

高等院校成人教育系列教材

审 计 学

S H E N J I X U E

王英姿 编著



上海财经大学出版社

高等院校成人教育系列教材

审计学

王英姿 编著

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学/王英姿编著. —上海:上海财经大学出版社, 2004. 8

(高等院校成人教育系列教材)

ISBN 7-81098-201-X/F · 180

I. 审… II. 王… III. 审计学-高等教育:成人教育-教材
IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 073297 号

SHENJIXUE

审计学

王英姿 编著

责任编辑 王 芳 封面设计 优典工作室

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

上海市印刷七厂一分厂印刷

上海叶大装订厂装订

2004 年 8 月第 1 版 2004 年 8 月第 1 次印刷

890mm×1240mm 1/32 15.125 印张 435 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 24.00 元

目 录



1	第一章 总论
1	第一节 审计的基本概念
6	第二节 我国审计监督体系
27	第三节 会计报表审计
33	本章小结
34	复习思考题
34	自我测试题
37	第二章 注册会计师职业规范体系
37	第一节 独立审计准则

44	第二节 注册会计师职业道德准则
53	第三节 注册会计师质量控制准则
56	第四节 注册会计师职业后续教育准则
58	本章小结
59	复习思考题
59	自我测试题
63	第三章 审计目标与审计过程
63	第一节 审计目标
67	第二节 审计过程
85	本章小结
86	复习思考题
87	自我测试题
89	第四章 审计计划、重要性与审计风险
89	第一节 审计计划
96	第二节 重要性
105	第三节 审计风险
118	本章小结
119	复习思考题
119	自我测试题

125	第五章 审计证据、审计工作底稿与审计抽样
125	第一节 审计证据
136	第二节 审计工作底稿
147	第三节 审计抽样
153	本章小结
154	复习思考题
155	自我测试题
159	第六章 内部控制制度
159	第一节 内部控制的目标与要素
170	第二节 了解与记录内部控制
175	第三节 符合性测试与控制风险评价
178	第四节 管理建议书
183	第五节 制度基础审计
185	本章小结
185	复习思考题
186	自我测试题
190	第七章 销售与收款循环审计
190	第一节 销售与收款循环审计概述
195	第二节 销售与收款循环的符合性测试

198	第三节 销售与收款循环的实质性测试
213	本章小结
213	复习思考题
214	自我测试题
219	第八章 购货与付款循环审计
219	第一节 购货与付款循环概述
223	第二节 购货与付款循环的符合性测试
224	第三节 购货与付款循环相关账户审计
238	本章小结
239	复习思考题
239	自我测试题
243	第九章 生产循环审计
243	第一节 生产循环概述
248	第二节 生产循环的内部控制与符合性测试
255	第三节 生产循环的实质性测试
269	本章小结
270	复习思考题
270	自我测试题

275	第十章 投资与筹资循环审计
275	第一节 投资循环审计
285	第二节 筹资循环审计
294	本章小结
294	复习思考题
295	自我测试题
299	第十一章 货币资金审计
299	第一节 货币资金审计概述
300	第二节 现金审计
305	第三节 银行存款与其他货币资金审计
314	第四节 其他相关账户的审计
319	第五节 现金流量表的审计
324	本章小结
324	复习思考题
325	自我测试题
329	第十二章 完成审计工作
329	第一节 特殊项目审计
341	第二节 出具审计报告前的其他工作
352	本章小结

353 复习思考题

353 自我测试题

357 第十三章 审计报告

357 第一节 审计报告概述

372 第二节 特殊目的审计报告

379 本章小结

380 复习思考题

380 自我测试题

385 第十四章 其他鉴证业务

385 第一节 验资

401 第二节 盈利预测审核

407 第三节 内部控制审核

417 本章小结

418 复习思考题

418 自我测试题

421 第十五章 注册会计师的法律责任

421 第一节 注册会计师法律责任概述

445 第二节 注册会计师如何避免法律诉讼

451	本章小结
452	复习思考题
452	自我测试题
455	自我测试题参考答案
468	参考文献

第一章



总 论

本章主要介绍审计的基本概念、审计监督体系和会计报表审计。

通过本章的学习,应掌握以下内容:审计的概念、审计的分类,政府审计、注册会计师审计、内部审计的基本内容,以及会计报表审计的必要性、会计报表审计的相关规范、会计报表审计的局限性。

第一节 审计的基本概念

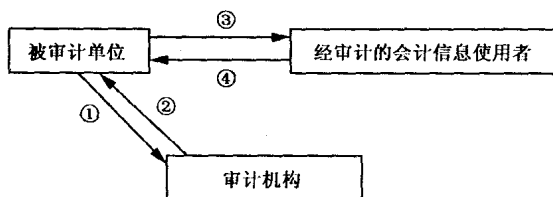
一、审计的概念

审计是指由独立的专门机构(或人员)接受委托(或根据授权),对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的会计报表和其他会计资料及其所反映的经济活动进行审查并发表意见。

这一概念明确了以下内容:

1. 审计的主体是专门机构或人员,具体包括政府审计机关、民间审计机构和内部审计机构。
2. 审计的对象是国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的会计报表和其他会计资料及其所反映的经济活动(如销售业务、购货业务)。
3. 审计机构或人员取得审计业务的途径是接受委托或根据授权。
4. 审计的最本质特性是独立性。在审计业务中,通常涉及到三个

方面:会计报表等资料的提供者(如被审计单位的管理当局),审计机构(或人员),经审计的会计信息使用者(如投资者、债权人、税务机关)。审计机构(或人员)接受委托(或根据授权)所进行的审查,是从独立的第三方角度对被审计单位的会计报表等资料及经济活动进行审查(审计业务中的三方关系如图 1—1 所示)。一般认为,审计可以提高会计报表等信息的可信度,但是,如果审计人员与被审计单位在经济上或其他方面存在紧密联系、丧失了独立性,那么,审计人员就不可能对被审计单位的经济事项发表公正的意见,所以,独立性是审计的最本质特性。



说明:①被审计单位委托审计机构审计其会计信息(当然,也存在被审计单位的上级主管单位授权审计机构对被审计单位进行审计的情况,图中只反映了接受委托的情况);

②审计机构对被审计单位的会计资料、经济活动进行审计,并出具审计报告;

③被审计单位将审计报告和经审计的会计信息提供给使用者;

④会计信息使用者根据审计报告和经审计的会计信息做出决策,例如,投资者根据经审计的会计信息决定是否对被审计单位进行投资、债权人根据经审计的会计信息确定是否对被审计单位提供贷款。

图 1—1 审计业务中的三方关系

5. 审计的目的是对被审计单位的会计资料和经济活动的合法性、公允性等作出判断,并以审计报告或其他形式发表审计意见。审计人员需要按照相关的审计准则执行审计业务,并参照会计资料和经济活动的相关标准(如会计准则、企业的规章制度)发表审计意见。

二、审计的分类

根据不同的分类标准,审计有多种不同的分类。

(一)按照审计主体的不同,审计分为政府审计、注册会计师审计(也称独立审计、民间审计、社会审计)和内部审计

1. 政府审计

政府审计是指由政府审计机关所实施的审计。在我国,中华人民共和国审计署、各地的审计局、审计署派驻国务院各部门和各地的特派员办事处都属于政府审计机关。

2. 注册会计师审计

注册会计师审计是指由民间审计机构所实施的审计。在我国,经政府有关部门审批注册登记的会计师事务所和审计事务所都属于民间审计组织。本书侧重于阐述注册会计师审计方面的相关内容。

政府审计和注册会计师审计统称为外部审计,因为两者都是被审计单位外部的审计机构和人员实施的审计。

3. 内部审计

内部审计是指单位或部门内部的专门机构或人员对其内部控制的健全、有效,会计及相关信息的真实、合法、完整,资产的安全、完整,经营绩效以及经营合规性等进行的检查、监督和评价。

需要说明的是,政府审计、注册会计师审计和内部审计是一个有机的整体,它们共同构成了我国的审计监督体系。

(二)按照审计内容和目的的不同,审计分为财政财务审计、经济效益审计和财经法纪审计

1. 财政财务审计

财政财务审计是指审计机构对国家机关、企事业单位的财政财务收支活动和反映其经济活动的会计资料所进行的审计,其目的是判断被审计单位的财政财务收支活动的合法性、合规性。

其中,财政审计是由政府审计机关对本级财政预算执行情况和下级政府财政预算的执行情况和决算,以及预算外资金的管理和使用情

况的合法性、合规性所进行的审计;财务审计是由政府审计机关、会计师事务所和内部审计部门对各级政府部门、企事业单位的会计资料及其所反映经济活动的合法性、合规性所进行的审计。

2. 经济效益审计

经济效益审计是指审计机构对被审计单位或项目的经济活动(包括财政财务收支活动)的效益性进行的审计。在西方国家,经济效益审计又有管理审计、经营审计、绩效审计等多种不同的提法。经济效益审计最初又称为 3E 审计(即 Economy, Efficiency, Effectiveness)。Economy是指人力、物力、财力的投入成本最低;Efficiency 是指在既定的资源投入条件下,产出(如合格产品的数量)最高;Effectiveness 是指实现既定的目标,如目标利润。

3. 财经法纪审计

财经法纪审计是指政府审计机关和内部审计部门对严重违反财经法纪的行为所进行的专项审计。

除了上述三种类型的审计以外,我国自 1999 年起开始执行经济责任审计。所谓“经济责任审计”,是指对领导干部任职期间所负经济责任的审计和评价。这里所说的“经济责任”,是领导干部对其所在部门、单位的财政收支、财务收支的真实性、合法性和效益性,以及有关经济活动应当负有的责任(包括主管责任和直接责任)。经济责任审计以考核干部的经济责任履行情况为审计目标,是集财政财务收支审计、经济效益审计和财经法纪审计于一体的综合性审计。1999 年 5 月,中央办公厅、国务院办公厅下发的《县级以上党政领导干部任期经济责任审计暂行规定》规定,对县级以上党政领导干部任期届满,或者在任期内办理调任、转任、轮岗、免职、退休等事项前,应当接受审计机关依法实施的经济责任审计。同时下发的《国有企业及国有控股企业领导人员任期经济责任审计暂行规定》则要求国有企业及国有控股企业的法定代表人任期届满,或者在任期内办理调任、免职、辞职、退休等事项前,以及在企业进行改制、改组、兼并、出售、拍卖、破产等国有资产重组的同时,应当按国家规定接受审计机关、社会审计组织或上级内部审计机构

实施的经济责任审计。

(三)按照审计技术的不同,审计分为账项基础审计、制度基础审计和风险基础审计。

1. 账项基础审计

账项基础审计是根据会计账务处理的过程(原始凭证—记账凭证—账簿—报表),采用顺查或逆查的方法,通过对会计凭证和账簿的详细审阅来评价会计报表数据正确与否的一种审计方法。账项基础审计是审计技术发展的第一阶段。采用账项基础审计方法时,审计人员没有明确的审计重点,适用于企业规模较小、账务处理比较简单的审计业务。随着企业规模的扩大,账务处理开始变得复杂,审计师需要采用更有效率的方法执行审计业务。于是,在 20 世纪 40 年代以后,出现了制度基础审计。

2. 制度基础审计

制度基础审计是指建立在内部控制评价基础上的审计方法。对于内部控制制度完善并且得到一贯遵循的项目,则执行较少的实质性测试;对于内部控制制度存在重大缺陷或者内部控制制度虽然存在但未能得到一贯遵循的项目,则执行较多的实质性测试。制度基础审计的优点是通过了解和评价被审计单位的内部控制制度,审计人员可以确定审计重点,合理分配审计人员和时间,提高了审计的效率。制度基础审计的基本流程可参见图 3-1。

3. 风险基础审计

从 20 世纪 80 年代开始,随着美国、英国等国家一些大公司的倒闭,针对注册会计师的诉讼急剧增加,在这种情况下,注册会计师行业意识到,在审计过程中,除了需要考虑被审计单位内部控制制度的有效性以外,还需要对审计风险(包括固有风险、控制风险和检查风险)进行客观的评价,在这种背景之下,出现了一种新的审计方法——风险基础审计。

风险基础审计是一种建立在企业经营风险和审计风险要素评价基础上的审计方法。注册会计师系统地分析和评价企业经营风险、审计

风险各要素,并在此基础上确定审计策略。风险基础审计的基本流程可参见图 4-4。

与制度基础审计相比,风险基础审计从更广泛的视角对被审计单位的经营风险、内部控制制度和审计风险进行评价。风险基础审计较多地运用了成本较低的分析性复核程序,从而降低了审计成本,在一定程度上提高了审计效率。

第二节 我国审计监督体系

我国的审计监督体系由政府审计、注册会计师审计和内部审计组成。

一、政府审计

(一)我国政府审计的历史沿革

政府审计产生的基础有两个:私有财产,财产所有者与经营管理者的分离。在我国奴隶社会的西周,这两个条件都已具备,政府审计也就顺理成章地出现了。在西周时期,负责履行政府审计职责的官员被称为宰夫,他按照当时的律法,考核府、郡、都、县百官的政绩,对于奢侈浪费、虚列账册者,报请其上级管理部门加以诛罚;对于善于开源节流、理财有道的官员,则报请其上级管理部门给予奖赏。

到了封建社会的春秋战国时期,政府审计工作由丞相、御史、尚书等官吏兼任,这一时期,一套完整的审计监督制度——上计制度已经出现。该制度实际上是一种定期的报表审核制度,即每年由负责审计的官员向皇帝汇报各地提交的税赋收入和财政开支数据。而且,这一时期还出现了我国第一部较为完整、系统、与政府审计有关的法典——《法经》。《法经》是由魏国的李悝于公元前 400 年制定的,其中规定:上计报告不实、隐瞒欺诈者,视其情节轻重定罪;凡故意作弊、假造账册者,视情节轻重适当定罪;对于遗失会计账簿者,应追究有关人员的责任。

在秦汉时期,由御史承担会计账簿审计的职责;三国、两晋、南北朝时期,第一次出现了专职的政府审计机构——比部,政府审计部门从财政部门中分离出来,由比部负责对政府和部门的经费开支进行财务审计;隋朝则明确比部隶属于刑部,使审计工作走向司法化,将审计融于惩治贪官污吏的机制之中;南宋初期,“诸司诸军专勾司”更名为“审计院”,“审计”一词起源于此,但当时的审计院是内部审计机构,其政府审计机构仍是比部;元、明、清时期,审计机构隶属于监察系统——御史台和督察院,没有独立的、专业性的政府审计机构。

在我国近代,先后设置了审计处、审计院、审计局、监察院审计科,审计院、监察院审计科等机构履行政府审计职能。

新中国成立以后,我国的政府审计一度停滞不前。到了20世纪80年代,随着我国的工作重心转移到经济建设上来,政府审计制度逐步恢复。1982年12月4日,我国颁布的新《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)第一次明确规定我国要建立审计机构,恢复审计工作。《宪法》第91条规定:“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督。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。”1983年,审计署和各级审计机关相继成立。1995年1月1日,《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)正式实施。政府审计作为我国审计监督体系的重要组成部分,正在发挥越来越重要的作用。

(二)政府审计机构的设置

根据我国《宪法》的规定,我国的政府审计机关分为国务院和地方两级。其中,我国最高政府审计机关设置在国务院,称为中华人民共和国审计署。审计署在国务院总理的领导下,主管全国的审计工作。另一方面,县以上地方人民政府应设立审计局,接受本级人民政府和上一级审计机关的双重领导。地方各级审计机关负责本级人民政府行政管辖区内的审计工作,并接受上一级审计机关授权或委托实施的审计工作。地方审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工