

独立审计学

(第二版)

刘明辉 主编

东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

独立审计学 (第二版) 刘明辉主编 大连: 东北财经大学出版社, 2006.10

陈景华 陈景华 陈景华 陈景华

I 刘... II 刘... III 审计学 IV 刘明辉

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 141666 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 166 号 邮政编码 116023)

总 编 室: (0411) 84796000

营 销 部: (0411) 84796000

网 址: 网址: // www.dcfup.com

读者信箱: 读者信箱: 读者信箱

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 16 开 印张: 16 印张: 16 印张: 16

印数: 1000 册

2006 年 10 月第 1 版

2006 年 10 月第 1 版

2006 年 10 月第 1 次印刷

责任编辑: 田世忠

责任校对: 刘铁兰

封面设计: 钟福建

版式设计: 丁文杰

定价: 16.00 元

第二版序

独立审计在市场经济发展中的特殊地位和重要作用已为西方发达国家的历史和现实所证明，我国的社会主义市场经济建设也不会例外。社会发展离不开信任，离不开合作，审计是一个重要的秩序维持机器。经济全球化促进了会计市场的一体化，这不仅为中国注册会计师提供了更为广阔的执业领域，也对中国注册会计师提出了更高的执业要求。因此，追逐国际审计准则建设的最新动向和审计理论的最新理论成果，与国际接轨，提高我国注册会计师的专业素质和职业道德水准，刻不容缓。

本书是在刘明辉教授 1995 年主编的《独立审计学》一书基础上修订而成的，旨在为独立审计理论及其应用提供最新的实用型指导。本版扩展地反映了审计环境的改变，与第一版相比，无论是结构上还是内容上，均做了全新处理。本版的主要特点有以下四个方面：

一是理论与实际相结合。本版更为注重将审计理论及观念与审计方法及实务加以整合，以使學生真正掌握审计学的精髓。为此，本版的一个重要特点是它系统地介绍了独立审计的含义与特征、产生与发展、目标与程序等基本理论问题，使學生对一些基本审计问题不仅知其然，而且知其所以然。

二是国际化与本土化并重。一方面书中大量借鉴了以美英为代表的发达国家的先进审计理论与实务，系统地介绍了美国的审计、会计准则、质量控制准则、职业道德准则和法律责任以及有关的审计理论和方法；另一方面，全书始终注重立足国情，严格按照中国的审计法规、审计准则和会计准则与会计制度阐述审计实务，有利于提高读者的实际操作水平。

三是结构合理，便于教学。本版各章栏目设计较第一版有很大变化，各章的“学习目标”列示了各种要学习和解决的主要课题；“相关审计、会计准则”则指明了本章所涉及的相关的专业标准，有利于将审计理论与审计准则、审计实务结合起来，对于学生有选择地阅读一些补充资料也大有裨益；各章所附客观题、讨论题、案例题则为学生复习各章的重点内容和进行自我测验提供了良好的素材；本版有关审计实务的介绍也改变了原有按报表项目设计的方式而采用按交易循环设计的方式，更为符合审计实务；本版还增加了有关计算机审计、鉴证服务、未审计会计报表、特殊报告以及经营审计等章节。

四是内容新颖、形式灵活。从内容上看，本书吸收并参考了截至2004年12月底所发布的所有经批准审计准则和新发布、修订的五个《企业会计准则》及新颁布的《企业会计制度》和《内部会计控制规范》。本书还吸收了作者及中外众多审计学者的最新研究成果。从形式上看，本书列示了各种重要观点、流程图和审计报告，便于读者理解、模仿。

本书共分十八章。第一章为概论，主要阐述独立审计的含义与特征、产生与发展以及独立审计准则与质量控制准则。第二章为注册会计师管理，主要介绍注册会计师、会计师事务所、注册会计师协会及行业管理体制。第三章为职业道德与法律责任，主要介绍职业道德的含义与构成，注册会计师的职业道德规范和法律责任。第四章为审计目标与审计程序，主要介绍审计总体目标、具体目标以及实现审计目标所采用的审计程序。第五章为审计证据与审计工作底稿，主要介绍审计证据的取得与评价方法以及审计工作底稿的编制、复核和存档。第六章为审计计划、审计重要性和审计风险，主要介绍审计业务约定书、审计重要性与审计风险的概念运用，以及审计计划的内容与编制。第七章为内部控制及其评价与测试，主要介绍内部控制的概念、内部控制的目标与要素、内部控制的了解及测试和评价方法，以及管理建议书的内容与编制方法。第八章为审计抽样，主要介绍审计抽样过程的规划以及现代抽样技术在审计中的应用。第九章为计算机审计，主要介绍计算机信息系统下的审计和计算机辅助审计技术的原理与运用。第十章至第十四章主要介绍各交易循环的审计目标、内部控制、控制测试和实质性测试。第十章为销售与收款循环审计；第十一章为采购与付款循环审计；第十二章为员工服务与生产循环审计；第

十三章为投资和筹资循环审计；第十四章为货币资金审计。第十五章为终结审计，主要介绍终结审计前各重要项目的审计与复核工作。第十六章为审计报告，主要介绍审计报告的形成和审计意见的基本类型。第十七章为鉴证服务、未审计会计报表和专门报告，主要介绍除会计报表审计以外的其他鉴证业务，包括验资、盈利预测审核、特殊报告和内部控制鉴证。第十八章为经营审计，主要介绍经营审计的意义、目标与特征、程序、方法及报告。

参加本版写作和修订工作的有刘明辉、张宜霞、张选民、于淼、李慧颖五位同志。最后由刘明辉教授负责总纂定稿。

由于编者水平有限，加之时间仓促，书中难免有疏漏之处，敬请广大读者予以指正。

作 者

二〇一四年 猿月 圆日

第一版序

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、八章由周守华（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

刘明辉 殷德全 袁义伟 吴建敏

目 录

第二版序	
第一版序	
第一章 概 论.....	员
第一节 独立审计的含义与特征.....	猿
第二节 独立审计的产生和发展.....	苑
第三节 独立审计准则与质量控制准则	员缘
第二章 注册会计师管理	圆苑
第一节 注册会计师	圆怨
第二节 会计师事务所	猿源
第三节 注册会计师协会	猿愿
第四节 注册会计师的行业管理	源圆
第三章 职业道德与法律责任	源愿
第一节 注册会计师职业道德概述	缘
第二节 美国注册会计师的职业道德规范	缘源
第三节 中国注册会计师的职业道德规范	远圆
第四节 注册会计师的法律责任	愿
第五节 美国注册会计师的法律责任	苑
第六节 中国注册会计师的法律责任	苑怨
第四章 审计目标与审计程序	愿怨
第一节 审计目标	怨圆
第二节 规划初步审计策略	怨苑
第三节 审计程序.....	员圆
第五章 审计证据与审计工作底稿	员源

第一节 审计证据	员远
第二节 审计工作底稿	员园
第六章 审计计划、审计重要性和审计风险	员猿
第一节 审计计划	员远
第二节 审计重要性	员源
第三节 审计风险	员员
第七章 内部控制及其评价与测试	员员
第一节 内部控制概述	员猿
第二节 内部控制的了解与初步评价	员园
第三节 内部控制的测试与评价	员怨
第四节 管理建议书	员缘
第八章 审计抽样	圆圆
第一节 审计抽样概述	圆源
第二节 审计抽样过程的规划	圆苑
第三节 审计抽样在控制测试中的应用	圆苑
第四节 审计抽样在实质性测试中的应用	圆猿
第九章 计算机审计	圆员
第一节 计算机审计概述	圆猿
第二节 会计电算化对审计的影响	圆缘
第三节 计算机审计的实施	圆愿
第四节 计算机辅助审计技术	圆员
第十章 销售与收款循环审计	圆远
第一节 销售与收款循环概述	圆愿
第二节 销售与收款循环的交易类别测试	圆园
第三节 余额的直接测试	圆苑
第十一章 采购与付款循环审计	圆源
第一节 采购与付款循环概述	圆远
第二节 采购与付款的交易类别测试	圆苑
第三节 余额的直接测试	圆猿
第十二章 员工服务与生产循环审计	猿园
第一节 员工服务与生产循环审计概述	猿园
第二节 员工服务的交易类别测试	猿源
第三节 员工服务的余额直接测试	猿愿

第四节	生产循环的交易类别测试	猿园
第五节	生产循环的余额直接测试	猿猿
第十三章	投资和筹资循环的审计	猿缘
第一节	投资和筹资循环概述	猿愿
第二节	投资循环的交易类别测试	猿员
第三节	投资的余额测试	猿源
第四节	筹资循环的交易类别测试	猿園
第五节	借款的余额测试	猿愿
第六节	所有者权益的余额测试	猿猿
第十四章	货币资金审计	猿怨
第一节	货币资金概述	猿员
第二节	货币资金的内部控制及其测试	猿園
第三节	货币资金的余额测试	猿苑
第十五章	终结审计	猿员
第一节	完成其他项目的审计	猿源
第二节	结束审计外勤工作	源员
第三节	审计差异的总结和评价	源怨
第四节	审计工作的复核	源员
第十六章	审计报告	源苑
第一节	审计报告的含义与种类	源怨
第二节	审计报告的内容与格式	源園
第三节	审计意见的基本类型	源员
第四节	审计报告的编制与致送	源園
第十七章	鉴证服务、未审计会计报表和专门报告	源怨
第一节	鉴证服务	源園
第二节	验资	源源
第三节	未审计会计报表	源源
第四节	特殊目的业务审计	源员
第五节	内部控制审核	源缘
第六节	对财务信息执行商定程序	源園
第七节	财务预测和财务估计	源缘
第八节	与已审计会计报表一同披露的其他信息	源苑
第十八章	经营审计	缘源

第一节 经营审计概述	缘远
第二节 经营审计的实施	缘愿
第三节 经营审计报告	缘园
习题参考答案	缘远
参考书目	缘员

第一章

概论

内容提要

独立审计的含义与特征

独立审计的含义

独立审计的特征

独立审计的产生和发展

独立审计的导因

独立审计的产生与发展

中国独立审计的发展

独立审计准则和质量控制准则

独立审计准则

审计质量控制准则

独立审计准则与质量控制准则的关系

学习目的

通过本章学习，你应能够：

- * 了解审计和独立审计的概念
- * 理解独立审计与政府审计、内部审计的区别和联系
- * 理解独立审计的基本特征
- * 了解有关独立审计导因的不同观点
- * 了解独立审计发展的基本过程
- * 了解中国独立审计的发展过程
- * 熟悉独立审计基本准则、质量控制基本准则的基本内容
- * 理解独立审计基本准则与质量控制基本准则的区别与联系

相关审计、会计准则

中国注册会计师独立审计准则序言

独立审计基本准则

中国注册会计师质量控制基本准则

第一节 独立审计的含义与特征

一、独立审计的含义

(一) 审计的概念

审计是由独立的专门机构或人员根据授权或委托,对被审计单位的会计资料及其所反映的经济活动进行审查并发表意见。审计是社会政治、经济发展到一定阶段的产物,并随着社会政治、经济的发展而发展。审计的概念也随着审计理论研究和实务的发展而不断得到扩展。美国会计学会(1941)在1941年发布的《基本审计概念说明》中将审计定义如下:“审计是一个客观地获取和评价与经济活动和经济事项的认定有关的证据,以确认这些认定与既定标准之间的符合程度,并把审计结果传达给有利害关系的用户的系统过程。”

为了更好地理解上述定义,现就其中的几个关键术语解释如下:

- 经济活动和经济事项的认定

引起被审计单位的资产、负债、所有者权益及收入和费用发生增减变化的活动就是经济活动或称交易事项(或经济事项)。被审计单位有关经济环境和经济事项的认定是审计的对象,它可以是公司的会计报表,也可以是某一建造合同的总成本等等。

- 客观地获取和评价证据

客观意味着没有偏见,这不仅是对信息获取方法的质量要求,也是对审计人员的道德要求。审计证据是审计人员用来确定被审计单位的认定与既定标准是否一致的资料。获取和评价证据是审计的中心环节,客观地获取和评价证据要求对被审计单位有关认定的形成基础加以审查,并对其结果加以公正地评估,不因支持或反对做此认定的个人或单位而有所偏差或持有任何偏见。

- 系统的过程

系统的过程指的是合理的、有序的、有组织的步骤或程序,审计是一种遵循顺序、逻辑严密的活动,这就要求审计的事前规划必须详细周到,执行过程必须合乎顺序,传达结果的报告必须用词明确且准时送达。审计系统的过程如图 1-1 所示。

- 与既定标准之间的符合程度

既定的标准是指判断认定时所采用的衡量标准,这些标准可能是立法机关所制定的特殊规则,管理当局所订的预算或绩效衡量标准,也可能是财务会计委员会或其他权威机构所订的一般公认会计原则。符合的程度就是将被审计单位所作的认定与既定标准相比较,验证二者的接近程度。

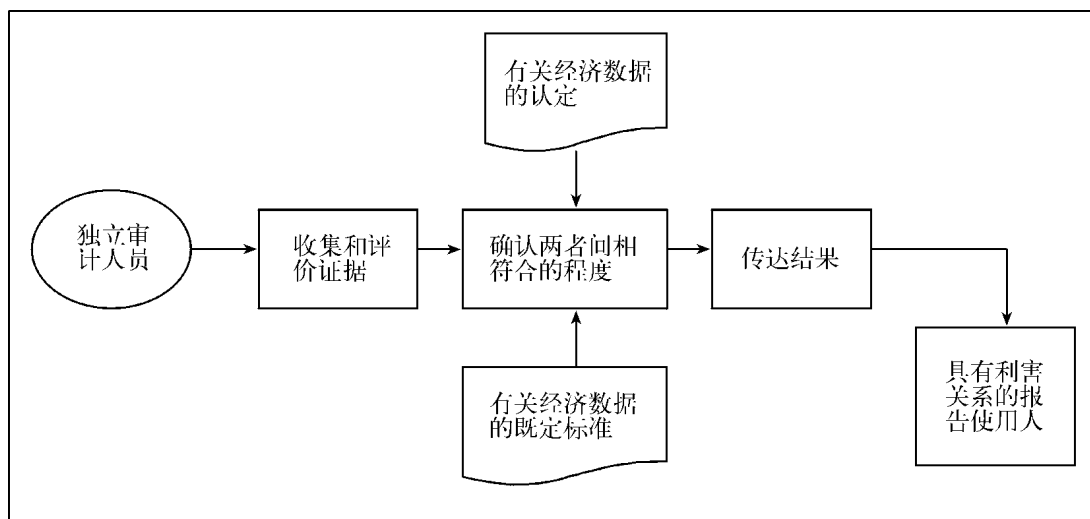


图 员-员 审计的系统化过程

- 审计结果

审计结果是基于对证据的分析和评价而得出的对认定与结果的一致程度的评价。审计结果的传达可以采用书面报告的形式，例如有关会计报表审计的报告，也可以采用简单的口头报告。

- 有利害关系的用户

审计服务的对象并不仅限于被审计的单位或审计的委托人，它还包括所有有利害关系的用户，包括股东、债权人、证券交易机构、税务金融机构及潜在的投资者等等。

（二）独立审计的概念

按照审计主体的不同，审计可以分为政府审计、独立审计和内部审计。独立审计作为审计的一种，具有其特殊的内涵，国际会计职业界都对独立审计做出了相应的定义。国际会计师联合会（~~国际~~）对独立审计作了如下定义：“独立审计是审计人员对已编制完成的会计报表是否在所有重大方面遵循了特定财务报告框架发表意见。”美国注册会计师协会（~~美国~~）对独立审计定义为：“独立审计是独立审计师对会计报表进行正常审计，其目的是根据一般公认会计原则，对会计报表清楚陈报的财务状况、经营成果及现金流量等所有重大方面的公允性发表意见。”

中国注册会计师协会在其所制定的《独立审计基本准则》中，将独立审计定义为：“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。”可以看出，我国《独立审计基本准则》对独立审计的定义与 ~~国际~~ 及 ~~美国~~ 的定义基本一致，都是基于会计报表审计而作出的。这一定义说明：①独立审

计的主体是注册会计师，即只有注册会计师才有资格依法接受委托并从事独立审计业务；②独立审计的对象是被审计单位的会计报表及其相关资料；③独立审计的主要目标是发表审计意见，即经过实施必要的审计程序，收集充分恰当的审计证据后，注册会计师应就被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见；④独立审计的根本特征是独立性，即注册会计师在执行独立审计业务时，无论是接受审计委托、计划和实施审计工作，还是发表审计意见，都必须保持超然独立的立场，不受任何部门、单位和个人影响和限制。

（三）独立审计与其他审计的关系

按审计主体的不同，审计可以划分为政府审计、内部审计和独立审计。政府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机构或人员所实施的审计。独立审计与其他两种形式的审计既有区别又有联系。

（一）独立审计与政府审计、内部审计的区别

（一）产生的前提不同。政府审计是社会政治制度发展到一定阶段的产物。独立审计则是商品经济发展到一定阶段，企业经营管理权与资本所有权相分离、资本市场发展的产物。而内部审计是随着企业规模的扩大、内部分级管理的出现而逐步产生的。

（二）性质不同。政府审计是强制审计，它可依法对各级政府财政收支及公共资金的收支、运用情况进行审计，被审计单位不能拒绝，也没有选择的余地。独立审计是受托审计，它只能在接受委托后方可对被审计单位进行审计。即使法律规定某些企业会计报表必须经由独立审计，委托也可以自行选择由哪家会计师事务所进行审计。而内部审计是根据本部门、本单位经营管理的需要而自觉施行的。

（三）对象不同。政府审计主要是对各级政府及其组成部门的财政收支及公共资金的收支和运用情况进行审计监督。独立审计可对一切盈利及非盈利组织的会计报表及相关资料进行审查。内部审计则主要是审查本部门、本单位内部管理制度的执行情况，以促使其改善经营管理、提高经济效益。

（四）权责不同。政府审计可以直接根据审计结果发表审计处理决定，被审计单位必须执行。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程度，从而做出相应的决策，其审计意见不具有强制性。内部审计一般向本单位负责人报告审计结果，其审计意见的执行依赖于本单位内部规章制度对内部审计机构职权的规定。

（五）独立性不同。我国的政府审计机关隶属于各级政府部门的领导，相对于被审计单位而言，仅体现为单向独立。内部审计由于受本部门、本单位的领导，其独立性较低，仅仅独立于被审计单位。独立审计则表现为双向独立，既独立于被审计单位，又独立于审计委托人。因此，相对而言，独立审计最具有独立性。

(远) 经费来源不同。政府审计机关经费由本级政府财政预算予以安排。政府审计属于行政监督,所以是无偿审计。独立审计机构是实行自收自支、独立核算的社会中介组织,其所执行的审计是有偿服务。内部审计机构属于本单位组成部门,其经费开支列入本单位的支出。

圆爱独立审计与政府审计、内部审计的联系

(员) 独立审计与政府审计。相对于审计客体而言,两者均属于外部审计,都具有较强的独立性。审计委托人都可以依据两者的工作结果了解被审计单位的经济活动的过程和结果。此外,独立审计人员在审计过程中有时也会参考政府审计人员提供的审计资料。

(圆) 独立审计与内部审计。独立审计工作依赖于内部审计工作。一方面,内部审计属于被审计单位内部控制体系的一部分,因而独立审计在测试和评价被审计单位内部控制时就有必要参考内部审计工作结果。另一方面,从审计对象上说,两者都是对被审计单位经济事项进行的审计,两者的审计内容、程序、方法也基本一致,所以独立审计人员可以利用内部审计工作结果以提高审计效率。此外,独立审计可针对被审计单位内部控制的弱点为内部审计部门提供管理建议,从而促进内部审计工作的开展。

二、独立审计的特征

独立审计是商品经济发展到一定阶段的产物。当企业财产所有权与经营权相分离以后,企业管理者和其报表使用者之间便存在着固有的潜在矛盾。特别是,当股份公司成为主要的企业组织形式以后,这种矛盾表现得更为突出。企业管理当局在生产经营上拥有很大的自主权,而股东只能依据管理当局提交的会计报表来了解公司财务状况与经营成果。这样,在客观上需要有独立的第三者来对企业会计报表的真实性、合法性做出独立、客观、公正的判断,独立审计便应运而生。伴随市场经济的快速发展,独立审计职责也不断扩大,从对企业所有者负责演变为对整个社会负责。如今,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。通常认为,独立审计具有如下特征:

(一) 独立性

独立性是独立审计的首要特征,也是保证审计工作正常进行的基本条件。独立性是独立审计的最重要的概念,它包含两个重要方面,即实质上的独立和形式上的独立。所谓实质上的独立是指审计人员与被审计单位必须在实质上不存在利益关系;所谓形式上的独立是指审计人员在第三方看来具有独立于被审计单位的身份。无论是在接受审计委托、实施审计时,还是在出具审计意见时,审计人员都必须从实质上和形式上与被审计单位和其他经济组织保持超然独立,客观公正地对会计报表发表审计意见,从而取信于审计委托人和社会公众,保证审计工作质量和维护职业声誉。

(二) 权威性