

Audit Case

审计案例

刘 华◎著



 上海财经大学出版社

Audit Case

审计案例

刘 华◎著

图书在版编目(CIP)数据

审计案例/刘华著. —上海:上海财经大学出版社, 2013. 9

ISBN 978-7-5642-1729-7/F · 1729

I. ①审… II. ①刘… III. ①审计-案例-教材

IV. ①F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 180317 号

- ☐ 策划编辑 王永长
- ☐ 责任编辑 王永长
- ☐ 封面设计 张克瑶
- ☐ 责任校对 胡 芸 廖沛昕

SHENJI ANLI

审计案例

刘 华 著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海译文印刷厂印刷

上海春秋印刷厂装订

2013 年 9 月第 1 版 2013 年 9 月第 1 次印刷

710mm×960mm 1/16 21.5 印张(插页:1) 249 千字

印数:0 001—4 000 定价:36.00 元

前言

世界各国尤其是西方成熟市场经济国家的证券市场信息披露和法定审计制度,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,从而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(李若山,1998)^①。只有透过一系列真实、典型而又深刻的案例,才可能串起审计行业前进的足迹,揭示审计行业背后的规律。

本书在《审计案例研究》等前期研究成果的基础上进一步做了修订与调整,以服务于会计(审计)专业审计案例教学及实务培训等社会需求,内容共分七章。

第一章为审计基础理论。只有从集合科学和应用科学的角度去把握审计,合理运用代表性的审计本质理论,客观地认识审计假设

^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年版。



(工作前提),特别是重视由证据、应有的职业关注、公允表达、独立性和道德行为组成的审计概念框架,审计案例研究才能说具备了一个正确的方向和起点。

第二章为西方注册会计师审计案例。注册会计师审计的起源、发展与完善,主要应归功于英、美等西方成熟市场经济国家。而审计行业的进步、专业和日趋严谨,与英国的南海公司(the South Sea Company),美国的麦克森·罗宾斯(Mckesson & Robbins)药材公司、厄特马斯公司(Ultramares Corp.)、安然公司(Enron Corporation)和雷曼公司(Lehman Brothers Holdings)等重大审计失败案例的发生,有着千丝万缕的联系。

第三章为我国注册会计师审计案例。在加快发展的政策基调中,既要看到我国注册会计师审计不可或缺且日趋重要的社会价值,也要承认与时间赛跑以满足蓬勃旺盛的社会需求的时不我待。我国的注册会计师审计,与西方成熟市场经济国家相比还不够成熟,近年来重大审计失败案例不绝于耳。但由于案例公开后可供利用的信息更为充分、透明和确定,也为案例研究提供了大量素材,并有助于提高研究的深度和质量。从“失败乃成功之母”的角度来看,针对银广夏公司等经典审计案例所暴露的问题进行反思与改进,又能促使我国的审计行业在挫折中奋勇前行。

第四章为内部审计案例。内部审计是公司治理机制的重要组成部分,具有枢纽地位。它是对内部控制的再控制,能够充当管理者延长的手臂或长在背后的眼睛。同时,它还能注册会计师审计和国家审计等外部审计监督提供重要基础。尽管内部审计不可或缺,实务运用也在蓬勃发展,但限于企业内部审计的信息披露较少,理论和案例研究相对而言还是有些滞缓。世界通信公司、百事集团公司、通用电气公司等内部审计的成功范例,具有很强的现实借鉴意义。

第五章为内部控制案例。内部控制已成为时下内部审计师、企业管理层、各国政府,以及相关监管部门等万众瞩目的焦点。通过美

国苹果公司、法国兴业银行及我国万科公司、巨人集团等典型内部控制案例分析,可开启审计案例研究的另一扇窗。

第六章为国家审计案例。国家审计是政府财产的“看门狗”,可作为政治民主法制建设的工具和免疫系统。通过审计署武汉特派办的长江堤防隐蔽工程审计案例,能够透视国家审计的智慧。而通过东方电子案例分析,直面国家审计在独立性等方面可能引发的争议。在国家审计、注册会计师审计和内部审计案例研究的基础上,本节提出应全面推进审计制度建设与立体协同。

第七章为审计意见案例。我国证券市场年度财务报告的审计意见,90%以上为标准无保留意见,非无保留意见特别是否定意见屈指可数。宝石公司的首份无法表示意见、渝钛白公司的首份否定意见,以及科龙电器公司的保留意见博弈之谜,尤为值得关注。

本书由上海财经大学会计学院会计与财务研究院副教授、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。它既可作为研究生院、高等院校和会计专业硕士(MPAcc)的审计教学或参考用书,亦可作为经验研究和规范研究的重要参考。同时,还能服务于注册会计师审计、内部审计、内部控制和国家审计,以及行业监管的现实需要。本书的基本定位是尝试成为一本纯正的审计案例之作,但由于时间仓促和资料有限,恳请从事审计理论与实务、案例研究与教学的各位专家、学者批评指正。

刘 华

2013年7月

目 录

前言	1
第一章 审计基础理论	1
第一节 审计科学性	3
第二节 审计本质与假设	6
第三节 审计概念框架	11
第二章 西方注册会计师审计案例	37
第一节 注册会计师审计概述	39
第二节 审计准则案例	55
第三节 审计责任案例	63
第四节 后安然时代审计	69
第五节 金融危机与资产负债表审计案例	80
第三章 我国注册会计师审计案例	95
第一节 我国注册会计师审计市场现状	97
第二节 审计环境案例	114



第三节 审计经典案例	130
第四节 审计责任案例	149
第四章 内部审计案例	175
第一节 内部审计概述	177
第二节 世界通信公司内部审计案例	184
第三节 通用电气与百事集团内部审计比较分析	186
第四节 航天通信公司内部审计案例	196
第五章 内部控制案例	201
第一节 内部控制概述	203
第二节 万科公司内部控制案例	210
第三节 三鹿集团内部控制案例	222
第四节 巨人集团内部控制案例	232
第五节 中海集团釜山公司内部控制案例	245
第六节 中航油新加坡公司内部控制案例	251
第七节 美国苹果公司内部控制案例	262
第八节 法国兴业银行内部控制案例	273
第六章 国家审计案例	283
第一节 国家审计概述	285
第二节 长江堤防隐蔽工程国家审计案例	287
第三节 东方电子国家审计案例	289
第四节 全面推进审计制度改革及立体协同	294



第七章 审计意见案例	301
第一节 审计意见概述	303
第二节 否定意见及无法表示意见审计案例	306
第三节 保留意见经典案例:科龙电器公司审计	313
参考文献	331

第一章



审计基础理论

审计案例研究的开展,需要有审计基础理论的支持。只有从集合科学和应用科学的角度去把握审计,合理运用代表性的审计本质理论,客观地认识审计假设(工作前提),特别是重视由证据、应有的职业关注、公允表达、独立性和道德行为组成的审计概念框架,审计案例研究才能说具备了一个正确的方向和起点。

1961年2月8日(1961年2月8日)由美国会计学会出版,书名:《审计理论结构》(The Philosophy of Auditing, Mautz & Sharaf, 1961)。

第一节 审计科学性

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。人们习惯于将审计与会计的分离描述成类似于细胞分裂的过程,但把审计当作会计的分支是完全错误的。审计与会计之间的关系是密切的,审计人员首先应该精通会计。但是,如果对审计人员的行为和审计过程的性质进行更深入地考察,我们就会发现它有另外的渊源。审计以逻辑学为基础和主要根源,大可不必拘泥于会计的范畴,还可承担起对会计以外的其他信息进行检查的职责。二者只是事务上的同事关系,但不存在血缘关系(Mautz & Sharaf, 1961)^①。如果说信息社会是一个信息大工厂,那么会计就是信息的生产、制造部门,审计就是信息的质检、验收部门。会计与审计在目标与方法上的截然不同,决定了它们是完全不同的(AAA, 1972)^②。会计是制作性的,而审计是分析性的。如果说会计是律师,那么审计就

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。人们习惯于将审计与会计的分离描述成类似于细胞分裂的过程,但把审计当作会计的分支是完全错误的。审计与会计之间的关系是密切的,审计人员首先应该精通会计。但是,如果对审计人员的行为和审计过程的性质进行更深入地考察,我们就会发现它有另外的渊源。审计以逻辑学为基础和主要根源,大可不必拘泥于会计的范畴,还可承担起对会计以外的其他信息进行检查的职责。二者只是事务上的同事关系,但不存在血缘关系(Mautz & Sharaf, 1961)^①。如果说信息社会是一个信息大工厂,那么会计就是信息的生产、制造部门,审计就是信息的质检、验收部门。会计与审计在目标与方法上的截然不同,决定了它们是完全不同的(AAA, 1972)^②。会计是制作性的,而审计是分析性的。如果说会计是律师,那么审计就

① R. K. Mauts and H. A. Sharaf, The Philosophy of Auditing, American Accounting Association, 1961. 国内学者蔡春教授等评论指出,莫茨和夏拉夫的《审计理论结构》首创了六个第一:(1)第一次系统研究审计理论;(2)第一次提出审计理论结构;(3)第一次系统研究审计方法论;(4)第一次提出并系统研究审计假设;(5)第一次提出并系统研究审计中的理论概念;(6)第一次从交叉和边缘学科的角度研究审计理论。

② American Accounting Association, A Statement of Basic Auditing Concepts, Auditing Concepts Committee, 1972. 国内学者萧英达教授等评论指出,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。



是法官;如果说会计是作者,那么审计就是编辑(Mautz & Sharaf, 1961)^①。

二、审计的科学衡量

一门科学的衡量标准,由低至高有四个层次:一是有组织的知识体系;二是要求严格衡量证据的方法和系统方法应用的体系;三是能够解释、预测和控制给定现象的体系;四是所有命题均是由法则或原则连结起来的逻辑、数理体系。

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逻辑和语言的魅力。审计本身毕竟就是一种实证性的行为,如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言,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。

三、审计的科学归属

科学的主要类别包括:(1)抽象科学(如哲学、逻辑学和数学);(2)一般描述性科学(如化学、生物学和社会学);(3)特殊派生科学(如矿物学、植物学和人类学);(4)集合科学(如地质学、地理学、天文学);(5)应用科学(如工程学、农业学、职业心理学)。

审计是多学科交叉、渗透的产物,是一门集合科学。审计首先要

^① R. K. Mauts and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961.

精通会计,与会计密不可分,从会计领域吸取着丰富的营养。但审计其实是以逻辑学为基础和主要根源,同时证据性质和意见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。总之,审计的理论研究和实务运用,必须纳入复合型的轨道,强调知识、能力和经验的融会贯通。

审计又是一门应用科学,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。以史为证:注册会计师审计起源于16世纪意大利合伙企业参与经营管理的合伙人和不参与经营管理的合伙人之间的鉴证需要,也应了我国的一句古话:“当局者迷,旁观必审”;18世纪的英国股份制企业出现了所有权和经营权的彻底分离,为有效解决代理问题,注册会计师审计成为法定制度;20世纪初的美国金融资本向产业资本渗透,负债融资成为企业融资的主要来源,为债权人服务的资产负债表审计应运而生;20世纪30年代的美国证券市场大发展,特别是在放任自流的自由市场经济政策(包括会计政策的自行其是,没有法定审计要求和公认会计、审计准则)酿成经济危机之后,在“注册会计师到哪里去了”的诘问声中,为投资者服务的利润表审计开始占主导地位;第二次世界大战后,随着全球经济的一体化和跨国公司的蓬勃发展,服务于国际投资者的国际会计公司和国际审计准则被普遍接受。David Flint(1988)^①认为,审计是纯实用主义的,以满足社会需要为基础。审计作为一个社会现象,除了实务用途外,没有其他目的或价值。

^① David Flint, *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, Macmillan Education Ltd., 1988.



第二节 审计本质与假设

一、审计本质

(一) 查账论

查账论是对审计本质的一种简单的或初步的认识,持续的历史时期最长,影响范围最广。它产生的原因主要是:早期审计的大部分时间花在查账上,而且职能比较单一,这使得人们容易用最原始的眼光看待审计的本质。1953年,美国的AICPA名词术语委员会指出,审计是一种检查,旨在按照公认会计原则对公司和其他实体向公众和有关方面提供的财务报表的公允性和一致性表达意见。1974年,《大英百科全书》也认为,审计是指由原负责编制账表的会计人员以外的会计专家,对企业活动、账册和报表所进行的检查。

(二) 方法过程论

1972年,美国会计学会的《基本审计概念公告》提出,审计是为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的有系统的过程。美国会计学会的《基本审计概念公告》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,尤其是以上审计定义至今仍然被广泛引用。

(三)经济监督论

1989年,中国审计学会总结指出,审计是由专职的机构和人员,依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性经济监督活动。

(四)经济控制论

1988年,戴维·弗林特(David Flint)提出经济控制论,认为审计是为确保受托责任履行而设计的一种社会控制机制。

(五)代理论

形成于20世纪80年代的代理论认为,为了降低代理成本,保障股东利益不受管理层的损害,必须建立适当的制衡机制。审计是一种有助于促进股东和企业管理人员的利益最大化的社会活动。精明的管理人员具有主动聘请审计人员对其业绩报告的真实性进行鉴证,以显示其良好的经营绩效的动机。股东限于时间、成本和专业能力,也会选择利用审计人员的工作。

(六)信息论

形成于20世纪80年代的信息论认为,审计的本质在于提高信息的可信性,以促进有效决策,优化资源配置。具体来说,审计能够保证信息传递有效,并使事后的信息质量仍能得到证实,淘汰低劣质信



息的生产,进而使市场趋于稳定。

(七) 保险论

形成于 20 世纪 80 年代的保险论认为,审计人员对揭示营业失败负有责任,通过收取高额费用把成本转嫁给客户,客户进而通过提高产品价格和降低投资报酬转嫁给社会。因而,审计人员有义务为向他们寻求避免财务损失的投资人担保会计报表的准确,对破产或濒临倒闭的公司负有深口袋(deep pockets)责任。

(八) 行为论

1982 年,丘吉尔(Churchill)提出行为论,认为审计可以促使各层次的职员自觉地遵守企业的各项内部控制制度,并认真有效地工作,从而促成企业目标的实现。

以上八种观点各有侧重,均有一定道理。但宛如“盲人摸象”,还需要将各种观点有机地结合起来,以得到对审计的全面认识:(1)查账论是社会对审计的一般认识,查账永远是审计最后的落脚点;(2)方法过程论是对如何实施审计的最为经典的描述;(3)经济监督论可用于解释国家审计;(4)经济控制论最能体现权变思想;(5)代理理论可用于解释成熟资本市场的审计制度安排;(6)信息论可用于解释信息不对称条件下的审计机理;(7)保险论可用于解释审计法律责任;(8)行为论用来解释内部审计是最为恰当的。

二、审计假设

(一) 审计假设体系的蓝本

假设(公理)具有五个基本特征:为知识学科的发展所必需、不能