



21

世纪高等继续教育精品教材

审计原理与实务

(第二版)

SHENJI YUANLI YU SHIWU

主 编 郭 宏
副主编 蔡才德





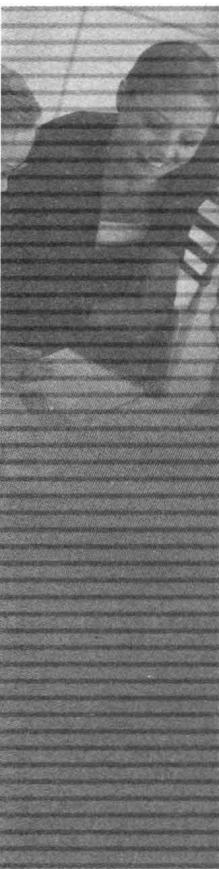
世纪高等继续教育精品教材

审计原理与实务

(第二版)

SHENJI YUANLI YU SHIWU

主 编 郭 宏
副主编 蔡才德



中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

审计原理与实务/郭宏主编.—2 版.—北京:中国人民大学出版社,2012
21 世纪高等继续教育精品教材
ISBN 978-7-300-15329-2

I. ①审… II. ①郭… III. ①审计学-高等教育:继续教育-教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 031735 号

21 世纪高等继续教育精品教材

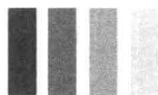
审计原理与实务 (第二版)

主 编 郭 宏
副主编 蔡才德

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com(人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	涿州市星河印刷有限公司	版 次	2008 年 2 月第 1 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本		2012 年 5 月第 2 版
印 张	16	印 次	2012 年 5 月第 1 次印刷
字 数	313 000	定 价	38.00 元



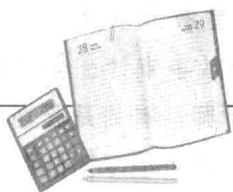
修 订 说 明



近两年来颁布的审计准则及审计有关规定与原来相比变化较大,主编深感责任重大,尽快对原教材进行了仔细梳理,修订了教材框架和结构,并作了较大的变动,删减了一些章节,新添了现金流量表审计、特殊项目审计与特殊事项考虑两章内容。此次教材修订,由郭宏、蔡才德进行,避免了第一版教材由于编写人员较多引起的部分内容重复问题。第二、三、四、八、九章主要由蔡才德修改,第一、五、六、七、十二章主要由郭宏修改,第十章、十一章由郭宏编写增补。郭宏、蔡才德分别两次对书稿进行了全面的统稿。这次教材修订,尽量体现基础、够用、前沿、实用、全面等特点,对编者而言,也是一个学习与提高的过程。学海无涯,时间紧迫,书中难免存在差错,敬请读者不吝指正。

编者

2012 年春



第一版前言

《审计原理与实务》是一本介绍审计的基本概念、基本方法、基本操作技能的教材。本教材以一个审计人员应掌握的基本知识和基本操作技能为出发点,循序介绍了审计的各种专门知识,包括审计分类与方法、审计组织与人员、审计准则和依据、审计计划和步骤、内部控制和审计报告等审计基本理论知识,以及会计要素审计和其他审计等审计实务操作的基本技能知识。我们的目的是让学员学完本教材后,能够掌握审计的基本知识和技能,巩固已经学过的财务、会计、税法等知识,从而拓展就业前景。

本教材具有如下特点:

1. 本教材试图在以社会审计为主要视角的基础上,兼顾国家审计和内部审计。近几年来,随着我国社会主义市场经济的不断发展,审计监督体系也不断完善,无论是社会审计,还是国家审计或内部审计,其地位和作用日益被人们所重视和关注。本教材在介绍审计组织和审计准则时,不仅介绍了社会审计的,也介绍了国家审计和内部审计的;在称呼审计从业人员时,选择“审计人员”一词,它包括了注册会计师、审计师(国家审计人员)、内部审计师;在称呼各类审计单位时,则选择使用“审计组织”。

2. 本教材融合了2006年2月15日正式颁布的新审计准则及其应用指南和新企业会计准则及其应用指南的内容。

3. 本教材的内容设计贴近大专层次学员的需求,有利于学员巩固学习内容,提高审计实务操作技能水平。在审计实务章节设计过程中,考虑到会计专科学子刚学完财会专业知识,还需巩固提高,本教材未按照业务循环设计相应章节,而是按照资产负债表和利润表的报表项目设计章节内容,并在相关章节中简要介绍了业务循环与报表项目之间的关系。

4. 本教材力求体现“自学、导学、助学”的要求,便于学员自学与自我检查学习成果。在体例的安排上,设有引言、学习目标、正文、本章小结、本章重要术语栏目,有助于学员理解本章的相关理论问题,并能进一步深化提高所学内容。

5. 本教材集上海电视大学金融会计系会计教研室教师以及上海电大分校课程教师的集体智慧。参与编写的13位教师中，有的是长期从事审计、会计教学的教授，有的是在会计师事务所从事社会审计工作多年的注册会计师，有的是长期从事国家审计和社会审计的兼职教师，有的则是朝气蓬勃的年轻教师。这个编写团队配合默契，具有强烈的责任心和使命感，在短时间内几易其稿，以最快速度让教材与大家见面。

本教材主要面向没有审计经验的学生，是一本入门教材，适用于大专层次的审计课程。本书也可以作为其他想了解、从事审计的实务工作者的专业培训入门教材或自学参考用书。

本教材由郭宏、蔡才德担任主编。具体编写分工如下：郭宏编写了第一、九章；伍巧君编写了第二章；郝东洋编写了第三章；蔡才德编写了第四、五章；洪波编写了第六章；张纯义编写了第七、十四章；邬展霞编写了第八章；赵在行编写了第十章；陈平平编写了第十一章；彭海虹编写了第十二章；黄玮勤编写了第十三章；汪立元编写了第十五章；朱建中编写了第十六章。全书由郭宏、蔡才德修改定稿，由中国人民大学朱小平教授审稿。

在此特别感谢上海电视大学副校长徐皓研究员、金融会计系祝小兵教授、教务处王国清副研究员，是他们的督促与帮助才让编者得以克服各种困难，在这么短的时间内完成本书；还要特别感谢中国人民大学朱小平教授，在百忙之中抽空为本书审稿并提出了极其宝贵的修改意见；中国人民大学出版社的编辑在本书出版过程中也付出了辛勤劳动，在此一并表示感谢。

由于编者水平所限，加之编写时间仓促，存在不当之处在所难免，敬请广大读者不吝批评、指正。

编者

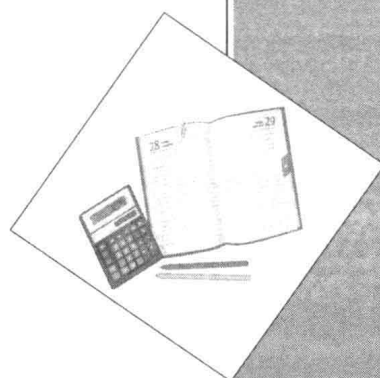
2008年1月5日

目录



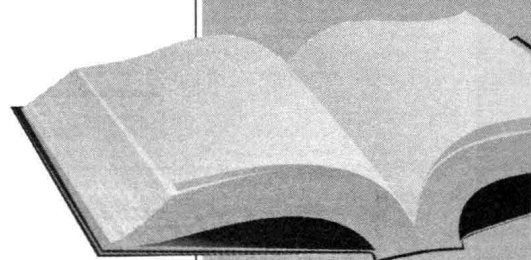
第一部分 审计基础和依据	1
第一章 总论	3
第一节 审计的概念及基本特征/3	
第二节 审计对象和审计目标/6	
第三节 审计的职能与作用/10	
第四节 审计的分类/11	
第五节 审计测试与业务循环/13	
第二章 审计组织、审计人员与审计法律责任	15
第一节 审计组织体系/15	
第二节 审计人员/24	
第三节 审计法律责任/25	
第三章 审计准则、质量控制和职业道德	30
第一节 审计准则/30	
第二节 审计质量控制/35	
第三节 审计职业道德/39	
第二部分 审计程序与方法	45
第四章 审计程序	47
第一节 审计的准备阶段/48	
第二节 审计的实施阶段/59	
第三节 审计的报告阶段/68	
第五章 内部控制及其评审	72
第一节 内部控制概述/72	
第二节 内部控制测试、审计与评价/78	
第三节 内部控制审计报告及管理建议书/84	
第六章 审计抽样	89
第一节 审计抽样的含义和种类/89	

第二节	审计抽样的基本步骤/92	
第三节	审计抽样在细节测试中的运用/98	
第七章	审计报告	103
第一节	审计报告概述/103	
第二节	审计报告的构成要素及不同意见类型/106	
第三部分	财务报表审计及其他鉴证实务	115
第八章	资产负债表审计	117
第一节	资产审计/117	
第二节	负债审计/135	
第三节	所有者权益审计/146	
第九章	利润表审计	152
第一节	收入审计/152	
第二节	成本费用审计/158	
第三节	利润及其分配审计/164	
第十章	现金流量表审计	169
第一节	现金流量表的审计目标与程序/169	
第二节	现金流量表审计的主要内容/171	
第三节	现金流量表总体性复核时分析程序的运用/173	
第十一章	特殊项目审计与特殊事项考虑	175
第一节	审计会计估计/175	
第二节	关联方及其交易的审计/178	
第三节	对期初余额的审计/180	
第四节	对特殊事项的考虑/182	
第十二章	其他审计与鉴证业务概述	189
第一节	经济效益审计/189	
第二节	经济责任审计/191	
第三节	验资/196	
参考文献		202



第一部分

审计基础和依据





第一章 总论

引言

本章讲述了审计的概念、审计对象与审计目标，阐述了审计的职能与作用，简要介绍了审计测试内容及其审计方法、业务循环与会计报表相关项目之间的对应关系。

学习目标

学完本章后，您将能够：

- ① 掌握审计的定义、基本特征；
- ② 掌握审计对象与审计目标；
- ③ 理解审计的职能与作用；
- ④ 描述审计分类；
- ⑤ 理解业务循环与会计报表相关项目之间的对应关系。

第一节 审计的概念及基本特征

一、审计的含义

审计是社会经济发展到一定阶段的产物，并随着社会经济的发展而发展。在不同的历史阶段，审计有着不同的内涵和外延。我国审计起源于西周初期，“审计”一词最早见于宋代的《宋史》。从词义上解释，“审”为审查，“计”为会计账目，审计就是审查会计账目。“审计”一词的英文单词为“Audit”，被注释为“查账”，兼有“旁听”的含义。由此可见，早期的审计就是审查会计账目，与会计账目密切相关。

审计发展至今，早已超越了查账的范畴。我国审计工作者普遍认可的定义为：审计是由专职机构和专职人员对被审计单位的经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查

和评价的独立性的经济监督活动。

要全面理解审计的定义，必须明确下述几点。

（一）审计的性质——具有独立性的经济监督活动

独立性是审计区别于其他经济监督的本质特征。审计的基本职能是经济监督，是以第三者的独立身份所实施的监督，所以，审计是一项具有独立性的经济监督活动。

（二）审计的主体——从事审计工作的专职机构及专职人员

从事审计工作的专职机构及专职人员是独立的第三者，如国家审计机关、会计师事务所、内部审计机构及在这些机构从事审计工作的专职人员。这些专职人员应具备相应的专业技术职称、执业资格和专业胜任能力，如会计师事务所的审计人员一般应具备注册会计师执业资格。

（三）审计的对象——被审计单位的经济活动

审计的对象不仅包括会计信息，还包括其所反映的经济活动。

（四）审计的客体——被审计单位

审计的客体是被审计人，指接受审查、监督与评价的被审计单位。

（五）审计的基本工作方式——审查和评价

审计的过程，就是收集证据，查明事实，对照标准，对审计对象是否符合审计准则、会计准则及国家相关法律法规规定进行职业判断，也就是说，在审查的基础上进行评价，发表恰当的审计意见。

（六）审计的目标——审计对象的真实性、合法性和效益性

审计不仅要审查评价会计资料及其所反映的经济活动的真实性和合法性，而且还要审查评价有关经济活动的效益性。

二、审计关系

审计关系是指审计活动中的三方面关系人之间构成的相互关系。

审计关系人是指构成一项审计活动的相互有责任关系的三方面的当事人，即审计人、被审计人和审计委托人（或授权人）。

审计人，又称审计的第一关系人，即审计主体，是审计活动的执行者，具体是指执行审计活动的审计机构和审计人员，他们根据审计活动委托者的委托或授权者的授权，依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查，评价被审计人的经济责任履行情况，并出具审计报告。

被审计人，又称审计的第二关系人，即被审计单位，他们一般为财产的代管者或经营者，对第三关系人承担受托经济责任，并由审计人对其受托经济责任进行审计。

审计委托人（或授权人），又称审计的第三关系人，一般是财产的所有者，当其将财产委托（或授权）给被审计人经营管理时，为了维护自身利益，需要了解受托或被授权者的履职情况，因此就要委托审计人对其进行经济责任审计。

审计关系必须由上述三方面关系人构成（如图 1—1 所示），缺少任何一个方面，独立、客观、公正的审计活动就不复存在。

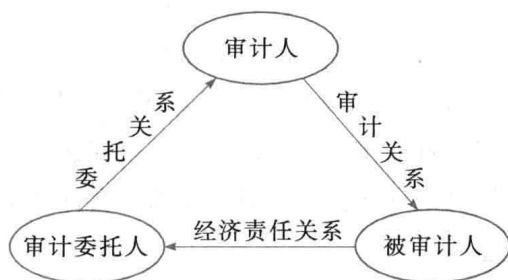


图 1—1 审计关系图

三、审计的基本特征

（一）独立性

审计是一种经济监督活动，且与国家其他宏观经济管理一起，共同构成我国的经济监督体系。但审计监督与其他经济监督有着本质的区别，主要表现为审计的基本特征——独立性。

审计的独立性是指专门从事审计的机构和审计人员，依法独立行使审计评价与监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。审计的独立性主要表现在下述几方面。

1. 机构独立

审计机构必须是独立设置的专职机构，它独立于被审计人和审计委托人，同时还独立于其他机构。对于内审机构而言，审计授权人是单位的董事会或类似机构，在法人治理结构下，内审机构的业务受单位的内部审计委员会领导并对其负责，其独立性是在一定程度上的。机构独立，才能确保审计机构独立行使审计评价监督权，对被审计事项作出客观公正的评价和鉴证。

2. 人员独立

审计人员必须依法独立行使审计权力，公正无私，不带任何偏见。审计人员与被审计人之间不存在任何的经济利益关系，不直接或间接参与被审计单位的经营管理活动。

3. 工作独立

审计机构及审计人员依法进行审查，作出审计职业判断，独立发表审计意见，其整个工作在遵循审计准则、会计准则以及国家相关法律法规的前提下不受行政机关、社会

团体或个人的干涉。

4. 经济独立

审计机构从事审计业务活动有专门的经费来源或经济收入，这是保证审计组织独立开展审计活动的物质基础。经费的多少、经济收入的高低与审计成果必须没有直接的关系，以保证审计工作不受被审计单位或被审计部门的牵制。

独立性是审计的最基本特征，如果审计人员与被审计人在经济上或其他方面存在紧密联系，丧失了独立性，审计人员就不可能对被审计人的经济事项发表客观、公正的审计意见。例如安达信对安然公司既从事审计业务，又从事税务咨询及其他财务咨询服务，并收取了不菲的审计费、咨询费，独立性的丧失是安达信对安然公司审计失败的主要原因。事实证明，同时提供审计和咨询服务将会损害会计师事务所的独立性。

（二）公正性和权威性

审计的公正性和权威性（社会认可度）是除审计独立性之外的另外两个审计特征。

审计的公正性是指审计人员须客观公正地进行审计工作并发表审计意见，这是审计工作的基本要求。没有公正性，也就不存在权威性。审计的权威性是指审计机构的法律地位是经宪法明确的，可依法行使职权，不受任何干涉，其审计结论和决定具有法律赋予的效力，权威性来自于法律赋予的权威与自身工作树立的权威两个方面。公正性和权威性必须建立在独立性的基础之上，没有了独立性，公正性和权威性便没有了保障。

第二节 审计对象和审计目标

一、审计对象

审计对象即审计的客体，是指被审计单位的经济活动，以及反映这些经济活动的会计资料及其他相关资料，通常概括为被审计单位的经济活动。具体讲，审计对象包括以下两方面的内容：

第一，被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动。无论是国家审计、民间审计还是内部审计，都是对被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动的真实性、合法性、合规性及效益性进行审查，评价被审计单位的受托经济责任履行情况。我国国家审计的对象为国务院各部门和地方各级政府的财政收支，国家财政金融机构和企业、事业组织的财务收支。内部审计的对象为本单位、本部门的财务收支以及其他有关的经济活动。民间审计的对象为委托人指定的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动。

第二，被审计单位的各种作为提供财务收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料及其他相关资料。审计对象主要包括记载和反映被审计单位财务收支、提供会计信

息的会计凭证、账簿、报表等会计资料以及相关的计划、预算、经济合同等其他资料。除此之外,还有经营战略和目标、计划、预测和决策方案、经济活动分析资料、技术资料等,并包括磁盘、光盘和网络系统的会计信息载体。

值得注意的是,会计资料和其他相关资料是审计对象的形式,其所反映的被审计单位的财政、财务收支及有关的经济活动才是审计对象的本质。

二、审计目标

(一) 审计目标在审计项目中的指导作用

审计目标是指在一定的历史环境下,人们通过审计活动所期望达到的目的和要求或最终成果。例如,在财务报表审计中,审计目标是对被审计财务报表的真实性、公允性发表意见;而在对公共部门及财政预算单位的效益审计中,审计的目标则是对被审计单位履行职责过程中管理和使用公共资源的经济性、效率性和效果性进行检查和评价。

审计目标对审计全过程都会产生影响,对于整个审计项目具有重要的指导作用,不仅影响审计方案的制定,还影响审计的实施和报告。

在准备阶段,审计人员首先要确定审计目标,并据以编制确定审计标准、审计范围、审计程序和审计方法的审计计划。

在实施阶段,审计人员要围绕审计目标收集审计证据,不断对审计证据进行评价和鉴定,如果发现所实施的审计程序不足以达到审计目标,审计人员还要考虑采取替代程序,补充收集证据。然后,审计人员再分析归纳所收集到的审计证据,提出初步的审计意见和建议。

在报告阶段,审计人员根据审计目标编写审计报告,出具审计意见,对于审计发现的问题,要根据其对审计目标的影响程度决定是否在审计报告中予以恰当披露。

(二) 审计目标的层次

审计目标可分为总体审计目标和具体审计目标两个层次。

1. 总体审计目标

总体审计目标就是客观评价被审计单位的受托经济责任履行情况,对被审计单位财务收支的准确性、真实性、合法合规性、有效性进行审查和评价。它的具体内容是随着社会经济的发展及审计委托人或授权人的需要而不断变化和扩展的。

在详细审计阶段,审计的目的是通过对被审计单位一定时期内的会计记录的逐笔审查,判定有无技术错误和舞弊行为。因而总体审计目标是查错防弊,验证会计记录的真实性和财产的完整性。

在资产负债表审计阶段,审计的目的发展为证实财务信息的可信性。总体审计目标是通过通过对被审计单位一定时期内资产负债表所有项目余额的真实性、公允性、合法性进行审查,判断被审计单位的财务状况和偿债能力。

在财务报表审计阶段，总体审计目标就是判定所审计的财务报表的合规性、公允性和效益性。

我国 2010 年 11 月颁布的《中国注册会计师执业准则》中规定，总体审计目标是注册会计师按照审计准则和相关职业道德要求执行审计工作，对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见，具体包括：

(1) 审计人员对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证以使审计意见的发表有充分恰当的依据。

(2) 按照审计准则的规定，根据审计结果对财务报表出具审计报告，并与管理层和治理层沟通。

财务报告编制基础是指法律法规要求采用的财务报告编制基础，分为通用目的编制基础和特殊目的编制基础。通用目的编制基础，主要是指会计准则和会计制度；特殊目的编制基础，包括计税核算基础、监管机构的报告要求和合同的约定等。

公允性是指财务报表在所有重大方面真实、正确地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量情况。

注册会计师对财务报表的审计属于鉴证业务，注册会计师的审计意见旨在提高财务报表的可信赖程度。

2. 具体审计目标

具体审计目标是总体审计目标的具体化，是根据被审计单位管理当局的认定和总体审计目标来确定的。被审计单位会计报表是被审计单位管理当局对经济活动和事项的自我认定，审计人员审计则是对被审计单位管理当局认定的再认定。

(1) 被审计单位管理当局对会计报表的认定。

认定是被审计单位管理当局在其编制的会计报表中对各项会计账项所做的明确或隐含的表达。这些认定是报表使用者进行投资决策分析的基础。管理当局的认定如表 1—1 所示。

(2) 具体审计目标。

审计人员对会计报表的审计实际上就是对管理当局所作认定的确认，确认其是否合法、公允，并发表意见。在审计实务中，具体审计目标包括以下几个方面：

- 1) 确认会计报表上所列示的余额是否真实。
- 2) 确认会计报表上所列示的余额是否完整。
- 3) 确认会计报表上所列示的资产和负债的余额是否确属被审计单位所有。
- 4) 确认会计报表上所列示金额的计价是否正确。
- 5) 确认接近资产负债表日的交易是否都已记入恰当的会计期间。
- 6) 确认会计报表中的相关资料、数字、计算、加总及钩稽关系的正确性。

7) 确认会计报表中是否恰当地反映了各会计账项的余额，并且符合相应的披露要求。

8) 确认会计报表中各会计账项记录的分类和列示是否恰当。

表 1—1 管理当局对财务报表的认定种类及其具体表述

认定种类	认定的具体表述
一、与所审计期间各类交易和事项相关的认定	
1. 发生	记录的交易或事项已发生，且与被审计单位有关
2. 完整性	所有应当记录的交易和事项均已记录
3. 准确性	与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录
4. 截止	交易和事项已记录于正确的会计期间
5. 分类	交易和事项已记录于恰当的账户
二、与期末账户余额相关的认定	
1. 存在	记录的资产、负债和所有者权益是存在的
2. 权利和义务	记录的资产由被审计单位拥有或控制，记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务
3. 完整性	所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录
4. 计价和分摊	资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录
三、与列报和披露相关的认定	
1. 发生以及权利和义务	披露的交易、事项和其他情况已发生，且与被审计单位有关
2. 完整性	所有应当包括在财务报表中的披露均已包括
3. 分类和可理解性	财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚
4. 准确性和计价	财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当

(三) 认定、审计目标和审计程序之间的关系

认定是确定具体审计目标的基础，审计人员通常将认定转化为能够通过审计程序予以实现的审计目标，然后通过执行一系列审计程序获取充分、适当的审计证据以实现审计目标。认定、审计目标和审计程序之间的关系举例如表 1—2 所示。

表 1—2 认定、审计目标及审计程序之间的关系举例

认定	审计目标	审计程序
存在性	资产负债表列示的存货存在	实施存货监盘程序
完整性	销售收入包括了所有已发货的交易	检查发货单和销售发票的编号以及销售明细账
准确性	应收账款反映的销售业务是否基于正确的价格和数量，计算是否准确	比较价格清单与发票上的价格、发货单与销售订购单上的数量是否一致，重新计算发票上的金额
截止	销售业务记录在恰当的期间	比较上一年度最后几天和下一年度最初几天的发货单日期与记账情况
权利与义务	资产负债表中的固定资产确实为公司拥有	查阅所有权证书、购货合同、结算单和保险单
计价与分摊	以净值记录应收款项	检查应收账款账龄分析表、评估计提的坏账准备是否充足