

“知识+技能”会计实务系列丛书

ZHU CE KUAI JI SHI SHEN JI SHI WU

“ZHI SHI+JI NENG” KUAI JI SHI WU XI LIE CONG SHU

注册会计师 审计实务

理论与实践并重，致力于提高实务操作能力

- 根据最新准则编写
- 内容通俗易懂
- 强调理论，注重实战
- 案例丰富全面

主 编 / 陈宗智

广东省出版集团
广东经济出版社



“知识+技能”会计实务系列丛书

ZHU CE KUAI JI SHI SHEN JI SHI WU

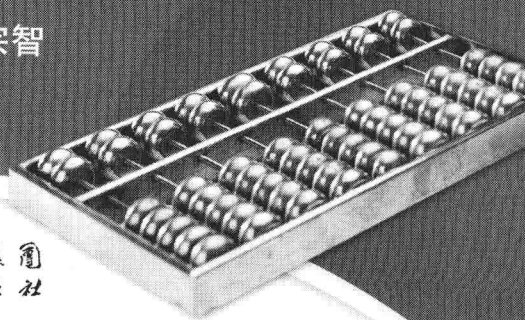
“ZHI SHI+JI NENG” KUAI JI SHI WU XI LIE CONG SHU

注册会计师 审计实务

主 编 / 陈宗智

广东省出版集团
广东经济出版社

——广州——



图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师审计实务 / 陈宗智主编. —广州: 广东经济出版社, 2014. 5

(“知识” + “技能”会计实务系列丛书)

ISBN 978 - 7 - 5454 - 3343 - 2

I. ①注… II. ①陈… III. ①注册会计师—审计—中国 IV. ①F239. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 087260 号

出版发行	广东经济出版社 (广州市环市东路水荫路 11 号 11 ~ 12 楼)
经销	全国新华书店
印刷	广东新华印刷有限公司 (广东省佛山市南海区盐步河东中心路)
开本	730 毫米 × 1020 毫米 1/16
印张	12
字数	215 000 字
版次	2014 年 5 月第 1 版
印次	2014 年 5 月第 1 次
印数	1 ~ 4 000 册
书号	ISBN 978 - 7 - 5454 - 3343 - 2
定价	32. 50 元

如发现印装质量问题, 影响阅读, 请与承印厂联系调换。

发行部地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 38306055 38306107 邮政编码: 510075

邮购地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 37601950 营销网址: <http://www.gebook.com>

广东经济出版社新浪官方微博: <http://e.weibo.com/gebook>

广东经济出版社常年法律顾问: 何剑桥律师

• 版权所有 翻印必究 •

前 言

为了深入贯彻落实胡锦涛总书记在庆祝清华大学建校 100 周年大会上的重要讲话精神和《国家中长期教育改革和规划纲要（2010—2020 年）》精神，教育部于 2012 年 3 月份先后颁布了教高〔2012〕4 号和教高〔2012〕5 号文件，即《教育部关于全面提高高等教育质量的若干意见》和《教育部关于印发〈高等教育专题规划〉的通知》。文件指出大力提升人才培养水平，增强科学研究能力，服务经济社会发展，推进文化传承创新，全面提高高等教育质量。今后较长一段时间内，普通高校本科招生规模将相对稳定，而增加高职院校和民办教育院校的招生计划；扩大自主选拔录取改革试点范围，探索高等职业教育“知识+技能”录取和教育模式；连续两年就业率低的专业，除个别特殊专业外，应调减招生计划直至停招，加大应用型、复合型、技能型人才的培养力度。

文件对高职高专院校是一项利好，而充分利用这项利好要从教材的编写与选用、复合型师资的配备与培养，以及授课模式和学生训练等方面有新的突破性提高。过去无论教师教学还是学生学习，都很少把自己放在一个企业的环境中进行，致使会计教材理论性强，实用性弱。因此，我们组织有实战经验的会计工作者和专家教授策划、编写了这套《“知识+技能”会计实务系列丛书》，本丛书理论与实践并重，在一定程度上缓解了师资实践经验的不足，提高了学生实际操作的课堂学习环境。本丛书包括：《基础会计实务》《财务会计实务》《高级会计实务》《成本会计实务》《税务会计实务》《注册会计师审计实务》《注册税务师涉税实务》《会计电算化与上机操作》，以及后续的《经济法基础》《财务管理》等等。

本丛书可独立阅读，也可作为会计专业系列教程，又可使学习基础会计之后的人员找到升级版读物。读者选择学习阅读《基础会计实务》，可以从事简单的会计工作；再选择学习阅读《财务会计实务》，基本能胜任会计工作；再选择学习阅读《成本会计实务》和《税务会计实务》，能游刃有余于财务部；再选择学习阅读《注册会计师审计实务》，能在会计师事务所谋取岗位；或者再选择学习阅读《注册税务师涉税实务》，能在税务师事务所谋取职务。整套丛书可以作为会计专业本科教材，剔除《高级会计实务》，即可作为高职高专教材。

本丛书可以作为高职就业导向会计、税务专业教材，非会计经济类专业选修教材，以及会计实务操作培训机构教程；也可以作为会计专业学生的课外读物，或非在校人员自学会计的实务宝典。

本册为《注册会计师审计实务》，书中从审计基础理论到注册会计师的执业操作规范和工作实务，从注册会计师的职业道德到会计师事务所的质量控制，全面、系统地阐述了注册会计师从事审计工作的实务操作规范。

近年来，我国的注册会计师行业发展较快，从业人员队伍迅速扩大，从业人员中既有注册会计师，也有非注册会计师，实务操作有待进一步规范。但是，有关审计实务的书籍较少。本书可以作为审计、会计专业教材，可以作为注册会计师从业指导书，可以作为企业财务账项调整和自查的操作规范，还可以作为税务机关检查稽查人员的参考资料。

本书编写过程中参考了部分会计、税法等理论书籍和实务操作教材，在此表示感谢。同时，向编写过程中给予帮助的老师和实务操作人员表示感谢。

由于编写时间紧张，难免有不妥之处，欢迎读者朋友给予批评指正，以便修订再版。

目 录

第一章 审计概论

- 第一节 审计的定义和特征 / 3
- 第二节 审计的产生和发展 / 4
- 第三节 审计的分类和审计的方法 / 6
- 第四节 审计的职能和作用 / 9

第二章 注册会计师的职业道德

- 第一节 注册会计师职业道德规范及其基本原则 / 15
- 第二节 独立性 / 17
- 第三节 专业胜任能力与保密 / 21
- 第四节 收费、佣金及业务招揽 / 22
- 第五节 其他职业道德 / 24

第三章 注册会计师执业准则体系与法律责任

- 第一节 中国注册会计师执业准则体系 / 29
- 第二节 注册会计师业务准则 / 31
- 第三节 审计质量控制准则 / 33
- 第四节 注册会计师的法律责任 / 37

第四章 审计目标与计划审计工作

- 第一节 财务报表审计的目标与实现 / 43
- 第二节 审计业务约定书 / 47
- 第三节 审计的重要性 / 49

第四节 计划审计工作 / 54

第五章 审计证据与审计工作底稿

第一节 审计证据 / 63

第二节 审计工作底稿 / 67

第六章 重大错报风险的评估与应对措施

第一节 了解被审计单位及其环境 / 73

第二节 评估重大错报风险 / 76

第三节 针对重大错报风险的应对措施 / 80

第七章 销售与收款循环审计

第一节 销售与收款循环的特征 / 89

第二节 销售与收款循环的内部控制测试 / 90

第三节 销售与收款循环主要账户的审计 / 93

第四节 销售与收款循环其他相关账户的审计 / 101

第八章 采购与付款循环审计

第一节 采购与付款循环的特征 / 109

第二节 采购与付款循环的内部控制测试 / 110

第三节 采购与付款循环主要账户的审计 / 113

第四节 采购与付款循环其他相关账户的审计 / 119

第九章 生产与存货循环审计

第一节 生产与存货循环的特征 / 125

第二节 生产与存货循环的内部控制测试 / 128

第三节 生产与存货循环主要账户的审计 / 131

第四节 生产与存货循环其他相关账户的审计 / 135

第十章 筹资与投资循环审计

第一节 筹资与投资循环的特征 / 141

- 第二节 筹资与投资循环的内部控制测试 / 142
- 第三节 筹资与投资循环主要账户的审计 / 146
- 第四节 筹资与投资循环其他相关账户的审计 / 154

第十一章 货币资金审计

- 第一节 货币资金审计概述 / 161
- 第二节 货币资金内部控制测试 / 162
- 第三节 货币资金的实质性程序 / 165

第十二章 审计报告

- 第一节 审计报告概述 / 173
- 第二节 审计报告的基本要素 / 175
- 第三节 标准审计报告 / 177
- 第四节 非标准审计报告 / 179

第一章

审计概论

第一节 审计的定义和特征

一、审计的定义

审计是由国家授权或接受委托的专职机构和人员，依照国家法规、审计准则和会计理论，运用专门的方法，对被审计单位的财政、财务收支、经营管理活动及其相关资料的真实性、正确性、合规性、合法性、效益性进行审查和监督，评价经济责任，鉴证经济业务，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益的一项独立性的经济监督活动。它可以从以下几个方面去理解：

（一）审计的主体

审计的主体就是审计的执行者，即审计的专职机构和专职人员。专职机构是以审计为专门工作的单位，包括国家审计机关、内部审计机构、社会审计组织。专业人员是上述专职机构的具有专业胜任能力的独立审计人员。

（二）审计的授权者（或委托者）

审计的授权者泛指国家审计机关、政府有关部门领导的授权，单位主管机构和相关领导的授权，它是针对国家审计和内部审计而言的。

（三）审计的客体（对象）

审计的客体（对象），是被审计单位在一定时期内能够用财务报表及有关资料表现的全部或部分经济活动。

（四）审计的依据

审计的依据是审计人员在审计过程中用来评价和判断被审计单位经济活动真实性、合法性、合规性和效益性，据以提出审计意见、作出审计结论的客观标准。

（五）审计的目的

审计的目的，就是审计工作预期要达到的目的。审计的目的就是对被审计单位的财务报表及相关资料的合法性和公允性发表审计意见，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。

（六）审计的本质

审计的本质应概括为具有独立性的经济监督、评价、鉴证活动。

二、审计的特征

审计的特征是指审计区别于其他管理活动的独特之处。它的特征集中体现在独立性和权威性方面，其中独立性是审计的本质属性。

（一）独立性

我国宪法规定，审计机关在国务院总理的领导下，依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。

审计的独立性主要表现在三个方面：

1. 机构独立。机构独立是指审计机构不能受制于其他部门和单位，尤其是不能成为国家财政部门和各机构财务部门的下属机构。
2. 业务工作独立。业务工作独立首先是指审计工作不能受任何部门、单位和个人干涉，应独立地对被审查的事项作出评价和鉴定；其次是指审计人员要保持精神上的独立，自觉抵制干扰，对审计事项作出客观公正的结论。
3. 经济独立。经济独立是保证机构独立和业务工作独立的物质基础。

（二）权威性

审计组织的权威性是审计监督正常发挥作用的主要保证。审计机构的独立性决定了它的权威性。审计机构或人员以独立于被审计者的身份进行工作，在审计的过程中恪守独立、客观、公正的原则，按照有关法律、法规，根据一定的准则、原则、程序进行，因此，审计人员出具的审计报告具有一定的社会权威性。

第二第四节 审计的产生和发展

一、政府审计的产生和发展

（一）我国政府审计的产生和发展

我国政府审计萌芽于奴隶社会末的西周，设有掌管财政支出、会计核算的

“天官冢宰”系统，该系统下设有行使审计职能的机构官员“宰夫”，标志着我国政府审计开始步入萌芽时期。秦汉时期的“上计”制度，可以说是审计制度的雏形，是我国审计的确立阶段，主要表现在：一是初步形成了统一的审计模式；二是“上计”制度日趋完善；三是审计地位提高，职权扩大。隋唐时期设执掌审计监督的“比部”，是审计机关走向专业化、独立化和司法化的开始。宋设“审计院”，成为中国“审计”一词最早的来源。

（二）国外政府审计的产生和发展

奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代就已经产生了官厅审计；至中世纪，历代王朝大都设有审计机构和人员，对国家的财政收支进行监督。在资本主义社会时期政府审计趋于完善。其隶属关系：第一，隶属于议会，即隶属于立法机构，如美国、英国、加拿大、西班牙、澳大利亚等，具有很强的独立性和权威性。第二，隶属于政府，即隶属于行政机构，如罗马尼亚、菲律宾等，具有一定的独立性和权威性。第三，隶属于财政部，由财政部直接领导，如瑞典，其独立性和权威性很小。

二、内部审计的产生和发展

西方内部审计起步于英国，发展于美国，1941 年在美国成立的“国际内部审计师协会”（IIA），标志着内部审计走向了新的历史发展阶段。国际上常采用的模式有：一是内部审计隶属于董事会，直接由董事会领导，具有很高的独立性和权威性；二是隶属于董事会下面的监事会（如审计委员会）的领导，具有较高的独立性和权威性；三是隶属于总经理，具有一定的独立性和权威性；四是隶属于财会部门，削弱了内部审计的独立性和权威性。

三、注册会计师审计的产生和发展

（一）我国注册会计师审计的产生和发展

1918 年 9 月 7 日，谢霖在北京创办了我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所，这标志着我国注册会计师制度正式诞生。1981 年创办的“上海会计师事务所”成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。

（二）国外注册会计师审计的产生和发展

国外注册会计师审计的产生和发展大体可以分为四个阶段：

1. 详细审计阶段。

产生于英国，又称为英国式审计。通过对会计账簿进行详细审计以达到查错防弊、保护企业资产安全完整的目的。其审计报告使用人主要为企业股东等。

2. 资产负债表审计阶段。

美国先实施的，又称为美国式审计。通过分析程序，采用抽样审计以帮助债权人了解企业信用状况。其审计报告使用人为企业股东和债权人。

3. 会计报表审计阶段。

这一阶段采用更广泛的抽样审计方法，把审计范围扩大到相关的内部控制，以确定财务报表的可信性。其审计报告使用人扩大为股东、债权人、证券交易机构、税务机构、金融机构及潜在的投资者等。

4. 现代审计阶段。

现代审计阶段抽样审计方法普遍运用，审计准则逐步完善，审计理论体系开始建立，风险导向审计方法得到推广，审计手段发展为计算机辅助审计。民间审计开始走向国际化，出现四大国际会计师事务所：普华永道、安永、毕马威、德勤。

（三）注册会计师审计发展历程的启示

1. 注册会计师审计产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离；
2. 注册会计师审计随着商品经济的发展而发展；
3. 注册会计师审计具有客观、独立、公正的特征。

第三节 审计的分类和审计的方法

一、审计的分类

（一）按审计主体分类

审计主体，即审计的执行者，按审计主体分类，可以将审计分为政府审计、内部审计和注册会计师审计三类。

1. 政府审计。

政府审计又称为国家审计，是指国家审计机关依法所进行的审计，是国家审计机关代表政府依法对国务院各部门、地方各级政府、财政、金融机构和企事业单位等的财政和财务收支进行审计监督，在独立行使审计监督权的过程中，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。

2. 内部审计。

内部审计是指组织内部专职审计机构或人员实施的审计，是组织内部的一种独立、客观的监督和评价活动，它通过审查和评价经营活动及其内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。

3. 注册会计师审计。

注册会计师审计又称民间审计、社会审计，是指由中国注册会计师协会审核批准成立的会计师事务所进行的审计。

（二）按审计的目的和内容分类

按审计的目的和内容分类，可以将审计分为财务报表审计、经营审计和合规性审计。

财务报表审计的目的是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表是否按照规定的标准编制发表审计意见。

经营审计是注册会计师为了评价被审计单位经营活动的效果和效率，而对其经营程序和方法进行的评价。

合规性审计的目的是确定被审计单位是否遵循了特定的程序、规则或条例。

（三）按审计实施的时间分类

按审计与被审计单位经济业务发生的时间之间的关系，可以将审计分为事前审计、事中审计和事后审计。另外，按是否规定审计时间可以分为定期审计和不定期审计。

（四）按审计执行的地点分类

按审计执行的地点可以将审计分为报送审计和就地审计。

报送审计又称送达审计，是政府审计机关进行审计的重要方式。

就地审计又称现场审计，是国家审计机关、民间审计组织和内部审计部门进行审计的主要类型。

（五）按照审计所依据的基础和使用的技术分类

按照审计所依据的基础和使用的技术分类，审计可以分为账项基础审计、制度基础审计和风险导向审计。

另外，审计还可以按是否自愿分为强制审计和任意审计；按审计范围不同分为全面审计和局部审计；按与被审计单位的关系分为内部审计和外部审计；按审计延续性的不同分为初审、复审和后续审计等。

二、审计的方法

审计的方法是审计人员检查和分析审计对象、收集审计证据，并依据审计证据形成审计结论和意见，从而实现审计目标的各种专门手段的总称。

我国审计方法体系由两大部分组成，即审查书面资料的方法和证实客观事物的方法。

（一）审查书面资料的方法

1. 按审查书面资料的顺序划分，可分为顺查法和逆查法。

（1）顺查法：是按照会计核算的处理顺序依次进行检查核对的一种方法。其优点在于方法简单。由于从原始凭证入手，审查的内容系统全面，不易造成重大疏漏。缺点在于工作量大、繁琐、不易抓住重点。适用于规模较小，业务量较少或内部控制制度较差的单位。

（2）逆查法：又称倒查法，是指按照与会计核算程序相反的顺序依次进行审计的方法。其优点在于节约人力和时间，提高审计效率；缺点在于不够系统、全面、容易遗漏问题。适用于规模较大，业务量多或内部控制制度较健全的单位。

2. 按审查书面资料的数量和范围划分，可分为详查法和抽查法。

（1）详查法：是通过对原始凭证、记账凭证、账簿、会计报表逐一进行全面、详细的审查而达到审计目的的一种方法。其优点是能够全面查清被审计单位存在的问题，审计风险小；缺点是工作量大，审计成本高。

（2）抽查法：是指从被审计单位一定时期内的全部会计资料中，选择其中某一部分或某段时期的会计资料进行审查的一种方法。其优点是审计成本低，审计效率高；缺点是审计结果过分依赖所审查部分的情况，审计风险高。仅适用于规模较大、业务较复杂、内部控制健全和会计基础好的单位。

3. 按审查书面资料的技术内容划分,可分为审阅法、核对法、分析法、复算法。

(1) 审阅法:就是审计人员认真阅读和审查凭证、账簿、会计报表及计划、预算、经济合同等书面资料,借以查明财务收支和各项经济活动的合规性、合法性、真实性和正确性,是审计工作中常见的一种方法,也是最基本的取证方法。

(2) 核对法:是指对被审计单位的书面资料按照其内在联系相互对照检查,从中获取审计证据的方法,其主要内容包括证证核对、账账核对、账证核对、账表核对、账实核对和表表核对。

(3) 分析法:是指通过对会计资料有关指标的观察、推理、分解和综合以揭示其本质和了解其构成要素的相互关系的审计方法。

(4) 复算法(又称验算法):是指审计人员对被审计单位的书面资料的有关数据进行重新计算,用来验算原计算结果是否正确的一种方法。

(二) 证实客观事物的方法

证实客观事物的方法通常包括:盘点法、调节法、观察法、查询法和鉴定法。

1. 盘点法:又称盘存法,是根据账簿记录对各项财产物资进行实地清查盘点,以确定账存与实存是否相符的一种方法。

2. 调节法:是指在审查某个项目时,通过调节有关数据,证实所需证明数据正确性的一种方法。

3. 观察法:是指审计人员通过对被审计单位的实地观察来取得书面资料以外的审计证据的方法。

4. 查询法:是审计人员对审计过程中的疑点和问题,通过向有关人员询问和质疑等方式来证实客观事实或书面资料,取得审计证据的一种审计方法。

5. 鉴定法:是指运用化验分析、物理检验等专门技术对书面资料的真伪、实物的质量等进行分析、鉴别,以获取审计证据的一种检查方法。

第四节 审计的职能和作用

一、审计的职能

审计的职能,是指审计本身固有的内在功能。它是由审计本身的特征和地位