

XI FANG
SHEN JI XUE

西方审计学

西方审计学

主 编 张立民

主 编 石爱中 李若山

南 开 大 学 出 版 社

西方审计学

主 编 张立民

副主编 石爱中 李若山

02331/26

南开大学出版社

西方审计学

主 编 张立民

副主编 石爱中 李若山

南开大学出版社出版
(天津八里台南开大学校内)
邮编300071 电话3508542
新华书店天津发行所发行
天津宝坻第四印刷厂印刷

1996年2月第1版 1996年2月第1次印刷

开本:858×1168 1/32 印张:16

字数:396千 印数:1—6000

ISBN 7-310-00919-3

F·180 定价:16.90元

编写说明

《西方审计学》一书现已通过有关专家、教授审定。本书是高等院校审计专业主干课教材之一,亦可作为电大、其他经济类审计专业教材。

审计署全国审计专业
教材编审委员会

1995年10月

前 言

西方审计学是研究发达资本主义国家审计理论和实务的一门学科,是高等院校审计专业主干课之一。《西方审计学》是审计署全国审计专业教材编审委员会组织编写的高等院校审计专业统编教材。

学习西方审计学,了解西方审计在国家政治经济生活中的地位和作用,以及西方审计的规范操作,将有助于我们更深刻地认识审计的本质及其社会发展的动力,建设和完善中国社会主义审计制度;有助于我们认识我国审计在新的政治经济体制和模式中的地位,使审计在体制和制度创新过程中能够恰当地找到自身的位置,并发挥积极的推动作用;有助于改善和提高我国审计工作的水平,推动审计与国际接轨的进程,实现审计工作规范化。

本书以民间审计为主线,重点介绍美国审计并兼顾其它国家。本书配有学习指导书,内容包括:教学大纲、习题、案例和参考答案。

本书由张立民担任主编,石爱中、李若山担任副主编。各章执笔人是:第一、七章张立民,第二章张立民、石爱中,第三、五、六章岳方,第四、八、十二、十三章石爱中,第九章李若山,第十章陈汉文,第十一章李若山、何海虹、周海燕,第十四章鲍国明,第十五章任力,第十六章沈征,第十七章鲍国明、栾祖盛,最后由石爱中对全书进行了总纂。

本书的编写是在审计署全国审计专业教材编审委员会指导下进行的,从编写提纲到初稿的形成都经过有关专家、教授的论证和

审定。审计署干部培训中心电教处陈家蓉处长、孟勋生副处长、程鸿同志组织了教材初稿审定会,审计署外资司孙宝厚副司长、中国审计事务所席晟副所长、西南财经大学蔡春博士、中山大学魏明海博士、暨南大学张杰明博士、武汉大学廖洪教授、南京审计学院李凤鸣教授、北京经贸大学刘大贤教授参加了初稿审定会并提出了许多宝贵意见,在此表示衷心感谢。

限于资料 and 水平,书中难免有不当之处,恳请读者指明,以便更正和修改。

编 者

1995 年 10 月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 审计定义.....	(1)
第二节 西方审计的历史发展.....	(5)
第三节 审计在现代西方社会中的地位	(13)
第四节 当代西方审计的特征	(20)
复习思考题	(24)
第二章 西方审计的基本概念	(26)
第一节 审计假设	(27)
第二节 基本审计概念	(34)
复习思考题	(50)
第三章 独立审计师的组织管理	(54)
第一节 独立审计师资格要求	(54)
第二节 独立审计师专业组织	(59)
第三节 对独立审计师的管理	(64)
复习思考题	(73)
第四章 独立审计师报告	(75)
第一节 无保留意见报告	(75)
第二节 修正的无保留意见报告	(78)
第三节 其它类型的审计报告	(82)
第四节 审计报告的发展过程	(87)
第五节 审计师特殊报告	(93)
复习思考题.....	(102)

第五章 独立审计师的法律责任	(104)
第一节 变化中的法律环境.....	(104)
第二节 普通法下对客户的民事责任.....	(106)
第三节 普通法下对第三者的民事责任.....	(110)
第四节 成文法下的民事责任.....	(112)
第五节 审计师的刑事责任.....	(115)
第六节 审计师的保密责任.....	(118)
第七节 会计职业界和会计师事务所对变化中的 法律环境的反映.....	(119)
复习思考题.....	(123)
第六章 独立审计师的职业道德	(125)
第一节 审计师职业道德规范概述.....	(125)
第二节 审计师职业道德规范中的基本要求.....	(131)
第三节 审计师职业道德规范中的技术准则.....	(136)
第四节 对委托人的责任.....	(139)
第五节 其它责任.....	(142)
第六节 违反审计职业道德的处罚.....	(145)
复习思考题.....	(146)
第七章 审计准则和质量控制标准	(148)
第一节 审计准则.....	(148)
第二节 《审计准则说明书》简介.....	(161)
复习思考题.....	(173)
第八章 审计目标、证据与工作底稿	(174)
第一节 审计目标.....	(174)
第二节 审计证据.....	(182)
第三节 审计工作底稿.....	(196)
复习思考题.....	(204)
第九章 审计计划	(207)

第一节	审计过程及其阶段划分·····	(207)
第二节	审计计划阶段主要内容·····	(209)
	复习思考题·····	(230)
第十章	重要性和审计风险·····	(232)
第一节	重要性·····	(232)
第二节	审计风险·····	(243)
	复习思考题·····	(257)
第十一章	内部控制结构的调查和评价·····	(259)
第一节	内部控制结构的概念和目的·····	(259)
第二节	内部控制结构的要素及其主要内容·····	(265)
第三节	调查与评价内部控制结构的基本工作步骤·····	(272)
	复习思考题·····	(286)
第十二章	期中审计和期末审计·····	(288)
第一节	期中审计·····	(288)
第二节	分析性测试·····	(295)
第三节	期末余额测试·····	(306)
	复习思考题·····	(317)
第十三章	审计结束工作·····	(320)
第一节	检查或有负债·····	(320)
第二节	检查期后事项·····	(326)
第三节	收集最后的证据·····	(329)
第四节	评价审计结果·····	(332)
第五节	与审计委员会和管理部门沟通·····	(337)
第六节	报告日后发现的事项·····	(340)
	复习思考题·····	(342)
第十四章	业务审计(一)·····	(344)
第一节	业务循环审计综述·····	(344)
第二节	业务循环审计剖析——采购和付款	

循环的审计.....	(349)
第三节 采购和付款循环若干帐户的检查.....	(371)
第四节 损益帐户的审计.....	(379)
复习思考题.....	(382)
第十五章 业务审计(二)	(384)
第一节 销售和收款业务循环的审计.....	(384)
第二节 工资和人事循环的审计.....	(393)
第三节 存货和仓储循环的审计.....	(404)
第四节 资本取得和返还循环的审计.....	(416)
第五节 现金余额的审计.....	(424)
复习思考题.....	(428)
第十六章 西方国家政府审计及特点	(431)
第一节 政府审计环境.....	(431)
第二节 政府审计机构的设置.....	(435)
第三节 政府审计组织的权利和义务.....	(438)
第四节 政府审计准则.....	(441)
第五节 政府审计机构的工作内容和范围.....	(446)
第六节 绩效审计.....	(451)
第七节 最高审计机关国际组织.....	(457)
复习思考题.....	(460)
第十七章 西方国家内部审计及其特点	(462)
第一节 内部审计师.....	(463)
第二节 内部审计组织形式.....	(467)
第三节 内部审计准则及职业道德.....	(471)
第四节 内部审计主要工作内容.....	(480)
复习思考题.....	(483)
主要名词中英文对照表	(485)

第一章 总 论

什么是审计？审计工作的性质是什么？在西方经济发达国家，审计是怎么产生并发展的？社会对政府审计、民间审计和内部审计的需要是什么？政府审计、民间审计和内部审计在西方社会中占据什么样的地位？西方审计发展到今天，其特征是什么？这些都是本章所要讨论的问题。为此，本章设四节。第一节讨论审计的定义。第二节和第三节介绍西方三类审计的产生、发展和地位。第四节介绍西方审计发展到今天所具有的某些重要特征。

第一节 审计定义

审计定义是对审计实践的科学总结，是对审计这一客观事物特有属性的揭示。在西方国家，对审计的认识随实践的发展不断深化、升华。最初，人们普遍地将审计定义为“查帐”、“会计检查”、“财务报表检查”。第二次世界大战后，审计目标、内容、领域发生巨大变化，客观上要求以更科学的定义来概括和反映丰富发展着的审计实践。1972年美国会计学会在组织大批有识之士对审计实践及各种审计概念进行系统研究之后，发表了《基本审计概念说明》。该公告对审计下了如下定义：审计是客观地收集、评价有关申明及其所反映经济活动和事项的证据，确定申明与既定标准之间相符程

度,并将结果传递给有利益关系使用者的系统化过程。

应该如何理解这一定义呢?

第一,审计是一个“系统化过程”。所谓“系统化过程”,指审计工作应该是有组织、有计划、按照科学的程序和结构化的方法来完成。审计工作应该有周密的规划和明确具体的目标,审计过程中面临许多决策问题需要审计师依据科学方法作出合理决策。审计是“系统化过程”,决定了审计的科学性,决定了审计质量具有科学的保证。审计作为一个过程,其工作分为两个部分:证据的收集和评价;审计结果的信息传递。

第二,审计的客体是经济活动和事项及其申明。所谓“申明”,即被审计组织所提出的报告信息。这些信息具有两个特点:

①它是在被审计组织管理人员主观干预下产生的。无论是企业年度财务报表,还是政府及非盈利组织的财务状况,对这些组织管理人员能力与业绩的评价、对组织的形象及今后的发展关系极大。因此,这些信息的产生与揭示,既以各种会计方法为依据,又受到特定的会计政策选择的左右,是主客观相结合的结果。

②它具有丰富的内涵,是定量与定性信息的有机结合。首先,经济活动与事项中“经济”一词可以从经济学意义来理解,它涉及“必须对稀缺资源作出选择的所有情形”。其次,报告中的数字包含着丰富的信息。如财务报表中的“存货”数据意味着:报告的存货是真实的,没有虚报;是完整的,没有漏报;分类是恰当的;计价是合理的(在美国,指符合公认会计原则);对存货抵押、留置情况予以了专门的说明等等。审计收集的证据只有与这些申明及其所反映的经济活动与事项相关才有意义。作为联结经济活动和事项与申明之间的桥梁,会计系统及其过程也构成审计客体的一部分。

第三,审计的基本目标是确定申明与既定标准之间的相符程度。在审计实务中,无论具体审计项目是属于财务审计还是属于绩效审计,审计中均需要对所审计经济活动、经济事项及其申明是否

符合某些特定标准及其相符程度提出审计意见,这是审计授权或委托人的要求,也是审计价值的基本体现。审计师籍以形成审计意见或评价所依据的标准称为审计标准,“既定”审计标准的存在,是审计得以实施和完成的前提条件。审计标准是否明确、规范、统一,对审计工作的难度与质量有很大影响。在合规性审计中,审计标准为各种法规。法规具体、明确、界定清楚,审计意见与评价也相对较为容易。在财务报表审计中,公认会计原则为既定审计标准。公认会计原则具有一定弹性,在某些特殊情况下,违反公认会计原则,审计师也可以对财务报表公允性给予肯定性意见,因而导致了审计意见和评价难度的增加。在绩效审计中,有些审计标准并非现成,有些审计标准需要现场开发,有些审计标准缺乏明确界定,所有这些使得绩效审计难度大大增加。从一般意义上讲,审计标准反映着对被审计人所承担行为责任和报告责任的具体规范要求,与审计制度化建设息息相关。

第四,客观地收集和评价证据是审计的核心工作。以审计证据作为形成和支持审计意见和评价的基础,这是审计基本特征和内在要求,是审计意见可靠性的基本保障。为了证实被审计对象实际状况,可以采用多种技术方法取得所需要的证据性材料,但在形成审计意见之前,必须对证据性材料进行分析评价,以确保审计意见的质量。然而,这种分析评价工作的难度是非常大的。例如,存货的计价若采用成本与市价孰低法,在确定期末存货价值时收集到的证据如何解释和评价就较为困难。再如,对使用重置成本法得到的估价,对有关预计售价和毛利率的证据的解释和评价也非易事。

“客观地”收集评价证据,要求审计师在收集和评价证据的过程中保持公正,不带偏见,这是保证审计意见为社会所接受的基础。审计师行为的客观性,取决于审计师形式和实质独立性状况,或者可以反过来讲,审计界和社会反复强调的审计独立性,目的在

于保证审计师行为的客观性。

第五,将检查评价结果传递给有利益关系的有关方面,是审计发挥社会作用的内在要求,是审计的最终目标。审计师经检查所得到审计意见若不能传递给有利益关系的有关方面,则无人关心和使用审计的结果,审计就不会有任何的社会地位和作用。因此,审计师必须研究谁是利益相关人,研究传递途径、方式和方法。有些审计项目,沟通传递可以采用标准审计报告方式,另外一些项目,则可能采用口头报告或非标准化书面报告。审计结果沟通方式选择主要地应考虑使用者的知识能力、经验和偏好。

按照现代企业理论的定义,企业是若干主体之间一组契约关系的联结点,其利益相关人是多方面的,他们都要或多或少地借助于财务信息的了解来维护自身的利益。具体地讲,基中包括:

(1) 企业经营管理者,他们依据现时的、短期的以及中长期企业财务状况、经营成果及其它信息对企业资源的使用进行计划、决策和控制。

(2) 股东,他们通过购买企业股票为企业提供大部分长期资金来源。股东十分关心他们在企业中的投资能带来多少利润,并主要借助于年度财务报表取得有关的信息。

(3) 贷款人,他们通过信用、债券、抵押、银行透支和其他借款方式向企业提供中短期和部分长期资金来源。他们主要关注企业的偿债能力,尤其是企业还本付息的能力,而年度财务报表是其主要信息来源之一。

(4) 供应商,他们通过短期贷款(信用)方式向企业提供产品和劳务。他们关心的是企业能否及时偿付货款,有无可能继续向企业提供产品和劳务。企业年度财务报表可以提供一些有用信息。

(5) 企业职工,他们以自己的技术和劳务为企业生产经营效力。他们关心自己的工资水平和就业前景,也需要了解某些财务信息。

(6) 政府部门,政府部门需要了解企业的财务信息,一是为了更好地进行税收的计征和检查;二是为了加强管理,维持基本社会经济秩序;三是为了作好科学的计划,实现政府一定时期社会政治经济目标。

(7) 其他,社会上许多其他方面人员也需要了解企业财务信息,例如,保险精算师、金融分析家、经济理论研究人员等。另外,对于股票上市公司,其投资人经常变换,即有现实的,也有潜在的,贷款人、供应商亦是如此。因而,在市场经济相当发达的社会中,企业财务信息使用者(或利益相关人)是相当广泛的。

总而言之,上述审计定义是从“信息”角度加以归纳、抽象而得到。审计的基本工作是收集证据对财务报表信息(申明)加以验证,审计的作用通过对信息的编制揭示与既定标准相符程度的报告来加以体现和发挥。现代社会中,国家机器的正常运转,市场经济的正常运行,企业和组织的经营管理,都离不开信息,信息是这些制度框架的基本要素和机制。审计通过提供信息,赋予被审计信息可信性和可靠性,从而可以减少在国家、企业和组织经营管理与决策中的信息风险、减少因信息失真不当所造成、导致的经营管理失败和决策失误的风险。这是现代审计在现代社会中的基本职能和所能发挥的基本作用。

第二节 西方审计的历史发展

历史学家们的研究表明,审计的产生最早源于东方。古代埃及、巴比伦王国,就已经产生了税收审计。公元前11世纪的中国西周,审计制度已具雏形,受到著名会计史学家迈克尔·查特菲尔德教授的高度赞誉。西方国家的审计产生较晚,但由于其经济发展速度相对较快,政治制度及结构变化相对较为频繁,政治经济现代化

走在了东方国家的前面,其审计的发展也较早地进入了现代化阶段。

一、现代政府审计制度的形成

审计理论研究成果表明,审计的产生和发展与(人们之间)社会经济关系、特别是财产关系的发展变化有着直接的联系,财产所有者与财产管理者之间的分离以及相应形成的受托经济责任关系,是审计产生与发展的客观依据和社会基础。

在西方社会中,政府审计起源最早。约公元前6世纪左右,在经济比较发达的城邦国家如古代雅典,建立了奴隶制的民主制国家。国家的权力机关(议事会)主要是由拥有相当数量财产的人员执掌,通过抽签选举制推选官吏。官吏上任前要接受资格审查,任职期内要接受称职与否的信任投票,卸任时要由审计官对其报送的会计帐目进行检查,确定是否存在差错、贪污和受贿。通过审计,财产所有者确定自己以捐税形式交给国家的财产在使用中未被用来中饱私囊。随着历史的发展,封建君主制在欧洲占据统治地位,国王把持着国家的财政大权,也是国家资财的最大所有者。各国君主对审计都相当重视,有的国家审计机构设在财政部(如英国的收支监督局),多数国家的审计机构独立于行政机构之外,具有司法的性质(如德国的总会计院,法国的审计厅)。这些审计机构以君主为其服务对象,监督受最高统治者之托管理国家资源的各级政府官吏。大约800年前,英、法等国开始年度审计。公元15世纪起,审计的价值受到社会广泛认可,各国审计机构对各级政府普遍展开了定期审计,其中较为典型的是对伦敦城的审计。审计的方式主要是对财政官所宣读的决算进行听证。

现代政府审计制度是在资产阶级革命完成之后确立并在其后相当长的一段发展过程中逐步完善的,这种转变的最重要标志是政府审计由主要对国王负责变为主要对议会负责。资产阶级革命

首先在英国取得成功,现代民主政治制度的建立要求建立起与之相适应的审计制度。1866年6月28日,《国库与审计部法》在伦敦议会的通过,标志着现代国家审计制度的诞生。该法案明确规定,政府的一切收支,应由代表议会、独立于政府之外的主计审计长进行检查。由此确立了由议会对政府财政实施控制监督,政府审计主要为议会服务的基本模式。加拿大、美国步入其后,先后于1878年,1921年建立了直接隶属于议会的国家审计机关。法国1789年资产阶级革命取得初步成果,国民议会与国王之间的权力之争愈演愈烈。1807年,法国成立了完全独立的审计法院。经过革命与反革命的反复较量,直至1869年,审计法院才明确规定,它的基本任务是协助国民议会和政府监督财政法的贯彻执行情况,形成了独立的、介于立法和行政之间的最高审计司法机构。西方国家根据本国国情建立起不同模式的现代政府审计制度,先后于17、18世纪完成了这一转变。

现代政府审计制度基本确立后,伴随国家规模、职能等方面的发展变化,其内涵不断充实、丰富和发展。1945年美国国会颁布了《1945年政府公司控制法案》,要求会计总署(美国最高政府审计机关)聘请注册公共会计师对国营企业进行年度审计,使政府审计范围从国家行政部门、事业组织扩大到国营企业,公共经济责任的控制广度趋于完整。同时,该法案提出“综合审计”概念,要求会计总署不仅直接评价国营企业的财务合规性,而且对企业内部控制和管理的效率性作出评价并向国会报告,从而使政府审计开始从财务领域向非财务领域扩展。这一进程迅速推广到政府行政事业部门。1969年,美国主计长斯塔茨先生上任后,积极推行项目效果审计。1972年,会计总署颁布了《政府机构、计划项目、活动和职责的审计准则》,它是政府审计规范化发展的一个里程碑,也标志着政府审计在非财务领域所进行的经济性、效率性、效果性审计由探索走向成熟。政府审计的这一发展在其他发达国家几乎同步展开,