

审计模式的演进与选择

内容摘要

审计模式是审计目标、范围、方法、程序等各要素的组合，它规定了审计人员在计划和实施审计工作时，从何处着手等问题。要对审计模式有更深刻的认识就有必要对其发展过程进行回顾，从中发现审计模式发展的一般规律及其对现实的指导意义。纵观审计发展的历史，审计模式可分为帐项基础审计（古代至 20 世纪 40 年代）、制度基础审计（20 世纪 40 年代至 80 年代）、风险基础审计（20 世纪 80 年代至今）三个不同的阶段。每一种审计模式都有其产生的深刻社会背景，各有其不同的技术和方法。本文按照历史发展顺序，对每种审计模式的产生动因及各自的特征进行较为详细的阐述，并对它们之间的内在联系和区别进行比较、分析。理论的意义在于能够指导实践。本文最后结合我国经济环境发展的具体情况，对适合我国的审计模式进行了探讨。

全文共分为以下四个部分：

第一章：帐项基础审计。本章按照历史发展的顺序，分两个阶段即古代审计及英国详细审计时期和美国资产负债表审计及财务报表审计初期，对帐项基础审计的审计目标和审计范围、方法进行阐述。最后对该种审计模式进行评价，肯定了它在审计体系中的重要地位并指出其局限性。

第二章：制度基础审计。本章首先对审计目标的变化和内部控制理论的发展进行回顾和阐述。审计目标的变化决定了审计范围、程序、方法等其他要素的变化。内部控制理论的发展及审计人员对内部控制认识的加深使过去的审计理念发生了根本的转变，从而引起了整个审计模式的变化。在此基础上对制度基础审计模式的范围、方法和程序进行了介绍。最后将制度基础审计模式和帐项基础审计模式进行比较，指出两者的区别和联系，并对制度基础审计模式的局限性进行分析。

第三章：风险基础审计。本章首先分析了风险基础审计模式兴起的背景。其中包括审计目标的变化、内部控制理论及风险管理理论的发展，其次，对审计风险及重要性这两个重要概念和审计风险模型进行解释和阐述。然后又具体介绍了风险基础审计模式的审计范围、方法和程序。最后将风险基础审计模式和制度基础审计模式进行比较，指出两者的区别和联系，并对风险基础审计模式的局限性进行分析。

第四章：我国审计模式的现实选择。本章首先阐述了三种审计模式之间的内在联系。接着通过对银广夏事例的分析指出我国审计失败事件的发生与审计模式并没有必然的联系。最后指出，由于我国内部控制的不健全以及注册会计师素质的参差不齐，在中国目前的条件下，引进风险基础审计模式时机还不够成熟。并结合我国的实际情况，对审计模式的现实选择提出了若干建议。

目 录

引言 1

第一章 帐项基础审计 2

第一节 古代审计及英国详细审计阶段.....	2
第二节 美国资产负债表审计及财务报表审计的初期阶段.....	3
第三节 对帐项基础审计模式的评价.....	7
第二章 制度基础审计 8	
第一节 审计目标.....	8
第二节 内部控制理论的发展.....	9
第三节 审计范围、方法和程序.....	12
第四节 对制度基础审计模式的评价.....	13
第三章 风险基础审计 16	
第一节 风险基础审计兴起的背景.....	16
第二节 审计风险、重要性及审计风险模型.....	21
第三节 审计范围、方法和程序.....	24
第四节 对风险基础审计模式的评价.....	26
第四章 我国审计模式的现实选择 30	
附录：锦州港案例.....	35
参考文献 42	
后记 44	

引 言

“银广夏”事件的爆发使我国会计职业界再次感受到前所未有的审计风险。如何规避审计风险，保护自身的发展，成为会计职业界关注和讨论的一个重要话题。国内许多学者不约而同地认为这些审计失败事件的发生是由于落后的审计模式所造成的，而目前国际上许多知名会计师事务所所采用的风险基础审计模式能有效地规避风险，因此我国审计职业界也应引入这种较为先进的审计模式。但是同时也有学者认为，在我国审计人员面临的法律风险较低的情况下，引入风险基础审计模式容易诱发新的道德风险，审计人员可能会签发一些严重失实的财务报告。

正在我国会计职业界对审计模式进行激烈讨论的时候，美国“安然”事件的爆发以及一系列财务丑闻的接连发生，使国外的会计职业界又开始对目前各大会计师事务所所采用的风险基础审计模式产生了质疑。美国两位会计学教授的一次最新研究认为，按照目前的审计方法，注册会计师几乎不可能查出被审计单位高层管理人士“粉饰帐目”的行为。而大多数已经曝光的会计丑闻——包括施乐、世界通信、乃至安然，均无一例外地与公司高层管理人士紧密相关。这项研究由康涅狄格州大学的史蒂夫·萨顿 Steven Sutton 和布恩特学院的查尔斯·卡利南 Charles Cullinan 共同进行。他们认为，在过去的 20 年中，会计师事务所越来越关注被审计单位如何生成财务数据（会计电算化记帐系统和企业内部控制系统），甚至超出了对被审计单位财务数据本身的关注。而这种做法与传统的审计方式背道而驰。虽然审计人员现在依赖的电脑程序和内部控制体系在防止低级职员窃取现金方面发挥了很大的作用，但那些挪用数百万而不是数千元的公司高层却可以在这种审计方式的眼皮底下溜掉。安达信这样的百年老店毁于一旦与采用这种过于激进的审计模式是不无联系的。

国内外会计学者关于审计模式的讨论不能不引发人们的思考。审计模式是审计目标、范围、方法、程序等各要素的组合，它规定了审计人员在计划和实施审计工作时，从何处着手等问题。要对审计模式有更深刻的认识就有必要对其发展过程进行回顾，从中发现审计模式发展的一般规律及其对现实的指导意义。纵观审计发展的历史，审计模式可分为帐项基础审计（古代至 20 世纪 40 年代）、制度基础审计（20 世纪 40 年代至 80 年代）、风险基础审计（20 世纪 80 年代至今）三个不同的阶段。每一种审计模式都有其产生的深刻社会背景，各有其不同的技术和方法。本文按照历史发展顺序，对每种审计模式的产生动因及各自的特征进行较为详细的阐述，并对它们之间的内在联系和区别进行比较、分析。理论的意义在于能够指导实践。本文最后结合我国经济环境发展的具体情况，对适合我国的审计模式进行了探讨。

由于本人才疏学浅，有些看法可能不很成熟，文中难免有一些疏漏和错误，还望各位师长和同学不吝赐教，予以批评指正。

第一章 帐项基础审计

审计模式是审计目标、范围、方法、程序等各要素的组合。它规定了审计人员在计划和实施审计工作时，从何处着手及如何着手等问题。其中，审计目标起着决定性的作用。审计目标是指在一定历史环境下，审计主体通过审计活动所期望达到的理想境地或最终结果。它是其所依存的社会经济环境，即审计环境与审计现状相结合的产物。审计环境决定了社会对审计的需求，有什么样的社会需求，审计就必须设计什么样的审计目标来满足。这是审计自身生存和发展的需要。正如利特尔顿所说：“没有哪一个专业是因主观愿望发展而发展的，首先是社会存在决定社会需要，然后是有一批专家为之服务，客观需要引起反响。”但是同时，确立审计目标必须考虑审计理论发展水平以及审计技术、审计人员素质的高低，研究审计满足社会需求的能力。因此，审计目标是社会需求与审计能力的有机统一。社会需求随着审计环境的发展而不断改变，审计目标也必然或早或晚发生改变，并通过国家法律、法院判决以及会计团体等得以明确。审计目标的变化决定了审计范围、程序、方法等其他要素的变化，从而带动了整个审计模式的发展。按照历史发展的顺序，与审计目标的变化相适应，审计模式的发展可分为三个阶段：帐项基础审计（古代至 20 世纪 40 年代）、制度基础审计（20 世纪 40 年代至 80 年代）、风险基础审计（20 世纪 80 年代至今）。

帐项基础审计也叫数据导向审计或凭单审计方案法，是审计模式发展的第一阶段，在审计方法史上占据着十分重要的地位，直到现在仍被大量采用。它以凭单审核为重心，以审查帐目有无舞弊为目标，以数据的可信性为着眼点，以会计科目为入手点，构成了一个完整的方法模式。¹具体而言，这一阶段又可分为两个时期：一是古代审计及英国详细审计时期、二是美国资产负债表审计及财务报表审计初期。

第一节 古代审计及英国详细审计阶段

一、审计目标

审计的起源可追溯到 13、14 世纪，合伙型企业组织形式开始出现。这种组织形式的基本特征是由三、四个合伙人共同出资，利益按投资比例进行分配，并且由某一个或两个合伙人负责企业的经营管理活动。在这种组织形式下，所有权和经营权得以分离。未参加经营管理的合伙人，为了维护其投资利益，便产生了对其他投资者的经营活动进行审查的要求。审计从而成为一种社会需求。在审计产生之初，由于经济业务较简单，控制手段较原始，财产所有者对财产经管者最关心的是其诚实性。因此审计目标主要是对财产经管者的诚实性进行检查。也就是说，早期审计是检查受托人个人的正直性，而不是检查他们的会计帐簿的质量。只有在认为可能存在舞弊行为的情况下，才对簿记的正确性与公允性加以验证。通过审计活动使受托者更加成熟。

1850-1905 年的五十五年间，是英国经济的快速发展时期。19 世纪 60 年代，

¹ 迈克尔·查特菲尔德，文硕、董晓柏等译，《会计思想史》，中国商业出版社，1989 年，第 171 页

英国爆发了工业革命。伴随着机器大工业取代工场手工业所带来的资本集中和规模扩大化,兴起了以发行股票筹资为特征的股份公司。这进一步加剧了所有权和经营权的分离。不直接参加企业经营的所有者出于对其投资的安全和资本增值的关心,经常去公司检查会计记录。他们很快认识到,对帐务资料的检查应该由经过专门训练的人员来进行,于是独立的审计职业应运而生,审计目标仍是替股东们查找管理人员的舞弊欺诈行为。

著名会计史学家迈克尔·查特菲尔德认为,美国和英国的审计发展受到国家法律、法庭判决和会计团体三个方面的重要影响。这三个方面同样影响了审计目标的确立,并使审计目标得以明确。例如英国法庭在最早的“利兹地产建筑投资公司对谢泼德事件”(1887)的判决中,法官就判定了审计人员的职责是检查管理者编制的资产负债表的“实质上的正确性”。这表明了审计的目标主要是检查是否存在欺诈舞弊行为。1900年以前的英国公司法,根据当时的社会需求也都规定,公司审计的主要目标是揭露欺诈舞弊和差错。1905年出版的劳伦斯·狄克西编写的《狄克西审计学》将审计目标定为:查找舞弊和欺诈;查找技术性错误;查找原理性错误。²

二、审计范围和方法

在审计发展的最初时期,审计范围仅仅局限于会计凭证、帐簿和报表。审计人员几乎没有使用任何专门的审计方法。审计工作主要是以检查会计帐簿所反映的会计事项为主线,进行帐证、帐簿和帐表的核对。通过对凭证、帐簿和报表的详细审查来判断是否存在舞弊性行为或技术性错误。其实质就是重复会计人员已经完成的全部工作,即审计人员按照会计人员做帐的程序和方法重新独立复核。从原始凭证的取得、记帐凭证的编制、帐簿的登记、收益的确定到会计报表的编制,逐一进行全面检查。当时企业规模较小,经济业务相对较为简单,审计人员常常是对企业一定时期内的所有会计事项都进行审计。因而19世纪英国审计又被称为详细审计或完全审计。这种审计方式是与当时的审计目标相适应的。详查的最大优点就是通过对全部资料的验证,得出一个比较充分可靠的审计结论。但是审计成本过高,审计资源消耗大。并且审计重点不突出,难以把握问题要害,审计工作中容易发生错漏现象。

第二节 美国资产负债表审计及财务报表审计的初期阶段

一、审计目标

二十世纪以后,审计中心由英国移至美国。美国的审计环境同英国存在很大的差异,从而决定了社会对审计的需求也有所不同。当审计在由英国向美国发展的过程中,审计目标也在逐渐发生变化。

(一)、1905-1933: 资产负债表审计阶段

资产负债表审计一词最早由蒙哥马利在1911年《美国经营手册》中提出。它的产生和当时的经济环境是密不可分的。20世纪初,美国的经济环境呈现出两个特征:一是企业合并现象遍及各个工业领域;二是企业与银行关系密切,银行短期信用比较发达。就前者而言,欲保证企业合并的顺利进行,必须提供每个公司的资产、负债、收入、利润等资料。就后者而论,银行既要代办企业的证券发行,又要负责融通资金,给企业贷款,从而成为企业的利害关系人。银行为了减

² 谢荣,《市场经济中的民间审计责任》,上海社会科学院出版社,1994,第92页

少贷款风险，保证贷款的按期收回，做出是否贷款的决策，就必须了解借款人的财务状况，即资产负债情况和偿债能力。由此可见，无论是企业合并还是银行贷款都要求审查资产负债表。并且当时人们还认为损益数呈现在资产负债表上，用期末资产净额减去期初净额得出的差额便是净利润数，故不必花费更多的精力去审查损益帐户。A.C.利特尔顿在《会计理论结构》中指出：审计实践使执业会计师们意识到，审查资产负债表上的关键帐户，审查高层管理人员的舞弊，应是其工作的重点。这样既可以满足银行的需要，又可以提高审计效率和效果。1913年，美国会计师协会曾作了一次调查，有70%的银行、企业希望进行资产负债表的审计。³

资产负债表审计的产生意味着审计目标开始发生了变化。社会环境的变化使审计目标逐渐由查错揭弊开始向验证财务报表的真实公允性方向转换。被誉为美国第一本审计学著作的《审计理论与实务》在1912年问世（即第一版蒙哥马利审计学）。这本著名的审计著作对审计目标的变化是这样描述的：“在被称为审计形成时期，学生们所学的审计主要目标是：1、查找和防止弊端；2、查找和防止错误。但近年来的需求和服务已有决定性的改变。现在的目标是：1、确认一个企业的财务状况和盈利；2、查找弊端和错误。但这只是次要目标。⁴但是审计目标的转换是一个漫长的过程，它一直到30年代利润表审计的出现才真正完成。如1925年在美国“Craig V. Anyon”一案中，会计师事务所在五年的审计中，对公司一职员盗窃公司财产达100万美元的事件未能予以揭露。结果法庭对注册会计师未揭露这种重大舞弊行为判定犯有过失罪，而应赔偿原告的损失金额。⁵此案的判决表明，在资产负债表审计阶段，长期以来形成的观念，即将揭露重大的舞弊行为作为审计的主要目标仍没有发生根本的转变。

（二）、1933-1940：美国财务报表审计早期阶段

自20世纪30年代以后，企业的资金来源已经从银行逐步转向股票和债券市场。投资者的范围越来越广，使得企业管理当局受托责任从原来主要是对少数股东及银行负责，转向其他众多利益相关者。它们之间的关系集中地表现在对企业财务信息的需求上。因而随着管理责任的强化，社会对企业财务信息的需求也日益增加。虽然银行仍然是企业的重要债权人，仍然关心企业的财务状况，但对企业更有影响的大量股东的出现，使整个社会对企业会计信息最重要的关注从财务状况迅速转向盈利能力。1929-1933年的世界经济大危机的爆发造成大批企业破产倒闭，无数投资者倾家荡产。投资者从而也开始关心企业的盈利能力。整个社会对财务报表的关心，投资者对企业盈利能力的关心甚至超过了对揭弊查错的关心。只要保证其盈利能力，即使存在一些舞弊行为，他们也若无其事。只有当这些舞弊行为严重影响其收益时，他们才会表现出极大的关注。因此，社会要求审计人员不但要检查资产负债表，还要检查反映企业获利能力的损益表。在这种条件下，资产负债表审计进一步发展到了财务报表审计阶段。

美国1933年的《证券法》和1934年的《证券交易法》的颁布实施，对这一改变起到推动和促进的作用。1934年的《证券交易法》规定，发行有价证券的企业必须向联邦贸易委员会进行证券发行登记，并报送由独立的注册会计师予以验证过的财务报表。从而强制证券上市公司必须委托注册会计师对其财务报表进行审计。同时《证券交易法》还规定，任何购买证券者，如发现经审计过的财

³ 王光远，《制度基础审计学》，湖北科学技术出版社，1992，第7页

⁴ R.H. Montgomery, *Auditing Theory and Practice*, Ronald Press Co, 1912, p.13

⁵ 谢荣，《市场经济中的民间审计责任》，上海社会科学院出版社，1994，第92页

务报表对重要事项有不实表述,或故意隐瞒为使报表不被误解所必须说明的重要事实,而遭受损失时,可对执行该项审计业务的注册会计师提起诉讼。这些规定表明,审计人员的职责不再是以揭弊查错为主,而转向了对被审报表的真实性、公允性负责。对此,会计师职业界也做出了积极反应。1934年1月,美国会计师协会与证券交易委员会合作的特别委员会发表了名为《股份公司报表的审计》(Audits of Corporate Accounts)的文件正式建议,在审计报告意见段中运用“所附资产负债表和收益表按照了公认会计原则……公允地反映了公司的财务状况和经营成果”的表述。1936年,经过对上述文件的修订,又发布了修订版《独立注册会计师对财务报表的审查》(Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants)。明确规定应审查财务报表,特别是损益表,并向股东报告。⁶至此,“财务报表审计”作为一个具有特定意义的专有名词正式形成。审计目标正式转向“对财务报表的真实公允性做出验证和报告”。公允表达也因此而成为审计体系中的一个重要概念。

何谓公允表达,其发展至今仍未形成一个统一的衡量标准。一般认为,公允表达是相对的,即它不是指被审计单位的有关认定绝对正确,也不是指其绝对错误。而是指对被审计单位的财务状况及经营成果的客观事实作一公正、合理的说明。审计准则委员会(ASB)与会计原则委员会(APB)都曾对其进行过解释。ASB认为被审计单位的公允表达应满足五个条件:1、使用的原则是一般公认会计原则;2、一般公认会计原则适合于当时环境;3、财务会计报告及其补充信息不能影响其使用、理解和解释;4、财务会计报告中资料的分类及汇总是合理的;5、在合理可行的期间内编制财务报告,反映重要交易事项。APB认为,被审计单位的认定是否公允应满足4个条件:1、财务会计信息的收集、处理符合一般公认会计原则的要求,且该原则的运用在当时情况下是适当的;2、前后各个时期应用一般公认会计原则的情况给以适当的揭露;3、帐簿中财务会计信息的描述符合一般公认会计原则;4、报表格式的限制与一般公认会计原则对必要财务会计信息的要求间的矛盾给予合理的解决。由此可见,ASB与APB的观点是比较接近的,即都把一般公认会计原则作为衡量“公允表达”的标准。⁷

二、审计的范围和方法

(一)、审计方法的变化:抽样审计的产生

进入20世纪后,审计方法开始发生了变化。审计人员逐步开发了专门的审计方法,如编制帐龄分析表,使用函证技术等。但最重要的变化则是抽样方法的产生。在审计发展的早期阶段,审计人员大都运用详细审计技术对会计资料或其他记录进行逐笔审查。这种方法起自英国,故称“英式审计技术”。审计由英国向美国传输的过程,也就是审计方法由详细审计向抽样审计转变的过程。抽样审计是指从作为一定审计对象的总体中抽出样本,再根据这些样本的审查结果来推断总体的正确性和恰当性的审计方法。抽样审计的产生可归结为两个原因:首先,随着社会生产力的发展,企业规模日益扩大,经营活动日趋复杂,会计记录成倍地增长。致使无论从审计费用的开支,还是从审计所要办理的程序来看,都已无法再继续运用详细审计。其次,审计目标的变化推动了审计技术的更新。旨在揭露舞弊、检查原理和理论上的差错的英国式审计受到了美国审计人员的否定。审计目标逐渐转为对财务报表的公允性发表意见。如前所述,公允性只是一个相对

⁶ 谢荣,《市场经济中的民间审计责任》,上海社会科学院出版社,1994,第99-100页

⁷ 王光远,《制度基础审计学》,湖北科学技术出版社,1992,第105页

概念,它并不意味着企业的财务报表是完全正确,毫无差错的。因此也就不必要进行 100%经济业务的详细审计。审计人员逐渐形成这样一种观念,即仔细检查由随机选出的低于 100%的经济业务,将能获得其余同类经济业务是否正确的可靠推论。R. Gene Brown 在《审计目标及技术的改变》一文中曾写道:西班牙与美国战争结束以后,美国经济得到迅速发展,企业规模的扩大和对大公司审计的发展,客观上要求审计人员抽取一些帐户进行审查,而不是对该时期发生的所有经济业务进行详细审计。1900 年以前的一份“纽约注册会计师问卷”(New York CPA Examination Questions)中也曾指出:在审计过程中,费时耗力的详细审计……按规定没有进行或不可行,需要何种审计,才能保证……准确性?⁸

在抽样方法产生初期,审计人员所采用的还只是任意抽样的方法。即审计人员在对总体进行审查时,不是以科学为依据,而是随意地抽取样本,并以此推断全部审计事项。任意抽样较之详细审计,无疑是审计方法的一大进步。因为它在一定程度上减轻了审计人员的工作量,使他们得以从单调而繁复的事务性工作中解脱出来,以更低的成本,更高的效率,在更大的范围之内开展审计工作。但是其局限性也是显而易见的。由于审计人员在运用这种方法抽取样本时,没有考虑合适的样本容量,没有考虑样本的代表性,得出的审计结论往往缺乏正确性和科学性。随着抽样技术的发展,判断抽样逐渐取代了任意抽样。审计人员完全根据自己的实际经验和判断能力抽取样本。如果审计人员的经验丰富,判断也准确,那么审计工作将事半功倍。但是判断抽样仍然避免不了主观性,样本容量也难以科学地决定。抽样技术仍需进一步发展和完善。

(二)、审计范围

在这一段时期,审计范围仍局限于会计凭证、帐簿和报表。但是理论界的一些学者已经开始意识到内部控制对审计人员的重要性。

其实,内部控制思想早就已经出现。只要有人类群体活动,就会有控制系统的存在。只是形态的繁简和运用的策略或技术水平各不相同而已。内部控制理论的最初形式是内部牵制。《柯氏会计辞典》将内部牵制定义为:“以提供有效的组织和经营,并防止错误和其他非法业务发生的业务流程设计。其主要特点是以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权利的方式进行组织上的责任分工,每项业务通过正常发挥其他个人或部门的功能进行交叉检查或交叉控制。”据史料记载,在法老统治的古埃及,就已存在内部牵制的萌芽。到了古罗马时代,“双人记帐制”的出现,表明当时在会计实践中已融入了利用内部牵制来保证会计信息正确的思想。在我国西周时期,当时的统治者为了防止掌管财务的官吏贪污盗窃或弄虚作假,就开始实施分工控制和相互稽核等牵制制度。使“一毫财赋之出入,数人耳目之通焉”。15 世纪末,在资本主义经济发展较快的国家中,绝大多数企业都不同程度地按照内部牵制的思想建立健全了各项内部管理制度。但当时的内部牵制与审计并无联系。

第一个认识到内部牵制对审计人员的重要性的,是劳伦斯·狄克西。1905 年,他在《狄克西审计学》(Dicksee's Auditing)美国版中最早指出内部牵制是决定详细验证工作量的关键。该书指出:合理的内部牵制可以减少详细审计工作。R. H. 蒙哥马利在 1912 年出版的《审计理论与实务》一书指出:如果存在良好的内部牵制,审计人员就无需进行详细审计。而且审计人员如果认为内部牵制是适当的,就不需要其他人再重复操作会计业务。德威尔·卡尔·埃格尔顿在

⁸ R. Gene Brown, Changing Audit Objectives and Techniques, Accounting Review, Oct. 1962

1926年出版的《审计程序》一书中指出：如果审计师能够证明会计记录工作是按照内部牵制进行的，那么他就可以把系统执行的结果视为正确的，经过审查了的……⁹

理论总是走在实践的前面。在实际工作中，审计人员虽然在不断扩大抽样技术的使用范围。但是，他们在确定审计范围时，并没有将它与内部牵制的评价直接联系起来。那时关于内部牵制的探讨为新的审计思想和审计技术在审计实践中的应用作了充分的理论准备。

第三节 对帐项基础审计模式的评价

从古代审计直至20世纪初美国式的资产负债表审计及初期的财务报表审计，虽然随着审计目标的变化而具体所采用的审计技术和方法有所不同，但本质上都是围绕着会计帐簿、会计报表的编制过程进行的，都是以审查帐面上会计事项为主线，因此被称为帐项基础审计模式。它要审查被审计期间内关于会计事项的会计记录及其有关凭证，验算其会计金额，核对转帐事项，以证实帐簿和报表数字的正确性。审计范围仅局限于会计凭证、帐簿、报表。

帐项基础审计模式是审计模式发展的第一阶段，发展的时间最长，在审计体系中占据着十分重要的地位。在这个审计阶段所形成的一些基本的审计方法，如进行帐证、帐表、帐帐之间的核对，已成为审计程序中不可或缺的组成部分。所采用的一些审计取证的具体技术手段，包括检查、监盘、观察、查询和函证、计算等仍然恩泽至今，直到现在仍是审计人员获取审计证据所必须采用的审计取证技术。抽样方法的产生则大大降低了审计成本，为日后审计技术的发展创造了条件。同时以帐项为基础的审计模式，误差小，风险小，可靠性高，尤其在揭露舞弊或不法行为方面可起到积极有效的作用。

但是，这种审计模式自身也包含着其难以克服的局限性。首先，它需要耗费大量的时间和人力。每一笔交易从原始凭证的记录到交易有关的各类会计文件的形成，及其在会计系统内的周转过程，对此进行详细检查是一项繁重复杂的工作。在大型企业中即使进行10%的检查也意味这进行成千上万次的核对、计算。而这艰巨的重复性劳动的目标则是为了寻找一个可能根本不存在的技术性记帐错误。其次，帐项基础审计模式采用的是有限制的抽样技术，以任意抽样和判断抽样为主。样本的选择不是建立在对内部控制认识的基础上，而是根据自己的经验主观判断，带有很大的盲目性和偶然性。所以抽查风险很大，容易发生错漏现象。最后，由于以交易为基础的审计主要工作都是围绕着交易来进行的，因此不容易发现会计工作中的程序性错误。对于会计系统中的缺陷和不合理现象也难以发现，这样即使查出了技术性错误或舞弊情况，也不能追根溯源，堵塞漏洞，避免重犯。

⁹ R. Gene Brown, Changing Audit Objectives and Techniques, Accounting Review, Oct. 1962

第二章 制度基础审计

制度基础审计模式是继帐项基础审计模式之后的一种新的财务审计模式。它以对被审计单位的内部控制的评价为基础，以验证财务报表的公允性为审计目标。它的产生与审计目标的转变和内部控制理论的发展密不可分。审计理念因此发生了根本性的变化，从而带动了审计技术、程序、方法的发展。

第一节 审计目标

从 1940 年到 1960 年这段时间，审计目标继续强调重点应放在确定财务报表的公允性上，同时降低查错防弊的重要性。这是美国会计师协会（AIA）和大多数会计学者所表示的态度。1951 年美国会计师协会编纂的《审计程序汇编》指出：“独立的注册会计师对财务报表审查的主要目标在于他能对报表的公允表示意见。一般审查不预定发表关于财务报表的附带意见，不指望揭露舞弊和其他违法事件。”1961 年美国审计程序委员会发布的第 30 号《审计程序公告》进一步重申了这一观点，并认为任何重要的弊端都会影响财务报表的公允性，审计人员根据公认审计准则审查财务报表时应考虑这种可能性。在 1961 年的文件中是这样表述的：“如果独立审计人员相信舞弊已经发生并且严重到会影响到他的意见，那他就应取得委托人代表的理解，决定是否进行必要的调查。”英国 1948 年的公司法也正式确认了这种转变，在对审计人员的职责、权利的阐述中指出：“特别应予以指出的是，审计人员报告的职责应强调审计目标的转变，即从揭弊查错转为对报告的财务会计信息的质量发表一个专家意见。”在这种情况下，审计的目标只是确认财务报表的陈述是否公允，有时对舞弊行为进行调查也是因为它会影响财务报表陈述的公允性。对一般的舞弊行为，审计人员可以不管，唯有严重的舞弊行为并且在委托人要求下或取得委托人同意的条件下，审计人员才可以调查。

但是 60 年代以后，随着社会环境的发展，审计目标又开始逐渐发生了变化，查错防弊的审计目标又重新引起重视。促使这种转变的首要原因是 60 年代以后企业管理人员舞弊欺诈案的增加及诉讼爆炸。以前，防止雇员舞弊是企业管理部门的职责，但现在管理人员也参与舞弊，这样对社会造成的危害则是巨大的。实际上，从社会公众的观点来看，揭弊查错一直是他们对独立的会计师提出的要求。而职业界之所以尽量降低其揭弊查错的责任，主要是受审计能力的限制。包括：1、雇员之间串通作案使得审计人员揭露舞弊的期望很不现实；2、高级管理部门涉及欺诈活动使得审计人员揭露欺诈实际上不可能实现；3、揭露精心策划的欺诈需要投入大量的时间和精力进行审计测试。尽管如此，社会环境的强烈要求与自然界“适者生存”的法则，使得会计职业界不得不对此予以重新考虑。原因之二是法院的判决几乎一直倾向于社会公众的要求。例如美国 60、70 年代较有影响的“Continental Vending(1969)”和“Hochfelder(1974)”两案都认为独立的审计人员有责任揭露重大的欺诈舞弊。原因之三是政府管理机构的压力，美国证券交易委员会于 70 年代一直重申和强调独立审计人员有揭露欺诈的职责，并对此不断施加压力。此外，第四个原因就是职业界本身对推卸审计揭弊查错责任的批评。

莫茨和夏拉夫在 1961 年出版的《审计哲学》中，猛烈抨击了审计程序委员会在第一版《审计程序汇编》中对审计人员不承担揭弊查错责任的做法。他们指出，审计职业界存在着“一种极力减轻责任的强烈愿望。也就是说，仍然墨守明哲保身的态度。”“审计职业界有必要，也有可能肩负其更多的责任。作为一种职业，独立审计应该承担恰当的责任，并应以积极进取的态度承担这样的责任。”

在各方面的共同作用下，1974 年，美国注册会计师协会（AICPA）成立了“审计人员责任委员会”。经过大量的调查研究，发表了最后报告，即著名的《科恩报告》（Cohen Report）。报告认为，审计必须设计适当的程序以合理地保证财务报表不受重大欺诈的影响，并合理保证管理部门履行其对大量公司资产的经管责任。在财务报表的审计中，独立的审计人员应考虑客户防止欺诈的控制措施的适当性，且有责任查找欺诈行为，并要求揭露出那些通常通过实施应有的职业关注能予以揭露的欺诈行为。受科恩报告影响，1977 年 AICPA 发表了第 16、17 号《审计准则公告》。16 号准则公告指出：“审计人员有责任检查自己的工作，以查出可能对财务报表有重大影响的差错和舞弊行为。”第 17 号准则公告则专门阐述审计人员对于揭露非法行为的责任。但是这两个准则仍然是以财务报表为中心来看待查错防弊问题，只是在重大舞弊已影响到对财务报表发表意见时才将其列入审计关注的问题。由此可见，第 16、17 号准则公告虽然有意承担揭弊查错和揭露非法行为的责任，但对这种责任的认识还未予以完全肯定，对此责任的接受还比较勉强。¹⁰

第二节 内部控制理论的发展

内部控制理论的发展及审计人员对内部控制认识的加深使过去的审计理念发生了根本的转变，从而引起了整个审计模式的变化。内部控制与审计并无必然的联系，但是它们之间又有某些共同的因素使它们最终结合在一起，继而对审计的发展产生了深远的影响。

一、内部控制与审计联系在一起，制度基础审计模式确立

尽管审计理论对内部控制的重视从本世纪初就开始了，但在实务工作中审计人员并没有把两者直接联系在一起。这种情况直到 30 年代后才发生一些改变。部分实务工作者开始认识到：研究一个客户的内部牵制系统，特别是会计控制系统，考虑其工作流程和自我检查的效果，可以有效地确定客户会计制度的可靠性程度。然后，可以根据内部牵制的效果来决定抽样范围，从而制定出既有效率又有效果的审计程序。这种观念的出现，在很大程度上归因于 30 年代末麦克森·罗宾斯公司破产案件。该公司是一家上市公司，由于管理层合伙舞弊，利用公司内部控制的薄弱，从公司贪污了巨款，从而使股东和债权人蒙受了损失。该公司及其相关公司十余年来的财务报表是由一流的普赖斯·沃特豪斯会计师事务所执行审计的。这家事务所一直对公司的财务状况和经营成果发表了“正确、适当”的审计意见。麦克森·罗宾斯破产案件的披露，给社会和民间审计职业带来了很大的震动。它暴露了审计程序和内部控制方面存在严重的问题。¹¹人们逐渐意识到，尽管建立内部控制是管理部门的义务，但是审计人员为了避免法律责任，也有责任对委托人的内部控制是否完善进行评价。证券交易委员会在调查该案件后，对

¹⁰ 谢荣，《市场经济中的民间审计责任》，上海社会科学院出版社，1994，第 102-104 页）

¹¹ 文硕，《世界审计史》，企业管理出版社，1996，第 571-573 页

审计程序加以修改，新增加的内容中就包括要求对内部控制进行详细的评价。1940年，在其所发表的《申报规则 S-X》，明确地指出了审计人员对内部控制评估的重要性，要求审计人员应对内部控制进行适当的检查。1941年又对该规则进行了修订，修订后的规则要求审计人员“在确定审计范围时，应适当考虑内部控制的充分性和完善性。”

1940年，Johnson Heywood 在著名的《国民经济》杂志上撰文指出：审计主要由抽样、测试和抽查组成。它们存在价值取决于所谓的“内部牵制和控制”。审计人员应该弄清楚内部牵制和控制是否健全。如果是健全的，那么审计人员就没有必要进行更全面的检查。¹²该文发表以后，马上被《会计师文摘》杂志转摘。1949年，蒙哥马利和他的合作者出版了第七版《蒙哥马利审计学》。其中设专章对内部控制进行了详细论述，并设73页附录列示了内部控制问卷。这些问卷适用于各种不同的企业。

就在审计理论界积极探索内部控制与审计的关系时，民间审计团体也开始对此予以关注。1947年，美国会计师协会（AIA）下属的审计程序委员会，发布了《审计准则说明草案》（Tentative Statement of Auditing Standards），第一次以审计准则的形式提出了两点要求：1、研究内部控制，确定其可靠程度，以此作为制定审计程序和确定抽查范围的依据；2、研究内部控制，以此来指导审计测试，这其中包括测试内部控制的作用和审计评估时的必要判断。至此，以内部控制评价为基础的审计方式在审计实务中得以确立。

二、内部控制理论的发展

“内部控制”一词最早见诸于文字，是作为审计术语出现在审计文献中。20世纪30年代开始作为一个专用名词和完整概念，被人们提出、认识和接受。1936年，美国会计师协会在其发布的《注册会计师对财务报表的审查》文告中，首次正式使用了“内部控制”这一专门术语。但是，该文告在解释内部控制时，却将其混同于内部牵制。

为了赋予内部控制一个准确、完整的定义，美国会计师协会的审计程序委员会经过两年的研究，于1949年发表了题为《内部控制——一个协调系统诸要素及其对管理部门和注册会计师的重要性》的专题报告，对内部控制首次做出了权威定义：“内部控制是企业所制定的旨在保护资产，保证会计资料的可靠性和准确性，提高经营效率、推动管理部门所制定的各项政策得以贯彻、执行的组织计划和相互配套的各种方法及措施。……它包括：预算管理、标准成本、定期业务报告、统计分析及应用、统计人员的职业教育计划等。”该定义的发布是对内部控制概念的重大贡献。但是对于注册会计师而言，该定义似乎太宽泛了。它包括了审计人员对审查内部控制所不愿，也不可能承担的责任。出于注册会计师法律责任的考虑，注册会计师要求对内部控制定义进行修改。

1958年，审计程序委员会发布了第29号《审计程序公告》，又进一步将内部控制划分为会计控制和管理控制，认为：“会计控制包括组织计划和所有主要并直接与资产的保护和财务记录的可靠性相关的方法和程序。管理控制包括组织计划和所有主要与经营效率和遵守经营方针及通常与财务记录只有间接联系的方法和程序。”1963年，审计程序委员会又发布了第33号《审计程序公告》，指出：“独立审计人员主要与会计控制有关，会计控制对财务报表的可靠性通常有直接的和重要的影响，因而要求审计人员进行评价。管理控制通常只是间接地与财务记录相关，因而不需要评价。但是，如果审计人员认为，某些管理控制对会

¹² Johnson Heywood, "Are Auditors Hard of Hearing?", Nation Business, January, 1940

计记录的可靠性产生重要的影响，那么他要视情况对它们进行评价。例如，在某种特定的情况下，生产部门、销售部门和其他业务部门的统计分析需要给予评价。”该公告的发布大大缩小了注册会计师的责任范围。

1972年，美国审计准则委员会（ASB）在对前述定义总结、修改、完善的基础上公布了第1号《审计准则公告》（SAS No.1），对管理控制和会计控制做出了定义。

1、内部会计控制。会计控制由组织计划以及与保护资产和保护财务资料可靠性有关的程序和记录构成。会计控制旨在保证：经济业务的执行符合管理部门的一般授权或特殊授权要求，经济业务的记录必须有利于按照一般公认会计原则或其他有关准则编制会计报表以及落实资产责任；只有在得到管理部门批准的情况下才能接触资产；按照适当的间隔期限，将资产的帐面记录与实物资产进行对比，一经发现差异，应采取相应的补救措施。

2、内部管理控制。管理控制包括但不限于组织计划以及与管理部授权办理经济业务的决策过程有关的程序及其记录。这种授权活动是管理部门的职责，它直接与管理部执行该组织的经营目标有关，是对经济业务进行会计控制的起点。

从上述内部控制定义的演变过程，我们可以看到，内部控制概念是在审计职业蓬勃发展的情况下，随着审计工作中不断应用内部控制以及审计法律责任的增强，审计人员对自身职业安全的考虑而不断发展的。但修改后的定义屡屡遭到公司管理人员的反对。他们指出，这些定义把精力过多地放在查错防弊上，过于消极和狭隘。1980年3月在“内部审计师协会”代表大会的发言中，凯罗普斯先生把美国注册会计师协会在1958年将1949年的内部控制定义区分为会计控制和管理控制的行为描述为：“将美玉击成了碎片。”他声称：“在这块美玉完全修复以前，我们不可能有一个对管理人员有用、为管理人员理解的内部控制定义。”¹³

三、内部控制理论对审计的重大意义

回顾历史发展过程我们会发现，内部控制由来已久，它与审计并无必然的联系。两者是各自独立发展的两个范畴。从实施主体上讲，内部控制是由企业管理部门来完成的，而审计是由外部独立审计人员从事的；从对象范围讲，内部控制涉及企业的各个方面，而财务审计仅与财务资料有关；从目的方面讲，内部控制主要是为了提高企业经营的效率性和效果性，保证生产经营活动的合法性和合规性，而财务审计主要是对企业对外编制的财务报表的公允性发表审计意见。

然而，它们之间又有一定的内在联系，正是这些内在联系才使它们结合在一起，最终形成了制度基础审计。实施内部控制的目的，首先是出于企业资产安全的保护，以此为基础发展到对会计资料正确性的保证，后来又发展到对企业生产经营活动经济性、效率性和效果性的提高、经营决策方针的贯彻以及经营目标实现的促进，而实现这些目的的核心和前提就是要保证会计资料的正确，这与财务审计的目标是一致的。正是这一点内在联系，构成了内部控制与财务审计相结合的基础。一旦条件成熟，就产生了制度基础审计。¹⁴内部控制理论的出现及其在审计实务中的应用，对审计产生了极其深远的影响。首先审计界开始认为，欺诈舞弊是可以通过建立完善的内部控制来予以控制的，因而防止欺诈舞弊主要是企业管理部门的职责。正如 Tom Lee 所说：“在 20 世纪 30 年代和 40 年代，公司

¹³ 阎金锷、陈关亨，《内部控制评价应用》，中国人民大学出版社，1998，第15页

¹⁴ 萧英达 张继勋 刘志远 《国际比较审计》，立信会计出版社，2000，第118页

的管理部门，特别是大公司的管理部门正式接受揭弊查错的责任。他们通过在公司内部建立内部财务和会计控制制度使舞弊行为发生的可能性降低到最低程度。”¹⁵其次，由于内部控制理论的确立，使审计技术发生了重大变革。由于企业业务的扩大和审计费用的相对有限，抽查方法已在当时得到应用。但由于仅凭经验判断，因而抽查结论的正确性就受到质疑。内部控制理论的出现，将当时业已存在的抽查方法建立在对内部控制的测试基础上，大大提高了工作效率和工作质量。揭弊查错的职责由审计人员转向公司管理部门，又将抽查方法建立在对内部控制的评价基础之上，使审计人员对财务报表的真实、公允性进行验证，不仅具有可能性，而且又具有现实性，从而也使审计目标的转变正式完成。

第三节 审计范围、方法和程序

一、审计范围

在制度基础审计时期，审计范围已不再仅仅局限于会计凭证、帐簿和报表，而是扩展到了内部控制领域。由于抽查方法不再是根据审计人员的主观经验，而是建立在内部控制的测试基础之上，因此审计人员必须对企业的内部控制进行研究、评价，以此来决定抽样规模的大小及样本的选择。当时人们将内部控制分为会计控制和管理控制两个方面。审计人员所检查和评价的主要是会计控制，对管理控制则较少涉及。只有当某些管理控制会对会计记录产生重要影响时，才需要视情况对它们进行评价。也就是说，受当时人们对内部控制认识的影响，尽管审计范围已扩展到内部控制领域，但审计人员所关注的仍只是内部控制的一小部分，而不是完整意义上的内部控制。

二、审计方法

（一）、符合性测试与实质性测试

审计测试分为符合性测试和实质性测试是制度基础审计和帐项基础审计相区别的重要标志。符合性测试在于确定被审计单位实际运行中的内部控制是否有效地操作。符合性测试的焦点在内部控制，而不在财务会计报告上的各金额或已完成的交易。符合性测试的目标就是关于内部控制的执行情况。与符合性测试不同，实质性测试所关注的是内部控制所产生的结果，而不是内部控制本身。它的目标是验证财务会计报告中各项内容和金额的可靠性和公允性。所采用的帐项余额测试方法与在传统的帐项基础审计模式中使用的并无本质的区别。只不过在制度基础审计模式下，对帐项余额的实质性测试是以符合性测试为基础的。符合性测试所得出的被审计单位内部控制的情况决定了实质性测试的性质、时间、范围和程度。虽然实质性测试的成本很高，需要耗费大量的时间和精力，但无论内部控制的情况如何，都必须进行实质性测试。

（二）、统计抽样

在制度基础审计时期，统计抽样的出现可以说是审计方法的一大进步。所谓统计抽样是指按照随机原则从被测试的审计总体中，抽取若干总体单位组成抽样总体，而后对抽样总体进行测定，最后用抽样总体的指标数值去推倒审计总体的指标数值。在帐项基础审计时期，审计人员所采用的是非统计抽样方法，即任意抽样和判断抽样。它的局限性是不言而喻的，尤其在样本的选择方面存在较大的主观性，容易出现遗漏和偏差。

¹⁵ Tom Lee, Company Auditing, Van Westrand Reinhold(UK)Co.Ltd.,1986,p23

1949年,哥伦比亚大学贸易学院的约翰·内特应《会计杂志》编辑部之约,发表了《统计抽样方法的抽查和有用性》一文。在这篇探索性的论文中,作者介绍了在审计测试中运用统计抽样的技术和方法,明确指出统计抽样法是审计人员的有益工具。它可以促进审计工作更有效率、更准确、速度更快而成本更低。¹⁶进入60年代后,统计抽样审计的发展速度明显加快。除理论上的探讨以外,美国注册会计师协会相继出版了关于统计抽样的公告,也促进了审计抽样实践的繁荣。许多民间审计公司也认识到了这一审计技术的优越性,制订了培训项目,重点培养审计抽样人员,对审计抽样深入和广泛的发展起到促进作用。

统计抽样方法严格遵循随机原则来抽取样本和确定样本容量(样本规模),从而使抽样总体的分布特点接近于审计总体的分布规律。样本的代表性较强,同时样本容量的确定是根据总体容量、误差率、精确度、可信水平等因素综合分析的结果,故样本容量的确定比较客观,抽样审计的效果较好。此外由于统计抽样遵循了随机原则,还可以根据样本分布规律计算抽样误差的可能幅度,并可以采取一定的措施调整样本容量,使抽样误差符合审计目标的要求。这样就能够从数量上揭示推断总体的保证程度。当然相对于非统计抽样,统计抽样法也有其不足之处。例如它不能适用于进行各种舞弊的专案审计,不能适用于资料不全的单位等等。而非统计抽样可运用于任何场合,尤其在侦察舞弊的专案审计中见长。因此统计抽样并不能完全取代非统计抽样。两者各有千秋,互有长短。只要使用得当,都可以提供可靠的证据资料。

三、审计程序

关于制度基础审计的程序,英国沃尔夫列举了八个步骤:1、了解被查单位的背景和理论上应具备的业务制度;2、了解被查单位实际应用的业务制度;3、详细查明其内部控制中的强点和弱点;4、评价各个强点和弱点对各主要业务的影响;5、确认据以编制财务报表的各种记录的可靠程度;6、保证财务报表同主要记录一致;7、对所审核帐目的真实性、公允性及是否符合法规其他要求,形成审计意见;8、在提出审计报告中表示意见。¹⁷

从以上步骤可以发现制度基础审计程序的基本特点就是要先对内部控制进行评价。首先需要借助于流程图、调查表、说明书等方法对被审计单位内部控制进行初步调查,并加以评价。然而,这种评价只是初步的,只能对内部控制的强点和弱点获得初步认识,初步得出内部控制可以信赖的结论(如认为不可信赖,则直接进入实质性测试)。为了评价内部控制,必须进行符合性测试。符合性测试是在初步评价基础上进一步的深入测试,在于确定被审计单位在实际运行中的内部控制是否有效地操作。最后根据符合性测试的结果对内部控制做出评价,分析存在的薄弱环节及其对财务报表的影响。

第四节 对制度基础审计模式的评价

一、制度基础审计与帐项基础审计的比较

制度基础审计是审计模式发展的第二个阶段。随着审计目标从揭错查弊逐渐转向对财务报告的真实性和公允性发表意见,审计方式也改变了传统的对于经济业务结果进行详细检查的作法,强调对内部控制进行评价,并根据评价的结果来

¹⁶ William R.Kinney, Fifty Years of Statistical Auditing, Gerland Publishing, Inc. 1986, p26

¹⁷ Emile Woolf, Auditing Today, Third Edition, Prentice-Hall International, 1986, p52

决定实质性测试的性质、时间和范围。制度基础审计模式最重要的特征就是将内部控制概念纳入了审计范围。“在人类审计发展的历史上的确没有哪种管理方法象内部控制那样强有力地冲破了束缚审计方法的种种限制,使审计科学走出不成熟状态。”¹⁸基于内部控制评价的审计方式不仅极大地提高了审计效率,还可以追根溯源,对问题防范于未然。“内部控制和受审帐目的关系,好比是树木的主干和枝叶的关系。要判断一株树的生长情况是否良好,与其逐枝逐叶地对这株树加以审查,自然不如对这株树的主干加以审查——既简单又省事,抓住要害,又不致根据些非本质的东西,做出错误的结论。”¹⁹此外,制度基础审计模式还积极促进了审计职能的发展。通过对内部控制的了解和评价可以使审计人员对被审计单位的内部控制的改进与完善提出合理化建议,提高被审计单位的管理水平,促进管理审计或管理咨询服务职能的发展。

制度基础审计与帐项基础审计都属于财务审计的范畴,它们都要审查财务会计报表,都要服从财务审计的目标要求,所以在性质上都是财务审计。可以说,帐项基础审计是财务审计的初级阶段,制度基础审计是财务审计发展的高一级阶段。制度基础审计是在帐项基础审计基础上的继续发展和深化。制度基础审计模式在实质性测试阶段所采用的方法和帐项基础审计模式所采用的方法是基本一致的。因此它们两者之间是一种继承和发展的关系,而不是互相替代的关系。制度基础审计并不能完全取代帐项基础审计,在必要的时候仍需要运用帐项基础审计的技术方法。但是,它们也存在显著的差别,主要包括以下几点:

- 1、帐项基础审计是以会计事项为主线,在审查会计事项的基础上开展审计工作。而制度基础审计则是在评价内部控制的基础上确定审计的重点范围,目的是降低审计测试的工作量。
- 2、帐项基础审计的主要目标是纠弊查错,但不审查内部控制,不发表评价意见。制度基础审计的主要目标是确认财务报表的公允表述,揭露错误和舞弊只是因为其会影响财务报表的公允性。此外,制度基础审计必须详细检查内部控制并提出评价意见。
- 3、帐项基础审计主要采用查帐的方法,其中资产负债表审计虽然采用测试的方法,但不采用符合性测试和统计抽样方法,只凭经验选择部分测试项目测试,科学性较差。制度基础审计采用了符合性测试的方法,并适用统计抽样,具有较强的科学性。
- 4、帐项基础审计没有区分阶段、步骤,在着手审计之前无所谓准备阶段,只要求了解被审计单位的概况和搜集试算表、总帐、明细表等会计资料。即使在当时比较先进的资产负债表时期,审计过程也只是按照资产负债表项目的排列顺序,一一予以查证。制度基础审计已形成标准化的程序步骤,重视准备(计划)阶段,把评审内部控制列为关键阶段。²⁰

二、制度基础审计的局限性

尽管与帐项基础审计模式相比,制度基础审计是一种较为先进的审计模式。但是它不是在任何情况下都能采用。它必须以内部控制的存在并可以信赖为前提。审计人员首先要充分认识到内部控制的局限性,防止误用或过多地估计其价值。这主要指以下几个方面: 1、超越内部控制使控制失效。内部控制属于企业内部管理的一部分,也是分层次的,一旦上级管理人员凌驾于内部控制之上滥用

¹⁸ 文硕,《世界审计史》,企业管理出版社,1996,第513页

¹⁹ 杨时展,《西方国家现代审计的基本形式》,载于《立信会计选辑》第三集,第4页

²⁰ 萧英达 张继勋 刘志远 《国际比较审计》,立信会计出版社,2000,第130页

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库