

会计硕士 (MPAcc) 系列教材



MPAcc

Advanced Auditing
高级审计 Theory and Practice
理论与实务

刘明辉 主编

会计硕士 (MPAcc) 系列教材



MPAcc

Advanced Auditing

高级审计 Theory and Practice

理论与实务

刘明辉 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

• 大连 •

© 刘明辉 2006

图书在版编目 (CIP) 数据

高级审计理论与实务 / 刘明辉主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2006. 1

(会计硕士 MPAcc 系列教材)

ISBN 7-81084-781-3

I. 高… II. 刘… III. 审计学-研究生-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 131404 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连海事大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 466 千字 印张: 23 1/2 插页: 2

印数: 1—4 000 册

2006 年 1 月第 1 版

2006 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 吴茜 赵文锦

责任校对: 齐靓

封面设计: 沈冰

版式设计: 钟福建

定价: 38.00 元

会计硕士(MPAcc)系列教材 编审委员会

顾问：

葛家澍 刘玉廷 陈毓圭

主任委员：

常 勋 陈小悦 夏大慰 赵德武 刘明辉

委 员：（按音序排列）

蔡 春	常 勋	陈毓圭	陈少华	陈小悦	戴德明	方红星	盖 地
葛家澍	耿建新	郭道扬	韩传模	黄世忠	李心合	刘玉廷	刘明辉
刘永泽	罗 飞	孟 焰	秦荣生	曲晓辉	宋献中	汤谷良	王 华
王化成	王立彦	魏明海	夏成才	夏大慰	谢志华	杨雄胜	叶陈刚
于长春	张俊瑞	张龙平	张为国	张文贤	张先治	赵德武	周晓苏

项目编辑：李智慧

出版者的话

会计硕士(MPAcc)专业学位教育在发达国家已经有半个多世纪的历史,其英文表达方法有多种,如 master of professional accounting, master in professional accounting, master of professional accountancy, master in professional accountants 等,因此,其中文的直译应该是专业会计硕士或职业会计硕士。但是,根据我国已经设立的12个专业学位所形成的硕士研究生层次的职业教育体系,在我国称之为“会计硕士专业学位”更利于管理和交流。尽管会计硕士的英文缩写可以为MPA、MPAC或MPAcc,但是,其中的MPAcc既有助于与公共管理硕士专业学位相区别,又比较醒目,所以在组编、出版这套教材时,我们使用会计硕士(MPAcc)来表达这一概念,并且这一称谓亦契合主流叫法。

纵观国外的会计教育,不难理解会计职业发展是会计教育发展的直接动因,而会计职业发展则是社会经济发展的必然结果。社会经济的发展导致企业组织形式的变革、竞争的加剧和筹资渠道的深刻变化,企业规模的逐步扩大特别是企业集团的迅速发展极大地促进了资本市场的发展,资本市场的逐步完善也推动了一系列涉及资本市场运行机制的中介组织和相应职业的出现与发展,如注册会计师、财务分析师、管理会计师、内部审计师、资产评估师、企业咨询顾问、投资咨询顾问等就属于这样一些职业。跨国公司的发展和资本市场的国际化使得通晓国际投资和理财的人才更加供不应求。这些情况,都对会计教育提出了更高的要求,对会计教育的实用性提出了严峻的挑战。

诚然,上述情况也必然会导致会计教育规模的扩大以及会计教学岗位人才需求的相应增加。因此,早期的会计学专业研究生教育不可避免地要兼顾实务部门和学术机构的要求。然而,随着会计学专业博士研究生教育的发展、会计本科教学标准的提高和实务界对学生素质要求的提高,从总体上看会计硕士教育已经发展成为实务导向的学历教育。需要说明的是,国外将会计学博士研究生的培养目标明确确定为从事高等会计教学和研究,会计学博士研究生从申请就读开始就十分明确自己未来的工作去向和职业要求,整个教育和训练过程也特别强调理论素养的培养和原创性研究能力的训练,而且一些高校已经不再录用会计硕士补充师资。因此,国外会计硕士研究生的学制为3年或2年的情形已经不多见了,普遍地代之以全日制1年的学制,并且明显地突出其职业特性。

会计学科的应用性非常强，目前本科教育不能实现高层次专业人才应当具备的知识的传递和能力的培养，发展硕士研究生层次的会计职业教育，显然对于提高企业经营管理水平、加强审计中介制度建设、提高资本市场运作效率和参与国际资本市场竞争非常重要。因此，为了更好地适应社会主义市场经济发展和经济全球化的需要，健全和完善我国高层次会计人才培养体系，建设高素质、应用型的会计人才队伍，国务院学位委员会批准设立以高层次职业教育为主要目的的会计硕士（MPAcc）专业学位显然是令人欢欣鼓舞的明智之举。

为满足我国会计硕士（MPAcc）教学用书需要，培养高层次、应用型会计专门人才，同时也为广大的执业人员在职学习、提高技能提供优秀读本，我社特组编、出版本套教材。本套教材的出版宗旨是：坚持面向会计职业的原则，为实务界培养应用型高级会计专门人才提供优质教材。我们努力创造一种教材品牌，力求教材内容科学、形式新颖。栏目设置丰富、体例生动；以图、表、实例等阐述的篇幅应不低于全书的30%，做到案例丰富、语言通俗、信息充分；在案例编写方面，要求务必具有真实性和实效性，既本土化又不失全球观念；力求教材在具有实战性的基础上，理论脉络清晰、概念界定严谨、材料丰富翔实、结论科学有用。本套教材的特色定位为：既要区别于现有的会计专业研究性（scientific）硕士层次教材，又要区别于实务性操作指南，务必达到两者的完美结合，即理论高屋建瓴又不至于太过艰深，实务平实又不失肯綮。

本套教材的读者定位是：

1. 攻读会计硕士（MPAcc）专业学位的学员。
2. 其他参加集体业务培训或自学的人员，主要包括：
 - （1）企业财务总监、财务部门负责人以及其他业务人员。
 - （2）会计师事务所合伙人、部门经理、项目经理以及其他业务人员。
 - （3）证券交易所、证券公司等市场监管或参与机构的相关学员。
 - （4）政府及非营利机构财务部门人员。
 - （5）税收机关及注册税务师行业的业务人员。
 - （6）会计职业教育工作者。
 - （7）高校中相关专业的本科生、硕士及博士研究生。

尽管我们作出了诸多努力，但本丛书仍有不尽如人意、尚待完善之处，敬请广大读者、同行及专家批评指正，我们专设的电子邮箱是：007bjb@dufe.edu.cn。

前 言

本书专为攻读会计硕士专业学位的学员编写，并为其提供教学参考。考虑到会计硕士专业教学目标和学员特征，在编写本书的过程中，我们尽可能做到理论与实际相结合、国际化与本土化并重，在内容和体例上充分体现实务性和可操作性，以满足案例教学的要求。

具体而言，本书特点主要体现为以下几个方面：

一是充分体现风险导向战略系统审计的思路，体现增值审计的思想；

二是考虑到会计硕士专业教学目标与本科生、研究生教学目标的不同，对纯理论性内容的介绍力求客观、精炼、重点突出，同时紧密跟踪国内外审计理论和审计实务的发展动态，相应添加国内外最新审计准则和审计实务的相关内容，增强本书的实务性；

三是在正文中大量穿插图表、案例和相关链接，对有关内容的介绍尽可能简明、形象，并及时补充与正文密切相关且学员所需的知识；

四是拓展写作思路，充分反映相关学科、法律法规、经济政策、科学技术变化对审计学科的影响。

本书从内容逻辑上分为4编共19章。

第1编为审计理论概述，包括第1章审计的供求分析，主要阐述审计起源与发展、审计动因理论，以及现代审计的社会角色与责任，分析影响审计供求的因素内容；第2章审计理论与审计理论结构，主要介绍审计理论研究的三座里程碑、审计理论结构及其逻辑起点；第3章审计环境与审计目标，主要介绍审计环境的构成要素、审计环境对审计的影响、审计环境与审计目标的关系，以及审计目标的发展演进；第4章审计假设，阐述了审计假设的概念与性质、不同的审计假设模式，并重点介绍了风险导向战略系统审计模式下的审计假设体系；第5章审计基本概念体系，主要介绍审计理论中的基本概念。

第2编为风险导向战略系统审计，系统介绍了风险导向战略系统审计的理论和方法。本编内容主要包括第6章风险导向战略系统审计概述，主要介绍三种审计模式的特点与区别、风险导向审计产生的背景，以及风险基础战略系统审计的特点；第7章企业风险管理框架，主要介绍了内部控制的主要演变过程、企业风险管理、企业风险管理框架、企业相关各方与企业风险管理的关系；第8章风险导向战略系

统审计的基本原理,系统介绍了风险导向战略系统审计的基本原理,本章还介绍了KPMG 风险导向战略系统审计的过程;第9章了解被审计单位及其环境,重点介绍了审计师了解被审计单位及其环境过程中应实施的风险评估程序及具体的组织方式,审计师需要了解被审计单位及其环境的内容,如何进行有效的重大错报风险评估并形成相应的审计记录;第10章针对评估的重大错报风险实施的程序,主要介绍了审计师针对财务报表层次的重大错报风险的总体应对措施、针对认定层次重大错报风险的审计程序规划,以及进一步审计程序;第11章控制测试及评价,主要介绍了初步审计策略、控制测试,以及对控制测试的评价;第12章实质性程序,主要介绍了实质性程序的含义与类别及其影响因素、控制测试与实质性程序的关系,以及分析程序。

第3编为审计失败与审计质量控制,包括第13章审计期望差距,主要说明审计期望差距的特征、构成要素、存在原因,以及职业界对缩小审计期望差距所作的努力;第14章审计失败,阐述审计失败的含义、原因、法律责任、规避方法,特别是如何处理管理层舞弊;第15章审计质量控制,主要介绍审计质量的含义、特征、衡量标准、影响因素,以及提高审计质量所实施的各种控制措施。

第4编为舞弊审计与其他保证服务,包括第16章舞弊审计;第17章保证服务概述,主要介绍保证服务的含义、特点、业务范围、保证服务准则的内容,以及相关的法律风险和防范措施;随后介绍了两类主要的保证服务,其中第18章期中财务报表鉴证与预计财务报表鉴证;第19章内部控制鉴证与风险评估。

本书由东北财经大学博士生导师、中国注册会计师审计准则委员会委员刘明辉教授担任主编。具体分工为:第1章、第2章和第4章由李琳编写;第3章由王义华编写;第5章由徐正刚编写;第2编由张宜霞编写;第13章由薛清梅编写;第14章由胡波编写;第15章由曲明和刘悦编写;第16章由郑艳茹编写;第17章由常丽编写;第18章由李凯编写;第19章由李凯和刘昕昉共同编写。最后由刘明辉教授总纂、修订、定稿。

由于作者的水平有限,本书肯定存在诸多不足甚至是错误之处,尚请各位学界同仁、老师和职业界朋友多加指正,不胜感谢。

编者
2005年11月

欲获取本教材的电子
课件及习题参考答
案,请登录东北财经
大学出版社网站
(www.dufep.cn)。

目 录

第1编 审计理论概述

- 第1章 审计的供求分析 ⇨3
 - 学习目标 /3
 - 1.1 为什么需要审计 /3
 - 1.2 审计的社会角色 /17
 - 1.3 审计供求关系与审计期望差距 /21
 - 总结与结论 /25
 - 练习题库 /25
- 第2章 审计理论与审计理论结构 ⇨27
 - 学习目标 /27
 - 2.1 审计理论的含义与作用 /27
 - 2.2 审计理论研究的里程碑 /29
 - 2.3 审计理论结构的逻辑起点 /32
 - 2.4 审计理论结构的构建 /37
 - 总结与结论 /47
 - 练习题库 /47
- 第3章 审计环境与审计目标 ⇨48
 - 学习目标 /48
 - 3.1 审计环境的构成要素及其对审计的影响 /48
 - 3.2 审计环境变革与审计目标的演变 /53
 - 3.3 21世纪的审计变革 /61
 - 总结与结论 /65
 - 练习题库 /66
- 第4章 审计假设 ⇨67
 - 学习目标 /67
 - 4.1 审计假设概述 /67
 - 4.2 审计假设的研究回顾 /69

2 高级审计理论与实务

4.3 风险导向战略系统审计假设体系的构建 /75

总结与结论 /81

练习题库 /82

第5章 审计基本概念体系 ⇨83

学习目标 /83

5.1 审计基本概念体系概述 /83

5.2 可信性 /86

5.3 过程 /92

5.4 传输 /100

5.5 执行 /104

总结与结论 /109

练习题库 /110

第2编 风险导向战略系统审计

第6章 风险导向战略系统审计概述 ⇨113

学习目标 /113

6.1 审计模式的演进 /113

6.2 风险导向战略系统审计的特点 /118

6.3 风险导向战略系统审计的评价 /119

总结与结论 /120

练习题库 /121

第7章 企业风险管理框架 ⇨124

学习目标 /124

7.1 企业风险管理的内涵 /124

7.2 企业风险管理的内容 /127

7.3 企业风险管理的构成要素 /128

7.4 企业风险管理的责任 /151

总结与结论 /155

练习题库 /155

第8章 风险导向战略系统审计的基本原理 ⇨158

学习目标 /158

8.1 审计风险模型 /158

8.2 认定的分类与获取审计证据的审计程序 /162

8.3 风险评价的战略系统视角 /164

8.4 风险导向战略系统审计的了解获取框架 /167

8.5 风险导向战略系统审计过程 /167

8.6 风险导向战略系统审计的分析程序与证据的获取 /178

总结与结论	/183
练习题库	/183
第9章 了解被审计单位及其环境	⇨187
学习目标	/187
9.1 了解程序及组织	/187
9.2 了解被审计单位及其环境	/188
9.3 识别和评估重大错报风险与审计记录	/194
总结与结论	/196
练习题库	/197
第10章 针对评估的重大错报风险实施的程序	⇨198
学习目标	/198
10.1 总体应对措施	/198
10.2 针对认定层次重大错报风险的审计程序	/199
10.3 审计证据的评价与记录	/205
总结与结论	/206
练习题库	/206
第11章 控制测试及评价	⇨207
学习目标	/207
11.1 初步审计策略与控制测试的性质	/207
11.2 控制测试	/213
11.3 对内部控制的评价	/217
总结与结论	/218
练习题库	/219
第12章 实质性程序	⇨220
学习目标	/220
12.1 实质性程序的含义及分类	/220
12.2 实质性程序的性质、时间和范围	/222
12.3 实质性程序的方法与运用	/223
12.4 控制测试程序与实质性程序的关系	/225
12.5 分析程序	/226
总结与结论	/231
练习题库	/231

第3编 审计失败与审计质量控制

第13章 审计期望差距	⇨235
学习目标	/235
13.1 审计期望差距的概念与产生原因	/235

4 高级审计理论与实务

13.2 审计期望差距的影响与解决对策 /244

总结与结论 /253

练习题库 /253

第14章 审计失败 ⇨254

学习目标 /254

14.1 审计失败的内涵 /254

14.2 审计失败与相关概念解析 /256

14.3 审计失败的成因剖析 /261

14.4 审计失败与审计责任 /271

14.5 审计失败的规避 /274

总结与结论 /277

练习题库 /277

第15章 审计质量控制 ⇨279

学习目标 /279

15.1 审计质量控制概述 /279

15.2 会计师事务所质量控制制度体系 /285

15.3 非审计服务与审计质量控制 /298

总结与结论 /300

练习题库 /300

第4编 舞弊审计与其他保证服务

第16章 舞弊审计 ⇨305

学习目标 /305

16.1 舞弊和舞弊审计 /305

16.2 关注和识别舞弊风险因素 /308

16.3 舞弊审计的方法和程序 /314

16.4 舞弊审计报告 /323

总结与结论 /325

练习题库 /326

第17章 保证服务概述 ⇨328

学习目标 /328

17.1 保证服务的内涵及特点 /328

17.2 保证服务的业务范围及业务类型 /332

17.3 保证服务的执业准则 /337

17.4 保证服务风险与法律责任 /340

总结与结论 /344

练习题库 /345

第 18 章 期中财务报表鉴证与预计财务报表鉴证 ⇨347

· 学习目标 /347

18.1 期中财务报表鉴证 /347

18.2 预计财务报表鉴证 /351

总结与结论 /354

练习题库 /354

第 19 章 内部控制鉴证与风险评估 ⇨355

学习目标 /355

19.1 内部控制鉴证 /355

19.2 风险评估 /358

总结与结论 /360

练习题库 /360

主要参考文献 ⇨361

第 1 编

审计理论概述

审计的供求分析

[学习目标]

1. 了解审计起源与发展；
2. 掌握不同的审计动因理论；
3. 熟悉现代审计的社会角色与责任；
4. 熟悉影响审计供求的因素。

● 1.1 为什么需要审计

审计作为一种社会现象，伴随着社会环境的变迁而经历了从简单到复杂、由低级到高级的发展过程。从历史的角度去考察审计的起源与发展，将有助于我们了解审计动因。

1.1.1 审计起源与发展的简要回顾^①

审计的历史十分悠久，审计史学家理查德·布朗（Richard Brown）曾指出，“审计的起源可追溯到与会计起源相距不远的时代”。在古埃及、古巴比伦、古希腊和古罗马这些人类文明的发源地进入奴隶制经济发展阶段之时，奴隶主统治者授权各级官吏管理国家事务，统治者为保持其统治地位，发展财政经济，防止官吏腐化堕落，任命了专门负责经济监督的审计官员。同为文明古国的中国，在强盛的奴隶制时期——西周时，设有从事政府审计的“宰夫”官职。宰夫负责审查各官吏的财政收支，监视官吏严格遵守和执行朝法，对发现的违法乱纪行为，可以向上级甚至周王报告，请求加以诛罚。这些都是最初的审计活动，也是政府审计的雏形。

进入封建社会后，随着社会政治经济的发展，为适应封建专制中央集权的需要，国家开始颁布法律，要求实行审计监督，审计组织也逐步独立于财政部门。特

^① 文硕：《世界审计史》，北京，中国审计出版社，1990。

别是在我国的官制中出现了源于三国时期、兴旺于隋唐的比部。比部是独立于财计部门——户部的专职审计机构，对国家的财政收入、财政支出及公库系统的出纳进行审核。比部的设立被认为是中国审计史上的一座里程碑，对后世审计组织的建设产生了积极的影响。

18世纪下半叶至19世纪末，在欧洲工业革命的促进下，产业规模日益扩大，企业开始大量涌现，并诞生了股份有限公司。股份有限公司的所有权和经营权开始分离，公司的股东和债权人不能直接参与经营，他们为了保护自身的经济利益，专门聘请独立于公司所有者和经营者的审计师对公司的账目进行审核，以核实公司提供的财务信息。1862年，英国的《公司法》规定，股份有限公司应依法进行年度审计，股东可以聘请会计师或其他专家对公司的会计记录和财务报表进行审查，向股东提交审查报告。独立审计的形成将审计发展纳入了一个新的经济框架之内，并迅速成为审计发展的主流，也揭开了现代审计的篇章。

20世纪40年代后，特别是第二次世界大战以后的数十年里，作为“社会经济细胞”的企业，其外部经营环境和内部组织结构日益复杂。一方面，经济全球化、一体化催生了众多的跨国公司；另一方面，跨国公司的内部管理层次快速分解。企业内部的管理人员和内部审计人员面对骤变的经济环境，为了降低成本，在激烈的竞争中取得理想的经济效益，开始在内部审计的理论和实务方面进行积极探索，促进了现代内部审计的形成。

简要回顾审计的起源与发展历程，我们可以得到如下启示：审计是社会环境尤其是经济、政治和法律环境变迁的产物。环境的改变推动着审计呈现出多样发展态势，审计总是力求不断地适应社会发展的需求。

1.1.2 审计动因的经济学分析

任何事物都是基于某种客观需要，在特定条件下产生并遵循一定的规律向前发展演进的，作为社会经济生活中重要组成部分的审计亦是如此。审计动因是指审计产生、存在与发展的动力和原因。利用经济学的基本理论来探求审计动因、研究社会对审计服务的需求，将从根源上认识审计本质、审计目标、审计假设、审计规范、审计控制等理论问题，从而有助于构建一个具有完整性和逻辑性的审计理论结构体系。因此，分析审计动因具有重要的理论意义和实际价值。主要的审计动因理论包括信息理论、代理理论、受托责任理论、保险理论、冲突理论等。

1) 信息理论

信息理论者认为，之所以需要审计，是由于审计的结果可以使信息更加可靠，减少经营者和投资者之间潜在的信息不对称现象，使市场更具效率。审计的本质在于增进财务信息的价值，即提高财务信息对信息使用者决策的有用程度。

持此理论的人认为，资本市场的参与者面临着信息不对称，即参与经济活动的经济当事人拥有不同信息的情况，通常卖方掌握的信息比买方掌握的信息要多。一般说来，信息不对称分为两种：一种是事前信息不对称；另一种是事后信息不对称。