东北财经大学会计学系列配套教材

审计习题与案例

刘明辉　　主　编

东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press
大　连

© 刘明辉 2004

图书在版编目（CIP）数据

审计习题与案例 / 刘明辉主编 . —大连 ：东北财经大学出版社，2004.8
（东北财经大学会计学系列配套教材）
ISBN 7 - 81084 - 452 - 0

Ⅰ. 审… Ⅱ. 刘… Ⅲ. ①审计学 - 高等学校 - 习题 ②审计学 - 案例 - 高等学校 - 自学参考资料 Ⅳ. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2004）第 057746 号

东北财经大学出版社出版
（大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025）
总 编 室：（0411）84710523
营 销 部：（0411）84710711
网 址：http ://www.dufep.cn
读者信箱：dufep @ vip.sina.com
金城印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行
幅面尺寸：148mm × 210mm 字数：182 千字 印张：9 1/4
印数：1—6 000 册
2004 年 8 月第 1 版 2004 年 8 月第 1 次印刷
责任编辑：田世忠 田玉海 责任校对：众 笑
封面设计：冀贵收 版式设计：孙 萍
定价：16.00 元

前　言

为了帮助各位同学更好地学习审计学的基础知识、基本理论和方法以及实务操作技术，深入地理解和掌握审计学课程的重点及难点内容，我们根据最新统编教材《审计》（刘明辉主编，东北财经大学出版社，2004 年 1 月第一版），组织编写了这本《审计习题与案例》。

本书作为《审计》一书的配套教材，按教材的章节顺序进行编排，以方便教学和自我测试。各章主要包括以下内容：

◇学习目的与要求

◇相关准则与制度

◇预习要览

◇重点与难点解析

◇练习题（含判断、单选、多选、讨论、分析、综合等题型）

◇案例

◇阅读文献

◇练习题参考答案

本书由刘明辉教授担纲主编，各章具体分工如下：第一至三章由薛清梅博士编写；第四至六章由樊子君博士生编写；第七章由张宜霞博士生编写；第八至十章、第十七章由刘明辉教授编写；第十三至十六章、第二十章、模拟试题由郑艳茹博士生编写；第十一章、第十二章由徐平教授编写；第十八章由孙

坤教授编写；第十九章由甄阜铭博士生编写。刘明辉和郑艳茹对全书进行了审阅、总纂、定稿。

作　者

2004 年 7 月

目　　录

第一章　审计概论…… 1
一、学习目的与要求…… 1
二、相关准则与制度…… 1
三、预习要览…… 1
四、重点与难点解析…… 2
五、练习题…… 5
六、案例 …… 10
七、阅读文献 …… 12
八、练习题参考答案 …… 13
第二章　注册会计师管理 …… 16
一、学习目的与要求 …… 16
二、相关准则与制度 …… 16
三、预习要览 …… 16
四、重点与难点解析 …… 17
五、练习题 …… 19
六、案例 …… 25
七、阅读文献 …… 26
八、练习题参考答案 …… 27
第三章　注册会计师职业准则体系 …… 29
一、学习目的与要求 …… 29
二、相关准则与制度 …… 29
三、预习要览 …… 30
四、重点与难点解析 …… 30
五、练习题 …… 32
六、案例 …… 41
七、阅读文献 …… 43

八、练习题参考答案 …… 44
第四章　职业责任与法律责任 …… 47
一、学习目的与要求 …… 47
二、相关准则与制度 …… 47
三、预习要览 …… 48
四、重点与难点解析 …… 48
五、练习题 …… 49
六、案例 …… 54
七、阅读文献 …… 57
八、练习题参考答案 …… 57
第五章　审计目标与审计范围 …… 58
一、学习目的与要求 …… 58
二、相关准则与制度 …… 58
三、预习要览 …… 59
四、重点与难点解析 …… 59
五、练习题 …… 61
六、案例 …… 65
七、阅读文献 …… 70
八、练习题参考答案 …… 70
第六章　审计程序与审计证据 …… 74
一、学习目的与要求 …… 74
二、相关准则与制度 …… 74
三、预习要览 …… 75
四、重点与难点解析 …… 76
五、练习题 …… 80
六、案例 …… 86
七、阅读文献 …… 91
八、练习题参考答案 …… 91
第七章　审计计划与初步审计策略 …… 92
一、学习目的与要求 …… 92
二、相关准则与制度 …… 92

三、预习要览 …… 93
四、重点与难点解析 …… 93
五、练习题 …… 95
六、案例 …… 102
七、阅读文献 …… 103
八、练习题参考答案 …… 103
第八章 内部控制及其评价与测试 …… 105
一、学习目的与要求 …… 105
二、相关准则与制度 …… 105
三、预习要览 …… 105
四、重点与难点解析 …… 106
五、练习题 …… 107
六、案例 …… 113
七、阅读文献 …… 118
八、练习题参考答案 …… 119
第九章 审计测试中的抽样技术 …… 120
一、学习目的与要求 …… 120
二、相关准则与制度 …… 121
三、预习要览 …… 121
四、重点与难点解析 …… 122
五、练习题 …… 124
六、案例 …… 128
七、阅读文献 …… 129
八、练习题参考答案 …… 129
第十章 审计报告 …… 130
一、学习目的与要求 …… 130
二、相关准则与制度 …… 130
三、预习要览 …… 130
四、重点与难点解析 …… 131
五、练习题 …… 132
六、案例 …… 138

七、阅读文献…… 140
八、练习题参考答案…… 140
第十一章　销售与收款循环审计…… 143
一、学习目的与要求…… 143
二、相关准则与制度…… 143
三、预习要览…… 143
四、重点与难点解析…… 144
五、练习题…… 145
六、案例…… 151
七、阅读文献…… 155
八、练习题参考答案…… 155
第十二章　购货与付款循环审计…… 158
一、学习目的与要求…… 158
二、相关准则与制度…… 158
三、预习要览…… 158
四、重点与难点解析…… 159
五、练习题…… 159
六、案例…… 167
七、阅读文献…… 169
八、练习题参考答案…… 169
第十三章　生产与服务循环审计…… 173
一、学习目的与要求…… 173
二、相关准则与制度…… 173
三、预习要览…… 174
四、重点与难点解析…… 174
五、练习题…… 175
六、案例…… 182
七、阅读文献…… 184
八、练习题参考答案…… 184
第十四章　筹资与投资循环审计…… 186
一、学习目的与要求…… 186

二、相关准则与制度…… 186
三、预习要览…… 186
四、重点与难点解析…… 187
五、练习题…… 188
六、案例…… 193
七、阅读文献…… 195
八、练习题参考答案…… 195
第十五章　货币资金审计…… 197
一、学习目的与要求…… 197
二、相关准则与制度…… 197
三、预习要览…… 197
四、重点与难点解析…… 198
五、练习题…… 199
六、案例…… 202
七、阅读文献…… 204
八、练习题参考答案…… 204
第十六章　特殊项目审计…… 205
一、学习目的与要求…… 205
二、相关准则与制度…… 205
三、预习要览…… 206
四、重点与难点解析…… 207
五、练习题…… 209
六、案例…… 215
七、阅读文献…… 216
八、练习题参考答案…… 216
第十七章　终结审计…… 217
一、学习目的与要求…… 217
二、相关准则与制度…… 217
三、预习要览…… 217
四、重点与难点解析…… 218
五、练习题…… 219

六、案例 …… 223
七、阅读文献 …… 224
八、练习题参考答案 …… 225
第十八章　其他类型的审计 …… 226
一、学习目的与要求 …… 226
二、相关准则与制度 …… 226
三、预习要览 …… 226
四、重点与难点解析 …… 227
五、练习题 …… 236
六、阅读文献 …… 239
七、练习题参考答案 …… 239
第十九章　电算化审计 …… 240
一、学习目的与要求 …… 240
二、相关准则与制度 …… 240
三、预习要览 …… 240
四、重点与难点解析 …… 242
五、练习题 …… 245
六、案例 …… 255
七、阅读文献 …… 259
八、练习题参考答案 …… 259
第二十章　保证服务 …… 260
一、学习目的与要求 …… 260
二、相关准则与制度 …… 260
三、预习要览 …… 261
四、重点与难点解析 …… 262
五、练习题 …… 266
六、案例 …… 271
七、阅读文献 …… 273
八、练习题参考答案 …… 276
《审计》模拟试题 …… 276

第一章　审计概论

一、学习目的与要求

- 掌握独立审计产生和发展的各个阶段以及中国独立审计的发展历程
- 理解审计的含义
- 对审计进行分类，区别不同类型的审计人员，解释会计报表审计、经营审计和合规审计的特征
- 理解审计产生和存在的动因
- 理解审计人员所扮演的社会角色
- 了解审计假设的各种理论及其不足之处
- 了解我国的审计假设体系

二、相关准则与制度

- 《独立审计基本准则》
- 《中华人民共和国注册会计师法》
- 《独立审计具体准则第 1 号——会计报表审计》
- 《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》
- 《独立审计具体准则第 21 号——了解被审计单位情况》
- 《独立审计具体准则第 22 号——考虑内部审计工作》
- 《独立审计具体准则第 23 号——管理当局声明》
- 《独立审计具体准则第 24 号——与管理当局的沟通》

三、预习要览

(一) 关键概念

审计　会计账目审计　资产负债表审计　会计报表审计　账项导向审计　内控导向审计　风险导向审计　合规审计　经营审计　独立审计

人员　审计动因　受托经济责任论　代理人学说　信息经济学说　保险论　冲突论　多因决定论　信息风险　审计假设

（二）关键问题

1. 为什么独立审计的萌芽会出现在 16 世纪的威尼斯，但是真正的发展却是在英国开始的？

2. 怎样理解审计的定义？

3. 按照审计对象的不同，审计可以分为几个发展阶段？各阶段的特点如何？

4. 按照审计模式的不同，审计可以分为几个发展阶段？各阶段的特点如何？

5. 审计按照目的和内容的不同可以分为哪几大类？具体解释各自的含义。

6. 说明会计报表审计的主要特征。

7. 独立审计人员、政府审计人员和内部审计人员的资格认可、独立性有何不同？

8. 为什么审计可能是管理当局和信息使用人共同的需求？

9. 审计人员的社会角色是如何转变的？现今该如何理解审计人员的角色？

10. 审计假设包括哪些内容？信息可验证性假设是否合理？有什么理由来支持这一假设？如果要是偏离了这个假设，对审计工作过程和结果将会有什么样的影响？

四、重点与难点解析

1. 独立审计的产生与发展

独立审计是商品经济发展到一定程度时，随着企业财产所有权与经营权分离而产生的。18 世纪下半叶，资本主义工业革命开始以后，英国的生产社会化程度大大提高，导致企业所有权与经营权进一步分离，出现了第一批以查账为职业的独立会计师。股份公司兴起以后，为确保财务信息的真实与公允，由独立会计师对股份公司的财务报告进行审计就显得尤为必要。1720 年，英国爆发了南海公司破产事件，会计师查尔斯·斯内尔受议会聘请对其会计账目进行了检查并以“会计师”名义

出具了一份“查账报告书”，指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊行为，这标志着独立会计师——注册会计师的正式诞生。随后英国议会于 1844 年颁布了《公司法》，有力地促进了独立会计师的发展。1853 年，爱丁堡会计师协会在苏格兰成立，标志着注册会计师职业的诞生。

关于独立审计的发展过程，学术界有两种不同的分类标准，即按审计对象的分类和按审计方法的分类。第一种分类：按审计对象不同，独立审计分为会计账目审计阶段、资产负债表审计阶段及会计报表审计阶段。第二种分类：按审计模式的不同，独立审计分为账项导向审计阶段、内控导向审计阶段和风险导向审计阶段。

中国的独立审计始于辛亥革命以后。1918 年，北洋政府颁布了我国第一部独立审计法规——《会计师暂行章程》。同年，谢霖先生获准成为中国第一位注册会计师，并创办了第一家独立审计机构——正则会计师事务所。解放初期，在我国国民经济恢复过程中独立审计曾发挥了积极作用。在社会主义改造完成以后，由于照搬前苏联高度集中的计划经济模式，我国的独立审计陷入长时期的停滞状态。以 1980 年财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》为标志，注册会计师制度开始重建，1988 年 11 月，中国注册会计师协会成立，1994 年 1 月，《中华人民共和国注册会计师法》正式实施。

2. 审计概念与种类

审计的概念。“审计是一个客观地获取和评价与经济活动和经济事项的认定有关的证据，以确认这些认定与既定标准之间的符合程度，并把审计结果传达给有利害关系的用户的系统过程。”需要理解和掌握审计定义的几个要素：对经济活动和经济事项的认定；客观地获取和评价证据；系统化过程；与既定标准相符合的程度；审计结果；有利害关系的用户。

审计的分类。按照不同的标准可以对审计进行不同的分类。按主体的不同，审计可以划分为政府审计（也称国家审计）、内部审计和注册会计师审计（也称独立审计、民间审计）；按与被审计单位的关系不同，可以划分为内部审计和外部审计；按范围的不同，可以划分为全面审计和局部审计，综合审计和专题审计；按实施时间的不同，可以划分为事

前、事中和事后审计，定期和不定期审计，期中和期末审计；按执行地点的不同，可以划分为就地审计和报送审计；本书按照审计目的和内容将审计分为会计报表审计、合规审计和经营审计三类。

3. 审计人员

根据服务单位在审计组织体系中的位置不同，可以分为独立审计人员、政府审计人员和内部审计人员，前两种又叫外部审计人员。独立审计人员主要是指为客户提供专业审计服务的注册会计师。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、会计服务的职业人员，我国的注册会计师必须参加全国统一考试成绩合格，并从事审计业务工作两年以上，方可申请注册。政府审计人员是指审计机关中接受政府委托，依法行使审计监督权，从事审计业务的人员，政府审计是各国审计的最初形态，西周的宰夫可称为我国最早的政府审计人员，目前我国的政府审计人员实施专业技术资格制度，可以从事合规审计、经营审计，也可以从事与会计报表有关的审计。内部审计人员是公司所雇用的，对公司会计、财务以及其他业务情况进行审核，并向管理当局进行报告和提供建议的公司在册职员，内部审计人员的工作目标主要是提高经营的效率和效果，涉及的领域包括会计问题或与财务相关的审计或经营审计等等，内部审计部门的设置因领导关系不同独立性和权威性不同，领导层次越高审计效果越有保障。政府审计、内部审计和注册会计师审计不存在主导和从属关系，共同构成了我国的审计监督体系。

4. 审计的动因

审计存在和发展的动因可以从多个角度去理解，主要的学说包括：受托经济责任论（认为审计是在两权分离所形成的受托经济责任关系下，基于经济监督的客观需要而产生的）、代理人学说（审计的出现是委托人和代理人利益最大化的共同选择）、信息经济学说（审计可以降低信息不对称，使市场更有效率）、保险论（审计就是一种降低风险的活动，甚至认为审计是分担风险的一种服务）、冲突论（会计报表的提供者和使用者之间的利益冲突需要外部独立专家发表意见）、多因决定论（多方面因素共同导致了审计的出现）。

5. 审计人员的社会角色

审计人员的社会角色随着社会需要的变化而变化。从“警犬”到

“看门人”，再到“信息风险的减少者”和“保险人”。

银行借贷给企业资金，确定利率需要考虑的因素包括：无风险利率，营业风险，信息风险，审计对于无风险利率和营业风险毫无作用，但是审计活动可以减少信息风险，从而降低企业的借款利率，这也说明了为什么企业需要审计。信息风险产生的原因包括：信息的非直接性、信息提供者的偏见和动机、数据量大且复杂的交易业务。

如果将审计人员看作是信息风险的减少者，那么审计人员应该收取多少费用才合适呢？审计的特性决定了审计不能按照工作结果来收费，只能按照劳动投入来收取费用。

如果将审计人员看作是信息风险的分担者，那么审计人员应该收取多少费用才合适呢？审计已经成为分担社会风险的过程，类似于保险人。按照保险理论，如果发生了损失，审计人员必须赔偿，如果没有损失，审计人员的利润就是其得到的公费。那么审计公费就是对审计需求的强烈程度和损失可能性的函数。

6. 审计假设

审计假设亦称审计假定（auditing assumptions）、审计公设（auditing postulates）、审计假说、审计公理、审计前提，它是指对审计领域中存在的尚未确知或无法论证的事物按照客观事物的发展规律所做的合乎逻辑的推理或判断。

我国的审计假设体系应包括如下具体内容：信息不确定假设；信息可验证假设；审计主体独立性假设；审计主体胜任性假设；审计主体理性假设；内控相关性假设；风险可控性假设；认同一贯性假设；责任明确性假设。

五、练习题

（一）判断题

1. 注册会计师审计产生的直接原因是财产所有权和经营权的分离。（　）

2. 会计账目审计阶段，审计报告的使用人是社会公众。（　）

3. 我国计划经济时代没有注册会计师审计，注册会计师审计是市场经济的产物。（　）

4. 审计是就有关经济活动和经济事项的一些说法加以验证。（　　）

5. 审计结果的传达必须采用书面报告形式，不可以采取口头报告。（　　）

6. 经营审计的独立性要求比会计报表审计的独立性要求要低。（　　）

7. 内部审计人员、政府审计人员和独立审计人员都可以从事经营审计。（　　）

8. 我国审计机关只需要发表审计意见，对违反财经纪律的单位和个人无权予以经济制裁。（　　）

9. 经营审计的报告形式与内容随着约定任务的情况不同而有着非常大的差别。（　　）

10. 注册会计师审计就是注册会计师接受委托对被审计单位的会计报表进行审计并发表审计意见。（　　）

11. 政府审计是独立性最强的一种审计。（　　））

12. 审计与企业财务会计的目的均是提高企业的经济效益。（　　）

13. 注册会计师审计的依据是财政部制定的会计准则。（　　）

14. 注册会计师审计发展到资产负债表审计时期，审计抽样方法得到了广泛应用。（　　）

（二）单项选择题

1. 注册会计师审计最早萌芽于16世纪的欧洲，其原因是为了适应一种企业形式的需要，这种企业形式是（　　）。

A. 独资企业　　B. 合作企业

C. 公司制企业　　D. 合伙企业

2. 最早以《公司法》的形式规定股份公司必须设监察人，负责审查公司账目的国家是（　　）。

A. 美国　　B. 英国

C. 德国　　D. 意大利

3. 在独立审计发展的过程中，审计报告使用人从股东、债权人扩大到整个社会公众是在（　　）。

A. 详细审计阶段　　B. 资产负债表审计阶段

C. 会计报表审计阶段　　D. 抽样审计阶段

4. 在独立审计的发展过程中，以会计账簿为审计对象，以查错防弊为目标的详细审计应当属于（　）。

A. 会计报表审计　　B. 内部控制导向审计

C.20 世纪初的美国式审计　　D. 早期的英国独立审计

5. 我国注册会计师审计最早的法规《会计师暂行章程》出自于（　）。

A. 宋朝　　B. 北洋政府

C. 国民党政府　　D. 新中国改革开放以后

6. 下列事项中，标志着独立审计职业诞生的是（　）。

A. 威尼斯会计师协会的成立

B. 热那亚会计师协会的成立

C. 美国注册会计师协会的成立

D. 爱丁堡会计师协会的成立

7. 编制财务报表的责任在于（　）。

A. 公司管理当局　　B. 审计委员会

C. 独立审计人员　　D. 内部审计人员

8. 下列关于注册会计师审计的提法中，不正确的是（　）。

A. 注册会计师审计的产生早于政府审计

B. 注册会计师审计产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离

C. 注册会计师审计是由会计师事务所和注册会计师实施的审计

D. 注册会计师审计在经济活动中的特殊作用是提高财务信息的可靠性和可信性

9. 会计报表审计的判断标准是（　）。

A. 企业内部会计制度　　B. 会计准则

C. 审计准则　　D. 有关法律规定

10. 经营审计的判断标准是（　）。

A. 会计准则　　B. 审计准则

C. 管理当局或法令设立的目标

D. 政府颁布的政策、法规、规定或第三者的要求

11. 经营审计的审计报告的使用者主要是（　）。

A. 企业投资者、债权人

B. 企业潜在的投资者、债权人

C. 被审计单位

D. 企业股东

12. 在抽样审计阶段，审计人员在进行审计时首先要审查和评价被审计单位的（　　）。

A. 内部审计制度　　B. 内部管理制度

C. 内部控制制度　　D. 会计制度

13. 下列各项中，属于合规审计的是（　　）。

A. 环境审计　　B. 上市公司年度会计报表审计

C. 经济效益审计　　D. 财经法纪审计

14. 从独立性的角度来看，在我国审计监督体系中，政府审计（　　）。

A. 仅与委托者独立，不与被审计单位独立

B. 与审计委托者和被审计单位均独立

C. 与审计委托者和被审计单位均不独立

D. 仅与被审计单位独立，不与委托者独立

15. 下列各类审计中，起源、发展最早的应当是（　　）。

A. 内部审计　　B. 政府审计

C. 独立审计　　D. 国际审计

16. 下列各项中，不属于注册会计师审计特点的是（　　）。

A. 强制审计　　B. 有偿审计

C. 受托审计　　D. 双向独立审计

17. 下列各项中，不能作为审计存在原因的是（　　）。

A. 管理部门和审计师之间存在利益冲突

B. 财产所有权和财产管理权的分离

C. 信息不对称情况的存在

D. 财务报表的复杂性，需要专业知识才能判断

（三）多项选择题

1. 独立审计发展的几个阶段包括（　　）。

A.19 世纪初以详细审计为标志的英国式审计

B.20 世纪初以资产负债表为核心的美国式审计

C.20 世纪 30 年代之后的会计报表审计

D.20 世纪 40 年代以后以内部控制为中心的抽样审计

2. 审计概念中的“既定标准”体现在我国会计报表审计中包括（　　）。

A. 企业会计准则

B. 企业会计制度

C. 国家其他相关财务会计法规

D. 企业内部的会计制度

3. 按照审计范围不同，可以将审计分为（　　）。

A. 全面审计　　B. 局部审计

C. 综合审计　　D. 专题审计

4. 审计按目的和内容的不同可以划分为（　　）。

A. 经营审计　　B. 合规性审计

C. 全面审计　　D. 会计报表审计

5. 审计结果需要传达的对象可能包括（　　）。

A. 被审计单位　　B. 审计委托人

C. 股东　　D. 债权人

6. 审计关系人包括（　　）。

A. 审计委托人　　B. 审计人

C. 所有审计信息使用人　　D. 被审计人

7. 与被审计单位有利害关系的用户包括（　　）。

A. 股东　　B. 债权人

C. 证券交易机构　　D. 潜在投资者

8. 信息风险产生的原因有（　　）。

A. 信息的非直接性　　B. 信息提供者的偏见和动机

C. 数据量大　　D. 复杂的交易业务

(四) 分析题

1. 你同意下面这段话的观点吗？如果不同意，请指出其错误之处。

现在的审计人员所做的都是抽样测试，但是因为抽样测试完全依赖审计人员的判断，而审计人员的判断是很可能出现问题的，因此这种方法非

常冒险。只有在所有的交易都被审计了的情况下审计结果才是可信的。

2. 有人认为，审计是会计的分支，你如何理解审计和会计的关系？

3. 四位会计专业的毕业班同学讨论未来的职业规划。甲同学希望去会计师事务所从业，他认为至少要在那里工作五年，或者终身以此为职业，他觉得在审计领域有了丰富的经验后未来会有更好的选择；乙同学希望能够成为大型企业的内部审计人员，因为他认为通过内部审计工作，他可以接触到大型企业集团的各个层面；丙同学打算去税务局从事税务稽查工作，该工作收入颇丰，是目前非常热门的职业；丁同学也希望从事审计工作，但是她还不知道自己应该去哪里，她对专业研究非常感兴趣，但是也愿意去担当有挑战性的职务。

要求：

⑴ 试说明上述几类审计工作的优缺点。

⑵ 对于这些有系统专业知识的同学来说，还有哪些审计职业适合他们呢？

4. 在中国台湾，只有从事独立审计业务的才被叫做“会计师”，在企业事业单位工作的按照其岗位称呼，例如财务经理等。请你向一个台湾同胞解释在大陆什么人被叫做“会计师”，会计师和注册会计师有哪些不同。

5. 你毕业后被一家民营企业所聘用，这家民营企业发展速度很快，但是管理水平有待于提高，公司总经理找你谈话，希望会计专业毕业的你能够帮助企业设计其内部审计制度。请你向他解释一下内部审计的目标、内容都有哪些，如果要提高内部审计的控制功能，应该将内部审计置于哪个部门的领导之下。

6. 你认为审计产生和发展的动因是什么？审计假设体系应当包括哪些内容？如果你同意或不同意教材中的某个观点，请说明理由。

六、案例

案例主题：财务信息的用户

案例资料

最近你无意中听到两个注册会计师的谈话，内容如下：

CPA1：要想知道公司财务报告的所有使用人的特定需要是不可能

的，比方说，我怎么能够知道工会或者银行会如何利用我所审计公司的财务报告呢？

CPA2：可是你必须知道财务报告用户的需要，否则你无法判断某一个特定的交易事项的会计处理是否对用户非常重要。

CPA1：但是我无法知道他们所有人的需要。我只好将注意力偏向股东或者银行的放贷部门，他们是更重要的报表使用人。此外，是管理当局最终负责报表的公允表达方式，我只负责对他们编制的财务报表发表意见，又不是我自己编制报表，你不要对我们审计人员期望太高了。

CPA2：是公众的期望，而非我的期望。我可不希望因为没有达到用户的要求而被告上法庭。但是我完全同意你的看法，要想知道所有用户的需要是相当困难的，而且，每种用户需要的信息似乎都不同，你无法满足每一个人。如果利润高了，员工会要求加工资，税务局要求收取更多税，管理人员就希望将利润报告得低一点。我看我们只能运用会计准则来做判断，只要符合会计准则，我们就可以假设它是符合用户需要的了。

CPA1：这点我倒是同意的。

讨论：

A. 为什么审计人员需要了解可能使用审计报告的各种用户以及他们的需要呢？

B. 评价 CPA2 的结论：因为无法确知所有使用人的需求，结果就只能依赖会计准则判断会计报表是否公允表达。

C. 请指出下面的五种报表使用人，每种人的信息需求可能会和其他人的需求产生什么样的潜在冲突。

⑴ 现有的股东；

⑵ 潜在的投资者；

⑶ 企业内部的工会组织；

⑷ 银行放贷部经理；

⑸ 公司管理层。

【案例提示】

⑴ 因为审计报告的使用人对信息的需求不同，对于某个使用人而言并不重要的信息，对另一个人而言可能是非常重要的。审计人员有责

任发现重大的错误和舞弊，如果审计人员不了解审计报告的各种用户及其需要，就无法做出判断究竟对于用户而言什么是重要的，在执行审计业务时也就无法确定重要性的标准。

⑵ 即使能够确知所有审计报告使用人的需求，会计准则也仍然是判断会计报表是否得到了公允表达的标准。

⑶ 现有股东运用会计信息的目的是为了评价管理当局的诚实度和管理能力，做出企业增加投资、减少投资或者保持现有投资不变的决定，因此重视企业的盈利能力信息。潜在投资者需要决定是否对企业进行投资，投资的价格是多少，重视企业未来发展潜力的信息。企业内部的工会组织需要评估组织的盈利能力和提高工资以及利润分享协议的可能性，重视企业的盈利性和利润率。银行放贷部经理需要决定是否贷款给企业，以及贷款的额度与条件，重视企业的财务状况，现金流量，项目的盈利性。管理当局需要检查业绩、评价复杂交易的结果，并做出影响企业未来发展方向的决定。

现有股东希望本期能多分股利，潜在投资者恰好相反。工会希望企业提高盈利能力，从而提高员工的工资。股东和管理当局则希望能降低工资，从而减少成本，增加利润。银行希望企业有大量现金，资产变现能力强。股东希望企业的资产不要以现金形式存放，要提高资金的使用效率。

七、阅读文献

1. ［美］卡迈克尔：《审计概念与方法》，第 1 章，刘明辉等译，中文 1 版，大连，东北财经大学出版社，1999。

2. ［美］A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，第 1 章，中文 1 版，北京，中国审计出版社，2001。

3. ［美］迈克尔·查特菲尔德：《会计思想史》，文硕、董晓柏等译，117 页，北京，中国商业出版社，1989。

4. ［美］C.W. 尚德尔：《审计理论》，汤云为译，中文 1 版，4 页，北京，中国财政经济出版社，1992。

5. ［美］罗伯特·K. 莫茨、［埃］侯赛因·A. 夏拉夫：《审计理论结构》，文硕、尚泽忠等译，中文 1 版，北京，中国商业出版社，1990。

6. 胡春元：《审计风险研究》，1 版，9 页，大连，东北财经大学出版社，1997。

7. 刘明辉：《独立审计学》，2 版，17 页，大连，东北财经大学出版社，2001。

8. W. A. Wallace，The Economic Role of the Audit in Free and Markets，New York：Touche Ross，1980.

9. David G. William：《A Survey of Auditing Research》.

八、练习题参考答案

(一) 判断题

1. √ 2. × 3. √ 4. √ 5. × 6. √ 7. √ 8. × 9. √ 10. × 11. × 12. × 13. × 14. ×

(二) 单项选择题

1. D 2. B 3. C 4. D 5. B 6. D 7. A 8. A 9. B 10. C 11. C 12. C 13. D 14. D 15. B 16. A 17. A

(三) 多项选择题

1. ABCD 2. ABC 3. ABCD 4. ABD 5. ABCD 6. ABD 7. ABCD 8. ABCD

(四) 分析题

1.

在早期的审计实务中，审计人员对被审计单位全部的会计和其他资料进行审查，随着企业规模的扩大和经济业务的日益复杂，继续采用详细审计方法既不经济也不现实，因此才开始采用抽样审计的方法。在账项导向审计阶段，以采取判断抽样为主，抽查数量很大，但仍然很难有效揭示企业会计报表中可能存在的重大错弊。到了内控导向审计阶段，审计师们也发现内部控制制度与会计信息质量具有很大的相关性。通过了解和评价被审计单位的内部控制制度，评估审计风险，制定审计计划并确定审计实施的范围和重点，在此基础上进行实质性测试。通过内部控制测试，如果内部控制制度健全有效，会计报表发生错误和舞弊的可能性就小，会计信息的质量就越有保证，审计测试范围也可以相应缩小；反之，就必须扩大审计测试范围，抽查更多的样本。这样审计人员

进行抽样测试的判断是建立在一定基础上的。随着风险导向审计的发展，不仅考虑企业内部控制的风险，还考虑外部风险，抽样测试的风险得到了一定的控制。

2.

许多财务报告使用人和公众都把审计和会计混淆起来，主要是因为审计往往和会计信息相关，而且许多审计人员是会计方面的专家。更重要的是，从事独立审计工作的人被称为“注册会计师”，更增加了这种概念的混淆。

会计是为决策提供财务信息而对经济事项进行计量、记录、确认和报告的一个系统。会计的任务是为管理人和其他信息使用人提供各种价值信息，以便于其作出经济决策。为了能提供与决策相关的信息，会计人员必须充分理解处理会计信息的原则和基础。

审计会计数据时要关注的是已经记录的这些信息是否反映了在一定会计期间内发生的经济事项。因为会计规则是评价会计信息是否得到恰当记录的标准，因此所有审计这些数据的审计人员必须充分理解这些会计规则。例如会计报表审计，会计规则就是一般公认会计原则。在学习审计知识以前，学生必须先掌握了一般公认会计原则的知识。

除了要掌握会计知识以外，审计人员还必须是搜集和解释审计证据的专家，这是会计和审计的最大区别。审计人员必须运用恰当的审计程序，决定测试的项目和类型，并进行评价，这也是只有审计才需要做的工作。所以学会了会计，未必就能做审计。莫茨和夏洛夫曾将会计和审计比做律师和法官，律师要懂得法律知识，但是并不是懂得法律知识就可以做得了法官。

3.

⑴ 注册会计师主要为客户提供专业审计服务，客户可能包括各类企业、非营利组织、政府机构及个人，为各种客户提供审计服务将积累很多的审计经验。经过不断的职业后续教育，可以跟进最新的发展，而且审计公费收入比较高。同时由于其独立性和专业性，该职业和律师、医生一样备受尊敬。但是注册会计师审计需要承担一定的风险，有时候可能仅仅因为“深口袋”理论而败诉。要从事审计业务必须考取注册会计师资格，并且有两年的实际工作经验才可以。企业内部审计人员受雇

于企业，为管理者执行内部审计任务。内部审计人员的任务根据管理要求可能会有很大的变化，有的时候进行经营审计，有的时候进行合规审计，甚至有的时候还负责超出会计范围的各种任务。但是内部审计人员如果不独立于各个部门，则无法有效运作。在税务局工作，按照税法规定审计纳税义务人的所得，属于合规审计的范畴。税的种类很多，税法规定又复杂多变，在这个领域工作也需要具备充分的审计知识和审计技巧。

⑵ 除了这些审计职业以外，他们还可以在政府或其他非营利组织的审计部门工作。

4.

大陆的“会计师”是指具有会计师职称的人，会计师是一种专业技术资格。会计专业技术资格分为会计员、助理会计师、会计师和高级会计师等不同等级，需要进行考试或评审。在企业事业单位从事会计工作的人都可以参加会计师技术资格考试，并按照聘任的职称级别取得相应的待遇。这种会计师不能从事独立审计业务。在大陆从事独立审计业务的叫做“注册会计师”，需要通过全国统一的注册会计师考试，并参加审计工作两年以上才能进行注册登记，从事法定审计业务。

5.

内部审计的工作目标主要是提高经营的效率和效果，涉及的领域包括会计问题或与财务相关的审计或经营审计等等。其工作内容包括：复核及评估会计、财务管理及其他活动的控制是否设计周密、适当，执行是否有效，并在符合成本效益原则的前提下，尽量提高各项内部控制的有效性；确定各级管理人员遵行企业政策、方案及程序的程度；确定企业资产适当记录、保管及防止损失的做法及执行程度；确保管理信息的可靠性；评估各级人员执行被指派的工作时的质量水平；建议改进工作管理的方法。内部审计隶属的管理层次越高，独立性就越强，越能发挥作用，因此应当将内部审计机构设置在董事会下。

6. 略

第二章　注册会计师管理

一、学习目的与要求

- ➢了解各国注册会计师资格考试制度，中国注册会计师资格考试的报考条件、注册登记制度等
- ➢掌握注册会计师的业务范围以及未来发展趋势、我国注册会计师的业务范围
- ➢了解我国注册会计师职业后续教育的内容、形式、组织实施、考核等内容
- ➢了解会计师事务所的组织形式、我国会计师事务所的审批制度以及设立审批条件
- ➢掌握我国会计师事务所业务承接的有关要求
- ➢了解我国注册会计师协会的发展情况与组织机构
- ➢了解国外注册会计师行业的管理体制和我国注册会计师行业的管理体制

二、相关准则与制度

- ➢《中华人民共和国注册会计师法》
- ➢《独立审计基本准则》
- ➢《有限责任会计师事务所审批办法》
- ➢《合伙会计师事务所设立及审批试行办法》
- ➢《中国注册会计师协会章程》

三、预习要览

(一) 关键概念

保证服务　非保证服务　鉴证服务　非鉴证服务　委外服务　有限

责任会计师事务所　合伙会计师事务所　行业管理

（二）关键问题

1. 简述注册会计师资格如何取得并在什么情况下不予注册和撤销注册。

2. 简述保证服务和非保证服务的区别与联系，并举例说明。

3. 中国注册会计师的业务范围有哪些？

4. 我国允许设立哪些形式的会计师事务所？都需要什么样的条件？

5. 中国注册会计师协会有哪些职责？

6. 中国注册会计师行业管理体制如何？

四、重点与难点解析

1. 注册会计师考试和注册登记制度是注册会计师制度的重要内容之一，我国于 1991 年开始组织全国注册会计师统一考试，从 1994 年开始，通过注册会计师全国统一考试才可能取得注册会计师资格。根据《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）和《注册会计师全国统一考试办法》的规定，具有下列条件之一的中国公民，可报名参加考试：⑴ 高等专科以上学历；⑵ 会计或者相关专业（指审计、统计、经济）中级以上专业技术职称。对外国籍公民，按互惠原则，其所在国允许中华人民共和国公民参加该国注册会计师（或其他相应称谓）考试者，中华人民共和国政府亦允许其公民参加我国注册会计师考试。

财政部设立全国注册会计师考试委员会（简称全国考试委员会），全国考试委员会办公室（简称全国考试办公室）设在中国注册会计师协会，全国考试委员会组织领导全国统一考试工作。考试科目为会计、审计、财务成本管理、经济法、税法。考试均采取闭卷、笔试的方式进行。考试实行百分制，六十分为成绩合格分数线。全科成绩合格者，领取全国考试委员会颁发的全科合格证书，单科成绩合格者，其合格成绩在取得单科成绩合格凭证（单科成绩合格证书或成绩通知单）后的连续四次考试中有效。

根据《注册会计师法》的规定，通过注册会计师考试全科成绩合格的，均可取得注册会计师资格，包括在政府、企业、一切经济单位工作

的人员均可按规定在取得注册会计师资格后，申请加入注册会计师协会成为非执业会员，但不能执业。要执业，还必须按照规定，加入一家会计师事务所，具有两年审计工作经验，并符合其他审批条件。只有经批准注册后，发给财政部统一印制的注册会计师证书，方可执行注册会计师业务。

注册会计师能够提供的会计服务种类很多，而且其范围在不断地扩大。但总的来讲，可以分为两大类，即保证服务和非保证服务。保证服务分为鉴证服务（attestation services）与非鉴证服务（unattestation services）。保证业务有三个基本特征：一是以适当保证或提高财务报告信息质量为主要目的，而不涉及如何利用信息的建议。二是由 CPA、信息使用者和信息提供者三方达成合约。三是以独立性与专业性为主要基础。非保证服务是相对于保证服务而言的，是指那些由注册会计师提供的、除了保证服务以外的其他服务，主要是指咨询服务。我国《注册会计师法》规定，注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。审计业务属于法定业务，非注册会计师不得承办。会计咨询、会计服务业务属于服务性质，是所有具备条件的中介机构甚至个人都能够从事的非法定业务。

2. 会计师事务所是注册会计师依法承办业务的机构。从世界范围来看，会计师事务所的形式包括独资、普通合伙制、股份有限公司制、有限责任合伙制四种，我国《注册会计师法》规定，不准个人设立独资会计师事务所，只批准有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所。

在以有限责任方式设立的情况下，事务所以其全部资产对其债务承担责任，事务所的出资人承担责任以其出资额为限。设立负有限责任的会计师事务所必须符合下列条件：⑴ 不少于人民币 30 万元的注册资本。⑵ 有 10 名以上在国家规定的职龄以内的专职从业人员，其中至少有 5 名注册会计师。⑶ 有 5 名以上符合规定条件的发起人。⑷ 有固定的办公场所。⑸ 审批机关规定的其他条件。

会计师事务所可以由注册会计师合伙设立。合伙设立的会计师事务所的债务由合伙人按出资比例或者协议的约定，以各自的财产承担责任，合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。设立合伙会计师事务所必须具备下列条件：⑴ 有两名以上符合规定的注册会计师为合伙

人，由合伙人聘用一定数量符合规定条件的注册会计师和其他专业人员参加会计师事务所工作。⑵ 有固定的办公场所和必要的设施。⑶ 有能够满足执业和其他业务工作所需要的资金。财政部颁发的《合伙会计师事务所设立及审批试行办法》第十六条规定："合伙会计师事务所应当建立风险基金，或向保险机构投保职业保险。建立风险基金的，每年提取的基金数应当不少于业务收入的百分之十。合伙会计师事务所的收入，扣除各项费用，按合伙人应分配额缴纳所得税后，提取不低于百分之三十作为共同基金，其余部分由合伙人按照协议进行分配。共同基金属于合伙人权益。"

在我国，注册会计师不能以个人名义承办业务，而必须由会计师事务所统一接受委托。审计报告除应由注册会计师本人签署外，还必须加盖会计师事务所的公章。注册会计师承办业务时，由会计师事务所按照收费标准统一收费。会计师事务所在承办业务时，由于委托人不同，其被授予的权限也不同。

3. 中国注册会计师协会（中注协）是中国注册会计师行业的自律性组织，成立于 1988 年 11 月 15 日，后与中国注册审计师协会合并。中注协对全国注册会计师行业实行管理，依法接受财政部的监督、指导；依据《注册会计师法》和《中国注册会计师协会章程》行使职责。中国注册会计师协会的会员有三类：个人会员、团体会员和名誉会员。会员入会均须履行申请和登记手续。中国注册会计师协会的会员拥有一定的权利和义务。协会最高权力机构是全国会员代表大会，下设理事会和常务理事会。

4. 中国注册会计师的行业管理属政府干预与行业自律结合型，即外部管理和自我管理相结合。其中外部管理包括法律规范（主要是指《注册会计师法》）和行政管理，有权对注册会计师行业行使行政管理的部门包括财政部门、工商行政管理部门、税务部门、证监会。行业自律是指由注册会计师协会按照章程对该行业进行管理。

五、练习题

㈠ 判断题

1. 按照《注册会计师法》的规定，中国注册会计师协会代表财政

部负责组织实施注册会计师全国统一考试。（　）

2. 通过注册会计师考试可以取得注册会计师资格，只有经过批准注册才能执业。（　）

3. 在通过注册会计师考试全科成绩合格的申请注册人员，只要加入一家会计师事务所，具有两年的审计工作经验，并符合其他规定的条件，就应当批准注册。（　）

4. 所有具备条件的中介机构甚至个人都可以从事会计咨询、会计服务业务。（　）

5. 会计师事务所和注册会计师都可以接受业务委托。（　）

6. 注册会计师在取得会计师事务所授权以后，可以以个人名义承接审计业务。（　）

7. 依法成立的会计师事务所自然地成为注册会计师协会的团体会员。（　）

8. 注册会计师不得为被审计单位提供代为编制会计报表等专业服务。（　）

9. 合伙会计师事务所以其全部资产对债务承担责任，合伙人承担责任以其出资额为限。（　）

10. 2001 年，林某在会计工作中犯有严重错误，受行政处分，他于 2004 年申请成为注册会计师，注册会计师协会不应该予以注册。（　）

（二）单项选择题

1. 注册会计师考试需要进行论文和口试的国家为（　）。

A. 美国　　B. 英国

C. 加拿大　　D. 日本

2. 审计人员要取得注册会计师资格证书，除具备相应学历并通过全国统一考试外，还应具备的条件是（　）。

A. 接受后续教育

B. 一定时间的从业经验

C. 经过专门的专业训练

D. 不能从事注册会计师行业以外的工作

3. 下列各项中，能够成为中国注册会计师协会团体会员的是

（　）。

A. 会计师事务所

B. 五名以上注册会计师组成的科研团体

C. 高等科研院校的相关机构

D. 境外会计师组织

4. 有权批准会计师事务所成立的机构是（　）。

A. 中国注册会计师协会　　B. 工商部门

C. 审计署　　D. 财政部

5. 下列人员中可以免考注册会计师考试的部分科目的是（　）。

A. 会计学教授并具有会计工作经验

B. 会计专业中级以上专业技术职称

C. 会计专业学士学位获得者

D. 会计专业硕士学位获得者

6. 下列各项中，不属于民间审计组织会计咨询、服务业务内容的是（　）。

A. 管理咨询　　B. 代理记账

C. 审查中期会计报表　　D. 税务代理

7. 与保证服务相比较，咨询服务的特点是（　）。

A. 由 CPA、信息使用者和信息提供者三方达成合约。

B. 以适当保证和提高财务信息质量为目标

C. 以财务信息的使用为目标

D. 以独立性与专业性为主要基础。

8. 我国《注册会计师法》规定，会计师事务所的组织形式不包括（　）。

A. 独资公司　　B. 合伙公司

C. 有限责任公司　　D. 股份公司

9. 设立有限责任会计师事务所时，注册资本必须不少于人民币（　）。

A.10 万元　　B.5 万元

C.30 万元　　D.15 万元

10. 中国注册会计师协会的最高权力机构是（　）。

A. 财政部

B. 中国注册会计师协会会员代表大会

C. 中国注册会计师协会理事会

D. 中国注册会计师协会秘书处

11. 根据财政部规定，合伙会计师事务所应当建立风险基金，或向保险机构投保职业保险。建立风险基金的，每年提取的基金数应当不少于业务收入的（　　）。

A.3%　　B.5%　　C.10%　　D.20%

12. 合伙会计师事务所的收入，扣除各项费用，按合伙人应分配额缴纳所得税后，提取共同基金，其余部分由合伙人按照协议进行分配。共同基金属于（　　）。

A. 合伙人权益　　B. 事务所全体成员

C. 承担项目的注册会计师　　D. 保险基金

13. 注册会计师从事的下列工作中，属于审计业务的是（　　）。

A. 审查企业内部控制制度，提出管理建议书

B. 参与企业破产清算，出具审计报告

C. 参与企业合并事宜，代编合并会计报表

D. 参与企业管理，起草投资协议书

14. 合伙会计师事务所的收入，扣除各项费用，按合伙人应分配额缴纳所得税后，提取不低于（　　）作为共同基金。

A.5%　　B.10%　　C.20%　　D.30%

15. 注册会计师所从事的下列业务中，不属于鉴证业务的是（　　）。

A. 验资　　B. 税务咨询

C. 会计报表审计　　D. 内部控制审核

(三) 多项选择题

1. 具有下列条件的中国公民可以申请参加注册会计师全国统一考试（　　）。

A. 大学本科学历以上

B. 大专或大专学历以上

C. 会计及相关专业高级技术职称

D. 会计及相关专业中级或中级以上技术职称

2. 中国注册会计师协会的会员包括（　　）。

A. 个人会员　　B. 团体会员

C. 名誉会员　　D. 临时会员

3. 准予注册的注册会计师发生下列情况时，注册会计师协会将撤销注册、收回注册会计师证书（　　）。

A. 完全丧失民事行为能力

B. 受刑事处罚

C. 因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分的

D. 自行停业满一年的

4. 下列关于我国会计师事务所业务承接和承办的说法中正确的是（　　）。

A. 以会计师事务所名义承接业务

B. 特殊情况下可以以主任会计师的个人名义接受委托

C. 由于委托人不同，会计师事务所在承办业务时被授予的权限不同

D. 出具审计报告时，只需注册会计师个人的签章

5. 下列各项中，属于注册会计师审计业务的有（　　）。

A. 企业中期会计报表审计　　B. 验资

C. 资产评估　　D. 税务代理

6. 下列人员中，可以成为非执业会员的有（　　）。

A. 注册会计师

B. 退出会计师事务所不再执业的注册会计师

C. 注册会计师考试合格人员

D. 会计师事务所业务人员

7. 下列各项中，属于会计咨询、会计服务业务的是（　　）。

A. 资产评估　　B. 代理记账

C. 税务代理　　D. 管理咨询

8. 在我国依法对注册会计师进行行政管理的部门包括（　　）。

A. 财政部门

B. 工商行政管理部门

C. 税务部门

D. 证券监督管理委员会

9. 我国有限责任的会计师事务所设立条件为（　　）。

A. 注册资本不少于 30 万元

B. 符合规定条件的发起人 5 人以上

C. 有固定办公场所

D. 至少有 20 名专职从业人员

10. 我国法定的会计师事务所的组织形式有（　　）。

A. 个人独资　　B. 有限责任制

C. 合伙制　　D. 股份有限公司制

（四）分析题

1. 你是一名在校的会计专业本科大学生，你希望将来成为一名注册会计师，你现在是否可以参加注册会计师考试？需要考哪些科目？在取得全科合格证书以前，通过的科目可以保留几年有效？如果你取得了全科合格证书，要执行审计业务还需要进行哪些程序？

2. 方先生是中国台湾的一名会计师，具有多年从业经验。近年来祖国大陆的审计业务发展迅速，他看好这个市场，希望能到大陆来执行注册会计师审计业务。请问可以吗？如果不可以，他都需要做哪些准备才行？

3. 下面是中国某会计师事务所的业务，请指出哪些是鉴证业务，哪些是非鉴证业务，哪些是非保证服务。

⑴ 审计人员对企业的会计报表是否符合企业会计制度发表意见。

⑵ 对盈利预测报告的编制基础、所使用的会计政策等发表意见。

⑶ 对会计报表的附注进行审计，并出具相应的审计报告。

⑷ 对证券投资风险进行评估。

⑸ 税务代理和税务筹划。

⑹ 就企业治理结构、预算管理和内部控制进行诊断并提出专业意见。

⑺ 对简要会计报表进行审计并出具相应的审计报告。

⑻ 在企业合并过程中对被合并企业的资产进行审计并提出审计报告。

4. 近年来注册会计师的服务范围发生了哪些变化？

5. 为什么中国不允许个人设立会计师事务所，会计师事务所的组织形式对注册会计师的业务有什么影响？

六、案例

案例主题：会计师事务所的设立与审批

案例资料：

方先生是中国台湾的会计师，正在参加中国注册会计师考试，已经通过了三门科目。刘先生是某高校的一名会计学教授，已经通过中国注册会计师考试，并且曾经在会计师事务所从事审计工作 8 年。王先生是某会计师事务所的注册会计师，持有中华人民共和国注册会计师证书，而且已经在会计师事务所从事独立审计业务五年多了。方先生有足够的资金，并且已经找好了办公场所，希望能够和刘先生以及王先生在北京合伙开设一家会计师事务所。请问他们是否会被批准？申请设立事务所应当准备哪些材料，向哪里报送？

【案例提示】

申请成为会计师事务所合伙人的注册会计师必须符合下列条件：

⑴ 必须是中华人民共和国公民。

⑵ 持有中华人民共和国注册会计师有效证书，有五年以上在会计师事务所从事独立审计业务的经验和良好的道德记录。

⑶ 不在其他单位从事谋取工资收入的工作。

⑷ 至申请日止在申请注册地连续居住一年以上。

方先生尚未取得中国注册会计师资格，不能作为合伙人。刘先生必须辞去大学教授工作才能作为合伙人。

设立合伙会计师事务所必须具备下列条件：

⑴ 有两名以上符合规定的注册会计师为合伙人，由合伙人聘用一定数量符合规定条件的注册会计师和其他专业人员参加会计师事务所工作。

⑵ 有固定的办公场所和必要的设施。

⑶ 有能够满足执业和其他业务工作所需要的资金。

如果刘先生辞去教授职务，则刘先生和王先生属于符合规定的注册

会计师，可以作为合伙人，只要找到固定的办公场所，具有一定资金和设施就可以设立合伙会计师事务所了。

按照《注册会计师法》的规定，设立会计师事务所由财政部或省级财政部门审批，省级财政部门批准的会计师事务所，应当报财政部备案。

设立会计师事务所需要报送下列文件：

⑴ 合伙人协议书。

⑵ 各合伙人姓名、简历、地址、注册会计师证书复印件及从事注册会计师独立审计业务时间、有关业绩及职业道德的证明。

⑶ 合伙会计师事务所章程。

⑷ 合伙人出资和个人财产的有效证明。

⑸ 其他注册会计师及助理人员姓名、简历、住址及注册会计师证书和年检记录以及助理人员有关情况的说明。

⑹ 办公地址及办公用房产权或使用权的证明。

⑺ 审批机关要求的其他材料。

其中，合伙人协议书应载明下列事项：

⑴ 会计师事务所名称、地址。

⑵ 合伙人姓名、资历、住址。

⑶ 出资总额、合伙人出资方式和出资额及应承担债务的份额。

⑷ 合伙人的权利和义务。

⑸ 合伙人加入、退出的规定及程序。

⑹ 组织和管理。

七、阅读文献

1.《中华人民共和国注册会计师法》。

2.《关于加强注册会计师注册管理严格会计师事务所审批程序的通知》，1994.12.30，财会协字［1994］130号（http：//www.accgo.com）。

3.《关于发布〈注册会计师全国统一考试办法〉的通知》，1999.02.05，财协字［1999］11号（http：//www.accgo.com）。

4.《关于发布〈港澳台地区居民及外国籍公民参加中华人民共和国注册会计师统一考试办法〉的通知》，1999.02.05，财协字［1999］12

号（http：//www.accgo.com）。

5. 余玉苗、吴联生、李国运：《注册会计师职业发展史》，北京，中国经济出版社，1997。

八、练习题参考答案

（一）判断题

1.√ 2.√ 3.√ 4.√ 5.× 6.× 7.√ 8.√ 9.× 10.×

（二）单项选择题

1.D 2.B 3.A 4.D 5.A 6.C 7.C 8.A 9.C 10.B 11.C 12.A 13.B 14.D 15.B

（三）多项选择题

1.ABCD 2.ABC 3.ABCD 4.AC 5.AB 6.BC 7.ABCD 8.ABCD 9.ABC 10.BC

（四）分析题

1.

如果你没有大专学历，而本科也没有毕业，又没有会计师中级职称，你没有资格参加中国注册会计师统一考试，毕业取得了本科学历才可以。考试科目为会计、审计、财务成本管理、经济法、税法。全科成绩合格者，领取全国考试委员会颁发的全科合格证书，单科成绩合格者，其合格成绩在取得单科成绩合格凭证（单科成绩合格证书或成绩通知单）后的连续四次考试中有效。如果你取得了全科合格证书，要执行审计业务还必须加入一家会计师事务所，具有两年审计工作经验，并符合其他审批条件，进行注册。只有经批准注册后，发给财政部统一印制的注册会计师证书，方可执行注册会计师业务。

2.

在中国境内执行注册会计师审计业务必须有中国注册会计师资格证书。因此方先生还不能直接在大陆从事审计业务。他可以申请参加中国注册会计师统一考试，申请时必须提供如下有效证明：合法身份的有效证件（护照、身份证等）以及在中国台湾获得的注册会计师资格证书。

3.

鉴证业务：⑴、⑵、⑶、⑺、⑻。

非鉴证业务：⑷。

非保证服务：⑸、⑹。

4.

由于传统的鉴证业务市场需求有限，业务增长缓慢，近年来，一些会计师事务所已经延伸到更广泛的保证服务领域，例如提供信息系统可靠性服务、保证公司各部门遵守 ISO9000 质量控制标准、环境审计、公证药物实验效果、彩票抽奖结果等等。

在非保证服务领域，会计师事务所从事的税务服务、管理咨询服务、会计服务和其他服务发展日新月异，但是由于安然事件导致美国开始严格要求会计师事务所遵守独立性原则，很多大型的会计公司已经将咨询分部剥离，这是保证注册会计师被社会所认可而不得不采取的行动。

5.

注册会计师个人单独设立会计师事务所，独立性和稳定性比较差，业务承受能力和风险承受能力比较弱，因此我国不允许设立独资会计师事务所。注册会计师被期望作为“信息风险的减少者”和“保险人”，但是注册会计师个人很难有能力担当这个角色，即使是无限责任，作为单个的注册会计师而言，承担公众的责任都是很困难的。因此我国规定所有业务只能由事务所统一承接，事务所不能由个人设立，只能是合伙设立或者有限责任公司的形式设立。事务所的形式决定了抵御风险的能力，容易避免缺乏独立性的现象，可以承接更多、更大的项目，增强持久经营的能力。

第三章　注册会计师职业准则体系

一、学习目的与要求

- ➢了解注册会计师职业规范的构成，指出其相互之间的关系
- ➢掌握审计准则的含义和作用
- ➢了解审计准则的负效应
- ➢了解国际审计准则和美国审计准则体系
- ➢掌握独立审计准则的层次与内容
- ➢掌握《独立审计基本准则》的框架与内容
- ➢掌握审计质量控制的含义与作用
- ➢了解国际审计质量控制准则和美国注册会计师审计质量控制准则
- ➢掌握中国注册会计师质量控制基本准则的内容
- ➢掌握中国注册会计师职业道德基本准则的内容
- ➢了解后续教育准则的内容

二、相关准则与制度

- ➢《独立审计基本准则》
- ➢《中华人民共和国注册会计师法》
- ➢《中国注册会计师质量控制基本准则》
- ➢《中国注册会计师职业道德基本准则》
- ➢《中国注册会计师职业道德规范指导意见》
- ➢《中国注册会计师职业后续教育基本准则》

三、预习要览

(一) 关键概念

职业技术准则　职业道德准则　审计质量控制准则　后续教育准则　外勤准则　报告准则　独立、客观、公正　或有公费

(二) 关键问题

1. 中国注册会计师职业规范体系包括哪些部分？

2. 独立审计准则与审计质量控制准则的关系表现在哪里？

3. 对审计项目的质量控制中，督导人员应当对助理人员的工作进行复核，复核的目的包括哪些方面？

4. 列举可能影响注册会计师和会计师事务所独立性的事项。

5. 解释实质上独立和形式上独立的含义。

6. 会计师事务所在制定全面质量控制政策时应体现哪些方面的要求？

7. 在哪些情况下，注册会计师可以披露客户的有关信息而不属于泄密？

四、重点与难点解析

1. 中国注册会计师职业规范体系包括四个组成部分：一是注册会计师职业技术准则（具体包括独立审计准则、鉴证业务准则、其他保证服务准则、会计咨询与会计服务准则等）；二是注册会计师职业道德准则；三是注册会计师审计质量控制准则；四是注册会计师后续教育准则。独立审计准则与职业准则体系中的其他准则相辅相成，缺一不可。

2. 审计准则是由权威机构认可的、用以明确审计主体资格和指导审计人员工作的专业规范。独立审计准则又称独立审计标准，是用来规范注册会计师执行独立审计业务，获取审计证据，形成审计结论，出具审计报告的专业标准，它是注册会计师职业规范体系的重要组成部分，是注册会计师在执行独立审计业务过程中必须遵循的行为准则，是衡量注册会计师工作质量的权威性标准。审计准则的根本作用在于保证审计工作质量，维护社会经济秩序。

国际审计实务委员会（IAPC）代表国家会计师联合会按既定程序制

定和发布国际审计准则（ISA）。国际审计准则适用于会计报表审计。它经过必要修改也适用于对其他信息的审计和相关服务。国际审计准则包括一般准则、外勤工作准则和报告准则三部分。

美国注册会计师协会为注册会计师审计制定了《公认审计准则》。美国独立审计准则从狭义上讲，仅仅指《公认审计准则》的三部分共10条，即“一般准则”三条、“外勤工作准则”三条和“报告准则”四条。从广义上讲，公认审计准则还包括《审计准则说明书》。

我国自1995年以来陆续发布、实施多批《独立审计准则》，已形成了由独立审计基本准则、独立审计具体准则与审计实务公告、执业规范指南三个层次共同组成的独立审计准则体系。其中，第一、二层次的准则属于法定要求，只要执行独立审计业务，对外出具审计报告，就必须遵照执行；第三层次的准则不具有强制性。

3. 所谓质量控制，是指会计师事务所为了确保审计质量符合审计准则的要求而建立和实施的控制政策和程序的总称。质量控制是会计师事务所内部控制体系的重要组成部分，是会计师事务所生存和发展的基本条件。

国际审计实务委员会发布的《国际审计准则200号》，专门对审计质量控制准则的内容和要求作了规定。该准则指出，质量控制准则包括单项审计的质量控制准则和全面质量控制准则两部分。

美国注册会计师协会专门成立了质量控制准则委员会，负责颁布会计师事务所质量控制的标准。该委员会发布的《质量控制准则说明书第1号》，提出了质量控制必须考虑的九个要素（或称九项准则），以指导事务所建立合适的质量控制政策和程序。

我国于1997年1月1日起实施《中国注册会计师质量控制基本准则》，对会计师事务所审计质量控制的内容和要求作了原则规定，要求会计师事务所合理制定和运用两个层次的质量控制政策与程序。

4. 所谓注册会计师的职业道德，是指注册会计师在审计实践活动中应当遵循的行为规范，是对审计人员思想意识、品德修养等方面所规定的基本要求，包括在职业品德、业务胜任能力、技术要求、对客户的责任、对同业的责任等方面所应达到的行为标准。注册会计师职业道德具有很强的约束力，所负担的是面对社会公众的责任，注册会计师的道

德水平如何关系到整个行业能否生存和发展。

国际会计师联合会为协调国际间职业道德规范，制定和颁布了《会计师职业道德守则》，由三部分组成，其中第一部分适用于所有职业会计师（除非有特别说明），第二部分仅适用于执行公共业务的会计师，第三部分适用于受雇职业会计师。

美国注册会计师协会专门设立的职业道德部颁布《职业道德规范》，美国注册会计师职业道德规范包括职业道德概念、行为守则、行为守则解释、道德裁决等四类。

我国于1997年1月1日施行《职业道德基本准则》，要求注册会计师遵守独立、客观、公正原则，具备专业胜任能力，执行技术规范，对客户、同行及其他方面承担相关责任等。

5. 我国注册会计师后续职业教育的目标是“提高专业胜任能力与执业水平”。内容包括会计准则及国家其他财务会计法规、独立审计准则及其他职业规范、与执业相关的其他法规以及与行业所需要的其他知识与技能。一般形式主要是参加中国注册会计师协会组织的培训、进修或研讨会等。

中国注册会计师协会及其地方组织负责注册会计师职业后续教育的组织与实施。中国注册会计师协会检查、考核全国注册会计师的职业后续教育情况；中国注册会计师协会各地方组织负责检查、考核该地区各注册会计师的职业后续教育情况；会计师事务所应当执行有关规定，检查并如实填报注册会计师的职业后续教育情况。

五、练习题

（一）判断题

1.《独立审计基本准则》的一般准则规定，应由审计人员对审计工作进行适当计划和适当督导。（　）

2. 独立审计准则即为注册会计师审计准则，是注册会计师在执行业务时必须遵守的行为规范。（　）

3. 注册会计师执行审计业务时不可以收取或有公费。（　）

4. 会计师事务所合伙人拥有客户直接投资时，事务所不能接受该客户的审计业务，但如果是事务所其他雇员，则不影响事务所接受该审

计项目。 （ ）

5. 中国独立审计准则体系所规范的所有内容都属于法定要求，注册会计师在执行审计业务和出具报告时，都必须遵照执行。 （ ）

6. 注册会计师执行业务，均应遵照执行独立审计准则。 （ ）

7. 注册会计师应当在了解被审计单位基本情况的基础上接受委托，并签定审计业务约定书。 （ ）

8. 注册会计师可以根据需要配备相应的业务助理人员和聘请专家协助工作，但应对其工作结果负责。 （ ）

9. 监控是指会计师事务所应当对其全面质量控制政策和相应程序的执行情况及其结果适时进行监督和检查。 （ ）

10. 独立性原则只适用于鉴证服务。 （ ）

11. 质量控制准则用以规范会计师事务所，独立审计准则用以规范注册会计师。 （ ）

12. 审计师在被审计客户有直接投资，但数额不大，则其独立性不受影响。 （ ）

13. 注册会计师只有在执行独立审计业务时才需要遵守职业道德规范。 （ ）

14. 会计师事务所在从事鉴证业务时，除有关法规允许的情形外，不得以服务成果的大小为条件来决定收费标准的高低。 （ ）

15. 注册会计师应当遵循保密责任，不应当接受注册会计师协会的调查。 （ ）

16. 会计师事务所到外地承办业务，须经当地财政部门批准。 （ ）

17. 审计质量合格与否的衡量标准是独立审计准则。 （ ）

18. 审计质量控制准则是针对每个审计项目而制定的，是每个注册会计师及其助理人员都应遵守的标准。 （ ）

（二）单项选择题

1. 下列各项中，既是注册会计师在执行独立审计业务中必须遵循的准则，也是衡量注册会计师审计工作质量的权威性标准的是（ ）。

A. 独立审计准则　　B. 质量控制准则

C. 职业道德准则　　D. 职业后续教育准则

2. 按照职业道德规范对独立性的解释，注册会计师在某公司拥有直接投资，而该公司与其被审计客户有投资关系，这意味着（　　）。

A. 审计师在客户有直接投资

B. 审计师与客户无财务利益关系

C. 审计师在客户有部分投资

D. 审计师在客户有间接投资

3. 职业道德规范要求注册会计师为客户保守在审计过程中获得的机密信息，除非得到客户的允许。按照这一要求，注册会计师不能对来自下列哪方面的询问给予答复（　　）。

A. 同业检查实施小组

B. 法庭的传审

C. 注册会计师协会职业道德执行委员会

D. 客户新聘任的注册会计师

4. 在独立审计准则体系中，对注册会计师执行审计业务不具有强制性的是（　　）。

A. 独立审计基本准则　　B. 执业规范指南

C. 独立审计具体准则　　D. 实务公告

5. 中国拟订《独立审计准则》的机构是（　　）。

A. 中国注册会计师协会　　B. 财政部

C. 审计署　　D. 中国审计学会

6. 依据独立审计基本准则制定，用来规范注册会计师执行一般审计业务、出具审计报告的是（　　）。

A. 独立审计实务公告　　B. 质量控制准则

C. 独立审计具体准则　　D. 执业规范指南

7. 独立审计的目的是（　　）。

A. 对被审计单位会计资料及其他资料的真实性、合法性发表意见

B. 对被审计单位会计报表的合法性、公允性发表意见

C. 对经济活动及反映经济活动的会计资料发表意见

D. 对财务状况、经营成果及资金变动情况发表意见

8. 注册会计师担任某审计业务的外勤负责人，如果在执业过程中发现自己无法胜任，则应要求其所在会计师事务所（　　）。

A. 聘请相关专家　　B. 改派其他注册会计师

C. 终止该审计业务约定　　D. 出具拒绝表示意见审计报告

9. 审计项目的质量控制程序不包括（　　）。

A. 业务承接　　B. 指导

C. 监督　　D. 复核

10. 注册会计师对其助理人员应当（　　）。

A. 进行指导和监督，并对其工作结果负责

B. 进行指导和监督，但不能对其工作结果负责

C. 进行监督和管理

D. 进行约束和指导

11. 注册会计师的服务是一种有偿服务，下列不能成为会计师事务所收费依据的是（　　）。

A. 审计结果大小　　B. 服务性质

C. 工作量大小　　D. 参加人员层次的高低

12. 会计师事务所的基本目标是提供符合职业准则的各种服务，事务所可通过以下哪一项为实现这个基本目标提供合理的保证（　　）。

A. 同和复核制度　　B. 职业后续教育制度

C. 遵守一般公认报告准则　　D. 质量控制制度

13. 美国注册会计师协会职业道德规范体系中，须强制性执行的是（　　）。

A. 行为守则　　B. 职业道德概念

C. 行为守则解释　　D. 道德裁决

14. A 会计师事务所审计 B 公司财务报表时，B 公司认为公司材料采购方面出现问题，请 A 事务所提供管理咨询服务，A 所提供下列哪项服务会有损其独立性（　　）。

A. 指出由于采购监督、发票复核制度不合理，造成材料采购出现问题

B. 研究和评估材料采购管理问题，并建议各种解决方法

C. 监督购买、验收、库存、付款等业务的进行

D. 审计解决问题的方案，由 B 公司派人员进行实施监督

15. 会计师事务所对无法胜任或不能按时完成的审计业务，应该

(　　)。

A. 减少审计收费　　B. 转包给其他会计师事务所

C. 聘请其他专业人员帮助　　D. 拒绝接受委托

16. 下列各项中，违反注册会计师职业道德规范行为的是(　　)。

A. 注册会计师对其能力进行广告宣传但未诋毁同行

B. 注册会计师按照业务约定和专业准则要求完成委托任务

C. 除有关法规允许的情况外，会计师事务所不得以或有公费形式为客户提供各种鉴证服务

D. 注册会计师应当对在执行业务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

17. 在电子数据处理环境下，注册会计师执行审计业务，不应(　　)。

A. 考虑计算机信息系统对审计的影响

B. 改变审计目标与范围

C. 改变审计技术与方法

D. 考虑内部控制评价

(三) 多项选择题

1. 下列各项属于注册会计师执业规范体系的有(　　)。

A. 独立审计准则　　B. 质量控制准则

C. 职业道德准则　　D. 后续教育准则

2. 审计准则的直接目的是(　　)。

A. 明确审计主体的资格要求　　B. 保证审计程序的合理

C. 承担法律责任的依据　　D. 指导审计人员的工作

3. 独立审计准则的作用主要包括(　　)。

A. 为衡量和评价审计工作质量提供了依据

B. 赢得社会公众对审计工作结果的广泛信任

C. 维护会计师事务所和注册会计师的合法权益

D. 衡量会计师事务所质量控制的有效程度

4. 注册会计师执业规范指南的制定依据是(　　)。

A. 企业会计准则

B. 独立审计基本准则

C. 独立审计具体准则与实务公告

D. 《中华人民共和国注册会计师法》

5. 中国独立审计准则的下列内容中，注册会计师必须遵照执行的是（　　）。

A. 独立审计一般准则　　B. 独立审计具体准则

C. 独立审计实务公告　　D. 执业规范指南

6. 审计准则的负效应表现在（　　）。

A. 导致僵化，人为缩小注册会计师职业判断的范围

B. 源于社会或政治压力，致使会计师职业受到操纵

C. 可能抑制批评性思想、建设性思想的发展

D. 准则越多，注册会计师的执业成本越高

7. 下列属于国际审计准则的外勤工作准则规范内容的是（　　）。

A. 计划审计工作　　B. 确立审计范围

C. 获取审计证据　　D. 编制审计报告

8. 注册会计师可以出具的审计报告的类型是（　　）。

A. 无保留意见　　B. 保留意见

C. 否定意见　　D. 无法表示意见

9. 独立审计实务公告主要用于规范注册会计师执行的（　　）。

A. 特殊行业审计业务　　B. 特殊性质审计业务

C. 特殊目的审计业务　　D. 会计咨询和会计服务业务

10. 下列体现我国会计师事务所全面质量控制政策目的的是（　　）。

A. 专业胜任能力　　B. 工作委派

C. 监督　　D. 督导

11. 当注册会计师在审计过程中发现被审计单位内部控制制度存在重大缺陷时，应当（　　）。

A. 向被审计单位管理当局报告

B. 向被审计单位股东大会报告

C. 必要时，在审计报告书中披露

D. 在必要时出具管理建议书

12. 根据国际审计准则，下列各项中既属于全面质量控制要求，又

属于单项审计质量控制要求的有（　　）。

A. 委托人的接受和续约

B. 注册会计师及其助理人员的经验和能力

C. 指导和监督

D. 检查

13. 会计师事务所在制定全面质量控制政策和程序时，应当综合考虑以下因素（　　）。

A. 业务规模和范围

B. 组织形式及业务部门的设置

C. 分支机构的设置及区域分布情况

D. 人员素质及构成、成本与效益原则

14. 在审计项目的质量控制中，督导人员应当及时复核的内容主要包括（　　）。

A. 总体审计计划与具体审计计划

B. 对固有风险与控制风险的评估

C. 进行实质性测试所取得的审计证据及形成的审计结论

D. 会计报表、审计调整事项和审计报告草稿

15. 按照《职业道德准则》的要求，下列情形中注册会计师应向所在的会计师事务所声明并实行回避的是（　　）。

A. 注册会计师持有客户股票、债券或在客户有其他经济利益的

B. 注册会计师担任客户常年会计顾问或代为办理会计事项的

C. 注册会计师与客户的负责人和主管人员、董事或委托事项的当事人有过分亲密的关系

D. 注册会计师与客户的负责人和主管人员、董事或委托事项的当事人有近亲关系的

16. 注册会计师对客户的责任包括（　　）。

A. 按时、按质完成约定业务

B. 帮助被审计单位建立、健全各项内部控制

C. 保守商业秘密

D. 不得收取或有公费

17. 职业道德准则规定，注册会计师不得有如下有损职业形象的行

为（　　）。

A. 注册会计师以个人名义承接业务

B. 注册会计师对其能力进行广告宣传

C. 注册会计师从一家事务所转入另一家事务所

D. 注册会计师跨地区执业

18. 下列各项中，符合注册会计师职业道德规范的有（　　）。

A. 会计师事务所在报纸上公开其名称或姓名、地址、电话、业务范围

B. 会计师事务所通过降低收费招揽业务，使工作质量受到损害

C. 会计师事务所为完成委托，雇佣正在其他会计师事务所执业的注册会计师

D. 会计师事务所为完成委托项目，聘请有关专家协助工作

19. 会计师事务所对同行的责任包括（　　）。

A. 不得以任何方式或以任何理由对到本地区、本行业执业的会计师事务所进行阻挠和排斥

B. 前任注册会计师应对后任注册会计师的工作予以支持和合作，包括必要时提供以前年度的工作底稿等资料

C. 不诋毁同行，不损害同行利益

D. 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

20. 注册会计师职业后续教育的内容包括（　　）。

A. 会计准则及国家其他财务会计法规

B. 独立审计准则及其他职业规范

C. 与执业相关的其他法规

D. 执业所需要的其他知识与技能

(四) 分析题

1. 职业道德规范的基本目的是什么？

2. 小刘是某全国会计师事务所大连分所的一名注册会计师，小刘的弟弟刚刚应聘担任该分所一位客户的财务主管，请问小刘的独立地位是否受到损害？假设小刘不参加该客户的审计工作，该分所的独立地位是否受到损害？

3. 注册会计师小刘与客户达成一致意见，审计收费额度按完成审计任务所需的天数计算。请问：

⑴ 关于或有费用职业行为规则的实质是什么？制定这条规则的原因有哪些？

⑵ 这位注册会计师违反了这条职业行为规则吗？

4. 注册会计师小刘做了许多努力，希望能扩展业务，请你指出他下面的这些举动是否违反《中国注册会计师职业道德基本准则》，并解释其原因。

⑴ 小刘想和别人合伙成立一个事务所，取名叫“AAA”，这样在电话黄页上可以被放在第一位的醒目位置，从而达到做广告的效果。

⑵ 小刘以前和他的同事审计过许多国有企业。他计划与其他注册会计师联系，请他们帮忙介绍更多这种类型的工作，他打算付给每个介绍人 2 000 元的介绍费。

⑶ 小刘精通税法，他有许多朋友都自己编制所得税申报单，他向他们提议在向税务局申报以前，他先为他们进行复核，如果通过他的复核能够为他们找到合法的避税机会，省下来税款的三分之一作为他的收入，如果他找不到，则他不收取费用。

5. X 银行拟公开发行股票，委托 ABC 会计师事务所审计其 1999 年度、2000 年度和 2001 年度的会计报表。双方于 2001 年底签订审计业务约定书。

假定 ABC 会计师事务所及其审计小组成员与 X 银行存在以下情况：

⑴ ABC 会计师事务所与 X 银行签订的审计业务约定书约定：审计费用为 1 500 000 元，X 银行在 ABC 会计师事务所提交审计报告时支付 50%的审计费用，剩余 50%视股票能否上市决定是否支付。

⑵ 2000 年 7 月，ABC 会计师事务所按照正常借款条件和程序，向 X 银行以抵押贷款方式借款 10 000 000 元，用于购置办公用房。

⑶ ABC 会计师事务所的合伙人 A 注册会计师目前担任 X 银行的独立董事。

⑷ 审计小组成员 C 注册会计师自 2000 年以来一直协助 X 银行编制会计报表。

⑸ 审计小组成员 D 注册会计师的妻子自 1998 年度起一直担任 X

银行的统计员。

请分别针对上述 5 种情况，判断 ABC 会计师事务所或相关注册会计师的独立性是否会受到损害，并简要说明理由。

六、案例

案例主题：会计师事务所业务的招揽

案例资料：

方志刚新任天华会计师事务所的总经理，他曾经做过营销工作，此番出任，踌躇满志。方志刚上任后，一改从前天华创办人的稳健作风，以经营企业的策略和手段来经营会计师事务所，使事务所的业务快速扩展。

2005 年，中国证券市场放松了上市公司的条件，使得证券市场异常活跃，有意申请股票上市的公司如雨后春笋。方志刚适时聘请了在证监会任要职的王先生做顾问，并大肆宣传。据说天华会计师事务所在各地签约承接了约八十家大中型极富发展潜力并欲上市的企业的审计业务。这些公司以前大都是中小型事务所的客户。好不容易花了数年甚至十余年培养的客户，忽然被天华抢走，那些中小型事务所对此极其不满。于是，指责天华事务所缺乏职业道德之声，在业界此起彼落。

请问：

⑴ 经营会计师事务所这一行业，是否如同经营其他的公司？是否能用广告或其他促销方式来扩大业务量？

⑵ 招揽其他会计师事务所的长期客户是否合乎这一行业的职业道德？

（改编自王立彦等：《会计师职业道德与责任》，北京，北京大学出版社，2001，案例 2—6）

【案例提示】

⑴ 经营会计师事务所这一行业不能同经营其他的公司一样采用广告或其他促销方式来扩大业务量。我国《注册会计师法》第二十二条规定了“注册会计师不得对其能力进行广告宣传以招揽业务”。《注册会计师职业道德准则》规定：“会计师事务所不得在电台、电视台、报纸、杂志等新闻媒介上直接或间接地做诋毁同业或自我夸张、内容虚假、容

易引起误解的广告，也不得向客户或其他组织散发具有上述倾向的函件。但会计师事务所与注册会计师名称或姓名、地址、电话、业务范围、开业、迁址之类的公告不在此限。”

下面我们将对上述规定做一理论上的分析：

会计师事务所属于服务行业，但是它与其他服务行业又有很大区别。首先注册会计师每次审计行为都具有服务双重性，既为企业提供公信力信誉服务，同时又为股东、债权人和公众提供真实公允情况的服务。审计工作只有能同时满足企业和公众的要求才有意义。其中“向公众提供真实公允的情况”是会计师事务所的最终服务目标，因为只有事务所在相当长的时期内，向公众提供了真实公允的情况而且被公众所知，它才能具有企业所需要的“公信力”。要是单纯依据上面的理论进行分析，这里存在这样一个道理：如果 A 事务所在相当长的时期内，向公众提供了真实公允的情况而且有良好的公众声誉，那么我们就可以假定它一定为企业所知，这样 A 事务所就不需要做什么广告。而如果 A 事务所需要靠做夸张的广告才能被企业所知，那么他的公众声誉 (即“公众信任力”) 一定不会太高。所以会计师事务所不应该也不必要做广告。广告只能增加知名度，而知名度与公众信任力是两个不同概念。

但是如果从实务来看，情况又不同。首先，会计师事务所做广告的目的很可能不是为了获得公信力，而是向企业推销其特有的某种能力，例如与政府官员的“关系”、低廉的价格、意见购买的可能性等。这些是明显违背职业道德的，当然不能这么做。其次，会计师事务所的公众信任力即信誉并不是来自“在相当长的时期内，向公众提供了真实、公允的情况”，而是来自其庞大的规模和雄厚的资本 (赔付能力强)。最后，国际知名大型事务所 (包括四大) 不断地设法做广告的原因是由于行业内部竞争的不断加剧，它们需要经常地显示自身的实力与活力以适应竞争。

⑵ 招揽其他会计师事务所的长期客户不合乎会计师事务所这一行业的职业道德。注册会计师行业在客观上是一个竞争激烈的行业，注册会计师独立核算、自收自支，能否竞争到较多的客户，关系到一家事务所的生存。但注册会计师行业又是一个极需同业之间相互尊重、团结合作的行业，同业之间能否保持一种良好关系，关系到整个职业界在社会

公众中的形象和声誉。注册会计师在业务中必须与同行保持良好的工作关系，不诋毁同行，不损害同行利益，不得以不正当的手段与同行争揽业务。

本案例中，天华会计师事务所采用聘请证券监管委员会高级官员做顾问的手段，招揽许多想进入股票市场的企业，而这些企业大多数是其他会计师事务所的常年客户。这样显然损害了同行业的利益，而且他使用的手段也是不正当的，因为我们可以看出，天华会计师事务所之所以能招揽到大批客户，是因为它极有可能为客户提供上市便利的好处，这其中必然会有一些不符合法律规定的东西。天华会计师事务所不是以其优质的服务吸引客户，而是采取了具有内幕交易性质的非正当手段从同行那里抢客户，这也是对社会公众的不负责任。

七、阅读文献

1. 萧英达：《比较审计学》，1 版，349 页，北京，中国财政经济出版社，1991。

2. 张龙平：《注册会计师审计控制系统研究》，1 版，142 页，大连，东北财经大学出版社，1994。

3. 张立民：《审计准则全书》，1 版，1 页，8 页，杭州，浙江人民出版社，1996。

4. 陈建明：《中国独立审计准则的特色与特点》，载《会计研究》，1996 (3)。

5. 董凤熙：《社会审计》，1 版，36 页，北京，中国审计出版社，1990。

6. 林志军：《西方审计原理与实务》，1 版，23 页，北京，中国审计出版社，1996。

7. [美] 蒙哥马利：《蒙哥马利审计学》，陈信元、汤云为、周为熙译，中文 1 版，37 页，北京，中国商业出版社，1989。

8. 刘明辉：《独立审计准则研究》，大连，东北财经大学出版社，1998。

9. 中国注册会计师独立审计准则组：《中国注册会计师独立审计准则问题解答》 (第 1 辑)，1 版，2 页，大连，东北财经大学出版社，

1996。

10. 中国注册会计师教育教材编审委员会：《审计》，1 版，65 页，北京，经济科学出版社，1995。

11. 李若山： 《审计学》，1 版，16 页，沈阳，辽宁人民出版社，1995。

八、练习题参考答案

(一) 判断题

1. × 2. × 3.√ 4.√ 5. × 6. × 7. × 8.√ 9.√ 10.√ 11.√ 12. × 13. × 14.√ 15. × 16. × 17.√ 18. ×

(二) 单项选择题

1.A 2.D 3.D 4.B 5.A 6.C 7.B 8.B 9.A 10.A 11.A 12.D 13.A 14.C 15.D 16.A 17.B

(三) 多项选择题

1.ABCD 2.AD 3.ABC 4.BC 5.ABC 6.ABCD 7.ABC 8.ABCD 9.ABC 10.ABD 11.AD 12.CD 13.ABCD 14.ABCD 15.ABCD 16.ACD 17.AB 18.AD 19.ABCD 20.ABCD

(四) 讨论题

1.

⑴ 它规定哪些行为是可行的，哪些行为是不可行的，从而为注册会计师职业界提供了有用的行为指南；

⑵ 促使注册会计师按照独立审计准则等职业准则的要求提供专业服务，保证并提高服务质量；

⑶ 加强注册会计师对来自外界压力的抵抗力，避免注册会计师在外界强制要求下发表不当意见，以牺牲一方利益为代价而使另一方受益；

⑷ 向社会公众昭示注册会计师应达到的道德水准，提高社会公众对注册会计师职业的信赖程度；

⑸ 明确注册会计师的职业责任，进而规范注册会计师与客户、同行，以及社会公众的关系。有利于维护注册会计师的正当权益，使他们免受不正当的指责和控告。

2.

根据职业道德准则，注册会计师与客户的负责人和主管人员、董事或委托事项的当事人有近亲关系的应当回避。因此小刘的独立地位受到了损害，应当回避。假设小刘不参加对该客户的审计工作，该分所的独立地位不受到损害。

3.

⑴ 所谓或有公费，是指服务报酬的收取依据注册会计师所提报告或建议的作用大小来确定。注册会计师所提报告或建议对客户的有利作用越大，服务报酬越高；有利作用越小，服务报酬越低；不利于委托人，则少收费甚至不收费。按照职业道德准则，审计公费的多少应当以工作量的大小、参加人员层次的高低以及业务的繁简程度等为主要依据，按照协会规定的标准合理确定。制定这条规则是因为或有收费方式极易诱导那些立场不坚定的注册会计师放弃应有的公正立场，出具有损其他利害关系人利益的鉴证报告，甚至导致注册会计师与管理当局串通舞弊。

⑵ 这位审计师没有违反这条职业行为规则。

4.

⑴ 小刘的做法违背了职业道德准则：AAA 这样的名称容易引起误导。

⑵ 小刘的做法违背了职业道德准则：不得以任何名义向帮助取得委托业务的其他单位或个人支付介绍费、佣金，手续费或回扣等，也不得向得到本所帮助取得委托业务的其他会计师事务所收取介绍费、佣金、手续费或回扣等。

⑶ 小刘的做法违背了职业道德准则：不得收取或有公费。

5.

情况 ⑴ 将损害 ABC 会计师事务所的独立性。这种收费方式将诱导 ABC 会计师事务所为了收取剩余 50% 的审计费用而放弃审计原则，甚至帮助 X 银行粉饰其状况，使事务所与银行有了直接的经济利益关系，属于“对鉴证业务采取或有收费的方式”，违反职业道德。

情况 ⑵ 不损害 ABC 会计师事务所的独立性。通常，会计师事务所不得接受客户的借款，否则将影响其独立性，但如果借款行为遵循正

常的程序、条件和要求，则并不限制会计师事务所向银行或其他类似金融机构的借贷行为。

情况 ⑶ 损害注册会计师 A 的独立性。因为 A 注册会计师既是 ABC 会计师事务所的合伙人，又是 X 银行的独立董事，会影响该注册会计师的独立性。

情况 ⑷ 损害 C 注册会计师的独立性。因为所审计的会计报表是由 C 注册会计师协助编制的，违反了“没有人能独立地评价自己的工作”的基本假定。

情况 ⑸ 不损害 D 注册会计师的独立性。D 的妻子是 X 银行的职员，在 X 银行有经济利益，尽管注册会计师的配偶、子女、父母的经济利益应视同注册会计师本人的经济利益，但这种利益属于“工资、薪金”性质的，而非股票、股权性质的，而且注册会计师的妻子所从事的工作内容与审计对象无关，因此不影响 D 注册会计师的独立性。

第四章　职业责任与法律责任

一、学习目的与要求

➢掌握会计责任与审计责任，了解二者的关系
➢理解企业经营失败、审计失败与审计风险三者的关系
➢了解错误与舞弊的含义与类型
➢了解导致管理舞弊的基本动因、心态
➢了解管理舞弊的主要手段
➢了解管理舞弊的“红旗”警讯
➢理解审计人员在财务报表审计中发现错误与舞弊的责任
➢理解审计人员在财务报表审计中关注持续经营情况的责任
➢掌握审计人员在财务报表审计中关注违法行为的责任
➢了解关于审计风险概念的不同观点
➢掌握充分披露与保密责任
➢了解变化中的法律环境
➢了解相关法律用语的意义
➢了解习惯法和成文法下注册会计师对于第三者的责任
➢理解可能导致审计人员法律责任的原因
➢掌握审计人员对客户的责任、受到指控时抗辨的理由
➢掌握会计师事务所及其注册会计师承担法律责任的种类
➢掌握避免法律诉讼的对策

二、相关准则与制度

➢《独立审计基本准则》
➢《中华人民共和国注册会计师法》
➢《独立审计具体准则第 8 号——错误与舞弊》

➢《独立审计具体准则第 18 号——违反法规行为》

三、预习要览

(一) 关键概念

会计责任　审计责任　审计失败　审计风险　错误　舞弊　违法行为　保密责任　法律责任　过失　普通过失　重大过失　欺诈　推定欺诈　违约　受益第三者　其他第三者　可以合理预期的第三者　民事责任　刑事责任　行政责任　对客户的责任

(二) 关键问题

1. 如何理解会计责任与审计责任？
2. 什么是审计失败？判断审计失败的标准是什么？
3. 如何理解审计风险？它与审计失败有何联系？
4. 审计人员在财务报表审计中关注被审企业的持续经营情况有何意义？
5. 如何理解和区别普通过失和重大过失？
6. 我国注册会计师可能承担的法律责任的依据及其内容是什么？
7. 可能导致审计人员法律责任的原因有那些？
8. 注册会计师如何避免法律诉讼？

四、重点与难点解析

1. 会计责任是指被审计单位对会计报表所负的责任。审计责任是审计人员执行审计业务、出具审计报告所应负的责任。会计责任与审计责任是完全不同的两项责任，具体表现在责任主体、责任内容等方面的不同上。审计人员的审计责任不能替代、减轻或免除被审计单位的会计责任。

2. 审计失败指在企业会计报表存在重大错报或漏报的情况下，审计人员发表了无保留意见。由审计准则作为衡量审计失败标准是最为合理与最为科学的。企业经营失败是指因产业不景气、管理决策失误或出现非预期的竞争因素等导致企业无法达成投资人的期望或无力偿还债务的情况。社会公众往往将审计失败和经营失败相混淆。事实上，审计人员只对自己发表的审计意见正确与否负责，被审企业要对自己的经营失

误甚至经营失败负责。

3. 风险是无处不在的，审计工作也有风险。对于审计风险的内容，立场不同，其观点也会不同。审计风险应该全面地去理解。完整的审计风险概念，不仅包括没有遵循审计准则而导致审计结果与实际不相符而产生损失或责任的风险，还包括由于营业失败导致公司无力偿债，或倒闭所可能对审计人员或审计组织产生伤害的营业风险。

4. 审计人员如果未能将导致会计报表严重失实的错误与舞弊揭露出来，应负审计责任。但由于被审计单位内部控制的局限性，而现代审计又是在内部控制基础上实施的抽样审计，所以，审计人员即使依照独立审计准则进行审计，也不能保证发现所有的错误和舞弊行为。

5. 由于审计测试和内部控制的固有限制，不能苛求审计人员发现和揭露出会计报表中所有的违法行为，但这并不意味着审计人员对未能查出的会计报表中的违法行为没有任何责任，关键要看未能查出的原因是否源自审计人员本身的过错。

6. 按照持续经营假设编制会计报表并对持续经营能力进行评价是被审计单位管理当局的责任，注册会计师的责任是评价被审计单位按照持续经营假设编制会计报表的合理性，并考虑是否需要管理当局在会计报表中披露持续经营能力的重大不确定性，并考虑其对审计报告的影响。

7. 法律责任是审计人员在执业过程中违反有关法律法规所应承担的责任，包括行政责任、民事责任和刑事责任。

8. 过失是指在一定条件下，审计人员缺少应有的合理谨慎。过失按其程度不同分为普通过失和重大过失。过失可能导致过失责任。

9. 会计师事务所因提供虚假审计报告可能承担的责任有行政责任和民事责任，注册会计师因出具虚假审计报告而承担的责任有行政责任、民事责任和刑事责任。

10. 注册会计师为避免法律诉讼，可以从自身素质的提高、客户的选择、恪守职业准则、谨慎执业、寻求法律保护等方面进行考虑。

五、练习题

(一) 判断题

1. 注册会计师如果未能将会计报表中的错误与舞弊揭露出来，就

一定应负审计责任。（　　）

2. 过失指注册会计师的过错或失误。（　　）

3. 经营失败必然引发审计失败。（　　）

4. 注册会计师的审计意见应保证被审计单位会计报表的可靠程度，以利于会计报表使用人做出正确的决策。（　　）

5. 尽管不能发现被审计单位会计报表中存在的全部错误、舞弊和违反法规行为，注册会计师仍然有责任发现会计报表中的重大错误、舞弊和对会计报表有直接影响的重大违反法规行为。（　　）

6. 注册会计师过失程度的大小没有特别严格的界定，在实务中也往往很难界定。（　　）

7. 一般而言，如果注册会计师发生违约或过失行为，可能要负行政责任或民事责任；如发生欺诈行为，则可能要承担民事责任或刑事责任。（　　）

8. 注册会计师对直接和严重影响会计报表的违反法规行为，应当在编制和实施审计计划时予以充分关注，以合理确信能发现此类违反法规行为。（　　）

9. 我国现行法律规定，会计师事务所和注册会计师如工作失误或犯有欺诈行为，应对委托人或依赖已审会计报表的第三人承担法律责任。（　　）

10. 被审计单位的会计责任与审计人员的审计责任内容是完全相同的。（　　）

11. 审计风险的存在是确定的，所以，审计风险是确定的。（　　）

12. 审计人员未检查出会计报表的违法行为，表示审计工作未按一般公认审计准则执行。（　　）

13. 如果企业认为某些项目属于商业秘密，不愿公开揭示，审计人员就应该尊重企业意愿，不能对外公布。（　　）

(二) 单项选择题

1. 审计人员被控告的最重要的原因（　　）。

A. 来自于使用者的误解

B. 来自于审计人员和被审计单位双方

C. 来自于审计人员方面

D. 来自于被审计单位方面

2. 如果注册会计师在审计过程中，发现被审计单位确实存在导致会计报表严重失实的错误与舞弊，则注册会计师首先应做出的反应是（　）。

A. 发表保留意见或无法表示意见的审计报告

B. 发表保留意见或否定意见的审计报告

C. 取消业务约定

D. 提请被审计单位做出适当的处理

3. 某注册会计师在执业过程中发现无法按时按质完成此项任务，应当（　）。

A. 适当减少审计程序

B. 出具无法表示意见的审计报告

C. 请求会计师事务所改派其他注册会计师

D. 出具保留意见的审计报告

4. 下列说法中正确的是（　）。

A. 如果严格遵循审计准则，注册会计师可以保证发现会计报表中全部的错误与舞弊

B. 由于审计测试和内部控制的固有局限，注册会计师对未能查出的会计报表中的违法行为没有任何责任

C. 由于审计测试和内部控制的固有局限，注册会计师不能发现会计报表中全部的错误、舞弊和违法行为

D. 即使严格遵循审计准则，注册会计师也不能发现会计报表中全部重大的错误与舞弊

5. 只要注册会计师严格按照专业标准的要求执业，没有欺诈行为，即使审定后的会计报表中有错报事项，注册会计师一般也不会承担（　）。

A. 法律责任　　B. 过失责任

C. 行政责任　　D. 民事责任

6. 如果会计报表有多处错误事项，每一处都不算大，但综合起来对会计报表的影响较大，会计报表作为一个整体可能严重失实，注册会计师执行审计准则规定的程序未能将这些错误事项查出来，该注册会计

师对此属于（　　）。

A. 没有过失　　B. 重大过失

C. 普通过失　　D. 欺诈

7. 注册会计师没有保持职业上应有的合理谨慎，没有完全遵循专业标准的要求执业，这属于（　　）。

A. 共同过失　　B. 欺诈

C. 普通过失　　D. 重大过失

8. 所谓“共同过失”，指（　　）。

A. 普通过失与重大过失的结合

B. 属于两名或两名以上注册会计师的重大过失

C. 注册会计师与有关方面相互勾结而发生的过失

D. 对他人过失，受害人自己未能保持合理的谨慎而蒙受损失

9. 注册会计师不得代行委托单位管理决策职能，这一规定实质上是为了区分（　　）。

A. 管理责任与报告责任　　B. 会计责任与报告责任

C. 管理责任与审计责任　　D. 会计责任与审计责任

10. 注册会计师应当对被审计单位的持续经营能力予以关注，必要时，应在审计报告中予以反映，这里所说的“必要时”是指（　　）。

A. 审计人员可较为准确地预见未来事项的可实现程度时

B. 当有证据表明被审计单位的持续经营能力存在重大不确定性时

C. 没有证据表明被审计单位的持续经营能力严重降低时

D. 当可以通过适当途径获取未来事项充分适当的证据时

（三）多项选择题

1. 会计上的错误主要包括（　　）。

A. 对会计政策的误用

B. 对事实的疏忽和误解

C. 原始记录和会计数据的计算、抄写错误

D. 隐瞒或删除交易或事项

2. 会计上的舞弊主要包括（　　）。

A. 蓄意使用不当的会计政策　　B. 记录虚假的交易或事项

C. 伪造、变造记录或凭证　　D. 隐瞒或删除交易或事项

3. 下列各项中可以作为审计人员在受到指控时进行抗辩理由的是（　　）。

A. 审计人员本身并无过失

B. 审计人员没有义务履行有关责任

C. 审计人员的过失不是客户受到损失的直接原因

D. 客户涉及共同过失

4. 已发现的重大错误与舞弊对会计报表的影响较为严重时，审计人员应发表的审计意见可以是（　　）。

A. 肯定意见　　B. 拒绝表示意见

C. 保留意见　　D. 否定意见

5. 审计人员对持续经营假设的合理性存有疑虑时，审计人员应执行的追加审计程序主要有（　　）。

A. 与被审计单位的管理当局一起分析、讨论最近的会计报表

B. 与被审计单位的管理当局一起分析、讨论现金流量预测、盈利预测及其他预测

C. 审核影响持续经营能力的期后事项、承诺及或有事项

D. 审查债务契约等的履行情况等

6. 审计人员对客户的责任包括（　　）。

A. 违约的责任　　B. 疏忽的责任

C. 对机密的责任　　D. 失察舞弊的责任

7. 注册会计师小王审计某公司年度会计报表，并出具了无保留意见审计报告，但事后客户发现小额银行存款被贪污，因而控告小王工作有过失。对此，小王提出下列申诉，有效的申诉包括（　　）。

A. 按照独立审计准则进行报表审计，并不能保护发现所有的错弊，小王并无过失

B. 小王提供的服务是会计报表审计，不是对错误与舞弊的专门审计

C. 小王未能发现舞弊是因为审计工作底稿是其助理人员编制的，小王并无过失

D. 防止发生和及时发现错误与舞弊是客户管理当局的责任

8. 会计师事务所违约的情形有（　　）。

A. 未按商定的时间提交审计报告

B. 将客户有关信息提供给他人使用

C. 修改了审计程序

D. 追加了审计程序

9. 可能依赖审定会计报表的有（　　）。

A. 客户　　B. 受益第三者

C. 其他第三者　　D. 可以合理预期的第三者

10. 我国会计师事务所和注册会计师承担民事责任的形式主要有（　　）。

A. 赔偿损失　　B. 支付违约金

C. 消除影响、恢复名誉　　D. 赔礼道歉

（四）讨论题

1. 哪些情况可以据以判断被审计单位存在错误与舞弊？

2. 导致管理舞弊的动因有哪些？

3. 在会计报表审计业务中，企业管理舞弊的手段及其目的有哪些？

4. 以我国近几年经济案例为例，探讨企业的管理舞弊讯号、迹象。

5. 以实例说明被审计单位可能存在违反法规的行为有哪些迹象。

6. 被审单位持续经营情况对审计工作的影响。

7. 法律环境的变化对审计责任认定的影响。

8. 试分析注册会计师对于第三者的责任。

9. 结合实际案例分析可能导致审计人员法律责任的原因。

10. 探讨注册会计师避免法律诉讼的对策。

六、案例

A 股份有限公司，1996 年上市，因其显赫的销售业绩和利润，上市一年之后其股价便从 8 元升至 22.7 元。某退休老工人，在听信了某些人对其财务报表中的经营业绩的介绍后，拿出其毕生积蓄中的一半，以每股近 20 元的价格，购入了 10 000 多股。此后，尽管该公司股票价格不断回落调整，又经过了除权和填权，其股价在 1997 年年底还是收盘于 15 元左右，这位老工人对公司的会计业绩也坚信不疑。1998 年，公司 1997 年年报闪亮登场，年报中的数据显示，公司 1997 年的销售额继 1996 年之后再次翻了一番。在深沪当时八百多家上市公司中，公司以

70 多亿元的销售额名列前茅，已能与当年的股市巨无霸相争。这位老工人在庆幸自己当初决策正确之余，毅然将自己另一半的积蓄也投了进去，期待更为丰厚的回报。

然而，事实却与老工人的希望截然相反。1998 年间，公司股价开始大幅下跌，年末的收盘价仅为 6.97 元。随后，公司 1998 年年报证实了老工人和众多投资者的忧虑，回报不再是丰厚的股利，而是巨额的亏损。

一年后，公司因扭亏无望，只得进行重组，在新方案中，强制性要求投资者要么无偿贡献 50%的股权，要么被所谓的公平价格收购，这位老工人在再三权衡之余、痛心疾首地说："到底是股市发疯了，我发疯了，还是公司的会计报表发疯了？" 而业内人士却说："谁也没发疯，只不过是股市有风险，入市须小心罢了，引入正常的退出机制，是国际股市必然现象，谁叫你不小心，自认倒霉吧！" 事实是否应该如此呢？

【案例提示】

我们承认，在证券市场中，投资者应该对投资风险有一个清醒的认识。然而，投资者对投资风险的把握，是有先决条件的，即应该得到被投资公司的真实、公允的会计信息。如果在得到了这些会计信息之后，投资者仍然作出冒险的决策，那么，一旦因投资失误而造成损失，就属于自认倒霉。问题是，在本事件中，投资者得到的是虚假的会计信息。那么，在这样情况下作出的投资决策，如何要投资者"自认倒霉"呢？这是不公平的。

那么，当投资者得知公司管理部门以虚假会计信息欺骗了他们，除了行政刑事处罚外，他们能否予以民事起诉，以保护自身利益呢？按照我国现有的法规，是很难成功的。其原因主要表现在如下两个方面：

1. 缺乏股东集体诉讼代位制

根据我国公司法和民法的基本原理，公司与董事及高级管理人员之间存在着委托代理关系。当公司董事和高级管理人员在执行公司业务过程中，侵犯公司利益使公司遭受损失时，公司可以直接追究他们的法律责任。然而，我国的公司法与民法中并没有规定股东与董事之间是否存在这种委托代理关系，即董事及高级管理人员是否要对股东直接负责，股东能不能直接起诉违法的董事及高级管理人员？尽管我国证券法曾经

提到这一问题，但也是相当含糊的。实际上，所谓“股东集体代位诉讼权制”，是指股份有限公司董事和高级管理人员在执行业务过程中，违反法律、法规或者公司章程的规定，出具虚假会计信息，给公司和股东造成损害，如公司因故没有对其追究责任时，任何一位股东均可以依据法定程序，代表所有公司股东对董事和公司高级管理人员提起诉讼、追究民事赔偿责任的制度。由此可见，股东行使股东代位诉讼权时，既保护了该股东个人的利益，也保护了公司其他股东、债权人和职工的利益。然而，由于中国现有法律制度并不存在股东诉讼代位制。因此，只能依靠一位位股东单独起诉，既旷日费时，亦无立法依据。

2. 缺乏举证责任倒置的规定

其次，即使投资者知晓公司管理部门或大股东利用虚假会计信息对其进行欺诈，按中国民法通则的程序提起诉讼，也必须遵循“谁主张，谁举证”的原则，即必须举证证明公司大股东与管理部门有故意制造虚假会计信息的行为。由于客观条件的限制，作为原告的投资人很难将符合侵权行为的四要素：即公司大股东与管理部门存在过失、过失是违法的、投资人受到损失、这些损失与虚假会计信息有因果关系等一一举证证明，即使他们有足够的专业知识，有能力来证明，作为个人来说，也将费时费力，增加上诉的时间和成本。前几年上海一位投资者对某上市公司提起民事诉讼，要求该上市公司及相关的 17 名被告赔偿其因虚假会计信息误导而受到的投资损失时，法院就以没有因果关系为由，驳回了原告的要求。可见，按照我国现行法律法规体制，作为投资人很难在法庭上告倒公司的大股东、管理部门以及相关的中介机构。这是因为，我国没有对证券行业这一特殊的民事关系予以专门的举证责任倒置的规定。

在这一问题上，美国 1933 年证券法中的有关规定很值得我们借鉴。该证券法规定：⑴ 第三方投资者无须负担举证责任，投资者只需说明经审计的财务报表存在严重错报或遗漏即可。⑵ 管理当局与中介机构具有举证责任：说明已实施了适当的程序；被告的会计报表或审计报告没有错误，原告的所有损失或部分损失是由财务报表以外的原因引起的。这种举证倒置，是由于证券市场是一种特殊的民事关系，处理会计信息的所有证据一般都在被告手中，作为原告的投资者是很难取得证据

的。只有上市公司的管理部门才是所有证据的拥有者。这样规定既避免了投资者漫长的法律诉讼过程，合理有效地保护投资者的利益，又要求上市公司的管理部门、大股东及中介机构更为谨慎处理及保护真实而公允的会计信息。这对加强资本市场的监管效用，使证券市场向着良性、健康的方向发展，是有大裨益的。

七、阅读文献

1. 林柄沧：《注册会计师十大陷阱》，参见 www.163.com，2001 - 01 - 31。

2. 《上市公司审计中的八个高风险区》，参见中华财会网（www.e521.com），2002 - 04 - 29。

3. 吴秀波、陈文化：《试析注册会计师的保密责任》，参见 cpa.esnai.com，2002 - 09 - 11。

4. 方军雄、王欣艳、李若山：《三年造假，责任几何？——以新〈会计法〉审视重庆川仪报表造假的会计法律责任问题》，参见 cpa.esnai.com，2001 - 03 - 06。

5. 飞草：《上市公司十大管理舞弊案分析及侦查研究》，参见 cpa.esnai.com，2001 - 10 - 06。

八、练习题参考答案

（一）判断题

1. × 2. × 3. × 4. × 5. √ 6. √ 7. √ 8. √ 9. √ 10. × 11. × 12. × 13. ×

（二）单项选择题

1. C 2. D 3. C 4. C 5. A 6. C 7. C 8. D 9. D 10. B

（三）多项选择题

1. ABC 2. ABCD 3. ABCD 4. CD 5. ABCD 6. ABCD 7. ABD 8. AB 9. ABCD 10. ABCD

第五章　审计目标与审计范围

一、学习目的与要求

- 了解审计总目标的演变
- 了解各国审计总目标的特点及其有关法律规定
- 理解影响审计目标确立与变更的因素
- 掌握独立审计目标的层次及具体目标的确定
- 掌握现阶段我国独立审计的目标
- 掌握审计具体目标的含义及内容
- 掌握被审计单位管理当局对会计报表的认定和性质
- 掌握一般审计目标的内容
- 理解项目审计目标及其影响因素
- 掌握审计计划阶段的主要工作内容
- 掌握实施审计阶段的主要工作内容
- 掌握审计完成阶段的主要工作内容
- 熟悉签订审计业务约定书之前所要做的工作
- 了解审计业务约定书的作用
- 掌握审计业务约定书的基本内容及其编制

二、相关准则与制度

- 《独立审计基本准则》
- 《独立审计具体准则第 1 号——年度会计报表审计》
- 《独立审计具体准则第 2 号——审计业务约定书》
- 《中国注册会计师执业规范指南第 1 号——年度会计报表审计》

三、预习要览

(一) 关键概念

审计目标　审计总目标　审计具体目标　被审计单位管理当局的认定　一般审计目标　项目审计目标　审计过程　审计业务约定书　审计范围

(二) 关键问题

1. 影响审计目标的确立的主要因素有哪些？各种因素是如何发生作用的？

2. 审计总目标有哪几种？它为什么不断发生演变？

3. 如何理解现阶段我国独立审计目标？

4. 如何理解和确定具体审计目标？

5. 如何理解被审计单位管理当局对会计报表的认定？

6. 如何理解一般审计目标？其内容有哪些？

7. 如何确定具体审计目标？

8. 审计计划阶段的内容和重要性如何？

9. 什么是审计业务约定书？它有什么作用？

10. 注册会计师接受委托，签订审计业务约定之前需要完成哪些主要工作？

11. 审计业务约定书一般都包括哪些内容？

12. 会计报表审计的范围主体包括哪些内容？

四、重点与难点解析

1. 无论在理论上，还是实践上，审计目标都有着重要的意义。因为它既是构成审计理论结构的基石，又是整个审计系统运行的方向、目的。审计目标受很多因素的影响，因而也是不断变化发展的。审计之所以产生与发展，根本原因取决于社会需求，但是，自身的能力和社会环境又制约了审计满足社会的需求。

2. 审计目标的内容很复杂，它首先分为两个层次。较高的层次是审计总目标，较低的目标是审计具体目标。前者的实现有赖于后者的达成。

3. 审计总目标的演变是随着社会经济环境、企业组织规模、社会需求的发展变化而发展的，它大致可划分为三个阶段。

4. 现阶段我国独立审计目标应当包括：验证被审计单位财务信息是否按照企业会计准则的要求，恰当地反映其财务状况、经营成果和现金流量情况，并发表审计意见；揭露和报告对所提供信息有直接重大影响的欺诈和非法行为等两个方面。

5. 审计具体目标是总目标的具体化，又分为一般目标和项目目标。一般目标是每个项目审计均必须达到的具体目标，项目目标是按每个项目分别确定的具体目标，这是因为每个项目都有自己的特点和要求。

6. 审计目标与被审计单位管理当局的认定密切相关，因为注册会计师的基本职责就是对被审计单位管理当局的报表认定进行再认定并发表审计意见。被审计单位管理当局的认定是指对其报表所做的断言或声明。

7. 被审计单位管理当局对会计报表的以下五类认定：存在或发生、权利和义务、完整性、估价或分摊、表达与披露。

8. 一般审计目标包括：总体合理性、真实性、所有权、完整性、估价、截止、机械准确性、分类、披露。

9. 会计报表项目的具体审计目标是依据被审计单位管理当局对其会计报表的认定和审计一般目标，结合被审计单位具体情况确定的。

10. 审计业务约定书是指会计师事务所与委托人共同签订的，据以确认审计业务的委托与受托关系，明确委托目的、审计范围及双方责任与义务等事项的书面合约。

11. 注册会计师应该在了解被审计单位基本情况的基础上，由会计师事务所或其他执行独立审计业务的审计机构接受委托、签订审计业务约定书。审计业务约定书具有经济合同的性质，一经签字双方认可，即成为会计师事务所与委托人之间在法律上生效的契约。

12. 在签署审计业务约定书之前，注册会计师应当对被审计单位基本情况进行了解，并就委托目的、审计范围有无限制、审计收费以及被审计单位应提供的资料和协助工作等问题进行协商。签署业务约定书前的工作包括：明确审计业务的性质和范围，初步了解审计单位的基本情况；评价会计师事务所的胜任能力；商定审计收费；明确被审计单位应

协助的工作。

13. 审计业务约定书的格式和内容，可因不同的被审计单位而有所不同，但一般应包括以下基本内容：签约双方的名称、委托目的、审计范围、会计责任与审计责任、签约双方的义务、出具审计报告的时间要求、审计报告的使用责任、审计收费、审计业务约定书的有效期间、违约责任以及签约双方认为应当约定的其他有关事项、签约时间。

14. 审计范围是指审计对象涉及的领域及内容。就会计报表审计而言，其审计对象是被审计单位一定时期内会计报表所反映的经济活动；其审计目的是注册会计师在审计的基础上发表审计意见。因此，凡与被审计单位会计报表有关、与注册会计师审计意见有关的资料，均属于会计报表的审计范围。

五、练习题

(一) 判断题

1. 独立审计的总目标由审计具体目标组成。（　）

2. 独立审计的目的是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性负责。（　）

3. “存在或发生”认定所要解决的问题是管理当局是否把那些不应包括的项目挤入了会计报表，并不涉及所报告的金额是否正确。（　）

4. 总体合理性的测试目的，在于帮助注册会计师评价账户余额中是否有错报。（　）

5. 在“估价与分摊”认定中，注册会计师应关注其金额是否遵守“一般公认会计原则”，即被审计单位是否适当地运用了成本、配比及一贯性等会计原则。（　）

6. “完整性”认定主要与会计报表组成要素的低估有关。（　）

7. 与被审计单位会计报表及注册会计师审计意见有关的资料，均应属于会计报表的审计范围。（　）

8. 审计业务约定书具有经济合同的性质，一旦约定双方签字认可，即成为注册会计师与委托人之间在法律上生效的合同。（　）

9. 审计收费方法可以采用计件收费和计时收费两种方法。从注册

会计师业务发展趋势来看，计时收费应成为审计收费的基本方法。（　　）

10. 与被审计单位会计报表及注册会计师审计意见有关的资料，均应属于会计报表的审计范围。（　　）

11. 会计师事务所无法胜任或不能按时完成某项业务时，如能从其他会计师事务所临时聘请到相关专业人员，可能接受该项业务的委托。（　　）

（二）单项选择题

1. 具体审计目标的确定依据是（　　）。

A. 一般审计目标

B. 审计总目标

C. 被审计单位管理当局的认定

D. 被审计单位管理当局的认定和审计总目标

2. 下列各项中，最能实现注册会计师截止目标的是（　　）。

A. 应收账款是否确实存在

B. 存货是否有充作抵押的

C. 年底前开出的支票是否均在年前入账

D. 存货的跌价损失是否已抵减

3. 下列各项中，其组成要素与“权利或义务”认定有关的是（　　）。

A. 资产负债表　　B. 损益表

C. 现金流量表　　D. 全部会计报表

4. 下列各项中，最适合实现总体合理性目标的审计程序是（　　）。

A. 计算　　B. 检查

C. 函证　　D. 分析性程序

5. 在接受审计业务委托前，后任注册会计师应向前任注册会计师了解（　　）。

A. 审计重要性水平　　B. 函证回函情况

C. 企业管理当局的品行　　D. 存货盘点计划

6. 下列有关“完整性”的认定中，表达不正确的是（　　）。

A. 该认定是指应在会计报表中列示的所有交易和项目是否均已列入

B. 该认定主要与会计报表组成要素的低估有关

C. 该认定还涉及所报告的交易和项目的金额是否正确

D. 该认定所要解决的问题是管理当局是否把应包括的项目给遗漏或省略了

7. 在审计实务中，为明确被审计单位的会计责任及其与注册会计师的关系，注册会计师往往要求被审计单位出具（　　）。

A. 管理当局声明书

B. 管理建议书

C. 真实的会计报表

D. 内部控制重大缺陷沟通函

8. 下列认定中与损益表组成要素无关的是（　　）。

A. 存在或发生　　B. 估价与分摊

C. 权利和义务　　D. 表达与披露

9. 下列各项中，违反了“权利和义务”认定的是（　　）。

A. 将未曾发生的销售提前入账

B. 将已发生的销售业务不登记入账

C. 未将已抵押的存货披露

D. 待摊费用摊销期限不恰当

10. 审计计划阶段的工作一般不包括（　　）。

A. 了解被审计单位基本情况

B. 初步评价被审计单位内部控制

C. 编制审计计划

D. 对内部控制进行符合性测试

（三）多项选择题

1. 影响审计目标确立与变更的最重要的因素有（　　）。

A. 社会需求　　B. 审计能力

C. 社会环境　　D. 审计理论

2. 下列各项中，属于会计报表审计范围的有（　　）。

A. 被审计单位编制的盈利预测

B. 被审计单位管理当局制定的企业发展规划

C. 与被审计单位会计报表有关的凭证、账簿等

D. 与注册会计师审计意见有关的资料

3. 项目审计目标的确定依据包括（　　）。

A. 被审计单位管理当局的要求

B. 被审计单位具体情况

C. 审计一般目标

D. 管理当局的认定

4. 审计计划阶段的主要工作包括（　　）。

A. 确定重要性、分析审计风险

B. 初步评价被审计单位的内部控制

C. 与被审计单位签订业务约定书

D. 调查了解被审计单位的基本情况

5. 审计完成阶段的主要工作有（　　）。

A. 形成审计意见，编制审计报告

B. 汇总审计差异，并提请被审计单位调整或作适当披露

C. 复核审计工作底稿，审计期后事项

D. 整理、评价执行审计业务中搜集到的审计证据

6. “估价或分摊”认定是被审计单位管理当局明示或暗示会计报表金额（　　）。

A. 列示适当

B. 数字上处理无误

C. 文书上处理无误

D. 处理遵守了一般公认会计原则

7. 有关对会计报表认定的下列表述中，不正确的提法有（　　）。

A. 存在或发生认定主要与会计报表组成要素的低估有关

B. 完整性认定主要与会计报表组成要素的高估有关

C. 权利和义务认定只与资产负债表组成要素有关

D. 估价或分摊认定只与损益表组成要素有关

8. 审计存货项目时，审计师能根据“估价或分摊”认定推论得出的审计目标有（　　）。

A. 存货账面数量与实物数量相符，金额的计算正确

B. 当存货成本低于可变现净值时，已调整为可变现净值

C. 年末采购、销售截止是恰当的

D. 存货项目账面数与实存数一致

(四) 分析题

分析讨论我国独立审计目标中，会计报表的合法性和公允性的关系。

六、案例

1. 下表列示了会计报表审计的具体审计目标，其中包括一般审计目标和应收账款相关审计目标。请根据会计报表认定、一般审计目标和报表项目具体审计目标的相互关系，在所附表格的适当位置填列：

(1) 与一般审计目标正确对应的被审计单位管理当局的认定；

(2) 与一般审计目标正确对应的应收账款各项目审计目标的英文大写字母。

一般目标	应收账款相关审计目标
总体合理性	A. 应收账款以其账面价值在资产负债表内列示
真实性	B. 应收账款的增减与公司销售业务和回款进度存在逻辑关系，无迹象表明有重大错报
完整性	C. 年末销售截止是恰当的
所有权	D. 应收账款已恰当地按客户名称予以分类
估　价	E. 应收账款总账余额与各明细账余额合计一致
截　止	F. 所有符合销售收入确认条件的赊销金额已计入应收账款
机械准确	G. 所有应收账款均已按既定的会计政策计提坏账准备
披　露	H. 资产负债表日，所有已记录的应收账款存在
分　类	I. 所有大额应收账款已通过函证和其他程序证实属于公司

一般审计目标	管理当局认定	应收账款项目审计目标
总体合理性		
真实性		
完整性		
所有权		
估价		
截止		
机械准确性		
披露		
分类		

2.A 股份有限公司委托 B 会计师事务所对其会计报表进行审计，事务所在了解了客户的基本情况并初步评价了审计风险后，决定接受委托，双方签订的审计业务约定书如下：

审计业务约定书

甲方：A 股份有限公司

乙方：B 会计师事务所

甲方委托乙方对甲方 2000 年度会计报表进行审计，经双方协商达成如下约定：

一、委托目的和审计范围

㈠ 委托目的：年度会计报表审计。

㈡ 审计范围：甲方 2000 年 12 月 31 日的资产负债表；2000 年度的现金流量表。

二、双方的责任与义务

㈠ 乙方的责任与义务

1. 乙方应按照《中华人民共和国注册会计师法》、《中国注册会计师独立审计准则》的要求，对被审计单位提供的会计报表和有关资料，实施必要的审计程序，出具真实、合法的审计报告。

2. 乙方在审计过程中，如发现被审计单位的内部控制有重大缺陷，也应将情况报告委托方。在适当的情况下应出具管理建议书。

3. 乙方按照约定的时间完成审计业务，出具审计报告。

（二）甲方的责任与义务

1. 甲方对乙方开展审计工作应给予充分的合作，提供必要的条件，并按乙方的要求，提供被审计单位完整的会计资料及其他各种与审计业务有关的资料。

2. 甲方应按照约定的条件，及时足额地支付审计费用。

3. 甲方的会计责任是应当建立健全内部控制，保证资产的安全、完整，保证会计资料的真实、合法和完整。会计报表由甲方负责，乙方的审计责任并不能替代、减轻或免除甲方的会计责任。

三、出具审计报告的时间要求

甲方应于签订审计业务约定书后的 15 日内提供审计所需的全部资料，乙方应于甲方提供审计所需的全部资料后的 45 日内出具审计报告。

如果在审计过程中出现不可预见的情况、影响审计工作如期完成的或者其他情况，均需经过双方协商变更约定事项。

四、审计费用及支付方式

本项业务审计费用为人民币贰万元整。上述审计费用应在审计业务约定书签订后先支付 50%，审计报告完成时，再支付余下 50%。

五、本约定书经双方签署后生效，约定事项全部完成后失效。

六、违约责任

双方按照《中华人民共和国合同法》承担违约责任。

……

甲方：A 股份有限公司（盖章）　　代表：（签字）

乙方：B 会计师事务所（盖章）　　代表：（签字）

要求：指出上述审计业务约定书是否存在问题？如果存在问题，请指出来，并做出相应的修改。

3. **中建会计师事务所与** M **公司于** 2002 **年** 12 **月** 20 **日经协商取得一致意见后签订了审计业务约定书如下：**

审计业务约定书

中建会计师事务所：

兹委托该所办理下列业务，费用按规定支付，请受理为盼。

委托单位（盖章）　　委托单位负责人（签章）

日期：2002 **年** 12 **月** 20 **日**

委托业务：

审计 2002 **年** 12 **月** 10 **日的资产负债表、损益表及现金流量表。**

双方的责任和义务如下：

委托方：

1. **建立、健全内部控制制度，保护资产的安全、完整，保证会计资料的真实性、合法性和完整性。**

2. **提供必要的工作条件及合作。**

3. **按本约定书的约定及时支付费用。**

受托方：

1. **按照《独立审计准则》的要求出具审计报告，保证审计报告的真实、合法。**

2. **对执业过程中知悉的商业秘密保密。**

审计收费：

应收本约定审计事项的费用为：人民币叁万元整。

会计师事务所意见：

同意接受委托。

会计师事务所（公章）　　事务所负责人（盖章）

日期：2002 **年** 12 **月** 20 **日**

要求：分析该审计业务约定书的不足之处。

【案例提示】

1.

一般审计目标	管理当局认定	应收账款项目审计目标
总体合理性	—	B
真实性	存在或发生	H
完整性	完整性	F
所有权	所有权	I
估价	估价或分摊	G
截止	估价或分摊	C
机械准确性	估价或分摊	E
披露	表达或披露	A
分类	表达或披露	D

2.

上述业务约定书有问题，说明如下：

⑴ 审计范围表述不恰当：还应当包括 2000 年度的利润表。

⑵ 缺少审计报告的使用责任：甲方应正确使用审计报告，由于使用不当所造成的后果，与乙方无关。

⑶ 缺少保密条款：乙方对在执行业务过程中知悉的商业秘密负有保密责任。

⑷ 缺少签订日期。

3.

该审计业务约定书存在以下不足：

⑴ “委托业务”应明确委托业务的范围和目的。而本约定书只说明了对三张会计报表进行审计，只说明了业务范围，未明确目的，所以应明确经审计后，对会计报表的合法性和公允性发表审计意见。

⑵ 双方的义务不完整。

委托方的义务除所列两条外，还应明确：委托方为受托方及时提供审计工作所要求的全部会计资料和其他有关资料，以及全部所需资料的最后提供日期（如在××年××月××日之前提供所需全部资料）。

受托方的义务除所列保密一条之外，还应明确：受托方应按照约定时间完成审计业务，出具审计报告，以及审计报告的最晚提交日（即在××年××月××日之前出具审计报告）。

⑶ 审计业务约定书中没有明确审计报告的使用责任。

⑷ 审计业务约定书中没有明确该约定书的有效期间，即生效日和失效日。

⑸ 审计业务约定书中没有说明违约责任。

七、阅读文献

1. 朱荣恩：《审计学》，第2章，北京，高等教育出版社，2000。

2. 余玉苗：《审计学》，第4、5章，北京，清华大学出版社，2002。

3. 刘明辉：《独立审计学》，第4章，大连，东北财经大学出版社，2002。

4. ［美］A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，中文1版，第5、7、10章，北京，中国审计出版社，2001。

八、练习题参考答案

㈠ 判断题

1.× 2.× 3.√ 4.× 5.√ 6.√ 7.√ 8.× 9.√ 10.√ 11.×

㈡ 单项选择题

1.D 2.C 3.A 4.D 5.C 6.C 7.A 8.C 9.C 10.D

㈢ 多项选择题

1.ABC 2.CD 3.BCD 4.ABCD 5.ABCD 6.ABCD 7.ABD 8.AC

㈣ 分析题

现代会计报表审计的特点就是，出于成本效益的考虑，并非要求外部审计人员只有在对被审单位的全部经济业务进行详细审查后，才能发表意见，而是要求他们在履行必要的搜集审计证据的审计程序后，就报表总体发表意见。对会计报表合法性和公允性二者关系的认识，存在两种不同的理解：“合法性即公允性”和“合法性基础上的公允性”。

1. 合法性即公允性

这种观点认为，公允性内含于合法性之中，合法就是公允。不合法一定不公允。也就是说，审计人员执行业务时，只需验证会计报表是否依据公认会计准则编制，即可发表公允与否的审计意见。显然，这种观点把本属于审计人员主观判断范围内的公允性，演变为对会计准则制定的要求。

我国独立审计准则并没有明确规定合法性和公允性二者的关系，当然也就不会规定，达到了合法性就等于满足了公允性的要求，但是，由于它没有规定审计人员作出是否公允判断的具体标准，而且从具体审计实务来看，也并不禁止或明确反对审计人员依据这一观点出具审计报告。因此可以认为，我国的独立审计准则持这种观点或至少默认这种观点。

2. 合法性基础上的公允性

这种观点认为，合法性是表示公允性意见的前提，不合法一定不公允，但合法并不能保证公允，是否公允还需要依赖审计人员的主观判断。理由是：会计准则对许多会计处理程序，都允许多种处理方法同时存在，审计人员需要判断会计主体对多种处理方法的选用。这种观点实际上把 审计人员对是否公允的主观判断，局限于存在多种处理方法的选择上。

美国注册会计师协会 （AICPA） 在 1991 年发布了名为 《独立审计报告中遵守一般公认会计原则的公允揭示的含义》 的审计准则公告。该公告认为独立审计人员应对按照一般公认会计原则编制的会计报表，按以下五条标准作出被审会计报表是否公允的判断：⑴ 选用的会计原则具有公认性；⑵ 采用该原则符合当时环境的要求；⑶ 包括有关附注在内的财务报表揭示的信息会影响外部信息使用者对它们的使用、理解和解释；⑷ 财务报表揭示的信息进行了合理的分类和汇总，既不能太详细也不能太简单；⑸ 财务报表揭示了反映财务状况、经营业绩和现金流量的重要交易和事项：由此可以看出 AICPA 认为独立审计人员只有在合法性基础上才能表示公允与否的审计意见。

3. 上述两种观点的不足

从会计准则的性质来看，合法不一定公允。一般认为，会计准则具

有间接经济后果，即会计主体提供的会计信息，会影响外部信息使用者依赖该信息作出决策，从而影响他们的利益，而会计准则作为约束会计主体提供会计信息的规范，也就具有间接的经济后果。正是由于会计准则的这一特性，势必使得会计准则若要为各利益方所公认，其制订必然是一个各方都能施加影响的过程。而各方的利益要求在会计准则中的反应，就表现为会计准则允许对大量的会计处理程序存在多种可选择的会计处理方法，例如期末存货计价方法有先进先出法、后进先出法等，折旧方法也包括直线法和加速折旧法等多种。在特定环境下，若选用一种方法能公允揭示，则另一方法可能是不公允的，如严重通货膨胀条件下，一般认为期末存货计价采用后进先出法较先进先出法更为公允。但是，对多种会计处理方法的选择权掌握在会计主体手中，而会计主体出于自身的利益动机，并不必然选取较为公允的会计处理方法。比如前面提到的通货膨胀条件下的期末存货计价，会计主体中有权决定采用何种期末存货计价方法的人，如股份公司的管理当局，会出于自身的利益动机，比如说他在期初与股份公司董事会签订了一项按当期利润获取报酬的契约，而采用能提高本期利润的先进先出法。这就表明遵守会计准则并不必然导致会计报表的公允揭示。

从单个会计行为到会计惯例再到会计准则的规定这一过程和会计准则本身的不断完善来看，不合法并不必然不公允。“合法性基础上的公允性”有一隐含的假设，即导致公允性揭示的会计处理方法包含在会计准则的规定中。也就是说，会计处理方法中至少有一种会使得会计报表能公允地揭示企业的经济活动。如果这一假设正确，则会计准则势必会成为永恒不变的事物，但实际情况并非如此。

首先，会计准则并不能对经济生活中所有经济业务的会计处理作出规定，而新的经济业务的出现也远比会计准则对其的反应更为迅速。对这类经济业务的处理，总是先由单个会计主体自行摸索，然后在一定范围内运用，形成会计惯例，最后才可能进入会计准则。而在会计准则作出相应规定前，这类经济业务有可能已对会计主体的经营行为产生重要影响，此时依据会计准则不进行揭示，显然是不公允的。比如说，衍生金融工具业务在经济生活中的影响越来越大，然而各国会计准则并不要求在会计报表中揭示该业务的影响，这会使得会计报表的揭示并不公

允。此时，在合法性的基础上无法做到公允揭示，而不合法的揭示却有可能是公允的。

其次，会计准则需要根据情况，不断对已有经济业务的原有会计处理规定进行调整。例如，我国股份公司会计制度允许使用“成本与市价孰低法”对期末短期投资计价。而据统计，美国财务会计准则委员会在1992年至1996年四年间，共发布了14个财务会计公告，其中没有一个涉及新经济业务。会计准则不断完善和发展，新的会计处理方法出现，旧的处理方法被淘汰，这一过程本身就说明会计准则并不必然包括对现有经济业务进行公允揭示的会计处理方法。

综合上述分析，可以看出上述两种观点都有不足，而现阶段又不存在更好的选择。在这种情况下，我国独立审计准则应摒弃“合法性即公允性”的观点。这是因为无论从国际还是国内的现实情况看，在可预见的时期内，会计准则对同一会计处理程序允许多种会计处理方法并存的局面并不会有根本的改变，所以，在多种会计处理方法中判断何种方法能导致公允揭示，必然会成为审计人员主观判断的一部分。因此，笔者认为我国独立审计准则应明确表示坚持“合法性基础上的公允性”这一观点，并针对其不足，结合我国的现实状况，在审计实务中加以完善。（选自《中华会计网校·会计文苑》，见http：//www.chinaacc.com/wenyuan/index.asp）

第六章　审计程序与审计证据

一、学习目的与要求

- 理解选择审计程序时应当考虑的因素
- 掌握了解程序的方法
- 掌握控制测试程序的内容和方法
- 掌握实质性测试程序的含义与类别
- 掌握控制测试程序与实质性测试程序的关系
- 掌握运用分析性程序应该考虑的因素
- 理解影响实质性测试程序的性质、时间和范围
- 掌握分析性程序的目的、范围和应用
- 理解运用分析性程序应考虑的因素
- 掌握审计证据的种类、特性
- 理解审计证据与审计目标、审计程序之间的关系
- 掌握审计证据的获取方法
- 了解审计证据整理与分析的方法和应注意的事项
- 理解审计工作底稿复核的基本要求
- 掌握审计工作底稿的三级复核制度
- 掌握审计工作底稿的基本要素和基本结构
- 了解审计档案的所有权及保管

二、相关准则与制度

- 《独立审计基本准则》
- 《独立审计具体准则第 5 号——审计证据》
- 《独立审计具体准则第 6 号——审计工作底稿》
- 《独立审计职业规范指南第 3 号——审计工作底稿》

三、预习要览

(一) 关键概念

审计程序　了解程序　控制测试程序　实质性测试程序　交易类别测试　余额的直接测试　分析性程序　审计证据　实物证据　书面证据　会计记录　被审计单位声明书　口头证据　环境证据　亲历证据　外部证据　内部证据　审计工作底稿　综合类工作底稿　三级复核制度　审计档案　当期档案

(二) 关键问题

1. **如何理解和选择审计程序？**
2. **了解程序有哪些方法？**
3. **如何进行控制测试？**
4. **如何进行交易类别测试？如何进行余额的直接测试？两者有何联系？**
5. **如何进行确定实质性测试的性质、时间和范围？**
6. **控制测试程序与实质性测试程序的联系和区别是什么？**
7. **如何理解和运用分析性程序？**
8. **审计证据的定义和作用如何？**
9. **审计证据如何分类？基本的分类是什么？**
10. **如何获取实物证据？其范围和特点如何？**
11. **如何获取书面证据？其范围和特点如何？**
12. **如何获取会计记录书面证据？其范围和特点如何？**
13. **如何获取口头证据？其作用和特点如何？**
14. **如何获取环境证据？其范围和特点如何？**
15. **如何获取亲历证据？其作用和特点如何？**
16. **如何获取外部证据？其作用和特点如何？**
17. **如何获取内部证据？其范围和特点如何？**
18. **审计证据种类与具体审计目标的关系如何？**
19. **如何理解审计证据特性？**
20. **如何理解和确定审计证据的充分性？**
21. **影响审计证据充分、适当的因素有哪些？**

22. 影响审计风险的因素有哪些？

23. 什么是审计证据的适当性？

24. 什么是审计证据的相关性？注册会计师通过测试获取审计证据时，应考虑的相关事项有哪些？

25. 什么是审计证据的可靠性？不同来源的审计证据如何判断其可靠程度？

26. 审计证据的获取方法有哪些？如何进行？各有何优缺点？

27. 审计证据与审计目标、审计程序之间的关系如何？

28. 审计证据整理与分析的意义如何？如何进行审计证据整理与分析？

29. 审计工作底稿的含义是什么？

30. 审计工作底稿的种类和范围如何？

31. 审计工作底稿的基本要素与基本结构如何？

32. 审计工作底稿复核的意义何在？如何进行审计工作底稿的复核？

33. 如何进行审计档案的分类与保管？

四、重点与难点解析

1. 完成一项审计项目，需要做连续的大量的工作。但这些工作又是由若干步骤，或者说若干审计行为构成。这些步骤或行为就称为审计程序。为了达到一个具体的审计目标，可以采取不同的步骤，即采用不同的审计程序。审计程序的选择主要以有效性和经济性为原则。审计程序主要有了解程序、控制测试程序、实质性测试程序三种，分析性程序则贯穿于各审计程序，贯穿于审计的全过程。

2. 控制测试程序主要针对被审计单位的控制状况，即以评价内部控制的完善性和有效性为目的，故得名“控制测试”。控制测试的执行，有助于确定实质性测试的性质、时间、范围，提高实质性测试的效率和质量。在会计报表审计中，控制测试程序并非是必须执行的程序。

3. 控制测试程序一般包括：内部控制政策和程序设计是否科学合理；内部控制政策和程序设计是否完善；内部控制政策和程序的运行是否有效、经济等方面。

4. 实质性测试是审查、搜集审计证据的程序，借以证实会计报表的可信赖程度，从而提出恰当的审计意见，因而事关重大、是审计业务中必不可少的程序。由于切入点的不同，实质性测试又分为交易类别测试与余额的直接测试两类。

5. 实质性测试的时间、性质和范围的确定事关审计工作的质量和效率，在实质性测试的时间、性质和范围的确定上，要在控制测试的基础上结合审计项目的目标、审计重要性、审计风险、审计工作效率等进行。

6. 在审计实务中，分析性程序广泛运用于审计工作的全过程。分析性程序具有重要的作用，往往可以据以发现重大的审计线索，形成审计判断。但分析性程序的方法也非常灵活，经验性比较强，因而对审计人员的要求比较高。

7. 发表审计意见、出具审计报告，必须以审计证据为依据，因而审计证据在整个审计工作中具有特别重要的位置。可以说大多数审计工作都是围绕审计证据进行的。

8. 审计证据数量繁多，内容庞杂，为了进一步认识审计证据，可以从各个角度或各类标准对其进行分类。最主要的分类有两种：一是按外在形式将审计证据分为实物证据、书面证据、口头证据、环境证据四种；二是按其来源分类将审计证据分为亲历证据、外部证据、内部证据三种。

9. 审计证据的主要部分是书面证据，因而书面证据也称为基本证据，主要有会计记录、被审计单位声明书及其他书面文件。

10. 环境证据指被审计单位交易或业务的环境。环境证据虽然不能构成直接证据，但它有助于说明被审计单位的交易和业务的真实情况，尤其是在管理当局舞弊的情况下，环境证据更有着不可替代的重要作用。现行会计报表审计中，往往只是按照既定的程序机械地进行审查工作，没有对环境证据给予足够的重视。

11. 实物证据、书面证据、口头证据及环境证据的比较：

种类	证明力、适用范围
实物证据	实物证据通常是证明实物资产是否存在的非常有说服力的证据，用以确定被审计单位库存现金、存货、固定资产和有价证券等项目金额存在性所获取的审计证据 实物资产的存在并不能完全证实被审计单位对其拥有所有权
书面证据	书面证据的内容较多，因其性质、取得的途径等不同，证明力也有强有弱。书面证据广泛地应用于各种项目的审计当中，是审计证据的主要组成内容
口头证据	口头证据的证明力很弱，因为它并不足以证明事情的真相。但注册会计师往往可以通过口头证据发掘出重要的线索，以进一步搜集到有力的证据。口头证据可以应用在部分审计程序中
环境证据	环境证据一般不属于基本证据，但它可以帮助注册会计师了解被审计单位及其经济活动所处的环境。适用范围不广，但作用不可忽视

12. **亲历证据、外部证据及内部证据的比较：**

证据种类	证明力、使用范围
亲历证据	亲历证据具有较强的证明力，是非常重要的审计证据，适用于大多数审计项目或审计程序
外部证据	外部证据主要指书面证据，它具有很强的证明力，适用于多数审计项目或审计程序
内部证据	内部证据也主要指书面证据，它的证明力较弱，适用于部分审计项目或审计程序

13. **审计证据的两大特性：**

审计证据的特性	充分性——量		审计证据的充分性是注册会计师为形成审计意见而所需审计证据的最低数量要求。为了使注册会计师有效率、有效益地审计，注册会计师通常把需要足够数量审计证据的范围降低到最低限度。注册会计师不能获取满意的审计证据时，可考虑通过其他的途径或用其他的审计证据来替代
	适当性——质	相关性	指审计证据应与审计目标相关联。因为注册会计师只能利用与审计目的相关联的审计证据来证明和否定被审计单位所报告的事项
		可靠性	指审计证据应能如实地反映客观事实。审计证据的可靠性受其来源、及时性和客观性的影响

14. **审计证据的获取方法：**

审计证据的获取方法种类	
检查	注册会计师对会计记录和其他书面文件可靠程度的审阅与复核。注重真实、合法性
监盘	监盘是对被审计单位的现金、有价证券以及其他各种实物资产进行的盘点。注册会计师往往只进行现场监督，有时也进行适当的抽查
观察	对被审计单位的经营场所、实物资产和有关业务活动及其内部控制的执行情况等所进行的实地查看
查询及函证	查询是指向有关人员进行书面或口头询问以获取审计证据。 函证是指为印证被审计单位会计记录所载事项而向第三者发函询证以获取审计证据
计算	对被审计单位的原始凭证及会计记录中的数据的验算或另行计算
分析性复核	指注册会计师对被审计单位重要的比率或趋势进行的分析和评价。分析性复核贯穿于整个审计过程中

15. **在审计证据与审计目标、审计程序之间的关系中，具体审计目**

标是关键。具体审计目标根据被审计单位管理当局对会计报表的各项认定确定，并决定着将要采用的审计程序，需要搜集的审计证据种类。上述三者之间不是一一对应的。一种审计目标的完成可以由几种不同的审计程序达到，一种审计程序也可产生多种证据；而要获得某类证据也可选用多种审计程序，一种审计程序也可用来实现几种不同的审计目标。

16. 审计证据整理与分析的意义就是使分散的、个别的审计证据条理化、系统化。审计证据整理、分析的方法有分类、计算、比较、小结、综合等。审计证据的整理、分析并非是孤立进行的，它们经常是在审计证据的搜集过程中同时进行的。

17. 审计工作底稿是指注册会计师在审计过程中形成的审计工作记录以及所获取的与之相关的资料。审计工作底稿形成于审计工作的各个过程。根据审计工作底稿的性质和作用，可将其分为综合类工作底稿、业务类工作底稿和备查类工作底稿三类。

18. 审计工作底稿包括：被审计单位名称、审计项目名称、审计项目时点或期间、审计过程记录、审计标识及说明、审计结论、索引号及页次、编制者姓名及编制日期、复核者姓名及编制日期、其他应说明事项。

19. 审计工作底稿三级复核制度，就是会计师事务所制定的以主任会计师、部门经理（或签字审计师）和项目经理等复核人，对审计工作底稿进行逐级复核的一种复核制度。这一复核制度目前已在我国众多的会计师事务所实行，对提高审计质量发挥了重要作用。

五、练习题

（一）判断题

1. 了解程序一般只在审计计划阶段执行。（　）

2. 注册会计师连续接受委托时，因为对被审计单位基本情况已经比较熟悉，可以忽略对被审计单位情况的了解程序。（　）

3. 重要性是指被审计单位会计报表项目的重要程度。（　）

4. 审计重要性水平的初步判断数越高，所需搜集的证据数量就越多。（　）

5. 注册会计师应当将总体审计风险水平控制在零水平。（　）

6. 控制测试程序是实质性测试程序的基础，没有执行控制测试就不能实施实质性测试程序。（　）

7. 资产实物通常是证实被审计单位对其拥有所有权的非常有说服力的证据。（　）

8. 被审计单位声明书不属于审计证据。（　）

9. 被审计单位声明书可以替代审计人员实施其他必要的审计程序。（　）

10. 在审计过程中，注册会计师要对各种重要的口头证据作成文字记录，因而口头证据往往采取书面证据的形式。（　）

11. 外部证据是由会计师事务所以外的组织机构或人士编制的书面证据。（　）

12. 一般而言，内部证据不如外部证据可靠。（　）

13. 审计证据的充分性是注册会计师为形成审计意见所需要审计证据的最高数量要求。（　）

14. 审计证据的数量越多越好。（　）

15. 检查是注册会计师对所有证据可靠程度的审阅与复核。（　）

16. 监盘是指注册会计师现场监督被审计单位的现金和实物资产的盘点。（　）

17. 注册会计师获取审计证据时，不论是重要的审计项目还是一般的审计项目，均应考虑成本效益原则。（　）

18. 当期档案是指那些所记录的内容经常变化，只供当期审计使用的审计档案。（　）

19. 注册会计师将从被审计单位或其他第三者获取的资料形成审计工作底稿时，除应注明资料来源外，还应实施必要的审计程序，形成相应的审计记录。（　）

20. 注册会计师获取的管理当局声明通常包括管理当局的相关会议记录。（　）

(二) 单项选择题

1. 在会计报表审计中，实质性测试程序（　）。

A. 在某些情况下可以忽略

B. 用来发现重要的期后事项

C. 随着注册会计师评估的控制风险级别，按比例相应减少

D. 可以是交易类别测试、余额直接测试或分析性程序

2. 注册会计师实施分析性复核程序，并不能帮助其（　　）。

A. 发现异常变动的项目　　B. 印证各项目的审计结果

C. 了解被审计单位的财务状况　D. 确定抽样审计应有的样本量

3. 注册会计师将分析性复核直接作为实质性测试时，应当考虑的主要因素是（　　）。

A. 相关内部控制的有效性　　B. 出具审计报告的时间要求

C. 分支机构的分布区域　　D. 助理人员的知识和经验

4. 在确定实质性测试的性质、时间时，如果注册会计师决定以分析性复核和交易测试为主，并将审计程序的执行主要安排在期中进行，表明注册会计师（　　）。

A. 决定接受的检查风险水平为高水平

B. 决定接受的检查风险水平为低水平

C. 评估的控制风险水平为高水平

D. 评估的控制风险水平为低水平

5. 有关审计证据的下列表述中，正确的是（　　）。

A. 注册会计师获取的环境证据一般属于基本证据

B. 注册会计师运用观察、查询及函证、监盘、计算、检查和分析性复核等方法，均可获取与内部控制相关的审计证据

C. 注册会计师自行获取的审计证据通常比被审计单位提供的证据可靠

D. 注册会计师运用观察、查询及函证、监盘、计算、检查和分析性复核等方法，均可获取书面证据

6. 下列审计证据中，可靠性最弱的是（　　）。

A. 入库单　　B. 购货发票

C. 销售发票　　D. 应收账款函证回函

7. 下列事项中，难以通过观察的方法来获取审计证据的是（　　）。

A. 存货的所有权　　B. 经营场所

C. 实物资产的存在　　D. 内部控制的执行情况

8. 下列有关审计工作底稿的表述不正确的有（　　）。

A. 审计业务约定书属于长期档案

B. 审计工作底稿的复核施行三级复核制

C. 审计工作底稿是审计过程中所形成的工作草稿

D. 应收账款函证的回函属于当期档案

9. 能够证实具体审计目标中的机械准确性目标的证据是（　　）。

A. 口头证据　　B. 环境证据

C. 书面证据　　D. 实物证据

10. 有关当期档案下列说法正确的有（　　）。

A. 当期档案对以后的审计工作有重要影响

B. 当期档案有些记录的内容可供以后年度直接使用

C. 当期档案主要有综合类工作底稿和备查类工作底稿组成

D. 符合性测试工作底稿属当期档案

11. 下列审计工作底稿中属于业务类工作底稿的有（　　）。

A. 企业营业执照　　B. 实质性测试形成的工作底稿

C. 审计报告书初稿　　D. 审计调整分录汇总表

12. 丙会计师事务所与 D 公司于 2000 年 1 月 20 日签订的 2000 年度会计报表审计业务约定书，作为审计档案，应当（　　）。

A. 至少保存到 2002 年　　B. 至少保存到 2006 年

C. 至少保存到 2011 年　　D. 长期保存

13. 下列各项中属于泄漏被审计单位商业秘密的是（　　）。

A. 未经委托人同意，允许法院查阅有关审计工作底稿

B. 未经委托人同意，允许政府审计部门派出的检查组查阅审计工作底稿

C. 未经委托人同意，允许注册会计师协会执业检查组查阅审计工作底稿

D. 未经委托人同意，允许审计其母公司的注册会计师调阅审计工作底稿

14. 审计工作底稿的复核人中不包括（　　）。

A. 部门经理或签字注册会计师

B. 主任会计师或所长、指定代理人

C. 业务助理人员或专家

D. 项目经理或项目负责人

（三）多项选择题

1. 了解程序的方法主要有（　　）。

A. 查阅行业、业务及内部控制有关资料

B. 向被审计单位外部有关人员进行查询及函证

C. 向被审计单位内部有关人员进行询问

D. 利用过去审计的资料与经验

2. 实施控制测试程序的目的是（　　）。

A. 据以提出审计意见

B. 便于向被审计单位提出有关内部控制的管理建议

C. 确定实质性测试的性质、时间和范围

D. 确定企业财务信息的可信赖程度

3. 控制测试的方法包括（　　）。

A. 审阅证据　　B. 重复执行

C. 实地观察　　D. 交易类别测试

4. 下列各项中属于分析性程序的是（　　）。

A. 计算固定资产原值与累计折旧的比例，与预期数比较

B. 将本期期末账户余额与上年数、期中数和预算数比较

C. 对账户余额的详细审查

D. 计算应收账款占资产的比重，与上期比较

5. 注册会计师不应过多依赖分析性程序结果的情况有（　　）。

A. 注册会计师经验或能力不足

B. 审计风险较高的项目

C. 分析性结果准确性较低的项目

D. 特别重要的项目

6. 执行分析性程序的步骤有（　　）。

A. 确定分析目标并设计分析步骤

B. 确定分析的范围和方式

C. 选择适当的数据并确定基准值

D. 执行分析并评价测试结果

7. 审计证据按证据外表形式分为（　　）。

A. 实物证据　　B. 书面证据
C. 口头证据　　D. 环境证据
8. 审计证据按证据的来源分为（　　）。
A. 口头证据　　B. 亲历证据
C. 内部证据　　D. 外部证据
9. 作为审计证据的会计记录有（　　）。
A. 会计凭证　　B. 会计账簿
C. 各种试算表　　D. 各种汇总表
10. 被审计单位声明书的主要内容有（　　）。
A. 所有的会计记录、财务数据、董事会及股东大会会议记录均已提供给审计师
B. 会计报表是完整的，并按国家的有关法规、制度编制
C. 所有需揭示的事项均已作了充分的揭示
D. 企业全部的商业及管理资料
11. 被审计单位声明书的作用有（　　）。
A. 作出审计报告的主要依据
B. 提醒被审计单位的管理部门对会计报表负有主要责任
C. 将被审计单位在审计期间所回答的问题予以书面化，并列入审计工作底稿中
D. 可作为被审计单位管理当局未来意图的证据
12. 下列各项中，属于环境证据的有（　　）。
A. 被审计单位经营条件、经营方针
B. 被审计单位各种管理制度和管理水平
C. 被审计单位管理人员和会计人员的素质
D. 被审计单位内部控制情况
13. 下列各项审计证据中，属于内部证据的有（　　）。
A. 被审计单位已对外报送的会计报表
B. 被审计单位提供的销售合同
C. 被审计单位提供的供应商开具的发票
D. 被审计单位管理当局声明书
14. 注册会计师运用专业判断确定已获取的审计证据是否充分、适

当时，应当考虑的主要因素包括（　　）。

A. 审计过程是否发现错误或舞弊

B. 审计风险及具体审计项目的重要性

C. 审计人员的经验

D. 审计证据的类型与获取途径

15. 下列审计工作底稿中，应该归入永久性审计档案管理的有（　　）。

A. 被审计单位设立、批准证书、营业执照副本

B. 内部控制制度文件

C. 资产、负债、权益、损益类项目实质性测试记录

D. 审计报告、管理建议书

（四）讨论题

1. 结合实际业务探讨如何理解审计风险。

2. 结合实际业务讨论审计证据的重要性。

3. 讨论审计师及其业务助理人员的审计经验与审计证据获取的关系。

4. 管理当局的可信赖程度对审计工作有何影响？

5. 被审计单位的财务状况对审计工作的影响如何？

6. 如何评价审计证据的可靠性？

7. 在实务中如何充分运用分析性复核方法？

8. 讨论审计证据与审计目标、审计程序之间的具体关系。

9. 如何取舍审计证据？

10. 如何认识和排除伪证？

11. 讨论获取审计工作底稿的要求。

12. 讨论保密责任与审计工作的关系。

六、案例

1. 某零售公司是一家上市的美国大型零售折扣店。1972 年，该公司为了掩盖其第一次重大经营损失的真相，将 250 万美元的损失篡改为 150 万美元的收益。其中 102.6 万美元是通过减少应付账款来实现的。执行该公司审计业务的会计师事务所由于执行了一些并无实效的审计程

序，尤其是执行了无效的函证程序，而导致审计失败。最后，该零售公司倒闭了，会计师事务所也难辞其咎，受到证券委员会的批评，并且在联邦法院处理此事之前，负责该公司审计的合伙人被暂停执业 5 个月。下面是审计人员执行函证程序过程中的一些细节，请你加以评价。

⑴ 审计人员为了验证 30 万美元预付广告费的真实性，从 1 100 家广告商中抽取了 24 个样本，并向其中的 4 个广告商发函询证。

⑵ 审计人员为了印证 17.7 万美元的差价退款，从该公司提供的名单中，随意抽取几个供应商，通过电话询证进价过高是否真实。在 15 个电话的询证过程中，公司先同供应商联系并通话交谈，然后将电话交给审计人员。

⑶ 两位业务助理人员就贷项通知单询问公司员工时，得到了先后三个不同的解释，并且最终也未拿到书面证明文件，因此对贷项通知单的真实性提出质疑，在工作底稿中形成了一份备忘录。负责公司审计工作的事务所合伙人认为函证已经搜集到了足够的证据，可以证实贷项通知单的真实性，不需要实施追加的审计程序。

⑷ 审计人员对从公司提供的广告商名单中选取的 4 家广告商发函询证，所收到的回函均指出所列示的预付广告费是错误的，审计人员没有查明差异的原因，确认了预付广告费的真实性和完整性。

2. 注册会计师李浩是华兴公司 2001 年度会计报表审计项目的主审会计师，当他对华兴公司的会计报表进行分析性复核时，发现华兴公司的发达部、凯歌部、广电一部、广电二部和牡丹部等五个经营部上报的“利润总额”本年数均为零，觉得事情蹊跷，于是，他分析了五个经营部历年经营情况以及市场中其他同类型经营部的一般利润水平，认为五个经营部上报的利润可能是虚假的，于是指导外勤执业的注册会计师针对发达部等五个经营部的本年利润实施重点审计，经外勤注册会计师的重点取证，发现五个经营部经营亏损挂账 2 764 万元。请你从分析性复核程序的运用出发分析这一案例。

3. 李浩是精英会计师事务所的审计人员，但还没有取得注册会计师资格。由于华兴公司是李浩联系到的业务，精英会计师事务所就委派李浩担任该审计业务的项目经理，负责华兴公司 2001 年度会计报表的审计业务。李浩带领四名审计人员进驻华兴公司，分配审计任务如下：

张杰负责审计销售和收款循环，李东负责生产循环，赵杰负责审计购货与付款循环，王华负责审计投资和融资循环，李浩自己负责审计货币资金和会计报表附注。李浩等审计人员经过五天的外勤工作，形成了厚厚的审计工作底稿，李浩汇总所有的审计工作底稿，形成审计差异汇总表、与客户沟通情况表和试算平衡表等汇总审计工作底稿后，就结束了外勤工作，准备出具审计报告。请你从项目经理的责任角度出发分析评价该案例。

【案例提示】

1.

对于该零售公司通过篡改会计记录的方法减少应付账款 102.6 万美元，审计人员完全可以通过实施函证程序发现这一重大错误与舞弊，但为什么没有发现？分析其主要原因在于：审计人员没有严格控制函证程序，致使通过函证程序取得的证据并不可信。

⑴ 函证样本量抽取得过低，不能从充分性和适当性上代表总体。该案例中，审计人员为了验证 30 万美元预付广告费的真实性，从 1 100 家广告商中抽取了 24 个样本，并仅仅向 4 个广告商发函询证。如此低的抽样比例，即使 4 家广告商回函确认了预付广告费的真实性（事实并非如此），审计人员也不能由此推断 1 100 家预付广告费的真实性。

⑵ 函证程序由客户控制，无法保证通过函证取得可靠的证据。该案例中，审计人员为了印证 17.7 万美元的差价退款，从公司提供的名单中，随意抽取几个供应商，通过电话询证进价过高是否真实。在 15 个电话询证过程中，零售公司先同供应商联系并通话交谈后，才将电话交给审计人员。在这个过程中，向谁函证，是由客户提供名单圈定的，而不是根据审计的需要；函证中借助先与被询证者打电话确认的方式确认，既没有保证审计人员直接与被询证者沟通，也没有要求被询证者寄回书面确认函，增加了函证信息发生差错和被篡改的机会。

⑶ 对函证实施过程中存在的疑虑没有追加审计程序，降低了审计证据的质量。该案例中，两位业务人员就贷项通知单询问公司员工时，得到了先后三个不同的解释，并且最终也未拿到书面证明文件，因此对贷项通知单的真实性提出质疑，在工作底稿中形成了一份备忘录。但作为负责公司审计工作的事务所合伙人却认为函证已经搜集到了足够的证

据，可以证实贷项通知单的真实性，没有实施追加的审计程序以消除审计人员的疑虑。

⑷ 对回函结果不进行分析、评价。该案例中，审计人员对从公司提供的 1 100 家虚构的广告商名单中选取的 4 家广告商发函询证（这里暂且不提样本量过低的问题），所收到的回函均指出所列示的预付广告费是错误的，对此，审计人员在未进行任何分析评价、查明差异原因的情况下，确认了预付广告费的真实性和完整性。

由此可见，在审计实务中，审计人员实施函证不能只是机械地发函、收函，必须实质性地控制函证的整个程序，这样才能减少审计风险。具体地讲要做到：

⑴ 抽取的样本要在充分性和适当性上足以代表总体，抽样比例不能过低。

⑵ 函证是为审计目的而设计的重要程序，应当由审计人员专业判断函证的对象、范围、方式，而不能听任客户的摆布。

⑶ 无论实施函证时采取什么方法提高效率，如先电话确认、以传真或电子邮件等先发出回函，都必须保证审计人员与被询证者的直接沟通，同时应当保证搜集到被询证者回函的原件。

⑷ 当审计人员通过其他程序发现问题时，一定要重新考虑函证程序的适当性，追加审计程序予以证实或消除。

⑸ 如果函证结果表明审计存在差异，审计人员应当对函证结果进行分析和评价，查明差异原因，并追加审计程序予以证实或消除。

2.

分析性复核是指注册会计师分析被审计单位重要的比率或趋势，包括调查这些比率或趋势的异常变动及其与预期数额和相关信息的差异。因此，在审计实务中，分析性程序可以直接作为实质性测试程序，以搜集与账户余额和各类交易相关的特殊认定的证据，但分析性程序取得的证据不可能构成直接证据或基本证据，需要注册会计师实施其他实质性测试程序对分析性程序得出的结果加以印证，也就是说，如果注册会计师仅仅机械地执行比率或趋势分析，不重视分析结果，不通过检查、函证、监盘、计算等实质性测试程序取得基础证据对分析性程序得出的结果加以证实或排除，分析性程序就无法发挥作用，审计风险也不会减

少。该案例中，注册会计师李浩通过分析性程序发现发达部等五个经营部利润为零存在疑点，循着这一线索，对五个经营部的本年利润实施重点审计，发现了华兴公司利用经营部调整利润、隐瞒亏损的事实。如果李浩运用分析性发现疑问后，不实施其他实质性测试取得证据加以证实，审计风险会仍然存在。

3.

项目经理对项目的风险控制贯穿于审计计划、审计实施和审计报告全过程，是会计报表审计风险控制的关键。在审计计划阶段，项目经理负责对审计项目前期的审计调查和了解，并在了解和控制测试的基础上制定审计计划。在审计实施阶段，项目经理不仅要通过与被审计单位相关人员和资料的实质性接触，运用了解、询问、分析性程序确定被审计单位的实际风险领域，而且要通过复核审计小组其他审计人员形成的工作底稿，及时督导其他审计人员的工作，控制审计项目风险。在审计报告阶段，项目经理不仅要汇总经过自己详细复核的所有工作底稿，还应关注被审计单位期后事项、或有事项以及一些重要的非报表信息对会计报表的影响，在此基础上决定审计报告的意见类型。由此可见，⑴ 项目经理不是随意一个注册会计师都能够胜任的，必须具备较强的专业判断能力和风险控制能力。因此，会计师事务所在委派项目经理时，不能是谁联系的业务，谁担任项目经理，更不能让不是注册会计师的审计人员担任项目经理。⑵ 项目经理在外勤工作时，不能把自己混同一般的审计人员，一到外勤工作地就埋头于某些报表项目或某一领域的审计工作，忙于自己负责的审计领域的审计工作底稿的形成，而忘记了自己的责任：对整个审计项目的指导、监督和复核，这最容易导致审计失败。该案例中李浩不是注册会计师，却被委派为项目经理，作为项目经理（我们暂不考虑他是否具有督导能力），到被审计单位后只忙于货币资金和会计报表附注的审计工作，没有时间和精力去指导和监督其他审计人员，更不能够控制整个审计项目的风险。

在审计实务中，项目经理为了不在执行具体审计程序中“迷失”方向，在审计外勤中应该从“置身事外”的角度考虑控制风险，最好不要担任某一具体领域的审计工作，而是集中时间和精力做好如下工作：⑴ 充分了解被审计单位的基本情况；⑵ 利用询问和观察发现潜在的

问题，提请相关审计人员注意；⑶ 对获取的一些综合性的材料进行分析性复核，检查被审计单位经济活动的整体合理性；⑷ 把事务所的一些新的审计指令传达给审计人员；⑸ 解决审计人员遇到的重大问题，并及时向事务所的质量控制委员会请示汇报这些问题；⑹ 复核审计人员形成的审计工作底稿，并指导审计人员及时实施补充审计程序，完善审计工作底稿；⑺ 时刻关注被审计单位的最新变化情况，关注额外的审计风险；⑻ 汇总审计工作底稿和审计结论等。

七、阅读文献

1. ［美］A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，中文 1 版，第 6 章，北京，中国审计出版社，2001。

2. 朱荣恩：《审计学》，第 6 章，北京，高等教育出版社，2000。

3. 余玉苗：《审计学》，第 4 章，北京，清华大学出版社，2002。

4. 刘明辉：《独立审计学》，第 5 章，大连，东北财经大学出版社，2002。

八、练习题参考答案

㈠ 判断题

1.× 2.× 3.× 4.× 5.× 6.× 7.× 8.× 9.× 10.× 11.× 12.√ 13.× 14.× 15.× 16.× 17.× 18.× 19.√ 20.√

㈡ 单项选择题

1.D 2.D 3.A 4.A 5.C 6.A 7.A 8.C 9.C 10.D 11.B 12.D 13.D 14.C

㈢ 多项选择题

1.ABCD 2.BCD 3.ABC 4.ABD 5.ABCD 6.ABCD 7.ABCD 8.CD 9.ABCD 10.ABC 11.BCD 12.ABCD 13.ABD 14.ABCD 15.ABD

第七章　审计计划与初步审计策略

一、学习目的与要求

- ➢ 了解审计计划的概念、作用及制定步骤
- ➢ 掌握了解被审计单位基本情况的范围以及方法
- ➢ 掌握审计计划的内容与编制的要求
- ➢ 掌握审计计划审核的要点
- ➢ 理解审计重要性的含义和本质
- ➢ 理解如何初步判断审计重要性的水平
- ➢ 掌握会计报表层次重要性在各账户之间的分配
- ➢ 理解重要性水平与审计证据的关系
- ➢ 掌握审计风险的组成要素以及各要素之间的关系
- ➢ 理解审计风险、审计证据与重要性之间的关系
- ➢ 了解初步审计策略的组成要素及运用
- ➢ 了解审计策略与交易循环的关系

二、相关准则与制度

- ➢《独立审计基本准则》
- ➢《独立审计具体准则第 3 号——审计计划》
- ➢《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》
- ➢《独立审计具体准则第 10 号——审计重要性》
- ➢《独立审计具体准则第 11 号——分析性复核》
- ➢《独立审计具体准则第 21 号——了解被审计单位情况》
- ➢《中国注册会计师执业规范指南第1号——年度会计报表审计(试行)》
- ➢《审计技术提示第 1 号——财务欺诈风险》

三、预习要览

(一) 关键概念

审计计划　总体审计计划　具体审计计划　审计策略　时间预算　审计重要性　报表层次的重要性　账户层次的重要性　审计风险　控制风险　固有风险　检查风险　审计　风险模型　初步审计策略　主要证实法　较低的控制风险估计水平法　交易循环

(二) 关键问题

1. **为了制定审计计划，注册会计师需要了解被审计单位哪些情况？通常使用哪些方法？**

2. **总体审计计划和具体审计计划一般包括哪些内容？如何编制？**

3. **审核审计计划通常需要审核哪些内容？**

4. **为什么注册会计师在审计过程中需要运用专业判断？**

5. **为什么注册会计师在审计过程中应当运用重要性原则？**

6. **如何理解审计重要性？确定审计重要性水平需要考虑哪些因素？**

7. **审计重要性水平一般分为哪两个层次？如何确定？**

8. **会计报表层次重要性在各账户之间是如何分配的？**

9. **为什么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？如果评价审计结果时所运用的重要性水平大大低于编制审计计划时确定的重要性水平，注册会计师应如何处理？**

10. **注册会计师在终结对被审计单位的会计报表审计时，应如何汇总尚未调整的错报或漏报？汇总数接近重要性水平时如何处理？**

11. **如何理解审计风险？它包含哪些组成要素？这些组成要素之间是什么关系？**

12. **审计风险、审计证据与重要性水平相互之间是什么关系？**

13. **什么是初步审计策略？它由哪些要素组成？**

14. **主要证实法与较低的控制风险估计水平法有什么区别？**

四、重点与难点解析

1. **在编制审计计划之前，充分了解被审计单位的基本情况非常重**

要。了解的方法可以采取检查、观察、询问、运用分析性程序等方法。对被审计单位基本情况的了解可以为运用分析性程序（如确定期望值）提供帮助，而运用分析性程序也可以进一步了解被审计单位的基本情况。

2. 审计计划可以分为总体计划和具体计划。总体审计计划是对审计预期范围和实施方式所作的规划，是审计人员从接受审计委托到出具审计报告全过程基本工作内容的综合规划，是对审计工作的统筹规划和安排，比如初步确定重要性水平和评估审计风险，这对具体审计程序的安排和审计证据的搜集都有指导意义。具体审计计划的核心内容是审计程序。

3. 审计计划应由审计项目负责人编制。独立编制审计计划是注册会计师的责任。补充、修改审计计划，应经会计师事务所有关业务负责人同意。

4. 审核审计计划时，无论总体计划还是具体计划，主要是针对其应该包括的内容，分别审查其合理性和恰当性。

5. 所谓重要性，是指被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程序，这一程序在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。所以说，重要性水平是注册会计师站在会计报表使用者的角度、以一项错报或漏报是否影响会计报表使用者的判断或决策为标准所确定的一个临界点。

6. 在审计计划阶段必须要运用重要性的概念，即对重要性水平做出初步判断，目的是为了确定需要搜集的审计证据的数量，并据此确定需要执行的审计程序的性质、时间和范围。初步判断重要性水平时，可以分两个层次进行，一是会计报表层次，二是账户层次。对会计报表层次的重要性水平，可以先确定一个适当的判断基础（如资产总额、净资产、营业收入或净利润），然后乘以一个固定的或变动的比率来确定。账户层次的重要性水平可以对会计报表层次的重要性水平加以分配确定，分配时应考虑账户发生误报可能性的大小和账户审计费用的高低。实际上，重要性水平并不是可以简单地运用公式计算确定的，它需要注册会计师考虑很多因素，并运用专业判断加以确定。

7. 审计风险是指会计报表存在重大误报，而审计人员审计后发表

了不恰当审计意见的可能性。审计风险由固有风险、控制风险和检查风险三个要素组成。在审计风险模型中，固有风险、控制风险是审计人员评估的，因为这两个风险要素是客观存在而审计人员无法改变的，审计风险是审计人员事先确定的、对一个审计项目可以接受的总的风险水平，这样计算得出检查风险水平。审计人员应该根据检查风险水平的高低决定审计程序的性质、时间和范围。这个检查风险水平即是审计人员可以接受的、在实质性测试过程中漏查重大误报的可能性，因此，检查风险水平与所需要的审计证据的数量成反向关系。可以接受的审计风险水平也与所需要的审计证据的数量成反向关系，而固有风险和控制风险水平与所需要的审计证据的数量成正向关系。

8. 审计风险水平与重要性水平之间存在反向关系。所以，如果重要性水平定得太低，不仅审计成本会提高，审计风险也会加大。但是审计人员不能因此就无限制地高估重要性水平，这会导致审计测试不充分，而影响会计报表使用者对会计报表的理解。

9. 审计策略是审计人员根据确定的审计范围，选择能够达到审计目的而应实施的最有效审计程序的基本思路和组织方法。在计划阶段，审计人员必须形成一个初步的审计策略。

五、练习题

(一) 判断题

1. 为保证审计的连续性和审计结果的可比性，注册会计师在对同一客户所进行的多次年度会计报表审计中应使用同样的重要性水平。
(　　)

2. 审计人员应该选择各会计报表中最高的重要性水平作为会计报表层次的重要性水平。(　　)

3. 会计报表层次的重要性水平就是实质性测试的可容忍误差。
(　　)

4. 当累计尚未更正错报漏报超过重要性水平时，注册会计师应考虑扩大实质性测试的范围或提请被审计单位调整会计报表，以降低审计风险。(　　)

5. 因为重要性水平与审计风险存在反向关系，审计风险与审计证

据也存在反向关系，所以注册会计师确定的重要性水平越高，审计风险就越低，相应应当获取的审计证据就越多。（　）

6. 不论固有风险和控制风险的评估结果如何，注册会计师都要对各重要账户或交易类别进行实质性测试。（　）

7. 注册会计师在以净利润为基础判断重要性水平时，如果被审计单位净利润波动幅度较大，则当年仍以净利润为基础确定重要性水平。（　）

8. 注册会计师对重要性水平做出初步判断的目的是确定所需审计证据的数量。（　）

9. 注册会计师在会计报表审计中运用重要性原则的目的是查出错误与舞弊。（　）

10. 注册会计师实施有关审计程序后，如仍认为某一重要账户或交易类别认定的检查风险不能降低至可接受的水平，应当发表保留意见或否定意见。（　）

11. 初步审计策略只是审计单个认定可选用的方法，而不是整个审计的方法，尽管在大多数审计中，每种方法都可以用来审计很多的认定。（　）

12. 被审计单位的固有风险与控制风险的程度越高，表明存在重大错误的可能性越大，相应要求检查风险越低。（　）

13. 在实地审计工作中，运用重要性概念主要以生产经营业务金额的大小为尺度，生产经营业务金额大的是重要的，生产经营业务金额小的是不重要的。（　）

14. 会计报表项目的性质不同，在会计报表中被错报、漏报的风险也不一样。（　）

15. 一般而言，重要性水平愈高，所需要证据数量愈大。（　）

16. 在对重要性水平做出初步判断时，注册会计师无需考虑被审计单位内部控制的有效性。（　）

17. 控制风险越低，注册会计师就可以执行越有限的控制测试。（　）

18. 审计人员只在确定实质性测试的性质、时间和范围时，才应考虑重要性和审计风险之间的反向关系。（　）

19. 在采用较低的控制风险估计水平法时，通常要扩大实质性测试的范围。（　　）

20. 注册会计师可以同被审计单位就总体审计计划进行讨论，并协调工作，因此，审计计划可以由注册会计师同被审计单位共同编制。（　　）

（二）单项选择题

1. 计划某项审计工作时，审计人员应分哪些层次来评价重要性（　　）。

A. 总分类账和明细分类账　　B. 资产负债表和损益表

C. 会计报表和账户余额　　D. 汇账凭证和原始凭证

2. 特定审计风险水平下，检查风险同固有风险、控制风险之间的关系是（　　）。

A. 同向变动关系　　B. 反向变动关系

C. 有时同向变动　　D. 不明显的

3. 如果注册会计师认为资产负债表的错报漏报加总为 10 万元时是重要的，损益表的错报漏报加总为 20 万元时是重要的，在制定审计计划时，审计重要性水平应定为（　　）。

A.10 万元　　B.20 万元

C.15 万元　　D.30 万元

4. 实质性测试结果表明，控制风险水平高于控制风险的初步估计水平，注册会计师应当考虑是否（　　）。

A. 重新了解内部控制

B. 追加相应的审计程序

C. 重新执行控制测试

D. 重新确定重要性水平和可接受审计风险

5. 下列关于初步确定重要性水平的考虑中，不正确的是（　　）。

A. 对于管理当局自主决定处理的会计事项从宽制定重要性水平

B. 被审计单位的业务性质复杂，可制定较高的重要性水平，以降低审计成本

C. 内部控制健全，可将重要性水平定得高一点

D. 对流动性较高的项目，注册会计师应从严制定重要性水平

6. 如果同一期间不同会计报表的重要性水平不同，注册会计师应选择作为会计报表层次的重要性水平的是（　　）。

A. 最高者　　B. 最低者

C. 平均数　　D. 加权平均数

7. 在采用分配法分配重要性水平时，报表层次的重要性水平和账户层次重要性水平之和之间的关系是（　　）。

A. 相接近的　　B. 前者大于后者

C. 后者大于前者　　D. 相等的

8. 注册会计师通过设计的审计程序未能检查出会计报表中存在重大错误的风险是（　　）。

A. 程序风险　　B. 控制风险

C. 检查风险　　D. 固有风险

9. 注册会计师执行年度会计报表审计时，下列各项中最有可能帮助其对重要性水平做出初步判断的是（　　）。

A. 计划实施实质性测试时确定的预期样本量

B. 被审计单位的中期会计报表

C. 内部控制调查问卷

D. 与管理当局的沟通函

10. 注册会计师对固有风险和控制风险的估计水平与所需审计证据的数量（　　）。

A. 呈同向变动关系　　B. 呈反向变动关系

C. 呈比例变动关系　　D. 不存在关系

11. 在计划审计工作中，注册会计师可以运用以便找出存在潜在错报风险领域的审计程序是（　　）。

A. 分析性程序　　B. 控制测试程序

C. 实质性测试程序　　D. 穿行测试程序

12. 下列事项中，属于注册会计师总体计划审核事项的是（　　）。

A. 审计程序能否达到审计目标

B. 审计程序能否适合各审计项目的具体情况

C. 对审计重要性的确定和审计风险的评估是否恰当

D. 重点审计程序的制定是否恰当

（三）多项选择题

1. 重要性的判断应从什么方面加以考虑（　　）。

A. 数量　　B. 金额

C. 性质　　D. 专业判断

2. 审计风险是由（　　）组成的。

A. 客户的经营风险　　B. 控制风险

C. 固有风险　　D. 检查风险

3. 下面哪些可以随每个账户的认定而变化（　　）。

A. 审计风险　　B. 固有风险

C. 控制风险　　D. 检查风险

4. 下列哪些因素是对重要性水平做出初步判断时应考虑的因素（　　）。

A. 以往的审计经验

B. 有关法规对财务会计的要求

C. 业务性质

D. 固有风险和审计风险的评估结果

5. 在确定会计报表层次的重要性水平时，下列注册会计师不应选用净利润作为判断基础的是（　　）。

A. 被审计单位属于劳动密集型企业

B. 被审计单位净利润接近于零

C. 被审计单位净利润波动幅度较大

D. 被审计单位会计报表各项目的金额波动幅度较大

6. 被审计单位应收账款金额为 300 万元，重要性水平为 2 万元，现对其中的 50% 进行抽查，发现 0.95 万元的错报，注册会计师应当（　　）。

A. 确认其金额　　B. 追加审计程序

C. 发表无保留意见　　D. 建议调整

7. 下列注册会计师可以控制的风险是（　　）。

A. 审计风险　　B. 固有风险

C. 控制风险　　D. 检查风险

8. 以下有关重要性的理解中，正确的是（　　）。

A. 重要性是针对审计报告而言的

B. 重要性应从会计报表使用者的角度考虑

C. 重要性的判断离不开特定的环境

D. 重要性与可容忍误差成反向关系

9. 在编制审计计划前，了解被审计单位经营及所属行业基本情况的方法包括（　　）。

A. 查阅上一年的工作底稿

B. 审阅行业业务经营资料

C. 确定关联方及其交易

D. 询问管理当局和内部审计人员

10. 初步审计策略的组成要素包括（　　）。

A. 控制风险的计划估计水平

B. 内部控制了解的程度

C. 评价控制风险时必须执行的控制测试

D. 为使审计风险降低到合理水平而将要执行的实质性测试

11. 下列情况中，注册会计师应当合理运用重要性原则的有（　　）。

A. 确定是否接受委托

B. 确定审计程序的性质、时间和范围

C. 执行审计程序

D. 评价审计结果

12. 注册会计师执行年度会计报表审计时，运用重要性原则的目的主要有（　　）。

A. 提高审计效率　　B. 保证审计质量

C. 查处错误与舞弊　　D. 提高会计信息质量

13. 总体审计计划的基本内容包括（　　）。

A. 被审计单位的基本情况

B. 审计目标、审计范围及审计策略

C. 审计重要性的确定及审计风险评估

D. 对专家、内审人员及其他注册会计师工作的利用

14. 注册会计师在确定各账户层次的重要性水平时，应考虑的因素

包括（　　）。

A. 各账户性质

B. 各账户错报、漏报的可能性

C. 各账户审计成本

D. 账户层次的重要性水平和报表层次的重要性水平之间的关系

15. 如果经过实质性测试后，注册会计师认为与某一重要账户或交易类别的认定有关的检查风险不能降低至可接受的水平，那么，注册会计师应发表（　　）。

A. 无保留意见　　B. 保留意见

C. 否定意见　　D. 无法表示意见

（四）分析题

1. 某注册会计师在评价被审计单位的审计风险时，分别假定了 A、B、C、D 四种情况：

风险类别	情况 A	情况 B	情况 C	情况 D
可接受的审计风险	1%	2%	3%	4%
固有风险	100%	80%	100%	80%
控制风险	60%	70%	80%	90%

请计算回答以下问题：

⑴ 上述四种情况下，可接受的检查风险水平分别是多少？

⑵ 哪种情况下注册会计师需要获取最多的审计证据？

⑶ 写出审计风险模式，并分析各要素与审计证据之间的关系。

⑷ 简要说明审计风险与重要性水平之间的关系。

2. 某注册会计师接受委托审计 A 公司 2001 年度的会计报表，通过查阅 A 公司的会计报表，找到如下数据：

项　目	金额（万元）
资产总额	90 000
净资产	44 000
主营业务收入	120 000
净利润	12 060

而且，根据以往的审计经验，确定了在计算重要性水平时各项目对应的百分比，见下表：

项目	资产总额	净资产	主营业务收入	净利润
百分比	0.5%	1%	0.5%	5%

问题：

1. 试计算确定会计报表层次的重要性水平。

2. 简述重要性水平与审计证据之间的关系。

六、案例

某注册会计师在对 B 公司实施审计的过程中，按照以下步骤编制了审计计划：

⑴ 了解 B 公司经营及所属行业的基本情况；

⑵ 了解被审计单位的内部控制；

⑶ 执行分析性复核程序；

⑷ 考虑审计风险；

⑸ 初步评价重要性水平；

⑹ 对重要认定制定初步审计策略；

⑺ 确定检查风险及设计实质性测试；

⑻ 进行控制测试及评估控制风险。

要求：

1. 请分析上述审计计划的顺序是否正确？如果不正确，应当如何改正？

2. 上述哪些步骤属于总体审计计划的步骤，哪些步骤属于具体审计计划的步骤。

【案例提示】

上述编制审计计划的步骤是错误的，正确的步骤应当是：

⑴ 了解 B 公司经营及所属行业的基本情况；

⑵ 执行分析性复核程序；

⑶ 初步评价重要性水平；

⑷ 考虑审计风险；

⑸ 对重要认定制定初步审计策略；

⑹ 了解被审计单位的内部控制；

⑺ 进行控制测试及评估控制风险；

⑻ 确定检查风险及设计实质性测试。

2. 改正后的步骤中，⑴、⑵、⑶、⑷属于总体审计计划；⑸、⑹、⑺、⑻属于具体审计计划。

七、阅读文献

1. 刘明辉：《审计学》，第 6 章，大连，东北财经大学出版社，2001。

2. [美] 卡·迈克尔：《审计概念与方法》，刘明辉译，中文 1 版，第 4 章，大连，东北财经大学出版社，1999。

3. [美] A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，中文 1 版，第 8 章，北京，中国审计出版社，2001。

4. 刘明辉：《独立审计学》，第 6 章，大连，东北财经大学出版社，2002。

5. 财政部注册会计师考试委员会办公室：《审计》第七章第二、三、四节，北京，中国财政经济出版社，2003。

6. 研究组：《注册会计师手册》，大连，东北财经大学出版社，2001。

八、练习题参考答案

㈠ 判断题

1. × 2. × 3. × 4. √ 5. × 6. √ 7. × 8. √ 9. × 10. ×
11. √ 12. √ 13. × 14. √ 15. × 16. × 17. × 18. × 19. ×
20. ×

㈡ 单项选择题

1.C 2.B 3.A 4.B 5.A 6.B 7.D 8.C 9.B 10.A 11.A
12.C

㈢ 多项选择题

1.ABC 2.BCD 3.BCD 4.ABCD 5.BC 6.BD 7.AD 8.BC

9.ABCD　10.ABCD　11.BD　12.AB　13.ABCD　14.ABCD　15.BD

(四) 分析题

1.

(1) A、B、C、D 四种情况的可接受的检查风险水平分别是 1.67%，3.57%，3.75%，5.56%。

(2) A 种情况注册会计师需要获取最多的审计证据。

(3) 审计风险模式为： AR = IR × CR × DR。

AR：**审计风险，**IR：**固有风险，**CR：**控制风险，**DR：**检查风险。**

可接受的审计风险与审计证据的数量是反向关系，即可接受的审计风险越低，需要搜集的审计证据越多。固有风险、控制风险与审计证据是正向关系，即固有风险、控制风险水平越高，需要搜集的审计证据越多。可接受的检查风险与审计证据是反向关系，即可接受的检查风险越低，需要搜集的审计证据越多。

(4) 审计风险与重要性水平是反向关系，即：重要性水平越高，审计风险越小，重要性水平越低，审计风险越大。

2.

(1)

项目	金额 (万元)	百分比	重要性水平 (万元)
资产总额	90 000	0.5%	450
净资产	44 000	1%	440
主营业务收入	120 000	0.5%	600
净利润	12 060	5%	603

所以，会计报表层次的重要性水平是 440 **万元。**

(2) 重要性水平和审计证据是反向关系，重要性水平越低，越需要搜集更多的审计证据。

第八章　内部控制及其评价与测试

一、学习目的与要求

- ➢了解内部控制的发展和沿革
- ➢了解内部控制的概念、目标和要素
- ➢理解内部控制与独立审计的关系
- ➢掌握内部控制的了解与初步评价
- ➢掌握控制测试的概念、内容、方法、范围和时间
- ➢掌握控制风险高低的评价及其对实质性测试的影响
- ➢掌握管理建议书的性质、出具管理建议书的条件及其与审计意见的区别

二、相关准则与制度

- ➢《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》
- ➢《独立审计实务公告第 2 号——管理建议书》
- ➢《内部会计控制规范——基本规范》
- ➢《内部控制审核指导意见》

三、预习要览

(一) 关键概念

内部牵制　内部控制　内部会计控制　内部管理控制　管理建议书　控制风险　控制测试　实质性测试　交易循环　控制环境　控制程序　风险评估　信息与沟通　监督

(二) 关键问题

1. 审计人员为什么要了解和评价客户的内部控制？
2. 良好的内部控制应当包括哪些要素？

3. 为什么说内部控制只能提供合理保证？内部控制主要存在哪些限制？

4. 保护资产安全的做法有哪些？

5. 了解内部控制时，通常采用哪些方法记录有关信息？各有何优缺点？

6. 初步评价内部控制的目的何在？通常采用何种程序？

7. 控制测试程序的目的何在？通常如何进行？

8. 何谓交易循环？有哪些主要的交易循环？

9. 客户基于成本效益原则可能放弃执行某些有效内部控制程序，这种做法是否合理？举例说明。

10. 内部控制有何重要意义？建立内部控制的目的有哪些？

11. 客户管理当局、董事会、审计委员会、内部审计人员、公司员工、注册会计师以及其他相关外部团体在企业内部控制建设中各扮演何种角色？

12. 客户管理当局和注册会计师都需对内部控制进行评价，他们的区别有哪些？

13. 审计师在评估某项声明的控制风险时，应执行哪些步骤？

14. 控制环境的构成因素有哪些？

15. 审计师如发现客户内部控制存在缺陷应如何与客户沟通？

16. 如何管理建议书？如何撰写管理建议书？

四、重点与难点解析

1. 在内部控制结构的概念中，内部控制由三个要素组成；在内部控制整体框架的概念中，内部控制由五个因素组成。其中，控制活动（或控制程序）的五项内容存在于整个公司中，并出现于各管理层次及功能组织中。

2. 在会计报表审计中，不论被审计单位规模大小，了解内部控制的程序和实质性测试的程序是必须执行的，而符合性测试不是必须执行的程序。当相关内部控制不存在、相关内部控制虽然存在但并未有效运行，或者控制测试的工作量可能大于进行控制测试所减少的实质性测试的工作量时，可以不进行控制测试而直接进行实质性测试。

3. 了解内部控制一般采用询问、观察、检查、穿行测试等程序，分别内部控制框架的几个因素进行了解；控制测试主要是对内部控制的设计和执行情况进行测试；控制测试之后，要对控制风险进行评价，以便确定将要执行的实质性测试程序的性质、时间和范围。

4. 控制测试的范围直接受审计人员计划控制风险估计水平的影响，计划控制风险估计水平越低，需要搜集的审计证据越多。从审计有效性的角度来看，控制测试应尽可能安排在会计年度接近结束的时候进行；如果审计人员在期内已经执行控制测试，应进一步搜集测试日至期末的相关审计证据，如期中测试后内部控制的变动情况、期中测试后发生的交易和事项的性质和金额等，以决定是否完全信赖期中测试的结果。

5. 根据采用的审计策略不同，可能执行同步控制测试、额外控制测试或计划控制测试。同步控制测试是在了解内部控制的同时执行的测试；额外控制测试是审计人员在降低了控制风险估计水平的情况下（如由主要证实法改为较低的控制风险估计水平法），为搜集额外证据以支持降低的控制风险估计水平而执行的测试，所以，只有当执行这种测试能够获得额外证据来支持审计人员进一步降低对控制风险的最初估计水平时，额外控制测试才是必要的；在较低的控制风险估计水平法下，审计人员必须事先计划将要执行的控制测试，这就是计划控制测试。

6. 出具管理建议书不是注册会计师的法定义务，不能减轻或免除管理当局的会计责任，也不能视为对被审计单位内部控制整体发表的意见。

五、练习题

（一）判断题

1. 无论控制风险评估水平如何，审计师都要记录控制风险评价结果。（　）

2. 内部控制和证据之间存在联系是因为内部控制对会计数据的适当性和准确性有影响。（　）

3. 对被审计单位内部控制的了解和控制测试可以完全替代实质性测试。（　）

4. 注册会计师有责任建立、修正和维护被审计单位的各项控制。（　　）

5. 内部控制的建立也要考虑成本效益原则。（　　）

6. 会计报表审计中总是存在一定的控制风险。（　　）

7. 初步评估的控制风险越低，注册会计师就能获取越多的关于内部控制设计合理和运行有效的证据。（　　）

8. 不论固有风险和控制风险的评估结果如何，注册会计师均应有各重要账户或交易类别控制测试和实质性测试。（　　）

9. 对会计报表审计过程中注意到的内部控制重大缺陷，注册会计师应在审计报告意见段之后增加说明段予以说明。（　　）

10. 注册会计师评价相关内部控制的控制风险为低水平时，应在审计工作底稿中记录该评价结论及其依据。（　　）

11. 注册会计师对会计报表审计过程中注意到的被审计单位内部控制的重大缺陷，应出具管理建议书，但不影响应当发表的审计意见。（　　）

12. 注册会计师如拟信赖内部控制，应当实施控制测试，以将控制风险降低于可接受水平。（　　）

(二) 单项选择题

1. 审计人员根据对内部控制的了解和最终确定的控制风险评估水平来确定其性质、时间安排和进度的测试是（　　）。

A. 属性测试　　B. 控制测试

C. 实质性测试　　D. 余额测试

2. 注册会计师在了解及评价被审计单位的内部控制后，实施符合性测试的范围应当是（　　）。

A. 有重大缺陷的内部控制

B. 拟信赖的内部控制

C. 对会计报表有重大影响的内部控制

D. 并未有效运行的内部控制

3. 承认内部控制成本不应超过预期收益，这一基本概念被认为是（　　）。

A. 例外管理　　B. 管理责任

C. 有限义务　　D. 合理保证

4. 下列各项中，不属于内部控制整体框架组成部分的是（　　）。

A. 监督　　B. 风险评估

C. 信息和沟通　　D. 授权和批准

5. 下列各项内部控制要素中包含内部审计功能的是（　　）。

A. 风险评估　　B. 信息和沟通

C. 监督　　D. 控制活动

6. 了解内部控制结构和评估控制风险（　　）。

A. 可以在审计中同时进行

B. 只有在评估水平低于最高时才需要记录在案

C. 是可能的，但在实施审计中不是必要的

D. 是一个必要的连续审计步骤

7. 一个主体的内部控制要素包括（　　）。

A. 与管理决策的效果、经济及效率有关的措施和程序

B. 控制环境、风险评估、控制活动、信息与交流和监督

C. 适合适当授权、职责分离、充分记录和防护、独立检查的程序

D. 组织结构，包括职权的授权和执行的责任

8. 适当的职责分离要求分离（　　）。

A. 授权、记录和保管职责　　B. 授权、执行和付款职责

C. 验收、运输和保管职责　　D. 授权、批准和执行职责

9. 当审计师评估控制风险水平为低水平时，审计师应当记录（　　）。

A. 这个结论及为规划审计而获取的对客户控制结构要素的了解

B. 仅仅这个结论

C. 这个结论和评价的依据

D. 对整体审计计划的意义

10. 直接为了获取内部控制设计或运行的有效性的证据的审计程序被称为（　　）。

A. 符合性测试　　B. 实质性测试

C. 控制测试　　D. 内部控制要素的测试

11. 下列各项中，通常被认为是一项控制测试的是（　　）。

A. 向银行发询证函

B. 清点并记录现有的现金

C. 审核支票上的签名

D. 获取或编制资产负债表日的银行存款调节表

12. 审计师评估控制风险水平的目的在于（　　）。

A. 确定要实施的控制测试的范围

B. 确定要实施的实质性测试的范围

C. 确定违规是否是可能的

D. 确定职员是否有不相容职责

13. 对审计人员来说，考虑审计客户雇员的胜任能力非常重要，因为，雇员的胜任能力会直接严重影响（　　）。

A. 内部控制的成本收益关系

B. 内部控制目标的实现

C. 所记录的会计责任与资产的比较

D. 要实施的测试的时间安排

14. 控制测试的目的是合理地确信（　　）。

A. 交易的会计处理方法和余额是正确和适当的

B. 控制措施和程序起到了预定的作用

C. 客户符合了一般公认会计原则的披露要求

D. 客户符合了质量控制的要求

（三）多项选择题

1. 内部控制的发展阶段包括（　　）。

A. 内部牵制阶段　　B. 内部控制阶段

C. 内部控制结构阶段　　D. 内部控制整体框架阶段

2. COSO 报告认为内部控制的目的是为了取得（　　）。

A. 经营效果和效率　　B. 财务报告的可靠性

C. 遵循适当的法律　　D. 企业的利润目标

3. 内部控制的目标有（　　）。

A. 提高经营效率，取得良好的经营效果

B. 提供准确、可靠的信息

C. 保护各项资产和记录的安全

D. 保证企业计划和战略决策的有效实施

4. 内部控制的构成要素有（　　）。

A. 控制环境、监督　　B. 控制活动

C. 风险评估　　D. 信息与沟通

5. 企业所有的交易和账户通常划分为（　　）。

A. 销售和收款循环　　B. 购货和付款循环

C. 生产循环　　D. 筹资和投资循环

6. 注册会计师在确定了解内部控制所应实施审计程序的性质、时间和范围时，应当主要考虑的因素有（　　）。

A. 被审计单位经营规模及业务复杂程度

B. 被审计单位数据处理系统类型及复杂程度

C. 审计重要性

D. 相关内部控制类型等

7. 下列各种情况中，控制风险应当评估为最高水平的有（　　）。

A. 企业内部控制失效

B. 难以对内部控制的有效性作出评价

C. 注册会计师不拟进行控制测试

D. 进行控制测试的成本较高

8. 在下列各情况中，不应评价控制风险处于最高水平的有（　　）。

A. 相关的内部控制可能防止或发现和纠正重大错报或漏报

B. 注册会计师拟进行控制测试

C. 控制测试比实质性测试更易进行

D. 控制测试的成本较低

9. 内部控制调查记录的方式有（　　）。

A. 作业程序文字表述　　B. 检核表

C. 作业流程图　　D. 问卷

10. 下列各项注册会计师可以不进行控制测试，直接进行实质性测试的有（　　）。

A. 相关内部控制不存在

B. 相关内部控制虽然存在，但注册会计师通过了解发现其并未有效运行

C. 控制测试的工作量可能大于进行控制测试所减少的实质性测试的工作量

D. 实质性测试的成本较低

11. 注册会计师在对某项认定的控制风险进行评价时，必须遵循的步骤有（　　）。

A. 确认该项认定可能发生哪些潜在的错报或漏报

B. 确认哪些控制可以防止或者发现和更正这些错报或漏报

C. 执行控制测试，获取这些控制是否适当设计和有效执行的证据

D. 评价所获得的证据，评价该项认定的控制风险

12. 注册会计师对特定内部审计工作进行评价时，应当考虑（　　）。

A. 内部审计工作的范围是否可以满足审计人员的需要

B. 审计方案是否恰当

C. 审计工作底稿是否充分记录了所执行的工作

D. 所得出的有关结论是否适当

13. 注册会计师在对被审计单位管理当局出具的管理建议书中，应当指明（　　）。

A. 会计报表审计的目的及管理建议书的性质

B. 会计责任与审计责任

C. 内部控制重大缺陷及其影响程度

D. 管理建议书的使用范围及使用责任

14. 下列情况中，注册会计师应当将重要账户或交易类别相关认定的控制风险，评估为高水平的有（　　）。

A. 控制政策和程序无效

B. 控制政策和程序与认定不相关

C. 搜集证据来评价控制政策和程序得不偿失

D. 注册会计师审计小规模企业会计报表

(四) 讨论题

1. 诚信礼品商店从事小礼品的门市零售及邮购服务，试分析其现金收入应如何加强控制？说明其有效控制程序有哪些？

2. 从详细审计向内控导向审计的发展是审计工作的一大进步，试

分析内部控制与审计的关系。

3. 管理建议书是注册会计师给被审计单位出具的一种书面建议，试分析它应包含的内容以及对注册会计师的意义。

4.1949 年，美国会计师协会在其专门报告中指出："内部控制包括组织的计划和企业为了保护资产，检查会计数据的准确性和可靠性，提高经营效率，以及促使遵循既定的管理方针等所采用的所有方法和措施。"这种提法认为，内部控制不局限于与会计和财务部门直接有关的控制方面，还包括预算控制、成本控制、定期报告、统计分析、培训计划和内部审计等，以及技术与其他领域的经营活动。公司经理对这种提法很满意，但是却受到了来自会计界的批评，他们认为该定义内容过于宽泛，以至超出了审计人员评价被审计单位内部控制所应承担的职责，于是，独立公共执业会计师出于法律责任方面的考虑，向审计程序委员会施加压力，要求修改内部控制的定义。1953 年，美国注册会计师协会所属的审计程序委员会颁布了《审计程序说明》第 19 号，对内部控制定义做了正式修改，按其所属特点把内部控制分为会计控制和管理控制，并规定审计师只需评价会计控制，可以不考虑管理控制。

试对内部控制理论的这次变动进行分析和评价。

六、案例

ABC 会计师事务所的 A 和 B 注册会计师接受委派，对甲上市公司（以下简称甲公司）2003 年度会计报表进行审计。甲公司尚未采用计算机记账。A 和 B 注册会计师于 2003 年 11 月 1 日至 7 日对甲公司的内部控制制度进行了解和测试，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：

⑴ 甲公司产成品发出时，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、四联交会计部会计人员乙登记产成品总账和明细账。

⑵ 会计人员戊负责开具销售发票。在开具销售发票之前，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目表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。

⑶ 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。

⑷ 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，并在凭单上加盖记“已支付”的印章。对付款控制程序的穿行测试表明，A和B注册会计师未发现与公司规定有不一致之处。

⑸ 计划部根据批准，签发预先编号的生产通知单。生产部根据生产通知单填写一式四联的领料单。仓库发料后，其中一联留存，一联连同材料交还领料部，其余两联经仓库登记材料明细账后送会计部进行材料收发核算和成本核算。

⑹ 甲公司股东大会批准董事会的投资权限为1亿元以下。董事会决定由总经理负责实施。总经理决定由证券部负责总额在1亿元以下的股票买卖。甲公司规定：公司划入营业部的款项由证券部申请，由会计部审核，总经理批准后划转入公司在营业部开立的资金账户。经总经理批准，证券部直接从营业部资金账户支取款项。证券买卖、资金存取的会计记录由会计部处理。A和B注册会计师了解和测试投资的内部控制制度后发现：证券部在某营业部开户的有关协议及补充协议未经会计部或其他部门审核。根据总经理的批准，会计部已将8 000万元汇入该户。证券部处理证券买卖的会计记录，月底将证券买卖清单交给会计部，会计部据以汇总登记。

⑺ 甲公司控股股东的法定代表人同时兼任甲公司的法定代表人，总经理是聘任的。在公司章程及相关决议中未具体载明股东大会、董事会、经营班子的融资权限和批准程序。经了解，甲公司由财务部负责融资，2003年根据总经理的批示向中国工商银行借入了1亿元贷款。

⑻ 甲公司设立了内部审计部，并直接对董事长负责。每年对子公

司和各业务部进行审计，并出具内部审计报告。A 和 B 注册会计师获取了 2003 年度所有的内部审计报告，经抽查表明，内部审计报告指出了内控存在的缺陷和改进建议。

⑼ 甲公司设立现金出纳员和银行出纳员。银行出纳员负责到银行取送支票等票据，并登记银行存款日记账。月底银行出纳员取得银行对账单并编制银行存款余额调节表。

要求：

⑴ 根据上述摘录，假定未描述的其他内部控制不存在缺陷，请指出甲公司内部控制在设计与运行方面的缺陷，并提出改进建议。

⑵ 根据对甲公司内部控制的了解和测试，请分别指出上述内部控制缺陷与哪些会计报表项目或科目的何种认定相关，

⑶ 针对甲公司内部控制存在的缺陷，A 和 B 注册会计师草拟了下述管理建议书。请指出其中存在的不恰当之处，并予以改正（请在给定的管理建议书中修改：修改时请先将不当之处划线：然后再在划线下空白处写出修改建议）。

管理建议书

甲股份有限公司全体股东：

我们接受委托，对贵公司 2003 年度会计报表进行审计。我们的责任是根据我们的审计，对会计报表发表审计意见。我们提供的这份管理建议书不在审计业务约定书约定项目之内，而是我们基于为贵公司服务的目的，根据审计过程中发现的内部控制问题而提出的。由于我们从事的审计工作是建立在内部控制制度评价的基础上的，业已对贵公司的内部控制制度进行了全面的了解和评价，所以，管理建议书中所包括的内部控制重大缺陷，是我们对内部控制发表的鉴证意见，所提的建议应由股东大会敦促管理当局予以采纳。

在审计过程中，我们了解了贵公司内部控制制度中有关会计制度、会计工作机构和人员职责、财产管理制度、内部审计制度等有关方面的情况，并作了分析研究。我们认为，贵公司现有的内部控制总体上还是较薄弱的，有的方面还存在着较严重的问题。现将我们发现的内部控制方面的某些问题及改进建议提供给你们，希望引起你们的注意，以便完善内部控制制度。由于我们执行了完整的审计程序，我们已考

虑了贵公司内部控制存在问题对审计意见的影响，本管理建议书是审计报告的必要补充，阅读审计报告时应结合本管理建议书。

㈠ 关于会计制度方面问题的评价及建议

(省略)

㈡ 会计工作机构、人员职责及内部稽核制度

(省略)

㈢ 财产管理制度

(省略)

……

㈥ 公司治理方面

(省略)

对于上述内部控制问题，我们已经与有关管理部门或人员交换过意见，他们已确认上述问题的真实性。

本管理建议书只提供给贵公司。另外，我们是接受贵公司董事会的委托进行审计工作，根据他们的要求，请将管理建议书内容转达给各会计报表使用人。因使用管理建议书不当造成的后果由贵公司全体股东负责。

ABC 会计师事务所（公章）

2004 年 2 月 28 日

【案例提示】

甲公司内控在设计和运行方面的缺陷及改进建议，及该内部控制缺陷与何种认定相关。

⑴ 产成品总账与明细账都由乙会计登记，使总账与明细账间的监督职能失效。

建议：总账与明细账由不同的会计人员负责。

该缺陷与应收账款和主营业务收入等科目的“存在与发生”和“估价与分摊”认定相关。

⑵ 未发现缺陷。

⑶ 验收部开具的验收单未连续编号。

建议：连续编号。

该缺陷与“存货”的“完整性”认定相关材料明细账和与采购有关

账簿的登记不同步。

建议：应保持采购过程中会计工作的一致性和完整性。

该缺陷与“存货”、“应付账款”、“预付账款”或“银行存款”等科目的“存在与发生”和“完整性”认定相关。

⑷ 支票的填制与审核不应由一人负责。

建议会计部经理不应将支票签署权授予其他人执行，会计部根据付款凭单由出纳开具的支票应由经理审核并签章。

该项缺陷与“银行存款”“应付账款”科目的“存在与发生”认定相关。

⑸ 仓库与会计部只根据生产不开具的领料单登记有关账簿，而无适当的授权凭证。

建议：计划部的生产通知单应为一式多联，仓库和会计部应根据生产通知单和领料单登记相关账簿。

该缺陷与“存货”、成本费用类科目的“估价与分摊”认定相关。

⑹ 资金的划转应由董事会批准，不应由总经理批准。证券部不可以直接从证券公司营业部资金账户支取款项。证券部开立证券账户无相应的审批制度。会计部只是根据证券部的买卖清单汇总记账，且证券部自己处理证券买卖的会计记录，缺乏对证券部的监督约束。

建议：资金的划转由董事会统一审批；证券部不得直接从证券公司营业部资金账户支取款项；建立与证券开户相关的审批制度；证券买卖的会计处理统一由会计部负责，并定期取得应有的对账凭证。

该项缺陷与“银行存款”、“短期投资”“长期投资”等科目的“存在与发生”、“完整性”认定相关。

⑺ 相关法律规定：甲公司控股股东的法定代表人不得同时担任甲公司的法定代表人。甲公司未按法规对上市公司章程的相关规定，在公司章程中明确载明股东大会、董事会和经营班子各自的权利义务。公司的融资权应由董事会拥有。

建议：按相关法律的要求和程序，确定公司的法定代表人；在公司章程中明确股东大会、董事会和经营班子各自的权利义务。

⑻ 内部审计部门应对董事会负责。

⑼ 甲公司分别设立现金出纳员和银行出纳员，但银行出纳员只负

责到银行送取支票等票据，不负责现金的存取，同时又由其登记银行日记账和编制对账单。这必将造成银行日记账与公司银行的实际支出和收入不符，存在大量未达账项。

建议：将二者合二为一或由银行出纳员负责现金的存取。

该缺陷与“银行存款”的“存在与发生”和“完整性”认定相关。

⑽ 对报销凭据的金额和授权审核应由出纳负责。

该缺陷与“现金”等科目的“存在与发生”认定相关。

对管理建议书的修改：

⑴ 收件人不正确，应为甲股份有限公司管理当局。

⑵ 会计报表审计目的及管理建议书性质段中，“由于我们的……管理当局予以采纳”应改为：由于我们主要从事的是对贵公司的年度会计报表的审计，所实施的审计范围是有限的，不可能全面了解贵公司的内部控制，所以管理建议书中包括的内部控制重大缺陷，仅是我们注意到的，不应被视为对内部控制发表的鉴证意见，所提建议不具有强制性和公正性。

⑶ 内部控制重大缺陷及其影响和改进建议段中不应包括：由于我们执行了完整的审计程序……应结合本管理建议书。

⑷ 使用范围及使用责任段中，“根据他们的要求……全体股东负责”应改为：根据他们要求，请将管理建议书内容转达给董事会。因使用管理建议书不当造成的后果，与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

⑸ 签章处应包括注册会计师 A 和 B 的签章。

七、阅读文献

1. 李风鸣：《内部控制学》，第 1、2、3、7、9 章，北京，北京大学出版社，2002。

2. 朱荣恩：《审计学》，第 4 章，北京，高等教育出版社，2000。

3. 余玉苗：《审计学》，第 6 章，北京，清华大学出版社，2002。

4. ［美］A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，第 9 章，中文 1 版，北京，中国审计出版社，2001。

八、练习题参考答案

(一) 判断题

1.√ 2.√ 3.× 4.× 5.√ 6.√ 7.√ 8.× 9.× 10.√ 11.× 12.×

(二) 单项选择题

1.C 2.B 3.D 4.D 5.C 6.A 7.B 8.A 9.C 10.C 11.C 12.B 13.B 14.B

(三) 多项选择题

1.ABCD 2.ABC 3.ABCD 4.ABCD 5.ABCD 6.ABCD 7.ABC 8.AB 9.ACD 10.ABC 11.ABCD 12.ABCD 13.ACD 14.ABC

第九章　审计测试中的抽样技术

一、学习目的与要求

- ➢了解统计抽样的依据
- ➢理解审计抽样与一般意义的抽查的区别
- ➢理解统计抽样的含义与特点
- ➢理解统计抽样与非统计抽样的关系及各自的优缺点
- ➢理解审计抽样与专业判断的关系
- ➢掌握审计抽样的含义
- ➢掌握审计抽样的运用
- ➢掌握非统计抽样的含义及种类
- ➢重点掌握属性抽样、变量抽样以及双重目的抽样三者的区别和联系
- ➢理解审计对象总体与抽样单位的关系
- ➢掌握审计人员在设计样本时应当考虑的因素
- ➢掌握抽样风险的含义和种类
- ➢掌握非抽样风险的含义和种类
- ➢掌握可信赖程度、可容忍误差与预期总体误差
- ➢掌握如何进行分层
- ➢掌握随机选样、系统选样、随意选样等常用的样本选取方法
- ➢掌握对抽样结果进行评价的具体程序和内容
- ➢理解变量抽样风险的几种情况
- ➢掌握属性抽样审计相关概念
- ➢掌握固定样本量抽样方法的应用
- ➢掌握停—走抽样方法的应用
- ➢掌握发现抽样方法的应用

➢ 掌握单位平均估计抽样方法的应用

➢ 掌握比率估计抽样和差额估计抽样的应用

二、相关准则与制度

➢ 《独立审计基本准则》

➢ 《独立审计具体准则第 4 号——审计抽样》

三、预习要览

(一) 关键概念

审计抽样　统计抽样　非统计抽样　任意抽样　判断抽样　属性抽样　变量抽样　双重目的抽样　专业判断　审计对象总体　抽样单位　非抽样风险　可信赖程度　可容忍误差　分层　随机选样　系统选样　样本误差　总体误差　重估抽样风险　固定样本量抽样　停—走抽样　发现抽样　纯随机抽样　等距抽样　分层抽样　金额单位抽样　重复抽样　不重复抽样　单位平均估计抽样　比率估计抽样　差额估计抽样

(二) 关键问题

1. 抽样风险和非抽样风险是如何影响审计工作的？

2. 为什么审计抽样逐渐被广泛应用？

3. 审计抽样方法适用于哪些审计程序？不适用于哪些审计程序？

4. 如何将审计抽样与专业判断很好地结合起来？

5. 如何理解可信赖程度与抽样风险？二者的关系如何？

6. 讨论随机选样、系统选样、随意选样的优缺点及各自的适用范围。

7. 讨论属性抽样审计的程序。

8. 讨论变量抽样审计的程序。

四、重点与难点解析

<table>
<tr><td>审计抽样的意义</td><td colspan="5">现代审计中，审计抽样方法被广泛应用，因而它在审计理论与实践中具有特别重要的意义。我们不能简单地把审计抽样理解为一般意义的抽查，应该认识到它是一个比较完整的方法体系。审计抽样方法贯穿于审计的控制测试与证实测试过程中</td></tr>
<tr><td rowspan="5">审计抽样的种类</td><td rowspan="2">根据抽样技术的不同</td><td>统计抽样</td><td>在统计抽样理论的指导下进行审计抽样</td><td>有科学的理论依据，可以量化控制风险</td><td>要求审计人员具有一定的理论基础</td></tr>
<tr><td>非统计抽样</td><td>根据审计人员自己的经验判断或其他依据进行审计抽样</td><td>成本低</td><td>主观随意性强，要求审计人员有丰富的经验</td></tr>
<tr><td rowspan="3">根据作为对象的总体特征的不同</td><td>属性抽样</td><td>根据样本的差错率推断总体的差错率</td><td>根据控制测试的目的和特点所采用的审计抽样</td><td></td></tr>
<tr><td>变量抽样</td><td>根据样本的差错额推断总体的差错额</td><td>根据实质性测试的目的和特点所采用的审计抽样</td><td></td></tr>
<tr><td></td><td>双重目的抽样</td><td>同时进行控制测试和实质性测试所采取的审计抽样</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="4">在运用统计抽样的全过程中，审计人员均需使用专业判断把统计抽样和非统计抽样结合起来使用，可以收到更好的审计效果</td></tr>
</table>

审计抽样过程的规划	样本的设计	审计人员在设计样本时应考虑的基本因素：审计目标、审计对象总体、抽样单位、抽样风险、非抽样风险、可信赖程度、可容忍误差、预期总体误差、分层		
		样本量越大，抽样风险越低		
		进行控制测试时应关注	信赖不足风险——导致执行额外审计程序，降低审计效率	
			信赖过度风险——导致错误结论，降低审计效果	
		进行实质性测试时应关注	误受风险——形成不正确的审计结论，降低审计效果	
			误拒风险——执行额外审计程序，降低审计效率	
		可信赖程度与样本容量成正比，所要求的可信赖程度越高，所需的样本容量就越大		
		可容忍误差与样本量成反比关系。可容忍误差越小，需选取的样本量就越大		
	选样方法	随机选样		
		系统选样		
		随意选样		
抽样结果的评价	具体程序和内容	分析样本误差		
		推断总体误差		
		重估抽样风险	进行实质性测试时，如果推断的总体误差超过了可容忍误差，经重估后的抽样风险不能被接受，则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制度的预期信赖程度，应考虑增加样本量或修改证实测试程序	
		形成审计结论		
控制测试中抽样技术的应用	属性抽样	固定样本量抽样		
		停—走抽样		
		发现抽样		
证实测试中抽样技术的应用	变量抽样	单位平均估计抽样		
		比率估计抽样		
		差额估计抽样		

五、练习题

(一) 判断题

1. 审计抽样就是一般意义上的抽查。 ( )

2. 审计抽样的基本目标是在有限审计资源条件限制下，搜集充分、适当的审计证据，以形成和支持审计结论。 ( )

3. 总的来说，统计抽样要优于非统计抽样。 ( )

4. 可接受的抽样风险水平越低，需要的样本量就越少。 ( )

5. 注册会计师如果推断的总体误差超过可容忍误差，表明重估后的抽样风险是可以接受的。 ( )

6. 在统计抽样和非统计抽样中，都会存在某种程度的抽样风险和非抽样风险。 ( )

7. 审计抽样是指注册会计师在实施审计程序时，从总体中选取一定数量的样本进行测试，并对所选项目发表审计意见的方法。 ( )

8. 注册会计师认为抽样结果有 95% 的可信赖程度，即可说明确定的可容忍误差为 5%。 ( )

9. 注册会计师可对总体进行分层，但对不同层次应使用相同的审计程序。 ( )

10. 在统计抽样和非统计抽样中，注册会计师评价样本结果运用的都是专业判断。 ( )

11. 抽样风险中，信赖过度风险和误受风险对注册会计师来说是最危险的，因为它们会影响审计的效率。 ( )

12. 若注册会计师在审查样本时发现有欺诈或逃避内部控制的情况发生，不论其误差率是高还是低，均应采用其他审计程序。 ( )

13. 抽样风险是由抽取的样本带来的。 ( )

14. 可信赖程度指审计结论的可靠性程度。 ( )

15. 在评价抽样结果时，如果推断的总体误差超过可容忍误差，注册会计师增加实质性测试程序。 ( )

(二) 单项选择题

1. 注册会计师运用分层抽样方法的主要目的是 ( )。

A. 减少样本的非抽样风险

B. 决定审计对象总体特征的发生率

C. 无偏见地选取样本项目

D. 重点审计可能有较大错误的项目，并减少样本量

2. 属性抽样的抽样结果种类有（　　）。

A. 视样本数量而定　　B. 一种

C. 两种　　D. 视审计对象总体而定

3. 在符合性测试中，信赖过度风险与样本数量之间是（　　）。

A. 反向变动关系　　B. 同向变动关系

C. 同比例变动关系　　D. 反比例变动关系

4. 下列各项风险中，对审计工作的效率和效果都产生影响的是（　　）。

A. 信赖过度风险　　B. 信赖不足风险

C. 误受风险　　D. 非抽样风险

5. 注册会计师在确定审计对象总体时，应验证其（　　）。

A. 真实性和完整性　　B. 相关性和可靠性

C. 相关性和完整性　　D. 充分性和适当性

6. 注册会计师采用系统选样法从 8 000 张凭证中选取 200 张作为样本，确定编号为第 35 号的凭证为随机起点，则抽取的第 4 张凭证的编号应为（　　）。

A.235　　B.200　　C.155　　D.195

7. 抽样单位是构成审计对象的个别项目，注册会计师确定抽样单位的依据是（　　）。

A. 审计目的及被审计单位的实际情况

B. 审计目的与审计策略

C. 审计目的及审计对象

D. 审计目的及审计范围

8. 在关于销售业务的审计中，不适宜抽样的是（　　）。

A. 确认赊销是否均经过批准

B. 确认销货发票是否均附有发运单副本

C. 审查大额或异常的销售业务

D. 确认销货发票副本上是否表明账户号码

9. 应收账款总金额为 400 万元，重要性水平为 6 万元，根据抽样结果推断的差错额为 4.5 万元，而账户的实际差错额为 8 万元，这时，注册会计师承受了（　　）。

A. 信赖不足风险　　B. 信赖过度风险

C. 误受风险　　D. 误拒风险

10. 主要用于查找重大非法事项,有极高的可信赖程度的抽样是（　　）。

A. 固定样本量抽样　　B. 变动样本量抽样

C. 停—走抽样　　D. 发现抽样

11. 将造成抽样风险的是（　　）。

A. 错误解释样本结果

B. 运用了不切合审计目标的程序

C. 未能找出样本文件中的错报

D. 信赖过度

12. 在进行符合性测试时，注册会计师如果认为抽样结果无法达到其对所测试的内部控制制度的预期信赖程度，应考虑（　　）。

A. 执行追加程序

B. 增加样本量或修改实质性测试程序

C. 执行额外程序

D. 执行替代程序

13. 有关抽样风险与非抽样风险的下列表述中，注册会计师不能认同的是（　　）。

A. 信赖不足风险与误拒风险会降低审计效率

B. 信赖过度风险与误受风险会影响审计效果

C. 非抽样风险对审计工作的效率和效果都有影响

D. 审计抽样只与审计风险中的检查风险相关

14. 有关审计抽样的下列表述中，正确的是（　　）。

A. 注册会计师采用统计抽样或非统计抽样方法选取样本，只要运用得当，均可获得充分、适当的审计证据

B. 审计抽样适用于符合性测试和实质性测试中的所有的审计程序

C. 统计抽样方法和非统计抽样方法的选用，影响运用于样本的审计程序的选择

D. 信赖过度风险和误受风险影响审计效率

(三) 多项选择题

1. 审计抽样主要应用在(　　)。

A. 逆查或顺查　　B. 函证

C. 询问、观察、分析性程序　　D. 阅读会议记录和合同

2. 按抽样决策依据的不同，可以将审计抽样分为(　　)。

A. 属性抽样　　B. 变量抽样

C. 统计抽样　　D. 非统计抽样

3. 按审计抽样所了解的总体特征不同可以将审计抽样分为(　　)。

A. 非统计抽样　　B. 统计抽样

C. 变量抽样　　D. 属性抽样

4. 统计抽样的特点为(　　)。

A. 按照随机原则抽取样本

B. 能够科学地确定样本规模

C. 能够量化并控制抽样风险

D. 能够准确确定总体特征

5. 有关审计抽样的表述中，注册会计师能认同的有(　　)。

A. 统计抽样并不适合于符合性测试和实质性测试中的所有程序

B. 统计抽样也离不开注册会计师的专业判断

C. 审计抽样不同于详细审计和抽查

D. 统计抽样和非统计抽样的选用，并不影响运用于样本的审计程序的选择

6. 注册会计师在运用抽样技术进行审计时，会降低审计效率的风险是(　　)。

A. 信赖过度风险　　B. 信赖不足风险

C. 误拒风险　　D. 误受风险

7. 下列关系中，正确的是(　　)。

A. 抽样风险 + 非抽样风险 = 审计风险

B. 误受风险 + 误拒风险 = 属性抽样风险

C. 信赖不足风险 + 信赖过度风险 = 变量抽样风险

D. 分配法下，会计报表层的重要性水平 = 各账户或交易的重要性

水平之和

8. 与所选的样本数量同向变动的是（　　）。

A. 可信赖程度　　B. 可容忍误差

C. 预期总体误差　　D. 审计责任

9. 不属于属性抽样的方法有（　　）。

A. 固定样本量抽样　　B. 均值估计抽样

C. 差额估计抽样　　D. 比率估计抽样

10. 注册会计师确定审计对象总体的预期误差时，应考虑的因素包括（　　）。

A. 前期审计所发现的误差

B. 被审计单位经营业务和经营环境的变化

C. 内部控制的评价结果

D. 分析性程序的结果

六、案例

1. 审计人员在对某公司 2002 年 3 月的工资单进行审查时，决定从 900 名职工中抽取 30 名职工的工资单进行审查，并使用系统抽样方法进行选样。计算抽样间隔是多少？

2. 某委托人应收账款的编号为 0001 至 5000，审计人员拟利用随机数表选择其中的 175 份进行函证（随机数表请参见教材）。要求：

⑴ 以第 2 行、第 1 列数字为起始点，自左往右，以各数的后四位数为准，审计人员选择的最初 5 个样本的号码分别是多少？

⑵ 以第 4 行、第 2 列数字为起始点，自上往下，以各数的前四位数为准，审计人员选择的最初 5 个样本的号码分别是多少？

3. 假设被审计单位的应付账款账面总值为 5 000 000 元，共计4 000 个账户，注册会计师为对应付账款总额进行估计，选出 200 个账户，账面价值为 240 000 元。审定后认定的价值为 245 600 元。使用比率估计抽样，应付账款总体金额应为多少？

【案例提示】

1.

抽样间隔为 30（900/30）。

2.

2368、0995、4130、2527、2167；

3093、2905、1977、4342、0961。

3.

根据比率估计抽样的计算公式：

估计应付账款总体价值 = **总体账面价值** × （**样本实际价值** ÷ **样本账面价值**）

= 5 000 000 × （245 600 ÷ 240 000）

= 5 116 665（**元**）

或者，运用差额估计抽样的计算公式：

总体差额 = （245 600 - 240 000）÷ 200 × 4 000 = 112 000（**元**）

估计应付账款总体价值 = 112 000 + 5 000 000 = 5 112 000（**元**）

七、阅读文献

1. ［美］A.A. **阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，第** 14 **章，中文** 1 **版，北京，中国审计出版社，**2001。

2. **朱荣恩：《审计学》，第** 5 **章，北京，高等教育出版社，**2000。

3. **余玉苗：《审计学》，第** 7 **章，北京，清华大学出版社，**2002。

八、练习题参考答案

（一）判断题

1. × 2. √ 3. × 4. × 5. × 6. √ 7. × 8. × 9. × 10. × 11. × 12. √ 13. × 14. × 15. ×

（二）单项选择题

1. D 2. C 3. A 4. D 5. C 6. C 7. A 8. C 9. C 10. D 11. D 12. B 13. D 14. A

（三）多项选择题

1. AB 2. CD 3. CD 4. ABC 5. ABCD 6. BC 7. ABCD 8. AC 9. BCD 10. ABCD

第十章　审计报告

一、学习目的与要求

➢ 了解审计报告的分类
➢ 掌握审计报告的基本要素
➢ 掌握审计报告的基本类型
➢ 理解发表不同审计意见的条件要求
➢ 掌握不同意见审计报告的编制
➢ 了解审计报告的编制要求和程序
➢ 掌握特殊目的业务审计报告的编制

二、相关准则与制度

➢《独立审计具体准则第 7 号——审计报告（修订）》
➢《独立审计实务公告第 6 号——特殊目的业务审计报告》

三、预习要览

（一）关键概念

审计报告　无保留意见　保留意见　否定意见　无法表示意见　带强调事项段的审计报告　特殊编制基础会计报表的审计报告　会计报表组成部分的审计报告　法规、合约遵循情况的审计报告　简要会计报表的审计报告

（二）关键问题

1. 在什么情况下注册会计师应发表无保留意见的审计报告？
2. 在什么情况下注册会计师应发表保留意见的审计报告？
3. 在什么情况下注册会计师应发表否定意见的审计报告？
4. 在什么情况下注册会计师应发表无法表示意见的审计报告？

5. 在什么情况下注册会计师应出具带强调事项段的审计报告？

6. 出具特殊编制基础会计报表的审计报告时应注意哪些问题？

7. 出具会计报表组成部分的审计报告时应注意哪些问题？

8. 出具法规、合约遵循情况的审计报告时应注意哪些问题？

9. 出具简要会计报表的审计报告时应注意哪些问题？

四、重点与难点解析

1. 审计报告是审计工作的最终成果，具有法定证明效力，主要具有鉴证、保护、证明三方面的作用。

2. 审计报告可按不同标准进行分类：⑴ 按照审计报告的性质可分为标准审计报告和非标准审计报告。⑵ 按照审计报告使用的目的可分为公布目的的审计报告和非公布目的的审计报告。⑶ 按照审计报告的详略程度可分为简式审计报告和详式审计报告。

3. 审计报告应当包括下列基本内容：⑴ 标题；⑵ 收件人；⑶ 引言段；⑷ 范围段；⑸ 意见段；⑹ 注册会计师签章；⑺ 会计师事务所的名称、地址及盖章；⑻ 报告日期。

4. 注册会计师应当根据审计结论，出具下列审计意见之一的审计报告：⑴ 无保留意见；⑵ 保留意见；⑶ 否定意见；⑷ 无法表示意见。

5. 当注册会计师出具上述各种意见类型的审计报告时，如果认为必要，可以在意见段之后增加强调事项段，对重要事项予以强调。在强调事项段中，注册会计师应当对下列事项做出说明：⑴ 持续经营；⑵ 不确定事项。除这两种情况外，注册会计师不应在意见段之后增加强调事项段。注册会计师还应在强调事项段中指明，该段内容仅用于提醒会计报表使用人关注，并不影响已发表的意见。

6. 注册会计师在遇到可能对被审计单位会计报表产生重大影响的个别事项时，应在审计意见中加以保留。保留事项可归纳为以下两类：⑴ 会计政策的选用、会计估计的做出或会计报表的披露不符合会计准则和会计制度的规定；⑵ 审计范围受到限制。

7. 保留事项对会计报表的影响程度在一定范围内时，注册会计师可以发表保留意见。但是如果其影响程度超出一定范围，就不能发表保

留意见。如果是会计政策的选用、会计估计的做出或会计报表的披露不符合会计准则和会计制度的规定，以致会计报表无法被接受，被审计单位的会计报表已失去其价值，注册会计师就应发表否定意见。如果是审计范围受到严重限制，注册会计师无法对被审计单位的会计报表发表意见，那就只能出具无法表示意见的审计报告。

8. 在我国，注册会计师还可受托办理一些特殊目的的审计业务，包括：⑴ 对按照特殊编制基础编制的会计报表进行审计；⑵ 对会计报表的组成部分进行审计；⑶ 对法规、合同所涉及的财务会计规定所遵循情况的审计；⑷ 对简要会计报表的审计。

五、练习题

㈠ 判断题

1. 我国注册会计师审计的审计报告是标准格式、简式的审计报告。（ ）

2. 只有在对被审计单位会计报表发表审计意见后，注册会计师才能对依据已审会计报表所编制的简要会计报表发表审计意见。（ ）

3. 当注册会计师出具保留意见、否定意见、无法表示意见的审计报告时，应在范围段和意见段之间增加强调事项段。（ ）

4. 在编制特殊编制基础会计报表的审计报告时，注册会计师应在引言段中指明所审计会计报表的编制基础，并在意见段中说明所审会计报表在所有方面是否按照该编制基础进行了公允表达。（ ）

5. 在简要会计报表的审计报告中，注册会计师应在意见段之后增加强调事项段，指明简要会计报表应与已审会计报表一并阅读。（ ）

6. 注册会计师在接受委托，对法规、合约的遵守情况进行审计时，应当考虑其专业胜任能力。（ ）

7. 在法规、合约遵守情况的审计报告中，注册会计师在意见段中采用的是消极保证方式。（ ）

8. 注册会计师在对会计报表组成部分出具审计报告时，并不需要考虑会计报表整体的审计意见。（ ）

9. 审计报告意见段之后增加的强调事项段，仅用于提醒会计报表使用者关注，并不影响已发表的审计意见。（ ）

10. 当被审计单位对会计政策的选用、会计估计的做出或会计报表的披露不符合会计准则和会计制度的规定时，注册会计师可以出具保留或否定意见的审计报告。（　　）

（二）单项选择题

1. 审计报告日是指（　　）。

A. 审计报告完成日　　B. 审计报告公布日

C. 会计报表公布日　　D. 审计工作完成日

2. 在执行特殊目的审计业务时，如果委托人要求按特定形式出具审计报告，注册会计师应当拒绝接受委托或解除业务约定，除非（　　）。

A. 委托人的要求没有违反独立审计准则的规定

B. 委托人的要求没有违反业务约定

C. 委托人同意在审计报告中限定审计报告的用途

D. 已经获得委托人出具的专项声明

3. 会计报表如按照特殊编制基础编制，被审计单位同意在会计报表附注中指明该特殊编制基础，如不考虑其他情况，注册会计师可以（　　）。

A. 发表无保留意见　　B. 发表保留意见

C. 发表否定意见　　D. 无法表示意见

4. 下列情况中，注册会计师应出具保留意见的是（　　）。

A. 会计报表存在重大问题，被审计单位同意按照注册会计师的意见进行调整

B. 对个别重要的会计事项没有取得必要的审计证据

C. 被审计单位在被审计年度改变了存货的计价方法，已在会计报表附注中作了披露

D. 经过审计发现会计报表虚盈实亏，被审计单位不同意调整

5. 当审计报告中出现“由于……的重大影响”的字样时，表明审计报告是（　　）。

A. 无保留意见　　B. 保留意见

C. 否定意见　　D. 无法表示意见

6. 下列审计报告中，注册会计师应提请报表使用者将所审情况与

会计报表一并阅读以免产生误解的是（　　）。

A. 简要会计报表审计报告

B. 特殊编制基础会计报表审计报告

C. 会计报表组成部分审计报告

D. 法规合同遵循情况审计报告

7. 如对影响会计报表的重大事项无法实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，但已取得管理当局声明，在不考虑其他因素的情况下，注册会计师（　　）。

A. 仍可发表无保留意见，但应增加重要事项说明

B. 应当发表保留意见或否定意见

C. 应当发表保留意见或无法表示意见

D. 应当发表否定意见或无法表示意见

8. 下列说法中正确的是（　　）。

A. 若客户拒绝进行必要的调整，注册会计师可根据情况出具无法表示意见

B. 若客户拒绝进行必要的披露，注册会计师可根据情况出具带强调事项段的无保留意见

C. 若客户拒绝进行必要的调整，注册会计师可根据情况出具保留意见或否定意见

D. 若客户同意进行必要的披露，注册会计师可根据情况出具带强调事项段的无保留意见

9. 无法表示意见和保留意见的区别在于被审计单位（　　）。

A. 拒绝进行调整的金额的大小

B. 误用会计政策的严重程度

C. 会计估计的不合理程度

D. 注册会计师审计范围受到限制的严重程度

10. 下列审计报告中，审计意见提供消极的评价的是（　　）。

A. 特殊编制基础会计报表审计　　B. 会计报表组成部分审计

C. 简要报表审计　　D. 法规、合同遵循情况审计

11. 有关法规、合同遵循情况审计的下列表述中，不正确的是（　　）。

A. 只有当注册会计师有能力对法规、合同所涉及的财务会计规定的整体遵循情况进行审计时，方可接受委托

B. 只要有法规、合同所涉及的财务会计规定的个别事项超越注册会计师专业胜任能力，就不应接受委托

C. 应在审计报告的范围段中指明已经对法规、合同所涉及财务会计规定的遵循情况进行了审计

D. 应在审计报告的意见段中指明是否发现法规、合同所涉及的财务会计规定未得到遵循的情况

12. 注册会计师在出具保留意见、否定意见或拒绝表示意见的审计报告时，应在意见段前增加说明段，明确说明理由，并在可能情况下，指出其（　　）。

A. 对审计意见的影响

B. 对会计报表反映的影响程序

C. 对会计报表审计的影响

D. 对被审计单位财务状况的影响程序

（三）多项选择题

1. 简式审计报告的意见段应说明的内容包括（　　）。

A. 会计报表的合法性　　B. 会计报表的公允性

C. 会计政策的一贯性　　D. 会计报表的真实性

2. 关于审计报告的强调事项段，下列说法正确的是（　　）。

A. 只在无保留意见的审计报告中出现

B. 强调事项段的内容不影响已发表的审计意见

C. 强调事项段的内容仅用于引起会计报表使用者的关注

D. 强调事项段一般在意见段之后，有时也可以在意见段之前

3. 下列各事项中，应当在审计报告的强调事项段中指出的是（　　）。

A. 被审计单位的重大不确定事项

B. 不影响审计意见、但可能导致对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑的事项

C. 涉及其他注册会计师的工作

D. 被审计单位对外披露信息的重大差异

4. 注册会计师签发的审计报告的主要作用是（　　）。

A. 评价作用　　B. 鉴证作用

C. 保护作用　　D. 证明作用

5. 注册会计师在出具对会计报表组成部分的审计报告时应（　　）。

A. 指明会计报表组成部分所依据的编制基础

B. 说明所审计会计报表组成部分在所有重大方面是否按该编制基础进行了公允表达

C. 若已对会计报表整体发表否定意见或无法表示意见，只要会计报表组成部分不构成会计报表整体的主要部分，注册会计师就应对该组成部分出具审计报告

D. 提请被审计单位不应在会计报表组成部分的审计报告后附送整体会计报表

6. 注册会计师在出具对简要会计报表的审计报告时应（　　）。

A. 指明已按独立审计准则审计了简要会计报表所依据的会计报表

B. 指明简要会计报表所依据的会计报表的审计意见类型及审计报告日期

C. 指明简要会计报表在所有重大方面是否相一致

D. 指明简要会计报表应与其所依据的已审会计报表及其审计报告一并阅读

7. 注册会计师在编制审计报告时，应符合下列基本要求（　　）。

A. 内容要全面完整　　B. 责任界限要分明

C. 审计证据要充分适当　　D. 审计报告的使用要恰当

8. 审计报告的引言段中应当说明下列内容（　　）。

A. 已审计会计报表的名称、日期或涵盖的期间

B. 注册会计师按照独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报

C. 会计报表的编制是被审计单位管理当局的责任，注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对会计报表发表意见

D. 审计工作为注册会计师发表意见提供了合理的基础

9. 下列情况中，注册会计师应当发表保留意见或无法表示意见的有（　　）。

A. 因审计范围受到被审计单位限制，注册会计师无法就可能存在的对会计报表产生重大影响的错误与舞弊，获取充分适当的审计证据

B. 因审计范围受到被审计单位限制，注册会计师无法就对会计报表可能产生重大影响的违反法规行为，获取充分适当的审计证据

C. 注册会计无法确定已发现的错误与舞弊对会计报表的影响程序

D. 被审计单位管理当局拒绝就对会计报表具有重大影响的事项，提供必要的书面声明，或拒绝就重要的口头声明予以书面确认

㈣ 综合题

星海会计师事务所的注册会计师王×× 于 2004 年 1 月 12 日接受 A 股份有限公司股东委托，对该公司 2003 年度会计报表进行审计。注册会计师于 2004 年 3 月 18 日完成了审计工作，按审计业务约定书的要求，应于 2004 年 4 月 9 日提交审计报告。公司审计前会计报表反映的资产总额为 5 000 万元，该年度的利润总额为 100 万元。现假定存在以下几种情况：

⑴ A 公司在被审计年度将发出存货的计价方法由原来的先进先出法改为后进先出法，并在会计报表附注中作了充分披露。注册会计师认为这种变更是合理的。

⑵ 在某诉讼案中，A 公司被起诉侵权，原告要求赔偿 75 万元。至被审计年度的资产负债表日胜负仍难以预料。诉讼案和可能的影响均已列示在会计报表附注中。

⑶ 注册会计师得知公司 2003 年涉及的诉讼案于 2004 年 3 月 20 日判决，A 公司败诉，应向原告赔偿 45 万元，公司对判决结果没有提出异议，并在会计报表附注 5 中进行了披露。注册会计师在 3 月 26 日完成了对该事项的实地审计工作，提请公司调整 2003 年度会计报表，被公司拒绝。

⑷ 公司 2003 年 7 月进行短期投资，成本为 112 万元，2003 年 12 月 31 日市价为 80 万元。公司仅在会计报表附注中揭示了该市价。

⑸ 公司在 2003 年 11 月份购入一台设备，当月投入使用，2003 年未提折旧。该设备原始价值 50 万元，月折旧率 2%。

⑹ 对应收账款项目进行函证时，其中对余额为 16 万元的客户 B 公司的函证未收到回函，注册会计师运用其他程序进行了验证。

⑺ 公司利润总额中的 70%是由其境外子公司提供的，注册会计师无法赴国外对子公司的会计报表进行审查，也无法通过其他审计程序加以验证。

要求：

⑴ 如以资产总额和利润额为判断基础，采用固定比率法，请计算确定 A 公司 2003 年度会计报表层的重要性水平。假定资产总额和利润额的固定百分比分别为 0.5%和 10%。

⑵ 假定公司不接受注册会计师提出的调整意见，分别针对上述七种情况，说明注册会计师应当出具何种意见的审计报告，并简要说明理由。

⑶ 假定只存在上述 3、4 两种情况，且公司不接受注册会计师提出的调整意见，说明注册会计师应当出具何种意见的审计报告，简要说明理由，并代注册会计师续写下面的审计报告：

审计报告

A 股份有限公司全体股东：

我们接受委托，审计了贵公司 2003 年 12 月 31 日的资产负债表和该年度的利润表、利润分配表和现金流量表。这些会计报表的编制是 ABC 公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照《中国注册会计师独立审计准则》计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

六、案例

北京的华新会计师事务所承接了甲股份有限公司 2003 年年度会计报表的审计业务。注册会计师李扬和刘涛在审计过程中发现下面两个

情况：

⑴ 甲公司在 2003 年因生产造成环境污染被起诉，原告要求赔偿损失 350 万元（公司当年账面利润总额 1 000 万元），至 2004 年 3 月 15 日注册会计师审计工作结束时，这一案件仍未判决。

⑵ 因其主导产品污染严重，地方政府新出台的环保政策对公司的生产和经营将带来重大的不利影响，所以公司难以获得供应商的正常商业信用。

注册会计师经过审计确认，甲公司编制会计报表所依据的持续经营假设是合理的，但因存在对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，所以提请公司在会计报表附注中进行适当披露。公司按照注册会计师的意见对涉及诉讼案的情况、持续经营能力的问题分别在会计报表附注 4 和 5 中作了充分适当的披露。

针对上述情况，请你代注册会计师撰写审计报告。

【案例提示】

审计报告

甲股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的甲股份有限公司（以下简称甲公司）2003 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2003 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是甲公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

我们认为，上述会计报表符合国家颁布的企业会计准则和《× × 会计制度》的规定，在所有重大方面公允反映了甲公司 2003 年 12 月 31 日的财务状况以及 2003 年度的经营成果和现金流量。

此外，我们提醒会计报表使用人关注，如会计报表附注 4 所述，甲公司在 2003 年因生产造成环境污染被起诉，原告要求赔偿损失 350

万元，这一案件至今尚未判决，这一案件的判决可能会对会计报表产生重大影响；如会计报表附注 5 所述，因其主导产品污染严重，地方政府新出台的环保政策对甲公司的生产和经营将带来重大的不利影响，甲公司难以获得供应商的正常商业信用，公司的持续经营能力存在着重大的不确定性。本段的内容并不影响已发表的审计意见。

华新会计师事务所 （盖章）　　中国注册会计师：李扬 （签名并盖章）

中国注册会计师：刘涛 （签名并盖章）

中国北京市　　2004 年 3 月 15 日

七、阅读文献

1. ［美］A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，第 2 章，中文 1 版，北京，中国审计出版社，2001。

2. 朱荣恩：《审计学》，第 13 章，北京，高等教育出版社，2000。

3. 余玉苗：《审计学》，第 14 章，北京，清华大学出版社，2002。

八、练习题参考答案

（一）判断题

1.√　2.√　3.×　4.×　5.√　6.√　7.√　8.×　9.√　10.√

（二）单项选择题

1.D　2.A　3.A　4.B　5.C　6.A　7.C　8.C　9.D　10.D　11.B　12.B

（三）多项选择题

1.AB　2.BC　3.AB　4.BCD　5.ABCD　6.ABCD　7.ABC　8.AC　9.ABCD

（四）综合题

⑴ 5 000 × 0.5% = 25 （万元），100 × 10% = 10 （万元）。

所以，A 公司 2003 年度会计报表层的重要性水平为 10 万元。

⑵ 第一种情况，应出具无保留意见的审计报告。公司的做法符合一惯性原则的要求。

第二种情况，应出具带强调事项段的无保留意见的审计报告。公司

的做法符合会计准则和制度的要求。但这一情况属于重大的不确定事项，注册会计师应在审计报告的意见段后加强调事项段说明这一情况，以提醒会计报表使用者注意。

第三种情况，应出具保留意见的审计报告。公司不调整 2003 年度会计报表，违反了会计准则和会计制度的规定，使会计报表不能公允地反映公司的财务状况、经营成果和现金流量，但从应该调整的金额（45 万元）看，还不至于导致注册会计师发表否定意见。

第四种情况，应出具保留意见的审计报告。公司应该计提当年的短期投资跌价准备 32 万元，公司的做法使会计报表不能公允地反映公司的财务状况、经营成果和现金流量，但从应该调整的金额看，还不至于导致注册会计师发表否定意见。

第五种情况，应出具无保留意见的审计报告。公司当年应提设备折旧 1 万元（50 × 2% = 1），远远低于重要性水平，这一错报事项不影响注册会计师的审计意见。

第六种情况，应出具无保留意见的审计报告。当应收账款的函证没有结果时，可以采用替代审计程序证实应收账款的真实性。

第七种情况，应出具无法表示意见的审计报告，因为公司利润总额 70%的部分无法验证其公允性，所以无法判断公司会计报表整体的公允性。

⑶ 如果只存在第三、第四两种情况，注册会计师应出具否定意见的审计报告。因为第三、第四两种情况合计影响利润 77（45 + 32）万元，公司账面利润总额 100 万元，按照注册会计师的意见，公司的实际利润总额为 23 万元，这会严重误导会计报表使用者。

续写审计报告：

公司 2003 年涉及的诉讼案于 2004 年 3 月 20 日判决，公司应向原告赔偿 45 万元，公司仅在会计报表附注中进行了披露；另外，公司 2003 年 7 月进行短期投资，成本为 112 万元，2003 年 12 月 31 日市价为 80 万，公司仅在会计报表附注中揭示了该市价。我们提请公司据此调整 2003 年度会计报表，被公司拒绝。如果按照我们的意见进行调整，公司的实际账面利润总额为 23 万元。

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，上述会计报表不

符合国家颁布的企业会计准则和《××会计制度》的规定，未能公允反映A公司2003年12月31日的财务状况以及2003年度的经营成果和现金流量。

星海会计师事务所（盖章）　　中国注册会计师（签章）

中国注册会计师（签章）

中国××市　　2004年3月26日

（注：2004年3月26日也可改为“除×项附注外为2004年3月18日，某项附注为3月26日”）

第十一章　销售与收款循环审计

一、学习目的与要求

- ➢识别和销售与收款循环相关的会计凭证、账户、主要经济业务活动
- ➢说明销货与收款循环中内部控制要点及符合性测试
- ➢设计与执行销货与收款循环交易实质性测试
- ➢掌握主营业务收入、应收账款、坏账准备等账户的审计目标以及实质性测试的基本程序
- ➢理解与每种实质性测试相关的会计报表认定

二、相关准则与制度

- ➢《独立审计具体准则第 27 号——函证》
- ➢《企业会计准则——收入》
- ➢《企业会计制度》应收账款、坏账准备等科目的相关内容

三、预习要览

(一) 关键概念

销售与收款循环　内部控制　控制测试　交易测试　余额测试　肯定式函证　否定式函证

(二) 关键问题

1. 如何设计销售交易内部控制调查表中的调查问题？

2. 怎样理解销售与收款循环中主要业务活动、对应的凭证及账户、相关的认定、重要控制点的关系？

3. 比较说明对销货业务的真实性和完整性的测试程序有何区别？

4. 如何实施销售业务的截止测试？

5. 执行应收账款的函证程序时应如何确定函证的范围、对象、方式和时间？

6. 在审查坏账准备的计提是否正确时应注意哪几方面？

四、重点与难点解析

1. 销售与收款循环是企业日常发生的重要的经济业务，它既影响资产负债表项目，又影响利润表项目，因此，是会计报表审计中十分重要的内容。

2. 在销售与收款循环中，主要控制活动包括销售部门处理订单、信用部门批准赊销、供货与发运、开具账单和记录销售等。在这些控制活动中，销售单、发运单、销售发票等原始凭证发挥着重要的作用，这些原始凭证及相关的授权审批手续为审计测试提供了重要的交易轨迹。

3. 销售和收款循环的交易测试中，不同的具体审计目标下，所采用的测试程序是不同的。一般说来，真实性测试是从账簿追查至凭证，而完整性目标是从凭证查至账簿，二者的测试方向是完全相反的；估价正确性测试主要包括销售发票与应收账款和主营业务收入明细账的核对、销售发票上单价与价目表的核对、发票上产品的品种规格等于发运凭证的核对、销售发票的复算；业务分类正确性的测试主要通过审核原始凭证以确定具体交易的内容和类型；记录及时性测试主要是比较发运单的日期、销售发票的日期、主营业务收入和应收账款明细账的日期是否属于同一会计期间；过账和汇总目标主要采用加总主营业务收入明细账数，并将加总数和一些具体内容分别追查至主营业务收入总账和应收账款明细账等。

4. 在主营业务收入的余额测试中，主要的程序包括检查收入的确认是否符合实现原则、执行分析性程序、实施销售的截止测试、检查报表披露的恰当性等。

5. 在应收账款的余额测试中，函证程序是必要的审计程序，要注意函证方式的选取、函证范围和对象的确定、函证过程的控制、函证结果的分析和评价等内容；对未函证的应收账款，应抽查原始凭证；分析应收账款明细账的余额，必要时建议作重分类调整；检查应收账款在会

计报表上的披露是否恰当；等等。

6. 在坏账准备的余额测试程序中，特别注意坏账准备计提的审计内容和披露内容（联系会计准则的具体要求掌握）。

五、练习题

（一）判断题

1. 对主营业务收入项目实施截止测试，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；应计入本期或下期的主营业务收入有否被推迟到下期或提前至本期。（　）

2. 如果应收账款函证结果表明无审计差异，则审计人员可以合理地推论，全部应收账款总体是合理的。（　）

3. 在通常情况下，审计人员应在核实应收票据明细表实有数与总账余额相符的基础上，函证应收票据余额，以避免不必要的重复审计。（　）

4. 截止测试是符合性测试中常用的一种审计技术，被广泛运用于货币资金、往来款项、存货、长短期投资、主营业务收入和期间费用等诸多会计报表项目的审计中。（　）

5. 如何以恰当的实质性测试来发现不真实的销货，取决于审计人员认为可能在何处发生错误。对“完整性”这一目标而言，审计人员通常只在认为内部控制有弱点时，才实施实质性测试。因此，测试的性质取决于潜在的控制弱点的性质。（　）

6. 如果被审计单位的相关内部控制不存在，或被审计单位的相关内部控制尽管存在但未得到遵循，或内部控制测试的工作量可能大于进行内部控制测试所减少的实质性测试的工作量，则审计人员不应再继续实施符合性测试，而应直接实施实质性测试。（　）

7. 审计人员判定客户所提坏账准备是否恰当的关键是要分析、判断有多少应收账款是属于无法收回的。（　）

8. 审计人员对企业应收账款账龄进行分析的目的在于取得应收账款可收回性等方面的证据。（　）

9. 对于余额不大的应收账款项目，审计人员均应该采用肯定式函证。（　）

10. 由于审计人员不可能对所有应收账款进行函证，因此，对未函证的应收账款，审计人员应抽查有关原始凭证，如销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等，以验证这些应收账款的真实性。（　　）

11. 在销售业务审计中，测试真实性目标时，起点应是发货凭证；测试完整性目标时，起点应是相关明细账。（　　）

（二）单项选择题

1. 销售与收款循环业务的起点是（　　）。

A. 顾客提出订货要求

B. 向顾客提供商品或劳务

C. 商品或劳务转化为应收账款

D. 收入货币资金

2. 对于未函证的应收账款，审计人员应当执行的最有效的审计程序是（　　）。

A. 重新测试相关的内部控制制度

B. 抽查有关原始凭证

C. 进行分析性复核

D. 审查资产负债表日后的收款情况

3. 审计人员对应收账款进行实质性测试的目的，不应包括（　　）。

A. 确定应收账款内部控制的存在性

B. 确定应收账款记录的完整性

C. 确定应收账款的回收期

D. 确定应收账款在会计报表上披露的恰当性

4. 不属于坏账准备审计目标的是（　　）。

A. 确定计提坏账准备比率是否恰当，坏账准备是否充分

B. 确定坏账准备增减变动的记录是否完整

C. 确定坏账准备的相关内部控制是否健全、有效

D. 确定坏账准备在会计报表上的披露是否恰当

5. 为了证实已发生的销售业务是否均已登记入账，有效的做法是（　　）。

A. 只审查有关原始凭证

B. 只审查销售日记账

C. 由日记账追查有关原始凭证

D. 由有关原始凭证追查销售日记账

6. 审计人员为了证实被审计单位是否存在高估或低估销售的行为，在实施的分析性复核程序中效果通常最差的是（　　）。

A. 比较本年与前年度折扣折让占销售收入的比例

B. 将大额欠款户的欠款额合计与以前年度比较

C. 比较本年与前年度的毛利率

D. 按月比较销售额

7. 为了确保销售收入截止的正确性，审计人员最希望被审计单位（　　）。

A. 年初及年末停止销售业务　　B. 经常与客户对账

C. 建立严格的赊销审批制度　　D. 发运单连续编号并顺序签发

8. 为了审查应收票据的贴现，无效的审计程序是（　　）。

A. 审查被审计单位的相关会议记录

B. 向被审计单位的开户银行函证

C. 向被审计单位的债务单位函证

D. 询问被审计单位管理当局

9. 审查应收账款的最重要的实质性测试程序是（　　）。

A. 函证　　B. 询问　　C. 观察　　D. 计算

10. 某审计人员审计 X 公司 2003 年度会计报表时，将其交易和账户划分为销售与收款循环、购货与付款循环、生产与服务循环、筹资与投资循环。在一般情况下，该审计人员应将预收账款及营业费用项目划入（　　）。

A. 销售与收款循环　　B. 购货与付款循环

C. 生产与服务循环　　D. 筹资与投资循环

（三）多项选择题

1. 假如在销售总账和明细账中登记了并未发生的销售业务，或者已经实现的销售却不记入销售总账和明细账，其违反了被审计单位管理当局的（　　）认定。

A. 存在或发生　　B. 完整性

C. 权利与义务　　D. 表达与披露

2. 下列情况下，审计人员应采用肯定式函证的是（　　）。

A. 上年度的肯定式函证回复率特别低

B. 预计差错率较大

C. 个别账户的欠款金额较大

D. 被审计单位内部控制有效

3. 如果大额逾期的应收账款经第二次函证仍未收到回函，审计人员不应当执行的审计程序是（　　）。

A. 增加对应收账款的符合性测试

B. 提请被审计单位增列坏账准备

C. 审查应收账款明细账

D. 审查客户订货单、销售发票及产品出库单

4. 在审计应收票据是否已在资产负债表内做出恰当披露时，审计人员应查实（　　）。

A. 资产负债表中应收票据的数额与审定数额相符

B. 资产负债表中应收票据的数额是否剔除了已贴现票据

C. 已贴现的商业汇票已在资产负债表补充资料中说明

D. 长期应收票据未列示于流动资产项内

5. 审计人员应选择应收账款的重要项目进行函证，并根据函证结果分别作出的处理包括（　　）。

A. 回函金额不符的，应查明原因

B. 未回函的，可进行复函

C. 未回函的，采用替代方法进行检查

D. 回函余额相符的，应抽查有关原始凭证

6. 审计人员对被审计单位已发生的销货业务是否均已登记入账进行审计时，常用的控制测试有（　　）。

A. 检查发运凭证连续编号的完整性

B. 检查赊销业务是否经过授权批准

C. 检查销售发票连续编号的完整性

D. 观察已发出的对账单的完整性

7. 登记入账的销货业务是真实的，对这一目标，审计人员一般会

关心的错误类型有（　　）。

A. 未曾发货却已将销货业务登记入账

B. 销货业务重复入账

C. 向虚构的顾客发货

D. 销货业务发生不入账

8. 主营业务收入审计目标有（　　）。

A. 确定主营业务收入是否全部入账

B. 确定对销货退回、销售折扣与折让的处理是否恰当

C. 确定主营业务收入的会计处理是否正确

D. 确定主营业务收入的披露是否恰当

9. 在审计实务中，审计人员实施销售截止测试的路线有（　　）。

A. 以报表为起点　　B. 以账簿记录为起点

C. 以销售发票为起点　　D. 以发运凭证为起点

10. 上市公司除按会计制度规定应披露坏账准备的计提方法等外，还应在会计报表附注中分项披露的事项有（　　）。

A. 本期全额计提坏账准备，或计提坏账准备的比例较大的（一般超过 40%及以上的，下同），应说明计提比例及理由

B. 以前期间已全额计提坏账准备，或计提坏账准备的比例较大的，但本期又全额或部分收回的，或通过重组等其他方式收回的，应说明其原因，原估计计提比例的理由，以及原估计计提比例的合理性

C. 对某些金额较大的应收款项不计提或计提坏账比例较低（一般为 10%或低于 10%）的理由

D. 本期实际冲销的应收款项及其理由，其中，实际冲销的关联交易产生的应收款相应单独披露

（四）分析题

1. 肯定式函证与否定式函证分别适应于哪些情况？

2. 应收账款函证结果与被审计单位会计记录不一致的原因主要有哪些？审计人员应相应实施哪些主要的审计程序？

3. ABC 会计师事务所接受委托，审计 Y 公司 2001 年度的会计报表。A 审计人员了解和测试了与应收账款相关的内部控制，并将控制风险评

估为高水平。A 审计人员取得 2001 年 12 月 31 日的应收账款明细账，并于 2002 年 1 月 15 日采用肯定式函证方式对所有重要客户寄发了询证函。

A 审计人员将与函证结果相关的重要异常情况汇总于下表：

异常情况	函证编号	客户名称	询证金额(元)	回函日期	回函内容
⑴	22	甲	300 000	2002 年 1 月 22 日	购买 Y 公司 300 000 元货物属实，但款项已于 2001 年 12 月 25 日用支票支付
⑵	56	乙	500 000	2002 年 1 月 19 日	因产品质量不符合要求，根据购货合同，于 2001 年 12 月 28 日将货物退回
⑶	64	丙	640 000	2002 年 1 月 19 日	2001 年 12 月 10 日收到 Y 公司委托本公司代销的货物 640 00 元，尚未销售
⑷	82	丁	900 000	2002 年 1 月 18 日	采用分期付款方式购货 900 000 元，根据购货合同，已于 2001 年 12 月 25 日首付 300 000 元
⑸	134	戊	600 000	因地址错误，被邮局退回	—

要求：针对上述各种异常情况，请问 A 审计人员应分别相应实施哪些重要审计程序？

4. 开富公司于 2002 年 10 月委托立新会计师事务所审计公司 2002 年度会计报表。审计人员邓龙任该审计项目的负责人，他决定在决算日前先实施某些审计程序，包括对截至 2002 年 11 月 30 日的应收账款进行函证。复函中有 6 户顾客提出了以下意见：

⑴ 本公司资料处理系统无法复核贵公司的对账单。

⑵ 所欠余额 10 000 元已于 2002 年 11 月 20 日付讫。

⑶ 大体一致。

⑷ 经查，贵公司 11 月 30 日的第 25050 号发票（金额为 7 500 元）

系目的地交货，本公司收货日期为 12 月 5 日，因此，函证所称 11 月 30 日欠贵公司账款之事与事实不符。

⑸ 本公司曾于 10 月份预付货款 2 500 元，足以抵付对账单中所列两张发票的金额 1 500 元。

⑹ 所购货物从未收到。

请问：针对顾客复函中提出的这些意见，审计人员应采取何种步骤进行处理？

六、案例

1. 北京东方会计师事务所审计人员王楠、石磊在对 ABC 股份有限责任公司（上市公司）2002 年度会计报表进行审计的过程中，获取的该公司 2002 年 12 月 31 日的相关会计记录资料如下（计量单位：万元）：

项目名称	金额
银行存款	5 000
短期投资	600
应收票据	12 000
应收账款（净额）	75 000
其他应收款	24 000
存货	84 000
固定资产（净值）	97 800
在建工程	26 300
应付账款	34 570
银行借款（抵押借款部分）	56 800
实收股本（内部职工及社会公众股）	18 000
资本公积	48 750
主营业务收入净额	675 000
主营业务利润	67 898
利息支出	5 464

要求：根据上述资料回答下列问题，并将答案填入答题卷的表格内。

⑴ 上述项目中适用函证程序的有哪些？

⑵ 接受函证的对象有哪些？

⑶ 函证的主要内容是什么？

⑷ 可以选用的函证方式是什么？

请将上述内容填入下面表格中：

项目名称	接受函证对象	函证的主要内容	函证方式

2.A 和 B 审计人员对 XYZ 股份有限公司 2003 年度会计报表进行审计。该公司 2003 年度未发生购并、分立和债务重组行为，供产销形势与上年相当。该公司提供的未经审计的 2003 年度合并会计报表附注的部分内容如下（金额单位：人民币万元）：

⑴ 坏账核算的会计政策：坏账核算采用备抵法。坏账准备按期末应收账款余额的 50 计提。

应收账款和坏账准备项目附注：

应收账款/坏账准备：16 553/52.77。

应收账款账龄分析（2003 年年末余额）见下表：

账龄	年初数	年末数
1 年以内	8 392	10 915
1～2 年	1 186	1 399
2～3 年	1 161	1 365
3 年以上	1 421	2 874
合计	12 160	16 553

⑵ 主营业务收入和主营业务成本项目附注：

主营业务收入/主营业务成本 2003 年年度发生额：61 020/52 819。

品名	主营业务收入		主营业务成本	
	2002 年发生额	2003 年发生额	2002 年发生额	2003 年发生额
X 产品	40 000	41 000	38 000	33 800
Y 产品	20 000	20 020	19 000	19 019
合计	60 000	61 020	57 000	52 819

要求：

假定上述附注内容中的年初数和上年比较数均已审定无误，你作为A和B审计人员，在审计计划阶段，请运用专业判断，必要时运用分析性复核方法，分别指出上述附注内容中存在或可能存在的不合理之处，并简要说明理由。

3. 审计人员李亮正在就销货交易的实质性测试编制具体审计计划，对于测试：①登记入账的销售业务是真实的；②已发生的销货业务均以登记入账；③登记入账的销货业务的估价准确三个审计目标，均拟以明细账为起点采用从明细账追查至有关凭证的审计路线。

要求：

⑴ 从明细账追查至有关凭证的审计路线对测试是否均使用？为什么？如果不适用，应改为何种审计路线？

⑵ 如果与上述审计目标①相关的内部控制薄弱，请简述实现审计目标①的具体实质性测试的方法。

⑶ 为实现审计目标③，李亮拟采用复算会计记录中的数字性测试程序。请简述其具体做法。

【案例提示】

1.

项目名称	接受函证对象	函证的主要内容	函证方式
⑴ 银行存款	所审计期间所有与被审计单位有往来的金融机构	⑴ 存款户账号、性质及余额等 ⑵ 贷款性质、担保或抵押品、贷款期限、利率及余额等	肯定式
⑵ 应收票据	票据开出人	付款日、到期金额、抵押担保物说明	肯定式
⑶ 应收账款	债务人	应收金额	肯定式或否定式
⑷ 其他应收款	债务人	应收金额	肯定式或否定式
⑸ 应付账款	债权人	应付金额	肯定式或否定式
⑹ 抵押借款	债权人 抵押人	⑴ 债权金额 ⑵ 抵押物说明 ⑶ 对是否遵守抵押契约表示意见	肯定式
⑺ 实收股本	⑴ 交易所 ⑵ 证券托管机构	股份数额	肯定式

2.

内容 ⑴ 中可能存在两处不合理之处：一是坏账准备年末余额 52.77 万元 ÷ 应收账款年末余额 16 553 万元 = 3.20 ，与会计政策规定的 50 的坏账准备计提比例不符；二是应收账款账龄分析中，“2 ~ 3 年”和“3 年以上”这两部分的年初数之和仅 2 582 万元，而“3 年以上”的年末数却为 2 874 万元，通常，在公司 2003 年度未发生购并、分立和债务重组行为等的前提下是不可能的。

内容 ⑵ 中可能存在 1 处不合理之处：x 产品 2003 年的销售毛利率为 17.56%，大大高于 2002 年的 5%。既然公司 2003 年的供产销形势与上年相当，通常应维持大致相当的销售毛利率水平。

3.

⑴ 测试真实性目标时，起点应是明细账。测试完整性目标时，起点应是相关凭证。测试其他目标时，方向一般无关紧要。所以，采用从明细账追查至有关凭证的审计路线对测试目标①、③是适当的，对于测试目标②是不适当的。

⑵ 对目标①的测试：A. 针对未曾发货却已将销货业务登记入账这一错误的可能性，可以从主营业务收入明细账中抽取几笔分录，追查有无发运凭证及其他佐证凭证。如对发运凭证的真实性存疑，可能有必要进一步追查存货的永续盘存记录，测试存货余额有无减少。B. 针对销货业务重复入账这类错误的可能性，可以通过检查企业的销货交易记录清单以确定是否存在重号、缺号。C. 针对向虚构的顾客发货并作为销货业务登记入账这类错误发生的可能性，应当检查主营业务收入明细账中与销货分录相应的销货单，以确定销货是否经过赊销批准手续和发货审批手续。

检查上述三类多报销货错误的可能性的另一有效方法是追查应收账款明细账中贷方发生额的记录。如果贷方发生额是注销坏账，或者直接到审计时所欠货款仍未收回，就必须详细追查至相应的发运凭证和顾客订货单等，以查明是否存在虚构销货业务。

⑶ 通常的做法是，以主营业务收入明细账中会计分录为起点，将所选择的交易业务的合计数与应收账款明细账的销货发票存根进行比较核对。销货发票存根上所列的单价，通常还要与经过批准的商品价格表

进行比较核对。另外，往往还要审核顾客订货单和销售单中的同类数据。

七、阅读文献

1. 刘明辉：《独立审计学》，第 2 版，第 10 章，大连，东北财经大学出版社，2002。

2. 刘桂良、瞿友喜：《现代审计学》，第 9 章，成都，西南财经大学出版社，2002。

3. 财政部注册会计师考试委员会办公室：《审计》，第十章，北京，中国财政经济出版社 ，2003。

4. 刘大贤：《审计学》，第 3 版，第 8 章，北京，首都经贸大学出版社，2001。

5. 李相志：《审计学》，第 10 章，北京，对外经济贸易大学出版社，2001。

八、练习题参考答案

(一) 判断题

1.√ 2.√ 3.× 4.× 5.× 6.√ 7.× 8.√ 9.× 10.√ 11.×

(二) 单项选择题

1.A 2.B 3.A 4.C 5.D 6.B 7.D 8.C 9.A 10.A

(三) 多项选择题

1.AB 2.ABCD 3.ABC 4.ABC 5.ABC 6.AC 7.ABC 8.ABCD 9.BCD 10.ABD

(四) 分析题

1.

当债务人符合下列情况时，采用肯定式函证较好：

⑴ 个别账户的欠款金额较大；

⑵ 有理由相信欠款可能会存在争议、差错或问题。

当债务人符合以下所有条件时，可以采用否定式函证：

⑴ 相关的内部控制是有效的；

⑵ 预计差错率较低；

⑶ 欠款余额小的债务人数量较多；

⑷ 审计人员有理由确信大多数被函证者能认真对待询证函，并对不正确的情况作出反应。

2.

应收账款函证结果与被审计单位会计记录不一致的原因主要有：

⑴ 被审计单位与债务人入账时间可能不同；

⑵ 被审计单位与债务人一方或双方可能存在记账错误；

⑶ 被审计单位可能存在弄虚作假或舞弊行为。

在出现差异时，审计人员相应实施的审计程序主要有：

⑴ 分析函证结果的差异原因，并进一步核实；

⑵ 调节被审计单位与债务人会计记录，确定有无记账错误；

⑶ 证实被审计单位是否存在虚列应收账款或其他舞弊行为。

3.

⑴ 审计人员于 2002 年 1 月 15 日函证，并于 2002 年 1 月 22 日收到函证结果，有可能在 2002 年 1 月 15 日起至 2002 年 1 月 22 日之间已收到款项，审计人员应对此项收款情况进行检查，如果仍未收到，应向客户再次发函，要求其将有关凭单邮寄过来，以便查找。

⑵ 审计人员于 2002 年 1 月 15 日函证，并于 2002 年 1 月 19 日收到函证结果，审计人员应当对近期退货情况进行检查，有可能在 2001 年 12 月 25 日起至 2002 年 1 月 15 日已收到退回的货物，被审计单位未及时冲账，审计人员应提醒其按会计制度的规定及时处理；也有可能在 2002 年 1 月 15 日至 2002 年 1 月 19 日之间收到退回的货物，审计人员应当对此间退货及会计处理情况进行检查，如果仍未收到，应向客户再次发函，要求其将有关凭单复印件邮寄过来，以便查找。

⑶ 在采用委托代销方式下，受托代销方在尚未销售的情况下，委托方不应确认销售收入及应收账款。审计人员应检查代销合同，确认是否属于受托代销方式，如果确实属于受托代销，应要求被审计单位冲销销售收入及应收账款。

⑷ 在采用分期收款方式下，在合同约定收款期已到，但仍未收到确认应收账款时，审计人员应检查购货合同，并检查 2001 年年底和

2002 年 1 月是否收到首付的 300 000 元，如果未收到，应按 300 000 元确认应收账款，而非 900 000 元。

⑸ 审计人员应检查地址是否错误，如果属于地址错误，应按正确的地址重新发函，如果地址没有错误，审计人员可以考虑是否可能是一笔虚构的应收账款。

4.

⑴ 此种情况下应采取替代程序，主要是审查顾客订货单、购销合同、发票副本、运货文件、收款凭证等文件、资料，验证构成应收账款的销货交易是否确实发生。

⑵ 这种情况可能是由于时间差异造成的，审计人员应审查收款凭证，看货款是否收到及收到的日期。如果货款函证日之前已收到，则可能是记账错误，即收到货款时贷记另一客户的明细账户，审计人员应审查账户记录并对贷记的账户进行函证。

⑶ 该顾客的回答很不清楚。审计人员应重新函证，要求对方具体、准确答复。

⑷ 此种情况很有可能是客户在货物所有权尚未转移前就认定为销售实现。审计人员应审查销货发票的副本和有关的购销合同、协议。

⑸ 审计人员应查明预收货款是否确实收到并已入账，如查明确能抵付，应提请客户进行相应的账务处理。

⑹ 审核货运文件等资料，以查明货物是否确已运出。如确已运出，应将货运文件影印件送请顾客重新查证；如确未运出，应提请客户作调账处理。

第十二章　购货与付款循环审计

一、学习目的与要求

- ➢了解同购货与付款循环相关的会计凭证、账户、主要经济业务活动
- ➢说明购货与付款循环中内部控制要点及符合性测试
- ➢设计与执行购货与付款循环交易实质性测试
- ➢掌握应付账款、固定资产和累计折旧等账户的审计目标以及实质性测试的基本程序
- ➢理解与每种实质性测试相关的会计报表认定

二、相关准则与制度

- ➢《独立审计具体准则第 27 号——函证》
- ➢《企业会计制度》应付账款、固定资产、累计折旧等科目的相关内容

三、预习概览

(一) 关键概念

购货与付款循环　内部控制　控制测试　交易测试　余额测试　应付账款

(二) 关键问题

1. 审计人员在取得决算日被审计单位应付账款试算表后，应实施哪些基本审计程序对试算表进行审计？

2. 直接向供货方函证应付账款的审计程序是否和函证应收账款一样有用和重要？试说明理由。

3. 审计人员应如何查找未入账的应付账款？

4. 审计人员有时选取应付账款明细账户，经由明细账逆查原始单据（如订货单、验收报告、发票、已付支票等）作为审查应付账款的一项程序。这项程序的基本目的是什么？

四、重点与难点解析

1. 购货与付款循环的审计主要是被审计单位的采购业务，它主要影响资产负债表项目，主要账户是应付账款、固定资产、累计折旧等。

2. 购买与付款循环的主要控制活动包括请购商品或劳务、编制订购单、验收商品、储存已验收的商品存货、编制付款凭单、确认与记录负债等，在这些控制活动中，请购单、订购单、验收单、卖方发票、付款凭单为审计测试留下了重要的审计轨迹。

3. 固定资产的内部控制较一般的购买与付款业务不同，具体包括预算制度、授权批准制度、凭证和记录制度、职责分工制度、两类支出区分制度、维护保养制度、处置制度和定期盘点制度。

4. 购买与付款循环交易测试程序的思路和销售与收款循环的交易测试基本相同。

5. 在应付账款的余额测试中，查找未入账的应付账款是很重要的程序，掌握常用的查找方法；函证不是应付账款审计的必要程序，但当控制风险较高、某应付账款账户金额较大或被审计单位处于经济困难阶段时，则应进行应付账款的函证。注意与应收账款、银行存款函证程序进行比较。

5. 在固定资产的余额测试中，主要验证固定资产的真实存在、所有权、增减变动（联系会计准则的具体要求掌握），掌握分析性复核方法的运用。

6. 对累计折旧，应重点验证其折旧政策的合法性、一贯性、计算准确性。

五、练习题

（一）判断题

1. 因为多数舞弊企业在低估应付账款时，是以漏记赊购业务为主，

所以函证无异于寻找未入账的应付账款。（ ）

2. 审计人员在审查应付账款时，应查实企业所有在年度决算日以前收到的赊购发票，均已记入当年度应付账款。（ ）

3. 如果被审计单位为上市公司，则其会计报表附注中通常还应披露持有 3%（含 3%）以上股份的股东单位应付票据的内容。（ ）

4. 实施实地观察审计程序时，审计人员可以以固定资产明细账为起点，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。（ ）

5. 即使某一应付账款明细账户年末余额为零，审计人员仍然可能将其列为函证对象。（ ）

6. 如果被审计单位是上市公司，则在其会计报表附注中通常应说明有无欠持有 10%（含 10%）以上表决权股份的股东单位账款；说明账龄分析超过 5 年的大额应付账款未偿还的原因，并在期后事项中反映资产负债表日后是否偿还。（ ）

7. 对于因债务人抵债而获得的固定资产，应检查产权过户手续是否齐备，固定资产计价及确认的损益是否符合相关会计制度的规定。（ ）

8. 对于融资租入的固定资产应登入备查簿。（ ）

9. 固定资产的折旧主要取决于企业的折旧政策，带有一定的主观随意性。（ ）

10. 如果存在未回函的重大项目，审计人员应采取替代程序，确定其是否真实。通常可以检查决算日后应付账款明细账及现金和银行存款日记账，核实其是否支付，同时检查该笔债务的相关凭证资料，核实交易事项的真实性。（ ）

11. 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 。（ ）

12. 即使某一应付账款明细账户年末余额为零，审计人员仍然可以将其列为函证对象。（ ）

13. 同函证应付账款一样，函证应付票据只能获得被审计单位资产

负债表列示数据是否准确的审计证据。（　）

14. 应付账款通常情况下不需要函证，如函证，最好采用否定式函证。（　）

15. 固定资产的保险不属于企业固定资产的内部控制范围，因此，审计人员在检查、评价企业的内部控制时，不应当了解固定资产的保险情况。（　）

（二）单项选择题

1. 在审查固定资产增加项目时，对于盘盈的固定资产，审计人员应审查其是否（　）。

A. 已按重置完全价值入账

B. 已按资产评估价值入账

C. 已按实际成本价值入账

D. 已按现值法计算的价值入账

2. 审计人员证实被审计单位应付账款是否在资产负债表上充分披露时，不应当考虑（　）。

A. 应付账款发生是否恰当

B. 预付账款明细账的期末贷方余额是否并入应付账款项目

C. 应付账款明细账的期末借方余额是否并入预付账款项目

D. 应付账款的分类是否恰当

3. 下列制度中不属于固定资产内部控制制度的是（　）。

A. 预算制度　　B. 维护保养制度

C. 授权批准制度　　D. 调查制度

4. 固定资产审计目标一般不包括（　）。

A. 固定资产是否存在

B. 固定资产是否归被审计单位所有

C. 固定资产的计价和折旧政策是否恰当及预算是否合理

D. 固定资产的期末余额是否正确

5. 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，这一程序属于固定资产审计的（　）。

A. 控制测试　　B. 实质性测试

C. 数字测试　　D. 分析性复核测试

6. 审计人员实地观察固定资产的重点是（　　）。

A. 本期新增加的项目　　B. 本期减少的项目

C. 计提折旧的项目　　D. 正在使用的项目

7. 固定资产清理的审计目标不包括（　　）。

A. 确定固定资产清理的记录是否完整

B. 确定反映的内容是否正确

C. 确定固定资产清理的期初余额是否正确

D. 确定固定资产清理在会计报表上的披露是否恰当

8. 应付票据的审计目标一般不包括确定（　　）。

A. 应付票据的所有权

B. 应付票据的发生和偿还记录是否完整

C. 应付票据期末余额是否正确

D. 应付票据在会计报表上的披露是否恰当

9. 对于资产类项目审计和负债类项目审计来说，两者的最大区别是（　　）。

A. 资产类项目审计侧重于审查所有权，而负债类项目审计侧重于审查义务

B. 资产类项目审计侧重于应收账款，而负债类项目审计侧重于应付账款

C. 资产类项目审计侧重于防高估和虚列，而负债类项目审计侧重于防低估和漏列

D. 资产类项目审计与损益无关，而负债类项目审计与损益有关

10. 在下列审计程序中，与查找未入账的应付账款无关的是（　　）。

A. 审核应付账款账簿记录

B. 审核期后现金支出的主要凭证

C. 审核期后未付账单的主要凭证

D. 追查年终前签发的验收单及相关的卖方发票

11. 审计人员为审查被审计单位未入账负债而实施的下列审计程序中，最有效的是（　　）。

A. 审查资产负债表日后货币资金支出情况

B. 审查资产负债表日前后几天的购货发票

C. 审查应付账款、应付票据的函证回函

D. 审查购货发票与债权人名单

12. 审计人员认为被审计单位固定资产折旧计提不足的迹象是（　）。

A. 经常发生大额的固定资产清理损失

B. 累计折旧与固定资产原值的比率较大

C. 提取折旧的固定资产账面价值庞大

D. 固定资产保险额大于其账面价值

13. 应付票据的审计通常是以从被审计单位处取得的（　）为起点的。

A. 股票发行备忘录　　B. 股东登记簿

C. 应付账款明细账　　D. 应付票据明细账

(三) 多项选择题

1. 被审计单位进行购货与付款循环所涉及的重要凭证和账簿应包括（　）。

A. 请购单和订购单　　B. 应付账款明细账

C. 银行存款日记账　　D. 债权方对账单和现金日记账

2. 审计人员对某公司购货与付款循环进行审计，该公司明细账往来账户年末余额及本年度进货总额如下，请问审计人员应该选择哪两家公司进行函证（　）。

A.378 000 元，589 700 元

B.0 元，37 656 700 元

C.86 000 元，83 990 元

D.3 677 800 元，2 637 540 元

3. 下列情况中，审计人员应对应付账款实施函证程序的是（　）。

A. 应付账款存在借方余额

B. 控制风险较高

C. 某应付账款的账户金额较大

D. 被审计单位处于经济困难阶段

4. 审计固定资产累计折旧汇总表时，其内容包括（　）。

A. 期初余额　　B. 折旧率

C. 期末余额　　D. 本期减少

5. 审计人员应获取、汇集不同的证据以确定固定资产是否确实归被审计单位所有，对于房地产类固定资产，需要查阅的书面文件有（　）。

A. 合同、产权证明　　B. 财产税单

C. 抵押借款的还款凭证　　D. 保险单

6. 审查折旧的计提和分配时应注意（　）。

A. 计算复核本期折旧费用的计提是否正确

B. 检查折旧费用的分配是否合理

C. 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

D. 是否在资产负债表上披露

7. 对于被审计单位经营性租入的固定资产，审计人员不应专门审查的有（　）

A. 固定资产的租赁合同、协议

B. “固定资产”账户的核算情况

C. 租入固定资产提取的折旧额是否正确

D. 租入固定资产有无变相馈赠情况

8. 审计人员应选择预付账款重要项目进行函证，并根据函证结果分别作出的处理包括（　）

A. 回函金额不符的，应查明原因

B. 未回函的，可进行复询

C. 未回函的，采用替代方法进行检查

D. 回函金额相符的，应抽查有关原始凭证

9. 下列各项审计程序中，可以查找出未入账的应付账款的程序是（　）。

A. 检查在资产负债表日未处理的不相符购货发票的经济业务

B. 检查在资产负债表日后收到的购货发票，确认其入账时间是否正确

C. 检查在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

D. 有材料入库凭证但未收到购货发票的经济业务

10. 计算固定资产原值与本期产品产量的比率，并与以前期间相关指标进行比较，审计人员可能会发现（　　）。

A. 资本性支出和收益性支出区分的错误

B. 闲置的固定资产

C. 增加的固定资产尚未做出会计处理

D. 减少的固定资产尚未做出会计处理

11. 审查被审计单位是否存在高估固定资产数额时，审计人员可以采取的审计程序是（　　）。

A. 被审计单位新增加的固定资产替换原有固定资产，原有固定资产是否未作记录

B. 分析营业外收支账户

C. 向固定资产管理部门查询本年有无未作会计记录的固定资产减少业务

D. 复核固定资产保险

12. 审计人员对固定资产取得和处置实施符合性测试的重点包括（　　）。

A. 审查固定资产的取得和处置是否经过授权批准

B. 审查固定资产的取得是否与预算相符，有无重大差异

C. 审查与固定资产取得和处置相关的项目如银行存款、应付账款、固定资产清理、在建工程和营业外收支等会计记录的恰当性

D. 审查是否正确划分资本性支出和收益性支出

13. 审计人员针对融资租入固定资产而实施审计程序时，除可以参照经营性租赁相关审计程序外，还应审查（　　）。

A. 租入固定资产折旧的计提是否正确

B. 租入固定资产计价是否正确

C. 租入固定资产是否确属企业必需

D. 租入固定资产是否已登入备查簿

（四）简答题

1. 某审计人员正在对 H 公司的应付账款项目进行审计。根据需要，该审计人员决定对 H 公司下列四个明细账户中的两个进行函证：

	应付账款年末余额	本年度供货总额
A 公司	42 650 元	66 100 元
B 公司	—	2 880 000 元
C 公司	85 000 元	95 000 元
D 公司	289 000 元	3 032 000 元

试问：

⑴ 该审计人员应选择哪两位供货人进行函证？为什么？

⑵ 假定上述四家公司均为 H 公司的购货人，上表中后两栏分别是应收账款年末余额和本年销货总额，该审计人员应选择哪两家公司进行函证？为什么？

2. 简要说明固定资产内部控制制度的基本内容。

3. A 和 B 审计人员在审计红光公司年度会计报表时，注意到与购货和付款循环相关的内部控制存在缺陷。他们认为红光公司管理当局在资产负债表日故意推迟记录发生的应付账款，于是决定实施审计程序进一步查找未入账的应付账款。请问审计人员 A 和 B 应如何查找未入账的应付账款？

4. 审计人员在审查某公司应付账款明细账时，发现 2002 年开富化工厂明细账有贷方余额 86 000 元，经查证有关凭证，是 1999 年向开富化工厂购买化工原料的货款。请分析可能存在的问题是否要进行进一步的审查，如何审查？怎样提出审计意见？

5. 某审计人员对新成立的 A 公司进行审计，发现其固定资产总账中有如下会计分录：

借：固定资产——房屋	2 400 000	
贷：应付票据——抵押票据		1 400 000
长期投资——普通股		1 000 000

经审核相关凭证，发现该公司以转让其所持普通股 10 000 股（每股面值 100 元）给 B 公司及承担 B 公司建造房屋的抵押借款 1 400 000 元为条件获得一幢厂房。试问，该审计人员应实施哪些审计步骤，以验证所登记的房屋成本是 2 400 000 元？

6. 从以下方面比较应收账款函证与应付账款函证的异同：

⑴ 函证的适用性；

⑵ 形式；

⑶ 选择需要确认的账户。

六、案例

1. 下表共列示了应收账款和固定资产项目的若干审计目标及可能实施的主要审计程序。请针对每一审计目标，选出能够实现该审计目标的最佳审计程序，将其英文大写字母编号填列在题后表格内，每一项审计程序最多只能被选择一次。

审计项目名称	审计目标	审计程序
应收账款	⑴ 在资产负债表日，应收账款记录完整 ⑵ 在资产负债表日，被审计单位对所有应收账款均具有法定收款权 ⑶ 在资产负债表日应收账款余额正确 ⑷ 会计报表中，应收账款分类反映恰当	A. 分析应收账款同销售的比率关系，并同前期比较 B. 实施销售截止测试，确定销售业务和相应的存货及销售成本记录在恰当的会计期间 C. 按计提坏账准备的范围、标准测算已提坏账准备是否充分，并提请调整大额差异 D. 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 E. 复核所有贷款协议、确定应收账款是否已作抵押 F. 抽查被审计单位职员及有关部门的暂借款项的记录，确定已计入正确的账户 G. 分析应收账款各月月末余额与应付账款各月月末余额的非正常比例关系
固定资产	⑸ 被审计单位对所审计会计期间所增固定资产享有所有权 ⑹ 在资产负债表日，所有在册的固定资产均存在 ⑺ 在资产负债表日，所有固定资产的净值均已正确计量	A. 将固定资产明细账期初余额与上年度审计工作底稿核对 B. 复核折旧费用的计提，并确定固定资产有效使用年限及折旧方法同以前年度一致 C. 确定固定资产记录部门与保管使用部门的职责分离 D. 审查固定资产契约和保险单据 E. 实施截止测试，证实固定资产维护费已计入恰当的会计期间 F. 确定所有机器设备均已保险 G. 实地检查所有主要的机器设备

审计目标	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
审计程序							

2.A 和 B 审计人员对 XYZ 股份有限公司 2003 年度会计报表进行审计。该公司 2003 年度未发生购并、分立和债务重组行为，供产销形势与上年相当。该公司提供的未经审计的 2003 年度合并会计报表附注的部分内容如下（金额单位：人民币万元）：

固定资产原价和累计折旧项目附注：固定资产原价/累计折旧（2003 年年末额）为 49 580/11 296。

固定资产原价 类别	年初数	本年增加	本年减少	年末数
房屋及建筑物	20 930	2 655	21	23 564
通用设备	8 612	1 158	62	9 708
专用设备	10 008	3 854	121	13 741
运输工具	1 681	460	574	1 567
土地	472			472
其他设备	389	150	11	528
合计	42 092	8 277	789	49 580

累计折旧 类别	年初数	本年增加	本年减少	年末数
房屋及建筑物	3 490	898	31	4 357
通用设备	863	865	34	1 694
专用设备	3 080	1 041	20	4 101
运输工具	992	232	290	934
土地		15		15
其他设备	115	83	3	195
合计	8 540	3 134	378	11 296

要求：假定上述附注内容中的年初数和上年比较数均已审定无误，

你如果是 A 和 B 审计人员，在审计计划阶段，请运用专业判断，必要时运用分析性复核方法，分别指出上述附注内容中存在或可能存在的不合理之处，并简要说明理由。

【案例提示】

1.

审计目标	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
审计程序	B	E	C	F	D	G	B

2.

本表中存在两处不合理之处：一是“累计折旧——土地”的本年增加数为 15 万元，这与国家规定土地不提折旧的要求相悖；二是“固定资产原价——房屋及建筑物”的本年减少数为 21 万元，小于“累计折旧——房屋及建筑物”的本年减少数（31 万元）。而根据会计核算的基本原理，考虑固定资产净残值率这一因素，即便这些减少的房屋及建筑物已提足折旧，其累计折旧数也应小于相应的固定资产原价。

七、阅读文献

1. **刘明辉：《独立审计学》，第 2 版，第 11 章，大连，东北财经大学出版社，2002。**

2. **刘桂良、瞿友喜：《现代审计学》，第 10 章，成都，西南财经大学出版社，2002。**

3. **财政部注册会计师考试委员会办公室：《审计》，第十一章，北京，中国财政经济出版社，2003。**

4. **刘大贤：《审计学》，第 3 版，第 9 章，北京，首都经贸大学出版社，2001。**

5. **李相志：《审计学》，第 11 章，北京，对外经济贸易大学出版社，2001。**

八、练习题参考答案

（一）判断题

1.√ 2.√ 3.× 4.√ 5.√ 6.× 7.√ 8.× 9.√ 10.√

11.√ 12.√ 13.× 14.× 15.×

(二) 单项选择题

1.A 2.A 3.D 4.C 5.D 6.A 7.C 8.A 9.C 10.A 11.A 12.A 13.D

(三) 多项选择题

1.ABCD 2.BD 3.BCD 4.ABCD 5.ABCD 6.ABC 7.BC 8.ABC 9.ABCD 10.BCD 11.ABC 12.ABD 13.AB

(四) 简答题

1.

⑴ 该审计人员应选择 B 公司和 D 公司进行应付账款余额的函证。因为对于函证客户的应付账款，应选择那些可能存在较大余额或并非在会计决算日有较大余额的债权人。函证的目的在于查实有无未入账负债，而不在于验证具有较大年末余额的债务。本年度 H 公司从 B、D 两家公司采购了大量商品，存在漏记负债业务的可能性更大。

⑵ 该审计人员应选择 C、D 两家公司作为应收账款的函证对象。因为函证应收账款的目的，在于验证各期末余额的准确性，防止客户高估应收款，夸大资产。C、D 两家公司在会计决算日欠客户货款最多，高估的风险因而更大。

2.

固定资产内部控制制度的基本内容包括：

⑴ 固定资产的预算制度；

⑵ 授权批准制度；

⑶ 账簿记录制度；

⑷ 职责分工制度；

⑸ 资本性支出和收益性支出的区分制度；

⑹ 固定资产的处置制度；

⑺ 固定资产的定期盘点制度；

⑻ 固定资产的维护保养制度。

3.

注册会计师 A 和 B 查找未入账应付账款的审计程序如下：

⑴ 检查红光公司在资产负债表日未处理的不相符购货发票及有材

料入库凭证但未收到购货发票的经济业务；

⑵ 检查红光公司在资产负债表日后收到购货发票，确认其入账时间是否正确；

⑶ 检查红光公司在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。

4.

“应付账款——开富化工厂”明细账可能存在的问题有：

⑴ 该公司与开富化工厂在业务上有纠纷，故拒付货款。

⑵ 该公司故意拖欠货款，占有开富化工厂的资金。

⑶ 可能是记账差错。

要查明事实真相，应该进一步进行审查，方法是采用面询或函询的方法到开富化工厂进行调查。针对不同的情况，作出不同的处理：若是纠纷，双方协商解决；若是故意拖欠，应尽快归还欠款；若是记账错误，则应及时加以更正。

5.

由于 B 公司获得了 A 公司转让的股份，所以本笔交易可能属关联方交易，审计人员应特别注意。概括地讲，该项固定资产（房屋）不能简单认定成本为 2 400 000 元。首先，审计人员应取得该房屋的建筑工程记录，仔细核对相关的成本费用，包括原材料、人工和制造费用的附件凭证；其次，审计人员应调查建筑行业正常利润率，进一步准确确定工程价值；再次，审核抵押贷款合同及附件，因为该借款也许代表全部房屋建筑成本；最后，应请资产评估机构确定该房屋的现值。经过上述程序后，审计人员取得房屋建筑成本、正常利润和现值（重置成本）的有关凭证，如建筑成本和正常利润之和超过重置成本，则必须以重置成本为评价依据。

6.

⑴ 应收账款的函证可以达到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错误和舞弊行为，因此，是一般公认的审计程序，函证数量的大小范围可根据应收账款的重要性、内部控制状况、以前期间的函证结果和函证方式的选择来确定；应付账款一般情况下不需要函证。但如果控制风险较高，

某应付账款明细账金额较大或该审计单位处于财务困境阶段，则应进行函证。

⑵ 应收账款的函证可采用肯定式或否定式；应付账款一般最好采用肯定式。

⑶ 应收账款的函证对象一般为：大额或账龄较长的项目，以债务人发生纠纷的项目，关联项目，主要客户项目，交易频繁但期末余额较小甚至余额为零的项目，非正常项目；应付账款函证一般选择较大金额的债权人，以及在资产负债表日金额不大，甚至为零，但为企业重要供货人的债权人，作为函证对象。

第十三章　生产与服务循环审计

一、学习目的与要求

- 了解生产与服务循环涉及的主要会计报表项目、主要业务活动和主要凭证与记录
- 了解生产和服务循环的内部控制要点及符合性测试程序
- 掌握生产和服务循环的交易测试程序
- 掌握生产成本和主营业务成本的审计程序
- 重点掌握存货项目的分析性复核程序
- 重点理解存货监盘的要点及与应收账款函证的区别
- 理解不同情况下审计人员实施监盘程序的内容
- 重点掌握如何执行存货监盘程序
- 掌握对特殊的存货如何执行监盘及对特殊情况如何处理
- 重点掌握存货监盘结果对审计报告的影响
- 掌握存货计价测试的主要程序
- 重点掌握存货正确截止的基本要求和存货截止测试的方法
- 掌握应付工资的审计目标和实质性测试程序
- 了解与存货、生产循环和服务循环相关的相关账户的审计程序

二、相关准则与制度

- 《独立审计具体准则第 26 号——存货监盘》
- 《企业会计制度》生产成本、主营业务成本等科目的相关内容

三、预习要览

(一) 关键概念

生产循环　服务循环　内部控制　符合性测试　交易测试　生产成本　主营业务成本　存货　分析性复核　监盘　计价测试　截止测试　应付工资　审计目标　审计程序

(二) 关键问题

1. 如何进行生产循环的交易测试？
2. 如何进行服务循环的交易测试？
3. 如何进行生产成本和主营业务成本的审计？
4. 简要说明存货成本相关项目的分析性复核程序的内容。
5. 存货监盘是观察、询问和实物检查工作的集合程序，请具体说明。
6. 存货的监盘程序和应收账款的函证程序有何区别？
7. 如何确定存货监盘结果对审计报告的影响？
8. 存货计价测试的主要程序包括哪些？
9. 存货正确截止的关键是什么？如何进行存货的截止测试？

四、重点与难点解析

生产循环的交易测试主要从业务授权、真实性、完整性等目标出发。其中对成本分析性复核是一项很重要的程序；真实性目标的测试仍然按照从凭证到账簿的方向进行核对，而完整性目标的测试则仍然按照从账簿到凭证的方向进行核对，审查有关原始凭证是否连续编号也有助于完整性目标的审计；另外，对重大在产品项目进行计价测试、通过抽查成本计算单检查各项费用的归集和分配以及成本的计算也是交易测试的重要程序。

服务循环的交易测试与生产循环的交易测试的思路是一致的。

在对存货成本相关项目的分析性复核中，简单比较法主要是对直接材料成本、工资费用、制造费用、生产成本、主营业务成本、存货余额、存货成本差异率、待摊费用、预提费用、待处理财产损失等项目的前后期数据进行比较，通过趋势分析确定有无异常，以评价各项目的总

体合理性。

存货周转率和毛利率是对存货项目进行分析性复核的两个重要指标。这两个指标的异常波动往往意味着企业在存货的周转方面、成本控制方面或销售价格方面存在变化或问题。

在一般情况下，监盘年末存货数量是存货审计中的首要内容和必经的审计程序，除非审计人员无法实施监盘程序，且可选择可以信赖的替代程序，否则，审计人员对未实施监盘的存货价值应该提出保留意见。

审计人员进行的存货监盘是观察、询问和实物检查工作的集合程序。审计人员应首先询问盘点的准备工作是否到位，然后实地观察盘点的过程，在企业盘点之后进行复盘抽点。

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。常用的方法是检查存货盘点日前后入账的购货发票与相应的验收报告和入库单在同一会计期间，或销售发票与出库单在同一会计期间；或从验收部门的业务记录入手，检查接近年底的验收业务，其相应的购货或销售发票是否在同期入账。

五、练习题

(一) 判断题

1. 因为不存在满意的替代程序来观察和计量期末存货，所以注册会计师必须对被审计单位的存货进行监盘。 ( )

2. 注册会计师进行的存货监盘是观察、函证、检查程序的集合程序。 ( )

3. 注册会计师对存货进行盘点的时间可以在年度资产负债表日之前或之后，但应尽量接近资产负债表日。 ( )

4. 如果存货项目的数量多，注册会计师进行存货监盘的样本量必然就大。 ( )

5. 对存货进行计价测试，一般要选取结存余额较大、价格变动较大的项目。 ( )

6. 分析各月的存货成本差异率，目的是分析有无利用成本差异率人为调节成本的现象。 ( )

7. 待摊费用和预提费用常常被用作人为调节成本的蓄水池，所以一般要对二者执行分析性程序，以判断其总体合理性。（　）

8. 对存货进行监督性盘点的目的是确定存货的期末结存数量。（　）

9. 制定存货盘点计划是注册会计师的责任。（　）

10. 对于存放于异地的存货，注册会计师不能进行实地监督盘点时，只能运用函证加以证实。（　）

(二) 单项选择题

1. 下列各项中，属于生产成本审计实质性测试程序的是（　）。

A. 对成本进行分析性复核

B. 审查有关凭证是否进行适当审批

C. 审查有关记账凭证是否附有原始凭证，及原始凭证的顺序编号是否完整

D. 询问和观察存货的接触、审批程序

2. 有关存货审计的下列表述中，正确的是（　）。

A. 对存货进行监盘是证实存货“完整性”和“权利”认定的重要程序

B. 对难以盘点的存货，应根据企业存货收发制度确认存货数量

C. 存货计价审计的样本应着重选择余额较小且价格变动不大的存货项目

D. 可以通过审阅验收部门的业务记录进行存货截止审计，即查明资产负债表日前后购入的货物是否在同期入账

3. 为测试所记录的成本是否均已发生而非虚构，注册会计师应（　）。

A. 对重大在产品项目进行计价测试

B. 抽取料、工、费的原始记录，与成本明细账进行核对

C. 从成本明细账中选取若干笔业务，与料、工、费的原始凭证进行核对

D. 抽查成本计算单，检查各种费用的归集和分配以及成本的计算是否正确

4. 对存货进行监督性盘点是（　）。

A. 注册会计师的责任

B. 会计师事务所的质量控制程序

C. 被审计单位管理当局的责任

D. 被审计单位的内部控制制度

5. 对于外购存货业务，最容易发生滞后入账的情况是（　　）。

A. 单（结算账单）货同到

B. 期末时单到货未到

C. 期末时货到单未到

D. 资产负债表日前付款的采购业务

6. 被审计单位有少量年终在途存货，未纳入盘点范围，当年也未作采购的会计处理，则（　　）。

A. 注册会计师对此应发表保留意见

B. 注册会计师对此应发表否定意见

C. 一般不影响注册会计师对会计报表发表意见

D. 注册会计师应进一步搜集证据以确认其合理性

7. 为验证已发生的工资支出是否均已入账，应执行的程序是（　　）。

A. 检查工资费用的分配标准是否适当

B. 将工资结算汇总表、工资费用分配表与有关的费用明细账核对

C. 将工资率与工资手册核对，验证工资的计算是否正确

D. 审阅工资结算汇总表和工资费用分配表，检查其恰当性

8. 审查预提费用的计提是否正确时通常要连带进行审查的账户是（　　）。

A. 长期借款　　B. 待摊费用

C. 短期借款　　D. 递延资产

9. 存货审计一项必不可少的审计程序是（　　）。

A. 函证　　B. 监督性盘点

C. 亲自盘点　　D. 观察

10. 生产循环的起点是（　　）。

A. 生产部门领用原材料

B. 生产计划部门签发生产通知单

C. 生产部门开始生产产品

D. 购买原材料

11. 审计人员在进行年度审计时，通常坚持在结账日或接近于结账日进行存货盘点，一般不同意在年度中间盘点，除非（　　）。

A. 客户存货内部控制非常健全

B. 业务委托书有相关约定

C. 客户一再要求

D. 审计程序中已经规定

12. 某注册会计师对 A 公司 2002 年度会计报表进行审计，发现 2002 年 12 月 28 日购入一批价值 30 万元的货物发票已到，但货物至 2003 年 1 月 5 日才收到，A 公司未对上述购货业务记录于 2002 年账目中，因此，注册会计师可以认定（　　）。

A. A 公司 2002 年末存货及利润同时虚减 30 万元

B. A 公司 2002 年末应付账款虚减 30 万元

C. A 公司在 2002 年没有进行相关记录是正确的

D. A 公司应在 2002 年 12 月 31 日资产负债表附注中进行相关披露

（三）多项选择题

1. 甲注册会计师对某公司 2002 年会计报表进行审计时，实施存货截止测试程序可能查明（　　）。

A. 少计 2002 年度的存货和应付账款

B. 多计 2002 年度的存货和应付账款

C. 虚增 2002 年度的利润

D. 虚减 2002 年度的利润

2. 在与被审计单位讨论盘点计划时，注册会计师应关注的事项有（　　）。

A. 盘点时间

B. 盘点参与人员

C. 存货是否停止流动

D. 是否编制连续编号的盘点标签

3. 注册会计师对被审计单位的存货进行截止测试的方法有（　　）。

A. 实地观察和抽查期末存货

B. 抽查存货盘点日前后的购货发票和验收报告，检查是否每张发票都附有验收报告

C. 从验收部门的业务记录中选取接近截止日的业务，检查其对应的购货发票是否在同期入账

D. 询问存货的安全保护措施是否到位

4. 为完成生产循环的完整性测试需要执行的审计程序包括（　　）。

A. 抽查成本计算单，检查各种费用的归集和分配以及成本的计算是否正确

B. 审查有关原始凭证的编号是否连续

C. 分析性复核

D. 从有关的原始凭证中选取样本，检查其在生产成本明细账中的记录

5. 注册会计师在对存货进行计价测试时需要考虑的问题有（　　）。

A. 测试样本是否具有代表性

B. 存货计价方法是否合理且一贯

C. 是否有抵押、担保的存货

D. 存货跌价准备的计提是否正确

6. 存货周转率的波动可能意味着被审计单位存在（　　）。

A. 销售产品总体结构发生变动

B. 有意或无意地减少存货储备

C. 存货成本项目发生变动

D. 存货核算方法发生变动

7. 在生产与服务循环的有关内部控制中，不相容的职务有（　　）。

A. 生产的授权审批和生产过程的记录职务

B. 生产过程的记录和生产的执行职务

C. 存货的保管和记录职务

D. 工资的授权批准和记录职务

8. 审查生产成本的直接材料项目时，需要抽查的原始凭证通常有（　　）。

A. 领料单　　B. 发出材料汇总表

C. 材料费用分配汇总表　　D. 成本计算单

9. 审查原材料、包装物和库存商品时通常要执行的程序有（　　）。

A. 审查分类是否正确　　B. 计价测试

C. 监督性盘点　　D. 截止测试

10. 下列关于存货监盘程序的说法中正确的是（　　）。

A. 注册会计师应向被审计单位询问盘点的准备工作是否充分

B. 注册会计师应亲自观察存货的盘点

C. 注册会计师应选取不少于存货总量的 10%的部分进行抽点

D. 对寄放在外的存货，可以采用向寄存单位函证的方法加以确认

11. 注册会计师需要对应付工资进行审计，原因在于（　　）。

A. 工资费用一般是产品成本的重要组成部分

B. 工资费用分配不当会影响损益情况

C. 工资费用通常是被审计单位的一项重要费用

D. 同存货一样，工资核算的方法复杂多样

12. 在监督客户存货盘点时，如果发现某类存货盘点错误，注册会计师应当（　　）。

A. 提请客户重新盘点该类存货，并改正错误

B. 视该类存货价值占整个存货的比重，确定是否提请客户重新盘点

C. 提请客户重新盘点整个存货，并改正错误

D . 将有关情况记录于工作底稿

13. 如果要确定直接材料成本的金额准确性，注册会计师的审计程序可能包括（　　）。

A. 抽查材料领用单，查明是否已经适当授权批准

B. 抽查产品成本计算单，检查相关计算是否正确

C. 分析比较同一产品前后年度的直接材料成本，查明是否存在重大波动

D. 检查直接材料成本在会计报表中的披露是否恰当

㈣ 分析题

1. 注册会计师在对 A 公司存货项目的相关内部控制进行研究评价之后，发现 A 公司存在以下五种可能导致错误的情况：

⑴ 所有存货都未经认真盘点。

⑵ 接近资产负债表日前入库的产成品可能已纳入存货盘点范围，但可能未进行相关会计记录。

⑶ 由 B 公司代管的某种材料可能不存在。

⑷ B 公司存放于 A 公司仓库内的某种产品可能已计入 A 公司存货项目。

⑸ 存货计价方法已作变更。

要求：说明为了证实上述情况是否真正导致错误，注册会计师应当分别执行的最主要的实质性测试程序（每一种情况只列一项程序）。

2. 注册会计师对甲股份有限公司 2002 年度会计报表进行审计。该公司 2002 年度的供产销形势与上年相当。该公司提供的未经审计的 2002 年度会计报表附注的部分内容如下：

主营业务收入和主营业务成本项目附注：主营业务收入/主营业务成本（2002 年度发生额）为 61 020/52 819。

品名	主营业务收入		主营业务成本	
	2001 年发生额	2002 年发生额	2001 年发生额	2002 年发生额
X 产品	40 000	41 000	38 000	33 800
Y 产品	20 000	20 020	19 000	19 019
合　计	60 000	61 020	57 000	52 819

要求：假定上述附注内容中的年初数和上年比较数均已审定无误，请帮助注册会计师运用分析性复核方法，指出上述附注中存在或可能存在的不合理之处，并说明理由。

3. 某企业的原材料采用计划成本核算，注册会计师发现甲材料的计价存在问题，具体情况如下：5 月初材料成本差异为超支差 10 800 元，库存材料成本 300 000 元；5 月份购入部分计划成本为 2 400 000 元，其实际成本为 2 356 800 元；5 月份基本生产车间生产产品领用，计划成本为 480 000 元，企业结转材料成本超支差 9 600 元。

要求：⑴ 说明审计的方法；⑵ 指出存在的问题；⑶ 提出调整意见。

六、案例

1. 中兴会计师事务所于 2002 年 12 月 10 日接受甲公司的委托进行年度会计报表审计。据了解，甲公司原是华远会计师事务所的常年客户，经向甲公司负责人员询问得知，负责甲公司审计业务的华远事务所的注册会计师李峰离职，经李峰介绍，转而委托中兴会计师事务所。中兴会计师事务所的注册会计师要求在 12 月 31 日参与对公司存货进行盘点，甲公司婉言拒绝，原因是公司曾于 6 月 30 日进行了盘点，当时李峰参与了盘点工作，且盘点时的所有资料均可以提供给注册会计师复核，现在刚刚接受一张订单，交货期限很短，如果停工盘点，则难以按期交货。

对此，中兴事务所的注册会计师做了大量的工作，现了解到下面这些信息：

⑴ 李峰与甲公司的总经理私人关系甚好。

⑵ 甲公司存货的内部控制有一定漏洞。

⑶ 审阅 6 月 30 日的盘点记录，其中 A 产品期末盘存量是 20 000 件，查阅以前月份的存货明细账，A 产品的期末库存每月都保持在 10 000件至 12 000 件之间。

⑷ 甲公司的生产经营特点决定了存货的比重较大，约占总资产的 40%左右。

在这种情况下，注册会计师是否应该坚持对存货进行监督性盘点？如果不能进行，能否出具无保留意见的审计报告？请说明原因。

2. 注册会计师在审查某公司的销售费用时，发现临时销售人员的工资发放存在问题，具体情况是：由销售部门负责录用临时销售人员，因为流动性非常大，所以人事部门没有为这些人员建立人事记录，每月由销售科长上报临时销售人员名单，按每人每月 300 元发放工资，工资款由销售科长填制领款单后向财会科领取，并负责向销售人员发放，之后将由销售人员签名的工资结算单交回财会部门，财会部门不再进行复核。对此，注册会计师抽查了销售科全年的工资结算单，发现其中几个月有几个人的工资是由销售科长代领的。

请你分析该公司在工资发放中可能存在的问题及其产生原因，并提

出相应的管理建议。

【案例提示】

1.

在这种情况下，注册会计师必须坚持对存货进行监督性盘点，否则不能出具无保留意见的审计报告。主要考虑如下几个方面原因：

第一，监盘是存货审计的必要程序，况且存货占总资产的比重很大。

第二，存货的内部控制有一定漏洞，这种情况下只在期中进行盘点是不妥的，况且前任注册会计师与公司总经理私人关系甚好。

第三，前任注册会计师李峰与公司总经理关系甚好，李峰的离职导致甲公司变更委托，在这种情况下，应考虑能否充分信赖前任注册会计师的工作。

第四，6 月 30 日的盘点结果与以前月份的期末存货数量有相当大的波动，更应提醒现任注册会计师不能充分信赖前任注册会计师的工作。

2.

该公司在工资发放中销售科长吃空额的可能性非常大，也就是说，可能由销售科长代领工资的人员根本不存在，而这笔工资款由销售科长侵吞。

造成这种情况的原因是因为内部控制的严重缺陷。被审单位没有为临时销售人员建立人事记录，财务部门不对人员工资进行复核，只凭由销售人员在工资结算单上签字是不足以起到控制作用的。

对被审单位的这一部分内部控制措施提出如下几点改进建议：

⑴ 由销售部门和人事部门共同负责录用临时销售人员，人事部门为每个人建立人事记录，临时人员离职应由销售部门及时通知人事部门，人事部门每月向财会部门报送一份销售人员名单。

⑵ 取消人均工资 300 元的发放方法，改为按销售量提成的方式。每月由销售人员在销售量统计表上签名，销售部门再按产品分类汇总编制销售量统计表 （公司所售产品的品种不多），同时交财会部门与有关记录核对。

⑶ 每月由销售部门计算临时销售人员工资，送交财会部门审核，

与销售量统计核对，并验算提成工资计算的正确性。

七、阅读文献

1. 朱荣恩：《审计学》，第 9 章，北京，高等教育出版社，2000。

2. 余玉苗：《审计学》，第 10 章，北京，清华大学出版社，2002。

3. ［美］A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，中文 1 版，第 19 章，北京，中国审计出版社，2001。

八、练习题参考答案

1.√ 2.× 3.√ 4.× 5.√ 6.√ 7.√ 8.√ 9.× 10.×

（二）单项选择题

1.A 2.D 3.C 4.A 5.C 6.C 7.B 8.C 9.B 10.B 11.A 12.C

（三）多项选择题

1.ABCD 2.ABCD 3.BC 4.BD 5.ABD 6.BCD 7.ABCD 8.ABCD 9.BCD 10.ABCD 11.ABC 12.AD 13.ABC

（四）分析题

1.

⑴ 对期末存货进行监盘。

⑵ 对期末存货进行截止测试。

⑶ 向 B 公司进行函证。

⑷ 询问管理当局，审阅相关合同与信函，并向 B 公司进行函证。

⑸ 进行计价测试。

2.

存在的不合理之处：X 产品 2002 年的销售毛利率为 17.57%，大大高于 2001 年的 5%。理由：既然公司 2002 年的供产销形势与上年相当，通常应保持大致相当的销售毛利率水平。

3.

⑴ 审计方法：首先审阅“生产成本”、“原材料”和“材料成本差异”等明细账，抽查甲材料购进、领用的原始凭证以及发出材料汇总表等，验算领用材料应负担的成本差异。

⑵ 存在的问题：

验算领用材料应负担的成本差异：

$$\text{材料成本差异率} = \frac{10\,800 + (2\,356\,800 - 2\,400\,000)}{300\,000 + 2\,400\,000} \times 100\% = -1.2\%$$

$$\text{发出材料应负担的成本差异} = 480\,000 \times (-1.2\%) = -5\,760 \text{（元）}$$

通过计算可以发现，企业多转了发出材料应负担的成本差异 15 360（5 760 + 9 600）元。

⑶ 建议企业作如下调账处理：

借：生产成本　　15 360

贷：材料成本差异　　15 360

第十四章　筹资与投资循环审计

一、学习目的与要求

- 了解筹资和投资所涉及的主要业务活动、主要凭证和会计记录
- 了解筹资业务和投资业务的主要内部控制和符合性测试程序
- 掌握筹资和投资的交易测试程序
- 重点掌握短期借款和长期借款的审计目标和实质性测试程序
- 重点掌握所有者权益的审计目标以及股本和实收资本的实质性测试程序
- 掌握资本公积、盈余公积、未分配利润的实质性测试程序
- 重点掌握短期投资和长期投资的审计目标和实质性测试程序
- 掌握应收补贴款、其他应收款、应付股利、应付债券、其他应付款、无形资产、长期待摊费用、财务费用、管理费用、补贴收入、营业外收入、营业外支出、所得税等账户的实质性测试程序

二、相关准则与制度

- 《独立审计具体准则第 27 号——函证》
- 《企业会计准则——投资》
- 《企业会计制度》银行借款、股本等科目的相关内容

三、预习要览

(一) 关键概念

筹资交易　投资交易　内部控制　控制测试　交易测试　银行借款　所有者权益　短期投资　长期投资　审计目标　审计程序

(二) 关键问题

1. 如何进行筹资业务和投资业务的交易类别测试？

2. 如何进行短期借款和长期借款的实质性测试？
3. 如何进行股本和实收资本的实质性测试？
4. 资本公积、盈余公积、未分配利润的实质性测试程序有哪些？
5. 如何进行短期投资和长期投资的实质性测试？
6. 其他应收款和其他应付款的实质性测试程序有哪些？
7. 财务费用和管理费用的实质性测试程序有哪些？
8. 营业外收入和营业外支出的实质性测试程序有哪些？

四、重点与难点解析

1. 筹资和投资的交易测试程序都是从真实性目标、完整性目标、估价准确性目标、分类正确性目标、记录及时性目标、过账及汇总准确性目标出发，所实施的审计程序的思路基本是一致的。

2. 在短期借款和长期借款的审计程序中，有一些程序是共同的，如编制或索取明细表、审查借款的合理性、向银行或其他债权人函证等。在长期借款的审计程序中，审查长期借款的借款费用是一项重要的程序，长期借款费用处理的错误一般属于混淆资本性支出和收益性支出的错误，对当期损益和下期损益都会产生影响。

3. 所有者权益增减变动的业务较少而金额较大，注册会计师在审计中一般直接进行详细的实质性测试，而且主要是防止高估。除了审查相关业务的会计处理、报表披露等程序以外，通过审核有关的原始凭证确定所有者权益的交易是否符合有关的法规规定和董事会等的决议是审计程序中的重要内容。

4. 短期投资和长期投资的审计程序中，有一些程序是共同的，如审查投资业务的授权批准情况、实地盘点或函证投资证券、审查投资的入账价值、审查投资收益的处理等。除此以外，在长期投资的审计程序中，投资方法的选择和长期投资业务的合规性是重要的审计程序。

5. 对其他应收款和其他应付款，重要的程序是选择大额或异常的项目进行询证、进行截止测试、检查有无长期挂账的项目、报表披露是否恰当等。

6. 对无形资产，尤其注意入账价值的确定、减值准备的提取、摊销的处理、所有权或使用权的转让等。

7. 对财务费用和管理费用，重要的审计程序是抽查大额或异常的项目、分析性复核、截止测试、报表披露等。

8. 对营业外收入和营业外支出，尤其注意核算内容的审查、大额或异常项目的审查等。

五、练习题

(一) 判断题

1. 如果被审计单位长期投资超过其净资产的 50%，注册会计师应提请被审计单位采用权益法核算长期投资。 ( )

2. 如果企业的长期投资证券是委托某些专门机构代为保管，注册会计师应向这些保管机构进行函证，以证实投资证券的存在性和金额准确性。 ( )

3. 在审查盈余公积的使用时，注册会计师应查实被审计单位公益金仅仅用于职工集体福利。 ( )

4. 注册会计师审查公开发行股票公司已发行的股票数量是否真实、是否已收到股款时，应向主要股东函证。 ( )

5. 长期借款发生以后，一般在偿还期内很少发生变动。如果被审计年度长期借款没有发生变动，注册会计师可以省略相关的审计程序。 ( )

6. 为确定“应付债券”账户期末余额的合法性，注册会计师应直接向债务人及债券的承销人或包销人进行函证。 ( )

7. 由于对所有者权益项目通常直接进行详细的实质性测试，所以注册会计师可以不了解所有者权益的内部控制。 ( )

(二) 单项选择题

1. 注册会计师在审查长期债券投资的溢价摊销时，不应重点审查的是 ( )。

A. 摊销方法是否合规

B. 每期摊销额计算是否正确

C. 每期投资收益是否为应计利息和溢价摊销额之差

D. 长期债券投资是否采用权益法核算

2. 注册会计师审计应付债券时，如果被审计单位应付债券业务不

多，可直接进行（　　）。

A. 内部控制调查　　B. 符合性测试

C. 实质性测试　　D. 穿行测试

3. 注册会计师审计股票发行费用的会计处理时，若股票溢价发行，应查实被审计单位按规定将各种发行费用（　　）。

A. 先从溢价中抵销　　B. 作为长期待摊费用

C. 作为递延资产　　D. 作为当期管理费用

4. 注册会计师要验证企业长期投资是否超过其净资产的 50%，为使审计工作更有效，其实施相关审计程序的最佳时间是（　　）。

A. 审计计划阶段　　B. 符合性测试阶段

C. 对被投资单位验资时　　D. 审计完成阶段

5. 当发现记录的债券利息费用大大超过相应的应付债券账户余额与票面利率乘积时，注册会计师应当怀疑（　　）。

A. 应付债券的折价被低估　　B. 应付债券被高估

C. 应付债券被低估　　D. 应付债券的溢价被高估

6. 甲注册会计师审计某公司长期借款业务时，为确定“长期借款”账户余额的真实性，可以进行函证。函证的对象应当是（　　）。

A. 该公司的律师　　B. 金融监管机构

C. 银行或其他有关债权人　　D. 该公司的主要股东

7. 所有者权益审计采用的方法一般是（　　）。

A. 详查法　　B. 抽查法

C. 分析法　　D. 分析性复核

8. 注册会计师为了验证被审计单位在资产负债表日所列示的长期投资确实归被审计单位所有，应实施的最佳审计程序是（　　）。

A. 将交易及会计记录进行核对，确定所有交易均经批准或授权

B. 抽查投资交易原始凭证，证实有关凭证是否已预先编号

C. 函证资产负债表日被托管的所有证券

D. 将明细账与总账进行核对

9. 在应付债券的审计中一般不涉及的账户是（　　）。

A. 在建工程　　B. 财务费用

C. 投资收益　　D. 银行存款

10. 企业不按期进行应付债券的折、溢价摊销（　　）。

A. 不会影响在建工程的账面记录

B. 不会影响财务费用的账面记录

C. 不会影响应付债券的账面价值

D. 不会影响应付债券的面值

11. 甲公司 2000 万股普通股股票上市发行，下列审计程序中审计人员最不可能执行的是（　　）。

A. 向该公司的开户银行函证　　B. 向证券登记结算公司函证

C. 检查股票备查登记簿　　D. 检查该公司已签发的现金支票

12. 审查未分配利润时，一般不涉及的账户是（　　）。

A. 应付股利　　B. 股本

C. 本年利润　　D. 利润分配

（三）多项选择题

1. 注册会计师审查无形资产的摊销时，应查实（　　）。

A. 摊销的方法是否合理　　B. 摊销的金额是否计算无误

C. 摊销的会计处理是否正确　　D. 摊销的程序是否合理

2. 对于实收资本的减少，注册会计师应查明被审计单位是否（　　）。

A. 事先通知所有债权人，债权人无异议

B. 事先通知所有债务人，债务人无异议

C. 经股东大会决议同意，并修改公司章程

D. 减资后的注册资本不低于法定注册资本的最低限额

3. 某公司长期股权投资采用权益法进行核算，在审查长期股权投资的投资收益时，注册会计师应重点查实（　　）。

A. 该公司采用权益法核算长期股权投资是否经过批准

B. 被投资企业净资产增减变动数额是否真实、准确

C. 该公司的投资比例是否真实、准确

D. 该公司分享的净资产增减变动数额是否真实、准确

4. 某客户的财务负责人担任证券的会计记录工作，他不宜再（　　）。

A. 参与证券买卖　　B. 参与证券保管

C. 兼任证券业务的授权审批　D. 兼任证券买卖的负责人

5. 下列各项中可以作为长期借款实质性测试审计证据的是（　　）。

A. 长期借款明细表

B. 长期借款的合同和授权批准文件

C. 相关抵押资产的所有权证明文件

D. 重大长期借款的函证回函和逾期长期借款的展期协议

6. 下列各项控制措施中属于筹资业务的实物控制的是（　　）。

A. 设立债券和股票筹资登记簿

B. 委托代理机构发放股利

C. 已收回的债券应及时注销

D. 股利发放要以董事会有关发放股利的决议文件为依据

7. 下列关于所有者权益审计的说法中正确的是（　　）。

A. 一般采用详细审计的方法

B. 通常不需要了解相关的内部控制

C. 符合性测试是必须要执行的程序

D. 重点要防止高估

8. 为证实长期借款披露的恰当性，审计人员应注意（　　）。

A. 借款合同中有关限制条件的财务信息的披露情况

B. 一年内到期的长期借款的分类情况

C. 长期借款的授权批准情况

D. 长期借款的抵押和担保的披露情况

9. 下列审计程序中属于分析性复核的是（　　）。

A. 根据长期借款的加权平均总额和加权平均利息率计算全年的利息费用，并与实际利息费用比较

B. 根据每月的借款利息和平均利息率推算长期借款的金额，据以检查长期借款的漏计和低估情况

C. 根据票面利率和债券的面值计算应计利息数，并验证企业的账面记录

D. 验算盈余公积的提取基数和提取金额

10. 向债券登记结算公司函证，可以获取证据证明上市公司的（　　）。

A. 期末股本计价的正确性

B. 股本的报表披露的恰当性

C. 涉及股本的业务的授权情况

D. 股本业务记录的正确性

11. 对盈余公积的审计，审计人员一般是由盈余公积账户追查至（　）。

A. 资产负债表　　B. 利润表

C. 利润分配表　　D. 现金流量表

12. 企业如果不按期计算应付债券的应计利息，可能会影响（　）。

A. 在建工程账户的记录

B. 财务费用账户的记录

C. 应付债券的账面价值

D. 应付债券的折价或溢价摊销额

（四）综合题

1. 甲公司 2000 年 1 月 1 日为购建固定资产发行企业债券，面值 5 000 000元，3 年期，年利率 6%，每年 6 月 30 日付息一次，到期一次还本。发行收入 5 090 000 元存入银行。固定资产在 2000 年 6 月 30 日投入使用。2000 年的会计处理如下（公司在会计报表附注中披露采用直线法进行溢价摊销）：

⑴ 取得发行收入存入银行时：

借：银行存款　　5 090 000

　贷：应付债券　　5 090 000

⑵ 6 月 30 日付息时：

借：财务费用　　150 000

　贷：银行存款　　150 000

要求：

⑴ 请指出上述会计处理中的错误，并说明对 2000 年的资产和损益有何影响。

⑵ 作调账处理。

2. 审计人员审查某公司 2001 年的长期投资业务，具体情况如下：

⑴ 2001 年 1 月 1 日，以每股 1 元的价格购入方达公司股票 100 万股，占方达公司股票总数的 30%。方达公司 2001 年度税后利润 200 万元，并发放 50 万元作为现金股利。

⑵ 2001 年 1 月 1 日，以 109 万元购入面值为 100 万元、三年期、票面利率为 6%、到期一次还本付息的债券。公司按直线法进行溢价摊销。

⑶ 账面资料显示：

“股票投资”明细科目年末余额 100 万元，“债券投资”明细科目年末余额为 109 万元；“投资收益”科目的贷方发生额中，股票投资的股利收入为 15 万元，债券投资的利息收入为 6 万元。

要求：分析上述长期投资业务会计处理中的问题，并计算长期投资明细科目的期末余额，以及投资收益的正确金额。

六、案例

某会计师事务所接受委托，对某上市公司 2002 年度会计报表进行审计。注册会计师于 2002 年 12 月 2 日对该公司的内部控制制度进行了解和测试，并在审计工作底稿中记录了了解和测试的事项。部分内容如下：

⑴ 该公司股东大会批准董事会的投资权限为 1 亿元以下，董事会决定由总经理负责实施。总经理决定由证券部负责总额在 1 亿元以下的股票买卖。该公司规定，公司划入营业部的款项由证券部申请，由会计部审核，总经理批准后划转入公司在营业部开立的资金账户。经总经理批准，证券部直接从营业部资金账户支取款项。证券买卖、资金存取的会计记录由会计部处理。注册会计师了解和测试投资的内部控制后发现：证券部在某营业部开户的有关协议及补充协议未经会计部或其他部门审核。根据总经理的批准，会计部已将 8000 万元汇入该户。证券部处理证券买卖的会计记录，月底将证券买卖清单交给会计部，会计部据以汇总登记。

⑵ 该公司控股股东的法定代表人同时兼任该公司的法定代表人，总经理是聘任的。在公司章程及相关决议中未具体载明股东大会、董事会、经营班子的融资权限和批准程序。经了解，该公司由财务部负责融

资，2002 年根据总经理的批示向工商银行借入了 1 亿元贷款。

要求：

⑴ 根据上述内容，假定未描述的其他内部控制不存在缺陷，请指出该公司内部控制在设计和运行方面的缺陷，并提出改进建议。

⑵ 根据对该公司内部控制的了解和测试，请分别指出上述内部控制缺陷与哪些会计报表项目和科目的何种认定相关。

【案例提示】

⑴ 内部控制存在的缺陷及改进建议

由证券部直接支取款项使授权与执行职务未得到分离，使款项的安全得不到保证。建议该公司从资金账户中支取款项时，由会计部审核和记录、由证券部办理。

与证券投资有关的活动要由两个部门控制。有关的协议未经独立部门审核，会使有关的条款未全部在协议中载明，可能存在协议外的约定。建议该公司与营业部的协议应经会计部或其他部门审核。

证券部自己处理证券买卖的会计处理，业务的执行与记录这两个不相容职务未分离，并且未得到适当的授权和批准；月末会计部汇总登记证券投资记录，未及时按每一种证券分别设立明细账，详细核算。应建议公司由会计部负责对投资进行核算，及时分品种设立明细账详细核算。

借款应得到适当的授权或批准。建议该公司在公司章程或有关决议中具体规定股东大会、董事会、经营班子的关于筹资的权限和批准程序。

⑵ 内部控制缺陷与会计报表项目认定的关系

由证券部直接支取款项与投资的“完整性”、“存在或发生”认定有关。

与证券部的协议未经独立部门审核与投资的“完整性”认定有关。

由证券部进行会计核算、会计部月末汇总与投资的“估价或分摊”、“完整性”认定有关。

在公司章程及相关决议中未具体载明股东大会、董事会、经营班子的融资权限和批准程序，与借款的“完整性”、“存在或发生”、“估价或分摊”的认定有关。

七、阅读文献

1. 朱荣恩：《审计学》，第 10 章，北京，高等教育出版社，2000。

2. 余玉苗：《审计学》，第 11 章，北京，清华大学出版社，2002。

3. ［美］A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，中文 1 版，第 20 章，北京，中国审计出版社，2001。

八、练习题参考答案

㈠ 判断题

1. × 2.√ 3. × 4. × 5. × 6. × 7. ×

㈡ 单项选择题

1.D 2.C 3.A 4.D 5.C 6.C 7.A 8.C 9.C 10.D 11.D 12.B

㈢ 多项选择题

1.ABC 2.ACD 3.BCD 4.ABCD 5.ABCD 6.AC 7.AD 8.ABD 9.AB 10.AD 11.BC 12.ABC

㈣ 分析题

1.

上述会计处理有错误，具体说明如下：

⑴ 债券为溢价发行，应设置债券面值、债券溢价明细账分别核算债券面值和溢价，并应在付息时和年末进行溢价的摊销。

⑵ 因为发行债券所筹资金是用于固定资产购建，所以固定资产投入使用之前发生的债券利息应计入固定资产价值，固定资产投入使用之后发生的债券利息应作为财务费用核算。

⑶ 年末没有作计提利息和溢价摊销的会计处理。

上述问题对当年资产和损益的影响：少计资产 135 000 元，少计利润 15 000 元。具体说明如下：

⑴ 由于在 6 月 30 日没有将所付利息资本化并进行溢价摊销，所以少计资产 135 000 （5 000 000 × 6% ÷ 2 - 90 000 ÷ 6）元，多计财务费用 150 000 元，导致少计利润 150 000 元。

⑵ 由于在年末没有计提应计利息并进行溢价摊销，所以少计财务

费用 135 000 （300 000 ÷ 2 - 90 000 ÷ 6）元，导致多计利润 135 000 元。

调账分录如下：

⑴ 债券发行时：

借：应付债券　　5 090 000

　贷：应付债券——债券面值　　5 000 000

　　应付债券——债券溢价　　90 000

⑵ 2000 年 6 月 30 日付息时：

借：在建工程　　150 000

　贷：财务费用　　150 000

同时：

借：应付债券——债券溢价　　15 000

　贷：在建工程　　15 000

⑶ 年末计提应计利息并进行溢价摊销：

借：财务费用　　150 000

　贷：应付债券——应计利息　　150 000

借：应付债券——债券溢价　　15 000

　贷：财务费用　　15 000

2.

⑴ 对股票投资，公司采用的是成本法核算。在投资比例达到 30%的情况下，应采用权益法进行核算。所以导致股票投资的期末余额和投资收益错误。

对债券投资，公司没有进行溢价的摊销。当年债券投资的期末余额应以原始价值减去当年的摊销额，投资收益应以当年的应收利息减去溢价摊销额。

⑵ 股票投资期末余额 = 100 + 200 × 30% - 50 × 30% = 145（万元）

债券投资期末余额 = 109 - （109 - 100）÷ 3 = 106（万元）

股票投资的投资收益 = 200 × 30% = 60（万元）

债券投资的投资收益 = 100 × 6% - （109 - 100）÷ 3 = 3（万元）

第十五章　货币资金审计

一、学习目的与要求

➢ 了解货币资金的内部控制及控制测试的主要内容
➢ 掌握现金的审计目标
➢ 了解现金和银行存款的内部控制
➢ 掌握现金的实质性测试程序
➢ 掌握银行存款的审计目标
➢ 掌握银行存款的实质性测试程序
➢ 了解其他货币资金的审计目标、实质性测试程序

二、相关准则与制度

➢《独立审计具体准则第 27 号——函证》
➢《独立审计具体准则第 8 号——银行间函证程序》
➢《企业会计制度》银行存款、现金等科目的相关内容

三、预习要览

(一) 关键概念

货币资金　内部控制　符合性测试　现金　银行存款　审计目标　实质性测试程序

(二) 关键问题

1. 现金的审计目标是什么？如何进行现金的实质性测试？

2. 注册会计师执行库存现金的盘点程序和存货的监盘程序有何区别？

3. 银行存款的审计目标是什么？如何进行银行存款的实质性测试？

4. 银行存款的函证与应收账款的函证有何区别？

5. 注册会计师取得银行存款余额调节表后应检查哪些内容？如果注册会计师从被审计单位的开户银行取得了 2003 年 1 月 31 日的银行对账单，该对账单能证实 2002 年 12 月 31 日银行存款余额调节表中的哪些内容？

四、重点与难点分析

货币资金内部控制的测试主要是通过检查的方法进行的，如检查收付款凭证、检查银行存款余额调节表等，即通过检查交易和事项留下的凭证来测试内部控制的执行情况。

货币资金内部控制测试的部分程序与银行存款的实质性测试的部分程序相近，如日记账与总账核对、检查银行存款余额调节表、检查外币资金的折算等，应注意二者的目的是不同的。在符合性测试中执行上述程序，是为了检查账账核对、定期编制银行存款余额调节表等内部控制制度的执行情况以及外币折算方法的合法性和一贯性，而在实质性测试中执行这些程序，则是为了检查相关内部控制下所产生的会计信息，如账账是否相符、银行存款余额调节表中未达账项的真实性、外币业务折算的正确性等。

盘点库存现金是现金实质性测试中的一项重要程序，其目的是证实现金的存在性。注意比较现金的盘点与存货的监盘程序的区别，如盘点的参加人员、盘点的范围、盘点的内容、盘点的时间、盘点的方式等方面。

检查银行存款余额调节表和函证银行存款余额都是证实银行存款是否存在的重要程序。

取得银行存款余额调节表后，应检查未达账项的真实性、资产负债表日后的进账情况。需要特别关注的是未提现支票（企业已付、银行未付）、在途存款（企业已收、银行未收）、银行已收企业未收的款项。

向银行函证，不仅可以了解银行存款的存在、了解欠银行的债务，还可以发现未登记的银行借款。注意应向本年度被审单位存过款的所有银行发函。注意比较银行存款的函证和应收账款的函证的区别。

五、练习题

(一) 判断题

1. 货币资金的支出要有合理、合法的凭据，并要有核准手续。（　）

2. 库存现金的盘点一般采用突击方式进行。（　）

3. 企业的其他货币资金业务较少，注册会计师一般直接进行其他货币资金的实质性测试。

4. 库存现金的盘点一般不能在资产负债表日后进行，因为盘点的目的是证实资产负债表日现金的实际库存数。（　）

5. 银行存款的函证一般采用否定式函证。（　）

6. 被审计单位的一年以上的定期存款或限定用途的存款不属于流动资产，应列示于其他资产项下。（　）

7. 被审计单位资产负债表上的银行存款余额，应以编制的银行存款余额调节表调整后的数额为准。（　）

8. 库存现金的盘点是针对现金的完整性目标而实施的。（　）

(二) 单项选择题

1. 下面各项中属于银行存款的符合性测试程序的是（　）。

A. 取得银行存款余额调节表并检查未达账项的真实性

B. 检查银行存款收支的正确截止

C. 检查外币银行存款的折算方法是否符合有关规定，是否与上年度一致

D. 函证银行存款余额

2. 如果注册会计师已从被审计单位的某开户银行获取了银行对账单和所有已付支票清单，该注册会计师（　）。

A. 不必再向该银行函证

B. 仍须向该银行函证

C. 可根据实际需要，确定是否向该银行函证

D. 可根据审计业务约定书的要求，确定是否向该银行函证

3. 注册会计师测试现金余额的起点是（　）。

A. 检查所有现金支出凭证和已开出支票

B. 抽取并检查现金收付款凭证，与现金日记账核对

C. 核对现金日记账与总账的余额是否相符

D. 盘点库存现金

4. 注册会计师监盘库存现金时，被审计单位必须参加的人员是（　　）。

A. 会计主管人员和内部审计人员

B. 现金出纳员和银行出纳员

C. 现金出纳员和内部审计人员

D. 出纳员和会计主管人员

5. 注册会计师需要进行函证的被审计单位的开户银行应该是（　　）。

A. 存款户已经结清的银行

B. 本年存过款的所有银行

C. 有其他货币资金存款的银行

D. 存款户尚未结清的银行

6. 如果注册会计师要证实被审计单位在临近 12 月 31 日签发的支票未予入账，最有效的审计程序是（　　）。

A. 函证 12 月 31 日的银行存款余额

B. 审查 12 月 31 日的银行对账单

C. 审查 12 月 31 日的银行存款余额调节表

D. 审查被审计单位 12 月份的支票存根和银行存款日记账

7. 银行存款截止测试的关键是（　　）。

A. 审查被审年度各月的银行存款余额调节表

B. 确定被审年度企业对各银行账户开出的最后一张支票的号码

C. 审查被审年度各月的银行对账单

D. 确定企业在被审年度记录的最后一笔银行存款业务

8. 在盘点库存现金时，注册会计师如果发现有抵充库存现金的借条及未提现支票，应（　　）。

A. 通知被审计单位及时入账

B. 在“库存现金盘点表”中注明或作必要调整

C. 将其作为审计差异，并记录于“审计差异调整表”

D. 要求被审计单位在资产负债表相关附注中列示

9. 为证实银行对账单、银行存款日记账、总账记录的正确性，注

册会计师应抽取审查一定期间的（　　）。

A. 内部控制流程图　　B. 收款凭证

C. 付款凭证　　D. 银行存款余额调节表

（三）多项选择题

1. 注册会计师实施的下列各项审计程序中，能够证实银行存款是否存在的有（　　）。

A. 分析定期存款占银行存款的比例

B. 检查银行存款余额调节表

C. 函证银行存款余额

D. 检查银行存款收支的正确截止

2. 下列关于库存现金盘点程序的说法中，正确的有（　　）。

A. 企业各部门经管的现金都应列入盘点范围

B. 库存现金盘点是证实资产负债表所列现金是否存在的一项重要程序

C. 对借条、未作报销的原始凭证，可以视同库存现金

D. 对存放在两处或两处以上的现金应同时进行盘点

3. 一个良好的银行存款内部控制制度应做到（　　）。

A. 按月编制银行存款余额调节表

B. 加强对银行存款收支业务的内部审计

C. 全部收支及时准确入账，支出要有核准手续

D. 银行存款收支与记账的岗位分离

4. 为证实银行存款是否存在，注册会计师在取得银行存款余额调节表以后应检查（　　）。

A. 企业是否按月编制银行存款余额调节表

B. 未达账项的真实性

C. 大额银行存款的收支情况

D. 资产负债表日后的进账情况

5. 注册会计师向客户的往来银行进行函证，可以了解（　　）。

A. 资产负债表所列银行存款是否存在

B. 银行存款收支记录的完整性

C. 是否有欠银行的债务

D. 是否有未登记的银行借款

6. 注册会计师对库存现金进行突击性盘点，可以实现的审计目标包括（　　）。

A. 确定资产负债表上所列示的现金是否确实存在

B. 确定被审计期间所发生的现金收支业务是否已全部记账

C. 确定现金的余额是否正确

D. 确定现金在资产负债表上的披露是否恰当

7. 一个良好的现金内部控制应该做到（　　）。

A. 控制现金坐支，当日收入现金应及时送存银行

B. 按月盘点现金，做到账实相符

C. 全部收支要有合理、合法的凭据并及时准确入账，支出要有核准手续

D. 现金收支与记账的岗位分离

六、案例

1. 甲注册会计师在对 A 公司 2002 年度会计报表进行审计时，对该公司的银行存款实施的部分审计程序如下：

⑴ 取得 2002 年 12 月 31 日的银行存款余额调节表。

⑵ 向开户银行寄发银行询证函，并直接收取寄回的询证函回函。

⑶ 取得开户银行 2003 年 1 月 31 日的银行对账单。

问题：

⑴ 甲注册会计师应采取何种方式才能直接收回开户银行的询证函回函？目的是什么？

⑵ 甲注册会计师取得银行存款余额调节表后应检查哪些内容？

⑶ 甲注册会计师索取开户银行 2003 年 1 月 31 日的银行对账单，能证实 2002 年 12 月 31 日银行存款余额调节表的哪些内容？

2. 注册会计师在审查某机器制造公司的银行存款账时，发现该公司 2003 年 5 月 31 日的银行存款日记账账面余额为 168 800 元，银行对账单余额为 166 000 元。注册会计师将银行存款日记账和银行对账单逐笔核对后，发现下列情况：

⑴ 5 月 15 日银行对账单上收到外地某加工厂的托收承付货款

60 000元，公司的银行存款日记账上没有记录。

⑵ 5月19日银行向外地某钢厂支付钢材采购款60 000元，公司的银行存款日记账上没有记录。

⑶ 5月29日公司开出转账支票1张，金额6 400元，银行对账单上没有记录。

⑷ 5月30日公司银行存款日记账记载存入转账支票1张，金额9 200元，银行对账单上没有记录。

要求：根据上述情况，验证公司5月31日的银行存款日记账余额是否正确，分析公司银行存款管理中可能存在的问题，并提出进一步的审查意见。

【案例提示】

1.

⑴ 注册会计师应在询证函内指明回函请直接寄至甲注册会计师所在的会计师事务所，或在询证函内附上贴足邮票的以甲注册会计师所在会计师事务所为回函地址的信封。甲注册会计师直接收回开户银行询证函的目的是防止A公司截留或更改回函。

⑵ 甲注册会计师应检查银行存款余额调节表中未达账项的真实性，以及资产负债表日后的入账情况。

⑶ 甲注册会计师索取开户银行2003年1月31日的银行对账单，能证实列示在银行存款余额调节表中的在途存款和未兑现支票的真实性。

2.

公司银行存款日记账的正确余额应该为：

166 000 + 9 200 - 6 400 + 60 000 - 60 000 = 168 800 (元)

公司的银行存款日记账余额是正确的。

公司可能存在出借银行账户的问题，因为5月15日和19日银行对账单上有一收一付金额相等的两笔收支记录，而公司的银行存款日记账上没有相应的收付记录。根据银行对账单上显示的收付记录的内容，可以检查公司的主营业务收入明细账和材料采购明细账，如果主营业务收入明细账上没有向外地某加工厂销售的记录，材料采购明细账上没有向外地某钢厂采购材料的记录，可以断定公司确实存在出借银行账户的

问题。

七、阅读文献

1. ［美］A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，中文 1 版，第 21 章，北京，中国审计出版社，2001。

2. 朱荣恩：《审计学》，第 11 章，北京，高等教育出版社，2000。

3. 余玉苗：《审计学》，第 12 章，北京，清华大学出版社，2002。

八、练习题参考答案

（一）判断题

1.√ 2.√ 3.√ 4.× 5.× 6.√ 7.× 8.×

（二）单项选择题

1.C 2.B 3.C 4.D 5.B 6.D 7.B 8.B 9.D

（三）多项选择题

1.BC 2.ABD 3.ABCD 4.BD 5.ACD 6.ABC 7.ABCD

第十六章　特殊项目审计

一、学习目的与要求

- 掌握期初余额的含义和审计目标
- 理解期初余额的审计程序
- 重点掌握期初余额的审计结论对本期审计意见类型的影响
- 掌握期后事项的审计目标和审计程序
- 重点掌握期后事项的含义、种类和期后事项对审计报告的影响
- 了解会计政策变更、会计差错更正、会计估计的审计目标和审计程序
- 掌握非货币性交易的审计目标和审计程序
- 掌握关联方及其交易的审计目标和审计程序
- 掌握财务承诺和或有事项的审计目标和审计程序
- 掌握持续经营假设的审计目标和审计程序
- 重点掌握持续经营假设对审计报告的影响
- 掌握错误与舞弊、违反法规行为的含义
- 了解增加错误与舞弊的情形、管理舞弊的主要手段以及管理舞弊的“红旗”警讯
- 掌握错误与舞弊的审计程序
- 掌握编制和实施审计计划时如何关注违反法规行为
- 掌握发现可能存在违反法规行为时的处理
- 掌握违反法规行为对审计报告的影响

二、相关准则与制度

- 《独立审计具体准则第 8 号——错误与舞弊》
- 《独立审计具体准则第 14 号——期初余额》

➢《独立审计具体准则第 15 号——期后事项》
➢《独立审计具体准则第 16 号——关联方及其交易》
➢《独立审计具体准则第 17 号——持续经营》（修订）
➢《独立审计具体准则第 18 号——违反法规行为》
➢《独立审计具体准则第 25 号——会计估计》
➢《独立审计实务公告第 5 号——合并会计报表审计的特殊考虑》

三、预习要览

（一）关键概念

期初余额　期后事项　会计政策变更　会计差错更正　会计估计　非货币性交易　关联方及其交易　财务承诺　或有事项　持续经营假设　审计目标　审计程序　审计报告　错误　舞弊　违反法规行为

（二）关键问题

1. 注册会计师在什么情况下需要对期初余额进行审计？期初余额的审计目标是什么？

2. 如何根据期初余额的审计结论确定其对本期审计意见类型的影响？

3. 关联方及其交易的审计目标是什么？简要说明通常需要执行哪些专门的审计程序进行关联方交易的审计？

4. 或有事项的审计目标是什么？

5. 什么是期后事项？期后事项分为哪两种类型？各自对会计报表有何影响？

6. 注册会计师对审计外勤工作结束日之前和之后发生的期后事项的责任有什么不同？对审计报告有何影响？

7. 持续经营假设对审计意见有何影响？

8. 被审计单位在财务状况、经营情况等方面出现哪些迹象时可能导致注册会计师对其持续经营能力产生疑虑？

9. 表明被审计单位会计报表存在潜在错报或漏报危险的信号有哪些？

10. 注册会计师在会计报表审计中如何关注错误与舞弊行为？错误与舞弊行为对注册会计师的审计业务有何影响？

11. 注册会计师发现可能存在违反法规行为时应如何处理？违反法规行为对注册会计师出具审计报告有何影响？

四、重点与难点解析

（一）期初余额的审计

从以下几个方面掌握这部分内容：

1. 期初余额的含义。

2. 什么情况下要对期初余额进行审计？

⑴ 首次接受委托。

⑵ 需要发表审计意见的当期会计报表中使用了前期会计报表的数据。

3. 期初余额的审计目标。

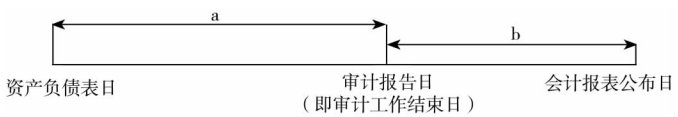
4. 对期初余额无需专门发表审计意见，但要实施适当的审计程序。掌握通常需要执行的审计程序。

考虑期初余额的审计结论对会计报表审计意见的影响。

（二）期后事项的审计

从以下几个方面把握这部分内容：

1. 期后事项的定义



在期后事项的定义中，之所以把期后事项的发生时间分为两段，是因为注册会计师对这两段时间内发生的期后事项所负的责任不同。

2. 期后事项的种类

根据期后事项对会计报表的影响不同，可将期后事项分为两类。这与期后事项发生的时间没有关系。下面两类期后事项既可能发生在审计报告日之前，也可能发生在审计报告日之后。

⑴ 对资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项：

①这类事项的主要情况出现在被审计单位资产负债表日之前。

②应提请被审计单位调整会计报表。

③具体项目。

⑵ 不影响会计报表金额，但可能影响对会计报表正确理解的事项：

①这类事项的主要情况出现在被审计单位资产负债表日之后。

②应提请被审计单位在会计报表附注中披露。如不披露，会影响对会计报表的正确理解。

③具体项目。

3. 期后事项的审计目标和审计程序

4. 期后事项对审计报告的影响

⑴ 对已经发现的重大期后事项，注册会计师应根据期后事项的类型，分别提出调整或披露建议。如果被审计单位不接受调整或披露建议，注册会计师应发表保留意见或否定意见。

⑵ 注册会计师对 a、b 两个时间段内 (即审计报告日之前和审计报告日之后) 发生的期后事项所负的责任不同：

①在审计外勤工作结束日之前，注册会计师应主动实施审计程序或进行专门询问以发现审计报告日之前发生的期后事项。

②在审计外勤工作结束日之后，注册会计师没有责任主动实施审计程序或进行专门询问以发现审计报告日之后发生的期后事项。但应对其知悉的期后事项予以关注，并实施相应的审计程序，以确定期后事项的类型及其对会计报表和审计报告的影响程度。

⑶ 审计报告日之后发生的期后事项，注册会计师在追加审计程序之后，对审计报告时间有两种表述方法：一是以延长后的审计外勤工作结束日作为审计报告日，二是标注双重日期。两种做法对注册会计师责任的影响不同。

⑷ 在会计报表公布日后获知审计报告日已经存在但尚未发现的期后事项，注册会计师应与被审单位讨论如何处理，并考虑是否需要修改已审计会计报表。如被审计单位拒绝采取适当措施，注册会计师应考虑是否修改审计报告。

(三) 或有事项的审计

或有事项可能产生或有资产，也可能产生或有负债。

⑴ 或有资产：不应在会计报表中确认，一般也不应披露。

⑵ 或有负债

①如果或有负债可能导致损失，且损失的金额可以合理估计，则应将其确认为“预计负债”，作为会计报表项目在会计报表中反映出来。

②如果或有负债可能导致损失，但损失的金额无法合理估计；或导致损失的可能性很小，则对该项或有负债只应在会计报表附注中披露。

注册会计师对或有事项进行审计，首要目标在于确定或有事项是否存在，根据客户对或有事项的确认和披露情况，决定对会计报表审计意见的影响。

要求掌握或有事项的种类、审计目标，了解或有事项的审计程序。

⑷ 持续经营假设的审计

掌握审计目标、审计程序和对审计报告的影响。

⑸ 错误与舞弊的审计

审计人员应以充分适当的审计证据证实或消除对存在错误或舞弊的怀疑，并考虑对审计报告的影响；如果客户的最高管理人员涉嫌舞弊时，影响律师咨询并考虑取消审计业务约定。

⑹ 违反法规行为的审计

审计人员执行会计报表审计业务时，在审计计划和审计实施阶段都应当保持应有的职业谨慎，充分关注可能对会计报表产生重大影响的违反法规行为，并在审计终结阶段考虑对审计报告的影响。

五、练习题

⑴ 判断题

1. 期初余额是指被审计单位首次接受审计时，所审计会计期间期初已存在的余额。（ ）

2. 注册会计师对期初余额进行审计，主要是为了证实期初余额不存在对本期会计报表有重大影响的错报或漏报。（ ）

3. 注册会计师要充分考虑期初余额审计形成的相关结论对所审计会计报表的影响，以决定发表审计意见的类型。（ ）

4. 通报可能影响会计报表的期后事项，是注册会计师的责任。（ ）

5. 实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定被

审计单位是否按照企业会计准则的要求识别和披露关联方及其交易是注册会计师的责任。（　）

6. 注册会计师只能对关联方及其交易在所有重大方面是否符合企业会计准则的要求发表意见，而不可能发现关联方及其交易的所有错报和漏报。（　）

7. 注册会计师应当就被审计单位所提供的关联方交易资料的真实性、完整性，向管理当局获取书面声明。（　）

8. 注册会计师审计关联方交易时，重点应放在关联方交易的会计处理是否恰当上。（　）

9. 对未决诉讼案件，如果被审计单位已经在会计报表附注中做了适当披露，注册会计师也对此取得了充分证据，但其结果对会计报表的影响较大且不确定性程度较大，注册会计师仍应在审计报告中进行反映。（　）

10. 注册会计师关注或有事项，主要目的在于提请被审计单位对重大的或有损失在会计报表或附注中加以反映。（　）

11. 凡在审计外勤工作结束日之前发生的期后事项，注册会计师应提请被审计单位调整会计报表；凡在审计外勤工作结束日之后发生的期后事项，注册会计师应提请被审计单位在会计报表附注中披露。（　）

12. 注册会计师应充分考虑被审计单位在可预见的将来持续经营假设不再合理的可能性，以确定其对审计意见的影响。（　）

13. 如果前任注册会计师出具了带说明段的审计报告，则注册会计师对本期会计报表仍应出具带说明段的审计报告。（　）

14. 当引起销售增长的应收账款和库存非正常增长时，可能表明企业会计报表存在潜在的危险。（　）

15. 如果有迹象表明错误货物不可能存在时，注册会计师应修改或追加审计程序，并发表保留或否定意见的审计报告。（　）

(二) 单项选择题

1. 下列关于或有事项和期后事项的描述中正确的是（　）。

A. 前者的主要情况出现在资产负债表日之前，后者的主要情况出现在资产负债表日之后

B. 前者可能引起对外支付，后者不可能

C. 前者结束于资产负债表日之前，后者结束于资产负债表日之后

D. 前者的结果尚不明确，后者的结果已经明确

2. 下列各项中不属于关联方及其交易审计目标的是（　　）。

A. 关联方及其交易是否真实存在

B. 关联方交易是否合法

C. 关联方交易的记录是否适当

D. 关联方及其交易的披露是否恰当

3. 下列事项需要提请被审计单位调整会计报表的是（　　）。

A. 被审计单位资产负债表日后被兼并

B. 被审计单位所持股票的市价在资产负债表日后严重下跌

C. 资产负债表日前被审计单位被起诉，法院于资产负债表日后审计报告日前做出判决，被审计单位败诉，要支付大笔赔偿金

D. 被审计单位在资产负债表日后、审计报告日前发生一起重大火灾

4. 注册会计师对被审计单位年度会计报表审计时，应关注其财务危机。下列各种迹象中，属于财务危机的是（　　）。

A. 会计主管人员离职且无人代替

B. 失去主要市场、特许权或主要供应商

C. 人力资源或重要原材料短缺

D. 存在大量不良资产且长期未做处理

5. 如果注册会计师认为被审计单位的持续经营假设不再合理，而仍在按照持续经营假设编制会计报表，注册会计师应发表（　　）。

A. 带强调事项段的无保留意见

B. 保留意见

C. 否定意见

D. 无法表示意见

6. 注册会计师对期后事项审计时，其应负责任的截止日期为（　　）。

A. 审计外勤工作结束日

B. 会计报表公布日

C. 会计报表批准报出日

D. 资产负债表日

7. 注册会计师对期后事项所负的责任取决于（　　）。

A. 期后事项主要情况出现的时间

B. 期后事项发生的原因

C. 期后事项的性质

D. 期后事项发生的时间

8. 被审计单位连续出现巨额营业亏损，但注册会计师认为其持续经营假设是合理的，则下列说法中错误的是（　　）。

A. 应提请被审计单位在会计报表附注中进行适当披露

B. 若被审计单位拒绝披露，应发表保留意见

C. 若被审计单位充分披露，应不需要在审计报告中提及

D. 无论被审计单位是否作了披露，都应在审计报告中提及

9. 下列说法中错误的是（　　）。

A. 当发现错误或舞弊行为是由内部控制漏洞所导致时，注册会计师应考虑修改实质性测试程序

B. 注册会计师有责任将会计报表中存在的严重失实的错误、舞弊和违反法规行为揭露出来

C. 通常在编制审计计划时无需考虑存在重大错误、舞弊和违法行为的可能性

D. 对错误、舞弊和违反法规行为，注册会计师应做到合理确信的程度

(三) 多项选择题

1. 注册会计师在进行会计报表审计时，一般对期初余额（　　）。

A. 无须专门发表审计意见

B. 无须专门实施审计程序

C. 必须专门发表审计意见

D. 必须考虑其审计结论对所审计会计报表的审计意见的影响

2. 注册会计师判断期初余额对本期会计报表影响程度的着眼点是（　　）。

A. 期初余额是否存在对本期会计报表有重大影响的错报或漏报

B. 上期结转至本期的金额

C. 上期所采用的会计政策

D. 上期期末已存在的或有事项及其承诺

3. 如果无法获得充分适当的审计证据以证实期初余额是否对本期会计报表有重大影响，注册会计师应对本期会计报表发表（　　）。

A. 无保留意见

B. 保留意见

C. 否定意见

D. 无法表示意见

4. 注册会计师审计被审计单位发生的会计政策变更事项，目的在于确定（　　）。

A. 会计政策变更的合理性

B. 会计政策变更的合法性

C. 会计政策变更的会计处理的正确性

D. 会计政策变更的披露的恰当性

5. 被审计单位应该在会计报表附注中披露的或有负债一般包括（　　）。

A. 通过或有事项所确认的负债

B. 已贴现商业承兑汇票的或有负债

C. 未决诉讼、仲裁形成的或有负债

D. 为其他单位提供债务担保形成的或有负债

6. 关联方及其交易对会计报表反映有重要影响，注册会计师进行会计报表审计时，应（　　）。

A. 实施必要的审计程序，查明是否存在关联方

B. 实施必要的审计程序，查明被审计单位是否与关联方进行交易

C. 提请被审计单位管理当局就关联方及其交易的披露出具声明书

D. 在审计报告中提及重要的关联方及其交易

7. 某注册会计师于 2003 年 1 月 10 日完成了对被审计单位 2002 年度会计报表的外勤审计工作，于 1 月 15 日获知被审计单位有大批产成品经验收不合格，于 1 月 22 日完成了对该期后事项的追加审计程序，则审计报告日应确定为（　　）。

A.1 月 10 日　　B.1 月 22 日

C.1 月 15 日

D. 标注双重日期 1 月 10 日、1 月 22 日

8. 某注册会计师对甲公司 2002 年度会计报表进行审计时发现，该公司当年发生大额非货币性交易，则应提请该公司在会计报表附注中披露（　　）。

A. 非货币性交易中换出换入资产的类别

B. 非货币性交易中资产的计价基础

C. 非货币性交易中实现的损益

D. 非货币性交易中换出换入资产的金额

9. 下列审计程序中可以帮助注册会计师识别关联方交易的是（　　）。

A. 查阅以前年度工作底稿

B. 了解是否存在已经发生但未进行会计处理的交易

C. 查阅股东大会、董事会会议及其他重要会议记录

D. 查阅会计记录中数额较大的、异常的及不经常发生的交易或金额

10. 下列各种迹象中可能导致注册会计师对被审计单位持续经营假设产生重大疑虑的是（　　）。

A. 无法继续履行重大借款合同中的有关条款

B. 无法偿还即将到期且难以展期的债务

C. 营业期限即将到期且无意继续经营

D. 存在数额巨大的或有负债

11. 对被审计单位可能存在的错误或舞弊行为，注册会计师应（　　）。

A. 考虑对被审计单位会计报表的可能影响

B. 搜集充分适当的审计证据加以证实或消除疑虑

C. 证实其确实存在以后应取消业务约定

D. 对确实存在的重大错误或舞弊行为，应发表否定意见的审计报告

12. 下列关于违反法规行为的审计的说法中正确的是（　　）。

A. 在符合性测试中不能发现可能影响会计报表的违反法规行为

B. 由于违反法规行为的严重影响，注册会计师应发现和揭示会计报表中所有的违反法规行为

C. 当被审计单位拒绝纠正违反法规行为时，注册会计师应考虑征求律师意见或解除业务约定

D. 当被审计单位对违反法规行为拒绝反映或反映不当时，注册会计师应出具保留或否定意见的审计报告

六、案例

注册会计师王某审计甲公司 2003 年度的会计报表，于 2004 年 2 月 2 日完成审计工作。王某了解到 2004 年 2 月 16 日甲公司的一笔巨额应收账款因债务人宣布破产而无法收回。王某于 2 月 22 日完成了对这一期后事项的审计工作。要求：

⑴ 说明王某确定审计报告的日期的方法有哪些？所承担的责任有何不同？

⑵ 假设甲公司在被审计年度中就很清楚债务人已经出现了严重的资不抵债，而对此没有计提足够的坏账准备，对债务人破产这一事件，王某应如何要求公司对被审计年度的会计报表进行处理？

⑶ 假设债务人破产是由于 2 月 5 日的一场重大火灾所导致的，而在被审计年度其经营状况良好，对债务人破产这一事件，王某应如何要求甲公司对被审计年度的会计报表进行处理？

【案例提示】

⑴ 注册会计师确定审计报告日期的方法有两种：一是签署双重日期，即保留 2 月 2 日的审计报告日，并就债务人破产事件注明 2 月 22 日这一新的审计报告日。二是更改审计报告日，即将 2 月 2 日的审计报告日推迟至 2 月 22 日。

推迟审计报告日的做法，在会计报表审计范围内全面扩大了注册会计师的责任范围；注明双重日期的做法，仅在反映有关特定项目方面扩大了注册会计师的责任范围。

⑵ 债务人早已经出现严重资不抵债的情况，而在被审计单位资产负债表日后宣布破产，这属于第一类期后事项，即主要情况在被审计单位的被审计年度就已经出现，属于为资产负债表日已经存在情况提供补

充证据的事项，所以注册会计师应提请甲公司调整 2003 年度的会计报表。

⑶ 债务人因突发火灾遭受重大损失而宣布破产，这属于第二类期后事项，即主要情况出现在被审计单位资产负债表日之后，不影响被审计年度的会计报表，但可能影响对会计报表的正确理解，所以应要求甲公司在 2003 年度会计报表的附注中进行披露。

七、阅读文献

余玉苗：《审计学》，第 12 章，北京，清华大学出版社，2002。

八、练习题参考答案

㈠ 判断题

1. × 2.√ 3.√ 4. × 5.√ 6.√ 7.√ 8. × 9.√ 10.√
11. × 12.√ 13. × 14.√ 15. ×

㈡ 单项选择题

1.D 2.B 3.C 4.D 5.C 6.A 7.D 8.C 9.C

㈢ 多项选择题

1.AD 2.BCD 3.BD 4.ABCD 5.BCD 6.ABC 7.AD 8.AD
9.BCD 10.ABCD 11.AC 12.CD

第十七章　终结审计

一、学习目的与要求

➢ 掌握管理当局声明书的基本要素
➢ 掌握管理当局声明书正文的主要内容
➢ 掌握注册会计师应如何分析利用管理当局声明书
➢ 掌握注册会计师应如何分析利用律师声明书
➢ 掌握审计差异的种类
➢ 掌握如何汇总、评价和处理审计差异
➢ 了解签发审计报告前对已审计会计报表的复核和分析
➢ 掌握签发审计报告前对审计工作底稿的整理、分析和最终复核
➢ 了解注册会计师与股东、董事会和管理当局进行沟通的内容

二、相关准则与制度

➢《独立审计具体准则第 12 号——利用专家的工作》
➢《独立审计具体准则第 23 号——管理当局声明》
➢《独立审计具体准则第 24 号——与管理当局的沟通》

三、预习要览

(一) 关键概念

管理当局声明书　律师声明书　审计差异　审计差异的汇总　审计差异评价和处理　审计工作底稿的整理　审计工作底稿分析和最终复核　已审计会计报表的复核和分析　与股东的沟通　与董事会的沟通　与管理当局的沟通

(二) 关键问题

1. 什么是管理当局声明书？它对注册会计师搜集审计证据发表审

计意见有何影响？

2. 什么是律师声明书？它对注册会计师搜集审计证据发表审计意见有何影响？

3. 审计差异包括哪几种类型？汇总审计差异以后如何进行评价和处理？

4. 签发审计报告前如何对已审计会计报表进行复核和分析？

5. 签发审计报告前如何对审计工作底稿进行最终复核？

6. 注册会计师应在审计实施阶段就哪些事项与管理当局进行沟通？

7. 注册会计师应在审计报告阶段就哪些事项与管理当局进行沟通？

四、重点与难点解析

1. 管理当局声明书是被审计单位管理当局向注册会计师提供的与会计报表相关的陈述。注册会计师在执行会计报表审计业务时，应当向被审计单位获取管理当局的声明。作为审计证据，管理当局声明书的可靠性比较差，但它可以在一定程度上保护注册会计师。获取管理当局声明书不能代替注册会计师应当采取的其他审计程序。如果管理当局拒绝出具声明书或拒绝出具注册会计师认为必要的部分声明，在一定程度上限制了审计范围，注册会计师应当考虑其对审计意见的影响。

2. 被审计单位律师对函证问题的答复和说明就是律师声明书。律师声明书所用的格式和措辞并没有定式。律师声明书的内容会直接影响注册会计师发表审计意见的类型。倘若律师声明书表明或暗示律师拒绝提供信息，或隐瞒信息，或对被审计单位的叙述的情况不加修正，注册会计师一般应认为审计范围受到限制，就不能出具无保留意见的审计报告。

3. 审计差异一般包括三类：已知错报、估计错报、差错准备。注册会计师应当对已知错报和估计错报进行汇总，并与修正后的重要性水平比较，以确定审计意见的类型。

4. 审计工作底稿进行最终复核这项工作，一般由会计师事务的主任会计师承担，是对整套审计工作底稿进行的原则性复核。复核的内容主要有：⑴ 所采用审计程序的恰当性；⑵ 所编制审计工作底稿的充分性；⑶ 审计过程中是否存在重大遗漏；⑷ 审计工作是否符合会计

师事务所的质量要求。

5. 在审计工作中，注册会计师应与被审计单位进行多方面的沟通，包括与股东、董事会、管理当局的沟通。从时间上来看，在审计工作的不同阶段、甚至在已审计会计报表公布以后，都有可能或应当与股东、董事会或管理当局就有关事项进行必要的交流。

五、练习题

(一) 判断题

1. 注册会计师获取的管理当局书面声明通常应包括管理当局的相关会议记录。（　　）

2. 管理当局声明书应由被审计单位及其会计机构主要负责人签署，并加盖被审计单位公章。（　　）

3. 注册会计师向管理当局索取声明书是为了取得管理当局没有隐瞒重要信息的保证。（　　）

4. 如果管理当局声明书中表明被审计单位已将全部应付账款登记入账，则注册会计师一般不需要对应付账款的完整性进行测试。（　　）

5. 注册会计师在汇总审计差异时，除了已发现的错报外，还应考虑通过审计抽样和执行分析性程序所推断的错报。（　　）

6. 公司在年报中所公布的其他信息，即使出现重大错报或与已审计会计报表出现重大不一致，也不会影响注册会计师对已审计会计报表的审计意见。（　　）

7. 当公司年报中所公布的与已审计会计报表无直接关系的其他信息出现重大错报时，注册会计师应书面告知管理当局。（　　）

8. 注册会计师应在审计计划阶段要求管理当局就某些重要事项做出解释或声明。（　　）

9. 在审计报告阶段，注册会计师应就被审计单位面临的可能危及其持续经营能力的重大风险与管理当局进行沟通。（　　）

10. 按照独立审计准则的要求出具审计报告是注册会计师的责任，所以没有必要就审计意见类型与管理当局进行沟通。（　　）

（二）单项选择题

1. 注册会计师于 2002 年 2 月 4 日开始对甲公司 2001 年度的会计报表进行审计，2 月 25 日完成审计工作，3 月 1 日完成审计报告，并于 3 月 3 日将审计报告送交甲公司，则甲公司管理当局声明书的日期应当为（　　）。

A. 2002 年 2 月 4 日　　B. 2002 年 2 月 25 日

C. 2002 年 3 月 1 日　　D. 2002 年 3 月 3 日

2. 下列各项中不属于被审计单位管理当局声明书正文主要内容的是（　　）。

A. 保证提供完整的审计程序所需要的特殊信息

B. 管理当局的会计责任

C. 明确将影响会计报表表达与披露的事项

D. 注册会计师的审计责任

3. 下列各项中不属于注册会计师在审计实施阶段与管理当局进行沟通的事项是（　　）。

A. 已发现的管理当局重大错误与舞弊

B. 注册会计师认为固有风险和控制风险较高的事项

C. 审计工作中遇到的困难

D. 审计意见的类型及审计报告的措辞

4. 下面关于律师声明书的说法中错误的是（　　）。

A. 可以为注册会计师合理确定期后事项和或有事项提供有力的证据

B. 为注册会计师形成审计意见提供直接证据

C. 如果律师声明书表明律师拒绝提供要求的信息，注册会计师应考虑对审计意见的影响

D. 注册会计师应根据律师的职业声誉来判断律师声明书的合理性

5. 签发审计报告前对审计工作底稿的最终复核（　　）。

A. 由主任会计师进行

B. 由审计助理人员进行

C. 由项目负责人进行

D. 由签字的注册会计师进行

6. 签发审计报告前对已审计会计报表的复核和分析应运用（　　）。

A. 余额测试程序

B. 交易测试程序

C. 分析性程序

D. 控制测试程序

7. 对已审计会计报表的最后审阅（　　）。

A. 由签字的注册会计师或审计项目负责人进行

B. 由主任会计师或审计项目负责人进行

C. 由签字的注册会计师或审计助理人员进行

D. 由注册会计师会同被审计单位管理当局进行

8. 当公司在年报中所公布的其他信息与已审计会计报表出现重大不一致时，注册会计师应该（　　）。

A. 提醒被审计单位修改会计报表或其他信息

B. 调整审计意见类型

C. 解除业务约定

D. 向股东大会报告

9. 注册会计师向公司董事会直接报告的事项一般限于（　　）。

A. 会计政策或会计信息披露中存在的可能导致修改审计报告的重大问题

B. 注册会计师拟提出的关于内部控制等方面的建议

C. 与管理当局无法达成一致的某些重要事项

D. 注册会计师认为固有风险和控制风险较高的事项

（三）多项选择题

1. 对审计工作底稿进行最终复核的意义有（　　）。

A. 实施对审计工作结果的最后质量控制

B. 确认审计工作已达到会计师事务所的工作标准

C. 消除妨碍注册会计师判断的偏见

D. 明确注册会计师的审计范围

2. 主任会计师在签发审计报告前最终复核审计工作底稿时，主要需要审核（　　）。

A. 所采用审计程序的恰当性

B. 所编制审计工作底稿的充分性

C. 审计过程中是否存在重大遗漏

D. 审计工作是否符合会计师事务所的质量要求

3. 注册会计师在总结和评价审计差异时，应关注的审计差异是（　）。

A. 通过实质性测试发现的错报或漏报

B. 通过审计抽样或执行分析性程序所估计的错报或漏报

C. 差错准备即可容忍的差异

D. 对本期会计报表有重大影响的前期尚未调整的错报或漏报

4. 当尚未调整的错报或漏报的汇总数超过重要性水平时，注册会计师应该（　）。

A. 提请被审计单位调整会计报表

B. 扩大实质性测试范围

C. 执行详细审计

D. 出具保留或否定意见的审计报告

5. 当尚未调整的错报或漏报的汇总数接近重要性水平时，注册会计师应该（　）。

A. 提请被审计单位调整会计报表以降低审计风险

B. 追加实质性测试范围以降低审计风险

C. 调整重要性水平

D. 发表无保留意见

6. 在审计实施阶段注册会计师应与管理当局商讨的事项有（　）。

A. 拟实施的审计计划

B. 注册会计师认为固有风险和控制风险较高的事项

C. 审计意见的类型

D. 管理当局所作的解释、声明及提供的其他证据

7. 在审计报告阶段注册会计师应与管理当局沟通的事项有（　）。

A. 审计工作中受到的阻碍和限制

B. 会计政策或会计信息披露中存在的可能导致修改审计报告的重大问题

C. 审计意见的类型

D. 重大审计调整事项

8. 通常，注册会计师与被审计单位的审计委员会进行沟通的事项包括（　　）。

A. 内部控制中的重大缺陷

B. 与管理当局意见的主要分歧

C. 执行审计中遇到的来自管理当局的重大困难

D. 管理当局的判断和会计估计

六、案例

注册会计师在对某股份有限公司 2003 年度会计报表的实地审计工作中，发现公司存在以下几个问题：

⑴ 2003 年 5 月 1 日，公司为增加营运资金按面值发行 2 年期、面值为 2 400 万元、票面利率为年利率 10%的企业债券，当日筹足资金并按规定作了相应的会计处理，但当年未计提债券利息。

⑵ 2003 年 11 月份，公司盘点发现短缺产成品 25 万元，作了借记“待处理财产损溢”25 万元、贷记“产成品”25 万元的会计处理。2004 年 1 月，查明短缺原因，其中属于一般经营损失部分为 20 万元，属于非常损失部分为 5 万元。公司没有对 2003 年度会计报表作相应调整。

⑶ 公司采用备抵法核算坏账，坏账准备按期末应收款项余额的 6%计提。2003 年年末未经审计的资产负债表反映的应收账款项目为借方余额 1 050 万元，其他应收款项目为借方余额 84.6 万元，预收账款项目为贷方余额 67.5 万元，坏账准备项目为贷方余额 63 万元。其中，应付账款和预收账款项目的明细组成列示如下（单位：万元）：

应付账款——a 公司	300	预收账款——f 公司	105
应付账款——b 公司	- 75	预收账款——g 公司	50
应付账款——c 公司	104	预收账款——h 公司	- 100
应付账款——d 公司	50	预收账款——i 公司	9.5
应付账款—e 公司	25	预收账款——j 公司	3
合计	404	合 计	67.5

要求：如果不考虑审计重要性水平，请你针对上述三个情况，代注册会计师分别提出审计调整建议（包括报表重分类审计调整分录）。编制调整分录时不需考虑对税费、期末结转损益及利润分配的影响。

【案例提示】

1. 对情况（1），作调整分录：

借：财务费用——应计利息　　160

　贷：应付债券——债券利息　　160

对情况（2），作调整分录：

借：管理费用　　20

　营业外支出——非常损失　　5

　贷：待处理财产损溢　　25

对情况（3），相关处理为：

①将应付账款中的借方余额部分通过会计报表重分类分录调整至预付账款项目。

借：预付账款——b 公司　　75

　贷：应付账款——b 公司　　75

②将预收账款中的借方余额部分通过会计报表重分类分录调整至应收账款项目。

借：应收账款——h 公司　　100

　贷：预收账款——h 公司　　100

③按期末应收款项余额的 6% 补提坏账准备（1 050 + 84.6 + 100）× 6% - 63 = 11.076（元）。

借：管理费用　　11.076

　贷：坏账准备　　11.076

七、阅读文献

1. 朱荣恩：《审计学》，第 12 章，北京，高等教育出版社，2000。

2. 余玉苗：《审计学》，第 13 章，北京，清华大学出版社，2002。

3. ［美］A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，中文 1 版，第 22 章，北京，中国审计出版社，2001。

八、练习题参考答案

(一) 判断题

1.√ 2.√ 3.√ 4.× 5.√ 6.× 7.√ 8.× 9.√ 10.×

(二) 单项选择题

1.B 2.D 3.D 4.B 5.A 6.C 7.B 8.A 9.C

(三) 多项选择题

1.ABC 2.ABCD 3.ABCD 4.AB 5.AB 6.ABD 7.BCD 8.ABCD

第十八章　其他类型的审计

一、学习目的与要求

➢了解经营审计的意义、目标和特征
➢掌握经营审计项目的确定
➢掌握经营审计的程序和方法
➢掌握审计报告的内容、格式和使用
➢了解合规审计的含义、特征和目标
➢掌握合规审计的程序和内容
➢了解内部审计和政府审计的意义、目标和特征
➢掌握内部审计准则的内容
➢掌握政府审计的程序
➢掌握内部审计报告的编制过程审计建议
➢掌握内部审计报告的格式和内容
➢掌握政府审计准则体系
➢掌握政府审计的程序和方法
➢了解政府审计报告与处理意见

二、相关准则与制度

➢《中华人民共和国审计法》

三、预习要览

(一) 关键概念

经营审计　合规审计　内部审计　审计建议　政府审计　审计意见书

（二）关键问题

1. **经营审计的含义是什么？**
2. **经营审计的目标是什么？**
3. **经营审计有哪些特征？**
4. **经营审计项目是如何确定的？**
5. **经营审计要经过哪些步骤？**
6. **进行初步调查可采用哪些方法？**
7. **如何建立经营审计的评价标准？**
8. **经营审计报告应包括哪些内容？**
9. **合规审计的含义是什么？**
10. **合规审计的目标是什么？**
11. **合规审计有哪些特征？**
12. **合规审计的程序怎样？**
13. **合规审计报告包括哪些内容？**
14. **内部审计的含义是什么？**
15. **内部审计的目标是什么？**
16. **内部审计有哪些特征？**
17. **内部审计准则包括哪些内容？**
18. **内部审计的程序是什么？**
19. **内部审计报告的编制过程是什么？**
20. **内部审计报告的格式和内容？**
21. **政府审计准则体系包括哪几部分？**
22. **政府审计的含义是什么？**
23. **政府审计的目标是什么？**
24. **政府审计有哪些特征？**
25. **政府审计的程序是什么？**
26. **政府审计报告的内容与格式是什么？**
27. **审计意见书包括哪些内容？**

四、重点与难点解析

1. **经营审计是对一个组织的业务活动或业务活动的某些方面是否**

达到预定目标而进行的系统的研究。经营审计的目标是对被审计项目的工作绩效作出评估，找出改进的潜力所在，提出改进的建议。内部审计人员、政府审计人员和注册会计师都可以执行经营审计。经营审计不同于财务审计，其中很重要的一个区别就是经营审计的受益者是被审计单位或委托人，很少有第三方使用经营审计报告。

在理解经营审计的概念时，要注意以下几点：

第一，经营审计是一种系统的审查，所谓系统的审查，就意味着要对经营活动进行有规律、有计划的观察和分析，也要客观地搜集和评价证据。但从性质上说，把经营审计说成是一种调查研究也许更准确一些，它不是像财务审计那样按一定的专业标准进行审查并搜集可靠、充分的审计证据。

第二，经营审计的范围比财务审计的范围更广，可以是对管理当局关于经营决策和某些事件的认定的审查，也可以是对被审计单位的经营活动的计划、执行和控制所进行的审查活动，审计对象可以是整个被审计单位的业务活动，也可以是一个单位内部的部分业务活动。所谓“部分”，可以是一个分部或部门，也可以是一个功能，如数据处理、生产、销售或购货。

第三，像财务审计一样，经营审计也要按一定的标准来进行，也要确定实际与标准的符合程度，但是，这种标准往往不像财务审计标准那样完备和具有权威性，审计人通常需要将被审计单位的经营目标仔细地加以界定，以便作为评价的标准，在某些情况下，确定适当评价标准本身就构成一项经营审计业务。

第四，经营审计结果也要采取正式的书面报告的形式进行报告，但报告的格式由于不同的审计业务而有很大的不同。经营审计报告通常要说明审计的目标、范围、方式、结果和建议。报告要指出可改善的方面和改善的途径，而不对整个组织的经营活动整体的效率效果性表示意见。

2. 经营审计目标与财务审计目标完全不同。财务审计的目标是就会计报表整体的合法性、公允性和会计处理的一致性表示意见。经营审计的目标有三个，即对现有的业绩进行评价、挖掘改善的潜力、为改进工作和决策提供建议。

在具体的经营审计业务中，上述的某个目标可能需要优先考虑。

3. 经营审计有如下几个特征：

⑴ 审计人员的资格。审计人员不需要获得任何特别的证书或执照才能执行经营审计业务。但是，经营审计常常要超出会计和审计知识和技能的范围，在这种情况下，在从事经营审计的组织中必须有相关的专家。

⑵ 经营审计的标准。提供经营审计服务也要遵循一定的业务标准。首先，不论哪种审计人员都要遵守职业道德准则，即具有专业胜任能力、适当的职业关注、实施计划与督导和搜集充分的相关信息。至于经营审计或管理咨询的服务标准，就需要照顾到这种审计的特殊性，一般要达到以下标准：第一，考虑委托人的利益。在坚持正直性和客观性的前提下满足客户的要求。第二，与客户达成协议。审计人应就双方的责任、服务的性质和种类及有关限制达成书面或口头的协议，在情况发生重大变化时，还要对协议进行修改。第三，与委托人沟通。要让委托人了解，注册会计师按其执业行为守则执行业务可能会与客户发生利益冲突；了解双方关于业务范围和利益的约定或保留；了解审计发现或事件。

⑶ 审计人员独立性在经营审计领域，对审计人独立性应该有相对宽松的解释，不能按会计报表审计所遵循的执业行为守则的规定来要求，在执行经营审计中审计人的独立性更主要地表现为正直和客观。美国注册会计师协会管理咨询业务标准没有禁止注册会计师在提供管理咨询服务时与委托人企业存在利益关系，只要注册会计师向委托人讲清楚所存在的利益关系。

⑷ 审计依据。经营审计没有既定的和统一的审计依据，它需要一些“特定的目标”，这些特定的目标起着与公认会计原则相同的作用，事实上，建立评价标准本身就是经营审计的一个组成部分。

4. 经营审计的程序：

⑴ 初步调查。初步调查的目的是要确定容易出问题的环节，采取的方法通常包括面询、观察、查阅内部报告和实际操作 (重做)。

⑵ 确定评价的标准。经营审计师需要查阅公司关于被审查业务的文件，确定被审计项目的责任部门和责任人员，企业的授权或职责分

工，每种授权的目的以及各种授权之间的关系，寻找或建立评价的标准。在可能的情况下，审计人员应使用客观的、相关的、公认的标准对被审计的业务活动进行评价或计量，以支持所得出的判断性结论和建议。审计人员可通过以下方法确定标准：① 利用被审计单位的内部标准，如公司确定的目标、历史水平、政策、程序、文件、承诺、预算、公司计划以及公司的业务容量等。但是，审计人员不能盲目使用管理当局确定的考核技术，只有当他们确信管理当局的评价标准或考核技术符合逻辑而且有效时，才可以确定为评价的标准。② 外部的衡量标准，如法律规定、合同条款、行业标准、劳动效率研究结果、趋势和业绩比较数据、权威性文件；③ 以前相同审计业务的经验。审计人员不应试图找到十分精确的标准，而应该关注是否存在浪费，是否存在成本更低或更有效的方法。

⑶ 审查管理控制和相关的控制。人们通常将内部控制区分为管理控制和会计控制，对于经营审计来说考虑不同的控制同样是重要的。在进行经营审计时，审计人员更关心的是管理控制，但凡是与实现被审计的经营活动目标有关的控制，审计人员都应予以关注。审计人员应当研究与审计项目有关的管理政策，对有关的管理控制程序进行测试，深入研究有缺陷和有异议的方面。

⑷ 提出审计结论和建议。形成审计结论和建议要求审计人员对在前面的步骤里搜集到的资料进行分析，并搜集证据以便支持前面所搜集到的资料，依据在上述步骤中所获得的信息，对具体事项作出结论。

⑸ 编写和提交审计报告。经营审计的最后一个步骤是组织和编写关于审计结果和建议的审计报告。编写审计报告,并提交给有关人员,即按规定有权接受审计报告或有责任就审计结果和建议采取措施的人员。

5. 经营审计报告。

⑴ 审计人员在审计报告中要说明审计的目标、范围和所使用的方法。审计报告对审计目标和范围加以说明有助于读者了解审计结果和审计人员的建议。委托人给审计业务提出的限制也应在审计报告中加以说明，概括说明审计方法 (如面询、流程图等) 也是有益的。在这一部分通常要说明为什么要使用某种方法，所使用的标准的来源和运用情况，还要提醒读者，经营审计报告一般主要报告问题 (缺陷) 和要改进的方

面，而不是报告企业的优点。

⑵ 审计人员应当报告重要的审计发现（结果）和审计结论。审计人员应当以建议书的形式建议被审计单位应采取何种措施纠正错误，改进工作。建议书也可以不限于那些能够客观地确定的事项，对于本次审计没有审查，或由于本次业务的限制没能得出适当的结论的事项，审计人员均可以提出做进一步的调查研究的建议。审计人员对进一步调查研究的建议通常要加以解释，说明这样做会产生的效果。报告最好还要说明审计人员是根据被审计单位某个期间的审查的结果和结论而作出的审计报告。

经营审计报告与财务审计报告最主要的区别是经营审计报告一般不对整个审计结果形成总体意见，而是对具体的审计发现进行评价。财务审计报告必须对被审计单位的会计报表整体表示意见。产生这一差别的原因是，财务审计有一套公认的会计原则作为审计依据，而经营审计没有一套与财务审计相平行的计量标准。

6. 合规审计是为了确定被审计单位是否遵守了有关的法律和上级监管部门制定的有关的程序与规则而实施的审计。政府部门和企事业单位都可以成为合规审计的对象，因为所有的政府部门、企业和非营利组织，都需要遵守一些既定的政策、契约、法律的规定，要对他们执行法规的情况进行鉴定，就需要进行合规审计，所以，我们可以把合规审计划分为政府合规审计和企业合规审计。

合规审计与财务审计的密切关系可以说是合规审计的最显著的特征。在进行合规审计时，必须对被审计单位的会计报表进行审计，因为法律法规的执行情况必然反映到会计报表当中，只有对其会计报表进行审计，才能够发现被审计单位违法违规的事实以及对会计报表的影响。由于合规审计与财务审计的密切联系，决定了财务审计的目标基本上适用于合规审计，在财务审计目标的基础上，要增加确定被审计单位遵守特定的法律法规情况这一特定的审计目标。

7. 合规审计的程序。会计报表审计的程序同样适用于合规审计，即要经过准备阶段、实施阶段和报告阶段，只是在不同的阶段有各自的特点而已。

⑴ 准备阶段。进行合规审计的一个首要工作就是要熟悉被审计单

位或被审计项目所适用的法律法规，明确审计所须遵守的法律法规范围。

⑵ 实施阶段。在对被审计单位实施合规审计时，审计人员必须实施必要的审计程序，确定被审计单位的管理当局是否明确哪些法律法规对其财务报表可能有直接或间接的影响，掌握管理当局是否忽视了有关的法律法规。

审计人员也要了解被审计单位的内部控制。与财务审计不同的是，在进行合规审计时要特别关注被审计单位关于保证有关的法律法规得到执行的内部控制程序的设计和执行情况，还要对内部控制进行测试，对控制风险加以评估。实施审计时，审计人员必须设计和执行专门的审计程序来完成合规审计的特定的审计目标，搜集充分的证据以支持审计结论。

⑶ 报告阶段。合规审计报告的使用范围不及财务报表审计报告广。合规审计报告的呈送对象取决于审计的委托方。如果合规审计是由部门或企业的管理当局安排的，由企业的管理当局自行聘请注册会计师完成合规审计，审计的结果通常是报告给被审计单位的有关负责人，内部管理当局是合规审计报告主要的使用者。如果某个组织机构要确定它所制定的制度或提出的要求是否得到了有关个人或组织的贯彻执行，这个组织就会聘请注册会计师来对有关个人或组织进行合规审计。

8. 内部审计的目标。人们一般认为，内部审计的发展经历了三个发展阶段，在每个发展阶段，都伴随着审计目标的不断扩展。早期的内部审计，主要是以揭露经济业务和会计记录中的差错和舞弊行为为目的的。第二个发展阶段的内部审计是内部审计与内部牵制制度相结合的内部审计，它是以会计事项为中心，检查企业制定的会计程序和制度是否得到遵守，审查差错和舞弊行为，对今后可能发生错误的会计事项采取预防措施，从内容上来讲，主要是财务审计。第三个阶段是现代内部审计与内部控制相结合的内部审计。这时的内部审计以企业全部的经济活动为对象，检验和审查单位各项管理是否有效地发挥作用，评价经济活动的效率、效果和经济性，其审计内容不仅包括财务审计，而且包括经营审计（管理审计）和合规审计。可见，内部审计的总体目标包括了财务审计、经济效益审计和合规审计的目标，即审查会计记录的正确性，

揭露财务处理过程中发生的差错和舞弊行为；检查法律法规的执行情况；审查和评价经济活动的效率、效果和经济性。

9. 内部审计作为审计的一种形式，具有审计的一般特征。内部审计作为审计的一种特殊形式，还具有区别于外部审计和注册会计师审计的特征，表现在以下几个方面：

⑴ 服务内向性。内部审计机构与被审计单位同在一个组织内，内部审计人员是本部门、本单位领导在经济监督方面的助手和经济管理方面的参谋。因此，服务的内向性是内部审计最基本的特征。

内部审计与外部审计一样，都具有监督和服务双重职能，担负着监督部门、单位的经济活动和为加强改善部门、单位经营管理服务的双重作用，而两者的侧重点不同。外部审计侧重于外部监督，内部审计则侧重于内向服务，内部审计在进行内部监督本身就是在为本部门和本单位的直接管理者提供服务，这是由内部审计的组织地位和利益导向决定的。内部审计作为组织内部的一个职能部门，在企业管理当局直接领导下工作；同时，内部审计人员的经济利益与本部门、本单位息息相关，这决定了内部审计必须也必然为本部门本单位的利益服务。

⑵ 审计范围的广泛性。内部审计作为对一个部门或一个单位的综合经济监督，其范围是相当广泛的，既可以对部门、单位的整个经济活动过程进行监督，又可以对部门、单位的计划、预算、合同、协议的合理性进行审计，还可以对工作效率、管理水平进行审计，还可以对部门、单位遵守法律、法规、合同、制度、操作规程的情况进行审计。现代内部审计有时很难明确区分财务审计和经营审计，就是说，内部审计既可以进行财务审计，又可以进行经营审计和合规审计；既可以进行全面审计，又可以进行专题审计，既可进行定期审计，又可以进行不定期审计；发现问题可立即进行审计，在时间上比外部审计更及时。

⑶ 内部审计以经济效益为中心。内部审计的这一特征是由企业的中心任务决定的。企业的中心任务是加强经营管理，不断提高企业的经济效益，这就决定了内部审计只有把审计工作的中心放在经济效益审计时，才能得到本单位领导和职工的广泛支持和重视，才能有效地发挥其作用。可见，以经济效益为中心，乃是内部审计的重要特征，内部审计的实践也证明了这一点。

⑷ 相对的独立性。内部审计机构作为部门、单位的一个职能部门，与部门、单位有着千丝万缕的联系。一方面，审计人员的行为受到部门、单位负责人的牵制，另一方面，审计人员的利益又与部门、单位的利益休戚相关。所以，内部审计的独立性与权威性是相对的，是不充分的。首先，在组织上无独立性而言，只有在对本单位下属组织进行审计时，才具有独立性；其次，由于内部审计人员是本单位职员，也影响了他对本单位审计的客观公正性，即态度上的独立性。总之，内部审计无论是在组织上，经济上还是精神上，其独立性都会受到一定的限制。

除了上述几个主要特征外，内部审计还具有审计方式的灵活性、审计时间的经常性和及时性、审计结论的非强制性等几个特征。

10. 政府审计机构作为国家的代表，以维护国家利益为宗旨，从广义上讲，其审计目标就是维护国家在社会经济活动中的权益不受侵犯。从狭义上讲，审计目标主要取决于审计的内容。政府审计是由政府审计组织实施的审计，从内容上来说，可以是财务审计，可以是合规审计，也可以是经营审计。因此，政府审计的基本目标与其他各种审计的基本目标是相同的，即真实性目标、合法性目标、有效性目标。

政府审计机构在执行不同的审计时，需要侧重不同的审计目标，财务审计强调真实性和合法性审计目标；合规审计强调合法性目标；经营审计强调有效性目标。

11. 政府审计与内部审计和注册会计师审计比较而言，有其自身的特征，主要表现在以下几个方面：

第一，审计对象特殊。政府审计属于宏观审计，其对象包括国民经济各部门、各行业的宏观调控部门、职能管理部门和企事业单位。政府部门本身就是监督机构，对它们进行审计，就是对监督部门进行再监督，既包括审查监督各政府部门自身的财政财务收支活动，也包括审查和评价该部门职能的履行情况、工作效果和工作效率、法规法律的执行情况。如对财政税务机关的审计，既要审查其财政税收政策的正确性和有效性，又要审查其本身的财务和业务活动的真实性、合法性和有效性。审计对象的特殊性，决定了政府审计的内容广泛而复杂，包括财务审计、合规审计和经营审计。

第二，审计依据政策性强。政府部门和行政事业单位所受的法律约束与其他经济组织是不同的。政府职能部门是管理部门，它的作用必须通过贯彻执行国家的法律法规、方针政策和规章制度来实现，行政事业单位的收支必须遵守国家的专门规定。因此，在审查这些部门和单位职能的履行情况和业务活动情况时，必须严格地以相关的法律法规、方针政策和规章制度作为审计的依据。

第三，审计方式方法多样化。政府审计内容的综合性决定了其审计方式方法的多样性。在审计方式上，可以是通常的“上审下”，也可以采取“联合审”、“同级审”、“同步审”、“就地审”和“延伸审”等多种方式。在方法上，可以根据审计项目的要求灵活运用各种审计方法。

12. 内部审计程序是指内部审计机构及人员进行审计时从开始到结束的审计工作步骤和顺序。根据审计署颁布的关于内部审计工作的规定，内部审计工作的主要程序是：拟订审计项目计划；通知被审计单位；实施审计；提出审计报告；征求被审计单位意见；出具审计意见书；作出审计决定；进行后续审计。

13. 政府审计程序是政府审计组织在进行审计时，从开始到结束的审计工作步骤和顺序。根据《中华人民共和国审计法》第五章的规定，政府审计程序分为三个阶段，即准备阶段、实施阶段和终结阶段。审计法中关于审计程序的规定，是政府审计人员实施审计的法律依据，也是维护国家利益和被审计单位合法权益的重要保证。

⑴ 准备阶段，包括编制审计项目计划；确定被审计单位；组织审计力量；拟订审计工作方案。

⑵ 实施阶段，包括下达审计通知书；实施审计；提出审计报告；征求被审计单位意见。

⑶ 终结阶段，包括审定审计报告；出具审计意见书和审计处理决定；进行后续审计；受理审计行政复议。

审计工作结束时，审计小组应将具有保存价值的文件资料按照一定的要求归类、装订、立卷，建立审计档案。审计档案是国家档案的重要组成部分，它真实地记录了审计项目的过程及结果，对今后审计案情的查考以及审计理论、教学的研究可提供重要的参考依据。

五、练习题

(一) 判断题

1. 经营审计的范围比财务审计的范围广。 ( )
2. 经营审计与财务审计的标准相同。 ( )
3. 经营审计结束时，审计人员应向委托人提供建议。 ( )
4. 会计报表的审计程序也适用于合规审计。 ( )
5. 合规审计与财务报表审计有密切的联系。 ( )
6. 经营审计对审计人员独立性的要求更严格。 ( )
7. 经营审计报告没有统一的格式。 ( )
8. 合规审计报告的使用范围比财务报表审计报告的使用范围更广。 ( )
9. 内部审计是企业管理体系重要的组成部分。 ( )
10. 内部审计的主要职能是监督。 ( )
11. 内部审计报告中应包括对改进工作的建议和措施。 ( )
12. 内部审计报告应使用统一的格式。 ( )
13. 后续审计是政府审计必不可少的一个程序。 ( )
14. 审计决定具有法律效力，而审计意见书没有法律效力。 ( )

(二) 单项选择题

1. 经营审计与财务审计最明显的区别是 ( )。

A. 经营审计可以由内部审计人员执行

B. 经营审计报告的使用者是委托人

C. 经营审计要评价内部控制

D. 经营审计结果要以书面形式报告

2. 下列说法适用于经营审计的是 ( )。

A. 经营审计不需要遵守任何标准

B. 建立评价标准本身就构成经营审计的一项内容

C. 经营审计的执行者不需要具有独立性

D. 经营审计比会计报表审计更易于完成

3. 下列关于合规审计的说法中正确的是 ( )。

A. 合规审计报告的呈送对象取决于委托人

B. 合规审计与评价被审计单位的内部控制无关
C. 合规审计不需要编制审计计划
D. 合规审计必须定期进行
4. 下列关于合规审计的说法不正确的是（　　）。
A. 审计人员需要识别与被审计项目有关的法律法规
B. 要评估被审计单位违法违规的风险
C. 不需要向被审计单位管理当局索要声明书
D. 审计人员要了解内部控制
5. 下列工作内容中，内部审计与外部审计不同的是（　　）。
A. 拟订审计计划　　B. 通知被审计单位
C. 实施审计　　D. 进行后续审计
6. 下列内容中，不属于内部审计的目标的是（　　）。
A. 审查会计记录的正确性，揭露错弊
B. 对会计报表进行对外公证
C. 审查和评价经济活动的效率性、效果性和经济性
D. 检查法律法规的执行情况
7. 审计处理决定是适用于哪种情况的审计文书（　　）。
A. 对违反国家规定行为需要依法给予处理、处罚
B. 审计机关审定审计报告并对审计事项作出评价
C. 对被审计单位提出审计建议
D. 对审计事项进行说明
8. 政府审计报告的提出者是（　　）。
A. 派出审计机关
B. 上级审计机关
C. 负责审计的审计小组
D. 审计小组所在的处（室）

（三）多项选择题

1. 经营审计目标包括（　　）。
A. 评估业绩
B. 寻找改善的潜力
C. 为改进工作提供建议

D. 搜集审计证据

2. 经营审计一般要遵循的步骤包括（　　）。

A. 进行初步调查

B. 建立评价的标准

C. 审查相关的内部控制

D. 形成并提交审计结论和建议

3. 下列关于合规审计正确的说法有（　　）。

A. 合规审计必须由注册会计师执行

B. 合规审计与财务审计有密切的联系

C. 合规审计的具体审计目标要根据不同的审计项目来确定

D. 财务审计的目标基本上适用于合规审计

3. 下列项目中哪些属于合规审计报告的内容（　　）。

A. 关于审计依据的说明

B. 关于被审计单位违法行为的说明

C. 关于违法行为对会计报表影响程度的说明

D. 关于审计报告使用范围的说明

5. 内部审计的特征包括（　　）。

A. 服务的内向性

B. 审计范围的广泛性

C. 以经济效益为中心

D. 相对的独立性

6. 内部审计的内容可以是（　　）。

A. 财务审计　　B. 合规审计

C. 经营审计　　D. 上市公司会计报表审计

7. 政府审计的目标包括（　　）。

A. 完整性目标　　B. 合法性目标

C. 真实性目标　　D. 有效性目标

8. 政府审计机关实施后续审计的目的是（　　）。

A. 确保审计决定的执行

B. 搜集更多的审计证据

C. 验证审计结论的正确性

D. 撰写审计报告

(四)、讨论题

1. 合规审计与会计报表审计有哪些相同之处和不同之处？

2. 执行经营审计最大的难点是什么？为什么？

3. 政府审计同注册会计师审计和内部审计有哪些不同？

4. 内部审计有哪些特征？它为什么会有这样的特征？

六、阅读文献

1. ［美］卡迈克尔：《审计概念与方法》，刘明辉、胡英坤主译，中文1版，第15章，大连，东北财经大学出版社，1999。

2. ［美］A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，中文1版，第24章，北京，中国审计出版社，2001。

七、练习题参考答案

(一) 判断题

1.√ 2.× 3.√ 4.√ 5.√ 6.× 7.√ 8.× 9.√ 10.× 11.√ 12.× 13.× 14.×

(二) 单项选择题

1.B 2.B 3.A 4.C 5.D 6.B 7.A 8.C

(三) 多项选择题

1.ABC 2.ABCD 3.BCD 4.ABCD 5.ABCD 6.ABC 7.BCD 8.AC

第十九章　电算化审计

一、学习目的与要求

- ➢ 了解和认识与审计相关的信息技术
- ➢ 熟悉系统流程图，分析、使用系统流程图
- ➢ 了解电子数据处理系统的一般处理模式
- ➢ 熟悉电子数据处理系统的内部控制
- ➢ 掌握电子数据处理系统的审计计划和方法
- ➢ 熟悉计算机辅助审计的内容和方式
- ➢ 了解信息技术对现代审计的影响，及受其影响现代审计的发展趋势

二、相关准则与制度

- ➢《独立审计具体准则第 20 号——计算机信息系统环境下的审计》
- ➢ 财政部 1994 年 7 月 1 日颁布的《会计电算化管理办法》

三、预习要览

(一) 关键概念

电子数据处理系统 (EDPs)　会计信息系统 (AIS)　ERP 系统、电子商务 (E - commerce)　管理信息系统 (MIS)　职能分离　流程图　手工处理的自动化　批处理技术 (batch processing)　在线实时事务处理 (OLRT)　电子数据交换 (EDI)　COBIT　EDP 控制　一般控制　应用控制　程序控制　输入控制　输出控制　总量控制　计算机辅助审计　棋盘式对照表　专家系统

(二) 关键问题

1. 如何理解现代信息技术，现代信息技术在经济运行和管理中有

哪些应用？请列举至少五个实例？

2. 除了审计的原理和方法，CPA 还要掌握哪些技术？请按重要程度的高低列举，画出表格，并简要说明。

3. 什么是电子数据处理系统？什么是管理信息系统？什么是会计信息系统？

4. 电子数据处理有哪些模式？这些模式各自有什么特点？

5. 审计人员在哪些方面依赖信息技术？

6. 审计人员可以用计算机做哪些工作？

7. 为什么说信息技术因素是审计工作组成部分？请具体说明。

8. 对于审计人员而言，手工会计和电算化会计有什么不同？信息技术因素如何影响审计具体工作？

9. 对于 CPA 而言，系统流程图有哪些功能？CPA 掌握和利用系统流程图，会给工作带来哪些好处？

10. 什么是联机系统？什么是脱机系统？请各自列举两个实例。

11. 什么是在线实时事务处理？在线实时事务处理有什么特点？请各自列举两个实例。

12. 电子数据处理环境下的内部控制如何分类？

13. EDP 一般控制一般包括哪些内容？

14. 请列举 EDP 一般控制的程序控制实例。

15. 在电子数据处理环境下，采用一般控制手段，如何限制对计算机程序和数据的接触？

16. 在电子数据处理环境下，如何限制对计算机设备的物理接触？

17. 什么是 EDP 应用控制？列举 10 个 EDP 应用控制实例。

18. 针对会计信息系统的审计计划有那些内容？

19. 在对会计信息系统进行审计，测试 EDP 应用控制中，审计人员如何在手工测试和计算机辅助测试间进行选择？

20. 为什么要实施计算机辅助审计？有哪些计算机辅助审计技术？

21. 计算机辅助审计棋盘式对照表有哪些具体应用？

22. 分析围绕计算机的审计、通过计算机的审计、应用计算机的审计三者在具体审计工作中的联系。

四、重点与难点解析

(一) 信息技术与审计

1. 与审计人员相关的技术

计算机在经济管理领域的应用主要是电子技术应用于数据处理，如文件管理系统、数据处理系统和网络信息系统。这些应用可以广义地理解为电子数据处理系统 (EDPs)。基于这样地技术建立的系统叫做管理信息系统 (MIS)。应用于会计领域的系统为会计信息系统 (AIS)。审计人员在开展审计工作时直接面对的是会计信息系统，然而，要弄清会计报表等经济业务的来龙去脉，必须了解企业各个层面的管理信息系统。

CPA 面对的是“充分合理”的财务报表，是由含有大量数据的信息系统产生的。作为审计人员，除了执行审计任务，往往还要为客户提供增值服务。

2. 审计人员对信息技术的依赖

电算化会计通常包括手工和计算机两部分。审计人员必须了解交易在会计系统的手工和计算机两部分中所经过的路径。若审计人员基于这样的控制程序所估计的控制风险，则有必要对计算机程序进行测试。通常审计人员直接确认计算机生成的信息，或对计算机使用者的手工控制程序进行测试以代替对计算机控制程序的测试。

审计人员依赖于信息技术是多方面和深层次的，最常见的依赖计算机的形式是：控制和审计都依赖于计算机生成的信息。

3. 信息技术作为审计人员的工具

审计人员使用计算机以完成审计测试，有时是指采用“计算机辅助审计方法”。

审计人员所使用的计算机辅助的一般方法包括：审计辅助软件，审计专家系统，计算机网络 (尤其是互联网) 等。

4. 信息技术与审计工作

⑴ 信息技术因素是审计工作组成部分

⑵ 信息技术因素影响审计具体工作

会计数据是手工处理还是由计算机处理不会改变审计人员的具体审计目标。然而，数据的处理方法却可能对应用审计程序搜集证据的方法

有影响。审计人员可使用手工审计程序、计算机辅助审计程序或两者的结合来获得充分、完整的证据事项。

(二) 电子数据处理技术模式分析

1. 信息系统的描述——流程图介绍

描述信息系统一般采用三种方法：数据流图，流程图和实体关系图。流程图是 CPA 的常用工具，是 CPA 在学习和工作中必须掌握的知识。

流程图是一种图形化的描述方法，用于描述定义、分析及问题的解决方案，图中的图形元素表示操作、数据、流程、设备等。由于没有更好的工具描述系统，其应用不局限于系统开发者，还扩展到会计人员、管理者等。用流程图可以清晰地描述会计工作的业务流程，包括：工作流，控制流，决策树，时序及文档流。

2. 流程图构成

有很多流程图图形符号，就此也有国家的和国际的标准。然而，在商业系统流程中最常用的只有两个符号：长方形 (处理) 和菱形 (决策分支)。

3. 电子数据处理的技术模式

(1) 手工处理的自动化 (automating manual systems)；

(2) 在线输入，离线处理 (online transaction entry，OLTE)；

(3) 在线实时事务处理 (online real - time processing，OLRT)。

(三) 电子数据处理环境下的内部控制

1. 电子数据处理的内部控制

控制不是目的，是达到目的的手段。控制的最高层次是控制环境，其次为一般控制，最后是应用控制。电子数据处理环境下的内部控制，根据控制对象可分为两大类：使用者控制和电子数据处理 (EDP) 控制。使用者控制是指由应用计算机进行处理的部门制定和维护的控制系统。因此，使用者控制与 EDP 控制的区别在就在于控制系统所保存的位置。EDP 控制是指那些保存在计算机中的控制系统。

EDP 控制通常分为两大类：一般控制和应用控制。使用者控制通常是应用控制。

2. EDP 一般控制

一般控制是指那些与全部或部分电算化会计应用有关的 EDP 控制。

这类控制具有多种形式。通常，一般控制在计划和执行财务报表审计中非常重要，具体表现为以下几个方面：⑴ 职责分离；⑵ 程序控制；⑶ 文件控制；⑷ 其他一般控制。

3. EDP 应用控制

(四) 会计信息系统的审计计划

1. 认识系统及其控制环境

在一般计划阶段，审计人员获取关于客户会计信息系统的情况，并将其作为对控制环境的内容进行考虑。

2. 了解会计信息系统的使用

审计人员必须了解业务经过会计系统中手工部分和电算化部分的路径，考虑预期的与计算机相关的控制风险估计水平，确定在最高水平以下的控制，以及凭证和测试控制对控制风险评估的影响。

会计制度的有效的测试方法是从结尾处开始的，审计人员应确定将要进行审计的财务报表中的重大金额。对影响这些金额的交易从财务报表到其来源进行追查。然后，由审计人员对这一流程的每一个处理环节进行确认。在业务中这些处理是指开始、记录、计算、汇总、报告。通常，每个处理环节都有可能发生错误，因而对这些处理环节设置控制程序也是非常必要的。

审计人员还可以确定应在每个重要会计领域中的使用程序。并了解计算机介入的性质和程度，以确定系统应用与会计制度的符合性。

3. 了解控制活动

若使会计工作依赖与会计信息系统，则审计人员必须对一般控制加以了解。为了更好地服务于客户，许多审计人员即使没有计划将控制风险水平评估在最高水平之下，也对一般控制进行审核。通常，这一审核是由计算机审计专家来完成的，也可以由审计人员在会计信息系统中进行附加测试来完成。

4. 交易及余额详细测试的计划

在下列情形中，审计人员在交易及余额详细测试的计划中，不会使用 EDP 控制作为降低控制风险水平的依据。

若在重大会计领域应用了会计信息系统，而且交易类别的具体控制目标的实现要依赖于计算机处理的结果，则必须在控制风险的评估中考

虑 EDP 控制的作用。与这一目标相关的 EDP 控制是应用控制和一般控制。

（五）计算机辅助审计技术

在财务报表审计中使用计算机予以辅助，通常可分为以下几类：

1. 客户程序的测试；

2. 客户文件的测试；

3. 使用微机作为审计工作工具。

五、练习题

（一）判断题

1. 独立审计具体准则没有关于计算机信息系统环境下的审计的有关条款。（ ）

2. 计算机在重大会计方面的应用并没有改变具体审计目标或具体控制目标，也没有改变审计程序和方法。（ ）

3. 当客户在重大会计方面使用计算机处理时，在控制风险评估中依赖计算机通常是必要的，并且审计师必须说明并测试 EDP 的控制措施。（ ）

4. 如果在重大会计方面使用计算机处理，审计人员不能将控制风险降低到最高水平以下。（ ）

5. 注册会计师在计算机信息系统环境下执行会计报表审计业务，应当考虑其对审计的影响，改变审计目的和范围。（ ）

6. 在一个有在线输入功能的会计信息系统里，审计轨迹被消除了，审计人员无法通过处理过程用手工操作追踪一笔具体的交易。（ ）

7. EDP 控制同样可分为一般控制和应用控制。（ ）

8. 信息技术因素不是审计工作组成部分。（ ）

9. 电子数据处理系统的内部控制的建立无法考虑成本效益原则。（ ）

10. 注册会计师在计算机信息系统环境下执行会计报表审计业务，应当考虑是否要有计算机信息系统方面的专门技能，必要时，可利用专家工作。注册会计师利用专家工作时，应当遵循《独立审计具体准则第 12 号——利用专家的工作》的有关规定。（ ）

11. 注册会计师在制定和实施审计程序时，应当充分考虑计算机信息系统环境对审计测试的性质、时间和范围可能产生的影响，以将审计风险降低至可接受的水平。（　）

12. 总量控制只是人工系统的控制方法。（　）

13. 在 EDP 部门中，关键的职能分离是指那些了解系统和程序的人和那些接近计算机程序和文件的人的职能要分离。（　）

14. 一些一般控制措施，如备份和恢复系统和程序文件，通常对审计程序的范围没有影响。（　）

15. 专家系统，也称为“人工智能”，能够代替审计人员的职业判断。（　）

16. 手工控制程序是由人来执行的，而程序化控制程序是由计算机软件来完成的。（　）

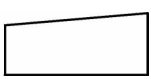
17. 数据处理功能从使用者部门职能中分离出来对提高使用者控制很重要。理论上，在批准、执行、记录、确定可记录性这些职能之中，EDP 部门应对记录不可修改性负责。（　）

(二) 单项选择题

1. 计算机信息系统环境下的审计在独立审计具体准则（　）。

A. 第 10 号　　B. 第 18 号　　C. 第 20 号　　D. 第 6 号

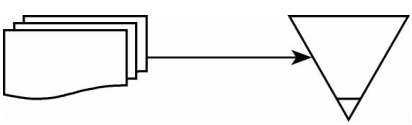
2. 下面的图形符号在系统流程图中表示的是（　）。



A. 人工处理　　B. 人工输入

C. 联机处理　　D. 随机处理

3. 下面的图示表示的是（　）。



A. 文档被作为一个文件存放

B. 文档罗列起来

C. 一个处理过程产生文档

D. 文件作为资料被引用

4. 基于计算机的系统，把数据分门别类地进行周期性处理，这种处理方法叫（　　）。

A. 文本化处理　　B. 批处理

C. 直接处理　　D. 随机处理

5. 利用计算机中的棋盘式对照表软件代替手工制作棋盘式试算对照表，是一种（　　）。

A. 电子表格　　B. 字处理系统

C. 计算机辅助审计　　D. AIS

6. 交易“无纸化”，或有些文件设计成加密、隐藏、只读或只写等形式，增加了审计人员（　　）。

A. 工作范围　　B. 查询交易轨迹的难度

C. 工作责任　　D. 对审计对象的认识难度

7. 计算机技术的应用，使某些会计的处理方法高度融合、集成在计算机软件中，这些软件的执行代码多数是不可见的。这一电算化会计与手工会计的不同点在于（　　）。

A. 业务处理的标准化

B. 职能的分离

C. 舞弊的方式和手段发生变化

D. 业务处理过程的隐蔽性

8. 信息技术的成熟和发展，规范了会计数据的处理方法和程序，逐渐标准化和统一化实体业务处理过程，对于不同的业务都按统一规定的处理程序进行处理，对于不同资料，计算机也按统一的处理程序进行处理，进行一致性操作。这一电算化会计与手工会计的不同点在于（　　）。

A. 业务处理的标准化

B. 职能的分离

C. 舞弊的方式和手段发生变化

D. 业务处理过程的隐蔽性

9. 在手工会计系统中，许多职能被分离，由不同人员执行和操作。电算化的会计信息系统高度集成，职能的分离和控制程序更复杂，而且

控制的方法不同。这一电算化会计与手工会计的不同点在于（　　）。

A. 业务处理的标准化

B. 职能的分离

C. 舞弊的方式和手段发生变化

D. 业务处理过程的隐蔽性

10. 在电算化会计中，接触会计数据或改变数据的人员除了会计人员，还有系统维护人员、系统开发人员等信息技术专家，会计舞弊的人员范围、方式和手段都发生很大的变化，直接或间接接触资产而不留下显见证据的可能性比原来要大。这一电算化会计与手工会计的不同点在于（　　）。

A. 业务处理的标准化

B. 职能的分离

C. 舞弊的方式和手段发生变化

D. 业务处理过程的隐蔽性

11. 下列各项中，属于离线输入设备的为（　　）。

A. point of sale terminal (POS)

B. automated teller machine (ATM)

C. key - to - disk system

D. OCR device

12. 对所有 EDP 部门之外的原始错误负责是的（　　）。

A. 系统使用者　　B. 系统维护人员

C. 系统开发人员　　D. 软件供应商

13. 保存在计算机中的控制系统是（　　）。

A. 一般控制　　B. 内部控制

C. 人员控制　　D. EDP 控制

14. 那些与全部或部分电算化会计应用有关的控制为（　　）。

A. 一般控制　　B. 内部控制

C. 人员控制　　D. EDP 控制

15. 在会计信息系统中证实客户的账户数额及信用范围的控制为（　　）。

A. 一般控制　　B. 应用控制

C. 人员控制　　D. 环境控制

16. 数据登记操作员在输入数据前拒绝已获批准而签署的资料或凭证时，要用到（　）。

A. 手工控制　　B. 计算机控制

C. 程序控制　　D. 环境控制

17. 在对每周工资的记录中，若雇员时间记录超过 48 小时或少于 0 小时，将被拒绝或打印出来以便检查，这种控制为（　）。

A. 有效码测试　　B. 校验码测试

C. 人工控制　　D. 限定或合理性测试

18. 在以现金支付的记录中，所支付金额超过特定限额（如 10 000 美元）的记录都将被打印出来以便检查，这种控制为（　）。

A. 有效码测试　　B. 校验码测试

C. 人工控制　　D. 限定或合理性测试

19. 对于由终端用户开发，并为局域网内其他用户共享的终端用户应用程序，公司规定了相应的文档编制政策。要确定局域网上的用户是否遵守了上述政策，最适当的审计程序是（　）。

A. 随机抽取一组储存在服务器中的终端用户应用程序，检查这些应用程序是否与公司的政策相符

B. 向终端用户发放问卷以确定他们已经进行开发的局域网终端用户应用程序的情况

C. 向终端用户发放调查表以测试他们对应用程序文档知识的掌握程度

D. 随机抽取一组终端用户，检查他们计算机中储存的所有应用程序是否都与公司的政策相符

20. 审计人员希望编制下列步骤的流程图：⑴ 总部接收销售订单信息的过程；⑵ 数据到达工厂以产生运输信息的传送过程；⑶ 工厂对运输信息的处理过程。审计人员应该（　）。

A. 从管理层设定销售价格的决定开始，搜集关于改变销售价格批准过程的内部文件，利用程序流程图的副本完成书面描述，制作连接这些细节的总流程图

B. 从销售代表接收订单开始，“穿行测试”总部和工厂的手工处理

过程和计算机处理过程，直至货物运出并开具账单

C. 取得工厂制作的销售过程系统流程图副本，与相关人员面谈以确定是否存在任何变化，然后编制概括基本过程的总流程图

D. 从货物运输开始，追溯交易至销售代表接收订单的原始过程

21. 重新设计是对企业进行全盘分析，对根本性问题进行重新思考，对必要的业务过程进行全新设计的一种活动，其目的是使公司在服务、质量、效率和成本等方面能得到根本的改善。内部审计师在参与重新设计时，以下不应该做的是（　　）。

A. 建议应予以考虑的事项

B. 为新系统制定审计计划

C. 指导重新设计过程

D. 明确重新设计是否得到高级管理层的支持

22. 为一个广域网（VAN）系统中所包含的硬件、软件及通讯部件保存一份精确的产品清单，并对系统的改进情况进行准确的说明，可（　　）。

A. 最大程度地减小对外部组织的依赖

B. 保证新组件安装的及时性

C. 最大程度地提高系统的可用性

D. 有助于隔离网络故障

（三）多项选择题

1. 在计算机信息系统环境下，注册会计师应当按照独立审计具体准则的要求，评估会计报表需要认定的固有风险和控制风险，并考虑其可能对会计报表或组成部分产生（　　）的影响。

A. 重大错报　　B. 重大漏报　　C. 正面　　D. 负面

2. 注册会计师应充分关注计算机信息系统环境对被审计单位会计信息及内部控制的影响，并考虑对审计工作的以下方面可能产生的影响：（　　）。

A. 了解内部控制的程序

B. 了解计算机信息系统程序

C. 对固有风险及控制风险的考虑

D. 符合性测试及实质性测试程序的设计与执行

3. 注册会计师应当充分了解计算机信息系统，以（　　）审计工作。

A. 计划　　B. 指导　　C. 监督　　D. 复核

4. 计算机在重要会计领域应用的程度和对数据处理的复杂程度，影响审计（　　）。

A. 审计程序的性质　　B. 审计时间的确定

C. 审计范围　　D. 审计的目标

5. 注册会计师在研究、评价内部控制及评估审计风险时，应当考虑计算机信息系统的以下特征：（　　）。

A. 缺乏交易轨迹，缺乏职责分工

B. 同类交易处理的一致性

C. 交易授权、执行与手工处理存在差异

D. 有利于计算机辅助审计技术的利用

6. 流程图作为审计人员信息沟通的常用工具，表现为（　　）。

A. 业务处理过程的隐蔽性

B. 容易理解系统

C. 规范地描述系统

D. 容易修改和更新

7. 如果被审计单位的计算机信息系统对会计报表整体有重要影响，注册会计师还应当了解计算机信息系统环境，并考虑其对（　　）。

A. 固有风险的影响

B. 被审单位业务的影响

C. 控制风险评估的影响

D. 被审单位以外要素的影响

8. 会计信息系统的说明文档和图形描述的使用者包括（　　）。

A. 系统用户　　B. 系统服务人员

C. 系统设计者　　D. 系统评价人员

9. 注册会计师在研究和评价一般控制时，应当考虑以下主要因素（　　）。

A. 组织与管理控制

B. 应用系统开发和维护控制

C. 系统软件控制和操作控制

D. 数据和程序控制

10. 审计工作技术手段正在发生变化。电算化系统为管理提供了广泛的、多样的分析工具，以用于对经营活动的检查和监督。对于 CPA 而言，流程图的功能体现在以下方面（　　）。

A. 描述和理解系统的途径

B. 图形化业务流程

C. 认识系统中的控制要点

D. 系统构件之间的关系和处理程序

11. 注册会计师在研究和评价应用控制时，应当考虑以下主要因素（　　）。

A. 输入控制

B. 计算机处理与数据文件控制

C. 组织与管理控制

D. 输出控制

12. 在计算机信息系统环境下，为获取审计证据，注册会计师可以采用以下方式实施审计程序（　　）。

A. 手工审计方式

B. 计算机辅助审计方式

C. 手工、计算机两种方式结合使用

D. 只采用手工、计算机两种方式中的一种

13. 在一般计划阶段，审计人员获取关于客户会计信息系统的情况，并将其作为对控制环境的内容进行考虑。通常审计人员获得事项的信息有（　　）。

A. 系统数据处理模式　　B. 系统软件类型

C. 系统人员的组织结构　　D. 系统应用范围及复杂性

14. 批处理方式的优势是（　　）。

A. 处理方法简单　　B. 及时

C. 便于人员的理解和操作　　D. 灵活

15. 批处理方式的缺点是（　　）。

A. 信息提供不及时

B. 便于人员的理解和操作

C. 可能造成数据文件之间的不一致

D. 系统产生的信息报告可能不真实

16. 在线实时事务处理（OLRT）的特点有（　　）。

A. 业务发生和业务输入同时进行

B. 即时更新记录

C. 即时产生报告

D. 查询是业务真实的反映

17. 交易类别测试的具体控制目标和余额的直接测试的具体审计目标系统应用的影响。审计人员在交易及余额详细测试的计划中，在（　　）情形中，不会使用 EDP 控制作为降低控制风险水平的依据。

A. 客户未在重要会计领域使用电算化系统

B. 一般控制中存在重大缺陷，且没有补偿性的控制

C. 客户未在重要会计领域使用电算化系统

D. 交易类别的具体控制目标不依赖于计算机处理的结果

18. 通用审计软件包的设计一般是为完成（　　）。

A. 计算　　B. 选取　　C. 比较　　D. 报表

19. 在电算化系统中，与 EDP 有关的职责分离表现为（　　）。

A. 系统维护者与系统使用者的职责分离

B. 系统开发者与系统使用者的职责分离

C. EDP 部门内部不兼容的职能的分离

D. EDP 部门内部职能的彻底分离

20. 系统使用者及 EDP 控制中输入、处理上的控制有利于保证数据的（　　）。

A. 权威性　　B. 有效性　　C. 完整性　　D. 准确性

21. 数据文件接触的控制所关注的是确保可读文件中所维护的数据是（　　）。

A. 批准的　　B. 有效的　　C. 完整的　　D. 准确的

22. 输入记录的授权。业务数据在录入之前，必须有相关的授权，如签字或印章，以确保（　　）。

A. EDP 部门内部不兼容的职能的分离

B. 输入数据的真实

C. 输入数据的有效

D. 即时更新记录

（四）讨论题

1. “我只想做一名好的注册会计师，不学什么信息技术？”请评论这一观点。

2. 你认为现在的会计课程学习是否是你的职业需要。从近期和长远两方面考虑。

3. 讨论你去过的商场、工厂等实体的管理信息系统的数据处理模式，这些模式有哪些控制要点。

4. 在 Internet 上下载 Visio 或 Smartdraw，试用一下它们的功能，讨论这些软件对会计人员和审计人员有什么用途。

5. “控制不是目的，是达到目的的手段”，这种观点在会计信息系统的构建过程中有什么意义。

6. 为什么说“计算机在重大会计方面的应用并没有改变具体审计目标或具体控制目标”。请用审计理论加以分析。

7. 系统流程图描述系统与一般文字描述相比有什么好处？你一般采用什么方式描述会计系统？请说明理由。

8. 为什么审计人员要直接从系统数据库中提取资料？一般使用什么软件工具，这些软件工具你会使用吗？

9. 审计人员如何利用电子表格 EXCEL 进行辅助审计工作，列举出具体应用实例。

10. 讨论计算机网络对审计人员开展审计工作的有利方面和不利方面。

11. 查阅资料，讨论数字签名与一般笔迹签名有什么异同。

12. 讨论电子商务的发展对审计理论和实务有什么影响。

13. 讨论利用计算机和计算机网络进行会计舞弊的形式和手段，内部控制措施如何进行有针对性的防范和补救。

14. 审计程序需要对信息系统进行程序测试和安全测试时，为什么要请 IT 专家帮助？请 IT 专家帮助要依据什么原则？

15. 请与信息技术专业人士共同讨论“系统安全的相对性”。必要时在互联网上查阅有关资料。

16. 访问 AICPA 和“CPA 视野”网站，了解 CPA 关注的信息技术，并讨论你们对这些技术的熟悉程度，如何学习这些技术。

六、案例

DIY 公司是一家计算机消耗品批发商，销售的产品有磁盘、打印纸、文件盒等相关产品。客户订单通过收发室接收，收发室的职员把接收的订单分类、排序、分组，并准备一份传送单附在每组订单上，与订单一起传送给订单输入部门。

订单输入部门的职员首先检查每组订单是否完整齐全，并把每组订单纳入批处理的控制程序，开始处理订单。职员把订单输入到网络计算机中，输入分两个步骤：首先输入客户代码，通过客户数据文件检验该客户是否已经存在和是否有可以接受的信誉记录；如果确认完毕，则输入订单的其余部分。

订单的输入在销售业务数据文件表中产生一项记录。每天最后，根据每一项销售业务数据记录和客户文件及库存文件，产生一个提货单（传送给仓储部门），一个销售通知单（传送给发运部门），以及一个客户订货确认单（发送给收发室，并通过收发室发给客户）。在此同时，销售订单也记录在销售主文件中。

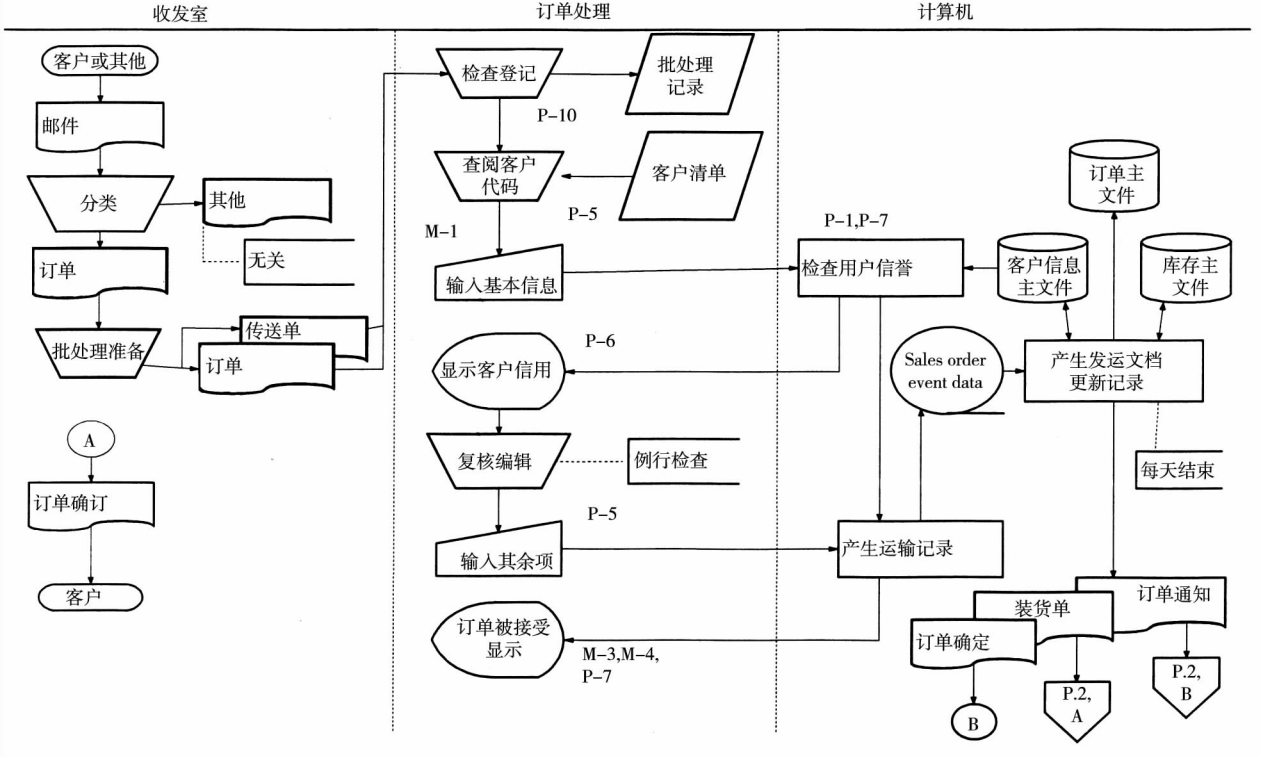
在仓储部门，提货单用来给客户商品装箱，完成的订单（商品及附上粘贴提货单）被传送给发运部门。发运部门把销售通知单从临时文件中删除，并对销售通知单和完成的提货单进行比较。然后把订单号输入到发运部门的计算机终端中，终端连接到销售数据主文件上，并显示订单数据。发运部门通过计算机终端输入发运的货物和数量等数据，一旦数据被接受，计算机更新销售数据主文件，并产生一项发运业务记录。同时，计算机打印装箱单和提货单，这些文件连同货物通过运输公司运送给客户。

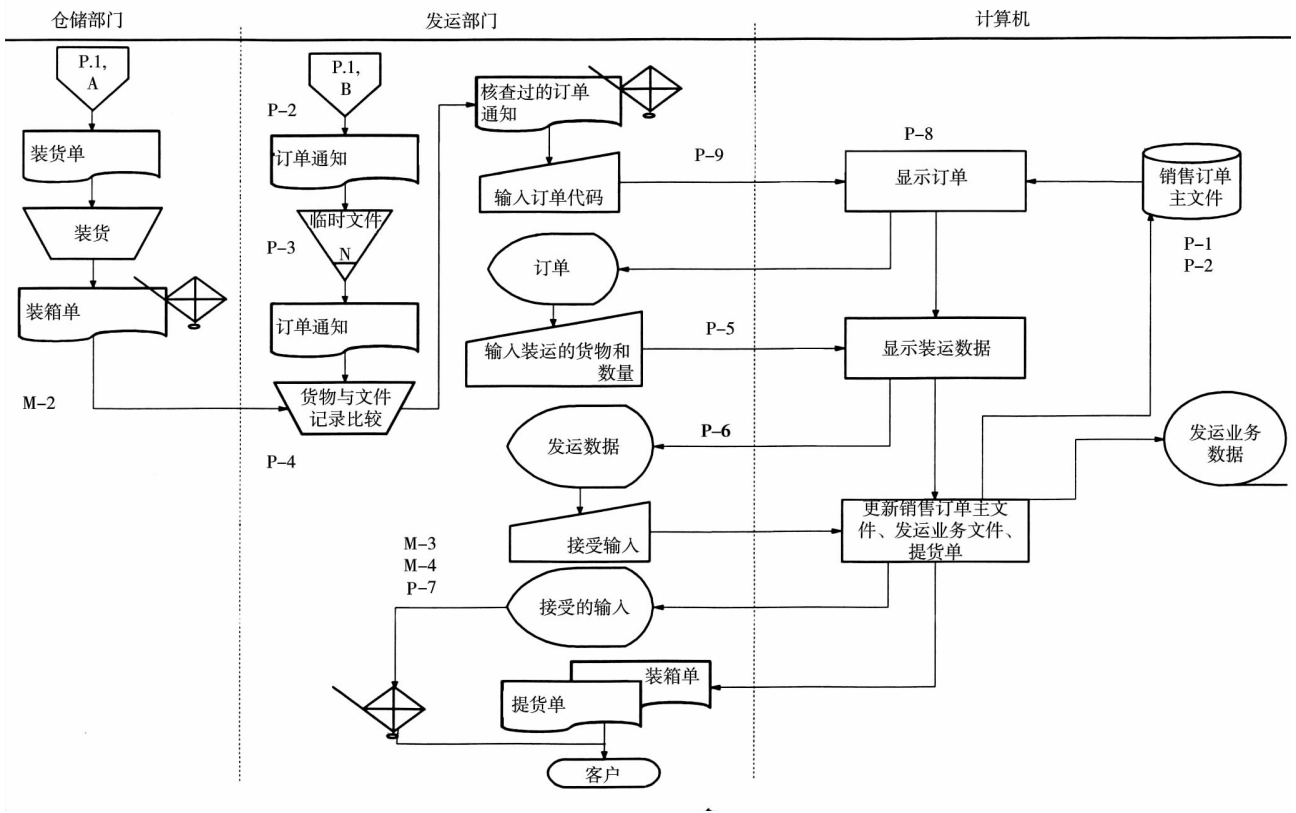
1. 画出 DIY 公司销售系统的系统流程图。

2. 分析系统的内部控制。

【案例提示】

1. 销售系统的系统流程图。


收发室
订单处理
计算机
客户或其他
邮件
分类
其他
无关
订单
批处理准备
传送单
订单
A
订单确订
客户
检查登记
批处理记录
P-10
查阅客户代码
客户清单
P-5
M-1
输入基本信息
显示客户信用
P-6
复核编辑
例行检查
P-5
输入其余项
订单被接受显示
M-3,M-4,P-7
P-1,P-7
检查用户信誉
订单主文件
客户信息主文件
库存主文件
Sales order event data
产生发运文档更新记录
每天结束
产生运输记录
装货单
订单通知
订单确定
P.2,A
P.2,B
B


仓储部门
发运部门
计算机
P.1, A
装货单
装货
装箱单
M-2
P.1, B
P-2
订单通知
临时文件
P-3
N
订单通知
货物与文件记录比较
P-4
核查过的订单通知
输入订单代码
P-9
订单
输入装运的货物和数量
P-5
发运数据
P-6
接受输入
M-3
M-4
P-7
接受的输入
装箱单
提货单
客户
P-8
显示订单
销售订单主文件
P-1
P-2
显示装运数据
发运业务数据
更新销售订单主文件、发运业务文件、提货单

2. 分析系统的内部控制

在系统流程图中，标记 P（present）表示有一项控制措施存在，标记 M（missing）表示缺少一项控制措施。

M-1：应在收发室就地输入客户订单。

确保操作有效：订单作为邮件接收，不转送到订单处理部门直接输入。这样会立即响应客户的需求。

确保人力资源效率：销售人员直接输入到系统，两个职能合并，提高人员的工作效率。

销售订单输入完整、准确：这样会使客户订单丢失的可能性减少，同时，可以与客户保持直接的沟通，确保输入的正确。

P-1：客户信誉检查。

确保操作的有效性：减少财产损失。

人力资源的有效利用：终止可能无效的交易业务，确保人力集中于有成效的工作。

确保销售订单输入有效。

P-2：发运部独立查验、登记。

确保财产安全。

订单有效性检验。

P-3：提货单文件核对。

确保操作有效。

订单输入完整。

M-2：完成提货的文件。

确保财产安全。

P-4：一对一的验货，提货与订单互相验证。

P-5：利用数据主文件，自动填充表单。

节省人力资源。

提高输入的有效性和准确率。

P-6：格式化输入屏幕。

提高操作有效性。

节省人力资源。

提高输入正确率。

P - 7：交互式输入。

提高输入完整性。

提高销售主文件的更新完整性。

P - 8：程序校验。

确保操作有效。

提高人力资源效率。

提高输入准确率、真实性和有效性。

P - 9：在发运部输入发运数据。

提高操作效率，节省人力。

M - 3 计算机批量总和的一致性检验。

M - 4：手工批量总和的一致性检验。

P - 10：手工批量总和的一致性检验。

七、阅读文献

朱荣恩：《审计学》，第 18 章，北京，高等教育出版社，2000。

八、练习题参考答案

（一）判断题

1. × 2.√ 3.√ 4. × 5. × 6.√ 7.√ 8. × 9. × 10.√ 11.√ 12. × 13.√ 14. × 15. × 16.√ 17.√

（二）单项选择题

1.C 2.B 3.A 4.B 5.C 6.B 7.D 8.A 9.B 10.C 11.C 12.A 13.C 14.A 15.B 16.A 17.D 18.D 19.A 20.B 21.C 22.D

（三）多项选择题

1.AB 2.ACD 3.ABCD 4.ABC 5.ABCD 6.BCD 7.AC 8.ACD 9.ABCD 10.ABCD 11.ABD 12.ABC 13.ABCD 14.ACD 15.ACD 16.ABD 17.ABCD 18.ABCD 19.ABC 20.ABCD 21.ABCD 22.BC

第二十章　保证服务

一、学习目的与要求

- ➢了解保证服务产生的原因及发展情况
- ➢理解保证服务的定义
- ➢掌握保证服务的内容和种类
- ➢了解验资的意义
- ➢掌握验资的种类和验资过程中的工作
- ➢掌握验证范围及不同形式出资的验证内容
- ➢掌握验资报告的基本内容和撰写
- ➢掌握盈利预测审核的目标
- ➢了解盈利预测审核的特点和程序
- ➢掌握盈利预测审核报告的基本内容和撰写
- ➢掌握会计报表审阅的特点
- ➢了解会计报表审阅的实施过程
- ➢掌握会计报表审阅报告的基本内容和撰写
- ➢掌握内部控制审核的含义
- ➢了解内部控制审核的过程及程序
- ➢掌握内部控制审核报告的基本内容和撰写
- ➢了解基本建设工程预算、结算、决算审核的意义、基本程序和方法、审核报告的基本内容
- ➢了解商定程序的含义、实施和报告的基本内容
- ➢了解新兴的保证服务领域及其含义

二、相关准则与制度

- ➢《独立审计实务公告第 1 号——验资》（修订）

➢《独立审计实务公告第 4 号——盈利预测审核》
➢《独立审计实务公告第 9 号——对财务信息执行商定程序》
➢《独立审计实务公告第 10 号——会计报表审阅》
➢《内部控制审核指导意见》

三、预习要览

(一) 关键概念

保证服务　鉴证服务　其他保证服务　非保证服务　验资　审验范围　审验程序　验资报告　盈利预测审核　内部控制审核　审核报告　会计报表审阅　审阅报告　商定程序　基本建设工程预算结算决算审核

(二) 关键问题

1. 如何理解保证服务的定义？保证服务包括哪几种类型？具体内容如何？

2. 如何理解验资的定义？包括哪几种类型？

3. 在哪些情况下需要注册会计师进行设立验资？

4. 在哪些情况下需要注册会计师进行变更验资？

5. 对货币资金投入，一般要验证哪些内容？对外商投资企业和有限责任公司还要特别审验哪些内容？

6. 对实物资产投入，一般要验证哪些内容？对外商投资企业和股份有限公司还要特别审验哪些内容？

7. 对无形资产投入，一般要验证哪些内容？对外商投资企业、有限责任公司和股份有限公司还要特别审验哪些内容？

8. 验资报告应包括哪些基本内容？

9. 盈利预测审核的目标及其具体内容是什么？

10. 在盈利预测审核业务中，盈利预测的编制责任和审核责任是如何界定的？

11. 盈利预测审核报告应包括哪些基本内容？

12. 什么是会计报表审阅业务？与会计报表审计业务比起来有哪些特点？

13. 会计报表审阅报告应包括哪些基本内容？

14. 什么是内部控制审核？如何理解这一定义？

15. 内部控制审核报告应包括哪些基本内容？

16. 在基建工程预算、结算、决算审核业务中，无保留意见审核报告的范围段和意见段应包括哪些内容？

17. 什么是商定程序？商定程序报告应包括哪些基本内容？

18. 比较审计报告、验资报告的主要区别。

19. 比较盈利预测审核报告、会计报表审阅报告、内部控制审核报告、商定程序报告的主要区别。

20. 请举出六个新兴的保证服务领域，并加以解释。

四、重点与难点解析

1. 保证服务是注册会计师鉴证类服务开发和拓展后的一个涵盖面更广、内容更丰富的“标签”，保证服务分为鉴证服务和其他保证服务两类。审计和大多数鉴证服务都是注册会计师所独有的法定业务，其他保证服务一般都不对注册会计师提供法定的垄断地位。保证服务和非保证服务的区别在于是否提供保证。

2. 验资是注册会计师的法定业务。验资报告具有法定效力，应合理保证已验证的被审计单位注册资本的实收或变更情况符合国家有关法规的规定和协议、合同、章程的要求，但不应被视为对被投资单位验资报告日的资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。

3. 验资分为设立验资与变更验资。一般而言，在以下三种情况下需要注册会计师进行设立验资：一是在被审验单位向企业登记机关申请设立登记；二是出资者分期缴纳注册资本；三是企业新设合并、分立，或企业改制时以部分资产进行重组，通过吸收其他股东的投资或转让部分股权设立新的企业，新设立的企业向工商行政管理部门申请设立登记。一般而言，在以下几种情况下需要注册会计师进行变更验资：第一，被审验单位出资者新投入资本，增加实收资本；第二，被审验单位将资本公积、盈余公积、未分配利润等转为实收资本；第三，出资者将其对被审验单位的债权转为股权；第四，被审验单位因合并增加实收资本；第五，被审验单位因吸收合并、派生分立、注销股份等减少实收资本；第六，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、内外资企业互转等。企业因出资者、出资比例等发生变化但注册资

本金额不变，而需要按照有关规定向企业登记主管机关申请办理变更登记时，无需提交验资报告。

4. 验资风险源自两个方面：一是被审验单位管理当局的诚实性、所提供验资资料的真实性与完整性；二是注册会计师的专业胜任能力和职业道德水平。

5. 签订验资业务约定书旨在明确以下四个问题：一是表示确认委托、受托关系成立；二是明确审验范围；三是明确双方的责任；四是明确验资报告的用途和使用责任。

6. 注册资本实收情况明细表或注册资本变更情况明细表是被审验单位出资者出资情况的总括反映，经被审验单位确认，代表了被审验单位对其出资者出资情况的认定，是注册会计师应当获取的重要审验证据之一，有助于分清被审验单位和注册会计师各自的责任。

7. 设立验资的审验范围一般应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、出资金额、出资方式、出资比例、出资期限和出资币种等。增加注册资本时，审验范围包括与增资相关的出资者、出资金额、出资方式、出资比例、出资期限、出资币种及相关会计处理等。减少注册资本时，审验范围包括与减资相关的减资者、减资金额、减资方式、减资期限、减资币种、债务清偿或担保情况、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。

8. 注册会计师应在完成下列三项工作后方可编制、出具验资报告：⑴ 完成预定的审验程序；⑵ 取得充分、适当的审验证据；⑶ 分析和评价审验结论。

9. 验资报告只能合理地保证已验证的被审验单位注册资本的实收或变更情况符合国家相关法规的规定和协议、合同、章程的要求而不能绝对地保证。验资报告具有很强的时效性，不能作为被审验单位验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力的保证。

10. 注册会计师进行盈利预测审核的目的，是对被审核单位盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础进行审核，并发表审核意见。具体地说：⑴ 对基本假设进行审核；⑵ 对选用的会计政策进行审核；⑶ 对编制基础进行审核；⑷ 发表审核意见。

11. 盈利预测审核的范围除了包括盈利预测所依据的基本假设、选

用的会计政策及其编制基础外，还应包括影响注册会计师审核范围的因素和影响被审核单位未来经营成果的关键因素。

12. 盈利预测的审核程序：⑴ 了解有关情况，制定审核程序；⑵ 获取有关资料；⑶ 进行研究和评价；⑷ 审核业务的记录与复核。

13. 对基本假设的审核，应审核以下内容：⑴ 检查编制盈利预测所依据的基本假设是否与所说的一致；⑵ 检查这些基本假设是否有合理的支持证据；⑶ 对基本假设所依据的资料进行检查；⑷ 对某些假设应特别关注；⑸ 注册会计师虽然有责任在执行盈利预测审核业务时，对基本假设进行审核，但没有责任专门就盈利预测的基本假设发表审核意见，做出审核报告。

14. 盈利预测审核报告的“意见段”应明确说明注册会计师关于盈利预测的审核意见，即：⑴ 盈利预测依据的基本假设是否已充分披露，是否有证据表明这些基本假设是不合理的；⑵ 盈利预测选用的会计政策与实际采用的相关会计政策是否一致；⑶ 盈利预测是否按确定的编制基础编制。

15. 与会计报表审计比较起来，会计报表审阅实施的程序是有限的，它主要实施查询和分析性程序；审核的范围也比审计的范围小，它只关注会计报表的合法性问题；所出具的审核报告的保证程度也较审计报告低。

16. 审阅报告的结论段应当说明，注册会计师是否发现会计报表在所有重大方面有违反企业会计准则及国家其他有关财务会计法规规定的情况。如果发现会计报表有违反企业会计准则及国家其他有关财务会计法规规定的重要事项，且被审阅单位拒绝调整，注册会计师应当在审阅报告的结论段前增设说明段，说明这些事项对会计报表的影响，并形成保留的或否定的意见。如果审阅范围受到重要的局部限制，注册会计师应当在审阅报告中予以说明，并形成保留的意见。如果审阅范围受到严重限制，注册会计师应当在审阅报告中指明对会计报表不提供任何程度的保证。

17. 理解内容控制审核的含义应当掌握以下几点：⑴ 内部控制审核业务是一项专门鉴证业务；⑵ 范围限于特定日期与会计报表相关的

内部控制；⑶ 被审核单位管理当局应当就内部控制的有效性提供书面认可。

18. 注册会计师应当选择某些经营场所的内部控制进行了解和测试。选择了解和测试的经营场所时，还应当考虑以下因素：⑴ 不同场所之间经营活动和内部控制的相似性；⑵ 会计处理的集中程度；⑶ 控制环境的有效性，尤其是管理当局对各经营场所行使授权的控制和有效监督经营活动的能力；⑷ 各经营场所发生交易的性质和金额。

19. 注册会计师应当根据内部控制审核计划，实施以下工作步骤：⑴ 了解内部控制的设计；⑵ 评价内部控制设计的合理性；⑶ 测试和评价内部控制执行的有效性。

20. 在确定评价特定内部控制设计合理性的程序时，注册会计师应当考虑以下因素：⑴ 特定内部控制的性质；⑵ 特定内部控制的描述方式；⑶ 经营活动及其管理系统的复杂性。

21. 在测试内部执行的有效性时，注册会计师通常实施以下程序：⑴ 询问被审核单位的有关人员；⑵ 检查内部控制生成的文件和记录；⑶ 观察被审核单位的经营管理活动；⑷ 重新执行有关内部控制。

22. 如果注册会计师认为被审核单位内部控制存在重大缺陷，而管理当局已在书面声明及认定中恰当地说明了内部控制的重大缺陷及其对实现控制目标的影响，注册会计师应当在审核意见段前增设说明重大缺陷的意见段，并视其重要程度发表保留意见或否定意见。如果注册会计师认为被审核单位内部控制存在重大缺陷，而管理当局未在其书面声明及认定中说明内部控制的重大缺陷及其对实现控制目标的影响，或虽已说明重大缺陷，却认定其内部控制依然有效，注册会计师应当发表否定意见。

23. 商定程序一般指由委托人和会计师事务所之间商讨确定的、由注册会计师实施的一些程序，如对计算机安全保护系统进行审查、对企业或组织的纳税规划的审查等。提供商定程序服务也要遵循与提供其他保证服务类似的工作步骤。

24. 新兴的保证服务领域包括风险评估、经营业务计量、信息系统可靠性、电子商务、保健业绩计量和养老。

五、练习题

(一) 判断题

1. 保证服务的目的是为了提高财务信息的质量或改善其背景。( )

2. 保证服务和非保证服务一样，都要求注册会计师具有独立性。( )

3. 审计和大多数鉴证业务都是注册会计师独有的法定业务，而鉴证业务之外的其他保证业务则不是注册会计师独有的法定业务。( )

4. 凡是保证业务都要具备一个包括专业会计师、责任方和预定使用者的一个三方关系，即专业会计师就某个应由责任方负责的对象向预定使用者提供保证。( )

5. 变更验资应建立在审计的基础上，要求注册会计师对被审验单位实施审计或利用其他注册会计师的审计报告。( )

6. 注册会计师以应有的职业谨慎态度执行了验资业务，并已获取充分、适当的验资证据，其形成的验资结论一定与投资者实际出资情况一致。( )

7. 与审计报告相同，验资报告可以在意见段之前增加说明段，以说明注册会计师与被审验单位之间无法协调一致的争议。( )

8. 注册会计师在为某公司验资时，已查明：该公司注册资本为6 000万元，其中投资者以货币资金投入2 000万元，实物资产投入1 800万元，无形资产投入2 200万元（其中300万元为土地使用权）。注册会计师因此认为上述无形资产出资符合国家有关规定。( )

9. 在盈利预测审核报告的意见段应该说明盈利预测依据的基本假设是否已充分披露，是否有显示这些基本假设合理的证据。( )

10. 会计报表审阅只关心会计报表的合法性问题，只需要实施查询和分析性程序，审阅报告的保证程度较审计报告低。( )

11. 在内部控制审核报告中应说明内部控制的固有限制，告诫读者根据对内部控制的评价结果推测未来内部控制有效性的风险。( )

12. 在盈利预测审核和会计报表审阅的报告中，可以根据情况表达

无保留意见、保留意见、否定意见或无法表示意见四种类型的意见。（　　）

13. 商定程序报告的使用者应限于委托人和约定书中指定的使用人，而且要按照约定的用途使用。（　　）

14. 在基本建设预算、结算和决算的审核报告中，注册会计师应根据需要调整而施工或建设单位拒绝调整的事项的重要程度，确定出具审核报告的意见类型。（　　）

15. 在内部控制审核报告中，应说明被审核单位在特定日期是否保持了与会计报表相关的有效的内部控制。如果认为内部控制存在重大缺陷，应出具无法表示意见的报告。（　　）

（二）单项选择题

1. 验资业务中，货币资金、实物资产和无形资产出资的共同审验内容的是（　　）。

A. 是否有被审验单位开户银行出具的收款凭证

B. 出资清单的内容是否与合同、协议和章程的规定相一致

C. 是否在规定时间内办妥财产权转移手续

D. 出资额是否超过被审验单位注册资本的 20%

2. 注册会计师编制盈利预测审核报告时，如与被审核单位在审核单位意见方面存在异议且无法协商一致，应当（　　）。

A. 取消业务约定

B. 在意见段之后增加说明段予以反映

C. 发表无法表示意见

D. 在意见段之前增加说明段予以反映

3. 在下列业务的进行过程中，注册会计师难以搜集到实物证据的是（　　）。

A. 会计报表审计　　B. 验资

C. 内部控制审核　　D. 基建预结决算审核

4. 以无形资产出资（不含土地使用权）的，其投资额不应超过被审验单位注册资本的（　　）。

A.20%　　B.25%　　C.30%　　D.35%

5. 下列不属于盈利预测审核范围的是（　　）。

A. 盈利预测的编制基础

B. 盈利预测的可实现程度

C. 盈利预测所依据的基本假设

D. 盈利预测所使用的会计政策

6. 验资业务中不属于实物资产一般审验范围的是（　　）。

A. 实物资产的产权是否归投资者所有

B. 各投资者与被审验单位之间是否在规定期间内办妥财产权转移手续

C. 国有实物资产是否经资产评估机构评估

D. 是否经商检部门办理价值鉴定手续并出具《财产价值鉴定书》

7. 验资业务中不属于无形资产一般审验内容的是（　　）。

A. 无形资产的有效年限是否短于被审验单位的经营年限

B. 是否能改进现有产品的性能、质量，提高生产效率

C. 以土地使用权出资的是否经过土地管理部门的批准

D. 是否办理了财产转移手续

8. 在会计报表审阅业务中，如果审阅范围受到严重限制，注册会计师应当（　　）。

A. 解除业务约定

B. 在审阅报告中形成否定的结论

C. 不发表审阅报告

D. 在审阅报告中指明对会计报表不提供任何程度的保证

（三）多项选择题

1. 保证服务拓展和演进的动因是（　　）。

A. 注册会计师职业团体的约定

B. 环境的变化

C. 促进注册会计师行业未来发展的需要

D. 国际会计师联合会的规定

2. 判断一项业务是否属于保证服务的关键是（　　）。

A. 保证程度的高低

B. 看其首要目的是不是增进与决策相关的信息的质量和背景

C. 是否出具书面报告

D. 是否有包括专业会计师、责任方和预定使用者的三方关系

3. 验资报告具有法定证明效力，其主要用途在于（　　）。

A. 被审验单位明示其持续经营能力

B. 被审验单位向企业登记机关申请设立或变更登记

C. 被审验单位向出资者签发出资证明

D. 被审验单位出资者在规定期限内办理产权转移手续

4. 下列业务中能提供保证的是（　　）。

A. 验资

B. 内部控制审核

C. 管理咨询

D. 风险评估

5. 验资业务约定书应明确的主要事项包括（　　）。

A. 确认委托受托关系

B. 确定验资程序和计划

C. 明确验资中的种类、目的和审验范围

D. 明确双方的责任和义务

6. 验资业务中对货币资金的主要审验依据是（　　）。

A. 被审验单位开户银行出具的收款凭证

B. 被审验单位开户银行的对账单

C. 被审验单位编制的银行存款余额调节表

D. 外汇管理部门的批准文件

7. 注册会计师出具验资报告时，应当同时附送的资料可能是（　　）。

A. 注册资本实收情况明细表

B. 实收资本（股本）变更情况明细表

C. 被审验年度会计报表

D. 财产权转移手续承诺函

8. 盈利预测审核业务中，如果注册会计师认为委托企业的盈利预测所依据的假设明显不合理，或所作预测将偏离原定的使用目的，应该（　　）。

A. 拒绝接受委托

B. 解除业务约定

C. 发表否定意见

D. 发表无法表示意见

9. 按照委托目的最终确定充分、适当的商定程序是（　　）。

A. 注册会计师的责任

B. 业务约定书中所指明的其他报告使用人的责任

C. 委托人的责任

D. 有能力提供所需要服务的专家的责任

10. 在内部控制审核业务中，注册会计师（　　）。

A. 没有必要对内部控制的有效性专门发表意见

B. 限于对资产负债表日与会计报表有关的内部控制进行审核

C. 对审核结束日之后内部控制发生的变化不承担直接的审核责任

D. 应向管理当局获取书面声明书或关于内部控制的书面认定

（四）分析题

1. ABC 有限公司系由 A 公司（合资中方，国有企业）、B 公司（合资中方，非国有企业）和 C 公司（合资外方）共同出资组建的外商投资企业。合同、协议和章程中规定，ABC 有限公司的注册资本币别为人民币；A 公司以国内机器设备出资，B 公司以房屋及建筑物和非专利技术出资；C 公司以货币资金（美元）、进口机器设备（以美元计价）出资，按出资日中国人民银行公布的市场汇率（中间价）折算为人民币。A、B 及 C 公司按照合同、协议和章程办理了出资事宜，并委托大连明泽会计师事务所进行验资。请分别简要说明注册会计师验证 A、B 和 C 公司出资额时所认可的作价依据。

2. 明泽会计师事务所的注册会计师就 X 股份有限公司管理当局对 2003 年 10 月 31 日与会计报表相关的内部控制有效性的认定进行审核。假设相关审核程序已于 2003 年 11 月 18 日全部完成，审核目的已经实现。注册会计师于 2003 年 11 月 25 日草拟了如下无保留意见的内部控制审核报告，并按约定于 2003 年 11 月 30 日出具了审核报告。请指出其中不恰当之处，并予以更正。

审核报告

X 股份有限公司：

我们接受委托，审核了贵公司管理当局对 2003 年 10 月 31 日与会计报表相关的内部控制有效性的认定。贵公司管理当局的责任是建立健全内部控制，我们的责任是对贵公司的内部控制保持其有效性并发表审核意见。

我们的审核是根据《内部控制审核指导意见》进行的。在审核过程中，我们实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审核程序。我们相信，我们的审核为发表意见提供了绝对的保证。

我们认为，贵公司按照 ××标准在所有重大方面保持了与会计报表相关的有效的内部控制。

明泽会计师事务所 （公章）　　注册会计师 （签名、盖章）
中国大连市　　2003 年 11 月 30 日

六、案例

AB 有限责任公司经批准由 A、B 公司共同出资组建。根据经批准的协议、合同和章程的规定，注册资本人民币 1 000 万元，由出资双方在 2004 年 3 月 31 日前一次缴足。A 公司应出资 600 万元，占注册资本的 60%，其中，货币资金 450 万元，非专利技术 150 万元；B 公司应出资 400 万元，占注册资本的 40%，其中，房屋、建筑物及机器设备出资 300 万元，土地使用权出资 100 万元。

A 公司 2004 年 2 月 20 日缴存开户银行 450 万元，出资的非专利技术评估价为 180 万元。B 公司出资的房屋建筑物及机器设备的账面价值 300 万元，评估确认价值为 400 万元，土地使用权的评估确认价值为 100 万元。评估价值已得到投资双方的确认，并在验资时已办妥财产权转移手续。

经出资双方同意，并经有关部门批准，双方实际出资超过合同规定的按资本公积处理。明泽会计师事务所的注册会计师于 2004 年 4 月 10 日完成了外勤审验工作，现正草拟审计报告。

要求：根据上述资料代注册会计师编制“注册资本实收情况明细表”和验资报告。

注册资本实收情况明细表

截至 2004 年 3 月 31 日止

拟设立公司名称：AB 有限责任公司　　货币单位：万元

股东名称	认缴注册资本		实际出资情况						
	金额	出资比例	货币	实物	无形资产	其他	合计	其中：实缴注册资本	
								金额	占注册资本总额比例
合计									

会计师事务所（公章）　　中国注册会计师（签章）

【案例提示】

注册资本实收情况明细表

截至 2004 年 3 月 31 日止

拟设立公司名称：AB 有限责任公司　　货币单位：万元

股东名称	认缴注册资本		实际出资情况						
	金额	出资比例	货币	实物	无形资产	其他	合计	其中：实缴注册资本	
								金额	占注册资本总额比例
A 公司	600	60%	450		180		630	600	60%
B 公司	400	40%		400	100		500	400	40%
合计	1 000	100%	450	400	280		1 130	1 000	100%

会计师事务所（公章）　　中国注册会计师（签章）

验资报告

AB 有限责任公司：

我们接受委托，审验了贵公司（筹）截至 2004 年 3 月 31 日止申请设立登记的注册资本实收情况。按照国家相关法律、法规的规定和协议、章程的要求出资，提供真实、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《独立审计实务公告第 1 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、合同、章程的规定，贵公司（筹）申请登记的注册资本为人民币 1 000 万元，由 A 公司和 B 公司于 2004 年 3 月 31 日前缴足。经我们审验，截至 2004 年 3 月 31 日止，贵公司（筹）已收到全体股东缴纳的注册资本合计人民币壹仟万元。各股东以货币出资 450 万元，实物出资 300 万元，土地使用权出资 100 万元，非专有技术出资 150 万元。非专有技术出资占注册资本的比例为 10%。

本验资报告供贵公司申请注册资本登记及据以向全体股东签发出资证明时使用，不应将其视为是对贵公司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会计师事务所无关。

附件：

1. 验资事项说明
2. 注册资本实收情况明细表

明泽会计师事务所（公章）　　中国注册会计师（签章）

中国大连市　　2004 年 4 月 10 日

七、阅读文献

1. 朱荣恩：《审计学》，第 14 章，北京，高等教育出版社，2000。
2. 余玉苗：《审计学》，第 15 章，北京，清华大学出版社，2002。

3. [美] A.A. 阿伦斯等：《审计学——整合方法研究》，石爱中等译，中文 1 版，第 23 章，北京，中国审计出版社，2001。

八、练习题参考答案

(一) 判断题

1. × 2. × 3. √ 4. √ 5. √ 6. × 7. × 8. × 9. × 10. √ 11. √ 12. × 13. √ 14. √ 15. ×

(二) 单项选择题

1. B 2. B 3. C 4. A 5. B 6. D 7. B 8. D

(三) 多项选择题

1. BC 2. BD 3. BC 4. ABD 5. ACD 6. AB 7. AB 8. AB 9. BC 10. CD

(四) 分析题

1.

(1) 验证 A 公司出资额时所认可的作价依据：

对 A 公司的国内机器设备出资，以经过法定评估机构评估的结果为作价依据。

(2) 验证 B 公司出资额时所认可的作价依据：

对 B 公司的房屋、建筑物和非专利技术出资，以出资各方协商一致的价值为作价依据。

(3) 验证 C 公司出资额时所认可的作价依据：

①对外币出资，以出资日中国人民银行公布的市场汇率（中间价）折算成人民币为作价依据。②对进口机器设备出资，以经过国家商检部门或由其认定的其他鉴定机构鉴定的美元价值，按出资日中国人民银行公布的市场汇率（中间价）折算成人民币为作价依据。

2.

该内部控制审核报告存在以下不恰当之处：

(1) 报告名称错误：应当为“内部控制审核报告”。

(2) 引言段关于双方的责任存在不恰当之处，应该为：贵公司管理当局的责任是建立健全内部控制并保持其有效性，我们的责任是对贵公司内部控制的有效性发表意见。

⑶ 范围段中存在两个不恰当之处：

“我们实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审核程序”应改为“我们实施了包括了解、评价和测试内部控制设计的合理性和执行的有效性，以及我们认为必要的其他程序”；

“我们的审核为发表意见提供了绝对的保证”应改为“我们的审核为发表意见提供了合理的基础”。

⑷ 应在范围段和意见段之间说明内部控制的固有限制，具体内容为：

内部控制具有固有限制，存在由于错误或舞弊而导致错报发生和未被发现的可能性。此外，由于情况变化可能导致内部控制变得不恰当，或降低对控制政策、程序遵循的程度，根据内部控制评价结果推测未来内部控制有效性具有一定的风险。

⑸ 意见段中存在 1 个不恰当之处：

“贵公司按照 × ×标准在所有重大方面保持了与会计报表相关的有效的内部控制”应改为“贵公司按照 × ×标准于 2003 年 10 月 31 日在所有重大方面保持了与会计报表相关的有效的内部控制”。

⑹ 报告日期错误，正确的报告日期应为 2003 年 11 月 18 日。

《审计》模拟试题

一、单项选择题（每题 1 分，共 15 分）

1. 将审计划分为会计报表审计、合规审计和经营审计的分类标准是（　　）。

A. 审计的主体　　B. 审计的时间

C. 审计的目的和内容　　D. 审计的范围

2. 按独立性的观点来考察，在我国审计监督体系中，社会审计（　　）。

A. 仅与被审计单位独立，不与委托人独立

B. 与审计委托人及被审计人均独立

C. 仅与委托人独立，不与被审计单位独立

D. 与审计委托人及被审计人均不独立

3. 注册会计师对客户的责任不应包括（　　）。

A. 履行约定业务　　B. 保守商业秘密

C. 竭诚为客户服务　　D. 不得或有公费

4. 检查程序所取得的审计证据是（　　）。

A. 实物证据　　B. 口头证据

C. 书面证据　　D. 环境证据

5. 在每次会计报表审计中均必须执行的程序不包括（　　）。

A. 了解内部控制　　B. 分析性复核

C. 实质性测试　　D. 符合性测试

6. 下列审计工作底稿中属于备查类底稿的是（　　）。

A. 审计计划　　B. 公司章程

C. 应收账款函证的回函　　D. 审计业务约定书

7. 无法表示意见与保留意见的区别在于被审计单位（　　）。

A. 拒绝进行调整的金额的大小

B. 会计报表没有公允表达的程度

C. 违反会计准则和会计制度要求的程度

D. 注册会计师审计范围受到限制的程度

8. 审计人员进行肯定式函证时，如果没有收到回函，则（　　）。

A. 应实施替代程序

B. 应另选样本函证

C. 应改为否定式再次进行函证

D. 应进行分析性复核

9. 如果不能就持续经营假设的合理性取得充分必要的审计证据，注册会计师对以该假设为前提所编制的会计报表应发表（　　）。

A. 否定意见　　B. 无法表示意见

C. 保留意见　　D. 保留或无法表示意见

10. 下列各项中不属于存货实质性测试内容的是（　　）。

A. 存货的监督性盘点

B. 存货计价的测试

C. 存货的增加是否符合预算的规定

D. 存货的分析性复核

11. 为验证被审计单位是否存在产品已发货、漏记销售业务的问题，审计人员应将（　　）。

A. 发货单与销售发票存根核对

B. 销售发票存根与销售收入明细账核对

C. 发货单、销售发票存根与销售收入明细账核对

D. 销售合同与销售发票核对

12. 由于负债账户的审计重点是防止低估，所以应付账款实质性测试时具有非常重要意义的审计程序是（　　）。

A. 查找未入账的应付账款

B. 抽查应付账款明细账记录

C. 取得或编制应付账款明细表

D. 进行应付账款函证

13. 具体审计目标中的机械准确性目标一般仅能通过（　　）加以证实。

A. 实物证据　　B. 书面证据

C. 口头证据　　D. 环境证据

14. 注册会计师核对销售发票的日期与销售业务登记入账的日期是否一致，主要目的是测试销售业务的（　　）。

A. 真实性　　B. 完整性

C. 机械准确性　　D. 截止正确性

15. 下列事项若发生在资产负债表日之后，需要调整被审年度会计报表的是（　　）。

A. 发行大量的债券或权益性证券

B. 接到关于上年被起诉案件的终审判决，责令赔偿

C. 所持有价证券市价严重下跌

D. 下期会计处理方法将有所改变

二、多项选择题（每题 2 分，共 20 分）

1. 组成我国独立审计准则的主要层次是（　　）。

A. 独立审计基本准则　　B. 独立审计具体准则

C. 独立审计报告准则　　D. 独立审计实务公告

E. 执业规范指南

2. 审计人员可不进行符合性测试程序，而直接转入实质性测试程序的情况有（　　）。

A. 内部控制不存在　　B. 内部控制未有效运行

C. 内部控制存在重大缺陷　　D. 内部控制拟予信赖

E. 符合性测试的工作量小于因进行符合性测试所减少的实质性测试的工作量

3. 按照我国独立审计准则的规定，下列中可以采取消极保证方式的是（　　）。

A. 年度会计报表的审计报告

B. 简要会计报表的审计报告

C. 盈利预测审核报告

D. 法规合约中所涉及财务会计规定的遵循情况的审计报告

E. 验资报告

4. 下列资料中，应当作为永久性档案予以保存的有（　　）。

A. 审计业务约定书　　B. 审计计划　　C. 备查类工作底稿
D. 符合性测试的工作底稿　　E. 实质性测试的工作底稿

5. 按照中国注册会计师独立审计准则体系，下列业务应该由实务公告来规范的是（　　）。

A. 验资　　B. 编制审计计划　　C. 出具管理建议书
D. 进行赢利预测审核　　E. 对商业银行进行会计报表审计

6. 下列各项中可以作为保证业务判别标准的是（　　）。

A. 是否发表书面的报告
B. 是否为增进与决策相关的信息的质量和背景
C. 是否要求责任方就遵循特定标准出具书面认定
D. 是否包括专业会计师、责任方和预定使用者这三方关系
E. 是否属于注册会计师独有的法定业务

7. 在内部控制审核业务中，注册会计师（　　）。

A. 没有必要对内部控制的有效性专门发表意见
B. 对特定日期与会计报表相关的内部控制有效性的认定进行审核
C. 对审核结束日之后内部控制发生的变化不承担直接的审核责任
D. 应向管理当局获取书面声明书或关于内部控制的书面认定
E. 应对内部控制设计和执行的有效性进行测试和评价

8. 下列关于期初余额审计的说法中正确的是（　　）。

A. 审计的重点是期初余额是否恰当披露
B. 期初余额的审计结论会影响对本期会计报表的审计意见
C. 期初余额可以通过对本期会计报表实施的审计程序进行证实
D. 会计师事务所首次接受被审单位委托时，应对期初余额进行审计
E. 注册会计师应证实上期期末余额是否已正确结转至本期，或已恰当地重新表述

9. 下列关于会计报表审计的表述中正确的是（　　）。

A. 在了解被审单位基本情况后，应由会计师事务所接受委托并签订业务约定书
B. 接受审计委托以后，注册会计师应马上进驻被审单位进行审计
C. 注册会计师应在研究和评价被审单位相关内部控制的基础上，

确定实质性测试的性质、时间和范围

D. 注册会计师应对会计报表的合法性、公允性发表审计意见

E. 注册会计师的审计意见应当对已审会计报表的可靠程度作出保证

10. 在下列审计程序中，一般不采用审计抽样技术的是（　　）。

A. 分析性复核　B. 询问被审单位管理当局　C. 销售发票的复核

D. 实地观察被审单位的经营场所　　E. 应收账款的函证

三、判断题（每题 1 分，共 15 分，判断正确得 1 分，判断错误扣 0.5 分，本题最低得分 0 分）

1. 凡在外勤审计工作结束之前发生的期后事项，注册会计师应提请被审单位调整会计报表，而在外勤工作结束之后发生的期后事项，则应提请被审单位在会计报表附注中披露。（　　）

2. 凡与被审计单位会计报表及注册会计师审计意见有关的资料，均应属于会计报表的审计范围。（　　）

3. 银行存款通常不需要函证，如函证，最好采用否定式函证。（　　）

4. 注册会计师在审查公开发行股票的公司已发行的股票是否真实、是否已收到股款时，应向主要股东函证。（　　）

5. 因为不存在满意的替代程序来观察和计量期末存货，所以注册会计师必须对被审计单位的存货进行监盘。（　　）

6. 验资业务中，注册会计师应根据具体情况考虑出具无保留意见、保留意见、否定意见或无法表示意见的验资报告。（　　）

7. 注册会计师如拟信赖内部控制，应当实施符合性测试，以将检查风险降至可接受的水平。（　　）

8. 一般说来，对规模很小的被审单位，注册会计师可以直接进行实质性测试，而不需要了解相关的内部控制。（　　）

9. 当怀疑被审计单位最高管理人员涉及违反法规行为时，注册会计师应考虑征求律师意见或解除业务约定。（　　）

10. 尽管被审计单位的某一银行存款账户余额为零，但只要存在本期发生额，注册会计师就应进行函证。（　　）

11. 如果符合性测试证明内部控制是有效的，则注册会计师无需再进行分析性复核。（　　）

12. 注册会计师将从被审计单位或其他第三者获取的资料形成审计工作底稿时，除应注明资料来源外，还应实施必要审计程序，形成相应的审计记录。（　）

13. 具体审计计划中的核心内容是审计程序。（　）

14. 下列会计报表认定中，与损益表组成要素无关的是“权利与义务”认定。（　）

15. 会计报表审阅与会计报表审计所实施的程序是一样的。（　）

四、分析简述题（共 20 分）

1. 应付账款的函证和应收账款的函证有何区别？（6 分）

2. 下面是审计人员在会计报表审计中所执行的部分审计程序，请你指出这些测试程序所针对的管理当局认定，说明所搜集的审计证据质量的高低并解释原因。（8 分）

⑴ 从被审计单位的存货清单中选取样本，进行实地清点，确认期末存货的数量。

⑵ 评价被审计单位的成本会计制度，特别注意分配产品成本的方法。

⑶ 抽样检查资产负债表日前编制的验收报告，并追查至采购明细账。

⑷ 在资产负债表日前的三个月，向被审计单位的开户银行函证，以证实资产负债表日银行贷款的本金和利息金额。

3. 下面是某公司销售环节的部分审计目标和注册会计师为检查这些审计目标是否实现而执行的实质性测试程序：

⑴ 所有登记入账的销售业务均是真实的；

⑵ 所有发生的销售业务均已入账；

⑶ 销售业务估价正确。

实质性测试程序：

⑴ 从产品发运凭证中选取样本，追查至销售发票和主营业务收入、应收账款账明细账；

⑵ 检查销售发票是否附有发运凭证，且与发运凭证上的产品数量等是否相符；

⑶ 复核销售发票，并将销售发票上的单价与经批准的价目表

核对。

⑷ 由发运凭证追查至存货明细记录和仓库，查明货物是否确已发出。

要求：为每一个审计目标和实质性测试程序建立对应关系 (6 分)。

五、综合题 (共 30 分)

1. 下面是某企业生产和购买循环内部控制制度的部分内容，请你至少指出六个内部控制的薄弱之处，并提出改进建议。

⑴ 所有生产用材料都存放在上锁的仓库中。仓库保管职责由一名主管和三名保管人员负责。生产用材料需要凭经生产车间主任签字的领料单向仓库领取。

⑵ 仓库保管人员负责登记存货的永续盘存记录 (包括数量和金额，用先进先出法计算发出存货的单价)。另外，对每一个存货项目还登记最低储备量和经济订货批量。当实际库存低于最低储备量时，仓库主管打电话给负责登记应付账款的人员，由这一人员按照经济订货批量编制预先连续编号的订购单。根据常年的订购合同将订购单的原件发给供应商，副本保存在登记应付账款的人员那里。

⑶ 当采购的材料到达企业时，由仓库保管人员验收。保管人员清点所收到的商品，并与运输商的发运单和供应商的装箱单核对，然后记入存货的永续盘存记录。发运单和装箱单按供应商分类由仓库保管人员保存。

⑷ 当负责登记应付账款的人员收到供应商发票时，他打电话给仓库保管人员询问是否已收到材料。如果已经收到材料，他就将卖方发票与订购单核对，包括规格、品种、价格等，并编制应付凭单以支付货款；如果材料还没有收到，他就告诉仓库保管人员一收到材料就马上通知他，以便他能及时处理卖方发票。这期间，他将卖方发票放在他办公桌的抽屉里。

2. 兴业会计师事务所接受 A 股份有限公司股东委托，对该公司 2003 年度会计报表进行审计。注册会计师于 2004 年 3 月 18 日完成了外勤审计工作，按审计业务约定书的要求，应于 2004 年 3 月 25 日提交审计报告。公司审计前会计报表反映的资产总额为 5 000 万元，该年度的利润总额为 100 万元。现假定存在以下几种情况：

⑴ 对应收账款项目进行函证时，其中对余额为 16 万元的客户 B 公司的函证未收到回函，注册会计师运用其他程序进行了验证。

⑵ 在某诉讼案中，A 公司被起诉侵权，原告要求赔偿 58 万元。至被审年度的资产负债表日时胜负仍难以预料。诉讼案和可能的影响均已列示在会计报表附注中。

⑶ 注册会计师得知公司 2003 年涉及的诉讼案于 2004 年 3 月 20 日判决，A 公司败诉，应向原告赔偿 55 万元，公司对判决结果没有提出异议，并在会计报表附注 5 中进行了披露。注册会计师在 3 月 26 日完成了对该事项的实地审计工作，提请公司调整 2003 年度会计报表，被公司拒绝。

⑷ 公司在 2002 年 1 月 1 日从银行取得 3 年期、年利率 5%的长期借款 1 200 万元，用于固定资产建设。工程于 2003 年 12 月 1 日投入使用。公司将 2003 年应付的长期借款利息全部计入在建工程。

要求：

⑴ 如以资产总额和利润额为判断基础，采用固定比率法，请计算确定 A 公司 2003 年度会计报表层的重要性水平。假定资产总额和利润额的固定百分比分别为 0.5%和 10%。

⑵ 假定公司不接受注册会计师提出的调整意见，分别针对上述四种情况，说明注册会计师应当出具何种意见的审计报告，并简要说明理由。

参考答案

一、单项选择题

题号	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
答案	C	B	C	C	D	B	D	A	B	C	C	A	B	D	B

二、多项选择题

题号	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
答案	ABDE	ABE	CD	ABC	ACDE	BD	BCDE	BCDE	ACD	ABD

三、判断题

题号	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
答案	×	√	×	×	√	×	×	×	√	√	×	√	√	√	×

四、分析简述题

1.

⑴ 必要性不同。

一般情况下，应付账款不需要函证，因为函证不能保证查出未入账的应付账款，况且注册会计师可以通过取得购货发票等外部证据来证实应付账款的余额。但是如果控制风险比较高，某应付账款账户金额较大或被审计单位处于经济困难阶段，则应进行应付账款的函证。

对应收账款来说，函证是必要的审计程序，目的是证实应收账款账户余额的真实性、正确性。

⑵ 函证对象的选择不同。

函证应付账款时，应选择金额较大的债权人，以及那些在资产负债表日金额不大、甚至为零，但为企业重要供货商的债权人，作为函证对象。

函证应收账款时，一般选取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5%（含5%）以上的股东］、主要客户（包括关系密切的客户）的项目、余额为零的项目、非正常的项目等作为函证对象。

⑶ 函证的方式不同。

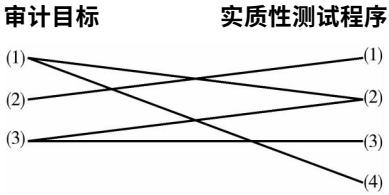
应付账款函证最好采用肯定形式，并具体说明应付金额。

应收账款的函证，既可以采用肯定式，也可以采用否定式，否定式一般在个别账户的欠款金额较大和有理由相信欠款可能会存在争议、差错或问题时采用。

2.

	管理当局认定	审计证据的质量及其原因
1	存在或发生	高；是通过审计人员亲自清点搜集的证据
2	估价或分摊	高；是通过审计人员亲自评价搜集的证据（但可能依赖于审计人员的专业学识）
3	完整性	中；取决于被审计单位内部控制的有效程度
4	估价或分摊	中；属于外部证据，但时效性比较差

3.



五、综合题

1.

⑴ 仓库保管人员既承担保管职责，又负责登记存货的永续记录，这不符合不相容职责分离的原则。

存货的永续记录应该由会计部门的人员负责登记。

⑵ 没有正式的请购材料的文件，而且仓库主管仅通过打电话的方式通知订购材料。应该编制正式的请购单以作为订购材料的根据，请购单应该由生产主管批准。

⑶ 负责登记应付账款的人员负责订购材料并负责未付发票的支付。这两个职责应该分离。

⑷ 负责验收材料的仓库保管人员并不知道所订购的材料的具体内容，他只对所收到的材料进行清点。

订购单的副本应送仓库保管人员一份，以防止验收没有订购的商品。

⑸ 没有编制验收报告，以作为支付货款的必要凭据之一，而且货款的支付仅依据打电话给仓库询问材料是否收到。

应该编制验收报告以反映所收到的商品；在支付货款之前应将卖方发票与验收报告核对。

⑹ 未付发票保存在办公桌的抽屉里。

未付发票应妥善保管，如保存在一定的文件夹中，并注意安全性。

⑺ 没有定期地进行存货的实物盘点并与永续记录核对。

应该定期地进行存货的实物盘点并与永续记录核对。

2.

(1) 会计报表层的重要性水平计算如下：

5 000 × 0.5% = 25 (万元)

100 × 10% = 10 (万元)

二者比较，选最低者作为会计报表层的重要性水平，即 10 万元。

(2)

对第一种情况，注册会计师应出具无保留意见的审计报告。当应收账款的函证没有结果时，可以采用替代审计程序证实应收账款的真实性。

对第二种情况，应发表带强调事项段的无保留意见。因为诉讼案的胜负难以预料，A 公司只需在会计报表附注中披露。作为注册会计师，对被审单位涉及诉讼案这一重大不确定事项，应在审计报告中增加强调事项段予以说明，以提醒会计报表使用者。

对第三种情况，应发表保留意见。2003 年涉及的诉讼案于 3 月 20 日判决，这属于资产负债表日后事项中的调整事项，公司应根据判决结果调整 2003 年的会计报表。公司拒绝调整会计报表，使会计报表不能真实地反映公司的财务状况和经营成果，且影响数高于重要性水平，所以应发表保留意见。

对第四种情况，应发表无保留意见。固定资产于 2003 年 12 月 1 日投入使用，所以 12 月份的利息费用应该计入财务费用，为 1200 × 5% ÷ 12 = 5 (万元)，低于重要性水平 10 万元，所以即使被审单位不接受注册会计师的调整建议，也不足以影响注册会计师的审计意见。