

'97年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材

财政部注册会计师考试委员会办公室 编

CPA

审计

CPA



东北财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计/财政部注册会计师考试委员会办公室编. —大连:
东北财经大学出版社, 1997. 3

'97 年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材
ISBN 7-81044-216-3

I. 审… II. 财… III. 审计-教材 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 04151 号

'97 年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材

审 计

Shenji

1997 年 3 月第 1 版

财政部注册会计师考试委员会办公室 编

1997 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑:田世忠 方红星 邵雪梅
责任校对:孙 萍 毛 杰 尹秀英

出版发行:东北财经大学出版社
地 址:大连·黑石礁
邮政编码:116025

制 版:大连斯达电脑开发公司
印 刷:朝阳新华印刷厂
地 址:辽宁省朝阳市中山大街
三段 24 号
邮 编:122000

开 本:787×1092 1/32
印 张:19
字 数:411 000
印 数:1—100 000

ISBN 7-81044-216-3/F·931

定价:19.50 元

(凡属印装问题均由印刷厂负责调换)

前 言

随着我国社会主义市场经济的建立和发展，注册会计师的地位和作用越来越为人们所重视。我国自1991年起开设了注册会计师资格考试，大批有志于从事这一职业的人士踊跃报考。至1996年止，五届考试中已有2.4万名考生取得了全科考试合格的优异成绩；有24.3万人次取得了单科合格的成绩。我们热忱地希望有更多的朋友在今后的考试中取得合格的成绩。

为了配合1997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专家、教授，按照《1997年度注册会计师全国统一考试考试大纲》确定的考试范围，编写了《会计》、《审计》、《财务管理》、《经济法》、《税法》五门考试科目的指定辅导教材和与之配套的《习题集》、《经济法规汇编》、《1996年度注册会计师全国统一考试试题及答案汇编》三本参考书。五科辅导教材是在1996年度考试辅导教材的基础上，根据目前会计、审计、财务管理、经济法及税收管理法规的改革内容修订编写的。其中，《审计》和《财务管理》增加了较多的新内容；《经济法》篇章结构作了调整，并修改了相应的内容；《会计》和《税法》也作了修订。经过修订，力求使教材体现取

得注册会计师资格应具备的知识体系。

《习题集》根据各科辅导教材的内容编写并作了相应修订，以考试常用题型形式汇集成册，仅供考生学习和练习。

《经济法规汇编》将五门考试科目涉及的有关最新法律、法规汇集成书，并根据《考试大纲》及修订后的考试辅导教材的要求增减了部分法规，以便考生复习时查阅，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。

《1996年度注册会计师全国统一考试试题及答案汇编》汇编了1996年注册会计师全国统一考试的试题、标准答案及说明，并收录了1995年考试试题及答案，以满足应试者和其他有关人员学习、研究的需要。

由于编写时间紧迫，对书中的疏误之处，恳请读者指正。

财政部注册会计师考试委员会办公室

1997年3月

目 录

第一章 审计概论	(1)
第一节 审计的起源与发展	(1)
第二节 注册会计师审计	(18)
第三节 独立审计准则体系	(30)
第四节 审计质量控制	(44)
第二章 注册会计师管理	(53)
第一节 注册会计师考试与注册登记	(53)
第二节 注册会计师业务范围	(59)
第三节 会计师事务所	(65)
第四节 注册会计师协会	(72)
第五节 注册会计师的管理体制	(78)
第三章 职业道德与法律责任	(87)
第一节 职业道德的定义	(87)
第二节 中国注册会计师的职业道德	(90)
第三节 法律责任的定义	(103)
第四节 有关法律对注册会计师法律责任的规定	(116)
第五节 注册会计师如何避免法律诉讼	(127)
第四章 审计目标与审计范围	(131)
第一节 审计总目标	(131)
第二节 审计具体目标及其确定	(136)
第三节 审计过程与审计目标的实现	(145)
第四节 审计业务约定书与审计范围	(146)

第五章 审计证据与审计工作底稿	(153)
第一节 审计证据的种类及其特性	(153)
第二节 审计证据的获取	(168)
第三节 审计证据的整理与分析	(177)
第四节 审计工作底稿的定义、分类及作用	(180)
第五节 审计工作底稿的形成与复核	(183)
第六节 审计档案的管理	(190)
第六章 审计计划	(193)
第一节 审计计划的定义与作用	(193)
第二节 了解被审计单位的基本情况	(196)
第三节 重要性和审计风险	(208)
第四节 审计计划的内容及编制	(232)
第五节 审计计划的审核	(236)
第七章 内部控制的研究与评价	(237)
第一节 内部控制目标与要素	(237)
第二节 调查内部控制	(248)
第三节 符合性测试原理及其运用	(258)
第四节 评价内部控制	(268)
第八章 审计抽样	(278)
第一节 审计抽样的定义及种类	(278)
第二节 样本的设计与选取	(283)
第三节 抽样结果的评价	(309)
第九章 现金及有价证券审计	(312)
第一节 审计目标	(312)
第二节 审计范围	(313)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(315)
第四节 实质性测试	(319)

第十章 应收及预付款项审计	(328)
第一节 审计目标	(328)
第二节 审计范围	(330)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(332)
第四节 实质性测试	(337)
第十一章 存货审计	(350)
第一节 审计目标	(350)
第二节 审计范围	(353)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(355)
第四节 实质性测试	(364)
第十二章 长期投资审计	(374)
第一节 审计目标	(374)
第二节 审计范围	(375)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(378)
第四节 实质性测试	(381)
第十三章 固定资产与无形资产审计	(389)
第一节 审计目标	(389)
第二节 审计范围	(391)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(394)
第四节 实质性测试	(398)
第十四章 负债审计	(412)
第一节 审计目标	(412)
第二节 审计范围	(413)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(419)
第四节 实质性测试	(424)
第十五章 所有者权益审计	(439)
第一节 审计目标	(439)
第二节 审计范围	(440)

第三节	重要内部控制制度的符合性测试	(445)
第四节	实质性测试	(447)
第十六章	收入与费用审计	(457)
第一节	审计目标	(457)
第二节	审计范围	(459)
第三节	重要内部控制制度的符合性测试	(463)
第四节	实质性测试	(468)
第十七章	终结审计与审计报告	(485)
第一节	期后事项的审核	(485)
第二节	或有损失的审计	(492)
第三节	被审计单位管理当局与律师声明书	(497)
第四节	签发审计报告前的复核	(501)
第五节	审计报告的作用、种类和内容	(504)
第六节	审计意见的基本类型	(508)
第七节	审计报告的编制	(522)
第十八章	特殊目的审计业务	(527)
第一节	特殊目的审计业务概述	(527)
第二节	验资	(535)
第三节	基建工程预决(结)算审计	(555)
第十九章	会计咨询和会计服务业务	(571)
第一节	会计咨询与会计服务业务概述	(571)
第二节	资产评估业务	(578)
第三节	代理记账业务	(589)
第四节	税务代理业务	(593)

第一章 审计概论

第一节 审计的起源与发展

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，为经济的发展发挥着越来越重要的作用。

一、审计的沿革

我国审计经历了一个漫长的发展过程，大体上可分为六个阶段：西周初期初步形成阶段；秦汉时期最终确立阶段；隋唐至宋日臻健全阶段；元明清停滞不前阶段；中华民国不断演进阶段；新中国振兴阶段。

西周初期国家财计机构分为两个系统：一是地官大司徒系统，掌管财政收入；二是天官冢宰系统，掌管财政支出。天官所属中大夫司会，为计官之长，主天下之大计，分掌王朝财政经济收支的全面核算，然司会又总司审计监督的大权，进行财政收支的审核和监督。《周礼》中记载：“凡上之用，财用，必考于司会。”即凡帝王所用的开支，也都要受司会的检

查，可见司会的权力很大。而且还说：“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成。”即司会每旬、每月、每年都要对下级送上来的报告加以考核，以判断每一个地方官吏每月和每年所编制的报告是否真实、可靠，再由周王据此决定赏罚。这是西周内部审计的形成。我国政府审计的起源，基于西周的宰夫。《周礼》云：“宰夫岁终，则令群吏正岁会。月终，则令正月要。旬终，则令正日成。而考其治，治以不时举者，以告而诛之。”即年终、月终、旬终的财计报告先由宰夫命令督促各部门官吏整理上报，宰夫就地稽核，发现违法乱纪者，可越级向天官冢宰或周王报告，加以处罚。由此可见，宰夫是独立于财计部门之外的职官，标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国审计的确立阶段，主要表现在以下三个方面：一是初步形成了统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期，封建社会经济的发展，促进了秦汉时期全国审计机构与监察机构相结合、经济法制与审计监督制度相统一的审计模式的逐渐形成。秦朝，中央设“三公”、“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一，执掌弹劾、纠察之权，专司监察全国的民政、财政以及财物审计事项，并协助丞相处理政事。汉承秦制，西汉初中央仍设“三公”、“九卿”，仍由御史大夫领掌监督审计大权。二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”，就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝，至秦汉时期日趋完善。三是审计地位提高，职权扩大。御史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分，秦汉时代的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权，还行使经济的监督之权，控制和监督财政收支活动，勾稽总考财政

收入情况。应该指出的是，秦汉时期审计制度虽已确立，但仍属初步发展时期。

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期，宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋唐及宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计在制度方面也随之日臻健全。隋开创一代新制，设置比部，隶属于都官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐改设三省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令，比部仍隶属于刑部，凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽，无不加以查核审理。比部审计之权通达国家财经各领域，而且一直下伸到州、县。由此可见，唐代的比部审查范围极广、项目众多，而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋代审计，一度并无发展。元丰改制后，财计官制复唐之旧，审计之权重归刑部之下的比部执掌，审计机构重获生机。此外，还专门设置“审计司”，隶属于太府寺。北宋时又曾将这个机构改称为“审计院”。南宋时，湖、广还设有审计院，四川也设有审计院。宋代审计司（院）的建立，是我国“审计”的正式命名，从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词，对后世中外审计建制具有深远的影响。

元明清各朝，君主专制日益强化，审计虽有发展，但总体上说是停滞不前。元代取消比部，户部兼管会计报告的审核，独立的审计机构即告消亡。明初设比部，不久即取消，洪武十五年设置都察院，以左右都御史为长官，审察中央财计。清承明制，设置都察院，职掌为“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹”，成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度有所加强，但

其行使审计职能，却具有一揽子性质。由于取消了比部这样的独立审计组织，其财计监督和政府审计职能严重削弱，与唐代行使司法审计监督职能的比部相比，后退了一大步。

辛亥革命，结束了清王朝的封建统治，成立了中华民国。1912年在国务院下设审计处，1914年北洋政府改为审计院，同年颁布了《审计法》。国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论，设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部，各省（市）设审计处，不能按行政区域划分的企事业单位，如国库、铁路局、税务机关等，则根据需与可能设审计办事处，分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。国民党政府也于1928年颁布过《审计法》和实施细则，次年还颁布了《审计组织法》，注册会计师有审计、协审、稽察等职称。与此同时，我国资本主义工商业有所发展，随之民间审计应运而生。1929年公司法的公布以及后来有关税法和破产法的施行，也对职业会计师事业的发展起了推动作用。自30年代以后，在一些大城市中相继成立了会计师事务所，接受委托人委托办理查帐等业务，民间审计得到了发展。这一时期，我国审计日益演进、有所发展，但由于政治不稳定、经济发展缓慢，审计工作一直没有长足的进展。

中华人民共和国建立以后，国家没有设置独立的审计机构，对企业的财税监督和货币管理，是通过不定期的会计检查进行的。党的十一届三中全会以来，党和政府把工作重点转移到经济建设上来，并实施了一系列相关的方针政策。为适应这种需要，我国在1980年恢复重建了注册会计师制度，财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，并且在改

改革开放中获得了迅速发展。1986年7月,国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,标志着我国民间审计的发展进入了一个新阶段。《中华人民共和国注册会计师法》的颁布和实施,使注册会计师审计步入了法制的轨道,并必将得到迅猛发展。与此同时,我国已把建立政府审计机构,实行审计监督,载入我国1982年修改的《中华人民共和国宪法》,并于1983年9月成立了我国政府审计的最高机关——审计署,在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》,1988年11月颁发了《中华人民共和国审计条例》,1994年10月发布了《中华人民共和国审计法》,从法律上进一步确立了政府审计的地位,为其进一步发展奠定了良好基础。为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,加强部门、单位内部经济监督和管理,我国于1984年在部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督。1985年10月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计蓬勃发展。至此,审计制度和审计工作进入了全面振兴时期。

在西方国家,随着生产力的发展和经济关系的变革,审计也经历了一个漫长的发展过程。

据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,已有官厅审计机构。审计人员以“听证”(Audit)方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核,成为具有审计性质的经济监督工作。在历代封建王朝中,也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。但当时的审计,不论从组织机构上还是方法上,都还处于很不完善的阶段。

在资本主义时期，随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善，政府审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中，大多实行立法、行政、司法三权分立，议会为国家的最高立法机关，并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为了监督政府的财政收支，切实执行财政预算法案，以维护统治阶级的利益，西方国家大多在议会下设有专门的审计机构，由议会或国会授权，对政府及国有企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。美国于1921年成立的总审计局，就是隶属于国会的一个独立经济监督机构，它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名，经参议院同意，由总统任命。总审计局和总审计长置于总统管辖以外，独立行使审计监督权。另外，加拿大的审计公署、西班牙的审计法院等，也都是隶属于国家立法部门的独立机构，其审计结果要向议会报告，享有独立的审计监督权限。这些是比较普遍的立法系统的政府审计机关。应该看到，各国政府审计机关都是根据自己的国情来设置的，除立法系统的政府审计机关外，还有一些国家的审计机关隶属于政府领导，称为行政系统政府审计机关，如罗马尼亚由总统直接领导的高级监察院等；一些国家的审计机关由政府的财政部领导，称为次行政系统政府审计机关，如瑞典的政府审计局等；此外，实际上还存在一种既不属立法系统也不属行政系统的政府审计机关，如日本的会计检查院，直接对天皇负责。总之，不管哪种类型，都应保证政府审计机关拥有独立性和权威性，不受干扰，客观、公正地行使审计监督权。

西方国家的注册会计师审计的产生要比政府审计晚得

多, 经过 200 多年的完善和发展, 现在已经成为极为发达的行业, 为西方经济的振兴和腾飞做出了巨大的贡献。这些将在下一节着重介绍。

二、审计分类与审计监督体系

(一) 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. 按主体的不同, 审计划分为政府审计 (也称国家审计)、内部审计和注册会计师审计 (也称独立审计、民间审计)。

2. 按目的、内容的不同, 审计划分为会计报表审计、合规性审计和经营审计。

3. 按与被审计单位的关系不同, 审计划分为内部审计和外部审计。

4. 按范围的不同, 审计划分为全面审计和局部审计, 综合审计和专题审计。

5. 按施行时间的不同, 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. 按执行地点的不同, 审计划分为就地审计和报送审计。

还有其他一些分类, 诸如: 从被审计单位接受审计的可选择性角度, 可划分为强制 (无选择) 审计和任意 (可选择) 审计; 从审计工作的有偿性角度, 可划分为有偿审计与无偿审计等等。

审计分类的标准很多。体现审计本质的分类是基本分类, 即按主体和按目的、内容的分类; 以外的分类为其他分类。

(二) 审计监督体系

审计主体是执行审计的一方。从国内外审计的发展和现状来看，审计按不同主体划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计，并相应地形成了三类审计组织机构，共同构成审计监督体系。

政府审计是由国家审计机关代表国家依法进行的审计。政府审计主要监督检查各级政府的财政收支以及政府机构公共资金的财务收支情况。目前世界各国政府建立的审计机构，因领导关系不同而分为三种类型：（1）由议会直接领导并对议会负责；（2）在政府内建立审计机构并对政府负责，政府则对议会负责；（3）由财政部门领导，在财政部门内部设审计机构兼管财政监督，实行财政、审计合一制度。从审计的独立性、权威性来讲，由议会领导最为适宜。我国目前的审计机关由政府领导，分中央与地方两个层次。我国宪法规定，审计机关独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。

内部审计是由各部门、各单位内部设置的审计部门进行的审计。内部审计主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。目前世界各国内部审计部门的设置，因领导关系不同而大体分为三种类型：（1）受本单位总会计师或主管财务的副总裁领导；（2）受本单位总裁或总经理领导；（3）受本单位董事会领导。从审计的独立性、有效性来讲，领导层次愈高，愈有保障。我国目前的内部审计部门一般由本部门、本单位的主要负责人领导，业务上接受同级国家审计机构或上一级主管部门审计机构的指导。相对外部审计而言，内部审计的独立性较弱。

注册会计师审计是由经政府有关部门审核批准的注册会

计师组成的会计师事务所进行的审计。在西方国家，注册会计师的工作机构有独资、合伙两种主要形式。独资是指由一个注册会计师独立开业成立的会计师事务所，它具有除专业资格要求以外一般独资企业的一切特点。合伙是指两个或两个以上的注册会计师共同出资、经营的会计师事务所，除对合伙人专业资格的要求外，它具有一般合伙企业的一切特点。在我国，会计师事务所是注册会计师的工作机构，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，自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税，具有法人资格，因此在业务上具有较强的独立性、客观公正性，并且为公众所承认，为社会所接受。

在审计监督体系中，政府审计、内部审计和注册会计师审计三方，既相互联系，又各自独立、各司其职，泾渭分明地在不同的领域实施审计。它们各有特点，相互不可替代，因此不存在主导和从属的关系。从发展的观点来看，随着政治上的逐步民主化，以监督国家经济活动为主要特征的政府审计，将在更多的国家实施；随着企业规模的逐步扩大化和内部管理的科学化，内部审计将得到更大的发展；随着经济的逐步商品化、市场化，注册会计师审计将在整个审计监督体系中占据日益重要的地位。本书除特别指明以外，都将介绍注册会计师审计的内容。

三、审计目的与审计对象

（一）审计目的

审计的目的在于指审计所要达到的目标和要求，它是审计工作的指南。审计目的的确定，主要受审计对象的制约，同时