

普通高等院校会计学专业精编教材

审计

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

刘雪清 封桂芹·编著

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,突出了体现新《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实用,对从事审计实务的人员也是实用的自学和指导实务的参考读物。

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. —北京:清华大学出版社,2012.1

(普通高等院校会计学专业精编教材)

ISBN 978-7-302-27738-5

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(2011)第 280153 号

责任编辑:刘士平

责任校对:刘 静

责任印制:何 芊

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

印 装 者:保定市中国画美凯印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印 张:20.75 字 数:470 千字

版 次:2012 年 1 月第 1 版 印 次:2012 年 1 月第 1 次印刷

印 数:1~3000

定 价:44.00 元

产品编号:045003-01



“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。

我们作为长期从事这门学科教学的一线教师,也有与同学们一样的体会和感叹。正是基于此,萌发了要编写这本书的想法。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。

本书的特点有三:

第一,理论以够用为准。本书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。本书的编排突出了“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,还是按照财务报表的要素来编写。

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。

本书自2008年出版后,得到了广大的使用者的关心和爱护。在三年的使用中,也发现了一些不足之处。本次修订主要根据2010年财政部新颁布的《注册会计师执业准则》,对原有的内容进行了修改与完善。第二版的变化主要是,增加了部分审计工作底稿实例、将原书第四篇的审计案例融入教材各章中,使实务教学与案例教学得到更好的体现。

本次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三篇;内蒙古财经学院会计学院封桂芹副教授负责第二篇。

由于我们的学术水平和能力有限,本书中难免存在不足之处,敬请广大师生批评指正。

编 者

2011年10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	11
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	12
三、民间审计组织及注册会计师	12
四、后续教育	15
本章综合案例	16
复习与思考题	18
第二章 审计准则与职业规范	21
第一节 审计准则	21
一、审计准则的体系构成	21
二、注册会计师执业准则简介	24
三、会计师事务所质量控制准则	25
第二节 审计职业规范	27
一、注册会计师职业道德标准	27
第三节 注册会计师的法律责任	32
一、对注册会计师法律责任的认定	32
二、注册会计师承担法律责任的种类	33



三、注册会计师如何避免法律诉讼	34
本章综合案例	36
复习与思考题	36
第三章 审计目标与审计计划	40
第一节 审计目标	40
一、审计总目标	40
二、审计的具体目标	42
第二节 审计计划	45
一、审计业务约定书	45
二、审计计划的作用	51
三、审计计划的内容	51
四、审计计划的记录	53
第三节 重要性	56
一、重要性的含义和标准	56
二、重要性的标准	57
三、重要性在审计过程中的应用	59
四、重要性对审计结果的影响	60
第四节 审计风险	62
一、审计风险的含义	62
二、审计风险模型	63
本章综合案例	66
复习与思考题	71
 第二篇 审计基本方法 	
第四章 审计程序与审计抽样	79
第一节 审计程序	79
一、国家审计机关的审计程序	79
二、注册会计师审计的审计程序	80
第二节 审计抽样	83
一、审计抽样概述	83
二、属性抽样	85
三、变量抽样	93
本章综合案例	94
复习与思考题	97
第五章 审计证据与审计工作底稿	102
第一节 审计证据	102

一、审计证据的概念与种类	102
二、审计证据的获取与整理	109
第二节 审计工作底稿	117
一、审计工作底稿的含义与分类	117
二、审计工作底稿的结构与内容	120
三、审计工作底稿的复核与管理	123
本章综合案例	126
复习与思考题	127
第六章 内部控制及其测试	133
第一节 内部控制的内容	133
一、内部控制的含义	133
二、内部控制的要素	133
三、内部控制的内容	136
第二节 了解与初步评价内部控制	140
一、了解内部控制	140
二、描述内部控制	142
三、初步评价内部控制	142
第三节 内部控制测试与评价	144
一、控制测试的含义和要求	144
二、控制测试的性质	145
三、控制测试的时间	146
四、控制测试的范围	148
五、内部控制有效性的评价	149
第四节 管理建议书	149
一、管理建议书的含义与作用	149
二、管理建议书的基本内容	149
三、管理建议书与审计报告的区别	150
本章综合案例	151
复习与思考题	154
第七章 审计报告	158
第一节 审计终结	158
一、审计差异调整和试算平衡	158
二、复核审计工作底稿和财务报表	161
三、获取书面声明	165
四、其他事项	167
第二节 审计报告的作用与种类	168

一、审计报告的作用	168
二、审计报告的种类	169
第三节 审计报告的基本内容与类型	169
一、审计报告的内容	169
二、审计报告的类型	171
第四节 审计报告的编制	171
一、标准审计报告	171
二、非标准审计报告	173
三、带强调事项段的审计报告	177
本章综合案例	179
复习与思考题	182

第三篇 审计实务

第八章 资产审计	191
第一节 货币资金审计	191
一、审计目标与认定的对应关系	191
二、货币资金内部控制制度与控制测试和评价	191
三、货币资金审计的实质性程序	193
第二节 应收账款审计	201
一、审计目标与认定的对应关系	201
二、应收账款内部控制制度与控制测试和评价	201
三、应收账款审计的实质性程序	202
第三节 存货审计	208
一、审计目标与认定的对应关系	208
二、存货的内控制度与控制测试和评价	208
三、存货审计的实质性程序	210
第四节 固定资产及累计折旧审计	216
一、审计目标与认定的对应关系	216
二、固定资产的内部控制制度与控制测试和评价	217
三、固定资产审计的实质性程序	218
第五节 投资审计	223
一、审计目标与认定的对应关系	223
二、投资的内控制度与控制测试和评价	223
三、投资审计的实质性程序	224
本章综合案例	226
复习与思考题	228

第九章 负债审计	236
第一节 应付账款审计	236
一、审计目标与认定的对应关系	236
二、应付账款的内控制度与控制测试和评价	236
三、应付账款审计的实质性程序	237
第二节 短期借款审计	241
一、审计目标与认定的对应关系	241
二、短期借款的内部控制制度与控制测试和评价	241
三、短期借款审计的实质性程序	241
第三节 应付职工薪酬审计	243
一、审计目标与认定的对应关系	243
二、应付职工薪酬的内控制度	243
三、应付职工薪酬审计的实质性程序	243
第四节 应交税费审计	245
一、审计目标与认定的对应关系	245
二、应交税费的内部控制制度	245
三、应交税费审计的实质性程序	245
第五节 长期借款审计	247
一、审计目标与认定的对应关系	247
二、长期借款的内控制度	247
三、长期借款审计的实质性程序	247
第六节 应付债券审计	248
一、审计目标与认定的对应关系	248
二、应付债券的内控制度与控制测试和评价	249
三、应付债券审计的实质性程序	249
本章综合案例	250
复习与思考题	254
第十章 所有者权益审计	259
第一节 实收资本审计	259
一、审计目标与认定的对应关系	259
二、实收资本的内部控制制度与控制测试和评价	259
三、实收资本审计的实质性程序	260
第二节 资本公积审计	262
一、审计目标与认定的对应关系	262
二、资本公积审计的实质性程序	262
第三节 盈余公积审计	263



一、审计目标与认定的对应关系	263
二、盈余公积审计的实质性程序	264
第四节 未分配利润审计	264
一、审计目标与认定的对应关系	264
二、未分配利润审计的实质性程序	264
本章综合案例	266
复习与思考题	267
第十一章 收入审计	272
第一节 营业收入审计	272
一、审计目标与认定的对应关系	272
二、营业收入的内控制度与测试和评价	272
三、营业收入审计的实质性程序	274
第二节 投资收益审计	280
一、审计目标与认定的对应关系	280
二、投资收益审计的实质性程序	281
第三节 营业外收入审计	281
一、审计目标与认定的对应关系	281
二、营业外收入的实质性审计程序	281
本章综合案例	282
复习与思考题	285
第十二章 成本、费用审计	293
第一节 生产成本审计	293
一、审计目标与认定的对应关系	293
二、生产成本的内部控制制度与测试和评价	293
三、生产成本的实质性审计程序	295
第二节 营业成本审计	298
一、审计目标与认定的对应关系	298
二、营业成本审计的实质性程序	298
第三节 销售费用审计	301
一、审计目标与认定的对应关系	301
二、销售费用的实质性审计程序	301
第四节 管理费用审计	302
一、审计目标与认定的对应关系	302
二、管理费用的实质性审计程序	302
第五节 财务费用审计	303
一、审计目标与认定的对应关系	303

二、财务费用的实质性审计程序	304
第六节 营业外支出审计	305
一、审计目标与认定的对应关系	305
二、营业外支出的实质性审计程序	306
第七节 资产减值损失审计	306
一、审计目标与认定的对应关系	306
二、资产减值损失的实质性审计程序	307
第八节 所得税费用审计	308
一、审计目标与认定的对应关系	308
二、所得税费用的实质性审计程序	308
本章综合案例	310
复习与思考题	314
 参考文献	 319

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,有其独特的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

注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物,并伴随着商品经济的发展而发展。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展起来的英国,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”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。它的最大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 年取得英国议会批准,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《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“南海公司事件”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。伴随着英国巨额资本向美国流入,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,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。因此,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,第一批、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向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，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了新的要求。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。

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荣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，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。

审计关系图如图1-1所示。