



高等院校规划教材



审计学理论与实务

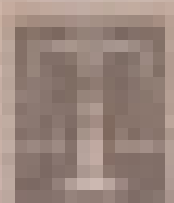
Principle and Practice of Auditing

傅秉潇 编著



© 大连理工大学出版社

中国注册会计师协会推荐教材



审计学理论与实务

Principle and Practice of Auditing

徐德鑫 主编



中国财政经济出版社

经济管理

高等院校规划教材



审计学理论与实务

Principle and Practice of Auditing

傅秉潇 编著



大连理工大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学理论与实务/傅秉潇编著. —大连:大连理工大学出版社, 2008. 2

高等院校规划教材

ISBN 978-7-5611-4003-1

I. 审… II. 傅… 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(2008)第 015861 号

善融 萧秉朝

大连理工大学出版社出版

地址:大连市软件园路 80 号 邮政编码:116023

发行:0411-84708842 邮购:0411-84703636 传真:0411-84701466

E-mail: dulp@dulp.cn URL: <http://www.dulp.cn>

大连金华光彩色印刷有限公司印刷 大连理工大学出版社发行

幅面尺寸:170mm×240mm
2008 年 2 月第 1 版

印张:25 字数:480 千字
2008 年 2 月第 1 次印刷

责任编辑:汪会武 朱 娜

责任校对:娜 婉

封面设计:波 朗

ISBN 978-7-5611-4003-1

定 价:35.50 元

PREFACE

前言

本书以财政部最新颁布实施的审计准则和会计准则为核心,结合历届注册会计师考试对重要知识点进行详细阐释,并在重要审计领域以审计案例实务描绘了审计实际操作过程和内容。全书内容包括审计概论、注册会计师职业道德、执业准则、审计目标、审计证据、审计计划、内部控制制度、审计抽样、货币资金审计、销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、存货与仓储循环审计、筹资与投资循环审计、完成审计工作、审计报告、验资等。

在主要章节中,辅以大量例题及其解析,并附有适量的练习思考题,以增强读者对审计学理论的认知,以达到教学内容与学习指导的有机结合,注重深入浅出、通俗易懂。

审计学是一门综合性、实用性很强的学科。本书的实务部分强调审计的可操作性,所选案例实务通过对被审计单位会计业务中存在的错误或舞弊的揭示,分析和研究了注册会计师在审计工作中要解决的中心问题,即如何查证与调整,以便于加深读者对审计学理论与实务的理解和掌握。

本教材编排力求内容新颖、重点突出,以培养应用型人才为目标,将审计理论、方法与实务相互贯通,可作为二级独立学院及高职高专院校开展审计学教学时使用,也可供审计学专业教师、审计人员和自学者学习和参考。

在本书编写过程中,参考了很多国内外审计学方面的教材、专著和文章;在出版过程中,得到了大连理工大学出版社的大力支持。在此,特向他们一并表示感谢。

由于本书是对审计学教材改革的一次大胆尝试和探索,加之作者水平有限,书中难免存在一些缺点和不当之处,恳请读者批评指正。

傅秉满

2008年1月于广州

CONTENTS

目录

第1章 绪论	1
1.1 审计的起源与发展	1
1.2 审计的类别	2
1.3 注册会计师审计	3
1.3.1 注册会计师审计的概念	3
1.3.2 注册会计师审计的对象	3
1.4 注册会计师管理	4
1.4.1 注册会计师考试	4
1.4.2 注册会计师业务范围	5
1.4.3 会计师事务所的组织形式	5
1.4.4 注册会计师协会	5
1.5 注册会计师的法律责任	6
1.5.1 注册会计师法律责任的成因	6
1.5.2 经营失败、审计失败和审计风险	6
1.5.3 对注册会计师法律责任的认定	7
1.5.4 注册会计师承担法律责任的种类	8
1.5.5 注册会计师如何避免法律诉讼	8
第2章 注册会计师职业道德规范	9
2.1 注册会计师职业道德基本原则	9
2.1.1 独立性	9
2.1.2 专业胜任能力	16
2.1.3 保密	17
2.1.4 职业行为	17
2.1.5 技术准则	18

2.2	收费与佣金	18
2.3	与执行鉴证业务不相容的工作	19
2.4	接任前任注册会计师的审计业务	20
2.4.1	前后任注册会计师的含义	20
2.4.2	客户更换会计师事务所的原因	20
2.4.3	接受委托前的沟通	21
2.4.4	接受委托后的沟通	22
2.5	广告、业务招揽和宣传	23
2.5.1	广告	23
2.5.2	业务招揽	24
2.5.3	宣传	24
	练习题	26
第3章	注册会计师执业准则	29
3.1	中国注册会计师执业准则体系框架	29
3.1.1	中国注册会计师鉴证业务准则	30
3.1.2	中国注册会计师相关服务准则	32
3.1.3	会计师事务所质量控制准则	32
3.2	中国注册会计师鉴证业务基本内容	32
3.2.1	鉴证业务的定义和分类	32
3.2.2	业务承接	33
3.2.3	鉴证业务的要素	33
3.3	会计师事务所业务质量控制基本内容	36
3.3.1	对业务质量承担的领导责任	36
3.3.2	职业道德规范	36
3.3.3	客户关系和具体业务接受或保持	37
3.3.4	人力资源	37
3.3.5	业务执行	38
3.3.6	业务工作底稿	39
3.3.7	监控	40
第4章	财务报表审计	41
4.1	财务报表审计的总目标	41
4.1.1	财务报表审计总目标的演变	41
4.1.2	不同国家财务报表审计的总目标	41
4.1.3	使用者对财务报表的希望	42
4.2	财务报表审计的责任划分	43

4.2.1	被审计单位管理层和治理层的责任	43
4.2.2	注册会计师的责任	43
4.2.3	两种责任不能相互取代	44
4.2.4	几个重要概念	44
4.3	财务报表审计的组织方式	45
4.4	确定具体审计目标	48
4.4.1	被审计单位管理层的认定	48
4.4.2	具体审计目标	49
4.4.3	审计过程和审计目标的实现	51
练习题		52
第5章 审计证据与审计工作底稿		54
5.1	审计证据	54
5.1.1	审计证据种类	54
5.1.2	审计证据的特性	56
5.1.3	获取审计证据的审计程序	57
5.2	审计工作底稿	60
5.2.1	审计工作底稿的存在形式和内容	60
5.2.2	审计工作底稿的归整	61
5.2.3	审计工作底稿的归档	61
练习题		63
第6章 审计计划、重要性及审计风险		65
6.1	审计计划	65
6.1.1	审计计划的分类	65
6.1.2	制定审计计划的过程	67
6.2	审计重要性	71
6.2.1	审计重要性概念及其特征	71
6.2.2	审计重要性与审计风险的关系	71
6.2.3	审计重要性水平的确定	72
6.2.4	评价错报的影响	77
6.3	审计风险	79
6.3.1	重大错报风险	79
6.3.2	检查风险	80
6.3.3	检查风险与重大错报风险的关系	80
6.3.4	检查风险对实质性程序的性质、时间和范围的影响	81
练习题		81

第7章 内部控制 83

7.1 内部控制概述 83

- 7.1.1 内部控制的内涵 83
- 7.1.2 与审计相关的控制 83
- 7.1.3 对内部控制的了解 84
- 7.1.4 内部控制的人工和自动化成分 85
- 7.1.5 内部控制的局限性 86

7.2 内部控制的主要内容 86

- 7.2.1 控制环境 86
- 7.2.2 被审计单位的风险评估过程 88
- 7.2.3 与财务报告相关的信息系统与沟通 89
- 7.2.4 控制活动 90
- 7.2.5 对控制的监督 95

实务一 内部控制测试 97

练习题 101

第8章 审计抽样 104

- 8.1 选取全部项目 104
- 8.2 选取特定项目 105
- 8.3 审计抽样 105
 - 8.3.1 审计抽样的定义 106
 - 8.3.2 审计抽样的种类 106
 - 8.3.3 抽样风险与非抽样风险 108
 - 8.3.4 抽样技术 109
 - 8.3.5 对样本实施审计程序 114
 - 8.3.6 样本结果评价 114

练习题 117

第9章 货币资金审计 118

- 9.1 货币资金概述 118
 - 9.1.1 货币资金与交易循环 118
 - 9.1.2 凭证和会计记录 119
 - 9.1.3 货币资金内部控制及其测试 119
- 9.2 库存现金审计 121
 - 9.2.1 审计目标 121
 - 9.2.2 库存现金内部控制测试 122
 - 9.2.3 库存现金的实质性程序 122

9.3 银行存款审计	125
9.3.1 审计目标	125
9.3.2 银行存款内部控制测试	125
9.3.3 银行存款的实质性程序	126
9.4 其他货币资金审计	129
9.4.1 审计目标	129
9.4.2 其他货币资金内部控制测试	130
9.4.3 其他货币资金的实质性程序	130
实务二 货币资金审计	131
练习题	139
第10章 销售与收款循环审计	142
10.1 销售与收款循环涉及的主要凭证与会计记录	142
10.2 销售与收款循环涉及的主要业务活动	143
10.3 控制测试和交易的实质性程序	144
10.3.1 销售交易的内部控制和控制测试	144
10.3.2 销售交易的实质性程序	147
10.3.3 收款交易的内部控制、控制测试和实质性程序	149
10.4 营业收入审计	150
10.4.1 营业收入的审计目标	150
10.4.2 营业收入的实质性程序	151
10.5 应收账款和坏账准备审计	162
10.5.1 应收账款审计	162
10.5.2 坏账准备审计	169
10.6 其他相关账户审计	171
10.6.1 应收票据审计	171
10.6.2 预收款项审计	173
10.6.3 应交税费审计	176
10.6.4 营业税金及附加审计	176
10.6.5 销售费用审计	178
实务三 销售收入审计	178
实务四 应收款项及坏账准备审计	184
练习题	192
第11章 采购与付款循环审计	196
11.1 采购与付款循环的主要凭证与会计记录	196
11.2 采购与付款循环涉及的主要业务活动	196

11.3	控制测试和交易的实质性程序	198
11.3.1	采购交易的内部控制和控制测试	198
11.3.2	付款交易的内部控制和控制测试	199
11.3.3	固定资产的内部控制和控制测试	199
11.4	应付账款审计	200
11.4.1	应付账款的审计目标	200
11.4.2	应付账款的实质性程序	200
11.5	固定资产审计	202
11.5.1	固定资产的审计目标	202
11.5.2	固定资产的实质性程序	202
11.5.3	累计折旧的实质性程序	209
11.5.4	固定资产减值准备的实质性程序	210
11.6	其他相关账户审计	211
11.6.1	预付款项审计	211
11.6.2	在建工程审计	212
11.6.3	无形资产审计	214
11.6.4	应付票据审计	216
11.6.5	管理费用审计	216
实务五	固定资产审计	217
实务六	应付账款审计	224
练习题		230
第12章	存货与仓储循环审计	232
12.1	存货与仓储循环的主要凭证与会计记录	232
12.2	存货与仓储循环涉及的主要业务活动	232
12.3	控制测试和交易的实质性程序	233
12.3.1	控制测试	233
12.3.2	交易的实质性程序	234
12.4	存货审计	235
12.4.1	存货审计概述	235
12.4.2	存货监盘	235
12.4.3	存货计价测试	243
12.5	营业成本审计	245
12.5.1	营业成本的审计目标	245
12.5.2	主营业务成本的实质性程序	245
12.6	其他相关账户的审计	248

12.6.1	原材料的实质性程序	248
12.6.2	库存商品的实质性程序	249
12.6.3	发出商品的实质性程序	250
12.6.4	存货跌价准备的实质性程序	251
实务七	生产成本审计	252
练习题		255
第 13 章	筹资与投资循环审计	259
13.1	筹资与投资循环的主要凭证和会计记录	259
13.2	筹资与投资循环所涉及的主要业务活动	259
13.3	控制测试与交易的实质性程序	260
13.3.1	筹资活动的内部控制和控制测试	260
13.3.2	投资活动的内部控制和控制测试	261
13.4	借款审计	262
13.4.1	长(短)期借款的审计	263
13.4.2	应付债券的审计	264
13.4.3	财务费用的审计	265
13.5	所有者权益审计	266
13.5.1	实收资本(股本)的审计	266
13.5.2	资本公积的审计	267
13.5.3	盈余公积的审计	269
13.5.4	未分配利润的审计	270
13.5.5	应付股利的审计	271
13.6	投资审计	271
13.6.1	交易性金融资产审计	271
13.6.2	可供出售金融资产审计	273
13.6.3	持有至到期投资审计	275
13.6.4	长期股权投资审计	276
13.6.5	投资性房地产审计	278
13.6.6	应收利息审计	280
13.6.7	投资收益审计	281
13.7	其他相关项目审计	283
13.7.1	预计负债审计	283
13.7.2	所得税费用审计	285
13.7.3	资产减值准备审计	286
13.7.4	公允价值变动收益审计	287

13.7.5	营业外收入审计	288
13.7.6	营业外支出审计	288
练习题		290
第14章 完成审计工作		293
14.1	期初余额	293
14.1.1	期初余额的含义	293
14.1.2	期初余额的审计目标	294
14.1.3	期初余额的审计程序	294
14.1.4	期初余额审计对审计报告的影响	295
14.2	期后事项	295
14.2.1	资产负债表日后调整事项	296
14.2.2	资产负债表日后非调整事项	297
14.2.3	对期后事项的识别	298
14.3	或有事项审计	300
14.3.1	或有事项的含义	300
14.3.2	或有事项的审计	301
14.4	持续经营审计	302
14.4.1	管理层的责任和注册会计师的责任	302
14.4.2	导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况	302
14.4.3	评价管理层对持续经营能力作出的评估	305
14.4.4	进一步审计程序	305
14.4.5	审计结论与报告	306
14.5	现金流量表审计	308
14.6	获取管理层声明	311
14.6.1	管理层对财务报表责任的认可	311
14.6.2	将管理层声明作为审计证据	312
14.6.3	管理层声明的主要内容	313
14.6.4	管理层拒绝提供声明时的措施	314
14.7	终结审计与审计报告	314
14.7.1	编制审计差异调整表和试算平衡表	314
14.7.2	对财务报表总体合理性实施分析程序	315
14.7.3	评价审计结果	315
14.7.4	与治理层沟通	316
14.7.5	完成质量控制复核	316
实务八 期后事项审计		322

练习题	326
第 15 章 审计报告	331
15.1 审计报告概述	331
15.1.1 审计报告的含义及特点	331
15.1.2 审计报告的作用	331
15.1.3 审计报告的基本内容	332
15.2 审计报告类型	334
15.2.1 无保留意见的审计报告	334
15.2.2 带强调事项段的无保留意见的审计报告	335
15.2.3 保留意见的审计报告	339
15.2.4 否定意见的审计报告	340
15.2.5 无法表示意见的审计报告	342
练习题	355
第 16 章 验资	368
16.1 验资概述	368
16.1.1 验资的含义	368
16.1.2 注册资本及实收资本	368
16.1.3 设立验资和变更验资	369
16.1.4 被审验单位	370
16.1.5 出资者和被审验单位的责任	370
16.1.6 注册会计师的责任	370
16.1.7 对注册会计师执行验资业务的职业道德要求	371
16.1.8 业务约定书	371
16.2 验资计划与程序	372
16.2.1 验资计划	372
16.2.2 获取注册资本实收情况明细表或变更情况明细表	373
16.2.3 审验范围	373
16.2.4 审验程序	374
16.2.5 验资工作底稿	376
16.3 验资报告	376
16.3.1 验资报告要素	376
16.3.2 拒绝出具验资报告并解除业务约定的情形	380
参考文献	386

绪论

第1章

1.1 审计的起源与发展

审计是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度,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。

16世纪中叶,地中海沿岸城市的商业比较繁荣,威尼斯是当时最为发达的地区,是东西方贸易的枢纽,商业经营规模不断扩大。由于单个业主难以满足巨额的投资资金,合伙制企业由此应运而生,由此产生了会计主体以及复式记账技术。在合伙经营者中,有的合伙人直接参与企业经营管理,有的则不参与企业的经营管理,这就出现了所有权与经营权的分离,那些不参与经营管理的合伙人希望及时了解企业的财务状况,监督企业的经营活动,因而在客观上要求有一个第三者能对企业进行监督、检查,正是这种需要,加速了审计的产生。

18世纪下半叶,英国工业革命使得资本主义经济得到迅速发展。生产力大大提高,所有权与经营权开始分离。股份制企业的兴起,使绝大部分股东已完全脱离经营管理,但他们非常关心公司的经营成果,同时债权人也非常重视公司的生产经营状况以保证自身的利益。1721年英国的“南海公司事件”催生了注册会计师审计。

20世纪初开始,世界经济重心向美国转移,美国的注册会计师审计得到迅速发展。

第二次世界大战后,随着国际资本的流动以及跨国企业的海外扩张,带动了注册会计师审计的跨国发展,产生了一大批国际会计师事务所。20世纪末,由“八大”合并为“五大”国际会计师事务所,2001年美国安然会计造假丑闻,使安达信会

计师事务所倒闭。目前,尚有“四大”国际会计师事务所,即普华永道(Price Water House Coopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPNG)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。

从审计的起源和发展历程看,审计是商品经济发展到一定历史阶段的产物,其产生的直接原因是财产的所有权与经营权的相互分离。

1.2 审计的类别

根据划分标准的不同,审计可分为不同类别。

根据审计的目的和内容的不同可分为:

(1)会计报表审计。会计报表通常包括资产负债表、利润表和现金流量表以及会计报表附注。

(2)经营审计。经营审计的目的是评价被审单位经营活动的效率和效果,进而对其经营方法和程序进行评价。审计对象不仅限于会计,还包括其他领域,更像是管理咨询。

(3)合规性审计。其目的是确定被审单位是否遵循了特定的程序、规则或条例。

根据审计方法的不同,可分为:

(1)账项基础审计。账项基础审计的重心在资产负债表,旨在发现和防止错误与舞弊,审计方法是详细审计,又称为账项基础审计。

(2)制度基础审计。从20世纪50年代起,以内部控制测试为基础的抽样审计得到广泛应用,从方法论的角度来讲,这种方法被称为制度基础审计。

(3)风险导向审计。由于审计风险受到企业固有风险因素的影响,如管理人员的品行、行业所处环境、业务性质、易产生错报的报表项目、易受损失或被挪用的资产等导致的风险,又受到内部控制制度风险的影响,此外还受到注册会计师审计过程中未能发现错报风险的影响,出现了审计风险模型,从理论上解决了注册会计师以制度为基础采用抽样审计的随意性,又解决了审计资源的分配问题,要求注册会计师将审计资源分配到最容易导致会计报表出现重大错报的领域。从方法论的角度来讲,这种以审计风险模型为基础进行的审计,称为风险导向审计。

根据审计主体不同,可分为:

(1)政府审计。是由政府审计机关代表政府依法进行的审计,主要监督检查政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。

(2)内部审计。是由各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计,主要监督本部门或本单位内部的财务收支和经营活动。

(3)社会审计。又称独立审计、注册会计师审计,以会计师事务所为主要表现形式。在我国,注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托,办理审计、会计咨询等业务。会计师事务所不附属于任何机构,具有较强的独立性、客观性和公正性。

政府审计、内部审计和注册会计师审计各自在不同的领域实施审计,相互独立,相互不可替代,不存在主导和从属的关系。在审计方法上,政府审计和内部审计与注册会计师审计有共同之处。本书重点介绍注册会计师审计。

1.3 注册会计师审计

1.3.1 注册会计师审计的概念

经过不断的完善和发展,目前已形成一套较完备的审计科学体系。对审计的概念学术界也进行了深入的研究,最具代表性的有以下四种:

美国会计学会(AAA)在其《审计概念说明》的公告中,将审计概念描述为:“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的有系统的过程。”

国际会计师联合会(IFAC)下设的国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)将注册会计师审计概念描述为:“财务报表审计的目的是,使审计师能够对财务报表是否在所有重要方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则说明书》中,将审计概念描述为:“独立审计师对财务报表审计的目标是,对财务报表是否按照公认会计原则在所有重大方面公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》对审计概念的描述为:“财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:(一)财务报表是否按适用的会计准则和相关会计制度的规定编制;(二)财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

1.3.2 注册会计师审计的对象

审计对象可概括为被审计单位的经营活动,具体为会计资料及其相关资料。