

新会计准则系列教材

总主编 张家伦

会计学审计

主编 肖振东

副主编 盛庆辉 张宏亮

立信会计出版社

丛书总序

2006年,财政部颁布了包括基本准则和具体准则以及相关应用指南在内的新的会计准则体系,这成为我国会计准则国际趋同化的又一重要里程碑。为了配合会计改革和广大财会人员调整知识结构,掌握新业务技能,我们应立信会计出版社之邀,组织一批高校及实务界的专家学者撰写了这套“新会计准则系列教材”丛书。

本丛书的写作动机主要包括以下三个方面:

近年来,我国重新修订并颁布了一系列相关法规、准则,如《公司法》、《证券法》、《企业会计准则》、《注册会计师执业审计准则》、《破产法》。新的会计理念和业务处理方法不断出现,加之信息技术的飞速发展,原有的会计专业教材内容亟须全面更新,以充分反映我国最新法规、准则和制度精神,体现最新会计、审计改革动态,进一步深化读者对财务会计、公司理财和审计的认识。

会计理论与会计实践总会永不止步地向前发展,不断地总结和更新既有知识体系,是理论工作者的重要使命。基于此,我们在充分吸收当代会计研究最新成果和审计会计实践最新动态的基础上,重新解读财务、会计与审计知识体系,力求准确把握专业学科的时代脉搏,本着“务实、创新”的精神,经过深入研究、多方研讨,确定了本套丛书的总体编写方案,即努力打造出既与国际惯例趋同又符合中国国情的理论性与操作性并重的全新教材。使广大读者能够在更高层次、更宽广的视野上掌握会计这门专业知识。

改革教材结构体系中存在的教材与习题相互分离的编写惯例,本套丛书每章后均附有习题,并在书后附有习题参考答案,使读者能够随时自我检验对于丛书重点问题的掌握程度,进一步提高学习能力。

本套丛书共 缘本,包括《会计学基础》、《财务会计学》、《财务管理学》、《管理会计学》、《审计学》,基本涵盖了高等院校本科层次会计学专业的核心

课程。我们邀请了中国人民大学、中央财经大学、首都经济贸易大学、北京工商大学、中央民族大学、北方语言大学等国内著名高校和国家有关部委的学者、教授参与,合力打造精品教材,对他们们的热情支持表示深切的谢意。立信会计出版社的领导和方辉编辑为我们编写本套丛书创设了良好的条件,我代表全体作者向他们表示衷心的感谢!

由于作者理论水平和实际工作经验所限,书中可能存在不少错漏,敬请广大读者批评指正!

张家伦

二〇一四年 苑月于北京

前摇摇言

2015年12月15日,财政部同时发布了企业会计准则和注册会计师审计准则,会计准则和审计准则的应用指南也于12月15日发布,这标志着适应我国社会主义市场经济发展进程、与国际准则趋同的会计审计准则体系基本建立。在新的准则体系下,注册会计师需要在审计准则的框架内运用企业会计准则等审计标准,对被审计事项进行监督、鉴证或评价。会计师事务所普遍反映,实施新审计准则有效推动了事务所质量控制体系和内部操作规程的全面升级,提升了审计质量和注册会计师行业的核心价值,对于会计师事务所落实“做大做强”和“走出去”战略发挥了重要的技术支撑作用。与此同时,政府审计和内部审计也在加快与国际接轨的步伐,追求理论与实践的改进与创新。这种形势之下,以新的准则内容为指导,整合已有的审计学教材体系、更新教材内容、重塑审计理念,成为理论界和实务界的当务之急。本教材便是顺应形势发展和时代要求而推出的应时之作。

在本教材的编写过程中,我们参考了国内外众多专家教授的多部著述,融合了多年的审计学教学体会和审计实践经验。教材凸显三个特点:一是“新”。坚持以新企业会计准则和注册会计师审计准则及其指南为指导,在全面领会准则和指南内容与实质的基础上,用新的内容和框架统领全书。二是“专”。在内容编排上坚持以注册会计师审计为主、政府审计和内部审计为辅的原则,使学习人员既能全面领会审计的本质与内容,又能对注册会计师考试的相关内容知识进行储备。三是“兼”。坚持审计理论与审计实务的有机结合,使得审计理论的论述简明易懂、审计实务的操作鲜活生动。

审计学作为实践性较强的学科,其主要特点是审计理论的讲述略显艰涩,而审计实务的应用却丰富多彩。审计学教材越接近实践,其生命力越强,学习者对审计的理解越深刻,学习便越有兴致。因此,对审计学教材的编写者来说,既要有扎实的理论基础,又要有丰富的实践经验,还要有真切的授课体会。

本教材编写组体现了这种专业组合。他们有的是高级审计师,从事政府审计十多年;有的是注册会计师,接手过多个审计项目;有的是大学教授,积累了十多年的审计学授课经验;有的是内部审计人员,组织了多个内部审计项目。更重要的是,他们大多是会计学博士,理论基础自不待言。

我们希望,本教材在给学习者带来审计新理念、加深对审计学理解、提高审计技能的同时,也能为促进公众对审计的认识尽绵薄之力。

本教材编写工作的分工如下:第一、第二、第三、第四章,由肖振东执笔;第六、第七、第九、第十、第十一、第十二章,由盛庆辉执笔;第八章由张宏亮执笔;第五、第十三、第十四章,由王华颖执笔。

因编者能力所限,书中难免会存在问题和不足之处,恳请广大读者提出批评意见,以使我们有机会对本书作进一步的完善。

编摇摇者

圆园园苑年 苑月

目 录

第一章 总论.....	1
第一节 审计的产生与发展.....	1
第二节 审计的概念与特征.....	2
第三节 审计的目标和对象.....	3
第四节 审计的职能和作用.....	3
习题.....	3
第二章 审计的分类和方法.....	4
第一节 审计的分类.....	4
第二节 审计方法.....	4
第三节 审计方法的运用.....	4
习题.....	4
第三章 审计组织体系与审计规范.....	5
第一节 审计组织体系与审计规范概述.....	5
第二节 民间审计组织与独立审计准则.....	5
第三节 政府审计组织与政府审计规范.....	5
第四节 内部审计组织及其规范要求.....	5
习题.....	5
第四章 审计证据与审计工作底稿.....	6
第一节 审计证据的概念及其种类.....	6
第二节 审计证据的取得、整理与保管.....	6
第三节 审计工作底稿的概念、作用及其种类.....	6
第四节 审计工作底稿的基本内容与编制要求.....	6
第五节 审计工作底稿的保管.....	6
习题.....	6

第五章 审计程序	184
第一节 审计程序概述	184
第二节 审计业务承接与签订审计业务约定书	185
第三节 审计计划及其编制	186
第四节 审计实施与出具审计报告	188
第五节 国家审计程序和内部审计程序	189
习题	190
第六章 内部控制及其评价	190
第一节 内部控制概述	190
第二节 内部控制的了解与描述	192
第三节 内部控制评价及其应用	193
第四节 审计技术和方法的发展	195
习题	196
第七章 审计抽样与审计风险	196
第一节 审计抽样概述	196
第二节 样本的设计与选取和抽样结果的评价	197
第三节 审计风险	198
第四节 审计重要性	199
第五节 审计抽样的具体运用	200
习题	201
第八章 货币资金审计	201
第一节 货币资金审计概述	201
第二节 货币资金的内部控制及其测试	202
第三节 库存现金审计	203
第四节 银行存款审计	204
第五节 其他货币资金审计	205
习题	206
第九章 购货与付款循环审计	206
第一节 购货与付款循环概述	206
第二节 购货与付款循环的内部控制及其测试	207

第三节 应付账款审计	150
第四节 固定资产和累计折旧审计	151
第五节 其他相关账户审计	152
习题	153
第十章 生产与费用循环审计	154
第一节 生产与费用循环概述	154
第二节 生产与费用循环的内部控制及测试	155
第三节 存货成本审计	156
第四节 存货监盘	157
第五节 存货计价审计和截止测试	158
第六节 其他相关账户审计	159
习题	160
第十一章 销售与收款循环审计	161
第一节 销售与收款循环概述	161
第二节 销售与收款循环的内部控制及其测试	162
第三节 主营业务收入审计	163
第四节 应收账款与坏账准备审计	164
第五节 其他相关账户审计	165
习题	166
第十二章 筹资与投资循环审计	167
第一节 筹资与投资循环概述	167
第二节 筹资与投资循环的内部控制及其测试	168
第三节 筹资审计	169
第四节 投资审计	170
习题	171
第十三章 审计报告和管理建议书	172
第一节 审计报告的意义	172
第二节 审计报告的种类与内容	173
第三节 审计意见的类型	174
第四节 特殊目的审计业务的审计报告	175

第五节 编制审计报告的要求与步骤	四六
第六节 管理建议书	四七
习题	四八
第十四章 验资与会计咨询业务	四九
第一节 验资业务及其报告	四九
第二节 资产评估	五〇
第三节 预测性财务信息的审核与报告	五一
第四节 会计咨询、服务业务	五二
第五节 代理记账、税务代理与咨询	五三
习题	五三
各章习题参考答案	五三
参考文献	五三

第一章 总论

【本章重点】

- 了解国内外审计的产生与发展历程
- 了解审计的概念与特征
- 了解审计的目标与对象
- 了解审计的职能与作用

【本章难点】

- 了解审计产生和发展的动因
- 了解审计的基本目标和最终目的

第一节 审计的产生与发展

一、我国审计的产生与发展

在人类社会发展的历史进程中,并不是一开始就有审计。随着生产力水平的提高,出现了剩余产品、私有制、阶级和国家,进入奴隶社会后,财产所有者将财产委托给经营者进行经营和管理,在财产所有者和经营者之间形成了受托责任关系。审计就是在受托责任关系的基础上产生和发展起来的。

我国的审计起源很早,可以追溯到夏、商时期。据史学家考证,夏代禹会诸侯于茅山的传说以及殷商甲骨刻辞中已经传递出一些审计信息。据《周礼》记载,在我国西周的官制中,朝廷设有六卿管理朝政,六卿下面分设若干官职。其中,司会是会计工作的最高负责人,其职责主要是主持政府的会计核算工作,同时还负责对上报的财产和业绩资料进行审查。另外,还设有独立于会计机构的宰夫一职,主要监督检查百官执掌的财政财务收支,即“考其出入而定刑赏”。司会是我国内部审计的最初萌芽,宰夫所从事的工作具有国家审计的性质。因此,我们说,夏、商、西周时期,是我国审计的萌芽和初步形成阶段。

秦汉时期 实行上计制度 就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告 以便决定赏罚。上计制度重在稽查考核官吏 对官吏财经方面的政绩和经济责任的审计是上计的主要内容之一。随着秦统一中国 上计制度推广到全国 西汉时达到鼎盛 东汉后期上计制度日渐衰落 包含于其中的审计也趋于弱化。这一时期 秦《效律》、汉《上计律》等专门的经济监督律法颁行 为实施审计监督提供了法律基础。秦汉监察体系中一些机构和职官也开始履行审计职责 将审计与对官吏的日常监督结合起来。因此 秦汉时期是我国审计的最终确立阶段。

从魏晋南北朝到隋唐时期 是中国古代审计向独立、专职化方向探索和发展的时期。隋唐及宋 中央集权不断加强 官僚系统进一步完善 审计制度进一步健全。作为独立的专职审计机构 比部产生于曹魏 隶属关系不断变更 至隋唐归刑部 掌管国家财计监督 行使审计职权。到了唐代 比部审计职权范围十分广泛 中央各行政机构及地方各级政权 均设有身兼行政效率勾检与财务审计双重职责的勾检官 形成了广泛的审计网络。比部通过定期的合规性勾考 对中央、地方、军镇的财政收支进行全面审计。唐后期和五代宋时期 比部审计职能有所弱化 由财政管理机构实施审计监督职能的体制确定下来。唐安史之乱后 藩镇割据、中央集权受到削弱、财政多元化局面的形成 使比部的勾检职责难以履行 户部、度支、盐铁三司承担了审计监督任务。宋代审计 一度并无发展。北宋元丰改制后 比部的审计职能曾得到加强 但很快又归并到户部。南宋的诸军诸司审计司(院) 是我国第一个以“审计”命名的专职审计机构。宋代审计司(院)的建立 是我国“审计”的正式命名 从此 “审计”一词成为财政监督的专用名词 对后世中外审计建制具有深远的影响。因此 隋唐至宋可称作我国审计的日臻完善阶段。

元明清三代 由于专制日益强化 审计虽有发展 但基本上处于停滞状态 监察机关集监察和审计职权于一身 形成了高度集权、机构庞大、制度严密的强有力的监察体系。元代取消比部 由户部兼管会计报告的审核 独立的审计机构消亡。明代设都察院 创建了科、道相互独立 又相互配合、相互监督的审计制度 审计的独立性和权威性都有所增强。清代承继这一制度并有新的发展 将科、道合一 统归都察院。明清还建立了专门负责专项财经活动监督的专职御史 审计监督的针对性得到加强 效率有所提高。因此 元明清时期可以称为我国审计停滞不前的阶段。

清朝末年 即 19世纪下半叶 随着民族资本主义工商业的产生和发展 我国出现了一些按照西方企业管理模式建立的银行、造船厂、矿山等较大型企业 它们纷纷在企业内部设立“稽核”职务和部门 实行内部审计制度。

辛亥革命 结束了清王朝的封建统治 成立了中华民国。1914年在国务院下设审计处 1915年北洋政府将之改为审计院 同年颁布了审计法。国民党政府在监察院下设审计部 各省(市)设审计处 对一些重要的部门和单位设立审计办事处 分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。在国民党政府完善审计

制度的同时,在中国共产党领导下的革命根据地,也不断完善审计法规和健全审计组织。1933年,瑞金中央苏维埃政府公布了《中央苏维埃组织法》和《审计条例》。与此同时,我国资本主义工商业有所发展,民间审计随之应运而生。1925年《公司法》的颁布以及后来有关税法和破产法的施行,对民间审计事业的发展起到了推动作用。1926年在上海成立了会计师事务所,1927年还在上海成立了会计师公会。自20世纪30年代以后,在一些大城市中,如天津、武汉、广州等地也相继成立了一些会计师事务所,接受委托从事查账业务,民间审计得到了发展。一些管理部门和企业内部也设立了内部审计机构和内部审计人员。但终因政治不稳定、经济发展缓慢,审计工作一直没有长足发展。

中华人民共和国成立的三十多年时间里,由于长期实行高度集中的计划经济体制,国家没有设立专门的审计部门,而是以会计检查代替了审计监督,审计工作一度处于停顿状态。1954年9月,缘日,第五届全国人民代表大会第五次会议通过了修改的《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》),规定我国建立审计机关,实行审计监督制度。《宪法》第89条规定:“国务院设立审计机关,对国家的财政金融机构和企事业单位的财务收支,进行审计监督。审计机关在国务院总理的领导下,依照法律规定行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”《宪法》第105条规定:“县级以上的地方各级人民政府设立审计机关。地方各级审计机关依照法律规定独立行使审计监督权,对本级人民政府和上一级审计机关负责。”据此,1954年9月,缘日,国务院正式设立审计署,地方各级政府的审计机关相继建立,并公布了一系列审计法规,卓有成效地开展了审计监督工作。新中国国家审计在维护国家财经法纪、促进增收节支、推动廉政建设、加强宏观调控等方面都发挥了积极作用。为适应社会主义市场经济对国家审计监督的要求,第八届全国人大常委会第九次会议于1994年通过了《审计法》,国务院于1994年发布了《中华人民共和国审计法实施条例》。为规范审计行为,提高审计质量,自1984年以来,国家审计署陆续制定和颁布了《国家审计基本准则》,以及若干通用审计准则,进一步完善了我国审计法律规范体系。随着社会主义市场经济的逐步建立和完善,审计环境发生了巨大变化。1999年9月,第十届全国人民代表大会常务委员会对《审计法》进行修订,自1999年9月缘日起施行。

为全面开展审计工作,完善审计监督体系,加强部门、单位内部经济监督和管理,我国于1984年在部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督制度。国家审计署于1984年9月发布了《关于内部审计工作的若干规定》,并先后在1984年9月和1984年9月对该规定进行了全面修订,最终形成了《审计署关于内部审计工作的规定》。^①按照这一规定,国家机关、金融机构、企业事业组织、社会团体以及其他单位,应当按照国家有关

^① 该规定自1984年9月缘日起施行。审计署于1984年9月缘日发布的《审计署关于内部审计工作的规定》同时废止。

规定建立健全内部审计制度。自 1983 年 1 月以来,中国内部审计协会分 3 批发布了内部审计基本准则、10 个具体准则、10 个内部审计实务指南和道德规范,为内部审计人员开展内部审计业务提供了指南和衡量工作质量的标准。至此,我国形成了政府审计、民间审计和内部审计三位一体的审计监督体系,审计制度和审计工作进入了振兴时期。

二、国外审计的产生与发展

(一) 国外政府审计的产生与发展

在国外,国家审计的产生和发展经历了一个漫长的过程。据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,就已经出现了带有审计性质的经济监督工作,例如,有的国家设有专门机构或者人员以“听证”的方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核。

在欧洲国家的历代封建王朝中,也设有审计机构和审计人员,对国家财政收支进行监督。但当时的国家审计,无论是组织机构还是审计方法,都还是很不完美的。例如,法国在资产阶级革命前就设有审计厅,1791 年,法国国王圣路易曾下令,要求其官吏将城市的收支账目送到巴黎,接受王室审计官的审查。资产阶级革命后,拿破仑一世创建了审计法院,后几经改组,至今仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。

进入资本主义发展时期,随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,世界上许多国家于 19 世纪在宪法或特别法令中都规定了审计法的法律地位,确立国家审计机关的职权、地位和审计范围,向其授权独立地对财政、财务收支进行审计监督,国家审计有了进一步发展。为了监督政府的财政收支,切实执行财政预算法案,以维护统治阶级的利益,西方资本主义国家大多在立法部门下设立专门的审计机构,由立法部门授权,对政府及公营事业、事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。例如,英国议会于 1861 年组建了 3 人审计委员会,拥有审查各部门公共账目的最大且最严格的权限。1866 年,为了对国库收支加强监督,改设审计院长。1871 年,英国议会又通过了《国库和审计部法案》,规定政府的一切收支,应由代表议会、独立于政府之外的主审计长实施审查,主审计长由英王任命,但只有经过议会两院的一致同意,才能令其辞职。在美国,根据 1789 年的国家宪法规定,在财政部内设立审计官,从事审计业务。由于这种审计属于行政监督,缺乏独立性,审计监督的作用没有发挥出来,1862 年,美国国会通过了《预算与会计法案》,成立了隶属于国会的独立的国家审计机构——美国审计总署(即美国审计总署),主要职责是审查政府的财政收支、政府项目的评估和政策分析等。这一段时期内,世界各国的国家审计大都以开展财政财务收支审计为主,从审查财政财务资料入手,在提高财务信息的可信性方面发挥作用。

到了 19 世纪 90 年代,随着政府支出规模不断扩大,公众的民主意识增强,广大社会公众要求获得政府部门、单位对公共资源使用情况的信息,同时要求部门和单位加强公共资源使用和管理的责任感的呼声越来越高,各国审计机关开始从本国的客观实际出发,拓

展国家审计的业务领域,从单纯开展财务审计,扩大到开展效益审计方面来。从19世纪70年代到20世纪90年代,管理科学在审计中得到广泛应用,新公共管理运动的浪潮逐步兴起,效益审计已经成为政府责任监督体系的重要组成部分。国家审计从以财务审计为中心发展到财务审计与效益审计并重的发展阶段。例如,在英国,议会1983年通过了《国家审计法》,该法明确规定:“主计审计长可以……对任何组织(政府部门或者其他相关组织)为履行其职能而使用所掌握资源的经济性、效益性和效果性进行检查”。此外,英国1984年的《政府资源和会计法》还规定,主计审计长要对政府部门的年度会计报表进行审计。目前,美国总审计署所开展的审计业务中效益审计约占1/3,英国国家审计署和加拿大的审计长公署开展的效益审计业务也占1/3左右。

随着经济全球化的发展,信息技术在社会政治经济生活中的广泛应用,国家审计也发生了革命性的变化,世界各国国家审计机关普遍开始探索信息技术环境下的审计问题,如信息系统的安全问题等。一些国家的审计机关普遍开展了对信息系统的审计,一些国家还通过立法,保障审计机关接触和审计被审计单位的信息系统,甚至与被审计单位联网,开展网上实时审计。

(二) 国外民间审计的产生与发展

民间审计最早起源于欧洲国家,最初原因是适应当时合伙企业的需要。19世纪末期,地中海沿岸国家的商品贸易日益繁荣,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式,即由许多人合伙筹资,委托给他人经营管理。财产所有权和经营权的分离,使得对经营管理者履行受托经济责任情况实施监督成为必要。这时,既需要对负有管理责任的合伙人进行审查,以证明其经营业绩,又需要其出具的会计资料真实公正,以使其他合伙人的利益不受侵犯。这样,处于第三者地位、有丰富会计经验的会计师就成了最合适的人选。通过有会计执业经验的第三者的审查,可消除合伙人之间的相互猜疑,有利于促进合伙制生产关系的巩固,适应当时生产力发展的要求,因此,这种早期的审查方式得以成立并发展。这就是早期民间审计的萌芽。

现代意义上的民间审计是伴随19世纪初期到19世纪中叶产业革命的完成而产生的。产业革命的完成推动了资本主义商品经济的发展,在西方出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司。公司的所有权与经营管理权呈现出更具现代意义的分离,投资人分散于广大股票持有人之中,对受托经营管理者进行监督成为英国社会的普遍需求。1844年,英国政府为了保护广大股票持有者的利益,颁布了《公司法》,规定股份公司必须设立监察人,负责审查公司账目。因为当时的监察人一般由股东担任,大多并不熟悉会计业务和专门的技术方法,难以实施有效监督,所以1853年修订《公司法》时规定,股份公司可以聘请执业会计师协助办理此项业务。这一规定无疑对民间审计的发展起到了推动作用。1854年在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”,这是世界上第一个职业会计师的专业团体,随后,英国数家会计师协会相继成立,民间审计队伍迅速扩大。但此时

的英国民间审计,并没有成套的方法和理论依据,只是根据查错揭弊的目的,对大量的账簿记录进行逐笔审查,即详细审计。由于详细审计产生于英国,且在英国盛行,故也称为英国式审计。

19世纪末,美国民间审计得到了迅猛发展。美国南北战争结束后,英国巨额资本流入美国,发挥了促进其经济发展的积极作用。为了保护广大投资者和债权人的利益,英国的执业会计师远涉重洋到美国开展民间审计业务;同时,美国本身也很快形成了自己的民间审计队伍。1887年,美国会计师公会成立,1897年该会改组为美国会计师协会;后来发展为美国注册公共会计师协会(即美国注册会计师协会),成为世界上最大的民间审计专业团体。初期的美国民间审计,多采用英国式的详细审计。19世纪初期,美国的短期信用发达,企业多从银行举债。银行为了维护自身利益,要求对申请贷款企业的资产负债表进行审查、分析,判断企业的偿债能力,以决定是否给予贷款。因此,以证明企业偿债能力为主要目的的资产负债表审计,即信用审计,在美国风行一时。由于资产负债表审计是美国首先实施的,故又称美国式审计。19世纪40年代以后,随着资本市场的发育成熟,企业的融资渠道由向银行贷款转向证券市场,证券交易的业务量和规模有了较大发展,社会各方十分关注企业的盈利能力,资产负债表审计已无法满足需要,美国率先进入会计报表审计时代。美国政府为了保护投资者的利益,于1933年颁布《证券法》,次年颁布《证券交易法》,规定上市公司必须向证券交易所提交经过注册会计师审定的财务报告(包括资产负债表和损益表)。由于美国以立法的形式推行公认会计制度,要求所公开的各种会计报表必须按照一定的标准编制,客观上要求与之相适应的审计鉴证工作也必须步入规范化、标准化轨道。为此,西方会计学家、审计学家加速了对会计准则和审计准则的研究。

第二次世界大战以后,科学技术飞速发展,各经济发达国家积极推动本国企业向海外拓展,跨国公司得到了空前发展。跨国公司是由资本输出形成和发展起来的,开始是发达国家的公司向不发达国家投资,到后来,发达国家之间的公司相互渗透,一些相对来说不够发达的国家也向发达国家投资。跨国公司的日益增多,带动了注册会计师的业务向世界范围扩展。为服务于分设在不同国家和地区的跨国公司,一些国家的会计师事务所组成大规模的国际会计师事务所,或者是跨国公司母国的注册会计师在投资国分设机构从而形成国际会计师事务所。这些国际会计师事务所机构庞大,人员众多,有统一的工作程序和质量要求,能够适应不同国家和地区的业务环境,在国际经济活动中发挥了重要作用。与此同时,审计技术也在不断完善,抽样审计方法普遍运用,制度基础审计方法得到推广,审计准则逐步完善,审计理论体系开始建立,注册会计师业务扩大到代理纳税、代理记账、管理咨询等方面。

(三) 国外内部审计的产生与发展

一般认为,内部审计是伴随政府审计逐步形成、发展的,古代的内部审计与政府审计

很难截然划分清楚。直至进入中世纪之后,内部审计才具有较为完整的形态,如寺院审计、宫廷审计、城市审计、行会审计、银行审计、庄园审计等。

随着西方国家经济的日益发展,企业生产规模的日益扩大,管理机构和层次的增多,为了保证经营方针和管理制度的贯彻执行,保护财产安全完整,实现经营目标,内部审计随之获得发展的契机并逐步健全、完善。最初的情况是,大企业要对在外地的下属公司进行审查,但若完全聘用民间审计实施,往往会花费太大而得不偿失,因此,一些有本企业管理经验的人才就担当了对下属机构检查监督的重任,这是现代内部审计的早期阶段。据史料记载,早在1856年,德国集采煤、冶金、机器和军火生产于一体的康采恩—克虏伯公司就实行了内部审计制度。美国的铁路公司于19世纪中叶也开始实行内部审计制度,到了19世纪后期,美国铁路系统的内部审计师除进行财务审计外,还广泛开展了经营审计。20世纪中期,内部审计的呼声不断加强,美国最早建立了“内部审计师协会”,并取得了内部审计理论研究的系列成果,内部审计获得了长足发展。20世纪中后期,美国内部审计协会制定的《内部审计师职责条例》及其不断修订以及内部审计实务标准的制定、修订,使内部审计的发展进入了高潮阶段。

从国外内部审计的情况来看,内部审计机构主要存在于各大型企业,其组织形式也依各企业的不同情况而异。具体来说,主要有以下几种形式:一是直接受公司董事会的领导,向董事会报告工作,有着董事会授权的最高审计权限;二是受董事会下面的监事会或相关类似委员会(如审计委员会)的领导,通过监事会向董事会或股东大会汇报工作,也有着较高的权限;三是受公司总经理的领导,代表总经理执行对各生产经营单位及各职能管理部门的日常监督工作;四是受公司财务部门领导,主要对会计记录、核算及会计报表的真实性进行监督。

三、审计产生和发展的动因

从上述中外审计产生和发展的过程中可以看出,审计是一种社会现象,它是为满足某种客观的社会需要而产生和发展的。或者说,社会政治经济生活对审计的客观需要是审计产生和发展的动因。

(一) 维系受托经济责任关系是审计产生和发展的基础

在奴隶社会和封建社会中,奴隶主和封建主阶级为了巩固其统治地位,必须设置军队、法庭和监狱等国家权力机构,并通过征税来维持这些权力机构的运转。而征收税赋的人员,都是由最高统治者的代理官员负责进行的,最高统治者是授权者,代理官员是受权者,两者之间便产生了一种委托经济责任关系。在民间,奴隶主和封建主将其剥削得来的财产也授权给代理人管理,奴隶主、封建主与代理人之间也产生了同样的受托经济责任关系。这时,无论由代理官员所从事的会计行为和财政经济活动,或者由代理人所作记录及其所反映的收支活动,都有必要授权给独立于财税、会计活动以外的官员来进行审查,对

代理人所经手的钱、财、物、账予以勾稽核实,证明代理人是否讲求实效地承担了自己的受托经济责任。中外古代审计,都是在这样的客观条件下应运而生的。

随着社会的发展和生产规模的日益扩大,资本主义社会出现了股份公司为主要形式的生产经营组织形式。股东对公司的财产拥有所有权但并不直接参与企业生产经营管理,而委托经理行使管理职能,这时,财产的所有权与经营管理权日益分离。公司经理人员对股东的受托经济责任大大加强了,经理人员要以报表形式定期向股东汇报公司的经营情况和财务成果,这些会计报表是否真实、正确,能否证明管理人员尽忠职守,切实地履行了他所承担的经济责任,更需要作为第三者的审计员来进行审查,以保证股东和债权人的正当权益不受侵犯,这时民间审计便应运而生。

20世纪 40年代以来,经济贸易活动日趋国际化,跨国公司不断增加。这时,总公司的经理人员已不可能亲自搜集各种经营管理所需信息,不可能对各级管理层次和各个管理区域的管理者进行监督,为审查各级管理者在所有权统一的前提下对总公司最高管理者和经理人员所承担的受托经济责任,内部审计便产生和发展起来。

在社会主义市场经济体制下,国有企业的生产资料、生产成果虽然归全民所有,但是同样实行生产资料的所有权和经营管理权的分离。企业对国家担负着及时、足额上缴税利、确保国有资产完整和增值等受托经济责任,国家为了保护全体人民利益,维护企业的合法权益,必须要由独立的权威机构审查企业的财务收支状况,以保证会计资料的准确可靠和经济活动的合法合理,确定和解除有关责任人的受托经济责任。社会主义国家的政府、人民团体和事业单位虽然不是生产经营组织,但它们负有节约财政开支、减少经费支出和提高工作效率的受托经济责任,因此,国家也要审查其财政、财务收支的合法性、合理性和真实性。

因此,从审计行为的萌芽状态到政府审计、民间审计和内部审计机构的形成,从奴隶社会、封建社会到资本主义社会,都同财产所有权与经营管理权相分离而产生的受托经济责任关系有关。没有这种受托经济责任关系,就不可能产生审计行为。

(二) 加强经济管理和控制是审计发展的动力

人类社会在生产活动中,力求以较少的劳动占用取得最大的劳动成果,以不断提高劳动效率和生产效果,这是社会进步和发展的客观要求。要实现这一目标,就需要对生产过程和一切经济活动进行严格管理和控制,对各种计划和方案进行评价,对计划和方案执行的效益性进行审查。而审计作为独立的经济监督活动,对企业内部控制制度和经济活动客观、公正的评价,可以为管理者提供正确有用的资料和审计结论。由于审计所处的独立的第三者地位,一般不带有任何偏见,审计结论容易被社会所接受,能作为评价一个部门或单位财务状况和经营成果的依据。

早期的、传统的审计,只局限于审查账目和报表,通常称之为财务审计,其目的仅仅在于检查、揭露差错和弊端。但是,随着企业规模的扩大、生产的发展,管理方法和技术日趋

复杂,对企业生产经营、管理和控制也就更加重要。审计的目的,不仅在于审查账目和报表,而且还包括评价企业的生产经营管理,并及时提出积极、合理的建议。例如,哪些环节和步骤存在不合理的开支,哪些制度不适应生产的发展,增加企业收入的途径有哪些,怎样改善企业的经营管理状况等等。事前审计、经营审计、效率审计等都是财务审计适应上述需要而发展起来的。

(三) 现代科学管理为审计发展提供了方法和手段

现代科学管理,为现代审计的发展提供了方法和手段。这不但表现为审计领域的不断扩展,而且更重要的是审计方法的不断发展。例如,财务审计经常使用统计抽样方法,经济效益审计广泛采用现代管理方法和数学方法及有关预测、决策及分析方法等。同时,在审计过程中,运用信息经济学、西方经济学、心理学等原理对审计事项进行总体的全面验证和综合分析,使审计结论向着更加精确、可靠和卓有成效的方向发展。特别是计算机应用于管理和会计系统,使传统的手工数据处理系统转变为电算化数据处理系统后,审计的对象发生了重大变化,对电子数据处理系统的审计方法的研究,形成了一门会计、审计和计算机交叉的边缘学科——电子数据处理系统审计。

第二节 摇摇审计的概念与特征

一、审计的概念

我国审计界曾对审计的概念进行过大量的探索和论证。审计是由专职机构或人员接受委托或授权,对被审计单位在一定时期的全部或一部分经济活动的有关资料,按照法规和一定的标准进行审核检查,收集和整理证据,以判明有关资料的合法性、公允性和经济活动的合规性、效益性,并出具审计报告的具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动,其目的在于确定、解除被审计单位的受托经济责任和加强被审计单位的管理、控制。

上述审计定义由以下几个要素构成:

人员审计的主体是“专职机构或人员”。在这里,专职机构是指政府审计机关、内部审计机构和会计师事务所,专职人员则指专门从事政府审计、内部审计工作的人员和依法经批准执业的注册会计师。

关系审计关系可由“接受委托或授权”形成。一般来说,我国的注册会计师审计业务都是接受委托来进行的,而政府和内部审计则较多为同级政府或上级管理部门授权。

对象审计对象是“被审计单位在一定时期的全部或一部分经济活动的有关资料”。审计对象具体为被审计单位在一定时期内经济管理和财产资源使用情况的经济活动,但这种活动要通过会计、统计等资料,主要是会计资料反映出来。

依据审计工作的执行和对审计对象的判断要“按照经济法规和一定的标准”。经济法

规和一定的标准既是对审计工作有效控制的依据,也是对审计对象进行判断的依据,只有对审计工作和审计对象都有鲜明的判断依据,才能使审计工作顺利地进行,使审计结论更好地被有关各方所接受。

缘审审计工作的核心是“进行审核检查,收集和整理证据”。这是审计工作区别于其他经济监督、管理工作的重要特征,也是实际进行审计业务工作的主要线索。

远审审计工作的基本目标是“判明有关资料的合法性、公允性和经济活动的合规性、效益性,并出具审计报告”。审计人员要通过其自身的工作对被审计单位的相关资料及其反映的经济活动作出判断,并将作出的判断,亦即形成的审计结论以书面报告的形式转达给委托或授权单位。

魂审审计的本质应概括为“具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动”。从这种概括中可以看出,审计职能主要有经济监督、经济评价、经济鉴证三种。其中经济监督是其第一职能,审计职能的发挥要建立在独立性的基础之上,由此独立性在审计中有特别重要的意义,并有“独立性是审计的灵魂”之说。

愿审审计的最终目的是“确定、解除被审计单位的受托经济责任和加强被审计单位的管理、控制”。由于被审计单位对审计的委托者或授权者承担着经济责任,其责任的执行结果须经审计机构或人员审核检查后才能确立或解除,而委托者或授权者则通过审计,达到对被审计单位管理、控制的目的。

二、审计的特征

审计特征亦即审计区别于其他管理活动的独特之处。如上所述,审计的本质是具有独立性的经济监督、评价、鉴证活动。因此,其特征又可集中地体现在独立性方面。

我国《宪法》规定,审计机关在国务院总理领导下,依照法律独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。我国颁布的审计法规和注册会计师法等,也都对各审计机构、人员的独立性给予了明确说明。现代审计理论中的三种审计关系人就是据此而产生的。第一关系人,即审计主体(审计机构或人员),他们根据审计委托者的委托就被审计单位的财务收支状况及有关人员履行受托经济责任情况进行验证、审查,并提出审查报告书或证明书;第二关系人,即被审计单位,他们对审计委托者承担的委托经济责任,须经审计机构或人员验证审查后才能确定和解除;第三关系人,即审计委托者,被审计单位对他们承担某种受托经济责任,他们之间存在一定的代理关系。审计关系必须由委托审计者、审计者和被审计者三方面构成,缺少任何一方,独立的、客观公正的审计将不复存在。这是由于财产所有权与经营管理权相分离而决定的,财产所有者对企业拥有所有权但不亲自参加经营管理,为了保护自身利益,财产所有者希望了解与自己有经济联系的经济组织的财务收支和经济状况。这就需要对负有委托经济责任的经营管理者进行审查,而这种审查只有独立于他们之外的第三者进行,才能得到正确的、公允的、可靠的结

果。这就是审计机构或审计人员的超然独立性。具体而言,审计的独立性表现在以下几个方面。

(一) 组织机构独立

这是保证审计工作独立性的关键。其主要内容为审计机构不能受制于其他部门和单位,尤其是不能成为国家财政部门和各机构财务部门的下属机构,否则,对财政、财务收支进行审计就会失去意义。组织机构的独立性还表现为审计应独立于被审计单位之外,与被审计单位没有任何组织上的行政隶属关系。

(二) 业务工作独立

这里首先指审计工作不能受任何部门、单位和个人的干涉,应独立地对被审查的事项作出评价和鉴定。其次又指审计人员要保护精神上的独立,自觉抵制各种干扰,对被审计事项作出客观公正的结论。

(三) 经济来源独立

这是保证审计组织独立和业务工作独立的物质基础。试想,若审计机构没有一定的经费或收入,其业务活动就无法开展;但若其经费或收入受制于被审计单位或与其相关的其他单位,审计的独立性就难以保证。这一方面要求各级审计机构(如政府审计机关和内部审计机构)的经费要有一定的标准,不得随意变更;另一方面又要求会计师事务所的收入要受国家法律的保护,使其公正、合理。

第三节 摇摇审计的目标和对象

一、审计的目标

从前述审计的定义可以看出,对审计的目标有两个层次的解释。其一是审计的基本目标,即“判明有关资料的合法性、公允性和经济活动的合规性、效益性,并出具审计报告”;其二是审计的根本目的,即“确定、解除被审计单位的受托经济责任和加强被审计单位的管理、控制”。

(一) 对审计目标的理解

在汉语中,目标和目的具有同样的释义,都含有“想要达到的境地和结果”的意思。但是,出于解释问题的不同层次,对一些有意义的事项可从两个层次来考虑。例如,从维护社会正常秩序的角度考虑,社会需要执法的法官,法官从其工作的角度考虑,需要对各案件的孰是孰非作出裁决,因此法官工作的目标是对各案件进行裁决,而社会需要法官的目标则是通过法官的裁决惩恶扬善,维护社会秩序。按此推理,从两个层次来论述审计的目标,有利于对审计目标的深入理解。即审计工作的基本目标就是按照一定的标准,对被审计单位以相关资料反映的经济活动作出判断,而社会需要审计、要求审计达到的目标是

确立或解除被审计单位的经济责任,加强对被审计单位的管理和控制。

(二) 审计的基本目标

这是专门对执行审计工作而言的,是针对具体审计业务的目标。对审计的基本目标可以从两个方面理解:

1. 判明有关资料的合法性、公允性。此处的“判明有关资料”主要是指判明会计资料。其中的合法性是指被审计单位报出的资料(主要是财务报表)要按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制;公允性是指被审计单位报出的资料在所有重大方面要公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 判明经济活动的合规性和效益性。此处的“判明经济活动”主要是指判明经济活动的内容。其中的合规性是指被审计单位的经济活动要符合国家的各种法律、法规、方针政策及单位内部控制制度的要求;效益性则主要指被审计单位的经济活动应当与预期的经济效益相连,有时也包括取得经济效益或未取得经济效益的原因等。具体来说,就是通过对相关资料的审查,揭露和查处违法、违规行为,保证审计委托者的利益不受侵犯;正确处理被审计单位与其出资者、相关单位、人员的利益关系,使被审计单位的经营有良好的外部环境;认定被审计单位取得的经营业绩或存在的不足,总结取得业绩的经验,分析存在的问题及其原因,并提出改正措施,促使被审计单位进一步提高经济效益,等等。

(三) 审计的最终目的

这是社会专门寄予审计的希望,是针对审计社会效应的目标。对审计最终目的的理解为:只有经过了审计,出具了审计证明,才能提供出被审计单位财务状况与经营成果的实际情况,审计的委托者或授权者才能据此决定是确立被审计单位的经济责任,还是解除被审计单位的经济责任;以审计结果决定对被审计单位责任的确立或解除,是在新的经济环境下加强对被审计单位管理、控制的有效方式,能够更好地实现审计委托者和授权者对被审计单位的有效监督。还应当看到,常规审计(如注册会计师对企业年度会计报表的审计)的目的就是确立或解除被审计单位的经济责任,而有的审计业务,如政府审计机关的专项审计调查、对国有企事业单位的效益审计,内部审计机构的经营管理审计等,其主要目的是加强对被审计单位的管理和控制。

二、 审计的对象

前述的审计定义表明,审计对象是以各种资料反映的被审计单位在一定时期内全部或一部分经济活动。在这里,我们要进一步说明审计对象的具体内容、表现形态,以及不同审计主体、不同审计业务的审计对象。

(一) 审计对象主要是被审计单位过去一段时期的经济活动

被审计单位过去一段时期的经济活动一般都以会计资料等形式予以表达。这样,会

计资料等表达的经济活动是否真实、合法和有效,就成为审计工作的最主要内容。从我国的情况看,无论是注册会计师接受委托进行审计,还是政府审计机关、内部审计机构对企业、事业单位的审计,都是以检查记载前段时期经济活动的会计资料等是否真实、合法,经济活动是否合规、有效为主要内容的。因此,审计对象的主要内容就是被审计单位以会计资料等表现的经济活动。

(二) 审计对象也可以是企业未来一段时期的经济活动

是否可进行事前审计,曾经是有争议的问题。但现在来看,无论是在国外还是在国内,都已倾向于可进行事前性审查(对事前审查是否可称为审计仍存在争议)。例如,上市公司的股票发行、上市时,企业也可以报出未来一定时期(通常是1年左右)的盈利预测,并附有注册会计师的审核意见,内部审计机构有时要对单位的生产经营方案发表意见等,都将审计的业务事项从事后转为事前。因此我们也应将企业未来一段时期的经济活动列入审计对象的范围。

(三) 审计对象应包括被审计单位的内部控制制度及其有效程度

一般认为,内部控制制度是被审计单位实现经营目标,保护财产安全完整,提高经济信息的可靠性,保证生产经营活动有效进行的有力措施。因此,对内部控制制度的完整性、合理性及其有效程度的审查也就成了现代审计的一项重要内容,以内部控制制度为基础的审计也由此建立。由于对内部控制制度的审查与评价是审计过程的重要组成部分,因此,我们也应将其归入审计对象的范围内。

(四) 审计对象因审计主体、业务不同而各有侧重

这里是说政府审计机关的审计对象主要是本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况;国有金融机构和国有企业的资产、负债、损益;国家事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支;有关单位主要负责人在任职期间应负经济责任的履行情况;政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况和决算等经济事项。内部审计机构的审计对象主要为本部门、本单位及其下属机构的财政、财务收支及其有关经济活动;注册会计师审计的对象则为委托人在审计业务约定书中指定的被审计单位的经济活动。进一步,财务报表的审计对象就是以会计资料反映经济活动,而经济效益审计或经营管理审计的对象则更广泛一些,会涉及更多的经济活动,因此其不仅包括会计资料,还包括与审计内容相关的其他管理资料。

从实质内容上看,审计对象是被审计单位的经济活动,但是,这种经济活动一定要为已经记载、可供查证的各种资料,即要有载体,亦即表达审计对象内容的具体形式。因此,我们应从内容和形式两个角度对审计对象有更深入的认识。从现在的情况来看,记录经济活动的载体有多种形式,如被审计单位的会计凭证、账簿、报表以及电子计算机的磁盘、光盘和进入网络系统的会计资料等。除此之外,相对于审计对象的其他内容,相关资料还应包括被审计单位的经营目标、预测和决策方案、经济活动分析资料、计划统计资料、技术

资料等。

第四节 摇审计的职能和作用

一、审计的职能

审计的职能是指审计本身所具有的内存功能,它由审计本身的特征和地位所决定,是审计本质的客观反映。按前述审计定义,审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证三种基本职能。

(一) 经济监督

监督的基本解释是监察并督促。经济监督就是指有制约力的单位或机构监察和督促其他经济单位,使其全部或部分经济活动符合一定的标准和要求,按照预定的方向合理运行。

经济监督是审计最基本的职能。从政府审计的情况看,其审计活动就是国家各级政府对所属单位经济活动的综合监督。具体来说,就是对国家的财政收支和国有金融机构、国有企业、事业单位的财政、财务收支及相关的经营管理活动的合法性、合规性和效益性及其记录资料的真实性、公允性进行监督,并通过审查揭示错弊,督促被审计单位遵守国家的法律、法规,履行经济责任,使经济活动更加合法、有效。从内部审计的情况看,内部审计的主要职责同样是依照国家法律、法规和本部门、本单位的经营目标和管理规定,对本部门、本单位的经济活动进行监察和督促,以保证对被审计单位的有效管理,完成既定的管理目标。对于注册会计师审计,我们认为,经济监督也是其重要职能。这是因为,注册会计师审计本身就是通过对被审计单位的经济活动进行审查、鉴证来实现审计委托者对被审计单位的经济监督;而且,通过注册会计师对被审计单位的审查验证,纠正被审计单位在会计记录、经营管理方面的弊端和不足,也就实现了对被审计单位的审查和督促。这里需要指出的是,注册会计师审计虽具有经济监督职能,但与政府审计和内部审计相比,无论是在监督者的地位还是监督实现的方式上都有较大的区别。即政府审计、内部审计是代表所有者或授权者对被审计单位的直接监督,而注册会计师审计则是通过接受委托这种间接的方式实现委托者对被审计单位进行经济监督的目的。

(二) 经济评价

评价是指对一事物的价值或品级作出评定。经济评价就是通过审查验证,依据确定的数据及其他资料,对被审计单位的经营计划是否切实可行、内部控制制度是否健全有效、经济活动及其结果是否真实合法、是否完成了预定的目标等进行评定。

经济评价是审计的另一项重要职能。在现代审计中,经济评价的职能更加重要。这是因为,经济监督的目的是保证经济活动的合法、有效,而经济评价则可在监督的基础上

对被审计单位取得的成就、存在的不足给予更为深刻的揭示和说明,从而使被审计单位有进一步提高管理水平和经济效益的压力与动力。从总的方面来看,经济评价职能既表现在注册会计师审计对被审计单位内部控制制度情况的管理建议中,还以突出的地位存在于政府审计的经济效益审计、经济责任审计和内部审计的经营管理审计之中。

(三) 经济鉴证

鉴证是指鉴定和证明。经济鉴证就是通过审核和查验后,按审查结果向委托或授权单位出具查验结果的证明,以证实被审计单位记载经济活动的会计资料及其他资料是否真实可靠。

国外的注册会计师审计具有鲜明的经济鉴证职能,其表现为,企业单位的会计报表等必须经注册会计师审计鉴证后才可向会计报表的使用者及社会公众公布。随着社会主义市场经济的逐步确立,我国注册会计师审计的经济鉴证职能也在不断发展与健全,其表现为,我国外商投资企业和股份有限公司的会计报表必须经我国的注册会计师审计并出具审计报告后,才可对外报出,除个别行业外,我国国有企业的会计报表也要接受注册会计师的审计。由于审计鉴证(亦即经审计后出具具有法律效力的书面证明)是以结果报告的形式将被审计单位经济活动情况及其结果进行披露,可取信于社会,因此,审计鉴证一般要有标准的报告格式和符合法律程序的报告方式。

最后应说明,审计职能随审计的本质而存在,随审计的发展而变化。因此对审计职能的认识也有多种看法。例如,有的人认为审计除上述三项职能外还有经济调控职能、管理服务职能、加强法制建设职能、规划建议职能等。我们认为,尽管审计职能会不断丰富,对审计职能的认识会随审计的发展而不断深化,但经济监督、经济评价与经济鉴证仍是当前审计的三项基本职能。

二、审计的作用

作用是指对某些事项产生的影响和效果。进一步的认识是,只有具有某些方面的职能,其职能的发挥才能取得相关的效果。就此而论,审计作用与审计职能紧密相连,是发挥审计职能而取得的效果。我们认为,审计应发挥保证、促进、调控三种作用。

(一) 保证作用

保证作用是指要通过审计,保证被审计单位报出的各种信息资料的合法性、公允性和一贯性,从而提高会计信息资料的真实性与可靠性。在市场经济条件下,被审计单位报出的信息资料对该单位的存在与发展及其业务经营活动非常重要。国家的财政收入、企业股份的筹集、银行信贷资金的周转等,都与被审计单位报出的信息资料密切相关。所以,被审计单位报出的各种信息资料真实、正确、可靠与否,会直接涉及国家、企业、企业投资人、债权人及其潜在投资人的经济利益。审计依其独立的身份对被审计单位报出的会计报表等进行审核、验证,查出各种错误与弊端,是保证被审计单位报出的信息资料真实、可

靠的重要环节。这也是审计应发挥的最基本的作用。

需要特别注意的是,审计对被审计单位会计信息的真实、可靠有保证作用并不等于审计就是被审计单位会计信息的保证人,而是强调审计要以其经济监督和经济鉴证职能的发挥达到使被审计单位信息资料真实可靠的目的。

(二) 促进作用

促进作用有两方面的含义:一是指审计可促进被审计单位更有效地介入社会经济活动;二是指审计可促进被审计单位加强管理、提高经济效益。

从第一方面来看,审计在完成对被审计单位的审查验证之后,要出具审计证明,即审计报告,以证实被审计单位报出的信息资料是否合法、公允以及是否与以前会计期间保持一致,这样就会使被审计单位的信息资料具有更强的可靠性,从而取信于投资者和潜在的投资者。这样做的结果,可使被审计单位易于取得其生产经营所需要的资金,也可使信息资料的使用者依据披露的信息资料提出加强对被审计单位管理的决策。也可以说,这是审计的经济鉴证职能得到发挥而带来的结果。

从第二方面来看,审计可将在审查验证过程中发现的问题以审计报告、管理建议书的方式报告给委托人或授权人,或者是进行旨在提高被审计单位经营管理水平、经济效益的经营管理审计,要以这样的工作确定被审计单位取得的成绩,并总结经验,提出进一步努力的方向,或者是找出被审计单位存在的不足和弊端,并深入分析原因,提出解决问题的建议,从而促使被审计单位克服缺陷,提高经营管理水平、提高经济效益。这是审计的经济监督和经济评价职能发挥而带来的结果。

(三) 调控作用

审计职能发挥形成的调控作用主要指宏观经济调控,但也包括大型企业集团通过内部审计职能发挥而形成的在集团管理方面的调控作用。

审计在经济调控方面的作用是显而易见的。从政府审计的角度看,其主要表现为:通过政府审计直接进行某一经济领域或特定内容的经济监督,从而使国家的经济方针、政策得以贯彻执行,通过专项审计调查,发现宏观经济运行中具有倾向性、典型性的问题,并剖析其原因,向政府决策机构提出解决问题的建议等。从内部审计的角度看,其表现为:通过内部审计经济监督职能的发挥,加强对部门、集团内部企业的控制,保证本部门、本集团经营目标的实现;通过内部审计经济评价职能的发挥,加强企业集团的内部管理,合理配置集团内的经济资源和人力资源等。注册会计师进行的民间审计也具有宏观经济调控的作用,具体表现为:审计出具的证明可在保证信息资料的真实性和可靠性方面带来效果,这样,在保证信息资料真实可靠的前提下,经营状况好的企业就易于取得所需资源;反之,若企业的经营状况较差,也就会失去投资者与潜在投资者的信赖。进一步分析,企业的经营状况好与不好,是产业结构、市场供求、管理水平等多种因素的综合,审计从经济信息的源头上发挥控制作用,可为好的企业及时获得资源提供帮助,同时也就等于抑制了社会资

源的盲目流失。上述作用的总括 亦即注册会计师审计实际发挥的宏观经济调控作用。

习摇摇题

- 一、如何理解审计的概念？审计的概念由哪些要素构成？
- 二、简述我国审计产生与发展的历程。
- 三、审计的特征是什么？
- 四、如何理解审计的目标？
- 五、什么是审计的职能？审计有哪些职能？

第二章 审计的分类和方法

【本章重点】

1. 审计的基本分类
2. 审计查账的方法
3. 审计调查、取证的方法
4. 各种审计方法之间的联系

【本章难点】

1. 民间审计的分类及其具体内容的理解
2. 审计方法的不同分类
3. 审计分析方法的理解与运用
4. 数据调节法的理解和运用

第一节 审计的分类

一、审计的基本分类

审计的基本分类是以审计的本质属性为标准进行的分类。审计主体、审计内容和审计目的作为审计的构成要素分别从不同角度阐明了审计的本质属性,因而,基本分类包括按审计主体、审计内容和审计目标的分类。

(一) 按审计主体分类

审计按其主体分类,可分为政府审计、民间审计和内部审计。

1. 政府审计。政府审计是由国家审计机关实施的审计,又称为国家审计。政府审计的主体是中央政府和地方各级政府的审计机关。审计机关是国家为了依法对财政和财务收支等进行审计监督而专门设立的国家机关。审计监督权是审计机关的法定权力和必须履行的义务。审计机关依据法律规定,对被审计单位主动实施强制审计。

民间审计。民间审计是指由经有关部门审核批准的由注册会计师组成的会计师事务所进行的独立审计,又称为注册会计师审计、独立审计和社会审计。民间审计的委托人或授权人通常是各类资源财产的所有人或主管人,包括政府审计机关、国家行政机关、企业、事业单位和个人等,民间审计组织接受他们的委托或经其授权,代表他们依法对被审计单位的经济活动进行审计。民间审计的业务范围十分广泛,包括保证业务、鉴证业务和非鉴证业务。

内部审计。内部审计是指由组织内部专职审计机构或人员实施的审计,是组织内部的独立客观的监督和评价活动,它通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性促进组织目标的实现。内部审计的目的是监督和评价本单位及所属单位财政收支、财务收支及经济活动的真实性、合法性和效益性,内部控制及风险管理的有效性。

(二) 按审计内容分类

审计主体不同,其审计的内容也有所不同。因此,有必要按不同的审计主体所审计的内容对审计进行分类。

政府审计按审计的内容可分为财政审计、财务审计、财经法纪审计、经济效益审计、经济责任审计等。

财政审计是指国家审计机关对本级各部门(含直属单位)和下级政府的财政收支活动所进行的审计。本级各部门是指与审计机构同级的按预算法确定的一级预算单位。各部门的直属单位是指利用国家财政拨款建立的事业单位,如科研机构、出版社、培训机构等。

财务审计是指审计机关对企事业单位的财务收支活动、政府直接或委托其他单位管理的各类基金的财务收支活动所进行的审计。

财经法纪审计是指审计机构对被审计单位和个人严重侵占国家资财、严重损失浪费和其他严重损害国家经济利益等违法乱纪行为所进行的专案审计。审计的主要内容是审查严重侵占国家资财、严重损失浪费、贪污盗窃、行贿受贿等,以及由于失职、渎职造成严重损失的重大经济案件。其目的是保护国有财产安全完整,维护企事业单位、所有者、出资人和职工的合法权益。

经济效益审计是指审计机构对被审计单位的财政、财务收支及其经营管理活动的经济性和效益性所实施的审计。经济效益审计是在财务审计基础之上发展起来的一种现代审计,明显区别于传统的财政、财务审计,其内容涉及被审计单位经营管理的各个方面。具体审计内容包括各级政府的财政收支和管理活动,固定资产投资及其管理活动的经济效益情况及影响因素、途径等。审计目标是侧重于检查和评价被审计单位经济活动的经济效益性或合理有效性,具体包括两个方面:一是对被审计单位的预算、计划和预测、决策方案的效益性进行审查和分析;二是对被审计单位的预算或计划执行情况的效益性进行审查和分析。从国外的情况看,西方的**绩效审计**(包括经济审计、效率审计和效果审计)属于

为三者的英文缩写)、绩效审计等,都从不同侧面反映了经济效益审计的概念。

经济责任审计是审计机关对国家机关、企事业等单位的主要负责人在任职期间应负的经济责任进行的监督和评价。经济责任是指主要负责人任职期间对其所在部门、单位财政收支、财务收支的真实性、合法性和效益性,以及有关经济活动应当承担的责任,包括主管责任和直接责任。审计对象是国家机关和依法属于审计机关监督对象的其他单位的主要负责人,包括国家行政机关、立法机关、政协机关、检察机关、国有金融机构和企业、国家事业组织和使用财政资金的其他事业组织及其他属于审计监督对象的单位负责人。经济责任审计属于任期审计,审计目的不同于一般审计,主要是分清责任人任职期间应负的责任,为组织人事部门和检察机关及其他部门考核评价干部和企业负责人提供参考依据。

内部审计按审计的内容可分为财务收支审计、经营审计、管理审计和内部控制评审等。

财务收支审计是内部审计主体对被审计单位或下属单位(含控股或者主导地位的单位,下同)的财政收支、财务收支及有关经济活动等进行的审计,其目的是审查和评价各项经济活动是否真实、合法。

经营审计是指内部审计机构对本部门、本单位所属企业的业务经营中各项职能活动,包括供应、生产、销售、运输等是否经济有效而进行的审计。其审计内容是上述各项职能活动,其审计目标是审查和评价各项职能活动是否合规、合法、真实、正确和有效,以达到查错揭弊、加强内部控制、提高经济效益的目的。

管理审计是指对企业的各项管理活动,包括决策、计划、组织、控制等各项职能工作是否经济有效,管理职能机构是否健全所进行的审计。其审计内容是各项管理活动,其审计目标是审查和评价各项管理活动是否经济有效,管理机构是否健全,以起到改善管理工作、提高管理质量和效率的目的。

内部控制评审是内部审计主体对被审计单位内部控制进行的审查和评价。审计范围主要是内部控制的五要素,即控制环境、控制活动、风险管理、信息与沟通和监督,其中,风险管理审计是内部控制评审的核心内容。审计目标是合理保证组织实现以下目标:① 遵循国家有关法律法规和组织内部规章;② 信息的真实可靠;③ 资产的安全完整;④ 资源使用的经济性和有效性;⑤ 经营效率和效果的提高情况。

民间审计按审计内容可分为财务报表审计、财务报表审阅、验资、特殊目的审计和其他审计。

财务报表审计主要是审查被审计单位的财务报表是否真实、客观、公允地表达了其财务状况、经营成果及现金流量,其会计处理是否符合一般公认准则。审计对象主要是企业年度、中期、清算财务报表。财务报表审计是民间审计的一项基本业务,也是我国法律法规赋予民间审计的一项法定业务。

财务报表审阅比财务报表审计简单,主要是查明财务报表中有哪些事项没有按规定

的会计准则和相关会计制度编制,未能在所有重大方面公允地反映被审阅单位的财务状况、经营成果及现金流量。

验资是民间审计业务的一个重要领域,是对企业的注册资本或所有者权益及其组成部分的合法性和真实性等进行的审验。其目的是保证企业资本的真实性、合法性,保护投资者的权益,加强国家对工商企业的管理。

特殊目的审计是指注册会计师对被审计单位年度财务报表以外的其他特定事项进行的审计,如对财务报表的组成部分进行的审计、对简要财务报表进行的审计、对法规及合同所涉及的财会规定遵循情况进行的审计等。

其他审计是指不属于上述内容的审计业务,如管理审计、经营审计、内部控制评审等。

(三) 按审计目的分类

按审计目的,审计可分为财务审计、合规性审计和绩效审计。

财务审计。财务审计主要是对被审计单位的财务报表所反映的信息是否合规和公允等作出结论。

合规性审计。合规性审计主要是查明被审计单位对有关法律法规、制度程序等方面的遵循情况,又称为遵循性审计。从一定意义上看,财务审计也属于合规性审计。

绩效审计。绩效审计主要是对被审计单位的各项行为或活动的经济性、效率性和效果性等方面进行审计,找出薄弱环节,提出改进建议,并对建议的执行情况进行审核和控制的审计活动。

二、审计的其他分类

(一) 按审计实施时间分类

按审计及其与被审计单位经济业务发生的时间可分为事前审计、事中审计和事后审计。

事前审计也称为预防性审计,是指在被审计单位经济业务发生以前所进行的审计,其内容包括预测、决策方案、目标、计划、预算等审计,如投资方案、固定资产更新改造方案、财务成本计划、产品生产方案等的审计。其目的是加强预算、计划、预测和决策的准确性、合理性和可行性,其优点是防患于未然,避免被审计单位出现重大的决策失误,有利于发挥审计的预防性监督和控制作用。

事中审计是指在被审计单位经济业务执行过程中的审计。通常是指对工期较长的基建项目承包合同中执行情况等进行的审计。通过对被审计单位的费用预算、费用开支标准、材料消耗定额等执行过程中有关经济业务进行事中审计,有利于及时发现并纠正偏差,保证经济活动的合法性、合理性和有效性。

事后审计是指在被审计单位经济业务完成以后所进行的审计。事后审计的范围十分广泛,财务活动的合法性、合规性、真实性、公允性,一般于事后才能进行检查、鉴证和评

价。其主要目的是监督和评价被审计单位的财务收支及有关经济活动、会计资料和内部控制制度是否符合国家财经法规和财务会计制度的规定,是否符合会计准则的要求,从而确定或解除被审计单位的受托经济责任。政府审计和民间审计大多实施事后审计,内部审计也经常进行事后审计。

按审计时间是否规定可分为定期审计和不定期审计。

定期审计是指按照预先规定的时间进行的审计。在我国,较为常见的定期审计是在年度终了后对被审计单位会计报表的审计。

不定期审计是指审计机构根据具体情况而随时安排的审计,如经济犯罪案件审计、经济合同纠纷审计等。

按所审的会计报告期可分为期中审计和期末审计。

期中审计是指在被审计单位会计报告期(月、季、年)内所进行的审计。其主要内容为民间审计机构对上市公司中期报告的审计,也包括在非会计期末对被审计单位进行的审计。

期末审计是指在被审计单位的会计年度结束时或结束后所进行的审计。其审计重点是审查和验证会计账簿金额及会计报表各项目金额的真实性、正确性和完整性。一般说来,期末审计时必须取得较为充分的审计证据,因此,经常是通过对会计报表各项目余额进行分析性审核,然后逆查账簿资料和凭证。由于现代审计中被审计单位的业务量较大,期末审计时工作量也较大,因此,在条件允许的情况下,应尽量把部分审计工作安排期中进行。此时,期末审计也可结合期中审计时所查出的问题进行审查,最后对会计报表的真实性和公允性作出审计评价和结论。

(二) 按审计范围分类

按审计按其业务范围分类,可分为全部审计和局部审计。

全部审计也称为全面审计,是指对被审计单位一定时期的财政、财务收支及其经济活动的各个方面及其资料进行的全面审计。其审计内容较广泛,既涉及被审计单位的各项财产物资、债权债务、成本费用、收入、利润及其分配等整个财务收支活动及其结果,又涉及财务、会计、生产、供销、技术等各个部门。其优点是审查详细彻底,缺点是费时费力。适用于规模较小、业务较少的单位和内部控制及会计工作质量差的情况。

局部审计也称为部分审计,是指对被审计单位一定期间的财务收支或经营管理活动的某些方面及其资料进行部分的、有目的的和重点的审计。例如,企业进行的现金审计、利税审计、银行存款审计等,以及对贪污盗窃、偷税漏税、行贿受贿、违反合同等所进行的专案审计等。其优点是时间短、耗费少,能及时发现和纠正问题,达到预定的目标。但容易遗漏问题,具有一定的局限性。

按审计项目的范围分类,分为综合审计和专项审计。

审计项目是指对被审计单位审计时确定的具体审计对象,是审计内容的具体化。

综合审计是指对被审计单位的若干审计项目综合起来同时进行的审计。其优点是涉及面宽,能同时查清多个方面的问题。

专项审计也称为专题审计,是指对被审计单位某一特定项目所进行的审计。其审计业务范围比局部审计业务范围小,针对性强,如政府审计机构执行的自筹基建资金来源审计、世界银行贷款项目审计等。

(三) 按审计组织方式分类

按审计组织方式分类,可分为派出审计、联合审计、报送审计和就地审计。

派出审计主要是指由各级审计机关根据审计工作需要,在重点地区、部门和企业派出审计机构或审计人员所进行的审计。

联合审计是指审计机关组织有关审计机构和审计人员对被审计单位所进行的审计。例如,政府审计机关组织下级审计机关、被审计单位内部审计机构、民间审计组织组成联合检查组进行审计,共同完成上级或本级人民政府交办的审计任务。

报送审计又称为送达审计,是指被审计单位按期向审计机关报送应接受审计的资料的一种审计类型。报送审计的优点是省人省力,缺点是不易从报告和资料中发现被审计单位的实际问题。从国外惯例分析,它尤其适用于政府审计,一般用于政府审计机关对业务相对简单且变化不大的单位进行的审计。

就地审计是指审计机构委派审计人员到被审计单位进行的现场审计。这是国家审计机关、民间审计组织和内部审计部门进行审计的主要类型。

(四) 按审计主体和审计客体的关系分类

按审计主体和审计客体的关系,可分为委托审计、授权审计和转托审计。

委托审计是指资源财产的所有人或经管人通过签订审计业务委托书的方式委托特定的审计主体对指定单位进行的审计。例如,上市公司的董事会委托民间审计组织对上市公司一定时期的经营活动情况所进行的会计报表审计,以及国家行政机关、企事业单位和个人委托民间审计组织所进行的查证等业务。

授权审计是指财产所有人或经管人根据法律法规的规定将对指定单位的审计监督权授予特定的审计机构,由审计机构代表其对被审计单位进行的审计。政府审计和内部审计的业务大多都是授权审计。

转托审计是指审计机构根据工作需要,将其审计范围内的审计事项转托给其他审计机构代为执行的审计方式。转托包括再授权和再委托两种方式,如政府审计机关可以再授权下级审计机关、内部审计机构,或委托民间审计组织,对指定单位进行审计监督等。

(五) 按审计是否受法律约束分类

按审计是否受法律约束,可分为法定审计和非法定审计。

法定审计是指按照法律、法规的要求,被审计单位一定时期的经济活动必须接受审计的业务类型。这样的审计又可按照不同的情况分为强制审计与任意审计。法定审计中的强制审计主要是指审计机构根据法律、法规规定对被审计单位行使审计监督权而进行的审计,如我国政府审计机关根据《宪法》的规定对各级政府的财政收支实行的审计。而其中的任意审计则又指被审计单位可以根据自身的需要,任意委托有资格的审计组织进行的审计,如上市公司可任意选择某一会计师事务所进行审计。

非法定审计是指被审计单位根据自身的需要,要求审计组织对其进行的审计,是法定审计的对称。如企业为取得银行贷款,或进行规模较大、有特定内容的业务活动,委托会计师事务所对其进行的鉴证审计,则属于这种审计。

此外,审计按其是否通知被审计单位分为通知审计和不通知审计;按审计机构与被审计单位的关系分为外部审计和内部审计;按是否是第一次审计分为初次审计和继续审计;按证据的检查范围或数量分为详细审计和抽样审计等。

(六) 按照审计所依据的基础和使用的技术分类

按照审计所依据的基础和使用的技术,审计可分为账项基础审计、制度基础审计、风险导向审计。

账项基础审计主要是围绕会计账簿、财务报表等资料及其编制过程来进行,审计的目的是核实判断会计账表中的金额是否真实正确。这种审计就是通常所说的查账,只能适应简单的受托经济责任,但在审计发展史上占有十分重要的地位。

制度基础审计是以被审计单位内部控制制度的健全和运行有效为基础进行的。当内部控制健全且有效时,仅对财务报表项目的相关记录抽取少量样本进行详细测试就可以得出审计结论。当内部控制不健全或有效性差时,即内部控制系统不可信赖时,才扩大详细测试范围,以得出审计结论。这种审计是在账项基础审计上发展而来的。

风险导向审计要求审计人员首先要考虑与审计相关的各种风险,包括企业环境风险、经营风险等,在此基础上判断和分析被审计单位财务报表及报表项目可能存在的风险,然后,运用审计风险模型、分析性复核等审计方法,制定相应的具体审计计划,以提高审计工作的效率和效果。这种审计是现代高风险社会现实的产物,是现代审计技术和方法的新发展。

三、不同类型审计之间的关系

随着社会经济的发展,审计的外延越来越丰富,其表现形态也日益多样化。上述审计分类是从多角度、多方位对审计进行的揭示和认识。各种审计类型不是各自孤立的,而是依据不同的审计主体相互交叉、相互结合在同一审计项目中。例如,国家审计机关对某国有企业进行经济效益审计,这一审计项目就是政府审计、营利单位审计、经济效益审计、外部审计的结合,又是就地审计、强制审计、微观审计、全部审计、事后审计的结合,安排在期

中进行时,又是期中审计,安排在期末进行时,又是期末审计。又如,股份制企业委托民间审计组织审计年度会计报表,这一审计项目就是民间审计、外部审计、会计报表审计的结合,进一步又是事后审计、就地审计、全部审计、任意审计的结合,安排在其中进行时,又是期中审计,安排在期末进行时,又是期末审计,如果是第一次审计,又是初次审计,如果是连续审计,又是继续审计。

随着信息处理电算化的发展,出现了计算机审计。这是一门管理、会计、审计和计算机等多种学科交叉而成的边缘学科,是审计人员用手工或电算化的审计方法与技术对电算化信息系统或用电算化的方法与技术对手工信息系统所进行的审计。计算机审计没有改变审计的职能,但由于电算化的特点,计算机审计的内容与传统审计有所不同,其内容包括:①对内部控制系统的审计;②对应用程序的审计;③对数据文件的审计;④对其他与经济活动有关的资产和资料的审计等。

第二节 审计方法

一、审计方法及其特征

审计方法是指审计人员为完成审计工作、达到审计目标而采用的各种手段,是审计人员检查和分析审计对象、收集审计证据,并依据审计证据形成审计结论和意见及各种专门手段的总称。审计方法与审计理论是审计学科的两大部分,两者互为前提、互为条件,共同构成了审计学科,并在审计实践中形成了审计理论体系、审计工作体系和审计法规体系。审计方法是沟通审计主体与审计客体的桥梁,是审计主体实现审计目标,完成审计工作的工具,具有以下特征。

(一) 目的性

审计方法必须是有助于取得审计证据,完成审计目标,达到审计目的的手段,否则就不是审计方法。

(二) 多样性

多样性一方面是指对同一审计项目可用不同的方法取得不同的审计证据;另一方面是指随着审计领域的不断扩展,审计方法越来越多才能满足各种审计需要。

(三) 适用性

适用性是指有许多审计方法只能在特定的情况下使用。例如,管理方法、数量经济方法、统计分析方法只适用于管理审计和经济效益审计,却不适用于对会计报表的审计。

(四) 交互使用性

交互使用性是指许多审计方法在审计实务中往往结合起来使用,否则达不到预期审计效果。例如,用审阅法对会计报表进行审计时,往往结合核对法、验算法一起使用。

审计方法按其取证方式和依据可分为审计查账方法、审计调查取证方法、审计分析方法、审计监盘方法、经济效益审计方法及管理审计方法。

二、审计查账的方法

审计查账的方法是指通过检查被审计单位书面会计资料,包括会计凭证、账簿、报表和其他会计资料获取审计证据的方法,是审计工作的基本手段。按其是否直接取证,可分为两类:一类是非直接取证方法,这类方法包括顺查法、逆查法、详查法和抽查法,它们仅与取证程序和取证范围有关,是一种程序性的方法,具有通用性,所以又称之为审计查账的共用方法,有些教材称之为审计的一般方法;另一类是直接取证的审计技术方法,这类方法有审阅法、核对法、验算法和调账法。

(一) 审计查账的共用方法

顺查法和逆查法。顺查法和逆查法是按照检查会计资料或取证的先后顺序所作的分类。

(1) 顺查法,又称为正查法,是指按照会计核算程序的顺序依次进行审查的方法。顺查法的审查顺序与会计核算程序的顺序完全一致,审查时首先审查原始凭证,着重审查和分析经济业务是否真实、正确、合法、合规,核对凭证是否相符;其次是审查和分析记账凭证,查明会计科目处理和数据计算是否正确、合规;再次审查各类会计账簿的记账和过账是否正确,核对账证是否相符;最后审查和分析会计报表的各个项目是否正确、完整和合规,核对账表、表表是否相符。

顺查法的优点是简便易行,取证过程详细,不易发生遗漏,审查结果一般比较可靠;其缺点是业务量大,费时费力,不易抓住重点和主攻方向,因此,在现代审计中已较少采用。

顺查法主要适用于以下审计项目:①被审计单位规模较小,业务量少;②被审计单位管理制度和内部控制很差;③重要的审计事项;④贪污舞弊、差错的专案审计。

(2) 逆查法,又称为倒查法,是指按照与会计核算程序相反的顺序依次进行审计的方法。采用逆查法时,审计人员首先审查和分析会计报表,从中找出增减变化异常或数额较大或容易出现错弊的项目,从而确定下一步审计的重点项目和线索;其次按照所确定的重点和可疑账项,运用审阅法和核对法追溯审查会计账簿,进行账表、账账核对,发现可能存在的问题;最后通过审查凭证来确定被审计事项的真相。

逆查法是现代审计中较为普遍采用的一种方法,其优点是由于审计证据的取证范围比顺查法小得多,因而审计的目的和重点较为明确,省时省力,效率较高,缺点是审计不全面,难以查出种种错弊,而且取证范围经过审计人员的判断,审计结论受审计人员的经验和能力的影响很大,如果审计人员的经验和能力较差,不能作出合乎实际的判断,则审计结论不正确的可能性会很大。

逆查法适用于规模较大,业务量较多的大型企业和内部控制较好的单位。

详细查法和抽查法。按照会计资料或审计证据的检查范围或数量,审计查账方法可分为详细查法和抽查法。

(员) 详细查法,又称精查法,是指对被审计单位一定时期内的全部会计资料,特别是重点项目和可疑事项的全部会计资料,包括凭证、账册、报表等,进行全面的、详细的审查,并获取审计证据的一种审计方法。

详细查法的特点是对被审计单位一定时期内的全部会计资料和其反映的财务收支及有关经济活动进行全面、详细审查。其优点主要是能全面查清被审计单位所存在的问题,特别是对弄虚作假、营私舞弊等违反财经法纪行为,一般不易疏漏,审计风险较小,审计工作质量较高;其缺点是工作量太大,费时费力,审计成本较高,因此,现代审计中已较少采用。

详细查法和顺查法有密切关系,其审计顺序和过程基本上与顺查法相同,因此,其优缺点和适用范围基本上也与顺查法相同。

(圆) 抽查法,是指在被审计单位一定时期内的全部会计资料中,选择其中某一部分,或某段时期的会计资料进行审查的一种方法。一般认为,审计抽样与抽查法是一对密切相关的概念。审计抽样在现代审计中被普遍使用,其特征是根据被审查期的审计对象总体的具体情况,以及审计目的和要求,选取具有代表性的样本,然后根据抽取样本的审计结果来推断总体的正确性,或推断其余未抽查部分有无错弊。

抽查法与逆查法的结合比较紧密,逆查的顺序更为适合抽查法的情况。抽查法的优点是审计成本较低,能明确审查重点,审计效率较高;其缺点是审计结果过分依赖所审计部分的情况,如果所审查的部分不合理或缺乏代表性,抽查结果往往不能发现问题,甚至以偏概全,作出错误的审计结论。因此,抽查法仅适用于规模较大、业务较复杂,以及内部控制制度健全和会计基础较好的单位。

(二) 审计查账的技术方法

审计查账的技术方法是指审查书面资料并从中获取审计证据的一系列方法,主要包括审阅法、核对法、验算法和调账法。其审查对象主要是会计凭证、会计账簿和会计报表及其他相关资料。由于采用这些方法可以直接获取审计证据,因此,在审计中被广泛采用。

审阅法。审阅法是指仔细审查阅读被审计单位一定时期的会计资料和其他有关资料,获取审计证据的一种审查方法,它广泛用于财政、财务审计。审阅的内容包括会计凭证、账簿和报表以及计划、决策、预算方案等,其中又以会计凭证、账簿和报表的审阅最为重要。

(员) 原始凭证的审阅。主要审阅凭证的格式和内容。审阅凭证的格式时应注意以下几个方面:凭证是否规范,是否为经过工商或税务登记的正规凭证,是否注明凭证制作单位和名称,编号是否连续,签发单位公章是否加盖,经手人是否签字,还要看凭证记载的拾

头、日期、数量、单价、金额、摘要栏的字迹是否清晰,有无刮擦、涂改的痕迹,计算是否正确等等。

(圆) 记账凭证的审阅。其要求与原始凭证的要求基本相似,主要审阅凭证的格式和内容。审阅格式时,除了审阅与原始凭证相似的内容外,还要重点审阅以下内容:记账凭证是否附有合法原始凭证,原始凭证的张数与记录数量是否一致,有无制单人、复核人和主管人的签章。审阅内容时应注意:记账凭证的记录是否符合会计制度的规定,账户名称和会计分录是否正确,业务摘要与内容是否与原始凭证一致,如有问题,则可能存在错弊。

(獭) 账簿的审阅。主要审阅明细账和日记账,其原因是明细账和日记账的记录详细,通过审阅易于发现问题,尤其在检查现金、结算业务、债权债务和各种费用时,更是一种重要方法。而总账的记录不详细,因此,对总账的审阅意义不大。

明细账应注意审阅:记录是否规范,应记录的事项是否都已记录,如业务摘要、对应科目是否齐全,有无刮擦、涂改痕迹,更正记账错误是否按规定进行,账簿的启用手续、使用记录和交接记录是否齐全完整等。另外,还应注意记录内容是否真实正确,有无重复,数字是否正常,对应收应付账款、材料成本差异、管理费用、制造费用、财务费用等容易掩盖错弊和经常反映会计转账事项的账簿,更应重点审阅。

(源) 报表的审阅。主要审阅资产负债表、利润表、利润分配表和现金流量表。重点审阅以下内容:报表是否按规定制度编制,编制手续是否齐备,有无编制人员和审核人员的签章,项目是否完整,各项目的对应关系和勾稽关系是否正确,双方合计数是否相符,相关数据是否一致,报表附注说明是否正常。通过审阅,查明报表各项目是否合法、合规,有无异常。

(缘) 其他文件资料的审阅。除上述审阅的内容外,审计人员还可通过审阅其他文件资料如计划资料、合同资料和其他有关资料等来进一步获取审计证据。例如,审阅银行借款合同就可以确定银行借款的金额、利率及其真实性等。

实际工作中可用审阅法审阅的内容很多,既可用于审阅财务、会计及其有关资料,也可用于审阅与管理行为有关的内容,如审阅被审计单位的内部控制制度,各种规章制度,计划、预算、业务规范、技术经济指标等。因此,在确定审阅对象时应以审计目标为依据。否则,不分主次,会分散审计人员的精力,造成审计资源的浪费。

圆核 核对法。核对法是指对被审计单位的书面资料按照其内在联系相互对照检查,从中获取审计证据的方法。其主要内容如下:

(员) 证证核对。其主要内容是核对原始凭证的数据、单价、金额和合计数是否相符,核对记账凭证与其所附原始凭证是否相符,原始凭证的合计数与记账凭证的合计数是否相符,原始凭证的张数与金额是否相符。

(圆) 账证核对。其主要内容是核对记账凭证是否过入有关明细账和总账,其中,又以明细账与凭证的核对为主。在被审计单位业务很多的情况下,账证核对通常采用抽查的

方法进行,既可从全部资料中有目的地选择一部分业务来核对,也可以根据审阅账簿记录的结果进行重点核对,还可以根据其他审查程序结果确定核对内容,如对内部控制薄弱的环节作为重点进行核对。

(獭) 账账核对。账账核对可以按账簿记录的对应关系来核对,也可以按账簿的相互关系来核对。重点核对以下内容:核对各明细账户的余额合计数与总账中有关账户的余额是否相符;核对总账各账户的期初余额、本期发生额和期末余额的计算是否正确;各账户的借方余额合计数与贷方余额合计数是否平衡。由于被审计单位的账簿数量相对较少,因此,应采用详查法进行全面核对。

(源) 账表核对。账表核对主要是将有关报表项目与总分类账户进行核对,核对的报表主要是资产负债表、利润表和现金流量表,核对的重点是账表中所记录的余额。具体内容如下:核对会计报表的数字是否与总账余额或明细账余额相符;核对资产负债表、利润表和现金流量表上的数字计算是否正确无误;核对资产负债表、利润表和现金流量表之间以及分部报表之间的相关数字是否相符。

在核对中如发现不符,应引起重视,并进一步查明原因。

(缘) 账实核对。账实核对主要是核对账卡上所反映的实物余额是否与实际存在的实物余额相符。此外,还须核对银行对账单、客户往来清单等外来对账单是否与本单位有关账项记载相符。

从理论上讲,应该核对所有的账簿资料及所反映的实物,但在实物量很多的情况下,可以选择其中一部分进行核对,选择的原则与实物盘存的原则相同,并且应与实物盘存法结合起来进行。核对的形式有两种:一种是将账表带到现场直接盘点;另一种是先盘点实物,编制盘点表,然后核对盘点表与有关账簿。

核对法可以比较容易地发现存在的问题,而且取得的审计证据也较为可信,因此,是现代审计中常用的方法之一。在使用核对法时应注意以下问题:

第一,为避免核对内容重复和遗漏,应使用一些符号进行标记,这些符号可以自创,也可以使用书本上提供的符号。常用符号有以下几种:

- √——已经核对。
- √_辨——已经核对两次。
- √_辨——已经核对三次。
- 伊——所核对的资料有错误。
- ?——所核对的资料可能有问题,待查。
- !——所核对的数据有待调整。
- 攢——有待详查。
- ↷——疑点已消除。
- 缘圈——已核对至 缘月 圆日。

第二 核对时可以由两人合作,一人念,一人看,这样做便于节约时间,提高效率,也可以由一人单独进行,这样做可以兼看两处资料,不易遗漏,但费时较多。

验算法。验算法又称重算法、复算法,是指审计人员对被审计单位的书面资料的有关数据进行重新计算,用来验证原计算结果是否正确的一种方法。验算法可以取得书面证据,是审计中常用的方法之一。

被审计项目中需要验算的内容很多,在会计报表中主要是:①对凭证、账簿、报表中的有关项目的小计、合计、总计、差额、乘积等进行计算;②对某些业务如固定资产折旧率、汇兑损益、职工福利费的提取、有关税金的计算进行重新计算,验算原计算结果是否正确;③对有关成本、费用归集和分配的结果进行验算,其验算基础是成本、费用的分配标准和方法是否正确且计算是否准确无误;④对有些会计补充资料、说明资料如流动比率、负债比率、资产周转率、利润率等指标进行验算。

当验算结果与原计算结果不符合时,应以审计人员的计算结果为准。当然,审计人员应具备专业知识,确保计算结果正确。这里需要注意的是:第一,计算方法和口径应当恰当,否则,即使计算正确也没有意义;第二,验算法只能验算计算结果本身是否正确,不能说明据以计算的数据是否正确,据以计算的数据是否正确必须由其他审计方法获取的审计证据来证实;第三,当验算的内容较多时,审计人员可采用抽查法,选择重点内容进行验算,以提高审计效率。

调整法。调整法又称调账法,是指根据审计结果更正查账中已经核实的错误或做假账项的一种检查方法。当审计工作结束时,审计人员根据查账结果,对所查出并已落实的各种错误,包括科目处理错误、漏记、重记、计算错误、转账错误和做假账项等,根据审计工作底稿的记录,编制“账项调整汇总表”,交由被审计单位进行调整,并据以作出审计结论和处理决定。

三、审计调查、取证的方法

审计调查、取证的方法是指审计人员通过了解被审计单位的历史和现状,通过检查了解被审计单位实际情况获取证据的一种审计方法。一般包括观察法、查询法、专题调查法和专案调查法。

(一) 观察法

观察法是指审计人员通过对被审计单位的实地观察来取得审计证据的方法。通过这种方法可以获取直接的或间接的环境证据。进行财政、财务审计和经济效益审计时,一般运用观察法进行广泛的实地观察,收集书面资料以外的审计证据。运用观察法时,审计人员应深入基层,到被审计单位的仓库、车间、科室、工地等现场,对其内部控制制度的执行情况,财产物资的保管和利用情况,工人的劳动态度和劳动效率等生产经营管理情况,进行直接观察,从中发现薄弱环节和存在的问题,并收集审计证据,查明被审计单位的经济

活动是否真实、客观、公允地得到反映和记录。

应用观察法时,应与查询法等其他审计方法结合起来,才能取得更好的效果。必要时,可视具体情况和要求,对现场进行摄影或拍照,作为审计证据。

(二) 查询法

查询法是指审计人员对审计过程所发现的疑点和问题,通过向有关人员询问和质疑等方式来证实客观事实或书面资料,取得审计证据的一种审计方法。查询法有面询和函询两种。面询是审计人员向被审计单位内外的有关人员当面询问意见,核实情况。函询是指通过向有关单位发函来了解情况取得审计证据的一种方法,一般用于往来款项的查证。

函证法有肯定式函证和否定式函证两种方式。肯定式函证又称积极式函证,要求收信人(或被函证人)对询证函中的事项给予回函答复,对于重要事项的函证一般应采用这种方式;否定式函证则要求收信人对询证函中的事项有异议时才复函,询证函中应注明复函期限,过期后未复函则认为收信人对函证事项无异议。

函证工作应由审计人员直接办理,函件应由审计人员直接寄发和收取,不得委托被审计单位代办。询证函内容应简明扼要,便于对方答复。

(三) 专题调查法

专题调查法是指审计机关对某一时期某些普遍性问题,选出若干作为专题并集中力量进行审计调查的一种方法。

(四) 专案调查法

专案调查法是指在财经法纪审计中对被审计事项进行内查外调,获取审计证据的一种方法。实际工作中往往根据查账或群众举报提供的线索,查找证据。

四、审计分析方法

审计分析方法是指通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系,对财务信息作出评价的方法。通常,某些财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间存在一定的内在关系,除非情况发生变化,这种关系将持续存在。例如,销售毛利与销售收入之间一般存在某种固定的关系,除非产品价格或生产成本构成等因素发生变动,否则该关系将维持不变。完整的审计分析方法一般从选择适当的数据关系开始,经过分析数据间的关系、识别并调查异常数据关系或波动等程序,最终形成审计结论。审计分析方法按分析技术可分为以下几类。

(一) 趋势分析法

趋势分析法主要是通过对比两期或连续数期的财务或非财务数据,确定其增减变动的方向、数额或幅度,以掌握有关数据的变动趋势或发现异常的变动。典型的趋势分析是将本期数据与上期数据进行比较,更为复杂的趋势分析则涉及多个会计期间的比较。用

于趋势分析的数据既可以是绝对值,也可以是以比率表示的相对值。

趋势分析的运用方式主要包括:①若干期资产负债表的变动趋势分析;②若干期利润表的变动分析;③若干期资产负债表或利润表项目结构比例的变动趋势分析;④若干期财务比率的变动趋势分析;⑤特定项目若干期数据的变动趋势分析。

趋势分析法的适用性与被审计单位经营环境的稳定与否密切相关。当被审计单位的经营环境比较稳定,前后各项未发生较大变动时,趋势分析法最为适用。当被审计单位业务经营变化较大或会计政策发生变更时,趋势分析法就不再适用。

(二) 比率分析法

比率分析法主要是结合其他有关信息,将同一报表内部或不同报表间的相关项目联系起来,通过计算比率,反映数据之间的关系,用以评价被审计单位的财务信息。例如,应收账款周转率反映赊销销售收入与应收账款平均余额之间的比率,这一比率变小可能说明应收账款回收速度放慢,需要更多的坏账准备,也可能说明本期赊销销售收入与期末应收账款余额存在错报。

当财务报表项目之间的关系稳定并可直接预测时,比率分析法最为适用。审计人员进行比率分析时通常用到以下五个方面的比率:①流动性比率,如流动比率、速动比率、现金比率、已获利息倍数、固定支出保障倍数等;②资产管理比率,如存货周转率、应收账款周转率、营运资金周转率等;③负债比率,如资产负债率、产权比率、权益倍数等;④盈利能力比率,如销售毛利率、主营业务利润率、权益回报率等;⑤生产能力比率,如原材料占收入比例、人工成本占收入比例、人均收入等。

(三) 合理性测试法

合理性测试法通过彼此相关联的项目或造成某种变化的各种变量,测试某项目金额是否合理。简单的合理性测试包括三个基本步骤:①识别能够引起和影响被测试项目金额变化的各种变量;②确定变量与被测试项目间的恰当关系;③将变量结合在一起对被测试项目作出评价。

例如,审计人员对工业企业的营业收入进行分析时,可以考虑产品销售数量与被审计单位可供销售的产品数量(如仓储能力、生产能力)的关系,并考虑被审计单位生产能力的利用情况等因素,将营业收入与运费、水电费、办公经费、销售人员工资等联系起来作配比分析。

(四) 回归分析法

回归分析法是在掌握大量观察数据的基础上,利用统计方法建立因变量与自变量之间回归关系的函数表达式(即回归方程式),利用回归方程式进行分析。例如,产品销售收入与广告费用之间通常存在正相关关系,审计人员可以建立两者之间的回归模型,并根据模型判断某一年度产品销售收入账面数据的正确性。

从理论上讲,回归分析法能够考虑所有因素的影响,如相关的经营数据、经济环境的

变化等,其预测的精度较高,适用于中、短期预测。其突出优点在于以能够计量的风险和准确性水平,量化审计人员的估计值。但审计人员在选择适当关系时会耗费大量时间,审计成本较高。

(五) 账户分析法

账户分析法是指利用有关账户之间的对应关系,对其发生额、余额进行分析,从中发现错误和异常,为进一步审查提供线索的一种方法。审计人员通常对容易发生问题的、往来业务多的、金额较大的总账及明细账,如库存现金、银行存款、应收应付款项和有关费用账户等进行分析,从中发现问题,为下一步的审计重点提供线索。

(六) 账龄分析法

账龄分析法是指按有关账户的账龄(期限)的长短进行归类,以便为审查账目提供重点的一种分析方法。

(七) 逻辑分析法

逻辑分析法是对与被审计事项具有一定的内在逻辑关系的事项进行分析,确定它们对被审计事项的影响,从而佐证审计人员判断的一种审计方法。这些事项大多数不是直接确认的审计对象,但由于它们与被审计事项具有内存关系,对它们的分析有助于帮助审计人员确定审计重点和方法,并帮助审计人员判断被审事项的可靠程度。例如,内部控制制度的优劣程度与会计报表之间具有内存逻辑关系,内部控制制度良好,则会计报表的可靠程度高;反之,则低。

五、审计盘存的方法

审计盘存是指审计人员搜集书面资料以外的审计证据,对客观事物进行证实的一种审计方法,包括实物盘存法、质量鉴定法、数据调节法。

(一) 实物盘存法

实物盘存法是指对各项财产物资进行实地盘点,以确定其数量、品种、规格及其金额等实际状况,借以证实有关实物账户的余额是否真实、正确,从中收集实物证据的一种方法。通过比较盘点记录与账面记录,据以证实账实是否相符。

实物盘存按其组织方式,分为直接盘存和监督盘存。直接盘存是指审计人员亲临现场组织实施盘点,并要求被审计单位有关人员协同执行。这种方法常用于对库存现金、有价证券、贵重物品的盘存。当财务管理混乱,或仓库发生盗窃案件时,也有必要采用这种方式。再就是,进行某些资产的实物盘存时,应采用预先不告知有关人员盘点时间的突击方式进行,以防有关人员对弊端进行掩饰。

监督盘存,亦称监盘,是指审计人员现场观察被审计单位的盘点活动或盘点程序,并对已盘点的项目进行适当检查。监督盘存是一项复合性程序,是观察和检查程序的结合运用。这种方法常用于盘存数量较大的实物,如厂房、机器设备、大宗原材料、产

成品等。

实物盘存按其范围 ,可分为全面盘存和局部盘存两种方式 ,具体盘存范围应根据财物的品种、数量和内部控制制度的强弱等条件而定。库存现金、有价证券、贵重物品等的盘存应采用全面盘存法 ,对其他数量、品种多的财物 ,可采用抽查法等局部盘存方式。

(二) 质量鉴定法

质量鉴定法是指运用化验分析、物理检验等专门技术对书面资料的真伪、实物的质量和经济活动的质量进行分析、鉴别 ,获取审计证据的一种检查方法。如伪造的人不承认其违法行为时 ,可通过公安部门对其笔迹进行鉴定 ,出具证明 ;确定某项建设工程的质量时 ,可请基建方面的专家进行鉴定等。这是通过观察等方法不能取得证据时必须使用的一种方法。

进行质量鉴定时需要专门知识和鉴别技能 ,往往超出了一般审计人员的能力 ,因此 ,需要配备或聘请有关专业人员进行鉴定检查 ,鉴定人员必须提供鉴定结论。鉴定结论必须具体客观和准确 ,并作为一种独立的审计证据 ,详细地记入审计工作底稿。

(三) 数据调节法

数据调节法是指由于被审计单位报告日数据和审计日数据存在差异或由于被审计项目存在未达账项时 ,通过对某些因素进行增减调节 ,来验证报告日数据账实是否一致的一种审计方法。数据调节法常用于对银行存款、库存现金及其他结算类账户余额等存在未达账项时进行调节 ,也用于对存货 ,包括原材料、自制半成品、在产品、产成品等的检查。这是一种取得实物证据的方法 ,通常结合盘存法使用。

采用调节法的原因是结账日与审计日不一致 ,调节法的基本原理是将结账日至审计日视为一个会计期间 ,当企业的结账日先于审计日时 ,将结账日视为期初 ,审计日视为期末 ,根据以下会计等式 :

$$\text{期初余额} + \text{越期末余额} - \text{原本期增加额} = \text{垣本期减少额}$$

可得出 :

$$\text{编报日结存数} + \text{越审计日结存数} - \text{垣编报日至审计日的减少数} = \text{原编报日至审计日的增加数}$$

这也可以通过丁字账进行理解 :

编报日结存数 垣编报日至审计日的增加数 原编报日至审计日的减少数	越审计日结存数
--	---------

摇摇编报日结存数是指需要推断的实际结存数 ,是未知的 ,需要运用上述公式计算得出结果。编报日结存数与账面结存数是两个不同的概念。在审计中 ,账面结存数是已知的 ,是

被审计单位在会计信息中已确认和披露的数据。审计的目的在于对比编报日结存数与账结存数,以发现存货等实物资产是否存在溢余或缺少的情况。审计日结存数由审计盘存取得,结账日至审计日的财产物资增减数可审阅有关凭证取得。当企业的结账日后于审计日时,则将审计日视为期初,结账日视为期末,其计算公式为:

$$\text{编报日结存数} = \text{审计日结存数} - \text{编报日至审计日的减少数} + \text{编报日至审计日的增加数}$$

对未达账项的调节。对企业单位与开户银行双方发生的未达账项进行增减调节,可通过编制银行存款余额调节表进行;对库存现金的调节,可通过编制现金盘存表进行调节。将盘存日与结账日之间所发生的已收已付款但尚未入账的金额,对各账户盘存日账面结存数进行增减调节,验证账面数与实际盘存数是否一致。其他结算类账户也可采用编制调节表进行调节。

其他财产物资的调节。运用调节法编制有关财产物资调节表,将盘存日与结账日之间新发生的出入库数,用来对盘存日财产物资的盘存数进行增减调节,以验证或推算结账日财产物资的应结存数是否与编报日结存数一致。

【例】某工厂 1995 年 10 月 31 日账面结存粤材料 200 件,月材料 100 件,经审阅和核对无差错。审计组于 1995 年 11 月 1 日对 10 月材料进行盘存。经审阅相关账簿发现 1995 年 10 月 1 日至 11 月 1 日入库粤材料 100 件、月材料 50 件,发出粤材料 50 件、月材料 50 件,经核对无误。

1995 年 11 月 1 日审计盘存数为:粤材料 150 件、月材料 100 件。

审计人员要确定 1995 年 10 月 31 日的库存数是否正确,则调节过程为:

$$\text{粤材料应有盘存数} = \text{账面结存数} + \text{本期增加数} - \text{本期减少数}$$

$$\text{月材料应有盘存数} = \text{账面结存数} + \text{本期增加数} - \text{本期减少数}$$

所以,粤材料盘存数比账面数少 50 件,是否存在弄虚作假,应进一步查明原因。而月材料账实一致,说明其账面数记录正确。

第三节 摇审计方法的运用

审计人员运用审计方法的基本目的是为了搜集审计证据,完成对审计目标的评价。而审计方法是审计人员实现审计目标的手段,凡是有助于审计人员取证的方法,都可视为审计方法。随着审计实践的发展和审计理论的丰富,审计方法也得到了丰富和发展。尤其是审计进入到经济效益审计和管理审计领域以后,许多管理的方法、数量经济的方法、统计分析的方法和工程技术的方法等,都被审计人员用来取证和评价。这就要求审计人员在选用审计方法时,应注意选用的方法是否恰当,是否适合审计目的。因此,如何选用

审计方法就成为一个值得研究的问题。

一、审计方法的选用

审计方法是从长期审计实践中总结和积累起来的,是随着审计领域的不断拓展而逐渐丰富起来的。随着审计领域的拓展,审计的方法越来越多,而有些审计方法的产生和完善,是与新的审计领域的开拓密不可分的,只能在特定情况下采用。例如,许多管理方法、数量经济方法、统计分析方法等,只能在管理审计或经济效益审计内使用。

审计方法的选用是否得当,对整个审计工作进行和审计结论的正确性有十分重要的影响。审计方法选用得当,审计工作效率便能得到提高;反之,则会浪费人力物力,并有可能导致错误的意见和结论,延误审计工作和审计目标的完成。因此,审计人员在选用审计方法时应注意以下几点:① 审计方法的选用要适应审计的目的;② 审计方法的选用要适合审计方式;③ 审计方法的选用要联系被审计单位的实际。

二、审计方法之间的相互联系

审计的方法很多,它们都有各自的使用目的和适用性。许多方法不是相互排斥的,而是存在密切的关系,常表现为你中有我,我中有你,有时使用某一种方法时必须依赖于另一种审计的方法。例如,在审计中,可以采用顺查的方法或逆查的方法,采用顺查法时,局部常常采用逆查法;采用逆查法时,局部常常采用顺查法。而且,顺查时可以进行详查,也可以进行抽查;逆查时可以进行详查,也可以进行抽查。当然,从方法特点上看,顺查更适合采用详查法,逆查时更适合采用抽查法。而详查与抽查也是密不可分的,抽查往往与详查相结合。

审计查账的共用方法与技术方法和审计分析等方法之间也存在密切联系。例如,顺查时必须同时使用审阅法和核对法等方法;逆查时必须同时使用分析法和审阅法等方法;盘点时常与数据调节法相结合,等等。

审计的技术方法之间也存在密切关系。例如,采用审阅法时,往往与核对法和验算法结合使用。

由此可见,审计人员在审计中一定要注意审计方法之间的内在联系,注意它们之间的相互关系,这样才能恰当地运用审计方法,提高审计效率和质量。

三、审计方法和审计种类之间的相互关系

审计按不同的标志可以分为许多类型,同样,审计方法按不同的标志也可分为许多种类。由于不同的审计类型具有不同的审计目的和特点,因而要求审计人员选用的审计方法要能够适应不同审计类型的目的和特点。例如,财政、财务审计时,必须采用审阅、核对、盘点等方法,但这些方法不一定适合于经济效益审计;审计盘存只适合于就地审计,而

不适合于送达审计,等等。

不同的审计种类要求审计人员选用的审计方法不同,只有根据审计目的和获取审计证据的需要,综合地、灵活地运用各种审计方法,才能达到较好的审计效果。

四、审计方法、审计证据和审计目标之间的关系

审计类型不同,审计目标不同,所要求的审计证据也不同,而不同的审计方法获取的审计证据也不同。因此,在运用审计方法时一定要注意审计方法和审计证据性质的一致性,如为了获取实物证据就必须采用盘存法,为了获得外部证据就必须采用函证法等。

有时一种方法可以搜集多种证据,有时一种证据需用多种方法搜集。审计人员应考虑成本与效益以及审计项目的重要性,选用更为有效的方法。

习摇摇题

一、思考题

1. 审计分析的方法有哪些?如何在审计工作中运用?

2. 什么是经济效益审计?请在互联网、有关书刊、杂志中查找经济效益审计的资料,论述该类审计的国内外发展现状。

3. 比较抽查法与抽样审计的异同。

二、计算分析题

1. 某企业 2015 年 1 月 1 日账面结存粤材料 200 件,月材料 100 件。审计组于 2015 年 1 月 1 日进行盘点后,确认粤材料有 180 件、月材料有 90 件。经核对,2015 年 1 月 1 日至 1 月 31 日共入库粤材料 100 件、月材料 50 件,发出粤材料 120 件、月材料 60 件。计算后,请对该企业 2015 年 1 月 31 日粤月材料账面库存数的正确性进行评价。

2. 2015 年 1 月 1 日,审计人员对某企业 2014 年的会计报表进行审计,发现该企业 2014 年 1 月 1 日的资产负债表中“货币资金”项目全部是库存现金,期末余额为 1000 元。

为确定该企业库存现金的存在性,2015 年 1 月 1 日下午下班前,审计人员对库存现金进行了盘点。在盘点前,审计人员经审阅现金日记账后确定,该企业 1 月 1 日现金账面余额为 1000 元。盘点结果如下:

(1) 现金盘点数为 900 元。

(2) 保险柜中有以下单据已收、付款,但未入账:① 经批准的借条一张,金额 100 元,批准日期为 2014 年 1 月 1 日;② 已收款未记录凭证三张,金额共 100 元。

为确定 2017 年 12 月 31 日资产负债表中“库存现金”余额的真实性,审计人员经核对 2017 年 1 月 1 日至 12 月 31 日的收付款凭证和现金日记账,发现该期间现金收入 10000 元,现金支出 10000 元,金额正确无误。

请根据以上情况,完成以下两项工作:

(1) 请根据盘点结果,确认该企业库存现金是溢余还是短缺,溢余或短缺金额是多少?

(2) 请根据以上账面记录,确定 2017 年 12 月 31 日资产负债表中“库存现金”的真正余额。

第三章 审计组织体系与审计规范

【本章重点】

1. 审计组织体系的构成

2. 审计规范的类别及其内容

3. 民间审计、政府审计和内部审计的特征

4. 中国注册会计师执业准则体系

【本章难点】

1. 审计准则、审计标准、审计依据的区别

2. 注册会计师鉴证业务基本准则的主要组成内容

3. 民间审计、政府审计和内部审计的区别

第一节 审计组织体系与审计规范概述

一、审计组织体系

审计组织体系,又称审计组织形式或审计模式,是指担负着不同审计任务的审计组织之间结成的相互联系、互为补充的整体审计系统。根据本书第一章对审计定义的解释,我国的审计组织体系由政府审计、内部审计和民间审计共同构成。由于各种审计组织担负着不同的任务,它们在审计组织体系中具有不同的地位。

在我国审计建立初期,审计学界一般认为:在我国的审计组织体系中,居于主导或者说主体地位的是政府审计;居于基础地位的是各部门、单位的内部审计;而居于补充地位的是以注册会计师审计为代表的民间审计。在国有企业为社会经济的主体时,这种审计组织体系适合当时的情况,曾在我国发挥过较大作用。但从现在的情况看,这种格局随着经济体制改革的逐步深入已经有了较大变化。主要表现为:很大一部分原有的国有企业已由单一的国有形式转变以国有经济成分为主、多元化产权结构并存的企业组织形式,社

会上民营企业、中外合资、中外合作企业的数量有了较大幅度增长,因此,以注册会计师审计为代表的民间审计应该在这种经济环境下发挥更大的作用。

从现在的情况看,我国的审计组织体系仍由政府审计、内部审计和民间审计组成。但是,这三种审计组织无论是在机构设置、职责权限、人员安排上,还是在相关法律法规等方面均有不同。特别应该注意的是,我国审计组织以其不同的类型而有不同的管理机构。例如,政府审计主要由国家审计署管理;民间审计组织主要由中国注册会计师协会管理;而大中型企业、单位的内部审计则在接受内部审计协会业务指导的前提下主要由各企业单位管理。因此,我们对审计规范内容的阐述也按这三种类型的审计分别展开。

二、审计规范

规范是指约定俗成或明文规定的标准。按此解释,审计规范应主要是明文规定的各种有关审计的法律法规。从内容上看,这样的法律法规既包括国家对审计机构、审计业务的法律规定,又包括审计机构本身执行审计业务应遵循的各种规定(如审计机构本身的各种法规、准则),还包括审计机构执行审计业务时对被审计事项进行判别的标准(如国家的有关财经法规、会计准则等)。从实际构成上来看,我们可将审计规范分为三种类型,即国家审计立法、审计准则和审计标准。

(一) 国家审计立法

由于政府审计、内部审计和民间审计在社会上承担着不同的审计职责,具有不同的地位和作用,因此,国家对它们的审计立法也不相同。从现阶段的情况来看,我国对不同类型的审计有着不同的立法。《宪法》和《审计法》对政府审计的性质、管理体制、工作范围,审计机关和审计人员,审计机关的职责和权限,审计程序 and 法律责任,都作出了明确规定。《注册会计师法》作为民间审计的国家立法,对注册会计师审计的性质、作用、管理方式,注册会计师的考试与注册,业务范围和规则,会计师事务所,注册会计师协会,会计师事务所和注册会计师的法律责任等作出了规定。对于内部审计,其相关国家立法主体体现在《审计署关于内部审计工作的规定》及其他对企业、事业单位的立法之中。

(二) 审计准则

在我国很多的审计教材与书籍中,审计准则与审计标准是一对极易相互混淆的概念,即审计准则往往被说成是审计标准,审计标准也常被误解为审计准则。应该说,对审计工作有制约性的法律法规、制度条文都是一种标准,但是,我们可将这样的标准按研究问题的需要分为两个部分:一是对审计工作和审计人员进行约束的标准;二是对审计对象进行判别的标准。从现在的情况看,我们应该将这样的概念予以明确划分,即把对审计对象进行判别的依据作为审计标准,而审计准则应归于对审计工作和审计人员进行约束规范。进行这样的定义范围划分,可帮助我们了解各种基础概念的内涵,明确其使用的外延范围,为进一步的研究说明打好基础。从审计准则的实际应用结果来看,审计准则也应确切

地表示为对审计工作和审计人员有制约性的行为规范。

我国政府审计、民间审计和内部审计不仅有不同的国家立法,还有体现其自身业务特点的审计准则。我们将在以后的内容中分别阐述这三类审计组织的审计准则。

(三) 审计标准

学术界对审计标准的理解没有统一的意见。有人认为审计标准就是审计依据,是对所查明事实进行评价和判断的标准,是审计人员提出审计意见,作出审计结论的客观依据。也有人认为审计依据是发生审计行为的根据,亦即组建审计机构、实施审计业务及协调审计关系的法律根据。我们认为,对某一事物的解释既要详细准确,又要有利于与相邻事物的区分,否则容易出现逻辑上的混乱。因此,我们倾向于将审计依据定义为发生审计行为的根据,如政府审计中确定审计项目的年度审计计划,而将审计标准定义为对审计对象进行判别的客观依据,如国家各种方针政策、法律法规、企业会计准则、财务管理制度,以及企业内部控制制度、生产经营计划等。

应该说明的是,尽管政府审计、民间审计与内部审计有着各不相同的国家审计立法和审计准则,但它们对审计对象作出判断时所采用的标准,亦即审计标准,在很大程度上是一致的。着眼于这一点,我们在此对审计标准进行深入说明。

谈审计标准的作用。审计标准是针对审计对象而言的,审计人员要根据审计标准对被审计事项作出审计结论或提出意见和建议。这就要求审计标准必须全面、系统,要真正成为审计人员对被审计事项进行判断的准绳。从审计过程来看,审计标准也有其重要意义:在审计的初步阶段,要有一定的标准对企业的内部控制制度作出判断,以决定采用什么样的审计方法进行审计;在基本完成审计工作时,要有准确的标准对被审计单位提供的以会计资料为主的信息资料是否合法、公允,是否遵循了会计准则,被审计单位的经济活动是否合规、有效等作出判断,以保证审计结论的正确性。可以说,有了明确的审计标准,审计工作就易于进行;反之,若审计标准没有确定,审计工作也就无所适从、无法开展。

谈审计标准的构成。从总体上看,审计标准可分为通用的审计标准、在一定范围内共用的审计标准和个别的审计标准。

(一) 通用的审计标准。它是指所有的审计事项都可使用的审计标准,主要表现为国家颁布的对社会经济活动有制约力的经济法规。例如,企业方面的基本法规(公司法、外商投资企业法等);财政税收法规;证券交易法规;经济合同法规;与会计信息资料等相关的法规(如会计法、会计准则等)。

(二) 在一定范围内共用的审计标准。它是指某一部分审计事项可以共同使用的审计标准,主要表现为某一行业内部有行业特性的经济法规和国家针对某些事项而制定的方针、政策等。例如,有行业专门范围的法规,各地方政府的经济法规,各行业管理组织内有统一的经济技术指标、管理条例等。

部审计部门,在通用、具有共性的审计标准方面基本上是一致的;即使各被审计单位的情况千差万别,但在实施审计标准方面仍具有共性。可是,各审计组织在国家审计立法、审计准则两个方面都存在较大的差异。具体说来,无论在审计机构设置、审计机构与审计人员的职责与权限、审计人员的配备与业务条件,还是对审计组织的管理、审计报告的提供等方面,都差别甚大。例如,我国的审计规范(审计标准除外)就是依不同的审计组织分别制定并实施的。

国外的情况也是这样。国外的民间审计有自己的民间社团性组织,政府审计有自己在社会上的特有地位及官职系列,而内部审计也有本职业领域内的协调、管理组织。可以说,国外也是不同的审计组织各有自身的审计立法和审计准则,并分别依据不同的审计规范执行审计业务。

根据上述情况,我们在阐述审计组织与审计规范时,将依据不同的审计组织,分别进行各自的构成情况、职责权限、审计人员、法律责任等的解释说明。

第二节 民间审计组织与独立审计准则

一、民间审计的特征

我国的民间审计组织是会计师事务所,民间审计人员即我国的注册会计师。因此,一般认为的民间审计是注册会计师接受委托,对被审计单位的会计报表及相关资料进行独立审查,并出具审查证明的行为,其实质是确立或解除被审计单位的受托经济责任。

民间审计与政府审计、内部审计相比,其主要特征就在于独立性方面。即政府审计、内部审计在独立性上体现为只独立于被审计单位,而民间审计的独立性则表现为既独立于审计的委托人,又独立于被审计单位。具体来说,这种独立性又可表现为与政府审计、内部审计不同的受托有偿审计,审计内容依业务约定书而定,审计结论为审计报告等具体内容。

(一) 受托有偿审计

政府审计可以根据工作需要确定被审计单位和审计事项,并可进行强制审计,但是民间审计只能通过接受委托形成与被审计单位的审计关系。政府审计是政府的工作部门,其审计工作是国家监督职能的体现,是无偿的;但是民间审计机构是独立的业务经营单位,要想以业务收入抵补其支出,只能进行有偿服务。

(二) 审计内容依审计业务约定书而定

政府审计的范围有国家法规的明确规定,其审计业务可按工作要求开展,因此政府审计机构在进行审计之前只需向被审计单位发出审计通知书,可按自身的工作要求确定审计内容。但是,民间审计只有接受委托才可对被审计单位进行审计,其审计内容

也就要视委托单位的需要,依审计业务约定书是否说明而定。具体来说,审计业务约定书已说明的事项属于应审计的内容;反之,若审计业务约定书没有说明,就不属于应审计的内容。

(三) 审计结果表现为对外提供的审计报告

政府审计的特征之一是审计机关可依据审计事实提出对被审计单位的处理意见,即审计意见和审计决定。但是,民间审计的审计结论只能用对外(对审计委托者)提供审计报告的方式表示,即发表独立、客观、公正的审计证明,对审计报告使用者注明被审计单位的会计资料等可信程度,为审计委托者确立或解除被审计单位经济责任提供参考。据此,我们可以说,民间审计担负着与政府审计大相径庭的审计责任。

二、我国民间审计的相关规范

我国民间审计的相关规范主要表现为国家颁布的《注册会计师法》(现处于修订阶段)和中国注册会计师协会颁布的中国注册会计师审计准则等。

(一) 《注册会计师法》的有关规定

《注册会计师法》对注册会计师的人员资格、业务范围和规则、会计师事务所的成立条件、注册会计师协会、会计师事务所和注册会计师的法律责任等给予了明确规定,是国家对注册会计师行业进行管理的重要法规。

员注册及注册。注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。国家实行注册会计师全国统一考试制度。有规定学历或者相应技术职称的中国公民,可以申请参加考试。考试成绩合格,从事审计业务工作两年以上,并符合相关条件者,可以向省级注册会计师协会申请注册。准予注册的申请人,由注册会计师协会发给全国统一制定的注册会计师证书。

业务范围和规则。注册会计师可以承办的审计业务为:审查企业会计报表,出具审计报告;验证企业资本,出具验资报告;办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关的报告;法律、行政法规规定的其他审计业务。注册会计师依法执行审计业务出具的报告,具有证明效力。注册会计师可以承办会计咨询、会计服务业务。

注册会计师承办业务,由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订委托合同。会计师事务所对本所注册会计师承办的业务,承担民事责任。注册会计师执行业务,可以根据需要查阅委托人的有关会计资料 and 文件,查看委托人的业务现场和设施,要求委托人提供其他必要的协助。注册会计师与委托人有利害关系的,应当回避。注册会计师对在执行业务中知悉的商业秘密,负有保密义务。

注册会计师执行业务出具报告时,不得有下列行为:明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触,而不予指明;明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益,而予以隐瞒或者作不实的报告;明知委托人的财

务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解,而不予指明;明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容,而不予指明。

注册会计师不得有下列行为:在执行审计业务期间,在法律、行政法规规定不得买卖被审计单位的股票、债券或者不得购买被审计单位或者个人的其他财产的期限内,买卖被审计单位的股票、债券或者购买被审计单位或者个人所拥有的其他财产;索取、收受委托合同约定以外的酬金或者其他财物,或者利用执行业务之便,谋取其他不正当的利益;接受委托催收债款;允许他人以本人名义执行业务;同时在两个或者两个以上的会计师事务所执行业务;对其能力进行广告宣传以招揽业务等。

源会计师事务所。会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构。注册会计师执行业务,应当加入会计师事务所。会计师事务所可以由注册会计师合伙设立,也可以在符合一定条件的前提下成为负有限责任的法人。会计师事务所的设立要报送相关文件,经由省级财政部门批准;会计师事务所分支机构的设立,也要经省级财政机关批准。会计师事务所依法纳税,按照财政部门的规定建立职业风险基金,办理职业保险。会计师事务所受理业务,一般不受行政区域、行业的限制;委托人委托会计师事务所办理业务,任何单位和个人不得干预。

源注册会计师协会。注册会计师协会是由注册会计师组成的社会团体。注册会计师应当加入注册会计师协会。中国注册会计师协会依法拟订注册会计师执业准则、规则,报国务院财政部门批准后施行。注册会计师协会应当支持注册会计师依法执行业务,维护其合法权益,向有关方面反映其意见和建议;应当对注册会计师的任职资格和执业情况进行年度检查。

缘法律责任。会计师事务所没有按照规定执业,出具不负责任的审计报告的,由省级以上财政部门给予警告,没收违法所得,可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款;情节严重的,可以由省级以上财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。注册会计师没有按照规定执业,出具不负责任的审计报告的,由省级以上财政部门给予警告;情节严重的,可以由省级以上财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。

会计师事务所、注册会计师违反规定,故意出具虚假的审计报告、验资报告,构成犯罪的,依法追究刑事责任。会计师事务所违反注册会计师法的规定,给委托人、其他利害关系人造成损失的,应当依法承担赔偿责任。

(二) 中国注册会计师执业准则体系

为完善我国注册会计师审计准则体系,加速实现与国际准则的趋同,中国注册会计师协会拟订了 40 项准则,并对 40 项准则进行了必要的修订和完善,已于 2006 年 6 月 1 日由财政部发布,自 2007 年 1 月 1 日起在所有会计师事务所施行。这些准则的发布,标志着我国已建立起一套适应社会主义市场经济发展要求,顺应国际趋同大势的中国注册会计师执业准则体系。中国注册会计师执业准则体系包括鉴证业务准则、相关服务准则和

会计师事务所质量控制准则。

鉴证业务准则由鉴证业务基本准则统领,按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同,分为中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则和中国注册会计师其他鉴证业务准则(分别简称审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则)。其中,审计准则是整个执业准则体系的核心。审计准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务。在提供审计服务时,注册会计师对所审计信息是否不存在重大错报提供合理保证,并以积极方式提出结论。审阅准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审阅业务。在提供审阅服务时,注册会计师对所审阅信息是否不存在重大错报提供有限保证,并以消极方式提出结论。其他鉴证业务准则用以规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的其他鉴证业务,根据鉴证业务的性质和业务约定的要求,提供有限保证或合理保证。相关服务准则用以规范注册会计师代编财务信息、执行商定程序、提供管理咨询等其他服务。在提供相关服务时,注册会计师不提供任何程度的保证。质量控制准则用以规范会计师事务所在执行各类业务时应当遵守的质量控制政策和程序,是对会计师事务所质量控制提出的制度要求。

在注册会计师执业准则体系中,准则编号由源位数组成,其中:千位数代表不同类别的准则:“员”代表审计准则;“圆”代表审阅准则;“猿”代表其他鉴证业务准则;“源”代表相关服务准则;“缘”代表质量控制准则。百位数代表某一类别准则中的大类。以审计准则为例,审计准则分六大类,分别用员-远表示。“员”代表一般原则与责任;“圆”代表风险评估与应对;“猿”代表审计证据;“源”代表利用其他主体的工作;“缘”代表审计结论与报告;“远”代表特殊领域审计。十位数代表大类中的小类。个位数代表小类中的顺序号。例如:第员猿员号,千位数的“员”表示审计准则、百位数的“猿”表示审计证据大类、十位数的“员”表示获取审计证据的某一小类、个位数的“员”表示某小类审计程序的序号。对审计准则而言,其编号区域为:

(员) 一般原则与责任(审计准则第员员员号至第员员圆号)。

(圆) 风险评估与应对(审计准则第员员圆号至第员员猿号)。

(猿) 审计证据(审计准则第员员猿号至第员员缘号)。

(缘) 审计结论与报告(审计准则第员员缘号至第员员远号)。

(远) 特殊领域审计(审计准则第员员远号至第员员猿号)。

(三) 中国注册会计师鉴证业务基本准则

在注册会计师执业准则体系中,对注册会计师鉴证业务有指导性的准则是《中国注册会计师鉴证业务基本准则》。

鉴证业务基本准则(以下简称基本准则)的作用包括:① 规范注册会计师执行鉴证业务;② 明确鉴证业务的目标和要素;③ 确定中国注册会计师审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则适用的鉴证业务类型。

基本准则的主要内容有鉴证业务的定义和目标、业务承接、鉴证业务的三方关系、鉴证对象、标准、证据、鉴证报告等构成。

鉴证业务的定义和目标。鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。

鉴证对象信息主要是按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果,比如责任方按照会计准则和相关会计规范对其财务状况、经营成果和现金流量进行确认、计量和列报而形成的财务报表等。鉴证对象信息应当恰当反映既定标准运用于鉴证对象的情况,若不这样,鉴证对象信息可能存在错报,而且可能存在重大错报。但是,进行这样的审计工作时,首先要分清对责任方认定的业务和直接报告业务。

所谓对责任方认定的业务,即为注册会计师对财务报表出具审计报告。这是因为,在财务报表审计中,被审计单位管理层(责任方)对财务状况、经营成果和现金流量(鉴证对象)进行确认、计量和列报(评价或计量)而形成的财务报表(鉴证对象信息)即为责任方认定,而这种业务属于基于责任方认定的业务。所谓直接报告业务,则为注册会计师对一些鉴证对象直接出具报告。比如,在内部控制鉴证业务中,注册会计师可能无法从管理层(责任方)获取其对内部控制有效性的评价报告(责任方认定),或预期使用者无法获取该报告,这样,注册会计师即可直接对内部控制的有效性(鉴证对象)进行评价并出具鉴证报告,而这种业务属于直接报告业务。

鉴证业务的保证程度可分为合理保证和有限保证,审计的目标也由此而形成区别。合理保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平,以此作为以积极方式提出结论的基础。例如,在历史财务信息审计中,若要求注册会计师将审计风险降至可接受的低水平、对审计后的历史财务信息提供高水平保证(合理保证),就应在审计报告中对历史财务信息采用积极的方式提出结论。而有限保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平,以此作为以消极方式提出结论的基础。例如,在历史财务信息审阅中,若要求注册会计师将审阅风险降至该业务环境下可接受的水平(高于历史财务信息审计中可接受的低水平),对审阅后的历史财务信息提供低于高水平的保证(有限保证),则可在审阅报告中对历史财务信息采用消极方式提出结论。

业务承接。在接受委托前,注册会计师应当初步了解业务环境。在此之后,只有认为符合独立性和专业胜任能力等相关职业道德规范的要求,并且拟承接的业务具备承接的一些条件之后,注册会计师才能将其作为鉴证业务予以承接。当拟承接的业务不具备承接条件时,注册会计师不能将其作为鉴证业务,但可以提请委托人将其作为非鉴证业务(如商定程序、代编财务信息、管理咨询、税务服务等相关服务业务)。对已承接的鉴证业务,如果没有合理理由,注册会计师不应将该项业务变更为非鉴证业务,或将合理保证的鉴证业务变更为有限保证的鉴证业务。

源鉴证业务的三方关系。鉴证业务涉及的三方关系人包括注册会计师、责任方和预期使用者。责任方与预期使用者可能是同一方,也可能不是同一方。

责任方可能是鉴证业务的委托人,也可能不是委托人,但应是在直接报告业务中对鉴证对象负责的组织或人员或是基于责任方认定的业务中,对鉴证对象信息负责并可能同时对鉴证对象负责的组织或人员。

预期使用者是指预期使用鉴证报告的组织或人员。责任方可能是预期使用者,但不是唯一的预期使用者。在可行的情况下,鉴证报告的收件人应当明确为所有的预期使用者。

缘鉴证对象。在注册会计师提供的鉴证业务中,存在多种不同类型的鉴证对象,相应地,鉴证对象信息也具有多种不同的形式,主要包括:当鉴证对象为财务业绩或状况时(如历史或预测的财务状况、经营成果和现金流量),鉴证对象信息是财务报表;当鉴证对象为非财务业绩或状况时(如企业的运营情况),鉴证对象信息可能是反映效率或效果的关键指标;当鉴证对象为物理特征时(如设备的生产能力),鉴证对象信息可能是有关鉴证对象物理特征的说明文件;当鉴证对象为某种系统和过程时(如企业的内部控制或信息技术系统),鉴证对象信息可能是关于其有效性的认定;当鉴证对象为一种行为时(如遵守法律法规的情况),鉴证对象信息可能是对法律法规遵守情况或执行效果的声明。

鉴证对象是否适当是注册会计师能否将一项业务作为鉴证业务予以承接的前提条件。适当的鉴证对象应当同时具备下列条件:鉴证对象可以识别;不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致;注册会计师能够搜集与鉴证对象有关的信息,获取充分、适当的证据,以支持其提出适当的鉴证结论。

透标准。标准是指用于评价或计量鉴证对象的基准,当涉及列报时,还包括列报的基准。标准可以是正式的规定,如编制财务报表所使用的会计准则和相关会计制度;也可以是某些非正式的规定,如单位内部制定的行为准则或确定的绩效水平。

适当的标准应当具备下列所有特征:①相关性:相关的标准有助于得出结论,便于预期使用者作出决策;②完整性:完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素,当涉及列报时,还包括列报的基准;③可靠性:可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中,对鉴证对象作出合理一致的评价或计量;④中立性:中立的标准有助于得出无偏向的结论;⑤可理解性:可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。

透证据。注册会计师应当以职业怀疑态度计划和执行鉴证业务,获取有关鉴证对象信息是否不存在重大错报的充分、适当的证据。证据的充分性是对证据数量的衡量,主要与注册会计师确定的样本量有关。所需证据的数量受鉴证对象信息重大错报风险的影响,风险越大,可能需要的证据数量越多;所需证据的数量也受证据质量的影响,证据质量越高,可能需要的证据数量越少。证据的适当性是对证据质量的衡量,即证据的相关性和

可靠性。证据的可靠性受其来源和性质的影响,并取决于获取证据的具体环境。

合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务都需要运用鉴证技术和方法,搜集充分、适当的证据。与合理保证的鉴证业务相比,有限保证的鉴证业务在证据搜集程序的性质、时间、范围等方面是有意识地加以限制的。例如,财务报表审阅业务是一项有限保证的鉴证业务,在该业务中,注册会计师主要通过询问和分析程序来获取充分、适当的证据。

注册会计师应当记录重大事项,以提供证据支持鉴证报告,并证明其已按照鉴证业务准则的规定执行业务。注册会计师应当将鉴证过程中考虑的所有重大事项记录于工作底稿。

撰写鉴证报告。注册会计师应当出具含有鉴证结论的书面报告,该鉴证结论应当说明注册会计师就鉴证对象信息获取的保证。提出鉴证结论的方式有两种——积极方式和消极方式,它们分别适用于合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务。区分两种鉴证结论提出方式,有助于向预期使用者传达不同业务的保证程度存在差异这一事实,以积极方式提出结论提供的保证水平高于以消极方式提出结论提供的保证水平。在合理保证的鉴证业务中,注册会计师应当以积极方式提出结论;在有限保证的鉴证业务中,注册会计师应当以消极方式提出结论。

(四) 民间审计组织的其他审计准则

除上述《鉴证业务基本准则》之外,中国注册会计师协会还颁布了与注册会计师行业有关的其他几项基本准则,即《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册会计师职业后续教育基本准则》。

关于《中国注册会计师职业道德基本准则》。这个准则的一般原则部分主要从注册会计师应当恪守独立、客观、公正的原则角度,对会计师事务所和注册会计师在接受委托和执行业务中应具有的独立态度予以了规范。例如,会计师事务所如与客户存在可能损害独立性的利害关系,不得承接其委托的审计或其他鉴证业务;执行审计或其他鉴证业务的注册会计师如与客户存在可能损害独立性的利害关系,应当向所在会计师事务所声明,并实行回避;注册会计师不得兼营或兼任与其执行的审计或其他鉴证业务不相容的其他业务或职务,等等。

(五) 准则的专业胜任能力与技术规范部分特别强调:会计师事务所和注册会计师不得承办不能胜任的业务;注册会计师执行业务时,应当保持应有的职业谨慎;注册会计师对有关业务形成结论或提出建议时,应当以充分、适当的证据为依据,不得以其职业身份对未审计或其他未鉴证事项发表意见;注册会计师不得对未来事项的可实现程度作出保证;注册会计师对审计过程中发现的违反会计准则及国家其他相关技术规范的事项,应当按照独立审计准则的要求进行适当处理。

(六) 准则对客户责任部分规定:注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下,竭诚为客户服务;注册会计师应当按照业务约定履行对客户责任;注册会计师应当对执行

业务过程中知悉的商业秘密保密,并不得利用其为自己或他人谋取利益,除有关法规允许的情形外,会计师事务所不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务。

(獭) 准则对同行的责任部分规定:注册会计师应当与同行保持良好的工作关系,配合同行工作;注册会计师不得诋毁同行,不得损害同行利益;会计师事务所不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师;注册会计师不得以个人名义同时在两家或两家以上的会计师事务所执业;会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务。

(源) 准则的其他责任部分规定:注册会计师应当维护职业形象,不得有可能损害职业形象的行为;注册会计师及其所在会计师事务所不得采用强迫、欺诈、利诱等方式招揽业务;注册会计师及其所在会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务;注册会计师及其所在会计师事务所不得以向他人支付佣金等不正当方式招揽业务,也不得向客户或通过客户获取服务费之外的任何利益。

圆援《中国注册会计师职业后续教育基本准则》。此准则强调了对注册会计师进行后续教育的重要性,并从后续教育的内容及其应采取的形式、后续教育的组织方式及其实施方式以及后续教育的检查和考核方面,对注册会计师保持和不断提高全行业的执业水准提出了规范要求。

(五) 民间审计组织的具体审计准则

按照鉴证业务基本准则的设置基础,我国新颁布的审计准则应当分为三类,即审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。

员援审计准则。我国新颁布的审计准则按照其作用与内容的不同分为六类,分别是:第一类与注册会计师审计的一般原则与责任有关,包括《财务报表审计的目标和一般原则》、《审计业务约定书》、《历史财务信息审计的质量控制》、《审计工作底稿》、《财务报表审计中对舞弊的考虑》、《财务报表审计中对法律法规的考虑》、《与治理层的沟通》、《前后任注册会计师的沟通》;第二类与风险评估及风险的应对有关,包括《计划审计工作》、《了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》、《对被审计单位使用服务机构的考虑》、《重要性》、《针对评估的重大错报风险实施的程序》;第三类与取得审计证据有关,包括《审计证据》、《存货监盘》、《函证》、《分析程序》、《审计抽样和其他选取测试项目的方法》、《会计估计的审计》、《公允价值计量和披露的审计》、《关联方》、《持续经营》、《首次接受委托时对期初余额的审计》、《期后事项》、《管理层声明》;第四类与利用其他主体的工作有关,包括《利用其他注册会计师的工作》、《考虑内部审计工作》、《利用专家的工作》;第五类与审计结论和审计报告有关,包括《审计报告》、《非标准审计报告》、《比较数据》、《含有已审计财务报表的文件中的其他信息》;第六类与特殊领域的审计有关,包括《对特殊目的审计业务出具审计报告》、《验资》、《商业银行财务报表审计》、《银行间函证程序》、《与银行监管机构的关系》、《对小型被审计单位审计的特殊考虑》、《财务报表审计中对环境事项的考虑》、《衍生金融工具的审计》、《电子商务对财务报表审计的影响》。

以及其他相关准则。按照新审计准则体系,这样的准则包括:审计审阅准则,即《财务报表审阅》;其他鉴证业务的准则,即《历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》、《预测性财务信息的审核》;相关服务准则,即《对财务信息执行商定程序》、《代编财务信息》;质量控制准则,即《业务质量控制》。

上述审计具体准则体系与审计业务密切相关,其实质内容应完全体现在审计具体业务之中。因此,本教材将在以后的各实务章节中对与此相关的内容进行详细的解释与说明。

三、国际民间审计组织及其审计规范介绍

国际民间审计组织名称为国际会计师联合会(简称国际会计师联合会,英文缩写为IFAC)。它是由各国的会计师职业团体联合署名成立的国际性会计师联盟。它的领导机构包括由各成员团体指定代表组成的代表大会和来自 15 个国家的代表组成的理事会。它的宗旨是建立会计师在执行国际业务时应遵循的职业道德准则和制定能够协调国际业务的审计标准。为此,它已建立了 7 个常设委员会,即审计实务委员会、财务和管理会计委员会、地区组织委员会、道德规范委员会、职业教育委员会、国际会议委员会和计划委员会。它的基本任务是:通过下属的各委员会,为国际职业技术、职业道德和职业教育提供指导并努力促使国际间会计师资格的互相认可,促进和帮助新的地区组织的发展,安排国际会计师会议。国际会计师联合会于 20 世纪 70 年代末期开始制定和批准了一系列国际审计指南,即《财务报表审计的目的和范围》、《审计委托书》、《审计的基本原则》、《审计规划》、《其他审计人员工作的利用》、《在审计工作中对会计系统和相关的内部控制制度的调查和评价》、《审计工作质量的控制》、《审计证据》、《文件编制》、《内部工作的利用》、《欺诈差错》、《分析性复核》、《财务报表的审计报告》、《包含在已审财务报表文件中的其他信息》、《在电子数据处理系统下的审计》、《利用电子计算机的审计技术》、《各种关系方面》、《专家工作成果的利用》、《审计抽样》、《电子数据处理系统环境对研究和评价会计系统及有关内部控制制度的影响》、《审计报告日期、资产负债表日后事项和公布财务报表后发现的事实》、《管理方面的声明》、《持续经营》、《特殊目的的审计报告》、《重要性与审计风险》、《会计估计的审计》、《未来财务信息的审计》、《最初年度审计合同》等。这些审计指南的公布,在推动审计业务国际化方面作出了很大贡献。

在审计准则的制定方面,美国注册会计师协会起的作用是很大的。该组织于 1939 年修订的一般公认审计准则至今仍在使用,在审计界有很大影响。该准则的内容如下。

(一) 一般准则

1. 审计应由经过充分技术训练并精通审计实务的人员担任。

2. 审计人员执行工作时,必须保持独立的意志和态度。

3. 在执行审计工作和撰写审计报告时,应保持职业人员应有的严谨态度。

(二) 外勤准则

审计工作必须妥善地进行计划安排,如有助理人员,必须加以监督和指导。

应适当地研究和评价现行的内部控制制度,以确定其可资信赖的程度,并以此决定审计程序和测试范围。

运用检视、观察、查询、函证等方法,以获取充分而确切的证据,作为对所审核的会计报表表示意见的合理根据。

(三) 报告准则

审计报告应说明会计报表是按照一般公认的会计准则编制。

审计报告应说明本期所使用的会计准则是否与上期一致。

除非报告中另有说明,会计报表中所提供的资料,应被视为合理和充分的。

审计报告应就整体会计报表表示意见,或断然表明不能表示意见,如属后者,应说明理由。在任何情况下,会计报表一经审计人员签署,即应在报告中明确表示审核的性质与所负责的程度。

迄今为止,美国注册会计师协会已根据上述一般公认审计原则连续发布了很多具体审计准则,对美国民间审计的健全和发展起到了巨大的推动作用。

第三节 政府审计组织与政府审计规范

一、政府审计的特征

我国的政府审计机构是以《宪法》为依据设置的,是代表国家及各级政府执行审计监督的机关。一般认为,我国的政府审计是指政府审计机构独立检查会计账目,监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为,其实质是对受托经济责任履行结果进行独立经济监督。

政府审计与民间审计、内部审计相比,有其自身的特征,即审计监督的强制性、审计机构设置的系统性、审计工作的独立性和审计范围的广泛性。

(一) 审计监督的强制性

政府审计在审计监督方面的强制性表现为:执行审计任务的主体是专职国有财产监督的政府职能部门,其监督的客体是国有资财的管理和经营,政府就是要通过这样的审计来了解国有资财的使用、管理情况及财产使用取得的经济效果,以加强对国有资财的控制和管理。政府审计的强制性还体现于审计机构对违反国家规定的财政、财务收支行为,可在法定的职权范围内,依照法律、行政法规的规定作出有法律效力的审计决定,责令被审计单位执行,并可依法对被审计单位进行处罚等。

(二) 审计机构设置的系统性

我国政府审计的最高机构为隶属于国务院的审计署。我国各级政府的政府审计机构

实行本级政府与上一级政府审计机构的双重管理体制,审计业务以上一级审计机构领导为主。除此之外,国家审计署还向国务院各部委派驻执行各部委审计职能的审计局,根据审计署和派驻部委的授权进行审计监督。这样,我国的政府审计即可从各级政府和有关部委的不同角度,保证政府对国有资财的使用情况进行经济监督。

(三) 审计工作的独立性

我国政府审计在机构设置、经费使用、工作安排、处理与处罚方面都具有独立性。例如,政府审计机构负责人的委派要有必需的法律程序;审计机构的行政经费列入政府的财政预算,由政府保证;工作安排及其结果向本级政府领导和上一级审计机构负责并汇报;对被审计单位处理与处罚,可在法定的职权范围内,依照法律法规作出处理、处罚的决定。但也应当看到,政府审计的独立性主要是针对被审计单位而言的,是一种单向的独立性,与前面述及的民间审计的双向独立性有较大区别。有必要说明的是,政府审计机构有时也接受某一政府部门的委托,对委托单位的下属机构进行审计。在这种情况下,政府审计机构的审计也应具有双向独立性。

(四) 审计范围的广泛性

由于政府审计的对象主要是与国有资财管理、使用有关的各种经济活动,这样,与国有资财有关的财政收支、财务收支活动,都在政府审计的范围之内。这也就使政府审计有了较大的审计范围。具体来说,现阶段政府审计的内容主要包括财政审计、金融审计、国有企业财务收支审计、固定资产投资审计、行政事业审计、社会保障资金审计、外资审计等。我国各级政府审计机构一般也是按上述审计内容设置下属的各职能处室的。

二、我国政府审计的相关规范

我国政府审计的规范有其自身的特点,既有《宪法》、《审计法》的规定,又有国家审计署制定的对各级政府审计机构、被审计单位有约束力的法规。按前面所述的审计规范概念,此处分为政府审计的审计立法、与审计立法相关的人员要求、职业道德、法律责任以及政府审计准则、实施办法等几个方面分别阐述政府审计的审计规范。

(一) 《宪法》的有关规定

《宪法》的有关规定为以下两条:

第九十一条:国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财政收支,进行审计监督。审计机关在国务院总理领导下,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。

第一百零九条:县级以上的地方各级人民政府设立审计机关。地方各级审计机关依照法律规定独立行使审计监督权,对本级人民政府和上一级审计机关负责。

《宪法》的上述规定是对审计机构的设立、审计主体的独立性质、审计范围与审计对象以及审计责任范围的最高层次的概括,是政府审计最根本的依据。

(二)《审计法》的有关规定

《审计法》的规定是《宪法》规定的具体化。《审计法》的规定主要有以下内容:

1. 关于政府审计的业务范围和工作要求。国家实行审计监督制度。国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关。

国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支,国有的金融机构和企业事业组织的财务收支,以及其他依照本法规定应当接受审计的财政收支、财务收支,依照本法规定接受审计监督。审计机关对上述财政收支或者财务收支的真实、合法和效益,依法进行审计监督。

国务院和县级以上地方人民政府应当每年向本级人民代表大会常务委员会提出审计机关对预算执行和其他财政收支的审计工作报告。审计机关依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。

审计机关和审计人员办理审计事项,应当客观公正,实事求是,廉洁奉公,保守秘密。

2. 关于审计机关和审计人员。国务院设立审计署,在国务院总理领导下,主管全国的审计工作。审计长是审计署的行政首长。地方各级人民政府的审计机关在政府行政领导人和上一级审计机关的领导下,负责本行政区域内的审计工作。地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主。审计机关根据工作需要,经本级人民政府批准,可以在其审计管辖范围内设立派出机构。派出机构根据审计机关的授权,依法进行审计工作。

审计机关履行职责所必需的经费,应当列入财政预算,由本级人民政府予以保证。

审计人员应当具备与其从事的审计工作相适应的专业知识和业务能力。审计人员办理审计事项,与被审计单位或者审计事项有利害关系的,应当回避。审计人员对其在执行职务中知悉的国家秘密和被审计单位的商业秘密,负有保密的义务。

审计人员依法执行职务,受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务,不得打击报复审计人员。审计机关负责人依照法定程序任免。审计机关负责人没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况的,不得随意撤换。地方各级审计机关负责人的任免,应当事先征求上一级审计机关的意见。

3. 关于审计机关职责。审计机关对本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况,进行审计监督。审计署在国务院总理领导下,对中央预算执行情况和和其他财政收支情况进行审计监督,向国务院总理提出审计结果报告。地方各级审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下,对本级预算执行情况和和其他财政收支情况进行审计监督,向本级人民政府和上一级审计机关提出审计结果报告。

审计署对中央银行的财务收支,进行审计监督;审计机关对国有金融机构的资产、负债、损益,进行审计监督。

审计机关对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支;对国有企业的资产、负债、损益;对政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况和决算;对政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支;对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支等进行审计监督。

除此之外,审计机关按照国家有关规定,对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人,在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况,进行审计监督。

审计机关有权对与国家财政收支有关的特定事项,向有关地方、部门、单位进行专项审计调查,并向本级人民政府和上一级审计机关报告审计调查结果。

审计机关的权限。审计机关有权要求被审计单位按照审计机关的规定提供预算或者财务收支计划、预算执行情况、决算、财务会计报告,运用电子计算机储存、处理的财政收支、财务收支电子数据和必要的电子计算机技术文档,在金融机构开立账户的情况,社会审计机构出具的审计报告,以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料;有权检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和运用电子计算机管理财政收支、财务收支电子数据的系统;有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查,并取得有关证明材料。

审计机关对被审计单位正在进行的违反国家规定的财政收支、财务收支行为,有权予以制止;审计机关认为被审计单位所执行的上级主管部门有关财政收支、财务收支的规定与法律、行政法规相抵触的,应当建议有关主管部门纠正;有关主管部门不予纠正的,审计机关应当提请有权处理的机关依法处理;审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果。

法律责任。被审计单位违反规定,拒绝或者拖延提供与审计事项有关的资料的,或者提供的资料不真实、不完整的,或者拒绝、阻碍检查的,由审计机关责令改正,可以通报批评,给予警告;拒不改正的,依法追究责任;被审计单位违反规定,转移、隐匿、篡改、毁弃与审计事项有关的资料的,或者转移、隐匿所持有的违反国家规定取得的资产,审计机关认为对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法应当给予处分的,应当提出给予处分的建议,被审计单位或者其上级机关、监察机关应当依法及时作出决定,并将结果书面通知审计机关;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

报复陷害审计人员的,依法给予处分;构成犯罪的,依法追究刑事责任。审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守或者泄露所知悉的国家秘密、商业秘密的,依法给予处分;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

（三）政府审计的审计准则

政府审计的审计准则多为对审计程序、方法及审计人员方面的行为规范,具体有:《中华人民共和国审计基本准则》、《审计方案准则》、《审计机关审计证据准则》、《审计机关审计工作底稿准则》、《审计机关审计报告准则》、《审计机关审计复核准则》,以及《审计机关专项调查准则》、《审计机关公布审计结果准则》、《审计机关审计档案准则》、《审计机关国家建设项目审计准则》、《审计机关内部控制测评准则》、《审计机关审计重要性与风险评价准则》、《审计机关审计抽样准则》等。与民间审计准则内容相比,政府审计准则有其特殊之处。从具体内容上看,政府审计准则由一般准则、作业准则、报告准则和处理、处罚规定构成。

援一般准则。一般准则规范的内容如下:

(员) 审计机关及其审计人员应当具备的基本资格条件和职业要求。审计机关办理审计事项,应当具备的条件为:独立的审计组织和合格的审计人员;法定的职责和权限;健全的审计质量控制制度;必需的经费保证。承办审计业务的审计人员应当具备的条件为:熟悉有关的法律、法规和政策;掌握会计、审计及其他相关专业知识;有一定的会计、审计或其他相关专业工作经历;具有调查研究、综合分析和文字表达能力。

(圆) 对审计机关和审计人员独立性的要求。审计机关和审计人员办理审计事项,应当客观公正,实事求是,廉洁奉公,并保持严谨、稳健、负责的职业态度。审计机关及其审计人员不得参与被审计单位的行政或经营管理活动。审计人员办理审计事项,与被审计单位或者审计事项有利害关系的,应当回避。

(猿) 对审计人员保守秘密的要求。审计人员应当保守其在执行职务中知悉的国家秘密和被审计单位的商业秘密。在执行职务中取得的与被审计单位财政收支或者财务收支有关的资料不得用于与审计工作无关的目的。

(源) 一般准则还对审计人员的继续教育和专业技术资格等进行了规范。

援作业准则。按政府审计作业准则的要求,政府审计的工作过程应为下述几个步骤:

(员) 审计机关根据法律、法规和国家其他有关规定,按照上级审计机关和本级人民政府的要求,确定审计工作重点,编制年度审计项目计划;要根据年度审计项目计划,确定审计事项,选派审计人员组成审计组,并指定审计组组长,审计组实行审计组组长负责制。

(圆) 审计组在实施审计前应当熟悉与审计事项有关的法律、法规和政策,了解被审计单位的基本情况,编制审计方案,编制审计方案应当运用重要性原则、谨慎性原则,在评估审计风险的基础上,围绕审计目标确定审计的范围、内容、方法和步骤;应当在实施审计猿日前,向被审计单位送达审计通知书。

(猿) 审计人员实施审计时,应当深入调查了解被审计单位的情况,对其内部控制制度进行测试;可以运用检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性复核等方法,审查被审计

单位银行账户、会计凭证、会计账簿、会计报表,查阅与审计事项有关的文件、资料,检查现金、实物、有价证券,向有关单位和个人调查等方式进行审计,并取得证明材料。

(源) 审计组和审计人员实施审计时,可以利用经核实确认后的内部审计机构或者社会审计机构的审计结果,审计中如有特殊需要,可以指派或者聘请专门机构或者有专门知识的人员,对审计事项中某些专门问题进行鉴定。

援报告准则。政府审计准则对审计报告的要求有以下几点:

(员) 审计组向审计机关提交审计报告前,应当征求被审计单位对审计报告的意見,被审计单位对审计报告有異議的,审计组应当进一步核实、研究。如有必要,应当修改审计报告。

(圆) 审计组对审计事项实施审计后,应当及时向审计机关提出审计报告,审计组应当将审计报告、被审计单位对审计报告的书面意見及审计组的书面说明,一并报送审计机关。

(猿) 审计机关可以建立健全审计报告的复核制度,设立专门机构或者配备专门人员,对审计报告进行复核。审计报告经复核后,由审计机关审定。

源审计报告的处理准则。

(员) 审计处理的种类包括:责令限期缴纳、上缴应当缴纳或上缴的财政收入;责令限期退还违法所得;责令限期退还被侵占的国有资产;责令冲转或者调整有关会计账目;依法采取其他处理措施。

(圆) 审计处罚的种类包括:警告、通报批评;罚款;没收违法所得;依法采取其他处罚措施。

(四) 政府审计的审计实施办法与审计规定

政府审计的审计办法主要是针对审计机关审计范围的广泛性,区分不同的审计内容而提出的。具体有:《审计署关于中央银行财务审计实施办法》、《审计署关于国有金融机构财务审计实施办法》、《审计机关对国有工业企业审计实施办法》、《审计机关对国有商品流通企业财务审计实施办法》、《审计机关对国家建设项目竣工决算审计实施办法》、《审计机关对农业专项资金审计实施办法》、《审计机关对国外贷援款项目审计实施办法》、《审计机关对事业经费审计实施办法》、《审计机关对行政经费审计实施办法》、《审计机关对社会保障基金审计实施办法》、《审计机关对社会捐赠资金审计实施办法》和《审计机关专项审计调查实施办法》等。

政府审计的一些规定也是对各级政府审计机关有制约性的规范,是政府审计工作开展的又一类法规。具体有:《审计机关审计处理处罚规定》、《审计机关通报和公布审计结果的规定》、《审计机关审计行政强制性措施的规定》、《审计机关审计项目计划管理的规定》、《审计机关关于审计复核工作的规定》、《审计机关审计信息工作的规定》、《审计机关审计档案工作的规定》、《审计机关审计统计工作的规定》、《审计机关审计行政复议的

规定》和《审计机关行政应诉管理的规定》等。

三、国际政府审计组织及其审计规范介绍

国际政府审计组织名称为“最高审计机关国际组织”(International Organization of Supreme Audit Institutions, IOSAI)。它属于联合国经社理事会下面的一个非政府组织,联合国所有成员国的最高审计机关均可加入。我国已于1985年正式加入该组织。最高审计机关国际组织的组成机构有代表大会、理事会、秘书处、常设委员会及亚洲、非洲、拉丁美洲和阿拉伯四个地区工作组。从本质上看,这个组织的宗旨是进行各国政府审计在准则、方法和技术等方面的交流,因此,每次国际审计会议的文件对各个国家的审计工作并无约束力。但是,它对审计理论和实务发展却有很重要的促进作用。

最高审计机关国际组织成立以来,已连续发表了一系列文件和声明。其中包括:《利马宣言——审计规则指南》、《悉尼声明——关于业绩审计、国营企业审计和审计质量的总声明》、《巴黎宣言——关于审计在促进政府行政管理和公司管理改革中的作用》和《东京宣言——公共会计责任制指导方针》等。这些文件和声明,都从不同角度和方面阐述了国际政府审计界对一些问题的共识,对做好政府审计工作具有指导意义。

第四节 内部审计组织及其规范要求

一、内部审计的特征

我国的内部审计起初是随政府审计的建立、发展而产生、演化的。一般认为,我国的内部审计是指在部门或单位负责人领导下的专职审计机构或人员,对本部门、单位的财政财务收支及各项经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价,以提出审计报告、意见和建议的一种经济监督活动。

从以前的情况看,我国的内部审计机构主要包括部门内部审计机构和单位内部审计机构。部门内部审计机构是县级以上各级政府的各部门,根据审计业务需要而建立的,在部门负责人领导下的专职审计机构,它负责对本部门及所属单位的财务收支和经济效益进行审计,审计业务受同级政府审计机关指导,向本部门负责人和同级政府审计机关报告工作。单位内部审计机构是在大中型企事业单位主要负责人领导下的专职审计机构,它负责对本单位的财务收支及经济效益进行审计,审计业务受上一级部门审计机构指导,向本单位负责人和上一级部门审计机构报告工作。审计业务较少的单位,可设置专职的内部审计人员,而不设置内部审计机构。应予说明的是,随着我国经济体制改革的不断深入,各行业、部门的国家行政管理职能在逐步向企业的方向转化。一些大型企业集团应运而生。这样,原有的部门内部审计机构已随着原部门管理职能弱化而有所减弱,而伴随企

业集团的发展,企业集团内部集权与分权管理的特征越加突出,这对企业建立内部审计制度提出了强烈要求,我国的一些企业已在这种环境的促使下,建立并健全了内部审计制度。

从总的情况来看,内部审计与政府审计的性质较为接近,即审计具有强制性和相对独立性,但是,由于内部审计是在部门或单位的范围内开展的,因此,它又有政府审计和民间审计不具有的审计服务的内向性、审计业务的多样性和审计效果的显著性等特征。

(一) 审计服务的内向性

内部审计机构是部门、单位的职能管理部门,内部审计人员也是部门、单位的工作人员,这一点决定了内部审计机构就是为本部门、本单位服务的,它既是本部门、本单位的审计监督者,也是本部门、本单位在经济管理方面的参谋和助手。审计服务的内向性是国内外内部审计的共同特征,这也就要求各部门、各单位充分重视内部审计服务的内向性特征,从加强本部门、本单位的管理、控制角度着眼,做好内部审计工作,使其在提高管理水平、提高经济效益方面充分发挥作用。

(二) 审计业务的多样性

由于内部审计本身的地位所致,其审计业务在很大程度上视单位领导而定,要满足领导的要求,领导要审查什么,内部审计人员就查什么。从其业务内容来看,它既可进行内部财务审计,又可进行经营、管理审计,既可以进行事后审计,也可以进行事前、事中审计;还可以根据单位的安排,进行特定业务审计调查和专项审计。与外部审计的政府审计和民间审计相比,内部审计业务的多样性是很明显的,是国内和国外内部审计共同具有的特征。

(三) 审计效果的显著性

内部审计是部门、单位的构成部分,内部审计人员对本部门、本单位的生产经营情况及管理状况较为了解,因此,内部审计可最为直接地确定经营管理的效率及部门、单位的人、财、物等资源的利用情况,作出的审计结论也有较强的针对性和可信性。这样,内部审计就能以领导的参谋、助手身份提出对所审计事项解决措施的意见和建议,而这样的意见和建议也易于被领导所采纳。因此,内部审计的建设性和服务性在部门、单位内部得到了鲜明体现,能够取得显著的审计效果。

二、我国内部审计的相关规范

我国内部审计的相关规范主要体现在两个方面:一是国家审计法规对内部审计的规定;二是中国内部审计协会制定的内部审计准则。

(一) 国家审计法规对内部审计的规定

《审计法》规定:依法属于审计机关审计监督对象的单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度;其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督。

国家审计署颁布的《关于内部审计工作的规定》,进一步明确了应当设置内部审计的

单位、内部审计机构的职责和权限等。

关于内部审计机构的设置。国家机关、金融机构、企业事业组织、社会团体以及其他单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度;法律、行政法规规定设立内部审计机构的单位,必须设立独立的内部审计机构;法律、行政法规没有明确规定设立内部审计机构的单位,可以根据需要设立内部审计机构,配备内部审计人员;有内部审计工作需要且不具有设立独立的内部审计机构条件和人员编制的国家机关,可以授权本单位内设机构履行内部审计职责;设立内部审计机构的单位,可以根据需要设立审计委员会,配备总审计师;内部审计机构在本单位主要负责人或者权力机构的领导下开展工作。

关于内部审计机构的职责。内部审计机构按照本单位主要负责人或者权力机构的要求,履行下列职责:对本单位及所属单位(含占控股地位或者主导地位的单位,下同)的财政收支、财务收支及其有关的经济活动进行审计;对本单位及所属单位预算内、预算外资金的管理和使用情况进行审计;对本单位内设机构及所属单位领导人员的任期经济责任进行审计;对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计;对本单位及所属单位内部控制制度的健全性和有效性以及风险管理进行评审;对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计;法律、法规规定和本单位主要负责人或者权力机构要求办理的其他审计事项。内部审计机构每年应当向本单位主要负责人或者权力机构提出内部审计工作报告。

关于内部审计机构的权限。单位主要负责人或者权力机构应当制定相应规定,确保内部审计机构具有履行职责所必需的权限。主要是:要求被审计单位按时报送生产、经营、财务收支计划、预算执行情况、决算、会计报表和其他有关文件、资料;参加本单位有关会议,召开与审计事项有关的会议;参与研究制定有关的规章制度,提出内部审计规章制度,由单位审定公布后施行;检查有关生产、经营和财务活动的资料、文件和现场勘察实物;检查有关的计算机系统及其电子数据和资料;对与审计事项有关的问题向有关单位和个人进行调查,并取得证明材料;对正在进行的严重违法违规、严重损失浪费行为,作出临时制止决定;对可能转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、会计报表以及与经济活动有关的资料,经本单位主要负责人或者权力机构批准,有权予以暂时封存;提出纠正、处理违法违规行为的意见以及改进经济管理、提高经济效益的建议;对违法违规和造成损失浪费的单位和个人,给予通报批评或者提出追究责任的建议。

(二) 内部审计准则

为使内部审计工作更加制度化、规范化和职业化,中国内部审计协会已经建立了一系列与国际内部审计准则相衔接的中国内部审计准则。准则体系由内部审计基本准则、内部审计具体准则、内部审计实务指南三个层次组成。

关于内部审计基本准则。该准则按照一般准则、作业准则、报告准则、内部管理准则等内容,分别对审计机构、审计人员、独立性、重要性和审计风险、审计前的工作、审计方法、审计证据、工作底稿、审计报告的撰写、审计报告的复核、后续审计,以及审计计划、对审计

人员的管理、内部审计与外部审计的协调等,进行了规范。

我国内部审计具体准则。内部审计具体准则以内部审计基本准则为依据编制,是执行内部审计工作的行为规范。我国内部审计协会颁布的内部审计具体准则包括《审计计划》、《审计通知书》、《审计证据》、《审计工作底稿》、《内部控制审计》、《舞弊的预防、检查与报告》、《审计报告》、《后续审计》、《内部审计督导》、《内部审计与外部审计的协调》、《结果沟通》、《遵循性审计》、《评价外部审计工作质量》、《利用外部专家服务》、《分析性复核》、《风险管理审计》、《重要性与审计风险》、《审计抽样》、《内部审计质量控制》、《人际关系》共 12 个具体审计准则。

我国内部审计实务指南。除上述内部审计具体准则之外,内部审计协代会还颁布了《建设项目内部审计》、《物资采购审计》两个审计实务指南,以有利于内部审计工作的进一步开展。

三、国际内部审计组织及其审计规范

国际内部审计组织的名称为“国际内部审计师协会”(International Institute of Internal Auditors, IIA)。它是国际性的内部审计学术团体,目前已有 110 多个成员国,拥有众多的个人会员、地区性分会和全国性分会。它的主要任务是交流内部审计的经验,提供内部审计的实务标准,培训内部审计师,并对经过推荐或考试合格的内部审计人员授予内部审计师证书。我国于 1987 年参加了国际内部审计师协会,是该组织的第 110 个全国性分会。

国际内部审计师协会成立以来,相继发表了一系列适用于内部审计工作的声明和准则,主要有《国际内部审计师协会关于内部审计责任的声明》、《国际内部审计师协会会员职业道德准则》、《国际内部审计师协会内部审计从业标准》、《关于审计委员会的立场》等。这些声明和准则都从不同角度和方面阐述了国际内部审计界对一些问题的共识,对做好内部审计工作具有很重要的指导意义。

从国外的情况来看,现代西方国家的企业普遍设立了审计委员会,对本企业的经济活动实行内部审计监督。国际内部审计师协会在《关于审计委员会的立场》中建议每一个股份公司都设立作为董事会常设机构的审计委员会。从西方国家企业内部审计的隶属关系来看,内部审计机构在股份公司中的隶属关系层次越高,其在本单位的独立性也就越强,权威性越大,工作也就越易于开展。

习摇摇题

简述我国审计组织体系与审计规范之间的关系。

简述民间审计、政府审计和内部审计的特征,以及三者之间的关系。

简述注册会计师鉴证业务基本准则的基本内容。

第四章 审计证据与审计工作底稿

【本章重点】

审计证据的种类和特征
审计工作底稿的概念及作用
审计工作底稿的内容

【本章难点】

审计证据的充分性和适当性与其影响因素的关系
审计证据充分性与适当性的关系
审计工作底稿的保密及归属权

第一节 审计证据的概念及其种类

一、审计证据的概念及其重要意义

所谓证据,按照字面理解就是据以证明事物存在或者发生与否的证明材料或者事实。在审计学中所谓的审计证据,就是指审计人员在实施审计程序过程中,为了对会计报表发表审计意见,根据自己的职业判断所搜集的、用来证明财务状况或者财务成果是否存在或者是否正确的证明材料。《中国注册会计师审计准则第 1101 号——审计证据》指出:“审计证据是指注册会计师为了得出审计结论、形成审计意见而使用的所有信息,包括财务报表依据的会计记录中含有的信息和其他信息。注册会计师应该以职业怀疑态度计划和执行鉴证业务,获取有关鉴证对象是否存在重大错报的充分、适当的证据。因此,审计人员将审计证据视为发表审计意见、撰写审计报告的依据。”

为了达到审计目标,审计人员必须对被审计单位的会计报表发表自己的看法,提出自己的审计意见或者审计结论,出具审计报告。但是,这些审计意见或者审计结论都必须以充分、可靠的审计证据作为基础。因此,审计人员在执行审计业务时就需要搜集必要的

证据以支持自己在审计报告中发表的种种观点或意见。如果没有充分的审计证据或者审计证据不太明确可靠,审计人员提出的审计意见或者审计结论就没有说服力,甚至形成完全错误的结论,这样发表的审计报告潜在的风险就很大。

应该注意,审计证据是在审计人员执行审计程序时获得的重要资料,如果是在审计过程之外获得的资料,可以作为某种其他证据,但是不能作为审计证据。同时,审计证据是与审计意见或者审计结论相关的证据,它可能不是法律证据,但是完全可以作为审计证据存在。因此,审计证据应该是审计人员在执行审计程序过程中获得的与审计标准或者审计结论相关的证据。

审计证据对于整个审计工作具有非常重要的意义。无论从什么意义上说,审计意见或者审计结论的正确与否,或者说审计工作质量的高低,在很大程度上都取决于审计证据的质量。审计证据在全部审计工作中具有特殊地位,审计人员从开始执行审计程序,就需要根据一定的原则和按照一定的方法搜集、鉴定、判断、分析、整理各种资料,以便作为审计证据来形成审计意见或者审计结论。审计证据如果搜集得不充分,或者证据的可信度较低,或者与审计结论相关性不够,审计意见或者审计结论就无法形成,即使勉强形成审计结论,其客观性、公正性也具有不可克服的缺陷,甚至会酿成巨大的错误。因此审计工作中有很多重要的工作都是围绕着审计证据进行的,在审计证据的搜集、整理、判断、审查过程中需要花费很大的工作量,主要集中在两个方面:一是需要保证审计证据足够的数量;二是需要保证审计证据的质量。两者之间存在着某种逻辑关系,如果审计证据的可信度较高,那么审计证据的数量就可以相对减少;如果审计证据可信度较低,那么其数量就必须相对增加。当然,审计证据也不可能无限制地增加,在此过程中也要考虑成本—效益原则。

二、审计证据的特征

在我们了解了审计证据的基本概念之后,还应该掌握审计证据的基本特征——充分性和适当性。《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》指出:注册会计师应当获取充分、适当的审计证据,以得出合理的审计结论,作为形成审计意见的基础。注册会计师应当保持职业怀疑态度,运用职业判断,评价审计证据的充分性和适当性。下面我们着重研究审计证据的充分性和适当性的问题。

(一) 充分性

充分性是指审计证据的数量必须足够支持审计人员作出的审计结论,因此又有人称其为“足够性”。审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量,主要与注册会计师确定的样本量有关。应该说,审计人员作出的任何审计结论都必须以足够数量的审计证据做基础,这些证据不仅仅能够说服一部分审计人员,而且应该使大多数人都能够通过它们得出相同的结论。例如,对某个审计项目实施某一选定的审计程序,从 100 个样本中获得的证

据要比从几个样本中获得的证据更充分。但是,审计证据又不可能做到多多益善,因为审计工作在收集审计证据时还必须考虑工作效率和经济效益等问题。注册会计师在判断审计证据充分性时应该考虑下面一些因素:

关联审计风险。审计风险是决定审计证据数量的最重要因素。一般来说,对于有风险的审计项目,审计证据要求的数量就多;反之,则审计证据的数量可以减少。审计人员需要获取的审计证据的数量受错报风险的影响。错报风险越大,需要的审计证据可能越多。

另外,企业经营的性质、交易的复杂程度也是决定审计证据数量的重要因素。有些企业的经营性质属于风险很大的行业,或者是风险投资,或者是从事某些投机性商业活动,审计人员必须根据自己的职业判断相应地增加审计证据的数量。被审计单位的交易复杂程度也是决定是否增加审计证据的重要因素,这是因为交易的复杂程度引起错误的几率较高,随着知识经济的发展,某些交易造成会计要素的不确定性增加,从而也会引起审计风险。为了规避这些风险,审计人员当然必须相应地增加审计证据。

关联审计证据的质量。审计人员需要获取的审计证据的数量也受审计证据质量的影响。审计证据质量越高,需要的审计证据可能越少。

(二) 适当性

审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量,即审计证据在支持各类交易、账户余额、列报(包括披露)的相关认定,或发现其中存在错报方面具有相关性和可靠性。审计证据的适当性与充分性是密切相关的,如果说审计证据的充分性是指数量上满足审计目标的要求,那么审计证据的适当性则是指在质量上满足审计目标的要求。适当性与充分性是审计证据的两个相互影响、互为前提的要求。一般说来,审计证据的适当性必须与充分性同时满足。如果审计证据的适当性非常理想,可以在其数量减少的情况下达到充分性,如果适当性不能满足,则审计证据的充分性就是虚假的,没有说服力的;同样,审计证据的充分性必须在适当性的前提下才能体现,所谓没有数量就没有质量,充分的数量有助于筛选证据,提高审计证据的质量,保证其适当性。但是,应当引起注意的是,尽管审计证据的充分性和适当性相关,但如果审计证据的质量存在缺陷,注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。

关联相关性。审计证据的相关性非常重要,审计证据必须尽可能地与审计目标相联系,尽可能地做到直接证明或者否定某些事项的存在。例如,能够证明一笔款项已经通过银行入账的通知单,能够证明财产货物存在的监盘记录等。相关性的强弱是指审计证据直接还是间接与审计目标相联系。相关性强的审计证据与审计目标直接联系在一起,一般说服力较强,可信度也相对较高;相关性弱的审计证据与审计目标的联系比较间接,一般说服力较弱,可信度相对较低;间接程度越大,说明相关性越弱,说服力

也就越差。因此,审计人员在搜集审计证据时应该尽可能地选择那些能直接证明客观经济活动的资料。

应该特别指出,相关性的提法本身也是相对的,一些审计证据对于某个审计事项是相关的,或者说相关性很强,但是对于其他的审计事项则可能是不相关的,或者说相关性很弱。例如,上述监盘记录单对于证明账实是否相符是相关的,但是对于证明该项资产的所有权则相关性就很弱,还需要继续审查进货合同、销售合同和进、出库单,才能够保持审计证据较强的相关性。

客观可靠性。可靠性是指审计证据能否客观地、真实地反映经济活动的实际情况,它受到取得方式、来源渠道和性质的影响,并取决于获取审计证据的具体环境。一般来说,客观性的审计证据比主观性的审计证据要可靠;从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠;内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠;直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠;以文件记录形式(无论是纸质、电子或其他介质)存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠;从原件获取的审计证据比从传真或复印件获取的审计证据更可靠;等等。

审计证据的可靠性也是一个相对的概念,应该说绝对可靠的审计证据是很难达到的,这里有一个成本—效益原则和客观条件限制的问题。例如,抽查调查得出的存货数量与全部清查所得到的数量可靠性是不一样的,后者的可靠性明显高于前者,但是因为成本—效益原则我们大多选择前者。又如,我们一般认为应收账款的函询回执是可靠的,但是如果被审计单位与其客户共同作弊,事先商量好出具虚假证明,那么这种回执应该被认为是不可靠的。在受到客观条件限制的情况下,我们没有确切的证据来证明他们是共同作弊,一般都作为可靠性强的证据予以保留。比如,目前因为一些条件的限制,审计人员很难出国进行审计,因此对于某些有国外分公司的企业只能认同其提供的审计证据是可靠的。

三、审计证据的种类

审计证据的种类也是决定审计证据数量的一个重要因素,这是因为,从被审计单位外部取得的、不易伪造的审计证据证明力比较强,数量就可以相对减少一些。审计证据的类型可以有多种分类,在美国注册会计师协会公布的《审计准则说明书第 99 号》中将审计证据分为两类:第一类是以会计资料作为证据。第二类是佐证信息资料,包括:① 实物证据;② 文书证据;③ 书面声明;④ 函证;⑤ 口头证据;⑥ 数学性证据;⑦ 分析性证据。因为很多审计证据的分类是交叉的,其分类标志不太好选择,因此我国的注册会计师审计准则对于审计证据的种类没有明确的分类,我们通常可以按照审计证据的表现形式将其归纳为以下几类。

（一）实物证据

实物证据是通过实地观察或者清查盘点以确定实物资产是否真实存在的证据。例如,对于固定资产和存货,注册会计师一般要到实地进行观察或者监盘来证明其数量是否存在,是否与账目相符,对于库存现金也是通过监盘来加以验证。在审计证据中,实物证据的证明力往往是最强的,因为它是现场观察得到的第一手资料,审计人员对于这些实物证据往往给予特别重视,对于审计结论的支持力也是最强的。但是,它也有其局限性,比如观察或者监盘对于某些资产的质量问题并不能起到证明作用,这样当然会牵涉到该项资产的价值量确定;又比如观察到的现场存放的资产,其所有权归属究竟是不是被审计单位的,并不能直接得出结论,还需要通过其他途径得到的审计证据加以证明。

（二）书面证据

书面证据是通过各种渠道获得的以书面形式表现的审计证据。这类证据包括各种书面记载的会计信息资料,例如,会计凭证、账簿、报表,还包括各种与审计有关的合同、董事会记录以及往来函件、通知书等。从数量上看,书面证据在审计证据中的数量是最多的,它按照其来源又可以分为外部证据和内部证据。

就外部证据而言,又可以分为通过审计人员直接取得和由被审计单位取得再转交给审计人员两种情况,通常情况下前者的证明力大于后者。例如,审计人员为了证明某些审计事项发出的函件所收到的回执属于前者,被审计单位提供的银行进账单、对账单、购销合同、各种协议书及契约、保险公司的有关单据则属于后者。一般来说,通过被审计单位取得的并且转交给审计人员的审计证据,由于审计人员没有直接在现场观察,出现伪造、涂改的可能性就较大,所以其证明力当然不如审计人员直接取得的审计证据。如果审计人员在执行审计程序的过程中,发现了某些外部证据的可疑之处,就应该进行进一步的审查。

内部证据就是被审计单位内部人员出具或者提供的书面证据,它包括了所有的会计信息资料、管理制度、董事会决议、最高管理当局声明书以及其他各种有关的书面文件。总的来说,内部证据的可信度较低,特别是被审计单位的内部控制制度对于内部证据的影响很大,如果内部控制制度不太健全,内部证据就更不能作为主要的审计证据。

但是,由于内部证据的数量较多,审计工作根本不可能甩开内部证据而去完全依靠外部证据,相反,审计人员还需要通过大量的内部证据来支持审计结论。例如,会计信息资料主要是通过各种会计凭证、账簿和报表来提供,它们都属于内部证据,审计人员不能因为这些都是内部证据而放弃其作为审计证据的可能性。由于会计资料在整个审计过程中居于十分重要的位置,甚至可以说是审计结论的主要证据,所以必须要充分利用这些内部审计证据。同时,也必须注意它们作为内部证据的弱点,会计资料的可靠性主要取决于被审计单位的内部控制的可靠性,如果内部控制极其薄弱,会计资料可信度就差,审计人员就可能因此退出审计程序,如果内部控制比较完善,会计资料的可信度就好。会计资料包

括自制原始凭证、记账凭证、各种账簿以及计算表、汇总表等。在使用电子计算机进行会计处理的情况下,会计资料的载体发生了变化,会计资料应该包括各种打印出来的资料、计算机软件以及备份等。

(三) 口头证据

口头证据是指审计人员通过提问从有关人员那里得到的口头答复形成的证据。口头证据在实际审计过程中是审计人员对被审计单位各式各样的提问,以便对其内部控制制度、生产情况、产品购进销售情况、应收应付款情况以及其他一些情况有所了解所做的记录。这些记录对于审计人员进一步了解被审计单位的实际情况,增加内部证据的可信度有较大作用。但是,单就这些口头证据本身来说,其证明力并没有多大。因此,口头证据往往只是作为旁证资料存在。为了增加口头证据的可信度,往往要求提供口头证据的相关人在文字记录上签字证明,同时尽可能地不同的渠道取得同一审计事项的口头证据,以便它们相互支持。尽管口头证据的可信度不太高,但是审计人员绝不能忽视它。因为口头证据在很多情况下除了可以作为审计证据存在,还可以为审计人员提供审计线索,启发思路。例如,在内部控制制度测试之前,对有关人员口头询问现金的支付方式、存货的管理、内部管理体系、内部牵制制度等,可以为审计员执行审计程序节省大量时间和精力,并取得较好的效果。

(四) 分析性证据

分析性证据是指审计人员通过对各种情况进行分析之后得出的证据。这种证据带有一定的综合性,它是通过对客观环境、客观事实进行综合分析之后得出的。因此分析性证据总是带有一定的主观性,可信度比较差。但是分析性证据可以帮助审计人员对被审计单位作出整体性评价,可以将各种孤立的审计事项联系起来进行分析,同时也可以通过它提供进一步寻找新审计证据的线索,所以它可以作为重要的审计证据。分析性证据应该包括审计人员对于企业内部控制制度进行的综合性评价,对于被审计单位管理人员和财会人员素质的评价,对于企业最高管理当局信誉和能力的评价,对于被审计单位所处经济环境的评价,对于被审计单位生产经营状况的评价等。分析性证据可以采用问卷式调查、分项打分等方式,最好能够以量化的形式表现,也可以只作定性的描述,当然前者说服力要明显高于后者。

有些人认为分析性证据从实质上是审计人员的主观判断,不应该属于审计证据的范畴,其实不然,分析性证据仍然是支持审计结论的重要审计证据,仍然是对被审计单位客观状况的证明。虽然与其他审计证据相比较而言其证明力要差一些,但是它也有长处。其他审计证据大多数都是针对某一事项而存在,具有单独、孤立、分散的特点,而分析性证据则是带有综合性、全面性、整体性,审计人员往往能够从中受益。如果审计人员能够将分析性证据与其他审计证据结合起来使用,就可能大大减少审计成本,很好地完成审计任务。

第二节 审计证据的取得、整理与保管

一、审计证据的取得

审计证据的取得方式大致可以归纳为两个方面：一方面是依靠被审计单位提供各种审计证据；另一方面则是审计人员自己主动取得。在大多数情况下，前者是审计证据的主要来源，这种获取方式比较简捷，同时可以大大节省时间和费用，但是由于间接取得的证据一般来说可信度较差，审计人员还需要尽量争取依靠自己取得审计证据，以便增强审计证据的可信度。

为了达到预期的审计目标，审计人员在执行审计程序的过程中会按照审计业务约定书的规定，要求被审计单位提供各种资料，包括会计账簿、凭证、报表、董事会决议、各种购销合同、管理规章制度等。一般来说，被审计单位必须配合审计人员的工作，按照要求主动及时提供各种审计证据，但是，如果有些资料属于商业秘密，同时又是重要的审计证据，就会产生一些麻烦。这时，双方可以协商采用某种变通的方法来处理这样的事项，但是审计人员必须严格遵守职业道德，对这些审计证据保守秘密。

由于这些审计证据属于内部证据，审计人员在取得时还需要对其加以鉴定、分析，有时还要求通过其他一些资料来佐证，以便保证其可信度。在执行审计程序的过程中，审计人员往往会感到审计证据不足，可能会多次向被审计单位索取资料，以便补充或者印证已有的审计证据。被审计单位根据审计业务约定书规定的要求，一般应该主动配合审计人员，为审计人员提供各种资料。但是，由于一些特殊情况，被审计单位可能不愿意提供某些资料，或者有所隐瞒，或者避实就虚，提供一些不太重要的证据资料。针对这种情况，审计人员必须有所警惕，最好采取其他一些补救措施，防止出现较大的审计风险。

为了得到可靠的审计证据，一方面，审计人员可以与被审计单位进行交涉，讲清楚审计责任与会计责任的关系，要求按照审计业务约定书履行各自的义务，争取得到真实的资料作为审计证据；另一方面，审计人员也需要另外增加审计证据的数量，从其他一些方面争取得到可以作为审计证据的资料。应该指出，审计人员从被审计单位取得的资料虽然可信度稍微差一些，但是从数量方面来说一般仍然占审计证据的多数，同时也有取得简便、取得成本低廉的优点。除了被审计单位提供的审计证据之外，审计人员往往觉得自己取得的证据更为重要，这是因为直接从第三者取得的审计证据不易伪造，可信度比较高，但同时也会花费较多的时间和费用。因此，审计工作的负责人对另外取得的资料在编制审计计划时往往从紧掌握。

在实施风险评估程序、控制测试（必要时或决定测试时）或实质性程序时，注册会计师通常使用以下审计程序获取充分、适当的审计证据。

（一）检查

根据检查的对象不同,检查可以分为检查记录或文件和检查有形资产两种方法。检查记录或文件是指审计人员对被审计单位内部或外部生成的,以纸质、电子或其他介质形式存在的记录或文件进行审查,其目的是对财务报表所包含或应包含的信息进行验证。例如,被审计单位通常对每一笔销售交易都保留顾客订单、发货单和销售发票副本。这些凭证对于注册会计师验证被审计单位记录的销售交易的正确性是有用的证据。检查记录或文件可提供可靠程度不同的审计证据,审计证据的可靠性取决于记录或文件的来源和性质。

检查有形资产是指审计人员对资产实物进行审查。检查有形资产可为其存在性提供可靠的审计证据,但不一定能够为权利和义务或计价认定提供可靠的审计证据。检查有形资产程序主要适用于现金、存货、有价证券和固定资产等项目。

（二）观察

观察是指审计人员察看相关人员正在从事的活动或执行的程序。例如,对被审计单位执行的存货盘点或控制活动进行观察。观察提供的审计证据仅限于观察发生的时点,并且在相关人员已知被观察时,相关人员从事活动或执行程序可能与日常的做法不同,从而影响注册会计师对真实情况的了解。

（三）询问

询问是指审计人员以书面或口头方式,向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息和非财务信息,并对答复进行评价的过程。知情人员对询问的答复可能为审计人员提供尚未获悉的信息或佐证证据,也可能提供与已获悉信息存在重大差异的信息,审计人员应当根据询问结果考虑修改审计程序或实施追加的审计程序。

询问本身不足以发现存在的重大错报,也不足以测试内部控制运行的有效性,审计人员还应当实施其他审计程序获取充分、适当的审计证据。

（四）函证

函证是指审计人员为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息,通过直接来自第三方对有关信息和现存状况的声明,获取和评价审计证据的过程。如对应收款余额或银行存款的函证。通过函证获取的证据可靠性较高,因此,函证是受到高度重视并经常被使用的一种重要程序。

（五）重新计算

重新计算是指审计人员以人工方式或使用计算机辅助审计技术,对记录或文件中的数据计算准确性进行核对。重新计算通常包括计算销售发票存根和出库单所记录的数量、金额等,检查折旧费用的计算等。

（六）重新执行

重新执行是指审计人员以人工方式或使用计算机辅助审计技术,重新独立执行作为

被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。例如,注册会计师利用被审计单位的银行存款日记账和银行对账单,重新编制银行存款余额调节表,并与被审计单位编制的银行存款余额调节表进行比较。

(七) 分析程序

分析程序是指审计人员通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系,对财务信息作出评价。分析程序还包括调查识别出的、与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系。

二、审计证据的整理与保管

审计人员在取得审计证据后必须随时对其进行整理,以便分门别类地进行分析与保管。审计证据是随着审计程序的进行逐步搜集的,因此是分散的、个别的,为了使其变成系统的、有说服力的、可以正确评价被审计单位财务状况的审计证据,就必须及时地对搜集来的审计证据进行分类整理,使之条理化、系统化,最终形成对审计结论强有力的支持。

审计证据在搜集阶段大多数是以各种初始形态表现出来的。例如,监盘记录、询问记录、董事会决议的复印件、发出函件的回函、重要凭证、账簿的复印件等。这些审计证据如果不进行加工整理,就不可能与某些审计结论联系在一起。审计证据与审计目标之间的相关性也十分重要,各种审计证据在进行整理之前与审计目标的相关性并不十分明显,整体性表现也比较差,一般很难根据其作出恰当的审计结论和正确的评价。例如,审计人员在审计中遇到的各种购销合同,如果将其全部作为审计证据当然是不可能的,但是绝对不能忽视它们,其中的一些合同完全有可能作为确认某些销售收入相关性很强的审计证据。

审计证据的整理工作一般来说是边搜集、边整理,既可以根据审计事项进行分类,也可以根据审计程序进行分类。但是由于审计证据的搜集与审计程序有关,因此往往是要等一个审计环节结束之后再进行整理。审计人员在执行审计程序中搜集的大量审计证据需要经常进行整理,通过整理搜集来的资料,可以对被审计单位的情况作进一步的分析,淘汰一些无用的或者重复的审计证据,同时补充搜集新的审计证据。

审计证据的整理方法一般采用比较分类和分析计算。比较分类的方法,是指按照审计项目或者审计分目标进行分项比较,可以根据可信度与相关度的强弱进行比较,淘汰其中说服力较差的审计证据,补充不足的证据资料,对于各个审计小组之间的审计证据进行适当的交流。也有人将审计证据按照可信度进行分类。但是这种分类有一定的缺点:可信度都是相对的,对于某个问题的可信度或者证明力不强,对于其他问题的可信度就有可能较强。所以,分类比较时最好采用审计项目作为标志。分析计算的方法,是指通过计算

对有关数据进行验算、证实和分析,在计算时可以将相关事项联系起来,增强各种分散的、孤立的、个别的审计证据之间的相关性,使其成为能够证明某个具体事项或者审计结论的完整的审计证据。整理审计证据的过程一般就是研究分析的过程,审计人员在整理资料的过程中必须注意由表及里、去伪存真,认真研究被审计单位的情况,剔除可能造成错误判断的资料,重新组合相关证据,增补审计证据之不足。

审计人员在整理审计证据资料的过程中,除了按照审计计划的要求之外,主要依靠职业判断来确定审计证据是否充分、恰当。因此,审计证据整理的过程实际就是分析、判断的过程。对于审计过程中通过检查、观察、监盘、询问、函询、计算所得到的资料,审计人员应按照一定的目的,通过一定的方法进行加工处理。有些审计证据可能经过重新组合增强了其相关性,使之成为比较系统的一组证据;有些审计证据可能经过分析、整理发现适当性较差而需要淘汰或者更换,使之成为相关性、可靠性更强的审计证据;有些审计证据在分析整理之后可能需要补充新的资料,以便保证审计证据的充分性。因此在审计证据的整理过程中需要经常进行分类、比较、分析和计算。

所谓分类,就是按照证明力的强弱或者审计目标等标志将审计证据重新划分组别,看看是否符合充分性与适当性;比较是将相同的证据放在一起,看看它们之间哪些证据说服力更强;分析是对审计证据之间的关系或者矛盾之处进行研究,以辨别真伪,寻找新的审计证据;计算就是对于审计证据中的重要数字或者相关数字进行重新验算,或者寻找它们之间的矛盾,或者增强它们之间的相关性。在分类的过程中,如果分类的标志不符合审计目标,还应该重新选择分类标志,重新进行比较、分析。经过分类、比较、分析和计算,应该适当地淘汰和补充审计证据资料,逐渐形成一套比较完整的、能够支持最终审计意见的审计证据。

审计证据的保管包含两层意思:一是在审计过程中和资料整理过程中的保管;二是全部审计过程完成之后的保管。这里指的是前者;后者则是属于审计档案管理。在审计证据整理过程中的保管应该严格执行有关制度的规定,指定专人负责保管,严格履行各项手续,遵守审计人员的职业道德标准,保守被审计单位的秘密,防止审计证据的丢失、毁损。由于在审计证据整理过程中,审计证据资料的流动性较大,有些资料可能被淘汰,有些资料还需要补充,有些资料可能被借阅,因此在保管工作中的难度相对较大,因此,对于资料的登记工作应该格外注意,防止资料的丢失,特别是重要审计证据更需要重点保存。对于需淘汰的审计证据,应该十分慎重,经过有关人员的批准后,按照规定的程序销毁;对于保存的审计证据中需要与被审计单位交流的,应该按照规定的程序经过该项目负责人的批准方可进行。

审计证据的保管还应该有助于查阅使用,即不能仅仅将审计证据的保管理解为简单的保存。审计证据保管的最终目的就是为了审计过程及其审计过程终结后的查阅使用,包括为以后会计期间的后续审计提供方便和可能发生的诉讼提供证据。

第三节 审计工作底稿的概念、作用及其种类

一、审计工作底稿的概念

审计工作底稿是审计人员对制定的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据,以及得出的审计结论所作出的记录,它所反映的内容是从审计计划开始,经过审计实施阶段,一直到审计完成阶段的审计工作轨迹。审计工作底稿可以以纸质、电子或其他介质等形式存在。在实务中,为便于复核,审计人员可以将以电子或其他介质形式存在的审计工作底稿通过打印等方式,转换成纸质形式的审计工作底稿,并与其他纸质形式的审计工作底稿合并归档,同时,单独保存这些以电子或其他介质形式存在的审计工作底稿。

审计工作底稿通常包括总体审计策略、具体审计计划、分析表、问题备忘录、重大事项概要、询证函回函、管理层声明书、核对表、有关重大事项的往来信件(包括电子邮件),以及对被审计单位文件记录的摘要或复印件等。此外,审计工作底稿还包括业务约定书、管理建议书、项目组内部或与被审计单位举行的会议记录、与其他人士(如注册会计师、内审人员、律师、专家等)的沟通文件及错报汇总等。但是,审计工作底稿通常不包括已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿、对不全面或初步思考的记录、存在印刷错误或其他错误而作废的文本,以及重复的文件记录等。由于这些草稿、错误的文本或重复的文件记录不直接构成审计结论和审计意见的支持性证据,因此,审计人员通常无需保留这些记录。

审计工作底稿是审计人员在整个审计过程中形成的全部资料的载体,是审计人员作出审计判断的依据,在一定程度上也能够反映出审计人员工作的基本内容。审计工作底稿形成于审计工作的全过程,从审计人员承接审计业务开始,包括制定审计计划,按照审计程序贯彻、实施审计计划,一直到送出审计报告为止。在此过程中,审计人员可以自己编制、编写审计工作底稿,也可以通过其他方面取得审计工作底稿,但是必须经审计人员审查认可才允许作为自己的工作底稿。例如,会计年度工作更换了审计人员,对于原有审计人员提供的审计资料,应该由审计负责人审核后再作为审计工作底稿。

审计工作底稿的内容必须是真实的,也就是说除了审计人员自己所做的记录必须是审计工作的真实反映、不得有虚假成分之外,还应该通过详细审核从外部取得的资料,以便尽可能地保证其真实性。审计工作底稿的内容应该与审计意见紧密相关,按照一般的规律,最终的审计结论应该依赖于审计工作底稿的内容进行职业判断,所以审计工作底稿的全部内容都应该围绕着审计计划和审计结论编制。

二、审计工作底稿的作用

审计工作底稿的作用在一部分人看来是无关紧要的,他们认为有没有审计工作底稿都无所谓,它只不过是审计工作的书面记录。审计工作人员只要将审计工作底稿搜集齐全,工作过程记录得科学与否并不重要。其实不然,审计工作底稿在整个审计工作中有非常重要的作用。概括起来,审计工作底稿在整个审计工作的作用主要表现在以下几个方面。

(一) 审计工作底稿是审计质量控制监督的主要依据,或者说是审计质量控制及监督的基础

审计工作底稿可以清晰地映射出全部审计工作的轨迹,因此无论是会计师事务所的合伙人、审计工作负责人,还是其他一些外部监督者,如注册会计师协会对于审计质量进行控制或者监督时,无一不是将审计工作底稿作为最重要的依据。在审计实务中,审计报告在最后定稿之前要由合伙人或者审计工作负责人审查工作底稿,以便对审计工作质量进行控制和监督。可以说,审计工作底稿是评价和考核审计工作人员的专业能力及其工作业绩,并且明确其审计责任的重要依据。审计工作底稿的质量高低直接反映整个审计工作的质量。

(二) 审计工作底稿是形成审计意见、做出审计结论的直接依据

在审计工作底稿中汇集的各式各样的审计证据以及审计工作中职业判断的记录是支持审计结论最有力的资料。审计人员在审计工作底稿的制作过程中实际上已经形成或者说初步形成审计意见,因此审计工作底稿对于审计结论的形成起着极为重要的作用。有些人认为,审计证据是形成审计意见的客观依据,审计工作底稿有没有、是否完整并不重要,这种观点是错误的,审计工作底稿是审计证据的载体,同时也是系统化的审计证据的表现形式,在形成审计意见的过程中,审计工作底稿是直接的依据。

(三) 审计工作底稿是考核和评价审计人员专业能力及其工作业绩的重要依据,也是能否解脱审计责任的重要依据

审计人员的责任是按照独立审计准则的规定,实施必要的审计程序,发表客观、公正的意见,作出审计结论。审计工作底稿应该能够反映出审计人员的工作状况和工作业绩,反映审计人员执行审计工作程序的实际情况,反映其工作态度和工作水平,同时也可以作为解除审计人员审计责任的重要依据。

(四) 审计工作底稿是解决因为更换审计人员而需要衔接不同会计期间、不同审计人员的重要参考资料

由于种种原因,同一个被审计单位可能在不同的会计期间面临不同的审计人员,这样就可能因为新来的审计人员不熟悉情况,加大了审计工作量。有了审计工作底稿就可以大大节省审计工作时间,可以保持审计工作的连续性。因此可以说,科学编制的审计工作

底稿往往是后续审计可以借鉴的极为重要的参考资料。

三、审计工作底稿的种类

审计工作底稿的种类划分涉及如何选择分类标志,对审计工作底稿进行何种分类的问题。这个问题比较复杂,到目前为止在审计实务界和理论界都还没有达成共识。例如,从审计工作底稿编制形成的过程来看,审计工作底稿可以由审计人员自己编制形成,也可以由被审计单位或者其他方面提供。通过审计人员自己编制形成的审计工作底稿,可以分成在审计计划阶段编制的工作底稿、在审计实施阶段编制的工作底稿以及在审计报告阶段编制的工作底稿三类。但是,由于三个阶段并不是绝对的,有些资料可能涉及几个不同的阶段,这种分类往往界限不好划分。通过被审计单位和其他方面取得工作底稿,应该经过审计人员的审核,注明其来源并且作出相应的记录才能归档。除了这种分类外,按照中国注册会计师审计准则,对每项具体审计业务,注册会计师应当将审计工作底稿归整为审计档案,因此,还可以对审计工作底稿按照保管要求进行分类,将其划分为永久性档案和当期档案,这一分类主要是基于具体实务中对审计档案使用的时间而划分的。

(一) 永久性档案

永久性档案是指那些记录内容相对稳定,具有长期使用价值,并对以后审计工作具有重要影响和直接作用的审计档案。主要包括以下内容:

1. 审计项目管理。例如,被审计单位地址、主要联系人、职位、电话;参与项目的其他审计人员或专家的姓名和地址;审计业务约定书原件;各期审计档案清单(如对各期财务报表审计业务,记录共有几本审计档案、存档地点等)等。

2. 被审计单位背景资料。例如,组织结构、各投资方简介、管理层和财务人员(名单、职责)、董事会成员清单、历史发展资料、业务介绍、关联方资料、会计手册、员工福利政策等。

3. 法律事项资料。例如,有关设立、经营的文件的复印件(如公司章程、批准证书、营业执照、税务登记证等)、验资报告、历次董事会会议记录、影响财务报表的重要合同、协议等文件的复印件(如所得税减免批准证明、银行借款合同和担保协议等)、有关土地、建筑物、厂房和设备等资产文件的复印件(如资产评估报告、土地使用权证、房产证等)、分支机构的资料、所投资企业的资料等。

(二) 当期档案

当期档案是指那些记录内容经常变化,主要供当期审计使用和下期审计使用的审计档案。主要包括以下内容:

1. 沟通和报告相关工作底稿,包括审计报告和经审计的财务报表、与主审注册会计师的沟通和报告、与治理层的沟通和报告、与管理层的沟通和报告、管理建议书等。

2. 审计完成阶段工作底稿,包括审计工作完成核对表、管理层声明书原件、重大事项

概要、错报汇总、被审计单位财务报表和试算平衡表、有关列报的工作底稿(如现金流量表、关联方和关联交易的披露等)、财务报表所属期间的董事会会议纪要、总结会会议纪要等。

④ 审计计划阶段工作底稿,包括总体审计策略和具体审计计划、对内部审计职能的评价、对外部专家的评价、对服务机构的评价、被审计单位提交资料清单、主审人员的指示、前期审计报告和经审计的财务报表、预备会会议纪要等。

⑤ 其他工作底稿,包括特定项目审计程序表,如舞弊、持续经营、对法律法规的考虑、关联方等;进一步审计程序工作底稿,包括有关控制测试工作底稿、有关实质性测试工作底稿;合并财务报表的工作底稿等。

第四节 审计工作底稿的基本内容与编制要求

一、审计工作底稿的基本内容

在审计工作实务中,社会审计组织、政府审计机关和内部审计机构各自使用自己的审计工作底稿,因此审计工作底稿的形式多种多样。但是,不管审计工作底稿的表现形式如何,通常要包括下列全部或部分要素。

(一) 被审计单位名称

审计人员应当在审计工作底稿上注明被审计单位的名称全称,并且该名称应当是审计期间被审计单位对外公开使用的名称,如公章上的名称。

(二) 审计项目名称

每一张审计工作底稿都应该将具体的审计项目名称写清楚,如是审查销售收入的入账情况还是对固定资产实施审计。

(三) 审计项目时点或期间

审计工作底稿上应该记录审计工作的时间,对于资产负债表项目应标明发生的时点;而对于利润表项目则应该注明发生的期间。

(四) 审计过程记录

审计工作底稿是审计人员进行审计工作的轨迹,在审计工作中要求对审计程序实施的全过程进行详细的记录。在审计工作底稿中需要记录特定项目或事项的识别特征,对某一个具体项目或事项而言,其识别特征通常具有唯一性,这种特性可以使其他人员根据识别特征在总体中识别该项目或事项,需要考虑编制重大事项概要,将其作为审计工作底稿的组成部分,以有效地复核和检查审计工作底稿,并评价重大事项的影响,需要记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论,包括讨论的内容、时间、地点和参加人员。

（五）审计结论

审计人员恰当地记录审计结论非常重要。审计人员需要根据所执行的审计程序和获取的审计证据得出结论,并以此作为对被审计事项形成审计意见的基础。在记录审计结论时需要注意,在审计工作底稿中记录的审计程序和审计证据是否足以支持所得出并记录的审计结论。

（六）审计标识及其说明

审计工作底稿中可使用各种审计标识,但应说明其含义,并保持前后一致。以下是审计人员在审计工作底稿中经常使用的审计标识:

∧——纵加核对。

跃——横加核对。

月——与上年结转数核对一致。

裁——与原始凭证核对一致。

郎——与总分类账核对一致。

杂——与明细账核对一致。

裁翻——与试算平衡表核对一致。

悦——已发询证函。

悦赞——已收回询证函。

（七）索引号及编号

通常,审计工作底稿需要注明索引号及顺序编号,相关审计工作底稿之间需要保持清晰的勾稽关系。在实务中,审计人员可以按照所记录的审计工作的内容层次进行编号。例如,固定资产汇总表的编号为悦员,按类别列示的固定资产明细表的编号为悦员员,以及列示单个固定资产原值及累计折旧的明细表编号,包括房屋建筑物(编号为悦员员员)、机器设备(悦员员员)、运输工具(悦员员员)等。相互引用时,需要在审计工作底稿中交叉注明索引号。

（八）编制者姓名及编制日期

为了明确审计责任和便于查阅有关事项,审计工作底稿上应该写明编制者的姓名以及编制工作底稿的日期,如果为了在现场时减少工作量采用了简写签名,应该在工作底稿中加以说明。

（九）复核者姓名及复核日期

审计工作底稿一般是由多层次复核后才出具审计报告书的,为了明确责任,复核者也应该签名并且写明复核日期,如果是多级复核应该分别签名。

如果审计工作底稿是直接取自第三者,那么应该由审计人员审核后注明来自何方,存入档。审计人员认为比较重要的问题,也可以在审计工作底稿中特别注明,以便提醒使用者注意。

审计工作底稿的格式一般如表 4-1 所示。

表 4-1

审计工作底稿——存货抽查表

			页次 抽			索引：	
被审计单位：			编制人：			日期：	
审计项目：			复核人：			日期：	
存货类别	账面记录		抽查记录		差异情况		复稽核
	数量	金额	数量	金额	数量	金额	
合 计							

存在的问题与原因分析：

二、审计工作底稿的编制要求

对于编制审计工作底稿的总体要求，《中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计工作底稿》明确提出了应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：① 按照审计准则的规定实施的审计程序的性质、时间和范围；② 实施审计程序的结果和获取的审计证据；③ 就重大事项得出的结论。这里所谓的有经验的专业人士是指对审计过程、相关法律法规和审计准则的规定、被审计单位所处的经营环境、与被审计单位所处行业相关的会计和审计问题有合理了解的人士。在确定审计工作底稿的格式、内容和范围时，注册会计师应当考虑下列因素：实施审计程序的性质；已识别的重大错报风险；在执行审计工作和评价审计结果时需要作出判断的范围；已获取审计证据的重要程度；已识别的例外事项的性质和范围；当从已执行审计工作或获取审计证据的记录中不易确定结论或结论的基础时，记录结论或者结论的基础的必要性；使用的审计方法和工具。由于审计工作底稿在审计工作中具有重要的地位，因此审计人员在编制审计工作底稿时必须十分认真地对待，切不可敷衍塞责、草率从事。有一些审计人员只是将审计过程中搜集来的审计证据编上序号就作为工作底稿，这样做是不对的。

如上所述，审计工作底稿是全面反映审计程序实施全过程轨迹的文件，它应该并且可以反映出对被审计单位审查过程中发现的问题以及审计结论形成的过程。因此，审计工作底稿是一个完整的体系，它应该符合逻辑推理关系。具体表现在以下审计工作底稿的

勾稽关系上。

（一）会计报表项目审计之间的逻辑关系

由于会计报表项目之间本身就存在逻辑关系,因此相应审计工作底稿之间必然也相应存在着勾稽关系。例如,销售收入项目的工作底稿和成本、费用项目的工作底稿必然与利润项目的工作底稿相一致,成本、费用项目的工作底稿也与资产项目的工作底稿密切相关,它们之间不应该存在较大的差异。审计人员编制工作底稿时,往往利用这些项目的勾稽关系编制交叉索引来证明自己结论的正确性。

交叉索引是编制工作底稿时常常使用的一种方法。它是指审计人员在审计工作底稿中的某一部分底稿引用其他一些底稿的内容以说明或者佐证自己的判断,因此在两张工作底稿上应同时注明对方工作底稿的索引号。在引用其他工作底稿的工作底稿上应注明对方工作底稿的索引号以表示证据来源,在被引用的工作底稿上注明对方工作底稿的索引号以表示证据的去向,这样就可以在增强工作底稿严密性的同时简化工作底稿,减少审计工作量,便于审计工作底稿的复核检查。

（二）财务报表项目审计工作底稿与试算平衡表之间的逻辑关系

在审计实务中,审计分工都是按照财务报表项目分散进行的,在汇总具体审计项目工作底稿的内容和数据之后,就应该编制试算平衡表和审计差异调节表对各个审计项目进行测算复核,验证无误后才能够编写审计报告。最后编制的试算平衡表可以将各个会计报表项目审计统一起来,通过审计差异调节表消除它们之间的误差。

（三）财务报表项目审计与被审计单位财务报表之间的逻辑关系

除了详细审计之外,一般来说,被审计单位还会有较多的会计报表未经审计,审计工作底稿应该反映已经审计过的会计报表项目和未经审计的会计报表之间的逻辑关系。

在编制审计工作底稿的过程中,除了要符合上述逻辑关系之外,在内容和形式上必须做到以下几点:

资料来源真实可靠。审计工作底稿中所做的记录和搜集的审计证据,都将作为发表审计意见、作出审计结论的重要依据,因此其内容必须真实可靠,经得起复核检查,要尽量注明资料的出处来源,标明可以旁证的资料。

内容简繁得当。审计工作底稿并不是多多益善,审计证据太少固然不能足以说明问题,但是把大量的审计证据资料都放在其中反而会使人摸不清其所以然。因此应该简化的要简化,该详细说明的就应该详细说明,围绕审计目标和最终审计结论对资料进行筛选。

突出重点、兼顾一般。审计工作底稿是对审计计划实施过程的总体反映,一张或者一部分工作底稿则只是重点反映一两个问题,它们应该围绕着要反映的问题进行记录,突出重点,对其他一些问题不可能面面俱到,可以酌情简化。

来源结论明确。审计工作底稿都是围绕着审计目标进行编制的,它所记载的审计证据

都是围绕着审计结论进行的,审计工作底稿必须明确最终的审计结论。审计人员在实施审计程序的过程中,需要根据审计工作底稿进行职业判断,对于被审计单位的内部控制评价,对于账户余额的真实性必须明确表示确认或者否定意见。

记录清楚。审计工作底稿的记录应该文字工整、记录清楚、数字准确、计算正确、层次分明,如果有复印件必须清晰,并且按照规定有证明印章,以方便使用者阅读和查阅。

内容完整。审计工作底稿的内容必须完整无缺,按照审计计划的全过程实施审计的资料应该齐全,对于审计工作底稿中规定的项目不得空项,应该全部填列,所附审计证据应该齐全。

格式规范。为了规范审计业务,大型会计师事务所一般都有印制好的具有一定格式的工作底稿,审计人员应该严格按照格式进行审计证据资料的搜集和记录。

第五节 审计工作底稿的保管

一、审计工作底稿保管的重要意义

审计工作底稿对于明确审计责任、评价审计工作质量都具有重要作用,在市场经济条件下,审计报告是对被审计单位财务状况及其经营成果的一种客观、公正的认定。如果有人对审计报告提出意见,甚至提出诉讼,那么就需要重新查阅审计工作底稿。例如,在2004年的“安然事件”中,当时为世界五大会计师事务所之一的安达信为妨碍司法调查,竟然销毁了数以千计的审计工作底稿。这说明根据审计工作底稿可以判断审计人员是否按照审计程序进行审计工作,审计工作底稿可以成为区分审计责任和会计责任的重要依据。

同时,对于以后的会计年度来说,本期的工作底稿可以为以后年度的审计工作提供参考资料,帮助后面的审计人员提高工作效率。特别是更换年度审计人员时,保存完整的审计工作底稿可以帮助新的审计工作人员很快进入角色,因此所有的审计单位都应该妥善保管审计工作底稿。

二、审计工作底稿的保管方法及期限

从长远来看,审计工作底稿应该长期保存,很多国际知名的会计师事务所都花费很大的财力和人力保管审计工作底稿,有的将审计工作底稿按照按年、按季分类全部保存,有的在审计工作底稿保存按年之后全部拍成缩微胶片保存。按照《中国注册会计师审计准则第1321号——审计工作底稿》的要求,注册会计师应当按照会计师事务所质量控制政策和程序的规定,及时将审计工作底稿归整为最终审计档案。审计工作底稿的归档期限为审计报告日后60天内。如果注册会计师未能完成审计业务,审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的60天内。

在完成最终审计档案的归整工作后,注册会计师不得在规定的保存期限届满前删除或废弃审计工作底稿。删除审计工作底稿主要是指删除整张原审计工作底稿,或以涂改、覆盖等方式删减原审计工作底稿中的全部或部分记录内容;废弃审计工作底稿主要是指将原审计工作底稿从审计档案中抽取出来,使审计档案中不再包含原来的底稿。

会计师事务所应当自审计报告日起,对审计工作底稿至少保存 5 年。如果注册会计师未能完成审计业务,会计师事务所应当自审计业务中止之日起,对审计工作底稿至少保存 5 年。值得注意的是,对于连续审计的情况,当期归整的永久性档案虽然包括以前年度获得的资料(有可能是 5 年以前),但由于其作为本期档案的一部分,并作为支持审计结论的基础,因此,注册会计师对于这些当期有效的档案,应视为当期取得并保存 5 年。如果这些资料在某一个审计期间被替换,被替换资料可以从被替换的年度起至少保存 5 年。

三、审计工作底稿的保密与归属权

审计工作底稿的内容涉及被审计单位的内部管理、主要客户、技术经济指标等方面的商业秘密,对政府预算审计而言,有些审计工作底稿可能涉及国家机密事项。因此,审计单位和审计人员都十分注意审计工作底稿的保密事项。但是,根据我国的具体情况,在下列情形下允许有关人员查阅审计工作底稿而不被视为泄密。

因被审计单位涉及法律方面的纠纷,法院、检察院或公安局等部门按照法律程序履行了手续,审计单位可以允许它们查阅审计工作底稿,或者进行复印,但是不允许取走审计工作底稿。

因注册会计师协会或者上级审计部门对于进行审计的注册会计师或者审计人员的业务质量进行检查、复查等业务监督活动。注册会计师协会是注册会计师的行业自律性组织,它可以通过对注册会计师的工作底稿进行检查或进行行业监督。根据《审计法》的规定,社会审计机构审计的单位依法属于审计机关监督对象的,审计机关按照国务院的规定,有权对该社会审计机构出具的相关审计报告进行核查。因此,审计工作底稿对于注册会计师协会和国家审计部门的检查不属于泄密。

因因为更换审计单位和审计人员,新接手的审计人员查阅审计工作底稿不属于泄密范围。这时审计工作底稿可以帮助新任审计人员尽快熟悉情况,节省工作时间。

因实行联合审计需要查阅审计工作底稿。经过被审计单位同意,审计工作需要两个或两个以上的审计单位共同进行,这时应该允许参与审计的单位共同查阅和使用审计工作底稿。

保管审计工作底稿的审计单位允许其他单位查阅审计工作底稿,并不是允许随意处置审计工作底稿。一般来说,审计工作底稿不允许离开保管单位,经过批准可以复印或摘录,但是不能拿走工作底稿原件。同时,对于查阅方由于使用审计工作底稿不当而产生的

任何不良后果,保管单位应该声明不负任何责任。

关于审计工作底稿的所有权归属是一个十分重要的问题,有很多人认为工作底稿应该属于编制审计工作底稿的审计人员,这种看法是不对的。审计工作底稿的所有权应该属于审计单位,属于会计师事务所。这是因为根据我国注册会计师法的规定,只有会计师事务所才能承接审计业务并且实施审计业务,注册会计师个人不允许从事审计业务,审计业务约定书的签订者也是会计师事务所。在具体执行审计业务时,如果属于联合审计,审计工作底稿的所有权应该属于签订审计业务约定书的会计师事务所,而不是参与方的会计师事务所。

应该指出,有了审计工作底稿的所有权,并不意味着可以任意使用或者处置审计工作底稿。相反,审计工作底稿所有权与其保密制度是紧密联系的,拥有审计工作底稿的所有权,也就意味着必须对其保密承担责任,并有其保管、使用、保密等相应的规章制度。

习摇摇题

一、思考题

员 取得审计证据的审计程序有哪些?

圆 审计证据与审计工作底稿有何异同?

猿 审计工作底稿通常包括哪些资料?

二、计算分析题

员 注册会计师在审查恒昌公司 圆园07 年度会计报表时,按照审计准则的要求,形成了大量的审计工作底稿,其中有代表性的底稿包括管理建议书副本、应收账款函证回函、购货发票复印件和审计调整分录汇总表。这四张工作底稿记载的内容分别是:

(员) 管理建议书副本:恒昌公司在银行存款、银行借款、短期投资等方面的规章制度存在严重影响会计报表的缺陷。

(圆) 应收账款函证回函:恒昌公司应收账款明细账所记载的内容与该客户记录的金额、日期、商品名称等均一致。

(猿) 购货发票复印件:恒昌公司的应付账款账户期末余额低于期末尚未偿还的实际余额,低估的金额接近本账户的可容忍误差。

(源) 审计调整分录汇总表:如被审计单位拒绝调整,会计报表错报总额将远远超过其重要性。

要求:根据上述信息,按照下表中对第四项审计工作底稿的解析,将你对前三项工作底稿的分析按要求填列在下表中。

工作底稿序号	审计证据所属的类型	证据证明力排序
员		
圆		
猿		
源	自行编制的外部证据	第三

某会计师事务所于 2015 年 1 月 1 日与东方股份有限公司董事会签订了该公司当年度会计报表审计的业务约定书。2015 年 1 月 15 日按计划进行了外勤审计工作，并于当月 15 日签发了审计报告。则该会计师事务所至少应将有关本审计项目的当期档案保管至什么时间？

第五章 审计程序

【本章重点】

- 制度基础审计和风险导向审计的审计程序
- 财务报表认定的含义及类型
- 审计计划的内容
- 审计业务约定书的内容与作用
- 审计实施阶段的审计程序

【本章难点】

- 对财务报表认定的理解
- 鉴证业务的承接要求
- 具体审计计划的内容
- 针对财务报表和认定层次重大错报风险的审计程序

第一节 审计程序概述

审计程序是审计人员对审计项目从开始到结束的整个过程中所采取的系统性工作步骤。为了使审计工作有组织、有计划、有步骤地进行,保证审计工作质量和提高审计工作效率,审计人员在执行审计业务时,都必须遵循一定的审计程序,选用一定的审计方法来获取审计证据,以支持其对被审计单位的财务状况和经营成果发表审计意见及作出审计结论。

一、审计程序与财务报表认定

认定是指管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报作出的明确或隐含的表达。认定与审计目标密切相关。注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对其财务报表的认定是否恰当,并在此基础上对被审计单位财务报表的合法性和公允性表示意见。

因此,注册会计师了解了认定,就很容易确定每个项目的具体审计目标,并以此作为评估重大错报风险以及设计和实施进一步审计程序的基础。

管理层对财务报表的认定有些是明确表达的,有些则是隐含表达的。例如,管理层在资产负债表中列报固定资产及其金额,意味着作出了下列明确的认定:①记录的固定资产是存在的;②固定资产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。同时,管理层也作出下列隐含的认定:①所有应当记录的存货均已记录;②记录的存货都由被审计单位拥有。管理层对财务报表各组成要素均作出了认定,注册会计师的审计工作就是通过获取审计证据证实各类认定是否恰当。

(一) 财务报表认定的含义及类型

被审计单位管理层对各类交易、账户余额、列报均进行了认定,这些认定通常分为以下五类,其具体情况如下:

存在或发生。存在是指记录的资产、负债和所有者权益是存在的。由存在认定推导的审计目标是记录的金额确实存在。发生是指记录的交易或事项已发生且与被审计单位有关。由发生认定推导的审计目标是已记录的交易是真实的。例如,如果没有发生销售交易,但在销售日记账中记录了一笔销售,则违反了该目标。发生认定所要解决的问题是管理层是否把那些不曾发生的项目记入财务报表,它主要与财务报表组成要素的高估有关。

完整性。完整性是指被审计单位将一定期间内发生并应确认的所有业务和其他经济事项,都毫无遗漏地反映在会计记录和财务报表中。例如,检查关联方和关联交易,以验证其在财务报表中是否得到充分披露,即是对列报完整性认定的运用。

权利和义务。权利和义务是指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。由权利和义务认定推导的审计目标是资产归属于被审计单位,负债属于被审计单位的义务。例如,将他人寄售商品记入被审计单位的存货中,违反了权利的目标,将不属于被审计单位的债务记入账内,违反了义务目标。

计价和分摊。计价和分摊是指资产、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。

分类和披露。分类和披露是指交易和事项已记录于恰当的账户,财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚。由分类认定推导出的审计目标是被审计单位记录的交易经过适当分类。例如,如果将现金销记录为赊销,将出售经营性固定资产所得的收入记录为营业收入,则导致交易分类的错误,违反了分类的目标。

(二) 审计程序与财务报表认定的关系

对于被审计单位对财务报表的各项认定,注册会计师首先应制定相应的审计目标,选用经济、有效的审计程序取得充分、适当的审计证据,证实或揭示各项认定,从而达到有关的审计目标,或者揭露财务报表中的错弊。

在审计过程中,为了实现财务报表审计目标,注册会计师可以通过若干审计程序实现,而一个审计程序往往同几项审计目标相关联。例如,为了证明资产负债表中存货的状况,注册会计师可以观察被审计单位进行的实物盘点,也可以核实被审计单位存放在库房或委托他人保管的货物。通过观察程序,注册会计师可以取得原材料、在产品方面的证据(完整性目标)。注册会计师在检查被审计单位存货转移过程中发生的凭证,则可以证实被审计单位的销售数量和应实现的销售收入。

二、鉴证业务的审计程序

鉴证业务的审计程序由准备、实施和报告三个阶段组成。但是,审计基础或导向不同,各个阶段的具体内容不尽一致。

(一) 制度基础审计的基本程序

审计发展初期,审计方法是详细检查企业的全部会计凭证,计算复核全部明细账和总账,查明账证、账账是否一致。但是,随着企业规模的扩大,企业业务日益繁杂,详细审计已不可能,只能抽查部分账证进行审计。但随意抽查难以保证得到可靠的审计结论,于是,制度基础审计应运而生。

制度基础审计的基本理论是根据内部控制的健全性和有效性确定审计重点、抽样范围和抽样规模,然后对抽取的样本实施详细测试。其基本程序包括准备、实施和报告三个阶段。

1. 准备阶段。主要工作是接受业务委托,签订业务委托书,在初步评价内部控制有效性的基础上制定审计计划。

2. 实施阶段。主要工作是进行控制测试和实质性测试。控制测试可以在计划阶段进行,也可以在实施阶段进行,通常包括了解、测试和评价三个步骤:

(1) 了解内部控制。其目的是确定内部控制是否可以信赖。如果可以信赖,则实施控制测试;如果不可信赖,则直接进行详细测试。

(2) 控制测试。控制测试不是必需的审计程序,只有在继续实施控制测试可以减少实质性测试的工作量或者继续实施控制测试所花费的成本低于可能的收益时才实施,其目的是确定内部控制的实际可信赖程度。

(3) 评价。目的是为了找出影响财务报表的薄弱环节,并以此为基础确定审计重点。

实质性测试的目的是查明账户余额或报表项目是否真实、公允。在控制失效或有效性差时抽取较大样本量,在控制有效时抽取较小的样本量;然后,审计人员运用审阅、监盘、函证等审计程序对抽取的样本实施详细审计,获取审计证据。

3. 报告阶段。主要工作是评价审计证据,形成审计结论,出具审计报告。

在被审计单位经营业务日趋复杂、审计风险不断增加的情况下,制度基础审计对审计风险的防范主要依赖于内部控制评审,缺乏对企业内外环境等固有风险和审计工作导致

的检查风险的综合考虑。内部控制的健全性和有效性决定着审计重点的确定和审计资源的分配,但在现实中经常出现低风险领域审计过量 and 高风险领域审计不足的矛盾,使得审计效率较低、审计效果较差,因而,风险导向审计正代替制度基础审计成为现代审计的主要模式。

(二) 风险导向审计的基本程序

风险导向审计的基本程序依然分为准备、实施和报告三个阶段,各个阶段的内容既包括了制度基础审计的工作,又有较多的扩展。

准备阶段。主要工作包括业务承接、签订业务约定书、计划审计工作。其中,最主要的工作是:全面识别和评估可能导致交易或账户余额、列报和财务报表认定发生错报的风险因素;初步评估重要性水平;初步确定检查风险水平;考虑错误和舞弊、法律法规的遵循、持续经营、环境的影响,制定经济有效的审计策略和具体审计计划。

实施阶段。主要内容是进行控制测试和实质性测试。控制测试指的是测试内部控制运行的有效性,如果在评估认定层次重大错报风险时预期控制的运行是有效的,注册会计师应当实施控制测试,然后根据检查风险及重要性水平确定抽样规模,对抽取的样本实施实质性程序。

报告阶段。主要内容是全面评估重大错报风险,整理、评价审计证据,形成审计结论,出具审计报告。

第二节 业务承接与签订审计业务约定书

一、业务承接

业务承接是决定是否接受新业务或者继续承接原有业务。在民间审计领域,各个会计师事务所的竞争非常激烈,但是接受新业务或续审老客户是事务所的重要决策,一旦决策失误,轻则会给以后的审计工作造成不必要的障碍,重则会陷入法律纠纷之中。因此,会计师事务所在决定承接业务时,必须十分谨慎,不能轻率地接受新业务或续审老客户,只能接受按审计准则能够完成的业务。

(一) 鉴证业务的承接要求

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——历史财务信息审计的质量控制》规定:项目负责人在确定客户关系和具体审计业务的接受与保持是否适当时,应当考虑下列主要事项:①被审计单位的主要股东、关键管理人员和治理层是否有诚信;②项目组是否具有执行审计业务的专业胜任能力以及必要的时间和资源;③会计师事务所和项目组能否遵守职业道德规范。也就是说,审计人员承接鉴证业务时,应考虑被审计单位的可审性、业务类型和审计人员的胜任能力,然后才考虑签约。

审计人员可通过评价被审计单位管理层的正直性、所处的环境及面临的风险来确定被审计单位的可审性。

审计人员应通过初步了解业务环境来确定是否属于鉴证业务。业务环境包括业务约定事项、鉴证对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征,以及可能对鉴证业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。

胜任能力包括审计机构现有人员构成、审计人员的业务能力等。能力越强,审计风险越低;反之,接受超过自身能力的业务委托,审计风险就越高。独立性是审计的特征,与审计风险密切相关,民间审计组织只有保证与委托人、被审计单位没有任何经济利益关系,才能最大限度地降低审计风险。

上述条件具备,并且拟承接的业务具备下列所有特征,审计人员才能将其作为鉴证业务予以承接。

■ 鉴证对象适当。适当的鉴证对象应当同时具备下列条件:① 鉴证对象可以识别;② 不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致;③ 审计人员能够收集与鉴证对象有关的信息,获取充分、适当的审计证据,以支持其提出的鉴证结论。

■ 使用的标准适当且预期使用者能够获取该标准。其目的是便于预期使用者了解鉴证对象的评价或计量过程。标准是指用于评价或计量鉴证对象的基准。例如,编制财务报表所使用的会计准则和相关会计制度,或单位内部制定的行为准则或确定的绩效水平。前者称为正式规定的标准,后者称为非正式规定的标准。适当的标准是审计人员运用职业判断对鉴证对象作出合理一致评价或计量的基准。

■ 审计人员能够获取充分、适当的证据以支持审计结论。审计人员在获取证据的过程中,不存在客观环境的阻碍、委托人或被审计单位的限制等。

■ 审计人员的结论以书面报告形式表述,且表述形式与所提供的保证程度相适应。

■ 该业务具有合理的目的。如果鉴证业务的工作范围受到重大限制,或委托人试图将审计人员的名字和鉴证对象不适当联系在一起,则该业务可能不具有合理的目的。

对已承接的鉴证业务,如果存在合理理由,审计人员可将该项业务变更为非鉴证业务,或将合理保证的鉴证业务变更为有限保证的鉴证业务。

(二) 非鉴证业务的承接要求

如果承接的业务不具备上述鉴证业务的所有特征,则不能将其作为鉴证业务予以承接。此时,审计人员可以提请委托人将其作为非鉴证业务。

二、签订审计业务约定书

审计业务约定书是指会计师事务所与被审计单位签订的,用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。在

实务中,审计业务约定书可以采用合同式或信函式两种形式,尽管形式不同,但其实质内容是相同的。注册会计师应当在审计业务开始前,与被审计单位就审计业务约定条款达成一致意见,并签订审计业务约定书,以避免双方对审计业务的理解产生分歧。

审计业务约定书具有以下作用:① 审计业务约定书可以促进签约双方的了解,尤其是促使委托人了解被审计单位的会计责任和需要提供的合作;② 审计业务约定书是鉴定签约双方责任和义务履行情况的依据;③ 审计业务约定书是表明签约双方各自责任的依据。

(一) 审计业务约定书的主要内容

审计业务约定书的具体内容可能因被审计单位的不同而存在差异,但应当包括下列主要方面:① 财务报表审计的目标。财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制,是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量发表审计意见。② 管理层对财务报表的责任。在被审计单位治理层的监督下,按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是被审计单位管理层的责任。③ 管理层编制财务报表采用的会计准则和相关会计制度。④ 审计范围。审计范围是指为实现财务报表审计目标,注册会计师根据会计准则和职业判断实施的恰当的审计程序的总和。⑤ 执行审计工作的安排,包括出具审计报告的时间要求。⑥ 审计报告格式和对审计结果的其他沟通形式。⑦ 由于测试的性质和审计的其他固有限制,以及内部控制的固有局限性,不可避免地存在着某些重大错报可能仍然未被发现的风险。⑧ 管理层为注册会计师提供必要的工作条件和协助。⑨ 注册会计师不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需要的其他信息。⑩ 管理层对其作出的与审计有关的声明予以书面确认。⑪ 注册会计师对执业过程中获知的信息保密。⑫ 审计收费,包括收费的计算基础和收费安排。在签订审计业务约定书前,注册会计师应当与委托人商定审计收费。在确定收费时,注册会计师应当考虑以下因素:审计服务所需的知识和技能;所需专业人员的数量、水平和经验;每一专业人员提供服务所需的时间;提供审计服务所需承担的责任;各地有关审计收费标准的规定。⑬ 违约责任。⑭ 解决争议的方法。⑮ 签约双方法定代表人或其授权代表的签字盖章,以及签约双方加盖公章等。

(二) 审计业务约定书的续签、变更及归档

注册会计师可以与被审计单位签订长期审计业务约定书。对于连续审计,注册会计师应当考虑是否需要根据具体情况修改业务约定的条款,以及是否需要提醒被审计单位注意现有的业务约定条款。但如果出现下列情况,应当考虑重新签订审计业务约定书:① 有迹象表明被审计单位误解审计目标和范围;② 需要修改约定条款或增加特别条款;③ 高级管理人员、董事会或所有权结构近期发生变动;④ 被审计单位业务的性质或规模发生重大变化;⑤ 法律法规的规定;⑥ 管理层编制财务报表采用的会计准则和相关会

计制度发生变化。

在完成审计业务前,如果被审计单位要求注册会计师将审计业务变更为保证程度较低的鉴证业务或相关服务,注册会计师应当考虑变更业务的适当性。如果没有合理的理由,注册会计师不应当同意变更业务。如果不同意变更业务,被审计单位又不允许继续执行原审计业务,注册会计师应当解除业务约定,并考虑是否有义务向被审计单位董事会或股东会等方面说明解除业务约定的理由。审计业务约定书是审计工作底稿的组成部分,应当归档并妥善保管。

第三节 审计计划及其编制

审计计划是指注册会计师为完成各项审计业务,达到预期的审计目标,在具体执行审计程序之前编制的工作计划。会计师事务所与委托人签订审计业务约定书后,下一步工作就是制定审计计划。

一、审计计划的作用

审计计划工作是一项持续的过程,通常注册会计师在前一期审计工作结束后即开始开展本期的审计计划工作,并直到本期审计工作结束为止。在执行审计计划的过程中,情况会不断发生变化,常常会产生预期计划与实际不一致的情况,这便需要在整个审计工作的准备和实施阶段对审计计划进行补充和修订。审计计划工作十分重要,很多关键决策往往在这个阶段作出,如可接受的审计风险水平和重要性的确定、项目人员的配置等等。一般而言,审计计划具有以下几个方面的作用:

通过制定和实施审计计划,可使审计人员能根据具体情况收集充分、适当的审计证据。一般情况下,审计人员在审计计划的指导下,实施审计程序,搜集审计证据,编制审计工作底稿,并据以发表审计意见。审计计划越周详,审计人员越能搜集充分、适当的审计证据。

通过制定审计计划,可以保持合理的审计成本,提高审计工作的效率和质量。例如,通过审计计划,审计项目负责人可以全面了解审计工作的整体安排和各项审计步骤的具体时间安排,适当掌握好审计工作的进程。助理审计人员也可以通过审计计划,明确自己在审计过程的各个阶段应做的工作、要求以及时间安排等,从而有利于做好审计工作。又如,审计项目负责人可以通过预先的计划安排,使所有参加审计工作的人员有一个合理分工、搭配,从而能协调一致地完成审计工作。

通过制定审计计划,可以避免与被审计单位之间的误解。注册会计师和会计师事务所在执行审计业务中,要保持良好的信誉以及最大限度地减轻自身的法律责任,最基本的一点是要搜集充分、适当的审计证据。在会计师事务所已具备工作质量和信誉良好的

条件下,保持成本的合理性,有助于事务所增强竞争能力,以便稳定客户,避免与被审计单位之间发生误解。这对于同被审计单位保持良好的关系,对于以合理的成本优质地完成工作,都很重要。例如,如果会计师事务所通知被审计单位,审计将于源月猿日之前结束,但实际却由于工作人员计划不周而未能如期完成审计任务,那么,被审计单位可能会对会计师事务所不满,甚至可能控告其违约。

因此,对任何一个审计项目,对任何一家会计师事务所而言,不论其业务繁简,也不论其规模大小,审计计划都是至关重要的,只不过审计计划在不同情况下的繁简、粗略程度不同而已。

二、审计计划的内容

(一) 总体审计策略及其内容

审计计划分为总体审计策略和具体审计计划两个层次。总体审计策略用以确定审计范围、时间和方向,并指导制定具体审计计划。在制定总体审计策略时,注册会计师应当考虑以下主要事项:被审计单位组成部分的分布、采用的会计准则和相关会计制度、特定行业的报告要求、审计业务的报告目标、审计计划的时间安排、所需沟通的性质、确定适当的重要性水平、初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域、初步识别重要的组成部分和账户余额、评价是否需要针对内部控制的有效性获取审计证据等。总体审计策略的主要内容有四个方面:

▣ 向具体审计领域调配的资源,包括向高风险领域分派有适当经验的项目组成员,就复杂的问题利用专家工作等。

▣ 向具体审计领域分配资源的数量,包括安排到重要存货存放地观察存货盘点的项目组成员的数量、对其他注册会计师工作的复核范围、对高风险领域安排的审计时间预算等。

▣ 何时调配这些资源,包括是在期中审计阶段还是在关键的截止日期调配资源等。

▣ 如何管理、指导、监督这些资源的利用,包括预期何时召开项目预备会和总结会、预期项目负责人和经理如何进行复核、是否需要实施项目质量控制复核等。

(二) 具体审计计划及其内容

虽然编制总体审计策略的过程通常在具体审计计划之前,但是两项计划活动并不是孤立的、不连续的过程,而是内在紧密联系的,对其中一项的决定可能会影响甚至改变对另外一项的决定。例如,注册会计师在了解被审计单位及其环境的过程中,注意到被审计单位对主要业务的处理依赖复杂的自动化信息系统,因此计算机信息系统的可靠性及有效性对其经营、管理、决策以及编制可靠的财务报告具有重大影响。对此,注册会计师可能会在具体审计计划中制定相应的审计程序,并相应调整总体审计策略的内容,作出利用信息风险管理专家的工作的决定。在实务中,注册会计师经常将制定总体审计策略和具

体审计计划相结合进行,采用将总体审计策略和具体审计计划合并为一份审计计划文件的方式,以提高编制及复核工作的效率,增强其效果。

从内容及编制要求看,具体审计计划比总体审计策略更加详细,其内容包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序。

风险评估程序。风险评估程序是指为了解被审计单位及其环境而实施的程序,目的是为了识别和评估财务报表重大错报风险。注册会计师应当实施下列风险评估程序,以了解被审计单位及其环境:

(一) 询问被审计单位管理层和内部其他相关人员。注册会计师应当考虑询问管理层和对财务报告负有责任的人员,还应当考虑询问内部审计人员、采购人员、生产人员、销售人员等其他人员,并考虑询问不同级别的员工,以获取对识别重大错报风险有用的信息。

(二) 分析程序。分析程序是指注册会计师通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系,对财务信息作出评价。在实施分析程序时,注册会计师应当预期可能存在的合理关系,并与被审计单位记录的金额、依据记录金额计算的比率或趋势相比较,如果发现异常或未预期到的关系,注册会计师应当在识别重大错报风险时考虑这些比较结果。

(三) 观察和检查。观察和检查程序可以印证对管理层和其他相关人员的询问结果,并可提供有关被审计单位及其环境的信息。观察和检查的主要内容包括:观察被审计单位的生产经营活动,检查文件、记录和内部控制手册,阅读由管理层和治理层编制的报告;实地察看被审计单位的生产经营场所和设备;追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程等。

计划实施的进一步审计程序。进一步审计程序的计划包括对各类交易、账户余额和列报实施的具体审计程序的性质、时间和范围、抽取的样本量等。随着审计工作的推进,对审计程序的计划会一步步深入,并贯穿于整个审计过程。因此,为达到编制具体审计计划的要求,注册会计师需要在完成风险评估程序的基础上,识别和评估重大错报风险,并针对评估的认定层次的重大错报风险,计划实施进一步审计程序的性质、时间和范围。

审计程序的性质是指审计程序的目的和类型。审计程序的目的包括通过实施控制测试以确定内部控制的有效性,通过实施实质性程序以发现认定层次的重大错报。审计程序的类型包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序。审计程序的时间是指注册会计师何时实施审计程序,或审计证据适用的时间或时点。审计程序的范围是指实施审计程序的数量,包括抽取的样本量、对某项活动的观察次数等。

通常,注册会计师计划的进一步审计程序可以分为进一步审计程序的总体方案和拟实施的具体审计程序(包括进一步审计程序的具体性质、时间和范围)两个层次。进一步审计程序的总体方案主要是指注册会计师针对各类交易、账户余额和列报决定采用的总体方案(包括实质性方案或综合性方案)。具体审计程序则是对进一步审计程序的总体

方案的延伸和细化,它通常包括控制测试和实质性程序的性质、时间和范围。在实务中,注册会计师通常单独编制一套包括这些具体程序的“进一步审计程序表”,待具体实施审计程序时,注册会计师将基于所计划的具体审计程序,进一步记录所实施的审计程序及结果,并最终形成有关进一步审计程序的审计工作底稿。

其他审计程序。计划的其他审计程序可以包括上述进一步程序的计划中没有涵盖的,根据审计准则的要求注册会计师应当执行的既定程序。例如,阅读含有已审计财务报表的文件中的其他信息、寻求与被审计单位律师直接沟通等。

三、审计计划的编制

审计计划应由审计项目负责人编制。审计计划应形成书面文件,并在审计工作底稿中加以记录。审计计划的文件形式多种多样,表格式、问卷式和文字叙述这三种主要形式为许多会计师事务所普遍采用。无论采用哪一种形式,均不能固定地生搬硬套,因为各个被审计单位的情况和审计目标千差万别,所以,计划文件的格式和内容也都需要酌情调整。

在编制总体审计策略中,时间预算是一个十分重要的内容。时间预算是就执行审计程序的每一步骤需要的人员和工作时间所做的计划。时间预算既是合理确定审计收费的依据,又是衡量审计工作进度、判断审计人员工作效率的依据。在执行审计业务的过程中,时间预算并不是一成不变的,当出现新问题或审计环境发生变化时,会影响原定的时间预算,就应重新规划必需的时间,进而修改时间和收费预算。因工作时间增减致使会计师事务所应收取的审计费用发生变化时应立即通知被审计单位,取得被审计单位的理解。如因被审计单位会计记录不完整,或因发生特殊情况而无法在时间预算内完成审计工作时,为保证审计工作的质量,不得随意缩短或省略审计程序来适应时间预算。典型的时间预算详见表 8-1。

表 8-1

时间预算表

时间 项目	去年实际 耗用时间	本年预算	本 年 预 算				本年实际与 预算差异	差异说明
			总时数	其中:				
				张 伊	王 伊	李 伊伊		
库存现金	100	120	120	100			20	
应收账款	200	180	180	200			-20	
存货	150	160	160	150	10	10	10	
固定资产	80	80	80		80	80	0	
应付账款	100	120	120	100			20	
摇 ...	...	...	...	...	...	...	...
摇 ...	...	...	...	...	...	...	...
总摇摇计								

如时间预算与实际耗用时间存在较大差异,审计人员应在“差异说明”栏内说明产生差异的原因。

对于具体审计计划,在实际工作中,一般是通过编制审计程序表的方式体现的。典型的审计程序表详见表 5-1。

表 5-1

审计程序表

伊伊公司	总页次	摇摇摇摇索引号:
伊伊伊年 月月 日日	编制人	摇摇摇摇日期 摇
伊伊账户	复核人	摇摇摇摇日期 摇

步骤	审计程序	执行人	日期	工作底稿索引
员				
圆				
猿				
源				
缘				
...
...

根据审计准则的规定,注册会计师可以在保持职业谨慎的前提下,就计划审计工作的基本情况与被审计单位治理层和管理层进行沟通。例如,沟通的内容可以包括审计的时间安排和总体策略、审计工作中受到的限制及治理层和管理层对审计工作的额外要求等。但是,制定总体审计策略和具体审计计划仍然是注册会计师的责任。

四、审计计划的审核

编制完成的审计计划,应当经会计师事务所的有关业务负责人审核和批准。在审核总体审计策略时,应特别注意审核以下事项:

1. 审计目的、审计范围及重点审计领域的确定是否恰当。

2. 时间预算是否合理。

3. 审计小组成员的选派和分工是否恰当。

4. 对被审计单位的内部控制系统的信赖程度是否恰当。

5. 对审计重要性的确定和审计风险的评估是否恰当。

6. 对专家、内部审计人员及其他审计人员工作的利用是否恰当。

在审核具体审计计划时,应特别注意审核以下主要事项:

1. 审计程序能否达到审计目标。

④ 审计程序是否适合各审计项目的具体情况。

⑤ 重点审计领域中各审计项目的审计程序是否恰当。

⑥ 重点审计程序的制定是否恰当。

对审核中发现的问题,应及时进行相应的修改、补充和完善,并在审计工作底稿中加以记录。审计工作结束后,审计项目负责人还应就审计计划的执行情况,特别是对审计重点领域所做的审计程序的执行情况进行复核,找出并分析差异原因,以便将来制定出更行之有效的审计计划。

第四节 审计实施与出具审计报告

一、审计实施

审计实施阶段是整个审计过程的最主要阶段。在该阶段中,注册会计师应当贯彻风险导向审计的理念,通过了解被审计单位及其环境,在识别和评估重大错报风险的基础上,对已评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施,对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序,以将审计风险降至可接受的低水平。

(一) 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险确定下列总体应对措施:① 向项目组强调在搜集和评价审计证据过程中保持职业怀疑态度的必要性。② 分派更有经验或具有特殊技能的审计人员,或利用专家的工作。③ 项目组的高级别成员,如项目负责人、项目经理等经验较丰富的人员,要对其他成员提供更详细、更经常、更及时的指导和监督,并加强项目质量复核。④ 为避免对审计效果的人为干涉,在选择进一步审计程序时,应当注意使某些程序不被被审计单位管理层预见或事先了解。⑤ 对拟实施审计程序的性质、时间和范围作出总体修改。

(二) 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

进一步审计程序相对风险评估程序而言,是指注册会计师针对评估的各类交易、账户余额、列报(包括披露)认定层次重大错报风险实施的审计程序,包括控制测试和实质性程序。在设计进一步审计程序时,注册会计师应当考虑下列因素:① 风险的重要性。风险造成的后果越严重,越需要注册会计师关注和重视,越需要精心设计有针对性的进一步审计程序。② 重大错报发生的可能性。涉及的各类交易、账户余额和列报的特征;被审计单位采用的特定控制的性质,不同性质的控制(尤其是人工控制还是自动化控制)对注册会计师设计进一步的审计程序具有重要影响;注册会计师是否拟获取审计证据,以确定内部控制防止或发现并纠正重大错报方面的有效性。

③ 控制测试。控制测试指的是测试控制运行的有效性。注册会计师应当从四个方

面获取关于控制是否有效运行的审计证据：① 控制在所审计期间的不同时点是如何运行的；② 控制是否得到一贯执行；③ 控制由谁执行；④ 控制以何种方式运行（例如人工控制或自动化控制）。

出于成本效益的考虑，作为进一步审计程序的类型之一，控制测试并非在任何情况下都需要实施。当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：① 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的；② 仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据。

实质性程序。实质性程序是指注册会计师针对评估的重大错报风险实施的直接用以发现认定层次重大错报的审计程序，包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序两种基本类型。细节测试是对各类交易、账户余额、列报的具体细节进行测试，目的在于直接识别财务报表认定是否存在错报。实质性分析程序从技术特征上看仍然是分析程序，主要是通过研究数据间关系评价信息，只是将该技术方法用作实质性程序，即用以识别各类交易、账户余额、列报及相关认定是否存在错报。注册会计师应当针对评估的重大错报风险设计和实施实质性程序，以发现认定层次的重大错报。

注册会计师需要根据不同的认定层次的重大错报风险设计有针对性的细节测试。例如，在针对存在或发生认定设计细节测试时，注册会计师应当选择包含在财务报表金额中的项目，并获取相关审计证据。

（三）评价列报的适当性

《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》规范了财务报表的列报，提出了财务报表列报的一致性、可比性等总体要求，并就财务报表各组成部分（如资产负债表、利润表）的列报提出了具体要求。注册会计师应当实施审计程序，以评价财务报表总体列报是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

（四）评价审计证据的充分性和适当性

在形成审计意见时，注册会计师应当从总体上评价是否已经获取充分、适当的审计证据，以将审计风险降至可接受的低水平。注册会计师应当考虑所有相关的审计证据，包括能够印证财务报表认定的审计证据和与之相矛盾的审计证据。对于整个审计过程中作出的各项审计结论，注册会计师均应当评价相关审计证据的充分性和适当性。

（五）形成工作记录

注册会计师应当就下列事项形成审计工作记录：① 对评估的财务报表层次重大错报风险采取的总体应对措施；② 实施进一步审计程序的性质、时间和范围；③ 实施的进一步审计程序与评估的认定层次重大错报风险的联系；④ 实施进一步审计程序的结果。

二、出具审计报告

在出具审计报告前,注册会计师应当审核期后事项和或有事项,关注被审计单位的持续经营能力,在此基础上完成审计外勤工作。

在编制审计报告前,注册会计师应当向被审计单位介绍审计情况,对在审计过程中发现的不符合会计准则和相关会计制度、需要调整财务报表的重大事项,应以书面形式向被审计单位管理层提出调整财务报表建议。调整建议通常用“调整分录”或“审计差异汇总表”的形式提出。如果被审计单位接受审计建议进行调整,审计人员应据此编制试算平衡工作底稿。对于已调整的事项,不应在审计报告及其附注中列出;如果被审计单位不接受建议进行调整,审计人员应对未调整事项进行整理,连同未接受的理由,一并作出书面记录,并据未调整事项的性质重要程度,考虑是否在审计报告中反映。

审计人员在完成审计外勤工作后,应当根据获取的审计证据撰写审计报告,概括说明审计计划及审计目标是否实现。审计人员在出具审计报告前,应向被审计单位索取声明书,以明确会计责任和审计责任。如果被审计单位拒绝提供审计人员认为必要的声明,审计人员应考虑这一拒绝对审计报告可能产生的影响,并重新考虑发表审计意见的类型和措辞。

审计报告的初稿形成后,应征求被审计单位意见,同时交换双方对审计结果的看法,必要时可以进行修改。审计报告应经审计组织的业务负责人进行审核,并提出修改意见。审计报告经复核、修改后,由注册会计师签章,加盖会计师事务所公章后,连同已审财务报表径送委托人,委托人及使用者应按照审计业务约定书的要求使用审计报告。

三、整理审计档案

审计工作结束后,注册会计师应对审计文件进行分类整理,形成审计档案。审计档案的所有权属于执行该项业务的会计师事务所。会计师事务所应建立审计档案保管制度,确保审计档案的安全与完整。

第五节 国家审计程序和内部审计程序

一、国家审计程序

国家审计程序是指审计机关和审计人员进行审计时,从开始到结束的审计工作步骤和顺序,主要包括审计准备阶段、审计实施阶段、审计报告阶段。

（一）审计准备阶段

审计准备阶段是整个审计工作的起点,直接关系到审计工作的成效。一般来说,审计准备阶段主要包括以下工作:

1. 编制审计项目计划,确定审计事项。审计项目计划是审计机关一定时期内(通常为1年)对需要审计的事项所作的总体规划。审计事项是审计项目计划中确定的具体审计事项。审计机关依据法律、法规和国家其他有关规定,按照本级人民政府和上级审计机关的要求,确定年度审计工作重点,编制审计项目计划。

2. 审计项目计划的内容主要包括:项目计划编制依据;项目单位名称和数量;项目分布地区和部门;具体审计项目及其主要审计内容;时间安排;审计目标;措施等。

3. 组织审计力量。审计项目确定后,应根据其特点和要求,配备审计人员,组成审计组。审计组实行组长负责制,分工协作,各负其责,其主要职责是拟订审计工作方案,按审计程序开展工作。

4. 制定审计方案。审计机关在实施审计前,应当制定审计方案。审计方案包括审计工作方案和审计实施方案。审计工作方案是审计机关为了统一组织多个审计组对部门、行业或者专项资金等审计项目实施审计而制定的总体工作计划。审计实施方案是审计组为了完成审计项目任务,从发送审计通知书到处理审计报告全部过程的工作安排。审计机关应当根据年度审计项目计划的安排和审计准则的有关规定,编制审计工作方案,对审计的组织方式、分工、协作、汇总、处理等事项作出规定,提出要求。审计工作方案由负责审计项目组织工作的审计机关编制,并下达到具体承担审计任务的审计机关执行。审计实施方案由审计组编制。

5. 初步调查了解被审计项目或单位的基本情况。审计组编制审计实施方案前,应当调查了解被审计单位的下列情况,并要求被审计单位提供下列资料:① 财政财务隶属关系、机构设置、人员编制情况;② 职责范围或者业务经营范围;③ 银行账户、会计报表及其他有关的纸质和电子会计资料;④ 内部审计机构和社会审计机构出具的审计报告;⑤ 财务会计机构及其工作情况;⑥ 相关的内部控制及其执行情况;⑦ 相关的重要会议记录和有关的文件;⑧ 与审计工作有关的电子数据、数据结构文档等。对曾经审计过的单位,应当注意查阅了解过去审计的情况,利用原有的审计档案资料。

6. 编制审计实施方案。审计组编制审计实施方案时,应当运用重要性和谨慎性原则,在评估审计风险的基础上,围绕审计目标确定审计的范围、内容、步骤和方法。审计实施方案的主要内容包括:编制的依据;被审计单位的名称和基本情况;审计的目标;审计的范围、内容和重点;重要性的确定及审计风险的评估;预定的审计工作起讫日期;审计组组长、审计组成员及其分工;编制的日期等。

7. 下达审计通知书。审计通知书是对被审计单位或项目进行审计的书面通知,也是审计组执行审计任务,行使审计监督权的凭证依据。《审计法》规定:“审计机关应当在实

施审计猿日前,向被审计单位下达审计通知书。”审计通知书的内容包括:审计机关名称;被审计单位名称;审计范围;内容和时间;审计组成员和职务、职称;对被审计单位提出的配合审计工作的要求等。

(二) 审计实施阶段

审计通知书下达后,审计人员进驻被审计单位开始实施审计。审计实施阶段是将审计工作付诸实施,是审计全过程的最主要阶段。该阶段的主要工作内容可分为两个方面:一是深入调查研究,调整原审计实施方案;二是实施审计,获取审计证据。

深入调查研究,调整原审计实施方案。审计人员进驻被审计单位后,应按以下程序工作:①召开“进点会”,说明审计目的和审计主要内容,取得被审计单位领导、财会、内部审计等部门负责人的支持和配合,听取被审计单位情况介绍,协商确定有关审计事宜。②了解被审计单位基本情况和业务经营情况,索取搜集必要的资料如规章、制度、文件、计划、财务报表、账簿、凭证等。③评价内部控制制度是否健全,必要时应对内部控制的执行情况和有效性进行测评,以确定内部控制的可信赖程度,进一步确定审计的范围、重点内容和方式、方法。④必要时调整原审计方案。

实施审计,获取审计证据。上述审计工作完成后,审计人员应当有重点、有目标地运用各种审计方法具体审查被审事项,获取审计证据。

工作顺序是:①分析业务处理的复杂程度及业务发生的频率。复杂或发生频率高的业务容易出错,业务处理人员素质不高也容易出错。②根据审计目标,选用适当的审计方法,获取充分、适当的审计证据。③对搜集的审计证据进行鉴定、评价,并随时记入审计工作底稿。④汇总编制审计工作底稿,对重要的审计工作底稿进行复核。

(三) 审计报告阶段

审计组对审计事项实施审计,并完成既定的审计目标后,应当向审计机关提出审计报告。政府审计的审计报告,是指审计组对审计事项实施审计后,就审计实施情况和审计结果向派出的审计机关提出的书面报告。审计报告阶段的主要内容包括提出审计报告、对审计报告的审核及对审计报告的审定。

审计组提出审计报告。审计组对审计事项实施审计,并完成既定的审计目标后,应当向派出审计组的审计机关提出审计报告。审计报告包括下列基本要素:标题;主送单位;审计报告的内容;审计组组长签名;审计组向审计机关提出审计报告的日期。在向审计机关正式提出审计报告前,审计组应当根据审计工作底稿以及相关资科,在综合分析、归类、整理、核对的基础上,编制审计报告征求意见稿。审计报告应当经审计组集体讨论并由审计组组长定稿,按照规定及时征求被审计单位意见。被审计单位应当自收到审计报告之日起5日内提出书面意见;被审计单位自收到审计报告之日起5日内没有提出书面意见的,视同无异议,并由审计人员予以注明。被审计单位对审计报告有异议的,审计组应当进一步研究、核实,如有必要,应当修改审

计报告。

■ 审计报告的审核。审计组对审计事项实施审计后,应当及时提出审计报告。审计组所在部门接收并复核审计组的审计报告,代拟审计机关的审计报告、审计决定书、审计移送处理书等审计法律文书后,由审计机关复核机构或者专职复核人员复核审计组所在部门代拟的法律文书。

■ 审计报告的审定。审计机关根据审计项目的重要程度,由审计机关分管领导分别确定或者提议召开不同层次的审计业务会议,审定审计组所在部门代拟的法律文书。之后,审计机关分管领导或者主要负责人签发审计机关的审计报告、审计决定、审计移送处理书等审计法律文书。审计机关应当将审计机关的审计报告和审计决定书送达被审计单位和有关主管机关、单位。

二、内部审计程序

内部审计程序是指内部审计机构和员工进行审计从开始到结束的审计工作步骤和顺序,包括准备阶段、实施阶段、审计报告阶段和后续审计阶段。

(一) 准备阶段

■ 制定审计计划。《内部审计基本准则》规定:内部审计人员应在考虑组织风险、管理需要及审计资源的基础上,制定审计计划,对审计工作作出合理安排。

审计计划一般包括年度审计计划、项目审计计划和审计方案三个层次。年度审计计划是对年度的审计任务所作的事先规划,是组织年度工作计划的重要组成部分;项目审计计划是对具体审计项目实施的全过程所作的综合安排;审计方案是对具体审计项目的审计程序及其时间等所作出的详细安排。其中,年度审计计划应在下年度开始前编制完成,并报组织的管理层批准,以指导内部审计机构下年度的工作;项目审计计划和审计方案应在审计实施前编制完成,并经内部审计机构负责人批准。

■ 送达审计通知书。审计通知书,是指内部审计机构在实施审计前,通知被审计单位或个人接受审计的书面文件。内部审计机构应根据经过批准后的审计计划编制审计通知书,并应在实施审计前,向被审计单位送达审计通知书。特殊审计业务可在实施审计时送达。审计通知书主送被审计单位,必要时可抄送组织内部相关部门。涉及组织内个人责任的审计项目,应抄送被审计者本人。

(二) 实施阶段

■ 内部控制评审。内部控制评审的目的是合理地保证组织实现以下目标:① 遵守国家有关法律法规和组织内部规章制度;② 信息的真实、可靠;③ 资产的安全、完整;④ 经济有效地使用资源;⑤ 提高经营效率和效果。

内部控制评审主要围绕内部控制的组成要素展开。内部审计人员在评价内部控制时,按照项目的性质和需要,既可以对全部控制要素进行评价,也可以只对部分控制要素

进行评价。内部审计人员可以采用文字叙述、调查问卷、流程图等方法对内部控制进行描述和评价,并记录于审计工作底稿中。

圆获取审计证据。内部审计人员可以采用审核、观察、监盘、询问、函证、计算、分析性复核等方法获取审计证据,并将获取审计证据的名称、来源、内容、时间等清晰、完整地记录在工作底稿中。

猿协助组织对舞弊进行预防、检查和报告。预防、发现和纠正舞弊行为是组织管理层的责任。但是,内部审计机构和人员应当保持应有的职业谨慎,合理关注组织内部可能发生的舞弊行为,以协助组织管理层预防、查检和报告舞弊行为。

(三) 审计报告阶段

审计报告是对被审计单位经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性所作出的相对保证。内部审计人员应在审计实施结束后,以经过核实的审计证据为依据,形成审计结论与建议,出具审计报告。如有必要,内部审计人员可以在审计过程中提交期中报告,以便及时采取有效的纠正措施改善经营活动和内部控制。内部审计机构应该建立健全审计报告分级复核制度,明确规定各级复核的要求和责任。

(四) 后续审计阶段

后续审计是指内部审计机构为检查被审计单位对审计发现的问题所采取的纠正措施及其效果而实施的审计。内部审计机构应在规定的期限内,或与被审计单位约定的期限内执行后续审计。内部审计机构负责人应根据被审计单位的反馈意见,适时安排后续审计工作,并把它作为年度审计计划的一部分,确定后续审计时间和人员安排,编制审计方案。

习摇摇题

一、思考题

圆简述财务报表认定的含义及类型。

圆简述风险导向审计的基本程序。

猿简述总体审计策略和具体审计计划的内容。

源为了解被审计单位及其环境,注册会计师应当实施哪些风险评估程序?

缘注册会计师对认定层次的重大错报风险,需要实施的进一步审计程序是什么?

远简述审计程序的性质、时间和范围的含义。

二、计算分析题

请回答下列审计程序可以获取哪些认定的审计证据?

审计程序	认定					审计证据
	存在或发生	完整性	权利和义务	计价和分摊	分类和披露	
检查银行对账单						
观察客户盘点						
重新计算应交税费						
比较管理费用预算与实际数						
询问长期投资在财务报表中的披露政策						
函证应收账款						

第六章 内部控制及其评价

【本章重点】

- 内部控制的涵义、要素及其局限性
- 内部控制与财务报表审计的关系
- 对内部控制的了解
- 内部控制的评价与应用

【本章难点】

- 内部控制与财务报表审计的关系
- 内部控制的评价与应用

第一节 内部控制概述

内部控制是管理现代化的必然产物,而内部控制的产生和发展,促使审计工作从全面详细审计发展成为以测试内部控制为基础的抽样审计。审计人员进行审计时,应当了解与审计相关的内部控制以识别潜在错报的类型,考虑导致重大错报风险的因素,以及设计和实施进一步审计程序的性质、时间和范围。

一、内部控制理论的发展

内部控制理论产生与发展的漫长演进历程分为以下几个阶段。

(一)“内部牵制”阶段

19世纪 40年代以前,人们习惯用内部牵制这一概念,其主要特点是:以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权力的方式进行组织的责任分工,每项业务通过正常发挥其他个人或部门的作用和功能进行交互检查或控制。一般来说,内部牵制的执行大致可分为以下四类:一是实物牵制。例如,把保险柜的钥匙交给两个以上工作人员

持有,如果不同时使用这两把以上的钥匙,保险柜就打不开。二是机械牵制。例如,保险柜的门若非按正确程序操作就打不开。三是体制牵制。采用双重控制预防错误和舞弊的发生。四是簿记牵制。定期将明细账与总账进行核对。

总之,内部牵制着重强调组织内分工的控制,它是现代内部控制理论中有关组织控制、职务分离控制的雏形。

(二)“内部控制”阶段

20世纪 20年代到 30年代初,在内部牵制思想的基础上产生了内部控制制度的概念。1936年,美国注册会计师协会的审计程序委员会首次对内部控制下了权威性定义:“内部控制包括组织机构的设计和企业内部采取的所有相互协调的方法和措施。这些方法和措施都用于保护企业的财产,检查会计财务信息的准确性,提高经营效率,推动企业坚持执行既定的管理方针。”

在这个阶段中,内部控制制度的范围已超出了直接与会计和财务部门功能有关的内容范畴,具体包括会计控制和管理控制两大部分。其中会计控制是指与财产安全和财产记录可靠性有直接联系的方法和程序,如授权批准控制、不相容职务控制、财产接触控制和内部审计等;管理控制是指与提高经营效率和贯彻管理方针有关的方法和程序,如统计分析、动态研究、业绩报告、雇员培训计划和质量控制等。

(三)“内部控制结构”阶段

从 20世纪 40年代以来,内部控制的理论研究又有了新的发展,会计与审计界研究的重点逐步从一般涵义向具体内容深化。美国注册会计师协会于 1958年 6月发布了《审计准则公告第 33号——在财务报表审计中对内部控制结构的考虑》。

该公告首次以“内部控制结构”概念取代了“内部控制制度”一词,而且该公告提出的内部控制内容比以前更具体,条理更清楚。该公告的颁布和实施可视为内部控制理论研究的一个新的突破性成果。

该公告指出:“企业的内部控制结构包括企业为实现特定目标提供合理保证而建立的各种政策和程序。”该公告认为内部控制结构由下列三个要素构成:

1. 控制环境。控制环境是指对建立、加强或削弱特定政策或程序的效率有重大影响的各种要素。这些要素包括管理者的思想和经营作风,企业组织结构,董事会及其所属委员会,特别是审计委员会发挥的职能,确定职权或责任的方法,管理者监控和检查工作时所使用的控制方法,包括经营计划、预算、预测、利润计划、责任会计和内部审计;人事工作方针及其执行,影响本企业业务的各种外部关系等。

控制环境反映了董事会、管理者、业主和其他人员对控制的态度、认识和行动。

2. 会计系统。会计系统规定各项经济业务的确认、归集、分类、分析、登记和编报方法。一个有效的会计制度包括以下内容:鉴定和登记一切合法的经济业务;对各项经济业务进行适当分类,作为编制报表的依据;计量经济业务的价值以使其货币价值能够在财务

报表中记录,确定经济业务发生的时间,以确保它记录在适当的会计期间;在财务报表中恰当地表述经济业务及有关的揭示内容。

内部控制程序。控制程序是管理当局制定的政策和程序,以保证达到一定的目的。它包括经济业务和活动的批准权,明确各员工的职责分工,充分的凭证、账单设置和记录,资产和记录的接触控制,业务的独立审核等。

内部控制结构这一概念不再区分会计控制和管理控制,特别强调了管理者对内部控制的态度、认识和行为等控制环境的作用。

(四)“内部控制整体框架”阶段

进入 20 世纪 80 年代后,人们对内部控制的研究又进入了一个全新的阶段。1985 年,美国“反对虚假财务报告委员会”下属的由美国会计学会、注册会计师协会、国际内部审计人员协会、财务经理协会和管理会计学会等组织参与的“发起组织委员会(柯普委员会)”发布了指导内部控制实践的纲领性文件——《内部控制——整体框架》。这份报告堪称内部控制发展史上的又一里程碑。报告指出:“内部控制是由企业董事会、经理层及其他员工实施的,为财务报告的可靠性、经营活动的效率和效果、相关法律法规的遵循性等目标的实现提供合理保证的过程。”同时提出了内部控制整体框架由控制环境、风险评估、控制活动、信息系统和沟通、监督五个相互联系的要素构成。

(五)“企业风险管理框架”阶段

自柯普的报告发布以来,内部控制框架已经被世界上许多企业所应用,在企业的政策制定、预定目标实现过程的控制等方面发挥了重要的作用。但由于近来企业财务丑闻与经营失败不断涌现,给投资者、企业员工以及其他利益关系人带来了巨大损失,因此建立健全风险管理框架以改善企业风险管理状况的呼声日益高涨。1994 年 9 月,柯普发布了《企业风险管理框架》(萨班斯—奥克斯法案)。该框架就是在《内部控制——整体框架》报告的基础上,结合《萨班斯—奥克斯法案》在报告方面的要求,明确提出企业风险管理是由企业董事会、管理层和其他员工共同参与的,应用于企业战略制定和企业内部各层次和部门的,用于识别可能对企业造成影响的事项,并在其风险偏好范围内管理风险,为企业目标的实现提供合理保证的过程。同时指出,企业风险管理框架由内部环境、目标制定、事项识别、风险评估、风险反应、控制活动、信息和沟通、监控八个相互关联的要素构成。

风险管理框架建立在内部控制框架的基础上,范围比内部控制框架更为广泛,是对内部控制框架的扩展,是一个主要针对风险的更为明确的概念。风险管理框架比起内部控制框架来说,新增了“目标制定”、“事项识别”和“风险反应”三个风险管理要素,突出了内部控制的关键在于风险管理,并且由于企业管理重心逐渐向风险管理转移,风险管理框架中其他要素的内涵和外延也都相应扩大了。

二、内部控制的内涵

《中国注册会计师审计准则第 1201 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》将内部控制定义为：“内部控制是被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。”

可以从以下几方面理解内部控制：

内部控制的目标是合理保证：① 财务报告的可靠性，这一目标与管理层履行财务报告编制责任密切相关；② 经营的效率和效果，即经济有效地使用企业资源，以最优方式实现企业的目标；③ 在所有经营活动中遵守法律法规的要求，即在法律法规的框架下从事经营活动。

设计和实施内部控制的责任主体是治理层、管理层和其他人员，组织中的每一个人都对内部控制负有责任。

实现内部控制目标的手段是设计和执行控制政策和程序。

三、内部控制的要素

财政部委员会在《内部控制——整体框架》中提出内部控制整体框架由控制环境、风险评估、控制活动、信息系统和沟通、监督五个相互联系的要素构成。《中国注册会计师审计准则第 1201 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》对内部控制要素的划分采用了此种方式。

（一）控制环境

控制环境包括治理职能和管理职能，以及治理层和管理层对内部控制及其重要性的态度、认识和措施。控制环境设定了被审计单位的内部控制基调，影响员工对内部控制的认识和态度。良好的控制环境是实施有效内部控制的基础。

构成控制环境的要素包括：

对诚信和道德价值观念的沟通与落实。诚信和道德价值观念是控制环境的重要组成部分，影响到重要业务流程的设计和运行。内部控制的有效性直接依赖于负责创建、管理和监控内部控制的人员的诚信和道德价值观念。被审计单位是否存在道德行为规范，以及这些规范如何在被审计单位内部得到沟通和落实，决定了是否能产生诚信和道德的行为。

对胜任能力的重视。胜任能力是指具备完成某一职位的工作所应有的知识和能力。管理层对胜任能力的重视包括对于特定工作所需的胜任能力水平的设定，以及对达到该水平所必需的知识能力的要求。

治理层的参与程度。被审计单位的控制环境在很大程度上受治理层的影响。治

治理层对控制环境影响的要素有：治理层相对于管理层的独立性、成员的经验和品德、对被审计单位业务活动的参与程度、治理层行为的适当性、治理层所获得的信息、治理层对治理层所提出问题的追踪程度，以及治理层与内部审计人员和注册会计师的联系程度等。

治理层的理念和经营风格。管理层负责企业的运作以及经营策略和程序的制定、执行与监督。控制环境的每个方面在很大程度上都受管理层采取的措施和作出决策的影响，或在某些情况下受管理层不采取某些措施或不作出某种决策的影响。在有效的控制环境中，管理层的理念和经营风格可以创造一个积极的氛围，促进业务流程和内部控制的有效运行，同时创造一个减少错报发生可能性的环境。在管理层以一个或少数几个人为主时，管理层的理念和经营风格对内部控制的影响尤为突出。

治理组织结构及职权与责任的分配。被审计单位的组织结构为计划、运作、控制及监督经营活动提供了一个整体框架。通过集权或分权决策，可在不同部门间进行适当的职责划分、建立适当层次的报告体系。组织结构将影响权利、责任和工作任务在组织成员中的分配。被审计单位的组织结构在一定程度上取决于被审计单位的规模和经营活动的性质。

治理人力资源政策与实务。政策与程序（包括内部控制）的有效性，通常取决于执行人。因此，被审计单位员工的能力与诚信是控制环境中不可缺少的因素。人力资源政策与实务涉及招聘、培训、考核、晋升和薪酬等方面。被审计单位是否有能力招聘并保留一定数量既有能力又有责任心的员工在很大程度上取决于其人事政策与实务。

（二）风险评估过程

任何经济组织在经营活动中都会面临各种各样的风险，风险对其生存和竞争能力产生影响。很多风险并不为经济组织所控制，但管理层应当确定可以承受的风险水平，识别这些风险并采取一定的应对措施。

可能产生风险的事项和情形包括：

治理监管及经营环境的变化。监管和经营环境的变化会导致竞争压力的变化以及重大的相关风险。

治理新员工的加入。新员工可能对内部控制有不同的认识和关注点。

治理新信息系统的使用或对原系统进行升级。信息系统的重大变化会改变与内部控制相关的风险。

治理业务快速发展。快速的业务扩张可能会使内部控制难以应对，从而增加内部控制失效的可能性。

治理新技术。将新技术运用于生产过程和信息系统可能改变与内部控制相关的风险。

治理新生产型号、产品和业务活动。进入新的业务领域和发生新的交易可能带来新的与内部控制相关的风险。

企业重组。重组可能带来裁员以及管理职责的重新划分,将影响与内部控制相关的风险。

发展海外经营。海外扩张或收购会带来新的并且往往是特别的风险,进而可能影响内部控制,如外币交易的风险。

新的会计准则。采用新的或变化了的会计准则可能会增大财务报告发生重大错报的风险。

风险评估过程的作用是,识别、评估和管理影响被审计单位实现经营目标能力的各种风险。

(三) 信息系统与沟通

信息系统与沟通是搜集与交换被审计单位执行、管理和控制业务活动所需信息的过程,包括搜集和提供信息(特别是履行内部控制岗位职责所需的信息)给适当人员,使之能够履行职责。信息系统与沟通的质量直接影响到管理层对经营活动作出正确决策和编制可靠的财务报告的能力。

公开的沟通渠道有助于确保例外情况得到报告和处理。沟通可以采用政策手册、会计和财务报告手册和备忘录等形式进行,也可以通过发送电子邮件、口头沟通和管理层的行动来进行。

(四) 控制活动

控制活动是指有助于确保管理层的指令得以执行的政策和程序,包括与授权、业绩评价、信息处理、实物控制和职责分离等相关的活动。

授权。授权包括一般授权和特别授权。

授权的目的在于保证交易在管理层授权范围内进行。一般授权是指管理层制定的要求组织内部遵守的普遍适用于某类交易或活动的政策。特别授权是指管理层针对特定类别的交易或活动逐一设置的授权,如重大资本支出和股票发行等。特别授权也可能用于超过一般授权限制的常规交易。例如,同意因某些特别原因,对某个不符合一般信用条件的客户赊购商品。

业绩评价。业绩评价主要包括被审计单位分析评价实际业绩与预算(或预测、前期业绩)的差异,综合分析财务数据与经营数据的内在关系,将内部数据与外部信息来源相比较,评价职能部门、分支机构或项目活动的业绩(如银行客户信贷经理复核各分行、地区和各种贷款类型的审批和收回)以及对发现的异常差异或关系采取必要的调查与纠正措施。

信息处理。与信息处理有关的控制活动包括信息技术的一般控制和应用控制。

信息技术一般控制是指与多个应用系统有关的政策和程序,有助于保证信息系统持续恰当地运行(包括信息的完整性和数据的安全性),支持应用控制作用的有效发挥,通常包括数据中心和网络运行控制,系统软件的购置、修改及维护控制,接触或访问权限控

制、应用系统的购置、开发及维护控制。例如,程序改变的控制、限制接触程序和数据的控制、与新版应用软件包实施有关的控制等都属于信息技术一般控制。

信息技术应用控制是指主要在业务流程层面运行的人工或自动化程序,与用于生成、记录、处理、报告交易或其他财务数据的程序相关,通常包括检查数据计算的准确性,审核账户和试算平衡表,设置对输入数据和数字序号的自动检查,以及对例外报告进行人工干预。

实物控制。实物控制主要包括对资产和记录采取适当的安全保护措施,对访问计算机程序和数据文件设置授权,以及定期盘点并将盘点记录与会计记录相核对。例如,现金、有价证券和存货的定期盘点控制。实物控制的效果影响资产的安全,从而对财务报表的可靠性及审计产生影响。

职责分离。职责分离主要包括被审计单位如何将交易授权、交易记录以及资产保管等职责分配给不同员工,以防范同一员工在履行多项职责时可能发生的舞弊或错误。当信息技术运用于信息系统时,职责分离可以通过设置安全控制来实现。

(五) 对控制的监督

管理层的重要职责之一就是建立和维护控制并保证其持续有效运行,对控制的监督可以实现这一目标。监督是由适当的人员,在适当、及时的基础上,评估控制的设计和运行情况的过程。对控制的监督是指被审计单位评价内部控制在一段时间内运行有效性的过程,该过程包括及时评价控制的设计和运行,以及根据情况的变化采取必要的纠正措施。

四、内部控制的固有局限性

内部控制存在固有局限性,无论如何设计和执行,只能对财务报告的可靠性提供合理的保证。内部控制存在的固有局限性包括:

在决策时人为判断可能出现错误和由于人为失误而导致内部控制失效。例如,被审计单位信息技术工作人员没有完全理解系统如何处理销售交易,为使系统能够处理新型产品的销售,可能错误地对系统进行更改,或者对系统的更改是正确的,但是程序员没能把此次更改转化为正确的程序代码。

可能由于两个或更多的人员进行串通或管理层凌驾于内部控制之上而被规避。例如,管理层可能与客户签订背后协议,对标准的销售合同作出变动,从而导致收入确认发生错误。再如,软件中的编辑控制旨在发现和报告超过赊销信用额度的交易,但这一控制可能被逾越或规避。

如果被审计单位内部行使控制职能的人员素质不适应岗位要求,也会影响内部控制功能的正常发挥。

被审计单位实施内部控制的成本效益问题也会影响其效能,当实施某项控制成本

大于控制效果而发生损失时,就没有必要设置控制环节或控制措施。

内部控制一般都是针对经常而重复发生的业务而设置的,如果出现不经常发生或未预计到的业务,原有控制就可能不适用。

五、内部控制与审计的关系

内部控制既是被审计单位对其经济活动进行组织、制约、考核和调节的重要工具,也是审计人员用以确定审计程序的重要依据。在审计的发展过程中,对内部控制的重视与信赖,加速了现代审计方法的变革,节约了审计时间和审计费用,同时也扩大了审计范围,完善了审计的职能。在确定内部控制与审计的关系时应当明确以下三点。

审计人员在执行财务报表审计业务时,不论被审计单位规模大小,都应当对与审计相关的内部控制进行充分的了解。

审计人员应当了解与审计相关的内部控制以识别潜在错报的类型,考虑导致重大错报风险的因素,以及设计和实施进一步审计程序的性质、时间和范围。

与审计相关的控制。内部控制的目标旨在合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守。审计人员审计的目标是对财务报表是否不存在重大错报发表审计意见,尽管要求审计人员在财务报表审计中考虑与财务报表编制相关的内部控制,但目的并非对被审计单位内部控制的有效性发表意见。因此,审计人员需要了解和评价的内部控制只是与财务报表审计相关的内部控制,并非被审计单位所有的内部控制。

第二节 内部控制的了解与描述

一、内部控制的了解

了解被审计单位的内部控制是识别和评估重大错报风险、设计和实施进一步审计程序的基础。

需要指出的是,内部控制的某些要素(如控制环境)更多地对被审计单位整体层面产生影响,而其他要素(如信息系统与沟通、控制活动)则可能更多地与特定业务流程相关。在实务中,应当从被审计单位整体层面和业务流程层面分别了解和评价被审计单位的内部控制。

(一) 对内部控制了解的深度

对内部控制了解的深度,是指在了解被审计单位及其环境时对内部控制了解的程度。这包括评价控制的设计,并确定其是否得到执行,但不包括对控制是否得到一贯执行的测试。

评价控制的设计是指考虑一项控制单独或连同其他控制是否能够有效防止或发现并纠正重大错报。控制得到执行是指某项控制存在且被审计单位正在使用。设计不当的控制可能表明内部控制存在重大缺陷,在确定是否考虑控制得到执行时,应当首先考虑控制的设计。如果控制设计不当,不需要再考虑控制是否得到执行。

(二) 了解内部控制的程序

审计人员在了解内部控制时,应当合理利用以往的审计经验,进行专业判断。但是,过去有效的内部控制现在可能不再适用。因此,对内部控制的了解,除利用以往的审计经验外,通常还可以实施下列风险评估程序,以获取有关控制设计和执行的审计证据:

■ 询问被审计单位的人员。询问本身并不足以评价控制的设计以及确定其是否得到执行,注册会计师应当将询问与其他风险评估程序结合使用。

■ 观察特定控制的运用,以了解业务授权、文件记录等内部控制的执行是否与制度规定相吻合。

■ 检查文件和报告,包括查阅相关内部控制文件和检查内部控制生成的文件和记录,如组织结构图、职务说明书、工薪记录表和内部审计报告等。

■ 追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程(穿行测试)。穿行测试又称全程测试、了解性测试,是指在每一类交易循环中选择一笔或若干笔业务进行测试,以验证内部控制的实际运行是否与审计工作底稿上所描述的内部控制相一致。例如,为了复查购货循环的内部控制,审计人员可选择一笔或若干笔购货业务,把包括请购、订货、验收、保管、核票、付款、登账在内的整个购货业务流程进行详细检查,以确定购货循环内部控制中各环节实际执行情况是否与其所了解的内部控制相一致。若发现实际执行情况与审计工作底稿中的有关描述不一致,审计人员应当对审计工作底稿加以修正。

(三) 在被审计单位整体层面了解内部控制

■ 了解控制环境。在评价控制环境的设计和实施情况时,审计人员应当了解管理层在治理层的监督下,是否营造并保持了诚实守信和合乎道德的文化,以及是否建立了防止或发现并纠正舞弊和错误的恰当控制。

在评价控制环境的设计时,审计人员应当考虑构成控制环境的要素,以及这些要素如何被纳入被审计单位业务流程。

控制环境对重大错报风险的评估具有广泛影响,但控制环境本身并不能防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报。注册会计师在评估重大错报风险时,应当将控制环境连同其他内部控制要素产生的影响一并考虑。例如,将控制环境与对控制的监督和具体控制活动一并考虑。

■ 了解被审计单位的风险评估。审计人员应当了解被审计单位的风险评估过程和结果。

在评价被审计单位风险评估过程的设计和执行时,审计人员应当确定管理层如何识

别与财务报告相关的经营风险,如何估计该风险的重要性,如何评估风险发生的可能性,以及如何采取措施管理这些风险。如果被审计单位的风险评估过程符合其具体情况,了解被审计单位的风险评估过程和结果有助于审计人员识别财务报表重大错报风险。

獠了解信息系统与沟通。审计人员应当从下列方面了解与财务报告相关的信息系统:

(员) 在被审计单位经营过程中,对财务报表具有重大影响各类交易。

(圆) 在信息技术和人工系统中,交易生成、记录、处理和报告的程序。

(猿) 与交易生成、记录、处理和报告有关的会计记录、支持性信息和财务报表中的特定项目。

(源) 信息系统如何获取除各类交易之外的对财务报表具有重大影响的事项和情况的信息,如对固定资产和长期资产计提折旧或摊销、对应收账款计提坏账准备等。

(缘) 被审计单位编制财务报告的过程,包括作出的重大会计估计和披露。

审计人员应当了解被审计单位内部如何对财务报告的岗位职责,以及与财务报告相关的重大事项进行沟通。审计人员还应当了解管理层与治理层(特别是审计委员会)之间的沟通,以及被审计单位与外部(包括与监管部门)的沟通。

灑了解控制活动。审计人员应当了解控制活动,以足够评估认定层次的重大错报风险和针对评估的风险设计进一步审计程序。在了解控制活动时,审计人员应当重点考虑一项控制活动单独或连同其他控制活动,是否能够以及如何防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报存在的重大错报。

纒了解对控制的监督。审计人员应当了解被审计单位对与财务报告相关的内部控制的监督活动,并了解如何采取纠正措施。

被审计单位整体层面的内部控制是否有效将直接影响重要业务流程层面控制的有效性,进而影响审计人员拟实施的进一步审计程序的性质、时间和范围。

(四) 在业务流程层面了解内部控制

由于内部控制的各个要素,尤其是信息系统和控制活动更多更好地体现在业务流程层面,因此,审计人员应当从被审计单位重要业务流程层面了解内部控制,并据此评估认定层次的重大错报风险,进而针对评估的风险设计和实施进一步审计程序。

在重要业务流程层面了解和评估内部控制通常采取下列步骤:

纒确定被审计单位的重要业务流程和重要交易类别。

灑了解重要交易流程,并记录获得的了解。

獠确定可能发生错报的环节。

灑识别和了解相关控制。

纒执行穿行测试,证实对交易流程和相关控制的了解。

灑进行初步评价和风险评估。

二、内部控制的描述

审计人员在充分了解和掌握上述内部控制的情况后,应当用适当的方法对内部控制加以描述,以供修订和修改审计计划和程序之用,或供日后查考之用。用于内部控制描述的方法主要有文字叙述法、调查问卷法和流程图法等。

(一) 文字叙述法

文字叙述法也称书面说明法,是指审计人员通过询问被审计单位的有关人员,查阅相关内部控制文件,将被审计单位业务的授权、批准、执行、记录、保管等程序及其实际执行情况,用叙述性文字记录下来,以形成对内部控制描述的一种方法。文字叙述法一般按业务循环,逐项描述各个业务循环所完成的工作及其派生的各种文件记录。

在实际工作中,审计人员采用文字叙述法对内部控制的描述情况,通常记录在审计工作底稿上,如表 2-1 所示。

表 2-1

伊伊企业产成品收发的内部控制

2012 年 1 月

内 摇 控 情 况	<p>摇摇产成品仓库由王老五师傅负责。产成品入库时,仓库会同质量检验处根据生产车间入库单的数量、等级验收产成品,并由仓库填写产成品验收入库单。验收入库单一式三联:第一联由仓库留存登记产成品卡片,第二联交销售处登记产成品明细账,第三联连同生产车间的入库单交会计处登记总账。各产成品销售部门均由专人负责签发出库单。产成品发出时,由销售部门填制出库单,凭一式三联的出库单向仓库要求发出产成品。仓库发出产成品后,将第一联出库单留存登记产成品卡片,第二联交销售处登记产成品明细账,第三联交会计处登记产成品总账和明细账。</p> <p>产成品的收发采用永续盘存制记录,按计划成本计价。</p> <p>销售处每月编制产成品收发存月报,并报送会计处。经管产成品明细账的会计员黄明根据销售处送来的收发存月报,与产成品明细账核对,并编制产成品收发汇总表。黄明同志根据产成品明细账登记产成品总账,并据以结转产品销售成本。发出和库存产成品的成本差异按月进行调整。</p>
评 摇 价	<p>摇摇产成品收发的内部控制系统不够健全。出库单的传递不尽合理,据以登记产成品总账和明细账的都是出库单的第三联,无法起到总账对明细账的驾驭作用。产成品总账和明细账都是由黄明同志登记,不相容职务未进行分离。</p> <p>以上两点,说明产成品收发的内部控制系统存在着明显的弱点。</p>

审计员:伊伊伊

2012 年 1 月 20 日

文字叙述法的优点主要在于简便易行、比较灵活、不受任何限制,可对被审计单位内部控制的各个业务循环加以描述。但文字叙述法也有其缺点,即对内部控制的描述,有时很难用简明易懂的语言来详细说明各个细节,从而可能使文字叙述显得较为冗赘,也有可能遗漏内部控制设计中的重要环节,而且缺乏层次感和形象感,不便于资料整理和进行对比分析。它通常用于记录控制环境、一般控制和实物控制等方面的情况,几乎适用于任何类型、任何规模的单位,特别适用于内部控制不甚健全、内部控制程序较为简单及易于描述的中小企业。

(二) 调查问卷法

调查问卷法也称内部控制问卷法,或调查表法,是指审计人员根据被审计单位的业务类型、业务循环、内部控制等,将内部控制的必要事项,特别是与保证会计记录的正确、可靠以及保证财产物资的安全、完整有关的主要事项作为调查项目,利用内部控制调查表向被审计单位有关人员调查了解其内部控制是否健全完善,从而对内部控制加以描述的一种方法。审计人员根据其对被审计单位应具备的标准内部控制的理解,事先设计出一系列有针对性、标准化的调查表,然后将该调查表发给被审计单位有关人员,并要求在调查规定的栏目里填写回答的内容。审计人员据此检查被审计单位应有的各项控制措施是否存在,应该控制的关键环节是否设置,从而判断其内部控制情况。

采用该方法的关键,是针对需要调查了解的控制系统及控制点,设计拟调查的问题条款,编制内部控制调查表。其中,调查问题的设计是否得当,直接关系到检查与评价工作的质量。

内部控制调查表基本格式如表 6-1 所示。

表 6-1

内部控制调查表

调查单位:伊伊市百货大楼

调查时间:2012年 12月 15日

调查项目:费用控制系统

被调查人:谷伊

调查项目	答 案			
	是	弱	否	不合适
年初是否编制费用计划?				
编制费用计划是否经过预测?				
费用计划是否经过财务科长审查?	✓			
费用计划是否经过企业负责人审批?	✓			
费用是否实行内部承包限额制?	✓			

(续表)

调查内容	答案			
	是	弱	否	不合适
费用是否开展柜组核算？	✓			
批准的费用计划是否作为控制日常费用支出的依据？	✓			
费用报销单据是否先经过企业部门负责人审核签字？	✓	✓		
负责人审签费用单据是否再经过会计人员严格审核？			✓	
如有不合理、不合规的费用支出是否能拒绝报销？	✓		✓	
出纳付款后,是否加盖“付讫”戳记？		✓		
记账凭证编制后,是否经过严格复核？	✓			
是否有应由个人负担的费用列入费用支出？	✓		✓	
待摊费用的列支是否按规定审核？	✓			
预提费用的计提是否按规定审核？	✓			
是否定期进行费用分析？	✓			
是否定期进行费用考核？				
登记费用总账和登记费用明细账是否分工？				

调查负责人：宋伊

审计调查人：常伊

调查问卷法的最大优点：一是简便易行，即使没有较高专业知识和专业技能的人员也能操作；二是能对所调查的对象提供一个概括说明，有利于审计人员进一步分析评价；三是编制调查表省时省力，可在审计项目初期就较快地编制完成，可以节省审计人员的工作量；四是调查表“否”栏集中反映内部控制存在的问题，能引起审计人员的高度重视。但是，调查问卷法也存在一定的缺陷，表现在：对被审计单位某一环节的内部控制只能按所提问题分别考查，往往难以提供一个完整的、系统的、全面的分析评价；由于调查表格式固定，缺乏弹性，对于不同行业的被审计单位或是特殊情况，往往“不适用”栏填得太多，而使调查表法不太适用；此外，调查人员机械地照表提问，往往会使被调查人员漫不经心，易流于形式，失去调查表的意义。

(三) 流程图法

流程图法是指用特定的语言符号或图形，将被审计单位的组织结构、职责分工、权限范围、会计记录、业务处理流程等内部控制情况，以图解的形式直观、形象地加以描述的一种方法。具体格式如图 2-1 所示。

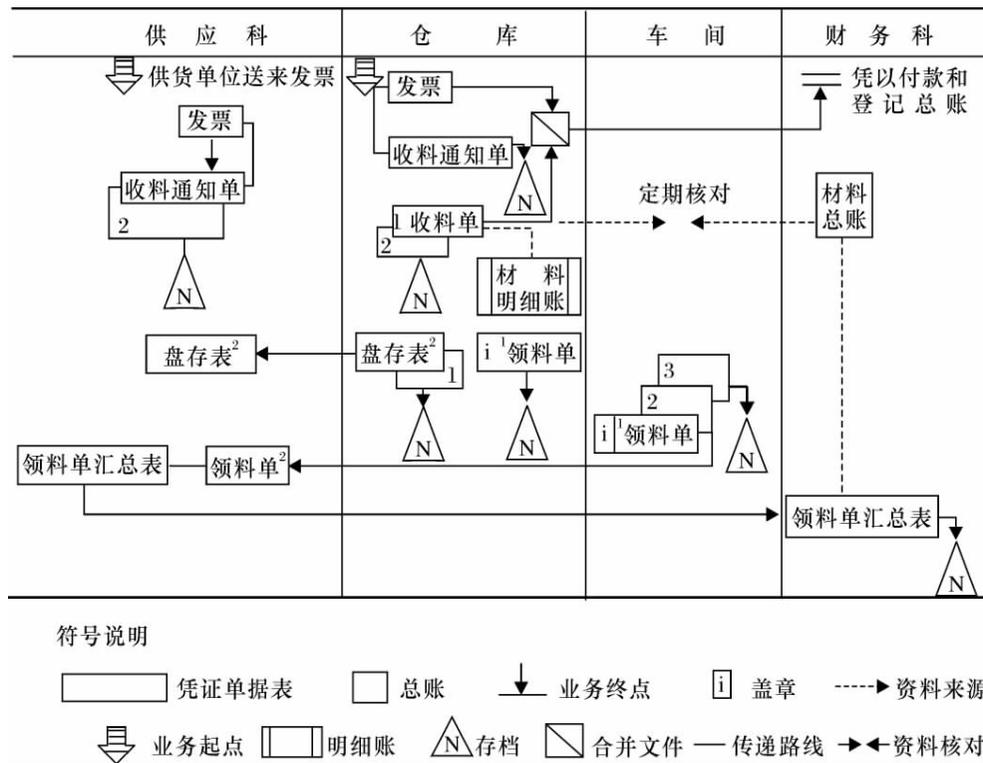


图 6-2 材料收发业务流程图

流程图的优点在于它是从整体的角度,以简明的图式描绘被审计单位的内部控制系统,能直观体现内部控制系统中的薄弱环节,便于审计人员对内部控制系统进行理解与评价。它的不足之处在于绘制流程图须具备较娴熟的技术和花费较多的时间,绘制难度较大,加之不同审计机构使用的流程图符号不同,可能引起理解混乱;再者,当被审计单位业务量大、组织结构复杂或控制环节较多时,流程图就会过于复杂。

需要指出的是,描述内部控制的三种方法并不相互排斥,而是相互依赖和相互补充的。因此,在描述被审计单位内部控制时,可对不同业务环节运用不同的方法,也可同时结合运用几种方法。

第三节 内部控制评价及其应用

一、对内部控制的初步评价

在识别和了解内部控制后,审计人员需要评价控制设计的合理性并确定其是否得到

执行。

审计人员对控制的评价结论可能是：① 所设计的控制单独或连同其他控制能够防止或发现并纠正重大错报，并得到执行；② 控制本身的设计是合理的，但没有得到执行；③ 控制本身的设计就是无效的或缺乏必要的控制。

由于对控制的了解和评价是在穿行测试完成后，但又在测试控制运行有效性之前进行的，因此，上述评价结论只是初步结论，仍可能随控制测试后实施实质性程序的结果而发生变化。

二、控制测试

（一）控制测试的含义及要求

了解控制测试的含义。控制测试指的是测试控制运行的有效性，这一概念需要与《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》中提及的“了解内部控制”进行区分。“了解内部控制”包含两层含义：一是评价控制的设计；二是确定控制是否得到执行。测试控制运行的有效性与确定控制是否得到执行所需获取的审计证据是不同的。

在实施风险评估程序以获取控制是否得到执行的审计证据时，审计人员应当确定某项控制是否存在，被审计单位是否正在使用。

在测试控制运行的有效性时，应当从下列方面获取关于控制是否有效运行的审计证据：① 控制在所审计期间的不同时点是如何运行的；② 控制是否得到一贯执行；③ 控制由谁执行；④ 控制以何种方式运行（如人工控制或自动化控制）。从这四个方面来看，控制运行有效性强调的是控制能够在各个不同时点按照既定设计得以一贯执行。因此，在了解控制是否得到执行时，审计人员只需抽取少量的交易进行检查或观察某几个时点。但在测试控制运行的有效性时，审计人员需要抽取足够数量的交易进行检查或对多个不同时点进行观察。

了解控制测试的要求。控制测试并非在任何情况下都需要实施。当存在下列情形之一时，应当实施控制测试：① 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的；② 仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据。

审计人员通过实施风险评估程序，可能发现某项控制的设计是存在的，也是合理的，同时得到了执行。在这种情况下，出于成本—效益的考虑，审计人员可能预期，如果相关控制在不同时点都得到了一贯执行，与该项控制有关的财务报表认定发生重大错报的可能性就不会很大，也就不需要实施很多的实质性程序。为此，审计人员可能会认为值得对相关控制在不同时点是否得到了一贯执行进行测试，即实施控制测试。如果认为仅实施实质性程序获取的审计证据无法将认定层次重大错报风险降至可接受的低水平，审计人员应当实施相关的控制测试，以获取控制运行有效性的审计证据。例如，在被审计单位对

日常交易或与财务报表相关的其他数据(包括信息的生成、记录、处理、报告)采用高度自动化处理的情况下,审计证据可能仅以电子形式存在,此时审计证据是否充分和适当通常取决于自动化信息系统相关控制的有效性。如果信息的生成、记录、处理和报告均通过电子格式进行而没有适当有效的控制,则生成不正确信息或信息被不恰当修改的可能性就会大大增加。在认为仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当的审计证据的情况下,必须实施控制测试,且这种测试已经不再是单纯出于成本—效益的考虑,而是必须获取的一类审计证据。

(二) 控制测试的性质、时间和范围

1. 控制测试的性质。控制测试的性质是指控制测试所使用的审计程序的类型及其组合。虽然控制测试与了解内部控制的目的不同,但两者采用审计程序的类型通常相同,包括询问、观察、检查和穿行测试。此外,控制测试的程序还包括重新执行。

(1) **询问。**注册会计师可以向被审计单位适当员工询问,获取与内部控制运行情况相关的信息。虽然询问是一种有用的手段,但它必须和其他测试手段结合使用才能发挥作用。在询问过程中,审计人员应当保持职业怀疑态度。

(2) **观察。**观察是测试不留下书面记录的控制(如职责分离)的运行情况的有效方法。

(3) **检查。**对运行情况留有书面证据的控制,检查非常适用。

(4) **重新执行。**通常只有当询问、观察和检查程序结合在一起仍无法获得充分的证据时,才考虑通过重新执行来证实控制是否有效运行。例如,为了合理保证计价认定的准确性,被审计单位的一项控制是由复核人员核对销售发票上的价格与统一价格单上的价格是否一致。但是,要检查复核人员有没有认真执行核对,仅仅检查复核人员是否在相关文件上签字是不够的,审计人员还需要自己选取一部分销售发票进行核对,这就是重新执行程序。

(5) **穿行测试。**穿行测试更多地是在了解内部控制时运用,但在执行穿行测试时,审计人员可能获取部分控制运行有效性的审计证据。

2. 控制测试的时间。控制测试的时间包含两层含义:一是何时实施控制测试;二是测试所针对的控制适用的时点或期间。一个基本的原理是,如果测试特定时点的控制,审计人员仅得到该时点控制运行有效性的审计证据;如果测试某一期间的控制,审计人员可获取控制在该期间有效运行的审计证据。

审计人员可能在期中实施控制测试。如果审计人员必须取得被审财务报表所覆盖的整个年度里控制有效性的证据,从审计有效性的角度来看,控制测试应尽可能安排在中期的后期执行。

3. 控制测试的范围。控制测试的范围主要是指某项控制活动的测试次数。

在确定某项控制的测试范围时通常考虑的因素有:

(1) 在整个拟信赖的期间,被审计单位执行控制的频率。控制执行的频率越高,控制

测试的范围越大。

(圆) 在所审计期间,拟信赖控制运行有效性的时间长度。拟信赖期间越长,控制测试的范围越大。

(猿) 为证实控制能够防止或发现并纠正认定层次重大错报,所需获取审计证据的相关性和可靠性。对审计证据的相关性和可靠性要求越高,控制测试的范围越大。

(源) 通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围。针对同一认定,可能存在不同的控制。当针对其他控制获取审计证据的充分性和适当性较高时,测试该控制的范围可适当缩小。

(缘) 在风险评估时拟信赖控制运行有效性的程度。在风险评估时对控制运行有效性的拟信赖程度越高,需要实施控制测试的范围越大。

(远) 控制的预期偏差。预期偏差可以用控制未得到执行的预期次数占控制应当得到执行次数的比率加以衡量(也可称作预期偏差率)。考虑该因素,是因为在考虑测试结果是否可以得出控制运行有效性的结论时,不可能只要出现任何控制执行偏差就认定控制运行无效,所以需要确定一个合理水平的预期偏差率。控制的预期偏差率越高,需要实施控制测试的范围越大。如果控制的预期偏差率过高,审计人员应当考虑控制可能不足以将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平,从而针对某一认定实施的控制测试可能是无效的。

(三) 控制测试的结果对实质性程序的影响

如果控制测试的结果支持预期的控制有效性,从而支持较低的重大错报风险评估水平,审计人员可接受的检查风险水平就相对较高,拟实施的实质性程序的范围可相应较少;相反,如果控制测试的结果不支持预期的控制有效性,审计人员应当提高评估的重大错报风险水平,可接受的检查风险随之降低,拟实施的实质性程序的范围应当相应扩大。

第四节 审计技术和方法的发展

审计技术和方法是审计实践经验的总结。审计技术和方法变革的动力在于审计环境的变化和由此导致的审计目标的变化。

按照历史的顺序,归纳起来,审计技术和方法的发展大致经历了三个阶段:一是账表导向审计(古代至19世纪40年代末期);二是系统导向审计(19世纪50年代初期至20世纪60年代末期);三是风险导向审计(20世纪70年代末期至现在)。

一、账项基础审计

(一) 账项基础审计的目标

前资本主义时期的受托经济责任,都是主人—管家型的受托经济责任。从古希腊神

殿财产的代理人,到中世纪封建庄园的管家,都属于这种类型。因而,那时的受托经济责任,实际上也就是经营责任。甚至就连18世纪中期兴起的英国股份公司,亦沿袭了这种观念,审计学家伯顿说:“18世纪的股东们对管理者的希望,只是忠实的管家。”这正说明了这种状况。管家式的受托经济责任,基本上集中在不舞弊、不中饱私囊方面。因此,作为经济责任的受托方,只要能证明其操行清廉,即可解除受托人的受托经济责任。与这种受托经济责任的内容相适应,那时的审计目标就在于揭露各种错误、舞弊和不忠于职守的行为,即查错揭弊,这时,一般采用账项基础的审计方式。

(二) 账项基础审计的主要特征

账项基础审计的发展过程主要经历了数据稽核、账簿审计、详细审计、资产负债表审计和全面财务报表审计等阶段。

18世纪德国式的数据稽核,以检查账簿记录,核对有关凭证为依据,验算账簿会计数据是否一致及计算是否正确。

18世纪英国式的账簿审计以检查会计账簿所反映的会计事项为主线,进行账证、账簿账表的核对,是对企业会计账簿的组织及其反映业务的真实性、正确性和完整性所进行的审计。

18世纪末英国式的详细审计是详细审查企业全部会计事项的审计。它要对一定时期内的所有会计事项,检验其有关凭证、账簿和报表,确认是否存在错误和舞弊。18世纪英国式详细审计的主要内容包括检验和查证付款凭单、全面检验合计金额和过账事项,核对试算表等。

19世纪初随着美国信用事业的发展,银行界和其他债权人需要了解企业的财务状况和偿债能力,而资产负债表正是真实反映企业财务状况和偿债能力的报表,所以保证资产负债表的正确性自然成为审计的主要责任。资产负债表审计并不局限在资产负债表上,它必须遵循会计事项的轨迹,追溯到账簿和凭证,最后才能对资产负债表项目作出正确的认定。

大约在1854年,美国审计由资产负债表审计发展为包括资产负债表和损益表在内的全面财务报表审计,重点一度转向损益表的审查。在19世纪60年代,工商界人士逐渐认识到损益表的重要性。企业财务报表不仅要面向股东,而且要面向证券市场。证券购买人不仅关注企业的财务状况和偿债能力,而且关心企业的盈利能力。《1862年证券法》和《1875年证券交易法》规定,登记的公司必须提出经审计鉴证的财务报表。

全面财务报表审计是资产负债表审计的扩展。财务报表范围扩展,适应范围也扩大,审计的目标由单纯为所有者查找弊端和错误转变为对社会的公证,在审计方法上由详查转变为以选定项目进行测试(抽查)。但在财务报表审计发展的早期,由于以抽查测试为主的审计方法还不成熟,仍然大量采用详细审计的方法。

在这段历史上,不管如何演变,审计都是以审查账表上的会计事项为主线,所以称为

账项基础审计。

(三) 账项基础审计的局限性

这种审计方式要耗费大量的人力和时间。详细审计实际上是重复会计人员的全部工作,即审计人员按照会计人员做账的程序和方法重新独立复核。因此该阶段的审计程序基本上等同于会计记账程序,从原始凭证的取得、记账凭证的编制、账簿的登记、收益的确定到会计报表的编制,逐一进行全面检查。详细审计成本高,效率低。

虽然审计已经开始采取抽查测试计算,但抽查的数量仍然很大,并且仍然主要以判断抽样选择样本,选择样本带有很大的盲目性。由于审计人员对会计系统和内控制度不了解和抽查本身的局限性,容易遗漏有问题的重大项目。

这时的审计工作是围绕着记录会计交易的账簿、凭证进行的,通过大量的凭证检查以及对不同账簿中相关交易事项分录的比较,以及将账簿中对于交易的记录与交易的原始文件的比较来发现会计工作中的问题。

由于以交易为基础的审计工作主要都是围绕着交易开展的,因此不容易发现会计工作中的程序性错误,对于会计系统中的缺陷和不合理现象也很难发现,这样即使查出了技术性错误或舞弊的情况,却不能追根溯源,堵塞漏洞,避免重犯。

二、制度基础审计

(一) 制度基础审计的目标

在 19 世纪上半叶的美国,除了存在股东与经营者之间的受托经济责任外,还存在着另一种受托经济责任。这种受托经济责任最早来自企业寻求短期商业贷款,后来则是因向社会发行债券、筹集资金而产生的。与先前的受托经济责任相比,这种受托经济责任关系具有如下特点:① 经济责任委托人已不再限于股东,而扩大到贷款的银行和作为未来投资者的一般大众;② 这种受托经济责任要求承担经济责任的一方,在受托经济责任关系正式确定以前,先提交说明其财务状况的报告,以便决定是否托付资金;③ 这种报告的目的不在于说明经营者是否存在账目的差错乃至舞弊行为,而在于如实说明经营状况和财务成果,使现有和未来的出资人(受托经济责任关系中的委托人)决定是否出资和增资。

受托经济责任内容出现的上述变化,使审计目标发生了相应变化,从发现舞弊和违法行为,转向了验证财务报表是否真实,公允地反映了被审计者的财务状况和经营成果。

(二) 制度基础审计的主要特征

对舞弊和各种差错的审查,只能借助于对账证的详细核查,在内容控制不健全的时代尤为如此。而验证财务报表的可信性则借助于评审内部控制系统。制度基础审计是以内部控制系统为基础的审计,它要求审计人员全面了解委托单位的内部控制制度,测试和评价内部控制设计的合理性和执行的有效性。对于内部控制存在缺陷的环节,审计人员通

常将其涉及的交易和账户余额作为审计的重点,甚至进行详细审计;对于可以信赖的内部控制环节,审计人员通常对其涉及的交易和账户余额进行抽样审计。由此,制度基础审计大大减少了审计人员的审计工作量,提高了审计效率,同时也降低了企业承担的审计费用。

制度基础审计的程序具有以下特点:

① 审计人员在执行财务报表审计业务时,不论被审计单位的规模大小,均应当对相关的内部控制进行充分的了解,将了解的内部控制情况以及所作的控制风险初步评价作及时适当的记录。

② 审计人员应根据其对被审计单位内部控制的了解,确定是否进行控制测试以及将要执行的控制测试的性质、时间和范围。如果认为内部控制制度不可信赖,则不进行控制测试,而直接进行实质性测试;如果认为内部控制可以信赖,应当实施控制测试并设计将要执行的控制测试的性质、时间和范围。对内部控制的初步评价只是对内部控制的强点和弱点获得的初步认识,为进一步评价内部控制,必须进行控制测试。控制测试又称符合性测试,是为了确定内部控制政策和程序的设计与执行是否有效而实施的审计程序。

③ 执行控制测试后,应对内部控制进行重新评价,根据再次评价的控制风险水平,确定将要执行的实质性测试程序的性质、时间和范围。

控制风险的评价是以与某项认定相关的各内部控制的控制政策和程序为基础的。如果相关控制政策和程序可以有效地防止或发现某项认定的重大错报,那么,该项认定的控制风险的评价水平应较低,可执行少量的实质性测试程序;反之,则该项认定的控制风险的评价水平应较高,必须增加实质性测试程序。实质性测试程序是直接识别财务报表认定是否存在错报的审计程序。无论内部控制评价如何,都必须实施必要的实质性程序。

(三) 制度基础审计的局限性

由于内部控制系统本身所具有的局限性,以系统为基础的审计方法也不是万能的。例如,企业的管理层处于特殊的地位,拥有公司的实际控制权,内部控制能否约束管理层,以及约束的程度都值得商榷,内部控制往往是无法防止管理层舞弊。

制度基础审计存在一个无法克服的致命弱点,就是基于内部控制系统的审计模式没有与审计风险联系起来,没有为有效降低审计风险提供指南和帮助,而且影响审计风险的因素要远远超出内部控制系统的作用范围。由于审计风险受到企业固有风险因素的影响,如管理人员的品行和能力、行业所处环境、业务性质、容易产生错报的会计报表项目、容易受到损失或被挪用的资产等导致的风险;又受到内部控制风险因素的影响,如账户余额或每类交易存在错报,内部控制未能防止、发现或纠正的风险;还会受到审计人员实施审计程序未能发现账户余额或各类交易存在错报风险的影响,因此,审计人员仅以内部控制测试为基础实施抽样审计就很难将审计风险降至可接受的水平,抽取样本量的大小也很难说服政府监管部门和社会公众。

在当今这个审计风险大爆炸的时代,降低审计风险已成为审计人员考虑的首要因素,因此,制度基础审计必然要被更适合现代审计环境的新的审计模式所代替,那就是风险导向审计模式。在这个模式下,人们关于内部控制观念也发生了相应的变化。正如制度基础审计不能完全取代账表导向审计一样,风险导向审计模式也不能完全取代制度基础审计模式,它只是在原有的基础上进一步扩展和深化而已。

三、风险导向审计

(一) 风险导向审计的产生

审计存在风险,这并不是新鲜事,因为审计风险是与审计责任联系在一起的,有责任就应该承担风险,但是有审计风险并不等于就是风险导向审计。在审计模式从传统的账表导向审计向制度基础审计发展的过程中,风险的种子实际上就已经埋下了。因为此时大多采用测试和抽查的方式进行审计。也就是说,审计人员是用检查一部分事项取得的证据来对财务报表整体发表意见。这就必然存在意见偏差的可能性,一旦不当的审计意见对财务报表使用者造成损失,审计人员就有可能承担赔偿责任等审计责任,审计风险也就由此产生了。在审计发展的早期之所以审计风险未能对审计形成较大的影响,进而发展成为一种审计模式,只是由于当时的审计风险还不太严重,没有对审计界构成重大威胁。

20世纪70年代以来,世界各国控告审计人员的诉讼案件急剧增加,审计人员已面临“诉讼爆炸”时代。在美国,1974-1976年发生了15起针对审计人员的诉讼,而1976-1978年发生了10起,自1978年以后,针对审计人员的诉讼越来越多,标的越来越大。另据1979年10月美国《会计杂志》报道,审计人员正处于诉讼爆炸的时代,每年诉讼赔偿金额加私下了结的赔偿达1.5亿美元,相当于美国审计职业界国内收入的1/3。

最近数年,在英美两国的财务报表审计中,开始强调审计战略,使用审计风险模式,并积极采用分析程序。这种审计可以称为风险导向审计,是迎合高度风险社会的产物,是现代审计方法的最新发展。

它要求审计人员对企业环境和企业经营进行全面的风险分析,以此为出发点,制定审计战略,制定与企业状况相适应的审计计划,以达到审计工作的效率性和效果性。

风险导向审计又可分为传统风险导向审计和现代风险导向审计(经营风险导向审计)。

(二) 传统风险导向审计

传统风险导向审计的主要特征。传统风险导向审计下,审计风险模型为:

$$\text{审计风险} = \text{固有风险} \times \text{控制风险} \times \text{检查风险}$$

在审计计划阶段,为了使审计计划更有效率,审计人员常常利用审计风险模型决定检查风险以及应搜集审计证据的恰当数量。这时,可按以下形式运用审计风险模型:

检查风险 越 审计风险 衣 (控制风险 伊 固有风险)

首先,确定期望的审计风险。期望的审计风险是由会计师事务所风险管理策略所确定的,谨慎行事的会计师事务所往往将其确定为较低水平。

其次,评价被审计单位的固有风险和控制风险。

固有风险是指假定不存在相关内部控制时,某一账户或交易单独或连同其他账户或交易类别产生重大错报的可能性。它是一种独立于会计报表之外的,审计人员无法控制的风险。

审计人员评估被审计单位的固有风险时,应当考虑的因素可分为两类:一是与财务报表层次有关的因素,包括管理人员的品行和能力,管理人员遭受的异常压力、被审计单位的业务性质,影响被审计单位所在行业的环境因素等;二是与账户额或交易类别层次有关的因素,包括容易产生错报的财务报表项目、需要利用专家工作结果予以佐证的重要交易或事项的复杂程度、确定账户金额时需要运用估计和判断的程序程度等。

控制风险是指某一账户或交易类别单独或连同其他账户、交易类别产生错报,而未能被内部控制防止、发现或纠正的可能性。审计人员在了解被审计单位的内部控制并对固有风险进行评估后,应当对各重要账户或交易类别的相关认定所涉及的控制风险作出初步评估。

最后,确定可接受的检查风险水平。

在期望的审计风险已定的情况下,评估的固有风险和控制风险越大,可接受的检查风险就越小,要求审计人员所做的查证工作可以相对少些、粗些,要求搜集的审计证据可少些。

在审计实施阶段,执行内部控制测试,根据测试结果最终评价控制风险,根据所确定的检查风险水平的高低,执行实质性测试程序。

风险导向审计的优势在于通过对被审计单位风险的评价,有利于寻找高风险的审计项目,从而将审计资源分配到最容易导致财务报表出现重大错报的领域,揭露重大的差错和舞弊,最大限度地降低审计的检查风险,使审计风险降到可接受的水平。

从国外文献看,早在1984年,美国审计准则委员会就在审计准则公告第5号《审计业务中的审计风险和重要性》中阐述了这一审计思想,要求注册会计师在充分评估固有风险和控制风险的基础上确定检查风险,最终将审计风险控制到可接受的水平。同时,还要求将重要性 with 审计风险模型相结合,以降低审计风险。

传统风险导向审计的局限性。利用审计风险模型主要有以下局限性:

(一) 审计风险模型中,审计风险分布于审计的全过程。审计风险模型首先要解决的问题是社会可以接受的期望审计风险水平的大小,这个问题是相当主观的,没有专门的理论框架或指南为确定期望的审计风险提供科学的依据,因此,注册会计师很难合理恰当地评估审计风险。尽管注册会计师在计划中作出了最大的努力,期望的审计风险、固有风

险、控制风险的评价都是非常主观的,最多只有大体上的苟信性。如何避免这种主观判断的差异对于注册会计师来讲确实是一个棘手的难题。

(圆)重要性是与审计风险相联系的一个概念。与审计风险一样,对重要性的判断也是相当主观的。这是因为审计重要性具有质量和数量两方面的特征。从质量上来看,财务报表性质上的错误会改变财务报表使用者的决策。比如,损益数额的错误,如果不改变损益的性质,可视为不重要,但是如果该错误使报表从亏损变成盈利,或者损益由下降趋势变为上升趋势,即使数额很小,也应该将其视为重要事项。这些难以用数量表示的重要错报往往不易发现。从数量上来看,重要性水平亦具有相对性,不同经营性质和经营规模的企业,其重要性水平是不一样的,而且重要性界限的计算基础也不一样,各个不同的利益群体在决策时对重要性的要求也不一样。上述这些问题都给注册会计师的判断造成相当大的困难。

(獐)注册会计师在运用传统风险导向审计方法时,通常难以对固有风险作出准确评估,往往将固有风险简单地确定为高水平,转而将审计资源投向控制测试(如果必要)和实质性测试。由于忽略对固有风险的评估,注册会计师往往不能够从宏观层面上了解企业及其环境(如行业状况、监管环境及目前影响企业的其他因素;企业的性质,包括产权结构、组织结构、经营、筹资和投资;企业的目标、战略以及可能导致财务报表重大错报的相关经营风险,对企业财务业绩的衡量和评价),而仅从较低层面上评估风险,很容易导致只见树木不见森林的错误。也就是说,传统风险导向审计方法注重评估账户余额和交易层次的风险。但当经济环境、行业状况、经营目标、战略和风险都将最终对财务报表产生重大影响时,如果注册会计师不深入考虑财务报表背后的东西,就不能对财务报表项目余额得出一个合理的评估。而且,当企业管理当局通同舞弊时,内部控制是失效的。如果注册会计师不把审计视角扩展到内部控制以外,就很容易受到蒙蔽和欺骗,不能发现由于内部控制失效所导致的会计报表存在的重大错报和舞弊行为。

(三) 现代风险导向审计(经营风险导向审计)

经营风险导向审计作为一种重要的审计理论和方法,是随着 20 世纪国内外一系列审计失败事件的爆发,而得到注册会计师行业内外人士的广泛关注,是在传统风险导向审计的基础上发展起来的。

美国注册会计师协会于 2002 年 5 月颁布了《审计准则第 9800 号——考虑会计报表中的舞弊》(简称 9800)。新准则强调了解舞弊环境的特别重要性,明确提出审计舞弊应以了解舞弊环境为前提,并提出了新的审计风险模型,即审计风险=重大错报风险×检查风险,并进一步明确了审计工作以评估财务报表重大错报风险作为新的起点和导向。2003 年 5 月,国际会计师联合会下属的改革后的国际审计和保证委员会(简称 IAGB)发布了 3 个新的国际审计准则:《国际审计准则第 3150 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》、《国际审计准则第 3151 号——对评估的重大错报风险实施的程序》、《国际审计准则第 3152 号——审计证据》。与此同时,2003 年对相关国际

审计准则进行了修改,《~~国际~~财务报表审计的目标和一般原则》、《~~国际~~计划财务报表审计》。《~~国际~~》要求这些国际审计准则自~~2009~~年~~1~~月~~1~~日起执行。

现代风险导向审计的审计风险模型。经营风险导向审计准则将审计风险模型确定为二要素,即:

审计风险 = 重大错报风险 × 检查风险

经营风险导向审计进一步明确了审计工作以评估财务报表重大错报风险作为新的起点和导向,将审计业务流程和程序分为:①了解被审计单位及其环境,包括了解内部控制,又称为风险评估程序;②控制测试;③实质性测试。②、③称为进一步审计程序。审计业务流程作了上述改进后,要求注册会计师全过程关注财务报表的重大错报风险,并将风险评估作为整个审计工作的先导、前提和基础。

经营风险导向审计从其理论上要重点关注企业的经营风险,而从审计的技术方法上进一步关注重大错报风险。重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。

现代风险导向审计的主要特征。现代风险导向审计认为,现代社会经济体是一个结构复杂,各组成部分之间相互联系、相互影响的“网络系统”,现代企业则是这个网络系统中的结点和微观个体,它时刻受着整个系统其他组成部分的影响。要想正确把握企业会计信息背后经营活动的真实面貌,切实为会计信息使用者提供高质量的审计服务,就必须从战略和系统的高度全面审视企业经营活动所处的宏观背景和行业环境、从企业经营的各个环节认识企业经营风险对财务报表的影响。经营风险导向审计的逻辑起点是企业的经营风险将影响财务报表错报的风险,从而影响审计风险。审计人员只有通过考察被审计单位的经营风险,才能够有效地实施其他的审计程序,从而恰当有效地得出审计结论。

经营风险导向审计的基本内容为:

(一) 战略分析。审计人员主要分析企业层的整体战略及内外部战略风险对审计的影响。首先分析企业层面的经营模式,取得对被审计单位的基本了解,从而了解企业的目标、战略定位、经营环节的组织等;其次识别并分析宏观环境和行业环境对企业战略的影响,从而初步识别、分析重要的战略风险及其对审计的影响;分析企业的战略管理控制及其效果,从而形成对重要的战略风险的结论;在对企业战略和经营理解的基础上,识别出企业的重大交易类别及其对审计的影响,结合已经识别出的重要战略风险,推导出关键经营环节,作为环节分析阶段的分析对象。

(二) 环节分析。审计人员应根据战略分析的结果,分析对于企业成功实施战略至关重要的关键经营环节。审计人员不但要关注环节是否控制住了战略分析所识别出的战略风险,而且要关注环节本身所产生的经营风险,并结合环节控制的测试判断是否控制

住了相关战略风险与环节风险。

(獭) 剩余风险分析。对于审计人员认为没有被控制住的战略风险和环节风险,审计人员应结合其对财务报表错报风险的影响,决定是否将它们作为剩余风险处理。审计人员需要根据剩余风险推导出具体的审计目标,并为每一审计目标设计计划的实质性测试审计程序。

(源) 实质性测试。审计人员根据战略分析和环节分析阶段总结出的具体审计目标以及计划的审计程序实施实质性测试审计程序,并根据实质性测试的结果以及被审计单位对审计人员建议调整财务报表的处理,最终决定审计意见的类型。

习 题 题

獭如何理解内部控制的内涵?

源审计人员通常通过哪些程序来了解内部控制制度?

獭财务报表审计为什么要了解和评价企业的内部控制?

源针对不同的内部控制评价结果,审计人员应如何设计审计策略?

第七章 审计抽样与审计风险

【本章重点】

- 重要性定义与运用
- 审计风险的定义、组成要素及相互关系
- 审计风险模型的运用
- 重大错报风险的评估
- 审计抽样的含义
- 样本的设计
- 抽样结果的评价

【本章难点】

- 重要性的运用
- 重大错报风险的评估
- 审计风险模型的运用
- 抽样结果的评价

第一节 审计抽样概述

现代审计已经开始运用完善的抽样技术。抽样技术和方法运用于审计工作,是审计理论和实践的重大突破,实现了从详细审计到抽样审计的历史性飞跃。

一、审计抽样的含义

抽样是指先对特定对象总体抽取部分样本进行审查,然后以其审查结果来推断该总体特征的一种方法。审计抽样是指审计人员对某类交易或账户余额中低于百分之百的项目实施审计程序,使所有抽样单元都有被选取的机会。

这里需明确以下几点:

统计审计抽样的三个基本特征：① 对某类交易或账户余额中低于百分之百的项目实施审计程序；② 所有抽样单元都有被选取的机会；③ 审计测试的目的是为了评价该账户余额或交易类型的某一特征。

统计审计抽样不同于详细审计。详细审计是指全面地审查审计对象总体中的全部项目并根据审计结果形成审计意见。显然，审计抽样有别于详细审计。

统计审计抽样从总体中选取特定项目进行测试也不同于审计抽样。虽然选取特定项目也是对某类交易或账户余额中低于百分之百的项目实施审计程序，但与审计抽样不同的是，并非所有抽样单元都有被选取的机会。不符合审计人员选择标准的项目将没有机会被选取。因为选取的特定项目不能代表总体或某一子总体中全部项目的特征，所以，与审计抽样不同，选取特定项目进行测试不能根据所测试项目中发现的误差推断审计对象总体的误差。

统计审计抽样主要运用于对留下了运行轨迹的控制实施的控制测试和对各类交易、账户余额、列报的细节测试。风险评估程序通常不涉及使用审计抽样。对未留下运行轨迹的控制实施测试时，审计人员通常实施询问、观察等审计程序，此时不宜运用审计抽样。在实施实质性分析程序时，也不宜使用审计抽样。

二、审计抽样的种类

（一）统计抽样和非统计抽样

按照抽样决策的依据不同，审计抽样可划分为统计抽样和非统计抽样两种。统计抽样是指以概率论和数理统计为理论基础，将数理统计的方法与审计工作相结合而产生的一种审计抽样方法。这种方法主要是运用概率论原理和数理统计方法进行随机抽样，并对所抽取的样本结果进行统计评价。运用统计抽样可以使总体中每一单位都有被抽选的机会，使样本的特征尽可能近似总体的特征。此外，统计抽样还可以解决一个样本的适度数量问题。当然，统计抽样也有其不足：诸如不能运用于进行各种舞弊的专案审计，也不能运用于资料不全的单位审计等。

非统计抽样是指审计人员仅凭其专业经验，判断并选取样本的一种抽样方法。运用这种方法能否取得成效，取决于审计人员的经验和判断能力。判断正确了，就会有成效；判断不准，缺乏客观性，就会影响审计工作的效果。但事实上，正确的判断不可能来自主观的空想，而只能来自周密的和必要的调查和对实际的研究分析。因此，审计人员在运用该方法时，也只有深入实际，调查研究，掌握各方面的情况，才有可能作出正确的判断。

现代审计广泛运用统计抽样有其一定的理论依据：一是有科学的数学依据。统计抽样要利用高等数学。在审计抽样时，如选取样本适当，那么根据审查样本的结果，运用概率论的原理，可以通过样本显示出与总体性质近似的现象，即可通过抽取的样本推断总体。二是有健全的内部控制依据。企业具有健全的内部控制，则会计上发生错误和舞弊

的可能性必会减少,即使发生了错误和舞弊也能迅速发现。所以,企业有健全的内部控制,为统计抽样的运用提供了前提和依据。三是有合理的经济依据。现代企业机构庞大,业务频繁,在这种情况下,如采用详查法,既费时间又耗精力,同时还要支出大量的审计费用,为节约有限审计资源,也需以抽样法代替详查法。

审计人员应当根据具体情况并运用职业判断,确定使用统计抽样或非统计抽样方法,以最有效率地获取审计证据。审计人员在统计抽样与非统计抽样方法之间进行选择时主要考虑成本效益。统计抽样的优点在于能够客观地计量抽样风险,并通过调整样本规模精确地控制风险,这是与非统计抽样最重要的区别。另外,统计抽样还有助于审计人员高效地设计样本,计量所获取证据的充分性以及定量评价样本结果。但统计抽样又可能发生额外的成本。首先,统计抽样需要特殊的专业技能,因此使用统计抽样需要增加额外的支出培训审计人员。其次,统计抽样要求单个样本项目符合统计要求,这些也可能需要支出额外的费用。非统计抽样如果设计适当,也能提供与设计适当的统计抽样方法同样有效的结果。审计人员使用非统计抽样时,必须考虑抽样风险并将其降至可接受水平,但不能精确地测定出抽样风险。

值得注意的是,非统计抽样和统计抽样的选用,主要涉及的是审计程序实施的范围,并不影响运用于样本的审计程序的选择,也不影响获取单个样本项目证据的适当性,以及审计人员对发现的样本错误所作的适当反应。这些事项都需要审计人员运用其职业经验和专业判断。

统计抽样与非统计抽样的关系如图 7-1 所示。

(二) 属性抽样与变量抽样

按审计抽样所了解的总体特征的不同,将审计抽样划分为属性抽样和变量抽样。审计人员运用统计抽样,大多用来估计偏差率或者错误金额,其在审计工作中的具体应用,主要有属性抽样和变量抽样。

属性抽样是指在精确度界限和可靠程度一定的条件下,为了测定总体特征的发生频率而采用的一种方法。根据控制测试的目标和特点所采用的审计抽样,通常称为属性抽样。换言之,属性抽样是用于控制测试方面的统计抽样。它作为一种方法而采用,需通过对样本的审核来推断差错控制的发生频率,以证明被审计单位的内部控制是否有效地执行,并同以前相比较来核实内部控制的变化。用于控制测试的属性抽样,通常有固定样本量抽样、停一走抽样、发现抽样等方法。

变量抽样是指用来估计总体金额而采用的一种方法。根据实质性程序的目标和特点所采用的审计抽样,通常称为变量抽样。也就是说,变量抽样是用于实质性测试方面的统计抽样。它作为一种方法而采用,需通过检查财务报表各项目数据的真实性和正确性来取得所需的直接证据,以支持和作出审计结论。用于实质性测试的变量抽样,通常有平均值估计抽样、差异估计抽样、比率估计抽样等方法。

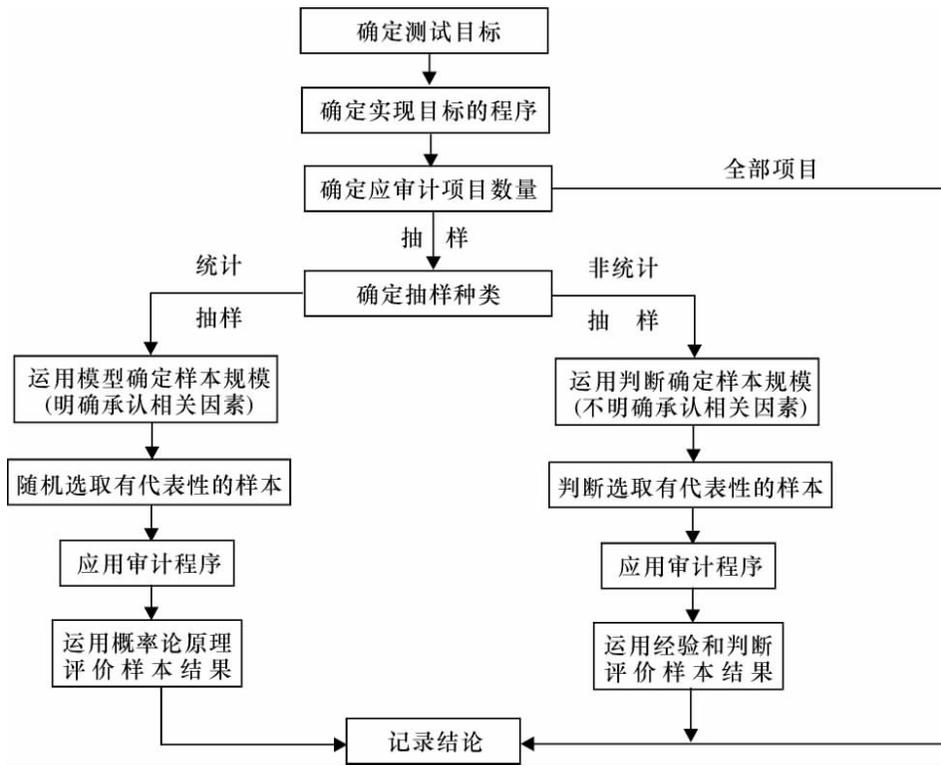


图 2-1 统计抽样与非统计抽样的关系

属性抽样与变量抽样的区别如表 2-1 所示。

表 2-1

属性抽样和变量抽样

抽样技术	测试种类	目 标
属性抽样	控制测试	估计总体既定控制的偏差率(次数)
变量抽样	实质性测试	估计总体总金额或者总体中的错误金额

值得指出, 尽管属性抽样与变量抽样存在着区别, 并分别用于不同类型的测试, 但在审计工作中, 经常存在同时进行控制测试和实质性程序的情况, 由此而采用了双重目的抽样或双重抽样。

三、审计抽样与专业判断

在审计抽样过程中, 无论是确定审计对象总体及其特征, 还是设计与选择样本及对抽样结果的评价, 都应当运用专业判断。无论决定所采用的方法是统计抽样还是非统计抽

样,也不论决策者是否具备设计和使用有效抽样方案的能力,都离不开审计人员的专业判断。现代审计更多运用的是统计抽样。然而,即使在运用统计抽样时,审计人员也需要运用其专业判断来分析存在的不确定因素的影响。因此,那种认为统计抽样能够减少甚至取代审计工作中的专业判断的看法是错误的。在审计工作中,有时把统计抽样和非统计抽样结合起来运用,能收到更好的审计效果。

第二节 抽样本的设计与选取和抽样结果的评价

一、样本的设计

样本的设计是指审计人员围绕样本的性质、样本量、抽样组织方式及抽样工作质量要求等方面所进行的规划工作。审计人员应当考虑以下几个方面的因素,恰当、合理地设计样本。

(一) 审计目标

审计人员在设计样本时,应当根据审计目标尤其是具体审计目标,考虑其所要获取审计证据的特征及构成误差的条件,以确定如何运用审计抽样。这里,最为关键的是要根据具体审计目标界定“误差”。一般说来,在控制测试中,误差是指审计人员认为使控制程序失效的所有控制失效事件,通常将之界定为会计记录的虚假账户、经济业务的记录未经复核、审批手续不全等各类差错;在实质性程序中,通常将误差界定为误报金额的绝对值或相对比率。

(二) 抽样总体及抽样单元

抽样总体是指审计人员从中选取样本并据此得出结论的整套数据。

抽样单元是指构成总体的个体项目。

审计人员在确定抽样总体时,应当保证抽样总体的适当性和完整性。适当性是指确定的总体应适合于特定的审计目标。例如,在实质性测试中,审计人员的目标如果是测试应付账款的高估,总体可以定义为应付账款清单。但在测试应付账款的低估时,总体就不是应付账款清单,而是后来支付的证明、未付款的发票、供货商的对账单、没有销售发票对应的收货报告,或能提供低估应付账款的审计证据的其他总体。

完整性是指抽样总体的确定应当不遗漏必需的项目。例如,如果审计人员对某一控制活动在财务报告期间是否有效运行作出结论,总体应包括来自整个报告期间的所有相关项目。

至于抽样单元,审计人员应当根据审计目标及被审计单位实际情况加以确定。在实施实质性测试时,特别是测试高估时,将构成某类交易或账户余额的每一货币单位(如人民币元)作为抽样单元,通常效率很高。使用这种方法定义抽样单元时,大额项目因被选

取的机会更大而获得更多的审计资源,且样本规模降低。

审计人员依据不同的要求和方法,从抽样总体中选取若干抽样单元,便构成不同的样本。

(三) 抽样风险和非抽样风险

在获取审计证据时,注册会计师应当运用职业判断,评估重大错报风险,并设计进一步审计程序,以确保将审计风险降至可接受的低水平。审计风险取决于重大错报风险和检查风险。抽样风险和非抽样风险可能影响重大错报风险的评估和检查风险的确定。

抽样风险。抽样风险是指注册会计师根据样本得出的结论,与对总体全部项目实施与样本同样的审计程序得出的结论存在差异的可能性。

也就是说,抽样风险与选取的样本不能代表总体的可能性有关。抽样风险与样本量成反比,样本量越大,抽样风险越低。无论进行控制测试还是实质性测试,审计人员都应关注抽样风险。具体说来,审计人员在控制测试时,应当关注以下抽样风险:

(1) **信赖不足风险。**信赖不足风险是指推断的控制有效性低于其实际有效性的风险。信赖不足风险与审计的效率有关。当审计人员评估的控制有效性低于其实际有效性时,评估的重大错报风险水平偏高。为了弥补审计人员根据评估的控制有效性而对重大错报风险评估的高水平,审计人员可能会增加不必要的实质性程序。在这种情况下,审计效率可能降低。

(2) **信赖过度风险。**信赖过度风险是指推断的控制有效性高于其实际有效性的风险。信赖过度风险与审计的效果有关。如果审计人员评估的控制有效性高于其实际有效性,从而导致评估的重大错报风险水平偏低,审计人员可能不适当地减少从实质性程序中获取的证据,因此审计的有效性下降。对于审计人员而言,信赖过度风险更容易导致其发表不恰当的审计意见,因而更应予以关注。

审计人员进行实质性程序时,应关注以下抽样风险:

(3) **误拒风险。**误拒风险是指审计人员推断某一重大错报存在而实际上不存在的风险。与信赖不足风险类似,误拒风险影响审计效率。如果账面金额不存在重大错报而审计人员认为其存在重大错报,审计人员会扩大实质性测试的范围并考虑获取其他审计证据,最终得出恰当的结论。在这种情况下,审计效率可能降低。

(4) **误受风险。**误受风险是指审计人员推断某一重大错报不存在而实际上存在的风险。如果账面金额实际上存在重大错报而审计人员认为其没有存在重大错报,审计人员通常会停止对该账面金额继续进行测试,并根据样本结果得出账面金额无重大错报的结论。与信赖过度风险类似,误受风险影响审计效果,容易导致审计人员发表不恰当的审计意见,因此审计人员更应予以关注。

非抽样风险。非抽样风险是指由于某些与样本规模无关的因素而导致审计人员得出错误结论的可能性。非抽样风险包括审计风险中不是由抽样所导致的所有风险。

在审计过程中,可能导致非抽样风险的原因包括下列情况:

(负) 审计人员选择的总体不适用于测试目标。

(圆) 审计人员未能适当地定义控制偏差或错报,导致审计人员未能发现样本中存在的偏差或错报。

(獭) 审计人员选择了不适用于实现特定目标的审计程序。例如,审计人员依赖应收账款函证来揭露未入账的应收账款。

(源) 审计人员未能适当地评价审计发现的情况。例如,错误解读审计证据导致没有发现误差,对所发现误差的重要性的判断有误,从而忽略了性质十分重要的误差,也可能导致得出不恰当的结论。

(缘) 其他原因。

需要指出的是,审计人员进行控制测试和实质性程序时,不仅抽样风险对审计工作的效率与效果有影响,而且非抽样风险对此也有影响。因此,审计人员也应当关注非抽样风险,并通过适当的计划、指导和监督,有效地降低非抽样风险。

獾可接受的抽样风险。样本规模受审计人员可接受的抽样风险水平的影响,可接受的风险水平越低,需要的样本规模越大。

在控制测试中,审计人员主要关注抽样风险中的信赖过度风险。可接受的信赖过度风险与样本规模成反比。审计人员愿意接受的信赖过度风险越低,样本规模通常越大。审计人员愿意接受的信赖过度风险越高,样本规模越小。

在实质性测试中,审计人员主要关注抽样风险中的误受风险。在细节测试中,误受风险就是测试中的检查风险。对于特定的账户余额或某类交易,如果审计人员可接受的检查风险水平较高,该类交易或账户余额的可接受误受风险就较高,从而所需的样本规模较小;反之,所需的样本规模就较大。

(四) 可容忍误差

可容忍误差是指审计人员能够容忍的最大误差。在其他因素既定的条件下,可容忍误差越大,所需的样本规模越小。

在控制测试中,可容忍误差是指可容忍偏差率。可容忍偏差率是指审计人员在不改变其计划评估的控制有效性,从而不改变其计划评估的重大错报风险水平的前提下,愿意接受的对于设定控制的最大偏差率。

在实质性测试中,可容忍误差是指可容忍错报。可容忍错报是指在不导致财务报表存在重大错报的情况下,审计人员对各类交易、账户余额、列报确定的可接受的最大错报金额。某账户的可容忍错报实际上就是该账户的重要性水平。

(五) 预计总体误差

预计总体误差即审计人员预期在审计过程中发现的误差。在控制测试中,预计总体误差是指预计总体偏差率。在实质性测试中,预计总体误差是指预计总体错报额。预计

总体误差越大,可容忍误差也应当越大。例如,在控制测试中,审计人员如果预计总体偏差率较高,意味着审计人员预期的控制运行有效性较低,对该控制的可容忍偏差率就高。在既定的可容忍误差下,当预计总体误差增加时,所需的样本规模更大。预计总体误差越接近可容忍误差,越需要从样本中得到更精确的信息,以控制总体实际误差超出可容忍误差的风险,因而样本规模越大。

(六) 总体变异性

总体变异性是指总体的某一特征(如金额)在各项目之间的差异程度。在控制测试中,审计人员在确定样本规模时一般不考虑总体变异性。在实质性测试中,审计人员确定适当的样本规模时要考虑特征的变异性。总体项目的变异性越低,通常样本规模越小。审计人员可以通过分层,将总体分为相对同质的组,以尽可能降低每一组中变异性的影响,从而减小样本规模。未分层总体具有高度变异性,其样本规模通常很大。

分组后的每一组总体被称为一层,每层分别独立选取样本。

(七) 总体规模

除非总体非常小,一般而言总体规模对样本规模的影响几乎为零。审计人员通常将抽样单元超过 30 个的总体视为大规模总体。对大规模总体而言,总体的实际容量对样本规模几乎没有影响。对小规模总体而言,审计抽样比其他选择测试项目的方法的效率低。

(八) 分层

如果总体项目存在重大的变异性,审计人员应当考虑分层。

分层是指将一个总体划分为多个子总体的过程,每个子总体由一组具有相同特征(通常为货币金额)的抽样单元组成。分层可以降低每一层中项目的变异性,从而在抽样风险没有成比例增加的前提下减小样本规模。

当实施实质性测试时,审计人员通常按照货币金额对某类交易或账户余额进行分层,以将更多的审计资源投入到大额项目中。审计人员也可以按照显示较高误差风险的某一特定特征对总体进行分层。例如,在测试应收账款坏账准备时,余额可以根据账龄分层。

二、样本的选取

在选取样本项目时,审计人员应当使总体中的所有抽样单元均有被选取的机会,以使样本能够代表总体。

在统计抽样中,审计人员应当随机选取样本项目,以使每一抽样单元以已知的机会被选中。抽样单元可能是实物项目(如发票)或货币单位。在非统计抽样中,审计人员应当运用职业判断选取样本项目。由于抽样的目的是对整个总体得出结论,审计人员应当尽量选取具有总体典型特征的样本项目,并在选取样本时避免偏见。

选取样本的基本方法,包括使用随机数表或计算机辅助审计技术选样、系统选样和随意选样。

(一) 使用随机数表或计算机辅助审计技术选样

使用随机数表或计算机辅助审计技术选样又称随机数选样。使用随机数选样需以总体中的每一项目都有不同的编号为前提。审计人员可以使用计算机生成的随机数,如电子表格程序、随机数码生成程序、通用审计软件程序等计算机程序产生的随机数,也可以使用随机数表获得所需的随机数。

随机数是一组从长期来看出现概率相同的数码,且不会产生可识别的模式。随机数表也称乱数表,它是由随机生成的从0~9十个数字所组成的数表,每个数字在表中出现的次数是大致相同的,它们出现在表上的顺序是随机的。表 7-10 就是五位随机数表的一部分。应用随机数表选样的步骤如下:

1. 对总体项目进行编号,建立总体中的项目与表中数字的一一对应关系。一般情况下,编号可利用总体项目中原有的某些编号,如凭证号、支票号、发票号等等。在没有事先编号的情况下,审计人员需按一定的方法进行编号。如由页码、每页行数组成的应收账款明细表,可采用四位数字编号,前两位由页码的整数组成,表示该记录在明细表中的页数,后两位数字由行号的整数组成,表示该记录的行次。这样,编号 1234 表示第 12 页第 34 行的记录。所需使用的随机数的位数一般由总体项目数或编号位数决定。如前例中可采用页码随机数表,也可以使用行号随机数表的前两位数字或后两位数字。

2. 确定连续选取随机数的方法。即从随机数表中选择一个随机起点和一个选号路线。随机起点和选号路线可以任意选择,但一经选定就不得改变。从随机数表中任选一行或任何一栏开始,按照一定的方向(上下左右均可)依次查找,符合总体项目编号要求的数字,即为选中的号码,与此号码相对应的总体项目即为选取的样本项目,一直到选足所需的样本量为止。例如,从前述应收账款明细表的 100 个记录中选择 4 个样本,总体编号规则如前所述,即前两位数字不能超过 10,后两位数字不能超过 10。

如从表 7-10 第一行第一列开始,使用前两位随机数,逐行向右查找,则选中的样本为编号 1234、1235、1236、1237 的 4 个记录。

表 7-10

随 机 数 表

行 列	员	圆	猿	源	缘	远	苑	愿	怨	员园
员	猿园猿园	远园猿苑	园猿猿猿	怨园猿源	愿园猿源	源猿猿园	园猿猿园	苑园猿源	愿猿园园	源猿猿猿
圆	园猿猿员	怨园园园	愿猿园园	愿园园园	园猿园园	园园园园	园园园园	愿园园园	缘园园园	怨园园园
猿	愿园猿猿	怨园猿园	远园猿园	园园猿园	怨园猿园	苑园猿园	猿园猿园	园园猿园	源园猿园	源园猿园
源	远园猿园	园园猿园	苑园猿园	愿园猿园	猿园猿园	怨园园园	怨园园园	苑园猿园	缘园园园	员园猿园
缘	怨园猿园	苑园园园	园园猿园	园园源园	园园源园	猿园园园	园园源园	猿园源园	缘园源园	缘园源园

(续表)

行 列	员	圆	猿	源	缘	远	苑	愿	怨	员园
远	怨猿园园	远怨猿愿	愿猿猿园	怨愿园园	苑园园园	园猿园远	苑愿园源	源怨园愿	园园园苑	员猿园苑
苑	园园园源	远园园愿	员猿猿怨	猿猿猿缘	愿愿园园	园园园猿	愿园园猿	缘园园苑	园园园园	猿猿猿缘
愿	苑园园源	员园园源	缘园园园	怨猿猿猿	猿猿猿缘	怨猿园远	猿猿园愿	苑园园园	缘园园缘	园园园缘
怨	猿猿园源	苑园园园	员园园园	远园园员	园园园猿	远园园缘	猿猿园园	园园园远	员猿园怨	园园园远
员园	缘园园园	缘园园苑	苑园园缘	愿园园缘	怨猿园愿	愿园园猿	源园园园	园园园缘	园园园园	愿园园远

摇摇随机数选择不仅使总体中每个抽样单元被选取的概率相等,而且使相同数量的抽样单元组成的每种组合被选取的概率相等。这种方法在统计抽样和非统计抽样中均适用。由于统计抽样要求注册会计师能够计量实际样本被选取的概率,这种方法尤其适合于统计抽样。

(二) 系统选择

系统选择也称等距选择,是指按照相同的间隔从审计对象总体中等距离地选取样本的一种选择方法。采用系统选择法,首先要计算选择间距,确定选择起点,然后再根据间距顺序地选取样本。选择间距的计算公式如下:

$$\text{选择间距} = \frac{\text{总体规模}}{\text{样本规模}}$$

例如,如果销售发票的总体范围是 远园~ 猿猿猿,设定的样本量是 员园,那么选择间距为 园园(猿猿猿-远园+1)÷员园=猿。审计人员必须从 园~ 员园中选取一个随机数作为抽样起点。如果随机选择的数码是 怨,那么第一个样本项目是发票号码为 远园(远园+怨-1)的那一张,其余的 员园个项目是 远园(远园+怨-1) 苑园(远园+怨-1)... 猿猿园。

系统选择方法的主要优点是使用方便,比其他选择方法节省时间,并可用于无限总体。此外,使用这种方法时,对总体中的项目不需要编号,审计人员只要简单数出每一个间距即可。但是,使用系统选择方法要求总体必须是随机排列的,否则容易发生较大的偏差,造成非随机的、不具代表性的样本。如果测试项目的特征在总体内的分布具有某种规律性,则选择的样本的代表性就可能较差。例如,应收账款明细表每页的记录均以账龄的长短按先后次序排列,则选中的 员园个样本可能多数是账龄相同的记录。

为克服系统选择法的这一缺点,可采用两种办法:一是增加随机起点的个数;二是在确定选择方法之前对总体特征的分布进行观察。例如,发现总体特征的分布呈随机分布,则采用系统选择法,否则,可考虑使用其他选择方法。

系统选择可以在非统计抽样中使用,在总体随机分布时也可适用于统计抽样。

(三) 随意选择

随意选择也叫任意选择,是指审计人员不带任何偏见地选取样本,即审计人员不考虑

样本项目的性质、大小、外观、位置或其他特征而选取总体项目。随意选样的主要缺点在于很难完全无偏见地选取样本项目,即这种方法难以彻底排除审计人员的个人偏好对选取样本的影响,因而很可能使样本失去代表性。由于文化背景和所受训练等的不同,每个审计人员都可能无意识地带有某种偏好。例如,从发票柜中取发票时,某些审计人员可能倾向于抽取柜子中间位置的发票,这样就会使柜子上面部分和下面部分的发票缺乏相等的选取机会。因此,在运用随意选样方法时,审计人员要避免由于项目性质、大小、外观和位置等的不同所引起的偏见,尽量使所选取的样本具有代表性。

三种基本方法均可选出代表性样本。但随机数选样和系统选样属于随机基础选样方法,即对总体的所有项目按随机规则选取样本,因而可以在统计抽样中使用,当然也可以在非统计抽样中使用。而随意选样虽然也可以选出代表性样本,但它属于非随机基础选样方法,因而不能在统计抽样中使用,只能在非统计抽样中使用。

三、抽样结果的评价

审计人员在对样本实施必要的审计后,需要对抽样结果进行评价。其具体步骤是:分析样本误差,推断总体误差,重估抽样风险,形成审计结论。

(一) 分析样本误差

审计人员在分析样本误差时,一般应从以下方面着手:

①根据预先确定的构成误差的条件,确定某一有问题的项目是否为一项误差。例如,在检查应收账款的余额时,发现被审计单位将某顾客应收账款错记在另一顾客应收账款明细账户中,但这并不影响应收账款的余额,因此在评价抽样结果时,不能认为这是一项误差。

②审计人员按照既定的审计程序无法对样本取得审计证据时,应当实施替代审计程序,以获取相应的审计证据。例如,对应收账款的积极式函证没有收到回函时,审计人员必须审查期后收款的情况,以证实应收账款的余额。如果审计人员无法或者没有执行替代审计程序,则应将该项目视为一项误差。

③如果某些样本误差项目具有共同的特征,如相同的经济业务类型、场所、时间,则应将这些具有共同特征的项目作为一个整体,实施相应的审计程序,并根据审计结果进行单独的评价。

④在分析抽样中所发现的误差时,还应考虑误差的质的方面,包括误差的性质、原因及其对其他相关审计工作的影响。

(二) 推断总体误差

当实施实质性测试时,审计人员应当根据样本中发现的误差金额推断总体误差金额。当总体划分为几个层次时,应先对每层次作个别的推断,然后将推断结果加以汇总。

在实施控制测试时,由于样本的误差率就是整个总体的推断误差率,审计人员无需推

断总体误差率。

在控制测试中,审计人员将样本中发现的偏差数量除以样本规模,就能计算出样本偏差率。无论使用统计抽样或非统计抽样方法,样本偏差率都是对总体偏差率的最佳估计,但审计人员必须考虑抽样风险。

(三) 重估抽样风险

审计人员在实质性测试中运用审计抽样推断总体误差后,应将总体误差同可容忍误差进行比较,并将抽样结果同其他有关审计程序中所获得的证据相比较。如果推断的总体误差超过可容忍误差,经重估后的抽样风险不能接受,应增加样本量或执行替代审计程序。如果推断的总体误差接近可容忍误差,应考虑是否增加样本量或执行替代审计程序。

在进行控制测试时,审计人员如果认为抽样结果无法达到其对所测试的内部控制的预期信赖程度,则应考虑增加样本量或修改实质性程序。

(四) 形成审计结论

在抽样结果评价的基础上,应根据所取得的证据,确定审计证据是否足以证实某一审计对象总体的特征,从而得出审计结论。

第三节 审 计 风 险

审计风险有广义和狭义之分。广义的审计风险是指审计主体遭受损失或不利的可能性,包括审计职业风险和审计项目风险。审计职业风险是指审计职业整体面临的生存和发展风险。审计项目风险是指审计人员审计单个项目时提出错误审计意见的可能性,它存在于单个审计项目中,并由具体审计人员和审计组织来承担。狭义的审计风险是指财务报表存在重大错报而审计人员发表不恰当审计意见的可能性。可见,狭义的审计风险是审计项目风险的具体化。本节仅论述狭义的审计风险。

一、审计风险要素与审计风险模型

在经营风险导向审计时代,审计风险由重大错报风险和检查风险两个要素组成。

重大错报风险,是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。重大错报风险是客观存在的,审计人员是无法改变它们的。对于重大错报风险,审计人员虽然没有能力改变它们,但却可以通过对被审计对象的充分了解、合理地评估重大错报风险的高低,并作为确定测试范围的依据。

检查风险是指某一账户或交易类别单独或连同其他账户、交易类别产生重大错报,而未能被实质性程序发现的可能性。检查风险是一种与审计程序的详简或审计证据的多少密切相关的一种风险。它的实际水平会随着实质性程序的性质、时间和范围的改变而改

变。程序越详细,时间越接近于资产负债表日,审计范围越大,则获取的审计证据就越多,发现错报的概率就越大,检查风险的实际水平就越低;反之,则越高。重大错报风险和检查风险共同作用于审计风险。

审计风险 = 重大错报风险 × 检查风险

这个公式称为审计风险模型,它反映了各风险要素之间的相互关系及各要素对审计风险的影响,对审计实务有很好的指导作用。

审计风险模型运用的基本步骤是:

①在编制审计计划时确定审计人员可以接受的审计风险水平。审计人员可以接受的审计风险水平的大小由审计人员根据具体情况来确定。在审计实务中,通常将可以接受的审计风险水平定为高、中、低等几个程度,或用高、中、低三个程度表示。

②通过对被审计单位及其环境的了解来评估重大错报风险水平。

③运用审计风险模型确定审计人员可接受的检查风险水平,并据此确定实质性程序的性质、时间和范围。

在审计人员可以接受的审计风险既定的情况下,检查风险与重大错报风险之间存在着反向关系。

二、重大错报风险的评估

审计风险准则要求审计人员对重大错报风险进行识别、评估和应对的程序包括:一是实施风险评估程序,了解被审计单位及其环境包括了解内部控制;二是从财务报表层次和各类交易、账户余额、列报与披露认定层次评估重大错报风险;三是针对财务报表层次的重大错报风险采取总体应对措施;四是针对各类交易、账户余额、列报和披露认定层次设计和实施进一步审计程序。

(一) 实施风险评估程序以了解被审计单位及其环境

①风险评估程序。审计人员了解被审计单位及其环境,目的是为了识别和评估财务报表重大错报风险。为了解审计单位及其环境而实施的程序称为风险评估程序。审计人员应当依据实施这些程序所获取的信息,评估重大错报风险。

审计人员应当实施下列风险评估程序以了解被审计单位及其环境:

(1) 询问被审计单位管理层和内部其他相关人员。

(2) 分析程序。在运用分析程序时,审计人员应重点关注关键的账户余额、趋势和财务比率关系等方面,对其形成一个合理的预期,并与被审计单位记录的金额、依据记录金额计算的比率或趋势相比较。

(3) 观察和检查。观察和检查程序可以印证对管理层和其他相关人员的询问结果,并可提供有关被审计单位及其环境的信息,审计人员应当实施下列观察和检查程序:①

观察被审计单位的生产经营活动；② 检查文件、记录和内部控制手册；③ 阅读由管理层和治理层编制的报告；④ 实地查看被审计单位的生产经营场所和设备；⑤ 穿行测试。

了解被审计单位及其环境的主要内容。审计人员应当从下列方面了解被审计单位及其环境：

(一) 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素。行业状况主要包括：① 所处行业的市场供求与竞争；② 生产经营的季节性和周期性；③ 产品生产技术的变化；④ 能源供应与成本；⑤ 行业的关键指标和统计数据。法律环境与监管环境主要包括：① 适用的会计准则、会计制度和行业特定惯例；② 对经营活动产生重大影响的法律法规及监管活动；③ 对开展业务产生重大影响的政府政策，包括货币、财政、税收和贸易等政策；④ 与被审计单位所处行业和所从事经营活动相关的环保要求。其他外部因素主要包括：① 宏观经济的景气度；② 利率和资金供求状况；③ 通货膨胀水平及币值变动；④ 国际经济环境和汇率变动。

(二) 被审计单位的性质。审计人员应当主要从下列方面了解被审计单位的性质：① 所有权结构；② 治理结构；③ 组织结构；④ 经营活动；⑤ 投资活动；⑥ 筹资活动。

(三) 被审计单位对会计政策的选择和运用。审计人员应当了解被审计单位对会计政策的选择和运用，是否符合适用的会计准则和相关会计制度，是否符合被审计单位的具体情况。

(四) 被审计单位的目标、战略以及相关经营风险。

审计人员应当了解被审计单位是否存在与下列方面有关的目标和战略，并考虑相应的经营风险：① 行业发展，及其可能导致的被审计单位不具备足以应对行业变化的人力资源和业务专长等风险；② 开发新产品或提供新服务，及其可能导致的被审计单位产品责任增加等风险；③ 业务扩张，及其可能导致的被审计单位对市场需求的估计不准确等风险；④ 新颁布的会计法规，及其可能导致的被审计单位执行法规不当或不完整，或会计处理成本增加等风险；⑤ 监管要求，及其可能导致的被审计单位法律责任增加等风险；⑥ 本期及未来的融资条件，及其可能导致的被审计单位由于无法满足融资条件而失去融资机会等风险；⑦ 信息技术的运用，及其可能导致的被审计单位信息系统与业务流程难以融合等风险。

多数经营风险最终都会产生财务后果，从而影响财务报表，但并非所有经营风险都会导致重大错报风险。审计人员应当根据被审计单位的具体情况考虑经营风险是否可能导致财务报表发生重大错报。

(五) 被审计单位财务业绩的衡量和评价。被审计单位内部或外部对财务业绩的衡量和评价可能对管理层产生压力，促使其采取行动改善财务业绩或歪曲财务报表。因此，审计人员应当了解被审计单位财务业绩的衡量和评价情况，考虑这种压力是否可能导致管理层采取行动，以至于增加财务报表发生重大错报的风险。

(远) 被审计单位的内部控制。

(二) 识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险

审计人员应当识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险。

审计人员应当利用实施风险评估程序获取的信息,包括在评价控制设计和确定其是否得到执行时获取的审计证据,作为支持风险评估结果的审计证据。

审计人员应当关注下列事项和情况可能表明被审计单位存在重大错报风险:① 在经济不稳定的国家或地区开展业务;② 在高度波动的市场开展业务;③ 在严厉、复杂的监管环境中开展业务;④ 持续经营和资产流动性出现问题,包括重要客户流失;⑤ 融资能力受到限制;⑥ 行业环境发生变化;⑦ 供应链发生变化;⑧ 开发新产品或提供新服务,或进入新的业务领域;⑨ 开辟新的经营场所;⑩ 发生重大收购、重组或其他非经常性事项;⑪ 拟出售分支机构或业务分部;⑫ 复杂的联营或合资;⑬ 运用表外融资、特殊目的实体及其他复杂的融资协议;⑭ 重大的关联方交易;⑮ 缺乏具备胜任能力的会计人员;⑯ 关键人员变动;⑰ 内部控制薄弱;⑱ 信息技术战略与经营战略不协调;⑲ 信息技术环境发生变化;⑳ 安装与财务报告有关的新的重大信息技术系统;㉑ 经营活动或财务报告受到监管机构的调查;㉒ 以往存在重大错报或本期期末出现重大会计调整;㉓ 发生重大的非常规交易;㉔ 按照管理层特定意图记录的交易;㉕ 应用新颁布的会计准则或相关会计制度;㉖ 会计计量过程复杂;㉗ 事项或交易在计量时存在重大不确定性;㉘ 存在未决诉讼和或有负债。

审计人员应当确定,识别的重大错报风险是与特定的某类交易、账户余额、列报的认定相关,还是与财务报表整体广泛相关,进而影响多项认定。

审计人员应当考虑对识别的各类交易、账户余额和列报认定层次的重大错报风险予以汇总和评估,以确定进一步审计程序的性质、时间和范围。表 7-2 给出了评估认定层次重大错报风险汇总表示例。

表 7-2

评估认定层次的重大错报风险汇总表

重大账户	认定	识别的重大错报风险	风险评估结果
列示重大账户。例如,应收账款	列示相关的认定。例如,存在、完整性、计价或分摊等	汇总实施审计程序识别出的与该重大账户的某项认定相关的重大错报风险	评估该项认定的重大错报风险水平(应考虑控制设计是否合理,是否得到执行)

注:也可以在该表中记录针对评估的认定层次重大错报风险而相应制订的审计方案。

（三）针对评估的财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

审计人员应当针对评估的财务报表层次重大错报风险确定下列总体应对措施：①向项目组强调在搜集和评价审计证据过程中保持职业怀疑态度的必要性；②分派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家的工作；③提供更多的督导；④在进一步选择审计程序时，应当注意使某些程序不被管理层预见或事先了解；⑤对拟实施审计程序的性质、时间和范围作出总体修改。

审计人员评估的财务报表层次重大错报风险以及采取的总体应对措施，对拟实施进一步审计程序的总体方案具有重大影响。

拟实施进一步审计程序的总体方案包括实质性方案和综合性方案。其中，实质性方案是指审计人员实施的进一步审计程序以实质性程序为主，综合性方案是指审计人员在实施进一步审计程序时，将控制测试与实质性程序结合使用。当评估的财务报表层次重大错报风险属于高风险水平时，拟实施进一步审计程序的总体方案往往更倾向于实质性方案。

（四）针对各类交易、账户余额、列报和披露认定层次设计和实施进一步审计程序

审计人员应当根据对认定层次重大错报风险的评估结果，恰当选用实质性方案或综合性方案。无论选择何种方案，审计人员都应当对所有重大的各类交易、账户余额、列报设计和实施实质性程序。

三、检查风险的确定及对实质性程序的影响

在审计人员可以接受的审计风险既定的情况下，评估的重大错报风险水平越高，审计人员可以接受的检查风险水平就越低，反之亦然。

重大错报风险的水平越高，审计人员就应实施越详细的实质性程序，并着重考虑其性质、时间和范围，以将检查风险降低至可接受的水平。表 2-1 说明了审计人员通过审计风险模型计算出的检查风险与实质性程序的性质、时间和范围的关系。但是，不论重大错报风险的评估结果如何，审计人员均应对各重要账户或交易类别实施实质性程序。

表 2-1

检查风险与实质性程序的性质、时间和范围的关系

实质性程序可接受的检查风险	性质	时间	范围
高	分析程序和交易测试为主	期中审计为主	较小样本较少证据
中	分析程序、交易测试以及余额测试结合运用	期中审计、期末审计和期后审计结合运用	适中样本适量证据
低	余额测试为主	期末审计和期后审计为主	较大样本较多证据

第四节 审计重要性

一、重要性的含义

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——重要性》中对重要性的定义是：“重要性取决于在具体环境下对错报金额和性质的判断。如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则该项错报是重大的。”

理解这一定义需要注意以下几点：

（一）重要性概念中的错报包含漏报。财务报表错报包括财务报表金额的错报和财务报表披露的错报。

（二）重要性包括对数量和性质两个方面的考虑。数量方面是指错报的金额大小，性质方面则是指错报的性质。一般而言，金额大的错报比金额小的错报更重要。在有些情况下，某些金额的错报从数量上看并不重要，但从性质上考虑，则可能是重要的。对于某些财务报表披露的错报，难以从数量上判断是否重要，应从性质上考虑其是否重要。

从性质上考虑可能是重要的错报包括：

（三）涉及舞弊与违法行为的错报。因为舞弊与违法行为反映了管理当局或其他人员的诚实和可信性存在问题。对于财务报表使用者而言，蓄意错报比相同金额的笔误更重要。

（四）可能引起履行合同义务的错报。如某项错报使得企业的营运资金增加了几万元，从数量上看并不重要，但这项错报使营运资金从低于贷款合同规定的营运资金数变为稍稍高于贷款合同规定的营运资金数，这就影响了贷款合同所规定的义务，所以是重要的。

（五）影响收益趋势的错报或漏报。在其他情况下认为是不重要的错报，如果影响到收益变动的趋势，则应引起注意。例如，某项错报使收益每年递增的趋势变为本年收益下降的趋势，使盈利变为亏损等，就具有重要性。

（六）不期望出现的错报。一般情况下，如果发现现金和资本账户存在错报，就应当引起高度重视。

小金额错报的累计，可能会对财务报表产生重大影响，审计人员对此应当予以关注。单独地看，一笔小金额的错报无论是在性质上，还是在数量上都是不重要的。但财务报表是一个整体，如果企业每个星期均出现同样的小金额错报，原本几百元的错报全年累计起来，就有可能成为上万元的错报；企业许多账户或交易均存在小金额的错报，所有账户或交易累计起来，就有可能变成大金额的错报，在这种情况下，必然会对财务报表产生重大影响。

重要性概念是针对财务报表使用者决策的信息需求而言的。判断一项错报重要与否,应视其对财务报表使用者依据财务报表作出经济决策的影响程度而定。如果财务报表中的某项错报足以改变或影响财务报表使用者的相关决策,则该项错报就是重要的,否则就不重要。

重要性的确定离不开具体环境。由于不同的被审计单位面临不同的环境,不同的报表使用者有着不同的信息需求,因此审计人员确定的重要性也不相同。某一金额的错报对某被审计单位的财务报表来说是重要的,而对另一个被审计单位的财务报表来说可能不重要。例如,错报 100 万元对一个小公司来说可能是重要的,而对另一个大公司来说则可能不重要。

对重要性的评估需要运用职业判断。影响重要性的因素很多,审计人员应当根据被审计单位面临的环境,并综合考虑其他因素,合理确定重要性水平。不同的审计人员在确定同一被审计单位财务报表层次和认定层次的重要性水平时,得出的结果可能不同。主要是因为对影响重要性的各因素的判断存在差异。因此,审计人员需要运用职业判断来合理评估重要性。

二、重要性的运用

(一) 重要性水平

为了提高审计效率、保证审计质量,审计人员在审计过程中应当运用重要性原则。

但审计重要性的概念本身理论性较强,很难将其运用于审计实际过程之中。我们需要将审计重要性的概念进行数量化,而实现将重要性概念和审计实务有机结合的桥梁就是重要性水平的概念。

由于审计的目的是对财务报表的公允性和合法性发表意见,审计人员必须考虑财务报表层次的重要性水平。

财务报表层次的重要性水平就是审计人员认为财务报表中存在的错报尚不会影响合理的财务报表使用者决策的最大金额。一旦财务报表中存在的错报超过这一最大金额,即报表层次的重要性水平,那么它就是重要的,因为它将影响报表使用者的决策。

由于财务报表所提供的信息来源于各账户或各交易,审计人员只有通过验证各账户和各交易才能得出财务报表是否合法、公允的整体性结论,因此审计人员还必须考虑账户和交易层次的重要性,才能更好地指导审计人员对账户和交易所进行的测试。账户余额或交易层次的重要性水平又称可容忍错报。

(二) 运用重要性原则的一般要求

审计人员在审计过程中应当运用重要性原则。在审计过程中运用重要性原则是基于这样的考虑:一是为了提高审计效率。由于社会经济环境的发展变化,企业规模的扩大,企业组织结构日趋复杂,详细审计已经不可能,在抽样审计下,审计人员为作出抽样决

策,不得涉及重要性问题。二是为了保证审计质量。抽样审计下,审计人员对未查部分是否正确要承担一定的风险,而风险的大小与重要性的判断有关。因此,审计人员为保证审计质量,必须对重要性作出恰当的判断。

在审计过程中,需要运用重要性原则的情形有两种:一是在确定审计程序的性质、时间和范围时。此时,重要性被看做是审计所允许的可能或潜在的未发现错报的限度,即审计人员在运用审计程序以检查财务报表的错报时所允许的误差范围。二是在评价审计结果时。此时,重要性被看做是某一错报或汇总的错报是否影响到财务报表使用者判断和决策的标志。

(三) 重要性与审计风险的关系

重要性与审计风险之间存在反向关系。重要性水平越高,审计风险越低;重要性水平越低,审计风险越高。这里所说的重要性水平高低指的是金额的大小。通常,1000元的重要性水平比500元的重要性水平高。在理解两者之间的关系时,必须注意,重要性水平是审计人员从财务报表使用者的角度进行判断的结果。如果重要性水平是1000元,则意味着低于1000元的错报不会影响到财务报表使用者的决策,此时审计人员需要通过执行有关审计程序合理保证能发现高于1000元的错报。如果重要性水平是500元,则金额在500元以上的错报就会影响财务报表使用者的决策,此时审计人员需要通过执行有关审计程序合理保证能发现金额在500元以上的错报。审计风险越高,越要求审计人员搜集更多更有效的审计证据,以将审计风险降至可接受的低水平。因此,重要性和审计证据之间也是反向变动关系。

审计人员应当保持应有的职业谨慎,合理确定重要性水平。由于重要性与审计风险之间存在反向关系,如果原本1000元的错报才会影响到财务报表使用者的判断和决策,但审计人员将重要性水平确定为500元,这时审计人员就会扩大审计程序的范围或追加审计程序,而实际上没有必要。如果原本500元的错报就会影响财务报表使用者的判断或决策,但审计人员将重要性水平确定为1000元,这时审计人员所执行的审计程序要比原本应当执行的审计程序少、审计范围要小,这会导致审计人员得出错误的审计结论。所以,重要性水平偏高或偏低均对审计人员不利,审计人员应当保持应有的职业谨慎,合理确定重要性水平。

三、编制审计计划时对重要性的考虑

在编制审计计划时,审计人员应当对重要性水平作出初步判断,即确定计划的重要性水平,以确定所需审计证据的数量,并据此决定审计程序的性质、时间和范围。

(一) 财务报表层次重要性水平的确定

确定财务报表层次重要性水平的内容包括:

判断基础和计算方法。审计人员应当合理选用重要性水平的判断基础,可采用固

定比率、变动比率等确定财务报表层次的重要性水平。判断基础通常包括资产总额、净资产、营业收入、净利润等,审计人员对判断基础的选择有赖于被审计单位的性质和环境。例如,对以盈利为目的的被审计单位,来自经常性业务的税前利润或税后净利润可能是一个适当的基准,而对收益不稳定的被审计单位或非盈利组织,选择税前利润或税后净利润作为判断重要性水平的基准就不合适。对资产管理公司,净资产可能是一个适当的基准。注册会计师通常选择一个相对稳定、可预测且能够反映被审计单位正常规模的基准。由于销售收入和总资产具有相对稳定性,审计人员经常将其用作确定计划重要性水平的基准。

重要性水平的计算方法有固定比率和变动比率两种。

固定比率法,即在选定判断基础后,乘以一个固定百分比,求出财务报表层次的重要性水平。但这个百分比是多少,世界各国的审计准则都没有作出规定,也无法作出规定。以下是实务中用来判断重要性水平的一些指南:

(员) 税前净利润的 $\frac{\text{缘}}{\text{员缘}}$ (净利润较小时用 $\frac{\text{员缘}}{\text{缘}}$,较大时用 $\frac{\text{缘}}{\text{缘}}$)。

(圆) 资产总额的 $\frac{\text{园缘}}{\text{缘}}$ 。

(猿) 净资产的 $\frac{\text{员缘}}{\text{缘}}$ 。

(源) 营业收入的 $\frac{\text{园缘}}{\text{缘}}$ 。

变动比率法的基本原理是,规模越大的企业,允许的错报金额比率就越小,一般是根据资产总额或营业收入两者中较大的一项确定一个变动百分比。

圆 财务报表层次重要性水平的选取。如果同一期间各财务报表的重要性水平不同,审计人员应当取其最低者作为财务报表层次的重要性水平。审计人员应当首先对每张财务报表确定一个重要性水平。例如,将利润表的重要性水平确定为 $\frac{\text{员缘}}{\text{缘}}$ 万元,将资产负债表的重要性水平确定为 $\frac{\text{园缘}}{\text{缘}}$ 万元。但由于财务报表彼此相互关联,并且许多审计程序经常涉及两个以上的报表,比如,用以确定年底赊销是否正确地记录在适当期间的审计程序,不仅为资产负债表上的应收账款提供审计证据,而且还为利润表上的销售提供审计证据。因此,在编制审计计划时,应使用被认为对任何一张财务报表都重要的最小错报总体水平,也就是说,审计人员应当选择最低的重要性水平作为财务报表层次的重要性水平。

(二) 账户余额或交易层次重要性水平的确定

各类交易及账户余额认定层次的重要性水平称为“可容忍错报”。可容忍错报的确定以审计人员对财务报表层次重要性水平的初步评估为基础。它是在不导致财务报表存在重大错报的情况下,审计人员对各类交易及账户余额确定的可接受的最大错报。

审计人员确定了财务报表层次的重要性水平之后,为便于确定针对账户余额或交易的测试范围,就需要将报表层次的重要性水平分配到各账户余额或交易之上。在审计实务中,一般选择资产负债表账户作为分配的基础。

审计人员在对财务报表层次的重要性水平进行分配以确定账户或交易层次重要性水

平时应当考虑的因素有：第一，各类交易及账户余额的性质及错报的可能性。对于重要的账户或交易，审计人员应当从严制定重要性水平；对于出现错报可能性较大的账户或交易，可以将重要性水平确定得高一些。第二，各类交易及账户余额的重要性水平与财务报表层次重要性水平的关系。各账户或交易层次的重要性水平之和应当等于财务报表层次的重要性水平。

四、评价审计结果时对重要性的考虑

（一）评价审计结果时所运用的重要性水平

评价审计结果时所运用的重要性水平可能不同于编制审计计划时确定的重要性水平。这可能是因为环境的变化，或者是审计人员对被审计单位了解程度的加深。例如，审计人员在会计期间结束前编制审计计划，只能根据预测的财务状况和经营成果来确定重要性水平。如果实际财务状况和经营成果大不相同，则审计人员所评估的重要性水平也必须加以改变。此外，审计人员在编制审计计划时，可能有意地规定重要性水平低于将用于评价审计结果的重要性水平，这样通常可以减少未被发现的错报的可能性，并且能给审计人员提供一个安全边际。

（二）尚未更正错报的汇总数

在完成审计工作时，为确定被审计单位的财务报表是否合法、公允，审计人员应当汇总尚未更正的错报，并将其与财务报表层次的重要性水平相比较。汇总时，应当包括：

■ 已经识别的具体错报。这是指审计人员在审计过程中发现的，能够准确计量的错报，包括下列两类：

（1）对事实的错报。这类错报产生于被审计单位搜集和处理数据的错误，对事实的忽略或误解，或故意舞弊行为。例如，审计人员在实施实质性测试时发现最近购入存货的实际价值为 50000 元，但账面记录的金额却为 40000 元。因此，存货和应付账款分别被低估了 10000 元，这里被低估的 10000 元就是已识别的对事实的具体错报。

（2）涉及主观决策的错报。这类错报产生于两种情况：一是管理层和审计人员对会计估计值的判断差异，如由于包含在财务报表中的管理层作出的估计值超出了审计人员确定的一个合理范围，导致出现判断差异；二是管理层和对选择和运用会计政策的判断差异，由于审计人员认为管理层选用会计政策造成错报，管理层却认为选用会计政策适当，导致出现判断差异。

■ 推断误差，也称“可能误差”，是审计人员对不能明确、具体地识别的其他错报的最佳估计数。推断误差通常包括：

（1）通过测试样本估计出的总体的错报减去在测试中已经识别的具体错报。例如，应收账款年末余额为 1000 万元，审计人员抽查样本发现金额有 500 万元的高估，高估部分为账面金额的 50%，据此审计人员推断总体的错报金额为 500 万元（1000 伊

圆)那么上述 1000 万元就是已识别的具体错报,其余 1000 万元即推断误差。

(圆)通过实质性分析程序推断出的估计错报。例如,审计人员根据客户的预算资料及行业趋势等要素,对客户年度销售费用独立地作出估计,并与客户账面金额比较,发现两者间有 1000 元的差异,考虑到估计的精确性有限,审计人员根据经验认为 1000 元的差异通常是可接受的,而剩余 1000 元的差异需要有合理解释并取得佐证性证据;假定审计人员对其中的 1000 元的差异无法得到合理解释或不能取得佐证,则该部分差异金额即为推断误差。

(三)评价尚未更正错报的汇总数的影响

尚未更正错报与财务报表层次重要性水平相比,可能出现以下两种情况:

圆尚未更正错报的汇总数低于重要性水平(并且特定项目的尚未更正错报也低于考虑其性质所设定的更低的重要性水平,下同)。如果尚未更正错报汇总数低于重要性水平,对财务报表的影响不重大,审计人员可以发表无保留意见的审计报告。

圆尚未更正错报的汇总数超过或接近重要性水平。如果尚未更正错报汇总数超过了重要性水平,对财务报表的影响可能是重大的,审计人员应当考虑通过扩大审计程序的范围或要求管理层调整财务报表降低审计风险。在任何情况下,审计人员都应当要求管理层就已识别的错报调整财务报表。如果管理层拒绝调整财务报表,并且扩大审计程序范围的结果不能使审计人员认为尚未更正错报的汇总数不重大,审计人员应当考虑出具非无保留意见的审计报告。

如果已识别但尚未更正错报的汇总数接近重要性水平,审计人员应当考虑该汇总数连同尚未发现的错报是否可能超过重要性水平,并考虑通过实施追加的审计程序,或要求管理层调整财务报表降低审计风险。

第五节 审计抽样的具体运用

审计抽样的具体运用,主要是指审计抽样在控制测试和实质性测试中的实际应用。

一、控制测试中的审计抽样

根据控制测试的目标与特点所采用的审计抽样,称为属性抽样。审计人员在进行控制测试时,通常可采用固定样本量抽样、停一走抽样、发现抽样等多种属性抽样方法。

(一)固定样本量抽样

固定样本量抽样是用于估计审计对象总体中某种误差发生比例的一种抽样方法,也是一种最为广泛使用的属性抽样。下面具体说明该种方法的实际应用。

圆样本的设计。在进行样本设计时,审计人员应考虑做好下列几方面的工作:

(员)确定审计目标。审计人员拟采用抽样方法对某企业内部有关购货、付款业务的

(续表)

样本量 (误差数)	可容忍误差											
	猿	圆	猿	源	缘	远	苑	愿	怨	员	猿	圆
预期总体误差	猿	圆	猿	源	缘	远	苑	愿	怨	员	猿	圆
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
圆	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
圆	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
猿	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*

摇摇圆群的选取。由于凭单是连续编号的,审计人员决定采用随机选择的方法选取样本。对选取的猿张凭单及其附件,审计人员按所界定的“误差”进行审查。经过审查,审计人员发现样本误差为猿

猿抽样结果的评价。对选取的样本进行审查后,审计人员应当考虑误差的次数与性质,并将查出的误差加以汇总,评价抽样结果。在此基础上,推断总体误差,重估抽样风险。

(员)分析样本误差。经审查分析,审计人员确信上述样本误差确系误差,且对实质性测试及其他控制测试无影响。由于发现的样本误差数未超过预期误差数,审计人员可据此得出结论:总体误差率(推断)不超过源的可信赖程度为怨。

如果审计人员通过抽样查出的误差数为源,因该误差数超过预期误差数猿,从而使样本量增至圆,预期总体误差为猿,也表明审计人员不能以怨的可信赖程度保证总体误差率(推断)不超过源。对此,审计人员应减少对该内部控制的可信赖程度,考虑实施其他审计程序,如扩大实质性测试范围、增加样本量,或不再进行抽样审计而代之以详细审计等。

(圆)推断总体误差。在可信赖程度为怨的情况下,当样本误差数为猿时,可查“抽样结果评价表”(略)得知,推断的总体误差率为猿;当样本误差数为源时,总体误差率为

源₂ ;当样本误差数为 缘₁ 时 ,总体误差率为 缘₂ 。

(猿) 重估抽样风险。当样本误差数为 猿₁ 时 ,推断的总体误差率为 猿₂ ,小于可容忍误差率 ,审计人员可以得出结论 :总体误差率不超过 源₂ 的可信赖程度为 怨₂ 。

当样本误差数为 源₁ 时 ,推断的总体误差率为 源₂ ,等于可容忍误差率 ,审计人员应重新考虑信赖过度风险 ,并考虑是否有必要增加样本量或执行替代审计程序。

当样本误差数为 缘₁ 时 ,推断的总体误差率为 缘₂ ,大于可容忍误差率 ,审计人员应减少对该内部控制的信赖程度 ,实施其他审计程序。

审计人员应将上述各方面工作 ,记入审计工作底稿 ,以便作出有关审计抽样的整体结论。

(二) 停一走抽样

停一走抽样是以预期总体误差为零开始 ,通过边抽样边评价来完成审计抽样工作的一种属性抽样方法。这种抽样是固定样本量抽样的一种修正形式 ,能够较为有效地提高工作效率 ,降低审计成本。与固定样本量抽样相比 ,停一走抽样不一定要把样本全部抽出 ,所抽出的样本量一般不超过所确定的初始样本量的 猿倍。

运用停一走抽样 ,一般要进行下列三个步骤 :首先 ,确定可容忍误差及风险水平 ;其次 ,确定初始样本量 ;最后 ,进行停一走抽样决策。下面具体说明该种方法的实际应用。

假定审计人员确定的可容忍误差及风险水平分别为 源₂ 和 怨₂ ,由此查表 苑₂ (停一走抽样初始样本量表)可确定初始样本量为 远₂ 则停一走抽样决策过程如下。

表 苑₂

停一走抽样初始样本量表

样本量 风险水平	可容忍误差							
	猿 ₂	怨 ₂	愿 ₂	苑 ₂	远 ₂	缘 ₂	源 ₂	猿 ₂
猿 ₂	猿 ₂	源 ₂	源 ₂	缘 ₂	远 ₂	苑 ₂	怨 ₂	怨 ₂
缘 ₂	猿 ₂	猿 ₂	猿 ₂	源 ₂	缘 ₂	远 ₂	苑 ₂	怨 ₂
怨 ₂	猿 ₂	猿 ₂	猿 ₂	猿 ₂	源 ₂	源 ₂	远 ₂	愿 ₂

摇摇如果审计人员在 远₂ 个初始样本中找出一个误差(即误差数为 员) ,则可通过查表 苑₂ (停一走抽样样本量扩展及总体误差评价表)得到相应的风险系数为 猿₂ (即表中风险水平 怨₂ 所在的第一列与误差数 员所在的第三行的交叉处) ,风险系数与样本量相比较 ,可推断出在风险水平为 怨₂ 情况下的总体误差(率)为 远₂ (即风险系数 猿₂ 除以样本量 远₂)。显然 ,推断的总体误差 远₂ 高于可容忍误差 源₂ ,于是 ,审计人员需要增加样本量。那么 ,究竟样本量扩大到多少为适量?为了使总体误差不超过可容忍误差 ,在风险系数既定的情况下 ,审计人员将风险系数与可容忍误差相比较 ,则可求得所需适当的样本量为 怨₂ (即风险系数 猿₂ 除以可容忍误差 源₂)。也就是说 ,审计人员需增加样本 猿₂ 个。

在对增加的 $2n$ 个样本进行审计后,若未发现误差,则审计人员可有 95% 的把握确信总体误差不超过 1% 。

表 2-10

停止—走抽样样本量扩展及总体误差评价表

风险系数 误差数	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2	2	4	6	8	10	12	14	16	18	20	22	24
3	3	6	9	12	15	18	21	24	27	30	33	36
4	4	8	12	16	20	24	28	32	36	40	44	48
5	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60
6	6	12	18	24	30	36	42	48	54	60	66	72
7	7	14	21	28	35	42	49	56	63	70	77	84
8	8	16	24	32	40	48	56	64	72	80	88	96
9	9	18	27	36	45	54	63	72	81	90	99	108
10	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100	110	120

如果审计人员首次对 n 个样本进行审计时,发现有两个误差,则按上述方法推断出总体误差率为 2% (即风险系数 2 除以样本量 n),大大高于可容忍误差。于是,审计人员决定增加样本量至 $2n$ 个,即增加 n 个。审计人员在对增加的 n 个样本进行审计后,若未发现误差,则仍可以有 95% 的把握确信总体误差不超过 1% ;若又发现了一个误差,则总体误差为 1.5% (即风险系数 1.5 除以扩展后的样本量 $2n$),仍超过可容忍误差 1% 。此时,审计人员应在下列两者间进行选择:再扩展样本量至 $3n$ 个(即风险系数 1.5 除以可容忍误差 1%)或将上述过程得出的结果作为选用固定样本量抽样的预期总体误差而改变抽样方式。

(三) 发现抽样

发现抽样是在既定的可信赖程度下,在假定误差以既定的误差率存在于总体中的情况下,至少可查出一个误差的抽样方法。它是属性抽样的一种特殊形式,主要用于查找重大舞弊事件。在预期误差率很低,且审计人员又想得到某个样本以证明有误差存在时,该方法最为适宜。

为了达到发现抽样的目的,审计人员在制定抽样计划时,通常将预期总体误差率设定得很低,如 1% 。在使用发现抽样时,审计人员需确定总体项目、可容忍误差及可信赖程度,然后确定样本量并加以审查。如果没有发现误差,审计人员即可得出在确定的可信赖程度下总体误差不超过可容忍误差的结论;如果发现一个或更多误差,审计人员则应放弃一切抽样程序,对总体进行全面彻底的审计。下面具体说明该种方法的实际应用。

假定审计人员怀疑企业内部存在虚设进货业务以套取现金的舞弊行为。为了查明企业内部是否存在这种舞弊行为,审计人员则须在已付款凭单中找出不实的凭单。为此,审计人员设定总体项目中若含有 10% 以上的舞弊,则在可信赖程度为 95% 的情况下样本会显示出不实的凭单。审计人员通过查表 $2-10$ 发现:在预期总体误差为 10% 及可容忍误差为 1% 时,所需审查的样本量为 100 个。假定企业有关支付凭单是连续编号的,经审计人员

选取并审查 100 张凭单后,未发现不实的凭单,则审计人员有 95% 的把握确信总体项目中的不实凭单不超过 10 元。

二、实质性测试中的审计抽样

根据实质性测试的目标与特点所采用的审计抽样,称为变量抽样。审计人员进行实质性测试时,通常可采用单位平均估计抽样、比率估计抽样、差额估计抽样等多种变量抽样方法。

(一) 单位平均估计抽样

单位平均估计抽样是通过抽样审查确定样本的平均值,进而推断总体的平均值和总值的一种变量抽样方法。下面具体说明该种方法的实际应用。

1. 样本的设计。在进行样本设计时,审计人员应考虑做好下列几方面的工作:

(1) 设定审计目标。审计人员拟采用抽样方法确定期末应收账款的账面价值。

(2) 界定审计对象总体、抽样单位及误差。审计对象总体为 100 个应收账款账户,每一个应收账款账户为一个抽样单位,应收账款账面价值与实际价值的货币差额为误差。

(3) 确定可信赖程度、审计风险及可容忍误差。根据被审计单位内部控制情况及抽样风险的可接受水平,审计人员确定的可信赖程度为 95%,可信赖程度系数为 1.96,误受风险为 5%。考虑到货币金额的重要性,审计人员确定的可容忍误差为 1000 元。

(4) 确定预期总体误差,估计总体标准离差,并决定是否分层。审计人员参考前期审计工作底稿等历史资料,并运用其专业判断,将预期总体误差确定为 5000 元。

在采用单位平均估计抽样时,审计人员通常预先选取一个较小的初始样本量,经检查分析后确定初始样本的标准离差,并据此估计总体标准离差。

假设: x_i ——各初始样本项目数值;

\bar{x} ——初始样本平均值;

n ——初始样本量。

则估计总体标准离差 s 可用下列公式求得:

$$s = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}{n-1}}$$

审计人员根据被审计单位应收账款明细账,确定 s 为 100 元;另外,本例情况使审计人员决定不准备进行分层。

(5) 确定选取的样本数量。在重复抽样的情况下,可通过下列公式确定样本量 n :

$$n = \left(\frac{z_{\alpha} \cdot I \cdot s}{E} \right)^2$$

式中：哉_越——可信赖程度系数；杂_越——预计总体标准离差；晕_越——总体项目个数；孕_越——计划抽样误差(根据可容忍误差与预期总体误差之间的差额确定)。在不重复抽样的情况下，则可通过下列公式确定样本量 灶

$$灶越 \frac{灶越 \cdot 灶越}{员垣 \frac{灶越}{晕}}$$

本例中，重复抽样的样本量：

$$灶越 \left(\frac{员越 \cdot 伊越 \cdot 伊越 \cdot 伊越 \cdot 伊越}{猿越} \right)^{\frac{员}{圆}} \approx 愿$$

不重复抽样的样本量：

$$灶越 \frac{愿}{员垣 \frac{愿}{员越}} \approx 愿$$

一般说来，审计抽样采取不重复抽样。因此，本例中抽取的样本量应为 愿个。

愿样本的选取。审计人员采用随机选样的方法，从应收账款明细账中选取 愿个作为样本，并对 愿位顾客进行函证。

函证结果表明：样本平均值为 猿越元，样本标准离差为 员越元。实际抽样误差为：

$$孕越 \frac{杂}{\sqrt{灶}} \cdot 伊 \cdot \sqrt{\frac{灶}{晕}} \approx \frac{员越}{\sqrt{愿}} \cdot 伊 \cdot \sqrt{\frac{愿}{员越}} \approx 圆越元$$

由此可推断出总体金额为：

$$猿越 \cdot 愿 \approx 猿越元$$

愿抽样结果的评价。本例中，计划抽样误差可根据预期总体误差与可容忍误差加以确定，即：

$$孕越 \frac{猿越 \cdot 愿 - 猿越}{愿} \approx 圆越元$$

实际抽样误差 圆越元与推断的总体金额 猿越元，决定了估计总体价值的范围为 猿越元至 猿越元。

由于实际抽样误差 圆越元小于计划抽样误差 猿越元，因此审计人员可以得出结论：有 愿%的可信赖程度保证 愿个应收账款账户的真实总体金额在估计总体价值的

范围内。

如果被审计单位应收账款的账面价值为 100000 元, 仍然在估计总体价值的范围内, 则该账面价值与推断的总体金额之间的差额即推断的总体误差为 10000 元, 可作为审计差异对待, 并建议被审计单位予以调整。

这里必须强调两点: 一是当实际抽样误差大于计划抽样误差时, 审计人员应考虑增加样本量以提高抽样结论的合理性与可靠性; 二是当实际抽样误差小于计划抽样误差时, 还应根据推断的总体误差是否小于可容忍误差, 才能得出被审计项目是否有重大误差的结论。本例中, 不仅实际抽样误差小于计划抽样误差, 而且推断的总体误差 10000 元小于可容忍误差 15000 元, 因而可以得出结论: 被审计单位应收账款金额无重大误差。如果推断的总体误差大于可容忍误差, 则不宜作出上述结论。此时, 审计人员应要求被审计单位详细检查其被审计项目, 并予以调整。另外, 如果计划抽样误差过小, 审计人员则应考虑分层。

(二) 比率估计抽样

比率估计抽样是以样本账面价值与其实际价值之间的比率关系来估计总体账面价值与实际价值之间的比率关系, 然后再以该比率乘以总体账面价值, 从而估计出总体实际价值(金额)的一种抽样方法。

在运用比率估计抽样时, 审计人员可通过下列公式进行推算:

$$\text{比率} = \frac{\text{样本实际价值之和}}{\text{样本账面价值之和}}$$

$$\text{估计的总体实际价值} = \text{总体账面价值} \times \text{比率}$$

假定审计人员欲估计被审计单位材料价值。已知材料总账所属 100 个明细分类账户, 其账面价值为 100000 元。随机选取样本 10 个, 其账面价值为 10000 元, 经审核后的价值为 12000 元。

$$\text{比率} = \frac{12000}{10000} = 1.2$$

$$\text{估计的材料总价值} = 100000 \times 1.2 = 120000 \text{ (元)}$$

显然, 在误差与账面价值成比例的情况下, 这种抽样方法较为适用。

(三) 差额估计抽样

差额估计抽样是以样本账面价值与实际价值的平均差额来估计总体账面价值与实际价值的平均差额, 然后再以该平均差额乘以总体项目个数, 从而估计出总体账面价值与实际价值之间差额的一种抽样方法。

在运用差额估计抽样时, 审计人员可通过下列公式进行推算:

平均差额 $\frac{\text{样本实际价值与账面价值的差额}}{\text{样本量}}$

估计的总体差额 $\text{总体项目个数} \times \text{平均差额}$

承上例 运用差额估计抽样可推算：

平均差额 $\frac{100000 - 100000}{1000} = 0$ (元)

估计的材料总差额 $1000 \times 0 = 0$ (元)

估计的材料总价值 $1000 \times 100000 = 100000000$ (元)

一般说来 差额估计抽样适用于能获得书面记录值 且被审计总体中存在较大误差 而误差与账面价值又不成比例的情形。

习摇摇题

一、思考题

1. 如何理解重要性的含义？

2. 重要性水平在审计中运用的领域有哪些？

3. 如何运用审计风险模型？

4. 审计人员应该如何应对评估的重大错报风险？

5. 审计人员设计抽样样本时应当考虑哪些因素？

二、计算分析题

假设某企业总资产的构成详见下表 审计人员初步判断的财务报表层次的重要性水平为资产总额的 1%，即 1000 万元 即资产账户可容忍的错报为 1000 万元。现审计人员按这一重要性水平分配给各资产账户 详见下表。

重要性水平的分配

单位：万元

项摇摇摇目	金摇摇摇额	分摇摇摇方摇摇案
库存现金	1000	1000
应收账款	10000	1000
存货	10000	1000

固定资产	苑	苑
总账	苑	苑

请分析审计人员的分配方案是否合适,如果不合适,应怎样调整?

审计人员准备在如下表所示的四种情况下使用审计风险模型实施审计计划。

要求:

(1) 分别计算每种情况下的检查风险,并说明哪种情况需要搜集较多的审计证据,哪种情况可搜集较少的审计证据。

(2) 假定重大错报风险保持不变,说明降低可接受的审计风险对检查风险的影响。

四种情况

风险	员	圆	猿	源
可接受的审计风险(豫)	缘	缘	缘	缘
重大错报风险(豫)	缘	缘	缘	缘
可接受的检查风险(豫)	苑	源	源	源

第八章 货币资金审计

【本章重点】

货币资金内部控制测试的内容及步骤

库存现金、银行存款及其他货币资金的实质性测试程序

【本章难点】

现金盘点表的编制及其审核

银行存款余额调节表的检查及其错弊查找

第一节 货币资金审计概述

持有一定数额的货币资金是企业生产经营活动正常开展的基本条件。从流动性来看,货币资金是企业流动性最强的资产,从企业资金的循环与周转来看,货币资金又是其终点和起点。然而,货币资金也是企业控制风险较高的资产,容易发生盗窃、挪用、舞弊等问题,因此,对货币资金进行审计很有必要。

货币资金审计的主要内容是对货币资金的内部控制进行测试以及现金审计、银行存款审计和其他货币资金审计。

一、货币资金审计的目标和程序

货币资金审计的审计目标是:① 确定被审计单位货币资金的内部控制是否良好;② 确定被审计单位资产负债表中的货币资金在会计报表日是否存在,是否为被审计单位所拥有;③ 确定被审计单位货币资金的会计记录是否完整;④ 确定被审计单位货币资金的余额是否正确,在会计报表上的披露是否恰当。

货币资金的审计程序是:① 调查了解被审计单位货币资金的内部控制并进行初步评价,审计人员可以通过询问、观察等方法了解情况,查明被审计单位货币资金的内部控制是否建立健全,并评价货币资金内部控制是否可信赖;② 对被审计单位货币资金的内

部控制实施符合性测试,以查明其内部控制运行是否有效,并确定其可信赖的程度;③对被审计单位的货币资金实施实质性测试。

二、货币资金与业务循环

货币资金同各业务循环均直接相关。例如,在销售与收款循环中,企业现销的收入或赊销后应收账款的收回均会增加企业的货币资金;在购货与付款循环中,企业货款的支付或预付均会减少企业的货币资金。又如,一些未开票销售、重复开票销售事项在货币资金余额的实质性测试中可能不会被发现,需要实施其他业务循环审计而完成。

三、货币资金涉及的凭证和会计记录

货币资金审计涉及的凭证和会计记录主要有:①现金盘点表;②银行对账单;③银行存款余额调节表;④有关科目的原始凭证和记账凭证(如发票、银行收付款单据、收付款记录凭证);⑤有关会计账簿(如现金日记账、银行存款日记账)。

第二节 货币资金的内部控制及其测试

一、货币资金的内部控制

企业应当加强对货币资金的管理,建立良好的货币资金内部控制,保证资金的安全完整,保证货币资金核算与管理的正确性、合规性。

对于一个企业来说,良好的货币资金内部控制应确定达到以下几点:①货币资金收支与记录岗位分离;②货币资金收支凭据完整、正确;③货币资金收支及时,核准手续完备;④控制现金坐支;⑤按月盘点现金、核对银行存款,按月编制银行存款余额调节表,做到账实相符;⑥提高货币资金的使用效益。

货币资金的内部控制一般包括以下内容。

(一) 岗位分工及授权制度

企业应当建立货币资金业务的岗位责任制,明确相关部门和岗位的职责权限,确保办理货币资金业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。企业不得由一人办理货币资金业务的全过程。

企业办理货币资金业务,应当配备合格的人员,并根据企业具体情况进行岗位轮换。

企业应当对货币资金业务建立严格的授权批准制度,明确审批人对货币资金业务的授权批准方式、权限、程序、责任和相关控制措施,规定经办人办理货币资金业务的职责范围和工作要求。

审批人应当根据货币资金授权批准制度的规定,在授权范围内进行审批,不得超越审批权限。经办人应当在其职责范围内,按照审批人的批准意见办理货币资金业务。对于审批人超越授权范围审批的货币资金业务,经办人员有权拒绝办理,并及时向审批人的上级授权部门报告。

猿援企业应当按照规定的程序办理货币资金支付业务。

(员) 支付申请。企业有关部门或个人用款时,应当提前向审批人提交货币资金支付申请,注明款项的用途、金额、预算、支付方式等内容,并附有效经济合同或相关证明。

(圆) 支付审批。审批人根据其职责、权限和相应程序对支付申请进行审批。对不符合规定的货币资金支付申请,审批人应当拒绝批准。

(猿) 支付复核。复核人应当对批准后的货币资金支付申请进行复核,复核货币资金支付申请的批准范围、权限、程序是否正确,手续及相关单证是否齐备,金额计算是否准确,支付方式、支付对象是否妥当等。复核无误后,交由出纳人员办理支付手续。

(源) 办理支付。出纳人员应当根据复核无误的支付申请,按规定办理货币资金支付手续,及时登记现金和银行存款日记账。

源援企业对于重要货币资金支付业务,应当实行集体决策和审批,并建立责任追究制度,防范贪污、侵占、挪用货币资金等行为。

缘援严禁未经授权的机构或人员办理货币资金业务或直接接触货币资金。

(二) 现金和银行存款的管理制度

员援企业应当加强现金库存限额的管理,超过库存限额的现金应及时存入银行。

圆援企业必须根据《现金管理暂行条例》的规定,结合本企业的实际情况,确定本企业现金的开支范围。不属于现金开支范围的业务应当通过银行办理转账结算。

猿援企业现金收入应当及时存入银行,不得用于直接支付企业自身的支出。因特殊情况需坐支现金的,应事先报经开户银行审查批准。企业借出款项必须执行严格的授权批准程序,严禁擅自挪用、借出货币资金。

源援企业取得的货币资金收入必须及时入账,不得私设“小金库”,不得账外设账,严禁收款不入账。

缘援企业应当严格按照《支付结算办法》等国家有关规定,加强银行账户的管理,严格按照规定开立账户,办理存款、取款和结算。企业应当定期检查、清理银行账户的开立及使用情况,发现问题,及时处理。企业应当加强对银行结算凭证的填制、传递及保管等环节的管理与控制。

远援企业应当严格遵守银行结算纪律,不准签发没有资金保证的票据或远期支票,套取银行信用;不准签发、取得和转让没有真实交易和债权债务的票据,套取银行和他人资金;不准无理拒绝付款,任意占用他人资金;不准违反规定开立和使用银行账户。

苑援企业应当指定专人定期核对银行账户,每月至少核对一次,编制银行存款余额调

节表,使银行存款账面余额与银行对账单调节相符。如调节不符,应查明原因,及时处理。

企业应当定期和不定期地进行现金盘点,确保现金账面余额与实际库存相符。发现不符,及时查明原因,作出处理。

(三) 票据及有关印章的管理制度

企业应当加强与货币资金相关的票据的管理,明确各种票据的购买、保管、领用、背书转让、注销等环节的职责权限和程序,并专设登记簿进行记录,防止空白票据遗失或被盗用。

企业应当加强银行预留印鉴的管理。财务专用章应由专人保管,个人名章必须由本人或其授权人员保管。严禁一人保管支付款项所需的全部印章。按规定需要有关负责人签字或盖章的经济业务,必须严格履行签字或盖章手续。

(四) 监督检查

企业应当建立对货币资金业务的监督检查制度,明确监督检查机构或人员的职责权限,定期和不定期地进行检查。

货币资金监督检查的内容主要包括:

(一) 货币资金业务相关岗位及人员的设置情况。重点检查是否存在货币资金业务不相容职务混岗的现象。

(二) 货币资金授权批准制度的执行情况。重点检查货币资金支出的授权批准手续是否健全,是否存在越权审批行为。

(三) 支付款项印章的保管情况。重点检查是否存在办理付款业务所需的全部印章交由一人保管的现象。

(四) 票据的保管情况。重点检查票据的购买、领用、保管手续是否健全,票据保管是否存在漏洞。

(五) 对监督检查过程中发现的货币资金内部控制中的薄弱环节,应当及时采取措施,加以纠正和完善。

二、货币资金内部控制测试

(一) 货币资金内部控制测试的目标

货币资金内部控制测试的目标为:检查拟信赖的内部控制制度的设计和执行是否存在重大缺陷,判断这些缺陷是否可能导致会计报表发生错报或漏报,为控制风险的评价提供依据;为确定实质性测试程序的性质、时间和范围提供依据。

(二) 货币资金内部控制测试的步骤

审计人员对企业进行审计时,首先要对企业的内部控制制度进行调查了解,看内部控制制度是否存在、有效和一贯地被执行,是否可以加以信赖。符合性测试就是通过一定的程序,采用抽样的方式,对内部控制制度运行效果进行的测试。其目的就是要验证其是否

可以信赖,有哪些严重缺陷,然后根据测试结果,确定或修正实质性测试的程序。执行符合性测试的时间,一般安排在企业会计年度决算之前,通常称为预审或期中审计。其目的是为了加快审计进度,尽早发现内部控制制度的薄弱环节,督促企业尽快采取措施,改正工作。

货币资金内部控制测试一般分为三个步骤:

首先了解和描述货币资金内部控制制度的内容。通过调查询问和实地了解,对内部控制制度的内容从三个方面加以描述:

(员) 书面说明。将调查所得用文字逐条说明。

(圆) 编制调查表。将内部控制中每一项内容用表格列示出来,逐条说明其执行情况。如:“现金出纳和现金账是否规定分别管理”、“现金支票与支票印鉴是否规定分别保管”、“支付现金是否有规定审批手续”等。

(猿) 编制流程图。将货币资金的业务处理程序用图解形式表达出来,可以通过流程图,采用一定符号,将业务处理程序和凭证进行联结,并用简要的文字说明将内部控制制度表达出来。其主要优点是形式简明,便于找出薄弱环节,也便于评审。但绘制需要一定技术,有一定难度,所以评价时要与其他两种方法相结合,对不同业务环节,也可使用不同的方法。流程图的绘制可以是对一项业务进行单独绘制,也可以将几项业务结合起来绘制。

其次测试货币资金的内部控制制度。货币资金虽然有了内部控制制度,但是是否发挥作用,需要经过下列各方面的测试:

(员) 对某些资金流程进行重点抽查。对现金的收支、费用的开支、备用金的管理等应按制度规定的程序作重点的抽查。例如,审查现金日记账、银行存款日记账,看其是否存在计算错误,是否有不正当的费用支出,是否存在有非正常的重要货币资金收支等。

(圆) 对某些重要的业务内容进行验算。例如,对银行存款调节表进行复算,核对调节表是否正确,在途存款是否调整,对购进业务和销售业务进行追踪检查,检查每一环节是否按制度规定进行货币资金的收支业务,是否按规定办理审批和复核工作,是否执行《现金管理暂行条例》和《银行结算制度》。

(猿) 了解实际的操作过程。例如,支付款项是否核对凭证,开具空白支票是否符合规定手续等等。

最后评价货币资金的内部控制制度。对内部控制制度进行测试以后,审计人员就可以有条件提出评审的意见。主要应从三个方面评价:一是评价内部控制制度的弱点,以把薄弱环节作为控制的重点;二是评价内部控制制度的合理性,考虑现有内部控制制度的效果,是否影响工作效率;三是评价内部控制制度的有效性,考虑贯彻地是否有力。总的来说,是评价内部控制制度可以信赖的程度,提出存在问题和改进意见。以此作为确定审计重点和调整审计计划的依据。

第三节 库存现金审计

一、审计目标

库存现金的审计目标一般包括：确定被审计单位资产负债表中的现金在会计报表日是否存在，是否为被审计单位所拥有；确定被审计单位在特定期间内发生的现金收支业务是否均已记录完毕，有无遗漏；确定现金余额是否正确；确定现金在会计报表上的披露是否恰当；确定现金管理是否符合有关规定，是否存在错弊。

二、库存现金的实质性测试

(一) 核对现金日记账与总账的余额是否相符

审计人员测试现金余额的起点，是核对现金日记账与总账的余额是否相符。如果不相符，应查明原因，要求被审计单位作出适当调查，并进行记录。

(二) 会同被审计单位主管会计盘点库存现金，并编制库存现金盘点表

盘点库存现金是证实资产负债表所列现金是否存在的一项重要程序。盘点库存现金的时间和参加盘点的人员应视被审计单位的具体情况而定，但必须有出纳员和被审计单位主管会计人员参加，并由审计人员进行监督盘点。盘点库存现金的步骤和方法是：

1. 制定库存现金盘点程序，实施突击性的检查。

2. 审阅现金日记账，并与现金收付凭证相核对。

3. 由出纳员根据现金日记账进行加总累计数额，给出现金结余数。

4. 盘点保险柜的现金实存数，同时编制“库存现金盘点表”（表 8-1）。

表 8-1

库存现金盘点表

被审计单位：

盘点日： 年 月 日

单位：元

清 点 现 金			核 对 现 金	
货币面值	张 数	金 额	项 目	金 额
元			一、盘点日现金账面余额	
元			加：未记账收入数(单据张)	
元				
元				
元				

(续表)

清摇摇点摇摇现摇摇金			核摇摇对摇摇现摇摇金	
货币面值	张摇摇数	金摇摇额	项摇摇摇摇摇摇目	金摇摇额
圆元			摇摇减:未记账支出数(单据摇摇张)	
员元				
缘角				
圆角				
员角			二、调整后现金账面余额	
缘分				
圆分			三、减:报表日至盘点日账面收入	
员分			摇摇加:报表日至盘点日账面支出	
残币				
实点合计			四、报表日现金账应结余额	

备注和签字:

企业负责人: 会计主管: 出纳员: 审计人员:

摇摇注:若有外币现金账户,可单独编制审计工作底稿并注意期末汇率计算是否正确。

缘对未能在资产负债表日进行盘点的,则需在审计日期确定盘点余额,然后倒推计算、调整至资产负债表日的金额。

过将盘点金额与现金日记账余额进行核对,如有差异,应查明原因,并作出记录或适当调整。

苑若有充抵库存现金的借条、代保管的工资、未提现支票、未作报销的原始凭证,应在“库存现金盘点表”中注明或作出必要的调整。

(三) 抽查大额现金收支事项

审计人员应抽查大额现金收支事项的原始凭证,着重查明经济业务的内容是否完整,有无授权批准,并核对相关账户的进账情况,如有与被审计单位生产经营业务无关的收支事项,应查明原因,并作相应的记录。

(四) 审查现金收支的正确截止期

被审计单位资产负债表上的现金数额,应以结账日实有数额为准。因此,审计人员必须验证现金收支的截止日期。通常,审计人员可以对结账日前后一段时期内现金收支凭证进行审计,以确定是否存在跨期事项。

(五) 审查外币现金的折算是否正确

对于有外币现金的被审计单位,审计人员应审查被审计单位对外币现金的收支是否

按所选定的汇率折合为记账本位币金额,外币现金期末余额是否按期末市场汇率折合为记账本位币金额,外币折合差额是否按照规定记入相关账户。

(六) 确定现金在资产负债表上披露的恰当性

根据有关会计制度的规定,现金在资产负债表中“货币资金”项下反映,审计人员应在实施上述审计程序后,确定现金账户的期末余额是否恰当,据以确定货币资金是否在资产负债表上恰当披露。

三、库存现金审计案例

【例 8-1】挪用利用借款挪用现金。

疑点。审计人员在 2015 年 10 月 15 日审查某公司“其他应收款”明细账时,发现一笔“上年结转”应收王伊的暂借差旅费 10 万元。查账人员怀疑王伊挪用公款。

查证。查账人员查阅 2015 年的其他应收款明细账,发现借款时间为 2015 年 10 月 10 日,凭证为现付字第 100 号,金额 10 万元。审查人员调阅该凭证,其记录为“暂借王伊深圳差旅费”,并有部门领导的签字。查账人员决定追踪调查,在询问会计主管时,其以忘了此事推辞;在询问部门负责人时,发现并没有派王伊出差一事,进而核对笔迹,与该部门领导的签字有差异,必定是假冒。查账人员又询问会计主管,会计主管又以审核不慎为由导致将现金借给王某。查账人员对调查结果进行分析,认为王某借用大额差旅费,不可能不认真审核。会计主管与王某可能有某种特殊关系。经调查,王某与会计主管是亲戚关系。在最后调查王某时,王某承认借用公款 10 万元用于个人开办的小卖部。

问题。会计主管利用职务之便,为个人挪用公款,公司责令其立即返还公款并处以罚款。在事实面前,会计主管对上述问题供认不讳,并同意接受处罚。

调账。该公司收回被挪用的公款 10 万元和罚金收入 1000 元时,应作如下会计分录:

借:库存现金	100000
借:其他应收款——王某	100000
营业外收入	1000

【例 8-2】挪用库存现金错弊。

2015 年 10 月 10 日,审计人员刘云、高强对某公司 2015 年 10 月 10 日的资产负债表进行审计,经查阅,该企业的资产负债表日现金余额为 100000 元。10 月 10 日上午 10 时,刘云、李强对该企业的现金进行了监盘,经查阅出纳员张敏经营的现金日记账,其余额为 100000 元,库存现金的实际盘点金额如下:

现金实存数为 100000 元。

出纳员手中有下列单据已经收款或付款,但未入账。① 职工李军借款单据一张,金额为 500 元,财务经理及总经理已经签字,日期是 2012 年 10 月 10 日;② 职工刘民借款单据一张,金额为 200 元,没有相关负责人签字;③ 已收款但未记账的凭证 2 张,金额 1000 元;④ 已付款未登账的记账凭证 1 张,金额为 1000 元;⑤ 经核对 2012 年 10 月 10 日的收付款凭证和现金日记账,现金账面收入为 10000 元,现金账面支出为 9000 元;⑥ 银行核定的该企业库存现金的限额是 5000 元。

要求 根据以上资料,编制库存现金盘点表,并提出审计意见。

该企业库存现金盘点表如表 10-1 所示。

表 10-1

库存现金盘点表

被审计单位:伊伊公司

盘点日:2012 年 10 月 10 日

单位:元

清摇摇点摇摇现摇摇金			核摇摇对摇摇现摇摇金	
货币面值	张摇摇数	金摇摇额	项摇摇目	金摇摇额
500 元	1	500.00	一、盘点日现金账面余额	10000.00
200 元	1	200.00	摇摇加:未记账收入数(单据摇摇张)	
100 元	10	1000.00	摇摇职工李军借款单	500.00
50 元	4	200.00	摇摇职工刘民借条	200.00
20 元	5	100.00	摇摇已收款未登账的记账凭证	1000.00
10 元	10	100.00	摇摇减:未记账支出数(单据摇摇张)	
5 元	20	100.00	摇摇已付款未登账的记账凭证	1000.00
2 元	5	10.00		
1 元	10	10.00	二、调整后现金账面余额	9000.00
0.5 元	2	1.00	摇摇盘点现金短款	1000.00
0.2 元	5	1.00	三、减:报表日至盘点日账面收入	1000.00
0.1 元	10	1.00	摇摇加:报表日至盘点日账面支出	1000.00
残币				
实点合计		9000.00	四、报表日现金账应结余额	9000.00

备注和签字:现金短缺 1000 元,有白条抵库 200 元。

企业负责人:朱摇摇会计主管:易摇摇出纳员:张摇摇审计人员:刘摇摇、高摇摇

摇摇审计意见：

援盘点日账面余额应为 员圆远肆元, 盘点日现金实存数为 员圆远肆元, 库存现金短缺 员肆元。

圆援资产负债表日库存现金余额为 愿肆肆肆元, 与报表中现金账面余额 愿肆肆肆元相符。

猿援该企业现金管理中存在不合理现象：① 库存现金超过规定限额 远肆肆肆元；② 白条抵库 肆肆元；③ 账实不符, 短缺 肆肆元, 应进一步查明原因。

第四节 银行存款审计

一、审计目标

银行存款是企业存在银行或其他非银行金融机构的各种货币资金。银行存款与现金相比, 其业务涉及面广, 内容复杂, 金额较大, 往来较多, 是货币资金审计的重要组成部分。

根据国家的有关规定, 任何独立核算的法人单位都必须在银行或其他金融机构开设一个基本账户, 只能选择一家银行的一个营业机构开立一个基本存款账户(可办理日常转账结算和现金收支)。不得在同一家银行的几个分支机构开立一般存款账户(指存款人在基本存款账户以外的银行借款转存、与基本存款账户的存款人不在同一地点的附属非独立核算单位开立的账户, 可办理转账结算和现金缴存, 但不能办理现金支取)。不准利用多头开户转移资金, 逃避债务。不准出租、出借账户; 不准套取银行信用; 不准签发空头支票和远期支票。

银行存款审计的目标主要包括: 确定被审计单位资产负债表中的银行存款在会计报表日是否存在, 是否为被审计单位所拥有; 确定被审计单位在特定期间内发生的银行存款收支业务, 是否均已记录完毕, 有无遗漏或重复; 确定银行存款的余额是否正确; 确定银行存款在会计报表上的披露是否恰当; 确定银行存款账户的使用和管理是否符合规定, 是否存在错弊。

二、银行存款的实质性测试

(一) 核对银行存款日记账与总账的余额是否相符

如果不相符, 应查明原因, 要求被审计单位作出适当调整, 并进行记录。

(二) 取得并审查银行存款余额调节表

在进行银行存款审计时, 应取得并检查银行存款余额调节表(表 愿肆肆), 该程序是银行存款实质性测试中最重要的审计程序之一。测试的目的是证实被审计单位资产负债表中所列银行存款余额的真实性和完整性, 同时也可核实被审计单位所记录的银行存款余额

表 附录

银行存款余额调节表

编制日期： 年 月 日

账户：

币别：

单位：

银行存款日记账余额(年 月 日)		银行对账单余额(年 月 日)	
加：银行已收、企业尚未入账的金额		加：企业已收、银行尚未入账的金额	
其中： 员		其中： 员	
减：银行已付、企业尚未入账的金额		减：企业已付、银行尚未入账的金额	
其中： 员		其中： 员	
调节后银行存款日记账余额		调节后银行对账单余额	

编制人：

日期：

会计主管：

日期：

复核人：

日期：

是否与银行实有金额相符。

在审计外勤工作阶段,审计人员应针对被审计单位不同的银行账户及货币种类,分别获取并检查被审计单位所有的银行存款余额调节表。银行存款余额调节表可能是由审计人员自己编制的,也可能是由被审计单位编制、审计人员复核的,这主要取决于检查风险的可接受水平。如果可接受的检查风险水平较高,审计人员可以利用被审计单位自己编制的银行存款余额调节表,审计其内容,并验证其计算的正确性。如果可接受的检查风险为中等,则审计人员应逐项检查被审计单位的银行存款余额调节表。检查的程序一般包括:

员 验算调节表的数字计算。

圆 对于金额较大的未提现支票、可提现支票及审计人员认为重要的未提现支票,列示未提现支票清单,注明开票日期和收票人姓名或单位。

猿 追查截止日期银行对账单上的在途存款,并在银行存款余额调节表上注明存款日期。

源 检查截止日仍未提现的大额支票和其他已签发 员个月以上的未提现支票。

缘 追查截止日银行对账单已收、被审计单位未收款项的性质及款项来源。

其他事项

(公司盖章) 年 月 日

银行回函：() 数据证明无误() * 符合请打(✓)

() 数据不符,在截止日,实际情况如下：

借款情况	账号		借款期		担保方式	
	借款余额		利率			
存款情况	账号					
	存款余额					

其他

(银行签章) (日期)

(四) 审查 年以上的定期存款或限定用途的银行存款

年以上的定期银行存款或限定用途的银行存款不属于企业的流动资产,在资产负债表中应列入其他资产类下。对此,审计人员应查明情况,作出相应的记录。

(五) 抽查大额现金和银行存款的收支

审计人员应抽查大额现金收支、银行存款收支的原始凭证,着重查明内容是否完整,有无授权批准,并核对相关账户的进账情况,如有与被审计单位生产经营业务无关的收支事项,应查明原因,并作相应的记录。

(六) 审查银行存款结算凭证

审核被审计单位的现金支票、转账支票、付款委托书和汇出款项等银行结算凭证的存根和回单,查明被审计单位是否按照规定使用支票和其他银行结算凭证。应着重查明:有无签发空头支票和随意将支票出借的问题,签发的支票和其他银行结算凭证,是否符合国家的有关规定,是否及时入账,签发的支票存根是否妥善保管,是否连续编号,有无脱号、伪造印鉴,向银行冒领款项等舞弊行为,作废支票是否仍保留在支票簿内,并加盖“作废”戳记,支票丢失是否及时向银行挂失,等等。

(七) 审查银行存款收支的正确截止期

企业资产负债表上银行存款数字应当包括当年最后一天收到的所有存放于银行的款项,而不得包括其后收到的款项,同样,企业年终前开出的支票,不得在年后入账。为了确保银行存款收付的正确截止,审计人员应当在清点支票及支票存根时,确定各银行账户最后一张支票的号码,同时查实该号码之前的所有支票均已开出。在结账日后收到或开出的支票,不得作为结账日的存款收付入账。

(八) 审查外币银行存款的折算是否正确

对于有外币银行存款的被审计单位,审计人员应审查被审计单位对外币银行存款的收支是否按所选定的汇率折合为记账本位币金额;外币银行存款期末余额是否按期末市场汇率折合为记账本位币金额;外币折合差额是否按照规定记入相关账户。

(九) 确定银行存款在资产负债表上披露的恰当性

根据有关会计制度的规定,银行存款在企业资产负债表上是通过“货币资金”项目反映的。审计人员应在实施一定的审计程序后,确定“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”账户的期末余额合计数是否与资产负债表上“货币资金”项目的数字相符,据以确定银行存款是否在资产负债表上恰当披露。

三、银行存款审计案例

【例 8-1】 审查银行存款余额调节表。

审计人员在对某企业银行存款(企业仅有一个开户行:工行)进行审计时发现:2015年12月31日银行存款日记账余额为100000元,2015年12月31日银行对账单余额为105000元(经核实是正确的)。

经核对发现2015年12月存在以下几笔未达账项:①12月25日,委托银行收款10000元,银行已记账,企业尚未收到收款通知。②12月30日,企业开出一张转账支票10000元,企业记账,银行未入账。③12月31日,银行已代付企业水费10000元,企业尚未收到付款通知。④12月31日,企业收到外单位转账支票一张,金额10000元,企业已入账,银行未记账。⑤12月31日,收到银行收款通知单,金额为10000元,公司入账时误记为10000元。

要求:根据上述情况编制银行存款余额调节表;

假设银行对账单中存款余额正确无误,试问:①编制的调节表中发现的错误数额是多少?②属于何种性质的错误?③2015年12月31日,银行存款日记账的正确余额是多少?

编制银行存款余额调节表,如表 8-1 所示。

假定银行存款对账单中存款余额正确无误,①调节表发现的错误数额是10000元(105000-100000);②因为银行对账单余额105000元是正确的,所以,错误可能是:第一,企业登记银行存款减少时少记支出,导致银行存款余额增加;第二,登记银行存款增加时多记收入,也会导致银行存款余额增加;③12月31日,企业银行存款账面的正确余额应当是100000元(105000-10000)。

【例 8-2】 银行余额未函证带来风险。

某科技公司为一家上市公司,经营困难,粤会计师事务所第一次接受审计。以前年度会计师均出具了标准无保留意见审计报告。被审计公司注册资本10000000元,业务范

表 愿缘

银行存款余额调节表

编制日期：愿愿年 愿月 猿日

账户：工行 猿猿园

币别：人民币

单位：元

银行存款日记账余额(愿愿年 愿月 猿日)	缘愿园	银行对账单余额(愿愿年 愿月 猿日)	缘愿园
加：银行已收、企业尚未入账的金额		加：企业已收、银行尚未入账的金额	
摇摇其中：员爰委托银行收款款项 摇摇	源园	摇摇其中：员爰未入账支票摇摇 摇摇	源园
摇摇摇摇错账调整(忽愿园原款缘)	忽愿	摇摇摇摇圆爰	
减：银行已付、企业尚未入账的金额		减：企业已付、银行尚未入账的金额	
摇摇其中：员爰银行代付水费 摇摇摇摇	员愿	摇摇其中：员爰未入账支票 摇摇摇摇	员愿
摇摇摇摇圆爰		摇摇摇摇圆爰	
调节后银行存款日记账余额	缘愿园	调节后银行对账单余额	缘愿园

围包括高科技纺织等。至 愿愿年 愿月 猿日 ,公司资产 愿愿愿万元 ,负债 猿猿猿万元 ,净资产 缘愿缘万元。

粤会计师事务所派出 源名审计人员对该公司进行了审计 ,其中刘某负责银行存款审计 ,时间为 愿愿年 愿月 缘日至 猿月 缘日 ,审计收费 猿万元。经审计 ,没有发现银行存款存在错弊。但是 ,审计报告出具不久 ,公司被证监会查处 ,发现公司于 愿愿年有一笔大额 (圆缘园万元)借款未入账 ,并将此情况通报 粤会计师事务所 ,带来相应的审计风险。

经查 ,出现审计风险的原因是银行审计中未严格执行审计程序中的函证步骤。至会计报表日 ,公司银行存款余额 缘愿元 ,共有 愿个银行账户 ,其中 苑个账户余额为 园。对 园余额账户的审计 ,审计人员刘某未进行函证 ,但获取的银行对账单上大都有注销账户的记录 ,对有余额的 愿个账户 ,审计人员对其中 愿个账户进行了函证 ,另一账户余额为 员愿元 ,仅获取了对账单 ,未函证 ;后来发现的未入账的负债正与该未函证的账户相关。

该事项反映审计风险无处不在 ,这也是一次审计质量事故。

第五节 摇摇其他货币资金审计

一、审计目标

其他货币资金是企业货币资金中具有单独存放地点和专门用途的货币资金 ,包括外埠存款(企业到外地进行临时或零星采购时 汇往采购地银行 开立采购专户的款项)、银行汇票存款(企业为取得银行汇票按照规 定存入银行的款项所形成的银行汇票存款)、银行

本票存款(企业为取得银行本票按照规定存入银行的款项而形成的银行本票存款)、信用卡存款(企业为取得信用卡按照规定存入银行的款项)、信用证保证金存款(企业为取得信用证按照规定存入银行的款项)和存出投资款(企业已存入证券公司但尚未进行短期投资的现金)和在途货币资金等。对这类资金主要审查其真实性和合法性,在方法上一般主要采用核对法和盘点法等实证法。

其他货币资金的审计目标主要包括:确定被审计单位资产负债表中的其他货币资金在会计报表日是否存在,是否为被审计单位所拥有;确定被审计单位在特定期间内发生的其他货币资金收支业务是否均已记录完毕,有无遗漏或重复;确定其他货币资金的余额是否正确;确定其他货币资金在会计报表上的披露是否恰当;确定其他货币资金使用及核算中是否存在错弊。

二、其他货币资金的实质性测试方法和程序

(一) 外埠存款的审查

审计人员一般运用详查法,审查以外埠存款购进的全部商品、材料和其他物品,看其有无超出采购存款的用途,然后再审查“其他货币资金——外埠存款”明细账余额,查明其有无长期挂账的现象,若挂账时间过长,应进一步分析查证其有无挪用资金或者不及时办理结算的问题。

(二) 银行汇票和银行本票存款的审查

审查的一般程序和方法是:

首先审查银行汇票和银行本票申请书,查明被审计单位与收款单位有无业务往来;审查购销合同规定的结算方式是否采用银行汇票或银行本票结算。

其次在分析上述结算方式是否合理的基础上,分析“其他货币资金——银行汇票存款”、“其他货币资金——银行本票存款”明细账,审查其是否及时办理结算,有无长期挂账而挪用或侵占款项的情况。

最后核对银行存款和银行对账单,审查其款项是否与银行对账单相一致。若不一致,应分析是否为未达账项,若不是未达账项,应查明是否收到无效或过期票据。

(三) 在途货币资金的审查

审查的一般程序和方法是:

首先审查“其他货币资金——在途货币资金”明细账,分析其入账时间及占用时间,若发现占用时间过长,则应重点进一步审查。

其次调阅有关凭证,追踪调查付款单位,并在此基础上,审查银行对账单,查明有无已收款未转账,或收到的银行存款已转出去的情况;若付款单位确实已付款,在银行存款日记账和对账单未作任何记载,应审查付款单位付出款项时填写的收款单位是否有误;若收款单位填写无误,则应对在途资金的经办人进行调查,查明其有无贪污或其他违法行为。

三、其他货币资金审计案例

【例 8-1】挪用外埠存款，用于投资。

疑点。审计人员 2015 年 10 月审查粤公司“其他货币资金——外埠存款”账户时发现，该公司 10 月 15 日 150 号凭证汇出汇款 50 万元，至今尚未报销。经核对粤公司的业务，审计人员发现粤公司很少与汇款所在地发生业务往来。查账人员怀疑其中有挪用资金行为。

查证。审计人员首先要求粤公司提供“其他货币资金——外埠存款”账户资料。在申请书上申请的理由为“为采购商品需要，在上海开设临时采购户”。在要求提供采购户对账单时，粤公司以尚未收到为名拒绝提供。查账人员调阅 150 号凭证，其分录为：

借：其他货币资金——外埠存款	500,000.00
银行存款	500,000.00

其所附信汇凭证注明开户行：上海市工商银行闵行区支行甲地办事处，收款单位为：粤公司采购部。

审计人员经分析，巨额汇款必定是用于投资，决定前往所谓甲地办事处取证。经与甲地办事处取得联系，核对对账单，发现其存款余额为 50 万元，收款单位和付款单位均为甲地证券公司，其中有一笔提现 50 万元。

发现问题。审计人员反复核对证实，甲地办事处为了吸收存款，同意粤公司设立账户，并以外埠采购户为名，实际上允许粤公司自由存取存款，违反结算纪律。粤公司的外埠存款实际上是便于买卖有价证券而开设的，通过证券交易赚取收益，并不反映投资收益，以此交易收入作为公司“小金库”的资金来源。审计人员取证之后，向粤公司指出上述问题，粤公司承认不讳。

调整账。粤公司在甲地进行投资，未经董事会批准，不应作为投出资金；在甲地开设的外埠存款账户属于套取银行信用，应撤销；对于投资取得的投资收益应如实在账面反映。根据上述要求，应作以下调账处理：

借：库存现金	500,000.00
银行存款	500,000.00
贷：投资收益	500,000.00
其他货币资金——外埠存款	500,000.00

【例 8-2】挪用外埠存款使用不合理、不合法。

疑点。查账人员在审查“其他货币资金——外埠存款”明细账时发现 150 号凭证注明“支付购货款 50 万元”。被查单位有群众反映，领导出差游山玩水。查账人员决定审查该笔支付的外埠存款。

源查证。抽调缘号凭证,其分录为:

摇摇借:原材料	怨圆
应交税费——应交增值税(进项税)	员圆
摇摇贷:其他货币资金——外埠存款	员圆

所附原始凭证为:① 增值税支付发票一张,价款 员万元,税额 园.缘万元;② 车费及出租费 员.缘元;③ 住宿费 苑.缘元。

审计人员分析,以往采购等量的材料,采购成本为 员圆万元,其中多支付的车费及住宿费可能是非商品采购成本。

猿问题。审计人员指出,被查单位以采购商品为名,非法使用外埠存款,并将其他费用挤入成本,违反财务制度规定。经审计人员的质证,该单位领导承认,该批材料中的 苑.缘元是单位领导使用的旅游费,并表示应退回所用公款。

源调账。应调整减少采购成本,其分录为:

摇摇借:库存现金	苑圆
摇摇贷:原材料	苑圆

习摇摇题

一、思考题

员如何理解货币资金审计与其他业务循环审计的关系?

圆在现金审计中,审核或编制库存现金盘点表有哪些作用?

猿审计人员在对该单位银行存款进行审计,发现一银行账户的余额调节表上,银行存款日记账余额要远远大于银行对账单余额,经分析其未达账项,发现主要是有几笔未入账的现金提取业务引起的。对此,审计人员应关注哪些可能存在的问题?

源某审计人员认为,由于被审计单位的其他货币资金余额较小,且发生的业务较少,可以减少甚至取消对其他货币资金的审计程序。这种观点是否正确?为什么?

二、计算分析题

员圆年 圆月 缘日,审计人员刘云、高强对粤公司 圆年 员月 猿日的资产负债表进行审计,经查阅,该企业的资产负债表日库存现金余额为 员.缘元。圆月 远日上午 愿时,刘云、李强对该公司的现金进行了监盘,经查阅出纳员张敏经管的现金日记账,其余额为 员.缘元,库存现金的实际盘点金额如下:

(员) 现金实存数为 员.缘元。

(圆) 出纳员手中有下列单据已经收款或付款,但未入账。① 职工李某出差借款单据 员张,金额 圆肆肆元,财务经理及总经理均未签字,日期是 圆肆肆年 员月 肆日;② 职工刘某借条 员张,金额 员肆肆元,没有相关负责人签字;③ 暂存职工王某未领取工资 员肆肆元;④ 已收款但未记账的凭证 猿张,金额 员肆肆元;⑤ 已付款未登账记账凭证 圆张,金额 猿肆肆元;⑥ 经核对 圆肆肆年 员月 肆日至 圆月 肆日的收付款凭证和现金日记账,现金账面收入 员肆肆元,现金账面支出 员肆肆元;⑦ 银行核定的该企业库存现金的限额是 员肆肆元。

要求 根据以上资料,编制库存现金盘点表,并提出审计意见。

圆 审计人员在对 月企业银行存款(月企业仅有一个开户行:建行 圆肆肆)进行审计时发现 圆肆肆年 员月 肆日,银行存款日记账余额为 员肆肆元,圆肆肆年 员月 肆日,银行对账单余额为 员肆肆元(经核实是正确的)。

经核对发现 圆肆肆年 员月 存在以下几笔未达账项:① 员月 肆日,委托银行收款 员肆肆元,银行已记账,企业尚未收到收款通知。② 员月 肆日,企业开出一张转账支票 圆肆肆元,企业记账,银行未入账。③ 员月 肆日,银行已代付企业水费 圆肆肆元,企业尚未收到付款通知。④ 员月 肆日,企业收到外单位转账支票一张,金额 肆肆肆元,企业已入账,银行未记账。⑤ 员月 肆日,企业开出转账支票付下季度保险费 肆肆肆元,企业记账,银行未付款。

要求:(员) 根据上述情况编制银行存款余额调节表。

摇摇圆(圆) 假定银行存款对账单中存款余额正确无误,试问:① 编制的调节表中发现的错误数额是多少?② 这属于何种性质的错误?③ 圆肆肆年 员月 肆日,银行存款日记账的正确余额是多少?

摇摇猿(猿) 审计人员在对该企业的其他货币资金进行审计时发现,其“外埠存款”明细账有 肆肆肆万元的余额。对此,审计人员应采取哪些审计程序,以证实其真实性、完整性与合规性?

第九章 采购与付款循环审计

【本章重点】

应付账款的实质性程序
固定资产的实质性程序
累计折旧的实质性程序

【本章难点】

应付账款的函证
查找未入账的应付账款
固定资产减值准备的审计

第一节 采购与付款循环概述

一、主要凭证和会计记录

采购与付款业务通常要经过请购—订货—验收—付款这样的程序,与销货和收款业务一样,在内部控制比较健全的企业,处理采购与付款业务通常也需要使用很多凭证和会计记录。典型的采购与付款循环所涉及的主要凭证和会计记录有以下几种。

(一) 请购单

请购单是由商品制造、资产使用等部门的有关人员填写,送交采购部门,申请购买商品、劳务或其他资产的书面凭证。

(二) 订购单

订购单是由采购部门填写,向另一企业购买订购单上所指定商品、劳务或其他资产的书面凭证。

(三) 验收单

验收单是收到商品、资产时所编制的凭证,列示从供应商处收到的商品、资产的种类

和数量等内容。

(四) 卖方发票

卖方发票是供应商开具的,交给买方以载明发运的货物或提供的劳务、应付款金额和付款条件等事项的凭证。

(五) 付款凭单

付款凭单是采购方企业的应付凭单部门编制的,载明已收到商品、资产或接受劳务的厂商、应付款金额和付款日期的凭证。付款凭单是企业内部记录和支付负债的授权证明文件。

(六) 转账凭证

转账凭证是指记录转账业务的记账凭证,它是根据有关转账业务(即不涉及现金、银行存款收付的各项业务)的原始凭证编制的。

(七) 付款凭证

付款凭证包括现金付款凭证和银行存款付款凭证,是指用来记录现金和银行存款支出业务的记账凭证。

(八) 应付账款明细账

(九) 现金日记账和银行存款日记账

(十) 卖方对账单

卖方账单是由供货方按月编制的,标明期初余额、本期购买、本期支付给卖方的款项和期末余额的凭证。卖方对账单是供货方对有关业务的陈述,如果不考虑买卖双方在收发货物上可能存在的时间差等因素,其期末余额通常应与采购方相应的应付账款期末余额一致。

二、购货与付款循环中的主要业务活动

在一个企业,如可能的话,应将各项职能活动指派给不同的部门或职员来完成。这样,每个部门或职员都可以独立检查其他部门和职员工作的正确性。下面以采购商品为例,分别阐述购货与付款循环中的主要环节。

(一) 请购商品

仓库负责对需要购买的已列入存货清单的项目填写请购单,其他部门也可以对所需要购买的未列入存货的项目编制请购单。大多数企业对正常经营所需物资的购买均作一般授权,但对资本支出和租赁合同,企业政策则通常要求作特别授权,只允许指定人员提出请购。请购单可由手工或计算机编制,由于企业内不少部门都可以填列请购单,不便事先编号,为加强控制,每张请购单必须经过对这类支出负预算责任的主管人员签字批准。

(二) 编制订购单

采购部门在收到请购单后,对经过批准的请购单发出订购单。订购单应正确填写所

需要的商品品名、数量、价格、厂商名称和地址等,预先予以编号并经过被授权的采购人员签名。其正联应送交供应商,副联则送至企业内部的验收部门、应付凭单部门和编制请购单的部门。

(三) 验收商品

验收部门首先应比较所收商品与订购单上的要求是否相符,如商品的品名、说明、数量、到货时间等,然后再盘点商品并检查商品有无损坏。

验收后,验收部门应对已收货的每张订购单编制一式多联、预先编号的验收单,作为验收和检验商品的依据。验收人员将商品送交仓库或其他请购部门时,应取得经过签名的收据,或要求其在验收单的副联上签收,以确立他们对所采购的资产应负的保管责任。验收人员还应将其中的一联验收单送交应付凭单部门。

(四) 储存已验收的商品存货

将已验收商品的保管与采购的其他职责相分离,可减少未经授权的采购和盗用商品的风险。存放商品的仓储区应相对独立,限制无关人员接近。

(五) 编制付款凭单

记录采购交易之前,应付凭单部门应核对订购单、验收单和供应商发票的一致性,编制付款凭单。由被授权人员在凭单上签字,以示批准照此凭单要求付款。所有未付凭单的副联应保存在未付凭单档案中,以待日后付款。经适当批准和有预先编号的凭单为记录采购交易提供了依据。

(六) 确认与记录负债

已批准的未付款凭单连同每日的付款凭单汇总表一起送到会计部门,据以编制有关记账凭证和登记有关明细账和总账账簿。

(七) 付款

通常是由应付凭单部门负责确定未付凭单在到期日付款,付款必须有授权人批准的付款凭单,防止未核准的款项被支付。

(八) 记录现金、银行存款支出

会计部门根据付款凭单、已签发的支票编制付款记账凭证,并据以登记有关明细账和总账账簿。

第二节 采购与付款循环的内部控制及其测试

一、购货与付款循环的内部控制

(一) 岗位分工

企业应当建立购货付款业务的岗位责任制,明确相关部门和岗位的职责、权限,确保

办理购货与付款业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。

购货与付款业务不相容岗位至少包括：

请购与审批。

询价与确定供应商。

采购合同的订立与审计。

采购与验收。

采购、验收与相关会计记录。

付款审批与付款执行。

(二) 授权批准

对购货与付款业务建立严格的授权批准制度,明确审批人对购货与付款业务的授权批准方式、权限、程序、责任和相关控制措施,规定经办人办理购货与付款业务的职责范围和工作要求。审批人应当根据购货与付款业务授权批准制度的规定,在授权范围内进行审批,不得超越审批权限。经办人应当在职责范围内,按照审批人的批准意见办理购货与付款业务。

企业应当按照请购、审批、采购、验收、付款等规定的程序办理采购与付款业务,并在采购与付款各环节设置相关的记录、填制相应的凭证、建立完整的采购登记制度,加强请购手续、采购订单或合同、验收单、入库单、采购发票等文件和凭证的相互核对工作。

(三) 请购与审批控制

建立采购申请制度,依据购置物品或劳务等类型,确定归口管理部门,授予相应的请购权,并明确相关部门或人员的职责权限及相应的请购程序。

采购业务的预算管理。对于预算内采购项目,具有请购权的部门应严格按照预算执行进度办理请购手续;对于超预算和预算外采购项目,具有请购权的部门应对需求部门提出的申请进行审核后再行办理请购手续。

建立严格的请购审批制度。对于超预算和预算外采购项目,应当明确审批权限,由审批人根据其职责、权限以及单位实际需要等对请购申请进行审批。

(四) 采购控制

企业应当根据物品或劳务等的性质及其供应情况确定采购方式。一般物品或劳务等的采购应采用订单采购或合同订货等方式,小额零星物品或劳务等的采购可以采用直接购买等方式。

企业应当充分了解和掌握供应商的信誉、供货能力等有关情况,采取由采购、使用等部门共同参与比质比价程序,并按规定的授权批准程序确定供应商。小额零星采购也应由经授权的部门事先对价格等有关内容进行审查。

(五) 验收控制

企业应当根据规定的验收制度和经批准的订单、合同等采购文件,由独立的验收部门

或指定专人对所购物品或劳务等的品种、规格、数量、质量和其他相关内容进行验收,出具验收证明。

对验收过程中发现的异常情况,负责验收的部门或人员应当立即向有关部门报告。有关部门应查明原因,及时处理。

(六) 付款控制

财会部门在办理付款业务时,应当对采购发票、结算凭证、验收证明等相关凭证的真实性、完整性、合法性及合规性进行严格审核。

建立预付账款和定金的授权批准制度,加强预付账款和定金的管理。

加强应付账款和应付票据的管理,由专人按照约定的付款日期、折扣条件等管理应付款项。已到期的应付款项须经有关授权人员审批后方可办理结算与支付。

建立退货管理制度,对退货条件、退货手续、货物出库、退货货款回收等作出明确规定,及时收回退货货款。

定期与供应商核对应付账款、应付票据、预付账款等往来款项。如有不符,应查明原因,及时处理。

(七) 监督检查

建立对采购与付款内部控制的监督检查制度,明确监督检查机构或人员的职责权限,定期或不定期地进行检查。检查购货与付款业务内部控制制度是否健全,各项规定是否得到有效执行。

二、购货与付款循环的控制测试

购货与付款循环的控制测试是在了解与描述购货与付款循环内部控制的基础上,测试其实际运行的有效性。

进行控制测试,应结合业务控制环节进行。

(一) 请购商品或劳务内部控制的测试

审计人员尤其关注对请购单的提出和核准的控制程序,对其进行控制测试时,应选择若干张请购单,检查摘要、数量及日期和相应文件的完整性,审核核准的证据手续是否完整,有无核准人签字等。

(二) 订购商品或劳务内部控制的测试

订货单是经核准的采购业务的执行凭证,审计人员通常更注意对订货单的填制和处理的控制,关注订货单是否准确处理和全部有效。进行测试时,应注意审查订货单的完整性,如编号、日期、摘要、数量、价格、规格、质量及运输要求等是否齐全,审查订货单是否附有请购单或其他授权文件。

(三) 货物验收内部控制的测试

审计人员应确定购货发票是否与验收单一致,验收部门是否独立行使职责,并编制正

确的验收单,查询并观察验收部门在收货时对货物的检查情况,检查按编号顺序处理的验收单的完整性,即验收单的内容填写是否完整,查阅货物质量检验单的内容和处理程序。

(四) 应付账款内部控制的测试

审计人员应检查购货业务的原始凭证,包括每一张记录负债增加的记账凭证是否均附有订货单、验收单、购货发票,审核这些原始凭证的数量、单价、金额是否一致,原始凭证上的各项手续是否齐全。应注意现金折扣的处理是否由经授权的经办人按规定处理,测试中可抽查部分购货发票,注意有关人员是否在现金折扣期限内按原发票价格支付货款,然后从供货方取得退款支票或现金,有无丧失了本应获得的折扣的问题。审计人员还应根据付款凭证记录的内容,分别追查应付账款和存货明细账与总账是否进行平行登记,金额是否一致。

(五) 付款业务内部控制的测试

审计人员可通过查询、观察、检查以及重复执行内部控制等措施对资金支出进行测试,其步骤和方法是:检查支票样本,审核付款是否经过批准,支票是否与应付凭单一致,付款后是否注销凭单,支票是否由经过授权批准的人员签发,检查支票登记簿的编号次序,与相应的应付账款明细账以及银行存款日记账核对,审查其金额是否一致,观察编制凭证和签发支票、签发支票与保管支票的职责分配是否符合内部控制原则,检查付款支票样本,确定资金支付是否完整地记录在适当的会计期间。

第三节 应付账款审计

应付账款是企业正常经营过程中,因购买材料、商品或接受劳务供应等而应付给供应单位的款项。可以看出,应付账款业务是随着企业赊购交易的发生而发生的,注册会计师应结合购货业务进行应付账款的审计。

一、应付账款的审计目标

应付账款的审计目标一般包括:确定应付账款的发生和偿还记录是否完整,确定应付账款期末余额是否正确,确定应付账款在财务报表上的披露是否恰当。

二、应付账款的实质性程序

获取或编制应付账款明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

根据被审计单位实际情况,选择以下方法对应付账款进行分析程序。

(1) 对本期期末应付账款余额与上期期末余额进行比较,分析其波动原因。

(2) 分析长期挂账的应付账款,要求被审计单位作出解释,判断被审计单位是否缺乏

关注购货发票的日期,确认其入账时间是否正确,检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证,确认其入账时间是否正确。

如果审计人员通过这些审计程序发现某些未入账的应付账款,应将有关情况详细记入审计工作底稿,然后根据其重要性确定是否需建议被审计单位进行相应的调整。

检查应付账款是否存在借方余额。如有,应查明原因,必要时建议被审计单位作重分类调整。

结合预付账款的明细余额,查明有否在应付账款和预付账款同时挂账的项目;结合其他应付款的明细余额,查明有无不属于应付账款的其他应付款。如有,应作出记录,必要时,建议被审计单位作重分类调整或会计误差调整。

检查应付账款长期挂账的原因,作出记录,注意其是否可能无须支付。

查明应付账款在资产负债表上的披露是否恰当。一般来说,“应付账款”项目应根据“应付账款”和“预付账款”科目所属明细科目的期末贷方余额的合计数填列。

第四节 摇固定资产和累计折旧审计

一、固定资产审计

固定资产审计的范围很广。固定资产项目反映企业所有固定资产的原价,累计折旧项目反映企业固定资产的累计折旧数额,这两项无疑属于固定资产的审计范围。除此之外,由于固定资产的增加包括购置、自行建造、投资者投入、融资租入、更新改造、以非现金资产抵偿债务方式取得或以应收债权换入、以非货币性资产交换换入、经批准无偿调入、接受捐赠和盘盈等多种途径,相应涉及银行存款、应付账款、预付账款、在建工程、股本、资本公积、长期应付款等项目;企业的固定资产又因出售、报废、投资转出、捐赠转出、抵债转出、以非货币性资产交换换出、无偿调出、毁损和盘亏等原因而减少,与固定资产清理、其他应收款、营业外收入和营业外支出等项目有关;另外,企业按月计提固定资产折旧,又与制造费用、销售费用、管理费用等项目联系在一起。因此,在进行固定资产审计时,应当关注这些相关项目。

(一) 固定资产的审计目标

固定资产的审计目标一般包括:确定固定资产是否存在;确定固定资产是否归被审计单位所有;确定固定资产及其累计折旧增减变动的记录是否完整;确定固定资产的计价和折旧政策是否恰当;确定固定资产的期末余额是否正确;确定固定资产在财务报表上的披露是否恰当。

(二) 固定资产的实质性程序

获取或编制固定资产及累计折旧分类汇总表。检查固定资产的分类是否正确,复

核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

固定资产和累计折旧分类汇总表又称一览表或综合分析表,是审计固定资产和累计折旧的重要工作底稿,其格式如表 9-8 所示。

表 9-8

固定资产及累计折旧分类汇总表

固定资产类别	固 定 资 产				累 计 折 旧					
	期初 余额	本期 增加	本期 减少	期末 余额	折旧 方法	折旧 率	期初 余额	本期 增加	本期 减少	期末 余额
合 计										

分析程序。根据被审计单位业务的性质,选择以下方法对固定资产实施分析程序:

(1) 计算固定资产原值与本期产品产量的比率,并与以前期间比较,可能发现闲置固定资产或已减少固定资产未在账户上注销的问题。

(2) 计算本期计提折旧额与固定资产总成本的比率,将此比率与上期比较,旨在发现本期折旧额计算上的错误。

(3) 计算累计折旧与固定资产总成本的比率,将此比率与上期比较,旨在发现累计折旧核算上的错误。

(4) 比较本期与以前各期固定资产的增加和减少。由于被审计单位的生产经营情况在不断变化,各期之间固定资产增加和减少的数额可能有很大相关性。注册会计师应当深入分析其差异,并根据被审计单位以往和今后的生产经营趋势,判断差异产生的原因是否合理。

(5) 分析固定资产的构成及其增减变动情况,与在建工程、现金流量表、生产能力等相关信息交叉复核,检查固定资产相关金额的合理性和准确性。

6. 固定资产增加的审查。被审计单位如果不能正确核算固定资产的增加,将对资产负债表和利润表产生长期的影响,因此,审计固定资产的增加,是固定资产实质性程序中的重要内容。固定资产的增加有购置、自制自建、投资者投入、更新改造增加、债务人抵债增加等多种途径。

审查要点包括:检查本年度增加固定资产的计价是否正确,凭证手续是否齐备;对已交付使用但尚未办理竣工结算等手续的固定资产,检查其是否暂估入账,并按规定计提折

旧 检查资本性支出与收益性支出的划分是否恰当 是否将应计入本期损益的利息计入固定资产成本 抽查相关凭证 验证其会计处理的正确性。

源 固定资产减少的审查。企业固定资产的减少 大致有下去向 :出售、报废、毁损、向其他单位投资转出、盘亏等。为了保护固定资产的安全和完整 必须对固定资产的减少进行严格的审查 从而确定固定资产减少的合理性、合法性。

审计固定资产减少的主要目的在于查明业已减少的固定资产是否已作适当的会计处理。审计人员应检查减少的固定资产是否经授权批准 因不同原因减少的固定资产的会计处理是否符合有关规定 结合固定资产清理和营业外收支账户 抽查固定资产账面转销额是否正确 分析营业外收支等账户 查明有无处置固定资产所带来的损益。

缘 检查固定资产后续支出的核算是否符合规定。

透 检查固定资产的所有权。对各类固定资产 注册会计师应获取、汇集不同的证据以确定其是否确归被审计单位所有 :对外购的机器设备等固定资产 通常经审核采购发票、购货合同等予以确定 对于房地产类固定资产 尚需查阅有关的合同、产权证明、财产税单、抵押借款的还款凭据、保险单等书面文件 对融资租入的固定资产 应验证有关融资租赁租赁合同 证实并非经营租赁 对汽车等运输设备 应验证有关运营证件等 对受留置权限制的固定资产 通常还应审核被审计单位的有关负债项目等予以证实。固定资产所有权归属审查的重点是当年新增加的固定资产。

残 对固定资产进行实地观察。实施实地观察审计程序时 注册会计师可以以固定资产明细分类账为起点 进行实地追查 以证明会计记录中所列固定资产确实存在 并了解其目前的使用状况 也可以以实地为起点 追查至固定资产明细分类账 以获取实际存在的固定资产均已入账的证据。

当然 注册会计师实地观察的重点是本期新增加的重要固定资产 有时 观察范围也会扩展到以前期间增加的固定资产。观察范围的确定需要依据被审计单位内部控制的强弱、固定资产的重要性以及注册会计师的经验来判断。如为初次审计 则应适当扩大观察范围。

愿 检查固定资产的租赁。获取租入、租出固定资产相关的证明文件 检查是否存在混淆经营性租赁和融资性租赁的情况 并检查其会计处理是否正确。

怨 调查未使用和不需用的固定资产。注册会计师应调查被审计单位有无已完工或已购建但尚未交付使用的新增固定资产 因改扩建等原因暂停使用的固定资产 以及多余或不适用需要进行处理的固定资产 如有则应作彻底调查 以确定其是否真实。同时 还应调查未使用、不需用固定资产的购建启用及停用时间 并进行记录。

夙 检查固定资产的抵押、担保情况。结合对银行借款等的检查 了解固定资产是否存在抵押、担保情况。如存在 应取证、记录 并提请被审计单位作必要披露。

夙 检查固定资产是否已在资产负债表上恰当披露。财务报表附注通常应说明固定

资产的标准、分类、计价方法和折旧方法,各类固定资产的预计使用年限、预计净残值和折旧率,分类别披露固定资产在本期的增减变动情况,并应披露用作抵押、担保和本期从在建工程转入数、本期出售固定资产数、本期置换固定资产数等情况。

二、累计折旧审计

固定资产可以长期参加生产经营而仍保持其原有实物形态,但其价值将随着固定资产的使用而逐渐转移到生产的产品中,或构成经营成本或费用。这部分随着固定资产的磨损而逐渐转移的价值就是固定资产的折旧。

在不考虑固定资产减值准备的前提下,影响折旧的因素有折旧的基数(一般指固定资产的账面原价)、固定资产的预计净残值和预计使用年限三个方面。在考虑固定资产减值准备的前提下,影响折旧的因素则包括折旧的基数、累计折旧、固定资产减值准备、固定资产预计净残值和固定资产尚可使用年限五个方面。在计算折旧时,对固定资产的残余价值和清理费用只能人为估计,对固定资产的使用年限,由于固定资产的有形和无形损耗难以准确计算,因而也只能估计,同样,对固定资产减值准备的计提也带有估计的成分。因此,固定资产折旧主要取决于企业的折旧政策,具有一定程度的主观性。

(一) 累计折旧的审计目标

固定资产折旧的以上特性决定了累计折旧审计的主要目标在于:确定折旧政策和方法是否符合《企业会计准则》的规定,是否一贯遵循;确定累计折旧增减变动的记录是否完整;确定折旧费用的计算、分摊是否正确、合理和一贯;确定累计折旧的期末余额是否正确;确定累计折旧在财务报表上的披露是否恰当。

(二) 累计折旧的实质性程序

获取或编制固定资产及累计折旧分类汇总表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。

检查被审计单位制定的折旧政策和方法是否符合《企业会计准则》的规定,确定其所采用的折旧方法能否在固定资产使用年限内合理分摊其成本,前期是否一致,预计使用寿命和预计净残值是否合理。如被审计单位采用加速折旧法,应取得其批准文件;如没有批准文件,应提请被审计单位改正并建议调整应纳税所得额。

根据具体情况,选择以下方法对累计折旧进行分析性复核:

(1) 对折旧计提的总体合理性进行复核,是测试折旧正确与否的一个有效办法。在不考虑固定资产减值准备的前提下,计算、复核的方法是用应计提折旧的固定资产乘本期的折旧率。计算之前,注册会计师应对本期增加和减少固定资产、使用年限长短不一的和折旧方法不同的固定资产作适当调整。如果总的计算结果和被审计单位的折旧总额相近,且固定资产及累计折旧的内部控制较健全时,就可以适当减少累计折旧和折旧费用的其他实质性测试工作量。

(圆) 计算本期计提折旧额占固定资产原值的比率,并与上期比较,分析本期折旧计提额的合理性和准确性。

(猿) 计算累计折旧占固定资产原值的比率,评估固定资产的老化率,并估计因闲置、报废等原因可能发生的固定资产损失,结合固定资产减值准备,分析其是否合理。

源援复核本期折旧费用的计提是否正确,折旧费用的分配是否合理,与上期分配方法是否一致,相关会计处理是否正确。注意固定资产增减变动时,有关折旧的会计处理是否符合规定。

缘援将“累计折旧”账户贷方的本期计提折旧额与相应的成本费用中的折旧费用明细账户的借方进行比较,以查明所计提折旧金额是否全部摊入本期产品成本费用。一旦发现差异,应及时追查原因,并考虑是否应建议作适当调整。

远援检查累计折旧的披露是否恰当。

如果被审计单位是上市公司,应在其财务报表附注中按固定资产类别分项列示累计折旧期初余额、本期计提额、本期减少额及期末余额。

【例 怨圆】摇累计折旧审计。

审计人员对粤厂某年财务决算进行审计,在审查固定资产增减业务时,发现下列问题:

(员) 上年怨月购入专用设备一台,买价猿圆肆肆元,共发生运杂费圆肆肆元和设备安装费圆肆肆元,后两笔费用都计入管理费用。专用设备于该年怨月份投入使用(预计净残值为园,采用直线法折旧,折旧率为员豫)。

(圆) 发现上年度经批准出售车床一台,原价缘圆肆肆元,已累计提取折旧员圆肆肆元,净值源肆肆元,出售所得价款猿肆肆元,该厂的会计处理为:

摇借:银行存款	猿肆肆元
摇摇贷:营业外收入	猿肆肆元
摇借:累计折旧	员圆肆肆元
营业外支出	源肆肆元
摇摇贷:固定资产	缘圆肆肆元

要求 根据上述资料,分析指出所存在问题的性质,并根据审计结果,分别编制调整分录。

(员) 该笔业务属于固定资产增加计价错误。购入固定资产的原值包括买价(含增值税)、运杂费和安装调试费。由于计价错误,进而影响了折旧和本年度损益以及资产负债表中的资产项目。调整分录为:

应计提折旧数 越原猿圆肆肆伊元豫 越圆伊肆肆肆元肆肆元(元)

摇借:固定资产	源肆肆元
摇摇贷:累计折旧	员圆肆肆元
管理费用	源肆肆元

还应调整所得税、盈余公积等科目。

(圆) 调整分录为：

摇借：营业外收入

猿猿猿猿

摇摇贷：营业外支出

猿猿猿猿

第五节 摇其他相关账户审计

一、预付账款审计

预付账款是企业按购货合同的规定，预先支付给供货单位的货款，会计上通过“预付账款”或“应付账款”科目（借方）进行核算。预付账款是企业的一种流动资产，但它是企业在购货环节中产生的，因此，预付账款的审计应结合购货与付款循环的审计进行。

（一）预付账款的审计目标

预付账款的审计目标一般包括：确定预付账款是否存在；确定预付账款是否归被审计单位所有；确定预付账款增减变动的记录是否完整；确定预付账款期末余额是否正确；确定预付账款在账务报表上的披露是否恰当。

（二）预付账款的实质性程序

猿猿获取或编制预付账款明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符；同时请被审计单位协助，在预付账款明细表上标出截至审计日已收到货物并冲销预付账款的项目，抽查复核其真实性和正确性。

猿猿执行分析性程序。将期末预付账款余额与上期期末余额进行比较，发现其异常波动并分析其原因；将预付账款余额的增减幅度与主营业务成本的增减速度比较，分析异常变动的原因；计算预付账款与主营业务成本的比率，与以前各期末比较，分析异常变动的原因。

猿猿分析预付账款账龄及余额构成，根据审计策略选择大额或异常的预付账款重要项目（包括零账户），函证其余额是否正确，并根据回函情况编制函证结果汇总表；回函金额不符的，要查明原因作出记录或建议作适当调整；未回函的，可再次函证，也可采用替代审计程序进行检查，如检查该笔债权的相关凭证资料，或抽查资产负债表日后预付账款明细账及存货明细账，核实是否已收到货物、转销预付账款，并根据替代检查结果判断其债权的真实性或出现坏账的可能性。

猿猿审阅预付账款明细账，并抽查相关会计凭证。结合应付账款明细账，查核有无重复付款或将同一笔已付清的账款在预付账款和应付账款这两个项目同时挂账的情况；分析明细账余额，对于出现贷方余额的项目，应查明原因，必要时作重新分类调整；检查预付账款长期挂账的原因；通过抽查相关会计凭证，验证预付账款增减变动的真实性和正

确性。

缘检查预付账款是否已在资产负债表上恰当反映和披露。预付账款在资产负债表中“预付账款”项目单独反映。但它要根据“预付账款”科目所属明细科目的期末借方余额合计填列,其所属明细科目的期末贷方余额应在资产负债表中的“应付账款”项目填列。“应付账款”科目所属明细科目的借方余额也应在“预付账款”项目中填列。对于重要的和关联方的预付账款,还应在财务报表附注中专门披露。审计人员应当审查其反映与披露是否充分恰当。

二、固定资产减值准备审计

(一) 固定资产减值准备的审计目标

固定资产减值准备的审计目标一般包括:① 确定计提固定资产减值准备的方法是否恰当,固定资产减值准备的计提是否充分;② 确定固定资产减值准备增减变动的记录是否完整;③ 确定固定资产减值准备期末余额是否正确;④ 确定固定资产减值准备的披露是否恰当。

(二) 固定资产减值准备的实质性程序

围绕上述审计目标,固定资产减值准备的实质性程序一般包括:

缘获取或编制固定资产减值准备明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账会计数核对是否相符。

缘检查固定资产减值准备的计提和核销的批准程序,取得并核对书面报告等证明文件。主要应查明固定资产减值准备的计提方法是否符合制度规定,计提的依据是否充分,计提的数额是否恰当,相关会计处理是否正确,前后期是否一致。

在审计中应特别关注:① 是否按单项资产计提固定资产减值准备;② 对应全额计提固定资产减值准备的固定资产、是否已按照该项固定资产的账面价值全额计提;③ 已全额计提减值准备的固定资产、是否不再计提折旧。

缘运用分析性程序分析本期末固定资产减值准备数额占期末固定资产原价的比率,并与期初数比较。如有异常波动,查明波动原因,判断波动的合理性。

缘检查实际发生固定资产损失时,相应固定资产减值准备的转销是否符合有关规定,会计处理是否正确。

缘确定固定资产减值准备的披露是否恰当。企业应当在财务报表附注中清晰地说明固定资产减值准备的确认标准和计提方法。按照《企业会计准则》的要求,计提资产减值准备的企业应按年填报资产减值准备明细表。因此,检查固定资产减值准备的披露是否恰当,除了关注其在财务报表附注披露上的恰当性以外,还应当关注企业资产减值准备明细表中有关固定资产减值准备内容披露的恰当性。如果被审计单位是上市公司,其财务报表附注中还应分项列示计提的固定资产减值准备金额、增减变动情况以及计提的

原因。

三、工程物资审计

工程物资是企业为核算基建工程、更新改造工程和大修理工程准备的各种物资。

(一) 工程物资的审计目标

工程物资的审计目标一般包括：① 确定工程物资是否存在；② 确定工程物资是否归被审计单位所有；③ 确定工程物资增减变动的记录是否完整；④ 确定工程物资的期末余额是否正确；⑤ 确定工程物资在财务报表上的披露是否恰当。

(二) 工程物资的实质性程序

获取或编制工程物资明细表，对有关数字进行复核，并将其与报表数、总账数和明细账合计数进行核对，若不相符，应查明原因并进行调整。

对工程物资实施监盘程序，确定其是否存在，账实是否相符，并观察有无呆滞、积压工程物资。

抽查工程物资采购合同、发票、货物验收单等原始凭证，检查其内容是否齐全，有无得到授权批准，会计处理是否正确。

检查工程物资领用手续是否齐全，使用是否合理，会计处理是否正确。

检查被审计单位对工程物资有无定期盘点制度，对盘盈、盘亏、报废、毁损的，是否将减去保险公司和过失人的赔偿部分后的净额，正确地冲减了在建工程成本或计入营业外支出。

检查工程完工后剩余工程物资转入存货的是否将其所含增值税进项税额进行了正确的分离，对外销售的，是否先结转其进项税额，待出售时再结转相应成本。

检查工程物资在资产负债表上的披露是否恰当。

四、在建工程审计

(一) 在建工程的审计目标

在建工程的审计目标一般包括：① 确定在建工程是否存在；② 确定在建工程是否归被审计单位所有；③ 确定在建工程增减变动的记录是否完整；④ 确定计提在建工程减值准备的方法和比例是否恰当，在建工程减值准备的计提是否充分；⑤ 确定在建工程的期末余额是否正确；⑥ 确定在建工程在财务报表上的披露是否恰当。

(二) 在建工程的实质性程序

获取或编制在建工程明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。

应当注意，在建工程报表数反映企业期末各项未完工程的实际支出，包括交付安装的设备价值，未完建筑安装工程已经耗用的材料、工资和费用支出、预付出包工程的价款、已

经建筑安装完毕但尚未交付使用的工程等的可收回金额,应根据在建工程科目的期末余额减去在建工程减值准备科目的期末余额后的金额填列。因此,其报表数应同在建工程总账数和明细账合计数减去相应的在建工程减值准备总账数和明细账合计数后的余额核对相符。

圆审查本期在建工程的增加。对在建工程增加的审查,难度较大,工作量也很大,必要时可请专业人员协助进行。在具体审查时,审计人员应注意:①对重大建设项目,应检查有关项目的立项批文、概算、预算和建设批准文件,以及施工承包合同、现场建立施工进度报告等资料。②对于支付的工程款,应抽查其是否按合同、协议、工程进度或监理施工进度报告分期支付,付款授权批准手续是否齐全,会计处理是否正确。③对于领用的工程物资,应抽查领用是否有审批手续,会计处理是否正确。④对于借款费用资本化,应结合长短期借款、应付债券或长期应付款的审计,检查借款费用资本化的起止日的界定是否合规,计算方法是否正确,资本化金额是否合理,会计处理是否正确。

猿审查本期在建工程的减少。在审查在建工程减少情况时,审计人员应注意:①应结合固定资产审计,检查在建工程转销额是否正确,是否存在将已交付使用的固定资产挂列在建工程而少计折旧的情形。②检查已完工程项目的竣工决算报告、验收交接单等凭证以及其他转出数的原始凭证,检查会计处理是否正确。

源审查在建工程的期末余额。检查在建工程项目期末余额的构成内容,并实地观察工程现场,确定在建工程是否存在;了解工程项目和实际完工进度,检查是否存在实际已使用但未办理竣工决算手续、未及时进行会计处理的项目。

缘检查在建工程减值准备。查明在建工程减值准备的计提方法是否符合制度规定,计提的依据是否充分,计提的数额是否恰当,相关的会计处理是否正确,前后是否一致。

远确定在建工程在财务报表中的反映与披露是否恰当。审计人员应在实施上述审计程序后,确定在建工程、在建工程减值准备等账户的期末余额是否恰当,据以确定其在资产负债表中的反映是否恰当。此外,还应查明企业财务报表附注中是否披露了主要在建工程本期的增减变动、期末余额的组成、相应的资金来源及工程进度等内容,是否披露在建工程用作抵押、担保的情况,是否披露了在建工程减值准备的确认标准和计提方法等相关内容。

五、固定资产清理审计

(一) 固定资产清理的审计目标

固定资产清理的审计目标一般包括:①确定固定资产清理的记录是否完整;②确定反映的内容是否正确;③确定固定资产清理的期末余额是否正确;④确定固定资产在财务报表上的披露是否恰当。

(二) 固定资产清理的实质性程序

获取或编制固定资产清理明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。

检查固定资产清理的发生是否有正当理由,是否经有关技术部门鉴定,固定资产清理的发生和转销是否经授权批准,相应的会计处理是否正确。① 结合固定资产等账项的审计,检查固定资产、累计折旧等的账面转入额是否正确;② 检查固定资产清理收入和清理费用的发生是否真实、准确,清理结果(净损益)的计算是否正确。

检查固定资产清理是否长期挂账,如有,应进行记录,必要时建议作适当调整。

检查固定资产清理是否已在资产负债表上恰当披露。

六、应付票据审计

应付票据是指企业因购买材料、商品和接受劳务等,为延期付款而开出并承兑的商业汇票,包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。随着商业活动的票据化,企业票据业务将越来越多,应付票据也将成为一个重要的审计领域。并且,由于应付票据大多是指向供货单位购入材料、商品或劳务时所开出的商业承兑票据,因此,对应付票据的审计需结合购货与付款业务一起进行。

(一) 应付票据的审计目标

应付票据的审计目标一般包括:① 确定应付票据的发生和偿还记录是否完整;② 确定应付票据期末余额是否正确;③ 确定应付票据在财务报表上的披露是否恰当。

(二) 应付票据的实质性程序

获取或编制应付票据明细表,复核加计正确,并检查其与应付票据登记簿、报表数、总账数和明细账合计数是否相符。

应付票据明细表一般应列示票据类别及编号、出票日期、面额、到期日、收款人名称、利息率、付息条件以及抵押品的名称、数量和金额等。

选择应付票据重要项目(包括零账户),函证其余额是否正确,并根据回函情况,编制与分析函证结果汇总表。对未回函的,可再次函证,或采用其他替代审计程序以确定应付票据的真实性。

询证函通常应包括出票日、到期日、票面金额、未付金额、已付息期间、利息率以及票据的抵押担保品等内容。

检查应付票据备查簿,抽查若干重要原始凭证,确定其是否真实,会计处理是否正确:

(1) 检查该笔债务的相关合同、发票、货物验收单等资料,核实交易事项的真实性。

(2) 抽查相关会计凭证,验证其账务处理的正确性。

(3) 抽查资产负债表日后应付票据明细账及现金、银行存款日记账,核实其是否已付

款并转销。

(源) 对资产负债表截止日已偿付的应付票据,注意其凭证入账日期的合理性。

源援复核带息应付票据利息是否足额计提,其会计处理是否正确。

缘援查明逾期未兑付应付票据的原因,是否已转入应付账款项目,其中带息应付票据是否已停止计息,确定是否存在抵押票据的情形,必要时,提请被审计单位予以披露。

远援确定应付票据是否已在负债表上恰当反映和披露。

习摇摇题

一、思考题

员援试述应付账款的审计目标与主要实质性程序。

圆援试述固定资产的审计目标与主要实质性程序。

猿援试述累计折旧的审计目标与主要实质性程序。

源援试述购货与付款循环的控制测试程序。

二、计算分析题

审计人员于 圆园园年 员月 员日至 苑日对 粤公司购货与付款循环的内部控制进行了解和测试,并在相关审计工作底稿中记录了了解和测试的事项,摘录如下:

员援甲公司的材料采购需要经授权批准后方可进行。采购部根据经批准的请购单发出订购单。货物运达后,验收部根据订购单的要求验收货物,并编制一式多联的未连续编号的验收单。仓库根据验收单验收货物,在验收单上签字后,将货物移入仓库加以保管。验收单上有数量、品名、单价等要素。验收单一联交采购部登记采购明细账和编制付款凭单,付款凭单经批准后,月末交会计部;一联交会计部登记材料明细账;一联由仓库保留并登记材料明细账。会计部根据只附验收单的付款凭单登记有关账簿。

圆援会计部审核付款凭单后,支付采购款项。甲公司授权会计部的经理签署支票,经理将其授权给会计人员丁负责,但保留了支票印章。丁根据已适当批准的凭单,在确定支票收款人名称与凭单内容一致后签署支票,并在凭单上加盖“已支付”的印章。对付款控制程序的穿行测试表明,注册会计师 粤和 月未发现与公司规定有不一致之处。

要求:根据上述摘录,请代审计人员指出购货与付款循环内部控制方面的缺陷,并提出改进建议。

第十章 生产与费用循环审计

【本章重点】

生产与费用循环的控制测试

存货成本审计

存货监盘

存货计价审计和截止测试

【本章难点】

存货监盘

存货截止测试

第一节 生产与费用循环概述

生产与费用循环涉及的内容主要是存货的管理及费用归集和生产成本的计算等。该循环所涉及的资产负债表项目主要是存货、应付职工薪酬等；所涉及的利润表项目主要是营业成本等项目。

一、主要凭证和会计记录

生产与费用循环由原材料转化为产成品的有关活动所组成。该循环交易从领料生产开始到加工、销售产成品时结束。该循环所涉及的凭证和记录主要包括以下内容。

（一）生产指令

生产指令又称“生产任务通知单”，是企业下达制造产品等生产任务的书面文件，用以通知生产车间组织产品制造，供应部门组织材料发放，会计部门组织费用归集和成本计算。

（二）领发料凭证

领发料凭证是企业为控制材料发出所采用的各种凭证，如材料发出汇总表、领料单、

限额领料单、领料登记簿、退料单等。

(三) 产量和工时记录

产量和工时记录是登记工人或生产班组在出勤内完成产品数量、质量和生产这些产品所耗费工时数量的原始记录。常见的产量和工时记录主要有工作通知单、工序进程单、工作班产量报告、产量通知单、产量明细表、废品通知单等。

(四) 工资汇总表及人工费用分配表

工资汇总表是为了反映企业全部工资的结算情况,并据以进行工资结算总分类核算和汇总整个企业工资费用而编制的,它是企业进行工资费用分配的依据。人工费用分配表反映了各生产车间各产品应承担的生产工人工资及福利费。

(五) 材料费用分配表

材料费用分配表是用来汇总反映各车间各产品所耗费的材料费用的原始记录。

(六) 制造费用分配汇总表

制造费用分配汇总表是用来汇总反映各生产车间各产品所应承担的制造费用的原始记录。

(七) 成本计算单

成本计算单是用来归集某一成本计算对象所应承担的生产费用,计算成本计算对象的总成本和单位成本的记录。

(八) 存货明细账

存货明细账是用来反映各种存货增减变动情况和期末库存数量及相关成本信息的会计记录。

二、生产与费用循环所涉及的主要业务活动

(一) 计划和安排生产

生产计划部门的职责是根据顾客订单或者对销售预测和存货需求的分析来决定生产授权。例如,决定授权生产,即签发预先编号的生产通知单。该部门通常应将发出的所有生产通知单编号并加以记录控制。

(二) 发出原材料

仓库部门的责任是根据从生产部门收到的领料单发出原材料。领料单上必须列示所需的材料数量和种类,以及领料部门的名称。领料单可以一料一单,也可以一单多料,通常需一式三联。仓库发料后,其中一联连同材料交还领料部门,其余两联经仓库登记材料明细账后,送会计部门进行材料收发核算和成本核算。

(三) 生产产品

生产部门在收到生产通知单及领取原材料后,便将生产任务分解到每一个生产工人,并将所领取的原材料交给生产工人,据以执行生产任务。生产工人在完成生产任务后,将

完成的产品交生产部门查点,然后转交检验员验收并办理入库手续,或是将所完成的产品移交下一个部门,以进一步加工。

(四) 费用归集和成本核算

为了正确地核算产品成本,对在产品进行有效控制,必须建立健全成本会计制度,将生产控制和成本核算有机结合在一起。一方面,生产过程中的各种记录、生产通知单、领料单、计工单、入库单等文件资料都要汇集到会计部门,由会计部门对其进行检查和核对,了解和控制生产过程中存货的实物流转。另一方面,会计部门要设置相应的会计账户,会同有关部门对生产过程中的成本进行核算和控制。

完善的成本会计制度应该提供原材料转为在产品,在产品转为产成品,以及按成本中心、分批生产任务通知单或生产周期所消耗的材料、人工和间接费用的分配与归集的详细资料。

(五) 储存产成品

产成品入库,须由仓库部门先行点验和检查,然后签收。

签收后,将实际入库数量通知会计部门。据此,仓库部门确立了本身应承担的责任,并对验收部门的工作进行验证。

(六) 发出产成品

产成品的发出须由独立的发运部门进行。装运产成品时必须持有经有关部门核准的发运通知单,并据此编制出库单。出库单至少一式四联,一联交仓库部门;一联发运部门留存;一联送交顾客;一联作为给顾客开发票的依据。

第二节 生产与费用循环的内部控制及测试

一、生产与费用循环的内部控制

生产与费用循环的内部控制包括两大控制系统:一是生产过程中的实物流转控制程序;二是对产品成本和费用进行记录与控制的成本费用管理控制和成本费用会计控制。

(一) 实物流转控制程序

生产过程中的实物流转控制程序是存货实物流转控制程序的一个环节。存货实物流转控制程序包括采购、存储、生产、销售等环节的业务控制程序,要求各个环节的工作应由不相容的部门或人员独立完成。主要内容是:

1. 采购业务的控制程序。采购业务应由独立于存储、会计以外的部门负责。其控制程序是:采购部门根据有关部门的请购单编制采购计划并报经批准,根据批准的采购计划签订购货合同,将会计部门转来的结算凭证和采购单据与供货合同验收单核对,决定是否承付或拒付货款,依据审核无误后付款。

存货存储业务的控制程序。主要内容是：货物入库时，须先点验和检查，然后签收，并将实际数量通知采购、会计等部门，根据批准的发料（货）凭证发出材料（货物）；会计、存储部门应定期对库存存货进行实地盘点，根据批准对存货的盘盈盘亏进行会计处理，使账实一致；存储部门与会计要定期核对，会计上也要定期核对明细账与总账。

生产业务的控制程序。在生产循环中，产品的品种和数量一般是由生产控制部门根据顾客订单、销货合同、市场预测等来确定，并下达生产计划和通知单。各个生产环节的相关部门必须制定严格的责任制度，由监控人员对从生产领料开始到产品完工入库为止的全过程进行有效的控制，以避免生产脱节、在产品积压、交接班岗位责任不清、违章操作造成的残次品、材料物资的丢失毁损等。此外，生产部门还应及时编制生产报告，通知仓库保管部门、会计部门及时进行会计记录，保证财产物资的安全。

发运货物的控制程序。仓库依据已批准的销售单供货和发货给装运部门，并编制多联出货单，分送有关部门。

（二）成本费用管理控制

成本费用管理控制即对成本费用支出业务进行计划、控制与考核。其具体内容包括：确定成本控制目标和成本计划，制定各项消耗定额，包括直接材料、直接人工和制造费用定额，制定费用的开支范围、开支标准和费用支出的申请、审批、支付程序，严格控制各项费用的开支，建立成本费用预算制度，编制成本、费用预算，对各项成本费用指标进行分解，建立成本费用归口，分级管理责任制，定期进行成本费用的考核与评价。

（三）成本费用会计控制

对各项存货设置数量金额式明细账，记录存货收、发、存的数量、金额，会计部门提供各类存货的内容、价值及存在状况，并对生产过程中的成本进行核算和控制，以此将生产控制和生产核算有机结合起来。控制要点是：制定成本控制目标，控制生产费用的发生；设置明细账和总分类账户进行会计核算，选择恰当的成本计算方法，合理归集并分配各项费用，计算产品生产成本，定期进行成本费用分析。

二、生产与费用循环的控制测试

生产与费用循环的控制测试是在了解与描述生产与费用循环内部控制的基础上，测试其实际运行的有效性。

生产与费用循环控制测试的程序主要有：

抽取部分购货合同，审查相应的请购单、验收记录、入库单、购货发票及有关账户记录，重点查明存货采购是否签订购货合同，有无审批制度；存货的采购、验收、保管、付款、会计记录等职责是否严格分离；存货的入库是否严格履行验收手续；相关会计记录是否及时、正确。

询问和观察存货的保管程序，观察是否只有经过授权批准的人员才能接近存货。

獭应抽查部分存货发出原始凭证,如领料单或销货通知单,与相关明细账核对,查明以下问题:存货发出有无授权批准;会计记录是否及时、正确;成本费用的归集是否正确。

源询问和检查是否建立定期盘点制度,发生的盘盈、盘亏、毁损和报废是否及时按规定审批处理,观察存货的盘点过程。

缘检查有关成本核算的记账凭证是否附有生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表等原始凭证,原始凭证是否齐备,是否顺序编号。

透选取样本测试直接材料、直接人工和制造费用的归集和分配以及产品成本的计算。确定料、工、费的归集和分配是否合理、正确;生产成本是否在完工产品和在产品之间恰当分配;核算方法是否前后期一致;完工产品发出后是否及时结转成本;核算方法是否前后期一致。

第三节 存货成本审计

一、直接材料成本的审计

直接材料成本的审计一般应从审阅材料和生产成本明细账入手,抽查有关的费用凭证,验证企业产品直接耗用材料的数量、计价和材料费用分配是否真实、合理。其主要内容包括:

獭抽查产品成本计算单,检查直接材料成本的计算是否正确,材料费用的分配标准与计算方法是否合理和适当,是否与材料费用分配汇总表中该产品分摊的直接材料费用相符。

圆检查直接材料耗用数量的真实性,有无将非生产用材料计入直接材料费用。

獭分析比较同一产品前后各年度的直接材料成本,如有重大波动应查明原因。

源抽查材料发出及领用的原始凭证,检查领料单的签发是否经过授权,材料发出汇总表是否经过适当的人员复核,材料单位成本计价方法是否适当,是否正确及时入账。

缘对采用定额成本或标准成本的企业,应检查直接材料成本差异的计算、分配与会计处理是否正确,并查明直接材料的定额成本、标准成本在本年度内有无重大变更。

二、直接人工成本的审计

直接人工成本实质性程序的内容主要包括:

獭抽查产品成本计算单,检查直接人工成本的计算是否正确,人工费用的分配标准与计算方法是否合理和适当,是否与人工费用分配汇总表中该产品分摊的直接人工费用相符。

圆将本年度直接人工成本与前期进行比较,查明异常波动的原因。

獭分析比较本年度各个月份的人工费用发生额,如有异常波动,应查明原因。

源结合应付职工薪酬的检查,抽查人工费用会计记录及会计处理是否正确。

缘对采用标准成本法的企业,应抽查直接人工成本差异的计算、分配与会计处理是否正确,并查明直接人工的标准成本在本年度内有无重大变更。

三、制造费用的审计

制造费用是企业为生产产品或提供劳务而发生的间接费用,即生产单位为组织和管理生产而发生的费用,包括分厂和车间管理人员的工资、折旧费、修理费、办公费、水电费、取暖费、租赁费、机物料消耗、低值易耗品摊销、劳动保护费、保险费、设计制图费、实验检验费、季节性和修理期间的停工损失以及其他制造费用。

制造费用实质性程序的基本要点包括:

源获取或编制制造费用汇总表,并与明细账、总账核对相符,抽查制造费用中的重大数额项目及例外项目是否合理。

缘审阅制造费用明细账,检查其核算内容及范围是否正确,并应注意是否存在异常会计事项,如有,则应追查至记账凭证及原始凭证,重点查明被审计单位有无将不应列入成本费用的支出(如投资支出、被没收的财物、支付的罚款、违约金、技术改造支出等)计入制造费用。

源必要时,对制造费用实施截止测试,即检查资产负债表日前后若干天的制造费用明细账及其凭证,确定有无跨期入账的情况。

源检查制造费用的分配是否合理。重点查明制造费用的分配方法是否符合被审计单位自身的生产技术条件,是否体现受益原则,分配方法一经确定,是否在相当期间内保持稳定,有无随意变更的情况;分配率和分配额的计算是否正确,有无以人为估计数代替分配数的情况。对按预定分配率分配费用的被审计单位,还应查明计划与实际差异是否及时调整。

缘对于采用标准成本法的被审计单位,应抽查标准制造费用的确定是否合理,计入成本计算单的数额是否正确,制造费用的计算、分配与会计处理是否正确,并查明标准制造费用在本年度内有无重大变动。

四、主营业务成本的审计

主营业务成本是指企业对外销售商品、产品或对外提供劳务等发生的实际成本。它是由期初库存产品成本加上本期入库产品成本,再减去期末库存产品成本求得的。对主营业务成本的实质性测试,应通过审阅主营业务收入明细账、产成品明细账等记录并核对有关原始凭证和记账凭证进行。其实质性程序包括:

源获取或编制主营业务成本明细表,与明细账和总账核对相符。

缘编制生产成本及销售成本倒轧表(表 5-1)与总账核对相符。

表 10-1

生产成本及销售成本倒轧表

项 目	未 审 数	调整或重分类金额借(贷)	审 定 数
原材料期初余额			
加：本期购进			
减：原材料期末余额			
其他发出额			
直接材料成本			
加：直接人工成本			
制造费用			
生产成本			
加：在产品期初余额			
减：在产品期末余额			
产品生产成本			
加：产成品期初余额			
减：产成品期末余额			
销售成本			

分析比较本年度与上年度主营业务成本总额,以及本年度各月份的主营业务成本金额,如有重大波动和异常情况,应查明原因。

结合生产成本的审计,抽查销售成本结转数额的正确性,并检查其是否与销售收入配比。

检查主营业务成本账户中的重大调整事项(如销售退回等)是否有其充分理由。

确定主营业务成本在利润表中是否已恰当披露。

五、分析程序

分析程序在存货成本审计中普遍采用,在实施分析程序时,审计人员通常运用的方法有简单比较法和比率分析法两种。

(一) 简单比较法

比较前后各期及本年度各月份存货余额及其构成、存货成本差异率、生产成本总额及单位生产成本、直接材料成本、工资费用的发生额、制造费用、主营业务成本总额及单位销售成本等,以评价其总体合理性。

将存货余额与现有的订单、资产负债表日后各期的销售额和下一年度的预测销售额进行比较,以评估存货滞销和跌价的可能性。

将存货跌价损失准备与本年度存货处理损失的金额进行比较,判断被审计单位是否计提足额的跌价损失准备。

(二) 比率分析法

存货周转率。存货周转率是用以衡量销售能力和存货是否积压的指标。

其计算公式为:

$$\text{存货周转率} = \frac{\text{主营业务成本}}{\text{平均存货}}$$

利用存货周转率进行纵向比较或与其他同行企业进行横向比较时,要求存货计价持续一致。存货周转率的波动可能意味着被审计单位存在以下情况:①有意或无意地减少存货储备;②存货管理或控制程序发生变动;③存货成本项目发生变动;④存货核算方法发生变动;⑤存货跌价准备计提基础或冲销政策发生变动;⑥销售额发生大幅度变动。

毛利率。毛利率是反映盈利能力的主要指标,用以衡量成本控制及销售价格的变化。其计算公式为:

$$\text{毛利率} = \frac{\text{主营业务收入} - \text{主营业务成本}}{\text{主营业务收入}}$$

毛利率的波动可能意味着被审计单位存在以下情况:①销售价格发生变动;②销售产品总体结构发生变动;③单位产品成本发生变动;④固定制造费用比重较大时销售数量发生变动。

第四节 存货监盘

一、存货监盘的含义

存货监盘是指注册会计师现场观察被审计单位存货的盘点,并对已盘点的存货进行适当检查。

存货监盘的含义可从以下几方面理解。

(一) 存货监盘是一项复合程序

存货监盘是一项复合程序,是观察程序和检查程序的结合运用。在存货监盘过程中,注册会计师应当现场观察被审计单位存货的盘点活动或盘点程序。

同时,注册会计师还应当对已盘点的存货进行适当检查,包括检查与存货相关的记录或文件并检查存货实物。检查存货实物也包括对被审计单位盘点的存货进行抽点。

(二) 存货监盘的目的是获取有关存货数量和状况的审计证据

存货监盘针对的主要是存货的存在认定、完整性认定以及权利和义务认定,存货数量的准确性直接影响到这三项认定。通过存货监盘,注册会计师还会获取到有关存货状况

(如毁损、陈旧等)的审计证据,从而为测试计价认定提供部分审计证据。

需要指出的是,注册会计师在测试存货的所有权认定和完整性认同时,可能还需要实施其他审计程序。

定期盘点存货,合理确定存货的数量和状况是被审计单位管理层的责任。实施存货监盘,获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据是注册会计师的责任。

二、存货监盘计划

审计人员应当根据被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况,在评价被审计单位存货盘点计划的基础上,编制存货监盘计划,对存货监盘作出合理安排。

(一) 编制存货监盘计划时,应当实施的审计程序

了解存货的内容、性质、各存货项目的重要程度及存放场所。

了解与存货相关的内部控制。

评估与存货相关的重大错报风险和重要性。

查阅以前年度的存货监盘工作底稿。

考虑实地察看存货的存放场所。

考虑利用专家的工作。

复核或与管理层讨论其存货盘点计划。

如果认为被审计单位的存货盘点计划存在缺陷,审计人员应提请被审计单位调整。

(二) 存货监盘计划的内容

存货监盘计划应当包括下列主要内容:

了解存货监盘的目标、范围及时间安排。

了解存货监盘的要点及关注事项。

了解参加存货监盘人员的分工。

了解检查存货的范围。

三、实施存货监盘程序

(一) 观察程序

在被审计单位盘点存货前,审计人员应当观察盘点现场,确定应纳入盘点范围的存货是否已经适当整理和排列,并附有盘点标识,防止遗漏或重复盘点、对未纳入盘点范围的存货,注册会计师应当查明未纳入的原因。

对所有权不属于被审计单位的存货,注册会计师应当取得其规格、数量等有关资料,确定是否已分别存放、标明,且未被纳入盘点范围。

审计人员在实施存货监盘过程中,应当跟随被审计单位安排的存货盘点人员,注意观察被审计单位事先制定的存货盘点计划是否得到了贯彻执行,盘点人员是否准确无误地

记录了被盘点存货的数量和状况。

(二) 检查程序

审计人员应当对已盘点的存货进行适当检查,将检查结果与被审计单位盘点记录相核对,并形成相应记录。

在检查已盘点的存货时,审计人员应当从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物,以测试盘点记录的准确性;审计人员还应当从存货实物中选取项目追查至存货盘点记录,以测试存货盘点记录的完整性。

如果检查时发现差异,审计人员应当查明原因,及时提请被审计单位更正。如果差异较大,审计人员应当扩大检查范围或提请被审计单位重新盘点。

(三) 需要特别关注的情况

审计人员应当特别关注存货的移动情况,防止遗漏或重复盘点。

审计人员应当特别关注存货的状况,观察被审计单位是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。应当把所有毁损、陈旧、过时及残次存货的详细情况记录下来,这既便于进一步追查这些存货的处置情况,也能为测试被审计单位存货跌价准备计提的准确性提供证据。

审计人员应当获取盘点日前后存货收发及移动的凭证,检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。

(四) 存货监盘结束时的的工作

审计人员应当将盘点结果汇总记录,评估其是否正确地反映了实际盘点结果。

如果存货盘点日不是资产负债表日,应实施适当的审计程序,确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已作出正确的记录。

在永续盘存制下,如果永续盘存记录与存货盘点结果之间出现重大差异,应当实施追加的审计程序,查明原因,并检查永续盘存记录是否已作出适当的调整。

四、特殊情况的处理

如果由于被审计单位存货的性质或位置等原因导致无法实施存货监盘,审计人员应当考虑能否实施替代审计程序,获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据。

对于具有特殊性质的存货,审计人员应当复核采购、生产和销售记录,以获取充分、适当的审计证据。在通常情况下,还可以向能够接触到相关存货项目的第三方人员询证。此外,还可以实施其他替代审计程序。例如,对于危害性物质,如果被审计单位对其生产、使用和处置存有正式报告,可通过追查至有关报告的方式确定此类危害性物质是否存在。

被审计单位存货的位置也可能导致无法实施存货监盘,如在途存货。如果此类项目仅占存货的一小部分,通常可以通过审查相关凭证加以查验。对于存放在公共仓库中的存货,可通过函证方式查验。

选择。计价审计的样本,应从存货数量已经盘点、单价和总金额已经计入存货汇总表的结存存货中选择。选择样本时应着重选择结存余额较大且价格变化比较频繁的项目,同时考虑所选样本的代表性。抽样方法一般采用分层抽样法,抽样规模应足以推断总体的情况。

计价方法的确认。除应了解掌握企业的存货计价方法外,还应对这种计价方法的合理性与一贯性予以关注,没有足够理由,计价方法在同一会计年度内不得变动。

计价审计。进行计价审计时,审计人员首先应对存货价格的组成内容予以审核,然后按照所了解的计价方法对所选择的存货样本进行计价审计。审计时,应排除企业已有计算程序和结果的影响,进行独立审计。待审计结果出来后,应与企业账面记录对比,编制对比分析表,分析形成差异的原因。如果差异过大,应扩大范围继续审计,并根据审计结果作出审计调整。

二、存货截止测试

所谓存货截止测试,就是检查截至 12 月 31 日,所购入并已包括在 12 月 31 日存货盘点范围内的存货。存货正确截止的关键在于存货实物纳入盘点范围的时间与存货引起的借贷双方会计科目的入账时间都处于同一会计期间。如果当年 12 月 31 日购入货物,并已包括在当年 12 月 31 日的实物盘点范围内,而购货发票是次年 1 月 1 日才收到,并已记入次年 1 月份账内,当年 12 月份账上并无进货和对应的负债记录,这就少计了存货和应付账款;相反,如果在当年 12 月 31 日就收到一张购货发票,并记入当年 12 月份账内,而这张发票所对应的存货实物却在次年 1 月 1 日才收到,未包括在当年年底的盘点范围内,这样就有可能虚减本年的利润。

按照存货正确截止的基本要求,若未将年终在途货物列入当年存货盘点范围内,只要相应的负债亦同时记入次年账内,对财务报表的影响就并不重要。

存货截止审计的主要方法是抽查存货盘点日期前后的购货发票与验收报告(或入库单),档案中的每张发票均附有验收报告(或入库单)。12 月底入账的发票如果附有 12 月 31 日或之前的验收报告(或入库单),则货物肯定已经入库,并包括在本年的实地盘点存货范围内;如果验收报告日期为次年 1 月份的日期,则货物不会列入年底实地盘点存货范围内;反之,如果仅有验收报告(或入库单)而并无购货发票,则应认真审核每一验收报告单上面是否加盖暂估入库印章,并以暂估价记入当年存货账内,待次年年初以红字冲销。

存货截止审计的另一种方法是审阅验收部门的业务记录,凡是接近年底(包括次年年初)购入的货物,必须查明其相对应的购货发票是否在同期入账,对于未收到购货发票的入库存货,是否将入库单分开存放并暂估入账。

第六节 其他相关账户审计

一、存货相关账户的审计

存货审计在整个财务报表审计中占有十分重要的地位。存货的审计目标是：① 确定存货是否存在；② 确定存货是否归被审计单位所有；③ 确定存货增减变动的记录是否完整；④ 确定存货的品质状况，存货跌价准备的计提是否合理；⑤ 确定存货的计价方法是否恰当；⑥ 确定存货期末余额是否正确；⑦ 确定存货在财务报表的上反映是否恰当，披露是否充分。为实现以上审计目标，审计人员需要实施相应的审计程序。在前面几节中，已经介绍了监盘、计价审计、截止审计等审计程序，然而仅仅实施这些审计程序尚难以达到存货的审计目标。这里，在以上几节的基础上，介绍各种具体存货相关账户（生产成本、制造费用、主营业务成本在前面已经介绍，这里不再重复）的审计程序。

（一）物资采购的审计

获取或编制物资采购明细表复核加计正确，与总账数核对是否相符。

检查期末物资采购，核对有关凭证，对大额物资采购追查至相关的购货合同及购货发票，复核采购成本的正确性，并抽查期后入库情况。

查阅资产负债表日前后若干天物资采购增减变动的有关账簿记录和收料报告单等资料，检查有无跨期现象，如有，则应作出记录，必要时作调整建议。

如采用计划成本核算，应审核“材料采购”账户有关材料成本差异发生额的计算处理是否正确。

审核有无长期挂账事项，如有应查明原因，必要时作调整建议。

（二）原材料的审计

获取或编制原材料明细表，复核加计是否正确，并与总账数、明细账合计数核对是否相符；同时抽查核对明细账是否与仓库台账、卡片记录相符。

对期末原材料余额与上期期末余额进行比较，解释其波动原因，并对大额异常项目进行调查。

现场观察被审计单位的期末原材料盘点情况，取得原材料盘点资料和盘盈、盘亏报告表，作重点抽查，并注意查明账实不符原因，有关审批手续是否完备，账务处理是否正确；存放在外的库存材料，应现场查看或函询核实。

检查原材料的入账基础和计价方法是否正确，是否前后期一致。在以实际成本计价条件下，应以样本的单位成本与原材料明细账及购货发票核对；在以计划成本计价条件下，应以样本的单位成本与原材料明细账、原材料成本差异明细账及购货发票

核对。

缘 根据被审计单位原材料计价方法 ,抽查年末结存量较大的原材料的计价是否正确。若原材料以计划成本计价 ,还应检查“材料成本差异”账项发生额、转销额是否计算正确。

透 查阅资产负债表日前后若干天的原材料增减变动的有关账簿记录和原始凭证 ,检查有无跨期现象 ,如有则应作出记录 ,必要时作调整建议。

苑 结合原材料的盘点 ,检查期末有无料到单未到的情况 ,如有应查明是否已暂估入账 ,其暂估价是否合理。

(三) 包装物的审计

员 获取或编制包装物明细表 ,复核加计正确 ,并与总账数、明细账合计数核对是否相符 ,同时抽查核对明细账是否与仓库台账、卡片记录相符。

圆 对期末包装物余额与上期期末余额进行比较 ,解释其波动原因 ,并对大额异常项目进行调查。

猿 现场观察被审计单位的期末包装物盘点情况 ,取得包装物盘点资料和盘盈、盘亏报告表 ,作重点抽查 ,并注意查明账实不符原因 ,有关审批手续是否完备 ,账务处理是否正确 ,存放在外的包装物 ,应现场查看或函询核实。

源 检查包装物的入账基础和计价方法是否正确 ,是否前后一致。

缘 检查发出包装物的计价基础 ,抽查若干月发出包装物汇总表的正确性。

透 根据被审计单位包装物计价方法 ,抽查期末结存量较大的包装物的计价是否正确。

苑 若包装物以计划成本计价 ,还应检查“材料成本差异”账项发生额、转销是否计算正确。

愿 审核有无长期挂账包装物事项 ,如有应查明原因 ,必要时作调整。

怨 查阅资产负债表日前后若干天的包装物增减变动的有关账簿记录和原始凭证 ,检查有无跨期现象 ,如有则应作出记录 ,必要时作调整建议。

员 结合包装物的盘点 ,检查期末有无料到单未到情况 ,如有则应查明是否已暂估入账 ,其暂估价是否合理。

员 检查出租、出借包装物的会计处理是否正确。

(四) 低值易耗品的审计

员 获取或编制低值易耗品明细表 ,复核加计正确 ,并与总账数、明细账合计数核对是否相符。

圆 检查低值易耗品入库和领用的手续是否齐全 ,会计处理是否正确。

猿 检查低值易耗品摊销方法是否正确 ,前后期是否一致。

源 审核有无长期挂账低值易耗品事项 ,如有则查明原因。必要时作调整建议。

（五）材料成本差异的审计

员获取或编制材料成本差异明细表,复核加计正确,并与总账数、明细账合计数核对是否相符。

圆对每月材料成本差异率实施分析程序,检查是否有异常波动,注意是否存在调节成本现象。

猿抽查若干月发出材料汇总表,检查材料成本差异的分配是否正确,并注意分配方法前后期是否一致。

（六）库存商品的审计

员获取或编制库存商品明细表,复核加计正确,并与总账数、明细账合计数核对是否相符,同时与仓库台账、卡片抽查核对相符。

圆现场观察被审计单位库存商品盘点情况,取得库存商品盘点资料和盘盈、盘亏报告表,作重点抽查。并注意查明账实不符原因,有关审批手续是否完备,账务处理是否正确,对冷背、残次、呆滞的库存商品是否已计提了足额的跌价损失准备。

猿查核库存商品的计价方法,检查其前后期是否一致。对自制商品、产品等,在实际成本计价条件下,应以样本的单位成本与库存商品明细账及成本计算单核对;在计划成本计价条件下,应以样本的单位成本与库存商品明细账、商品成本差异明细账及成本计算单核对。对库存外购商品,在以实际成本计价条件下,应以样本的单位成本与库存商品明细账及购货发票核对;在以计划成本计价条件下,应以样本的单位成本与库存商品明细账、商品成本差异明细账及购货发票核对。

源抽查库存商品入库单,核对库存商品的品种、数量与入账记录是否一致,并检查入库库存商品的实际成本是否与“生产成本”科目的结转额相符。

缘抽查库存商品的发出凭证,核对转出库存商品的品种、数量和实际成本与“主营业务成本”是否相符。

（七）存货跌价准备的审计

员存货跌价准备的审计目标

存货跌价准备的审计目标是:① 确定存货跌价准备的发生是否真实,转销是否合理;② 确定存货跌价准备发生和转销的记录是否完整;③ 确定存货跌价准备的期末余额是否正确;④ 确定存货跌价准备的披露是否充分。

圆存货跌价准备的审计程序

(员) 获取或编制存货跌价准备明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(圆) 检查被审计单位是否于期末对存货作检查分析,存货跌价准备计提的依据、方法是否合理,前后各期是否一致,计算及会计处理是否正确。

(猿) 抽查计提存货跌价准备的项目,其期后售价是否低于原始成本。

(续表)

项目	1月	2月	3月	4月	5月	……	12月	合计	审计标识与记录
计提的相关费用	福利费								
	工会会费								
	教育经费								
	医疗保险费								
	失业保险费								
	养老保险费								
合计									

审计人员应对本期工资费用的发生情况进行分析性程序。

(1) 检查各月工资费用的发生额是否有异常波动,若有,则要求被审计单位予以解释。

(2) 将本期工资费用总额与上期进行比较,要求被审计单位解释其增减变动原因,或取得公司管理当局关于员工工资水平的决议。

审计人员应检查工资的计提和发放以及相关费用的计提。抽取重点月份工资账务处理的会计凭证和工资发放表,确定工资的计提数是否正确,工资的分配方法是否与上期一致,相关账务处理是否合规,将工资发放表与人事部门的员工登记表进行核对,验证工资发放与员工实际情况的一致性,防止虚构工资;计算当月职工福利费、教育经费、工会会费、待业保险费、劳动保险费、养老保险费等相关费用计提基数是否合规,计提金额是否正确,相关账务处理是否恰当。

审计人员应检查与工资相关的经费的使用。审阅应付福利费、职工教育经费、工会会费等明细账,并抽查相关的会计凭证,验证其使用是否符合规定用途,并经过审批程序。审阅已计提的失业保险费、保险费、养老保险费是否及时足额缴纳给社会保障部门。

习 题

一、思考题

1. 试述生产与费用循环的控制测试程序。

2. 试述主营业务成本的实质性程序。

试述存货监盘程序。

试述应付职工薪酬的审计目标与主要实质性程序。

二、计算分析题

甲公司结转发出产品成本计价采用先进先出法,审计人员从产成品明细账发现:年初结存产品 1000 件,单价 500 元,当年第一批完工入库 1000 件,单价 500 元,第二批入库 1000 件,单价 500 元,第三批入库 1000 件,单价 500 元,第四批入库 1000 件,单价 500 元,共销售 1000 件,结转成本 500000 元,截止审计日结存 1000 件,保留成本 500000 元。

要求:分析产成品明细账有无问题,并指出存在的问题。

第十一章 销售与收款循环审计

【本章重点】

- 销售与收款循环的控制测试
- 主营业务收入的实质性程序
- 应收账款和坏账准备的实质性程序

【本章难点】

- 主营业务收入的实质性程序
- 应收账款函证
- 坏账准备的审计

第一节 销售与收款循环概述

根据财务报表项目与业务循环的相关程度,销售与收款循环涉及的资产负债表项目主要包括应收票据、应收账款、预收账款、应交税费;所涉及的利润表项目主要包括营业收入、营业税金及附加、销售费用、其他业务收入和其他业务成本等。

一、主要凭证和会计记录

在内部控制系统比较健全的企业,处理销售与收款业务通常需要使用很多凭证和会计记录。典型的销售与收款循环所涉及的主要凭证和会计记录有以下几种。

(一) 顾客订货单

顾客订货单即顾客提出的书面购货要求。企业可以通过销售人员或其他途径,如采用电话、信函以及向现有及潜在顾客发送订货单等方式接受订货,取得顾客订货单。

(二) 销售单

销售单是列示顾客所订商品的名称、规格、数量以及其他与顾客订货单有关资料的表格,作为销售方内部处理顾客订货单的依据。

(三) 发运凭证

发运凭证即发运货物时编制的,用以反映发出商品的规格、数量和其他有关内容的凭证。发运凭证的一联寄送给顾客,其余联(一联或数联)由企业保留。这种凭证可用作向顾客开票收款的依据。

(四) 销售发票

销售发票是一种用来表明已销售商品的规格、数量、销售金额、运费和保险费的价格、开票日期、付款条件等内容的凭证。销售发票的一联寄送给顾客,其余联由企业保留。销售发票也是在会计账簿中登记销售业务的基本凭证。

(五) 商品价目表

商品价目表是列示已经授权批准的、可供销售的各种商品的价格清单。

(六) 贷项通知单

贷项通知单是一种用来表示由于销货退回或经批准的折让而引起的应收销货款减少的凭证。这种凭证的格式通常与销售发票的格式相同,只不过它不是用来说明应收账款的增加,而是用来说明应收账款的减少。

(七) 应收账款明细账

应收账款明细账是用来记录每个顾客各项赊销、现金收入、销货退回及折让的明细账。各应收账款明细账的余额合计数应与应收账款总账的余额相等。

(八) 主营业务收入明细账

主营业务收入明细账是一种用来记录销货业务的明细账。它通常记载和反映不同类别的销货总额(如按销售商品的品种、类别等)。

(九) 折扣与折让明细账

折扣与折让明细账是一种用来核算企业销售商品时,按销售合同的规定为了及早收回货款而给予顾客的销货折扣和因商品品种、质量等原因而给予顾客的销货折让情况的明细账。

(十) 汇款通知书

汇款通知书是一种与销售发票一起寄给顾客,由顾客在付款时再寄回销货单位的凭证。这种凭证注明顾客的姓名、销售发票号码、销货单位开户银行账号以及金额等内容。如果顾客没有将汇款通知书随货款一并寄回,一般应由收受邮件的人员在拆邮件时再代编一份汇款通知书。采用汇款通知书能使现金立即存入银行,可以提高对资产保管的控制。

(十一) 现金日记账和银行存款日记账

现金日记账和银行存款日记账是用来记录应收账款的收回或现销收入以及其他各种现金、银行存款收入和支出的日记账。

(十二) 坏账审批表

坏账审批表是一种用来批准将某些应收款项注销为坏账的,仅在企业内部使用的凭证。

(十三) 顾客月末对账单

顾客月末对账单是一种定期寄送给顾客的用于购销双方定期核对账目的凭证。顾客月末对账单上应注明应收账款的月初余额、本月各项销货业务的金额、本月已收到的货款、各贷项通知单的数额以及月末余额等内容。

(十四) 转账凭证

转账凭证是指记录转账业务的记账凭证,它是根据有关转账业务的原始凭证编制的。

(十五) 收款凭证

收款凭证是指用来记录现金和银行存款收入业务的记账凭证。

二、销售与收款循环中的主要业务活动

了解企业在销售与收款循环中的主要业务活动,对销售与收款循环审计十分必要。

(一) 接受顾客订单

订单管理部门应区分现购和赊购,赊购订单只有在符合企业管理当局授权标准的情况下,才能接受。企业在批准了顾客订单之后,通常均应编制一式多联的销售单。

(二) 批准赊销信用

赊销批准是由信用管理部门根据企业管理当局的赊销政策以及对每个顾客已授权的信用额度进行的。信用管理部门的职员在收到订单管理部门的销售单后,应将销售单的金额与该顾客已授权的赊销信用额度扣除其迄今尚欠账款余额后的差额进行比较,以决定是否继续给予赊销。

企业应对每个新顾客进行信用调查,包括获取信用评级机构对顾客信用等级的评定报告。批准或不批准赊销,都要求被授权的信用部门人员在销售单上签署意见,后再将签署意见后的销售单返回订单管理部门。

(三) 按销售单供货

已批准销售单的副联通常应送达仓库,作为仓库按销售单供货和发货给装运部门的授权依据。

(四) 按销售单发运

货物发运部门职员应在经授权的情况下装运产品,使企业按销售单装运与按销售单供货的职责相分离。发运部门职员在装运之前,还必须进行独立验证,以确定从仓库收到的商品都附有已批准的销售单,并且所发运商品与销售单相符。

(五) 向顾客开具账单

开具账单包括编制和向顾客寄送事先连续编号的销售发票。开具账单部门的人员在

编制销售发票之前,应独立检查是否存在装运凭证和相应的经批准的销售单,将装运凭证上的商品数量与相应的销售发票上的商品数量进行核对,依据已授权批准的商品价目表编制销售发票,并独立检查销售发票计价和计算的正确性。

(六) 记录销售

只依据附有有效装运凭证和销售单的销售发票记录销售。在手工会计系统中,记录销售的过程包括区分赊销、现销,按销售发票编制转账凭证或现金、银行存款收款凭证,再据以登记销售明细账和应收账款明细账或现金、银行存款日记账。

(七) 办理和记录现金、银行存款收入

这项功能涉及有关货款收回、现金、银行存款的记录以及应收账款减少的活动。

(八) 办理和记录销货退回、销货折扣与折让

顾客如果对商品不满意,销货企业一般都会同意接受退货,或给予一定的销货折让;顾客如果提前支付货款,销货企业则可能会给予一定的销货折扣。发生此类事项时,必须经授权批准,并确保与办理此事有关的部门和职务各司其职,分别控制实物流和会计处理。在这方面,严格使用贷项通知单无疑会起到关键的作用。

(九) 注销坏账

不管赊销部门的工作如何主动,顾客因宣告破产、死亡等原因而不支付货款的事仍时有发生。销货企业若认为某项货款再也无法收回,就必须注销这笔货款。对这些坏账,正确的处理方法应该是获取货款无法收回的确凿证据。经适当审批后及时进行会计调整。

(十) 提取坏账准备

坏账准备的提取数额必须能够抵补企业以后无法收回的本期销货款。

第二节 销售与收款循环的内部控制及其测试

一、销售与收款循环的内部控制

(一) 职责分离控制

建立销售与收款业务的岗位责任制,明确相关部门和岗位的职责、权限,确保办理销售与收款业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。

例如,接受顾客订货单、填制销售单、批准赊销、发运货物、结算开票、收取货款、会计记录及账目核对等,必须由不同的职能部门或人员负责办理。明确的职责分工,可保证销售业务处理的有效性和可靠性。

(二) 授权审批控制

对销售和收款业务建立严格的授权批准制度,明确审批人员对销售与收款业务的授权批准方式、权限、程序、责任和相关控制措施,规定经办人的职责范围和工作要求。例

如,发运货物要经过适当的审批,对顾客的赊销要经过授权审批,销售价格、销售退回、折让与折扣等的确定要经过适当的授权批准,对确实无法收回的应收账款,按规定程序批准后,方可作为坏账处理。

(三) 充分的凭证和记录控制

对内部控制来说,只有具备充分的凭证和记录才有可能实现其各项控制目标。

在销售与发货各环节设置相关的记录、填制相应的凭证,建立完整的销售登记制度,并加强销售合同、销售计划、销售通知单、发货凭证、运货凭证、销售发票等文件和凭证的相互核对工作。凭证应预先编号,目的在于防止销货以后忘记向顾客开具账单或登记入账,也防止重复开具账单或重复记账。

(四) 收款控制

要建立应收账款账龄分析制度和逾期应收账款催收制度。销售部门应当负责应收账款的催收,财会部门应当督促销售部门加紧催收。对催收无效的逾期应收账款可通过法律程序予以解决。

按客户设置应收账款台账,及时登记每一客户应收账款余额增减变动情况和信用额度使用情况。对长期往来客户应当建立起完善的客户资料,并对客户资料实行动态管理,及时更新。

对于可能成为坏账的应收账款应当报告有关决策机构,由其进行审查,确定是否确认为坏账。发生的各项坏账,应查明原因,明确责任,并在履行规定的审批程序后作出会计处理。

注销的坏账应当进行备查登记,做到账销案存。已注销的坏账又收回时应当及时入账,防止形成账外款。

应收票据的取得和贴现必须经由保管票据以外的主管人员的书面批准。应有专人保管应收票据,对于即将到期的应收票据,应及时向付款人提示付款;已贴现票据应在备查簿中登记,以便日后追踪管理,并应制定逾期票据的冲销管理程序和逾期票据追踪监控制度。

定期与往来客户通过函证等方式核对应收账款、应收票据、预收账款等往来款项。如有不符,应查明原因,及时处理。

(五) 会计记录控制

会计部门将销售通知单、出库单、销售发票、收款凭证等核对无误后编制记账凭证,登记账簿。对应收账款、预收账款、应收票据、主营业务收入的总账与明细账定期进行核对。收到的销货款及时入账。

(六) 监督检查制度

建立销售与收款内部控制的监督检查制度,由监督检查机构或人员检查销售与收款的内部控制制度是否健全,各项规定是否得到有效执行。

二、销售与收款循环的控制测试

员抽取一定数量的销售发票,作如下检查:

(员) 检查发票是否连续编号,作废发票的处理是否正确。

(圆) 核对销售发票与销售订单、销售通知单、出库单(或提货单)所载明的品名、规格、数量、价格是否一致。

(猿) 检查销售通知单上是否有信用部门有关人员核准赊销的签字。

(源) 销售发票中所列的数量、单价和金额是否正确。包括:将销售发票中所列商品的单价与商品价目表的价格进行核对,验算发票金额的正确性。

(缘) 从销售发票追查至有关的记账凭证、应收账款明细账及主营业务收入明细账,确定被审计单位是否正确、及时地登记有关凭证、账簿。

圆抽取一定数量的出库单或提货单,并与相关的销售发票进行核对,检查已发出的商品是否均已向顾客开出发票。

猿从主营业务收入明细账中抽取一定数量的会计记录,并与有关的记账凭证、销售发票进行核对,以确定是否存在收入高估或低估的情况。

源抽取一定数量的销售调整业务的会计凭证,检查销售退回、折让、折扣的核准与会计核算。主要包括:

(员) 确定销售退回与折让的批准与贷项通知单的签发职责是否分离。

(圆) 确定现金折扣是否经过适当授权,授权人与收款人的职责是否分离。

(猿) 检查销售退回和折让是否附有按顺序编号并经主管人员核准的贷项通知单。

(源) 检查退回的商品是否具有仓库签发的退货验收报告(或入库单),并将验收报告的数量、金额与贷项通知单等进行核对。

(缘) 确定退货、折扣、折让的会计记录是否正确。

缘抽取一定数量的记账凭证、应收账款明细账,作如下检查:

(员) 从应收账款明细账中抽取一定的记录并与相应的记账凭证进行核对,比较二者登记的时间、金额是否一致。

(圆) 从应收账款明细账中抽查一定数量的坏账注销的业务,并与相应的记账凭证、原始凭证进行核对,确定坏账的注销是否符合有关法规的规定、企业主管人员是否核准等。

(猿) 确定被审计单位是否定期与顾客对账,在可能的情况下,将被审计单位一定期间的对账单与相应的应收账款明细账的余款进行核对,如有差异,则应进行追查。

远观察职员获得或接触资产、凭证和记录(包括存货、销售通知单、出库单、销售发票、凭证与账簿、现金及支票)的途径,并观察职员在执行授权、发货、开票等职责时的表现,确定被审计单位是否存在必要的职务分离,内部控制的执行过程中是否存在弊端。

第三节 销售与收款循环收入审计

一、主营业务收入审计目标

主营业务收入项目核算企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所产生的收入。其审计目标一般包括：① 确定主营业务收入的内容、数额是否合理、正确、完整；② 确定对销货退回、销售折扣与折让的处理是否适当；③ 确定主营业务收入的会计处理是否正确；④ 确定主营业务收入的披露是否恰当。

二、主营业务收入实质性程序

(一) 取得或编制主营业务收入项目明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符

(二) 查明主营业务收入的确认原则、方法,注意是否符合企业会计准则规定的收入实现条件,前后期是否一致

按照《企业会计准则第 14 号——收入》对收入确认原则作出了明确的规定。

企业商品销售收入,应在下列条件均能满足时,才能予以确认：① 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；② 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制；③ 收入的金额能够可靠地计量；④ 相关的经济利益很可能流入企业；⑤ 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

对于提供劳务的收入,在同一会计年度内开始并完成的劳务,应当在完成劳务时确认收入。例如,劳务的开始和完成分属不同的会计年度,企业在资产负债表日能够可靠估计其交易结果的,应当采用完工百分比法确认相关的劳务收入。完工百分比法,是指按照提供劳务交易的完工进度确认收入和费用的方法。当以下条件同时满足时,提供劳务交易的结果能够可靠地估计：① 收入的金额能够可靠地计量；② 相关的经济利益很可能流入企业；③ 劳务的完工进度能够可靠地确定；④ 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。在资产负债表日不能够可靠估计其交易结果的,应当分别下列情况处理：① 已经发生的劳务成本预计能够得到合理补偿的,按照已经发生的劳务成本金额确认提供劳务收入,并按相同金额结转劳务成本；② 已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿的,应当已经发生的劳务成本计入当期损益,不确认提供劳务收入。

让渡资产使用权而发生的收入包括利息收入和使用费收入。应当在以下条件同时满足时,才能予以确认：① 相关的经济利益很可能流入企业；② 收入的金额能够可靠地计量。

具体来说：

员援采用交款提货方式销售 ,以货款已经收到或取得收取货款的权利 ,同时发票账单和提货单已交给购货方时确认收入实现。注册会计师应审查被审计单位是否收到货款或取得收取货款的权利 ,并已将发票账单和提货单交付购货单位 ,特别注意有无扣压结算凭证 ,将当期收入转入下期入账 ,或者开假发票 ,将虚列的收入记账 ,在下期予以冲销的情况。

圆援采用预收账款方式销售 ,在商品已经发出时确认收入实现。注册会计师应审查被审计单位是否收到了货款 ,是否在货物发出之后确认收入 ,是否存在开具虚假出库凭证 ,提前确认收入的情况。

猿援采用托收承付方式销售 ,在商品已经发出 ,并办妥托收手续时确认收入实现。注册会计师应审查被审计单位是否发货 ,托收手续是否办妥 ,发运凭证是否真实 ,托收承付结算回单是否正确。

源援采用委托其他单位代销方式销售 ,应在代销商品已经销售 ,并收到代销清单时确认收入实现。注册会计师应查明有无编制虚假代销清单、虚增本期收入的情况。

缘援对长期工程合同收入 ,应根据完工进度或完工合同合理确认收入。注册会计师应审查收入的计算、确认方法是否符合规定 ,并核对应计收入与实计收入是否一致 ,查明有无随意确认收入、虚增或虚减本期收入的情况。

远援委托外贸代理出口方式的 ,应在收到外贸企业代办的发运凭证和银行交款凭证时确认收入实现。注册会计师应审查代办发运凭证和银行交款单是否真实 ,注意查明有无内外勾结 ,出具虚假发运凭证或虚假银行交款单的情况。

苑援对外转让土地使用权和销售商品房的 ,在土地使用权和商品房已经移交 ,并将发票结算账单提交对方时 ,确认收入的实现。注册会计师应审查已办理的移交手续是否符合规定要求 ,发票账单是否已交对方。

【例 员圆】 摇主营业务收入的审计。

某公司于 圆园园伊年 员月 员日采用分期收款方式销售大型设备 ,合同价款为 猿园园万元 ,分猿年于每年年末收取。假定该大型设备不采用分期收款方式时的销售价格(不考虑增值税)为 圆园园万元。该公司在第 员年年末的会计处理为 :

摇借 :银行存款	员园园园园园
摇摇贷 :主营业务收入	员园园园园园
摇借 :发出商品	圆园园园园园
摇摇贷 :库存商品	圆园园园园园
摇借 :主营业务成本	苑园园园园
摇摇贷 :发出商品	苑园园园园

要求 指出该公司账务处理的错误 ,并提出调账建议。

按照新会计准则的要求 ,对上述事项作如下推导 :该应收款项的收取时间较长 ,相当

于对客户提供信贷,具有融资性质,因此,该公司应按 1000 万元确认收入,合同价款 1100 万元与 1000 万元的差额应当作为未实现融资收益,在 3 年内采用实际利率法进行摊销,冲减财务费用。根据 3 年年金现值系数表,该公司按照年金 1000 万元、期数 3 年、现值 1000 万元计算的折现率为 6.9%,即为该笔应收款项的实际利率。该笔应收款项账面余额,减去未实现融资收益账面余额后的差额,即为应收款项的摊余成本,摊余成本和实际利率 6.9% 的乘积即为当期应冲减的财务费用。就此而论,该公司 2017 年 1 月 1 日正确的会计分录应为:

摇借:长期应收款	11000000
摇摇贷:主营业务收入	10000000
未实现融资收益	1000000

第 3 年年末正确的会计分录应为:

摇借:银行存款	10000000
摇摇贷:长期应收款	10000000

同时:

摇借:未实现融资收益	1000000
摇摇贷:财务费用	1000000

使用实际利率法时可作为参考的计算为:

第 1 年	越	$(11000000 \times 6.9\%)$	伊	缘	源	越	1000000	元
第 2 年	越	$(10000000 \times 6.9\%)$	伊	缘	源	越	690000	元
第 3 年	越	$(10000000 \times 6.9\%)$	伊	缘	源	越	690000	元

按照新会计准则的要求,应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额,按照实际利率法摊销与直线法摊销结果相差不大的,也可以采用直线法进行摊销。若本例采用直线法摊销,第 3 年年末结转未实现融资收益的会计分录也可为:

摇借:未实现融资收益	1000000
摇摇贷:财务费用	1000000

【分析】摇该公司的会计处理未能遵循新会计准则的处理规定,因此导致了公司未能正确记录收入的后果。就此,审计人员应当提出调账的建议,要求该公司调整少计的收入额,并按照税法的相关要求,计算和缴纳由此而少交的增值税和所得税。由于需调整的业务较多,审计人员应当建议该公司冲销原来的会计分录,按照新准则的要求重新编制会计分录。相关的业务处理,如应交税费、利润额的确定及其净利润的分配等略。

(三) 实施分析程序

员爰将本期与上期的主营业务收入进行比较,分析产品销售的结构和价格的变动是否

正常,并分析异常变动的原因。

圆媛比较本期各月各种主营业务收入的波动情况,分析其变动趋势是否正常,并查明异常现象和重大波动的的原因。

猿媛计算本期重要产品的毛利率,分析比较本期与上期同类产品毛利率变化情况,注意收入与成本是否配比,并查清重大波动和异常情况的原因。

源媛计算重要客户的销售额及其产品毛利率,分析比较本期与上期有无异常变化。

【例 员媛】摇主营业务收入审计。

某会计师事务所对某公司进行审计时,编制了销售收入分析表。具体数据如表 员媛所示。

表 员媛

圆媛伊年度销售收入分析表

单位:元

月份	实际收入额	计划收入额	上年度收入额	计划完成(豫)	收入增长(豫)
员	猿愿缘苑	圆媛缘园	圆缘缘园	员园猿缘	员园猿缘
圆	圆媛缘园	员媛缘园	员愿缘园	员园猿缘	员园猿缘
猿	缘愿缘苑	源媛缘园	源猿缘园	员园猿缘	员园猿缘
源	源源缘园	猿媛缘园	猿缘缘园	员园猿缘	员园猿缘
缘	猿愿缘苑	源媛缘园	源猿缘园	怨猿缘苑	怨猿缘苑
远	源源缘园	源媛缘园	猿猿缘苑	员园猿缘	员园猿缘
苑	源源缘园	源媛缘园	猿愿缘园	员园猿缘	员园猿缘
愿	猿愿缘苑	猿媛缘园	圆媛缘园	员园猿缘	员园猿缘
怨	源源缘园	缘媛缘园	源愿缘园	怨猿缘苑	员园猿缘
员园	远愿缘苑	缘媛缘园	缘源缘园	员园猿缘	员园猿缘
员员	圆媛缘园	源媛缘园	源猿缘园	源猿缘苑	缘猿缘苑
员圆	员媛缘园	猿媛缘园	猿猿缘园	缘猿缘苑	缘猿缘苑
合计	源猿缘苑	源媛缘园	源猿缘园	员园猿缘	员园猿缘

摇摇编表人:

复核人:

主任会计师:

要求:根据销售收入分析表,对该公司年度收入情况进行总括分析,并初步确定应进一步审查的范围。

从上述销售收入分析表可以看出,该公司本年的收入情况是比较好的,较好地完成了本年的收入计划,比去年的收入水平有所提高。从各月份的相对数分析可看出,该公司上半年收入的增长幅度大,下半年的前源个月也保持了持续增长的势头。但是,该公司在年末时的圆个月收入情况不好,仅是收入计划和上年实际的一半。因此,审计人员应将员园月两个

月作为重点审计范围,进一步按各收入类别、各产品进行销售收入分析(分析表的格式同上,只是将分析的方向定为各个收入项目或各个产品),以判断该公司收入的实际情况。

【分析】该公司的收入在全年内保持了较好的势头,但年末出现较大滑坡,审计人员应据此表提供的数据了解收入滑坡的原因。应当注意,如果没有外在因素和正当理由,审计人员应进一步审查该公司有无在年末月份漏计、少计甚至隐瞒收入,为下一年的经营情况打埋伏等问题。

(四) 审查售价是否合理

注册会计师应当获取产品价格目录,抽查售价是否符合价格政策,并注意销售给关联方或关系密切的重要客户的产品价格是否合理,有无低价或高价结算以转移收入的现象。

(五) 审查主营业务收入的会计处理是否恰当

注册会计师应抽取企业被审计期间内一定数量的销售发票,进行从原始凭证到记账凭证、主营业务收入明细账的全过程审查,核实其记录、过账、加总是否正确,并将抽取的收入与应收账款明细账、现金或银行存款日记账、产成品明细账进行核对,以进一步确定发货日期、销售数量、品名、单价、金额等是否相符。

(六) 实施销售的截止测试

对主营业务收入实施截止测试,其目的主要在于确定被审计单位主营业务收入的会计记录归属期是否正确,应记入本期或下期的主营业务收入是否被推延至下期或提前至本期。

企业应当合理确认营业收入的实现,并将已实现的收入按时入账。

注册会计师在审计中应该注意把握与主营业务收入确认有着密切关系的三个日期:一是发票开具日期或者收款日期;二是记账日期;三是发货日期(服务业则是提供劳务的日期)。这里的发票开具日期是指开具增值税专用发票或普通发票的日期;记账日期是指被审计单位确认主营业务收入实现并将该笔经济业务记入主营业务收入账户的日期;发货日期是指仓库开具出库单并发出库存商品的日期。检查三者是否归属于同一适当的会计期间是营业收入截止测试的关键所在。

围绕上述三个重要日期,审计人员可以考虑选择三条审计路线实施主营业务收入的截止测试。

一是以账簿记录为起点。从资产负债表日前后若干天的账簿记录查至记账凭证,检查发票存根与发运凭证,目的是证实已入账收入是否在同一期间已开具发票并发货,有无多记收入。

二是以销售发票为起点。从资产负债表日前后若干天的发票存根查至发运凭证与账簿记录,确定已开具发票的货物是否已发货并于同一会计期间确认收入。具体做法是抽取若干张在资产负债表日前后开具的销售发票的存根,追查至发运凭证和账簿记录,查明有无漏记收入现象。

三是以发运凭证为起点。从资产负债表日前后若干天的发运凭证查至发票开具情况与账簿记录,确定营业收入是否记入恰当的会计期间。使用这种方法主要也是为了防止少记收入。

(七) 查找未经认可的大额销售

注册会计师应结合对资产负债表日应收账款的函询程序,查明有无未经认可的大额销售。若有,应作出记录并提请被审计单位作出相应调整。

(八) 检查销售折扣、销售退回与折让业务是否真实,内容是否完整,相关手续是否符合规定,折扣与折让的计算和会计处理是否正确

企业在销售业务中,往往会因产品品种不符、质量不符合要求以及结算方面的原因发生销售折扣、销售退回与折让业务。尽管引起销售折扣、退回与折让的原因不尽相同,其表现形式也不尽一致,但都是对收入的抵减,直接影响收入的确认和计量。因此,注册会计师应重视折扣与折让的审计。

折扣与折让的实质性测试程序主要包括:

① 获取或编制折扣与折让明细表,复核加计正确,并与明细账合计数核对相符。

② 取得被审计单位有关折扣与折让的具体规定和其他文件资料,并抽查较大的折扣与折让发生额的授权批准情况,与实际执行情况进行核对,检查其是否经授权批准,是否合法、真实。

③ 检查销售退回的产品是否已验收入库并登记入账,有无形成账外物资情况;销售折让与折扣是否及时足额提交对方,有无虚设中介、转移收入、私设账外“小金库”等情况。

④ 检查折扣与折让的会计处理是否正确。

(九) 检查有无特殊的销售行为

对于特殊的销售行为,如附有销售退回条件的商品销售、委托代销、售后回购、以旧换新、商品需要安装和检验的销售、分期收款销售、出口销售、售后租回等,确定恰当的审计程序进行审核。

(十) 确定主营业务收入是否在利润表上恰当披露

注册会计师应审查利润表上的主营业务收入等项目,数字是否与审定数相符,主营业务收入确认所采用的会计政策是否已在财务报表附注中披露。

第四节 应收账款与坏账准备审计

一、应收账款和坏账准备的审计目标

应收账款和坏账准备的审计目标一般包括:① 确定应收账款是否存在;② 确定应

收账款是否归被审计单位所有；③ 确定应收账款增减变动的记录是否完整；④ 确定应收账款是否可收回，坏账准备的计提方法和比例是否恰当，坏账准备的计提是否充分；⑤ 确定应收账款和坏账准备期末余额是否正确；⑥ 确定应收账款和坏账准备在财务报表上的披露是否恰当。

二、应收账款的实质性程序

(一) 获取或编制应收账款明细表，复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对相符，结合坏账准备科目与报表数核对相符

(二) 分析应收账款账龄

应收账款的账龄是指资产负债表中的应收账款从销售实现，产生应收账款之日起，至资产负债表日止所经历的时间。编制应收账款账龄分析表时，可以选择重要的顾客及其余额列示，不重要的或余额较小的，可以汇总列示。

注册会计师可以通过编制或获取应收账款账龄分析表来分析应收账款的账龄，以便了解应收账款的可收回性。应收账款账龄分析表详见表 11-10。

表 11-10

应收账款账龄分析表

顾客名称	期末余额	账 龄			
		1 年以内	1-2 年	2-3 年	3 年以上
合 计					

(三) 向债务人函证应收账款

应收账款函证就是直接发函给被审计单位的债务人，要求核实被审计单位应收账款的记录是否正确的一种审计方法。函证的目的是证实应收账款账户余额的真实性、正确性，防止或发现被审计单位及其有关人员在销售业务中发生的差错或弄虚作假、营私舞弊行为。询证函由注册会计师利用被审计单位提供的应收账款明细账户名称及地址编制，但询证函的寄发一定要由注册会计师亲自进行。

函证的范围和对象。除非有充分证据表明应收账款对被审计单位会计报表而言是不重要的，或者函证很可能是无效的，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证。如果注册会计师不对应收账款进行函证，应当在工作底稿中说明理由。如果认为函证很可能是无效的，注册会计师应当实施替代审计程序，获取充分、适当的审计证据。函证数量的多少、范围是由诸多因素决定的，主要有：

(1) 应收账款在全部资产中的重要性。若应收账款在全部资产中所占的比重较大，则函证的范围应相应大一些。

(圆) 被审计单位内部控制的强弱。若内部控制制度较健全并且运行有效,则可以相应减少函证量;反之,则应相应扩大函证范围。

(猿) 以前期间的函证结果。若以前期间函证中发现过重大差异,或欠款纠纷较多,则函证范围应相应扩大一些。

(源) 函证方式的选择。若采用积极式函证,则可以相应减少函证量;若采用消极式函证,则要相应增加函证量。

一般情况下,注册会计师应选择以下项目作为函证对象:大额或账龄较长的项目;与债务人发生纠纷的项目;关联方[包括持股缘豫(含)以上股东]项目;主要客户(包括关系密切的客户)项目;交易频繁但期末余额较小甚至余额为零的项目;非正常的项目。

圆缘函证的方式。函证方式分为积极式函证和消极式函证两种。

(员) 积极式函证,就是向债务人发出询证函,要求他证实所函证的欠款是否正确,无论对错都要求复函。财政部、中国人民银行制定的积极式询证函参考格式如下:

企业询证函

_____ (公司)

编号

本公司聘请的伊伊会计师事务所正在对本公司财务报表进行审计,按照中国注册会计师审计准则的要求,应当询证本公司与贵公司的往来账项等事项。下列数据出自本公司账簿记录,如与贵公司记录相符,请在本函下端“数据证明无误”处签章证明;如有不符,请在“数据不符”处列明不符金额。回函请直接寄至伊伊会计师事务所。

通信地址:

邮编:

电话:

传真:

圆缘本公司与贵公司的往来账项列示如下:

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备摇摇注

摇摇圆缘其他事项。

本函仅为复核账目之用,并非催款结算。若款项在上述日期之后已经付清,仍请及时函复为盼。

(公司签章)

(日期)

结论:圆缘数据证明无误

(签章)

(日期)

摇摇圆缘数据不符,请列明不符金额

(签章)

(日期)

(圆) 消极式函证,又称反面式、否定式函证,它也是向债务人发出询证函,但所函证的款项相符时不必复函,只有在所函证的款项不符时才要求债务人向注册会计师复函。

企业询证函

编号:

伊伊(公司):

本公司聘请的伊伊会计师事务所正在对本公司伊伊伊伊年度财务报表进行审计,按照中国注册会计师审计准则的要求,应当询证本公司与贵公司的往来账项等事项。下列数据出自本公司账簿记录,如与贵公司记录相符,则无需回复;如有不符,请直接通知会计师事务所,并在空白处列明贵公司认为是正确的信息。回函请直接寄至伊伊会计师事务所。

回函地址:

邮编:

电话:

传真:

联系人:

兹援本公司与贵公司的往来账项列示如下:

单位:元

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备摇摇注

摇摇圆援其他事项。

本函仅为复核账目之用,并非催款结算。若款项在上述日期之后已经付清,仍请及时核对为盼。

(公司盖章)

年摇摇月摇摇日

伊伊会计师事务所:

上面的信息不正确,差异如下:

(公司盖章)

年摇摇月摇摇日

经办人:

注册会计师采用哪种函证方式,可以根据下述情形作出选择:

当债务人符合下列情况时,采用积极式函证较好:① 个别账户的欠款金额较大;② 有理由相信欠款可能存在争议、差错等问题。

当债务人符合以下所有条件时,可以采用消极式函证:①相关的内部控制是有效的,重大错报风险评估为低水平;②预计差错率较低;③欠款余额小的债务人数量很多;④注册会计师有理由确信大多数被函证者能认真对待询证函,并对不正确的情况予以反馈。

有时候两种函证方式结合起来使用可能更适宜。对于大金额账项采用积极式函证,对于小金额账项则采用消极式函证。

函证时间的选择。为了充分发挥函证的作用,应恰当选择函证的发送时间。审计人员通常以资产负债表日为截止日,充分考虑对方复函的时间,在期后适当时间内实施函证,尽可能做到在审计工作结束前取得函证的全部资料。如果重大错报风险评估为低水平,审计人员也可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证,并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性测试程序。

函证的控制。审计人员应当直接控制询证函的发送和回收。对于因无法投递而退回的信函要进行分析、研究、处理,查明是由于被函证者地址迁移、差错而致使询证函无法投递,还是这笔应收账款本来就是一笔假账。如果被询证者以传真、电子邮件等方式回函,审计人员应当直接接收,并要求被询证者寄回询证函原件。对于采用肯定式函证方式而没有得到复函的,审计人员应当考虑对重要账户余额或其他信息再次函证,一般来说应第二次乃至第三次发送询证函,如果仍得不到答复,审计人员则应考虑采用必要的替代审计程序。例如,检查与销售有关的文件,包括销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等,检查期后收款情况,以验证这些应收账款的真实性。审计人员可通过函证结果汇总表加以控制。函证结果汇总表如表 10-1 所示。

表 10-1

应收账款函证结果汇总表

被审计单位名称:		制表:		日期:							
结账日 年 月 日		复核:		日期:							
询证函 编号	债务人 名称	债务人地址 及联系方式	账面 金额	函证 方式	函证日期		回函 日期	替代 程序	确认 余额	差异金额 及说明	备注
					第一次	第二次					
		合 计									

函证结果差异的分析。收回的询证函若有差异,注册会计师应对此进行分析,寻找差异的原因,应与债务人直接联系,作进一步核实。必要时,应要求被审计单位作适

当调整。产生差异的原因可能是由于购销双方登记入账的时间不同,可能是由于一方或双方记账错误,也可能是其中有弄虚作假或舞弊行为。因登记入账的时间不同而产生的差异,主要表现为:

(员) 询证函发出时,债务人已经付款,而被审计单位尚未收到货款。

(圆) 询证函发出时,被审计单位的货物已经发出并已作销售记录,但货物仍在途中,债务人尚未收到货物。

(獭) 债务人由于某种原因将货物退回,而被审计单位尚未收到。

(源) 债务人对收到的货物的数量、质量及价格等有异议而全部或部分拒付货款。

(四) 请被审计单位协助,在应收账款明细表上标出至审计时已收回的应收账款金额。对已收回金额较大的款项进行常规检查,如核对收款凭证、银行对账单、销售发票等,并注意凭证发生日期的合理性

(五) 检查未函证应收账款

由于注册会计师不可能对所有应收账款进行函证,因此,对于未函证的应收账款,注册会计师应抽查有关原始凭据,如销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等,以验证与其相关的这些应收账款的真实性。

(六) 检查坏账的确认和处理

首先,注册会计师应检查有无债务人破产或者死亡的,以及破产或以遗产清偿后仍无法收回的,或者债务人长期未履行清偿义务的应收账款;其次,应检查被审计单位的坏账处理是否经授权批准,有关会计处理是否正确。

(七) 抽查有无不属于结算业务的债权

不属于结算业务的债权,不应在应收账款中进行核算。因此,注册会计师应抽查应收账款明细账,并追查有关原始凭证,查证被审计单位有无不属于结算业务的债权。如有,应作出记录或建议被审计单位进行适当调整。

(八) 检查外币应收账款的折算

对于用非记账本位币(通常为外币)结算的应收账款,注册会计师应检查被审计单位外币应收账款的增减变动是否按业务发生时的市场汇率或期初市场汇率折合为记账本位币金额,所选折合汇率前后各期是否一致,期末外币应收账款余额是否按期末市场汇率折合为记账本位币金额,折算差额的会计处理是否正确。

(九) 分析应收账款明细账余额

应收账款明细账的余额一般在借方。在分析应收账款明细账余额时,注册会计师如果发现应收账款出现贷方明细余额的情形,就应查明原因,必要时建议作重分类调整。

(十) 检查应收账款在资产负债表上是否已恰当披露

三、坏账准备的实质性程序

坏账是指企业无法收回或收回的可能性极小的应收款项(包括应收账款和其他应收款)。由于发生坏账而产生的损失称为坏账损失。

企业通常应采用备抵法按期估计坏账损失,形成坏账准备。

坏账准备的实质性程序一般包括以下内容。

(一) 审查坏账准备的计提

注册会计师主要应查明坏账准备的计提方法和比例是否符合会计准则规定,计提的数额是否恰当,会计处理是否正确,前后期是否一致。

(二) 审查坏账损失

对于被审计期间内发生的坏账损失,注册会计师应检查其原因是否清楚,是否符合有关规定,有无授权批准,有无已作坏账损失处理后又重新收回的应收款项,相应的会计处理是否正确。

(三) 审查长期挂账应收账款

注册会计师应审查应收账款明细账及相关原始凭证,查找有无财务报表日后仍未收回的长期挂账应收账款,如有,应提请被审计单位作适当处理。

(四) 检查函证结果

对债务人回函中反映的例外事项及存在争执的余额,注册会计师应查明原因并进行记录,必要时建议被审计单位作相应的调整。

(五) 执行分析程序

通过计算坏账准备余额占应收款项余额的比例,并和以前期间的相关比例核对,检查分析其重大差异,以发现有重要问题的审计领域。

(六) 确定坏账准备的披露是否恰当

企业应当在财务报表附注中清晰地说明坏账的确认标准、坏账准备的计提方法和计提比例,并应区分应收账款和其他应收款项目,按账龄披露坏账准备的期末余额。

审计人员除了关注财务报表附注披露的恰当性以外,还应关注资产减值准备明细表中有关坏账准备内容披露的恰当性。

第五节 摇其他相关账户审计

一、应收票据的审计

(一) 应收票据的审计目标

应收票据的审计目标一般包括:① 确定应收票据是否存在;② 确定应收票据是否

归被审计单位所有；③ 确定应收票据增减变动的记录是否完整；④ 确定应收票据是否有效、可否收回；⑤ 确定应收票据期末余额是否正确；⑥ 确定应收票据在会计报表上的披露是否恰当。

（二）应收票据的实质性程序

获取或编制应收票据明细表。注册会计师获取或编制应收票据明细表，复核加计正确，并核对其期末余额合计数与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。

应收票据明细表通常包括出票人姓名、出票日、到期日、金额和利率等资料。在复核加计正确及与上述有关数额核对相符的基础上，注册会计师应抽查部分票据，并追查至相关文件资料，判断其内容是否正确，有无应转应收账款的逾期应收票据，以及虽未逾期但有确凿证据表明不能够收回或收回可能性不大的应收票据。

监盘库存票据。注册会计师监盘库存票据时，应注意票据的种类、号数、签收的日期、到期日、票面金额、合同交易号、付款人、承兑人、背书人姓名或单位名称，以及利率、贴现率、收款日期、收回金额等是否与应收票据登记簿的记录相符，是否存在已作抵押的票据和银行退回的票据。

函证应收票据。必要时，抽取部分票据向出票人函证，以证实应收票据的存在性和可收回性，并编制函证结果汇总表。

审查应收票据的利息收入。如果注册会计师计算的应计利息金额与账面所列金额不符，则应加以分析，特别要对“财务费用——利息收入”账户中那些与应收票据账户中所列任何票据均不相关的贷方金额加以注意，因为这些贷项可能代表据以收取利息的票据未曾入账。

审查已贴现应收票据。对于已贴现的应收票据，注册会计师应审查其贴现额与贴现息的计算是否正确，会计处理方法是否适当。

确定应收票据在财务报表上的披露是否恰当。注册会计师应检查被审计单位资产负债表中应收票据项目的数额是否与审定数相符，是否删除了已贴现票据，在财务报表附注中应披露的内容是否充分。

如果被审计单位是一般企业，其已贴现的商业承兑汇票应在报表下端补充资料内的“已贴现的商业承兑汇票”项目中加以反映；如果被审计单位是上市公司，其财务报表附注通常应披露贴现或用作抵押的应收票据的情况和原因说明以及持有其 5% 以上股份的股东单位欠款情况。

二、预收账款审计

预收账款是在企业销售业务成立以前预先收取的部分货款，由于预收账款是随着企业销货业务的发生而发生的，注册会计师应结合企业销货业务对预收账款进行审计。

（一）预收账款的审计目标

预收账款的审计目标一般包括：① 确定预收账款的发生及偿还记录是否完整；② 确定预收账款的期末余额是否正确；③ 确定预收账款在会计报表上的披露是否恰当。

（二）预收账款的实质性程序

获取或编制预收账款明细表，复核加计正确，并核对其期末余额合计数与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。

请被审计单位协助，在预收账款明细表上标出截至审计日已转销的预收账款，对已转销金额较大的预收账款进行检查，核对记账凭证、仓库发运凭证、销售发票等，并注意这些凭证发生日期的合理性。

抽查与预收账款有关的销售合同、仓库发运凭证、收款凭证，检查已实现销售的商品是否及时转销预收账款，确保预收账款期末余额的正确性和合理性。

选择预收账款的若干重大项目函证，根据回函情况编制函证结果汇总表。函证测试样本通常应考虑选择大额或账龄较长的项目、关联方项目以及主要客户项目。对于回函金额不符的，应查明原因并作出记录或建议作适当调整；对于未回函的，应再次函证或通过检查资产负债表日后已转销的预收账款是否与仓库发运凭证、销售发票相一致等替代程序，确定其是否真实、正确。

检查预收账款是否存在借方余额，是否决定建议作重分类调整。

检查预收账款长期挂账的原因，并作出记录，必要时提请被审计单位予以调整。

检查预收账款是否已在资产负债表上作恰当披露。

三、应交税费审计

（一）应交税费审计目标

应交税费审计目标一般包括：① 确定应计和已缴纳税费的记录是否完整；② 确定应交税费的期末余额是否正确；③ 确定应交税费在财务报表上的披露是否恰当。

（二）应交税费的实质性程序

获取或编制应交税费明细表，复核其加计数是否正确，并核对其期末余额与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。

检查被审计单位交纳税费的相关规定，应获取纳税通知书及征、免、减税的批准文件，了解被审计单位适用的税费种、计税基础、税费率，以及征、免、减税的范围与期限，确认其在被审计期间内的应纳税费的内容。对重要的减、免、抵、退税批文应索取复印件，归入审计工作底稿。

检查应交增值税的计算是否正确。

获取或编制应交增值税明细表，加计复核其正确性，并与明细账核对相符。

(圆) 将“应交增值税明细表”与“企业增值税纳税申报表”核对,检查进项、销项的入账与申报期间是否一致,金额是否相符,对销项税的复核可以结合主营业务收入明细表来进行。

(猿) 复核国内采购货物、进口货物、购进的免税产品、接受投资或捐赠、通过非货币性交易取得的存货、接受应税劳务等应计的进项税额是否按规定进行了会计处理。

(源) 复核存货销售、非货币性交易换出的存货、或将存货用于投资、无偿赠与他人、分配给股东或投资人应计的销项税额,以及将自产、委托加工的产品用于非应税项目应计的销项税额的计算是否正确,是否按规定进行了会计处理。

(缘) 复核因存货改变用途或发生非常损失应计的进项税额转出数的计算是否正确,是否按照有关规定进行了会计处理。

(远) 查出口货物退税的计算是否正确,是否进行了合理的会计处理。

(苑) 抽查本期已交增值税资料,确定已交款数的正确性。

源 检查应交营业税的计算是否正确。结合营业税金及附加和其他业务利润等项目的审计,根据审定的当期营业额,检查营业税的计税依据是否正确,适用税率是否符合税法规定,是否按规定进行了会计处理,并分项复核本期应交数,抽查本期已交营业税资料,确定已交数的正确性。

缘 检查应交消费税的计算是否正确。结合营业税金及附加等项目,根据审定的应税消费品销售额(或数量),检查消费税的计税依据是否正确。适用税率(或单位税额)是否符合税法规定,是否按规定进行了会计处理,并分项复核本期应交消费税税额,抽查本期已交消费税资料,确定已交数的正确性。

远 审查企业应交的所得税。结合所得税项目,确定应纳税所得额及企业所得税税率,复核应交企业所得税的计算是否正确,是否按规定进行了会计处理,抽查本期已交所得税资料,确定已交数的正确性。

苑 检查除上述税项外的其他税费的计算是否正确,是否按规定进行了会计处理。

愿 确定应交税费是否已在资产负债表上作恰当披露。

四、营业税金及附加审计

营业税金及附加是指企业因销售产品等经营活动负担的税金及附加,包括营业税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费。对营业税金及附加的实质性测试,应在查明被审计单位应缴纳的税费种基础上结合“营业税金及附加”总账、明细账与有关原始凭证,以及与该账户对应的“应交税费”账户进行检查,必要时,应向有关部门、单位和人员进行查询。

(一) 营业税金及附加的审计目标

营业税金及附加的审计目标一般包括:① 确定营业税金及附加的记录是否完整;②

确定营业税金及附加的计算和会计处理是否正确；③ 确定营业税金及附加在财务报表上的披露是否恰当。

(二) 营业税金及附加的实质性程序

获取或编制营业税金及附加明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。

确定被审计单位的纳税范围与税种是否符合国家规定。

根据审定的当期应纳营业税的业务收入,按规定的税率,分项计算、复核本期应纳营业税税额。

根据审定的应税消费品销售额(或数量),按规定适用的税率,分项计算、复核本期应纳消费税税额。

根据审定的应税资源税产品的课税数量,按规定适用的单位税额,计算、复核本期应纳资源税税额。

检查城市维护建设税、教育费附加等项目的计算依据是否和本期应纳增值税、营业税、消费税合计数一致,并按规定适用的税率或费率计算、复核本期应纳城建税、教育费附加等。

复核各项税费与应交税费、项目的勾稽关系。

确定被审计单位减免税的项目是否真实,理由是否充分,手续是否完备。

确定营业税金及附加是否已在利润表上作恰当披露。如果被审计单位是上市公司,在其报表附注中应分项列示本期营业税金及附加的计缴标准及金额。

五、销售费用审计

销售费用是指企业在销售商品过程中发生的费用。

(一) 销售费用的审计目标

销售费用的审计目标一般包括:① 确定销售费用的内容是否完整;② 确定销售费用的分类、归属和会计处理是否正确;③ 确定销售费用在报表上的披露是否恰当。

(二) 销售费用的实质性程序

获取或编制销售费用明细表,复核加计正确,与报表数、总账数及明细账合计数核对相符,并检查其明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围,是否划清了销售费用和其他销售费用的界限。

检查费用各项目开支标准是否符合有关规定,开支内容是否与被审计单位的产品销售等活动有关,计算是否正确。

将本期销售费用与上期销售费用进行比较,并将本期各月的销售费用进行比较,如有重大波动和异常情况应查明原因,并作适当处理。

选择重要或异常的销售费用,检查其原始凭证是否合法,会计处理是否正确,必要

时,对销售费用实施截止测试,检查有无跨期入账的现象,对于重大跨期项目应建议作必要调整。

缘核核对销售费用有关项目金额与累计折旧、应付工资、预提销售费用等项目相关金额的勾稽关系,如有不符,应查明原因并作适当处理。

远检查销售费用的结转是否正确、合规,查明有无多转、少转或不转销售营业费用,人为调节利润的情况。

苑检查销售费用是否已在利润表上恰当披露。

六、其他业务收入和其他业务成本的审计

(一) 其他业务收入和其他业务成本的审计目标

其审计目标一般包括:① 确定其他业务的记录是否完整;② 确定其他业务收入和其他业务成本的计算和会计处理是否正确;③ 确定其他业务收入和其他业务成本在财务报表上的披露是否恰当。

(二) 其他业务收入成本的实质性程序

员获取或编制其他业务收支明细表,复核加计正确,与报表数、总账数和明细账合计数核对相符并注意其他业务收入是否有相应的业务成本数。

圆与上期其他业务收入和成本比较,如有重大波动,了解波动原因,分析其合理性。

猿抽查大额其他业务收支项目。根据其他业务收支明细表,抽查大额其他业务收支项目,检查原始凭证是否齐全,有无授权批准,会计期间划分是否恰当,会计处理是否正确,注意其他业务收入的内容是否真实、合法,是否符合收入实现原则;其他业务成本的内容(包括相关的成本、税金、费用)是否真实,计算是否正确,是否符合配比原则。

源检查异常的其他业务收支项目,追查其入账依据及有关法律性文件是否充分。

缘必要时,实施截止测试,追踪到发票、收据,确定其截止划分是否恰当,并对重大跨期项目作必要的调整。

远检查其他业务收和成本是否已在利润表上恰当披露。

习摇摇题

一、思考题

员试述销售与收款循环的控制测试程序。

圆试述主营业务收入的审计目标与主要实质性程序。

猿试述应收账款的审计目标与主要实质性程序。

源试述坏账准备的审计目标与主要实质性程序。

二、计算分析题

员援审计人员于 圆园园年 员月 员日至 苑日对 粤公司销售和收款循环的内部控制进行了解和测试 ,并在相关审计工作底稿中记录了了解和测试的事项 ,摘录如下 :

(员) 粤公司发出产成品时 ,由销售部填制一式四联的出库单。仓库发出产成品后 ,将第一联出库单留存登记产成品卡片 ,第二联交销售部留存 ,第三、第四联交会计部会计人员乙登记产成品总账和明细账。

(圆) 会计人员甲负责开具销售发票。在开具销售发票之前 ,先取得仓库的发货记录和销售商品价目表 ,然后填写销售发票的数量、单价和金额。

要求 根据上述摘录 ,请代审计人员指出 粤公司在销售与收款循环内部控制方面的缺陷 ,并提出改进建议。

圆援甲公司 圆园园年 员月 猿日应收账款总账余额为 圆园园万元 ,其所属明细账中借方余额的合计数为 圆园园万元 ,贷方余额的合计数为 员园园万元 ;其他应收款总账余额为 猿园园万元 ,该公司采用余额百分比法计提坏账准备 ,计提比例为 员豫 ,计提金额为 圆园万元。坏账准备的账户记录详见下表。

坏账准备明细账(简式)

单位 :万元

日期	凭证字号	摘要	借方	贷方	余额
员月 员日		上年结转			圆园园(贷方)
缘日	转字 猿	核销坏账	缘		缘(贷方)
愿日	转字 愿	核销坏账	愿		愿(借方)
猿月 猿日	转字 怨	计提本年的坏账准备		圆园	圆园(贷方)

要求 根据上述资料 ,指出坏账准备计提中存在的问题并进行纠正。

第十二章 筹资与投资循环审计

【本章重点】

- 短期借款、长期借款的实质性程序
- 应付债券的实质性程序
- 股本、实收资本的实质性程序
- 资本公积、盈余公积的实质性程序
- 投资的实质性程序

【本章难点】

- 应付债券的实质性程序
- 资本公积的实质性程序
- 投资的实质性程序

第一节 筹资与投资循环概述

筹资与投资循环由筹资活动和投资活动的交易或事项构成。

筹资与投资循环具有如下特征：

审计年度内筹资与投资循环的交易数量较少，而每笔交易的金额通常较大。

漏记或不恰当地对一笔业务进行会计处理，将会导致重大错报，从而对企业财务报表的公允反映产生较大的影响。

筹资与投资循环交易必须遵守国家法律、法规和相关契约的规定。

筹资与投资循环的总目标是评价该循环各项目余额是否公允表达。筹资与投资循环中所涉及的资产负债表项目主要有：交易性金融资产、应收股利、应收利息、其他应收款、可供出售金融资产、持有至到期投资、长期股权投资、投资性房地产、无形资产、长期待摊费用、短期借款、交易性金融负债、应付股利、应付利息、其他应付款、长期借款、应付债券、长期应付款、股本、资本公积、盈余公积、未分配利润。筹资与投资循环中所涉及的利润表

项目主要有 管理费用、财务费用、投资收益等。

一、主要凭证与会计记录

(一) 筹资活动的凭证和会计记录

筹资债券或股票。 债券或股票是被审计单位在融资过程中给予投资者或债权人的权利凭证。

筹资债券契约。 它是一张明确债券持有人与发行企业双方所拥有的权利与义务的法律性文件。其内容主要包括 债券发行的标准 债券的明确表述 利息或利息率 受托管理认证书 登记和背书 抵押债券所担保的财产 债券发生拖欠情况的处理办法 对偿债基金、利息支付、本金偿还等的处理。

筹资股东名册。 股东名册对于记名股票和无记名股票记载的内容不同。发行记名股票应记载的内容一般包括 股东姓名或名称及住所 各股东所持股份数 各股东所持股票的编号 各股东取得其股份的日期。发行无记名股票 公司应记载其股票数量、编号及发行日期。

筹资公司债券存根簿。 发行记名公司债券的公司应记载的内容一般包括 债券持有人的姓名或名称及住所 债券持有人取得债券的日期及债券的编号 债券总额、债券的票面金额、债券的利率、债券还本付息的期限和方式 债券的发行日期。发行无记名债券 公司应记载债券总额、利率、偿还期限和方式、发行日期和债券编号。

筹资承销或包销协议。 公司向社会公开发行股票或债券时 应由依法设立的证券公司承销或包销 公司应与证券公司签订承销或包销协议。

筹资借款合同或协议。 这是公司在向银行或其他非银行金融机构借入款项时 与其签订的合同或协议。

筹资有关记账凭证、会计明细账和总账。

(二) 投资活动的凭证和会计记录

筹资股票或债券。 股票是公司签发的证明股东所持股份的凭证。债券是公司依据法定程序发行、约定在一定期限内还本付息的有价证券。企业所持有的股票或债券一般可证明企业投资的真实性 但应注意其伪造的可能性。

筹资股票或债券登记簿。 股票或债券登记簿是接受投资单位所记载的有关投资者或债权人的各项情况。通过查阅股票或债券登记簿或向接受投资者函证可证明企业投资的真实性。

筹资经纪人通知单。 当投资是通过经纪人代理进行的 对经纪人通知单的审查可证实企业投资业务的合理性、投资账务处理的正确性。

筹资债券契约。 债券契约是一张明确债券持有人与发行企业双方所拥有的权利与义务的法律性文件。

缘被投资企业的章程及有关的投资协议。

证与投资有关的记账凭证、会计明细账和总账。

二、筹资与投资循环所涉及的主要业务活动

(一) 筹资所涉及的主要业务活动

员审批授权。

企业通过借款筹集资金需经管理当局的审批,其中债券的发行每次均要由董事会授权,企业发行股票必须依据国家有关法规或企业章程的规定,报经企业最高权力机构(如股东大会)及国家有关管理部门批准。

圆签订合同或协议。

向银行或其他金融机构融资须签订借款合同,发行债券须签订债券契约和债券承销或包销合同。

猿取得资金。这是指企业实际取得银行或金融机构划入的款项或债券、股票的融入资金。

源计算利息或股利。企业应按有关合同或协议的规定,及时计算利息或股利。

缘偿还本息或发放股利。银行借款或发行债券应按有关合同或协议的规定偿还本息,融入的股本根据股东大会的决定发放股利。

(二) 投资所涉及的主要业务活动

员审批授权。投资业务应由企业的高层管理机构进行审批。

圆取得证券或其他投资。企业可以通过购买股票或债券进行投资,也可以通过与其他单位联合形成投资。

猿取得投资收益。企业可以取得股权投资的股利收入、债券投资的利息收入和其他投资收益。

源转让证券或收回其他投资。企业可以通过转让证券实现投资的收回,其他投资一经投出,除联营合同期满,或由于其他特殊原因联营企业解散外,一般不得抽回投资。

第二节 筹资与投资循环的内部控制及其测试

一、筹资活动的内部控制及其测试

(一) 筹资活动的内部控制

员职务分离控制。建立筹资业务的岗位责任制,明确相关部门和岗位的职责、权限,确保办理筹资业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。筹资业务的职务分离通常包括:业务的会计记录、授权与执行职责的分离,通常由独立的机构来代理发行债券和股票;保

管借款合同或协议、未发行债券或股票的职责与会计记录的职责分离 ;会计记录与负责收、付款的职责分离。

圆授权审批控制。发行股票、债券或大额借款等重大筹资活动需经董事会、股东大会的授权 ;发行股票或债券需履行审批手续 ,并向有关机关递交相关文件 ;筹资活动的具体执行人需获得董事会或其他权力机构的授权 ;筹资合同由董事长或总经理审批签署等。适当授权和审批可降低筹资风险 ,防止由于缺乏授权、审批而出现的舞弊现象。

猿筹资收入款项的控制。企业发行债券或股票通常委托独立的代理机构办理 ,如银行、投资信托公司、证券公司等。企业的有关账户记录 ,可以通过这些机构的业务记录得到客观的证实 ,从而加强了企业的内部控制。

源还本付息、支付股利等付出款项的控制。由于企业债券受息人社会化的特征 ,企业可开出单张支票 ,委托有关代理机构代发 ,定期核对代理机构的利息支付清单与企业计算的利息总额和开出发票总额。股利发放要以股东大会有关发放股利的决议文件为依据。股利的支付有企业自行办理或委托代理机构办理两种形式。从控制的有效性来讲 ,后一种方式较好 ,它可以减少发放股利时发生欺诈舞弊或错误的可能性。

缘实物保管的控制。借款合同或协议指定专人负责保管 ;发行的债券或股票应当委托代理机构保管 ,也可由企业指定专人存放于保险箱中自行保管。债券和股票都应设立相应的登记簿 ,详细登记已核准发行的债券和股票的有关事项 ,如签发日期、到期日期、支付方式、支付利率、当时市场利率、金额等。

远会计记录控制。建立严密完善的账簿体系和记录制度 ;设筹资业务的明细账和总账 ;筹资业务的核算方法要符合企业会计准则的规定 ;对各项筹资业务 ,企业要及时地按正确的金额、合规合理的方法 ,在适当的账户和合理的会计期间予以正确地记录。

(二) 筹资活动的控制测试

员对职务分离控制的测试。

可以采取跟踪业务的方法 ,观察筹资活动的授权、执行、记录和实物保管是否严格分工或审阅筹资业务的文件和记录 ,检查职务分离情况。对收入和偿还款项控制的测试可以结合货币资金业务的内部控制测试进行 ;对实物保管控制的测试可以采取实地调查的方法。

圆授权审批控制的测试。可以直接向管理当局询问 ,并查看有关记录 ,如索取借款合同或发行股票、债券的授权批准文件 ,检查权限是否恰当 ,手续是否齐全 ,索取借款合同或协议、债券契约、承销或包销协议 ,检查授权批准情况。

猿会计记录控制的测试。此项测试应采取账务追索搜集证据的方法 ;抽查筹资业务的会计记录 ,从明细账抽取部分会计记录 ,按原始凭证到明细账、总账的顺序核对有关数据和情况 ,判断其会计处理过程是否合规完整、会计人员是否对明细账和总账进行了全面登记 ,并定期检查和核对。

二、投资活动的内部控制及其测试

(一) 投资活动的内部控制

员 职责分工控制。

投资业务应在业务的授权、执行、会计记录以及投资资产的保管等方面都有明确的分工,不得由一人同时负责上述任何两项工作。比如,投资业务在企业高层管理机构核准后,可由高层负责人员授权签批,由财务经理办理具体的股票或债券的买卖业务,由会计部门负责进行会计记录和财务处理,并由专人保管股票或债券。这种合理的分工所形成的相互牵制机制有利于避免或减少投资业务中发生错误或舞弊的可能性。

圆 授权审批控制。建立严格的对外投资业务授权批准制度,明确审批人的授权批准方式、权限、程序、责任相关控制措施,规定经办人的职责范围和工作要求。例如,投资计划在执行前必须经企业高层负责人严格审核,投资计划的最后批准必须经董事会表决通过。

猿 投资资产的保管制度。企业对投资资产(股票和债券)一般有两种保管方式:一种方式是由独立的专门机构保管。例如,企业在拥有数额较大的投资资产的情况下,委托银行、证券公司、信托投资公司等进行保管。这些机构拥有专门的保存和防护措施,可以防止各种证券及单据的失窃或毁损,并且由于它们与投资业务的会计记录工作是完全分离的,可以大大降低舞弊的可能性。另一种方式是由企业自行保管,在这种方式下,必须建立严格的相互牵制制度,即至少要有两名以上人员共同控制,不得一人单独接触证券。对于任何证券的存入和取出,要将证券名称、数量、价值及存取日期、数量等详细记录于证券登记簿内,并由在场的经手人员签名。对于企业所拥有的投资资产,应由内部审计人员或不参与投资业务的其他人员进行定期盘点,检查是否确为企业所拥有,并将盘点记录与账面记录相互核对以确认账实的一致性。

源 投资业务会计记录控制。对于股票或债券类投资,无论是企业拥有的还是由他人保管的,都要进行完整的会计记录,并对其增减变动及投资收益的实现情况进行相关会计核算。具体而言,应对每一种股票或债券分别设立明细分类账,并详细记录其名称、面值、证书编号、数量、取得日期、经纪人(或证券商)名称、购入成本、收取的股息或利息等。对于联营投资类的其他投资也应设置明细账,核算其他投资的投出及其投资收益和投资收回等业务,并对投资的形式、投向、投资的计价以及投资收益等作出详细的记录。

缘 投资取得和处置控制。

(员) 对外投资决策的控制。对对外投资预算的编制和审批,投资建议的提出、分析与论证、项目立项、可行性研究、评估、决策等作出明确规定,确保对外投资决策科学、合理。

(圆) 对外投资资产抽出的控制。对投资合同的签订、投资计划的编制和实施、资产投出等作出明确规定。

(猿) 对外投资处置控制。对投资收回、转让、核销等的授权批准程序作出明确规定。

(二) 投资活动的控制测试

猿 职责分工控制的测试。观察投资业务的职责分工。可以采取跟踪业务的方法观察投资业务的职责分工或审阅被审计单位对外投资业务的文件和记录等,检查对外投资业务的授权、执行、记录和资产保管等分工职责是否严格执行。

圆 授权批准控制的测试。通过查阅有关投资计划资料,企业最高管理机构的会议纪要、证券投资的各类权益证明文书、联营投资中的投资协议、合同和章程等检查投资业务的授权批准制度的执行情况。

猿 资产保管控制的测试。了解证券资产的保管制度,当被审计单位自行保管证券资产时,查阅证券登记簿,检查存取证券是否进行详细的记录并由所有经手人员签字;审阅内部相关人员对有价值证券定期盘点的报告,重点审阅盘点方法是否适当,盘点结果与会计记录进行核对的情况,以及出现差异的处理是否合规等。

源 会计记录控制的测试。抽查投资业务的会计记录,从明细账抽取部分会计记录,按原始凭证到明细账、总账的顺序核对有关数据和情况,判断其会计处理过程是否合规完整。

缘 投资取得和处置控制的测试。取得投资决策的相关文件和记录,检查对外投资决策过程是否符合规定的程序,审阅投资协议、投资合同和资产投出的记录,检查各项资产是否按投资协议、合同投出,以非货币性资产抽出的,是否经过具有资质的部门进行评估,检查投资资产的处置是否经过授权批准,资产的回收是否完整、及时,会计处理是否及时合规。

第三节 筹 资 审 计

一、借款审计

借款是企业承担的一项经济义务,是企业的负债项目。在一般情况下,被审计单位不会高估负债,因为这样于自身不利,且难以与债权人的会计记录相互印证;其次,除少数情况外,负债的金额都是真实的。注册会计师对于负债项目的审计,主要是防止企业低估债务。低估债务经常伴随着低估成本费用,从而达到高估利润的目的。注册会计师在执行借款业务审计时,应将被审计单位是否低估借款作为一个关注的要点。

(一) 借款的审计目标

借款的审计目标一般包括:① 确定被审计单位在特定期间内发生的借款业务是否均已记录完毕,有无遗漏;② 确认被审计单位所记录的借款在特定期间是否确实存在,是否为被审计单位所承担;③ 确认被审计单位所有借款的会计处理是否正确;④ 确定

被审计单位各项借款的发生是否符合有关法律的规定,被审计单位是否遵守了有关债务契约的规定;⑤ 确认被审计单位借款余额在有关财务报表上的反映是否恰当。

(二) 借款的实质性程序

借款的实质性程序包括短期借款的实质性程序、长期借款的实质性程序、应付债券的实质性程序和长期应付款的实质性程序。

1. 短期借款的实质性程序。

(1) 获取或编制短期借款明细表,复核其加计数是否正确,并与明细账和总账报表数核对相符。

(2) 函证短期借款的实有数。在期末短期借款余额较大或认为必要时向银行或其他债权人函证短期借款。

(3) 检查短期借款的增减。对年度内增加的短期借款,检查借款合同和授权批准,了解借款数额、借款条件、借款日期、还款期限、借款利率,并与相关会计记录进行核对。对年度内减少的短期借款,应检查相关记录和原始凭证,核实还款数额。

(4) 检查有无到期未偿还的短期借款。检查相关记录和原始凭证,检查被审计单位有无到期未偿还的短期借款,如有则应查明是否已向银行提出申请并经同意后办理延期手续。

(5) 复核短期借款利息。根据短期借款的利率和期限,复核被审计单位短期借款的利息计算是否正确,有无多算或少算利息的情况,如有未计利息和多计利息,应作出记录,必要时提出调整建议。

(6) 检查短期借款在资产负债表上的反映是否恰当。企业的短期借款在资产负债表上通常设“短期借款”项目单独列示,对于因抵押而取得的短期借款,应在资产负债表附注中揭示,注册会计师应注意被审计单位对短期借款项目的反映是否充分。

2. 长期借款的实质性程序。长期借款与短期借款一样,都是企业向银行或其他金融机构借入的款项,因此,长期借款的实质性程序与短期借款的实质性程序较为相似。

长期借款的实质性程序包括:

(1) 获取或编制长期借款明细表,复核其加计数是否正确,并与明细账和总账报表数核对相符。

(2) 了解金融机构对被审计单位的授信情况以及被审计单位的信用等级评估情况,了解被审计单位获得长期借款的抵押和担保情况,评估被审计单位的信誉和融资能力。

(3) 对年度内增加的长期借款,应检查借款合同和授权批准,了解借款数额、借款条件、借款日期、还款期限、借款利率,并与相关会计记录进行核对。

(4) 向银行或其他债权人函证重大的长期借款。

(5) 对年度内减少的长期借款,应检查相关记录和原始凭证,核实还款数额。

(6) 检查年末有无到期未偿还的借款,逾期借款是否办理了延期手续,分析计算逾期

的金额、比率和期限,判断被审计单位的资信程度和偿债能力。

(苑) 检查一年内到期的长期借款是否已转列为流动负债。

(愿) 计算长期借款在各个月份的平均余额,选取适用的利率匡算利息支出总额,并与基建成本、财务费用的相关记录核对,判断被审计单位是否高估或低估利息支出。

(怨) 检查借款费用的会计处理是否正确。借款费用指企业因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。企业发生的借款费用,可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的,应当予以资本化,计入相关资产成本;其他借款费用,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当期损益。

(夙) 检查企业抵押长期借款的抵押资产的所有权是否属于企业,其价值和实现状况是否与抵押契约中的规定一致。

(夤) 检查长期借款是否已在资产负债表上充分披露。长期借款在资产负债表上列示于长期负债类下,该项目应根据“长期借款”科目的期末余额扣减将于一年内到期的长期借款后的数额填列,该项扣除数应当填列在流动负债类下的“一年内到期的长期负债”项目单独反映。注意长期借款的抵押和担保是否已在财务报表注释中作了充分的说明。

猿 应付债券的实质性程序。

(夘) 取得或编制应付债券明细表,并同有关的明细分类账和总分类账核对相符。应付债券明细账通常都包括债券名称、承销机构、发行日、到期日、债券总额(面值)、实收金额、折价和溢价及其摊销、应付利息、担保情况等内容。

(圆) 检查债券交易的有关原始凭证。检查债券交易的各项原始凭证,是确定应付债券金额及其合法性的重要程序,注册会计师应做好以下工作:① 检查企业现有债券副本,确定其发行是否合法,各项内容是否同相关的会计记录相一致;② 检查企业发行债券所收入现金的收据、汇款通知单、送款登记簿及相关的银行对账单;③ 检查用以偿还债券的支票存根,已偿还债券数额同应付债券借方发生额是否相符,检查利息费用的计算;④ 如果企业发行债券时已作抵押或担保,注册会计师还应检查相关契约的履行情况。

(猿) 检查应计利息、债券折(溢)价摊销及其会计处理是否正确。

(源) 函证“应付债券”账户期末余额。为了确定“应付债券”账户期末余额的真实性,注册会计师如果认为必要,可以直接向债权人及债券的承销人或包销人进行函证。函证内容应包括应付债券的名称、发行日、到期日、利率、已付利息期间、年内偿还的债券、资产负债表日尚未偿还的债权及其他注册会计师认为应包括的其他重要事项。

(缘) 检查到期债券的偿还。对到期债券的偿还,注册会计师应检查相关会计记录,检查其会计处理是否正确。

(远) 检查借款费用的会计处理是否正确。

(苑) 检查应付债券是否已在资产负债表上充分披露。应付债券在资产负债表中列示于长期负债类下,该项目应根据“应付债券”科目的期末余额扣除将于一年内到期的应付债券后的数额填列,该扣除数应当填列在流动负债类下的“一年内到期的长期负债”项目单独反映。应注意有关应付债券的类别是否已在财务报表注释中作了充分的说明。

源 长期应付款的实质性程序。

(员) 获取或编制长期应付款明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符,检查长期应付款的内容是否符合企业会计准则的规定。

(圆) 检查各项长期应付款相关的契约,有无抵押情况。对融资租赁固定资产应付款,还应审阅融资租赁合同规定的付款条件是否履行,检查授权批准手续是否齐全,并作适当记录。

(猿) 向债权人函证重大的长期应付款。

(源) 检查各项长期应付款本息的计算是否准确,会计处理是否正确。

(缘) 检查与长期应付款有关的汇兑损益是否按规定进行了会计处理。

(远) 检查长期应付款的披露是否恰当,注意一年内到期的长期应付款应列入流动负债。

缘 财务费用的实质性程序。

(员) 获取或编制财务费用明细表,复核加计正确,与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

(圆) 将本期、上期财务费用各明细项目作比较分析,必要时比较本期各月份财务费用,如有重大波动和异常情况应追查原因,扩大审计范围或增加测试量。

(猿) 检查利息支出明细账,确认利息收支的真实性及正确性。检查各项借款期末应计利息有无预计入账。

(源) 审阅下期期初的财务费用明细账,检查财务费用各项目有无跨期入账的现象,对于重大跨期项目,应作必要的调整建议。

(缘) 检查从其他企业或非银行金融机构取得的利息收入是否按规定计缴营业税。

(远) 检查财务费用的披露是否恰当。

二、所有者权益审计

所有者权益是企业投资者对企业净资产的所有权,包括投资者对企业的投入资本以及企业存续过程中形成的资本公积、盈余公积和未分配利润。根据资产负债表的平衡原理,所有者权益在数量上等于企业的全部资产减去全部负债后的余额,即企业净资产数额。根据这一平衡原理,如果注册会计师能够对企业的资产和负债进行充分的审计,证明两者的期初余额、期末余额和本期变动都是正确的,这便从侧面为所有者权益的期末余额

和本期变动的正确性提供了有力的证据。同时,由于所有者权益增减变动的业务较少、金额较大的特点,注册会计师在审计了企业的资产和负债之后,往往只花费相对较少的时间对所有者权益进行审计。尽管如此,在审计过程中,对所有者权益进行单独审计仍然十分必要。

(一) 所有者权益的审计目标

所有者权益的审计目标主要包括:

① 确定投入资本、资本公积的形成、增减及其他有关经济业务会计记录的合法性与真实性,为投资者及其他有关方面研究企业的财务结构,进行投资决策提供依据。

② 确定盈余公积和未分配利润的形成和增减变动的合法性、真实性,为投资者及其他有关方面了解企业的增值、积累情况等提供资料。

③ 确定财务报表上所有者权益的反映是否恰当。

(二) 所有者权益的实质性程序

① 股本的实质性程序。

(1) 审阅公司章程、实施细则和股东大会、董事会会议记录。注册会计师应向被审计单位索取公司章程、实施细则和股东大会、董事会会议记录的副本,认真研究其中有关股本的规定。注册会计师应了解的资料包括:核定股份和已发行股份的份数、股票面值、股票收回、股票分割及认股权证等。通过这些资料,注册会计师应进一步确定被审计单位股本的交易是否符合有关法规规定及股东大会或董事会的决议。

(2) 检查股东是否按照公司章程、合同、协议规定的出资方式 and 出资时间出资,各种出资方式的比例是否符合规定,其出资是否已经中国注册会计师验证。已验资者,应查阅验资报告。

我国公司法规定股东可以用货币出资,也可以用实物、知识产权、土地使用权等非货币财产作价出资,但法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。全体股东的货币出资金额不得低于注册资本的 30%。以募集设立方式设立股份有限公司的,发起人认购的股份不得少于公司股份总数的 35%。

(3) 索取或自己编制股本明细表。股本明细表的内容应包括各类股本变动的详细记载及有关分析评价。编制时应将每次变动情况逐一记载并与有关的原始凭证和会计账目进行核对。

(4) 检查股票的发行、收回等交易活动。检查与股票发行、收回有关的原始凭证和会计记录,是验证股票发行、收回是否确实存在的重要步骤。应检查的原始凭证包括已发行股票的登记簿、向外界收回的股票、募股清单、银行对账单等。会计记录则主要包括银行存款日记账与总账、股本明细账与总账等。

(5) 函证发行在外的股票。注册会计师应检查已发行的股票数量是否真实,是否均已收到股款或资产。目前我国股票发行和转让大都由企业委托证券交易所和金融机构进

行,由证券交易所和金融机构对发行在外的股票份数进行登记和控制。因为这些机构一般既了解公司发行股票的总数,又掌握公司股东的个人记录以及股票转让情况,故在审计时可采取与证券交易所和金融机构函证及查阅的方法来验证发行股份的数量,并与股本账面数额进行核对,确定是否相符。对个别自己发行股票、自己进行有关股票发行数量、金额及股东情况登记的企业,由于企业已在股票登记簿和股东名单上进行了记录,在进行股本审计时,可在检查这些记录的基础上,抽查其记录是否真实有据,核对发行的股票存根,看其数额是否与股本账面数额相符。

(远) 检查股票发行费用的会计处理。溢价发行股票时,发行股票的手续费、佣金等各种发行费用从溢价中抵销;无溢价的,或溢价不足以支付的部分,作为长期待摊费用。审计人员应检查相关会计记录和原始凭证,确定被审计单位对股票发行费用的会计处理是否正确。

(苑) 检查股本是否已在资产负债表上恰当披露。股本应在资产负债表中单项列示,注册会计师应核对被审计单位资产负债表中股本项目的数字是否与审定数相符,并检查是否在财务报表附注中披露与股本有关的重要事项,如股本的种类、各类股本金额及股票发行的数额、每股股票的面值、本会计期间发行的股票等。

圆 实收资本的实质性程序。

(员) 索取被审计单位合同、章程、营业执照及有关董事会会议记录。注册会计师应向被审计单位索取合同、章程、营业执照及有关董事会会议记录,并认真审阅其中的有关规定。企业合同、章程对投资各方的出资方式、出资期限及其他要求作了详细规定,一经国家审批部门批准,就具有法律效力,投资各方不得随意更改,应严格履行合同、章程所规定的出资义务。国家授权有关部门的批准证书是批准企业成立的法律性文件,投资各方应遵照执行。营业执照是由国家工商行政管理机关批准发给企业的合法经营的许可证,它规定企业成立和终止的日期。

(圆) 检查投资者是否已按合同、协议、章程规定的出资方式和出资时间缴付出资额,各种出资方式的比例是否符合规定,其出资额是否经中国注册会计师验证,已验资者,应查阅验资报告。

(猿) 索取或编制实收资本明细表。实收资本明细表应当包括投入资本变动的详细记载及有关的分析评价。编制时需将每次变动情况逐一记载并与有关的原始凭证和会计记录进行核对。

(源) 检查投入资本的真实存在。注册会计师应通过对有关原始凭证、会计记录的审阅和核对,向投资者函证实缴资本额,对有关财产和实物的价值进行鉴定,确定投入资本的真实存在。检查时,注册会计师应注意检查投入的现金是否已确实存入企业的开户银行,收到银行的收款通知,投入的实物资产是否已办理了验收手续并列具登记清单,对房地产类固定资产应检查其所有权或使用权证明文件,对设备类固定资产应检查采购发票,

对融资租入固定资产应检查其租赁合同,投入的无形资产应检查是否已办理了法律手续,接收了有关技术资料。

(缘) 检查实收资本的增减变动。对于实收资本的增减变动,注册会计师应查明原因,查阅其是否与董事会纪要、补充合同、协议及有关法律文件的规定一致。一般而言,企业的实收资本不得随意增减,如有必要增减,首先应具备一定的条件。例如,企业减资,需要满足三个条件:第一,应事先通知所有债权人,债权人无异议;第二,经股东大会决议同意,并修改公司章程;第三,减资后的注册资本不得低于法定注册资本的最低限额。

(远) 检查实收资本是否已在资产负债表上恰当披露。企业的实收资本应在资产负债表上单独列示,同时还应在会计报表附注中说明实收资本期初至期末间的重要变化,如所有者的变更、注册资本的增加或者减少、各所有者出资额的变动等。

资本公积的实质性程序。

(员) 检查资本公积的形成。注册会计师应首先检查资本公积形成的内容及其依据,并查阅相关的会计记录和原始凭证,确认资本公积形成的合法性和正确性。

一是审查资本溢价或股本溢价。对资本溢价应检查是否在企业吸收新投资时形成,资本溢价的确定是否按实际出资额扣除其投资比例所占的资本额计算,其投资是否经企业董事会决定,并已报原审批机关批准;对股本溢价应检查发行是否合法,是否经有关部门批准,股票发行价格与其面值的差额是否全部计入资本公积,发行股票支付的手续费或佣金、股票印制成本等减去发行股票冻结期间所产生的利息收入后的余额是否已从溢价中扣除。

二是审查其他资本公积的形成。企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,在持股比例不变的情况下,对被投资单位除净损益以外其他所有者权益的增加,企业按其持股比例计算增加资本公积。审计人员应检查被审计单位计算的金额是否正确,相应的会计处理是否合规。

对可供出售金融资产公允价值变动形成的资本公积,审计人员应检查被审计单位确定的公允价值是否合理,会计处理是否正确。

(圆) 审查资本公积的运用。注册会计师应审查资本公积是否挪作他用;对于资本公积转增资本,注册会计师应审查转增资本是否经董事会决定并报经工商行政管理机关批准,并依法办理增资手续,获得批准后,资本公积运用的账务处理是否及时正确。

(猿) 确定资本公积是否在资产负债表上恰当反映。注册会计师应审查资本公积是否在资产负债表上单独列示,同时还应将资本公积明细账与“股东权益变动表”中列示的资本公积的期末余额及期初余额对比相符。

盈余公积的实质性程序。盈余公积是企业按照规定从税后利润中提取的积累资金,是具有特定用途的留存收益,主要用于弥补亏损和转增资本,也可以按规定用于分配股利。盈余公积包括法定盈余公积、任意盈余公积。

盈余公积的实质性程序包括：

(负) 获取或编制盈余公积明细表。分别列示法定盈余公积、任意盈余公积，并与明细账和总账的余额核对相符。在此基础上，对盈余公积各明细项目的发生额，逐项检查其原始凭证。

(圆) 检查盈余公积的提取。对盈余公积的提取，应主要检查盈余公积的提取是否符合规定并经过批准，提取手续是否完备，提取的依据（即税后利润）是否真实、正确，提取项目是否完整，提取比例是否合法，有无多提或少提。

(獠) 检查盈余公积的使用。对盈余公积的使用，应主要检查盈余公积的使用是否符合规定用途并经过批准。按规定盈余公积的使用必须经过一定的授权批准手续，法定盈余公积和任意盈余公积用于弥补亏损、转增资本，但必须符合国家规定的条件，转增资本还必须经批准，依法办理增资手续，取得合法的增资文件，弥补亏损也必须按批准数额转账。

(源) 检查盈余公积是否已在资产负债表上恰当披露。企业的法定盈余公积、任意盈余公积应合并并在盈余公积项目中并在资产负债表中列示，同时还应在财务报表附注中说明各项盈余公积的期末余额及期初至期末间的重要变化。

缘 未分配利润的实质性程序。未分配利润是指未作分配的净利润，即这部分利润没有分配给投资者，也未指定用途。未分配利润是企业当年税后利润在弥补以前年度亏损、提取公积金以后加上上年末未分配利润，再扣除向所有者分配的利润后的结余额，是企业留于以后年度分配的利润。它是企业历年积存的利润分配后的余额，也是所有者权益的一个重要组成部分。企业的未分配利润通过“利润分配——未分配利润”明细科目核算，其年末余额反映历年积存的未分配利润（或未弥补亏损）。

未分配利润实质性程序一般包括：

(负) 检查利润分配比例是否符合合同、协议、章程以及股东会或股东大会纪要的规定，利润分配数额及年末未分配数额是否正确。

(圆) 根据审计结果调整本年损益数，直接增加或减少未分配利润，确定调整后的未分配利润数。

(獠) 检查未分配利润是否已在资产负债表上恰当披露。

第四节 投 资 审 计

一、投资的审计目标

投资的主要审计目标包括：确定投资是否存在并归被审计单位所有；确定投资的增减变动及其收益（或损失）的记录是否完整；确定投资的计价及年末余额是否正确；确定投

资在财务报表上的披露是否恰当。

二、投资的实质性程序

(一) 获取或编制投资明细表

投资明细表将企业全部投资项目的有关情况完整、系统地予以列示,注册会计师据此可了解企业投资的全貌。明细表应分别按交易性金融资产、可供出售金融资产、持有至到期投资和长期股权投资分类列示,主要包括:投资种类及说明、年初余额、本年增加或减少数、年末余额、投资收益等。对于长期股权投资,还须列示该投资占接受投资企业股本(或实收资本)的份额(或比例)以及会计核算方法的选择。

投资明细表可以由注册会计师根据企业的会计资料自行编制,也可以由企业会计部门提供,经注册会计师审阅后使用。对于投资明细表,注册会计师应复核加计数是否正确,并与明细账总账和报表数核对相符。

(二) 实施分析程序

计算交易性金融资产、可供出售金融资产、持有至到期投资、长期股权投资等高风险投资所占的比例,分析其安全性,要求被审计单位估计潜在的投资损益。

计算投资收益占利润总额的比例,分析被审计单位在多大程度上依赖投资收益,判断被审计单位盈利能力的稳定性;将当期确认的投资收益与从被投资单位实际获得的现金流量进行比较分析;将重大投资项目与以前年度进行比较,分析是否存在异常变动。

(三) 实地盘点投资资产并检查账实是否相符

盘点投资资产包括两个步骤:一是盘点库存证券。盘点时要有企业有关管理人员在场,盘点结果要填制盘点清单。这一步工作可与其他盘点工作一道安排在期末结账日进行。如实地盘点工作是在结账日后进行的,注册会计师应根据盘点结果和结账日与盘点日之间的证券增减变动业务的发生情况计算结账日长期投资余额。二是将盘点清单与前述明细表中有关账户进行核对,并经企业管理人员签章后列入审计工作底稿。

如果企业的投资证券是委托某些专门机构代为保管的,注册会计师应向这些保管机构发出询证函,以证实投资证券的真实存在。

(四) 检查投资的入账价值

检查投资的入账价值是否合规适当,会计处理是否正确。重大投资项目应查阅董事会有关决议并取证。

检查交易性金融资产的入账价值。交易性金融资产的入账价值为取得时的公允价值,相关的交易费用在发生时计入当期损益,支付的价款中包含已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息,单独确认为应收项目。

检查可供出售金融资产的入账价值。可供出售金融资产应当按取得该金融资产

的公允价值和相关交易费用之和作为确认金额。支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息或已宣告但尚未发放的现金股利,应单独确认为应收项目。

稽核检查持有至到期投资的入账价值。持有至到期投资应按取得时的公允价值和相关交易费用之和作为初始确认金额。支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息,单独确认为应收项目。

溯源审查长期股权投资的入账价值。以支付现金取得的长期股权投资,应按实际支付的购买价款作为初始投资成本,包括与取得长期股权投资直接相关的费用税金等。实际支付的价款中含有已宣告但尚未发放的股利,应单独确认为应收项目。

(五) 审查投资收益

溯源交易性金融资产投资收益的审查。企业持有交易性金融资产的期间取得的利息或现金股利,应当确认为投资收益;处置交易性金融资产时,其公允价值与初始入账金额之差额应确认为投资收益。

溯源可供出售金融资产投资收益的审查。可供出售金融资产持有期间取得的利息或现金股利,应计入投资收益;处置可供出售金融资产时,应将取得的价款与该金融资产账面价值之间的差额计入投资损益,同时,将原直接计入资本公积的公允价值变动累计额对应处置部分的金额转出,计入投资损益。

稽核持有至到期投资的投资收益审查。持有至到期投资额在持有期间应按实际利率法摊销溢(折)价,按摊余成本和实际利率计算确认利息收入,计入投资收益。处置持有至到期投资时,应将所取得的价款与该投资账面价值之间的差额计入投资收益。

溯源长期股权投资的投资收益审查。检查按成本法或权益法核算长期股权投资时,投资收益增减额的正确性。

(六) 检查长期股权投资的核算方法

长期股权投资,可以采用成本法或权益法核算。审计人员应检查企业有哪些投资项目适合用权益法核算,并通过询问管理当局或函证接受投资企业等方式,确认企业是否确实对接受投资企业具有共同控制或重大影响,检查企业是否对这些项目采用了权益法。如果企业未按有关规定选择权益法核算,应该取得该企业不能对接受投资企业拥有共同控制或重大影响的证据。

在权益法下,企业“长期股权投资”账户反映的投资额要随着接受投资企业净资产的增减变动而变动,注册会计师应重点审查两个问题:一是接受投资企业净资产增减变化数额是否真实、准确;二是投资企业投资额占被投资企业实收资本或股本的比例及按此比例分享的净资产增减额是否真实、准确。为了检查上述问题,注册会计师应尽量取得被投资企业经过审计的年度财务报表,如被投资企业是上市公司,其年度财务报表可以从公开渠道取得。否则,注册会计师应与担任被投资企业审计工作的注册会计师或与被投资企业联系,函证获得所需情况或数据。

(七) 检查交易性金融资产和可供出售金融资产的期末计价及公允价值变动的会计处理

资产负债表日,交易性金融资产和可供出售金融资产应当以公允价值计量,交易性金融资产的公允价值变动计入当期损益,可供出售金融资产的公允价值变动计入资本公积(其他资本公积)。

(八) 检查持有至到期投资减值准备,可供出售金融资产减值准备和长期股权投资减值准备的计提及会计处理是否正确

(九) 检查企业的投资在分类上是否正确,是否正确划归为交易性金融资产、持有至到期投资、可供出售金融资产或长期股权投资

(十) 确定投资是否已在资产负债表上恰当披露

应检查资产负债表中各投资项目的数字是否与审定数相符,将于一年内到期的持有至到期投资是否已列入“一年内到期的非流动资产”,财务报表附注中对投资项目的相关披露是否充分。

【例 员圆园 摇投资审计。

某注册会计师在对某公司的年度财务报表进行审计时,发现该公司上个会计年度末对另一公司的股权投资(占受资企业净资产的 圆豫)未记录取得收益的业务事项。经对受资企业函证得知,受资企业去年获净利润 员圆万元,并已于本年年初向该公司分配现金股利 员万元,受资企业与该公司的所得税税率一致。经对该公司会计记录的进一步审查,了解到该公司将取得的收益记入了“银行存款”和“其他应付款”账户。

要求:指出此业务存在的问题及其对财务报表的影响,并提出账项调整的初步意见。

对此业务的审查应首先判明该公司是否构成了对受资企业的重大影响,应分两种情况进行解释。

员圆如果该公司对受资企业构成了重大影响。这时,该公司应对受资企业采用权益法核算。应进行的账项调整为:

(员) 要求该公司调整上年财务报表中的事项,记录投资收益。

摇借:长期股权投资

圆圆圆圆

摇摇贷:投资收益

圆圆圆圆

(圆) 建议用红字分录冲销原记入“银行存款”和“其他应付款”账户的会计分录。

(猿) 建议该公司重新作收到现金股利时的会计分录。

摇借:银行存款

员圆圆圆

摇摇贷:长期股权投资

员圆圆圆

员圆如果该公司对受资企业不构成重大影响。这时,该公司应对受资企业采用成本法核算。应进行的账项调整为:

(员) 建议用红字分录冲销原会计分录。

(圆) 建议该公司重新作收到现金的会计分录。

摇借：银行存款

员园园园园

摇摇贷：投资收益

员园园园园

【分析】摇审计人员应指出，该公司的账务处理虽对所得税缴纳不构成影响（由于两个公司的所得税税率一致），但却会造成该公司税后利润数据的错误，从而造成所有者权益、对外分配利润等数据失实。审计人员应建议公司健全内部控制，防止再次出现这样的事情。

完成了上述事项的审查后，审计人员仍应对投资收益结转的正确性进行查证，即主要查明企业的投资收益在会计期末是否全部转入了“本年利润”账户。此处的要求是，“投资收益”账户可能是将留有余额在不同会计期间调剂利润。因此，审计人员若发现被审计单位的“投资收益”账户留有期末余额，应及时查明原因，若没有充足的理由（亦即极特殊情况），应将该账户登记的数额全部转入“本年利润”账户，以准确地计算企业的利润总额。

三、其他相关账户的审计

（一）其他应收款的审计

其他应收款的审计目标为：① 确定其他应收款是否存在；② 确定其他应收款是否归被审计单位所有；③ 确定其他应收款增减变动的记录是否完整；④ 确定其他应收款是否可收回；⑤ 确定其他应收款期末余额是否正确；⑥ 确定其他应收款的披露是否恰当。

其他应收款的实质性程序如下：

员获取或编制其他应收款明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符；检查其他应收款的账龄分析是否正确；分析有贷方余额的项目，查明原因，必要时作重分类调整；结合应收账款明细余额，查验是否有双方同时挂账的项目，核算内容是否重复，必要时作出适当调整。

圆判断选择一定金额以上、账龄较长或异常的明细账户余额发函询证，编制函证结果汇总表。

猿对发出询证函未能收回及未函证的明细账户，采用替代审计程序核实年末余额的正确性，如查核下期明细账，或追踪至其他应收款发生时的原始凭证。

源审核资产负债表日后的收款事项，确定有无未及时入账的债权。

缘检查坏账准备的计提和坏账的确认。分析明细账户，对于长期未能收回的项目，应查明原因，确定是否可能发生坏账损失，企业是否已计提坏账准备。转作坏账的项目，

是否符合规定并办妥审批手续。

逐笔检查其他应收款的披露是否恰当。

财务报表上的其他应收款余额是“其他应收款”账户的期末余额减去“坏账准备”账户中有关其他应收款计提的坏账准备期末余额后的金额。

(二) 其他应付款的审计

其他应付款的审计目标为：① 确定其他应付款的发生及偿还记录是否完整；② 确定其他应付款的期末余额是否正确；③ 确定其他应付款的披露是否恰当。

其他应付款的实质性程序如下：

获取或编制其他应付款明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符；分析有借方余额的项目，查明原因，必要时作重分类调整；结合应付账款明细余额，查明有否双方同时挂账的项目，核算内容是否重复，必要时作重分类调整。

请被审计单位协助，在其他应付款明细表上标出截至审计日已支付的其他应付款项，抽查付款凭证、银行对账单等，并注意这些凭证发生日期的合理性。

判断选择一定金额以上和异常的明细余额，检查其原始凭证，并考虑向债权人发函询证。

审核资产负债表日后的付款事项，确定有无未及时入账的其他应付款。

分析其他应付款的账龄，对于长期挂账的其他应付款，应查明原因，必要时提请被审计单位进行调整。

逐笔检查其他应付款的披露是否恰当。

投资性房地产包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租建筑物，不包括自用房地产、作为存货准备出售的房地产。审计时主要应查明：投资性房地产的确认、计量模式的选择是否正确，折旧或减值的提取是否合理，各个年度之间的价值重估是否正确，重估价值的变动是否确认收益等。

(三) 投资性房地产的审计

投资性房地产源自固定资产或无形资产，其内部控制及测试可比照进行，这里主要介绍实质性程序。

审查投资性房地产的总体合理性。获取或编制投资性房地产明细表，并将其与总账和相关账簿核对一致，如不相符应查明原因。连续审计时还应核对期初余额与上年度审定的期末余额是否一致。

审查投资性房地产的实存数与使用状况，通过核对投资性房地产账簿与账卡，必要时应实地考察，以确定固定资产是否实际存在，查明其分存、管理和使用情况，为评价投资性房地产的确认和计量模式是否正确提供依据。

审查投资性房地产的所有权。审计人员应审核其有关合同、产权证明、税单、抵押贷款、还款凭据等不同的证据，验证各类投资性房地产是否确归被审计单位所有。

源审查投资性房地产的确认是否符合规定。审计时应查明 :所记录的投资性房地产有无虚列 ,有无遗漏。其他资产和投资性房地产的转换是否符合投资性房地产会计准则的规定。

缘审查投资性房地产的计量模式是否正确。投资性房地产有成本计量模式和公允价值计量模式 ,两者的主要区别在于 :前者应计提折旧或摊销 ,后者不计提折旧或摊销 ,但在期末进行减值测试。如果投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场 ,并且企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息则可以采用公允价值计量模式。如果不能同时满足这两个条件 ,则应当采取成本计量模式。计量模式已经确定 ,不得随意变更 ,将成本计量模式改为公允价值计量模式 ,按会计政策变更处理 ,已采用公允价值模式计量的不得转为成本计量模式。

透审查投资性房地产的计量是否正确。无论采用何种计量模式 ,投资性房地产应当按照成本进行初始计量 :外购投资性房地产的成本 ,包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出 ;自行建造投资性房地产的成本 ,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成 ;以其他方式取得的投资性房地产的成本 ,按照相关会计准则的规定确定。

企业应当在资产负债表日采用成本计量模式对与投资性房地产有关的后续支出进行计量 ,如果符合以下条件 :与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业。且该投资性房地产的成本能够可靠地计量 ,则应当计入投资性房地产成本 ;不符合这两个条件 ,则应当在发生时计入当期损益。

苑审查其他资产与投资性房地产相互转换的处理是否正确。如果有确凿证据表明资产用途发生变化 ,满足下列条件之一的 ,应当视为用途转换 :投资性房地产开始自用 ;作为存货的房地产 ,改为出租 ;自用土地使用权停止自用 ,用于赚取租金或资本增值 ;自用建筑物停止自用 ,改为出租。

在成本模式下 ,应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。采用公允价值计量模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时 ,应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值 ,公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。自用房地产或存货转换为采用公允价值计量模式计量的投资性房地产时 ,投资性房地产按照转换当日的公允价值计价 ,转换当日的公允价值小于原账面价值的 ,其差额计入当期损益 ;转换当日的公允价值大于原账面价值的。其差额计入所有者权益。

愿审查投资性房地产处置的会计处理、减值提取是否正确 ,披露是否恰当。

(四) 无形资产的审计

无形资产的审计目标为 :① 确定无形资产是否存在 ;② 确定无形资产是否归被审计单位所有 ;③ 确定无形资产增减变动及其摊销的记录是否完整 ;④ 确定无形资产的摊销政策是否恰当 ;⑤ 确定无形资产减值准备的计提是否正确 ;⑥ 确定无形资产的期

末余额是否正确；⑦ 确定无形资产的披露是否恰当。

无形资产的实质性程序如下：

获取或编制无形资产明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

获取有关协议和董事会纪要等文件、资料，检查无形资产的性质、构成内容、计价依据，其所有权是否归被审计单位所有。

检查无形资产的增加是否合规。对股东投入的无形资产，检查是否符合有关规定，并经过适当的批准程序，无形资产的价值是否分别与验资报告及资产评估结果确认书或合同协议等证明文件一致，会计处理是否正确；对自行取得或购入的无形资产，检查其原始凭证，确认计价是否正确，法律程序是否完备（如依法登记、注册及变更登记的批准文件和有效期），会计处理是否正确。

源无形资产处置的审查。无形资产的处置有转让所有权与转让使用权两种情况。转让所有权会导致企业无形资产的减少，而转让使用权只是增加企业的其他业务收入，并不减少企业原有的无形资产。

审查重点是：① 区分是所有权转让还是使用权转让；② 是否严格履约；③ 作价是否合理，有无必要的核准手续；④ 收入是否及时入账，账务处理是否正确。

缘无形资产摊销审计。审计应查明：被审计单位关于无形资产使用寿命的确定和摊销方法的选用是否合理；对于使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统地摊销，所选用的摊销方法应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式，无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。摊销额应当计入当期损益。使用寿命不确定的无形资产不应摊销，应在期末进行减值测试。

透审查无形资产在财务报表上披露的恰当性。会计报表中无形资产项目应按摊余价值填列在非流动资产类下，注意审查无形资产减值准备的提取是否正确，是否按其账面余额与可收回金额孰低来提取，在报表上是否按其账面价值反映。

（五）长期待摊费用的审计

长期待摊费用的审计目标为：① 确定长期待摊费用的会计政策是否恰当；② 确定长期待摊费用入账和摊销的记录是否完整；③ 确定长期待摊费用期末余额是否正确；④ 确定长期待摊费用的披露是否恰当。

长期待摊费用的实质性程序如下：

获取或编制长期待摊费用明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

圈抽查重要的原始凭证，检查长期待摊费用增加的合法性和真实性，查阅有关合同、协议等资料和支出凭证，是否经授权批准，会计处理是否正确，是否存在应计入期间费用的支出。

獭援检查摊销政策是否符合会计准则的规定,复核计算摊销额及相关的会计处理是否正确,前后期是否保持一致,是否存在随意调节利润的情况。

源援检查长期待摊费用的披露是否恰当。

(六) 应付股利的审计

应付股利的审计目标为:① 确定应付股利的记录是否完整;② 确定应付股利的期末余额是否正确;③ 确定应付股利的披露是否恰当。

应付股利的实质性程序如下:

员援获取或编制应付股利明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

圆援审阅公司章程、股东大会和董事会会议纪要中有关股利分配的规定,了解股利分配标准和发放方式是否符合有关规定并经法定程序批准。

獭援检查应付股利的发生额,是否根据董事会或股东大会决定的利润分配方案,从税后可供分配利润中计算确定,并复核应付股利计算和会计处理的正确性。

缘援检查股利支付的原始凭证的内容和金额是否正确。现金股利是否按公告规定的时间、金额予以发放结算,对无法结算及委托发放而长期未结的股利是否作出适当处理;股利宣布、结算、转账的会计处理是否正确、适当。

远援检查应付股利的披露是否恰当。

(七) 管理费用的审计

管理费用的审计目标是:① 确定管理费用的记录是否完整;② 确定管理费用的计算是否正确;③ 确定管理费用的披露是否恰当。

管理费用的实质性程序如下:

员援取得或编制管理费用明细表,复核加计正确,与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

圆援检查其明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围。

獭援将本期、上期管理费用各明细项目作比较分析,必要时比较本期各月份管理费用,对有重大波动和异常情况的项目应查明原因,必要时作适当处理。

源援选择管理费用中数额较大,以及本期与上期相比较变化异常的项目追查至原始凭证。

缘援审阅下期期初的管理费用明细账,检查管理费用各明细项目有无跨期入账的现象,对于重大跨期项目,应作必要调整。

远援检查管理费用的披露是否恰当。

(八) 营业外收入的审计

营业外收入的审计目标是:① 确定营业外收入的记录是否完整;② 确定营业外收入的计算是否正确;③ 确定营业外收入的披露是否恰当。

营业外收入的实质性程序如下：

① 获取或编制营业外收入明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

② 检查营业外收入核算内容是否符合规定。

③ 检查营业外收入中金额较大或性质特殊的项目，审核其内容的真实性和依据的充分性。

④ 对营业外收入中各项目，包括处理固定资产净收益、处理无形资产净收益、固定资产盘盈、罚款净收入捐赠利得、政府补助等相关账户记录核对相符，并追查至相关原始凭证。

⑤ 检查营业外收入的披露是否恰当。

（九）营业外支出的审计

营业外支出的审计目标：① 确定营业外支出记录是否完整；② 确定营业外支出的计算是否正确；③ 确定营业外支出的披露是否恰当。

营业外支出的实质性程序如下：

① 获取或编制营业外支出明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

② 检查营业外支出的内容是否符合规定。

③ 对营业外支出的各项目，包括处理固定资产、无形资产净损失、固定资产盘亏、债务重组净损失等，与固定资产、无形资产等相关账户记录核对相符，并追查至相关原始凭证。

④ 检查是否存在非公益性捐赠支出、税收滞纳金、罚金、罚款支出、各种赞助会费支出，必要时进行应纳税所得额调整。

⑤ 对非常损失应详细检查有关资料、被审计单位实际损失和保险理赔情况及审批文件，检查有关会计处理是否正确。

⑥ 检查营业外支出的披露是否恰当。

（十）所得税的审计

所得税的审计目标为：① 确定被审计单位所得税的数额是否正确、完整；② 确定被审计单位所得税的计算依据和会计处理是否正确；③ 确定被审计单位所得税的披露是否恰当。

所得税的实质性程序如下：

① 将报表数与总账数核对相符。

② 核实所得税的计算依据，检查被审计单位所采用的会计政策是否正确，前后期是否一致。

③ 检查所得税的会计处理是否正确。

源爰检查所得税费用的披露是否恰当。

习摇摇题

一、思考题

员爰试述长期借款的审计目标和主要实质性程序。

圆爰试述应付债券的审计目标和主要实质性程序。

猿爰试述实收资本的审计目标和主要实质性程序。

源爰试述资本公积的审计目标和主要实质性程序。

缘爰试述投资的审计目标和主要实质性程序。

二、计算分析题

员爰审计人员在 圆园15年 圆月 员缘日审查宏达股份有限公司 圆园15年度财务报表时,发现该公司在年度内向中国工商银行举借长期借款一笔,长期借款合同规定:① 长期借款以公司的商品为担保;② 该公司债务与所有者权益之比应经常保持低于 缘0%;③ 分发股利须经银行同意;④ 自 圆园15年 员月 员日起分期归还借款。

要求:如果不考虑相关的内部控制系统,审计人员审查长期借款项目时,应审查哪些内容?

第十三章 审计报告和管理建议书

【本章重点】

- 了解审计报告的含义与作用
- 了解审计报告的内容
- 了解审计意见的类型
- 了解审计报告的编制步骤
- 了解特殊目的审计业务的含义
- 了解管理建议书的意义和作用

【本章难点】

了解注册会计师出具无保留审计意见、保留意见、否定意见和无法表示意见的审计报告时,所面临的不同情形以及不同的措辞

- 了解审计报告的签署日期
- 了解审计报告和管理建议书的异同

第一节 审计报告的意义

审计报告是审计工作的最终结果。审计人员在实施审计工作的基础上,需要就审计任务的完成情况及审计结果编制审计报告。这是整个审计过程中的最后步骤,也是审计终结阶段最重要的步骤。无论是政府审计、民间审计,还是内部审计,都必须在完成审计约定事项后编写审计报告。下面主要阐述民间审计的审计报告。

一、审计报告的含义

对民间审计而言,审计报告是指注册会计师根据中国注册会计师审计准则(以下简称审计准则)的规定,在实施审计工作的基础上对被审计单位财务报表发表审计意见的书面文件。作为注册会计师在完成审计工作后向委托人提交的最终产品,审计报告具有

以下特征。

(一) 注册会计师应当按照审计准则的规定执行审计工作

审计准则是用以规范注册会计师执行审计业务的标准,包括一般原则与责任、风险评估与应对、审计证据、利用其他主体的工作、审计结论与报告以及特殊领域审计等六个方面的内容,涵盖了注册会计师执行审计业务的整个过程和各个环节。

(二) 注册会计师在实施审计工作的基础上才能出具审计报告

注册会计师应当实施风险评估程序,以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。风险评估程序本身并不足以发表审计意见提供充分、适当的审计证据,注册会计师还应当实施进一步审计程序,包括实施控制测试(必要时或决定测试时)和实质性程序。注册会计师通过实施上述审计程序,获取充分、适当的审计证据,得出合理的审计结论,作为形成审计意见的基础。

(三) 注册会计师通过对财务报表发表意见履行委托责任

财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的合法性和公允性发表审计意见。因此,在实施审计工作的基础上,注册会计师需对财务报表形成审计意见。

(四) 注册会计师应当以书面形式出具审计报告

审计报告具有特定的要素和格式,注册会计师只有以书面形式出具报告,才能传递清楚对财务报表发表的审计意见。

二、审计报告的作用

注册会计师签发的审计报告,主要具有鉴证、保护、证明三个方面的作用。

(一) 鉴证作用

注册会计师签发的审计报告,不同于政府审计和内部审计的审计报告,是以超然独立的第三者身份,对被审计单位财务报表的合法性和公允性发表审计意见。这种意见,具有鉴证作用,得到了政府及其各部门和社会各界的广泛认同。政府有关部门,如财政部门、税务部门及有关综合管理部门,了解企业的财务状况和经营成果的主要依据是企业提供的财务报表。财务报表是否合法和公允,主要依据注册会计师的审计报告作出判断。股份制企业的股东,主要依据注册会计师的审计报告,来判断被投资企业财务报表是否公允地反映了财务状况和经营成果,以进行投资决策等。

(二) 保护作用

注册会计师通过审计,可以对被审计单位出具不同类型审计意见的审计报告,以提高或降低财务报表信息使用者对财务报表的信赖程度,能够在一定程度上对被审计单位的投资者、债权人和股东的权益及其他利害关系人的利益起到保护作用。例如,投资者为了减少投资风险,在进行投资之前,必须要查阅被投资企业的财务报表和注册会计师的审计

报告,了解被投资企业的经营情况和财务状况。投资者根据注册会计师的审计报告作出投资决策,可以减小其投资风险。

(三) 证明作用

审计报告是对注册会计师审计任务完成情况及其结果所作的总结,它可以表明审计工作的质量并明确注册会计师的审计责任。因此,审计报告可以对审计工作质量和注册会计师的审计责任起到证明作用。通过审计报告,可以证明注册会计师在审计过程中是否实施了必要的审计程序,是否以审计工作底稿为依据发表审计意见,发表的审计意见是否与被审计单位实际情况相一致,审计工作的质量是否符合要求。通过审计报告,可以证明注册会计师审计责任的履行情况。注册会计师的审计责任,是指注册会计师应对其出具的审计报告的真实性和合法性负责。审计报告的真实性是指审计报告应如实反映注册会计师的审计范围、审计依据、已实施的审计程序和应发表的审计意见。审计报告的合法性是指审计报告的编制和出具必须符合注册会计师法和审计准则的规定。

三、审计报告与已审计财务报表的关系

注册会计师应当根据由审计证据得出的结论,清楚表达对财务报表的意见。财务报表是指对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构化表述,至少应当包括资产负债表、利润表、所有者(股东)权益变动表、现金流量表和附注。

审计报告作为注册会计师对财务报表合法性和公允性发表审计意见的载体,注册会计师一旦在审计报告上签名并盖章,就表明对其出具的审计报告负责。因此,注册会计师应当将已审计的财务报表附于审计报告之后,以便于财务报表使用者正确理解和使用审计报告,并防止被审计单位替换,更改已审计的财务报表。

第二节 审计报告的种类与内容

一、审计报告的种类

(一) 按照审计报告的格式,可以分为标准审计报告和非标准审计报告

1. 标准审计报告。这是指格式和措辞基本统一的审计报告。例如,审计人员出具的不附加说明段、强调事项段或任何修饰性用语的无保留意见的审计报告。审计职业界认为,为了避免混乱,统一、规范审计报告的格式和措辞是很有必要的。如果每个审计报告的格式和措辞不一,运用的术语含义相异,使用者势必难以准确理解其含义。

2. 非标准审计报告。这是指格式和措辞不统一,可以根据具体审计项目及其审计的具体情况来决定的审计报告。它包括一般审计报告和特殊审计报告。

(二) 按照审计报告使用的目的,可以分为公布目的审计报告和非公布目的审计报告。公布目的审计报告,一般用于对企业投资者、债权人等非特定利害关系人公布的审计报告。这种审计报告,在出具时应同时附送已审计的财务报表。

非公布目的审计报告,一般用于经营管理、合并或业务转让、融通资金等特定目的而实施审计的审计报告。这种审计报告是分发给特定使用者的,如经营者、合并或业务转让的关系人、提供信用的金融机构等。

(三) 按照审计报告的详简程度,可分为简式审计报告和详式审计报告

简式审计报告,又称短式审计报告。这是指审计人员对应公布的财务报表进行审计后所编制的简明扼要的审计报告。其所反映的内容是非特定多数的利害关系人共同认为的必要的审计事项,它具有记载事项为法令或审计准则所规定的特征,具有标准的格式。因此,这种审计报告一般适用于公布目的,且具有标准审计报告的特点。

详式审计报告,又称长式审计报告。这是指审计人员对审计对象所有重要的经济业务和情况都要进行详细说明与分析的审计报告。它主要用于帮助被审计单位改善经营管理,其内容比简式审计报告丰富、详细。这种审计报告一般适用于非公布目的,且具有非标准审计报告的特点。

(四) 按照审计工作的范围和主体,审计报告可以分为外部审计报告和内部审计报告

外部审计报告。这是指由被审计单位外部的政府审计机关或民间审计组织所出具的审计报告。目前,我国政府审计机关已开始实施审计公告制度,将审计结果通过网站、媒体等多种渠道对外公布。

内部审计报告。这是指由部门或单位内部相对独立的审计机构所出具的审计报告。

二、审计报告的内容

根据《中国注册会计师审计准则第 1601 号——审计报告》的规定,审计报告应当包括下列九项要素。

(一) 标题

审计报告的标题应当统一规范为“审计报告”。考虑到这一标题已广为社会公众所接受,因此,我国注册会计师出具的审计报告中标题没有包含“独立”两个字,但注册会计师在执行财务报表审计业务时,应当遵守独立性的要求。

(二) 收件人

审计报告的收件人是指注册会计师按照业务约定书的要求致送审计报告的对象,一般是指审计业务的委托人。审计报告应当载明收件人的全称。注册会计师应当与委托人在业务约定书中约定致送审计报告的对象,以防止在此问题上发生分歧或审计报告被委托人滥用。针对整套通用目的财务报表出具的审计报告,审计报告的致送对象通常为被

审计单位的全体股东或董事会。

(三) 引言段

审计报告的引言段应当说明被审计单位的名称和财务报表已经过审计,并包括下列内容:

首先指出构成整套财务报表的每张财务报表的名称。根据企业会计准则规定,整套财务报表的每张财务报表的名称分别为资产负债表、利润表、所有者权益(股东)权益变动表和现金流量表。

其次提及财务报表附注。由于附注是财务报表不可或缺的重要组成部分,因此,也应提及财务报表附注。

最后指明财务报表的日期和涵盖的期间。财务报表有反映时点的,有反映期间的,注册会计师应在引言段中指明财务报表的日期或涵盖的期间。

(四) 管理层对财务报表的责任段

在审计报告中指明管理层的责任,有利于区分管理层和注册会计师的责任,降低财务报表使用者误解注册会计师责任的可能性。管理层对财务报表的责任段应当说明,按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是管理层的责任,这种责任包括:

首先设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制,以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报。

其次选择和运用恰当的会计政策。

最后作出合理的会计估计。

(五) 注册会计师的责任段

注册会计师的责任段应当说明下列内容:

首先注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。注册会计师按照审计准则的规定执行了审计工作。审计准则要求注册会计师遵守职业道德规范,计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

其次审计工作涉及实施审计程序,以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断,包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时,注册会计师考虑与财务报表编制相关的内部控制,以设计恰当的审计程序,但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性,以及评价财务报表的总体列报。

最后注册会计师相信已获取的审计证据是充分、适当的,为其发表审计意见提供了基础。如果接受委托,结合财务报表审计对内部控制有效性发表意见,注册会计师应当省略前已提及的“但目的并非对内部控制的有效性发表意见”的术语。

(六) 审计意见段

财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:

1. 财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制。

2. 财务报表是否在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

当注册会计师完成审计工作,获取充分、适当的审计证据,应当就上述内容对财务报表发表审计意见。

(七) 注册会计师的签名和盖章

审计报告应当由两名具备相关业务资格的注册会计师签名盖章并经会计师事务所盖章方为有效。合伙会计师事务所出具的审计报告,应当由一名对审计项目负最终复核责任的合伙人和一名负责该项目的注册会计师签名盖章。有限责任会计师事务所出具的审计报告,应当由会计师事务所主任会计师或其授权的副主任会计师和一名负责该项目的注册会计师签名盖章。

(八) 会计师事务所的名称、地址及盖章

审计报告应当载明会计师事务所的名称和地址,并加盖会计师事务所公章。注册会计师在审计报告中载明会计师事务所地址时,标明会计师事务所所在的城市即可。在实务中,审计报告通常载于会计师事务所统一印刷的、标有该所详细通讯地址的信笺上,因此,无需在审计报告中注明详细地址。此外,根据国家工商行政管理部门的有关规定,在主管登记机关管辖区内,已登记注册的企业名称不得相同。因此,在同一地区内不会出现重名的会计师事务所。

(九) 报告日期

审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据(包括管理层认可对财务报表的责任且已批准财务报表的证据),并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。注册会计师在确定审计报告日期时,应当考虑以下事项。

1. 应当实施的审计程序已经完成。

2. 应当提请被审计单位调整的事项已经提出,被审计单位已经作出调整或拒绝作出调整。

3. 管理层已经正式签署财务报表。

审计报告的日期非常重要。注册会计师对不同时段的资产负债表日后事项有着不同的责任,而审计报告的日期是划分时段的关键时点。在实务中,注册会计师在正式签署审计报告前,通常把审计报告草稿和已审计财务报表草稿一同提交给管理层。如果管理层批准并签署已审计财务报表,注册会计师即可签署审计报告。注册会计师签署审计报告的日期通常与管理层签署已审计财务报表的日期为同一天,或晚于管理层签署已审计财

务报表的日期。

第三节 审计意见的类型

一、审计意见概述

审计人员应当评价根据审计证据得出的结论,以作为对财务报表形成审计意见的基础。在对财务报表形成审计意见时,审计人员应当根据已获取的审计证据,评价是否已对财务报表整体不存在重大错报获取合理保证。审计证据是指注册会计师为了得出审计结论,形成审计意见而使用的所有信息,包括财务报表依据的会计记录中含有的信息和其他信息。因此,注册会计师应当获取充分、适当的审计证据,以得出合理的审计结论,作为形成审计意见的基础。注册会计师对审计结论的评价贯穿于审计的全过程。

在评价财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制时,注册会计师应当考虑下列内容:①选择和运用的会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度,并适合于被审计单位的具体情况;注册会计师在考虑被审计单位选用的会计政策是否适当时,应当关注重要项目的会计政策和行业惯例、重大和异常交易的会计处理方法、在新领域和缺乏权威性标准或共识的领域,采用重要会计政策产生的影响、会计政策的变更等重要事项;②管理层作出的会计估计是否合理;③财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性。注册会计师应当根据《企业会计准则——基本准则》的规定,考虑财务报表反映的信息是否符合信息质量特征;④财务报表是否作出充分披露,使财务报表使用者能够理解重大交易或事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

在评价财务报表是否作出公允反映时,注册会计师应当考虑下列内容:①经管理层调整后的财务报表,是否与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致;②财务报表的列报、结构和内容是否合理,注册会计师应当根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》及其指南,考虑财务报表的列报、结构和内容是否合理;③财务报表是否真实地反映了交易或事项的经济实质。

审计人员根据审计结果和被审计单位对有关问题的处理意见,评价审计结论,形成四种类型的审计意见,即无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见,并出具标准审计报告和非标准审计报告。

二、无保留意见的审计报告

无保留意见的审计报告是指审计人员对被审计单位的财务报表,按照审计准则的要求进行审查后,确认被审计单位采用的会计处理方法遵循了适用的会计准则及相关会计

制度的规定,财务报表反映的内容符合被审计单位的实际情况,财务报表内容完整、表达清楚、无重要遗漏,报表项目的分类和编制方法符合规定要求,因而对被审计单位的财务报表无保留地表示满意时所出具的审计报告。

注册会计师实施审计后,如果认为财务报表同时符合下述情况时,应当出具无保留意见的审计报告:①财务报表已经按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制,在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量;②注册会计师已经按照中国注册会计师审计准则的规定计划和实施审计工作,在审计过程中未受到限制。

当出具无保留意见的审计报告时,注册会计师应当以“我们认为”作为意见段的开头,并使用“在所有重大方面”、“公允反映”等术语,而不能使用“我们保证”等字样,因为注册会计师发表的是自己的专业判断或意见,不能对财务报表的合法性、真实性和正确性作出绝对保证,以避免财务报表使用者与审计报告阅读者产生误解,同时也可以据以明确注册会计师仅承担审计责任,即注册会计师仅对其出具的审计报告的真实性、合法性负责,而不能替代、减轻或免除被审计单位对财务报表所应承担的责任。

无保留意见的审计报告(标准审计报告)的规范格式与措辞,可见[例 13-1]。

【例 13-1】无保留意见的审计报告。

审 计 报 告

粤悦股份有限公司全体股东:

我们审计了后附的粤悦股份有限公司(以下简称粤悦公司)财务报表,包括 2015 年 12 月 31 日的资产负债表、2015 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《伊伊会计制度》的规定编制财务报表是粤悦公司管理层的责任。这种责任包括:(员)设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制,以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报;(圆)选择和运用恰当的会计政策;(猿)作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范,计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序,以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断,包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时,我们考虑与财务报表编制相关的内部控制,以设计恰当的

审计程序,但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性,以及评价财务报表的总体列报。

我们相信,我们获取的审计证据是充分、适当的,为发表审计意见提供了基础。

三、审计意见

我们认为,粤悦公司财务报表已经按照企业会计准则和《伊伊会计制度》的规定编制,在所有重大方面公允反映了粤悦公司 圆伊伊年 员月 猿日的财务状况以及 圆伊伊年 度的经营成果和现金流量。

伊伊会计师事务所

中国注册会计师:伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

摇摇(盖章)

中国注册会计师:伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

摇 中国 伊伊市

二〇伊二年 伊月 伊日

注册会计师除出具上述标准审计报告外,也可视具体情况出具非标准审计报告。所谓非标准审计报告,是指标准审计报告以外的其他审计报告,包括带强调事项段的无保留意见的审计报告和非无保留意见的审计报告。非无保留意见的审计报告包括保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告。当存在下列情形之一时,注册会计师如果认为对财务报表的影响是重大的或可能是重大的,应当出具非无保留意见的审计报告:①注册会计师与管理层在被审计单位会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露方面存在分歧;②审计范围受到限制。

对带强调事项段的无保留意见的审计报告而言,强调事项段是指注册会计师在审计意见段之后增加的对重大事项予以强调的段落。强调事项应当同时符合下列条件:①可能对财务报表产生重大影响,但被审计单位进行了恰当的会计处理,且在财务报表中作出充分披露;②不影响注册会计师发表的审计意见。一般来说,注册会计师应当在以下情形下对强调事项作出说明:①被审计单位存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况;②存在可能对财务报表产生重大影响的不确定事项(持续经营问题除外),但不影响已发表的审计意见;③当以前针对上期财务报表出具的审计报告为非无保留意见的审计报告时,如果导致非无保留意见的事项虽已解决,但对本期仍很重要,注册会计师可在审计报告中增加强调事项段提及这一情况;④如果需要修改其他信息而被审计单位拒绝修改,注册会计师应当考虑在审计报告中增加强调事项段说明该重大不一致;⑤如果管理层根据审计意见修改了财务报表,注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序,复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况,并针对修改后的财务报表出具新的审计报告,提请财务报表

使用者注意财务报表附注中对修改原财务报表原因的详细说明,以及注册会计师出具的原审计报告。

带强调事项段的无保留意见的审计报告(非标准审计报告),其规范格式与措辞见【例 13-1】。

【例 13-1】带无保留意见的审计报告。

审 计 报 告

粤悦股份有限公司全体股东:

我们审计了后附的粤悦股份有限公司(以下简称粤悦公司)财务报表,包括 2017 年 12 月 31 日的资产负债表、2017 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《伊伊会计制度》的规定编制财务报表是粤悦公司管理层的责任。这种责任包括:(1)设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制,以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报;(2)选择和运用恰当的会计政策;(3)作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范,计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序,以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断,包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时,我们考虑与财务报表编制相关的内部控制,以设计恰当的审计程序,但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性,以及评价财务报表的总体列报。

我们相信,我们获取的审计证据是充分、适当的,为发表审计意见提供了基础。

三、审计意见

我们认为,粤悦公司财务报表已经按照企业会计准则和《伊伊会计制度》的规定编制,在所有重大方面公允反映了粤悦公司 2017 年 12 月 31 日的财务状况以及 2017 年度的经营成果和现金流量。

四、强调事项

我们提醒财务报表使用者关注,如财务报表附注 1 所述,粤悦公司在 2017 年发生亏损 100 万元,在 2017 年 12 月 31 日,流动负债高于资产总额 100 万元。粤悦公司已在财务

报表附注 伊充分披露了拟采取的改善措施 ,但其持续经营能力仍然存在重大不确定性。本段内容不影响已发表的审计意见。

伊伊会计师事务所

中国注册会计师：伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

摇 摇(盖章)

中国注册会计师：伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

摇 中国 伊伊市

二〇伊二年伊月伊日

三、保留意见的审计报告

注册会计师实施审计后 ,如果认为财务报表整体是公允的 ,但还存在下列情形之一 ,注册会计师应当出具保留意见的审计报告 :① 会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定 ,虽影响重大 ,但不至于出具否定意见的审计报告 ;② 因审计范围受到限制 ,不能获取充分、适当的审计证据 ,虽影响重大 ,但不至于出具无法表示意见的审计报告。

当出具保留意见的审计报告时 ,注册会计师应当在审计意见段中使用“除……的影响外”等术语。如果会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定 ,注册会计师在判断其影响是否重大时 ,应当考虑该影响所涉及的金额或性质并与确定的重要性水平进行比较。如果因审计范围受到限制 ,注册会计师还应当在注册会计师的责任段中提及这一情况。

需要指出的是 ,只有当注册会计师认为财务报表就其整体而言是公允的 ,但还存在对财务报表产生重大影响的情形 ,才能出具保留意见的审计报告。如果注册会计师认为所报告的情形对财务报表产生的影响极为严重 ,则应出具否定意见的审计报告或无法表示意见的审计报告。因此 ,保留意见的审计报告被视为注册会计师在不能出具无保留意见的审计报告情况下最不严厉的审计报告。

保留意见的审计报告(非标准审计报告)的格式与措辞见[例 员猿猿]。

【例 员猿猿】 摇保留意见的审计报告。

审 计 报 告

粤月说股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 粤月说股份有限公司(以下简称 粤月说公司)财务报表 ,包括 圆伊伊员年 员圆月 猿日的资产负债表、圆伊伊员年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《伊伊会计制度》的规定编制财务报表是粤悦公司管理层的责任。这种责任包括：(员)设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；(圆)选择和运用恰当的会计政策；(猿)作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。除本报告“三、导致保留意见的事项”所述事项外，我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、导致保留意见的事项

粤悦公司 圆伊伊年 员圆月 猿日的应收账款余额 伊万元，占资产总额的 伊豫。由于粤悦公司未能提供债务人地址，我们无法实施函证以及其他替代审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

四、审计意见

我们认为，除了前段所述未能实施函证可能产生的影响外，粤悦公司财务报表已经按照企业会计准则和《伊伊会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了粤悦公司 圆伊伊年 员圆月 猿日的财务状况以及 圆伊伊年度的经营成果和现金流量。

伊伊会计师事务所

摇摇(盖章)

摇摇 中国 伊伊市

中国注册会计师：伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

中国注册会计师：伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

二〇伊二年 伊月 伊日

四、否定意见的审计报告

注册会计师实施审计后，如果认为财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流

量,应当出具否定意见的审计报告。

当出具否定意见的审计报告时,注册会计师应当在审计意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的重大影响”等术语。应当指出的是,只有当注册会计师认为财务报表存在重大错报会误导使用者,以至财务报表的编制不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定,未能从整体上公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量时,注册会计师才出具否定意见的审计报告。

否定意见的审计报告(非标准审计报告)的格式与措辞见【例 员】。

【例 员】 否定意见的审计报告。

审 计 报 告

粤悦股份有限公司全体股东:

我们审计了后附的粤悦股份有限公司(以下简称粤悦公司)财务报表,包括 员年 员月 猿日的资产负债表、员年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《伊伊会计制度》的规定编制财务报表是粤悦公司管理层的责任。这种责任包括:(员)设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制,以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报;(圆)选择和运用恰当的会计政策;(猿)作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范,计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序,以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断,包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时,我们考虑与财务报表编制相关的内部控制,以设计恰当的审计程序,但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性,以及评价财务报表的总体列报。

我们相信,我们获取的审计证据是充分、适当的,为发表审计意见提供了基础。

三、导致否定意见的事项

如财务报表附注伊所述,粤悦公司的长期股权投资未按企业会计准则的规定采用权益法核算。如果按权益法核算,粤悦公司的长期投资账面价值将减少伊万元,净利润将减少伊万元,从而导致粤悦公司由盈利伊万元变为亏损伊万元。

四、审计意见

我们认为,由于受到前段所述事项的重大影响,粤悦公司财务报表没有按照企业会计准则和《伊伊会计制度》的规定编制,未能在所有重大方面公允反映粤悦公司 圆伊伊年 圆月 猿日的财务状况以及 圆伊伊年度的经营成果和现金流量。

伊伊会计师事务所

中国注册会计师:伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

摇摇(盖章)

中国注册会计师:伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

摇摇 中国 伊伊市

二〇伊二年 伊月 伊日

五、无法表示意见的审计报告

如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛,不能获取充分、适当的审计证据,以至于无法对财务报表发表审计意见,注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。当出具无法表示意见的审计报告时,注册会计师应当删除注册会计师的责任段,并在审计意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述财务报表发表意见”等术语。

只有当审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛,不能获取充分、适当的审计证据,以至于无法确定财务报表的合法性与公允性时,注册会计师才应当出具无法表示意见的审计报告。无法表示意见不同于否定意见,它通常仅仅适用于注册会计师不能获取充分、适当的审计证据。如果注册会计师发表否定意见,必须获得充分、适当的审计证据。无论是无法表示意见还是否定意见,都只有在非常严重的情形下采用。

无法表示意见的审计报告(非标准审计报告)的格式与措辞见【例 员】。

【例 员】 摇摇无法表示意见的审计报告。

审 计 报 告

粤悦股份有限公司全体股东:

我们接受委托,审计后附的粤悦股份有限公司(以下简称粤悦公司)财务报表,包括 圆伊伊年 圆月 猿日的资产负债表、圆伊伊年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《伊伊会计制度》的规定编制财务报表是粤悦公司管理层的责任。这种责任包括:(员)设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制,以使财务报

表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；(圆) 选择和运用恰当的会计政策；(猿) 作出合理的会计估计。

二、导致无法表示意见的事项

粤月悦公司未对 圆伊伊年 员圆月 猿日的存货进行盘点,金额为 伊万元,占期末资产总额的 源豫。我们无法实施存货监盘,也无法实施替代审计程序,以对期末存货的数量和状况获取充分、适当的审计证据。

三、审计意见

由于上述审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛,我们无法对 粤月悦公司财务报表发表意见。

伊伊会计师事务所

中国注册会计师：伊伊伊

摇摇摇摇摇(签名并盖章)

摇 摇(盖章)

中国注册会计师：伊伊伊

摇摇摇摇摇(签名并盖章)

摇 中国 伊伊市

二〇伊二年 伊月 伊日

注册会计师在出具保留意见、否定意见和无法表示意见的审计报告时,要判断财务报表错报金额或因审计范围受到限制的影响是否重大,往往离不开重要性水平。在其他条件相同的情况下,重要性水平是考虑审计报告类型的重要依据。如果某项错报金额或审计范围受到限制对被审计单位财务报表并不重要,预计也不会对未来各期财务报表产生重要影响,注册会计师就可出具无保留意见的审计报告。

第四节 摇特殊目的审计业务的审计报告

一、特殊目的审计业务的含义

所谓特殊目的审计业务,是指注册会计师接受委托,对下述财务信息进行审计并出具审计报告的业务:

(员) 按照企业会计准则和相关会计制度以外的其他基础(简称特殊基础)编制的财务报表。特殊基础通常包括计税基础、收付实现制基础和监管机构的报告要求。

(圆) 财务报表的组成部分。注册会计师可能应委托人要求对财务报表的一个或多个组成部分发表审计意见。财务报表的组成部分,包括财务报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容。

(猿) 合同的遵守情况。注册会计师可能应委托人要求对被审计单位合同中有关财务

会计条款的遵守情况发表审计意见。例如,对贷款合同遵守情况发表审计意见,对专利技术、商标使用权等转让协议遵守情况发表审计意见。

(源) 简要财务报表。注册会计师可能应委托人要求对被审计单位依据已审计财务报表编制的简要财务报表发表审计意见。

二、特殊目的审计业务审计报告的内容

除对简要财务报表出具的审计报告外,对其他特殊目的审计业务出具的审计报告应当包括下列要素。

(一) 标题

标题中应当包含表明业务性质的“审计”一词,通常用“审计报告”。

(二) 收件人

审计报告的收件人是指注册会计师按照业务约定书的要求致送审计报告的对象,一般是指审计业务的委托人。

(三) 引言段

引言段应当说明下列内容:

援所审计的财务信息。应当详细说明所审计财务信息的编制基础和所包括的全部内容。

圆被审计单位管理层的责任和注册会计师的责任。应当说明,编制所审计的财务信息是被审计单位管理层的责任,注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对这些财务信息发表审计意见。

(四) 范围段

范围段应当说明执行特殊目的审计业务依据的审计准则和注册会计师已实施的工作。

(五) 审计意见段

审计意见段应当清楚地说明对财务信息发表的审计意见。

(六) 注册会计师的签名和盖章,会计师事务所的名称、地址及盖章,以及审计报告的日期

三、对简要财务报表出具的审计报告

为了满足某些财务报表使用者对被审计单位财务状况和经营成果主要情况的了解,被审计单位可能依据年度已审计财务报表编制一份简要财务报表。只有对简要财务报表所依据的财务报表发表了审计意见,注册会计师才可对简要财务报表出具审计报告。

简要财务报表应当冠以适当的标题,以指明其所依据的已审计财务报表。如“根据以 圆伊伊年 员圆月 猿日为会计期间截止日的已审计财务报表编制的简要财务报表”、“简

要资产负债表”、“简要利润表”、“简要现金流量表”等。

简要财务报表并未包含年度已审计财务报表中的所有信息,注册会计师在对简要财务报表发表审计意见时,不应使用“在所有重大方面”、“公允反映”等术语;否则,预期使用者可能会认为简要财务报表包括了企业会计准则和相关会计制度所要求的所有披露。由于简要财务报表所包含的内容大大少于已审计的年度财务报表的内容,因此,简要财务报表应当清楚地表明其信息的简化性质,并提醒使用者,为更好地理解被审计单位财务状况和经营成果,简要财务报表应当与最近已审计财务报表(包含了所要求的所有披露)一并阅读。

对简要财务报表出具的审计报告应当包括下列要素:

(一) 标题。

(二) 收件人。通常,简要财务报表审计报告的收件人与其所依据的财务报表审计报告的收件人相同。

(三) 指出简要财务报表所依据的已审计财务报表。

(四) 提及对已审计财务报表出具的审计报告的日期和意见类型。例如,对简要财务报表所依据的财务报表发表了非无保留意见,还应指明发表该意见的理由及其影响。

(五) 审计意见段。审计意见段应当说明,简要财务报表中的信息是否在所有重大方面与其依据的已审计财务报表一致。如果对已审计财务报表出具了非无保留意见的审计报告,即使对简要财务报表的编制表示满意,注册会计师仍应在对简要财务报表出具的审计报告中指出,简要财务报表依据的已审计财务报表已被注册会计师出具非无保留意见的审计报告。

(六) 强调事项段。审计报告的强调事项段应当指出,为了更好地理解被审计单位的财务状况、经营成果以及注册会计师实施审计工作的范围,简要财务报表应当与已审计财务报表以及审计报告一并阅读,或提醒财务报表使用者注意财务信息附注中对上述事项的说明。

(七) 注册会计师的签名和盖章,会计师事务所的名称、地址及盖章,报告日期。

对简要财务报表出具的审计报告,其规范格式与措辞见【例 15-1】。

【例 15-1】 粤悦对简要财务报表出具的审计报告——已审计财务报表为无保留意见(审计报告日期相同)。

审 计 报 告

粤悦股份有限公司全体股东:

后附的粤悦股份有限公司(以下简称粤悦公司)简要财务报表所依据的是以 2015 年 12 月 31 日为会计期间截止日的财务报表。简要财务报表包括 2015 年 12 月 31 日简

要资产负债表及 2017 年度的简要利润表、简要股东权益变动表、简要现金流量表及其附注。我们于 2017 年 12 月 31 日对简要财务报表所依据的财务报表出具了无保留意见的审计报告。

我们认为,粤悦公司简要财务报表中的信息在所有重大方面与其依据的已审计财务报表一致。

为了更好地理解粤悦公司的财务状况、经营成果以及我们实施审计工作的范围,上述简要财务报表应当与已审计财务报表及其审计报告一并阅读。

伊伊会计师事务所

摇摇(盖章)

摇摇 中国 伊伊市

中国注册会计师:伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

中国注册会计师:伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

二〇一七年 伊月 伊日

第五节 编制审计报告的要求与步骤

一、审计报告编制的步骤

编制审计报告是一项严格而细致的工作。为确保审计报告的质量,注册会计师应掌握编制审计报告的步骤和要求,认真做好审计报告的编制工作。

审计报告一般由审计项目负责人编制。编制审计报告时,审计项目负责人应当仔细查阅注册会计师在审计过程中形成的审计工作底稿,并要检查注册会计师的审计是否严格遵循了审计准则的要求,被审计单位是否按照《企业会计准则》和相关会计制度规定以及有关协议、合同和章程的要求编制财务报表,进行会计核算等,使注册会计师能够在按照审计准则要求进行审计并形成一整套审计工作底稿的基础上,根据被审计单位对相关的会计制度和经济关系人的有关要求的执行情况,提出客观、公正、实事求是的审计意见。一般来说,编制审计报告需要经过以下几个步骤。

(一) 整理和分析审计工作底稿

在执行审计过程中,注册会计师所积累的审计工作底稿是分散的、不系统的。在编写审计报告时,需要整理这些审计工作底稿,并对所有审计工作底稿进行分析,把那些有价值的、重要的审计工作底稿挑选出来,形成初步审计结论,作为编制审计报告的基础。审计小组的每位成员都应整理好自己的审计工作底稿,回顾是否有遗漏环节,着重列举审计中所发现的问题。审计项目负责人应对全部审计工作底稿中的记录、证据和有关结论,进行检查、复核和分析,按其重要性从中提炼出有价值的资料,并对审计人员在审计过程中

是否严格遵循了审计准则进行检查,从而全面总结审计工作,作出综合结论。对审计工作底稿进行整理和分析的情况,也应当以书面形式在审计工作底稿中予以记录和说明。

(二) 被审计单位财务报表的调整

在整理和分析审计工作底稿的基础上,注册会计师应当向被审计单位通报审计情况、初步结论和应调整财务报表的事项,提请被审计单位加以调整。一般来说,对于被审计单位会计记录或确认与计量上的错误,注册会计师应提请被审计单位更正,并相应调整财务报表的有关项目。对于被审计单位会计处理不当、期后事项和或有事项,注册会计师应分别不同情况提请被审计单位调整财务报表,或在财务报表附注中予以披露,有的还需要注册会计师在审计报告中加以说明。如果审计报告用于对外公布目的,除被审计单位财务报表不需调整者外,注册会计师应在致送审计报告时附列被审计单位调整后的财务报表。

(三) 确定审计意见的类型和措辞

注册会计师以经过整理和分析的审计工作底稿为依据,并根据被审计单位是否接受其提出的调整意见和是否已作了调整等情况,确定审计意见的类型和措辞。例如,被审计单位财务报表已根据调整意见作了调整,注册会计师对其合法性和公允性予以确认后,除专门要求说明者外,不必在审计报告中说明被审计单位已调整的事项。如果被审计单位不接受调整建议,注册会计师应当根据调整事项的性质和重要程度,确定审计意见的类型和措辞。对于被审计单位资产负债表日与审计报告日之间的期后事项,注册会计师应当根据其性质和重要程度,确定审计意见的类型和措辞。对于被审计单位截至报告日止仍然存在的未确定事项,注册会计师应当根据其性质、重要性程度和可预知的结果对财务报表反映的影响程度,确定审计意见的类型和措辞。

(四) 拟定审计报告提纲,编制和出具审计报告

注册会计师在整理、分析审计工作底稿和提请被审计单位调整财务报表,并根据被审计单位财务报表调整情况确定审计意见的类型和措辞后,应拟定审计报告提纲,概括和汇总审计工作底稿所提供的资料。审计报告提纲,必须在占有大量资料并对这些资料进行认真研究与分析的基础上,根据审计的内容和目的拟定。拟定的审计报告提纲,应当是全面的、有说服力的。因此,在审计报告中,既要总结和肯定成绩,又要发现并查清问题。对于查清的问题,既要正确定性并按不同的性质加以归纳整理,又要准确量化并进行具体的数量表示。

审计报告提纲没有固定的格式,注册会计师应当根据审计报告的种类和具体情况确定其结构与内容。标准审计报告可以只拟定简单的提纲,根据提纲进行文字加工即可编制审计报告。标准审计报告应按前述规定的审计意见类型、措辞和结构加以表达,以便为审计报告使用人所理解。审计报告完稿后,应经审计机构业务负责人复核,并根据其修改意见修改定稿。如果审计证据不足以发表审计意见,则应要求审计人员追加审计程序,以确保审计证据的充分性与适当性,确保审计意见客观、公正和实事求是。审计报告经复

核、修改定稿并完成签署后,正本径送委托人,副本归档留存。

二、审计报告的编写要求

审计报告是注册会计师提供给委托人的表明审计意见的书面文件,是审计工作的最终成果。为便于审计报告使用者根据审计意见来判断被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量情况,发挥审计报告的作用,编写种类审计报告时应符合下列基本要求。

(一) 语言清晰简练

审计报告旨在表达审计意见,是非常严肃的实用文体。写作审计报告时语言必须清晰准确,简洁洗练。一方面,要注意用词清楚明确,文字朴实,对问题的定性、定量应慎重斟酌,恰如其分,切忌使用模棱两可的文字和夸张的语言,不需追求言辞华丽,也不需像理论文章一样推理论述。另一方面,审计报告要开门见山,不要转弯抹角,文字不宜写得过长,做到有话即长,无话则短。总之,审计报告应达到事实清楚,责任明确,意见表达准确,便于使用者理解。

(二) 证据要确凿充分

审计报告向使用者传递信息,提供其决策的依据。因此,审计报告所列的事实或材料必须确凿充分。这也是发挥审计报告作用的关键所在。为此,审计报告一定要从实际出发,凭事实说话,不可虚构材料,提供伪证。一方面,审计报告所列事实,必须确凿可靠,引用资料必须经过复核,运用的依据必须查对原文和出处;另一方面,审计报告所列事实必须具备充分性,应足以支持审计意见的形成,绝不能凭主观愿望对被审计单位财务状况、经营成果提出意见或结论。如果被审计单位内部控制不健全,无法取得确凿、充分的证据,注册会计师可以同委托人约定,首先帮助被审计单位进行整理,并适当扩大检查范围。事实胜于雄辩,只有确凿充分的证据,才能使审计报告令人信服,才能达到客观、公正要求。

(三) 态度要客观公正

客观公正是审计工作的根本原则。编写审计报告必须持客观公正的态度,遵守注册会计师的审计准则或规则,绝不能丧失注册会计师独立、客观、公正的立场。审计报告中作出判断或提出意见,不论是给予肯定、表示保留还是表示否定,都必须站在客观公正的立场上,不能先入为主,带有个人成见或单凭印象草率表示意见。对于涉及审计责任的事项,态度更应明朗,不能含糊其辞或故意采用模棱两可之词。这是保证审计报告权威性的先决条件。

(四) 内容要全面完整

编写审计报告要做到内容完整、重点突出,并按审计业务委托书约定的时间认真及时地完成报告工作。内容全面完整是指审计报告要按审计报告准则规定的形式、结构和内容编写。书写形式上,应当能清楚地表明收件人、签发人、签发单位;主体部分按照导言

段、范围段、说明段、意见段的结构编写,签章和时间要齐全。尤其需要注意,由于实地审计工作完成日和审计完成日之间,被审计单位可能发生影响财务报表的事项,这已不属于注册会计师承担责任的时间范围,因此,审计报告签署日期是完成外勤审计工作的日期,而不是审计报告完成日或财务报表截止日。还应注意,应充分揭示被审计单位所存在的影响财务报表的重要事项,而对一些无足轻重的枝节问题可以不写。

第六节 管理建议书

一、管理建议书的意义和作用

审计报告和管理建议书都是注册会计师提出的关于审计结果的正式文件。审计报告为被审计单位的利害关系人了解其财务状况、经营成果和现金流量情况,判断自己的投资或信贷决策提供依据。管理建议书为被审计单位管理部门掌握经营管理中存在的问题,改进内部控制和强化会计管理提供建议,管理部门借以采取加强控制和管理措施,增强企业的竞争能力。但管理建议书与审计报告的性质、作用、内容和要求是不同的。

(一) 管理建议书的意义

管理建议书是指注册会计师针对审计过程中注意到的、可能导致被审计单位财务报表产生重大错报或漏报的内部控制重大缺陷提出的书面建议。提交管理建议书是注册会计师的职业责任,是对被审计单位提供的最有价值的服务之一。

注册会计师在审计过程中,可以了解被审计单位内部控制和经营中的不足与缺陷。职业责任要求注册会计师完成审计工作后不仅应出具审计报告,而且要根据对被审计单位内部控制的观察、了解,以自己的经验和判断,向被审计单位管理部门提出改进建议,以帮助其改进经营管理。因此,管理建议书是衡量注册会计师提供审计服务质量的重要标志。管理建议书的优劣,也是鉴定注册会计师工作态度、责任精神、道德品质及专业水平依据。而且管理建议书所提建议的深度、广度和效果,往往也是委托人决定是否聘任或委托注册会计师担任审计的重要因素。

(二) 管理建议书的作用

管理建议书不同于审计报告。它是注册会计师在审计过程中就内部控制的评审结果提交的建议,虽然内部控制检查也可以成为一项约定,但提交管理建议书大多不作为审计约定项目的内容。从性质上看,管理建议书既不是审计的委托事项,也不是承接会计咨询业务的报告,而是对被审计单位提供的一种纯粹的服务。其报送对象一般只限于被审计单位管理部门或董事会、股东大会,不对外公布。所提出的问题及改进建议不具有公证性和强制性。

管理建议书的具体作用表现在两个方面：一方面，由于注册会计师职业特点，在审计过程中按规定需要检查被审计单位的内部控制系统，能够了解被审计单位经营管理中的关键所在。通过管理建议书，可以针对内部控制弱点，提供进一步完善内部控制、改进会计工作、提高经营管理水平的参考意见。这种意见最及时、最有效，能促使被审计单位注意加强控制，改善工作，以防止弊端的发生。另一方面，注册会计师借助管理建议书，事先提出了改进建议，可以把注册会计师的法律责任减少到最低限度。

二、管理建议书的结构和内容

一般来说，向被审计单位提交管理建议书，是注册会计师基于对被审计单位关心的态度和负责的精神而从事的一项无法定义的服务，社会公众对此也无明确的统一要求。但是，管理建议书是注册会计师针对其在审计过程中注意到的、可能导致被审计单位财务报表产生重大错报或漏报的内部控制的重大缺陷所提出的书面改进建议，因此，应当说明审计的范围和目的、发现的问题与缺陷，以及对内部控制的改进建议等。具体说来，管理建议书一般应当包括下列基本要素。

（一）标题

管理建议书的标题应当清晰明了，可统一为“管理建议书”。

（二）收件人

收件人是管理建议书应致送的对象。由于审计过程中涉及的内控制度广，需要进行沟通的人员层次较多，管理建议书的致送对象不是唯一的，其与审计报告的致送对象也不完全一致。因此，注册会计师可根据管理建议书应致送的对象，填写具体的收件人，以使那些有权对存在的缺陷采取措施的部门、机构及人员都能够了解管理建议书的内容。为了将各种情况包括在内，管理建议书收件人应为被审计单位管理层，包括被审计单位管理部门或董事会、股东会或股东大会、营销部门等能够对存在缺陷采取措施的机构及人员。

（三）财务报表审计目的及管理建议书的性质

注册会计师从事财务报表审计的目的，是对被审计单位财务报表发表客观、公正的审计意见，每个审计委托都应当形成一个审计报告。而管理建议书只是针对与审计相关的内部控制提出的改进建议，不是审计的必然结果。只有当审计过程中注意到的内部控制存在重大缺陷时，注册会计师需要编制和出具管理建议书。因此，注册会计师在审计过程中并非只形成审计报告，也不是每个审计项目都必须生成管理建议书。正是由于财务报表审计的目的是对财务报表发表意见，不是对内部控制进行专门审核，因而内部控制不是审计的对象。虽然通过实施正常的审计程序，注册会计师应当能够了解到一些重大的内部控制缺陷，但是审计过程中对内部控制的研究与评价，不可能形成对内部控制整体的了解及意见，只能对与财务报表审计有关的内部控制重大缺陷给予关注，并形成相应的改进

建议 换言之,注册会计师在审计过程中不可能涉及内部控制的所有方面,对内部控制不能作出全面的评价,也不应对未来不确定事项或内部控制做任何保证。因此,管理建议书不同于根据特定的委托、特定的要求对内部控制进行专门审核所出具的报告即内部控制报告,更不能代替内部控制报告。总之,编制和出具管理建议书,不是一种法定业务,没有法定责任,仅供被审计单位管理层完善内部控制,强化相关内部管理参考之用,不具有鉴证作用。因此,审计人员出具管理建议书,不应影响其应当发表的审计意见,也不能减轻发表不当审计意见的责任。

(四) 内部控制重大缺陷及其影响和改进建议

管理建议书应当指明注册会计师在审计中注意到的内部控制设计及运行方面的重大缺陷,既包括前期建议改进但本期仍然存在的重大缺陷,也包括本期审计中发现的重大缺陷,但并非内部控制可能存在的全部缺陷。同时,管理建议书还应当指明内部控制重大缺陷对财务报表可能产生的影响,以及相应的改进建议。

(五) 使用范围及使用责任

管理建议书应当指明其使用范围,并要求被审计单位合理使用。即应当指明其仅供被审计单位管理层内部参考,如果因使用不当造成后果,则与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。此外,由于各种原因,可能存在被审计单位向第三方提供管理建议书的情况,由此可能引起意外的责任。因此,注册会计师还应当在管理建议书中明确,未经注册会计师同意,被审计单位不得将管理建议书提供给第三方;否则,注册会计师对任何其他人不承担责任。由于内部控制的固有限制,注册会计师无法对此作出充分保证;况且,注册会计师提出的管理建议书以控制测试为基础,可能揭示被审计单位内部控制中现存的全部问题及由此引发的所有错弊。因此,管理建议书不应被视为注册会计师对被审计单位内部控制整体发表意见,也不能减轻或免除被审计单位管理层建立健全、持续改进内部控制的责任。

(六) 签章

管理建议书应由注册会计师签章,并加盖会计师事务所公章,以表明管理建议书是以会计师事务所的名义向被审计单位管理层提供的。

(七) 日期

管理建议书应当注明日期,以表明所进行工作的责任期限。该日期应为完成外勤工作日。

三、编制和出具管理建议书的要求

管理建议书是注册会计师针对其在审计过程中注意到的被审计单位内部控制的缺陷或弱点提出的,多数意见是在审计过程中通过了解、沟通、研究及判断形成的。为了使提出的管理建议具有价值,注册会计师在编制和出具管理建议书的过程中必须了解并掌握

有关要求。

在编制管理建议书之前,注册会计师应当对业已记录在审计工作底稿中的内部控制重大缺陷及其改进建议进行复核,并将经过复核的审计工作底稿作为编制管理建议书的依据。

仔细分析审计工作底稿中有关内部控制缺陷及其改进建议的详细资料,据以确定管理建议书的基本内容。

应当按照被审计单位内部控制缺陷对财务报表的影响程度,由大到小依次排列并反映在管理建议书中。对于审计过程中已向被审计单位提出的,而被审计单位未调整或未改进的重要事项应在管理建议书中详细说明。

在出具管理建议书之前,注册会计师应当与被审计单位有关人员就管理建议书的相关内容进行讨论,以确认所述重大缺陷是否属实,确保管理建议书内容真实,阐述客观,所提管理建议更具有针对性,更切合实际。另外,为了维护管理层的声誉,保护被审计单位商业秘密,注册会计师未征得被审计单位管理层同意,不得将管理建议书的内容泄露给任何第三者。

习摇摇题

一、思考题

员援审计报告有哪些特征?

圆援审计报告有什么作用?

猿援审计报告包括哪些内容?

源援审计意见有哪几种基本类型?

缘援出具无法表示意见的审计报告和否定意见的审计报告的条件各是什么?

远援审计报告与管理建议书有何异同?

二、计算分析题

注册会计师李明对蓝海公司的年度会计报表进行审计后,决定出具保留意见的审计报告。在出具审计报告前,李明又发现了以下与保留事项无关的若干事项。

(员) 蓝海公司年度报告的“主要财务数据和指标”中所列示的“净利润”为 员圆园万元,而同期已审计利润表中的对应数字应当为 圆园园万元。

(圆) 至外勤审计工作完成为止,被审计单位拒绝提供长期投资明细账。

(猿) 将应收账款坏账准备计提的比率由上期的百分比法改为本期的按账龄计提的方法。

(源) 资产负债表日后,被审计单位所持有的短期投资的股票市价大幅下跌。

(缘) 李明发现被审计单位是某个集团的子公司,该集团正酝酿改组。

请回答:针对每个事项,注册会计师应当向被审计单位蓝海公司提出何种建议?如果被审计单位接受了建议,李明是否在审计报告中反映?如何反映?

第十四章 验资与会计咨询业务

【本章重点】

- 验资业务的定义、种类及目的
- 资产评估业务的程序及主要方法
- 预测性财务信息审核的概念、程序
- 会计咨询和服务业务的内容

【本章难点】

- 验资报告的内容
- 资产评估报告的内容
- 预测性财务信息审核报告的内容

第一节 验资业务及其报告

一、验资概述

验资是一项鉴证业务，具有风险高、收入低、责任大且追溯时间长、验资业务范围单一但牵涉面很广的特点。

（一）验资的定义

验资是指注册会计师依法接受委托，对被审验单位注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况进行审验，并出具验资报告。该定义由以下几个要素构成：

● 验资是注册会计师的法定业务。《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国公司法》等法律规定“验证企业资本，出具验资报告”是注册会计师的法定业务之一。

● 验资是一项受托业务。注册会计师必须接受委托人的委托，由其所在的会计师事务所与委托人签订业务约定书，方可执行验资业务。

● 验资是一项鉴证业务。注册会计师的审验意见旨在提高被审验单位的注册资本

实收情况或注册资本及实收资本变更情况的可信赖程度,满足公司登记机关登记注册资本和实收资本及被审验单位向出资者签发出资证明的需要。

源验资的内容包括对审验单位注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况进行审验。

缘注册会计师完成审验工作后,应对被审验单位注册资本实收情况或注册资本及实收资本的变更情况发表审验意见,出具验资报告。

(二) 验资业务中相关各方的责任

为避免验资相关方对验资业务的理解产生分歧,明确各方的责任非常必要。出资者和被审验单位应当按照法律以及协议、合同、章程的要求出资,提供真实、合法、完整的验资资料,并保护资产的安全、完整。注册会计师应当对被审验单位注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况进行审验,并出具验资报告。但注册会计师的责任不能减轻出资者和被审验单位的责任。

注册会计师执行验资业务时,应当遵守相关的职业道德规范,恪守独立、客观、公正的原则,保持专业胜任能力和应有的关注,并对执业过程中获知的信息保密。

二、验资的种类、目的和范围

在审计实务中,根据验资的对象、范围和目标,可将验资分为设立验资和变更验资两种。

(一) 设立验资

设立验资是指注册会计师对被审验单位申请设立登记时的注册资本实收情况进行的审验。通常,在以下两种情况下需要进行设立验资:① 在被审验单位向公司登记机关申请设立登记时,全体股东的一次性全部出资或分次出资的首次出资情况;② 公司新设合并、分立,或企业改制时以部分资产进行重组设立新的公司,新设立的公司向公司登记机关申请设立登记。

设立验资的审验范围一般限于与被审验单位注册资本实收情况有关的事项,包括出资者、出资币种、出资金额、出资时间、出资方式 and 出资比例等。

(二) 变更验资

变更验资是指注册会计师对被审验单位申请变更登记时的注册资本及实收资本的变更情况进行的审验。通常,下列几种情况需要进行变更验资:① 被审验单位出资者(包括原出资者和新出资者)新投入资本,增加注册资本及实收资本;② 分次出资的非首次出资,增加实收资本,但注册资本不变;③ 符合规定的出资者对被审验单位的债权转为股权;④ 被审验单位以资本公积、盈余公积、未分配利润转增注册资本及实收资本;⑤ 被审验单位因吸收合并增加注册资本及实收资本;⑥ 被审验单位因派生分立、注销股份或依法收购股东的股权等减少注册资本及实收资本;⑦ 被审验单位整体改制,包括由非

公司制企业改为公司制企业、有限责任公司变更为股份有限公司时,以净资产折合实收资本。

但是,公司因出资者、出资比例等发生变化,注册资本及实收资本金额不变,需要按照有关规定向公司登记机关申请办理变更登记等情况,不需要进行变更验资。

变更验资的审验范围一般限于与被审验单位注册资本及实收资本增减变动有关的事项。增加注册资本及实收资本时,审验范围包括与增资相关的出资者、出资币种、出资金额、出资时间、出资方式、出资比例和相关会计处理,以及增资后的出资者、出资金额和出资比例等。减少注册资本及实收资本时,审验范围包括与减资相关的出资者、减资币种、减资金额、减资时间、减资方式、债务清偿或债务担保情况、相关会计处理,以及减资后的出资者、出资金额和出资比例等。

三、验资的方法

在执行验资业务的过程中,注册会计师需要区分出资者投入的资本及其相关的资产、负债情况,分别采用不同的方法进行审验。

以对货币出资的,应当在检查被审验单位开户银行出具的收款凭证、对账单及银行询证函回函等的基础上,审验出资者的实际出资金额和货币出资比例是否符合规定。对于股份有限公司向社会公开募集的股本,还应当检查证券公司承销协议、募股清单和股票发行费用清单等。

以对实物出资的,应当观察、检查实物,审验其权属转移情况,并按照国家有关规定在资产评估的基础上审验其价值。如果被审验单位是外商投资企业,注册会计师应当按照国家有关外商投资企业的规定,审验实物出资的价值。

以对知识产权、土地使用权等无形资产出资的,应当审验其权属转移情况,并按照国家有关规定在资产评估的基础上审验其价值。如果被审验单位是外商投资企业,注册会计师应当按照国家有关外商投资企业的规定,审验无形资产出资的价值。

以对净资产折合实收资本的,或以资本公积、盈余公积、未分配利润转增注册资本及实收资本的,应当在审计的基础上按照国家有关规定审验其价值。

以对货币、实物、知识产权、土地使用权以外的其他财产出资的,注册会计师应当审验出资是否符合国家有关规定。

对对外商投资企业中外方出资者的出资,注册会计师还应当关注其是否符合国家外汇管理有关规定,向企业注册地的外汇管理部门发出外方出资情况询证函,并根据外方出资者的出资方式附送银行询证函回函、资本项目外汇业务核准件及进口货物报关单等文件的复印件,以询证上述文件内容的真实性、合规性。

对对于设立验资,如果出资者分次缴纳注册资本,注册会计师应当关注全体出资者的首次出资额和出资比例是否符合国家有关规定。一是关注有限责任公司全体股东的首

次出资额是否不低于公司注册资本的 10% ,且不低于法定的注册资本最低限额。二是关注发起设立的股份有限公司全体发起人的首次出资额是否不低于公司注册资本的 10% 。对于变更验资 ,注册会计师应当关注被审验单位以前的注册资本实收情况 ,并关注出资者是否按照规定的期限缴纳注册资本。

四、验资的步骤

验资的步骤是指从接受验资委托开始到完成验资工作并出具验资报告为止的整个执业过程的先后顺序 ,包括接受验资委托、实地实施验资和出具验资报告三个阶段。注册会计师接受委托时 ,应当了解被审验单位基本情况 ,考虑自身独立性和专业胜任能力 ,初步评估验资风险 ,以确定是否接受委托。

(一) 接受验资委托阶段

接受验资委托阶段是指从验资任务开始到确定验资内容和拟订验资计划为止的工作全过程 ,这一阶段又称为验资计划阶段或准备阶段。其主要工作有以下几个方面 :

了解被审验单位基本情况。在接受委托前 ,注册会计师应当与委托人、被审验单位管理层沟通 ,实地查看被审验单位的住所和主要经营场所 ,了解被审验单位基本情况 ,获取有关资料。被审验单位基本情况主要包括 :被审验单位的设立审批、变更审批、名称预先核准、经营范围、公司类型、组织机构和人员、申请设立或变更登记的注册资本、实收资本、出资方式、出资时间、全体出资者指定的代表或委托代理人等基本情况。

通过了解基本情况 ,注册会计师就可以根据自身的专业胜任能力 ,考虑能否独立性 ,并初步评估验资风险 ,做到谨慎接受委托。

签订业务约定书。如果接受委托 ,注册会计师应当与委托人就双方达成一致的事项签订业务约定书。业务约定书应当由会计师事务所与委托人签订。验资业务约定书的具体内容可能因被审验单位和验资类型的不同而存在差异 ,但至少应当包括 :委托目的、双方的责任、审验范围、执行验资工作的安排(时间要求)、验资收费、验资报告的用途及使用责任、业务约定书的有效期间、约定事项的变更及违约责任等条款。

编制验资计划。签订业务约定书后 ,会计师事务所应当以承办注册会计师为主 ,组织有胜任能力的人员组成验资工作小组 ,编制验资计划 ,对验资工作作出合理安排。验资计划包括总体验资计划和具体验资计划。总体验资计划是注册会计师对验资业务总体作出的计划安排 ;具体验资计划是注册会计师对拟实施审验程序的性质、时间和范围作出的具体安排。计划验资工作并非验资业务的一个孤立阶段 ,而是一个持续的、不断修正的过程 ,贯穿于整个验资业务的始终。

(二) 验资实施阶段

验资实施阶段是指注册会计师从与被审验单位联系外勤工作开始 ,到取证工作结束为止的全过程 ,又称为执行阶段 ,是验资全过程中最重要的阶段。

对于每一项具体验资业务而言,由于其验资种类、投资者出资方式 and 被审验单位基本情况各不相同,因此在验资的实施阶段,所开展的工作内容会有所不同。

验资实施阶段的工作重点是取证和审验,注册会计师应当实施必要的验资程序,取得充分、适当的验资证据,并将验资业务的执行过程形成验资工作底稿。

验资阶段的主要工作包括:

首先进一步了解被审验单位情况,并对其内部控制进行评审。一般采用“被审验单位基本情况表”完成,以进一步取得与验资有关的资料。

其次执行验资业务,对被审验单位的所有者权益及相关的资产、负债分别进行检查,以确认所有者权益或注册资本的真实性和合法性。检查所有者权益时,应首先检查企业的资产和负债各项目,通常采用审阅法、核对法、实地盘点等审计方法,其检查程序与会计报表审计相同,但检查的范围和广度比会计报表审计适当简化了些。

最后整理验资工作底稿,形成验资意见。注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计工作底稿》的要求,编制和归档验资工作底稿,并在此基础上形成初步验资意见。

(三) 验资报告阶段

验资报告阶段是指从注册会计师形成初步验资意见开始,到拟订验资报告,并将其交给委托人为止的全过程,是验资工作的总结阶段。其主要工作包括:

首先由验资工作小组对验资工作底稿进行分析与研究,鉴定取得的各项证据,形成初步验资意见。如存在不同意见时,可考虑实施追加验资程序。在反复讨论的基础上,最终形成验资意见或结论。

其次根据以上讨论草拟验资报告,并交委托单位征求意见。如有不妥,应对报告进行修订。

最后出具验资报告。将修改后的验资报告和必要的工作底稿,送审计组业务负责人审核,经审核签署意见后,向委托人提交正式的验资报告。

最后拒绝出具验资报告和验资业务约定的解除。注册会计师在审验过程中,遇有下列情形之一时,应当拒绝出具验资报告并解除业务约定:① 被审验单位或出资者不提供真实、合法、完整的验资资料的;② 被审验单位或出资者对注册会计师应当实施的审验程序不予合作,甚至阻挠审验的;③ 被审验单位或其出资者坚持要求注册会计师作不实证明的。

五、验资报告的内容

(一) 验资报告的要素

验资报告是注册会计师在结束验资业务后,将被审验单位注册资本或实收资本情况向委托单位提交的书面报告,是验资工作所形成的结论性文件。验资报告具有法定证明效力,供被审验单位申请设立登记或变更登记及据以向出资者发出资证明时使用。

验资报告不应被视为对被审单位验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。委托人、被审单位及其他第三方因使用验资报告不当所造成的后果,与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

验资报告的内容应当包括以下要素:

标题。验资报告的标题应当统一规范为“验资报告”。

收件人。验资报告的收件人是指注册会计师按照业务约定书的要求致送验资报告的对象,一般是指验资业务的委托人。验资报告应当载明收件人的全称。对拟设立的公司,收件人通常是以公司登记机关预先核准的名称并加“(筹)”作为收件人。

范围段。验资报告的范围段应当说明审验范围、出资者和被审单位的责任、注册会计师的责任、审验依据和已实施的主要审验程序等。

意见段。验资报告意见段应当说明已审验的被审单位注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况。

说明段。验资报告的说明段应当说明验资报告的用途、使用责任及注册会计师认为应当说明的其他重要事项。对于变更验资,注册会计师还应当在验资报告说明段中说明对以前注册资本实收情况审验的会计师事务所名称及其审验情况,并说明变更后的累计注册资本实收金额。

附件。验资报告的附件应当包括已审验的注册资本实收情况明细表或注册资本、实收资本变更情况明细表和验资事项说明等。

注册会计师的签名和盖章。验资报告应当由两名注册会计师签名并盖章。根据规定,合伙会计师事务所出具的验资报告,应当由一名对验资项目负最终复核责任的合伙人和一名负责该项目的注册会计师签名并盖章。有限责任会计师事务所出具的验资报告,应当由会计师事务所主任会计师或其授权的副主任会计师和一名负责该项目的注册会计师签名并盖章。

会计师事务所的名称、地址及盖章。验资报告应当载明会计师事务所的名称和地址,并加盖会计师事务所公章。验资报告中的会计师事务所地址通常应注明“中国伊伊市”。

报告日期。验资报告日期是指注册会计师完成审验工作的日期。

(二) 验资报告范例

【例 员】 摇验资报告参考格式(适用于拟设立有限责任公司股东一次全部出资)。

验 资 报 告

伊伊有限责任公司(筹):

我们接受委托,审验了贵公司(筹)截至伊伊伊伊年伊月伊日止申请设立登记的注册

资本实收情况。按照法律法规以及协议、章程的要求出资,提供真实、合法、完整的验资资料,保护资产的安全、完整是全体股东及贵公司(筹)的责任。我们的责任是对贵公司(筹)注册资本的实收情况发表审验意见。我们的审验是依据《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》进行的。在审验过程中,我们结合贵公司(筹)的实际情况,实施了检查等必要的审验程序。

根据协议、章程的规定,贵公司(筹)申请登记的注册资本为人民币 伊伊元,由全体股东于 伊伊伊伊年 伊月 伊日之前一次缴足。经我们审验,截至 伊伊伊伊年 伊月 伊日止,贵公司(筹)已收到全体股东缴纳的注册资本(实收资本),合计人民币 伊伊元(大写)。各股东以货币出资 伊伊元,实物出资 伊伊元。

[如果存在需要说明的重大事项增加说明段]

……

本验资报告供贵公司(筹)申请办理设立登记及据以向全体股东签发出资证明时使用,不应被视为是对贵公司(筹)验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。因使用不当造成的后果,与执行本验资业务的注册会计师及本会计师事务所无关。

附件: 伊伊元注册资本实收情况明细表

伊伊元验资事项说明

伊伊会计师事务所

摇摇(盖章)

摇摇 中国 伊伊市

中国注册会计师: 伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

中国注册会计师: 伊伊伊

摇摇摇摇(签名并盖章)

二〇伊二年 伊月 伊日

第二节 资产评估

一、资产评估概述

(一) 资产评估的概念

所谓资产评估是指由专门的机构和人员,依照国家有关规定,根据特定的目的和需要,遵循法定或公允的标准和程序,运用科学的方法,对被评估资产的价值进行评定和估算。这一概念包括了评估的主体、客体、依据、目的、原则、程序、方法、结果等八大要素。

资产评估要素是相辅相成、缺一不可的。没有主体或客体,也就没有资产评估,没有评估依据,也就无法实现评估的规范化和标准化,评估的目的直接决定了评估工作所要选用的计价标准、程序和方法,而程序与方法合理与否,又直接决定了评估结果的

正确程度。

(二) 资产评估的范围

资产评估的范围既指应当进行资产评估的资产占有单位,从这个意义上它包括国有资产占有单位和其他资产占有单位;从评估对象看,它又指应当进行资产评估的情形。以国有资产占有单位为例,凡是有下列情形的都应该进行资产评估:① 资产拍卖、转让、出租、出售;② 企业兼并、联营、股份经营;③ 与外国公司、企业和其他组织或个人共同开办中外合资经营企业或中外合作经营企业;④ 企业清算;⑤ 资产抵押及其他担保;⑥ 企业租赁;⑦ 依照国家有关规定需要进行资产评估的其他情形。

(三) 资产评估的性质

资产评估业务并不是民间审计的法定业务,其他评估机构也可接受委托办理资产评估。注册会计师受托办理资产评估时,从性质上来说,是作为市场中介机构为客户提供经济技术咨询服务的。

资产评估与验资业务有密切的联系,验证企业净资产,需要以资产评估为前提。

(四) 资产评估的职能

资产评估同其他管理活动一样,有其独特的职能:① 评价职能,即评价企业资产价格;② 鉴证职能,即对资产现时具有的生产能力、获得能力、风险及变现能力进行公证;③ 管理职能,即对资产产权的变动、资产交易、资产经营、组织结构、经营方式等进行有计划的管理和调控。

(五) 资产评估的意义

资产评估有利于资产的合理流动,有利于完善和发展社会主义商品市场,资产评估有利于深化经济体制改革,尤其对发展中外合资企业和股份制经济更为重要,资产评估有利于企业作出科学的管理决策,资产评估有利于优化国有资产管理,为建立新的国有资产监控体系,保证国有资产的保值、增值奠定基础。

二、资产评估的程序

资产评估的程序是指具有资产评估资格的机构自接受评估项目委托起至完成评估项目、建立项目档案止的全部工作过程和步骤。在我国,国有资产评估工作有法定程序,非国有资产评估没有法定程序。

(一) 接受委托

委托阶段的主要工作是:了解委托人的基本情况、签订资产评估委托书、配备评估人员。

(二) 资产清查

资产清查是指按照评估的范围对待评估的资产实有数量和质量进行实地清查核对,并作出清查报告的过程。

(三) 评定估算

这一阶段的主要工作有：

① 制定评估方案。评估小组根据掌握的待评估资产的种类资料，结合评估的目的、范围和要求，制定资产评估的实施方案。评估方案的内容一般包括：待评估资产的详细范围、资产评估的工作进度计划和步骤、评估小组工作人员的职责分工及各自承担的责任；各类资产采用的评估方式和方法、资产评估费用支出的预算、其他应明确的事项。

② 开展评定估算。评定估算是资产评估工作中最为关键的阶段，就是根据评估的管理目的和所掌握的资料，选择适当的评估标准和方法，对待评估资产的价值进行具体的计算和判断，最后得出资产评估的结论。评定估算一般包括以下工作步骤：① 划分资产类别；② 准确进行评定；③ 估算资产价格。

(四) 提出评估报告

注册会计师在评估工作完成后，应以评估报告的形式向委托单位报告资产评估的结果。这一阶段的主要工作有整理工作底稿、撰写资产评估报告、验证资产评估报告。

三、资产评估的方法

资产评估的方法有收益现值法、重置成本法、现行市价法、清算价格法等。在进行评估业务时，应根据特定评估目的和条件，灵活地选择评估方法。

(一) 收益现值法

收益现值法是通过估算被评估资产在未来的预期收益，并采用适宜的折现率折算成现值，然后累加求和，得出被评估资产的评估值的一种资产评估方法。其基本计算公式为：

资产评估价值 Σ (企业未来年度预期收益 \times 按折现率计算的折现系数)

$$\text{资产评估价值} = \sum_{t=1}^n \frac{\text{第}t\text{年收益}}{(1+r)^t}$$

式中： Σ ——收益现值； $\text{第}t\text{年收益}$ ——各年收益； n ——年数； r ——所适用的折现率。

收益现值法的基本前提是：在资产交易业务中，新的资产所有者为取得资产所支付的货币量不会超过该项资产（或与其具有同样风险因素的相似资产）的预期收益的现值。

运用收益现值法进行资产评估时，评估对象应当具备下列条件：① 被评估资产必须具有独立的连续提供未来预期收益的能力；② 资产的未来收益必须能够用货币计量；③ 资产的未来收益包含风险收益，其风险也必须是能够用货币衡量的。

因此，收益现值法一般适用于对企业整体资产的评估。对于能预测未来提供的、能以货币计量收益的单项资产，也能用收益现值法进行评估。

决定收益现值法的因素主要有净收益、剩余的使用年限和适用的折现率。

(二) 重置成本法

重置成本法是用现时条件下重新购置或建造一个全新状态的被评估资产所需要的全

部成本,减去被评估资产已经发生的实体性陈旧贬值、功能性陈旧贬值和经济性陈旧贬值,得到的差额作为被评估资产的评估值的一种资产评估方法。采用重置成本法确定评估值也可首先估算被评估资产与其全新状态相比有几成新,即求出成新率,然后用全部成本与成新率相乘,得到的乘积作为评估值。

重置成本法的基本计算公式为:

$$\text{评估值} = \text{重置价值} - \text{原实体性陈旧贬值} - \text{原经济性陈旧贬值} - \text{原功能性陈旧贬值}$$

$$\text{评估值} = \text{重置价值} \times \text{成新率}$$

采用重置成本法计算出的评估值不低于该资产清理变现的净收益。对于基本能够正常使用的资产,其成新率不低于 50%,评估值不低于重置成本的 50%。

重置价值是指现时条件下,重新购置、建造或形成与评估对象完全相同或基本类似的全新状态下的资产所需花费的全部费用。

重置价值有复原重置价值和更新重置价值两种,在考虑按照复原重置或更新重置确定重置价值时,要符合替代性原则。资产的重置价值构成项目及重置价值数额,一般根据评估的实现后的资产占用者在评估基准日自行购置、建造或形成该项资产,投入使用并达到正常生产状况或进入生产过程所需发生的全部费用项目及需要承担的费用金额来确定。

实体性陈旧贬值是由于使用磨损和自然损耗造成的贬值。确定实体性陈旧贬值时,应综合分析资产的设计、制造、使用、磨损、维护、修理、大修理、改造情况和物理寿命等因素,将评估对象与全新状态相比较,考察由于使用磨损和自然损耗对资产的功能、使用效率带来的影响,从而确定实体性陈旧贬值额。

功能性陈旧贬值是由于技术相对落后造成的贬值。计算功能性陈旧贬值时,主要根据资产的效用、生产加工能力、工耗、物耗、能耗水平等功能方面的差异造成的成本增加和效益降低,相应确定功能性陈旧贬值额。评估功能性陈旧贬值时,要重视技术进步因素,注意替代设备、替代技术、替代产品的影响,同时还要充分考虑行业技术装备水平现状及资产更新换代速度。

经济性陈旧贬值是由于外部经济环境变化造成的贬值。计算经济性陈旧贬值时,主要是根据由于产品销售困难而开工不足或停止生产,形成资产的闲置,价值得不到实现等因素,确定其贬值额。当资产使用基本正常时,不计算经济性陈旧贬值。

成新率反映评估对象的现行价值与其全新状态重置价值的比率。计算成新率时,要通过综合分析评估对象全新状态的价值影响因素及其影响程度,将评估对象与其全新状态相比较,相应得到的各价值影响因素的分值,累加后得出成新率。在成新率分析计算过程中,应充分注意资产的设计、制造、实际使用、维护、修理、大修理、改造情况,以及设计使用年限、物理寿命、现有性能、运行状态和技术进步等因素的影响。

重置成本法的基本前提是:认为资产交易的购买方在购买某项资产时,会把该项资产

与具有同样生产能力的全新资产进行直接比较,从而判断资产的价格。购买者所愿意付出的价钱绝对不会超过具有相同效能的全新资产的最低成本。按照这种思维逻辑,应用重置成本法时,应具备以下四个前提条件:① 购买者对拟购买的资产不改变其原有用途;② 评估对象的实体特征、内部结构、功能效用必须与假设重置的全新资产具有可比性;③ 评估对象必须是可以再生或复制的,否则,不能采用重置成本法评估其价格;④ 评估对象必须是随时间的推移,会发生陈旧、贬值等价值损耗的资产,否则不能运用重置成本法进行评估,如古董、文物等特殊资产。

根据重置成本法的前提条件,重置成本法主要适用于以下情况:① 可以重新建造或购买、具有有形损耗、无形损耗特性的单项资产,如房屋、建筑物、机器设备、专利权等资产;② 可重建或购买的整体资产,但与整体资产相关的土地不能采用重置成本法评估。因此,重置成本法最适用于难以确定收益,市场上又很难找到交易参照物的评估对象。

(三) 现行市价法

现行市价法是指在市场上选择若干相同或近似的资产作为参照物,针对各项价值影响因素,将被评估资产作为参照物,针对各项价值影响因素,将被评估资产分别与参照物逐个进行价格差异的比较调整,再综合分析各项调整结果,确定被评估资产的评估值的一种资产评估方法。

用现行市价法进行资产评估要找到相同或类似的参照物,即采用替代原则,因而,被评估资产的价格一般不会超过具有相同功能的参照资产的价格。运用现行市价法的前提条件是:有一个充分发育的、活跃公平的市场,尤其是二手货市场、旧货市场,能找到近期的、与被评估资产相同或类似的参照物(已经成交或已标价尚未成交的均可);能在市场上搜集到参照物的技术、交易、地理位置及功能等方面的资料,以及交易时间、条件、动机和价格等方面的资料。

凡是现行交易市场有交易的资产,均可运用现行市价法进行评估。现行市价法主要适用于单项资产交易价格的评估。

决定现行市价的基本因素主要有生产水平、供求关系、质量因素。在考虑上述因素后,可以采用直接法、类比法、物价指数调整法来确定被评估资产的现行市价。

(四) 清算价格法

清算价格法是根据企业清算时资产的变现价格确定评估价的资产评估方法。所谓清算价格,是指企业由于破产和其他原因,要求在一定期限内,将特定资产快速变现的价格,清算资产变现的方式可以是一项完整的资产出售,也可拆零出售。

在被清算资产未来具有一定使用价值的情况下(能继续用以经营的资产),清算价格可以应用现行市价、重置成本和收益现值进行估价;如被清算资产不能继续经营使用,无使用价值的,应按残值或可变现价值估价。清算价格的具体内容由适用清算条件的现行市价扣除清理费用支出构成,如一项资产不能足额补偿清算费用支出时,该项资产就丧失

了实际价值。

应用清算价格法的前提条件是:具有法律效力的破产处理文件、抵押合同或其他有效文件;资产以整体或拆零可以在市场上快速出售变现;变现收入必须足以补偿应出售资产发生的清算支出总额。

清算价格主要适用于企业破产、抵押、停业清理等情况下的资产价格评估。

影响清算价格的主要因素有:破产时是否丧失资产处置权;资产处置议价;债权人处置资产的方式;拍卖期限;参照物价格;清理费用;其他因素,如公平市价等。

估算清算价格时,必须考虑上述因素的影响。具体来说可以运用整体评估法、现行市价折扣法、模拟拍卖法来估算清算价格。

四、资产评估报告

资产评估报告是资产评估机构在调查、搜集、验证和评价有关资料和数据的基础上形成的关于资产评估情况和结果的公证性文件,也是对资产评估工作的全面总结。资产评估机构应对所提交的评估报告承担法律责任。

资产评估报告应保证质量,能满足不同使用者的需要,因此,在编制时应遵循实事求是、客观公正、及时准确的原则,如实反映资产评估的全过程。

(一) 编制资产评估报告的基本程序

分类整理评估工作底稿。评定估算工作结束后,在评估工作底稿的基础上对评估工作及评估过程中所获得的评估资料进行分类整理,是编制评估报告的首要环节。通过整理,检查评估工作是否完成,资料是否全面,数据是否准确等。

整理时可以按评估的分工情况或评估小组的工作情况进行整理,也可以按评估对象或评估顺序进行分类整理。

评估小组对整理后的评估工作底稿进行讨论后,与委托人交换意见。若有异议,评估小组应进行解释,必要时对资产进行复评。

撰写资产评估报告。在征求委托人意见后,应指定专人撰写评估报告草案。报告起草人根据分类整理的评估资料、委托人及资产管理机构的要求,按照一定的格式编写资产评估报告。对评估报告,应召集所有评估人员对初步评估结果进行分析讨论,要特别关注各类资产的评估依据、标准和评估假设、计算等方面有无欠缺,对欠缺的地方应及时进行补充调整。

评估报告经评估小组反复讨论和修改后定稿,加盖会计师事务所公章,并由负责评估的人员签字后,提交委托人。

如委托人审查后无异议,评估结果符合委托人的要求,应结算有关评估费用。民间审计组织受托办理的资产评估工作即告结束。如委托人对评估结果有不同意见,评估小组应向委托人解释提出评估结论的充分理由,必要时可对资产进行复评。如果评估小组认

为评估结论是正确的,则不能随意修改,评估费用仍应按委托书的约定收取。至于可能产生的诉讼,则已不属于资产评估工作。

验证资产评估报告。民间审计组织接受国有资产的评估业务,提出的评估报告交给委托人之后,委托单位如同意评估报告的内容和意见,则应将评估结果报请原批准立项的管理部门申请验证确认。

验证确认是国有资产管理部门对资产占有单位提出的资产评估报告,在合法性、真实性、科学性等方面进行检验和认定的过程。经验证确认的评估报告便具有法律效力,可以作为底价进行资产交易。对于不符合要求的资产评估报告,国有资产管理部门可以分别情况,令其修改、重评或作出不予确认的决定。

国有资产管理部门在对上述内容进行验证后,如认为评估结果准确可靠,应及时下达资产评估确认通知书。资产占有单位接到资产评估确认通知书后,便可按规定进行账务处理。

(二) 资产评估报告的格式和内容

资产评估报告一般有两种形式:一种是证明式报告;另一种是叙述式报告。证明式报告相对简单,一般仅陈述和证明被评估资产价值的估计金额和有关意见,可以不对评估依据、数据、过程和结果作详细的介绍,但其附件应该包括所有的评估资料。叙述式评估报告要用文字叙述评估过程,在叙述中要列举有关数据支持自己的评估结果,要有大量的数据资料和计算推导过程。

无论是证明式还是叙述式评估报告,其格式都是由正文和附件两部分组成,具体格式如下。

资产评估报告书

项目名称:

报告编号:

评估报告目录:

资产评估报告书摘要:

资产评估报告书正文

引言。

委托方和资产占有方概况:介绍委托方、资产占有单位和被评估单位的基本情况。

评估目的。

评估范围和对象。

评估基准日。

远援评估原则。

苑援评估依据。包括主要法规依据、经济行为依据、重大合同协议、产权证明文件、采用的取价标准、参考资料。

愿援评估方法。

怨援评估过程。

员园援评估结论。

员员援特别事项说明。

员圆援评估报告评估基准日后重大事项。

员猿援评估报告成立的前提条件和假设条件。

员源援评估报告的法律效力。包括评估报告使用范围、报告中有关评估对象法律权属说明的效力、评估报告的有效期、涉及国有资产项目的特殊约定、评估报告的解释权等。

员缘援评估报告提出日期。

员陆援备查文件。

第三节 摇预测性财务信息的审核与报告

一、预测性财务信息的审核与报告概述

预测性财务信息的审核是指注册会计师接受委托,对被审核单位预测性财务信息进行审查与复核,并发表审核意见。

预测性财务信息是指被审核单位依据对未来可能发生的事项或采取的行动的假设而编制的财务信息,可能包括财务报表整体(即包含资产负债表、利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注在内的一套完整的财务报表)或财务报表的一项或多项要素(例如,其中的某一张财务报表,或者某一张财务报表中的一个或者多个项目等)。对于那些以一套完整的财务报表形式出现的预测性财务信息,通常称为预测性财务报表。在列报预测性财务报表时,一般需要在附注中提供编制该预测性财务报表所依据的重要假设和会计政策。预测性财务信息所涵盖的期间可以有一部分是历史期间(例如在 圆园园苑年猿月编制 圆园园苑年全年的预测性财务报表时,其中员~圆月份的数据是已实现数),但不能全部是历史期间,必须至少有一部分属于未来期间。由于预测性财务信息所涉及的是截至目前尚未发生的事项,因此不可避免地带有高度的主观性,并且在编制过程中需要作出大量的估计和判断。这是预测性财务信息的重要特征。

我国《股票发行与交易管理暂行条例》、《公开发行股票公司信息披露实施细则(试行)》等法规规定:申请公开发行股票的公司,必须向证券监管部门上报经注册会计师审核并出具审核意见的公司下一年度的盈利预测文件。盈利预测是拟发行股票公司管理当

局编制的、用以确定公司上市后股票走势的重要依据,也是投资者决定是否长期持有股票的依据,因此,盈利预测是否合理,就必须由具有独立性的注册会计师作出公正的评价。

二、预测性财务信息审核的目的

被审核单位的管理层负责编制预测性财务信息。由于管理层对被审核单位的业务最为了解,并且能够对被审核单位的经营活动施加控制或者影响,因此有能力对各项关键因素作出合理、适当的假设,并对编制预测性财务信息的假设进行识别和披露。注册会计师接受委托对预测性财务信息审核并出具报告,可增强该信息的可信赖程度。但是,注册会计师不应就预测性财务信息的结果能否实现发表意见。在对管理层采用的假设合理性发表意见时,注册会计师仅发表有限保证的审核意见;对预测性财务信息是否依据这些假设恰当编制并按照适用的会计准则和相关会计制度的规定进行列报发表意见时,注册会计师可发表合理保证的审核意见。

注册会计师应当通过业务约定书、管理层声明书等形式提请管理层确认应由其承担的责任,并且在出具的预测性财务信息审核报告中对管理层的责任作出清晰的界定,借以提示预测性财务信息的使用者。

三、预测性财务信息审核的程序

(一) 接受业务委托

注册会计师在承接预测性财务信息审核业务前,应当考虑下列因素:①信息的预定用途;②信息是广为分发还是有限分发,是指信息的使用者是否限于已知的特定对象;③假设的性质,即假设是最佳估计假设(是指截至编制预测性财务信息日,管理层对预期未来发生的事项和采取的行动作出的假设)还是推测性假设(是指管理层对未来事项和采取的行动作出的假设,该事项或行动预期在未来未必发生),这直接决定了预测性财务信息的类型、注册会计师应当实施的审核程序以及需要获取的审计证据;④信息中包含的要素,即信息中所包含的内容及其性质;⑤信息涵盖的期间。这直接影响管理层所作假设的可靠性。

(二) 签订业务约定书

注册会计师应当与委托人就业务约定条款达成一致意见,并签订业务约定书。业务约定书是会计师事务所与被审核单位签订的,用以记录和确认审核业务的委托与受托关系、审核目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。业务约定书中除了明确注册会计师在承接业务时应予考虑的各项因素外,还对管理层的责任作出说明和约定。

(三) 了解被审核单位情况

注册会计师可以通过一些途径充分了解被审核单位情况,以评价管理层是否识别出

编制预测性财务信息所要求的全部重要假设。例如,询问被审核单位的管理层;从提供类似服务中获得经验;向熟悉被审核单位所处行业的人士进行咨询;阅读行业出版物、期刊或其他资料以及证券分析师撰写的行业分析报告等。

在了解被审核单位基本情况的基础上,注册会计师应当考虑以下事项,以熟悉被审核单位编制预测性财务信息的过程:①与编制预测性财务信息相关的内部控制,以及负责编制预测性财务信息的人员的专业技能和经验;②支持管理层作出假设的文件的性质;③运用统计、数学方法及计算机辅助技术的程度;④形成和运用假设时使用的方法,即被审核单位将假设所依据的支持性证据转换为假设并将其表述出来的方法,以及依据这些假设编制预测性财务信息的方法;⑤以前期间编制预测性财务信息的准确性,及其与实际情况出现重大差异的原因。

另外,注册会计师还应当了解被审核单位的历史财务信息,以评价预测性财务信息与历史财务信息的编制基础是否一致,并为考虑管理层假设提供历史基准。为了确认历史财务信息本身的可靠性,注册会计师应当确定相关历史财务信息是否已经审计或审阅,是否选用了恰当的会计政策。如果对被审核单位的历史财务信息被出具了非标准审计报告或非标准审阅报告,或被审核单位处于营业初期,注册会计师应当考虑各项相关的事实及其对预测性财务信息审核的影响。

(四) 实施审核程序

注册会计师在预测性财务信息审核中实施的审核程序主要包括以下内容。

确定审核程序的性质、时间和范围时应考虑的因素。实施审核程序的目标是获取充分、适当的审核证据,出具审核报告,增强所审核的预测性财务信息的可信赖程度。在确定审核程序的性质、时间和范围时,注册会计师应当考虑下列因素:①重大错报的可能性;②以前期间执行业务所了解的情况;③管理层编制预测性财务信息的能力;④预测性财务信息受管理层判断影响的程度;⑤基础数据的恰当性和可靠性。

评估最佳估计假设。注册会计师应当利用从内部或外部来源获取的充分、适当的证据,评估支持管理层作出最佳估计假设的证据的来源和可靠性。

评估推测性假设。对推测性假设,注册会计师不需要获取支持性的证据,但应当确定这些假设与编制预测性财务信息的目的相适应,并且没有理由相信这些假设明显不切合实际。

评价假设时应重点关注的对象。注册会计师在评价编制预测性财务信息所依据的假设时,应当重点关注具有以下特征的假设:①对预测性财务信息具有重大影响的假设;②对内外部因素的变化特别敏感的假设;③与历史模式或趋势不相符的假设;④存在重大不确定性的假设。

评价预测性财务信息是否依据管理层确定的假设恰当编制。注册会计师应当通过检查数据计算的准确性和内在一致性,确定预测性财务信息是否依据管理层确定的假

设恰当编制。

关注对变化特别敏感的领域对预测性财务信息的影响。对变化特别敏感的领域是指那些一旦发生变化(可能是很微小的变化)就可能对预测性财务信息及其所依据的假设产生重大影响的领域。例如,被审核单位的销售高度依赖于少数重要客户,且其所处行业内各企业争夺客户的竞争相当激烈,而在编制预测性财务信息时,被审核单位依据的假设是能够在预测期间留住现有的所有重要客户。注册会计师对这一领域要特别关注。

获取管理层书面声明。管理层书面声明通常由管理层中对被审核单位及其财务(包括预测性财务信息)负主要责任的人员签署。在某些情况下,注册会计师也可以向管理层中的其他人员获取管理层声明书。一般情况下,注册会计师应当就以下事项向管理层获取书面声明:① 预测性财务信息的预定用途;② 管理层作出的重大假设的完整性;③ 管理层认可对预测性财务信息的责任。

(五) 评价预测性财务信息的列报

在评价预测性财务信息的列报(包括披露)时,注册会计师除考虑相关法律法规的具体要求外,还应当考虑下列事项:① 预测性财务信息的列报是否提供有用信息且不会产生误导;② 预测性财务信息附注是否清楚地披露会计政策;③ 预测性财务信息的附注是否充分披露所依据的假设,是否明确区分最佳估计假设和推测性假设,对于涉及重大且具有高度不确定性的假设,是否已充分披露该不确定性以及由此导致的预测结果的敏感性;④ 预测性财务信息的编制日期是否得以披露,管理层是否确认截至该日期止,编制该预测性财务信息的各项假设仍然适当;⑤ 当预测性财务信息的结果以区间表示时,是否已清楚说明在该区间内选取若干点的基础,该区间的选择是否不带偏见或不产生误导;⑥ 从最近历史财务信息披露以来,会计政策是否发生变更、变更的原因及其对预测性财务信息的影响。

四、预测性财务信息的审核报告

(一) 预测性财务信息审核报告的内容

注册会计师在实施必要的审核程序及核实证据后,形成审核意见,并据此出具审核报告。审核报告应当包括下列内容:

标题。标题一般统一规范为“审核报告”。

收件人。收件人是注册会计师致送审核报告的对象,一般为审核业务约定书中的委托人,也可能是审核业务约定书中指明的其他致送对象。审核报告应当载明收件人的全称。

指出所审核的预测性财务信息。即对预测性财务信息作出的界定与描述。

提及审核预测性财务信息时依据的准则。

说明管理层对预测性财务信息(包括编制该信息所依据的假设)负责。

适当时,提及预测性财务信息的使用目的和分发限制。指明预测性财务信息仅限

于已经明确识别的特定主体使用,或者仅限于在业务约定书中明确的用途。

以消极方式说明假设是否为预测性财务信息提供合理基础。

对预测性财务信息是否依据假设恰当编制,并按照适用的会计准则和相关会计制度的规定进行列报发表意见。

对预测性财务信息的可实现程度作出适当警示。典型的措辞如:“由于预期事项通常并非如预期那样发生,并且变动可能重大,实际结果可能与预测性财务信息存在差异。”该警示表明注册会计师不对该预测性财务信息未来的可实现程度作出保证。

注册会计师的签名及盖章。

会计师事务所的名称、地址及盖章。

报告日期。报告日期应为完成审核工作的日期,不应早于被审核单位管理层批准和签署预测性财务信息的日期。

(二) 审核报告中应提出的结论

注册会计师在预测性财务信息的审核报告中应当说明以下事项。

根据对支持假设的证据的检查,注册会计师是否注意到存在任何事项,可能导致其认为这些假设不能为预测性财务信息提供合理基础。此项结论应采用消极方式表述。

对预测性财务信息是否依据管理层的假设恰当编制,并按照适用的会计准则和相关会计制度的规定进行列报发表意见。此项结论应当采用积极方式表述。

注册会计师在确定预测性财务信息审核报告及审核意见的表述形式时需要注意,报告的形式应当与预测性财务信息的列报方式相对应。例如,预测性财务信息以列表方式列报,其中每一列分别代表一个特定的细分期间(例如共有~~三~~列,分别代表~~2016~~-~~2018~~年三年中每一年的预测数据),则注册会计师应当分别针对该预测性财务信息列表中涉及的每一个细分期间提出审核结论。

预测性财务信息审核报告的范例如下。

【例 ~~1~~】 对预测性财务报表出具无保留意见审核报告(以预测为基础)。

审 核 报 告

粤月说股份有限公司:

我们审核了后附的粤月说股份有限公司(以下简称粤月说公司)编制的预测(列明预测涵盖的期间和预测的名称)。我们的审核依据是《中国注册会计师其他鉴证业务准则第~~3101~~号——预测性财务信息的审核》。粤月说公司管理层对该预测及其所依据的各项假设负责。这些假设已在附注~~伊~~中披露。

根据我们对支持这些假设的证据的审核,我们没有注意到任何事项使我们认为这些假设没有为预测提供合理基础。而且,我们认为,该预测是在这些假设的基础上恰当编制

的,并按照伊伊编制基础的规定进行了列报。

由于预期事项通常并非如预期那样发生,并且变动可能重大,实际结果可能与预测性财务信息存在差异。

伊伊会计师事务所

中国注册会计师:伊伊伊

摇摇摇摇摇(签名并盖章)

摇摇(盖章)

中国注册会计师:伊伊伊

摇摇摇摇摇(签名并盖章)

摇摇 中国 伊伊市

二〇伊二年伊月伊日

【例 员缘】摇摇对预测性财务报表出具保留意见审核报告(以预测为基础)。

审核报告

粤月说股份有限公司:

我们审核了后附的粤月说股份有限公司(以下简称粤月说公司)编制的预测(列明预测涵盖的期间和预测的名称)。我们的审核依据是《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 猿猿号——预测性财务信息的审核》。粤月说公司管理层对该预测及其所依据的各项假设负责。这些假设已在附注伊中披露。

根据《企业会计准则第 缘号——所得税》的有关规定,粤月说公司应当披露所得税费用(收益)与会计利润关系的说明。但粤月说公司在该预测中对此未予披露。

根据我们对支持这些假设的证据的审核,我们没有注意到任何事项使我们认为这些假设没有为预测提供合理基础。

另外,除了前段所述的粤月说公司未在该预测中披露所得税费用(收益)与会计利润关系的说明以外,该预测是在这些假设的基础上恰当编制的,并按照伊伊编制基础的规定进行了列报。

由于预期事项通常并非如预期那样发生,并且变动可能重大,实际结果可能与预测性财务信息存在差异。

伊伊会计师事务所

中国注册会计师:伊伊伊

摇摇摇摇摇(签名并盖章)

摇摇(盖章)

中国注册会计师:伊伊伊

摇摇摇摇摇(签名并盖章)

摇摇 中国 伊伊市

二〇伊二年伊月伊日

第四节摇会计咨询、服务业务

一、会计咨询、服务业务及其内容

会计咨询、服务业务是一项凭借先进技术、知识和智力提供服务的工作,它不是注册会计师的法定业务。

会计咨询、服务业务具有有偿性和自愿性的特点,作为一项特殊的服务工作,具有独立性、客观性、创造性、科学性、协作性的特征。

会计咨询、服务业务的工作范围十分广泛,工作内容极为丰富,不仅仅局限于会计业务本身,还包括资产评估、代理记账和税务代理与咨询、上市公司盈利预测。此外,还包括会计制度设计、投资咨询、财务诊断、培训财会人员、其他会计咨询、服务业务、企业改制与股票发行及上市、管理审计等内容。

二、会计制度设计

注册会计师可以接受委托,为企业设计财务会计制度,以保证会计核算的合法、合规和科学。设计会计制度的主要步骤如下。

(一) 准备阶段

准备阶段一般要做好如下工作:

明确确定设计的内容和目的。会计制度的设计工作,一般包括全局设计、局部设计和修改设计三种类型;其设计内容可以分为会计核算、会计管理、会计组织等方面。对于同类型、不同内容的会计制度在设计上有不同的要求,因此,在设计前要进行科学合理的安排,以利于提高工作效率。

配备一定的专业设计人员。专业设计人员应具备以下条件:素质高、品德好;知识渊博,对企业管理、公司理财、税法、会计理论、准则、财经法律法规等领域有较为深入的研究;有丰富的实践经验,熟悉实务工作。

制定设计方案。其内容包括:根据设计类型和内容制定时间计划;列明设计内容及其项目。

调查了解情况。熟悉和掌握会计准则、国家财经法律法规;了解企业的性质、规模、工艺特点、材料供应、市场与产品销售、资金筹集、利润分配等基本情况;了解企业现行会计制度的执行情况,如材料采购、货款结算、存货的收发存情况、财产物资的清查盘存、发票的开具、发货情况、运输及应收款项情况、生产费用核算与成本计算方法、资产负债的核算等情况;了解企业组织机构的构成与人员情况;征求领导、财会部门及其他职能部门的意见;搜集相关规章制度和同行业先进企业的各种会计管理制度。

(二) 设计阶段

在设计阶段,要根据有关规定,结合本企业具体情况编写会计制度。

遵循会计制度的编写原则。编写会计制度时,应遵循以下原则:

(员) 合规性原则。会计制度的设计中要体现国家的法律、法规、政策和国家统一的会计制度、会计准则等方面的内容。

(圆) 效益性原则。会计制度的设计要以提高效益为出发点,既要考虑企业经济效益的提高和考核,也要考虑会计制度本身的效益性。

(猿) 实用性原则。会计制度要紧密结合企业的实际情况,确实适合本企业的要求。

(源) 稳定性原则。会计制度在一定时期内能够保持一定的稳定性。

设计会计制度应注意的问题。各项会计制度要具体、全面、准确,符合企业实际,有利于实用和便于操作;充分体现企业内部制度的要求,建立一套能够防止错误和舞弊发生的财务、会计内部控制制度。会计内部控制的基本原理是将业务工作进行合理分工,并按照一定的流程明确经手人的责任和职权,将财产实物的经营人员与会计人员完全独立开来,会计内部工作岗位要有明确分工。处理每项经济业务的全过程,必须有两个或两个以上的人员经手,起到彼此监督、制约的作用。

设计会计制度时应正确处理各部门尤其是会计部门与业务部门之间的关系;正确处理会计制度与其他管理制度的关系,相互之间应该协调配合,树立整体观念。

会计制度设计的内容。会计制度设计的内容包括会计业务方面的制度,如财务会计制度、成本会计制度、管理会计制度、会计管理制度、会计电算化制度以及会计机构和会计人员方面的制度。财务会计制度的具体内容包括会计科目、凭证、账簿的设计,会计核算程序的设计和会计报表的设计;成本会计制度包括成本预测、计划、核算、成本核算制度的设计;管理会计制度包括预测、决策与分析、全面预算、控制、责任中心制度的设计。

(三) 审定阶段

会计制度设计出来后,应组织有关人员讨论,然后,报送有关领导和部门审查,根据各方面的意见进行修改,最后定稿,付诸实施。

会计制度执行后,企业应定期检查执行情况,以便修订。

三、投资咨询

投资咨询是对企业的投资方向、投资项目和投资方案进行财务、经济评价,为企业投资决策提供依据的咨询活动。其主要内容包括:代办企业设立注册登记手续,协助企业拟订投资协议、合同、章程及其他经济文件,进行投资环境评价,投资方案可行性研究的经济分析等。

(一) 代办企业设立注册登记手续

新建企业或原有企业改组为新企业,必须按法定程序办理工商登记手续,以取得合法

经营的资格,并得到我国法律的保护。注册会计师办理这类业务,必须了解企业登记的有关法律、法规的规定,这些法律法规目前主要有《中华人民共和国公司法》、《企业法人登记管理条例》、《中外合资经营企业法》及其修订案等。

不同投资或组织形式的企业,其设立程序不完全相同。例如,按照我国《公司法》规定,设立股份公司,必须有符合法律规定的公司发起人,由发起人达成设立公司的协议后,共同委托一个发起人按规定准备文件、资料,承办设立公司的申请手续,然后按规定的程序,办理公司的筹建登记、募集股份和法人登记手续。

(二) 协助企业拟订有关投资协议等

注册会计师协助企业拟订投资协议、合同、章程或其他经济文件,不仅应了解企业设立的法定程序以及法律规定,还应查阅有关企业法规,了解和熟悉投资协议、合同、章程等各种经济文件的内容、格式和要求。

(三) 投资环境评价

投资环境评价是投资咨询的一项重要内容。投资环境是指影响投资或资本完成其自身职能的一切外部条件的集合,它影响着企业生产经营的条件,是投资者进行投资决策时必须考虑的一个重要因素。

投资环境既包括自然地理条件等外部因素,也包括政治、法律制度等社会因素,通常将其分别称为软环境和硬环境。其构成因素又可以进一步层层细分,但一般可以概括为政治环境、法律环境、宏观经济环境、经营环境、自然环境、地理环境、资源环境等方面。

进行投资环境评价时,首先应进行调查并取得有关资料,然后采用综合评分法进行评价。具体方法是:将投资环境分解为软硬环境分别确定其权数,然后对软硬环境再进一步分解为小因素,并分别确定其权数,最后对全部子因素进行评分,将其与各自的权数相乘,得出投资环境的综合得分。

投资环境因素的分类、分解和分数的确定,取决于投资项目的性质、投资单位的能力及投资的目的,对于和投资项目关系不大的,可不予考虑。

(四) 可行性研究

可行性研究是在作出投资决策前,对投资项目技术的先进性、经济上的合理性所进行的预测、调查、综合分析和论证,从而确定投资的必要性、可能性,并对经济效益进行评价。可行性研究报告不仅为投资决策提供依据,也为审批机关批准投资项目、银行决定是否发放贷款提供依据,更是我国法律规定的企业设立程序的重要环节。

可行性研究的内容。可行性研究的基本内容可以分为经济与技术两大部分。具体包括以下内容:① 投资项目的基本情况和生产条件;② 市场需求、投资能力和投资规模;③ 技术、工艺、设备和土建工程;④ 厂址选择和环境污染的防治措施;⑤ 投资概算和筹资来源;⑥ 财务分析和经济效益分析等。

可行性研究的工作主要集中在市场预测、经济效益评价和技术工艺研究方面,工作难

度很大,投资者通常要委托给咨询机构完成,而注册会计师接受的通常是经济方面的委托。

可行性研究的步骤。可行性研究的步骤一般分为三个阶段:

(员) 机会研究。即对投资初步设想的建议进行概略性分析,从中挑选有必要且可能的投资机会。

(圆) 初步可行性研究。初步研究不要求详细和深入,详细研究的工程大、耗费多,为提高效率、避免损失,通常需要进行初步研究,较为粗略地对投资项目进行技术上和经济上的论证,以便确定是否继续进行研究。实际工作中,初步研究是编制项目建议书的依据。

(猿) 详细可行性研究。项目建议书或申请书得到批准后,就需要对投资项目进行全面系统的分析。其工作结果是投资决策提供确切、全面、科学的意见和建议。

四、企业改制与发行及上市

企业改制从总体上来说是要将原来适应计划经济体制需要的传统企业制度,转变为适应社会主义市场经济体制需要的现代企业制度,其核心是经营机制的创新,实质是调整生产关系以适应生产力发展的需要。具体来说就是将传统企业制度改建为现代企业制度。现代企业制度的基本内容包括:产权清晰、权责明确的企业法人制度;政企分开的国有资产管理体制;形式多样的企业组织制度;科学的企业管理制度。

企业改制的形式有有限责任公司、国有独资公司、股份有限公司和上市公司。

企业改制的途径主要有:企业合并;若干个企业共同发起组建的有限责任公司或股份有限公司;通过向社会招股建立或改制或组建股份制公司;企业相互参股或交换股票形成紧密的股份有限公司企业集团;与外资合营、中外合资的股份制企业、境外法人或自然人参与的股份制企业等。

我国相关法律规定,国有企业改建为股份公司,必须依照法律、行政法规规定的条件和要求,转换企业经营机制,有步骤地进行清产核资,界定产权,清理债权债务,评估资产,建立规范的企业内部管理机构。根据这一规定,企业改制的一般步骤是:①成立改制筹备委员会,研究确定新设公司的改组方案及其组织形式等;②形成公司文本;③申请与办理报批手续;④资产评估;⑤产权界定;⑥股权设置;⑦认缴股份;⑧注册登记。

五、财务诊断、财会人员培训及其他会计咨询业务

(一) 财务诊断

财务诊断是财务专家深入企业现场,运用系统的专业知识和科学方法,对企业的财务状况和经营状况进行全面的调查、分析、鉴别,断定企业资金运行的性质、特点及存在的问题,提出改进方案,帮助企业改善经营管理,以达到提高企业经济效益的目的。

财务诊断的内容包括：企业财务基础诊断、企业投资决策诊断、企业财务收支管理诊断等。财务诊断的结果最终通过企业财务诊断报告书的形式反映出来，以此作为决策的依据。

（二）财会人员培训

注册会计师的另一项业务是为社会培训财务会计人员，提高现有财会人员的业务能力和业务素质，这对于提高企业的财务管理水平具有重要的意义。

财会人员培训主要有以下内容：业务技能培训、政策法规培训、技术资格考试培训和职业道德培训等。

（三）其他会计咨询业务

其他会计咨询业务是指除以上会计咨询业务以外的其他咨询业务，如拟定合同、章程和其他业务公文、常年会计顾问以及代企业设计电子计算机软件等。这些业务在此不作详述。

六、管理审计

管理审计是指通过审查被审计单位管理活动的效率性、效果性和经济性，对其管理活动的质量水平、管理机构及其人员的素质和能力进行评价，以促进和加强管理、提高经济效益为目的的一种审计活动。管理审计是经济效益审计的一个组成部分，是从内部审计职能演变发展而成的现代审计门类。

经济效益审计是以帮助被审计单位提高经济效益为目的的审计。企业提高经济效益，通常有两条途径：一是提高生产力水平；二是改善管理素质。前者主要是通过提高对人、财、物的开发、利用能力，达到提高经济效益的目的；后者在现有技术装备条件下，以改善管理组织和方法，提高管理素质为契机，达到提高经济效益的目的。这两条途径相互联系又有所区别，因此，经济效益审计又分为经营审计和管理审计。以企业经营过程为对象的审计是经营审计；以改善管理素质，提高管理水平为主要内容的经济效益审计属于管理审计。

第五节 代理记账、税务代理与咨询

《中华人民共和国会计法》规定：不具备设置会计机构或会计人员条件的，可以通过经批准设立的会计咨询、服务机构进行代理记账。财政部根据此规定，于 1994 年颁布了《代理记账管理办法》。

一、代理记账

代理记账主要是代客户从事会计记账。代理记账可使客户避免管理混乱，使国家和社会公众利益免受不应有的损失。

（一）代理记账的机构

代理记账的机构主要有两类：一类是专门代理记账机构；另一类是兼办代理记账的会计咨询服务机构，如会计师事务所、财务会计咨询公司等。

从事代理记账业务的机构，除会计师事务所外，必须按隶属关系向县级以上人民政府财政部门申请代理记账资格，经审查符合有关条件，并领取由财政部统一印制的代理记账许可证书后，方能从事代理记账业务。颁发代理记账许可证书的财政机关负责对其发证的代理记账机构进行年检。

（二）代理记账的程序

会计师事务所办理代理记账必须遵循以下程序：

1. 签订书面委托合同，明确双方义务和责任。委托人委托代理记账机构进行代理记账，应当在相互协商的基础上，签订书面委托合同。委托合同除应具有法律规定的条款外，还应当明确以下内容：① 委托人、受托人对会计资料合法、真实、准确、完整应承担的责任；② 会计凭证的传递程序和签收手续；③ 编制和提供会计报表的要求；④ 会计档案的保管要求；⑤ 委托人、受托人终止委托合同应当办理的会计交接事宜。

2. 办理会计核算业务。代理记账机构应当根据委托合同的约定，定期派人到委托人所在地办理会计核算业务，或者根据委托人送交的原始凭证在代理记账机构所在地办理会计核算业务。代理记账机构根据委托人提供的原始凭证和其他资料，按照国家统一的会计制度的规定进行会计核算，包括审核原始凭证、填制记账凭证、登记会计账簿、编制会计报表等。

3. 编制和报送会计报表。代理记账机构为委托人编制的会计报表，经代理记账机构负责人和委托人审阅并签名或盖章后，按照国家统一会计制度的规定报送政府有关部门和其他会计报表使用者。

4. 定期向税务机关提供税务资料。

5. 承办委托人委托的其他会计业务。

（三）代理记账机构及其从业人员的工作规则

代理记账机构及其从业人员应当遵守以下规则：按照委托合同办理代理记账业务，遵守有关法律、行政法规和国家统一的会计制度的规定；对在执行业务中知悉的商业秘密应当保密；对委托人示意其作出不当的会计处理，提供不实的会计资料，以及其他不符合法律、行政法规和国家统一的会计制度规定的要求，应当拒绝；对委托人提出的有关会计处理原则问题应当予以解释。

二、税务代理

税务代理是指税务代理人接受纳税人、扣缴义务人的委托，以被代理人（即纳税人

等)的名义在《税务代理试行办法》(国税发[1995]105号)规定的范围内办理税务事宜的各项行为的总称,属于委托代理的一种。

税务代理人是指具有丰富的税收实务工作经验和较高的税收、会计专业理论知识以及法律知识,经国家税务总局及其省、自治区、直辖市国家税务局批准,从事税务代理的专门人员及其工作机构。从事税务代理的专门人员称为税务师,其工作机构是按规定设立的承办税务代理业务的机构。国家对税务师实行资格考试和认定制度。税务师必须加入税务代理机构,才能从事税务代理业务。税务代理人实施税务代理行为,应当以纳税人、扣缴义务人自愿委托和自愿选择为前提,以国家税收法律、行政法规为依据,独立、公正执行业务,维护国家利益,保护委托人的合法权益。税务代理实行有偿服务,收费标准由省、自治区、直辖市国家税务局会同有关部门制定。

(一) 税务代理的业务范围

负责办理税务登记、变更税务登记和注销税务登记。

负责办理发票领购手续。

负责办理纳税申报或扣缴税款报告。

负责办理缴纳税款和申请退税。

负责制作涉税文书。

负责审查纳税情况。

负责建账建制,办理账务。

负责开展税务咨询、受聘税务顾问。

负责申请税务行政复议或税务行政诉讼。

(二) 税务代理的程序

负责签订委托书。注册会计师承办税务代理业务,由其所在的会计师事务所统一受理,并与被代理人签订委托代理协议书。协议书应载明代理人和被代理人姓名、代理事项、代理权限、代理期限及其他应明确的内容,并由各方签名盖章。

负责办理税务代理业务。其业务如前所述的业务范围。纳税人、扣缴义务人可以根据需要委托税务代理人进行全面代理、单项代理或临时代理、常年代理。

负责税务代理关系的终止。税务代理期满,委托协议届时失效,税务代理关系自然终止。在一些特定情形下,被代理人或代理人在委托期限内可单方终止代理业务,此时终止方应及时通知另一方,并向当地税务机关报告,同时公布终止决定。

三、税务咨询

税务咨询属于管理咨询的一种形式,它是指具有税收等方面专门知识或技能的自然人或法人(也称为咨询人)向纳税人、扣缴义务人以及税务机关或人员及其他组织和人员就其提出的税收请求事项,提供智能服务的行为。

税务咨询业是继会计咨询业、法律咨询业之后发展起来的又一市场中介服务行业,主要是为税务机关和纳税人、扣缴义务人提供社会服务。

(一) 国内咨询

从纳税人、扣缴义务人一方来看,可以根据自己的需要就如何办理税务登记、应缴纳哪些税种、如何进行纳税申报、如何计算税款、怎样进行税收抵免、如何办理延期纳税、怎样纳税才不违反税法、如何申请减免退税、如何申请税务行政复议、如何与税务机关打“官司”等方面进行咨询。

从征税一方来看,可以根据自己的需要就如何设计税制、怎样进行税收管理、采取哪些反避税措施、怎样才能增加税收收入、怎样促进经济发展保护税源、怎样达到税收公平等方面进行咨询。

(二) 涉外税务咨询

随着我国对外开放政策的进一步实施,涉外经济日益发展,涉外税收事宜也越来越多,这为我国的涉外税务咨询提供了广阔的市场。涉外税务咨询的内容基本上与国内税务咨询内容相同,不同的是增加了一些与国际税收相联系的内容:① 如何避免国际间双重征税;② 如何进行国际避税;③ 如何进行反避税。

(三) 税务咨询的实施方式

1. 接受委托。

2. 进行税务咨询,即运用自身的知识和智力,为委托人进行税收筹划和解释税收方面的疑难问题。

3. 提出可供委托人选择的决策方式。

习摇摇题

一、思考题

1. 验资业务中相关各方的责任是什么?

2. 设立验资和变更验资有何异同?

3. 资产评估的方法主要有哪些?各自的适用范围是什么?

4. 预测性财务信息审核的目的是什么?

二、计算分析题

东晨有限责任公司(筹)经批准,由甲、乙两方共同出资组建,现正在办理设立登记。根据经批准的协议、章程的规定,该公司(筹)申请登记的注册资本为人民币 1000 万元,由各方于 2007 年 12 月 31 日以前缴足,其中,甲方应出资人民币 400 万元,占注册资本的

远园豫 出资方式为货币 愿园万元 ,实物 圆园万元 ,乙方应出资 苑园万元 ,占注册资本的
源园豫 出资方式为实物 猿园万元 ,知识产权 猿园万元。

注册会计师刘浩接受会计师事务所委派负责对东晨有限责任公司(筹)的注册资本
实收情况进行审验。他根据验资小组人员组成情况 ,对不同的出资方式安排合适的人员
实施相应的审验程序。

请指出 ,对东晨有限责任公司(筹)各方出资情况 ,注册会计师刘浩需要安排相关人
员分别采取什么方法取得验资证据。

各章习题参考答案

第一章摇(略)

第二章摇计算分析题参考答案

步骤

审计人员要确定 2015年 12月 31日的库存数是否正确,则调节过程为:

粤材料应有盘存数 10000件(原账面数12000件-2000件);

月材料应有盘存数 2000件(原账面数2000件);

所以,粤材料盘存数比账面数少 2000件;而月材料比账面数少 0件。

步骤

(员) 盘点日账面余额应当为 10000元(原账面数12000元-2000元);

盘点现金实有数为 8000元;

库存现金发生短缺 2000元(原账面数8000元-6000元)。

(圆) 2015年 12月 31日资产负债表中“库存现金”的真正余额为:

6000元(原账面数8000元-2000元)。

第三章摇(略)

第四章摇计算分析题参考答案

步骤

工作底稿序号	审计证据所属的类型	证据证明力排序
(员)	自行编制的外部证据	第四
(圆)	直接获取的外部证据	第一
(猿)	客户持有的外部证据	第二
(源)	自行编制的外部证据	第三

该会计师事务所至少应将有关本审计项目的当期档案保管至 2017 年 12 月 31 日。

第五章 计算分析题参考答案

审计程序	认定					审计证据
	存在或发生	完整性	权利和义务	计价和分摊	分类和披露	
检查银行对账单	✓					书面证据
观察客户盘点	✓	✓				实物证据
重新计算应交税费				✓		书面证据
比较管理费用预算与实际数				✓		分析性证据
询问长期投资在财务报表中的披露政策					✓	口头证据
函证应收账款			✓			书面证据

第六章 (略)

第七章 计算分析题参考答案

此分配方案对各资产项目按 10% 进行同比例分配,一般来说,这并不可行,必须对其进行修正。

由于应收账款和存货错报的可能性较大,可分配较高的重要性水平,以节省审计成本。一般来说,现金不应出现大的错报,应分配较低的重要性水平。固定资产项目的金额占总资产的 20%,属于重要的项目,应分配较低的重要性水平。如下表。

重要性水平的分配

单位:万元

项目	金额	分配方案
库存现金	100	10%
应收账款	1000	20%
存货	500	10%
固定资产	2000	20%
总计	3500	10%

如下表。情况 A 需搜集较多的审计证据,情况 B 可搜集较少的审计证据。

四种情况

风险	员	圆	猿	源
可接受的审计风险	缘	缘	缘	缘
重大错报风险	员缘	源缘	远缘	圆缘
可接受的检查风险	缘	员缘缘	愿缘缘	圆缘

摇摇(圆) 当重大错报风险保持不变,降低可接受的审计风险会降低可接受的检查风险水平。

第八章摇摇计算分析题参考答案

员援

(员) 现金盘点表

现金盘点表

被审计单位:粤公司

盘点日:圆园园年 圆月 员日

单位:元

清摇摇点摇摇现摇摇金			核摇摇对摇摇现摇摇金	
货币面值	张数	金额	项摇摇摇摇摇摇目	金摇摇摇摇额
员圆元	—	—	一、盘点日现金账面余额	员圆圆圆圆圆
缘元	—	—	加:未记账收入数(单据摇摇张)	
圆元	—	—	职工李军借款单	圆圆圆圆圆圆
员元	—	—	职工刘民借条	员圆圆圆圆圆
缘元	—	—	已收款未登账记账凭证	员缘缘缘缘缘
圆元	—	—	减:未记账支出数(单据摇摇张)	
员元	—	—	职工王某暂存工资	员圆圆圆圆圆
缘角	—	—	已付款未登账记账凭证	猿猿猿猿猿猿
圆角	—	—		
员角	—	—	二、调整后现金账面余额	员圆圆圆圆圆
缘分	—	—	盘点现金长款	员圆圆圆圆圆
圆分	—	—	三、减:报表日至盘点日账面收入	员缘圆缘缘缘
员分	—	—	加:报表日至盘点日账面支出	员猿猿猿猿猿
残币	—	—		
实点合计		员圆缘缘缘缘	四、报表日现金账应结余额	员圆缘缘缘缘

备注和签字 现金长款 员圆元 有白条抵库 员圆元 未签字单据 圆圆圆元。

企业负责人:朱鑫摇摇会计主管:易健摇摇出纳员:张敏摇摇审计人员:刘云、高强

① 盘点日账面余额应为 1000000 元, 盘点日现金实存数为 1000000 元, 库存现金长款 1000 元; ② 资产负债表日库存现金余额为 1000000 元, 与报表中现金账面余额 1000000 元相符。

(圆) 企业现金管理中存在不合理现象: ① 库存现金超过规定限额 1000000 元; ② 白条抵库 1000 元; ③ 付款不符合内部管理制度, 有未经审批的付款 10000 元; ④ 账实不符, 长款 1000 元, 应进一步查明原因。

圆媛

(员) 编制银行存款余额调节表:

银行存款余额调节表

编制日期: 2015 年 10 月 31 日

账户: 建行 000000

币别: 人民币

单位: 元

银行存款日记账余额(2015 年 10 月 31 日)	1000000	银行对账单余额(2015 年 10 月 31 日)	1000000
加: 银行已收、企业尚未入账的金额		加: 企业已收、银行尚未入账的金额	
其中: 1000 委托银行收款款项 1000 摇摇摇摇摇摇	1000	其中: 1000 未入账支票 1000 摇摇摇摇摇摇	1000
减: 银行已付、企业尚未入账的金额		减: 企业已付、银行尚未入账的金额	
其中: 1000 银行代付水费 1000 摇摇摇摇摇摇	1000	其中: 1000 未入账支票 1000 未入账支票	1000
调节后银行存款日记账余额	1000000	调节后银行对账单余额	1000000

(圆) ① 调节表发现的错误数额是 1000 元(1000 元-1000 元); ② 因为银行对账单余额 1000000 元是正确的, 所以, 错误可能是: 第一, 企业登记银行存款减少时多计支出, 导致银行存款余额减少; 第二, 登记银行存款增加时少计收入, 也会导致银行存款余额减少; ③ 10 月 31 日, 企业银行存款账面的正确余额应当是 1000000 元(1000000 元+1000 元-1000 元)。

圆媛应采用的审计程序是: ① 检查核对, 检查此余额的来源, 调阅其发生的原始凭证, 必要时检查相关公司的会议记录与文件; ② 函证, 必要时, 向与该单位发生业务关系的对方单位发出函证, 以证明其业务发生的真实性; ③ 发银行询证函, 向异地开户银行询证其余额的真实性与正确性; ④ 询问, 向公司相关人员询问在外地的业务情况, 发现一些线索。

第九章摇计算分析题参考答案

粤公司采购与付款循环内部控制方面的缺陷有:

(员) 验收单未连续编号, 不能保证所有的采购都已记录或不被重复记录。应建议甲

公司对验收单进行连续编号。

(圆) 付款凭单未附订购单及供应商的发票等,会计部无法核对采购事项是否真实,登记有关账簿时金额或数量可能就会出现差错。应建议甲公司将订购单和发票等与付款凭单一起交会计部。

(獭) 会计部月末审核付款凭单后才付款,未能及时将材料采购和债务登账并按约定时间付款。应建议公司采购部及时将付款凭单交会计部,按约定时间付款。

第十章摇计算分析题参考答案

审计人员应采用先进先出法对发出产品进行复核,经复核发现发出产品计价存在错误,企业最后库存产品 圆猿肆伍件,结存成本为 圆肆伍肆肆元,单价为 员肆肆元,其结存数量小于最后一批入库产品的数量 圆肆肆肆件,库存产品单价本应与最后一批入库产品单价 员肆肆元一致,但实际却为 员肆元,从而使库存产品成本少计 圆肆肆肆元,结转的发出产品销售成本多计了 圆肆肆肆元。其结果虚增了产品销售成本,虚减利润,导致少交所得税,同时使库存产品计价偏低。对此审计人员应建议被审计单位加以调整。

第十一章摇计算分析题参考答案

援粤公司销售与收款内部控制的缺陷有:

(员) 会计人员乙同时登记产成品总账和明细账,不相容职务未进行分离。应建议甲公司由不同的会计人员登记产成品总账和明细账。

(圆) 会计人员甲开销售发票不能只依据发货单和价目表,因为实际销售的数量和结算价格可能会与发货单上的数量以及价目表上的价格不一致。应建议粤公司会计人员甲应先核对装运凭证和相应的经批准的销售单,并根据已授权批准的商品价格填写销售发票的价格,根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量,再根据数量和价格计算出金额。

圆援该公司坏账准备的计提金额有误。首先,对于应收账款明细账中有贷方余额的不应计提坏账准备,因其相当于预收账款,应该对其进行重新分类,归入负债方。年末计提坏账准备的基数为:

$$\begin{aligned} & \text{圆肆肆肆肆元} - \text{圆肆肆肆肆元} + \text{圆肆肆肆肆元} \text{ (万元)} \\ & \text{当期应提取的坏账准备} = \frac{\text{当期按应收款项总计的坏账准备科目} - \text{原坏账准备科目的贷方余额}}{\text{应提取的坏账准备金额}} \\ & \text{越圆肆肆肆肆元伊豫原(原元) 越圆肆肆肆元} \end{aligned}$$

该公司少提 圆肆元(圆肆肆肆肆元),建议作出调整,调整分录为:

摇借:资产减值损失

圆肆肆肆肆元

摇摇贷:坏账准备

圆肆肆肆肆元

第十二章摇计算分析题参考答案

针对该公司的长期借款,应审查下列内容:

- (员) 审查该公司长期借款是否经公司董事会批准,有无会议记录。
- (圆) 查明长期借款合同中的所有限制条件。
- (猿) 验证长期借款利息费用和应计利息的计算是否正确,复核相关的会计记录是否健全、完整。
- (源) 计算债务和所有者权益之比,核实是否低于缘猿的比例。
- (缘) 查明有无一年内到期的长期借款,并检查在资产负债表中的列示是否恰当。
- (远) 抽查商品明细记录中是否有“充作担保”的记录。

第十三章摇计算分析题参考答案

对于事项(员)李明应提请蓝海公司注意“主要财务数据和指标”与已审计利润之间的重大不一致。如果李明能合理确信已审计财务报表不存在重大问题,则无须在审计报告中反映。

对于事项(圆)李明应根据财务报表中长期投资的数额大小出具保留意见或无法表示意见审计报告。

对于事项(猿)李明应提请蓝海公司在财务报表附注中充分披露这一会计估计的改变,如蓝海公司接受建议,李明无须在审计报告中增加专门的段落予以说明。

对于事项(源)李明应提请蓝海公司在财务报表附注中予以说明。如果蓝海公司接受这一建议,李明应将其作为重大的不确定事项在审计报告的意见段后增加强调事项段予以说明。

对于事项(缘)李明应建议蓝海公司在财务报表附注中说明相关情况。如果蓝海公司进行了充分说明,李明应将其作为重大的不确定事项在审计报告的意见段后增加强调事项段予以说明。

第十四章摇计算分析题参考答案

员对甲方以货币资金方式出资的情况,应当在检查东晨有限责任公司(筹)开户银行出具的收款凭证、对账单及银行询证函回函等的基础上,审验甲方的实际出资金额和货币出资比例是否符合规定。

圆对甲方和乙方以实物方式出资的情况,应当观察、检查实物,审验其权属转移情况,并按照国家有关规定在资产评估的基础上审验其价值。

猿对乙方以知识产权方式出资的情况,应当审验其权属转移情况,并按照国家有关规定在资产评估的基础上审验其价值。摇摇

参 考 文 献

- 员援耿建新,宋常援审计学掇北京:中国人民大学出版社 圆园园苑
- 圆援秦荣生,卢春泉援审计学掇北京:中国人民大学出版社 圆园园苑
- 猿援朱锦余援审计学掇北京:高等教育出版社 圆园园苑
- 源援中国注册会计师协会援审计掇北京:经济科学出版社 圆园园缘
- 缘援中国注册会计师协会援中国注册会计师执业准则指南(圆园园苑)掇北京:中国财政经济出版社 圆园园苑
- 远援中华人民共和国财政部援企业会计准则(圆园园苑)掇北京:中国财政经济出版社 圆园园苑
- 苑援中华人民共和国财政部援企业会计准则应用指南(圆园园苑)掇北京:中国财政经济出版社 圆园园苑
- 愿援全国人民代表大会常务委员会公报版援中华人民共和国公司法掇北京:中国民主法制出版社 圆园园缘
- 怨援中华人民共和国财政部援内部会计控制规范——采购与付款等援中华人民共和国财政部网站
- 员园援杰里·闵沙利文等著援蒙哥马利审计学掇北京:中国商业出版社 员九九怨
- 员员援中华人民共和国审计署法制司援审计法修订释义读本掇北京:中国时代经济出版社 圆园园苑