



高等院校应用型人才培养系列教材

GAODENG YUANXIAO YINGYONGXING RENCAI PEIYANG XILIE JIAOCAI

审计理论与实务

SHENJI LILUN YU SHIWU

◎ 刘国常 / 主 编

◎ 邬厉军 潘敏虹 / 副主编



经济科学出版社
Economic Science Press



高等院校应用型人才培养系列教材

GAODENG YUANXIAO YINGYONGXING RENCAI PEIYANG XILIE JIAOCAI

高等院校应用型人才培养系列教材

第十四章 审计目标审计业务和其他业务

审计 (CIP) 目标测试并图

审计理论实务：刘国常、邬厉军、潘敏虹、李永强、李永强、李永强

社, 2007.6

(材料体系培养型本科应用审计专业) 审计理论实务有什么区别

ISBN 978-7-302-15211-7

审计理论实务：刘国常、邬厉军、潘敏虹、李永强、李永强、李永强

审计理论与实务

李永强、李永强、李永强

SHENJI LILUN YU SHIWU

李永强、李永强、李永强

◎ 刘国常 / 主 编

◎ 邬厉军 潘敏虹 / 副主编

北京：经济科学出版社，2007年6月第1版

北京：经济科学出版社，2007年6月第1版

网址：www.esp.com.cn

电子邮箱：esp@esp.com.cn

北京：经济科学出版社

111111111111

787×1092 16开 32.2印张 42000字

2007年6月第1版 2007年6月第1版

册数：0001—2000册

ISBN 978-7-302-15211-7 定价：38.00元

(李永强、李永强、李永强)

(李永强、李永强、李永强)



经济科学出版社
Economic Science Press



图书在版编目(CIP)数据

审计理论与实务/刘国常主编. —北京: 经济科学出版社, 2007. 6

(高等院校应用型人才培养系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6251 - 7

I. 审… II. 刘… 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 (2007) 第 045564 号

责任编辑: 纪晓津

责任校对: 杨晓莹

技术编辑: 董永亭

审计理论与实务

刘国常 主编

邬励军 潘敏虹 副主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100036

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印刷

永明装订厂装订

787 × 1092 16 开 29.5 印张 450000 字

2007 年 6 月第一版 2007 年 6 月第一次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6251 - 7/F · 5512 定价: 38.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)



总序

从当年声贯金陵的暨南学堂，到今日誉满五洲的“华侨学府”，整整一个世纪，肩负着“宏教泽而系侨情”办学使命的暨南大学，披荆斩棘，筚路蓝缕，高歌猛进，为中国华侨高等教育启山林、开先河，为人类文明和祖国建设育人材、献伟力，其教其义，可书可赞。而今日的中华民族，侨居海外者最多，其子孙后代最多，求学需教者最多。作为华侨第一学府的世纪学堂，向海内外学人弘扬中华文化、培养高级人才，具有义不容辞的职责。

“始有暨南，便有商科”。暨南大学的管理学科也经历了近百年的传承与发展，为海内外的中华民族培养了数以万计的商界、业界、学界的高级管理人才。如今的暨南大学管理学院，秉承“侨校加名校”的发展战略，坚持“面向海外，面向港澳台”的办学方针，形成了涵盖工商管理和管理科学与工程两个一级学科博士点，跨越工商管理和行政管理两大平台共十余个专业的学科群，每年不仅培养数以千计的研究生，也培养数以千计的本科生，同时还要培养数以千计的专业学位的高级在职人员。深长厚重的教学沉淀，广博踏实的人才培养，使我们形成了“厚基础，重应用”的高级人才培养模式和教学风格，更积累了丰富而宝贵的应用型管理人才的培养经验和教学研究资料。基于此，我们动员全院相关学科的师资力量，编著一套适合 21 世纪经济管理需要的管理学科专业系列教材，并力求做到体系完整、格式规范、内容科学、方法实用、观点成熟、条理清晰、图文并茂、形式活泼、范例翔实、习题丰富、既便于教、又易于

学、教学相长、真正成为应用型管理人才的学习资源和依靠。

本套系列教材包括了企业管理、财务会计、市场营销、旅游管理、行政管理5个大学本科专业领域的30门课程,既有一、二年级大学生的基础性课程教材,又有三、四年级大学生的专业性课程教材。特别适用于大学本科应用型管理人才(如中国大陆招收的海外生、成人教育学生等)的培养,也可作为大学经管类学生以及社会上自学、培训人员的学习参考书。

暨南大学管理学科应用型人才培养系列教材

编委会

2006年11月于暨南大学

第一章 审计总论；第二章 审计计划；第三章 审计实施；第四章 审计报告；第五章 审计质量控制；第六章 审计法律责任；第七章 审计职业道德；第八章 审计沟通；第九章 审计抽样；第十章 审计风险评估；第十一章 审计证据；第十二章 审计程序；第十三章 货币资金审计；第十四章 应收账款审计；第十五章 存货审计；第十六章 固定资产审计；第十七章 无形资产审计；第十八章 负债审计；第十九章 所有者权益审计；第二十章 收入审计；第二十一章 费用审计；第二十二章 特殊目的审计；第二十三章 其他鉴证业务。

前 言

前 言

审计因经济监督的需要而产生和发展。审计的精益在于认定受托经济责任。管理当局进行会计核算、报告会计信息是履行其所承担的受托经济责任的基本要求。会计是认定会计信息，审计是鉴证（再认定）会计信息。大学本科阶段的审计学课程，主要讲授审计的基本理论、基本方法和基本技能，侧重于对审计基础知识的理解和掌握。为适应大学有关专业审计课程教学的需要，我们组织编写本教材。

从内容结构上看，本书分为两部分：第一部分为审计的基本理论与方法。主要阐述审计产生和发展的历史概况；审计职能、对象和任务；审计的种类；审计的程序和审计方法；审计职业规范；内部控制的调查和测试；抽样审计；审计证据和审计工作底稿；审计目标、审计范围和审计计划等。第二部分为财务审计实务。主要阐述应收及预付款项的审计；存货的审计；长期投资、固定资产和无形资产的审计；负债和所有者权益的审计；收益和费用的审计；货币资金和特殊项目的审计；并阐述审计终结阶段的工作和审计报告。本书最后一章介绍了特殊目的审计和其他鉴证业务。

本书内容安排循序渐进，从系统地阐述审计的基本理论知识入手，进而系统地阐述审计的基本方法和基本技能，内容由浅入深，便于理解学习。全书以注册会计师审计为主线，比较全面地阐述了注册会计师审计的职业规范、审计内容、审计程序、审计报告等问题。本书在有关内容的阐述方面着重理论联系实际，特别是在审计实务部分，既注重阐述相关审计方法及其运用，又注重结合实例加以讲解分析。

本书由刘国常、邬励军、潘敏虹编写。其中第一章、第五章、第六章、第八章、第十章、第十四章由邬励军副教授执笔；第二章、第三章、第七章、第九章、第十一章、第十二章、第十三章由潘敏虹副教授执笔；第四章、第十五章由刘国常教授执笔。最后由刘国常教授总纂定稿。

本书除作为大学本科有关专业的教材之外，还可供各类成人教育、大中专教学和在职人员参考。

本书的不足之处，祈请读者批评指正。

编者

2007年3月于暨南大学

131 第四章

第五章 审计证据

143 第一节

150 第二节

157 第三节

164 第四节

第六章 国家审计

171 第一节

178 第二节

180 第三节

191 第四节

195 第四章

197 第五章

204 第六章

211 第七章

218 第八章

225 第九章

232 第十章

239 第十一章

246 第十二章

253 第十三章

260 第十四章

267 第十五章

274 第十六章

281 第十七章

288 第十八章

295 第十九章

302 第二十章

309 第二十一章

316 第二十二章

323 第二十三章

330 第二十四章

337 第二十五章

344 第二十六章

351 第二十七章

目 录

第一章 总 论

第一节	审计的产生和发展	2
第二节	审计的职能、对象和作用	9
第三节	审计的特征和种类	13
第四节	审计程序和方法	25

第二章 审计职业规范

第一节	审计职业道德准则	37
第二节	审计准则	41
第三节	质量控制准则	55
第四节	职业后续教育准则	57

第三章 重大错报风险评估和内部控制测试

第一节	了解被审计单位及其环境	63
第二节	内部控制的概念和要素	79
第三节	内部控制的调查和测试	92

第四章 审计测试中的抽样技术

第一节	抽样审计的概念	110
第二节	判断抽样	115
第三节	统计抽样	119

第四节	抽样审计中的误差和风险	134
-----	-------------	-----

第五章 审计证据与审计工作底稿

第一节	审计证据的分类及特性	143
第二节	审计证据的形成	150
第三节	审计工作底稿	155
第四节	管理层声明书和律师声明书	165

第六章 审计的目标和范围

第一节	审计总目标	174
第二节	审计具体目标	176
第三节	审计业务约定书	180
第四节	审计范围	192

第七章 审计计划、重要性和审计风险

第一节	审计计划	199
第二节	分析程序	204
第三节	审计重要性	209
第四节	审计风险	218

第八章 应收账款及预付款项的审计

第一节	应收账款的审计	227
第二节	应收票据和坏账准备的审计	241
第三节	预付账款和其他应收款的审计	247

第九章 存货的审计

第一节	存货审计的目标和范围	254
第二节	存货内部控制制度及测试	257
第三节	存货业务的实质性测试	262

第十章 长期投资、固定资产和无形资产的审计

第一节	长期投资的审计	279
第二节	固定资产的审计	287
第三节	无形资产的审计	299

第十一章 负债和所有者权益的审计

第一节	流动负债的审计	306
第二节	长期负债的审计	318
第三节	所有者权益的审计	323

第十二章 收益和费用的审计

第一节	收益的审计	333
第二节	成本、费用的审计	339
第三节	利润和利润分配的审计	344

第十三章 货币资金和特殊项目的审计

第一节	货币资金和有价证券的审计	349
第二节	期初余额的审计	364
第三节	期后事项的审计	368
第四节	或有损失的审计	375
第五节	其他特殊项目的审计	380

第十四章 审计报告

第一节	审计报告编制前的工作	395
第二节	审计报告的种类	408
第三节	简式审计报告	413
第四节	审计报告的编制程序	423

第十五章 特殊目的审计业务和其他鉴证业务

第一节	特殊目的审计业务	430
第二节	验资	435
第三节	盈利预测审核	447
第四节	内部控制审核	454

主要参考文献	462
--------	-----

第一章

审计

总论 (一)

总 论

市场经济是一个经济权利与责任的网络，会计是传递权利与责任信息的工具，审计则是保证权利与责任信息可靠传递的工具。审计是一种具有独立性的经济监督活动。生产社会化程度越高，经济管理和经济监督就越必要，审计的重要性也日益突出。在现代市场经济条件下，审计已经成为国家治理、公司治理和推动资本市场活动的重要手段。

通过本章学习，应当掌握以下主要内容：

- 审计产生和发展的基本动因、历史概况
- 审计的基本概念和基本特征
- 审计的职能、对象和任务
- 审计的主要分类和内容
- 审计机构和审计人员情况

Shichangyujeyuyuece

高等院校应用型人才培养系列教材

第一节 审计的产生和发展

一、审计产生和发展的客观基础

(一) 审计的起因

审计因经济监督的需要而产生。审计产生和发展的根本原因在于社会生产力的发展。而促动审计产生和发展的直接原因或客观基础是由生产力的发展所导致的财产所有权和经营管理权的分离。

由于生产力的发展而出现的社会分工为审计的产生提供了可能。人类早期有三次大的社会分工，即农业和畜牧业的分工、农业和手工业的分工以及商人阶层的出现，以后又逐渐出现了脑力劳动和体力劳动的分工，出现了城乡差别等。有生产就需要有管理，有管理就需要有监督。社会分工的出现及其发展，使得一些人脱离了体力劳动，专门从事生产管理和经济监督，这就为审计的产生提供了可能性。

国家最高统治者为了维护其统治地位，必然实行分权控制，由各级政府行使管理财产、治理社会和处理事务的权力。这就出现了国家财产所有权和经营管理权的分离。国家最高统治者必然要求对各级政府的活动进行检查监督，这就为政府审计的产生和发展奠定了客观基础。

16世纪的意大利合伙企业制度，允许有的合伙人参与企业的经营管理，也允许有的合伙人不参与企业的经营管理，出现了企业财产所有权和经营管理权的分离。为了证明参与经营管理的合伙人的业绩，需要专门从事查账和公证的专业人员，这就为注册会计师审计的产生和发展奠定了客观基础。

随着企业规模的扩大和经营管理活动的日益复杂化，在企业内部就有必要实行分权组织控制，并形成一定的管理层次，以便保证企业各项活动的顺利开展和有效进行，这样在企业内部就出现了一种新的权责分工，出现了内部各层次经营管理权的分离。为了证实各管理层的业绩，需要对管理层的活动进行相对独立的检查，这就为内部审计的产生奠定了客观基础。

(二) 审计关系和审计关系人

审计关系就是参与审计活动的各方之间所形成的关系。审计关系人就是参与审计活动的各有关方面。任何一项审计活动都必须有三方面的关系人参与,即审计授权者(财产所有者)、被审计者(经营管理者)和审计者。这三方面的关系人缺一不可。审计关系人之间审计关系的形成是审计活动产生的必要条件。下面以注册会计师审计为例,对审计关系、审计关系人和审计活动的形成作一阐述。

审计的必要性是由受托责任关系所决定的。在现代社会经济条件下,企业的受托责任包括两个方面:一是受托经济责任;二是受托社会责任。受托经济责任,是指经营管理者对财产所有者承担的保证受托管理的财产保值增值,并及时报告经营管理情况的责任。受托社会责任是指企业的经营管理者对整个社会所承担的诸如保护环境、保护消费者的合法权益,以及促进社会公平等方面的责任。在受托经济责任条件下,财产所有者和经营管者之间的根本利益是一致的,但也存在一定的矛盾,为了维护各自的合法权益,都要求对企业的活动进行客观公正的审查。在受托社会责任条件下,企业在进行各项活动时,不仅要追求企业自身的利益,而且还必须兼顾社会整体的利益。企业社会责任的履行情况如何,也必须由专门的机构和人员进行审查。

审计的可能性是由财产所有者和经营管理者的地位和要求所决定的。企业的经营管理者既是生产经营活动的从事者,又是会计信息的提供者。他们所提供的会计信息是否真实公允,客观上就需要审查核实。财产所有者是会计信息的重要外部使用人,会计信息的其他外部使用人还包括债权人、税务部门、潜在的投资者等。会计信息的审查核实是一项专业性很强的工作,需要聘请独立的专业人员进行这项工作,这就使注册会计师审计活动的产生成为可能。

审计的现实性是由各审计关系人的利益所决定的。企业的经营管理者之所以会接受审计是由三方面的原因所决定的:一是法律的要求。现代市场经济条件下,任何一个国家的法律都对企业的审计工作做出明文规定,企业必须依法接受审计。二是履行受托责任的要求。保证企业财产的保值增值是企业经营管理者履行受托责任的重要方面,为此就必须走向市场,开展各项经济活动,谋求企业的发展。这些经济活动必须接受审计的监督。三是解除受托责任的需

要。企业的经营管理者要向财产所有者报告经营活动及其结果，需要由独立的审计机构和人员对其经营活动的报告做出客观公正的鉴证。

因此，当审计关系人各方就审计事项达成一致时，审计活动就产生了。任何一项审计活动都必须有三方面的关系人参与：审计主体（审计者）、审计客体（经营管理者）和审计委托人（财产所有者）。这三方面的关系人缺一不可，由此而形成的审计关系决定了审计活动的基本内容。审计关系如图 1-1 所示。

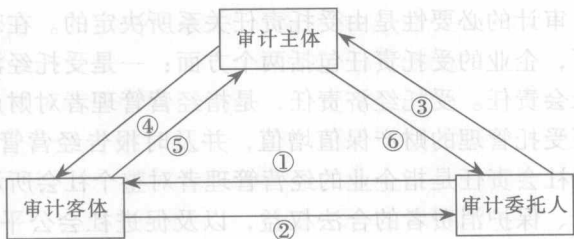


图 1-1 审计关系

说明：①委托经营；②承担经营责任；③委托审计；④进行审计；⑤提供资料；⑥报告审计结果。

图 1-1 说明了审计关系人之间的关系。审计者之所以会接受审计委托，是为了维护其职业地位和保障其职业利益；财产所有者之所以要聘请审计者，是为了有效地了解真实、公允的会计信息；经营管理者之所以会接受审计，是为了满足法律的要求和履行其受托责任。

二、审计发展的史况

（一）政府审计发展的史况

1. 政府审计在世界各国的发展

在审计史上最早产生的审计是官厅审计，即政府审计（Government Audit），政府审计最早起源于几个首先进入私有制社会的文明古国。古埃及、古希腊和古罗马等国早在公元前就设立监督官，兼任审计工作。英国 1215 年的“大宪章运动”奠定了英国乃

至西方现代国家审计制度的政治基础，使议会成为控制国家财政收支大权的监督机构。

18世纪至20世纪中叶，在三权（立法权、司法权和行政权）分立的资产阶级民主主义思想的影响下，西方国家发生了变化，政府审计体制也发生了从隶属于财政部门到独立于行政部门的重大飞跃。英国设立了对议会负责的国家审计署，美国也成立了隶属于国会的审计总署。随后，加拿大、澳大利亚等国都先后步英美后尘，建立了独立于行政的政府审计机构。法国、意大利等国建立了司法模式的政府审计机构。德国、日本则建立了独立模式的政府审计机构。

20世纪以后，随着世界经济的发展，审计理论和实务也发生了重大变革。1953年成立了最高审计机关国际组织（INTOSAI），对政府审计理论和实务的发展做出了很大的贡献。2004年7月7日，美国审计总署（General Accounting Office）更名为政府责任办公室（Government Accountability Office），说明政府审计更强调受托责任的重要性。

2. 政府审计在中国的发展

我国是世界上最早实行政府审计制度的国家之一，并在审计官职、机构和制度上形成一套较为完整的体系。

在西周时期就设置了“宰夫”一职，这是我国有史记载的最早的兼职审计官员，主要负责查核官吏经管财物和履行职责的情况，并可直接向皇帝汇报。秦朝时期，我国又设置了“御史大夫”一职，行使政治、军事和经济的监察大权，主要负责监察全国的民政和财政，其中包括审计。

隋唐时期在刑部下设置“比部”，拥有司法监督之权，负责审计事宜。这是我国历史上最早的审计机构。到了宋朝，正式设立了审计院（司），开始了“审计”一词的使用。在以后的元、明、清时代，都没有再设置专门的审计机构。北洋政府、国民党政府时期，虽然都有专门的审计机构，但由于政治腐败，都没有起到应有的作用。

我国历史上的官厅审计制度主要分为三方面：首先是“上计”制度。这是我国最早的决算审查制度，秦朝以后的朝代，基本都沿用。其次是御史监察制度。对地方出现的问题，由皇帝派遣大臣去就地监察督办。再次是对贪官污吏的惩罚制度。历代皇朝对贪官污

吏的惩罚都很严厉，只是由于政治腐败和历史的局限性，贪污受贿的局面并未根本解决。

中华人民共和国成立之后相当长的时间内，国家没有设置独立的审计机构，而是通过定期和不定期的会计检查，对政府的财政情况和企业的财务情况进行监督。1982年，修改后的《中华人民共和国宪法》规定实行国家审计监督制度。1983年，国家成立了审计署，县以上各级人民政府也先后成立了各级审计机关。此后，国家陆续发布了一系列审计法规，直到1994年10月颁发的《中华人民共和国审计法》，从法律上确立了政府审计的地位。1996年以来逐步颁发《政府审计准则》，使政府审计的法制化和规范化更进一步。目前，我国政府审计在整个经济社会发展中扮演着越来越重要的角色。

（二）注册会计师审计发展的史况

1. 注册会计师审计在西方国家的发展

注册会计师审计（CPA Audit）起源于意大利合伙制度，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。

最早的民间查账员出现于公元9世纪地中海沿岸的一些意大利主要城市。当时的佛罗伦萨、热那亚和威尼斯已逐渐发展成为贸易中心，大量的商品购销、储运业务，使账目核对工作日益复杂化，由此而产生专职民间查账员。这是注册会计师审计的萌芽。16世纪，威尼斯出现了最早的合伙企业，不参与企业经营管理的合伙人和参与企业经营管理的合伙人都希望聘请第三者对合伙企业的会计报表进行监督、检查，以说明企业经营管理活动的正常和履行合伙契约责任的情况。一支具有良好会计知识、专门从事这种查账和公证工作的专业队伍应运而生，并于1581年成立了威尼斯会计师协会。

英国在创立和传播注册会计师审计职业的过程中发挥了重要作用。工业革命的产生和发展，使英国的资本主义经济得到迅速发展，企业的生产组织形式出现了股份有限公司，使财产所有权和经营管理权进一步分离，客观上需要对经营管理者活动进行监督，对其财务报告的信息进行公正审查。在1721年著名的“南海公司事件”中，英国议会聘请的会计师查尔斯·斯内尔对南海公司进行审计，成为世界上第一位注册会计师。1844年，英国颁布了

