

WESTERN AUDIT

现代 西方审计

该书认为，
就财务审计来说，
在目标上，
现代审计同过去有所不同，
在方法上，
更有革命性的变化。
在现代西方审计中，
由于普遍地运用了
统计抽样的方法，
有效地发展了
内部控制评价方法，
在审计理论、
审计标准等方面，
西方国家
取得了公认的成就，
值得借鉴。
在书中
全面地予介绍，
管理审计，
西方国家确实
走在前
头。

成功的

平
位置。

高介绍
计的
国，
斯，
以大专院校

二作者的
5。

现代 西方审计

李成章 童光明 主编
东北财经大学出版社

WESTERN AUDIT
XIJINGDAXUE
E

编 者 的 话

审计是一门很古老的学问。然而，它不断地发展自己，跟着时代前进。尤其是近三四十年，它更有了长足的发展。审计拓宽了传统的目标，突破了原有的范围，更新了古老的方法，成功地接受了时代的挑战，适应不断变化着的经济生活。

审计是管理，推动着经济的发展，但又不得不得受经济环境的限制。应当说，有什么样的经济，就有什么样的审计。审计的水平同经济发达程度相匹配。在审计理论和审计实务方面，西方经济发达的国家远走在我们前头，率先创立了现代审计。

本教材试图写出西方审计的现代方面。我们认为，就财务审计来说，在目标上，现代审计同过去不一样，在方法上，更有了革命性的变化。在现代审计中，由于普遍地运用了统计抽样技术，有效地发展了内部制度评价方法，所以在教材中着重介绍了这些现代方法；而在审计理论、审计标准等方面，西方国家取得了公认的成就，值得借鉴，教材中也全面地给予介绍；管理审计，西方国家确实走在前头，进行了成功的探索，本教材给它应有的位置。其他方面的内容，我们给予了适当的介绍，是为了使读者能全面地了解现代西

方审计。至于EDP审计，固然是西方现代审计的重要组成部分，但考虑到内容比较深，而且在我国目前条件下还无法实践，教材中省去这部分。

本教材由下列同志参加编写：李成章（第一章、第三章、第六章、第七章、第八章）、童光明（第二章、第五章、第九章）、文善恩（第四章）、张龙平（第十章）。

由于能力所限，教材中不足和错误之处肯定不少，敬请读者不吝指正。

目 录

第一章 现代西方审计概述.....	(1)
第一节 现代经济社会对审计的新需求.....	(2)
第二节 现代西方审计的特点	(6)
第二章 审计组织.....	(15)
第一节 政府审计.....	(15)
第二节 民间审计.....	(23)
第三节 内部审计.....	(43)
第三章 审计师在现代社会经济中的地位和作用.....	(57)
第一节 审计是财务信息可靠性的重要保证	(58)
第二节 现代社会中审计师的作用.....	(62)
第四章 审计理论.....	(74)
第一节 审计理论概述	(74)
第二节 审计理论的构成	(80)
第三节 审计概念体系	(86)
第四节 审计的基本假定	(93)
第五节 有效的审计结构	(106)
第五章 审计标准.....	(109)
第一节 审计标准的建立和完善	(109)

第二节	审计标准的意义和特点	(120)
第三节	审计标准的内容和结构	(124)
第六章	制度基础审计方法	(135)
第一节	制度基础审计概述	(135)
第二节	制度基础审计的步骤	(140)
第三节	内部控制制度	(143)
第四节	收集制度资料和反映制度	(152)
第五节	对内部控制制度的评价	(160)
第六节	对交易业务执行符合性测试	(162)
第七节	确定和执行证实性程序	(164)
第七章	审计抽样	(167)
第一节	财务审计目标和审计抽样	(167)
第二节	审计抽样的基本概念	(169)
第三节	选样的方法	(171)
第四节	判断性抽样	(177)
第五节	属性抽样	(178)
第六节	发现抽样	(204)
第七节	属性抽样案例	(208)
第八节	变量抽样	(215)
第八章	对财务报表项目的审计	(230)
第一节	证实性审计程序	(230)
第二节	帐户余额证实性测试的目标	(233)
第三节	对资产项目金额的验证	(235)
第四节	对负债项目金额的验证	(245)
第五节	对股东权益的验证	(248)
第六节	资产负债表审计同损益表审计的关系 ..	(249)

第七节	损益表金额的验证	(251)
第九章	审计报告和审计师的法律责任.....	(255)
第一节	结束审查工作	(255)
第二节	标准审计报告	(258)
第三节	详细审计报告和特种审计报告.....	(267)
第四节	审计师的法律责任	(279)
第十章	经营管理审计.....	(284)
第一节	经营管理审计概述.....	(284)
第二节	经营管理审计的内容与标准	(290)
第三节	经营管理审计的程序	(294)
第四节	经营管理审计的方法	(304)
第五节	经营管理审计报告.....	(325)

第一章 现代西方审计概述

现代审计是传统审计的对称，是指与现代经济社会相适应的审计，是审计发展的一个新阶段。

审计是一门十分古老的学问，它随着社会经济、政治、文化的发展而发生变化。但应当说，在很长的历史时期里，它的发展是缓慢的。进入了现代社会，迅猛发展的经济要求管理现代化，以便与社会发展相适应，现代审计适应这种要求出现了。与传统审计比较，现代审计在审计的目标、作用、内容、范围、形式和技术方法方面，都有明显的差别。

要在审计发展史的长河中，找出一个具体的时间作为传统审计和现代审计的分水岭是不现实的。现代审计是一个相对的概念，它表明审计进入一个新的时期。通常的看法是，第二次世界大战后，为现代审计的新起点。原因在于，战后资本主义世界经济得到迅猛发展，蓬勃发展的经济社会对审计提出了新的需求，信息革命的时代对审计发生重大的影响；同时，现代化经济和新技术的广泛使用，亦使现代审计成为可能。

第一节 现代经济社会对 审计的新需求

审计的出现是社会经济需求的结果。具体地说，是因会计责任性(Accountability)的存在而产生，因会计责任性的加强而发展。

会计责任性这个词，学过审计的人不会感到陌生。它的古老含义是指管事人向主人报告收支情况的责任。它的含义进一步扩大，可以理解成管事人为主人管好财产并报告其结果的责任。它包含着受委托人责任和义务两个方面。只要有财产的委托关系，那么，在委托者和被委托者之间就自然地存在这种责任关系。由于会计责任性的存在，因而对这种责任的认定也就成为一种必然。于是，以对会计责任性的认定为己任的审计就出现了。可以这么说，没有财产的委托关系，也就没有会计责任性；没有会计责任性，也就没有审计。这里要指出的是，会计责任性是一个外来词，它有确定的含义。根据其含义，我国有翻译成受托责任的，而且对受托责任的研究相当深入。也有翻译成“财务责任性”的。

不过，从总的来看，关于会计责任性问题，在我国会计界和审计界并没有引起充分的注意和研究。这恐怕同在当前社会经济现实中主人和公仆的糊涂关系，公仆实际上并不负有明确的责任有关。在西方，会计责任性问题得到普遍的认可，并且公认是审计存在的前提，尤其是理解为什么需要审计这个重大问题的一个十分关键的词。鉴于此，有必要在

这里引述西方会计界对这个问题的理解。

什么是会计责任？日本会计学者片野一郎在《会计大辞典》（新版）中指出：“一定的经济主体赋予其财产管理者保管和运用所有财产的权限，并要求他们负起管好、用好这些财产的责任，从而产生了一系列会计事实、簿记和会计作为财产的管理计算制度。其使命在于：记录和计算这些会计事实，把记录和计算的结果同当时的财产实况进行核对，并对其全部过程作出详细说明，以解除财产管理人受托管理财产的责任。不管拥有财产的经济主体是生产单位还是消费单位，也不问所要管理的财产有多少，这是各种各样的会计所共有的最本质的会计职能，这也是形成‘正规的簿记原则’的根本条件。”

关于会计责任性同会计和审计的关系问题，英国人谢勒和肯特在《审计和会计责任》一书中指出：“（1）任何近代组织，无论其为有限公司、国有化企业、地方政府乃至慈善团体，其基本特征均在于：它们是为了达到它们的目的，而受某一特别雇佣来的人员管理的；（2）这些管理人或代理人，代表享受利益的业主或委托人，为股东、国家、纳税人或捐赠人，受托管并运用所托资源；（3）这些代理人对将资源交托给他们的委托人员有交待的责任。这种责任，一般因下列二种方式而解除：首先，对业主授予的资源的保管和运用情况提出报告；其次，为业主的利益，将此项财务报告提交审核或审计。”

现代社会，进入了发达的商品经济阶段，由于经济上剧烈的竞争，财富迅速地集聚，规模大的公司、企业大量涌现，在这种情况下，公司内部发生了一种变化，即股东并不

一定是管理者，而管理者也不一定是股东，同过去的既是业主又是管理者的旧的经营方式截然不同，也就是所有权和管理权的分离。而且，当代经济的竞争既是财力的竞争，更是技术、管理、人员的竞争。剧烈的竞争使社会出现了一个以管理为职业的管理阶层。他们以擅长管理获得社会的公认，得到企业的好感，受雇于企业。这就更加加剧了所有权和管理权的分离。这种分离使得管理者对公司、对股东的会计责任性得到了更大的加强。

所以，就公司内部来说，在现代社会，由于所有权和管理权的严重分离，因此公司的股东更加需要审计，依赖审计，要求运用审计的力量，审查并证实公司的财务状况和财务结果，使他们自身的经济利益得到保护。

现代社会，公司这种主要经济组织形式的发展，要靠社会的力量聚集资金。西方企业的集资一般是采取：股票和债券两种方式。投资者决策的意图明确——向有利的场所投资。投资决策的重要依据是公司的财务报告。因为财务报告反映了企业的财务状况和经营结果。信贷人的决策为利息的高低和公司的偿债能力所左右，他们希望他的债权得到有力的保障，同样需要公司的财务报告。但是未经审定的财务报表，由于种种原因也许不能客观真实地反映企业的情况。资产或许会高估其价值以炫耀其资金雄厚；负债可能会故意漏列或少列，以缩小债务负担；收入也可能有意地夸大，费用有意缩小或将其资本化，夸大企业的净收益。财务报表的不实，可能是有意的，也可能由于无意的疏漏或粗心大意所造成。所以，对财务报表的真实性和公允性进行证实，非常必要。这是社会经济对审计的必要需求。

1929年，资本主义世界发生了经济危机，大批的企业纷纷垮台，投资者和信贷人无法收回投资和贷款，他们惨遭巨大的经济损失。经济危机固然是由于资本主义的固有矛盾引起，但这场危机的形成同审计不能说没有关系。人们起码认识到：没有审计的公证，公司、企业的财务报告得不到证实，就会给整个社会传递一种假的信息，导致整个社会经济走向混乱。投资者，信贷人从他们的损失中获得教训，不能轻易接受没有经过审查的财务报表。这场危机使人们加深了对审计重要性的认识。危机过后，1933年及1934年，美国颁发了“证券法”和“证券交易法”规定了股票公开上市的公司，其财务报表必须事先经过注册会计师的审查签证。这些法令对于美国审计的发展起了十分重要的作用：财务审计的目标从此就渐渐地集中到财务报表的真实和公允（True and Fair）上，审计逐步地由侦察舞弊转向为社会广泛提供可靠的决策信息上来。这种目标的变化恰好反映了社会经济对审计的新需求。

不能不提到，由于社会经济发展对高水平管理的需要，审计的功能也在由消极的方面向积极方面发展。审计不仅仅是签证，由于会计师丰富的学识和管理技能，由于他们对相关法规的深入研究，对经济环境深刻的见解，特别是对有效的内部控制制度的判断能力，使得企业对会计师产生一种新的需求：提供咨询服务。当今西方审计为适应社会的这一要求，已扩展了它的业务，为社会提供管理咨询服务。审计也正在逐步改变仅仅是挑刺的形象，在经济管理中发挥积极的作用。

在政府审计方面，由于现代社会国家预算迅猛增加，投

资项目和金融日益扩大，又由于民主精神的发展，公众对政府的事务极为关注。因此，政府对于人民所负的责任日益加重，人们对政府审计空前关心，他们无论是公职官员、立法人士还是平民百姓，都不仅要求了解政府款项是否处置得当，是否遵守法律规定或规章制度，而且还要求了解政府机构是否正在达到批准执行这些计划项目的预定目的，执行这些计划项目所需款项的使用是否经济、有效。

时至今日，西方国家的政府审计在社会经济生活中越来越显示出其重要作用。

总起来说，现代社会，无论是股份公司，还是国营经济或政府的预算执行，由于管理者对公众、对政府责任的加重，又由于现代经济对管理和监督的更加迫切的要求和民主思想的发展，更加广泛地需要审计为这个社会服务。社会经济的新发展提出了新的需求，现代审计适应现代社会经济应运而生和发展。

第二节 现代西方审计的特点

审计是一种经济管理工具，因而受到它所服务的社会经济的制约。现代审计的特色也是由现代社会经济规定的。

现代资本主义世界，经济高速度发展，竞争日益加强，经济管理受到极大重视。现代化的手段和技术广泛地用于生产和管理，经济信息在决策中的作用加强，政府对公众的责任明显增强。这个时代的经济同以前有很大的不同，因而现代审计同传统的审计有着显著的区别。

第一，财务审计的目标发生了明显的变化。从中世纪直至工业革命时期，审计的目标放在查明政府和商业机构中负有会计责任的人是否尽忠职守、忠实报道；工业革命时期，业主权和管理权分开，不执行业务的业主为预防经理人员伙同员工营私舞弊，纷纷求助于审计。所以，1900年以前，审计的主要目标放在侦查和揭发舞弊上。本世纪初至50年代，为适应投资者和信贷人的需要，审计的目标除了侦察舞弊和错误外，还注意对财务报告公允性的审查；50年代后，企业的财务报告主要是为了对外服务，对外提供企业的财务状况和营业结果，以满足日益增加的投资者和信贷人进行决策的需要，审计的目标就集中在财务报表的真实和公允上。审计人员根据审计准则的要求，采取必要的审计程序审查报表各个项目的真实性，依照一般公认的会计原则判断财务报表的报告是否允当。

在政府审计方面，现代审计的目标主要放在公众极为关注的政府的责任上，除了合规性和合法性以外，还注意经济性等方面的审查。美国总审计长斯塔茨在1981年指出：“四十年前，审计人员主要致力于审计各项开支的付款凭单。而今天，审计人员还需要审计政府各项业务活动的经济性、效率及效果。”

第二，内部审计得到高度重视和迅猛发展。企业规模的扩大，企业内部的控制和管理就必须加强，这才能使企业按规定的方针去发展。作为管理的重要方法——内部审计，能及时地发现问题，提出恰当的解决方案，较好地协调各个部门的关系，帮助各业务部门提高效率。所以它在那些规模远比过去扩大的公司，得到了充分的重视。同时，由于当今

的社会对会计师产生强烈的需求，因而外部审计的收费不断提高，企业为了节省审计公费，往往求助于内部审计；企业通过加强内部审计的工作，以减少外部审计的工作量，从而达到此目的。

现代社会，内部审计的范围和对象比过去广泛，在发挥内部稽核和业务管理方面发挥作用。企业的全部经济活动、财务收支、会计凭证、会计记录、管理制度、财产安全、工作效率、工作效果等，都属于内部审计的范围。大体上，内部审计业务可分为内部财务审计和内部业务审计，前者以财务会计的组织、制度、方法、程序和结果作为对象，着眼于评价过去的财务活动和结果；后者以产、供、销、人事、科研等非财务性工作的组织、制度、程序的效率效果为对象，着眼于未来的改进和提高。

内部审计在部门和企业内部有促其发展的土壤，它是由于部门和企业内部自身的需要而发生、发展的。内部审计的发展，加强和壮大了审计大军。西方发达的资本主义国家，为了促进内部审计的发展，大多都建立了内部审计协会，研讨内部审计的重大问题，制定内部审计准则，交流内部审计经验、技术、方法，协调内部审计和外部审计的关系。

内部审计的迅猛发展，全面、直接地为部门和企业内部最高负责人服务，充当不可缺少的管理角色，是现代审计显著特点之一。

还有一点需要指出，现代社会，内部审计的独立性问题普遍地受到关注和社会会计职业界的极大重视。独立性程度的高低，直接关系到内部审计的质量和影响力。例如，70年

代，澳大利亚政府、公共服务局为各政府部门发布了内部审计准则说明，其中总则中规定：“内部审计人员必须保持独立的观察力，并且必须不允许任何危害他们的独立性，以便使他们能以公正和客观的姿态制定计划、进行调查和编制报告。”在管理准则中则规定：“所有的部门管理都应当就其目标、职权和责任问题向内部审计机构提供说明。”由于经济发展的推动，内部审计正在得到健康的发展，为现代社会经济服务。

第三，审计的范围在扩大，管理审计受到重视和得到进一步发展。

当代西方社会，由于民主思想推动，资产阶级政府也在较大的程度上强调公开性。政府部门、公营单位的行政长官要对政府负有更多的责任。钱是怎么用的？使用的效果如何？对这些问题，民众极为关心，并要求政府对此有明白的交待和说明。所以，行政长官在他们对政府的报告中，必须详细地报告他们执行项目的业绩——效益和效率。为了确定或者解除其责任，同样必须由审计机关对业绩报告进行审查，报告审计结论。这类管理审计主要是指效益审计和效率审计，他们同财务审计不同，在目标、范围和方法上有显著的区别。

效益，一般被理解为“正在达到或已经达到目标的程度”。由此，效益审计是对达到目标程度的考核和评价。其主要目标有：（1）给受审单位确定的预期目标是否达到；（2）受审单位是否考虑并采取以较低成本达到预定效果的方法。

效率，则一般地被理解成“按照投入和产出之间的关系

表现出来的使用资源及其生产成果或完成任务的效率性”。所以，效率审计就是对受审单位是否经济而有效地经营而进行的审计。其目标有：（1）受审单位是否经济有效地管理和利用其经营的资源（诸如人力、财产、场地等）；（2）工作效率不高或不经济的原因何在；（3）受审单位是否遵守了有关经济和效率方面的法令及规章制度。

效益审计和效率审计，不同于财务审计，它们不是侧重于财务报表项目的真实性和表达的公允上。在审计中，要对受审计单位的预定目标、环境进行调查了解，要对为达到目标所采用的措施进行评价，要对各个部门的业务进行审查，要对受审单位的前后期进行比较，要广泛地运用各种经济管理决策的方法。最后，要对其业绩作出评价，并且要指出业务执行过程中的缺点和解决的办法，以便使受审单位改进经营管理。

以上的这两种审计属于典型的管理审计，是现代经济管理中有有效的监督方法。由于审计是要对受审的事实作出评价，下结论，因此，必须解决评价的标准问题。但是，对于不同类型的单位、企业和项目来说，找到一个共同的尺度并非易事，或者说不可能。因此开展这些类型审计有一定的困难。这两种审计，在审计发达的美国，政府审计机构已经肩负了这一使命，并使它们在世界处于领先地位，但严格地说，它们是正在成长和发展之中，依然有很多问题等待探索；会计事务所、会计公司自然也在研究和发展管理审计方面作出它们应有的贡献。

第四，制度基础审计制度和抽样审计广泛地使用，是现代审计的重要特征。

现代经济社会对审计产生了强烈的需求，但是，社会的审计力量又普遍地存在不足的现象。审计需求和审计资源的矛盾，使得审计必须研究新的有效方法，以减少审计人力，降低审计成本，逐步地适应社会需要。从60年代起，制度基础审计方法广泛地被采用；抽样审计在统计抽样的基础上又得到了新的发展。从而使现代审计同传统的审计相比，在审计方法上发生了根本性的变化。

传统审计，在方法上是采取帐项审计，就是着重于帐、证、表的审计，目标也是查证数据上的差错。无论采取的是全部审计或者抽样审计，传统审计是一种着重数据的审计。制度基础审计则不同，这种方法，首先把受审单位的内部控制制度作为审计的对象，在对制度的审计中获得对制度的依赖程度，然后在这个基础上决定其他的审计方法。制度基础审计同传统的审计方法不一样，前者审计的目光放在制度上，后者放在数据上。这种区别，使审计工作发生了很大的变化，首先使审计摆脱十分繁杂的数据审计，转移到比较简明的各种制度上来，从而极大地减少审计工作量。这种审计目标的转移可以说是审计方法上的一次革命，是审计技术的重大突破。正是因为制度基础审计在降低审计成本和提高审计质量方面具有明显的优点，因此在经济发达国家，这种方法得到了普遍推广。

详细审计或全部审计，审计结论的可靠性较高，但耗费大。同时，由于现代经济社会，企业内部控制制度的加强，业务和业务的记录，财务信息的产生都受到严格的控制，帐项和报表的错误大大减少。因此，审计人员完全可以采取抽样的方法，对部分业务和帐项进行验证，从而获得对整体的