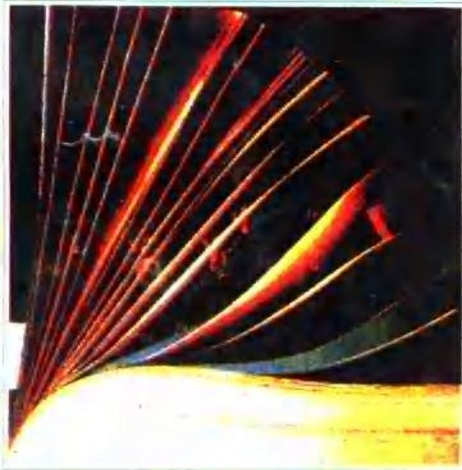


# 独立审计学

DULISHENJIXUE

刘明辉 主编



东北财经大学出版社

# 独立审计学

刘明辉 主编

12332/07

东北财经大学出版社

**(辽)新登字 10 号**

**图书在版编目(CIP)数据**

独立审计学/刘明辉主编.-大连:东北财经大学出版社,1996.2

ISBN 7 - 81044 - 054 - 3

I. 独… II. 刘… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 01965 号

**独立审计学**

刘明辉 主编

---

东北财经大学出版社出版发行(大连黑石礁)  
辽宁省新华书店经销 大连印刷工业总厂印刷

---

开本:850×1168 1/32 印张:16 1/2 字数:410 000  
1996年2月第1版 1996年3月第1次印刷

---

责任编辑:田世忠

责任校对:孙 苹

---

印数:1—6 000

ISBN 7 - 81044 - 054 - 3/F · 801

定价:19.80 元

## 前 言

独立审计在市场经济中的突出地位和显著作用已为大多数西方发达国家的历史和现实所证明,在我国建设社会主义市场经济的进程中也毫不例外。近几年来,大力发展注册会计师事业的呼声日益高涨,我国的独立审计事业也逐步走上了规范化的发展轨道,并取得了一些阶段性的成果。此时,相关的理论与技术方法的贫乏,已经成为制约独立审计事业发展的一大因素。为此,我们组织了一批直接参与《中国注册会计师独立审计准则》起草工作的专家以及部分高校、会计师事务所的有关教授和专家,在充分借鉴国际惯例,并密切结合我国独立审计实务的基础上,编写了这本《独立审计学》。

本书的显著特色在于务实和求新。书中系统介绍了独立审计的基本理论和技术方法,密切联系实际,并严格参照各国和国际审计准则建设的最新动向以及我国独立审计准则研究与制定的最新成果,既具有较高的理论价值,又具有很强的实际指导意义。因而本书既可作为各类大中专院校相关专业的教材或教学参考用书,也可供广大的注册会计师和相关的实际工作人员在实践中学习和参考。

本书由刘明辉(东北财经大学教授、中国独立审计准则组成员)主编。各章的编写工作分别由以下人员承担:第一、十二章由刘明辉、方红星(东北财经大学硕士)编写;第二、七章由王鹏程(中央财政金融学院硕士、中国独立审计准则组成员)编写;第三、六章由杨雄胜(南京大学国际商学院副教授)编写;第四章由方红星、王智刚(东北财经大学硕士)编写;第五、八章由周首华(化工部管理干部学院副教授、中国独立审计准则组成员)编写;第九、十章由林钟

高(华东冶金学院副教授)编写;第十一章由陆建桥(上海财经大学博士生)编写;第十三、十四章由刘明辉、殷德全(东北财经大学硕士生)编写;第十五章由吴建敏(北京兴业会计师事务所所长、注册会计师)、袁义伟(北京兴业会计师事务所注册会计师)编写;最后由刘明辉教授集中修改并总纂定稿。

由于编者水平所限,加之时间仓促,书中疏漏之处在所难免,恳请读者不吝指正,以便加以修订。

**编者**

1995年12月

# 目 录

前 言	
第一章 绪论 .....	1
第一节 独立审计的产生与发展 .....	1
第二节 独立审计的含义与特征 .....	6
第三节 独立审计的职能与目的 .....	10
第四节 独立审计准则 .....	12
第二章 注册会计师、会计师事务所与注册会计师协会 .....	22
第一节 注册会计师 .....	22
第二节 会计师事务所 .....	30
第三节 注册会计师协会 .....	42
第三章 职业道德与法律责任 .....	50
第一节 职业道德与法律责任的意义 .....	50
第二节 独立审计的职业道德 .....	52
第三节 独立审计的法律责任 .....	69
第四章 审计规划与策略 .....	93
第一节 审计规划概述 .....	93
第二节 审计业务约定书 .....	97
第三节 重要性与审计风险 .....	101
第四节 审计计划与审计程序 .....	110
第五章 审计证据与审计工作底稿 .....	119
第一节 审计证据的种类及其特性 .....	119
第二节 审计证据的获取 .....	130
第三节 审计证据的整理、分析与评价 .....	134
第四节 审计工作底稿 .....	137
第六章 内部控制及其评审 .....	147
第一节 内部控制概述 .....	147

第二节	内部控制技术 .....	160
第三节	内部会计控制 .....	173
第四节	主要经营业务的控制点 .....	184
第五节	电算化(EDP)系统内部控制 .....	188
第六节	内部控制的评价 .....	192
第七节	内部控制评估的工具 .....	206
<b>第七章</b>	<b>审计抽样 .....</b>	<b>215</b>
第一节	审计抽样概述 .....	215
第二节	审计对象总体与抽样单位 .....	217
第三节	审计抽样计划 .....	219
第四节	样本量的确定 .....	225
第五节	样本的选取 .....	227
第六节	抽样结果的评价 .....	231
第七节	审计抽样的具体运用 .....	234
<b>第八章</b>	<b>流动资产的审计 .....</b>	<b>246</b>
第一节	货币资金与短期投资审计 .....	246
第二节	应收及预付款项审计 .....	262
第三节	存货审计 .....	275
<b>第九章</b>	<b>长期资产的审计 .....</b>	<b>290</b>
第一节	长期投资的审计 .....	290
第二节	固定资产的审计 .....	302
第三节	无形资产和递延资产的审计 .....	315
<b>第十章</b>	<b>负债的审计 .....</b>	<b>321</b>
第一节	流动负债的审计 .....	321
第二节	薪金的审计 .....	342
第三节	长期负债的审计 .....	349
<b>第十一章</b>	<b>所有者权益的审计 .....</b>	<b>363</b>
第一节	股份制企业所有者权益的审计 .....	363
第二节	独资企业和合伙企业所有者权益的审计 .....	375
<b>第十二章</b>	<b>收入、费用与利润的审计 .....</b>	<b>377</b>

---

第一节	收入的审计 .....	377
第二节	费用的审计 .....	387
第三节	利润的审计 .....	404
第四节	利润分配的审计 .....	410
第十三章	终结审计 .....	413
第一节	结束外勤工作的一般程序 .....	413
第二节	审计差异的调整 .....	414
第三节	期后事项的审计 .....	416
第四节	或有负债的审计 .....	422
第五节	全面复核审计工作底稿 .....	427
第十四章	审计报告 .....	430
第一节	审计报告的意义与种类 .....	430
第二节	审计报告的内容与格式 .....	433
第三节	审计意见的类型 .....	438
第四节	审计报告的编制与致送 .....	447
第十五章	验资 .....	450
第一节	验资的目的与种类 .....	450
第二节	验资的一般原则 .....	459
第三节	验资的内容和要求 .....	460
第四节	验资报告 .....	468
附录	《中国注册会计师独立审计准则》 .....	473



# 第一章 绪 论

审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权,对特定单位的会计资料及其所反映的经济活动进行的审查、监督、评价与鉴证。审计是一种渊源久远的社会实践,它随着社会政治、经济、文化的发展而不断发展,逐步形成了政府审计、独立审计、内部审计三足鼎立的格局。本书旨在讲述独立审计的基本原理与方法。

## 第一节 独立审计的产生与发展

### 一、独立审计的产生

独立审计是随着资本主义生产方式下商业合伙企业所有权与经营权的分离而产生的。一般认为,独立审计产生于工业革命时期,而其萌芽则可上溯到 15 世纪。

#### (一)独立审计的萌芽

15 世纪地中海沿岸的商业城市已经初具规模,在威尼斯率先出现了早期的合伙企业。合伙经营方式的出现,不仅导致了会计主体观念的形成,促进了复式簿记的产生和推广应用,而且萌生了对独立审计的原始要求。这是因为在当时的商业合伙企业中,通行的做法是推选一名或少数几名合伙人充当执行合伙人,负责企业的经营管理,而其他的合伙人则只出资而不参加经营管理。这样,执行合伙人为了保证合伙契约的存续,就有必要向其他合伙人报告企业的经营情况,尤其是经营成果,以便证明他们在经营管理上所

付出努力的程度；另一方面，非执行合伙人为了保障其投入资本的安全完整和保值增值，也希望对企业的经营进行监督，及时了解企业的经营情况和经营成果。这样，无论是执行合伙人，还是非执行合伙人，都希望有一个与任何一方都没有利害关系的独立的第三者来完成对合伙企业经营情况及其成果进行检查、监督的任务。为了顺应这种迫切的需要，在15世纪意大利的商业城市中，出现了一批具有良好的会计知识与技能，专门承担独立的检查、监督使命的专业人员。这些专业人员所进行的检查与监督，可以看作是独立审计的最初萌芽。

## （二）独立审计的诞生

18世纪下半叶开始的工业革命，促使英国的政治、经济发生了深刻变化，资本主义的生产力得到了迅猛发展。当时，机器大工业取代了工场手工业，经济中心开始转向城市，大型工厂、商业贸易、银行业和保险业都迅速发展起来。随着工厂制度的建立，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权进一步分离。这时，企业主开始雇佣职业的经理人员来管理日常经营活动，自己则逐渐脱离生产经营过程。在这种情况下，企业主需要借助外部的专业人员来检查和监督他们所雇佣的经理人员，防止可能出现的贪污、盗窃和其他舞弊行为。于是，在英国出现了第一批以查帐为职业的独立会计师。他们接受企业主的委托，对企业会计帐目进行逐笔检查，检查的目的在于查错防弊，其结果也只向企业主报告。由于是否聘请独立会计师查帐完全由企业主决定，因而此时的独立审计尚为任意审计，审计的技术方法也比较简单、零散。

股份有限公司的出现带来了所有权与经营权的明显分离，并逐渐出现了专职的经理人员。此时，绝大多数股东完全脱离了经营管理。由经理人员组成的管理当局则应定期向股东提交财务报告，以便他们了解公司的财务状况和经营成果。随着资本市场的发展和融资渠道的拓宽，债权人、潜在的投资者等同样也需要了解公司

的财务状况和经营成果。这样,如果公司对外编报的财务报告失实,就会给前述各类使用者提供错误信息,误导相关的经济决策,造成经济损失。因此,在客观上进一步产生了由独立会计师对公司财务报告进行审计的需要,以确保财务信息的真实与公允。

著名的“南海泡沫事件”是独立审计产生的“催生剂”。1720年,英国名噪一时的南海公司(the South Sea Company)突然倒闭,使股东和债权人损失惨重,在当时掀起一场轩然大波。面对社会舆论的压力,议会决定聘请会计师查尔斯·斯内尔(Charles. Snell)对南海公司进行审计。斯内尔于1721年以“会计师”的名义提交了一份“查帐报告书”,指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊行为。南海泡沫事件孕育了独立审计的先驱者,标志着独立会计师——注册会计师的诞生。

随后,为了监督经营管理,防止舞弊行为,保护投资者、债权人的利益,英国议会于1844年颁布了《公司法》。该法案明确规定:董事负有登记帐簿的义务,而且,该帐簿须经董事以外的独立的第三者审查;执行审计业务的监事由股东大会选举产生;公司董事应编制“详细而真实的资产负债表”,这些帐簿和报表须经公司监事审查。1845年,又对《公司法》进行了修订,规定股份公司必须保持有经董事以外人员审计过的帐目,并规定必要时可以聘请会计师协助办理审计业务。于是,独立审计业务得到迅速发展,独立会计师队伍不断壮大。此后,英国政府对一批精通会计业务、熟悉查帐知识的独立会计师进行了资格确认。1853年,在苏格兰的爱丁堡创立了第一个执业会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会(Society of Accountants in Edinburgh),并获得英国政府的特许执照。该协会的成立,标志着独立审计职业的诞生。

由此可见,独立审计的诞生,在很大程度上应归功于两权分离下错弊、破产事件的冲击和公司法的推动。

## 二、独立审计的发展

独立审计从产生之日起,就随着社会经济的发展而不断发展与完善。考察独立审计的发展进程,不难发现大致上可以划分成几个比较典型的历史阶段。在独立审计的发展过程中,审计理论与方法也呈现出不断发展的趋势。

### (一)独立审计的发展进程

独立审计的发展大致经历了四个历史阶段。

第一阶段通常称为详细审计阶段,大致从19世纪中叶至20世纪初。在这一时期,英国审计模式占据主导地位。这一阶段独立审计的主要特点是:独立审计由任意审计转变为法定审计;审计的目的在于查错防弊,保护企业财产的安全完整;审计的方法是对会计帐目进行逐笔的详细审计;审计报告的使用人主要是企业业主(股东)。因而,这一阶段通常也称为英国式审计阶段,或会计帐目审计阶段。

第二阶段通常称为资产负债表审计阶段,大致包括20世纪的前30年。此时,独立审计发展的中心由英国转移到美国,美国式审计较为通行。这一阶段独立审计的主要特点是:审计对象由会计帐目扩大到反映企业信用状况的资产负债表;审计的主要目的在于通过对资产负债表数据的审查判断企业的信用状况;审计方法已经从详细审计初步转向抽样审计;审计报告的使用人除企业股东之外,还突出债权人的需要。这一发展阶段通常也称为美国传统式审计阶段。

第三阶段通常称为会计报表(西方国家大都称之为“财务报表”,下同)审计阶段,大致包括20世纪30—40年代。这一时期,独立审计的主要特点表现为: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会计资料;审计的主要目的在于对会计报表发表审计意见,着重强调鉴证,查错防弊下降为次要目的;审计范围已经扩大到测试相关的内部控制制度,抽样审计已被

广泛采用；审计报告的使用人扩大到股东、债权人、潜在的投资者、证券交易机构、政府和社会公众；独立审计准则的拟定工作已经起步，审计开始向标准化、规范化的方向迈进；注册会计师资格考试和认证制度开始推行。

第四阶段通常称为现代审计阶段，大致从 20 世纪 40 年代至今。这一时期独立审计的主要特点是：独立审计机构不断发展，开始呈现出集中化的趋势；审计技术不断完善，制度基础审计得到推广，抽样审计方法广为运用；审计准则体系不断完善，并逐步走向国际协调；独立审计业务不断拓展，管理咨询业务异军突起；计算机辅助审计技术已被广泛采用。

### （二）独立审计的发展趋势

从前述独立审计发展的历史进程中，不难总结出独立审计发展的基本趋势。这些趋势主要包括：

1. 审计对象从会计帐目转向会计报表；
2. 审计目的从查错防弊转向审核鉴证；
3. 审计性质从批判性转向保护性；
4. 审计技术方法不断更新；
5. 独立审计不断走向规范化、国际化的发展轨道。

### 三、中国独立审计的产生与发展

中国独立审计起步很晚。旧中国的独立审计发端于辛亥革命之后。当时，一批爱国学者为了维护民族的利益与尊严，打破我国独立审计业务由洋人包办的局面，积极倡导创建中国的独立审计事业。1918 年，北洋政府农商部颁布了我国第一部独立审计法规——《会计师暂行章程》。同年，谢霖先生获准成为中国的第一名注册会计师，并创办了第一家独立审计机构——正则会计师事务所。此后，经过 30 余年的缓慢发展，到 1947 年，中国的独立审计事业已经初具规模，在册的注册会计师达 2600 余名，会计师事务所几乎遍布全国各大中城市。但这一时期独立审计业务的发展十分缓

慢,业务范围也仅限于少数几项会计咨询服务,独立审计的社会鉴证职能远未发挥出来。

解放初期,独立审计曾在国民经济恢复过程中发挥了积极作用。但后来由于移植前苏联高度集中的计划经济模式,独立审计陷入长时期的停滞状态。

80年代初,随着经济体制改革的推行,恢复独立审计的必要性日益明显。1980年底,财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》。此后,各地的会计师事务所陆续恢复或建立。1985年,独立审计被载入《中华人民共和国会计法》。1987年,国务院颁发了新中国第一部注册会计师独立审计法规——《中华人民共和国注册会计师条例》。次年,中国注册会计师协会正式成立。1991年,全国注册会计师统一考试制度得到恢复。1993年,《中华人民共和国注册会计师法》颁布实施。1995年底,第一批中国注册会计师独立审计准则颁布施行。在短短的15年中,中国独立审计事业得到了迅猛发展。

## 第二节 独立审计的含义与特征

### 一、独立审计的含义

#### (一)独立审计的定义

所谓独立审计,是指注册会计师依法接受委托,对被审计单位的会计报表及相关资料进行独立审查并发表审计意见。这一定义明确了以下几个方面的问题:

1. 独立审计的主体是注册会计师;
2. 独立审计的对象是被审计单位的会计报表及相关资料;
3. 独立审计的目的是发表审计意见;
4. 独立审计的中心环节是审查;
5. 独立审计的依据是独立审计准则;

6. 独立审计的根本特征是超然独立。

## (二) 独立审计与其他审计的关系

审计按不同的主体划分为政府审计、内部审计和独立审计,它们各自形成了不同的审计组织机构,并共同构成审计监督体系。政府审计又称国家审计,是由国家审计机关实施的审计;内部审计是由企业内部设置的专职审计部门实施的审计。独立审计与其他两种形式的审计既有联系又有区别。

### 1. 独立审计与政府审计的区别

(1) 产生前提不同。政府审计产生比较早,它是政治制度发展的产物,而独立审计是现代市场经济制度下的委托经济责任的产物。

(2) 性质不同。政府审计是强制审计,独立审计是受托审计。对于各级政府财政收支及公共资金的收支、运用情况,政府审计部门可依法进行审计,无需征得被审计单位的同意;而独立审计则应在接受委托后方可对被审计单位进行审计。

(3) 对象不同。政府审计的对象主要是各级政府财政收支情况及公共资金的收支、运用情况;独立审计的对象是被审计单位的会计报表及相关资料,而这里的被审计单位包括一切营利及非营利单位。

(4) 权责不同。政府审计可以根据审计结果发表审计处理意见,甚至可以依法强制执行;独立审计则根据其审计结论发表独立、客观、公正的审计意见,以帮助审计报告使用人确立对被审计单位会计报表的信赖。

(5) 审计方式不同。政府审计是行政监督,是政府行为,所以是无偿审计;独立审计是由中介组织——会计师事务所进行的有偿服务。

(6) 独立性不同。政府审计常常体现为单向独立,即仅独立于审计第二关系人(被审计单位);而独立审计表现为双向独立,不仅

独立于第二关系人,而且独立于第三关系人(审计委托人)。这是政府审计和独立审计的最本质区别。

## 2. 独立审计同内部审计的区别

(1)产生原因不同。内部审计是随着企业规模扩大、内部分级管理的出现而逐步形成的;而独立审计产生的直接原因是商品经济的发展、经营管理权与资本所有权的分离及资金市场的形成。

(2)性质不同。内部审计根据本部门、本单位经营管理的需要自觉施行;而独立审计则是受托进行。

(3)对象不同。内部审计的对象主要是审查各项内部管理制度的执行情况,提供各种改进措施;独立审计是对被审计单位会计报表及相关资料的审计。

(4)目的不同。内部审计只对本部门、本单位负责,旨在加强内部管理控制,审计结果一般对外保密;而独立审计需要对投资者、债权人及社会公众负责,对外出具的审计报告具有鉴证作用。

(5)独立性不同。内部审计受本部门、本单位直接领导,仅仅强调与其他职能部门相对独立,这与双向独立的独立审计根本不同。

## 3. 独立审计与政府审计、内部审计的联系

(1)相对于审计客体而言,政府审计和独立审计均是外部审计,都具有一定的独立性。独立审计有时也要利用政府审计人员提供的资料。

(2)内部审计和独立审计的联系主要体现在两者都是对被审计单位经济事项进行审计。在很多时候,独立审计也需要借助内部审计以提高审计效率,而内部审计部门也经常要求注册会计师审计提供管理建议。

## 二、独立审计的特征

由前述内容可知,独立审计是商品经济发展到一定阶段的产物。其产生的直接诱因是所有权与经营权的分离。尤其是股份有限公司成为主导的企业形式之后,由于股东主要根据企业经营管



理当局提交的会计报表了解企业的财务状况和经营成果,因而需要有一个来自企业外部的持独立、客观、公正立场的第三者对企业会计报表的真实性与合法性作出判断。独立审计便因此应运而生。随着商品经济的不断发展,独立审计的职责,逐步从主要对企业主(股东)负责演变成为对整个社会负责,从而使独立审计具有社会监督的性质。在现代社会,独立审计已经成为整个社会经济监督体系中不可或缺的重要组成部分,注册会计师则被誉为“不吃皇粮的经济警察”。

独立审计的首要特征,同时也是其突出优势,表现为其特有的超然独立性。独立性是审计的最重要概念。审计人员只有对被审计单位和其他经济组织保持超然独立,才能做到不偏不倚,公正地发表审计意见,取信于委托人和社会公众,保证审计工作质量和维护职业声誉。独立审计具有其他审计类型所不具备的“双重独立性”,即既独立于第二关系人(被审计单位),又独立于第三关系人(审计委托人)。这种客观的独立地位,能够保证独立审计完美的公证职能,令其社会公证具有可信性。从某种意义上讲,独立审计之所以得名,即缘于此,而其他的称谓如“民间审计”、“社会审计”、“注册会计师审计”都不如“独立审计”这么简炼确切和深入把握其本质。

除此之外,独立审计还具有政府审计和内部审计所不具备的特征,主要包括:

1. 从审计的性质上看,独立审计是一种受托审计。虽然在一些国家和地区规定公司制企业或其他特定企业的财务报告必须经由独立审计,使它具有法定审计的色彩,但它与强制审计还是有着明显的区别的。

2. 从审计的对象上看,独立审计的对象十分广泛,包括一切营利或非营利组织。

3. 从审计的有偿性角度看,独立审计是典型的有偿服务。