



Shen Ji Ce Shi

● 李国有 编著

审计测试



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House



Shen Ji Ce Shi

● 李国有 编著

审计测试



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目 (CIP) 数据

审计测试/李国有编著. —北京: 中国时代经济出版社, 2006.1

ISBN 7-80169-829-0

I. 审… II. 李… III. 审计-测试 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 137689 号

审 计 测 试

李国有
编著

出 版 者	中国时代经济出版社
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东区 11 层
邮政编码	100007
电 话	(010) 68320825 (发行部) (010) 88361317 (邮购)
传 真	(010) 68320634
发 行	各地新华书店
印 刷	北京市优美印刷有限责任公司
开 本	787×1092 1/16
版 次	2006 年 1 月第 1 版
印 次	2006 年 1 月第 1 次印刷
印 张	20
字 数	240 千字
印 数	1~5000 册
定 价	30.00 元
书 号	ISBN 7-80169-829-0/F·384

版权所有 侵权必究



作者简介

李国有，男，1963年生，中共党员，武汉军事经济学院毕业，高级审计师，中国注册会计师。从事军队财务工作十七载，1997年转业到辽宁省审计厅从事审计工作，多次担任大中型企业审计的主审，2003年到法制处负责审计质量控制与审计规范化建设。在《审计理论与实践》等期刊发表论文多篇；编著《审计工作底稿与审计测试》、《审计常见违法违规问题定性处理处罚依据》等。

序 言

党的“十六大”报告从深化政治体制改革、强化对权力制约和监督的高度，对审计工作提出了新的更高的要求。我国的国家审计事业经过二十多年的发展，已进入总结经验、不断创新、不断深化、寻求进一步发展的新阶段。因此，审计工作必须在坚持依法审计原则的前提下，在审计方法和审计手段上不断研究、改革、创新。

目前，我国审计工作正处于发展之中，审计职业仍然面临重重问题，其中包括审计后续教育、审计人员职业道德与专业技术能力的提高等。国家审计作为独立的经济监督部门，面临的任务越来越重。为此，本人本着对审计事业的钟爱，将自己多年来学到的审计知识和总结的经验，编撰成册，奉献给有志于审计事业的人员借鉴。

本书侧重于国家审计人员审计实务技能的学习，特别注重审计实务中的可操作性，力图简明实用。本书是在审计相关法律、法规的范围内，在借鉴、参考、移植和吸纳国内审计学教材最新理论，同时亦考虑我国会计、审计领域最新动态和发展趋势，适时借鉴社会审计先进经验的基础上编著完成。在编写过程中，本人就本书各章内容与有关专家和学者进行了多次研讨。可以说，本书的编写过程，也是本人的审计理论研究和提高的过程。

编写本书的主要目的是，帮助国家审计人员熟悉、掌握审计测试的基本理论与方法，合理取得审计证据，进一步提高审计人员的理论水平与业务技能，提高审计质量和工作效率，减少审计风险。本书以工业企业为审计对象，理论联系实际地阐述了审计的控制测试与实质性测试的基础知识和方法。全书共分九章：第一章审计测试概论，主要说明审计测试在审计取证模式中产生、运用与发展，审

计测试的有关基本概念和审计测试的内容。第二章内部控制测评, 主要介绍内部控制的内容, 内部控制的初步评价, 对内部控制进行测试的种类、范围和程序, 内部控制的再评价和对实质性测试的影响。第三章实质性测试方法, 主要结合控制测试的内容讨论实质性测试的概念、基本方法、具体方法。第四章计算机在审计测试中的运用, 主要介绍计算机信息系统的特点、对审计工作的影响及计算机在审计测试中的运用。第五章至第九章按会计业务循环的分类, 分别对各业务循环的记录、活动、控制测试和各类业务循环各项的实质性测试内容及有关审计测试应当注意的问题进行详细说明。

本书总结了相对比较成熟的经验, 又前瞻性地兼顾了审计方法未来的发展方向, 是一本适合审计人员学习的参考读物。希望这本书能成为广大审计人员的良师益友, 也希望本书为推动审计方法和理论的研究起到一个好的带头作用。

本书在编写过程中得到了审计署有关专家, 特别是审计署科研所崔振龙副所长的指导, 得到了辽宁省审计厅领导的支持, 同时也得到吕春堂、许铁兵、姜迎春、赵恩忠、张德军、王晓红的大力帮助, 在此表示衷心感谢!

由于水平所限, 书中的缺点与不足甚至错误在所难免, 诚恳期望得到各级审计机关领导和广大审计人员及有关专家、学者的批评指正, 并提出宝贵意见。

编 者

2005年10月

目 录

序 言	(1)
第一章 审计测试概论	(1)
第一节 审计测试的产生与发展	(1)
一、账项基础审计与审计测试的产生	(1)
二、制度基础审计与审计测试的运用	(3)
三、传统风险基础审计与审计测试的运用	(7)
四、现代风险基础审计与审计测试的发展	(12)
第二节 审计测试的基本概念	(18)
一、审计测试的含义	(18)
二、审计测试的意义	(19)
三、审计测试中业务循环的分类	(20)
四、审计测试的内容	(21)
第二章 内部控制测评	(25)
第一节 内部控制测评概述	(25)
一、内部控制测评的含义	(25)
二、内部控制测评在审计中的作用	(25)
三、内部控制测评的适用范围与使用条件	(27)
四、内部控制测评的基本程序	(28)

第二节 了解内部控制	(28)
一、内部控制的含义与内部控制的目标	(28)
二、内部控制要素	(33)
三、了解内部控制	(39)
第三节 内部控制初步评价	(43)
一、初步评价内部控制的步骤	(43)
二、初步评价内部控制的内容与方法	(44)
三、内部控制初步评价结果的记录	(46)
第四节 控制测试	(46)
一、控制测试概述	(47)
二、控制测试的方式与方法	(49)
三、控制测试中利用内部审计人员的工作	(51)
第五节 内部控制再评价	(52)
一、内部控制再评价的内容和方法	(52)
二、内部控制再评价时应注意的事项	(53)
三、内部控制再评价记录	(54)
四、评价结果对实质性测试的影响	(55)
 第三章 实质性测试方法	 (57)
第一节 实质性测试概述	(57)
一、实质性测试的基本概念	(57)
二、实质性测试的性质、时间与范围	(61)
第二节 实质性测试的基本方法	(63)
一、顺查法和逆查法	(63)
二、详查法和抽查法	(65)
三、风险基础审计法	(66)
四、分析性测试审计法	(69)
第三节 实质性测试的具体方法	(71)
一、检查	(71)
二、监盘	(73)

三、观察	(75)
四、查询及函证	(76)
五、计算	(77)
六、分析性复核	(78)
第四章 计算机在审计测试中的运用	(81)
第一节 计算机信息系统的特点及其对审计工作的影响	(81)
一、计算机信息系统的特点	(81)
二、计算机信息系统对审计工作的影响	(83)
第二节 计算机辅助审计系统	(86)
一、计算机辅助审计系统的产生与发展	(86)
二、计算机辅助审计系统的类型	(87)
三、计算机数据处理环境下的审计方式	(88)
第三节 计算机辅助审计技术	(88)
一、计算机辅助审计的含义	(88)
二、计算机辅助审计的主要内容	(89)
三、常用的计算机辅助审计技术	(91)
四、实施计算机辅助审计的要求	(94)
第四节 计算机网络技术在审计测试中的利用	(95)
一、计算机网络概念	(96)
二、局域网技术在审计测试中的运用	(96)
三、广域网技术在审计测试中的运用	(97)
第五章 销售与收款循环审计测试	(99)
第一节 销售与收款循环的活动与记录	(99)
一、主要业务活动	(99)
二、主要凭证和会计记录	(101)
第二节 销售与收款循环控制测试	(103)
一、内部控制的目标	(103)
二、关键内部控制	(104)

三、控制测试的内容	(104)
第三节 销售与收款循环实质性测试	(106)
一、应收票据审计	(106)
二、应收账款审计	(108)
三、坏账准备审计	(115)
四、预收账款审计	(117)
五、应交税金审计	(118)
六、主营业务收入审计	(122)
七、营业税金及附加审计	(126)
八、营业费用审计	(128)
九、其他业务利润审计	(129)
第六章 采购与付款循环审计测试	(133)
第一节 采购与付款循环的活动与记录	(133)
一、主要业务活动	(133)
二、主要凭证和会计记录	(135)
第二节 采购与付款循环控制测试	(136)
一、内部控制的目标	(136)
二、关键内部控制	(137)
三、控制测试的内容	(137)
第三节 采购与付款循环实质性测试	(139)
一、预付账款审计	(140)
二、固定资产审计	(141)
三、累计折旧审计	(146)
四、固定资产减值准备审计	(149)
五、固定资产租赁审计	(151)
六、在建工程审计	(152)
七、固定资产清理审计	(156)
八、应付票据审计	(158)
九、应付账款审计	(160)

第七章 存货与生产循环审计测试	(163)
第一节 存货与生产循环的活动与记录	(163)
一、主要业务活动	(163)
二、主要凭证和会计记录	(164)
第二节 存货与生产循环控制测试	(166)
一、内部控制的目标	(166)
二、关键内部控制	(167)
三、控制测试的内容	(168)
第三节 存货与生产循环实质性测试	(172)
一、存货审计	(172)
二、存货跌价准备审计	(180)
三、生产成本审计	(181)
四、制造费用审计	(183)
五、待摊费用审计	(184)
六、待处理资产损溢审计	(185)
七、应付工资审计	(186)
八、应付福利费审计	(188)
九、预提费用审计	(190)
十、主营业务成本审计	(191)
第八章 筹资与投资循环审计测试	(193)
第一节 筹资与投资循环的活动与记录	(193)
一、主要业务活动	(194)
二、主要凭证和会计记录	(194)
第二节 筹资与投资循环控制测试	(195)
一、内部控制的目标	(195)
二、关键内部控制	(196)
三、控制测试的内容	(197)
第三节 筹资与投资循环实质性测试	(200)

一、短期投资审计	(200)
二、短期投资跌价准备审计	(202)
三、其他应收款审计	(203)
四、应收补贴款审计	(204)
五、长期投资审计	(205)
六、长期投资减值准备审计	(210)
七、无形资产及其减值准备审计	(211)
八、递延资产审计	(213)
九、长短期借款审计	(215)
十、应付利润(股利)审计	(218)
十一、其他应付款审计	(219)
十二、预计负债审计	(221)
十三、应付债券审计	(222)
十四、长期应付款审计	(224)
十五、专项应付款审计	(225)
十六、实收资本(股本)审计	(226)
十七、资本公积审计	(231)
十八、盈余公积审计	(233)
十九、未分配利润审计	(234)
二十、管理费用审计	(235)
二十一、财务费用审计	(236)
二十二、投资收益审计	(238)
二十三、补贴收入审计	(240)
二十四、营业外收支审计	(241)
二十五、所得税审计	(243)
二十六、以前年度损益调整审计	(245)
 第九章 货币资金与特殊项目审计测试	 (247)
第一节 货币资金审计测试	(247)
一、现金审计	(248)

二、银行存款审计	(254)
三、其他货币资金审计	(261)
第二节 期初余额审计测试	(262)
一、审计目标	(262)
二、审计测试的内容	(262)
三、审计测试应注意的问题	(263)
第三节 资产负债表审计测试	(264)
一、审计目标	(265)
二、审计测试的内容	(265)
第四节 利润表审计测试	(270)
一、审计目标	(270)
二、审计测试的内容	(270)
第五节 现金流量表审计测试	(273)
一、审计目的	(273)
二、审计测试的内容	(273)
第六节 合并会计报表审计测试	(278)
一、审计目标	(278)
二、审计测试的内容	(278)
第七节 会计政策、会计估计和会计差错审计测试	(284)
一、审计目标	(285)
二、审计测试的内容	(285)
三、审计测试应注意的问题	(289)
第八节 债务重组审计测试	(290)
一、审计目标	(290)
二、审计测试的内容	(291)
三、审计测试应注意的问题	(292)
第九节 非货币性交易审计测试	(293)
一、审计目标	(293)
二、审计测试的内容	(293)
三、审计测试应注意的问题	(295)

第十节 关联方及其交易审计测试	(295)
一、审计目标	(295)
二、审计测试的内容	(296)
三、审计测试应注意的问题	(298)
第十一节 或有事项审计测试	(300)
一、审计目标	(302)
二、审计测试的内容	(302)
三、审计测试应注意的问题	(304)
第十二节 持续经营能力审计测试	(305)
一、审计目标	(305)
二、审计测试的内容	(305)
三、审计测试应注意的问题	(307)

第一章 审计测试概论

从广义上讲, 审计测试是指审计人员在审计工作中为了检查核实内部控制的健全性和有效性, 以及会计数据的真实性、公允性和完整性所采用的工作模式、程序、措施和手段的总称。审计测试是降低和控制审计风险的过程。按测试的目的和对象不同, 审计测试可分为控制测试与实质性测试两大类, 前者主要关注信息处理的过程, 后者主要关注信息处理的结果。本书所介绍的审计测试主要是对被审计单位内部控制的了解、测试与评价, 实质性测试的方法及被审计单位各循环系统实质性测试的内容。

第一节 审计测试的产生与发展

受托责任是审计产生和发展的根本动因, 受托责任的发展变化影响着审计目标, 而审计目标的发展变化则直接影响着审计测试的产生与发展。

一、账项基础审计与审计测试的产生

(一) 账项基础审计的产生与发展

19 世纪 90 年代以前, 受托责任是指受托财务责任, 而且主要是指对直接委托人的责任, 因而当时的审计是财务收支审计。随着复式簿记的日臻完善, 审计人员的主要工作就是检查簿记记录, 通过对簿记记录财务收支的检查来证明受托人履行受托财务责任的情况和受托人的正直性。在这个阶段, 审计人员在审计中的审计方法相对比较简单, 大多采用详查方法, 直接对簿记实施审查、审阅、核对和复算。同时, 审计人员也无需掌握会计之外的专门审计方法。其工作方式方法完全是重复会计核算过程的簿记员工作, 其对象也仅限于现成的会计记录载体,

对与现金以外资产有关的内部控制制度并不关心，而且，很少有人认为应以抽查方法取代详查全部账簿记录的方法。

由于英国股份有限公司的发展，导致企业利益相关人的迅速增加，委托人的概念已经被扩大到所有者、债权人、政府管理部门和其他使用公司财务报告的人，由此受托财务责任的范围也随之扩大。破产和舞弊的频繁发生，促使政府逐渐加强了对公司的监管，特别是对公司对外财务报告审计的要求越来越严格。当时，人们关注的重点是受托责任人履行受托财务责任的情况和舞弊行为。由于制造业的发展，会计核算内容日益复杂，对审计的要求也越来越高，许多审计工作已不再是会计工作的简单重复，专门的审计方法和审计技术开始得到发展。19世纪后期，英国就曾出现了账户分析技术，如对应收账款可回收性的分析，对有价值证券真实性的分析，对存货可变现价值的分析，对股息支付性质的分析，对资本支出和营业支出的分析等。这些工作都要求审计人员要有高于会计人员的专业理论和专门方法。

在这种审计环境下，审计人员在审计中只强调审查内部控制系统所产生的结果，而不深入系统本身进行审查。也就是说，没有对根据内部控制系统所产生的凭证、账目、报表等进行直接的检查和验证。这对于早期审计目标，即查错防弊而言是比较恰当的。这种以凭证账目等记录为重心，以数据的可靠性为着眼点，运用详细审计方法的审计模式就是账项基础审计。

账项基础审计是以交易业务、会计事项和账目记录为基础，直接从会计资料的审查入手收集有关审计证据，从而形成审计结论的一种审计取证模式。这种审计取证方式直接取得具有实质性意义的审计证据，审计质量较高，但审计成本也非常高。账项基础审计方法是传统的审计方法，在审计方法史上具有十分重要的地位，至今仍不同程度地被采用。

（二）账项基础审计常用方法

账项基础审计的做法随会计账簿体系和核算程序的不同而有所不同。其基本做法是：以原始凭证或其他会计文书核对记账凭证；以记账凭证核对明细账；以明细账核对总账；复核总账后与试算表和资产负债表核对。账项基础审计将反映交易业务的会计账簿作为审计取证工作的切入点，在规划和实施审计时，审计人员将工作重心直接放在会计账簿上，因此也叫“簿记审计”。审计人员取得的证据主要来自会计部门，关注会计记录是否正确，而不关心产生会计记录差错的原因

是什么,即忽略会计制度本身的合理性。由于账项基础审计的首要审计目标是揭露舞弊行为,因而测试方法未被人们所接受,实践中人们还是大量地采用详查方法。偶尔有人使用测试方法,其目的也不是减少工作量。

账项基础审计发展到今天,许多审计方法已臻于成熟,并形成了体系,其中常用的方法是顺查法和逆查法、详查法和抽查法。这些方法没有涉及到具体的技术问题,因此还不是具体方法。在审计取证过程中,运用的具体方法主要有以下六类:书面文件检查、实物检查、观察、查询、计算和分析。这些方法(在第三章中详细介绍)产生于账项基础审计模式并在该模式下得以发展,但是有些方法在该模式下并未充分发挥出作用,如观察法和分析法。与抽查法一样,要充分发挥它们的作用,必须冲破账项基础审计模式的限制。这些方法在以后介绍的制度基础审计和风险基础审计中得到了广泛的运用和发展。账项基础审计的方法,是审计中最基础、最常用的方法。在我国,账项基础审计模式被广泛地运用于国家审计领域中,并交叉使用着详查方法和测试方法。

二、制度基础审计与审计测试的运用

由于企业规模的扩大,会计核算业务的复杂,使详查方法的运用在工作效率上遇到严重障碍,由此产生了制度基础审计模式。制度基础审计是以内部控制制度评审为基础进行的审计,通过对内部控制制度的调查、测试和评价,来确定账表余额检查的深度与广度,最终达到检查证、账、表余额真实性的目的。

(一) 制度基础审计的产生与发展

1. 制度基础审计的产生

在20世纪初的美国,由于资本市场还不发达,公司正常运转所需要的大量周转资金主要是依赖银行贷款,在这种特殊情况下,产生了资产负债表审计。资产负债表审计的目标是证实公司的信用和还款能力,因而需要突出某些重点账户的审查,对于不重要的账户,可以不做详细审查。随着公司规模的不扩大,审计目标的变化,审计业务量的不断增加,某些账户对于某些人重要意义的降低,测试方法开始被人们接受,人们开始认识到抽样审计的重要意义。

20世纪40年代以来,世界经济获得了迅速发展,由于资本的高度积累和集中,企业规模的不断扩大,交易业务数量的急剧增多,审计环境发生了很大的变化。同时,企业的经营管理日臻完善,内部控制系统也逐步建立和健全起来,而