

前沿实用经济与管理丛书

会计系列

主编 / 赵纯均 王益 胡鞍钢 于永达

注册会计师 审计技术与实务

李永臣 刘三昌等 / 编著

清华大学出版社

前沿实用经济与管理丛书

会计系列

主编 / 赵纯均 王益 胡鞍钢 于永达

注册会计师 审计技术与实务

李永臣 刘三昌等 / 编著

清华大学出版社
北 京

图书在版编目(CIP)数据

注册会计师审计技术与实务/李永臣,刘三昌等编著. —北京:清华大学出版社,2004
(前沿实用经济与管理丛书·会计系列/赵纯均等主编)

ISBN 7-302-07831-9

I. 注… II. ①李…②刘… III. 会计报表—财务审计 IV. F239.41

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 120076 号

出 版 者: 清华大学出版社

地 址: 北京清华大学学研大厦

<http://www.tup.com.cn>

邮 编: 100084

社 总 机: 010-62770175

客户服务: 010-62776969

组稿编辑: 金 娜

文稿编辑: 陆滢晨

版式设计: 刘伟森

印 制 者: 北京佳信达艺术印刷有限公司

装 订 者: 三河市李旗庄少明装订厂

发 行 者: 新华书店总店北京发行所

开 本: 155×230 **印 张:** 15 **插 页:** 1 **字 数:** 199 千字

版 次: 2004 年 3 月第 1 版 2004 年 3 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-302-07831-9/F·704

印 数: 1~5000

定 价: 28.00 元

本书如存在文字不清、漏印以及缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:(010)62770175-3103 或(010)62795704

前言

本书是为满足注册会计师会计报表审计的需要而编写的。旨在为注册会计师提供适用于会计报表审计的基本理论、审计技术、方法和程序,会计报表要素内部控制制度的要点、符合性测试程序和会计报表项目实质性测试的程序。本书具有系统性、创新性和操作性三个特点。

系统性主要体现在以下几个方面:一是依据注册会计师审计的概念,提出审计目标、审计公设和审计假设体系;审计规范是建立注册会计师职业信誉的基石;导致注册会计师承担法律责任的主要原因是注册会计师在开展报表审计业务时没有严格遵守或违背审计规范的要求。因此,第1章论述了审计的基本理论、审计规范和注册会计师的法律责任。二是审计工作的核心是收集、鉴定、综合审计证据,对照审计依据,形成审计意见或结论的过程。本书第2章至第4章介绍了收集、鉴定、综合审计证据,对照审计依据,形成审计意见或结论过程中所运用的审计技术和方法;第5章介绍在审计工作过程中运用审计技术和方法所收集审计证据,和记录审计证据的审计工作底稿。三是审计的对象是受托经济责任的全面有效履行情况,受托经济责任分为行为责任和报告责任,行为责任包括保全责任、合规责任和管理责任;报告责任是行为责任的连带责任。本书第6章论述的财务报表项目审计,第7章论述特

殊项目的审计,这是注册会计师的主要审计业务,属财务保全责任(含合规责任)审计。第8章为终结审计和审计报告,介绍了审计工作最终成果的形成过程、审计报告编写和审计报告的利用。

本书在博采众家所长的基础上,在以下方面作了一些拓展性的尝试。创新性主要体现为:一是提出审计的本质是验证并报告企业内部机构和人员受托经济责任的全面有效履行情况而实施的特殊经济控制。以此为基础提出了审计的本质目标和审计的总体目标,首次将审计公设和审计假设体系相区分并论述了审计公设和审计假设体系。二是依据审计的总体目标和审计假设体系阐述了审计的基本概念,并认为审计的基本概念是构建审计规范体系的依据。三是从审计方法演进的角度,论述了账项导向审计模式、系统导向审计模式、风险导向审计模式等存在的背景、概念、方法和程序。并对他们进行了比较,指出每一种模式都是前一种模式的继承和发展,都要利用前一种模式的方法;区别是不同审计模式下的审计战略不同。而审计战略决定了审计资源的合理分配。四是依据2001年财政部颁布的内部控制规范论述了内部控制的方法。

本书自始至终贯彻一个宗旨,即为广大注册会计师服务的思想。重视审计实务的操作性。主要体现为:一是着重介绍审计的程序和方法,力求做到易于操作,如第2至4章介绍账项导向的审计技术、程序和方法,充分考虑了我国内部控制建设的不同程度,介绍了现阶段可能存在的账项导向审计、系统导向审计和风险导向审计,在第六章则是以使用程度最高的系统导向审计为原则,介绍财务报表项目审计。二是第8章从实务的角度详细介绍了审计报告的形成过程。

本书由李永臣、刘三昌总纂稿,提出写作大纲并在一定范围内征求意见,具体分工是第1、2、3、4章由刘三昌编写,第5章由宋琳、王丽艳共同编写,第6、7章由李永臣编写,第8章由刘三昌、王丽艳共同编写,最后由主编

负责修订、总纂、定稿。由于编者水平有限,加之我国审计事业的快速发展和经济环境的不断变化,不妥及谬误之处在所难免。我们恳切希望读者批评指正。

作者 谨识

2003年9月于中国人民大学品园

[内容简介]

本书针对注册会计师审计进行了创新性建树:提出审计的本质是验证并报告企业内部机构和人员受托经济责任的全面有效的履行情况并对其进行的特殊经济控制,以此为基础提出了审计的本质目标和审计的总体目标。首次将审计公设和审计假设体系相区分并论述了审计公设和审计假设体系;依据审计的总体目标和审计假设体系阐述了审计的基本概念,并认为审计的基本概念是构建审计规范体系的依据;从审计方法演进的角度,论述了账项导向审计模式、系统导向审计模式、风险导向审计模式等存在的背景、概念、方法和程序;依据2001年财政部颁布的《内部控制规范》论述了内部控制的方法。

目 录

第1章 注册会计师审计规范 1

1.1 注册会计师审计基本理论

——审计规范制定和评判的依据 /2

1.1.1 注册会计师审计的定义 /2

1.1.2 审计的本质目标和审计假设 /4

1.1.3 审计的总体目标和审计基本假设 /6

1.1.4 审计的基本概念 /8

1.2 注册会计师审计规范体系 /12

1.2.1 独立审计准则体系 /12

1.2.2 注册会计师质量控制准则 /15

1.3 注册会计师的法律责任 /16

1.3.1 会计责任与审计责任 /16

1.3.2 导致注册会计师法律责任的原因 /17

1.3.3 我国注册会计师法律责任的有关法律规定 /21

1.3.4 注册会计师法律责任的预防 /23

第2章 账项导向审计技术和方法 27

2.1 账项导向审计概述 /28

2.1.1 账项导向审计的概念及形式 /28

2.1.2 账项导向审计的特征 /30

2.2 书面资料审计方法 /31

2.2.1	审阅法	/31
2.2.2	核对法	/34
2.2.3	复算法	/37
2.2.4	顺查法和逆查法	/37
2.2.5	详查法和抽查法	/38
2.3	财产物资审计方法	/40
2.3.1	盘存法	/40
2.3.2	调节法	/42
2.3.3	查询法	/43
2.3.4	观察法	/45
2.3.5	鉴定法	/46
第3章	系统导向审计的技术和方法	49
3.1	内部控制概述	/50
3.1.1	内部控制的演进	/50
3.1.2	内部控制的目标和方法	/52
3.2	内部控制制度的评审	/57
3.2.1	了解和描述内部控制制度	/57
3.2.2	初步评价内部控制制度	/64
3.2.3	内部控制制度的符合性测试	/65
3.3	系统导向审计	/67
3.3.1	系统导向审计概述	/67
3.3.2	系统导向审计的程序和方法	/69
3.3.3	系统导向审计与账项导向审计的比较	/71
第4章	风险导向审计的技术和方法	73
4.1	风险导向审计概述	/74
4.1.1	风险导向审计模式产生的背景	/74

4.1.2	风险导向审计的相关概念	/76
4.1.3	风险导向审计模式与系统导向审计模式的比较	/79
4.2	风险导向审计程序	/81
4.2.1	审计计划阶段	/81
4.2.2	审计实施阶段	/83
4.2.3	审计报告阶段	/84
4.3	风险导向审计方法	/86
4.3.1	固有风险分析	/86
4.3.2	控制风险分析	/87
4.3.3	检查风险分析	/87
4.3.4	重要性在审计中的运用	/89
4.3.5	分析性复核	/96
第5章	审计证据和审计工作底稿	99
5.1	审计具体目标	/100
5.1.1	被审计单位管理当局对会计报表的认定	/100
5.1.2	审计具体目标	/102
5.1.3	被审计单位管理当局的认定与审计具体目标的关系	/104
5.2	审计证据	/105
5.2.1	审计证据的涵义、特征及类型	/105
5.2.2	审计证据的收集、整理与分析	/109
5.3	审计工作底稿	/113
5.3.1	审计工作底稿的定义、分类及作用	/113
5.3.2	审计工作底稿的基本要素与基本结构	/115
5.3.3	审计工作底稿的形成和复核	/117
第6章	财务报表项目审计	121
6.1	资产审计	/122

- 6.1.1 资产的内部控制制度及其符合性测试 /122
- 6.1.2 资产项目的实质性测试 /128
- 6.2 负债审计 /146
 - 6.2.1 负债的内部控制制度及符合性测试 /146
 - 6.2.2 负债项目的实质性测试 /148
- 6.3 所有者权益审计 /154
 - 6.3.1 所有者权益的内部控制制度及符合性测试 /154
 - 6.3.2 所有者权益项目的实质性测试 /157
- 6.4 收入、费用审计 /162
 - 6.4.1 收入、费用内部控制制度及符合性测试 /162
 - 6.4.2 主营业务收入的实质性测试 /163
 - 6.4.3 库存商品成本的实质性测试 /168
 - 6.4.4 期间费用的实质性测试 /170
- 6.5 利润审计 /172
 - 6.5.1 利润形成的审计 /172
 - 6.5.2 利润分配的审计 /176

第7章 特殊项目审计 179

- 7.1 期初余额审计 /180
 - 7.1.1 期初余额的含义 /180
 - 7.1.2 审计的目标 /180
 - 7.1.3 审计的程序 /180
- 7.2 会计政策、会计估计变更和会计差错更正的审计 /182
 - 7.2.1 审计的目标 /182
 - 7.2.2 审计的程序 /183
- 7.3 债务重组的审计 /185
 - 7.3.1 审计的目标 /185

7.3.2	审计的程序	/185
7.4	非货币性交易的审计	/186
7.4.1	审计的目标	/186
7.4.2	审计的程序	/186
7.5	关联方及其交易的审计	/188
7.5.1	审计的目标	/188
7.5.2	审计的程序	/188
7.6	合并会计报表的审计	/190
7.6.1	审计的目标	/190
7.6.2	审计的程序	/191
7.7	现金流量表的审计	/194
7.7.1	审计的目标	/194
7.7.2	审计的程序	/194
7.8	或有事项的审计	/196
7.8.1	审计的目标	/196
7.8.2	审计的程序	/196
7.9	期后事项的审计	/199
7.9.1	期后事项审计的含义	/199
7.9.2	审计的目标和程序	/200
7.10	持续经营假设的审计	/204
7.10.1	审计的目标	/204
7.10.2	审计的程序	/204
第8章	终结审计与审计报告	207
8.1	编制审计报告的要求	/208
8.1.1	要素完备	/208
8.1.2	意见准确	/208

- 8.1.3 证据充分 /209
- 8.1.4 责任界限明确 /209
- 8.2 审计报告编制前的工作 /209
 - 8.2.1 编制审计差异调整表和试算平衡表 /209
 - 8.2.2 获取管理当局声明书和律师声明书 /214
 - 8.2.3 执行分析性复核程序 /216
 - 8.2.4 撰写审计总结 /217
 - 8.2.5 完成审计工作底稿的二级复核 /217
 - 8.2.6 评价审计结果 /218
- 8.3 审计报告的基本类型 /221
 - 8.3.1 无保留意见的审计报告 /221
 - 8.3.2 保留意见的审计报告 /224
 - 8.3.3 否定意见的审计报告 /227
 - 8.3.4 无法表示意见的审计报告 /228

参考文献 230

注册会计师——注册会计师审计准则

注册会计师

注册会计师考试委员会公告

第 1 章

注册会计师 审计规范

1.1 注册会计师审计基本理论——审计规范制定和评判的依据

1.1.1 注册会计师审计的定义

纵观古今中外,被称为“审计”的社会活动,其表现形态可谓千姿百态,迥然不同。因而,针对“审计”的解释也是各抒己见,众说纷纭。由于审计定义是区别审计与其他事物的表述,我们有必要结合注册会计师会计报表审计的特点,准确地解释注册会计师审计的定义。

完整、科学的注册会计师审计的定义既要体现审计的本质,又要反映注册会计师审计的主要业务即会计报表审计业务,还要体现审计的基本要素。关于审计的本质,从历史发展的角度分析,先后有四种观点,即查账论、方法过程论、经济监督论和经济控制论,由于查账论和方法过程论侧重于方法、手段和行为过程的描述,未揭示审计的本质而被淘汰。经济监督论接近审计的本质,但是它无法区分审计与其他经济监督,无法覆盖审计的全部职能,因此,不宜用经济监督论概括审计的本质。经济控制论可以概括审计的本质,国内外理论界均有论述,我们认为,审计的本质是验证并报告受托经济责任的全面有效履行情况而实施的特殊经济控制。

依据上述原则,我们分析比较几个具有代表性的观点,以便做出准确的审计定义。

美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则公告》第一号中,对审计的解释是:“独立人员对财务报表加以检查,搜集必要证据。其目的是对这些报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和财务状况变动并表示意见。”该定义指出了审计的主体是独立人员,体现了注册会计师审计的特色;在审计对象的描述方面体现了注册会计师的主要审计业务;另外,它还说明了审计证据、审计标准和审计目标等要素;但是该定义未说明

审计规范、审计技术和方法。

国际会计师联合会(IFAC)在《国际审计准则》中把审计描述为：“注册会计师对已编制完成的会计报表是否在所有重要方面遵守了确定的财务报告框架发表意见。”该定义在审计对象的描述方面既体现了注册会计师的主要审计业务，又反映了现代审计的特征(所有重要方面)。但是，将审计主体解释为“注册会计师”，未明确反映审计主体的特征，即注册会计师审计与政府审计、内部审计的区别；未体现审计证据、审计规范、审计技术和方法。

中国注册会计师协会在研究了国内外注册会计师审计概念的基础上，在《独立审计基本准则》中，将审计概括为：“注册会计师依法接受委托，对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表审计意见。”该定义在审计主体、审计对象、审计目标等方面体现了注册会计师审计的特征。同样，该定义未体现审计证据、审计规范、审计技术和方法。

基于上述分析，结合我国注册会计师审计的实际情况。我们提出注册会计师审计的定义是：注册会计师依法接受委托，在审计规范的约束下，采用专门的技术和方法，收集、鉴定、综合审计证据，对照审计标准，验证被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动，财务会计报告及其相关资料，发表审计意见的特殊经济控制。

准确把握这一定义，需从以下几个方面考虑。

1. 审计主体

回答谁审的问题。在我国注册会计师审计的主体是经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所。依据《注册会计师法》的规定，我国会计师事务所的组织形式有：有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所两种形式。注册会计师必须加入会计师事务所，由会计师事务所接受委托，独立从事审计业务、会计咨询和会计服务业务。

2. 审计三要素

审计的三要素包括审计规范、审计证据和审计标准。它们之间的关系

是注册会计师在审计规范的约束下,收集、鉴定和综合审计证据,确定被审计事项的事实,对照审计标准(即衡量尺度),证实审计目标(总目标和具体目标),提出审计意见的过程。

3. 专门的技术和方法

注册会计师需要结合被审计单位的实际情况选择使用适当的审计技术。需要考虑的情况可能有:企业的性质和规模(如是否为上市公司,是否为跨区域、跨国公司)、公司治理结构和企业的内部控制、计算机应用程度、会计核算的健全程度等,被审计单位内部控制的建设情况是注册会计师优先考虑的因素。依据被审计单位内部控制的建设情况选择不同的审计导向模式,采用相应的审计技术和方法。

4. 审计对象是指审计的客体

审计对象包括实质和现象两个方面。“被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动”是审计对象的实质。被审计单位的“财务会计报告及其相关资料”说明审计对象的现象,它们是针对注册会计师所开展的会计报表审计而言的。通过对它们的审计,可以证实被审计单位对其受托管理的经济资源保值增值责任的履行情况。它是受托经济责任的一部分。

5. “特殊经济控制”反映了审计的本质

特殊经济控制是指注册会计师通过验证并报告,将审计差异反馈给审计委托人,由审计委托人直接纠偏,注册会计师并不直接纠偏。注册会计师的纠偏是间接纠偏,注册会计师的控制是间接控制。

1.1.2 审计的本质目标和审计公设

审计的本质目标和审计公设源自审计的本质,适用于不同审计主体所开展的不同类型的审计。同时,依据审计的本质目标和审计公设,可以分别