



**【摘要】** 审计理论体系则是人们对审计实践的理性认识，是按照一定的逻辑关系组合而成的有机整体。审计理论体系由若干审计理论要素构成，而审计理论要素之间的相互关系即为审计理论体系结构。审计理论体系结构是审计研究中一个最为基础又最为重要的课题，它是审计理论与审计实务取得突破性发展的前提。本文从分析审计的本质、职能和目标之间关系的角度，探讨了审计理论体系结构问题。

文 / 吴联生

# 审计理论体系结构： 一种新观点

从现有的文献来看，审计理论体系及其结构的研究大概始于1961年出版的《审计哲理》(R.K.Mauts and H.A.Shrاف, 1961)。而后，1977年的《外部审计》(R.J.Anderson, 1977)、1978年的《审计理论：评价、调查和判断》(C.W.Schandl, 1978)和1988年的《审计哲理与原则》(David Flint, 1988)等均对审计理论体系结构作了探讨。我国对这一问题的研究成果，主要体现在《审计理论结构研究》(蔡春, 1994)、《建立经济效益审计理论体系的探索》(刘兵, 1994)、《审计基本理论体系的探索》(四川省审计科研课题组, 1995)、《构建审计理论框架初探》(阎金锴, 1995)、《审计理论结构探讨》(李若山, 1995)、《审计理论研究的逻辑起点及审计理论体系》(刘兵, 1995)、《审计理论研究的新起点——审计理论结构探讨》(阎金锴、林炳发, 1996)、《审计理论结构模式构建初探》(林炳发, 1997)和《论审计理论体系的构造》(张兆国、赵颖川、桂志彬, 1999)等论文。从以上研究成果看，国际审计学界还未能在此问题上形成比较一致的结论。其根本原因在于，不同学者对相关审计基本概念有不同的理解，其中最为重要的是对审计本质、审计职能

和审计目标之间关系的认识不同。本文拟在分析这一关系的基础上，对审计理论体系结构进行探讨。

## 一、审计本质、审计职能与审计目标的关系

关于审计本质、审计职能与审计目标之间的关系，审计学术界似乎已有比较一致的看法，即审计本质决定审计职能，审计目标只能在审计职能的范围内发挥作用。这一观点本身并没有不当之处，但很多人据此认为，从审计本质可以推导出审计职能，从审计职能可推导出审计目标。对此，我们认为，这种理解不仅毫无意义，而且对审计的发展有误导作用。

审计本质是决定审计之所以有别于其他客观事物的根本属性。正由于审计本质的这种重要性，审计著作也往往从审计本质或审计定义着手，如被誉为审计理论研究第一座里程碑的《审计哲理》，开篇便在考察哲学性探索本质的基础上探讨审计本质。同时，世界审计学者也对其进行了深入的研究，并出现了“查账论”、“过程论”、“经济监督论”与“经济控制论”等多种关于审计本质的观点。功能是指客观事物在特定

环境中发挥的作用或能力。审计职能即审计的功能,是指审计能够干什么事。目前,一般认为,审计具有监督、评价、鉴证等功能。审计本质和审计职能都是审计本身所固有的,是不以人的意志为转移的。

但我们在这里务必要分清楚审计本身的本质和职能与我们对审计本质和职能的认识。审计到底具有怎样的本质和职能,这是一个值得我们作出不懈努力予以探讨的问题,就象我们无法完全把握真理,只能无限地靠近它。我们之所以认为审计具有了上述的本质和职能,那是我们通过对审计历史的考察,根据审计在具体历史环境下已完成了怎样的任务、达到了怎样的目标,相应地认为审计具有怎样的职能,再从诸多的审计职能中抽象概括出审计本质。这种审计本质和审计职能都属于我们的认识。也就是说,我们现有的关于审计本质和审计目标的认识,仅仅是我们对审计的认识。这种认识是不是审计真正的本质和职能,还有待于实践的检验;也正是有了实践的检验,我们对审计的认识才会不断加深,从而对审计本质和审计职能认识的偏差才会越来越小。

由于真正的审计本质和职能我们无法完全把握,而现有的关于审计本质和职能的认识,是我们在探讨审计本质和职能过程中的一个暂时性结论,而结论的形成,依据的是审计在不同历史环境下对审计目标的完成。因此,认为审计本质决定审计职能,审计目标只能在审计职能的范围内发挥作用,从表面上看并没有与审计的历史发展相矛盾,但是这种认识往往会限制审计在实践中的作用,这样审计就不可能取得发展。审计本质、审计职能和审计目标之间真正的关系是:人们根据审计对目标的完成而认为审计具有相应的职能,再根据职能抽象出审计本质。

## 二、审计动因、审计环境与审计目标在审计研究中的重要性

动因即事物产生与存在的原因。研究事物的动因对于了解这一事物是至关重要的。审计的发展同样应该符合其自身产生与存在的因果关系。吴水澎教授曾对会计动因研究的重要性作过精辟的论述:“所谓会计基本理论,是对会计最为基础的理论问题的本质和规律性的认识。因此,既可以把它理解为是整个会计理论根基的部分,也可以把它理解为是探讨其它会计理论问题的基础。之所以我们要研究会计产生的动因,并把它列为会计的基本理论问题,是因为它要解

决会计存在的客观必然性问题,这也是探讨其它基本理论问题,诸如会计与环境 and 会计的对象、职能、属性、方法等问题的基础。”(吴水澎,1996)会计动因属于会计基本理论问题,审计动因同样属于审计基本理论问题,它是我们进行审计研究、发展审计理论与实务的前提。

社会环境是社会进化的确定因素,除了社会环境以外,社会现象不再有其他可以依赖的共存条件,离开社会环境,也就无从研究社会现象。社会现象是与它所处的历史环境相互依存的,如埃米尔·迪尔凯姆曾明确指出:“一件现在发生的事情,它的原因不可能在目前社会中找得到,必须寻根于以往的社会。”(Emile Durkheim,1999)审计环境系指与审计产生、发展密切相关,并影响着审计思想、审计理论、审计组织、审计法制,以及审计工作发展水平的客观历史条件及特殊情况,它是研究处于不同历史时期的审计之出发点。郭道扬教授曾这样解释过会计环境在会计研究中的作用:“考察会计职业之兴起,会计学科之建设,以及论其发展变化的历史动因及时代特质,必然要从环境问题研究入手,由此方能究其渊源,探明原理,洞察其本质,揭示其规律。事实表明,如果不从会计环境问题研究着手,对会计的现时与未来的提示及作出的评价,非但不可能客观地、公正地及全面地作出结论,而且往往会造成评价偏差,使问题的揭示带有较大的片面性。”“倘若缺乏正确的环境观念,缺乏对客观环境的正确认识与深入分析,那么,对会计理论问题的研究及对会计实务的改进便无法建立在科学的基础之上”(郭道扬,1992)。这些论述同样适用于审计,即审计环境是审计唯一的共存条件,审计的研究必须从审计环境着手。

审计目标是关于审计系统所应达到境地的抽象范畴。它是审计环境对审计系统要求的反映,也是审计系统满足审计环境要求的标准,在实务上引导着审计系统的运行,是审计实践活动的出发点和归宿点。审计系统内部的一切机制都围绕着审计目标而发挥作用,通过优化审计行为来实现审计目标。审计目标通过引导审计系统的运行,不断根据审计环境的要求发展审计实务,在此基础上带动审计理论的发展。虽然不同的审计环境决定了不同的审计目标,但这种目标是客观需要在人的主观上的反映,它能为人们所确切把握,人们能够以审计目标为引导,不断发展审计实务与审计理论。

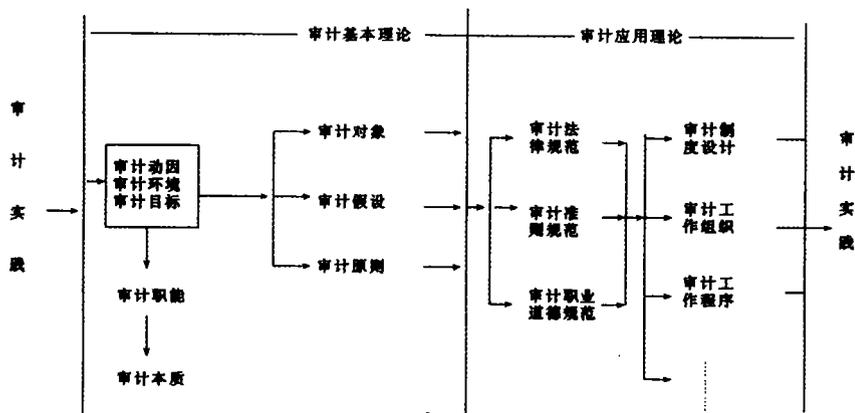
综上所述,研究审计不能脱离审计动因和审计环

境, 审计的发展应符合审计本身的因果关系, 同时与它所处的审计环境相适应, 而审计的发展是在审计目标的引导下实现的。研究审计动因是为了确定的审计目标符合审计本身的因果关系, 研究审计环境是为了确定的审计目标与它相适应。因此, 审计动因和审计环境的研究都是为审计目标的确立服务的。

### 三、审计理论体系结构的重构

根据以上研究的结论, 我们可将审计理论体系构建如下图:

可见, 审计理论包括审计基本理论和审计应用理论, 审计基本理论决定审计应用理论, 审计应用理论是审计基本理论运用的结果。在审计理论



体系中, 各审计理论要素之间的关系如下:

(1) 审计对象是审计作用的客体, 不同的审计目标决定审计对不同的审计对象进行作用。

(2) 审计假设是审计人员面对多变复杂的审计环境, 对某些未经确切认识或无法正面论证的事项和现象所作出的合理推断。审计假设的确定是由审计所处的审计环境和所要达到的审计目标所决定的。

(3) 审计原则是审计人员进行审计实务时所应遵循的基本原则, 它们决定于所要达到的目标。

(4) 审计职能是关于审计功能的抽象范畴, 是审计本质的具体化。“事物的原因与功能这两类问题, 不仅应该分别研究, 而且应当把原因问题放在功能的前头去考察。这种先后次序符合事物本身的次序。研究一种现象, 应首先寻找它的原因, 然后再考察它的功能, 这是顺理成章的、符合逻辑的方法。按照这种方法先了解事物的原因, 可以进一步帮助我们理解它的功能。”(Emile Durkheim, 1999) 可见, 审计动因的研究要在审计职能之前, 审计职能是在符合审计因果关系的基础上, 通过审计目标的完成而逐步形成的认识, 并通过审计目标的实现得到体现。审计职能的抽象化即为审计本质。

(5) 审计应用理论主要体现在审计法律规范、审计准则规范和审计职业道德规范等三个方面, 它们共同决定了审计制度设计、审计工作组织、审计工作程序等等。

主要参考文献:

1. Mauts, R.K. and H.A. Shraf, The Philosophy of Auditing, American Accounting Association.

2. Anderson, R.J., 1977, The External Audit, Copplark Pitman Ltd.

3. Schand I, C.W., 1978, Theory of Auditing: Evaluation, Investigation and Judgement, 汤云为等译, 中国财政经济出版社 1992 年。

4. Flint, David, 1988, Philosophy and Principles of Auditing, Macmillan Education Ltd.

5. 蔡春, 《审计理论结构研究》, 西南财经大学出版社 1994 年。

6. 阎金铨, 《构建审计理论框架初探》, 《审计研究》1995 年第 3 期。

7. 李若山, 《审计理论结构探讨》, 《审计研究》1995 年第 3 期。

8. 阎金铨、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》1996 年第 3 期。

9. 林炳发, 《审计理论结构模式构建初探》, 《审计研究》1997 年第 3 期。

10. 刘兵, 《审计理论研究的逻辑起点及审计理论体系》, 《审计研究》1997 年第 4 期。

11. Durkheim, E, 《社会学方法的规则》, 胡伟译, 华夏出版社 1996 年。

12. 吴水澎, 《财务会计基本理论研究》, 辽宁人民出版社 1996 年。

13. 郭道扬, 《二十一世纪的战争与和平——会计控制、会计教育纵横论》, 1992 年第七届国际教育会议论文。

(作者单位: 厦门大学会计系)