



审计理论研究逻辑起点浅探

西南财经大学 王伟 李建军

【摘要】 本文对审计理论研究逻辑起点的确立标准进行了重新思考,并对各种不同的审计理论研究逻辑起点做了简要评析。同时,笔者提出并论证了以审计本质目标作为审计理论研究逻辑起点的观点,并从这一逻辑起点出发来构建一种全新的审计理论结构框架。

【关键词】 审计理论研究 逻辑起点 审计本质目标 审计理论结构

逻辑起点是指展开某种逻辑体系赖以推理、论证的最本原性的抽象范畴。它是实践探索的历史起点、理论研究的导向,是最普遍和最简单的东西。它所含的内在矛盾是这个理论体系中一切矛盾的萌芽。它可反映理论与其赖以存在的客观环境之间的关系,并推动实践和理论研究的发展。它对该学科其他理论要素的建立和发展以及整个理论体系的构建起着决定性作用。同样,在运用规范审计研究方法(主要是演绎法)研究审计理论时,应解决审计理论研究逻辑起点的确立问题,这个问题一经解决,我们就可以运用科学、正确的审计理论研究逻辑起点构建起前后一致、逻辑严密、内容完整的审计理论结构框架。

一、对审计理论研究逻辑起点确立标准的重新思考

审计理论界之所以对审计理论研究逻辑起点存在分歧,其中一个重要原因是对于逻辑起点的确立标准有不同的看法。因此,为了确立科学、正确的审计理论研究逻辑起点,必须首先对审计理论研究逻辑起点的确立标准有一个正确的认识。笔者认为,审计理论研究逻辑起点的确立标准应该是:

1. 必须能够联结审计理论系统和审计环境。按照系统论的观点,系统具有普遍性。世间处处是系统,大到宇宙,小到一个生物或一项特定的事物,都可视为一个系统。系统还具有开放性,其与周边环境进行着信息、物质和能量的交换,系统并不是封闭的。因此,也可以把审视为一个开放的系统,它与审计环境之间存在着信息和能量的交换。审计理论研究逻辑起点作为审计理论体系的基础,必然要成为审计理论系统与审计环境之间的桥梁。只有这样,审计环境才能作用于审计理论系统,审计理论系统才能根据审计环境的变化做出调整并指导审计实践,从而使审计理论系统能适应审计环境变化的要求,并能不断向前发展。

2. 必须能联系审计理论和审计实践。马克思主义哲学的唯物主义认识论认为,理论是人们对实践的理性认识,理论来源于实践而又高于实践,理论只有回到实践中去指导实践才能真正发挥其作用。同样,审计理论是对审计实践这一客观事物“系统化了的理性认识”,它来源于审计实践,是人们对审计实践的感性认识上升为理性认识的结果。正确的审计理论必须能反映审计实践的本质和规律。审计理论还必须

能回到实践中去,只有这样,审计理论才能不断接受审计实践的检验,从而不断修正和发展审计理论。同时,审计理论只有回到审计实践中去才能发挥审计理论对审计实践的解释、指导和预测功能。审计理论和审计实践之间的这种关系,决定了审计理论研究逻辑起点应是联系审计理论和审计实践的纽带,否则审计理论和审计实践将会相互脱离,审计理论不再是关于审计实践的理性认识,审计实践也会由于得不到审计理论的指导而找不到发展的方向。

3. 必须能对其他抽象范畴进行逻辑推理和论证。审计理论研究逻辑起点应该是审计理论结构中其他要素的基础和依据,它能决定其他要素的形成和发展,是不以其他要素为基础的客观存在。从这个逻辑起点出发,应该能推导出其他所有的抽象范畴,否则从该逻辑起点出发构建的审计理论结构框架必然会逻辑混乱和内容残缺。

4. 应该是一元性的。进行审计理论研究,需要有一个切入点,这个切入点就是其逻辑起点。从这个逻辑起点出发研究审计相关问题,可以深化对审计的认识,形成审计理论,从而指导审计实践并构建审计理论结构框架。这个逻辑起点是审计理论系统一个最基本的理论范畴,应该是审计理论系统中的一个要素,而不应该是多元的。复合起点论实际上是一种折衷的观点,实质上并没有消除各个理论要素约束审计理论的不合理因素,即不可避免地存在单一要素起点论的缺陷,只有坚持审计理论研究逻辑起点的一元性,才能使我们摆脱以复合起点作为切入点来研究审计理论时所产生的摇摆不定的模糊状态。同时,也只有坚持审计理论研究逻辑起点的一元性,才能使构建的审计理论结构框架更为科学、完整、严密和具有说服力,从而经得起审计实践的检验。所以,用审计理论研究一元逻辑起点来代替不能合而为一的复合起点应该更加合理。综观不同的审计理论研究者从不同角度对逻辑起点提出的不同观点可以发现,大多数人都认为审计理论研究的逻辑起点应该是一元的。因此笔者认为,从不同的逻辑起点出发可以构建不同的审计理论结构框架,但构建每种审计理论结构所依据的逻辑起点应该是一元的。

5. 应该具有稳定性和客观性。所谓稳定性,是指审计理论研究的逻辑起点贯穿于审计理论研究的始终,不因时间、地

点、条件的改变而改变。审计实践会随着审计环境的变化而变化,从而使得审计在各个不同的历史时期或同一时期不同的客观环境和条件下有着不同的表现形式,呈现出发展性、复杂性和变化性的特点。但审计作为一门独立的学科,有其内在的稳定性和规定性,这就决定了审计理论研究的逻辑起点也必然具有稳定性的特征,不因时代、实践和环境的变化而变化,表现出历史的稳定性,这就为我们客观地认识审计这一事物提供了可能性。但审计职能、审计分类目标、审计方法等会发生一些变化,从审计理论研究的逻辑起点出发构建的审计理论结构框架应能使这些变化得到反映。矛盾无时不在,无处不在,矛盾具有普遍性。矛盾是客观的,不以人的意志为转移,只存在对矛盾认识程度的不同,而不能否认它的客观存在。同样,促进审计理论和审计实践发展的矛盾是客观存在的,审计理论研究的逻辑起点的内容也应该是具有客观实在性的,它不依赖于人的主观愿望而存在。

二、审计理论研究的逻辑起点

总结古今中外审计理论的研究成果,对于审计理论研究逻辑起点有以下观点:哲学基础起点论、审计假设起点论、审计本质起点论、审计分类目标起点论、审计环境起点论和复合起点论(以审计环境和审计本质作为逻辑起点)等。这些观点都是人们在特定的时间、地点和条件下对审计理论研究逻辑起点的不同认识,反映了当时的研究状况,对推动审计理论的深入研究和审计实践的广泛开展起着积极的促进作用。但是,人们对审计理论研究逻辑起点的认识是一个渐进的过程,因此在对这一问题的认识上也难免会出现这样或那样的缺陷。在审计实践的检验下,这些缺陷已逐步暴露出来,因而这些观点不为人们所普遍接受。

1.以审计哲学基础为逻辑起点。莫兹和夏拉夫最早开始研究审计理论结构,他们于1961年出版的《审计哲学》一书被称为审计理论发展史上的一座里程碑,他们认为审计理论模式由五个要素组成,即审计哲学基础、审计假设、审计理论概念、审计规则 and 实际运用,并认为哲学是“构成某一学问的基础的原则体系”和“实务的规范体系”,审计哲学基础在五要素中处于最根本、最基础的层次,将哲学思维与方法运用于审计研究,可顺理成章地得出审计自身特有的理论。他们以审计哲学基础作为切入点所构建的审计理论结构框架可简单表述为“哲学基础→假设→概念→规则→实际运用”。

莫兹和夏拉夫用深邃的哲学思想来进行审计理论研究,批驳了“审计无理论”,同时提出了八项审计假设和五个基本审计概念,对审计理论研究的发展做出了巨大的贡献。但他们将审计哲学基础作为审计理论研究的逻辑起点是不合理的。哲学是人们认识世界和改造世界的世界观和方法论,哲学不能代替具体学科而成为“科学之科学”,哲学是在更高层次上对具体学科进行抽象概括从而指导具体学科的发展,任何具体学科都可把哲学思想作为研究起点。笔者认为,哲学思想可以为审计理论研究提供方法论的指导,可以贯穿整个审计理论研究的始终,但是将哲学基础作为审计理论结构的第一个层次要素则显得过于宽泛。而且,莫兹和夏拉夫把审计哲学基础作为审计理论研究逻辑起点所构建的审计理论结构框架并没有涉及审计目标、审计本质和审计环境的影

响,这也是其存在的一个不足。

2.以审计假设为逻辑起点。美国的查尔斯·W.尚德尔教授的审计理论研究思想集中反映在其1978年出版的《审计理论——评价、调查和判断》一书中,对审计理论思想进行了扩展和演化。他认为任何一门学科都应由假设、定理、结构、原则和标准这五个要素组成,以审计假设作为审计理论研究的逻辑起点,由此得出“假设→定理→结构→原则→标准”的审计理论研究结构模式。

审计假设是审计人员面对多变的审计环境时对某些未经确认或未经正面论证的审计现象做出的合理推断,它具有联结审计理论和审计实践、审计系统和审计环境的功能,但将审计假设作为审计理论研究的逻辑起点是不合理的。因为审计假设是对审计环境的高度抽象提炼,是审计理论研究的前提,而审计环境是在不断变化的,一定的审计假设只适用于一定的审计环境。而且,虽然审计假设也是一个简单的抽象范畴,但它不能对所有其他的抽象范畴进行推理论证,如并不能由审计假设推导出审计本质和审计目标。此外,审计假设带有审计理论研究者的主观意志,因此它也不具有纯粹的客观性。笔者认为,将审计假设作为审计理论研究的逻辑起点并不能构建一个前后一致、逻辑严密、内容完整的审计理论结构框架。

3.以审计本质为逻辑起点。我国审计学家蔡春在其《审计理论结构研究》一书中提出以审计本质作为审计理论研究的逻辑起点。以此为起点,他认为审计理论结构由审计本质、审计假设、审计目标、审计信息、审计规范和审计控制手段六个要素构成,所构建的审计理论结构框架的逻辑顺序为“审计本质→审计假设→审计目标→审计信息和审计规范→审计控制手段”。审计本质是关于审计根本属性的抽象范畴,是推理论证其他抽象范畴的基础之一,如可从审计本质推导出审计职能、审计对象。

但是审计本质是纯粹的理论范畴,它不能联结审计系统和审计环境,不能联结审计理论和审计实践,因而也不能从审计本质推导出与审计环境相关的其他抽象范畴,如审计目标和审计假设等。笔者认为,以这样一个纯粹理论性的概念来推理其他要素理论,将使审计理论脱离审计实践,从而失去审计理论对审计实践的指导作用,最终也不能构建一个前后一致、逻辑严密、内容完整的审计理论结构框架。

4.以审计目标为逻辑起点。加拿大审计学家安德森提出以审计目标作为逻辑起点来进行审计理论研究,其审计理论结构由六个要素组成,即审计目标、审计公认准则、审计概念、审计假定、审计技术方法和审计过程。这六个要素的关系可描述为下列模式:“目标→标准→概念→假设→技术→方法→过程”。这些观点集中体现在安德森于1977年出版的《外部审计学》一书中。其以审计目标为逻辑起点构建审计理论结构框架,将目标的要求与作用延伸到实务即审计过程中,形成了首尾相连的理论体系。审计目标是审计行为活动意欲达到的理想境地或状态,它是审计活动的出发点和归宿,是审计控制充分发挥作用的重要前提。审计目标反映审计环境对审计系统的要求,也是审计系统满足审计环境要求的标准,因而审计目标可以作为沟通审计系统和审计环境的桥梁。此外,审计目标理论上决定了审计假设、审计标准和审计技术方法,从而体现

审计职能和审计本质,审计目标还可以推导论证其他所有抽象范畴。可见,以审计目标作为审计理论研究的逻辑起点是有部分合理性的。

但笔者认为审计目标应该分为审计本质目标和审计分类目标,按照各种审计类别所提出的审计分类目标(如“揭弊查错”、“确定公允性”和“证实可信性”等)都是审计本质目标的具体化。由于安德森的研究所依照的参照系统过于狭隘,导致了他认为现代审计的目标是确定财务报表的公允性和证实财务信息的可靠性,显然这只适用于财务审计,而非对整个现代审计目标的全面概括。安德森实际上是以审计分类目标作为逻辑起点来研究审计理论的,以这样的审计分类目标作为逻辑起点所构建出的审计理论结构框架是不具有普遍适用性的。审计分类目标反映特定审计环境的要求并为其服务,是一种主观见之于客观的行为,其只具有相对客观性。此外,审计分类目标是随着审计环境的改变而改变的,因此其也不具有稳定性。可以看出,以审计分类目标作为审计理论研究逻辑起点是不合理的。

5.以审计环境为逻辑起点。审计环境是指在一定时空状况下审计主体对审计客体实施审计时所面临的各种主客观因素之和,是影响审计活动完成其自身职能的一切外部条件的集合,主要包括审计共享环境、审计自给环境和审计客体环境。此种观点认为,构建审计理论结构应以审计环境为起点,审计环境具有高度综合性,包含了审计实践的全部内容,孕育着审计理论要素的全部“胚胎”。从审计环境出发构建审计理论结构框架,可以揭示审计发展过程的全部因素和发展规律,从而具有全面性、完整性,是比较科学的。

笔者认为,审计环境对于审计理论系统固然重要,但是审计环境是一个非常大的抽象范畴,以此为起点并不能挖掘出审计理论系统本身所具有的规律性。此外,审计环境不能将其自身与审计理论系统联结起来,也不能联结审计理论与审计实践,更不能推导出所有其他审计理论抽象范畴。当今社会是一个变革的时代,审计环境处于不断变化中,知识和信息网络成为不可忽略的审计环境,将来还会出现新的审计环境,以这样一个不稳定的逻辑起点所构建的审计理论结构框架的稳定性也较差。可见,以审计环境作为审计理论研究逻辑起点,并不能构建出前后一致、逻辑严密、内容完整的审计理论结构框架。

6.以复合要素为逻辑起点。最早提出以复合要素为逻辑起点来构建审计理论结构框架的是英国的汤姆·李和戴维·弗林特,他们都以审计本质和审计目标作为逻辑起点。汤姆·李的审计理论结构为“本质与目标→假设→概念”,此观点反映在《公司审计学》一书中。而戴维·弗林特提出的理论结构为“本质与目标→假设→概念→标准”,反映在《审计哲学与原理导论》一书中。持有该观点的研究者认为复合起点可解决单一起点造成的要素之间的冲突,不同的要素理论之间可以相互依存、相互制约和取长补短。笔者不赞成以复合要素作为逻辑起点来研究审计理论结构。复合起点不具有一元性,实质上还没有消除各个理论要素约束审计理论的不合理因素,即不可避免地存在单一要素起点论的上述缺陷,因此从复合起点论出发所建立的审计理论结构框架是经不起审

计实践检验的。

三、审计本质目标:科学、正确的审计理论研究逻辑起点

审计目标是审计活动意欲达到的理想境地或状态,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。研究审计目标就是要探讨审计行为活动意欲达到及怎样达到该种理想境地或状态。笔者认为,审计目标应该是由审计本质目标和审计分类目标组成的一套完整的目标体系。审计本质目标用以确保受托经济责任的全面有效履行,而审计目标由早期的“揭弊查错”、“验证财会记录的正确性”发展演变到后来的“确定财务报表的公允性”、“证实财务报表的可信性”等,均是按照各种审计类别所列示的审计分类目标,都是审计本质目标的具体化形式。

正如上文所述,有研究者认为审计理论研究的逻辑起点是审计目标,笔者认为这里的“审计目标”指的是审计分类目标,由于审计分类目标具有多样性、相对客观性和不稳定性,从而决定了审计分类目标作为审计理论研究逻辑起点的不合理性。笔者认为科学、正确的审计理论研究逻辑起点应该是审计本质目标,原因有以下几点:

1.审计本质目标作为审计理论研究逻辑起点优于审计分类目标。把审计分类目标作为审计理论研究的逻辑起点有其部分合理性,但是也难免会受到一些质疑。比如审计分类目标要更多地受审计环境的制约,审计分类目标“意欲达到的理想境地或状态”在不同的审计环境下最终实现的程度不同,从而导致了审计分类目标的阶段性和不稳定性,而且审计分类目标的多样性会使根据其构建的审计理论结构框架缺乏普遍性。显然以审计分类目标作为审计理论研究逻辑起点并不合理。

审计本质目标是对审计目标更深层次的认识,是对各种审计分类目标的本质进行概括的抽象范畴。以审计本质目标作为审计理论研究的逻辑起点可以弥补以审计分类目标作为逻辑起点的不足。受托经济责任的存在是审计存在的前提,受托经济责任关系是审计活动的历史起点和逻辑起点,同时又是审计活动的归宿。正如汤姆·李所说:要求人们对他人负责是人类活动的一个共同特征,正是这一特征形成了审计功能的基础。在此意义上,审计正是作为强化受托经济责任过程的手段而被运用的。戴维·弗林特也说过,审计是确保受托经济责任有效履行的手段。由此可以看出,把审计本质目标看做“确保受托经济责任的全面有效履行”是毋庸置疑的。审计本质目标是审计环境对审计系统本质要求的反映,审计本质目标具有客观性。审计分类目标会随着审计具体环境的变化而变化,而审计本质目标是隐藏在千姿百态的审计分类目标后的某种必然的、本质的东西,即作为整个审计的终极目标出现,它不会随着审计环境的变化而变化,因而具有稳定性。

此外,为了保证研究结论的科学性和普遍适用性,审计理论结构的研究必须有一个广泛的参照系统。也就是说,审计理论研究依照的参照系统应尽可能包括审计实践已形成的各种审计类别,以及正在形成甚至从发展趋势上看还将形成的各种审计类别。审计本质目标是各种审计分类目标所共有的本质层次上的抽象反映,它囊括了所有审计类别“意欲达到的理想境地或状态”,因此以审计本质目标代替审计分类目标作为

审计理论研究逻辑起点会使所构建的审计理论结构框架更具科学性和普遍适用性。

2. 审计本质目标的特征符合审计理论研究逻辑起点的要求。审计本质目标具有以下特性:

(1) 审计本质目标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,因此审计本质目标是联结审计系统和审计环境的桥梁,审计本质目标直接和社会经济环境相联系,对审计系统运行的前提条件进行合理判断,并决定和影响审计系统的其他要素。

(2) 审计本质目标是联结审计理论和审计实践的纽带。审计本质目标具有客观性,它表现了特定的历史阶段和环境下的审计本质特征,为审计假设确定了前提条件,并从中引出了与实务相关的各种概念。

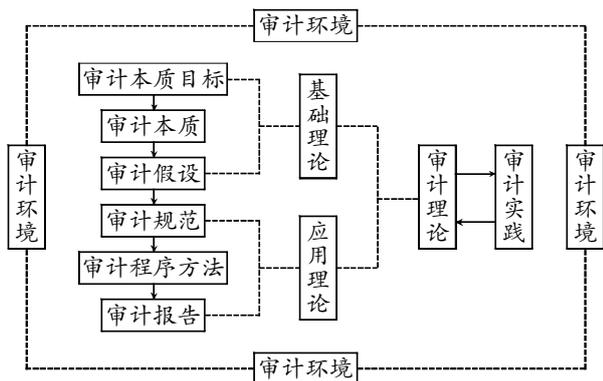
(3) 审计本质目标还可以推理论证所有其他抽象范畴。审计本质目标在理论上决定了审计系统实现审计本质目标所需的保证系统,包括审计假设、审计准则和审计方法,从而体现了审计职能和审计本质。

(4) 审计本质目标具有一元性。以审计本质目标作为逻辑起点可以避免复合起点论的缺陷,即可以避免出现以复合要素作为逻辑起点时某一单一要素约束审计理论的不合理因素。

(5) 审计本质目标具有客观性和稳定性。“确保受托经济责任全面有效履行”这一审计本质目标从审计产生伊始就客观存在,而且虽然审计分类目标会随审计环境的变化而变化,但审计本质目标却呈现稳定性。

四、审计理论结构框架的构建

以审计本质目标作为审计理论研究逻辑起点所构建的审计理论结构框架如下图所示:



对此审计理论结构框架图作以下几点说明:

(1) 审计行为活动是一种特殊的人类行为活动,它必然有其明显的目的性与明确的目标。整个审计行为活动正是从这个目标出发并围绕此目标而展开的,也可以说审计本质目标是审计的历史起点和逻辑起点。审计本质目标应该处于审计理论结构的最高层次,其决定和制约着审计这个人工系统中的审计本质、审计假设、审计规范、审计程序方法和审计报告。

(2) 审计本质揭示和反映了审计这种特殊人类活动的内在规律性,审计本质目标决定了审计是作为一种“经济监督控制”手段而存在的。没有“确保受托经济责任全面有效履

行”这个审计本质目标,也就谈不上审计监督控制,审计也就失去了存在的意义。因此,审计本质目标决定了审计是一种“经济监督控制”的手段。

(3) 审计假设的作用在于对审计这种特殊的经济监督控制过程运行的前提条件做出限定,这种限定决定于审计本质目标和审计本质,即审计假设是为了保证审计本质目标的实现和审计作为一种经济监督控制手段的实现而做出的限定。因而,审计本质目标和审计本质制约着审计假设。

(4) 审计规范是为了保证审计本质目标的实现而制定的用来指导和制约审计主体行为的规范,同时又是衡量审计工作质量的标准。审计规范属于应用理论层次,其受制于由审计本质目标、审计本质和审计假设组成的基础理论层次。审计规范理论是由审计基础理论转变为审计应用理论的过渡层次理论,其一方面取决于审计基础理论,另一方面又决定着其他审计应用理论。

(5) 审计程序和方法是围绕审计本质目标而展开的。同时,针对不同的审计类别而选择的审计程序和方法都受审计规范总体框架的约束和衡量。审计程序和方法必须符合审计规范体系下各种审计准则的要求和标准。

(6) 审计报告是审计理论结构的最后一个层次,它是审计人员根据审计规范的要求,在完成了必要的审计程序后出具的,是审计实务工作的最终成果。

(7) 审计理论分为审计基础理论和审计应用理论。审计基础理论研究的是审计这门学科的最基本问题,是属于原理性和基础性的理论,它具有高度抽象性、普遍适用性、严密逻辑性和普遍指导性等特征,它的功能具有长远性,并间接地起到实践指导作用。而审计应用理论对审计实践的影响则比较直接,不过审计应用理论更具动态性,它会随着审计实践的变化而变化。

(8) 审计理论和审计实践之间存在着相互依存、相互作用的对立统一关系。审计理论来源于审计实践并高于审计实践,审计实践只有接受审计理论的指导和规范才能沿着正确、高效的轨道运行,同时又对指导的结果进行反馈从而修正、改进审计理论。

(9) 审计环境影响着审计理论结构及其各个要素,审计环境的变化会引起审计理论结构中某些要素的变化,审计理论结构是相对稳定的,审计本质目标的内容一般不会改变,因而以此作为逻辑起点来研究审计理论是合理的。

由此可见,以审计本质目标作为审计理论研究逻辑起点所构建的审计理论结构框架,它区别于以往任何审计理论结构模式,是一种全新的审计理论结构模式。笔者认为,全球经济一体化为审计的国际化创造了条件,同时也对审计理论研究工作提出了更迫切的要求,而审计理论研究首当其冲应是审计理论结构的研究,以审计本质目标作为审计理论研究逻辑起点则可以构建我们需要的前后一贯、逻辑严密、内容完整的审计理论结构框架。

主要参考文献

- ①蔡春. 审计理论结构研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2001
- ②陈燕. 审计理论逻辑起点浅析. 财会月刊(会计), 2005; 9