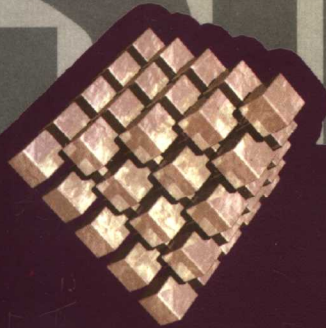


Duli Shenji
Lilun yu Shiwu Yanjiu



独立审计 理论与实务研究

张勇 著



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

本书系贵州省教育厅2001年度社会科学研究课题之研究专著

独立审计 理论与实务研究

张勇 著



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

独立审计理论与实务研究/张勇著. —成都:西南财经大学出版社, 2005.7

ISBN 7-81088-344-5

I. 独... II. 张... III. 审计学—研究
IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 082049 号

独立审计理论与实务研究

张勇 著

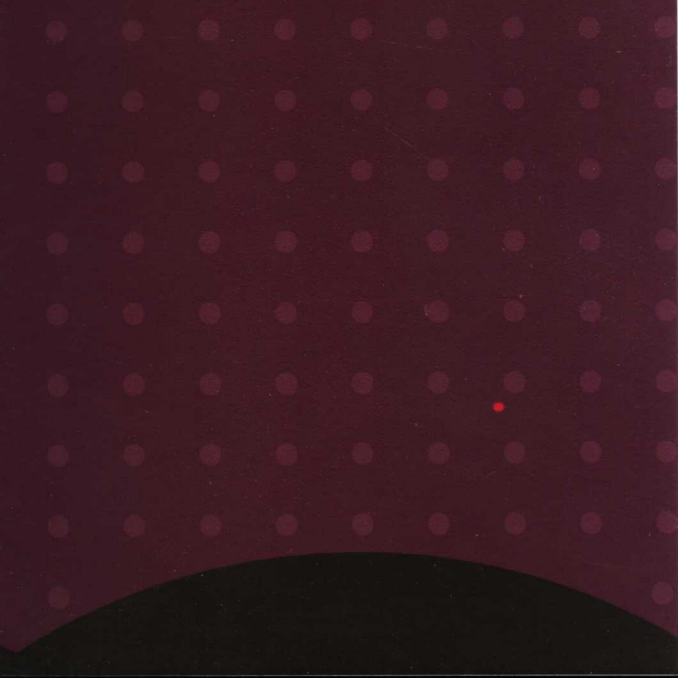
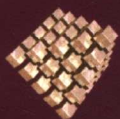
责任编辑:李雪

封面设计:何东琳设计工作室

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://press.swufe.edu.cn
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸:	148mm×210mm
印 张:	13.5
字 数:	330 千字
版 次:	2005 年 7 月第 1 版
印 次:	2005 年 7 月第 1 次印刷
印 数:	1—3000 册
书 号:	ISBN 7-81088-344-5/F·309
定 价:	21.50 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行中心调换。
2. 版权所有,翻印必究。

Duli Shenji
Lilun yu Shiwu Yanjiu



前 言

独立审计是指由注册会计师受托有偿进行的具有独立性的审计监督活动,也称为民间审计。我国注册会计师协会(CICPA)在其发布的《独立审计基本准则》中指出:“独立审计是指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。”独立审计的风险高,责任重,因此审计理论的产生发展及审计方法的变革基本上都是围绕着独立审计展开的。

独立审计作为我国市场经济的重要环节之一,已逐渐被人们认识并重视起来。虽然,国内审计理论界对独立审计的理论与实务进行了一定的研究,如研究制订、颁布和实施了第一批、第二批、第三批《中国注册会计师独立审计准则》,实行会计师事务所体制改革等。但相对于西方国家较为成熟的独立审计理论与实务体系,在理论研究方面还缺乏系统性、完整性;在实务研究方面也缺乏实用性和科学性。

本书研究的目的是为了对独立审计理论与实务进行全面、系统、深入的研究和探索,以完善我国独立审计研究领域的薄弱环节。

一、本书研究的主要内容

本书依据《中国注册会计师独立审计准则》,参照澳大利亚审计准则与国际审计准则体系进行研究,其主要内容包括:

上篇:独立审计理论研究。这一部分主要系统地研究独立审计的目标、职业规范体系、法律责任、审计程序、内部控制、审计抽样技术等理论问题。

研究要点包括:

(1)独立审计的目标研究;(2)独立审计职业规范体系研究;(3)独立审计法律责任研究;(4)独立审计程序研究;(5)内部控制及其评价研究;(6)独立审计技术研究;(7)独立审计的最终成果——审计报告研究;(8)其他鉴证业务研究。

下篇:独立审计实务研究。这部分主要研究针对股份制企业会计循环的独立审计实务操作问题。

研究要点包括:(1)销售与收款循环审计实务研究;(2)购货与付款循环审计实务研究;(3)生产循环和工资循环审计实务研究;(4)筹资和投资循环审计实务研究;(5)货币资金与特殊项目审计实务研究。

二、本书研究的意义

独立审计是我国市场经济监督体系中必不可少的组成环节,加强研究独立审计理论与实务,对巩固和发展我国社会主义改革、开放具有十分重要的意义。

本书从独立审计的理论与实务两个方面进行科学、系统的研究,力求探索一套既符合我国实际,又符合国际惯例的独立审计理论与实务体系,为独立审计的发展提供有效的理论依据和实践方法,从而可以使独立审计在防范会计信息失真、促进企业改善经营管理、提高经济效益、维护国家利益和广大投资者合法权益等方面发挥更大的作用。

最后,我要感谢国内外审计学界在独立审计研究领域走在前列的专家、学者们,特别要感谢我在澳大利亚纽卡索大学(The University of Newcastle)留学访问期间我的导师 Jim. Psaros 教授,没有他们的研究成果可资借鉴、参考和启发,我负责的课题就难以顺利完成;同时,我还要特别感谢徐国柱教授、张志康教授和邱静老师,没有他们的积极支持和帮助,就难以申请到该研究课题。

由于作者水平有限,书中难免存在缺点和错误,恳请读者批评指正。

张 勇

2005 年 6 月

目 录

上篇 独立审计理论研究

1 独立审计的目标研究	(3)
1.1 独立审计的发展史	(3)
1.2 注册会计师的职业资格	(9)
1.3 会计师事务所的主要业务	(11)
1.4 会计师事务所的组织形式与规模	(14)
1.5 审计目标	(19)
2 独立审计职业规范体系研究	(24)
2.1 中国独立审计准则的构成及其内容	(25)
2.2 中国注册会计师职业道德准则的内容及要求	(31)
2.3 质量控制准则	(37)
2.4 职业后续教育准则	(39)
2.5 注册会计师职业管理框架	(41)
3 独立审计法律责任研究	(47)
3.1 注册会计师执业的法律环境	(47)
3.2 准确理解注册会计师的审计责任	(48)
3.3 独立审计法律责任的内容	(52)
3.4 避免审计诉讼的对策	(60)

2 独立审计理论与实务研究

4 独立审计程序研究	(65)
4.1 会计报表审计的基本程序	(65)
4.2 审计计划阶段	(67)
4.3 审计证据	(85)
4.4 审计工作底稿	(98)
4.5 审计中的重要性	(108)
4.6 审计风险	(118)
4.7 完成审计工作阶段	(124)
5 内部控制及其评价研究	(149)
5.1 内部控制的涵义	(149)
5.2 内部控制结构的内容	(154)
5.3 研究和评价内部控制的第一个步骤——了解内部控制	(160)
5.4 描述客户的内部控制	(163)
5.5 研究和评价内部控制的第二个步骤——符合性测试	(167)
5.6 研究和评价内部控制的第三个步骤——控制风险的 评估	(170)
5.7 管理建议书	(174)
6 独立审计技术研究	(179)
6.1 审计抽样概述	(179)
6.2 样本的设计及选取	(181)
6.3 符合性测试中属性估计抽样的应用	(189)
6.4 实质性测试中变量抽样的应用	(197)
6.5 审计测试中的非统计抽样	(206)

7 独立审计的最终成果——审计报告研究	(210)
7.1 审计报告的内容	(210)
7.2 无保留意见审计报告	(213)
7.3 保留意见审计报告	(218)
7.4 否定意见审计报告	(220)
7.5 无法表示意见审计报告	(222)
7.6 对比较会计报表出具审计报告	(224)
7.7 对专门事项的考虑	(227)
8 其他鉴证业务研究	(247)
8.1 验资	(247)
8.2 盈利预测审核	(266)
8.3 执行商定程序	(272)

下篇 独立审计实务研究

9 销售与收款循环审计实务研究	(277)
9.1 销售与收款循环概述	(277)
9.2 销售与收款循环内部控制测试	(281)
9.3 应收账款审计	(286)
9.4 坏账准备的审计	(292)
9.5 应收票据和预收账款审计	(295)
9.6 主营业务收入审计	(298)
9.7 其他相关账户审计	(303)
10 购货与付款循环审计实务研究	(306)
10.1 购货与付款循环概述	(306)
10.2 购货与付款循环内部控制测试	(310)
10.3 应付账款审计	(314)

4 独立审计理论与实务研究

10.4	应付票据和预付账款审计	(317)
10.5	固定资产审计	(320)
11	生产循环和工资循环审计实务研究	(333)
11.1	生产循环概述	(333)
11.2	生产循环内部控制测试	(335)
11.3	存货审计	(337)
11.4	生产循环其他账户审计	(346)
11.5	工资循环及内部控制测试	(350)
11.6	应付工资和应付福利费审计	(352)
12	筹资和投资循环审计实务研究	(354)
12.1	筹资和投资循环概述	(354)
12.2	筹资和投资循环内部控制测试	(357)
12.3	借款审计	(359)
12.4	应付债券审计	(363)
12.5	财务费用审计	(366)
12.6	所有者权益审计	(367)
12.7	对外投资审计	(375)
13	货币资金与特殊项目审计实务研究	(381)
13.1	货币资金的内部控制	(381)
13.2	货币资金的审计测试	(385)
13.3	特殊项目审计	(398)
	参考文献	(422)

上 篇

独立审计理论研究

独立审计理论是通过观察和经验积累的关于独立审计实践的理性认识。它可以分为两种:一种是描述性的,如各种审计概念;另一种是规范性的,如审计准则、审计程序等。

本篇将以审计目标为理论研究的逻辑起点,分别对独立审计的职业规范体系、法律责任、审计程序、内部控制、审计抽样技术、审计报告等理论进行研究。

1 独立审计的目标研究

独立审计的目标是在一定的历史环境下,会计师事务所及其注册会计师通过审计监督活动所期望达到的最终结果。随着社会经济环境的不断变化,独立审计理论与实务也在不断地丰富和发展,因而要研究独立审计的目标,首先应该研究独立审计的发展史。

1.1 独立审计的发展史

1.1.1 国外独立审计的产生和发展

早在 16 世纪,意大利的商业城市中就出现了一批具有良好会计知识,从事查账和公证工作的专业人员,这些专业人员所进行的工作,可以说是独立审计的起源。随着这批专业人员的增多,1581 年在威尼斯创立了威尼斯会计协会,成立了世界上第一个会计职业团体。

虽然独立审计起源于意大利,但是真正的独立审计却形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场。具体可以划分为三个阶段:

(1)英国式独立审计阶段。18 世纪 60 年代,随着资本主义大工业的发展和企业生产规模的不断扩大,依靠单个资本的缓慢积聚再也不能适应社会需要了。于是,出现了以发行股票筹集资本

为特征的股份公司。

为了监督经营者,保护投资者的利益,英国于 1844 年颁布了《公司法》,规定股份公司必须设立监事,负责审查账目。次年,《公司法》中增设了必要时监事可用公司费用聘请外部会计师协助其查账的条款。于是,独立审计业务得到快速发展,会计师人数越来越多。1854 年,苏格兰爱丁堡地区会计师经皇家特许组建了世界上第一个会计师职业团体——爱丁堡特许会计师协会。该协会的创立标志着注册会计师作为一种职业正式得到确立。此后,英国《公司法》又多次明确了特许会计师审查公司账目及充当破产清算人的法律地位。

在这一阶段,社会对审计需求的主要是公司的所有者要求通过审计来了解公司的管理人员履行其职责的情况,因此,审计的主要目标就是揭露公司的管理人员有无舞弊和差错行为。

(2)美国式独立审计阶段。这一阶段开始于 20 世纪 30 年代中期并一直延续到 20 世纪 80 年代。在这一阶段,由于社会经济环境的变化及审计新技术的发展,推动了独立审计及其目标的发展。

首先,社会经济环境的变化。从 20 世纪初开始,以美国为首的资本主义经济得到了迅猛的发展,尤其是股份公司的大量出现,使经济生活出现了两个新的变化。一是企业管理当局受托责任范围的扩大,由原来的只对股东和债权人负责扩大到对各方面利害关系人负责。二是企业的资金逐渐转向证券市场,使企业的风险由广大投资者承担。因而,以保护债权人利益为导向的资产负债表审计流行于美国。这一时期,审计的目标已经由查错防弊转向验证企业资产负债表的公允性。

其次,审计新技术的发展。自 20 世纪 70 年代以来,整个社会公众对财务报表的关心程度超过了对查错防弊的关心。同时,由于企业规模日益扩大,经济业务日益复杂,审计资源的相对匮乏,迫使审计人员寻找新的审计技术和方法。1940 年,美国证券交易

委员会发表的《申报规则 S-X》第一次明确提出了审计人员对内部控制进行评估的重要性。1947 年美国注册会计师协会(AICPA)发布的《审计准则说明草案》第一次以审计准则的形式要求审计人员研究内部控制制度并评价其可靠性。内部控制制度在审计实践中的广泛应用对独立审计产生了两个重要影响:一是社会和会计职业界开始认识到错误和舞弊可以通过建立完善的内部控制制度予以控制,因而防止错误和舞弊主要是企业管理部门的职责;二是内部控制理论的建立使审计技术发生了重大变化,从而使审计目标发生了根本的转变。

20 世纪 30 年代后的美国独立审计呈现出以下特点:审计对象包括整个会计报表;审计主要目标是对会计报表的真实性、公允性发表审计意见,提供合理保证;审计人员普遍采用制度基础审计法,即在调查和评价内部控制的基础上进行抽样审计;审计的受益人进一步扩展到股东、债权人、潜在投资者、公众等各方面利害关系人;审计准则开始制定并不断趋于系统化;审计鉴证领域不断拓宽,服务类型日益多样化。

(3)现代独立审计阶段。20 世纪 80 年代以后,揭露舞弊行为又被重新确定为独立审计的重要目标。其原因主要有两个方面:

首先,社会对注册会计师的要求不断提高。20 世纪 60 年代以来涉及企业管理人员欺诈舞弊的案件大量增加,由此给社会公众造成了重大损失。社会公众出于保护自身利益的考虑,纷纷要求注册会计师把查错防弊作为审计的主要目标。

其次,政府管理机构的压力以及会计职业界本身对查错防弊的重新认识,也使得查错防弊重新成为审计的主要目标。20 世纪 80 年代中后期,重大诉讼案件的频繁发生迫使 AICPA 重新审查了有关的《审计准则说明书》,并发布了新的《审计准则说明书》。

1.1.2 我国独立审计的演进

我国的独立审计制度始建于 20 世纪初,它伴随着商品经济的萌芽与发展而产生。我国早期的会计师法规,内容主要参照西方国家的会计师制度,对注册会计师业务范围、资格条件、法律责任、职业道德等作了具体规定。但这一阶段,无论组织规模、注册会计师人数,还是管理制度都十分薄弱,独立审计总体发展缓慢且很不连贯。

新中国成立初期,独立审计制度延续了一段时间。随着 1956 年对资本主义工商业的社会主义改造的完成,高度集中、高度统一的计划经济模式的建立,使注册会计师失去了原有的服务对象,会计师事务所自动解散,以商品经济为依存条件的独立审计制度自行消失。

党的十一届三中全会以后,随着我国“对外开放、对内搞活”经济建设方针的实施,推动了社会主义商品经济发展,为独立审计制度的重建创造了条件。1980 年 12 月财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,1981 年 1 月 1 日,上海成立了独立审计制度重建后的全国首家会计师事务所——上海会计师事务所。

独立审计制度在我国重建至今,其发展经历了两个大的阶段:

(1)恢复发展阶段。以 1980 年财政部发布的《关于成立会计顾问处的暂行规定》为标志,独立审计制度开始重建。1988 年 11 月,中国注册会计师协会成立,我国的注册会计师行业开始步入政府监督、指导,行业协会自我管理的轨道。协会的成立,极大地促进了注册会计师行业的发展,到 1993 年底,注册会计师超过 1 万人,会计师事务所达到 700 余家。在注册会计师事业发展的同期,我国另一支队伍——注册审计师也发展壮大起来。

(2)规范发展阶段。1994 年 1 月 1 日,《中华人民共和国注册会计师法》正式实施,独立审计行业在法制化轨道上向规范化方向迈进。1995 年 6 月 19 日,中国注册会计师协会与中国注册审

计师协会联合,开创了统一法律规范、统一执业标准、统一监督管理的行业发展新局面,为行业的规范发展奠定了良好基础。“两会”联合后,独立审计行业的规范化发展主要体现在三个方面:一是拉开了 1997 年行业清理整顿工作的序幕;二是在 1998 年启动了行业体制改革工作;三是独立审计准则制定工作基本完成。

自 1980 年我国恢复独立审计制度以来,独立审计行业发展很快,初步建立了行业管理规范体系,实行了人才选拔考试制度,开展了学历教育和后续教育,开放了会计市场,扩大了国际合作。会计师事务所的业务领域覆盖到:国有企业、“三资”企业、有限责任公司、股份有限公司等的审计、资产评估;各类公司、企业以及企业化管理的事业单位的验资;基建工程预决算审计;司法鉴定;向各类经济组织提供管理咨询、税务代理服务;向社会提供财会人员培训服务等方面。总的看来,事务所的发展在服务于改革开放、促进证券市场发育、深化国有企业改革和国家经济建设等方面发挥了积极作用。

独立审计制度作为市场经济的产物,随着改革开放的不断深入和社会主义市场经济体制的建立与完善,在服务市场经济建设的过程中,其地位和作用也越来越重要。

1.1.3 独立审计的作用

首先,独立审计可以降低信息风险。掌握充分、可靠的信息是作出正确决策和资源优化配置的基础。但由于利益冲突、复杂性、非直接性等因素的影响,信息的使用者总会面临着信息风险。所谓信息风险是指信息存在不真实、不正确、不完整等问题的可能性。比如:股份公司为了使股票以较高的价格发行成功并上市交易,很可能公布虚假的会计报表,虚计利润,误导投资者;借款人为从银行取得贷款也可能向银行提交粉饰其财务状况的报表等。由处于独立地位的注册会计师对企业会计报表的编制和披露进行审查,并就其真实性、公允性独立发表意见,提供合理保证,无疑有