

Shenji
Shenji
Shenji
Shenji



审计

Shenji

吕先镕 主编

Lü Xianpei Zhubian



西南财经大学出版社
SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS



审计

Shenji

吕先镕 主编

Lü Xianpei Zhubian

西南财经大学出版社
SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS

图书在版编目(CIP)数据

审计/吕先鎔主编. —成都:西南财经大学出版社, 2006. 7
ISBN 7-81088-461-1

I. 审... II. 吕... III. 审计学—会计师—资格考核—教材
IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 014314 号

审计

吕先鎔 主编

责任印制:杨斌
责任编辑:王利
封面设计:大涛传媒

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://www.xcpress.com/
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:	180mm×230mm
印 张:	26
字 数:	445 千字
版 次:	2006 年 7 月第 1 版
印 次:	2006 年 7 月第 1 次印刷
印 数:	1—5000 册
书 号:	ISBN 7-81088-461-1/F·400
定 价:	40.00 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

前 言

20 世纪 80 年代,我国恢复和重建了审计制度。20 多年来,伴随着我国市场经济的日益完善,尤其是资本市场的迅猛发展,注册会计师职业、政府审计和内部审计工作无论在业务范围、从业人员方面,还是在职业准则的制定方面,均进入了一个快速发展的阶段。进入 21 世纪以来,国际和国内资本市场陆续出现了上市公司会计造假和大型会计师事务所审计失败的案例,严重影响了审计在社会公众心目中的地位和形象,注册会计师职业受到了前所未有的挑战,随之而来的是 2006 年 2 月审计准则的全面修订和应用的国际趋同,新的审计技术不断开发和应用。为此,我们在原《审计学》教材的基础上,借鉴和吸纳了国内外优秀审计学教材最新成果,重新编写了此书。

本书系统地总结了自审计产生以来的审计技术发展规律,将审计理论融于审计实践中,形成了过程导向、目标导向、制度导向、风险导向四种审计技术,以增强财务报告审计学习的系统性和整体性。过程导向审计强调通用财务报告审计流程,重点阐述审计受托、初步确定可能错报的领域、审计计划和工作底稿的编制技术以及常用的审计技术方法等;目标导向审计强调审计目标的先导作用,重点阐述财务报告的认定、具体审计目标的确定、审计证据的收集技术等;制度导向审计强调控制风险的先导作用,重点阐述内部控制的设计、控制风险的评价技术等;风险导向审计强调控制审计风险的重要性,重点阐述审计风险、风险的评价技术、重要性运用技术及分析程序等。此外,还介绍了抽样审计技术在财务报告审计中的具体应用。

本书全面贯彻风险导向审计的思想,从最新的审计风险理论开始,到各种风险的分析、识别与评价,以及具体业务的操作技能,都体现了风险分析的理念。财务报告审计过程全面关注审计所面临的各种风险,包括客户的风险和审计自身的风险,将重大错报风险的识别、风险中的职业判断等有机地贯穿结合起来。

本书强调专业技能学习能力的培养,按照国际趋同的要求,依据国际审计准则

和我国的鉴证(审计)准则,应用国际国内的典型审计案例,强化审计职业判断,体现审计应用性学科的特点。教材力图将理论与实际有机地结合起来,以提高读者的学习和思维能力,以及财务报告审计实务问题的分析、判断和解决能力。

本书由吕先铠主编,西南财经大学审计与CPA教研室的老师参加了本书的编写。其中,吕先铠编写第一章、第三章、第六章和第七章,李越冬编写第二章,刘新琳编写第四章和第五章,张冬编写第八章,李朝霞编写第九章和第十章,唐敏编写第十一章和第十二章,黎仁华编写第十三章和第十四章。硕士生曾红毅、王德义参加了部分资料的收集工作。

本书可作为高等院校会计、审计以及相关专业的教材,也可作为广大的实务工作者、注册会计师、企业财会人员的培训和自学教材或参考书籍。由于时间仓促和作者水平所限,错误与不足在所难免,恳请广大读者与同仁批评指正。

作者
2006年6月

目 录

前言	(1)
----------	-----

第一篇 审计规范

第一章 审计职业	(3)
第一节 审计存在	(3)
第二节 注册会计师审计职业	(10)
第三节 政府审计	(21)
第四节 内部审计	(27)
第二章 审计规范	(35)
第一节 审计准则	(38)
第二节 质量控制准则	(43)
第三节 职业道德准则	(50)
第三章 审计责任与法律责任	(64)
第一节 审计责任	(64)
第二节 审计法律责任	(68)
第三节 避免法律诉讼	(81)

第二篇 审计技术

第四章 过程导向审计技术	(87)
第一节 过程导向审计流程	(87)
第二节 审计受托	(90)
第三节 初步确定可能错报的领域	(96)

第四节	审计计划编制技术	(100)
第五节	审计工作底稿编制技术	(104)
第六节	常用的审计方法	(116)
第五章	目标导向审计技术	(127)
第一节	目标导向审计流程	(127)
第二节	认定与审计目标	(130)
第三节	审计证据收集技术	(140)
第六章	制度导向审计技术	(151)
第一节	内部控制	(151)
第二节	制度导向审计流程	(170)
第三节	控制风险评价技术	(179)
第七章	风险导向审计技术	(189)
第一节	风险导向审计流程	(190)
第二节	风险评价技术	(198)
第三节	重要性应用技术	(206)
第四节	分析程序应用技术	(215)
第八章	审计测试中的抽样技术	(227)
第一节	审计抽样概述	(227)
第二节	属性抽样技术	(243)
第三节	变量抽样技术	(253)

第三篇 循环审计

第九章	收入循环实质性程序	(261)
第一节	收入循环的特性与测试目标	(261)
第二节	销售交易实质性程序	(264)
第三节	应收账款实质性程序	(268)

第四节	货币资金实质性程序	(273)
第十章	支出循环实质性程序	(286)
第一节	支出循环的特性与测试目标	(286)
第二节	应付账款实质性程序	(288)
第三节	固定资产实质性程序	(291)
第十一章	生产循环实质性程序	(300)
第一节	生产循环的特性与测试目标	(300)
第二节	销货成本实质性程序	(305)
第三节	存货实质性程序	(310)
第四节	其他项目的实质性程序	(319)
第十二章	筹资与投资循环实质性程序	(331)
第一节	筹资与投资循环的特性与测试目标	(331)
第二节	筹资循环实质性程序	(336)
第三节	投资循环实质性程序	(343)
第四节	其他项目的实质性程序	(350)

第四篇 审计结果

第十三章	终结测试	(361)
第一节	或有事项实质性程序	(361)
第二节	期后事项实质性程序	(366)
第三节	持续经营能力评估	(372)
第十四章	审计报告	(376)
第一节	结束外勤工作	(376)
第二节	审计披露	(388)
第三节	影响审计意见的要素分析	(401)
第四节	审计以后发现的事项	(406)

第一篇 审计规范

第一章

审计职业

[引例]陈江领到年终奖2万元。他认为银行存款的利率太低,想投资购房但本钱又太少,于是想投资于股票市场。到证券公司办理了各项手续后,他便开始选择要投资的股票,但不知购买哪一家上市公司的股票能够获得比较稳定的股利。于是,他请教了几个朋友。朋友小吴告诉他,挑一家每股盈余最大的公司投资,投资回报肯定不错;朋友小李说挑一家每股现金流量最大的公司,投资最为保险;另一个朋友小王提醒他,最好再看看公司公布的审计报告,看看注册会计师是怎样说的。陈江想:我买上市公司股票,为什么要看审计报告?审计是干什么的?

第一节 审计存在

一、审计存在的原因

(一)审计存在的必要前提——两权分离

纵观世界审计的产生,诱发审计的条件是财产所有权和管理权的分离,所有者将自己的经济资源交给管理者进行经营管理,管理者承担经济资源保值和增值的责任,在所有者和管理者之间形成受托经济责任关系。由于所有者不直接参与管理者的经营管理活动,为了了解经营管理的现状和结果,一般都委托具有专业能力的第三者(审计者)对管理者进行审计,以便解除管理者的受托责任。两权分离引发了社会经济生活对审计的需求。没有两权分离,就没有审计的产生。

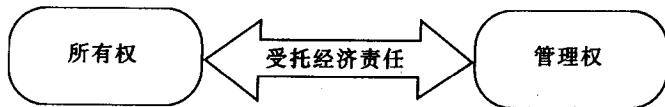


图 1.1 两权分离

但两权分离只是审计产生的前提,在有些情况下并不能直接导致审计的产生。例如,在企业规模较小的情况下,财产所有者就能对经营者的经营情况进行监督,就不需要一个无利益关系的第三者对经营者的责任履行情况进行审计了。在考虑成本—效益原则的情况下,如果请第三者对经营者进行审计的成本高于所有者能得到的效益的话,所有者也没有必要请第三者对经营者的经营情况进行审计。

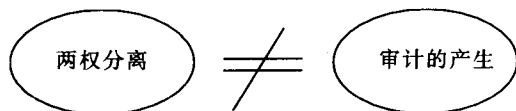


图 1.2 两权分离与审计的关系

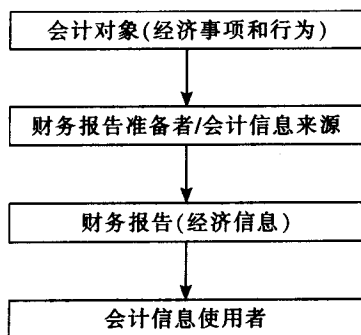


图 1.3 会计信息的传递过程

从图 1.3 会计信息的传递过程来看,会计信息传递的基本目的在于把相关经济行为和事项的信息转换和传递给信息使用者。使用者收到信息后通常要做两种判断:

- (1) 把信息内容转换成他所需了解的经济事项的相关知识。
- (2) 评价收到的信息的质量。

如果信息使用者有能力对这两项判断做出正确的分析,那么审计也没有产生的必要。

(二) 审计存在的充分条件

1. 利益冲突

企业规模的发展,导致企业的所有权与使用权开始分离。特别是股份公司的兴起,使所有权与使用权进一步分离,绝大多数股东不能参与企业的经营管理。财

务报表准备者和财务报表使用者为了自身的利益,有可能发生利益冲突,使得具有独立于两者性质的第三者对信息质量的检查成为必要。

在股份公司里,不参加经营管理的股东为了保证自己的资产安全,且能稳定获得回报,自然十分关心公司的财务状况和经营成果。拟购买股票的潜在的投资者,为了做出正确的决策,避免“一失足成千古恨”,也很关注公司的经营状况和获利前景,而公司的财务状况和经营成果是通过其财务报表来反映的。公司编报的财务报表是否公允,经营管理人员是否存在舞弊、欺诈行为,自己当然不能予以证明。何况,按西方国家心理学的观点,人天生就有一种犯罪的本能或冲动,怎么能期望他自觉地做到老老实实在地提供财务信息呢?

2. 经济后果

财务信息传递通常用来提供能够帮助使用者做出决策的财务信息,这些决策对使用者而言有显著的经济后果。如果财务信息是带有偏见的、误导的、不相关的、不完全的,则会误导使用者做出损害其自身经济利益的决策,使用者对信息质量的要求就会增加。

3. 信息复杂

随着对经济事项处理和传递难度的加大,使用者亲自评价信息质量变得越来越困难。由于经济事项越来越复杂,会计信息中无心之错慢慢增加,在此情况下,对会计信息质量的专业审计需求就增加了。而投资者本人由于缺乏必要的专业知识或受其他因素制约(如审计成本、不能影响企业正常经营活动等),也难以亲自履行审查公司财务报表的责任。这就需要委托社会上具有专业知识的、专门的、独立的第三者代替其对公司财务报表进行审计。

4. 距离遥远

有时存在一些客观原因,会出现使用者即使有能力评价但也无法实施评价行为的情况,我们称之为距离遥远,它是由信息使用者和经济事项、财务报告准备者之间的分离引起的。这种分离指诸如空间上的分离、法律或制度上的障碍以及成本和时间的限制等等,或者诸多因素的综合影响使得亲自评价不可能实现。只要使用者无法亲自评价信息质量,那么,他要么就得信任信息质量(在没有利益冲突时),要么就得依赖于第三者来帮助其评估信息质量。

以上四种因素相互作用,既增加了使用者评估信息质量的重要性,又使评估难度加大,由此产生了对独立第三者代替其检查信息质量的需求。我们称第三者为审计师,并将其作为信息传递过程的一部分。修正后的信息传递如图 1.4 所示:

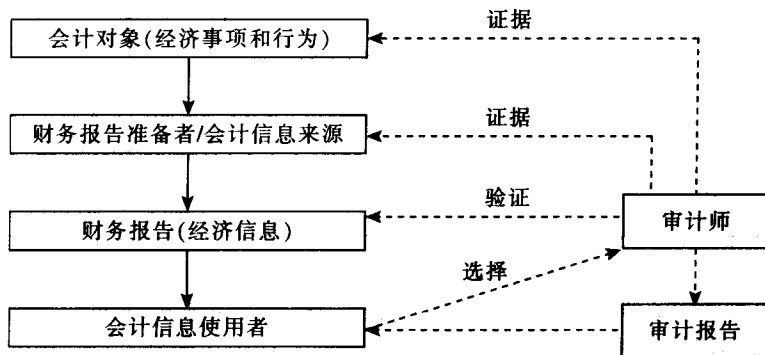


图 1.4 产生审计需求的条件

如图 1.4 所示,审计师的增加并未改变使用者和经济事项之间基本的信息传递(实线连接部分),而是增加了一个次级的审计师和使用者之间的信息传递过程(虚线连接部分)。基本的信息传递目的在于满足使用者的信息需要,次级传递过程与之紧密联系,目的在于帮助使用者判断信息的质量。

通过以上对审计产生的影响因素的分析,我们可以得出审计的基本概念:所谓审计,就是由有专业胜任能力的独立人员客观地收集和评价有关经济活动与经济事项认定的证据,以便证实这些认定与既定标准的吻合程度,并将其结果传达给利害关系人的一个系统的过程。理解这一概念应从以下几方面进行:

(1)有专业胜任能力、独立的审计人员。审计人员必须有专业能力,熟知既定的标准,并且能够确定为得出适当结论所需审计证据的类型和数量。审计人员必须不仅在形式上而且在实质上保持独立的态度。

(2)客观地收集和评价证据。这是审计的本质。获取的证据的类型以及应用来评价证据的标准因审计类型的不同而有差异,但是所有审计的核心都是获取和评价证据。

(3)既定标准。既定标准是指判断认定时所使用的标准。这些标准既可能是立法机关所制定的法律、法规,或管理层所制定的预算或其他绩效衡量标准,也可能是权威团体所发布的一般公认会计准则。

(4)利害关系人。利害关系人是指所有使用或依赖相关审计报告的个体。对一个企业来说,利害关系人通常包括股东、管理层、债权人、政府机构和一般社会公众。

(5)报告。审计最后的程序是将审计结论告知信息使用者。尽管各种报告的

性质不同,但是它们有相同的一点——告知使用者可计量的信息符合既定标准的程度。

(6)系统过程。主要指审计是基于计划之上的一系列的收集证据并进行评价以完成一系列审计目标的活动。

二、审计的类别

审计可以从不同角度加以考察,从而做出不同的分类:

(1)按审计主体的不同分类,审计划分为政府审计(也称国家审计)、内部审计和民间审计(也称注册会计师审计、审计、社会审计)。

(2)按审计目的、内容的不同分类,审计划分为财务报表审计、合规性审计、经营审计。

(3)按审计与被审计单位的关系不同分类,审计划分为内部审计和外部审计。

(4)按审计范围的不同分类,审计划分为全面审计和局部审计、综合审计和专题审计。

(5)按审计施行时间的不同分类,审计划分为事前、事中和事后审计,定期和不定期审计,期中和期末审计。

(6)按审计执行地点的不同分类,审计划分为就地审计和报送审计。

(7)按审计可选择性角度的不同分类,审计划分为强制审计和任意审计。

审计分类的标准有很多,但体现审计本质的分类是基本分类,即按审计主体和按审计目的、内容分类;此外的分类均为其他分类。

表 1.1

审计分类汇总表

基本分类 (体现审计本质)	按主体分类	1. 政府审计(国家审计) 2. 内部审计 3. 民间审计(注册会计师审计)
	按目的、内容分类	1. 财务报表审计 2. 合规性审计 3. 经营审计

(续表 1.1)

其他分类	按与被审计单位关系分类	1. 内部审计 2. 外部审计
	按范围分类	1. 全面和局部审计 2. 综合和专题审计
	按施行时间分类	1. 事前、事中和事后审计 2. 定期和不定期审计 3. 期中 and 期末审计
	按执行地点分类	1. 就地审计 2. 报送审计
	按可选择性角度分类	1. 强制审计(无选择) 2. 任意审计(可选择)
	按审计的有偿性分类	1. 有偿审计 2. 无偿审计

三、会计与审计的关系

审计通常与会计系统过程即会计信息的生产过程有关。审计大多数的证据来源于会计系统,一个审计师必须具备会计的专门知识(而会计师却不一定具有审计的专门知识)。通过下图 1.5 可以看出会计与审计之间的联系:从图中可以看出,在形成财务报表的过程中,会计人员按照适当的会计准则确认、计量、分类、披露和报告财务信息;审计人员则以会计准则作为标准来评价财务表达的公允性。

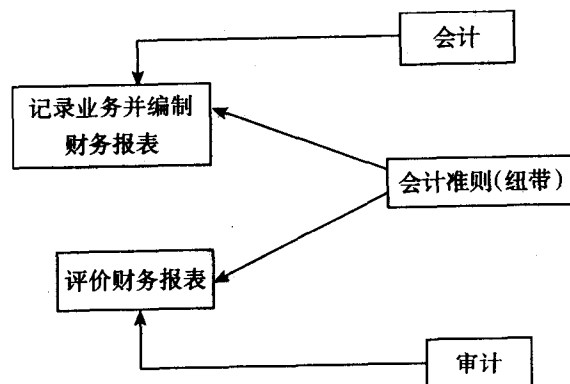


图 1.5 会计与审计的关系

然而,会计和审计还是有重要的区别的,主要从以下几个方面区别这两种过程的目标以及所应用的方法:

(一)目的不同

会计是基于以下目的提供信息的：

- (1)做出关于利用有限资源的决策,其中包括确定重要的决策领域和目标;
- (2)有效地管理和控制一个组织内的人力和物力资源;
- (3)保护资源,并报告其管理情况;
- (4)有利于履行社会职能和执行社会控制。

审计的目标是判定被审计的对象和已建立的标准之间的吻合程度。

(二)方法不同

会计方法包括会计人员在向使用者计量、描述和解释经济数据时所采用的各种技术和程序。这些技术除包括会计准则和惯例以外,还包括可能不符合公认标准但得到有关权威支持的其他方法。通过应用这些方法,抽象地反映了取得、使用和处理经济资源的活动。这种描述和解释程序的结果是用财务报告的形式进行表述。会计是一个产生有用的、可定量的经济信息的创造过程。

审计方法包括收集和评价用于判定已产生的会计信息和已建立的标准之间吻合程度的证据的技术和程序。调查的结果和评价的过程通常以某种鉴证的形式向会计信息的使用者表述,帮助他们认识可以在多大程度上依靠所得到的信息做出决策。因而,审计本质上是一个收集有利于做出判断的信息的鉴定过程。它通常并不产生任何新的经济信息,但它能够切实地提高会计过程中产生出的经济信息的价值。

(三)流程不同

会计与审计的流程用图 1.6 表示如下：

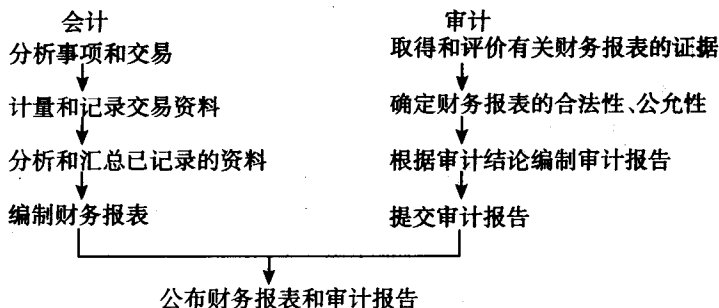


图 1.6 会计与审计流程比较