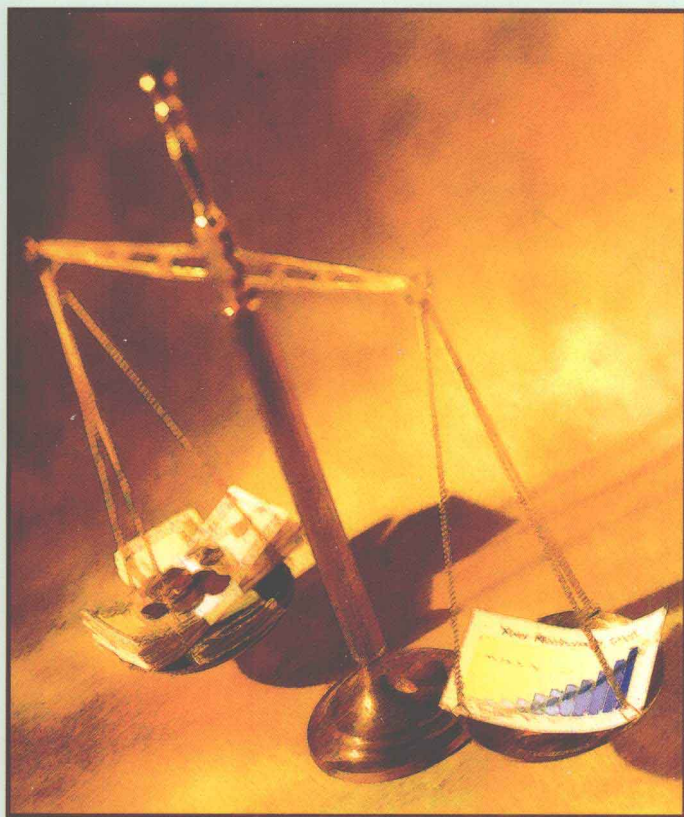


审计学

Auditing

第2版



刘建军 主编



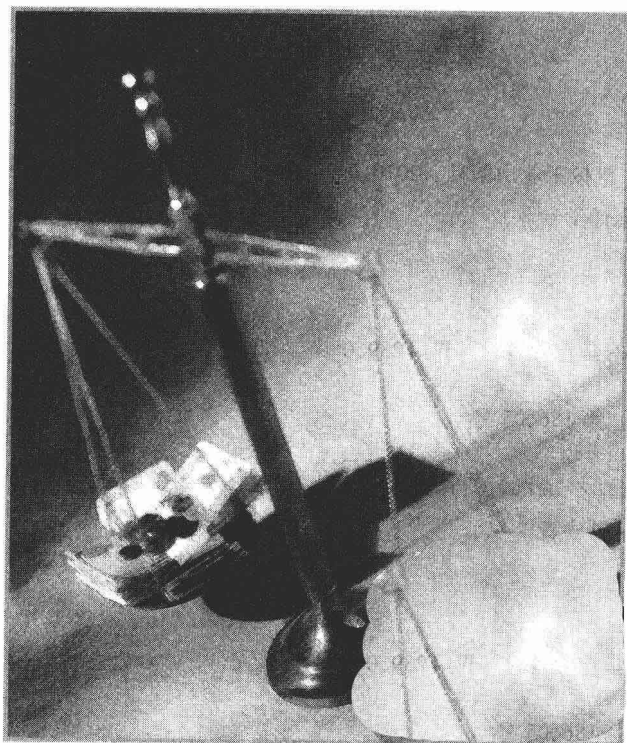
机械工业出版社
China Machine Press

21世纪高等院校专业课系列教材 ·

审计学

Auditing

第2版



刘建军 主 编
柳士明 副主编



机械工业出版社
China Machine Press

本书的内容分为四部分。第一部分为审计的基本理论和方法,包括审计的基本概念、审计职业道德规范、法律责任、审计目标、审计程序、审计证据和审计工作底稿及内部控制的评审等内容;第二部分为业务循环审计,包括销售与收款、采购与付款、生产与存货、固定资产、投资与筹资等循环的复合性测试与实质性测试;第三部分为终结审计与审计报告;第四部分是其他鉴证业务与相关服务业务。

本书第2版结合最新审计准则,加入案例教学,相关章节重新整合,使其体系更加合理。本书可作为财务管理专业、会计专业、审计专业、资产评估专业及工商管理类学科的本、专科教材,也可作为社会助学考试的参考书,或各类、各级财务会计人员后续教育的培训教材。

封底无防伪标均为盗版

版权所有,侵权必究

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目(CIP)数据

审计学/刘建军主编. —2版. —北京:机械工业出版社, 2010.9
(21世纪高等院校专业课系列教材·会计学专业)

ISBN 978-7-111-32015-9

I. 审… II. 刘… III. 审计学—高等学校—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第186005号

机械工业出版社(北京市西城区百万庄大街22号 邮政编码 100037)

责任编辑:王瑞 版式设计:刘永青

北京市荣盛彩色印刷有限公司印刷

2010年10月第2版第1次印刷

184mm×260mm·19.75印张

标准书号:ISBN 978-7-111-32015-9

定价:35.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

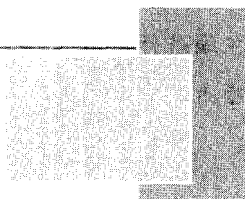
客服热线:(010) 88379210; 88361066

购书热线:(010) 68326294; 88379649; 68995259

投稿热线:(010) 88379007

读者信箱:hzjg@hzbook.com

前 言



随着我国经济的转型与发展,出现了国有、集体、外资、个体等多种所有制经济形式。20世纪90年代开始,股票、债券、基金等资本市场也得到了快速发展。经济的蓬勃发展促进了审计特别是注册会计师审计的恢复与发展。审计作为市场经济的重要一环,在现代经济社会中发挥着越来越重要的作用。为了适应改革开放的日益深入和社会主义市场经济的持续发展,《审计学》已被作为财务管理、会计学、工商管理类学科的专业必修课程,是其学科体系中的重要组成部分。

本书自2006年出版至今,已历时近4年的时间,其间我国审计、会计规范发生了很大的变化。2006年中国注册会计师执业准则、会计准则等都陆续发布并实施。2008年6月内部控制基本规范发布,并将于2011年率先在上市公司实施。

为了适应新形势的变化,并使采用本教材的教师和学生及时调整教学和学习内容,根据新的准则规范我们对本书进行了修订。我们希望通过本教材的学习,使学生了解审计在市场经济中的意义,掌握市场经济体制下审计监督的原理和规律,并能运用所学理论和知识,分析有关审计领域的相关问题,运用审计基本技术和方法,按照科学的程序,进行具体案例的分析。此外,为适应我国民间审计的快速发展,以及相当一部分学生报考注册会计师的趋势和要求,本书将以注册会计师审计准则、会计准则、会计制度等相关法律、法规为依据,融入国际惯例的审计思想和理念,吸收国内外最新的审计理论、审计实践,以及审计学中最新的科研成果,关注本学科的前沿问题,着重培养学生的思维方式、职业判断能力和职业道德观念,达到“宽口径、厚基础、重能力”的人才培养目标。

本书的内容将分为四部分。第一部分为审计的基本理论和方法,包括审计的基本概念、审计准则和质量控制准则、审计职业道德和法律责任、财务报表审计流程、审计证据和审计工作底稿、审计方法及内部控制的测评等内容。第二部分为业务循环审计,包括销售与收款、采购与付款、生产与存货、固定资产、筹资与投资等循环的控制测试与实质性程序。第三部分为终结审计,包括货币资金审计、特殊项目审计与审计报告。第四部分是其他鉴证业务与相关服务业务。

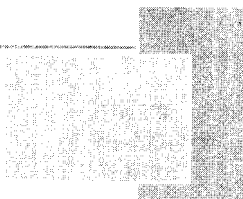
本书由刘建军担任主编,柳士明担任副主编。各章编写分工如下:第1、2、4、6、7、

8、14、15 章由刘建军编写；第 3、5、16 章由柳士明编写；第 9 章由贾萌萌编写；第 10 章由李婷婷编写；第 11 章由袁克丽编写；第 12 章由冯小雨编写；第 13 章由张倩编写。最后由主编进行总纂定稿。由于作者水平有限，本书可能存在许多缺点和不足，恳请读者批评指正。

刘建军

2010 年 6 月

教 学 建 议



教学目的

审计学是财务管理专业、会计专业、审计专业等工商管理类学科的核心课程。

本课程教学目的在于让学生了解审计在市场经济中的意义,掌握市场经济体制下审计监督的原理和规律,并能运用所学理论和知识,分析有关审计领域的相关问题,运用审计的基本技术和方法,按照科学的程序,进行具体案例的分析。

前期需要掌握的知识

财务会计、成本会计、财务管理等课程相关知识。

课时分布建议

教学内容	学习要点	课时安排		自测题 使用建议
		非专业	本专业	
第1章 概论	(1) 熟悉审计的产生和发展 (2) 掌握审计的性质 (3) 了解审计的分类 (4) 熟悉审计组织和审计人员	2	3	本章思考题
第2章 审计准则和质量 控制准则	(1) 掌握审计准则的性质和作用 (2) 掌握质量控制的含义和内容 (3) 熟悉审计准则与质量控制准则的关系	2	2	本章思考题; 自测题 1、2、3
第3章 审计职业道德和 审计法律责任	(1) 了解审计职业道德的基本原则 (2) 熟悉对职业道德基本原则产生威胁的具体情形 (3) 掌握对违反职业道德基本原则的防范措施 (4) 熟悉注册会计师法律责任的成因和类型 (5) 掌握注册会计师如何避免法律诉讼	2	3	本章思考题; 自测题 1、2、3
第4章 财务报表审计流程	(1) 熟悉财务报表审计的一般原则 (2) 熟悉审计业务承揽的相关内容 (3) 熟悉总体审计策略和具体审计计划的内容 (4) 掌握审计总目标、具体目标及管理层的认定 (5) 掌握审计重要性的含义和运用 (6) 熟悉审计风险的含义 (7) 掌握识别和评估重大错报风险 (8) 熟悉审计实施阶段的工作内容 (9) 熟悉完成审计阶段的工作内容	6	8	本章思考题; 自测题 1、2、3、4、5

(续)

教学内容	学习要点	课时安排		自测题 使用建议
		非专业	本专业	
第5章 审计证据与审计 工作底稿	(1) 掌握审计证据的特性 (2) 了解审计工作底稿的含义和作用 (3) 熟悉审计工作底稿的格式、要素和范围 (4) 熟悉审计工作底稿的归档 (5) 掌握审计工作底稿的复核	3	4	本章思考题；自测题 1、2、3
第6章 审计方法	(1) 熟悉审计取证的基本方法 (2) 掌握审计取证的技术方法 (3) 熟悉审计抽样的基本程序与方法 (4) 掌握抽样风险及其控制	4	6	本章思考题；自测题 1、2、3、4
第7章 内部控制测试 与评价	(1) 了解内部控制的含义和作用 (2) 熟悉内部控制的目标和分类 (3) 熟悉内部控制测评的意义和程序 (4) 掌握内部控制要素 (5) 掌握对内部控制的初步评价 (6) 掌握内部控制测试和控制风险评价	4	5	本章思考题；自测题 1、2、3、4
第8章 销售与收款 循环审计	(1) 了解销售与收款业务循环的性质 (2) 熟悉销售与收款循环的内部控制及其测试 (3) 掌握主营业务收入审计 (4) 掌握应收账款审计 (5) 了解坏账准备审计	2	3	本章思考题；自测题 1、2、3、4、5
第9章 采购与付款 循环审计	(1) 了解采购与付款循环的业务性质 (2) 熟悉采购与付款循环的内部控制及其测试 (3) 掌握应付账款审计	2	2	本章思考题；自测题 1、2、3
第10章 生产与存货 循环审计	(1) 了解生产与存货循环的业务性质 (2) 熟悉生产与存货循环的内部控制 (3) 熟悉成本、费用项目审计 (4) 熟悉工薪审计 (5) 掌握存货审计	2	2	本章思考题；自测题 1、2、3
第11章 固定资产循环审计	(1) 了解固定资产业务循环的性质 (2) 熟悉固定资产循环的内部控制及其测试 (3) 掌握固定资产审计	2	2	本章思考题；自测题 1、2、3
第12章 筹资与投资循环审计	(1) 了解筹资与投资业务循环的性质 (2) 了解筹资与投资的内部控制及其测试 (3) 熟悉负债审计 (4) 熟悉所有者权益审计 (5) 熟悉投资审计	2	2	本章思考题；自测题 1、2、3、4
第13章 货币资金审计	(1) 了解货币资金业务的性质 (2) 熟悉货币资金内部控制及其测试 (3) 掌握现金审计 (4) 掌握银行存款审计	2	2	本章思考题；自测题 1、2、3、4
第14章 特殊项目审计	(1) 了解期初余额的审计目标和程序 (2) 了解或有事项的审计目标和程序 (3) 熟悉审计期后事项的含义和种类 (4) 掌握不同时段期后事项的审计 (5) 熟悉持续经营假设审计的内容	2	3	本章思考题；自测题 1、2、3

(续)

教学内容	学习要点	课时安排		自测题 使用建议
		非专业	本专业	
第 15 章 审计报告	(1) 了解审计报告的作用和编制原则 (2) 熟悉审计报告的种类和基本内容 (3) 掌握审计报告的基本类型 (4) 了解其他审计主体撰写的审计报告 (5) 熟悉审计报告的编制程序	4	6	本章思考题；自测题 1、2、3
第 16 章 其他鉴证业务与 相关服务业务	(1) 了解验资程序和验资报告 (2) 了解财务报表审阅的含义、审阅程序及审 阅报告 (3) 了解其他鉴证业务	1	1	本章思考题
课时总计		42	54	

说明：

- (1) 在课时安排上，非专业可以是 42 个学时；财务管理、会计、审计专业可以是 54 个学时。具体课时及课堂内容的安排，可根据具体情况进行调整。所有者权益审计、其他鉴证业务与相关服务业务等内容不一定讲，可选择性补充。
- (2) 自测题时间已经包括在前面各个章节的教学时间中。



目 录

前 言
教学建议

第一部分 审计的基本理论和方法

第1章 概论	2
学习目标	2
1.1 审计的产生和发展	2
1.2 审计的性质	13
1.3 审计的分类	19
1.4 审计组织和审计人员	22
本章小结	29
思考题	30
第2章 审计准则和质量控制准则	31
学习目标	31
2.1 审计准则	31
2.2 质量控制准则	34
本章小结	39
思考题	39
自测题	39
第3章 审计职业道德和审计法律责任	41
学习目标	41
3.1 审计职业道德	41
3.2 注册会计师的法律责任	45

本章小结	53
思考题	53
自测题	53
第4章 财务报表审计流程	55
学习目标	55
4.1 财务报表审计的一般原则	55
4.2 审计业务承揽	56
4.3 计划审计工作	57
4.4 审计目标	58
4.5 审计重要性	62
4.6 审计风险评估	65
4.7 审计实施阶段（针对评估的认定层次重大错报风险实施的 审计程序）	70
4.8 完成审计阶段	71
本章小结	72
思考题	72
自测题	72
第5章 审计证据与审计工作底稿	76
学习目标	76
5.1 审计证据	76
5.2 审计工作底稿	80
本章小结	87
思考题	87
自测题	87
第6章 审计方法	89
学习目标	89
6.1 审计方法概述	89
6.2 审计取证的基本方法	91
6.3 审计取证的技术方法	95
6.4 审计抽样概述	97
本章小结	111
思考题	111
自测题	112
第7章 内部控制测试与评价	115
学习目标	115

7.1 内部控制概述	115
7.2 内部控制要素	123
7.3 了解与记录内部控制	128
7.4 内部控制测试	132
7.5 控制风险评价	134
本章小结	139
思考题	139
自测题	140

第二部分 业务循环审计

第8章 销售与收款循环审计	146
学习目标	146
8.1 销售与收款业务循环的性质	147
8.2 销售与收款循环的内部控制及其测试	150
8.3 主营业务收入审计	154
8.4 应收账款审计	158
8.5 坏账准备审计	164
本章小结	166
思考题	166
自测题	167
第9章 采购与付款循环审计	170
学习目标	170
9.1 采购与付款循环的业务性质	170
9.2 采购与付款循环的内部控制及其测试	172
9.3 应付账款审计	177
本章小结	180
思考题	181
自测题	181
第10章 生产与存货循环审计	183
学习目标	183
10.1 生产与存货循环的业务性质	183
10.2 生产与存货循环的内部控制测试	185
10.3 成本、费用项目审计	189
10.4 工薪审计	191
10.5 存货审计	192

本章小结	198
思考题	199
自测题	199
第 11 章 固定资产循环审计	202
学习目标	202
11.1 固定资产业务循环的性质	202
11.2 固定资产循环的内部控制及其测试	203
11.3 固定资产审计	210
本章小结	216
思考题	217
自测题	217
第 12 章 筹资与投资循环审计	219
学习目标	219
12.1 筹资与投资业务循环的性质	219
12.2 筹资与投资的内部控制及其测试	221
12.3 负债审计	225
12.4 所有者权益审计	227
12.5 投资审计	230
本章小结	232
思考题	232
自测题	232
第三部分 终结审计	
第 13 章 货币资金审计	236
学习目标	236
13.1 货币资金业务的性质	236
13.2 货币资金内部控制及其测试	237
13.3 现金审计	242
13.4 银行存款审计	244
本章小结	247
思考题	248
自测题	248
第 14 章 特殊项目审计	251
学习目标	251
14.1 期初余额审计	251

14.2 或有事项审计	253
14.3 审计期后事项	255
14.4 持续经营假设的审计	259
本章小结	263
思考题	263
自测题	263
第15章 审计报告	265
学习目标	265
15.1 审计报告概述	265
15.2 审计报告的基本类型	268
15.3 其他审计主体撰写的审计报告	274
15.4 审计报告的编制程序	276
本章小结	282
思考题	282
自测题	283
 第四部分 其他鉴证业务与相关服务业务 	
第16章 其他鉴证业务与相关服务业务	288
学习目标	288
16.1 验资	288
16.2 财务报表审阅	293
16.3 其他鉴证业务	296
16.4 相关服务业务	299
本章小结	300
思考题	300
参考文献	301

第一部分

审计的基本理论和方法

- 第1章 概论
- 第2章 审计准则和质量控制准则
- 第3章 审计职业道德和审计法律责任
- 第4章 财务报表审计流程
- 第5章 审计证据与审计工作底稿
- 第6章 审计方法
- 第7章 内部控制测试与评价

概 论

学习目标 >>

通过本章的学习,使学生了解政府审计、注册会计师审计、内部审计的起源和发展;熟悉审计监督在各类经济监督中的地位、审计的分类、审计组织体系的构成、审计人员的构成;掌握受托经济责任关系的内涵、审计的本质、审计关系人的含义、审计的三个基本职能。

1.1 审计的产生和发展

审计是社会经济发展到一定阶段的产物,在整个经济监督体系中处于重要地位。审计自产生至今,经过不断的发展和完善,已形成了一套比较完整的科学体系,对促进和保证社会经济的发展与稳定起着越来越重要的作用。

1.1.1 审计产生与发展的客观基础

1. 审计的起源

正确认识审计的起源,有助于真正理解审计的本质。审计产生于社会经济发展的需要,但究竟是何种需要,在审计史学界是一个争论颇大的问题。正如文硕在其《世界审计史》中所述,审计起源主要有三种不同的观点。

第一种观点是,审计源于会计。该观点认为审计是会计发展到一定阶段的产物,是适应会计检查的需要而产生的。该观点的主要论据是:会计运用一定的记录方法,对所有的经济业务做出反映,并且,以报告的方式达到特定的计算目的,以供分析和解释;会计记录和报告是否真实、正确,就必须由有关人员进行检查,审计的“计”,一般指的就是会计的“计”,审计就是审查会计;中国历史上曾将审计表述为“听其会计”,而英语的 audit 和法语的 audition,均源于拉丁语 audire (听),这表明古代的审计是由会计人员朗读会计记录,审计师听取这些记录,进而判断会计记录是否正确来进行的;从审计发展过程看,在相当长的一段时间内,审计的主要工作就是查账,主要以会计资料为对象,以会计和有关财经法规制度为依据。

第二种观点是,审计源于财政监督的需要。该观点认为古代审计就是对国家财政收支进行检查,是一种财政监督形式。该观点的主要论据是,财政是国家实现其职能、参与一部分社会产品的分配和再分配的过程。这一过程涉及各种利益与经济关系,所以最高统治者为了

巩固其统治基础，都重视财政收支的检查和监督，这种检查就是审计。

第三种观点是，审计源于经济监督。该观点认为审计从一开始就不是会计的附属品，二者是不同性质的两个概念，因为会计产生于经济管理的需要，审计产生于经济监督的需要。

三种不同的观点对审计的起源做出了不同的解释，但也只是针对审计起源的现象。哪一种解释更能准确地把握审计起源的本质呢？审计史学家理查德·布朗指出：“审计的起源可追溯到与会计起源相距不远的时代……当文明的发展产生了需要某人受托管理他人财产的时候，显然就要求对前者的诚实性进行某种检查。”^①在这里涉及一个经济责任的问题，即随着社会经济的发展，财产所有者与经营管理者出现了分离，形成受托经济责任关系之后，才产生了审计的需要。因此，认识审计的起源应从经济责任入手，审计的发生因经济责任的发生而发生，也因经济责任的发展而发展。

2. 受托经济责任关系是审计产生和发展的客观基础

受托责任是指经管他人财产者所负有的向财产所有者提交说明其行为过程的报告责任。我国著名会计学家杨时展先生对受托责任的解释为：“受托责任是由于委托关系的建立而发生的。委托关系可以由于通常的托付行为而建立，可以由于聘请而建立，可以由于任命而建立，可以由于民主选举而建立。委托关系建立之后，作为受托人，就要以最大的善意、最严格地按照委托人的意志来完成所托付的任务。这种责任叫受托责任。受托人在完成受托任务后，向委托人提出报告，经过委托人同意后，责任才能解除。”^②

早在奴隶制社会时期，就出现了萌芽状态的审计。那时，奴隶主（包括后来的封建主）阶级为了巩固统治，必须设置军队、法庭和监狱等国家机器，并通过征税来维持国家机器的运行。征收税赋的人员由最高统治者委托的官吏来担任。最高统治者成为授权者，被委托的官吏成为受权者，两者之间构成了受托经济责任关系。其他一般奴隶主将其剥夺的财富同样授权给代理人管理，因而也出现了受托经济责任关系。这样，无论是最高统治者，还是一般奴隶主（或封建主），都十分关心其财产的安全完整，因而就有必要授权给独立于财税和管理活动以外的官员进行审查。这些官员对被委托的官吏或代理人经手的钱财粮物进行审核，以证明官吏或代理人是否诚实地承担和履行了受托经济责任。可见，世界各国最早的审计都是在一定的受托经济责任关系出现时，出于经济监督的需要而产生的，受托经济责任关系才是审计产生的基础。

我们可以从以下方面理解受托责任理论。

（1）受托责任关系会涉及两个当事人即委托人和受托人（或代理人）

委托人将资财的经营管理权授予受托人，受托人接受了托付后即应承担受托责任。在现代社会中，受托责任关系无时不在，无处不有。

①政府的受托责任。政府的一切收支活动均应对人民负责，政府的受托责任与民主气氛极为相关，民主愈发达，政府受托责任的内容也愈丰富。人民要求，一切取之于民的，必须经济而有效地用之于民。

②经营者的受托责任。经营者的受托责任是一种以“两权分离”为典型特征的受托责任，其范围日趋广泛。具体体现在：对国家，要认真执行法律，履行应尽义务；对投资者和债权人，应保证资产安全完整，合理利用资源，坚守信用，履行诺言；对劳动者，应坚持按

① 文硕，《世界审计史》，中国审计出版社，1990年。

② “国家审计的本质”，《当代审计》，1993年第2期。

劳分配,提供安全、优越的劳动环境,注重教育、提高职工素质;对社会,要承担对消费者的责任,提供安全、优质的产品和服务和良好的售后服务,保护生态环境,提供均等的就业机会。

③管理者的受托责任。组织内部的各级责任中心和管理人员对企业的经营者也负有受托责任,这是一种以管理层次为特征的受托责任。因为各个责任中心都独立地使用企业的一部分资源,因而应承担相应责任。其承担的受托责任有:局部资源的安全有效运行;目标责任制的顺利完成;各项管理制度的贯彻执行。

(2) 受托责任需有衡量受托责任完成标准

受托人所承担的责任可依据法规、合约和惯例等来加以规范,即要有衡量受托责任完成情况的标准。从道理上讲,受托人接受资源或决策权,只应按委托人的要求和愿望行事,因此,理论上受托责任机制应该由委托人来控制。然而,实际上谁能控制受托责任机制和进程是一个相当复杂、难以绝对确定的问题。

(3) 受托责任的内容具有可计量性

这种计量指标既有财务指标,也有非财务指标;既有经济指标,也有社会指标。这说明会计在受托责任关系中总是连接委托人和受托人的桥梁,也说明会计的本质就是对受托责任的完成过程及其结果予以认定、计量和报告。受托人利用会计信息,旨在客观、公正地反映其履行受托责任的过程和结果,并向委托人交代;委托人利用会计信息,旨在判断受托人对受托责任履行得如何,是否可以解除受托人的受托责任。

(4) 受托责任要求审计师独立审查受托责任报告

与前述的控制机制和责任认定直接相关,受托责任内在地要求审计师独立地审查各种受托责任报告,并就受托责任的完成情况发表一个客观性意见。显然,会计是对受托责任的认定、计量和报告,审计是对受托责任的重认定、重计量和重报告。就会计、审计在受托责任机制中的运作看,管理会计是起始环节,通过计划、预算和控制等手段来确定、分解受托责任目标,并协助受托人完成受托责任目标,提出管理业绩报告;财务会计是在受托人接受托付后,按照公认会计准则的要求,对受托责任的完成情况进行自我认定、自我计量,并定期编制各种财务业绩报告,为委托人审核受托责任的完成情况和结果提供信息;审计是对管理当局自我认定、自我计量、自我编制的受托责任报告,按照职业道德规范和公认审计准则的要求进行重认定、重计量、重报告。

受托责任关系是社会经济乃至政治生活的重要表现形态,而这种形态的实现取决于对履行责任的控制和解除责任的鉴证,于是,便产生了审计。英国学者戴维·弗林特教授指出:“作为一种近乎普遍的真理,凡存在审计的地方必存在一种受托责任关系,受托责任关系是审计存在的重要条件,审计是一种确保受托责任得以有效履行的社会控制机制。”^①所以说,审计事实上是受托责任关系的伴生物,甚至可以说是受托责任关系的内生物。

受托责任的概念是一个动态概念,受托责任中委托方与受托方的关系始终随着社会政治经济生活的变化发展而不断变化发展,其受托责任也因之而变化发展。社会经济生活中受托责任关系和受托责任内容的不同,决定了社会产生出何种与之相应的审计形态。传统的受托责任是基本的财务受托责任,它要求受托人尽一个最大善良管理人的责任,诚实经营和履职,保护受托资源财产的安全完整和合法使用。与此伴生的审计形态是以鉴证真实、合法为核心的财务审计。在此基础上发展产生的受托管理责任是一种更高形态的受托责任,它要求

① 戴维·弗林特著,《审计哲学与原理导论》,王澹如等译,中国财政经济出版社,1994年。