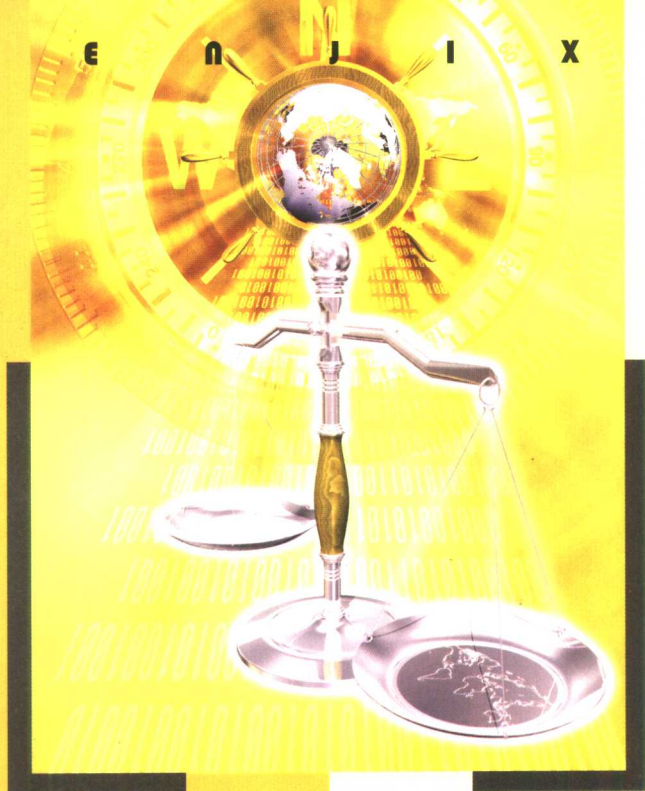


S H E N J I X U E



◎ 主 编 王文华

◎ 副主编 徐文丽 葛隆华

审计学

上海大学出版社

审 计 学

主 编 王 文 华
副主编 徐 文 丽 葛 隆 华

上海大学出版社

· 上海 ·

内 容 提 要

随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善,我国审计、会计的改革不断深化,相继颁布《中国注册会计师独立审计准则》及一大批具体会计准则。为了反映这些改革的新变化及与国际惯例接轨的发展趋势,本书以注册会计师审计为主线,对审计学的理论和实务进行了系统、全面的阐述。本书具有内容新颖、理论规范、现实性与超前性兼顾的特点。本书可作为高等院校审计学教材,也可供注册会计师等审计人员学习参考。

图书在版编目(CIP)数据

审计学/王文华主编. —上海:上海大学出版社,
2003.4
ISBN 7-81058-486-3

I. 审... II. 王... III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 024009 号

责任编辑:陆义群
责任制作:张继新

封面设计:艺丹设计工作室
责任校对:张 懿

审 计 学

主 编 王文华

副主编 徐文丽 葛隆华

上海大学出版社出版发行

(上海市延长路 149 号 邮政编码 200072)

(E-mail: sdcbs@citiz.net 发行热线 56331131)

出版人:李顺祺

常熟华顺印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

开本: 890×1240 1/32 印张: 10.75 字数: 276 000

2003 年 4 月第 1 版 2003 年 4 月第 1 次印刷

印数: 1—2 100

定价: 20.00 元

前 言

随着我国社会主义市场经济体制的建立和发展,我国审计工作已逐步走上了法制化、规范化的轨道。政府审计、民间审计和内部审计在各自领域为维护经济秩序,保证社会经济活动有序进行,促进经济发展,强化廉政建设等方面发挥着十分重要的作用。近几年来,随着改革开放的深入发展,我国审计、会计改革也不不断深化,相继出台了各项法规和改革措施,如颁布实施了《中国注册会计师独立审计准则》,以及颁布实施了《非货币性交易》、《现金流量表》等一大批具体会计准则及《企业会计制度》。这对我国审计理论和实践会产生重大影响。为此,本书以民间审计(注册会计师审计)为主线,结合审计、会计理论和实务这些新的变化和要求及我国审计与国际惯例接轨的发展趋势,同时结合我们多年来审计教学的研究和体会,编著了《审计学》这本教材。

本书具有内容新颖、翔实;理论系统、规范;理论联系实际以及现实性与超前性兼顾等特点。

本书可作为高等院校审计学教材,也可供会计师事务所注册会计师以及企事业单位会计人员、审计人员学习参考。

参加本书编写的有王文华、徐文丽、葛隆华、莫忠良、陈溪、孙晶、曹雅姝、王玉法等。由王文华、徐文丽、葛隆华修改、总纂、定稿。

书中若有不妥之处,恳请读者批评指正。

作 者

2003. 1

目 录

第一章 审计学概论	1
第一节 审计的概念及特征.....	1
第二节 审计的目的与审计对象.....	3
第三节 审计准则体系.....	6
复习思考题.....	12
第二章 审计的种类、方法和程序	14
第一节 审计的种类.....	14
第二节 审计的方法.....	20
第三节 审计的程序.....	28
复习思考题.....	37
第三章 审计抽样	40
第一节 审计抽样的定义及种类.....	40
第二节 样本的设计与选取.....	44
第三节 抽样结果的评价.....	74
复习思考题.....	76
第四章 内部控制制度和评价	79
第一节 内部控制制度的概述.....	79
第二节 内部控制制度的描述.....	92
第三节 内部控制制度的评价.....	102
复习思考题.....	106
第五章 审计证据和审计工作底稿	108
第一节 审计证据.....	108
第二节 审计工作底稿.....	116

复习思考题·····	123
第六章 流动资产审计 ·····	125
第一节 货币资金及有价证券审计·····	125
第二节 应收及预付款项审计·····	136
第三节 存货审计·····	142
复习思考题·····	147
第七章 长期资产审计 ·····	152
第一节 长期投资审计·····	152
第二节 固定资产审计·····	164
第三节 无形资产审计·····	178
复习思考题·····	181
第八章 负债审计 ·····	185
第一节 流动负债的审计·····	185
第二节 长期负债的审计·····	208
复习思考题·····	214
第九章 所有者权益审计 ·····	216
第一节 所有者权益审计目标和审计范围·····	216
第二节 符合性测试和实质性测试·····	221
复习思考题·····	236
第十章 收入和费用审计 ·····	237
第一节 收入和费用审计概述·····	237
第二节 收入审计·····	238
第三节 费用审计·····	249
复习思考题·····	262
第十一章 终结审计和审计报告 ·····	265
第一节 期初余额审计·····	265
第二节 期后事项的审计·····	267
第三节 或有损失的审计·····	273
第四节 审计报告的作用、种类和内容 ·····	277

第五节 审计意见的基本类型.....	280
第六节 审计报告的编制.....	294
复习思考题.....	298
第十二章 特殊目的审计业务.....	300
第一节 验资.....	300
第二节 资产评估业务.....	316
第三节 其他特殊鉴证业务.....	322
复习思考题.....	331

第一章 审计学概论

第一节 审计的概念及特征

审计是社会发展到一定阶段的产物,并且随着社会不断发展而变化。当生产资料的所有权和经营权或管理权相互分离时,就会出现因授权或委托经营管理而发生的经济责任关系。为了确认这种责任关系的维持或解除,这就需要在对经济责任进行客观、公正的评价后,做出评价结果并报送生产资料所有者,于是就产生了审计。

一、审计的概念

审计是一项由独立的专职机构或人员接受委托或根据授权,为确立或解除被审单位的责任关系及加强对被审单位的管理控制,对被审单位的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动进行审查、监督、评价和鉴证的经济监督活动。

由此可见,审计概念由以下要素组成:

- (1) 审计主体是独立的专职机构或人员。
- (2) 审计关系的形成可以是受托,也可以是授权。
- (3) 审计的最终目的是出具审计意见、确立或解除被审单位的经济责任及建议对被审计单位加强管理控制。
- (4) 审计对象是被审计单位的会计资料及其他有关经济管理活动。
- (5) 审计的职能是审查、监督、评价和鉴证被审计单位的经济活动。

(6) 审计的根本特征是独立性。

二、审计的特征

独立性是审计的根本特征。我国《宪法》明确规定,审计机关在国务院总理领导下,依法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。我国的审计法和注册会计师法对审计的独立性也有明确说明。审计的独立性具体表现如下:

(1) 机构独立 机构独立是指审计机构不能受制于其他部门,包括被审计单位和委托单位,更不能与被审计单位有行政隶属关系。这是保证审计工作公正性和审计结论可靠性的关键。

(2) 工作独立 工作独立是指审计机构的审查、监督、评价和鉴证工作不受任何部门和个人的干涉。

(3) 人员独立 人员独立是指审计人员应自觉地抵制干扰,客观公正地执行工作。

(4) 地位独立 地位独立是指审计人员的独立地位应受法律保护,为社会所接受。

(5) 经济独立 经济独立是指审计机构的经费或营业收入应有一定的保证,或得到法律保护。

审计的独立性是保证审计工作顺利进行的必要条件,这是由财产的所有权与经营管理权相分离所决定的。因为,随着社会经济的发展,财产所有者对企业拥有所有权,但不亲自参加经营管理。然而,为了确保自身的利益不受损害,财产所有者往往需要定期聘请独立的第三者对其受托经营的管理者进行审查,以便了解和监督企业的财务收支的经营状况。因此构成现代审计的三种审计关系人即审计主体、被审计单位和审计委托者就由此而产生。审计主体(审计机构或审计人员)是第一关系人。他们根据审计者的委托对被审计单位的财务收支和经营状况及有关人员履行受托经济责任情况进行审查并发表意见。被审计单位是第二关系人。他们对审计委托者承担的经济责任须经审计机构或审计人员审查后才能确定或解除。审计委托者是第三关系人。他们与承担某种

受托经济责任的被审计单位之间存在一定的权责关系。因此,审计主体、被审计单位和审计委托者构成了审计关系,缺少任何一方,独立、客观、公正的审计将不复存在。

第二节 审计的目的与审计对象

一、审计目的

审计目的是指通过审计所要达到的目标和要求,是审计工作的指南。在审计前,确定审计目的,不仅受审计对象的制约,而且还与审计委托人的具体要求密切相关。审计的目的反映了社会对审计的要求,也反映了审计作用于社会的实质内容。随着审计理论与实践的发展,现代审计的目的通常包括一般目的和特殊目的两种。

1. 审计的一般目的

审计的一般目的是指审计人员对被审计单位会计报表的合法性、公允性和会计处理方法的一贯性发表审计意见。目前,企业编制和对外报送的会计报表主要有资产负债表、利润表、现金流量表和有关附表。审计人员对这些会计报表所依据的凭证、账簿及其所反映的经济活动进行审查,并在获取充分适当的审计证据基础上,对以下三个方面的内容发表意见:

(1) 合法性 合法性是指被审计单位会计报表的编制及其财务会计的处理是否符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定。审查被审计单位会计报表的编制及其财务会计处理的合法性的目的,在于使会计报表使用者了解企业的财务会计处理和会计报表的编制是否遵循国家的有关法律、法规,保护企业资产的安全和完整;了解会计报表披露的企业财务状况和经营业绩是否真实,所反映的内容是否客观等等。

(2) 公允性 公允性是指被审计单位的会计报表在所有重大

方面是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况。公允性的审查是审计的首要内容,其目的在于使会计报表的使用者知晓被审计单位的会计报表是否已经如实地、恰当地对其财务状况经营成果和资金变动情况作了公允的反映;了解有关的记录和计算是否准确、可靠,有无虚增资产和利润、虚减债务和亏损等情况发生,从而为会计报表使用者所作的相关判断或决策提供可靠的依据。

(3) 一贯性 一贯性是指被审计单位的会计处理方法是否符合一贯性原则的要求。一贯性审查的目的是为了揭示被审计单位的会计报表所反映的信息是否具有可比性,即被审计单位的财务会计处理方法是否前后各期一致;如被审计单位认为变更财务会计处理方法能更好地遵守会计准则,被审计单位的经营环境发生较大变化而予以变更的,是否已经在会计报表附注中进行了披露。通过一贯性检查,可以进一步提高审计会计报表的可靠程度。

2. 审计的特殊目的

审计人员除了对被审计单位会计报表进行一般目的的审计外,还可以接受委托进行其他特殊目的的审计。所谓审计的特殊目的是指审计人员对被审计单位除对外提供的会计报表以外的会计报表或其他会计信息进行审计,并发表审计意见。特殊目的审计业务一般包括:对被审计单位财务收支和经营管理活动的合理性、效益性进行审计;对被审计单位特定项目、特定账户或特定账户的特定内容进行审计,以及对被审计单位执行有关法规、合同所涉及财务会计规定的遵循情况进行审计,等等。审计人员对这些特殊目的的审计发表意见,通常也包括合法性、公允性和一贯性几个方面。不论是一般目的,还是特殊目的,审计的最终目的是出具独立、客观、公正的审计意见,确立或解除被审计单位的经济责任及加强被审计单位管理控制。其差异仅在于审计意见所表述的对象不同。

二、审计对象

构成现代审计的内容,首先要有审计的主体,即审计机构和审

计人员,他们是实施审计监督的執行者;其次,要有审计的客体,即被审计单位,他们是审计对象的组成部分;再次,要明确审计的主要内容,即构成审计对象的内涵,具体地说就是被审计单位的财务收支以及其有关经营管理活动;另外,还要有审计所依据的信息来源,即形成审计依据的会计资料和其他资料等。因此,审计对象可以概括为被审计单位的会计资料、其他资料及其所反映的被审计单位的财务收支和有关经营管理活动。具体来说,应包括以下两个方面的内容:

1. 被审计单位的各种会计资料和其他资料

被审计单位的会计资料和其他资料是提供其财务收支及其有关经营管理活动的信息载体,它们是审计的具体对象,主要包括会计凭证、账簿、报表等会计资料以及有关计划、预算、经济合同;还有经营目标、预测、决策方案,经济活动分析资料、技术资料等其他资料,以及作为承担现代会计信息载体的电子计算机磁带、磁盘、磁鼓,等等,它们都是审计的具体对象。

2. 被审计单位的财务收支以及其有关经营管理活动

不管是传统审计还是现代审计,不管是政府审计还是内部审计、独立审计,其审计对象都应该是被审计单位客观存在的财务收支以及其有关经营管理活动。为了对其所负受托经济责任是否认真履行作出鉴证,审计人员需要审查和评价被审计单位的财务收支以及其有关经营管理活动是否合法、合规和公允。其中,政府审计的对象,根据宪法规定,是国务院各部门和地方各级政府及其各部门的财政收支、国有的金融机构和企业、事业单位的财务收支;内部审计的对象是本部门、本单位的财务收支以及其他有关的经济活动;独立审计的对象则为委托人指定的被审计单位的财务收支以及其有关的经营管理活动。

以上所述审计具体对象有两方面的内容。其中,作为提供经济活动信息载体的会计资料和其他资料仅仅是审计对象的现象,而其所反映的被审计单位的财务收支以及其有关经营管理活动才是审计

对象的本质。

应当注意的是,审计对象一般为被审计单位的财务资料及有关经济活动,还可以是被审计单位的一定时期(一般为一年)的经济活动,如对上市公司的股票发行,通常需作盈利预测,并且需有注册会计师发表意见。

第三节 审计准则体系

审计准则是用以规定审计人员应有的素质和专业资格,规范和指导其执业行为,衡量和评价其工作质量的权威性标准。如前所述,审计的监督体系包括政府审计、内部审计和独立审计三个组成部分。因此,审计准则体系也相应包括政府审计准则、内部审计准则和独立审计准则。由于独立审计即注册会计师审计,在整个审计监督体系中独立性最强,权威性最高,地位越来越重要,因此本节将重点介绍独立审计准则体系的有关内容。

一、独立审计准则的性质和作用

(一) 独立审计准则的性质

独立审计准则又称独立审计标准、注册会计师审计准则、民间审计准则。它是注册会计师执业规范体系的重要组成部分,是注册会计师执行独立审计业务必须遵循的专业准则、行为规范,并为注册会计师审计工作提供具体指导。独立审计准则的性质可以概括为以下几个方面:

(1) 独立审计准则是用来规范注册会计师的执业准则 它要求注册会计师在执行独立审计业务、获取审计证据、形成审计结论、出具审计报告时必须遵循独立审计准则的执业标准。

(2) 独立审计准则是用来规范注册会计师的行为准则 它规定了注册会计师应有的素质和专业资格,并对注册会计师的审计行为予以规范和指导。

(3) 独立审计准则提示了审计工作应达到的质量要求,它是衡量和评价审计工作质量的依据,又是权威性的判断标准。

(4) 独立审计准则是注册会计师发表审计意见的依据。

(二) 独立审计准则的作用

制定和实施独立审计准则,其目的是为注册会计师执行独立审计业务建立标准和提供指南,有利于进一步提高注册会计师审计工作质量,推动注册会计师审计的发展。因此,制定和实施独立审计准则的作用主要包括以下几个方面:

(1) 制定和实施独立审计准则,可以建立执行独立审计业务的权威性标准,规范注册会计师的执业行为,促使注册会计师恪守独立、客观、公正的基本原则,有效发挥注册会计师的鉴证和服务作用。

(2) 制定和实施独立审计准则,可以促使注册会计师按照统一的执业准则执行独立审计业务,提高独立审计工作的质量,提高业务素质和执业水平。

(3) 制定和实施独立审计准则,可以明确注册会计师的执业责任,维护社会公共利益,保护投资者和其他利害关系人的合法权益。

(4) 建立和实施独立审计准则,可以促进审计理论水平的提高,并通过各国独立审计准则的协调,推动各国审计经验的交流,促进世界经济的共同繁荣和发展。

二、独立审计准则的层次结构

(一) 注册会计师执业规范体系

独立审计准则是依据《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)制定的。《注册会计师法》是中国注册会计师行业的根本大法,或者说是母法,所有注册会计师执业方面的有关法规都必须依据《注册会计师法》制定。依据《注册会计师法》,独立审计准则、注册会计师职业道德准则、注册会计师审计质量控制准则和注册会计师后续教育准则一起共同构成具有中国特色的注册会计师执业规范体系。它们之间的关系如图 1-1 所示。

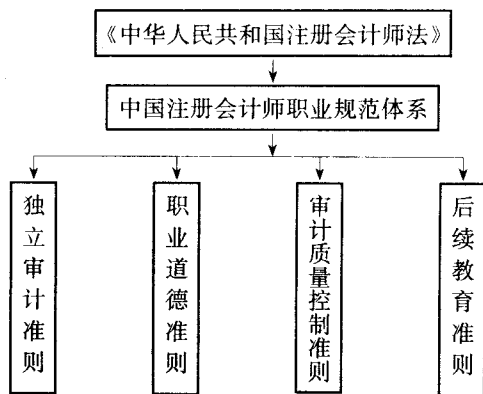


图 1-1 注册会计师执业规范体系

独立审计准则是注册会计师执业规范体系中的核心部分。它是注册会计师在执行独立审计业务过程中必须遵循的行为规范,是注册会计师审计工作质量的权威性判断标准。职业道德准则是整个注册会计师职业界在为社会提供各种服务时应遵循的行为准则。它是社会道德规范的组成部分。审计质量控制准则是关于审计质量方针与控制程序的准则,它是为保证会计师事务所和注册会计师在办理审计业务中达到职业道德准则和独立审计准则的要求而建立的有关质量控制的系统规范。后续教育准则是为保持和提高注册会计师的专业胜任能力与执业水平,掌握和运用相关新知识、新技能、新法规而制定的准则。执业后续教育应当贯穿于注册会计师的整个执业生涯。

(二) 独立审计准则的层次结构

独立审计准则由以下三个层次组成:

1. 独立审计基本准则

独立审计基本准则是独立审计准则的总纲,是对注册会计师的任职条件、执业行为的基本规范,是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据。

2. 独立审计具体准则与独立审计实务公告

独立审计具体准则与独立审计实务公告是依据独立审计基本准则制定的。其中独立审计具体准则是对注册会计师执行各项独立审计业务、出具审计报告的具体规范,而独立审计实务公告则是对注册会计师执行各项特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务的具体规范。

3. 执业规范指导

执业规范指导是依据独立审计基本准则和独立审计具体准则与独立审计实务公告制定的,是对独立审计基本准则、具体准则与实务公告的解释和补充说明,为注册会计师执行各项审计业务提供可操作的指导性意见。

独立审计准则的层次结构如图 1-2 所示。

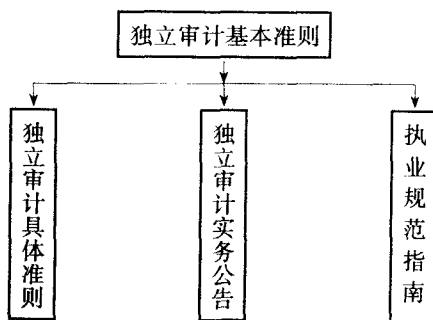


图 1-2 独立审计准则的层次结构

以上三个层次对注册会计师执业有着不同的约束力。其中独立审计基本准则、独立审计具体准则和独立审计实务公告是注册会计师执行独立审计业务、出具审计报告的法定要求,应当遵照执行;而执业规范指南则是对注册会计师执行独立审计业务、出具审计报告的具体指导,注册会计师应当参照执行。

自 1996 年至 1999 年止中国注册会计师协会已颁发了三批独立审计准则,其具体内容如下:

- (1) 独立审计基本准则；
- (2) 独立审计具体准则第 1 号——会计报告审计；
- (3) 独立审计具体准则第 2 号——审计业务约定书；
- (4) 独立审计具体准则第 3 号——审计计划；
- (5) 独立审计具体准则第 4 号——审计抽样；
- (6) 独立审计具体准则第 5 号——审计证据；
- (7) 独立审计具体准则第 6 号——审计工作底稿；
- (8) 独立审计具体准则第 7 号——审计报告；
- (9) 独立审计具体准则第 8 号——错误与舞弊；
- (10) 独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险；
- (11) 独立审计具体准则第 10 号——审计重要性；
- (12) 独立审计具体准则第 11 号——分析性复核；
- (13) 独立审计具体准则第 12 号——利用专家的工作；
- (14) 独立审计具体准则第 13 号——利用其他注册会计师的工作；
- (15) 独立审计具体准则第 14 号——期初余额；
- (16) 独立审计具体准则第 15 号——期后事项；
- (17) 独立审计具体准则第 16 号——关联方及其交易；
- (18) 独立审计具体准则第 17 号——持续经营；
- (19) 独立审计具体准则第 18 号——违反法规行为；
- (20) 独立审计具体准则第 19 号——与已审计会计报表一同披露的其他信息；
- (21) 独立审计具体准则第 20 号——计算机信息系统环境下的审计；
- (22) 独立审计具体准则第 21 号——了解被审计单位的情况；
- (23) 独立审计具体准则第 22 号——考虑内部审计工作；
- (24) 独立审计具体准则第 23 号——管理当局声明；
- (25) 独立审计具体准则第 24 号——与管理当局的沟通；
- (26) 独立审计实务公告第 1 号——验资；