



经济研究丛书

审计理论研究： 审计主题视角

郑石桥◎著

红旗出版社

审计理论研究： 审计主题视角

郑石桥◎著

红旗出版社

图书在版编目（CIP）数据

审计理论研究：审计主题视角 / 郑石桥著. —北
京：红旗出版社，2017. 1
ISBN 978-7-5051-4016-5

I. ①审… II. ①郑… III. ①审计理论—理论研究
IV. ① F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2017）第 020980 号

书 名	审计理论研究：审计主题视角		
著 者	郑石桥		
责任编辑	赵春霞		
装帧设计	人文在线		
出版发行	红旗出版社		
地 址	北京市沙滩北街 2 号		
邮政编码	100727		
经 销	全国新华书店		
发 行 部	010-57270296		
印 刷	北京市媛明印刷厂		
开 本	210mm × 285mm	印 张	39
字 数	1030 千字		
版 次	2017 年 6 月北京第 1 版	印 次	2017 年 6 月北京第 1 次印刷
书 号	ISBN 978-7-5051-4016-5	定 价	98.00 元

欢迎品牌畅销图书项目合作联系电话：010-57274627
凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，本社发行部负责调换。

前 言

目前的审计理论研究主要基于两个视角：一是审计一般，二是审计主体。前者不区分何种审计，研究审计的共性问题；后者区分政府审计、内部审计和民间审计，分别研究各自的基本问题。这两个视角的理论研究都取得了一些成就，然而，也存在难以解决的问题。就审计一般视角来说，只能研究一些共性的基础性问题，无法深入各类审计的基本问题，理论的针对性不够；就审计主体视角来说，能够深入研究各类审计主体的基本问题，但存在一些逻辑上的问题，主要表现在违背矛盾律和排中律，同样的审计业务问题，各类审计主体理论都在研究。为了解决上述问题，本书提出从审计主题视角来研究审计理论。

从技术逻辑来说，审计就是对特定事项与既定标准之间的一致性获取证据并发表意见。这里的特定事项就是审计主题（audit subject matter）。审计主题包括财务信息、非财务信息、具体行为、制度。审计就是围绕上述四类主题与既定标准之间的一致性收集证据并发表意见。基于四类审计主题，分别形成财务信息审计、非财务信息审计、行为审计、制度审计。财务信息审计关注财务信息是否真实，非财务信息审计关注非财务信息是否真实，行为审计关注行为是否合规合理，制度审计关注制度是否健全、是否执行。

本书区分上述四类审计主题，分别研究其各自的基本问题。这些问题包括：第一，为什么需要该类审计？这个问题的解答就是该类审计需求理论。第二，什么是该类审计？这个问题的解答就是该类审计本质理论。第三，期望该类审计干什么？这个问题的解答就是该类审计目标理论。第四，该类审计是对谁进行审计？这个问题的解答就是该类审计客体理论。第五，该类审计是对什么进行审计？这个问题的解答就是该类审计内容理论。第六，谁来做该类审计？这个问题的解答就是该类审计主体理论。第七，如何实施该类审计？从该类审计基本理论角度，主要关注该类审计方法论层面的问题。这个问题的解答就是该类审计方法理论。第八，该类审计作为一个系统，与系统环境是什么关系？这个问题的解答就是该类审计环境理论。根据这些审计基本问题，本书的内容框架如表1所示。

表 1 《审计理论：审计主题视角》内容框架

项目		审计主题			
		财务信息	非财务信息	具体行为	制度
审计基本问题	审计需求	审计需求理论	审计需求理论	审计需求理论	审计需求理论
	审计本质	审计本质理论	审计本质理论	审计本质理论	审计本质理论
	审计目标	审计目标理论	审计目标理论	审计目标理论	审计目标理论
	审计客体	审计客体理论	审计客体理论	审计客体理论	审计客体理论
	审计内容	审计内容理论	审计内容理论	审计内容理论	审计内容理论
	审计主体	审计主体理论	审计主体理论	审计主体理论	审计主体理论
	审计方法	审计方法理论	审计方法理论	审计方法理论	审计方法理论
	审计环境	审计环境理论	审计环境理论	审计环境理论	审计环境理论

本书的研究具有很大的探索性，也是我们探索审计基本理论的阶段性成果。书中不当之处，敬请读者指正。

本书得到江苏高校哲学社会科学优秀创新团队项目的支持，特此致谢。

作者

2016/2/10

目 录

绪 论 基于审计主题的审计学科体系创新研究 1

第一篇 行为审计基本理论 11

第一章 行为审计需求和行为审计环境 17

第一节 行为审计需求：理论框架和例证分析 17

第二节 行为审计环境：基于系统论视角 24

第二章 行为审计本质和行为审计目标 33

第一节 行为审计本质：基于辩证唯物主义认识论 33

第二节 行为审计目标：理论框架和例证分析 37

第三章 行为审计主体、行为审计客体和行为审计内容 47

第一节 独立性、交易特征与行为审计主体 47

第二节 行为审计客体：理论框架和例证分析 53

第三节 行为审计内容：作为审计主题的行为及其分类 59

第四章 行为审计取证模式 69

第一节 行为主题、取证模式和审计意见类型 69

第二节 行为审计取证：逻辑框架和例证分析 78

第五章 行为审计标准和行为审计定性 88

第一节 违规行为审计标准选择：理论框架和例证分析 88

第二节 瑕疵行为审计标准选择：理论框架和例证分析 94

第三节	行为审计定性：缺陷行为判定的理论基础和操作框架	101
第六章	行为审计重要性、行为审计风险和行为审计意见	114
第一节	行为审计重要性：逻辑框架、准则要求和例证分析	114
第二节	行为审计风险：逻辑框架、准则要求和例证分析	127
第三节	行为审计意见：逻辑框架、准则要求和例证分析	139
第七章	行为审计处理处罚（上）	155
第一节	行为审计处理处罚功能：理论框架和经验数据分析	155
第二节	行为审计处理处罚模式：理论框架和经验数据分析	163
第三节	行为审计处理处罚力度：理论框架和经验数据分析	171
第八章	行为审计处理处罚（下）	183
第一节	行为审计处理处罚配置：理论框架和经验数据分析	183
第二节	行为审计处理处罚程序公正及其后果：理论框架和例证分析	194
第九章	行为审计整改	203
第一节	行为审计决定实施机制：理论架构和例证分析	203
第二节	行为审计建议生产机制：理论框架和问卷数据分析	208
第三节	宏观审计建议实施机制：理论框架和例证分析	215
第四节	微观审计建议实施机制：理论框架和例证分析	221
第二篇	制度审计基本理论	231
第十章	制度审计需求理论	233
第一节	环境不确定性、人性假设和内部控制鉴证需求	233
第二节	内部控制强制鉴证和非强制鉴证：理论框架和例证分析	243
第十一章	制度审计本质理论	251
第一节	内部控制鉴证本质：基于个性和共性维度	251
第二节	内部控制审计性质：理论框架和例证分析	255
第十二章	制度审计目标理论	263
第一节	内部控制鉴证目标：理论框架和例证分析	263
第二节	内部控制鉴证目标保证程度：理论框架和例证分析	270
第十三章	制度审计主体理论	279
第一节	内部控制鉴证主体独立性：理论框架和例证分析	279

第二节 内部控制鉴证主体多样化：理论框架和例证分析 283

第三节 内部控制评价和内部控制审计的组合及效果：理论框架和例证分析 288

第四节 内部控制整合审计：理论框架和例证分析 293

第十四章 制度审计客体理论 301

第一节 内部控制鉴证客体：理论框架和例证分析 301

第二节 内部控制鉴证客体的博弈策略：理论框架和例证分析 306

第十五章 制度审计内容理论 312

第一节 内部控制鉴证内容：有效性还是缺陷性？ 312

第二节 内部控制鉴证内容的边界：理论框架和例证分析 320

第十六章 制度审计方法理论 330

第一节 内部控制缺陷识别和认定：概念和逻辑框架 330

第二节 内部控制缺陷识别标准：理论框架和例证分析 337

第三节 内部控制缺陷认定标准：理论框架和例证分析 345

第四节 内部控制缺陷判断差异：基于管理层和外部审计师视角 353

第五节 内部控制鉴证取证模式：逻辑框架和例证分析 361

第十七章 制度审计环境理论 375

第一节 制度审计促进组织治理优化的路径：理论框架和例证分析 375

第二节 组织治理状况、制度审计和审计效率效果：理论框架和例证分析 379

第三篇 财务信息审计基本理论 389

第十八章 财务信息审计需求理论 391

第一节 财务信息审计需求：理论框架和经验证据综述 391

第二节 组织规模、内部审计隶属关系与财务信息内部审计需求：理论框架和经验证据 399

第十九章 财务信息审计本质理论和目标理论 418

第一节 财务信息鉴证本质：共性与个性 418

第二节 多层次的财务信息鉴证目标：理论框架 422

第二十章 财务信息审计主体理论 429

第一节 财务信息审计主体多样化：理论框架和例证分析 429

第二节 上市公司财务报表法定审计之委托权：理论框架和例证分析 433

第二十一章 财务信息审计客体理论 440



第一节	财务信息审计客体多样化：共性与个性	440
第二节	财务报告法定审计模式：理论框架和例证分析	442
第二十二章	财务信息审计内容理论	447
第一节	多层级的财务信息审计内容体系	447
第二节	财务信息审计中对舞弊及违反法规行为的责任：理论基础和逻辑框架	452
第三节	持续经营审计：逻辑框架	460
第二十三章	财务信息审计方法理论（上）	472
第一节	财务信息审计证据：逻辑框架	472
第二节	财务信息审计过程：概念框架	477
第三节	财务信息审计取证模式：理论框架和主要模式分析	482
第二十四章	财务信息审计方法理论（下）	496
第一节	财务信息审计重要性：逻辑框架	496
第二节	财务信息审计风险：逻辑框架	506
第二十五章	财务信息审计环境理论	520
第一节	财务信息审计报告传播：过程、效果及其影响因素	520
第二节	信息化社会的财务信息审计：一个文献综述	529
第四篇	非财务信息审计基本理论	541
第二十六章	非财务计量信息审计取证模式	542
第一节	文献综述	542
第二节	非财务信息审计取证模式的理论框架和例证分析	543
第二十七章	统计信息审计基本理论框架	553
第一节	文献综述	553
第二节	基本理论框架	554
第二十八章	非财务计量自然资源信息审计基本理论框架	562
第一节	文献综述	562
第二节	基本理论框架	563
第二十九章	非财务计量环境信息审计基本理论框架	573
第一节	文献综述	573
第二节	基本理论框架	574

第三十章 非财务计量工程项目信息审计基本理论框架 584

第一节 文献综述 584

第二节 基本理论框架 585

第三十一章 非财务计量绩效信息审计基本理论框架 594

第一节 文献综述 594

第二节 基本理论框架 595

第三十二章 非财务计量社会责任信息审计基本理论框架 604

第一节 文献综述 604

第二节 基本理论框架 605



绪论 基于审计主题的审计学科体系创新研究

学科体系是学科的框架设计。当学科发展到一定阶段,没有适宜的学科框架,就如同没有框架设计而建筑房屋,其效率和效果缺乏基础。近几十年来,审计学科有了长足的发展,然而,与相邻学科比较起来,这个学科的发展仍然较为落后。这种落后,一方面影响审计教育的发展,除了中国之外,其他国家很少有专门的审计学专业;另一方面也影响审计事业的发展,理论上的不清晰势必会影响审计制度之构建,进而影响审计事业之发展。所以,审计学科体系的构建具有重要的理论和实践意义,一方面,是审计学科发展的基础性问题;另一方面,它看似理论问题,其实具有深刻的实践意义,没有适宜的学科体系,审计学科的发展就会受到制约,而审计学科的落后又会制约审计人才培养和审计事业的发展。

现有文献对审计学科体系的研究主要关注两个主题:一是审计学科体系的内涵及其属性;二是审计学科体系的构成。然而,关于审计学科的研究对象、审计学科的构建框架等基础性的问题缺乏研究。本导言致力于阐述上述基础性问题,以审计主题为基础,分析审计学科研究对象和构建框架,并提出以审计主题为基础的审计学科体系。

一、文献综述

关于审计学科体系的相关研究主题包括两类:一审计学科体系的内涵及其属性;二是审计学科体系的构成。

关于审计学科体系的内涵及其属性,莫茨、夏拉夫(1990a)认为,审计是一个专门的学科领域,除了从别的学科借用各种概念和方法外,还有自身特有的概念群。这些概念是审计的性质和职能所特有的,不可能从其他学科引入。并且其他学科领域的概念和方法很少能不加修改就可接受。娄尔行、竹德操(1986)认为,审计学科体系指审计学科中一系列相互联系、相互依存的科学内容,是审计实践的科学概括。张龙平、李长爱(1992)认为,审计学科体系是审计学科客观系统中不同层次知识类别的内在逻辑结构及其变化规律的科学反映。石爱中(2005)认为,审计学属于社会科学,属于管理类科学,属于应用科学范畴,属于显性知识范畴,具有边缘性和综合性,具有理性特征,具有经验特征,具有多层次多分支的特点。

关于审计学科体系的构成,莫茨、夏拉夫(1990b)从审计理论的角度提出,审计作为一个知

识体系由五个层级构成：最基础层级是其哲学基础，然后依次是审计假设、审计概念、审计准则及其实际应用。此外，一些文献从不同的角度提出了多种观点，可以归纳为二分法、三分法和四分法，大致情况如表 1 所示。

表 1 审计学科体系构成的主要观点

类 型		代表性观点	来 源
二分法	观点 1	审计学原理，部门审计学	周舜臣（1987）
	观点 2	财务审计，管理审计	王光远（1996）
三分法	观点 1	审计基础知识，内部审计，外部审计	张鸿欣（1982）
	观点 2	基本审计学，财务审计，经济效益审计	娄尔行、竹德操（1986）
	观点 3	基础审计学科，职能审计学科，相关审计学科	于东洋（1989）
	观点 4	基础审计学科，职能审计学科，相关审计学科	张龙平、李长爱（1992）
	观点 5	财务审计，管理审计，技术审计	李会太、史振生（2002）
	观点 6	财务审计，绩效审计，合规审计	INTOSAI（1977）
	观点 7	财务审计，鉴证审计，绩效审计	GAO（2011）
	观点 8	民间审计，政府审计，内部审计	
四分法		审计学原理，财务审计，经济效益审计，专业审计学	边恭甫（1988）

上述这些文献，对于我们认识审计学科体系有较大的启发作用，也引导着审计学科的发展。然而，关于审计学科体系的一些基础性重大问题仍然缺乏研究，第一，审计学科的研究对象究竟是什么？第二，无论是二分法、三分法还是四分法，为什么是这样区分？也就是说，审计学科体系的构建框架究竟是什么？对于上述这些问题认识不清晰，审计学科体系的构建就缺乏清晰的路径。本导言在阐述上述两个问题的基础上，提出一个审计学科体系。

二、审计学科的独特研究对象

科学研究的区分，就是根据科学对象所具有的特殊的矛盾性，因此，对于某一现象的领域所特有的某一种矛盾的研究，就构成某一门科学的对象^①。审计学科能否成为一门独立的学科，其关键是是否有独立的研究对象。我们认为，审计学科研究对象是审计现象。而审计现象是具有自身特征的现象，其他现象无法涵盖它们，也无法作为其他学科的研究内容。

审计现象作为客观存在有悠久的历史。公元前 3000 多年前的古埃及，法老委任监督官负责对全国各机构和官员是否忠实地履行职责、是否准确地记录财政收支的情况进行检查监督（文硕，1998）；公元前 1000 多年前的西周时期，宰夫就具有审计职掌，主要是检查百官执掌的财政财务收支（方宝璋，2006）。后来，审计分为政府审计、内部审计和民间审计分别发展。到了今天，三大主体的审计各具有特色，民间审计以会计报表审计为主；政府审计业务有合规审计、绩效审计和财务审计，不同国家各有侧重；不同国家的内部审计业务有较大差异，发达国家的内部审计以控制、风险管理和治理评价为主，发展中国家的内部审计业务具有财务审计、经营审计、管理审计兼容的

^① 参见《矛盾论》，《毛泽东选集》（第一卷），人民出版社，1991 年版。



特点(黄溶冰,王素梅,王旭辉,2014)。

这些各种各样的审计现象是无法否认的。然而,这些现象是否具有某种逻辑结构呢?也就是说,能否为它们建立一个分类体系呢?很显然,可以从不同审计主体的视角来对上述审计现象进行归纳,这就产生了政府审计、内部审计和民间审计。也可以从审计客体视角来归纳,这就产生了企业审计、行政事业单位审计、金融审计、工程审计、环境审计等。还可以从审计内容视角来归纳,这就产生了财务审计、绩效审计、合规审计等。按上述视角对审计现象进行归纳之后,围绕每类审计现象分别进行研究,就产生了不同的审计学分支。

无论采用上述何种视角对审计现象进行归纳,都存在一些逻辑上的问题,主要表现在矛盾律和排中律两个方面。矛盾律通常被表述为A不是非A,或A不能既是B又不是B。排中律通常表述为A是B或不是B。例如,从审计主体视角归纳的审计现象体系,政府审计、内部审计、民间审计中都可能存在财务审计,此时的财务审计就成为既是政府审计,又是内部审计,还是民间审计;从审计客体视角归纳的审计现象体系,针对各审计客体的审计都可能存在财务审计,此时的财务审计就成为既是企业审计,也是行政事业单位审计、金融审计,还是工程审计、环境审计;从审计内容来归纳的审计现象体系,绩效审计中的绩效可能包括财务绩效,甚至还包括是否合规,同时,内部控制审计、管理审计、经济责任审计是财务审计、绩效审计、合规审计无法包容的。

上述这些描述显示,各类视角归纳的审计现象体系都存在一定的逻辑问题。能否找到一个不具有逻辑问题的审计现象分类体系呢?有的,按审计主题(audit subject matter)来对审计现象进行分类,就能形成一个没有逻辑问题的审计现象分类体系。

无论何种审计,都具有一个共同的要素,就是以特定事项为主题,以既定标准为基础,围绕特定事项收集证据,对特定事项与既定标准之间的一致性程度发表意见。这里的特定事项就是需要审计人员发表审计意见的事项,也就是审计主题。尽管审计现象各种各样,但是,仔细观察,都是围绕审计主题来收集审计证据,然后,就审计主题与既定标准之间的一致性程度发表审计意见。所以,无论何种审计现象,审计主题都是其基础性要素。

需要说明的是,审计主题与审计事项、审计对象不同。审计事项是审计主题的分解,为了对审计主题发表意见,必须将审计主题再分解成一些审计事项,以审计事项为单元来收集审计证据,综合所有相关审计事项的审计证据,对审计主题形成结论,例如,财务信息作为审计主题,需要分解为不同的交易、余额和列报及其认定来收集审计证据。审计对象关注的是“审计谁”的问题,而审计主题关注的是“审计什么”的问题,一般来说,审计对象应该是审计主题的主体。

那么,审计主题又有哪些呢?通过观察各种各样的审计现象,审计主题只有两类:一是信息,二是行为(鸟羽至英,1995;谢少敏,2006)。王文彬、林钟高(1989)认为,审计作为一个经济监督系统,在实践上出现了两个对象:一是审计的监督与管理控制对象;二是审计的处理对象,前者为客观存在的经济活动,后者是客观存在的经济活动信息。事实上,这里的经济活动就是行为主题,而这里的经济活动信息,就是信息主题。

一般来说,审计人员对信息主题可以发表两方面的意见:第一,信息是否真实;第二,如果信息反映的是绩效,可以将真实绩效与一定的标杆进行比较,对绩效水平发表意见。对于行为主题也发表两方面的意见:第一,行为是否合规合法;第二,行为是否合理,也就是是否存在改进潜力。审计人员无论是对信息还是行为发表意见,都需要搞清楚经济活动的本来面目,这涉及经济活动的

很多要素，包括经济活动的主体（谁的行为）、地点（在哪个地点的行为）、对象（作用于谁）、时间和后果等。但是，这些要素只是作为审计证据的组成内容，审计人员并不对这些要素本身发表意见。

作为审计主题的信息就是审计客体的陈述或者认定，审计人员需要就审计客体的陈述或者认定发表意见，一般来说，这种认定或陈述是以定量的形式来表达。例如，会计报表审计是典型的信息审计，其审计主题就是会计报表信息，也就是会计报表中表达的各种认定或陈述。信息本身又可以分为两类：一类是财务信息，主要是货币计量，各类会计资料中的信息是其典型形式；另一类是非财务信息，主要是非货币计量，各类统计资料中的信息是其典型形式。以信息为主题的审计，就是对上述各类信息是否与既定标准一致发表意见。

作为审计主题的行为是审计客体的特定作为或不作为，从行为的内容和属性来看，行为可以分为业务行为、财务行为和其他行为。这里的业务行为是从事本组织或本岗位职责所发生的行为，不同的组织或不同的岗位具有不同的职责，从而具有不同的业务行为。从行为主体来看，行为区分为组织行为和自然人行为。组织行为是特定组织在履行其经管责任中具有重要影响的作为或不作为，自然人行为是特定的自然人在履行其经管责任中具有重要影响的作为或不作为。另外，对于任何行为都会有一定的制度来对其进行约束。例如，对于差旅费开支行为，一般来说，会建立差旅费开支制度，差旅费开支行为和约束这些行为的差旅费开支制度是一枚钱币的两面，如果差旅费开支制度是合规并且合理，同时还得到有效执行，则差旅费开支行为本身也就可能合规合理，否则，差旅费开支行为可能出现不合规或不合理。从审计终极目标来说，是通过审计及相关利益者的行动来抑制差旅费开支的不合规或不合理现象。但是，从审计需求和审计路径来说，既可以直接对差旅费开支行为进行审计。也可以对差旅费开支制度进行审计。如果将差旅费开支行为这类特定的作为或不作为称为具体行为，而将约束差旅费开支的制度称为制度，则行为主题可以区分为具体行为和制度。以行为为主题的审计，就是对上述各类行为是否与既定标准一致发表意见。

虽然审计主题分为信息主题和行为主题，但是二者存在密切的关系。从某种意义上来说，信息是行为的过程或结果，所以，从一定意义上来说，信息主题与行为主题具有形式与实质的关系。例如，财务信息反映的经营成果和财务状况，而经营成果和财务状况是一定主体操持一定资源的结果，体现这种主体的经营行为和财务行为。然而，就审计主题来说，信息主题主要关注信息是否真实、信息反映的绩效处于何种水平，行为主题主要关注行为是否合规合理。这两种主题能满足不同的审计需求，审计委托人在不同的组织治理模式等审计环境下，会有不同的审计需求，从而关注不同的审计主题（郑石桥，周天根，王玮，2015）。

所以，总体来说，有两类四种审计主题：信息主题，包括财务信息和非财务信息；行为主题，包括具体行为和制度。各种各样的审计现象都可以归结为上述四种审计主题或它们的组合。例如，财务审计的核心主题是财务信息审计，绩效审计的核心主题是绩效信息（包括财务信息和非财务信息），合规审计的核心主题是行为，内部控制审计的核心主题是制度，经济责任审计是综合性的，涉及多类主题。

按审计主题将审计现象归纳为财务信息审计、非财务信息审计、具体行为审计、制度审计这四类，解决了审计现象的逻辑分类体系。然而，这些审计现象是否具有独特性呢？或者说，这些审计现象是否有必要建立单独学科来研究呢？我们分别来分析这四类审计现象。



财务信息审计以财务信息为审计主题，而财务信息是会计的产品，所以，其相邻学科是会计学，财务信息审计能否作为会计学的研究对象呢？莫茨、夏拉夫（1990c）指出，把审计作为会计一分支是完全错误的，审计并不是会计一部分，审计另有渊源，它们是同事关系。会计是对财务信息的确认、计量、记录和报告，而审计是检查上述确认、计量和报告的妥当性。很显然，会计学研究的是如何生产财务信息，而财务信息审计研究的是如何鉴证上述财务信息生产过程是否符合既定标准，财务信息审计现象并未纳入会计学的研究之中。

非财务信息主要是非货币计量指标，这些信息是社会经济统计的产品，所以，其相邻学科是社会经济统计学。基于财务信息审计相同的道理，非财务信息审计也不能纳入其相邻学科——社会经济统计学之中。社会经济统计学研究的是如何生产社会经济统计信息，而非财务信息审计研究的是如何鉴证上述非财务信息生产过程是否符合既定标准。

具体行为审计以具体行为作为审计主题，关注具体行为是否合规合理。当关注是否合规时，其相邻学科是法学（包括犯罪学、刑罚学、行政刑罚学、经济刑罚学等），当关注是否合理时，其相邻学科是管理诊断学。法学相关学科研究的是各类犯罪行为及其惩罚，而具体行为审计研究的具体行为包括两类：一是违规行为，二是次优行为。违规行为与犯罪行为具有一定的相似性，然而，违规毕竟不是犯罪，所以，违规行为并未纳入法学相关学科的研究；至于次优行为，完全是人类有限理性所致，与犯罪行为完全无关，法学相关学科完全不涉及这些内容。管理诊断学提示经营管理中的次优问题，并不对总体发表意见，从而也不存在对意见承担责任，主要发挥咨询功能，而不是鉴证功能，同时，也不要求具有独立性。具体行为审计可以借鉴管理诊断的方法，但是，要求具有独立性，主要发挥鉴证功能。所以，具体行为审计并不能成为法学或管理诊断学的研究对象。

制度审计关注约束行为的制度是否存在缺陷，其相邻学科是管理诊断学。制度审计能否作为管理诊断学的研究对象呢？虽然管理诊断和制度审计都会寻找制度缺陷，然而，二者存在重要区别。第一，管理诊断主要发挥制度咨询功能，而制度审计主要发挥制度鉴证功能；第二，管理诊断并不对制度整体的有效性发表意见，而制度审计则必然对制度整体的有效性发表意见；第三，管理诊断并不一定要求具有独立性，而独立性是制度审计的灵魂；第四，管理诊断由于不发表整体性意见，所以，也不会因此而承担法律责任，而制度审计则必须对审计结论承担法律责任。所以，制度审计不能纳入管理诊断学的研究对象。

总体来说，四类审计现象都未纳入相邻的学科之中。相邻学科是如此，与审计现象较远的学科就更不会将审计现象纳入其研究对象之中了。

综合上述分析，我们可以得出第一个结论：审计主题是审计现象分类的框架，由财务信息审计、非财务信息审计、具体行为审计和制度审计组成的审计现象具有独特性，是独立的研究对象。所以，审计学科具有独特研究对象，应该成为独立学科。

三、审计学科体系的构建框架

既然审计学科要成为独立的学科，那么，如何构建其学科体系呢？无疑，审计学科体系的构建是一项知识工程。Schreiber（2013）认为，知识工程是一种建模活动，模型是对现实的某一部分进行的一种有目的的抽象。这段话告诉我们，审计学科是审计现象的抽象，要根据审计现象的逻辑来构建审计学科体系。

本导言在文献综述中提到，关于审计学科体系有二分法、三分法、四分法，虽然在多数文献中并没有明确提出审计学科体系的构建框架，但是仔细分析，主要有三种构建框架：一是按审计主体来构建，形成政府审计学、内部审计学和民间审计学；二是按审计内容来构建，这就形成了财务审计、绩效审计和合规审计；三是按审计客体来构建，这就形成了各种部门审计学。每种审计学再分为理论和应用两个层级。基本情况如表 2 所示。

表 2 现有的审计学科体系

项 目		理论审计学	应用审计学
按审计主体构建	政府审计	★	★
	内部审计	★	★
	民间审计	★	★
按审计客体构建	财政审计	★	★
	企业审计	★	★
	行政事业单位审计	★	★
	金融审计	★	★
	工程审计	★	★
	...	★	★
按审计内容构建	合规审计	★	★
	财务审计	★	★
	绩效审计	★	★

注：★表示有这种审计学。

上述三类审计学科的构建框架，很显然是受到审计现象分类体系的影响，正是将审计现象从审计主体、审计客体和审计内容三个视角进行分类，相应地就产生了三类审计学科体系的构建框架。然而，本导言前面已经指出，从审计主体、审计客体和审计内容三个视角对审计现象进行分类，都存在逻辑上的问题。所以，按这些审计现象分类建立起来的审计学科体系也同样存在逻辑上的问题。

前文已经指出，按审计主题对审计现象进行分类，能建立一个具有内在逻辑的分类体系，这个体系包括二类四种审计主题：信息主题，包括财务信息和非财务信息；行为主题，包括具体行为和制度。在审计基本问题上（例如，为什么需要审计、什么是审计、审计谁、审计什么、谁来审计、审计目标是什么、怎么审计、审计与环境是什么关系），这四类主题，既有共性也有个性（郑石桥，宋夏云，2014）。正因为如此，审计学科体系也应该按每类审计现象来建立。一般审计学研究四类审计现象的共同规律、原理、技术、方法；每种审计学研究该种审计现象的规律、原理、技术、方法。而对于共同及每种审计现象的研究，再区分为理论和应用两个层级。如此一来，就形成了具有逻辑结构，并且与现实生活中的审计现象相对应的审计学科体系，如表 3 所示。

表 3 基于审计主题的审计学科体系

项 目	研究对象	理论审计学	应用审计学
一般审计学	所有的审计现象	★	★
财务信息审计学	财务信息审计现象	★	★
非财务信息审计学	非财务信息审计现象	★	★
行为审计学	具体行为审计现象	★	★
制度审计学	制度审计现象	★	★

注：★表示有这种审计学

到此为止，我们可以得出第二个结论：审计主题是审计学科体系的构建框架，审计学科体系包括一般审计学、财务信息审计学、非财务信息审计学、行为审计学和制度审计学。同时，每类审计学再区分为理论和应用两个层级。

四、审计学科各分支体系的主要内容

以上以审计主题为框架，提出了一个审计学科体系。下面，我们对每门审计学的内容做一个简要的勾画。

(一) 一般审计学

一般审计学研究各类审计现象的共性，其理论层级也可称为审计基础理论，研究审计的基本问题，对这些基本问题的回答就构成审计基础理论。第一，为什么需要审计？这个问题的回答就是审计需求。第二，什么是审计？这个问题的回答就是审计本质。第三，审计谁？这个问题的回答就是审计客体。第四，谁来审计？这个问题的回答就是审计主体。第五，审计什么？这个问题的回答就是审计内容？第六，期望审计干什么？这个问题的回答就是审计目标。第七，如何审计？从审计基础视角出发，这里只是关注审计方法论层面的问题，所以，这个问题的回答就是审计方法论。第八，审计作为一个系统，与系统环境是什么关系？这个问题的回答就是审计环境。

一般审计学的应用层级可以称为审计学基础或基础审计学，研究各类审计共同的原理、概念、步骤、方法和技术等。

(二) 财务信息审计学和非财务信息审计学

财务信息审计学分为理论和应用两个层级。理论层级的财务信息审计学研究财务信息审计的基本问题，包括财务审计信息需求、财务信息审计本质、财务信息审计主体、财务信息审计客体、财务信息审计内容、财务信息审计目标、财务信息审计模式及财务信息审计环境等；应用层级的财务信息审计学研究财务信息审计的原理、概念、步骤、方法和技术等。

非财务信息审计学也分为理论和应用两个层级，其研究内容类似财务信息审计学，只是审计主题由财务信息改为非财务信息。

(三) 行为审计学和制度审计学

行为审计学分为理论和应用两个层级。理论层级的行为审计学研究具体行为审计的基本问题，包括具体行为审计需求、具体行为审计本质、具体行为审计主体、具体行为审计客体、具体行为审