

普通高等院校
会计学专业
精编教材

Auditing

Auditing

审 计（第2版）

刘雪清 封桂芹 编著



清华大学出版社

普通高等院校
会计学专业
精编教材

审 计

(第2版)

刘雪清 封桂芹 编著

Auditing

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书以注册会计师审计为例,按会计报表的要素介绍审计实务。本书共分为三篇:第一篇是审计基础理论;第二篇是审计基本方法;第三篇是审计实务。在编写中穿插一些知识链接和审计实务案例,目的是在增加趣味性的同时,帮助学生加深对审计的理解与掌握。本书理论以够用为准,教材中既照顾了学科的完整性,又对其部分内容进行了新的组合;实务以实用为度,在实务部分大量地运用了会计师事务所的工作底稿,突出体现新《中国注册会计师执业准则》的基本精神,并附有最新的小型企业财务报表审计工作底稿。

本书适合普通高等院校、应用型本科院校、成人教育本科层次的会计及相关专业教学使用,对从事审计实务的人员也是实用的参考读物。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

审计 / 刘雪清,封桂芹编著. -- 2版. -- 北京:清华大学出版社,2016.9

普通高等院校会计学专业精编教材

ISBN 978-7-302-44332-2

I. ①审… II. ①刘… ②封… III. ①审计学—高等学校—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第164356号

责任编辑:刘士平

封面设计:何凤霞

责任校对:刘 静

责任印制:李红英

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址: 北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编: 100084

社 总 机: 010-62770175 邮 购: 010-62786544

投稿与读者服务: 010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈: 010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课 件 下 载: www.tup.com.cn, 010-62770175-4278

印 装 者: 北京国马印刷厂

经 销: 全国新华书店

开 本: 185mm×260mm 印 张: 24.5 字 数: 562 千字

版 次: 2012 年 1 月第 1 版 2016 年 9 月第 2 版 印 次: 2016 年 9 月第 1 次印刷

印 数: 1~3000

定 价: 44.00 元



审计实务作为会计专业的必修课,在多年的高校教学中始终不能引起学生的学习兴趣。究其原因:由于它是建立在会计等其他学科基础上的一门较高层次的专业课,对初学者来讲有一定的难度。作为长期从事这门学科教学的一线教师,我们也有与同学们一样的体会。基于此,我们萌发了要编写这本教材(第1版)的想法。经过几年的准备,结合多年的教学实践,在大量借鉴了其他专家、学者审计理论与实务的前提下,形成了这本拙作。

本教材的特点以下几点。

第一,理论以够用为准。教材中既照顾了学科的完整性,又对其部分内容进行了新的组合。全书的编排突出了“三基”要求,即基本理论、基本方法和基本技能。

第二,实务以实用为度。在实务部分大量地运用了会计师事务所的工作底稿,突出体现了新《注册会计师执业准则》的基本精神,并附有最新的审计工作底稿。为了便于学生的理解和掌握,在实务部分,仍然按照财务报表的要素编写。

第三,内容以灵活为本。在编写中尝试了一种新的写法,强调了丰富多彩和灵活多样,主要是考虑教学对象的需求和可理解性。

本教材自第1版出版以来经过了多年的教学实践检验,我们也发现了一些不足。

第2版主要是对审计实务部分进行了较大的调整,按企业经济活动的流程和审计工作程序分为四个循环和货币资金。同时,运用了一部分审计工作底稿实例,更加贴近实际,方便教学。

同时,我们还结合教学实际补充了部分教学案例,并完善了习题的相关内容及答案。

本修订由东北财经大学职业教育学院刘雪清教授负责第一篇和第二篇;内蒙古财经学院会计学院封桂芹副教授负责第三篇。全书由刘雪清教授负责总纂。

由于我们的学术水平和能力有限,教材中会存在不足之处,敬请广大师生批评指正。

编 者

2016年8月



第一篇 审计基础理论

第一章 总论	3
第一节 审计的产生和发展	3
一、西方注册会计师审计的产生与发展	3
二、我国注册会计师审计的产生与发展	5
三、审计产生和发展的客观基础	6
第二节 审计的含义及分类	7
一、审计的定义	7
二、审计的分类	7
第三节 审计的对象和职能	10
一、审计的对象	10
二、审计的职能	11
第四节 审计组织和审计人员	12
一、国家审计机关和审计人员	12
二、内部审计机构和审计人员	13
三、民间审计组织及注册会计师	13
四、后续教育	16
本章综合案例	17
本章习题	18
第二章 审计准则与职业规范	22
第一节 审计准则	22
一、审计准则的体系构成	22
二、注册会计师执业准则简介	25
三、会计师事务所质量控制准则	26
第二节 审计职业道德规范	29
一、诚信	29
二、客观和公正	29
三、独立性	30



四、专业胜任能力与应有的关注	31
五、保密	33
六、良好职业行为	33
第三节 注册会计师的法律责任	34
一、对注册会计师法律责任的认定	34
二、注册会计师承担法律责任的种类	35
三、注册会计师如何避免法律诉讼	35
本章综合案例	37
本章习题	38
第三章 审计目标与审计计划	42
第一节 审计目标	42
一、审计总目标	42
二、审计的具体目标	44
第二节 审计计划	47
一、审计业务约定书	47
二、审计计划的作用	53
三、审计计划的内容	54
四、审计计划的记录	55
第三节 重要性	58
一、重要性的含义	58
二、重要性的标准	59
三、重要性在审计过程中的应用	61
第四节 审计风险	64
一、审计风险的含义	64
二、审计风险模型	64
三、重要性与审计风险的关系	68
本章综合案例	68
本章习题	73

第二篇 审计基本方法

第四章 审计程序与审计抽样	83
第一节 审计程序	83
一、国家审计机关的审计程序	83
二、注册会计师审计的审计程序	84
第二节 审计抽样	87
一、审计抽样概述	87



二、属性抽样	89
三、变量抽样	97
本章综合案例	98
本章习题	100
第五章 审计证据和审计工作底稿	105
第一节 审计证据	105
一、审计证据的概念与种类	105
二、审计证据的获取与整理	112
第二节 审计工作底稿	120
一、审计工作底稿的含义与分类	120
二、审计工作底稿的结构与内容	122
三、审计工作底稿的复核与管理	126
本章综合案例	129
本章习题	130
第六章 内部控制及其测试	136
第一节 内部控制的内容	136
一、内部控制的含义	136
二、内部控制的要素	136
三、内部控制的内容	139
第二节 了解与初步评价内部控制	143
一、了解内部控制	143
二、描述内部控制	145
三、初步评价内部控制	145
第三节 内部控制测试与评价	147
一、控制测试的含义和要求	148
二、控制测试的性质	148
三、控制测试的时间	149
四、控制测试的范围	151
五、内部控制有效性的评价	152
第四节 管理建议书	152
一、管理建议书的含义与作用	152
二、管理建议书的基本内容	153
三、管理建议书与审计报告的区别	153
本章综合案例	154
本章习题	157



第七章 审计报告	162
第一节 审计终结	162
一、审计差异调整和试算平衡	162
二、复核审计工作底稿和财务报表	165
三、获取书面声明	169
四、其他事项	171
第二节 审计报告的作用与种类	171
一、审计报告的作用	171
二、审计报告的种类	172
第三节 审计报告的基本内容与类型	173
一、审计报告的内容	173
二、审计报告的类型	174
第四节 审计报告的编制	174
一、标准审计报告	175
二、非标准审计报告	176
三、带强调事项段的审计报告	181
本章综合案例	182
本章习题	185

第三篇 审计实务

第八章 销售与收款循环审计	195
第一节 销售与收款循环的特点、内部控制及控制测试	196
一、销售与收款循环涉及的主要业务活动、凭证和会计记录	196
二、销售与收款循环的控制目标、关键内控和控制测试	196
第二节 主营业务收入审计的实质性程序	198
一、主营业务收入的审计目标	199
二、主营业务收入审计常见的会计错弊	199
三、主营业务收入的实质性程序	200
第三节 应收账款审计的实质性程序	209
一、应收账款的审计目标	209
二、应收账款审计中常见的会计错弊	210
三、应收账款审计的实质性程序	210
四、坏账准备的实质性程序	225
本章综合案例	227
本章习题	230

第九章 采购与付款循环审计	241
第一节 采购与付款循环的特点、内部控制及控制测试	241
一、采购与付款循环中涉及的主要的业务活动、凭证和记录	241
二、采购交易的控制目标、关键控制和控制测试	241
三、付款交易的控制测试	242
四、固定资产的内部控制	243
第二节 应付账款审计的实质性程序	244
一、应付账款的审计目标	244
二、应付账款审计中常见的会计错弊	245
三、应付账款的实质性程序	245
第三节 固定资产审计的实质性程序	249
一、固定资产的审计目标	250
二、固定资产审计中常见的错弊	250
三、固定资产的实质性程序	250
四、固定资产——累计折旧的实质性程序	257
五、固定资产——固定资产减值准备的实质性程序	260
本章综合案例	260
本章习题	262
第十章 生产与服务循环审计	269
第一节 生产与服务循环的特性、内部控制及控制测试	269
一、生产与服务中的主要业务活动、凭证和记录	269
二、生产与服务循环的控制目标、关键内控和控制测试	269
第二节 存货审计的实质性程序	272
一、存货审计的审计目标	273
二、存货审计常见的会计错弊	273
三、存货审计的实质性程序	274
第三节 营业成本审计的实质性程序	289
一、营业成本的审计目标	289
二、营业成本审计常见的会计错弊	289
三、营业成本——主营业务成本的实质性审计程序	289
四、营业成本——其他业务成本的实质性程序	290
第四节 应付职工薪酬审计的实质性程序	291
一、审计目标	291
二、应付职工薪酬审计中常见的错弊	292
三、应付职工薪酬审计的实质性程序	292
本章综合案例	293

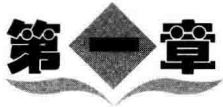


本章习题	293
第十一章 投资和筹资循环审计	299
第一节 筹资与投资循环的特性、内部控制及控制测试	299
一、投资与筹资循环的特征	299
二、投资与筹资循环涉及的主要凭证与会计记录	299
三、投资与筹资循环所涉及的主要业务活动	300
四、投资与筹资循环的控制目标、关键内控和控制测试	302
第二节 投资交易审计的实质性程序	304
一、投资交易的审计目标	304
二、投资审计常见的会计错弊	304
三、长期股权投资实质性程序	305
四、交易性金融资产(持有至到期投资、可供出售金融资产投资)的实质性程序	306
五、投资收益审计	306
第三节 筹资交易审计的实质性程序	307
一、借款的实质性程序	307
二、所有者权益的实质性程序	309
本章综合案例	313
本章习题	315
第十二章 货币资金审计	321
第一节 货币资金概述	321
一、涉及的主要凭证与会计记录	321
二、货币资金审计同交易循环测试之间的关系	321
三、货币资金内部控制制度及其测试	321
第二节 货币资金审计的实质性程序	323
一、货币资金的审计目标	323
二、货币资金审计常见的会计错弊	324
三、库存现金的实质性程序	324
四、银行存款余额的实质性程序	325
本章综合案例	336
本章习题	338
参考答案及解析	344
参考文献	381

第一篇

审计基础理论

本篇主要是通过介绍审计的基本理论,使初学者对审计学有一定的感性认识。在理解审计产生和发展动因的前提下,进一步掌握审计的分类、对象、职能等基础知识。审计作为一门重要的学科和职业,有其独特执业准则与职业规范。为了实现审计的目标,必须制订审计计划,以保证审计工作的实施。在本篇中还介绍了审计的“重要性”和“审计风险”两个重要的知识点。



总 论

第一节 审计的产生和发展

一、西方注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计是市场经济发展到一定阶段的产物,并随着市场经济的发展而发展。这里仅以注册会计师审计为例简要介绍审计的产生与发展。

(一) 西方注册会计师审计的起源

16 世纪末期,在意大利地中海沿岸城市,由于航海贸易发达,商业经营规模不断扩大,为筹措资金,合伙制企业应运而生。在合伙制企业中,同样是作为出资者,有的合伙人参与企业的经营管理,有的合伙人不参与企业的经营管理,于是出现了所有权和经营权的分离。为了对经营者进行监督,享有所有权的所有者聘请具有良好的会计知识、专门从事查账和公证工作的专业人员审查经营者的账目,这可以说是西方注册会计师审计的起源。

(二) 西方注册会计师审计的形成

西方注册会计师审计产生于资本主义最早发达的英国,其产生的“催生剂”是 1721 年英国的“南海公司事件”。“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资者上当,其股票价格一路攀升,但好景不长,最终破产倒闭,使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔(Charles Snell)对南海公司进行审计。斯耐尔以“会计师”的名义提出了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

为了监督经营者的经营管理,避免“南海公司”事件重演,英国政府先后制定和修改了公司法,奠定了注册会计师审计的法律地位。1853 年,苏格兰爱丁堡创立了第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立,标志着注册会计师职业的诞生。在形成时期,西方注册会计师审计的主要特点是:注册会计师审计的法律地位得到了确认;审计的目的是查错防弊,保护企业资产的安全和完整;审计的方法是对会计账目进行详细审计;审计报告使用人主要是企业股东。

案例 1-1 英国的“南海公司事件”

南海公司创建于1710年,以发展南大西洋的贸易为目的,兼营捕鲸业。它最大的特权是可以自由地从事海外贸易活动。1713年,南海公司与西班牙缔结了乌特来克条约,公司获得了专卖非洲黑奴到西班牙美洲的30年垄断权。但至1719年年底,南海公司在业务上没有取得成功。1720年年初得英国议会批准,以国家公债约1 000万英镑换作股票,国家成为公司的股东。有了政府作后台,南海公司开始对外鼓吹其利润的高速增长,从而引发了对南海股票的空前热潮。1720年4~6月,南海公司的股价从120英镑涨至1 020英镑,并推出一揽子虚假的计划:18家土地公司、15家矿业公司、10家保险公司、6家油脂公司、4家盐业公司、4家河港公司、2家糖业公司……由于没有实体经济的支持,好景不长,几家公司同时控告南海公司,骗局被戳穿,南海公司股票急剧下跌,从1720年8月25日到9月28日,股价从900英镑下跌到190英镑。并最后宣告破产,广大股东和债权人损失惨重。英国议会迫于压力,宣布组织一个由13人组成的特别委员会,对南海公司进行审计,并聘请了当时有名的伦敦市堆斯特·莱恩学校的会计教师斯耐尔先生(Charles Snell)执行审查。议会根据斯耐尔的查账报告书,除没收全部董事的个人财产外,还逮捕了一名负直接责任的经理,并颁布了《泡沫公司取缔法》。斯耐尔先生以“会计师”的名义提出了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。对“南海公司”进行审计的斯耐尔先生成为世界上第一位注册会计师。

(三) 西方注册会计师审计的发展

20世纪初,全球经济发展的中心由欧洲逐步转向美国。随着英国巨额资本向美国的流入,为保护广大投资者和债权人的利益,英国的执业会计师也远渡重洋到美国去开展业务。同时,也推动了美国注册会计师审计的迅猛发展。1887年,美国公共会计师协会成立。1916年,该协会改组为美国会计师协会。1957年,该协会又改名为美国注册会计师协会,成为世界上最大的注册会计师职业团体。

这一阶段,由于企业和银行关系密切,银行逐渐把资产负债表作为了解企业信用状况的主要依据,于是产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计,即美国式审计。其审计的主要特点是:审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计的主要目的是通过对资产负债表数据的审查,判断企业信用状况;审计方法从详细审计初步转向抽样审计;审计报告使用人除企业股东外,更突出了债权人。

从20世纪30年代开始,随着资本市场的逐步完善,证券市场的业务量和交易规模迅速发展,仅仅对资产负债表审计,已不能满足证券市场上投资人和潜在投资人以及社会各方面的要求。特别是从1929年到1933年,资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机,使得投资者和债权人蒙受了巨大损失,这从客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况转变到更加关心企业盈利水平,产生了对企业损益表进行审计的要求,于是审计

模式从资产负债表审计转为会计报表审计。

这一阶段,审计的主要特点是:审计对象转为以资产负债表和损益表为中心的全部会计报表及相关财务资料;审计的主要目的是对会计报表整体发表审计意见,已确定会计报表的可信性,查错防弊转为次要目的;审计的范围已扩大到测试相关的内部控制,并广泛采用抽样审计;审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者;审计准则开始拟定,审计工作向规范化、标准化过渡;注册会计师考试制度广泛推行,注册会计师专业素质普遍提高。

第二次世界大战以后,跨国公司得到空前发展,形成了一大批国际会计师事务所,如最初的国际“八大”会计师事务所,20世纪80年代末合并为“六大”,之后又合并为“五大”。2001年,美国发生了安然公司财务造假丑闻,为安然公司出具审计报告的安达信会计师事务所由于涉嫌舞弊和销毁证据被美国司法部门调查,之后宣布关闭。所以,目前尚有“四大”国际会计师事务所。此外,由于竞争的激烈性,注册会计师审计开始由单纯的财务审计转向既重视财务审计又重视经营管理审计。

知识拓展

目前国际“四大”会计师事务所

目前的国际“四大”会计师事务所分别是普华永道会计师事务所、安永会计师事务所、毕马威会计师事务所和德勤会计师事务所。

二、我国注册会计师审计的产生与发展

我国注册会计师审计是在辛亥革命以后,为适应当时民族资本主义商业的发展需要而产生的。1918年9月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规《会计师暂行章程》。同年,批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师,并创办了中国第一家会计师事务所“正则会计师事务所”。这标志着我国注册会计师制度正式诞生。但是由于各方面因素的制约,注册会计师事业一直没有得到长足发展。

新中国成立初期,注册会计师审计为经济恢复工作发挥过积极作用,却又在随后推行高度集中计划经济体制下悄然退出了经济舞台。

十一届三中全会以后,党和政府的工作中心开始向经济建设转移,并实施了一系列改革开放政策,注册会计师制度又得以恢复。1980年12月,财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师行业的复苏。1981年1月1日在上海成立了恢复注册会计师审计制度后的第一家会计师事务所——上海会计师事务所。1985年颁布的第一部会计法规定了注册会计师的地位、任务、职责等。1986年颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》。1993年10月颁布新中国第一部注册会计师的专业法律——《中华人民共和国注册会计师法》。1996年1月1日和1997年1月1日,第一、第二批中国注册会计师审计准则分别开始施行。这些法律法规的贯彻实施,将我国注册会计师事业推进入了一个新的发展时期。

在中国注册会计师职业恢复发展的初期,由政府部门帮助发起会计师事务所,因为当时注册会计师的个人财产十分有限,很难完全承担起法律责任,在这种情况下,“单薄”的

会计师事务所挂靠于政府部门,让挂靠单位起到“屏障”作用,可以在一定程度上促进会计师职业的较快发展。但由于挂靠单位一方面是政府部门,另一方面又是会计师事务所的投资者,会影响事务所的决策,分享事务所的财务成果,因此,这种体制运作的结果,势必会损害注册会计师职业的独立性。财政部和中国证监会于1997年开始着手会计师事务所的体制改革问题,改革的目标是所有的会计师事务所都必须与挂靠单位脱钩,并从组织形式上转为合伙制或有限责任公司制,以从体制上保证会计师职业的独立性。

进入新世纪以来,我国经济持续快速发展,企业加快实施“走出去”战略,积极参与国际合作竞争,在全球范围内配置资源和拓展市场,中国经济国际化发展的特征日益凸显。建设形成内外联动、互利共赢、安全高效的开放型经济体系,离不开国际可比的财务信息和国际化会计服务,这对注册会计师行业的国际化发展提出新的要求。中国注册会计师协会大力实施准则国际趋同战略。2006年2月正式发布48项审计准则,建立起一套适应市场经济发展要求、顺应国际趋同大势的新审计准则体系,实现了我国审计准则与国际准则的趋同,国际社会对此给予积极回应和高度评价。

2010年11月1日,财政部又发布的关修订《中国注册会计师审计准则1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等38项准则,自2012年1月1日起施行。

知识拓展

中国四大会计师事务所

截至20世纪50年代初以前在中国——不但在中国甚至在国际上享有盛誉的四家中国会计师事务所是:正则会计师事务所、正明会计师事务所、立信会计师事务所、公信会计师事务所。

正则会计师事务所,是由中国第一位会计师谢霖在1918年年末到1919年年初创办的,首先在中国承办会计师业务,在中国会计发展史上留下了光辉的记录。

正明会计师事务所原名“徐永祚会计师事务所”,是中国著名会计学家改良中式簿记运动发起人徐永祚于1921年创办的。

立信会计师事务所原先是潘序伦在1917年创办的“潘序伦会计师事务所”,在1928年改名,是在会计界中影响最深、规模最大的会计师事务所。

公信会计师事务所,是由奚玉书于1936年组建的,奚玉书自任主任会计师。

三、审计产生和发展的客观基础

随着财产管理制度的发展,财产的所有者将财产的管理权委托给财产管理者,财产的所有权和经营管理权相分离,并由此形成一种委托与受托关系。在这种关系中,财产所有者为了保护其财产的安全、完整,就需要对受托管理者履行管理财产收支和结果的经济责任实行监督。于是,财产所有者另聘请与责任双方都不存在任何利益关系的独立的第三者,对财产管理者的经济责任进行审查和评价,以维护自己正当的权益和解除财产管理者的经济责任,这样,就形成了由审计委托人或授权人、审计人和被审计人组成的三方审计关系,审计由此产生。所以,财产所有权与经营管理权相分离所产生的受托经济责任关系是审计产生和发展的客观基础。

审计关系如图 1-1 所示。

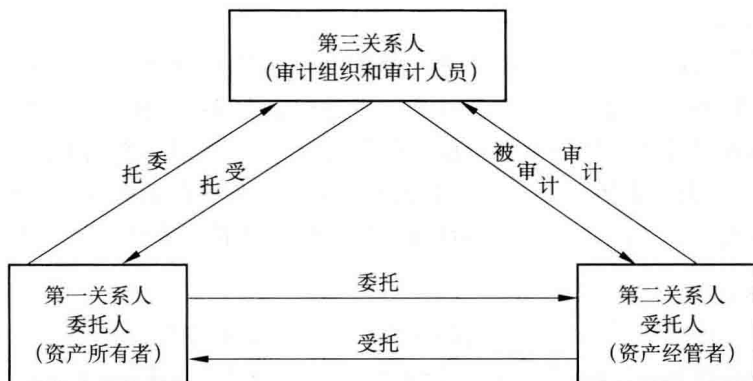


图 1-1 审计关系

第二节 审计的含义及分类

一、审计的定义

最具代表性的是美国会计学会(AAA)审计基本概念委员会于 1973 年发表的《基本审计概念说明》(A Statement of Basic Auditing Concepts),将其定义为:“审计是一个系统化过程,即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的符合程度,并将结果传达给有关使用者。”

《中华人民共和国审计法实施条例》第二条对审计所下的定义是:“审计是审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产,监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为”。

本教材的审计定义:审计是由国家授权或接受委托的专职机构和人员,依照国家法规、审计准则和会计理论,运用专门的方法,对被审计单位的财政、财务收支、经营管理活动及相关资料的真实性、正确性、合规性、合法性、效益性进行审查和监督,评价经济责任,鉴证经济业务,用以维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益的一项独立性的经济监督活动。

在这个定义中,概括了审计的主体、审计的客体、审计的授权者(或委托者)、审计依据、审计目的和审计性质共六个方面的含义。

二、审计的分类

选择不同的分类标准对审计进行分类,可以分出不同的类别。

(一) 按审计主体分类

审计按主体不同,可以分为政府审计(又称国家审计)、内部审计和注册会计师审计审