审计与内部控制系列

审计理论与案例

刘摇华摇著

复旦大學出版社

前摇摇言

本书目标定位

第一,本书论述的重心,在于审计理论。一个学科领域包括实际现象(实践、事实等)和基础理论两部分组成,但审计职业重实务、轻理论的实用主义倾向由来已久。审计并非完全是实务性那么简单,审计职业也并不能主要依靠审计实务就能保持和提高社会地位,相反正是大量的与审计失败相联系的糟糕的审计实务,极大地损害了审计职业的形象。我们知道,理论是一系列思想的体系,或者说是在人们认可的结构基础上建立起来的用于解释一组事实或现象的命题。也可以认为,理论旨在说明在一个学科领域中观察到的事实的一般规则和原则,或引起这些事实的原因。因而,解决实际问题的唯一的积极的办法,就是建立和运用理论([illegible])。同时,如果没有系统理论的支撑,也难以想象审计还能够进入科学的殿堂和被认为是一门有学问的职业。

第二,本书从集合科学和应用科学的角度去理解审计,试图将审计研究纳入复合型和应用型的轨道。审计最初曾以会计的一部分而存在,即便到现在审计与会计也有着千丝万缕的联系,客观上形成了传统认识的一个重大误区,即把审计学看作是会计学的一个分支。在这种观念指导下培养出来的审计人才,实质上仍然是会计人才,只不过技能更为纯熟和突出,与真正意义上的审计人才相去甚远。实际上,审计是多学科交叉、渗透的产物,把审计学看作是一门集合科学更为恰当。它从其他领域引入的东西甚至超过了从会计中吸收的东西,例如,审计的主要根源在于逻辑学,证据的性质、审计意见的形成依赖于认识理论;测试和抽样以概率论和数学为基础;公允表达援用了会计原则、财务分析和沟通理论;应有的审计关注体现了道德和法律的关系([illegible])。同时,审计相当重视理论运用于实践,对社会经济生活能够做出实质性的贡献,因而又是一门应用科学。特别是在美国的安然公司和我国的银广夏公司的典型审计失败之后,现代风险导向审计已成为一种必然的国际趋势。与之相适应,审计需要着眼于建立全面的经营知识决策框架和合理利用舞弊理论,将审计学、系统理论和

经营战略结合起来，充分关注企业的产权结构、组织结构、战略、流程、经营、筹资、投资和持续改进情况，以及企业所处的行业状况和监管环境。

第三，本书注重全面的职业研究，包括注册会计师审计职业、国家审计职业和内部审计职业。审计有着深刻的职业内涵，职业特征鲜明，职业要求非常特殊，绝不是简单的手艺，更不是掌握简单的查账技术就能胜任的。如果我们要为社会的未来利益而维持独立审计职业，那么，就必须以大众最佳利益为重的原则来解决问题。假如我们习惯性地带上其他偏见来解决问题，那么，我们就即刻放弃了拥有职业地位的权利，并注定了这种职业的厄运（[illegible]）。从事审计职业，就要富于为公众服务的精神，把审计作为一门有学问、有道德、有责任的艺术来追求。即使这种追求是一种谋生手段，但其本质仍然是一种公共服务。知识密集、业务协作、责任重大，而风险却无时不在，是审计职业鲜明的特征。这又决定了对审计职业的特殊要求：要以操守为重、诚信为本，把独立性视为灵魂和最珍贵的美德，强调知识、经验、风险意识和责任感，重视业务判断、合作、协调和沟通能力，珍惜职业形象和声誉。不能深刻理解审计的职业内涵，就无法胜任审计实践和审计研究工作。

第四，本书重视方法论的传授和引导。“授人以鱼，不如授人以渔”，审计技术方法对于审计实践成功和正确理解审计实践的重要性由此可见一斑。每一学科都发展了其特有的学科态度和业务程序，我们不仅对审计人员在实施审计过程中所采用的方法感兴趣，而且对审计人员的态度问题也感兴趣（[illegible]）。另一方面，审计研究方法是否适当、科学，直接影响着审计研究的质量和效果，是促进或制约审计研究水平提高的重要因素。诚如巴甫洛夫所说，“初期研究的障碍，乃在于缺乏研究法。无怪乎人们常说，科学是随着研究法所获得的成就而前进的。研究法每前进一步，我们就更提高一步，随之在我们面前也就开拓了一个充满着种种新鲜事物的、更辽阔的前景。因此，我们头等重要的大事乃是制定研究方法。”

本书逻辑结构

审计本身是一个逻辑系统，有内在的理论结构。审计理论产生于人类社会的实践活动中，统一在特定时空条件下的审计环境中。审计内环境决定着审计本质，审计外环境和审计本质共同决定着审计活动的出发点和归宿，即审计目标。为了实现审计目标，需要深刻认识审计假设（前提），持有正确的审计观念，将一定的审计目标、假设和观念形成审计规范。在审计规范约束下，选择科学、合理的审计方法，形成恰当的审计报告（意见）。而社会公众对审计是否发现并

报告重大错报漏报、舞弊和非法行为，即是否达成审计目标的关注，又带来审计质量的评判与在此基础上的审计责任追究问题，并通过审计案例的形式反馈到审计环境中。因而，本书在遵循审计的逻辑性和内在联系的基础上，按照以上理论框架来组织，如图 园摇摇所示。

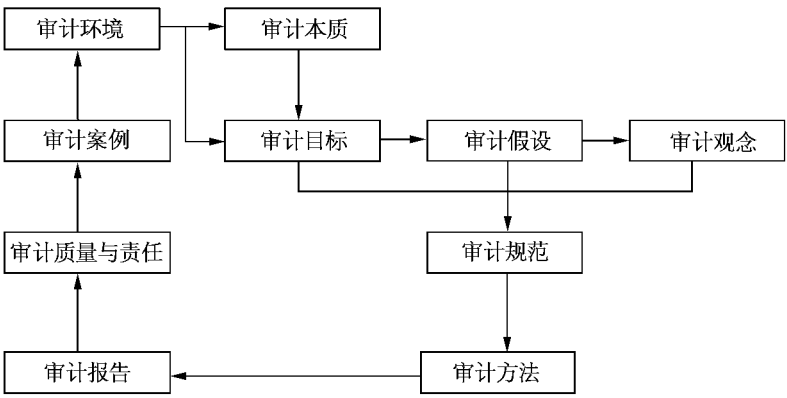


图 园摇摇审计理论结构

摇摇第一章总揽全篇，阐明审计学科地位和审计理论结构，随后各章则在体现审计学科特征的基础，围绕审计理论结构来展开：第二、三、四章从审计职业的角度研究审计环境；第五章研究审计本质、审计目标和审计假设等基本理论，第六章研究审计观念；第七章研究审计规范；第八章研究审计方法；第九章研究现代审计方法的支柱——内部控制；第十章研究审计报告；第十一章研究审计质量和审计责任；第十二章研究审计案例。本书的具体研究内容，如表 园摇摇所示。

表 园摇摇本书基本内容概览

章摇节	基本内容
审计学科地位与理论框架	审计学科地位的探讨，审计理论框架
注册会计师审计职业	注册会计师审计历史，注册会计师、会计师事务所和注册会计师职业组织，注册会计师审计运行机制，萨班斯鄄奥克斯莱法案
国家审计职业	国家审计历史，国家审计风暴案例，国家审计的性质、职责与工作程序，中央企业经济责任审计，国家审计体制，国家审计发展趋势
内部审计职业	内部审计历史，内部审计工作范畴，内部审计发展方向与职业策略
审计基本理论与实务	审计本质，审计目标，审计假设，了解被审计单位情况，审计计划，审计重要性，审计风险

续表

章摇节	基本内容
审计观念	证据基础,应有的职业关注,公允表达,独立性,道德行为
审计规范	审计法规,审计准则,审计质量控制准则,审计职业道德准则,审计职业后续教育准则
审计方法	审计技术方法,制度基础审计,风险导向审计,审计理论研究方法的探讨
内部控制	内部控制的意义与局限性,内部控制观念的演变,内部控制的组合、基本内容和方法,超越 怖豹韵——内部控制的其他概念框架,内部控制政策与报告,内部控制审核与管理建议书,内部控制案例
审计报告	审计报告内容、形式和意见,注册会计师审计报告,内部审计报告,国家审计报告,特殊目的鉴证报告
审计质量和审计责任	审计质量影响因素,审计期望差,审计责任
审计案例	银广夏、东方电子、黎明股份、郑百文、锦州港、红光实业、蓝田股份、乐山电力、琼民源、活力 圆愿达尔曼、数码测绘、圣方科技、珠峰摩托、中农资源、宏智科技、粤海铁路、中国人寿等公司国内经典审计案例剖析,南海公司、厄特马斯公司、麦克森·罗宾斯药材公司、共同基金管理股份有限公司、安然公司、世界通信公司、南方保健公司等国外经典审计案例剖析及其他国外经典审计案例简析

本书由上海财经大学会计学院、会计与财务研究院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,在结构、内容上力求创新,试图还审计以逻辑和语言见长的原貌。本书强调对审计理论的建立和运用,重视对审计学科发展状况的关注和思考 探索审计职业发展的历史规律,解剖国内的审计实务和国情,紧盯英美发达国家和国际业界的动向,直面和探讨审计的现实问题和未来发展方向 阐释常规的审计程序、规范,总结优秀的审计经验、技巧,传输最新的审计理念。本书是审计从业人员系统学习和掌握审计理论、透视审计职业和解剖审计案例的重要学习用书。由于本书是突破传统审计学科知识框架的第一步尝试,再加上时间仓促和作者的水平有限,恳请从事审计理论研究、审计实务、审计教学的各位专家、学者批评指正。

·源

目摇摇录

第一章摇审计学科地位与理论结构…… 员
第一节摇审计学科地位…… 员
第二节摇审计理论结构…… 愿
第二章摇注册会计师审计职业 …… 员源
第一节摇注册会计师审计的历史 …… 员源
第二节摇注册会计师 …… 员缘
第三节摇会计师事务所 …… 员苑
第四节摇注册会计师职业组织 …… 圆藻
第五节摇注册会计师审计运行机制 …… 圆阮
第六节摇萨班斯鄄奥克斯莱法案 …… 猿园
第三章摇国家审计职业 …… 猿缘
第一节摇国家审计的历史发展与成就 …… 猿缘
第二节摇国家审计风暴 …… 猿愿
第三节摇国家审计的性质、职责与工作程序…… 源源
第四节摇中央企业经济责任审计 …… 源阮
第五节摇国家审计体制 …… 缘园
第六节摇国家审计发展趋势 …… 缘缘
第四章摇内部审计职业 …… 远园
第一节摇内部审计的形成与发展 …… 远园
第二节摇内部审计工作范畴 …… 远缘
第三节摇内部审计的发展方向与职业策略 …… 远愿
第五章摇审计基本理论与实务 …… 苑藻
第一节摇审计本质 …… 苑藻
第二节摇审计目标 …… 苑缘
第三节摇审计假设 …… 苑苑
第四节摇了解被审计单位情况 …… 苑愿

第五节摇审计计划 …… 愿员
第六节摇审计重要性 …… 愿源
第七节摇审计风险 …… 愿苑
第六章摇审计观念 …… 怨园
第一节摇证据基础 …… 怨园
第二节摇应有的职业关注和公允表达 …… 怨缘
第三节摇独立性 …… 怨远
第四节摇道德行为 …… 员愿园
第七章摇审计规范 …… 员愿缘
第一节摇审计法规 …… 员愿缘
第二节摇审计准则 …… 员怨怨
第三节摇审计质量控制准则 …… 员怨怨
第四节摇审计职业道德准则 …… 员怨员
第五节摇审计职业后续教育准则 …… 员怨圆
第八章摇审计方法 …… 员怨源
第一节摇审计技术方法 …… 员怨源
第二节摇制度基础审计 …… 员怨员
第三节摇风险导向审计方法 …… 员怨愿
第四节摇审计理论研究方法 …… 员怨源
第九章摇内部控制 …… 员远源
第一节摇内部控制的意义与局限性 …… 员远源
第二节摇内部控制观念的演变 …… 员远愿
第三节摇内部控制的组合、内容和方法 …… 员远远
第四节摇萨班斯法案之外的其他内部控制概念框架 …… 员远圆
第五节摇内部控制政策与报告 …… 员远苑
第六节摇内部控制审核报告与管理建议书 …… 员远园
附 :内部控制案例
摇案例 员:郑百文公司内部控制失败 …… 圆员园
摇案例 圆:美国 宰葬[illegible]县的内部控制手册 …… 圆员缘
摇案例 猿:施贵宝的特色内控 …… 圆员远
摇案例 源:巴林银行案例 …… 圆员苑
摇案例 缘:山一证券公司案例 …… 圆员愿
摇案例 远:香港百富勤公司清盘案例 …… 圆员愿

摇案例 苑内部控制业务分析 …… 圆邵
第十章摇审计报告 …… 圆源
第一节摇审计报告概述 …… 圆源
第二节摇注册会计师审计报告 …… 圆远
第三节摇内部审计报告 …… 圆圆
第四节摇国家审计报告 …… 圆缘
第五节摇特殊目的鉴证报告 …… 圆苑
第十一章摇审计质量与审计责任 …… 圆怨
第一节摇审计质量 …… 圆怨
第二节摇审计责任 …… 圆缘
第十二章摇审计案例 …… 圆愿
第一节摇国内经典审计案例分析 …… 圆愿
摇一、银广夏公司案例 …… 圆愿
摇二、东方电子公司案例 …… 圆远
摇三、黎明股份公司案例 …… 圆圆
摇四、郑百文公司案例 …… 圆缘
摇五、锦州港公司案例 …… 圆怨
摇六、红光实业公司案例 …… 圆远
摇七、蓝田股份公司案例 …… 圆愿
摇八、乐山电力公司案例 …… 圆远
摇九、琼民源公司案例 …… 圆源
摇十、活力 圆愿公司案例 …… 圆远
摇十一、达尔曼公司案例 …… 圆苑
摇十二、数码测绘公司案例 …… 猿员
摇十三、圣方科技公司案例 …… 猿猿
摇十四、珠峰摩托公司案例 …… 猿源
摇十五、中农资源公司案例 …… 猿缘
摇十六、宏智科技公司案例 …… 猿远
摇十七、中国人寿保险公司案例 …… 猿愿
第二节摇国外经典审计案例分析 …… 猿怨
摇一、英国南海公司 (贿[illegible] 案例 …… 猿怨
摇二、厄特马斯公司 (哉[illegible] 案例
——有关第三者责任的最经典判决 …… 猿园

摇三、麦克森·罗宾斯(酶酶酶酶酶驭砸酶酶酶选药材公司案例
——审计史上影响最大的案件 …… 猿缘园
摇四、共同基金管理股份有限公司案例
——出具保留意见审计报告仍承担高额赔偿 …… 猿愿猿
摇五、安然公司(耘酶酶悦酶酶酶酶酶)案例 …… 猿愿源
摇六、世界通信公司(宰酶酶酶酶)案例 …… 猿愿苑
摇七、南方保健公司(与酶酶酶酶酶悦酶酶酶酶)案例 …… 猿怨怨
参考文献…… 猿怨源
后记…… 猿苑园

第一章摇审计学科地位与理论结构

第一节摇审计学科地位

一、审计理论

理论之所以必要是因为它有用,若干孤立的事实不能产生一门科学,就像用一堆砖块难以建成一栋房子一样,孤立的事实必须有序地排列起来,按照某种理论形成结构上的联系。只有这样,我们才能产生一门科学,它可以用作出发点,用于分析、推敲、批评和改进。解决实际问题的唯一的积极的办法,就是建立和运用理论。

(一) 探讨审计理论的开端

许多人认为审计完全是实务性的,而不是理论性的,对于持这种观点的人来说,审计只是一系列的实务、程序、方法和技术,是一种没有必要进行解释、描述、调整和论证,并最终汇总起来以形成理论的行为。其实,多年来,从事审计的人员不仅重视审计程序包括几个阶段,而且也重视采用不同审计程序的原因。通俗一点讲,就是不仅强调采用什么样的方法,而且要强调为什么要采用这样的方法。实际上,这就是探讨审计理论的开端。另外,值得注意的是,审计的质量远远不及财务会计的质量那样容易让公众所看到,以前用于审计方面的有限研究都集中在一个明显可见的因素——审计师报告的措辞和意见的保留问题上。

(二) 审计理论研究的里程碑

员援审计理论的探索——片段审计理论成果

世界上第一部关于审计基础文献和实务的著作是《审计人员——他们的义务和职责》(皮克斯利,员愿愿员),引导审计登上了科学殿堂。同时代的《审计学——审计人员的实务手册》(迪克西,员愿愿园),被公认为是现代审计理论的奠基作之一。《审计理论与实践》(蒙哥马利,员愿员园)的出版,则使美国首次拥有了属于自己的审计理论结构。该书从员怨源源年再版时改名为《蒙哥马利审计学》,标志着美国乃至世界现代民间审计理论与实践的最高成就,是审计人员最理想的

权威性工具书和必读书，堪称“审计人员的圣经”。在内部审计方面，《内部审计——程序的性质、职能和方法》（布瑞克，[illegible]）是世界上第一部内部审计专著，标志着内部审计学的诞生和确立。这些论著都是片段审计理论的探索，对审计理论的阐述是不自觉的和不系统的。

圆缘审计理论的奠基——第一个阶段性成果

《审计理论结构》（莫茨、夏拉夫，[illegible]）是审计理论的奠基之作。在莫茨（[illegible]）和夏拉夫（[illegible]）之前或之后，没有哪一部审计专著能像《审计理论结构》一样，会产生如此深刻的影响，并如此广为引用。我国的蔡春认为，《审计理论结构》开创了至少五个第一，即：第一次系统研究审计理论，第一次提出审计理论结构，第一次系统研究审计方法论，第一次提出并系统研究了审计公设，第一次提出并系统研究了审计中的理论概念。应该还有一点，那就是他们第一次从交叉和边缘学科的角度研究了审计理论，为后人进行审计理论研究开辟了一条新路。没有任何其他的理论结构能达到[illegible]和[illegible]的理论结构那样的深度和广度，因此，任何新的审计理论的发展都难以超越[illegible]和[illegible]的理论结构。

猿缘审计理论的确立——第二个阶段性成果

《基本审计概念公告》（美国会计学会，[illegible]）标志着审计理论的确立，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。其中，对审计的定义至今仍然被广泛引用或以其为基础进行修改。到今天为止，美国会计学会再没有发布过第二份类似的文件，足见其理论与实践意义的深远影响。

源缘审计理论的持续发展——第三个阶段性成果

《审计理论——评价、调查和判断》（尚德尔，[illegible]）标志着审计理论的持续发展。尚德尔从信息论角度对审计理论进行了全面研究，并将审计放在一个更为广阔的空间之中阐释其最本原的意义，跳出了审计理论局限于财务报表审计的圈子，推广到经营、决策审计甚至更广的范围。在尚德尔的著作出版之后，很少再出现纯粹的审计理论著作，大部分是与审计实务一起论述审计理论问题。

二、审计学科与审计职业

审计学科是集中研究审计理论和审计活动规律，为审计实践提供指导的专业领域。迄今为止，人们对审计学科的认识还比较模糊，比较极端的论调认为审计没有什么理论可言，是职业化才使审计拥有了今天的社会地位和荣誉。事实并非全然如此，以下从两方面进行分析。

·圆·

（一）审计职业之于审计学科理论的矛盾

自 员愿愿缘年苏格兰爱丁堡会计师协会开创审计职业组织的先河以来，审计就作为一门受过良好教育并遵循高标准的职业而存在。审计职业制定了良好的执业标准，强制性要求所有成员承诺遵循道德准则，终生接受后续教育和培训，承担起保护公众利益的社会责任，最终通过纯洁和提高自身队伍的素质抵制了外来的利益威胁，确立了牢不可破的社会地位。在原美国会计师协会成立 缘园周年和美国注册会计师协会成立 员园园周年之际，美国总统在贺信中郑重指出，“注册会计师职业已成为世界上最负责和最可信赖的职业之一”，“你们的协会和注册会计师职业在建立和维护资本市场的完整性方面，发挥了至关重要的作用……没有你们，我们的资本市场就将土崩瓦解”。可见，审计职业，尤其是注册会计师职业，即使不是世界上组织得最为成功的唯一职业，至少也是组织得最为成功的职业之一。

与审计职业的辉煌形成强烈反差的是，审计学科的地位却没有得到应有的重视。在审计忙于职业筹建和被社会承认而无暇顾及学科建设的苍白托词背后，实际上是实用主义的强烈倾向在作怪。任何可行的均被采用并得到有力的推崇，而那些具有潜在可行性的东西却被忽视，成为一种合乎自然的倾向。审计更多地被认为只是一个实务性问题，而将注意力偏向日常的应用业务，以致忽视了自身的学科建设和理论研究。但审计并非完全是实务性那么简单，并不能只靠审计实务就能保持和提高社会地位。由于学科理论是在人们认可的结构基础上建立起来的用于解释事实或现象的命题，是说明在一个学科领域中观察到的事实的一般规则和原则，或引起这些事实的原因，因而解决实际问题的唯一的积极的办法，就是建立和运用理论。可以断言，任何职业没有一个全面的、完整的理论结构来支持，都是难以确立的。而通过审计学科建设，使审计理论取得快速的进展，可以引导审计职业检验和优化审计实务，为错综复杂的社会问题探求合理的解决办法。不容否认，学科理论应该走在职业实践的前面，优秀的审计职业实践背后必然有审计学科理论的支持，例如内部控制理论的发展促成了 圆园世纪源园年代开始的制度基础审计的成功实践；相反，极大地损害审计社会形象的审计失败正是科学审计理论的缺乏等原因造成的，例如 员怨怨愿年的麦克森·罗宾斯药材公司案揭示出审计标准的理论探索这一薄弱环节。

（二）审计学科理论对审计职业的促进

如果我们忽视了审计的理论基础，让它后退到审计早期那样的机械程序和实务资料的收集中去，那么，审计不仅不会得到社会的重视，而且也不会成为解决错综复杂的社会问题的最佳办法。在审计发展的最初阶段，采用的是详细审

计，没有也不需要什么审计理论，相应地，审计的社会地位也很卑微。例如，英国的一个专家委员会在讨论英国详细审计的前景时曾写到："迄今为止，要会计职业界对公众担负更大责任的企求并未实现……在过去的 [illegible] 年或 [illegible] 年中，几乎没有或根本没有迹象表明职业会计师或相当于职业会计师的人员向产业或国家提出过有价值的观点。他们不过是一些只会盖印、计算的'敲钟念佛'之徒。"

事实上，几乎是与审计职业化发展同步，涌现出众多的审计理论大师，进行审计的观念总结、思想形成和智慧传播，致力于审计学科的创立和发展，反过来为审计职业的发展做出了卓越贡献。注册会计师职业 [illegible] 年创立后不久，英国的 [illegible] 就在 [illegible] 年出版了世界上第一部关于审计基础文献和实务的著作《审计人员——他们的义务和职责》，而 [illegible] 也在 [illegible] 年出版了现代审计理论的奠基作《审计学——审计人员的实务手册》。[illegible] 世纪初注册会计师职业发展的重心刚转向美国，[illegible] 就在 [illegible] 年出版了《审计理论与实践》，以后又随着审计理论和实践的发展不断再版并更名为《蒙哥马利审计学》。该书标志着美国乃至世界现代民间审计理论与实践的最高成就，成为审计人员的标准实务参考，堪称审计人员的"圣经"。随后，[illegible] 和 [illegible] 在 [illegible] 年出版了《审计理论结构》，这也是世界上第一部将审计理论作为一门独立的学科加以论述的著作，与 [illegible] 年 [illegible] 的《基本审计概念说明》和 [illegible] 年 [illegible] 的《审计理论——评价、调查和判断》一起，成为审计理论研究史上的三座里程碑。内部审计更是开创了学科先行的奇迹。[illegible] 年 [illegible] 月 [illegible] 出版了《内部审计——程序的性质、职能和方法》，这是世界上第一部系统论述内部审计并宣告内部审计学科诞生的著作，直接推动了当年 [illegible] 月内部审计职业的形成。到 [illegible] 年"现代内部审计之父" [illegible] 出版《现代内部审计实务》一书，内部审计很快就形成了一个比较完整的理论实务体系，为内部审计职业的迅猛发展做了充分的理论准备。

三、审计学与会计学

审计领域存在着丰富的理论，有着合乎逻辑的理论框架，审计职业的发展离不开理论的支持与指导，这只是至关重要的第一步。至于审计能不能在此基础上，获得独立的地位，发展成为一门独立的学科，必然要回答审计学与会计学的关系。

（一）审计学从属于会计学的表象

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，例如人们已经习惯了把民间审计人员称作注册会计师，把会计师事务所称作会计公司，把审计行业称作会计职业，把审计设在会计学科之下，对审计的

最朴素、最直接的理解就是查账。这些在客观上形成了传统认识的一个重大误区,即把审计的发展和它与会计学的分离描述成类似于细胞分裂的过程,认为审计与会计存在着血缘关系,审计仅仅是会计的延伸,因而只能是会计学的一个分支。而且,从研究的活跃程度和深度来看,没有一个学术领域像审计领域这样沉寂 在会计领域,有许多不同的人员和组织付出了巨大的努力进行会计学的规范性理论和解释性理论的研究,然而,只有极少的人员和组织认为需要审计理论。这也使得审计学发展的步子远远落后于它的相邻学科会计学,在经济学科大家庭中,尽管会计的学科地位得到了普遍的承认,但审计的学科地位却从来没有得到过充分的认识。

(二) 审计学与会计学的区分

灵灵员年,配蔼濒批和 杂蔼糖糖蔼对审计与会计的关系曾做过入木三分的描述:“把审计当作会计的分支是完全错误的。审计是与会计有关,因为审计人员首先应该精通会计,但是,审计并不是会计的一部分。我们如果对审计人员的行为和审计过程的性质进行更深入的考察,就会发现它有另外的渊源。审计与会计之间的关系是密切的,但他们的性质是根本不同的。两者只是事务上的同事关系,但不存在血缘关系。” 员怨怨园年 粤粤粤进一步澄清了会计与审计的关系,指出“虽然会计与审计之间存在着十分密切的关系,但它们在目标与方法上的截然不同却决定了它们是完全不同的”。我们必须承认,审计与会计在渊源、性质、目标和方法上确实是完全不同的。会计源于管理上的需要,而审计源于社会的逻辑需求 会计的性质是形成数量化信息的创造过程,而审计是形成判断性信息、使“会计信息价值增值”的评价过程 会计的目标是提供决策相关的经济信息,而审计的目标是确定被审计信息的可靠性 会计的方法是制作性的,而审计的方法是分析性的。如果把信息社会看作是一个信息大工厂,那么会计负责的是信息的生产、制造,而审计负责的是信息的检查、验收。总之,对会计和审计比较准确的关系定位是地位和作用互为补充的同事关系,而不是从属关系。

(三) 审计学的独立发展

在审计学的独立发展方面做出了开拓性贡献的是 配蔼濒批和 杂蔼糖糖蔼 正是配蔼濒批和 杂蔼糖糖蔼以敢为天下先的胆识和独到的眼光,澄清了审计与会计之间的关系,创造性地从交叉学科和边缘学科的角度,首次对审计理论及其结构、审计方法论、审计假设和审计概念进行了系统研究,为审计学迎来了独立发展的契机。粤粤粤则看到了审计职能随使用者的需要而扩展的趋势,认为内部审计、经营审计、管理审计和绩效审计在扩展着审计的职能,审计的领域从传统的财务收支势必扩展到预算、预测、纳税申报单、内部控制等其他方面。随着信息社会的

到来，强制性信息披露的范围越来越宽、详细程度越来越高，而充斥市场的大量信息只有经过独立审查、验证才可放心使用，这使得对审计鉴证的社会需求将呈几何级数增长。与其说审计为身处信息社会而感到幸运，不如说审计为人们拥有信息可靠之社会的梦想而备受鼓舞。审计大可不必拘泥于会计的范畴，而应主动承担起同时对会计以外的其他信息进行检查的职责。这从另外一个角度也昭示和激励我们，审计学科完全可以在更为广阔的空间谋求发展的机遇，而这一切又要求审计必须跳出会计的窠臼和局限。

四、审计学与科学

审计在作为一门独立学科的基础上，能否更上一层楼，跨入科学的神圣殿堂，找到自己的科学归宿，是又一个让审计界牵肠挂肚的问题。

（一）审计的科学衡量

“科学”的含义通常有以下四种解释：有组织的知识体系；要求严格衡量证据的方法和系统方法应用的体系；能够解释、预测和控制给定现象的体系；所有命题均是由法则或原则连接起来的逻辑、数理体系。客观地讲，如果适用科学的最后一种解释，那么不但是审计，就是现阶段的任何社会科学都没有资格称自己是科学。甚至某些自然科学，也还在为这一目标而苦苦追求。这与其说是科学的标准，毋宁说是科学的理想，并不适宜作为现实的衡量尺度。而如果适用科学的其他解释，那么审计将不愧为现代意义上的科学，理由在于：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出逻辑和语言的魅力；审计本身毕竟就是一种实证性的行为，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。这给今后的审计学科建设带来的挑战和启示是，必须继续坚持和不断完善审计框架结构的逻辑性和整体性、求证过程的严密性和系统性、功能定位的实用性和增值性。

（二）审计的科学归属

一般认为，科学有五种类别：一是抽象的和形式的科学，它是组成知识的最基本类型，很大程度上是其他所有科学均在或多或少地直接依赖的基础性科学，如哲学、逻辑学和数学；二是一般描述性科学，它以对实际现象的观察和描述为基础，如化学、生物学和社会学；三是特殊的派生科学，它是从一般描述性科学中

派生出的更狭窄、更专业化的领域,如矿物学、植物学和人类学 ;四是集合科学,它使用了其他科学的方法和原理,实质上是由各门科学组合而成,但对有关论题进行了独特的解释,如地质学、地理学、天文学 ;五是应用科学,它是特殊科学的独立部分,是从若干与实际生活、方法、技术关系密切的科学中吸取原理组合而成的,如工程学、农业学、职业心理学。我们可以看到的事实是,审计与会计密不可分,从会计领域吸取着丰富的营养 ;以逻辑学为基础和主要根源 ;证据的性质和意见的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。因而,审计是多学科交叉、渗透的产物,是一门集合科学。同时,审计又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,具有应用科学的属性。这给今后的审计学科建设带来的挑战和启示是,审计必须博采众长,而又通过不断创新来实现发展和保持特色,注重自身功能和方法的完善 ;必须植根于社会经济生活,以满足社会需求为己任,勇于承担更多的社会职责。

(三) 审计的科学陷阱

当然,审计本身毕竟存在一些容易招致指责和误解的方面,如果不能形成一个客观的认识并积极地进行应对,无疑将损害其作为一门科学的地位。第一个似乎不利的方面是,由于环境、时间、人力和经费等方面的限制,审计并不总是能获得最佳证据,不得不经常以那些与问题有关的非最佳证据为限,结论一经公布就无法予以修正。而采用非最佳的证据,即便非常必要,也是存在风险的,它对审计判断的正确性有着重要的约束。客观的认识是,这并不应构成对审计科学地位的贬低,因为即使在其他科学领域,证据的最佳标准也不是绝对的,其他科学从短期看也只能满足于非最佳证据,做出暂时的判断。审计领域积极的应对策略是,需要树立“第一次就把事情做对”的质量控制理念,执行严格的证据衡量标准,规范审计程序,尽最大努力取得和使用最佳证据,在不得不使用次优证据的情况下,也要检查接受次优证据的理由和证据的有效性,客观评估所采用替代程序的效果,并极为慎重地做出最终结论。第二个似乎不利的方面是,仅在极为异常的情况下,一项审计才会重复进行,即使重复审计,由于时机和条件发生了改变,职业态度和执业能力完全相同的审计师也不大可能得出相互印证的结论,而且“马后炮”和“事后诸葛亮”式的重复审计并不能对前次审计在特定时机、特定条件下的妥当性予以直接验证,这对科学所要求的可验证性有着重要的约束。客观的认识是,并不是所有科学都能严格控制一定的条件并让它反复地精确再现,然后借助实验来加以检验,而且重复实验也并不总是唯一可行的、最

理想的科学检验办法。可以看到，审计验证会计妥当性的直接依据是公认会计原则，审计本身妥当性的验证则是通过对照公认审计准则，大量运用逻辑、统计等科学方法来进行的。由于能进行其他形式的科学检验，审计仍不失为一门真正的科学。审计领域积极的应对策略是，规范审计工作底稿的格式和填制、记录、整理、复核、归档保管等工作环节，完善公认审计准则和统计抽样方法，发展审计证明理论，增强审计过程的标准化、规范化和逻辑联系，为审计的科学检验创造更好的条件。

总之，从诞生的那一天起，审计就有着强烈的实务烙印和实用主义倾向，与会计之间更是有着剪不断、理还乱的密切联系，审计学科长期以来被笼罩在审计职业和会计学科的巨大光环之下，不仅得不到足够的关注、呵护和培育，反而只能在误解、怀疑和轻视中踯躅前行，甚至迷失了方向。其实，通过以上分析，我们应该承认，审计职业化发展离不开审计学科建设提供的强力支撑，审计完全有资格成为一门独立的学科，并在科学殿堂中拥有一席之地。可以确信，审计只要坚持自己应有的学科地位，致力于自身的学科发展，不满足于实用主义和拿来主义，终将拥有一个精彩纷呈的世界和无可限量的未来。

第二节摇审计理论结构

一、审计理论结构研究的概况

审计理论结构是指审计理论诸要素（组成部分）及其相互联系的组合，它本身就是一个逻辑系统。所以审计理论结构也称审计理论体系。研究审计理论结构，一个十分重要的问题就是从何处入手，以什么作为逻辑推理的出发点。从哲学的角度讲，逻辑起点指从抽象上升到具体全过程的出发点的概念、范畴或判断，也叫做上升的起点。它是构造一门学科理论体系的出发点或基点，是该学科理论体系中最基本、最抽象、最简单的一个理论范畴，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造均有着决定性的作用。

（一）国外的审计理论结构研究

最早由 [illegible] 在 [illegible] 年提出了以哲学基础为逻辑起点的模式；[illegible] 世纪 [illegible] 年代到 [illegible] 年代中期，受 [illegible] 的启发和自然科学研究方法的影响，流行以审计假设为逻辑起点的模式；[illegible] 年代中期到 [illegible] 年代中期受实用主义思潮和会计研究目标导向的影响，流行以审计目标为逻辑起点的模式；[illegible] 年代中期，流行以审计本质为逻辑起点的模式。[illegible] 年代以后，随着实证研究热潮的兴起，围绕审计理论结构进行的规范研究不再是研究热点（表 [illegible]）。