

刘 华◎著

审计

CASE
STUDY
ON
AUDITING

案例研究

审计案例研究

刘 华 著

图书在版编目(CIP)数据

审计案例研究/刘华著. —上海: 上海财经大学出版社,
2009. 2

ISBN 978-7-5642-0448-8/F·0448

I. 审… II. 刘… III. 审计—案例—分析 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 008125 号

□ 责任编辑 王永长

□ 封面设计 张克瑶

SHENJI ANLI YANJIU
审计案例研究

刘 华 著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

同济大学印刷厂印刷

宝山葑村书刊装订厂装订

2009 年 2 月第 1 版 2009 年 2 月第 1 次印刷

787 mm×1092 mm 1/16 17.25 印张 291 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 29.00 元

前 言

世界各国尤其是西方成熟市场经济国家的证券市场信息披露和法定审计制度,为审计案例研究注入了最为鲜活、丰富的元素。每一个重大审计案例的背后,总是隐藏着一些深层次的审计理论问题:要么是审计理论滞后于审计实务,使得审计政策的制定者无法预见到可能发生的新情况,没有及时制定应有的新准则,从而导致了审计实务界的失误;要么是审计实务界对现有的审计准则、法规或制度缺乏应有的理解,使审计过程偏离了应有的轨迹。因此,几乎每一个重大审计案例的发生,都会对审计理论与实务界产生举足轻重的影响。认真研究每一个重大审计案例,寻找其理论根源与对策,并总结其经验教训,似乎已成为世界各国审计理论界与实务界的惯例(李若山,1998)^①。只有透过一系列真实、典型而又深刻的案例,才可以串起审计行业前进的足迹,揭示审计行业背后的规律。

在案例研究的思想指导下,本书共分七章。

第一章为审计案例研究的基础理论。俗话说,“外行看热闹,内行看门道”。审计案例研究自然是有“热闹”好看,但要悟出“门道”,却离不开基础理论的支持。只有从集合科学和应用科学的角度去把握审计,合理运用代表性的审计本质理论,客观地认识审计假设(工作前提),特别是重视由证据、应有的职业关注、公允表达、独立性和道德行为组成的审计概念框架,审计案例研究才能说具备了一个正确的方向和起点。

第二章为西方注册会计师审计案例研究。注册会计师审计的起源、发展与完善,主要应归功于英、美等西方成熟市场经济国家。而审计行业历史的进步、今天的专业和将来的严谨,与英国的南海公司(the South Sea Company),美国的麦克森·罗宾斯(Mckesson & Robbins)药材公司、厄特马斯公司(Ultramares Corp.)、安然公司(Enron Corporation)等重大审计失败案例的发生,有着千丝万缕的联系。

第三章为我国证券市场制度背景研究。审计理论和实务的发展从来都

^① 参见李若山:《审计案例——国外审计诉讼案例》,辽宁人民出版社1998年版。

不是孤立的,证券市场已成为审计创新的前沿阵地。例如,我国国际趋同的会计准则、审计准则以及企业内部控制基本规范,都是在上市公司层面率先实施的。审计的经验研究、案例研究和规范研究,往往也是以证券市场的融资制度、信息披露、收购与兼并、激励与约束等作为重要的制度背景。这就需要采用法规研究方法,考察近年来我国证券市场制度建设的轨迹,为遵循性审计和相关咨询服务的开展提供支持。仅以2006年《证券发行管理办法》为例,它规定上市公司财务报告如被出具保留意见、否定意见或无法表示意见,将3年与公开增发无缘;如被出具否定意见或无法表示意见,还将和定向增发无缘,凸显了公司治理链条中为上市公司财务报告信息质量把关的注册会计师审计的地位。

第四章为我国注册会计师审计案例研究。我国的注册会计师审计,与西方成熟市场经济国家相比还不够成熟,近年来重大审计失败案例不绝于耳。但由于案例公开后可供利用的信息更为充分、透明和确定,也为我们进行案例研究提供了大量素材,并有助于提高研究的深度和质量。从“失败乃成功之母”的角度来看,针对银广夏公司、东方电子公司等经典审计案例所暴露的问题进行反思与改进,又能促使我国的审计行业在挫折中奋勇前行。

第五章为内部审计案例研究。内部审计是公司治理机制的重要组成部分,具有枢纽地位。它是对内部控制的再控制,能够充当管理者延长的手臂或长在背后的眼睛。同时,它还能注册会计师审计和国家审计等外部审计监督提供重要基础。尽管内部审计不可或缺,实务运用也在蓬勃发展,但限于企业内部审计的信息披露较少,理论和案例研究相对而言还是有些滞缓。世界通信公司、百事集团公司、通用电气公司等内部审计的成功范例,具有很强的现实借鉴意义。

第六章为内部控制案例研究。在实务中,内部控制与公认会计原则、公认审计准则并称制度基础审计的三大支柱。加强内部控制研究,重视对控制风险的评估,才能保证抽样的科学性,并提高审计的效率和效果。即便现代风险导向审计,也非常重视内部控制的了解、测试与评估。美国2002年的《萨班斯—奥克斯莱法案》要求,会计师在对财务报表出具审计报告的同时,要能对内部控制有效性出具鉴证报告。2007年以来美国次贷危机、全球性金融风暴乃至经济危机的蔓延,更让我们深刻地认识到“失控猛于虎”。内部控制已成为时下内部审计师、企业管理层、各国政府,以及相关监管部门等万众瞩目的焦点。中国三鹿集团公司、法国兴业银行、中航油新加坡公司

等典型内部控制案例分析,为我们开启了审计案例研究的另一扇窗。

第七章为审计报告案例研究。审计报告作为审计工作的最终成果,具有三个方面的作用:一是对社会公众具有鉴证作用,提高会计信息的可信性;二是对被审计单位具有证明作用,解除其受托责任;三是对会计师事务所具有保护作用,可以明确注册会计师所作的工作。由于会计师事务所对客户负有保密义务,作为过程反映的审计工作底稿一般不予公开,这使得审计质量具有信息不对称的某些特征。不过,上市公司的年度审计报告将随财务报表对外公布,这为我们考察审计质量提供了一个有效窗口。我国证券市场年度财务报告的审计意见,90%以上为无保留意见(包括带强调事项段的无保留意见),非无保留意见特别是否定意见屈指可数。延中实业公司的首份保留意见、宝石公司的首份无法表示意见、渝钛白公司的首份否定意见、科龙电器公司的保留意见博弈之谜,尤为值得关注。

本书由上海财经大学会计学院会计与财务研究院副教授、专攻审计理论的管理学(会计学)博士、中国注册会计师刘华编著。本书可作为研究生院、高等院校和会计专业硕士(MPAcc)的审计教学或参考用书,亦可作为经验研究和规范研究制度背景的重要参考。同时,还能服务于注册会计师审计、内部审计、内部控制和风险管理,以及行业监管的现实需要。本书的基本定位是尝试成为国内第一本纯正的审计案例研究著作,但由于时间仓促和资料有限,恳请从事审计理论与实务研究、案例与法规研究,以及审计教学的各位专家、学者批评指正。

刘 华

2009年1月

目 录

第一章 审计案例研究的基础理论	1
第一节 审计的科学性	1
第二节 审计本质与假设	3
第三节 审计概念框架	7
第二章 西方注册会计师审计案例研究	25
第一节 注册会计师审计概述	25
第二节 西方注册会计师审计准则案例研究	37
第三节 西方注册会计师审计责任案例研究	43
第四节 后安然时代审计案例研究	47
第三章 我国证券市场制度背景研究	55
第一节 《关于规范上市公司信息披露及相关各方行为的通知》法规 研究	55
第二节 《上市公司非公开发行股票实施细则》法规研究	60
第三节 《上市公司信息披露管理办法》法规研究	65
第四节 《国有控股上市公司(境内)实施股权激励试行办法》法规 研究	72
第五节 《上市公司收购管理办法》法规研究	84
第六节 《上市公司证券发行管理办法》法规研究	94
第七节 《上市公司股权激励管理办法》法规研究	100
第四章 我国注册会计师审计案例研究	105
第一节 我国注册会计师审计市场分析	105
第二节 审计环境案例研究	117
第三节 审计经典案例研究	128
第四节 审计师执业责任案例研究	133

第五章 内部审计案例研究	154
第一节 内部审计概述	154
第二节 内部审计案例分析	159
第六章 内部控制案例研究	166
第一节 内部控制观念的发展与演变	166
第二节 三鹿集团内部控制案例分析	177
第三节 巨人集团内部控制案例分析	184
第四节 中海集团釜山公司内部控制案例分析	192
第五节 中航油新加坡公司内部控制案例分析	196
第六节 郑亚集团内部控制案例分析	204
第七节 法国兴业银行内部控制案例分析	206
第八节 英国巴林银行内部控制案例分析	212
第七章 审计报告案例研究	217
第一节 年度报告审计意见的一般特征	217
第二节 非无保留意见案例分析	221
第三节 科龙电器公司审计典型案例分析	227
第四节 亏损公司、审计师变更与非标意见——基于长岭股份公司的 案例研究	245
参考文献	264
后记	266

第一章 审计案例研究的基础理论

审计案例研究的开展,需要有基础理论的支持。只有从集合科学和应用科学的角度去把握审计,合理运用代表性的审计本质理论,客观地认识审计假设(工作前提),特别是重视由证据、应有的职业关注、公允表达、独立性和道德行为组成的审计概念框架,审计案例研究才能说具备了一个正确的方向和起点。

第一节 审计的科学性

一、审计独立的学科属性

审计最初曾以会计的一部分而存在,即便现在审计与会计也有着千丝万缕的联系。人们习惯于将审计与会计的分离描述成类似于细胞分裂的过程,但把审计当作会计的分支是完全错误的。审计与会计之间的关系是密切的,审计人员首先应该精通会计。但是,如果对审计人员的行为和审计过程的性质进行更深入地考察,我们就会发现它有另外的渊源。审计以逻辑学为基础和主要根源,大可不必拘泥于会计的范畴,还可承担起对会计以外的其他信息进行检查的职责。二者只是事务上的同事关系,但不存在血缘关系(Mautz&Sharaf, 1961)^①。如果说信息社会是一个信息大工厂,那么会计就是信息的生产、制造部门,审计就是信息的质检、验收部门。会计与审计在目标与方法上的截然不同,决定了它们是完全不同的

^① R. K. Mauts and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961. 国内学者蔡春教授等评论指出,莫茨和夏拉夫的《审计理论结构》首创了六个第一:(1)第一次系统研究审计理论;(2)第一次提出审计理论结构;(3)第一次系统研究审计方法论;(4)第一次提出并系统研究审计假设;(5)第一次提出并系统研究审计中的理论概念;(6)第一次从交叉和边缘学科的角度研究审计理论。



(AAA, 1972)^①。会计是制作性的,而审计是分析性的。如果说会计是律师,那么审计是法官;如果说会计是作者,那么审计是编辑(Mautz&Sharaf, 1961)^②。

二、审计的科学衡量

一门科学的衡量标准,由低至高有四个层次:一是有组织的知识体系;二是要求严格衡量证据的方法和系统方法应用的体系;三是能够解释、预测和控制给定现象的体系;四是所有命题均是由法则或原则连结起来的逻辑、数理体系。

审计研究是一项严谨的学术思维活动,审计领域无处不在折射逻辑和语言的魅力。审计本身毕竟就是一种实证性的行为,如审计活动普遍采用的是统计抽样的方法,而现在就理论知识实践和经验而论,只有抽样误差是能令人满意的错误。审计发表的专业意见具有解释会计信息可信性的能力,影响到投资决策行为,起到控制投资决策的作用。发表意见时对被审计单位持续经营能力的判断和投资风险的提示,又使审计具备了预测能力。同时,揭发舞弊和差错职责的履行和监督职能的发挥,还使审计具有控制舞弊和差错的能力。

三、审计的科学归属

科学的主要类别包括:(1)抽象科学(如哲学、逻辑学和数学);(2)一般描述性科学(如化学、生物学和社会学);(3)特殊派生科学(如矿物学、植物学和人类学);(4)集合科学(如地质学、地理学、天文学);(5)应用科学(如工程学、农业学、职业心理学)。

审计是多学科交叉、渗透的产物,是一门集合科学。审计首先要精通会计,与会计密不可分,从会计领域吸取着丰富的营养。但审计其实是以逻辑

^① American Accounting Association, A Statement of Basic Auditing Concepts, Auditing Concepts Committee, 1972. 国内学者萧英达教授等评论指出,其论证的严谨、建议的稳健、思维的缜密、内容的丰富,都实属罕见,对美国乃至世界审计理论与实务发展的贡献是不可估量的。

^② R. K. Mauts and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961.



学为基础和主要根源,同时证据性质和意见形成依赖于认识理论;测试和抽样以概率论和数学为基础;公允表达援用了财务分析和沟通理论;应有的职业关注体现了道德和法律的关系。总之,审计的理论研究和实务运用,必须纳入复合型的轨道,强调知识、能力和经验的融会贯通。

审计又是一门应用科学,是一个相当重视理论运用于实践的研究领域,是能够对社会经济生活做出实质性贡献的严谨的研究领域。以史为证:注册会计师审计起源于16世纪意大利合伙企业参与经营管理的合伙人和不参与经营管理的合伙人之间的鉴证需要,也应了我国的一句古话“当局者迷,旁观必审”;18世纪的英国股份制企业出现了所有权和经营权的彻底分离,为有效解决代理问题,注册会计师审计成为法定制度;20世纪初的美国金融资本向产业资本渗透,负债融资成为企业融资的主要来源,为债权人服务的资产负债表审计应运而生;20世纪30年代的美国证券市场大发展,特别是在放任自流的自由市场经济政策(包括会计政策的自行其是,没有法定审计要求和公认会计、审计准则)酿成经济危机之后,在“注册会计师到哪里去了”的诘问声中,为投资者服务的利润表审计开始占主导地位;“二战”以后,随着全球经济的一体化和跨国公司的蓬勃发展,服务于国际投资者的国际会计公司和国际审计准则被普遍接受。David Flint(1988)^①认为,审计是纯实用主义的,以满足社会需要为基础。审计作为一个社会现象,除了实务用途外,没有其他目的或价值。

第二节 审计本质与假设

一、审计本质

(一) 查账论

查账论是对审计本质的一种简单的或初步的认识,持续的历史时期最长,影响范围最广。它产生的原因主要是:早期审计的大部分时间花在查账上,而且职能比较单一,这使得人们容易用最原始的眼光看待审计的本质。1953年,美国的AICPA名词术语委员会指出,审计是一种检查,旨在按照公认会计原

^① David Flint, *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, Macmillan Education Ltd., 1988.



则对公司和其他实体向公众和有关方面提供的财务报表的公允性和一致性表达意见。1974年,《大英百科全书》也认为,审计是指由原负责编制账表的会计人员以外的会计专家,对企业活动、账册和报表所进行的检查。

(二) 方法过程论

1972年,美国会计学会的《基本审计概念公告》提出,审计是为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的有系统的过程。美国会计学会的《基本审计概念公告》论证的严谨、建议的稳健、思维的缜密、内容的丰富,都实属罕见,对美国乃至世界审计理论与实务发展的贡献是不可估量的,尤其是以上审计定义至今仍然被广泛引用。

(三) 经济监督论

1989年,中国审计学会总结指出,审计是由专职的机构和人员,依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性经济监督活动。

(四) 经济控制论

1988年,戴维·弗林特(David Flint)提出经济控制论,认为审计是为确保受托责任履行而设计的一种社会控制机制。

(五) 代理论

形成于20世纪80年代的代理论认为,为了降低代理成本,保障股东利益不受管理层的损害,必须建立适当的制衡机制。审计是一种有助于促进股东和企业管理人员的利益最大化的社会活动。精明的管理人员具有主动聘请审计人员对其业绩报告的真实性进行鉴证,以显示其良好的经营绩效的动机。股东限于时间、成本和专业能力,也会选择利用审计人员的工作。

(六) 信息论

形成于20世纪80年代的信息论认为,审计的本质在于提高信息的可信性,以促进有效决策,优化资源配置。具体来说,审计能够保证信息传递有效,并使事后的信息质量仍能得到证实,淘汰低劣质信息的生产,进而使市场趋于稳定。

(七) 保险论

形成于20世纪80年代的保险论认为,审计人员对揭示营业失败负有责任,通过收取高额费用把成本转嫁给客户,客户进而通过提高产品价格和降



低投资报酬转嫁给社会。因而,审计人员有义务为向他们寻求避免财务损失的投资人担保会计报表的准确,对破产或濒临倒闭的公司负有深口袋(deep pockets)责任。

(八) 行为论

1982年,丘吉尔(Churchill)提出行为论,认为审计可以促使各层次的职员自觉地遵守企业的各项内部控制制度,并认真有效地工作,从而促成企业目标的实现。

以上八种观点各有侧重,均有一定道理。但宛如“盲人摸象”,还需要将各种观点有机地结合起来,以得到对审计的全面认识:(1)查账论是社会对审计的一般认识,查账永远是审计最后的落脚点;(2)方法过程论是对如何实施审计的最为经典的描述;(3)经济监督论可用于解释国家审计;(4)经济控制论最能体现权变思想;(5)代理论可用于解释成熟资本市场的审计制度安排;(6)信息论可用于解释信息不对称条件下的审计机理;(7)保险论可用于解释审计法律责任;(8)行为论用来解释内部审计则是最为恰当的。

二、审计假设

(一) 审计假设体系的蓝本

假设(公理)具有五个基本特征:为知识学科的发展所必需、不能直接自我验证、作为推论的基础、建立理论结构的基础,以及面临着知识更新的挑战。古希腊哲学家亚里士多德认为,“每一可论证的科学多半是从未经论证的公理开始的,否则,论证的阶段就永无止境”。

第一次系统研究审计假设的莫茨(Mauts)和夏拉夫(Sharaf),于1961年提出的8条临时性的审计假设被奉为经典,成为研究审计假设问题的蓝本:

1. 财务报表和财务数据是可验证的

可验证假设包括三层含义:(1)反映经济业务的凭证、账簿和报表之间存在着一种逻辑联系;(2)存在着判断财务报表和财务数据及其形成过程合理性的客观标准;(3)审计人员能在合理的时间、人力和范围内取得足够的证据并得出有效的结论。

2. 审计人员和被审计单位管理者之间没有必然的利害冲突

无冲突假设认为,审计既是社会公众的需求,也是被审计单位管理者的需求,因为通过审计可以有效地解除管理者的受托责任,而且审计工作离开管理者的必要配合将寸步难行。



3. 送交验证的财务报表和其他信息中不包括串通舞弊或其他舞弊行为非舞弊假设认为,揭弊查错是企业管理人员的职责,审计的目标是验证财务报表的公允性,审计人员不必承担揭弊查错的责任。但大量管理舞弊案件的爆发和诉讼爆炸的局面,表明审计人员和被审计单位的管理人员之间始终存在潜在的利益冲突,第2、3条假设已不合时宜。

4. 令人满意的内部控制系统的存在能排除舞弊行为的或然性

内控功能假设是现代制度基础审计所必需的一个基本条件。没有这条假设,一切有关对内部控制测试和评价的要求,都将失去逻辑基础和理论依据。

5. 通过一贯地使用公认会计原则,公允地反映了企业的财务状况和经营成果公允反映假设认为,公认会计原则是审计人员判断公允性的标准。如果没有公认会计原则,审计人员的意见就失去了通用的共同语言,对任何人将无价值可言。

6. 缺乏确凿的相反证据时,过去被审计单位认为是真实的东西将仍然是真实的

无反证假设类似于会计上的持续经营假设,主要是解决企业经营业务及会计反映的连续性与审计行为的阶段性之间的矛盾。

7. 为发表一个独立意见而对财务数据进行审查时,审计人员只唯一地充当审计师角色

独立性假设为,由于审计服务要对整个社会负责,而其他非审计服务都只对客户负责,与审计通常是不相容服务的结合,限制或禁止审计人员同时为客户提供审计和非审计服务,才能确保和维护审计人员的独立性。从美国安然、世界通信公司等一系列的重大审计失败案例和2002年美国《萨班斯—奥克斯莱(Sarbanes - Oxley Act)》法案独立性的相关规定来看,这一假设具有先见之明,对提高审计质量和赢得社会信任是非常必要的。

8. 独立审计师的职业地位赋予其相称的职业责任

责任相称假设认为,审计人员所承担的职业责任不是无限的,而是与其职业地位相称。判断职业责任时,可以将职业行为准则、公认审计准则作为依据。如果没有这一假设,审计职业对审计质量就不可能有最基本的保证,社会公众对审计质量也不可能有最基本的信任。

(二) 会计假设体系带来的启示

我们认为,可以借鉴会计的四大假设——会计主体(限定空间范围)、持



续经营(限定时间范围)、会计分期(时间范围的具体划分)、货币计量(明确反映手段),重新构筑审计假设体系。

以上八条暂时性审计假设中,单一角色假设(第7条)类似于会计的主体假设,无反证假设(第6条)类似于会计的持续经营和会计分期假设,内控功能假设(第4条)、公允反映假设(第5条)类似于会计的货币计量假设。

其他暂时性假设则值得商榷,它们的地位类似于原则而不是公设。其中:第1条假设类似于客观性原则;第2、3条假设已不合时宜,应修正为审计人员和被审计单位的管理人员之间始终存在潜在的利益冲突,类似于谨慎性原则;第8条假设类似于配比原则。

第三节 审计概念框架

一、审计概念框架综述

概念是从观察结果和经验中归纳出来的抽象形态。从内容方面看,它表示一个特定的观念。从语言方面看,它表现为一种特有的术语,是观念的语言符号。审计学要成为一门成熟的学科,最基本的就是形成概念,并以概念为中心对知识加以系统化。

1961年,第一次系统研究审计概念的莫茨(Mauts)和夏拉夫(Sharaf)提出:“概念探讨法较之其他探讨法,对于建立完善的审计理论能发挥更大的作用。我们之所以持这样的主张,是因为审计学正处在需要对各种审计概念进行严格检查的阶段,是因为我们感到另一被广泛认可的探讨法,即数学法并不适用于审计学。在某些领域中,理论发展主要依赖于语言和逻辑,却极少利用数学。审计就是如此。因此,我们认为,运用概念探讨法更有可能获得成功。”

莫茨(Mauts)和夏拉夫(Sharaf)还进一步提出了审计概念框架:“证据、应有的职业关注、公允表达、独立性和道德行为是重要的审计概念,也许还有其他的概念可以加入重要概念之列,希望其他人也加入进行这种分析的行列,直到审计中所有有用的概念都得到阐述并能够经受哲学性检查为止。”

我们认为,审计是一门关于再认定、验证和报告的科学,其基本特征就是逻辑检验。证据、应有的职业关注、公允表达、独立性和道德行为之间,存



在着缜密的内在联系,共同构筑了完整的审计概念框架。其中:(1) 审计以证据为基础,“有几分证据说几分话”,追求的是客观性。(2) 审计以公允表达为目标,公平、允当地表达对会计认定的意见,追求的是相关性。(3) 审计以道德行为为内在约束,以独立性为外在表现,两方面由内而外、和谐统一,追求的是中立性,是审计取信于社会的前提。(4) 审计以应有的关注为秉性,是出于自我保护的本能,追求的是谨慎性。

总之,审计的前提是独立性和道德行为,审计的秉性是应有的职业关注,审计的基础是证据,审计的目标是公允表达。审计的科学与真理,是靠独立、谨慎、道德的审计师,以证据为基础,公允表达意见来实现的。

二、证据

(一) 审计证据与其他学科证据的差异

作为一个一般性术语,证据(evidence)可被当作导致证明,并有助于形成对某一命题所持的态度和合理判断的事物。判断则可被当作“对某一命题所持的态度”。证据的性质和构成在很大程度上取决于它所在领域的性质,即受使用证据目的的影响^①。

审计证据与其他学科证据特征的比较,如表 1-1 所示:

表 1-1 审计证据与其他学科证据特征的比较^②

重要特征	审计学	纯粹或精确科学(数学、形势逻辑)	自然科学(实验和观察性科学)	法学	历史学
与证据相关领域的特殊目的	保护财务报表用户的利益	对公认假设所支配的封闭系统中的所有重大关系进行阐述	建立支配自然界的一般法则	维护正义	解释和理解过去发生的历史事件
与证据相关的论题	财务报表中的声明	抽象关系	自然或物理现象	特定时间和地点发生的事件	事件和发展对人类组织和行为的影响

^① 罗伯特·莫茨(Robert Mautz)、侯赛因·夏拉夫(Hussein Sharaf)著,文硕、肖泽忠等译:《审计理论结构》,中国商业出版社 1990 年版,第 96 页。

^② 罗伯特·莫茨(Robert Mautz)、侯赛因·夏拉夫(Hussein Sharaf)著,文硕、肖泽忠等译:《审计理论结构》,中国商业出版社 1990 年版,第 98 页。



(续表)

收集和形成证据的方法	由利害相关或无关的当事人提供;由独立的当事人收集或形成;推理	根据已确定的假设进行的演绎法	根据实验和观察进行归纳、演绎、推理,结合演绎和归纳推论	当事人双方的申诉;合理的演绎推理和推论	收集现存的资料并进行严格查验
判断者在收集和形成证据中的作用	主动与被动兼而有之	主动	主动与被动兼而有之	被动	主动,但与数学家和实验科学家不同
关于证据研究的规则的性质	职业标准	形式逻辑定律	允许实验室重复实验的标准;统计推论规则;逻辑法则	符合逻辑的假设;证据许可性和相关性的规则	外在和内在批评法则
时间对形成判断和收集证据的重要性	支配因素	无	无	支配因素	少许
证据对判断形成的强制性	从绝对到说服力均有	绝对	从绝对到可能不等,常可用数量方法计量概率	说服力	说服力

从总体上说,审计证据最为鲜明的学科特征有二:一是不可重复性,限于时间和成本,以专家结论的方式来取代实验检验;二是不带倾向性,独立是审计的核心价值。

(二) 审计证据与逻辑学说的联系

人们的观念或信念均可追溯到下列一个或多个源头:(1) 他人的证言;(2) 至少部分地根源于本能、感觉和欲望的直观;(3) 根据一般原则进行的抽象推理;(4) 感觉所获的经验;(5) 有成功结局的实践活动。

上述五种与信念有关的源泉对应着五类逻辑学说:(1) 从他人的证言中获取信念的权威主义,最常使用但只具有说服力。(2) 通过本人的直观(经验、心理素质和想象力)获得信念的神秘主义,有用但单独来看并不可靠。(3) 从普遍应用的假设出发的理性主义,从一般推论到特殊,是综合性的。(4) 根据感官体验获取信念的经验主义,从特殊到一般进行推理,是分析性的。(5) 与实践紧密相连的实用主义,用信念将产生的结果来检验信念。

审计证据与五类逻辑学说的联系,如表 1-2 所示: