



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

Auditing

高等院校本科会计学专业教材新系

审计学

王光远 黄京菁 主编

第4版

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

Auditing

高等院校本科会计学专业教材新系

审计学

王光远 黄京菁 主编

第4版

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 王光远, 黄京菁主编. —4版. —大连: 东北财经大学出版社, 2018.9

(高等院校本科会计学专业教材新系)

ISBN 978-7-5654-3317-7

I. 审… II. ①王… ②黄… 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 (2018) 第 194852 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 503 千字 印张: 21.5 插页: 1

2018 年 9 月第 4 版

2018 年 9 月第 8 次印刷

责任编辑: 王 莹 周 慧

责任校对: 魏 莹

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 45.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

作者简介

王光远 现任厦门大学会计系教授、博士生导师、福建省工商联主席、全国工商联常委、全国人大代表、企业内部控制标准委员会委员、财政部会计准则与审计准则专家咨询组成员、多家杂志特约编审，全国第一位审计学博士后。1999年入选教育部第三批人文社会科学跨世纪优秀人才培养计划。曾任厦门大学会计系主任、厦门大学管理学院常务副院长。王光远教授成果可赞、著作颇丰，主要围绕受托责任会计、受托责任审计等基本理论展开研究，重点关注受托责任、管理审计、公司治理与内部审计、内部控制和风险管理、政府会计与审计等方面的问题。已作一百六十余篇有学术影响的论文，主要代表著作有《管理审计理论》《会计历史与会计理论研究》《受托管理责任与管理审计》等。作为管理审计和公司治理审计的开拓先锋，他独具匠心，提出了极富创新性和长远性的受托管理责任审计思想，并积极参与了我国会计准则、审计准则的制定工作，发挥了学者从政的理论与实践并重的优势，在准则的制定过程中起到了重要的作用。

“高等院校本科会计学专业教材新系”

编写指导委员会

指导委员会

主任委员

郭道扬 魏明海

委员 (按姓氏笔画排列)

于长春 于玉林 于增彪 王立彦 王庆成 冯淑萍 朱小平 刘永泽 刘明辉
刘贵生 汤云为 汤谷良 孙 铮 李 爽 杨宗昌 吴水澎 张天西 张文贤
张为国 张杰明 陆正飞 陈国辉 欧阳清 罗 飞 孟 焰 赵德武 秦荣生
夏德仁 郭复初 蔡 春

编写委员会

主任委员

王光远 刘明辉

委员 (按姓氏笔画排列)

王 华 王金秀 方红星 叶建芳 刘永泽 许景行 孙茂竹 李建发 李端生
杨周南 肖作平 耿建新 唐国平 常 丽 常 勋 盖 地 潘 飞 魏明海

第四版前言

随着中国经济日益融入国际经济圈并越来越凸显其重要性，中国的金融与经济服务行业也日益与国际接轨。中国的审计准则已经实现了与国际审计准则的持续全面趋同，中国的注册会计师行业迈向国际化也已经取得明显成果。鉴于此，本着与时俱进、立足当下的精神，以及高等学校本科教学要求，本书进行了第四次修订。在本次修订过程中，我们努力使其体现如下特点：

第一，内容安排上具有先进性。教材紧扣我国最新颁布的相关法规、制度，特别是作为行业标准的审计准则方面的修订及最新动向，体现教材的先进性和科学性。同时，本书也涵盖了国际审计准则和美国公认审计准则，既注意全面阐述审计基本理论、基本方法和基本技能，又努力与审计准则的最新内容相衔接，体现教材的完整性和广泛适用性。

第二，以受托责任为主线组织各章节安排。审计行为产生于审计委托人、被审计人和审计人这种三方关系人的互动作用关系之中，受托责任的不断演变又推动着现代审计的不断发展。全书以受托责任为主线，将审计基本理论和方法贯穿其中，使读者能够对审计的历史、现状和未来发展有清晰的了解，增强教材的针对性和可接受性。

第三，案例启发引导教学。每一章节都根据教学内容配有具体案例解读，使抽象、晦涩的审计学理论易于理解。大学的教学除了知识的传授，更多的是培养学生分析问题和解决问题的能力。在学习基本审计理论、方法的同时，以案例的形式将具有启发性的问题大胆引入，以探讨的方式向读者提出启发性的问题，不仅可以开阔思路，而且对学生的科研视野也会有所开拓。而且，本书所选择的案例以本土化案例为主，以保证其有更强的实用性。

第四，完善与教材配套的习题。配套习题是教材的补充和延伸，习题力求做到少而精，突出重点，难易适中，知识覆盖面广。同时，习题类型多样化，包括选择题、判断题、操作练习题和案例分析题等，有利于减轻学生对单调题型的厌倦感。

总之，通过本次修订，希望能使教材结构更加科学，内容更加全面，语言更加明晰，为读者学习审计理论、方法和技能提供有益的指导和帮助。

本次修订过程中，王光远博士拟定修订原则，黄京菁、范文萍、刘霞、陈骏负责具体修订工作。

编者

2018年6月

前言



高等院校本科会计学专业教材新系

会计理论

——魏明海 龚凯颂

会计学原理

——唐国平

中级财务会计

——刘永泽

审计学

——王光远 黄京菁

税务会计与纳税筹划

——盖地

国际会计

——常勋 常亮

成本会计

——潘飞

成本管理会计

——孙茂竹 王艳茹 李朝晖

会计制度设计

——李端生

政府及非营利组织会计

——李建发

会计发展史

——王建忠 柳士明

行业会计比较

——耿建新

会计信息系统

——杨周南

财务管理

——肖作平

会计英语

——叶建芳 孙红星 叶建平

目 录

MULU

第1章 什么是审计	1
学习目标	1
1.1 为什么需要审计	1
1.2 审计的不同类型	3
1.3 审计与会计的联系与区别	6
1.4 经济社会需要企业财务报表审计	7
本章小结	8
主要概念和观念	8
基本训练	9
第2章 审计目标与审计发展	11
学习目标	11
2.1 1844年以前的注册会计师审计	12
2.2 1844年至20世纪20年代初的注册会计师审计	13
2.3 20世纪20年代至60年代的审计	15
2.4 20世纪60年代以后的审计	18
本章小结	22
主要概念和观念	23
基本训练	22
第3章 注册会计师执业准则	26
学习目标	26
3.1 执业准则的起源及美国公认审计准则	27
3.2 中国注册会计师执业准则	31
3.3 行业质量控制	33
3.4 同业复核与行业监督	37
本章小结	38
主要概念和观念	38
基本训练	38

第4章 职业道德	43
学习目标	43
4.1 强调审计职业道德的必要性	44
4.2 审计职业道德的起源	45
4.3 不同国家和地区职业道德规范的简单比较	46
4.4 职业道德的基本内容	47
本章小结	57
主要概念和观念	57
基本训练	57
第5章 两个基本概念：独立性与公允表达	61
学习目标	61
5.1 什么是独立性	62
5.2 什么是公允表达	70
本章小结	73
主要概念和观念	73
基本训练	74
第6章 两个基本方法：抽样审计与分析程序	78
学习目标	78
6.1 抽样审计	79
6.2 分析程序	87
本章小结	92
主要概念和观念	93
基本训练	93
第7章 审计循环概述	96
学习目标	96
7.1 财务审计循环	97
7.2 审计计划阶段	100
7.3 审计实施阶段	102
7.4 审计报告阶段	106
本章小结	110
主要概念和观念	110
基本训练	111
第8章 审计业务的承接	113
学习目标	113
8.1 签订审计业务约定书之前的预备性调查	114
8.2 影响承接审计委托的因素	117
8.3 签订审计业务约定书	120
本章小结	123
主要概念和观念	124

基本训练	124
第9章 审计计划和审计风险评估	127
学习目标	127
9.1 审计计划的内容与编制	129
9.2 期望鉴证水平	131
9.3 重要性水平	131
9.4 审计风险	137
9.5 审计风险评估和重要性水平在审计计划中的运用	139
本章小结	142
主要概念和观念	142
基本训练	142
第10章 审计证据和审计工作底稿	146
学习目标	146
10.1 审计证据	147
10.2 审计工作底稿和审计档案	159
本章小结	163
主要概念和观念	163
基本训练	163
第11章 内部控制与测试（上）	167
学习目标	167
11.1 内部控制	168
11.2 对内部控制的了解与评价	174
本章小结	180
主要概念和观念	180
基本训练	180
第12章 内部控制与测试（下）	184
学习目标	184
12.1 控制测试与进一步审计程序	185
12.2 属性抽样	187
12.3 固定样本量抽样方法	192
本章小结	197
主要概念和观念	197
基本训练	197
第13章 财务报表的实质性程序（上）	201
学习目标	201
13.1 实质性程序	202
13.2 细节测试法在实质性程序中的应用	203
13.3 统计抽样方法在实质性程序中的应用	207
本章小结	212

主要概念和观念	212
基本训练	213
第14章 财务报表的实质性程序（下）	217
学习目标	217
14.1 函证审计方法的运用	218
14.2 监盘审计方法的运用	223
本章小结	227
主要概念和观念	227
基本训练	227
第15章 审计业务完成与复核	230
学习目标	230
15.1 对或有事项的审计	231
15.2 对期后事项的审计	233
15.3 对持续经营假设的评估	237
15.4 审计客户管理层书面声明	238
15.5 审计工作的复核	240
本章小结	242
主要概念和观念	242
基本训练	242
第16章 审计报告	246
学习目标	246
16.1 沟通关键审计事项	247
16.2 出具审计报告	248
16.3 非无保留审计意见	252
16.4 强调事项段和其他事项段	254
本章小结	256
主要概念和观念	256
基本训练	256
第17章 非审计服务	260
学习目标	260
17.1 非审计服务的范围	261
17.2 非审计服务对审计的影响	267
17.3 我国非审计服务市场的发展	269
本章小结	271
主要概念和观念	271
基本训练	271
第18章 舞弊审计与揭示财务报表舞弊责任	275
学习目标	275
18.1 与舞弊相关的概念	276

18.2 注册会计师职业与舞弊审计	279
18.3 揭示财务报表舞弊的审计程序和技术	281
本章小结	286
主要概念和观念	286
基本训练	286
第19章 信息技术与审计	289
学习目标	289
19.1 计算机技术对审计的影响	290
19.2 对计算机信息系统的审计	293
19.3 计算机审计风险及其控制	294
19.4 计算机舞弊	297
本章小结	298
主要概念和观念	298
基本训练	299
第20章 审计职业的法律诉讼及其对策	301
学习目标	301
20.1 注册会计师的法律责任	302
20.2 国外注册会计师法律责任的发展和演变	304
20.3 我国注册会计师法律责任的现状	308
20.4 注册会计师避免法律责任的措施	311
本章小结	314
主要概念和观念	314
基本训练	314
综合案例	318
主要参考文献	330

第 1 章

什么是审计



学习目标

通过本章的学习，你应该能够达到：

知识目标：了解审计活动产生的社会经济背景；了解目前存在的不同类型的审计活动及其特点；了解会计与审计活动的联系和区别。

能力目标：结合当前经济社会现状，对不同类型审计活动如何发挥各自作用有初步的认识。

对经常接触证券市场的人而言，审计已经不再是陌生的字眼。大多数国家的法律都要求，股份上市公司应至少每年公布一次经过审计的财务报表。但是，究竟什么是审计，为什么需要对财务报表进行审计，仍然是令许多人疑惑不解的问题。

引例：

审计能帮我们解决这个难题吗？

小张、小王和小李是老朋友，他们经常在一起畅谈对生活的感受和对未来的设想。一天，他们看到报纸上一则欢迎加盟经营某一品牌西餐厅的广告后，认真分析了当地居民的生活观念和消费水平，认为在当地开设这样一家西餐厅是有赚头的。因此，他们开始着手编制创业计划。他们进一步对市场和客户群体进行了分析，选定恰当的经营地址，申请加入该品牌特许经营行列，并办理了相关开业手续，开业的资金由3个人平均缴付。小张和小王因对目前已有的工作岗位比较满意，他们决定不离开各自的工作单位，而小李的就业单位经济效益不佳，正在进行人员分流，因此，小李决定辞职，具体负责西餐厅的经营。他们商定，小李每月的工资为1 000元，税后利润的10%作为小李经营该店面的业绩奖励，其余部分3人平均分配。开业第1个月，小张和小王经常到西餐厅中帮忙，后来，小张到外地进修学习，而小王作为就职单位的业务骨干，因工作繁忙也几乎无法顾及餐厅的

经营。年底,小李拿出会计报表告诉小张和小王,西餐厅的经营效果不如当初设想,只能勉强维持收支平衡,因此,没有什么利润可供分配。但不久,小张的另一位朋友告诉他,他们合伙经营的西餐厅生意十分火爆,应该大有赚头。小张感到很纳闷,该西餐厅的财务状况究竟如何呢?他与小王商议了此事。小王说:“我就职的公司每年年末都要请注册会计师查核公司的经营状况和经营成果,然后才确定如何进行利益分配。为什么我们不请注册会计师来帮我们审计西餐厅究竟有没有利润可供分配呢?”小张很疑惑,审计能帮我们解决这个难题吗?注册会计师又是干什么的呢?

1.1 为什么需要审计

审计在拉丁文中的原意是“听”,早在2 000多年前,埃及、希腊、罗马和中国这四个文明古国就已经出现了审计活动。当时,政权的掌握者认识到,掌握政权资金的人员需要就其资金运用情况进行口头报告,同时,也需要特定的人员监督政权资金的使用情况,由此出现了审计职责。

人类社会在发展过程中,随着社会生产力及生产关系的不断发展,出现了私有制。当这种生产力和生产关系发展到一定阶段,私有财产的所有者因能力、技术、地域、经济、法律等多方面限制,可能无法亲自运用其财产从事生产经营,或是保管、使用这些财产时,为了获取更多收益,他们将财产托付给其他人进行生产或使用,并收取相应的收益。这就出现了财产所有权与经营、使用权的分离,两权的分离为审计活动的产生提供了客观基础。

在两权相分离的条件下,财产所有者(国王)受环境、能力或其他因素的制约,将财产的经营管理权委托给其管理者(各级官吏),他们之间形成了一种责任关系,这种经济责任就是受托责任。这种关系一旦建立,责任者(受托方)总是要根据责任关系,以最大善意履行其职责,实事求是地报告其经济收支活动情况和结果。所有者从自己的目的和利益出发,需查实审核经济收支活动情况的正确性、合理性,以解除受托方的责任。当所有者无法亲自来查核时,必然需要一个具有独立性(主要指独立于受托方)的第三方来实施审核,以证实受托方所提供的财务报表的可信程度,这个活动过程就是审计。

随着企业或其他类型组织的规模不断地扩大,在企业经济权责关系中也出现了与政权组织相似的资源 and 权力委派。尤其是经营管理权和所有权分离的股份制企业组织形式的出现,使得股东等资源所有者也存在着将资源委托给经营管理者以及随之而来的监督需要。正如著名会计学家查特菲尔德所言:“17世纪公司制的出现,使利害关系者对与账簿分离的独立的财务报表的需求更为强烈,这是因为,债权人和股东均需要得到与他们投资有关的资料。但是,由于公司管理部门与股东之间潜在的利害冲突,股东对公司管理部门提供的财务报表常抱有怀疑态度,因此,需要进行审查,以证实其可靠性。”

当企业发展到一定规模,为了便于经营管理,需要设置不同级别的管理层,企业高级管理层将部分资源和权力委托给低层管理人员,由于存在这种权力和资源的委托受托关系,同样也就产生了监督的需要。

如果资源的所有者或权力拥有者无法亲自履行监督的职责,那么委托第三方(审计人

员) 进行监督就成为现实的选择。其关系如图 1-1 所示。

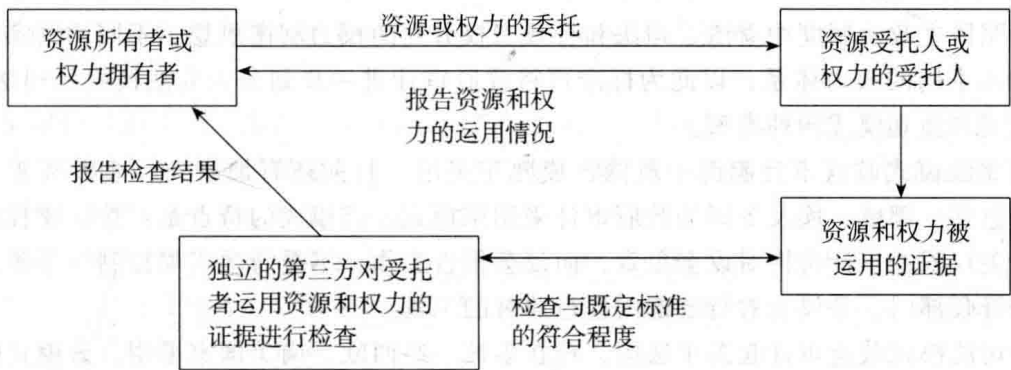


图 1-1 审计相关方之间的关系

1.2 审计的不同类型

当然，早期的审计活动往往掺杂在其他经济活动中。随着社会经济活动的发展，审计越来越显出重要性，其外延和内涵也在不断地扩大，并日益成为具有鲜明特色的经济活动。所谓“横看成岭侧成峰”，即使对同一事物，从不同角度进行分析，也会得出不同结论。研究审计活动时也是如此。按照不同的标准，可以对审计活动进行不同的类别划分。

1) 按照主要审计目的分类

按照主要审计目的，审计可以分为：财务报表审计、遵循性审计和经营审计。

(1) 财务报表审计

如财务会计中所介绍的那样，企业编制财务报表的主要目的是向企业外部的股东和其他利益集团提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等信息，以便其进行相应的投资、信贷等决策。换言之，企业相关利益集团决策正确与否的一个重要变量，就是财务报表能否提供准确的信息。财务报表审计就是指审计人员检查一个企业或其他组织的财务报表。本书主要介绍这种类型的审计。

(2) 遵循性审计

遵循性审计是检查审计对象的活动是否按照权威或权力机构所要求的程序或规则进行，审计目的是检查实际运行情况和法规之间的符合程度，或者说遵循程度。

(3) 经营审计

经营审计是检查和评价审计对象的经营活动，目的是提升被审计单位经济活动的效率和效果。也有人将其进一步划分为管理审计和经营审计，或者称其为绩效审计、经营管理审计、经济效益审计、3E 审计（效率、效果和经济性）、5E 审计（效率、效果、经济性、公平性和环境）等。这是目前审计界主要拓展的一种审计类型。

2) 按照主要审计主体分类

(1) 政府审计

在政府审计中，审计部门隶属于国家政权机构，主要负责对政府机构的财政、财务收

支、重点项目的资金及专项资金使用情况进行审计，也对国有企业或国有控股企业进行审计。^①

按照民主政治制度中立法、司法和行政三权分立的权力制衡思想，不同的国家将政府审计纳入不同的权力体系，以此为标准可将政府审计进一步划分为立法模式、司法模式、行政模式和独立模式四种类型。

①立法模式政府审计起源于英国，成熟于美国。目前还有加拿大、澳大利亚、奥地利、以色列、挪威、埃及等国的政府审计采用该模式。该模式的特点是：按法律程序赋予审计机关权限；审计机构对议会负责，向议会报告工作，不受行政当局控制与干预，独立于政府行政部门，是议会对行政部门进行监督的工具。

②司法模式政府审计起源于法国，现在多被一些西欧、南美国家采用。该模式的特点是：审计机构拥有司法权，审计人员享有司法地位，从而强化了政府审计职能。审计机关就是审计法院，是具有终审权的权威组织，地位仅次于最高法院，是独立的介于立法与行政之间的最高审计司法机构。

③行政模式政府审计主要被苏联及东欧、北欧一些国家所采用。该模式的特点是：政府审计部门是国家行政部门的一部分，即对国家行政领导人负责。这种政府审计模式的独立性不如其他几种，不是一个权力体系对另一个权力体系的监督，事实上是政府行政权力体系下的自我监督。

④独立模式政府审计是由德国、日本结合本国的政治实践和审计传统创造出的类型。该模式的特点是：审计机关独立于立法权、司法权、行政权之外，能不偏不倚、公正地行使监督职能。德国是这一模式的最早实践者，其联邦审计法院既不属于立法部门，也不属于司法部门，而是独立的财务监督机构，只对法律负责。作为顾问，其为立法部门和政府部门提供帮助。独立模式政府审计超然独立于三权之外，它对行政体系的监督是同时服务于立法和司法部门的，具有政治上的中立性，该模式带有较强的宏观职能。

近年来，也有学者提出了国家审计免疫论，他们认为审计应该具有使经济社会免于内、外部组织和个人侵犯的能力；免疫自稳功能是指通过审计，能够不断健全、完善经济社会的各项管理机制，通过管理机制自动发现和清理不法分子和违法违纪问题；免疫监视功能是指对经济社会存在的共性问题进行预测分析，提出预警建议，避免危害加重的能力。这一观点的提出是因为，传统的审计产生于所有权和经营管理权相分离的受托经济责任。其局限性表现为：一是对“受托”理解的狭隘性；二是仅局限于“经济责任”。随着国家审计把推进法治、维护民生、推动改革、促进发展作为出发点和落脚点后，其受托经济责任逐步扩大为受托责任，审计受托责任从个别受托者对特定财产、特定个体的责任，扩大到审计机关对国有资产、社会群体的责任，它既包括受托经济责任，也包括受托社会责任。

（2）注册会计师审计

注册会计师审计，也称为民间审计、独立审计或者社会审计。在该类型审计中，受企业或组织的委托，由独立核算的会计师事务所或审计师事务所担负审计工作，从业人员是

^① 传统的政府审计以检查政府机构的财务状况为主要内容。不过，近来美国政府审计已经改变了其工作的重心，财务审计只占其工作量的15%，大部分工作是对联邦政府进行业绩审核、项目评估和政策分析。美国审计总署（General Accounting Office, GAO）也改名为政府责任署（Government Accountability Office, GAO）。详细报道请查阅 www.e521.com/cjhx/haiwai/1026091214.htm/。