

审计与内部控制系列

Auditing and Internal Control

审计治理规范与案例

刘 华 著

Auditing
and
Internal

Internal

Control



复旦大学出版社

审计与内部控制系列

审计治理规范与案例

刘 华 著

復旦大學出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计治理规范与案例/刘华著. —上海:复旦大学出版社, 2007. 4
(审计与内部控制系列)
ISBN 978-7-309-05448-4

I. 审… II. 刘… III. 审计-规范-中国 IV. F239.221

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 038789 号

审计治理规范与案例

刘 华 著

出版发行 复旦大学出版社 上海市国权路 579 号 邮编 200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65118853(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 王联合

总 编 辑 高若海

出 品 人 贺圣遂

印 刷 上海浦东北联印刷厂

开 本 787×960 1/16

印 张 21.75

字 数 402 千

版 次 2007 年 4 月第一版第一次印刷

印 数 1—4 100

书 号 ISBN 978-7-309-05448-4/F·1239

定 价 33.00 元

如有印装质量问题, 请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

Auditing and Internal Control

刘华, 管理学博士, 任教于上海财经大学会计学院, 中国注册会计师非执业会员。为上海财经大学全日制研究生、研究生进修班、会计专业硕士主讲《审计研究》, 以及注册会计师专业的《审计学》、《中国会计审计理论专题》。主持完成财政部科研课题“注册会计师制度与社会经济、环境发展之间的关系”(1999)、教育部科研课题“证券市场内部控制系统研究”(2006)。出版《证券公司内部控制系统研究》(2004)、《审计理论与案例》(2005)等学术专著4部。在《审计研究》、《财经研究》、《财务与会计》等权威期刊发表审计治理规范与案例方面的论文近40篇。在《解放日报》新财经周刊等报刊媒体, 发表重大理论宣传成果近30篇。通过《人民日报》内参部和《解放日报》总编办公室等渠道, 上报国家级内参“上市公司审计质量堪忧, 会计师事务所亟待治理”(2005)等4份。负责上海财经大学审计实验室建设、审计精品课程建设(2006)。

审计与内部控制系列
Auditing and Internal Control

- ◆ 审计学原理
- ◆ 审计理论与案例
- ◆ 现代企业内部控制学
- ◆ 内部会计控制制度设计
- ◆ 经济责任审计
- ◆ 经济效益审计
- ◆ 内部控制案例
- ◆ 审计治理规范与案例

序

刚刚过去的2006年,既是证券市场及其治理蓬勃发展的一年,也是足可以载入审计史册的一年。新的48项注册会计师执业准则以及新的《审计法》,为审计业界立下了新的标杆,审计在公司治理中的地位日益突出,审计治理成为一项现实的、重大的研究课题。本书将审计治理视为系统工程,从职业环境、执业准则、审计观念、内部控制、审计协同和公司治理六大方面构造审计治理体系,不失为一种积极、有益的探索。

立意须高,方法论须科学,是研究成功的真谛。本书定位于证券市场及审计治理,将案例研究作为研究、教学、社会责任感和专业完美结合的一种最佳方式,辅之以法规研究,系统深入地解剖了截至2007年3月的50多个审计治理案例和50多个审计治理法规,是国内不多见的审计治理规范与案例研究新著。综观全书对审计治理的研究,具有很强的现实价值,可作为研究生院、高等院校和会计专业硕士(MPAcc)审计教学或参考用书,亦可作为实证和规范研究制度背景的重要参考;案例研究与法规研究相结合,在方法论上也是一种创新和突破。

审计是集合科学和应用科学,强调知识的融会贯通和社会贡献,审计研究没有任何捷径可走。本书的写作过程和内容深度,体现了作者的勤奋、努力,持之以恒的精神和在审计领域有所作为的理想。中国的审计事业任重而道远,很高兴看到年轻审计学者的茁壮成长。

欣然为序。

上海国家会计学院副院长、博士生导师 谢荣
2007年1月16日 中国·上海

前 言

一、框架结构

审计史学家杨时展教授指出,“天下未乱计先乱,天下欲治计乃治。”可见,审计治理是天下大治的重要基础。本书认为,案例通常是促成治理的重要源泉,法规则是治理思想的集中体现,因此把案例和法规作为审计治理研究的两大抓手。审计治理是系统工程,是通过审计的治理,以及对审计的治理两方面的有机融合,其关键要素为:审计环境、执业准则、审计观念、内部控制、审计协同和公司治理。审计环境是审计治理的起点,既是审计治理效果内在的前置因素,也是改造提高审计治理功能的对象。执业准则是审计治理的准绳和底线,是社会公众衡量审计治理所达到高度的最主要标准。审计观念是审计治理的文化和内涵,是“观念先行”,决定着审计治理的自然发展方向。内部控制是审计治理的安全阀和降落伞,在控制关口前移的保障下,最能体现审计治理的效率。如果内部控制已经防止、发现和纠正了所有的错误、舞弊和非法行为,注册会计师审计事实上就做到了无为而治。在上市公司审计这个大背景下,注册会计师审计成为主角,内部审计、国家审计既是审计治理的主体,又是重要的协同因素。三者的相互配合协同程度,决定着审计治理的纵深度。公司治理既是审计治理的基础,又是审计治理的终极意义。不管是通过审计的治理,还是对审计的治理,都离不开公司治理基础,并着眼于公司治理,作为整体公司治理机制的一部分而存在(见框架结构一览表)。

框架结构一览表

章节内容	审计治理要素	审计治理地位
第一章 西方注册会计师审计环境与案例	审计环境	审计治理的起点,既是审计治理效果内在的前置因素,也是改造提高审计治理功能的对象。
第二章 我国注册会计师审计环境与案例		
第三章 注册会计师审计环境综合治理与案例		

续表

章节内容	审计治理要素	审计治理地位
第四章 注册会计师执业准则体系与基本准则 第五章 注册会计师审计准则比较分析 第六章 特殊领域审计准则及其他执业准则比较分析	执业准则	审计治理的准绳和底线,是社会公众衡量审计治理所达到高度的最主要标准。
第七章 审计观念——概念探讨法	审计观念	审计治理的文化和内涵,是“看不见的手”,决定着审计治理的自然发展方向。
第八章 内部控制与案例	内部控制	审计治理的安全阀和降落伞,在控制关口前移的保障下,最能体现审计治理的效率。
第九章 内部审计与案例 第十章 国家审计法规与案例	审计协同	在上市公司审计这个大背景下,注册会计师审计成为主角,内部审计、国家审计既是审计治理的主体,又是重要的协同因素。三者的相互配合协同程度,决定着审计治理的纵深度。
第十一章 上市公司治理法规与案例	公司治理	公司治理既是审计治理的基础,又是审计治理的终极意义。不管是通过审计的治理,还是对审计的治理,都离不开公司治理基础,并着眼于公司治理,作为整体公司治理机制的一部分而存在。

二、案例一览表

案例研究和法规研究,是本书采用的两大研究方法。而重中之重则是案例研究,即使在法规研究中也融合了大量案例研究(见案例一览表)。

章节内容	案例分析
第一章 西方注册会计师审计环境与案例	南海公司审计案例 麦克森·罗宾斯药材公司审计案例 埃斯科特诉巴克瑞斯建筑公司审计案例 大陆自动售货机公司审计案例 美国权益基金公司审计案例 厄特马斯公司审计诉讼案例 共同基金管理股份有限公司审计案例 1136 租户公司控告麦克斯·罗森伯格审计案例 安然公司审计案例 世界通信公司审计案例 帕玛拉特公司审计案例

续表

章节内容	案例分析
第二章 我国注册会计师审计环境与案例	活力 28 公司审计案例 银广夏公司审计案例 黎明股份公司审计案例 蓝田股份公司审计案例 红光实业公司审计案例 圣方科技公司审计案例 琼民源公司审计案例 乐山电力公司审计案例 明星电力公司审计案例 幸福实业公司审计案例 TCL 公司审计案例 德阳验资案例 蓝田股份公司审计民事赔偿案例 外高桥公司审计经济贸易仲裁案例 沧州化工公司资产评估案例 科龙电器公司审计案例
第三章 注册会计师审计环境综合治理与案例	银广夏公司审计案例 东方电子公司审计案例
第八章 内部控制与案例	巨人集团公司内部控制案例 郑亚集团公司内部控制案例 中航油新加坡公司内部控制案例
第九章 内部审计与案例	世界通信公司 (WorldCom) 内部审计案例 航天通信公司内部审计案例 金鹰国际集团公司内部审计案例
第十章 国家审计法规与案例	国家审计风暴案例 襄阳区审计局案例 东方电子公司国家审计案例
第十一章 上市公司治理法规与案例	深振业公司股权激励案例 南京新百公司 MBO 案例 德隆集团公司股权收购案例 徐工集团公司外资并购案例 华源集团公司并购案例 伊利股份公司股权激励案例 宝钢股份公司股权激励案例 方兴科技公司信息披露案例 四川长虹公司独立董事案例 郑百文公司独立董事案例 达尔曼公司独立董事案例 乐山电力公司独立董事案例 伊利股份公司独立董事案例

三、法规一览表

2006 年是注册会计师审计和国家审计法规大变革的一年,同时也是上市公司治理法规体系构造、确立的一年。审计治理要靠“法治”而不是“人治”,本书将法规研究作为第二大研究方法,详细解读了 2006 年发布的 48 项注册会计师执业准则、新《审计法》以及 6 项上市公司治理法规(见法规一览表)。

法规一览表

章节内容	法规解读
第四章 注册会计师执业准则体系与基本准则	《中国注册会计师鉴证业务基本准则》
第五章 注册会计师审计准则比较分析	《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标与一般原则》 《中国注册会计师审计准则第 1111 号——审计业务约定书》 《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》 《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》 《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑》 《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑》 《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》 《中国注册会计师审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通》 《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》 《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》 《中国注册会计师审计准则第 1212 号——对被审计单位使用服务机构的考虑》 《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》 《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险实施的程序》 《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》 《中国注册会计师审计准则第 1311 号——存货监盘》 《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》 《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》 《中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样和其他选取测试项目的方法》 《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计的审计》 《中国注册会计师审计准则第 1322 号——公允价值计量和披露的审计》 《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》 《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》

续表

章节内容	法规解读
	《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计》 《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》 《中国注册会计师审计准则第 1341 号——管理层声明》 《中国注册会计师审计准则第 1401 号——利用其他注册会计师的工作》 《中国注册会计师审计准则第 1411 号——考虑内部审计工作》 《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》 《中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告》 《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》 《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较数据》 《中国注册会计师审计准则第 1521 号——含有已审计财务报表的文件中的其他信息》
第六章 特殊领域审计准则及其他执业准则比较分析	《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对特殊目的审计业务出具审计报告》 《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》 《中国注册会计师审计准则第 1611 号——商业银行财务报表审计》 《中国注册会计师审计准则第 1612 号——银行间函证程序》 《中国注册会计师审计准则第 1613 号——与银行监管机构的关系》 《中国注册会计师审计准则第 1621 号——对小型被审计单位审计的特殊考虑》 《中国注册会计师审计准则第 1631 号——财务报表审计中对环境事项的考虑》 《中国注册会计师审计准则第 1632 号——衍生金融工具的审计》 《中国注册会计师审计准则第 1633 号——电子商务对财务报表审计的影响》 《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》 《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》 《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号——预测性财务信息的审核》 《中国注册会计师相关服务准则第 4101 号——对财务信息执行商定程序》 《中国注册会计师相关服务准则第 4111 号——代编财务信息》 《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》
第十章 国家审计法规与案例	《审计法》

续表

章节内容	法规解读
第十一章 上市公司治理	《上市公司股权激励管理办法》 《上市公司证券发行管理办法》 《上市公司收购管理办法》 《国有控股上市公司(境内)实施股权激励试行办法》 《上市公司信息披露管理办法》 《关于在上市公司建立独立董事制度的指导意见》

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。在审计法规、公司治理法规大变革的时代背景下,在案例研究日益成为将研究、教学、社会责任感和专业完美结合的一种最佳方式的今天,本书试图为审计人系统把握新执业准则体系和公司治理规范,深刻认识审计职业环境,变革审计观念,链接内部控制,探索审计协同,推进审计治理,提供案例、法规和理论支持。本书可作为研究生院、高等院校和会计专业硕士(MPAcc)审计教学或参考用书,亦可作为实证和规范研究制度背景的重要参考。本书的基本定位是“国内目前为止最系统、最完整的审计治理规范与案例研究”,但由于时间仓促和作者的水平有限,恳请从事审计理论与实务研究、案例与法规研究、审计治理研究,以及审计教学的各位专家、学者批评指正。

上海财经大学会计学院会计与财务研究院 刘华
2007年3月6日 中国·上海

目 录

第一章 西方注册会计师审计环境与案例	1
第一节 审计环境案例研究的意义	1
第二节 西方注册会计师审计环境概述与案例	3
第二章 我国注册会计师审计环境与案例	21
第一节 我国注册会计师审计环境概述与案例	21
第二节 注册会计师执业法律责任	29
第三节 “科龙门”事件分析	37
第三章 注册会计师审计环境综合治理与案例	46
第一节 审计质量的综合治理	46
第二节 审计师治理——战略选择	52
第三节 现代风险导向审计——技术选择	53
第四章 注册会计师执业准则体系与基本准则	61
第一节 注册会计师执业准则体系	61
第二节 中国注册会计师鉴证业务基本准则	67
第五章 注册会计师审计准则比较分析	74
第一节 一般原则与责任准则	74
第二节 风险评估与应对准则	91
第三节 审计证据准则	106
第四节 利用其他主体的工作准则	132
第五节 审计结论与报告准则	137
第六章 特殊领域审计准则及其他执业准则比较分析	145
第一节 特殊领域审计准则	145
第二节 其他执业准则	173
第七章 审计观念——概念探讨法	191
第一节 概念探讨法	191
第二节 审计证据	193
第三节 应有的审计关注	198
第四节 公允表达	201

第五节 独立性·····	203
第六节 道德行为·····	207
第七节 重要性·····	211
第八节 审计风险·····	213
第八章 内部控制与案例 ·····	218
第一节 内部控制理论与实务的发展·····	218
第二节 企业风险管理整体框架与内部控制整体框架的比较·····	221
第三节 内部控制典型案例分析·····	223
第九章 内部审计与案例 ·····	240
第一节 内部审计理论与实务的发展·····	240
第二节 内部审计典型案例分析·····	245
第十章 国家审计法规与案例 ·····	252
第一节 国家审计风暴案例研究·····	252
第二节 新《审计法》法规解读 ·····	261
第三节 《审计法》修订的若干思考 ·····	272
第十一章 上市公司治理法规与案例 ·····	275
第一节 《上市公司股权激励管理办法》法规与案例 ·····	275
第二节 《上市公司证券发行管理办法》法规与案例 ·····	279
第三节 《上市公司收购管理办法》法规与案例 ·····	285
第四节 《国有控股上市公司(境内)实施股权激励试行办法》 法规与案例·····	293
第五节 《上市公司信息披露管理办法》法规与案例 ·····	304
第六节 《关于在上市公司建立独立董事制度的指导意见》 法规与案例·····	311
附录 ·····	315
附录 1 上市公司 2005 年年报审计非标准无保留意见一览表 ·····	315
附录 2 注册会计师业务报告参考格式 ·····	323

第一章 西方注册会计师审计环境与案例

第一节 审计环境案例研究的意义

一、研究审计职业环境的意义

大科学家爱因斯坦在美国斯坦福大学曾经提出了一个有名的问题：“有两位工人，他们同时从烟囱里爬了出来，一位是干净的，一位是肮脏的。请问他们谁会去洗澡？”他给出的答案是都会去洗澡。两个工人同时从烟囱里爬出来，怎么可能一个是肮脏的而另一个是干净的呢？任何真理都离不开对环境的洞察。审计的天性是具备高度职业怀疑精神，在做出有意义的职业判断之前，必须考虑被审计单位所处的环境，不能“只见树木，不见森林”，否则将容易受到被审计单位花言巧语和造假魔术的蒙蔽。

著名审计学者弗林特(Flint)指出，审计以满足社会需要为基础，是为确保受托责任履行的一种社会控制机制，需要用动态的眼光，从审计环境出发认识审计的本质。审计职业环境研究的意义在于，如果说研究是对现象的抽象，那么审计职业环境是审计系统本身与影响审计的外部因素的结合体，是审计系统中最简单、最普遍、最常见、最基本的现象。如果不联系职业环境，就很容易被误导和以错误的前提去进行毫无意义的推论，不同国家或同一国家在不同历史阶段的审计理论与审计实务所存在的差异就不能得出恰当、合理的解释。可以认为，审计职业环境是整个审计体系运动、发展的内在动力和源泉，理应作为审计理论研究的基础和起点。

二、采用案例方法的理由

(一) 案例研究与审计环境

案例研究方法是通过对现实世界所发生的典型审计案例，思考重大审计诉讼案例的判决结果，是昭示审计理论滞后于审计实务，还是表明审计实务界对现有审计理论缺乏科学理解，进而根据研究结果，为审计理论的发展完善和审计实务的改进提供有益的意见和建议。在各种研究方法当中，案例研究尤其适用

于审计。证券市场信息披露的规范性、强制性要求和法定审计制度,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,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^①。审计案例研究的意义在于,案例本身就是最典型的环境,是对审计环境的一种真实模拟。透过真实、具体而又深刻的案例,我们将可以揭示出它所蕴涵的典型特征和普遍规律。因而,采用案例方法进行审计环境研究,是诠释审计环境的一种最佳路径。

(二) 案例研究的理论依据

借用 ABC 分析法,可以把样本总体分为表现极好、表现一般和表现极差三个二级总体。正态分布规律决定了“表现一般”的二级总体满足大样本特征,适合作统计分析研究;而“表现极好”、“表现极差”的二级总体不可能满足大样本特征,适合作案例研究。从 ABC 分类管理的角度看,其思想核心是例外管理,也就是说案例研究重于统计分析研究。北京工商大学汤谷良教授在 2006 年的中国会计教授会上曾指出:“如果我一只脚踩在 +80℃ 以上的水里,另一只脚踩在 -80℃ 以下的水里,你说我是舒服呢,还是不舒服? 统计分析方法追求大样本的结果可能会说 0℃ 自然你很舒服,而案例研究会正确地告诉我事实上我不舒服,而且是很不舒服。”

标杆管理思想重视“表现极好”的二级总体的案例研究,在临界点分析的基础上,特别关注是因为什么条件的助推才使得特定对象向好的方向突变。危机管理思想重视“表现极差”的二级总体的案例研究,在临界点分析的基础上,特别关注是因为什么条件的局限才使得特定对象向差的方向突变。在案例研究的技巧方面,在证伪主义思想的指导下,“表现极差”的二级总体的案例研究重于“表现极好”的二级总体的案例研究。

(三) 谨防误区:“汽车对香草冰激凌过敏”。

美国通用汽车公司的庞帝雅克部门曾收到客户的抱怨信:“最近自从我买了一部新的庞帝雅克后,在我去买冰激凌的这段路程问题就发生了。每当我买

^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 8 月。

的冰激凌是香草口味时,我从店里出来车子就发不动。但如果我买的是其他的口味,车子发动就顺得很。为什么这部庞帝雅克车当我买了香草冰激凌它就不发动,而不管什么时候我买其他口味的冰激凌,它就没问题?”庞帝雅克部门的工程师多次现场查看,结果确实如此。从案例和实证研究的角度,是否能得出“汽车对香草冰激凌过敏”的结论呢?

工程师记下每次现场查看的详细资料,如时间、车子使用油的种类、车子开出及开回的时间,发现买香草冰激凌所花的时间比其他口味的要少。为什么呢?原来所去的冰激凌店在内部设置上,考虑到香草冰激凌是所有冰激凌口味中最畅销的口味,为了让顾客每次都能很快地取拿,将香草口味特别分开陈列在单独的冰柜,并将冰柜放置在店的前端,至于其他口味则放置在距离收银台较远的后端。为什么这部车会因为从熄火到重新激活的时间较短就会发不动?症结在蒸气锁;买香草口味时,由于花的时间较短,引擎太热以至于还无法让蒸气锁有足够的散热时间。而买其他口味时,由于时间较久,引擎有足够的时间散热,重新发动就没有太大的问题。它启示我们,任何案例与实证研究,都需要有规范研究常识的支撑,否则很容易受干扰变量的迷惑,陷入技术迷信的误区而不能自拔。

第二节 西方注册会计师审计环境概述与案例

一、注册会计师审计的催生

1721年英国的南海公司舞弊案例,是世界上第一起正式的民间审计案例,成为注册会计师审计的催生剂,在西方审计史上具有里程碑式的影响。大量可实现利润和高达60%股利支付率的传闻,使公司股价从1719年中的114英镑飞涨到1720年7月的1050英镑。股票热使“政治家忘记了政治,律师忘记了法庭,贸易商放弃了买卖,医生丢弃了病人,店主关闭了铺子,教父离开了圣坛,甚至连高贵的夫人也忘了高贵和虚荣”。而事实真相却是,公司成立以来惨淡经营、表现平平,在对外贸易方面没有取得多大成功,进行清理时发现实际资本所剩无几。1720年9月,南海公司不得不宣布破产倒闭,数以万计的债权人与股东蒙受损失,要求议会调查事情真相。议会组织了一个13人的特别委员会进行秘密查证,为了进一步查清南海公司的财务状况,聘请了精通会计实务的查尔斯·斯耐尔(Charles Snell)对南海公司账目进行查询和审核。Charles Snell于1721年提交了一份名为“伦敦市彻斯特·莱恩学校的书法大师兼会计师 Charles Snell 对素布里奇商社的会计账簿进行检查的意见”,指出南海公司存在舞弊行为,会计记录严重不实。