无法涉及，无法形成审计理论体系。

(2) 审计理论研究内容过于分散。对审计理论研究本身是一种发散性的思维，但理论研究往往是不宜过散，对审计理论的探索应抓住核心，才能研究审计是什么，为什么审计，怎样审计。而这一时期对审计的研究面相对分散，注重从现象来寻找概念、特征，如相当注重审计特征、职能来研究审计的概念和作用（意义、任务），无法了解审计的本质，最基本的审计理论结构研究的基本出发点（逻辑起点）都未涉及。因此理论研究固步自封，缺乏理论结构超前意识。

(3) 审计理论研究内容过于表象化。这一时期表面上来看，理论观点百家争鸣，研究内容百花齐放，但实际上内容相当肤浅。研究者主要从实践中去总结理论依据、理论规律，而并没有搞好理论的基础研究。因此，一方面内容不明朗，只注重中国审计学会框定的规划内容，没有解放思想，开拓思路；另一方面研究缺乏深度，各家的争论表现在“咬文嚼字”上，从而造成内容重复，研究肤浅，理论进步较慢，发展缺乏力度。



(4) 审计理论过分强调阶级性。这一时期的审计研究仍无法摆脱阶级观念，仍注重审计的阶级性。虽然说一种社会科学无法摆脱为统治阶级服务的主线，但对社会科学的研究首先应脱离阶级的范畴，从事物本身的特征去研究才比较科学，审计也是这样，作为一种以服务为主的社会科学，审计是以受托经济责任评价为目的。所以，这段时期由于没有摆脱以往阶级观念的严重束缚，无形之中禁锢了研究思路，仍在重复分析阶级利益，着重研究社会主义审计的系列问题，因而内容研究得不到扩展，国外先进的审计理论研究成果得不到吸收，理论研究就得不到发展。

(三) 中国审计理论研究起步阶段局限性原因剖析

中国审计理论研究起步阶段经历的时间虽然不长，但气氛十分热烈，但由于社会发展的原因，理论研究存在上述局限性是难免的，究其原因，主要有五个方面：

1. 审计本质定位不准确

要了解审计理论体系必须了解审计的本质，研究审计为什么能存在，怎样才能发展。从历史发展过程来看，系统研究审计理论前人们总是将审计防错查弊作为主要功能，审计似乎以防错查弊为目的而存在。所以人们研究审计的基础概念从查错开始，多少年来理论没有进步，主要局限于审计现象，审计本质则不明确，我国审计理论研究也是如此。如审计学会北京研讨组研究认为“审计是一种具有独立性的经济监督活动，既要处理人与物的关系，也要处理人与人之间的关系。审计作为经济监督的手段，具有很强的技术性，审计也是一门应用技术科学。”^①李天民认为“‘审计’作为一个词汇，就是指由原经办会计业务以外的人员对

^① 审计学会北京研讨组：《关于审计几个基本理论问题的探讨》，《审计研究》，1988年第6期。



他人所经办的会计事务及其所反映的经济活动，进行详尽周密的审查和稽核，以确定是否真实、正确、合法、合理，并对会计工作的质量作出恰如其分的评价。”^①无论是中国古代审计思想，还是近代、现代中国审计理论的萌芽时期，审计研究根本没有能够抓住本质，也没有透过现象发现本质，根本没有弄清楚审计的本质是什么。中国审计理论起步时期，审计本质的研究比较少，而且都将审计的本质理解为一种经济监督，审计本质研究是从审计现象为起点来探讨的，从而造成审计本质定位不明确。当然也有一部分理论工作者研究审计的本质时已经考虑到受托经济责任。如程能润就分析了审计人员的受托财务责任问题，但研究仍不够深刻，审计的本质仍不够明确。^② 阎金锴很早就提出权责经济关系的理论来探索审计的性质并认为审计人员就是对这种关系进行评价和审查，具有创新性，然而都有观点不够明显的特点。^③

2. 产权关系不明晰

审计的根本动因在于受托经济责任关系的建立，受托经济责任关系又是建立在两权分离基础上的产权关系，审计本质特征是对建立在产权关系明晰基础上的受托经济责任的有效控制，如果产权不清，受托经济责任关系就不明确，审计的目标、职能就无从谈起，因此，审计的本质就无法说明。这样，也就只能停留在纠错查弊上了。中国审计理论研究起步阶段之所以不能深入，关键问题就在于此。

审计理论研究中审计本质不明确与我国经济体制中产权关系不明晰是分不开的。多少年来，中国一直保持着计划经济的价值观念，不可避免地形成产权不清晰状况。因此在分析审计本质

① 李天民：《试论建立我国的审计制度》，《会计研究》，1981年第4期。

② 程能润：“再论审计的本质及其特征”，《财务与会计》，1987年第5期。

③ 阎金锴：“试论审计的性质和职能”，《审计研究》，1986年第2期。



时，主要通过对审计查账纠错这一现象进行研究，并没有认真分析为什么会产生纠错查弊这一行为，产生这一现象的根本原因是什么。当然现在本书十分清楚，审计活动、审计工作、审计理论研究和审计的动因都是因为受托经济责任关系的存在。这一关系的形成是因为产权关系的出现，也是由于产权关系清晰，才明确了受托经济责任，才有了建立审计理论基础的重要依据。

3. 政治与经济体制影响大

任何时期的理论探讨都离不开体制因素的干扰，中国审计理论研究受经济体制和政治体制的影响较大，这一时期表现尤为突出。这一段时期是我国经济体制改革最为激烈的时期，一方面保守派在坚守着自己的观点，不肯放弃固有的思想阵地，千方百计阻挠进步思想和进步理论的发展；另一方面改革派面对旧观点、旧思想，对阶级斗争的风风雨雨痛心疾首，立志改革，大量吸收外国先进技术，先进思想，充分发挥科技进步优势，改革管理方式，采取先进方法，提高劳动生产率。这样，两种或多种思潮的斗争此起彼伏，虽然发展是主流，但仍不可避免受到各方面的压力，各方面研究受到重大影响，所以理论研究发展仍不够快，重复、徘徊现象时有发生，特别是政治体制影响更为严重。政治体制改革是最敏感的问题，而审计理论又是这一敏感问题的一个重要方面，所以理论研究受体制影响最大，反复现象十分严重，影响理论研究的进一步发展。

4. 思想不够解放

这一时期，审计理论界在理论研究过程中最大的弊病在于思想不够解放，理论研究放不开，理论研究模式十分守旧。从这一时期审计理论研究成果分析，审计理论研究根本没有突破中国审计学会、审计署科研所设计的理论内容，没有更多的理论创新和突破，更谈不上建立审计理论结构体系。研究的内容围绕中国审计学会发布的课题范围，很多学者观点几近一致，这并不是观点



上相同或相近，而在于没有理论突破，即使有差异，也只是在个别词句上争论不休，对国外已经成熟的审计理论体系探索不够，也没有任何借鉴。这说明思想不够解放，这与现阶段理论探索有很大差别。

5. 研究目的不明确

作为审计理论工作者对审计理论研究要达到什么样的目的应该十分明确，而这一时期我国审计理论工作者都没有明确的研究目的。在研究审计理论时，我国理论工作者在围绕中国审计学会划定的框框努力探索时，并没意识到建立审计理论结构体系的重要性。一方面在求同存异地探索审计概念、职能、作用（意义、任务）等方面的理论依据；另一方面，在建立审计学科体系和中国式的审计模式时，没有将理论研究的注意力放在审计理论体系上。当然，也有少数几位学者关注过审计理论结构框架的建立，如李汉国的《建立我国审计理论框架意义》^①；刘安人的《论审计理论的科学性》^②，王雄的《我国审计理论体系刍议》^③。而且这些学者的研究也基本上局限于审计体系的构建上如何建立审计理论体系，并没有突出审计理论体系的核心和其他各理论结构要素的关系。因此，审计理论体系建立不规范，体系不够严谨，结构也不完全合理，中心不够突出。然而，值得一提的是钟英祥在《谈谈审计理论研究中的几个问题》一文中，第一次将财务责任作为审计的本质来研究，认为建立以财务责任为逻辑起点的审计理论结构比较合理，开创了中国审计结构体系研究的先河；并且建议建立以财务责任为基础，审计基础、审计环境、审计假设、审计准则和审计制度为主干的审计理论结构体系，具有创新和开

① 李汉国：“建立我国审计理论框架意义”，《江西审计》，1988年第5期。

② 刘安人：“论审计理论的科学性”，《陕西会计通讯》，1983年第1期。

③ 王雄：“我国审计理论体系刍议”，《江西财经学院学报》，1983年第4期。



拓性，也是这一时期审计理论体系研究最突出的代表。^①除此之外就很少有人来研究审计理论结构体系了。因此，繁荣的理论研究给人明显感觉到目的不够明确，研究审计理论结构动因不充分。

综上所述，我国审计理论研究起步时期开始了审计理论研究，调动了理论界研究审计理论的积极性，其中中国审计学会、审计署科研所、《审计研究》编辑部功不可没，通过激励和宣传重视，审计理论研究呈现出一派繁荣。由于历史的局限性，这段时期审计理论研究仍显不足，主要表现在研究内容模式化，研究面过于分散，研究内容肤浅，研究主题阶级性过强，研究形势过于乐观等。究其原因主要在于：审计本质不明确，产权关系不明确，理论研究体制干扰大，研究者思想不解放，研究目的不明确。然而不管怎样，作为审计理论研究的起步时期，审计理论工作者的探索和努力为中国审计理论体系的建立研究打下了良好的基础，提供了充分条件，为进一步研究立下了汗马功劳。

六、中国审计理论体系的建立和不断完善阶段

任何一门学科都必须由理论作为基础才能解决根本问题，审计也不例外。审计作为一种职业一旦出现，不能建立理论体系来支持是没有根基的。正如罗伯特·莫茨所说：“确实，某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

^① 钟英祥：《谈谈审计理论研究中的几个问题》，《江西财经学院学报》，1986年第6期。



此，本文需要建设审计的哲学。”^① 中国审计职业需要审计理论体系，也正在建立具有中国特色的审计理论体系，中国审计理论体系的构成研究应该是现代中国审计界讨论得最多的话题之一，20 世纪 90 年代前后，我国审计理论工作者开始致力于研究审计理论体系的框架结构，不同的理论工作者所描绘的结构体系是不同的。这段时期审计理论体系研究已经形成气候，以学科层次论、理论导向论、基础理论论和实践指导论为代表的观点表明中国式的审计理论体系已初步形成，随着一代又一代的理论工作者的努力，中国式的审计理论体系将进一步完善和发展。

(1) 学科层次论。这种观点认为审计理论体系是按照学科来分类的，将审计学科分为若干层次，如李锐第所言：“审计学的学科体系是指审计学科中的一系列相互联系、相互依存的科学内容。”“主要是按自然科学和社会科学的一般分类法分为：审计基础理论、审计应用理论、审计发展理论。”^② 冯均科认为“审计知识应包括审计理论知识和审计实践知识，其中审计理论包括审计基础理论、审计组织理论、审计操作理论和审计控制理论等四个方面”。^③ 王文彬认为“审计理论结构应分为两个层次：第一个层次是审计目标理论；第二个层次包括两个内容：一是研究审计工作主体——审计人员和审计工作组织的理论（即行为主体理论），二是研究审计工作手段即原则、技术等理论（称为审计方法理论）。^④ 刘明辉认为“以审计目标为逻辑起点而构建的审计理论结构大致分为两个层次：一是审计基本理论；二是审计应

① [美] 罗伯特·莫茨等著，杨树滋校，文硕等译：《审计理论结构》，中国商业出版社，1990 年版，第 6 页。

② 审计署干部培训中心：《审计理论研究》，中国审计出版社，1992 年版，第 56 页。

③ 冯均科：《审计学的科学结构初探》，《财经理论与实践》，1990 年第 2 期。

④ 王文彬、林钟高：《审计》，上海三联书店，1994 年版，第 14 页。



用理论”。^① 这种理论观点是基于学科设置为基础的逻辑关系而分类的理论层次，同时建立在审计假设和审计目标基础上来构建审计理论体系。

(2) 理论导向论。众多的学者、专家在对审计理论体系的探讨中逐渐形成了自己的理论体系和充分的理论根据。但能系统地分析各种审计理论体系形成基础的只有刘明辉教授主持编写的《中国会计研究文献摘编（审计卷）》。该书总结收集了我国学术界自 1979～1999 年 20 多年来发表的审计专业论文、专著和教材的相关内容，其中对审计理论体系结构从导向方面进行归纳，提出目标导向理论、假设导向理论、本质导向理论、环境导向理论、三元导向理论和二元导向理论几个方面。^② 实质上是审计理论体系讨论成果的归纳和总结，具有较强的科学性，对分析中国当代审计理论体系的构建具有现实意义。

(3) 基础理论论。很多学者将理论与实践区分得十分明确，认为审计理论体系就是指审计基础理论体系，而审计应用则是理论派生的实践活动。这种观点主张审计理论体系结构由审计的基础理论所构建，用以指导实践。张建军说“我个人认为，审计理论结构应由审计目标、审计假设、审计概念、审计准则所构建，最终对审计实务进行指导”。^③ 安亚人、宋英慧在他们的论述中指出：“本文设计的审计理论结构由审计目标、审计假设、审计概念、审计准则四个要素组成。与此相应，形成四大块审计理论即审计目标理论、审计假设理论、审计概念理论和审计准则理

① 刘明辉：《独立审计准则研究》，东北财经大学出版社，1997 年版，第 89～91 页。

② 刘明辉：《中国会计研究文献摘编（审计卷）》，东北财经大学出版社，2002 年版，第 192～218 页。

③ 张建军：《试论审计理论结构的构建》，《财会通讯》，1996 年第 6 期。



论。”^① 阎金锴则认为“学习借鉴各家学说，设定审计理论结构的构成要素及其层次如下：审计本质→审计目标→审计假设→审计原则→审计准则”。^② 张德坤认为“以审计本质及审计假设作为审计理论体系的两个‘车轮’，以审计目标作为审计理论结构体系的‘推动器’，从而形成一个成熟稳定的、具有开放性的前进的崭新审计理论结构体系”^③ 等等。这种理论观点认为审计理论只是对审计基本概念、本质、职能、规范、目标、假设、原则及范围等方面进行理论研究，而审计方法、审计证据、内部控制、审计报告等方面则是审计的实务操作，是理论指导下的实践工作，很多学者认为应将审计组织体系也单独列示，却没有进行理论探讨，只是作为审计工作的组成部分，属于实务范畴。

(4) 实践指导论。审计理论是用来指导实践工作的，审计理论体系的形成应具有对实务充分的指导作用，所以审计理论体系是围绕审计实务而探讨，从而形成的以实务指导为主体的审计理论体系。许家林认为审计理论体系由 12 个主要分支构成，即审计发展理论、审计基础理论、审计要素理论、审计方法理论、审计程序理论、审计应用理论、审计质量及控制理论、审计管理理论、审计人才理论、审计教育理论、比较审计理论和审计改革理论。^④ 竹德操认为审计分为五个层次：第一层次是关于审计本质的理论；第二层次是关于审计一般工作的理论；第三层次是关于某大类的审计理论；第四层次是具体审计方法的理论；第五层次是某一具体单位审计项目和具体审计工作的审计理论。^⑤ 这类观点，概括性地总结了基础理论和应用理论的具体分类，具有分类

① 安亚人、宋英慧：“审计理论结构的探索”，《吉林会计》，1997 年第 2 期。

② 阎金锴：“浅论审计理论结构”，《审计研究》，1995 年第 3 期。

③ 张德坤：“审计研究逻辑起点的二元选择”，《湖北审计》，1998 年第 3 期。

④ 许家林：“审计理论结构初探”，《审计理论与实践》，1993 年第 8 期。

⑤ 竹德操：“试论审计理论体系”，《审计与经济研究》，1992 年第 4 期。



评价、说明清楚、容易理解的特点，对审计学科的建立具有十分重要的作用。

本章小结

中国审计理论体系的研究起步比较晚，研究成果也相对少一些，但通过一代又一代的审计理论工作者的不懈努力，中国审计理论研究已经与世界同步发展。本章从审计职业活动发展角度将审计学科发展划分为五个阶段。

第一阶段是中国早期审计实践阶段。这个阶段的审计主要属于自行摸索，以实践为主体，没有理论研究，但有一些审计思想的火花。中国古代那些片断的审计思想主要表现为审计机构、审计制度、审计人物及论著等内容，归属于审计应用理论范畴。因此，本书将从中国古代审计组织体系、中国古代审计制度和中国古代的审计思想家及其著作中发掘其审计思想。

第二阶段是中国审计理论萌芽时期。这一时期主要以学习和引进西方审计思想为主，基本上没有系统的审计理论研究，也表现为那些片断的审计思想，主要表现为审计组织体系的建立、审计制度的完善、审计专家的思想等。

第三阶段是中国审计理论与实践停滞时期。这一时期财政财务监督代替了审计的职能，专门的审计活动也就没有用武之地了，审计机构也就随之消失。然而，这一时期财政监督能力并未加强，财政财务制度，财政财务收支活动都比较混乱。

第四阶段是中国审计理论研究恢复阶段。这一阶段重点在于重新学习和吸收国外审计理论研究成果，逐步建立审计理论研究机构，对审计理论进行的研究方面的成果表明了审计理论研究已



经起步，并且取得了一定的成果，为形成中国式的审计理论结构体系提供了基础，但由于理论研究存在审计本质定位不准确；产权关系不清晰；受体制干扰大；思想不够解放；研究目的不明确五个方面的局限性，所以，审计理论研究的内容过于格式化，过于分散和表象化，过分强调阶级性，没有形成结构体系。

第五阶段是中国审计理论结构体系建立和不断完善阶段。这一时期审计理论体系研究已经形成气候，以学科层次论、理论导向论、基础理论论和实践指导论为代表的观点表明中国式的审计理论体系已初步形成，随着一代又一代的理论工作者的努力，中国式的审计理论体系将进一步完善和发展。

第三章 中国古代审计思想的形成

中国是世界文明古国之一，具有悠久的历史，灿烂的文化，古代审计的起源亦源远流长。本书认为对中国古代审计思想研究应从审计活动内容上进行追溯，即从著作、人物、机构、制度四个方面探讨。前两者是审计思想观念的归纳和总结，这些思想是审计活动理论认识的结果，是实践升华而形成的理论结晶。后两者是审计思想的具体运用，是审计思想指导下的实践，是审计思想的具体表现。另外，中国古代基本上没有审计理论研究，中国古代那些片断的审计思想主要表现为审计机构、审计制度、审计人物及论著等内容。这部分重点在审计活动对审计思想形成的各种根源和发展，从中了解中国古代审计观念的形成。

一、中国古代审计活动中的审计思想

在原始社会时期，人们不可能也没必要把氏族财产据为己有。“货恶其弃于地也，不必藏于己。”^①从审计的最初职能即对财政财务的监督来说，原始社会没有其存在的可能性和必要性，所以说审计萌芽于原始社会，可能尚属太早。从母系氏族公社开

^① 《礼记·礼运篇》，影印阮元校刻《十三经注疏本》。



始，个人虽然有一些财产，但仅仅限于生活用具和少数随身携带的工具和武器，这种财产还没有发展成为氏族集体财产的对立物。并且，这些为数有限的个人财产在各氏族成员间并没有高低轩輊之分，还没有形成私有观念。因此，在原始社会时期，人类集体劳动，平均消费，过着无剥削无阶级的平等生活，只是到了父系氏族公社时期，随着私有制的出现，原始社会才逐渐瓦解。

（一）夏、商、周时期的审计活动

历史学家对古籍中零星记载的夏代情况的看法分歧较大，目前还很难断定中国古代审计活动从什么时候开始，笔者认为综合较为可信的古籍记载，夏代建立了完善的奴隶制国家，奴隶主贵族都拥有数量相当的奴隶，奴隶越来越多地被投入生产领域成为社会生产的主要支柱，剥削奴隶劳动成为国家的一项重要收入，已有了较完善的国家财政收支，有了审计活动形成的基础。

夏朝作为中国第一个奴隶制王朝，已建立了国家机构。《礼记·明堂位》说：“夏后氏官百。”当然，这个数字只是泛指，但夏代确实有了牧正、庖正、车正等一系列职官。据史书记载，“自虞、夏时，贡赋备矣”^①，“夏后氏五十而贡”^②。《夏书》曰“关石、和钧，王府则有。”韦昭注曰：“关，门关之征也。石，今之斛也。言征赋调钧，则王之府藏常有也。一曰：关，衡也。”夏代已使用一般通用的石、钧等来征收贡赋，以此作为王室府藏的经常收入。夏代军队开支，举行了盛大的祭祀典礼，统治阶级内部为争权夺利也频繁发动战争，治理水患，官僚机构，修建公共工程，所有这些都必须支出大量的经费，王室各种奢侈的衣食住行、赏赐府藏，亦耗费不少的民脂民膏。由此可见，其财政开

^① 《史记·夏本纪》，中华书局点校本。

^② 《孟子·滕文公上》，影印阮元校刻《十三经注疏本》。



支之大是不言而喻的。夏代统治者为了治理国家，保证财政财务收支的正常进行，必须实行必要的财经管理和监督，如对收支进行计算、记录和考核等。舜继位后，命皋陶作刑。《左传·昭公十四年》载：“己恶而掠美为昏，贪以败官为墨，杀人不忌为贼。《夏书》曰：‘昏、墨、贼，杀。’皋陶之刑也。”可见，远在夏禹之前就有关于惩治官吏贪污受贿的法律，也就可能产生了对官吏进行某种经济监督的立法。

商代已经有了审计有关活动，据董作宾的研究，商代龟甲中甲桥、背甲刻辞中的同文贡龟数当为同次贡龟。例如甲桥刻辞“雀人二百五十”，在《殷墟文字乙编》共有七见，“由于龟板大小略等，知道是某地所产的同种的龟”，“这只是一次的贡纳，而不是贡纳七次，每次二百五十”。^①日本白川静也持相同的看法，认为《殷墟文字乙编》中有四例甲桥刻辞记“我氏（以）千”，其龟类均是同种的小形龟，当不是表示得了好几次千龟。^②据推测，对殷人而言，龟甲是十分贵重的东西，故必须经过几次审核、登记，以免被人贪污盗窃。我们认为商代对贡龟数的这种检视、验收、审核和登记以及西周宰官对贡税交纳的审查等，当是具有一定审计性质的经济监督活动。

商、西周时期建立了比较复杂的官僚机构，各诸侯国普遍设有监官，其职掌是代表国王监视各诸侯国，其中经济监督岗位已经设立。据西周金文和古籍记载推测，当是司寇和刺尹，还有卜辞以及文献中都有设监的材料，从西周初年设“三监”控制监督殷民的史实推测，商代的“监”可能就是某地方行使监察权。

① 董作宾：《小屯第二本殷墟文字乙编·序》，“中央”研究院历史语言研究所，1948～1953年。

② 白川静：《胡厚宣氏の商史研究——甲骨学商史论丛》，见《甲骨文与殷商史》第三辑，上海古籍出版社，1991年版。



《说文解字·八上》曰：“监，临下也。”因此，“监”有监视、监督、监管之意。西周的审计活动，《周礼》一书的断代及史料的引用各不相同，周代的政权活动中就有著名的“三监”，如仲几父云：“仲几父使于诸侯监。”^①“诸侯监”一词清楚地告诉我们，周王在各诸侯国是设置“监”加以监督的。师、保等为最高官僚，统辖诸侯百官以奉侍周王，他们对诸侯百官的监察负有总的责任。宰见于殷墟卜辞和殷、西周金文，所见材料表明宰的职掌是管理王室事务，前面已经有描述，不再重复。

从总体上看，商、西周时期执行监察职能的职官大体分为两个等级，监察着从中央到地方的各级官吏。高级官员如师、公等兼职对监察负总的责任，而下级官员刺尹、司士、监等具体执行监察。商、西周政权中具有监察职能的职官，对官吏从政治、经济、军事上都进行监察。因此，对财经的监督只是监察职能中的一部分，也就是说其监察职能中包含着某些最初的审计职能。

（二）春秋、战国时期的审计活动

春秋时期的审计活动就比较频繁了，国君对官吏的考核已经明确正式称为“上计”。《说苑》卷七《政理篇》载：“晏子治东阿三年，景公召而数之……晏子对曰：‘臣请改道易行而治东阿，三年不治，臣请死之。’景公许之。于是明年上计，景公迎而贺之。”西门豹为邺令，清克洁，秋毫之端无私利也；而甚简左右，左右因相与比周而恶之。居期年，上计，君收其玺。豹自请曰：“臣昔者不知所以治邺，今臣得矣，愿请玺，复以治邺。不当，请伏斧钺之罪。”文侯不忍而复与之。豹因重敛百姓，急事左右。期年，上计，文侯迎而拜之。^②

^① 罗福颐：《三代吉金文存释文》卷七，香港问学社，1983年版。

^② 《韩非子·外储说左下》，影印《二十二子》本。



战国时期，这种通过上计考核官员的办法进一步发展，记载也更为详细可靠。《荀子·王霸篇》中所说的“岁终奉其成功，以效于君，当则可，不当则废”。田婴相齐，人有说王者曰：“终岁之计，王不一以数日之间自听之，则无以知吏之奸邪得失也。”王曰：“善！”田婴闻之，即遽请于王而听其计。王将听之矣，田婴令官具押券斗石参升之计。王自听计，计不胜听。罢食后，复坐，不复暮食矣。田婴复谓曰：“群臣所终岁日夜不敢偷怠之事也，王以一夕听之，则群臣有为劝勉矣。”王曰：“诺。”俄而王已睡矣，吏尽揄刀削其押券升石之计。^① 年终，官吏到国王那里如实报核一年来财政收支情况，国君亲自考核，或由丞相协助考核。最后根据考核结果，决定官吏的升降任免赏罚。

（三）秦、汉时期的审计活动

《睡虎地秦简》是一部反映我国古代审计制度化思想的重要法律。1975年12月，我国考古工作者在湖北省云梦县睡虎地发掘出秦朝墓穴竹简一批，即我们常说的《睡虎地秦简》，从这部秦简中人们对秦朝上计活动情况有了一些新的了解。根据对秦简^②的分析，秦代凡主管经济的部门，都有专门从事经济核算的事宜，叫做“计”；各级地方行政机构和主管经济部门都是定期向上级报告计簿。这些竹简介绍秦代部分法律文件，其中涉及经济法规方面内容的很多，从而可以了解秦朝财政监督和经济法规的重要性。秦汉时财政机构上的一大特点是治粟内史（大农令、大司农）和少府各代表着国家财政与皇室私人财政，两套班子分立，国家财政收支与皇室私人财政收支分别核算，泾渭分明。其

^① 《史记·范雎蔡泽传》。

^② 本章简称秦简均指《睡虎地秦简》。



中最有名的如《效律》^①、《金布律》^②、《仓律》^③、《内史杂》、《法律简答》等，秦简中有关这方面的记载比较具体明确的有两件：《仓律》云：“县上食者籍及它费大（太）仓，与计偕。都官以時計食者籍”。《金布律》云：“受衣者”在“已禀衣”之后，“有余褐十以上，输大内，与计偕”。秦简《厩苑律》载：“内史课县，大（太）仓课都官及受服者。”对财经监督、会计核算、审计规范作了明确的规定，可以说集中地反映了秦朝审计思想。《睡虎地秦简》虽然是一部法律规范的书籍，但更重要的是在会计、审计方面作出很多规定，说明当时秦朝政治、经济及审计思想，很有历史意义。据此推断，秦代在经济上的考核可分为两个系统：一是都官所主管的各个部门，包括都官本人及其所主管的财物，由中央的大仓负责考核；二是县级官吏及由县主管的各个部门与财物，则由中央的内史来考核。

方宝璋教授在《中国审计史稿》一书中通过对《仓律》、《厩苑律》、《金布律》等进行深入细致的探讨，指出：从律文可以推断，要想查出“计较相缪”，“计脱实及出实多于律程，及不当出而出之”，以及“计用律不审而赢、不备”，必须对会计账目重新

① 《睡虎地秦简·效律》称“计脱实及出实多于律程，及不当出而出之，值其价，不盈廿二钱，除；廿二钱以到六百六十钱，赏官啬夫盾；过六百六十钱以上，赏官啬夫一甲，而复责出也。入户、马牛以上为大误，误自重也，减罚一等。”这些立法要求对会计方面的记录进行定期检查，如果发现记录账实不符或财物收支超过法律规定的标准，以及超出支出财物范围等情况，应依法处罚，并赔偿损失。法律条文十分详细，并列出了罚款等级和数额。

② 《金布律》称“官府受钱者，千钱一畚，以丞令印印。不盈千者，亦封印之。钱善不善，杂实之。出钱，献封丞，令乃发用之。”这是对官府收入、支出钱币进行规范，规定钱币收入、支出、验收、记录方面的法律规定，以分清责任，检查钱币真伪等等。

③ 《仓律》称“入手一税，而比黎之，为户，及籍之曰：某会禾若干石，仓啬夫某……其出禾，又书其出者，如入禾然。”说明仓储验收制度，复核，交接人姓名、责任等。



加以审查，有时还要对照实物加以核验，最后才能得出结论。不言而喻，这样的一种审核过程，当是属于审计范畴的。如参照其他律文加以分析，秦代对会计部门的审计涉及四个方面内容：

（1）审计的对象。从上引律文三可以看出，审计重点当然是“其吏主者”，即负责会计事务的官吏，如尉计、苑计，其次是其他群吏、令史掾等参与会计的，以及仓啬夫、田啬夫、亭啬夫等。从秦简中规定的连坐法推断，其主管会计的长官如都官、官啬夫、县令、县丞等，均也在审查的范围之内。

（2）审计的主持者。秦简律文简略，上引三条律文均不载审计的主持者，但从上引律文二“误自重也，减罪一等”这句话可知审计的主持者当不是会计本身，因此如属会计本身查出错误的，可减罪一等。参照其他律文，审计的主持者大致可分为两个层次：其一由大仓、大内等中央主管财经部门对县、都官等下级机构进行审核，这点从上述上计的引文中就可很清楚地看出。其二由县长官对其下属各类主管经济部门的啬夫，如仓啬夫、库啬夫、苑啬夫、乡啬夫等进行审计。如《效律》载：“官啬夫免，县令令效其官，官啬夫坐效以赀，大啬夫及丞除。”可见法律规定县令有责任对其属下啬夫进行核验，如查出该官啬夫有问题，大啬夫（县令）及丞可以免罪；否则，大啬夫和丞要受到牵连。

（3）审计的内容。从上述引文中可以看出审计的内容是侧重于财政财务收支不如制的审计，但也包含有财经法纪的审计。因为会计上出现“计校相缪”，“计脱实及出实多于律程及不当出而出之”，以及“计用律不审而赢、不备”等现象，往往是由于负责财政财务官吏在工作上失误引起的，但有的是由官吏贪污、亏损引起的。上述对会计进行审计的律文看不出有经济政绩审计的内容，正由于这样，律文中规定对会计审计后结果的处理均是根据违法乱纪行为的轻重分别予以不同的惩罚。

（4）审计的方法。主要的方法是采用查账法，即复查会计账



籍。从“县上食者籍及它费大仓，与计偕。都官以時計食者籍”这条律文可以看出，其他一些簿籍，如领取口粮人员的名籍，也是复查会计账籍的旁证，都官在每年结账时应核对领取口粮人员的名籍。复查中还往往对照实物核检账目中所记载的各种物资，这在秦律规定中比比皆是。大仓、内史等中央主管财经部门对县级机构的审计方式主要是采取事后定期送达审计，即每年终县、都官呈送会计账簿及其他簿籍和物资到中央，由主管经济部门进行审计。秦律中对会计年度有严格的要求，为了使账目不发生矛盾混淆，特别是对旧年新年相交的账目，做了明确的规定。《金布律》曰：“官相输者，以书告其出计之年，受者以入计之。八月、九月中其有输，计其输所远近，不能逮其输所之计，移计其后年，计相缪。工献输官者，皆深以其年计之。”这里是说官府输送物品，应以文书通知其出账的年份，接受者按收到的时间记账。如在8月、9月输送，估计所运处所的距离，不能赶上所运处所的结账……改计入下一年账内，双方账目不矛盾。工匠向官府上缴产品，都应固定按其产年记账。秦律中不仅对会计记录时间有严格的要求，而且对会计记录物品的分类出账有严格的规定。《工律》曰：“为计，不同程者同其出。”这是说记账时，不同规格的产品不得列于同一项内出账。秦律中对记账时间和分类的规定，使会计账簿时间界限明确，物品分类条理清楚，这有利于在审计工作中对会计账簿的审核与稽查。^①

汉初制定《汉律》，在李悝《法经》六篇之外，又增加《户律》、《兴律》、《厩律》三章，合为九章，故称《九章律》。其中，《兴律》主要是关于擅兴徭役的规定，《户律》是有关婚姻、赋税的规定，而《厩律》是关于畜牧牛马之事的規定。显而易见，这三章主要就是补充经济立法的。汉代政府为了防止官吏发生受财

^① 方宝璋：《中国审计史稿》，福建人民出版社，2006年版，第82～84页。



枉法的行为，曾规定官吏不得接受下属的吃喝东西和财物，以及贱买贵卖等。如：“（景帝元年）诏曰：‘吏受所监临，以饮食免，论重；受财物，贱买贵卖，论轻。廷尉与丞相更议著令。’廷尉信谨与丞相议曰：‘吏及诸有秩受其官属所监、所治、所行、所将，其与饮食计偿费，论。它物，若实故贱，卖故贵，皆坐为盗，没入县官。吏迁徙免罢，受其故官属所将监治送财物，夺爵为士伍，免之。无爵，罚金二斤，令没人所受。有能捕告，界其所受臧’。”^① 为了杜绝贿赂之途，汉律还规定，替别人行贿而使官吏受赇枉法的，也要处以称为“司寇”的徒刑，即罚往边地戍守防敌：“律，诸为人请求于吏以枉法，而事已行，为听行者，皆为司寇。”^②

西汉时期郡国守相依据集簿对其所属县令（长）进行审计考核。如《汉书·萧育传》载：“后为茂陵令，会课，育第六。而漆令郭舜，见责问，育为之请。扶风怒曰：‘君课第六，裁自脱，何暇欲为左右言？’及罢出，传召茂陵令诣后曹，当以职事对。”对于县令（长）之掌管财政或与财政有关的部属也按上计簿进行审计考核。西汉在法制上出现了“决事比”，就是“其有断事，皆依旧事断之，其无条，取比类以决之”。^③ 汉律单死罪决事比达 13472 事。以判例断案，这对于封建统治者来说更能随心所欲地弄权，“奸吏因缘为市，所欲活则傅生议，所欲陷则予死比，议者咸冤伤之”。^④ 这大大影响了审计的法律依据。^⑤

① 《汉书·景帝纪》。

② 《汉书·外戚恩泽侯表》注文。

③ 《周礼·秋官司寇·大司寇》注文。

④ 《汉书·刑法志》。

⑤ 方宝璋：《中国审计史稿》，福建人民出版社，2006 年版，第 91～93 页。



（四）隋、唐时期的审计活动

同任何制度的国家一样，封建国家的财政财务收支是关系到一个王朝安危存亡的大事。为了防止官吏的贪污受贿、滥收、少收、歉收和任意支用等，封建政府必须特别加强财经监督，以保障封建国家经济活动能正常地进行。隋代实行混一南北官制，勾检制度在北齐时就已存在，尚书省都官下设有比部，比部掌诏书、律令、勾检等事。据《册府元龟》卷四八三《邦计部·总序》所载：隋初尚书省兵部尚书之属，有库部；都官尚书之属，有比部；度支尚书之属，有度支、户部、金部、仓部；工部尚书之属，有工部、屯田、虞部、水部等侍郎。比部职掌“勾检”，而且从该文系“邦计部”可知，隋代比部勾检的内容当主要是经济方面。《唐六典》所载数例说明上述京师诸司至地方州县勾检官的职掌：太常寺“主簿二人，从七品上”，“主簿掌印，勾检稽失，省署钞目”。京兆、河南、太原三府、都督府、州“司录事参军掌付事勾稽，省署钞目，纠正非违，监守符印。若列曹事有异同，得以奏闻”。县“主簿掌付事勾稽，省署钞目，纠正非违，监印”，“录事掌受事发辰，检勾稽失”。

方宝璋教授认为：唐代的勾检制度一是对官府一般事务和文书的审核稽查；二是对国家财政财务收支的审核稽查。尚书左右丞、左右司郎中、员外郎主要是勾检官府一般事务和文书，当然其中也包含勾检财政财务收支的稽失；比部则专门勾覆中央至地方各级官府的财政财务收支。^① 唐代的勾检制度是各级官吏“各掌付十有二司之事，以举正稽违，省署符目，都事监而受焉”。^② “举正稽违”就是勾检稽失。“凡天下制敕计奏之数，省符宣告之

^① 方宝璋：《中国审计史稿》，福建人民出版社，2006年版，第115页。

^② 《唐六典》卷一。



节，率以岁终为断。京师诸司，皆以四月一日纳于都省。其天下诸州，则本司推校，以授勾官。勾官审之，连署封印。附计账，使纳于都省。常以六月一日，都事集诸司令使对覆，若有隐漏不同，皆附于考课焉”。^①《唐六典》这里只指出天下诸州的勾官要对本州官文书加以审核，然后纳于都省，但京师诸司是否同于诸州，也要经过本部门勾官的勾检，本段引文没有明载。参考其他记载，京师诸司的勾官也要对这些文书加以勾检，然后纳于都省，再由都省一一审核。除考核经济政绩外，唐政府还注意考核官吏是否清廉正直。如《唐六典》载，京兆、河南、太原牧及都督、刺史“掌清肃邦，考核官吏”，“其吏在官公廉正己、清直守节者，必察之；其贪秽谄、求名徇私者，亦谨而察之，皆附于考课，以为褒贬。若善恶殊尤者，随即奏闻”。

隋初的监察机关只有御史台，炀帝时增设了谒者、司隶二台，合为三台。御史之职在纠察弹劾非法。刺史巡察的职责是“激浊扬清”，贪黷的郡守可以免职，有功的则上报其事迹加以旌勉。唐代的御史监察制度比较完备成熟。中央监察机关仍为御史台，已成为一个独立完整的监察机构，御史台内设有三院，即台院、察院、殿院，三院御史共司监察，各有侧重，互相配合，构成了一个严密的监察体系。唐代以御史纠弹百官，同时，御史纠劾不当，尚书省左右仆射和左右丞兼得弹之。这是唐代监察机构完备成熟的表现之一。唐代御史在财经上的审计监督是其监察工作中的重要内容。《册府元龟·宪官部·弹劾三》上、下记载了唐代 54 次弹劾，^② 其中有 27 次涉及经济上的违法乱纪，占总数

^① 《唐六典》卷一。

^② 《册府元龟·宪官部·弹劾三》（以下简称《弹劾三》），中华书局影印本。按：《弹劾三》比较全面地记载了唐代御史弹劾事件，下文将以此为依据，做一些统计分析。



的 50%。唐御史对财经的审计监督。除考核经济政绩外，唐政府还注意考核官吏是否清廉正直。如《唐六典》载，京兆、河南、太原牧及都督、刺史“掌清肃邦畿，考核官吏”，“其吏在官公廉正己、清直守节者，必察之；其贪秽谄、求名徇私者，亦谨而察之，皆附于考课，以为褒贬。若善恶殊尤者，随即奏闻”。监察御史“若在京都，则分察尚书六司，纠其过失”。^① 监察御史对户部的监察，主要就是对国家财政财务的总收支进行监督。御史台在对国家财经监督中勾稽审核的审计职能有所发展。有关这方面的监察又可分为以下两种类型：其一是对官吏的贪赃进行弹劾，如纠弹赃污、坐赃、盗隐官物、克扣钱饷、受纳货贿等。《弹劾三》中 27 次涉及经济问题的弹劾就有 13 次是关于贪赃的。其二是财政财务收支上的不如制，如违敕贡献、违制进羨余钱、违诏征钱、擅用官钱、违额加给等。这方面的弹劾仅次于贪赃，在《弹劾三》中占 7 次。财政财务收支上的不如制有的即使涉及皇帝，御史为正朝廷纲纪，取信于天下，照样弹劾不误。^② 到了唐代，随着封建政治制度更臻成熟，考课制度才逐渐健全完备起来。唐政府规定考课由吏部总领，吏部尚书、侍郎“掌天下官吏选授、勋封、考课之政令”。唐考课分为小考、大考。小考是每年进行一次，评定当年的为政优劣；大考是若干年（一般为 3~4 年）进行一次，综合被考人数年中的等第以决定升降赏罚。考课的方式是由下而上。唐政府规定：“每岁，尚书省诸司具州牧、刺史、县令殊功异行，灾蝗祥瑞，户口赋役增减，盗贼多少，皆上于考司。”中央还常常派遣监察御史和特遣采访使或观察使等分道察访官吏的工作状况。

^① 《唐六典》卷一三。

^② 方宝璋：《中国审计史稿》，福建人民出版社，2006 年版，第 144 页。



（五）宋、元、明时期的审计活动

北宋前期，三司是全国最高的财政机构，号称“计省”。宋承唐末五代之制以盐铁、度支、户部三部合为三司。“国初沿后唐制，并户部为三司使，凡二十案，吏千余人。”^①三司系统之下具有审计职能的机构有数个，如：三部勾院和都磨勘司审计，都凭由司和理欠司审计，诸军诸司专勾司审计，提举在京诸司库务司审计，独立的内藏库审计，临时性机构和官员审计等。三司之下，专门负责审计工作的是三部勾院和都磨勘司。“掌勾稽天下所申三部金谷百物出纳账籍，以察其差殊而关防之。”三部勾院在进行财政财务审计时，对官吏在经济上的违法行为进行检举揭发。如淳化间，“淮南货务卖岳茶，斤为钱百五十。主吏言陈恶者二十六万六千余斤，惟清擅减斤五十钱，不以闻。滁、泗、濠、楚州、涟水军亦以岳茶陈恶，减价市之。计亏钱万四千余贯，为勾院吏卢守仁所发，左授卫尉少卿，黜判官李侁为本曹员外郎，赐守仁钱十五万”。三部勾院官吏由于职在勾稽天下账籍，对财政收支利弊较为了解，因此也常常提出改进建议。三部勾院还对部分重要的财政财务支出进行事前审计，事前审计的工作范围小于事后审计。《宋会要辑稿》职官五七之五零载：“天下勘给官吏兵请受及勘支官物，并须先由粮料批勘，封送勾院点检，勾勘讫，仓库方得依数照支。”

三司内部具有审计职能的还有都凭由司和理欠司。太宗雍熙四年（987年），盐铁、度支、户部分设三凭由司。后合三凭由司为一。“掌在京官物支破之事，凡部支官物，皆覆视无虚廖，则印署而还之；支讫，复据数送勾而销破之”。^②都凭由司具有

① 《玉海》卷一八六《食货·理财》，光绪九年浙江书局重刊本。

② 《宋史·职官二》。



事前和事后财务审计两种职能，而且是实行凭证审计，而不是三部勾院、都磨勘司的账籍审计。但三部勾院和都磨勘司以一官兼领，其实就是合复审和终审为一体。

元丰改制后，比部作为全国最高的审计机关，户部所驱磨的账籍一般还要经过比部的驱磨。元丰改制废三司，三司之下分管的大部分审计工作转归刑部之下的比部负责。宋代比部的审计形式，仍采取定期勾稽，即“月计、季考、岁会”。^① 勾考的方法主要是查账法，即勾覆钱物状、请给账、钱帛计账等到各种账籍，对照券、历等到各种会计凭证，有的还契勘见在，盘查诸库务实物。比部的审计还采取调查法，即“有隐昧，则会问同否而理其侵负”。^② 宋代比部是国家最高的审计机关，京师诸司经费，经本部磨讫，再送比部勾覆；场务、仓库出纳在官之物，“从所隶监司检查以上比部。”^③ 可见，它们都必须先经过本部或监司初审，然后送比部终审。此外，御史为无所不察的监察官，可以对比部的勾覆进行纠弹。如《宋史·职官三》载“政和六年，诏：寺监先期检举，如库务监官所造文账委无未备，方许批书，违者御史台奏劾。”

宋代仍置御史台为监察机关，御史台“掌纠察官邪，肃正纲纪。大事则延辨，小事则奏弹。”其属有三院：台院有侍御史，殿院有殿中侍御史，察院有监察御史。方宝璋教授认为宋代御史在财经上的审计监督作用主要表现在三个方面：

(1) 对百官在经济上的违法乱纪行为进行纠弹。宋代的御史中丞、侍御史、殿中侍御史、监察御史均可执行这种职能，其弹劾对象是上自中央宰臣，下至地方百官。另一方面，宋代对地方

① 《宋史·职官三》。

② 《宋史·职官三》。

③ 《长编》卷三七三。



各级衙门的纠察又往往逐级负责，有较严格的职权界限，一般是郡守纠察县令，监司纠察郡守，台谏纠察监司。御史对地方的监察重点是监司，主要有两方面的内容：其一是纠察监司本身在经济上的违法乱纪行为，如监司变相受贿、非法聚敛、经营商牟取厚利、妄破官钱等均在御史弹奏之列。其二是郡守犯赃罪，监司失于觉察或徇情容庇，委御史台弹奏。如绍兴二十五年，“以州县贪吏为虐，监司、郡守不诤察，遂命监司按郡守之纵容，谏劾监司之失察，而每岁校其所按之多寡，以为殿最之课。”^①

(2) 御史常常接受皇帝的临时派遣，对一些重大的经济案件进行专案审计。如（太宗嗣位初），会言事者云，江表用兵时，（许）仲宣干没官钱。召还，令御史台尽索财计簿钩校，凡数年而毕，无有欺隐。^②（太宗时），文宝又奏减解州盐价，未几，亏课二十万贯，复为三司所发。乃命盐铁副使宋太初为都转运使，代文宝还。下御史台鞫问，具伏。下诏切责，贬蓝山令。^③（建炎三年九月）辛酉，徽猷阁直学士陈彦文落职，以张浚奏其在江州妄用诸司钱四十余缗，且多欺隐也。仍遣御史一员往察其事，未几，彦文卒。^④从以上三例可以看出，御史亲往审计的均是经济大案，如“妄用诸司钱四十余万缗”，“未几，亏课二十万贯”，“尽索财计簿钩校，凡数年而毕。”而且御史前往稽查审计，其结论往往带有终审的权威性。如审计许仲宣的结论是“无有欺隐”，许不久就被任命为广南转运使；又如郑文宝“亏课二十万贯，复为三司所发”，但最终还得下御史台鞫问，事实的确

① 《宋史·选举六》。

② 《宋史·许仲宣传》。

③ 《宋史·郑文宝传》。

④ 《建炎以来系年要录》卷二八。



如此，才“下诏切责，贬蓝山令”。

(3) 对官吏的考核，宋代对地方守令的考课，一般由诸路监司负责。为了保证考课的如实公允，御史则对其有复查之权。如大观元年诏：“依京西路转运判官叶大方奏，每岁将诸路监司所定守令考课等第，令御史台重行审查。如有不当，重加黜责，不以赦原。”^① 特别是守令课绩在优上等，更要送御史台严加考核。^②

明朝政府对御史等监察人员要求特别严格，御史为执法人员，必明知法典，知法而犯法，实难宽容，明制：“凡御史犯罪，加三等，有赃从重论。”^③ 御史不称职者，由御史台长官考黜。如邵圯“宣德三年由福建按察使人为南京左副都御史。奏黜御史不者十三人，简黜诸司庸懦不肖者八十余人，风纪大振。”^④ 明代对御史的要求与元代基本相同，即要求御史要明确自己的职责，本身要以身作则，廉洁谨慎，勤于纠弹，弹劾要公正。^⑤ 正如明初太祖曾谕御史大夫汤和等曰：“国家立三大府：中书总政事，都督掌军旅，御史掌纠察。朝廷纪纲尽系于此，而台察之任尤清要。卿等当正己以率下，忠勤以事上，毋萎靡因循以纵奸，毋假公济私以害物。”^⑥

① 《宋会要辑稿·职官五九》。

② 方宝璋：《中国审计史稿》，福建人民出版社，2006年版，第208～210页。

③ 《明史·职官二》。

④ 《明史·邵圯顾代佐传》。

⑤ 方宝璋：《中国审计史稿》，福建人民出版社，2006年版，第366页。

⑥ 《明会要》卷三三。



二、中国古代审计制度中的审计思想

中国古代审计制度产生于何时，也是一个很有争议的问题，中国古代的审计制度演进也能够反映出中国历代审计思想的演变过程，同样是审计制度理论体系基础。有的学者认为最早产生于西周“九府”出纳制度，而有的学者认为产生于春秋战国的上计制度，如果从成文制度来讲，上计制度是最早的政府确定的审计制度，但从机构设置来看，西周的“九府”出纳制度也是前人审计思想的具体表现。

（一）交叉审计思想——西周“九府”出纳及交互考核制度

夏、商、周是中国古代奴隶社会的重要时期，夏朝是中国古代史的一大转折点，因为夏朝开始建立了奴隶制国家，有了国家机器和制度，建立了赋税制度，经济上也有了较大的发展。进入商朝发展得更快了，历史上有名的井田制，既是土地制度也是税赋制度，各种官制也更健全了。周朝是奴隶社会最强盛时期，各种制度比较健全，各级官吏设置相当完整。这一时期也出现了“冢宰”一职，主管全国经济政治法规监察。^①然而西周最突出的还是“九府”出纳和交互考核制度。“九府”是指西周为了掌管国家财产物资设立的九个财物保管出纳部门。项俊波等四位在其著作《审计史》中称：“所谓九府，即大府、玉府、内府、外

^① 据《尚书正义》记载“冢宰掌邦治，统百官，均四海”（《十三经注疏》上册《尚书正义》卷十八）。冢宰又称天官冢宰，下设有小宰，小宰下设宰夫，天官重在掌治国家财政制度、监察等。



府、泉府、职内、职外、天府和职金等九个财物保管出纳部门”。^① 周朝的“九府”出纳实际上是将国家财物分别由九个职能部门保管和收付，各部门之间责任清楚，分工明确，双方之间既是互相联系，又是相互制约，既有财产收付，又有会计核算，还有审查监督。各部门之间存在着相互牵制的关系，这实际上是现在管理上所讲的不相容职务的关系。

交互考核制度也是周朝一种控制财政活动的办法。西周已经开始建立会计制度，同时开始对会计报告进行钩考与审核。这些工作都由“司会”来进行，据郭道扬先生考证“九府出纳，统由司会监督”。^② 西周的交互考核制度表现在司会“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成，以周知四国之治，以诏王及冢宰废置”。^③ 另一层意思是司会下属官职如司书、职内、职岁与职币之间对“赋入”、“赋出”等进行参交互考。^④ 这些制度出自《周礼》一书，但并非反映西周的实际情况，正如项俊波等四位在著作《审计史》一书中所说：“这里应当说明，从西周的社会经济发展的实际情况来考察，《周礼》一书中所描述的审计制度，在当时还不大可能有那样的完备、科学，可能掺杂了当时统治者的一些规划或设想。本文可以作出这样的结论：因该书成书于战国时期，融合了春秋战国时代审计组织建制之精髓，因此本文可将凡符合史实的看做是先秦时代审计制度的基本事实，凡与当时

^① 项俊波、文硕、曹大宽、王雄：《审计史》，中国审计出版社，1990年版，第46～47页。

^② 郭道扬：《会计发展史纲》，中央广播电视大学出版社，1984年版，第135页。

^③ 《周礼·天官·司会》。郑玄在《周礼注疏》中也讲到“以参互考日成者，司会钩考之官，以司书之等。相参交互，考一日之成，一日之中计算文书也。以月要考月成者，月计曰要，亦与诸职参互，考一月成事文书也，以岁会考岁成者，岁计曰会，以一岁工会计，考当岁成事文书”。这些都是参交互考的意思。

^④ 郭道扬：《会计史教程（第一卷）》，中国财经出版社，1999年版，第219～225页。



情况不符合的，则看作是先秦时代的审计思想。”本文认为完全正确。

（二）定期审计思想——上计制度

上计制度是中国古代定期审计思想的突出表现。上计制度实际上始于西周，初称“大计”，为三年一度所进行的王朝财政经济方面全面、综合的审核方式，又叫“大比”。《周礼·地官》上所说“三年则大比，考其德行、道艺，而兴贤者、能者”，“三岁，则大计群吏之治，以知民之财，器械之数，以知田野夫家六畜之数，以知山林川泽之数，以逆群吏之征令”。“三岁，则大计群吏之治，而诛赏之”。大计是对各项财政收支进行考核，并由冢宰和国王审查，后代帝王纷纷仿效，逐渐发展成为一个固定的制度，历史上称之为“上计”制度。春秋战国上计制度更加完善，这是官厅审计的开始，所以认为上计制度开始于春秋时代。继春秋之后，战国时期也实行了“上计”制度。上计的专门称呼就是产生于这个时代。也有人认为：“秦始皇继承发展了战国的‘上计’制度，取消了皇帝直接检查政绩的方法，改由御史（御史大夫）审查各郡县上报的有关财政收支，钱谷出入和户籍、田地等经济情况的报告，并将审查结果报告皇帝，创建了专职官吏审查上计报告这一新的制度”。^①

汉代的《上计律》，把上计作为专门制度，并颁布有关法律条款。《周礼·春官宗伯·典路》郑司农注曰：“汉朝《上计律》，陈属车于庭。”《玉海》卷一八五《汉上计律》引《汉旧仪》称《朝会上计律》。有关《上计律》的详细情况，目前尚不清楚。据史籍零星记载，两汉时对于上计制度有了一些惩罚条例。一是上计中，无论公卿考课州郡，或者刺史考课郡守，均须认真负责，

^① 熊汉祥、刘麟：《实用审计大全（上）》，大地出版社，1988年版，第56页。



如考课不实，则反坐其罪。如东汉时大司空宋弘“在位五年，坐考上党太守无所据，免归第”；^① 司徒郭丹“坐考陇西太守邓融事无所据，策免”。^② 二是凡计簿中欺瞒不实者治罪。如《汉书·景武昭宣元成功臣表》云：“众利侯郝贤……元狩二年，坐为上谷太守入戍卒财物，上计谩，免。”三是对负责上计的官员严加要求，如发现执法者犯法则要予以重惩。如《汉书·匡衡传》载“衡位三公，辅国政，领计簿，知郡实，正国界，计簿已定而背法制，专地盗土以自益”，被免为庶人。

（三）逐级审计思想——勾检制度

勾检又称勾覆，勾检制度在北齐时就已经存在，北齐由比部掌管诏书、律令、勾检等事务，比部设在尚书省都官下属。《隋书·百官下》称：“始开皇下，署司唯典掌受纳，至是署令为判首，取二卿判。丞唯知勾检。令阙，丞判。”比部在审核各项收支业务时，若发现有差错，失职和不法事项，有权勾覆，给予行政处分；若遇到朝臣在经济上发生贪污等犯罪行为或重大问题时，亦由比部勾覆，转交御史，由御史根据法律处治。^③ 勾检制度在唐朝比较完善，方宝璋先生认为“勾检制度在唐朝有两个方面的内容：一是对官府一般事务和文书的审核稽查；二是有关对国家财政财务收支的审核稽查。”“唐朝勾覆的主要方法是采用查账法，即复查和核对有关账目、凭证、财物结存等是否正确无误。除此之外，也辅以查询法，这一般在勾覆出账目差错时，还要进一步通过调查或访问的方式，查明差错的原因。”^④

① 《后汉书·宋弘传》。

② 《后汉书·郭丹传》。

③ 熊汉祥、刘麟：《实用审计大全（上）》，大地出版社，1988年版，第34页。

④ 方宝璋：《中国古代审计史话》，中华书局，1995年版，第75～83页。



（四）财审合一思想——财审合一制度

从北宋初年至神宗元丰三年（公元 1080 年）前后一百余年，一直推行财审合一制度，致使“四方财物乾没，差谬漫不可知，三司虽有复审之名，不复审阅，但有空文，自天圣九年（公元 1031 年），上下因循，全无检点，纵有大段侵欺，亦无由举发，滋弊甚多。”“凡四年，账未钩考者，已逾十有二万，钱帛、刍粟，积亏不可胜计。”^①可见，财审合一，即是废除审计，由此造成弊端丛生、贪盗猖獗，财物盘亏短缺日益增多。为巩固封建统治，据《宋史·职官志三》载，神宗元丰三年，罢三司，“并归户部”，另由比部郎中、员外郎“掌钩中外账籍，凡场务、仓库出纳在官之物，皆月计、季考、岁会，从所隶监司检查以上比部，至则审复其多寡，登耗之数，有陷失，则理纳钩考；百司经费，有隐昧，则会问同否，而理其侵负……”至此，重新恢复唐代财、审分立之旧制，从而结束了延续一百多年的财审合一制度。^②

三、中国古代审计著作和思想家的审计思想

最能体现审计思想的应该是审计思想方面的著作和专家的思想，古代审计思想的研究，离不开反映审计思想的作品和思想家，本文从反映审计思想的著作和审计思想家的观点中探究其审计思想。

^① 熊汉祥、刘麟：《实用审计大全（上）》，大地出版社，1989 年版，第 36 页。

^② 熊汉祥、处麟：《实用审计大全（上）》，大地出版社，1989 年版，第 36 页。



（一）《周礼》的权责制约思想

《周礼》原名《周官》，亦称《周官经》，是专载古代的官制，或设官分职用人之法。该书有人认为是周公所作，有人认为系西汉刘歆所伪造，近代学者认为出自战国时期，可能是何休所作。全书共四十二卷，分为六篇：第一篇《天官冢宰》（百官之长）共八卷，有关审计、会计方面的主要官职，基本都在此篇。如宰夫（周朝主管政府审计的官职，编者注）“掌其禁令，叙群吏之治。……以考百官府群都县鄙之治，乘其财用之出入，凡失财用物、辟名者以官刑詔冢宰而诛之；其足用长财善物者，赏之。”司会“掌国之官府郊野县都之百物财用，凡在书契版图者之贰，以逆群吏之治，而听其会计。以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成，以周知四国之治，以詔王及冢宰废置。”第二篇《地官司徒》（掌土地、百姓）共八卷。第三篇《春官宗伯》（掌礼仪）共十一卷。第四篇《夏官司马》（掌军政、军赋）共六卷。第五篇《秋官司寇》（掌刑狱）共五卷。第六篇《冬官考工记》（掌工程制作）共四卷。《周礼》是一本反映儒家思想的经典著作，其中包含很多丰富会计审计方面的史料，被我国古代会计、审计理论界奉为圭臬。虽然不能完全将《周礼》作为西周政治财经制度体现的重要著作，因为其中一部分显然有春秋战国时期的影子，但现在很多学者都认为《周礼》应该以西周史实为主而写成的。因此，很能代表西周时期的思想观念，当然也不排除春秋战国时期思想在其中的重要地位。《周礼》包括内容比较丰富，而会计审计一部分为本文研究中国古代审计、会计活动和思想提供了重要依据，在讲述财经体制时将财政主管、财物出纳、保管、簿书登记、审计监督等分开来设置。该书对审计上所讲述的内部控制制度反映得十分清楚，如“九府”出纳制度，交互考核等方面，都能寻找出现代审计理论中责权明确、互相制约的原



则，而且所建立的审计制度、机构设置相当严密，体系严谨，对审计体系的形成具有很好的借鉴作用。

（二）《管子》的明法审数思想

明法审数思想是春秋时期管仲提出的政府审计监督思想，“明法审数”是一条重要的审计原则，成为当时政府审计监督的重要标准与规范，被后来历朝统治者所借鉴，可以说是世界上最古老的审计原则。管仲系春秋时期齐国丞相，事齐桓公。管仲在位期间遵守周朝体制，同时又改进周朝体制。管仲又是我国古代历史上第一位理财家，精通理财、会计，也很重视审计方法的运用，后人对他的经济思想，特别是理财、财政会计理论视为楷模，泽被后世。他认为“财不盖天下，不能正天下”，理财为治国之本。管仲的思想被收录入《管子》一书。《管子》成书于战国时期，而非一人之笔，但大部分观点都以管仲的思想为基础，尤其是财政、财计、财制方面均能反映出管仲的思想。在审计方面，管仲提出应节约开支，量入为出，对国家财政收支活动应全面考核和审查，从而提出“明法审数”的主张。

“明法审数”是当时政府会计和政府审计中试图遵循和执行的一项原则，即严肃纪律、审查收支的意思。这条原则包括“两方面的意义：其一，审计人员须了解、懂得法律，要依照国家所颁定的法令和规章制度去办事，遵守法纪，维护法律的尊严；其二，审计人员须熟悉、清楚国家财政收支实际情况以及财政出入之数，据此进行财政收支的审查考核，防止不法行为或责任性差错的发生。”^①“明法审数”是一条重要的审计原则，成为当时政府审计监督的重要标准与规范，被后来历朝统治者所借鉴，可以说是世界上最古老的审计原则。

^① 项俊波等：《审计史》，中国审计出版社，1990年版，第40页。



（三）商鞅的重罚轻赏思想

重罚轻赏思想是战国时期商鞅提出的一种财政监督思想。商鞅系战国时期卫国人，辅助秦孝公变法。商鞅变法主要包括确定户籍制度，确定租税制度，统一度量衡制度和确定秦律。这些方面都将财政监督思想加入到法规里面，特别是秦律，借鉴了李悝的《法经》的思想，^① 注重以法治国，加强法制建设。商鞅主张以法治国，强调刑罚而不提倡赏赐，认为“刑多而赏少，故王者刑九而赏一，削国赏九而刑”（《商君书·开塞》篇）这里所谓“王者”与“削国”指的是强国与弱国的区别。商鞅的观点被后人收录为《商君书》一书，这本书主要反映商鞅变法的基本思想和商鞅重罚轻赏的财政监督思想，为后来统治者所借鉴。郭道扬先生指出“商鞅变法”是一次比较全面彻底的改革，这一系列变革，尤其是其中关于财计制度、经济法制方面的建设，对后世有着极其深远的影响，成为历代封建统治者仿效之样板。^②

① 魏国李悝变法，著《法经》。《法经》内容分“盗、贼、囚、捕、杂、具”六篇，是中国历史上第一部比较完整的封建法典。其中《杂法》之目有轻狡、越城、博戏、假借、不廉、淫侈、逾制。不廉即指官吏受赃之事，假借当指假借官物不还。《杂法》中还规定有对经济犯罪的制裁，如“丞相受金，左右伏诛。犀首（即将军）以下受金则诛。金自镒以下罚，不诛也。曰‘金禁’”。这里“受金”就是指接受贿赂，“金禁”就是关于官吏受贿的禁律。《法经》的内容表明，当时已注重对丞相、犀首等高级官吏受贿的追办，并且在处罚上体现出了根据赃款数量确定刑罚轻重的原则。

② 郭道扬：《中国会计史稿》[上]，中国财经出版社，1982年版，第128页。



四、中国古代审计组织机构的审计思想

有统治阶级就有统治机构，中国古代有几千年的封建历史，历代统治者为维护自己的统治地位，组织机构都十分严密。在经济发展到一定程度后，会计核算有了长足的进步，随着委托经济责任关系形成伴随着审计产生，而审计产生的主要标志则是由于出现审计职业，有一定的管理审计事务的机构和官吏。这些官吏和机构形成了严格的审计组织体系，也是古代审计思想在审计组织体系建立中的具体表现，这些机构与官吏的活动、职责以及变迁，反映古代审计思想体系的发展与完善。这里简单地介绍几种古代审计机构和官吏，以反映审计思想在古代组织体系中的作用。

（一）宰夫

从有文字记载以来，会计产生于周朝，《周礼》中记载，商代就有“冢宰”一职，主要管理政府财计事务，到周朝后冢宰下设小宰、司会，其中司会行使会计职责，小宰掌管财物，小宰又下设宰夫、天府职务，其中天府掌管国库，宰夫掌管审计事务。《周礼》称：“宰夫之职，掌治朝之法，以正王及三公、六卿、大夫群吏之位。掌其禁令，叙群吏之治。”《周礼·天官冢宰》论述宰夫“掌治法，以考百官府群都县鄙之治，乘其财用之出入，凡失财用物，辟名者，以官刑诏冢宰而诛之；其足用长财物善物者，赏之。”“岁终，则令群吏正岁会；月终，则令正月要；旬终，则令正日成。而以考其治，治不以时举者，以告而诛之”。以上可知，宰夫一职主管政府审计，并掌治法规，具有司法监督



性质，主要对象是中央及地方政府官吏和机构。

（二）御史

御史一职很早就有，殷墟卜辞中御史就已存在，商代的御史曾参与宗教和军事活动。《周礼·春官宗伯》也载有御史一官，“掌邦国都鄙及万民之治令，以赞冢宰，凡治者受法令焉。掌赞书，凡数从政者”。对照其他史籍，周代御史仍属微官，掌管法令文书，以书从政之人，与后世起居注略同。从文字学角度分析，“御”训为“侍”，御史犹言侍史，故居斯职者得以日亲君侧。如《史记·张丞相列传》索隐曰：“周秦皆有柱下史。”又同书《张苍传》云：“老子为柱下史，盖即藏室之柱下，因以为官名。”总之，御史是国君的侍从，职掌文书和档案等。战国时期，御史仍侍从国君。国君在宴会群臣时，往往是“执法在傍，御史在后”。^①国君相会，也有御史在旁记录。如大家所喜闻乐道的秦赵渑池之会，秦王为加胜于赵，要赵王鼓瑟。于是蔺相如也迫使秦王击缶，“顾召赵御史书曰：‘某年 月 日，秦王为赵王击缶。’”可见，秦、赵等国的御史，都是随从国王左右的记事官。^②

从战国开始，御史已经有了监察的动机。《史记·滑稽列传》载：国君宴会群臣时，“执法在傍，御史在后”，以监失礼。可见御史在掌管秘书外，已带有监察性质。魏国已有御史监郡的记载。^③《韩非子·内储说上》也载：“卜皮为县令，其御史污秽而有爱妾，卜皮乃使少庶子佯爱之，以知御史阴情。”春秋时期，齐已有监察官，但不称御史。《晏子春秋·内篇问上》：“司过荐罪。”《管子·君臣上》：“下有五横，以揆其官，则有司过不敢离

① 《韩非子·外储说在下》，影印《二十二子》本。

② 方宝璋：《中国审计史稿》，福建人民出版社，2006年版，第57页。

③ 《七国考·魏职官》，中华书局点校本。



法而使矣。”尹知章注曰：“横，谓纠察之官，得入人罪者也。”又“史畜夫任事”，注曰：“史畜夫，谓检束群吏之官也。”可见，司过、五横、史畜夫等均具有监察官吏的职能。^①

秦朝是我国第一个统一的封建中央集权国家，为了加强国家管理，采用统一的货币、度量衡，加强地方政府机构建设，皇帝下设三公、丞相、太尉、御史大夫，其御史一职掌管全国政治经济的监察事务，也包括审计大权，用以辅助丞相牵制太尉，还包括在财经上对各级官府的监督。在以后每年全国上计时，御史大夫为主持者之一，以监督上计制度的贯彻执行。《汉书》有记载，皇帝每年“诏使丞相、御史向郡国上计长史、守丞以政令得失。”令御史督察上计制度，防止弄虚作假，御史作为掌管经济监察一职，在以后的封建社会历朝历代中都被承袭。这种机构始于战国，定型于秦汉，完善于唐代。在中国封建社会经济、政治监督上有着非凡的贡献。

（三）比部

比部最初始于比部曹，后来发展为比部。比部曹，曹魏时期的一种官职名，是在尚书之下设置的掌管诏书、律令、勾检等事项的官职。“勾检”、“勾覆”、“覆”是复核、审查的意思，都是审计性质的工作。

比部，魏、晋至明初负责审计的官署名，掌管稽核簿籍。隋、唐时成立独立的审计机构。隋唐在尚书省下设“比部”，职责是稽核文账，考核官吏政绩。唐代“比部”改属“刑部”，掌管国家财政监察大权。《宋史·职官志三》记载比部的职掌为：“比部郎中、员外郎、掌勾覆中外账籍。凡场务、仓库出纳在官之物，皆月计、季考、岁会……”比部是我国历史上最早建立的

^① 方宝璋：《中国审计史稿》，福建人民出版社，2006年版，第57页。



独立审计机构，在审计史上曾起过重要作用。^①

（四）审计院（司）

审计院，宋朝、清朝及旧中国设置的专责审计机关。宋太宗淳化三年（公元 992 年）设“审计院”。这是我国历史上第一个以审计命名的国家审计机关，其主要职责是稽核全国的财政收支。

清政府曾于 1906 年把总理府改成责任内阁的同时成立“审计院”，负责审查京外各衙门支出项目的报销。“审计院”正使由一品官担任。

民国初期，北京政府最早设“中央审计处”，民国三年（公元 1914 年）5 月 1 日袁世凯公布《中华民国约法》，6 月 16 日颁布《审计院编制法》，改“中央审计处”为“审计院”，直属大总统领导。同年 10 月 3 日公布《审计法》和《会计法》。后来国民党南京政府也曾设“审计院”。1928 年 3 月 1 日，国民政府命令公布《审计院组织法》，同年 4 月 19 日公布《审计法》，7 月 1 日成立“审计院”，明确规定“审计院”直属国民政府领导，院长、副院长、审计、协审，非经法院判决和依惩戒法受惩戒处分外，不得令其辞职。1931 年国民政府命令撤销“审计院”，设立“审计部”。

审计司，宋朝设置的专职审计机关。宋朝在宋太宗淳化三年（公元 992 年）设“审计院”后，于宋神宗元丰三年（公元 1080 年）改革官制时改在“太府寺”里设“审计司”，主管发放粮料的审计工作。《宋史·官职志五》记载：“审计司掌审其给受之数，以法式驱磨。”

^① 熊汉祥、刘麟：《实用审计大全》，大地出版社，1988 年版，第 66 页。



（五）都察院

汉以后历代监察工作均设御史。都察院是明、清时代负责监察工作的官署名，为两代最高的监察、弹劾及建议机关，《明史·职官志二》：“都御史职专纠劾百司，辨明冤枉，提督各道，为天子耳目风纪之司。凡大臣奸邪、小人构党、作威福乱政者，劾。凡百官猥茸贪冒坏官纪者，劾。凡学术不正、上书陈言变乱成宪、希进用者，劾。遇朝觐、考察，同吏部司贤否陟黜。大狱重囚会鞫于外朝，偕刑部、大理谳平之。其奉敕内地，拊循外地，各专其敕行事。十三道监察御史，主察纠内外百司之官邪，或露章面劾，或封章奉劾……而都察院总宪纲。”^①

明初沿袭旧制，洪武十三年（公元1380年）罢“御史台”。改为都察院，设“都御史”负责监察中央财赋，另设“道御史”负责监察地方财赋，长官为左、右都御史，下设副都御史、僉都御史，又分十三道设“监察御史”，负责各道的监察工作，分设监察御史，巡按州县，专事官吏的考察、举劾。清代改以左右副都御史专为总督、巡抚的国衔（明代，都御史、副都御史都兼用作加衔），以方便其行事。至雍正元年（公元1723年），又以六科给事中并入，因合称为科道。清代于雍正年间设“都察院”，权力很大，无论中央和地方官吏的经费出纳都受“都察院”监察，会计报表都要交“都察院”审查，“都察院”是国家最高监察、弹劾、建议机关。

^① 《明史·职官志二》。



本章小结

(1) 中国是世界文明古国之一，古代审计的起源亦源远流长。本文认为对中国古代审计思想研究应从审计活动内容上进行追溯，即从著作、人物、机构、制度四个方面进行探讨。前两者是审计思想观念的归纳和总结，这些思想是审计活动理论认识的结果，是实践升华而形成的理论结晶。后两者是审计思想的具体运用，是审计思想指导下的实践，是审计思想的具体表现。

(2) 中国古代基本上没有审计理论研究，中国古代那些片断的审计思想主要表现为审计机构、审计制度、审计人物及论著等内容。

(3) 从审计的最初职能即对财政财务的监督来说，原始社会没有其存在的可能性和必要性，中国古代审计活动中反映的审计思想是从夏代开始的。夏代统治者为了治理国家，保证财政财务收支的正常进行，必须实行必要的财经管理和监督，如对收支进行计算、记录和考核等；商代已经有了审计有关活动，商代对贡龟数的这种检视、验收、审核和登记以及西周宰官对贡税交纳的审查等，当是具有一定审计性质的经济监督活动，商、西周时期执行监察职能的职官大体分为两个等级，监察着从中央到地方的各级官吏；西周政权中具有监察职能的职官，对官吏从政治、经济、军事上都进行监察。因此，对财经的监督只是监察职能中的一部分，也就是说其监察职能中包含着某些最初的审计职能；春秋时期的审计活动就比较频繁了，国君对官吏的考核已经有明确的正式称谓“上计”。战国时期，这种通过上计考核官员的办法进一步发展，记载也更为详细可靠；秦代的《睡虎地秦简》是一



部反映我国古代审计制度化思想的重要法律规范。对财经监督、会计核算、审计规范作了明确的规定，可以说集中地反映了秦朝审计思想。秦律中对记账时间和分类的规定，使会计账簿时间界限明确，物品分类条理清楚，这有利于在审计工作中对会计账簿的审核与稽查；隋、唐时期的审计活动，为了防止官吏的贪污受贿、滥收、少收、歉收和恶意支用等，封建政府必须特别加强财经监督，以保障封建国家经济活动能正常地进行。隋代实行混一南北官制，勾检制度在北齐时就已存在，尚书省都官下设有比部，比部掌诏书、律令、勾检等事。唐代的勾检制度一是对官府一般事务和文书的审核稽查；二是有关对国家财政财务收支的审核稽查。北宋前期，三司是全国最高的财政机构，号称“计省”。以盐铁、度支、户部三部合为三司。三司系统之下具有审计职能的机构有数个，例如：三部勾院和都磨勘司审计，都凭由司和理欠审计，诸军诸司专勾司审计，提举在京诸司库务司审计，独立的内藏库审计和临时性机构与官员审计等；宋代比部的审计形式，仍采取定勾稽核，元丰改制后，比部作为全国最高的审计机关。

(4) 中国古代审计制度中的审计思想表现比较突出，中国古代的审计制度演进也能够反映出中国历代审计思想的演变过程，同样是审计制度理论体系基础。例如：交叉审计思想——西周“九府”出纳及交互考核制度；定期审计思想——上计制度；逐级审计思想——勾检制度；财审合一思想——财审合一制度等。

(5) 最能体现审计思想的应该是审计思想方面的著作和专家的思想，古代审计思想的研究，离不开反映审计思想的作品和思想家，从反映审计思想的著作和审计思想家的观点中探究其审计思想。例如：《周礼》的权责制约思想；《管子》的明法审数思想；商鞅的重罚轻赏思想等。

(6) 中国古代有几千年的封建历史，历代统治者为维护自己



的统治地位，组织机构都十分严密。形成了严格的审计组织体系，也是古代审计思想在审计组织体系建立中的具体表现，这些机构与官吏的活动、职责以及变迁，反映了古代审计思想体系的发展与完善。例如：宰夫、御史、比部、审计院（司）、置计和都察院等。

第四章 中国近现代审计思想的形成

历史进入 20 世纪初，清朝晚期民主思潮开始冲击几千年的封建帝制，要求改变封建专制的呼声在民间兴起，一直上升到统治阶层，对外借鉴外国先进技术和管理经验成为当时统治者改变思想观念的重要渠道。审计体制的变革是清末政治体制改革的重要内容，清朝政府为了加强政权建设，吸收国外先进的审计思想和审计制度，加强对国家财政收支、政府机构及官僚的监督，开始注重审计改革，主要表现在审计制度的引进和审计机构的设立上。

一、立宪运动推动审计的重大变革

（一）吸收国外审计思想

“立宪”成为改变封建统治，实行资产阶级改革的最高呼声，推动了中国民主思想的进程。光绪三十一年（公元 1905 年）清朝政府派遣以礼部尚书戴鸿慈为首，载泽、端方、李盛铎、尚其享五位大臣赴日本和欧美各国进行政治考察。回国后五位大臣密陈慈禧太后，强调立宪的重要意义，于是光绪三十二年（公元 1906 年）9 月 1 日宣布预备立宪，开始了两千年封建社会后的民



主政治运动。

吸收国外先进的政治体制是出国考察的政治大臣回国后的一致主张，提出预备立宪，首先是从官制改革入手的，提出立法、司法、行政三权分立思想，从而提出了设立独立于政府之外的审计监督机构。光绪三十二年（公元 1906 年）7 月 6 日，戴鸿慈和端方在《请改定全国官制以为立宪预备》的奏折中提到：“考各国财务行政，均操之户部大臣，而监督之者则为国会及会计检查院。凡国库金之出入，会计员之决算报告，均须经本院判决，当者认可，不当者使分辨正，仍不改，则一面奏陈君主，一面牒告长官，加以处分。”“查普鲁士于未立宪法之先，即有会计检查院。日本于明治初年，亦就大藏省先设检查局，嗣因未能独立，效力颇少，乃离政府而直隶君主，监督之权遂由此而扩大。”^①

对于审计的地位，考察回国的大臣们吸收国外经验一致认为为审计必须独立，应具有超然的独立性。他们认为考察过的各国财政大权都掌握在各级各职官吏手中，监督职责则掌握在国会及会计检查院，而此院之职务，殆与司法裁判同为独立之性质，故能破除一切弊端，^②“这里戴氏等认为审计院的独立性，是其充分发挥监督职能的必要前提条件，只有具备如司法一样的独立性，才能达到破除一切弊端的目的”。“由此可见，要保持审计院的独立性，关键是使其脱离政府而直隶于君主。”^③

提到审计的独立性，一方面借鉴西方国家设立会计检查院；另一方面，要求借鉴西方国家设立国会监督机制，光绪三十二年（公元 1906 年）7 月 20 日，出使德国的大臣杨晟在《条陈官制

① 戴鸿慈、端方：请奏《请改定全国官制以为立宪预备》摘自《清末筹备立宪档案史料》，中华书局，1990 年版。

② 戴鸿慈、端方：请奏《请改定全国官制以为立宪预备》摘自《清末筹备立宪档案史料》，中华书局，1990 年版。

③ 方宝璋：《清末筹备立宪中审计新思想初探》，《历史档案》，2003 年第 1 期。



大纲折》中提出：“检定出纳之官，如各国会计检查院者。况各国国会有抱负财政之责，即有监督财政之权。”^①同时针对审计机构和审计人员可能受到其他官吏打击报复等问题，为了促使审计官员敢于行使审计监督权力，曾出使美、墨、秘、古国大臣张荫棠提出效仿各国审计体制，设置审计人员为永任官。除非其犯有违法乱纪行为，否则不能随意罢免撤换。宣统三年（1911年）2月20日，张荫棠请奏：“凡司大审院及会计检查者，在各国多为永任官，非犯罪恶，不罢职。”^②

审计超然独立性在具体实施上又表现为财政管理与监督的不相容性。时任湖北布政使的王乃征请奏主张“略仿外国提前设会计检察院，即派政务大臣及度支长官充之，详定格式。就是在用款来严加包考，先除浮冒挪移之弊，而后以筹款委之行政官”。“查各国行政官司，主出纳者不任规划，司稽者不管金钱。”^③这里王氏引用国外监管的先进制度，吸收国外财政管理、钱物保管、簿记审计相分离的先进方法，从而为提出中国式审计体系奠定了理论基础。

（二）预备立宪运动对审计理论的影响

清末预备立宪运动对审计理论与实践的作用，归纳起来有以下几个方面：

（1）揭示了设立审计机构的重要意义，在清朝政府国会未开、民主监督不严的情况下，设立审计机构进行财政监督是十分重要的，审计机关对审查出的违法官吏，有请奏惩处的权力，明确了审计机构的作用。

① 杨晟：《条陈官制大纲折》，《清末筹备立宪档案史料》，中华书局，1990年版。

② 《清末筹备立宪档案史料》，中华书局，1990年版。

③ 《清朝续文献通考》卷三百九十八《宪政六》。



(2) 研究了审计超然独立的地位。审计超然独立的地位表现在三个方面,即:一是审计机构独立于政府政务管理之外,直接面向君主;二是审计工作是独立于行政监督、司法监督之外的财政、财务收支监督,具有独特的监督地位;三是审计人员地位具有特殊性和独立性,审计人员的任免具有特殊要求,不能随意撤换和罢免。这都说明对审计地位的研究达到了一定的深度。

(3) 规范了审计工作程序。审计工作是制度化和程序化的典范,清末《审计院官制草案》对审计工作的计划与程序化作了严格规定,为审计应用理论研究提供了理论准备。

(4) 审计决议会议制的出现,突破了封建专制思想束缚,提倡和深化了审计工作实践中的民主思想,突出了审计决议的民主性,是清末民主运动的重要体现。

然而,清末审计思想又具有一定的局限性:第一,变革产生的审计思想目的狭窄,无论是君主或是王公大臣,设立审计院的目的只是为巩固封建君主的统治地位,而并不认为审计是国民财富的守卫,虽然也有人提出,审计院应为“君民所以实握监督之机关者”、“而实行其职务,一以坚国民之信服,一以制行政之专横”^①。但赵氏的主张,并未被朝廷所接受,即使接受也是统治者利用其作为工具罢了。第二,审计机构立足于官办,忽视民营。从一开始设想设立审计机构都是只谈官制变革,官办机构——审计院设立,从未提倡或鼓励民营,所以,出使大臣的着眼点只是国家机构,而对当时欧美一带十分盛行的民间审计机构——会计事务所却充耳不闻,只字不提,因此有片面之嫌,势必影响审计事业的发展。第三,无论是审计机构设立或是审计制度制定以及审计工作的实施都十分缓慢,经过漫长的几年时间仍

^① 赵炳麟:《组织内阁宜明定责任制度,确定监督机关,以杜专权流弊折》,《清末筹备立宪档案史料》,中华书局,1990年版。



未有建树，一则表明封建君主改革意志不坚定，二则反映当时对西方审计思想吸收太慢，没有形成积极态势。所以，直到清朝灭亡，也未能实现审计变革，造成审计院设定成为一场闹剧。

（三）清朝末年官方审计思想

清末时期的立宪运动是民主改革的推进器，同时又是新文化、新思想的孵化器。出国考察和出使外国的政府大臣们通过大量吸收国外先进管理思想和法律制度，结合中国当时封建思想状况和中国国情纷纷提出改革建议和合理化提议。逐步形成一系列管理思想与预备立宪相呼应，这些思想虽然由于清朝灭亡而无法成为理论体系，也无法实现其价值，但为中国新文化、新思维的形成奠定了坚实的基础。其中，各级政府官员提出的审计思想为日后审计理论的形成提供了很多有益的启示。这也标示着中国审计理论研究进入了萌芽时期。

1. 审计的独立性思想

审计独立性是现代审计的一个重要特征，已经不足以为人所津津乐道，但几千年封建思想禁锢的中国古代统治阶级却没有那么容易被说服。作为政府委派出国考察的各位王公大臣和出使外国的大使们在提出立宪思想时重点在改革官制方面，设立审计院成为国家财政收支监督的主要机构，然而审计院的地位问题却成为争论的焦点，这些大臣借鉴国外先进经验认为审计必须超然独立。

光绪三十二年（公元 1906 年）7 月 28 日出使德国的大臣杨晟在《条陈官制大纲折》中提出：“夫内外百司莫不有会计出入之事，政府监督势难遍及，且以行政官自相检查，亦恐流于瞻



徇，故必有一司独立于政府之外以检定之。”^① 杨晟从西方各国会计检查院的地位特点提出审计院设立必须独立于政府之外。理由有两个方面：“一是政府内外百司都有会计出入之事，政府如不设立机构很难顾及普遍监督，二是政府为管理财政者，不能自身检查财政，否则将徇私舞弊”。^② 而西方各国有国会对财政收支进行监督，可以避免财政管理与监督职权的不相容，所以他又说：“今国会未开，不能不有一勾考之地以求整顿立法，盖举通国之盈虚，筹全局之大计，理财行政官有不能顾及不能合一者矣。此其应特设者。”^③ 同年7月6日出国考察政治大臣、礼部尚书戴鸿慈和出国考察政治大臣、闽浙总督端方，提议“有宜于内阁之外，增设而别为独立机关者：一曰会计检查院”。^④

2. 三权分立思想

立宪运动推动着封建王朝下放权力，分散职责。清末部分王公大臣及各地方官吏，借鉴国外先进的政治体制，请求朝廷在内阁以外设立相关机构以求互相监督，分散职权，以避免内阁权力太大而凌驾于君主之上。光绪三十三年（公元1907年）7月3日，时任都察院监察御史的赵炳麟向朝廷请交的《组织内阁官员明定责任制度，确定监督机关，以杜专权流弊折》中，提出“审计院及行政裁判院宜同时设立。君民所以实握督责之机关者：检查岁用；曰行政诉讼。审计院不立，则行政官之岁入、岁出，借贷国债，皆无人过问，而财政上之责任弛矣。行政裁判院不立，

^① 杨晟：《条陈官制大纲折》，《清末筹备立宪档案史料》，中华书局，1990年版，第402页。

^② 方宝璋：《清末筹备立宪中审计新思想初探》，《历史档案》，2003年第1期。

^③ 杨晟：《条陈官制大纲折》，《清末筹备立宪档案史料》，中华书局，1990年版，第402页。

^④ 戴鸿慈、端方：《请改定全国官制以为立宪预备》，《清末筹备立宪档案史料》，中华书局，1990年版，第372~374页。



则行政官司之畸重畸轻，违背宪法，皆无人评定，而法律上之责任弛矣……欲行责任制度，必立监督机关，宜照光绪三十二年编定官制原案，将审计院及行政裁判院同时设立，而实行其职务，一以坚国民之信服，二以制行政之专横，庶责任机关较为完备。”^① 赵氏在这里分析了君主、人民及内阁方面的关系，认为设立内阁政府时应同时设立行政裁判院、审计院，分别担任行政司法管理和财政监督的职责。他认为只有同时设立，一方面可以取信于民，另一方面可以减少行政管理中的专横。因此，在内阁、行政裁判院、审计院之间的三权分立思想和民主观念逐步形成，内阁为行政管理（政府），行政裁判院为司法监督，审计院为财政监督。司法监督和财政监督，既在政府部门管理之内，同时由于审计独立性，又可以直接面君，形成交叉监督，因此可以达到权力制衡的目的。

光绪三十二年（公元1906年）9月16日，庆亲王奕訢等在《厘定中央各衙门官制缮单进呈折》中，正式提请朝廷设立五院，三权分立以监督内阁权力，在奏折中他们提出“犹虑其（内阁）权之太重也，则有集贤院以备咨询，有资政院以持公论，有都察院以弹劾，有审计院以查滥费，有行政裁判院以待控诉。凡此五院，直隶朝廷，不为内阁所节制，而转足以监督，其目的只是以巩固大权，预防流弊。”^②

这里所议的五院分工不同，其中集贤院为君臣集纳贤才的机构，相当于如今的人事部门，不具监督权；资政院系参政议政的机构，多为各地方政府发生利益冲突而进行协调，集纳良策，进

^① 赵炳麟：《奏组织内宜明定责任制度，确立监督机关，以杜专权流弊折》，《清末筹备立宪档案史料》，中华书局，1990年版，第512～513页。

^② 奕訢：《厘定中央各衙门官制缮单进呈折》，《清末筹备立宪档案史料》，中华书局，1990年版，第469页。



行决策之地，为内阁衙门；而其他三院则为三权分立而设，都察院为行政监督权，主要用于监督官吏，弹劾各级官吏；审计院是财政监督权，以检查中央及地方财政收支情况，防止滥用经费；行政裁判院是司法监督权，对各级地方政府发生的司法案件进行管理和监督。虽然这五院职责不同，但具有同样的地位，而且它们都要求五院脱离内阁节制，直接归属朝廷君主领导，具有超然独立又能监督内阁事务。这种思想一方面能分散权力，加强监督，制衡权力；另一方面加强了朝廷权力，可以巩固统治者的地位，很容易被清政府所接受。所以，四天后即 9 月 20 日，光绪皇帝在《裁定奕忻等核拟中央各衙门官制谕》中批准设立审计院。

3. 决议合议制思想

光绪三十四年（公元 1908 年）8 月 1 日，清朝政府批准实施《议院未开以前逐年筹备事宜》，计划用九年时间完成预备立宪过程，明确规定了立宪时间和立宪制度等。随着民主呼声的日益增长，也随着光绪皇帝和慈禧太后相继病逝，宣统皇帝溥仪年幼无知，其父参政掌权，因而提前实行立宪事宜。宣统二年（公元 1910 年），提前设立审计院，建立审计机构制定审计制度并实施审计规划，从而提出了一系列审计思想，审计决议合议制思想是其中最突出的一项。

宣统二年（公元 1910 年）清朝政府在会议政务处，宪政编查馆筹办成立审计院事务时，起草了《审计院官制草案》，主要内容包括四大块：第一，设立独立于政务机关以外的审计机关——审计院；第二，规范审计机关官职及机关规模，规定审计官任职期间，除触犯法律或处分外，不得随意免官调离；第三，规定审计工作的基本程序，如审计机关及人员负责审计核定收支款项，并规范了审查报销账目的程序及处理规定；第四，规定审计决议合议制，审计决议合议制思想是《审计院官制草案》的重要内容，



最突出的表现是对审计制度和审计理论的有益探索。^① 该草案中强调：“审计院以会议形式议定对所有各项报销账目的结论。重大事项由院会议议决，一般事项由各司会议议决，会议议决采取少数服从多数的原则确定。每年年终，审计院应将审计成果向皇帝奏明。”^② 审计决议会议制的基本思想是采用多数人意见，尽量避免长官意志，减少偏听偏信。这种观念借鉴西方民主思想，为中国审计理论和实践进步奠定了良好的基础。

清末预备立宪运动持续数年之久，随着清朝政府的灭亡而变成一纸空文，清末预备设立的审计机构，制定的审计机构官职草案及相关的制度也未能如愿以偿地付诸实施，但立宪运动吸收的外国先进制度和理念，推动了中国近代史的重要变革。审计观念的引入，审计思想的更新推动着审计理论与实践研究，为中国审计理论的形成做好了思想准备，对后期（北洋政府和民国政府）审计实践具有较好的推动作用。然而不管怎样，北洋政府时期及以后的各地方及中央政府审计机构的成立，都受益于筹备立宪，这场不成功的革命对推动审计变革具有十分的积极作用。

二、中华民国时期的审计思想

中华民国时期的审计思想主要反映从 1912~1949 年这一时期的审计思想，这一时期的审计活动十分活跃，从政府到民间，审计理论萌芽已成态势，但这期间中国共产党领导的革命根据地

^① 刘陶福：《审计正要》，三民书局，1998 年版，第 243 页。

^② 李金华：《中国审计史》（第一卷），中国时代经济出版社，2004 年版，第 330 页。



也有一定的审计活动，也产生了一些审计思想，这些思想对中华人民共和国成立初期的审计工作具有重大影响，其将在下面单独介绍。

（一）北京政府时期的审计思想

1. 审计机构超然独立思想

1912年1月1日中华民国临时政府成立到1928年6月止，中华民国在北京执行政务的一段时期称北京政府，这一时期是审计思想比较活跃的时期。虽然说清末立宪运动倡议审计制度随封建统治下台而成为泡影，但审计观念和审计思想的更新已成为磨灭不掉的历史。1912年中华民国临时政府成立之后，中央政府成立了审计处（后改为审计院），各独立省份相继设立独立的审计机构，如湖南的会计检查院，广东检计院，湖北、江西的审计厅，吉林、贵州的审计科等，后被中央政府统一为审计分处，都说明先进的审计机制已经深入人心，不可逆转了。在北京政府时期一些新的审计思想产生，对审计理论的形成有一定的作用，统一管理并制度化是当时最突出的表现。北京政府一成立就为解决资金问题大量筹借内债外债，而又被外国列强苛刻无礼的要求所牵制。袁世凯为了扫除反对派的障碍，利用《中华民国临时约法》于1912年9月25日成立审计机关，又于1912年10月22日批准实施《审计处暂行章程》，由于清末《审计院官制草案》未能实施，这部《章程》应视为中国历史上第一份审计制度，其规范了审计管理机构、人员及职责，这部制度性的章程有几个明显的特点：①机构地位独立，职责明确。审计处负责管理全国会计监督事务，中央各部门、各地方政府财政财务收支都由部门负责审计，在审计处制定的《审计分处暂行章程》中又规定了各省审计机构的职责和权限，明确了各级审计机构超然独立的地位。②审计人员专业化。《章程》在规定审计人员特殊地位的同



时，对审计人员的资格作了特别规范。无论是审计处或各地方审计分处的长官均为专家或留学归国的学子、专业技术骨干，都是来自中央财政部的专家，这些专家对审计事业的发展起到了推动作用。

1912年11月12日北京政府颁布了第一部审计法规《审计处暂行审计规则》，成为国家年度财政收支、财政预算审计的重要法规。其后又颁布了《暂行审计国债用途规则》等审计法规，1922年5月又发布修正了《审查国债支出的规则》，1914年3月《审计条例》取代了《审计处暂行审计规则》，这部法规更加准确地体现了当时的审计思想和审计理念。主要内容有：①明确审计内容，包括对收入或支出国库、国债、工程及买卖贷借和簿记等方面进行检查；②规范了审计方法，对事前审计、事后审计作出明确分工，详细处理。③规定了审计中查处的官员违法情况的处分程序，提出审计决议建议权，规范了审计机构的权力范围。

1914年6月16日，北京政府又颁布《审计院编制法》重新规范审计机制和职权范围。这部制度性法规有几个明显的特点：第一，正式成立审计院，直隶于大总统，各审计机构直线下设到地方政府，业务上与地方当局有相互联系，独立性有所改变，职务范围扩大。第二，审计人员不再为专家型，但审计官、协审官为永任官，规定未受刑罚或未受惩戒的审计官、协审官不得令其辞职或减俸。第三，规范了审计程序和审计结论，决定确立程序。

1914年10月2日，北京政府公布实施《审计法》，这也是中国近代审计史上第一部经国家立法程序制定的审计法律。同时对外公布了《审计法施行规则》，这部法律规范是当时审计思想的具体体现，表现为：①审计要求，审计程序更全面，规范确立了审计的法律地位。②从立法角度对会计监督与审计监督的基本界限作了明确区分，表明审计从此从会计职业中分离出来，这是



我国审计思想的一大突破。③建立了审计标准体系,《审计法》制定的预算衡量决策的审计标准,从法律角度对财政管理和审计监督作出规定,从而界定了三权分立范围,为审计标准的建立作出重要贡献。

北京政府随后又颁布了《审计官惩戒法》及一系列审计机关内部规章制度,逐步完善了审计制度。内部审计制度在军队和盐务内的产生推动审计发展,当时在国内流行的美国专家汤姆生(Thomson)的《会计制度设计与设置》一书就将会计分为两部分:

(1) 属于管理方面者: 簿记 $\left\{ \begin{array}{l} \text{记录} \\ \text{报告} \end{array} \right.$ 审计 $\left\{ \begin{array}{l} \text{内部稽核} \\ \text{会计师查账} \end{array} \right.$

(2) 属于组织方面者: 会计制度设计与设置

因此,北京政府时期的审计制度、法律对我国审计思想的影响十分重要,对中国审计理论萌芽起到了推动作用,审计思想因此而更加活跃。

2. 第三者审计活动——社会审计思想的体现

中华民国时期审计思想萌芽最突出的表现是民间审计思想十分活跃,中国注册会计师制度的产生,大大地丰富了审计思想和审计理论,为中国审计思想史揭开了辉煌的篇章。当然,这一时期的审计思想只能表现在民间审计机构设立和民间审计活动上。

清朝末年,民间会计思想逐步活跃起来。一方面,西方会计中介机构大量进入中国,为中国审计理念引进了新的血液,为中国自己的民间审计机构设立提供了范例。当时,以十里洋场上海为中心的外国会计机构逐步延伸到全国各大城市,如上海的汤姆生会计师事务所(H. & N Thomson)、薛迈罗(Seth Mancell)、大美查账局(Haskills & Sells)等,逐步在全国各地开设会计师事务所。这些会计师事务所带来了国外先进的审计思想、制度、方法和理念。对中国审计思想的进步起到了推动作用。另一方



面，我国一大批留学归国学子、审计专家开始为建立中国自己的会计机构和会计制度而努力。早在光绪三十一年（公元 1905 年），驻美使者蔡锡勇引进并出版了《连环账谱》一书，第一次引进复式记账法。^①虽然这部著作当时没有得到人们的重视，但其思想逐步为国人所接受，特别是民国三十年 3 月 1 日，立信会计师事务所编辑部将《连环账谱》一书翻印并加以注释，刊发在立信会计季刊第 13 期上加以宣传，影响很大。^②

1906~1917 年间，中国会计、审计专家、教育家谢霖利用对银行会计制度进行改革之机，对大清银行、中国银行的会计制度进行改革，并著有《实用银行簿记》一书。1917 年又对中国交通银行及会计制度进行改革，并于 1918 年 6 月起草并由财政部、农商部一同发布《会计师暂行章程》，成为中国历史上第一部会计师法规。其对执业会计师的资格、执业手续、执业范围、报酬取得、执业纪律和处分等方面进行规范。1929 年 5 月，农商部又公布了修改后的新章程，对相关规定有了进一步发展^③，第三者审计思想逐步在中国自己的会计师事务所中得以应用。首先，大量的会计师产生，从 1918 年 9 月谢霖取得第一个会计师证书以后，会计师专业队伍逐步壮大，到 1927 年止，全国拥有

① 中国著名的会计审计学家、教育家潘序伦在《论连环账谱》曾述“连环账谱，为我国最早出版复式会计著作，作者蔡锡勇，字毅若，福建龙溪人，即中国速记术之发明家也。蔡氏幼年肄业于粤东同文馆，毕业于京师同文馆，精于西文，曾随陈嘉庚氏出使美、秘、日三国……蔡氏为我国音符速记术之发明者，知者颇多，而为介绍巴却利双式会计之第一人，则不特史缺有间，即治会计学者，亦都未闻其名。按《连环账谱》一书，出版于光绪三十一年，由湖北官书局版刊行。蔡氏之著是书大致在其早年，即已着手，几经岁月，始告杀青，故其先后礼例，颇有参差。”

② 潘序伦：《论连环账谱》，摘自《计学杂志（创刊号）》上海东吴大学法学院计学杂志社，民国三十年五月出版。

③ 李金华：《中国审计史》（第二卷），中国时代经济出版社，2004 年版，第 38 页。



284 名执业会计师，成为中国注册会计师队伍的中坚力量，也为中国审计理论的起步做好人才准备。其次，中国会计师事务所的建立。1921 年谢霖等在京津首创全国第一家会计师事务所——正则会计师事务所，而后如徐永祚会计师事务所、郑忠钜会计师事务所相继成立。随后全国各大城市相继成立会计师事务所，民间审计在业务、活动、思想上逐步得到工商业界的认同。这些事务所一方面开展审计业务，另一方面创办刊物创办学校，举办培训班，扩大注册会计师影响，宣传审计思想，培养会计人才，促进审计理论快速发展。最后，会计师公会的成立，从 1925 年 3 月 15 日成立的中国第一个会计师公会组织——上海会计师公会后，全国各地相继成立会计师公会，这些公会具有制度健全、人才充实、行为规范的特点，从而推动了会计师事务所执业制度化。

1927 年南京国民政府成立以后，为会计师审计的发展提供了机遇，一方面，政府继续支持会计师事业，于 1927 年建立财政部主管会计师事务所制度，发布《会计师注册章程》，1929 年工商部又发布《会计师章程》，1930 年法院通过《会计师条例》，规范了会计师执行资格、范围和行为操守，并于 1935 年修订，从而确定了会计师审计的法律地位，促进了审计事业的发展。另一方面，大量仁人志士为改变当时的会计师体制而不懈努力。大批会计师事务所相继成立，大量会计师相继产生，到 1933 年止，全国有会计师 1246 人，到 1937 年全国拥有会计师 1488 人，从而极大地促进了会计与审计事业的发展。

当时上海最著名的会计师事务所所有徐永祚、正则、立信和公信四家，这些事务所在承担大量的企业会计与审计业务的同时，创办各种形式的教学机构，培训会计、审计人员，传播会计、审计思想，更有大批会计、审计教育学家致力于著书立说，传播现



代会计、审计思想，其中最有名的应属潘序伦先生、^① 谢霖、徐永祚、奚玉书等。另外当时很多出版社，如世界书局、中华书局、商务印书馆等，大力推广审计著作，提供审计研究。如蒋明祺的《政府审计原理》被看做是审计理论的论著；《审计制度论》一书被看做是审计制度的经典等等，民间会计、审计思想的飞速发展推动了审计理论的萌芽，为审计理论研究队伍提供了新生力量。从此，中国审计理论研究有了专业队伍，审计理论的发展成为必然趋势。

民间审计的产生活跃了审计思想，规范了审计制度，理顺了审计程序，探索了审计方法，形成了一套比较完善的审计组织、法规、业务体系，为形成中国式审计理论做好了前提准备，但由于政府腐败、外国势力压制，虽然审计制度在形式上比较健全，发挥的作用仍十分有限。

（二）南方国民政府的审计思想

从1917年7月张勋复辟失败到1925年7月中华民国国民政府在广州成立这一时期，被称为南方国民政府时期，这一时期孙中山领导的革命军在广州进行了一系列革命斗争，并建立了国民政府。无论在政治上、经济上都有非常大的进步，特别在经济思想上取得了飞速的进步，在审计思想方面也有一定的成效。

^① 潘序伦先生系我国著名的会计审计学家，早年就读于上海圣约翰大学、美国哈佛大学、哥伦比亚大学。1927年在上海创办潘序伦会计师事务所，1928年改名为立信会计师事务所。潘序伦先生第一个将立信会计师事务所、立信会计学校、立信会计图书用品社及杂志有机地结合起来，创立了三位一体的会计审计事业，并且撰写了大量的会计、审计专著和教科书、论文与译著，最有代表性的专著如《审计学》（上、下册）、《审计学教科书》、《查账标准程序之拟订》、《清算会计》、《审核应收账之原则与方法》等，其中《审计学》（上）被作为审计理论探索的权威著作。同时还各种会计刊物、立信图书发行丛书上介绍国外先进会计、审计理论与方法等，为中国会计理论、审计理论的发展立下不朽的功勋。



(1) 财务绩效审计思想初见成效。在设立审计机构进行政府审计的同时,考核财务使用效能,提高审计质量,成为当时审计机构的一大特色,也反映出当时的审计思想。1923年,国民政府颁布《大本营条例》,成立审计局,其主要职能是“审计各级机关、学校、部队与公营企业的财务收支和特别会计的收支计算;稽查营缮工程及财政采购;考核财务使用效能;按月在大本营政府公报及广州各报刊上公布各级政府机关的财务收支状况;监督各机关编造预算书、决算书;编造各机关收支总账目表以及核销表^①”,审计从原有的防错查弊逐步发展为经济效益审计,为审计理论的发展提供了依据。

(2) 审监合一思想。1925年7月颁布《监督院组织法》,并于8月成立监察院,审计工作由监察院执行。广州国民政府于1925年11月又颁布了《审计法》和《审计法施行规则》。这样一个审监合一,审为监用的监督体系形成了。一方面监察院设立审计机构执行审计职能,对政府部门和各级政府进行审查;另一方面,审计法规对监察工作进行规范,审计与处置相互结合,形成审监合一的管理体系。这种体系有效地防范了政府部门财务收支的虚假行为,审计结论可以直接交由监察院起诉,简化了程序,提高了审计效能,对各级财政收支具有控制作用。

(3) 内外互审与预审相结合思想。南方国民政府审计的最大特色是内外审计的结合和前后审计相结合。《审计法》与《审计法施行规则》强调财政预算、决算与审计相结合的思想,政府审计注重事前审计与事后审计相结合,国民政府于1925年10月设立预算委员会,由监察委员甘乃光、林伯渠担任委员^②先由预算

^① 李金华:《中国审计史》(第一卷),中国时代经济出版社,2004年版,第60~63页。

^② 《中华民国国民政府令》,1925年10月28日,中国第二历史档案馆藏。



委员会审查预算，再由监察院根据预算进行事后审计，并强调前后一致，预决相符。对各级财政收支单位预算、月计算、年度决算进行审计，监督财政预决算。

(4) 进一步拓宽审计领域，强调政府审计与内部审计相结合，要求各级政府内部设立审计机构，进行内部审计。1924 年颁布《陆海军审计条例》对军费支出进行审计、对官员离任进行审计等。同时，由监察院进行专门审计，以防止内外有别，南方国民政府的审计活动和审计思想大力地宣传了审计观念，有力地打击和遏止了贪污腐败，整顿了财政体制，加强了审计工作，为中国审计理论形成提供了有利条件。但由于这段时期，战乱不断与军阀不断干扰，审计法规和审计思想往往无法实现，但为今后审计理论的形成提供了经验。

(三) 南京国民政府时期的审计思想

南京政府可以说是蒋介石持掌的国民政府，在大陆期间南京政府经历了 1927 年 9 月宁汉合流后成立国民政府，1928 年结束北京政权，1937 年 12 月迁都重庆，1946 年 5 月返回南京，1949 年覆灭后逃至台北等历程。这段时期虽然战火纷飞，政局动荡，但经济始终是支撑战备的重要力量，对财政、收支、企业财务收支、各级政府的审计始终是审计工作的重点。因此，审计工作并未停止，审计思想仍然十分活跃。

(1) 审计组织体系更加完善。1928 年北京政府结束后，南京国民政府基本上统一了全国，由于对内要支撑庞大的政府运转，对外要打击军阀势力和镇压中国共产党革命根据地，国民政府承受着空前的财政压力。为了减少财政压力，南京政府一方面加强对国家经济控制，改善财政金融状况，实行统税政策、币制改革；另一方面加强审计监督，减少浪费和错弊，其中最突出的是对审计机构的设置和变迁，从而逐步完善了审计组织体系。



1928年2月公布《国民政府组织法》规定政府下设审计院。7月份公布《审计院组织法》，规定了审计机构直属国民政府的独立地位，执行财政预决算审计，并要求实行专家、专职审计，审计官员成为终身官职，法律上确立了审计机构与人员的独立地位。1928年10月修正《组织法》，设立五院。其中监察院为全国最高监察机关，掌握弹劾权及审计权，撤销审计院，在监察院下设审计部。1929年10月公布《审计部组织法》，规范了审计机构和制度，并逐步建立各级地方审计机构、审计办事处等，审计组织逐步完善。

1937年11月20日，国民政府移驻重庆后对《审计法》、《审计法施行规则》进行修订并公布实施，法规修改后扩大了审计职责范围，加强了执法力度；重视财政支出的合理性、经济性与合法性审计相结合；审计方法更加全面、更加合理，从而提高了审计的地位和审计机构的操作规范水平。其后，国民政府又颁布了一些相关法规，如《公有营业及公有事业机关审计条例》、《审计机关稽查各机关营缮工程及购置变卖各种财物实施办法》及修正，《审计部和所属各处办理各机关就地审计事务暂行规则》、《审计部巡回审计实施办法》等，促使审计机构、审计事务更加规范，建立起稽察标准，完善了审计体制。

(2) 审计工作的公正性思想。随着多年的宣传和审计人员的努力争取，审计独立性已经被政府部门和社会公众所接受，随着审计事业的发展，审计的公正性思想开始产生，并为广大审计工作者所接受。南京国民政府时期审计院或审计部的“例会制度”和“公报制度”就是公正性思想的具体表现，审计院成立后，先后发布了《审计院院务会议规则》，《审计院设计委员会会议规则》，建立例会制度，对会议决议、审计结论以及审计内容进行表决，提高了审计结论的公正性。监察院审计部也有审计会议、审计联席会议和法规委员会会议，并颁布了各会议《规则》，规



范了会议内容、各事项表决程序和重要事务的应急办法，也增加了审计事项结论、审计法规的公正性，各级地方审计机构也有复审议制度，增加了审计决议的公正性。

审计公报制度是指审计院创办的公报，每月一刊，向社会发行，发布各种审计法规、命令、调查、统计等，并制定了《审计院公报室暂行规则》、《审计部编辑公报规则》等，公报内容全面、说明清楚，便于社会大众了解审计机关的相关情况，从另一个角度上讲说明加强了审计活动透明度，审计思想开始萌芽。

三、中华民国时期审计专家的审计思想

中华民国时期中国审计实践开始有了突破性的发展，审计思想和理念有了本质的变化，这源于一大批走出国门，吸收国外先进审计思想的专家、学者。他们出国深造，学习各种专业知识，归国后又致力于科学研究，产生了很多影响后人的研究成果，推动了经济思想的进步，促使审计从会计中分离出来，形成独立的职业。一批审计专家形成的审计职业化队伍推动了审计思想的更新，加速审计理论的研究，促进了审计事业的发展。这里只介绍几位具有代表性的审计专家的审计思想。

（一）杨汝梅

杨汝梅，审计学专家，毕业于日本东京高等商业学校，曾出任北京政府审计院首席审计员，第一厅厅长，后任南京国民政府审计院审计设计委员会委员。在审计制度方面有独到的见解，是早期审计改革和审计思想变革的倡导者，主要著作有《近代各国审计制度》、《论审计制度》、《近代商业簿记》、《民国财政论》



等。杨汝梅的主要审计思想有：① 审计的独立性。他通过对美国、瑞典、挪威、丹麦、英国、法国等国的审计组织进行考察认为，审计机构与审计人员应该绝对独立，审计人员选拔应通过考试，这样既可以减少政党干预，又可以避免舞弊行为，从而实行专家审计，并且保证了审计机构在监察院中的地位，保证审计机构的完整性、独立性、制度化。① ② 事前审计与事后审计相结合。他认为事前审计与事后审计是相互补助，缺一不可的。预算与决算相统一，审计院与立法院在监督权方面也必须统一起来，缺一不可。他认为对财政监督应采用事前监督，而事前监督必须具备三个条件：统一的金库、置金库于审计院监督之下、设审计院分院，并认为能否设立审计分院至为关键。②

（二）蒋明祺

蒋明祺，审计学专家，曾任南京国民党监察院审计部协审、驻外审计、重庆市审计处处长。著有《政府审计原理》、《政府审计实务》、《审计制度论》等著作。作为审计官员，同时又是审计学专家。蒋明祺有其独到的见解，主要审计思想有：

1. 审计查弊观

蒋明祺认为审计是以防错查弊作为基础，他认为政府审计是“纠正错误，使财务记录及手续归于确当”，“摘发作弊以制裁并防止贪污”。③ 蒋明祺先生在阐述自己观点之前，总结了潘序伦先生和雍家源先生的审计理论研究观点，在分析审计理论研究基础的观点时蒋先生谈道：“潘氏论政府审计之意义云：‘审计为会

① 杨汝梅：《近代各国审计制度》，中华书局，1931年版，第2页。

② 李金华：《中国审计史》（第二卷），中国时代经济出版社，2004年版，第209页。

③ 蒋明祺：《政府审计原理》，立信会计图书用品社，中华民国三十年五月版，第3页。



计上之司法监督，而以依据国家法规预算及经济原则，求财政运用之正确切当，为其审查目的’”，“雍氏述政府审计之定义，则谓‘政府审计者，及就各机关会计上之报告簿记及凭证，由专设审计机关予以审核或证明；并就其关系事项，随时随地，加以稽查也’”^①。他认为政府审计是旨在查处权责不符原因及结果，是依据国家法令规范纠正错误，揭发舞弊。这样审计的基本依着点就是防错查弊。

2. 经济效益观

在对审计理论研究的探讨中，蒋明祺对潘先生和雍先生的观点大加赞赏，他说：潘氏论点虽极简括，而能提出依据。国家法规预算及经济原则，求财政运用（收支事项与数额）的正确切当诸要点，可谓深得骊珠矣。同时对雍氏的观点也予以充分肯定，他认为雍氏的观点“此于审核、稽查之并重，既证明作用之提出，可谓独抒卓见矣”。^②但是，他并不赞成审计的理论研究仅限于防错查弊，勘误纠错，而认为其重在政府对经济活动进行监督。蒋先生是我国审计理论史上第一个提出审计监督是经济监督重要组成部分的人，他认为审计不能仅限于对会计工作进行审查和监督，而应对各级政府经济活动进行监督，分析发生变化的原因并对结果进行审核。审计的范围不能局限于会计事项，而应涉及经济关系、法规、原则和政府部门的行政职能，并提出适当的建议，促进经济发展。他在《政府审计原理》一书中对审计的定义是这样的，“政府审计者由政府专设机关，于各级政府岁出入实现收付与发生权责之原因事实与结果加以审核；并对其达成收

^① 蒋明祺：《政府审计原理》，立信会计图书用品社，中华民国三十年五月版，第6～8页。

^② 蒋明祺：《政府审计原理》，立信会计图书用品社，中华民国三十年五月版，第1～2页。



付实现与权责发生诸程序及关系问题加以稽查，依政府法令与经济理则，除纠正谬误，揭发作弊，即特为证明，使财务主管官吏之行为，有不经济、不法与不忠于职务时得以确断，否则其责任可获予解除外，仍检查行政效能，提供适当意见之制度也”。^①防错查弊是基础，经济效益审计则是审计发展的必然趋势，蒋明祺较早地提出审计旨在检查会计的效能和活动的经济性。他指出审计是“使财务主管官吏之行为，有不经济、不法与不忠于职务时得以确断，否则其责任可获予解除外，仍检查行政效能，提供适当意见之制度也”；“审计机关对于各级政府财务收支之结果，就比照其行政计划，检查其行政效能，此云效，偏重于对事；谓之能，偏重于对人，故未用习见之行政效率字样”；“普通审计以证明企业之财政状况及营业成绩为积极功能之一”；“在普通审计，须建议企业政策与制度之改进意见，政府审计亦然，见为法定职权也”。^②企业普通审计（即民间审计）则是以企业经济效用检查为核心，并且提供积极的建议，促进企业或政府部门改进方法、提高效率。

3. 审计独立性思想

审计独立性是审计的基本特征，审计机关、审计人员在行使审计职权时具有超然的独立性。蒋明祺指出“将审计职权置于司法权以下者，因之审计职权遂有财务之司法监督”。“我国政府审计职权，有专属于监察权之独立性及一切政府审计事务，无不统属于监察权完整性……现行审计法第九条，有‘审计人员独立行使其审计职权不受干涉’之规定，亦可以表现其独立精神矣。”

^① 蒋明祺：《政府审计原理》，立信会计图书用品社，中华民国三十年五月版，第2页。

^② 蒋明祺：《政府审计原理》，立信会计图书用品社，中华民国三十年五月版，第3～6页。



他认为政府审计除防错查弊以外，还要针对政府官员工作效率、效能而进行的以检查其是否经济、工作效率高否的评价。蒋明祺在分析审计独立性思想时，借鉴法国“有执行力之审计”，又反映英国“审计院独立于国会与政府之间，而审计上遇有争执时，其议决之权仍操诸国会”的现象^①。同时也评价了美国在未成立国会负责的会计局之前，审计属于财政部管制的现象，但最终他认为审计应该是独立性的行使职权。

4. 三权分立思想

审计的地位如何是民国政府早期审计学家们探讨的主要内容，由于审计最早是以政府审计为主体，民间审计发展较晚，所以在分析审计监督与司法监督、行政监督之间的关系时，蒋明祺将监督分为三方面。他提出：“国家计政之监督，总当涉及三方面，即财务立法监督、财务行政监督与财务司法监督是也。财务立法监督之职权通常由国会行使之，不特制定关于计政之法规，亦是裁决收支之标准。财务行政监督之职权，通常由财政部行使之，求其依据法规及预算执行出纳保管等事务。财务司法监督之职权，通常由审计机关行使之，所以监督行政之设施，推行立法之标准者必以全力赴之，是故财务司法监督，当与立法行政两权，赋有同等之地位”。^②这里他将财政财务监督也区分为立法、行政、监督（司法）三个方面，认为立法由国会来执行，行政由财政部门来执行，监察（司法）由审计部门来执行，以审计财务收支状况。因此，审计与立法、行政应具有同等地位，在监督上的三权分立思想，为审计地位找到了法律依据。

^① 蒋明祺：《政府审计原理》，立信会计图书用品社，中华民国三十年五月版，第26～28页。

^② 蒋明祺：《审计制度论》，连载于《会计杂志》第三卷第六期，中华民国二十三年六月一日发行。



（三）潘序伦

潘序伦是中国近代史上最著名的会计学、审计学专家、教育家，为推动中国会计制度改革，会计教育以及审计思想的传播起到了重要作用。他建立的三位一体的立体式审计模式至今仍成为会计、审计知识传播的有效渠道。在民国早期潘序伦的审计思想就已经影响了一代中国人，因而成为中国近代史会计、审计教育之父。他的主要审计思想有：

（1）查错与评价绩效相结合。潘序伦先生最早在对审计的理论研究时均以防错查弊为目的，他将审计分为广义与狭义两类，其中狭义审计是指防错查弊。他认为：“审计仅限于会计之审查，以决定会计手续是否合度及账目数额是否正确为主，对经营事业方策，不加深究”（潘序伦《审计学》商务印书馆 1935 年版）。在以后的著作中，潘先生仍然强调这一点。潘氏认为审计目的有四个方面：“①检查账目上之错误；②检查账目上之舞弊；③证明财政状况及营业成绩；④改良会计制度及营业政策。”“故就今日而论，审查账目上之舞弊与错误，已转为审计之次要目的，其主要目的，乃在确定企业之财政状况与营业成绩，以及积极贡献其改进业务之建议。前者可以为对外巩固信用之工具，后者可以为对内改进制度之根据也。”^①而且审计的主要目的也在于绩效评价。他认为审计在防错查弊的基础上应力求查证财政状况和经营业绩，力求评价业绩。

（2）第三者审计思想。在以往的审计中，政府审计总处于维护统治者地位的角度，实际上代表统治者执行公务，而私人企业由于一直处于管理、技术、财务状况绝密状况，没有审计这一说法，内部审计是经营者自行审计，无所谓查错防弊，所以审计第

^① 潘序伦、顾绚：《审计学教科书》，商务印书馆，1938 年版，第 56 页。



三者状况基本上没有。而潘序伦认为：“审计系以他人所作之会计记录为对象，自己检查自己所作之会计记录，严格言之，不得谓之审计。盖审计之价值，端赖公允，必以第三者之立场执行之，其效用始克显著……必待处于第三者地位之查账员（auditor）为之审核证明，方能取信于外界也。”^① 他认为无论是企业内部或是股东，要真实反映企业经营状况，必须由第三者即会计师进行审核，才具有可信度。同时他分析了会计师的资格和职业特点，所以认为第三者审计是必然的。

（3）审计权威性与道德观。由于审计人员具有超然的独立性和较高的地位，所以，审计人员应具有独立的、不偏不倚的精神，高尚诚信的道德操守。潘序伦认为审计的独立性与权威性是相辅相成的。这就要求会计师具有良好的道德情操，具有公正、公平的职业操守或具有权威性。因而对审计人员的资格和道德提出了较高的要求。^②

（4）内部牵制思想。内部牵制是指企业内部不相容职务应分别由不同的人担任才可能避免主观上的原因形成错弊情况。潘序伦认为企业账簿检查首先“要以查察其内部牵制组织之有无及制度完备与否之程度为最重要。故内部牵制组织与审计，实在有密切之关系”。“所谓内部牵制组织（internal check system）者即企业之内部，对于款项之收支，货物之进销，所有错误与弊端，得以自动检证，自行防止之组织也。申言之，凡关于一切事务之处理，在手续上必使其经过二个以上之部分。”^③

除此之外还有许多学者提出了很多审计思想，如王培所著《中国事前审计制度》、《政府审计》、《最新政府审计全书》等，

① 潘序伦、顾绂：《审计学教科书》，商务印书馆，1938年版，第4页。

② 潘序伦、顾绂：《审计学》，商务印书馆，1938年版，第314页。

③ 潘序伦、顾绂：《审计学教科书》，商务印书馆，1938年版，第189页。



提出事前审计思想；林襟宇^①所著《审计法规》提出的“事前审计、事后审计及稽查职权须由审计人员个别执行，始合分工分权之原则”；^②徐以著有《审计学》、《难产中之新审计法》等，黄凤铨所著《我国现行事前审计制度》、《官厅审计》、《中国事后审计制度》等。^③许祖烈的《中国现行审计制度》也反映出其对审计制度修改方面的思想。

四、中国共产党领导的革命根据地的 审计思想

从 1927~1949 年期间，中国共产党领导下的各地革命政权为了巩固经济建设分别设立审计机构，制定审计制度，加强审计监督。从这些审计机构的建立和健全的审计制度中本书也可以了解一些审计思想。

（一）健全审计组织体系的思想

中国共产党于建党初期从事工运的同时，也对审计机构的建立作了初步尝试，1923 年 4 月在安源大罢工中诞生的安源路矿工人俱乐部就成立了经济委员会审查部（后改为经济审查委员会），1925 年省港工人大罢工出现正式以审计命名的机构——省

① 黄凤铨，毕业于上海政法大学，先后供职于东京国民政府审计院，监察院审计部，1945~1947 年间曾任江西省审计处主任，利用职权大肆收受贿赂，利用审计监督贪赃枉法，后被查处，但其所著之著作、审计思想仍不可忽视。

② 林襟宇：《审计法规》，《会计季刊》第二卷第一期，第 24 页。

③ 《江西省审计处主任黄凤铨利用职权贪污案》，审计部档案，中国第二历史档案馆藏。



港罢工委员会审计局^①。1927年9月，毛泽东领导的中国共产党人举行秋收起义，10月进入井冈山地区，建立了第一个农村革命根据地，1928年4月朱德领导的南昌起义队伍与毛泽东会师井冈山，于1930年建立赣西南闽西苏维埃政府。各地方苏维埃政府成立后，财政（经济）审查委员会成为最早的审计机构。如江西的修水、万载、闽西永定县于1930年9月先后成立经济审查委员会。1931年7月琼崖苏维埃政府成立的财政报销检查委员会，8月鄂豫皖区苏维埃政府成立的清算委员会等成为地方财政监督的主要力量。1931年11月中华苏维埃共和国临时中央政府成立，在财政组织机构中建立审计机构，即1932年8月中央人民委员会在中央人民委员会财政部设立的审计处、省财政部设立审计科。无论是各县财政审计委员会或是中央政府财政部下设审计处，其地位都相对独立，委员会成员由上级或同级政府执行委员会主席团任命，具有很强的独立性。

1933年9月，中华苏维埃成立审计委员会，直接隶属中央人民委员会，从此将审计从财政管理部门独立出来，加强了审计的独立性和权威性。1934年2月，中华苏维埃共和国通过《中华苏维埃共和国中央苏维埃组织法》规定在中央执行委员会下设中央审计委员会，负责审核全国财政收支和监督国家预算，从而在法律上巩固了审计机关的地位，增强了审计机构的权威性和独立性。各地方政府相继成立审计委员会分会。

1937年12月，苏维埃临时中央政府设立国家审计委员会，各地区政府下设审计处。1938年3月改由财政厅下属审计科，1939年4月又恢复为审计处，隶属于边区政府。此后，由于国民党对陕甘宁边区进行封锁，边区经济十分困难，政府机构多次变动，审计机构也频繁变化，但审计工作从未停止。

^① 《中华苏维埃共和国中央审计委员会纪念册》，中国审计出版社，第35页。



1937~1945 年期间,中国共产党领导的抗日根据地不断扩大,各地抗日根据地成立政府机构的同时也设立相对独立的审计机构。如 1941 年 7 月,晋冀鲁豫边区成立审计委员会;1942 年 6 月山东抗日根据地成立的审计处;1942 年 8 月成立的晋察冀边区审计委员会;1944 年 4 月晋绥边区成立的审计委员会。1941 年 4 月,华中抗日根据地军政党委会下设的审计委员会成立;5 月苏中区审计委员会成立等。这些抗日根据地的审计机构的共同特点是都具有独立行使职权的权力,其成员由上级或同级政府任命,但由于起步比较低,人员素质比较差,制约了审计工作的发展。

1945 年 8 月,抗日战争胜利结束,中国共产党领导的人民军队在各根据地同时反击国民党军队的进攻,解放战争开始了,这段时期审计工作进展较快。审计机构的设置由以小解放区为基础逐步转为以大解放区为基础。1948 年成立的西北审计委员会直接隶属于西北局,是独立的负责党政军财各方面审计工作的审计机关,下设审计处进行日常工作;1948 年 10 月华北解放区审计机构在华北财政经济委员会下设专门机构,负责原晋察冀边区、晋冀鲁豫边区审计工作并在华北区按区、行署、县三级设立审计机制;1947 年 3 月成立的华东局在财经委员会下设审计机构,全面负责全区审计工作,各行署也有专设机构进行审计工作。这段时期的审计工作体现着统一领导、分级管理的原则,审计机构基本上归属于财经部门管理,权力和范围受到一定的制约,但审计思想逐步形成。

(二) 完善审计制度体系的思想

中国共产党领导的革命根据地及时建立了各级审计机构,为审计工作顺利开展打下了良好的基础,而各地审计机构相应制定了审计制度,规范了审计行为,同时也反映了根据地的审计思



想，为新中国审计理论体系的形成提供了思想准备。这一时期各级苏维埃政府相继颁布了一系列规章制度，其中审计方面的制度也相当多，并能反映出当时的审计思想。1929年前后鄂西革命根据地就已经建立了财政预算和决算制度，并通过《经济问题决议案》，强调经常性的预算和决算。1930年9月，通过《修订财政问题决议案》，强调组成财政审查委员会监督财政收支。中华苏维埃共和国临时政府成立后，通过《地方苏维埃的暂行组织条例》，提出实行审查制度，组织财政审查委员会清理账目的要求。1933年3月，川陕省临时革命政府颁布《川陕省苏维埃组织法》，规定设立工农监察委员会，审查苏维埃预算、决算，设县级财政委员会，审查各区账目，设区级经济委员会，审查各乡账目。当时的审计制度具有如下特征：“一是地位高，具有较强的独立性。二是实行上审下制度。《闽西第二次农兵代表大会决议案》规定：乡政府预算由区政府审查，区政府预算由县政府审查。三是与行政监察联系密切。”^① 1934年2月中华苏维埃临时中央政府颁布了红色政权的第一部审计法规——《中华苏维埃共和国中央政府执行委员会审计条例》，规定了建立审计监督制度的目的、审计职权、审计体制、审计范围和任务、审计工作、报告制度、审计程序等。^② 条例对各级苏维埃财政收支的预算、决算审查，中央审计委员会分会的职权，审计报告报送，处理意见申请以及表格使用进行规范，并规定了审计复议办法，第一次使审计行为有了法律上的规范。

1937年4月，陕甘宁边区政府正式成立前，边区政府颁布了《苏维埃政府关于财政措施的新规定》，提出健全预算、决算

^① 李金华：《中国审计史》（第二卷），中国时代经济出版社，2004年版，第243～245页。

^② 北京图书馆藏：陈诚档案缩微胶卷。



和审计等制度，设立审计委员会等规定。陕甘宁边区审计处于1939年1月成立后，审计处开始着手制度建设，分别起草了《陕甘宁边区审计规程》（草案）和《各分区、县市审计工作暂行规程》（草案）。针对当时边区的实际情况提出了审计工作的范围、目的，审计机构的职责、原则、工作程序和审计干部培训工作，要求并强调了审计工作调查研究的重要性和财政审计职权分离的重要原则。1939年6月，中共中央书记处发布了《中央关于严格建立财政经济制度的决定》，规定建立严格的预决算制度、会计审计制度、统一财政收支等，并要求成立会计处和审计处，严格查核会计账目和开支情况。在1937~1941年期间，边区政府分别发布了《关于各机关经费开支问题的通知》（1937年2月）、《陕甘宁边区审计处关于预决算编制及报销的通知》（1939年6月）、《关于党政民众团体机关人员出发费用规定》（1940年4月）、《关于人员马匹报告问题的通知》（1941年2月）等文件与制度，这些制度对当时政府、军队的财政财务收支审核进行详细规定，并制定了相关标准，以保证预、决算的统一性。

陕甘宁边区政府成立后，曾起草过一些关于审计方面的法律规范，虽然并未正式发布，但对建立完整的审计制度起到了借鉴作用。如1940年，中共中央财政经济部起草了《审计制度示范》，对地区审计处的地位、内部机构设置与分工、审计机关职权、审计业务程序、报送时限等作了详细规定。对审计报告的处理作了规范，是一部比较健全的法规制度，由于战争等原因而未得以实施。^①又如1941年10月边区政府拟订《各分区、县市审计工作暂行规程》（草案），也规定了审计工作的范围、审计人员的职权与要求、审计报告处理程序。这些制度从另一个方面反映

^① 中国审计学会、审计署审计科研所：《中国革命根据地审计史料汇编》，北京工业大学出版社，1990年版。



了当时的审计思想。

1938年1月晋察冀边区成立后，财政制度和财政管理开始规范化，统一了会计制度。1941年，晋察冀边区行政委员会发布了《关于组织审计委员会的决定》，对审计委员会的职权、业务范围和定期审查制度进行规范，对当时边区审核，财政财务预决算，加强审计起到了积极作用。^① 1943年2月，晋察冀边区行政委员会财政处颁布了《审计员办事规则》，对各驻处审计员的工作进行规范，对审计人员职责、审计业务操作、审计工作内容、审计结果处理和审计工作程序作了详细认定，并设定相关预决算表格、科目，提出审计要求，为审计工作规范化起到了很大的推动作用。

1944年晋绥抗日根据地晋绥分局成立审计机构——审计委员会同时颁布了《审计条例》^②，对审计宗旨、组织和权限、预决算审计，以及粮秣审计规程、被服审计规程、汇兑审计规程和交接审计规程等作了详细规定，要求各地审计机构和审计人员根据具体情况进行审核，统一审核程序，成为当时各根据地中比较完整的审计法规。

晋冀鲁豫边区也是较早建立相关审计制度的抗日根据地之一，早在1940年11月在边区半年财政工作的报告和总结中，就附有《各级审计委员会组织条例》和《本区会计与审计的暂行办法》，附件中提到“目前边区已经开始建立军政民直接呈报预算的系统……边区党政军民总预算由财政委员会负总的审计责任。”^③ 1942年边区政府又颁布了《晋冀鲁豫边区岁入岁出审计

① 中国审计学会、审计署审计科研所：《中国革命根据地审计史料汇编》，北京工业大学出版社，1990年版。

② 《晋绥边区财政经济史资料选编》，山西人民出版社，1986年版。

③ 中国审计学会、审计署审计科研所：《中国革命根据地审计史料汇编》，北京工业大学出版社，1990年版。



规程》；在边区财政厅内设审计处，掌管审计工作，主要审计财政收支，对战争时的统收统支起到积极作用；各级机关与审计人员独立行使职权，上下级审计机关方面无行政隶属关系，只有工作间的指导；提出审计意见、审计程序等。

1945年3月，晋冀鲁豫边区政府太岳行署发布《晋冀鲁豫边区政府太岳行署暂行审计制度》，规定了审计机构受边区政府财政厅的委托。具有全区财务行政范围内的全部审计职权，建制由行署财建处负责管理，代表行署行使一定限度的审计权。下级各县区级财政财务都由专署负责审核，实行上审下的方式。对审计制度制定的目的、审计机构的隶属关系、审计对象的范围、审计工作的基本程序、审计人员的职责权力以及审计时效性、审计报告处理等作了详细规定。1942年12月冀鲁行署发布《关于明确金库、审计与各级政府关系的指示》，规定了审计机关与政府部门的关系，认为各级政府与同级审计是政治上的领导与工作上的帮助监察关系。同时又强调审计机构的独立性，强调审计机构的权责，认为审计机构的主要任务是执行检查收支，不能制定、变更制度与命令等。这些制度从法律上规范了审计工作，制定了审计机构的行为，从根本上解决审计的从属地位。

1942年，华中抗日根据地各区基本上都成立了审计委员会，其中苏中区发布了《苏中地区各级审计委员会暂行组织及审计法规（草案）》，规范了审计机构的职权、审计标准、审计程序，规定了财政预算的三级审查制和上级复查制，建立了责权结合、互相监督的内部审计责任制，对审计制度的完善起到了重要的推动作用。

1946年10月，陕甘宁边区发布《陕甘宁边区宪法草案》，同时发布《建立县财政自治大纲》，设立审计机构，并对各审计机构的设置职权、审计工作程序进行规范。1948年8月，西北局通过《西北局财经委员会组织工作规程》，10月又发布《陕甘



宁晋绥边区暂行审计条例》，从机构设置、职权责任、工作流程、审计对象、报告处理等方面进行规定。同年 11 月份西北财政经济委员会签发《关于审计工作关系的暂行办法》协调财政与审计的关系，规范财政预决算审计、范围，并结合当时的实际情况制订审计标准，规定各部门职责。1949 年 6 月边区政府又颁布《陕甘宁边区暂行审计条例（草案）》，对边区所属的政府机关、事业单位的财政收支进行审计规范，并强调审计复查制度，为了详细说明审计条例内容，边区政府审计处还发布了《审计处第一科工作施行细则》、《陕甘宁边区审计处（第二科）审计施行细则（草案）》、《审计科与统计科、生产科之分工及相互关系》等多个具体制度，从而健全了审计机构和协调各方面的关系。

1948 年华北人民政府成立，在此之前，由晋察冀、晋冀鲁豫边区政府成立的审计机构——审计委员会都相互制定了一系列制度。其中影响最大的有：①1947 年 1 月晋冀鲁豫边区政府发布的《晋冀鲁豫边区暂行财务行政制度》，规范了审计机构、工作程序、审计对象、审计范围以及审计方法，提出了主管审计人员连带责任思想。②1948 年 2 月，晋冀鲁豫边区政府颁发了《边区级党政民学审计制度》，对边区政府审计机构的职权任务、工作范围等进行规范，具有一般法规的初级形态。③1948 年 7 月制定了《审计制度草案》，对审计人员进行规范，提出改进审计方法，加强财政预算、计算、决算制度的思想。

从 1927~1949 年间，中国共产党领导的革命根据地从机构和制度上完善了审计工作，并开展了卓有成效的审计活动，这些机构和制度为中国共产党领导的新中国经济建设提供了一定的思想准备，为新中国审计理论的形成提供理论基础。然而这段时期的审计思想由于战争和动荡，同时具有多变性，缺乏系统性等特点。各根据地相互之间缺乏统一性，各自为政，因此缺乏长期性，很难形成统一的审计思想，而这些审计思想具有片面性，不



能代表一种审计理论，是萌芽时期的有生力量之一。

中国共产党领导的红色政权审计史上有很多专家学者从事会计审计工作，其中最具代表性的审计专家应属阮啸仙。阮啸仙于1934年2月由中华苏维埃共和国中央执行委员会第一次会议选举为中央审计委员会主任，同时制定了《中华苏维埃共和国中央政府执行委员会审计条例》。以法律形式确定苏区审计的基本性质、地位、任务、职权、程序、方法等。阮啸仙第一步是健全审计组织。按照《苏维埃组织法》规定，他为审计人员规定了“六不准”工作纪律，要求每个审计人员都要熟记和坚决执行。第二步，阮啸仙拟写了《审计条例（草案）》，由中华苏维埃共和国中央政府执行委员会审查通过并公布实施。其共19条，其要点为：

- ①实行审计监督制度，旨在保障苏维埃财政政策的充分执行，裁判检举贪污浪费的行为，使财政收支适合于革命战争之需要。
- ②审计机关分为中央审计机关和地方审计机关。中央审计机关为审计委员会，受中央执行委员会直接领导；地方审计机关为审计委员会分会，受中央审计委员会和地方苏维埃政权的双重领导。
- ③审计的基本职能是对财政经济活动的监督，即审核国家税入与税出，监督国家预算执行。
- ④审计机关具有处理决定权。如审计决算，认为有浪费或贪污应处罚及应负赔偿责任的，随时报告主席团（中央或省、中央直属县市）执行，各分会应同时报告中央审计委员会。

五、新中国成立初期的审计思想

1949~1951年这三年的中心任务是彻底完成民主革命未完成的任务，进行各项新民主主义革命，恢复国民经济。因此，这



几年，新中国经济处于恢复时期，没收官僚资本企业，建立国营经济，统一全国财政经济管理，稳定物价。由于1949年4月到1950年3月四次物价波动和稳定物价的斗争，促使了中央人民政府采取统一全国财政经济方针，以保障国民经济的恢复与发展，其内容包括统一全国财政收支，统一全国物资调度，统一全国现金管理。为了配合统一方针，全国统一审计机构设置，统一全国审计机关管理体制，缩小战争时期各根据地审计制度差异。从中央到地方各级政府设有审计机构，中央人民政府财政部设有审计处，监督执行年度开支计划，审计各项收支的合法性、合规性。

1950年上半年，中央下发给各地方政府《中华人民共和国暂行审计条例（草案）》（修改稿），各地政府也相应出台了具体条例或办法，这段时期审计思想包括三方面特点：

（1）四级审计制。中央财政部为第一级审计机关，负责财政审计管理工作；地方大行政区财政部内设审计处，负责地区审计工作；各省财政厅内设审计处，各地县设审计科室，负责全面审计工作；四级分层审计制度的实施为审计工作相互监督起到了重要作用。

（2）事前事后审计制。中央人民财政部审计机关与各地方财政部审计机关主要对各级财政收支和企业财务收支的预算进行事前审计和各开支结果进行事后审计，事前事后相结合的审计方式为现代审计理论提供了理论基础。

（3）制度完整性审计与数据真实性审计相结合。在《审计条例（草案）》对财政财务收支进行的审计中，一方面包括地方政府各项制度计划和预算加以审查，检查各项财政政策法规执行情况；另一方面检查各项数据的真实性和完整性，检查各项开支标准，岁入岁出预算等。

（4）上行下效制。中央财政部建立《审计条例（草案）》的



同时，各地方政府也根据具体细则制定相关的审计制度，对各地审计机构机关的具体事务、业务事项进行规范，但各地制定的条例内容与《审计条例》基本相同。

新中国成立初期除设定审计机构进行审计监督外，中央政府在政务院内还设有人民监督委员会，各地方政府内也先后成立人民监察机关。1954年改为监察部，受国务院领导，各地方的监察厅、局由地方人民委员会和监督部双重领导。其主要任务是对各级行政机关、国营企业、事业单位进行经济监督和检查。

1950年10月12日，经政务院批准，财政部公布了《中央人民政府财政部设置财政检查机构办法》，《办法》规定了财政机构设置、任务、职权、检查措施和人员编制。11月13日，批准设立财政检查机构，规定在中央财政部下设财政检查局，各大行政区财政部设财政检查处，各专区省属市财政厅设财政检查科或股；各县财政科设财政检查员。该办法规定了各级财政检查机构的职权工作范围、程序以及上级主管及同级机关双重领导等，实际上执行了审计的功能，为以后代替审计机关行使职权做好了准备。随即又发布了《为设置各级财政检查机构补充规定的通知》，再次敦促建立各级财政检查机构。^① 1951~1953年从中央到地方各级审计机构，绝大部分先后被撤并，其审计职能被相继建立的财政检查（后改为监察）机构所取代了。

1953年2月财政部又发布《各级财政监察工作实施细则》，规范了财政监督的职责、内容、范围等，包括财政监察工作计划的编制，进行检查的准备工作，财政监察工作的进行程序，检查报告的编制和检查案件的处理等几个方面，初步能反映当时以监督代替审计的思想。

^① 陈如龙：《中华人民共和国财政大事记》（1949~1989年），中国财政经济出版社，1989年版，第98页。



1954年4月5日，政务院人民监察委员会召开第二次全国监察工作会议，提出“提高监督工作的效率，对财管企业部门的生产、经济、财务活动逐步实行严格的监督检查”。^①

1954~1957年期间，中央及各地监察机构一直保持着财政财务收支检查工作，国务院各部委内部设立的审计机构也能正常运转。1958年8月，根据“整风整编”精简机构的精神，全国各级财政监察机构被撤销，监督工作被行政工作所替代，财政监督管理工作从此松散。

新中国成立初期，从中央至地方一些部门和单位，根据《中华人民共和国暂行审计条例（草案）》（修改稿）第五条关于“为执行国家预算及实施财政管理之需要，得在中央级及大行政区军事系统、经济系统、外交系统财务机关内，设置审计机构或人员办理各级财务审计事宜”的规定，延续革命根据地、解放区开展内部审计监督的做法，在一段时期内，曾在各自内部设立专司审计监督的机构和人员，开展内部审计和稽核工作，发挥内部审计监督的积极作用。

六、新中国成立初期的民间审计活动

新中国成立初期我国民间审计活动及第三者审计思想仍然得以延续，全国各大中城市仍有不少会计师事务所和会计师从事审计执业活动。1951年政务院财政经济委员会下发的《会计师管理原则》，要求经核准之会计师得申请联合组织“会计服务所”，但各地会计师执业组织仍然沿用约定俗成的会计师事务所名称。

^① 《中华人民共和国历史长编》（卷一），广西人民出版社，1994年版，第336页。



新中国成立初期，上海市有会计师事务所 100 多家，其中声誉较高、规模较大的有立信、公信、正明、正则、大成、大华、公平、公正、兴业、诚信、正大等十余家会计师事务所。武汉市有精诚、大信、公正、信诚、大会等会计师事务所，杭州有正信、正则、元庆等会计师事务所。这些事务所一般说来，组织机构、人员都比较规范，属于法人组织，在业务上为主任会计师负责，下设各科室。

会计师事务所是执业实体性组织，仅负责本事务所的业务。为了加强对事务所和会计师的行业管理，新中国成立初期许多地区还继续设有会计师公会，作为本地区社会审计的行业自律性组织。如上海市从 1949 年 10 月～1956 年，上海市会计师公会一直是全市执业会计师的行业组织。上海市还于 1950 年 8 月组织了会计师公会学习会，下设若干学习小组。武汉市在 1953 年则将武汉市会计师公会改为武汉市会计师学习会。因此，新中国成立初期各地还有会计师学习会等组织名称。尽管公会、学习会等名称不一，但性质和作用则是相同的，即是会计师行业自律性的组织。

新中国成立初期，由于一些大中城市会计师事务所和会计师的客观存在，并且仍在延续执业，政府为加强对会计师事务所的管理与监督，制定了一些规章制度，用以指导和约束其执业行为。其中最主要者为 1951 年颁布的《会计师管理原则》。该原则由政务院财政经济委员会致各大行政区及华北五省二市财委、东北人民经济计划委员会、华北局财政工作委员会，并抄致中央财政部、贸易部，要求根据该原则，结合当地情况，制定会计师管理办法，公布施行。社会审计存在的基础是私营企业。1956 年前后，随着我国对资本主义工商业社会主义改造的完成，这些会计师事务所相继停业解散，自新中国成立后存续了 5 年多的社会审计遂告中断。

新中国成立初期，不少部门和单位为了规范内部审计工作，



制定和颁发了一些有关的规章和制度，如《铁道部财政稽核的组织》、《中央人民政府纺织工业部所属经济及企业机构暂行审计规程》、《关于本部（公安部）业务部门特费开支范围及制度规定》、《东北区合作社暂行审计办法》、《中国人民银行黑龙江省分行稽核制度》、苏南行政公署民政处颁发的《民政经费审计制度》等。

（一）“大跃进”与“文革”时期的财政监督

1958~1961 的期间，由于各级财政监察机构被撤销，各地政府浮夸、冒进的竞争日趋激烈，地方政府无序现象越来越严重。一方面是各地政府在经济建设上不顾客观条件的急于求成，盲目冒进，引起经济的失调和人民生活的紧张；另一方面是缺乏财政监督的松弛，管理秩序比较乱，1958 年的“大跃进”狂潮造成了社会生产力的极大破坏，这说明新中国成立初期党和国家领导人还缺乏经济理论，也缺乏经济建设经验，在如何开展社会主义经济建设上不重视中国和西方的经济理论和经济运行方式，又急于摆脱苏联和东欧的经济建设模式，希望利用群众运动来作为搞好经济的良方，就不能不产生严重的失败。这几年的冒进造成国民经济的严重困难和普遍发生的饥荒，给国民经济产生了强大的压力，迫使党和国家领导者不得不面对现实，考虑经济政策。1960 年 11 月，提出“调整、巩固、充实、提高”的方针，1961~1962 年中央各部门和各地政府根据中共中央、国务院切实加强财政监督的要求，全国各地又先后恢复财政监察机构。然而，这段时期经济监督并不是仅依靠监督机构进行财政财务监督，而是通过广泛的群众运动来进行的。如 1962 年发动的“四清运动”中提出的“账目不清，仓库不清，财物不清，工分不清”等思想；农村社教运动对农村经济工作中提出的问题进行检查等。在一定的程度上反映了经济监督的思想，但这些思想都建立在阶级斗争的基础上，政治斗争将行政监督代替了经济监督。



这些监督思想从另一方面对经济建设也起到了重要的保护作用，对反对贪污浪费、恢复经济起到良好的推动作用。

1966~1976 年是中华人民共和国发展史上的一个特殊的历史阶段，这就是十年“文化大革命”，这场毁灭式的政治运动带来的后果是思想上唯心主义、形而上学盛行；政治上是非混淆，敌我颠倒；组织上取消党的领导，脱离广大群众；经济上各种体制取消，经济秩序混乱。国民经济经历了三起三落，经济效益全面下降，中央到地方各级财政监察机构再次被撤销，经济管理和监督再度出现无政府状态。财政部只有采取“大包干”方式进行管理，实行定收定支，收支包干，保证上缴或差额补贴，结余留用办法层层包干，各地方结余归己，超收分成等方式，减少了财政管理的漏洞。从 1966~1976 年期间，我财政部各级管理部门为加强财政收支管理也做了不少工作，但都因“文化大革命”运动的冲击而收效甚微。

（二）财政监督思想向审计监督思想转变

1977~1980 年是我国人民清理残余思想、认清时局、谋求变革的三年，这三年虽然经历过一些反复和挫折，但前进的方向明确，改革开放的思路坚定。从经济监督上来看，这三年是财政监督恢复到向审计监督转变的时期，是审计思想逐步恢复和形成的时期。

从历史进程来看，1978 年 8 月经国务院批准，财政部增设财政监察司。1979 年 7 月根据国务院国发（1979）12 号通知，要建立和健全各级财政部门的监督机构，认真履行职责，同一切违反财经纪律的行为作斗争的精神，全国各级财政监察机构又得以恢复。1983 年全国各地方政府组建审计机构，各级财政监督机构又被撤销，人员大部分并入审计部门工作。随后，鉴于审计机关不能完全代替财政监察机构职能，财政监察机构又一次恢复



重设。这种反复是经济监督思想的作用过程，最终审计思想的独立地位得以确定。

从对审计理论探讨过程来讲，1980年以前的国内各种刊物都开始恢复对审计理论的探讨，审计监督的思想已经开始被人们所接受。这一时期的研究成果可以反映对审计理论和实践的探索又重新开始，并且掀起1980年后的百家争鸣的大好局面。但由于当时各类刊物尚未全面启动，因此各种讨论尚存在一定的局限性。1980年7月2日，财政部为加强财政监察工作，维护财政纪律，推动增收节支，促进社会主义四个现代化建设；为了同贪污盗窃、铺张浪费和一切违反财政纪律的行为作斗争，正确执行国家的财政政策、法令、制度，顺利完成国家预算，制定了《关于财政监察工作的几项规定》，由国务院批转执行。

本章小结

(1) 审计体制的变革是清末政治体制改革的重要内容，清朝政府为了加强政权建设，吸收国外先进的审计思想和审计制度，加强对国家财政收支、政府机构及官吏的监督，开始注重审计改革，主要表现在审计制度的引进和审计机构的设立上。提到审计的独立性，一方面借鉴西方国家设立会计检察院；另一方面要求借鉴西方国家设立国会监督机制，审计超然独立性在具体实施上又表现为财政管理与监督的不相容性。

(2) 清末预备立宪运动对审计理论与实践的作用在于研究了审计超然独立的地位；揭示了设立审计机构的重要意义；规范审计工作程序，审计工作是制度化和程序化的典范；审计决议合议制的出现，突破了封建专制思想束缚，提倡和深化了审计工作实



践中国民主思想，突出审计决议的民主性，是清末民主运动的重要体现。提出审计的独立性思想、三权分立思想、决议合议制思想为日后审计理论的形成提供了很多有益的启示，这也标志着中国审计理论研究进入了萌芽时期。

(3) 在北京政府时期一些新的审计思想产生，对审计理论的形成有一定的作用，统一管理并制度化是当时最突出的表现，如审计机构超然独立思想、第三者审计活动——社会审计思想的体现；北京政府时期的审计制度、法律对我国审计思想的影响十分重要，对中国审计理论萌芽起到了推动作用，审计思想因此而更加活跃。民间审计的产生活跃了审计思想，规范了审计制度，理顺了审计程序，探索了审计方法，形成了一套比较完善的审计组织、法规、业务体系，为形成中国式审计理论做好了前提准备。但由于政府腐败、外国势力压制，虽然审计制度在形式上比较健全，但发挥的作用仍十分有限。

(4) 经济始终是支撑战备的重要力量，对财政、收支、企业财务收支、各级政府的审计始终是审计工作的重点。因此，南京国民政府时期审计工作并未停止，审计思想仍然十分活跃。审计组织体系更加完善，增加了审计事项结论、审计法规的公正性，各级地方审计机构也有复审制度，增加了审计决议的公正性。

(5) 中华民国时期中国审计实践开始有了突破性的发展，审计思想和理念有了本质的变化，这源于一大批走出国门，吸收国外先进审计思想的专家、学者，推动了经济思想的进步，促使审计从会计中分离出来，形成独立的职业。一批审计专家形成的审计职业化队伍推动了审计思想的更新，加速了审计理论的研究，促进了审计事业的发展。如杨汝梅的审计的独立性、事前审计与事后审计相结合思想。蒋明祺的审计查弊观、经济效益观、审计独立性思想、三权分立思想；潘序伦的查错与评价绩效相结合、第三者审计思想、审计权威性与道德观、内部牵制思想等。

第五章 审计理论结构与审计理论体系

任何一门学科都可以从实践活动通过感性认识上升为理性认识，并形成一套完整的理论体系。审计有几千年的实践活动历史，一直被人们看成是实务性的学科，建立理论体系似乎机会很少。1961年，莫茨与夏拉夫第一次发表“The Philosophy of Auditing”一书，开创了审计理论研究的历史，被后人称为审计理论研究史上的里程碑。该书作者将审计执业活动从哲学的角度进行剖析，提出建立一套审计理论体系的框架。其本意是研究审计逻辑思维，从审计实践活动的理性认识来归集审计理论的哲学思维，推导出审计的基本原理、基本假设和目标，从而分析审计行为和思维背后的理论依据，所以该书从后来的《审计哲学》或《审计哲理》的本意，后人将其译为《审计理论结构》是有一定道理的，也与书中的内容十分贴切。

审计理论研究在我国历史不长，到20世纪80年代初期才真正讨论审计理论问题，如审计的概念、职能、性质、原则、作用、意义以及审计实践中的方法等等。90年代初，审计理论工作者开始提出建设中国自己的审计理论体系，因此，中国审计模式、中国审计理论体系和审计理论结构的讨论不断出现，并取得了大量的成果。但唯一遗憾的是至今为止，仍无人真正讨论审计理论体系与审计理论结构两者的联系与区别，可能人们认为两者本身并无不同，只是不同人对此理解不一。本书认为两者是有差



异的，本章将针对两者的理论问题进行探讨。

一、审计理论体系研究应区分的几个概念

审计理论体系与审计理论结构是相互联系又有质的区别的两种不同的结构体系，这与审计理论概念本身有很大的联系。因此，本书认为必须了解审计理论、审计理论结构和审计理论体系的相关内容，才能分析其区别。

（一）审计理论

在对审计理论进一步研究过程中，本书发现即使是会计理论资料十分丰富和会计理论体系十分成熟的国家，而对审计理论的研究仍然相对不足，以致很多人认为审计职业是依赖会计来支撑的，并无理论研究的必要。作为一项职业，审计在几千年的历史中都是作为统治阶级的监督工具，往往被视为会计职业的组成部分，但审计职业界一直都在努力证明自己的独立性和科学性，争取成为脱离会计范畴的独立职业。随着社会经济的不断发展，人类经济活动的丰富，社会分工日趋细化，经济监督也越来越重要，审计职业由于缺乏理论支持而显得十分脆弱，审计实践活动由于缺乏理论支撑而显得十分苍白，也造成了很多重复和浪费，审计理论的研究成为迫切的要求。

早期审计思想是通过审计制度、机构设置和审计方法等方面来体现的，中国早期审计活动中的相关制度都能寻找到审计理论探索的痕迹，早期审计思想也是审计理论形成的重要依据，但由于审计工作者没有专门研究审计理论，因此，形成审计理论体系就更不可能。随着审计执业业务范围的扩展，审计人员的增加，



审计理论工作者开始注重对理论的探索，突破审计理论瓶颈就指日可待了。然而，真正明确什么是审计理论，审计理论结构包括哪些，当然是从莫茨和夏拉夫的研究成果开始的，从此打开了审计理论研究的大门，激发了无数理论工作者的不懈努力，为成就审计理论大厦提供了坚实的基础。

对审计理论的研究，我国审计理论界有很多不同的观点。萧英达认为审计理论是“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；另一种是规范性的”。^① 冯均科认为：“审计理论是指审计实践中总结出来的带有规律性和本质性的各种概念、观点与原理等方面的知识所组成的体系。”^② 竹德操认为：“审计理论是人们从审计实践中概括出来的反映客观实际，合乎客观事物发展规律的系统化的理性认识”。^③ 王文彬认为：“所谓审计理论（Auditing Theory）就是人们在后期的实际实践中逐步积累并加以概括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 张建军认为：“审计理论实际上就是一套以解释、指导或预测审计实践活动中系统化的理性认识”。^⑤ 蔡春认为：“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 宋英慧、安亚人两位认为：“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，它是由相关联的目标、假设、概念和准则等要素组

① 萧英达：《比较审计学》，中国财经出版社，1990年版，第25页。

② 冯均科：《试论审计理论体系》，《当代经济科学》，1991年第6期。

③ 竹德操：《试论审计理论体系》，《审计与经济研究》，1992年第4期。

④ 王文彬、林钟高：《审计基本理论》，上海三联出版社，1992年版，第2页。

⑤ 张建军：《审计概念体系研究》，中国财政经济出版社，1997年版，第65页。

⑥ 蔡春：《审计理论结构研究》，东北财经大学出版社，2001年版，第8页。



成的逻辑系统”。^①

本书认为，审计理论概念必须包括以下几个方面的内容：

(1) 审计理论是对审计职业、审计实践活动以及审计学科理性认识。审计职业一直被人们说成是会计系列的组成部分，即使独立于会计也只是实务性的经济活动，没有理论可言。然而，实践证明审计也是有理论可言的，正如莫茨所说：“本书认为，审计也有理论可言，在这种理论中，存在着的一组基本的假设和完整的概念体系，即存在着对开展和实施审计有着直接帮助的知识”。^② 审计理论是对审计职业、审计实践活动和审计学科的理性认识，是审计实践活动抽象化、概念化的理论，它是一种复杂的社会意识形态，是审计人员经过长期理性思维而形成的知识载体。对审计的认识人们经历了一个漫长的历史过程，从感性认识到理性认识这一质的飞跃，是认识的升华，也是高度抽象化的认知。

(2) 审计理论是实践活动被证实和检验了的学说。审计理论是审计这一门社会学科知识的积累和归集，这是被认为公理的理论，如概念、原则、职能和标准等，又是被实践活动证实和检验的理论学说，因此审计理论能揭示审计实践本质性和规律性的事务，能解释审计实践活动中一般的规律和预测审计工作的未来趋势，从而指导审计实践活动。审计理论源于实践，又用于指导实践活动，从而成为实践工作的方向性的学说。

(3) 审计理论是具有结构性和系统性的命题。审计理论具有两个基本概念：一是特定的理论概念；二是整合的理论概念。特定的理论概念是指审计理论的个别概念，如审计原则、审计职

^① 宋英慧、安亚人：《审计基本理论研究》，中国物价出版社，2003年版，第2页。

^② 莫茨、夏拉夫著，杨树滋、文硕校，文硕等译：《审计理论结构》，中国商业出版社，1990年版，第11页。



能、审计方法、审计标准、审计证据、审计作用、审计目标等个别现象的理性认识，这些个别理论是审计理论的具体表现。整合的理论概念是按一定的排列组合方式和一定结构组成的系统，即审计理论体系。审计理论体系是一个系统性的命题，将各个特定的审计理论有机结合的整体，同时又具有一定的结构。这种结构是将各种要素、各系统相互联系、相互结合的有机整体。所以说审计理论是具有结构性和系统性的理性命题。审计理论的这一属性引出两个概念即理论结构和审计理论体系，这两个概念构成完整的审计理论。

(4) 审计理论是一个内容全面的理论系统。审计理论是一套完整的命题，这种命题从其要素来讲包括两大块理论：其一是基本原理理论，即审计理论的基本结构理论，包括审计的原始命题、本质、目标、假设、规范等方面；其二是审计应用理论，即审计体系理论，包括审计应用、审计环境、审计发展等方面。只有这两个部分有机地结合在一起，才能构成完整的审计理论。

从其形式来讲，命题理论包括描述性表述和规范性表述两个方面，审计理论既是一种规范性表述，是对审计实践活动中理性认识的规范表述，对审计过程的认识判断和检验具有十分恰当的标准，完全符合理论命题形式，又是一种描述性表述，审计理论是对审计活动的描述，归纳上升为理论系统。

就其功能来看，审计理论对审计实践活动具有解释和指导功能。理论源于实践，对实践活动的表象具有解释作用，同时理论又用于指导实践，为实践工作提供理论依据。审计理论也不例外，审计理论是从审计实践活动中提炼的理论性认识，又是能够解释审计实践行为及结果的理论体系。如解释审计的功能、作用、性质和意义，解释审计方法、原则和制度，解释审计职业存在的必然性等等，同时审计理论可以用于指导审计实践活动，包括审计方法的运用、审计证据的收取、审计资料的收集、审计计



划的制定、审计程序的规划、审计发生的模式、审计未来发展的预测等。

(5) 审计理论提供符合审计准则的逻辑方法,任何一种理论必须为这一学科提供准则规范,并为这一准则和规范提供一个恰当的途径即逻辑方法用来满足对这一学科的规范作用,审计理论则具有这种可能性。审计理论中最重要的组成部分,首先是审计规范,包括审计原则、审计制度和审计标准等,通过审计规范来制约审计实践活动和规范审计行为。其次,审计理论通过建立审计目标、审计假设来实现审计规范。正如安德森所说:“审计理论必须提供符合这些准则的逻辑方法。在未来,满足某些其他的或替代的目标是否报告预测,内部控制、管理业绩将变得有用,这些目标无疑将合并入修订的公认审计准则之中。那么审计理论将不得不建立一个适当的途径来满足那些已修订的准则。”^①

从以上研究内容来看,本书将审计理论定义如下:审计理论是审计实践经验的升华,是被审计实践证实和检验过的,具有一定的理论结构系统,反映审计事务发生规律和本质性的理性认识,是从审计实践活动的经验总结出来的概念、观点、原理、准则等方面的理论知识的总称。

(二) 审计理论结构

审计理论是一个系统的,具有理论结构的完整体系,这里就有一个重要概念——审计理论结构。研究审计理论离不开审计理论结构,一个科学合理的审计理论结构对本书分析理论,研究审计理论要素和逻辑起点有重要的关系。

结构是指理论系统中各要素之间相互联系、相互牵制形成的稳定的框架。就系统论的观点来讲,结构是指导系统内部各组织

^① R. J. Auderson, *The Externet Audit*, 1984.



要素之间相互联系，相互作用的方式或秩序，也就是各要素之间在时间或空间上排列与组合的具体形式。^① 审计理论是一个系统，也具有一定的结构，这种结构是由审计理论各要素相互作用、相互联系而形成的理论架构，因而为审计理论各要素充分发挥其作用，要素之间互相牵制和影响提供平台，这就是审计理论结构。

本书认为，所谓审计理论结构是审计理论体系的基础架构，是审计理论体系的重要组成部分，是由一系列审计理论要素组成的具有相互联系、相互作用的框架结构。审计理论结构贯穿整个审计理论体系，是审计理论体系中基础性的理论命题。

（三）审计理论体系

审计理论体系与审计理论结构是两个不同的概念。为此，本书必然来了解审计理论体系的基本概念和内容。

所谓理论体系是由若干个理论系统组成的综合系统，而每一个系统又自成一体，形成一个既相互联系又自我封闭的理论框架。这种框架组成一个完整的学科体系。在审计理论研究发展历史过程中，中外学者研究的角度是不同的，国外学者是从审计理论结构研究开始的，无论是早期理论工作者的审计理论思想如皮克斯利、迪克西、蒙哥马利、维克多、琴斯顿等，还是审计理论研究成熟时期的莫茨与夏拉夫、尚德尔、汤姆·李与戴维·费林特、安德森等都是从审计理论结构框架要素进行研究的，先谈审计理论结构再谈审计理论体系。而中国学者则是先研究审计理论体系再回头借鉴国外成熟理论，再谈审计理论结构。在讨论审计理论体系时，我国学者的主导思想是从审计组织体系、审计方法

^① 张文焕：《控制论·信息论·系统论与现代管理》，北京出版社，1990年版，第123页。



体系、审计准则体系等研究审计体系，从感性上升为理性，从而总结审计理论体系框架。然而，早期根本没有对审计理论结构要素进行系统研究，而未形成系统的理论结构，因此理论研究是不完整的。20 世纪 90 年代中后期才逐步开始对审计理论结构、审计理论体系和逻辑起点进行研究，从而形成比较完整的理论体系。

所谓审计理论体系是由审计一般概念、一般方法、标准规范、组织结构等方面形成的审计学科理论系统。审计理论体系一般应包括审计产生与发展理论体系、审计基本理论体系、审计应用发展理论，以及审计理论发展趋势体系等方面。审计理论体系是这些理论体系相互联系、相互制约形成的一个完整的、科学的理论框架，由此来指导审计实践活动。

我国学者对审计理论体系的研究，已经有了很长时期的历史，而且形成了比较成熟的理论观点，但由于多年来我国审计界注重审计实践操作，忽视了理论体系的整体研究，因此至今仍未形成一个完整的审计理论体系框架。这个框架对审计理论的研究应该形成一个整体概念，具体应包括以下几个方面的内容。

(1) 审计动因理论体系。我国很多历史学家对审计职业产生过程进行了全面、详细、深刻的研究，但都是从审计实践角度来探讨的，而对审计产生的动因从理论角度进行研究就相对薄弱了：一是研究审计发展史的学者大多是历史学家，并非审计理论工作者，研究目的不同；二是中国古代审计活动主要以实践为主，缺乏理论研究的基础，审计理论产生的理论研究尚不够成熟。然而，审计职业产生和发展的历史，审计理论产生的动因，审计理论产生的基础研究应作为审计理论体系的重要组成部分，是审计职业、审计实践和审计理论产生的重要内容。

(2) 审计基础理论体系即审计理论结构、审计理论由哪些要素构成，这些要素相互之间有何联系，要素对审计职业、审计实



实践的规范和推动作用如何，都是基础审计理论体系研究的内容。我国审计界早期理论工作者对基础审计理论的研究主要是从审计的概念，审计产生与发展，审计机构和审计人员，审计人员的道德规范，建立审计制度的重要性，审计的社会属性，审计原则，审计准则，审计的基本假定，审计的范围和对象，审计的职能作用，审计的目的和任务，审计的分类，审计监督与会计监督和其他经济监督的关系等方面进行，从而形成完整的基础理论体系。随着审计理论研究的进一步深入，我国新一代审计理论工作者对审计理论体系中基础理论研究得以更加深入。对审计理论结构的研究成为理论工作者研究的必要内容，研究方向不再是任务、作用、职能、概念等，而主要研究审计理论结构要素、逻辑起点和理论框架等，审计理论的重心发生了根本转移。

(3) 审计应用理论体系。绝大部分审计理论工作者认为，审计理论研究是指审计基础理论研究，特别是现代审计理论工作者更认为审计理论研究是审计理论结构研究，而审计实践过程中涉及的只有审计实践，而没有审计理论。因此对审计学科研究、审计体系研究、审计方法研究等大多注重审计实践应用研究，而没有突出理论研究。本书认为这是一个误区，审计理论结构是审计的基础理论，而这种基础理论始终贯穿于审计应用的各个方面，如概念、方法、规则、假设、组织体系等，形成审计应用理论体系。因此，本书研究认为审计应用中的理论也自成体系，是审计基础理论在审计实践中的具体表现，如审计学科理论体系、审计方法理论体系、审计制度理论体系、审计组织理论体系、审计规则理论体系等，形成应用审计理论体系是审计理论体系最主要的理论支撑和应用，是审计实践的升华，也是指导审计实践的基础。

(4) 审计发展理论体系。审计理论发展研究是指导审计理论的前沿哲学，是审计学科发展趋势的重点对象。审计是一门专业



性较强的学科，同时也是社会发展过程中与其他各学科联系比较紧密的边缘学科。审计理论的发展将随着社会的进步和发展不断创新，审计理论研究方面也在发展中不断延伸。因此，审计发展理论体系研究是具有广阔前景的，对人类社会的进步具有较强的推动作用，如对审计边缘学科理论的研究就是审计理论发展的重要方向。

审计理论体系是由各种审计理论构成的有机整体，它既是审计实践的概括和总结，又是开展审计活动的指南，是以审计理论结构为基础的综合审计理论系统，是全面、系统反映理论框架、理论研究成果、学科理论发展趋势、审计理论哲学的总称，是审计理论研究的最终成果。

二、审计理论结构与审计理论体系的辩证关系

在对审计理论研究中本书发现一种怪现象，那就是研究审计理论结构的学者闭口不谈审计理论体系，而研究审计理论体系的专家，绝对不提审计理论结构，无论对审计理论要素的认同有多么惊人的相似，但这两个概念很少在一个理论探讨中出现，也许学者们认为如果同时提起会影响人们对自己观点的认识程度，同时，更没有哪位学者会对这两者的关系进行综合、全面、详细的分析。本书却认为审计理论结构与审计理论体系是两个不同的概念，在此对两者的辩证关系进行剖析，分析两者的共同点和区别，并试图找出两者的联系，达到理论上的统一。实际上，本书在前面已经简单地介绍了两者的关系，在这里从两个方面对两者的辩证关系进行探讨。



（一）概念、结构及其相互关联上的差异

审计理论体系与审计理论结构存在差异是显而易见的，无论是从概念体系、结构体系或是相互关联上都有很大的差异。

1. 概念体系差异

审计理论结构是由若干个审计理论要素组成的理论框架，因此在概念体系上体现为对各审计理论要素的内涵进行研究，如审计本质作为审计理论结构的最基本要素，在研究时着重研究审计本质是什么，审计产生的动因及对其他要素的决定作用等。这些概念从审计现象到实质，形成一个审计本质概念体系。又如审计环境是审计理论结构的重要因素之一，它不断变化并作用于其他要素，在概念研究上，应探讨审计环境的实质、变化原因以及内环境与外环境的概念和作用对象等，从而揭示审计环境要素体系。由此可见，审计理论结构概念体系是建立在以审计理论要素为基础的概念理论，是审计理论的基础内容。

审计理论体系的概念研究审计理论体系中各相互联系、相互独立的子系统构成的一个完整的系统。在审计理论体系中不再局限于对审计理论要素的概念进行研究，而是在概念的外延上有很大的差异。如审计应用理论体系中包括各审计学科、审计方法、审计组织、审计规则等，这些要素的概念研究就成为审计概念体系研究的主要内容，其中如审计方法、审计原则等概念既丰富了审计理论，又能解决审计应用中的现实问题，再如审计学科概念体系是针对审计学科体系各构成要素而研究，不再局限于要素概念。

由此可见，审计理论结构概念体系只是围绕审计理论结构各要素的概念及相应内容而开展研究的，而审计理论体系的概念体系则是针对各子系统的构成要素及相关概念的研究，在内涵和外延上有根本的区别。



2. 结构体系差异

审计理论结构与审计理论体系最大的差异在于结构体系上的差异。这种差异表现在构成要素、框架体系、相互作用等方面。

(1) 构成要素不同, 审计理论结构的构成要素虽然很多, 但根据各要素对审计理论结构的影响力大小和对其他要素的作用力, 基本上有审计本质、审计目标、审计假设、审计规范、审计环境五个方面, 其他相关要素不再成为主要要素, 而是衍生的次要要素。审计理论体系构成要素相当复杂, 分为三个层次: 第一层次理论要素为审计动因、审计基础、审计应用和审计发展, 这是体系中四大子系统。第二层次理论要素是具体理论要素, 包括审计学科、审计组织、审计方法、审计规范、审计证据、审计风险、审计信息、审计报告、审计管理、审计职能、内部控制等, 是与各子系统相互关联的理论要素的具体运用。第三层次是对各个具体要素的深入研究, 具体包括概念、功能、作用、意义、任务、影响力、研究程序、责任等, 这是对具体理论要素的探索, 审计理论体系的理论要素层次结构, 如表 5-1 所示。

(2) 框架体系不同。审计理论结构是由若干要素构成的相互联系、相互制约的框架体系, 而这种框架各要素之间相互作用、相互影响, 很难分清影响程度, 各要素之间的作用状况也很难说明。如审计本质为基本要素, 对审计目标、审计假设、审计环境、审计规范产生决定性作用, 而这些要素同时也影响审计本质, 促进本质的进一步完善和发展。再如审计环境是由审计本质决定的, 同时也对审计本质、审计目标、审计假设、审计规范产生重要影响, 甚至是决定性影响。这也是审计环境作为逻辑起点观点的理论依据。审计理论体系的构成的各子系统之间虽然相互作用、相互渗透, 但层次分明, 研究线路清晰, 以审计基础理论为例, 审计基础理论包括审计本质、审计假设、审计目标、审计规范、审计环境, 而每一个要素在研究中都应探讨其概念、功



能、意义及具体内容，分析各要素的相互关系和状况，这就形成了一个完整的审计基础理论体系。

表 5—1 审计理论体系的理论要素层次结构表

	第一层次	第二层次	第三层次
审 计 理 论 体 系	审计动因理论	审计属性、审计特征、审计概念、 审计职能、职业道德、独立性	概念、性质、作用、功能、任务、 影响力、对实践的 指导作用、责任、 程序、内容
	审计基础理论	审计本质、审计目标、审计假设、 审计规范、审计环境	
	审计应用理论	审计信息、审计对象、审计方法、 审计组织、审计风险、审计管理、 审计责任、审计证据、审计计划、 内部审计、审计报告、审计程序、 审计学科	
	审计发展理论	审计创新、审计行为、审计方法、 审计学科、审计实践、审计理论	

（二）审计理论结构与审计理论体系的内在联系

审计理论界对审计理论结构与审计理论体系这两个概念没有分割开来讨论，在研究审计理论时往往将审计理论结构与审计理论体系看成同一项内容，认为对审计理论探讨就是对审计理论结构（审计基础理论体系）的探讨，所以往往将两者混为一谈，从表 5—1 的分析来看，两者是有本质区别的。然而，两者的理论渊源又决定着两者分割不开的联系。

1. 审计理论结构是审计理论体系的重要组成部分

从审计理论体系的结构来看，本书可以看到审计理论结构实



际上是审计理论体系的一个重要组成部分，即审计基础理论。审计理论体系包括审计动因理论、审计基础理论、审计应用理论和审计发展理论四大块。其中审计基础理论是探讨审计本质、审计目标、审计假设、审计规范和审计环境等基础性命题的理论系统，从而揭示审计是什么，为什么审计，怎样审计等理论内容，是审计理论研究的基本内容。

从内涵上看，审计理论结构是审计理论体系的基础。审计理论研究是基于审计理论结构的各要素的理论观点。从外延上看，审计理论体系是审计理论结构的扩展，是审计基础的延伸。审计理论体系所涉及的各种理论体系都是审计理论的各要素的理论延伸，都是审计基础理论在各审计系统中的应用，从而有效地发挥审计理论的实质，促进理论与实践的有机结合。

2. 审计理论体系的各子系统都是以审计理论结构要素为基础

从表 5-1 中看很多人会误认为本书所提示的审计理论结构只是审计理论中一个孤立的理论体系，即基础理论体系，与其他三个部分没有多大的联系，其实不然，本书在对审计理论研究时发现，审计理论结构一方面是对审计理论的基本要素及结构的研究；另一方面是审计理论体系中每一个子系统的理论研究基础，是各种类型审计学科理论研究的基础。就审计学科体系而言，无论是政府审计、社会审计或是内部审计，无论是经济效益审计、财经法规审计、破产审计或是环境审计，都是以受托经济责任控制为审计本质，并以其为理论研究的逻辑起点，结合其他审计理论要素进行理论探讨，审计基础理论渗透到各种审计领域的理论研究，并与其他审计理论，如方法理论、组织理论、证据理论、程序理论和报告理论等构成审计学科理论体系。审计学科理论体系又会与其他审计理论体系一同构成审计应用理论体系，这些理论体系的理论基础都是审计基础理论。



3. 审计理论体系是各子系统相互联系的整体

审计理论体系各子系统既是相对独立的理论体系，同时又是相互联系的整体，是各子系统理论有机的结合。审计理论各体系是以基础理论为基础，以逻辑起点为出发点，以应用理论为主干，以动因理论和发展理论为两翼形成一个完整的理论整体。通过对审计理论体系的理论要素层次结构表（见表5-1）的分析，从横向来看，审计理论体系分为三个层次，最高层次是行为主体论理论层次，包括审计动因理论、审计基础理论、审计应用理论和审计发展理论。第二层次是方法论理论层次，每一具体理论内容不同。以审计动因理论为例，中国审计理论界对审计起因观点各不相同，一直以防错查弊、经济监督、经济控制、受托经济责任控制作为主要动因。第三层次是工具论层次，是对第二层次的理论因素具体说明的工具，包括对各要素的概念、性质、作用、功能、任务、影响力、具体操作、程序、内容、方法进行详细分析。从纵向来看，以审计应用理论和审计发展理论为支撑，形成了完善的审计理论体系。每一个理论系统都是建立在审计理论结构基础上的理论子系统，以审计应用理论为例，任何一门审计应用学科都以审计本质、审计目标、审计假设、审计规范、审计环境、审计概念为基础。根据审计应用特点，建立包括审计管理、审计学科、审计组织、内部控制、审计职业道德、审计信息等具体要素的应用理论体系。

从以上分析可以看出，审计理论体系的各子系统都是以各审计理论要素为基础，形成各具特色的完整的子系统，各子系统之间相互联系、相互牵制，形成了一个完善的理论系统，这就是审计理论体系。



三、区分审计理论体系与审计理论结构的意义

审计理论研究是一项复杂的工作，建立一个完善、科学的中国的理论体系又是一项既复杂又艰巨的任务。然而，无论理论体系如何发展，区分审计理论体系与审计理论结构这两个不同含义的概念是必要的，对审计理论研究具有重要的现实意义。

（一）认识审计理论结构的基础性，有利于完善审计理论体系

从系统论的观点出发，任何一门成熟的职业理论体系都是建立在基础理论之上的理论系统，审计理论体系也不例外。审计理论涉及审计职业活动的各个方面，支撑着庞大理论体系的根基的是基本审计理论，即审计理论结构，正如石爱中、胡继荣两位在《审计研究》一书中指出：“审计理论结构为丰富和发展审计理论建立了基本框架”，“审计理论结构所提供的这个基本框架对于审计理论系统的丰富和发展是至关重要的，它使审计理论体系的建设少走弯路，能够提高效率，也能够尽可能科学合理”。^① 认识审计理论结构的基础性，就是说明审计理论结构研究并不完全代表审计理论研究的全部，是以审计理论结构的基本框架为基础，采用科学的方法，建立科学的系统，按照审计理论发展目标和方向建立具有中国特色的审计理论体系——中国式审计理论体系，有利于促进审计理论按既定的基本框架、规定的基本程序和审计

^① 石爱中、胡继荣：《审计研究》，经济科学出版社，2002年版，第61～65页。



职业活动的基本特点去完善审计理论体系，提高理论研究效率。

审计理论结构作为审计理论体系的基础审计理论体系，既是一个独立的理论系统，同时又是审计理论体系中其他子系统的理论基础。在整个理论体系中，各环节都是在基础审计理论基础上发展和完善起来的。因此，审计理论结构在完善审计理论体系中处于至关重要的、不可替代的地位，同时也为研究审计理论发展提供了理论源泉。

（二）区分审计理论体系与审计理论结构是系统框架完善的必要内容

罗伯特·莫茨在《审计理论结构》一书中曾经提到过：“审计知识体系应该具备一定的理论基础，应该划分基本知识层和引申知识层，应存在各种内部关系和外部关系，并与其他知识领域有着相互协调和借鉴的关系”。^①由此可见，人们早就认识到区分审计基础理论和引申理论的重要性，区分审计理论体系和审计理论结构就是正确的认识。审计理论结构是审计理论体系的基本知识层，从这一知识层可以引申出审计理论体系的其他知识层，如审计应用理论体系、审计学科体系等。基础理论体系与其他理论体系一同构建审计理论体系，明确划分各自界限有利于完善系统框架，理顺体系内在关系，解决主次地位和抓住问题的关键。

区分基本层面与引申层面有利于处理好审计学科与其他学科的关系，处理好审计学科内部的关系。从审计学科内部丰富审计理论是审计体系中最基础、最主要的内容，区分基础理论有利于处理好审计理论体系与审计学科体系、审计实践体系、审计管理体系的关系，并用理论来指导实践，提高实务可操作性。从审计

^① 罗伯特·莫茨、侯赛因·夏拉夫著，文硕等译：《审计理论结构》，中国商业出版社，1990年版，第67页。



学科与其他学科的外部关系来看,审计基本理论与其他社会科学的有机结合,完善了审计学科体系,确定了审计学科的边缘学科地位和框架,为完善和创新审计理论体系提供了理论依据。

(三) 区分审计理论体系与审计理论结构有利于正确认识审计理论研究的基本内容

我国审计理论界有很多学者认为,审计理论研究就是审计理论结构研究。如蔡春教授认为:“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,两者并不相悖。”^① 石爱中则认为:“审计理论结构是审计理论的具体表现形式。”^② 康钟琦认为:“通过审计理论系统建立结构的方法,审计理论结构将审计理论系统具体化,通过审计理论结构,本书可以对审计理论系统进剖析、研究、完善和发展”。^③ 这些理论研究具有一定的科学性,在坚持审计理论研究的独立性方面起到了一定的作用,但本书不敢苟同。

本书认为,审计理论研究应包括两个方面:一是纯理论研究;二是综合理论研究。所谓纯理论研究就是针对审计理论基本框架构成要素的研究,通常是针对审计理论最基本的要素,如审计本质、审计目标、审计概念、审计假设、审计规范、审计环境等进行的系统研究,其目的是探索出影响审计理论最重要的因素、逻辑起点和各要素的相互联系,从而确立审计理论体系框架。审计理论研究就是审计理论结构研究这一观点,本书认为这是一个误区,审计理论研究应该是综合理论研究。所谓综合理论研究是针对审计职业相关的实践活动形成的理论升华,是整个审

① 蔡春:《审计理论结构研究》,东北财经大学出版社,2001年版,第4页。

② 石爱中、胡继荣:《审计研究》,经济科学出版社,2002年版,第62页。

③ 康钟琦等:《现代审计学原理》,立信会计出版社,1999年版,第401页。



计职业、审计实践、审计学科等方面的理论探讨，而不只是局限于建立基本理论框架。本书认为对整个审计体系的理论进行探讨都是审计理论研究，这种理论是建立在基本审计理论研究的基础上的理论系统，即审计理论体系；审计理论结构只是其中一部分。当然也是最重要、最基础的部分，其揭示了审计理论的基本框架，又研究了审计理论的出发点，但对整个审计理论体系而言，只能作为一个基础部分，审计理论体系还应包括审计动因理论体系研究、审计应用理论体系研究和审计发展理论研究，是一个理论体系在审计职业研究中的大集合。

认识审计理论体系和审计理论结构的差异，有利于确定审计理论结构在审计理论体系中的地位；明确两者的联系与区别，可以加强审计理论研究的针对性，提高理论研究的效率和质量；区分两者的差异范围和内涵，有利于建立中国式审计理论体系，建立好中国审计模式。

本章小结

本章分析了审计理论体系和审计理论结构两者的异同点，本章的观点有：

(1) 审计理论研究应包括两个方面：一是纯理论研究；二是综合理论研究。纯理论研究就是针对审计理论基本框架构成要素的研究。综合理论研究是针对与审计职业相关的实践活动形成的理论升华，是整个审计职业、审计实践、审计学科等方面的理论探讨，而不只是局限于建立基本理论框架。审计理论研究就是审计理论结构研究这一观点，本书认为这是一个误区，审计理论研究应该是综合理论研究，而审计理论结构则是纯理论研究。



(2) 审计理论体系与审计理论结构是相互联系又有质的区别的两种不同的结构, 审计理论体系与审计理论结构无论是概念体系、结构体系或是相互关联上都存在很大的差异。审计理论体系是由审计一般概念、一般方法、标准规范、组织结构等方面形成的审计学科理论系统。审计理论体系一般应包括审计产生与发展理论体系、审计基本理论体系、审计应用发展理论, 以及审计理论发展趋势体系等方面。审计理论结构是审计理论体系的基础架构, 是审计理论体系的重要组成部分, 由一系列审计理论要素组成的具有相互联系、相互作用的框架结构。

(3) 审计理论结构是审计理论体系的重要组成部分, 审计理论体系的各子系统都是以审计理论结构要素为基础, 审计理论体系是各子系统相互联系的整体。认识审计理论结构的基础性, 有利于完善审计理论体系。区分审计理论体系与审计理论结构有利于正确认识审计理论研究的基本内容, 是系统框架完善的必要内容。

第六章 审计体系、审计理论体系与 审计学科体系的关系

在探讨审计理论过程中，审计理论界往往无法回避一个实质性的问题，即如何区分审计体系、审计理论体系和审计学科体系，而实际上很多学者并没有着眼于如何区分这三类概念，甚至将三者视为同一概念。经过对审计理论体系的研究，本书认为有必要区分三者的联系与区别。这关系到审计理论体系的完善，审计学科体系的建设和审计职业的发展。审计体系、审计理论体系和审计学科体系是具有相互联系、相互依存关系的系统结构，分析三者之间的辩证关系，是区分审计理论体系与审计理论结构的关键，也影响着审计理论研究方向。

一、审计体系的再认识

对审计体系的研究，虽然没有系统化，但仍有不少学者对此作了初步探讨。管锦康先生认为审计体系应由审计实践方面的审计工作体系、审计理论方面的审计学科体系、审计组织方面的审计机构体系和审计人才方面的审计教育体系四个方面组成。这四



个方面相辅相成，彼此推动，构成我国审计体系总的模式；^① 李天民先生从审计主体的角度来分析审计体系，^② 他将中国审计体系所包括的内容用图 6—1 表示。

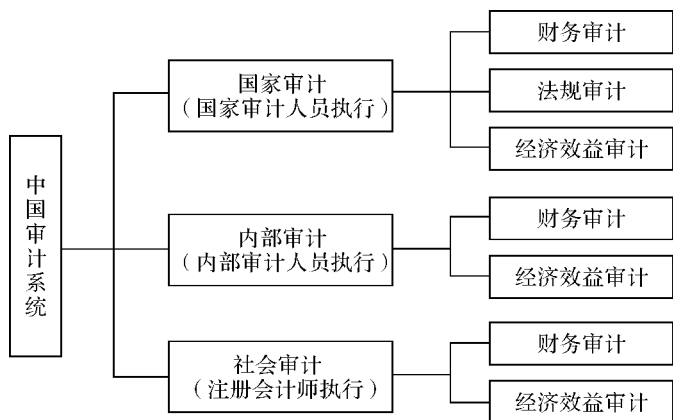


图 6—1 李天民中国审计系统结构图

周圣麟也认为，国家审计、内部审计与社会审计是我国审计体系的主体，其中“国家审计是我国审计体系的主导，社会审计的主要职能是签证与服务”。^③ 冯均科在《中国审计体系研究》中，对国家审计、内部审计和社会审计也作了深入研究。^④ 1994 年中国审计学会重点研究课题《现代企业审计研究》，就包括围绕现代企业审计制度应形成什么样的审计体系这一项研究内容。这些研究成果给后人的启示是审计是一个职业系统，是由审计实

① 管锦康：《中国审计模式探讨》，《审计研究》，1987 年第 3 期。

② 李天民：《试论中国审计的特点和模式》，《审计研究资料》，1997 年第 6 期。

③ 周圣麟：《试论我国社会主义审计体系的特征》，《上海审计》，1989 年第 1 期。

④ 冯均科：《中国审计体系研究》，陕西人民出版社，1998 年版，第 217～225 页。



践与审计理论相结合的系统。

本书认为要建立中国审计体系，首先应明确审计体系的概念与内容，也有人认为审计体系是审计理论、审计组织、审计人员、审计工作、审计方法、审计程序和审计规范的总称。审计经过长期的历史发展，它的职能范围、目的和内容，都在不断地丰富，并已形成一套完整的科学体系。一般来说，审计体系包括审计理论体系、审计组织体系、审计方法体系和审计规范体系。^①审计体系是审计职业和审计活动研究成果，是审计理论与审计实践活动研究形成的成果的总称，审计体系概括为审计实践体系、审计理论体系、审计学科体系和审计管理体系，这四个方面自成体系，且相辅相成，互相兼容，是审计职业在理论上和实践中的历史经验的总结。

本书认为审计体系组成结构可以用图 6-2 表示。

审计实践体系是审计职业活动和实践过程中形成的方法、组织制度及思想的构成体系，是对审计实践经验的总结，也是审计职业的具体活动的系统归纳。在中国历代审计实践活动中，主要表现为对审计方法、审计人员及组织机构、审计制度和片断审计思想的归纳，形成审计实践方法体系、审计组织体系、审计制度体系和审计思想体系。审计实务体系是审计理论体系的基础。为审计理论形成提供了支撑，同时又是审计理论检验的平台，通过实践发展审计理论，通过实践促进审计思想升华，形成更加完善的审计理论。

审计理论体系则是审计实践的理论再现，是对审计本质、审计目标、审计基础等进行探索的理论升华，为审计实务体系、审计学科体系和审计管理体系提供理论依据。正如英国著名审计学家弗林特（David Flint）教授所言：“审计理论旨在提供一套有

^① 周舜臣、李凤鸣：《审计实用手册》，安徽人民出版社，1987 年版，第 312 页。

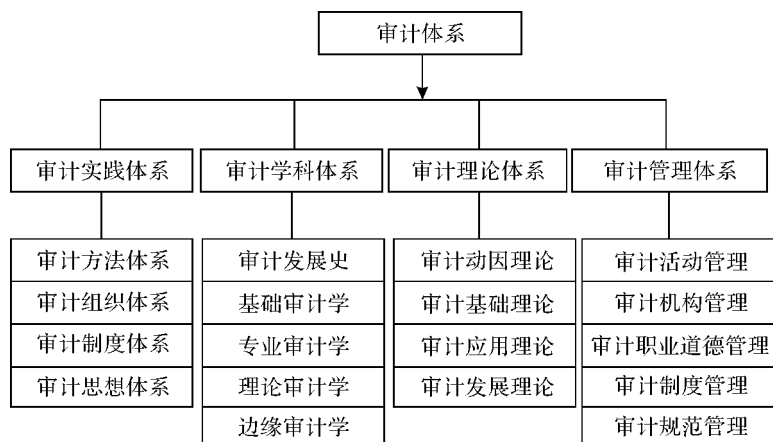


图 6-2 审计体系组成结构图

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基础与依据。这套命题还可以解释审计在各种社会机构以及社会、经济与政治环境中的活动空间。”^① 审计学科体系是由若干个有相互联系的不同门类的审计学科通过审计理论框架和实践经验总结而形成的完整的学科体系。审计学科体系是为审计教育与培训而形成的学科规划，主要是系统介绍审计学基础理论、专业审计学理论与实践操作以及审计职业产生与发展趋势，为审计学教育提供系统的素材。审计学科体系来源于审计理论与审计实践，是以培养审计人员为目的的知识体系。审计学科体系包括审计发展史、基础审计、专业审计、边缘审计以及理论审计等方面，是审计职业延续和发展的基本知识。

^① Flint Dphilosophy and Preinciple of Auditing: Au Introduction, macmillan Education ltd, 1988.



审计管理体系是对审计职业、审计实务进行科学规范管理的经验总结,是以管理为目的的审计理论与实践的总称。审计管理体系来源于审计理论与审计实务,包括审计机构、审计人员、体系管理、审计制度、标准、规范的管理、审计职业道德的约束管理、审计实践活动的管理等各方面,是审计实践规范的理论升华。审计管理体系是一个独立的管理系统,同时又是与审计理论体系和实务相联系的管理机制。为建立完善的审计理论和实务体系提供理论支持。

由此可以看出,审计体系并不是审计理论体系或审计学科体系,而是审计职业和审计活动中全部经验和成果的归纳,是审计职业研究的成果的系统代表。审计体系研究有利于完善审计理论,促进审计实践发展,更有利于审计学科的进一步发展和审计管理的进一步规范。

二、审计学科体系研究

多年来,我国审计理论界对审计学科体系的研究一直是热情不减,对审计学科体系认识也逐步深入,但总离不开将审计学科体系理解为审计体系这一观点。

(一) 审计学科体系

我国审计学者对审计学科体系研究由来很久,但基本观点却不能统一,而且主要集中在 20 世纪 80 年代中期到 90 年代初期,对审计学科体系基本上认为是审计理论体系和审计体系。张树华认为:“审计理论体系,也就是审计学体系,它是由若干个有相互联系的不同门类的审计学分支科学而构成的一个完整的理论体



系。”一般包括审计学基础、专业审计学，认为“以上各门审计学科都是审计学的主要组成部分，它们构成一个完整的审计理论”。^① 娄尔行、竹德操两位在研究审计、审计学科体系内容时，将观点分为两类，即“一种主张是按国民经济各主要部分划分。一般认为审计学科体系包括审计学原理和部门审计学课程”。“另一种主张认为，审计学的学科体系应该按照学科的科学内容，把基本理论和基本方法有机地联系起来，划分为六个部分，即基本审计、财务审计、经济效益审计、审计抽样、国际审计和电算化审计。”^② 他们认为按后一种方法归纳更为科学。管锦康在不同时期对中国审计学科体系研究结果不同，在 20 世纪 80 年代中后期他认为：“审计学可由审计通论和审计专论两类学科所构成。”他认为审计通论中具体学科有审计学或称审计原理、审计概论等，而审计专论则可以根据不同方式划分不同学科，如“专业审计可以由行业组成，按主体分为国家审计、内部审计、社会审计学科；按内容分类分为财务审计和管理审计；按专题分类可以分为审计史、国外审计、抽样审计、电算化资料、审计案例等”。^③ 随着对审计学科的进一步探讨，在 20 世纪 90 年代中期，他将我国审计学科体系高度概括为三个学科。他认为我国审计学的学科体系可由三个分学科组成，即审计学原理、部门审计学、审计史。^④ 周舜臣认为中国审计学科体系应借鉴国外先进审计制度，结合我国各重要历史阶段的审计，按我国国情分为若干专题，如审计史、机构、人员、管理体制、职能和任务等专题。^⑤ 杨惠城

① 张树华：《如何建立具有中国特色的社会主义审计体系》，《福建审计》，1986 年第 6 期。

② 娄尔行、竹德操：《试论建立审计学的学科体系》，《审计研究》，1986 年第 6 期。

③ 管锦康：《我国审计模式研究》，《审计研究》，1987 年第 3 期。

④ 管锦康：《现代审计学原理》，立信会计出版社，1994 年版，第 4 页。

⑤ 周舜臣、周恺：《试论比较审计学》，《审计研究》，1988 年第 6 期。



则认为：“我国社会主义审计学以马列主义、毛泽东思想为基础，结合我国社会主义经济建设的实际研究具有中国特色的社会主义审计理论和方法的一门新兴的学科，它是由审计史、审计法理学、审计学原理、财政财务审计、经济效益审计、外商投资企业审计、比较审计学、国际审计、电子计算机审计、部门审计等机构”。^① 李锐第则认为：“审计学科可分为五大类，即理论审计学、历史审计学、应用审计学、审计技术学和边缘审计学。”李锐第在分析审计的学科体系时认为：“是审计学中一系相互联系、相互依存的科学内容，按系统论的观点，审计学既是它的母体系统，又有其不同层次的子系统。它的子系统就是审计学的分支学科”。在总结国内外审计学科体系时，他认为基本上有三种分类方法：“第一种分类法，主要是按照自然科学和社会科学的一般分类法，分为：审计基本理论、审计应用理论、审计发展管理理论。第二种分类法，主要是按照审计目标和审计方法分类，分为审计学概论、财务审计、经济效益审计、抽样审计和电算化审计等类。第三种分类法，主要是按审计组织和审计学科进行分类，分为：政府审计、内部审计、民间审计、工业审计、农业审计、全民审计、基建审计和外资审计等。”^②

（二）建立完善的审计学科体系

这些分类方式是从审计学科自身来分析的，本书认为缺乏一种系统的观念，不具有代表性，对审计职业的学科研究应从三个方面着手：一是职业历史追踪，了解职业的来龙去脉、历史动因和最初职业活动状态；二是研究审计职业涉及的专业知识及相关

^① 杨惠城：《审计学》，大连理工大学出版社，1991年版，第3～5页。

^② 李锐第、审计署干部培训中心编：《审计理论研究》，中国审计出版社，1992年版，第87～89页。



的边缘专业知识以丰富该职业的内容；三是研究该职业的学科相关基础知识，了解组成审计职业学科的基本理论、基本方法、实践规划和活动规律等，以提高审计职业活动基础。所以本书认为审计学科体系应包括五个方面的内容。

1. 审计发展史

审计发展史是对审计职业活动产生及发展过程的理论与实践的探讨，主要是研究审计职业产生的动因，审计职业活动最初产生状态，审计职业活动发展过程，审计方法的发展过程，审计职业研究的发展及审计未来发展趋势等。审计发展史既是审计学科发展的历史总结和归纳，也是审计未来发展研究的重要内容。

审计发展史是一门专业职业活动史，包括审计活动史、审计思想史、审计学说史、审计发展史等，它又与一般的史学不同，与经济史、通史及其他史学有很大的区别，是对审计职业活动理论及发展过程进行综合研究的学科，追踪历史、剖析现代、预测未来都是其重要内容，是一门综合的专业史学科。

2. 审计理论学

审计理论学是一门专门研究审计理论体系的学科，其主体是审计理论结构和审计理论体系，同时对审计理论发展的历史、未来理论发展趋势都有所研究，在审计理论体系未完善之前，审计思想和审计理论萌芽也都是研究对象。所以，审计理论学是审计理论发展史、审计理论框架、审计理论体系、审计理论未来等方面的综合研究，是审计理论史、审计动因理论、审计基础理论、审计应用理论和审计发展理论等理论学科的统称。

审计理论学是一门综合的理论学科，是各门专业审计及边缘审计学的理论基础，为各专业学科提供理论指导，也为审计理论研究奠定了理论框架和体系结构，并高度升华了审计实践活动中规律性和本质性的审计学科知识。审计理论学科研究的对象是固定的，但由于研究方法和研究角度不同，所以审计理论体系会因



为不同的审计流派而不同，在理解上也存在着很大的差异。因此，人们在对审计理论学科的建设上存在着差异。然而，随着时间的推移，人们对审计理论的认识逐步趋向统一，逐步形成同一观点，但不久又可能被更先进的理论推翻，这样社会才有进步。

3. 基础审计学

基础审计学是一门专门研究审计基础理论、基本方法、基本应用程序和基本活动分析的专业学科。我国审计教育中基础审计学主要内容涉及审计的基本概念、目标、对象、职能和作用；审计基本种类、方法和程序，审计的组织形式、审计准则和审计依据、审计计划、审计抽样、审计实务操作方法和审计工作底稿内部控制制度以及审计报告等基本知识，是专业审计学的学科基础。

4. 专业审计学

专业审计学是根据各行业的基本特点、业务情况和审计要求设立的专业审计学科知识。按行业特点来分，专业审计学包括工业审计学、商业审计学、基本建设审计学、财政预决算审计学、财务审计学、行政事业审计学、银行审计学、外资企业审计学、农业审计学、交通审计学等；也可以按审计内容来分，包括财政审计学、财务审计学、管理审计学、经济效益审计学、财经法规审计学等；也可以按主体来分，包括国家审计、内部审计和社会审计等。专业审计学是审计学科知识在审计实践教育和审计实践活动中的书面表现，是审计实践经验的书面载体在学科体系中的具体表现。这些审计学科内容基本相同，只是各行业特点存在差异，基本内容包括现金及有价证券审计、应收及预付款项审计、存货投资审计、固定资产及无形资产审计、负债审计、所有者权益审计、收入与费用审计、利润及利润分配审计、现金资产审计等。

专业审计学是各种审计专业化的表现，是各行各业审计的具体归纳和总结，专业审计学的细分化是力求更加深入地反映各行



各业审计的特有规律，以求更好地理论联系实际，并指导实践。

5. 边缘审计学

边缘审计学实际上仅是审计理论哲学在全社会各行业理论中的客观运用，是审计专业的发展趋势，边缘审计学的产生为审计理论和实践的发展提供了理论依据。边缘审计学涉及的范围内容相当广泛，是其他社会科学或自然科学交叉和融合而成的一类分支学科，基本上渗透到社会各领域，如审计法学、审计哲学、审计商学、审计经济学、社会审计学、系统审计学、决策审计学、未来审计学、心理审计学、逻辑审计学、管理审计学、教育审计学、行为审计学、创造审计学、比较审计学、伦理审计学、电算化审计学、国际审计学、司法审计学、诉讼审计学等。

边缘审计学科是审计理论与其他复杂的边缘理论的结合的学科体系，是未来审计理论和实践发展的方向，也是审计职业对社会科学的贡献，是审计理论在社会理论体系中的重要组成部分。

完善的审计学科体系是由审计发展史、审计理论学、基础审计学、专业审计学和边缘审计学五个方面组成的，无论是理论研究，还是学科建设都是以审计理论为基础。以基础审计知识为主体，建立起了完善的审计学科体系，完善审计教育体系，培育专业审计人员，指导审计实践工作，促进审计职业理论、实践和学科的不断进步。

三、审计体系、审计理论体系和 审计学科体系的相互关系

审计体系与审计理论体系、审计学科体系是三个不同的系统概念，各自规范着相关的内容、结构和范围。三者无论从内容、



结构、影响要素或是相关联系上都有本质的区别，但三者之间又存在着密切的联系，并相互渗透。一方面内容上相互交叉、互相包容，审计学科体系与审计理论体系都是审计体系的重要组成部分；审计学科体系与审计理论体系在内容上，又相互交融；另一方面，在结构上三者相互牵制、互相影响，并达到相当的一致性，互相交叉，形成审计体系的相互独立的子系统，又与审计体系其他各子系统一起形成完整的体系。

（一）内容相互渗透、相互包含

审计体系是一个广义的概念，是审计职业中的审计理论与审计实践研究的总称。审计体系是对整个审计职业活动的规范性研究系统。从内容上看，包括审计体系、审计理论体系、审计学科体系和审计管理体系等，而审计理论体系与审计学科体系在内容上相互渗透，相互包含。审计理论体系的审计应用理论体系与审计学科体系的全部理论研究，对每一学科理论的研究都离不开对审计理论的研究。另外，审计学科理论研究中，对审计理论概念、假设方法、目标、规范、组织等方面的研究都是审计理论体系的重要组成部分。

审计理论体系的研究成果是审计学科理论研究的基础，为学科理论体系提供框架，为审计学科理论发展提供理论支撑。而审计理论学科理论研究则为审计理论体系提供研究平台，每一门专业审计学科理论研究都离不开审计理论体系的概念、方法、假设和目标等理论的指导。两者互为对应、相互依存，进而形成了一种交叉的网络式理论架构。

（二）架构上相互牵制、互相作用

审计体系是总括的审计职业系统，与审计理论体系和审计学科体系是母系统与子系统的关系。整个审计体系对各子系统具有



统驭作用，而子系统又是母系统的支架。这种支架分别支撑着整个庞大的审计体系，同时相互之间形成交叉结构，组成一个架构稳定、联系紧密、相互牵制、相互作用的网络。因此，审计理论体系与审计学科体系之间形成自成体系、相互交叉影响、相互作用的网络关系。

审计理论体系与审计学科体系在各要素的相应联系上是十分紧密的。本书认为两者之间的架构联系可以用图 6—3 表示。

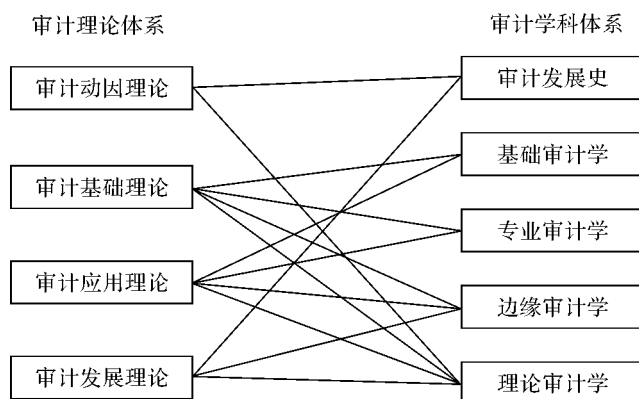


图 6—3 审计理论体系与审计学科体系联系架构图

其中，审计动因理论是审计发展史产生的理论基础，审计发展史研究审计产生和发展的必然性分析审计产生的动因，并分析审计发展的历史根源，审计基础理论、审计应用理论的各要素与基础审计学、专业审计学、边缘审计学和理论审计学设置的内容一致，并设计指导各种审计学科体系的框架结构，而各种审计学科体系又反过来丰富审计基础理论和审计应用理论的内容，提升审计理论研究的积极性，审计发展理论是审计发展史学、理论审计学的重要组成部分，在研究内容上相互交叉、相互支撑。



（三）审计体系、审计理论体系与审计学科体系的差异

审计体系、审计理论体系和审计学科体系在很多方面虽然相互交融、互相牵制，但三者仍是不同含义的系统，本书认为审计体系、审计理论体系和审计学科体系三者在内涵、对象、主体、侧重点、要求、目的、内容等方面各有不同。

本书将审计体系、审计理论体系和审计学科体系三者的主要区别用表 6—1 归纳如下。

表 6—1 审计学、审计理论体系和审计学科体系的区别表

项目	审计体系	审计理论体系	审计学科体系
内涵不同	审计职业与审计活动的总体思想	审计理论系统	审计学科理论
对 象	审计职业与审计活动	审计理论	审 计 学 科 理 论 与 实务
主 体	会计人员、审计人员	审计理论工作者	审计理论、实践及教育工作者
侧重点	理论研究、实务操作与职业发展	理论体系建立和对实践的指导	审计教育模式的建立
要 求	系统性、原则性、操作性	哲学性、系统性	操作性、系统性、明晰性
目 的	区别审计结构与会计模式、其他社会科学体系	建立审计理论结构，指导审计实践	培养审计职业人员



续表

项目	审计体系	审计理论体系	审计学科体系
内 容	审计实践 审计理论 审计学科 审计管理	审计动因理论 审计基础理论 审计应用理论 审计发展理论	审计发展史 基础审计学 专业审计学 审计理论学 边缘审计学

1. 概念的内涵不同

审计体系是审计执业和审计活动的研究成果，是审计理论和审计实践活动中形成的理论系统的总称，是审计执业的总体理论精华的表现。审计理论体系是由审计一般概念、一般方法、标准、规范、组织结构等方面组成的审计理论系统，是由一系列相互联系的理论子系统有机结合而成的科学的理论体系，是理论系统在审计中的表现。审计学科体系则是由若干个有相互联系业务的不同门类的审计学科分支学科通过审计理论框架和实践经验总结而形成的完整的学科体系，是学科理论的具体表现，三者概念的内涵是不同的。

2. 研究的对象和主体不同

审计体系是会计人员、审计人员对审计职业及审计活动的研究范围比较广泛；审计理论体系是审计理论工作者和审计教育工作者、实践工作者对审计学科理论与实务的研究。

3. 研究的侧重点不同

审计体系研究侧重于理论与实务操作及审计职业发展；审计理论体系侧重于审计理论系统的建立和对实践的指导；审计学科体系研究侧重于对审计教育体系、教育模式和审计学科分支研究，力求建立完整的教育模式。



4. 研究的目的不同

审计体系研究的目的在于区别会计模式和其他社会科学的研究体系。审计理论体系研究的目的在于建立怎样的审计理论结构,如何指导实践工作,审计学科体系研究的目的在于培养从业审计人员,提高审计人员的素质。

5. 要求不同

审计体系要求从系统性、原则性、操作性角度来探讨审计执业活动;审计理论体系则要求从哲学性、系统性角度来研究审计理论框架;审计学科体系则要求从操作性、系统性、明晰性角度理解审计理论与审计实务。

6. 内容不同

审计体系包括全部审计执业活动,如审计实践、审计理论、审计学科、审计管理等,审计理论体系包括审计理论研究活动,如审计动因理论研究、审计基础理论研究、审计应用理论研究、审计发展理论研究;审计学科体系研究不但包括审计职业本身,也包括与其他社会、自然科学的相互联系,如审计发展史、基础审计学、专业审计学、审计理论和边缘审计学等。

本章小结

审计体系、审计理论体系和审计学科体系是具有相互联系、相互依存关系的系统结构,分析三者之间的辩证关系,是区分审计理论体系与审计理论结构的关键,也影响审计理论研究方向。本章研究的主要内容有:

(1) 审计体系是审计职业和审计活动的研究成果,是审计理论与审计实践活动研究形成的成果的总称,审计体系概括为审计



实践体系、审计理论体系、审计学科体系和审计管理体系，这四个方面自成体系，且相辅相成，互相兼容，是审计执业在理论上和实践中历史经验的总结。

（2）审计理论体系与审计学科体系之间形成自成体系、相互交叉影响、相互作用的网络关系。一方面，内容上相互交叉、互相包容，审计学科体系与审计理论体系都是审计体系的重要组成部分；审计学科体系与审计理论体系在内容上，又相互交融。另一方面，在结构上三者相互牵制、互相影响，并达到相当的一致性，互相交叉，形成审计体系的相互独立的子系统又与审计体系其他各子系统一起形成完整的体系。

（3）审计体系、审计理论体系和审计学科体系三者在内涵、对象、主体、侧重点、要求、目的、内容等方面各有不同。

第七章 审计理论体系论

审计理论是审计实践活动中总结出来的具有规律性、本质性、基础性的各种原理、概念、观点的总结，也是审计执业基本知识的理论升华。审计理论研究必然有一个基本表现形式，或表现为知识层面，或表现为实践平台，或表现为理论学说。按系统论的观点，审计理论实质上表现为一个理论系统，是由一系列个体组成的相互联系、相互影响的有机整体，这个整体是一种各因素的集合，是由若干要素组成的理论体系作为基础的一系列相关系统形成的理论体系，即审计理论体系。审计理论体系研究是审计理论研究的具体表现形式，为理解审计理论而形成的理论平台和理论学说，是指导审计实践的理论依据。

一、审计理论体系构成的理论依据

（一）审计理论体系构成的理论依据

审计理论源于审计实践，是审计实践活动的感性认识逐渐被人们总结并升华的理性认知。随着审计实践的发展，审计理论逐渐从低级向高级发展；从不完善向完善发展；从局部向全面发展；逐渐从零星、分散的审计思想向系统、完整的审计理论体系



发展。就目前而言，审计理论界已经总结出一系列审计理论的分支体系，为建立完善的审计理论体系打下了坚实的基础。

1. 审计理论体系的基本特征

经过科学的分析和认真的探求，本书认为审计理论体系是不同于通常意义上的审计理论结构，而是包含审计理论结构在内的一个研究审计理论的系统。本书认为，所谓审计理论体系是审计理论各子系统的集合，是审计理论各子系统按一定的结构和方式联系的具有相互联系、相互作用的有机整体，是各子系统的一般概念、基本内容、基本特征、基本要素通过一定的方式结合的集合体。审计理论体系也是审计职业实践活动中的规律性、规定性的概念、观点、基本原理的知识体系的有机结合，是指导审计实践活动的理论体系。

本书认为审计理论体系应具有以下几个方面的特性：

(1) 系统性。审计理论研究方法很多，可以采用规范研究，也可以采用实证研究，从具体的技术方法来看，可以采用辩证法、归类法、演绎法、实验法、比较法，也可以采用系统论方法，本书认为采用系统论方法研究审计理论比较科学。从系统论研究方法来看，审计理论本身就是一个大的理论系统，是由很多审计理论子系统组成的，而每一个子系统又是一个独立的完整的体系，这些子系统之间又由一些共同要素来相互联系、相互勾稽形成一个理论结构网络。因此，本书认为审计理论体系具有系统性。正如竹德操所言：“审计理论体系是由许多理论构成的纵横交叉的网络，这是一个大系统，可按不同的标志进行分解分析。”^①

审计理论体系的系统性表现为审计理论体系与各子系统的结构严密、相互联系的关系。正如本书在第三章中所述，审计理论

^① 竹德操：《试论审计理论体系》，《审计与经济研究》，1992年第4期。



各子系统分布在审计活动的各个阶段，在审计理论产生阶段中是审计动因理论体系；在审计理论形成阶段是基础审计理论体系；在审计实践应用过程中是审计应用体系；在审计未来发展研究中是审计发展理论体系，这些子系统的有机结合构成了一个严密的审计理论体系结构，这种理论体系在子系统内部联系非常紧密，互为独立的体系结构；而各子系统之间又相互联系，互为勾稽。如审计基础理论体系的每一个要素都是审计应用理论体系的基本要素，审计应用理论体系又在基础理论基础上形成完整的应用体系，既区别于基础理论体系，又离不开基本要素的理论框架。

系统性方法的使用有利于人们正确认识审计理论框架和审计理论要素的多样性。就目前而言，审计理论界在研究审计理论结构时往往强调构成要素的内容和逻辑起点是什么，并未认真地探讨审计理论在审计产生、审计发展和审计应用各阶段理论系统中的要素有何变化，这些要素与基本理论体系的构成要素有何区别。本书认为，审计基本理论要素不外乎审计本质、审计目标、审计假设、审计规范和审计环境等，审计应用理论体系还包括审计方法、审计证据、审计计划、审计报告等相关要素，这些要素是审计应用中必不可少的理论因素；审计发展理论体系还包括审计风险、审计评价、审计检验、审计质量、审计规划等；审计动因理论体系包括审计信息、审计概念、审计确认、审计验测、审计决策等要素。一是丰富了审计理论体系，二是更加有利于指导审计实践活动，提高了审计理论研究的方向性，减少了理论的盲目性和重复性。

(2) 综合性。审计理论体系是各种审计理论的综合反映，具有反映全面、内容综合的特点。从审计理论研究的内容上讲，审计理论是对审计职业活动所有规律性和规定性的理论进行全面研究，而不只是对某些个别要素理论进行研究，而目前审计理论界认识审计理论研究主要是对审计理论结构的研究，是对审计基础



理论体系的要素及其框架的探讨，而对审计执业活动其他过程则缺乏理论研究，本书认为具有片面性。

在审计职业实践活动过程中审计理论体系的综合性往往表现为对审计理论的全面探索，而不只是研究基本审计理论。在研究审计产生的过程和审计产生的动因时，人们将研究审计动因理论，分析审计产生的社会根源和基本因素，分析社会影响和产权机制的变迁，同时，也分析环境变化对审计动因的客观影响。在研究审计实践活动时，审计理论工作者必须研究审计现象、审计依据、审计报告、审计控制、审计组织、审计程序、审计方式和审计职能等理论，对整个审计实践中的理论进行全面反映。在研究审计发展理论时，应注重研究审计理论与其他社会科学的关系、重视未来审计风险等。所以，审计理论体系研究是综合性研究。

从方法论观点来分析，不同的方法研究审计理论的结果是不同的。我国审计理论界在研究审计理论时，不同时期研究角度不同，研究方法不一，因此对审计理论体系构成的结论也不一样。在莫茨理论、尚德尔理论等尚未引进之前，我国审计理论工作者往往以审计的性质、职能、定义、任务作为理论研究起点，其基本方法是从实践经验来研究审计理论，理论界都在谈论中国审计体系、审计模式和审计监督体系等等，认为审计理论体系是由审计定义、职能、性质、作用（任务）等概念体系、审计方法体系、审计组织体系和审计制度体系组成的，而缺乏对审计的本质、目标、假设和环境等进行探讨，因而具有片面性。吸收国外审计理论研究成果以后，我国审计理论工作者又认为审计理论研究是对基本审计理论要素即审计理论结构的研究。因此，当代理论工作者都在讨论审计理论结构，分析审计理论要素有哪些，逻辑起点是什么，理论结构框架如何组成，忽视了对审计理论是指导审计实践活动的基本依据这一重要原理，忽视了对审计实践过程



中的理论研究和规律性理论的总结，也具有片面性。所以，本书认为审计理论体系是一个综合性的、系统性的大系统，而审计理论结构即基础审计理论体系是这个系统的基础部分、核心理论，在研究审计理论结构的同时要研究审计理论体系，防止审计理论研究的片面性。

(3) 层次性。如果将审计理论体系看成为一个结构错综复杂、审计要素星罗棋布的网路，那么审计理论体系则会清晰地体现为层次性。审计理论体系的层次性是指审计理论体系各子系统形成的理论框架按所处的地位和作用不同形成不同影响力的层次。有的是高层次的理论，有的是低层次的理论，有的表现为表面层次理论，有的表现为核心层次理论。正如竹德操所说：“审计理论体系中的审计理论可以分为若干层次，有的是高层次的理论，它覆盖全面；有的是低层次的理论，它只适用于一定的场合；有的是内层核心理论；有的是外层边缘理论；如引进其他学科理论构成的边缘杂交理论。”^① 审计理论体系的层次源于理论研究的范围和子系统的研究深度，进一步表现为对审计实践活动的指导和影响力的程度，一方面，表现为审计理论研究的范围外延和与其他学科的关系；另一方面，反映审计理论研究的概念内涵，说明审计理论体系中各理论要素及其联系，以说明审计理论的层次性。本书根据审计理论体系的基本要求和结构对审计理论体系的各子系统和要素及内容用图 7—1 表示，以说明审计理论体系的层次性。

需要说明的是，图 7—1 中各子系统涉及的理论要素有的是相互对应的，如各子系统涉及的理论要素是对应的，但绝大部分理论要素具有共性，是多个要素的归集，并非一一对应关系，但这些要素与子系统之间仍相互关联，从而形成一个巨大的理论体系。

^① 竹德操：《试论审计理论体系》，《审计与经济研究》，1992 年第 8 期。

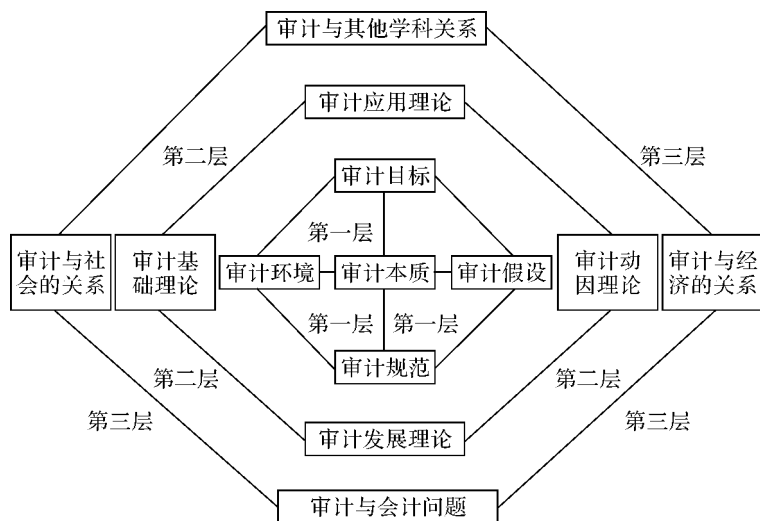


图 7-1 审计理论体系层次性结构图

(4) 多元性。审计理论研究往往是注重审计执业本身，从审计执业活动到审计理论都是围绕审计概念、特征来讨论的，实际上审计理论是一种多方位、多角度理论的结合，具有多元性。所谓多元性是指审计理论的形成不能只局限于审计执业本身，而应该考虑到审计执业与其他社会科学、自然科学的相互联系，与其他学科的基本特点相结合形成多学科体系的审计理论。从社会发展来看，任何一门学科都不可能单独存在，也不可能在理论联系上超然独立。任何一门学科都可能与其他学科发生联系，形成衍生的边缘学科，并产生边缘交叉理论，形成具有多学科理论的多元性审计体系，审计理论体系也不例外。

审计理论体系的多元性可以表现在以下几个方面：

第一，审计理论体系是一种超前的理论结构，不应只是对过去、现在的审计理论进行归纳和总结，而应对未来审计理论发展



方向和理论结构如何变化作出超前规划，为审计实践和理论发展轨道作出规划，提供创造与发展的条件。

第二，审计理论体系是一种多角理论，所谓多角理论是认为审计理论与其他学科理论是紧密联系的，而不是一种超然独立的理论。审计理论与其他理论相结合形成衍生交叉理论，丰富和发展了审计理论，同时又增强了审计理论的适应性，为审计理论研究提供了广阔的前景。

第三，审计理论是一种外向型理论。审计实践活动是复杂多变的，审计人员面对的社会活动、企业业务和经济状况也是多变的，因此，审计业务、审计方法、审计理论也会不断地变化。审计理论作为一种外向型理论与社会活动是紧密联系的，审计理论也会随经济活动变化而变化，并不断发展。所以，审计理论体系应该及时更新，正如康钟琦所言：“审计实践的发展瞬息万变，新事物、新技术、新方法、新问题层出不穷，审计理论结构虽然具有稳定性和超前性，但也不可能是绝对封闭和绝对静止的，它应该是开放的结构，能够吸纳各种变化和发展的结构，能够及时更新和完善的结构，这样的结构才更有利于其作用的发挥。”^①

2. 审计理论体系的结构要求

审计理论体系在结构上具有一定的要求，这是建立审计理论体系的重要依据，是审计理论体系完善的理论基础，建立一个完善的审计理论体系，应具有以下几方面的要求：

(1) 理论体系贯穿于审计实践活动的全过程。审计理论是审计实践的理论指导，是指导审计工作的理论升华，是提高审计人员改善审计工作的重要依据。因此，审计理论体系的构建应贯穿审计实践活动的全过程。从审计实践来看，审计工作应解决的问

^① 康钟琦：《现代审计学原理》，立信会计出版社，1999年版，第406页。



题是审计产生的本质、审计产生的基础、审计实践的规划、审计未来的发展方向以及怎样才能改进审计工作，理论研究也应从这几方面来解决审计理论问题，从理论上去解决审计工作中存在的一系列问题。因此，本书认为审计理论体系应从审计动因理论、审计基础理论、审计应用理论和审计发展理论几个方面来分析，建立起以审计动因理论体系、审计基础理论体系、审计应用理论体系和审计发展理论体系为框架的完善的审计理论体系。

(2) 审计理论体系应掌握审计理论的层次，抓住重点理论。审计理论体系是按一定的逻辑关系有机结合形成的有机整体，不能不分重点地解决所有的审计问题。首先应分清审计理论的层次，弄清哪些理论是高层次的，哪些是低层次的；其次应重点解决审计理论的关键问题，如基础理论问题、应用理论问题，而基础理论又应解决审计理论体系的基本要素、逻辑起点和相互结构，应用理论则应注重审计的相关概念体系、方法体系，以促进审计理论的深入探讨。

审计理论体系的重要环节是审计基础理论和审计应用理论，而审计基础理论研究的则是审计理论基本框架的形成，这里应重点解决审计理论要素和各要素的相互关系，突出解决审计理论体系的逻辑起点和理论影响因素，这样才能揭示审计理论体系的内在规律性。审计应用理论的研究也应侧重于审计独立性、审计方法和审计程序等重要内容，加大对审计理论重点问题的研究，有利于提高审计理论的作用，辨明审计理论的重点，加快审计理论的研究，不断完善审计理论体系。

(3) 审计理论体系应适应社会发展需要。审计理论体系的研究虽然只是在近几十年才有所成就，但并不说明对审计理论的研究就是从近几十年才有的。审计理论界一直在不停地寻求如何构建审计理论的体系框架，而且不同的社会在审计理论研究所起的作用是不一样的，审计理论研究是随着社会经济的发展而发展



的。从西方审计理论体系研究成果来看，莫茨理论出现以前就有很多理论工作者对审计理论体系进行了研究，如费朗西斯·威廉·皮克斯利、迪克西、蒙哥马利、维克多等，他们为审计理论体系的形成做好了理论上的铺垫。莫茨提出的审计理论结构促进审计理论界真正理解框架的内容，才对建立系统化的理论框架进行全面研究，这种理论体系在不同时期其核心基础也在不断变化，这是社会经济进步的表现，也是社会进步中理论发展的体现。审计要素在变，审计理论研究的逻辑起点也在变，理论框架结构的内涵变化得更多，这都是社会经济发展的需要，也是人们对审计理论探索中随社会进步而发展的表现。

(4) 审计理论体系是一个总体性的理论体系。审计理论研究随着审计学科的细分而进一步拓展，一方面，审计学方法论在进步，研究审计理论的方法体系在不断发展，因此对审计理论研究的内涵不断深入，由现象到假设，再到目标，最后到本质是一个进一步深化的过程。另一方面，科学的外延在不断扩展，不同领域的学科与审计的结合对推动审计理论体系研究的外延起着巨大的推动作用，审计理论研究无论是在内涵上，还是在外延上都有十分重要的变化，也为审计理论体系的变化提供了基础，因此，审计理论体系的框架也在不断地变化。

首先，审计理论体系是一个总体的理论体系，而不是只反映审计理论要素结构的理论体系，这也是本书为什么认为审计理论体系与审计理论结构有区别的主要原因。审计理论体系应从审计产生的动因开始，这就是审计动因理论体系，这部分理论主要研究审计产生的本质是什么，审计实践中对审计理论探索产生哪些推动因素，从而推论出审计产生的根本原因。审计理论体系研究的理论基础是审计基础理论体系（即审计理论结构）。这部分理论主要探讨审计理论体系的基本框架，从框架来探讨审计理论要素、审计理论的出发点（即逻辑起点）以及框架中各要素的相互



关系，也是审计理论体系研究的基石。审计应用理论体系是审计理论体系研究的重要组成部分，也是审计理论与审计实践相结合的重要体现，这部分主要探讨了审计应用中的具体理论要素及相互关系，如审计独立性、审计方法、审计程序、审计证据、审计职业道德等方面的问题，是审计实践的理论升华。审计发展理论则是对未来审计发展趋势的探索，这种探索有益于明确审计发展方向，改革审计方法，提升审计理论研究。因此，审计理论体系实质上是一个总体的理论体系，而不是一个仅以基础理论为研究对象的理论系统。

其次，审计理论体系是立体理论体系。所谓立体理论体系是指审计理论体系是全方位反映审计理论的大集合，这种集合又不是审计理论的大杂烩，而是以系统论为基础，以审计要素为基本点，以要素之间的基本关系为纽带建立的各子系统理论体系。这种理论体系的立体性表现在其层次性上，前面已经作了详细论述（见第四章），这里不再细述。

（二）审计理论体系框架和相互联系

归纳上述理论探讨，本书认为审计理论体系应该由四个子系统组成，即审计动因理论体系、审计基础理论体系、审计应用理论体系和审计发展理论体系，这四个子系统相互联系、相互作用，形成一个完整的总体性审计理论体系，这个总体体系中的各子系统是相互关系的。

审计理论体系各子系统之间的相互关系表现为以下几个方面：

（1）审计动因理论是审计理论体系研究的根源，是审计理论研究的出发点，审计动因理论又是审计基础理论形成的前提，同时还是审计应用理论的理论基础。

（2）审计基础理论是审计理论体系的基础，它提出了审计理



论的基本框架，分析了审计理论的基本要素，并且提出了审计理论框架的逻辑起点，为审计理论研究提供了基本思路。审计基础理论体系是审计动因理论的扩展，以审计本质为动因的审计基础理论体系同时也以审计本质作为逻辑起点，又与其他审计理论要素一起构成了审计理论研究的中心框架。

(3) 审计基础理论体系为审计应用理论体系提供了理论基础，审计应用理论体系的理论要素仍以基础理论体系为框架，结合审计应用的基本方法、基础工作进行理论研究，并为这部分观点提供理论支持。

(4) 审计应用理论体系又是审计发展理论体系的理论源泉。审计发展理论体系是以审计基础理论体系为依据，以审计应用理论体系为动力而形成的，对未来审计理论发展方向进行研究的审计理论组成，是审计基础理论的延伸。这部分理论体系研究还存在很大的不确定性，因此，只能作为理论前期进行探索，并没有确定的理论框架。然而，审计发展理论体系同时也是审计理论研究的重要方向，是审计理论体系的重要组成部分。

审计理论体系各子系统之间的相互关系，可以用图 7—2 表示。

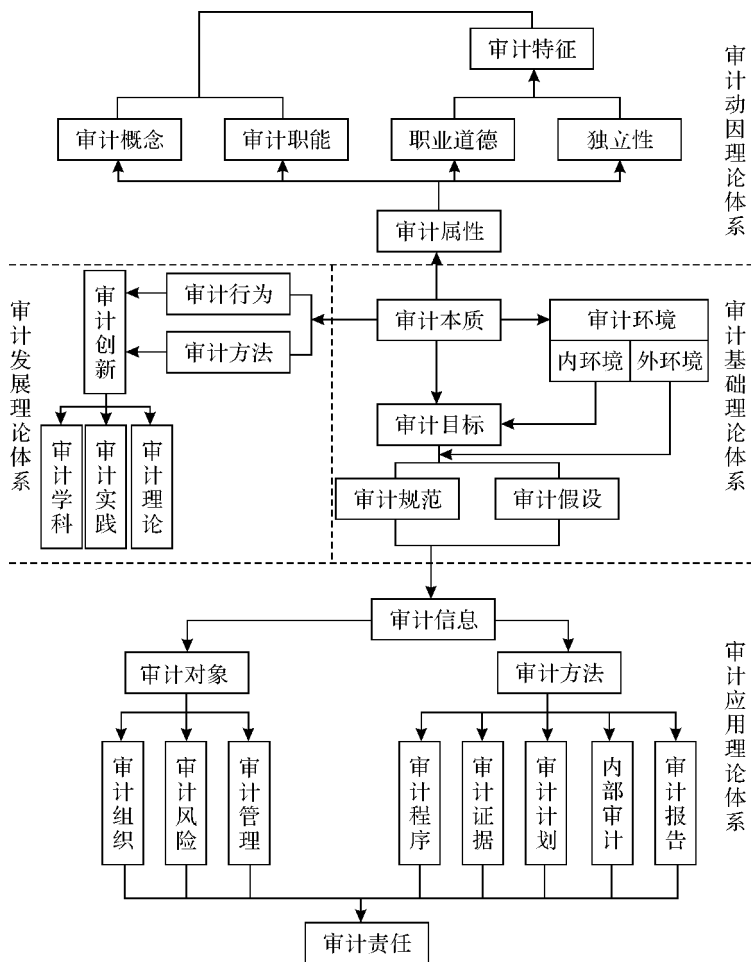


图 7-2 审计理论体系结构图



二、审计动因理论体系

审计作为一门社会科学与会计学具有同样悠久的历史，只是由于在其产生后并不被人们所注意，其光辉被会计的光环所掩盖，直到理论界发掘其历史才使它重现光芒，人们才对审计的理论、审计的实践和审计的发展过程产生浓厚的兴趣，审计学研究的内容才如现在那样充实和完美。作为审计理论体系的重要组成部分——审计动因理论体系也就成为人们所探索的重要内容。本书认为审计动因理论体系研究主要在于解决审计产生的根源是什么，审计的基本属性、基本含义、基本职能和基本特征是什么，这些要素是如何成为统一的有机整体。所以这部分本书将解决三个问题：一是审计动因理论体系中理论研究的基本起点是什么，怎样影响审计理论的；二是审计动因理论体系的组成要素有哪些，这些要素是如何有机地结合在一起的；三是审计动因理论体系与审计基础理论体系的结合是如何形成的。

（一）审计动因理论体系的组成要素

任何一种理论体系都是由若干个要素组成的，那么，审计动因理论体系由哪些理论要素组成的呢？

（1）要分析审计产生的根本原因是什么，是什么因素决定着必须产生审计活动。从前面各相关章节分析，本书认为审计理论研究的逻辑起点是审计本质，审计本质是审计产生的基本动因。审计本质决定审计职业方向，因此，在审计动因理论要素组成中，审计本质也是最基本的要素。

（2）审计实践活动和审计工作的基本内容决定于审计的基本



属性，不同的社会属性对审计的地位、作用和审计活动的方向起着不同的作用。那么，本书可以认为审计属性是基于审计本质基础上的本质特性，是其他要素的基础。

(3) 审计概念决定审计的基本内容，是审计活动和审计职业的理论精华，是构成审计理论的重要组成部分。审计概念属于哪一层次理论体系是一个备受争论的问题，然而，本书认为虽然每一个层次的理论体系都有概念内容，但基本概念应该是审计产生的概念，即审计的基本内容的概念。正如张建军在《审计概念体系研究》一书中所说“概念是反映对象的本质属性的思维形式，人类在认识过程中，把所感觉到的事物的共同特点，从感性认识上升到理性认识，抽出本质属性而形成了概念”。^① 审计基本概念应该是审计本质的概念，反映审计基本属性的概念。因此，审计概念是审计动因理论体系的理论要素之一。

(4) 审计能否适应社会经济需要，必须分析审计的基本功能。审计职能源于审计本质，同时又反映审计本质，正因为审计具有其自身的功能，才能推动审计产生和发展。因此，本书认为审计职能是审计动因理论体系的理论要素之一。

(5) 审计最根本的标准是独立性，审计本质属性决定着审计是独立性很强的职业，只有保证审计人员的独立性，才能保持审计报告的可信性。正如威尔科克斯 (E. B. Wilcox) 在《注册会计师手册》一书中强调“独立性是不可缺少的审计标准。因为独立审计人员的目的是要就那些主要反映管理状况的财务报表的可信性提出意见。如果审计人员不独立于他的委托人，他的意见就失去任何意义”。^② 由此可见，独立性是审计动因理论体系的基

^① 张建军：《审计概念体系研究》，中国财政经济出版社，1997年版，第1页。

^② Robertl Kane Jr. *CPA Handbook*, New York: The American Institute of Accountants, 1952, p. 13.



本要素之一。

(6) 审计职业是一门独立性很强的职业，这种职业的产生和发展是基于审计本质内容的，然而不能排除审计人员的职业道德规范，缺乏良好的职业道德规范，势必影响审计发展。审计人员的职业道德是一种特殊的职业性质，是审计发展的基本动力，良好的职业道德促进审计进步。因此，审计产生和发展必不可少的因素之一是审计人员的职业道德。所以，本书把职业道德作为审计动因理论体系的基本要素之一来研究。

(二) 审计动因理论体系要素的构成

综上所述，本书认为审计动因理论体系的基础理论要素有六个方面，它们是审计本质、审计属性、审计概念、审计职能、独立性和职业道德。这六个要素是相互联系、相互制约的整体，是以审计本质为逻辑起点建立的逻辑关系体系。“审计本质”是最基本要素，是决定其他要素的最根本因素，起着基础性作用。同时，由于审计本质也是审计基础理论体系研究的逻辑起点，这样审计本质要素又将审计动因理论体系与审计基础理论体系有机地结合在一起；“审计属性”是基于审计本质基础上的根本性质，是规范审计本质经济范畴的；审计属性与审计本质共同对审计职能、审计概念、审计的独立性和职业道德起决定作用，是审计职业和审计理论的发展基本动力。这六个要素在审计本质的基础上相互作用，构成有机的整体。这六个要素的基本关系可以用图7—3表示。

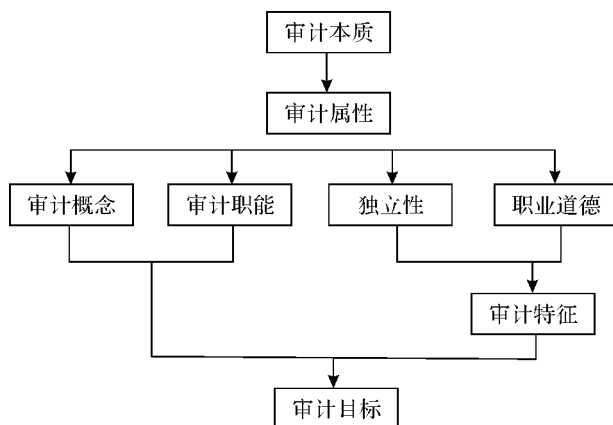


图 7-3 审计动因理论体系结构图

三、审计基础理论体系

（一）审计基础理论体系构成要素

审计基础理论体系是由一系列审计理论要素组成的，具有相互联系、相互作用的框架结构。审计作为一项经济监督活动，其理论结构包含一系列从实践中抽象和提炼的理性认识。这些理性认识一方面解释审计的属性、功能、原则等，从实践中抽象出审计是什么，为什么审计等原始命题；另一方面，是指导实践活动中怎样审计，如审计的目标、方法、标准、证据等等，这些命题可以归纳为一些理论观点高度集中、理论认识高度概括的理论要素，然后通过合理的排列组合，形成具有一定逻辑特征的理论框



架，这就是审计基础理论体系。审计基础理论体系研究要解决的问题有三个方面：一是审计基础理论体系的构成要素有哪些；二是审计基础理论体系研究的逻辑起点是什么；三是这些要素是怎样构成一个整体的，而最重要的是构成这种框架结构的要素。

1. 审计基础理论体系构成要素的特点

构成审计基础理论体系的理论要素选择是一种科学的归纳过程，而这个过程最根本的问题是讨论构成要素的特征，也就是说，不是任何审计概念都可以作为审计基础理论体系构成要素的。审计基础理论体系要素必须具备以下几个特点：

(1) 抽象性。作为审计基础理论体系构成的要素，首先应具有高度抽象性，能反映出事物的某一方面的根本内容和特性。如审计本质就是高度抽象的理论要素，能够充分地反映事物的属性、特征和实质，通过审计本质的研究，可以抽象地了解这一事物的起源和发展方向，而且这一要素高度概括了事物的基本特性，事物的基本实质。又如目标作为理论要素能充分了解事物发展应达到的标准和结果，同时还可以作为事态发展的标准参照物，反映这一事物理论和实践研究的目的，也能抓住事物的本质特征。所以，审计本质、审计目标均可以作为审计基础理论体系的理论要素。

高度抽象性还表现在对事物的高度概括上，某一事物研究的理论要素是对该事物某一方面内容的高度概括和整理，具有科学性和代表性，并且具有普遍性。如审计假设作为审计基础理论体系的构成要素是对审计理论内容及实践过程中的某些现象的高度理论概括，这些假设既可以作为理论研究的对象又可以作为实践论证的对象，并且是对审计活动中一系列问题的高度抽象和理论概括。以莫茨理论中提出的八项假设之一的“财务报表和财务资



料是可验证的”^① 为例，理论研究是建立在假设财务报表和财务资料的可验证性上的，并通过实证分析和理论上演绎推理来证明假设的正确性。而这八项假设也就反映出审计必须系统、深入探讨的八个方面的理论和实践问题，^② 归纳起来统称为审计假设，既能说明理论研究方向，又能了解理论结构要素的抽象性。

(2) 代表性。审计基础理论体系是由很多要素组成的一个基本理论框架，这些框架交叉点就是要素，每一个要素与其他要素之间既是相互独立的具有个性特征的概念命题，同时又是能与其他要素发生联系的整体性命题，选择作为这一命题的要素一定要在某一方面具有代表性，既能表达某一方面问题的关键思想，又能简要地概括出命题的基本内容，因此要素是代表事物关键因素的概念命题。审计基础理论体系的各要素，都是反映组成审计基础理论体系的各关键因素，具有理论研究的代表作用。

审计基础理论体系要素的代表性具体表现在两个方面：其一，是任何一个审计要素都能高度精练地反映这一方面相关的内容，作为理论研究的主体。如审计规范要素既是审计活动的原则、准则的总称，也是审计实践活动的行为规范，还是审计报告和其他审计行为的标准。如果仅以审计准则或审计原则作为要素就缺乏代表性，或者仅以公认会计准则作为要素就更不能反映审计规范的内容。其二，是某一个要素都能代表其涵盖的内容与其他要素发生联系，并且相互之间产生影响和作用，如果是作为逻辑点的要素还能起到决定性的作用，但即使是作为逻辑起点的理论要素，也会受到其他要素变化的影响。如以审计本质作为逻辑

^① Matuz, R. K. and H. A. Sharaf, The philosophy of Auditing, American Accounting Association, 1961, p. 6.

^② 注：莫茨提出的八项假设，在此不作详细介绍，具体内容可见英文版同上，中文版见文硕等译《审计基础理论体系》一书。



起点,这一要素对其他要素起决定性作用,但同时审计本质又受审计环境、审计目标等其他要素的影响,会随其他因素的变化而改变。

(3) 系统性。如果将整个审计基础理论体系看成一个理论系统的话,那么每个理论要素就是一个子系统,而系统内部各环节之间又自成系统,成为这一系统的重要组成部分。以审计目标为例,审计目标可以是审计目的和审计目标的总括,审计目标本身根据不同的因素可以划分不同的子目标。如宏观目标和微观目标,近期目标、中期目标和远期目标,主要目标和次要目标,总体目标和分项目标,工作目标、报告目标和质量目标等,这些目标都是整体审计目标系统的组成部分,与整个审计目标的相互联系构成审计目标体系,成为目标要素的重要内容。

根据系统论的观点,系统的结构是系统诸要素相互联系和作用的内在组织形成的内部秩序;而系统的功能是指系统与外部环境相互作用表现出来的外部规定性。审计基础理论体系各要素是系统内相互作用、相互联系的内部因素,这些因素共同作用,才能发挥审计基础理论体系的作用,而这些作用的大小,归根到底是内部各要素的功能来决定的。所以审计基础理论体系内部各要素在系统中的作用应该作为主要内容来研究,具体表现在这些要素对系统的影响力和作用力的大小。

审计基础理论体系各要素是审计基本理论系统各环节的纽带,由于它们之间的相互作用和影响,构成一个牢固的网络结构,也由于各要素同时又对审计活动内部、外部各方面产生作用。所以,提高了审计基础理论体系的作用,可以让更多的人通过审计基础理论体系来了解审计理论及对审计实践活动的指导作用,从而提高审计理论研究的成就,促使进一步深入研究审计理论,发展审计理论体系。由此可见,审计理论要素的系统性有效地发挥了审计理论的功能,提高了审计理论的实践指导意义。



(4) 基础性。审计基础理论体系与审计理论体系是两个不同范围的概念，审计基础理论体系是由审计理论构成要素组成的结构系统，这种结构系统应该是审计理论体系的基础组成部分，而从整体审计理论体系来看则具有广泛性，还包括审计动因理论、审计应用理论、审计发展理论等方面。因此，审计基础理论体系是审计理论体系中最基本的理论组成，而构成这种理论系统的各要素则应具有明显的基础性。

首先，表现在各审计理论要素适合于所有形式的审计，无论是国家政府审计，内部审计或是社会审计，这些理论都具有指导意义。再如审计本质无论是政府审计、内部审计和社会审计都是由于受托经济责任关系的控制而形成的，都离不开经济活动的监督。

其次，表现在这些理论要素适应于什么样的审计，如审计鉴证业务、审计管理业务、审计服务业务等都离不开这些基础理论的指导，还表现在适合所有类型的审计理论如经营审计、离任审计、环境审计、破产审计、外资企业审计等都可以通过这些理论要素来指导。

审计基础理论体系要素的基础性是对审计要素选择的最重要的规定，而不是个别形式的特定命题，故要求审计理论体系建立在审计基础理论体系基础上。因此，由这些要素构成的审计基础理论体系可以作为整个审计基础理论体系的基础，属于审计基础理论部分。

2. 审计基础理论体系要素的选择

组成审计基础理论体系的要素包括哪些？审计界学者有不同的看法，莫茨理论认为由抽象科学、审计假设、审计概念、审计规则、实际运用组成。尚德尔则认为应该由假设定理、结构、原则、标准组成。安德森将审计目标、审计准则、审计概念、审计假设、审计技术方法、审计过程作为审计理论要素。汤姆·李从



审计本质与目标、审计假设、审计概念入手研究审计基础理论体系。戴维·弗林特则从审计本质与目标、审计假设、审计概念、审计准则四个方面来讨论审计基础理论体系。《蒙哥马利审计学》最终将审计基础理论体系要素确定为五个方面，即审计目标、审计准则、审计假设、审计概念、审计取证技术等。我国系统研究审计基础理论体系的学者并不多，具有代表性的有：汤云为教授认为审计基础理论体系要素主要包括审计假设、审计概念、审计准则、审计实务等。王文彬、林钟高认为应包括审计目标、审计假设、审计基本概念、审计原则、审计准则和审计依据六个方面。阎金锴教授则认为应概括为审计本质、审计目标、审计假设、审计原则和审计准则。蔡春教授比较系统全面地提出六要素论，即审计本质、审计假设、审计目标、审计规范、审计信息和审计控制。安亚人与宋英慧两位认为构成要素应为信息认证、审计本质、审计目标、审计假设、审计基本概念、审计准则六个方面。张思强认为审计理论主要应分为审计环境、审计目标、审计假设、审计概念、审计准则、审计方法。李东平、古继红两位则提出以审计环境、审计目标、审计假设、审计本质、审计概念和审计标准为主要组成。辛金国认为审计理论体系要素分三层次即审计环境（包括内环境和外环境）、审计目标和审计假设，审计行为和审计方法。陈建明则认为审计环境、审计目标、审计本质、审计假设、审计概念、审计原则与规范共同构建审计基础理论体系。钟英祥则认为审计基础、审计环境、审计假设、审计准则、审计制度和审计方法等是构成审计理论体系的基本要素。李汉国认为应包括审计本质、审计关系、审计职能、审计管理系统、审计准则、审计方法等几个方面。这些学者从逻辑上和审计理论体系构建上对审计理论要素作了大量的论述，并形成自己的系统，为审计理论研究提供了很好的前提，也为建立中国式的审计基础理论体系奠定了基础。



如何构建一个统一的具有共性的审计基础理论体系系统呢？这当中存在着一个如何选择要素的问题。前面本书详细地分析了审计基础理论体系要素应具备的特征，为本书选择相关理论要素提供了理论准备。为此，本书应做好以下几个方面的工作。

（1）研究审计基础理论体系内容。从前面所述可知审计基础理论体系是研究审计职业在社会实践中的有规律性、实质性和共性的概念、观点及原理的理论系统，其主要内容是审计基本理论，是对基础理论的概括和总结，主要应分析审计是什么（审计本质）、为什么审计（审计目标、审计假设）、怎样审计（审计环境、审计规范）等理论性的内容。

（2）研究对审计基本理论要素产生重要影响的因素。从审计职业所反映的实践活动来看，审计基础理论体系要素有审计本质、审计目标、审计假设、审计规范等，但对这些基本理论产生重要影响的因素各家说法不一，有人认为是信息及控制手段，有人认为是审计实务，也有人认为是审计概念，还有人认为是审计方法和对象，本书认为应该是审计环境。其他理论研究应属于审计应用理论范畴，不属于基础理论研究。本书认为审计环境是对审计基础理论体系各基本要素产生影响最大的因素，在一定程度上对审计本质、审计目标、审计假设和审计规范都产生重要影响，所以应作为基本理论要素来研究。

（3）审计基础理论体系要素与审计实践理论因素要区分。很多学者在分析审计基础理论体系时总不忘记加上审计理论指导审计实践活动。因此，要素选择上总会考虑诸如审计程序、审计证据、审计组织、审计方法、审计报告、审计对象或审计实务等内容，实际上都没有必要。这些内容都属于审计应用理论，属于审计实践活动中的理论因素，不能作为审计基础理论的组成部分。



（二）审计基础理论体系的逻辑起点研究

从 20 世纪 90 年代开始到目前为止，中国审计理论界的学者们开始系统地研究审计理论体系，也提出了建立具有中国特色审计理论体系的观点。其中最重要的理论概念是审计理论体系研究的逻辑起点是什么，从审计目标、审计假设、审计环境、信息认证到审计本质等观点，众说纷纭，百家争鸣，本书认为有必要作认真研究。

1. 审计基础理论体系研究逻辑起点如是说

对审计基础理论体系以什么为研究起点，前面对国外学者的观点已经作了简述，从发展过程上看，研究过程的基本观点有“抽象科学”（莫茨理论）→“审计假设”（尚德尔理论）→“本质与目标”（汤姆和戴维理论）→“审计目标”（蒙哥马利与安德森理论）。随着时代的发展和人们对审计职业和审计理论的实质研究最终落到以“审计本质”为审计理论研究的逻辑起点上。我国学者的理论研究并没有一条清晰的时间线路，对各种观点都有认同和批评的，可谓百花齐放，同时还有很多学者提出了逻辑起点创造性的观点。在此，本书将作简单的介绍。

（1）以审计假设为逻辑起点。这种观点的学者就是以审计假设为出发点来研究审计基础理论体系的构成，来推断出审计基础理论体系中各构成要素的关系和变化，从而说明审计活动、审计职业和审计理论研究的出发点，这是一种建立在审计假设基础上的假设演绎体系。持有这种观点的学者是比较多的，如汤云为教授认为审计理论体系要素主要包括审计假设、审计概念、审计准则、审计实务等，汤云为认为“审计基本假设是以一个整体作为审计理论的逻辑出发点的”。^①程新生认为“确立审计前提，才

^① 汤云为：《审计理论研究》，中国审计出版社，1992 年版，第 220 页。



能运用科学的方法制定审计目标，建立审计理论结构”。他将审计理论结构的流程图 7—4 表示如下：

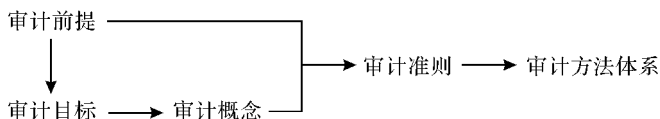


图 7—4 程新生审计理论结构的流程图^①

王文彬、林钟高两位在著作中多次提出，审计理论结构要素应包括审计目标、审计假设、审计基本概念、审计原则、审计准则和审计依据六个方面，他们认为审计理论体系分为两个层次：其中第一层次是审计目标理论；第二层次也有两个部分：即审计行为主体理论和审计方法理论。他们同样认为审计目标影响审计概念（对象、职能等），再而影响原则，审计准则——审计程序方法、证据和审计报告。因此，他们认为审计目标是审计理论研究的逻辑起点。^②

张立民也认为，“审计假设所要揭示的是审计事务的前提条件，是对审计事务之前提条件所作的合乎事理，合乎逻辑的主观推断或认定。这种推断或认定构成审计推理认证的原始命题，构成审计理论大厦的基础”。^③ 熊国辉、张艳秋两位认为，“审计假设是审计理论体系中其他理论建立的基础，审计理论体系中其他理论审计假设符合逻辑的延伸和发展，离开审计假设，既没有审计活动，更不会有系统的审计理论。从一个或几个审计假设出发，可以逻辑推导出若干审计基本概念；从审计基本假设出发，

① 程新生：《试论审计理论结构》，《审计理论与实践》，1997 年第 5 期。

② 王文彬、林钟高：《审计》，上海三联书店，1994 年版，第 189 页。

③ 张立民：《审计准则全书》，浙江人民出版社，1996 年版，第 110 页。



可以推导出所有的审计基本概念。”^① 这种观点在理论上有一定的逻辑依据，他们认为审计的一切基本要素都是从审计假设演绎推导出来的，一般的理论程序是从审计假设推导出审计概念、审计目标，然后演绎出审计职能、审计方法、审计原则及审计的其他基本要素，因而提出以审计基本假设为逻辑起点的合理性。然而，这种观点具有很大的理论局限性，具体表现在以下几个方面：

第一，审计假设与审计职业无因果关系，审计假设实际上是针对各种不同的审计环境或若干可能发生的经济环境提出的可以使用审计方式和手段的前提条件，这种前提是各种情况的假定结果和对象，其出发点是针对审计对象本身而设计的，并不是由于假设的存在才出现审计活动和审计工作，进而产生审计职业。因此，审计假设与审计职业的产生并无因果关系，并不是因为审计假设产生而导致审计职业产生。

第二，审计假设与审计概念无因果关系。审计假设是在审计实践中归纳和总结出来的，是由审计内在含义与审计活动形成各种判断推理的高度抽象而形成的假定，假设的来源是审计本质，而不是由于假设引导出审计概念。所以，审计假设与审计概念并无因果关系。相反，先有审计职业、审计活动形成审计概念，才能导出审计假设。

第三，审计假设对其他审计要素无决定作用。研究审计要素主要目的是决定谁是主导，谁是衍生。从审计假设的逻辑起点的观点来看，审计假设是起点，然后衍生出审计职能、审计方法、审计规范、审计实务等。这种理论是没有理论根据的。从审计理论的实质来看，审计假设是其他要素在一定阶段的高度升华，是

^① 熊国辉、张艳秋：《试论审计理论结构的逻辑起点》，《财会通讯》1997年第8期。



理论工作者通过对审计各种要素的理解和审计实践活动规律的总结，概括出来的各种假设条件，为以后各种审计活动做好准备的前提，以提高审计活动的效率和减少无效审计。因此，假设是其他各要素的升华，来自于其他要素的提炼，并不会决定其他要素，也不可能引导其他理论要素产生。

第四，审计假设与审计实践无必要因果关系。假设的准确性在于提供假设的审计人员的状况，审计人员如果是经验丰富，知识全面，概括能力强的，能完整准确地提供各种有效的审计假设，这些假设可以指导审计行为，规范审计制度，甚至引导提高审计效率；如果是无效率假设，则不可能对审计产生效果，甚至会影响审计工作的顺利完成。郑洋曾说过“首先提出可认性假设，推出了审计的客观需要和审计人员从事审计工作必要性的理论；然后提出经济责任可能性假设，推出审计的可能性和有用性的理论；提出审计可信度假设，推出审计的责任性、独立性、权威性和可信性理论；提出了可行性假设，推出审计科学性和可行性的理论”。^① 实际上，作者在这里并不是认为审计假设是审计基础理论体系研究的逻辑起点，而是认为在审计活动和实践中审计人员提供的审计假设的完善有助于提高审计理论的水平，促进理论体系的完整性。从另一方面来讲，如果提出不可认性假设、不可能性假设、不可信性假设和不可行性假设，则会对审计实践产生错误影响。因此，并非所有的假设都是有效的，也不是所有的审计假设对审计实践都会产生必要的因果关系。

总之，审计假设是从审计各要素和审计实践中高度升华和提炼出来的审计前提条件，这些前提条件并不是产生审计其他各要素的理论依据，不能作为研究审计理论的逻辑起点。而且只有审计实践和审计理论上升到一定程度，由具有丰富实践经验和深厚

^① 郑洋：《浅论审计理论体系》，《财会通讯》，1999年第6期。



理论功底的审计人员提出的审计假设才可能更有效地完善审计理论，指导审计实践。所以，本书认为审计假设不能作为审计理论研究的逻辑起点，只能作为影响审计理论的一个重要理论要素来认知。

(2) 以审计目标（目的）作为逻辑起点。在中国审计理论界认同以审计目标作为审计基础理论体系研究的逻辑起点的学者也不在少数，这倒并不是因为审计目标作为逻辑起点的理论是西方审计理论工作者几十年钻研总结出来的优秀成果，而是这种理论的确具有一定的科学性，这也是为什么汤姆和戴维在创立本质起点论的同时仍不放弃目标起点论的原因。

本书认为其科学性表现在以下几个方面：

第一，审计目标与审计活动有一定的逻辑关系。审计实践活动的根本目的就是完成审计目标，实现审计目的。以加拿大的安德森和美国的蒙哥马利为代表的审计理论学家，创造这种理论是有一定的科学根据的，他们认为审计理论研究的目的是提供一个合理的协调一致的概念框架，以确定审计目标的必需的审计程序，而这种程序是以目标为起点，建立概念体系、准则体系、方法体系和指导实践活动，审计理论和审计实践的产生都是围绕审计目标而努力的结果。所以，审计目标与所有审计活动，包括审计实践和审计理论研究等都有一定的逻辑关系。

第二，审计目标影响审计理论的体系构成。审计目标是审计人员和审计机构实施审计行为所期望达到的目的和结果，是审计活动的最理想的结论，也是审计实践活动、行动的指南和标准，对审计人员表达审计意见是否真实公允具有规范性作用，作为审计基础理论体系中的重要要素，无论在审计理论研究中，还是在审计实践活动中都具有重要地位。另外，审计目标也将左右审计理论研究的进程和理论框架的形式，审计目标理论将影响审计行为理论和审计方法理论，进而影响审计假设和审计概念，逐步影



响规范和程序等方面的理论。

第三，审计目标是审计研究的终点和起点。审计目标是审计活动要达到的结果，审计人员的审计假设、审计活动、审计标准、审计准则及审计方法都是围绕这一结果来进行的，这一要素是审计的最终点。然而，终点同时又是起点，审计人员必须先明确审计的目标，要按目标的要求来确定审计内容、审计方向和审计标准。它也是建立审计原则的重要依据，为更好地规范审计行为提供理论基础。同时，抓住审计目标研究才能抓住审计理论研究的重点，提高审计理论研究的效果。所以，审计实践活动是建立在审计目标的基础上的，审计目标又是审计研究的起点。

从审计理论体系整体研究来看，审计目标理论决定着审计方法理论、审计准则理论、审计假设理论，从而影响和形成审计概念理论。因此，本书认为以审计目标理论为起点也是可行的，这也说明审计目标是审计实践和理论研究的基础。

第四，审计目标理论的环境适应性强。审计目标可以将内外部审计环境有机地结合起来，形成一个完整的审计体系。①从审计环境自身来看，审计理论各要素与审计内外部环境有着十分密切的联系，内外部环境的变化必然影响审计各要素的变化，但最初改变的仍然是审计目标，目标会随着环境的变化而调整，审计人的审计活动也将随着目标的变化而变化。②从审计关系上来看，受托经济责任关系是建立在社会环境基础上的，审计目标的变化一方面协调了受托经济责任关系在社会、经济、政治环境中的适应性；另一方面，也改变了审计关系双方处理审计业务的能动性。③审计目标的改变，也会促使审计职能、假设、准则、方法和实践程序等对审计环境变化的适应性，理论研究基础也会发生根本改变，审计目标的变化实质是在协调内外部审计环境的关系。因此，审计目标作为审计理论研究的逻辑起点是具有一定科学性的。



我国认同这种观点的学者也很多,如萧英达认为,“以审计目的为指导,以审计假设为基础,再加上各种概念(包括性质、对象、职能等),便可建立一个完整的审计理论体系”。^① 王文彬、林钟高两位在著作中多次提出,审计理论结构要素应包括审计目标、审计假设、审计基本概念、审计原则、审计准则和审计依据六个方面,审计理论体系分为两个层次:其中第一层次是审计目标理论;第二层次也有两个部分:即审计行为主体理论和审计方法理论。他们认为审计目标是审计理论研究的逻辑起点,审计目标影响审计概念(对象、职能等),再而影响原则,审计准则——审计程序方法、证据和审计报告。^② 周友梅认为,“审计理论结构的构建应以审计目标为起点,因为以此为起点能使外部环境 with 理论系统有机地协调起来,在明确审计目标的基础上,研究审计应怎样干的问题……审计目标是审计理论结构的基础,整个审计理论体系和审计实务都是建立在审计目标的基础上”。^③

冯均科认为审计基础理论包括审计的基本概念、审计的标准、审计的任务等理论,这些基础理论形成一种抽象的体系,而各体系之间又有一定的逻辑关系。^④ 其关系可以用图 7-5 表示。

雷玲、曾健两位提出“审计理论的构成要素有审计目标、审计概念、审计假设、审计标准、审计方法及审计对象,审计目标是审计理论的起点,是审计存在的基础”。他们认为审计理论要素中,审计目标是起点,审计概念和审计假设是基础,共同演绎出审计标准、审计方法和审计对象。为了解释审计目标为各要素的基础,并以图 7-6 表明各要素之间的逻辑关系。^⑤

① 萧英达:《比较审计学》,中国财政经济出版社,1991年版,第24~25页。

② 王文彬、林钟高:《审计》,上海三联书店,1994年版,第189页。

③ 周友梅:《论审计目标与审计基础理论体系》,《湖北审计》,1996年第4期。

④ 冯均科:《审计学的科学结构初探》,《财经理论与实践》,1990年第2期。

⑤ 雷玲、曾健:《审计理论结构初探》,《财经通讯》,1997年第1期。

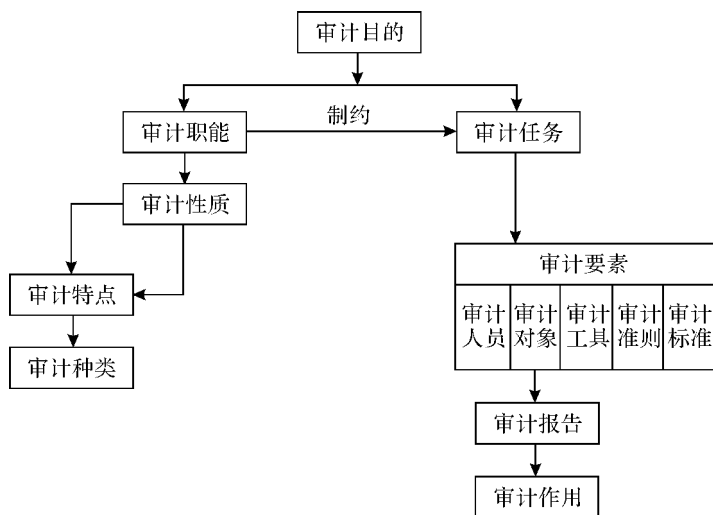


图 7-5 冯均科审计理论要素结构图

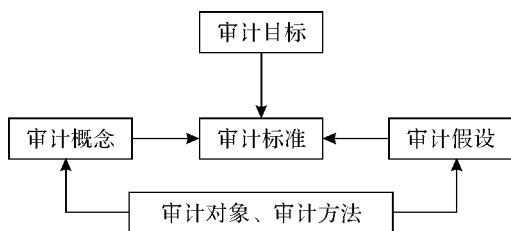


图 7-6 雷玲、曾健审计理论结构图

刘明辉认为，“审计目标不仅是审计理论结构中不可缺少的逻辑起点，也是审计实践工作中起决定性作用的客观因素，以审计目标为逻辑起点构建的审计理论结构，具有逻辑严密性、完整



性、相关性和环境适应性，是比较科学的审计理论结构”。^①

安亚人和宋英慧两位在不同时期对审计理论研究起点理解不同。早期他们均认为“审计理论研究起点是审计目标，审计目标是审计理论结构中最基本的最重要的要素，是审计理论结构的逻辑起点，审计理论结构的基本思路如下：审计目标→审计假设→审计基本概念→审计准则”^②。

萧英达认为，“以审计目的为指导，以审计假设为基础，再加上各种概念（包括性质、对象、职能等）”，便可建立一个完整的审计理论结构，这种观点跟审计假设为逻辑起点有些相似，认为由审计目标决定审计假设，再由审计假设演绎推导出审计理论的其他要素。^③

我国学者在研究审计目标作为审计理论研究起点时一般强调四个方面的内容：

第一，审计目标制约着审计职能和任务，决定着审计行为主体和方法。如冯均科就是这种观点，这类观点的基本思想是从目标理论推导出审计行为和职能，从而说明审计目标作为逻辑起点的科学性。

第二，审计目标是审计概念的基础，以审计目标为起点，推导出审计基本概念，从而确定审计职能、对象、原则等。如王文彬、林钟高和刘明辉等就是这种观点，认为审计目标是建立审计概念体系的基础，由于审计目标的确立，界定了审计概念的范围，从而引导出其他审计要素。

第三，审计目标一种普遍性观点，即审计目标首先引导出审

① 刘明辉：《独立审计准则研究》，东北财经大学出版社，1997年版，第89～91页。

② 安亚人、宋英慧：《审计基础理论体系的探索》，《吉林会计》，1997年第12期。

③ 萧英达：《比较审计学》，中国财政经济出版社，1991年版，第24～25页。



计假设，而审计假设来演绎出审计理论的其他要素，演绎出审计概念、准则、实务等，如张建军、周友梅等就认为基于这种观点构建审计基础理论体系。

第四，以审计目标为审计理论研究的逻辑起点的学者则认为审计理论研究按照以下顺序展开：①确定审计目标；②提出审计假设；③界定基本审计概念；④制定审计准则；⑤确认审计依据。

本书认为以审计目标作为审计理论研究的逻辑起点并不准确，从审计目标和审计职业的起源来看，这种观点具有以下几方面的局限性：

第一，审计目标是起源于受托经济关系。从审计活动产生过程来看，审计起源于受托经济责任，委托人委托审计人员进行审计目的是实现委托人所确定的审计目标，如防错查弊、经济监督、促进改善经营管理等。因此，审计目标并非一开始就有的，而是在委托关系成立时审计活动产生后才被提出来的，先有受托经济责任关系，后才有审计行为，然后才会产生审计目标，并不是审计目标决定审计行为和审计活动，然后才有审计实践。所以，审计目标为逻辑起点并不能解决各要素之间的逻辑顺序。

第二，审计职业起源于受托经济责任关系，而不是起源于审计目标。审计目标的观点，是在说明审计目标的出现才会产生审计行为主体，才有审计活动和审计职业的产生，这种说法显然是错误的，审计职业源于受托经济责任的存在，这种关系存在之初是没有必要产生审计职业的，当然也不会产生审计目标，随着会计发展到了一定的程度才会产生审计活动和审计职业，才会有人为的审计目标存在，这是审计实践和审计理论的形成过程。由此可见，并非审计目标出现才出现审计职业行为。

第三，审计目标源于审计的本质。审计目标是审计活动要求达到的目的和结果，是解决审计要做什么，并不是审计理论研究



的出发点。审计理论首先应研究审计是什么，要做什么，才研究审计怎样做。所以，审计理论研究先解决审计本质是什么，再探讨审计要达到什么目的，因此研究起点是本质而不是目标，而审计目标是从审计本质中衍生出来的。

第四，审计目标是多变的。从目标的实质来看，本书认为审计目标是多变的，审计内外部环境会随着受托经济责任关系的内容变化而改变的，审计目标也会随着内外审计环境的改变而变化，各要素的内容会随内外环境变化而改变，审计目标也不例外。如果以审计目标作为逻辑起点，那么审计基础理论也会随审计目标的变化而改变。然而，从审计基础理论体系构成来分析，其构成要素是不变的，原因在于审计本质是不变的，都是受托经济责任关系的存在决定着各审计要素模式保持相对的一致性。

第五，审计目标起点论只注重审计现象。审计目标作为审计理论研究的逻辑起点的观点只注重审计活动现象，他们认为审计人员进行的审计活动是围绕审计目标的实现来进行的，审计实践是以审计目标为基础的。同时，审计理论研究无论是审计对象、审计职能、任务和审计方法等方面的理论都离不开审计目标的影响，所以认为以审计目标为理论起点比较科学。其实不然，审计理论要解决的问题是审计实践中的普遍规律性，解决审计实质是什么，而不是解决审计活动中某个现象，审计目标只是审计活动过程中个别实践活动的表现，只能作为审计实践的研究起点而不能作为审计理论的研究起点。

综上所述，审计基础理论体系的研究，以审计目标作为逻辑起点，只是解决审计活动过程中的某一个实践活动的标准，而不能解决审计理论研究的普遍规律性的实质。审计理论研究要解决的是审计是什么，为什么要审计，怎样才能审计。审计是什么的问题是解决审计的本质问题而不是先解决审计现象问题。因此，以审计目标作为审计基础理论体系研究的逻辑起点是不科学的。



(3) 以审计环境为逻辑起点。审计环境是指所有对审计活动(包括实践活动和理论研究活动)产生作用并促使其发生变化的各种因素的总和,是影响审计活动的内部环境和外部环境的总称。审计环境对审计实践工作和审计理论研究产生重要影响是不容置疑的,因此有一部分审计理论研究学者将审计环境作为研究审计基础理论体系的逻辑起点。这种观点的主要思想认为审计环境对审计理论各要素产生作用,审计环境的变化,必然造成审计理论各要素的变化,要研究审计理论体系,必须先研究审计环境及其影响。

持有这种观点的学者将审计环境与审计方法、审计假设、审计目标相互联系,构成审计理论基础。

张思强认为“审计的本质特征是彼此联系,协调一致的若干个个别要素共同构成。这些要素就构成审计理论体系的主干是审计环境→审计目标→审计假设→审计概念→审计准则→审计方法。这些主干中,审计环境决定着审计的目标,而审计理论和实践又是建立在审计目标基础之上的”。^① 辛金国认为审计理论结构分为三个层次,即审计环境、审计假设和审计目标、审计工作主体和手段。具体理论体系的框架用图 7-7 表示。^②

李东平、古继红认为审计理论体系“以审计环境理论为起点和终点;以审计目标、审计本质、审计假设为逻辑起点推导审计概念结构,并形成以审计概念、结构为中心的基础性审计理论体系;又在基础性审计理论和审计环境理论的基础上,发展以审计标准为核心的应用性审计理论体系。”^③

① 张思强:《浅谈审计理论的构成要素及其相互关系》,《财会通讯》,1993 年第 3 期。

② 辛金国:《浅议审计理论研究的逻辑起点》,《财会通讯》,1997 年第 8 期。

③ 李东平、古继红:《论审计基础理论体系》,《湖北审计》,1996 年第 3 期。

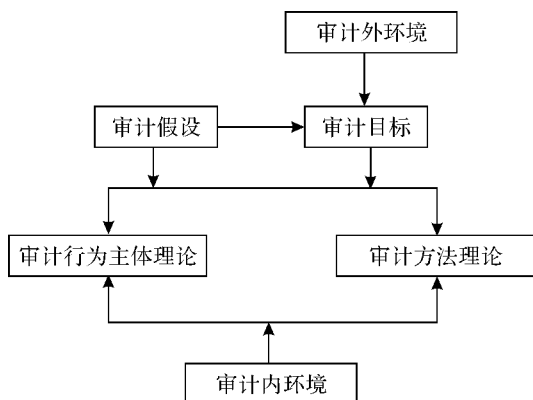


图 7-7 辛金国审计理论结构图

陈建明认为“构建审计理论结构，应该以审计环境为逻辑起点，审计环境具有高度的综合性，包含了审计实践的全部内容，孕育了审计理论要素的全部胚胎，审计内环境决定了审计的本质，从而决定了审计的职能，进而决定了审计程序和方法；审计外环境决定了审计目标，从而决定了审计信息的质量特征，进而影响着审计程序和方法”。^①以审计环境作为审计理论研究的逻辑起点的学者原意在于分析环境对审计理论的影响，认为审计环境对审计理论各要素的决定性作用，必然形成以环境为中心的理论框架，并且在分析审计内外环境时，这些学者的共识都是内环境影响审计本质，外环境影响审计目标，而审计目标和本质决定其他要素，因而以审计环境为逻辑起点比较合适。本书认为，这些观点及其理论构成具有很大的片面性和认识上的误区。

首先，审计环境对审计本质没有决定作用。众所周知，环境

^① 陈建明：《独立审计规范论》，东北财经大学出版社，1999年版，第62～63页。



对社会任何实践活动和理论研究都会产生影响，甚至具有重要作用，无论是自然科学或是社会科学，环境的改变都可以对科学的理论产生影响，并导致其改变。但没有哪种科学的理论依据来自环境的研究（环境本身除外），也没有哪一种科学研究是首先研究环境，再进而研究这门科学的本质特征。审计理论研究也不例外，审计环境研究是很重要，但不能代替审计本质研究，审计环境研究内容更不是审计本质研究的基础，不能作为逻辑起点来探讨。

其次，审计环境只是影响审计活动的因素之一。审计环境对审计活动会产生重要影响，但审计环境只是影响审计活动诸多因素中的一个，而且不是关键因素，其关键因素仍然是受托经济责任关系的性质，审计本质对审计活动的影响才是关键的影响因素。从另一方面来分析，审计外部环境会影响审计目标，但不会根本改变目标；审计内部环境会影响审计本质，但不能根本上改变审计本质的基础，即受托经济责任关系的实质。所以，本书不能因为审计环境影响审计本质和目标，就认为审计环境在各审计理论要素中起决定性作用，并以其作为审计理论研究的逻辑起点。

再次，审计环境变化是审计现象而不是审计属性的改变。审计环境作为审计理论要素的重要组成部分，对审计理论和实践产生影响，但这些影响都是现象，而不是本质属性的变化。审计环境会随着社会环境变化而变化，审计环境的变化势必影响审计目标、方法、程序、职能和概念，这些都是审计环境对审计理论和审计实践的外部作用，不是决定性作用。几十年来，我国审计理论界对审计理论和审计实践的探索的观点不断变化，以及西方理论学者对审计理论逻辑起点的认识的改变，都是受到审计环境的变化而逐步发展的，当认识升华到一定的程度时，理论体系就完善了。其中，外因是审计环境，是审计理论工作者对审计理论认



识的发展和理论研究过程的深入；内因则是审计的根本属性即审计本质，审计环境不是决定因素。我国理论工作者大多认同审计假设、审计目标和审计本质作为审计理论的逻辑起点：一是受到国外审计思想的影响，二是这三种观点都具有其科学性，都会被人们所认同，而审计环境作为逻辑起点则缺乏理论基础，只是审计现象掩盖审计本质，这种观点是不足取的。

从以上分析来看，审计环境作为逻辑起点的观点主要是审计环境影响审计本质、审计目标和审计假设，审计环境的变化必然影响审计本质、审计目标和审计假设。但从审计环境本身来看，审计环境只是审计理论体系研究各要素的一个重要方面，不起决定作用，审计环境只是影响审计活动的因素，审计环境的变化只是审计现象，不能因为审计现象而掩盖审计本质。

（4）以审计本质为逻辑起点。审计本质即审计的属性，是审计这一职业所反映的社会属性，这一社会属性要解决的主要问题是审计是什么，为什么审计等审计职业赖以存在的基础问题。对审计本质的研究，一方面在于分析审计这种职业是作为上层建筑还是经济基础，是经济范畴还是经济监察的范畴；另一方面，是研究审计理论以审计本质作为逻辑起点的科学性，并研究审计本质是什么，对其他理论要素的作用如何。

以审计本质作为逻辑起点是指在审计理论体系研究中以审计本质作为出发点，以审计本质反映的属性为基础，建立一套基于审计本质的基础理论体系。这种观点应解决的问题有两个方面：首先，认同以审计本质作为逻辑起点，这是最基本的要求；其次，审计是什么、审计的本质是什么、审计理论解决什么问题。这里本书首先谈谈我国审计理论工作者是如何研究以审计本质作为逻辑起点的。

自从汤姆·李和戴维·弗林特提出以“本质和目标”为出发点构建审计理论体系的逻辑起点以来，对我国审计理论界影响很



大，很多学者在研究如何以审计本质作为出发点来构建中国式的审计理论体系。随着研究的不断深入，更多的人加入到研究中对这种观点深信不疑，为之呼吁，持有这种观点的学者越来越多。

较早提出以审计本质作为研究起点的当属阎金锴先生，他在1986年就提出，“从审计产生、发展的历史逻辑考察，不论是古代的皇家审计，还是现代政府审计和民间审计，都是在一定的经济关系下基于经济监督的需要产生的”。这种经济关系在其后来著作中都被解释为“受托经济责任关系”。这个时期他虽然没有提出以受托经济责任关系作为审计的本质，也没有说明以审计本质作为研究审计理论体系的逻辑起点，但他已经认识到作为经济监督的审计只能是在受托经济关系的基础上产生这一重要观点。^①如他在《审计理论研究》一书中提出，“审计是财产所有权与经营管理权相分离以及多层次管理经营分权体制所形成的受托经济责任关系下，基于经济监督需要而产生和发展起来的”。^②在以后的论述中，阎金锴先生就明确提出以审计本质作逻辑起点的观点，如1989年他提出：“学习借鉴各家学说，设定审计理论结构的构成要素及其层次如下：审计本质→审计目标→审计假设→审计原则→审计准则，本书认为把审计本质作为审计理论结构的基点，列为第一层次，还是合理的。”^③秦荣生也是较早认同以审计本质作为审计理论研究逻辑起点的学者之一，他在许多著作中多次提到受托经济责任关系作为审计产生的前提条件，他指出，“一般来说，审计是在受托管理、受托经营所形成的经济

① 阎金锴：《试论审计的性质和职能》，《审计研究》，1986年第2期。

② 中国审计出版社审计署干部培训中心：《审计理论研究》，1992年8月第3页。

③ 阎金锴、林炳发：《审计理论研究的新起点——审计理论结构探讨》，《审计研究》，1989年第3期。



责任关系下，基于经济监督需要而产生的。受托经济责任关系的确立是审计产生的前提条件”。^①“维系受托经济责任关系是审计产生和发展的基础”。^② 审计的本质就是以受托经济责任为基础的经济监督关系的观点，在他的很多论述中都能表现出来，他的观点是非常重要和科学的。

丁国全认为，“以审计本质为逻辑起点而构建审计理论体系，可以将它分为两个基本的层次，即审计基本理论和审计应用理论”。^③ 胡春元认为“审计本质对审计理论体系起着统驭作用，它决定了审计假设和审计目标要素，具有基础作用”。^④

康钟琦认为，“以审计本质作为审计理论结构的逻辑起点是比较合适的，因为审计本质属于纯理性的范畴，以此起点展开审计理论的研究更符合理性研究的客观规律”。^⑤ 在系统研究审计理论结构的学者中，蔡春先生是研究比较全面、系统的一位，他提出的“经济控制论”观点具有科学性、系统性。他在著作中赞成以审计本质作为审计理论结构的构建基点，他认为“只有准确地揭示并把握审计的本质，才能把握住审计理论的发展方向”；“只有在审计本质认识有所突破，才能带动整个审计理论（结构）的研究有质的跃进”。他认为审计理论结构由几个要素构成，即审计本质、审计假设、审计目标、审计信息、审计规范、审计控制手段及方式，而审计本质要素属于该结构的最高层次，起着统驭整个审计理论结构的导向的作用。^⑥

（5）审计理论研究逻辑起点的其他观点。成熟并得到审计理

① 秦荣生：《论审计与受托经济责任的血缘关系》，《当代财经》，1994年第6期。

② 秦荣生、卢春泉：《审计学》，中国人民大学出版社，1996年版，第8页。

③ 丁国全：《对构建我国审计理论体系的思考》，《中州审计》，1998年第3期。

④ 胡春元：《审计风险研究》，东北财经大学出版社，1997年版，第20～21页。

⑤ 康钟琦：《现代审计学原理》，立信会计出版社，1999年版，第406页。

⑥ 蔡春：《审计基础理论体系研究》，东北财经大学出版社，2001年版，第35页。



论工作者普遍认同的审计理论研究逻辑起点的观点基本上有以上四个方面，其中审计本质作为逻辑起点的理论观点似乎成为人们最终的选择。但是仍然有不少学者持有一些其他的观点，这些观点虽然不能说得到大家普遍认同，但一家之言，也可以作为本书理论研究的借鉴，也是这些学者大胆思维，大胆设想的结晶，也是值得敬仰的理论开拓者。

多层次理论。一般来讲，审计理论研究起点只有一个，要么是审计本质，要么是审计假设，要么是审计目标，要么是审计环境，然而汤姆·李和戴维·弗林特的起点论给我国学者以很大的启示。这两位是以“本质与目标”为出发点来构建审计理论体系的。正因为这样，我国很多学者开始研究多元理论来证明审计理论研究起点的非单一性。如二元理论的张德坤认为“可以作这样一个设想：以审计本质及审计假设作为审计理论结构的两个车轮，以审计目标作为审计理论结构的推动器，从而构成一个成熟稳定的，具有开放性的前进的崭新审计理论结构”。^① 袁晓勇认为“以审计假设与审计目标为逻辑起点而构建的审计理论大体上可分为两个基本层次：一是审计基本理论；二是应用性审计理论”。^② 实际上这种观点与三元理论一致，都是强调以审计本质、审计目标、审计假设三个基本要求作为逻辑起点，如王汉民认为“审计理论体系的基本是审计的基本理论，同时它也是审计理论结构研究的逻辑起点，而其中的研究理论是审计本质、审计目标和审计假设”。^③ 多层次理论观点就是坚持认为审计理论研究应同时以审计本质、审计目标和审计假设作为出发点，注重多要素

① 张德坤：《审计研究逻辑起点的二元选择》，《湖北审计》，1998年第3期。

② 袁晓勇：《关于建立我国审计基础理论体系的设想》，《财会通讯》，1997年第3期。

③ 王汉民：《论我国审计理论体系的重新构建》，《财贸研究》，1993年第6期。



相结合的研究特点。这种观点最大的优点是克服了单一要素为出发点的局限性，但最重要的是未能了解任何事物的研究都应注重重点要素和次要要素的研究，主次地位要素的重要性决定其他要素的研究次序，并不能同时作为出发点来研究的特点，所以本书认为这种观点并不足取。

信息认证论。这是一种最近提出的观点，宋英慧、安亚人两位在其论著《审计基本理论研究》一书中，明确提出了信息认证作为审计理论结构的逻辑起点的观点。他们提出：“本文从审计产生的历史渊源去寻找审计的萌芽形式，便可找到审计理论结构的逻辑起点。从审计产生的历史看，审计的萌芽状态是信息认证。”^① 这种观点似乎在探讨审计先有信息认证才有审计本质特征，以信息认证来决定审计本质。在探讨以信息认证作为逻辑起点时，作者从审计产生来分析信息认证是审计产生的根源，他们认为财产所有者通过自我认证，对他人认证，委派他人认证，委托专人认证，设立独立机构认证和委托独立机构认证等方式来说明信息认证即审计产生的根源，并认为“审计是由原始的会计信息或经济信息的认证活动发展而来的”。^② 这种观点给人第一感觉是非常牵强，通过进一步研究，这种观点就根本没有理论依据，也没有实践性。本书认为其不足之处主要有两个方面：

第一，信息认证是审计实践活动中的手段之一，不足以成为理论研究的依据。信息认证是审计过程中的一个环节，仅能将信息认证看做是一种实践活动，是在实践活动之前进行的必要的程序之一，其基本目的是财产所有者对财产的受托经济责任是否可

^① 宋英慧、安亚人：《审计基本理论研究》，中国物价出版社，2003年版，第25页。

^② 宋英慧、安亚人：《审计基本理论研究》，中国物价出版社，2003年版，第32页。



信的认识过程。本书认为信息认证不足以成为审计实践程序的一个环节，而只是审计实践过程的必要手段。审计活动本身是对受托经济责任关系的认识和再认识的过程，这种过程必然对各种信息进行认证，并不是因为有了信息认证才有审计行为，而是有了审计行为才有信息认证等审计实践手段，信息认证只能作为实施审计行为之前的必要手段。

第二，信息认证不足以成为审计理论的逻辑起点。审计理论研究审计基础理论体系时基本步骤有三部：第一步是确认构建审计基础理论体系的要素有哪些。目前，审计理论工作者普遍认同的要素有：审计本质、审计目标、审计假设、审计概念、审计方法、审计规范（准则、原则、标准等）、审计环境等，不同的是各要素的内容和内涵不同，以及各种观点对审计理论的认识程度不一样，但是，选择构建审计理论体系的要素是第一步的。第二步是审计理论体系研究起点是哪个要素。应该说逻辑起点是指审计基础理论体系相互关联、逻辑结构相互影响的各要素中最基本的要素，是审计理论体系研究的出发点，这就是逻辑起点，而并不是从其他影响因素以外来提炼的新的研究点，而信息认证根本不能算作审计基础理论体系中的要素。作为审计理论体系要素的其他特征还有两个方面：即能说明审计基础理论体系的某一方面的基本研究方向；能影响审计基础理论体系的每一个其他要素，而信息认证只能作为审计实践环节的必要手段之一，不能上升为审计理论体系的一个基本要素。第三步是探讨各要素之间的相互关系，说明作为逻辑起点的要素对其他各要素的决定性作用。在对过去几十年中国审计理论界的研究成果分析本书可以看到，每一个被认同为逻辑起点的审计理论构成要素都能被人们解释为决定作用的因素，如审计假设起点论认为审计实践活动是对审计假设的论证，审计理论研究是围绕审计假设开展的，审计假设对审计目标、审计方法、审计程序、审计对象产生重要影响和



决定作用。又如审计目标起点论认为审计目标是审计活动要达到的目的和结果，是审计实践活动和理论研究的起点和终点，审计目标制约包括审计假设在内的各种因素，决定审计基本概念的形成和审计准则等行为规范等；审计环境论则认为审计实践活动和审计理论研究都取决于环境的变化，审计环境的改变将促使审计其他要求发生变化，因而起决定性作用；审计本质论就更能说明作为逻辑起点的理由，因为审计本质研究的是审计的根本属性，是研究起源的决定因素的理论，更能说明作为逻辑起点的理论前提，信息认证无法对其他要素起决定性作用。

财务责任起点论。钟英祥提出，以财务责任作为审计理论研究的逻辑起点的观点，也是值得本书借鉴的。在 1986 年，钟英祥系统提出审计理论研究逻辑起点的观点，可以说具有很长远的眼光，对学问的追求具有开拓性。他认为“惟有财务责任才能作为审计理论研究的逻辑的和历史的起点”。因为“以财务责任作为审计研究的逻辑起点，明确回答了审计的必要性……是研究由什么人对什么事进行审计，怎样审计和审计的结果怎样等中心问题的基础”。“财务责任既是审计理论研究的起点，又是审计理论研究的对象，是贯穿整个审计理论的主线”。^① 本书认为钟英祥提到的财务责任仍属于审计本质论的范畴，即审计的本质是以财务责任为基础的。

唯生产力观。审计理论研究是与经济发展分不开的。我国经济体制改革经历了计划经济体制→有计划的商品经济体制→社会主义市场经济体制的历史转变。经济理论也经历了多年的研究、发展与进步，逐步形成理论体系。在此过程中，有人提出审计的基本理论应适应生产力和生产关系基本要求，审计理论研究应建

^① 钟英祥：《谈谈审计理论研究中的几个问题》，《江西财经学院学报》，1986 年第 6 期。



立在生产力和生产关系的总体设计的基础上。主要代表有李汉国，李先生认为“审计的本质、定义、对象、职能、任务与方法等基本理论既要符合社会主义生产关系的总体要求，又必须符合社会主义初级阶段生产力发展的总体特征。这是建立审计理论框架的两个不可缺少的方面”。“审计理论框架的建立也不可避免地从生产力与生产关系两方面进行总体设计”。^① 这种观点认为我国现在处于社会主义初级阶段，审计理论的发展应适应经济发展的客观规律和要求，应充分揭示生产力和生产关系对经济活动的影响，从而研究审计理论体系的框架。在探讨审计理论研究的逻辑起点时有两种观点不能不提起：

第一，抽象科学起点论。莫茨与夏拉夫两位最早提出的以抽象科学为逻辑起点的理论是本书研究审计基础理论体系的起步，给当今世界审计理论界进行审计理论研究提供了启示。也许我国经济界缺乏哲学家，对审计哲理的理解不够，而且我国大多数经济界人士对理工科知识了解甚少，过去很少将数学、逻辑学及形而上学的理论结合起来应用到审计理论研究中去。因此，我国审计理论界基本上没有认同这一观点的。随着我国经济界特别会计审计界融入更多的数学等理工科人才和哲学思想家，审计理论可能会向这方面发展。

第二，职能起点论。早在 20 世纪 70 年代，美国会计学会就颁布了《基本审计概念说明》吸收了莫茨理论的精华，明确了审计在社会科学中的地位和作用，并提出建立以审计职能为特点的审计基础理论体系，这一观点同样在我国支持者甚少，但将审计监督作为基本职能进行探讨研究，并作为审计理论研究出发点的学者也还存在，也可看做是一家之言，这里不作详述。

理论的源泉来自于实践，理论的进步来自于继承与开拓。我

^① 李汉国：《建立我国审计理论框架刍议》，《江西审计》，1988 年第 5 期。



国审计理论工作者经过几十年的不懈努力，形成了自己的观点，丰富了中国式的审计理论体系的内涵。其中无论是审计假设论、审计目标论、审计环境论、审计本质论，还是其他审计理论都具有辉煌的成就，为审计理论发展打下了坚实的基础，相信在 21 世纪中国审计理论界将会取得更大的成就！

2. 作为逻辑起点的理论要素的特点

当本书根据审计职业要求、审计实践活动以及审计理论研究的根本属性确定了审计基础理论体系的基本要素以后，最重要的问题是选择哪个要素作为研究的起点——即逻辑起点，作为逻辑起点的理论要素必须具备以下几个方面特点。

(1) 逻辑起点是构成审计基础理论体系要素之一。所谓逻辑起点是指在审计基础理论体系中相互关联，逻辑结构相互影响的各基本要素中，具有决定作用的最基本的要素，是整个审计基础理论体系研究的出发点。逻辑起点首先应该是审计基础理论体系的要素之一，在构建审计基础理论体系框架时具有基础性、系统性、代表性和抽象性的特征，能独立反映一方面的具体内容，又与其他要素相互作用，互为逻辑关系。

在审计基础理论体系研究发展过程中，作为逻辑起点的各要素都是作为结构中的一个环节。莫茨以抽象科学作为逻辑起点，也是审计理论研究的出发点，抽象科学则是决定审计假设、审计概念、审计规则和审计实际应用的重要因素，是审计理论结构的重要组成部分；《基本审计概念说明》中以审计职能为逻辑起点，是将审计职能作为要素之一进行研究的；尚德理理论以审计假设为逻辑起点，将审计假设和审计定理同时作为理论要素放在同一层次来研究；安德森则以审计目标作为逻辑起点，也是将审计目标作为审计基础理论体系的重要因素来研究的；汤姆·李与戴维·弗林特以审计本质和目标作为逻辑起点，这两个要素在理论结构研究中起着重要作用。由此可见，审计基础理论体系的逻辑



起点首先应该作为审计理论要素来研究，是审计理论体系的重要组成部分。

(2) 在各要素中起决定作用。从莫茨第一次提出建立审计理论结构以来，审计理论界分别认定以抽象科学、审计职能、审计假设、审计目标、审计本质作为逻辑起点。我国审计理论界在不同时期，不同的学者对逻辑起点的定位也不同，除上述理论观点以外，还有选择审计环境、信息认证、财务责任作为逻辑起点的，让人觉得审计基础理论体系的逻辑起点不止一个。其实不然，本书的看法是并非逻辑起点发生变化，而是人们对审计理论的认识过程不断深入，理解不断加强，观点不断变化。但不管以什么作为逻辑起点来研究，学者们都有一个共同的认识，即逻辑起点一定是在审计基础理论体系中起决定作用的要素，它是决定其他要素的主要因素，这个要素的变化，必然改变其他要素的概念体系和基本特点，因此是整体审计理论体系研究的基础。

我国学者达成共识的审计理论逻辑起点的观点基本上有四种，即审计目标起点论、审计假设起点论、审计环境起点论和审计本质起点论。中国审计理论界接受这四种观点并不是像西方学者那样有一个认识过程。因为我国审计理论界引入西方审计理论比较晚，西方成形的审计理论是一同传入中国的，中国审计界到20世纪90年代末才接受所有的西方审计理论观点，由于各派理论学者观点不一，就形成了观点各异的局面，这并不足为奇。这就是到目前为止仍无法统一理论观点，无法建立一个完全让全国审计理论界都信服的审计理论体系的原因。但本书相信随着社会的发展和审计理论工作者的不懈努力，科学的、完善的、中国式的审计理论体系一定可以建立，并不断完善。

无论逻辑起点如何不同，中国审计理论的学者有一个共识那就是逻辑起点是审计基础理论体系诸要素中起决定作用的因素，是其他因素的基础，是整个审计理论体系的基础。正如胡春元所



说“要有一个统驭的审计理论结构导向的要素，这个要素的核心是解决审计应该如何工作的问题，并且能自上而下地贯穿体系，起到稳定审计理论体系和限制剧烈变化的作用”，“审计本质对审计理论体系起着统改作用，它决定了审计假设和审计目标要素，具有基石作用”。^①不同的学者虽然理解逻辑起点观点不一致，但都认为逻辑起点是在诸因素中起决定作用的因素。王文彬、林钟高认为“审计目标不仅是审计理论逻辑结构中不可残缺的首要部分，而且是审计实践工作中起决定性方面作用的客观因素”。^②辛金国认为“审计内环境决定着审计本质，进而决定着审计的职能，进一步决定着审计的程序和方法，审计外环境决定着审计的目标”。^③汤云为认为“审计基本假设是以一个整体作为审计理论的逻辑出发点的……进行逻辑演绎的过程并不是到审计概念就为止了，进一步本书可以将审计概念加以应用和推演，形成一系列审计准则。这些审计准则进而指导和影响审计实务，就是在审计基本假设基础上构成的一整个审计理论演绎体系”。^④阎金锷认为“把审计本质作为审计理论结构的构建基点，列为第一层次”。^⑤由此可见，逻辑起点是出发点，也是审计基础理论体系要素的决定因素，是整个审计基础理论体系建立的基础。

(3) 审计基础理论体系的逻辑起点是最原始的命题。审计基础理论体系的逻辑起点不仅是审计产生和发展的基础，而且还是审计理论研究的最原始的命题。

首先，逻辑起点是审计产生和发展的基础，以审计本质为例，本书认为审计本质是审计基础理论体系的逻辑起点，而审计

① 胡春元：《审计风险研究》，东北财经大学出版社，1987年版，第20～21页。

② 王文彬、林钟高：《审计基本理论》，上海三联书店，1994年版，第6～11页。

③ 辛金国：《浅议审计理论研究的逻辑起点》，《财会通讯》，1997年第8期。

④ 汤云为：《审计理论研究》，中国审计出版社，1992年版，第220～221页。

⑤ 阎金锷：《浅论审计理论结构》，《审计研究》，1995年第3期。



的本质是什么呢？审计本质是说明审计是什么、为什么审计等根本问题的理论概括。本书认为审计是由于受托经济责任关系出现而产生的经济控制活动，是受托经济责任关系在权力和信用出现危机的情况下产生了经济控制的必要性，进而产生了审计活动，因而以受托经济责任控制作为审计的根本属性来讨论审计的产生是比较科学的。所以，本书认为审计本质作为审计理论研究的出发点是历史的必然性，同时审计本质也是决定审计发展的根本因素。随着社会经济的不断发展，人们对受托经济责任关系的认识发生了根本变化，从而促进了审计本质的变化。但从本质特征自身来看，仍是受托经济责任起决定性作用，只不过不同时期受托经济责任的内容不同，人们的认识高度不同而已。

其次，逻辑起点的研究是审计理论研究最原始的命题。仍以审计本质为例，审计理论最初的研究应该是审计是什么、为什么要审计的问题，这就是讨论审计的本质是什么的问题。正如熊国辉、张艳秋认为“审计理论结构的起点理论应是审计理论中最简单、最普遍、最常见、最基本的现象。其包含的内在矛盾是整个审计系统发展过程中一切矛盾的萌芽”。^① 本书通过追寻审计产生的根源认为审计源于受托经济责任关系，由于受托经济责任关系出现权力和信用的危机才需要进行经济控制而产生审计。所以，审计理论最初讨论的问题应该是研究审计起源的理论，研究受托经济责任关系，研究经济控制的必要性，研究审计的产生，审计本质是什么，这就形成了逻辑起点理论。所以，本书认为审计本质成为审计理论研究最原始的命题。

3. 审计本质——审计基础理论体系的逻辑起点

在前面很多论述中，本书已经表明了自己的观点，认为只有

^① 熊国辉、张艳秋：《试论审计理论结构的逻辑起点》，《财会通讯》，1997年第8期。



审计本质才能作为审计基础理论体系的逻辑起点，基本研究内容有两个方面：一是审计本质起点的科学性；二是通过排他法来证明审计本质起点论的观点。

(1) 审计本质为逻辑起点的科学性。前面本书已经对以审计假设、审计目标、审计环境作为审计理论研究的逻辑起点的观点，提出了自己的看法，认为这些观点都存在很多不足的地方。本书比较认同的观点是以审计本质作为审计理论研究的逻辑起点，并就其审计本质作为研究起点的科学性提出自己的看法。

第一，审计的社会属性是上层建筑的范畴。审计本质理论是从审计的社会属性研究开始的。作为一种社会属性，审计首先是经济监督的范畴，最初是执行统治者受托经济责任关系而产生的经济监督活动，是上层建筑的范畴，这种监督活动是基于受托经济责任关系的出现而产生的。本书知道，在财产所有权与经营管理权相分离之初，建立在权力与信用基础上的受托经济责任关系并不需要审计监督来作为中间行为，只有当经济范围扩大，经济活动外延，财产所有者认为权力与信用发生危机时，才产生了经济监督的必要。这样，审计的最初形式——财政监督就产生了。财政监督执行的是统治者的利益目标，负责维系统治者的受托经济责任关系，完成统治者的监督任务，巩固统治者的统治地位。随着时代的变迁，审计的范围扩大，从原来的政府审计，向内部审计、社会审计发展，形成了以受托经济责任为基础的审计体系，由此很多理论工作者就认为审计属于经济基础的范畴，不从属上层建筑了，这种说法是不完整的。不管是政府审计或是社会审计，或者是内部审计，其根本目的仍然是统治者意志的体现，是不同时期不同的统治者通过审计制度、准则和法律约束下的统治观念的体现。所以，本书认为审计仍然属于上层建筑的范围。

上层建筑决定于经济基础，这是一个普通的道理。审计作为经济监督的社会属性，是由社会、经济、生活水平和时代发展来



决定的，并随着社会进步而发展，对审计本质的认识也在发展。审计一切活动都是以审计本质为基础的，包括审计目标、审计假设、审计原则、审计方法等。

从政府审计来看，统治者的意志决定着审计的内容、范围和方法，左右审计结果的处理方法和审计报告的处理，最终统治者将决定审计活动的方向和结果，从中国历代审计制度的制定变迁和执行的变化就能说明这一点。从社会审计来看，财产所有者所希望进行的审计也必须依据国家法律规范的约束，依照当时法律对财产所有权的规定的条款来执行。财产所有权也是统治者意志的体现，受托经济责任关系显然是建立在统治阶级意志基础上的产权关系，社会审计也是建立在统治阶级意志基础上的经济控制。从内部审计来看，财产管理者也是在服从国家和委托人意志的基础上进行的内部监督，其主观意识仍受到统治者意志的约束，这是任何人和社会都不可改变的事实。因此，审计这一上层建筑的社会属性决定着审计活动的全部内容。

第二，审计理论研究的起点——审计是什么？审计理论研究应解决的问题是审计是什么、为什么要审计、怎样审计。而这些问题都是建立在审计本质是什么的基础上，只有解决了审计是什么，才能解决为什么要审计、怎样审计的问题。从审计实践活动来看，本书清楚地了解为什么要审计、怎样审计都源于什么是审计。首先，大家都清楚，审计是因为财产所有者对受托管理者的管理行为在权力和信用发生危机时产生的监督活动；产生的基础则是存在着财产所有者与财产管理者这一受托经济责任关系，审计目的决定于审计本质。其次，如何进行审计。如设立审计假设，制订审计目标，确定审计程序和方法，规范审计标准和原则，统一审计程序和内容等都是依据审计目的而言的，而最终则是由受托经济责任关系来确定的。因此，审计活动最终是评价受托经济责任的履行状况，判断审计目标和任务的完成情况。



从理论研究来看，理论是实践活动的理性认识，是对实践活动经验的高度概括和总结，是高度抽象的实践知识，同时又用于指导实践。任何事物的理论研究都应从这一事物的本质研究开始，才能做到抓住本质，体现其属性，才能促使理论研究少走弯路。审计理论是从审计实践活动中提炼出来的高度理性的理论知识，是指导审计实践的理论依据，而这一理性认识最初源于什么是审计这一本质问题的探讨。审计是什么，本书认为审计是受托经济责任关系基于经济监督要求而进行的经济控制活动，审计的控制行为是对受托经济责任关系的评价，对受托经济责任完成状况的控制。受托经济责任关系是贯穿审计活动全过程的经济关系，这种关系决定着审计的产生，并随着社会的进步和发展不断完善，从而促进审计的发展。

第三，审计本质的不变性。审计基础理论体系中的其他各构成要素是会随着社会进步而发展的，并随着审计理论研究进一步深入而变化，而审计本质是永远不变的。本书认为，无论哪个时代，哪种经济形式，哪种审计方式，审计的本质都是对受托经济责任关系的控制，只不过不同的社会，不同的审计方式，虽然所需控制的受托经济责任内容是不同的，但审计的本质特征是不变的。如果人们在讨论审计本质的理论上存在差异，那关键是人们对审计本质认识上的差异，随着社会发展和人类社会的进步，人们对审计本质的认识也在不断地深入。最初人们认为审计的本质是防错查弊，而后又理解为经济监督、经济控制、受托经济责任，这是一个必然的认识过程。现在，本书将审计的本质理解为受托经济责任控制，这也并不是审计本质发生了根本变化，只是人们对审计本质的认识层次和过程不同，目前仍然有人将审计本质理解为其他内容。

审计本质理论研究是揭示审计活动内在规律性和实质性的理论依据，这些理论是审计实践活动的升华，又是其他审计理论的



基础。审计理论研究的基础是不变的,从而决定着其他理论构成要素的研究方向,也就是审计本质决定审计目标、审计假设等其他要素理论研究的方向。正如蔡春认为的那样,“只有准确地揭示并把握了审计的本质,才能把握住审计理论的发展方向”。^①只有把握了审计本质理论,也就是把握了审计其他理论和审计实践的研究方向,也就为构建整个审计理论体系奠定了基础。

(2) 审计本质是审计基础理论体系的核心。

第一,审计本质作为审计基础理论体系的逻辑起点。

审计本质作为审计基础理论体系的逻辑起点主要表现在三个方面:

首先,审计本质是审计理论研究最原始的命题。如前所述,审计是受托经济责任基于经济控制的需要而产生的,审计本质就是受托经济责任控制,而这种控制是讨论审计理论的最初的命题,是审计的理论研究的出发点。

其次,审计本质反映的是审计最基本的内容,这些内容是构成审计理论的基础。竹德操认为审计理论分为五个层次,其中第一层次的理论是有关审计的本质,反映审计最一般特性的理论。它是所有审计的高度概括,指导所有的审计工作。如审计对象、审计职能、审计实务、审计作用、审计分类、审计行设(审计假设)理论等等。^② 审计本质的研究就高度概括了审计的基本理论的内容,诸如审计作用、职能、对象等这些理论问题都包括在审计本质研究中。因此,审计本质反映了审计职业最基本的内容。

最后,审计本质在各要素中起决定作用。审计本质要素处于审计基础理论体系的最高层次,审计本质决定着其他要素。审计本质决定审计目标,受托经济责任控制的实质决定着审计活动应

^① 蔡春:《审计理论结构研究》,东北财经大学出版社,2001年版,第54页。

^② 竹德操:《试论审计理论体系》,《审计与经济研究》,1992年第4期。



实现的目标，应达到的目的和应完成的任务；审计本质决定审计假设和审计规范（审计准则、原则），受托经济责任关系的实质决定实现审计目标的各种前提条件和规范审计活动的行为准则；审计本质决定审计环境，受托经济责任关系的实质决定财产所有者和财产委托人的意志，影响审计环境。

第二，审计本质在各要素中起决定作用。

首先，审计本质决定审计目标。审计目标是审计职业和审计活动最基本的目的和应达到的要求，审计本质决定了审计活动和审计过程的目标，审计应实现的目的和应完成的任务。众所周知，审计目标研究起源于为什么要审计、审计什么这类本质问题，不同时期对本质理解不一样，目的也不同，而一定时期的目标源于这段时期的审计目标的内容。从审计目标发展过程来看，不同时期的目标体系是有差异的：以防错查弊为目的的早期审计活动是由人们理解的财务报表审计来决定的，这段时期审计的主要功能就是查账，审计本质是防错查弊；以经济监督为目的，近代审计活动是由审计监督属性来决定的，人们理解审计的本质就是审计监督；以控制受托经济责任为目标的现代审计活动是由受托经济责任关系基于经济控制的需要来决定的，审计的本质就是受托经济责任控制。由此可知，审计目标是由审计本质决定的。

其次，审计假设的内容源于审计本质。审计假设源于审计目标，审计假设是为完成审计目标而确定的假定性命题，这些命题都是围绕审计目标提出来的，是为了完成审计任务而提出来的，并通过审计实践活动加以证明的。但其内涵是解释审计本质内容，外延是解释审计本质的各影响因素，无论是哪种假设的概念都源于审计本质的内容。所以，审计本质特征决定了审计假设的内容。

再次，审计目标、审计假设决定审计规范。审计规范是审计活动的基本准则、原则、制度、标准及程序的总称。如何建立健



全审计规范，必须依据审计目标的要求和审计假设的内容，审计目标和审计假设的变化必然改变审计规范的内容，而审计规范又是审计应用活动的具体要求和审计行为的具体准则，是审计理论在审计实践活动中的具体应用，也是由审计本质来决定的。

最后，审计本质决定审计环境。从审计环境对审计活动的影响和作用来看，审计环境对审计理论影响是很大的，但审计环境起点论认为审计环境决定审计本质，这种认识是有偏差的。审计本质是不变的，无论什么社会，什么阶段的统治者，审计本质都是受托经济责任控制，只不过不同历史时期不同统治者受托经济责任内容不同，控制的目的、方式和方法不同，而这些方式、方法都是受审计环境的影响，但起决定作用的仍然是受托经济责任关系。由于受托经济责任关系的要求决定着受托经济责任方式，影响委托者的利益，从而影响统治者的意志，进而从内部和外部两方面来影响审计活动，就是审计环境。所以，从本质上讲，审计环境是由审计本质决定的。同时，审计环境从各方面影响审计本质、审计目标、审计假设、审计概念和审计规范，从而形成一个封闭的理论要素体系，这就是审计基础理论体系。

综上所述，审计本质是审计基础理论体系要素的决定因素，是审计理论研究的最原始的命题，是各要素中最普遍的、最基本的要素，是审计理论研究的基础，作为审计基础理论体系研究的出发点是比较准确和科学的。同时，审计本质与其他要素在逻辑上具有相互关联作用，存在着相互制约的关系。这些相互作用、相互联系的要素通过科学方式有机地构成了审计理论体系最基础的理论部分——审计基础理论体系。

（三）审计本质是受托经济责任控制

审计本质是什么，这是审计界一直争论不休的问题，既是决定审计理论体系构建模式的依据，也是审计理论体系研究的起



点，是审计理论体系构建的基础研究，有利于理解审计理论体系建立的逻辑关系，便于分析审计理论体系的构成要素，建立相应的审计理论体系。随着经济理论的发展和审计理论的进一步深入研究，我国不同时期审计理论的观点也各不同，通过对历史资料的分析研究，本书认为什么是审计本质的观点大致有审弊纠错观→经济监督观→受托责任观→经济控制观几种具有代表性的观点，这几种观点的形成一方面受经济理论发展研究的制约，同时与时代进步有着必然的联系。

1. 不同时期审计本质观点分析

(1) 审弊纠错观。防错查弊是审计理论与实务存在的基础，以检查会计资料准确性为目的一直是审计发展史上的传统观点，无论是最早的官厅审计、政府会计或者是现代的国家审计、内部审计和民间审计，都是从防错查弊、纠错勘误开始的。这种观点认为审计就是对他人所作的会计记录相关的资料、文件以及实物采用系列方法进行检查，用以确定会计记录是否恰当、是否准确，及时指出其错误，查处弊病，帮助其修正不足，促进其改进方法，提高业务水平的科学。而审计理论总是从审计实务出发的，在实践中得以总结、提炼和升华。因此，在 20 世纪 80 年代以前，审计理论体系的特点在于以审弊纠错为起点，建立以查错为目的审计理论体系。

方宝璋先生在对我国近代审计史研究中指出抗日战争以前的中央苏区和陕甘宁边区革命斗争时期，很早就建立了审计机构，并以审查错弊作为主要目的。1932 年 8 月 17 日，当时中华苏维埃共和国临时政府的中央人民委员会召开第 22 次常（务）会，通过了《财政部暂行组织纲要》，其中第 7 条规定：“审计处掌管关于总预决算的审核，簿记检查及审核，国家预备之支出，国库



现金及存款事项。”^① 当时研究审计工作的重心在于如何审查会计账面的规范和合理化，审查预算收支的计划、总预决算的审核。张以宽将审计理论研究定义为审核和稽查两个方面，他认为“所谓审核，是在经济行为发生之后，根据会计凭证，会计账簿，会计报表及有关资料进行的审查核定工作，也就是‘查账’”；“所谓稽查，就是对各种经济行为进行实地调查、考核、分析、检验，以判断经济行为是否符合政策和法规的要求，能否达到预期的目的”。^② 审弊纠错观是从审计活动本身出发来探讨审计本质客观性的一种观点，这种观点的基本特征是以审计活动的现象来推导出审计理论的特征，是审计理论的基本点分析研究，但由于历史原因和客观因素的制约，这种观点实际上没有分析到审计的本质，没有研究审计职业的真实目的。以这种观点来研究审计理论，只能局限于审计现象，很难形成指导理论体系。

(2) 经济监督观。审计监督是经济监督的重要组成部分的理论是对审弊纠错观的理论升华，是审计理论进步的重要表现，也是我国审计理论研究发展的重要过程。我国审计理论界从 20 世纪 80 年代提出审计监督的观点，并将这种观点纳入经济监督的重要组成部分。方宝璋先生在其《中国审计史稿（古代）》一书中指出，中国古代史上“各家虽然对审计的内涵解释不同，但其最初、最基本的含义大致是相同的，即大多数人认为审计就是‘查账’，由第三者对有关部门的经济活动进行审查监督”。^③ 这种观点突破了审计理论研究上基础理论研究的瓶颈，解决了审计活动只注重防错查弊的局限性，对审计理论的本质有了一定的认识。

① 《中国革命根据地审计资料汇编》，第 205 页。

② 张以宽：《审计学基础》，中国商业出版社，1984 年版，第 4 页。

③ 方宝璋：《中国审计史稿（古代）》，福建人民出版社，2005 年版，第 215 页。



经济监督观并不是一开始就形成了一套系统的理论，而是随着人们对审计工作和审计本质的认识慢慢形成的。我国经济管理工作者在处理审计与经济管理关系时首先认为审计是经济管理的组成部分，然后逐步上升到审计监督，最后才形成经济监督的观点，审计是“经济管理”→“审计监督”→“经济监督”过程的转变是有历史根源的，也是审计理论发展的必然过程。

首先，是经济管理观向审计监督观的转换。我国在恢复审计机构和审计活动之初，人们对审计的本质和职能并不十分清楚，只有借鉴中国古代审计思想、民国时期和中央苏区、抗日战争和解放战争时期审计防错查弊的特点，但通过了解国外审计发展的进程，认为防错查弊已经不能满足经济发展的需要，审计应该属于经济管理的组成部分，是审计监督与经济管理活动的统一。我国政府建立审计机构时审计理论界就认为审计是经济管理的组成部分，田纪云副总理在 1983 年 9 月 15 日审计署成立大会上讲话时强调“我国实行审计监督制度，是加强财政经济管理的一项重要措施”。杨纪琬 1982 年 8 月 17 日在四川省会计学会举行学术报告会谈到会计立法和审计机构筹建问题时指出：“审计是专门进行的一种监督。审计监督是审计的职能，审计是专门机构用专门方法，对单位或个人进行的经济监督。”第一位审计署审计长吕培俭借用赵紫阳总理在 1985 年全国审计工作会议上提出“审计工作是加强经济管理和监督的不可缺少的重要方面”。^①李天民认为“审计监督的方法就不应仅限于审核被查单位的凭证单据、账簿、报表，而必须把审计监督贯穿于企业经营活动的全过

^① 吕培俭：《关于审计机关建立以来工作情况报告》，《审计文选》，中国财经出版社，1987 年版，第 3 页。



程”。^① 阎金锴先生在 1986 年讨论审计的性质和职能时就指出“审计就其性质而言，是一项具有独立性的经济监督活动，经济监督是审计的固有职能”。^② 戴传模先生认为“审计是一种专门经济监督活动。审计人员是由专职从事审计工作的第三者来担任”。^③ 王文彬也认为“审计是一种进行经济监督的方法必须由原来担任会计工作的人员以外的第三者来进行”。^④ 管锦康也认为审计是一种经济监督，它同社会上计划、财政、税务、银行、工商行政管理部门的经济监督构成我国社会主义经济监督体系。^⑤

其次，是审计监督观向经济监督观的转换。经济监督观盛行于 20 世纪 80 年代初期，是防错查弊观向受托责任观转换的一种观点，这种观点有其历史的必然性。20 世纪 80 年代以前，我国政治经济经历着极不稳定的局面，无论是抗日战争时期或是解放战争时期，无论国民政府还是苏区政府都承受着政治和经济动荡，经济上不可能有成就和进步。新中国成立以后，我国政治与经济逐步走向稳定，但生搬硬套苏联老大哥的计划经济模式，取消了审计工作，审计理论研究也就停滞不前了。“文化大革命”引发了十年动乱，审计工作就更加倒退了。因此，审计理论研究仍停留在防错查弊这一理论层次。20 世纪 80 年代之后，我国政府将工作重心转移到经济建设上来，经济工作出现了“摸着石头过河”的局面，很多理论必须依靠理论工作者不停地探讨和发掘。老一辈理论工作者依据对过去理论的总结，对旧的经济模式

① 李天民：《论内部控制与审计监督》，《审计文选》第二辑，中国财经出版社，1987 年版，第 67 页。

② 阎金锴：《试论审计的性质和职能》，《审计研究》，1986 年第 2 期。

③ 戴传模：《审计学原理》，中国展望出版社，1986 年版，第 34 页。

④ 王文彬、黄履申：《审计学》，上海社会科学院出版社，1986 年版，第 22 页。

⑤ 管锦康：《我国社会主义审计的性质和对象》，《审计研究资料》，1986 年第 3 期。



的修正，逐步发展新的理论，但仍然摆脱不了旧经济模式的理论约束，审计理论发展也是如此。80年代初，审计理论工作由审计的防错查弊理论逐步发展为审计监督观点，将审计监督纳入经济监督的组成部分，试图从审计形式和方法上探讨审计理论研究的新路子，理论上冲破了防错查弊的约束，取得飞跃式的进步，也为进一步研究审计理论奠定了基础，但仍有一定的局限性。其局限性在于对审计的本质研究不能全面、深刻，阻碍了审计理论的发展，也不能准确地探寻审计理论的根源。

(3) 受托责任观。审计理论体系研究的逻辑起点到底如何，是困惑审计理论工作者的重要问题，如果解决了这个问题，审计理论体系就能顺利构建。一般理论的分析 and 研究都离不开对事物的现象进行分析，通过观察和分析事物的现象来揭示其本质，从而研究本质的根源，审计理论体系的基础研究也就是这样一个过程。审弊纠错观和经济监督观就是分析了审计活动的现象，揭示了审计工作对企业经营、政府财政、财务收支及社会经济活动的影响，但没有从根本上揭示审计这一社会科学的本质。本书认为受托责任观才真正揭示了审计活动的特征和实质，为审计理论研究奠定了理论基础。

受托责任观的形成实际也经历了从现象到本质的过程，审计理论本质的研究经历了“第三者”审计责任→财务责任→“受托责任”的观点。这个过程中，审计理论研究者首先关注的是财政监督的执行人，试图通过“第三者”的活动来寻找理论依据，从而研究审计的本质特征。在对“第三者”审计活动的分析中理论学家们明确了一个道理，即审计并非管理者自己的工作，而是经济活动当事人之一委托“第三者”对另一当事人进行审查的活动，因此审计人员承担着受托审查的职责。但由于理论研究需要逐步深入的原因，在对“第三者”责任探讨过程中往往重视“第三者”本身，而忽视了受托责任的研究，因此与审计的本质理论



失之交臂。本书认为最早对“第三者”审计进行探讨的学者应该是潘序伦先生，他在审计专著论述中认为“必待处于第三者地位之查账员（Auditor）为之审核证明，方能取信于外界也”。并且对查账员的确认，潘先生也有专门论述，他认为“此处所称之查账员，究以何人充之，始为适当乎？曰会计师（Chartered accountant）是已。良以会计师具备簿记上及会计上之专门学识技能与经验，经政府之认许，以受人委托办理会计事务为职业，故从事审计，最为适宜。”^①其后民国时期的很多其他学者均来讨论“第三者”责任的本质，所以也就不能明确受托责任是审计的本质的道理。

郑行巽先生对审计员的资格和责任作了比较深入的研究，并在其著作内作了比较详细的阐述，郑先生认为“审计员须从资格和责任两个方面去考察：①资格，审计在资格方面须具有下列的条例：会计原理、法律知识、实务经验、品性要素。②责任，在一般上，审计员的职务是在负责审计公司财政真相，报告股东”。^②

新中国成立以后，政府取消了审计工作和专职审计机构，所以“第三者”责任这一说法到我国恢复对审计理论探讨以后才得以研究，这段时期“第三者”责任的强调常常见诸审计论著、教材之中，但仅此而已，并未深究。王文彬、黄履申在讨论审计概念时，借鉴了很多国外关于“第三者”责任的论述，总结归纳认为“审计的执行人，是原来会计人员以外的第三者”。^③李公才认为“审计就是由经办会计业务以外的第三者，对被查单位的财

① 潘序伦、顾绚：《审计学教科书》，立信会计丛书，商务印书馆发行，民国二十四年，第2~4页。

② 郑行巽：《审计学ABC》，世界书局，民国十八年五月，第15页。

③ 王文彬、黄履申：《审计学》，上海社会科学出版社，1986年版，第34页。



务会计资料（包括会计凭证、会计账目、会计报表）进行检查的一种查账活动”。^① 随着对审计理论研究的进一步深入，审计理论界将审计关系人严格划分为审计人、被审计人和审计委托人，逐步理清了审计当事人之间的关系，并提出委派（托）责任的事实，从理论上逐步向受托责任理论的完善。在分析审计人与被审计人和审计委托人的关系和责任时，这段时期的理论学者研究只涉及经济利益关系的差别，并无责任关系的深入探讨，都认为审计人为第三者与当事人经济上均无责任和经济利益关系，而是独立行使审计监督权。向春圭认为“审计人居于被审计人和审计委派（托）人之外第三者地位，与他们均无经济责任和经济利益方面的关系；在组织上和领导关系上也不受另外两种关系人的管辖，独立行使审计监督权，向委派（托）人就被审计人的责任性质与状况作出客观公正的评价”。^② 钱培钧先生在对我国审计机构与审计人员分析时与国外审计组织进行比较，认为我国审计人员主要指国家审计人员^③与被审单位无经济利益关系。“从审计人员来说，我国审计人员除少数的民间会计组织的会计师以外，大都属于国家编制的公职人员。一般与被审计单位没有什么利益关系”。^④ 这段时期的审计研究在理论上解决了受托关系与被审计人的责任问题，说明了审计人作为“第三者”的责任，明确了审计活动的本质是以“第三者”受托为根源，并具有一定的经济和法律责任。但这种观点受计划经济的影响比较大，理论界仍然摆脱不了计划经济对经济监督的影响，仍坚持以经济监督为目的，所以对审计的本质特征的探讨仍未深入，也具有一定的局

① 李公才等：《专业审计学》，四川大学出版社，1987年版，第22页。

② 向春圭：《审计学》，东北财经大学出版社，1992年版，第32页。

③ 作者注：因为当时我国审计以国家审计为主，内部审计为辅，很少有民间审计，所以第三者与当事人的经济上无利益关系的观点是有局限性的。

④ 钱培钧：《审计学》，武汉大学出版社，1990年版，第8页。



限性。

理论界在探讨“第三者”审计责任时也逐步认识到了分析“第三者”活动，认为最终原因在于其承担的经济责任或财务责任。因此到 20 世纪 90 年代末期，很多学者开始探讨审计人的经济责任和受托财务责任的问题。其中最具代表性的观点是钟英祥先生的“财务责任”起点论。他认为“以财务责任作为审计理论研究的逻辑起点，是研究由什么人对什么事进行审计，怎样审计和审计的结果怎样等中心问题的基础”，“财务责任既是审计理论研究的起点，又是审计理论研究的对象，是贯穿整个审计理论的主线”。^① 中国审计学会于 1986 年 8 月 17 日至 18 日在山东烟台审计署培训基地举行技术讨论会，总结了审计工作多年的理论与实践经验提出：“审计的内容是评价经济责任”。“审计是通过评价被审计单位财务收支及其经济活动的真实性、合法性和效益性，来确定其是否履行经济责任。因此，财务审计、法经审计和效益审计都是评价经济责任的手段。”^② 受托财务责任向受托经济责任转变是一个必然的结果，国内审计理论界对“受托责任”的研究始于 80 年代末期。我国审计理论工作者吸收了最高审计机关国际组织、美国审计总署、加拿大审计署以及中国台湾、香港地区等组织和学者对审计理论研究的成果，也开始研究受托责任。杨时展较早倡导“受托责任”的观点，他指出：“这种责任，虽大多是由于资源的委托、受托行为而发生的，其解除的方式，却往往以人事上是否继续给予托付和信任的形式来表现，不以经济为限，因而称之为受托责任。”^③

① 钟英祥：《谈谈审计理论研究的几个问题》，《江西财经学院学报》，1986 年第 6 期。

② 中国审计学会：《审计研究》，1986 年第 5 期。

③ 杨时展：《中国会计的现代化问题》，《财会通讯》，1989 年第 2 期。



其后很多理论研究者提出经济责任关系与审计的相关性问题,并认为审计发展与经济责任关系紧密相连。如边恭甫先生认为审计是“随着社会生产力的发展和生产关系的不断变革,经济责任关系的内容和形式也在不断地发展和变化”。^① 阎金锴认为这种责任应称之为“受托经济责任”。他在相关论著中指出审计是在受托管理、受托经营所形成的经济责任关系下,基于经济监督需要而产生的。受托经济责任关系的确立是“审计产生的前提条件”。^② 王德升认为“国营企业应向最高审计机关提供资料完整的财务报表和足以表明其绩效成果的补充资料,以保证其履行公共受托经济责任”。^③ 1989年中国审计学会在安顺举行了审计基础理论讨论会,很多人就认为审计是一项特殊的、独立性的经济监督活动,源于受托管理和受托经济责任。“由于两权分离,经济责任关系的确立,财产所有者委派或委托专职机构和人员,对受托管理或受托经营者所负经济责任的履行情况必须实行经济监督,从而产生了审计这一具有独立性的经济监督活动。”^④ “审计是在财产所有权与管理经营权分离以及多层管理分权制所形成的经济责任关系下,基于经济监督的需要而产生和发展起来的。”^⑤

受托经济责任观的形成就不能不提到秦荣生,秦荣生是我国研究“受托经济责任”理论较早的理论工作者之一,在20世纪90年代中期对审计理论探讨就提到了经济责任关系,这为他以

① 边恭甫等:《审计学原理》,中国财政经济出版社,1990年版,第26页。

② 阎金锴:《审计的产生和审计的性质》,《审计理论研究》,中国审计出版社,1992年版,第1页。

③ 王德升、阎金锴:《审计学基础》,中国人民大学出版社,1988年版,第45页。

④ 中国审计学会:《审计研究》,1989年第2期。

⑤ 审计署干部培训中心:《审计理论研究》,中国审计出版社,1992年版,第4页。



后提出受托经济责任理论奠定了理论基础，同时也为他以后建立在受托责任基础上的审计系列论述提供了理论依据。他认为“自从人类有了生产活动经营组织，就产生了经济责任关系（依次表现为财产责任关系，财务责任关系和经济责任关系）……这是审计产生和发展的前提条件”。^① 秦先生将责任关系明确顺序划分为三个过程，即财产责任关系→财务责任关系→经济责任关系，从而为受托责任理论找到了理论桥梁，也总结性地指明了受托经济责任产生和发展的过程，为我国审计理论飞跃性发展作出了重要贡献。

在 20 世纪 90 年代后期开始注重对受托经济责任的研究，在他与裘宗舜老先生共同撰写的《中国式的责任会计》一书中，多次提到经济责任与会计内部控制和岗位责任的关系，为他形成受托经济责任理论提供了重要的理论源泉。^② 在其后的审计理论体系探讨中他多次指出审计的目的在于解决受托经济责任的问题，以此作为研究审计理论的基础才能找出审计本质性的东西，才能分析审计的起点。他认为审计“是为独立的专职机构或人员接受委托或授权对被审计单位有关经济资料的正确性、真实性以及经济活动的合规性、合法性和效益性进行审查、监督、评价和鉴证的活动，其目的在于确定或解除被审计单位的受托经济责任”。^③ 他在其专著《受托经济责任论》中开门见山指出：“审计作为一种独立的经济监督活动，因受托经济责任的产生而产生，并伴随着受托经济责任的发展而发展。”^④ 在分析审计与受托经济责任的关系时，秦先生用上“血缘”二字，就十分确切地表述了审计

① 李汉国、秦荣生：《审计学原理》，湖南大学出版社，1988 年版，第 36 页。

② 裘宗舜、秦荣生：《中国式的责任会计》，经济科学出版社，1991 年版，第 37～43 页。

③ 秦荣生、卢春泉：《审计学》，中国人民大学出版社，1994 年版，第 11 页。

④ 秦荣生：《受托经济责任论》，东北财经大学出版社，1994 年版，第 1 页。



产生的基础和前提条件是受托经济责任关系，他指出：“审计是在因‘两权’分离所形成的受托经济责任关系下，基于经济监督的客观需要而产生的，受托经济责任关系的确立是审计产生的前提条件。”^①

20 世纪 90 年代以后，很多学者接受并开始大力推广受托经济责任的观点，从受托经济责任的实质来揭示审计的本质目标是解决受托经济责任问题，评价受托经济责任，审计的职能、方法以及审计法规体系的形成都以受托经济责任为基础，其最终目的是通过审计的实施来审查、评价受托者所负的经济责任，以解决经济责任的约束，并激励审计人（第三者）切实履行自身的受托经济责任。翁亦然、周建国认为“财产所有者（最高管理者）与受托管理者（经营者）之间的经济责任关系构成审计产生和发展的客观基础”。^② 赵保卿先生认为“在财产的所有权与经营权趋于分离，委托与受托经济责任关系开始产生的历史环境与客观条件下，审计便应运而生了”。^③ 他认为，受托经济责任关系的形成是审计活动产生的基础。因此，研究审计理论以受托经济责任关系为起点是必然的。

受托经济责任观是对审计本质的揭示，是从分析经济责权关系的根源入手对经济活动的实质进行剖析得出的结论。企业经济活动在财产所有权与经营权相分离前是权责统一的表现，而财产所有权与经营权的分离完善了企业受托经济责任的理论体系，也开始有了审计，进而产生了审计理论研究。因此，受托经济责任理论从本质特征上分析了审计产生的客观必然性，再一次突破了

① 秦荣生：《论审计与受托经济责任的“血缘”关系》，《当代财经》，1994 年第 6 期。

② 翁亦然、周建国：《审计学》，中共中央党校出版社，1997 年版，第 24 页。

③ 赵保卿：《现代审计理论与实务》，经济管理出版社，1995 年版，第 32 页。



审计理论研究的瓶颈，从而开阔了审计理论的视野，为审计理论研究发展奠定了良好的基础。但受托经济责任观同样也具有一定的不足。首先，受托经济责任观仍以经济监督为基础，试图说明受托经济责任是经济监督的组成部分或理论延伸，实质上仍未摆脱经济监督约束。其次，受托经济责任观从产权分离角度来揭示审计理论研究的起点，只是经济效益审计的范畴，具有一定的片面性，没有将审计目的揭示出来。

(4) 经济控制观。人们谈到审计最先想到的审查、监督，都会从经济活动的真实性和规范性来讨论，如何保证经济活动合法、合理、合规，如何评价经济活动优劣和绩效，如何促进经济活动进一步经济、合理是审计工作的目标。从审计本质而言，无论是防错查弊、经济监督都不能说明其本质特征，受托经济责任揭示了审计的源泉，却未说明监督作用的目的。而且大多数人认为监督二字太过抽象、太过含糊，因此经济控制观应运而生。

蔡春先生在其《审计理论结构研究》一书中，围绕其“经济控制”观点展开论述，阐述了经济控制而非经济监督的理由，认为“审计在本质上是一种经济控制”，“审计过程就是一种控制过程；审计行为也是一种控制行为”。^① 因此，认为审计理论结构研究应以“经济控制”为基础。在研究审计理论结构构建基础时，蔡先生认为经济控制观的科学性在于：“第一，更深刻地揭示了审计的本质；第二，可以此为基础构建全新的审计理论结构，促进审计理论的发展；第三，有利于将控制论、信息论和系统论等现代科学新成就有机地运用到审计理论的研究之中，创造出更丰满的审计理论；第四，更有利于审计职能作用的发挥，使其更好地为社会经济服务。”^②

① 蔡春：《审计理论结构研究》，东北财经大学出版社，2001年版，第45页。

② 蔡春：《审计理论结构研究》，东北财经大学出版社，2001年版，第54页。



经济控制观的提出，虽然不像作者认为的那样是审计本质认识的第三次飞跃。^①因为本书认为“经济控制论”是“经济监督论”的延伸，是从控制角度对审计的现象进行规范，实质上还是审计活动的控制和检查，并未涉及审计的本质，关于这一点，本书将在审计本质中作较为深刻的阐述。但本书认为“经济控制观”的论点能比较清楚地阐述审计的本质不在监督而在控制，审计的职能是经济控制这一实质，也是一种认识上的进步，而且将控制的观点贯穿审计工作的全过程，是一种比较成熟的理念。对审计的内涵有很深的研究，不乏为一种较好的审计理论研究观点，也是作者吸收并认同的理论观点之一。但本书认为其最大的不足是审计本质起源应在于受托经济责任关系的出现。所以，经济控制观无法揭示审计的立足根本，审计产生的根源是什么，而是现象的控制，以之为研究基础也有重现象缺本质之嫌。本书结合“受托经济责任观”和“经济控制观”的优点，抛弃其不足，提出“受托责任控制论”观点。

2. 审计本质是受托经济责任控制

本书的初衷是介绍我国审计理论体系的形成、完善和发展过程，旨在总结前辈和同仁们对审计理论研究的成果，使之形成一套完整的审计理论体系，原意为择优，借他山之石，成就辉煌殿堂。然而，广泛阅读众家之言，吸收其精华，扬弃其不足，深感机械地归纳实质有违理论工作者的本质，简单归集有碍理论的进步和发挥，反省之余，觉得博采众长主要是为发展他人的精神，意在攀登更高的理论巅峰。所以，决意将自己的体会和研究成果也反映出来，接受大众的评价。

^① 作者在《审计理论结构研究》，东北财经大学出版社，2001年版，第47页，认为“本文完全可以说从‘经济监督论’向‘经济控制论’迈进则是审计本质认识的第三次飞跃。”



审计理论体系研究基础众多的观点中，作者倾向于认同两种观点：一是受托经济责任理论；二是经济控制理论，其他理论本书认为有较大的不足，这部分就不再讨论。本部分主要讨论以上两种观点不足之处，并提出本书认为可行的观点：受托经济责任控制论。本书认为以受托经济责任控制为基础，建立审计理论体系是必然的、可行的和最有效的。

(1) 受托责任观的客观局限性。前面在介绍受托经济责任观时，本书比较客观地分析了受托经济责任理论在审计理论研究中的地位和作用，评价了这种理论的历史渊源和成就，最突出的一点本书认为是受托经济责任观揭示了审计理论研究的本质，完善了审计理论与责权关系的有机结合，在此就不再重复。这里主要是对这种观点存在的局限性予以剖析，以论证本书观点的存在依据。

第一，受托经济责任并非审计的责任。受托经济责任关系财产所有权与经营权分离产生的相互责任关系，对财务责任的归结有很多理解，而受托管理和财务责任是原意。受托经济责任(Accountability)最初源于一种义务即受托管理的政府部门或机构、企业有向委托方说明其活动过程和结果的义务，而这种义务体现于财产责任的双方的经济关系，也就是所有权与经营权的关系。如果这两种关系建立在密切监督和相互信用的基础上，审计的职能就无法体现。另外，受托经济责任不仅仅是审计责任，以其作为起点研究犯有掩盖本质的误导。在受托经济责任关系中，财产受托管理和委托管理涉及很多责任关系，如财务责任、经营责任、管理责任、监督责任等。而审计责任只是其中一部分。因此，以受托经济责任来讨论审计理论基础有一定的局限性。

第二，受托经济责任侧重点不是审计人。受托经济责任所侧重的是委托人与受托人双方的义务和责任，侧重点是要求受托方(即被审计人)对其行为和职责提供定期报告，以说明其按受托



需求，完成其受托责任；而委托方则有义务不随意改变其授权责任。“作为受托方，负有必须就其行为过程向授权者作出说明的责任；作为授权一方也负有不随意改变授权的责任。”^① 由此可知，受托经济责任是针对委托人与受托人双方的义务和责任而履行的责任，并未强调审计人的责任，对过程与双方责任的控制要求以及审计活动和其理论依据不符，并未强调审计活动的职能。

第三，受托经济责任的经济监督观点与原意不符。受托经济责任关系是指在财产所有权与经营管理权相分离的条件下所有者与经营者双方形成的经济利益关系，是一种契约关系，这种关系只强调双方的义务和责任，即财产所有者委托经营者合法使用和管理其财产；所有者有权要求经在其合约规定的范围内经管和处置财产，但如果超过合约规定，则有权撤销契约或收回经营权；所有者有义务不得随便更改合约和干预经营活动；经营管理者在合约范围内有权处置和管理财产，并利用这部分财产进行经营和资本运作，以实现投资者目标，原意是反映两者的合约关系，并不存在经济监督的职能。随着理论工作者对受托经济责任关系的进一步分析，研究两者在经济责任上的监管情况，上升为经济监督理论也并不为过，只不过是受托经济责任的延伸，并非理论本身形成的。

第四，受托经济责任应突出控制理论。受托经济责任与经济监督当然是分不开的，但如何监管是关键。正如审计理论发展一样，人们首先想到的应是防错查弊，然后才是经济监督，但这些理论形成是有一定历史局限性的，与经济发展密不可分。目前，经济活动过程的监督已不再以“监督”为主，而是以“控制”为中心，对经济活动的全过程进行控制，包括事前、事中和事后控制，其目的是促使经济活动更加完美，经济效益更加突出，控制

^① 秦荣生：《受托经济责任论》，东北财经大学出版社，1994年版，第22页。



的重点在于促进、评价和完善。如果受托经济责任突出控制的思想,则更能说明审计理论的研究基础。

综上所述,受托经济责任关系虽然从根本上揭示了审计活动的动因,为研究审计理论提供理论依据,但就关系而言,也只能说明受托责任双方当事人之间的合约关系,不能说明审计责任。而且受托经济责任其原意是经济合约责任,与审计理论研究并无更深的联系,所以不能作为审计理论研究基础来评价。本书认为如果侧重受托经济责任的控制,则能更准确地反映审计的本质,所以提出受托责任控制理论。

(2) 经济控制观的历史局限性。经济控制观的中心在于“审计在本质上是一种经济控制”。^① 倡导经济控制观的学者认为审计活动与审计工作的过程是一种控制过程,审计人员的行为也是一种经济控制行为,而经济控制能反映出审计理论的本质。本书认为,这种观点又有其历史局限性。

第一,经济控制只是经济监督的理论延伸。尽管经济控制观倡导者一开始就强调“监督”与“控制”的区别,但仍不可避免地被其他审计理论工作者认为两者是相差不太大的理论观点,并没有多少理论差别。因为无论“监督”和“控制”两词解释有何差别,人们总会习惯上认为“控制”只是“监督”的延伸,“控制”是中性化的“监督”,两者并无本质区别,都是对某一事件、某一实体或某一活动进行监察、督促与监控,都包含着事前、事中和事后的监管。如果不深层次研究中文中“监督”与“控制”两词的含义差别,那么,也不会有太多的不同点。这也就是为什么多年来人们仍不谈经济控制,而继续论经济监督原因。所以,是否一定要突出“控制”来研究审计理论体系很多学者认为没有必要,本书也赞成这种理解,也认为经济控制只是经济监督的理

^① 蔡春:《审计理论结构研究》,东北财经大学出版社,2001年版,第56页。



论延伸，理论差别不大。

第二，经济控制不能揭示审计的本质。审计监督是经济监督的重要组成部分，审计也可以理解为经济活动过程的有效控制。经济控制观点也认为审计本身不是目的，而是控制系统不可分割的组成部分，这种观点所研究的是经济控制在审计活动和审计工作中的要求和作用，目的是揭示经济活动中的违规现象，并未揭示审计理论研究的本质。只有人们弄清楚为什么要进行审计，怎样进行审计，在理论上才具有本质性的突破，这种观点并未说明这一点，即使突出系统论与控制论的基本原理也说明不了问题。所以，经济控制观作为研究审计理论的逻辑起点同样比较牵强。

第三，经济控制观的历史局限性。作为一种理论是有历史演变过程和基础的，经济控制观就是建立在经济监督基础上的理论延伸，其理论观点和依据都是建立在经济监督理论基础上的，这是有历史原因的。西方经济学家们经过几百年才从防错查弊理论发展到经济监督理论，虽然发生了质的飞跃，但也经过了漫长的过程，我国审计理论界对审计理论研究虽然起步比较晚，但起点比较高，我国审计理论探讨应该从近代经济史开始。20 世纪初我国会计、审计理论工作者开创了理论研究的先河，如谢霖先生、徐永祚先生、潘序伦先生等，这样一批知识分子吸收和引进了西方先进审计理论，并在国内开办会计师事务所、会计培训学校以及进行注册会计师行业规范研究，这就表明审计理论研究已经开始，而这批理论工作者一方面强调防错查弊观点。另外，积极推进审计的经济监督职能，具有较高的研究起点。20 世纪 70 年代以后，我国审计理论界重新树起理论研究的大旗，希望建立起坚实的理论阵地，但由于我国经济体制改革和人们经济观念的转变有一个历史过程，从计划经济到有计划的商品经济，并逐步认同市场经济，经历了一个非常曲折的过程，审计理论研究也受到影响。审计的经济监督职能一直被人们所坚持，即使是目前仍



有很多人坚持经济监督理论，因而经济控制观被人们认为与经济监督观并没有差别是很正常的，同时从本质上来看，本书认为两者并没有太多的差别，都是对审计活动现象的揭示，本书认为重要的是深刻揭示审计的本质。

综上所述，本书认为经济控制观与经济监督观并无本质差别，都是对审计活动和审计工作的现象进行研究，并未揭示审计理论的本质特征，由于受其理论研究的历史局限性影响，经济控制观只是经济监督观的理论延伸，不能作为审计理论研究的逻辑起点和研究基础。

受托经济责任观与经济控制并非两个相互独立的理论问题。如果将两种观点有机地结合起来，本书认为这种理论观点才真正是审计理论研究的基础，才真正能既揭示审计理论的本质特征，又能反映审计活动和审计工作的目的，解释审计行为和过程，才能解决审计理论研究中的一系列不可理解的问题。由此本书提出受托责任控制理论作为研究构建审计理论体系的基础。

(3) 受托责任控制论的科学性。研究任何一门学科的理论依据必须是能够揭示该门学科的本质特征，分析对该学科和职业的直接影响力，并能促使该学科理论体系得以完善，这种理论的基础才具有生命力。审计理论体系研究的基础是什么，多数学者的观点似乎都有道理，但关键是否能揭示其本质，促使审计活动工作的最优化和审计职能的最大发挥。本书认为控制受托经济责任（以下称受托经济责任控制）是基础，是整个审计理论体系的基础与前提，也是研究审计理论基础的逻辑起点。

第一，审计的本质是受托经济责任。要认识审计的本质，解决审计理论研究基础，首先要研究受托经济责任的本质，研究受托经济责任与审计的关系，这样才能理解审计活动和审计工作的根源，才能解决审计问题。

A. 受托经济责任关系是一种社会生产关系。受托经济责任



是由于财产所有权与经营权相分离而产生的经济利益的责任关系。受托经济责任是伴随着两权分离的形成而产生，这种责任关系不仅涉及财产管理，还涉及财产的增值，涉及财产关系的监管与控制的问题。所以，要求以第三者为主的审计机构进行监督，审计就随之产生。受托经济责任关系从宏观上讲是一种社会生产关系，很大程度上反映了生产力与生产关系。

首先，受托经济责任关系反映的社会生产关系体现了围绕财产所有权与经营权上的经济利益的关系。这种关系直接体现着国家与管理者的关系，投资者与经营者的关系，各部门管理者与直接经营者的关系，受托经济责任关系受到国家职能部门、财产所有者和部门管理者的制约。这种制约体现在国家制定的宏观制度和法律规范来约束经营者的行为，形成一系列经营法规，特别是国有企业；也体现在企业投资者签订契约和企业内部章程加强对经营者的监督；还体现在行业与部门、企业制订内部规章制度，加强对经营者进行监控，形成本书通常所说的公共受托经济责任、受托经济责任和内部受托经济责任等。

其次，受托经济责任的内容与当时的生产力水平和国家宏观管理导向有直接关系，不同的社会生产力水平不一样，对经济管理的要求不一样，经济体制和相关法规也不一样，受托经济责任关系表现形式也不同，对受托经济责任的监管要求也不相同，所以生产力水平的高低，直接决定受托经济责任的内容。

再次，受托经济责任所反映的社会生产关系从微观上看是一种经济利益的分配关系，这种关系源于财产所有权与经营权的分离。一方面财产管理者利用投资者的财产进行经营、投资与资本运作，以谋求财产增值，扩大所有者权益，从而获取劳动报酬；另一方面，财产所有者利用财产进行经营活动（创办企业，投资项目等）。因此，将财产委托给专职经营者经营，支付劳动报酬，目的是为了获取资本的增值利益，双方在受托过程中产生了经济



利益的分配，这种经济利益上的契约关系就形成了受托经济责任关系。伴随着经济发展而发展，随着社会生产力水平提高而进一步发展，也在社会生产关系中体现得十分清楚。

但同时受托经济责任关系具有不确定性。受托经济责任从确定之日起就建立在契约和信任的基础上，无论信用关系和法律约束多么健全，这种关系都具有不确定性，这种不确定性时刻影响契约关系的存在与否。因此，受托经济责任的存在要求建立监督、控制机制与之配套，这就是审计，审计是伴随着受托经济责任关系的确立而产生的。

B. 审计源于受托经济责任。本书认为，审计源于受托经济责任。

首先，受托经济责任关系的形成为审计活动的出现提供了客观必然性。在财产所有权与经营权相分离之后，作为监督受托责任是否达到预期目标的第三方有着存在的必要性，“第三者”的存在一方面监督受托方的受托责任是否达到预期目标，及时指出问题所在；另一方面，作为公证方来监督委托方是否实现契约规定，履行合约中规定的义务，是否随意更改合约条款和未履行的合约。同时受托经济责任关系的存在为审计产生提供了职业的可能性，就如同有了财产剩余必然引起小偷，有了小偷就必然具备警察一样，有受托经济责任关系的存在，就可能产生职业监督者，以保证受托经济责任的落实和完成。

其次，受托经济责任关系的存在是促使审计职业产生的前提。虽然，受托经济责任关系产生可能建立在信用与权力的基础之上，开始并没有审计职业的介入，但随着受托经济责任的复杂化，受托经济责任范围不断扩大，信用和权力产生了危机，审计就有必要产生了。审计这一职业的出现，不可避免地依附于受托经济责任关系，成为评价受托经济责任履行的专门职业，也是控制受托经济责任行为的专业队伍，其中国家审计的产生是统治者



将国家财产看成私家所有，交与各地官吏、财主进行管理，因而建立国家审计机构来参与监督；社会审计是投资者委托专门审计人员（职业会计师，注册会计师）进行审计；内部审计则是企业、行业、部门最高行政当局委托内部审计人员进行监督的职业，这些职业都是由于受托经济责任产生而产生的。

C. 审计是随着受托经济责任的发展而发展的。受托经济责任是随着社会经济不断发展而逐步发展的，审计则是随着受托经济责任的变化而发展的。不同的社会历史阶段，受托经济责任的内涵不同，审计方法、审计组织形式和审计内容也不一样。股份制产生以前，审计职业以国家审计为主，基本上没有社会审计一说，企业一般规模较小，家族式的企业以业主管理为主，也不需要内部审计。因此，政府审计、官厅审计、国家审计成为审计的主流，这段时期受托经济责任是统治者与各级管理者之间的受托经济责任关系，审计的内容比较单一。随着股份制的产生，受托经济责任关系从原有的统治阶级与各级政府管理者之间的关系扩展到以业主与管理者的关系为主的形式，社会审计就产生了。以英国为例，1719年出现的南海泡沫事件，引起了英国政府的重视。委托以查尔斯·斯奈尔（Charles Snell）为首的13人特别委员会对南海公司进行调查，这一案例被誉为世界审计第一要案，而查尔斯·斯奈尔也被称为世界社会审计第一人，从此揭开了社会审计（独立审计或民间审计）的序幕。这样受托经济责任关系发生了本质变化，审计方式和外延也发生了根本变化。内部审计也是随着受托经济责任产生而产生的，并随着受托经济责任的内涵发展而发展，随着企业规模不断扩大，企业高层管理者未必对企业所有经济活动都能了解得很全面，特别是分工程度不断细化，企业各部门分级分权管理方式普遍推行，高层管理者必须通过内部审计了解企业其他管理者是否履行受托经济责任，通过内部审计评价其他管理者的经济活动，审计内容随着受托经济责



任的要求不断发展。

另外，审计理论体系在受托经济责任关系不断发展中逐渐形成和发展。受托经济责任不断发展促使审计方法、审计组织、审计法规制度和审计活动不断变化和发展，从而促进审计概念、审计职能和审计本质的变化，人们对审计职业的理性认识也不断发展，受托经济责任的发展促使审计理论体系不断完善和发展。正如秦荣生所说“审计方法变革发展的根本动力是基于对内容的复杂的受托经济责任进行评价的客观要求”。^① 受托经济责任是审计职业和审计理论研究的根本对象。所以，受托经济责任的发展，要求审计评价手段和理论依据发生变化，从而促进了审计的飞速发展。

D. 受托经济责任是审计理论体系研究的基础。审计理论研究首先应注重对审计本质的研究，而审计本质又是审计理论结构研究的逻辑起点，这一研究的核心在于审计理论研究的前提和基础是本质的命题，从而决定审计方法、假设、目标、概念、职能和原则等其他命题。审计本质命题是其他命题的基础，受托经济责任控制正符合这一命题，也决定着审计理论体系的构建基础。

一是受托经济责任能充分说明审计理论体系最本质的研究对象。从表面上看审计理论研究的对象是经济活动过程，其实并不准确，如果分析所有经济活动的实质，审计的对象应该是受托经济责任关系。目前，我国审计理论界对审计对象的研究观点很难统一，有人认为审计对象是会计资料及其所反映的经济活动，将经济活动过程与审计研究内容结合起来；有人认为是被审单位的经济活动，只是简单地扩大了审计的外延；有的人认为是会计资料及资金运动过程，只注重现象，忽视了本质特征。实际上任何国家的政府审计，还是企业的内部审计，或是社会审计的基本动

^① 秦荣生：《受托经济责任论》，东北财经大学出版社，1994年版，第3页。



因是受托经济责任关系的存在，审计则是评价受托经济责任的履行情况，从而判断是否继续坚持或是解除受托经济责任。所以，审计理论研究的对象是受托经济责任。

二是审计对象的内容是受托经济责任履行过程中的所有经济活动。审计的内容通常是评价被审计对象会计资料和经济活动过程的真实性、合法性、完整性和有效性，分析被审计对象是否达到预定的目标和相关经济业务活动状况。这些经济活动的全部内容都体现在受托经济责任是否正常履行和受托经济责任目标是否实现上，即受托者在履行受托责任后经济活动和管理活动的真实性和公允性，合法性和合规性，合理性和有效性。因此，审计对象的内容即受托经济责任履行过程中的全部经济活动，这些活动通常表现为资金及其运动。

三是审计的发展变化是受托经济责任变化的客观要求。从开始有审计活动以来，审计方法和内容始终都在不断的变化和进步，从简单的账表审计到系统审计，逐步发展为风险审计都是受托经济责任的客观要求发生根本变化形成的。在受托经济责任关系确定之初，受托经济责任属于比较原始和简单的责任要求，所以审计上只需要采用简单的账表审计就可以实现审计目标，防错查弊成为审计活动的主要目的；随着时代的发展，社会经济活动更加广泛，经济活动的范围扩大和分工更加细化对受托经济责任提出了更高的要求，委托方对受托方的要求也在不断提高，单一的查账方法，已不能满足经济管理的需要了，只有采用系统审计方法对经济活动的全过程进行系统审计，才能完成对受托经济责任目标的审查，这样方法更系统，过程更完善，内容更丰富，事前、事中、事后审计内容更加具体；随着市场经济进一步深化，受托经济责任关系日益复杂，受托经济责任的内容更加全面，审计方法也在不断充实，风险导向审计成为审计的主要方向。正如秦荣生所说“审计方法的发展是适应评价受托经济责任的要求而



发展起来的，经历了简单的受托经济责任内容与账表导向审计方法，复杂的受托经济责任内容与系统导向审计方法，全面的受托经济责任与风险审计方法等阶段”。^①

四是受托经济责任揭示了审计的本质特征。我国审计理论界对审计本质的认识过程比较漫长，争论也很多。本书要重申的一点是审计活动和审计工作的基本点是评价受托经济责任的履行情况，也是审计的出发点。审计是一种经济监督活动，监督的对象和内容都离不开受托经济责任，受托经济责任的内容和本质揭示了审计这一社会科学的本质特征，也只有解释受托经济责任才能解释为什么有审计，怎样才能进行审计，如何才算达到审计目标等。

总之，受托经济责任关系是财产所有权与经营管理权相分离前提形成的经济利益关系，是委托人与受托人在经济利益均衡条件下形成的权责关系，是一种契约式的经济利益分配关系。受托经济责任涉及各方面的经济利益，形成各种经济活动。正因为有了监督与控制这类活动，有了评价受托经济责任的履行情况的需求就产生了审计。因此，本书认为受托经济责任反映了审计的基本职能，揭示了审计的本质特征，解释了审计内容、职能、方法等，这些随着受托经济责任客观要求变化而不断的发展变化。

第二，审计的目的是控制受托经济责任。人们在讨论“审计”一词时一般首先查阅词典、字典和传统文献，讨论“审计”一词来源哪里，本意如何，如何演变，并去考证古今与审计相关的词语，引以为证。本书认为那是历史学家们的工作，作为审计理论研究的学者，如果能解释审计的本质，分析审计的目的，解决审计的目标、职能和系列审计理论问题就能解决审计是什么，就能解决审计工作中的实际问题，没有必要去查证审计的原意和

^① 秦荣生：《受托经济责任论》，东北财经大学出版社，1994年版，第3页。



出自哪里，何况任何一门社会科学都是随着社会发展而不断发展进步的，如果都按最初的原意办事，那么社会有何发展，理论有何突破，科学有何进步呢？因此，本书认为不必追查词源，重在解决审计的本质和目的。

审计的本质在前面已经作了简单陈述，受托经济责任揭示了审计的本质。但审计是如何监督受托经济责任过程，分析受托经济责任内容，评价受托经济责任履行情况的呢？本书认为“控制”是最适当的，因此提出控制受托责任的观点，本书认为，审计的目的在于控制受托经济责任。

控制（control）是指对活动的全过程进行判断、选择的行为，就审计角度而言，所谓控制是对经济活动的全过程进行全面、系统的判断和选择的行为，是收集经济活动资料，判断经济活动结果的优劣，评价经济活动过程的效果，分析结果与目标的相符程度，从而选择最佳方案的过程，又称为过程的控制。控制与审计有着千丝万缕的联系，也有着一脉相承的共同点，审计过程就是对经济活动控制的过程，审计活动就是对受托经济责任评价活动。

A. 审计活动是对经济活动的过程控制。审计活动过程是审计人对经济行为双方当事人的经济业务内容及行为进行审查、监督、评价的过程。在此过程中，审计人对被审计单位的经济活动的全过程进行监督、检查，以查询经济活动业务内容及相关凭证的真实性和合法性；查询经济业务结果的效益性和经济性；查询相关账表的完整性和合理性，用以判断经济活动过程与反映的资料是否相符，是一种全方位的评价，全过程的监控。审计过程从活动实施上看是一种监督行为，但实质上是一种控制过程。

审计活动过程的控制包括事前控制、事中控制和事后控制三个阶段，其中事前控制包括对经济活动事前的制度、计划、章程和相关规划进行检查，以判断事前的防范措施，保证经济活动的



顺利进行；事中控制是对经济活动过程中相关内容进行控制，包括检查经济活动是否按计划落实，活动内容和相关凭证的真实性和合理性，经济业务的效益性控制和各项经济活动的合规性控制；事后控制则是对经济活动结果进行检查和考核，分析经济活动结果与计划的相关性和差异性，查明差异的原因，检查经济活动的效益性，考核经营者的经营业绩，以奖优罚劣。

B. 审计行为是对经济活动的行为控制。审计行为是指审计人员对被审计人实行审计活动的行为，这种行为表现在审计人员按照审计实施计划与方案，对被审计人的行为进行审查、控制。审计控制的方式是审计人员了解被审计人的制度、规划及行为实施方案等，分析这些内容的合理性、合法性和合规性，进行制度准确性审计，并根据相关要求对上述内容进行调整，以帮助被审计人规范行为，规范制度基础，改进方法，提高制度的作用，这是事前的行为控制；随着审计工作的落实，审计人员对被审计人的经济活动过程中的行为进行控制，具体表现在对经济活动行为的合规性、合法性和合理性作必要的调查了解，对行为结果相关账表资料的真实性、完整性进行检查，以及时纠正偏差，规范行为，这是事中行为控制；事后行为控制表现在对被审计人的经济活动行为结果进行控制，对过程中行为偏差进行揭示和分析，强调偏差原因，提出改进措施，以完善行为规范。

C. 审计的目的是控制受托经济责任。审计活动与审计行为从表面上看是审计人对被审计人的活动和行为进行控制，而实质上是对受托经济责任的控制。要了解这一点，还是应该从受托经济责任关系形成与审计产生说起。首先，审计委托人与被审计人是一种受托经济责任关系，这种关系从根本上要求被审计人认真履行受托经济责任，完成受托经济责任任务，实现受托经济责任目标；委托人则应根据委托协议和章程，履行自己的职责和义务，并享有相应的权力。其次，财产所有者（即审计委托人）委



托审计人对被审计人进行审计，本书认为防错查弊不是主要目的，只是审计活动的表象，那么，控制才是实施审计行为的最终目的。同时，审计控制的内容是受托经济责任，控制的对象是受托人履行受托经济责任的结果，而控制的过程与行为则是通过审计人员来实现的。再次，审计的目的是如何控制受托经济责任，实质上还是表现为审计活动和审计行为与控制过程的关系，是财产委托人与审计人共同协作对被审计人进行检查、分析、考核基础上进行的控制，其目的仍然是要求被审计人认真履行受托经济责任，更好地完成受托经济目标。

综上所述，审计活动是一种控制活动，审计行为是一种控制行为，而控制的对象则是受托经济责任关系，控制的内容是受托经济责任履行情况，控制的目的是促进使受托者认真履行受托经济责任，受托经济责任控制能完整地说明审计的本质，解释审计活动和审计工作的目的。

第三，受托责任控制论的立论依据。将受托责任控制论理解为是受托经济责任论和经济控制论简单的组合是不切实际的，而是控制受托经济责任，本书认为受托责任控制论是有一定理论依据的。

A. 受托责任控制论说明审计对象的本质。审计监督、检查、控制的对象不只是被审计单位的会计资料和资金运动过程，而应该是委托人的经济责任和受托人的经济责任，归集为受托经济责任。受托经济责任不能理解为只是受托人的经济责任，而应包括受托经济责任关系双方的责任。以往的审计活动和审计关系，往往表现为审计人对被审计人的经济活动进行审计，具体对象是被审计人的会计资料和资金及其运动，即使明确受托经济责任关系也只说明是受托人的经济责任，而受托责任控制论则说明审计控制的对象是受托经济责任双方的责任这一观点，避免了理论上的误解。



B. 控制论与受托经济责任的有机结合发展了审计基础理论。审计监督作为审计理论的基础是审计理论界已经有了定论的，审计监督是经济监督的重要组成部分，但经济监督不能替代审计监督。所以，经济监督观显然是以偏赅全，不能准确说明审计的本质。受托责任控制论将审计理论基础理解为控制论与受托经济责任关系的有机结合，不但给审计理论研究找到了理论源泉，也为审计活动和审计工作提供了方向。就控制论而言，系统的控制是对某一事物恢复原有状态或达到某一预定目标而进行的系统性驾驭方式，审计就是一种控制方式，通过利用审计方法，对受托经济责任进行掌握、判断、监督，促进有效履行受托经济责任，实现预定审计目标。

C. 控制表示审计是一种主动性的服务行为。审计一直被人们称之为一种监督活动，在人们心目中审计是一种被动接受的监督行为，人们对监督具有一定对抗、逆反心理，这样造成了审计形象和审计作用的巨大损失。然而，现代审计理论界具有共识的观点是审计除了具有监督功能外，还包括评价、促进等服务功能，这些功能逐步成为审计的主要功能被人们所利用，受托责任控制论就是符合了这一要求产生的。就受托经济责任控制而言，一方面审计人受托进行审计具有审计责任，这种审计责任不只是一种监督作用，更重要的是一种服务作用，是通过对委托方和受托方双方经济责任的掌握、分析，并利用审计报告的方式为委托方和受托方提供服务，起着一种能动作用，为促进更好地改进受托经济责任，提高受托经济责任的完成品质，改善受托经济责任关系服务。另一方面，现代社会更需要的是为经济管理提供服务，为受托经济责任提供主动性的管理控制功能，而不是旨在监管、检查的监督功能。增加为经济管理提供帮助服务的功能，减少袖手旁观、横加指责功能，控制更容易让人接受。

D. 控制手段已被人们广泛采用。随着审计环境和审计目标



的变化，人们对审计手段、技术和方法进行了很大的改变，其中最突出的是内部控制的运用。社会经济的飞速发展，经济活动日益频繁，内部控制和评价控制风险已成为审计人员进行审计证据选择，完成审计目标，评价受托经济责任的重要方法和手段。特别是 20 世纪 50 年代以后，内部控制已成为审计职业和审计教育的必备内容，控制手段逐渐被人们广泛利用。从范围上分析，控制应包括内部控制和外部控制，外部控制是来自经济单位以外的相关制度、法规和外部环境的影响，对审计工作具有很大的抑制作用；内部控制则是指经济单位相关的计划和措施等管理机制，内部控制又包括内部管理控制和内部会计控制，这种控制行为的出现，对审计职业界产生了巨大的影响，如何正确评价内部控制制度，如何促进被审单位完善内部控制制度，成为审计工作的重点，也是审计理论研究的重要内容。内部控制制度理论研究的重点是一方面研究控制方法，并向理论界全面推广；另一方面评价控制效果，改进方法体系和控制方式，促使控制行为从理论走向实践，并且影响审计活动的全过程。

总之，受托经济责任与控制论有机的结合，揭示了审计的本质特征，解释了审计活动、审计工作和审计行为的目的，同时也促进了审计方法、审计手段和审计理论研究的进一步发展，充分揭示并帮助人们理解审计的服务功能，提高了审计应用的能动功能，也改变了审计过程只强调监督的缺陷，有利于审计理论创新和适应社会发展需要。

（四）审计基础理论体系构成

审计基础理论体系研究要解决的问题有三个方面的。

（1）审计基础理论体系的构成要素有哪些。中外学者对审计基础理论体系的要素的认同有很大的差别，其中具有代表性的要素是：抽象科学、审计假设、审计概念、审计规范（准则、标



准)、审计目标(目的)、审计假设、审计本质、审计环境、审计方法等。这些要素的选择是一个复杂的工程。本书认为能作为审计基础理论体系构成要素的只有五个方面即审计本质、审计目标、审计假设、审计规范和审计环境。其他可以作为要素的审计理论只是这些要素的衍生品,不足以说明其要素地位。

(2) 审计基础理论体系研究的逻辑起点是什么。从审计理论研究的历史进程来看,作为逻辑起点的要素很多,最具代表性的当属抽象科学、审计职能、审计假设、审计目标、审计本质、审计环境等。本书认为,以审计本质作为审计基础理论体系研究的逻辑起点是最科学、最合理的。因此,本书是基于审计本质来研究审计基础理论体系和审计理论体系的。

(3) 审计理论各要素是如何构成一个有机整体的。结构是由若干要素构成的有机整体,如何将相互联系的审计理论要素有机的结合是说明审计基础理论体系合理性的先决条件。不同学者从不同的角度去构建审计基础理论体系,去说明结构的合理性。本书认为以审计本质为逻辑起点,以审计目标、审计假设、审计规范、审计环境作为影响因素来设计审计基础理论体系是审计理论体系的最高层次,是指导审计实践应用的基本理论,是促进审计理论发展的基本前提。其中审计环境对审计目标、审计假设和审计规范产生重要影响,从而起着全局影响作用。

本书认为,审计基础理论体系基本框架可以用图 7—8 表示。

由于审计基础理论体系不但要研究审计各理论要素,还要研究框架结构,并分析各要素之间如何产生影响,因此被很多学者理解为研究审计理论即研究审计基础理论体系,研究审计理论要素有哪些,逻辑起点是什么,要素之间如何构成完整的结构等。其实不然,本书认为,审计基础理论体系只是审计理论研究的一部分,是审计理论体系中最基础的理论概念,而审计理论研究主体研究应该是整体审计理论体系。

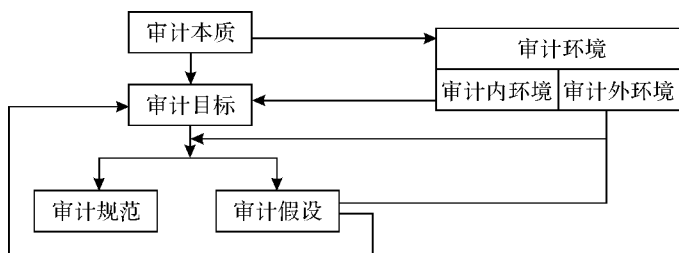


图 7-8 审计基础理论体系框架图

审计基础理论体系各要素之间是紧密联系，构成一个有机的整体。从审计本质与审计目标、审计假设等其他审计基础理论要素的关系来看，审计本质理论是其他各要素理论的出发点。审计目标、审计假设等其他理论会随着审计环境和社会进步而变化，而审计本质则是不变的，是其他各要素的决定性因素，审计本质理论研究是其他各要素理论研究的基础。

首先，审计本质决定审计目标。从一般情况来讲，审计的本质目标是保证受托经济责任的履行，有效地完成对受托经济责任关系的评价和对受托经济责任完成状况的控制，这些都是由审计本质来决定的。

其次，审计目标影响审计假设和审计准则（原则）。审计假设是围绕审计目标而设计的各种可能性的假定，是实现审计目标的各种前提条件，这种前提条件是受到审计目标的影响和制约的。同时审计准则（原则）则是对实现审计目标的各种活动进行规范的基本原则，审计准则是规范审计活动的行为准则，也是一种技术规范，是对审计活动进行评价的客观依据。所有这些都是围绕审计目标来制定的，不同时期的审计目的不同，利用的审计准则也是不同的。

再次，审计假设和审计准则对审计实践活动包括审计方法、



审计程序、审计对象、审计证据等产生作用的理论范畴，并对审计组织、审计工作产生重要影响，这些实践活动是审计理论的重要体现。因此，审计本质决定审计理论基础与审计实践活动。

四、审计应用理论体系

（一）审计应用理论体系的构成

审计理论是为审计实践服务的，是审计实践活动中经验和理论的结晶和升华，而审计应用理论则显得尤为重要。在审计理论体系的四个子系统中，审计应用理论与审计职业活动最为贴近。审计应用理论实际上是对审计实践活动中所涉及的理论进行探索、研究并建立起属于实践应用的理论体系。

审计应用理论体系具有几个方面的特点：

1. 是审计实践活动中应用要素的集合

审计实践应用首先应该加强对审计信息的收集、整理、加工和管理，审计信息的认证是审计应用理论体系研究的逻辑起点。同时，审计应用理论离不开对审计对象进行分析，利用审计方法、审计规范，对审计组织、审计证据、审计管理等活动进行控制。同时，审计人员应该注意重视和防范审计风险，并提供对信息使用者决策有用的审计报告，实现审计任务，履行审计职责。因此，审计应用理论体系中有审计信息、审计对象、审计方法、审计组织、审计准则、审计证据、审计风险及控制、审计报告和审计职责等理论要素。

2. 反映实践与理论要素的有机结合

审计活动中，在审计假设和审计规范基础上充分利用审计信



息对审计对象进行分析，从而加强对审计组织体系和审计管理体系进行规范，促进审计工作者建立防范审计风险的内部控制体系，以减少审计责任。

3. 是审计实践全过程的理论升华

通过有效利用创新和审计方法，加强对审计实践活动全过程进行管理，制定全面可靠的审计程序，分析评价充分的审计证据，提供公允、公开、公平合理的审计报告，为信息使用者提供信息，完成审计职责，明确审计责任。

审计应用理论体系基本要素结构如图 7—9 所示：

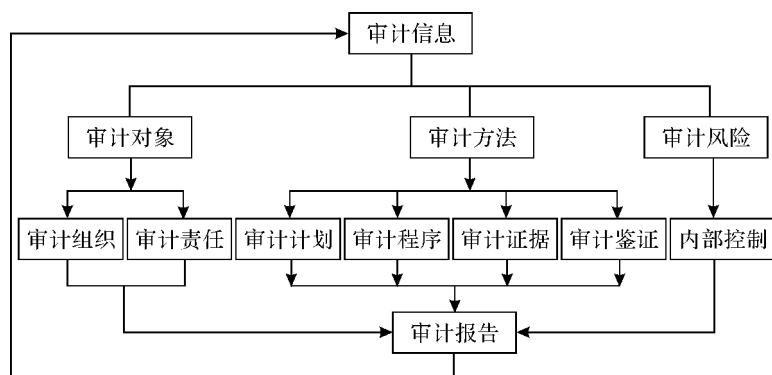


图 7—9 审计应用理论体系基本要素结构图

（二）审计应用理论体系基本要素

1. 审计信息理论是应用理论体系基础

从审计活动表现上看，审计信息是指审计活动中相关情报数据和资料的总称，是审计人员的审计报告中审计决议赖以披露的重要依据，审计信息是审计实践应用活动中审计事务特征的理论表述。从审计职业内涵上讲，审计信息是审计理论的重要组成部分



分，是审计活动中审计职业行为各方面所反映的相关事物的基本特征和行为的理论表述，通过审计信息的认证、反映、传递和利用，揭示出审计对象的真实面貌和审计方法利用的有效性。因此，本书认为审计信息是审计理论的组成部分，审计信息的认证是审计应用理论体系研究的逻辑起点。

(1) 审计信息的理论特征。审计信息是在审计实践活动中产生的，是信息观念在审计理论中的具体表现，从审计信息所处的地位和发挥的作用来看，审计信息不是审计理论产生的前提条件，这也就如前面所述，本书认为审计信息不是审计基础理论体系的要素，信息认证也不是审计基础理论体系（即审计理论结构）的基本要素之一一样。但是，本书从审计信息对审计应用的重要影响来分析，可以看出，审计信息应该作为审计应用理论体系的理论要素之一，并且对审计对象和审计方法产生重要作用。

第一，审计信息表现为审计实践的理论范畴。审计信息反映的不只是审计资料的表象，更重要的是反映审计事务的基本特征。正如蔡春在《审计理论结构研究》一书中所说：“本书可将审计信息定义为对审计事务的各种变化与特征的描述或反映，是经过传递而再现的审计事务之各种变化与特征状态”。^① 尚德尔认为“将信息传递过程概念的结构简要地表达为数据→数据的收集→形成信息→信息分类→作出决策→实施这样一个可追溯的过程是适当的。这种抽象的概念是对实践的概括。”他将数据到信息的过程理解为一种研究的过程，即“形成”是对数据的“抽象”，是“对实践的概括”。他还说“信息可以说是人类创造的”。“但数据本身并不是信息，这些经过整理的结构所包含的不是数据而是信息，因为当这些数据通过有智力的感觉器官时已成为信

^① 蔡春：《审计理论结构研究》，东北财经大学出版社，2001年版，第67页。



息，根据人们对信息的认识程度而被接受、否定、评价和分类”。^① 这里尚德尔将信息与数据进行严格区分，认为信息是经过加工整理后的数据资料，审计信息的形成是理论研究的过程。可以说，信息本身是一种事物现象的表述，但其本质是对该事物本质特征的描述，是一种理论研究。因此，审计信息认证也是对审计事务本质特征的理论研究。

第二，审计信息是审计应用理论体系的重要理论要素。对于审计信息是否作为审计理论要素也有不同的观点，我国审计理论研究者大多不认同审计信息作为审计理论要素的观点。但蔡春将其列为审计理论六要素之一，并专门对其作了深刻的阐述；宋英慧、安亚人则认为信息认证是审计理论结构的理论要素，而且是审计理论结构研究的逻辑起点（注：前面已作了详细论述）。但本书认为审计信息不是审计基础理论体系的要素，对基础审计理论体系并不起重要影响，审计信息是源于审计实践活动，是在审计实践活动中产生的，对被审计事物的本质特征进行综合反映的理论研究。审计信息是对审计活动过程中的各种信息的深入剖析并升华的理论结晶，因而属于审计应用理论体系的要素，而不是审计基础理论体系的要素。

第三，审计信息的客观存在对审计对象和审计方法产生重要影响。审计信息是审计事务本质特征的理论研究，一方面，是对审计对象的行为主体进行分析判断的过程，从而影响审计对象的理论研究，不同的信息反映和影响人们对审计对象的观察和分析，从而影响人们对审计对象的客观判断；另一方面，审计信息的认证和整理源于审计方法的使用和创新，审计信息的准确性又对审计方法的有效性产生重要影响，甚至决定着审计方法的选择。

^① C. W. 尚德尔，汤云为、关云飞译：《审计理论》，中国财政经济出版社，1992年版，第34～45页。



择。这些也都说明审计信息是审计应用理论体系的重要要素。

(2) 审计信息对审计应用理论体系的作用。审计信息是审计实践活动中产生的, 又是审计行为和审计职业特征的本质反馈, 审计信息对审计实践过程中的审计活动产生重要影响, 同时也对审计应用理论体系的形成产生重要作用。这些作用具体表现为以下几个方面:

第一, 审计信息是审计应用理论体系的起点。审计活动决定审计信息的形成和运用, 审计应用理论也就来源于审计信息理论的形成, 对审计应用理论的探索首先在于审计信息的认证和审计信息质量高低的判断, 审计信息的充分性同时也决定了审计质量, 影响审计风险。因此, 审计应用理论的探索离不开审计信息理论的研究, 审计信息是审计应用理论体系的研究起点。

第二, 审计信息为审计对象提供研究资料。审计对象的研究是对审计监督客体的研究, 审计客体来源于审计活动, 是被审单位的经济活动的总称。这种经济活动并不是被审单位全部活动, 而是一部分有价值的经济活动, 正如娄尔行所言“被审单位的经济活动, 是有一定载体的, 是通过会计、统计和业务核算记录及分析、预测、计划、方案、合同……记载反映的”。^① 这些审计对象实际上是以审计信息为依据的, 是加工后的信息的有效利用的结果。

第三, 审计信息是审计方法选择的重要依据。审计方法的选择是审计目标的基本要求, 而审计目标又产生于审计信息的综合利用, 审计信息的产生、认证、评价和加工直接影响审计方法的有效选择。要利用审计信息进行资料审计, 包括制度、文件、报表、决议及其他信息资料等, 就形成一系列审计方法, 如核对法、查询法、比较法、分析法等。另外, 审计信息高度概括了审

^① 娄尔行:《审计学概论》, 上海人民出版社, 1987 年版, 第 52 页。



计对象的具体内容，论证了客观事物的本质关系，为审计方法的选择提供了依据，提高了审计方法的效能。

综上所述，本书认为审计信息决定了审计方法的选择和审计对象的分析内容，同时，审计信息的充分性同时也决定了审计质量，审计信息的认证和审计信息质量高低的判断影响审计风险，审计应用理论的探索离不开审计信息理论的研究，审计信息是审计应用理论体系的主要要素，审计信息是审计应用理论体系的研究起点。

2. 审计对象理论是审计应用理论体系的支柱

审计应用理论体系研究是依托审计信息认证，利用审计方法对审计对象的经济活动及资金运动进行审核，以判断经济活动有效性、合法性、合理性。因此，对审计对象的研究尤为重要。

审计对象的研究在我国审计理论界多年来具有不同的理解，不同的理论工作者有不同的解释。一般认为审计对象有以下几种，即财政财务收支对象观、会计报告资料对象观、经济活动对象观、单位对象观、财务信息观等。

杨纪琬、管锦康、张以宽等将审计对象理解为财政财务收支，“我国的审计对象就是各级政府、各部门和各企事业单位的财政财务收支，审计机构的基本任务，就是依法监督。”^①“我国社会主义审计对象，既包括传统的财政收支、财务收支的事后审计，又包括新发展出来的经济活动方面规章制度的完善性，及其贯彻执行中尚未发生、正在进行和已经完成的经济活动的真实性、合法性、合一性和有效性，以及反映经济活动的计划、预

^① 杨纪琬：《关于审计理论的若干问题》，辽宁财经学院图书馆中心资料室编《审计学文汇》（一），1983年第4页。



测、方案、核算等资料的正确性。”^① 张以宽也理解为财政、财务收支，他认为“审计的对象应以财政和财务收支活动为中心，以会计凭证、账簿和报表以及其他有关资料为依据。”^② “社会主义财政审计的对象是各级政府的财政收支活动，具有别于他种审计对象的特殊性。”^③ “我国审计的对象是社会再生产过程中的财政财务收支及其相关的经济活动的合法性、合规性、合理性和效益性。”^④

周舜臣、娄尔行、唐清亮等认为审计对象是会计报告资料和经济活动。“审计的对象，可以概括为会计凭证、会计账簿、会计报表和经济活动。”^⑤ “审计的对象应当指审计所审核检查的客体。从整体上来考察，审计作为一种经济工作，它的对象可以概括为经济活动。但并非社会上一切经济活动都是审计的对象，审计所审核检查的经济活动，有其特定的范围。”^⑥ “审计的主要对象是会计及其资料”。^⑦

李鸿寿等则认为审计对象是行政机关、企事业单位“按收支性质不同，可以分为以财政收支的审计对象，以财政拨款和信贷资金收支的金融机关为审计对象。以财务收支的各类企业为审计对象，其他与国家财政支出有关的单位”。^⑧

① 管锦康：《再论社会主义审计的性质和对象》，《审计研究资料》，1986年第3期。

② 张以宽：《什么是审计》，《经济日报》，1983年5月26日。

③ 宁家燕：《财政审计对象的特殊性与财政审计的‘难’‘易’关系》，《湖南审计》，1988年第1期。

④ 李干于：《审计对象新探》，《当代审计》，1987年第1期。

⑤ 周舜臣：《浅论审计对象和任务》，辽宁财经学院图书馆中心资料室编《审计学文汇》（一），1983年第134页。

⑥ 娄尔行、唐清亮：《试论审计的本质》，《审计研究》，1987年第3期。

⑦ 冯均科：《试论审计的定义》，《F101 财务与会计》，1986年第1期。

⑧ 李鸿寿：《审计学》，中央广播电视大学出版社，1994年版，第26～27页。



张以宽、程能润、张齐新等认为是经济活动，“我认为将现代审计的对象概括为财政、财务收支及其他与经济效益相关的经济活动较为妥当”。^①“审计的对象必须是他人的会计记录和会计业务（指财政、财务活动），并由此而延伸到经营活动和管理活动。”^②“审计的对象是被审单位的全部或部分经济活动。”^③王德升、林钟高等认为审计对象是财务事项和财务信息：“一般审计的对象似应概括为经济活动、经济事项和有关的经济信息。如果是财务审计的对象则应定为财务事项及相关的财务信息。”^④“可以把社会主义审计的对象总括为：社会主义扩大再生产过程中的资金运动及其经济活动中的行为准则，即业务、财务活动及其会计与管理状况，包括会计、财务、业务和管理等方面的内容。”^⑤

综合以上观点，本书认为这些观点都存在着重现象轻本质的问题，审计对象的确定不能仅从审计现象来分析，不能仅从审计活动的表象来分析，应从审计的本质来判断。从前面理论中可以了解到审计本质是受托经济责任控制，审计则是对受托经济责任控制对象的审核、监督与控制。所以，本书认为审计对象是被审计单位受托经济责任关系及其形成的各项经济活动，而审计资料的载体则是被审单位相关制度、程序和会计核算资料等。审计对象是审计应用理论体系的主要内容，是审计应用理论体系的支柱，审计对象的理论相应涉及审计组织理论体系、审计责任理论体系，同时也影响企事业单位内部控制活动。

3. 审计方法理论是审计应用理论体系的基石

审计方法理论是审计应用理论体系的重心，是支撑审计应用

① 张齐新：《关于审计科学主义的探讨》，《现代审计》，1985年第2期。

② 程能润：《再论审计的本质及其特征》，《审计理论与实践》，1987年第3期。

③ 张以宽：《审计》，中国财政经济出版社，1995年版，第2页。

④ 王德升：《我对审计定义的浅见》，《中国审计》，1995年第6期。

⑤ 林钟高：《现代审计基础》，西南财经大学出版社，1989年版，第40～42页。



与实践活动的理论基础。审计方法理论体系的研究为审计应用理论体系奠定了方法论，也是理论界争论最多的问题之一。我国审计理论界对审计理论方法体系的探索一直未曾停止过，很多著名学者提出了自己的观点，并探索和形成了一系列有效的审计方法。

何建群认为“审计方法体系由审计的各种具体技术和手段以及这些技术手段的一般应用规则所组成。目前，构成审计方法体系的各种具体技术和手段大致可以归纳为账目检查、审计调查、审计盘存和审计分析四类”。^① 陈世海认为审计方法体系“应由三方面的审计方法组成：①审计检查方法；②审计调查方法；③审计分析方法”。^② 刘家义认为审计方法理论体系“以政治经济学为支柱，以数学为基础，以检查为前提，以分析为重点，以监督为核心，以管理为目标”。其简单审计方法理论体系如图7—10所示。

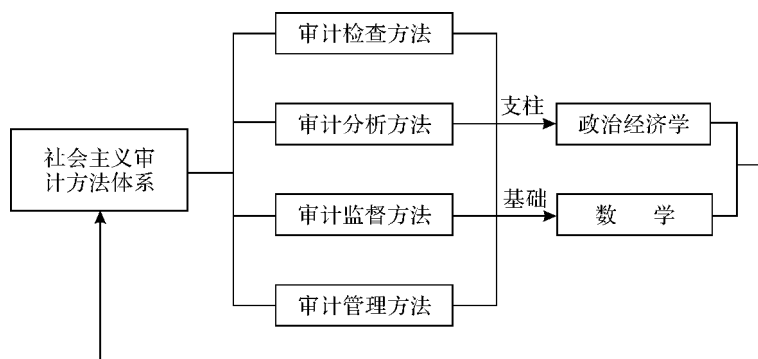


图 7—10 刘家义审计方法理论体系结构图^③

① 何建群：《论审计方法的体系与应用》，《财经理论与实践》，1987年第1期。

② 陈世海：《审计方法问题综述》，《中国审计》，1987年第10期。

③ 刘家义：《社会主义审计方法论初探》，《河北审计》，1985年第4期。



吴广义认为“在审计方法体系中，审计技术方法是按照审计方法的要求和步骤实施审计监督、审计鉴证、审计评价的手段，一旦完成审查过程并形成审计计划、审计证据、审计报告及结论，就标志着审计基本方法的结束，就完成了一项审计任务，达到了审计目的。审计基本方法运用和形成过程是各种有关技术方法综合运用过程和结果。”^①

管锦康认为审计体系“是审计方法理论依据——指导思想和原则、审计基本方法、审计技术方法的有机组合”。^②他认为审计方法体系图如图 7-11 所示。

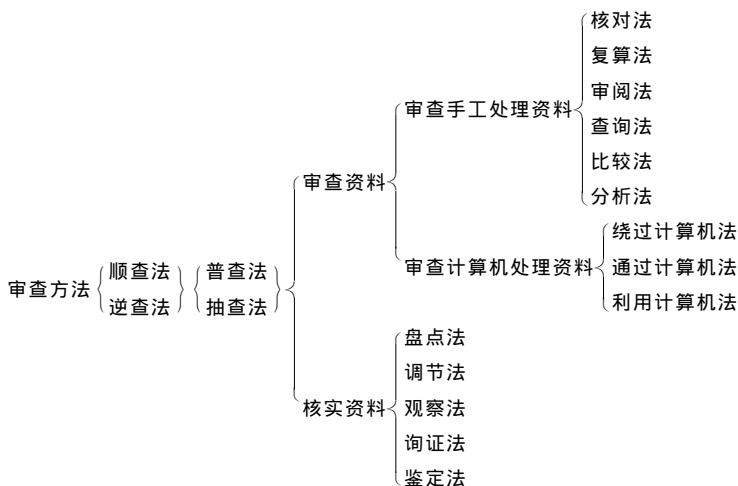


图 7-11 管锦康审计方法体系图

管锦康审计方法体系结构如图 7-12 所示。

① 吴广义：《简论审计方法体系》，《审计与经济研究》，1991 年第 3 期。

② 管锦康：《试论审计方法体系》，《审计理论与实践》，1988 年第 9 期。

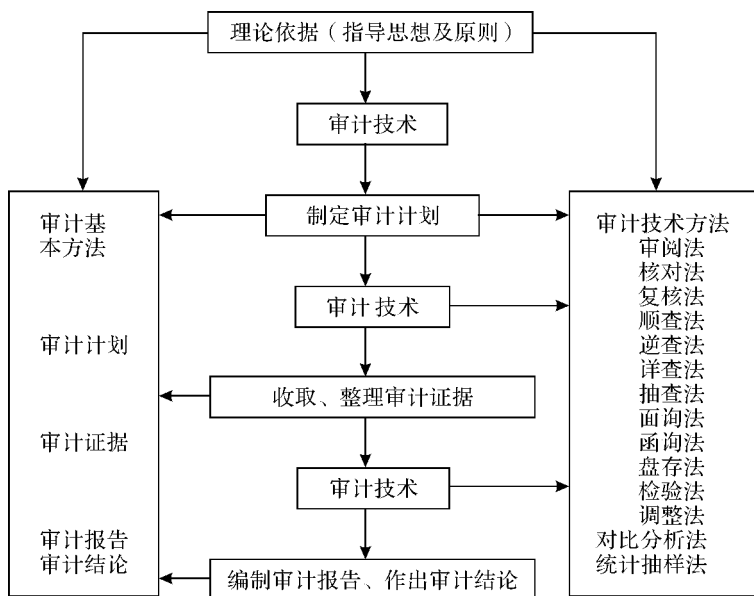


图 7-12 管锦康审计方法体系结构图

张齐新认为审计方法体系中“审计方法贯穿整个审计工作过程，发挥审计职能，监督审计对象，完成审计任务，相互联系、相互制约、相互补充、相互促进，构成完整有机的整体”。^①他认为审计方法体系可如图 7-13 所示。

通过对以上观点进行分析，本书认为审计方法体系应具有以下几个方面的特征：

(1) 能够真实反映审计对象的全部内容。通过利用审计方法，可以全面反映审计对象的全部内容，可以全面审核单位会计资料的真实性、会计制度的执行状况和审计过程的完整性。

^① 张齐新：《审计学基础》，西南财经大学出版社，1994 年版，第 2 页。

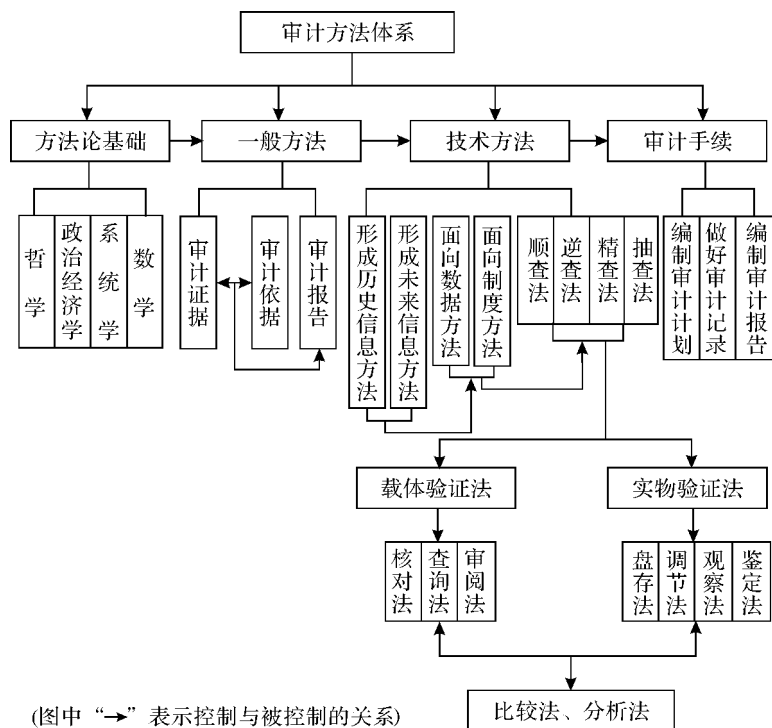


图 7-13 张齐新审计方法体系结构图

(2) 审计方法是联系审计主体和审计客体的基本纽带。审计方法是审计主体用以作用的工具，审计主体的目的是通过审计方法来实现其观念转移，从而达到控制审计客体的目的。正如周慎等在《审计方法概论》一书中提到“审计方法，就其一般性而言，它也应在审计过程或审计目的过程中处于中项位置，即审计主体→审计方法→审计客体。审计主体一定要通过它的方法才能



与客体相连，才能作用于客体”。^①

(3) 审计方法理论贯穿着审计实践应用的全过程。从审计实践过程来看，审计是受托→审核→处理→报告的过程。受托审计是起点，审计人员应对受托责任关系进行分析、监督和审计，理顺审计关系，区分审计责任，使用受托方法；审核过程则应采用审计检查方法，如计划、实施、取证、测试、评价等方法；在审计处理过程中采用审计处理方法，这种方法是对审核资料进行整理、分析审计底稿，处理审计内容、整理审计资料，以利于反映审计报告；在审计报告处理过程中审计人员应采用报告方法，分别反映审计对象的内容。审计方法应用于审计实践过程的各个环节，审计方法理论成为审计应用理论体系的重要组成部分，同时也是审计应用理论体系建立和完善的基石，为审计应用理论提供了操作上的理论系统。

审计方法理论对审计程序、审计证据、内部控制、审计报告各要素起到了重要作用，为这些要素提供了理论和实践上的方法论，从主观方面、客观方面为审计应用理论体系的其他要素起着引接作用。从审计方法体系来看，审计的基本方法是包括应用于制定审计计划，整理被审单位相关资料，收集审计证据，编制审计报告和总结审计结论等方面，从而完成审计监督工作，这些都是审计应用过程的重要工作。从动态方面来看，审计应用过程包括审计计划编制，审计证据收集，审计报告撰写与审计结论的确定，这些都是审计方法应用的结果。从静态方面来看，审计应用理论是各种审计应用要素理论的有机结合，而每一种理论都是以审计方法理论为基石，形成完整的审计应用理论体系。

^① 周慎、李学诗、张剑：《审计方法概论》，中国审计出版社，1992年版，第44页。



4. 审计应用理论体系的其他要素

审计应用理论体系是一个完善的、自成一体的理论体系，除上述审计信息、审计对象、审计方法以外，还有审计风险、审计组织、审计管理、审计计划、审计程序、审计证据、审计报告、内部控制和审计责任等要素。这些要素是审计应用理论体系中必不可少的组成部分，同时也是自成一体的子体系。这些要素在审计应用过程中始终占据着重要的地位，并具有相互密切的联系。

审计组织体系是审计应用体系的重要组成部分，审计组织机构是审计实践活动顺利进行的条件保证。因此，审计组织理论成为审计应用理论体系中必不可少的理论体系组成。

审计责任理论是审计工作和审计实践的质量保障，审计实践过程对审计人员的审计工作有严格的要求，包括审计程序、审计方法、审计计划及审计证据等方面的规范，审计责任的区分有利于审计活动全面、规范，有利于保证审计质量。

审计计划、审计程序、审计证据和审计鉴证等理论研究是审计实践活动工作的重要环节，通过编制计划、规范审计程序、收集审计证据和实施审计鉴证来确定审计过程和完善审计步骤，保证审计质量。

审计风险与内部控制是审计应用理论体系中两个重要的要素，是审计实践中不可避免的理论探索。审计风险是一种客观现象，具有较强的不肯定性、复杂性。审计风险也是在审计实践活动中产生的各种难以预料的审计结果，因而本书认为审计风险理论是审计应用理论体系的重要组成部分，同时内部控制也是因审计风险而产生的制度系统，为完善审计工作提供了制约机制。所以，本书认为内部控制理论也是审计应用理论的重要组成。

审计报告是审计实践工作的总结和审计结论的重要载体，也是审计应用过程最终的环节，审计报告理论是审计应用理论体系最重要的内容之一，也是审计应用理论研究的最终成果。实际上



审计报告理论最终又回归到审计信息理论，用以指导审计信息处理和认证，提高审计信息的有用性，从而使审计应用理论体系形成一个封闭的、完整的理论系统。

综上所述，审计应用理论体系是审计实践活动中各理论要素有机结合的统一体，也是审计实践工作中各要素的理论升华，是审计活动各环节的感性认识的书面表现。审计应用理论体系中有审计信息、审计对象、审计方法、审计组织、审计准则、审计证据、审计风险及控制、审计报告和审计职责等理论要素。审计信息是审计理论的组成部分，审计信息的认证是审计应用理论体系研究的逻辑起点；审计对象是审计应用理论体系的支柱；审计方法理论是审计应用理论体系的基石。为审计理论体系提供了理论支柱，是审计理论体系的重要组成部分。

五、审计发展理论体系

审计学科是一门具有极强生命力和极具前途的学科，是一门发展中的学科，审计发展理论体系就是研究审计理论发展趋势的体系，探讨未来审计理论研究的内容，审计理论框架的变化和审计理论发展的方向，从而引导审计理论研究的进一步深入。

（一）审计发展理论体系研究对象

审计发展理论体系研究是以审计基础理论体系为基础，以审计应用理论体系为研究主体，以未来审计发展方向为对象探讨和发掘审计理论发展趋势，研究未来审计理论揭示的根本问题而形成的一个理论模式，这种模式的形成离不开社会的进步。

首先，审计理论的发展是随着审计实践工作的发展而发展



的, 审计发展理论体系研究首先应把握审计实践发展的变化, 从而探索理论的发展方向。其次, 审计学是一个动态学科, 是一个多种模式和多层次结构组成的立体式学科。因此, 审计学与其他社会科学、自然科学的发展变化分不开。再次, 随着社会经济不断进步, 社会细分化程度不断加深, 审计学科将不断引向深入, 从而丰富了审计理论的内涵。最后, 审计的对象具有多样性, 随着审计理论的研究的知识层面不断拓宽, 从单一理论向多学科理论发展成为必然, 审计理论研究更显得丰富, 结构更加复杂化, 也更贴近现实。

(二) 影响审计发展理论体系的因素

审计理论的发展受到很多因素的影响, 其中最突出的因素是社会进步因素, 其次如科学进步因素、经济发展因素、法规完善因素等都对审计发展理论产生很重要的影响。

1. 社会形态因素

社会形态因素取决于一个国家、一个地区宏观环境的变化, 不同国家上层建筑和经济基础的变化, 也同样影响审计理论研究的发展; 从全球范围来看, 社会形态的变化对审计理论探讨产生重要影响, 社会各阶层的主张都可能影响审计理论发展方向。但随着全球经济一体化的进一步深入, 缩小了社会、经济、文化的地区差别, 也缩小了审计理论研究的差异。从地区范围来看, 地区社会形态的趋同性也缩小了审计理论研究的差异; 从一个国家来看, 国家性质决定着审计理论研究的方 向, 毕竟审计仍然是受政治影响的社会性学科。然而, 随着全球一体化的趋势发展, 某一社会体制或政治因素对审计理论研究的影响将越来越小。

2. 科学进步因素

科学技术是第一生产力, 这是一条真理。科学技术的进步可以带动社会、经济、文化及政治的变化, 从而影响各种理论的进



一步研究。随着科学技术的进步，社会科学与自然科学的融合在很多方面成为必然，学科之间的界限也越来越模糊，边缘学科的形成与发展将成为趋势。因此，审计理论的边缘性也越来越明显，审计理论研究要适应各种专业学科在经济变化中的应用，要求审计与其他科学有机地结合进行探索。因此，本书认为边缘审计理论成为未来审计理论研究的主角。

3. 经济发展因素

经济发展是学科发展的基础，随着经济进一步发展，社会经济结构发生了根本性的变革，经济成分在不断变更，受托经济责任关系也会发生改变，审计实践活动将会发生根本变化，受托经济责任控制的内容也在不断改变，这就要求审计理论研究适应审计实践工作而变化，审计理论要素、审计理论体系也会随之发展。

除此之外，管理活动、法律因素也会从不同方面对审计理论体系产生影响，从而影响审计活动，促进审计职业的进一步发展。

（三）审计发展理论体系的组成要素

审计理论发展一方面是客观形势发展的需要，同时也是学科理论进步的必然结果，虽然审计发展理论体系具有很多不确定因素，理论要素和理论框架很难确定，但本书认为建立一定的理论体系有利于进一步完善审计学科理论，对完善审计理论体系起到关键作用，随着时代发展，社会经济、政治、法律体系发生根本变化，学科理论也将得到充实，未来审计理论体系研究总离不开审计本质理论、审计方法理论、审计环境理论、审计行为理论、审计创新理论。这些要素的辩证关系如图 7-14 所示。

审计本质是最根本的要素，也是审计理论发展最基本的逻辑起点，但受到审计环境的影响。审计环境是指社会经济、文化、

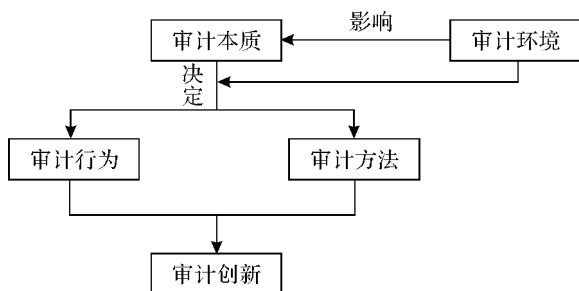


图 7-14 审计发展理论体系结构图

政治、科技等外部环境和审计理论学科变化的内部环境，这些环境理论根本上会改变审计研究方向。

首先，审计环境影响审计本质，并促进对审计本质认识的进一步深入。随着人类社会的进步，以受托经济责任控制为本质的状况将可能发生变化，将会由新型关系和手段所代替。

其次，审计环境对审计行为主体和审计方法产生重要影响，如高科技的发展，将促使审计行为的适应性更为广泛和审计方法更加全面。又如，随着自然科学与社会科学的紧密结合，审计学科将发生根本变化；边缘审计学科将成为审计学科发展的主要方向。计算机审计、网络审计、虚拟企业审计等成为审计理论探索的重要内容。

最后，审计环境变化对审计创新产生新的推动力，审计创新理论将在审计方法理论、审计行为主体理论上适应未来需要而变化，成为审计理论研究的又一个重点。审计方法与审计行为是审计创新的重要依据，审计创新理论会随着审计环境的变化而不断发展，而审计创新理论又是社会进步、技术创新和人类发展相适应的学科创新，为审计理论体系增加新的要素。



本章小结

(1) 作为审计基础理论体系要素应具有抽象性（概括性）、代表性、系统性、基础性，由其建构的审计基础理论体系是整个审计理论体系的基础，对无论什么类型的审计形式同样具有指导作用。

(2) 审计理论研究逻辑起点成熟观点并得到审计理论工作者普遍认同的观点基本上有审计假设、审计目标、经济控制、审计本质四个方面，其中审计本质为起点的理论似乎成为人们最终的选择。

(3) 随着经济理论的发展和审计理论的进一步深入研究，审计本质观点大致经历审弊纠错观→经济监督观→受托责任观→经济控制观几种具有代表性的观点。这几种观点的形成一方面受经济理论发展研究的制约，同时与时代进步有着必然的联系。本书认为审计活动是一种控制活动，审计行为是一种控制行为，而控制的对象则是受托经济责任关系，控制的内容是受托经济责任履行情况，控制的目的是促进使受托者认真履行受托经济责任，受托经济责任控制能完整地说明审计的本质，解释审计活动和审计工作的目的。所以，本书认为审计本质是受托经济责任控制。

(4) 认为应该作为审计基础理论体系的要素有五大块，即审计本质、审计目标、审计假设、审计规范和审计环境。通过合理的组合和排列，构成科学的审计基础理论体系，也是审计理论体系最基础的审计理论体系。

(5) 审计理论体系是由审计一般概念、一般方法、标准规



范、组织结构等方面形成的审计学科理论系统。审计理论体系一般应包括审计导因理论体系、审计基础理论体系，审计应用理论体系、审计发展理论体系四个方面。

第八章 结 论

审计理论体系研究是一个系统工程，是研究方法在审计理论研究中的有机运用，在本书研究中，将各种研究方法交叉使用，根据审计理论各组成要素的基本特征和相互的联系构成一个平面理论和立体理论相结合的理论框架。本书认为有以下创新点：

(1) 从审计职业活动来看，本书将中国审计学科发展过程分为五个阶段，即早期审计实践阶段、审计理论萌芽时期、审计理论与实践停滞阶段、审计理论研究起步阶段、审计理论结构体系建立和不断完善阶段等。

(2) 中国审计理论界在对审计理论研究中认为审计理论体系与审计理论结构是两个不同的概念，本书通过对审计基本理论和审计理论结构进行比较，结合审计理论体系的整体构成研究，认为审计理论体系研究起步于审计理论结构，而又区别于审计理论结构，审计理论结构实际上就是审计基础理论体系，是审计理论体系的基础部分，是审计理论体系的一个核心子系统。

(3) 本书认为审计理论体系应该由四个子系统组成，即审计动因理论体系、审计基础理论体系、审计应用理论体系和审计发展理论体系。这四个子系统相互联系，相互作用，形成一个完整的总体审计理论体系，这个总体体系中的各子系统存在着相互作用关系。

(4) 本书通过论述审计本质起点论的科学性和利用排他法来证明审计本质起点论这两个方面的分析，认为审计本质是审计基



基础理论体系的决定要素，是审计理论研究的最原始的命题，是各要素中最普遍的、最基本的现象，是审计理论研究的基础，作为审计基础理论体系研究的出发点是比较准确的，只有审计本质才能作为审计基础理论体系的逻辑起点。所以，本书认为审计基础理论体系的逻辑起点是审计本质。

(5) 本书对以审计本质为起点的观点进行分析，认为审计本质观点大致经历审弊纠错观→经济监督观→受托责任观→经济控制观几种。但本书认为审计活动是一种控制活动，审计行为是一种控制行为，而控制的对象则是受托经济责任关系，控制的内容是受托经济责任履行情况，控制的目的是促进使受托者认真履行受托经济责任，受托经济责任控制能完整地说明审计的本质，解释审计活动和审计工作的目的。所以，本书认为审计本质是受托经济责任控制。

(6) 本书建立审计应用理论体系，认为审计应用理论实际上是对审计实践活动中所涉及的理论进行探索、研究并建立起属于实践应用的理论体系，审计应用理论体系中有审计信息、审计对象、审计方法、审计组织、审计准则、审计证据、审计风险及控制、审计报告和审计职责等理论要素。其中，审计信息是审计理论的组成部分，审计信息的认证是审计应用理论体系研究的逻辑起点；审计对象是审计应用理论体系的支柱；审计方法理论是审计应用理论体系的基石。

本书认为仍有以下不足之处：

(1) 审计理论体系研究是一个复杂而细致的工作，本书研究仍不够成熟，以四个理论体系分为基础建立的理论框架仍有一定缺陷，需要更好地完善。

(2) 对审计动因理论研究尚且不够，没有详细、系统地研究动因理论体系的基本要素和要素构成之间的相互关系。

(3) 审计应用理论体系和审计发展理论体系的研究不够



具体、详细，没有就审计要素的具体内容展开研究，对各要素的具体内容研究不够，在以后的研究中将不断努力、不断完善。

参考文献

（一）著作：

1. 郑行巽：《审计学 ABC》，世界书局，民国十八年五月
2. 潘序伦：《审计学》，商务印书馆出版，1935 年
3. 潘序伦、顾绂：《审计学教科书》立信会计丛书，商务印书馆发行，民国二十四年
4. 许祖烈：《中国现行审计制度》立信会计丛书，立信会计图书用品社，1943 年
5. 蒋明祺：《政府审计原理》立信会计丛书，立信会计图书用品社，1941 年
6. 郭道扬：《中国会计史稿（上）》，中国财经出版社，1982 年版
7. 郭道扬：《会计发展史纲》，中央广播电视大学出版社，1984 年版
8. 张以宽：《审计学基础》，中国商业出版社，1984 年版
9. 王文彬、黄履申：《审计学》，上海社会科学院出版社，1986 年版
10. 戴传模：《审计学原理》，中国展望出版社，1986 年版
11. 中国审计学会：《审计文选》第一辑，中国财经出版社，1986 年版
12. 中国审计学会：《审计文选》第二辑，中国财经出版社，1987 年版



13. 李公才等：《专业审计学》，四川大学出版社，1987 年版
14. 周舜臣、李凤鸣：《审计实用手册》，安徽人民出版社出版，1987 年版
15. 中国审计学会：《审计文献》第三辑，中国财经出版社，1988 年版
16. 审计署科研所：《审计基本理论研究》，中国商业出版社 1988 年版
17. 李汉国、秦荣生：《审计学原理》，湖南大学出版社，1988 年版
18. 王德升、阎金锷：《审计学基础》，中国人民大学出版社，1988 年版
19. 熊汉祥、刘麟：《实用审计大全》，大地出版社，1988 年版
20. 边恭甫等：《审计学原理》，中国财政经济出版社，1990 年版
21. 张文焕：《控制论·信息论·系统论和现代管理》，北京出版社，1990 年版
22. 肖清益、谭建立：《中国审计中纲要》，中国审计出版社，1990 年版
23. [美] 罗伯特·莫茨等，杨树滋校，文硕等译：《审计理论结构》，中国商业出版社，1990 年版
24. 项俊波、文硕、曹大宽、王雄：《审计史》，中国审计出版社，1990 年版
25. 钱培钧：《审计学》，武汉大学出版社，1990 年版
26. 杨惠城：《审计学》，大连理工大学出版社，1991 年版
27. 裘宗舜、秦荣生：《中国式的责任会计》，经济科学出版社，1991 年版
28. 汤云为：《审计理论研究》，中国审计出版社，1992 年版



29. 向春圭主编：《审计学》，东北财经大学出版社，1992年版
30. 审计署干部培训中心：《审计理论研究》，中国审计出版社，1992年版
31. 王文彬、林钟高：《审计》，上海三联书店，1994年版
32. 秦荣生、卢春泉：《审计学》，中国人民大学出版社，1994年版
33. 秦荣生：《受托经济责任论》，东北财经大学出版社，1994年版
34. 方宝璋：《中国古代审计史话》，中华书局，1995年版
35. 赵保卿：《现代审计理论与实务》，经济管理出版社，1995年版
36. 胡春元：《审计风险研究》，东北财经大学出版社，1997年版
37. 刘明辉：《独立审计准则研究》，东北财经大学出版社，1997年版
38. 翁亦然、周建国：《审计学》，中共中央党校出版社 1997年版
39. 张建军：《审计概念体系研究》，中国财政经济出版社，1997年版
40. 冯均科：《中国审计体系研究》，陕西人民出版社，1998年版
41. 康钟琦：《现代审计学原理》，立信会计出版社，1999年版
42. 石爱中、胡继荣：《审计研究》，经济科学出版社，2002年版
43. 蔡春：《审计理论结构研究》，东北财经大学出版社，2001年版



44. 刘明辉：《中国会计研究文献摘编（审计卷）》，东北财经大学出版社，2002 年版

45. 王广明、刘桂良：《独立审计经营战略》，西南财经大学出版社，2002 年版

46. 宋英慧、安亚人：《审计基本理论研究》，中国物价出版社，2003 年版

47. 方宝璋：《中国审计史稿》，福建人民出版社，2006 年版

（二）论文：

1. 虞文钧：《开展审计工作，是保证四化建设的重要措施》，《会计通讯》，1980 年第 4 期

2. 李天民：《试论建立我国的审计制度》，《会计研究》，1981 年第 4 期

3. 王文彬：《关于审计的若干问题》，《上海会计》，1981 年第 6 期

4. 钟英祥：《对审计若干问题的探讨》，《江西会计》，1982 年第 7 期

5. 杨纪琬：《关于审计理论的若干问题》，《审计通讯》，1983 年创刊号

6. 张以宽：《论社会主义审计的特征》，《审计通讯》，1983 年（创刊号）

7. 刘安人：《论审计理论的科学性》，《陕西会计通讯》，1983 年第 1 期

8. 于玉林：《会计监督与审计》，《天津财经学院学报》，1983 年第 3 期

9. 王雄：《我国审计理论体系刍议》，《江西财经学院学报》，1983 年第 4 期

10. 林裔良：《谈谈审计的基本原则》，《现代审计》，1983 年



第 6 期

11. 郑洋:《浅论审计理论体系》,《财会通讯》,1999 年第 6 期

12. 程能润:《审计理论与方法》,《审计通讯》,1984 年第 1 期

13. 熊志仁:《关于我国审计定义、性质与特点之我见》,《福建审计》,1985 年第 1 期

14. 黄友红:《试论社会主义审计的本质》,《福建审计》,1985 年第 2 期

15. 郑振秀:《审计的监督系统》,《财会研究》,1985 年第 2 期

16. 王德升、阎金鹄:《试论审计的本质》,《F101 财务与会计》,1985 年第 4 期

17. 林辉弘:《试谈我国审计的目的》,《福建审计》,1985 年第 6 期

18. 阎金鹄:《试论审计的性质和职能》,《审计研究》,1986 年第 2 期

19. 管锦康:《我国社会主义审计的性质和对象》,《审计研究资料》,1986 年第 3 期

20. 周慎:《审计本质之我见》,《河北审计》,1986 年第 3 期;

21. 钟英祥:《谈谈审计理论研究的几个问题》,《江西财经学院学报》,1986 年第 6 期

22. 李干于:《社会主义审计本质的认识之我见》,《审计研究》,1986 年第 6 期

23. 陈毓圭:《社会主义审计本质探讨》,《审计研究》,1986 年第 6 期

24. 张树华:《如何建立具有中国特色的社会主义审计体



系》，《福建审计》，1986 年第 6 期

25. 钟英祥：《谈谈审计理论研究中的几个问题》，《江西财经学院学报》，1986 年第 6 期

26. 娄尔行、竹德操：《试论建立审计学的学科体系》，《审计研究》，1986 年第 6 期

27. 文硕：《审计的起源》，《中国审计》，1986 年第 7 期

28. 管锦康：《中国审计模式探讨》，《审计研究》，1987 年第 3 期

29. 娄尔行、唐清亮：《试论审计的本质》，《审计研究》，1987 年第 3 期

30. 吕培俭：《关于审计机关建立以来工作情况报告》，《审计文选》，中国财经出版社，1987 年版

31. 李天民：《论内部控制与审计监督》，《审计文选》第二辑，中国财经出版社，1987 年版

32. 徐政旦、谢荣：《试论我国社会主义审计模式的若干原则》，《审计研究》，1987 年第 4 期

33. 程能润：《再论审计的本质及其特征》，《F101 财务与会计》，1987 年第 5 期

34. 侯文铿：《中国社会主义审计特点的探讨》，《审计研究资料》，1987 年第 6 期

35. 张以宽：《试论中国审计的特色和模式》，《审计研究资料》，1987 年第 6 期

36. 李宗钢：《审计监督与社会生产力》，《陕西审计》，1988 年第 5 期

37. 李汉国：《建立我国审计理论框架刍议》，《江西审计》，1988 年第 5 期

38. 周舜臣、周恺：《试论比较审计学》，《审计研究》，1988 年第 6 期



39. 周圣麟:《试论我国社会主义审计体系的特征》,《上海审计》,1989年第1期
40. 张以宽:《研究审计基本理论问题的现实意义》,《审计研究》,1989年第2期
41. 阎金锴:《审计定义探讨》,《审计研究》,1989年第2期
42. 吴秋生:《审计不属于经济管理范围》,《贵州审计》,1989年第5期
43. 康世敏:《对审计基本理论的再探讨》,《广西审计》,1989年第6期
44. 杨时展:《中国会计的现代化审计》,《财会通讯》,1989年第12期
45. 冯均科:《审计学的科学结构初探》,《财经理论与实践》,1990年第2期
46. 阎金锴:《审计的产生和审计的性质》,《审计理论研究》,中国审计出版社,1992年版
47. 竹德操:《试论审计理论体系》,《审计与经济研究》,1992年第4期
48. 张思强:《浅谈审计理论的构成要素及其相互关系》,《财会通讯》,1993年第3期
49. 王汉民:《论我国审计理论体系的重新构建》,《财贸研究》,1993年第6期
50. 许家林:《审计理论结构初探》,《审计理论与实践》,1993年第8期
51. 秦荣生:《论审计与受托经济责任的“血缘”关系》,《当代财经》,1994年第6期
52. 阎金锴:《浅论审计理论结构》,《审计研究》,1995年第3期
53. 李东平、古继红:《论审计理论结构》,《湖北审计》,



1996 年第 3 期

54. 张建军:《讨论审计理论结构的构建》,《财会通讯》,1996 年第 4 期

55. 周友梅:《论审计目标与审计理论结构》,《湖北审计》,1996 年第 4 期

56. 雷玲、曾健:《审计理论结构初探》,《财经通讯》,1997 年第 1 期

57. 安亚人、宋英慧:《审计理论结构的探索》,《吉林会计》,1997 年第 2 期

58. 袁晓勇:《关于建立我国审计理论结构的设想》,《财会通讯》,1997 年第 3 期

59. 程新生:《试论审计理论结构》,《审计理论与实践》,1997 年第 5 期

60. 李天民:《试论中国审计的特点和模式》,《审计研究资料》,1997 年第 6 期

61. 辛金国:《浅议审计理论研究的逻辑起点》,《财会通讯》,1997 年第 8 期

62. 熊国辉、张艳秋:《试论审计理论结构的逻辑起点》,《财会通讯》,1997 年第 8 期

63. 张德坤:《审计研究逻辑起点的二元选择》,《湖北审计》,1998 年第 3 期

64. 丁国全:《对构建我国审计理论体系的思考》,《中国审计》,1998 年第 3 期

(三) 外文参考文献:

1. C. W. Schandl, Theory of Auditing: Evaluation, Investigation and Judgment, 1978

2. Flint D philosophy and Principle of Auditing: Au Intro-



duction, Macmillan Education L. td. 1988

3. INTOSAI, The Lima Declaration—Auditing Precepts and Guidelines, 1997

4. Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, 1972

5. R. J. Auderson, The Externet Audit, 1984

6. The committee on Basic Auditing Concepts A Statement of Basic Auditing Concepts, 1972

后 记

三年寒窗苦，一朝春风来。当我搁笔休战、静坐窗前，望着书桌上堆砌的草稿和几易其稿的论文时，不禁浮想联翩，思绪万千。三年的苦读，一千多个日夜夜的祈盼，期望早日修成正果，功德圆满。而今终于有了结果，却依依难舍，如初生牛犊放眼未来。

我本笨鸟，较同窗先飞，却归巢迟暮。想三年前导师方宝璋先生对三位弟子教导如是：三年修一文，千日磨一针，回想起来教益颇深。我三年来一直苦思博士论文研究方向，寻找最佳研究专题，然不得其法，无所适从。方先生一言点拨使我茅塞顿开，以审计理论与审计发展史的结合为核心，深入研究终于初有所成，欣慰良多。读博的第一年，我广读经济书论，收集素材，寻求研究方法，实感知识贫乏，欲学的太多，终日以书为友，收获颇丰。但深觉自身能力有限，故早早举笔，将自己关在青山园校区专家楼的小房子里，拒绝外界影响，这使我深感坐冷板凳之辛苦，做学问之烦闷，也为自己能再次尝试清苦而开心。于 2003 年 12 月开始动手至 2004 年下半年开题之前，文章框架初有所定，经导师方先生多次修改，终于顺利开题。又近半年多反复斟酌、几易初稿，才敢战战兢兢地交给方先生批阅。如今



回想起来，犹如丑媳妇见公婆，不敢正视。后几易文稿，反复修改现在终于成文，心劳体累之余，更觉读耕之苦，犹如铁杵磨针。

颇感欣慰的是我有一位令人尊敬的导师，经济史学的前辈——方宝璋先生。他是吾辈之良师，也是益友，他一面对弟子要求非常严格，学问一丝不苟，对学术精益求精；另一面对本人生活上悉心照顾、关怀备至，犹如家父。我深受其高尚品格之感染，为有这样一位良师而高兴。在此，向尊敬的方先生表示深深的谢意和崇高的敬意。三年多的学习中，离不开师母王老师的关心和爱护，她从没有因为家中琐事而影响导师的工作，对我们几人更多的是鼓励和帮助，在此深表谢意。同时也谢谢小师妹方勤的鼓励和支持，愿其心随意愿、学习进步。

三年苦读，最值得感谢的人是我的爱人曾劲女士，她的鼓励是我深造的动力，她的悉心照顾是我修完学业的基础。三年来，我基本上放弃了家务和对女儿的教育，是她挑起了全家生活的重担，是她默默无闻地承担起家庭的责任，为我解决了后顾之忧，为我分担了学习的苦闷。三年来，每当我产生厌倦情绪和遇到困难时，她总是默默地守在我身边，给我以坚强的信心和无私的支持，使我能顺利完成学业，感激之心将随我走进今后的每一天。同时也应感谢我可爱的小女儿郭瑶，她天资聪颖，学习自觉、刻苦，为我减少了很多负担，也减少了对她的照顾，却平添了几分内疚。



繁重的学业、刻苦的钻研，还少不了单位领导和同事的支持与帮助。原校长史忠良教授经常关心我的学业和论文，从开题报告到论文细节都十分关注，使我深深体会到一位令人尊敬的长辈、学者的高尚情操，在此深表谢意。三年来，对我学习的大力支持一并表达谢意的还有裘宗舜教授、张蕊教授、秦荣生教授、王建辉教授、吴照云教授、梅国平教授、何晓勤副教授，也向三年来同窗苦读的同学表示深深的谢意，祝好人一生平安。

洋洋洒洒难表心中谢意，纷纷扬扬难诉心头豪情。深感唯有不断努力，锐意进取，才能无愧于社会和关爱我的家人和朋友。

郭华平

2005 年 4 月 26 日于江西财大青山园校区