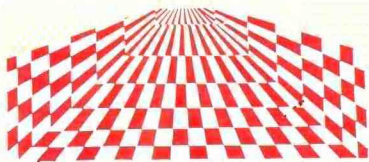
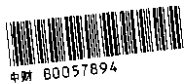


〔加〕林志军 编著

西方审计理论与实务

中国审计出版社



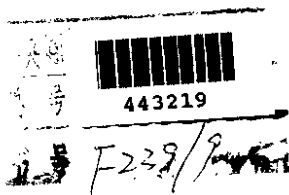


中财 80057894

西方审计理论与实务

[加] 林志军 编著

0.332/01



中国审计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

西方审计理论与实务/林志军编著. —北京: 中国审计出版社, 1995. 12

ISBN-7-80064-415-4

I. 西… II. 林… III. 审计—基本知识—西方国家 IV. F279

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 20643 号

西方审计理论与实务

[加] 林志军编著

*

中国审计出版社出版

(北京海淀区白石桥路甲 4 号)

燕山印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 12.75 印张 295 千字

1996 年 1 月北京第 1 版 1996 年 1 月第 1 次印刷

印数: 1—6000 册 定价: 16 元

ISBN 7-80064-415-4/F·279

前 言

近年来，中国的审计事业发展迅速，以注册会计师和注册审计师为主体的工商企业审计（执业会计师业务）亦获得长足进展，无论是从事人数和业务范围都有大幅度扩展，在经济生活中发挥了日趋重要的积极作用。但是，也应当看到，当前的工商企业审计制度（包括业务组织、职业准则、人员素质和理论方法体系等方面），与经济体制改革和国民经济发展的需要仍有很大差距，亟待总结、提高和完善。

工商企业审计起源于西方国家的执业会计师实务。在近百年的发展演进过程中，西方审计理论与方法已形成较为科学的体系，日趋成熟完善，它们可以为中国工商企业审计制度的发展与完善所借鉴和利用。随着 1993 年新会计制度的实施及经济改革的深入发展，企业会计实务与国际会计接轨，西方审计的理论与实务方法将有着更为明显的借鉴意义。

作者曾于 1988 年在厦门大学编写出版过一本《西方审计学》，被不少高等院校会计学 and 审计学专业采用，效果良好。为了更全面地介绍西方审计理论与实务，特别是 90 年代以来的一些新的审计理论与方法的发展，根据作者近几年在北美的教学经验，重新编写了此书，藉以为中国审计事业（包括执业会计师业务）的发展略尽微力。

本书着重介绍以美、加等国为代表的西方审计理论与实务中的基本概念与方法体系。全书共 22 章：第 1—3 章着重介绍西方审计的基本特征（涵义，职能和种类），执业人员资格，业务组织形式（会计师事务所结构与业务范围），审计师的责任及有关的职

业准则（公认审计准则、其他鉴证准则、职业行为守则等）。第4—6章概述西方审计的基本流程（审计循环），审计计划和审计程序，审计证据和审计工作底稿等基本概念及其作用和相应的技术方法。第7—9章着重论述内部控制及其研究测试，审计抽样原理与应用方法和电子数据处理（EDP）系统的特征及其审计方式。第10—19章介绍西方国家工商企业财务审计的主要内容和方法程序，并且分别论述了相关的内部控制原则与内容方法。第20—21章论述了结束审计外勤检查前所需进行的其他工作，包括对财务报表一些相关事项，如或有负债与经营承诺，结帐日期后事项，继续经营能力，遵循法律情况等所进行的检查工作，以及相应的审计报告和其他鉴证服务（包括审阅聘约，编表服务，财务预测审查）报告的内容格式与编写要求。第22章扼要介绍经营审计的主要步骤和方法。各章末均附有相关的复习思考题，以便于掌握各章的学习要点。

本书力图反映90年代西方审计理论与实务的特点，资料充实，结构完整，通俗易懂。此书可供广大的注册会计师和注册审计师作为业务参考书和培训教材，亦可供高等院校，成人大专教育的审计、会计、注册会计师和国际会计等专业作为开设《西方审计学》的教科书。同时，它还可以作为审计与会计、财税金融、企业财务等方面的理论研究与实际工作者了解西方工商企业审计理论与实务的学习参考。

由于水平所限，书中难免存在许多不足或错误之处，衷心希望广大读者批评指正。

林志军 博士
于加拿大莱斯布里奇大学管理学院
1995年8月

目 录

第一章	西方审计的作用、职能与种类	(1)
	第一节 审计在西方社会中的作用.....	(1)
	第二节 现代西方审计的发展.....	(3)
	第三节 西方审计的涵义与种类.....	(8)
	复习思考题	(14)
第二章	执业会计师职业	(15)
	第一节 执业会计师的任职资格	(15)
	第二节 会计师事务所	(17)
	第三节 执业会计师职业准则	(22)
	复习思考题	(26)
第三章	审计师的责任	(27)
	第一节 审计师责任的种类	(27)
	第二节 审计师法律责任的内容与表现形式	(28)
	第三节 审计师法律责任的发展	(30)
	第四节 审计人员职业道德规则	(32)
	第五节 几个相关的基本概念	(36)
	复习思考题	(38)
第四章	审计目标与审计循环	(39)
	第一节 审计目标	(39)

第二节	审计循环	(42)
第三节	管理当局责任声明	(51)
	复习思考题	(55)
第五章	审计计划和审计程序	(56)
第一节	审计计划的作用	(56)
第二节	审计计划的基本内容	(59)
第三节	审计程序及其编制方法	(63)
第四节	审计程序示例	(65)
	复习思考题	(70)
第六章	审计证据和审计工作底稿	(71)
第一节	审计证据的涵义与性质	(71)
第二节	审计证据的种类和基本要求	(73)
第三节	审计证据的获取与分析	(79)
第四节	审计工作底稿的涵义与作用	(84)
第五节	审计工作底稿的内容与种类	(86)
第六节	审计工作底稿的编制与保管	(90)
	复习思考题	(95)
第七章	内部控制及其研究与评价	(95)
第一节	内部控制的涵义	(95)
第二节	内部控制与现代审计的关系	(97)
第三节	内部控制的构成要素	(100)
第四节	研究与评价内部控制制度	(106)
第五节	致管理当局函	(117)
	复习思考题	(120)

第八章 审计抽样	(121)
第一节 抽样审计方法的产生和意义.....	(121)
第二节 判断抽样与统计抽样.....	(122)
第三节 随机选样.....	(125)
第四节 统计抽样的运用.....	(132)
复习思考题.....	(146)
第九章 电子数据处理系统审计	(147)
第一节 EDP系统的构成要素与特点.....	(147)
第二节 EDP系统对审计的影响.....	(150)
第三节 EDP系统的内部控制.....	(152)
第四节 EDP系统内部控制的调查与评价.....	(158)
第五节 EDP系统审计的形式与方法.....	(162)
复习思考题.....	(168)
第十章 销货与应收帐款审计	(169)
第一节 销货与应收帐款的审计目标与审计程序.....	(169)
第二节 销货与应收帐款的符合性测试.....	(171)
第三节 销货与应收帐款的实质性测试.....	(177)
复习思考题.....	(187)
第十一章 现金审计	(188)
第一节 现金项目的审计目标和审计程序.....	(188)
第二节 现金业务的内部控制.....	(190)
第三节 现金业务的符合性测试.....	(192)
第四节 现金业务的实质性测试.....	(199)
复习思考题.....	(209)

第十二章 存货与销货成本审计	(210)
第一节 存货与销货成本的审计目标与审计程序	(210)
第二节 存货与销货成本的内部控制.....	(212)
第三节 存货与销货成本的符合性测试.....	(214)
第四节 存货与销货成本的实质性测试.....	(218)
复习思考题.....	(232)
第十三章 固定资产与折旧审计	(233)
第一节 固定资产的审计目标和审计程序.....	(233)
第二节 固定资产的内部控制.....	(235)
第三节 固定资产的审查.....	(237)
第四节 折旧计算的审查.....	(246)
第五节 审查固定资产与折旧的表述合理性.....	(249)
复习思考题.....	(250)
第十四章 投资及其收益审计	(251)
第一节 投资及其收益的审计目标和审计程序	(251)
第二节 投资及其收益的内部控制.....	(253)
第三节 调查与评价投资及其收益的内部控制	(255)
第四节 投资及其收益的实质性检查.....	(257)
复习思考题.....	(264)
第十五章 流动负债审计	(265)
第一节 流动负债的特点与审计目标.....	(265)

第二节	应付账款的审查	(267)
第三节	其他流动负债的审查	(276)
第四节	或有负债的审查	(278)
第五节	流动负债的财务报表表述	(280)
	复习思考题	(282)
第十六章	长期负债审计	(283)
第一节	长期负债的特点	(283)
第二节	长期负债的审计目标与审计程序	(285)
第三节	长期负债的内部控制	(286)
第四节	长期负债的审查	(288)
	复习思考题	(295)
第十七章	业主权益审计	(296)
第一节	业主权益的审计目标与审计程序	(296)
第二节	业主权益的内部控制	(298)
第三节	业主权益的审查	(301)
	复习思考题	(310)
第十八章	薪金审计	(311)
第一节	薪金的审计目标与审计程序	(311)
第二节	薪金业务的内部控制	(313)
第三节	薪金业务的审查	(315)
	复习思考题	(322)
第十九章	收入与费用审计	(323)
第一节	收入与费用的特点	(323)
第二节	收入与费用审计的基本方法	(325)

第三节 收入的审查·····	(329)
第四节 费用(成本)的审查·····	(334)
第五节 审查收益表表述的合理性·····	(340)
复习思考题·····	(342)
第二十章 审计检查的完成·····	(343)
第一节 审查或有负债与经营承诺·····	(343)
第二节 审查结帐日期后事项·····	(345)
第三节 取得其他相关事项的审计证据·····	(349)
第四节 整理与评估审计证据·····	(354)
复习思考题·····	(358)
第二十一章 审计报告·····	(359)
第一节 审计报告与财务报表·····	(359)
第二节 审计报告及其编制要求·····	(361)
第三节 其他鉴证聘约与报告·····	(370)
第四节 非鉴证聘约的报告·····	(378)
复习思考题·····	(381)
第二十二章 经营审计·····	(382)
第一节 经营审计的涵义与特征·····	(382)
第二节 经营审计的基本步骤·····	(387)
第三节 经营审计报告的编写要求·····	(391)
复习思考题·····	(394)
主要参考书目·····	(395)

第一章 西方审计的作用、职能与种类

在西方国家，审计是一个重要的管理工具。以执业会计师为主体的现代审计在西方各国的经济生活中占据相当重要的地位，对促进社会与经济稳定发展起着显著的作用。

第一节 审计在西方社会中的作用

审计的作用与特定的社会、经济环境有着密切的联系。在现代化大生产条件下，经济活动的组织和管理都离不开信息的产生、传导和使用，而各种经济组织的生产经营活动信息的产生与传导的重要手段又是来源于各该组织的会计系统所提供的财务报表。因此，财务报表及其提供信息的可靠与否，是保证正确利用经济信息，促进经济有效运行的一个基本条件。在西方国家，审计的作用主要是通过增进财务报表所反映的会计信息以及其他信息的公允可靠性得以发挥的。

一、帮助所有者考核经济受托关系

随着经营组织形式和生产规模的发展，所有权与经营权逐渐分离，企业的所有者（股东）与日常经营活动完全脱离，而把生产经营活动的管理交给专业的经理和其他管理人员。这样，在所有者和管理者之间就形成一种经济受托关系（Economic accountability）。所有者虽不参与管理，但仍然关心企业的管理当局

是否最有效地使用委托的资源以及按规定的目标取得最佳经营成果,必然要关心和依赖财务报表来了解企业管理当局的工作绩效。

所有者为了及时、准确了解企业的经营状况,防止管理当局不合理地使用经济资源或不正当的营私舞弊,切实维护所有者的利益,必须对企业的财务报表进行审查。由于经济活动的复杂化和所有权的分散化,企业的所有者(股东)不可能亲自从事这项工作,因而必须依赖独立的第三者来审核鉴证企业财务报表的可靠性。审计师正是站在第三者的超然立场对财务报表的公允可信表示意见,从而可以帮助所有者正确考核经济受托关系。

二、促进资本(金融)市场的正常运转

在西方国家,企业的资本中有相当部分来自资本或货币市场,如证券市场、股票市场等。企业的投资人或者潜在投资人出于切身利益,非常关心企业的经营情况和盈利能力,他们要通过企业的财务报表搜集有关资料,据以作出合理的投资决策。所以,财务报表构成资本市场的最重要信息来源。如果财务报表不能真实反映企业的经营活动与成果,势必导致投资人作出错误判断,使投资决策不当,或者引起投机诈骗,损害投资人利益,甚至加重金融危机,造成整个资本市场与经济的混乱。^①因此,财务报表的可信性是资本市场正常运行的必要前提。西方各国对资本市场管理的有关法律或规章不仅要求证券上市公司必须提供或披露为投资人所需要的各种报表与其他资料,而且还明确规定这些报表必须由独立的执业会计师进行审计,以此作为防止资本市场混乱和经济危机的一个有力手段。

^① 1929年美国金融资本市场崩溃,发生经济大危机,其中一个原因被认为是由于财务报表失实误导,投机诈骗盛行的结果。

三、减少银行信贷决策的风险

银行或其他金融机构是重要的经济中介，为工商企业提供额外的资金。在自由竞争条件下，企业经营实力瞬息万变，财务风险较大。为了保证贷款的安全，银行或金融机构在作出信贷决策之前，必须审查借款人的财务状况和偿款能力。由于经济活动的复杂化，它们不可能对每个借款企业进行审查，而需要委托独立的审计师进行专门检查，确定借款企业财务报表的可信性，尽可能缩小信贷决策的风险与贷款损失。

四、保证税收的正确课征

在西方国家，政府的财政收入主要来自个人和企业的所得税，并依据个人和企业申报的收益额计征。这样，政府财政收入有赖于可信的应税收益报告。通过审计师的鉴证，客观上可以核实成千上万私人企业以及个人的申报所得，为正确课征各种政府税收提供保障。

第二节 现代西方审计的发展

在人类历史上，审计活动源远流长。从世界范围来看，在古罗马、古希腊等国和中国的春秋战国时代，都已经有了对会计记录的一定形式的核查。但是，以执业会计师为主体的现代审计的形成是以英国发源的资本主义工业革命为契机的。

一、现代审计的形成阶段

18世纪下半叶开始的工业革命，促使英国的政治、经济生活发生深刻变化，社会生产力惊人地发展。当时，机器大工业取代了工场手工业，经济中心转向城市，大型工厂、商业贸易、银行

业和保险业都迅速地发展起来。随着工厂制度的建立，促使资本集中和竞争加剧，企业规模不断扩大，经营活动日趋复杂，这就要求企业管理者必须具有更多的专业知识。尤其是股份有限公司的出现带来所有权与经营权的明显分离以及专业管理人员的形成，这时，企业所有者（股东）雇用经理人员管理日常经营活动，自己逐渐脱离生产经营过程。另一方面，由经理人员组成的管理当局则定期向企业所有者（股东）提交一定形式的财务报表，以便他们了解企业的财务状况和经营成果，在这种情况下，就产生了对企业会计记录或财务报表进行审查的必要性，并在实务中逐渐形成以执业会计师查帐为特征的现代西方审计制度，这又可分为两个主要阶段：

（一）英国审计制度（18世纪下半叶至19世纪末）

股份公司形式最早在英国得到法律认可。英国国会在1844年公布的《公司法》直接鼓励采取股份公司组织形式，这一立法推动了英国审计制度的发展。由于股份公司增多和规模扩大，大部分企业主或股东完全脱离经营管理，但他们对企业会计记录和财务报表的关注倍增。为了促使会计资料如实记录反映经营活动，保护业主或股东权益，当时的公司法明确规定，公司必须设立监事，代表股东审查公司的帐簿和资产负债表。

最初，这种检查由公司的一位股东或董事兼任，或者由他们委派亲信进行查帐，然后向股东大会报告查帐结果。随着经营活动日趋复杂，会计处理的专业化和数据剧增，公司的监事已经无法胜任对会计帐簿和报表的亲自检查，他们只得聘请有会计工作经验的专业人员协助查帐，此后的查帐工作逐渐全部由谙熟会计业务的人士担任。因此，英国在1862年修订的新公司法中明确规定，公司必须保持真实与公正的会计帐簿，每年向监事或者股东提交报告。同时还规定，公司必须聘请会计师或其他专家办理查帐业务。这样，从法律上奠定了会计师进行审计的地位，亦促使

执业会计师职业应运而生。

在这段期间，英国出现了一批专门从事查帐的执业会计师。1854年，在苏格兰的爱丁堡创立了世界上第一个执业会计师团体——爱丁堡会计师协会，并获得皇家政府的特许执照。其后，1855年在阿伯丁相继成立了同样的组织。在1880年，英国五个地方会计师团体进行合作，由皇家政府特许成立了英格兰和威尔士特许会计师协会（ICAEW）。这标志着执业会计师职业的正式形成，并奠定了以民间性社会审计为主体的现代西方审计制度。

（二）美国审计制度（19世纪末或本世纪初以来）

19世纪末，由于美洲新大陆的开发，吸引了大量的英国资本，为确保英国投资者的利益，许多英格兰和苏格兰执业会计师受托来到美国、加拿大和墨西哥等地进行查帐，受其影响，美、加等国逐渐形成了自己的执业会计师职业。1887年，美国会计师协会（AIA）宣告成立。^①1896年，纽约州通过了美国的第一个注册会计师法，随后其他各州相继仿效，从而在法律上明确肯定了执业会计师的地位和作用。

进入本世纪30年代，以美国为代表的西方国家经历了一场经济大危机；为提高竞争实力，零散资本不断合并扩展，经营活动中出现大量的营私舞弊，股票资本买空卖空等投机诈骗行为盛行，使成千上万个企业破产，投资人和债权人的利益受到严重损害，加剧了社会动乱和危机。这迫使美国政府出面干预。美国国会先后于1933年和1934年制定了《证券法》和《证券交易法》，成立及授权证券交易委员会（SEC）对所有的股票或有价证券上市公司实行强制性监督和管理，其中规定必须向证券交易委员会提交财务报表和其他资料，并且必须聘请独立的注册会计师（CPA）进行审计并签发审计报告。此后，这一制度相继流传到西方各国，构

^① 后来于1958年改名为美国注册会计师协会（AICPA）。

成现代西方审计的基础。

二、现代西方审计的特点

百余年来，以英美为代表的现代审计已有很大发展，在理论和方法上都日益成熟。特别是本世纪中叶以来，西方国家的审计发展主要有下述几个方面特点：

（一）审计对象从会计帐簿转向财务报表

在早期，审计师着重审查企业的会计帐簿记录资料。会计帐簿是财务报表的基础，但两者又有区别。这表现在，会计帐簿记录不完全能进入财务报表；即使能够进入报表还要遵循一定的公认会计原则及其他有关规定，以保证财务报表的可比性，减少使用者的误解，增进对决策的相关性。所以，财务报表审计的范围与内容均大于审查会计帐簿，要求也相对提高了。在 30 年代以前，以反映企业偿债能力的资产负债表审计为重点，之后转为重视反映企业盈利能力的收益表与留存收益表审计。60 年代后，又增加了反映企业营运资本或现金流动的财务状况变动表（或现金流量表）的审计。80 年代末期以来，西方审计实务还扩展了对可能影响财务报表的公允可靠性的其他相关事项（如失实误导，继续经营能力，违法或不正当行为等）的必要检查。

（二）审计职能从防错查弊转向审核鉴证

早期的英国审计侧重于防错查弊，旨在检查企业会计帐簿的真实正确性，并揭露会计记录有无伪造、遗漏、窜改和其他舞弊，以促使管理当局如实报告经营状况，保护所有者的合法权益。进入 30 年代后的美国审计阶段，审计目标趋于财务报表遵循公认会计原则的公允反映，以便投资人和债权人据以作出正确的投资与信贷决策，所以审计职能侧重于对财务报表公允性进行审核鉴证。但是，自 80 年代后期以来，美、加等国执业会计师的审计职能逐渐扩展，增加对防错查弊（包括检查对有关法律法规的违反情况