

DULI SHENJI CHENGXU YU FANGFA

独立审计程序与方法

◎ 赵保卿 主编

中国税务出版社



独立审计程序与方法

赵保卿 主编



中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

独立审计程序与方法/赵保卿主编. - 北京:中国税务出版社, 2000. 4

ISBN 7-80117-364-3

I. 独… II. 赵… III. ①审计程序 ②审计-制度
IV. F239.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 19789 号

版权所有·侵权必究

书 名: 独立审计程序与方法

作 者: 赵保卿 主编

责任编辑: 王迎新

责任校对: 于 玲

技术设计: 桑崇基

出版发行: **中国税务出版社**

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

<http://www.taxph.com>

E-mail: fxc@taxph.com

电话: (010)63182980(发行处)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 850×1168 毫米 1/32

印 张: 12.5

字 数: 310000 字

版 次: 2000 年 4 月第 1 版 2000 年 4 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-364-3/F·302

定 价: 28.00 元

如发现印有装错误 可随时退本社更换

主 编：赵保卿

编 写：王守江 姚项军 饶 莉

周存慧 欧阳国玉 张艳芳

陈晓梅 周晓兰 赵瑞瑾

于明志 梁明喜 国 良

何 勇 李淑慧 张绍智

赵保卿

前 言

从1721年,世界上第一位民间审计师查尔斯·斯内尔对南海泡沫公司审查账目算起,独立审计已有近三个世纪的历史。独立审计悠久的历史,表明它既是市场经济的产物,又是市场经济制度赖以生存和发展的基础。我国从计划经济到商品经济,再到市场经济的发展历程,也是注册会计师制度从无到有的发展过程。目前,我国社会主义市场经济体制框架已基本形成,市场经济机制的作用日益突出,“市场经济越发展,注册会计师越重要”的道理预示了我国注册会计师行业的发展前景。

我国独立审计的发展水平虽然较西方落后,但自1980年至今短短20年时间里,能取得这样的成绩是令人骄傲的。这种发展不仅表现在注册会计师队伍的扩大和独立审计业务范围的扩展上,更主要表现在注册会计师行业管理体制和独立审计准则体系的建设成就上。在世纪之交,我们基本解决了历史遗留下来的管理体制难题,实现了两会两所的联合和会计师事务所的全面脱钩,并相继颁布了三批独立审计准则,建立了较为完善的独立审计准则体系。我们带着这些骄人成绩跨入了21世纪,我们坚信,我国的注册会计师行业必将谱写出更加绚丽的篇章。

新世纪既为独立审计提供了新的发展机遇,也对独立审计提出了新的挑战。在我国市场经济进一步完善和发展的过程中,对独立审计的需求会越来越大。但是,我们也应看到,随着独立审计组织的市场化,注册会计师行业内部的竞争是相当激烈的,客户对独立审计服务质量和效率的要求越来越高;同时随着对注册会计师行业监管力度的加大和注册会计师行业内部风险约束机制的建立,审计风险也会越来越大。在这样的审计环境中,如何优质、高效、低风险地完成客户的委托业务是注册会计师最为关心的问题。但实务中,我国相当一部分审计人员从事独立审计业务时,仍局限于传统的简单查账方法,未能全面掌握和运用独立审计的程序和方法,此种状况无法适应经济发展和审计本身完善的需要。

为此,我们编写了《独立审计程序与方法》一书。本书依照新的审计和会计准则及相关法规,完全贴近实务,对工作中的难点和疑点都以实例进行演示,以满足独立审计实际工作人员业务学习的需要。本书也具有一定的理论深度,因而也不失为理论研究的参考用书。

由于种种原因,书中难免会有不当之处,敬请广大读者指正。

作 者

2000年2月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 独立审计程序和方法的演变.....	(1)
第二节 独立审计程序和方法的构成.....	(5)
第三节 独立审计程序和方法的特性.....	(12)
第二章 独立审计的客户招揽	(17)
第一节 业务承接的职业道德要求.....	(17)
第二节 了解被审计单位的基本情况.....	(19)
第三节 评价专业胜任能力.....	(22)
第四节 业务约定书.....	(25)
第三章 独立审计的业务规划	(31)
第一节 独立审计业务规划的工作内容.....	(31)
第二节 审计计划的编制和审核.....	(42)
第四章 独立审计的效率考虑	(49)
第一节 审计重要性判断.....	(49)

第二节	审计风险评估与控制·····	(59)
第三节	内部控制考察·····	(67)
第五章	独立审计的抽样操作·····	(106)
第一节	抽样操作的一般程序和方法·····	(106)
第二节	符合性测试中的属性抽样操作·····	(121)
第三节	实质性测试中的变量抽样操作·····	(131)
第六章	独立审计的实物监查·····	(139)
第一节	实物监查的一般方法·····	(139)
第二节	现金及有价证券的监查·····	(145)
第三节	应收及预付款项的监查·····	(154)
第四节	存货的监查·····	(163)
第五节	固定资产及无形资产的监查·····	(170)
第六节	负债的监查·····	(181)
第七章	独立审计的账目核查·····	(193)
第一节	账目核查的一般程序与方法·····	(194)
第二节	会计凭证的核查·····	(207)
第三节	会计账簿的核查·····	(221)
第四节	会计报表的核查·····	(235)
第八章	独立审计的账项调整·····	(258)
第一节	账项调整的一般程序与方法·····	(258)
第二节	账项调整案例·····	(263)
第九章	独立审计的底稿制作·····	(285)
第一节	审计工作底稿的内容及编制要求·····	(285)

第二节	审计工作底稿的编制技巧·····	(289)
第三节	审计工作底稿的分类及格式·····	(298)
第十章	独立审计的产品形成·····	(324)
第一节	审计报告·····	(324)
第二节	验资报告·····	(346)
第三节	资产评估报告·····	(359)
第四节	其他鉴证业务报告·····	(374)

第一章

总 论

审计程序是审计工作从开始到结束的整个过程以及在该过程中各项具体工作的先后顺序、相互协调关系的总和。制定和执行科学合理的审计程序,可以使审计人员有条不紊地进行审查,是提高审计质量和审计效率的基础;同时,也是实现审计工作规范化的要求。审计方法是审计机构与人员为达到审计目的,完成审计任务,进行审计活动所运用的各种方式、手段与措施的总称。审计程序和审计方法作为连接审计主体和审计客体的中介,对完善审计理论,指导审计实践都有重要意义。为有助于读者对独立审计程序和方法的掌握和运用,本章对独立审计程序和方法的演变过程、结构体系以及特有属性进行概述。

第一节 独立审计程序和方法的演变

独立审计从产生之日起就不断发展,这种发展在实践中主要表现为审计技术的更新。而审计程序和方法是审计技术的主要内容,因此随着独立审计的不断发展,独立审计程序和方法也是不断

地向前演变。从历史上看,独立审计程序和方法的演变过程主要经历了三个阶段:详细审计阶段、抽样审计阶段、制度基础审计阶段,下面就按这三阶段对独立审计程序和方法的演变过程进行探讨。

一、详细审计阶段

详细审计就是对全部资产进行清查,对全部账目进行检查。早期的审计普遍采用这种形式,这是与当时的经济环境相适应的。早期的经济组织,其经济规模小,经济活动的内容单一,会计业务量较少,从而审计对象的数量也较少,种类单一,这为详细审计提供了可能性。同时,由于早期的科学管理程度较低,在经济组织内部存在着许多管理缺陷,加之会计体系本身尚不完善,如平行登记、试算平衡等会计数据的保真控制功能较弱,财产的流失和会计数据失真发生的机率较高。因此,此时的审计主要是为了查错防弊,审计人员在做出有把握的审计结论之前,必须对审计对象进行全面的验证。

详细审计实际上是重复会计人员的全部工作,即审计人员按照会计人员做账的程序和方法重新独立复核。因此该阶段的审计程序基本上等同于会计记账程序,从原始凭证的取得、记账凭证的编制、账簿的登记、收益的确定到会计报表的编制,逐一进行全面检查。审计方法与审计程序是相互适应的,从凭证到报表的程序决定了以顺查法为主是该阶段的突出特点。

详细审计要耗费大量的人力、时间,要进行大量的重复劳动,审计成本高,审计效率低。随着经济的发展,企业规模越来越大,会计业务也越来越多,详细审计的适用范围也就越来越受到限制。

二、抽样审计阶段

抽样审计就是将客户的全部经济活动作为一个总体,按抽样

的方法,抽取一部分,从会计凭证、账簿到报表进行逐一核对,并依据样本审核的结果推断总体的情况,对客户的财务报表提出意见。20 世纪中叶是资本主义市场经济迅速发展的时期,经济组织的规模和经营范围也不断扩大,会计记录的数量不断增加、内容日趋复杂。在这种情况下,不仅审计人员无法承受对会计记录进行全面验证的巨额成本,会计信息的使用者也无法接受全面审计的低效率。同时,随着管理理论的现代化和管理手段的科学化,经济组织的内部控制制度日趋完善,能够起到保护财产安全完整和保证会计资料真实可靠的作用。因此,不对经济业务进行全面验证,而是进行抽样审计,在实践中不仅是必要的,也是可行的。

抽样审计的程序基本上仍然遵循会计的记账程序,同样要运用复核、核对、盘点、询问等基本的审计方法,只是审核的范围相对缩小。与详细审计比较,抽样审计方法的运用是抽样审计一个较大的进步。在抽样审计阶段,改善抽样方法、提高所抽取样本的代表性,是审计人员努力的方向。因此,审计方法中的抽样方法取得了一定的发展,从任意抽样法、判断抽样法到统计抽样法,逐渐被引进审计方法体系。

抽样审计虽然能解决一部分审计效率问题,但却不能有效地控制审计风险。由于审计人员所复核的只是一部分经济业务,且缺乏科学有效的方法控制抽样误差,审计结论难免以偏概全,甚至导致审计判断失误。并且抽样审计所解决的审计效率问题也是有限度的,即使是抽查,所审核的经济业务也不能过少,如果是抽查全部业务量的 $\frac{1}{3}$ 到 $\frac{1}{4}$,工作量还是十分繁重的。特别是随着现代经济的迅速发展,社会对审计的需求大大增加,对审计的质量和效率提出了更高的要求,抽样审计就显得相对落后了。

三、制度基础审计阶段

制度基础审计通过确定经济组织内部控制制度的缺陷,进而

判明财产保全和会计记录真实性上可能存在的缺陷,并对此进行详细考证、分析,以查明错弊。制度基础审计是现代审计的特征。在现代经济环境中,电子技术与科学管理方法的融合,使得经济组织的内部控制制度的作用机制更趋完善,内容控制制度与财产和会计记录错弊发生的可能性之间存在着较强的相关关系:内部控制健全并有效实行的相关财产变动业务和会计记录所发生错弊的可能性极小,反之亦然。同时,在 20 世纪 60 年代中期以后,审计职业界进入了所谓的“诉讼爆炸”时代,针对注册会计师的频繁诉讼,不仅给注册会计师带来巨大的经济损失,也对审计职业界的生存和发展造成严重威胁,审计风险成为审计人员关注的核心。抽样审计方法的随机性与主观性的缺点,使审计风险难以控制。这就需要寻求一种新的审计方法,既能有效控制审计风险,又能全面提高审计效率。审计人员把内部控制制度是否健全和有效实行,做为发现财产和会计记录存在错弊的基础,恰好能满足这样的要求。

制度基础审计是独立审计技术的重大突破,主要表现在审计程序的变化:(1)通过了解并评价内部控制制度的完整、健全及是否得到有效实施,确定审计的重点,以提高审计效率;(2)对内部控制制度的遵循情况进行测试,即实施“符合性测试”程序,评价控制风险,对审计风险进行系统规划和控制;(3)对改善企业管理制度和业务处理程序提出建设性的意见,通常的做法是向管理当局提交管理建议书。

制度基础审计与详细审计和抽样审计的主要区别在于:后两者都是对会计数据的真实属性进行审查,是着重审查会计数据本身;制度基础审计则是先对数据所依赖的内部控制制度本身进行评价,并检查其遵循程度,据以确定这些数据的真实性,然后再针对内部控制制度的评价测试情况,采用各种基本审计方法进行审查。制度基础审计不但可节省审计工作量和审计费用,而且可以

对审计质量有所保证,因此成为现代审计的主要形式。

综合分析,独立审计程序和方法的演变,是以社会经济发展为背景、遵循审计的内在发展规律。企业的经济活动内容越来越复杂、业务量越来越大,对会计信息的时效性要求也越来越高。在此种情况下,审计人员要在审计效率、审计风险以及审计质量之间不断进行权衡,选择既能提高审计效率,又能降低审计风险和提高审计质量的审计程序和方法,从而形成了现在的独立审计程序和方法体系。

第二节 独立审计程序和方法的构成

独立审计程序和方法演变到今天,已经形成了一个完整的体系。审计方法和审计程序是密不可分的,一系列审计方法合理的组合即为审计程序,而审计程序也必须通过一系列审计方法来实现。因此,本书是按独立审计程序来安排结构的,具体的审计方法是包含在各个审计程序之中的。但为了使读者对独立审计程序和方法有一个全面的认识,本节分别介绍现行独立审计的程序和方法。

一、独立审计程序的构成

独立审计程序与其他类型审计一样,总体上也包括准备阶段、实施阶段和终结阶段,但每一阶段的具体内容有所区别。

(一)准备阶段

审计的准备阶段是整个审计过程的起点,其工作主要包括了解客户的基本情况,与客户签订约定书,初步评价客户的内部控制制度,分析审计风险,编制审计计划等。

1. 了解客户的基本情况。注册会计师事务所通过初步调查,

接受了客户的委托之后,还应于编制审计计划之前,对客户的基本情况作进一步深入细致的了解,包括客户的管理当局和主要股东的声誉及其职责分工情况,客户目前的财务状况以及是否有比较健全的内部审计制度等。审计人员为了对客户会计报表的公允性表示意见,还必须对客户的业务及业务经营情况有充分的了解。此外,审计人员还应熟悉影响客户所在行业的因素,包括经济形势、金融趋势、国家有关这一行业的政策规定等。

2. 签订审计业务约定书。审计约定书具有经济合同的性质,一经签订,即成为注册会计师事务所与客户之间的契约。注册会计师在签约之前,应当首先同客户就审计项目的性质、目的、审计范围有无限制、审计收费以及客户应协助的主要工作等问题进行商谈。

3. 了解和评价客户的内部控制制度。审计工作开始前,必须初步了解和评价客户的内部控制制度,包括了解和评价客户各项有关的规章制度、业务处理程序和人员职责分工等是否合理、处理每一项经济业务的程序和手续是否科学等情况,然后据此确定审计工作的重点。

4. 分析审计风险。在审计准备阶段,审计项目负责人必须分析影响审计风险的各种因素,主要确定检查风险对审计工作的要求。这可以从以下两方面加以控制:首先,审计人员可以通过严格执行审计程序,减少检查风险。其次,审计项目负责人制定审计计划的目标,就是要寻找一个最佳的成本效益点,以使用尽可能少的工作量,获得能够满足审计风险期望值的检查风险要求。

5. 编制审计计划。经过上述工作后,注册会计师事务所便可以拟订审计计划。审计计划是根据审计任务和具体情况所拟订的审计工作的具体步骤。其内容一般包括:客户的概况、客户委托审计的目的和出具报告的要求、参加审计小组的人员、审计风险评价、审计范围、为客户提供其他服务的性质和内容、时间预算等。

(二) 审计的实施阶段

审计的实施阶段是审计全过程的中心环节,其主要工作是按照审计计划的要求,对客户内部控制制度的建立及其遵守情况进行检查,对会计报表项目的数据实施重点、细致的检查,收集审计证据。

1. 检查和评价内部控制制度。通过评价客户内部控制制度的完善与健全情况,确定下一步审计的主要策略和审计工作的范围、重点内容。内部控制制度的检查和评价包括:检查和评价客户的内部控制制度是否健全;检查和评价客户的内部控制制度是否合理;检查和评价客户的内部控制制度是否有效。

2. 审查会计报表及其所反映的经济活动。审计人员通过审查会计报表,对客户财务收支及其他经济活动的真实正确性、合法合规性和效益性进行全面或重点的检查,这是审计实施阶段中的一项重要工作。对会计报表的审查,主要内容包括:审核会计报表内相关数据填列是否符合要求;抽查核对各报表项目金额是否与总账、明细账、会计凭证和实物相符一致;分析各报表项目所反映的内容是否真实正确等等。

3. 收集审计证据。审计证据是审计人员对审计对象的实际情况作出判断、表明意见,并作出审计结论的依据。事实上,审计人员在执行审计业务的过程就是一系列收集、评价审计证据的过程。注册会计师在审计进程中可以采用检查、监盘、观察、查询及函证等各种审计方法收集审计证据。

(三) 审计的终结阶段

审计的终结阶段是审计工作的结束。其主要工作有:整理、评价审计过程中收集到的审计证据,复核审计工作底稿,编写审计报告,提出管理建议书。

1. 整理、评价审计证据。整理、评价审计证据是为了使在审计实施阶段收集的分散的、个别证据结合起来形成具有充分证明力的证据,有效地评价客户的经济活动,得出正确的审计结论。通过整理和评价审计证据,形成充分恰当的审计证据体系,作为编制审计报告、提出管理建议书的依据。

2. 复核审计工作底稿。当审计程序进入终结阶段时,大部分的审计工作底稿已编写完成,但是这些底稿是各审计人员在外勤工作过程中独立编写的,因而在一定程度上存在着主观性与片面性,且相互之间缺乏协调性。因此,在审计终结阶段执行对工作底稿复核的程序,是必不可少的。

3. 编写审计报告。审计报告是审计工作的最终成果,是独立审计业务的最终产品。审计报告主要应根据审计证据和审计工作底稿,通过对各类审计资料认真加以整理、分析和综合,并按编制要求与规定格式编写。

4. 提出管理建议书。向客户提交管理建议书,并不是每一次独立审计都必不可少的程序,但是在当前业务竞争激烈的情况下,会计师事务所一般要就客户内部控制中存在的问题,以书面形式提出改进建议,以争取客户。管理建议书是针对内部控制弱点提出的,目的在于向客户管理当局提供进一步完善内部控制制度,改进会计核算,提高经营管理水平的参考意见。它在性质上是一种咨询意见,不具有“公证性”和“强制性”。

独立审计程序的每环节都是紧密联系的。前一阶段是后一阶段的基础,后一阶段是前一阶段的继续。在实务中,根据客户的实际情况,注册会计师在每一环节的繁简程度可有所不同,但是要高质量地完成客户的委托,要不折不扣地全面执行以上审计程序。

二、独立审计方法的构成

目前审计理论界对审计方法体系的构成看法不一,较常见的