

试论审计科学的生长点

冯均科

对科学的整体和科学的个别进行深入的考察，人们会发现，科学的产生和发展是有其内在规律性的。这个规律性首先表现在科学的生长点上。辩证法告诉人们：“科学生长点是个比喻词，一指新学科不断出现的生长点；二指各个学科能不断向前发展的生长点。科学生长点是体现科学发展规律的关键点，是学科的发展前沿和矛盾的焦点，具有活跃的生长因素和产生新学科的条件。”^①实际上，科学生长点所包含的上述两个方面的含义，前者是就科学的整体（即各个单独的具体学科的集合）来讲的，它是科学学要研究的内容；后者是就各个单独的学科（如审计学）来讲的，这才是各个专门学科的理论工作者要研究的问题。本文正是要探讨审计科学的生长点。

一、审计科学赖以产生的生长点

要考察审计科学赖以产生的生长点，就必须先了解审计学究竟在什么时间形成，然后在审计学的生长环境中去寻求生长点。首先，很难想象审计科学一产生便具备了审计知识的系统化，即在尚未具有完整的概念体系和逻辑结构之时，如没有对审计实践以及经验进行系统研究的著作问世，以及使审计经验知识转化为审计科学理论的突破性、飞跃性的变化，审计学就不可能产生。据史学家考证，在二十世纪以前，西方国家审计方面的学术著作很少，“论述也显得浅薄”。还有人说，“虽然在二十世纪初期，几乎没有人知道导引现代审计的目的和观念，但在商业史和财政史中遍载各种审计方式。”^②从这段言论可以看出：尽管本世纪以前的审计形式多样，但却很少有人去系统地加以研究，只是散见于其他的史学资料。当时，最有影响的审计著作是伦敦1892年出版的狄克西《审计学》和1881年出版的皮克斯利《审计人员论》；在此以前，还有梅顿海姆在1869年出版的《审计人员指南》，被认为是“仅简单地介绍了防止差错事故的技术”，即使是“同一时期的另外一些小册子，也不过是介绍一些帐簿和会计报表的审核方法而已”。^③颇具影响的英美派审计学说，也是在上述两本著作和蒙哥马利1909年出版的《审计学原理与实务》、杰克逊1929年出版的《审计问题》这四本书的基础上建立的。总之，把审计科学形成的时间定于本世纪初是比较合理的。

当明确了审计学产生的时间，我们就可以十分容易地去具体分析审计学得以产生的历史条件。

（一）审计科学赖以产生的实践基础。科学是用来指导实践的，而科学的形式，也正是基于社会——特别是社会实践的需要。审计学亦是如此。资本主义生产关系的变革，使审计转变为一种社会普遍需要的职能；由于这种需要的强烈作用，审计科学便脱颖而出。

二十世纪以前的国家审计，基本上处于停滞或缓慢发展的状况。在许多国家，审计常常与司法监督、行政监察等混生，尚未成为一种独立的专门的社会职能。这时的审计方法，与当时低下的生产力水平相适应，从整体上讲其科学性是很差的，审计在社会民主与法制不

健全的条件下,只是通过其兼有的行政或司法权力所具有的威慑力来发挥作用。它往往在审计标准、审计程序和审计结论等方面,具有很大的主观随意性。由于它被看作是维护统治者经济利益的工具,也常常随着统治者个人的主观好恶以及重视程度的变化,而具有不同的社会地位。当然,这时的审计,并不是产生于一种普遍的客观的社会需要。到了二十世纪,随着凯恩斯经济学说的诞生,以及国家调节国民经济的基本政策的普遍推行,国家财政在调节社会需求方面处于主导地位,因而国家审计在宏观经济监督(尤其是财政监督)方面重要的独特的功能被统治者普遍认识并利用,这时审计才受到了前所未有的重视。可以说,国家审计的充分发展,也只是本世纪的事情。实际上,也只有国家审计被统治者充分利用时,审计科学的形成,才具有了良好的政治条件。

民间审计产生于十八世纪中叶。在本世纪以前,它在英美等国政府的大力扶持下,逐渐发展起来,形成了一种具有重要社会影响的独立职业。但真正使民间审计得以蓬勃发展,并使普通大众对其具有一个基本的了解,则是本世纪的事情。二十世纪30年代前后,资本主义国家出现了大量股份公司,并成为一种主要的经济形式;两权分离导致了所有者与其所拥有的财产之间具有了难以消除的“遥远性”,以及所有者与管理者在经济利益上的矛盾不时发生,财产所有者才需要公正无误而又充分揭露财务状况的财务报表,以了解财产管理者的营运情况。在这时,以为证券交易提供信用为目的的民间审计,在得到法律授权,并能充分满足财产所有者要求的条件下,出现了“财务报表鉴证”这一最基本的职能。为了对尚无统一的会计技术规则加以约束的各个私营企事业单位,在同一审计标准下进行检查,公认会计原则被提了出来;为了消除不同审计人员能力差异、工作质量差异等人为因素对审计结论客观性的影响,审计准则、审计法律以及审计职业道德等相应法规问世了;以数学理论为基础的抽样审计技术的诞生,则使审计方法越来越走向精密化。这些都是审计科学日趋成熟的重要表现。可以认为,民间审计是审计学得以产生的最主要的实践基础。

(二)审计科学赖以产生的科学基础。固然,任何科学都产生于社会实践;但对于审计学这一单独学科来说,它又是根植于科学的大树之上,即它具有基本的科学环境,以及一定的生长点。审计科学不仅是在社会需要作用下产生于审计的工作实践,而且同时也是科学分化的产物。有人在对科学发展史作了考察后得出结论:现在世界上之所以形成了大约2400多种分支学科,是因为科学自身在发展中不断分化的结果;甚至进而断言“近代科学的发展是分析的胜利”^④。那么,审计学分化于科学大家庭的哪一支?

目前最流行的也是颇具权威性的观点认为,“审计学是从会计学中分离出来的。”依此观点,审计学的生长点植于会计学之中。但审计发展的历史告诉人们,审计一开始是以官厅审计形式出现的,它作为一种制约机制,一直是处在独立于监督对象的空间位置;审计与会计从来是两种不同的工作。将对会计进行审查的审计包括于会计,是人们基于过分注重审计对会计技术依赖所产生的误会。既然会计与审计从未具有过包括与被包括的关系,那么,说审计学产生于会计学就令人难以理解。接着的问题是,目前虽然也有个别人对上述观点持否定态度,但几乎没有人论及过这个不是产自会计学的审计学,究竟产生于什么学科。笔者认为,审计学分化于行政监察学。

现在大多数人对于行政监察学的认识,和过去人们对审计学的认识一样,是颇为陌生的。但这并不妨碍行政监察科学的实际存在。如果说,封建专制下由帝王或其代理人所实施的行政监察具有很大“人治”色彩,尚难在落后的科学技术水平下独立为一门科学的话,那

么,在资本主义时期的法制体系下,为实现权力制衡而实施的行政监察,与现代先进的科学技术相结合,形成一门独立科学的可能性就绝不是虚幻。因此,行政监察学是客观存在的,无论其作为一种上层建筑,作为一种官方科学,由谁以及由多少人去研究,也无论其是否为普通大众所认识,它都已经客观存在。实际上,行政监察是一种准司法,当审计体系中最早出现的国家审计,被当作统治者维护自身经济利益的工具时,人们很难分清司法、监察与审计具有什么差别。社会的文明与进步,促使了这些职能的分离,从而,监察从司法中独立,随后,审计又从监察中独立。

有人会认为,这种解释仅仅适用于国家审计。因为,国家审计主要是借助统治者的授权进行的维护财经法纪的一种监督形式,而民间审计与行政监察无关,只是一种民间的非官方性的社团活动。笔者认为,后起的民间审计,也如早生的国家审计一样,从行政监察学中得到的是制约机理这一内核,而不是它的全部。回顾一下民间审计产生的过程就会明白,几乎没有一次审计活动不是在委托人(常常是财产所有者)授权下对管理者财务工作等情况的检查。再看一看民间审计的主要工作——对财务报表的公证,它最初也的确真正地表现为民间的“私证”,但当民间审计的法律地位被国家确立,财务信息的用途趋于社会化,注册会计师的法律责任加重时,过去的那种“私证”已明显不适用,随之转为“公证”,具有了一定的准司法即行政监察的性质。表面上看,这种公证似乎纯属非行政或非司法行为,但当人们再去深入考察其产生的根源,就不会不认为,这是一种通过法律授权而被“民间化”了的行政监察行为,它是维护特定政治统治下经济秩序的一个被异化了的行政手段。

审计学所蕴含的经济监督思想,来源于人们长期实施行政监察所积累的科学理论。但分离后的独立于科学之林的审计学,往往更多地注意从监督对象的内在机理,来探求自身的应用性理论。譬如,正是由于财务资料所反映的经济活动成为审计对象,审计学才以会计的原则原理作为审计标准,以会计的内容结构为导引,来建立自己的有关财务审计的应用性理论的体系;审计学也吸收了管理学知识,建立了经营审计、业务审计和经济责任审计等应用性理论的体系。这些都说明了审计学是以行政监察学为母体,在分离后,又与有关监督对象的科学理论相结合,创造和完善着自身的科学体系。审计学与相邻学科有着千丝万缕的联系;在相互影响、相互促进中得到协调、共同的发展。

二、审计科学赖以发展的生长点

年轻的审计科学,已迅速发展为一个拥有众多分支的科学母体。审计科学发展的生长点是什么?我们有必要通过分析研究找出规律性,以作出解答。

(一) 审计科学发展的最主要的生长点——审计对象。

当行政监察将经济监督作为它的一个重要组成部分,借经济监督手段来检查行政长官履行职责情况时,审计处于次要的依附性的地位。当监督分工变细,使审计监督独立,审计才确立了自己的对象——财政财务活动。正象审计随着监督对象的划分而独立一样,许多审计的分支学科,也产生于审计对象的具体划分。各个部门审计学(如工业审计、商业审计等学科),就是对审计对象按各个国民经济部门划分所产生的分支。目前我国最常论及的财务审计与经济效益审计、微观审计与宏观审计,也是按审计对象具体内容或层次的不同所作的划分。可见,审计科学发展的最主要生长点,理应在审计对象方面。

审计学被公认是一门致用之学。而审计科学按审计对象的结构进行分化,形成更多的学

科分支,则更充分表现了审计学这一经济应用科学的本质。当审计被广泛应用于国民经济各个领域时,审计学的分支也就形形色色。如果说按经济部门所形成的审计科学分支已为人们认识的话,那么,还有一种由于审计对象的拓宽所形成的审计学科分支,尚未被一般人广泛认识。审计最初也对财务责任进行审计,后来扩大到对整个经济责任、甚至包括对社会责任、行政责任的审计。在法制比较健全的现代社会里,广泛存在着的契约关系中的责任履行情况,将越来越受到审计的重视。可以预言,审计学未来的裂变将更多地处于这一方面。随着审计新职能的发现,审计的职权范围将不断扩大,审计对象将会更加广泛,那么,审计学还将会形成更多的分支。

(二) 审计科学发展的最活跃的生长点——审计边缘地带。

现代控制论创始人维纳指出:“在科学发展上可以取得最大收获的领域,是各种已经建立起来的部门之间的被人忽视的无人区。”在审计学界,目前仅有为数很少的人在审计学与其他科学之间的“无人区”寻求相关之处,拟议创建“审计学边缘学科。”^⑤目前已提出的主要有:将管理学理论用于审计实践而产生的“审计管理学”,将逻辑学知识与审计检查工作以及审计理论结构建设结合起来形成的“审计逻辑学”,将心理学理论用于研究审计主体与客体行为而形成的“审计心理学”,将审计与经济司法实践结合而形成的“审计司法学”,以及“审计预测学”、“比较审计学”等。目前,最受人们关注的是把电子计算机原理应用于审计工作而形成的“电算化审计学”;此外,抽样审计学、审计证据学、国际审计学和审计咨询学等新分支也引起了学术界的关注。

审计学边缘学科的大量产生并不奇怪。这正如经济学家们所普遍认为的那样:“各种经济学科既相互独立,又相互依存,中间没有一条截然分开的鸿沟,经常有一个渐进的过渡。两种或多种学科的互相交叉和渗透,就形成了许多边缘学科”。^⑥德国著名物理学家普朗克的说明更为透彻:“科学是内在的整体,它被分解为单独的整体不是取决于事物的本质,而是取决于人类认识的局限性”。既然审计学的产生是分中有合,那么,审计学的发展中也必然是分合共存。随着各种横断学科的产生,审计信息学、审计系统工程和审计控制论等审计新学科的出现,恐怕也是指日可待。审计学在科学的大家庭里,不断为自身寻找组合的对象,开拓自身的空间范围,以适应科学整体发展的各种规律。总之,审计科学必须在吸收最新科学成果中求创新,尽快完善自身的知识体系。这同时也给审计理论研究人员提出了一个极为艰巨的任务,即应当不断扩大知识面,掌握其他相关学科的最新发展状况,做好充分的思想准备和技术准备,为审计科学的进一步完善创造主观条件。

科学的发展是可以预测的,但也不能忽略某些突发性意外事件对科学发展可能产生的影响。上面讲到的审计科学发展的两个生长点,也仅仅是两个基本方面。那么,会不会还有或者将会有更为重要的生长点?我们只有通过现实的详细考察,以及在理论上的深入研究,才能作出恰如其分的回答。

注:①李庆臻主编《简明自然辩证法词典》第516页,山东人民出版社出版。

②Walter B. Meigs等著《审计学原理》第7页,(台)冯拙人译。

③郭道扬《会计发展史纲》第452页,中央电大出版社出版。

④沈华高“关于社会科学定量研究的几个问题”,《光明日报》1985年6月5日。

⑤可参阅“建设审计学边缘学科刍议”(载《财经问题研究》1987年第8期)等论文。

●王慎之等编著《经济学新学科概要》第15页,经济科学出版社出版。