

**2001 年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材**

# 审 计

**AUDITING**

财政部注册会计师考试委员会办公室 / 编

**CPA**



经济科学出版社

2001 年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材

# 审 计

财政部注册会计师考试委员会办公室 编

经济科学出版社

责任编辑:李一心 余建春 崔新艳 贺聿坤

责任校对:徐领弟 马金玉

版式设计:代小卫

技术编辑:舒天安 段健英

## 审 计

财政部注册会计师考试委员会办公室 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址:北京海淀区万泉河路66号 邮编:100086

总编室电话:62541886 发行部电话:62568485

网址:www.esp.com.cn

电子邮件:esp@public2.east.net.cn

中国青年出版社印刷厂印刷

中国青年出版社印刷厂装订

850×1168 32开 20印张 470000字

2001年4月第一版 2001年4月第二次印刷

印数:100001-175000册

ISBN 7-5058-2475-9/F·1867 定价:25.00元

(图书出现印装问题 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

# 前 言

新中国注册会计师事业在 20 世纪 80 年代后得到了恢复与发展。进入到 21 世纪,中国注册会计师行业的发展已经初具规模,一些会计师事务所的执业质量和执业水平也迅速提高,成为维护我国资本市场尤其是证券市场健康发展的重要力量。随着我国社会主义市场经济的不断发展壮大,对高水平注册会计师的需要也日益提高。特别是中国将进入 WTO,中国经济融入国际经济一体化的进程也在逐渐加快,随着跨国公司国际投资引起的国际资本流动以及国际资本市场的不断扩大,与之相关的信息披露也显得日益重要,对中国注册会计师提出了更高的执业质量要求,同时也为中国注册会计师提供了更为广阔的发展领域。

通过考试选拔和培养德才兼备的注册会计师后备力量是发展中国注册会计师事业十分重要的环节,自 1991 年实行注册会计师全国统一考试制度以来,我国已成功地举办了 9 次考试。截至 2000 年底,已有近 6 万名考生通过了全部科目的考试,为注册会计师队伍补充和储备了大量的合格人才。为了配合 2001 年度注册会计师全国统一考试工作,更好地为广大考生服务,财政部注册会计师考试委员会办公室组织有关专家和专业人员,按照财政部注册会计师考试委员会发布的《2001 年度注册会计师全国统一考试大纲》确定的考试范围,编写了《会计》、《审计》、《财务成本管理》、《经济法》和《税法》等五科考试的指定辅导教材和与之配套的《经济法规汇编》、《2000 年度注册会计师全国统一考试试题、答案及依据》两本参考书。

五科考试指定辅导教材是在 2000 年度考试指定辅导教材的基础上,根据新颁布的有关法规和目前的改革内容修订编写的。按照《企业会计制度》、新发布的三个具体会计准则、新修订的五个

具体会计准则以及新发布的具体审计准则和实务公告的规定修订了《会计》和《审计》辅导教材;《财务成本管理》根据考试大纲的修订进行了相应的结构性调整,充实了相应内容;《经济法》主要根据新颁布的《中外合作经营企业法》、《外资企业法》、《国有企业监事会暂行条例》、《国有重点金融机构监事会暂行条例》等法律法规对相关内容进行了修订;《税法》与2000年度的辅导教材变化不大。经过修订,整套教材更充分体现了对注册会计师的基本要求。

《经济法规汇编》在2000年度《经济法规汇编》的基础上收录了最新相关法律、法规及制度,同时对税收相关法规进行了系统整理,以便考生复习查阅,加深对相关专业知识的全面理解。本书同时可供社会有关人员参阅。

《2000年度注册会计师全国统一考试试题、答案及依据》汇集了2000年度注册会计师全国统一考试的试题、答案及依据,同时收录了财政部注册会计师考试委员会办公室组织撰写的《2000年度注册会计师全国统一考试试题及成绩分析报告》,以满足应试者和其他有关人员学习、研究的需要。

另外,应广大考生的要求,我办还分科出版了历年试题汇编,以方便考生使用。包括:《注册会计师全国统一考试试题及答案汇编(1991~2000)——会计》、《注册会计师全国统一考试试题及答案汇编(1991~2000)——审计》、《注册会计师全国统一考试试题及答案汇编(1991~2000)——财务成本管理》、《注册会计师全国统一考试试题及答案汇编(1991~2000)——经济法》、《注册会计师全国统一考试试题及答案汇编(1991~2000)——税法》。

我们衷心祝愿有更多的朋友在考试中取得合格成绩,尽快成为注册会计师行业的骨干力量。

由于编写时间紧迫,教材及参考用书中难免有疏漏、错误之处,恳请读者指正。

财政部注册会计师考试委员会办公室

2001年3月

# 目 录

|                             |     |
|-----------------------------|-----|
| 第一章 注册会计师审计概论 .....         | 1   |
| 第一节 注册会计师审计的起源与发展 .....     | 1   |
| 第二节 注册会计师审计的基本概念 .....      | 8   |
| 第三节 注册会计师审计与其他审计类型的关系 ..... | 13  |
| 第二章 注册会计师管理 .....           | 19  |
| 第一节 注册会计师考试与注册登记 .....      | 19  |
| 第二节 注册会计师业务范围 .....         | 24  |
| 第三节 会计师事务所 .....            | 31  |
| 第四节 注册会计师协会 .....           | 41  |
| 第五节 注册会计师行业的管理体制 .....      | 45  |
| 第三章 注册会计师职业规范体系 .....       | 58  |
| 第一节 独立审计准则 .....            | 58  |
| 第二节 质量控制准则 .....            | 76  |
| 第三节 职业道德准则 .....            | 90  |
| 第四节 职业后续教育准则 .....          | 106 |
| 第四章 注册会计师的法律责任 .....        | 113 |
| 第一节 注册会计师法律责任概述 .....       | 113 |
| 第二节 注册会计师如何避免法律诉讼 .....     | 130 |

---

|                         |     |
|-------------------------|-----|
| 第五章 审计目标与审计范围 .....     | 134 |
| 第一节 审计总目标 .....         | 134 |
| 第二节 审计具体目标及其确定 .....    | 138 |
| 第三节 审计过程与审计目标的实现 .....  | 146 |
| 第四节 审计业务约定书与审计范围 .....  | 147 |
| 第六章 审计证据与审计工作底稿 .....   | 153 |
| 第一节 审计证据 .....          | 153 |
| 第二节 审计工作底稿 .....        | 176 |
| 第七章 审计计划、重要性及审计风险 ..... | 188 |
| 第一节 审计计划 .....          | 188 |
| 第二节 审计重要性 .....         | 205 |
| 第三节 审计风险 .....          | 218 |
| 第四节 初步审计策略 .....        | 225 |
| 第八章 内部控制及其测试与评价 .....   | 230 |
| 第一节 内部控制的目标与要素 .....    | 230 |
| 第二节 了解与记录内部控制 .....     | 240 |
| 第三节 内部控制测试 .....        | 249 |
| 第四节 内部控制评价 .....        | 258 |
| 第五节 管理建议书 .....         | 262 |
| 第九章 审计测试中的抽样技术 .....    | 268 |
| 第一节 审计抽样概述 .....        | 268 |
| 第二节 控制测试中抽样技术的运用 .....  | 281 |
| 第三节 实质性测试中抽样技术的运用 ..... | 290 |

---

|                     |     |
|---------------------|-----|
| 第十章 销售与收款循环审计       | 297 |
| 第一节 销售与收款循环的特性      | 299 |
| 第二节 内部控制测试和交易的实质性测试 | 306 |
| 第三节 主营业务收入审计        | 317 |
| 第四节 应收账款审计          | 323 |
| 第五节 坏账准备审计          | 330 |
| 第六节 其他相关账户审计        | 333 |
| 第十一章 购货与付款循环审计      | 344 |
| 第一节 购货与付款循环的特性      | 344 |
| 第二节 内部控制测试和交易的实质性测试 | 349 |
| 第三节 应付账款审计          | 357 |
| 第四节 固定资产和累计折旧审计     | 359 |
| 第五节 其他相关账户审计        | 369 |
| 第十二章 生产循环审计         | 378 |
| 第一节 生产循环的特性         | 378 |
| 第二节 内部控制测试和交易的实质性测试 | 381 |
| 第三节 存货成本审计          | 388 |
| 第四节 分析性复核           | 391 |
| 第五节 存货的监盘           | 394 |
| 第六节 存货计价审计和截止测试     | 400 |
| 第七节 应付工资审计          | 403 |
| 第八节 其他相关账户审计        | 404 |
| 第十三章 筹资与投资循环审计      | 413 |
| 第一节 筹资与投资循环的特性      | 413 |
| 第二节 内部控制测试与交易实质性测试  | 416 |

---

|      |                      |     |
|------|----------------------|-----|
| 第三节  | 借款审计 .....           | 426 |
| 第四节  | 所有者权益审计 .....        | 432 |
| 第五节  | 投资审计 .....           | 443 |
| 第六节  | 其他相关账户审计 .....       | 451 |
| 第十四章 | 货币资金与特殊项目审计 .....    | 460 |
| 第一节  | 货币资金与业务循环 .....      | 460 |
| 第二节  | 内部控制测试 .....         | 462 |
| 第三节  | 现金审计 .....           | 466 |
| 第四节  | 银行存款审计 .....         | 472 |
| 第五节  | 其他货币资金审计 .....       | 480 |
| 第六节  | 特殊项目审计 .....         | 482 |
| 第十五章 | 终结审计与审计报告 .....      | 526 |
| 第一节  | 审计报告编制前的工作 .....     | 527 |
| 第二节  | 审计报告概述 .....         | 553 |
| 第三节  | 审计报告准则 .....         | 557 |
| 第四节  | 审计报告的基本类型 .....      | 562 |
| 第五节  | 审计报告的编制 .....        | 574 |
| 第六节  | 期后发现的事实 .....        | 578 |
| 第七节  | 特殊目的的审计报告 .....      | 582 |
| 第十六章 | 与审计相关的其他鉴证业务 .....   | 591 |
| 第一节  | 验资 .....             | 591 |
| 第二节  | 盈利预测审核 .....         | 609 |
| 第三节  | 基建工程预算、结算、决算审核 ..... | 618 |

# 第一章 注册会计师审计概论

## 第一节 注册会计师审计的起源与发展

### 一、西方注册会计师审计的起源与发展

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,它是伴随着资本主义生产力的发展而产生和发展起来的。

#### (一)注册会计师审计的起源

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣,而威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区,是东西方贸易的枢纽,商业经营规模不断扩大。由于单个的业主难以满足投入巨额资金的需求,为了筹集所需的大量资金,合伙制企业便应运而生。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念,促进了复式簿记在意大利的产生和发展,也产生了对注册会计师审计的最初需求。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者,但是有的合伙人参与企业的经营管理,有的合伙人则不参与企业的经营管理,出现了所有权与经营权的分离。这样,那些参与经营管理的合伙人有责任向不参与经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行,利润的计算与分配是正确、合理的,以保证合伙企业有足够的资金来源,使企业得以持续经营下去。同时,不参与经营管理的合伙人也希望监督企业经营情况,及时了解掌握企业的财务状况。因而,在客观上都希望有一个与任何一方均

无利害关系的第三者能对合伙企业进行监督、检查,这就需要聘请会计专家来担任查账和公证的工作。这样,在16世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事这种查账和公证工作的专业人员,他们所进行的查账与公证,可以说是注册会计师审计的起源。随着这批专业人员人数的增多,他们于1581年在威尼斯创立了威尼斯会计协会,成为世界上第一个会计职业团体。其后,米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

## (二)注册会计师审计的形成

注册会计师审计虽然起源于意大利,但它对后来注册会计师审计事业的发展影响不大。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。

18世纪下半叶,英国的资本主义经济得到了迅速发展,生产的社会化程度大大提高,企业的所有权与经营权开始分离。企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员,特别是会计人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为,于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业委托,对企业会计账目进行逐笔检查,目的是查错防弊,检查结果也只向企业主报告。因为企业主自行决定是否聘请独立会计师进行查账,所以此时的独立审计尚为任意审计。

股份有限公司的兴起使公司的所有权与经营权进一步分离,绝大多数股东已完全脱离经营管理,他们出于自身的利益,非常关心公司的经营成果,以便做出是否继续持有公司股票的决定。投资市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况,以便决定是否购买公司的股票。同时,由于金融资本对产业资本的逐步渗透,增加了债权人的风险,他们也非常重视公司的生产经营情况,以便做出是否继续贷款或者是否索偿债务的决定。而公司的经营成果和财务状况,只能通过公司提供的会计报表来反映。因此,在客观上产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计,以保证会

计报表真实可靠的需求。值得一提的是,注册会计师审计产生的“催产剂”是1721年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资人上当,其股票价格一时扶摇直上。但好景不长,“南海公司”最终未能逃脱破产倒闭的厄运,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”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,防止其营私舞弊,保护投资者、债权人利益,避免“南海公司事件”重演,英国政府于1844年颁布了《公司法》,规定股份公司必须设监察人,负责审查公司的账目。1845年,又对《公司法》进行了修订,规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。于是,独立会计师业务得到迅速发展,独立会计师人数越来越多。此后,英国政府对一批精通会计业务、熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。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。1862年,英国《公司法》又确定注册会计师为法定的破产清算人,奠定了注册会计师审计的法律地位。

从1844年到20世纪初,是注册会计师审计形成的时期。在这一时期内,由于英国的法律规定了所有股份公司和银行必须聘请注册会计师审计,致使英国注册会计师审计得到了迅速发展,并对当时欧、美及日本等国产生了重要影响。这一时期英国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法律确认;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为企业股东等。

### (三)注册会计师审计的发展

从20世纪初开始,全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国,

因此,美国的注册会计师审计得到了迅速发展,它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

美国南北战争结束后,英国巨额资本开始流入美国,促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益,英国的注册会计师远涉重洋到美国开展审计业务;同时美国本身也很快形成了自己的注册会计师队伍。1887年美国会计师公会成立,1916年该会改组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。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。更为重要的是,在20世纪初期,由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业同银行利益关系更加紧密,银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据,于是在美国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,即美国式注册会计师审计。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。在这一时期,美国注册会计师审计的重要特点是: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检查,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,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。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,产生了对企业收益表进行审计的客观要求。1933年,美国《证券法》规定,在证券交易所上市企业的会计报表必须接受注册会计师审计,向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。因此,审计报告使用人也扩大到整个社会公众。在这一时期,注册会计师审计的主要特点是:审计对象转为以资产负债表和收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发表审计意见,以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;审计准则开始拟订,审计工作向标准化、规范化过渡;注册会计师资格考试制度广泛推行,注册会计师专业素质普遍提高。

第二次世界大战以后,经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展,跨国公司得到空前发展。国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展,形成了一大批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大,产生了“八大”国际会计师事务所,20世纪80年代末又合并为“六大”,时至今日已合并成为“五大”。它们是普华永道(Price Water House Coopers)、安达信全球(Andersen Worldwide)、安永国际(Ernst & Young International)、毕马威国际(KPMG International)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。与此同时,审计技术也在不断发展:抽样审计方法得到普遍运用,制度基础审计方法得到推广,计算机辅助审计技术得到广泛采用。注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域。

#### (四)注册会计师审计发展历程的启示

从注册会计师审计起源和发展历程可以看出,注册会计师审计的产生和发展有其客观依据。

1. 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物,其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。特别是公司逐渐成为商品社会的重要经济组织后,由于所有者主要根据经营者提交的会计报表了解企业的经营情况,因此,需要有一个来自企业外部的持独立、客观、公正立场的第三者对企业会计报表的公允性与合法性做出判断,注册会计师审计便应运而生。

2. 注册会计师审计随着商品经济的发展而发展。商品经济的发展,促使注册会计师审计由初期的详细审计发展为资产负债表审计,进而发展为会计报表审计。审计目标也由查错防弊发展到

对会计报表发表审计意见。注册会计师审计的职责,逐步从主要对企业所有者负责演变为对整个社会负责。

3.注册会计师审计具有客观、独立、公正的特征。这种特征,一方面保证了注册会计师审计具有鉴证职能,另一方面也使其在社会上享有较高的权威性。目前,注册会计师职业在经济发达国家备受重视;注册会计师审计已成为经济发达国家维护市场经济秩序的重要手段。这是经济商品化程度不断提高所形成的必然趋势。

## 二、中国注册会计师审计的演进与发展

### (一)中国注册会计师审计的演进

中国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多。旧中国的注册会计师审计始于辛亥革命之后,当时一批爱国会计学者鉴于外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的现实,为了维护民族利益与尊严,他们积极倡导创建中国的注册会计师事业。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》,并于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,谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”也获批准成立。此后,又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所,包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后改称“立信会计师事务所”)等。1930年国民政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位,之后上海、天津、广州等地也相继成立了许多会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。1933年,又成立了“全国会计师协会”。至1947年,全国已拥有注册会计师2 619人,并建立了一批会计师事务所。但是,在半封建、半殖民地的旧中国,注册会计师职业未能得到很大的发展,注册会计师审计也未能充分发挥应有的作用。会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市,注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、

培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

在新中国建立初期,注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。当时由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成了极为险恶的财政状况,负责财经工作的陈云同志大胆聘用数千名注册会计师,依法对工商企业查账,这对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转做出了突出贡献。但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济模式,中国的注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。

## (二)中国注册会计师审计的发展

党的十一届三中全会以后,我国实行“对外开放、对内搞活”的方针,把全党工作重点转到社会主义现代化建设上来,商品经济得到迅速发展,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。随着外商来华投资日益增多,1980年12月14日财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》,规定外资企业会计报表要由注册会计师进行审计,这为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。1980年12月23日,财政部发布《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开始复苏。1981年1月1日,“上海会计师事务所”宣告成立,成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。我国注册会计师制度恢复后,注册会计师的服务对象主要是三资企业。这一时期的涉外经济法规对注册会计师业务已经作了明确规定。1984年9月25日,财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》,明确了注册会计师应该办理的业务。1985年1月颁布实施的《会计法》规定:“经国务院财政部门批准组成会计师事务所,可以按照国家有关规定承办查账业务。”1986年7月3日,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》,同年10月1日起实施。1993年10月31日,八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计

师法》),自1994年1月1日起实施。在国家法律、法规的规范下,我国注册会计师行业得到了快速发展,为改革开放、国有企业转换经营机制和社会主义市场经济体制的建立及有序运行发挥了积极的作用。

1996年10月4日,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,并于1997年4月亚太会计师联合会第四十八次理事会上当选为理事。1997年5月8日,国际会计师联合会(IFAC)全票通过,接纳中国注册会计师协会为正式会员。按照国际会计师联合会章程的规定,中国注册会计师协会同时成为国际会计准则委员会的正式成员。到1998年年底,中国注册会计师协会已与四十多个国家的会计师团体建立了友好关系,与国际会计师联合会、亚太会计师联合会等组织建立了联系。

## 第二节 注册会计师审计的基本概念

### 一、审计的概念

审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权,对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动,进行审查并发表意见。审计自产生的那一天起,经过不断的完善和发展,到今天,已经形成了一套比较完备的科学体系。人们对审计的概念也进行了深入的研究,最具代表性的是美国会计学会(AAA)在颁布的“基本审计概念说明”的公告中,把审计概念描述为:“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组织的过程。”

注册会计师审计作为审计的一种类型,其内涵具有特殊性。因此,国内外许多会计职业组织都对注册会计师审计概念下了定