

CPA

2004年度注册会计师全国统一考试辅导教材

审 计

Auditing

财政部注册会计师考试委员会办公室 编

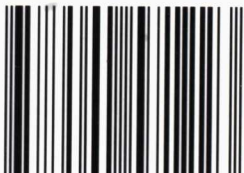


中国财政经济出版社

2004年度注册会计师全国统一考试辅导教材

- 会 计
- 审 计
- 财务成本管理
- 经济法
- 税 法

ISBN 7-5005-7122-4



9 787500 571223 >



ISBN 7-5005-7122-4

F · 6231 定价: 36.00元

2004年度注册会计师全国统一考试辅导教材

审 计

财政部注册会计师考试委员会办公室 编

中国财政经济出版社

责任编辑：樊清玉 温彦君

责任校对：李 丽

图书在版编目(CIP)数据

审计/财政部注册会计师考试委员会办公室编. —北京：中国财政经济出版社，2004.3

2004年度注册会计师全国统一考试辅导教材

ISBN 7-5005-7122-4

I. 审… II. 财… III. 审计学-会计师-资格考核-自学参考资料
IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 016008 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻版必究)

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码：100036

发行处电话：88190406 财经书店电话：64033436

涿州市新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 29.25 印张 610 000 字

2004 年 4 月第 1 版 2005 年 1 月涿州第 4 次印刷

印数：158 001 - 161 000 定价：36.00 元

ISBN 7-5005-7122-4 / F·6231

(图书出现印装问题，本社负责调换)

前 言

注册会计师审计作为社会监督体系的重要组成部分，在保护投资者和社会公众利益、维护市场经济秩序等方面具有十分重要的作用。党的十六届三中全会提出了完善我国市场经济体制的历史任务，并对注册会计师等市场中介行业的建设发展提出了新的要求。最近国务院发布的推进资本市场改革开放和稳定发展的若干意见，又进一步把加强会计师事务所等中介机构的管理、充分发挥注册会计师等行业协会的自律管理作用，作为发展资本市场这项战略性决策的一项重要内容。所有这些，都充分体现了党中央和国务院对包括注册会计师行业在内的市场中介行业的高度重视，为注册会计师行业的未来发展提供了前所未有的良好政策环境，令人振奋和鼓舞。同时，也对注册会计师队伍素质的全面提升提出了新要求。

通过考试选拔和培养德才兼备的注册会计师后备力量是规范发展注册会计师行业十分重要的环节。自1991年实行注册会计师全国统一考试制度以来，我国已成功举办了12次考试。截至2003年底，已有近10万名考生通过了全部科目的考试，为注册会计师队伍补充和储备了大量的合格人才。为了配合2004年度注册会计师全国统一考试工作，更好地为广大考生服务，财政部注册会计师考试委员会办公室组织有关专家，根据财政部注册会计师考试委员会发布的《2004年度注册会计师全国统一考试大纲》，编写了《会计》、《审计》、《财务成本管理》、《经济法》和《税法》等五科考试的辅导教材和与之配套的《经济法规汇编》参考书。

五科考试辅导教材是在2003年度考试辅导教材的基础上，根据新颁布的有关法规和目前的改革内容修订编写的。《会计》、《审计》、《经济法》和《税法》四科教材，在篇章结构上未做大幅度调整，《财务成本管理》教材删除了关于“并购与控制”和“重整与清算”的内容，同时增加了“企业价值评估”的内容。五科教材均按一年来相关法规制度的变化及理论研究的最新发展进行了补充和修订。经过修订，整套教材充分体现了对注册会计师知识结构和执业能力的基本要求。

《经济法规汇编》在2003年度《经济法规汇编》的基础上收录了最新相关法律、法规及制度，同时对于税收类法规进行了分类整理，对考生更好地理解整套教材起到了补充的作用，可以使考生加深对相关专业知识的全面理

解，同时本书还具有实用性，可供注册会计师及社会有关人员参阅。

我们衷心祝愿有更多的朋友在考试中取得合格成绩，并加入到注册会计师行业中来，为我国社会主义市场经济体制的完善和市场秩序的维护，作出积极贡献。

对于教材及参考用书中的疏漏、错误之处，恳请读者指正。

财政部注册会计师考试委员会办公室

2004年3月

目 录

| | |
|------------------------------|---------|
| 第一章 注册会计师审计概论 | (1) |
| 第一节 注册会计师审计的起源与发展..... | (1) |
| 第二节 注册会计师审计的基本概念..... | (6) |
| 第三节 注册会计师审计与其他审计的关系..... | (9) |
| 第二章 注册会计师管理 | (13) |
| 第一节 注册会计师考试与注册登记..... | (13) |
| 第二节 注册会计师业务范围..... | (16) |
| 第三节 会计师事务所..... | (21) |
| 第四节 注册会计师协会..... | (24) |
| 第五节 注册会计师行业的管理体制..... | (26) |
| 第三章 注册会计师职业规范体系 | (34) |
| 第一节 独立审计准则..... | (34) |
| 第二节 质量控制准则..... | (44) |
| 第三节 职业道德准则..... | (52) |
| 第四节 职业后续教育准则..... | (72) |
| 第四章 注册会计师的法律责任 | (76) |
| 第一节 注册会计师法律责任概述..... | (76) |
| 第二节 注册会计师如何避免法律诉讼..... | (87) |
| 第五章 审计目标与审计范围 | (90) |
| 第一节 审计总目标..... | (90) |
| 第二节 审计具体目标及其确定..... | (91) |
| 第三节 审计过程与审计目标的实现..... | (96) |
| 第四节 审计业务约定书与审计范围..... | (97) |
| 第六章 审计证据与审计工作底稿 | (101) |

| | | |
|-------------|----------------------|--------------|
| 第一节 | 审计证据 | (101) |
| 第二节 | 审计工作底稿 | (115) |
| 第七章 | 审计计划、重要性及审计风险 | (122) |
| 第一节 | 审计计划 | (122) |
| 第二节 | 审计重要性 | (133) |
| 第三节 | 审计风险 | (141) |
| 第四节 | 初步审计策略 | (146) |
| 第八章 | 内部控制及其测试与评价 | (149) |
| 第一节 | 内部控制的目标与要素 | (149) |
| 第二节 | 了解与记录内部控制 | (155) |
| 第三节 | 内部控制测试 | (161) |
| 第四节 | 内部控制评价 | (167) |
| 第五节 | 管理建议书 | (170) |
| 第九章 | 审计测试中的抽样技术 | (174) |
| 第一节 | 审计抽样概述 | (174) |
| 第二节 | 控制测试中抽样技术的运用 | (183) |
| 第三节 | 实质性测试中抽样技术的运用 | (189) |
| 第十章 | 销售与收款循环审计 | (194) |
| 第一节 | 销售与收款循环的特性 | (195) |
| 第二节 | 内部控制测试和交易的实质性测试 | (200) |
| 第三节 | 主营业务收入审计 | (208) |
| 第四节 | 应收账款审计 | (213) |
| 第五节 | 坏账准备审计 | (218) |
| 第六节 | 其他相关账户审计 | (221) |
| 第十一章 | 购货与付款循环审计 | (229) |
| 第一节 | 购货与付款循环的特性 | (229) |
| 第二节 | 内部控制测试和交易的实质性测试 | (232) |
| 第三节 | 应付账款审计 | (240) |
| 第四节 | 固定资产和累计折旧审计 | (241) |
| 第五节 | 其他相关账户审计 | (250) |
| 第十二章 | 生产循环审计 | (258) |
| 第一节 | 生产循环的特性 | (258) |
| 第二节 | 内部控制测试和交易的实质性测试 | (260) |

| | | |
|-------------|---------------------|--------------|
| 第三节 | 存货成本审计 | (264) |
| 第四节 | 分析性复核 | (267) |
| 第五节 | 存货的监盘 | (269) |
| 第六节 | 存货计价审计和截止测试 | (277) |
| 第七节 | 应付工资审计 | (280) |
| 第八节 | 其他相关账户审计 | (281) |
| 第十三章 | 筹资与投资循环审计 | (286) |
| 第一节 | 筹资与投资循环的特性 | (286) |
| 第二节 | 内部控制测试与交易的实质性测试 | (288) |
| 第三节 | 借款审计 | (295) |
| 第四节 | 所有者权益审计 | (300) |
| 第五节 | 投资审计 | (307) |
| 第六节 | 其他相关账户审计 | (312) |
| 第十四章 | 货币资金与特殊项目审计 | (322) |
| 第一节 | 货币资金与业务循环 | (322) |
| 第二节 | 内部控制测试 | (324) |
| 第三节 | 现金审计 | (328) |
| 第四节 | 银行存款审计 | (331) |
| 第五节 | 其他货币资金审计 | (336) |
| 第六节 | 特殊项目审计 | (338) |
| 第十五章 | 终结审计与审计报告 | (372) |
| 第一节 | 审计报告编制前的工作 | (372) |
| 第二节 | 审计报告概述 | (390) |
| 第三节 | 审计报告准则 | (392) |
| 第四节 | 审计报告的基本类型 | (395) |
| 第五节 | 审计报告的编制 | (402) |
| 第六节 | 期后发现的事实 | (404) |
| 第七节 | 特殊目的的审计报告 | (406) |
| 第十六章 | 与审计相关的其他鉴证业务 | (413) |
| 第一节 | 验资 | (413) |
| 第二节 | 盈利预测审核 | (439) |
| 第三节 | 内部控制审核 | (444) |
| 第四节 | 建设工程预算、结算、决算审核 | (451) |

第一章 注册会计师审计概论

第一节 注册会计师审计的起源与发展

一、西方注册会计师审计的起源与发展

注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度，形成于英国股份制企业制度，发展和完善于美国发达的资本市场，它是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

(一) 注册会计师审计的起源

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣，而威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区，是东西方贸易的枢纽，商业经营规模不断扩大。由于单个的业主难以满足投入巨额资金的需求，为了筹集所需的大量资金，合伙制企业便应运而生。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念，促进了复式簿记在意大利的产生和发展，也产生了对注册会计师审计的最初需求。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者，但是有的合伙人参与企业的经营管理，有的合伙人则不参与企业的经营管理，出现了所有权与经营权的分离。这样，那些参与经营管理的合伙人有责任向不参与经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行，利润的计算与分配是正确、合理的，以保证合伙企业有足够的资金来源，使企业得以持续经营下去。同时，不参与经营管理的合伙人也希望监督企业经营情况，及时了解企业的财务状况。因而，在客观上都希望有一个与任何一方均无利害关系的第三者能对合伙企业进行监督、检查，这就需要聘请会计专家来担任查账和公证的工作。这样，在16世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事这种查账和公证工作的专业人员，他们所进行的查账与公证，可以说是注册会计师审计的起源。随着这批专业人员人数的增多，他们于1581年在威尼斯创立了威尼斯会计协会。其后，米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

(二) 注册会计师审计的形成

注册会计师审计虽然起源于意大利，但它对后来注册会计师审计事业的发

展影响不大。英国在创立和传播注册会计师审计职业的过程中发挥了重要作用。

18 世纪下半叶，英国的资本主义经济得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权开始分离。企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇用的管理人员，特别是会计人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为，于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业委托，对企业会计账目进行逐笔检查，目的是查错防弊，检查结果也只向企业主报告。因为企业主自行决定是否聘请独立会计师进行查账，所以此时的独立审计尚为任意审计。

股份有限公司的兴起，使公司的所有权与经营权进一步分离，绝大多数股东已完全脱离经营管理，他们出于自身的利益，非常关心公司的经营成果，以便做出是否继续持有公司股票的决定。证券市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况，以便决定是否购买公司的股票。同时，由于金融资本对产业资本的逐步渗透，增加了债权人的风险，他们也非常重视公司的生产经营情况，以便做出是否继续贷款或者是否索偿债务的决定。而公司的经营成果和财务状况，只能通过公司提供的会计报表来反映。因此，在客观上产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计，以保证会计报表真实可靠的需求。值得一提的是，注册会计师审计产生的“催产剂”是 1721 年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资人上当，其股票价格一时扶摇直上。但好景不长，“南海公司”最终未能逃脱破产倒闭的厄运，使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）对“南海公司”进行审计。斯耐尔以“会计师”名义提出了“查账报告书”，从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

为了监督经营者的经营管理，防止其营私舞弊，保护投资者、债权人利益，避免“南海公司事件”重演，英国政府于 1844 年颁布了《公司法》，规定股份公司必须设监察人，负责审查公司的账目。1845 年，又对《公司法》进行了修订，规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。于是，独立会计师业务得到迅速发展，独立会计师人数越来越多。此后，英国政府对一批精通会计业务、熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。1853 年，苏格兰爱丁堡创立了第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立，标志着注册会计师职业的诞生。1862 年，英国《公司法》又确定注册会计师为法定的破产清算人，奠定了注册会计师审计的法律地位。

从 1844 年到 20 世纪初，是注册会计师审计形成的时期。在这一时期内，由于英国的法律规定了所有股份公司和银行必须聘请注册会计师审计，致使英国注册会计师审计得到了迅速发展，并对当时欧洲、美国及日本等产生了重要影响。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是：注册会计师审计的法律地位得到了法律确认；审计的目的是查错防弊，保护企业资产的安全和完整；审计的方法是对会计账目进行详细审计；审计报告使用人主要为企业股东等。

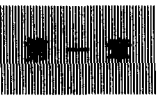
（三）注册会计师审计的发展

从 20 世纪初开始, 全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国, 因此, 美国的注册会计师审计得到了迅速发展, 它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

在美国, 南北战争结束后出现了一些民间会计组织, 例如纽约的会计学会。该学会在 1882 年刚成立时称为会计师和簿记师协会 (The Institute of Accountants and Bookkeepers), 为会计人员提供教育等服务。当时英国巨额资本开始流入美国, 促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益, 英国的注册会计师远涉重洋到美国开展审计业务; 同时美国本身也很快形成了自己的注册会计师队伍。1887 年, 美国公共会计师协会 (The American Association of Public Accountants) 成立, 1916 年该会改组为美国注册会计师协会, 后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。更为重要的是, 在 20 世纪初期, 由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透, 企业同银行利益关系更加紧密, 银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据, 于是在美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计, 即美国式注册会计师审计。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。在这一时期, 美国注册会计师审计的主要特点是: 审计对象由会计账目扩大到资产负债表; 审计的主要目的是通过对资产负债表数据的检查, 判断企业信用状况; 审计方法从详细审计初步转向抽样审计; 审计报告使用人除企业股东外, 扩大到了债权人。

从 1929 年到 1933 年, 资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机, 大批企业倒闭, 投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这在客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况转变到更加关心企业盈利水平, 产生了对企业损益表进行审计的客观要求。1933 年, 美国《证券法》规定, 在证券交易所上市的企业会计报表必须接受注册会计师审计, 向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。因此, 审计报告使用人也扩大到整个社会公众。在这一时期, 注册会计师审计的主要特点是: 审计对象转为以资产负债表和损益表为中心的全部会计报表及相关财务资料; 审计的主要目的是对会计报表发表审计意见, 以确定会计报表的可信性, 查错防弊转为次要目的; 审计的范围已扩大到测试相关的内部控制, 并广泛采用抽样审计; 审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者; 审计准则开始拟订, 审计工作向标准化、规范化过渡; 注册会计师资格考试制度广泛推行, 注册会计师专业素质普遍提高。

第二次世界大战以后, 经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展, 跨国公司得到空前发展。国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展, 形成了一大批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大, 产生了“八大”国际会计师事务所, 20 世纪 80 年代末合并为“六大”, 之后又合并成为“五大”。2001 年, 美国出现了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清盘时, 不得不对其编造的会计报表进行修正, 将近三年来的利润额削减 20%, 约 5.86 亿美元。安然公司作为美国的能源巨头, 在追求高速增长的狂



热中利用会计准则的不完善,进行表外融资的游戏,并通过关联交易操纵利润。作为出具审计报告的安达信会计师事务所,涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查,之后宣布关闭,世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此,时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所,它们是普华永道(Price Water House Coopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。与此同时,审计技术也在不断发展:抽样审计方法得到普遍运用,风险导向审计方法得到推广,计算机辅助审计技术得到广泛采用。注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、投资咨询、管理咨询等领域。

(四) 注册会计师审计发展历程的启示

从注册会计师审计起源和发展历程可以看出,注册会计师审计的产生和发展有其客观依据。

1. 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物,其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。特别是公司逐渐成为商品社会的重要经济组织后,由于所有者主要根据经营者提交的会计报表了解企业的经营情况,因此,需要有一个来自企业外部的持独立、客观、公正立场的第三者对企业会计报表的公允性与合法性做出判断,注册会计师审计便应运而生。

2. 注册会计师审计随着商品经济的发展而发展。商品经济的发展,促使注册会计师审计由初期的详细审计发展为资产负债表审计,进而发展为会计报表审计;审计目标也由查错防弊发展到对会计报表发表审计意见;注册会计师审计的职责逐步从主要对企业所有者负责演变为对整个社会负责。

3. 注册会计师审计具有独立、客观、公正的特征。这种特征,一方面保证了注册会计师审计具有鉴证职能,另一方面也使其在社会上享有较高的权威性。目前,注册会计师职业在经济发达国家备受重视,注册会计师审计已成为经济发达国家维护市场经济秩序的重要手段。这是经济商品化程度不断提高所形成的必然趋势。

二、中国注册会计师审计的演进与发展

(一) 中国注册会计师审计的演进

中国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多。旧中国的注册会计师审计始于辛亥革命之后,当时一批爱国会计学者鉴于外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的现实,为了维护民族利益与尊严,他们积极倡导创建中国的注册会计师事业。1918年9月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师,谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”也获批准成立。此后,又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所,包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后改称“立信会计师事务所”)等。1930年国民政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位,之后上海、天津、广州等地也相继成立了许多会计师事务所。

1925年在上海成立了“全国会计师公会”。1933年，又成立了“全国会计师协会”。至1947年，全国已拥有注册会计师2 619人，并建立了一批会计师事务所。但是，在半封建、半殖民地的旧中国，注册会计师职业未能得到很大的发展，注册会计师审计也未能充分发挥应有的作用。会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市，注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

在新中国建立初期，注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。当时由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成了极为险恶的财政状况，负责财经工作的陈云同志大胆聘用注册会计师，依法对工商企业查账，这在当时对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转做出了突出贡献。但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济模式，中国的注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。

（二）中国注册会计师审计的发展

党的十一届三中全会以后，我国实行“对外开放、对内搞活”的方针，把工作重点转到社会主义现代化建设上来，商品经济得到迅速发展，为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。随着外商来华投资日益增多，1980年12月14日财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》，规定外资企业会计报表要由注册会计师进行审计，这为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。1980年12月23日，财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师行业开始复苏。1981年1月1日，“上海会计师事务所”宣告成立，成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。我国注册会计师制度恢复后，注册会计师的服务对象主要是“三资企业”。这一时期的涉外经济法规对注册会计师业务已经作了明确规定。1984年9月25日，财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》，明确了注册会计师应该办理的业务。1985年1月实施的《中华人民共和国会计法》规定：“经国务院财政部门批准组成会计师事务所，可以按照国家有关规定承办查账业务。”1986年7月3日，国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》，同年10月1日起实施。1988年11月15日，财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。1993年10月31日，八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》），自1994年1月1日起实施。在国家法律、法规的规范下，我国注册会计师行业得到了快速发展，为改革开放、国有企业转换经营机制和社会主义市场经济体制的建立及有序运行发挥了积极的作用。

1996年10月4日，中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会，并于1997年4月亚太会计师联合会第四十八次理事会上当选为理事。1997年5月8日，国际会计师联合会（IFAC）全票通过，接纳中国注册会计师协会为正式会员。按照国际会计师联合会章程的规定，中国注册会计师协会同时成为国际会计准则委员会的正式成员。到2002年年底，中国注册会计师协会已与50多个国家和地区的会计师团体建立了友好关系，与国际会计师联合会、亚太会

计师联合会等组织建立了联系。

第二节 注册会计师审计的基本概念

一、审计的概念

审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权,对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动进行审查并发表意见。审计自产生的那一天起,经过不断的完善和发展,到今天已经形成了一套比较完备的科学体系。人们对审计的概念也进行了深入的研究,最具代表性的是美国会计学会(AAA)在颁布的“基本审计概念说明”的公告中,把审计概念描述为:“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的有系统的过程。”

注册会计师审计作为审计的一种类型,其内涵具有特殊性。因此,国内外许多会计职业组织都对注册会计师审计概念下了定义,其中,影响较大的是国际会计师联合会和美国注册会计师协会的定义。

国际会计师联合会(IFAC)的国际审计实务委员会在《国际审计准则》中把审计概念描述为:“审计人员对会计报表在所有重要方面是否按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则说明书》第1号中,对审计概念的描述为:“独立审计人员对会计报表审计的目标是对会计报表是否按照公认会计原则在所有重大方面公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

中国注册会计师协会在研究了国内外注册会计师审计概念的基础上,在《独立审计基本准则》中用简明扼要的语言对注册会计师审计作了如下描述:“独立审计是指注册会计师依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表意见。”

二、审计的类别

审计可以从不同角度加以考察,从而做出不同的分类。

1. 按主体的不同,审计划分为政府审计(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)。
2. 按目的、内容的不同,审计划分为会计报表审计、合规性审计和经营审计。
3. 按与被审计单位的关系不同,审计划分为内部审计和外部审计。
4. 按范围的不同,审计划分为全面审计和局部审计,综合审计和专题审

计。

5. 按施行时间的不同, 审计划分为事前、事中和事后审计, 定期和不定期审计, 期中和期末审计。

6. 按执行地点的不同, 审计划分为就地审计和报送审计。

还有其他一些分类, 诸如: 从被审计单位接受审计的可选择性角度, 可划分为强制(无选择)审计和任意(可选择)审计; 从审计工作的有偿性角度, 可划分为有偿审计与无偿审计等。

审计分类的标准很多。体现审计本质的分类是基本分类, 即按主体和按目的、内容的分类; 其他的分类为其他分类。

三、审计的目的

审计的目的在于指审计所要达到的目标和要求, 是审计工作的指南。审计目的确定主要受审计对象的制约, 同时也与审计的本质属性与职能及委托人的具体要求密切相关。按照现代审计理论, 审计的目的包括一般目的和特殊目的。

(一) 一般目的

审计的一般目的是注册会计师对被审计单位的会计报表进行审计并发表审计意见。会计报表审计是现代审计的支柱, 注册会计师审计尤其如此。从目前来看, 企业编制和向外提供的会计报表包括资产负债表、利润表、现金流量表和有关附表。编制这些会计报表所依据的会计资料包括有关的会计凭证、账簿及其所反映的经济业务。注册会计师的审计意见通常包括以下两方面内容:

1. 合法性。合法性是指被审计单位会计报表是否符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定。企业会计处理方法和会计报表编报是否有章可循、合理合法, 决定着企业资产是否安全和完整, 财务状况、经营成果的披露是否真实。因此, 注册会计师应当判断被审计单位的会计报表是否合法。

2. 公允性。公允性是指被审计单位会计报表在所有重大方面是否公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。企业对外报送会计报表后, 会计报表使用人, 包括政府有关部门、企业股东、债权人及潜在投资者和其他社会公众, 首先关心的就是这些会计报表是否已经对其财务状况、经营成果及现金流量情况作了公允的反映, 有无夸大业绩和资产, 隐瞒亏损和债务等情况。注册会计师的审计意见应合理保证会计报表使用人确定已审计会计报表的可靠程度, 从而做出相关的判断或决策。

(二) 特殊目的

审计的特殊目的是指, 注册会计师对被审计单位按照特殊编制基础(如收付实现制基础)编制的会计报表或其他会计信息进行审计, 并发表审计意见。注册会计师除了对会计报表进行一般目的的审计外, 还可以接受委托进行特殊目的的审计, 并发表审计意见。这些特殊目的的审计意见一般也包括合法性和公允性, 只不过审计意见所表述的对象有所差异而已。

特殊目的的审计业务通常包括: 对按照特殊编制基础编制的会计报表进行

审计；对会计报表的组成部分进行审计，包括对会计报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容进行审计；对法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况进行审计；对简要会计报表进行审计等。

四、审计对象

审计对象是指审计的客体，一般是指被审计单位的经济活动。世界各国法律都明确规定了审计对象，以便审计组织和人员切实履行其所应担负的任务和职责。

审计对象是一个历史范畴。随着社会经济的不断发展和审计目的的不断发展，审计对象也不断发生变化。就传统审计的对象来看，古代的官厅（或政府）审计主要是对官厅（或政府）的会计账目及其所反映的财政收支进行审核；20世纪以前流行于英国的详细审计，主要是对近代企业的会计报表、账簿和凭证及其所反映的财务收支进行审核；20世纪初流行于美国及西方国家的资产负债表审计、损益表审计和其他会计报表审计，则是以现代企业的资产负债表、损益表等各种会计报表作为审计对象，即对会计报表各项目进行分析性复核以后，进一步对会计账目及其所反映的各项资产、负债和权益等财务收支状况或财务收支成果进行抽样审计。上述审计都属于以被审计单位的财政收支或财务收支作为审计对象的传统审计。自20世纪下半叶以来，为了适应现代社会经济的进一步发展，审计的对象迅速发展变化，现代审计的内容已超出了财政、财务收支活动的范围，而扩展到与经济效益有关的经营和管理活动的各个领域；由以会计账目为直接审查对象的账项基础审计，扩展为以内部控制为直接首要审查对象的制度基础审计；由以手工数据处理系统为审查对象的手工数据处理系统审计，发展为以计算机信息系统为审查对象的计算机信息系统审计。这些都已构成现代审计的重要标志。

前已述及，审计对象可概括为被审计单位的经济活动。具体地说，它包括以下两个方面的内容：

（一）被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动

不论是传统审计还是现代审计，不论是政府审计还是注册会计师审计、内部审计，都要求以被审计单位客观存在的财务收支及其有关的经营管理活动为审计对象，对其是否真实、合法、合规及其效益情况进行审查和评价，以便对其所负受托经济责任是否得以认真履行进行鉴证。政府审计的对象，根据宪法规定，为国务院各部门和地方各级政府及其各部门的财政收支，国有的金融机构和企业、事业的财务收支。内部审计的对象为本部门、本单位的财务收支以及其他有关的经济活动。注册会计师审计的对象为委托人指定的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动。

（二）被审计单位的会计资料及其相关资料

审计对象主要包括记载和反映被审计单位财务收支、提供会计信息载体的会计凭证、账簿、报表等会计资料，以及相关的计划、预算、经济合同等其他资料；提供被审计单位的经营管理活动信息的载体除上述会计、计划、统计等

资料以外，还有经营目标、预测、决策方案、经济活动分析资料、技术资料等其他资料，电子计算机的磁带、磁盘等会计信息载体。以上这些都是审计的具体对象。

综上所述，审计的对象是指被审计单位的财务收支及与其有关的经营管理活动，以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料及其相关资料。会计资料和其他相关资料是审计对象的现象，其所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动是审计对象的本质。

第三节 注册会计师审计与其他审计的关系

一、审计监督体系

从国内外审计的历史和现状来看，审计按不同主体划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计，并相应地形成了三类审计组织机构，共同构成审计监督体系。

政府审计是由政府审计机关代表政府依法进行的审计。政府审计主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。目前世界各国政府建立的审计机构，因领导关系不同而分为三种类型：(1) 由议会直接领导并对议会负责；(2) 在政府内建立审计机构并对政府负责，政府则对议会负责；(3) 由财政部门领导，在财政部门内部设审计机构兼管财政监督，实行财政、审计合一制度。从审计的独立性、权威性来讲，由议会领导最为适宜。我国目前的审计机关由政府领导，分中央与地方两个层次。我国宪法规定，审计机关独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。

内部审计是由各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。内部审计主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。目前世界各国内部审计部门的设置因领导关系不同而大体分为三种类型：(1) 受本单位总会计师或主管财务的副总裁领导；(2) 受本单位总裁或总经理领导；(3) 受本单位董事会领导。从审计的独立性、权威性来讲，领导层次越高，越有保障。我国目前的内部审计部门一般由本部门、本单位的主要负责人领导，业务上接受同级政府审计机构或上一级主管部门审计机构的指导。相对外部审计而言，内部审计的独立性较弱。

注册会计师审计是由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所进行的审计。在西方国家，注册会计师的组织形式主要有独资、合伙两种，近年来已有有限责任公司和有限责任合伙等组织形式出现。独资是指由一个注册会计师独立开业成立的会计师事务所，它具有除专业资格要求以外一般独资企业的一切特点。合伙是指两个或两个以上的注册会计师共同出资、经营的会计师事务所，除对合伙人专业资格的要求外，它具有一般合伙企业的一切

特点。在我国，会计师事务所是注册会计师的工作机构，注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托，办理审计、会计咨询等业务。会计师事务所不附属于任何机构，自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税，因此在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性，并且为社会公众所认可。

在审计监督体系中，政府审计、内部审计和注册会计师审计既相互联系，又各自独立、各司其职，泾渭分明地在不同的领域实施审计。它们各有特点，相互不可替代，因此不存在主导和从属的关系。从发展的观点来看，随着政治的逐步民主化，以监督国家经济活动为主要特征的政府审计将会得到加强；随着企业规模的逐步扩大化和内部管理的科学化，内部审计将得到更大的发展；随着经济的逐步市场化，注册会计师审计将在整个审计监督体系中占据日益重要的地位。

二、注册会计师审计与政府审计的关系

最初的政府审计是随着国家管理事务中经济责任关系的形成，为了促使经济责任的严格履行而诞生的。现代意义上的政府审计是近代民主政治发展的产物。按照民主政治的原则，人民有权对国家事务和人民财产的管理进行监督。因此，各级政府机构和官员在受托管理属于全民所有的公共资金和资源的同时，还要受到严格的经济责任制度的约束。这种约束方式就表现为政府审计机关对受托管理者的经济责任进行监督。因此，政府审计担负的是对全民财产的审计责任。

注册会计师审计又称独立审计或民间审计。它是随着商品经济的发展，由于经营权与所有权的分离及资本市场的形成应运而生的，是商品经济发展到一定阶段的必然产物，是商品经济条件下社会经济监督机制的主要表现形式。由于经营权与所有权的分离，以及债权人对自身权益的关心，必然产生对投资运用或债务收回前景的密切关注。这种关注即依赖于注册会计师的审计结果。因此，相对于审计客体而言，政府审计和注册会计师审计均是外部审计，都具有较强的独立性。从我国来看，两者在许多方面存在区别：

1. 两者的审计目标不同。政府审计是对单位的财政收支或者财务收支的真实、合法和效益依法进行的审计。注册会计师审计是注册会计师依法对被审计单位会计报表的合法性与公允性进行的审计。

2. 两者的审计标准不同。政府审计是审计机关依据《中华人民共和国审计法》和国家审计准则等进行的审计。注册会计师审计是注册会计师依据《中华人民共和国注册会计师法》和独立审计准则进行的审计。

3. 两者的经费或收入来源不同。政府审计履行职责所必须的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证；注册会计师的审计收入来源于审计客户，由注册会计师和审计客户协商确定。

4. 两者的取证权限不同。审计机关有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查，并取得有关证明材料。有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作，如实向审计机关反映情况，提供有关证明材料。注册会计师在获

取证据时很大程度上有赖于被审计单位及相关单位配合和协助,对被审计单位及相关单位没有行政强制力。

5. 两者对发现问题的处理方式不同。审计机关审定审计报告,对审计事项作出评价,出具审计意见书;对违反国家规定的财政收支、财务收支行为,需要依法给予处理、处罚的,在法定职权范围内作出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见。注册会计师对审计过程中发现需要调整和披露的事项只能提请被审计单位调整和披露,没有行政强制力;如果被审计单位拒绝调整和披露,注册会计师视情况出具保留意见或否定意见的审计报告。如果审计范围受到被审计单位或客观环境的限制,注册会计师视情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

三、注册会计师审计与内部审计的关系

内部审计是由各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。它是随着企业规模扩大、内部分级管理的出现而逐步形成的。早期的内部审计诞生于19世纪中叶的英国。第二次世界大战后,由于资本主义竞争更加激烈,促使企业更加重视内部经济管理,内部审计得到迅速发展。

内部审计与注册会计师审计一样都是现代审计体系的组成部分。内部审计是指组织内部的一种独立客观的监督和评价活动,它通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。从我国情况看,注册会计师审计与内部审计在许多方面存在很大区别:

1. 两者的审计目标不同。内部审计主要对组织内部的经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性进行审计。注册会计师审计主要对被审计单位会计报表的合法性和公允性进行审计。

2. 两者独立性不同。内部审计为组织内部服务,接受总经理或董事会的领导,独立性较弱。注册会计师审计为需要可靠信息的第三方提供服务,不受被审计单位管理当局的领导和制约,独立性较强。


3. 两者接受审计的自愿程度不同。内部审计是代表总经理或董事会实施的组织内部监督,作为内部控制制度的重要组成部分,单位内部的组织必须接受内部审计人员的监督;注册会计师审计是以独立的第三方对被审计单位进行的审计,委托人可自由选择会计师事务所。

4. 两者遵循的审计标准不同。内部审计人员遵循的是内部审计准则;而注册会计师遵循的是独立审计准则。

5. 两者审计的时间不同。内部审计通常对单位内部组织采用定期或不定期的审计,时间安排比较灵活;而注册会计师审计通常是定期审计,每年对被审计单位的会计报表审计一次。

注册会计师审计与内部审计尽管存在很大的差别,但是注册会计师审计作为一种外部审计,在工作中要利用内部审计的工作成果。任何一种外部审计对一个单位进行审计时,都要对其内部审计的情况进行了解并考虑是否利用其工作成果。这是由于:第一,内部审计是单位内部控制的一个重要组成部分。





内部审计作为单位内部的经济监督机构，虽然不参与单位内部的经营管理活动，但主要对各项经营管理活动是否达到预定目标，是否遵循了单位的规章制度等进行监督，属于单位内部控制体系的一个组成部分。外部审计人员在对被审计单位进行审计时，要对内控制度进行测评，就须了解其内部审计的设置和工作情况。第二，内部审计和外部审计在工作上具有一致性。内部审计在审计内容、审计方法等方面都和外部审计有许多一致之处。例如，在进行财务审计时，两者在方法上都要评价内控制度，检查凭证、账册，核对账表一致性等。这就为外部审计利用内部审计工作的成果创造了条件。第三，利用内部审计工作成果可以提高工作效率，节约审计费用。外部审计人员在对内部审计工作进行评价以后，利用其全部或部分工作成果，可以减少现场测试的工作量，提高工作效率，从而节约被审计单位的审计费用。

第二章 注册会计师管理

第一节 注册会计师考试与注册登记

注册会计师考试与注册登记制度是注册会计师管理制度的重要内容之一。目前,世界上许多国家为了保证审计工作质量,保护投资者合法权益,维护注册会计师职业在公众心目中应有的权威性,都相继制定了较为完善的注册会计师考试和注册制度。

一、外国注册会计师考试与注册登记

美国、加拿大和日本的注册会计师考试与注册登记颇有特点,现以三国为例予以介绍。

美国十分重视注册会计师考试,将注册会计师考试定为全国考试。美国注册会计师考试已经有几十年历史,最初由各州自行命题并办理有关考试的工作,后改由美国注册会计师协会的考试委员会负责命题、印卷、发卷、阅卷及发布成绩,并在其监督下进行全国统一考试。美国注册会计师考生的报考资格是由各州自定,但有一个共同特点,就是考生要有会计、商法、经济学等相应学科的学分,而且需要有一定的实践经验。从2000年起,各州会计委员会已将考生报考学分要求从120分提高到150分,按美国大学生每学年可修30学分计,这意味着四年制本科生已无资格报考注册会计师,要再修30个学分才可报考。实际上美国已把考生的学历资格提高到硕士研究生水平。美国在1994年以前考试科目是:会计实务Ⅰ、会计实务Ⅱ、商法、审计学和会计理论。1994年以后进行了大幅度的调整,考试科目定为:

财务会计与报告——经营性企业、会计核算与报告——税务、管理、政府部门和非营利机构、审计学、商法和职业责任。

按照美国注册会计师协会的最新公告,考试从2004年开始将采用计算机化考试模式,考试科目也相应调整为:

审计与鉴证 (Auditing & Attestation);
经营环境与理念 (Business Environment & Concepts);
财务会计与报告 (Financial Accounting & Reporting);

法规 (Regulation)。

2004年以前,美国注册会计师协会每年举办两次考试,一般于5月和11月进行。每科的通过标准为该科总分数的75%,四科一次全部通过即可获得注册会计师资格。如果有两科通过,另两科在50分以上,可以保留已通过成绩,今后在未来的六次考试中通过该两科考试,也可获得注册会计师资格。从2004年开始,改为计算机考试,并在每年选择三个时间段举办考试。

加拿大共有三个会计师组织:一是加拿大特许会计师协会;二是加拿大公认会计师协会;三是加拿大管理会计师协会。由于加拿大有三个会计师组织,因此没有统一的考试制度,而是由三个不同的会计组织分别组织考试工作,这其中最权威的是加拿大特许会计师考试。加拿大特许会计师协会成立于1902年,到目前为止拥有会员6万余名。加拿大特许会计师协会与各省协会有较明确的分工,就考试工作而言,各省协会负责考生的考前培训、测试及报名工作,加拿大特许会计师协会负责命题、阅卷、试题分析等工作。考生报考资格由各省确定,一般有三条:一是考生要有大学以上文凭;二是考生要有规定的会计课程学分;三是考生要参加各省协会提供的教育课程,有的地方是由当地协会主办,有的则是授权大学承办。考生只有达到加拿大特许会计师协会规定的四科考试及格线,并有在事务所及专业服务领域工作30个月的经验,方可在当地申请注册。加拿大特许会计师协会的考试是一年一次,于9月份进行,为期4天,每天4个小时,考试内容基本是案例分析,测试考生的专业判断能力。第一天为综合考试,给考生提供一套企业财务资料,从中发现问题;第二天和第三天的考试是涉及不同领域或同一领域不同方面的内容,一般是为考生提供企业存在的问题,让其从中依据重要性原则找出重点问题;第四天的考试是单科考试,如考核考生在企业信息系统设计、填报纳税申报单等方面的能力。

在日本,公认会计士考试分为第一次考试、第二次考试及第三次考试。第一次考试的目的是判断考生是否有相当的一般学历来参加第二次考试,并侧重对国语、数学、论文进行笔试。第二次考试的目的是判断考生是否具备成为助理会计士所必要的专门知识,要对会计学(簿记、财务报表理论、成本核算及审计理论)、经营学、经济学及商法(海事商法、票据及支票的部分除外)进行笔试。第二次考试合格者及根据规定第二次考试各科目全部免考者,有资格成为助理会计士。第三次考试的目的是判断考生是否具备成为公认会计士所必需的高等的专业应用能力,用笔试及口述的方法对有关财务的审计、分析及其他实务(包括有关税的实务)进行考试。第三次考试合格者,有资格成为公认会计士。

二、我国注册会计师考试与注册登记

为了选拔优秀人才加入注册会计师队伍,我国于1991年施行了注册会计师全国统一考试制度,并从1994年起,通过注册会计师全国统一考试才是取得注册会计师资格的前提。通过考试,一大批优秀人才加入了注册会计师队伍。建立我国注册会计师考试与注册制度有利于提高注册会计师的业务素质和

执业水平,有利于规范注册会计师队伍,有利于吸收更多的中青年人才从事注册会计师事业,也有利于扩大注册会计师的影响,提高注册会计师的社会地位。以下仅就我国注册会计师考试与注册制度的具体内容予以介绍。

(一) 报考条件

根据《注册会计师法》及《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:(1)高等专科以上学历;(2)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。

根据《港澳台地区居民和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》的规定,香港、澳门、台湾地区居民及按对等原则确认的外国籍公民具有下列条件之一者,可申请参加考试:(1)具有财政部注册会计师考试委员会(以下简称全国考试委员会)认可的境内外高等专科以上学校毕业的学历;(2)已取得境外法律认可的注册会计师资格(或其他相应资格);(3)已取得中国注册会计师统一考试的单科成绩合格凭证。这里所指的对等原则,是指外国籍公民所在国允许中国公民参加该国注册会计师(或其他相应资格)考试,中国政府亦允许该国公民参加中国注册会计师统一考试。

中国公民报名时须提供学历证书或专业技术职称证书,经报名点工作人员审核无误后,交纳一寸近期免冠照片若干张(供准考证等使用),并填涂《注册会计师全国统一考试报名信息卡》。港澳台地区居民及外国籍公民报考者应提供如下有效证明:(1)报名人员合法身份的有效证件(护照、身份证);(2)全国考试委员会认可的报名人员境内外高等专科或以上学校的有效学历证书,或境外法律认可的注册会计师资格(或其他相应资格)证书,或有效的中国注册会计师统一考试单科成绩合格凭证。报名人员经全国考试委员会办公室对其报名资格审查合格后,填涂《注册会计师全国统一考试报名信息卡》,由全国考试委员会办公室于考前发给准考证。

(二) 考试组织

全国考试委员会负责制定与考试有关的方针、政策,全面领导和组织考试工作。全国考试委员会办公室在全国考试委员会领导下,负责考试的具体组织和实施,并指导各地方考试委员会办公室的工作。全国考试委员会办公室设在中国注册会计师协会。

各省、自治区、直辖市财政厅(局)根据《注册会计师法》等规定,成立本地区考试委员会及其办公室,负责领导并组织本地区的注册会计师考试工作。

(三) 考试科目和成绩认定

考试科目为会计、审计、财务成本管理、经济法、税法。考试范围在全国考试委员会发布的《考试大纲》中确定。考试方式为闭卷笔试。客观性试题采用填涂答题卡方法解答;主观性试题采用书写文字方式解答。

试卷由全国考试委员会办公室集中组织评阅,考试成绩由全国考试委员会认定,由各地方考试委员会办公室复核后通知考生。每科考试均实行百分制,60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,并可申请加入中国注册会计师协会成为会员。全科合格证书只证明

考试成绩合格，不做其他用途。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。取得全部应考科目有效合格成绩者，可持成绩合格凭证向地方考试委员会办公室申请换发全科合格证书。

（四）注册登记

根据《注册会计师法》的规定，参加注册会计师全国统一考试成绩合格，并从事审计业务工作两年以上的，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。省级注册会计师协会负责注册会计师的审批，受理的注册会计师协会应当准予符合法律规定条件的申请人的注册，并报财政部备案。其备案和发证程序如下：

（1）省级注协应自接到申请后 30 日内确定批准或者不批准，同时将准予注册的申请人名单报财政部备案，同时抄送中国注册会计师协会及省级财政部门，备案材料包括省级注册会计师协会发文及申请人基础材料的电子版。

（2）财政部将收到的备案材料在网上予以公示，公示期为一个月；公示期满，财政部按准予注册的申请人的数量将注册会计师证书交省级注册会计师协会发放；财政部对发现的不符合法律要求条件的注册，应当通知有关的注册会计师协会撤销注册，同时抄送中国注册会计师协会及省级财政部门。

（3）省级注册会计师协会将印有财政部印章及加盖发证机关印章的注册会计师证书交准予注册的申请人。

注册者如果有下列情形之一的，受理申请的注册会计师协会不予注册：
①不具有完全民事行为能力的；②因受刑事处罚，自刑罚执行完毕之日起至申请注册之日止不满五年的；③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，自处罚、处分决定之日起至申请注册之日止不满两年的；④受吊销注册会计师证书的处罚，自处罚决定之日起至申请注册之日止不满五年的；⑤国务院财政部门规定的其他不予注册的情形。

已取得注册会计师证书的人员，如果注册后出现以下情形之一的，准予注册的注册会计师协会将撤销其注册，收回注册会计师证书：
①完全丧失民事行为能力的；②受刑事处罚的；③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；④自行停止执行注册会计师业务满一年的。

第二节 注册会计师业务范围

一、外国注册会计师业务范围

长期以来，提供会计报表审计服务一直是各国注册会计师的重要业务。但

随着信息时代的到来,知识经济的崛起,以及企业经济活动的国际化和多元化发展趋势的增强,许多会计师事务所不断调整发展战略,在保持传统审计业务稳步增长的同时,逐步转型为向社会提供多元化、全方位的专业服务。目前,许多国家的注册会计师提供的服务包括审计和鉴证服务、税务服务、管理咨询、资产评估及会计服务,触及社会经济生活的各个方面。

(一) 审计和鉴证服务

自注册会计师诞生以来,提供会计报表审计服务一直是注册会计师的主要业务,但在这一成熟的市场份额相对稳定的审计服务市场,注册会计师之间的竞争也最为激烈,该服务领域的边际利润和所占收入比例近几年来不断下滑,很多会计师事务所不得不另辟蹊径,向非审计服务领域大举进军。据美国1995年的一份资料显示,最大的60家会计师事务所的审计业务收入剔除通货膨胀的影响后不仅没有增长,反而呈下降趋势,而同期美国国民生产总值却增长了28%。

为了扩展市场,许多国家把目光投向了“鉴证服务”(Assurance Services)。例如,美国注册会计师协会成立了“鉴证服务特别委员会”(Special Committee on Assurance Services),专门负责研究开发该服务领域,为注册会计师进军该领域制定战略计划。国际审计实务委员会于2000年6月发布了《鉴证业务国际准则》(International Standard on Assurance Engagements,简称ISAE),为注册会计师从事鉴证服务提供了总体框架。所谓鉴证服务,就是注册会计师通过评价某一对象(如历史财务报表、非财务信息等)在所有重大方面是否符合既定的标准,以增加有关该对象的信息的可信性。按照鉴证业务准则引入的“鉴证”(Assurance)的概念,注册会计师发表意见的对象不仅包括历史会计报表和其他财务信息,还包括非财务信息(如公司治理结构、统计数据、环境)、系统和过程(如内部控制、环境管理系统)、行为(如人力资源管理)等。

(二) 税务服务

税务服务包括税务代理和税务筹划。税务代理是注册会计师接受企业或个人委托,为其填制纳税申报表,办理纳税事项。尽管世界各国和地区从事税务代理的专业机构多种多样,但注册会计师始终是税务代理的主力军。税务筹划是由于纳税义务发生范围和时间不同,注册会计师从客户利益出发,代替纳税义务人设计可替代或不同结果的纳税方案。其始于所得税的纳税筹划,现已扩展到财产税、遗产税等诸多税种。

(三) 管理咨询

管理咨询服务是注册会计师与非注册会计师激烈竞争的一个领域。从20世纪50年代起,注册会计师的管理咨询服务收入开始增长,并保持了强劲的增长势头。其原因主要是:首先,管理咨询服务是增值服务;其次,企业内部结构重组给注册会计师带来了无限商机。最近几年,大型会计师事务所越来越明显地成为管理咨询服务的主要提供者。目前,许多国际知名会计公司的管理咨询业务收入已超过总收入的50%。管理咨询服务范围很广,主要包括对公

司的治理结构、信息系统、预算管理、人力资源管理、财务会计、经营效率、效果和效益等提供诊断和专业意见与建议。

(四) 资产评估

资产评估是对资产现时价值的评估，主要涉及存货和不动产的估价、企业兼并和合并等业务。资产评估业务是随现代企业制度的推行，企业股份制改造、资产重组、兼并、出售等涉及产权变动的经济活动日益增多，需要由独立的社会中介机构对资产价值进行评估而产生的。

美国注册会计师协会 1997 年开始设立“企业价值评估师”制度，通过考试授予从事企业价值评估服务的注册会计师企业价值评估师的资格。究其原因，虽然注册会计师一直在提供企业价值评估服务，但随着业务量的增大，美国注册会计师协会认为有必要制定有关规则和程序，包括制定考试和资格认定办法、执业准则等，提高企业价值评估服务的质量。再者，美国注册会计师协会只把企业价值评估师资格授予考试合格的注册会计师，并严格规定，具有良好执业记录的美国注册会计师协会会员才能取得考试资格，这就从源头上把握住了企业价值评估师的质量。

(五) 会计服务

会计服务是小型事务所的主要业务，包括代理记账、编制会计报表、处理工资单等。

随着经济的日渐发展，注册会计师业务范围呈不断扩大的趋势。与之相对应，会计师事务所也在吸纳非会计、审计专业人士，如税务专家、管理咨询专家、计算机专家等。虽然会计报表审计必不可少，但是注册会计师行业生存的关键在于能否在不违反行业规则的前提下，以市场需求为导向，不断推出新的服务品种，给客户增值增值。

二、我国注册会计师业务范围

根据《注册会计师法》的规定，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。

(一) 审计业务

1. 审查企业会计报表，出具审计报告

会计工作是经济管理工作的基础，整顿会计工作秩序、强化会计监督，是国家加强和改善宏观调控、维护经济秩序和创造良好经济环境的重要前提，也是企业管理当局担负的不可推卸的责任。维护会计工作秩序，强化会计监督，最重要的是建立健全包括国家监督、社会监督和单位内部审计监督在内的会计监督体系。国家对企业加强社会会计监督，也就是依法实行企业年度会计报表注册会计师审计制度。它是国家有效制止和防范利用会计报表弄虚作假、提高会计报表质量的重要手段。在社会主义市场经济条件下，会计信息质量非常重要，它直接影响着国家宏观经济决策的正确性和资源配置的有效性。注册会计师审计是保证会计信息质量的重要一环。

近年来，由于会计工作秩序混乱，会计信息失真，严重干扰了经济发展和

改革的顺利进行。为此，党中央、国务院把整顿会计工作秩序作为整顿经济秩序和严肃财经纪律的突破口，并采取一系列措施大力整顿会计工作秩序，其中强化注册会计师审计监督是所采取的重要措施之一。注册会计师审计作为会计监督体系的重要组成部分，国家对此十分重视。国务院《关于整顿会计工作秩序 进一步提高会计工作质量的通知》明确指出，为了有效制止和防范利用会计报表弄虚作假，提高会计报表质量，要依法实行企业年度会计报表审计制度。可见，国家对注册会计师在整顿会计工作秩序、规范和加强会计工作、保证会计信息质量方面寄予厚望。随着独立审计准则框架体系的逐步完善，注册会计师执业行为日益规范，执业水平不断提高，注册会计师行业必将成为享有较高公信力的行业，为维护会计秩序、保证会计信息质量做出应有的贡献。

目前，国家对上市公司监管所依据的信息主要来自上市公司的会计报表和注册会计师对此出具的审计报告，注册会计师在某种程度上已成为上市公司监管的第一道防线，在证券市场上扮演着越来越重要的角色。注册会计师审计上市公司，旨在对上市公司会计报表的合法性和公允性发表审计意见。如果注册会计师出具了非标准审计报告（包括带强调事项段无保留意见的审计报告、保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告），表明会计报表的合法性或公允性存在程度不同的问题，或需要在某一方面应予以强调。上市公司为了避免注册会计师出具这种类型的审计报告，无论是否情愿，都得遵守国家颁布的企业会计准则和相关企业会计制度。在某种意义上说，注册会计师通过对上市公司年度会计报表的审计，实施了对上市公司的监管，保证了会计信息的质量。因此，注册会计师作为独立审计人，是联系资本市场和广大投资者必不可少的纽带，对投资者承担着重大责任。

不仅上市公司需要注册会计师审计，国有企业及其他企业也需要注册会计师审计。1998年10月，财政部根据国务院机构改革的要求，进一步转变财政职能，发挥注册会计师在企业财务会计监督中的作用，发布了《国有企业年度会计报表注册会计师审计暂行办法》，规定从1998年起，国有企业年度会计报表除个别特殊行业（企业）外，不再实行财政审批制度，其年度会计报表应于年度终了在规定时间内委托注册会计师实施审计。国务院于2000年公布并于2001年1月1日施行的《企业财务会计报告条例》，要求国有企业、国有控股的或占主导地位的企业应当在至少每年一次的职工代表大会上公布财务会计报告，并重点说明注册会计师审计的情况。因为随着社会主义市场经济体制的确立和发展，政府不再直接管理企业，逐渐将一些管理职能移交给社会中介机构。而且，随着会计报表使用者日渐增多，他们需要通过分析财务会计报告据以做出经济决策，因此最为关心财务会计报告的真实性和完整性。注册会计师的职能之一就是通过对财务会计报告进行审计，为社会提供鉴证服务。

2. 验证企业资本，出具验资报告

根据《公司法》、《企业登记管理条例》等国家法律、法规的规定，公司及其他企业在设立审批时，必须提交注册会计师出具的验资报告。而注册会计师验证企业资本业务，是适应我国对外开放需要而产生的。为了鼓励外商投资，

我国有关外商投资企业的税法规定，外商投资企业可以享受税收优惠政策。为了防止外商虚假出资，骗取享受国家税收优惠政策的权利，《中外合资经营企业法》、《中外合作经营企业法》、《外资企业法》及其实施细则规定，外商投资企业在设立和变更注册资本时须提交验资报告，以证明外商出资已实际到位。此外，国内公司及其他企业设立时，也须经注册会计师进行资本验证。股东及其他投资者全部缴付出资后，由注册会计师验资并出具验资报告。公司及其他企业申请变更注册资本时，也要提交验资报告。因此，验资业务成为注册会计师业务的重要组成部分。同审计报告一样，验资报告具有法定证明效力，注册会计师及其所在会计师事务所对其出具的验资报告承担相应的法律责任。

3. 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关的报告

企业在合并、分立或终止清算时，应当分别编制合并、分立会计报表以及清算会计报表。为了帮助会计报表使用人确立对这些报表的信赖程度，企业需要委托注册会计师对其编报的会计报表进行审计。在对这些会计报表的审计过程中，注册会计师同样应当审查形成会计报表各项目数据的所有会计资料及其反映的经济业务，并关注企业合并、分立及清算过程中出现的特定事项，在取得充分、适当的审计证据后，复核各项审计结论，编制和出具审计报告，发表审计意见。办理企业合并、分立和清算事宜中的审计业务后出具的相应的审计报告同样具有法定证明效力，承办注册会计师及其所在的会计师事务所应当承担相应的法律责任。

4. 办理法律、行政法规规定的其他审计业务，出具相应的审计报告

在实际工作中，注册会计师还可根据国家法律、行政法规的规定接受委托，对以下特殊目的业务进行审计：（1）按照特殊编制基础编制的会计报表；（2）会计报表的组成部分，包括会计报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容；（3）法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况；（4）简要会计报表。这些业务的办理需要注册会计师具备和运用相关的专门知识，注意处理问题的特殊性。对于执行特殊目的审计业务出具的审计报告，也具有法定证明效力，注册会计师及其所在的会计师事务所对此也应承担相应的法律责任。

（二）会计咨询和会计服务业务

注册会计师执行的会计咨询、会计服务业务，是注册会计师审计发展到一定阶段的必然产物。注册会计师提供的会计咨询和会计服务业务主要包括代理记账、代为编制会计报表、对会计政策的选择和运用提供建议、税务代理、担任常年会计顾问等。早期的注册会计师审计主要是查错防弊审计，以后发展到会计报表审计。随着经济的发展，社会对注册会计师的要求越来越高，产生了对注册会计师利用其专门知识，利用其对被审计单位经营管理，特别是对会计管理的充分了解，提供会计咨询、会计服务业务。注册会计师执行的会计咨询、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。

第三节 会计师事务所

一、会计师事务所的组织形式

会计师事务所是注册会计师依法承办业务的机构。综观注册会计师行业在各国的发展,会计师事务所主要有独资、普通合伙、有限责任公司制、有限责任合伙制四种组织形式。

(一) 独资会计师事务所

独资会计师事务所由具有注册会计师执业资格的个人独立开业,承担无限责任。它的优点是,对执业人员的需求不多,容易设立,执业灵活,能够在代理记账、代理纳税等方面很好地满足小型企业对注册会计师服务的需求,虽承担无限责任,但实际发生风险的程度相对较低。缺点是无力承担大型业务,缺乏发展后劲。

(二) 普通合伙制会计师事务所

普通合伙制会计师事务所是由两位或两位以上注册会计师组成的合伙组织。合伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任。它的优点是,在风险的牵制和共同利益的驱动下,促使事务所强化专业发展,扩大规模,提高规避风险的能力。缺点是建立一个跨地区、跨国界的大型会计师事务所要经历一个漫长的过程。同时,任何一个合伙人执业中的失误或舞弊行为,都可能给整个会计师事务所带来灭顶之灾,使之一日之间土崩瓦解。

(三) 有限责任公司制会计师事务所

有限责任公司制会计师事务所(Limited Liability Companies,缩写为LLCs)是由注册会计师认购会计师事务所股份,并以其所认购股份对会计师事务所承担有限责任。会计师事务所以其全部资产对其债务承担有限责任。它的优点是,可以通过公司制形式迅速聚集一批注册会计师,建立规模型大所,承办大型业务。缺点是降低了风险责任对执业行为的高度制约,弱化了注册会计师的个人责任。

(四) 有限责任合伙制会计师事务所

有限责任合伙制会计师事务所(Limited Liability Partnerships,缩写为LLPs)最明显的特征是合伙人只需承担有限责任。无过失的合伙人对于其他合伙人的过失或不当执业行为不承担责任,除非该合伙人参与了过失或不当执业行为。它的最大特点在于既融入了合伙制和有限责任公司制会计师事务所的优点,又摒弃了它们的不足。这种组织形式是为顺应经济发展对注册会计师行业的要求于20世纪90年代初期兴起的。到1995年年底,原“六大”国际会计师公司在美国的执业机构已完成了向有限责任合伙制的转型,在其他国家和地区的执业机构的转型目前也在进行之中。同时,在它们的主导下,许多国家和地

区的大中型会计师事务所也陆续开始转型。有限责任合伙制会计师事务所已成为当今注册会计师职业界组织形式发展的一大趋势。

从国际惯例来看,会计师事务所的执业登记都由注册会计师行业主管机构统一负责。会计师事务所必须经过行业主管机关或注册会计师协会的批准登记并由注册会计师协会予以公告。独资会计师事务所和合伙制会计师事务所经过这个程序即可开业,有限责任公司制会计师事务所一般还应当进行公司登记。

我国目前规定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,由合伙人按照出资比例或者协议约定,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。同时还规定,会计师事务所符合下列条件,可以是负有限责任的法人:(1)不少于30万元的注册资本;(2)有一定数量的专职从业人员,其中至少有五名注册会计师;(3)国务院财政部门规定的业务范围和其他条件。负有限责任的会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任。

二、会计师事务所的设立与审批

(一) 目前我国会计师事务所的概况

1. 我国会计师事务所的脱钩改制

会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构,实行自收自支、独立核算、依法纳税。在我国,注册会计师只有加入会计师事务所才能执业。过去,绝大多数会计师事务所是由政府部门、科研单位、企业、社会团体等法人出资设立的,这些法人是会计师事务所的“挂靠单位”。会计师事务所与这些“挂靠单位”在人员、财务、业务、名称等方面有千丝万缕的联系。这种挂靠体制容易干扰注册会计师的独立执业,无法调动注册会计师的积极性,注册会计师缺乏风险意识,影响了公平竞争和执业质量的提高,也不符合国际惯例。为此,会计师事务所脱钩改制势在必行。所谓脱钩改制,就是会计师事务所与挂靠单位在人员、财务、业务、名称等方面一刀两断,按照国际惯例由注册会计师及其他有关专业人士为主体出资和管理事务所。有证券、期货相关业务许可证的会计师事务所的脱钩改制工作已于1998年年底完成;其他会计师事务所的脱钩改制工作也已于1999年年底完成。据2000年1月20日的统计,脱钩改制后全国共有会计师事务所4805家,因联合、兼并、不符合办所条件停止执业或撤销等原因减少1000多家。会计师事务所脱钩改制带来的积极效应是很明显的。

首先,会计师事务所体制改革的完成,改变了我国注册会计师行业“官办”、“官营”的形象,改善了我国对外开放的投资环境,同时也为我国会计市场进一步对外开放和与国际同行开展互利合作提供了可能性。

其次,这项改革的成功使长期以来行业内部存在的根深蒂固的积弊得到了根本解决,新体制的优势逐步显露出来:一是会计师事务所和注册会计师的风险意识大大提高;二是会计师事务所正在逐步建立自律机制,加强内部质量控制,特别是一些大的会计师事务所;三是注册会计师队伍结构趋向年轻化、专

业化、知识化；四是消除会计师事务所扩大规模的体制障碍，一些会计师事务所开始联合、兼并，上规模、上水平。

最后，这次改革无疑对我国会计市场和未来发展带来深刻和深远的影响：一是促进了我国会计市场的规范化，会计师事务所的体制改革，带动了国内其他经济鉴证类社会中介机构的体制改革，开创了我国经济鉴证类社会中介机构市场化、国际化发展模式的先河；二是经济鉴证类社会中介机构的体制改革必然带动传统的行政性行业管理体制及管理方式的改革，这对会计市场规范发展将产生积极的影响。

2. 我国会计师事务所的发展方向

随着社会主义市场经济的迅速发展，社会各方面对会计师事务所提供服务的需求也会日益增加，中国正成为举世瞩目的一大会计市场。会计师事务所应当通过其自身的努力和外部环境的改善，得以大力发展。

(1) 运作规范化。根据社会主义市场经济对注册会计师行业的客观需求，在充分考虑注册会计师行业发展的内在要求以及有效借鉴国际经验的前提下，对《注册会计师法》进行修订。这项工作的完成，对规范会计师事务所组织形式、工商登记、纳税，执业机构合并、分立、终止以及质量控制、责任界定等将提供严密、科学的法律要求和保障，从而促使事务所在规范化的轨道上运作和发展。

(2) 业务多元化。当前，国内会计师事务所的业务主要集中在法定审计业务方面，咨询、服务业务的开拓刚刚起步。随着我国经济的多元化发展，以及现代企业实行科学管理对事务所咨询服务的多元化需求，特别是国家对整个社会经济鉴证类中介机构的清理整顿和脱钩改制，将打破一些地区、部门对咨询业务的限制和垄断，会计师事务所必将在咨询服务方面大显身手，开展多元化的中介服务。

(3) 竞争公开化。会计师事务所体制改革的完成，切断了行政权力对会计师事务所承揽业务的干预和渗透，使得他们的竞争处于公开、平等的地位。同时，为切实维护社会公共利益，通过制定会计师事务所综合评价指标体系，使客户选择声誉好、胜任能力强的会计师事务所。

(4) 发展规模化。目前，国内会计师事务所规模化程度不高，难以胜任特大型客户的服务需求，缺乏高层次的竞争力。为此，要积极引导基础好、水平高的会计师事务所走规模化发展道路。

(5) 合作国际化。目前国内会计市场的开放程度以及我国进一步扩大开放的立场，既为境外会计师和会计公司提供了广泛的发展空间，也为国内会计师事务所开展国际合作提供了机遇。现有的合作所、成员所、联系所等合作形式，有利于国内会计师事务所在管理水平、运行机制、执业质量等方面，缩小与国际会计公司之间的差距，也为国内会计师事务所迈出国门、参与国际市场的竞争创造了条件。要在继续坚持这一开放政策的同时，积极探索和实践开展国际合作的新形式。

(6) 布局合理化。由于我国地域辽阔，地区经济发展不平衡，对注册会计

师的服务需求层次不一，一味地发展数量或强调规模都是不切实际的。所以要在数量上进行宏观控制，利用市场的调控手段，使事务所的布局趋向合理化。比如，对于内陆偏远地区，经济发展相对落后，市场需求量小，发展小型的合伙制事务所是比较现实的选择；而在经济发达地区，对于规模化、网络化事务所的需求将会更多。

（二）会计师事务所的设立与审批

根据《注册会计师法》的规定，我国注册会计师允许设立有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所，但不准个人设立独资会计师事务所。

注册会计师可以发起设立有限责任会计师事务所。有限责任会计师事务所是指由注册会计师出资发起设立、承办注册会计师业务并负有限责任的社会中介机构。在以有限责任方式设立的情况下，会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任，会计师事务所的出资人承担的责任以其出资额为限。它有别于由合伙人按照出资比例或者协议以各自的财产承担连带无限责任的合伙会计师事务所。

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。

根据《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。会计师事务所审批设立、备案和发证程序如下：

- （1）会计师事务所发起人向省级财政部门提出申请；
- （2）省级财政部门应自收到申请文件之日起 30 天内决定批准或不批准，同时将批准符合规定条件的会计师事务所成立的有关材料报财政部备案，同时抄送省注册会计师协会和中国注册会计师协会；
- （3）财政部发现批准不当的，应自收到备案报告之日起 30 日内通知原审批机关重新审查，同时抄送省注册会计师协会和中国注册会计师协会；
- （4）《会计师事务所执业证书》由财政部统一印制，交地方财政部门发放。

会计师事务所合并或设立分所审批程序应比照会计师事务所的设立。会计师事务所及其分所，应按属地原则由所在地财政部门负责日常管理。

第四节 注册会计师协会

中国注册会计师协会于 1988 年 11 月 15 日成立，并于 1995 年 6 月 19 日与中国注册审计师协会合并，联合组成注册会计师全国组织。联合后的中国注册会计师协会依法对注册会计师行业实行管理，接受财政部的监督、指导，依据《中华人民共和国注册会计师法》和《中国注册会计师协会章程》行使职责。

一、中国注册会计师协会的职责

中国注册会计师协会作为注册会计师行业的自律性组织，依法加强自律性监管，指导、督促注册会计师公正执业，严格遵守职业道德规范；加强执业标准建设，强化业务指导，不断提高注册会计师执业水平；认真组织注册会计师考试，完善后续教育制度；及时向政府有关部门反映注册会计师的意见和建议，努力改善注册会计师的执业环境；提供必要的专业援助，维护注册会计师的合法权益；加强行业与国际组织、执业机构的交流与合作。

二、中国注册会计师协会会员

(一) 会员种类

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。

1. 个人会员

凡参加注册会计师全国统考全科合格、经批准者和依照规定原考核取得会员资格者，为注册会计师协会个人会员。其中凡经审批注册并专职在中国境内会计师事务所执业的个人会员，可称为执业会员（退出会计师事务所不再执业时，经申请批准，可以继续保留会员资格）；其余不在会计师事务所专职工作的个人会员，可称为非执业会员。

2. 团体会员

凡依法批准设立的会计师事务所，均为中国注册会计师协会的团体会员。

设立团体会员是因为考虑到目前我国法律规定，注册会计师不允许个人开业，必须加入会计师事务所才能接受委托承办业务。会计师事务所作为协会的团体会员，便于协会对其实施有效的监督，也便于事务所向协会反映工作中的意见和建议。

3. 名誉会员

境内外有关知名人士经有关方面推荐，由理事会批准，可以聘请为协会的名誉会员。

(二) 会员的权利和义务

中国注册会计师协会的会员拥有一定的权利和义务。其权利有：(1) 享有协会的选举权和被选举权；(2) 参加协会举办的学习和培训活动；(3) 参加协会组织的有关专业研究和经验交流活动；(4) 获得协会提供的有关资料；(5) 通过协会向有关部门提出意见和建议；(6) 监督协会工作，提出批评和建议；(7) 监督协会的会费收支；(8) 有申请退出协会的权利。

协会会员的义务是：(1) 遵守协会章程；(2) 执行协会决议；(3) 遵守协会纪律；(4) 接受协会的监督、管理；(5) 按期交纳会费；(6) 完成规定的后续教育学习任务；(7) 承担协会委托的任务。

会员拒不履行义务的，协会理事会可劝其退会或予以除名。

三、协会权力机构和常设办事机构

(一) 权力机构

协会最高权力机构是全国会员代表大会。其职权是：制定、修改协会章程；讨论决定协会工作方针和任务；选举、撤换协会理事；审议、批准协会理事会的工作报告等。全国会员代表大会每三年举行一次；必要时，由协会理事会决定提前或推迟召开，推迟期限一般不得超过一年。代表采取选举、协商和特邀的办法产生，任期三年。

协会理事会由全国会员代表大会选举理事若干人组成，任期三年，可以连选连任。理事会对全国会员代表大会负责，其职权是：召开会员代表大会，选举协会常务理事会成员，选举协会领导成员，推选或聘请协会常设办事机构领导成员，增补或更换协会理事，审议、批准协会常设办事机构的年度工作报告等。为履行其职权，理事会必须每年召开一次全体会议；必要时，可以提前或推迟召开。理事会全体会议选举名誉会长、名誉理事若干人，选举会长一人、副会长若干人、常务理事若干人。

常务理事会于理事会闭会期间行使理事会职权。会长代表协会召集、主持理事会、常务理事会和全国会员代表大会，并监督、检查其决议的贯彻实施。

(二) 常设办事机构

协会的常设办事机构由秘书长、副秘书长若干人并配备必要数量的专职人员组成。办事机构部门的分设，由秘书长提出方案，经理事会讨论同意后，报财政部批准。秘书长主持协会常设办事机构的日常工作。

四、地方注册会计师协会

省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师的地方组织。省、自治区、直辖市注册会计师协会的章程，由省、自治区、直辖市会员代表大会制定，并报省、自治区、直辖市人民政府财政部门备案。

第五节 注册会计师行业的管理体制

注册会计师行业的管理体制，是对注册会计师行业进行管理所形成的管理体系和管理制度的总称。科学、合理的注册会计师管理体制，有利于发展注册会计师事业，能使注册会计师独立、客观、公正地执行注册会计师业务，不断提高业务素质和业务水平。

由于各国所处的政治、经济环境不同，各国注册会计师的管理体制也存在明显差异。要发展中国注册会计师事业，就必须从实际情况出发，建立符合我国国情的注册会计师行业的管理体制。

一、外国注册会计师行业的管理体制

注册会计师在维护市场经济秩序、协调和保护社会公众利益以及投资者合法权益中发挥着重要作用，因此世界各国都十分重视加强对注册会计师行业的管理。按照政府对注册会计师行业管理的介入程度，目前国际上的注册会计师行业管理体制具有代表性的是英国和美国模式。

英国和美国都是注册会计师行业非常发达的国家，但是自律程度有所差异。英国注册会计师职业团体高度自律，负责资格认定、会员注册、业务监管、制定标准等，政府很少干预，我们将此管理模式称为“英国注册会计师管理模式”。美国注册会计师职业团体相对自律，负责资格认定、制定标准等，各州政府发放执业证书，并对注册会计师进行适当的监管，我们将此管理模式称为“美国注册会计师管理模式”。从世界范围看，各国和地区注册会计师管理模式虽然不尽相同，但主要以英国、美国模式为代表。

（一）英国注册会计师管理模式

1853年，爱丁堡会计师协会成立，标志着英国首开注册会计师行业自律之先河。经过100多年的发展，英国成为世界注册会计师行业自律的典范。由于英国注册会计师职业团体得到皇家的授权或“特许”（Chartered），所以注册会计师被称为“特许会计师”（Chartered Accountant）或“特许注册会计师”（Chartered Certified Accountant），协会被称为“特许会计师协会”（Institute of Chartered Accountant）或“特许注册会计师协会”（Association of Chartered Certified Accountant）。目前，英国有六大会计职业团体，即英格兰和威尔士特许会计师协会（ICAEW）、苏格兰特许会计师协会（ICAS）、爱尔兰特许会计师协会（ICAI）、特许注册会计师协会（ACCA）、特许管理会计师协会（CIMA）和特许公共财务与会计协会（CIPFA）。在这六大会计职业团体中，只有前四家有权批准其会员从事独立审计业务并颁发执业执照。为了协调行动，六大会计职业团体共同成立了会计团体咨询委员会（CCAB）。会计团体咨询委员会下设审计实务委员会（APB）、会计教育课程委员会（BAAEC）及其他一些专门机构，在一些领域统一开展工作。最近几年，英国职业团体为了改变组织众多、各自为政的局面，有过两次合并未果的计划。

1. 英国注册会计师管理概况

（1）注册管理。依照大不列颠及北爱尔兰联合王国法律，英格兰和威尔士特许会计师协会、苏格兰特许会计师协会、爱尔兰特许会计师协会和特许注册会计师协会（以下简称协会）都是法定认可的注册会计师管理组织。从事审计业务的个人和会计师事务所都要取得注册资格。个人取得从事审计业务的资格，必须参加协会统一组织的培训和考试，取得注册会计师的资格，并有一定时间的审计工作经历。事务所取得从事审计业务的资格后，必须根据协会的规定申请注册。

（2）审计工作行为规范。根据公司法，协会作为注册会计师管理组织，制定有关规则并采取有关措施对会计师事务所的审计工作行为进行规范。公司法

也有一些要求,如会计师事务所如何出具审计报告等。联合王国法律要求协会对会计师事务所进行管理,以确保会计师事务所遵守有关规定。

(3) 惩戒措施。协会采取惩戒措施是管理注册会计师的重要手段。惩戒的依据是皇家宪章及其细则和协会的规定。受惩戒的对象包括个人会员和会计师事务所。协会收到对个人会员的投诉后如认为必要,则将投诉交给调查委员会处理。调查委员会如证实被投诉人有违规行为但不严重,则给予警告、严重警告、罚款等处罚;如违规行为严重的,则交给惩戒委员会处理。惩戒委员会有裁决权,可对被投诉人给予严重警告、罚款、取消会员资格等处罚。惩戒委员会对会计师事务所的处罚包括警告、严重警告、罚款、撤销注册资格等。

2. 法律对注册会计师的影响

除了公司审计、投资业务和破产清算,英国的法律没有规定对注册会计师进行其他监管。在这三类服务领域中,注册会计师职业团体充当了主要监管角色,并接受贸工部或财政部的监督。

欧共体第8号公司法指令要求各成员国对有限责任公司的事务所应有共同的最低标准的管理体制。英国通过了《1989年公司法》,并增加了对会计师事务所监控来落实欧共体这一要求。

1990年,贸工部赋予英格兰和威尔士特许会计师协会、苏格兰特许会计师协会、爱尔兰特许会计师协会认可的监管组织地位。

证券和投资委员会审核协会对投资业务资格批准、监控程序等,协会就此向证券和投资委员会提出报告。

3. 独立的监管体系

1997年4月,工党在其竞选纲领中明确提出,要“保证会计职业有一个独立的监管体系”。贸工部国务部长艾恩·麦克卡特尼(Ian McCartney)1997年6月17日在下议院说,用来建立这一体系的基本标准是“有效、独立和透明”,并且该体系应当涵盖会计职业的所有工作,而不仅限于公司审计、投资业务和破产清算三类。工党大选获胜后,新政府开始考虑如何能更好地实现这一承诺。

在注册会计师行业高度自律的英国,社会公众利益的维护主要依赖于以下四个方面:一是注册会计师职业团体对会员资格和注册的控制;二是注册会计师职业团体对会员的监管,包括制定道德准则和惩戒程序;三是注册会计师职业团体制定和实施审计准则;四是法律对公司审计、投资业务和破产清算的规定。社会公众利益是否得到保护,主要取决于注册会计师行业自律的好坏。由于注册会计师职业团体的利益同社会公众不尽一致,社会公众不得不承受由此带来的风险,这是越来越多的人所不愿接受的事实,也是这次改革的根本所在。独立的监管体系涉及上述中的二、三两个方面,注册会计师的资格认定、会员注册和培训仍然是会计师职业团体的职责。

建立独立的监管体系有两种基本方式可供选择:一是借助公司法的力量或通过新的立法途径;二是以会计职业团体的现有职责为基础的非立法途径。根据《1989年公司法》第四十六条,国务大臣(The Secretary of State)可以要

求建立一个法人团体来执行其对公司审计师（即从事公司审计业务的会计师事务所）的监管职能。虽然这样做有可能对建立独立于会计职业的监管体系产生影响，但监管范围仅限于公司审计师，无法实现对整个会计职业进行监管的承诺。通过立法可以建立一个独立的监管体系，这一途径将使法定监管扩展到更为广泛的领域，如税务咨询、管理咨询等。但是，通过立法途径对会计职业进行监管，将在很大程度上否定行业自律，容易引起会计职业团体的强烈不满。为了回应政府提出的改革意见，1998年3月，会计团体咨询委员会提出建立一个独立的监管体系的建议。英国工贸部认可了这种方式，并在1998年11月公布了“会计职业独立的监管体系”方案，广泛征求社会各界的意见（见图2-1）。

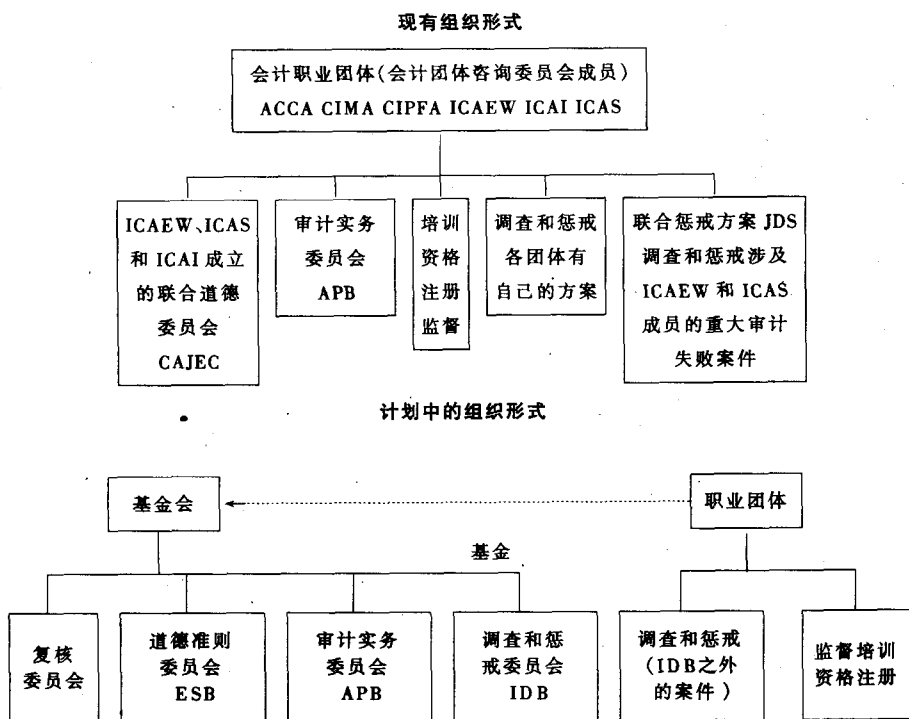


图 2-1 英国注册会计师管理模式

会计团体咨询委员会的建议包括五个方面：（1）建立一个独立的基金会（The Foundation），资金来源于会计职业团体。该基金会负责任命复核委员会（The Review Board）、审计实务委员会（Auditing Practice Board）、调查和惩戒委员会（Investigation and Discipline Board）。政府在1998年9月声明中认为，基金会同样有权任命道德准则委员会（Ethics Standards Board）。（2）成立一个由非执业会计师占多数的复核委员会，以保证其独立性和促进外界对监管体系的参与。该委员会负责处理调查和惩戒委员会管辖范围之外的投诉、案件调查和惩戒事项。（3）改造审计实务委员会，其成员由基金会任命，包括“很大一

部分独立于审计职业的成员”。该委员会负责制定审计准则。(4) 成立一个道德准则委员会, 其成员至少 60% 独立于会计职业界。该委员会负责制定道德准则。(5) 成立一个调查和惩戒委员会, 成员至少 60% 独立于会计职业界。该委员会负责查处重大违规案件。

(二) 美国注册会计师管理模式

与英国的情况不同, 美国对注册会计师资格的要求是以法律形式固定下来的, 并非由会计职业团体直接负责。事实上, 美国第一个会计职业团体——美国公共会计师协会 (The American Association of Public Accountants) 最早期的活动之一, 就是设法在纽约州获得法律认可。其活动结果是, 纽约州于 1896 年通过一项提案——《对公共会计师职业的监管》, 这是美国第一部关于会计职业监管的成文法。该法律规定, 1890 年 1 月 1 日之前执业的注册会计师可以免于注册会计师考试, 之后的须参加考试方能取得执业资格。在纽约州立法后, 其他各州也制定了类似的法律。各州颁发的注册会计师执业证书受到普遍欢迎, 这表明官方对会计职业进行了监督和控制, 从而增加了社会公众对该职业的信赖, 而注册会计师的“注册”(Certified) 二字也体现了官方的承认和监督。

1. 美国注册会计师管理概况

时至今日, 美国最重要的会计职业团体是美国注册会计师协会。随着美国注册会计师协会的权威性日渐被社会认可, 它已成为行业自律的核心。过去美国注册会计师协会只有个人会员, 但在 1977 年成立了一个新部门——会计师事务所管理部, 会计师事务所开始有了自己的会员身份。美国注册会计师协会重要的技术工作包括: 就审计准则、质量控制准则和鉴证准则等发表权威性的公告; 向财务会计准则委员会、证券交易管理委员会和其他管理机构进行有关会计准则的解释; 制定并落实职业道德准则及其解释。此外, 美国注册会计师协会还要花费大量的时间和精力, 组织每半年一次的注册会计师统一考试及阅卷工作; 保持和发展与会计教育界、联邦和州的有关机构和立法部门的密切联系; 处理注册会计师在鉴证业务范围以外, 例如管理咨询、税务筹划以及最近设立的注册个人理财师和注册企业价值评估师等方面的执业问题。

1977 年会计师事务所管理部的成立, 是美国注册会计师协会实施行业自律过程中最为重要的步骤之一。会计师事务所管理部之所以很快成立和有效运转, 是回应 1976 年和 1977 年国会听证会对注册会计师表现出的忧虑, 以及随之而来的证券交易管理委员会的监管。会计师事务所管理部对其团体会员——会计师事务所的监管通过以下措施来落实: 一是要求会员严格遵守会员管理条例; 二是会员每三年接受一次强制性的同业互查, 主要检查遵守会员条例和落实内部控制措施的情况; 三是对于从事证券业务的会员, 由质量控制调查委员会 (The Quality Control Inquiry Committee) 通过调查予以监督。会计师事务所管理部包括两个分部, 一个负责管理已经或者将要同那些受证券交易管理委员会管辖的公司建立客户关系的会计师事务所, 称做证券交易委员会执业管理部 (The SEC Practice Section); 另一个负责管理同非上市公司建立客户

关系的会计师事务所，称做非上市公司业务管理部（The Private Companies Practice Section）。大部分会计师事务所是上述两个分部的会员，如果从事受证券交易管理委员会管辖的公司的审计业务，则必须加入证券交易委员会执业管理部。会计师事务所管理部的每一个分部都由一个执行委员会（Executive Committee）进行管理，该委员会不仅提出对会员的要求，而且在必要时对会员的违纪行为提出处罚建议。此外，每个分部都成立了同业互查委员会（Peer Review Committee），为开展同业检查制定程序和标准，并将检查报告向社会公开。为了保护社会公众利益，会计师事务所管理部提供资金成立了公共监督委员会（Public Oversight Board）。该委员会由声誉良好、具有丰富执业经验的注册会计师组成，它密切关注证券交易委员会执业管理部的活动，不定期地向社会公布调查报告。2001年发生安然公司会计造假丑闻后，公共监督委员会宣布解散。

美国注册会计师协会个人会员必须遵守《职业行为准则》，这是行业自律的重要方面。美国注册会计师协会职业道德管理部负责行为准则的落实，对违反《职业行为准则》的注册会计师进行调查。职业道德管理部建立了调查案卷，从各种渠道，包括新闻报道和对会员的投诉中收集资料。对会员的处罚分为两个级别：对不严重的、可能是无意违反职业行为准则的会员，职业道德部要求会员进行补救或改正。对严重违反职业行为准则的会员，通常由审判委员会（The Trial Board）做出处罚，包括警告、暂停或取消美国注册会计师协会的会员资格等。虽然各州注册会计师职业团体并不隶属于美国注册会计师协会，但美国注册会计师协会与大部分州达成了《职业道德规范联合实施方案》（Joint Ethics Enforcement Program）。按照该方案的规定，调查可以由美国注册会计师协会或州注册会计师职业团体完成，但对重大案件仍要由美国注册会计师协会调查。

2. 政府对注册会计师的监管

政府在注册会计师管理中扮演着重要的监管角色。证券交易管理委员会是监管注册会计师职业的机构之一。证券交易管理委员会于1934年由美国国会批准成立，作为一个独立的管理机构，担负着监督联邦证券法案实施的重要职责。虽然证券交易管理委员会对注册会计师审计业务的监管并不直接，但影响很大，对注册会计师的惩罚包括暂停或取消对公司（指证券交易管理委员会所管辖的公司）进行审计的权力。近年来，证券交易管理委员会已暂时中止了许多注册会计师从事其所辖公司进行审计的权力，并禁止一批会计师事务所在一定期限（比如六个月）接受新的客户。

州会计事务委员会是监管注册会计师职业最直接的一个机构。美国50个州加上四个特区，都有自己的会计成文法，由各自的州会计事务委员会监督实施。根据法律赋予的权力，各州会计事务委员会还负责制定有关执业规则，以明确注册会计师的执业资格要求，保证执业行为的客观、公正，惩戒不当执业——包括取消执业资格。州会计事务委员会是隶属于各州政府的行政管理机构，其成员一般由各州政府委任。在不同的州，州会计事务委员会的人员构成

新华书店

并不相同，但一般说来，其大部分成员为注册会计师。由于州会计事务委员会颁发注册会计师执业证书，因此，执业注册会计师如果严重违反州会计事务委员会制定的行为准则，将被吊销执业证书。尽管这种情况并不经常发生，但吊销执业证书将会迫使执业人员离开会计职业界。大多数州都采用美国注册会计师协会制定的行为准则，但也有些州制定的行为准则更为严格。近年来，越来越多的州都采用了比美国注册会计师协会更为严格的行为准则。目前，社会公众对州会计事务委员会颇有微词：其一，州会计事务委员会的主要工作是限制随便进入注册会计师职业的人士，而不是保护处于信息弱势的社会公众免遭执业不当的伤害；其二，州会计事务委员会作为执法机构，工作效率低下。前一种指责导致越来越多的社会公众代表进入州会计事务委员会；后一种指责导致许多州出台了所谓的“夕阳法律”，即州政府规定了州会计事务委员会的“存续”期限，临近期满要接受特别检查。如果检查意见能够充分证明该机构存在的必要性，且运行效率较高，那么就可以继续存在；否则就要按照预先规定的时间终止解散。迄今为止，还没有任何州会计事务委员会根据“夕阳法律”被终止工作。

3. 法律对注册会计师的影响

法律对注册会计师职业有着非常重要的影响。与习惯法一样，成文法在注册会计师执业中也占有非常重要的地位。对注册会计师职业影响最大的是《1933年证券法》和《1934年证券交易法》。上述法律涉及注册会计师的民事责任和刑事责任，注册会计师在执行审计业务时，要充分认识到可能的潜在责任，保持应有的职业谨慎，以降低职业风险。

立法机构的介入也对注册会计师职业有着重要影响。如果立法机构认为联邦证券法和州会计法律没有从各方面恰当地控制注册会计师的活动，那么就可能会进一步关注并修改这些法律条款。从20世纪70年代后期开始，美国国会的审查委员会就不时地就证券法的执行情况展开调查，由于这些调查大量指控注册会计师的执业不当，引起整个会计职业界的不满。立法机构的活动直接导致了美国注册会计师协会会计师事务所管理部的成立，以及其他一些改革措施的出台。国会议员莫斯（Moss）在当时提出了一项关于建立一个准政府性的机构——全国证券交易管理委员会会计职业管理组织（The National Organization of Securities and Exchange Commission Accountancy），其目的是控制和规范注册会计师对已在证券交易管理委员会进行注册登记的公司的财务报表审计。该议案一直未能付诸实施，但它的提出确已表明，现在或在不远的将来，一旦注册会计师没有达到立法机构所期望的标准，那么立法机构随时可能采取相应的措施。安然公司会计造假丑闻发生后，美国国会通过了《2002萨班斯—奥克斯莱法案》。该法案要求组建一个公众公司会计监管委员会（PCAOB），负责监管注册会计师行业。委员会由五名成员组成，其中三名成员必须是非会计专业人士，其他两名是注册会计师。为保证委员会成员的独立性，法案要求每一位委员必须是全职，不受雇于其他任何人和从事任何职业或商业活动，不得参与任何事务所的利润分配或接受其报酬。委员会成员的任命权由美国证券交

易管理委员会掌握，而且还必须与联邦储备委员会主席及财政部长协商之后再任命。公众公司会计监管委员会的主要职责包括：(1) 会计师的注册；(2) 制定审计等相关准则；(3) 检查、调查和惩戒。

二、中国注册会计师行业的管理体制

自我国恢复注册会计师制度以来，注册会计师行业的管理体制始终得到了有关方面的高度重视，经过 20 多年的努力，目前已初步形成了一套包含法律、部门规章、行业自律性规范等内容的多层次、全方位的行业管理体制，为保障注册会计师事业的健康发展发挥了重要的作用。

(一) 法律规范

《注册会计师法》是规范注册会计师执业行为，保障社会主义市场经济有序运转的重要法律。它的颁布实施有助于把各种相互抵消的力量统一起来，从而真正形成一个以注册会计师为主体的社会经济监督体系，使社会主义市场经济条件下的整个社会监督体系在法制化的轨道上有效地、规范化地运转。

《注册会计师法》共分七章四十六条，主要内容包括：注册会计师、会计师事务所、注册会计师协会的基本性质及其和财政部门的关系；注册会计师资格的取得；注册会计师的业务范围；注册会计师执业规则；会计师事务所的设立和责任；注册会计师协会；法律责任等。

(二) 政府监督

国务院财政部门和省、自治区、直辖市人民政府财政部门，依法对注册会计师、会计师事务所和注册会计师协会进行监督、指导。

(三) 行业自律

注册会计师协会是由注册会计师组成的社会团体。中国注册会计师协会是注册会计师的全国组织，省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师的地方组织。中国注册会计师协会作为行业自律组织，正在建立和完善行业自律管理的组织体系，充分发挥会员代表大会、理事会的作用，建立各类委员会，制定工作制度和规则，依法承担起管理行业和会员合法利益的职能。

第三章 注册会计师职业规范体系

注册会计师执行审计业务应当遵循职业规范。注册会计师职业规范体系包括独立审计准则、质量控制准则、职业道德准则和职业后续教育准则。

第一节 独立审计准则

独立审计准则是规范注册会计师执行审计业务、获取审计证据、形成审计结论和出具审计报告的专业标准。在审计发展史上,最早出现的审计准则就是独立审计准则,在此基础上,有些国家和组织又建立了政府审计准则和内部审计准则。国际审计准则是国际会计师联合会下属的国际审计实务委员会(后改为国际审计与鉴证准则理事会)负责制定的,属于独立审计准则,其影响最大。美国是颁布独立审计准则最早的国家,无论是国际审计准则的制定,还是其他各国独立审计准则的建立,都深受其影响。因此,本节将主要介绍四个方面的内容:独立审计准则的性质和作用、国际审计准则、美国审计准则和中国独立审计准则体系。

一、独立审计准则的定义和作用

独立审计准则又称独立审计标准,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应当遵循的行为准则,是衡量注册会计师审计工作质量的权威性标准。

国外的独立审计准则是20世纪40年代开始出现的。美国在1947年就开始研究和制定审计准则;日本于1964年也制定了审计准则;国际会计师联合会下属的国际审计实务委员会,于1980年制定和颁布了《国际审计准则》;澳大利亚、加拿大、英国、德国等西方主要国家目前也都已基本形成了各自的独立审计准则体系。

独立审计准则的制定和实施,使注册会计师在执行审计业务时有了规范和指南,也便于考核审计工作的质量,推动了注册会计师审计的发展。独立审计准则的作用主要包括以下几方面:

1. 实施独立审计准则，可以赢得社会公众的广泛信任。注册会计师在其出具的审计报告中，应当写明“我们按照《中国注册会计师独立审计准则》计划和实施工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报”。这就向审计报告使用人表明，注册会计师的审计工作已经达到了规定的质量标准，审计意见是可以信赖的，从而为注册会计师审计取信于社会公众提供了保证。

2. 实施独立审计准则，可以提高注册会计师审计工作质量。独立审计准则对注册会计师业务能力及其在工作中应保持的职业谨慎，审计工作的基本程序和方法，以及审计报告的撰写方式和要求等都作了详细规定，这就要求注册会计师应依法执业，谨慎工作，充分考虑审计风险，以保证审计工作的质量。

3. 实施独立审计准则，可以维护会计师事务所和注册会计师的合法权益。独立审计准则中规定了注册会计师的工作范围和规则，只要注册会计师按照准则的要求执业，就可最大限度地降低审计风险。当注册会计师受到不公正的指责和控告时，可以充分利用独立审计准则保护其正当权益。

4. 实施独立审计准则，可以促进审计经验的交流。独立审计准则是注册会计师审计实践经验的总结和升华，已经成为审计理论的重要组成部分，它的实施有助于促进审计理论水平的提高。通过各国独立审计准则的协调，便于推动各国审计经验的交流，促进全球经济的共同繁荣和发展。

二、国际审计准则

(一) 国际审计准则的制定

第二次世界大战以后，国际经济进入一个新的发展阶段。国际间商品、资本、知识、劳动力、信息的交流，达到了前所未有的规模，各国在经济上相互依存、相互促进的关系日益明显。随着投资范围的扩大和企业经营的国际化，会计准则和审计准则的国际协调显得非常重要。这是因为：一方面，国际投资者要求国家间会计准则、审计准则趋于一致，以便使各国依据会计准则编制的会计报表和依据审计准则出具的审计报告具有可比性、可理解性和可靠性；另一方面，为了保护本国投资者的利益，注册会计师也开始跨国界执业，国际性会计师事务所的崛起，使注册会计师审计已不再以一国的疆界为限。

为了加强国际间的经济交流，创造良好的国际投资环境，国际会计准则委员会（IASB）和国际会计师联合会（IFAC）为制定国际会计准则、国际审计准则做出了积极的努力。国际会计师联合会是一个由不同国家和地区职业会计师组织组成的非营利性、非政府性和非政治性的机构，在瑞士日内瓦注册。总部设在美国纽约，它代表着受雇从事公共实务（Public Practice）和在工商业、公共部门和教育部门任职的会计师。国际会计师联合会的目标是努力发展会计师行业，促进其准则在全球范围内协调统一，使会计师能够站在公众利益的角度提供持续高质量的服务。国际会计师联合会的前身是一个国际性的协调机构，称为协调委员会。在1972年召开的第10届世界会计师大会上，与会主要会计职业团体倡议成立国际会计准则委员会（IASC）和国际会计师联合会。随后，国际会计准则委员会于1973年在英国正式成立（2001年改组为国际会

计准则理事会)；国际会计师联合会于1977年在德国慕尼黑召开的第11届世界会计师大会上宣告成立。国际会计师联合会吸收国家或地区认可的全国性或地区性会计职业组织成为会员，会计师个人不能加入该组织。目前，国际会计师联合会有三种会员，即正式会员(Full)、准会员(Associate)和联系会员(Affiliats)。中国注册会计师协会于1997年5月8日加入国际会计师联合会，并同时成为国际会计准则委员会成员。目前，国际会计师联合会拥有来自114个国家和地区的156个会员团体，代表全球范围内240多万名会计师。

国际会计师联合会下设会员大会、理事会、秘书处以及七个专业委员会和若干特别工作组，并设主席、副主席、秘书长等职。会员大会是国际会计师联合会的最高权力机构，每个会员团体可选派一名代表参加。会员大会每年召开一次会议，负责决定一些重大问题以及选举理事会。理事会由主席和来自16个国家的代表组成，任期三年，负责制定政策和监督国际会计师联合会的运作、计划的执行以及各专业委员会和特别工作组的工作。秘书处负责总体的指导和管理的工作，职员是来自世界各地的会计专业人员。七个专业委员会分别是：(1)国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)，2002年3月进行了改组并更改为现名，它的主要任务是，发布审计与鉴证业务方面的文告并提高其在全球范围内的接受程度，以促进世界范围内审计服务和相关服务的统一。(2)遵循委员会(Compliance Committee)，主要目标是鼓励各会员团体更好地遵循会员的义务。它与各会员团体、外部专业团体密切合作，鼓励更好地遵循国际会计师联合会和国际会计准则理事会发布的准则、道德守则和其他文告。(3)教育委员会(Education Committee)，负责制定指南、开展研究工作和促进信息交换，以确保会计师能够得到充分的培训，满足他们对社会公众和雇主的责任，促进全球会计师行业的协调统一。另外一个重要的职能则是协助发展中国家发展会计教育。(4)道德委员会(Ethics Committee)，负责制定职业道德方面的指南，并使各会员团体能够理解和接受这些指南。(5)财务与管理会计委员会(Financial and Management Accounting Committee)，负责制定指南、赞助研究计划和促进国际交流，以发展和支持财务与管理会计行业，在全球范围内帮助公众建立对这些专业人士所提供服务的认知、理解 and 需求。(6)公共部门委员会(Public Sector Committee)，充分关注各个国家、地区、地方政府和有关政府机构对会计、审计和财务报告的要求，通过发布指南、开展教育和研究计划，促进会计师与公共部门或其他使用人之间的信息交流，以满足他们的需要。(7)跨国审计委员会(Transnational Auditors Committee)，是事务所论坛(the Forum of Firms)的执行委员会。事务所论坛面向所有实施或打算实施跨国审计业务的事务所，事务所论坛的会员应当遵守质量准则，并接受全球范围内的同业复核以评估是否遵循了这些准则。跨国审计委员会及其下属分委员会负责监督全球范围内的同业复核过程，并对各国自行制定的指导跨国审计业务的指南的制定程序进行监督。

国际审计与鉴证准则理事会代表国际会计师联合会制定和发布国际审计与鉴证准则。该委员会的成员由国际会计师联合会理事会推选的国家中的会员团

体提名，任期为三年。

在国际审计准则发布之前，已有许多国家制定了本国的审计准则，或以法规、公告形式发布了有关的审计条例。这些准则和条例在内容、形式上有很多不一致的地方。国际审计与鉴证准则理事会在了解、分析、研究了这些分歧的基础上制定国际审计准则，因此国际审计准则具有一定的概括性和代表性。

国际审计与鉴证准则理事会制定国际审计准则的工作程序是：(1) 将选定的各项专题交给为此专题而设置的小组详细讨论，并责成小组起草审计准则。该小组研究的基础资料是会员团体、地区性组织或其他团体所发布的有关审计的法规、条文、准则等。根据研究成果，小组草拟出准则征求意见稿，送国际审计与鉴证准则理事会考虑。(2) 如理事会以总表决权的 3/4 以上票数（但不少于到会代表中的 10 票）通过，则征求意见稿广泛发给国际会计师联合会的各会员团体讨论；同时，也发给国际审计与鉴证准则理事会指定的国际机构。凡发给有关人员或组织讨论时，都安排有适当的考虑时间。(3) 经过讨论后，收到的评论和建议由国际审计与鉴证准则理事会进行考虑，并对征求意见稿适当进行修改。如修改稿由国际审计与鉴证准则理事会以 3/4 以上票数（但不少于到会代表中的 10 票）通过，则作为正式的国际审计准则发布，并自文中规定日期开始生效。到 2001 年 12 月止，该委员会已陆续颁布了 50 项国际审计准则和国际审计实务公告。这些准则的颁布，提高了全世界审计实务一致性的程度，进一步促进了注册会计师审计事业的发展。

（二）国际审计准则框架

国际审计准则(International Standards on Auditing, 缩写为 ISA)是在 1991 年 7 月 10 日由过去的国际审计指南(International Auditing Guidelines, 缩写为 IAG)易名得来的。

国际审计准则适用于会计报表审计。国际审计准则经过必要修改也适用于对其他信息的审计和相关服务。国际审计准则包括基本原则和必要程序以及以解释性资料和其他资料的形式表述的相关指南。《国际审计准则第 120 号——国际审计准则框架》包括引言、财务报告框架、审计和相关服务框架、保证程度、审计、相关服务、审计师与财务信息的关联等内容，旨在阐明与审计师可能提供服务相关的国际审计准则框架。

（三）国际审计准则的基本内容

国际审计准则的基本内容如下：

国际审计和相关服务准则序言

词汇表

100 ~ 199 需要介绍的重要事项

100 鉴证业务

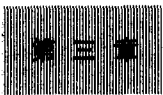
120 国际审计准则框架

200 ~ 299 责任

200 会计报表审计的目标和一般原则

210 审计业务约定书的条款

- 220 审计工作质量控制
- 230 记录
- 240 在会计报表审计中审计师对考虑舞弊和错误的责任
- 250 会计报表审计中对法律和法规的考虑
- 260 与负责公司治理的部门沟通审计事项
- 300 ~ 399 计划
- 300 计划
- 310 了解被审计单位情况
- 320 审计的重要性
- 400 ~ 499 内部控制
- 400 风险评估与内部控制
- 401 计算机信息系统环境下的审计
- 402 与利用服务机构的主体有关的审计考虑
- 500 ~ 599 审计证据
- 500 审计证据
- 501 审计证据——特殊项目的额外考虑
- 505 外部函证
- 510 首次接受委托——期初余额
- 520 分析性程序
- 530 审计抽样和其他可选择测试程序
- 540 会计估计的审计
- 550 关联方
- 560 期后事项
- 570 持续经营
- 580 管理当局声明
- 600 ~ 699 利用其他人员工作
- 600 利用其他审计师的工作
- 610 考虑内部审计工作
- 620 利用专家的工作
- 700 ~ 799 审计结论的报告
- 700 审计师对会计报表的报告
- 710 比较数据
- 720 含有已审计会计报表的文件中的其他信息
- 800 ~ 899 特殊领域
- 800 审计师对特殊目的审计业务的报告
- 810 预测性财务信息审核
- 900 ~ 999 相关服务
- 910 会计报表审阅业务
- 920 对财务信息执行商定程序业务



- 930 代编财务信息业务
- 1000 ~ 1100 国际审计实务公告
- 1000 银行间函证程序
- 1001 信息技术环境——单机
- 1002 信息技术环境——联机系统
- 1003 信息技术环境——数据库系统
- 1004 银行监管者与外部审计师之间的关系
- 1005 在小型企业审计中的特殊考虑
- 1006 国际商业银行审计
- 1008 风险评估与内部控制——计算机信息系统特征及考虑
- 1009 计算机辅助审计技术
- 1010 在会计报表审计中对环境事项的考虑
- 1012 审计衍生金融工具

三、美国审计准则

美国是注册会计师审计职业比较发达的国家，在 20 世纪西方主要资本主义国家中颇具代表性。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》(Generally Accepted Auditing Standards, 缩写为 GAAS)。

公认审计准则的内容范围有狭义和广义之分。从狭义上讲，它仅仅指《公认审计准则》的三部分共十条，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》(Statements on Auditing Standards, 缩写为 SAS)。下面分别说明《公认审计准则》和《审计准则说明书》。

(一)《公认审计准则》

《公认审计准则》共有十条，前九条是 1947 年审计程序委员会提出的，1954 年修订增加第十条；1988 年《审计准则说明书》第 55 号、58 号又修订了第五条和第八条。这十条《公认审计准则》内容如下：

1. 一般准则

- (1) 审计应由一位或多位经过充分技术培训并精通业务的审计师执行。
- (2) 对一切与业务有关的问题，审计师均应保持独立的精神状态。
- (3) 在执行审计和编写报告时，应恪守应有的职业谨慎。

2. 外勤工作准则

- (1) 应当对审计工作制定恰当的计划，若有助理人员，应予以适当督导。
- (2) 应当对内部控制进行充分的了解，以便制定审计计划，并确定将要执行的测试的性质、时间安排及范围。

(3) 应通过检查、观察、询问和函证等方法，获取充分、适当的审计证据，以便对被审计会计报表发表意见提供合理的基础。

3. 报告准则

- (1) 报告应指出会计报表是否按照公认会计原则编制。

(2) 报告应指出本期采用的上述原则和上期不一致的各种情况。

(3) 除非在审计报告中另有说明, 否则会计报表中信息的披露均应被认为是合理和充分的。

(4) 报告应就整个会计报表发表意见, 或者声明不能发表意见。若不能发表总体意见, 则应说明其理由。在任何情况下, 审计师的姓名一旦与会计报表相关联, 他就应明确说明其审计工作的特性及其所负责的程度。

(二) 《审计准则说明书》

《公认审计准则》是对审计工作的原则性规定, 为了便于其执行和落实, 美国注册会计师协会还颁布了《审计准则说明书》。《审计准则说明书》是其下属的审计准则委员会自 1972 年以来不定期发布的公告, 是对《公认审计准则》的解释和说明。《审计准则说明书》的前身是审计程序委员会在 1939~1972 年间发布的 1~54 号《审计程序说明书》(Statements on Auditing Procedures)。1972 年, 审计程序委员会改组为审计准则委员会。该委员会于当年将这 1~54 号《审计程序说明书》汇编, 以《审计准则说明书》的形式发布。到 2002 年年底, 共发布了 99 号《审计准则说明书》, 每 1 号说明书均集中解决某一个或几个领域的问题。随着实践的发展, 当有些条款需要修正时, 则以后继的说明书替代先前发布的说明书。

《审计准则说明书》主要是针对会计报表审计而制定的。在美国, 执业的注册会计师除从事会计报表审计以外, 其业务范围还包括其他鉴证服务、税务代理、管理咨询、资产评估以及会计服务。由于一个实体同时从事多项服务, 各项工作势必互相影响。为避免其他业务的开展有损注册会计师的独立形象, 美国注册会计师协会各专门委员会还制定了各种服务准则, 包括: (1) 美国注册会计师协会审计准则委员会发布的《注册会计师提供未来财务信息服务准则说明书》; (2) 美国注册会计师协会审计准则委员会和会计与复核服务委员会等联合发布的《鉴证业务准则说明书》; (3) 美国注册会计师协会会计与复核服务委员会发布的《会计与复核服务说明书》; (4) 美国注册会计师协会管理咨询服务执行委员会发布的《管理咨询服务准则》; (5) 税务服务责任委员会和联邦税务执行委员会颁布的《税务活动中责任说明书》。

《公认审计准则》和《审计准则说明书》是两个权威性文献, 要求所有从事审计工作的人员在情况许可的条件下都必须遵守。

(三) 审计准则的适用性及其与审计程序的关系

在美国, 不管被审计单位经营规模大小、企业组织的形式、所属行业种类、是营利组织还是非营利组织, 审计人员在对它们的会计报表执行审计时必须遵守审计准则。《公认审计准则》各条之间相互联系, 重要性和风险概念对所有准则的应用都有影响, 特别是对外勤工作准则和报告准则影响更大。

审计程序是指审计人员在审计工作期间所使用的方法和所开展的活动, 如盘点现金、检查被审计单位编制的银行调节表、重新计算折旧等。它与审计准则所不同的是, 审计准则具有普遍指导意义, 而审计程序则是按照审计准则的要求, 针对被审计单位的具体情况(规模、业主权益的特征、经营性质、会计



复杂性等),采用不同的方法和开展相应的活动。可以说,审计准则是衡量审计程序执行质量的标准和依据。

四、中国独立审计准则体系

根据《注册会计师法》第三十五条的规定,中国注册会计师协会依法拟订注册会计师执业准则、规则,报经国务院财政部门批准后施行。经财政部批准,中国注册会计师协会于1994年5月开始筹备制定中国独立审计准则,同年10月组织起草小组正式开展工作;1995年1月发布了第一批《独立审计准则》的征求意见稿,1996年1月1日,财政部批准施行第一批《独立审计准则》。

(一) 制定中国独立审计准则的意义

1. 制定独立审计准则是贯彻、实施《注册会计师法》的需要

《注册会计师法》第二十一条规定,注册会计师必须按照执业准则、规则的要求执行业务,出具报告。在第三十九条中,规定了会计师事务所、注册会计师如果不按照执业准则、规则要求执行业务,应当承担相应的法律责任。按照什么样的执业准则、规则执行业务,成为如何贯彻、落实《注册会计师法》的一个重要课题,而首要问题即是尽快制定中国独立审计准则。没有一套完整、科学和具备相当权威性的审计准则,注册会计师执行业务就没有统一的业务规范,执业水平和业务质量就没有统一的衡量标准,对注册会计师和会计师事务所的业务管理就没有权威的依据,《注册会计师法》的贯彻实施也不可能全面和彻底。因此,对现行的专业标准进行系统的修订、完善和补充,制定权威、科学、实用的审计准则已非常必要。

2. 制定独立审计准则是我国注册会计师事业发展的客观需要

我国注册会计师事业恢复至今,队伍建设、业务范围都有了长足的发展;但队伍素质偏低,从业人员执业水平和执业质量不高,已经成为我国注册会计师向国际水平发展的主要障碍。其根本原因之一,就是对专业标准、规则认识不足,重视不够。尽管一些会计师事务所已经认识到专业标准的重要性,但对专业标准进行透彻理解、掌握并加以科学运用尚有较大差距,而经济体制改革和经济形势的发展对注册会计师的专业水平和职业道德水准的要求却越来越高。正因为如此,党中央、国务院领导多次提出,加强注册会计师队伍建设,加速发展我国注册会计师事业。因此,必须建立完善、科学的独立审计准则,辅之以系统、全面的培训,同时加强业务监督和检查,从而全面提高注册会计师队伍的发展水平。

3. 制定独立审计准则是中国注册会计师事业同国际惯例接轨的重要标志

我国的注册会计师事业是为适应改革开放的需要而恢复的,借鉴国外先进的管理经验和 methods,与国际通行做法接轨,是加速发展我国的注册会计师事业的有效途径。世界各主要国家都有其各具特色的独立审计准则,许多国家还成立了专门的审计准则委员会,负责制定审计准则。审计准则的科学性与完善,成为各国职业会计组织竞相追求的目标,成为各国注册会计师发展水平的重要标志。中国注册会计师要在不久的将来达到国际水平,没有一套达到国际

水平的独立审计准则是根本不可能的。另一方面，中国注册会计师协会自成立以来，一直致力于不断地与国际同行们进行交流与合作，制定一套具有中国特色的独立审计准则，有利于中国注册会计师走向世界。

（二）独立审计准则制定和实施的目标

独立审计准则是中国注册会计师职业规范体系的核心部分。中国注册会计师职业规范体系包括四个组成部分：一是独立审计准则；二是注册会计师职业道德准则；三是注册会计师质量控制准则；四是注册会计师职业后续教育准则。这样一个具有中国特色的注册会计师职业规范体系，预计需要较长的时间才能完成。

独立审计准则的制定与实施，应当达到以下四个目标：

1. 建立注册会计师执行独立审计业务的权威性标准，规范注册会计师执业行为，促使注册会计师恪守独立、客观、公正的基本原则，有效地发挥其鉴证与服务作用。
2. 促使各会计师事务所和注册会计师按照统一的执业标准执行独立审计业务，提高业务素质和执业水平。
3. 明确注册会计师的执业责任，维护社会公共利益，保护投资者和其他利害关系人的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展。
4. 建立与国际审计准则相衔接的中国注册会计师执业准则，使中国注册会计师按照国际通行的执业标准执行独立审计业务。

（三）独立审计准则的框架

独立审计准则由以下三个层次组成：

第一层次：独立审计基本准则。独立审计基本准则是独立审计准则的总纲，是对注册会计师的资格条件、执业行为的基本规范，是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据。

第二层次：独立审计具体准则与独立审计实务公告。独立审计具体准则是依据独立审计基本准则制定的，是对注册会计师执行各项独立审计业务、出具审计报告的具体规范。独立审计实务公告也是依据独立审计基本准则制定的，是对注册会计师执行各项特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务的具体规范。

第三层次：执业规范指南。执业规范指南是依据第一、二层次准则制定的，是对独立审计基本准则、具体准则和实务公告的解释和补充说明，为注册会计师执行各项审计业务提供可操作的指导性意见。

从权威性讲，第一、二层次的准则属于法定要求，只要注册会计师执行审计业务，对外出具审计报告，就必须遵照执行。第三层次的准则则不具有强制性。

（四）独立审计准则的制定程序

中国独立审计准则制定的程序是：

1. 选定项目。由独立审计准则组提出独立审计准则备选项目，经专家咨询组论证，征求有关方面意见后，由财政部审批立项。
2. 拟订初稿。独立审计准则组根据确定的项目进行调查研究，起草初稿。

中国注册会计师协会征询专家咨询组和有关方面的意见，并交独立审计准则组修订后，向财政部提交征求意见稿。

3. 征求意见。财政部发布征求意见稿，广泛征求各有关部门及各地方注册会计师协会、会计师事务所、科研院校等方面的意见。

4. 修改定稿。独立审计准则组根据各方面意见修改征求意见稿，中国注册会计师协会征询专家咨询组及有关方面意见后定稿。

5. 发布实施。财政部批准发布独立审计准则，中国注册会计师协会、地方注册会计师协会及各会计师事务所、注册会计师贯彻实施。

(五) 制定原则及需要解决的主要矛盾

1. 制定独立审计准则需要遵循的原则

(1) “务实”原则，即立足中国的实际情况，立足中国注册会计师事业目前的需要及长远发展的客观要求。按此原则，注册会计师执业必须遵循的准则及注册会计师执业迫切需要的准则，应当先行拟订；业务开展不普遍或注册会计师业务素质暂时跟不上的，暂缓拟订。

(2) “先易后难”原则，包括两层意思：一是容易拟订的准则及已经有过规定的准则先行拟订；二是在制定准则时如果存在几种方法可以选择，尽量选择简便易行的方法。

(3) “接轨”原则，即尽可能借鉴国际通行做法，尽量与国际审计准则接轨。国际上已有的成文准则、习惯做法、专业术语，我国如果确实需要，又没有足够理由否定的，尽可能消化吸收。

(4) “配套”原则，包括两层意思：一是独立审计准则的制定应当与注册会计师的相关法律、法规相配套；二是独立审计准则本身的各层次之间应当相互配套，力求形成完整的独立审计准则体系。

2. 制定独立审计准则需要解决的主要矛盾

(1) “接轨”与国情的矛盾。国外注册会计师审计发展已有 200 多年历史，从理论到实务均已形成体系，注册会计师执业水平很高。我国注册会计师恢复发展只有 20 多年历史，同注册会计师审计发达的国家比较存在三个明显的成熟：一是注册会计师队伍不成熟，注册会计师及其业务助理人员的业务素质和执业水平还没有达到同国外同行相提并论的程度；二是执业环境不成熟，要规范执业，必然会受到收费普遍偏低、审计市场不平等竞争、形形色色的行政干预等诸多因素的制约；三是被审计单位不成熟，要严格依据准则执业，需要被审计单位进行相应的配合，更需要被审计单位的理解和支持，以及被审计单位良好的会计基础工作，而目前多数被审计单位的实际状况与上述要求相差甚远。

(2) 规范与保护的矛盾。制定与实施独立审计准则的目标之一，即是规范注册会计师的执业行为，使注册会计师按照严格、统一的规则执行业务，出具报告。对于没有按照规则执行的，要严格检查，严肃处理；违法乱纪的，要依法严惩，从而保护公共利益和投资者的合法权益；同时，对按照规章执业的注册会计师提供合理的法律保护。

(3) 前瞻与现实的矛盾。独立审计准则应当具备一定的前瞻性,以保证其科学性和相对稳定性;同时也应当具备一定的可行性,以实现其功能、意义。而目前在我国的经济发展过程中,尚有欠规范、非科学的东西。单纯考虑前瞻性必然与现实脱节,而片面强调现实又必然忽略科学性,从而不可能保持准则的相对稳定。

(六) 已颁布的准则项目

经财政部批准,1996年1月1日,施行第一批九个审计准则和一个实务公告,即《独立审计准则序言》、《独立审计基本准则》、《会计报表审计》、《审计业务约定书》、《审计计划》、《审计抽样》、《审计证据》、《审计工作底稿》、《审计报告》及实务公告《验资》。第一批三个执业规范指南已于1996年1月31日试行。这三个执业规范指南包括《年度会计报表审计》、《验资》和《审计工作底稿》。

1997年1月1日施行第二批八个具体准则和三个实务公告。具体准则包括:《错误与舞弊》、《内部控制与审计风险》、《审计重要性》、《分析性复核》、《利用专家的工作》、《利用其他注册会计师的工作》、《期初余额》和《期后事项》;实务公告包括:《管理建议书》、《小规模企业审计的特殊考虑》和《盈利预测审核》。

1999年7月1日施行了第三批九个具体准则和两个实务公告。具体准则包括:《关联方及其交易》、《持续经营》、《违反法规行为》、《与已审计会计报表一同披露的其他信息》、《计算机信息系统环境下的审计》、《了解被审计单位情况》、《考虑内部审计工作》、《管理当局声明》和《与管理当局的沟通》;实务公告包括:《合并会计报表审计的特殊考虑》和《特殊目的业务审计报告》。

2001年7月1日施行了一个具体审计准则、两个实务公告和修订一个实务公告。具体准则为《会计估计》;实务公告为《商业银行会计报表审计》和《银行间函证程序》;修订的实务公告为《验资》。同年7月1日,试行《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(修订稿)》和《中国注册会计师执业规范指南第4号——小规模企业审计(试行)》。

2002年7月1日施行了两个具体准则和两个实务公告。具体准则为《存货监盘》和《函证》,实务公告为《对财务信息执行商定程序》和《会计报表审阅》。

2003年7月1日将施行三个具体准则和一个指南。其中修订的具体准则为《审计报告》和《持续经营》,起草的准则为《前后任注册会计师的沟通》以及起草的指南为《中国注册会计师执业规范指南第5号——审计报告(试行)》。

第二节 质量控制准则

质量控制是每个会计师事务所必须做好的一项重要工作。国际会计师联合

会和美国注册会计师协会都专门制定了相应的准则，我国也制定了《中国注册会计师质量控制基本准则》。因此，本节先介绍质量控制的含义和作用、国际审计工作质量控制准则、美国质量控制准则，然后论述《中国注册会计师质量控制基本准则》的内容和要求。

一、质量控制的定义和作用

审计准则规定了审计工作应达到的质量水平，要想审计工作真正达到规定的质量水平，就必须实行质量控制。因此，不少国家和地区在施行审计准则的同时，还制定了质量控制准则。所谓质量控制，是指会计师事务所为了确保审计质量符合独立审计准则的要求而建立和实施的控制政策和程序的总称。

质量控制有以下三方面的作用：

1. 质量控制是保证独立审计准则得到遵守和落实的重要手段。没有质量控制，独立审计准则的运用只能流于形式，无法达到预期的目的。

2. 质量控制是会计师事务所内部控制体系的重要组成部分，且在该体系中居于核心地位。会计师事务所面临激烈的同业竞争、广泛的社会监督和法律诉讼案件的威胁，因此，建立健全质量控制是完善内部控制体系的根本措施。

3. 质量控制是会计师事务所生存和发展的基本条件，是整个注册会计师职业赢得社会信任的重要措施。也就是说，质量控制的好坏不仅关系着会计师事务所的存亡，而且还直接关系到整个注册会计师职业的存亡。

二、国际审计工作质量控制准则

国际审计实务委员会发布的《国际审计准则 220 号——审计工作质量控制》，专门对审计质量控制的内容和要求作了规定。该准则指出，质量控制准则包括会计师事务所质量控制和单项审计项目质量控制两部分。

(一) 会计师事务所质量控制

会计师事务所应当执行质量控制政策和程序，以确保所有审计均按照国际审计准则或惯例执行。会计师事务所质量控制政策和程序的性质、时间安排和范围取决于诸多因素，如业务规模和性质，地理分布、组织结构以及适当的成本——效益考虑。因此，不同会计师事务所采用的政策和程序存在差别，对采用的政策和程序所形成的记录也存在差别。

会计师事务所采取的质量控制政策的目标通常体现在以下方面：

1. 职业要求。会计师事务所的人员应当坚持独立、客观、公正、保密和职业行为的原则。

2. 技术与专业胜任能力。会计师事务所应当配备能达到并保持以应有的职业谨慎履行其职责所需的技术水准和专业胜任能力的人员。

3. 工作委派。审计工作应当指派给具有相应的技术培训资格和熟练能力的人员。

4. 督导。对每个层次的工作应进行适当的指导、监督和检查，以合理保证所执行的工作满足相关质量标准的要求。

5. 咨询。必要时，应向所内外具有相关专业知识的人员进行咨询。

6. 接受与保留客户。会计师事务所应当对新客户做出评价，并对老客户进行经常性的检查。在决定接受或保留某客户时，应考虑会计师事务所的独立性、向客户提供适当服务的能力以及客户管理当局的品德。

7. 监控。会计师事务所应当监控质量控制政策和程序是否仍然完善及其执行的效果。

会计师事务所应当以适当的方式将全面质量控制政策和程序传达到全体人员，以合理保证这些政策和程序得到正确理解和执行。

(二) 单项审计项目质量控制

审计师应当执行会计师事务所全面质量控制政策和程序中适用于单项审计项目的质量控制程序。审计师和负有督导责任的助理人员在确定对每位助理人员进行指导、监督和复核的程度时，应当考虑执行所指派的助理人员的专业胜任能力。审计师应当采取适当的方式向助理人员指派工作，以合理保证该项工作是由具有相应专业胜任能力的人员以应有的职业谨慎态度来执行的。

1. 指导

审计师应当对助理人员给予适当的指导。这些指导包括告知助理人员的工作责任和所执行的程序的目标，以及诸如被审计单位的业务性质及可能影响审计程序的性质、时间和范围的会计或审计问题。审计方案是传达审计指令的重要工具，时间预算和总体审计计划对传达审计指令也有帮助。

2. 监督

监督与指导和复核紧密相关，甚至可能包含指导和复核的有关要素。负有监督责任的人员在审计过程中应当履行以下职责：

(1) 监控审计过程，以考虑：①助理人员是否具备执行所指派的任务所必需的技术和胜任能力；②助理人员是否理解审计指令；③是否按照总体审计计划和审计方案进行工作。

(2) 了解审计中出现的重大会计和审计问题，并通过评价其重要性和适当修改总体审计计划和审计方案来处理这些问题。

(3) 解决人员之间存在的专业判断分歧，并考虑进行咨询的适当程度。

3. 复核

每位助理人员的工作均需要由至少具有同等专业胜任能力的人员进行复核。复核时应当考虑：

(1) 工作是否已按照审计方案进行；

(2) 工作及其结果是否已做适当记录；

(3) 所有重大审计问题是否已经适当解决或反映在审计结论中；

(4) 审计程序的目标是否已实现；

(5) 所形成的审计结论是否与工作结果相一致，并能支持审计意见。

审计师应当及时复核下列方面：

(1) 总体审计计划和审计方案；

(2) 对固有风险和控制风险的评估, 包括根据控制测试结果对总体审计计划和审计方案所做的修改;

(3) 对从实质性程序所取得的审计证据和据此形成的审计结论的记录, 包括对咨询结果的记录;

(4) 会计报表、拟做出的审计调整和审计报告草稿。

对审计项目, 特别是对一些大的复杂的审计项目进行复核的过程中, 审计师在出具审计报告之前可指派未直接参与审计的人员执行一些追加程序。

三、美国质量控制准则

1978年, 美国注册会计师协会专门成立了质量控制准则委员会 (Quality Control Standards Committee, 缩写为QCSC), 负责颁布会计师事务所质量控制的标准。该委员会于1979年11月发布《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。

这九项准则及其基本要求是:

1. 独立性——所有执业人员都应独立于被审计单位。
2. 委派审计人员工作——审计人员要经过技术培训, 具有完成工作所需要的能力。
3. 咨询——审计人员在必要时, 应向经验丰富、判断能力强的负责人请求帮助。
4. 督导——指导和监督各层次的工作, 以保证他们达到事务所质量控制的标准。
5. 职工招聘——只有正直、工作能力强, 且富有进取精神的人员, 才能聘用。
6. 专业发展——审计人员应具备完成所分配职责所要求的知识。
7. 晋升——被提升的审计人员应具备履行新职责的资格条件。
8. 客户的接受和续约——会计师事务所不应同管理当局不正直、不诚实的客户打交道。
9. 检查——检查确定与上述要求有关的程序是否正在有效执行。

美国注册会计师协会发布的《审计准则说明书第25号》, 要求会计师事务所根据上述准则, 建立自己的质量控制制度。该号说明书还承认, 质量控制只能在一定程度上 (而不能绝对地) 保证事务所遵守《公认审计准则》。

将上述质量控制准则进行比较可以看出, 尽管各自标准的项数不同, 但其实质内容和基本要求是完全一致的。它们都强调了关于人员质量、对工作的指导和监督以及检查等方面的质量控制标准的重要性。所有这些值得我们借鉴。

四、中国注册会计师质量控制基本准则

为了规范会计师事务所质量控制, 保证执业质量, 根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定, 中国注册会计师协会拟订了《中国注册会计师质量控

制基本准则》，经财政部批准，于1997年1月1日开始施行。该准则共五章二十八条，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。该准则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：一是各会计师事务所审计工作的全面质量控制政策与程序，以使所有审计工作符合独立审计准则的要求；二是各审计项目的质量控制程序，以使各审计项目的审计工作遵照独立审计准则进行。准则中所谓控制政策是指，会计师事务所为确保审计质量符合独立审计准则的要求而采取的基本方针与策略；所谓控制程序是指会计师事务所为贯彻执行质量控制政策而采取的具体措施与方法。

我国在研究制定质量控制准则时，较好地遵循了以下基本原则：一是充分体现与国际审计准则的协调一致性；二是积极借鉴其他国家和地区审计质量控制准则的经验；三是紧密结合中国审计工作质量控制的实际；四是适当参考现代企业质量控制方面的理论和方法，以强化审计工作质量的控制。

（一）会计师事务所的全面质量控制

全面质量控制是指一个会计师事务所为合理地确信其执行的所有审计业务，都是按照独立审计准则进行而采取的控制政策和程序。

会计师事务所应当采用体现下述目的的全面质量控制政策，并据此合理制定和有效实施相应的全面质量控制程序：

1. 职业道德原则

会计师事务所应当要求并督促全体专业人员遵守职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则。

2. 专业胜任能力

会计师事务所应当确保全体专业人员达到并保持履行其职责所需要的专业胜任能力，以应有的职业谨慎态度执行审计业务。为此，会计师事务所应把好人员招聘关，严格人事管理，并不断创造条件，开展各种形式的业务培训，增加执业人员执行各种类型审计业务的经验，提高其分析问题、处理问题的能力。

3. 工作委派

会计师事务所应当将审计工作分派给那些具有相应专业胜任能力的人员。

4. 督导

为了保证所有执业人员从事的工作符合审计准则的要求，会计师事务所应当建立分级督导制度，并要求各级督导人员对各层次的审计工作给予充分的指导、监督和复核，必要时应当聘请相关的专家进行协助。所谓督导人员，是指对审计工作负有指导、监督和复核责任的各级人员，包括会计师事务所业务负责人、对审计项目负直接责任的注册会计师和负有督导责任的其他人员。

5. 咨询

会计师事务所在必要时应当向有关专家咨询。

6. 业务承接

无论是新接受还是连续接受委托，会计师事务所都应考虑其独立性，是否有能力完成审计委托，以及委托人的主要管理人员是否正直、诚实等情况。

7. 监控

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, 及时发现问题, 不断完善质量控制方针, 建立、健全各项质量控制程序, 保证审计工作按照审计准则要求执行, 把审计风险水平降低到可接受程度。

会计师事务所应当将全面质量控制政策和程序以适当的方式通知执行业务的全体人员, 保证所有执业人员准确地理解和掌握。

需要指出的是, 会计师事务所在制定上述全面质量控制政策和程序时, 应当综合考虑以下因素, 使其更加有效和符合实际: (1) 业务规模和范围; (2) 组织形式及业务部门的设置; (3) 分支机构的设置及区域分布情况; (4) 成本与效益原则; (5) 人员素质及构成; (6) 其他影响上述控制政策和程序的因素。

(二) 审计项目的质量控制

会计师事务所的全面质量控制政策与程序, 对审计项目的质量控制有重大影响。负直接责任的注册会计师, 应当执行全面质量控制政策和程序中适用于审计项目的质量控制程序。

作为督导人员, 应当考虑助理人员的专业胜任能力等因素, 合理确定对其工作进行指导、监督和复核的方式及程度。

1. 指导

督导人员对于委派给助理人员的工作应当给予适当指导, 包括讲清助理人员的工作责任, 要求其完成的程序及审计目标, 被审计单位的业务性质和需要特别关注的重大会计或审计问题, 以及其他可能影响具体审计程序的性质、时间和范围的事项。在实际工作中, 注册会计师可以通过书面的审计程序表、时间预算和审计计划摘要等形式传达其审计指导意见。

2. 监督

监督同指导和复核两者有密切联系。督导人员应当在审计过程中进行以下工作程序: 一是监督审计过程, 以确定助理人员是否具有执行该项分配任务所要求的必要的熟练程度和业务能力, 是否已理解对其所做的审计指导, 是否已按照审计程序表及其他审计计划完成委托任务; 二是了解审计期间出现的重要会计和审计问题, 并及时提出处理意见, 如有必要, 可适当修改审计程序; 三是解决各执业人员之间职业判断的分歧, 必要时应向适当人员咨询。

3. 复核

对于每一位助理人员所完成的工作, 应当由具有同等或较高技能的人员进行检查, 以确定已完成的工作是否遵守了审计准则及事务所内部业务规范的规定; 是否对已完成的工作和形成的结论作了充分的审计记录; 是否存在任何未解决的重要审计问题; 审计程序的目的是否已经实现; 所表达的审计结论是否与审计的结果一致, 并支持审计意见等。检查的具体程序要根据质量控制准则和审计具体情况确定。

督导人员应当及时复核的内容主要包括: (1) 总体审计计划与具体审计计

划；(2)对固有风险与控制风险的评估，包括根据符合性测试结果对总体审计计划和具体审计计划所做的修改；(3)进行实质性测试所取得的审计证据及形成的审计结论；(4)会计报表、审计调整事项和审计报告草稿。此外，在出具审计报告前，会计师事务所可根据需要委派未直接参与审计的人员进行必要的复核。

五、独立审计准则与质量控制准则的关系

颁布独立审计准则是为了规范注册会计师的执业行为，保证审计工作质量。颁布审计质量控制准则在于为事务所全体注册会计师遵循独立审计准则提供合理的保证。因此，两者既有联系又有区别。

(一) 独立审计准则与质量控制准则的联系

独立审计准则与质量控制准则的联系主要有：

1. 两者都是注册会计师职业规范体系的组成部分。任何职业都必须注重所提供服务的质最，注册会计师职业也不例外。注册会计师服务质量达不到规定的要求，也就没有人相信和依赖他们审计过的会计报表。如果说产品的质量是一个企业的生命，那么审计质量就是会计师事务所的生命。为了确保审计的质量，注册会计师职业界已制定了一套多层次的职业规范体系。该规范体系包括独立审计准则、质量控制准则、职业道德准则、职业后续教育准则。因此，独立审计准则与质量控制准则同是注册会计师职业规范体系的重要组成部分。

2. 两者的目的相同。会计师事务所合理运用质量控制准则的目的，在于使所有审计工作均符合独立审计准则的要求，特定审计项目的审计工作遵循独立审计准则进行。只有各项特定审计项目的工作遵循独立审计准则进行了，才能保证所有审计工作符合独立审计准则的要求。审计没有准则不行，好比球赛没有规则不行一样。而审计的准则不落实也不行，好比球赛的规则不落实一样。因此，建立和执行质量控制准则的目的是为了促进审计准则的落实，真正保证审计工作的质量。就会计师事务所而言，审计工作质量由具体的审计工作形成，必须遵循独立审计准则才能保证审计工作的质量。因此，这两套准则只是作用方式的不同，目的都是为了保证审计工作质量，提高会计报表的可信性。

上述联系可用图3-1来表示。图3-1表明，会计师事务所和被审计单位构成对会计报表信息可信性的双重控制，会计工作质量、审计工作质量直接制约会计报表的可信性，审计起了“把好最后一道关”的作用。

(二) 独立审计准则与质量控制准则的区别

独立审计准则与审计质量控制准则尽管都与审计业务及其质量有关，但它们是两个不同的概念，主要存在以下区别：

1. 两者的性质不同。独立审计准则是每个注册会计师审计遵守的技术标准，是针对每个审计项目的完成而制定的；而审计质量控制准则则是每个会计师事务所遵守的管理标准，是针对整个审计工作的控制而制定的。

2. 两者的内容不同。独立审计准则规定了与审计工作相关的注册会计师

职业胜任能力和审计过程及报告质量的要求；质量控制准则紧紧围绕质量控制，包括了各项质量控制工作应达到的要求。

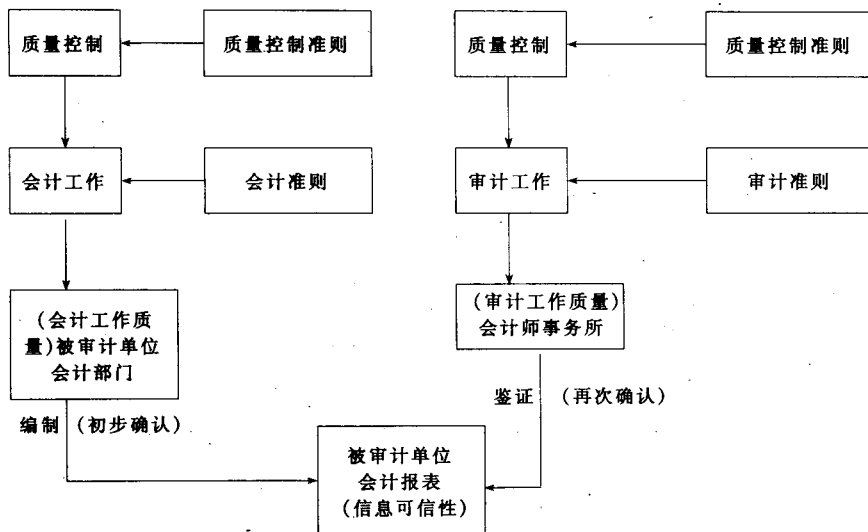


图 3-1 独立审计准则与质量控制准则的联系

这两种准则存在的上述区别如图 3-2 所示。

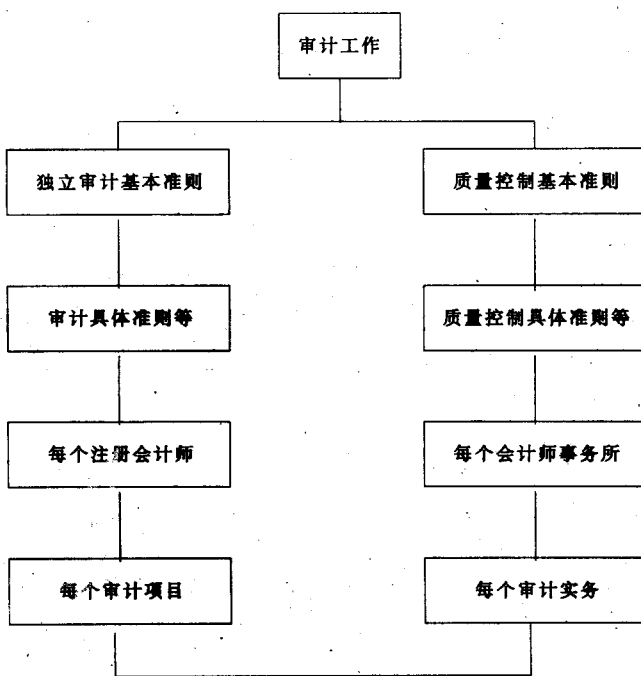


图 3-2 独立审计准则与质量控制准则的区别

东
方
考
研

第三节 职业道德准则

一、职业道德的定义和作用

道德是一定社会为了调整人们之间以及个人和社会之间的关系所提倡的行为规范的总和，它通过各种形式的教育和社会舆论的力量，使人们具有善和恶、荣誉和耻辱、正义和非正义等概念，并逐渐形成一定的习惯和传统，以指导或控制自己的行为。所谓职业道德是某一职业组织以公约、守则等形式公布的，其会员自愿接受的职业行为标准。所谓注册会计师职业道德，是指注册会计师职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等的总称。

注册会计师的职业性质决定了其对社会公众应承担的责任。注册会计师行业之所以在现代社会中产生和发展，是因为注册会计师能够站在独立的立场对企业管理当局编制的会计报表进行审计，并提出客观、公正的审计意见，作为企业会计信息外部使用人进行决策的依据。所谓会计信息外部使用人，包括企业现有和潜在的投资人、债权人以及政府有关部门等所有与企业有关并关心企业的人士，可泛指为社会公众。社会公众在很大程度上依赖企业管理当局编制的会计报表和注册会计师发表的审计意见，并以此作为决策的基础。注册会计师尽管接受被审计单位的委托并向被审计单位收取费用，但服务的对象从本质上讲却是社会公众，这就决定了注册会计师从诞生的那一天起，所担负的就是面对社会公众的责任。注册会计师事业是一个责任重大的行业。

为使注册会计师切实担负起神圣的职责，为社会公众提供高质量的、可信赖的专业服务，在社会公众中树立良好的职业形象和职业信誉，就必须大力加强对注册会计师的职业道德教育，强化道德意识，提高道德水准。注册会计师的道德水平如何是关系到整个行业能否生存和发展的大事。尤其在我国的注册会计师事业恢复与重建的历史只有二十几年，注册会计师尚未普遍树立起强烈的风险意识、责任意识和道德意识，而在建立社会主义市场经济体制的进程中强调注册会计师的职业道德，更有其深刻的现实意义和深远的历史意义。

二、国外注册会计师职业道德规范

从世界各国来看，凡是建立注册会计师制度的国家，都制定了相应的注册会计师制度，以昭示注册会计师应达到的道德水准。

(一) 美国注册会计师协会职业道德规范

由于美国注册会计师协会制定的职业道德规范内容最为全面，因而成为其他许多会计职业组织在制定职业道德规范时借鉴的典范。下面主要介绍美国注册会计师协会职业道德守则。

美国注册会计师协会专门设立了职业道德部，负责职业道德规范的制定和

发布。美国注册会计师协会的职业道德规范既有理想行为，又有具体规则，由职业道德原则、行为规则、行为规则解释和道德裁决四部分组成。

1. 职业道德原则

职业道德原则是对注册会计师应当具备的品质做出的一般性规定，包括责任、公众利益、正直、客观和独立、应有的谨慎、服务的范围和性质。职业道德原则表明了注册会计师承担的责任，也反映了职业道德的基本信条。这些原则要求，即使牺牲个人利益也要履行职业责任，坚持正确的行为。具体要求如下：

责任——在履行作为专业人员的责任时，会员应当在所有活动中保持敏感的职业和道德判断。

公众利益——会员有义务按如下方式行事，即为公众利益服务，获取公众信任，履行对职业界的承诺。

正直——为了保持和增强公众的信心，会员应当以最强烈的正直感履行所有的职业责任。

客观和独立——会员在履行职业责任时，应当保持客观和避免利益冲突。执行公共业务的会员在提供审计和其他鉴证服务时，应当保持实质上 and 形式上的独立。

应有的谨慎——会员应当遵守职业技术准则和道德准则，努力不断地提高胜任能力和服务质量，尽最大努力履行职业责任。

服务的范围和性质——执行公共业务的会员在确定所提供的服务的范围和性质时，应当遵守《职业道德规范》的原则。

2. 行为规则

美国注册会计师协会的章程要求，会员应当遵守《职业道德守则》中的规则，并对偏离规则的行为作出合理的解释。如果说职业道德原则是注册会计师的理想行为，则行为规则就是注册会计师行为的最低标准，具有强制性。行为规则的具体要求如下：

规则 101 独立——执行公共业务的会员应当遵守理事会所认可的团体发布的准则要求，在提供专业服务时保持独立。

规则 102 正直和客观——在提供任何专业服务的过程中，会员都应当保持客观与正直，独立于利益冲突之外，不歪曲事实或者使自己的判断屈从于他人。

规则 201 一般标准——会员应当遵守以下标准，以及理事会认可的团体发布的关于标准的解释。

(1) 专业胜任能力。只承接会员或所在会计师事务所预期可以胜任并能完成的专业服务。

(2) 应有的职业谨慎。在提供专业服务的过程中保持适当的职业谨慎。

(3) 计划与监督。充分地计划与监督专业服务的履行。

(4) 充分、相关的资料。获取充分、相关的资料，为专业服务的结论或建议提供合理的依据。

规则 202 遵从标准——提供审计、审阅、编表、管理咨询、税务或者其他专业服务的会员应当遵守理事会认可的团体发布的标准。

规则 203 会计原则——会员不应：(1) 发表意见或肯定地声明：某一主体的会计报表或其他任何财务资料按照公认会计原则进行了表达；(2) 声明没有意识到为了使报表或资料符合公认会计原则的要求而应当对其进行重大修改——如果该报表或资料包含着对由理事会认可的用以建立会计原则的团体所发布的会计原则的偏离，并且该偏离对报表或资料有重大影响。然而，如果报表或资料包含着这样的偏离，但会员能够证明：由于特殊情况，按照会计原则编制的报表或资料会给人以误导，那么会员可以对该偏离及其影响以及遵守会计原则将会导致报表或资料误导的理由进行描述，这样也认为是遵守规则。

规则 301 为客户信息保密——执行公共业务的会员未经客户的特别准许，不得披露客户的任何机密信息。

规则 302 或有收费——执行公共业务的会员不应：(1) 为了或有收费而为客户提供任何专业服务，或从客户那里接受或有收费；(2) 为了或有收费而为客户编制初始的或修改的纳税申报或要求税收返回。

规则 501 不名誉的行为——会员不应做有损职业名誉的事。

规则 502 广告与其他招揽客户的方式——执行公共业务的会员不应以错误、误导或欺骗的广告或其他招揽客户的方式招揽客户。禁止使用威逼、欺诈或骚扰等行为招揽客户。

规则 503 佣金与推荐费——(1) 禁止的佣金。执行公共业务的会员不应为了佣金而向客户推荐或提及任何产品或服务，或者为了佣金而推荐或提及客户所提供的任何产品或服务。(2) 允许的佣金的披露。执行公共业务的会员在本规则没有禁止的情况下，为了佣金而提供服务，以及被支付或将被支付佣金的会员，应当向其推荐或提及与佣金有关的产品或服务的个人或主体披露该事实。(3) 推荐费。向个人或主体推荐或提及其他注册会计师的服务而接受推荐费或支付推荐费以获得客户的会员，应当向客户披露接受或支付推荐费的情况。

规则 505 组织形式与名称——会员执行公共业务时应当采用州法律或规章所允许的、符合理事会决议的组织形式。会员执行公共业务时，不应使用具有误导性的会计师事务所名称。除非其全体所有者都是美国注册会计师协会的会员，否则，会计师事务所不得称其是“美国注册会计师协会会员”。

3. 行为规则解释

由于经常有会员就某一具体规则提出问题，因而有必要对行为规则作出公开解释。美国注册会计师协会职业道德部成立了一个主要由执行公共业务的执业人员组成的委员会，由委员会对行为规则作出解释。在解释最终定稿之前，要向职业界征求意见。虽然解释不具有强制性，但会员要在纪律检查听证会上证明背离解释的正当理由。

4. 道德裁决

道德裁决是美国注册会计师协会职业道德部执行委员会根据一些具体的实

际情况作出的解释，也是行为规则及其解释在具体情况和案件中的应用。同行为规则解释一样，也不具有强制性，但要求会员说明任何背离的理由。

(二) 国际会计师联合会职业道德规范

国际会计师联合会为了协调国际间职业道德规范，还制定和颁布了《职业会计师道德守则》。该守则包括三部分：

第一部分适用于所有职业会计师，除非有特别说明。职业会计师是指国际会计师联合会的成员组织的会员，不论其是在执行公共业务（包括个人执业者、合伙所或公司），还是在工业部门、商业部门、政府部门或教育部门工作。第二部分仅适用于执行公共业务的会计师。执行公共业务的职业会计师是指向客户提供各种专业服务（如审计、税务或咨询）的合伙人、相似职位的人或事务所的雇员，以及在执业过程中负有管理职责的职业会计师。该词也经常指从事公共业务的会计师建立的事务所。第三部分适用于受雇职业会计师，适当时也可适用于执行公共业务的职业会计师。受雇职业会计师是指受雇于工业部门、商业部门、政府部门或教育部门的职业会计师。以下简要介绍适用于执行公共业务的职业会计师的第一部分和第二部分内容。

1. 适用于所有职业会计师

(1) 公正性和客观性

公正不仅仅指诚实，还有公平交易和真实的含义。客观性原则要求所有职业会计师公平、诚实并超脱于利益冲突。职业会计师在许多领域提供专业服务，在不同情况下均应表现出其客观性。执行公共业务的职业会计师承接鉴证业务，并提供税务及其他管理咨询服务。其他职业会计师则在工业、商业、公共及教育部门中作为职员从事会计报表编制、内部审计或财务管理等工作。他们还对那些希望进入这一职业的人提供教育和培训。无论提供何种服务、担任何种职务，职业会计师都应维护其专业服务的公正性，并在判断中保持客观。

(2) 道德冲突的解决

职业会计师经常会面对利益冲突的情况。这种冲突可能以各种方式产生，从相对轻微的两难境地到舞弊和其他类似非法行为的极端情况。试图为可能产生利益冲突的情况列出一个完整的查询表是不可能的。对于可能产生利益冲突的因素，职业会计师应始终十分清楚并保持警觉。应当指出，职业会计师和其他利益主体之间坦诚的意见分歧本身并不是道德问题。但相关各方应对各种情况下的事实和环境进行调查。

在运用道德守则识别不道德行为或解决道德冲突时，职业会计师可能遇到问题。当面对重大道德问题时，职业会计师应遵循所在组织的已有政策，来寻求解决道德冲突的办法。如果这些政策仍不能解决道德冲突，应考虑以下做法：

①请直接上级审议这一冲突问题。如果直接上级不能解决问题，而职业会计师决定求助于更高一级的管理层，则应将这一决定通知直接上级。如果直接上级看来已卷入这一冲突问题，职业会计师应将问题提交给更高一级的管理层。当直接上级是首席执行官（或职位相当的人）时，更高一级的审议层可能

是执行委员会、董事会、非执行董事、受托人、合伙人管理委员会或股东。

②私下向独立顾问或适当的职业会计师团体寻求咨询和建议，以了解可能的措施。

③如果在经过内部所有各级审议之后道德冲突仍然存在，那么对于一些重大问题（如舞弊），职业会计师可能没有其他选择，作为最后手段，他只能诉诸辞职，并向该组织的适当代表提交一份信息备忘录。

(3) 专业胜任能力

职业会计师不能宣称自己拥有本不具备的专业知识或经验。专业胜任能力可分为两个独立的阶段：①专业胜任能力的获取。获取专业胜任能力首先需要高水平的普通教育，继而需要进行与专业相关学科的专门教育、培训和考试，而且，无论是否有明确规定，一般都要求有一段时间的工作经验。这应是培养职业会计师的一般模式。②专业胜任能力的保持。保持专业胜任能力需要不断了解会计职业的发展，包括国内和国际在会计、审计方面发布的有关规定，以及其他相关规章和法规要求。

(4) 保密

职业会计师有义务对其在专业服务过程中获得的有关客户或雇主事务的信息予以保密。这一保密责任甚至在职业会计师与客户或雇主的关系终止后仍应继续。职业会计师应始终遵守保密原则，除非获得专门的信息披露授权，或具有法定或专业的披露责任。

职业会计师有义务确保在其控制下的员工以及提供建议和帮助的人员也遵守保密原则。保密不仅仅涉及信息披露，还要求职业会计师不能出于个人或第三方的利益使用或被合理认为使用了在执业过程中获得的信息。

(5) 税务服务

提供专业税务服务的职业会计师有责任提出有利于客户或雇主的最优方案，但前提是职业会计师具备专业胜任能力，没有以任何方式损害客观性和公正性，并且从职业会计师的角度看遵守了法律。如果最优方案能够得到合理的支持，客户或雇主的疑问就可以得到有效解决。

(6) 跨国活动

在某个国家取得资格的职业会计师可能居住在另一国家或临时到另一国家提供专业服务。无论怎样，职业会计师提供专业服务时都应遵循有关的技术准则和道德要求。

当职业会计师在母国以外的国家执业，并且两国的职业道德要求在具体问题上存在差异时，应遵循以下要求：

①如果执业地国家的职业道德要求不如国际会计师联合会的职业道德守则严格，则适用国际会计师联合会的职业道德守则；

②如果执业地国家的职业道德要求比国际会计师联合会的职业道德守则更严格，应适用执业地的职业道德要求；

③如果母国的职业道德要求在母国以外执业是强制适用的，并且比以上两款列示的职业道德要求都严格，那么适用母国的职业道德要求。

(7) 宣传

在推销自己及自己的工作时，职业会计师应：

- ①不使用有损职业形象的方式；
- ②不对自己能够提供的服务、拥有的能力和具备的经验进行夸大性陈述；
- ③不贬低其他会计师的工作。

2. 适用于执行公共业务的职业会计师

(1) 鉴证业务的独立性

鉴证业务旨在通过评价鉴证对象是否在所有重大方面遵循了适当标准，以提高该对象有关信息的可靠性。鉴证业务独立性要求：①实质上的独立性。这种内心状态能使意见不受有损于职业判断的因素的任何影响，使人能公正行事，保持客观和职业谨慎。②形式上的独立性。避免出现重大的事实和情况，致使拥有充分相关信息（包括所用的防范措施）的理性第三方合理推定事务所或鉴证小组成员的公正性、客观性或职业谨慎受到损害。

审计业务向范围很广的潜在使用者提供保证，因此，除了实质上的独立性以外，形式上的独立性也非常重要。因而，对于审计客户，要求鉴证小组成员、事务所和关联事务所均独立于审计客户。基于同样的考虑，在向非审计鉴证客户提供鉴证业务时，也要求鉴证小组成员和事务所独立于非审计鉴证客户。在这类业务中，事务所还应当考虑有理由相信因关联事务所的利益和关系而可能产生的各种威胁。

独立性可能受到自身利益、自我复核、倡导、亲密关系和胁迫威胁的潜在影响。

“自身利益威胁”出现在事务所或鉴证小组成员能够受益于鉴证客户内的经济利益或受益于与鉴证客户发生冲突的其他自身利益时。

可能产生这种威胁的环境包括，但不限于：

在鉴证客户内拥有直接经济利益或重大的间接经济利益；

①向鉴证客户或其董事或经理提供贷款或担保，或从客户或其董事或经理那里获得贷款或担保；

②过分依赖于向某一鉴证客户收取的全部费用；

③担心可能失去业务；

④与鉴证客户存在密切的经营关系；

⑤可能与鉴证客户发生雇佣关系；

⑥与鉴证业务相关的或有收费。

“自我复核威胁”出现在：①为做出鉴证业务的结论而需要重新评价以前的鉴证业务或非鉴证业务的结果或判断时，或②鉴证小组成员以前是鉴证客户的董事或经理，或是所处职位能够对鉴证业务的对象产生直接重大影响的员工。

可能产生这种威胁的环境包括，但不限于：

①鉴证小组成员现在是或最近是鉴证客户的董事或经理；

②鉴证小组成员现在是或最近是鉴证客户中所处职位能够对鉴证业务的对

象产生直接重大影响的员工；

③为鉴证客户提供的服务直接影响鉴证业务的对象；

④编制用于生成会计报表的原始资料或编制属于鉴证业务对象的其他记录。

“倡导威胁”出现在事务所或鉴证小组成员将鉴证客户的地位或意见抬高到或被认为抬高到一定程度，使客观性可能受损或可能被认为受损时。如果事务所或鉴证小组的成员将自己的判断屈从于客户的判断，也会出现这种情况。

可能产生这种威胁的环境包括，但不限于：

①经营或作为促销商推销鉴证客户的股票或其他证券；

②在诉讼中或解决与第三方之间的争端时作为客户的辩护人。

“亲密关系威胁”出现在由于与鉴证客户或其董事、经理、员工存在密切关系，使事务所或鉴证小组成员与客户的利益过于一致时。

可能产生这种威胁的环境包括，但不限于：

①鉴证小组成员的直系亲属或近缘亲属是鉴证客户的董事或经理；

②鉴证小组成员的直系亲属或近缘亲属是鉴证客户的员工，且其所处职位能够对鉴证业务的对象产生直接重大影响；

③事务所的前合伙人是鉴证客户的董事、经理，或所处职位能够对鉴证业务的对象产生直接重大影响的员工；

④鉴证小组的高级成员与鉴证客户之间存在长期联系；

⑤从鉴证客户或其董事、经理、员工那里接受礼品或招待，除非价值明显不重要。

“胁迫威胁”出现在鉴证小组成员由于受到来自鉴证客户董事、经理或员工的实际威胁、或由于感受到这种威胁而无法客观行事和运用职业谨慎时。

可能产生这种威胁的环境包括，但不限于：

①在会计原则运用方面存在分歧而受到解聘威胁；

②为降低收费，受到要求不恰当地缩小工作范围的压力。

事务所和鉴证小组成员有责任考虑执业环境、对独立性的威胁和能够消除威胁或将其降至可接受水平的防范措施，以保持独立性。事务所和鉴证小组成员应当选择适当防范措施，以消除那些对独立性并非明显不重要的威胁，或将其降至可接受水平。当可能的防范措施不足以消除对独立性的威胁或将其降至可接受水平时，或当事务所不打算消除产生威胁的活动或利益时，唯一可以采取的行动是拒绝执行或撤离该鉴证业务。

(2) 专业胜任能力以及与利用非会计师有关的责任

执行公共业务的职业会计师不应提供本不胜任的专业服务，除非获得适当的建议和帮助使其能够满意地提供这些服务。如果职业会计师没有能力实施专业服务的某些特定部分，可以向其他职业会计师、律师、精算师、工程师、地质专家、评估师等专家寻求技术建议。在这种情况下，虽然职业会计师是依赖专家的技术能力，但不能自动假定其了解了道德要求。既然职业会计师对专业服务负有最终责任，就应当确保道德行为的要求得到遵守。

(3) 收费和佣金

专业收费应是为客户提供的专业服务的价值的公允反映。专业收费应考虑以下几个方面：①各类专业服务所需的技能和知识；②实施专业服务所需人员的培训水平和经验；③实施专业服务每一人员所需的时间；④实施专业服务所承担的责任程度。

专业收费通常以适当的小时费用率或日费用率为基础，按照实施专业服务的每个人所耗用的时间来计算。这些费用率的基本前提是，执行公共业务的职业会计师的组织和行为以及为客户提供的服务得到了良好的计划、控制和管理。

执行公共业务的职业会计师通过比别人低的费用报价保留客户并非不适当。然而，执行公共业务的职业会计师通过收取明显低于现任会计师收费或其他会计师报价的费用获取业务时，应清楚存在其工作质量会被认为受到损害的风险。相应地，在为客户提供的专业服务确定费用报价时，职业会计师应确保费用报价能够保证：

①在提供服务时，工作质量不会受到损害，并且能保持应有的谨慎，遵守所有的职业准则和质量控制程序；

②在该费用报价所涵盖服务的准确范围及未来收费的基础等方面，客户不会受到误导。

(4) 与公共会计师业务不相容的活动

执行公共业务的职业会计师不得同时从事与提供专业服务不相容的业务、职业或活动，因为这些业务、职业或活动将损害或可能损害其公正性、客观性、独立性或职业良好声誉。

同时提供两种或两种以上专业服务，其本身并不损害公正性、客观性或独立性。如果执行公共业务的职业会计师同时从事的与专业服务不相关的其他业务、职业或活动，使得执行公共业务的职业会计师无法按照会计职业的基本道德原则适当地实施专业服务，那么该业务、职业或活动应被认为与公共会计业务相冲突。

(5) 客户的资金

一些国家的法律不允许执行公共业务的职业会计师持有客户资金，而在另外一些国家，持有客户资金的执行公共业务的职业会计师应承担相应的法定义务。如果有理由相信客户资金来自或将用于非法活动，执行公共业务的职业会计师则不应持有这些资金。

执行公共业务的职业会计师受托持有他人资金时，应：①将这些资金与个人或事务所的资金分别保管；②按照既定的目的使用这些资金；③随时准备向有权了解的人员说明这些资金的情况。

(6) 与其他执行公共业务的职业会计师的关系

由于经营活动的扩展，企业通常会在现任会计师未执业的地区设立分支机构或子公司。这种情况下，如果有必要，客户或者现任会计师在与客户协商后，可以要求在该地区执业的援助会计师执行这些专业服务，以完成审计工

作。该地区会计师应将所提供的服务限定在现任会计师或客户委托的特定任务之内，除非客户另有要求。该地区会计师也有责任采取合理措施维护现任会计师与客户的现有关系，并且不应在没有给予后者机会提供所有相关信息的情况下，对其专业服务发表任何批评意见。

毫无疑问，企业所有者有权选择他们的专业顾问，并按照他们的意愿进行更换。保护所有者合法权益固然重要，但对于取代其他同行的执行公共业务的职业会计师来说，有机会查清是否存在不应接受该项委托的专业理由，同样也是重要的。如果没有与现任会计师的直接沟通，则不能有效进行。在没有特殊要求的情况下，现任会计师不得主动提供有关客户事务的信息。

(7) 广告与招揽

是否允许执行公共业务的职业会计师个人进行广告与招揽，由成员组织根据各国法律、社会和经济条件决定。如果允许进行广告与招揽，则应通过客观的方式向公众传递信息，且应该保持得体、诚实、真诚和高品味。应禁止以强迫或骚扰方式进行招揽。

允许做广告的国家执行公共业务的职业会计师，不应在禁止做广告的国家通过出版或散发的报纸或杂志做广告来谋求优势。同样，禁止做广告的国家执行公共业务的职业会计师，也不应在允许做广告的国家出版的报纸或杂志上做广告。

三、中国注册会计师的职业道德规范

(一) 中国注册会计师职业道德准则

中国注册会计师协会自1988年年底组建以来，一直非常重视注册会计师的道德标准建设和道德教育。1992年，中国注册会计师协会发布了《中国注册会计师职业道德守则》（试行）。1996年12月26日，经财政部批准，中国注册会计师协会印发了《中国注册会计师职业道德基本准则》（下称《职业道德准则》），于1997年1月1日起施行，以代替《中国注册会计师职业道德守则》（试行）。《职业道德准则》共包括七章三十二条，即总则、一般原则、专业胜任能力与技术规范、对客户的责任、对同行的责任、其他责任，以及附则等。下面对其主要内容进行介绍。

1. 独立、客观、公正原则

独立、客观、公正是注册会计师职业道德中的三个最重要的概念，也是对注册会计师职业道德的三条最重要的要求，《职业道德准则》中的其他规定大多由此引申而来。因此，《职业道德准则》作出了如下规定：

(1) 注册会计师应当恪守独立、客观、公正的原则。

(2) 注册会计师执行审计或其他鉴证业务，应当保持形式上和实质上的独立。

(3) 会计师事务所如与客户存在可能损害独立性的利害关系，不得承接其委托的审计或其他鉴证业务。

(4) 执行审计或其他鉴证业务的注册会计师如与客户存在可能损害独立性

的利害关系，应当向所在会计师事务所声明，并实行回避。

(5) 注册会计师不得兼营或兼任与其执行的审计或其他鉴证业务不相容的其他业务或职务。

(6) 注册会计师执行业务时，应当实事求是，不为他人所左右，也不得因个人好恶影响其分析、判断和客观性。

(7) 注册会计师执行业务时，应当正直、诚实，不偏不倚地对待有关利益各方。

2. 专业胜任能力与技术规范

注册会计师要提供高质量的专业服务，除必须具备良好的职业品德外，还须具有较强的业务能力；不但要熟悉会计、审计、法律、税务、企业管理等领域标准与实务，还应具备高水平的职业判断能力。因此，《职业道德准则》要求：

(1) 注册会计师应当保持和提高专业胜任能力，遵守独立审计准则等职业规范，合理运用会计准则及国家其他相关技术规范。

(2) 会计师事务所和注册会计师不得承办不能胜任的业务。

(3) 注册会计师执行业务时，应当保持应有的职业谨慎。

(4) 注册会计师执行业务时，应当妥善规划，并对业务助理人员的工作进行指导、监督和检查。

(5) 注册会计师对有关业务形成结论或提出建议时，应当以充分、适当的证据为依据，不得以其职业身份对未审计或其他未鉴证事项发表意见。

(6) 注册会计师不得对未来事项的可实现程度做出保证。

(7) 注册会计师对审计过程中发现的违反会计准则及国家其他相关技术规范的事项，应当按照独立审计准则的要求进行适当处理。

3. 对客户的要求

《职业道德准则》在强调注册会计师对社会公众负责的同时，也规定了注册会计师对客户所负的特殊责任：

(1) 注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下，竭诚为客户服务。

(2) 注册会计师应当按照业务约定履行对客户的要求。

(3) 注册会计师应当对执行业务过程中知悉的商业秘密保密，并不得利用其为自己或他人谋取利益。

(4) 除有关法规允许的情形外，会计师事务所不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务。

4. 对同行的责任

对同行的责任是指会计师事务所、注册会计师在处理与其他会计师事务所、注册会计师相互关系中所应遵循的道德标准。《职业道德准则》要求：

(1) 注册会计师应当与同行保持良好的工作关系，配合同行工作。

(2) 注册会计师不得诋毁同行，不得损害同行利益。

(3) 会计师事务所不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师。注册会计师不得以个人名义同时在两家或两家以上的会计师事务所执业。

(4) 会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务。

5. 其他责任

能否争取到业务、拥有较多的客户，关系到一家会计师事务所的生存和发展。因而在业务承接环节也最易发生败坏职业声誉的行为。因此，《职业道德准则》规定注册会计师应当维护职业形象，不得有损害职业形象的行为，并对业务承接过程中所应遵循的职业道德专门提出了要求：

(1) 注册会计师应当维护职业形象，不得有可能损害职业形象的行为。

(2) 注册会计师及其所在会计师事务所不得采用强迫、欺诈、利诱等方式招揽业务。

(3) 注册会计师及其所在会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。

(4) 注册会计师及其所在会计师事务所不得以向他人支付佣金等不正当方式招揽业务，也不得向客户或通过客户获取服务费之外的任何利益。

(5) 会计师事务所、注册会计师不得允许他人以本所或本人的名义承办业务。

(二) 中国注册会计师职业规范指导意见

目前，在注册会计师审计工作中，存在不少有违职业道德的现象，比如会计师事务所竞相压价、不顾质量恶性竞争，为保收益不计后果接下家，面对干预和压力不能保持应有的独立性和谨慎原则而违心出具不实审计报告等等，都需要通过强化职业道德约束加以解决和规范。现行《中国注册会计师职业道德基本准则》作为基本准则，对注册会计师职业道德只进行了原则性规定，需要进一步制订具体准则，对注册会计师执业活动中如何遵循职业道德的要求加以具体指导。为应急需，中国注册会计师协会针对行业当前紧要解决的突出问题，制订了《中国注册会计师职业道德规范指导意见》（以下简称《指导意见》）。《指导意见》作为注册会计师行业的自律规则，适用于注册会计师行业管理组织对其个人会员和团体会员的要求。

1. 《指导意见》的框架

《指导意见》分为两个层次，一是基本原则，二是具体要求。基本原则包括注册会计师履行社会责任，恪守独立、客观、公正的原则，保持应有的职业谨慎，保持和提高专业胜任能力，遵守独立审计准则等职业规范，履行对客户以及同行的责任等。具体要求包括独立性，专业胜任能力，保密，收费与佣金，与执行鉴证业务不相容的工作，接任前任注册会计师的审计业务，以及广告、业务招揽和宣传等。

2. 基本原则

《指导意见》规定，注册会计师在职业道德方面应当遵循以下基本原则：

(1) 注册会计师应当遵守职业道德准则，履行相应的社会责任，维护社会公众利益。

注册会计师行业的一个显著标志是对社会公众利益承担责任。社会公众利益是指注册会计师为之服务的人士和机构组成的整体的共同利益。注册会计师

行业作为一个肩负重大社会责任的行业，应当以维护社会公众利益为根本目标。

(2) 注册会计师执行审计、审核和审阅等鉴证业务，应当恪守独立、客观、公正的原则。

鉴证业务是指为被鉴证对象在所有重大方面遵循了既定的适当标准提供高度或适度保证的业务。注册会计师在执行鉴证业务时，应当恪守独立、客观、公正的原则。客观性原则是指注册会计师应当力求公平，不得因成见或偏见、利益冲突和他人影响而损害其客观性。公正性原则是指注册会计师在提供服务时应当坦率、诚实。客观性原则和公正性原则实际上适用于注册会计师提供的各种专业服务，而不仅仅局限于鉴证业务。

(3) 注册会计师应当保持应有的职业谨慎，保持和提高专业胜任能力，遵守独立审计准则等职业规范，勤勉尽责。

注册会计师在提供专业服务时应当保持应有的职业谨慎、专业胜任能力和勤勉作风。并且，随着业务、法规和技术不断发展，注册会计师应当使自己的专业知识和技能始终保持有一定水平之上，以确保客户能够享受到高水平的专业服务。

(4) 注册会计师应当履行对客户的信息保密，对执业过程中获知的客户信息保密。

注册会计师应当对在提供专业服务过程中获知的信息保密，除非有法定的或专业的披露权力或义务，在未经适当或特别授权的情况下，注册会计师不得使用或披露任何相关信息。

(5) 注册会计师应当与同行保持良好的工作关系，配合同行的工作。

为了保持良好的社会形象和声誉，注册会计师行业应当保持团结、合作的态度，配合、支持同行的工作，妥善处理自己与同行在专业判断上的意见分歧，增强行业的集体力量。

3. 独立性

从近期国内证券市场发生的一系列重大案件看，注册会计师的独立性问题倍受关注。例如会计师事务所和注册会计师对鉴证业务采取或有收费的方式，为审计客户编制会计报表，受到有关单位或个人不恰当的干预等。虽然《中国注册会计师职业道德基本准则》对独立性做了明确规定，但比较原则，需要具体规范。

《指导意见》规定：

(1) 注册会计师执行鉴证业务时应当保持实质上 and 形式上的独立，不得因任何利害关系影响其客观、公正的立场。

独立性是注册会计师执行鉴证业务的灵魂，因为注册会计师要以自身的信誉向社会公众表明，被审计单位的会计报表是真实与公允的。在市场经济条件下，投资者主要依赖会计报表判断投资风险，在投资机会中作出选择。如果注册会计师与客户之间不能保持独立，存在经济利益、关联关系，或屈从外界压力，就很难取信于社会公众。那么，什么是独立性呢？较早给出权威解释的是

美国注册会计师协会。美国注册会计师协会在1947年发布的《审计暂行标准》(The Tentative Statement of Auditing Standards)中指出：“独立性的涵义相当于完全诚实、公正无私、无偏见、客观认识事实、不偏袒。”传统观点认为，注册会计师的独立性包括两个方面——实质上的独立和形式上的独立。美国注册会计师协会在职业行为守则中要求：“在公共业务领域中的会员（执业注册会计师），在提供审计和其他鉴证业务时应当保持实质上与形式上的独立。”国际会计师联合会职业道德守则也要求执行公共业务的职业会计师（执业注册会计师）保持实质上的独立和形式上的独立。根据国内外有关文献，我们给出独立性的定义：“独立性，是指实质上的独立和形式上的独立。实质上的独立，是指注册会计师在发表意见时其专业判断不受影响，公正执业，保持客观和专业怀疑；形式上的独立，是指会计师事务所或鉴证小组避免出现这样重大的情形，使得拥有充分相关信息的理性第三方推断其公正性、客观性或专业怀疑受到损害。”可能损害独立性的因素包括经济利益、自我评价、关联关系和外界压力等。

(2) 会计师事务所和注册会计师应当考虑经济利益对独立性的损害，可能损害独立性的情形主要包括：

①与鉴证客户存在专业服务收费以外的直接经济利益或重大的间接经济利益；

②收费主要来源于某一鉴证客户；

③过分担心失去某项业务；

④与鉴证客户存在密切的经营关系；

⑤对鉴证业务采取或有收费的方式；

⑥可能与鉴证客户发生雇佣关系。

(3) 会计师事务所和注册会计师应当考虑自我评价对独立性的损害，可能损害独立性的情形主要包括：

①鉴证小组成员曾是鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工；

②为鉴证客户提供直接影响鉴证业务对象的其他服务；

③为鉴证客户编制属于鉴证业务对象的数据或其他记录。

(4) 会计师事务所和注册会计师应当考虑关联关系对独立性的损害，可能损害独立性的情形主要包括：

①与鉴证小组成员关系密切的家庭成员是鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工；

②鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工是会计师事务所的前高级管理人员；

③会计师事务所的高级管理人员或签字注册会计师与鉴证客户长期交往；

④接受鉴证客户或其董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工的贵重礼品或超出社会礼仪的款待。

(5) 会计师事务所和注册会计师应当考虑外界压力对独立性的损害，可能

损害独立性的情形主要包括：

- ①在重大会计、审计等问题上与鉴证客户存在意见分歧而受到解聘威胁；
- ②受到有关单位或个人不恰当的干预；
- ③受到鉴证客户降低收费的压力而不恰当地缩小工作范围。

(6) 当识别出损害独立性的因素时，会计师事务所和注册会计师应当采取必要的措施以消除影响或将其降至可接受水平。

(7) 会计师事务所应当从整体上维护其独立性。维护独立性的措施主要包括：

①会计师事务所的高级管理人员重视独立性，并要求鉴证小组成员保持独立性；

②制定有关独立性的政策和程序，包括识别损害独立性的因素、评价损害的严重程度以及采取相应的维护措施；

③建立必要的监督及惩戒机制以促使有关政策和程序得到遵循；

④及时向所有高级管理人员和员工传达有关政策和程序及其变化；

⑤制定能使员工向更高级别人员反映独立性问题的政策和程序。

(8) 在承办具体鉴证业务时，会计师事务所应当维护其独立性。维护独立性的措施主要包括：

①安排鉴证小组以外的注册会计师进行复核；

②定期轮换项目负责人及签字注册会计师；

③与鉴证客户的审计委员会或监事会讨论独立性问题；

④向鉴证客户的审计委员会或监事会告知服务性质和收费范围；

⑤制定确保鉴证小组成员不代替鉴证客户行使管理决策或承担相应责任的政策和程序；

⑥将独立性受到损害的鉴证小组成员调离鉴证小组。

(9) 当维护措施不足以消除损害独立性因素的影响或将其降至可接受水平时，会计师事务所应当拒绝承接业务或解除业务约定。

4. 专业胜任能力

为何要把专业胜任能力提高到道德层次？这是因为，注册会计师如果不能保持和提高专业胜任能力，就难以完成客户委托的业务，也就从根本上无法满足社会公众对注册会计师行业的需求。目前，我国注册会计师队伍的素质得到明显提高，但在许多方面离市场经济的要求还有一定的差距，特别是在年龄结构、专业知识、技能和经验等方面有不尽人意之处。

《指导意见》规定：

(1) 注册会计师应当通过教育、培训和执业实践保持和提高专业胜任能力。作为注册会计师，应当具有专业知识、技能或经验，能够胜任承接的工作。

“专业胜任能力”既要求注册会计师具有专业知识、技能和经验，又要求其经济、有效地完成客户委托的业务。资本市场功能的发挥和其中的经济决策，为注册会计师提供了广阔的发展机会。进入注册会计师职业的人士，并不

需要大量的资本投入，可以用一支笔或一台计算机就能开始职业生涯，但必须具备相当的教育程度和一定的能力。

(2) 注册会计师不得宣称自己具有本不具备的专业知识、技能或经验。

如果注册会计师依法取得了执业证书，就表明在该领域具备了一定的知识，但能否保持专业胜任能力只有自己才清楚。这意味着，一个合格的注册会计师不仅要充分认识自己的能力，对自己充满信心，更重要的是，必须清醒认识到自己在专业胜任能力方面的不足，不高估，不虚报。事实上，如果注册会计师缺乏足够的知识、技能和经验，但却宣称自己具有提供专业的知识、技能和经验，就构成了一种欺诈，对注册会计师的行业形象极为不利。为此，从道德上要求注册会计师应当实事求是，脚踏实地地承接业务。

(3) 注册会计师不得提供不能胜任的专业服务。

如果注册会计师不具备完成某项专业的知识、技能或经验，但却承接了这样的业务，其后果往往导致服务质量无法满足客户的需要或维护社会公众的利益。因此，注册会计师不得提供不能胜任的专业服务。

(4) 在提供专业服务时，注册会计师可以在特定领域利用专家协助其工作。

事实上，注册会计师并非所有领域的专家，可能并不具备完成特定局部业务的专业知识、技能或经验。《独立审计具体准则第12号——利用专家的工作》对注册会计师如何在会计报表审计中利用专家的工作从技术上进行了规范。

(5) 在利用专家工作时，注册会计师应当对专家遵守职业道德的情况进行监督和指导。

注册会计师在利用专家工作时，不仅自己遵守职业道德，也应当提请并督导专家遵守职业道德，确保执业质量。

5. 保密

注册会计师能否与客户维持正常的关系，有赖于双方能否自愿而又充分进行沟通和交通，不掩盖任何重要的事实和情况。只有这样，注册会计师才能有效地完成工作。如果注册会计师受到客户的严重限制，不能充分了解情况，就无法发表审计意见。另一方面，注册会计师与客户的沟通，必须建立在为客户的信息保密的基础上。因此，注册会计师在签订业务约定书时，应当书面承诺对在执行业务过程中获知的客户信息保密。这里所说的客户信息，通常是指商业秘密。一旦商业秘密被泄露或被利用，往往给客户造成损失。因此，许多国家规定，在公众领域执业的注册会计师，不能在未取得客户同意的情况下，泄露任何客户的秘密信息。目前，绝大多数注册会计师都能遵守保密原则，但也有少数注册会计师没有注意到这个问题。例如，利用获知的客户信息买卖客户的股票，与客户发生意见分歧时，诉诸媒体等。

尽管在通常情况下，注册会计师应当对执业过程中获知的客户信息保密，但是也有例外。由于注册会计师承担着维护社会公众的重任，如果客户存在违法行为，面临着法规强制注册会计师披露客户信息的要求。例如，美国在

1995年对证券法案的修正案中,要求注册会计师如果发现客户的违法行为或可能存在的违法行为,应当:(1)告知适当的管理层,并向董事会或其审计委员会报告;(2)如果管理层或董事会不采取适当行动加以改正,而因此影响审计报告的质量,注册会计师应立即如实告知董事会;(3)董事会应在得知情况的一个工作日内,报告证券交易管理委员会,并向注册会计师提供向证券交易管理委员会报告的复印件;(4)如果注册会计师在一个工作日内没有拿到董事会向证券交易管理委员会报告的复印件,就必须解除业务或直接向证券交易管理委员会报告;(5)解除业务的注册会计师仍有必要向证券交易管理委员会递交一份给董事会报告的复印件。

《指导意见》规定:

(1)注册会计师应当对执业过程中获知的客户信息保密,这一责任不因业务约定的终止而终止。

(2)注册会计师应当采取措施,确保业务助理人员和专家遵守保密原则。

(3)注册会计师不得利用在执业过程中获知的客户信息为自己或他人谋取不正当的利益。

(4)注册会计师在以下情况下可以披露客户的有关信息:

①取得客户的授权;

②根据法规要求,为法律诉讼准备文件或提供证据,以及向监管机构报告发现的违反法规行为;

③接受同业复核以及注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查。

(5)在决定披露客户的有关信息时,注册会计师应当考虑以下因素:

①是否了解和证实了所有相关信息;

②信息披露的方式和对象;

③可能承担的法律责任和后果。

6. 收费与佣金

《指导意见》规定:

(1)在确定收费时,会计师事务所应当考虑以下因素,以客观反映为客户提供专业服务价值:

①专业服务所需的知识和技能;

②所需专业人员的水平和经验;

③每一专业人员提供服务所需的时间;

④提供专业服务所需承担的责任。

(2)在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下,收费通常以每一专业人员适当的小时费用率或日费用率为基础计算。

目前,会计师事务所的收费标准不一,有的按照行业管理部门的规定,有的按照被审计单位同行业的审计收费平均水平,有的按照被审计单位资产规模大小以及按照审计工作量等等。总体而言,以每一专业人员适当的小时费用率或日费用率为基础计算业务收费更加科学。当然,注册会计师的业务收费必须建立在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下,否则无论从职业形象

还是服务质量上讲都是不利的。

(3) 专业服务的收费依据、收费标准及收费结算方式与时间应在业务约定书中予以明确。

(4) 如果收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报价，会计师事务所应当确保：

①在提供专业服务时，工作质量不会受到损害，并保持应有的职业谨慎，遵守执业准则和质量控制程序；

②客户了解专业服务的范围和收费基础。

这一规定主要针对会计师事务所的变更。会计师事务所变更的不利后果主要体现在两个方面。一方面是审计客户与前任注册会计师存在会计、审计意见分歧而变更事务所；另一方面是前后任会计师事务所之间的低价竞争。在经济条件下，通过各种竞争形式，可以使顾客得到价格最低、质量最好的商品和服务。工业、商业等领域通过竞争，可以向消费者展示产品、服务的质量和价格，以使顾客作出理性的评价和判断。也就是说，竞争机制激励产品生产或服务提供者向这一目标努力，使消费者得到好处。然而，在注册会计师行业，由于注册会计师提供服务的高度专业性，消费者无法作出类似的评价和判断——至少不能同等程度上作出类似评价或判断。因此，注册会计师的竞争与其他商业竞争是不同的。在这种情况下，注册会计师行业的过度竞争——特别是低价竞争，使得注册会计师面临很大的时间和预算压力，往往导致服务质量达不到标准，降低其服务质量，而且有可能削弱注册会计师的独立性。因此许多国家都禁止低价竞争。我国会计服务市场的竞争非常激烈，业务上的竞争往往直接导致了业务收费的恶性降低。

(5) 除法规允许外，会计师事务所不得以或有收费方式提供鉴证服务，收费与否或多少不得以鉴证工作结果或实现特定目的为条件。

或有收费是指收费与否或收费多少以鉴证工作结果或实现特定目的为条件。例如，审计客户要求注册会计师发表标准审计报告，否则就不付费，这属于收费与否型的或有收费；审计客户按照审计后的净利润水平高低付费，这属于收费水平型的或有收费。或有收费在鉴证业务中危害很大。如果会计师事务所的收费与否或多少以鉴证工作结果或实现特定目的为条件，注册会计师为了获得收费或多收费，往往会发表不恰当的意见，作出有违社会公众利益的行为。

(6) 会计师事务所和注册会计师不得为招揽客户而向推荐方支付佣金，也不得因向第三方推荐客户而收取佣金。会计师事务所和注册会计师不得因宣传他人的产品或服务而收取佣金。

佣金也是影响注册会计师服务质量和行业形象的一个重要因素。如果会计师事务所和注册会计师为了招揽业务而向推荐方支付佣金，或因向第三方推荐客户而收取佣金，就相当于支付佣金的一方的业务收费降低，从而影响执业质量。另一方面，如果会计师事务所和注册会计师因宣传他人的产品或服务而收取佣金，很容易导致形式上的不独立，降低行业在社会公众中的形象。

7. 与执行鉴证业务不相容的工作

《指导意见》规定：

(1) 注册会计师不得从事有损于或可能有损于其独立性、客观性、公正性或职业声誉的业务、职业或活动。

独立、客观、公正是注册会计师执业审计业务的基本原则，而职业声誉则是注册会计师和整个行业赖以生存的命脉。如果注册会计师从事了有损于或可能有损于其独立性、客观性、公正性或职业声誉的业务、职业或活动，显然对执业质量和行业形象极为不利。

(2) 注册会计师应当就其向鉴证客户提供的非鉴证服务与鉴证服务是否相容做出评价。

注册会计师执行的鉴证业务维系着社会公众利益。如果注册会计师正在或将要提供的服务，与其提供鉴证服务所需要的独立性发生冲突，就产生了不相容的工作。例如，注册会计师向审计客户提供评估服务、内部审计服务、IT系统服务、法律服务、编制会计报表、管理咨询等服务，产生自我评价威胁，可能影响其独立性。注册会计师在承接上述服务时，应当谨慎行事，通过采取防范措施将影响降至最低，否则，就不应接受此类业务。

(3) 会计师事务所不得为上市公司同时提供编制会计报表和审计服务。会计师事务所的高级管理人员或员工不得担任鉴证客户的董事（包括独立董事）、经理以及其他关键管理职务。

目前，我国不允许会计师事务所为同一家上市公司提供资产评估和审计服务，提供其他服务尚未受到限制。但会计师事务所为上市公司代编会计报表，或会计师事务所的高级管理人员或员工成为鉴证客户的高级管理人员，所产生的自我评价、经济利益威胁就会非常重大，以至于没有任何防范措施能够将其降至可接受水平。

8. 接任前任注册会计师的审计业务

会计师事务所的变更，涉及前后任注册会计师。根据《独立审计具体准则第28号——前后任注册会计师的沟通》的规定，前任注册会计师，是指对最近期间会计报表出具了审计报告或接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的会计师事务所。后任注册会计师，是指正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师执行会计报表审计业务的会计师事务所。前后任注册会计师的关系，仅限于审计业务，因为审计业务提供的保证程度较高，且是一项连续业务；而其他鉴证业务如盈利预测审核，会计报表审阅等业务提供的保证程度较低，且是非连续业务，不包括在内。此外，如果审计客户委托注册会计师对已审计会计报表进行重新审计，接受委托的注册会计师应视为后任注册会计师，而之前已发表审计意见的注册会计师则视为前任注册会计师。

客户更换会计师事务所的原因很多。但有两种原因很可能不利于行业的发展和市场的正常秩序。一种原因是会计师事务所之间为争揽业务而进行恶性竞争，另一种原因则是注册会计师可能与客户在重大会计、审计问题上存在分

歧，客户不认可注册会计师的立场。在一些情况下，如果注册会计师拒绝出具客户希望得到的意见，客户就可能通过更换会计师事务所实现其目的，这种情况构成了购买审计意见。

为了弄清上市公司更换会计师事务所的原因，美国证券交易管理委员会要求，上市公司更换注册会计师时，必须以 8-K 格式向委员会提交报告，说明上市公司和注册会计师之间是否存在重要意见不一致的情况及具体内容。注册会计师也应当及时客观地以书面形式说明上市公司的陈述是否属实。中国证监会早在 1996 年便发布了有关通知，要求上市公司解聘或者不再续聘会计师事务所应当由股东大会作出决定，并在有关报刊上予以披露，必要时说明更换原因，并报中国证监会和中国注册会计师协会备案；上市公司解聘或者不再续聘会计师事务所，应当事先通知会计师事务所，会计师事务所所有权向股东大会陈述意见。由此可见，证券监管机构对上市公司更换会计师事务所作出规范，旨在抑制上市公司潜在的购买审计意见行为。

近年来，一些上市公司存在着频繁变更会计师事务所的现象，甚至在一次年度会计报表审计过程中，接连变更会计师事务所。上市公司频繁更换会计师事务所的行为，对注册会计师行业产生了一定的影响。例如，有些后任注册会计师为了承揽业务，迎合上市公司对审计意见的要求，蓄意侵害前任注册会计师的合法权益；有些前任注册会计师不配合后任注册会计师的工作，拒绝答复后任注册会计师的询问；有些后任注册会计师对涉及前任注册会计师的审计问题，不与前任注册会计师沟通，在不完全了解事实的情况下，轻率发表审计意见，导致同行关系的紧张。

为了解决上述问题，《指导意见》规定：

(1) 后任注册会计师在接任前任注册会计师的审计业务时不得蓄意侵害前任注册会计师的合法权益。

(2) 在接受审计业务委托前，后任注册会计师应当向前任注册会计师询问审计客户变更会计师事务所的原因，并关注前任注册会计师与审计客户之间在重大会计、审计等问题上可能存在的意见分歧。

(3) 后任注册会计师应当提请审计客户授权前任注册会计师对其询问作出充分的答复。如果审计客户拒绝授权，或限制前任注册会计师作出答复的范围，后任注册会计师应当向审计客户询问原因，并考虑是否接受业务委托。

(4) 前任注册会计师应当根据所了解的情况对后任注册会计师的询问作出及时、充分的答复。如果受到审计客户的限制或存在法律诉讼的顾虑，决定不向后任注册会计师作出充分答复，前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是有限的。

(5) 如果后任注册会计师发现前任注册会计师所审计的会计报表存在重大错报，应当提请审计客户告知前任注册会计师，并要求审计客户安排三方会谈，以便采取措施进行妥善处理。

9. 广告、业务招揽和宣传

这里所说的广告，是指为招揽业务，会计师事务所将其服务和技能等方面

的信息向社会公众进行传播；业务招揽，是指会计师事务所和注册会计师与非客户接触以争取业务；宣传，是指会计师事务所和注册会计师向社会公众告知有关事实，其目的不是抬高自己。

在许多国家，尚不允许会计师事务所通过刊登广告招揽业务；而在一些国家，开始允许会计师事务所刊登广告，在超级球赛、印刷品中做广告宣传已不少见。根据《注册会计师法》和《中国注册会计师职业道德基本准则》，我国会计师事务所和注册会计师不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。会计师事务所和注册会计师不宜刊登广告，主要有三条理由：（1）注册会计师的服务质量及能力无法由广告内容加以评估；（2）广告可能损害专业服务的精神；（3）广告可能导致同行之间的不正当竞争。目前，有些会计师事务所在媒体上刊登不恰当的广告，有些会计师事务所和注册会计师采用不正当的手段争揽业务，或进行抬高自己的宣传，引起同行的不满。

《指导意见》规定：

（1）注册会计师应当维护职业形象，在向社会公众传递信息时，应当客观、真实、得体。

（2）会计师事务所不得利用新闻媒体对其能力进行广告宣传，但刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更、招聘员工等信息以及注册会计师协会为会员所作的同意宣传不受此限制。

（3）会计师事务所和注册会计师不得采用强迫、欺诈、利诱或骚扰等方式招揽业务等。

（4）会计师事务所和注册会计师在招揽业务时不得有以下行为：

- ①暗示有能力影响法院、监管机构或类似机构及其官员；
- ②作出自我标榜的陈述，且陈述无法予以证实；
- ③与其他注册会计师进行比较；
- ④不恰当地声明自己是某一特定领域的专家；
- ⑤作出其他欺骗性的或可能导致误解的声明。

（5）会计师事务所和注册会计师进行宣传时，不得有以下行为：

①利用政府委托或特别奖励谋取不正当利益；

②当会计师事务所将其名称、地址、电话号码以及其他必要的联系信息载入电话簿、信纸或其他载体时，含有自我标榜的措辞；

③当注册会计师就专业问题参与演讲、访谈或广播、电视节目时，抬高自己及其会计师事务所；

④当会计师事务所通过新闻媒体发布招聘信息时，含有抬高自己的成分。

（6）会计师事务所可以将印制的手册向客户发放，也可以应非客户的要求向非客户发放，但手册的内容应当真实、客观。

（7）注册会计师在名片上可以印有姓名、专业资格、职务及其会计师事务所的地址和标识等，但不得印有社会职务、专家称谓以及所获荣誉等。



第四节 职业后续教育准则

一、职业后续教育的定义和作用

注册会计师职业后续教育，是指注册会计师为保持和提高其专业胜任能力与执业水平，掌握和运用相关新知识、新技能、新法规所进行的学习与研究。注册会计师接受职业后续教育是提高专业胜任能力与执业水平的重要手段，也是注册会计师行业造就一支业务过硬、素质合格队伍的有效途径。从国际上看，注册会计师职业较为发达的国家，都无一例外地将注册会计师职业后续教育摆上了非常重要的位置，并制定了相应的职业后续教育准则对此加以规范。例如，国际会计师联合会发布了《职业后续教育指南》，美国注册会计师协会发布了《正规职业后续教育计划准则》等。虽然不同国家和地区制定的后续教育规范大同小异，但国际会计师联合会教育委员会制定的《职业后续教育指南》框架完整、内容全面。国际会计师联合会教育委员会负责制定有关资格前教育、会计师培训和执业会员职业后续教育准则、指南、讨论稿和其他有关文件，并于1982年发布了《职业后续教育指南》，1998年5月又作了修订，具体内容涉及引言、目标、指南范围、课程领域、职业后续教育程度、职业后续教育强制或自愿的方法、组织和监控，职业后续教育筹资、实施和附录共十部分。其中职业后续教育目标指出，会员团体应该设立、实施或以其他方式提供职业后续教育项目。该职业后续教育应该能够：（1）保持并提高其会员拥有的技术知识和专业技能；（2）帮助会计职业的会员应用新的技能，了解经济发展并评估其对客户或雇主以及他们自己工作的影响，并且满足不断变化的责任和期望；（3）向社会提供合理的保证，即会计职业的会员具有承担为客户服务所需要的技术知识和技能。

中国注册会计师协会拟定了《中国注册会计师职业后续教育基本准则》，经财政部批准于1997年1月1日起施行。《中国注册会计师职业后续教育基本准则》包括总则、一般原则、内容与形式、组织与实施、检查与考核和附则等内容。其中一般原则指出了注册会计师职业后续教育目标：“注册会计师应当不断接受职业后续教育，以提高专业胜任能力与执业水平。职业后续教育应当贯穿于注册会计师的整个执业生涯。”我国注册会计师职业后续教育以提高专业胜任能力和执业水平为目标，这不仅是注册会计师职业自身发展的需要，也是社会各方面对注册会计师职业的必然要求。众所周知，注册会计师执业环境（包括法律、社会、经济等因素）是不断发展变化的，社会对注册会计师的专业胜任能力和执业水平的要求也是在不断变化的。注册会计师只有不断接受职业后续教育，掌握和运用相关的新知识、新技能和新法规，才能满足执业的需要，保证执业质量。因此，注册会计师职业后续教育应当贯穿于注册会计师整

个执业生涯。

二、职业后续教育内容与形式

(一) 职业后续教育的内容

1. 会计准则及国家其他财务会计法规

独立审计的目的是注册会计师对被审计单位会计报表的合法性和公允性发表意见。注册会计师对会计报表发表意见的主要依据,就是国家颁布的会计准则和相关会计制度。中国会计准则体系由基本准则和具体准则两个层次组成。1993年实施的《企业会计准则》即为基本准则。它规定了会计核算的基本前提、一般原则、会计要素以及会计报表编报的要求。具体准则是根据基本准则的要求,就会计核算业务做出的具体规定。从1997年5月至今,财政部陆续发布了《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》等十六项具体准则。此外,财政部在1993年对会计制度进行了重大改革,改变了原来按所有制形式、分别不同的部门设计会计制度的传统做法,根据企业会计准则,将国民经济各部门分为若干行业,分别制定了工业企业会计制度、商品流通企业会计制度等13个全国性统一会计制度,形成了较为完善的企业会计制度。为了适应社会主义市场经济发展的需要,加强会计的会计工作,维护投资者和债权人的合法权益,财政部根据《中华人民共和国会计法》和《企业会计准则》的要求,制定了《企业会计制度》,并于2001年1月1日起施行。注册会计师应当跟踪会计准则及国家其他财务会计法规的发展和变化,只有这样,才能很好地完成客户委托的业务。

2. 独立审计准则及其他职业规范

独立审计基本准则、独立审计具体准则与独立审计实务公告是注册会计师执行独立审计业务、出具审计报告的法定要求,各会计师事务所和注册会计师在执行《注册会计师法》第十四条规定的审计业务时,应当遵照执行。执业规范指南是对注册会计师执行独立审计业务、出具审计报告的具体指导,注册会计师应当参照执行。由此可见,独立审计准则是注册会计师执行审计业务的权威性标准,对规范注册会计师执业行为、保证工作质量、提高业务素质具有重要作用。其他职业规范还包括注册会计师职业道德规范、事务所质量控制规范等内容。

3. 与执业相关的其他法规

注册会计师应当熟悉和掌握与执业相关的其他法规,如国家发布的法律:《公司法》、《会计法》、《注册会计师法》、《破产法》、《证券法》等,国务院及其主管部门发布的行政法规、部门规章等。

4. 执业所需要的其他知识与技能

注册会计师的业务竞争导致注册会计师寻找新的服务领域。长期以来,提供会计报表审计服务一直是我国注册会计师的重要业务,面对这样一个成熟的、市场份额稳定的审计服务市场,注册会计师已很难通过审计服务扩大事务所的规模,提高业务收入,只有另辟蹊径,向其他服务领域进军。随着会计师

事务所的业务范围在不断扩大,会计师事务所在吸纳其他专业人士,如税务专家、管理咨询专家等的同时,注册会计师也面临着掌握执业所需要的其他知识与技能。虽然注册会计师不可能成为多方面的专家,在执行审计业务时也可利用专家的工作,但是掌握其他知识与技能可以有助于判断专家的工作。

(二) 职业后续教育的形式

1. 一般形式

注册会计师职业后续教育一般采用以下形式:(1)参加中国注册会计师协会及其地方组织举办或认可的各种培训活动;(2)参加中国注册会计师协会认可的有关大专院校的专业课程进修;(3)参加中国注册会计师协会组织或认可的相关专题研讨会。

2. 其他形式

注册会计师职业后续教育也可采用中国注册会计师协会认可的以下形式:(1)参加会计师事务所自行组织的专业研讨与培训;(2)公开出版专业著作或发表专业论文;(3)承担专业课题研究,并取得研究成果;(4)个人专业学习与实务研究。

三、职业后续教育的组织与实施

注册会计师职业后续教育由中国注册会计师协会及其地方组织负责与实施。

(一) 中国注册会计师协会的职责

中国注册会计师协会组织、实施职业后续教育的主要职责是:(1)制定全国性职业后续教育制度、办法;(2)组织全国性职业后续教育活动;(3)制定全国性年度职业后续教育大纲;(4)组织全国性职业后续教育教材的编写、选定;(5)组织全国性职业后续教育检查、考核。

(二) 中国注册会计师协会地方组织的职责

中国注册会计师协会地方组织应当根据职业后续教育准则及其他相关要求,组织、实施各地区的职业后续教育。其主要职责是:(1)制定各地区职业后续教育制度、方法;(2)组织各地区职业后续教育活动;(3)制定各地区年度职业后续教育大纲;(4)组织各地区职业后续教育检查、考核。

(三) 会计师事务所的职责

会计师事务所组织、实施职业后续教育的主要职责是:(1)根据职业后续教育准则及其他相关要求,合理制定并有效实施职业后续教育计划;(2)根据中国注册会计师协会及其地方组织的安排和职业后续教育计划,有效组织和实施本所职业后续教育。

四、职业后续教育的检查与考核

(一) 检查与考核的职责

中国注册会计师协会负责检查、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；会计师事务所应当按照有关规定，检查并如实填报注册会计师的职业后续教育情况。

（二）检查与考核的标准

职业后续教育检查与考核的标准按注册会计师接受学习时间即学时数计算，其要求由中国注册会计师协会确定。从国外情况来看，大多数国家和地区也均以学时数来计算后续教育时间。例如：

国际会计师联合会规定，注册会计师接受有组织的职业后续教育时间每年至少 30 小时（或三年至少 90 小时）。

美国注册会计师协会要求其执业会员在三年内累计完成 120 小时的职业后续教育，并且每年不得少于 20 小时。

英格兰及威尔士特许会计师协会规定，特许会计师每年应接受 150 学分的职业后续教育，其中有组织的职业后续教育每小时 3 学分，其他形式的职业后续教育每小时 1 学分。

澳大利亚特许会计师协会的会员每年要接受至少 40 小时的职业后续教育，其中至少 20 小时为有组织的职业后续教育。

台湾地区的注册会计师协会规定，从事上市公司审计业务的注册会计师每三年接受不少于 90 小时的职业后续教育（其中每年不少于 15 小时），从事非上市公司业务的注册会计师每三年不少于 60 小时的职业后续教育（其中每年不少于 10 小时）。

我国规定，执业会员接受职业后续教育的时间三年累计不得少于 180 学时，其中每年接受职业后续教育的时间不得少于 40 学时；接受脱产教育的时间三年累计不得少于 120 学时，其中每年接受脱产职业后续教育的时间不得少于 20 学时。

（三）注册会计师接受职业后续教育的责任

中国注册会计师协会统一印制发放注册会计师职业后续教育手册。注册会计师接受检查、考核时，应当提交由中国注册会计师协会统一印制发放的职业后续教育考核手册。注册会计师未能提供职业后续教育有效记录或无故未达到职业后续教育要求的，考核时不予通过。

第四章 注册会计师的法律责任

第一节 注册会计师法律责任概述

任何一种职业，其应承担的责任与其社会地位之间有着直接的联系。对注册会计师来说，只有当准备承担责任并对因未能满足规定的要求而引起的后果负责时，其地位和执业水平才会被认可。注册会计师的社会地位和责任如一枚硬币的正反两面，缺一不可。随着注册会计师社会地位的日渐提高，其所负的法律责任也在不断增长，这在世界各国已成为一种趋势。

一、会计责任与审计责任

在讨论注册会计师的法律责任之前，有必要明确被审计单位的会计责任和注册会计师的审计责任。

根据《独立审计准则》的规定，被审计单位负有以下会计责任：建立和健全内部控制制度；保护资产安全和完整；保证提交审计的会计资料真实、合法和完整。被审计单位的会计责任应写入审计业务约定书中，以示负责。

为了表明被审计单位的会计责任，美国许多上市公司的年度报告中都附有管理当局责任报告书，说明管理当局的责任及其与注册会计师的关系。其基本内容包括：表示管理当局对会计报表的公允性负责；说明公司经常关心内部控制的健全和有效；说明注册会计师有完全的独立性，不受公司各方面的干扰。

尽管如此，会计报表毕竟是由管理当局编制的，它对报表的合法性和公允性负责。这就使它有充分的权力来选用会计原则，决定披露什么。对此注册会计师应当注意，当发现某些项目披露不恰当时应当提出修改意见。如果管理当局坚持不改，注册会计师可以提出保留意见或否定意见。

审计责任是注册会计师对委托人应尽的义务，是审计职业赖以生存和发展的基础。注册会计师应当在审计报告中清楚地表达对会计报表整体的意见，并对出具的审计报告负责，而且注册会计师的审计责任也要写入审计业务约定书中予以明确。

注册会计师的审计责任是不断发展的。在审计发展史上，注册会计师的审计责任曾经以查错揭弊为主、以验证企业的财务状况和偿债能力为主、以验证

会计报表公允性为主几个阶段。自 20 世纪 70 年代以来，审计责任演变成以验证会计报表的公允性为主，又要揭露重大错误和舞弊。错误是指会计报表中存在的无意错报或漏报。错误主要包括：(1) 原始记录和会计数据的计算、抄写错误；(2) 对事实的疏忽和误解；(3) 对会计政策的误用。如据以编制会计报表的数据收集或处理错误，由于疏忽或误解造成计价不正确，或在金额、分类、表达、披露方面用错了会计政策，等等。像算术计算和抄写错误，或盘点中的错漏，都是常见的例子。

舞弊是指会计报表中存在不实反映的故意行为。舞弊主要包括：(1) 伪造、编造记录或凭证；(2) 侵占资产；(3) 隐瞒或删除交易或事项；(4) 记录虚假的交易或事项；(5) 蓄意使用不当的会计政策。错误和舞弊的区别在于错误是无意的，舞弊是故意的。如蓄意漏记重要业务；蓄意遗漏应披露的事项；篡改、伪造、虚构编制会计报表的数据；蓄意错用会计政策；极力掩盖错报事项等；都是舞弊。

为了分清注册会计师在会计报表审计中，发现、报告可能导致会计报表严重失实的错误与舞弊的会计责任与审计责任，美国在 1988 年发表了《审计准则说明书》第 53 号、54 号。

我国已颁布和实施的具体准则《错误与舞弊》，其目的也是明确会计责任与审计责任。具体内容为：

1. 注册会计师在实施审计时应保持职业上应有的认真和谨慎态度，根据审计准则的要求，充分考虑审计风险，通过实施必要和适当的审计程序，将会计报表中存在的重大错误与舞弊揭露出来。

2. 由于审计测试和被审计单位内部控制的固有限制，注册会计师即便完全根据独立审计准则进行审计，也不可能保证将所有错误与舞弊揭发出来，只能合理确信会计报表不存在重大错误与舞弊。所谓合理确信是指不能期望注册会计师能以 100% 把握保证发现会计报表中存在的重大错误与违法行为。换言之，注册会计师只能提供高水平的保证，而不能提供绝对保证。

3. 注册会计师在审计过程中发现有错误或舞弊的可能性时，应对其重要性进行评估，并确定是否修改或追加审计程序。如果证实错误或舞弊确实存在，应提请被审计单位适当处理，并考虑其对会计报表的影响。必要时，应征求律师的意见或终止业务约定。如果被审计单位拒绝调整，或适当披露已发现的重大错误与舞弊，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。如果无法确定已发现的错误与舞弊对会计报表的影响程度，注册会计师应当发表保留意见或无法表示意见。

二、注册会计师法律责任的成因和种类

(一) 注册会计师法律责任的成因

在现代社会中，注册会计师的法律责任正在逐步扩展，特别是在西方国家，进入 20 世纪 80 年代之后，无论是法院的判例解释，还是注册会计师职业团体的态度，较之以往的情形都发生了很大变化。主要变化有以下方面：

(1) 对注册会计师的法律诉讼大量增加。近十多年来, 由于企业经营失败或者因管理当局舞弊造成破产倒闭的事件剧增, 投资者和贷款人蒙受很大损失, 从而指控注册会计师未能及时揭示或报告这些问题, 并要求其赔偿有关的损失。迫于社会的压力, 许多国家的法院判决逐渐倾向于增加注册会计师在这些方面的法律责任。

(2) 扩大注册会计师对第三方利益集团或人士的责任。早期的司法制度倾向于限定注册会计师对第三方的法律责任, 但自 20 世纪 70 年代末以来, 不少法官已放弃上述判例原则, 转而规定注册会计师对已知的第三方使用者或会计报表的特定用途必须承担法律责任。

(3) 扩充注册会计师法律责任的内涵。注册会计师传统法律责任的含义仅限于会计报表符合公认会计原则的公允性。但各方面使用者和利益集团近十多年来不断要求注册会计师对委托单位的会计记录差错、管理舞弊、经营破产可能性及违反有关法律行为都应承担检查和报告责任, 从而促使许多会计职业团体在 20 世纪 80 年代后期修订有关审计准则, 要求注册会计师在进行会计报表审计时, 必须设计和实施必要的审计程序, 为查明和揭露上述差错与舞弊及排除会计报表的重大失实与误导提供合理的保证, 从而实质上扩充了注册会计师法律责任的内涵。

尽管注册会计师被控告起诉的事件增加了, 注册会计师的法律责任也扩展了, 但是仍然有必要分析一下导致其法律责任的原因。在当今社会, 注册会计师被控告的原因可能是多方面的, 有的是被审计单位方面的责任, 有的是注册会计师方面的责任, 有的是双方的责任, 还有的是使用者误解的原因。其中, 被审计单位方面的责任和注册会计师方面的责任是最重要的。

1. 被审计单位方面的责任

(1) 错误、舞弊和违反法规行为。被审计单位的会计部门或其他管理部门发生某些严重错误和舞弊而注册会计师未能查出, 这往往会给他人造成损失, 注册会计师可能遭到委托单位及有关方面的控告。当然, 由于审计的固有限制, 不能苛求注册会计师发现和揭露会计报表中所有错误与舞弊情况。因此, 既不能要求注册会计师对所有未查出的会计报表中的错误与舞弊情况负责, 也不意味着注册会计师对未能查出的会计报表中的重大错误与舞弊没有任何责任, 关键要看未能查出的原因是否源自注册会计师本身的过错。注册会计师对被审计单位的违法行为应同管理当局讨论, 向律师请教, 必要时扩大审计程序以查明事实真相。注册会计师对被审计单位的违法行为应做如下处理: ①如果违法行为对会计报表有严重影响而未做适当的会计处理和披露, 注册会计师应发表保留意见或否定意见。因为这时会计报表不符合公认会计原则。②审计范围受到被审计单位的限制, 注册会计师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, 应发表保留意见或无法表示意见。

(2) 经营失败。被审计单位在经营失败时, 也可能会连累到注册会计师。很多会计和法律专业人员认为, 会计报表使用者控告会计师事务所的主要原因

之一，是不理解经营失败和审计失败之间的差别。众所周知，资本投入或借给企业后就面临某种程度的经营风险。所谓经营风险是指企业由于经济或经营条件，比如经济萧条、决策失误或同行之间意想不到的竞争等，而无力归还借款或无法达到投资人期望的收益。反映经营风险的极端情况就是经营失败。

审计失败则是指注册会计师由于没有遵守公认审计准则而形成或提出了错误的审计意见。出现经营失败时，审计失败可能存在，也可能不存在。另外，还可能存在这样的情况，即审计人员确实遵守了审计准则，但却提出了错误的审计意见，这种情况称做审计风险。审计风险是这么一种风险，即会计报表事实上存在重大错报时，注册会计师却认为会计报表是合法和公允的，发表了无保留意见。

在发生经营失败而不是审计失败的风险时，困难就产生了。当某一公司破产或无力偿还债务时，报表使用者往往指责审计失败。特别是在破产的最近会计期间发表的审计意见说明会计报表公允的，情况更是如此。报表使用者在被审计单位发生经营失败时指责审计失败，部分原因是他们不了解注册会计师的责任。注册会计师业界也许有责任向报表使用者说明注册会计师的作用，说明经营风险、审计失败以及审计风险之间的差别。指责审计失败的另一部分原因是遭受损失的人们希望得到补偿，而不管错在何方。

2. 注册会计师方面的责任

如果不是注册会计师方面的原因给被审计单位或第三者造成损失，注册会计师将不负法律责任。但是，也有些会计师事务所和注册会计师因违约、过失和欺诈等行为惹来官司。

(1) 违约。所谓“违约”，是指合同的一方或几方未能达到合同条款的要求。当违约给他人造成损失时，注册会计师应负违约责任。比如，会计师事务所商定的期间内，未能提交纳税申报表，或违反了与被审计单位订立的保密协议等。

(2) 过失。所谓“过失”，是指在一定条件下，缺少应具有的合理的谨慎；评价注册会计师的过失，是以其他合格注册会计师在相同条件下可做到的谨慎为标准的。当过失给他人造成损害时，注册会计师应负过失责任。通常将过失按其程度不同分为普通过失和重大过失。

①普通过失。普通过失（也有的称“一般过失”）通常是指没有保持职业上应有的合理的谨慎；对注册会计师则是指没有完全遵循专业准则的要求。比如，未按特定审计项目取得必要和充分的审计证据的情况，可视为一般过失。

②重大过失。重大过失是指连起码的职业谨慎都不保持，对业务或事务不加考虑，满不在乎；对于注册会计师而言，则是指根本没有遵循专业准则或没有按专业准则的基本要求执行审计。比如，审计不以《独立审计准则》为依据，可视为重大过失。

另外，还有一种过失叫“共同过失”，即对他人过失，受害方自己未能保持合理的谨慎，因而蒙受损失。比如，被审计单位未能向注册会计师提供编制纳税申报表所必要的信息，后来又控告注册会计师未能妥当地编制纳税申报

表,这种情况可能使法院判定被审计单位有共同过失。再比如,在审计中未能发现现金等资产短少时,被审计单位可以过失为由控告注册会计师,而注册会计师又可以说现金等问题是缺乏适当的内部控制造成的,并以此为由来反击被审计单位的诉讼。

“重要性”和“内部控制”这两个概念有助于区分注册会计师的普通过失和重大过失。

首先,如果会计报表中存在重大错报事项,注册会计师运用常规审计程序通常应予以发现,但因工作疏忽而未能将重大错报事项查出来就很可能在法律诉讼中被解释为重大过失。如果会计报表有多处错报事项,每一处都不算重大,但综合起来对会计报表的影响却较大,也就是说会计报表作为一个整体可能严重失实。在这种情况下,法院一般认为注册会计师具有普通过失,而非重大过失,因为常规审计程序发现每处较小错报事项的概率也较小。

其次,注册会计师对会计报表项目的实质性测试是以内部控制的研究与评价为基础的。如果内部控制不太健全,注册会计师应当调整实质性测试程序的性质、时间和范围,这样,一般都能合理确信发现由此产生的报表重要错报、漏报,否则就具有重大过失的性质。相反的情况是,内部控制本身非常健全,但由于职工串通舞弊,导致设计良好的内部控制失效。由于注册会计师查出这种错报事项的可能性相对较小,因而一般会认为注册会计师没有过失或只具有普通过失。

(3) 欺诈。欺诈又称注册会计师舞弊,是以欺骗或坑害他人为目的的一种故意的错误行为。作案具有不良动机是欺诈的重要特征,也是欺诈与普通过失和重大过失的主要区别之一。对于注册会计师而言,欺诈就是为了达到欺骗他人的目的,明知委托单位的会计报表有重大错报,却加以虚伪的陈述,出具无保留意见的审计报告。

与欺诈相关的另一个概念是“推定欺诈”,又称“涉嫌欺诈”,是指虽无故意欺诈或坑害他人的动机,但却存在极端或异常的过失。推定欺诈和重大过失这两个概念的界限往往很难界定,在美国许多法院曾经将注册会计师的重大过失解释为推定欺诈,特别是近年来有些法院放宽了“欺诈”一词的范围,使得推定欺诈和欺诈在法律上成为等效的概念。这样,具有重大过失的注册会计师的法律责任就进一步加大了。

(4) 没有过失、普通过失、重大过失和欺诈的界定。注册会计师过失程度的大小没有特别严格的界限,在实务中也往往很难界定。前面提到了它们之间的主要区别,具体到每一个案例则由法院根据具体情况给予解释。通过参考图 4-1,或许会有助于理解在什么条件下注册会计师可能会被判定为没有过失、普通过失、重大过失或欺诈。

(二) 注册会计师法律责任的种类

注册会计师因违约、过失或欺诈给被审计单位或其他利害关系人造成损失的,按照有关法律和规定,可能被判负行政责任、民事责任或刑事责任。这三种责任可单处,也可并处。行政处罚对注册会计师个人来说,包括警告、暂停

执业、吊销注册会计师证书；对会计师事务所而言，包括警告、没收违法所得、罚款、暂停执业、撤销等。民事责任主要是指赔偿受害人损失。刑事责任主要是指按有关法律程序判处一定的徒刑。一般来说，因违约和过失可能使注册会计师负行政责任和民事责任，因欺诈可能会使注册会计师负民事责任和刑事责任。

三、美国等国家注册会计师的法律责任

注册会计师的法律责任主要包括行政责任、民事责任和刑事责任。这里主要以美国为例，重点介绍注册会计师的民事责任。美国注册会计师的法律责任主要源自习惯法和成文法。所谓习惯法，指不是通过立法而是通过法院判例引申而成的各项法律；所谓成文法，则是由联邦或州立法机构以文字所制定的法律。在运用习惯法的案件中，法院甚至可以不按以往的判例而另行创立新的法律先例；但在成文法案件中，法院只能按照有关法律的字面进行精确解释。

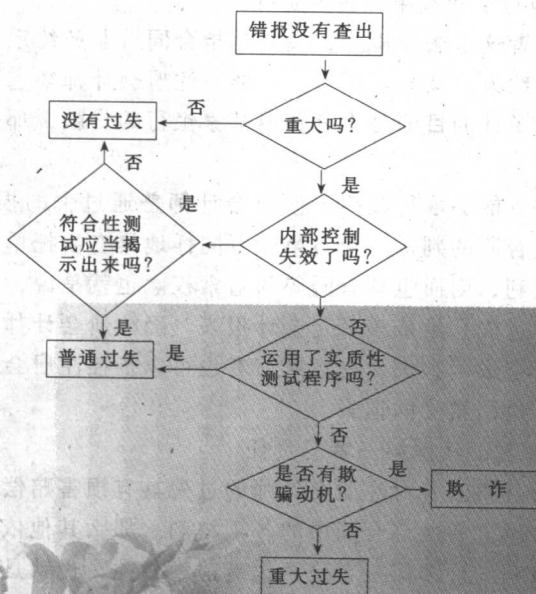


图 4-1

(一) 注册会计师对于委托单位的责任

注册会计师只要接受委托执行业务，就负有恪尽专业职守、保持认真与谨慎的义务。这一点不论是否已在与委托单位签订的合同（即业务约定书）中写明，都是一定存在的。因此，在习惯法下，如果由于注册会计师的过失（即使是普通过失）给委托单位造成了经济损失，注册会计师对于委托单位就负有法律责任。注册会计师对于委托单位的责任最常发生的案例，就是未能查出委托单位职工盗用公款之类的舞弊事件。遭受损失的委托单位往往指控注册会计师具有过失，从而向法院提出要求注册会计师赔偿的诉讼。

一旦委托单位对注册会计师提起诉讼，在习惯法下，委托单位（即原告）就负有举证责任，即必须向法院证明其已受到损失，以及这种损失是由于注册会计师的过失造成的。

作为被告的注册会计师在受到指控时，可用以下几种理由或几种理由之一进行抗辩：（1）注册会计师本身并无过失，即他执业时严格遵循了专业标准的要求，保持了职业上应有的认真与谨慎；（2）注册会计师虽有过失，但这种过失并不是委托单位受到损失的直接原因；（3）委托单位涉及共同过失。所谓共同过失，是指原告受到的损失是由于他本身同样具有过失而造成的，比如注册会计师未能查出委托单位的现金短缺而具有过失，但委托单位由于没有设置适当的现金内部控制制度就具有共同过失。共同过失的抗辩实际上也是表示注册会计师的过失并非委托单位受损的直接原因的一种方式。这种抗辩在美国视司法管辖区域而定，在某些州或许会减少甚至全部免除注册会计师的责任。

（二）习惯法下注册会计师对于第三者的责任

1. 注册会计师对于受益第三者的责任

所谓受益第三者这个法律概念，主要是指合同（业务约定书）中所指明的人，但此人既非要约人，又非承诺人。例如，注册会计师知道被审计单位委托他对会计报表进行审计的目的是为了获得某家银行的贷款，那么这家银行就是受益第三者。

委托单位之所以能够取得归因于注册会计师普通过失的损害赔偿的权利，源自习惯法下有关合同的判例。受益第三者同样地具有委托单位和会计师事务所所订合同中的权利，因而也享有同等的追索权。也就是说，如果注册会计师的过失（包括普通过失）给依赖审定会计报表（经注册会计师审计过的会计报表）的受益第三者造成了损失，受益第三者也可以指控注册会计师具有过失而向法院提起诉讼，追回遭受的损失。

2. 注册会计师对于其他第三者的责任

委托单位和受益第三者对注册会计师的过失具有损害赔偿的追索权，因为它们具有和会计师事务所所订合同中的各项权利。那么其他依赖审定会计报表却无合同中特定权利的许多第三者是否也有追索权呢？也就是说，注册会计师对于其他第三者是否也有责任呢？这在习惯法下和成文法下有些不同。首先看一下习惯法下注册会计师的责任。

1931年美国厄特马斯公司对杜罗斯会计师事务所一案，是关于注册会计师对于第三者责任的一个划时代的案例，它确立了“厄特马斯主义”的传统做法。在这个案件中，被告杜罗斯会计师事务所对一家经营橡胶进口和销售的公司进行审计并出具了无保留意见的审计报告，但其后不久这家公司宣告破产。厄特马斯公司是这家公司的应收账款代理商（企业将应收账款直接卖给代理商以期迅速获得现金），根据注册会计师的审计意见曾给予它几次贷款。厄特马斯公司以未能查出应收账款中有70万美元系欺诈为由，指控会计师事务所具有过失。纽约上诉法庭（即纽约州最高法院）的判定意见是犯有普通过失的注册会计师不对未曾指明的第三者负责；但同时法庭也认为，如果注册会计师犯

有重大过失或欺诈行为，则应当对未指明的第三者负责。

可见，注册会计师对于未指明的第三者是否负有责任，厄特马斯主义的关键在于要看过失程度的大小。普通过失不负责任，而重大过失和欺诈则应当负责。但是自 20 世纪 80 年代以来，许多法院扩大了厄特马斯主义的含义，判定具有普通过失的注册会计师对可以合理预期的第三者负有责任。所谓可以合理预期的第三者，是指注册会计师在正常情况下能够预见将依赖会计报表的人，例如资产负债表日有大额未归还的银行贷款，那么银行就是可以合理预期的第三者。在美国，目前关于习惯法下注册会计师对于第三者的责任仍然处于不确定状态，一些司法权威仍然承认厄特马斯主义的优先地位，认为注册会计师仅因重大过失和欺诈对第三者有责任；但同时也有些州的法院坚持认为，具有普通过失的注册会计师对可以合理预期的第三者也有责任。

习惯法下注册会计师对于第三者的责任案中，举证的责任也在原告，即当原告（第三者）提起诉讼时，他必须向法院证明：（1）他本身受到了损失；（2）他依赖了令人误解的已审会计报表；（3）这种依赖是他受到损失的直接原因；（4）注册会计师具有某种程度的过失。作为被告的注册会计师仍处于反驳原告所做指控的地位。

（三）成文法下注册会计师对于第三者的责任

在美国，涉及注册会计师责任的成文法主要有两个，即《1933 年证券法》和《1934 年证券交易法》。当受害第三者指控注册会计师时，首先应当选择这种指控是根据习惯法还是根据成文法（如果有适用的法律的话）提出的。由于联邦证券法和证券交易法允许集团诉讼（即某一类人，如全体股东成为原告），并要求注册会计师应按照严格的标准行事，因此大多数指控注册会计师的公开发行公司的股东或债券持有人都根据联邦成文法提出。

1. 《1933 年证券法》

《1933 年证券法》规定：凡是公开发行证券（包括股票和债券）的公司，必须向证券交易委员会呈送登记表，其中包括由注册会计师审计过的会计报表。如果登记表中有重大的误述或遗漏事项，那么呈送登记表的公司和它的注册会计师对于证券的原始购买人负有责任，注册会计师仅对登记表中经他审核和报告的误述或遗漏负责。

《1933 年证券法》对注册会计师的要求颇为严格，表现在：其一，只要注册会计师具有普通过失，就对第三者负有责任；其二，将不少举证责任由原告转往被告，原告（证券购买人）仅须证明他遭受了损失以及登记表是令人误解的，而不需证明他依赖了登记表或注册会计师具有过失，这方面的举证责任转往被告（注册会计师）。但《1933 年证券法》将有追索权的第三者限定在一组有限的投资人——证券的原始购买人。

在《1933 年证券法》里，注册会计师如欲避免承担原告损失的责任，他必须向法院正面证明：他本身并无过失或他的过失并非原告受损的直接原因。因此，《1933 年证券法》建立了注册会计师责任的最高水准，他不但应当对他的普通过失行为造成的损害负责，而且必须证明他的无辜，而非单单反驳原告

的非难或指控。

2. 《1934年证券交易法》

《1934年证券交易法》规定，每个在证券交易委员会管辖下的公开发行公司（具有100万美元以上的总资产和500位以上的股东），均须向证券交易委员会呈送经注册会计师审计过的年度会计报表。如果这些年度会计报表令人误解，呈送公司和它的注册会计师对于买卖公司证券的任何人负有责任，除非被告确能证明他本身行为出于善意，且并不知道会计报表是虚伪不实或令人误解的。

与《1933年证券法》相比，《1934年证券交易法》涉及的会计报表和投资者数目要多。《1933年证券法》将注册会计师的责任限定在登记表中的会计报表和那些原始购买公司证券的投资者，但在《1934年证券交易法》中，注册会计师要对上市公司每年的年度会计报表和买卖公司证券的任何人负责。

不过，《1934年证券交易法》对注册会计师的责任有所减轻。由于《1934年证券交易法》规定“除非被告确能证明他本身行为出诸善意，且并不知道会计报表是虚伪不实或令人误解的”。这就将注册会计师的责任限定在重大过失或欺诈行为，而《1933年证券法》则涉及注册会计师的普通过失。

《1934年证券交易法》将大部分的举证责任也转往被告。但与《1933年证券法》不同的是，原告应当向法院证明他依赖了令人误解的会计报表，也就是说要证明这是他受损的直接原因。另一方面，《1933年证券法》要求注册会计师证明他并无过失，而《1934年证券交易法》比较宽大，只要求注册会计师证明他的行为“出诸善意”（即无重大过失和欺诈）就可以了。

在英国，被审计单位和相关方对注册会计师提起刑事诉讼的法律依据主要是：（1）1968年的《盗窃法》。该法第15~19条专门处理公司高级职员伪造报表，提供有重大错误、误解或欺诈的信息，通过欺骗手段获取不当财产和好处，以及由公司高级职员公布或同意公布意在诈骗股东或债权人的含有重大错误、误解和欺诈信息的书面说明或报表等刑事犯罪行为。在英国，公司委托进行法定审计的注册会计师也被看做是公司的高级职员，所以上述法律条款同样适用于注册会计师。（2）1958年《防止欺诈法》，则是对任何参与编制误解的、错误的和欺骗性的说明、许诺或预测，以引诱购买证券或提供资金的人员提起刑事犯罪诉讼。

在日本，称注册会计师为公认会计士，并颁布了《公认会计士法》。根据日本《证券交易法》规定，上市公司的重要文书必须真实；如有虚假行为，将对有关责任人员处以300万日元以下罚款或3年以下徒刑，还要对审计法人处以3亿日元以下的罚款。如果因审计失误，造成对投资者的误导，那么该公认会计士要负民事赔偿责任，同时还会被取消公认会计士的资格。尤其要指出的是，审计法人在审计时负有连带的无限责任，所冒风险甚大。为降低风险，审计法人一般都参加了保险。40年来，由于公认会计士被诉讼的案件较少，因而日本共发生了20亿日元的赔偿额，赔偿率仅0.35%，保险金为700万日元。

日本对公认会计士资格管理很严，没有这个资格的人从事公证会计事务被视为犯罪，要给予重罚。《公认会计士法》规定：

1. 对没有公认会计士资格的人从事审计业务，处以 100 万日元以下罚款或 1 年以内的徒刑。

2. 对采取伪造、不正当手段取得公认会计士资格的人，处以 100 万日元以下罚款或 6 个月的徒刑。

3. 对公认会计士盗用或泄漏在审计过程中得知的秘密，处以 2 年以下徒刑，或处以 100 万日元以下的罚款。

4. 大藏大臣要求公认会计士协会提供有关报告或资料，或要求公认会计士、见习公认会计士、审计法人提供有关报告或资料时，有关当事人不让提供或提供伪造的报告或资料的，处以 100 万日元以下的罚款。

5. 对拒不接受大藏大臣检查或妨碍检查者，处以 100 万日元以下的罚款。

由以上的介绍不难看出，这些国家注册会计师审计之所以比较发达，是与对注册会计师的法律责任有具体而又明确的规定分不开的。注册会计师法律责任的具体化不仅有利于注册会计师职业的发展，而且也有利于注册会计师及其事务所的发展和相关方利益的保护。

四、中国注册会计师的法律责任

随着社会主义市场经济体制在我国的建立和发展，注册会计师在社会经济生活中的地位越来越重要，发挥的作用越来越大。注册会计师如果工作失误或犯有欺诈行为，将会给委托人或依赖审定会计报表的第三者造成重大损失，严重的甚至导致经济秩序的紊乱。因此，强化注册会计师的责任意识，严格注册会计师的法律责任，以保证其职业道德和执业质量，其意义就显得愈加重大。近年来我国颁布的不少重要的经济法律、法规中，都有专门规定会计师事务所、注册会计师法律责任的条款，其中比较重要的有：《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国证券法》及《中华人民共和国刑法》等。

（一）《注册会计师法》的规定

涉及注册会计师法律责任的最重要的法律是《注册会计师法》，其中的第六章为“法律责任”，在第三十九条中规定了会计师事务所和注册会计师应承担的行政责任和刑事责任，第四十二条规定了会计师事务所应承担的民事责任。

1. 《注册会计师法》第三十九条的规定

“会计师事务所违反本法第二十条、第二十一条规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告，没收违法所得，可以并处违法所得 1 倍以上 5 倍以下的罚款；情节严重的，并可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。

注册会计师违反本法第二十条、第二十一条规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告，情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执

行业务或者吊销注册会计师证书。

会计师事务所、注册会计师违反本法第二十条、第二十一条的规定，故意出具虚假的审计报告、验资报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。”

2. 《注册会计师法》第四十二条的规定

“会计师事务所违反本法规定，给委托人、其他利害关系人造成损失的，应当依法承担赔偿责任。”

(二) 《公司法》第二百一十九条的规定

“承担资产评估、验资或者验证的机构提供虚假证明文件的，没收违法所得，处以违法所得1倍以上5倍以下的罚款，并可由有关主管部门依法责令该机构停业，吊销直接责任人员的资格证书。构成犯罪的，依法追究刑事责任。

承担资产评估、验资或者验证的机构因过失提供有重大遗漏的报告的，责令改正，情节较重的，处以所得收入1倍以上3倍以下的罚款，并可由有关主管部门依法责令该机构停业，吊销直接责任人员的资格证书。”

(三) 《证券法》的规定

于1999年7月1日起施行的《证券法》中的第一百八十二条、第一百八十九条、第二百零二条均涉及注册会计师的法律责任。

1. 第一百八十二条的规定

“为股票的发行或者上市出具审计报告、资产评估报告或法律意见书等文件的专业机构和人员，违反本法第三十九条的规定买卖股票的，责令依法处理非法获得的股票，没收违法所得，并处所买卖的股票等值以下的罚款。”

2. 第一百八十九条的规定

“证券交易所……社会中介机构及其从业人员……在证券交易活动中做出虚假陈述或信息误导的，责令改正，处以3万元以上20万元以下的罚款……构成犯罪的，依法追究刑事责任。”

3. 第二百零二条的规定

“为证券的发行、上市或者证券交易活动出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的专业机构，就其所应负责的内容弄虚作假的，没收违法所得，并处以违法所得1倍以上5倍以下的罚款，并由有关主管部门责令该机构停业，吊销直接责任人员的资格证书。造成损失的，承担连带赔偿责任。构成犯罪的，依法追究刑事责任。”

(四) 《中华人民共和国刑法》的规定

《中华人民共和国刑法》第二百二十九条规定：“承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件，情节严重的，处5年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金。”

(五) 最高人民法院的规定

在证券市场上，证券信息披露义务人（包括中介服务机构）违反《中华人民共和国证券法》规定的信息披露义务，在提交或公布的信息文件中做出违背事实的陈述或记载，侵犯了投资者的合法权益，应承担民事赔偿责任。

第二节 注册会计师如何避免法律诉讼

注册会计师的职业性质决定了它是一个容易遭受法律诉讼的行业，那些蒙受损失的受害人总想通过起诉注册会计师尽可能使损失得以补偿。因此，法律诉讼一直是困扰着西方国家会计师职业界的一大难题，会计师行业每年不得不为此付出大量的精力、支付巨额的赔偿金、购买高昂的保险费。

注册会计师制度在我国恢复与重建已有 20 多年的历史，在 20 世纪 80 年代，人们对这一新生行业还很陌生，但进入 90 年代以来，随着注册会计师地位和作用的提高，注册会计师的知名度也越来越大。政府部门和社会公众在了解注册会计师作用的同时，对注册会计师责任的了解也在增加，因此诉讼注册会计师的案件便时有发生。近几年来，我国注册会计师行业发生了一系列震惊整个行业乃至全社会的案件。有关会计师事务所均因出具虚假报告造成严重后果而被撤销、没收财产或取消特许业务资格，有关注册会计师也被吊销资格，有的被追究刑事责任。除一些大案件之外，涉及注册会计师的中小型诉讼案更有日益上升的趋势。如何避免法律诉讼，已成为我国注册会计师非常关注的问题。

一、注册会计师减少过失和防止欺诈的措施

面对注册会计师法律责任的扩展和被控诉讼案件的急剧增加，整个注册会计师职业界都在积极研究如何避免法律诉讼。这对于提高注册会计师审计的鉴证水平，增强发现重大错误与舞弊的能力都有较大的帮助。

注册会计师要避免法律诉讼，就必须在执行审计业务时尽量减少过失行为，防止欺诈行为。而要尽可能不发生过失或防止欺诈，注册会计师就应当达到以下基本要求：

1. 增强执业独立性

前面我们强调，独立性是注册会计师审计的生命。在实际工作中，绝大多数注册会计师能够始终如一地遵循独立原则；但也有少数注册会计师忽视独立性，甚至接受可能是错误的陈述，并帮助被审计单位掩饰舞弊。

2. 保持职业谨慎

在所有注册会计师的审计过失中，最主要的是由于缺乏认真而谨慎的职业态度引起的。在执行审计业务过程中，未严格遵守独立审计准则，不执行适当的审计程序，对有关被审计单位的问题未持应有的职业谨慎，或为节省时间而缩小审计范围和简化审计程序，都会导致会计报表中的重大错报不被发现。

3. 强化执业监督

许多审计中的差错是由于注册会计师失察或未能对助理人员或其他人员进行切实的监督而发生的。对于业务复杂且重大的委托单位来说，其审计是由多

个注册会计师及许多助理人员共同配合来完成的。如果他们的分工存在重叠或间隙，又缺乏严密的执业监督，发生过失是不可避免的。

二、注册会计师避免法律诉讼的具体措施

作为注册会计师避免法律诉讼的具体措施，可以概括为以下几点：

(一) 严格遵循职业道德和专业标准的要求

正如前文所充分论述的，不能苛求注册会计师对于会计报表中的所有错报事项都要承担法律责任，注册会计师是否应承担法律责任，关键在于注册会计师是否有过失或欺诈行为。而判别注册会计师是否具有过失的关键在于注册会计师是否遵循专业标准的要求执业。因此，保持良好的职业道德，严格遵循专业标准的要求执行业务、出具报告，对于避免法律诉讼或在提起的诉讼中保护注册会计师具有无比的重要性。

(二) 建立、健全会计师事务所质量控制制度

会计师事务所不同于一般的公司、企业，质量管理是会计师事务所各项管理工作的核心和关键。如果一个会计师事务所质量管理不严，很有可能因某一个人或一个部门的原因导致整个会计师事务所遭受灭顶之灾。北京中诚会计师事务所就是其中的一个例子，该所根本没有质量管理措施，各个分所都可以中诚所的名义独立承揽业务、出具报告，致使二分所为长城公司出具虚假报告之事曝光之后，中诚所尚不知本所曾为长城公司出过报告。因此，会计师事务所必须建立、健全一套严密、科学的内部质量控制制度，并把这套制度推行到每一个人、每一个部门和每一项业务，迫使注册会计师按照专业标准的要求执业，保证整个会计师事务所的质量。

(三) 与委托人签订业务约定书

《注册会计师法》第十六条规定，注册会计师承办业务，会计师事务所应与委托人签订委托合同（即业务约定书）。业务约定书具有法律效力，它是确定注册会计师和委托人的责任的一个重要文件。会计师事务所不论承办何种业务，都要按照业务约定书准则的要求与委托人签订约定书，这样才能在发生法律诉讼时将一切口舌争辩减少到最低限度。

(四) 审慎选择被审计单位

中外注册会计师法律案例告诉我们，注册会计师如欲避免法律诉讼，必须慎重地选择被审计单位。一是要选择正直的被审计单位。如果被审计单位对其顾客、职工、政府部门或其他方面没有正直的品格，也必然会蒙骗注册会计师，使注册会计师落入它们设定的圈套。北京中诚会计师事务所就是在长城公司非法集资出现危机之时轻信长城公司谎言而被卷入的。这就要求会计师事务所接受委托之前，一定要采取必要的措施对被审计单位的历史情况有所了解，评价它的品格，弄清委托的真正目的，尤其是在执行特殊目的的审计业务时更应如此。二是对陷入财务和法律困境的被审计单位要尤为注意。中外历史上绝大部分涉及注册会计师的诉讼案，都集中在宣告破产的被审计单位。周转不灵或面临破产的公司的股东或债权人总想为他们的损失寻找替罪羊，因此对那些

已经陷入财务困境的被审计单位要特别注意。

(五) 深入了解被审计单位的业务

在很多案件中，注册会计师之所以未能发现错误，一个重要的原因就是他们不了解被审计单位所在行业的情况及被审计单位的业务。会计是经济活动的综合反映，不熟悉被审计单位的经济业务和生产经营实务，仅局限于有关的会计资料，就可能发现不了某些错误。

(六) 提取风险基金或购买责任保险

在西方国家，投保充分的责任保险是会计师事务所一项极为重要的保护措施，尽管保险不能免除可能受到的法律诉讼，但能防止或减少诉讼失败时会计师事务所发生的财务损失。我国《注册会计师法》也规定了会计师事务所应当按规定建立职业风险基金，办理职业保险。

(七) 聘请熟悉注册会计师法律责任的律师

会计师事务所所有条件的话，尽可能聘请熟悉相关法规及注册会计师法律责任的律师。在执业过程中如遇重大法律问题，注册会计师应同本所的律师或外聘律师详细讨论所有潜在的危险情况，并仔细考虑律师的建议。一旦发生法律诉讼，也应请有经验的律师参与诉讼。



第五章 审计目标与审计范围

第一节 审计总目标

审计目标是在一定历史环境下，人们通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果，它包括审计总目标和审计具体目标两个层次。本节我们先阐述审计总目标。

一、审计总目标的演变

注册会计师审计自诞生以来，从其内容发展来说，主要经历了详细审计、资产负债表审计和会计报表审计三个阶段，审计总目标也随之有所变化。

在详细审计阶段，审计总目标是通过对被审计单位一定时期内的会计记录的逐笔审查，判定有无技术错误和舞弊行为。查错防弊是此阶段的审计目标。

在资产负债表审计阶段，审计总目标是通过对被审计单位一定时期内资产负债表所有项目余额的可靠性、真实性审查，判断其财务状况和偿债能力。在此阶段，查错防弊这一目标依然存在，但已退居第二位，审计的功能从防护性发展到公证性。

在会计报表审计阶段，审计总目标是判定被审计单位一定时期内的会计报表是否公允地反映其财务状况和经营成果，并在出具审计报告的同时，提出改进经营管理的意见。在此阶段，审计目标不再局限于查错防弊和为社会提供公证，而是向管理领域有所深入和发展。此阶段的审计工作已比较有规律，且形成了一套较完整的理论和方法。

尽管审计总目标有了上述的变化，同时在现代审计中管理咨询服务、会计服务和税务服务的业务量也在日渐增加，但是注册会计师审计的主要职责始终是对被审计单位会计报表进行审计。会计报表审计是审计业务的基础，其他性质的审计业务只是会计报表审计的延伸和发展。

二、我国独立审计的总目标

关于独立审计的总目标，各国的表述略有不同。比如，美国注册会计师协会颁布的《审计准则说明书第1号》指出：“独立审计人员对会计报表的审计

目标, 是对会计报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”英国《1985年公司法》要求, 审计的目标就是在审计报告中, 对被审计单位的会计报表是否给出了真实与公允观念和遵守了《公司法》表示意见。国际审计实务委员会在国际审计准则中指出, 会计报表审计的目标是指审计人员对会计报表在所有重要方面是否按照确定的财务报告框架编制发表意见。

根据我国独立审计准则, 独立审计的总目标是对被审计单位会计报表的合法性和公允性发表意见。将审计总目标规定为对会计报表发表意见, 是因为注册会计师审计的主要业务是会计报表审计, 发表意见的对象是会计报表。而会计报表的使用者则希望注册会计师为会计报表的“合法性和公允性”做出鉴证, 以帮助他们做出有关判断或决策。

第一, 会计报表的使用者对于会计报表往往有着各自的利益, 且这种利益与被审计单位的利益大不相同。出于对自身利益的关心, 会计报表的使用者常常担心被审计单位提供带有偏见、不公正的会计报表, 为此, 他们纷纷向外部独立人员寻求鉴证。

第二, 会计报表是其使用者进行经济决策的最主要的资料来源。在进行投资、贷款和其他决策时, 会计报表使用者期望会计报表中的资料十分翔实、丰富, 并且期待注册会计师确定被审计单位是否按公认会计准则编制会计报表。

第三, 由于会计业务的处理及会计报表的编制日趋复杂, 会计报表的使用者因缺乏会计知识而难以对会计报表的质量做出评估, 所以他们要求注册会计师对会计报表的质量进行鉴证。

第四, 距离遥远的会计报表使用者往往难以直接评估会计报表的质量, 为此, 他们要么盲目相信会计报表, 要么依靠注册会计师的审计。基于对经济决策的考虑, 他们理所当然地选择后者。

根据上述总目标, 注册会计师在取得充分、适当的审计证据后, 并视其对会计报表的影响程度分别出具无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见的审计报告。注册会计师的审计报告有助于会计报表使用者了解、掌握被审计单位的财务状况和经营成果, 也有利于被审计单位改善其经营管理。

第二节 审计具体目标及其确定

审计具体目标是审计总目标的进一步具体化, 它包括一般审计目标和项目审计目标。一般审计目标是进行所有项目审计均必须达到的目标; 项目审计目标则是按每个项目分别确定的目标。具体审计目标的确定, 有助于注册会计师按照独立审计准则的要求收集充分、适当的审计证据, 并根据项目的实际情况确定应收集的证据。

一般地说, 审计具体目标必须根据被审计单位管理当局的认识和审计总目

审计知识

标来确定。

一、被审计单位管理当局对会计报表的认定

所谓认定，是指被审计单位管理当局对其会计报表所做的断言或声明。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在于确定被审计单位管理当局对其会计报表的认定是否有理由。管理当局在会计报表上的认定有些是明示性的，有些则是暗示性的。例如，A公司的资产负债表报告存货如下：

流动资产：

 存货 1 000 000

管理当局在资产负债表中这样报告存货项目，意味着它们做出了以下两项明示性的认定：(1) 存货是存在的；(2) 存货的正确余额是1 000 000元。

同时，管理当局也做出了以下三项暗示性认定：(1) 所有应报告的存货均已包括在内；(2) 所有被报告的存货都归公司所有；(3) 存货的使用不受任何限制。

最后一项暗示性认定，是根据存货被列为资产负债表中的流动资产项目和报表附注里没做任何说明而得来的。假如这些认定中的任何一项报告有误，那么会计报表就有可能存在重要错报。

实际上，管理当局对会计报表中所有的资产、负债、所有者（股东）权益、收入、费用等都作了与上述情形相类似的认定。

国际审计实务委员会1982年1月公布的《审计证据》准则指出，管理当局会计报表认定有七大类：(1) 存在；(2) 权利和义务；(3) 发生；(4) 完整性；(5) 估价；(6) 计量；(7) 表达与披露。

我国《独立审计具体准则第5号——审计证据》第十条明确规定，注册会计师通过实质性测试获取审计证据时，应当考虑以下主要事项：(1) 资产、负债在某一特定时日是否存在；(2) 资产、负债在某一特定时日是否归属被审计单位；(3) 经济业务的发生是否与被审计单位有关；(4) 是否有未入账的资产、负债或其他交易事项；(5) 资产、负债的计价是否恰当；(6) 收入与费用是否归属当期并相互配比；(7) 会计记录是否正确；(8) 会计报表项目的分类反映是否适当并前后一致。

上述各事项可归类为被审计单位管理当局对会计报表的以下五类认定：(1) 存在或发生；(2) 完整性；(3) 权利和义务；(4) 估价或分摊；(5) 表达与披露。

作为审计人员必须了解这些认定。因为管理当局在会计报表上的认定反映了管理当局在处理各项经济活动及经济事项时，遵循会计准则及相关财务会计法规的范围、程度及其结果。可以说，审计人员了解了管理当局的会计报表认定，就很容易确定每个项目的具体审计目标。一旦按这些目标收集到充分、适当的证据，弄清会计报表遵守会计准则及相关财务会计法规的实际情况，再将其同既定标准比较，得出恰当的审计结论就不难了。



(一) 存在或发生

有关“存在或发生”的认定是指：资产负债表所列的各项资产、负债、权益在资产负债表日是否存在，利润表所列的各项收入和费用在会计期间内是否确实发生。

例如，管理当局认定，在资产负债表日，资产负债表所列的存货确实存在并可供销售，所列的应付账款存在且待偿还。再如，管理当局认定，利润表所列的销售收入反映了本期实际发生的商品或劳务的交易。审计人员如果查出有未曾发生的虚构的销售列入本期收入中，或者有其他期间的销售列入本期收入中，就说明管理当局违反了“存在或发生”认定的要求，因而其认定是错误的。

“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（如不存在的项目或不曾发生的交易结果）挤入了会计报表。它主要与会计报表组成要素的高估（也称“夸大错误”）有关。

(二) 完整性

有关“完整性”认定是指：在会计报表中应该列示的所有交易和项目是否都列入了。

对列示在会计报表上的每个项目，管理当局都暗示性地认定：所有有关的交易和事项都已包括在内。比如，管理当局认定：存货余额 1 000 000 元中包括了所有存货交易的结果。再比如，管理当局认定：全部商品和劳务的销售交易均已登记入账并列入会计报表。还比如，管理当局认定：资产负债表中所列的“应付票据”项目包括企业全部的同类负债。审计人员如果查出有些已发生的销售业务未登记入账，有些存货交易的结果被遗漏，或者所列的“应付票据”项目并未包括企业所有的同类负债，那么就说明管理当局违反了“完整性”认定的要求。

“完整性”的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者省略了。可见，“完整性”认定与“存在或发生”认定正好相反，它主要与会计报表的组成要素的低估（也称“缩小错误”）有关。

(三) 权利和义务

有关“权利和义务”认定是指：在某一特定日期，各项资产是否确属公司的权利，各项负债是否确属公司的义务。

这项认定通常涉及所有权权利和法律义务问题。例如，管理当局暗示性地认定，公司拥有资产负债表上所列的现金、存货及其他资产，应付账款和其他负债则是公司的法律义务。

“权利和义务”认定也涉及资产使用权和非法律义务的负债问题。比如，承租人根据租赁计划，有权使用所有权仍归出租人的租赁资产；短期性的退休金成本就是一项非法律义务的负债。

应当指出的是，前二项认定与资产负债表和损益表的组成要素都有关，而这里的“权利和义务”认定却只与资产负债表的组成要素有关。

(四) 估价或分摊

有关“估价或分摊”认定是指：各项资产、负债、所有者权益、收入和费用等要素是否按适当的金额列入会计报表中。

有关金额在会计报表中列示是否适当，不仅取决于这一金额的确定是否遵守了公认会计原则，而且还取决于在数学上或文书处理上无错误。如某金额的确定遵守了公认会计原则，并且在数学上正确无误，就说明这一金额是适当的。

与公认会计原则有关的认定，既可能涉及总值，也可能涉及净值。比如，“应收账款”通常既列报到期应向顾客收取的总值，同时还列报考虑备抵坏账后的净值。再比如，固定资产既列报原始成本，也列报扣除累计折旧后的净值。

数学上的正确性不仅包括各种账簿的登记和数字加总工作正确，还包括有关项目（如应计事项和折旧等）计算的正确性。在实务中，也有些审计人员把“估价或分摊”认定只局限于公认会计原则，而把数学上（或文书处理上）的精确性单独作为一种认定。本书将数学精确性包括在“估价或分摊”认定之中。

总之，“估价或分摊”认定包括三个方面的内容：（1）总值估价；（2）净值估价；（3）计算精确性。

“估价或分摊”认定还涉及管理当局会计估计的合理性。

（五）表达与披露

有关“表达与披露”的认定是指：会计报表上的特定组成要素是否被适当地加以分类、说明和披露。

在会计报表上，管理当局暗示性地认定所有内容都表达适当，且披露充分。

以存货为例来说，假如存货的使用受到限制而在会计报表的附注中又没有披露这一情况，就属于违反了这一认定的要求。再如，未限制使用的存货被归类到非流动资产项下，也属于违反这类认定的要求。

表 5-1 汇总列示了上述五类管理当局认定。

表 5-1 管理当局会计报表认定种类及其性质

| 认定种类 | 性 质 |
|----------|---|
| 1. 存在或发生 | ①各项资产、负债及所有者权益在特定日期均存在，所有已进行会计记录的交易在特定期间均已发生 |
| 2. 完整性 | ②在会计报表中所有应列示的交易和事项均已列入 |
| 3. 权利和义务 | ③在特定日期，各项资产均属公司的权利，各项负债均是公司的义务 |
| 4. 估价或分摊 | ④各项资产、负债、所有者权益、收入和费用等要素均已按适当的方法进行计价，列入会计报表的金额正确 |
| 5. 表达与披露 | ⑤会计报表上的特定组成要素已被适当地加以分类、说明和披露 |

二、具体审计目标

以上在明确了审计总目标后，紧接着就说明管理当局在会计报表上的五类认定，这是因为五类认定是确定每个账户具体审计目标的出发点。根据管理当局认定推论得出的具体审计目标的项数，应比管理当局的认定更多一些，以便进一步为审计人员收集充分、适当的证据和发表恰当的审计意见，提供较为直接和详细的指引。

前已述及，一般审计目标适用于所有项目的审计，项目审计目标则只适用于某一特定项目的审计。而通常情况下，只有了解了一般审计目标，方能据以确定项目审计目标。在审计实务中，一般审计目标包括以下几个方面：

1. 总体合理性。具体审计目标可分为两类：一是总体合理性目标；二是其他具体目标。总体合理性目标是指审计人员须先根据他所掌握的有关被审计单位的全部信息，评价某账户余额的合理性。审计人员如对总体合理性目标不满意，那么他就可能将更多的注意力放在影响总体合理性的一个或几个其他具体目标上。总体合理性测试的目的，在于帮助审计人员评价账户余额中是否有重要错报。一般性测试则是为了评价其他具体目标是否可能达到，并协助规划、收集更为详细的证据的方式而进行的。

2. 真实性——所列余额真实。这一目标是由管理当局关于“存在或发生”的认定推论得出。

3. 完整性——发生的金额均已包括。这一目标是由管理当局关于“完整性”的认定推论得出。

4. 所有权——所列金额确属公司所有。这一目标是由管理当局关于“权利和义务”的认定推论得出。

5. 估价——所列金额均经正确估价和计量。

6. 截止——接近资产负债表日的交易已记入适当的期间。截止测试的目标是确定交易是否记入恰当的期间。

7. 机械准确性。机械准确性目标所关心的是有关账表资料、数字、计算、加总及勾稽关系的正确性。

上述5、6、7三项具体目标是由管理当局关于“估价或分摊”的认定推论得出的。

8. 披露——会计报表中恰当地反映了账户余额和相应的披露要求。

9. 分类——所列金额的分类恰当。分类目标在于确定每个项目和每个账户记录是否在会计报表中恰当列示。比如，负债必须分为流动负债和长期负债，附属公司、主管和董事的欠款必须同顾客的欠款区分开。被审计单位的会计科目表，是审计人员确定被审计单位的账户分类是否正确的基本依据。

上述8、9两项具体目标是由管理当局关于“表达与披露”的认定推论得出的。

下面以存货为例，进一步说明由管理当局会计报表认定，推论得出具体审计目标的过程（见表5-2）。

表 5-2 显示, 由每一类认定推论出来的审计目标项数可能不相同。但审计人员必须牢记, 具体的审计目标总是针对被审计单位的具体情况而确定的。审计人员在确定目标时, 应充分考虑以下基本因素: (1) 被审计单位的经营状况; (2) 被审计单位经济活动的性质; (3) 被审计单位所属行业的特殊会计实务等。比如, 某被审计单位现金中有一部分是外币, 则须在审计现金时额外增加有关外币的具体审计目标。

在审计过程中, 审计人员应紧紧围绕具体审计目标收集证据。把这些证据累积起来, 审计人员就可对管理当局的任何认定是否正确下结论。再把对每个认定的结论综合起来, 审计人员就可对整个会计报表的合法性和公允性发表意见了。

表 5-2 A 公司管理当局认定与具体审计目标

| 管理当局认定 | 具体审计目标 | |
|----------|----------|--|
| | 一般审计目标 | 运用于存货的项目审计目标 |
| | 1. 总体合理性 | 全部存货及销售成本合理, 无重要错报 |
| | | 其他特定目标 |
| 1. 存在或发生 | 2. 真实性 | 资产负债表日, 已记录的全部存货均存在 |
| 2. 完整性 | 3. 完整性 | 现有存货均盘点并计入存货总额 |
| 3. 权利和义务 | 4. 所有权 | ① 公司对所有存货均拥有所有权 ② 存货未作抵押 |
| 4. 估价或分摊 | 5. 估价 | ① 账面存货量与实有实物数量相符, 用以估价存货的价格无重大错误, 单价与数量的乘积正确, 详细数据的加总正确 ② 当存货的可变现净值减少时, 已冲减存货价值 |
| | 6. 截止 | ① 年末采购截止是恰当的 ② 年末销售截止是恰当的 |
| | 7. 机械准确性 | 存货项目的总计数与总账一致 |
| 5. 表达与披露 | 8. 披露 | ① 存货主要种类和估价基础已揭示 ② 存货的抵押或转让已作揭示 |
| | 9. 分类 | 存货已恰当地分为原材料、在产品和产成品等几类 |

第三节 审计过程与审计目标的实现

确定审计目标后, 注册会计师就可以开始收集审计证据, 以实现审计总目标和各项具体审计目标。而审计证据的收集是在审计过程中实现的, 因此, 审计目标的实现与审计过程密切相关。所谓审计过程, 是指审计工作从开始到结束的整个过程, 一般包括三个主要的阶段, 即计划阶段、实施审计阶段和审计

完成阶段。

一、计划阶段

计划阶段是整个审计过程的起点。对于任何一项审计工作，为了如期实现审计目标，注册会计师都必须在具体执行审计程序之前，制定科学、合理的计划。科学、合理的计划可以帮助注册会计师有的放矢地去审查、取证，形成正确的审计结论，从而实现审计目标；可以使审计成本保持在一种合理的水平上，提高审计工作的效率。一般地讲，计划阶段的主要工作包括：调查了解被审计单位的基本情况；与被审计单位签订业务约定书；初步评价被审计单位的内部控制；确定重要性；分析审计风险；编制审计计划等。

二、实施审计阶段

实施审计阶段是根据计划阶段确定的范围、要点、步骤、方法，进行取证、评价，借以形成审计结论，实现审计目标的中间过程。它是审计全过程的中心环节，其主要工作包括：对被审计单位内部控制的建立及遵守情况进行控制测试，根据测试结果修订审计计划；对会计报表项目的数据进行实质性测试，根据测试结果进行评价和鉴定。上述两项工作之间有着密切的关系。如果注册会计师认为被审计单位内部控制的可靠程度较高，则实质性测试工作就可以大大减少；反之，实质性测试工作则大大增加。但不管何时，实质性测试工作必不可少。

三、审计完成阶段

审计完成阶段是实质性的项目审计工作的结束，其主要工作有：整理、评价执行审计业务中收集到的审计证据；复核审计工作底稿，审计期后事项；汇总审计差异，并提请被审计单位调整或作适当披露；形成审计意见，编制审计报告。为了实现审计目标，注册会计师必须正确运用专业判断，综合所收集到的各种证据，根据独立审计准则，形成适当的审计意见，出具审计报告。

第四节 审计业务约定书与审计范围

一、审计业务约定书的定义与作用

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

审计业务约定书具有经济合同的性质，一经约定双方签字认可，即成为会计师事务所与委托人之间在法律上生效的契约，具有法定约束力。

签署审计业务约定书的目的是为了明确约定双方的责任与义务,促使双方遵守约定事项并加强合作,以保护会计师事务所与委托人的利益。在注册会计师的审计实践中,审计业务约定书有以下几个方面的作用:

第一,审计业务约定书可以增进会计师事务所与委托人之间的了解,尤其使被审计单位了解注册会计师的审计责任及需要提供的合作。

第二,审计业务约定书可作为委托人鉴定审计业务完成情况,及会计师事务所检查委托人约定义务履行情况的依据。

第三,如果出现法律诉讼,审计业务约定书是确定会计师事务所和委托人双方应负责任的重要证据。

二、签署审计业务约定书之前应做的工作

会计师事务所承接任何一项审计业务,都应当与委托人签署审计业务约定书。为了指导会计师事务所搞好审计业务约定书的签订工作,财政部发布了《独立审计具体准则第2号——审计业务约定书》。该准则要求,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、协助的工作等约定事项进行商议。

(一) 明确审计业务的性质和范围

会计师事务所在和委托人签约前,首要的工作是使双方对审计业务的性质、范围取得一致的看法。审计业务一般有年度报表审计、专项审计和期中审计等。如果注册会计师的审计范围受到限制,注册会计师就无法获取充分、适当的审计证据,也就无法对被审计单位会计报表的合法性和公允性发表意见。

(二) 初步了解被审计单位的基本情况

注册会计师通过对被审计单位基本情况的了解,一方面可以确定是否接受委托人的委托;另一方面可以安排进一步的审计工作。注册会计师应了解的被审计单位的基本情况,包括:(1)业务性质、经营规模和组织结构;(2)经营情况和经营风险;(3)以前年度接受审计的情况;(4)财务会计机构及工作组织;(5)其他与签订审计业务约定书相关的事项。

(三) 会计师事务所评价专业胜任能力

会计师事务所评价的内容包括三个方面:一是评价执行审计的能力(确定审计小组的关键成员和考虑在审计过程中向外界专家寻求协助的需要);二是评价独立性;三是评价保持应有谨慎的能力。如果会计师事务所不具备专业胜任能力,应当拒绝接受委托。

(四) 商定审计收费

由于计时收费的主要因素是审计业务所需要的工作时间,因此,会计师事务所应当估计工时,以便与委托人商定审计收费。在确定收费时,会计师事务所应当考虑以下因素,以客观反映为客户提供专业服务的价值:(1)专业服务所需的知识和技能;(2)所需专业人员的水平和经验;(3)每一专业人员提供服务所需的时间;(4)提供专业服务所需承担的责任。在专业服务得到良好的

计划、监督及管理的前提下，收费通常以每一专业人员适当的小时费用率为基础计算。

(五) 明确被审计单位应协助的工作

在注册会计师实施现场审计之前，被审计单位应当将所有的会计资料准备齐全；而在审计过程中，被审计单位的财会人员应当对注册会计师的询问给予解释和配合，并在适当的地方为注册会计师代编工作底稿。

三、审计业务约定书的内容

会计师事务所就上述问题与委托人协商一致后，即可指派人员起草审计业务约定书。起草完毕的审计业务约定书一式两份，会计师事务所一方的签署人应当是事务所的法人代表或其授权代表，被审计单位一方的签署人应当是其法人代表或授权代表，审计业务约定书还应当同时加盖约定双方的印章。任何一方如需修改、补充审计业务约定书，应以适当方式获得对方的确认。

审计业务约定书在审计约定事项完成后，归入审计业务档案。

审计业务约定书的内容和格式，可因每一个被审计单位而有所不同，但一般应包括以下基本内容：

1. 签约双方的名称。

2. 委托目的，即说明委托人委托会计师事务所的目的或用意。

3. 审计范围。如为会计报表审计，应明确所审会计报表的名称及其涵盖的日期或期间；如为其他专项审计，应说明相应的审计范围。

4. 会计责任与审计责任。在审计业务约定书中约定双方责任不但可以确认会计师事务所的工作，而且还可提请被审计单位明晰其应负的责任。审计责任是指注册会计师应依照独立审计准则出具审计报告，并对发表的意见负责；而被审计单位的会计责任是指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、合法和完整。

5. 签约双方的义务。会计师事务所应当履行的主要义务有两个方面：第一，按照约定时间完成审计业务，出具审计报告；第二，对在执行业务过程中获悉的商业秘密保密。被审计单位应当履行的义务主要有：第一，及时提供注册会计师审计所需要的全部资料；第二，为注册会计师的审计提供必要的条件及合作；第三，按照约定条件，及时足额支付审计费用。

6. 出具审计报告的时间要求。

7. 审计报告的使用责任。审计报告的使用应当与委托目的相关，委托人须正确使用。如使用不当而造成后果，与会计师事务所和注册会计师无关。

8. 审计收费。审计业务约定书应当明确该审计收费的计费依据、计费标准及付费方式与时间。

9. 审计业务约定书的有效期间。确定有效期间即为明确约定书的生效日和失效日。

10. 违约责任。

11. 签约时间。

12. 其他有关事项。如委托业务涉及会计咨询时,应在约定书中写明约定双方各自的职责;如会计师事务所首次接受委托业务时,还应考虑期初余额的审计责任及如何与前任注册会计师沟通等事项。

四、审计范围

审计范围是指审计对象涉及的领域和内容。由于审计对象是被审计单位全部或部分的经营活动,而经营活动的载体主要是会计资料,因此反映经济活动的会计资料应是审计的范围。

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实施审计程序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。具体来说,包括以下几方面的内容:

1. 确定基础性会计记录和其他资料中所包含的信息是否可靠,是否能够成为编制会计报表的依据。注册会计师的判断可以采用以下两种方式:第一,控制测试,即对被审计单位与生成会计信息有关的内部控制设计和执行的有效性进行了解,并对该内部控制是否得到一贯遵循加以测试。通过对内部控制的了解和测试,注册会计师一方面可以初步评价被审计单位提供的基础性会计记录等资料的可靠性和充分性;另一方面可以据此确定其他审计程序的性质、范围和实施时间。第二,实质性测试,即在控制测试的基础上,运用检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性复核等方法,对被审计单位会计报表项目余额进行的实质性测试。实质性测试通常按照会计报表项目或业务循环,采用抽样方法进行。

2. 确定有关信息、资料是否在会计报表中得到恰当的反映。这可以通过以下两点来衡量:第一,将会计报表与其他来源的资料相比较,以了解其中记载的事项和业务是否在会计报表中得到了恰当的反映。第二,参考被审计单位管理人员在编制会计报表时所做的判断,评价会计政策的选择和应用是否符合一贯性原则,评价信息资料的分类方式、表达方式是否恰当。

3. 考虑以下影响注册会计师形成审计结论的因素:(1)由于判断贯穿于注册会计师工作的全过程,如被审计单位内部控制完善程度的判断、会计报表编制公允程度的判断等;又由于注册会计师可能得到的证据有很多是说服力而非结论性的,因此绝对肯定的审计意见是难以形成的。(2)由于审计工作的测试性质和其固有的局限性,以及内部控制固有的局限性等因素的影响,在注册会计师形成审计意见时,仍然存在某些重要的错报、漏报未被发现的可能性,亦即存在审计风险。因此,当发现可能存在错误和舞弊的迹象,并可能会因此而导致会计报表反映严重失实时,注册会计师必须追加审计程序,以证实问题或排除疑点。(3)如果审计在范围上受到重要的局部限制,以致使注册会计师不能或难以确定所发现的问题对会计报表的影响,注册会计师应根据被限制审计的范围对会计报表整体反映影响程度等具体情况,出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

第六章 审计证据与审计工作底稿

第一节 审计证据

要实现审计目标，必须收集和评价审计证据。注册会计师形成任何审计结论和意见都必须以合理的证据作为基础，否则，审计报告就不可信赖。因此，审计证据是审计中的一个核心概念。各国所发布的审计准则都很强调审计证据对审计意见的重要性。比如，美国注册会计师协会发布的《公认审计准则》中“外勤工作准则”第三条规定：“审计人员应通过检查、观察、询问和函证等方法，获取充分、适当的审计证据，以便对被审计会计报表发表意见提供合理的基础。”国际审计实务委员会发布的《国际审计准则——审计证据》和《国际审计准则——审计证据——特定项目的额外考虑》，对有关审计证据的工作要求作了具体说明。为了规范我国注册会计师获取和评价、利用审计证据，保证审计证据的充分性和适当性，中国注册会计师协会根据《独立审计基本准则》，拟订了《独立审计具体准则第5号——审计证据》，经财政部批准予以实施。注册会计师应按该准则的要求，做好审计证据的获取和整理分析工作。

一、审计证据的种类

审计证据是指注册会计师在执行审计业务过程中，为了形成审计意见所获取的证据。

在审计实务中，通常是针对每项会计报表的认定来获取证据。有关某项认定（如存货的存在）的审计证据，不得用于代替有关另一项认定（如计价）应获取的审计证据。实质性测试程序的性质、时间和范围随认定的不同而变化。有些情况下，某项测试可为多项认定提供审计证据，比如应收账款的函证可为应收账款的存在和计价提供审计证据。可见，不同程序可提供不同的审计证据，而不同的审计证据可用来证实不同的报表认定。注册会计师必须了解审计证据的种类，以便针对不同性质的认定来选择最适当的方法，以获取充分、适当的审计证据。

关于审计证据的种类，国际审计实务委员会发布的《国际审计准则——审计证据》将其分为会计报表所依据的原始凭证与会计记录、其他来源的佐证信

息两大类。审计证据在美国注册会计师协会发布的《审计准则说明书第 32 号》中被称为“证据事项”。该说明书指出，证据事项包括两类：（1）所依据的会计资料；（2）佐证信息。而佐证信息的主要种类有：①实物证据；②文书证据；③书面声明书；④函证；⑤口头证据；⑥数学性证据；⑦分析性证据。

一般而言，注册会计师所获取的审计证据可以按其外形特征分为实物证据、书面证据、口头证据和环境证据四大类。

（一）实物证据

实物证据是指通过实际观察或盘点所取得的、用以确定某些实物资产是否确实存在的证据。例如，库存现金的数额可以通过监盘加以验证，各种存货和固定资产可以通过监盘的方式证明其是否确实存在。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，但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。例如，年终盘点的存货可能包括其他企业寄售或委托加工的部分，或者已经销售而等待发运的商品。再者，通过对某些实物资产的清点，虽然可以确定其实物数量，但质量好坏（它将影响到资产的价值）有时难以通过实物清点来加以判断。因此，对于取得实物证据的账面资产，还应就其所有权归属及其价值情况另行审计。

（二）书面证据

书面证据是注册会计师所获取的各种以书面文件为形式的一类证据。它包括与审计有关的各种原始凭证、会计记录（记账凭证、会计账簿和各种明细表）、各种会议记录和文件、各种合同、通知书、报告书及函件等。在审计过程中，注册会计师往往要大量地获取和利用书面证据，因此书面证据是审计证据的主要组成部分，也可称之为基本证据。

书面证据按其来源可以分为外部证据和内部证据两类。

1. 外部证据

外部证据是由被审计单位以外的机构或人士所编制的书面证据。它一般具有较强的证明力。

外部证据又包括由被审计单位以外的机构或人士编制，并由其直接递交注册会计师的外部证据，以及由被审计单位以外的机构或人士编制，但为被审计单位持有并提交注册会计师的书面证据两种。前者如应收账款函证回函，被审计单位律师与其他独立的专家关于被审计单位资产所有权和或有负债等的证明函件，保险公司、寄售企业、证券经纪人的证明等，此类证据不仅由完全独立于被审计单位的外界机构或人员提供，而且未经被审计单位有关职员之手，从而排除了伪造、更改凭证或业务记录的可能性，因而其证明力最强；后者如银行对账单、购货发票、应收票据、顾客订购单、有关的契约、合同等，由于此类证据已经过被审计单位职员之手，在评价其可靠性时，注册会计师应考虑被涂改或伪造的难易程度及其已被涂改的可能性。当获取的书面证据有被涂改或伪造的痕迹时，注册会计师应予以高度警觉。尽管如此，在一般情况下，外部证据仍是较被审计单位的内部证据更具证明力的一种书面证据。

此外，在外部证据中，往往还包括注册会计师为证明某个事项而自己动手

编制的各种计算表、分析表等。

2. 内部证据

内部证据是由被审计单位内部机构或职员编制和提供的书面证据。它包括被审计单位的会计记录、被审计单位管理当局声明书,以及其他各种由被审计单位编制和提供的有关书面文件。

一般而言,内部证据不如外部证据可靠。但如果内部证据在外部流转,并获得其他单位或个人的承认(如销货发票、付款支票等),则具有较强的可靠性。即使只在被审计单位内部流转的书面证据,其可靠程度也因被审计单位内部控制的好坏而异。若内部证据(如收料单与发料单)经过了被审计单位不同部门的审核、签章,且所有凭据预先都有连续编号并按序号依次处理,则这些内部证据也具有较强的可靠性;相反,若被审计单位的内部控制不健全,注册会计师就不能过分地信赖其内部自制的书面证据。

(1) 会计记录。会计记录包括各种自制的原始凭证、记账凭证、账簿记录等,它是注册会计师取自被审计单位内部的一类非常重要的审计证据。注册会计师在检查会计报表项目时,往往需追溯检查被审计单位的会计账簿和各种凭证。他们通常需由分类账追查至日记账与记账凭证,然后再追查至支票、发票及其他原始凭证。会计记录的可靠性,主要取决于被审计单位在填制时内部控制的完善程度。例如,注册会计师要查明所审计年度内被审计单位出售的一台机器设备是否经适当记载时,首先要查阅固定资产明细账,检查机器设备在持有年度内的累计折旧额是否等于出售时所转销的“累计折旧”的账面金额,并检查明细账上所列的原始成本金额是否与出售时贷记“固定资产”账户的金额一致,同时还应检查出售所得的货币收入是否已恰当地记入现金或银行存款日记账。假如固定资产明细账、总账和日记账分别由三位职员独立负责,或由具有良好内部控制的电子计算机系统所产生,且各种证据彼此一致,则这些证据就能强有力地证明:机器设备的出售业务已经被恰当地记录。至于注册会计师是否需进一步检查某些有关文件,诸如核准出售的通知书等,则应视机器设备所涉及金额的相对重要性和其他审计环境而定。

除各种会计凭证、会计账簿外,可作为这一类审计证据的还有被审计单位编制的各种试算表和汇总表等。

(2) 被审计单位管理当局声明书。被审计单位管理当局声明书是注册会计师从被审计单位管理当局所获取的书面声明,其主要内容是以书面的形式确认被审计单位在审计过程中所做的各种重要的陈述或保证。被审计单位管理当局声明书属于可靠性较低的内部证据,不可替代注册会计师实施其他必要的审计程序。

(3) 其他书面文件。其他书面文件是指被审计单位提供的其他有助于注册会计师形成审计结论和意见的书面文件,如被审计单位管理当局声明书中所提及的董事会及股东大会会议记录,重要的计划、合同资料,被审计单位的或有损失,关联方交易等。

(三) 口头证据

口头证据是被审计单位职员或其他有关人员对外注册会计师的提问进行口头答复所形成的一类证据。通常在审计过程中，注册会计师会向被审计单位的有关人员询问会计记录、文件的存放地点，采用特别会计政策和方法的理由，收回逾期应收账款的可能性等。对于这些问题的口头答复，就构成了口头证据。一般而言，口头证据本身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一些重要的线索，从而有利于对某些需审核的情况做进一步的调查，以收集到更为可靠的证据。例如，注册会计师在对应收账款进行账龄分析后，可以询问应收账款负责人对收回逾期应收账款的可能性的意见。如果其意见与注册会计师自行估计的坏账损失基本一致，则这一口头证据就可成为证实注册会计师有关坏账损失判断的重要证据。

在审计过程中，注册会计师应把各种重要的口头证据尽快做成记录，并注明是何人、何时、在何种情况下所做的口头陈述，必要时还应获得被询问者的签名确认。相对而言，不同人员对同一问题所做的口头陈述相同时，口头证据具有较高的可靠性。但在一般情况下，口头证据往往需要得到其他相应证据的支持。

(四) 环境证据

环境证据也称状况证据，是指对被审计单位产生影响的各种环境事实。具体而言，它又包括以下几种：

1. 有关内部控制情况

如果被审计单位有着良好的内部控制，就可增加其会计资料的可靠程度。也就是说，当注册会计师确认被审计单位有良好的内部控制，且其日常管理又一贯地遵守其内部控制中有关的规定时，就可认为被审计单位现行的内部控制为会计报表项目的可靠性提供了强有力的证据。注册会计师就被审计单位的会计报表发表有无重大错报、漏报的意见时，一方面要依赖于被审计单位内部控制的完善程度；另一方面又要依赖于注册会计师所实施的有关会计报表信息的实质性审计。此外，被审计单位内部控制的完善程度还决定着注册会计师所需的从其他各种渠道收集的审计证据的数量。内部控制越健全、越严密，所需的其他各类审计证据就越少；否则，注册会计师就必须获取较大数量的其他审计证据。

2. 被审计单位管理人员的素质

被审计单位管理人员的素质越高，则其所提供的证据发生差错的可能性就越小。例如，当被审计单位会计人员的素质较高时，其会计记录就不容易发生错误。因此，会计人员的素质对会计资料的可靠性会产生影响。

3. 各种管理条件和管理水平

良好的管理条件和较高的管理水平，也是影响其所提供证据的可靠程度的一个重要因素。

必须指出，环境证据一般不属于基本证据，但它可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，是注册会计师进行判断所必须掌握的资料。

尽管上述各种证据可用来实现各种不同的审计目标，但是对每一具体账户及其相关的认定来说，注册会计师则应选择能以最低成本实现全部审计目标的证据，力求做到证据收集既有效又经济。

证据种类与具体审计目标的关系如表 6-1 所示。

表 6-1 证据种类与具体审计目标的关系

| 证据种类 | 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 |
| 1. 实物证据 | | √ | √ | | √ | √ | | | |
| 2. 书面证据 | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 3. 口头证据 | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | √ | √ |
| 4. 环境证据 | √ | | | | | | | | |

二、审计证据的特性

《独立审计具体准则第 5 号——审计证据》第五条指出：“注册会计师执行审计业务，应当在取得充分、适当的审计证据后，形成审计意见，出具审计报告。注册会计师应当运用专业判断，确定审计证据是否充分、适当。”这里的充分和适当正是审计证据的两大特性。

《国际审计准则——审计证据》对审计人员如何考虑审计证据的充分性和适当性作出了规定。该准则第十条指出：“审计人员在运用控制测试（即符合性测试）获取审计证据时，应考虑审计证据的充分性和适当性，以支持控制风险的估计水平。”第十二条还指出：“审计人员在运用实质性程序（即实质性测试）获取审计证据时，应将来源于这些程序的审计证据的充分、适当性，同来源于控制测试的有关证据结合起来考虑，以支持会计报表认定。”第十八条指出：“如果审计人员无法获取充分、适当的审计证据，应视情况发表保留意见或无法表示意见。”

下面分别说明审计证据的充分性和适当性：

（一）审计证据的充分性

审计证据的充分性又称为足够性。按照准则的定义，它是指审计证据的数量能足以支持注册会计师的审计意见。因此，它是注册会计师为形成审计意见所需审计证据的最低数量要求。

客观公正的审计意见必须建立在有足够数量的审计证据的基础之上，但是这并不是说审计证据的数量越多越好。为了使注册会计师进行有效率、有效益的审计，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。因此，每一审计项目对审计证据的需要量，以及取得这些证据的途径和方法，应当根据该项目的具体情况来定。在某些情况下，由于时间、空间或成本的限

制，注册会计师不能获取最为理想的审计证据时，可考虑通过其他的途径或用其他的审计证据来替代。注册会计师只有通过不同的渠道和方法取得他认为足够的审计证据时，才能据以发表审计意见。

按照《独立审计具体准则第5号——审计证据》的要求，注册会计师判断审计证据是否充分、适当，应当考虑下列主要因素：(1) 审计风险；(2) 具体审计项目的重要性；(3) 注册会计师及其业务助理人员的审计经验；(4) 审计过程中是否发现错误或舞弊；(5) 审计证据的类型与获取途径。

1. 审计风险

审计风险由固有风险、控制风险和检查风险三部分组成。这里，注册会计师判断审计证据是否充分、适当应考虑的是固有风险和控制风险。一般来说，如果注册会计师对会计报表层和账户余额或某类交易层固有风险的性质估计得严重，其风险水平估计得很高，那么所需收集的证据的数量就多；反之，所需收集的证据的数量就少。可见，注册会计师对固有风险的估计水平与所需证据的数量是同向变动关系。控制风险对证据数量的影响也是如此。固有风险和控制风险具体又受以下因素的影响：

(1) 项目的性质。如果所审计的项目具有投机冒险的性质，则注册会计师的审计就要冒很大的风险。由于这类情况多发生在新创立的被审计单位，因此注册会计师在对新创立的被审计单位进行审计时，应做好有关的调查工作，在第一次进行审计时要有意识地提高审计证据的质量，增加审计证据的数量。

(2) 内部控制的性质和强弱。一般而言，内部控制越健全，其审计的相对风险就越小；反之，被审计单位的内部控制越薄弱，其审计的相对风险就越大。因此，当发现被审计单位的内部控制出现重要弱点乃至失控时，注册会计师必须加倍注意，获取充分、适当的审计证据，以降低其因内部控制存在缺陷所带来的审计风险。

(3) 业务经营性质。被审计单位的经济业务越复杂，审计的相对风险就越大。有时注册会计师虽然能收集到很多也很有力的审计证据，但仍难以证明经济业务的实质，在这种情况下，注册会计师往往需冒很大的审计风险。因此，承接审计业务时，注册会计师应充分估计这一风险，采取相应的措施以防患于未然；在审计过程中如发现这种情况，也要及时采取必要的措施进行相应处理。

(4) 管理当局的可信赖程度。当被审计单位管理当局的可信赖程度较差甚至根本不可信赖时，最容易发生重大案件，因此注册会计师应格外注意这一方面的迹象。例如，当股东对被审计单位管理部门不满或怀疑管理人员有舞弊行为时，均有可能是管理部门不可信赖所致。注册会计师在审计过程中如遇到这种情况，则应注意提高警惕。

(5) 财务状况。当被审计单位的财务状况不佳时，有时可能会采用不正当的手段来加以掩饰。例如，当被审计单位经营亏损或资金周转困难时，可能会延期注销坏账损失和废旧存货，或故意漏列负债等。在这种情况下，注册会计师必须注意提高审计证据的质量或适当增加审计证据的数量。

(6) 时常更换会计师事务所。若被审计单位经常无正当理由更换会计师事务所及其注册会计师时,大多数是因为其对审计报告不满。在这种情况下,接任的会计师事务所及其注册会计师就要冒很大的审计风险。此时,接任的注册会计师往往需提高审计证据的质量或相对增加审计证据的数量。

2. 具体审计项目的重要性

越是重要的审计项目,注册会计师就越需获取充分的审计证据以支持其审计结论或意见;否则一旦出现判断错误,就会影响注册会计师对审计整体的判断,从而导致注册会计师的整体判断失误。相对而言,对于不太重要的审计项目,即使注册会计师出现判断上的偏差,也不至于引发注册会计师的整体判断失误,故此时注册会计师可减少审计证据的数量。

3. 注册会计师及其业务助理人员的审计经验

丰富的审计经验,可使注册会计师及其助理人员从较少的审计证据中判断出被审事项是否存在错误或舞弊行为。相对来说,此时就可减少对审计证据数量的依赖程度;相反,当注册会计师及其助理人员缺乏审计经验时,少量的审计证据就不一定能使其发现被审事项是否存在错误或舞弊行为,因而应增加审计证据的需要量。

4. 审计过程中是否发现错误或舞弊

一旦审计过程中发现了被审事项存在错误或舞弊的行为,则被审计单位财务会计报表存在问题的可能性就增加,因此注册会计师需增加审计证据的数量,以确保能做出合理的审计结论,形成恰当的审计意见。

5. 审计证据的类型与获取途径

如果大多数审计证据都是从独立于被审计单位的第三者所获取的,而且这些证据本身不易伪造,则审计证据的质量就较高。相对而言,注册会计师所获取的审计证据的数量就可减少;反之,审计证据的数量就应增加。

此外,注册会计师判断证据充分性还应考虑:(1) 经济因素。经济问题虽然不是影响证据充分性的重要因素,但却必须加以考虑。由于审计工作受到成本—效益原则的限制,注册会计师必须以合理的时间和合理的成本取得充分的证据,因此,注册会计师常常面临一种决策,那就是增加时间和成本能否给审计证据的数量和质量带来相当的效益。如注册会计师增加时间和成本之后,并没有带来相应的效益,就应考虑采取更有效的审计程序来收集高质量的、足够的证据。(2) 总体规模与特征。在现代审计中,对很多会计报表项目都采用抽样的方法来收集证据。通常,抽样总体规模越大,所需证据的数量就越多。这里的总体规模是指包括在总体中的项目数量,比如赊销交易数、应收账款明细账数量及账户余额的金额数量等。总体的特征是指总体中各组成项目的同质性或变异性。注册会计师对不同质的总体可能比对同质的总体需要较大的样本量和更多的佐证信息。注册会计师可以用统计基础和非统计基础来完成抽样。

(二) 审计证据的适当性

按照审计准则的定义,审计证据的适当性是指审计证据的相关性和可靠性。前者是指审计证据应与审计目标相关联;后者是指审计证据应能如实地反

映客观事实。

审计证据的充分性和适当性密切相关。审计证据的适当性会影响其充分性。一般而言,审计证据的相关与可靠程度越高,则所需审计证据的数量就可减少;反之,审计证据的数量就要相应增加。

1. 审计证据的相关性

注册会计师只能利用与审计目的相关联的审计证据来证实被审计单位所认定的事项。例如,存货监盘结果只能证明存货是否存在,是否有毁损及短缺,而不能证明存货的计价和所有权的情况。

一般而言,注册会计师通过控制测试获取审计证据时,应考虑的相关事项包括:内部控制设计是否合理;内部控制执行是否有效;内部控制在所审计的会计期间是否得到一贯遵守。

注册会计师通过实质性测试获取审计证据时,应考虑的相关事项主要包括:资产或负债在某一特定时日是否存在;资产或负债在某一特定时日是否归属于被审计单位;经济业务的发生是否与被审计单位有关;是否有未入账的资产、负债或其他交易事项;会计记录金额是否恰当;资产或负债的计价是否恰当;收入与费用的配比是否恰当;会计报表项目的分类反映是否恰当并前后一致。

2. 审计证据的可靠性

审计证据的可靠性受其来源、及时性和客观性的影响。不同来源的审计证据的可靠程度通常可用下述标准来判断:

(1) 以书面文件为形式的书面证据,比经由对有关人员口头询问而得来的口头证据可靠。

(2) 取自被审计单位以外的独立的第三者的外部证据,比取自被审计单位内部的证据可靠;已获独立的第三者确认的内部证据,比未获独立的第三者确认的内部证据可靠。

(3) 注册会计师自行获得的证据,比由被审计单位提供的证据可靠。

(4) 被审计单位内部控制较好时所提供的内部证据,比被审计单位内部控制较差时所提供的内部证据可靠。

(5) 不同来源或不同性质的审计证据相互印证时,审计证据较具可靠性;反之,若通过某一来源所获取的证据与通过其他来源所获取的证据不相一致,或者不同性质的证据相互矛盾时,则注册会计师就需进一步审计。

另外,越及时的证据越可靠。客观证据比主观证据可靠。

需指出的是,注册会计师获取审计证据时,可以考虑成本—效益原则。在获取充分、适当的审计证据的前提下,实现成本最小化也是会计师事务所增强竞争能力和获利能力所必须的。因此,获取充分、适当的审计证据与控制成本需要注册会计师恰当运用成本—效益原则。但需注意的是,对于重要的审计项目,注册会计师不应以审计成本的高低或获取审计证据的难易程度作为减少必要审计程序的理由。此时,注册会计师如无法取得充分且适当的审计证据,则应视情况发表保留意见或无法表示意见的审计报告。

还需指出的是，审计证据与法律证据并不完全相同，两者在证据的取得与鉴定方面均有所区别。法律证据由诉讼双方提供，裁决者并不参与证据的收集；审计证据则需由注册会计师收集，并由其根据审计证据做出判断。法律上通常要求以最可靠的证据来证实所起诉的内容；在审计过程中，什么可作为证据，如何取得适当的证据，应由注册会计师根据审计目标与自己的专业经验加以判定。

三、审计证据的获取

(一) 审计证据获取方法

依据我国《独立审计具体准则第5号——审计证据》的要求，注册会计师在审计过程中可以采用检查、监盘、观察、查询及函证、计算和分析性复核等审计程序（或称审计方法）获取审计证据。

1. 检查

检查是指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。

注册会计师在审阅会计记录和其他书面文件时，应注意其是否真实、合法，具体来讲：

(1) 审阅原始凭证时，应注意其有无涂改或伪造现象；记载的经济业务是否合理合法；是否有业务负责人的签字等。

(2) 审阅会计账簿时，应注意是否符合国家颁布的《企业会计准则》和相关会计制度的规定，包括审阅被审计单位据以入账的原始凭证是否整齐完备；账簿有关内容与原始凭证的记载是否一致；会计分录的编制或账户的运用是否恰当；货币收支的金额有无不正常现象；成本核算是否符合国家有关财务会计制度的规定；审计目标要求的其他内容。

(3) 在审阅会计报表时，应注意会计报表的编制是否符合国家颁布的《企业会计准则》和相关会计制度的规定；会计报表的附注是否对应予揭示的重大问题作了充分的披露。

注册会计师在复核会计记录及其他书面文件时，应注意检查各种书面文件是否一致，具体来说：

(1) 原始凭证上记载的数量、单价、金额及其合计数是否正确。

(2) 日记账上的记录是否与相应的原始凭证记录一致。

(3) 日记账与会计凭证上的记录是否与总分类账及有关的明细分类账相符。

(4) 总分类账的账户余额是否与所属明细分类账的账户余额合计数相符。

(5) 总分类账各账户的借方余额合计与贷方余额合计是否相等。

(6) 总分类账各账户的余额或发生额合计是否与会计报表上相应项目的金额相等。

(7) 会计报表上各有关项目的数字计算是否正确，各报表之间的有关数字是否一致。如果涉及前期的数字，是否与前期会计报表上的有关数字相符。

(8) 外来账单与本单位有关账目的记录是否相符。

2. 监盘

监盘是指注册会计师现场监督被审计单位各种实物资产及现金、有价证券等的盘点，并进行适当的抽查。

一般而言，实物资产的盘点应由被审计单位进行，注册会计师只进行现场监督；对于贵重的物资，注册会计师还可抽查复点。采用监督盘点的方法是为了确定被审计单位实物形态的资产是否真实存在并且与账面数量相符，查明有无短缺、毁损及贪污、盗窃等问题存在。一般说来，监盘是确定资产的数量和规格的一种客观手段，有时也是评价资产状况和质量的一种有用方法。但是，对于核实现有资产是否归被审计单位拥有这一目标，监盘却不能提供充分的证据。同时，在许多情况下，监盘也不能确定被审计单位对资产的估价是否适当。

3. 观察

观察是指注册会计师实地察看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，以获取证据的方法。

4. 查询及函证

查询是指注册会计师对有关人员进行书面或口头询问以获取审计证据的方法。

函证是指注册会计师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的一种方法。如果没有回函或对回函结果不满意，注册会计师应当实施必要的替代程序，以获取相应的审计证据。

5. 计算

计算是指注册会计师对被审计单位的原始凭证及会计记录中的数据所进行的验算或另行计算。

注册会计师在进行审计时，往往需对被审计单位的凭证、账簿和报表中的数字进行计算，以验证其是否正确。注册会计师的计算并不一定按照被审计单位原先的计算形式和顺序进行。在计算过程中，注册会计师不仅要注意计算结果是否正确，而且还要对某些其他可能的差错（如计算结果的过账和转账有误等）予以关注。

一般而言，计算不仅包括对被审计单位的凭证、账簿和报表中有关数字的验算，而且还包括对会计资料中有关项目的加总或其他运算。其中，加总又分为横向加总（即横向数字的加总）和纵向加总（即纵向数字的加总）。在会计报表审计中，注册会计师往往需要大量地运用加总技术来获取必要的审计证据。

6. 分析性复核

分析性复核是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，包括调查异常变动以及这些重要比率或趋势与预期数额和相关信息的差异。例如，注册会计师可以对被审计单位的会计报表和其他会计资料中的重要比率及其变动趋势进行分析性复核，以发现其异常变动项目。对于异常变动项目，注册会计师应重新考虑其所采用的审计方法是否合适；必要时，应追加适当的审

计程序，以获取相应的审计证据。

一般而言，在整个审计过程中，注册会计师都将运用分析性复核的方法。分析性复核常用的方法又有比较分析法、比率分析法和趋势分析法三种。

(1) 比较分析法

比较分析法是通过某一会计报表项目与其既定标准的比较，以获取审计证据的一种技术方法。它包括本期实际数与计划数的比较；预算数或注册会计师的计算结果之间的比较；本期实际数与同业标准之间的比较等。

(2) 比率分析法

比率分析法是通过会计报表中的某一项目同与其相关的另一项目相比所得的值进行分析，以获取审计证据的一种技术方法。

(3) 趋势分析法

趋势分析法是通过连续若干期某一会计报表项目的变动金额及其百分比的计算，分析该项目的增减变动方向和幅度，以获取有关审计证据的一种技术方法。

(二) 审计程序与审计证据、认定的关系

在审计过程中，为了实现由管理当局会计报表认定推论得出的众多具体审计目标，注册会计师将使用本章所介绍的所有审计程序和各类审计证据。审计程序同各类审计证据及认定三者之间的关系如表 6-2 所示。

表 6-2 审计程序与审计证据、认定的关系

| 审计程序 | 应用举例——认定 | 审计证据 |
|-------|------------|------|
| 监 盘 | a—b | 实物证据 |
| 观 察 | c—d | |
| 分析性复核 | e—f g—h | 环境证据 |
| 计 算 | i—j k—l | 书面证据 |
| 检 查 | m—n | |
| 查询及函证 | o—p | 口头证据 |
| | q—r | |

表 6-2 中的符号含义如下：

- a——盘点库存现金；
- b——现金存在与估价认定；
- c——观察被审计单位盘点存货；
- d——存货存在、完整性与估价认定；
- e——观察存货内部控制的执行情况；
- f——存货的所有权认定；
- g——分析行业成本数据变化趋势；

审计证据

- h——成本发生、完整性及估价与分配认定；
- i——比较实际销售与销售预算；
- j——销售存在、完整性与估价认定；
- k——重新计算折旧；
- l——折旧估价认定；
- m——检查银行对账单；
- n——银行存款存在、权利与估价认定；
- o——向债务人函证应收账款余额；
- p——应收账款存在、权利与估价认定；
- q——向管理当局询问存货过时情况；
- r——存货估价认定。

表6-2“应用举例——认定”栏中两个相连接的小写英文字母，前一个代表某审计程序的应用举例，后一个代表应用此程序可证实的认定种类。

从表6-2可以看出，审计程序同审计证据并不是一一对应关系。通常，一种审计程序可产生多种审计证据，而要获得某类证据也可选用多种审计程序。但必须记住，表6-2只是举一些例子来说明审计程序与证据、认定三者之间的关系，而实际上，在特定情形下执行某程序的方式也可能会影响到与某证据有关的认定的项数。比如，运用“监盘”这一审计程序来查证实物资产时，若监盘是随意性的，那么可能只是为了获得这些资产“存在”的证据。若监盘是比较全面的，那么还可能发现资产损坏或过时等情况，这样，监盘获得的实物证据就还与“完整性”和“估价”认定相关。

(三) 审计程序的分类

上述具体的审计程序运用于会计报表审计的全过程之中。由于现代会计报表审计要求先了解被审计单位的内部控制，再根据了解到的情况决定进行控制测试和实质性测试，因此上述六项审计程序按其运用的目的可分为以下三类：

1. 对被审计单位内部控制取得了解的程序

审计准则要求，注册会计师应对被审计单位内部控制获得了解，以便充分地计划审计工作。根据这一要求，注册会计师首先必须向被审计单位询问内部控制的政策和程序，并检查会计手册和会计制度的流程图；此外，还需观察被审计单位有关活动及运作情况，以了解被审计单位内部控制发挥作用的方式。值得说明的是，注册会计师执行这些程序的主要目的是为了摸清被审计单位内部控制是怎样设计的和是否得到执行，而设计是否合理、运行是否有效，则是控制测试所要解决的问题。

了解被审计单位的内部控制是每次会计报表审计都必须执行的程序。

2. 控制测试程序

控制测试是为了获取证据，以证实被审计单位内部控制政策和程序设计的适当性及其运行的有效性。比如，假定控制程序规定，“现金应每天如数送存银行”，那么注册会计师可通过观察实际送存过程和检查有效的存款单据，测试该项控制的有效性。控制测试还包括向雇员询问控制程序的执行情况，以及

由注册会计师重新执行某项控制程序。

值得注意的是，尽管大多数的会计报表审计都执行控制测试程序，但并不一定每次会计报表审计都必须执行这类程序。

3. 实质性测试程序

实质性测试程序包括两部分：(1) 交易和余额的详细测试；(2) 对会计信息和非会计信息应用的分析性复核程序。运用这一类审计程序可取得证明管理当局在会计报表上的各项认定是否公允的证据。

交易的实质性测试和余额的实质性测试是有区别的，前者是为了审定某类或某项交易认定的恰当性，而后者则是为了审定某账户余额认定的恰当性。比如，注册会计师追查购货发票至分类账，以确定有关分录的正确性和完整性，就属购货交易的实质性测试。再比如，注册会计师函证某债权人，以决定某项应付账款余额的正确性，则属应付账款余额的实质性测试。分析性复核也称分析性测试。正如本章前面所述，注册会计师运用分析性程序可为证实会计报表数据有关关系是否合理提供证据。

详细测试、分析性测试在审计中各有其独特的作用，不可相互替代。分析性测试的结果往往可为详细测试提供一定的有益的方向性指导。

很显然，实质性测试在每次会计报表审计中都必须执行。单项审计程序的归类见图 6-1。

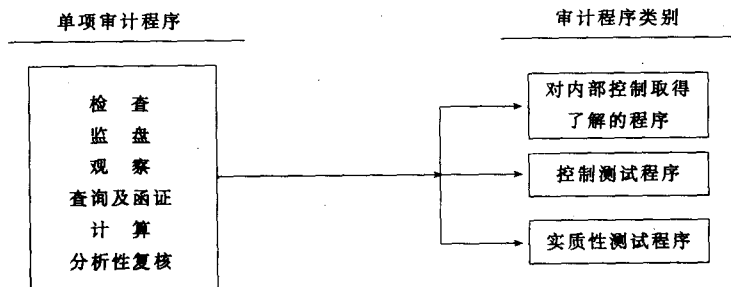


图 6-1 单项审计程序的归类

注册会计师在会计报表审计中，只有合理地运用控制测试和实质性测试，才能取得审计准则所要求的充分、适当的证据。在有些情况下，可以完全依赖实质性测试程序来获取证据。

在以后章节中，将对每类审计程序的具体运用作进一步讨论。

四、审计证据的整理与分析

(一) 审计证据整理与分析的意义

注册会计师为了使所收集到的分散的、个别的审计证据，变成充分、适当的证据，以正确评价被审计单位会计报表是否在所有重大方面公允地反映了其财务状况、经营成果及现金流量，就必须按照一定的方法对审计证据进行整理与分析，使之条理化、系统化。只有这样，注册会计师才能对各种审计证据合

理地进行审计小结，并在此基础上恰当地形成整体的审计意见。

首先，通过检查、观察、监盘、查询及函证、计算等方法所获取的大部分审计证据，在注册会计师对其进行分析评价之前，都还是一种原始状态的证据。这些证据往往是初始的、零乱的、无序的和彼此孤立的，且证据的形式也复杂多样。因此，注册会计师只有按照一定的程序、目的和方法进行科学的加工整理，才能使其变成有序的、系统化的、彼此联系的审计证据。

其次，初始状态的审计证据必须与审计目的相联系，并就其性质和重要程度以及同其他证据之间的关系进行分析、计算和比较，以对被审计单位的各个方面做出评价，并形成比较完整的认识，否则就难以正确地评价和运用审计证据并形成正确的审计结论和意见。在整理过程中对发现证据不足的地方，还可进行补充收集，以便获取新的证据材料，把审计工作引向深入。

最后，在审计过程中，通过注册会计师的分析、研究，还可能产生一些有价值的新的证据，从而对被审计单位做出较为恰当的结论。

需要指出的是，审计证据的收集与整理、分析并非是互不相关的独立的环节，相反，它们经常是交叉进行的。

（二）审计证据整理与分析的方法

审计证据的整理、分析没有一个固定的模式，审计的目的不同，审计证据的种类不同，其整理、分析方法也不相同。一般而言，审计证据整理、分析的方法有：

（1）分类。所谓分类是指将各种审计证据按其证明力的强弱，或按与审计目标的关系是否直接等分门别类排列成序。

（2）计算。所谓计算是指按照一定的方法对数据方面的审计证据进行计算，并从计算中得出所需要的新的证据。

（3）比较。所谓比较包括两方面的内容：一方面要将各种审计证据进行比较，从中分析出被审计单位经济业务的变动趋势及其特征；另一方面还要与审计目标进行比较，判断其是否符合要求（如不符合要求，则需补充收集有关的审计证据）。

（4）小结。所谓小结是指对审计证据在上述分类、计算和比较的基础上，注册会计师对审计证据进行归纳、总结，得出具有说服力的局部的审计结论。

（5）综合。所谓综合是指注册会计师对各类审计证据及其所形成的局部的审计结论进行综合分析，最终形成整体的审计意见。

（三）审计证据整理与分析应注意的几个问题

注册会计师在对审计证据进行整理与分析过程时，应着重注意以下事项：

1. 审计证据的取舍

注册会计师不必、也不可能把审计证据所反映的内容全部都包括到审计报告之中。在编写审计报告之前，他必须对反映不同内容的审计证据做适当的取舍，舍弃那些无关紧要的、不必在审计报告中反映的次要证据，只选择那些具有代表性的、典型的审计证据在审计报告中加以反映。审计证据取舍的标准大体有：

(1) 金额大小。对于金额较大、足以对被审计单位财务状况和经营成果的反映产生重大影响的证据，应当作为重要的审计证据。

(2) 问题性质的严重程度。有的审计证据本身所揭露问题的金额也许并不大，但这类问题的性质较为严重，它可能导致其他重要问题的产生或与其他可能存在的重要问题有关，则这类审计证据也应作为重要的证据。

2. 分清事实的现象与本质

某些审计证据所反映的可能只是一种假象，注册会计师必须对其加以认真地分析研究，透过现象找出它所反映事物的本质，而不能被表面的假象所迷惑。

3. 排除伪证

所谓伪证，是指被审计单位等审计证据的提供者出于某种动机而伪造的证据。这些证据或因精心炮制而貌似真实证据，或与被审计事实之间存在某种巧合，如不认真排除，往往就会鱼目混珠，以假乱真。

第二节 审计工作底稿

一、审计工作底稿的定义、分类及作用

(一) 审计工作底稿的定义

审计工作底稿是审计证据的载体，是指注册会计师在执行审计业务过程中形成的全部审计工作记录和获取的资料。其内容包括注册会计师在制订和实施审计计划时直接编制的、用以反映其审计思路和审计过程的工作记录，注册会计师从被审计单位或其他有关部门取得的、用作审计证据的各种原始资料，以及注册会计师接受并审阅他人代为编制的审计记录。审计工作底稿的全部内容都是注册会计师形成审计结论、发表审计意见的直接依据。

为了规范我国注册会计师审计工作底稿的编制、复核、使用及保管等工作，中国注册会计师协会根据《独立审计基本准则》，拟订了《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》，经财政部批准予以实施。注册会计师应严格按照具体准则的要求，做好有关审计工作底稿的各项工作。

(二) 审计工作底稿的分类

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。

综合类工作底稿是指注册会计师在审计计划和审计报告阶段，为规划、控制和总结整个审计工作，并发表审计意见所形成的审计工作底稿。该类工作底稿主要包括审计业务约定书、审计计划、审计报告书未定稿、审计总结及审计调整分录汇总表等综合性的审计工作记录。

业务类工作底稿是指注册会计师在审计实施阶段执行具体审计程序所编制

和取得的工作底稿。该类工作底稿主要包括注册会计师在执行预备调查、控制测试和实质性测试等审计程序时所形成的工作底稿。

备查类工作底稿是指注册会计师在审计过程中形成的,对审计工作仅具有备查作用的审计工作底稿。该类工作底稿主要包括与审计约定事项有关的重要法律性文件、重要会议记录与纪要、重要经济合同与协议、企业营业执照、公司章程等原始资料的副本或复印件。

(三) 审计工作底稿的作用

审计工作底稿是注册会计师审计业务中普遍使用的专业工具。编制或取得审计工作底稿是注册会计师最主要的审计工作。审计工作底稿的主要作用表现在以下几个方面:

1. 审计工作底稿是联结整个审计工作的纽带

审计项目小组一般由多人组成,项目小组内要进行合理的分工,不同的审计程序、不同会计账项的审计往往由不同人员执行。而最终形成审计结论和发表审计意见时,则主要针对被审计单位的会计报表进行。因此,必须把不同人员的审计工作有机地联结起来,以便对整体会计报表发表意见,而这种联结必须借助于审计工作底稿。

2. 审计工作底稿是注册会计师形成审计结论、发表审计意见的直接依据

审计结论和审计意见是根据注册会计师获取的各种审计证据,以及注册会计师一系列的专业判断形成的。而注册会计师所收集到的审计证据和所做出的专业判断,都完整地记载于审计工作底稿中。因此,审计工作底稿理当成为审计结论与审计意见的直接依据。

3. 审计工作底稿是明确注册会计师的审计责任、评价或考核注册会计师专业能力与工作业绩的依据

注册会计师依照独立审计准则实施了必要的审计程序,方可解脱或减轻其审计责任。注册会计师专业能力的大小、工作业绩的好坏,主要体现在对审计程序的选择、执行和有关的专业判断上,而注册会计师是否实施了必要的审计程序,审计程序的选择是否合理,专业判断是否准确,都必须通过审计工作底稿来体现和衡量。

4. 审计工作底稿为审计质量控制与质量检查提供了可能

会计师事务所进行审计质量控制,主要是指导和监督注册会计师选择实施审计程序,编制审计工作底稿,并对审计工作底稿进行严格复核。注册会计师协会或其他有关单位依法进行审计质量检查,也主要是对审计工作底稿的检查。因此,没有审计工作底稿,审计质量的控制与检查就无法落到实处。

5. 审计工作底稿对未来的审计业务具有参考备查价值

审计业务有一定的连续性,同一被审计单位前后年度的审计业务具有众多联系或共同点。因此,当年度的审计工作底稿对以后年度审计业务具有很大的参考或备查作用。



二、审计工作底稿的形成与复核

(一) 审计工作底稿的形成

1. 审计工作底稿的基本要素

审计工作底稿的形成方式主要有两种：一种是直接编制；另一种是取得。就所编制的审计工作底稿而言，尤其是对业务类工作底稿而言，《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》规定，一般包括下列基本要素：(1) 被审计单位名称；(2) 审计项目名称；(3) 审计项目时点或期间；(4) 审计过程记录；(5) 审计标识及其说明；(6) 审计结论；(7) 索引号及页次；(8) 编制者姓名及编制日期；(9) 复核者姓名及复核日期；(10) 其他应说明事项。

表6-3举例说明了审计工作底稿的基本要素。

表 6-3 抽查盘点存货的工作底稿

| 原材料抽查盘点表 | | | | | | |
|-----------------|------------|------|-----|--------|-----------------------|-------|
| 客户：W公司 | | | | | 页次：53 W/P索引：E-2 | |
| B/S日：2001.12.31 | | | | | 编制人：Zjr 日期：2001.12.31 | |
| | | | | | 复核人：Esq 日期：2002.1.5 | |
| 盘点 标签 号码 | 存货表 号 码 | 存 货 | | 盘点结果 | | 差 异 |
| | | 号 码 | 内 容 | 客 户 | 审 计 人 员 | |
| 123 | 3 | 1~25 | a | 100√ | 150 | 50kg |
| 224 | 20 | 1~90 | b | 50√ | 50 | |
| 367 | 25 | 2~30 | c | 2 000√ | 2 000 | 300kg |
| 485 | 31 | 3~20 | d | 1 200√ | 1 500 | |
| 497 | 60 | 4~5 | e | 60√ | 60 | |
| 503 | 71 | 6~23 | f | 1 100√ | 1 100 | |
| 610 | 80 | 6~26 | g | 230√ | 230 | |
| 720 | 88 | 7~15 | h | 70√ | 70 | |

以上差异已由客户纠正，纠正差异后使被审计单位存货账户增加500元，抽查盘点的存货总价值为50 000元，占全部存货价值的20%。经追查至存货汇总表没有发现其他例外。我们认为错误并不重要。

√——已追查至被审计单位存货汇总表(E-5)，并已纠正所有差异。

2. 审计工作底稿的基本结构

注册会计师编制审计工作底稿的基本目的是为了揭示有关审计事项的未审情况、注册会计师的审计过程和经过审计后有关审计事项的审定情况。为实现上述目的，注册会计师编制审计工作底稿时，应把握以下基本结构：

(1) 被审计单位的未审情况，包括被审计单位的内部控制情况、有关会计账项的未审计发生额及期末余额。

(2) 审计过程的记录，包括注册会计师实施的审计测试性质、审计测试项目、抽取的样本及检查的重要凭证、审计标识及其说明、审计调整及重分类事项等。

(3) 注册会计师的审计结论, 包括注册会计师对被审计单位内部控制情况的研究与评价结果、有关会计账项的审定发生额及审定期末余额。

3. 形成审计工作底稿的基本要求

审计工作底稿的形成方式有编制与获取两种, 对审计工作底稿的基本要求也应从这两方面来认识。

(1) 编制审计工作底稿的基本要求。注册会计师在编制审计工作底稿时, 应当做到内容完整、格式规范、标识一致、记录清晰、结论明确, 以便其他注册会计师或有关人员在复核、检查或使用审计工作底稿时, 能够理解和接受审计工作底稿的内容。

(2) 获取审计工作底稿的基本要求。注册会计师可直接从被审计单位或其他有关单位取得审计工作底稿, 也可以要求被审计单位有关人员代为编制有关会计账项的明细分类或汇总底稿, 甚至可以要求被审计单位就有关事项提供声明, 诸如从被审计单位取得的有关法律性文件、合同与章程, 从与被审计单位有往来关系的对方单位获取的往来款项询证函, 要求被审计单位编制的存货盘点清单等。对于上述审计资料, 注册会计师必须做到: ①注明资料来源; ②实施必要的审计程序, 如对有关法律性文件的复印件审阅并同原件核对一致; ③形成相应的审计记录, 注册会计师在审阅或核对后, 应形成相应的文字记录并签名, 方能形成审计工作底稿。

(3) 审计工作底稿繁简程度的考虑因素。我国《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》第六条指出, 审计工作底稿的繁简程度与以下基本因素相关: ①审计约定事项的性质、目的和要求; ②被审计单位的经营规模及审计约定事项的复杂程度; ③被审计单位的内部控制是否健全、有效; ④被审计单位的会计记录是否真实、合法、完整; ⑤是否有必要对业务助理人员的工作进行特别指导、监督和复核; ⑥审计意见类型。

注册会计师在形成审计工作底稿时, 工作底稿应有索引编号及顺序编号。同时, 相关的审计工作底稿之间, 应保持清晰的勾稽关系; 相互引用时, 应注明交叉索引编号。

4. 常用的审计工作底稿类型

审计业务类型不同, 被审计单位的经营性质不同, 就会出现不同类型的审计工作底稿。就一般年度会计报表审计业务而言, 常用的审计工作底稿类型主要包括:

- (1) 与被审计单位设立有关的法律性资料, 如企业设立批准证书、营业执照、合同、协议与章程等文件或变更文件的复印件;
- (2) 与被审计单位组织机构及管理层人员结构有关的资料;
- (3) 重要的法律文件、合同、协议和会议记录的摘录或副本;
- (4) 被审计单位相关内部控制的研究与评价记录;
- (5) 审计业务约定书;
- (6) 被审计单位的未审计会计报表及审计差异调整表;
- (7) 审计计划;

- (8) 实施具体审计程序的记录和资料；
- (9) 与被审计单位、其他注册会计师、专家和其他有关人员的会谈记录、往来函件；
- (10) 被审计单位管理当局声明书；
- (11) 审计报告、管理建议书底稿及副本；
- (12) 审计约定事项完成后的工作总结；
- (13) 其他与完成审计约定事项有关的资料，包括有关报刊对被审计单位的宣传介绍、被审计单位所编制的企业简介或企业形象设计等资料。

(二) 审计工作底稿的复核

1. 审计工作底稿复核制度与复核的作用

一张审计工作底稿往往由一名专业人员独立完成，编制者对有关资料的引用、对有关事项的判断、对会计数据的加计复算等都可能产生误差，因此，在审计工作底稿编制完成后，通过一定的程序，经过多层次的复核显得十分必要。会计师事务所应结合本所实际情况制定出实用有效的复核制度。所谓审计工作底稿复核制度，就是会计师事务所对有关复核人级别、复核程序与要点、复核人职责等做出的明文规定。

审计工作底稿复核的作用主要体现在以下三方面：

- (1) 减少或消除人为的审计误差，以降低审计风险，提高审计质量；
- (2) 及时发现和解决问题，保证审计计划顺利执行，并能够不断地协调审计进度、节约审计时间、提高审计效率；
- (3) 便于上级管理人员对注册会计师进行审计质量监控和工作业绩考评。

2. 审计工作底稿的复核要点

根据《中国注册会计师质量控制基本准则》的要求，会计师事务所应当建立多层次的审计工作底稿复核制度，而不同层次的复核人可能有不同的复核重点，但就复核工作的基本要点来看，不外乎以下几点：

- (1) 所引用的有关资料是否翔实、可靠；
- (2) 所获取的审计证据是否充分、适当；
- (3) 审计判断是否有理有据；
- (4) 审计结论是否恰当。

3. 审计工作底稿复核的基本要求

复核是会计师事务所进行审计项目质量控制的一项重要程序，必须有严格和明确的规则。一般说来，复核时应做好下面几项工作：

- (1) 做好复核记录，对审计工作底稿中存在的问题和疑点要明确指出，并以文字记录于审计工作底稿中；
- (2) 复核人签名和签署日期，这样，有利于划清审计责任，也有利于上级复核人对下级复核人的监督；
- (3) 书面表示复核意见；
- (4) 督促编制人及时修改、完善审计工作底稿。

4. 审计工作底稿三级复核制度

为了保证审计工作底稿复核工作的质量,会计师事务所应建立多层次的审计工作底稿复核制度。就我国会计师事务所的体制来看,建立三级复核制度是切实可行的。所谓审计工作底稿三级复核制度,就是会计师事务所制定的以项目经理、部门经理(或签字注册会计师)和主任会计师为复核人,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。

项目经理(或项目负责人)复核是三级复核制度中的第一级复核,称为详细复核。它要求项目经理对下属审计助理人员形成的审计工作底稿逐张复核,发现问题,及时指出,并督促审计人员及时修改完善。部门经理(或签字注册会计师)是三级复核制度中的第二级复核,称为一般复核。它是在项目经理完成了详细复核之后,再对审计工作底稿中重要会计账项的审计、重要审计程序的执行,以及审计调整事项等进行复核。部门经理复核既是对项目经理复核的一种再监督,也是对重要审计事项的重点把关。主任会计师(或合伙人)复核是三级复核中的最后一级复核,又称重点复核。它是对审计过程中的重大会计审计问题、重大审计调整事项及重要的审计工作底稿所进行的复核。主任会计师复核既是对前面两级复核的再监督,也是对整个审计工作的计划、进度和质量的重点把握。

尚需指出,若部门经理作为某一审计项目的项目负责人,该项目又没有项目经理参加,则该部门经理的复核应视为项目经理复核,主任会计师应另行指定人员代为执行部门经理复核工作,以保证三级复核彻底执行。

(三) 审计工作底稿的归档

审计工作底稿形成后,注册会计师应按照一定的标准予以归档。归档时,可以按照审计循环或会计报表项目,以及审计工作底稿的使用期限长短先进行分类,再编上相应标识号和页次后,分别存档。

三、审计档案的管理

审计工作底稿经过分类整理、汇集归档后,就形成了审计档案。审计档案是会计师事务所审计工作的重要历史资料,是会计师事务所的宝贵财富,应当妥善管理。

(一) 审计档案的分类

审计档案按其使用期限的长短和作用大小可以分为永久性档案和当期档案。

永久性档案是指由那些记录内容相对稳定,具有长期使用价值,并对以后审计工作具有重要影响和直接作用的审计工作底稿所组成的审计档案。永久性档案主要由综合类工作底稿和备查类工作底稿组成。在这些工作底稿中,有些记录内容十分重要,诸如审计报告副本等;有些记录内容则是可供以后年度直接使用,诸如重要的法律性文件、合同及协议等。因此,应把它们归入永久性档案进行管理。

当期档案又称一般档案,是指由那些记录内容在各年度之间经常发生变

化,只供当期审计使用和下期审计参考的审计工作底稿所组成的审计档案。一般档案主要由业务类工作底稿组成,诸如控制测试工作底稿、具体会计账项实质性测试的工作底稿等。这些工作底稿所记录的内容在各年度之间是不同的,因此主要供当期审计使用。

(二) 审计档案的所有权与保管

审计工作底稿是注册会计师对其执行的审计工作所做的完整记录。从一般意义上讲,审计档案的所有权应属于执行该项业务的注册会计师。但是,我国注册会计师不能独立于会计师事务所之外承揽审计业务,审计业务必须以会计师事务所的名义承接。因此,我国现行审计准则规定,审计档案的所有权属于承接该项业务的会计师事务所。

会计师事务所应当制定审计档案保管制度,对审计档案妥善管理,以保证审计档案的安全、完整。审计档案的保管期限可视不同档案类别而有所不同。对于永久性档案,应当长期保存。若会计师事务所中止了对被审计单位的后续审计服务,那么,其永久性档案的保管年限与最近1年当期档案的保管年限相同。对当期档案,会计师事务所应当自审计报告签发之日起,至少保存10年。即使会计师事务所中止了对被审计单位的后续审计服务,其当期档案的保存年限也不得任意缩减。

对于最低保存年限届满的审计档案,会计师事务所可以决定将其销毁。但在销毁之前,应当按规定履行必要的手续,对将要销毁的审计档案做最后一次检查,然后报主任会计师批准。销毁时,有关人员应进行现场监督或检查,以保证被销毁的审计档案彻底销毁干净。

(三) 审计档案的保密与调阅

会计师事务所应建立严格的审计工作底稿保密制度,并落实专人管理。除下列情况外,会计师事务所不得对外泄漏审计档案中涉及的商业秘密及有关内容:

1. 法院、检察院及其他部门因工作需要,在按规定办理了手续后,可依法查阅审计档案中的有关审计工作底稿。

2. 注册会计师协会对执业情况进行检查时,可查阅审计档案。

3. 不同会计师事务所的注册会计师,因审计工作的需要,并经委托人同意,在下列情况下办理了有关手续后,可以要求查阅审计档案:一是被审计单位更换了会计师事务所,后任注册会计师可以调阅前任注册会计师的审计档案;二是基于合并会计报表审计业务的需要,母公司所聘的注册会计师可以调阅子公司所聘注册会计师的审计档案;三是联合审计;四是会计师事务所认为合理的其他情况。

拥有审计工作底稿的会计师事务所应当对要求查阅者提供适当的协助,并根据有关审计工作底稿的性质和内容,决定是否允许要求查阅者阅览其底稿,及复印或摘录其中的有关内容。审计工作底稿中的内容被查阅者引用后,因为查阅者的误用而造成的后果,与拥有审计工作底稿的会计师事务所无关。

第七章 审计计划、重要性及审计风险

会计师事务所在接受审计委托后，下一步工作就是制定审计计划。任何工作有计划则成，无计划则败，审计工作也是如此。因此，国际会计师联合会和其他国家制定的审计准则对审计计划都作了规定。比如，《国际审计准则——会计报表审计的目标和一般原则》第六条指出：“审计人员应持专业怀疑态度，计划和执行审计工作。”另外还专门发布了《国际审计准则——计划》。美国注册会计师协会发布的《公认审计准则》明确规定：“应当对审计工作制定恰当的计划，若有助理人员，应予以适当督导。”我国《独立审计基本准则》第十一条指出：“注册会计师执行审计业务，应当编制审计计划，对审计工作做出合理安排。”为了规范我国注册会计师编制审计计划，及时、有效地执行审计业务，中国注册会计师协会根据《独立审计基本准则》拟订了《独立审计具体准则第3号——审计计划》，经财政部批准予以实施。



第一节 审计计划

一、审计计划的定义和作用

审计计划是指注册会计师为了完成各项审计业务，达到预期的审计目标，在具体执行审计程序之前编制的工作计划。

审计计划仅是对审计工作的一种预先规划。审计计划在执行过程中，情况会不断发生变化，常常会产生预期计划与实际不一致的情况。例如，在审计过程中通过检查，发现被审计单位某些内部控制执行效果不佳，导致原来制定的审计程序和时间预算需要改变时，就应及时对审计计划进行修订和补充。对审计计划的补充、修订贯穿于整个审计过程。注册会计师在整个审计过程中，应当按照审计计划执行审计业务。

审计计划具有以下几方面的作用：

第一，通过制定和实施审计计划，可使注册会计师根据具体情况收集充分、适当的证据。

第二，通过制定审计计划，可以保持合理的审计成本，提高审计工作的效率和质量。例如，通过审计计划，审计项目负责人可以全面了解审计工作的整体安排和各审计步骤的具体时间安排，适当掌握审计工作的进程。业务助理人员也可以通过审计计划，明确自己在审计过程的各个阶段中应做的工作、要求以及时间安排等，做到心中有数，从而有利于做好审计工作。又比如，审计项目负责人可以通过预先的计划安排，使所有参加审计工作的人员有一个合理的分工、搭配，从而能协调一致地完成审计工作。

第三，通过制定审计计划，可以避免与被审计单位之间发生误解。注册会计师和会计师事务所在执行审计业务中，要想保持良好的信誉，要想最大限度地减轻自己的法律责任，最基本的一点就是要收集充分、适当的审计证据。在会计师事务所已具备工作质量和信誉良好的条件下，保持成本的合理性，有助于事务所增强竞争能力，以便稳定客户，避免与被审计单位之间发生误解，这对于同被审计单位保持良好的关系，对于以合理的成本完成优质的工作，都很重要。比如说，会计师事务所通知被审计单位，审计将于3月31日之前结束，但实际却由于工作人员计划不周而未能按期完成审计业务，那么被审计单位可能会对会计师事务所不满意，甚至可能控告其违约。

因此，对任何一个审计项目、任何一家会计师事务所而言，不论其业务繁简，也不论其规模大小，审计计划都是至关重要的，只不过审计计划在不同情况下的繁简、粗细程度有所不同罢了。用一句古语说就是“凡事预则立，不预则废”。

二、审计计划的编制与审核

(一) 审计计划的内容

审计计划通常可分为总体审计计划和具体审计计划两部分。

总体审计计划是对审计的预期范围和实施方式所做的规划，是注册会计师从接受审计委托到出具审计报告整个过程基本工作内容的综合计划。

具体审计计划是依据总体审计计划制定的，对实施总体审计计划所需要的审计程序的性质、时间和范围所做的详细规划与说明。

1. 总体审计计划的基本内容

总体计划应当包括以下几点：

(1) 被审计单位的基本情况。这主要指被审计单位的业务性质、经营背景、组织结构、主要管理人员简介及经营政策、人事、会计和财务管理等情况。

(2) 审计目的、审计范围及审计策略。这主要说明所接受的是由董事会委托的例行年度会计报表审计，还是为股票上市审计，或者是其他的专项审计。

(3) 重要会计问题及重点审计领域。这主要是由被审计单位业务的复杂程度和账户的重要性以及对固有风险与控制风险的评价和注册会计师以往的审计

经验来决定。

(4) 审计工作进度及时间、费用预算。这主要是指对审计工作中何时开始实施审计、有时间限制的审计程序(如存货监盘)什么时候执行、检查各个账户所需要的时间、会计报表截止日前后所要完成的工作、现场工作结束日及报告签发日等方面的规划和说明。

(5) 审计小组组成及人员分工。这主要指在审计小组人员的选派上要充分考虑其数量、经验,合理分工搭配。

(6) 审计重要性的确定及审计风险的评估。

(7) 对专家、内审人员及其他注册会计师工作的利用。

(8) 其他有关内容。

2. 具体审计计划的基本内容

具体计划应当包括以下内容:

(1) 审计目标。

(2) 审计程序。

(3) 执行人及执行日期。

(4) 审计工作底稿的索引号。

(5) 其他有关内容。

审计计划的繁简程度取决于被审计单位的经营规模和预定审计工作的复杂程度。

(二) 审计计划的编制

审计计划应由审计项目负责人编制。审计计划应形成书面文件,并在工作底稿中加以记录。审计计划的文件形式多种多样,其中表格式、问卷式和文字叙述三种主要形式为会计师事务所普遍采用。无论采用哪一种形式,均不能固定地生搬硬套,因为各个被审计单位的情况和审计目标千差万别,所以计划文件的格式和内容也都需要酌情调整。

在编制总体审计计划中,时间预算是一个十分重要的内容。时间预算是就执行审计程序的每一步骤需要的人员和工作时间所做的计划。时间预算既是合理确定审计收费的依据,又是衡量审计工作进度、判断注册会计师工作效率的依据。在执行审计业务的过程中,时间预算并不是一成不变的,当出现新问题或审计环境发生变化时,会影响原定的时间预算,此时就应重新规划必需的时间,进而修改时间和收费预算。因工作时间增减致使会计师事务所应收取的审计费用发生变化时,应立即通知被审计单位,取得被审计单位的理解。注册会计师如因被审计单位会计记录不完整,或因发生特殊情况而无法在时间预算内完成审计工作时,为保证审计工作的质量,不得随意缩短或省略审计程序来适应时间预算。典型的时间预算表格式如表7-1所示。

如时间预算与实际耗用时间存在较大差异,注册会计师应在“差异说明”栏内说明产生差异的原因。

对于具体审计计划,在实际工作中一般是通过编制审计程序表的方式体现的。典型的审计程序表如表7-2所示。

按照审计准则规定，注册会计师可以同被审计单位的有关人员就总体审计计划的要点和某些审计程序进行讨论，并使审计程序与被审计单位有关人员的工作相协调，但独立编制审计计划仍是注册会计师的责任。准则还规定，审计计划应当在具体实施前下达至审计小组的全体成员。注册会计师应当视审计情况的变化及时对审计计划进行修改、补充。计划修改、补充意见应经事务所有关业务负责人同意，并记录于审计工作底稿。

表 7-1 时间预算表

| 耗用时间 审计项目 | 去年实际 耗用时间 | 本年 预算 | 本年实际耗用时间 | | | 本年实际与 预算差异 | 差异说明 | |
|--------------|--------------|----------|----------|-----|-----|---------------|------|-------|
| | | | 总时数 | 其中： | | | | |
| | | | | 张 × | 李 × | | | 赵 × × |
| 现 金 | 10 | 8 | 7 | 7 | | -1 | | |
| 应收账款 | 40 | 35 | 36 | 8 | 28 | +1 | | |
| 存 货 | 50 | 45 | 43 | 13 | 10 | 20 | -2 | |
| 固定资产 | 15 | 13 | 14 | | 4 | 10 | +1 | |
| 应付账款 | 20 | 15 | 17 | 6 | 11 | | +2 | |
| ∴ | ∴ | ∴ | ∴ | ∴ | ∴ | ∴ | | |
| ∴ | ∴ | ∴ | ∴ | ∴ | ∴ | ∴ | | |
| 总 计 | | | | | | | | |

表 7-2 审计程序表

× × 公司
资产负债表日
× × 账户

总页次____索引号____
编制人____日期____
复核人____日期____

审计目标：

- 1.
- 2.
- 3.
- ∴



| 步骤 | 审计程序 | 执行人 | 日期 | 工作底稿索引 |
|----|------|-----|----|--------|
| 1 | | | | |
| 2 | | | | |
| 3 | | | | |
| 4 | | | | |
| 5 | | | | |
| 6 | | | | |
| ∴ | | | | |
| ∴ | | | | |

(三) 审计计划的审核

按照审计准则规定，编制完成的审计计划应当经会计师事务所的有关业务负责人审核和批准。

1. 总体审计计划审核

在审核总体审计计划时应特别注意审核以下事项：

- (1) 审计目的、审计范围及重点审计领域的确定是否恰当。
- (2) 时间预算是否合理。
- (3) 审计小组成员的选派和分工是否恰当。
- (4) 对被审计单位的内部控制的信赖程度是否恰当。
- (5) 对审计重要性的确定和审计风险的评估是否恰当。
- (6) 对专家、内审人员及其他注册会计师工作的利用是否恰当。

2. 具体审计计划审核

在审核具体审计计划时应特别注意审核以下事项：

- (1) 审计程序能否达到审计目标。
- (2) 审计程序是否适合各审计项目的具体情况。
- (3) 重点审计领域中各审计项目的审计程序是否恰当。
- (4) 重点审计程序的制定是否恰当。

对在审核中发现的问题，应及时进行相应的修改、补充、完善，并在工作底稿中加以记载和说明。审计工作结束后，审计项目负责人还应就审计计划的执行情况，特别是对重点审计领域审计计划的执行情况进行复核，找出差异并分析其原因，以便将来制定出更行之有效的审计计划。

(四) 计划审计工作的步骤

计划审计工作包括以下八个步骤：

- 第一步，了解被审计单位经营及所属行业的基本情况；
- 第二步，执行分析性复核程序；
- 第三步，初步评价重要性水平；
- 第四步，考虑审计风险；
- 第五步，对重要认定制定初步审计策略；
- 第六步，了解被审计单位内部控制；
- 第七步，进行内部控制测试及评估控制风险；
- 第八步，确定检查风险及设计实质性测试。

其中，第一、二、三、四、五个步骤在本章讨论，第六、七、八个步骤在第八章讨论。值得说明的是，前四个步骤主要与总体审计计划的制定有关，后四个步骤则主要与具体审计计划的制定相关。

三、了解被审计单位的基本情况

(一) 了解被审计单位经营及所属行业的基本情况

为了做好审计计划工作，注册会计师首先必须充分了解被审计单位经营的业务及所属行业的基本情况，以便弄清楚对会计报表具有重大影响的事项、交易和惯例。

1. 需了解的基本情况

(1) 业务类型、产品和服务的种类、被审计单位的地理位置以及经营特点(比如,生产和营销方法等)。

(2) 行业类型、行业受经济状况变动影响的程度、主要的产业政策和会计惯例。

(3) 关联方及其交易的存在情况。

(4) 影响被审计单位及所属行业的法律、法规。

(5) 被审计单位的内部控制。

(6) 提供给有关管理机关(如证监会)的报告的性质。

2. 了解基本情况的方法

注册会计师了解上述基本情况的方法很多,以下着重介绍常用的一些方法。

(1) 查阅上一年度的工作底稿。对于被审计单位,注册会计师可通过查阅以前的工作底稿来了解被审计单位的基本情况。此外,工作底稿还可能指出上次审计中已发生而可能延续到本期问题,比如被审计单位存货内部控制弱点、复杂的退休金及分红计划等。

对于初次接受审计的被审计单位,注册会计师可通过查阅前任注册会计师的工作底稿来获得了解。被审计单位应同意查阅,而前任注册会计师也应合作。查阅工作底稿通常限于对本期审计有重大影响的连续事项,比如资产负债项目和或有事项的分析表等。在查阅的同时,也可向前任注册会计师咨询那些可能影响本次审计工作的事项。

(2) 查阅行业、业务经营资料。对被审计单位所属行业的情况,事务所可通过利用本所收集的行业资料,阅读行业期刊和各种行业审计指南等来获得了解。

对被审计单位业务经营的情况,注册会计师可利用下列方法获得了解:①查阅公司章程及其细则;②查阅董事会和股东大会的会议记录,以了解股利分派和股东同意企业合并等情况;③分析最近的年度和中期会计报表、所得税申报表及呈送有关主管机关的报告;④了解相关的法律、法规;⑤查阅正在履行的重要合同,比如借款合同、租赁合同及劳工合同等;⑥查阅有关商业及行业刊物,以了解本期业务经营和行业的发展情况。

注册会计师所获得的信息,应做成书面记录并保存在永久性档案中,供以后审计参考。

(3) 实地察看被审计单位的生产经营场所及设施。实地察看被审计单位的生产经营场所及设施,可帮助注册会计师了解被审计单位的经营特征。通过实地巡视厂房,注册会计师可了解工厂的布置、制造过程、储存设备和可能会有问题的地方,比如,储藏室未上锁、原料过时、残料过多等。

通过巡视办公场所,注册会计师又可了解会计记录及计算机信息系统设备的类型和所在位置以及有关人员的工作习惯。值得一提的是,实地巡视厂房和办公场所使注册会计师还有机会同被审计单位的重要职员会谈。注册会计师应

在工作底稿上将所有通过参观、巡视厂房和办公场所获得的信息做成书面记录。

连续接受审计委托时，通常只需参观、巡视自去年审计完成后公司经营上已发生重大变化的部分，对有多个部门的被审计单位，参观、巡视可轮流进行。

(4) 询问内部审计人员。企业的内部审计机构特别能帮助注册会计师，了解该被审计单位业务经营及所在行业的有关情况。比如，注册会计师可从内部审计机构得知某特定部门内部控制的强弱、最近取得的子公司、新配制的计算机信息系统等信息。另外，内部审计人员还可能告诉注册会计师有关公司管理当局和组织结构的重大变化。内部审计人员的职能之一就是同注册会计师讨论审计的范围。在某些情况下，内部审计机构可能会要求增加或修改注册会计师已计划的审计工作。

(5) 询问管理当局。无论是初次接受委托，还是连续接受委托，注册会计师都应与管理当局讨论，以发现经营情况的重大变化和了解影响到被审计单位新出台的法律、法规。在某些情况下，注册会计师还可以就管理当局感兴趣的特定事项共同讨论，比如新的部门或新的子公司等。

(6) 确定关联方及其交易的存在。对于关联方交易，会计准则有特殊的披露要求，有些国家还规定了在某些情况下的特殊会计处理。注册会计师之所以注意关联方交易，是因为：一是在关联方交易中可能包含了不公允的价格和条件而影响其他人的利益；二是管理当局也可能蓄意安排关联方交易以“粉饰”会计报表。因此，注册会计师必须在计划阶段采取有效步骤，弄清是否存在关联方。

某些关联方交易是很明显的，比如，母子公司之间、子公司之间或公司和其关键管理人员之间的交易，而其他关联方则很不容易确定。为此，国际审计实务委员会于1984年10月公布的《国际审计准则——关联方》、美国注册会计师协会于1983年公布的《审计准则说明书第45号——关联方》及我国于1999年7月1日开始实施的《独立审计具体准则第16号——关联方及其交易》，都指出了可用来确定是否存在其他关联方的特定审计程序。我国独立审计准则规定，注册会计师应当对被审计单位提供的关联方清单进行复核，并实施以下审计程序，以发现是否存在其他的关联方：①查阅以前年度的审计工作底稿；②了解、评价被审计单位识别和处理关联方及其交易的程序；③查阅主要投资者、关键管理人员名单；④了解主要投资者个人、关键管理人员和与其相关的其他单位的关系；⑤了解与主要投资者个人、关键管理人员关系密切的家庭成员和与其相关的其他单位的关系；⑥查阅股东大会、董事会会议及其他重要会议记录；⑦询问其他注册会计师及前任注册会计师；⑧审核所审计会计期间的重大投资业务及资产重组方案；⑨审核所得税申报资料及报送政府机构、交易所等的其他相关资料。

对已确认的关联方，审计小组负责人应让参与审计的每个人知道，以便他们注意收集有关关联方交易的证据。

(7) 考虑有关会计和审计报告的影响。注册会计师除了熟知会计准则和审计准则之外,还应了解对某些行业或某些业务经营活动所规定的特殊会计准则和审计程序。注册会计师对任何新发布的会计准则和审计准则以及由其他政府机构如证监会发布的公告,也应加以考虑。

(二) 执行分析性复核程序

所谓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。《独立审计具体准则第11号——分析性复核》明确规定了在进行会计报表审计时,应当运用分析性复核程序,这类程序包括简单的比较和使用涉及许多关系和数据的复杂数学与统计模型。分析性复核程序对合并会计报表、附属公司和分部的会计报表以及会计报表的单个要素都可以运用。注册会计师应运用专业判断对运用的程度、方法和层次做出选择。

1. 在会计报表审计中,分析性复核程序有三种用途:

(1) 在审计计划阶段,帮助注册会计师确定其他审计程序的性质、时间及范围。

(2) 在审计实施阶段,直接作为实质性测试程序,以收集与账户余额和各类交易相关的特殊认定的证据。

(3) 在审计报告阶段,用于对被审会计报表的整体合理性做最后的复核。

值得注意的是,分析性复核程序在所有会计报表审计的计划和报告阶段都要求必须使用,但在审计实施阶段则是任意选择的。在审计实施阶段,注册会计师将分析性复核程序直接作为实质性测试程序时,应当考虑以下因素:①分析的目标;②分析结果的可信赖程度;③被审计单位的业务性质及相关信息的可分解程度;④信息的相关性;⑤相关信息的可获得性、来源、可靠性、可比性;⑥相关内部控制的有效性;⑦前期审计中发现的会计调整事项。下面将介绍分析性复核程序在审计计划阶段的运用。

计划审计工作时,使用分析性复核程序的主要目的是使注册会计师对被审计单位的经营情况获得更好的了解和确认资料间异常的关系和意外的波动,以便找出存在潜在错报风险的领域。后者通常被称为“以引起注意为目的”的分析性复核程序。

2. 在计划阶段,有效使用分析性复核程序必须系统地执行以下步骤:

(1) 确定将要执行的计算及比较。在计划审计工作中,使用分析性复核程序的精细程度及范围,视被审计单位的规模和复杂性、资料的可靠性以及注册会计师的判断而定。常用的计算及比较包括下列各类:

① 绝对额比较。比如,将本期金额(如某账户余额)和预期金额进行简单比较等。

② 共同比会计报表,也称垂直分析。它是指先计算出某会计报表的各组成要素占有总额的百分比(例如,现金占总资产的百分比、毛利占销售收入的百分比),再将此比例与预期数比较。

③ 比率分析。比率分析是注册会计师和财务分析人员常用的分析方法。此

方法要求先计算出各种比率，再将其与预期比率进行比较。对计算出来的比率可单独分析，也可归类（如偿债能力、效率及获利比率等）分析。在分析性复核程序中常用的财务比率有：

A. 速动比率

$$\text{速动比率} = (\text{现金} + \text{应收账款} + \text{短期投资}) \div \text{流动负债}$$

它用以衡量被审计单位用现金和非现金资产对短期债权人所提供的保障程度。此比率越大，流动性越大，短期偿债能力就越强。

B. 流动比率

$$\text{流动比率} = \text{流动资产} \div \text{流动负债}$$

它用以衡量流动负债被流动资产偿还的程度。此比率越高，流动负债可被及时偿还的保证越大。

C. 负债对权益比

$$\text{负债对权益比} = \text{总负债} \div \text{股东权益}$$

它用以衡量公司负债经营的情况。通常此比率不会超过 100%，因为此比例越高，债权人将比所有者承担更大的风险。

D. 利息赚取倍数

$$\text{利息赚取倍数} = \text{扣除所得税及利息前的净利} \div \text{利息费用}$$

它用以衡量公司以盈余支付固定利息的倍数。此比率也可用税后基础计算。

E. 应收账款周转率

$$\text{应收账款周转率} = \text{赊销收入净额} \div \text{应收账款}$$

它用以衡量在一定期间内应收账款收回的次数。在使用分析性复核程序时，有些注册会计师喜欢用期末应收账款余额作为分母，因为若使用应收账款平均额更难以审查出错报。此外，也可用 365 除以周转率得出收账期间。在评价备抵坏账的正确性时，此比率也相当有用。

F. 存货周转率

$$\text{存货周转率} = \text{销售成本} \div \text{存货}$$

它用以衡量存货周转的速度。注册会计师通常使用平均存货余额。

G. 资产周转率

$$\text{资产周转率} = \text{销售收入净额} \div \text{总资产}$$

它用以衡量公司使用资产创造收入的效率。分母常使用期末资产余额，原因同上。

H. 净销售报酬率

$$\text{净销售报酬率} = \text{净利} \div \text{净销货}$$

它用以衡量每一元钱的销售所能赚取的利润，并指出为股东赚得满意利润的能力，也能反映价格下降、成本上升和销量减少的影响。

I. 总资产报酬率

$$\text{总资产报酬率} = \text{净利} \div \text{总资产}$$

它用以衡量总资产的获利能力。比率较高，表示公司能比较有效地使用资

产。

J. 净值报酬率

$$\text{净值报酬率} = \text{净利} \div \text{股东权益净额}$$

它用以衡量管理当局以所有者投资的资本赚取适当报酬的能力。此比率通常必须达到 10%，以确保能提供发放股利及公司发展所需的资金。

④趋势分析。趋势分析是指比较两个以上会计期间的特定数据（绝对值、共同比或比率），以确定难以由本期和前期比较看出的重大变动。

一般而言，计划阶段执行的分析性复核程序大多使用整个公司全年度的实际资料或预期资料。但是对于某些多元化经营的公司来说，按产品生产线和部门使用分析性复核程序更有效。在特殊情况下，比如公司营业有季节性，对月份和季度的数据进行分析可能比分析全年度的资料更合适。

(2) 估计期望值。在审计中使用分析性复核程序的基本假定是：在没有反证的情况下，数据之间预计继续存在一定的关系。根据这个假定，注册会计师可以根据各种不同来源的数据估计期望值。这些数据包括来自内部（被审计单位）或外部（本行业）的历史数据和未来数据。值得注意的是，会计和非会计资料均可用来估计期望值。现举例说明如下：

①根据被审计单位的可比会计信息，并考虑已知的变化估计期望值。此方法简单假设：在没有反证的情况下，本期的账户余额、共同百分比或比率应该近似于前期的数据，但还需考虑已知的变化情况，比如根据去年的工资成本，再考虑新的法规使工资标准增加的部分，可估计本年的工资总成本。

②根据正式的预算或预测估计期望值。此方法包括使用由被审计单位编制的本期预算和预测以及注册会计师编制的预测。后者可能包括根据前期的资料及期中的资料所作的预测。

③根据本期间内会计要素之间的关系估计期望值。这包括考虑某一账户的变动对其他账户的影响。比如，流通在外的负债平均数额的增加会导致利息费用的增加；相类似，赊销金额的增加会导致坏账费用的增加。

④根据同行业资料估计期望值。属于某行业的公司典型的共同比、比率及趋势资料也可用于比较。在有些情况下，有关方面对某一个项目的资料只公布该行业的平均值；而在其他情况下，也可能对某一项资料公布三个数值，即最高值、中间值和最低值。

⑤根据会计信息同相关的非会计信息之间的关系估计期望值。非会计信息诸如员工人数、销售场地及产品生产数量，可用以预计相关的会计账户余额，比如工资费用、销售收入及产品制造成本等。

务必注意，在所有的情况下，估计期望值时都必须考虑资料的可靠性和适当性。比如，已审计过的以前年度账户资料就比未经审计的资料更具有可靠性。预算资料的可靠性取决于编制预算所使用的假设是否继续有效地存在和编制的谨慎程度。行业资料的适当性则取决于该公司的营业情况和所用的会计方法以及同所属行业其他公司的相似程度。因此，当某被审计单位资料反映的是多种行业的经营结果，或者该被审计单位存货计价与折旧方法和所在行业使用

的典型方法不同时，行业数据的可比性和有用性将会受到限制。

由于估计期望值的过程需要很多判断和业务经营的专门知识，因此这一步骤通常由审计小组中的高级审计人员或经理来完成。

(3) 执行计算/比较。此步骤包括积累资料用以计算绝对额，计算本年度和以前年度金额之间的百分比差异以及计算共同比和比率等。由于计划审计工作时年度可能并未终了，因此无法取得实际年末数据，在这种情况下，通常使用截止日前的实际数据和（或）预计年末数据。这一步骤也包括收集行业数据，以便于比较。通常可使用电脑软件来执行计算、比较以及从公司和行业的数据库中抽取信息。

进行趋势分析普遍的做法是采用可持续用的表格。该表设计合理，只要在表内加上一栏本期数据即可进行比较，这样便省去了重写前期数据的麻烦。此表可归入永久性工作底稿档案中。

(4) 分析数据及确认重大差异。对计算/比较的结果加以分析，可使注册会计师进一步了解基本情况。比如，分析适当的比率数据，有利于评价该公司相对于以前年度或同行业其他公司而言的偿债能力、效率及获利能力所发生的变化。相类似，比较公司前后年度的数据，有助于注册会计师了解重大事项或决策对公司会计报表的影响。

分析的主要目的是确认是否有异常或意外的波动。由于重大差异和意外波动有可能是错报风险增加的信号，因此，注册会计师必须对重大的差异或波动进行调查。

有些会计师事务所使用统计模型来决定差异大到什么程度才需进行调查，而大多数会计师事务所则是凭借经验，在差异超过预定金额、一定比率或同时超过以上两者时才进行调查。值得注意的是，有些金额很大的账户，如销售收入，其很小的百分比变动就可能对净利造成很大比例的变动。总之，注册会计师最终都需要运用判断和根据重要性原则来确定差异的重要性。

(5) 调查重大的非预期差异。对重大的非预期差异，注册会计师必须进行调查。此步骤包括重新考虑估计期望值时所使用的的方法和因素，并询问管理当局。有时候，某些新信息的出现可能会支持修订原期望值，从而使差异变得并不重大。在根据管理当局的回答采取这一行动时，通常应有其他证据事项对管理当局的回答加以佐证。

(6) 确定对审计计划的影响。不能合理解释的重大差异通常被视为错报风险增加的信号。在这种情况下，注册会计师通常会计划更详细的测试。通过执行分析性复核程序指出高风险领域之所在，可使审计更具有效率和效果。

注册会计师在审计计划阶段必须执行分析性复核程序，但是对分析性复核结果的信赖程度，应作谨慎判断。注册会计师对分析性复核结果的依赖程度取决于下列因素：

① 分析项目的重要性。如分析项目很重要，注册会计师就不能只依赖分析性复核来形成结论。

② 分析性复核结果与针对相同的审计目标执行的其他审计程序的结论的一

致性。这些程序执行的结果既可能证实，也可能否认应用分析性复核所提出的问题。

③分析性复核预期结果的准确性。对于准确性较低的项目，不应过多依赖分析程序。

④固有及控制风险的估计水平。如这两种风险高，注册会计师则不应过多依赖分析性复核，而应更多依赖详细测试，以控制审计风险总水平。

第二节 审计重要性

审计项目负责人对被审计单位的基本业务情况进行了解和执行分析性复核程序之后，应对审计工作的进行做出规划。在编制审计计划时，注册会计师还应当对审计重要性、审计风险进行适当评估，并制定初步审计策略。

一、重要性的定义

各国现有的审计重要性准则对重要性的定义大都沿用会计准则。国际会计准则委员会（IASB）对重要性的定义是：“如果信息的错报或漏报会影响使用者根据会计报表采取的经济决策，信息就具有重要性。”美国财务会计准则委员会（FASB）对重要性的定义是：“一项会计信息的错报或漏报是重要的，指在特定环境下，一个理性的人依赖该信息所做的决策可能因为这一错报或漏报得以变化或修正。”英国会计准则委员会（ASB）对重要性的定义是：“错报或漏报可能影响到会计报表使用者的决策即为重要性。重要性可能在整个会计报表范围内、单个会计报表或会计报表的单个项目中加以考虑。”由此可以看出，各国对重要性的认识基本是一致的，即信息的错报或漏报可能影响到会计报表使用者的决策就是重要性。

在我国，企业会计准则和会计制度也要求企业会计核算必须遵循重要性原则，但并未对重要性做出明确的定义。《企业会计制度》规定，企业的会计核算应当遵循重要性原则的要求，在会计核算过程中对交易或事项应当区别其重要程度，采用不同的核算方式。对资产、负债、损益等有较大影响，并进而影响财务会计报告使用者据以作出合理判断的重要会计事项，必须按照规定的会计方法和程序进行处理，并在财务会计报告中予以充分、准确地披露；对于次要的会计事项，在不影响会计信息真实性和不至于误导财务会计报告使用者作出正确判断的前提下，可适当简化处理。在会计实务中，重要性原则的运用随处可见。例如，在确定合并会计报表的合并范围时，如果子公司资产总额、销售收入及当期净利润按照有关标准得出的比例均在10%以下，根据重要性原则，该子公司可以不纳入合并范围。可以预见，随着市场经济的发展和会计准则的完善，我国会计准则将会对重要性原则做出全面的规定。

我国独立审计准则对重要性的定义是：“本准则所称重要性，是指被审计

单位会计报表中错报或漏报的严重程度，这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。”理解这一定义必须注意以下几点：

第一，重要性概念是针对会计报表使用者决策而言的。判断一项错报或漏报重要与否，应视其在会计报表中的错报或漏报对会计报表使用者所做决策的影响程度而定。若一项在报表中的错报或漏报足以改变或影响报表使用者的判断，则该项错报或漏报就是重要的，否则就是不重要的。这里，会计报表使用者是指具有一定的理解能力并能够理性地做出判断和决策的使用者。

第二，重要性的判断离不开特定的环境。不同企业面临不同的环境，因而判断重要性的标准也不相同。例如，某一金额对某个企业的会计报表来说是重要的，而对另一个企业的会计报表可能是不重要的。对某一特定企业而言，重要性也会因时间的不同而改变。

第三，重要性与可容忍误差之间的关系。注册会计师应根据编制审计计划时对审计重要性的评估确定实质性测试的可容忍误差。可见，重要性与可容忍误差之间关系密切。实际上，账户层次的重要性水平就是实质性测试的可容忍误差。

二、重要性的运用

(一) 运用重要性原则的一般要求

对重要性的评估是注册会计师的一种专业判断。在确定审计程序的性质、时间和范围及评价审计结果时，注册会计师必须运用重要性原则。其运用的一般要求可从以下方面理解：

1. 对重要性的评估需要运用专业判断。前已述及，重要性的判断离不开特定的环境。实际上，影响重要性的因素很多，不同企业的重要性不同，同一企业在不同时期的重要性也不同。注册会计师在对某一企业进行审计时，必须根据该企业面临的环境，并考虑其他因素，才能合理地确定重要性水平。但不同的注册会计师在确定同一企业会计报表的重要性水平时，得出的结果可能不同，甚至相差很大，其原因是不同注册会计师对影响重要性的各种因素的判断存在差异。所以说，注册会计师需要运用专业判断来评估重要性。

2. 注册会计师在审计过程中应当运用重要性原则。在审计过程中运用重要性原则是基于这样的考虑：一是为了提高审计效率。由于社会经济环境的发展变化，企业规模的扩大，企业组织结构日趋复杂，详细审计已经不可能。在抽样审计下，注册会计师为做出抽样决策，不能不涉及到重要性问题。二是为了保证审计质量。抽样审计下，注册会计师对未查部分是否正确要承担一定的风险，而风险的大小与重要性的判断有关。因此，注册会计师为保证审计质量，必须对重要性做出恰当的判断。

3. 注册会计师应运用重要性原则的情形。一是在确定审计程序的性质、时间和范围时，注册会计师需要运用重要性原则。此时，重要性被看做是审计所允许的可能或潜在的未发现错报或漏报的限度，即注册会计师在运用审计程序以检查会计报表的错报或漏报时所允许的误差范围。二是在评价审计结果

时,注册会计师需要运用重要性原则。此时,重要性被看做是某一错报或漏报或汇总的错报或漏报,以及是否影响到会计报表使用者判断和决策的标志。

(二) 金额和性质的考虑

注册会计师在运用重要性原则时,应当考虑错报或漏报的金额和性质。也就是说,重要性具有数量和质量两个方面的特征。一般来说,金额大的错报或漏报比金额小的错报或漏报更重要。但在许多情况下,某项错报或漏报从量的方面看并不重要,从其性质方面考虑,却可能是重要的。例如:

1. 涉及舞弊与违法行为的错报或漏报。因为舞弊与违法行为反映了管理当局或其他人员的诚实和可信用度存在问题。对于会计报表使用者而言,蓄意错报或漏报比相同金额的笔误更重要。

2. 可能引起履行合同义务的错报或漏报。比如,某项错报或漏报使得企业的营运资金增加了几百元,从数量上看并不重要,但这项错报或漏报使营运资金从低于贷款合同规定的营运资金数变为稍稍高于贷款合同规定的营运资金数,这就影响了贷款合同所规定的义务,所以是重要的。

3. 影响收益趋势的错报或漏报。在其他情况下认为金额不大的错报或漏报,如果影响到收益变动的趋势,应引起注意。例如,某项错报或漏报使收益每年递增1%的趋势变为本年收益下降1%,或使亏损变为盈利等等,就具有重要性。

4. 不期望出现的错报或漏报。一般情况下,如果发现现金和实收资本账户存在错报或漏报,就应当引起高度重视。

小金额错报或漏报的累计,可能会对会计报表产生重大影响,注册会计师对此应当予以关注。单独地看,一笔小金额的错报或漏报无论是在性质上,还是在数量上都是不重要的。但会计报表是一个整体,如果企业每个星期均出现同样的小金额错报或漏报,原本几百元的错报或漏报全年累计起来,就有可能成为上万元的错报或漏报。企业许多账户或交易均存在小金额的错报或漏报,所有账户或交易累计起来,就有可能变成大金额的错报或漏报。在这种情况下,必然会对会计报表产生重大影响。所以,注册会计师应当对此予以充分的关注。

(三) 两个层次重要性的考虑

注册会计师应当考虑会计报表层次和相关账户、交易层次的重要性。这就意味着注册会计师在审计过程中必须从两个层次来考虑重要性:

1. 会计报表层次。由于独立审计的目的是对会计报表的合法性、公允性发表意见,因此,注册会计师必须考虑会计报表层次的重要性,只有这样,才能得出会计报表是否合法、公允的整体性结论。

2. 账户和交易层次。由于会计报表所提供的信息来源于各账户或各交易,注册会计师只有通过验证各账户和各交易,才能得出会计报表是否合法和公允的整体性结论,因此注册会计师还必须考虑账户和交易层次的重要性。

(四) 重要性与审计风险之间的关系

注册会计师应当考虑重要性与审计风险之间存在的反向关系,保持应有的

职业谨慎，合理确定重要性水平。

1. 注册会计师应当考虑重要性与审计风险之间的关系。因为审计风险的高低往往取决于重要性的判断，如果注册会计师确定的重要性水平较低，审计风险就会增加，所以，注册会计师必须通过执行有关审计程序来降低审计风险。

2. 重要性与审计风险之间成反向关系。也就是说，重要性水平越高，审计风险越低；反之，重要性水平越低，审计风险越高。这里，重要性水平的高低指的是金额的大小，一般来说，4 000元的重要性水平比2 000元的重要性水平高。在理解两者之间的关系时，必须注意，重要性水平是注册会计师从会计报表使用者的角度进行判断的结果。如果重要性水平是4 000元，则意味着低于4 000元的错报与漏报不会影响到会计报表使用者的判断与决策，注册会计师仅仅需要通过执行有关审计程序查出高于4 000元的错报与漏报；如果重要性水平是2 000元，则金额在2 000~4 000元之间的错报或漏报仍然会影响到会计报表使用者的判断与决策，注册会计师需要通过执行有关审计程序查出金额在2 000~4 000元之间的错报与漏报。显然，重要性水平为4 000元时的审计风险要比重要性水平为2 000元时的审计风险低。

3. 注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理确定重要性水平。由于重要性与审计风险之间存在反向关系，如果原本4 000元的错报或漏报才会影响到会计报表使用者的判断和决策，但注册会计师将重要性水平确定为2 000元，这时注册会计师就会扩大审计程序的范围或追加审计程序，而实际上没有必要，只能是浪费时间和人力。如果原本2 000元的错报或漏报就会影响会计报表使用者的判断或决策，但注册会计师将重要性水平确定为4 000元，这时注册会计师所执行的审计程序要比原本应当执行的审计程序少、审计范围小，这必然会导致注册会计师得出错误的审计结论。所以，重要性水平偏高或偏低均对注册会计师不利，注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理确定重要性水平。

三、编制审计计划时对重要性的评估

(一) 对重要性评估的总体性要求

在编制审计计划时，注册会计师应当对重要性水平做出初步判断，以确定所需审计证据的数量。重要性水平越低，应当获取的审计证据越多，这是对重要性评估所做的总体性要求。

1. 编制审计计划时必须对重要性水平做出初步判断。在编制审计计划时，注册会计师应当对审计重要性、审计风险进行适当评估。

2. 初步判断的目的是确定所需审计证据的数量。重要性是影响审计证据充分性的一个十分重要的因素。因此，注册会计师在编制审计计划时，应当根据所确定的审计重要性水平，合理确定所需的审计证据，并据此决定审计程序的性质、时间和范围。

3. 重要性水平与审计证据之间成反向关系。也就是说，重要性水平越低，

应获取的审计证据越多。例如，为合理保证存货账户的错报或漏报不超过10 000元所需收集的审计证据，比为了合理保证该账户错报或漏报不超过20 000元所需收集的审计证据要多。在理解这一关系时，必须注意，重要性水平不同于重要的审计项目。审计项目越重要，所需收集的审计证据越多。例如，存货占资产总额的30%时的审计项目，比占20%时的审计项目需要更多的审计证据。

(二) 对重要性水平做出初步判断时应考虑的因素

注册会计师应当综合考虑以下主要因素，并结合其审计经验，对重要性水平做出初步判断：第一，有关法规对财务会计的要求；第二，被审计单位的经营规模及业务性质；第三，内部控制与审计风险的评估结果；第四，会计报表各项目的性质及其相互关系；第五，会计报表各项目的金额及其波动幅度。下面对这些因素做如下说明：

1. 以往的审计经验。以往审计中所运用的重要性水平，如果较为适当，可以作为本年度确定重要性水平的重要依据，注册会计师可以依据这一重要性水平，考虑被审计单位经营环境和经营业务的变化，对其加以修正。

2. 有关法规对财务会计的要求。一般地说，注册会计师执行年度会计报表审计时，应当谨慎判断重要性水平，因为有关法规对企业会计报表的编制可能存在特别的要求。如果企业存在可由管理当局自主决定处理的会计事项，注册会计师应从严确定重要性水平。

3. 被审计单位的经营规模及业务性质。规模不同的企业，其重要性水平也有所不同。规模大的企业，其重要性水平的绝对值一般比规模小的企业要大，但相对值一般要比规模小的企业小。企业所处行业的性质对重要性水平也有较大影响。因为，不同行业的企业，其会计核算的工作组织以及所遵循的会计规范均存在较大的差异。

4. 内部控制与审计风险的评估结果。如果内部控制较为健全，可信赖程度高，可以将重要性水平定得高一些，以节省审计成本。由于重要性与审计风险之间成反向关系，如果审计风险评估为高水平，则意味着重要性水平较低，应收集较多的审计证据，以降低审计风险。

5. 会计报表各项目的性质及其相互关系。会计报表项目的重要程度是存在差别的，会计报表使用者对某些报表项目要比另外的一些报表项目更为关心。一般而言，会计报表使用者十分关心流动性较高的项目，因此，注册会计师应当对此从严制定重要性水平。由于会计报表各项之间是相互联系的，注册会计师在确定重要性水平时，不得不考虑这种相互联系。

6. 会计报表各项目的金额及其波动幅度。会计报表项目的金额及其波动幅度可能成为会计报表使用者做出反应的信号，因此，注册会计师在确定重要性水平时，应当深入研究这些金额及其波动幅度。

(三) 会计报表层次重要性水平的确定

确定会计报表层次的重要性水平的内容包括：

1. 判断基础和计算方法。注册会计师应当合理选用重要性水平的判断基

基础,采用固定比率、变动比率等确定会计报表层次的重要性水平。判断基础通常包括资产总额、净资产、营业收入、净利润等,注册会计师应当合理选用。例如,被审计单位净利润接近于零时,不应将净利润作为重要性水平的判断基础;被审计单位净利润波动幅度较大时,不应将当年的净利润作为重要性水平的判断基础,而应选择近几年的平均净利润;被审计单位属于劳动密集型企业时,不应将资产总额、净资产作为重要性水平的判断基础。

重要性水平的计算方法有固定比率法、变动比率法两种。

固定比率法,即在选定判断基础后,乘上一个固定百分比,求出会计报表层次的重要性水平。但这个百分比是多少,世界各国的审计准则和会计准则都没有做出规定,也无法做出规定。以下是实务中用来判断重要性水平的一些参考数值:(1)净利润的5%~10%(净利润较小时用10%,较大时用5%);(2)资产总额的0.5%~1%;(3)净资产的1%;(4)营业收入的0.5%~1%。

变动比率法的基本原理是:规模越大的企业,允许的错报或漏报的金额比率就越小,一般是根据资产总额或营业收入两者中较大的一项确定一个变动百分比。

2. 会计报表层次重要性水平的选取。如果同一期间各会计报表的重要性水平不同,注册会计师应当取其最低者作为会计报表层次的重要性水平。注册会计师应当先对每张会计报表确定一个重要性水平。例如,将损益表的重要性水平确定为100万元,将资产负债表的重要性水平确定为200万元。但由于会计报表彼此相互关联,并且许多审计程序经常涉及到两个以上的报表,比如对年底赊销是否在适当期间正确记录的审计程序,不仅为资产负债表中的应收账款提供审计证据,而且还为损益表中的销售收入提供审计证据,因此在编制审计计划时,应使用会计报表中最小的错报或漏报总体水平。也就是说,注册会计师应当选择最低的重要性水平作为会计报表层次的重要性水平。

3. 会计报表尚未编制完成时重要性水平的确定。在编制审计计划时,如果被审计单位尚未完成会计报表的编制,注册会计师应当根据期中会计报表推算出年度会计报表,或者根据被审计单位经营环境和经营情况变动对上年度会计报表做出必要修正,以确定会计报表层次的重要性水平。注册会计师通常在资产负债表日之前对重要性水平做出初步判断,此时尚无法取得年末会计报表的数据,因此应当根据期中会计报表或上年度会计报表进行推算或做必要修正,得出年末会计报表数据,并据此确定会计报表层次的重要性水平。

(四) 账户或交易层次的重要性水平

注册会计师在制定账户或交易的审计程序前,可将会计报表层次的重要性水平分配至各账户或各类交易,也可单独确定各账户或各类交易的重要性水平。对于账户或交易层次的重要性水平,既可以采用分配的方法,也可以采用不分配的方法。在实务中,很多注册会计师选择资产负债表账户作为分配的基础,各账户分得的重要性称为“可容忍误差”。

注册会计师在确定各账户或各类交易的重要性水平时,应当考虑以下主要

因素：第一，各账户或各类交易的性质及错报或漏报的可能性；第二，各账户或各类交易重要性水平与会计报表层次重要性水平的关系。在实务中，注册会计师还应考虑账户或交易的审计成本。

无论是采用分配的方法，还是采用不分配的方法，注册会计师均应考虑上述因素。在采用分配方法时，各账户或交易层次的重要性水平之和，应当等于会计报表层次的重要性水平。

以下举例说明账户或交易层次重要性水平的确定方法。

1. 分配的方法。采用分配方法时，分配的对象一般是资产负债表账户。假设某公司的总资产构成如表7-3所示，注册会计师初步判断的会计报表层次的重要性水平是资产总额的1%，为140万元，即资产账户可容忍的错报或漏报为140万元。现注册会计师按这一重要性水平分配给各资产账户，如表7-3所示。

表 7-3 重要性水平的分配 单位：万元

| 项 目 | 金 额 | 甲方案 | 乙方案 |
|------|--------|-----|------|
| 现 金 | 700 | 7 | 2.8 |
| 应收账款 | 2 100 | 21 | 25.2 |
| 存 货 | 4 200 | 42 | 70 |
| 固定资产 | 7 000 | 70 | 42 |
| 总 计 | 14 000 | 140 | 140 |

表7-3中，甲方案是按1%进行同比例分配。一般来说，这并不可行，注册会计师必须对其进行修正。由于应收账款和存货错报或漏报的可能性较大，故分配较高的重要性水平，以节省审计成本，如乙方案。假定审计存货后，仅发现错报和漏报40万元，且注册会计师认为所执行的审计程序已经足够，则可将剩下的30万元再分配给应收账款。

2. 不分配的方法。我们介绍两种不分配的方法。一种方法是某著名国际会计公司所采用的方法。假设会计报表层次的重要性水平为100万元，则可根据各账户或各类交易的性质及错报或漏报的可能性，将各账户或交易的重要性水平确定为会计报表层次重要性水平的20%~50%。审计时，只要发现该账户或交易的错报或漏报超过这一水平，就建议被审计单位调整。最后，编制未调整事项汇总表，若未调整的错报或漏报超过100万元，就应建议被审计单位调整。

另一种方法是境外某会计师事务所采用的方法。该会计师事务所规定，各账户或交易的重要性水平为会计报表层次重要性水平的1/6~1/3。假设会计报表层次的重要性水平为90万元，应收账款的重要性水平为这一金额的1/4，存货为1/5，应付账款为1/5，则其重要性水平的金额分别为22.5万元、18万元和18万元。

必须指出，在实际工作中，往往很难预测哪些账户可能发生错报或漏报，

也无法事先确定审计成本的大小，所以重要性水平的确定是一个较困难的专业判断过程。

四、评价审计结果时对重要性的考虑

(一) 评价审计结果时所运用的重要性水平

注册会计师评价审计结果时所运用的重要性水平，可能与编制审计计划时所确定的重要性水平初步判断数不同，如前者大大低于后者，注册会计师应当重新评估所执行的审计程序是否充分。

1. 评价审计结果时所运用的重要性水平可能不同于编制审计计划时确定的重要性水平。这可能是因为环境的变化，或者是注册会计师对被审计单位了解程度的增加。例如，注册会计师在会计期间结束前编制审计计划，只能根据预测的财务状况和经营成果来确定重要性水平。如果实际的财务状况和经营成果大不相同，则注册会计师所评估的重要性水平也必须加以改变。此外，注册会计师在编制审计计划时，可能有意地规定重要性水平低于将用于评价审计结果的重要性水平，这样通常可以减少未被发现的错报或漏报的可能性，并且能给注册会计师提供一个安全边际。

2. 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，注册会计师应当重新评估所执行的审计程序是否充分。因为原来较高的重要性水平意味着较低的审计风险，所需执行的审计程序和所需收集的审计证据相对较少；而现在，评价审计结果时所运用的重要性水平比原来有所降低，则审计风险相应增加，这就要求执行更多的审计程序，收集更多的审计证据。

(二) 错报或漏报的汇总

注册会计师在评价审计结果时，应当汇总已发现但尚未调整的错报或漏报，以考虑其金额与性质是否对会计报表的反映产生重大影响。注册会计师在汇总尚未调整的错报或漏报时，应当包括已发现和推断的错报或漏报，并考虑期后事项和或有事项是否已进行适当处理。这就是说，在完成审计工作时，为确定被审计单位的会计报表是否合法、公允，注册会计师应当汇总尚未调整的错报或漏报，并将其与会计报表层次的重要性水平相比较。汇总时，应当包括：

1. 已发现的错报或漏报，即通过对账户或交易实施详细的实质性测试所确认的未调整错报或漏报。

2. 推断的错报或漏报，即通过审计抽样或执行分析性复核程序所估计的未调整的错报或漏报。

必须指出，注册会计师在汇总时，也可能包括前期尚未调整的错报或漏报。一般而言，如果前期尚未调整的错报或漏报尚未消除，且导致本期会计报表严重失实，注册会计师在汇总时就应将其包括进来。此外，在汇总时，注册会计师还应考虑期后事项和或有事项是否已进行适当处理。

(三) 汇总数超过重要性水平时的处理

如果尚未调整的错报或漏报的汇总数超过重要性水平,注册会计师应当考虑扩大实质性测试范围或提请被审计单位调整会计报表,以降低审计风险,即当汇总数超过重要性水平时,为降低审计风险,注册会计师应当考虑采用两种措施:一是扩大实质性测试范围,以进一步确认汇总数是否重要;二是提请被审计单位调整会计报表,以使汇总数低于重要性水平。

如果被审计单位拒绝调整会计报表,或扩大实质性测试范围后,尚未调整的错报或漏报的汇总数仍超过重要性水平,注册会计师应当发表保留意见或否定意见。这意味着当被审计单位拒绝调整会计报表,或仅部分调整会计报表,尚未调整的错报或漏报的汇总数并未得到实质性的减少,或者当注册会计师扩大实质性测试范围后,尚未调整的错报或漏报的汇总数仍然超过会计报表层次的重要性水平时,注册会计师就应当考虑其发表的审计意见的类型。一般来说,如果尚未调整的错报或漏报的汇总数可能影响到某个会计报表使用者的决策,但会计报表的反映就其整体而言是公允的,注册会计师应当发表保留意见。如果尚未调整的错报或漏报非常重要,可能影响到大多数甚至全部会计报表使用者的决策时,注册会计师应当发表否定意见。

(四) 汇总数接近重要性水平的处理

如果尚未调整的错报或漏报的汇总数接近重要性水平,由于该汇总数连同尚未发现的错报或漏报可能超过重要性水平,注册会计师应当实施追加审计程序,或提请被审计单位进一步调整已发现的错报或漏报,以降低审计风险。被审计单位会计报表的错报或漏报,除了已发现的错报或漏报及推断的错报或漏报之外,还可能存在其他的错报或漏报。当汇总数接近重要性水平时,如考虑该种错报或漏报汇总数可能超过重要性水平,审计风险就会增加,为降低审计风险,注册会计师应当实施追加审计程序,或提请被审计单位进一步调整会计报表。

第三节 审计风险

注册会计师根据审计每个账户余额所获得的证据对会计报表整体发表意见,其目的就在于控制各账户余额的审计风险,以便在审计结束时对会计报表整体发表意见的审计风险保持一个适当的水平。

一、审计风险的组成要素及其相互关系

如前所述,审计风险(Audit Risk,简称AR)是指会计报表存在重大错报或漏报,而审计人员审计后发表不恰当审计意见的可能性。审计风险包括固有风险、控制风险和检查风险。所谓固有风险(Inherent Risk,缩写为IR),是指假定不存在相关内部控制时,某一账户或交易类别单独或连同其他账户、交易类别产生重大错报或漏报的可能性。所谓控制风险(Control Risk,缩写为

CR),是指某一账户或交易类别单独或连同其他账户、交易类别产生错报或漏报,而未能被内部控制防止、发现或纠正的可能性。所谓检查风险(Detection Risk,缩写为DR),是指某一账户或交易类别单独或连同其他账户、交易类别产生重大错报或漏报,而未能被实质性测试发现的可能性。

在审计风险的三个构成要素中,固有风险和控制风险与被审计单位有关,注册会计师对此无能为力。但注册会计师通过对被审计单位的了解,可以对被审计单位固有风险和控制风险的高低做出评估。在此基础上,注册会计师便可确定实质性测试的性质、时间和范围,以便将检查风险以及总体审计风险降低至可接受的水平。固有风险、控制风险和检查风险的相互关系可以从定量和定性两个方面加以考察:

从定量的角度看,审计风险三要素的相互关系可用下列公式表示:

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

或

$$AR = IR \cdot CR \cdot DR$$

根据上述公式,在既定的审计风险下,检查风险可计算如下:

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

或

$$DR = \frac{AR}{IR \cdot CR}$$

例如,某注册会计师可接受的审计风险为5%,根据以往审计经验以及本年度审计对内部控制的研究和评价,他将被审计单位的固有风险和控制风险分别评估为60%和40%。以这些评估为基础,他可接受的检查风险计算如下:

$$DR = \frac{5\%}{60\% \times 40\%} \approx 20.8\%$$

从定性的角度看,审计风险三要素的相互关系如表7-4所示。

表 7-4 审计风险三要素之间的关系

| 注册会计师对 固有风险的评估 | 注册会计师对控制风险的评估 | | |
|-------------------|---------------|----|----|
| | 高 | 中 | 低 |
| | 注册会计师可接受的检查风险 | | |
| 高 | 最低 | 较低 | 中等 |
| 中 | 较低 | 中等 | 较高 |
| 低 | 中等 | 较高 | 最高 |

表7-4说明,检查风险与固有风险和控制风险的综合水平之间存在着反比关系。固有风险和控制风险的综合水平越高,注册会计师可接受的检查风险水平越低,反之亦然。换言之,当固有风险和控制风险的综合水平较高时,注册会计师必须扩大审计范围,将检查风险尽量降低,以便使整个审计风险降低至可接受的水平;反之,如果被审计单位内部控制行之有效,固有风险和控制风险的综合水平较低,则注册会计师即使采用较高的检查风险水平,但总体审计风险仍然较低。

二、评估固有风险应考虑的因素

注册会计师评估被审计单位的固有风险时，应当考虑的因素可分为两类：第一类因素与会计报表层次有关；第二类因素与账户余额或交易类别层次有关。

1. 评估与会计报表层次有关的固有风险时，注册会计师应着重考虑以下因素：

(1) 管理人员的品行和能力。管理人员诚信度越高，固有风险越小；反之，固有风险越大。管理人员的阅历、经验越丰富，素质和能力越高，固有风险越小；反之，固有风险越大。

(2) 管理人员，特别是财务人员的变动情况。管理人员，特别是财务人员的变动越频繁，固有风险越大；反之，固有风险越小。

(3) 管理人员遭受的异常压力。管理人员遭受的异常压力（如被审计单位负债率太高，银行威胁收回贷款；上市公司已连续两年遭受严重亏损，面临着被摘牌的危险）越大，固有风险越大；反之，固有风险越小。

(4) 业务性质。业务性质（如从事衍生金融工具的买卖业务）越复杂，固有风险越大；反之，固有风险越小。

(5) 影响被审计单位所在行业的环境因素。例如，宏观调控、银根紧缩、竞争加剧、需求改变等不利环境因素，可以导致被审计单位的固有风险增大。

2. 评估与账户余额或交易类别层次有关的固有风险时，注册会计师应着重考虑以下因素：

(1) 容易产生错报的会计报表项目。例如，待摊费用、长期待摊费用、预提费用、产品销售成本、其他应收款、其他应付款等会计报表项目较易产生错报，与之相关的固有风险通常也较大。

(2) 需要利用专家工作结果予以佐证的重要交易或事项的复杂程度。例如，需要精算师予以估价的退休金计划、需要地质工程师估算储油量的油田开采、需要鉴赏家鉴定的宝石及油画买卖等具有很高不确定性的交易或事项，其固有风险通常较大。

(3) 确定账户金额时，需要运用估计和判断的程度。例如，固定资产折旧、无形资产和长期待摊费用摊销、存货跌价损失准备、坏账准备、材料成本差异、或有损失等账户金额的确定，需要会计人员大量运用估计和判断，出错的概率较大，固有风险也相应较大。

(4) 容易遭受损失或被挪用的资产。例如，现金、有价证券、存货等资产具有普遍的吸引力，若缺乏有效的内部控制，容易遭受损失或被挪用，因而固有风险相对较大。

(5) 会计期间，尤其是临近会计期末发生的异常及复杂交易。例如，会计年度即将结束时确认异常多的销售收入、发生大量的关联方交易，可能意味着被审计单位有“粉饰”经营业绩和财务状况之嫌，相应地讲，固有风险较大。

(6) 在正常的会计处理程序中容易被漏记的交易和事项。例如，销售退回

及折让、购货退回及折让、应收及应付利息的计提、按成本与市价孰低原则核算的有价证券、按权益法核算的长期投资及其投资损益等，在正常的会计处理程序中被漏记的可能性较大，固有风险也较大。

三、控制风险的初步评估

注册会计师在了解被审计单位的内部控制并对固有风险进行评估后，应当对各重要账户或交易类别的相关认定（如记录是否完整，计价是否正确，披露是否充分）所涉及的控制风险做出初步评估。这里所说的评估之所以是初步评估，是因为注册会计师在实施控制测试之前，还无法最终对被审计单位内部控制的有效性（即能否及时防止、发现和纠正重大错报或漏报）做出肯定的或否定的结论。注册会计师评价控制风险的基本方法详见第八章有关的论述。

四、控制测试与控制风险的进一步评估

注册会计师如拟信赖内部控制，应当实施控制测试程序，以评估控制风险。初步评估的控制风险水平越低，注册会计师就应获取越多的关于内部控制设计合理和运行有效的证据。其包括两层含义：第一层含义是，实施控制测试是确定信赖内部控制的前提条件。当然，如果不准备信赖内部控制，注册会计师便可不实施控制测试。第二层含义说明了控制风险初步评估结果与审计证据的关系。为此，在实施控制测试之前，如果注册会计师要将控制风险评估为低水平，则他必须获取尽可能多的证据以表明内部控制设计合理，运行有效。控制测试的基本方法详见第八章的有关论述。

进行了控制测试后，注册会计师应当根据控制测试的结果，评估内部控制的设计和运行是否与控制风险的初步评估结论相一致。如果存在偏差，应当修正对控制风险的评估，并据以修改实质性测试程序的性质、时间和范围。

五、实质性测试与控制风险的最终评估

注册会计师在终结审计之前，应当根据实质性测试的结果和其他审计证据，对控制风险进行最终评估，并检查其是否与控制风险的初步评估结论相一致。如果不一致，如实质性测试结果表明，控制风险水平高于控制风险的初步评估水平，可能意味着根据对控制风险初步评估结论而设计的实质性测试程序不能将检查风险降低至可接受的水平。在这种情况下，注册会计师应当考虑是否追加相应的审计程序。例如，通过发函询证，注册会计师发现回函结果与被审计单位的会计记录普遍存在着重大差异，这表明被审计单位未能有效地就应收账款与客户定期核对。为此，注册会计师可能决定全面、详细地审查所有销货交易，扩大应收账款的函证范围。

六、检查风险的评估基础

如前所述，审计风险三要素之间存在着密切关系。固有风险与控制风险的综合水平，决定着注册会计师可接受的检查风险水平。评估的固有风险与控制

风险综合水平越高,注册会计师可接受的检查风险水平也越低,反之亦然。因此,由于控制风险与固有风险相互联系,注册会计师应当对固有风险与控制风险进行综合评估,并据以作为检查风险的评估基础。

鉴于固有风险与控制风险的评估对检查风险有直接影响,固有风险和控制风险的水平越高,注册会计师就应实施越详细的实质性测试程序,并着重考虑其性质。例如,针对存货和产品销售成本项目,除实施分析性复核外,还应对其余额进行实质性测试,并对实质性测试的时间(如在接近会计期间结束时)、范围(如抽取较大样本)加以关注,以将检查风险降低至可接受的水平。

七、检查风险对确定实质性测试性质、时间和范围的影响

不论固有风险和控制风险的评估结果如何,注册会计师都应当对各重要账户或交易类别进行实质性测试。然而,注册会计师实施的实质性测试,其性质、时间和范围的确定,最终取决于根据固有风险和控制风险的综合水平所确定的可接受的检查风险。可接受的检查风险水平与实质性测试的性质、时间和范围的关系如表7-5所示。

表 7-5 检查风险与实质性测试的性质、时间和范围的关系

| 实质性测试 可接受的检查风险 | 性 质 | 时 间 | 范 围 |
|-------------------|----------------------|-----------------------------|--------------|
| 高 | 分析性复核和交易测试为主 | 资产负债表日前审计为主 | 较小样本 较少证据 |
| 中 | 分析性复核、交易测试以及余额测试结合运用 | 资产负债表日前审计、资产负债表日审计和日后审计结合运用 | 适中样本 适量证据 |
| 低 | 余额测试为主 | 资产负债表日审计和日后审计为主 | 较大样本 较多证据 |

八、检查风险与审计意见的类型

检查风险不仅影响注册会计师所实施的实质性测试的性质、时间和范围,而且影响注册会计师所发表的审计意见的类型。如果经过实施有关实质性测试后,注册会计师仍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,他应当发表保留意见或无法表示意见。这是因为,如果不能将重要账户或交易类别的检查风险降低至可接受的水平,说明审计范围受到限制,注册会计师应视严重程度发表保留意见或无法表示意见。

第四节 初步审计策略

注册会计师计划和执行审计的最终目标，是将审计风险降低到适当的水平，以支持对会计报表所发表的意见。这一目标只有通过收集和评价与会计报表认定有关的证据才能实现。

由于审计证据、重要性和前面讨论的审计风险之间是相互关联的，因此注册会计师针对某个认定或某组认定制定审计计划时，必须从不同种类的初步审计策略中加以选择。这里重点讨论初步审计策略的组成要素，两种典型的策略及其在交易循环中的运用。

一、初步审计策略的组成要素

在对某一认定制定初步审计策略时，注册会计师必须设定下列四个策略组成要素：

1. 控制风险的计划估计水平。
2. 须了解内部控制的范围。
3. 估计控制风险时须执行的控制测试。
4. 为使审计风险降低到一个适当的低水平所须执行的实质性测试的计划水平。

初步审计策略不是完成审计工作所需执行的审计程序的详细安排，而是注册会计师对审计方法做出的初步判断。初步审计策略是建立在对审计工作的一些假设基础之上的，见图 7-1。比如，在初次审计中，对第三、四个要素，一般不列出所需执行的具体控制测试和实质性测试，而只是很简单地就这两种测试的“相对的重点”做初步的结论。而在连续审计中，注册会计师假设以前年度使用的控制测试和实质性测试在本年度仍然适用。应说明的是，对这些事项的最终决定则是在审计过程中做出的。

值得注意的是，对上述各要素的设定不同，便可产生很多种不同的策略。而下面将要介绍的两种策略仅是众多策略中的两个极端。图 7-1 总括反映了在对第一要素设定不同的水平时，其他三个要素的相对重点在相应策略下的变化情况。图的底部指出了在使用“较低的控制风险估计水平法”的情况下，审计成本是比较小的。

二、初步审计策略

(一) 主要证实法

在主要证实法下，审计人员设定上述四要素如下：

1. 将控制风险的计划估计水平设为最高（或稍低于最高）。
2. 计划最少的了解内部控制的相关部分。



3. 计划最少的控制测试（如要进行控制测试的话）。

4. 根据低的计划可接受检查风险水平，安排执行扩大的实质性测试。

此法主要适用于以下几种情形：一是注册会计师根据以往同被审计单位交往的经验或较早的计划步骤，得知被审计单位有关某认定的控制不存在或无效时，可能选择此法。二是注册会计师如果认为，执行额外程序了解内部控制和执行控制测试，以支持一个较低的控制风险估计水平所花费的成本，将超过执行更大范围的实质性测试所需的成本，也可以选用此法。此法通常用来审计主要受不常发生的交易和调整分录影响的账户的有关认定。主要受不常发生的交易影响的账户包括固定资产、应付债券和股本等。主要受调整分录影响的账户包括累计折旧、预提费用、待摊费用等。三是在初次审计中比在连续审计中对更多的认定可能使用此法。

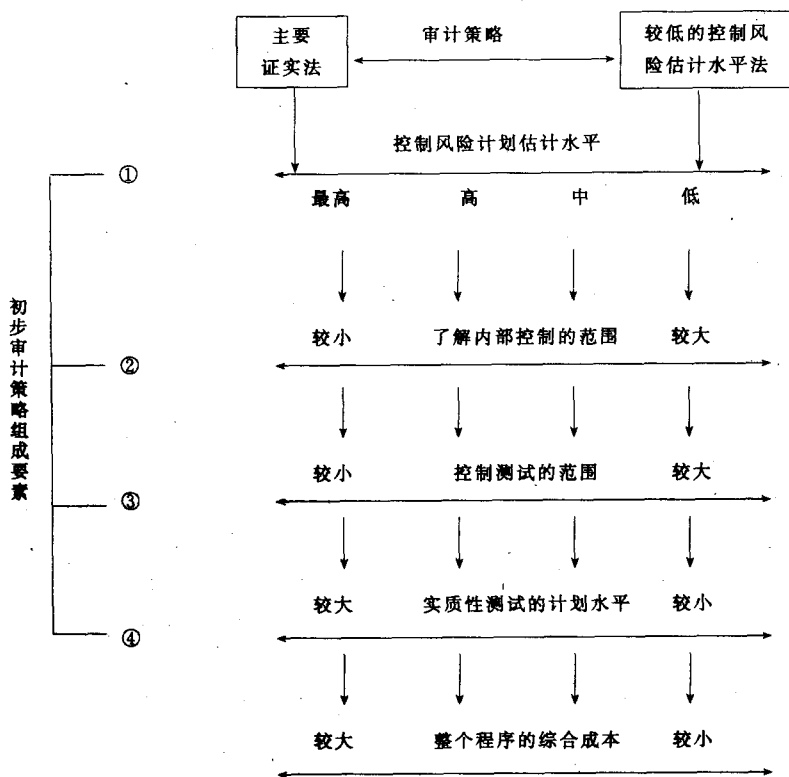


图 7-1 重要会计报表认定的初步审计策略

(二) 较低的控制风险估计水平法

在较低的控制风险估计水平法下，注册会计师设定上述四要素如下：

1. 将控制风险计划估计水平设为中或低。
2. 计划扩大了解内部控制的相关部分。
3. 计划扩大控制测试。

4. 根据中或高的计划可接受检查风险水平, 安排执行有限的实质性测试。

注册会计师在相信与某认定相关的内部控制的设计和执行情况很好的情况下, 可用此法。此外, 如注册会计师认为执行更大范围的程序来了解内部控制和控制测试所需的成本, 大大小于执行更小范围的实质性测试而带来的成本节约, 也应使用此法。该方法通常用来审计与那些受大量日常交易影响的账户有关的认定, 比如销售收入、应收账款、存货、工资费用等。在连续审计中比在初次审计中对更多的认定可能使用此法。

三、策略与交易循环的关系

前面所说明的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。在大多数的审计中, 每种方法都可用来审计很多的认定。

但是, 在审计中, 通常对受某个交易循环中的某类交易影响的一组认定, 使用同一种策略。因为在实务中, 很多的内部控制都是针对某个交易循环中的某一类交易来设计的。尽管不同的会计师事务所对交易类别和交易循环可能使用不同的名称, 甚至对某类交易属于哪个循环的划分也不尽相同, 但在实务界有代表性的分类如表 7-6 所示。

表 7-6 交易循环与交易类别的划分

| 循 环 | 主要交易类别 |
|-------|-------------------|
| 销售和收款 | 销售、现金收入与销售调整 |
| 购货和付款 | 购买与现金支出 |
| 生 产 | 制造、工资 |
| 筹资和投资 | 短期投资与长期投资、长期负债与资本 |

下面举例说明如何使用这一框架来计划和组织审计工作。比如, 利润表中的销售收入和资产负债表中的应收账款, 是对会计报表有重大影响的两个账户, 这两个账户通常划到“销售和收款循环”。这两个账户的余额是由大量的销售交易引起的。这样, 这两个账户的“存在或发生”认定受销售这类交易的“存在或发生”认定的影响。因此, 注册会计师估计有关销售交易处理的内部控制的有效性, 就被认为是在对销售账户余额认定审计策略中的控制风险要素, 指定一个计划估计水平。由于应收账款余额除受销售交易影响之外, 还受现金交易和销售调整的影响, 因此, 注册会计师估计所有这三种交易控制的有效性, 就被认为是在为应收账款余额认定确定适当的控制风险水平, 以便制定其初步审计策略。



第八章 内部控制及其测试与评价

内部控制是管理现代化的必然产物，而内部控制的产生和发展，促使审计工作从详细审计发展成为以测试内部控制为基础的抽样审计。注册会计师在进行审计时，首先要研究与评价被审计单位的内部控制，这是现代审计的重要特征。因此，现代会计报表审计与内部控制之间存在着密切的联系。注册会计师编制审计计划时，应当研究与评价被审计单位的内部控制。注册会计师应当对拟信赖的内部控制进行控制测试，据以确定对控制测试的性质、时间和范围的影响。

第一节 内部控制的目标与要素

一、内部控制的定义与目标

(一) 内部控制的定义

所谓内部控制，是指被审计单位为了保证业务活动的有效进行，保护资产的安全和完整，防止、发现、纠正错误与舞弊，保证会计资料的真实、合法、完整而制定和实施的政策与程序。广义地讲，一个企业的内部控制是指企业的内部管理控制系统，包括为保证企业正常经营所采取的一系列必要的管理措施。内部控制的职能不仅包括企业最高管理当局用来授权与指挥进行购货、销售、生产等经营活动的各种方式、方法，也包括核算、审核、分析各种信息资料及报告的程序与步骤，还包括为对企业经济活动进行综合计划、控制和评价而制定或设置的各项规章制度。因此，内部控制贯穿于企业经营活动的各个方面，只要存在企业经济活动和经营管理，就需要有相应的内部控制。

(二) 内部控制的目标

建立健全内部控制是被审计单位管理当局的会计责任。相关内部控制一般应当实现以下目标：

1. 保证业务活动按照适当的授权进行。

2. 保证所有交易和事项以正确的金额在恰当的会计期间及时记录于适当的账户, 使会计报表的编制符合会计准则的相关要求。

3. 保证对资产和记录的接触、处理均经过适当的授权。

4. 保证账面资产与实存资产定期核对相符。

(三) 有关内部控制的一般考虑

有关内部控制的一般考虑, 主要包括:

1. 管理当局的责任。建立、修正和维护公司的各项控制, 并监督控制政策和程序得到持续有效的执行, 其责任在管理当局。

2. 合理的保证。公司管理当局应在综合考虑控制的成本效益的基础上, 建立能为公司会计报表的公允表达提供合理(但不是绝对的)保证的内部控制。一些理想的内部控制往往因成本过高而不为管理当局所采用, 比如, 如果希望一个小公司的管理当局为稍微地提高会计数据的可靠性而多雇用几名会计人员就不合情理。

管理当局在建立内部控制时还需注意, 控制程序不应对工作效率或获利能力有不利影响。比如, 某公司只接受有保证的支票以减少坏账损失, 将对销售产生很大的负面效果, 而大部分公司相信, 只要能确认支票的签票人, 即为免受损失提供了合理保证。

3. 固有的限制。注册会计师在确定内部控制的可信赖程度时, 应当保持应有的职业谨慎, 充分关注内部控制的以下固有限制:

(1) 内部控制的设计和运行受制于成本与效益原则。

(2) 内部控制一般仅针对常规业务活动而设计。

(3) 即使是设计完整的内部控制, 也可能因执行人员的粗心大意、精力分散、判断失误以及对指令的误解而失效。

(4) 内部控制可能因有关人员相互勾结、内外串通而失效。

(5) 内部控制可能因执行人员滥用职权或屈从于外部压力而失效。

(6) 内部控制可能因经营环境、业务性质的改变而削弱或失效。

由于公司建立的内部控制只能为会计报表的公允性提供合理保证, 并存在上述固有限制, 因此, 会计报表审计总存在一定的控制风险, 即审计风险模型中的控制风险始终应大于零。这就要求注册会计师必须注意, 不管被审计单位内部控制设计和运行得多么有效, 都应对会计报表的重要账户余额或交易类别进行实质性测试。

(四) 内部控制与审计的关系

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

1. 注册会计师在执行会计报表审计业务时, 不论被审计单位规模大小, 都应当对相关的内部控制进行充分的了解。

2. 注册会计师应根据其对被审计单位内部控制的了解, 确定是否进行控制测试以及将要执行的控制测试的性质、时间和范围。

3. 对被审计单位内部控制的了解和控制测试, 并非会计报表审计工作的全部内容。内部控制良好的单位, 注册会计师可能评估其控制风险较低而减少实质性测试程序, 但绝不能完全取消实质性测试程序。

二、内部控制要素

内部控制要素包括控制环境、会计系统和控制程序。

(一) 控制环境

任何企业的控制都存在于一定的控制环境之中。所谓控制环境, 是对企业控制的建立和实施有重大影响的因素的统称。控制环境的好坏直接决定着企业其他控制能否实施或实施的效果。它既可增强也可削弱特定控制的有效性。比如, 人事管理中聘用了不值得信任或不具备胜任能力的员工, 可能使得某项特定控制无法实施或无效。企业的控制环境反映了管理当局和董事会关于控制对公司重要性的态度。

1. 经营管理的观念、方式和风格

管理当局在建立一个有利的控制环境中起着关键性的作用。如果管理当局不愿意设立适当的控制或不能遵守建立的控制, 那么控制环境将受到很不利的影 响。下面三个方面的经营管理的观念、方式和风格, 可能会极大地影响控制环境: (1) 管理当局对待经营风险态度和控制经营风险的方法; (2) 为实现预算、利润和其他财务及经营目标, 企业对管理的重视程度; (3) 管理当局对会计报表所持的态度和所采取的行动。在不考虑其他控制环境因素的情况下, 如果管理当局是受某一个人或几个人支配, 那么, 以上这几个方面的影响可能会增大。比如, 如果管理当局很想夸大会计报表中的盈余总额, 注册会计师则可能确定绝大多数认定的控制风险为最大值。

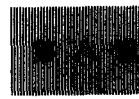
2. 组织结构

组织结构是指公司计划、协调和控制经营活动的整体框架。设置合理的组织结构, 有助于建立良好的内部控制环境。一个公司的组织结构包括: (1) 确定组织单位的形式和性质, 包括确认相关的管理职能和报告关系; (2) 为每个组织单位内部划分责任权限制定办法。一个公司的组织结构通常用组织图来列示, 此项组织图应准确地反映授权方式和报告关系。

3. 董事会

董事会对一个公司负有重要的受托管理责任。如在董事会里能成立一个有效的审计委员会, 也有利于公司保持良好的内部控制。董事会监督企业的各种经营活动, 而审计委员会则监控会计报表。审计委员会除了协助董事会履行其职责外, 还有助于保证董事会与公司外部及内部审计人员之间的直接沟通。如董事会工作很负责, 很勤勉, 那么审计人员就可能减少了对管理哲学和经营方式等方面的疑虑。

4. 授权和分配责任的方法



审计委员会

如果管理当局明确地建立了授权和分配责任的方法,就可大大增强组织的控制意识,比如,就可接受的经营实务、利益冲突和行为规范宣布书面政策,在书面工作说明书里还应描述出特定的责任、报告关系和有关限制。

5. 管理控制方法

管理控制方法是管理当局对其他人的授权使用情况直接控制和对整个公司的活动实行监督的方法的总称。这些方法包括:(1)经营计划、预算、预测及利润计划;(2)比较实际业绩与计划目标,并将比较结果通告有关层次管理人员的方法;(3)调查偏离期望值的差异,并及时采取适当的纠正措施;(4)对发展或修改手工会计系统的控制政策。对不同规模和不同复杂程度的企业,这些方法的重要性也不同。一般来说,企业规模越大且越复杂,这些方法就越重要。对一个大公司而言,正式的管理控制方法不可缺少;但是对于一个很小且由业主直接管理的组织来说,一般不需要很清楚地定义控制方法。

6. 内部审计

内部审计是企业自我独立评价的一种活动,内部审计可通过协助管理当局监督其他控制政策和程序的有效性,来促成好的控制环境的建立。此外,内部审计还能改进内部控制提供建设性意见。内部审计的有效性与其权限、人员的资格以及可使用的资源紧密相关。内部审计人员必须独立于被审计部门,并且必须直接向董事会或审计委员会报告。

7. 人事政策和实务

一个好的人事政策和实务,能确保执行公司政策和程序的人员具有胜任能力和正直品行。公司必须雇用足够的人员并给予足够的资源,使其能完成所分配的任务。这是建立合适的控制环境的基础。除能力之外,雇用的职员还应该有很高的道德水准。公司职员的胜任能力和正直性在很大程度上取决于公司的有关雇用、训练、待遇、业绩考评及晋升等政策和程序的合理程度。

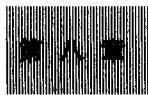
8. 外部影响

某些外部因素的变化,可能会影响到企业采用的内部控制政策和程序的变化。如有关管理机构强化监督手段,可能导致企业管理当局强化控制意识而采用特定的内部控制政策和程序。

(二) 会计系统

内部控制的第二个要素是会计系统。它是指公司为了汇总、分析、分类、记录、报告公司交易,并保持对相关资产与负债的受托责任而建立的方法和记录。一个有效的会计系统应能做到以下几点:(1)确认并记录所有真实的交易;(2)及时且充分详细地描述交易,以便在会计报表上对交易作适当的分类;(3)计量交易的价值,以便在会计报表上记录其适当的货币价值;(4)确定交易发生的期间,以便将交易记录在适当的会计期间;(5)在会计报表中适当地表达交易和披露相关事项。

从以上说明不难看出,会计系统的核心是处理交易。交易是因某经营实体与外界交换资产和劳务,以及公司内部转移或使用资产与劳务而形成的。公司



的会计系统应为每笔交易提供一个完整的“审计轨迹”或“交易轨迹”。所谓“交易轨迹”是指通过编码、交叉索引和联结账户余额与原始交易数据的书面资料所提供的一连串的迹象。“交易轨迹”对管理当局和注册会计师都很重要。比如，管理当局可使用“交易轨迹”来答复顾客或供应商有关账户余额的询问，注册会计师也可使用“交易轨迹”来核证和追查交易。

(三) 控制程序

控制程序是内部控制的第三个要素。同其他两个要素一样，控制程序也是由为了合理保证公司目标的实现而建立的政策和程序组成的。控制程序可应用于某种交易（如销售），也可以广泛地加以应用，还可以融合应用于控制环境或会计系统的特定组成部分。控制程序可分为五类，以下说明这五类各自包括的特定控制程序，以及这些控制程序与会计报表认定的关系。

1. 交易授权。交易授权程序的主要目的在于保证交易是管理人员在其授权范围内授权才产生的。授权有一般授权和特别授权之分。前者指授权处理一般性的交易，而后者则指授权处理非常规性交易事件，比如，重大资本支出和股票发行等。特别授权也可能用于超过一般授权限制的常规交易，比如，同意因情有可原的情况，对某个不符合一般信用的顾客赊购商品。管理当局对某项交易的“授权”和员工对交易批准是不同的。比如，信用部门的职员可以在管理人员授权的信用政策范围内，批准个别顾客赊购。交易授权程序通常对“存在或发生”认定，以及某些“估价或分摊”认定的控制风险有直接影响。交易有时是按授权价格执行，比如董事会可能授权按某一价格购买某子公司。在这种情况下，授权就与“估价或分摊”认定相关。

2. 职责划分。这一类控制程序是指对某交易涉及的各项职责进行合理划分，使每一个人的工作能自动地检查另一个人或更多人的工作。职责划分的主要目的是为了预防和及时发现执行所分配的职责时所产生的错误或舞弊行为。从控制的观点看，如某员工在履行其职责的正常过程中就可能发生错误或舞弊，并且内部控制又难以发现他的舞弊，那么可以认为这些职责是不相容的。对于不相容的职责必须实行职责划分。例如：(1) 某项交易的执行、记录以及维护、保管相关的资产应该指派给不同的个人或部门，比如采购部门人员应负责签发采购单，会计部门应记录已收到的货物，仓库人员则应负责该货物的保管工作。在记录此项采购交易之前，会计人员应确定采购已经过授权，所订购的货物已实际收到。会计记录为明确存于仓库货物的受托责任提供了依据。(2) 某项交易执行包括的各个步骤应该指派给不同的个人或部门。比如，某制造公司在执行一项销售交易时，应将销售的授权、订货单的归档、货物的发运以及开账单给顾客等工作派给不同人员。(3) 某些会计工作的职责应划分。比如，在手工会计系统中，应收账款的总账和顾客明细账应由不同的人来记录，而记录现金收入和支出的人员不应负责调节银行账户。(4) 在计算机信息系统(CIS)部门内，及CIS部门与使用部门之间应进行适当的职责划分。CIS系统的很多职能，比如系统分析、程序设计、电脑操作和数据控制应被分开。另外，CIS不应更正使用部门送交的数据资料，并且在组织上应独立于使

用部门。

大公司和小公司执行“职责划分”控制程序是有些差别的。小公司由于员工的人数较少，实行职责划分往往要比大公司困难得多。但是在这些小公司里，业主通常积极参与经营活动，这样，业主可通过担任一些特定的工作来实现职责的合理划分。也有的业主通过对员工的工作进行严密的监督与复核，以弥补职责划分的不足。职责划分会影响三种认定的控制风险，比如：(1) 将资产保管同资产会计记录的掌管相分离，可以降低盗窃的风险，因为盗窃者将无法通过减少资产的记录来掩饰盗窃真相。(2) 将处理现金支出交易同调节银行账户分离，可以降低不记录支票付款的风险，因为在调节过程中可发现这种风险。(3) 付款凭单的批准同支票签发相分离，可以降低支票书写出错的风险。

3. 凭证与记录控制。凭证是证明交易发生和交易的价格、性质及条件的证据。常见的凭证有发票、支票、合同和工时记录等。凭证经过签名或者盖章，还可作为交易执行和记录职责的依据。预先编号的凭证对维持控制和确定职责是很有用的。预先编号有助于保证所有交易均已记录而没有交易被重复记录。在预先编号制度下，所有作废的凭证都必须妥善保存。凭证程序应能保证经营人员在执行交易时及时编制有关凭证。编妥的凭证应及早送交会计部门，以便记录交易，还应把已登账的凭证依序归档。记录包括职工工资记录、永续存货记录、已发出凭证，如销售发票和支票的每日汇总等。这种汇总资料可用来同相应的每日分录独立比较，以确定所有交易是否均已记录。科目表和会计程序手册也很重要。科目表能提供适当分类的依据，会计程序同会计部门及时处理凭证有关，会计程序手册包括对交易记录和过账的规定。

凭证和记录的控制程序会影响三种认定的控制风险，即：(1) 适当保持的记录，如永续存货记录、应收账款记录、职工工资收入记录等，同“存在或发生”认定有关。(2) 使用预先编号的凭证并按其编号进行会计处理，同“完整性”认定有关。(3) 原始凭证，如销售发票或支票等，提供了交易记录的金额，直接和“估价或分摊”认定相关。

4. 资产接触与记录使用。资产接触与记录使用主要是指限制接近资产和接近重要记录，以保证资产和记录的安全。保护资产和记录安全的最重要措施就是采用实物防护措施。比如，将存货存入仓库以防偷窃。如果这一仓库由胜任的职工管理，还能够减少存货的残损。对货币、有价证券等资产的安全存放和使用防火安全装置等也是重要的实物安全保护控制程序。对凭证和记录也需要进行实物安全保护。重新建立丢失了或损坏了的记录，其成本昂贵，费时颇多。应收账款的主要档案如果被毁，其后果更不堪设想。为防止这些损失，支付一些成本用于复制记录和实施其他管理办法是值得的。同样道理，对保险单和应收票据等凭证，也应做好实物保护工作。为进一步保证准确、及时地记录会计信息，还可采用机械保护装置。在这方面，现金出纳机和其他自动数据处理设备都是有用的内部控制。接近控制程序同降低“存在或发生”、“完整性”、“估价或分摊”认定的控制风险相关。

5. 独立稽核。独立稽核是指验证由另一个人或部门执行的工作和验证所

记录金额估价的正确性。独立稽核同很多认定相关。比如：(1) 人工计算稽核发票、工资计算表及存货汇总表的正确性（“估价或分摊”认定）；(2) 比较现有资产和有关记录，比如银行存款余额调节表、零用现金盘点表及实物存货记录等（“存在或发生”、“完整性”、“估价或分摊”认定）；(3) 管理当局复核汇总账户余额详细情况的报告，如应收账款的账龄分析表（“估价或分摊”认定）。应在什么时候采用什么方式进行独立稽核，视具体情况而定。人工计算稽核可以每日对所有交易或选出的交易进行，相反，资产与记录的比较和管理当局对报告的复核可定期（如每周或每月）进行。一些独立的检查，如备用金的盘点，应采取突击的方式，以免有关人员“粉饰”。

以上关于内部控制三要素的描述，是一种比较传统的观点。1994年，美国 COSO 委员会在其《内部控制——整体框架》中将内部控制的要素规定为控制环境、风险评估、控制活动、信息沟通和监督五个要素。风险评估是对与经营相关的风险进行预见、识别的过程。控制活动是管理当局在既定控制环境的基础之上，通过风险评估确定内部控制的关键控制点后，针对这些关键控制点所设计和执行的各种制度、政策和方法。信息沟通是针对内部和外部的活动或事件有关的各种信息所进行的信息识别、搜集、处理、储存以及向决策层的传递。监督是为保证内部控制的合理性、完整性、有效性所建立和执行的监控制度。

第二节 了解与记录内部控制

注册会计师对于企业内部控制所做的研究和评价可分为三个步骤：第一，了解企业的内部控制情况，并做出相应的记录；第二，实施控制测试程序，证实有关内部控制的设计和执行的成效；第三，评价内部控制的强弱，即评价控制风险，确定在内部控制薄弱的领域扩展审计程序，降低审计风险。因此，了解内部控制是注册会计师检查内部控制的首要步骤。通常，对于内部控制的了解是将企业经济业务分成若干业务循环，再了解各循环内的内部控制并进行相应的了解记录。

一、业务循环及其分类

业务循环法是 20 世纪 70 年代提出和运用的了解和评价企业内部控制的一种方法。所谓业务循环法也称切块审计法，它是指将密切相关的交易种类或账户余额划为同一块，作为一个业务循环来组织安排审计工作的方法。一般而言，在会计报表审计中是将所有交易和账户余额划分为几个业务循环。在实务中，不同类型的企业，其业务循环的划分应有所不同。下面以制造业企业为例，介绍业务循环及其分类。

通常，制造业企业业务的内部控制，可以通过下列四个业务循环划分后再

进行研究和评价。

1. 销售与收款循环。本循环包括向顾客收受订购单, 核准购货方的信用, 装运商品, 开具销货发票, 记录收益和应收账款, 记录现金收入等的程序。

2. 购货与付款循环。本循环包括购买存货、其他资产或劳务, 发出订货单, 检查所收货物和开具验收报告, 记录应付销货方债务, 核准付款, 支付款项和记录现金支出等的程序。

3. 生产循环。本循环包括领取各种原材料及其他物料用品, 交付生产, 分摊费用, 计算生产成本, 核算销售成本等的程序; 还包括雇用、辞退职工, 制定最低工资标准, 核计实际工时, 计算应付工薪, 计算个人所得税和其他代扣款项, 记录工薪卡, 发放工资等的程序。

4. 筹资与投资循环。本循环包括授权、核准、执行和记录有关银行贷款、融资租赁、应付公司债和股本、短期投资与长期投资等业务事项。

应该指出的是, 如何划分业务循环, 应视企业的业务性质和规模而定。例如, 对于银行业来说, 没有生产循环, 但有贷款循环和活期业务存款循环。同时, 不同的注册会计师在检查内部控制中, 可以按照自己的判断去划分特定的业务循环, 如可以将上述销售和收款循环, 按照处理销货的程序和处理现金收入的程序划分为两个循环去进行调查。但应当强调的是, 不论如何划分业务循环, 注册会计师要在检查中将主要精力集中在那些影响会计报表反映的内部控制程序上。

二、了解内部控制

在会计报表审计中, 注册会计师为了确认会计报表可能发生的潜在重要错报的种类, 考虑影响重要错报风险的因素, 应设计适当的审计程序, 关注会计和内部控制制度中与会计报表认定相关的那些政策和程序, 并且将对会计和内部控制制度相关方面的了解同固有风险、控制风险的评价有机结合起来。

在为计划审计工作而了解内部控制时, 注册会计师也可获得对内部控制设计和执行情况的了解。比如, 注册会计师执行“穿行测试”, 如果选出的交易在通过会计系统的那些交易中具有代表性, 那么该程序可作为控制测试的一部分。所谓“穿行测试”就是追查几笔通过会计系统的交易。注册会计师所执行的“穿行测试”的性质和范围, 决定了其并不能为评价控制风险处于低水平提供充分、适当的审计证据。

注册会计师了解内部控制所执行的程序的性质、时间和范围, 主要取决于以下因素: (1) 被审计单位经营规模及业务复杂程度; (2) 被审计单位数据处理系统类型及复杂程度; (3) 审计重要性; (4) 相关内部控制类型; (5) 相关内部控制的记录方式; (6) 固有风险的评估结果。

(一) 了解内部控制的程序

注册会计师在了解内部控制时, 应当合理利用以往的审计经验。对于重要的内部控制, 通常还可实施以下程序:

1. 询问被审计单位有关人员, 并查阅相关内部控制文件。

2. 检查内部控制生成的文件和记录。
3. 观察被审计单位的业务活动和内部控制的运行情况。
4. 选择若干具有代表性的交易和事项进行“穿行测试”。

注册会计师通过复核以前与被审计单位交往的情况，可以了解以前审计时所发现的错报或漏报种类及其原因。比如，以前年度的审计工作底稿可显示错报或漏报是否因为：(1) 回避既定的控制；(2) 缺少适当的控制；(3) 无经验人员故意不遵守适当控制。根据这一了解，注册会计师可通过询问管理当局和其他适当的人员，来得知这些错报或漏报情况是否在当年已得到改正。在连续审计中，注册会计师也可将内部控制的强弱点记录下来，这些书面记录有助于注册会计师就上次审计后发生变化的部分向有关人员询问。

大多数公司都有与内部控制有关的凭证和记录。比如，可能有内部控制政策和程序手册、流程图、原始凭证（包括销售发票、支票、凭单）、会计科目表和会计记录等，注册会计师通过检查这些书面资料和询问被审计单位有关人员，可对内部控制获得足够的了解，以便充分计划审计工作。比如，预算控制程序通常要求编制预算报告，那么注册会计师通过检查预算差异的调查记录，以及询问预算管理员有关调查的性质，就可了解程序的设计和实际运用与否等情况。

通过询问，注册会计师也能获知新的情况或企业经营的变化情况，如引进了新的产品生产线或开设了新部门等。为了充分了解所运用的控制政策和程序，以合理计划审计工作，注册会计师可能选择亲自观察控制，以便弄清楚它们是否已经得到执行。

为了进一步证实通过不同程序所了解到的内部控制情况，一些注册会计师往往执行前面提到的“穿行测试”。注册会计师在进行这些复核时，需要借助交易轨迹来追查每个主要交易种类的某笔交易或某几笔交易，与此同时，确认和观察有关的控制政策和程序。

(二) 了解内部控制的内容

1. 了解控制环境

注册会计师应当充分了解控制环境，以评价被审计单位管理当局对内部控制及其重要性的态度、认识和措施。

2. 了解会计系统

了解会计系统的总要求是，注册会计师通过对其充分了解，应能识别和理解以下事项：

- (1) 被审计单位交易和事项的主要类别。
- (2) 各类主要交易和事项的发生过程。
- (3) 重要的会计凭证、账簿记录以及会计报表项目。
- (4) 重大交易和事项的会计处理过程。

3. 了解控制程序

注册会计师了解内部控制的这一要素，比了解控制环境和会计系统要素更强调确定特定单项控制程序与特定认定之间的直接关系。但是在不同的审计策

略下，对这种关系需要了解的范围是有差别的。正因为控制程序比控制环境的政策或程序通常更直接地与某一特定认定相关，因此，控制程序对于防止或发现和更正会计报表中的重要错报或漏报更为有效。注册会计师在设定控制风险低于最大值时，比设定控制风险为最大值时需要更多地了解控制程序。

了解控制程序的总要求是：注册会计师通过对其充分了解，应能够合理制定审计计划。在了解时，注册会计师应着重考虑：(1) 交易授权；(2) 职责划分；(3) 凭证与记录控制；(4) 资产接触与记录使用；(5) 独立稽核。因为控制程序同控制环境与会计系统是紧密结合在一起的，注册会计师在了解控制环境和会计系统时，也可能了解到一些控制程序。例如，在了解有关现金的会计系统时，注册会计师通常可获知银行存款账户是否调节。通常，制订总体审计计划并不要求对每个账户余额和交易种类的每项会计报表认定的控制程序进行了解。

内部审计是被审计单位控制系统的重要组成部分，注册会计师应当考虑下列因素，对内部审计工作质量进行研究和评价，以确定是否利用内部审计的工作结果：

- (1) 内部审计人员的独立性。
- (2) 内部审计人员的经验和能力。
- (3) 内部审计程序的性质、时间和范围。
- (4) 内部审计人员所获取的审计证据的充分性和适当性。
- (5) 管理当局对内部审计工作的重视程度。

为了规范注册会计师在会计报表审计中考虑内审工作，中国注册会计师协会拟定了《独立审计具体准则第 22 号——考虑内部审计工作》，经财政部批准予以实施，该准则对如何考虑和利用内审工作结果作了进一步的规定。

(三) 控制风险的初步评价

注册会计师每次审计时，在了解内部控制之后，应对控制风险做出初步评价。该初步评价实际上就是评价企业会计与内部控制在防止或发现和纠正重要错报或漏报中的有效性的过程。但值得注意的是，这时的控制风险初步评价是针对每个重要的账户余额或交易种类，是在认定层上进行的。

通常出现以下情况之一时，注册会计师应将重要账户或交易类别的某些或全部认定的控制风险评估为高水平：(1) 企业内部控制失效；(2) 注册会计师难以对内部控制的有效性做出评价；(3) 注册会计师不拟进行控制测试。

对某项会计报表认定而言，如果同时出现以下情况，注册会计师则不应评价其控制风险处于高水平：(1) 相关的内部控制可能防止或发现和纠正重大错报或漏报；(2) 注册会计师拟进行控制测试。

三、记录对内部控制的了解和对控制风险的初步评价

注册会计师对于调查了解到的内部控制情况和所做的控制风险初步评价应及时做适当记录。内部控制调查记录的方法通常有四种，即调查表（问卷）、文字表述、流程图和核对表。在工作底稿中记录对内部控制的评价的基本要求

是：(1) 当控制风险评价为最高水平时，只需记录这一评价结论；(2) 当控制风险评价低于最高水平时，还必须记录评价的依据。注册会计师可运用专业判断来选择特定的记录技术。下面着重介绍前三种技术：

(一) 调查表

调查表就是将那些与保证会计记录的正确性和可靠性以及与保证资产的完整性有密切关系的事项列作调查对象，由事务所自行设计成标准化的调查表，交由企业有关人员填写或由注册会计师根据调查的结果自行填写。调查表大多采用问答式，一般要按调查对象分别设计。首先，调查表的优点在于能对所调查的对象提供一个简洁的说明，有利于注册会计师做分析评价；其次，编制调查表省时省力，可在审计项目初期就较快地编制完成。但是，这种方法也有其缺陷，表现在：由于对被审计单位的内部控制只能按项目分别考查，因此往往不能提供一个完整的看法；此外，对于不同行业的企业或小规模企业，标准问题的调查表常常显得不太适用。

调查表的基本格式如表 8-1 所示。

表 8-1 销货内部控制调查表

被审计单位名称：

索引号 _____ 页次 _____

被审计期间：

编制人 _____ 日期 _____

复核人 _____ 日期 _____

| 问 题 | 回 答 | | | 取得方式 | 评 注 |
|--------------------------------------|-----|---|-----|------|---------------------|
| | 是 | 否 | 不适用 | | |
| 一、登记入账的销货确系已发运给实有其人的顾客 | | | | | |
| 登记入账的销货是否有已经审批的发运单和顾客订单为依据 | ✓ | | | | 李某检查所附的凭证 |
| 二、销货业务已经过适当的审批 | | | | | |
| 1. 对顾客赊销是否经负责人批准 | ✓ | | | | 由总经理批准 |
| 2. 任何商品出厂是否都要求有事先编号的书面发运单 | ✓ | | | | |
| 三、现有销货业务都已登记入账 | | | | | |
| 1. 发运单是否由企业采用适当的方式予以控制，以保证所有发货都已开票收款 | ✓ | | | | |
| 2. 发运单是否均预先编号并登记入账 | ✓ | | | | |
| 3. 销货发票是否均预先编号并登记入账 | ✓ | | | | 已预先编号，但未登记入账，需进一步检查 |
| 四、登记入账的销货确系订购的数量，且已正确开票收款 | | | | | |
| 1. 销货发票和发运单所列的数量是否核对相符 | | ✓ | | | 需指派人员进行核对 |

续表

| 问 题 | 回 答 | | | 取得方式 | 评 注 |
|--|-----|---|-----|------|--------------------|
| | 是 | 否 | 不适用 | | |
| 2. 销货发票是否经过单价检查、乘积复核和 加总复核 | ✓ | | | | |
| 3. 是否定期给常年顾客发出对账单 | | ✓ | | | 需函证 |
| 五、销货业务已及时登记入账 登记入账的日期与发运单的日期是否经 过比较核对 | | ✓ | | | 制度中存在弱点，需进 一步检查 |
| 六、销货业务在明细账中的记录与总账相符 明细账是否加总复核，是否与总账核对 相符 | ✓ | | | | |

(二) 文字表述

文字表述是注册会计师对被审计单位内部控制健全程度和执行情况的书面叙述。对内部控制进行书面叙述时，注册会计师应按照不同的经济业务循环编写，阐明各项工作的负责人、经办人员以及由他们编写和记录的文件凭证等。文字表述方式适用于内部控制程序比较简单、比较容易描述的小企业，其优点是可对调查对象做出比较深入和具体的描述，弥补调查表只能做出简单肯定或否定的不足。但其缺点是有时很难用简明易懂的语言来描述内部控制的细节，因而有时文字表述显得比较冗赘，不利于为有效地进行内部控制分析和控制风险评价提供依据。

(三) 流程图

流程图是用符号和图形来表示被审计单位经济业务和文件凭证在组织机构内部有序流动的文件。

流程图十分有用，它能很清晰地反映出被审计单位内部控制的概况，是注册会计师评价内部控制的有用工具。一份好的流程图，可使人直观地看到内部控制是如何运行的，从而有助于发现内部控制中的不足之处。与文字表述相比较，流程图最大的优点在于：便于表达内部控制的特征，同时便于修改。它的缺点是：编制流程图需具备较娴熟的技术和花费较多的时间；另外，对内部控制的某些弱点有时很难在图上明确地表达出来。

注册会计师可根据所审计企业的业务经营特点，编制简明易懂的流程图。流程图的基本格式如图 8-1 所示。

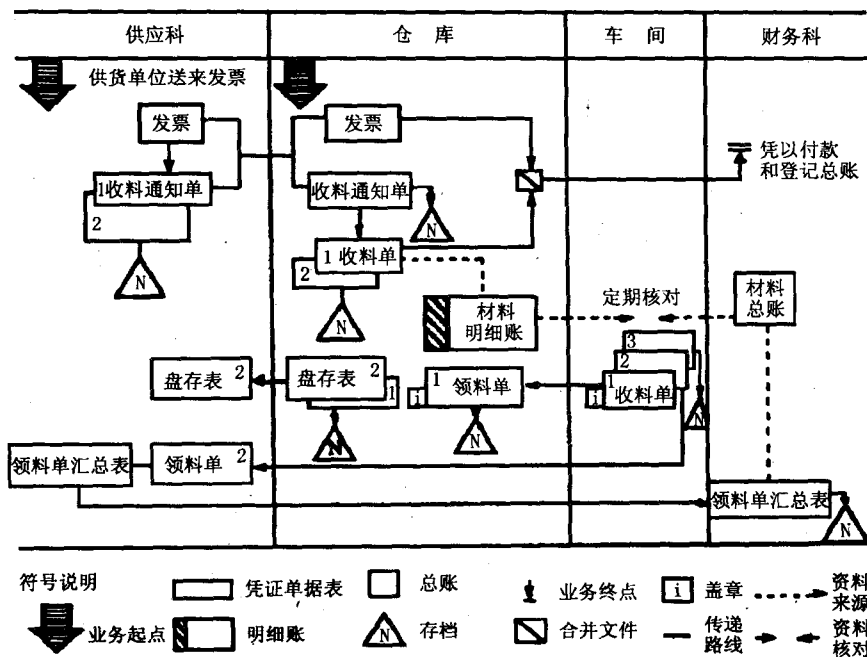


图 8-1 材料收发业务流程图

第三节 内部控制测试

一、运用初步审计策略的步骤

注册会计师应当研究和评价被审计单位的相关内部控制，据以确定实质性测试的性质、时间和范围。为了达到这一要求，注册会计师应对每一重要认定选用适当的初步审计策略。

(一) 主要证实法的运用步骤

假定内部控制的可靠程度很低或者根本不能依赖，注册会计师计划执行很小范围的控制测试，而执行更大范围的实质性测试。主要证实法运用的步骤如图 8-2 所示。

(二) 较低的控制风险估计水平法运用的步骤

假定内部控制可靠程度很高，注册会计师计划执行更大范围的控制测试，而只执行有限的实质性测试。运用此法的具体步骤如图 8-3 所示。

在实务中，注册会计师对有的认定采用主要证实法，而对其他的一些认定可以采用较低的控制风险估计水平法。例如，被审计单位对存货保持永续记录，那么，注册会计师对存货“存在或发生”的认定或“完整性”的认定，可

能选用较低的控制风险估计水平法，而对存货的“估价或分摊”、“权利和义务”以及“表达与披露”等认定则可能选用主要证实法。

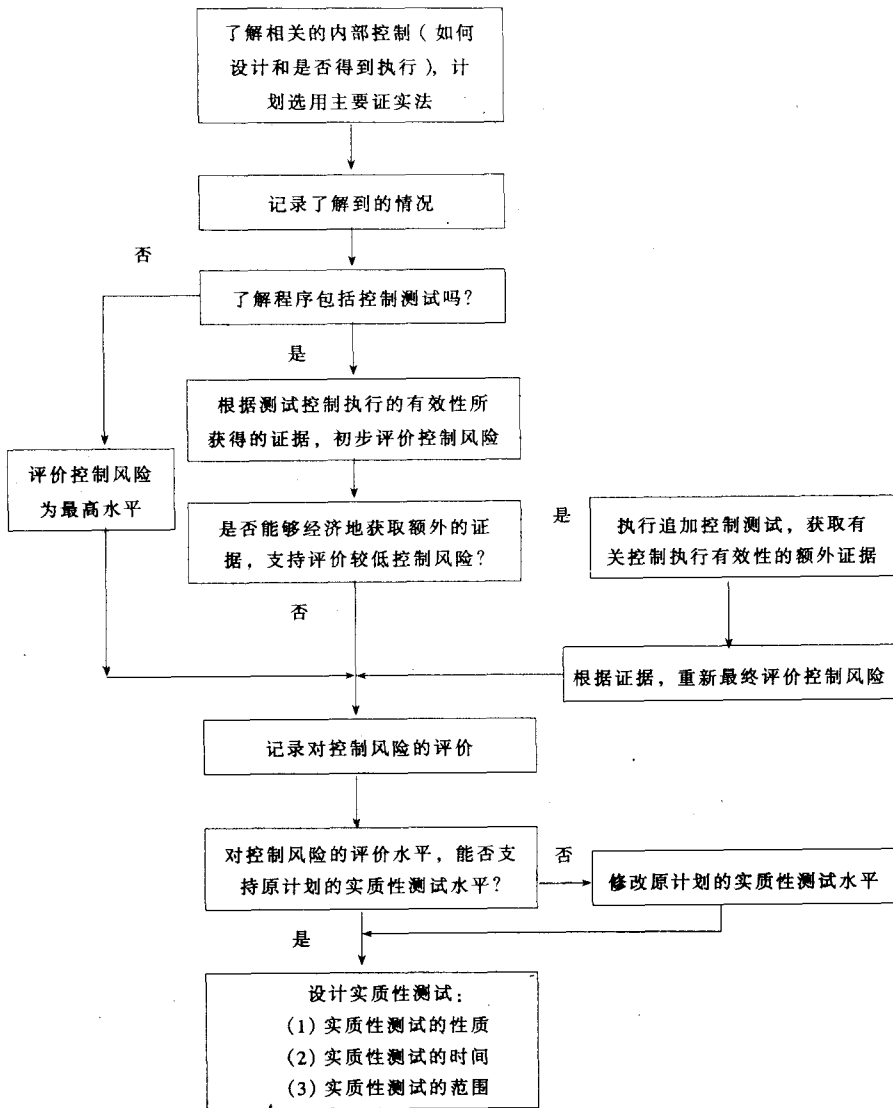


图 8-2 主要证实法的具体运用步骤

二、控制测试的概念

注册会计师在了解内部控制后，只对那些准备信赖的内部控制执行控制测试，并且只有当信赖内部控制而减少的实质性测试的工作量大于控制测试的工作量时，控制测试才是必要和经济的。

控制测试是为了确定内部控制的设计是否合理和执行是否有效而实施的审

计程序。控制测试是在了解内部控制的基础上，来确定其设计和执行的有效性。现分别说明控制测试的两个基本对象：

（一）控制设计测试

控制设计测试所要解决的问题是，被审计单位的控制政策和程序是否设计合理、适当，能不能防止或发现和纠正特定会计报表认定的重大错报或漏报。比如，注册会计师了解到，被审计单位管理当局控制政策和程序要求将存货储存在加锁的仓库里。据此可下结论，该项控制可以防止或大大地减少存货“存在或发生”认定产生错报或漏报的风险。

（二）控制执行测试

控制执行测试所要解决的问题是，被审计单位的控制政策和程序是否实际发挥作用。被审计单位的某项控制设计得再好，如不实际发挥作用，也不能减少会计报表认定出现重要错报或漏报的风险。因此，在上面对存货控制设计进行测试，认为该控制设计合理之后，还应实地观察存货是否实际储藏在加锁的仓库里。

测试某项控制执行的有效性，应着重查清以下三个问题：（1）这项控制是怎样应用的？（2）是否在年度中一贯应用？（3）由谁来应用？如某项控制在年度中是由被授权的人员适当且一贯应用，那么该项控制政策或程序就得到了有效的执行；相反，如未能适当和一贯地应用，或由未被授权的人员来应用，则说明控制执行失效。人们把这种控制执行的失效或不当，习惯称为“偏差”、“偶发事件”或“例外”，而不称为“错报”。因为某些控制执行失效或不当，只意味着会计记录中有可能出错，但并不是一定会出错。比如，被审计单位的一些销售发票没有由第二人独立验证其正确性，属于一项控制偏差，但如果第一个经办人员已正确地填写了发票，那么会计记录仍然可能是正确的。

值得注意的是，注册会计师尽管在实务中既可能对某主要交易种类的有关控制进行控制测试，也可能对某账户的有关控制进行控制测试，但并不是对所有的控制注册会计师都要加以测试。为了更好地实现审计总目标，注册会计师只应对那些有助于防止或发现和纠正会计报表认定产生重大错报或漏报的控制执行测试。

三、控制测试的种类

注册会计师可在审计计划期间和期中工作期间执行控制测试。在主要证实法下可能执行“同步控制测试”及“追加控制测试”。在较低的控制风险估计水平法下，必须执行“计划控制测试”。现分别对这三种控制测试加以说明。

（一）同步控制测试

同步控制测试是在注册会计师取得对内部控制的了解时，同时执行的测试。这种控制测试不是必需的，而是注册会计师有选择地执行的。在实务中，注册会计师运用某些了解内部控制的程序，了解到内部控制的同时，也时常提供了有关控制政策和程序是否有效的证据。这种取得了解的程序就构成了“同步控制测试”。比如，注册会计师在取得了解时，可能会询问预算制度是否存

在，同时还询问有关预算报告以及管理当局追查预算差异等情况。这使得注册会计师可据此确定预算系统是否有效执行。对注册会计师来说，执行同步控制测试通常是很合算的。不仅如此，还可能减少注册会计师稍后将可能执行的追加控制测试的范围。

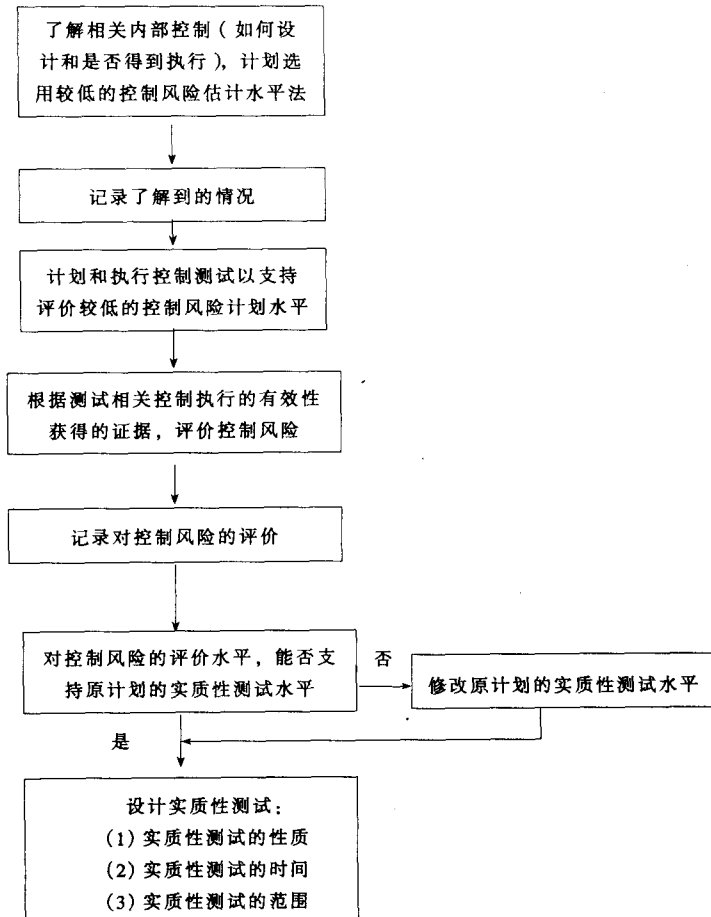


图 8-3 较低的控制风险估计水平法运用的步骤

值得注意的是，同步控制测试既可能是取得了解时的“副产品”，也可能是注册会计师事先计划安排的。通过同步控制测试取得的证据，只能使注册会计师评价控制风险的估计水平处在略低于最高水平到中等水平的范围之内。因为这些证据是在审计的计划期间内取得的，其证据本身并不能证明某项控制政策或程序在整个被审年度均由经授权的人员适当和一贯地加以应用。

（二）追加控制测试

这种测试在外勤工作中执行。在主要证实法下，执行追加控制测试是为了进一步降低注册会计师对控制风险的估计水平。注册会计师执行这种测试之前，必须考虑是否符合成本效益原则，还必须考虑有没有可能获得额外的证

据,来支持进一步降低控制风险的初步估计水平。如不划算或不能进一步降低控制风险的估计水平,注册会计师就没有必要执行这种测试。

(三) 计划控制测试

计划控制测试也在外勤工作中执行。在选用较低的控制风险估计水平法下必须执行这种测试。执行的目的是为了支持注册会计师计划的实质性测试水平。通过计划控制测试取得的证据应足以支持评价某些认定的控制风险为中或低。

四、控制测试的性质

在确定了测试的种类之后,注册会计师应进一步决定控制测试的性质,即执行测试将使用什么样的审计程序。注册会计师可选用的控制测试程序有:

1. 检查交易和事项的凭证。
2. 询问并实地观察未留下审计轨迹的内部控制的运行情况。
3. 重新执行相关内部控制程序。

注册会计师在执行控制测试中,应注意选用那些对证明控制政策或程序的有效性提供最可靠证据的程序。实际上,没有哪一项控制测试对提供证据总是有用或一直有效。以上三种程序注册会计师既可单独使用,也可合并使用。

五、控制测试的范围

从理论上讲,控制测试的范围越大,所能提供的有关控制政策或程序执行有效性的证据就越充分。比如,询问很多人比询问某一个人能提供更多的证据。再比如,观察所有信用部门人员批准赊销的情况比只观察一名信用部门人员批准赊销的情况可以提供更多的能证明必要控制程序已执行的证据。运用审查文件程序和重新执行程序的情况也是如此。运用观察所得的证据往往有两个局限性:(1)在观察时和没有被观察时,有关人员可能执行不同的控制;(2)证据只能证实观察当时的情况。对于第二个局限,注册会计师可通过在不同的时间进行多次观察来克服。

在审计实务中,注册会计师执行控制测试的范围并不是越大越好,而是要从注册会计师从最经济有效地实现审计目标的总体需要出发,合理地确定测试的范围。控制测试的范围直接受注册会计师计划控制风险估计水平的影响。计划控制风险估计水平低时比计划控制风险估计水平为中等时需要更多的控制测试证据。如注册会计师在以前年度审计中已进行了控制测试,那么他在确定本年度审计中需执行的追加测试的范围时,还应考虑所使用的以前年度审计获得的有关控制有效性的证据的恰当性。注册会计师在评价这些证据对本年度审计的恰当性时,应考虑以下四个方面的问题:(1)这些证据所涉及的重要性的认定;(2)以前年度审计中所评价的特定内部控制;(3)所评价的政策和程序被适当设计和有效执行的程度;(4)用来作这些评价的控制测试的结果。

注册会计师在考虑使用以前年度的证据时,还必须考虑以下两点:(1)执行控制测试的时间间隔的长短。一般来说,时间间隔期越长,所能提供的保证

就越小。此时，本年度审计测试的范围就要增大。(2) 在以前年度审计之后，控制政策和程序的设计或执行有无任何重大的变化。一般来说，这种变化越大，以前审计的证据对本年度审计所能提供的保证就越小。此时，本年度审计测试数目就应增大。

出现下列情况之一时，注册会计师可不进行控制测试，而直接实施实质性测试程序：

1. 相关内部控制不存在。
2. 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。
3. 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。

六、控制测试的时间

在确定测试的种类、性质和范围之后，注册会计师还要决定执行控制测试的时间。追加的或计划的控制测试通常是在期中工作中执行，并且很可能在审计年度结束前的几个月里进行，因此，这些测试将只能提供自年度开始至测试日为止这个期间控制有效性的证据。而根据独立审计准则的规定，注册会计师必须取得被审会计报表所覆盖的整个年度里控制有效性的证据。因此，从审计有效性的角度来看，控制测试应尽可能安排在期中的后期执行。

如期中审计已进行控制测试，注册会计师在决定完全信赖其结果前，应当考虑以下因素，以进一步获取期中至期末的相关审计证据：

1. 期中审计控制测试的结论。
2. 期中审计后剩余期间的长短。
3. 期中审计后内部控制的变动情况。
4. 期中审计后发生的交易和事项的性质及金额。
5. 拟实施的实质性测试程序。

七、控制测试中利用内部审计人员的工作

在有很多部门或者很多分公司的大公司里，通常都雇用了内部审计人员。只要被审计单位有内部审计人员，注册会计师就可以与内部审计人员协调工作，并在审计中使用内部审计人员所提供的直接支持。

(一) 同内部审计人员协调审计工作

通常，内部审计人员的工作职责之一，就是对每个部门或每个分公司的内部控制进行监控，这些监控措施中就可能包括了定期复核。在这种情况下，注册会计师可以同内部审计人员协调工作，有选择地对某些部门或分公司执行控制测试，而不必对所有部门或分公司执行控制测试。在同内部审计人员协调工作中，注册会计师应做好以下工作：(1) 定期同内部审计人员会谈；(2) 复核他们的工作计划表；(3) 取得内部审计人员的审计工作底稿；(4) 复核内部审计报告。值得注意的是，注册会计师在协调工作时，应侧重评价内部审计人员工作的质量和有效性。

在具体评价中，注册会计师应测试内部审计人员的工作，以弄清：(1) 工作范围对实现特定目标来说是否适当；(2) 审计方案是否适当；(3) 工作底稿是否充分记录了所执行的工作，包括监督和复核的证据；(4) 对有关情况的结论是否适当；(5) 审计报告与所执行的工作是否一致。

(二) 直接支持

注册会计师可要求内部审计人员在执行控制测试中提供直接的支持。注册会计师要求内部审计人员直接提供帮助时，应注意做好以下工作：(1) 考虑内部审计人员的胜任能力和客观性，并监督、复核、评价和测试他们所执行的工作；(2) 明确告诉内部审计人员他们所负的责任和执行有关程序的目标，以及其他可能影响测试的性质、时间和范围的事项；(3) 明确告诉内部审计人员，应将他们工作中发现的所有重大会计和审计问题，提请注册会计师注意。

八、双重目的测试

在绝大多数的会计报表审计中，追加的控制测试主要在期中工作期间执行，而实质性测试则主要在期末工作时执行，但是，也允许在期中工作时执行有关交易的某些详细实质性测试，以检查出报表中的重要错报或漏报。如果发生这种情况，注册会计师可同时针对相同的交易执行控制测试。比如，注册会计师在检查销售发票是否经过被授权人员的签字，以独立验证这些凭证的正确性的同时，也可以列表反映这些发票上的错误金额。我们把这类测试称为双重目的测试。

注册会计师在执行双重目的测试时，必须小心谨慎地设计测试程序，以确保能取得有关控制的有效性和报表中的重要错报或漏报这两个方面的证据。此外，还应谨慎地评价所取得的证据。由于同时执行两种测试一般比单独执行这些测试更加经济有效，所以不少注册会计师喜欢使用双重目的测试。

第四节 内部控制评价

注册会计师完成控制测试后，应对内部控制进行再评价。注册会计师根据控制风险再评价水平，可以确定将要执行的实质性测试程序的性质、时间和范围。

一、控制风险评价的概念

评价控制风险，是评价内部控制在防止或者发现和更正会计报表里的重要错报或漏报的有效程度的过程。注册会计师是为了会计报表的认定而评价控制风险的。比如对销售的“存在或发生”认定，以及“完整性”认定，应分别评价其控制风险。当然，控制风险的评价是以与某认定相关的各内部控制要素里的控制政策和程序为基础。这就是说，控制风险的评价是为认定而进行的，而

不是为了个别内部控制要素或个别政策和程序而进行的。我们将评价控制风险所得到的结果，称为“控制风险估计水平”。

注册会计师评价控制风险时，应合理运用专业判断来谨慎分析审计证据。由于这些审计证据必然与有关认定的控制政策和程序相关，因此可以说，控制风险的评价，实际上就是注册会计师对每一内部控制要素里的相关控制政策和程序的有效性，同某项认定里存在重要错报或漏报的风险之间的相互作用情况进行判断的过程。该过程如图 8-4 所示。

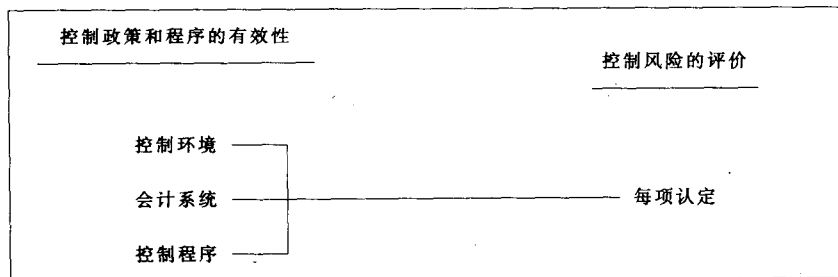


图 8-4 控制风险的评价

值得注意的是，不同的控制政策和程序，在控制风险评价中可能有不同的重要性。在有的情况下，控制环境中的无效政策和程序，可能使会计系统及控制程序的某些控制要素失效。比如，被审计单位未使用管理控制方法，比有效地施行了特定控制程序对控制风险的评价可能更重要；与此相反，被审计单位缺少适当的控制程序，可能比在控制环境中存在有效的内部审计功能对控制风险的评价更为重要。

二、控制风险评价的过程

控制风险可评价为高水平，也可评价为低水平。将控制风险评价为高水平，意味着内部控制不能及时防止或者发现和纠正某项认定中的重要错报或漏报的可能性很大。如果很多认定或者所有认定的控制风险都被评价为高水平，那么注册会计师就要研究是否应进一步对被审计单位会计报表进行审计。

注册会计师只有在确认以下事项的情况下，才能将控制风险评价为高水平：(1) 控制政策和程序与认定不相关；(2) 控制政策和程序无效；(3) 取得证据来评价控制政策和程序显得不经济。

注册会计师只有在确认以下事项的情况下，才能将控制风险评价为低水平：(1) 控制政策和程序与认定相关；(2) 通过控制测试已获得证据证明控制有效。

控制风险的估计水平既可以用低、中、高的概念来加以表示，也可以将控制风险量化为百分比表示。

注册会计师在对某项认定的控制风险进行评价时，必须遵循以下步骤：

(1) 确认该项认定可能发生哪些潜在的错报或漏报；(2) 确认哪些控制可以防止或者发现和更正这些错报或漏报；(3) 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；(4) 评价所获得的证据；(5) 评价该项认定的控制风险。

在控制风险评价为高水平时，上面列出的第三个步骤“执行控制测试，获取证据”就用不着了。注册会计师可以在取得对内部控制的了解和（或）执行了计划的或追加的控制测试之后，立即进行控制风险的评价。

注册会计师在评价控制风险时，应注意以下几点：(1) 必须以通过了解内部控制和执行控制测试所获得的证据，作为评价的依据；(2) 充分运用专业判断；(3) 必须注意到内部控制的三个要素对某项特定会计报表认定的相互影响。

对控制风险的评价，是为了确定完成审计工作所需执行的实质性测试的性质、时间和范围。评价控制风险适当与否，直接影响到实质性测试的适当性。如果控制风险评价太低，将使注册会计师可能没有执行足够的实质性测试，进而导致审计“无效果”；相反，如果控制风险评价太高，注册会计师将执行比所需要的还要多的实质性测试，进而使审计测试很不经济、无效率。

三、对控制风险再评价的记录

注册会计师应将控制风险再评价的过程和结果在工作底稿中加以记录，基本要求与记录对内控的初步评价相同。

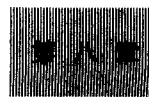
四、评价结果对实质性测试的影响

如前所述，注册会计师对企业内部控制了解和测试的结果，实质上是对企业控制风险做出的评价，然后再利用该控制风险的评价结果，规划对各项账户余额和交易种类进行的实质性测试。控制风险与固有风险、检查风险构成整个审计风险的三要素，其相互关系可用下列等式表示：

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

上式表明，注册会计师在合理运用专业判断，考虑有关事项，评价出固有风险，以及了解与测试内部控制，评价出控制风险后，只有通过控制检查风险，才能降低审计风险至可接受水平。而要控制检查风险至可接受水平，只有增强实质性测试的有效性。

如果注册会计师评价企业内部控制的可信赖程度高，说明控制风险为最低。而控制风险越低，注册会计师就可以执行越有限的实质性测试。如果内部控制的可信赖程度低，说明控制风险很高，那么，注册会计师只有依靠执行更多的实质性程序，才能控制检查风险处于低水平，进而控制审计风险处于低水平。只有这样，才能保证审计的质量。可以看出，内部控制目标与审计目标相互关联，无效的内部控制必然导致注册会计师增加实质性测试的工作量。但不论固有风险和控制风险的评估结果如何，注册会计师均应对各重要账户或交易类别进行实质性测试。



对于小规模企业的内部控制通常比较薄弱,其固有风险和控制风险较高,注册会计师应主要或全部依赖实质性测试程序获取审计证据,以便将检查风险降低至可接受的水平。

第五节 管理建议书

一、管理建议书的含义

管理建议书是指注册会计师针对审计过程中注意到的、可能导致被审计单位会计报表产生重大错报或漏报的内部控制重大缺陷提出的书面建议。

现行审计准则要求,注册会计师对审计过程中注意到的内部控制重大缺陷,应当告知被审计单位管理当局,必要时,可出具管理建议书;对审计过程中注意到的内部控制的一般问题,可以口头或其他适当方式向被审计单位有关人员提出。注册会计师应当将在审计过程中注意到的内部控制缺陷,以及与被审计单位的沟通情况记录于审计工作底稿。管理建议书提及的内部控制重大缺陷,仅为注册会计师在审计过程中注意到的,并非内部控制可能存在的全部缺陷。管理建议书不应被视为注册会计师对被审计单位内部控制整体发表的意见,也不能减轻或免除被审计单位管理当局建立健全内部控制的责任。注册会计师出具管理建议书,不应影响其应当发表的审计意见。除有特别规定外,注册会计师在征得被审计单位管理当局同意之前,不得将管理建议书的内容泄露给任何第三者。

各会计师事务所对于出具管理建议书应予以充分重视。一般而言,在注册会计师认为必要时,或者审计业务约定书有特别约定时,应当出具管理建议书。对于管理建议书的内容,应当描述准确,有深度,富于建设性,对于企业提高经营管理效率、改进管理有帮助价值,并从中反映注册会计师的执业水平与审计能力。

二、管理建议书的内容

管理建议书一般应当包括下列基本内容:

1. 标题。管理建议书的标题应当统一规范为“管理建议书”。
2. 收件人。管理建议书的收件人应为被审计单位管理当局。
3. 会计报表审计目的及管理建议书的性质。管理建议书应当指明审计目的是对会计报表发表审计意见。管理建议书仅指出了注册会计师在审计过程中注意到的内部控制重大缺陷,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证性。
4. 内部控制重大缺陷及其影响和改进建议。管理建议书应当指明注册会计师在审计过程中注意到的内部控制设计及运行方面的重大缺陷,包括前期建

议改进但本期仍然存在的重大缺陷。管理建议书应当指明内部控制重大缺陷对会计报表可能产生的影响，以及相应的改进建议。

5. 使用范围及使用责任。管理建议书应当指明其仅供被审计单位管理当局内部参考，因使用不当造成的后果，与注册会计师及其所在会计师事务所无关。

6. 签章。管理建议书应当由注册会计师签章，并加盖会计师事务所公章。

7. 日期。管理建议书应当注明日期。

管理建议书中反映的内部控制缺陷，可按其对会计报表的影响程度排列。

管理建议书的结构和内容举例说明如下。

管理建议书

ABC 有限责任公司管理当局：

我们接受委托对贵公司 1996 年的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。因为我们主要从事的是对贵公司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所有的内部控制，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证性。

在审计过程中，我们了解了贵公司内部控制中有关会计制度、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。

(一) 关于会计制度方面问题的评价及建议

贵公司的会计核算基本上能够反映经济业务，基本上遵守了国家有关会计制度的规定，会计凭证及账务处理等方面基本符合有关要求。但在审计中，我们也发现了下列问题：

1. 会计科目设置欠妥

贵公司目前设置的会计科目，主要是根据自身管理要求建立的，与我国企业会计制度的科目设置要求有一定距离。

根据我国企业会计制度规定，设置会计科目时，应符合会计制度的统一要求，只有会计制度中没有要求的科目，企业才可依据自身特点和管理需要设置。建议贵公司对照我国企业会计制度的规定，对原有会计科目作必要的调整。

2. 会计凭证不全

贵公司在发生销售退回时，只是填制退货发票；退款时没有取得对方的收款收据，会计人员根据退货发票进行了相应的会计处理。

我国会计制度对这一内容已作了明确规定，对这一做法的不当性，我们已

中国
注册会计师
协会

向有关人员提出，他们愿意考虑我们的意见。

3. 银行存款清查不及时

贵公司的银行存款账与银行对账单不按月核对并编制银行存款余额调节表。经查询，由于没有按月编制银行存款余额调节表，公司财务部不能及时了解未达账项，在一定程度上影响了财务分析工作。

(二) 会计工作机构、人员职责及内部稽核制度

贵公司会计机构设置不够健全，会计人员职责规定也不够明确。会计人员数量较少，每个人要承担多种责任，对于凭证的复核工作做得不仔细。在审计过程中，发现多笔凭证无复核人的签章。我们认为，凭证是记录企业生产经营业务的基本资料，凭证的审核工作是进行会计核算的基本内容，建议贵公司予以重视。

(三) 财产管理制度

1. 存货管理薄弱

贵公司存货占用的流动资产额度过大。公司流动资产共400万元，其中存货约占80%，应当成为资产管理的重点。

我们建议贵公司应注意以下几方面的工作：

(1) 认真做好存货的定期盘点工作。贵公司自上一会计年度终了对存货进行清查，至今再未进行过盘点。公司的存货账与我们审计过程中的抽查结果出现较大差异。我们认为，只有及时获得存货的实存情况，才能够加强对存货的管理，并及时处理有关问题。

(2) 积极处理积压产品。贵公司目前产成品占用达160万元，占全部存货的50%，为了加强流动资产的周转，减少仓储成本和利息支出，建议公司加强市场预测，及时进行产品的推销和处理。

建议贵公司建立一个专门的市场预测部门，通过对近期、长期的市场情况进行分析预测，控制公司的生产及销售，以求得对存货成本的控制。

2. 固定资产管理混乱

(1) 固定资产管理制度不健全。贵公司固定资产一般是根据实际需要购建的，对在用及未用固定资产的管理也没有明确的制度规定。我们认为，贵公司固定资产种类较多、价值较大，固定资产管理制度不健全，对固定资产的管理和使用均有不良影响。建议贵公司尽快建立固定资产购建预算制度、固定资产实物管理制度等。

(2) 固定资产价值确定不及时。贵公司自开始投入固定资产，直至进入生产期后，固定资产一直按估价入账。我们认为，贵公司的固定资产应按原价入账。作为投资的固定资产，应按投资时各方认定的价格入账；公司购入的固定资产，应按照原始价值计算入账。因此，贵公司对于已明确单价的固定资产，应及时进行账面调整。

(3) 固定资产计提折旧的起始时间有误。贵公司从开始投入固定资产至今，一直按投入当月计提固定资产折旧。按规定，固定资产投入当月应不计提折旧，报废月照提折旧。建议贵公司对固定资产折旧账进行调整。

(四) 内部审计名存实亡

贵公司已经建立了内部审计机构和制度，但在成立后，内部审计机构没有真正开展内部审计工作。我们认为，贵公司内部审计机构存在的主要问题是：人员配备比较薄弱，审计工作的组织不合理，一些管理部门的配合存在问题等。

我们建议贵公司做好以下几方面的工作：

1. 明确内部审计部门的职责范围，明确各部门的相互关系，明确内部审计的性质，使各部门对内部审计部门的工作予以支持。

2. 目前内部审计处只有一个人，难以开展工作。贵公司应为审计处充实1~2名从事过审计工作的人员，并进行必要的培训。

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他们。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会计师事务所无关。

中国注册会计师：××（签章）

××会计师事务所（印章）

1997年2月15日

三、管理建议与审计意见的区别

管理建议与审计意见是同一审计委托形成的意见，具有直接的相互作用关系；但是，两者又具有一些明显的区别，主要包括：

1. 对象不同。管理建议与审计意见是同一审计委托项目的不同成果。管理建议是针对与审计相关的内部控制提出的；审计的对象是被审计单位的会计报表，由此而形成的审计意见是针对会计报表提出的。

2. 责任不同。注册会计师在会计报表审计后就内部控制缺陷向被审计单位管理当局提供管理建议，不是一种法定业务，没有法定责任；审计意见是对会计报表形成的意见，是法定的业务，具有法定的责任。

3. 作用及影响的程度不同。管理建议仅提供给被审计单位管理当局，供内部参考，不对外报送，对外不起鉴证作用，不应作为其他第三方依赖的佐证；审计意见是审计报告的核心内容，要向外报送，对外起鉴证作用，作用与影响很大。

第九章 审计测试中的抽样技术

当代审计已经开始运用完善的抽样技术。抽样技术和方法运用于审计工作，是审计理论和实践的重大突破，实现了从详细审计到抽样审计的历史性飞跃。在我国，为了规范注册会计师在审计过程中合理运用审计抽样方法，提高审计效率，保证审计质量，中国注册会计师协会拟订了《独立审计具体准则第4号——审计抽样》，经财政部批准予以实施。注册会计师除了进行详细审计，或从审计对象总体中选择有特殊重要性的全部项目进行审计外，均应用该准则来指导审计抽样工作。

第一节 审计抽样概述

一、审计抽样的定义

所谓审计抽样，是指注册会计师在实施审计程序时，从审计对象总体中选取一定数量的样本进行测试，并根据测试的结果，推断审计对象总体特征的一种方法。

审计抽样对控制测试和实质性测试都适用，但它并不是对于这些测试中的所有程序都适用的。比如，审计抽样可在逆查、顺查和函证中广泛运用，但通常不用于询问、观察和分析性复核程序。

抽样审计不同于详细审计。详细审计是指对审计对象总体中的全部项目进行审计，并根据审计结果形成审计意见。那种从审计对象总体中选取部分项目进行审计，并对所选项目本身发表审计意见的方法也不属于审计抽样。审计抽样也不同于抽查。抽查作为一种技术，可以用来了解情况，确定审计重点，取得审计证据，其在使用中并无严格要求。审计抽样作为一种方法，需要运用抽查技术，但其更重要的工作内容是根据审计目的及环境的要求做出科学的抽样决策。审计抽样工作要严格按照规定的程序和抽样方法的内在要求去完成。审计抽样的基本目标是在有限的审计资源条件下，收集充分、适当的审计证据，以形成和支持审计结论。

二、审计抽样的种类

审计抽样的种类很多,其常用的分类方法是:按抽样决策的依据不同,将审计抽样划分为统计抽样和非统计抽样;按审计抽样所了解的总体特征的不同,将审计抽样划分为属性抽样和变量抽样。

(一) 统计抽样和非统计抽样

注册会计师执行审计测试,既可以运用统计抽样技术,也可以运用非统计抽样技术,还可以结合使用这两种抽样技术。不论采用哪种抽样技术,都要求注册会计师在设计、执行抽样计划和评价抽样结果中合理运用专业判断。这两种技术只要运用得当,都可以提供审计所要求的充分、适当的证据,并且都存在某种程度的抽样风险和非抽样风险。它们之间的根本区别在于是否利用概率法则来量化控制抽样风险。

究竟应选用哪一种抽样技术,主要取决于注册会计师对成本效果方面的考虑。非统计抽样可能比统计抽样花费的成本要小,但统计抽样的效果则可能比非统计抽样要好得多。

在非统计抽样中,注册会计师全凭主观标准和个人经验来确定样本规模和评价样本结果。因此,注册会计师可能不知不觉地在某个领域选用了过多的样本,而在另一领域选用了过少的样本。由于审计证据的充分程度取决于样本规模,这就使得注册会计师所取得的证据,可能超出或者低于为发表审计意见提供合理的基础所实际需要的证据数量。但是,非统计抽样只要设计得当,也可达到同统计抽样一样的效果。

在统计抽样中,可能要花很大的成本来训练注册会计师掌握统计抽样技术以及设计和执行抽样计划。但这种抽样对注册会计师有三方面的益处:(1)有助于设计有效的抽样;(2)有助于衡量已获得证据的充分性;(3)有助于评价样本结果。更重要的是,统计抽样能使注册会计师量化控制抽样风险。

现代审计广泛采用统计抽样有其合理的理论依据:一是有充分的数学依据。统计抽样要利用高等数学方法。抽查时,如选择样本适当,那么根据检查样本的结果,运用概率论的原理,可以通过样本显示出与总体性质近似的现象,即可以通过抽取的样本推断总体。二是有健全的内部控制制度。企业具有健全的内部控制制度,则会计上发生错误和舞弊的可能性必会减少,而且即使发生了错误和舞弊也能迅速发现。所以,运用抽样方法必须以企业有健全的内部控制制度为前提。三是有合理的经济依据。现代企业机构庞大、业务频繁,在这种情况下,如采用详查法,既费时间又耗精力,同时还要支出大量的审计费用。所以为节约审计资源,也需要以抽样方法代替详查法。

统计抽样的意义在于:(1)统计抽样能够科学地确定抽样规模;(2)采用统计抽样,总体各项目被抽中的机会是均等的,可以防止主观臆断;(3)统计抽样能计算抽样误差在预先给定的范围内的概率有多大,并可根根据抽样推断的要求,把这种误差控制在预先给定的范围之内;(4)统计抽样便于促使审计工作规范化。

尽管统计抽样有上述优点，并解决了非统计抽样难以解决的问题，但是统计抽样的产生并不意味着非统计抽样的消亡。

值得注意的是，非统计抽样和统计抽样的选用，并不影响运用于样本的审计程序的选择，因为抽样方法的选用主要涉及的是审计程序实施的范围问题。此外，非统计抽样和统计抽样的选用也不影响获取单个样本项目证据的适当性以及注册会计师对发现的样本错误所作的适当反应。因为这些事项需要注册会计师运用专业判断。

统计抽样和非统计抽样的关系如图 9-1 所示。

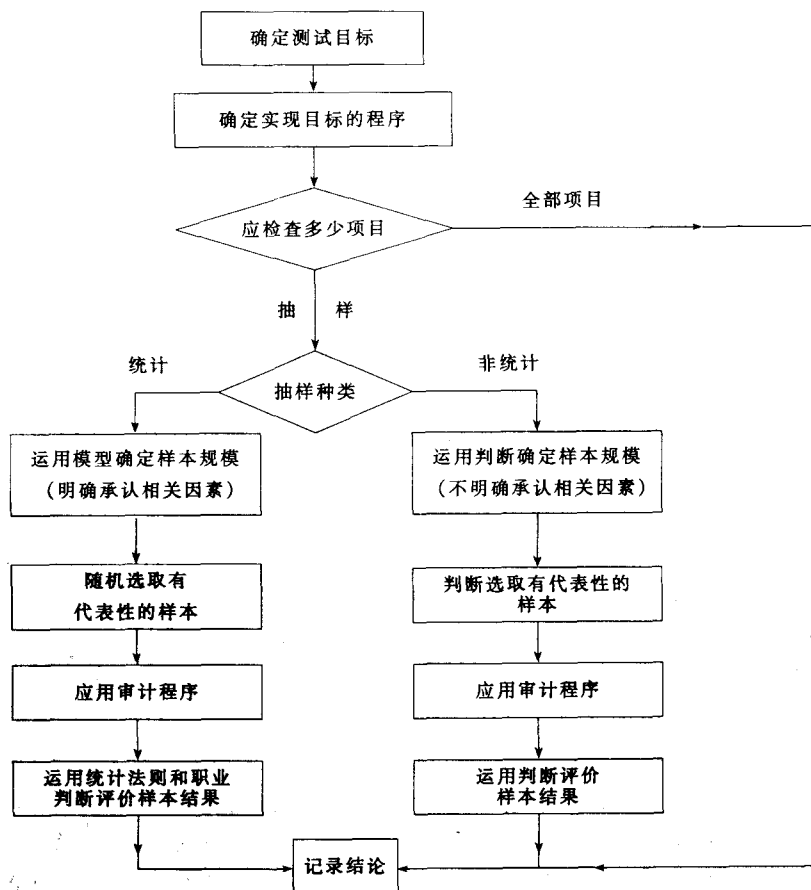


图 9-1 统计抽样与非统计抽样

(二) 属性抽样和变量抽样

注册会计师使用统计抽样技术，可了解总体很多不同的特征，但是绝大多数统计抽样都用来估计偏差率或者错误金额。统计抽样在审计工作中的具体运用方法主要有属性抽样和变量抽样两种。属性抽样是指在精确度界限和可靠程度一定的条件下，为了测定总体特征的发生频率而采用的一种方法；变量抽样

是指用来估计总体金额而采用的一种方法。根据控制测试的目的和特点所采用的审计抽样通常称为属性抽样；根据实质性测试的目的和特点所采用的审计抽样称为变量抽样。在审计实务中，经常存在同时进行控制测试和实质性测试的情况，在此情况下采用的审计抽样称为双重目的抽样。属性抽样和变量抽样的主要区别如表9-1所示。

表 9-1 属性抽样和变量抽样

| 抽样技术 | 测试种类 | 目 标 |
|------|-------|-------------------|
| 属性抽样 | 控制测试 | 估计总体既定控制的偏差率（次数） |
| 变量抽样 | 实质性测试 | 估计总体总金额或者总体中的错误金额 |

注册会计师在进行控制测试时，通常采用固定样本量抽样、停一走抽样、发现抽样等属性抽样方法；在进行实质性测试时，通常采用均值估计抽样、差异估计抽样、比率估计抽样等变量抽样方法。

三、统计抽样与专业判断

在审计抽样过程中，无论是统计抽样还是非统计抽样，也不论决策者是否具备设计和使用有效抽样方案的能力，都离不开注册会计师的专业判断。那种认为统计抽样能够减少审计过程中的专业判断或可以取代专业判断的观点是错误的。

因为在运用统计抽样时仍存在许多不确定因素，这些不确定因素要由注册会计师凭正确的判断来加以解决，所以统计抽样并不排除专业判断。例如，注册会计师在决定使用审计抽样时，必须依靠专业判断去决定是使用统计抽样还是使用非统计抽样。而在统计抽样全过程中，注册会计师均须运用专业判断，例如确定审计对象总体，并明确其特征；决定所采用的选样方法；对抽样结果进行质量上和数量上的评价等。在实际审计工作中，往往把统计抽样和非统计抽样结合起来运用，这样才能收到较好的审计效果。

四、样本的设计

注册会计师运用审计抽样方法需要在科学、具体的规划指导下进行。围绕样本的性质、样本量、抽样组织方式、抽样工作质量要求所进行的计划工作，称为样本设计。注册会计师在设计样本时，应当考虑以下基本因素：

（一）审计目的

注册会计师在设计样本时，应当首先考虑将要达到的具体审计目的，并考虑将要取得的审计证据的性质、可能存在误差的条件以及该项审计证据的其他特征，以正确地界定误差和审计对象总体，并确定采用何种审计程序。如在对企业的购货过程进行控制测试时，注册会计师应当注意的是，发票是否经过有关人员的核对和是否经过授权人员的批准。

(二) 审计对象总体与抽样单位

审计对象总体是注册会计师为形成审计结论,拟采用抽样方法审计的经济业务及有关会计或其他资料的全部项目。注册会计师在确定审计对象总体时,应保证其相关性和完整性。相关性是指审计对象总体必须符合于具体的审计目的。例如,如果审计目的在于审查应收账款余额是否多计,审计对象总体应为应收账款明细账;如果审计目的是审查应付账款余额是否少计,则审计对象总体不仅包括应付账款明细账,还应包括期后付款、未付发票及足以提供应付账款少计证据的其他项目。完整性是指审计对象总体必须包括被审计经济业务或资料的全部项目。

抽样单位是构成审计对象总体的个别项目。注册会计师应当根据审计目的及被审计单位的实际情况确定抽样单位。

注册会计师依据不同的要求和方法,从审计对象总体中选取若干抽样单位,便构成不同的样本。

(三) 抽样风险和非抽样风险

注册会计师在运用抽样技术进行审计时,有两方面的不确定性因素,其中一方面的因素直接与抽样相关,而另一方面的因素却与抽样无关。我们将直接与抽样相关的因素造成的不确定性称为抽样风险,将与抽样无关的因素造成的不确定性称为非抽样风险。

1. 抽样风险

抽样风险是注册会计师依据抽样结果得出的结论与审计对象总体特征不相符合的可能性。抽样风险与样本量成反比,样本量越大,抽样风险越低。

(1) 注册会计师在进行控制测试时,应关注以下抽样风险:①信赖不足风险,这是指抽样结果使注册会计师没有充分信赖实际上应予信赖的内部控制的可能性。②信赖过度风险,这是指抽样结果使注册会计师对内部控制的信赖超过了其实际上可予信赖程度的可能性。

(2) 注册会计师在进行实质性测试时,应关注以下抽样风险:①误受风险,误受风险也称“ β 风险”,是指抽样结果表明账户余额不存在重大错误而实际上存在重大错误的可能性。②误拒风险,误拒风险也称“ α 风险”。与误受风险相反,误拒风险是指抽样结果表明账户余额存在重大错误而实际上不存在重大错误的可能性。

上述这些风险,都将严重影响审计的效率与效果。信赖不足风险与误拒风险一般会导致注册会计师执行额外的审计程序,降低审计效率;信赖过度风险与误受风险很可能导致注册会计师形成不正确的审计结论。

可见,信赖过度风险和误受风险对注册会计师来说是最危险的风险,因为它使审计无法达到预期的效果。而信赖不足风险和误拒风险则属保守型风险,出现这两种风险后,审计效率虽不高,但其效果一般都能保证。抽样、非抽样风险对审计工作的影响如表9-2所示。

2. 非抽样风险

非抽样风险是指注册会计师因采用不恰当的审计程序或方法,或因误解审

计证据等而未能发现重大误差的可能性。产生这种风险的原因主要有：

- (1) 人为错误，如未能找出样本文件中的错误等。
- (2) 运用了不切合审计目标的程序。
- (3) 错误解释样本结果。

表 9-2 抽样、非抽样风险对审计工作的影响

| 审计测试 | 抽样风险种类 | 对审计工作的影响 |
|-------|--------|----------|
| 控制测试 | 信赖过度风险 | 效果 |
| | 信赖不足风险 | 效率 |
| 实质性测试 | 误受风险 | 效果 |
| | 误拒风险 | 效率 |

注：两种测试中的非抽样风险对审计效率、效果都有影响。

非抽样风险无法量化，但是，注册会计师应当通过对审计工作的适当的计划、指导和监督，以坚持质量控制标准，力争有效地降低非抽样风险。非抽样风险对审计工作的效率和效果都有一定影响。

(四) 可信赖程度

可信赖程度通常用预计抽样结果能够代表审计对象总体特征的百分比来表示。例如，抽样结果有 95% 的可信赖程度，就是指抽样结果代表总体特征的可能性有 95%，没有代表总体特征的可能性有 5%。在审计过程中，注册会计师对可信赖程度要求越高，需选取的样本量就应越大。

(五) 可容忍误差

可容忍误差是注册会计师认为抽样结果可以达到审计目的而愿意接受的审计对象总体的最大误差。注册会计师应当在审计计划阶段，根据审计重要性原则，合理确定可容忍误差。可容忍误差越小，需选取的样本量就应越大。

在进行控制测试时，可容忍误差是注册会计师在不改变对内部控制的信赖程度的条件下所愿意接受的最大误差。在进行实质性测试时，可容忍误差是注册会计师在能够对某一账户余额或某类经济业务总体特征做出合理评价的条件下所愿意接受的最大金额误差。

(六) 预期总体误差

注册会计师应根据前期审计所发现的误差、被审计单位经营业务和经营环境的变化、内部控制的评价及分析性复核的结果等，来确定审计对象总体的预期误差。如果存在预期误差，则应当选取较大的样本量。

(七) 分层

分层是将某一审计对象总体划分为若干具有相似特征的次级总体的过程。注册会计师可以利用分层重点审计可能有较大错误的项目，并减少样本量。

对总体采用分层法，可以按经济业务的重要性来分，也可以按经济业务的类型等来分。分层时，必须注意以下几点：

- (1) 总体中的每一抽样单位必须属于一个层次，并且只属于这一层次。



(2) 必须有事先能够确定的、有形的、具体的差别来区分不同的层次。

(3) 必须能够事先确定每一层次中抽样单位的准确数字。

分层主要适用于内部各组成部分具有不同特征的总体。分层除了可提高抽样效率外,也可使注册会计师能按项目的重要性、变化频率或其他特征而选取不同的样本数,并且可针对不同层次使用不同的审计程序。通常,注册会计师应对包含最重要项目的层次实施全部审查。

例如,为函证应收账款,可以将应收账款账户按其金额的重要性分为三层,即账户金额在10 000元以上的,账户金额为5 000~10 000元的,账户金额在5 000元以下的。对应收账款账户金额在10 000元以上的账户应进行全部函证。

五、样本的选取

(一) 样本选取的基本要求

注册会计师在选取样本时,应使审计对象总体内所有项目均有被选取的机会,以使样本能够代表总体。只有如此,才能保证由抽样结果推断出的总体特征具有合理性、可靠性。如果注册会计师有意识地选择总体中某些具有特殊特征的项目而对其他项目不予考虑,就无法保证其所选样本的代表性。

注册会计师可以采用统计抽样或非统计抽样方法选取样本,只要运用得当,均可以取得充分、适当的审计证据。

(二) 样本选取的方法

样本选取的方法有多种,注册会计师应根据审计的目的和要求、被审计单位实际情况、审计资源条件的限制等因素来具体加以选择,以达到预期的审计质量与效率。常用的样本选取方法有随机选择、系统选择、随意选择等几种。

1. 随机选择

随机选择是指对审计对象总体或次级总体的所有项目,按随机规则选取样本。例如,用随机数表来选取样本。随机数表的实例见表9-3。

表9-3 随机数表(部分列示)

| 行号 | 列号 | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
|----|-----|--------|--------|--------|--------|--------|
| | 随机数 | | | | | |
| 1 | | 10 480 | 15 011 | 01 536 | 02 011 | 81 647 |
| 2 | | 22 368 | 46 573 | 25 595 | 85 313 | 30 995 |
| 3 | | 24 130 | 48 360 | 22 527 | 97 265 | 76 393 |
| 4 | | 42 167 | 93 093 | 06 243 | 61 680 | 07 856 |
| 5 | | 37 570 | 39 975 | 81 837 | 16 656 | 06 121 |
| 6 | | 77 921 | 06 907 | 11 008 | 42 751 | 27 756 |
| 7 | | 99 562 | 72 905 | 56 420 | 69 994 | 98 872 |
| 8 | | 96 301 | 91 977 | 05 463 | 07 972 | 18 876 |

续表

| 行号 \ 列号 随机数 | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
|----------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 9 | 89 759 | 14 342 | 63 661 | 10 281 | 17 453 |
| 10 | 85 475 | 36 857 | 53 342 | 53 988 | 53 060 |
| 11 | 28 018 | 69 578 | 88 231 | 33 276 | 70 997 |
| 12 | 63 553 | 40 961 | 48 235 | 03 427 | 49 626 |
| 13 | 09 429 | 93 069 | 52 636 | 92 737 | 88 974 |
| 14 | 10 365 | 61 129 | 87 529 | 85 689 | 48 237 |
| 15 | 07 119 | 97 336 | 71 048 | 08 178 | 77 233 |

表 9-3 中的每一个数都是运用随机方法选出的随机 5 位数，但此表并非随机 5 位数清单。使用随机数表时，首先应建立表中数字与总体中项目的一一对应关系。如果总体中的项目为连续编号，这种一一对应关系很容易做到，但有时也需要重新编号才能做到一一对应。例如，若经济业务事项编号为 A-001, B-001……时，注册会计师可指定用 1 代替 A，用 2 代替 B 等。其次应选择—个起点和—个选号路线，起点和选号路线可任意选择，但—经选定，则应从起点开始，按照选号路线依次选样。

现举例说明如何使用随机数表。假定注册会计师对某公司连续编号为 500~5 000 的现金支票进行随机选样，希望选取—组样本量为 20 的样本。首先，注册会计师确定只用随机数表所列数字的前 4 位数来与现金支票号码—对应。其次，确定第 5 列第 1 行为起点，选号路线为第 5 列、第 4 列、第 3 列、第 2 列、第 1 列，依次进行。最后，按照规定的—对应关系和起点及选号路线，选出 20 个数码：3 099, 785, 612, 2 775, 1 887, 1 745, 4 962, 4 823, 1 665, 4 275, 797, 1 028, 3 327, 817, 2 559, 2 252, 624, 1 100, 546, 4 823。凡前 4 位数在 500 以下或 5 000 以上的，因为支票号码没有—对应关系，均不入选。选出 20 个数码后，按此数码选取号码与其对应的 20 张支票作为选定样本进行审查。如果选取的数码出现重复，在不放回抽样的情况下，重新补选。

2. 系统选样

系统选样也称等距选样，是指首先计算选样间隔，确定选样起点，然后再根据间隔顺序选取样本的—种选样方法。例如，注册会计师希望采用系统选样法从 2 000 张凭证中选出 100 张作为样本。首先计算出选样间隔为 20 ($2\,000 \div 100$)，假定注册会计师确定随机起点为 542，则注册会计师每隔 20 张凭证选取—张，共选取 100 张凭证作为样本即可。如 542 为第—张，则往下的顺序为 522, 502……；往上的顺序为 562, 582……。

系统选样方法使用方便，并可用于无限总体。但使用系统选样方法要求总体必须是随机排列的，否则容易发生较大的偏差。所以在使用这种方法时，必须先确定总体是否随机排列，若不是随机排列，则不宜使用。

3. 随意选样

随意选样是不考虑金额大小、资料取得的难易程度及个人偏好，以随意的方式选取样本。随意选样的缺点在于很难完全无偏见地选取样本项目。

六、抽样结果的评价

注册会计师在对样本实施必要的审计后，需要对抽样结果进行评价。其具体程序和内容是：分析样本误差；推断总体误差；重估抽样风险；形成审计结论。

(一) 分析样本误差

注册会计师在分析样本误差时，一般应从以下方面着手：

1. 根据预先确定的构成误差的条件，确定某一有问题的项目是否为一项误差。例如，在检查应收账款的余额时，发现被审计单位将某顾客应收账款错记在另一顾客应收账款明细账户中，但这并不影响应收账款的余额，因此在评价抽样结果时，不能认为这是一项误差。

2. 注册会计师按照既定的审计程序无法对样本取得审计证据时，应当实施替代审计程序，以获取相应的审计证据。例如，对应收账款的积极式函证没有收到回函时，注册会计师必须审查期后收款的情况，以证实应收账款的余额。如果注册会计师无法或者没有执行替代审计程序，则应将该项目视为一项误差。

3. 如果某些样本误差项目具有共同的特征，如相同的经济业务类型、场所、时间，则应将这些具有共同特征的项目作为一个整体，实施相应的审计程序，并根据审计结果进行单独的评价。

4. 在分析抽样中所发现的误差时，还应考虑误差的质的方面，包括误差的性质、原因及其对其他相关审计工作的影响。例如，在控制测试中，对样本误差可作如下的定性分析：

(1) 误差是否超过审计范围？是关键的非关键的？

(2) 分析每一个关键误差的性质和原因，看其是故意的还是非故意的，是系统的还是偶然的，是频繁的还是不频繁的，及其是否影响到货币金额等。

(3) 确定这些误差对其他控制测试以及实质性测试的影响。

(二) 推断总体误差

分析样本误差后，注册会计师应根据抽样中发现的误差采用适当的方法，推断审计对象总体误差。当总体划分为几个层次时，应先对每一层次作个别的推断，然后将推断结果加以汇总。由于存在多种抽样方法，注册会计师根据样本误差推断总体误差的方法应与所选用的抽样方法一致。

(三) 重估抽样风险

注册会计师在实质性测试中运用审计抽样推断总体误差后，应将总体误差同可容忍误差进行比较，并将抽样结果同其他有关审计程序中所获得的证据相比较。如果推断的总体误差超过可容忍误差，经重估后的抽样风险不能接受，应增加样本量或执行替代审计程序。如果推断的总体误差接近可容忍误差，应

考虑是否增加样本量或执行替代审计程序。

在进行控制测试时，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的预期信赖程度，则应考虑增加样本量或修改实质性测试程序。

(四) 形成审计结论

注册会计师在抽样结果评价的基础上，应根据所取得的证据，确定审计证据是否足以证实某一审计对象总体的特征，从而得出审计结论。

第二节 控制测试中抽样技术的运用

在控制测试中运用的抽样技术，一般是属性抽样审计方法。所谓属性，是指审计对象总体的质量特征，即被审计业务或被审计内部控制是否遵循了既定的标准以及其存在的误差水平。属性抽样中，抽样结果只有两种：“对”与“错”，或“是”与“不是”。总体的特征通常为反映遵循制度规定或要求的相应水平。

一、基本概念

(一) 误差

一般地讲，在属性抽样中，误差是指注册会计师认为使控制程序失去效能的所有控制无效事件。注册会计师应根据实际情况，恰当地定义误差。例如，可将“误差”定义为会计记录中的虚假账户、经济业务的记录未进行复核、审批手续不全等各类差错。

(二) 审计对象总体

属性抽样时，注册会计师应使总体所有的项目被选取的概率是相同的，也就是说，总体所有项目的特征应是相同的。例如，某公司有国内和国外两个分公司，其国内、国外的销售业务是以两种不同的方式进行的。注册会计师在评价两个公司会计控制时，则必须把它们分为两个不同的总体，即国内、国外两个总体。

(三) 风险与可信赖程度

可信赖程度是指样本性质能够代表总体性质的可靠性程度。风险与可信赖程度是互补的，换句话说，1 减去可信赖程度就是风险。例如，注册会计师选择一个 95% 的可信赖程度，他就有 5% 的风险去接受抽样结果表示的内部控制是有效的结论，而实际上内部控制是无效的。属性抽样中的风险矩阵图如表 9-4 所示。

在控制测试中，一般将最小可信赖程度置为 90%，如果其属性对于其他项目是重要的，则用 95% 的可信赖程度。

(四) 可容忍误差

在进行控制测试时，可容忍误差的确定应能确保总体误差超过可容忍误差



时，使注册会计师降低对内部控制的可靠程度。可容忍误差的确定如表9-5所示。

表 9-4 属性抽样风险矩阵图

| | | |
|-----------------|----------------|-----------------|
| 抽样结果 \ 内部控制实际状况 | 实际运行状况达到预期信赖程度 | 实际运行状况未达到预期信赖程度 |
| | 肯 定 | 正确的决定 |
| 否 定 | 信赖不足风险 | 正确的决定 |

表 9-5 可容忍误差的确定

| 可容忍误差（率） | 内部控制的可靠程度 |
|-------------------------|--|
| 20%（或小于）考虑忽略抽样测试，进行详细测试 | 可靠程度差，在信赖内部控制方面的实质性工作不能有大的或中等的减少 |
| 10%（或小于） | 中等可靠程度，基于审计结论，在信赖内部控制方面实质性工作将减少 |
| 5%（或小于） | 内部控制实际可靠，基于审计结论，在信赖内部控制方面实质性工作将减少一半到 2/3 |

二、属性抽样的具体方法

属性抽样主要有固定样本量抽样、停一走抽样、发现抽样三种抽样方法。

（一）固定样本量抽样

固定样本量抽样是一种最为广泛使用的属性抽样，常用于估计审计对象总体中某种误差发生的比例，用“多大比例”来回答问题。例如，用这种方法估计重复支付的单据数，注册会计师最后得出的结论一般是：“有 95% 的可靠程度说明重复支付的单据数占总体的 2%~6%。”

一般情况下，固定样本量抽样的基本步骤如下：（1）确定审计目的；（2）定义“误差”；（3）定义审计对象总体；（4）确定样本选取的方法；（5）确定样本量的大小；（6）选取样本并进行审计；（7）评价抽样结果；（8）书面说明抽样程序。

根据上述程序，举例说明固定样本量抽样方法：

1. 确定审计目的

假定注册会计师打算审查企业是否只有在将验收报告与进货发票相核对之后，才核准支付采购货款这一内部控制程序时，他们只会对该程序操作的准确性，以及进货发票与验收报告相核对的控制程序是否正常运行感兴趣。

2. 定义“误差”

对于每张发票及有关的验收单据，若发现下列情形之一者，即可定义为“误差”：（1）未附验收单据的任何发票；（2）发票虽附有验收单据，但该单据却属于其他发票；（3）发票与验收单据所记载的数量不符。

3. 定义审计对象总体

假如企业对每笔采购业务均采用连续编号的凭单, 每张凭单上要附有验收报告及发票, 因此, 抽样单位是个别的凭单。若此项测试是期中执行的, 则假设审计对象总体包括审计年度前 10 个月内购买原材料的 $\times \times$ 张凭单。

4. 确定样本选取方法

因为凭单是连续编号的, 所以注册会计师决定采用随机选样法来选取样本。

5. 确定样本量

假设从前 3 年的审计中, 注册会计师得知上述所描述的内部控制制度发生的误差率为 0.5%、0.9% 及 0.7%, 误差不呈逐年减少的趋势, 因此基于稳健原则的因素, 可将预期总体误差率定为 1%。

验收报告与订购单之间的脱节导致的多支付给供应商购货款, 即误记进货与应付账款, 均会对会计报表产生影响, 注册会计师应加以关注。但注册会计师仍准备信赖内部控制, 以减小实质性测试的范围。基于这些考虑, 注册会计师依赖其专业判断, 确定可容忍误差率为 4%, 信赖过度风险为 5%。

为简化工作, 注册会计师根据已制定出的控制测试统计样本量表 (见表 9-6), 查出可容忍误差率为 4%, 预期总体误差率为 1% 时, 应选取的样本量为 156 项, 样本中的预期误差数为 1。若在样本中发现两个或两个以上的误差, 就说明抽样结果不能支持注册会计师对内部控制的预期信赖程度。

表 9-6 95%的可信赖程度下控制测试样本量表

| 预期总体 误差 (%) | 可容忍误差率 | | | | | | | | | | |
|----------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|-------|-------|-------|-------|
| | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9% | 10% | 15% | 20% |
| 0.00 | 149(0) | 99(0) | 74(0) | 59(0) | 49(0) | 42(0) | 36(0) | 32(0) | 29(0) | 19(0) | 14(0) |
| 0.25 | 236(1) | 157(1) | 117(1) | 93(1) | 78(1) | 66(1) | 58(1) | 51(1) | 46(1) | 30(1) | 22(1) |
| 0.50 | * | 157(1) | 117(1) | 93(1) | 78(1) | 66(1) | 58(1) | 51(1) | 46(1) | 30(1) | 22(1) |
| 0.75 | * | 208(1) | 117(1) | 93(1) | 78(1) | 66(1) | 58(1) | 51(1) | 46(1) | 30(1) | 22(1) |
| 1.00 | * | * | 156(1) | 93(1) | 78(1) | 66(1) | 58(1) | 51(1) | 46(1) | 30(1) | 22(1) |
| 1.25 | * | * | 156(1) | 124(2) | 78(1) | 66(1) | 58(1) | 51(1) | 46(1) | 30(1) | 22(1) |
| 1.50 | * | * | 192(3) | 124(2) | 103(2) | 88(2) | 77(2) | 51(1) | 46(1) | 30(1) | 22(1) |
| 1.75 | * | * | 227(4) | 153(3) | 103(2) | 88(2) | 77(2) | 51(1) | 46(1) | 30(1) | 22(1) |
| 2.00 | * | * | * | 181(4) | 127(3) | 88(2) | 77(2) | 68(2) | 46(1) | 30(1) | 22(1) |
| 2.25 | * | * | * | 208(5) | 127(3) | 88(2) | 77(2) | 68(2) | 61(2) | 30(1) | 22(1) |
| 2.50 | * | * | * | * | 150(4) | 109(3) | 77(2) | 68(2) | 61(2) | 30(1) | 22(1) |
| 2.75 | * | * | * | * | 173(5) | 109(3) | 95(3) | 68(2) | 61(2) | 30(1) | 22(1) |
| 3.00 | * | * | * | * | 195(6) | 129(4) | 95(3) | 84(3) | 61(2) | 30(1) | 22(1) |
| 3.25 | * | * | * | * | * | 148(5) | 112(4) | 84(3) | 61(2) | 30(1) | 22(1) |
| 3.50 | * | * | * | * | * | 167(6) | 112(4) | 84(3) | 76(3) | 30(1) | 22(1) |

续表

| 预期总体 误差(%) | 可容忍误差率 | | | | | | | | | | |
|---------------|--------|----|----|----|----|--------|--------|--------|---------|-------|-------|
| | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9% | 10% | 15% | 20% |
| 3.75 | * | * | * | * | * | 185(7) | 129(5) | 100(4) | 76(3) | 40(2) | 22(1) |
| 4.00 | * | * | * | * | * | * | 146(6) | 100(4) | 89(4) | 40(2) | 22(1) |
| 5.00 | * | * | * | * | * | * | * | 158(8) | 116(6) | 40(2) | 30(2) |
| 6.00 | * | * | * | * | * | * | * | * | 179(11) | 50(3) | 30(2) |
| 7.00 | * | * | * | * | * | * | * | * | * | 68(5) | 37(3) |

6. 选取样本并进行审计

注册会计师按随机选样法选取 156 张凭单，并按所定义的“误差”审查每张凭单及附件。

7. 评价抽样结果

注册会计师对选取的样本进行审查之后，应将查出的误差加以汇总，并评价抽样结果。注册会计师在评价抽样结果时，不仅需要考虑误差的次数，而且也需要考虑误差的性质。

若注册会计师通过抽样查出的误差数为 1，且没有发现有欺诈舞弊或逃避内部控制的情况，由于发现的误差数不超过预期误差数，所以，注册会计师可以得出结论：总体误差率不超过 4% 的可信赖程度为 95%。

若注册会计师通过抽样查出的误差数为 3，且没有发现有欺诈舞弊或逃避内部控制的情况，由于发现的误差数超过预期误差数 1，并且从表 9-6 可以看出，这种情况下符合注册会计师要求的样本量增至 192 个，预期总体误差率为 1.5%，因此，注册会计师不能以 95% 的可信赖程度保证总体的误差率不超过 4%。这时，注册会计师应减少对这一内部控制的可信赖程度，实施其他审计程序，如扩大实质性测试范围，增加样本量或不再进行抽样审计，代之以详细审计，等等。

若注册会计师在审查样本时发现发现有欺诈舞弊或逃避内部控制的情形发生，不论其误差率是高还是低，均应采用其他审计程序。因为这种误差的性质比较严重，注册会计师应评价所发现的这类事件对会计报表的影响，采用有利于彻底揭露这类误差的审计程序。同时应及时通知企业负责人，以使企业能够及时制止这类误差的再次发生。

8. 书面说明抽样程序

注册会计师应在其审计工作底稿上，以书面形式说明前述七个步骤，作为审计抽样的整体结论的基础。

(二) 停一走抽样

停一走抽样是固定样本量抽样的一种特殊形式。采用固定样本量抽样时，若预期总体误差大大高于实际误差，其结果将是选取了过多的样本，降低了审计工作效率。停一走抽样从预期总体误差为零开始，通过边抽样边评价来完成抽样审计工作。这种方法能够有效地提高工作效率，降低审计费用。

采用停一走抽样，一般要进行以下三个步骤：

1. 确定可容忍误差和风险水平，如5%的可容忍误差，5%的风险水平。
2. 确定初始样本量，如根据以上步骤要求查表9-7得出最小的样本量为60。

表9-7 停一走抽样初始样本量表
(预期总体误差为零)

| 可容忍误差 \ 风险水平 | 风险水平 | | |
|--------------|------|-----|------|
| | 10% | 5% | 2.5% |
| 10% | 24 | 30 | 37 |
| 9% | 27 | 34 | 42 |
| 8% | 30 | 38 | 47 |
| 7% | 35 | 43 | 53 |
| 6% | 40 | 50 | 62 |
| 5% | 48 | 60 | 74 |
| 4% | 60 | 75 | 93 |
| 3% | 80 | 100 | 124 |
| 2% | 120 | 150 | 185 |
| 1% | 240 | 300 | 270 |

3. 进行停一走抽样决策，决策如下：

如果注册会计师在60个项目中找出一个误差，则总体误差在5%风险水平下为8%（查表9-8，风险系数除以样本量，即 $4.8 \div 60$ ），这比可容忍误差5%大，因此，注册会计师需增加36个样本，样本扩大到96个（系数除以可容忍误差，即 $4.8 \div 0.05$ ）。如果对增加的36个样本审计后没有发现误差，则注册会计师可有95%的把握确信总体误差不超过5%。

表9-8 停一走抽样样本量扩展及总体误差评估表

| 发现的错误数 \ 风险水平 | 风险水平 | | |
|---------------|------|------|------|
| | 10% | 5% | 2.5% |
| 0 | 2.4 | 3.0 | 3.7 |
| 1 | 3.9 | 4.8 | 5.6 |
| 2 | 5.4 | 6.3 | 7.3 |
| 3 | 6.7 | 7.8 | 8.8 |
| 4 | 8.0 | 9.2 | 10.3 |
| 5 | 9.3 | 10.6 | 11.7 |
| 6 | 10.6 | 11.9 | 13.1 |

续表

| 发现的错误数 | 风险水平 | 10% | 5% | 2.5% |
|--------|------|------|------|------|
| | 风险系数 | | | |
| 7 | | 11.8 | 13.2 | 14.5 |
| 8 | | 13.0 | 14.5 | 15.8 |
| 9 | | 14.3 | 16.0 | 17.1 |
| 10 | | 15.5 | 17.0 | 18.4 |
| 11 | | 16.7 | 18.3 | 19.7 |
| 12 | | 18.0 | 19.5 | 21.0 |
| 13 | | 19.0 | 21.0 | 22.3 |
| 14 | | 20.2 | 22.0 | 23.5 |
| 15 | | 21.4 | 23.4 | 24.7 |
| 16 | | 22.6 | 24.3 | 26.0 |
| 17 | | 23.8 | 26.0 | 27.3 |
| 18 | | 25.0 | 27.0 | 28.5 |
| 19 | | 26.0 | 28.0 | 29.6 |
| 20 | | 27.1 | 29.0 | 31.0 |

如果首次对 60 个样本审计后发现了两个误差，则总体误差率为 10.5% (即 $6.3 \div 60$)，这比可容忍误差大很多，因此注册会计师应决定增加 66 个样本 ($6.3 \div 0.05 - 60$)。如对增加的 66 个样本审计后没有找到误差，注册会计师同样可以有 95% 的把握确信总体误差不超过 5%。如果又发现了一个误差，则总体误差为 6.2% (即 $7.8 \div 126$)，这时他应该决定是再扩大样本量至 156 (即 $7.8 \div 0.05$) 个，还是将上述过程得出的结果作为选用固定样本量抽样的预期总体误差而改变抽样方法。一般来讲，样本量不宜扩大到初始样本量的 3 倍。

应用停一走抽样，注册会计师可以构制一个如表 9-9 所示的决策表。

表 9-9

停一走抽样决策表

| 步骤 | 累计样本量 | 如果累计误差等于以下数字就停止 | 如果累计误差等于以下数字就增加样本量 | 如果累计误差等于以下数字就转到第 5 步 |
|----|------------------------|-----------------|--------------------|----------------------|
| 1 | 60 | 0 | 1~4 | 4 |
| 2 | 96 | 1 | 2~4 | 4 |
| 3 | 126 | 2 | 3~4 | 4 |
| 4 | 156 | 3 | 4 | 4 |
| 5 | 以样本误差作为预期总体误差采用固定样本量抽样 | | | |

(三) 发现抽样

发现抽样是在既定的可信赖程度下，在假定误差以既定的误差率存在于总

体之中的情况下，至少查出一个误差的抽样方法。发现抽样主要用于查找重大非法事件，它能够以极高的可信赖程度（如99.5%以上）确保查出误差率仅在0.5%~1%之间的误差。使用发现抽样时，当发现重大的误差，如欺诈的凭据时，无论发生次数多少，注册会计师都可能放弃一切抽样程序，而对总体进行全面彻底的检查。若发现抽样未发现任何例外，注册会计师可得出下列结论：在既定的误差率范围内没有发现重大误差。

使用发现抽样时，注册会计师需确定可信赖程度及可容忍误差。然后，在预期总体误差为0%的假设下，参阅适当的属性抽样表，即可得出所需的样本量。例如，注册会计师怀疑企业的职员伪造请购单、验收报告及进货发票，以虚构进货交易而达到支付现金的目的。为确定此种舞弊是否存在，注册会计师必须在企业的已付凭单中找出一组不实的单据。假设注册会计师设定：如果总体中包含2%或2%以上的欺诈性项目，那么在95%的可信赖程度下，样本将显示出真实的凭单。查表9-6，注册会计师发现在预期总体误差为0%及可容忍误差为2%时，所需的样本量为149个。经注册会计师选取并检查149个凭证后，未发现有不实情况，则注册会计师有95%的把握确信总体中的不实凭单不超过2%。

第三节 实质性测试中抽样技术的运用

在实质性测试中运用的审计抽样技术主要是变量抽样法。变量抽样是对审计对象总体的货币金额进行实质性测试时所采用的抽样方法。变量抽样法可用于确定账户金额是多是少，是否存在重大误差等。变量抽样法通常用于：(1) 检查应收账款的金额；(2) 检查存货的数量和金额；(3) 检查工资费用；(4) 检查交易活动，以确定未经适当批准的交易金额。

一、基本概念

(一) 抽样风险

如前所述，在进行实质性测试时，注册会计师将碰到误拒风险和误受风险两种抽样风险。表9-10列示的是实质性测试时的风险矩阵图。

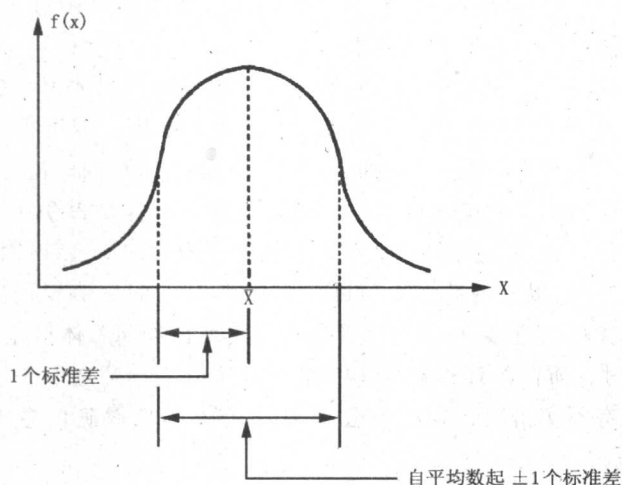
表9-10

变量抽样风险矩阵图

| 交易活动和账户 金额实际 状况 抽样结论 | 符合《企业会计准则》 和相关会计制度 | 不符合《企业会计准则》 和相关会计制度 |
|-------------------------------|-----------------------|------------------------|
| | 肯定 | 正确的决定 |
| 否定 | 误拒风险 | 正确的决定 |

(二) 正态分布

正态分布是指总体中每个项目值的分配趋向于集中在总体平均数周围。离差的趋势在总体平均值的两侧均等发生。正态分布的图形为一种钟形曲线，如图9-2所示。



注：f(X)——项目数值发生的次数；

X——个别项目的数值；

\bar{X} ——总体平均值。

图9-2 正态分布曲线图

(三) 标准离差

总体的标准离差是用来衡量个别项目值在总体平均值周围的可变异或离散程度，可用下列公式计算：

$$\text{标准离差} = \sqrt{\frac{\sum (X - \bar{X})^2}{N}}$$

式中：X - \bar{X} ——每一数值和总体平均值的差；

N——总体内项目数。

各个项目值之间的差异越小，标准离差越小；各个项目值之间的差异越大，则标准离差越大。根据正态分布及标准离差的定义可知：有68.28%的项目值落在总体平均值 ±1 个正态标准差间。这里68.28%也即可信赖程度，一个正态标准差常被称为可信赖程度系数，两者之间的关系见表9-11。

(四) 变量抽样的具体方法与程序

实质性测试时，一般可采用单位平均估计抽样、比率估计抽样和差额估计抽样等变量抽样方法，这些方法均可通过分层来实现。一般情况下变量抽样的基本步骤如下：(1) 确定审计目的；(2) 定义审计对象总体；(3) 选定抽样方法；(4) 确定样本量；(5) 确定样本选取方法；(6) 选取样本并进行审计；

(7) 评价抽样结果；(8) 书面说明抽样程序。

表 9-11 可信赖程度系数表

| 可信赖程度 | 可信赖程度系数 |
|-------|---------|
| 80% | 1.28 |
| 85% | 1.44 |
| 90% | 1.65 |
| 95% | 1.96 |
| 99% | 2.58 |

二、变量抽样的方法

(一) 单位平均估计抽样

单位平均估计抽样是通过抽样检查确定样本的平均值，再根据样本平均值推断总体的平均值和总值的方法。这种方法适用范围十分广泛，无论被审计单位提供的数据是否完整、可靠，甚至在被审计单位缺乏基本的经济业务或事项账面记录的情况下，都可以使用该方法。

使用这种方法时，样本量可以通过以下公式计算得出：

$$n' = \left(\frac{U_r \cdot S \cdot N}{P_s} \right)^2, \quad n = \frac{n'}{1 + \frac{n'}{N}}$$

式中： U_r ——可信赖程度系数；

S ——估计的总体标准离差；

N ——总体项目个数；

P_s ——计划的抽样误差；

n' ——放回抽样的样本量；

n ——不放回抽样的样本量（一般地讲，审计抽样为不放回抽样）。

抽样时，注册会计师通常需要预先选取一个较小的初始样本量（约 30 个），经检查分析后用初始样本的标准离差等于 $\sqrt{\frac{\sum (X_i - \bar{X})^2}{n_0}}$ 来估计总体的标准离差 S ，式中 X_i 为各初始样本项目数值， \bar{X} 为初始样本平均值， n_0 为初始样本量。计划的抽样误差可根据可容忍误差与预期总体误差之间的差额进行确定。

运用这种方法进行抽样结果评价时，应该计算实际抽样误差，其计算公式为：

$$P_1 = U_r \cdot \frac{S_1}{\sqrt{n_1}} \cdot N \cdot \sqrt{1 - \frac{n_1}{N}}$$

式中： P_1 ——实际抽样误差；

S_1 ——实际样本的标准离差；

n_1 ——实际样本量。

样本评价时，若实际抽样误差大于计划抽样误差，应考虑增加样本量以降低实际抽样误差。

下面举例说明单位平均估计抽样的具体步骤：

假定某公司 1996 年 12 月 31 日期末应收账款有 2 000 户顾客，注册会计师欲通过抽样函证来审查应收账款的账面价值。

1. 确定审计目的

审计目的为：确定期末应收账款的账面价值。

2. 定义审计对象总体

根据被审计单位实际情况，审计对象总体为 2 000 个应收账款账户。

3. 选定抽样方法

注册会计师选定单位平均估计抽样方法。

4. 确定样本量

(1) 考虑到货币金额的重要性，确定计划抽样误差为 $\pm 60\,000$ 元；考虑到内部控制及抽样风险的可接受水平，注册会计师确定可信赖程度为 95%，则可信赖程度系数为 1.96。

(2) 根据被审计单位应收账款明细账，注册会计师估计总体的标准离差为 150 元。

(3) 确定样本量，计算如下：

$$n' = \left(\frac{1.96 \times 150 \times 2\,000}{60\,000} \right)^2 \approx 96 \text{ (取整数)}$$

$$n = \frac{96}{1 + \frac{96}{2\,000}} \approx 92 \text{ (取整数)}$$

5. 确定样本选取方法

注册会计师采用随机选样法，从应收账款明细账中选取 92 个顾客作样本。

6. 选取样本并进行审计

注册会计师对选取的 92 个顾客发出函证，函证结果表明，样本平均值为 4 032.36 元，样本标准离差为 136 元，实际抽样误差 $P_1 = 1.96 \times \frac{136}{\sqrt{92}} \times 2\,000$

$\times \sqrt{1 - \frac{92}{2\,000}} = 54\,292$ ，实际抽样误差小于计划抽样误差，则注册会计师估计的总体金额为 8 064 720（即 $4\,032.36 \times 2\,000$ ）元。于是，注册会计师可以做出这样的结论：有 95% 的把握保证 2 000 个应收账款账户的真实总体金额落在 $8\,064\,720 \pm 54\,292$ 元之间，即在 8 010 428 ~ 8 119 012 元之间。

7. 评价抽样结果

根据以上抽样结果，如被审计单位应收账款的账面价值为 8 020 000 元，处于 8 010 428 ~ 8 119 012 元之间，则其应收账款金额并无重大误差。这时，注册会计师应将估计的总体金额 8 064 720 元与 8 020 000 元之间的差额视为审计差异，并在对会计报表发表意见时予以考虑。

如抽样结果表明被审计单位应收账款的账面价值没有落入 8 010 428 ~ 8 119 012 元之间, 则注册会计师应要求被审计单位详细检查其应收账款, 并加以调整。

(二) 比率估计抽样和差额估计抽样

比率估计抽样是以样本实际价值与账面价值之间的比率关系来估计总体实际价值与账面价值之间的比率关系, 然后再以这个比率去乘总体的账面价值, 从而求出总体实际价值的估计金额的一种抽样方法。比率估计抽样法的计算公式如下:

$$\text{比率} = \frac{\text{样本实际价值之和}}{\text{样本账面价值之和}}$$

$$\text{估计的总体实际价值} = \text{总体账面价值} \times \text{比率}$$

当误差与账面价值成比例关系时, 通常运用比率估计抽样。

差额估计抽样是以样本实际价值与账面价值的平均差额来估计总体实际价值与账面价值的平均差额, 然后再以这个平均差额乘以总体项目个数, 从而求出总体的实际价值与账面价值差额的一种抽样方法。差额估计抽样的计算公式如下:

$$\text{平均差额} = \frac{\text{样本实际价值与账面价值的差额}}{\text{样本量}}$$

$$\text{估计的总体差额} = \text{平均差额} \times \text{总体项目个数}$$

当误差与账面价值不成比例时, 通常运用差额估计抽样。

下面举例说明比率估计抽样和差额估计抽样:

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, 注册会计师希望对应付账款总额进行估计, 现选出 200 个账户, 账面价值为 240 000 元, 审计后认定的价值为 247 500 元。

使用比率估计抽样时, 注册会计师确定的实际价值与账面价值的比率为 1.03125 (即 $247\,500 \div 240\,000$), 因此, 估计的总体价值为 5 156 250 (即 $5\,000\,000 \times 1.03125$) 元。

使用差额估计抽样时, 平均差额为 $37.50 \left(\text{即} \frac{247\,500 - 240\,000}{200} \right)$ 元, 估计的总体差额为 150 000 (即 $37.50 \times 4\,000$) 元, 因此估计的总体价值为 5 150 000 (即 $5\,000\,000 + 150\,000$) 元。

注册会计师在使用上述两种方法时, 其计算确定样本量的方法同单位平均估计抽样法基本相同, 这里不再介绍。

第十章 销售与收款循环审计

自本章起至第十四章，我们将以股份有限公司会计报表审计为例，介绍业务循环审计的具体内容，重点介绍对股份有限公司各会计报表项目以及与之相关的一些特殊项目如何进行审计测试。

审计测试包括内部控制测试和交易、账户余额的实质性测试。

内部控制测试通常按照业务循环采用审计抽样的方法进行，采用业务循环审计的目的在于确保审计工作质量，提高审计工作效率。这里的业务循环是指处理某一类经济业务的工作程序和先后顺序。这里的业务循环审计是指按照业务循环了解、检查和评价被审计单位内部控制制度及其执行情况，从而对其会计报表的合法性、公允性进行审计的一种方法。一般而言，在会计报表审计中可将被审计单位的所有交易和账户余额划分为4个、5个、6个甚至更多个业务循环，由于各被审计单位的业务性质和规模不同，其业务循环的划分应有所不同。我们将股份有限公司的交易和账户余额划分为销售与收款循环、购货与付款循环、生产循环、筹资与投资循环，分章阐述各业务循环的审计。由于货币资金与上述多个业务循环均密切相关，并且货币资金的业务和内部控制又有着不同于其他业务循环与其他会计报表项目的鲜明特征，因此，将货币资金审计和一些特殊项目的审计一并单独安排在第十四章。

交易和账户余额的实质性测试既可按会计报表项目，也可按业务循环组织实施。按会计报表项目组织实施的称为分项审计方法，按业务循环组织实施的称为循环审计方法。一般而言，分项审计方法与多数被审计单位账户设置体系及会计报表格式相吻合，所以具有操作方便的优点，但它也有与按业务循环进行的内部控制测试严重脱节的弊端；而循环审计方法则不仅可与按业务循环进行的内部控制测试直接联系，可加深审计人员对被审计单位经济业务的理解，而且便于审计人员的合理分工，将特定业务循环所涉及的会计报表项目分配给一个或数个审计人员，使其能够对不同会计报表项目进行交叉复核，以提高审计的效率与效果。

以《企业会计制度》等有关规定为依据，按照各会计报表项目与业务循环的相关程度，建立起各业务循环与各业务循环所涉及的主要会计报表项目之间的对应关系，如表10-1所示。

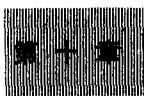


表 10-1 业务循环与主要会计报表项目对照表

| 业务循环 | 资产负债表项目 | 利润表项目 |
|---------|--|---|
| 销售与收款循环 | 应收票据、应收账款、预收账款、应交税金、其他应交款 | 主营业务收入、主营业务税金及附加、营业费用、其他业务利润（包括其他业务收入和其他业务支出） |
| 购货与付款循环 | 预付账款、固定资产、累计折旧、固定资产减值准备、工程物资、在建工程、固定资产清理、应付票据、应付账款 | |
| 生产循环 | 存货（包括在途物资或物资采购、原材料、包装物、低值易耗品、材料成本差异、自制半成品、库存商品、商品进销差价、委托加工物资、委托代销商品、受托代销商品、分期收款发出商品、生产成本、制造费用、劳务成本、存货跌价准备、代销商品款等）、待摊费用、应付工资、应付福利费、预提费用 | 主营业务成本 |
| 筹资与投资循环 | 短期投资、应收股利、应收利息、其他应收款、应收补贴款、长期股权投资、长期债权投资、无形资产、长期待摊费用、短期借款、应付股利、其他应付款、预计负债、长期借款、应付债券、长期应付款、专项应付款、递延税款、股本、资本公积、盈余公积、未分配利润 | 管理费用、财务费用、投资收益、补贴收入、营业外收入、营业外支出、所得税 |

第一节 销售与收款循环的特性

根据会计报表项目与业务循环的相关程度，销售与收款循环涉及的资产负债表项目主要包括应收票据、应收账款、预收账款、应交税金、其他应交款；所涉及的利润表项目主要包括主营业务收入、主营业务税金及附加、营业费用、其他业务利润（包括其他业务收入和其他业务支出）等。

销售与收款循环的审计，通常可以相对独立于其他业务循环而单独进行，但这不等于说销售与收款循环的审计是孤立的。审计重要性概念要求注册会计师在审计时必须综合考虑会计报表各项的性质及其相互关系，即注册会计师在最终判断被审计单位会计报表是否公允反映时，必须综合考虑审计发现的各业务循环的错误对会计报表产生的影响。因此，即使在单独执行销售与收款循环的审计时，注册会计师仍然应经常地将该循环与其他循环的审计情况结合起来加以考虑。

销售与收款循环的特性主要包括两部分内容：一是本循环所涉及的主要凭

证和会计记录；二是本循环中的主要业务活动。

一、主要凭证和会计记录

在内部控制制度比较健全的企业，处理销售与收款业务通常需要使用很多凭证和会计记录。典型的销售与收款循环所涉及的主要凭证和会计记录有以下几种：

(一) 顾客订货单

顾客订货单即顾客提出的书面购货要求。企业可以通过销售人员或其他途径，如采用电话、信函和向现有的及潜在的顾客发送订货单等方式接受订货，取得顾客订货单。

(二) 销售单

销售单是列示顾客所订商品的名称、规格、数量以及其他与顾客订货单有关资料的表格，作为销售方内部处理顾客订货单的依据。

(三) 发运凭证

发运凭证即在发运货物时编制的，用以反映发出商品的规格、数量和其他有关内容的凭据。发运凭证的一联寄送给顾客，其余联（一联或数联）由企业保留。这种凭证可用作向顾客开票收款的依据。

(四) 销售发票

销售发票是一种用来表明已销售商品的规格、数量、销售金额、运费和保险费的价格、开票日期、付款条件等内容的凭证。销售发票的一联寄送给顾客，其余联由企业保留。销售发票也是在会计账簿中登记销售业务的基本凭证。

(五) 商品价目表

商品价目表是列示已经授权批准的、可供销售的各种商品的价格清单。

(六) 贷项通知单

贷项通知单是一种用来表示由于销货退回或经批准的折让而引起的应收销货款减少的凭证。这种凭证的格式通常与销售发票的格式相同，只不过它不是用来说明应收账款的增加，而是用来说明应收账款的减少。

(七) 应收账款明细账

应收账款明细账是用来记录每个顾客各项赊销、现金收入、销货退回及折让的明细账。各应收账款明细账的余额合计数应与应收账款总账的余额相等。

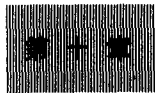
(八) 主营业务收入明细账

主营业务收入明细账是一种用来记录销货业务的明细账。它通常记载和反映不同类别的销货总额（如按销售商品的品种、类别等）。

(九) 折扣与折让明细账

折扣与折让明细账是一种用来核算企业销售商品时，按销售合同规定为了及早收回货款而给予顾客的销货折扣和因商品品种、质量等原因而给予顾客的销货折让情况的明细账。

(十) 汇款通知书



汇款通知书是一种与销售发票一起寄给顾客，由顾客在付款时再寄回销货单位的凭证。这种凭证注明顾客的姓名、销售发票号码、销货单位开户银行账号以及金额等内容。如果顾客没有将汇款通知书随同货款一并寄回，一般应由收受邮件的人员在开拆邮件时再代编一份汇款通知书。采用汇款通知书能使现金立即存入银行，可以改善资产保管的控制。

(十一) 现金日记账和银行存款日记账

现金日记账和银行存款日记账是用来记录应收账款的收回或现销收入以及其他各种现金、银行存款收入和支出的日记账。

(十二) 坏账审批表

坏账审批表是一种用来批准将某些应收款项注销为坏账的，仅在企业内部使用的凭证。

(十三) 顾客月末对账单

顾客月末对账单是一种定期寄送给顾客的用于购销双方定期核对账目的凭证。顾客月末对账单上应注明应收账款的月初余额、本月各项销货业务的金额、本月已收到的货款、各贷项通知单的数额以及月末余额等内容。

(十四) 转账凭证

转账凭证是指记录转账业务的记账凭证，它是根据有关转账业务（即不涉及现金、银行存款收付的各项业务）的原始凭证编制的。

(十五) 收款凭证

收款凭证是指用来记录现金和银行存款收入业务的记账凭证。

二、销售与收款循环中的主要业务活动

了解企业在销售与收款循环中的典型活动，对了解该业务循环的审计非常必要。这里我们简单地考察一下销售与收款循环中的主要业务活动。

(一) 接受顾客订单

顾客提出订货要求是整个销售与收款循环的起点。从法律上讲，这是购买某种货物的一项申请。

顾客的订单只有在符合企业管理当局的授权标准时，才能被接受。管理当局一般都列出了已批准销售的顾客名单。销售单管理部门在决定是否同意接受某顾客的订单时，应追查该顾客是否被列入这张业经批准销售的顾客名单。如果该顾客未被列入顾客名单，则通常需要由销售单管理部门的主管来决定是否同意销售。

很多企业在批准了顾客订单之后，下一步就应编制一式多联的销售单。销售单是证明管理当局有关销售交易的“存在或发生”认定的凭据之一，也是此笔销售的交易轨迹的起点。

(二) 批准赊销信用

对于赊销业务，赊销批准是由信用管理部门根据管理当局的赊销政策，以及对每个顾客的已授权的信用额度来进行的。信用管理部门的职员在收到销售单管理部门的销售单后，即将销售单与该顾客已被授权的赊销信用额度以及至

今尚欠的账款余额加以比较。执行人工赊销信用检查时，还应合理划分工作职责，以切实避免销售人员为扩大销售而使企业承受不适当的信用风险。

企业应对每个新顾客进行信用调查，包括获取信用评审机构对顾客信用等级评定报告。无论批准赊销与否，都要求被授权的信用管理部门人员在销售单上签署意见，然后再将已签署意见的销售单送回销售单管理部门。

设计信用批准控制的目的是为了降低坏账风险，因此，这些控制与应收账款净额的“估价或分摊”认定有关。

（三）按销售单供货

企业管理当局通常要求商品仓库只有在收到经过批准的销售单时才能供货。设立这项控制程序的目的是为了防止仓库在未经授权的情况下擅自发货。因此，已批准销售单的一联通常应送达仓库，作为仓库按销售单供货和发货给装运部门的授权依据。

（四）按销售单装运货物

将按经批准的销售单供货与按销售单装运货物职责相分离，有助于避免装运职员在未经授权的情况下装运产品。此外，装运部门职员在装运之前，还必须进行独立验证，以确定从仓库提取的商品都附有经批准的销售单，并且，所提取商品的内容与销售单一致。

装运凭证是指一式多联的、连续编号的提货单，可由电脑或人工编制。按序归档的装运凭证通常由装运部门保管。装运凭证提供了商品确实已装运的证据，因此，它是证实销货交易“存在或发生”认定的另一种形式的凭据。而定期检查以确定在编制的每张装运凭证后均已附有相应的销售发票，则有助于保证销货交易“完整性”认定的正确性。

（五）向顾客开具账单

开具账单包括编制和向顾客寄送事先连续编号的销售发票。这项功能所针对的主要问题是：（1）是否对所有装运的货物都开具了账单（即“完整性”认定问题）？（2）是否只对实际装运才开具账单，有无重复开具账单或虚构交易（即“存在或发生”认定问题）？（3）是否按已授权批准的商品价目表所列价格计价开具账单（即“估价或分摊”认定问题）？

为了降低开具账单过程中出现遗漏、重复、错误计价或其他差错的风险，应设立以下的控制程序：

1. 开具账单部门职员在编制每张销售发票之前，应独立检查是否存在装运凭证和相应的经批准的销售单。

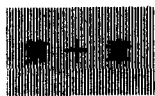
2. 应依据已授权批准的商品价目表编制销售发票。

3. 独立检查销售发票计价和计算的正确性。

4. 将装运凭证上的商品总数与相对应的销售发票上的商品总数进行比较。

上述的控制程序有助于确保用于记录销货交易的销售发票的正确性。因此，这些控制与销货交易的“存在或发生”、“完整性”以及“估价或分摊”认定有关。销售发票副联通常由开具账单部门保管。

（六）记录销售



在手工会计系统中，记录销售的过程包括区分赊销、现销，按销售发票编制转账记账凭证或现金、银行存款收款凭证，再据以登记销售明细账和应收账款明细账或现金、银行存款日记账。

记录销售的控制程序包括以下内容：

1. 只依据附有有效装运凭证和销售单的销售发票记录销售。这些装运凭证和销售单应能证明销货交易的发生及其发生的日期。
2. 控制所有事先连续编号的销售发票。
3. 独立检查已处理销售发票上的销售金额同会计记录金额的一致性。
4. 记录销售的职责应与前面说明的处理销货交易的其他功能相分离。
5. 对记录过程中所涉及的有关记录的接触予以限制，以减少未经授权批准的记录发生。
6. 定期独立检查应收账款的明细账与总账的一致性。
7. 定期向顾客寄送对账单，并要求顾客将任何例外情况直接向指定的未涉及执行或记录销货交易循环的会计主管报告。

以上这些控制与“存在或发生”、“完整性”以及“估价或分摊”认定有关。

对这项职能，注册会计师主要关心的问题是销售发票是否记录正确，并归属适当的会计期间。

(七) 办理和记录现金、银行存款收入

这项功能涉及的是有关货款收回，现金、银行存款的记录以及应收账款减少的活动。在办理和记录现金、银行存款收入时，最应关心的是货币资金失窃的可能性。货币资金失窃可能发生在货币资金收入登记入账之前或入账之后。处理货币资金收入时最重要的是要保证全部货币资金都必须如数、及时地记入现金、银行存款日记账或应收账款明细账，并如数、及时地将现金存入银行。在这方面，汇款通知单起着很重要的作用。

(八) 办理和记录销货退回、销货折扣与折让

顾客如果对商品不满意，销货企业一般都会同意接受退货，或给予一定的销货折让；顾客如果提前支付货款，销货企业则可能会给予一定的销货折扣。发生此类事项时，必须经授权批准，并应确保与办理此事有关的部门和职员各司其职，分别控制实物流和会计处理。在这方面，严格使用贷项通知单无疑会起到关键的作用。

(九) 注销坏账

不管赊销部门的工作如何主动，顾客因宣告破产、死亡等原因而不支付货款的事仍时有发生。销货企业若认为某项货款再也无法收回，就必须注销这笔货款。对这些坏账，正确的处理方法应该是获取货款无法收回的确凿证据，经适当审批后及时作会计调整。

(十) 提取坏账准备

坏账准备提取的数额必须能够抵补企业以后无法收回的本期销货款。

第二节 内部控制测试和交易的实质性测试

一、销货业务的内部控制和测试概述

在展开本节内容的讨论之前，我们先给出表 10-2——“销货业务的控制目标、内部控制和测试一览表”。

表 10-2 销货业务的控制目标、内部控制和测试一览表

| 内部控制目标 | 关键内部控制 | 常用的内部控制测试 | 常用的交易实质性测试 |
|--|---|---|--|
| 登记入账的销货业务确系已经发货给真实的顾客（存在或发生） | 销货业务是以经过审核的发运凭证及经过批准的顾客订货单为依据登记入账的 在发货前，顾客的赊购已经被授权批准 销售发票均经事先编号，并已恰当地登记入账 每月向顾客寄送对账单，对顾客提出的意见作专门追查 | 检查销售发票副联是否附有发运凭证（或提货单）及顾客订货单 检查顾客的赊购是否经授权批准 检查销售发票连续编号的完整性 观察是否寄发对账单，并检查顾客回函档案 | 复核主营业务收入总账、明细账以及应收账款明细账中的大额或异常项目 追查主营业务收入明细账中的分录至销售单、销售发票副联及发运凭证 将发运凭证与存货永续记录中的发运分录进行核对 将主营业务收入明细账中的分录与销售单中的赊销审批和发运审批进行核对 |
| 所有销货业务均已登记入账（完整性） | 发运凭证（或提货单）均经事先编号并已经登记入账 销售发票均经事先编号，并已登记入账 | 检查发运凭证连续编号的完整性 检查销售发票连续编号的完整性 | 将发运凭证与相关的销售发票和主营业务收入明细账及应收账款明细账中的分录进行核对 |
| 登记入账的销货数量确系已发货的数量，并已正确开具收款账单并登记入账（估价或分摊） | 销售价格、付款条件、运费和销售折扣的确定已经适当的授权批准 由独立人员对销售发票的编制作内部核查 | 检查销售发票是否经适当的授权批准 检查有关凭证上的内部核查标记 | 复算销售发票上的数据 追查主营业务收入明细账中的分录至销售发票 追查销售发票上的详细资料至发运凭证、经批准的商品价目表和顾客订货单 |
| 销货业务的分类恰当（分类） | 采用适当的会计科目表 内部复核和核查 | 检查会计科目表是否适当 检查有关凭证上内部复核和核查的标记 | 检查证明销货业务分类正确的原始证据 |
| 销货业务的记录及时（及时性） | 采用尽量能在销货发生时开具收款账单和登记入账的控制方法 内部核查 | 检查尚未开具收款账单的发货和尚未登记入账的销货业务 检查有关凭证上内部核查的标记 | 将销货业务登记入账的日期与发运凭证的日期比较核对 |

续表

| 内部控制目标 | 关键内部控制 | 常用的内部控制测试 | 常用的交易实质性测试 |
|--------------------------------|---|---|-------------------------|
| 销货业务已经正确地记入明细账, 并经正确汇总 (过账和汇总) | 每月定期给顾客寄送对账单 由独立人员对应收账款明细账作内部核查 将应收账款明细账余额合计数与其总账余额进行比较 | 观察对账单是否已经寄出 检查内部核查标记 检查将应收账款明细账余额合计数与其总账余额进行比较的标记 | 将主营业务收入明细账加总, 追查其至总账的过账 |

表 10-2 分四栏, 将与销货业务有关的内部控制目标、关键内部控制以及注册会计师常用的相应内部控制测试、交易实质性测试分类列示。下面介绍各栏目的内容及各栏目之间的关系:

第一栏“内部控制目标”, 列示了企业建立销货业务内部控制的目标, 也就是注册会计师实施相应内部控制测试和交易实质性测试所要达到的审计目标。这些目标是由第八章所建立的基本结构而来的, 各种业务的基本目标是相同的, 但其具体目标则有所不同; 另外, 某些控制固然可以实现几个目标, 但分别考虑每一个目标, 更有助于增加对销售与收款循环审计全过程的了解。

第二栏“关键内部控制”, 列示了与上述各项内部控制目标相对应的一项或数项主要的内部控制。设计销货业务内部控制, 应达到第八章所述的控制目标。无论其他目标的控制如何有效, 只要为实现某一项目标所必须的控制不健全, 则与该目标有关的错误出现的可能性就随之增大, 并且很可能影响企业整个内部控制的有效性。

第三栏“常用的内部控制测试”, 列示了注册会计师针对上述关键内部控制所实施的测试程序。控制测试与内部控制之间有直接联系, 注册会计师对每项关键控制至少要执行一项控制测试以核实其效果, 因为控制测试如果不用来测试某一具体的内部控制就毫无意义。通常, 根据内部控制的性质确定控制测试的性质大都比较容易。例如, 内部控制如果是批准赊销后在顾客订货单上签字, 则控制测试就是检查顾客订货单上是否有恰当的签字。

第四栏“常用的交易实质性测试”, 列示了注册会计师常用的交易实质性测试程序。交易实质性测试与第一栏所列的控制目标有着直接的联系, 它是证明第一栏中具体审计目标的证据, 其目的在于确定交易业务中与该控制目标有关的金额是否有错误。交易实质性测试虽然与关键控制及控制测试没有直接的关系, 但交易实质性测试的范围, 在一定程度上取决于关键控制是否存在和控制测试的结果。在确定交易实质性测试程序时, 有些程序不管环境如何, 是每一项审计所共同采用的, 而有些则应视内部控制的健康性和控制测试的结果而定。当然, 审计的重要性、以前期间的审计结果等因素, 对测试程序的确定也有影响。

表 10-2 的列示方法, 目的在于帮助注册会计师根据具体审计情况和审计条件设计能够实现审计目标的审计方案。但它既未包含销货业务所有的内部控

制、控制测试和交易的实质性测试，也并不意味着审计实务中必须按此顺序与方法一成不变。一方面，被审计单位所处行业不同、规模不一、内控制度的健全程度和执行结果不同，以前期间接受审计的情况也各不相同；另一方面，受审计时间、审计费用的限制，注册会计师除了确保审计质量、审计效果外，还必须提高审计效率，尽可能地消除重复的测试程序，保证检查某一凭证时能够一次完成对该凭证的全部审计测试程序，并按最有效的顺序实施审计测试。因此，在审计实务工作中，注册会计师应根据表 10-2 所列表示的内容，从实际出发，将其转换为更实用、高效的审计计划。也正是由于被审计单位的上述特性，决定了下面将要讨论的销货业务的内部控制测试和交易的实质性测试都只是定性而非定量的，在具体审计时，注册会计师应当结合被审计单位情况，运用职业判断和审计抽样技术来合理确定审计测试的样本量。

二、销货业务的内部控制和控制测试

注册会计师通常利用在了解被审计单位内部控制中所获取的资料来评价内部控制风险。下面结合表 10-2 讨论销货交易有关的关键内部控制和相应的控制测试。

(一) 适当的职责分离

适当的职责分离有助于防止各种有意的或无意的错误。例如，主营业务收入入账如果系由记录应收账款账之外的职员独立登记，并由另一位不负责账簿记录的职员定期调节总账和明细账，就构成了一项自动交互牵制；规定负责主营业务收入和应收账款记账的职员不得经手货币资金，也是防止舞弊的一项重要控制。另外，销售人员通常有一种乐观地对待销货数量的自然倾向，而不问它是否将以巨额坏账损失为代价，赊销的审批在一定程度上可以抑制这种倾向。因此，赊销批准职能与销货职能的分离，也是一种理想的控制。

财政部于 2002 年 12 月 23 日发布的财会 [2002] 21 号《内部会计控制规范——销售与收款（试行）》中规定，单位应当将办理销售、发货、收款三项业务的部门（或岗位）分别设立；单位在销售合同订立前，应当指定专门人员就销售价格、信用政策、发货及收款方式等具体事项与客户进行谈判。谈判人员至少应有两人以上，并与订立合同的人员相分离；编制销售发票通知单的人员与开具销售发票的人员应相互分离；销售人员应当避免接触销售现款；单位应收票据的取得和贴现必须经由保管票据以外的主管人员的书面批准。这些都是对单位提出的、有关销售与收款业务相关职责适当分离的基本要求，以确保办理销售与收款业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。

注册会计师通常通过观察有关人员的活动，以及与这些人员进行讨论，来实施职责分离的控制测试。

(二) 正确的授权审批

对于授权审批问题，注册会计师应当关注以下四个关键点上的审批程序：其一，在销货发生之前，赊销业经正确审批；其二，非经正当审批，不得发出货物；其三，销售价格、销售条件、运费、折扣等必须经过审批；其四，审批

人应当根据销售与收款授权批准制度的规定,在授权范围内进行审批,不得超越审批权限。对于超过单位既定销售政策和信用政策规定范围的特殊销售业务,单位应当进行集体决策。前两项控制的目的在于防止企业财产因向虚构的或者无力支付货款的顾客发货而蒙受损失,价格审批控制的目的在于保证销货业务按照企业定价政策规定的价格开票收款;对授权审批范围设定权限的目的则在于防止因审批人决策失误而造成严重损失。

通过检查凭证在上述四个关键点上是否经过审批,可以很容易地测试出授权审批方面的内部控制的效果。

(三) 充分的凭证和记录

每个企业交易的产生、处理和记录等制度都有其特点,因此,也许很难评价其各项控制是否足以发挥最大的作用。然而,只有具备充分的记录手续,才有可能实现其他各项控制目标。例如,有的企业在收到顾客订货单后,就立即编制一份预先编号的一式多联的销售单,分别用于批准赊销、审批发货、记录发货数量以及向顾客开具账单等。在这种制度下,只要定期清点销售发票,漏开账单的情形几乎就不太会发生。相反的情况是,有的企业只在发货以后才开具账单,如果没有其他控制措施,这种制度下漏开账单的情况就很可能发生。

(四) 凭证的预先编号

对凭证预先进行编号,旨在防止销货以后忘记向顾客开具账单或登记入账,也可防止重复开具账单或重复记账。当然,如果对凭证的编号不作清点,预先编号就会失去其控制意义。由收款员对每笔销货开具账单后,将发运凭证按顺序归档,而由另一位职员定期检查全部凭证的编号,并调查凭证缺号的原因,就是实施这项控制的一种方法。

对这种控制常用的一种控制测试程序是清点各种凭证。比如从主营业务收入明细账中选出销售发票的存根,看其编号是否连续,有无不正常的缺号发票和重号发票。这种测试程序可同时提供有关真实性和完整性目标的证据。

(五) 按月寄出对账单

由不负责现金出纳和销货及应收账款记账的人员按月向顾客寄发对账单,能促使顾客在发现应付账款余额不正确后及时做出说明,因而这是一项有用的控制。为了使这项控制更加有效,最好将账户余额中出现的所有核对不符的账项,指定一位不掌管货币资金、也不记载主营业务收入和应收账款账目的主管人员处理。

注册会计师观察指定人员寄送对账单和检查顾客复函档案,对于测试被审计单位是否按月向顾客寄出对账单,是十分有效的控制测试。

(六) 内部核查程序

由内部审计人员或其他独立人员核查销货业务的处理和记录,是实现内部控制目标所不可缺少的一项控制措施。表10-3所列程序是对相应控制目标的典型内部核查程序。注册会计师可以采用检查内部审计人员的报告,或其他独立人员在他们核查的凭证上的签字等方法实施控制测试。

表 10-3

内部核查程序

| 内部控制目标 | 内部核查程序举例 |
|----------------------|--------------------------------------|
| 登记入账的销货业务是真实的 | 检查销售发票的连续性并检查所附的佐证凭证 |
| 销货业务均经过适当审批 | 了解顾客的信用情况, 确定是否符合企业的赊销政策 |
| 所有销货业务均已登记入账 | 检查发运凭证的连续性, 并将其与主营业务收入明细账核对 |
| 登记入账的销货业务均经正确估价 | 将销售发票上的数量与发运凭证上的记录进行比较核对 |
| 登记入账的销货业务的分类恰当 | 将登记入账的销货业务的原始凭证与会计科目表比较核对 |
| 销货业务的记录及时 | 检查开票员所保管的未开票发运凭证, 确定是否包括所有应开票的发运凭证在内 |
| 销货业务已经正确地记入明细账并经正确汇总 | 从发运凭证追查至主营业务收入明细账和总账 |

财政部发布的《内部会计控制规范——销售与收款（试行）》中，不仅明确了单位应当建立对销售与收款内部控制的监督检查制度，单位监督检查机构或人员应通过实施内控测试和实质性测试检查销售与收款业务内部控制制度是否健全，各项规定是否得到有效执行，而且明确了销售与收款内部控制监督检查的主要内容，包括：

1. 销售与收款业务相关岗位及人员的设置情况。重点检查是否存在销售与收款业务不相容职务混岗的现象；
2. 销售与收款业务授权批准制度的执行情况。重点检查授权批准手续是否健全，是否存在越权审批行为；
3. 销售的管理情况。重点检查信用政策、销售政策的执行是否符合规定；
4. 收款的管理情况。重点检查单位销售收入是否及时入账，应收账款的催收是否有效，坏账核销和应收票据的管理是否符合规定；
5. 销售退回的管理情况。重点检查销售退回手续是否齐全、退回货物是否及时入库。

在确定了关键内部控制和内部控制中可能存在的薄弱环节，并且对被审计单位的控制风险做出评价后，注册会计师应当判断继续实施内部控制测试的成本是否会低于因此而减少对交易、账户余额的实质性测试所需的成本。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未得到有效执行，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，则注册会计师不应再继续实施控制测试，而应直接实施实质性测试程序。

三、销货交易的实质性测试

有些交易实质性测试程序与环境条件关系不大,适用于各种审计项目,有的则不然,要取决于内部控制的健全程度和控制测试的结果。接下来,我们按照表 10-2 中所列的顺序详细介绍常用的交易实质性测试程序,这些测试程序在审计中常常被疏忽,而事实上它们恰恰需要注册会计师给予重视并根据它们做出审计决策。事先需要指出两点:一是这些测试程序并未包含销货交易全部的实质性测试程序;二是其中有些测试程序可以实现多项控制目标,而非仅能实现一项控制目标。

(一) 登记入账的销货业务是真实的

对这一目标,注册会计师一般关心三类错误的可能性:一是未曾发货却已将销货业务登记入账;二是销货业务重复入账;三是向虚构的顾客发货,并作为销货业务登记入账。前两类错误可能是有意的,也可能是无意的,而第三类错误却是有意的。不难想像,将不真实的销货登记入账的情况虽然极少,但其后果却很严重,因为这会导致多报资产和收入。

鉴别多报销货究竟是有意还是无意的,这一点非常关键。尽管无意的多报也会导致应收账款的明显增多,但注册会计师通常可以通过函证轻易发觉。对于有意的多报就不同了,由于作假者试图加以隐瞒,使得注册会计师较难发现。在这种情况下,注册会计师就有必要制定并实施适当的实质性测试程序以发现这种有意的多报。

如何以恰当的实质性测试来发现不真实的销货,取决于注册会计师认为可能在何处发生错误。对“存在或发生”这一目标而言,注册会计师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:

1. 针对未曾发货却已将销货业务登记入账这类错误的可能性,注册会计师可以从主营业务收入明细账中抽取若干笔分录,追查有无发运凭证及其他佐证凭证,借以查明有无事实上没有发货却已登记入账的销货业务。如果注册会计师对发运凭证等的真实性也有怀疑,就可能有必要再进一步追查存货的永续盘存记录,测试存货余额有无减少。

2. 针对销货业务重复入账这类错误的可能性,注册会计师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。

3. 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,注册会计师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的办法是追查应收账款明细账中贷方发生额的记录。如果应收账款最终得以收回货款或者收到退货,则记录入账的销货业务一开始通常是真实的;如果贷方发生额是注销坏账,或者直到审计时所欠货款仍未收回,就必须详细追查相应的发运凭证和顾客订货单等,因为这些迹象都说明可能存在虚构的销货业务。

当然，只有在注册会计师认为由于缺乏足够的内部控制而可能出现舞弊时，才有必要进行上述实质性测试。

(二) 已发生的销货业务均已登记入账

销货业务的审计一般偏重于检查虚报资产与收入的问题，因此，通常无需对完整性目标进行交易实质性测试。但是，如果内部控制不健全，比如被审计单位没有由发运凭证追查至主营业务收入明细账这一独立内部核查程序，就有必要进行交易实质性测试。

从发货部门的档案中选取部分发运凭证，并追查至有关的销售发票副本和主营业务收入明细账，是测试未开票的发货的一种有效程序。为使这一程序成为一项有意义的测试，注册会计师必须能够确信全部发运凭证均已归档，这一点可以通过检查凭证的编号顺序来查明。

由原始凭证追查至明细账与从明细账追查至原始凭证是有区别的：前者用来测试遗漏的业务（“完整性”目标），后者用来测试不真实的业务（“存在或发生”目标，即真实性目标）。

测试真实性目标时，起点是明细账，即从主营业务收入明细账中抽取一个发票号码样本，追查至销售发票存根、发运凭证以及顾客订货单；测试完整性目标时，起点应是发货凭证，即从发运凭证中选取样本，追查至销售发票存根和主营业务收入明细账，以测试是否存在遗漏事项。

设计真实性目标和完整性目标的审计程序时，确定追查凭证的起点即测试的方向很重要。例如，注册会计师如果关心的是真实性目标，但弄错了追查的方向（即由发运凭证追查至明细账），就属于严重的审计缺陷。这一点在后面主营业务收入的实质性测试中还将进一步介绍。

在测试其他目标时，方向一般无关紧要。例如，测试交易业务的估价时，可以由销售发票追查发运凭证，也可以反向追查。

(三) 登记入账的销货业务的估价准确

销货业务的估价准确包括：按订货数量发货，按发货数量准确地开具账单以及将账单上的数额准确地记入会计账簿。对这三个方面，每次审计中一般都要作实质性测试，以确保其准确无误。

典型的实质性测试包括复算会计记录中的数据。通常的做法是，以主营业务收入明细账中的会计分录为起点，将所选择的交易业务的合计数与应收账款明细账和销售发票存根进行比较核对。销售发票存根上所列的单价，通常还要与经过批准的商品价目表进行比较核对，其金额小计和合计数也要进行复算。发票中列出的商品的规格、数量和顾客代号等，则应与发运凭证进行比较核对。另外，往往还要审核顾客订货单和销售单中的同类数据。

将估价目标中的控制测试和实质性测试作一比较，便可作为例证来说明有效的内部控制如何节约了审计时间。很明显，估价目标的控制测试几乎不花多少时间，因为只需审核一下签字或者其他内部核查的证据即可。内部控制如果有效，实质性测试的样本量便可以减少，审计费用也因控制测试的成本较低而将大为降低。

(四) 登记入账的销货业务分类恰当

如果销货分为现销和赊销两种, 应注意不要在现销时借记应收账款, 也不要再在收回应收账款时贷记主营业务收入, 同样不要将营业资产的销售(例如房屋销售)混作正常销货。对那些采用不只一种销货分类的企业, 例如需要编制分部报表的企业来说, 正确的分类是极为重要的。

销货分类恰当的测试一般可与估价测试一并进行。注册会计师可以通过审核原始凭证确定具体交易业务的类别是否恰当, 并以此与账簿的实际记录作比较。

(五) 销货业务的记录及时

发货后应尽快开具账单并登记入账, 以防止无意漏记销货业务, 确保它们记入正确的会计期间。在执行估价实质性测试程序的同时, 一般要将所选取的提货单或其他发运凭证的日期与相应的销售发票存根、主营业务收入明细账和应收账款明细账上的日期作比较。如有重大差异, 就可能存在销货截止期限上的错误。

(六) 销货业务已正确地记入明细账并正确地汇总

应收账款明细账的记录若不正确, 将影响被审计单位收回应收账款的能力, 因此, 将全部赊销业务正确地记入应收账款明细账极为重要。同理, 为保证会计报表准确, 主营业务收入明细账必须正确地加总并过入总账。在多数审计中, 通常都要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或现金、银行存款日记账, 以检查在销货过程中是否存在有意或无意的错报问题。不过这一测试的样本量要受内部控制的影响。从主营业务收入明细账追查至应收账款明细账, 一般与为实现其他审计目标所作的测试一并进行; 而将主营业务收入明细账加总, 并追查、核对加总数至其总账, 则应作为单独的一项测试程序来执行。

过账、汇总目标与其他目标的区别是, 过账、汇总目标的测试包括加总主营业务收入明细账、应收账款明细账和过入总账三项, 并从其中之一追查其他两项。如果加总与比较只限于这三者, 即属于过账、汇总目标的测试。其他目标, 如估价目标等, 其测试还要包括凭证之间的相互核对和凭证与相关明细账的核对。因此, 由销售发票存根追查核对主营业务收入明细账或应收账款明细账, 是估价目标的测试程序, 而由主营业务收入明细账分录追查核对应收账款明细账, 则是过账、汇总目标的测试程序。

四、收款业务的内部控制、控制测试和实质性测试

以上以企业每项内部控制为单位, 对与销货业务特别是赊销业务有关的关键内部控制和相应的控制测试进行了讨论, 并按表 10-2 所列顺序研究了销货业务常用的实质性测试。销售与收款循环包括销售与收款两个方面, 在内部控制健全的企业, 与销货相关的收款业务同样有其内部控制目标和内部控制。

尽管由于每个企业的性质、所处行业、规模以及内部控制健全程度等不同, 而使得其与收款业务相关的内部控制内容有所不同, 但财政部发布的《内

部会计控制规范——销售与收款（试行）》中规定的以下与收款业务相关的内部控制内容是应当共同遵循的：

1. 单位应当按照《现金管理暂行条例》、《支付结算办法》和《内部会计控制规范——货币资金（试行）》等规定，及时办理销售收款业务。

2. 单位应将销售收入及时入账，不得账外设账，不得擅自坐支现金。销售人员应当避免接触销售现款。

3. 单位应当建立应收账款账龄分析制度和逾期应收账款催收制度。销售部门应当负责应收账款的催收，财会部门应当督促销售部门加紧催收。对催收无效的逾期应收账款可通过法律程序予以解决。

4. 单位应当按客户设置应收账款台账，及时登记每一客户应收账款余额增减变动情况和信用额度使用情况。对长期往来客户应当建立起完善的客户资料，并对客户资料实行动态管理，及时更新。

5. 单位对于可能成为坏账的应收账款应当报告有关决策机构，由其进行审查，确定是否确认为坏账。单位发生的各项坏账，应查明原因，明确责任，并在履行规定的审批程序后作出会计处理。

6. 单位注销的坏账应当进行备查登记，做到账销案存。已注销的坏账又收回时应当及时入账，防止形成账外款。

7. 单位应收票据的取得和贴现必须经由保管票据以外的主管人员的书面批准。应有专人保管应收票据，对于即将到期的应收票据，应及时向付款人提示付款；已贴现票据应在备查簿中登记，以便日后追踪管理；并应制定逾期票据的冲销管理程序和逾期票据追踪监控制度。

8. 单位应当定期与往来客户通过函证等方式核对应收账款、应收票据、预收账款等往来款项。如有不符，应查明原因，及时处理。

注册会计师应针对每个具体的内部控制目标确定关键的内部控制，并对其实施相应的控制测试和交易的实质性测试。同销货业务测试一样，收款业务中的控制测试的性质取决于内部控制的性质，而收款业务的实质性测试的范围，在一定程度上要取决于关键控制是否存在以及控制测试的结果。由于销售与收款业务同属一个循环，在经济活动中密切相连，因此，收款业务的一部分测试可与销货业务的测试一并执行，但收款业务的特殊性又决定了其另一部分测试仍需单独实施。

第三节 主营业务收入审计

一、主营业务收入审计目标

主营业务收入项目核算企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所产生的收入。其审计目标一般包括：确定主营业务收入的内容、数

额是否合理、正确、完整；确定对销货退回、销售折扣与折让的处理是否适当；确定主营业务收入的会计处理是否正确；确定主营业务收入的披露是否恰当。

二、主营业务收入实质性测试程序

围绕上述审计目标，主营业务收入的实质性测试程序一般包括以下内容。

(一) 取得或编制主营业务收入项目明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。

(二) 查明主营业务收入的确认原则、方法，注意是否符合会计准则和会计制度规定的收入实现条件，前后期是否一致。特别关注周期性、偶然性的收入是否符合既定的收入确认原则和方法。按照《企业会计准则——收入》的要求，企业商品销售收入，应在下列条件均能满足时予以确认：(1) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；(2) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；(3) 与交易相关的经济利益能够流入企业；(4) 相关的收入和成本能够可靠地计量。因此，对主营业务收入的主要实质性测试程序，测试企业是否依据上述四个条件确认产品销售收入。具体来说，有如下几点：

1. 采用交款提货销售方式，应于货款已收到或取得收取货款的权利，同时已将发票账单和提货单交给购货单位时确认收入的实现。对此，注册会计师应着重检查被审计单位是否收到货款或取得收取货款的权利，发票账单和提货单是否已交付购货单位。应注意有无扣压结算凭证，将当期收入转入下期入账，或者虚记收入、开假发票、虚列购货单位，而将当期未实现的收入虚转为收入记账，在下期予以冲销的现象。

2. 采用预收账款销售方式，应于商品已经发出时，确认收入的实现。对此，注册会计师应重点检查被审计单位是否收到了货款，商品是否已经发出。应注意是否存在对已收货款并已将商品发出的交易不入账、转为下期收入，或开具虚假出库凭证、虚增收入等现象。

3. 采用托收承付结算方式，应于商品已经发出，劳务已经提供，并已将发票账单提交银行、办妥收款手续时确认收入的实现。对此，注册会计师应重点检查被审计单位是否发货，托收手续是否办妥，货物发运凭证是否真实，托收承付结算回单是否正确。

4. 委托其他单位代销商品的，如果代销单位采用视同买断方式，应于代销商品已经销售并收到代销单位代销清单时，按企业与代销单位确定的协议价确认收入的实现。对此，应注意查明有无商品未销售、编制虚假代销清单、虚增本期收入的现象；如果代销单位采用收取手续费方式，应在代销单位将商品销售、企业已收到代销单位代销清单时确认收入的实现。

5. 采用分期收款结算方式，应按合同约定的收款日期分期确认收入。对此，注册会计师应重点检查本期是否收到价款，查明合同约定的本期应收款日期是否真实，是否存在提前确认收入或收入不入账、少入账、缓入账的现象。

6. 长期工程合同收入, 一般应当根据完工百分比法合理确认收入。注册会计师应重点检查收入的计算、确认方法是否合乎规定, 并核对应计收入与实际收入是否一致, 注意查明有无随意确认收入、虚增或虚减本期收入的情况。

7. 委托外贸代理出口、实行代理制方式的, 应在收到外贸企业代办的发运凭证和银行交款凭证时确认收入。对此, 注册会计师应重点检查代办发运凭证和银行交款单是否真实, 注意有无内外勾结, 出具虚假发运凭证或虚假银行交款凭证的情况。

8. 对外转让土地使用权和销售商品房的, 通常应在土地使用权和商品房已经移交并将发票结算账单提交对方时确认收入。对此, 注册会计师应重点检查已办理的移交手续是否符合规定要求, 发票账单是否已交对方。注意查明被审计单位有无编造虚假移交手续, 采用“分层套写”、开具虚假发票的行为, 防止其高价出售、低价入账, 从中贪污货款。如果企业事先与买方签订了不可撤销合同, 按合同要求开发房地产, 则应按建造合同的处理原则处理。

(三) 选择运用以下分析性复核方法, 作比较分析:

1. 将本期与上期的主营业务收入进行比较, 分析产品销售的结构和价格的变动是否正常, 并分析异常变动的原因;

2. 比较本期各月各种主营业务收入的波动情况, 分析其变动趋势是否正常, 是否符合被审计单位季节性、周期性的经营规律, 并查明异常现象和重大波动的原因;

3. 计算本期重要产品的毛利率, 分析比较本期与上期同类产品毛利率变化情况, 注意收入与成本是否配比, 并查清重大波动和异常情况的原因;

4. 计算重要客户的销售额及其产品毛利率, 分析比较本期与上期有无异常变化。

(四) 根据普通发票或增值税发票申报表, 估算全年收入, 与实际入账收入金额核对, 并检查是否存在虚开发票或销售而未开发票的情况。

(五) 获取产品价格目录, 抽查售价是否符合定价政策, 并注意销售给关联方或关系密切的重要客户的产品价格是否合理, 有无低价或高价结算以转移收入的现象。

(六) 抽取本期一定数量的销售发票, 检查开票、记账、发货日期是否相符, 品名、数量、单价、金额等是否与发运凭证、销售合同等一致, 编制测试表。

(七) 实施销售的截止测试。截止测试是实质性测试中常用的一种具体审计技术, 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项目的审计中, 尤以在主营业务收入审计中的运用更为典型。对主营业务收入实施截止测试, 其目的主要在于确定被审计单位主营业务收入的会计记录归属期是否正确: 应记入本期或下期的主营业务收入有否被推延至下期或提前至本期。

我国《企业会计准则》规定: “企业应当合理确认营业收入的实现, 并将已实现的收入按时入账。”根据这一收入确认的基本原则, 注册会计师在审计

中应该注意把握三个与主营业务收入确认有着密切关系的日期：一是发票开具日期或者收款日期；二是记账日期；三是发货日期（服务业则是提供劳务的日期）。这里的发票开具日期是指开具增值税专用发票或普通发票的日期；记账日期是指被审计单位确认主营业务收入实现并将该笔经济业务记入主营业务收入账户的日期；发货日期是指仓库开具出库单并发出库存商品的日期。检查三者是否归属于同一适当会计期间是营业收入截止测试的关键所在。

围绕上述三个重要日期，在审计实务中，注册会计师可以考虑选择三条审计路线实施营业收入的截止测试。

一是以账簿记录为起点。从报表日前后若干天的账簿记录查至记账凭证，检查发票存根与发运凭证，目的是证实已入账收入是否在同一期间已开具发票并发货，有无多记收入。这种方法的优点是比较直观，容易追查至相关凭证记录，以确定其是否应在本期确认收入，特别是在连续审计两个以上会计期间时，检查跨期收入十分便捷，可以提高审计效率。缺点是缺乏全面性和连贯性，只能查多记，无法查漏记，尤其是当本期漏记收入延至下期，而审计时被审计单位尚未及时登账时，不易发现应记入而未记入报告期收入的情况。使用这种方法主要是为了防止多计收入。

二是以销售发票为起点。从报表日前后若干天的发票存根查至发运凭证与账簿记录，确定已开具发票的货物是否已发货并于同一会计期间确认收入。具体做法是抽取若干张在报表日前后开具的销售发票的存根，追查至发运凭证和账簿记录，查明有无漏记收入现象。这种方法也有其优缺点，优点是较全面、连贯，容易发现漏记的收入；缺点是较费时费力，有时难以查找相应的发货及账簿记录，而且不易发现多记的收入。使用该方法时应注意两点：（1）相应的发运凭证是否齐全，特别应注意有无报告期内已作收入而下期初用红字冲回，并且无发货、收货记录，以此来调节前后期利润的情况；（2）被审计单位的发票存根是否已全部提供，有无隐瞒。为此，应查看被审计单位的发票领购簿，尤其应关注普通发票的领购和使用情况。使用这种方法主要是为了防止少计收入。

三是以发运凭证为起点。从报表日前后若干天的发运凭证查至发票开具情况与账簿记录，确定营业收入是否已记入恰当的会计期间。该方法的优缺点与方法二类似，具体操作中还应考虑被审计单位的会计政策才能做出恰如其分的处理。使用这种方法主要也是为了防止少计收入。

上述三条审计路线在实务中均被广泛采用，它们并不是孤立的，注册会计师可以考虑在同一被审计单位会计报表审计中并用这三条路线，甚至可以在同一主营业务收入项目审计中并用。实际上，由于被审计单位的具体情况各异，管理当局意图各不相同，有的为了想办法完成利润目标、承包指标，更充分地享受税收等优惠政策、便于筹资等目的，可能会多计收入；有的则为了以丰补欠、留有余地等目的而少计收入。因此，为提高审计效率，注册会计师应当凭专业经验和所掌握的信息、资料做出正确判断，选择其中的一条或两条审计路线实施更有效的收入截止测试。

(八) 结合对决算日应收账款的函证程序, 观察有无未经认可的巨额销售。

(九) 检查销售折扣、销售退回与折让业务是否真实, 内容是否完整, 相关手续是否符合规定, 折扣与折让的计算和会计处理是否正确。

企业在销售业务中, 往往会因产品品种不符、质量不符合要求以及结算方面的原因发生销售折扣、销售退回与折让业务。尽管引起销售折扣、退回与折让的原因不尽相同, 其表现形式也不尽一致, 但都是对收入的抵减, 直接影响收入的确认和计量。因此, 注册会计师应重视折扣与折让的审计。

折扣与折让的实质性测试程序主要包括:

1. 获取或编制折扣与折让明细表, 复核加计正确, 并与明细账合计数核对相符。

2. 取得被审计单位有关折扣与折让的具体规定和其他文件资料, 并抽查较大的折扣与折让发生额的授权批准情况, 与实际执行情况进行核对, 检查其是否经授权批准, 是否合法、真实。

3. 检查销售退回的产品是否已验收入库并登记入账, 有无形成账外物资情况; 销售折让与折扣是否及时足额提交对方, 有无虚设中介、转移收入、私设账外“小金库”等情况。

4. 检查折扣与折让的会计处理是否正确。

(十) 检查外币收入折算汇率是否正确。

(十一) 检查有无特殊的销售行为, 如附有销售退回条件的商品销售、委托代销、售后回购、以旧换新、商品需要安装和检验的销售、分期收款销售、出口销售、售后租回等, 确定恰当的审计程序进行审核。

1. 附有销售退回条件的商品销售, 如果对退货部分能作合理估计的, 确定其是否按估计不会退货部分确认收入; 如果对退货部分不能作合理估计的, 确定其是否在退货期满时确认收入。

2. 售后回购, 分析特定销售回购的实质, 判断其是属于真正的销货交易, 还是属于融资行为。

3. 以旧换新销售, 确定销售的商品是否按照商品销售的方法确认收入, 回收的商品是否作为购进商品处理。

4. 出口销售, 确定其是否按离岸价格、到岸价格或成本加运费价格等不同的成交方式, 确认收入的时点和金额。

5. 售后租回, 若售后租回形成一项融资租赁, 检查是否对售价与资产账面价值之间的差额单独设置“递延收益”科目核算, 并按该租赁资产的折旧进度进行分摊, 作为折旧费用的调整; 若售后租回形成一项经营租赁, 检查是否也对售价与资产账面价值之间的差额单独设置“递延收益”科目核算, 并在租赁期内按照租金支付比例分摊。

(十二) 调查集团内部销售的情况, 记录其交易价格、数量和金额, 并追查在编制合并会计报表时是否已予以抵销。

(十三) 调查向关联方销售的情况, 记录其交易品种、数量、价格、金额以及占营业收入总额的比例。

(十四) 检查主营业务收入在利润表上的披露是否恰当。

第四节 应收账款审计

应收账款指企业因销售商品、产品或提供劳务而形成的债权，即由于企业销售商品、产品或提供劳务等原因，应向购货客户或接受劳务的客户收取的款项或代垫的运杂费，是企业在信用活动中所形成的各种债权性资产。

企业的应收账款是在销货业务中产生的。企业的销售如果属于赊销，即销售实现时没有立即收取现款，而是获得了要求客户在一定条件下和一定时间内支付货款的权力，就产生了应收账款。因此，应收账款的审计应结合销货业务来进行。

一、应收账款的审计目标

应收账款的审计目标一般包括：确定应收账款是否存在；确定应收账款是否归被审计单位所有；确定应收账款增减变动的记录是否完整；确定应收账款是否可收回，坏账准备的计提方法和比例是否恰当，坏账准备的计提是否充分；确定应收账款和坏账准备期末余额是否正确；确定应收账款和坏账准备在会计报表上的披露是否恰当。

二、应收账款的实质性测试程序

(一) 核对应收账款

取得或编制应收账款明细表，复核加计正确，并与总账数和明细账合计数核对相符；结合坏账准备科目与报表数核对相符。

应当注意，应收账款报表数反映企业因销售商品、产品和提供劳务等应向购买单位收取的各种款项，减去已计提的相应的坏账准备后的净额。因此，其报表数应同应收账款总账数和明细账减去与应收账款相应的坏账准备总账数和明细账后的余额核对相符。

(二) 分析应收账款账龄

注册会计师可以通过编制或索取应收账款账龄分析表来分析应收账款的账龄，以便了解应收账款的可收回性。应收账款账龄分析表如表 10-4 所示。

应收账款的账龄，是指资产负债表中的应收账款从销售实现、产生应收账款之日起，至资产负债表日止所经历的时间。编制应收账款账龄分析表时，可以选择重要的顾客及其余额列示，不重要的或余额较小的，可以汇总列示。应收账款账龄分析表的合计数减去已计提的相应坏账准备后的净额，应该等于资产负债表中的应收账款数。

(三) 向债务人函证应收账款

应收账款函证就是直接发函给被审计单位的债务人，要求核实被审计单位

应收账款的记录是否正确的一种审计方法。函证应收账款的目的是证实应收账款账户余额的真实性、正确性，防止或发现被审计单位及其有关人员在销售业务中发生的差错或弄虚作假、营私舞弊行为。通过函证，可以比较有效地证明债务人的存在和被审计单位记录的可靠性。询证函由注册会计师利用被审计单位提供的应收账款明细账户名称及客户地址等资料据以编制，但询证函的寄发一定要由注册会计师亲自进行。

表 10-4

应收账款账龄分析表

年 月 日

货币单位：

| 顾客名称 | 期末余额 | 账 龄 | | | |
|------|------|-------|-------|-------|-------|
| | | 1 年以内 | 1~2 年 | 2~3 年 | 3 年以上 |
| | | | | | |
| 合 计 | | | | | |

1. 函证的范围和对象

除非有充分证据表明应收账款对被审计单位会计报表而言是不重要的，或者函证很可能是无效的，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证。如果注册会计师不对应收账款进行函证，应当在工作底稿中说明理由。如果认为函证很可能是无效的，注册会计师应当实施替代审计程序，获取充分、适当的审计证据。函证数量的大小、范围是由诸多因素决定的，主要有：

(1) 应收账款在全部资产中的重要性。如果应收账款在全部资产中所占的比重较大，则函证的范围应相应大一些。

(2) 被审计单位内部控制的强弱。如果内部控制制度较健全，则可以相应减少函证量；反之，则应相应扩大函证范围。

(3) 以前期间的函证结果。若以前期间函证中发现过重大差异，或欠款纠纷较多，则函证范围应相应扩大一些。

(4) 函证方式的选择。若采用积极式函证，则可以相应减少函证量；若采用消极式函证，则要相应增加函证量。

一般情况下，注册会计师应选择以下项目作为函证对象：大额或账龄较长的项目；与债务人发生纠纷的项目；关联方 [包括持股 5% (含) 以上股东] 项目；主要客户 (包括关系密切的客户) 项目；交易频繁但期末余额较小甚至余额为零的项目；非正常的项目。

2. 函证的方式

函证方式分为积极式函证和消极式函证两种。

(1) 积极式函证，就是向债务人发出询证函，要求他证实所函证的欠款是否正确，无论对错都要求复函。财政部、中国人民银行制定的积极式询证函参考格式如下：

企业询证函

编号：

_____ (公司)

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司会计报表进行审计，按照中国注册会计师独立审计准则的要求，应当询证本公司与贵公司的往来账项等事项。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵公司记录相符，请在本函下端“数据证明无误”处签章证明；如有不符，请在“数据不符”处列明不符金额。回函请直接寄至××会计师事务所。

通信地址：

邮编：

电话：

传真：

1. 本公司与贵公司的往来账项列示如下：

| 截止日期 | 贵公司欠 | 欠贵公司 | 备注 |
|------|------|------|----|
| | | | |
| | | | |

2. 其他事项

本函仅为复核账目之用，并非催款结算。若款项在上述日期之后已经付清，仍请及时函复为盼。

(公司签章) (日期)

结论：1. 数据证明无误

(签章) (日期)

2. 数据不符，请列明不符金额

(签章) (日期)

(2) 消极式函证，也是向债务人发出询证函，但所函证的款项相符时不必复函，只有在所函证的款项不符时才要求债务人向注册会计师复函。

注册会计师采用哪种函证方式，可以根据下述情形做出选择：

当符合下列情况时，采用积极式函证较好：①被审计单位个别账户的欠款金额较大；②注册会计师有理由相信欠款可能会存在争议、差错等问题。

当符合以下所有条件时，可以采用消极式函证：①被审计单位相关的内部控制是有效的，固有风险和控制风险评估为低水平；②注册会计师预计应收账款差错率较低；③欠款余额小的债务人数量很多；④注册会计师有理由确信大多数被函证者能认真对待询证函，并对不正确的情况予以反馈。

有时候两种函证方式结合起来使用可能更适宜：对于大金额账项采用积极式函证，对于小金额账项则采用消极式函证。

3. 函证时间的选择

为了充分发挥函证的作用，应恰当选择函证的发送时间。注册会计师通常以资产负债表日为截止日，充分考虑对方复函的时间，在期后适当时间内实施

函证，尽可能做到在注册会计师的审计工作结束前取得函证的全部资料。如果固有风险和控制风险评估为低水平，注册会计师也可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施其他实质性测试程序。

4. 函证的控制

注册会计师应当直接控制询证函的发送和回收。对于因无法投递而退回的信函要进行分析、研究、处理，查明是由于被函证者地址迁移、差错而致使信函无法投递，还是这笔应收账款本来就是一笔假账。如果被询证者以传真、电子邮件等方式回函，注册会计师应当直接接收，并要求被询证者寄回询证函原件。对于采用积极式函证方式而没有得到复函的，注册会计师应当考虑对重要的账户余额或其他信息再次函证，一般说来应第二次乃至第三次发送询证函，如果仍得不到答复，注册会计师则应考虑采用必要的替代审计程序。例如检查与销售有关的文件，包括销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等，以验证这些应收账款的真实性。注册会计师可通过函证结果汇总表来加以控制。函证结果汇总表如表 10-5 所示。

表 10-5

函证结果汇总表

| 函证 编号 | 债务人 名称 | 债务人 地址 | 函证日期 | | 账面 金额 | 函证 结果 | 差异金额 及说明 | 审定 金额 |
|----------|-----------|-----------|------|-----|----------|----------|-------------|----------|
| | | | 第一次 | 第二次 | | | | |
| | | | | | | | | |

5. 函证结果差异的分析

收回的询证函若有差异，注册会计师应对此进行分析，寻找差异的原因，并应与债务人直接联系，作进一步核实。必要时，应要求被审计单位作适当调整。产生差异的原因可能是由于购销双方登记入账的时间不同，可能是由于一方或双方记账错误，也可能是其中有弄虚作假或舞弊行为。因登记入账的时间不同而产生的差异，主要表现为：

- (1) 询证函发出时，债务人已经付款，而被审计单位尚未收到货款。
- (2) 询证函发出时，被审计单位的货物已经发出并已作销售记录，但货物仍在途中，债务人尚未收到货物。
- (3) 债务人由于某种原因将货物退回，而被审计单位尚未收到。
- (4) 债务人对收到的货物的数量、质量及价格等有异议而全部或部分拒付货款。

6. 对函证结果的总结和评价

注册会计师应将函证的过程和情况记录在工作底稿中，并据以总结和评价应收账款情况。注册会计师对函证结果可进行如下评价：

(1) 注册会计师应重新考虑：对内部控制的原有评价是否适当；控制测试的结果是否适当；分析性复核的结果是否适当；相关的风险评价是否适当等等。

(2) 如果函证结果表明没有审计差异，则注册会计师可以合理地推论，全部应收账款总体是正确的。

(3) 如果函证结果表明存在审计差异，注册会计师则应当估算应收账款总额中可能出现的累计差错是多少，估算未被选中进行函证的应收账款的累计差错是多少。为取得对应收账款累计差错更加准确的估计，也可以进一步扩大函证范围。

需要指出的是，即便应收账款得到了债务人的确认，也并不意味着债务人一定会付款。另外，函证也不可能发现应收账款中存在的所有问题。虽然如此，应收账款的函证仍不失为一种必要的、有效的审计方法。注册会计师通过对应收账款进行函证，并执行其他实质性测试的审计程序，可以对有关债权回收的可能性做出合理的结论，并向被审计单位管理当局提出有关债权情况所面临的风险和应当采取的措施。

同时需要指出的是，注册会计师应当将询证函回函作为审计证据，纳入审计工作底稿管理，询证函回函的所有权归所在会计师事务所。除法院、检察院及其他部门依法查阅审计工作底稿、注册会计师协会对执业情况进行检查以及前后任注册会计师沟通等情况外，会计师事务所不得将询证函回函提供给被审计单位作为法律诉讼证据。

(四) 请被审计单位协助，在应收账款明细表上标出至审计时已收回的应收账款金额

对已收回金额较大的款项进行常规检查，如核对收款凭证、银行对账单、销售发票等，并注意凭证发生日期的合理性。

(五) 检查未函证应收账款

由于注册会计师不可能对所有应收账款进行函证，因此，对于未函证应收账款，注册会计师应抽查有关原始凭据，如销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等，以验证与其相关的这些应收账款的真实性。

(六) 检查坏账的确认和处理

首先，注册会计师应检查有无债务人破产或者死亡的，以及破产或以遗产清偿后仍无法收回的，或者债务人长期未履行清偿义务的应收账款；其次，应检查被审计单位坏账的处理是否经授权批准，有关会计处理是否正确。

(七) 抽查有无不属于结算业务的债权

不属于结算业务的债权，不应在应收账款中进行核算。因此，注册会计师应抽查应收账款明细账，并追查有关原始凭证，查证被审计单位有无不属于结算业务的债权。如有，应作记录或建议被审计单位作适当调整。

(八) 检查应收账款是否业已用于融资，并根据融资合同判定属质押还是出售，其会计处理是否正确

企业将其按照销售商品、提供劳务的销售合同所产生的应收债权出售给银

行等金融机构，在进行会计核算时，应按照“实质重于形式”的原则，充分考虑交易的经济实质。对于有明确的证据表明有关交易事项满足销售确认条件，如与应收债权有关的风险、报酬实质上已经发生转移等，应按照出售应收债权处理，并确认相关损益。否则，应作为以应收债权为质押取得的借款进行会计处理。

（九）检查外币应收账款的折算

对于用非记账本位币（通常为外币）结算的应收账款，注册会计师应检查被审计单位外币应收账款的增减变动是否按业务发生时的市场汇率或期初市场汇率折合为记账本位币金额，所选折合汇率前后各期是否一致；期末外币应收账款余额是否按期末市场汇率折合为记账本位币金额；折算差额的会计处理是否正确。

（十）分析应收账款明细账余额

应收账款明细账的余额一般在借方。在分析应收账款明细账余额时，注册会计师如果发现应收账款出现贷方明细余额的情形，就应查明原因，必要时建议作重分类调整。

（十一）检查应收账款在资产负债表上是否已恰当披露

如果被审计单位为上市公司，则其会计报表附注通常应披露期初、期末余额的账龄分析，期末欠款金额较大的单位账款，以及持有5%以上（含5%）股份的股东单位账款等情况。

第五节 坏账准备审计

坏账是指企业无法收回或收回的可能性极小的应收款项（包括应收账款和其他应收款）。由于发生坏账而产生的损失称为坏账损失。

企业通常应采用备抵法按期估计坏账损失，形成坏账准备。与直接转销法相比，备抵法将预计不能收回的应收款项作为坏账损失及时计入费用，能够避免企业虚增利润；在会计报表上列示应收款项的净额，有助于会计报表使用者了解企业真实的财务状况；并且，使得应收款项实际占用资金更接近实际，消除了虚列的应收款项，有利于加快企业资金周转，提高企业经济效益。

在市场经济的社会信用制度尚未完善时期，企业间交易形成款项部分或全部无法收回的情形司空见惯。因此，企业应当定期或者至少于每年年度终了，对应收款项进行全面检查，预计各项应收款项可能发生的坏账，对于没有把握能够收回的应收款项，应当计提坏账准备。正因为如此，坏账准备通常是审计的重点领域，也正因为如此，尽管按照《企业会计制度》的规定，坏账准备仅作为一个会计科目而非会计报表项目，我们仍然把它单独列作一节。

一、坏账准备的审计目标

坏账准备的审计目标一般包括：(1) 确定计提坏账准备的方法和比例是否恰当，坏账准备的计提是否充分；(2) 确定坏账准备增减变动的记录是否完整；(3) 确定坏账准备期末余额是否正确；(4) 确定坏账准备的披露是否恰当。

二、坏账准备的实质性测试程序

围绕上述审计目标，坏账准备的实质性测试程序一般包括：

(一) 检查坏账准备的计提

主要应查明坏账准备的计提方法和比例是否符合制度规定，计提的数额是否恰当，会计处理是否正确，前后期是否一致。

按照《企业会计制度》的规定，企业只能用备抵法核算坏账损失，计提坏账损失的具体方法由企业自行确定。企业应当列出目录，具体注明计提坏账准备的范围、提取方法、账龄的划分和提取比例，按照管理权限，经股东大会或董事会，或经理（厂长）会议或类似机构批准，并且按照法律、行政法规的规定报有关各方备案，并备置于公司所在地，以供投资者查阅。坏账准备提取方法一经确定，不得随意变更。如需变更，仍然应按上述程序经批准后报经有关各方备案，并在会计报表附注中说明变更的内容和理由、变更的影响数等。

用备抵法核算坏账，首先要按期估计坏账损失。估计坏账损失主要有账龄分析法、余额百分比法等方法。采用账龄分析法计提坏账准备时，收到债务单位当期偿还的部分债务后，剩余的应收款项，不应改变其账龄，仍应按原账龄加上本期应增加的账龄确定；在存在多笔应收款项、且各笔应收款项账龄不同的情况下，收到债务单位当期偿还的部分债务，应当逐笔认定收到的是哪一笔应收款项；如果确实无法认定的，按照先发生先收回的原则确定，剩余应收款项的账龄按上述同一原则确定。

在采用账龄分析法、余额百分比法等方法的同时，能否采用个别认定法，应当视具体情况而定。如果某项应收款项的可收回性与其他各项应收款项存在明显的差别（例如，债务单位所处的特定地区等），导致该项应收款项如果按照与其他应收款项同样的方法计提坏账准备，将无法真实地反映其可收回金额的，可对该项应收款项采用个别认定法计提坏账准备。企业应根据所持应收款项的实际可收回情况，合理计提坏账准备，不得多提或少提，否则应视为滥用会计估计，按照重大会计差错更正的方法进行会计处理。

在确定坏账准备的计提比例时，按照《企业会计制度》的规定，企业应当根据以往的经验、债务单位的实际财务状况和现金流量的情况，以及其他相关信息合理地估计。除有确凿证据表明该项应收款项不能收回，或收回的可能性不大时（如债务单位撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足、发生严重的自然灾害等导致停产而在短时间内无法偿付债务等，以及应收款项逾期3年以上），下列各种情况一般不能全额计提坏账准备：(1) 当年发生的应收款项，

以及未到期的应收款项；(2) 计划对应收款项进行重组；(3) 与关联方发生的应收款项；(4) 其他已逾期，但无确凿证据证明不能收回的应收款项。但这一规定并不意味着企业对与关联方之间发生的应收款项可以不计提坏账准备。企业与关联方之间发生的应收款项与其他应收款项一样，也应当在期末时分析其可收回性，并预计可能发生的坏账损失。对预计可能发生的坏账损失，计提相应的坏账准备。企业与关联方之间发生的应收款项一般不能全额计提坏账准备，但如果确有确凿证据表明关联方（债务单位）已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足等，并且不准备对应收款项进行重组或无其他收回方式的，则对预计无法收回的应收关联方的款项也可以全额计提坏账准备。

此外，企业持有的未到期应收票据，如有确凿证据证明不能够收回或收回的可能性不大时，应将其账面余额转入应收账款，并计提相应的坏账准备；企业的预付账款如有确凿证据表明其不符合预付账款性质，或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收到所购货物的，应将原计入预付账款的金额转入其他应收款，并计提相应的坏账准备。

(二) 检查坏账损失

对于被审计单位在被审计期间内发生的坏账损失，注册会计师应检查其原因是否清楚，是否符合有关规定，有无授权批准，有无已作坏账处理后又重新收回的应收款项，相应的会计处理是否正确。对有确凿证据表明确实无法收回的应收款项，如债务单位已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足等，企业应根据管理权限，经股东大会或董事会，或经理（厂长）办公会或类似机构批准作为坏账损失，冲销提取的坏账准备。

(三) 检查长期挂账应收款项

注册会计师应检查应收款项（包括应收账款和其他应收款等）明细账及相关原始凭证，查找有无资产负债表日后仍未收回的长期挂账应收款项，如有，应提请被审计单位作适当处理。

(四) 检查函证结果

对债务人回函中反映的例外事项及存在争议的余额，注册会计师应查明原因并作记录。必要时，应建议被审计单位作相应的调整。

(五) 分析性复核

通过计算坏账准备余额占应收款项余额的比例并和以前期间的相关比例核对，检查分析其重大差异，以发现有重要问题的审计领域。

(六) 确定坏账准备的披露是否恰当

企业应当在会计报表附注中清晰地说明坏账的确认标准、坏账准备的计提方法和计提比例，并应区分应收账款和其他应收款项目，按账龄披露坏账准备的期末余额。并且，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如下事项：

1. 本期全额计提坏账准备，或计提坏账准备的比例较大的（计提比例一般超过40%及以上的，下同），应说明计提的比例以及理由。

2. 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但在本期

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。

3. 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5%或低于5%)的理由。

4. 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项应单独披露。

按照《企业会计制度》的要求,计提资产减值准备的企业应按年填报资产减值准备明细表。因此,检查坏账准备的披露是否恰当,除了关注其在会计报表附注披露上的恰当性以外,还应当关注企业资产减值准备明细表中有关坏账准备内容披露的恰当性。

第六节 其他相关账户审计

在销售与收款循环中,除以上介绍的会计报表项目或会计科目之外,还有应收票据、预收账款、应交税金、其他应交款、主营业务税金及附加、营业费用和其他业务利润(包括其他业务收入与其他业务支出)等项目。限于本教材篇幅,对这些项目审计的阐述,一般只直接列示其审计目标和相应的实质性测试程序,仅对其中某些必须作解释的特殊的审计程序稍作解释。

需要强调的是,这些审计目标和实质性测试程序并不是一成不变的,也不是完整无缺的。注册会计师在审计时,应视具体审计情况,运用专业判断作合理增删。

一、应收票据审计

如果企业销售实现时没有收到现款,而是收到了客户的商业汇票,包括商业承兑汇票和银行承兑汇票,便产生了应收票据。应收票据是以书面形式表现的债权资产,其款项具有一定的保证,经持有人背书后可以提交银行贴现,具有较大的灵活性。由于应收票据是在企业赊销业务中产生的,因此对应收票据的审计也必须结合赊销业务一起进行。

企业通过应收票据进行赊销时,一般要进行销货、收取票据、计息、贴现、收款等活动,在此过程中要涉及一些凭证和账簿,这些都是应收票据的审计范围。

(一) 应收票据的审计目标

应收票据的审计目标一般包括:确定应收票据是否存在;确定应收票据是否归被审计单位所有;确定应收票据增减变动的记录是否完整;确定应收票据是否有效,可否收回;确定应收票据期末余额是否正确;确定应收票据在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 应收票据的实质性测试程序

1. 获取或编制应收票据明细表, 复核加计正确, 并核对其期末余额合计数与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。

应收票据明细表通常包括出票人姓名、出票日、到期日、金额和利率等资料。在复核加计正确及与上述有关数额核对相符的基础上, 注册会计师应抽查部分票据, 并追查至相关文件资料, 判断其内容是否正确, 有无应转应收账款的逾期应收票据, 以及虽未逾期但有确凿证据表明不能够收回或收回可能性不大的应收票据。

2. 监盘库存票据, 注意票据的种类、号数、签收的日期、到期日、票面金额、合同交易号、付款人、承兑人、背书人姓名或单位名称, 以及利率、贴现率、收款日期、收回金额等是否与应收票据登记簿的记录相符, 是否存在已作质押的票据和银行退回的票据。

3. 必要时, 抽取部分票据向出票人函证, 证实其存在性和可收回性, 编制函证结果汇总表。

4. 检查有疑问的商业票据是否曾经更换或转期, 或向出票人函证以确定其兑现能力。

5. 检查应收票据的利息收入是否正确入账, 注意逾期应收票据是否已按规定停止计提利息。

如果注册会计师计算的应计利息金额与账面所列金额不符, 则应加以分析, 特别要对“财务费用——利息收入”账户中那些与应收票据账户中所列任何票据均不相关的贷方金额加以注意, 因为这些贷项可能代表以收取利息的票据未曾入账。

6. 对于已贴现的应收票据, 注册会计师应检查其贴现额与利息额的计算是否正确, 会计处理方法是否适当, 复核、统计已贴现以及已转让但未到期的应收票据的金额。

7. 请被审计单位协助, 在应收票据明细表上标出至外勤审计时已兑现或已贴现的应收票据, 核对收款凭证等资料, 以确认其资产负债表日的真实性。

8. 对以非记账本位币结算的应收票据, 应检查其采用的折算汇率和汇兑损益处理的正确性。

9. 检查应收票据在资产负债表上的披露是否恰当。

注册会计师应检查被审计单位资产负债表中应收票据项目的数额是否与审定数相符, 是否剔除了已贴现票据。如果被审计单位是一般企业, 其已贴现的商业承兑汇票应在报表下端补充资料内的“已贴现的商业承兑汇票”项目中加以反映; 如果被审计单位是上市公司, 其会计报表附注通常应披露贴现或用作抵押的应收票据的情况和原因说明, 以及持有其 5% 以上 (含 5%) 股份的股东单位欠款情况。

二、预收账款审计

预收账款是在企业销售业务成立以前, 预先收取的部分货款。由于预收账款是随着企业销货业务的发生而发生的, 注册会计师应结合企业销货业务对预

收账款进行审计。

(一) 预收账款的审计目标

预收账款的审计目标一般包括：确定预收账款的发生及偿还记录是否完整；确定预收账款的期末余额是否正确；确定预收账款在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 预收账款的实质性测试程序

1. 获取或编制预收账款明细表，复核加计正确，并核对其期末余额合计数与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。

2. 请被审计单位协助，在预收账款明细表上标出至审计日止已转销的预收账款，对已转销金额较大的预收账款进行检查，核对记账凭证、仓库发运凭证、销售发票等，并注意这些凭证发生日期的合理性。

3. 抽查预收账款有关的销售合同、仓库发运凭证、收款凭证，检查已实现销售的商品是否及时转销预收账款，确保预收账款期末余额的正确性和合理性。

4. 选择预收账款的若干重大项目函证，根据回函情况编制函证结果汇总表。

函证测试样本通常应考虑选择大额或账龄较长的项目、关联方项目以及主要客户项目。对于回函金额不符的，应查明原因并作出记录或建议作适当调整；对于未回函的，应再次函证或通过检查资产负债表日后已转销的预收账款是否与仓库发运凭证、销售发票相一致等替代程序，确定其是否真实、正确。

5. 检查预收账款是否存在借方余额，决定是否建议作重分类调整。

6. 检查预收账款长期挂账的原因，并作出记录，必要时提请被审计单位予以调整。

7. 对以非记账本位币结算的预收货款，检查其采用的折算汇率和汇兑损益处理的正确性。

8. 对税法规定应予纳税的预收销售款，结合应交税金项目，检查是否及时、足额计缴有关税金。

9. 检查预收货款是否已在资产负债表上作恰当披露。

如果被审计单位是上市公司，其会计报表附注通常应披露持有其5%以上(含5%)股份的股东单位账款情况，并说明账龄超过1年的预收账款未结转的原因。

三、应交税金审计

企业在一定时期内取得的营业收入和实现的利润，要按规定向国家交纳相应的税金。这些应交的税金应按权责发生制原则预提计入有关账户，在尚未交纳前就形成了企业的一项负债。

(一) 应交税金的审计目标

应交税金的审计目标一般包括：确定应计和已缴税金的记录是否完整；确定应交税金的期末余额是否正确；确定应交税金在会计报表上的披露是否恰

当。

(二) 应交税金的实质性测试程序

1. 获取或编制应交税金明细表, 复核其加计数是否正确, 并核对其期末余额与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。注意印花税、耕地占用税以及其他不需要预计应缴数的税金有无误入应交税金项目。

2. 查阅被审计单位纳税鉴定或纳税通知及征、免、减税的批准文件, 了解被审计单位适用的税种、计税基础、税率, 以及征、免、减税的范围与期限, 确认其在被审计期间的应纳税内容。

3. 核对期初未交税金与税务机关的认定数是否一致, 如有差额, 查明原因并作出记录, 必要时建议作适当调整。

4. 取得税务部门汇算清缴或其他确认文件、有关政府部门的专项检查报告、税务代理机构的专业报告、被审计单位纳税申报有关资料等, 分析其有效性, 并与上述明细表及账面情况进行核对。必要时, 向主管税务部门函证应交税金的本期应交数和期末未交数。对于超过法定纳税期限的税项, 应取得主管税务部门的批准文件。

5. 检查应交增值税的计算是否正确:

(1) 获取或编制应交增值税明细表, 加计复核其正确性, 并与明细账核对相符。

(2) 将“应交增值税明细表”与被审计单位增值税纳税申报表进行核对, 检查进项、销项的入账与申报期间是否一致, 金额是否相符, 增值税纳税申报表有无经税务机关认定。

(3) 抽查一定期间的进项税抵扣汇总表, 与应交增值税明细表相关数额合计数核对, 如有差异, 查明原因并作适当处理。

(4) 抽查重要进项税发票与网上申报系统进行核对, 并注意进口货物、购进的免税农产品、接受投资或捐赠、接受应税劳务等应计的进项税额是否按规定进行了会计处理; 因存货改变用途或发生非常损失应计的进项税额转出数的计算是否正确, 是否按规定进行了会计处理。

(5) 复核存货销售, 或将存货用于投资、无偿馈赠他人、分配给股东(或投资者)应计的销项税额, 以及将自产、委托加工的产品用于非应税项目应计的销项税额是否正确计算, 是否按规定进行会计处理。

(6) 检查适用税率是否符合税法规定。

(7) 根据已审定的主营业务收入、其他业务收入及税法规定视同销售应税行为的有关记录, 复核销项税额。注意计税依据的确定: 在将自产、委托加工的货物用于非应税项目集体福利、个人消费等视同销售情况下, 税基计算是否正确; 将自产、委托加工或外购的货物用于投资、捐赠时, 是否分别按货物的合同价、不含税捐赠价计算; 将自产、委托加工或外购的货物分配给股东或投资者及其他情况下是否按不含税销售额计算。

(8) 取得《出口货物退(免)税申报表》及办理出口退税有关凭证, 复核出口货物退税的计算是否正确, 是否按规定进行了会计处理。

(9) 对经主管税务机关批准实行核定征收率征收增值税的被审计单位, 应检查其是否按照有关规定正确执行。如果申报增值税金额小于核定征收率计算的增值税金额, 应注意超过申报额部分的会计处理是否正确。

(10) 抽查本期已交增值税资料, 确定已交数的正确性。

6. 检查应交营业税的计算是否正确。结合主营业务税金及附加和其他业务利润等项目的审计, 根据审定的当期营业额, 检查营业税的计税依据是否正确, 适用税率是否符合税法规定, 是否按规定进行了会计处理, 并分项复核本期应交数; 抽查本期已交营业税资料, 确定已交数的正确性。

7. 检查应交消费税的计算是否正确。结合主营业务税金及附加等项目, 根据审定的应税消费品销售额(或数量), 检查消费税的计税依据是否正确。适用税率(或单位税额)是否符合税法规定, 是否按规定进行了会计处理, 并分项复核本期应交消费税税额; 抽查本期已交消费税资料, 确定已交数的正确性。

8. 检查应交资源税的计算是否正确, 是否按规定进行了会计处理。

9. 检查应交土地增值税的计算是否正确, 是否按规定进行了会计处理:

(1) 根据审定的土地使用权及其地上物(或称房地产)转让收入与其规定的扣除金额, 复核计算房地产转让增值额, 并与应交税金的有关明细账核对。

(2) 结合主营业务税金及附加等项目, 根据房地产转让增值额和按规定适用的税率计算复核被审计单位应交土地增值税, 并与应交税金的有关明细账核对。

(3) 抽查本期已交土地增值税资料, 确定已交数的正确性。

10. 检查应交城市维护建设税的计算是否正确。结合主营业务税金及附加和其他业务利润等项目的审计, 根据审定的计税基础和按规定适用的税率, 计算复核被审计单位本期应交城市维护建设税税额; 抽查本期已交城市维护建设税资料, 确定已交数的正确性。

11. 检查应交车船牌照税和房产税的计算是否正确。获取被审计单位自有车船数量、吨位(或座位)及自有房屋建筑面积、用途、造价(购入原价)、购建年月等资料, 并与固定资产(含融资租入固定资产)明细账复核一致; 了解其使用、停用时间及其原因等情况; 通过审核本期完税单, 检查其是否如实申报和按期交纳, 是否按规定进行了会计处理。

12. 检查应交土地使用税的计算是否正确。

13. 结合所得税项目, 确定应纳税所得额及企业所得税税率, 复核应交企业所得税的计算是否正确, 是否按规定进行了会计处理; 抽查本期已交所得税资料, 确定已交数的正确性。

14. 检查除上述税项外的其他税项及代扣税项的计算是否正确, 是否按规定进行了会计处理。

15. 确定应交税金是否已在资产负债表上作恰当披露。如果被审计单位是上市公司, 在其会计报表附注中应按税种分项列示应交税金金额, 并说明本期执行的法定税率。对于超过法定纳税期限的, 应列示主管税务部门的批准文

件。

四、其他应交款审计

(一) 其他应交款的审计目标

其他应交款的审计目标一般包括：确定其他应交款的记录是否完整；确定其他应交款的期末余额是否正确；确定其他应交款在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 其他应交款的实质性测试程序

1. 获取或编制其他应交款明细表，复核其加计数是否正确，并核对其期末余额合计数与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。
2. 了解被审计单位应交款的种类、计算基础与税率，注意其前后期是否一致。
3. 结合主营业务税金及附加和其他业务利润等项目，检查教育费附加等的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。
4. 抽查上交款项是否与银行付款通知、税务机关缴款单或收款单位收据相符，相关的会计处理是否正确。
5. 检查其他应交款在资产负债表上的披露是否恰当。如果被审计单位是上市公司，在其会计报表附注中应分项列示其他应交款的期末余额、性质及缴标准。

五、主营业务税金及附加审计

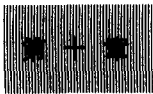
主营业务税金及附加是指企业由于销售产品、提供工业性劳务等负担的税金及附加，包括营业税、消费税、城市维护建设税、资源税、土地增值税和教育费附加等。对主营业务税金及附加的实质性测试，应在查明被审计单位应缴纳的税种基础上结合“主营业务税金及附加”总账、明细账与有关原始凭证，以及与该账户对应的“应交税金”、“其他应交款”等账户进行检查，必要时，应向有关部门、单位和人员进行查询。

(一) 主营业务税金及附加的审计目标

主营业务税金及附加的审计目标一般包括：确定主营业务税金及附加的记录是否完整；确定主营业务税金及附加的计算和会计处理是否正确；确定主营业务税金及附加在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 主营业务税金及附加的实质性测试程序

1. 取得或编制主营业务税金及附加明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。
2. 确定被审计单位的纳税范围与税种是否符合国家规定。
3. 根据审定的当期应纳营业税的主营业务收入，按规定的税率，分项计算、复核本期应纳营业税税额。
4. 根据审定的应税消费品销售额（或数量），按规定适用的税率，分项计算、复核本期应纳消费税税额。



5. 根据审定的应税资源税产品的课税数量, 按规定适用的单位税额, 计算、复核本期应纳资源税税额。

6. 检查城市维护建设税、教育费附加等项目的计算依据是否和本期应纳增值税、营业税、消费税合计数一致, 并按规定适用的税率或费率计算、复核本期应纳城建税、教育费附加等。

7. 复核各项税费与应交税金、其他应交款等项目的勾稽关系。

8. 确定被审计单位减免税的项目是否真实, 理由是否充分, 手续是否完备。

9. 确定主营业务税金及附加是否已在利润表上作恰当披露。如果被审计单位是上市公司, 在其会计报表附注中应分项列示本期主营业务税金及附加的计缴标准及金额。

六、营业费用审计

营业费用是指企业在销售商品过程中发生的费用。

(一) 营业费用的审计目标

营业费用的审计目标一般包括: 确定营业费用的内容是否完整; 确定营业费用的分类、归属和会计处理是否正确; 确定营业费用在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 营业费用的实质性测试程序

1. 获取或编制营业费用明细表, 复核加计正确, 与报表数、总账数及明细账合计数核对相符, 并检查其明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围, 是否划清了营业费用和其他费用的界限。

2. 检查营业费用各项目开支标准是否符合有关规定, 开支内容是否与被审计单位的产品销售等活动有关, 计算是否正确。

3. 将本期营业费用与上期营业费用进行比较, 并将本期各月的营业费用进行比较, 如有重大波动和异常情况应查明原因, 并作适当处理。

4. 选择重要或异常的营业费用, 检查其原始凭证是否合法, 会计处理是否正确, 必要时, 对营业费用实施截止测试, 检查有无跨期入账的现象, 对于重大跨期项目应建议作必要调整。

5. 核对营业费用有关项目金额与累计折旧、应付工资、预提费用等项目相关金额的勾稽关系, 如有不符, 应查明原因并作适当处理。

6. 检查营业费用的结转是否正确、合规, 查明有无多转、少转或不转销营业费用, 人为调节利润的情况。

7. 检查营业费用是否已在利润表上恰当披露。

七、其他业务利润审计

在一般情况下, 其他业务利润具有不经常、不定期、数额不稳定的特点。其他业务利润项目包括“其他业务收入”和“其他业务支出”两个账户。

(一) 其他业务利润的审计目标

其他业务利润的审计目标一般包括：确定其他业务利润的记录是否完整；确定其他业务利润的计算和会计处理是否正确；确定其他业务利润在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 其他业务利润的实质性测试程序

1. 获取或编制其他业务收支明细表，复核加计正确，与报表数、总账数和明细账合计数核对相符，并注意其他业务收入是否有相应的业务支出数。

2. 与上期其他业务利润比较，如有重大波动，了解波动原因，分析其合理性。

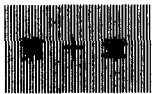
3. 抽查大额其他业务收支项目。注册会计师应根据其他业务收支明细表，抽查大额其他业务收支项目，检查原始凭证是否齐全，有无授权批准，会计期间划分是否恰当，会计处理是否正确；注意其他业务收入的内容是否真实、合法，是否符合收入实现原则；其他业务支出的内容（包括相关的成本、税金、费用）是否真实，计算是否正确，是否符合配比原则。

4. 检查异常的其他业务收支项目，追查其入账依据及有关法律性文件是否充分。

5. 必要时，实施截止测试，追踪到发票、收据，确定其截止划分是否恰当，并对重大跨期项目作必要的调整。

6. 检查被审计单位是否存在技术转让等免税收益，若有，应调减应纳税所得额。

7. 检查其他业务利润是否已在利润表上恰当披露。如果被审计单位是上市公司，且其他业务利润占本期利润总额 10% 以上（含 10%），应在其会计报表附注中按业务种类分项列示本期其他业务收入数和成本数，并说明情况。



第十一章 购货与付款循环审计

考虑会计报表项目与业务循环的相关程度，购货与付款循环所涉及的会计报表项目主要是资产负债表项目，按其在会计报表中的列示顺序通常应为预付账款、固定资产、累计折旧、固定资产减值准备、工程物资、在建工程、固定资产清理、应付票据和应付账款等。

第一节 购货与付款循环的特性

购货与付款循环的特性主要包括两部分的内容：一是本循环所涉及的主要凭证和会计记录；二是本循环中的主要业务活动。

一、主要凭证和会计记录

购货与付款业务通常要经过请购—订货—验收—付款这样的程序，同销货与收款业务一样，在内部控制比较健全的企业，处理购货与付款业务通常也需要使用很多凭证和会计记录。典型的购货与付款循环所涉及的主要凭证和会计记录有以下几种：

(一) 请购单

请购单是由商品制造、资产使用等部门的有关人员填写，送交采购部门，申请购买商品、劳务或其他资产的书面凭证。

(二) 订购单

订购单是由采购部门填写，向另一企业购买订购单上所指定商品、劳务或其他资产的书面凭证。

(三) 验收单

验收单是收到商品、资产时所编制的凭证，列示从供应商处收到的商品、资产的种类和数量等内容。

(四) 卖方发票

卖方发票是供应商开具的，交给买方以载明发运的货物或提供的劳务、应付金额和付款条件等事项的凭证。

(五) 付款凭单

付款凭单是采购方企业的应付凭单部门编制的, 载明已收到商品、资产或接受劳务的厂商、应付款金额和付款日期的凭证。付款凭单是企业内部记录和支付负债的授权证明文件。

(六) 转账凭证

转账凭证是指记录转账业务的记账凭证, 它是根据有关转账业务(即不涉及现金、银行存款收付的各项业务)的原始凭证编制的。

(七) 付款凭证

付款凭证包括现金付款凭证和银行存款付款凭证, 是指用来记录现金和银行存款支出业务的记账凭证。

(八) 应付账款明细账

(九) 现金日记账和银行存款日记账

(十) 卖方对账单

卖方对账单是由供货方按月编制的, 标明期初余额、本期购买、本期支付给卖方的款项和期末余额的凭证。卖方对账单是供货方对有关业务的陈述, 如果不考虑买卖双方在收发货物上可能存在的时间差等因素, 其期末余额通常应与采购方相应的应付账款期末余额一致。

二、购货与付款循环中的主要业务活动

在一个企业, 如可能的话, 应将各项职能活动指派给不同的部门或职员来完成。这样, 每个部门或职员都可以独立检查一遍其他部门和职员工作的正确性。下面以采购商品为例, 分别阐述购货与付款循环中的主要经济活动及其适当的控制程序和相关的认定。

(一) 请购商品和劳务

仓库负责对需要购买的已列入存货清单的项目填写请购单, 其他部门也可以对所需要购买的未列入存货清单的项目编制请购单。大多数企业对正常经营所需的物资的购买均作一般授权, 比如, 仓库在现有库存达到再订购点时就可直接提出采购申请, 其他部门也可为正常的维修工作和类似工作直接申请采购有关物品。但对资本支出和租赁合同, 企业政策则通常要求作特别授权, 只允许指定人员提出请购。请购单可由手工或计算机编制。由于企业内不少部门都可以填列请购单, 不便事先编号。为加强控制, 每张请购单必须经过对这类支出负预算责任的主管人员签字批准。

(二) 编制订购单

采购部门在收到请购单后, 只能对经过批准的请购单发出订购单。对每张订购单, 采购部门应确定最佳的供应来源。对一些大额、重要的采购项目, 应采取竞价方式来确定供应商, 以保证供货的质量、及时性和成本的低廉。

订购单应正确填写所需要的商品品名、数量、价格、厂商名称和地址等, 预先予以编号并经过被授权的采购人员签名。其正联应送交供应商, 副联则送至企业内部的验收部门、应付凭单部门和编制请购单的部门。随后, 应独立检

查订购单的处理，以确定是否确实收到商品并正确入账。这项检查与采购交易的“完整性”认定有关。

（三）验收商品

有效的订购单代表企业已授权验收部门接受供应商发运来的商品。验收部门首先应比较所收商品与订购单上的要求是否相符，如商品的品名、说明、数量、到货时间等，然后再盘点商品并检查商品有无损坏。

验收后，验收部门应对已收货的每张订购单编制一式多联、预先编号的验收单，作为验收和检验商品的依据。验收人员将商品送交仓库或其他请购部门时，应取得经过签字的收据，或要求其在验收单的副联上签收，以确立他们对所采购的资产应负的保管责任。验收人员还应将其中的一联验收单送交应付凭单部门。

验收单是支持资产或费用以及与采购有关的负债的“存在或发生”认定的重要凭证。定期独立检查验收单的顺序以确定每笔采购交易都已编制凭单，则与采购交易的“完整性”认定有关。

（四）储存已验收的商品存货

将已验收商品的保管与采购的其他职责相分离，可减少未经授权的采购和盗用商品的风险。存放商品的仓储区应相对独立，限制无关人员接近。这些控制与商品的“存在或发生”认定有关。

（五）编制付款凭单

记录采购交易之前，应付凭单部门应编制付款凭单。这项功能的控制包括：

1. 确定供应商发票的内容与相关的验收单、订购单的一致性。
2. 确定供应商发票计算的正确性。
3. 编制有预先编号的付款凭单，并附上支持性凭证（如订购单、验收单和供应商发票等）。这些支持性凭证的种类，因交易对象的不同而不同。
4. 独立检查付款凭单计算的正确性。
5. 在付款凭单上填入应借记的资产或费用账户名称。
6. 由被授权人员在凭单上签字，以示批准照此凭单要求付款。所有未付凭单的副联应保存在未付凭单档案中，以待日后付款。经适当批准和有预先编号的凭单为记录采购交易提供了依据，因此，这些控制与“存在或发生”、“完整性”和“估价或分摊”认定有关。

（六）确认与记录负债

正确确认已验收货物和已接受劳务的债务，要求准确、迅速地记录负债。该记录对企业会计报表反映和企业实际现金支出有重大影响。因此，必须特别注意，按正确的数额记载企业确实已发生的购货和接受劳务事项。

应付账款确认与记录相关部门一般有责任核查购置的财产，并在应付凭单登记簿或应付账款明细账中加以记录。在收到供应商发票时，应付账款部门应将发票上所记载的品名、规格、价格、数量、条件及运费与订货单上的有关资料核对，如有可能，还应与验收单上的资料进行比较。

2014

应付账款确认与记录的一项重要控制是要求记录现金支出的人员不得经手现金、有价证券和其他资产。恰当的凭证、记录与恰当的记账手续，对业绩的独立考核和应付账款职能而言是必不可少的控制。

在手工系统下，应将已批准的未付款凭单送达会计部门，据以编制有关记账凭证和登记有关账簿。会计主管应监督为采购交易而编制的记账凭证中账户分类的适当性；通过定期核对编制记账凭证的日期与凭单副联的日期，以监督入账的及时性。而独立检查会计人员则应核对所记录的凭单总数与应付凭单部门送来的每日凭单汇总表是否一致，并定期独立检查应付账款总账余额与应付凭单部门未付款凭单档案中的总金额是否一致。

(七) 付款

通常是由应付凭单部门负责确定未付凭单在到期日付款。企业有多种款项结算方式，以支票结算方式为例，编制和签署支票的有关控制包括：

1. 独立检查已签发支票的总额与所处理的付款凭单的总额的一致性；
2. 应由被授权的财务部门的人员负责签署支票；
3. 被授权签署支票的人员应确定每张支票都附有一张已经适当批准的未付款凭单，并确定支票收款人姓名和金额与凭单内容的一致；
4. 支票一经签署就应在其凭单和支持性凭证上用加盖印戳或打洞等方式将其注销，以免重复付款；
5. 支票签署人不应签发无记名甚至空白的支票；
6. 支票应预先连续编号，保证支出支票存根的完整性和作废支票处理的恰当性；
7. 应确保只有被授权的人员才能接近未经使用的空白支票。

(八) 记录现金、银行存款支出

仍以支票结算方式为例，在手工系统下，会计部门应根据已签发的支票编制付款记账凭证，并据以登记银行存款日记账及其他相关账簿。记录现金、银行存款支出的有关控制包括：

1. 会计主管应独立检查记入银行存款日记账和应付账款明细账的金额的一致性，以及与支票汇总记录的一致性；
2. 通过定期比较银行存款日记账记录的日期与支票副本的日期，独立检查入账的及时性；
3. 独立编制银行存款余额调节表。

第二节 内部控制测试和交易的实质性测试

一、购货业务的内部控制和测试概述

在展开本节内容的讨论之前，我们先给出表 11-1——“购货业务的控制



目标、内部控制和测试一览表”。

与第十章表 10-2 的结构相同,表 11-1 也分四栏,将与购货业务有关的内部控制目标、关键的内部控制以及注册会计师常用的相应内部控制测试、交易实质性测试汇集在一起。

第一栏“内部控制目标”,列示了企业设立购货业务内部控制的目标,也就是注册会计师实施相应内部控制测试和交易实质性测试所要达到的审计目标。

表 11-1 购货业务的控制目标、内部控制和测试一览表

| 内部控制目标 | 关键的内部控制 | 常用的内部控制测试 | 常用的交易实质性测试 |
|---|--|---|--|
| 所记录的购货都确已收到物品或已接受劳务,并符合购货方的最大利益(存在或发生) | 请购单、订货单、验收单和卖方发票一应俱全,并附在付款凭单后 购货按正确的级别批准 注销凭证以防止重复使用 对卖方发票、验收单、订货单和请购单作内部核查 | 查验付款凭单后是否附有单据 检查核准购货标记 检查注销凭证的标记 检查内部核查的标记 | 复核采购明细账、总账及应付账款明细账,注意是否有大额或不正常的金额 检查卖方发票、验收单、订货单和请购单的合理性和真实性 追查存货的采购至存货永续盘存记录 检查取得的固定资产 |
| 已发生的购货业务均已记录(完整性) | 订货单均经事先编号并已登记入账 验收单均经事先编号并已登记入账 卖方发票均经事先编号并已登记入账 | 检查订货单连续编号的完整性 检查验收单连续编号的完整性 检查卖方发票连续编号的完整性 | 从验收单追查至采购明细账 从卖方发票追查至采购明细账 |
| 所记录的购货业务估价正确(估价或分摊) | 计算和金额的内部核查 采购价格和折扣的批准 | 检查内部核查的标记 审核批准采购价格和折扣的标记 | 将采购明细账中记录的业 务同卖方发票、验收单和其 他证明文件比较 复算包括折扣和运费在内的 卖方发票书写的准确性 |
| 购货业务的分类正确(分类) | 采用适当的会计科目表 分类的内部核查 | 检查工作手册和会计科目表 检查有关凭证上内部核查的标记 | 参照卖方发票,比较会计科目表上的分类 |
| 购货业务按正确的日期记录(及时性) | 要求一收到商品或接受 劳务就记录购货业务 内部核查 | 检查工作手册并观察有无未记录的卖方发票存在 检查内部核查的标记 | 将验收单和卖方发票上的 日期与采购明细账中的日期 进行比较 |
| 购货业务被正确记入应付账款和存货等 明细账中,并被正确 汇总(过账和汇总) | 应付账款明细账内容的 内部核查 | 检查内部核查的标记 | 通过加计采购明细账,追 查过入采购总账和应付账款、 存货明细账的数额是否正确, 用以测试过账和汇总的正确 性 |

第二栏“关键的内部控制”,列示了与上述各项内部控制目标相对应的一

项或数项主要的内部控制。所设计的购货业务内部控制，应能达到第八章所述的控制目标。

第三栏“常用的内部控制测试”，列示了注册会计师针对上述关键内部控制所实施的内部控制测试程序。控制测试与内部控制之间有直接联系，对每项关键控制注册会计师至少要执行一项控制测试以核实其效果。

第四栏“常用的交易实质性测试”，列示了注册会计师对被审计单位购货业务常用的交易实质性测试程序。交易实质性测试与第一栏所列的控制目标有直接关系，是证明第一栏中具体审计目标的证据，目的在于确定交易业务中与该控制目标有关的金额是否有错误。交易实质性测试虽然与关键的控制及控制测试没有直接的关系，但交易实质性测试的范围，在一定程度上取决于关键控制是否存在和控制测试的结果。

同样必须强调指出的是，表 11-1 的列示方法，目的只在于为注册会计师根据具体审计情况和审计条件设计能够实现审计目标的审计方案提供参考。它既不完整，也并不意味着审计实务中必须按此顺序与方法一成不变。在审计实务工作中，注册会计师应根据表 11-1 所列示内容的精神实质，充分考虑被审计单位的具体情况和审计质量、审计成本效益原则，将其转换为更实用、高效的审计方案。

也正是由于被审计单位的复杂多样，使得本节有关购货业务的内部控制测试和交易的实质性测试等内容，都只是从定性而非定量的角度进行阐述。在具体审计时，注册会计师应当结合被审计单位情况，运用职业判断和审计抽样技术来合理确定审计测试的样本量。

二、购货业务的内部控制、控制测试和交易的实质性测试

应付账款、固定资产等会计报表项目均属购货与付款循环。在正常的审计中，如果忽视购货与付款循环的控制测试及相应的交易实质性测试，仅仅依赖于对这些会计报表项目的实质性测试，则审计工作往往费时、费力。假如被审计单位具有健全并且执行良好的相关内部控制，注册会计师把审计重点放在控制测试和交易的实质性测试上，则必将大大减少报表项目实质性测试的工作量，从而节约审计时间、提高审计效率。

对每一项内部控制目标，也就是注册会计师实施相应内部控制测试和交易实质性测试所要达到的审计目标，审计时都须按前面有关章节已讨论过的逻辑过程处理。首先，注册会计师必须了解被审计单位的内部控制，确定其存在哪些关键的内部控制。一旦注册会计师确认了每一目标的有效控制和薄弱环节，就要对每一目标的控制风险做出初步评估，通过制定计划确定对哪些控制实施控制测试。而对与这些目标有关的旨在发现金额错误的交易实质性测试程序，则大体上应根据对控制风险的初步评估和计划实施的控制测试加以确定。当注册会计师对每一项目标均制定了审计测试程序后，把这些审计测试程序综合起来即可成为一个能够有效执行的审计方案。

考虑到购货与付款循环测试的重要性，注册会计师往往对这一循环采用属

性抽样审计方法。在测试该循环中的大多数属性时，注册会计师通常选择相对较低的可容忍误差。另一方面，由于购货与付款循环中各会计报表项目所涉及的业务交易量和金额的大小往往十分悬殊，使得注册会计师在审计时常将其中大额的和不寻常的项目筛选出来，百分之百地加以测试。

很显然，购货和付款循环的业务测试包括购货业务测试和付款业务测试两个部分。购货业务测试与本章前面讨论的八项主要业务活动中的前六项有关，即：请购商品、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，确认与记录债务；付款业务测试则关系到第七、第八两项业务活动：支付负债，记录现金、银行存款支出。

第十章第二节中，我们以每项内部控制为单位，比较详细地讨论了销货业务相关的内部控制和控制测试，并且，按照表10-2所列顺序逐一讨论了销货交易实质性测试程序。鉴于购货业务与销货业务无论在控制目标、关键内部控制方面还是在控制测试与交易实质性测试方面，就原理而言大同小异，并且表11-1也比较容易理解，因此，以下仅就购货业务在上述方面的特殊之处予以说明。

（一）适当的职责分离

如前所述，适当的职责分离有助于防止各种有意的或无意的错误。与销售与收款业务一样，采购与付款业务也需要适当的职责分离。财政部于2002年12月23日发布的财会[2002]21号《内部会计控制规范——采购与付款（试行）》中规定，单位应当建立采购与付款业务的岗位责任制，明确相关部门和岗位的职责、权限，确保办理采购与付款业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。采购与付款业务不相容岗位至少包括：请购与审批；询价与确定供应商；采购合同的订立与审批；采购与验收；采购、验收与相关会计记录；付款审批与付款执行。这些都是对单位提出的、有关采购与付款业务相关职责适当分离的基本要求，以确保办理采购与付款业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。

（二）内部核查程序

财政部发布的《内部会计控制规范——采购与付款（试行）》中，不仅明确了单位应当建立对采购与付款内部控制的监督检查制度，单位监督检查机构或人员应通过实施内控测试和实质性测试检查采购与付款业务内部控制制度是否健全，各项规定是否得到有效执行，而且明确了采购与付款内部控制监督检查的主要内容，包括：

1. 采购与付款业务相关岗位及人员的设置情况。重点检查是否存在采购与付款业务不相容职务混岗的现象；
2. 采购与付款业务授权批准制度的执行情况。重点检查大宗采购与付款业务的授权批准手续是否健全，是否存在越权审批的行为；
3. 应付账款和预付账款的管理。重点审查应付账款和预付账款支付的正确性、时效性和合法性；
4. 有关单据、凭证和文件的使用和保管情况。重点检查凭证的登记、领

用、传递、保管、注销手续是否健全，使用和保管制度是否存在漏洞。

(三) 表 11-1 有关内容的说明

1. 所记录的购货都确已收到商品或接受劳务

如果注册会计师对被审计单位在这个目标上的控制的恰当性感到满意，为查找不正确的、不真实存在的交易而执行的测试程序就可大为减少。恰当的控制可以防止那些主要使企业管理层和职员们而非企业本身受益的交易，作为企业的营业支出或资产记入账中。在有些情况下，不正确的交易是显而易见的。例如，职员未经批准就购置个人用品，或通过付款凭单登记簿上虚记一笔采购而侵吞公款。但在另外一些情况下，交易的正确与否却很难评判，如支付企业管理人员在俱乐部的个人会费、支付管理人员及其家属的度假费用等。如果发觉企业对这些不正当的、站不住脚的交易的控制不充分，注册会计师在审计中就须对与这些交易有关的单据进行广泛地检查。

2. 已发生的购货业务都已记录

应付账款是因在正常的商业过程中接受商品和劳务而产生的未予付款的负债。已经验收的商品和接受的劳务若未予以入账，将直接影响应付账款余额，从而低计企业的负债。如果注册会计师确信被审计单位所有的购货业务均已准确、及时地登记入账，就可以从了解和测试其内部控制入手进行审计，从而大大减少固定资产和应付账款等会计报表项目的实质性测试工作量，大大降低审计成本。

3. 所记录的购货业务估价正确

由于许多资产、负债和费用项目的估价有赖于相关购货业务在采购明细账上的正确记录，因此，这些报表项目实质性测试的范围，在很大程度上就取决于注册会计师对被审计单位购货业务内部控制执行效果的评价。如果注册会计师认为其购货业务内部控制执行良好，则注册会计师对这些报表项目计价准确性的实质性测试数量，显然要比购货业务内部控制不健全或形同虚设的企业少得多。

当被审计单位对存货采用永续盘存制核算时，如果注册会计师确信其永续盘存记录是准确、及时的，存货项目的实质性测试程序就可予以简化。被审计单位对永续盘存手续中的购入环节的内部控制，一般应作为审计中对购入业务进行控制测试的对象之一，在审计中起着关键作用。如果这些控制能有效地运行，并且永续盘存记录中又能反映出存货的数量和单位成本，则还可以因此减少存货监盘和存货单位成本测试的工作量。

三、付款业务的内部控制、控制测试和实质性测试

购货与付款循环包括购货和付款两个方面。在内部控制健全的企业，与购货相关的付款业务同样有其内部控制目标和内部控制，注册会计师应针对每个具体的内部控制目标确定关键的内部控制，并对此实施相应的控制测试和交易的实质性测试。付款业务中的控制测试的性质取决于内部控制的性质，而付款业务的实质性测试的范围，在一定程度上取决于关键控制是否存在以及控制测

试的结果。由于购货和付款业务同属一个交易循环，联系紧密，因此，对付款业务的部分测试可与测试购货业务一并实施。当然，另一些付款业务测试仍需单独实施。

需要指出的是，对于每个企业而言，由于性质、所处行业、规模以及内部控制健全程度等不同，而使得其与付款业务相关的内部控制内容可能有所不同，但财政部发布的《内部会计控制规范——采购与付款（试行）》中规定的以下与付款业务相关的内部控制内容是应当共同遵循的：

1. 单位应当按照《现金管理暂行条例》、《支付结算办法》和《内部会计控制规范——货币资金（试行）》等规定办理采购付款业务；

2. 单位财会部门在办理付款业务时，应当对采购发票、结算凭证、验收证明等相关凭证的真实性、完整性、合法性及合规性进行严格审核；

3. 单位应当建立预付账款和定金的授权批准制度，加强预付账款和定金的管理；

4. 单位应当加强应付账款和应付票据的管理，由专人按照约定的付款日期、折扣条件等管理应付款项。已到期的应付款项须经有关授权人员审批后方可办理结算与支付；

5. 单位应当建立退货管理制度，对退货条件、退货手续、货物出库、退货货款回收等作出明确规定，及时收回退货款；

6. 单位应当定期与供应商核对应付账款、应付票据、预付账款等往来款项。如有不符，应查明原因，及时处理。

四、固定资产的内部控制和控制测试

商品存货与固定资产同属一个交易循环，在内部控制和控制测试问题上固然有许多共性的地方，但固定资产还存在不少特殊性，有必要对其单独加以说明。

就许多从事制造业的被审计单位而言，固定资产在其资产总额中占有很大的比重，大额固定资产的购建会影响其现金流量，而固定资产的折旧、维修等费用则是影响其损益的重要因素。固定资产管理一旦失控，所造成的损失将远远超过一般的商品存货等流动资产。所以，为了确保固定资产的真实、完整、安全和有效利用，被审计单位应当建立和健全固定资产的内部控制制度。下面结合企业常用的固定资产内部控制制度，讨论注册会计师实施控制测试程序所应予以关注的地方。

（一）固定资产的预算制度

预算制度是固定资产内部控制中最重要的部分。通常，大企业应编制旨在预测与控制固定资产增减和合理运用资金的年度预算；小企业即使没有正规的预算，对固定资产的购建也要事先加以计划。注册会计师应注意检查固定资产的取得和处置是否均依据预算，对实际支出与预算之间的差异以及未列入预算的特殊事项，应检查其是否履行特别的审批手续。如果固定资产增减均能处于良好的经批准的预算控制之下，注册会计师即可适当减少对固定资产增加、减

少审计中的实质性测试样本量。

(二) 授权批准制度

完善的授权批准制度包括：企业的资本性预算只有经过董事会等高层管理机构批准方可生效；所有固定资产的取得和处置均需经企业管理当局的书面认可。注册会计师不仅要检查被审计单位固定资产授权批准制度本身是否完善，还要关注授权批准制度有否得到切实执行。

(三) 账簿记录制度

除固定资产总账外，被审计单位还须设置固定资产明细分类账和固定资产登记卡，按固定资产类别、使用部门和每项固定资产进行明细分类核算。固定资产的增减变化均应有充分的原始凭证。一套设置完善的固定资产明细分类账和登记卡，将为注册会计师分析固定资产的取得和处置、复核折旧费用和修理支出的列支带来帮助。

(四) 职责分工制度

对固定资产的取得、记录、保管、使用、维修、处置等，均应明确划分责任，由专门部门和专人负责。明确的职责分工制度，有利于防止舞弊，降低注册会计师的审计风险。

(五) 资本性支出和收益性支出的区分制度

企业应制定区分资本性支出和收益性支出的书面标准。通常须明确资本性支出的范围和最低金额，凡不属于资本性支出的范围、金额低于下限的任何支出，均应列作费用并抵减当期收益。

(六) 固定资产的处置制度

固定资产的处置，包括投资转出、报废、出售等，均要有一定的申请报批程序。

(七) 固定资产的定期盘点制度

对固定资产的定期盘点，是验证账面各项固定资产是否真实存在、了解固定资产放置地点和使用状况以及发现是否存在未入账固定资产的必要手段。注册会计师应了解和评价企业固定资产盘点制度，并应注意查询盘盈、盘亏固定资产的处理情况。

(八) 固定资产的维护保养制度

固定资产应有严密的维护保养制度，以防止其因各种自然和人为的因素而遭受损失，并应建立日常维护和定期检修制度，以延长其使用寿命。

严格地讲，固定资产的保险不属于企业固定资产的内部控制范围，但它对企业非常重要。因此，注册会计师在检查、评价企业的内部控制时，应当了解企业对固定资产的保险情况。

作为固定资产的一个组成项目，在建工程项目有其特殊性。根据财政部于2003年10月发布的《内部会计控制规范——工程项目（试行）》，在建工程的内部控制包括以下内容：

1. 岗位分工与授权批准

(1) 单位应当建立工程项目业务的岗位责任制，明确相关部门和岗位的职责

责、权限，确保办理工程项目业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。工程项目业务不相容岗位一般包括：项目建议、可行性研究与项目决策；概预算编制与审核；项目实施与价款支付；竣工决算与竣工审计。

(2) 单位应当对工程项目相关业务建立严格的授权批准制度，明确审批人的授权批准方式、权限、程序、责任及相关控制措施，规定经办人的职责范围和工作要求。审批人应当根据工程项目相关业务授权批准制度的规定，在授权范围内进行审批，不得超越审批权限。经办人应当在职责范围内，按照审批人的批准意见办理工程项目业务。对于审批人超越授权范围审批的工程项目业务，经办人有权拒绝办理，并及时向审批人的上级授权部门报告。

(3) 单位应当制定工程项目业务流程，明确项目决策、概预算编制、价款支付、竣工决算等环节的控制要求，并设置相应的记录或凭证，如实记载各环节业务的开展情况，确保工程项目全过程得到有效控制。

2. 项目决策控制

单位应当建立工程项目决策环节的控制制度，对项目建议书和可行性研究报告的编制、项目决策程序等作出明确规定，确保项目决策科学、合理。

3. 概预算控制

单位应当建立工程项目概预算环节的控制制度，对概预算的编制、审核等作出明确规定，确保概预算编制科学、合理。

4. 价款支付控制

单位应当建立工程进度价款支付环节的控制制度，对价款支付的条件、方式以及会计核算程序作出明确规定，确保价款支付及时、正确。

5. 竣工决算控制

单位应当建立竣工决算环节的控制制度，对竣工清理、竣工决算、竣工审计、竣工验收等作出明确规定，确保竣工决算真实、完整、及时。

6. 监督检查

单位应当建立对工程项目内部控制的监督检查制度，明确监督检查机构或人员的职责权限，定期或不定期地进行检查。内容主要包括：

(1) 工程项目业务相关岗位及人员的设置情况。重点检查是否存在不相容职务混岗的现象。

(2) 工程项目业务授权批准制度的执行情况。重点检查重要业务的授权批准手续是否健全，是否存在越权审批行为。

(3) 工程项目决策责任制的建立及执行情况。重点检查责任制度是否健全，奖惩措施是否落实到位。

(4) 概预算控制制度的执行情况。重点检查概预算编制的依据是否真实，是否按规定对概预算进行审核。

(5) 各类款项支付制度的执行情况。重点检查工程款、材料设备款及其他费用的支付是否符合相关法规、制度和合同的要求。

(6) 竣工决算制度的执行情况。重点检查是否按规定办理竣工决算、实施决算审计。

第三节 应付账款审计

应付账款是企业在正常经营过程中，因购买材料、商品和接受劳务供应等而应付给供应单位的款项。可见，应付账款业务是随着企业赊购交易的发生而发生的，注册会计师应结合赊购业务进行应付账款的审计。

一、应付账款的审计目标

应付账款的审计目标一般包括：确定应付账款的发生和偿还记录是否完整；确定应付账款期末余额是否正确；确定应付账款在会计报表上的披露是否恰当。

二、应付账款的实质性测试程序

1. 获取或编制应付账款明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

2. 根据被审计单位实际情况，选择以下方法对应付账款进行分析性复核：

(1) 对本期期末应付账款余额与上期期末余额进行比较，分析其波动原因；

(2) 分析长期挂账的应付账款，要求被审计单位做出解释，判断被审计单位是否缺乏偿债能力或利用应付账款隐瞒利润；

(3) 计算应付账款对存货的比率、应付账款对流动负债的比率，并与以前期间对比分析，评价应付账款整体的合理性；

(4) 根据存货、主营业务收入和主营业务成本的增减变动幅度，判断应付账款增减变动的合理性。

3. 函证应付账款。一般情况下，应付账款不需要函证，这是因为函证不能保证查出未记录的应付账款，况且注册会计师能够取得购货发票等外部凭证来证实应付账款的余额。但如果控制风险较高，某应付账款明细账户金额较大或被审计单位处于财务困难阶段，则应进行应付账款的函证。

进行函证时，注册会计师应选择较大金额的债权人，以及那些在资产负债表日金额不大、甚至为零，但为企业重要供货人的债权人，作为函证对象。函证最好采用积极形式，并具体说明应付金额。同应收账款的函证一样，注册会计师必须对函证的过程进行控制，要求债权人直接回函，并根据回函情况编制与分析函证结果汇总表，对未回函的，应考虑是否再次函证。

如果存在未回函的重大项目，注册会计师应采用替代审计程序。比如，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，核实其是否已支付，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。

4. 查找未入账的应付账款。为了防止企业低估负债，注册会计师应检查

被审计单位有无故意漏记应付账款行为。例如，结合存货监盘，检查被审计单位在资产负债表日是否存在有材料入库凭证但未收到购货发票的经济业务；检查资产负债表日后收到的购货发票，关注购货发票的日期，确认其入账时间是否正确；检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，确认其入账时间是否正确。检查时，注册会计师还可以通过询问被审计单位的会计和采购人员，查阅资本预算、工作通知单和基建合同来进行。

如果注册会计师通过这些审计程序发现某些未入账的应付账款，应将有关情况详细记入审计工作底稿，然后根据其重要性确定是否需建议被审计单位进行相应的调整。

5. 检查应付账款是否存在借方余额。如有，应查明原因，必要时建议被审计单位作重分类调整。

6. 结合预付账款的明细余额，查明有否在应付账款和预付账款两面同时挂账的项目；结合其他应付款的明细余额，查明有无不属于应付账款的其他应付款。如有，应作出记录，必要时，建议被审计单位作重分类调整或会计误差调整。

7. 检查应付账款长期挂账的原因，作出记录，注意其是否可能无需支付。对确实无法支付的应付账款是否按规定转入了资本公积项目，相关依据及审批手续是否完备。

8. 检查带有现金折扣的应付账款是否按发票上记载的全部应付金额入账，待实际获得现金折扣时再冲减财务费用项目。

9. 被审计单位与债权人进行债务重组的，结合债务重组事项的专项审计，检查有关的会计处理是否正确。

10. 关注是否存在应付关联方账款。若有，应通过了解关联交易事项目的、价格和条件，检查采购合同等方法确认该应付账款的合法性和合理性；通过向关联方或其他注册会计师查询及函证等方法，以确认交易的真实性。

11. 对于用非记账本位币结算的应付账款，检查其采用的折算汇率是否正确。

12. 验明应付账款在资产负债表上的披露是否恰当。一般来说，“应付账款”项目应根据“应付账款”和“预付账款”科目所属明细科目的期末贷方余额的合计数填列。

如果被审计单位为上市公司，则通常在其会计报表附注中应说明有无欠持有5%以上（含5%）表决权股份的股东单位账款；说明账龄超过三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。

第四节 固定资产和累计折旧审计

固定资产是指同时具有以下特征的有形资产：（1）为生产商品、提供劳

务、出租或经营管理而持有的；(2) 使用年限超过一年；(3) 单位价值较高。固定资产折旧则是指在固定资产的使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊。由于固定资产在企业资产总额中一般都占有较大的比例，固定资产的安全、完整对企业的生产经营影响极大，注册会计师应对固定资产的审计予以高度重视。

一、固定资产审计

固定资产审计的范围很广。固定资产项目反映企业所有固定资产的原价，累计折旧项目反映企业固定资产的累计折旧数额，这两项无疑属于固定资产的审计范围。除此之外，由于固定资产的增加包括购置、自行建造、投资者投入、融资租入、更新改造、以非现金资产抵偿债务方式取得或以应收债权换入、以非货币性交易换入、经批准无偿调入、接受捐赠和盘盈等多种途径，相应涉及到银行存款、应付账款、预付账款、在建工程、股本、资本公积、长期应付款、递延税款贷项等项目；企业的固定资产又因出售、报废、投资转出、捐赠转出、抵债转出、以非货币性交易换出、无偿调出、毁损和盘亏等原因而减少，与固定资产清理、其他应收款、营业外收入和营业外支出等项目有关；另外，企业按月计提固定资产折旧，这又与制造费用、营业费用、管理费用等项目联系在一起。因此，在进行固定资产审计时，应当关注这些相关项目。广义的固定资产审计范围，自然也包括这些相关项目在内。

(一) 固定资产的审计目标

固定资产的审计目标一般包括：确定固定资产是否存在；确定固定资产是否归被审计单位所有；确定固定资产增减变动的记录是否完整；确定固定资产的计价是否恰当；确定固定资产的期末余额是否正确；确定固定资产在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 固定资产的实质性测试程序

1. 获取或编制固定资产及累计折旧分类汇总表

检查固定资产的分类是否正确，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

固定资产和累计折旧分类汇总表又称一览表或综合分析表，是审计固定资产和累计折旧的重要工作底稿，其格式如表 11-2 所示。

汇总表包括固定资产与累计折旧两部分，应按照固定资产类别分别填列。需要解释的是期初余额栏，注册会计师对其审计应分三种情况：第一，在连续常年审计情况下，应注意与上期审计工作底稿中的固定资产和累计折旧的期末余额审定数核对相符；第二，在变更会计师事务所时，后任注册会计师应借调、参阅前任注册会计师有关工作底稿，如果以前期间均由具有良好信誉的会计师事务所审计，则后任注册会计师的审核范围通常仅限于一般性复核；第三，如果被审计单位以往未经注册会计师审计，即在初次审计情况下，注册会计师应对期初余额进行较全面的审计，尤其是当被审计单位的固定资产数量多、价值大、占资产总额比重高时，最理想的方法是彻底审计自被审计单位设

立起的“固定资产”和“累计折旧”账户中的所有重要的借贷记录。这样，既可核实期初余额的真实性，又可从中加深对被审计单位固定资产管理和会计核算工作的了解。

表 11-2 固定资产及累计折旧分类汇总表

| 固定资产类别 | 固定资产 | | | | 累计折旧 | | | | | | |
|--------|------|------|------|------|------|-----|------|------|------|------|--|
| | 期初余额 | 本期增加 | 本期减少 | 期末余额 | 折旧方法 | 折旧率 | 期初余额 | 本期增加 | 本期减少 | 期末余额 | |
| | | | | | | | | | | | |
| 合计 | | | | | | | | | | | |

2. 分析性复核

根据被审计单位业务的性质，选择以下方法对固定资产实施分析性复核测试程序：

(1) 计算固定资产原值与本期产品产量的比率，并与以前期间比较，可能发现闲置固定资产或已减少固定资产未在账户上注销的问题。

(2) 计算本期计提折旧额与固定资产总成本的比率，将此比率同上期比较，旨在发现本期折旧额计算上的错误。

(3) 计算累计折旧与固定资产总成本的比率，将此比率同上期比较，旨在发现累计折旧核算上的错误。

(4) 比较本期各月之间、本期与以前各期之间的修理及维护费用，旨在发现资本性支出和收益性支出区分上可能存在的错误。

(5) 比较本期与以前各期的固定资产增加和减少。由于被审计单位的生产经营情况在不断地变化，各期之间固定资产增加和减少的数额可能相差很大。注册会计师应当深入分析其差异，并根据被审计单位以往和今后的生产经营趋势，判断差异产生的原因是否合理。

(6) 分析固定资产的构成及其增减变动情况，与在建工程、现金流量表、生产能力等相关信息交叉复核，检查固定资产相关金额的合理性和准确性。

3. 检查固定资产的增加

被审计单位如果不正确核算固定资产的增加，将对资产负债表和利润表产生长期的影响。因此，审计固定资产的增加，是固定资产实质性测试中的重要内容。固定资产的增加有多种途径，审计中应注意：

(1) 对于外购固定资产，通过核对购货合同、发票、保险单、发运凭证等文件，抽查测试其计价是否正确，授权批准手续是否完备，会计处理是否正确。如果是房屋，还应检查契税的会计处理是否正确。如果以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，还应检查是否按各项固定资产公允价值的比例对

总成本进行分配，分别确定各项固定资产的入账价值。

(2) 对于在建工程转入的固定资产，应检查竣工决算、验收和移交报告是否正确，与在建工程相关的记录是否核对相符，借款费用资本化金额是否恰当；对已经在用或已经达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，检查其是否已经暂估入账，并按规定计提折旧；竣工决算完成后，是否及时调整。

(3) 对于投资者投入的固定资产，应检查其入账价值与投资合同中关于固定资产作价的规定是否一致，须经评估确认的是否有评估报告并经国有资产管理部门等确认；固定资产交接手续是否齐全。

(4) 对于更新改造增加的固定资产，应查明增加的固定资产原值是否真实，是否符合资本化条件，增计金额是否超过了该项固定资产的可收回金额；重新确定的剩余折旧年限是否恰当。

(5) 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。

(6) 对于以非货币性交易换入的固定资产，应检查是否按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费作为入账价值；若涉及补价的，换入固定资产的入账价值是否符合相关会计制度的规定。

(7) 对于盘盈的固定资产，如果同类或类似固定资产存在活跃市场的，应检查是否按同类或类似固定资产的市场价格，减去按该项固定资产新旧程度估计的价值损耗后的余额，作为入账价值；如果同类或类似固定资产不存在活跃市场的，应检查是否以该项固定资产的预计未来现金流量现值作为入账价值。

(8) 对于因其他原因增加的，应检查相关的原始凭证，核对其计价及会计处理是否正确，法律手续是否齐全。

4. 检查固定资产的减少

固定资产的减少主要包括出售、向其他单位投资转出、向债权人抵债转出、报废、毁损、盘亏等。

有的被审计单位在全面清查固定资产时，常常会出现固定资产账存实亡现象，这可能是由于固定资产管理或使用部门不了解报废固定资产与会计核算两者间的关系，擅自报废固定资产而未及时通知财务部门在会计账户上作相应的核算所致，这样势必造成会计报表反映失真。审计固定资产减少的主要目的就在于查明业已减少的固定资产是否已做适当的会计处理。其审计要点如下：

(1) 检查减少固定资产的授权批准文件。

(2) 检查因不同原因减少固定资产的会计处理是否符合有关规定，验证其数额计算的准确性。

(3) 结合固定资产清理和待处理财产损溢——待处理固定资产损溢科目，抽查固定资产账面转销额是否正确。

(4) 检查是否存在未作会计记录的固定资产减少业务：①复核本期是否有新增加的固定资产替换了原有固定资产。②分析营业外收支等账户，查明有无处置固定资产所带来的收支。③若某种产品因故停产，追查其专用生产设备等

的处理情况。④向被审计单位的固定资产管理部门查询本期有无未作会计记录的固定资产减少业务。

5. 检查固定资产后续支出的核算是否符合规定

《企业会计准则——固定资产》规定，与固定资产有关的后续支出，如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计，如延长了固定资产的使用寿命，或者使产品质量实质性提高，或者使产品成本实质性降低，则应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。除此以外的后续支出，应当确认为当期费用，不再通过预提或待摊的方式核算。企业在日常核算中应依据上述原则判断固定资产后续支出是应当资本化，还是费用化。

在具体实务中，对于固定资产发生的下列各项后续支出，通常的处理方法为：

- (1) 固定资产修理费用，应当直接计入当期费用。
- (2) 固定资产改良支出，应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。
- (3) 如果不能区分是固定资产修理还是固定资产改良，或固定资产修理和固定资产改良结合在一起，则企业应按上述原则进行判断，其发生的后续支出，分别计入固定资产价值或计入当期费用。
- (4) 固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应当在“固定资产”科目下单设“固定资产装修”明细科目核算，并在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。如果在下次装修时，该项固定资产相关的“固定资产装修”明细科目仍有余额，应将该余额一次全部计入当期营业外支出。

6. 检查固定资产的所有权

对各类固定资产，注册会计师应获取、汇集不同的证据以确定其是否确归被审计单位所有：对外购的机器设备等固定资产，通常经审核采购发票、购货合同等予以确定；对于房地产类固定资产，尚需查阅有关的合同、产权证明、财产税单、抵押借款的还款凭据、保险单等书面文件；对融资租入的固定资产，应验证有关融资租赁协议，证实并非经营租赁；对汽车等运输设备，应验证有关运营证件等；对受留置权限制的固定资产，通常还应审核被审计单位的有关负债项目等予以证实。

7. 对购入的固定资产进行实地观察

实施实地观察审计程序时，注册会计师可以以固定资产明细分类账为起点，进行实地追查，以证明会计记录中所列固定资产确实存在，并了解其目前的使用状况；也可以以实地为起点，追查至固定资产明细分类账，以获取实际存在的固定资产均已入账的证据。

当然，注册会计师实地观察的重点是本期新增加的重要固定资产，有时，观察范围也会扩展到以前期间增加的重要固定资产。观察范围的确定需要依据被审计单位内部控制的强弱、固定资产的重要性和注册会计师的经验来判断。

如为初次审计，则应适当扩大观察范围。

8. 确定被审计单位估计的固定资产使用期限和残值是否合理

9. 检查固定资产的租赁

企业在生产经营过程中，有时可能有闲置的固定资产供其他单位租用；有时由于生产经营的需要，又需临时租用固定资产。租赁一般分为经营租赁和融资租赁两种。

在经营租赁中，租入固定资产的企业按合同规定的时间，交付一定的租金，享有固定资产的使用权，而固定资产的所有权仍属出租单位。因此，租入固定资产的企业固定资产价值并未因此而增加，企业对临时租入的固定资产，不在“固定资产”账户内核算，只是另设备查簿进行登记。而租出固定资产的企业，仍继续提取折旧，同时取得租金收入。检查经营性租赁时，应查明：

(1) 固定资产的租赁是否签订了合同、租约，手续是否完备，合同内容是否符合国家规定，是否经相关管理部门的审批。

(2) 租入的固定资产是否确属企业必需，或出租的固定资产是否确属企业多余、闲置不用的，双方是否认真履行合约，其中是否存在不正当交易。

(3) 租金收取是否签有合同，有无多收、少收现象。

(4) 租入固定资产有无久占不用、浪费损坏的现象；租出的固定资产有无长期不收租金、无人过问，是否有变相赠送、转让等情况。

(5) 租入固定资产是否已登入备查簿。

(6) 租入固定资产改良支出的核算是否符合规定。

按规定，企业对以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应单设“经营租入固定资产改良”科目核算。

在融资租赁中，租入单位向租赁公司借款购买固定资产，分期归还本息，全部付清本息后，就取得了固定资产的所有权。因此，融资租赁支付的租金，包括了固定资产的价值和利息，并且这种租赁的结果通常是固定资产所有权最终归属租入单位。故租入企业在租赁期间，对融资租入的固定资产应按企业的固定资产一样管理，并计提折旧、进行维修。在检查融资租赁固定资产时，除可参照经营租赁固定资产检查要点以外，还应注意融资偿付的利息，其利率的计算是否与市场利率相当；融资租入固定资产的计价是否正确，并结合长期应付款、未确认融资费用等科目检查相关的会计处理是否正确。

此外，还应注意，对于融资租入固定资产发生的固定资产后续支出，如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计，可将其资本化，计入融资租入固定资产账面价值，但增计后的金额不应超过该融资租入固定资产的可收回金额。

10. 检查固定资产的保险

注意检查保险的范围是否恰当，保险金额是否足够。

11. 调查未使用和不需用的固定资产

注册会计师应调查被审计单位有无已完工或已购建但尚未交付使用的新增

固定资产，因改扩建等原因暂停使用的固定资产，以及多余或不适用的需要进行处理的固定资产，如有，应予以调查，以确定其是否真实。同时，还应调查未使用、不需用固定资产的购建启用及停用时间，并作出记录。对于暂时闲置的固定资产，应获取相关证明文件，观察其实际状况，检查其是否按规定计提折旧，相关的会计处理是否正确。

12. 检查因清产核资、资产评估调整的固定资产

对于因清产核资、资产评估调整固定资产的，应取得有关清产核资报告、资产评估报告及政府有关部门的批复或备案报告，检查其会计处理是否正确。

13. 检查固定资产的抵押、担保情况

结合对银行借款等的检查，了解固定资产是否存在重大的抵押、担保情况。如存在，应取证、记录，并提请被审计单位作必要披露。

14. 检查固定资产的购置情况

检查固定资产的购置是否存在与资本性支出有关的财务承诺，必要时，提请被审计单位作适当披露。

15. 检查有无与关联方之间的固定资产购售活动

如果被审计单位存在与关联方之间的固定资产购售活动，注册会计师应检查是否经适当授权，是否按正常交易价格进行交易。

16. 检查固定资产是否已在资产负债表上恰当披露

会计报表附注通常应说明固定资产的标准、分类、计价方法和折旧方法；融资租入固定资产的计价方法；固定资产的预计使用年限和预计净残值；对固定资产所有权的限制及其金额（这一披露要求是指，企业因贷款或其他原因而以固定资产进行抵押、质押或担保的类别、金额、时间等情况）；已承诺将为购买固定资产支付的金额；暂时闲置的固定资产账面价值（这一披露要求是指，企业应披露暂时闲置的固定资产账面价值，导致固定资产暂时闲置的原因，如开工不足、自然灾害或其他情况等）；已提足折旧仍继续使用的固定资产账面价值；已退废和准备处置的固定资产账面价值。固定资产因使用磨损或其他原因而需退废时，企业应及时对其处置，如果其已处于处置状态而尚未转销时，企业应披露这些固定资产的账面价值。

如果被审计单位是上市公司，应在其会计报表附注中按类别分项列示固定资产期初余额、本期增加额、本期减少额及期末余额；说明固定资产中存在的在建工程转入、出售、置换、抵押或担保等情况；披露通过融资租赁租入的固定资产每类租入资产的账面原值、累计折旧、账面净值；披露通过经营租赁租出的固定资产每类租出资产的账面价值。

二、累计折旧审计

固定资产可以长期参加生产经营而仍保持其原有实物形态，但其价值将随着固定资产的使用而逐渐转移到生产的产品中，或构成经营成本或费用。这部分随着固定资产的磨损而逐渐转移的价值就是固定资产的折旧。

在不考虑固定资产减值准备的前提下，影响折旧的因素有折旧的基数（一

般指固定资产的账面原价)、固定资产的残余价值和预计使用年限三个方面。在考虑固定资产减值准备的前提下,影响折旧的因素则包括折旧的基数、累计折旧、固定资产减值准备、固定资产预计净残值和固定资产尚可使用年限五个方面。在计算折旧时,对固定资产的残余价值和清理费用只能人为估计;对固定资产的使用年限,由于固定资产的有形和无形损耗难以准确计算,因而也只能估计;同样,对固定资产减值准备的计提也带有估计的成分。因此,固定资产折旧主要取决于企业的折旧政策,具有一定程度的主观性。

(一) 累计折旧的审计目标

固定资产折旧的以上特性决定了累计折旧审计的主要目标在于:确定折旧政策和方法是否符合《企业会计制度》的规定,是否一贯遵循;确定累计折旧增减变动的记录是否完整;确定折旧费用的计算、分摊是否正确、合理和一贯;确定累计折旧的期末余额是否正确;确定累计折旧在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 累计折旧的实质性测试程序

1. 获取或编制固定资产及累计折旧分类汇总表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。

2. 检查被审计单位制定的折旧政策和方法是否符合《企业会计制度》的规定,确定其所采用的折旧方法能否在固定资产使用年限内合理分摊其成本,前后期是否一致,预计使用寿命和预计净残值是否合理。如被审计单位采用加速折旧法,应取得其批准文件;如没有批准文件,应提请被审计单位改正并建议调整应纳税所得额。

《企业会计准则——固定资产》明确规定:企业应当根据固定资产所含经济利益预期实现方式选择折旧方法,可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法或者年数总和法;除非由于固定资产包含的经济利益的预期实现方式有重大改变,应当相应改变固定资产折旧方法,折旧方法一经选定,不得随意调整;企业应当定期对固定资产的使用寿命进行复核,如果固定资产的使用寿命的预期数与原先的估计数有重大差异,则应当相应调整固定资产折旧年限。

3. 根据具体情况,选择以下方法对累计折旧进行分析性复核:

(1) 对折旧计提的总体合理性进行复核,是测试折旧正确与否的一个有效办法。在不考虑固定资产减值准备的前提下,计算、复核的方法是用应计提折旧的固定资产乘本期的折旧率。计算之前,注册会计师应对本期增加和减少固定资产、使用年限长短不一的和折旧方法不同的固定资产作适当调整。如果总的计算结果和被审计单位的折旧总额相近,且固定资产及累计折旧的内部控制较健全时,就可以适当减少累计折旧和折旧费用的其他实质性测试工作量。

(2) 计算本期计提折旧额占固定资产原值的比率,并与上期比较,分析本期折旧计提额的合理性和准确性。

(3) 计算累计折旧占固定资产原值的比率,评估固定资产的老化率,并估计因闲置、报废等原因可能发生的固定资产损失,结合固定资产减值准备,分

析其是否合理。

4. 复核本期折旧费用的计提是否正确：

(1) 已计提减值准备的固定资产，计提的折旧是否正确；

(2) 已全额计提减值准备的固定资产，是否已停止计提折旧；

(3) 包含土地使用权的固定资产，折旧方法是否符合有关规定，计提的折旧是否正确；

(4) 因更新改造而停止使用的固定资产是否已停止计提折旧，因大修理而停止使用的固定资产是否照提折旧；

(5) 对按规定予以资本化的固定资产装修费用是否在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧，并在下次装修时将该项固定资产装修余额一次全部计入了当期营业外支出；

(6) 对融资租入固定资产发生的、按规定可予以资本化的固定资产装修费用，是否在两次装修期间、剩余租赁期与固定资产尚可使用年限三者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧；

(7) 对采用经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，是否在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧；

(8) 未使用、不需用和暂时闲置的固定资产是否按规定计提折旧。

按照《企业会计准则——固定资产》的规定：已计提减值准备的固定资产，应当按照该固定资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额；如果已计提减值准备的固定资产价值又得以恢复，应当按照固定资产价值恢复后的账面价值，以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额。因固定资产减值准备而调整固定资产折旧额时，对此前已计提的累计折旧不作调整。

5. 检查折旧费用的分配是否合理，与上期分配方法是否一致。

6. 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，查明通过更新改造、接受捐赠或融资租入而增加的固定资产的折旧费用计算是否正确。

7. 将“累计折旧”账户贷方的本期计提折旧额与相应的成本费用中的折旧费用明细账户的借方相比较，以查明所计提折旧金额是否已全部摊入本期产品成本或费用。一旦发现差异，应及时追查原因，并考虑是否应建议作适当调整。

8. 结合固定资产审计，检查其折旧的计提是否正确无误，并追查至固定资产登记卡。特别应注意，有无已提足折旧的固定资产继续超提折旧的情况和应计提折旧的固定资产不提或少提折旧的情况。

9. 对于因资产评估调整累计折旧的，取得有关资产评估报告，检查其会计处理是否正确。

10. 检查累计折旧的披露是否恰当。

如果被审计单位是上市公司，应在其会计报表附注中按固定资产类别分项

列示累计折旧期初余额、本期计提额、本期减少额及期末余额。

第五节 其他相关账户审计

在购货与付款循环中,除以上介绍的会计报表项目以外,还有预付账款、固定资产减值准备、工程物资、在建工程、固定资产清理和应付票据等项目。限于本书篇幅,对这些项目审计的阐述,一般只直接列示其审计目标和相应的实质性测试审计程序,仅对其中某些必须作解释的特殊的审计程序稍作解释。

需要强调的是,这些审计目标和实质性测试审计程序并不是一成不变的,也不是完整无缺的。注册会计师在审计时,应视具体审计情况,运用专业判断做出合理增删。

一、预付账款审计

预付账款是企业按购货合同的规定,预先支付给供货单位的货款,会计上通过“预付账款”或“应付账款”科目(借方)进行核算。预付账款是企业的一种流动资产,它是企业在购货环节中产生的,因此,预付账款的审计应结合购货与付款循环的审计进行。

(一) 预付账款的审计目标

预付账款的审计目标一般包括:确定预付账款是否存在;确定预付账款是否归被审计单位所有;确定预付账款增减变动的记录是否完整;确定预付账款期末余额是否正确;确定预付账款在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 预付账款的实质性测试程序

1. 获取或编制预付账款明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符;同时请被审计单位协助,在预付账款明细表上标出截止审计日已收到货物并冲销预付账款的项目,抽查复核其真实性和正确性。

2. 根据被审计单位的具体情况,选择以下方法对预付账款进行分析性复核:

(1) 将期末预付账款余额与上期期末余额进行比较,分析其波动原因。

(2) 了解预付账款惯例以及收回货物的平均天数,并分析预付账款的账龄;有确凿证据表明企业的预付账款不符合预付账款性质,或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收回所购货物的,是否将原计入预付账款的金额转入其他应收款项目。

(3) 计算预付账款与主营业务成本的比率,与以前各期末比较,分析异常变动的原因。

(4) 将预付账款余额的增减幅度与主营业务成本的增减幅度比较,分析异常变动的原因。

3. 分析预付账款账龄及余额构成,根据审计策略选择大额或异常的预付

账款重要项目(包括零账户),函证其余额是否正确,并根据回函情况编制函证结果汇总表;回函金额不符的,要查明原因作出记录或建议作适当调整;未回函的,可再次函证,也可采用替代审计程序进行检查,如检查该笔债权的相关凭证资料,或抽查资产负债表日后预付账款明细账及存货明细账,核实是否已收到货物、转销预付账款,并根据替代检查结果判断其债权的真实性或出现坏账的可能性。

4. 结合应付账款明细账,查核有无重复付款或将同一笔已付清的账款在预付账款和应付账款这两个项目同时挂账的情况。

5. 分析明细账余额,对于出现贷方余额的项目,应查明原因,必要时建议作重分类调整。

6. 检查预付账款长期挂账的原因。

7. 关注是否存在预付关联方账款。若有,应通过了解关联交易事项的、价格和条件,检查采购合同等方法确认该预付账款的合法性和合理性;通过向关联方或其他注册会计师查询及函证等方法,以确认交易的真实性。

8. 对于用非记账本位币结算的预付账款,检查其采用的折算汇率和汇兑损益处理的正确性。

9. 检查预付账款是否已在资产负债表上恰当披露。

如果被审计单位是上市公司,应在其会计报表附注中按不同账龄段列示预付账款余额、各账龄段余额占预付账款总额的比例;说明账龄超过一年的预付账款未收回的原因,以及持有5%以上(含5%)表决权股份的股东单位账款等情况。

二、固定资产减值准备审计

固定资产的可收回金额低于其账面价值称为固定资产减值。这里的可收回金额是指资产的销售净价与预期从该资产的持续使用和使用寿命结束时的处置中形成的现金流量的现值两者之间的较高者。其中,销售净价是指资产的销售价格减去处置资产所发生的相关税费后的余额。

《企业会计制度》规定,企业应当在期末或者至少在每年年度终了,对固定资产逐项进行检查,如果由于市价持续下跌,或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因导致其可收回金额低于账面价值的,应当将可收回金额低于其账面价值的差额作为固定资产减值准备。固定资产减值准备应按单项资产计提。

(一) 固定资产减值准备的审计目标

固定资产减值准备的审计目标一般包括:(1)确定计提固定资产减值准备的方法是否恰当,固定资产减值准备的计提是否充分;(2)确定固定资产减值准备增减变动的记录是否完整;(3)确定固定资产减值准备期末余额是否正确;(4)确定固定资产减值准备的披露是否恰当。

(二) 固定资产减值准备的实质性测试程序

围绕上述审计目标,固定资产减值准备的实质性测试程序一般包括:

1. 获取或编制固定资产减值准备明细表,复核加计正确,并与报表数、

总账数和明细账合计数核对是否相符。

2. 检查固定资产减值准备的计提和核销的批准程序, 取得并核对书面报告等证明文件。主要应查明固定资产减值准备的计提方法是否符合制度规定, 计提的依据是否充分, 计提的数额是否恰当, 相关会计处理是否正确, 前后期是否一致。

根据《企业会计准则——固定资产》的规定, 企业应当于期末对固定资产进行检查, 如发现存在下列情况, 应当计算固定资产的可收回金额, 以确定资产是否已经发生减值:

(1) 固定资产市价大幅度下跌, 其跌幅大大高于因时间推移或正常使用而预计的下跌, 并且预计在近期内不可能恢复;

(2) 企业所处经营环境, 如技术、市场、经济或法律环境, 或者产品营销市场在当期发生或在近期发生重大变化, 并对企业产生负面影响;

(3) 同期市场利率等大幅度提高, 进而很可能影响企业计算固定资产可收回金额的折现率, 并导致固定资产可收回金额大幅度降低;

(4) 固定资产陈旧过时或发生实体损坏等;

(5) 固定资产预计使用方式发生重大不利变化, 如企业计划终止或重组该资产所属的经营业务、提前处置资产等情形, 从而对企业产生负面影响;

(6) 其他有可能表明资产已发生减值的情况。

此外, 在审计中还应特别关注以下几点:

(1) 是否按单项资产计提固定资产减值准备。

(2) 当存在下列情况之一时, 是否按照该项固定资产的账面价值全额计提固定资产减值准备: ①长期闲置不用, 在可预见的未来不会再使用, 且已无转让价值的固定资产; ②由于技术进步等原因, 已不可使用的固定资产; ③虽然固定资产尚可使用, 但使用后产生大量不合格品的固定资产; ④已经毁损, 以至于不再具有使用价值和转让价值的固定资产; ⑤其他实质上已经不能再给企业带来经济利益的固定资产。

(3) 已全额计提减值准备的固定资产, 是否不再计提折旧。

3. 运用分析性复核的方法, 分析本期末固定资产减值准备数额占期末固定资产原价的比率, 并与期初数比较。如有异常波动, 查明波动原因, 判断波动的合理性。

4. 检查实际发生固定资产损失时, 相应固定资产减值准备的转销是否符合有关规定, 会计处理是否正确。

5. 已计提减值准备的固定资产价值又得以恢复时, 是否在原已计提减值准备的范围内转回, 并记录本期相关的转回金额; 转回后固定资产的账面价值是否未超过不考虑计提减值准备因素情况下计算确定的固定资产账面价值, 转回依据是否充分, 会计处理是否正确。

6. 确定固定资产减值准备的披露是否恰当。企业应当在会计报表附注中清晰地说明固定资产减值准备的确认标准和计提方法。按照《企业会计制度》的要求, 计提资产减值准备的企业应按年填报资产减值准备明细表。因此, 检

查固定资产减值准备的披露是否恰当，除了关注其在会计报表附注披露上的恰当性以外，还应当关注企业资产减值准备明细表中有关固定资产减值准备内容披露的恰当性。如果被审计单位是上市公司，其会计报表附注中还应分项列示计提的固定资产减值准备金额、增减变动情况以及计提的原因。

三、工程物资审计

(一) 工程物资的审计目标

工程物资的审计目标一般包括：确定工程物资是否存在；确定工程物资是否归被审计单位所有；确定工程物资增减变动的记录是否完整；确定工程物资的期末余额是否正确；确定工程物资在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 工程物资的实质性测试程序

1. 获取或编制工程物资明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

2. 实地盘点工程物资，确定其是否存在，并观察是否有呆滞、积压物资。

3. 抽查若干工程物资采购合同、发票、货物验收单等原始凭证，检查其是否经过授权批准，会计处理是否正确。

4. 检查“预付大型设备款”明细科目，确定是否存在与资本性支出有关的财务承诺。

5. 结合在建工程审计，检查工程物资的领用手续是否齐全，会计处理是否正确。

6. 检查被审计单位是否对工程物资定期盘点，对盘盈、盘亏的处理是否及时、是否符合规定，会计处理是否正确。

7. 检查工程完工后剩余的工程物资在转入存货时，是否将其所含增值税进项税额进行了正确的分离。

8. 检查有无与关联方的工程物资购销业务。若有，是否经过适当授权，是否按正常交易价格结算。

9. 检查工程物资在资产负债表上的披露是否恰当。如果被审计单位是上市公司，应在其会计报表附注中分项列示各类工程物资的期初、期末余额。

四、在建工程审计

(一) 在建工程的审计目标

在建工程的审计目标一般包括：确定在建工程是否存在；确定在建工程是否归被审计单位所有；确定在建工程增减变动的记录是否完整；确定计提在建工程减值准备的方法和比例是否恰当，在建工程减值准备的计提是否充分；确定在建工程的期末余额是否正确；确定在建工程在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 在建工程的实质性测试程序

1. 获取或编制在建工程明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。

应当注意，在建工程报表数反映企业期末各项未完工程的实际支出，包括交付安装的设备价值，未完建筑安装工程已经耗用的材料、工资和费用支出、预付出包工程的价款、已经建筑安装完毕但尚未交付使用的工程等的可收回金额，应根据在建工程科目的期末余额减去在建工程减值准备科目的期末余额后的金额填列。因此，其报表数应同在建工程总账数和明细账合计数减去相应的在建工程减值准备总账数和明细账合计数后的余额核对相符。

2. 检查本期在建工程的增加数：

(1) 对于重大建设项目，取得有关工程项目的立项批文、预算总额和建设批准文件，以及施工承包合同、现场监理施工进度报告等业务资料。

(2) 对于支付的工程款，应抽查其是否按照合同、协议、工程进度或监理进度报告分期支付，付款授权批准手续是否齐备，会计处理是否正确。

(3) 对于领用的工程物资，抽查工程物资的领用是否有审批手续，会计处理是否正确。

(4) 对于借款费用资本化，应结合长短期借款、应付债券或长期应付款的审计，检查借款费用（因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和辅助费用，以及因外币借款而发生的汇兑差额）资本化的起讫日的界定是否合规，计算方法是否正确，资本化金额是否合理，会计处理是否正确。

(5) 对于工程管理费资本化，应结合管理费用等的审计工作，检查工程管理费资本化的金额是否合理，会计处理是否正确。

(6) 对于计缴的土地开发费，应检查土地开发费的合法性、真实性，并检查其会计处理是否正确。

(7) 对于已取得土地使用权的，待该项土地开发时，是否将其账面价值转入相关工程成本。

3. 检查本期在建工程的减少数：

(1) 了解在建工程转固定资产的政策，并结合固定资产审计，检查在建工程转销额是否正确，是否存在将已交付使用的固定资产挂列在建工程而少计折旧的情形。

(2) 检查已完工程项目的竣工决算报告、验收交接单等相关凭证以及其他转出数的原始凭证，检查会计处理是否正确。

4. 检查在建工程项目期末余额的构成内容，并实地观察工程现场，确定在建工程是否存在；了解工程项目的实际完工进度；检查是否存在实际已使用但未办理竣工决算手续、未及时进行会计处理的项目。

5. 查询在建工程项目保险情况，复核保险范围和金额是否足够。

6. 检查在建工程减值准备的计提。主要应查明在建工程减值准备的计提方法是否符合制度规定，计提的依据是否充分，计提的数额是否恰当，相关会计处理是否正确，前后期是否一致。特别应关注以下几点：

(1) 当存在下列一项或若干项情况时，是否按规定计提了在建工程减值准备：①长期停建并且预计在未来3年内不会重新开工的在建工程；②所建项目无论在性能上，还是在技术上已经落后，并且给企业带来的经济利益具有很大

的不确定性；③其他足以证明在建工程已经发生减值的情形。

(2) 已计提减值准备的在建工程价值又得以恢复时，是否在原已计提减值准备的范围内转回，相关依据是否充分，会计处理是否正确。

(3) 运用分析性复核的方法，分析期末在建工程减值准备数额与在建工程期末账面余额的比率，并与期初数比较。如有异常波动，查明波动原因，判断波动的合理性。

(4) 检查实际发生在建工程损失时，相应减值准备的转销是否符合有关规定，会计处理是否正确。

7. 检查有无与关联方相关的工程建造或代开发业务。若有，是否经适当授权，是否按正常交易价格进行结算。

8. 结合银行借款等的检查，了解在建工程是否存在抵押、担保情况。如有，则应取证记录，并提请被审计单位作必要披露。

9. 检查在建工程合同，以确定是否存在与资本性支出有关的财务承诺。

10. 确定在建工程在资产负债表上的披露是否恰当。

根据《企业会计准则——固定资产》的规定，企业应当在会计报表附注中披露在建工程的期初期末数额及增减变动情况。

如果企业计提了在建工程减值准备，则应当在会计报表附注中清晰地说明在建工程减值准备的确认标准和计提方法。按照《企业会计制度》的要求，计提资产减值准备的企业应按年填报资产减值准备明细表，因此，检查在建工程减值准备的披露是否恰当，除了关注其在会计报表附注披露上的恰当性以外，还应当关注企业资产减值准备明细表中有关在建工程减值准备内容披露的恰当性。

如果被审计单位是上市公司，其会计报表附注中应分项列示在建工程的名称、预算数、期初余额、本期增加额、本期转入固定资产额、其他减少数、期末余额、资金来源、工程投入占预算的比例；分项列示期初余额、本期增加额、本期转入固定资产、其他减少数和期末余额中所包含的借款费用资本化金额。其中，工程项目资金来源应区分募股资金、金融机构贷款和其他来源等，用于确定利息资本化金额的资本化率应单独披露。如果上市公司计提了在建工程减值准备，还应分项列示计提在建工程减值准备金额、增减变动情况以及计提的原因。

五、固定资产清理审计

(一) 固定资产清理的审计目标

固定资产清理的审计目标一般包括：确定固定资产清理的记录是否完整；确定反映的内容是否正确；确定固定资产清理的期末余额是否正确；确定固定资产清理在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 固定资产清理的实质性测试程序

1. 获取或编制固定资产清理明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。

2. 检查固定资产清理的发生是否有正当理由, 是否经有关技术部门鉴定, 固定资产清理的发生和转销是否经授权批准, 相应的会计处理是否正确:

(1) 结合固定资产等账项的审计, 检查固定资产、累计折旧等的账面转入额是否正确。

(2) 检查固定资产清理收入和清理费用的发生是否真实、准确, 清理结果(净损益)的计算是否正确, 与施工有关的, 是否计入工程成本; 属于筹建期间的, 是否计入长期待摊费用; 属于生产经营期间的, 是否计入营业外收支; 属于清算期间的, 是否计入清算损益; 属于出售职工住房的, 是否计入营业外收支; 因债务重组发生的, 清理净收益是否计入资本公积, 清理净损失是否计入营业外支出; 因非货币性交易发生的, 收到补价方确认的收益是否计入营业外收入。

3. 检查固定资产清理是否长期挂账, 如有, 应做出记录, 必要时建议作适当调整。

4. 检查固定资产清理是否已在资产负债表上恰当披露。

六、应付票据审计

应付票据是指企业因购买材料、商品和接受劳务等, 为延期付款而开出并承兑的商业汇票, 包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。随着商业活动的票据化, 企业票据业务将越来越多, 应付票据也将成为一个重要的审计领域。并且, 由于应付票据大多是指向供货单位购入材料、商品或劳务时所开出的商业承兑票据, 因此, 对应付票据的审计需结合购货与付款业务一起进行。

(一) 应付票据的审计目标

应付票据的审计目标一般包括: 确定应付票据的发生和偿还记录是否完整; 确定应付票据期末余额是否正确; 确定应付票据在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 应付票据的实质性测试程序

1. 获取或编制应付票据明细表, 复核加计正确, 并检查其与应付票据登记簿、报表数、总账数和明细账合计数是否相符。

应付票据明细表一般应列示票据类别及编号、出票日期、面额、到期日、收款人名称、利息率、付息条件以及抵押品的名称、数量和金额等。在核对时, 注册会计师应注意被审计单位有无漏报、错报票据; 有无漏列作为抵押的资产; 有无属于应付账款的票据; 有无漏计、多计或少计应付利息费用等情况。

2. 选择应付票据重要项目(包括零账户), 函证其余额是否正确, 并根据回函情况, 编制与分析函证结果汇总表。对未回函的, 可再次函证, 也可不再函证而采用其他替代审计程序以确定应付票据的真实性。

询证函通常应包括出票日、到期日、票面金额、未付金额、已付息期间、利息率以及票据的抵押担保品等内容。

3. 实施分析性复核, 以证实应付票据的完整性和合理性及发现需要加以

特别关注的方面。

4. 检查应付票据备查簿，抽查若干重要原始凭证，确定其是否真实，会计处理是否正确：

(1) 检查该笔债务的相关合同、发票、货物验收单等资料，核实交易事项的真实性；

(2) 抽查资产负债表日后应付票据明细账及现金、银行存款日记账，核实其是否已付款并转销；

(3) 对截止资产负债表日已偿付的应付票据，注意其凭证入账日期的合理性。

5. 复核带息应付票据利息是否足额计提，其会计处理是否正确。

6. 查明逾期未兑付应付票据的原因，是否已转入应付账款项目，其中带息应付票据是否已停止计息；确定是否存在抵押票据的情形，必要时，提请被审计单位予以披露。

7. 关注是否存在应付关联方的票据。若有，应通过了解关联交易事项的目的、价格和条件，检查采购合同等方法确认该应付票据的合法性和合理性；通过向关联方或其他注册会计师查询和函证等方法，以确认交易的真实性。

8. 对于用非记账本位币结算的应付票据，检查其采用的折算汇率是否正确。

9. 确定应付票据是否已在资产负债表上恰当披露。

如果被审计单位是上市公司，则其会计报表附注通常应披露持有5%以上(含5%)股份的股东单位的应付票据等内容，并按应付票据的种类分项列示其金额。



第十二章 生产循环审计

第一节 生产循环的特性

生产循环涉及的内容主要是存货的管理及生产成本的计算等。该循环所涉及的资产负债表项目主要是存货、待摊费用、应付工资、应付福利费、预提费用等；所涉及的利润表项目主要是主营业务成本等项目。其中，存货又包括：物资采购或在途物资、原材料、包装物、低值易耗品、材料成本差异、自制半成品、库存商品、商品进销差价、委托加工物资、委托代销商品、受托代销商品、分期收款发出商品、生产成本、制造费用、劳务成本、存货跌价准备、代销商品款等。

一、凭证和记录

生产循环是由原材料转化为产成品的有关活动组成。该循环包括制造产品品种和数量的生产计划，控制、保持存货水平以及与制造过程有关的交易和事项。该循环交易从领料生产到加工、销售产成品时结束。该循环所涉及到的凭证和记录主要包括：

1. 生产指令

生产指令又称“生产任务通知单”，是企业下达制造产品等生产任务的书面文件，用以通知生产车间组织产品制造，供应部门组织材料发放，会计部门组织成本计算。广义的生产指令也包括用于指导产品加工的工艺规程，如机械加工企业的“路线图”等。

2. 领发料凭证

领发料凭证是企业为控制材料发出所采用的各种凭证，如材料发出汇总表、领料单、限额领料单、领料登记簿、退料单等。

3. 产量和工时记录

产量和工时记录是登记工人或生产班组在出勤内完成产品数量、质量和生产这些产品所耗费工时数量的原始记录。产量和工时记录的内容与格式是多种多样的，在不同的生产企业中，甚至在同一企业的不同生产车间中，由于生产类型不同而采用不同格式的产量和工时记录。常见的产量和工时记录主要有工

作通知单、工序进程单、工作班产量报告、产量通知单、产量明细表、废品通知单等。

4. 工资汇总表及人工费用分配表

工资汇总表是为了反映企业全部工资的结算情况，并据以进行工资结算总分类核算和汇总整个企业工资费用而编制的，它是企业进行工资费用分配的依据。人工费用分配表反映了各生产车间各产品应承担的生产工人工资及福利费。

5. 材料费用分配表

材料费用分配表是用来汇总反映各生产车间各产品所耗费的材料费用的原始记录。

6. 制造费用分配汇总表

制造费用分配汇总表是用来汇总反映各生产车间各产品所应承担的制造费用的原始记录。

7. 成本计算单

成本计算单是用来归集某一成本计算对象所应承担的生产费用，计算该成本计算对象的总成本和单位成本的记录。

8. 存货明细账

存货明细账是用来反映各种存货增减变动情况和期末库存数量及相关成本信息的会计记录。

二、生产循环所涉及的主要业务活动

生产循环所涉及的主要业务活动包括：计划和安排生产；发出原材料；生产产品；核算生产成本；核算在产品；储存产成品；发出产成品等。上述业务活动通常涉及到以下部门：生产计划部门、仓库、生产部门、人事部门、销售部门、会计部门等。

1. 计划和安排生产

生产计划部门的职责是根据顾客订单或者对销售预测和存货需求的分析来决定生产授权。如决定授权生产，即签发预先编号的生产通知单。该部门通常应将发出的所有生产通知单编号并加以记录控制。此外，还需要编制一份材料需求报告，列示所需要的材料和零件及其库存。

2. 发出原材料

仓库部门的责任是根据从生产部门收到的领料单发出原材料。领料单上必须列示所需的材料数量和种类，以及领料部门的名称。领料单可以一料一单，也可以一单多料，通常需一式三联。仓库发料后，以其中一联连同材料交还领料部门，其余两联经仓库登记材料明细账后，送会计部门进行材料收发核算和成本核算。

3. 生产产品

生产部门在收到生产通知单及领取原材料后，便将生产任务分解到每一个生产工人，并将所领取的原材料交给生产工人，据以执行生产任务。生产工人

在完成生产任务后，将完成的产品交生产部门查点，然后转交检验员验收并办理入库手续；或是将所完成的产品移交下一个部门，以进一步加工。

4. 核算产品成本

为了正确地核算产品成本，对在产品进行有效控制，必须建立健全成本会计制度，将生产控制和成本核算有机结合在一起。一方面，生产过程中的各种记录、生产通知单、领料单、计工单、入库单等文件资料都要汇集到会计部门，由会计部门对其进行检查和核对，了解和控制生产过程中存货的实物流转。另一方面，会计部门要设置相应的会计账户，会同有关部门对生产过程中的成本进行核算和控制。成本会计制度可以非常简单，只是在期末记录存货余额；也可以是完善的标准成本制度，它持续地记录所有材料处理、在产品和产成品，并产生对成本差异的分析报告。完善的成本会计制度应该提供原材料转为在产品，在产品转为产成品，以及按成本中心、分批生产任务通知单或生产周期所消耗的材料、人工和间接费用的分配与归集的详细资料。

5. 储存产成品

产成品入库，须由仓库部门先行点验和检查，然后签收。签收后，将实际入库数量通知会计部门。据此，仓库部门确立了本身应承担的责任，并对验收部门的工作进行验证。除此之外，仓库部门还应根据产成品的品质特征分类存放，并填制标签。

6. 发出产成品

产成品的发出须由独立的发运部门进行。装运产成品时必须持有经有关部门核准的发运通知单，并据此编制出库单。出库单至少一式四联，一联交仓库部门；一联发运部门留存；一联送交顾客；一联作为给顾客开发票的依据。

第二节 内部控制测试和交易的实质性测试

一、生产循环内部控制及测试概述

总体上看，生产循环的内部控制包括存货的内部控制、成本会计制度及工薪的内部控制三项内容。有关存货的内部控制及其测试在本书第十一章中已经阐述，本节主要介绍成本会计制度、工薪内部控制及其测试。

表 12-1 列示的是成本会计制度的内部控制目标、关键控制程序、常用控制测试程序及常用的实质性测试程序。

表 12-2 列示的是工薪内部控制目标、关键控制程序、常用控制测试程序及常用的实质性测试程序。

表 12-1 成本会计制度的控制目标、内部控制和测试一览表

| 内部控制目标 | 关键控制程序 | 常用控制测试程序 | 常用实质性测试程序 |
|-----------------------------|---|--|--|
| 生产业务是根据管理当局一般或特定的授权进行的 | 对以下三个关键点,应通过恰当手续,经过特别审批或一般审批: (1) 生产指令的授权批准; (2) 领料单的授权批准; (3) 工资的授权批准 | 检查凭证中是否包括这三个关键点的恰当审批 | 检查生产指令、领料单、工资等是否经过授权 |
| 记录的成本为实际发生的而非虚构的 | 成本的核算是以经过审核的生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表为依据的 | 检查有关成本的记账凭证是否附有生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表,该等原始凭证的顺序编号是否完整 | 对成本进行分析性复核;将成本明细账与生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表相核对 |
| 所有耗费和物化劳动均已反映在成本中 | 生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表均事先编号并已经登记入账 | 检查生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表的顺序编号是否完整 | 对成本进行分析性复核;将生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表与成本明细账相核对 |
| 成本以正确的金额,在恰当的会计期间及时记录于适当的账户 | 采用适当的成本核算方法,并且前后各期一致;采用适当的费用分配方法,并且前后各期一致;采用适当的成本核算流程和账务处理流程;内部核查 | 选取样本测试各种费用的归集和分配以及成本的计算;测试是否按照规定的成本核算流程和账务处理流程进行核算和账务处理 | 对成本进行分析性复核;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;对重大在产品项目进行计价测试 |
| 对存货实施保护措施,保管人员与记录、批准人员相互独立 | 存货保管人员与记录人员职务相分离 | 询问和观察存货和记录的接触以及相应的批准程序 | |
| 账面存货与实际存货定期核对相符 | 定期进行存货盘点 | 询问和观察存货盘点程序 | 对存货进行监盘 |

二、生产循环内部控制测试

(一) 成本会计制度的测试

成本会计制度的测试,包括直接材料成本测试、直接人工成本测试、制造

费用测试和生产成本在当期完工产品与在产品之间分配的测试四项内容。

1. 直接材料成本测试

对采用定额单耗的企业，可选择并获取某一成本报告期若干种具有代表性的产品成本计算单，获取样本的生产指令或产量统计记录及其直接材料单位消耗定额，根据材料明细账或采购业务测试工作底稿中各该直接材料的单位实际成本，计算直接材料的总消耗量和总成本，与该样本的成本计算单中直接材料成本核对，并注意下列事项：生产指令是否经过授权批准；单位消耗定额和材料成本计价方法是否适当，在当年度有何重大变更。

表 12-2 工薪内部控制的控制目标、内部控制和测试一览表

| 内部控制目标 | 关键控制程序 | 常用控制测试程序 | 常用实质性测试程序 |
|-----------------------------|--|---|---|
| 工薪账项均经正确批准 | 对以下五个关键点，应通过恰当手续，经过特别审批或一般审批：批准上工；工作时间，特别是加班时间；工资、薪金或佣金；代扣款项；工资结算表和工资汇总表 | 检查人事档案；检查工时卡的有关核准说明；检查工薪记录中有关内部检查标记；检查人事档案中的授权；检查工薪记录中有关核准的标记 | 将工时卡同工时记录等进行比较 |
| 记录的工薪为实际发生的而非虚构的 | 工时卡经领班核准；用生产记录钟记录工时 | 检查工时卡的核准说明；检查工时卡；复核人事政策、组织结构图 | 对本期工资费用的发生情况进行分析性复核；将有关费用明细账与工资费用分配表、工资汇总表、工资结算表相核对 |
| 所有已发生的工薪支出已记录 | 工资分配表、工资汇总表完整反映已发生的工薪支出 | 检查工资分配表、工资汇总表、工资结算表，并核对员工工资手册、员工手册等 | 对本期工资费用的发生情况进行分析性复核；将工资费用分配表、工资汇总表、工资结算表与有关费用明细账相核对 |
| 工薪以正确的金额，在恰当的会计期间及时记录于适当的账户 | 采用适当的工资费用分配方法，并且前后各期一致；采用适当的账务处理流程 | 选取样本测试工资费用的归集和分配；测试是否按照规定的账务处理流程进行账务处理 | 对本期工资费用进行分析性复核；检查工资的计提是否正确，分配方法是否与上期一致 |
| 人事、考勤、工薪发放、记录之间相互分离 | 人事、考勤、工薪发放、记录等职务相互分离 | 询问和观察各项职责执行情况 | |

对非采用定额单耗的企业，可获取材料费用分配汇总表、材料发出汇总表（或领料单）、材料明细账（或采购业务测试工作底稿）中各该直接材料的单位成本，作如下检查：成本计算单中直接材料成本与材料费用分配汇总表中该产品负担的直接材料费用是否相符，分配的标准是否合理；抽取材料发出汇总表或领料单中若干种直接材料的发出总量和各该种材料的实际单位成本之积，与材料费用分配汇总表中各该种材料费用进行比较，并注意领料单的签发是否经

过授权批准，材料发出汇总表是否经过适当的人员复核，材料单位成本计价方法是否适当，在当年有何重大变更。

对采用标准成本法的企业，获取样本的生产指令或产量统计记录、直接材料单位标准用量、直接材料标准单价及发出材料汇总表或领料单，检查下列事项：根据生产量、直接材料单位标准用量和标准单价计算的标准成本与成本计算单中的直接材料成本核对是否相符；直接材料成本差异的计算与账务处理是否正确，并注意直接材料的标准成本在当年度内有何重大变更。

2. 直接人工成本测试

对采用计时工资制的企业，获取样本的实际工时统计记录、职员分类表和职员工资手册（工资率）及人工费用分配汇总表，作如下检查：成本计算单中直接人工成本与人工费用分配汇总表中该样本的直接人工费用核对是否相符；样本的实际工时统计记录与人工费用分配汇总表中该样本的实际工时核对是否相符；抽取生产部门若干天的工时台账与实际工时统计记录核对是否相符；当没有实际工时统计记录时，则可根据职员分类表及职员工资手册中的工资率，计算复核人工费用分配汇总表中该样本的直接人工费用是否合理。

对采用计件工资制的企业，获取样本的产量统计报告、个人（小组）产量记录和经批准的单位工资标准或计件工资制度，检查下列事项：根据样本的统计产量和单位工资标准计算的人工费用与成本计算单中直接人工成本核对是否相符；抽取若干个直接人工（小组）的产量记录，检查是否被汇总计入产量统计报告。

对采用标准成本法的企业，获取样本的生产指令或产量统计报告、工时统计报告和经批准的单位标准工时、标准工时工资率、直接人工的工资汇总表等资料，检查下列项目：根据产量和单位标准工时计算的标准工时总量与标准工时工资率之积同成本计算单中直接人工成本核对是否相符；直接人工成本差异的计算与账务处理是否正确，并注意直接人工的标准成本在当年内有何重大变更。

3. 制造费用测试

获取样本的制造费用分配汇总表、按项目分列的制造费用明细账、与制造费用分配标准有关的统计报告及其相关原始记录，作如下检查：制造费用分配汇总表中，样本分担的制造费用与成本计算单中的制造费用核对是否相符；制造费用分配汇总表中的合计数与样本所属成本报告期的制造费用明细账总计数核对是否相符；制造费用分配汇总表选择的分配标准（机器工时数、直接人工工资、直接人工工时数、产量等等）与相关的统计报告或原始记录核对是否相符，并对费用分配标准的合理性做出评估；如企业采用预计费用分配率分配制造费用，则应针对制造费用分配过多或过少的差额，检查其是否作了适当的账务处理；如果企业采用标准成本法，则应检查样本中标准制造费用的确定是否合理，计入成本计算单的数额是否正确，制造费用差异的计算与账务处理是否正确，并注意标准制造费用在当年度内有何重大变更。

4. 生产成本在当期完工产品与在产品之间分配的测试

检查成本计算单中在产品数量与生产统计报告或在产品盘存表中的数量是否一致；检查在产品约当产量计算或其他分配标准是否合理；计算复核样本的总成本和单位成本，最终对当年采用的成本会计制度做出评价。

(二) 工薪内部控制的测试

在测试工薪内部控制时，首先，应选择若干月份工资汇总表，做出如下检查：计算复核每一月份工资汇总表；检查每一份工资汇总表是否业经授权批准；检查应付工资总额与人工费用分配汇总表中合计数是否相符；检查其代扣款项的账务处理是否正确；检查实发工资总额与银行付款凭单及银行存款对账单是否相符，并正确过入相关账户。其次，从工资单中选取若干个样本（应包括各种不同类型人员），作如下检查：检查员工工资卡或人事档案，确保工资发放有依据；检查员工工资率及实发工资额的计算；检查实际工时统计记录（或产量统计报告）与员工个人钟点卡（或产量记录）是否相符；检查员工加班加点记录与主管人员签证的月度加班费汇总表是否相符；检查员工扣款依据是否正确；检查员工的工资签收证明；实地抽查部分员工，证明其确在本公司工作，如已离开本公司，需管理当局证实。

三、交易的实质性测试

生产循环有关交易的实质性测试程序举例如表 12-1 和表 12-2 所示。可以看出，该循环有关交易实质性测试的重点是有关成本的测试、分析性复核的运用、存货的监盘以及存货计价的测试。这些测试在以下的几节中我们将详细介绍，这里就不再阐述。

以下几节中，我们分别介绍存货成本审计、分析性复核、存货的监盘、存货计价审计和截止测试、应付工资的审计及其他相关账户的审计等内容。应该说，在生产循环账户余额测试中，存货的实质性测试占有重要位置。这是因为，存货是资产负债表中的主要项目，往往也是流动资产中的最大项目。而且存货流动性强、周转快，受市场因素和生产计划的影响很大，在各年度之间往往不平衡，对各年度末的资产和各年度的损益有很大的影响。在会计核算上，存货对应的会计账项很多，存货项目的真实性与正确性，直接影响到其他会计账项。而在存货的实质性测试中，往往对注册会计师的专业素质和相关业务知识要求较高，所耗用的审计工时较多，使用的审计程序较复杂。

第三节 存货成本审计

存货成本审计包括直接材料成本的审计、直接人工成本的审计、制造费用的审计和主营业务成本的审计等内容。

一、直接材料成本的审计

直接材料成本的审计一般应从审阅材料和生产成本明细账入手,抽查有关的费用凭证,验证企业产品直接耗用材料的数量、计价和材料费用分配是否真实、合理。其主要内容包括:

1. 抽查产品成本计算单,检查直接材料成本的计算是否正确,材料费用的分配标准与计算方法是否合理和适当,是否与材料费用分配汇总表中该产品分摊的直接材料费用相符。

2. 检查直接材料耗用数量的真实性,有无将非生产用材料计入直接材料费用。

3. 分析比较同一产品前后各年度的直接材料成本,如有重大波动应查明原因。

4. 抽查材料发出及领用的原始凭证,检查领料单的签发是否经过授权,材料发出汇总表是否经过适当的人员复核,材料单位成本计价方法是否适当,是否正确及时入账。

5. 对采用定额成本或标准成本的企业,应检查直接材料成本差异的计算、分配与会计处理是否正确,并查明直接材料的定额成本、标准成本在本年度内有无重大变更。

二、直接人工成本的审计

直接人工成本审计的内容主要包括:

1. 抽查产品成本计算单,检查直接人工成本的计算是否正确,人工费用的分配标准与计算方法是否合理和适当,是否与人工费用分配汇总表中该产品分摊的直接人工费用相符。

2. 将本年度直接人工成本与前期进行比较,查明其异常波动的原因。

3. 分析比较本年度各个月份的人工费用发生额,如有异常波动,应查明原因。

4. 结合应付工资的检查,抽查人工费用会计记录及会计处理是否正确。

5. 对采用标准成本法的企业,应抽查直接人工成本差异的计算、分配与会计处理是否正确,并查明直接人工的标准成本在本年度内有无重大变更。

三、制造费用的审计

制造费用是企业为生产产品或提供劳务而发生的间接费用,即生产单位为组织和管理生产而发生的费用,包括分厂和车间管理人员的工资、提取的职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、取暖费、租赁费、机物料消耗、低值易耗品摊销、劳动保护费、保险费、设计制图费、实验检验费、季节性和修理期间的停工损失以及其他制造费用。

制造费用审计的基本要点包括:

1. 获取或编制制造费用汇总表,并与明细账、总账核对相符,抽查制造

费用中的重大数额项目及例外项目是否合理。

2. 审阅制造费用明细账，检查其核算内容及范围是否正确，并应注意是否存在异常会计事项，如有，则应追查至记账凭证及原始凭证，重点查明企业有无将不应列入成本费用的支出（如投资支出、被没收的财物、支付的罚款、违约金、技术改造支出等）计入制造费用。

3. 必要时，对制造费用实施截止测试，即检查资产负债表日前后若干天的制造费用明细账及其凭证，确定有无跨期入账的情况。

4. 检查制造费用的分配是否合理。重点查明制造费用的分配方法是否符合企业自身的生产技术条件，是否体现受益原则，分配方法一经确定，是否在相当时期内保持稳定，有无随意变更的情况；分配率和分配额的计算是否正确，有无以人为估计数代替分配数的情况。对按预定分配率分配费用的企业，还应查明计划与实际差异是否及时调整。

5. 对于采用标准成本法的企业，应抽查标准制造费用的确定是否合理，计入成本计算单的数额是否正确，制造费用的计算、分配与会计处理是否正确，并查明标准制造费用在本年度内有无重大变动。

四、主营业务成本的审计

主营业务成本是指企业对外销售商品、产品，对外提供劳务等发生的实际成本。它是由期初库存产品成本加上本期入库产品成本，再减去期末库存产品成本求得的。对主营业务成本的审计，应通过审阅主营业务收入明细账、产成品明细账等记录并核对有关的原始凭证和记账凭证进行。其基本要点包括：

1. 获取或编制主营业务成本明细表，与明细账和总账核对相符。

2. 编制生产成本及销售成本倒轧表（如表 12-3 所示），与总账核对相符。

表 12-3 生产成本及销售成本倒轧表

| 项 目 | 未审数 | 调整或重分类金额借(贷) | 审定数 |
|-----------|-----|--------------|-----|
| 原材料期初余额 | | | |
| 加：本期购进 | | | |
| 减：原材料期末余额 | | | |
| 其他发出额 | | | |
| 直接材料成本 | | | |
| 加：直接人工成本 | | | |
| 制造费用 | | | |
| 生产成本 | | | |
| 加：在产品期初余额 | | | |
| 减：在产品期末余额 | | | |
| 产品生产成本 | | | |
| 加：产成品期初余额 | | | |
| 减：产成品期末余额 | | | |
| 销售成本 | | | |

3. 分析比较本年度与上年度主营业务成本总额, 以及本年度各月份的主营业务成本金额, 如有重大波动和异常情况, 应查明原因。

4. 结合生产成本的审计, 抽查销售成本结转数额的正确性, 并检查其是否与销售收入配比。

5. 检查主营业务成本账户中重大调整事项(如销售退回等)是否有其充分理由。

6. 确定主营业务成本在利润表中是否已恰当披露。

第四节 分析性复核

分析性复核在生产循环审计中占有重要的地位。注册会计师在生产循环审计过程中往往需大量运用分析性复核来获取审计证据, 并协助形成恰当的审计结论。在生产循环审计中通常运用的分析性复核方法主要是简单比较法和比率分析法两种。

一、简单比较法

在生产循环的分析性复核中, 注册会计师通常进行的简单比较包括:

1. 比较前后各期及本年度各个月份存货余额及其构成, 以确定期末存货余额及其构成的总体合理性。

2. 比较前后各期待摊费用、预提费用, 以评价其总体合理性。

3. 对每月存货成本差异率进行比较, 以确定是否存在调节成本的现象。

4. 比较前后各期及本年度内各个月份生产成本总额及单位生产成本, 以确定本期生产成本的总体合理性。

5. 比较前后各期及本年度内各个月份制造费用总额及其构成, 以评价制造费用及其构成的总体合理性。

6. 比较前后各期及本年度内各个月份工资费用的发生额, 以确定工资费用的合理性。

7. 比较前后各期及本年度内各个月份主营业务成本总额及单位销售成本, 以确定主营业务成本的总体合理性。

8. 比较前后各期及本年度内各个月份直接材料成本, 以评价直接材料成本的总体合理性。

9. 将存货余额与现有的订单、资产负债表日后各期的销售额和下一年度的预测销售额进行比较, 以评估存货滞销和跌价的可能性。

10. 将存货跌价损失准备与本年度存货处理损失的金额相比较, 判断被审计单位是否计提足额的跌价损失准备。

11. 将与关联企业发生存货交易的频率、规模、价格和账款结算条件, 与非关联企业对比, 判断被审计单位是否利用与关联企业的存货交易虚构业务交

易、调节利润。

表 12-4 列示的是对某一企业本年度与上年度制造费用各构成项目的对比分析。从表中可以看出,除工资和上年度保持一致外,其余项目(除修理费和水电费外)均呈一定幅度增长。经分析,其原因主要是本年度业务增长,各项费用相应提高所致,特别是新增一条流水线,固定资产折旧费用大幅提高。基于此,注册会计师可以对该企业的制造费用予以确认。

表 12-4 制造费用各项目分析 单位:元

| 项 目 | 本年数 | 所占比例 | 上年数 | 增减比例 |
|-----|------------|--------|-----------|----------|
| 工 资 | 50 000.00 | 43.98% | 50 000.00 | — |
| 房租费 | 8 400.00 | 7.39% | 7 000.00 | 20% |
| 折旧费 | 36 996.69 | 32.54% | 15 574.00 | 37.55% |
| 修理费 | 4 813.00 | 4.23% | 12 904.00 | (62.70%) |
| 水电费 | 13 479.71 | 11.86% | 13 749.60 | (1.96%) |
| 合 计 | 113 689.40 | 100% | 99 227.60 | 14.57% |

二、比率分析法

在生产循环的分析性复核中,注册会计师通常运用的比率主要是存货周转率和毛利率。

1. 存货周转率

存货周转率是用以衡量销售能力和存货是否积压的指标。其计算公式为:

$$\text{存货周转率} = (\text{主营业务成本} / \text{平均存货}) \times 100\%$$

利用存货周转率进行纵向比较或与其他同行企业进行横向比较时,要求存货计价持续一致。存货周转率的波动可能意味着被审计单位存在以下情况:

(1) 有意或无意地减少存货储备;(2) 存货管理或控制程序发生变动;(3) 存货成本项目发生变动;(4) 存货核算方法发生变动;(5) 存货跌价准备计提基础或冲销政策发生变动;(6) 销售额发生大幅度变动。

2. 毛利率

毛利率是反映盈利能力的主要指标,用以衡量成本控制及销售价格的变化。其计算公式为:

$$\text{毛利率} = (\text{主营业务收入} - \text{主营业务成本}) / \text{主营业务收入} \times 100\%$$

毛利率的波动可能意味着被审计单位存在以下情况:(1) 销售价格发生变动;(2) 销售产品总体结构发生变动;(3) 单位产品成本发生变动;(4) 固定制造费用比重较大时销售数量发生变动。

第五节 存货的监盘

一、存货监盘的定义和作用

存货监盘，是指注册会计师现场监督被审计单位存货的盘点，并进行适当的抽查。根据《企业会计准则——存货》的规定，存货是指企业在正常生产经营过程中持有以备出售的产成品或商品，或者为了出售仍然处在生产过程中的在产品，或者将在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。根据《独立审计具体准则第5号——审计证据》第十八条第一款的规定，监盘是注册会计师现场监督被审计单位各种实物资产及现金、有价证券等的盘点，并进行适当的抽查。相应地，存货监盘有两层含义，一是注册会计师现场监督被审计单位存货的盘点，二是注册会计师根据需要进行适当的抽查。

在通常情况下，存货对企业经营特点的反映能力强于其他资产项目。存货不仅对于生产制造业、批发业和零售行业十分重要，对于服务行业也具有重要性。一般地，存货的重大错报对于流动资产、营运资本、总资产、销售成本、毛利以及净利润都会产生直接的影响。存货的重大错报对于其他某些项目，例如利润分配和所得税，也具有间接影响。审计中许多复杂和重大的问题都与存货有关。存货、产品生产和销售成本构成了会计、审计、乃至企业管理中最为普遍、重要和复杂的问题。

在20世纪30年代末以前，存货审计工作通常仅限于审查会计记录。当时的准则并不要求对存货进行观察、实物监盘或实际接触，注册会计师并不承担证实存货实际存在的责任，并声称他们并无资格对被审计单位如此庞杂的存货进行确认与计量。直到美国出现了麦克森·罗宾斯（Mckesson & Robbins）公司调查案，这种情形才发生了改变。在1939年美国证券交易委员会（SEC）的听证会上，在纽约证券交易所上市的麦克森·罗宾斯公司已审计的会计报表虚增了1900万美元的资产——约占资产总额的25%，其中虚增存货约为1000万美元。受该案件的影响，注册会计师职业界不得不考虑承担证实存货存在的责任，否则将被视为并未尽到保护会计报表使用者的职责。因此，职业界规定注册会计师在绝大多数情况下必须亲自观察存货盘点过程。当然，在某些情况下，如果商品存储于公共仓库或注册会计师无法参加监盘，注册会计师必须执行充分的函证或其他程序。

注册会计师对存货审计的目标是获取充分、适当的审计证据，以便确证被审计单位管理当局对会计报表的有关认定。与存在、完整性和所有权相关的审计目标是获取证据以确证被审计单位记录的所有存货确实存在，并属于被审计单位的合法财产，同时也已经反映了被审计单位拥有全部存货。存货监盘作为一项核心的审计程序，通常可同时实现上述多项审计目标。

二、存货监盘计划

(一) 制定存货监盘计划的基本要求

注册会计师应当根据被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况，在评价被审计单位存货盘点计划的基础上，编制存货监盘计划，对存货监盘作出合理安排。

有效的存货监盘需要制定周密、细致的计划。为了避免误解并有助于有效地实施存货监盘，注册会计师通常需要与被审计单位就存货监盘等问题达成一致意见。因此，注册会计师首先应当充分了解被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况，并考虑获取、审阅和评价被审计单位的预定盘点程序。存货存在与完整性的认定具有高水平的固有风险，而且注册会计师通常只有一次机会通过存货的实地监盘对有关认定作出评价。根据计划过程所搜集到的信息，注册会计师可确定参与监盘的地点以及存货监盘的程序。存货监盘程序主要包括控制测试与实质性测试两种方式。注册会计师需要确定存货监盘程序以控制测试为主还是实质性测试为主，哪种方式更加有效。如果只有少数项目构成了存货的主要部分，注册会计师以实质性测试为主的审计方式获取与存在认定相关的证据更为有效。在这种情况下，对于单位价值较高的存货项目，应实施百分之百的实质性测试，而对于其他存货则可视情况进行抽查。在大多数审计业务中，注册会计师会发现以控制测试为主的审计方式更加有效。如果注册会计师采用以控制测试为主的审计方式，并准备信赖被审计单位存货盘点的控制措施与程序，那么，绝大部分的审计程序将限于询问、观察以及抽查。

(二) 制定存货监盘计划应实施的工作

在编制存货监盘计划时，注册会计师应当实施以下工作：(1) 了解存货的内容、性质、各存货项目的重要程度及存放场所；(2) 了解存货会计系统及其他相关的内部控制；(3) 评估与存货相关的固有风险、控制风险和检查风险及重要性；(4) 查阅以前年度的存货监盘工作底稿；(5) 考虑实地察看存货的存放场所，特别是金额较大或性质特殊的存货；(6) 考虑是否需要利用专家的工作或其他注册会计师的工作；(7) 复核或与管理当局讨论其存货盘点计划。

1. 针对存货项目的重要程度，需要考虑：(1) 存货、净利润与其他资产的相对金额与内在联系；(2) 各类存货（原材料、在产品和产成品）的相对金额；(3) 存放于各地点存货的相对金额。考虑并评价存货项目的重要程度直接关系到注册会计师投入的审计资源。

2. 与存货相关的内部控制。注册会计师应当了解存货会计系统及其他相关的内部控制。存货的内部控制几乎涉及到企业产品的所有生产与销售环节——包括采购、验收入库、仓储、领用、加工（生产）、运输等方面。

(1) 采购。采购的总体目标是所有交易都已获得了适当的授权与批准。使用购货订单是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是使用预先编号、采购价格已确定、并获得批准的购货订单，并且存在定期清点核算的程

序。

(2) 验收。存货验收的总体目标是所有收到的货物都已得到记录。使用验收报告单是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是由一个独立设置的部门负责验收货物,该独立设置的部门具有存货实物验收、确定所记录的存货数量、编制验收报告、将验收报告传送至会计核算部门以及运送货物至仓库等一系列职能。

(3) 存储。存储的总体目标是确保与存货的接触必须得到管理当局批准。使用围障是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是使用复杂的保安措施以保护存货免受意外损毁或盗窃,并设置适当的存储设施以保护存货免受意外损毁或破坏。

(4) 领用。存货领用的总体目标是所有存货的领用均应得到批准。使用部门存货领用申请单是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是对存货领用申请单进行清点核算。

(5) 加工(生产)。加工(生产)的总体目标是对所有的生产过程做出适当的记录。使用生产报告是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是使用产品质量缺陷报告和零废物件报告。

(6) 装运。装运的总体目标是所有的装运都得到了记录。使用装运文件是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是由销售部门做出装运指令,使用预先编号的装运单以便定期清点核算,并由此形成日后开具收款账单的依据。

3. 存货的审计风险。

(1) 固有风险。存货通常具有高水平的固有风险,影响固有风险的因素具体包括:存货的数量和种类、成本归集的难易程度、运输的便捷程度、废旧过时的速度或易损坏程度、遭受失窃的难易程度。由于制造过程和成本归集制度的性质差异,生产制造企业的存货与其他企业(例如一家批发企业)的存货相比往往具有更高的固有风险,对于注册会计师的审计工作而言则更具复杂性。外部因素也会对固有风险产生影响。例如,技术上的进步可能导致某些产品过时,从而导致存货价值更容易发生高估。以下是可能增加审计复杂性与固有风险的若干情况:

长期的制造过程。与长期制造过程(例如飞机制造和酒饮料酿制过程)相关的审计重点包括对递延成本、预期发生成本以及可能受到未来市场波动或损毁影响的当期损益情况。

固定价格合约。重大审计问题涉及预期发生成本的不确定性。

商品存货。计价是一个重要的审计问题,因为商品极易受到市场波动影响。许多企业都试图针对未来的价格变动进行套头交易,以便降低有关风险。

服装与其他时装相关行业。由于服装产品的消费者对服装风格或颜色的偏好易于发生变化,因此潜在的存货过时情况是重要的审计问题。

鲜活、易腐商品存货。因为物质特性和短暂的保质期,此类存货的腐坏风险很高。

具有高科技含量的存货。由于技术进步，此类存货易于过时。

单位价值高昂的存货。例如，珠宝存货的固有风险通常高于铁制纽扣之类存货的固有风险。

(2) 控制风险。在考虑了固有风险之后，注册会计师需要对控制风险做出评价。如果由个人兼任了不相容的职务，通常控制风险就会增加。

(3) 检查风险。注册会计师应当对固有风险和控制风险进行综合评估，并据以作为检查风险的评估基础。

(4) 重要性水平。根据对存货审计风险的评估结果，注册会计师应当合理确定存货审计的重要性水平。

4. 审阅以前年度的工作底稿。通常，注册会计师需要审阅以前年度的工作底稿，以便了解被审计单位的存货情况、存货盘点程序以及其他在以前年度存货审计中遇到的重大问题。存货盘点的时间安排、识别周转缓慢的存货、存货的截止确认、盘点小组人员的确定以及存货的多处存放等，注册会计师均应对此充分关注。

5. 考虑实地察看存货的存放场所。注册会计师可以考虑实地查看被审计单位的存货存放场所，这有助于注册会计师熟悉在库存货及其组织管理方式，也有助于注册会计师在盘点工作开始之前发现潜在问题，例如难以盘点的存货、周转缓慢的存货、过时存货、残次品以及代销存货。

注册会计师应特别关注所有的存货存放地点，以防止被审计单位或自己发生任何遗漏。注册会计师应当对存放大额存货的每一个地点加以关注。对多处存放存货的情况，注册会计师应当考虑被审计单位的内部控制措施和盘点惯例，评价审计风险以及除存货监盘外的其他替代程序的可行性，从而确定需要参与盘点的范围。例如，注册会计师通常不会参与零售连锁商店每一家分店的实地盘点，因为连锁商店的数目可能有成百上千。注册会计师通常会选定一定数目的商店进行监盘，并使用替代程序，例如分析性程序以及利用内部审计人员的工作，以便对其他商店存货余额的准确性做出评价。

6. 利用专家的工作。注册会计师应当考虑是否存在对注册会计师专业知识提出较高要求或需要利用专家工作的存货项目。在确定资产数量或资产实物状况时（例如矿石堆）或在收集特殊类别存货的审计证据时（特殊存货例如艺术品、稀有玉石、房地产、电子器件、工程设计等），注册会计师可以考虑利用专家的工作。

当在产品存货金额重大时，注册会计师可能面临如何评估完工程度的问题。首先，注册会计师应当了解被审计单位的盘点程序。如果有关存货项目的完工程度未明确列出，注册会计师应当考虑采用其他有助于评定完工程度的措施，如获取零部件明细清单、标准成本表以及作业成本表等，与工厂的有关人员进行讨论，并运用职业判断。注册会计师也可根据存货生产过程中的复杂程度考虑利用专家的工作。

7. 复核或与管理当局讨论其存货盘点计划。注册会计师应当考虑复核或与被审计单位管理当局讨论其存货盘点计划、以前年度存货审计中存在的问

题，以及当期存货审计事项。

在复核或与管理当局讨论其存货盘点计划时，注册会计师应当考虑以下主要因素，以评价其能否合理地确定存货的数量和状况：（1）盘点的时间安排；（2）存货盘点范围和场所的确定；（3）盘点人员的分工及胜任能力；（4）盘点前的会议及任务布置；（5）存货的整理和排列，毁损、陈旧、过时、残次及所有权不属于被审计单位的存货的区分；（6）存货的计量工具和计量方法；（7）在产品完工程度的确定方法；（8）存放在外单位的存货的盘点安排；（9）存货收发截止的控制；（10）盘点期间存货移动的控制；（11）盘点表单的设计、使用与控制；（12）盘点结果的汇总及盘盈盘亏的分析、调查与处理。

三、存货监盘程序

（一）观察程序

在被审计单位盘点存货前，注册会计师应当观察盘点现场，确定应纳入盘点范围的存货是否已经适当整理和排列，并附有盘点标识，防止遗漏或重复盘点。对未纳入盘点范围的存货，注册会计师应当查明未纳入的原因。

对所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师应当取得其规格、数量等有关资料，确定是否已分别存放、标明，且未被纳入盘点范围。对于被审计单位持有的受托代存存货，注册会计师应视情况确定并执行有关的补充程序。此外，注册会计师还应当向受托代存存货的所有权人确证受托代存的存货属于所有权人，尤其在无法立即识别存货归属的情况下。

注册会计师在实施存货监盘过程中，应当跟随被审计单位安排的存货盘点人员，注意观察被审计单位事先制定的存货盘点计划是否得到了贯彻执行，盘点人员是否准确无误地记录了被盘点存货的数量和状况。

（二）抽查程序

注册会计师应当进行适当抽查，将抽查结果与被审计单位盘点记录相核对，并形成相应记录。抽查的目的既可以是确证被审计单位的盘点计划得到适当的执行（控制测试），也可以是为了证实被审计单位的存货实物总额（实质性测试）。如果观察程序能够表明被审计单位的组织管理得当，并存在充分有效的盘点、监督以及复核程序，那么注册会计师可决定减少所需抽查的存货项目。当采用实质性测试时，注册会计师实施抽查的范围取决于存货的性质或样本选择方法。如果对价值较高的存货项目实施抽查程序，那么即使注册会计师主要采用的是控制测试，也能通过该实质性测试获得进一步的确证。注册会计师应考虑根据被审计单位的盘点记录选取抽查项目。

抽查的范围通常包括所有盘点工作小组的盘点内容以及难以盘点或隐蔽性较强的存货。如果注册会计师对被审计单位的有关程序不满意，或者注册会计师未能观察到相当比重的存货盘点项目，注册会计师应当实施实质性的盘点程序。需要特别说明的是，注册会计师应尽可能地避免被审计单位了解自己将抽取测试的存货项目。

在抽查时，注册会计师应当从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，

以测试盘点记录的准确性；注册会计师还应当从存货实物中选取项目追查至存货盘点记录，以测试存货盘点记录的完整性。如果注册会计师在实施抽查程序时发现了差异，很可能表明被审计单位的存货盘点记录在准确性或完整性方面存在错误。由于抽查的内容通常仅仅是存货盘点中的一小部分，所以在抽查中发现的错误很可能意味着在被审计单位的存货盘点中还存在着其他错误。一方面，注册会计师应当查明原因，并及时提请被审计单位更正。另一方面，被审计单位仅仅改正已发现的错误是不够的，注册会计师应当考虑错误的潜在范围和重大程度，在可能的情况下，增加抽查范围以减少错误的发生。注册会计师还可要求被审计单位重新进行盘点。重新盘点的范围可限制在某一特殊领域或特定盘点小组。

（三）需要特别关注的情况

注册会计师应当特别关注存货的移动情况，防止遗漏或重复盘点。注册会计师在实施存货监盘程序时应当关注存货的移动情况，并确定（例如通过实施必要的截止测试程序）被审计单位是否已经设置了相应程序，以便在适当的期间内对存货作出了准确记录。

注册会计师应当特别关注存货的状况，观察被审计单位是否已经恰当地区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。存货的状况是被审计单位管理当局对存货计价认定的一部分，注册会计师在存货监盘过程中应当特别关注存货的状况，了解并观察被审计单位是否识别出所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。注册会计师还应当把所有毁损、陈旧、过时及残次存货的详细情况记录下来，以便事后追查以及编制存货跌价准备明细表。

注册会计师应当获取盘点日前后存货收发及移动的凭证，检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。注册会计师在对期末存货进行截止测试时，通常应当关注：（1）所有在截止日期以前入库的存货项目均已包括在盘点范围内并已反映在账簿之中，且任何在截止日期以后入库的存货项目均未包括在盘点范围内，也未反映在账簿记录之中；（2）所有在截止日期以前装运出库的存货项目均未包括在盘点范围内且未反映在账簿之中，任何在截止日期以后装运出库的存货项目均已包括在盘点范围内，并已反映在账簿之中；（3）所有已确认为销售、但尚未装运出库的商品均未包括在盘点范围内且未反映在账簿之中；（4）所有已记录为购货、但尚未入库的存货均已包括在盘点范围内并已反映在账簿之中；（5）在途存货和被审计单位直接向其顾客发运的存货均已得到了适当的会计处理。

在存货监盘过程中，注册会计师应当获取存货验收入库、装运出库以及内部转移截止等信息，以便将来追查至被审计单位的会计记录。注册会计师通常可观察存货的验收入库地点和装运出库地点以执行截止测试。当被审计单位在存货入库和装运过程中均采用连续编号的凭证时，注册会计师应当关注截止日期前的最后编号以及未使用的编号凭证。如果被审计单位没有使用连续编号的凭证，注册会计师应当列出截止日期以前的最后几笔装运和入库记录。如果被审计单位使用运货车箱或拖车进行存储、运输或验收入库，注册会计师应当详

细列出存货场地上满载和空载的车箱或拖车，并记录各自的存货状况。

(四) 存货监盘结束时的工作

在被审计单位存货盘点结束前，注册会计师应当：(1) 再次观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点；(2) 取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号，查明已发放的表单是否均已收回，并与存货盘点的汇总记录进行核对。注册会计师应当根据自己在存货监盘过程中获取的信息对被审计单位最终的存货盘点结果汇总记录进行复核，并评估其是否正确地反映了实际盘点结果。

如果存货盘点日不是资产负债表日，注册会计师应当实施适当的审计程序，确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已作正确的记录。在很多情况下，存货盘点日并不是资产负债表日，而有可能是在资产负债表日之后或之前甚至是在不同日期进行（例如循环盘点的情况）。在各种情况下，注册会计师应当根据各种情况的特点实施程度不同的审计程序，以便确定被审计单位对于盘点日与资产负债表日之间的存货变动情况是否已作出了正确的记录。

如果被审计单位采用永续盘存制核算存货，注册会计师应当关注永续盘存制下的期末存货记录与存货盘点结果之间是否一致。如果这两者之间存在重大差异，注册会计师应当通过追加审计程序查明原因，并检查永续盘存记录是否已作出了适当调整。如果认为被审计单位的盘点方式及其结果无效，注册会计师应当提请被审计单位重新盘点。

四、特殊情况的处理

(一) 由于存货的性质和位置而无法实施监盘程序

如果由于被审计单位存货的性质或位置等原因导致无法实施存货监盘，注册会计师应当考虑能否实施替代审计程序，获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据。注册会计师实施的替代审计程序主要包括：(1) 检查进货交易凭证或生产记录以及其他相关资料；(2) 检查资产负债表日后发生的销货交易凭证；(3) 向顾客或供应商函证。

1. 存货的特殊性质。由于被审计单位存货的性质而可能导致注册会计师无法实施存货监盘，这种情况包括但不限于：(1) 存货涉及保密问题，例如商品在生产过程中需要利用特殊配方或制造工艺，或者涉及了机密的政府合同；(2) 存货系危害性物质，例如放射性化学物品或气体。

对于具有特殊性质的存货审计，通常需要存在值得信赖的内部控制。注册会计师应当审阅购货、生产和销售记录以获取必要的审计证据，通常情况下还可向能够接触到相关存货项目的第三方检查人员做出询证。此外，注册会计师还可以实施其他替代审计程序，例如，对于危害性存货物质，如果被审计单位对其生产、使用和处置存在正式报告，注册会计师可通过追查至有关报告的方式确定此类危害性物质是否存在。

2. 存货的特殊位置。由于被审计单位存货的位置而可能导致注册会计师无法实施存货监盘，一种比较典型的情况是在途存货。由于此类项目通常仅占

存货中的一小部分，所以一般情况下可通过审查相关凭证加以查验。对于储放在独立于被审计单位的仓库中的存货，可通过询证方式审查。

(二) 因不可预见的因素导致无法在预定日期实施存货监盘或接受委托时被审计单位的期末存货盘点已经完成

如果因不可预见的因素导致无法在预定日期实施存货监盘或接受委托时被审计单位的期末存货盘点已经完成，注册会计师应当评估存货内部控制的有效性，对存货进行适当抽查或提请被审计单位另择日期重新盘点，同时测试在该期间发生的存货交易，以获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据。

1. 不可预见的因素。由于某些不可预见的因素，而可能导致注册会计师无法在预定日期实施存货监盘，有两种比较典型的情况：(1) 注册会计师无法亲临现场，即由于无法到达存货储放地点而无法参与被审计单位的存货盘点；(2) 气候因素，即由于恶劣的天气而导致注册会计师无法参与盘点；或是由于天气而无法观察存货（例如木材被积雪覆盖）。

对于上述情况，如果被审计单位存在良好的内部控制，注册会计师可以考虑改变存货监盘日期，并对预定盘点日与改变后的存货监盘日之间发生的交易进行测试。对于无法亲临现场的情况，注册会计师可考虑选派其他人员实施存货监盘。

2. 接受委托时被审计单位的期末存货盘点已经完成。如果接受委托时被审计单位的期末存货盘点已经完成，注册会计师应当评估存货内部控制的有效性，对存货进行适当抽查或提请被审计单位另择日期重新盘点，同时测试抽查日或重新盘点日与资产负债表日之间发生的存货交易。

(三) 委托其他单位保管或已作质押的存货

对被审计单位委托其他单位保管的或已作质押的存货，注册会计师应当向保管人或债权人函证。如果此类存货的金额占流动资产或总资产的比例较大，注册会计师还应当考虑实施存货监盘或利用其他注册会计师的工作。

如果被审计单位将存货存放于其他单位，注册会计师通常需要向该单位获取委托代管存货的书面确认函。如果存货已被质押，注册会计师应当向债权人询证与被质押存货有关的内容。对于此类存货，被审计单位可能设置（或未设置）可与第三方询证函相比较的独立会计记录。如果此类存货比较重要，注册会计师可考虑与被审计单位讨论其对委托代管存货或已作质押存货的控制程序，必要时对此类存货实施监盘程序。

(四) 首次接受委托的情况

当注册会计师首次接受委托未能对上期期末存货实施监盘，且该存货对本期会计报表存在重大影响时，如果已获取有关本期期末存货余额的充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施以下一项或多项审计程序，以获取有关本期期初存货余额的充分、适当的审计证据：(1) 查阅前任注册会计师工作底稿；(2) 审阅上期存货盘点记录及文件；(3) 抽查上期存货交易记录；(4) 运用毛利百分比法等进行分析。

表 12-5 列示了特殊类型存货的盘点方法。

表 12-5 特殊类型存货的盘点方法

| 存货类型 | 盘点程序与潜在问题 | 可供实施的审计程序 |
|---|---|---|
| 木材、钢线圈、管子 | 通常无标签,但在盘点时会做上标记或用粉笔标识 可能存在的问题是确定存货的数量或等级 | 对标识做出复核 可利用专家或被审计单位企业内有经验的人员 |
| 堆积型存货(例如糖、煤、钢废料) | 通常既无标签也不做标记 在估计存货数量时存在困难 | 可运用工程估测、几何计算、高空调研,并信赖详细的存货记录 如果堆场中的存货堆不高,可进行实地盘点,或通过旋转存货堆加以估计 |
| 使用磅秤测量的存货项目 | 在估计存货数量时存在困难 | 在盘点前和盘点过程中均应检验磅秤的精确度,并留意磅秤的位置移动与重新调校程序 将检查和重新称量程序相结合 检查重量尺度的换算问题 |
| 散装物品(例如贮存存货、使用桶、箱、罐、槽等容器储存的液、气体、谷类粮食、流体存货等) | 在盘点时通常无法加以识别和确定 在估计存货数量时存在困难 在确定存货质量时存在困难 | 使用容器进行盘点或通过预先编号的清单列表加以确定 使用浸蘸、测量棒、工程报告以及永续存货记录 选择样品进行化验与分析,或利用专家的工作 |
| 贵金属、石器、艺术品与收藏品 | 在存货辨认与质量确定方面存在困难 | 选择样品进行化验与分析,或利用专家的工作 |
| 纸浆用木材、牲畜 | 在存货辨认与数量确定方面存在困难 可能无法对此类存货的移动实施控制 | 通过高空摄影证实其存在性,并提供不同时点的比较,信赖永续存货记录 |

第六节 存货计价审计和截止测试

一、存货计价审计

监盘程序只能对存货的结存数量予以确认。为验证会计报表上存货余额的真实性,还必须对存货的计价进行审计。存货计价审计表如表 12-6 所示。

1. 样本的选择

计价审计的样本,应从存货数量已经盘点、单价和总金额已经记入存货汇总表中的结存存货中选择。选择样本时应着重选择结存余额较大且价格变化比较频繁的项目,同时考虑所选样本的代表性。抽样方法一般采用分层抽样法,抽

且在可预见的未来无回升的希望；(2) 企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格；(3) 企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其账面成本；(4) 因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌；(5) 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

二、存货截止测试

所谓存货截止测试，就是检查截至12月31日止，购入并已包括在12月31日存货盘点范围内的存货。在会计上，就是检查存货及其对应的会计科目是否一并记入当年会计报表内。存货正确截止的关键在于存货实物纳入盘点范围的时间与存货引起的借贷双方会计科目的入账时间都处于同一会计期间。如果当年12月31日购入货物，并已包括在当年12月31日的实物盘点范围内，而购货发票是次年1月2日才收到，并已记入次年1月份账内，当年12月份账上并无进货和对应的负债记录，这就少记了存货和应付账款；相反，如果在当年12月31日就收到一张购货发票，并记入当年12月份账内，而这张发票所对应的存货实物却在次年1月2日才收到，未包括在当年年底的盘点范围内，这样就有可能虚减本年的利润。

按照存货正确截止的基本要求，若未将年终在途货物列入当年存货盘点范围内，只要相应的负债亦同时记入次年账内，对会计报表的影响就并不重要。

存货截止审计的主要方法是抽查存货盘点日期前后的购货发票与验收报告（或入库单），档案中的每张发票均附有验收报告（或入库单）。12月底入账的发票如果附有12月31日或之前的验收报告（或入库单），则货物肯定已经入库，并包括在本年的实地盘点存货范围内；如果验收报告日期为1月份的日期，则货物不会列入年底实地盘点存货范围内；反之，如果仅有验收报告（或入库单）而并无购货发票，则应认真审核每一验收报告单上面是否加盖暂估人库印章，并以暂估价记入当年存货账内，待次年年初以红字冲销。

存货截止审计的另一种方法是审阅验收部门的业务记录，凡是接近年底（包括次年年初）购入的货物，必须查明其相对应的购货发票是否在同期入账，对于未收到购货发票的入库存货，是否将入库单分开存放并暂估入账。

在确定截止审计样本时，一般以截止日为界限，分别向前倒推或向后顺推若干日，按顺序选取较大金额购货业务的发票或验收报告作审计样本。截止审计完成后，对于发现的错误，应提请被审计单位作必要的账务调整。

第七节 应付工资审计

一、审计目标

工资是企业支付给员工的劳动报酬，其主要形式有计时工资和计件工资两种。工资一般采用现金的形式支付，因而相对于其他业务更容易发生错误或舞弊行为，如虚报冒领、重复支付和贪污等。同时，工资有时是企业成本费用的重要构成项目，所以在审计中便显得十分重要。

随着经营管理水平的提高和技术手段的发展，工资业务中进行舞弊及掩饰的可能性已有缩小，因为有效的工资内部控制，可以及时地揭露错误和舞弊；使用计算机编制工资表和使用工资卡，提高了工资计算的准确性；通过有关机构，如税务部门、社会保障机构的复核，可相应防止工资计算的错误。

然而，在一般企业中，工资费用在成本费用中所占比重较大。如果工资计算错误，就会影响到成本费用和利润的正确性。所以，注册会计师仍应重视对工资业务的审计。工资业务的审计，涉及到应付工资、应付福利费及相关成本费用账户。本节我们专门介绍应付工资项目的审计。一般地，应付工资的审计目标主要是：（1）确定应付工资计提和支出的记录是否完整，计提依据是否合理；（2）确定应付工资期末余额是否正确；（3）确定应付工资的披露是否恰当。

二、审计程序

应付工资的审计程序通常包括：

1. 获取或编制应付工资明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

2. 对本期工资费用的发生情况进行分析性复核：

（1）检查各月工资费用的发生额是否有异常波动，若有，则要求被审计单位予以解释；

（2）将本期工资费用总额与上期进行比较，要求被审计单位解释其增减变动原因，或取得公司管理当局关于员工工资水平的决议。

3. 检查工资的计提是否正确，分配方法是否与上期一致，并将应付工资计提数与相关的成本、费用项目核对一致。

4. 如果被审计单位实行工效挂钩的，应取得有关主管部门确认的效益工资发放额的认定证明，结合有关合同文件和实际完成的指标，检查其计提额是否正确。

5. 验明应付工资的披露是否恰当。

第八节 其他相关账户审计

一、存货相关账户的审计

前已述及，存货审计在整个会计报表审计中占有十分重要的地位。对存货进行审计，需要达到的目标是：确定存货是否存在；确定存货是否归被审计单位所有；确定存货增减变动的记录是否完整；确定存货的品质状况，存货跌价准备的计提是否合理；确定存货的计价方法是否恰当；确定存货期末余额是否正确；确定存货的披露是否恰当。为实现以上审计目标，注册会计师需要实施相应的审计程序。在前面几节中，我们已经介绍了监盘、计价审计、截止审计等审计程序，然而仅仅实施这些审计程序尚难以达到存货的审计目标。这里，我们在以上几节的基础上，介绍各种具体存货相关账户（生产成本、制造费用、主营业务成本在第三节中已经介绍，这里不再重复）的审计程序。

1. 物资采购的审计

在审计物资采购账户时，首先，应获取或编制物资采购明细表，复核加计正确，与总账数、明细账合计数核对是否相符；其次，应检查期末物资采购，核对有关凭证，对大额物资采购，追查至相关的购货合同及购货发票，复核采购成本的正确性，并抽查期后入库情况。同时，注册会计师应查阅资产负债表日前后若干天的物资采购的增减变动的有关账簿记录和收料报告单等资料，检查有无跨期现象，如有，则应作出记录，必要时作调整。如采用计划成本核算，注册会计师应审核物资采购账项有关材料成本差异发生额的计算处理是否正确。此外，注册会计师还应审核有无长期挂账事项，如有，应查明原因，必要时应作调整。

2. 原材料的审计

首先，应获取或编制原材料明细表，复核加计是否正确，并与总账数、明细账合计数核对是否相符；同时抽查核对明细账是否与仓库台账、卡片记录相符。在此基础上，实施以下审计程序：

(1) 对期末原材料余额与上期期末余额进行比较，解释其波动原因，并对大额异常项目进行调查。

(2) 现场观察被审计单位的期末原材料盘点情况，取得原材料盘点资料和盘盈、盘亏报告表，作重点抽查，并注意查明账实不符原因，有关审批手续是否完备，账务处理是否正确；存放在外的库存材料，应现场查看或函询核实。

(3) 检查原材料的入账基础和计价方法是否正确，是否前后期一致；在以实际成本计价条件下，应以样本的单位成本与原材料明细账及购货发票核对；在以计划成本计价条件下，应以样本的单位成本与原材料明细账、原材料成本差异明细账及购货发票核对。

(4) 检查发出材料的计价基础, 抽查若干月发出材料汇总表的正确性。

(5) 根据被审计单位原材料计价方法, 抽查年末结存量较大的原材料的计价是否正确。若原材料以计划成本计价, 还应检查“材料成本差异”账项发生额、转销额是否计算正确。

(6) 审核有无长期挂账原材料事项, 如有, 应查明原因, 必要时作调整。

(7) 查阅资产负债表日前后若干天的原材料增减变动的有关账簿记录和原始凭证, 检查有无跨期现象, 如有, 则应作出记录, 必要时作调整。

(8) 结合原材料的盘点, 检查期末有无料到单未到情况, 如有, 应查明是否已暂估入账, 其暂估价是否合理。

3. 包装物的审计

对包装物的审计, 同样首先应获取或编制包装物明细表, 复核加计正确, 并与总账数、明细账合计数核对是否相符, 同时抽查核对明细账是否与仓库台账、卡片记录相符。然后, 对期末包装物余额与上期期末余额进行比较, 解释其波动原因, 并对大额异常项目进行调查; 现场观察被审计单位的期末包装物盘点情况, 取得包装物盘点资料和盘盈、盘亏报告表, 作重点抽查, 并注意查明账实不符原因, 有关审批手续是否完备, 账务处理是否正确, 存放在外的包装物, 应现场查看或函询核实; 检查包装物的入账基础和计价方法是否正确, 是否前后期一致; 检查发出包装物的计价基础, 抽查若干月发出包装物汇总表的正确性; 根据被审计单位包装物计价方法, 抽查期末结存量较大的包装物的计价是否正确, 若包装物以计划成本计价, 还应检查“材料成本差异”账项发生额、转销额是否计算正确; 审核有无长期挂账包装物事项, 如有, 应查明原因, 必要时作调整; 查阅资产负债表日前后若干天的包装物增减变动的有关账簿记录和原始凭证, 检查有无跨期现象, 如有, 则应作出记录, 必要时作调整; 结合包装物的盘点, 检查期末有无料到单未到情况, 如有, 应查明是否已暂估入账, 其暂估价是否合理; 检查出租、出借包装物的会计处理是否正确。

4. 低值易耗品的审计

首先应获取或编制低值易耗品明细表, 复核加计正确, 并与总账数、明细账合计数核对是否相符。然后实施以下程序: 检查低值易耗品与固定资产的划分是否符合规定; 检查低值易耗品的入库和领用的手续是否齐全, 会计处理是否正确; 检查低值易耗品摊销方法是否正确, 前后期是否一致; 审核有无长期挂账低值易耗品事项, 如有, 查明原因, 必要时作调整。

5. 材料成本差异的审计

首先应获取或编制材料成本差异明细表, 复核加计正确, 并与总账数、明细账合计数核对是否相符。在此基础上实施以下程序: 对每月材料成本差异率进行分析性复核, 检查是否有异常波动, 注意是否存在调节成本现象; 抽查若干月发出材料汇总表, 检查材料成本差异的分配是否正确, 并注意分配方法前后期是否一致。

6. 库存商品的审计

首先应获取或编制库存商品明细表, 复核加计正确, 并与总账数、明细账

合计数核对是否相符；同时与仓库台账、卡片抽查核对相符。然后实施以下程序：

(1) 现场观察被审计单位库存商品盘点情况，取得库存商品盘点资料和盘盈、盘亏报告表，作重点抽查，并注意查明账实不符原因，有关审批手续是否完备，账务处理是否正确；对冷背、残次、呆滞的库存商品，关注其计价是否合理。

(2) 查核库存商品的计价方法，检查其前后期是否一致；对自制商品产品等，在实际成本计价条件下，应以样本的单位成本与库存商品明细账及成本计算单核对；在计划成本计价条件下，应以样本的单位成本与库存商品明细账、商品成本差异明细账及成本计算单核对。对库存外购商品，在以实际成本计价条件下，应以样本的单位成本与库存商品明细账及购货发票核对；在以计划成本计价条件下，应以样本的单位成本与库存商品明细账、商品成本差异明细账及购货发票核对。

(3) 抽查库存商品入库单，核对库存商品的品种、数量与入账记录是否一致，并检查入库库存商品的实际成本是否与“生产成本”科目的结转额相符。

(4) 抽查库存商品的发出凭证，核对转出库存商品的品种、数量和实际成本与“主营业务成本”是否相符。

(5) 审阅库存商品明细账，检查有无长期挂账库存商品事项，如有，查明原因，必要时作调整。

7. 委托加工物资的审计

首先应获取或编制委托加工物资明细表，复核加计正确，并与总账数、明细账合计数核对是否相符。然后检查若干份委托加工业务合同，抽查有关发料凭证、加工费、运费结算凭证，核对其计费、计价是否正确，会计处理是否及时、正确；抽查加工完成物资的验收入库手续是否齐全，会计处理是否正确；对委托加工物资的期末余额，应现场查看或函询核实；审核有无长期挂账的委托加工物资事项，如有，查明原因，必要时作调整。

8. 委托代销商品的审计

首先应获取或编制委托代销商品明细表，复核加计正确，并与总账数、明细账合计数核对是否相符。在此基础上实施以下程序：检查若干份委托代销业务合同，抽查有关发货凭证，核对其会计处理是否及时、正确；检查是否定期收到委托代销商品销售月结单（对账单），抽查若干月的销售月结单（对账单），验明会计处理是否及时、正确；对委托代销商品的期末余额，应现场查看或函询核实；审核有无长期挂账的委托代销商品事项，如有，查明原因，必要时作调整。

9. 受托代销商品的审计

首先应获取或编制受托代销商品明细表，复核加计正确，并与总账数、明细账合计数核对是否相符；同时与仓库台账、卡片抽查一致。然后实施以下程序：检查若干份受托代销业务合同，抽查有关收货凭证，核对其会计处理是否及时、正确；检查是否定期发出受托代销商品销售月结单（对账单），抽查若

干月的销售月结单(对账单), 验明会计处理是否及时、正确; 对受托代销商品的期末余额, 应现场查看其是否存在; 审核有无长期挂账的受托代销商品事项, 如有, 查明原因, 必要时作调整。

10. 分期收款发出商品的审计

首先应获取或编制分期收款发出商品明细表, 复核加计正确, 并与总账数、明细账合计数核对是否相符。在此基础上实施以下程序: 检查若干份分期收款业务协议、合同, 抽查有关发货凭证, 核对其会计处理是否及时、正确; 结合库存商品审计, 抽查分期收款发出商品的人账基础, 是否与库存商品结转额核对相符; 检查是否按合同约定时间分期收回货款, 并复核其转销成本是否与约定收到货款比例配比, 验明会计处理是否及时、正确; 对分期收款发出商品的期末余额, 必要时应函询核实; 审核有无长期挂账的分期收款发出商品事项, 如有, 应查明原因, 必要时作调整。

二、生产循环其他相关账户的审计

1. 存货跌价准备的审计

存货跌价准备的审计目标是: 确定存货跌价准备的发生是否真实, 转销是否合理; 确定存货跌价准备发生和转销的记录是否完整; 确定存货跌价准备的期末余额是否正确; 确定存货跌价准备的披露是否恰当。其审计程序通常包括:

(1) 获取或编制存货跌价准备明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查被审计单位是否于期末对存货作检查分析, 存货跌价准备计提的依据、方法是否合理, 前后各期是否一致; 计算及会计处理是否正确。

(3) 抽查计提存货跌价准备的项目, 其期后售价是否低于原始成本。

(4) 检查存货跌价准备的期末余额是否符合税法规定, 如果超过规定, 应作纳税调整。

(5) 验明存货跌价准备的披露是否恰当。

2. 待摊费用的审计

待摊费用的审计目标是: 确定待摊费用会计政策是否恰当; 确定待摊费用入账和转销的记录是否完整; 确定待摊费用期末余额是否正确; 确定待摊费用的披露是否恰当。其审计程序主要包括:

(1) 获取或编制待摊费用明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 抽查大额待摊费用发生的原始凭证及相关文件、资料, 以查核其发生额是否正确。

(3) 抽查证明大额待摊费用受益期的有关文件、资料, 确认待摊费用受益期及其摊销额方法是否合理, 复核计算是否正确, 会计处理是否正确。

(4) 检查有无不属于待摊费用性质的会计事项, 有无超过一年尚未结清的待摊费用, 如有, 应查明原因并作出记录, 必要时作适当调整。

(5) 检查有无不能为企业带来利益的待摊费用, 有无将其尚未摊销的摊余价值全部转入当期成本、费用。

(6) 验明待摊费用的披露是否恰当。

3. 应付福利费的审计

应付福利费的审计目标是: 确定应付福利费计提和支出的记录是否完整; 确定应付福利费的计提依据是否合理; 确定应付福利费期末余额是否正确; 确定应付福利费的披露是否恰当。其审计程序通常包括:

(1) 获取或编制应付福利费明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 结合应付工资审计, 检查按工资总额计提的应付福利费是否符合规定, 计提金额是否正确。

(3) 审阅应付福利费明细账, 并抽查本年应付福利费的原始凭证, 检查其是否符合规定用途, 报销是否符合审批程序。

(4) 验明应付福利费的披露是否恰当。

根据有关规定, 外商投资企业、电信企业、民航企业发生的福利费支出, 应当据实列支, 不再按照工资总额的 14% 计提, 如果当实际发生的福利费超过按税法规定允许在税前扣除的金额时, 在纳税时按税法规定进行调整。

4. 预提费用的审计

预提费用的审计目标是: 确定预提费用计提和转销的记录是否完整; 确定预提费用期末余额是否正确; 确定预提费用的披露是否恰当。其审计程序通常包括:

(1) 获取或编制预提费用明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对一致。

(2) 抽查大额预提费用发生的记账凭证及相关文件、资料, 以查核其发生的依据和预提的数额是否正确; 特别要注意是否有利用预提费用故意多提或少提以调节成本、利润的问题。

(3) 结合短期借款的利息支出审核, 检查其计提数的计算是否正确。

(4) 抽查大额预提费用转销的依据是否合理, 复核计算是否正确, 会计处理是否正确。

(5) 检查有无不属于预提费用性质的会计事项, 有无超过 1 年尚未结清的预提费用, 如有, 应查明原因并作出记录, 必要时作适当调整。

(6) 验明预提费用的披露是否恰当。

第十三章 筹资与投资循环审计

筹资与投资循环的总目标是评价该循环各项目余额是否公允表达。筹资与投资循环中所涉及的资产负债表项目主要有：短期投资、应收股利、应收利息、其他应收款、应收补贴款、长期股权投资、长期债权投资、无形资产、长期待摊费用、短期借款、应付股利、其他应付款、预计负债、长期借款、应付债券、长期应付款、专项应付款、递延税款、股本、资本公积、盈余公积、未分配利润。筹资与投资循环中所涉及的利润表项目主要有：管理费用、财务费用、投资收益、补贴收入、营业外收入、营业外支出、所得税等。

第十三章

第一节 筹资与投资循环的特性

筹资与投资循环由筹资活动和投资活动的交易事项构成。筹资活动是指企业为满足生存和发展的需要，通过改变企业资本及债务规模和构成而筹集资金的活动。筹资活动主要由借款交易和股东权益交易组成。投资活动是指企业为通过分配来增加财富，或为谋求其他利益，将资产让渡给其他单位而获得另一项资产的活动。投资活动主要由权益性投资交易和债权性投资交易组成。筹资与投资循环具有如下特征：

1. 审计年度内筹资与投资循环的交易数量较少，而每笔交易的金额通常较大。
2. 漏记或不恰当地对一笔业务进行会计处理，将会导致重大错误，从而对企业会计报表的公允反映产生较大的影响。
3. 筹资与投资循环交易必须遵守国家法律、法规和相关契约的规定。

一、凭证与会计记录

(一) 筹资活动的凭证和会计记录

1. 债券。是公司依据法定程序发行、约定在一定期限内还本付息的有价证券。
2. 股票。是公司签发的证明股东所持股份的凭证。

3. 债券契约。是一张明确债券持有人与发行企业双方所拥有的权利与义务的法律性文件，其内容一般包括：债券发行的标准；债券的明确表述；利息或利息率；受托管人证书；登记和背书；如系抵押债券，所担保的财产；债券发生拖欠情况，如何处理，以及对偿债基金、利息支付、本金返还等的处理。

4. 股东名册。发行记名股票的公司应记载的内容一般包括：股东的姓名或者名称及住所；各股东所持股份数；各股东所持股票的编号；各股东取得其股份的日期。发行无记名股票的，公司应当记载其股票数量、编号及发行日期。

5. 公司债券存根簿。发行记名公司债券的应记载的内容一般包括：债券持有人的姓名或者名称及住所；债券持有人取得债券的日期及债券的编号；债券总额、债券的票面金额、债券的利率、债券还本付息的期限和方式；债券的发行日期。发行无记名债券的应当在公司的债券存根簿上记载债券总额、利率、偿还期限和方式、发行日期和债券编号。

6. 承销或包销协议。公司向社会公开发行股票或债券时，应当由依法设立的证券经营机构承销或包销，公司应与其签订承销或包销协议。

7. 借款合同或协议。公司向银行和其他金融机构借入款项时与其签订的合同或协议。

8. 有关记账凭证。

9. 有关会计科目的明细账和总账。

(二) 投资活动的凭证和会计记录

1. 股票或债券。

2. 经纪人通知书。

3. 债券契约。

4. 企业的章程及有关协议。

5. 投资协议。

6. 有关记账凭证。

7. 有关会计科目的明细账和总账。

二、筹资与投资循环所涉及的主要业务活动

(一) 筹资所涉及的主要业务活动

1. 审批授权。企业通过借款筹集资金需经管理当局的审批，其中债券的发行每次均要由董事会授权；企业发行股票必须依据国家有关法规或企业章程的规定，报经企业最高权力机构（如董事会）及国家有关管理部门批准。

2. 签订合同或协议。向银行或其他金融机构融资须签订借款合同，发行债券须签订债券契约和债券承销或包销合同。

3. 取得资金。企业实际取得银行或金融机构划入的款项或债券、股票的融入资金。

4. 计算利息或股利。企业应按有关合同或协议的规定，及时计算利息或

股利。

5. 偿还本息或发放股利。银行借款或发行债券应按有关合同或协议的规定偿还本息，融入的股本根据股东大会的决定发放股利。

(二) 投资所涉及的主要业务活动

1. 审批授权。投资业务应由企业的高层管理机构进行审批。

2. 取得证券或其他投资。企业可以通过购买股票或债券进行投资，也可以通过与其他单位联合形成投资。

3. 取得投资收益。企业可以取得股权投资的股利收入、债券投资的利息收入和其他投资收益。

4. 转让证券或收回其他投资。企业可以通过转让证券实现投资的收回；其他投资已经投出，除联营合同期满，或由于其他特殊原因联营企业解散外，一般不得抽回投资。

第二节 内部控制测试与交易的实质性测试

一、内部控制和内部控制测试概述

在讨论内部控制和内部控制测试之前，给出表 13-1 和表 13-2。表 13-1 和表 13-2 将内部控制目标、关键内部控制、常用内部控制测试和常用交易实质性测试一并列示，现就其中最重要的几点分述如下。

1. 内部控制目标

表 13-1 和表 13-2 所列的目标是将第五章审计目标具体运用在筹资与投资循环中。某些内部控制可以实现几个目标，但为了有助于理解，本节的讨论是分别对每一个目标进行的。

2. 关键内部控制

关键的内部控制应实现其控制目标。如果为实现任何一个目标所必需的内部控制不健全，不管其他目标控制的效果如何，都有可能出现错误。

3. 常用控制测试

注册会计师应了解每一项内部控制并对其执行有关的控制测试，以评价其有效性。

4. 交易实质性测试

在表 13-1 和表 13-2 中，交易实质性测试与第一栏所列的内部控制目标直接相关。注册会计师在确定交易实质性测试程序时，应充分考虑被审计单位关键内部控制及其测试的结果，同时考虑重要性原则、被审计单位上年的审计结果和其他相关的因素。

上述各要点是互相关联的：第一栏是内部控制的目标和交易测试的目标。

表 13-1 筹资活动的控制目标、内部控制和测试一览表

| 内部控制目标 | 关键内部控制 | 常用控制测试 | 交易实质性测试 |
|---|---|---|--|
| 借款和所有者权益账面余额在资产负债表日确实存在,借款利息费用和已支付的股利是由被审计期间实际发生的交易事项引起的(存在与发生) | 借款或发行股票经过授权审批 签订借款合同或协议、债券契约、承销或包销协议等相关法律法规性文件 | 索取借款或发行股票的授权批准文件,检查权限是否恰当,手续是否齐全 索取借款合同或协议、债券契约、承销或包销协议 | 获取或编制借款和股本明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符 检查与借款或股票发行有关的原始凭证,确认其真实性,并与会计记录核对 检查利息计算的依据,复核应计利息的正确性,并确认全部利息计入相关账户 |
| 借款和所有者权益的增减变动及其利息和股利已登记入账(完整性) | 筹资业务的会计记录与授权和执行等方面明确职责分工 借款合同或协议由专人保管,如保存债券持有人的明细资料,应同总分类账核对相符,如由外部机构保存,需定期同外部机构核对 | 观察并描述筹资业务的职责分工 了解债券持有人明细资料的保管制度,检查被审计单位是否与总账或外部机构核对 | 检查年度内借款和所有者权益增减变动的原始凭证,核实变动的真实性、合规性,检查授权批准手续是否完备,入账是否及时准确 |
| 借款均为被审计单位承担的债务,所有者权益代表所有者的法定求偿权(权利与义务) | | | 向银行或其他金融机构、债券包销人函证,并与账面余额核对 检查股东是否已按合同、协议、章程约定时间缴付出资额,其出资额是否经注册会计师审验 |
| 借款和所有者权益的期末余额正确(估价与分摊) | 建立严密完善的账簿体系和记录制度 核算方法符合会计准则和会计制度的规定 | 抽查筹资业务的会计记录,从明细账抽取部分会计记录,按原始凭证到明细账、总账的顺序核对有关数据和情况,判断其会计处理过程是否合规完整 | |
| 借款和所有者权益在资产负债表上的披露正确(表达与披露) | 筹资业务明细账与总账的登记职责分离 筹资披露符合会计准则和会计制度的要求 | 观察职务是否分离 | 确定借款和所有者权益的披露是否恰当,注意一年内到期的借款是否列入流动负债 |

表 13-2 投资活动的控制目标、内部控制和测试一览表

| 内部控制目标 | 关键内部控制 | 常用控制测试 | 交易实质性测试 |
|---|--|---|---|
| 投资账面余额为资产负债表日确实存在的投资, 投资收益(或损失)是由被审计期间实际发生的投资交易事项引起的(存在与发生) | 投资业务经过授权审批 与被投资单位签订合同、协议, 并获取被投资单位出具的投资证明 | 索取投资的授权批准文件, 检查权限是否恰当, 手续是否齐全 索取投资合同或协议, 检查是否合理有效 索取被投资单位的投资证明, 检查其是否合理有效 | 获取或编制投资明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符 向被投资单位函证投资金额、持股比例及发放股利情况 |
| 投资增减变动及其收益(或损失)均已登记入账(完整性) | 投资业务的会计记录与授权、执行和保管等方面明确职责分工 健全证券投资资产的保管制度, 或者委托专门机构保管, 或者由内部建立至少两名人员以上的联合控制制度, 证券的存取均需详细记录和签名 | 观察并描述投资业务的职责分工 了解证券资产的保管制度, 检查被审计单位自行保管时, 存取证券是否进行详细的记录并由所有经手人员签字 | 检查年度内投资增减变动的原始凭证, 对于增加项目要核实其入账基础是否符合投资合同、协议的有关规定, 会计处理是否正确; 对于减少的项目要核实其变动原因及授权批准手续 |
| 投资均为被审计单位所有(权利与义务) | 内部审计人员或其他不参与投资业务的人员定期盘点证券投资资产, 检查是否为企业实际拥有 | 了解企业是否定期进行证券投资资产的盘点 审阅盘点报告, 检查盘点方法是否恰当、盘点结果与会计记录核对情况以及出现差异的处理是否合规 | 盘点证券投资资产 向委托的专门保管机构函证, 以证实投资证券的真实存在 |
| 投资的计价方法正确, 期末余额正确(估价与分摊) | 建立详尽的会计核算制度, 按每一种证券分别设立明细账, 详细记录相关资料 核算方法符合会计准则和会计制度的规定 期末进行成本与市价或可收回金额孰低比较, 并正确记录投资跌价准备 | 抽查投资业务的会计记录, 从明细账抽取部分会计记录, 按原始凭证到明细账、总账的顺序核对有关数据和情况, 判断其会计处理过程是否合规完整 | 检查投资的人账价值是否符合投资合同、协议的规定, 会计处理是否正确, 重大投资项目, 应查阅董事会有关决议, 并取得 检查长期股权投资核算是否按规定采用权益法或成本法; 期末短期投资是否计提跌价准备, 长期投资是否计提减值准备 检查长期债券投资的溢价或折价, 是否按有关规定摊销 |
| 投资在资产负债表上的披露正确(表达与披露) | 投资明细账与总账的登记职务分离 投资披露符合会计准则和会计制度的要求 | 观察职务是否分离 | 查明库存股票是否已提供质押或受到其他约束的, 应取证并提请被审计单位作恰当披露 验证投资的披露是否恰当, 注意一年内到期的长期投资是否列入流动资产 |

第二栏列示了每项内部控制目标的一项或几项关键内部控制。第三栏所列的常用控制测试与第二栏中的关键内部控制有直接关系。控制测试如果不用来测试某一具体的控制,就毫无意义。对第二栏中的每一项内部控制,本表的第三栏至少相应地有一项控制测试。第四栏中所列的交易实质性测试,是证明第一栏中具体审计目标的证据,交易实质性测试虽然与关键内部控制及常用控制测试栏目没有直接的关系,但交易实质性测试的范围,在一定程度上要取决于关键内部控制是否存在和常用控制测试的结果。

表 13-1 和表 13-2 中所列示的内容,目的在于帮助注册会计师掌握设计实现审计目标的审计方案的方法。在实际操作中,注册会计师应运用上述方法,根据被审计单位的具体情况,设计富有效率和效果的审计方案。如果前一年度该企业的审计工作是由同一会计师事务所进行的,注册会计师应将调查重点放在企业内部控制的变动部分,掌握各项变动的原因和影响。如果在上一年度审计中,针对内部控制提出过管理建议,注册会计师还应证实各项管理建议是否已得到落实,并弄清未予落实的原因。

二、内部控制和内部控制测试

(一) 筹资活动的内部控制和内部控制测试

如前所述,筹资活动由借款交易和股东权益交易组成。企业的借款交易涉及短期借款、长期借款和应付债券,这些内部控制基本类似,股东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实质性测试。这里我们以应付债券为例说明其内部控制和内部控制测试。

一般来讲,应付债券的内部控制的包括:(1) 应付债券的发行要有正式的授权程序,每次均要由董事会授权;(2) 申请发行债券时,应履行审批手续,向有关机关递交相关文件;(3) 应付债券的发行,要有受托管理人来行使保护发行人和持有人合法权益的权利;(4) 每种债券发行都必须签订债券契约;(5) 债券的承销或包销必须签订有关协议;(6) 记录应付债券业务的会计人员不得参与债券发行;(7) 如果企业保存债券持有人明细分类账,应同总分分类账核对相符,若这些记录由外部机构保存,则须定期同外部机构核对;(8) 未发行的债券必须有专人负责;(9) 债券的购回要有正式的授权程序。

注册会计师在对应付债券内部控制进行控制测试时,如果企业应付债券业务不多,注册会计师可根据成本效益原则决定直接进行实质性测试;如果企业应付债券业务繁多,注册会计师则必须对应付债券的内部控制进行控制测试。

应付债券的内部控制测试,通常包括如下内容:

1. 了解应付债券内部控制

对应付债券的了解,一般可以通过编制流程图、撰写内部控制说明、设计问答式调查表等方式进行。在了解应付债券内部控制时,一般应注意以下问题:(1) 债券的发行是否根据董事会授权和有关法律进行。(2) 债券的发行是否履行审批手续。(3) 债券的发行收入是否立即存入银行。(4) 是否按照

永年知

债券契约的规定及时支付债券利息。(5)是否将应付债券记入恰当的账户。(6)债券持有人明细账是否定期核对。(7)债券持有人明细账是否指定专人妥善保管。(8)债券的偿还和购回是否根据董事会授权办理。

如果前一年度该企业的审计工作是由同一会计师事务所进行的,注册会计师应将调查重点放在企业内部控制的变动部分,掌握各项变动的原因和影响。如果在上一年度审计中,针对内部控制提出过管理建议,注册会计师还应证实各项管理建议是否已得到落实,并弄清未予落实的原因。

2. 测试应付债券内部控制

注册会计师在了解企业应付债券内部控制后,应运用一定的方法测试其健全、有效程度。

(1)取得债券发行的法律性文件,检查债券发行是否经董事会授权、是否履行了适当的审批手续、是否符合法律的规定。

(2)检查企业发行债券的收入是否立即存入银行。

(3)取得债券契约,检查企业是否根据契约的规定支付利息。

(4)检查债券入账的会计处理是否正确。

(5)检查债券溢(折)价的会计处理是否正确。

(6)取得债券偿还和购回时的董事会决议,检查债券的偿还和购回是否按董事会的授权进行。

3. 分析评价应付债券内部控制

注册会计师在完成上述程序后,应对企业应付债券的内部控制进行分析、评价,以确定其在实质性测试工作中的影响,并针对薄弱环节提出改进建议。

(二) 投资活动的内部控制和内部控制测试

一般来讲,投资内部控制的主要内容包括下列几个方面:

1. 合理的职责分工

这是指合法的投资业务,应在业务的授权、业务的执行、业务的会计记录以及投资资产的保管等方面都有明确的分工,不得由一人同时负责上述任何两项工作。比如,投资业务在企业高层管理机构核准后,可由高层负责人员授权签批,由财务经理办理具体的股票或债券的买卖业务,由会计部门负责进行会计记录和财务处理,并由专人保管股票或债券。这种合理的分工所形成的相互牵制机制有利于避免或减少投资业务中发生错误或舞弊的可能性。

2. 健全的资产保管制度

企业对投资资产(指股票和债券资产)一般有两种保管方式:一种是由独立的专门机构保管,如在企业拥有较大的投资资产的情况下,委托银行、证券公司、信托投资公司等机构进行保管。这些机构拥有专门的保存和防护措施,可以防止各种证券及单据的失窃或毁损,并且由于它与投资业务的会计记录工作完全分离,可以大大降低舞弊的可能性。另一种方式是由企业自行保管,在这种方式下,必须建立严格的联合控制制度,即至少要由两名以上人员共同控制,不得一人单独接触证券。对于任何证券的存入或取出,都要将债券名称、数量、价值及存取日期、数量等详细记录于证券登记簿内,并由所有在场的

经手人员签名。

3. 详尽的会计核算制度

企业的投资资产无论是自行保管的还是由他人保管的，都要进行完整的会计记录，并对其增减变动及投资收益进行相关会计核算。具体而言，应对每一种股票或债券分别设立明细分类账，并详细记录其名称、面值、证书编号、数量、取得日期、经纪人（证券商）名称、购入成本、收取的股息或利息等；对于联营投资类的其他投资，也应设置明细分类账，核算其他投资的投出及其投资收益和投资收回等业务，并对投资的形式（如流动资产、固定资产、无形资产等）、投向（即接受投资单位）、投资的计价以及投资收益等作出详细的记录。

4. 严格的记名登记制度

除无记名证券外，企业在购入股票或债券时应在购入的当日尽快登记于企业名称下，切忌登记于经办人员名下，防止冒名转移并借其他名义谋取私利的舞弊行为发生。

5. 完善的定期盘点制度

对于企业所拥有的投资资产，应由内部审计人员或不参与投资业务的其他人员进行定期盘点，检查是否确为企业所拥有，并将盘点记录与账面记录相互核对以确认账实的一致性。

根据财政部起草的《内部会计控制规范——对外投资（征求意见稿）》，对外投资的内部控制包括：

1. 岗位分工

办理对外投资业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。对外投资不相容岗位一般包括：

- (1) 对外投资预算的编制与审批；
- (2) 对外投资项目的分析论证与评估；
- (3) 对外投资的决策与执行；
- (4) 对外投资处置的审批与执行；
- (5) 对外投资业务的执行与相关会计记录。

2. 授权批准

单位应当建立严格的对外投资业务授权批准制度，明确审批人的授权批准方式、权限、程序、责任相关控制措施，规定经办人的职责范围和工作要求。审批人应当根据对外投资授权批准制度的规定，在授权范围内进行审批，不得超越审批权限。经办人应当在职责范围内，按照审批人的意思办理对外投资业务，对于审批人超越授权范围审批的对外投资业务，经办人有权拒绝办理，并及时向上级部门报告。

3. 决策控制

单位应当建立对外投资决策环节的控制制度，对对外投资预算的编制和审批，投资建议的提出、分析与论证，项目立项，可行性研究，评估，决策等作出明确规定，确保对外投资决策科学、合理。

4. 资产投出控制

单位应当加强对外投资资产投出业务的控制,对投资合同的签订、投资计划的编制和实施、资产投出等作出明确规定。

5. 持有控制

单位应当根据不同的投资种类和投资方式采用相应的管理方法,加强对持有投资项目的安全完整、投资收益的收取、有关凭证的保管和记录、会计核算等方面的控制。

6. 对外投资处置控制

单位应当加强对外投资处置的控制,对投资收回、转让、核销等的授权批准程序作出明确规定。

7. 监督检查

单位应当建立健全对外投资内部控制的监督检查制度,明确监督检查部门和人员的职责权限,定期或不定期地进行检查。内容主要包括:

(1) 对外投资业务相关岗位设置及人员配备情况。重点检查岗位设置是否科学、合理,是否存在不相容职务混岗的现象,以及人员配备是否合理。

(2) 对外投资业务授权审批制度的执行情况。重点检查分级授权是否合理,对外投资的授权批准手续是否健全、是否存在越权审批等违反规定的行为。

(3) 对外投资业务的决策情况。重点检查对外投资决策过程是否符合规定的程序。

(4) 对外投资资产的投出情况。重点检查各项资产是否按照投资计划投出;以非货币性资产投出的,重点检查资产的作价是否合理。

(5) 对外投资持有的管理情况。重点检查有关对外投资权益证书等凭证的保管和记录情况,投资期间获得的投资收益是否及时足额收回。

(6) 对外投资的处置情况。重点检查投资资产的处置是否经过授权批准,资产的回收是否完整、及时,资产的作价是否合理。

(7) 对外投资的会计处理情况。重点检查会计记录是否真实、完整。

投资的内部控制测试一般包括如下内容:

1. 了解内部控制

注册会计师可以采用问卷形式,了解企业是否存在投资内部控制,弄清其内容,并作出适当记录,以便进行正常测试。一般而言,应了解的内容包括:

(1) 投资项目是否经授权批准,投资金额是否及时入账。

(2) 是否与被投资单位签订投资合同、协议,是否获得被投资单位出具的投资证明。

(3) 投资的核算方法是否符合有关财务会计制度的规定,相关的投资收益会计处理是否正确,手续是否齐全。

(4) 有价证券的买卖是否经恰当授权,是否妥善保管并定期盘点核对。

2. 进行简易抽查

注册会计师应抽查投资业务的会计记录。例如,可从各类投资业务的明细

账中抽取部分会计分录,按原始凭证到明细账、总账的顺序核对有关数据和情况,判断其会计处理过程是否合规完整,并据以核实上述了解到的有关内部控制是否得到了有效执行。

3. 审阅内部盘核报告

注册会计师应审阅内部审计人员或其他授权人员对投资资产进行定期盘核的报告。应审阅其盘点方法是否恰当、盘点结果与会计记录相核对情况以及出现差异的处理是否合规。如果各期盘核报告的结果未发现账实之间存在差异(或差异不大),说明投资资产的内部控制得到了有效执行。

4. 分析企业投资业务管理报告

对于企业的长期投资,注册会计师应对照有关投资方面的文件和凭据,分析企业的投资业务管理报告。在做出长期投资决策之前,企业最高管理阶层(如董事会)需要对投资进行可行性研究和论证,并形成一定的纪要。投资业务一经执行,又会形成一系列的投资凭据或文件,如证券投资的各类证券,联营投资中的投资协议、合同及章程等。负责投资业务的财务经理须定期向企业最高管理层报告有关投资业务的开展情况(包括投资业务内容和投资收益实现情况及未来发展预测),即提交投资业务管理报告书,供最高管理层投资决策和控制。注册会计师应认真分析这些投资管理报告的具体内容,并对照前述的有关文件和凭据资料,从而判断企业长期投资业务的管理情况。

5. 评价投资内部控制

注册会计师完成上述各步骤后,取得了有关内部控制是否健全、有效的证据,并在工作底稿中标明了内部控制的强弱点,即可对内部控制进行评价,确认对长期投资内部控制的可信赖程度,进而确定实质性测试的程序和重点。

三、交易的实质性测试

表13-1和表13-2中的第四栏针对内部控制目标简要列示了交易实质性测试,交易实质性测试的目的是验证内部控制目标是否能够实现。注册会计师在确定交易实质性测试程序时,应充分考虑被审计单位关键内部控制及其测试的结果,同时考虑重要性原则、被审计单位上年的审计结果以及其他相关的因素。

在以下各节中,将具体讲述借款、所有者权益和投资的实质性测试,这里暂不进行详细论述。

第三节 借款审计

一、借款的审计目标

借款是企业承担的一项经济义务,是企业的负债项目。本节的内容包括短

期借款、长期借款和应付债券。在一般情况下，被审计单位不会高估负债，因为这样于自身不利，且难以与债权人的会计记录相互印证；其次，除少数情况外，负债的金额都是真实的。为了正确反映企业的财务状况和经营成果，必须将企业的负债完整地列示在资产负债表中，并正确地予以计价。注册会计师对于负债项目的审计，主要是防止企业低估债务。低估债务经常伴随着低估成本费用，从而高估利润的目的。因此，低估债务不仅影响财务状况的反映，而且还会极大地影响企业财务成果的反映。所以，注册会计师在执行借款业务审计时，应将被审计单位是否低估借款作为一个关注的要点。

1. 确定被审计单位在特定期间内发生的借款业务是否均已记录完毕，有无遗漏。
2. 确认被审计单位所记录的借款在特定期间是否确实存在，是否为被审计单位所承担。
3. 确认被审计单位所有借款的会计处理是否正确。
4. 确定被审计单位各项借款的发生是否符合有关法律的规定，被审计单位是否遵守了有关债务契约的规定。
5. 确认被审计单位借款余额在有关会计报表上的反映是否恰当。

二、借款的实质性测试

(一) 短期借款的实质性测试

对短期借款进行实质性测试，注册会计师应根据被审计单位年末短期借款余额的大小、占负债总额的比重、以前年度发现问题的多少以及相关内部控制制度的强弱等，确定短期借款的实质性测试的审计程序和方法。一般而言，注册会计师对于短期借款的实质性测试应包括以下内容：

1. 获取或编制短期借款明细表

注册会计师应首先获取或编制短期借款明细表，复核其加计数是否正确，并与明细账和总账核对相符。

2. 函证短期借款的实有数

注册会计师应在期末短期借款余额较大或认为必要时向银行或其他债权人函证短期借款。

3. 检查短期借款的增加

对年度内增加的短期借款，注册会计师应检查借款合同和授权批准，了解借款数额、借款条件、借款日期、还款期限、借款利率，并与相关会计记录相核对。

4. 检查短期借款的减少

对年度内减少的短期借款，注册会计师应检查相关记录和原始凭证，核实还款数额。

5. 检查有无到期未偿还的短期借款

注册会计师应检查相关记录和原始凭证，检查被审计单位有无到期未偿还的短期借款，如有，则应查明是否已向银行提出申请并经同意后办理延期手

续。

6. 复核短期借款利息

注册会计师应根据短期借款的利率和期限，复核被审计单位短期借款的利息计算是否正确，有无多算或少算利息的情况，如有未计利息和多计利息，应作出记录，必要时进行调整。

7. 检查外币借款的折算

如果被审计单位有外币短期借款，注册会计师应检查外币短期借款的增减变动是否按业务发生时的市场汇率或期初市场汇率折合为记账本位币金额；期末是否按市场汇率将外币短期借款余额折合为记账本位币金额；折算差额是否按规定进行会计处理；折算方法是否前后期一致。

8. 检查短期借款在资产负债表上的反映是否恰当

企业的短期借款在资产负债表上通常设“短期借款”项目单独列示，对于因抵押而取得的短期借款，应在资产负债表附注中揭示，注册会计师应注意被审计单位对短期借款项目的反映是否充分。

(二) 长期借款的实质性测试

长期借款同短期借款一样，都是企业向银行或其他金融机构借入的借款，因此，长期借款的实质性测试同短期借款的实质性测试较为相似。注册会计师在进行长期借款的实质性测试时，一般需要执行的程序包括：

1. 获取或编制长期借款明细表，复核其加计数是否正确，并与明细账和总账核对相符。

2. 了解金融机构对被审计单位的授信情况以及被审计单位的信用等级评估情况，了解被审计单位获得短期借款和长期借款的抵押和担保情况，评估被审计单位的信誉和融资能力。

3. 对年度内增加的长期借款，应检查借款合同和授权批准，了解借款数额、借款条件、借款日期、还款期限、借款利率，并与相关会计记录相核对。

4. 检查长期借款的使用是否符合借款合同的规定，重点检查长期借款使用的合理性。

5. 向银行或其他债权人函证重大的长期借款。

6. 对年度内减少的长期借款，注册会计师应检查相关记录和原始凭证，核实还款数额。

7. 检查年末有无到期未偿还的借款，逾期借款是否办理了延期手续，分析计算逾期贷款的金额、比率和期限，判断被审计单位的资信程度和偿债能力。

8. 检查一年内到期的长期借款是否已转列为流动负债。

9. 计算短期借款、长期借款在各个月份的平均余额，选取适用的利率匡算利息支出总额，并与财务费用的相关记录核对，判断被审计单位是否高估或低估利息支出，必要时进行适当调整。

10. 检查非记账本位币折合记账本位币采用的折算汇率，折算差额是否按规定进行会计处理。

11. 检查借款费用的会计处理是否正确。借款费用, 指企业因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和辅助费用, 以及因外币借款而发生的汇兑差额。按照《企业会计制度》的规定, 只有因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额, 在规定的资本化条件的情况下, 才可以予以资本化, 计入该项资产的成本; 其他的借款利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额, 应当于发生当期确认为费用。因安排专门借款而发生的辅助费用, 属于在所购建固定资产达到预定可使用状态之前发生的, 应当在发生时予以资本化; 以后发生的辅助费用应当于发生当期确认为费用。如果辅助费用的金额较小, 也可以于发生当期确认为费用。因安排其他借款而发生的辅助费用应当于发生当期确认为费用。只有以下三个条件同时具备时, 因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额应当开始资本化: (1) 资产支出已经发生; (2) 借款费用已经发生; (3) 为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始。注册会计师应关注以上资本化的条件, 同时, 还应关注利息的资本化金额的计算是否正确, 资本化的暂停和停止是否正确, 借款费用的披露是否包括以下与借款费用有关的信息: (1) 当期资本化的借款费用金额; (2) 当期用于确定资本化金额的资本化率。

12. 检查企业抵押长期借款的抵押资产的所有权是否属于企业, 其价值和实际状况是否与抵押契约中的规定相一致。

13. 检查企业重大的资产租赁合同, 判断被审计单位是否存在资产负债表外融资的现象。

14. 检查长期借款是否已在资产负债表上充分披露。

长期借款在资产负债表上列示于长期负债类下, 该项目应根据“长期借款”科目的期末余额扣减将于一年内到期的长期借款后的数额填列, 该项扣除数应当填列在流动负债类下的“一年内到期的长期负债”项目单独反映。注册会计师应根据审计结果, 确定被审计单位长期借款在资产负债表上的列示是否充分, 并注意长期借款的抵押和担保是否已在会计报表注释中作了充分的说明。

(三) 应付债券的实质性测试

被审计单位应付债券业务不多, 但每笔业务却可能是重要的, 因此注册会计师应重视此项负债的测试工作。应付债券的实质性测试一般包括以下工作:

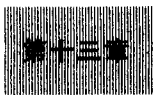
1. 取得或编制应付债券明细表

同其他负债项目的实质性测试一样, 注册会计师应首先取得或编制应付债券明细表, 并同有关的明细分类账和总分类账核对相符。应付债券明细账通常都包括债券名称、承销机构、发行日、到期日、债券总额(面值)、实收金额、折价和溢价及其摊销、应付利息、担保情况等内容。

2. 检查债券交易的有关原始凭证

检查债券交易的各项原始凭证, 是确定应付债券金额及其合法性的重要程序, 注册会计师应做好以下工作:

(1) 检查企业现有债券副本, 确定其发行是否合法, 各项内容是否同相关



的会计记录相一致。

(2) 检查企业发行债券所收入现金的收据、汇款通知单、送款登记簿及相关的银行对账单。

(3) 检查用以偿还债券的支票存根，并检查利息费用的计算。

(4) 检查已偿还债券数额同应付债券借方发生额是否相符。

(5) 如果企业发行债券时已作抵押或担保，注册会计师还应检查相关契约的履行情况。

3. 检查应计利息、债券折(溢)价摊销及其会计处理是否正确

此项工作一般可通过检查债券利息、溢价、折价等账户分析表来进行。该表可让企业代为编制，注册会计师加以检查，也可由注册会计师自己编制。对附有赎回选择权的可转换公司债券，注册会计师还应关注其在赎回日可能支付的利息补偿金，即债券约定赎回期届满日应支付的利息减去应付债券票面利息的差额的会计处理是否正确。

4. 函证“应付债券”账户期末余额

为了确定“应付债券”账户期末余额的真实性，注册会计师如果认为必要，可以直接向债权人及债券的承销人或包销人进行函证。函证内容应包括应付债券的名称、发行日、到期日、利率、已付利息期间、年内偿还的债券、资产负债表日尚未偿还的债权及其他注册会计师认为应包括的其他重要事项。

5. 检查到期债券的偿还

对到期债券的偿还，注册会计师应检查相关会计记录，检查其会计处理是否正确。对可转换公司债券持有人行使转换权利，将其持有的债券转换为股票，则应检查其转股的会计处理是否正确。

6. 检查借款费用的会计处理是否正确

7. 检查应付债券是否已在资产负债表上充分披露

应付债券在资产负债表中列示于长期负债类下，该项目应根据“应付债券”科目的期末余额扣除将于一年内到期的应付债券后的数额填列，该扣除数应当填列在流动负债类下的“一年内到期的长期负债”项目单独反映。注册会计师应根据审计结果，确定被审计单位应付债券在会计报表上的反映是否充分，应注意有关应付债券的类别是否已在会计报表注释中作了充分的说明。

(四) 财务费用的实质性测试

财务费用的审计目标是：确定财务费用的记录是否完整；确定财务费用的计算是否正确；确定财务费用的披露是否恰当。其实质性测试程序包括：

1. 获取或编制财务费用明细表，复核加计正确，与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

2. 将本期、上期财务费用各明细项目作比较分析，必要时比较本期各月份财务费用，如有重大波动和异常情况应追查原因，扩大审计范围或增加测试量。

3. 检查利息支出明细账，确认利息收支的真实性及正确性。检查各项借款期末应计利息有无预计入账。注意检查现金折扣的会计处理是否正确。

4. 检查汇兑损失明细账, 检查汇兑损益计算方法是否正确, 核对所用汇率是否正确, 前后期是否一致。

5. 检查“财务费用——其他”明细账, 注意检查大额金融机构手续费的真实性与正确性。

6. 审阅下期期初的财务费用明细账, 检查财务费用各项目有无跨期入账的现象, 对于重大跨期项目, 应作必要调整。

7. 检查从其他企业或非银行金融机构取得的利息收入有否按规定计缴营业税。

8. 检查财务费用的披露是否恰当。

第四节 所有者权益审计

所有者权益, 是企业投资者对企业净资产的所有权, 包括投资者对企业的投入资本以及企业存续过程中形成的资本公积、盈余公积和未分配利润。根据资产负债表的平衡原理, 所有者权益在数量上等于企业的全部资产减去全部负债后的余额, 即企业净资产数额。如果注册会计师能够对企业的资产和负债进行充分的审计, 证明两者的期初余额、期末余额和本期变动都是正确的, 这便从侧面为所有者权益的期末余额和本期变动的正确性提供了有力的证据。同时, 由于所有者权益增减变动的业务较少、金额较大的特点, 注册会计师在审计了企业的资产和负债之后, 往往只花费相对较少的时间对所有者权益进行审计。尽管如此, 在审计过程中, 对所有者权益进行单独审计仍是十分必要的。

一、审计目标

所有者权益的审计目标主要包括:

1. 确定投入资本、资本公积的形成、增减及其他有关经济业务会计记录的合法性与真实性, 为投资者及其他有关方面研究企业的财务结构、进行投资决策提供依据。

2. 确定盈余公积和未分配利润的形成和增减变动的合法性、真实性, 为投资者及其他有关方面了解企业的增值、积累情况等提供资料。

3. 确定会计报表上所有者权益的反映是否恰当。

二、实质性测试

(一) 股本的实质性测试

股本是指股份有限公司按照公司章程、合同和投资协议的规定向股东募集的资本, 代表股东对公司净资产的所有权。股份有限公司的股本, 是在核定的资本总额及核定的股份总额的范围之内, 通过向股东发行股票的方式筹集的。通常股本不发生变化, 只有在股份有限公司设立、增资扩股和减资时发生变化。

对于股本的实质性测试，注册会计师应通过“股本”账户进行，其程序一般包括：

1. 审阅公司章程、实施细则和股东大会、董事会会议记录

注册会计师应向被审计单位索取公司章程、实施细则和股东大会、董事会会议记录的副本，认真审阅其中有关股本的条款。被审计单位每次发行股票、收回股票或从事其他类型的股票交易，均须经过股东大会或董事会的授权批准。注册会计师应了解的资料包括：核定股份和已发行股份的份数、股票面值、股票收回、股票分割及认股权证等。通过这些资料，注册会计师应进一步确定被审计单位股本的交易是否符合有关的法规规定及股东大会或董事会的决议。

2. 检查股东是否按照公司章程、合同、协议规定的出资方式出资，各种出资方式的比例是否符合规定

我国法律规定股份有限公司的出资可以采取货币资金、实物、无形资产方式，但以无形资产出资的金额不得超过股份有限公司注册资本的20%。同时，规定采用募集式设立的股份有限公司，发起人认购的股份不得少于公司股份的35%。注册会计师审计时，应当了解企业章程、合同、协议中出资方式、出资比例，确定其内容的合法性。然后具体分析企业实际募股时，是否存在与公司章程、合同、协议内容存在差异的情况，了解形成差异的原因，将有关的问题与公司有关人员协商，对审计过程及有关问题的处理，以适当的方式记录于工作底稿中。

3. 索取或自己编制股本明细表

注册会计师应向被审计单位索取或自己编制股本明细表，作为永久档案存档，以供本年度和以后年度检查股本时使用。股本明细表的内容应包括各类股本变动的详细记载及有关分析评价。编制时应将每次变动情况逐一记载并与有关的原始凭证和会计账目进行核对。

4. 检查股票的发行、收回等交易活动

检查与股票发行、收回有关的原始凭证和会计记录，是验证股票发行、收回是否确实存在的重要步骤。应检查的原始凭证包括已发行股票的登记簿、向外界收回的股票、募股清单、银行对账单等。会计记录则主要包括银行存款日记账与总账、股本明细账与总账等。

5. 函证发行在外的股票

注册会计师检查已发行的股票数量是否真实，是否均已收到股款或资产。我国目前股票发行和转让大都由企业委托证券交易所和金融机构进行，由证券交易所和金融机构对发行在外的股票份数进行登记和控制。因为这些机构一般既了解公司发行股票的总数，又掌握公司股东的个人记录以及股票转让情况，故在审计时可采取与证券交易所和金融机构函证及查阅的方法来验证发行股份的数量，并与股本账面数额进行核对，确定是否相符。对个别自己发行股票、自己进行有关股票发行数量、金额及股东情况登记的企业，由于企业已在股票登记簿和股东名单上进行了记录，在进行股本审计时，可在检查这些记录的基

基础上，抽查其记录是否真实有据，核对发行的股票存根，看其数额是否与股本账上数额相符。

6. 检查股票发行费用的会计处理

发行股票时，一般要发生股票的印刷费和委托其他单位发行股票时的手续费、佣金等。《企业会计制度》规定，溢价发行股票时，各种发行费用从溢价中抵销；无溢价的，或溢价不足以支付的部分，作为长期待摊费用，在不超过两年的期限内平均摊销。注册会计师应检查相关会计记录和原始凭证，确定被审计单位对股票发行费用的会计处理是否正确。

7. 检查股本是否已在资产负债表上恰当披露

股本应在资产负债表中单项列示，注册会计师应核对被审计单位资产负债表中股本项目的数字是否与审定数相符，并检查是否在会计报表附注中披露与股本有关的重要事项，如股本的种类、各类股本金额及股票发行的数额、每股股票的面值、本会计期间发行的股票等。

(二) 实收资本的实质性测试

除股份有限公司的投入资本在“股本”科目中核算外，其他组织形式的企业，其投入资本集中在“实收资本”科目中核算。实收资本的增减变动主要是由于企业设立投入资本、增资扩股及需要减资等业务所形成的。其主要包括：

1. 企业设立时，实际收到投资者的投资。注册会计师进行实收资本审计时，要对发生的上述业务，就企业是否按照国家有关法规和企业章程的规定，报经有关部门批准或经企业最高权力机构批准等方面进行检查。同时，还应对实收资本入账金额是否遵循了会计制度的规定进行审计。

2. 企业增资扩股时，新的投资者缴纳的出资额的核算是否正确，计入实收资本的金额是否为其应当拥有的企业投资比例，是否有损害原有投资者利益的情况。

3. 企业资本公积、盈余公积转增资本。按照《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)的规定，公司的资本公积可以转增公司的资本；公司的盈余公积既可以用于弥补公司亏损，又可以转增公司资本。但是，增资行为应当经过批准，增资金额必须符合有关规定。

4. 减少资本。企业的资本是其生产经营的基本保证，所以无论是增加资本还是减少资本，都不是随意进行的。通常企业由于经营方针或业务发生变化，如经营规模缩小，资本过剩，或由于企业发生重大亏损，短期内无法弥补等特殊原因，需要减少实收资本，经国家有关部门批准或由董事会批准，可宣告减资。企业减资后注册资本不得低于法定的最低限额。公司减少注册资本必须编制资产负债表及财产清单，并在做出减少注册资本决定10日内通知债权人，30日内在报纸上至少公告三次。债权人在一定时日内有权要求公司清偿债务或提出相应的担保。

对于投入资本的实质性测试，主要应通过“实收资本”账户进行，其程序一般包括：

1. 索取被审计单位合同、章程、营业执照及有关董事会会议记录

注册会计师应向被审计单位索取合同、章程、营业执照及有关董事会会议记录，并认真审阅其中的有关规定。企业合同、章程对投资各方的出资方式、出资期限及其他要求作了详细规定，一经国家审批部门批准，就具有法律效力，投资各方不得随意更改，应严格履行合同、章程所规定的出资义务。国家授权有关部门的批准证书是批准企业成立的法律性文件，投资各方应遵照执行。营业执照是由国家工商行政管理机关批准发给企业的合法经营的许可证，它规定企业成立和终止的日期。

2. 索取或编制实收资本明细表

注册会计师应向被审计单位索取或自行编制实收资本明细表，作为永久性档案存档，以供本年度和以后年度检查投入资本时使用。实收资本明细表应当包括投入资本变动的详细记载及有关的分析评价。编制时需将每次变动情况逐一记载并与有关的原始凭证和会计记录进行核对。

3. 检查出资期限和出资方式、出资额

进行实收资本的实质性测试，注册会计师应检查投资者是否已按合同、协议、章程约定时间缴付出资额，其出资额是否经中国注册会计师验证，已验资者，应查阅验资报告。

出资期限是投资者缴足其认缴资本的时间界限。出资期限包括合同期限和法律期限，前者是投资者根据企业筹建、开业的需要，在企业合同、章程中规定的出资期限；后者是国家有关法律、规定中要求的出资期限。合同期限要符合法律期限的要求。

出资方式是指各投资者认缴资本所采用的方式。出资方式包括货币资金方式出资、实物方式出资和无形资产方式出资。投入资本的出资方式除国家规定者外，应在企业成立时经批准的企业合同、章程中有详细规定。投资者的出资方式必须严格遵守国家规定和企业合同、章程，不得擅自改变出资方式，否则将构成违反合同、章程的行为（已经董事会补充修改并报原审批机关批准的除外）。

我国《企业法人登记管理条例》及施行细则明确规定，企业申请开业，必须具备符合国家规定并与其生产经营和服务规模相适应的资本数额。

4. 检查投入资本的真实存在

注册会计师应通过对有关原始凭证、会计记录的审阅和核对，向投资者函证实缴资本额，对有关财产和实物的价值进行鉴定，确定投入资本的真实存在。检查时，注册会计师应注意检查投入的现金是否已确实存入企业的开户银行，收到银行的收款通知；投入的实物资产是否已办理了验收手续并列具登记清单，对房地产类固定资产应检查其所有权或使用权证明文件，对设备类固定资产应检查采购发票，对融资租入固定资产应检查其租赁合同；投入的无形资产应检查是否已办理了法律手续，接收了有关技术资料。

5. 检查实收资本的增减变动

对于实收资本的增减变动，注册会计师应查明原因，查阅其是否与董事会纪要、补充合同、协议及有关法律文件的规定一致。一般而言，企业的实收资

本，不得随意增减，如有必要增减，首先应具备一定的条件。例如，企业减资，需要满足三个条件：第一，应事先通知所有债权人，债权人无异议；第二，经股东大会决议同意，并修改公司章程；第三，减资后的注册资本不得低于法定注册资本的最低限额。

6. 检查外币出资时实收资本的折算

以外币出资的，根据有关制度规定，企业对实际收到的外币出资，可以采用合同约定的市场汇率折合为记账本位币记账；合同没有约定的，按收到时的市场汇价折合。由于有关资产账户与实收资本账户所采用的折合汇率不同而产生的记账本位币差额，作为资本公积核算。

7. 检查实收资本是否已在资产负债表上恰当披露

企业的实收资本应在资产负债表上单独列示，同时还应在会计报表附注中说明实收资本期初至期末间的重要变化，如所有者的变更、注册资本的增加或者减少、各所有者出资额的变动等。注册会计师应在实施上述审计程序的基础上，确定被审计单位资产负债表上的实收资本的反映是否正确，并确定有关投入资本是否在会计报表附注中予以分类揭示。

(三) 资本公积的实质性测试

资本公积是非经营性因素形成的不能计入实收资本的所有者权益，主要包括投资者实际缴付的出资额超过其资本份额的差额（如股本溢价、资本溢价）、接受捐赠非现金资本准备、接受现金捐赠、股权投资准备、拨款转入、外币资本折算差额、关联交易差价、其他资本公积等。

注册会计师对资本公积进行实质性测试，其测试内容应包括：

1. 检查资本公积增减变动的内容及其依据

进行资本公积的实质性测试，注册会计师应首先检查资本公积增减变动的内容及其依据，并查阅相关会计记录和原始凭证，确认资本公积增减变动的合法性和正确性。

2. 检查资本溢价或股本溢价

当新的投资者向企业投入资本时，为了保证原有投资者的利益，新投资者一般投入比其在实收资本中所占份额多的金额，多出部分即为资本溢价；企业溢价发行股票时，发行收入超出股票面值部分的即为股本溢价；按照有关规定，股本溢价应扣除相关发行费用（减去发行股票冻结期间所产生的利息收入）后，方可计入资本公积。

对资本溢价应检查是否在企业吸收新的投资者时形成，资本溢价的确定是否按实际出资额扣除其投资比例所占的资本额计算，其投资是否经企业董事会决定并已报原审批机关批准；对股本溢价应检查发行是否合法，是否经有关部门批准，股票发行价格与其面值的差额是否全部计入资本公积，是否已扣除委托券商代理发行股票而支付的手续费、佣金（减去发行股票冻结期间所产生的利息收入）。

3. 检查接受非现金资产捐赠准备、接受现金捐赠

对捐赠公积应检查接受捐赠资产是否按规定办理了移交手续，是否经过验



收, 资产计价是否取得有关报价单或按同类资产的市场价格确认, 接受的固定资产是否应计提折旧, 是否存在捐赠资产不入账等情况。

4. 检查股权投资准备

企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时, 因被投资单位接受捐赠等原因增加的资本公积, 企业按其持股比例计算而增加的资本公积, 为股权投资准备。对股权投资准备应检查被审计单位是否按被投资单位所反映的资本公积及实际持股比例计算确定, 并已进行了正确的会计处理。

5. 检查拨款转入

拨款转入是指企业收到国家拨入的专门用于技术改造、技术研究等的拨款项目完成后, 按规定转入资本公积的部分。对拨款转入, 注册会计师应检查相关的政府批文、拨款凭证及项目完成记录、项目决算书等。

6. 检查外币资本折算差额

企业接受外币投资时, 由于资产账户与实收资本账户所采用的折合汇率不同而产生的折算差额。对于实收资本账户, 合同约定汇率的, 按合同约定汇率折合; 合同没有约定汇率的, 按收到出资额时的汇率折合。

7. 检查关联交易差价

根据财政部于2001年12月21日发布的《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》, 上市公司与关联方之间的交易, 对显失公允的交易价格部分, 应当作为资本公积处理, 在“资本公积”科目下单独设置“关联交易差价”明细科目进行核算, 这部分差价不得用于转增资本或弥补亏损。对关联交易差价, 注册会计师应结合关联交易的审计一并进行。

8. 检查其他资本公积

其他资本公积是指除上述各项资本公积以外所形成的资本公积, 以及从资本公积各准备项目转入的金额。其中包括债权人豁免的债务。

9. 检查资本公积转增资本是否经授权批准

对于资本公积转增资本, 注册会计师应检查转增资本是否经董事会、股东大会决定并报工商行政管理机关批准, 并依法办理增资手续。

10. 检查资本公积是否已在资产负债表上恰当披露

注册会计师应进一步核实企业的资本公积是否在资产负债表中单项列示, 并在会计报表附注中说明资本公积的期末余额及期初至期末间的重要变化。

(四) 盈余公积的实质性测试

盈余公积是企业按照规定从税后利润中提取的积累资金, 是具有特定用途的留存收益, 主要用于弥补亏损和转增资本, 也可以按规定用于分配股利。盈余公积包括法定盈余公积、任意盈余公积和公益金。

注册会计师对盈余公积进行实质性测试, 其一般程序包括:

1. 获取或编制盈余公积明细表

进行盈余公积的实质性测试, 注册会计师应首先获取或编制盈余公积明细表, 分别列示法定盈余公积、任意盈余公积和公益金, 并与明细账和总账的余额核对相符。在此基础上, 对盈余公积各明细项目的发生额, 逐项检查其原始

凭证。

2. 检查盈余公积的提取

对盈余公积的提取,注册会计师主要应检查盈余公积提取是否符合规定并经过批准,提取手续是否完备,提取的依据(即税后利润)是否真实、正确,提取项目是否完整,提取比例是否合法,有无多提或少提。对于不同组织形式的企业,提取盈余公积的要求不同,主要有两种情况:一是股份有限公司的盈余公积包括法定盈余公积、公益金和任意盈余公积三个部分;二是其他企业的盈余公积包括法定盈余公积和公益金两个部分。法定盈余公积应按规定比例和要求提取;公益金和任意盈余公积应按企业章程或董事会决定提取。提取盈余公积的依据主要是税后利润按规定作必要的扣除后的余额(一般应扣除被没收财物损失、违反税法规定支付的滞纳金和罚款、弥补以前年度亏损等项目)。

3. 检查盈余公积的使用

对盈余公积的使用,注册会计师应主要检查盈余公积的使用是否符合规定用途并经过批准。按规定盈余公积的使用必须经过一定的授权批准手续,法定盈余公积和任意盈余公积用于弥补亏损、转增资本和特别批准后支付股利,但必须符合国家规定的限制条件(如转增资本或分配利润后剩余余额不得低于注册资本的25%,支付股利时支付比率不超过股票面值的6%);转增资本还必须经批准,依法办理增资手续,取得合法的增资文件;弥补亏损也必须按批准数额转账;公益金只能用于职工集体福利设施,不得挪作他用。对公益金,注册会计师还应检查动用公益金举办集体福利设施是否按规定将公益金转入一般盈余公积金。

4. 检查盈余公积是否已在资产负债表上恰当披露

企业的法定盈余公积、任意盈余公积、公益金应合并并在盈余公积中并在资产负债表中列示,股份有限公司盈余公积和公益金项目则在资产负债表中分项列示,同时还应在会计报表附注中说明各项盈余公积的期末余额及其期初至期末间的重要变化。注册会计师对此应加以检查。

(五) 未分配利润的实质性测试

未分配利润是指未作分配的净利润,即这部分利润没有分配给投资者,也未指定用途。未分配利润是企业当年税后利润在弥补以前年度亏损、提取公积金和公益金以后加上上年末未分配利润,再扣除向所有者分配的利润后的结余,是企业留于以后年度分配的利润。它是企业历年积存的利润分配后的余额,也是所有者权益的一个重要组成部分。企业的未分配利润通过“利润分配——未分配利润”明细科目核算,其年末余额反映历年积存的未分配利润(或未弥补亏损)。

未分配利润实质性测试的程序一般包括:

1. 检查利润分配比例是否符合合同、协议、章程以及董事会纪要的规定,利润分配数额及年末未分配数额是否正确。

2. 根据审计结果调整本年损益数,直接增加或减少未分配利润,确定调整后的未分配利润数。

3. 检查未分配利润是否已在资产负债表上恰当披露。

第五节 投资审计

一、审计目标

投资是指企业为通过分配来增加财富, 或为谋求其他利益而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产。按照投资目的分类, 投资分为短期投资和长期投资。短期投资是指能够随时变现并且持有时间不准备超过一年的投资, 这种投资在很大程度上是为了暂时存放剩余资金, 并通过这种投资取得高于银行存款利率的利息收入, 待需要使用资金时即可兑换成现金。短期投资包括股票投资和债券投资。长期投资是指短期投资以外的投资, 这种投资在很大程度上是为了积累整笔资金, 以供特定用途之需, 或为了达到控制其他单位或对其他单位实施重大影响, 或处于其他长期性质的目的而进行的投资。长期投资包括长期股权投资和长期债权投资。

虽然服从于不同目的的需要, 企业投资资产形成了短期投资和长期投资, 并包括上述几种不同的形式, 但对它们的审计目标是基本相同的, 可以概括为以下几方面: (1) 确定投资是否存在。(2) 确定投资是否归被审计单位所有。(3) 确定投资的增减变动及其收益(或损失)的记录是否完整。(4) 确定投资的计价方法(成本法或权益法)是否正确。(5) 确定投资的年末余额是否正确。(6) 确定投资在会计报表上的披露是否恰当。

二、实质性测试

注册会计师应在对投资内部控制检查和评价的基础上, 进行实质性测试。其一般步骤如下:

1. 获取或编制投资明细表

投资明细表将企业全部投资项目的有关情况完整、系统地予以列示, 注册会计师据此可了解企业投资的全貌。明细表应分别按短期投资和长期投资分类列示, 主要内容包括: 投资种类及说明、年初余额、本年增加或减少数、年末余额、投资收益等。对于长期股权投资和联营投资, 还须列示该投资占接受投资企业股本(或实收资本)的份额(或比例)以及会计核算方法的选择(是成本法还是权益法)。

投资明细表可以由注册会计师根据企业的会计资料自行编制, 也可以由企业会计部门提供, 经注册会计师审阅后使用。对于投资明细表, 注册会计师应复核加计数是否正确, 并与明细账和总账的余额核对相符。

2. 分析性复核

(1) 计算短期股票投资、长期股权投资、期货等高风险投资所占的比例,

分析短期投资和长期投资的安全性，要求被审计单位估计潜在的短期投资和长期投资损失。

(2) 计算投资收益占利润总额的比例，分析被审计单位在多大程度上依赖投资收益，判断被审计单位盈利能力的稳定性；将当期确认的投资收益与从被投资单位实际获得的现金流量进行比较分析；将重大投资项目与以前年度进行比较，分析是否存在异常变动。

3. 实地盘点投资资产并检查账实是否相符

盘核投资资产包括两个步骤：一是盘点库存证券。盘点时要有企业有关管理人员在场，盘点结果要填制盘点清单。这一步工作可与其他盘点工作一道安排于期末结账日进行。如实地盘核工作是在结账日后进行的，注册会计师应根据盘点结果和结账与盘点日之间的证券增减变动业务的发生情况计算结账日长期投资余额。二是将盘点清单与前述明细表中有关账户相核对，并经企业管理人员签章后列入审计工作底稿。

如果企业的投资证券是委托某些专门机构代为保管的，注册会计师应向这些保管机构发出询证函，以证实投资证券的真实存在。

(1) 清点或函证股票数量。注册会计师首先应监督盘点企业内部管理的所有股票，并对其股数、每股金额、股票序号及取得时的成本进行核对，编制盘点表予以记录；而后，发函询证企业委托专门机构代理管理的股票是否真实，核对专门机构发来的清单中所列股票种类、股票序号、股数、股票面值及取得时的成本等。根据清点和函证的结果，与明细表以及“短期投资——股票投资”和“长期股权投资”账户进行核对，判断其账实是否相符。

(2) 清点或函证债券数量。注册会计师主要通过盘点方式对企业所有债券进行清查，逐项查点债券种类、面值、期限、序号，并编制债券清点表，然后将债券清点表与明细表以及“短期投资——债券投资”和“长期债权投资”账户进行核对，检查企业债券是否账实相符，检查有无贪污盗窃及挪用情况。

(3) 通过向被投资者询证，检查其他投资资产是否存在。审计人员通过向被投资者询证，核对企业明细表或账面反映的其他投资是否与在被投资者账上反映的实际投资数符合，有无弄虚作假、虚增投资数额的现象。对于固定资产、无形资产、流动资产的对外投资，还应结合企业的“固定资产”、“无形资产”和流动资产有关账户一起进行检查。

4. 检查投资的人账价值

注册会计师应检查投资入账价值是否符合投资合同、协议的规定，会计处理是否正确。重大投资项目，应查阅董事会有关决议，并取证。具体内容包

括：

(1) 检查短期投资的人账价值。短期投资以企业为取得短期投资时实际支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用，但不包括在取得一项短期投资时，实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利和已到期尚未领取的债券利息。

(2) 检查长期股权投资的人账价值。如果是以货币资金购买股票，应按所

支付的价款作为长期股权投资入账价值。如果企业实际支付的价款中含有已宣告尚未发放的股利,则应按认购股票实际支付的价款扣除已宣告尚未发放的股利作为长期股权投资的人账价值,对于已宣告尚未发放的股利,在“应收股利”科目核算。因此,对于这类长期股权投资,应将“长期股权投资”账户与有关货币资金及“应收股利”等账户互相核对,来判明其入账的价值是否合规适当。如果企业以非货币性交易换入长期股权投资,按照换出资产的账面价值、应支付的相关税费、支付或收到的补价等计算确定其入账价值。因此,对于这类长期股权投资,注册会计师应查阅有关评估报告或协议文件、换出资产的账面记录及相关原始资料等来验证长期股权投资入账价值的适当性。

(3) 检查长期债权投资的入账价值。企业以认购债券的形式进行长期投资,一种是按面值认购债券;一种是按溢价或折价(指高于或低于债券面值)认购债券。无论哪种情况,作为长期债权投资的入账价值,均应以企业实际支付的价款入账。

对于按面值购入债券的检查,可通过将“长期债权投资”与有关货币资金科目的核对来进行。对于实际支付的价款中包括应计利息的情况,由于债券的利息是到期一次还本付息时实现,纳入“应收利息”科目核算,还要将该科目与前述的“长期债权投资”及有关货币资金科目互相核对,以查明长期债权投资入账的适当性。

对于按溢价或折价购入债券,应将溢价或折价在债券存续期内采用直线法或实际利率法予以摊销。账务处理上,每期摊销的溢价或折价是对债券应计利息的扣除或追加,因此,每期投资收益应为“应计利息”与溢价摊销额之差或折价摊销额之和。注册会计师在检查这类长期债券溢价和折价摊销时,应重点检查摊销的方法是否合规,每期摊销额的计算是否正确无误。

5. 检查投资收益

对于长期股权投资收益的检查,应着重于以下几方面:(1)注册会计师应按照不同种类的股票,分别从公开印发的股利手册或证券公司及付款单位查证各种股票的股利收入;(2)通过核对企业有关货币资金账户和“投资收益”账户,检查企业所获得的股利收入是否得到适当正确的记录;(3)采用权益法核算长期投资时,应主要检查企业投资收益增减额的正确性,即是否按其在被投资企业投资比例来分享投资收益。还应当检查企业实际收到接受投资企业分配来的股利和利润时,是否再次重复计入“投资收益”账户。

对于长期债权投资的利息收入,注册会计师应按照债券发行人所提供的利率和债券购入日期、存续期等资料计算出每期长期债权投资的应计利息数,并与企业有关的会计记录核对相符。注册会计师应该注意,各期的投资收益,不仅包括按利率计算的应计利息数,还应包括长期债权投资溢价或折价摊销额对应计利息的扣减或追加额。

对其他投资收益的检查与长期股权投资收益相类似,应重点检查投资收益额是否与企业对外投资额相对应,注册会计师应结合对接受投资企业会计报表所反映的财务状况的了解及对股利发放或利润分配情况的了解,检查其他投资

收益情况。

6. 检查长期投资业务是否符合国家的限制性规定

按照《公司法》规定，除国务院规定的投资公司和控股公司外，公司的累计投资额不得超过本公司净资产的50%。因此，对于长期投资业务的检查，注册会计师首先应在计算企业长期投资额占企业净资产比例的基础上，查明企业长期投资业务是否符合国家在此方面的限制性规定；其次，注册会计师应查阅企业最高管理层或董事会有关开展长期投资业务的会议记录或决议，以确认企业长期投资业务是否经过批准；再次，将有关证券买卖凭证或有关投资协议、合同、章程等资料与批准的文件和有关货币资金（或固定资产、无形资产等）的收支（或增减）相互核对，并核对各类长期投资总账与明细分类账，根据长期投资账实、账账的相符情况来判断其投出和收回金额计算的正确性。

7. 检查长期投资的核算方法

长期股权投资，通常可以采用成本法或权益法进行核算。注册会计师应首先检查企业有哪些投资项目适合用权益法核算，并通过询问管理当局或函证接受投资企业等方式，确认企业是否确实对接受投资企业拥有控制、共同控制或重大影响，检查企业是否对这些项目采用了权益法。如果企业未按有关规定选择权益法核算，注册会计师应该取得该企业不能对接受投资企业拥有控制、共同控制或重大影响的证据。

由于权益法下，企业“长期股权投资”账户反映的投资额要随着接受投资企业净资产的增减变动而变动，注册会计师应注意重点检查以下两个问题：第一，接受投资企业净资产增减变化数额是否真实、准确；第二，投资企业投资额占被投资企业实收资本或股本的比例及按此比例分享的净资产增减额是否真实、准确。为了检查上述问题，注册会计师应尽量取得被投资企业经过审计的年度会计报表，如被投资企业是股票上市公司，其年度会计报表可以从公开渠道获得。否则，注册会计师应与担任被投资企业审计工作的注册会计师或与被投资企业联系，函证获得所需情况或数据。

被审计单位因股权变动由成本法改为权益法时，投资成本与享有的被投资单位所有者权益份额的差额是否作为股权投资差额，并按投资期限或不超过10年的期限分摊。

8. 检查长期投资与短期投资在分类上相互划转的会计处理是否正确

对于长期投资与短期投资在分类上的相互划转，注册会计师应注意检查下面三个问题：

(1) 对今后一年内将要到期的长期债权投资，是否已从报表上“长期债权投资”剔除并单独列在“流动资产”类下“一年内到期的长期债权投资”项目内。注册会计师可通过查阅债券到期日来计算“一年内到期的长期债权投资”的数额，并据以判断企业“长期债权投资”列示于资产负债表上的正确性。

(2) 长期投资转化为短期投资的合理性。在一般情况下，企业的长期投资是不准备或不能在短期内收回的，但在企业自身生产经营急需资金或者长期投资确实不能给企业带来经济利益的情况下，企业才有可能将长期投资转化为短



期投资以期尽快变现或收回。注册会计师应通过分析股票和债券的收益情况,以及按接受投资企业经营状况等资料检查其理由是否充分,尤其是应注意企业是否存在为提高“流动比率”指标而随意结转的现象。

(3) 检查有无长期投资性质的短期投资。

9. 检查短期投资跌价准备和长期投资减值准备的计提及会计处理是否正确

对短期投资跌价准备,应检查被审计单位对短期投资的成本与市价孰低法计价是采用单项投资法,还是投资类别法、投资总体法,前后各期是否一致;向被审计单位索取短期投资的市价和市价的资料来源,计算被审计单位应计提的短期投资跌价准备,如计算结果与账面差异较大,应提请被审计单位予以调整;如已计提跌价准备的短期投资的市价回升,被审计单位已做增加投资收益处理,应检查其会计处理是否正确;对追溯调整期间各时点的短期投资进行必要的审计,并在向被审计单位索取短期投资的市价和市价的资料来源后,检查被审计单位的追溯调整是否正确。

对长期投资减值准备,应从以下几个方面进行检查:

(1) 对有市价的长期投资,应向被审计单位索取各项长期投资的市价和市价的资料来源,在考虑各项长期投资的减值在可预见的将来价值恢复的可能性的基础上,计算被审计单位应计提的长期投资减值准备,如计算结果与账面差异较大,应提请被审计单位予以调整。

(2) 对无市价的长期投资,应向被审计单位索取被投资单位经注册会计师审计后的会计报表及注册会计师出具的审计报告,或是对被投资单位会计报表进行审计;在考虑各项长期投资的减值在可预见的将来价值恢复的可能性的基础上,计算被审计单位应计提的长期投资减值准备,如计算结果与账面差异较大,应提请被审计单位予以调整。

(3) 如已计提减值准备的长期投资的价值又回升,应检查其会计处理是否正确,会计处理的依据是否充分。

(4) 对追溯调整期间各时点的长期投资,应在向被审计单位索取长期投资的市价和市价的资料来源,或是取得被投资单位经审计的会计报表,或是在对被投资单位会计报表进行分析性复核基础上,检查被审计单位的追溯调整是否正确。

(5) 对核销的长期投资,应取得被审计单位核销的依据,检查其核销的理由是否充分。

10. 检查本期发生的重大股权变动

对于当期(尤其是会计年度结束前)发生的重大股权转让,应当审阅股权转让合同、协议、董事会和股东大会决议,分析是否存在不等价交换,判断被审计单位是否通过不等价股权转让调节利润,粉饰财务状况;对于年度内取得股权的,应分析被审计单位根据被投资单位的净损益确认投资收益时,是否以取得股权后发生的净损益为基础,应特别注意股权转让协议是否存在倒签日期的现象,股权转让涉及的款项是否已经支付或收取。

东
学
知
识

11. 确定投资是否已在资产负债表上恰当披露

首先,注册会计师应检查资产负债表中投资项目的数字是否与审定数相符,“一年内到期的长期债权投资”项目的数字是否与审定数相符,若长期投资超过净资产的50%,是否已在会计报表的注释中对此作了披露。其次,如果股票、债券在资产负债表日市价与成本有显著的差异,注册会计师应检查被审计单位是否对此已作恰当的披露。否则,注册会计师应考虑在审计报告中予以反映。

第六节 其他相关账户审计

一、应收补贴款等应收项目的审计

筹资与投资循环还涉及到应收补贴款、其他应收款、应收股利、应收利息等应收项目的审计。以下介绍应收补贴款、其他应收款的审计。

(一) 应收补贴款的审计

应收补贴款的审计目标为:确定应收补贴款是否存在;确定应收补贴款是否归被审计单位所有;确定应收补贴款增减变动的记录是否完整;确定应收补贴款是否可收到,是否应该加以确认;确定应收补贴款期末余额是否正确;确定应收补贴款的披露是否恰当。其审计程序如下:

1. 将报表数、总账数、明细账合计数核对相符。
2. 获取应收补贴款相关的文件依据,检查应收补贴款发生的内容、性质是否合法,是否应当按照权责发生制加以确认。
3. 复核应收补贴款的计算是否符合规定、是否正确,并与补贴收入项目勾稽核对。
4. 检查应收补贴款的会计处理是否正确。
5. 检查应收补贴款的披露是否恰当。

(二) 其他应收款的审计

其他应收款的审计目标为:确定其他应收款是否存在;确定其他应收款是否归被审计单位所有;确定其他应收款增减变动的记录是否完整;确定其他应收款是否可收回;确定其他应收款期末余额是否正确;确定其他应收款的披露是否恰当。其审计程序如下:

1. 获取或编制其他应收款明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符;检查其他应收款的账龄分析是否正确;分析有贷方余额的项目,查明原因,必要时作重分类调整;结合应收账款明细余额,查验是否有双方同时挂账的项目,核算内容是否重复,必要时作出适当调整;标明应收关联方(包括持股5%以上股东)的款项,并注明合并报表时应予抵销的数字。

2. 判断选择一定金额以上、账龄较长或异常的明细账户余额发函询证, 编制函证结果汇总表。

3. 对发出询证函未能收回及未发出的样本, 采用替代审计程序, 如查核下期明细账, 或追踪至其他应收款发生时的原始凭证, 特别注意是否存在抽逃资金、隐藏费用的现象。

4. 审核资产负债表日后的收款事项, 确定有无未及时入账的债权。

5. 分析明细账户, 对于长期未能收回的项目, 应查明原因, 确定是否可能发生坏账损失。

6. 对非记账本位币结算的其他应收款, 检查其采用的折算汇率是否正确。

7. 检查转作坏账损失项目, 是否符合规定并办妥审批手续。

8. 验明其他应收款的披露是否恰当。

二、无形资产与长期待摊费用的审计

(一) 无形资产的审计

无形资产是指企业为生产商品或者提供劳务、出租给其他单位、或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性资产, 包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、商誉、购入的能够单独计价的计算机软件和支付的土地出让金等。无形资产的审计目标为: 确定无形资产是否存在; 确定无形资产是否归被审计单位所有; 确定无形资产增减变动及其摊销的记录是否完整; 确定无形资产的摊销政策是否恰当; 确定无形资产减值准备的计提是否正确; 确定无形资产的期末余额是否正确; 确定无形资产的披露是否恰当。其审计程序如下:

1. 获取或编制无形资产明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

2. 获取有关协议和董事会纪要等文件、资料, 检查无形资产的性质、构成内容、计价依据, 其所有权是否归被审计单位所有; 检查无形资产各项目的摊销政策是否符合有关规定, 是否与上期一致, 若改变摊销政策, 检查其依据是否充分。

3. 检查无形资产的增加: 对股东投入的无形资产, 检查是否符合有关规定, 并经过适当的检查批准, 无形资产的价值是否分别与验资报告及资产评估结果确认书或合同协议等证明文件一致, 会计处理是否正确; 对自行取得或购入的无形资产, 检查其原始凭证, 确认计价是否正确, 法律程序是否完备(如依法登记、注册及变更登记的批准文件和有效期), 会计处理是否正确。

4. 检查无形资产转让的会计处理是否正确, 注意转让的是所有权还是使用权。

5. 检查本期摊销额是否正确, 会计处理是否正确。

6. 检查无形资产减值准备的计提是否正确。根据《企业会计制度》的规定, 当存在下列一项或若干项情况时, 应当将该项无形资产的账面摊余价值全部转入当期损益: 某项无形资产已被其他新技术所替代, 并且该项无形资产已

无使用价值和转让价值；某项无形资产已超过法律保护期限，并且已不能为企业带来经济利益；其他足以证明某项无形资产已经丧失了使用价值和转让价值的情形。当存在下列一项或若干项情况时，应当计提无形资产的减值准备：某项无形资产已被其他新技术所替代，但其仍然具有部分使用价值；某项无形资产的市场价值逐年下跌，在可预见的未来无回升的希望；某项无形资产已超过法律保护期限，但仍然具有部分使用价值；其他足以证明某项无形资产实质上已经发生了减值的情形。

7. 检查无形资产的披露是否恰当。

(二) 长期待摊费用的审计

长期待摊费用的审计目标为：确定长期待摊费用的会计政策是否恰当；确定长期待摊费用入账和摊销的记录是否完整；确定长期待摊费用期末余额是否正确；确定长期待摊费用的披露是否恰当。其审计程序如下：

1. 获取或编制长期待摊费用明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

2. 抽查重要的原始凭证，检查长期待摊费用增加的合法性和真实性，查阅有关合同、协议等资料和支出凭证，是否经授权批准，会计处理是否正确，是否存在应计入期间费用的支出。

3. 检查摊销政策是否符合会计制度的规定，复核计算摊销额及相关的会计处理是否正确，前后期是否保持一致，是否存在随意调节利润的情况。

4. 检查长期待摊费用的披露是否恰当。

三、应付股利等应付项目的审计

筹资与投资循环还涉及到应付股利、其他应付款、预计负债、长期应付款、专项应付款等应付项目的审计。以下介绍应付股利、其他应付款、长期应付款等的审计。

(一) 应付股利的审计

应付股利的审计目标为：确定应付股利的记录是否完整；确定应付股利的期末余额是否正确；确定应付股利的披露是否恰当。其审计程序如下：

1. 获取或编制应付股利明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

2. 审阅公司章程、股东大会和董事会会议纪要中有关股利的规定，了解股利分配标准和发放方式是否符合有关规定并经法定程序批准。

3. 检查应付股利的发生额，是否根据董事会或股东大会决定的利润分配方案，从税后可供分配利润中计算确定，并复核应付股利计算和会计处理的正确性。

4. 检查股利支付的原始凭证的内容和金额是否正确；现金股利是否按公告规定的时间、金额予以发放结算；零股股利有否采用适当方法结算；对无法结算及委托发放而长期未结的股利是否做出适当处理；股利宣布、结算、转账的会计处理是否正确、适当。

5. 检查应付股利的披露是否恰当。对企业在资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定的利润分配方案中分配的股利（或分配给投资者的利润），应按以下规定进行处理：

(1) 在报告年度资产负债表日后事项期间，由董事会或类似机构制定的利润分配方案中分配的股利（或分配给投资者的利润），无论是现金股利还是股票股利，均应在报告年度的会计报表附注中单独披露，无须进行会计处理，也无须在报告年度会计报表中单独列示。

(2) 报告年度资产负债表日至报告年度财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定并经股东大会或类似机构批准宣告发放的股利（或分配给投资者的利润），包括现金股利和股票股利，应比照上述同一原则处理，即均应在报告年度的会计报表附注中单独披露，无须进行会计处理，也无须在报告年度会计报表中列示。

(3) 报告年度资产负债表日至报告年度财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定并经股东大会或类似机构批准宣告发放的现金股利（或分配给投资者的利润），应作为本年度的交易事项，企业应于股东大会或类似机构宣告发放现金股利时，按照批准宣告发放的金额，借记“利润分配——应付普通股股利（应付优先股股利）”科目，贷记“应付股利”科目；实际宣告发放的股票股利，应借记“利润分配——转作股本的普通股股利”科目，贷记“股本”科目。

(二) 其他应付款的审计

其他应付款的审计目标为：确定其他应付款的发生及偿还记录是否完整；确定其他应付款的期末余额是否正确；确定其他应付款的披露是否恰当。其审计程序如下：

1. 获取或编制其他应付款明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符；分析有借方余额的项目，查明原因，必要时作重分类调整；结合应付账款、其他未交款明细余额，查明有否双方同时挂账的项目，核算内容是否重复，必要时作重分类调整；标出应付关联方（包括持股5%以上的股东）的款项，并注明合并报表时应抵销的金额。

2. 请被审计单位协助，在其他应付款明细表上标出截止审计日已支付的其他应付款项，抽查付款凭证、银行对账单等，并注意这些凭证发生日期的合理性。

3. 判断选择一定金额以上和异常的明细余额，检查其原始凭证，并考虑向债权人发函询证。

4. 对非记账本位币结算的其他应付款，检查其折算汇率是否正确。

5. 审核资产负债表日后的付款事项，确定有无未及时入账的其他应付款。

6. 检查长期未结的其他应付款，并作妥善处理。

7. 检查是否存在超标准的职工教育经费和工会经费，必要时进行应纳税所得额的调整。

8. 检查其他应付款中关联方的余额是否正常，如数额较大或有其他异常

现象，应查明原因，追查至原始凭证并作适当披露。

9. 检查其他应付款的披露是否恰当。

(三) 长期应付款的审计

长期应付款的审计目标是：确定长期应付款的发生、偿还及计息的记录是否完整；确定长期应付款的期末余额是否正确；确定长期应付款的披露是否恰当。其审计程序如下：

1. 获取或编制长期应付款明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符；检查长期应付款的内容是否符合本行业会计制度的规定。

2. 检查各项长期应付款相关的契约，有无抵押情况。对融资租赁固定资产应付款，还应审阅融资租赁合同规定的付款条件是否履行，检查授权批准手续是否齐全，并作适当记录。

3. 向债权人函证重大的长期应付款。

4. 检查各项长期应付款本息的计算是否准确，会计处理是否正确。

5. 检查与长期应付款有关的汇兑损益是否按规定进行了会计处理。

6. 检查长期应付款的披露是否恰当，注意一年内到期的长期应付款应列入流动负债。

四、管理费用等利润表项目的审计

筹资与投资循环还涉及到管理费用、补贴收入、营业外收入、营业外支出、所得税等利润表项目的审计。

(一) 管理费用的审计

管理费用的审计目标是：确定管理费用的记录是否完整；确定管理费用的计算是否正确；确定管理费用的披露是否恰当。审计程序为：

1. 取得或编制管理费用明细表，复核加计正确，与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

2. 检查其明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围。

3. 将本期、上期管理费用各明细项目作比较分析，必要时比较本期各月份管理费用，对有重大波动和异常情况的项目应查明原因，必要时作适当处理。

4. 选择管理费用中数额较大，以及本期与上期相比变化异常的项目追查至原始凭证，并注意：董事会费是否已经实际支出并有合法依据；对于坏账损失按实际发生数列支的，应逐项检查其原因、报批手续；业务招待费的支出是否合理，如超过规定限额，应在计算应纳税所得额时调整；差旅费支出是否符合企业开支标准及报销手续；咨询费支出是否符合规定，有无诉讼费及赔偿款项支出；无形资产、开办费、长期待摊费用及其他长期资产的摊销额是否符合规定，与各有关账户的贷方发生额是否一致；支付外资机构的特许权使用费支出是否超过规定限额，必要时应进行应纳税所得额调整；上交母公司或其他关联方的管理费用是否有合法的单据及证明文件；检查大额支出和有疑问支出的

内容和审批手续、权限是否符合有关规定；注意管理费用中的其他支出内容，有无不正常开支。

5. 审阅下期期初的管理费用明细账，检查管理费用各明细项目有无跨期入账的现象，对于重大跨期项目，应作必要调整。

6. 检查管理费用的披露是否恰当。

(二) 补贴收入的审计

补贴收入的审计目标是：确定补贴收入的记录是否完整；确定补贴收入的计算是否正确；确定补贴收入的披露是否恰当。其审计程序如下：

1. 将报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

2. 检查补贴收入是否已经收到，是否具备主管税务机关的退税依据或有关证明文件并取证。

3. 复核补贴收入的性质、金额及会计处理是否正确。

4. 若存在不应缴纳企业所得税的补贴收入，应调减应纳税所得额。

5. 检查补贴收入的披露是否恰当。

(三) 营业外收入的审计

营业外收入的审计目标是：确定营业外收入的记录是否完整；确定营业外收入的计算是否正确；确定营业外收入的披露是否恰当。其审计程序如下：

1. 获取或编制营业外收入明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

2. 检查营业外收入的核算内容是否符合会计制度的规定。

3. 抽查营业外收入中金额较大或性质特殊的项目，审核其内容的真实性 and 依据的充分性。

4. 对营业外收入中各项目，包括处理固定资产净收益、处理无形资产净收益、固定资产盘盈、罚款净收入等相关账户记录核对相符，并追查至相关原始凭证。

5. 检查营业外收入的披露是否恰当。

(四) 营业外支出的审计

营业外支出的审计目标是：确定营业外支出记录是否完整；确定营业外支出的计算是否正确；确定营业外支出的披露是否恰当。其审计程序如下：

1. 获取或编制营业外支出明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

2. 检查营业外支出内容是否符合会计制度的规定。

3. 对营业外支出的各项目，包括处理固定资产、无形资产净损失、固定资产盘亏、债务重组净损失、计提的无形资产减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备等，与固定资产、无形资产等相关账户记录核对相符，并追查至相关原始凭证。

4. 检查是否存在非公益性捐赠支出、税收滞纳金、罚金、罚款支出、各种赞助会费支出，必要时进行应纳税所得额调整。

5. 对非常损失应详细检查有关资料、被审计单位实际损失和保险理赔情

况及审批文件。检查有关会计处理是否正确。

6. 检查营业外支出的披露是否恰当。

(五) 所得税的审计

所得税的审计目标为：确定被审计单位所得税的数额是否正确、完整；确定被审计单位所得税的计算依据和会计处理是否正确，确定被审计单位所得税的披露是否恰当。其审计程序为：

1. 将报表数与总账数核对相符。

2. 核实所得税的计算依据，检查被审计单位所采用的会计政策是否正确，前后期是否一致。

3. 根据审定后的利润总额和规定的企业所得税税率，复核本期所得税费用是否正确。

4. 检查所得税的会计处理是否正确。根据规定，企业根据税收优惠政策向税务部门申请获得退回的所得税，无论是在资产负债表日以后、财务报告批准报出日之前收到，还是在财务报告批准报出日之后收到，一律应在实际收到时冲减收到当期的所得税费用；企业因偷税而按规定应补交以前年度的所得税，应视同重大会计差错，按重大会计差错的规定进行会计处理；对于因偷税而支付的罚款，应计入支付当期的营业外支出，不得追溯调整前期损益。

5. 检查所得税的披露是否恰当。

所得税审计中，应重点关注纳税调整事项。2003年4月24日国家税务总局经与财政部等有关部门共同研究，下发《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》，明确了以下纳税调整事项：

1. 关于企业投资的借款费用

纳税人为对外投资而发生的借款费用，符合《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第六条和《企业所得税税前扣除办法》第三十六条规定的，可以直接扣除，不需要资本化计入有关投资的成本。

2. 关于企业捐赠

(1) 企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券（商业企业包括外购商品）用于捐赠，应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。

企业对外捐赠，除符合税收法律法规规定的公益救济性捐赠外，一律不得在税前扣除。

(2) 企业接受捐赠的货币性资产，须并入当期的应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。

(3) 企业接受捐赠的非货币性资产，须按接受捐赠时资产的人账价值确认捐赠收入，并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。企业取得的捐赠收入金额较大，并入一个纳税年度缴税确有困难的，经主管税务机关审核确认，可以在不超过五年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得。

企业接受捐赠的存货、固定资产、无形资产和投资等，在经营中使用或将来销售处置时，可按税法规定结转存货销售成本、投资转让成本或扣除固定资

产折旧、无形资产摊销额。

3. 关于企业提取的准备金

(1) 企业所得税前允许扣除的项目，原则上必须遵循真实发生的据实扣除原则，除国家税收规定外，企业根据财务会计制度等规定提取的任何形式的准备金（包括资产准备、风险准备或工资准备等）不得在企业所得税前扣除。

(2) 企业已提取减值、跌价或坏账准备的资产，如果申报纳税时已调增应纳税所得，因价值恢复或转让处置有关资产而冲销的准备应允许企业做相反的纳税调整；上述资产中的固定资产、无形资产，可按提取准备前的账面价值确定可扣除的折旧或摊销金额。

(3) 企业已提并作纳税调整的各项准备，如因确凿证据表明属于不恰当地运用了谨慎原则，并已作为重大会计差错进行了更正的，可作相反纳税调整。

企业年终申报纳税前发生的资产负债表日后事项，所涉及的应纳税所得调整，应作为会计报告年度的纳税调整；企业年终申报纳税汇算清缴后发生的资产负债表日后事项，所涉及的应纳税所得调整，应作为本年度的纳税调整。

4. 关于企业资产永久或实质性损害

(1) 企业的各项资产当有确凿证据证明已发生永久或实质性损害时，扣除变价收入、可收回的金额以及责任和保险赔偿后，应确认为财产损失。

(2) 企业须及时申报扣除财产损失，需要相关税务机关审核的，应及时报核，不得在不同纳税年度人为调剂。企业非因计算错误或其他客观原因，而有意未及时申报的财产损失，逾期不得扣除。确因税务机关原因未能按期扣除的，经主管税务机关审核批准后，必须调整所属年度的申报表，并相应抵退税款，不得改变财产损失所属纳税年度。

(3) 税务机关受理的企业申报的各项财产损失，原则上必须在年终申报纳税之前履行审核审批手续，各级税务机关须按规定时限履行审核程序，除非对资产是否发生永久或实质性损害的判断发生争议，不得无故拖延，否则将按《中华人民共和国税收征收管理法》和税收执法责任制的有关规定追究责任；发生争议的，应及时请示上级税务机关。

(4) 当存货发生以下一项或若干情况时，应当视为永久或实质性损害：

- ① 已霉烂变质的存货；
- ② 已过期且无转让价值的存货；
- ③ 经营中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货；
- ④ 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

(5) 出现下列情况之一的固定资产，应当视为永久或实质性损害：

① 长期闲置不用，在可预见的未来不会再使用，且已无转让价值的固定资产；

- ② 由于技术进步等原因，已不可使用的固定资产；
- ③ 已遭毁损，不再具有使用价值和转让价值的固定资产；
- ④ 因固定资产本身原因，使用将产生大量不合格品的固定资产；
- ⑤ 其他实质上已经不能再给企业带来经济利益的固定资产。



(6) 当无形资产存在以下一项或若干情况时, 应当视为永久或实质性损害:

- ① 已被其他新技术所替代, 并且已无使用价值和转让价值的无形资产;
- ② 已超过法律保护期限, 并且已不能为企业带来经济利益的无形资产;
- ③ 其他足以证明已经丧失使用价值和转让价值的无形资产。

(7) 当投资存在以下一项或若干情况时, 应当视为永久或实质性损害:

- ① 被投资单位已依法宣告破产;
- ② 被投资单位依法撤销;
- ③ 被投资单位连续停止经营三年以上, 并且没有重新恢复经营的改组等计划;
- ④ 其他足以证明某项投资实质上已经不能再给企业带来经济利益的情形。

5. 关于养老、医疗、失业保险

(1) 企业为全体雇员按国务院或省级人民政府规定的比例或标准缴纳的补充养老保险、补充医疗保险, 可以在税前扣除。

(2) 企业为全体雇员按国务院或省级人民政府规定的比例或标准补缴的基本或补充养老、医疗和失业保险, 可在补缴当期直接扣除; 金额较大的, 主管税务机关可要求企业在不低于三年的期间内分期均匀扣除。

6. 关于企业改组

(1) 符合《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)和《国家税务总局关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》(国税发[2000]119号)暂不确认资产转让所得的企业整体资产转让、整体资产置换、合并和分立等改组业务中, 取得补价或非股权支付额的企业, 应将所转让或处置资产中包含的与补价或非股权支付额相对应的增值, 确认为当期应纳税所得。

(2) 符合《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)第四条第(二)款规定转让企业暂不确认资产转让所得或损失的整体资产转让改组, 接受企业取得的转让企业的资产的成本, 可以按评估确认价值确定, 不需要进行纳税调整。

(3) 企业为合并而回购本公司股票, 回购价格与发行价格之间的差额, 属于企业权益的增减变化, 不属于资产转让损益, 不得从应纳税所得中扣除, 也不计入应纳税所得。

7. 关于坏账准备的提取范围

《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第四十六条规定, 企业可提取5%的坏账准备金在税前扣除。为简化起见, 允许企业计提坏账准备金的范围按《企业会计制度》的规定执行(即应收账款、其他应收款均可提取5%的坏账准备金在税前扣除)。

8. 企业发生的销售退回, 只要购货方提供退货的适当证明, 可冲销退货当期的销售收入。

9. 企业发给停止实物分房以前参加工作的未享受福利分房待遇的无房老

职工的一次性住房补贴资金，省级人民政府未规定标准的，由省一级国税局、地税局参照其他省份及有关部门标准协商确定。

企业发给职工与取得应纳税收入有关的办公通讯费用标准，由省级国税局、地税局协商确定。



第十四章 货币资金与特殊项目审计

货币资金是企业资产的重要组成部分，是企业资产中流动性最强的一种资产。任何企业进行生产经营活动都必须持有一定数额的货币资金，持有货币资金是企业生产经营活动的基本条件，货币资金在企业的会计核算中占有重要的位置。根据货币资金存放地点及用途的不同，货币资金分为现金、银行存款及其他货币资金。

在会计报表审计中，除了前面四章及本章将要讲述的货币资金等具体的会计报表项目审计以外，还包括一些特殊项目的审计，比如，期初余额的审计，会计政策、会计估计变更和会计差错更正的审计，债务重组的审计，非货币性交易的审计，关联方及其交易的审计，合并会计报表的审计，现金流量表的审计，或有事项的审计，期后事项的审计和持续经营能力的审计等。之所以称这类审计为特殊项目的审计，是相对于单个会计报表项目审计而言的。它们有的牵涉到多个会计报表项目，如期初余额，会计政策、会计估计变更和会计差错更正，债务重组，非货币性交易，关联方及其交易，合并会计报表和现金流量表；有的更侧重于会计报表附注披露和审计报告意见，如或有事项、期后事项和持续经营能力。

本章将分节阐述货币资金与特殊项目的审计问题。

第一节 货币资金与业务循环

一、货币资金与业务循环

货币资金与各业务循环均直接相关，如图 14-1 所示。需要说明的是，图 14-1 仅选取各业务循环中具有代表性的科目予以图示，并未包括各业务循环中与货币资金有关的全部会计科目。

二、凭证和会计记录

货币资金审计涉及的凭证和会计记录主要有：(1) 现金盘点表；(2) 银行对账单；(3) 银行存款余额调节表；(4) 有关科目的记账凭证；(5) 有关会计账簿。

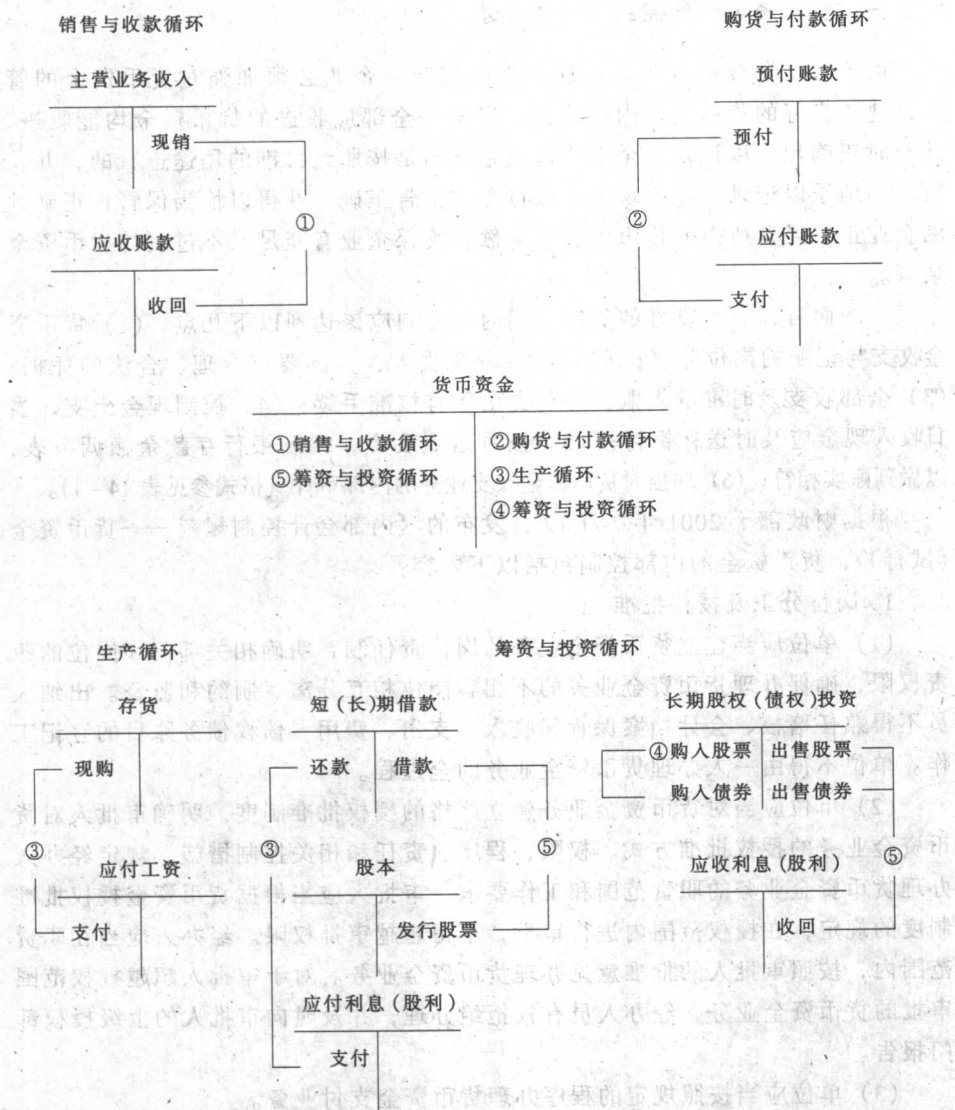


图 14-1 货币资金与业务循环的关系

第二节 内部控制测试

一、货币资金内部控制及测试概述

由于货币资金是企业流动性最强的资产，企业必须加强对货币资金的管理，建立良好的货币资金内部控制，以确保全部应收进的货币资金均能收进，并及时正确地予以记录；全部货币资金支出是按照经批准的用途进行的，并及时正确地予以记录；库存现金、银行存款报告正确，并得以恰当保管；正确预测企业正常经营所需的货币资金收支额，确保企业有充足又不过剩的货币资金余额。

一般而言，一个好的货币资金内部控制应该达到以下几点：(1) 货币资金收支与记账的岗位分离；(2) 货币资金收入、支出要有合理、合法的凭据；(3) 全部收支及时准确入账，并且支出要有核准手续；(4) 控制现金坐支，当日收入现金应及时送存银行；(5) 按月盘点现金，编制银行存款余额调节表，以做到账实相符；(6) 加强对货币资金收支业务的内部审计（格式参见表 14-1）。

根据财政部于 2001 年 7 月 12 日发布的《内部会计控制规范——货币资金（试行）》，货币资金的内部控制包括以下内容：

1. 岗位分工及授权批准

(1) 单位应当建立货币资金业务的岗位责任制，明确相关部门和岗位的职责权限，确保办理货币资金业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。单位不得由一人办理货币资金业务的全过程。

(2) 单位应当对货币资金业务建立严格的授权批准制度，明确审批人对货币资金业务的授权批准方式、权限、程序、责任和相关控制措施，规定经办人办理货币资金业务的职责范围和工作要求。审批人应当根据货币资金授权批准制度的规定，在授权范围内进行审批，不得超越审批权限。经办人应当在职责范围内，按照审批人的批准意见办理货币资金业务。对于审批人超越授权范围审批的货币资金业务，经办人员有权拒绝办理，并及时向审批人的上级授权部门报告。

(3) 单位应当按照规定的程序办理货币资金支付业务。

——支付申请。单位有关部门或个人用款时，应当提前向审批人提交货币资金支付申请，注明款项的用途、金额、预算、支付方式等内容，并附有效经济合同或相关证明。

——支付审批。审批人根据其职责、权限和相应程序对支付申请进行审批。对不符合规定的货币资金支付申请，审批人应当拒绝批准。

——支付复核。复核人应当对批准后的货币资金支付申请进行复核，复核

货币资金支付申请的批准范围、权限、程序是否正确, 手续及相关单证是否齐备, 金额计算是否准确, 支付方式、支付单位是否妥当等。复核无误后, 交由出纳人员办理支付手续。

——办理支付。出纳人员应当根据复核无误的支付申请, 按规定办理货币资金支付手续, 及时登记现金和银行存款日记账。

(4) 单位对于重要货币资金支付业务, 应当实行集体决策和审批, 并建立责任追究制度, 防范贪污、侵占、挪用货币资金等行为。

(5) 严禁未经授权的机构或人员办理货币资金业务或直接接触货币资金。

2. 现金和银行存款的管理

(1) 单位应当加强现金库存限额的管理, 超过库存限额的现金应及时存入银行。

(2) 单位必须根据《现金管理暂行条例》的规定, 结合本单位的实际情况, 确定本单位现金的开支范围。不属于现金开支范围的业务应当通过银行办理转账结算。

(3) 单位现金收入应当及时存入银行, 不得用于直接支付单位自身的支出。因特殊情况需坐支现金的, 应事先报经开户银行审查批准。

单位借出款项必须执行严格的授权批准程序, 严禁擅自挪用、借出货币资金。

(4) 单位取得的货币资金收入必须及时入账, 不得私设“小金库”, 不得账外设账, 严禁收款不入账。

(5) 单位应当严格按照《支付结算办法》等国家有关规定, 加强银行账户的管理, 严格按照规定开立账户, 办理存款、取款和结算。

单位应当定期检查、清理银行账户的开立及使用情况, 发现问题, 及时处理。

单位应当加强对银行结算凭证的填制、传递及保管等环节的管理与控制。

(6) 单位应当严格遵守银行结算纪律, 不准签发没有资金保证的票据或远期支票, 套取银行信用; 不准签发、取得和转让没有真实交易和债权债务的票据, 套取银行和他人资金; 不准无理拒绝付款, 任意占用他人资金; 不准违反规定开立和使用银行账户。

(7) 单位应当指定专人定期核对银行账户, 每月至少核对一次, 编制银行存款余额调节表, 使银行存款账面余额与银行对账单调节相符。如调节不符, 应查明原因, 及时处理。

(8) 单位应当定期和不定期地进行现金盘点, 确保现金账面余额与实际库存相符。发现不符, 及时查明原因, 作出处理。

3. 票据及有关印章的管理

(1) 单位应当加强与货币资金相关的票据的管理, 明确各种票据的购买、保管、领用、背书转让、注销等环节的职责权限和程序, 并专设登记簿进行记录, 防止空白票据的遗失和被盗用。

(2) 单位应当加强银行预留印鉴的管理。财务专用章应由专人保管, 个人

名章必须由本人或其授权人员保管。严禁一人保管支付款项所需的全部印章。按规定需要有关负责人签字或盖章的经济业务，必须严格履行签字或盖章手续。

4. 监督检查

(1) 单位应当建立对货币资金业务的监督检查制度，明确监督检查机构或人员的职责权限，定期和不定期地进行检查。

(2) 货币资金监督检查的内容主要包括：

——货币资金业务相关岗位及人员的设置情况。重点检查是否存在货币资金业务不相容职务混岗的现象。

——货币资金授权批准制度的执行情况。重点检查货币资金支出的授权批准手续是否健全，是否存在越权审批行为。

——支付款项印章的保管情况。重点检查是否存在办理付款业务所需的全部印章交由一人保管的现象。

——票据的保管情况。重点检查票据的购买、领用、保管手续是否健全，票据保管是否存在漏洞。

(3) 对监督检查过程中发现的货币资金内部控制中的薄弱环节，应当及时采取措施，加以纠正和完善。

二、货币资金内部控制测试

1. 了解内部控制

注册会计师可以根据实际情况采用不同的方法实现对货币资金内部控制的了解。一般而言，注册会计师可以采用编制流程图的方法。编制货币资金内部控制流程图是货币资金符合性测试的重要步骤。注册会计师在编制之前应通过询问、观察等调查手段收集必要的资料，然后根据所了解的情况编制流程图。对中小企业，也可采用编写货币资金内部控制说明的方法。若年度审计工作底稿中已有以前年度的流程图，注册会计师可根据调查结果加以修正，以供本年度审计之用。一般地，了解货币资金内部控制时，注册会计师应当注意检查货币资金内部控制是否建立并严格执行。

2. 抽取并检查收款凭证

如果货币资金收款内部控制不强，很可能发生贪污舞弊或挪用等情况。例如，在一个小企业中，出纳员同时记应收账款明细账，很可能发生循环挪用的情况。为测试货币资金收款的内部控制，注册会计师应选取适当样本的收款凭证，进行如下检查：(1) 核对收款凭证与存入银行账户的日期和金额是否相符。(2) 核对货币资金、银行存款日记账的收入金额是否正确。(3) 核对收款凭证与银行对账单是否相符。(4) 核对收款凭证与应收账款等相关明细账的有关记录是否相符。(5) 核对实收金额与销货发票等相关凭据是否一致等等。

3. 抽取并检查付款凭证

为测试货币资金付款内部控制，注册会计师应选取适当样本的货币资金付

款凭证,进行如下检查:(1)检查付款的授权批准手续是否符合规定。(2)核对货币资金、银行存款日记账的付出金额是否正确。(3)核对付款凭证与银行对账单是否相符。(4)核对付款凭证与应付账款等相关明细账的记录是否一致。(5)核对实付金额与购货发票等相关凭据是否相符等等。

表 14-1 现销收入业务的控制目标、关键
内部控制和测试一览表

| 内部控制目标 | 关键内部控制 | 常用控制测试 | 常用实质性测试 |
|--------------------------------|---|---|----------------------------------|
| 登记入账的现金收入确实为企业已经实际收到的现金(存在或发生) | 现金出纳与现金记账的职务分离 现金折扣必须经过适当的审批手续 | 观察 检查现金折扣是否经过恰当的审批 | 检查现金收入的日记账、总账和应收账款明细账的大金额项目与异常项目 |
| 收到的现金收入已全部登记入账(完整性) | 现金出纳与现金记账的职务分离 每日及时记录现金收入 定期向顾客寄送对账单 现金收入记录的内部复核 | 观察 检查是否存在未入账的现金收入 检查是否向顾客寄送对账单,了解是否定期进行 检查复核标记 | 现金收入的截止测试 抽查顾客对账单并与账面金额核对 |
| 已经收到的现金确实为企业所有(权利和义务) | 定期盘点现金并与账面余额核对 | 检查是否定期盘点,检查盘点记录 | 盘点库存现金,如与账面应有数存在差异,分析差异原因 |
| 登记入账的现金已经如数存入银行并登记入账(估价或分摊) | 定期取得银行对账单 编制银行存款余额调节表 | 检查银行对账单和银行存款余额调节表 | 检查调节表中未达账项的真实性以及资产负债表日后的进账情况 |
| 现金收入在资产负债表上的披露正确(表达与披露) | 现金日记账与总账的登记职责分开 | 观察 | |

4. 抽取一定期间的现金、银行存款日记账与总账核对

首先,注册会计师应抽取一定期间的现金、银行存款日记账,检查其有无计算错误,加总是否正确无误。如果检查中发现问题较多,说明被审计单位货币资金的会计记录不够可靠。其次,注册会计师应根据日记账提供的线索,核对总账中的现金、银行存款、应收账款、应付账款等有关账户的记录。

5. 抽取一定期间银行存款余额调节表,查验其是否按月正确编制并经复核

为证实银行存款记录的正确性,注册会计师必须抽取一定期间的银行存款余额调节表,将其同银行对账单、银行存款日记账及总账进行核对,确定被审计单位是否按月正确编制并复核银行存款余额调节表。

6. 检查外币资金的折算方法是否符合有关规定,是否与上年度一致

对于有外币货币资金、外币银行存款的被审计单位,注册会计师应检查外币货币资金日记账、外币银行存款日记账及“财务费用”、“在建工程”等账户的记录,确定企业有关外币货币资金、外币银行存款的增减变动是否按业务发

生时的市场汇率或业务发生当期期初的市场汇率折合为记账本位币, 选用方法是否前后期保持一致; 检查企业的外币货币资金、银行存款账户的余额是否按期末市场汇率折合为记账本位币金额, 有关汇兑损益的计算和记录是否正确。

7. 评价货币资金的内部控制

注册会计师在完成上述程序之后, 即可对货币资金的内部控制进行评价。评价时, 注册会计师应首先确定货币资金内部控制可信赖的程度以及存在的薄弱环节和缺点, 然后据以确定在货币资金实质性测试中对哪些环节可以适当减少审计程序, 哪些环节应增加审计程序, 做重点检查, 以减少审计风险。

第三节 现金审计

一、审计目标

现金是指企业的库存现金, 包括人民币现金和外币现金。现金是企业流动性最强的资产, 尽管其在企业资产总额中的比重不大, 但企业发生的舞弊事件大都与现金有关, 因此, 注册会计师应该重视现金的审计。

现金的审计目标一般应包括: (1) 确定被审计单位资产负债表中的现金在会计报表日是否确实存在, 是否为被审计单位所拥有。(2) 确定被审计单位在特定期间内发生的现金收支业务是否均已记录完毕, 有无遗漏。(3) 确定现金余额是否正确。(4) 确定现金在会计报表上的披露是否恰当。

二、现金内部控制的测试

(一) 现金内部控制

由于现金是企业流动性最强的资产, 加强现金管理对于保护企业资产安全完整、维护社会经济秩序具有重要的意义。在良好的现金内部控制下, 企业的现金收支记录及时、准确、完整; 全部现金支出均按经批准的用途进行; 现金得以安全保管。一般而言, 一个好的现金内部控制应该达到以下几点: (1) 现金收支与记账的岗位分离。(2) 现金收入、支出要有合理、合法的凭据。(3) 全部收入及时准确入账, 并且支出要有核准手续。(4) 控制现金坐支, 当日收入现金应及时送存银行。(5) 按月盘点现金, 以做到账实相符。(6) 加强对现金收支业务的内部审计。

(二) 现金内部控制的了解与评价

1. 了解现金内部控制

通常通过现金内部控制流程图来了解现金内部控制。编制现金内部控制流程图是现金符合性测试的重要步骤。注册会计师在编制之前应通过询问、观察等调查手段收集必要的资料, 然后根据所了解的情况编制流程图, 对中小型企业, 也可采用编写现金内部控制说明的方法。若年度审计工作底稿中已有以前

年度的流程图，注册会计师可根据调查结果加以修正，以供本年度审计之用。一般地，了解现金内部控制时，注册会计师应当注意检查现金内部控制是否建立并严格执行：（1）现金的收支是否按规定的程序和权限办理。（2）是否存在与本单位经营无关的款项收支情况。（3）是否存在出租、出借银行账户的情况。（4）出纳与会计的职责是否严格分离。（5）现金是否妥善保管，是否定期盘点、核对等等。

2. 抽取并检查收款凭证

如果现金收款内部控制不强，很可能发生贪污舞弊或挪用等情况。例如，在一个小企业中，出纳员同时记应收账款明细账，很可能发生循环挪用的情况。为测试现金收款的内部控制，注册会计师应按现金的收款凭证分类，选取适当的样本量，作如下的检查：（1）核对现金日记账的收入金额是否正确。（2）核对收款凭证与应收账款明细账的有关记录是否相符。（3）核对实收金额与销货发票是否一致等等。

3. 抽取并检查付款凭证

为测试现金付款内部控制，注册会计师应按照现金付款凭证分类，选取适当的样本量，作如下检查：（1）检查付款的授权批准手续是否符合规定。（2）核对现金日记账的付出金额是否正确。（3）核对付款凭证与应付账款明细账的记录是否一致。（4）核对实付金额与购货发票是否相符等等。

4. 抽取一定期间的现金日记账与总账核对

注册会计师应抽取一定期间的现金日记账，检查其有无计算错误，加总是否准确无误，现金日记账是否与总分类账核对相符。

5. 检查外币现金的折算方法是否符合有关规定，是否与上年度一致

对于有外币现金的被审计单位，注册会计师应检查外币现金日记账及“财务费用”、“在建工程”等账户的记录，确定企业有关外币现金的增减变动是否按业务发生时的市场汇率或业务发生当期期初的市场汇率折合为记账本位币，选用方法是否前后期保持一致；检查企业的外币现金余额是否按期末市场汇率折合为记账本位币金额，有关汇兑损益的计算和记录是否正确。

6. 评价现金的内部控制

注册会计师在完成上述程序之后，即可对现金的内部控制进行评价。评价时，注册会计师应首先确定现金内部控制可信赖的程度以及存在的薄弱环节和缺点，然后据以确定在现金实质性测试中对哪些环节可以适当减少审计程序，哪些环节应增加审计程序，作重点检查，以减少审计风险。

三、现金的实质性测试

现金的实质性测试程序一般包括：

1. 核对现金日记账与总账的余额是否相符

注册会计师测试现金余额的起点，是核对现金日记账与总账的余额是否相符。如果不相符，应查明原因，并作出适当调整。

2. 盘点库存现金

盘点库存现金是证实资产负债表中所列现金是否存在的一项重要程序。

盘点库存现金，通常包括对已收到但未存入银行的现金、零用金、找换金等的盘点。盘点库存现金的时间和人员应视被审计单位的具体情况而定，但必须有出纳员和被审计单位会计主管人员参加，并由注册会计师进行监盘。盘点库存现金的步骤和方法有：

(1) 制定库存现金盘点程序，实施突击性的检查，时间最好选择在上午上班前或下午下班时进行，盘点的范围一般包括企业各部门经营的现金。在进行现金盘点前，应由出纳员将现金集中起来存入保险柜。必要时可加以封存，然后由出纳员把已办妥现金收付手续的收付款凭证登入现金日记账。如企业现金存放部门有两处或两处以上的，应同时进行盘点。

(2) 审阅现金日记账并同时与现金收付凭证相核对。一方面检查日记账的记录与凭证的内容和金额是否相符；另一方面了解凭证日期与日记账日期是否相符或接近。

(3) 由出纳员根据现金日记账进行加计累计数额结出现金结余额。

(4) 盘点保险柜的现金实存数，同时编制“库存现金盘点表”（格式参见表 14-2），分币种、面值列示盘点金额。

(5) 资产负债表日后进行盘点时，应调整至资产负债表日的金额。

(6) 盘点金额与现金日记账余额进行核对，如有差异，应查明原因，并作出记录或适当调整。

(7) 若有冲抵库存现金的借条、未提现支票、未作报销的原始凭证，应在“库存现金盘点表”中注明或作出必要的调整。

3. 抽查大额现金收支

注册会计师应抽查大额现金收支的原始凭证内容是否完整，有无授权批准，并核对相关账户的进账情况，如有与被审计单位生产经营业务无关的收支事项，应查明原因，并作相应的记录。

4. 检查现金收支的正确截止

被审计单位资产负债表中的现金数额，应以结账日实有数额为准。因此，注册会计师必须验证现金收支的截止日期。通常，注册会计师可以对结账日前后一段时期内现金收支凭证进行审计，以确定是否存在跨期事项。

5. 检查外币现金、银行存款的折算是否正确

对于有外币现金的被审计单位，注册会计师应检查被审计单位对外币现金的收支是否按所规定的汇率折合为记账本位币金额；外币现金期末余额是否按期末市场汇率折合为记账本位币金额；外币折合差额是否按规定记入相关账户。

6. 检查现金是否在资产负债表上恰当披露

根据有关会计制度的规定，现金在资产负债表中“货币资金”项下反映，注册会计师应在实施上述审计程序后，确定现金账户的期末余额是否恰当，据以确定货币资金是否在资产负债表上恰当披露。

表 14-2

库存现金盘点表

客户 _____ 编制人： _____ 日期： _____ 索引号： _____
 项目 现金监盘 _____ 复核人： _____ 日期： _____ 页次： _____
 会计期间 _____
 盘点日期： _____ 年 月 日

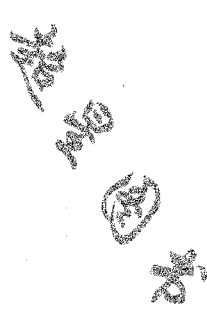
| 检查盘点记录 | | | | | 实有现金盘点记录 | | | | | | |
|--------------|---------------|-----|----|-----|------------|-----|----|----|----|-----|----|
| 项 目 | 项次 | 人民币 | 美元 | 某外币 | 面额 | 人民币 | | 美元 | | 某外币 | |
| | | | | | | 张 | 金额 | 张 | 金额 | 张 | 金额 |
| 上一日账面库存余额 | 1 | | | | 1000元 | | | | | | |
| 盘点日未记账传票收入金额 | 2 | | | | 500元 | | | | | | |
| 盘点日未记账传票支出金额 | 3 | | | | | | | | | | |
| 盘点日账面应有金额 | 4 = 1 + 2 - 3 | | | | 100元 | | | | | | |
| 盘点实有现金数额 | 5 | | | | 50元 | | | | | | |
| 盘点日应有与实有差异 | 6 = 4 - 5 | | | | 10元 | | | | | | |
| 差异原因分析 | 白条抵库 (张) | | | | 5元 | | | | | | |
| | | | | | 2元 | | | | | | |
| | | | | | 1元 | | | | | | |
| | | | | | 0.5元 | | | | | | |
| | | | | | 0.2元 | | | | | | |
| | | | | | 0.1元 | | | | | | |
| | | | | | 合计 | | | | | | |
| 追溯调整 | 报表日至查账日现金付出总额 | | | | 情况说明及审计结论： | | | | | | |
| | 报表日至查账日现金收入总额 | | | | | | | | | | |
| | 报表日库存现金应有余额 | | | | | | | | | | |
| | 报表日账面汇率 | | | | | | | | | | |
| | 报表日余额折合本位币金额 | | | | | | | | | | |
| 本位币合计 | | | | | | | | | | | |

盘点人： _____ 监盘人： _____ 复核： _____

第四节 银行存款审计

一、审计目标

银行存款是指企业存放在银行或其他金融机构的货币资金。按照国家有关规定，凡是独立核算的企业都必须在当地银行开设账户。企业在银行开设账户以后，除按核定的限额保留库存现金外，超过限额的现金必须存入银行；除了规定的范围内可以用现金直接支付的款项外，在经营过程中所发生的一切货币收支业务，都必须通过银行存款账户进行结算。银行存款的审计目标主要包括：(1) 确定被审计单位资产负债表中的银行存款在会计报表日是否确实存在，是否为



被审计单位所拥有。(2) 确定被审计单位在特定期间内发生的银行存款收支业务是否均已记录完毕, 有无遗漏。(3) 确定银行存款的余额是否正确。(4) 确定银行存款在会计报表上的披露是否恰当。

二、银行存款内部控制的测试

(一) 银行存款的内部控制

一般而言, 一个好的银行存款的内部控制同现金的内部控制一样, 也应达到以下几点: (1) 银行存款收支与记账的岗位分离。(2) 银行存款收入、支出要有合理、合法的凭据。(3) 全部收支及时准确入账, 并且支出要有核准手续。(4) 按月编制银行存款余额调节表, 以做到账实相符。(5) 加强对银行存款收支业务的内部审计。

按照我国现金管理的有关规定, 超过规定限额以上的现金支出一律使用支票。因此, 企业应建立相应的支票申领制度, 明确申领范围、申领批准及支票签发、支票报销等。

对于支票报销和现金报销, 企业应建立报销制度。报销人员报销时应当有正常的报批手续、适当的付款凭据, 有关购货支出还应具有验货手续。财会部门应对报销单据加以审核, 现金出纳见到加盖核准戳记的支出凭据后方可付款。

付款记录应及时登记入账, 一切凭证应按顺序或内容编作会计记录的附件。

(二) 银行存款内部控制的了解与评价

1. 了解银行存款的内部控制

注册会计师对银行存款内部控制的了解一般与了解现金的内部控制同时进行。注册会计师应当注意的内容包括: (1) 银行存款的收支是否按规定的程序和权限办理。(2) 银行账户是否存在与本单位经营无关的款项收支情况。(3) 是否存在出租、出借银行账户的情况。(4) 出纳与会计的职责是否严格分离。(5) 是否定期取得银行对账单并编制银行存款余额调节表等等。

2. 抽取并检查收款凭证

注册会计师应选取适当的样本量, 作如下检查: (1) 核对收款凭证与存入银行账户的日期和金额是否相符。(2) 核对银行存款日记账的收入金额是否正确。(3) 核对收款凭证与银行对账单是否相符。(4) 核对收款凭证与应收账款明细账的有关记录是否相符。(5) 核对实收金额与销货发票是否一致等等。

3. 抽取并检查付款凭证

为测试银行存款付款内部控制, 注册会计师应选取适当的样本量, 作如下检查: (1) 检查付款的授权批准手续是否符合规定。(2) 核对银行存款日记账的付出金额是否正确。(3) 核对付款凭证与银行对账单是否相符。(4) 核对付款凭证与应付账款明细账的记录是否一致。(5) 核对实付金额与购货发票是否相符等等。

4. 抽取一定期间的银行存款日记账与总账核对

首先注册会计师应抽取一定期间的银行存款日记账，检查其有无计算错误，并与银行存款总分类账核对。

5. 抽取一定期间银行存款余额调节表，查验其是否按月正确编制并经复核

为证实银行存款记录的正确性，注册会计师必须抽取一定期间的银行存款余额调节表，将其同银行对账单、银行存款日记账及总账进行核对，确定被审计单位是否按月正确编制并复核银行存款余额调节表。

6. 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

对于有外币银行存款的被审计单位，注册会计师应检查外币银行存款日记账及“财务费用”、“在建工程”等账户的记录，确定企业有关外币银行存款的增减变动是否按业务发生时的市场汇率或业务发生当期期初的市场汇率折合为记账本位币，选用方法是否前后期保持一致；检查企业的银行存款账户的余额是否按期末市场汇率折合为记账本位币金额，有关汇兑损益的计算和记录是否正确。

7. 评价银行存款的内部控制

注册会计师在完成上述程序之后，即可对银行存款的内部控制进行评价。评价时，注册会计师应首先确定银行存款内部控制可信赖的程度以及存在的薄弱环节和缺点，然后据以确定在银行存款实质性测试中对哪些环节可以适当减少审计程序，哪些环节应增加审计程序，作重点检查，以减少审计风险。

三、银行存款的实质性测试

银行存款的实质性测试程序一般包括：

1. 银行存款日记账与总账的余额是否相符

注册会计师测试现金余额的起点，是核对现金日记账、银行存款日记账与总账的余额是否相符。如果不相符，应查明原因，并作出适当调整。

2. 分析性复核程序

计算定期存款占银行存款的比例，了解被审计单位是否存在高息资金拆借。如存在高息资金拆借，应进一步分析拆出资金的安全性，检查高额利差的人账情况；计算存放于非银行金融机构的存款占银行存款的比例，分析这些资金的安全性。

3. 取得并检查银行存款余额调节表

检查银行存款余额调节表是证实资产负债表中所列银行存款是否存在的重要程序。银行存款余额调节表通常应由被审计单位根据不同的银行账户及货币种类分别编制，其格式如表 14-3 所示。如果经调节后的银行存款余额存在差异，注册会计师应查明原因，并作出记录或进行适当的调整。

取得银行存款余额调节表后，注册会计师应检查调节表中未达账项的真实性，以及资产负债表日后的进账情况，如果存在应于资产负债表日之前进账的应作相应的调整。其程序一般包括：

(1) 验算调节表的数字计算。

(2) 对于金额较大的未提现支票、可提现的未提现支票以及注册会计师认为重要的未提现支票，列示未提现支票清单，注明开票日期和收票人姓名或单位。

(3) 追查截止日期银行对账单上的在途存款，并在银行账户调节表上注明存款日期。

(4) 检查截止日仍未提现的大额支票和其他已签发一个月以上的未提现支票。

(5) 追查截止日期银行对账单已收、企业未收的款项性质及款项来源。

(6) 核对银行存款总账余额、银行对账单加总金额。

表 14-3

银行存款余额调节表

年 月 日

编制人： 日期： 索引号：
 复核人： 日期： 页次：

户别：

币别：

| 项 目 | |
|-----------------------|---|
| 银行对账单余额 (年 月 日) | |
| 加：企业已收、银行尚未入账金额 | |
| 其中：1. _____ | 元 |
| 2. _____ | 元 |
| 减：企业已付、银行尚未入账金额 | |
| 其中：1. _____ | 元 |
| 2. _____ | 元 |
| 调整后银行对账单金额 | |
| 企业银行存款日记账金额 (年 月 日) | |
| 加：银行已收、企业尚未入账金额 | |
| 其中：1. _____ | 元 |
| 2. _____ | 元 |
| 减：银行已付、企业尚未入账金额 | |
| 其中：1. _____ | 元 |
| 2. _____ | 元 |
| 调整后企业银行存款日记账金额 | |
| 经办会计人员：(签字) | |
| 会计主管：(签字) | |

4. 函证银行存款余额

函证是指注册会计师在执行审计业务过程中，需要以被审计单位名义向有关单位发函询证，以验证被审计单位的银行存款是否真实、合法、完整。按照国际惯例，财政部、中国人民银行于1999年1月6日联合印发了《关于做好企业的银行存款、借款及往来款项函证工作的通知》(以下简称《通知》)，《通

知)对函证工作提出了明确的要求,并提供了银行询证函和企业询证函参考格式。注册会计师在执行审计业务时,可按照此格式以被审计单位的名义向有关单位发函询证。《通知》规定:各商业银行、政策性银行、非银行金融机构要在收到询证函之日起10个工作日内,根据函证的具体要求,及时回函并可按照国家的有关规定收取询证费用;各有关企业或单位根据函证的具体要求回函。

函证银行存款余额是证实资产负债表所列银行存款是否存在的重要程序。通过向往来银行的函证,注册会计师不仅可了解企业资产的存在,同时,还可了解欠银行的债务。函证还可用于发现企业未登记的银行借款。

函证时,注册会计师应向被审计单位在本年存过款(含外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款)的所有银行发函,其中包括企业存款账户已结清的银行,因为有可能存款账户已结清,但仍有银行借款或其他负债存在。同时,虽然注册会计师已直接从某一银行取得了银行对账单和所有已付支票,但仍应向这一银行进行函证。表14-4列示的是财政部、中国人民银行制定的运用于审计的银行询证函参考格式。

5. 检查一年以上定期存款或限定用途存款

一年以上的定期存款或限定用途的银行存款,不属于企业的流动资产,应列于其他资产类下。对此,注册会计师应查明情况,作出相应的记录。

6. 抽查大额现金和银行存款的收支

注册会计师应抽查大额现金收支、银行存款(含外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证存款)收支的原始凭证内容是否完整,有无授权批准,并核对相关账户的进账情况。如有与被审计单位生产经营业务无关的收支事项,应查明原因并作相应的记录。

7. 检查银行存款收支的正确截止

被审计单位资产负债表上的现金数额,应以结账日实有数额为准。因此,注册会计师必须验证现金收支的截止日期。通常,注册会计师可以对结账日前后一段时期内现金收支凭证进行审计,以确定是否存在跨期事项。

企业资产负债表上银行存款数字应当包括当年最后一天收到的所有存放于银行的款项,而不得包括其后收到的款项;同样,企业年终前开出的支票,不得在年后入账。为了确保银行存款收付的正确截止,注册会计师应当在清点支票及支票存根时,确定各银行账户最后一张支票的号码,同时查实该号码之前的所有支票均已开出。在结账日未开出的支票及其后开出的支票,均不得作为结账日的存款收付入账。

8. 检查外币银行存款的折算是否正确

对于有外币银行存款的被审计单位,注册会计师应检查被审计单位对外币银行存款的收支是否按所规定的汇率折合为记账本位币金额;外币银行存款期末余额是否按期末市场汇率折合为记账本位币金额;外币折合差额是否按规定记入相关账户。

表 14-4

银行询证函

编号：

(银行)：

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司的会计报表进行审计，按照中国注册会计师独立审计准则的要求，应当询证本公司与贵行的存款、借款往来等事项。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵行记录相符，请在本函下端“数据证明无误”处签章证明；如有不符，请在“数据不符”处列明不符金额。有关询证费用可直接从本公司××存款账户中收取。回函请直接寄至××会计师事务所。

通信地址：

邮编：

电话：

传真：

截至 年 月 日止，本公司银行存款、借款账户余额等列示如下：

1. 银行存款

| 账户名称 | 银行账号 | 币种 | 利率 | 余额 | 备注 |
|------|------|----|----|----|----|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

2. 银行借款

| 银行账号 | 币种 | 余额 | 借款日期 | 还款日期 | 利率 | 借款条件 | 备注 |
|------|----|----|------|------|----|------|----|
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

3. 其他事项

(公司签章) (日期)

结论：1. 数据证明无误

(银行签章) (日期)

2. 数据不符，请列明不符金额

(银行签章) (日期)

9. 检查银行存款是否在资产负债表上恰当披露

根据有关会计制度的规定，企业的银行存款在资产负债表上“货币资金”项目下反映。所以，注册会计师应在实施上述审计程序后，确定银行存款账户的期末余额是否恰当，从而确定资产负债表上“货币资金”项目中的数字是否在资产负债表上恰当披露。

第五节 其他货币资金审计

一、审计目标

其他货币资金包括企业到外地进行临时或零星采购而汇往采购地银行开立

采购专户的款项所形成的外埠存款、企业为取得银行汇票按照规定存入银行的款项所形成的银行汇票存款、企业为取得银行本票按照规定存入银行的款项而形成的银行本票存款、信用卡存款和信用证保证金存款等。

其他货币资金的审计目标主要包括：(1) 确定被审计单位资产负债表中的其他货币资金在会计报表日是否确实存在，是否为被审计单位所拥有。(2) 确定被审计单位在特定期间内发生的其他货币资金收支业务是否均已记录完毕，有无遗漏。(3) 确定其他货币资金的余额是否正确。(4) 确定其他货币资金在会计报表上的披露是否恰当。

二、其他货币资金内部控制的测试

一般而言，一个好的其他货币资金的内部控制同现金的内部控制一样，也应达到以下几点：(1) 其他货币资金收支与记账的岗位分离。(2) 其他货币资金收入、支出要有合理、合法的凭据。(3) 全部收支及时准确入账，并且支出要有核准手续。(4) 加强对其他货币资金收支业务的内部审计。

其他货币资金内部控制的测试程序包括：

1. 了解其他货币资金的内部控制

注册会计师在对其他货币资金的内部控制进行了解时，应当注意的内容包括：(1) 其他货币资金的收支是否按规定的程序和权限办理。(2) 其他货币资金的记账依据是否充分、恰当。(3) 其他货币资金是否及时入账。(4) 出纳与会计的职责是否严格分离。

2. 抽取并检查收支凭证

注册会计师应选取适当的样本量，作如下检查：(1) 检查授权批准手续是否符合规定。(2) 检查原始凭证是否充分、恰当。(3) 检查入账金额是否正确。(4) 检查入账时间是否及时。

3. 抽取一定期间的其他货币资金明细账与总账核对

首先，注册会计师应抽取一定期间的其他货币资金明细账，检查其有无计算错误，并与其他货币资金总分类账核对。

4. 评价其他货币资金的内部控制

注册会计师在完成上述程序之后，即可对其他货币资金的内部控制进行评价。评价时，注册会计师应首先确定现金内部控制可信赖的程度以及存在的薄弱环节和缺点，然后据以确定在其他货币资金实质性测试中对哪些环节可以适当减少审计程序，哪些环节应增加审计程序，作重点检查，以减少审计风险。

一般而言，企业的其他货币资金业务较少，注册会计师可以直接进行其他货币资金的实质性测试。

三、其他货币资金的实质性测试

其他货币资金的实质性测试程序主要包括：(1) 核对外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款等各明细账期末合计数与总账数是否相符。(2) 函证外埠存款户、银行汇票存款户、银行本票存款户期末余额。(3) 对于非记账本位币

的其他货币资金，检查其折算汇率是否正确。(4) 抽查一定样本量的原始凭证进行测试，检查其经济内容是否完整，有无适当的审批授权，并核对相关账户的进账情况。(5) 抽取资产负债表日后的大额收支凭证进行截止测试，如有跨期收支事项，应作适当调整。(6) 检查其他货币资金的披露是否恰当。

第六节 特殊项目审计

对期初余额等这些特殊项目，其审计的安排当然也可以与具体会计报表项目审计一样，先由有关的审计项目小组成员分散执行，而后再加以综合。但由于这些项目通常具有内容特殊、性质敏感、金额较大、情况复杂等特点，我国财政部对其中的大部分项目还分别制定了相应的企业会计准则，因此，在审计实务中往往是由专业理论知识比较扎实、执业经验比较丰富的注册会计师专门实施，并且单独编制相应的审计工作底稿。

一、期初余额的审计

随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立，注册会计师审计涉足的领域逐步扩大，注册会计师首次接受委托对会计报表进行审计的业务日渐增多。从目前看，注册会计师首次接受被审计单位委托主要有两类情况：一是被审计单位首次接受审计。比如，进行股份制改造或申请公开发行股票的企业，根据《中华人民共和国公司法》或上市条例的规定，委托注册会计师对其会计报表进行审计，而这些企业以前未接受过注册会计师审计；再比如，根据《中华人民共和国公司法》的要求，借鉴国际惯例，国有企业将逐步接受注册会计师审计。二是被审计单位更换注册会计师。被审计单位的上期会计报表已由注册会计师审计，但因种种原因，被审计单位更换上期执行审计的注册会计师，委托其他注册会计师对本期会计报表进行审计。

注册会计师首次接受委托对被审计单位的会计报表进行审计，必然会涉及对会计报表期初余额如何审计的问题。如果对期初余额审计过于详细，势必会增加审计成本，延长审计时间，并给被审计单位带来过重的审计费用等负担；如果不对期初余额进行审计，则影响注册会计师对本期会计报表发表适当的审计意见。因此，注册会计师对期初余额进行审计时，应该把握适当的度。因为我国注册会计师审计起步较晚，执业规范体系正在逐步建立之中，注册会计师对期初余额审计掌握的标准也不尽相同，由此导致会计报表审计的质量差异很大，影响了注册会计师发表审计意见的适当性。《独立审计具体准则第1号——会计报表审计》第十七条规定：“首次接受委托涉及的会计报表期初余额，或在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，注册会计师应进行适当的审计。”

(一) 期初余额的含义

所谓期初余额，是指首次接受委托时，所审计会计期间期初已存在的余额。它以上期期末余额为基础，反映了前期交易、事项及其会计处理的结果。理解这个概念，需要把握以下特征：

1. 期初余额是所审会计期间期初已存在的余额。期初已存在的余额是由上期结转至本期的金额，或是上期期末余额调整后的金额。期初余额与上期期末余额是一个事物的两个方面。就一般而言，期初余额是上期账户结转至本期账户的余额，在数量上与上期金额相等。但是，有时由于受上期期后事项、会计政策变更诸因素的影响，上期期末余额结转至本期时，需经过调整或重编。

2. 期初余额反映了前期交易、事项及其会计处理的结果。期初余额应以客观存在的经济业务为根据，是被审计单位在以前会计期间发生的交易、事项及其会计人员对此处理的结果。

3. 期初余额与注册会计师首次接受委托相联系。所谓首次接受委托，是指会计师事务所对被审计单位上期会计报表未经独立审计，或由其他会计师事务所审计的情况下接受的审计委托。

注册会计师应当保持应有的职业谨慎，充分考虑期初余额对所审计会计报表的影响。所谓应有的职业谨慎，是指注册会计师履行专业职责时应当具备足够的专业胜任能力，具有一丝不苟的责任感并保持应有的慎重态度。注册会计师在首次接受委托时会涉及到期初余额，而期初余额是本期会计报表的基础，往往对本期会计报表产生重要的影响。因此，注册会计师应以高度的责任感和慎重的态度，去判断期初余额对所审计会计报表影响的程度。

注册会计师应当根据期初余额对所审计会计报表的影响程度，合理运用专业判断，以确定期初余额的审计范围。判断期初余额对本期会计报表的影响程度应着眼于以下三方面：一是上期结转至本期的金额；二是上期所采用的会计政策；三是上期期末已存在的或有事项及承诺。注册会计师应以这三方面的内容为依据，确定期初余额对会计报表的影响。

注册会计师进行会计报表审计时，一般无须专门对期初余额发表审计意见，但应当实施适当的审计程序，并充分考虑相关审计结论对所审计会计报表发表审计意见的影响，也就是说：

1. 注册会计师对会计报表进行审计，是对被审计单位所审计会计报表发表审计意见，一般无须专门对期初余额发表审计意见。

2. 虽然注册会计师一般不对期初余额发表审计意见，但因为期初余额是本期会计报表的基础，所以要对期初余额实施适当的审计程序。

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。

如上期会计报表已经其他会计师事务所审计，在征得被审计单位同意后，注册会计师可与前任注册会计师联系，以获取必要的审计证据。前任注册会计师则应当提供必要的协助。前后任注册会计师之间的联系是一项十分重要的工作，后任注册会计师可通过查阅前任注册会计师的工作底稿来了解被审计单位的期初余额情况。查阅的工作底稿通常限于对本期审计有重大影响的事项，如

上一被审期间前任注册会计师发表审计意见的类型、上一期间的审计计划及其总结、上一期间的管理建议书要点等。前任注册会计师知悉后任注册会计师与其联系，应当提供必要的帮助。

（二）期初余额的审计目标和审计程序

注册会计师对期初余额进行审计，应当获取充分、适当的审计证据，以证实：会计报表期初余额是否存在对本期会计报表有重大影响的错报和漏报；上期期末余额是否正确结转至本期，或者已按要求恰当地重新表述；上期适用的会计政策是否恰当，是否一贯遵循，变更是否合理；上期期末存在的或有事项是否已作恰当处理。

为达成上述期初余额的审计目标，注册会计师对期初余额的审计程序通常包括：

1. 分析被审计单位所选用的会计政策是否恰当，是否一贯运用。如有变更，是否已作适当处理和充分披露。如果被审计单位上期适用的会计政策不恰当或与本期不一致，注册会计师在执行期初余额审计时应提请被审计单位进行调整或予以披露。

2. 分析上期期末余额是否已正确结转至本期，或者已恰当地重新表述，上期审计调整分录是否已正确入账。

3. 了解上期会计报表是否经过其他会计师事务所审计。如上期会计报表已经其他会计师事务所审计，注册会计师可通过商请查阅前任注册会计师的审计工作底稿，获取有关期初余额的审计证据，但应当考虑前任注册会计师的专业胜任能力和独立性，以判断获取证据的充分性和适当性。

4. 了解前任注册会计师是否对上期会计报表出具了非标准审计报告。若是，则后任注册会计师应查清原因，并应特别关注其中与本期会计报表有关的部分。

5. 如实施上述审计程序仍不能获取充分、适当的审计证据，或前期会计报表未经审计，应对期初余额实施以下审计程序：

（1）询问被审计单位管理当局。询问内容诸如对本期经营有重要影响的事项、政府新颁布的影响行业发展的法规以及其他重要事项。

（2）审阅上期会计记录及相关资料。在审阅时，注册会计师应特别关注其合法性和公允性。

（3）通过对本期会计报表实施的审计程序进行证实。在对流动资产或流动负债的期初余额审计时，一般应结合当期审计程序进行。例如：应收账款或应付账款的期初余额，通常在本期内即可收回或支付，则此后收回或支付的事实即可视为应收账款或应付账款期初余额存在的适当证据。

（4）补充实施适当的实质性测试审计程序。有些期初余额项目尚需补充实施其他适当的实质性测试程序。就存货而言，审计本期交易仍难获取期初余额是否适当的证据。因此，注册会计师通常必须采用其他审计程序。例如：审阅被审计单位上期存货盘点记录及文件，测试期初存货项目的价值量，以及运用毛利百分比法分析比较。对于非流动资产和非流动负债期初余额的审计，注册会计师通常要检查其期初的有关记录。在某些情况下，注册会计师可向第三者

函证以获取对期初余额的确认。

6. 初次接受国有企业委托, 如前期会计报表未经审计, 应尽可能获取其管辖财政机关对该会计报表的批复。

7. 结合上述审计结果, 形成对期初余额的审计结论, 并确定其对本期审计意见类型的影响。

注册会计师应当根据已获取的审计证据, 形成对期初余额的审计结论, 在此基础上确定其对本期会计报表审计意见的影响。

注册会计师首次接受委托时, 通常将被审计单位上期会计报表区分为两种情况, 即上期会计报表经过和未经过其他会计师事务所的审计。以此为基础实施审计程序, 获取审计证据, 形成审计结论, 并确定其对本期会计报表审计意见的影响。

如期初余额对本期会计报表存在重大影响, 但无法对其获取充分、适当的审计证据, 注册会计师应当对本期会计报表发表保留意见或无法表示意见。

如期初余额存在严重影响本期会计报表的错报或漏报, 注册会计师应当提请被审计单位进行调整。如被审计单位不接受建议, 注册会计师应当对本期会计报表发表保留意见或否定意见。

如前任注册会计师出具了非标准审计报告, 注册会计师应当考虑相关事项对本期会计报表的影响。如其影响尚未消除, 注册会计师仍应在审计报告中进行适当反映。

二、会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正的审计

会计政策变更是企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一种会计政策。会计估计变更是企业以最近可利用的信息为基础, 对诸如固定资产折旧年限和估计残值、无形资产摊销年限、坏账准备计提比例等事项做出新的估计; 这里的会计估计是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。会计差错更正是企业对诸如会计确认、计量、记录等方面出现的差错进行纠正; 这里的会计差错就是指企业在会计核算时, 由于会计确认、计量、记录等方面出现的错误。

当企业发生会计政策、会计估计变更和会计差错更正时, 其相应的会计处理将会对企业的资产、负债、所有者权益和损益产生影响, 并在很大程度上影响会计信息在不同期间的可比性。因此, 注册会计师在审计中必须对被审计单位发生的会计政策、会计估计变更和会计差错更正事项给予足够的重视。

注册会计师审计被审计单位所发生的会计政策、会计估计变更和会计差错更正事项, 目的在于: 确定会计政策变更是否合法、合理; 确定会计估计变更和会计差错更正是否合理; 确定会计政策、会计估计变更和会计差错更正的会计处理是否正确; 确定会计政策、会计估计变更和会计差错更正的披露是否恰当。

为达到上述审计目标, 注册会计师对会计政策、会计估计变更和会计差错更正事项的审计程序通常包括:

1. 获取被审计单位提供的会计政策、会计估计说明,与前期采用的会计政策和会计估计进行比较,以识别会计政策、会计估计的变更。

以上市公司为例,其主要的会计政策通常包括:(1)公司目前执行的会计准则和会计制度。(2)会计年度。(3)记账本位币。(4)记账基础和计价原则。(5)外币业务核算方法。(6)外币会计报表的折算方法。(7)现金等价物的确定标准。(8)短期投资计价及其收益确认方法,短期投资跌价准备的确认标准、计提方法。(9)应收款项坏账的确认标准,坏账损失的核算方法以及坏账准备的确认标准,计提方法和计提比例。(10)存货分类,取得和发出存货的计价方法,存货的盘存制度以及低值易耗品和包装物的摊销方法,存货跌价准备的确认标准、计提方法。(11)长期股权投资计价及收益确认方法,股权投资差额的摊销方法和期限;长期债权投资计价及收益确认方法,债券投资溢价或折价的摊销方法;长期投资减值准备的确认标准、计提方法。(12)委托贷款的计价方法,利息确认方法以及委托贷款减值准备的确认标准、计提方法。(13)固定资产的标准、分类、计价方法和折旧方法;融资租入固定资产的计价方法;固定资产减值准备的确认标准、计提方法。(14)在建工程结转为固定资产的条件和方法;在建工程减值准备的确认标准、计提方法。(15)借款费用资本化的确认原则、资本化期间以及借款费用资本化金额的计算方法。(16)无形资产的计价方法、摊销方法、摊销年限;无形资产减值准备的确认标准、计提方法。(17)长期待摊费用的人账方法、摊销方法和摊销年限。(18)应付债券的计价及债券溢价或折价的摊销方法。(19)销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动取得的收入所采用的确认方法。(20)所得税的会计处理方法。(21)会计政策、会计估计变更的内容、理由和对公司财务状况、经营成果的影响数。(22)编制合并财务报表时合并范围的确定原则,合并所采用的会计方法。

注册会计师通常应获取被审计单位提供的包括上述内容的书面说明,并与上期审计工作底稿中的该说明进行对比,借以发现会计政策、会计估计的变更。

此外,按照财政部的相关规定,上市公司的会计政策目录及变更会计政策后重新制定的会计政策目录,除应当按照信息披露的要求对外公布外,还应当报公司上市地交易所备案。未报公司上市地交易所备案的,视为滥用会计政策,按照重大会计差错更正的方法进行处理。企业作出的会计估计变更的备案和披露等,比照上述原则办理。

2. 查阅法规或会计准则等行政法规、规章以及被审计单位董事会、股东大会、管理当局有关会议记录,判断会计政策变更的合法性和合理性。

按规定,企业的会计政策只有在符合法规或会计准则等行政法规、规章的要求,或者这种变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息时才能变更。前者侧重于会计政策变更的合法性,后者侧重于会计政策变更的合理性,因此,都是注册会计师应该关注的。另外,作为完善的企业内部控制的一项内容,董事会、股东大会和管理当局按照会计政

策变更的性质和影响金额的大小，拥有不同的审批权限。所以，查阅有关的会议记录，也有助于发现并判断会计政策变更的合法性和合理性。

3. 向被审计单位管理当局了解其会计估计的程序、方法和相关内部控制。

由于被审计单位在经营规模、业务类型等方面存在着差别，其作出会计估计的程序和方法也不尽相同。一般来说，被审计单位作出会计估计通常包括以下内容：(1) 确定需要对哪些项目作出会计估计；(2) 识别可能影响作出会计估计的相关因素；(3) 收集作出会计估计依据的相关数据；(4) 提出会计估计依据的假设；(5) 依据数据、假设和其他相关因素对事项的金额作出估计；(6) 确定已按照企业会计准则和国家有关财务会计法规的规定对会计估计作出了适当的披露。

与会计估计相关的内部控制则主要包括以下内容：(1) 管理当局对需要作出会计估计的项目进行沟通；(2) 收集作出会计估计依据的数据，并保证其准确性、完整性和相关性；(3) 由具有胜任能力的人员作出会计估计；(4) 由适当层次的管理人员对作出会计估计有关的事项进行复核和批准；(5) 将以前期间作出的会计估计与后来发生的实际结果进行比较，评价作出会计估计的程序和方法的可靠性；(6) 考虑作出的会计估计是否符合管理当局的相关经营计划。

4. 获取被审计单位提供的有关会计估计的说明，并复核和测试被审计单位作出会计估计的过程。在复核和测试被审计单位作出会计估计的过程时，注册会计师应当采取以下四个步骤：(1) 评价会计估计依据的数据、假设和使用的公式；(2) 测试会计估计的计算过程；(3) 如有可能，将以前期间作出的会计估计与其实际结果进行比较；(4) 考虑被审计单位管理当局对会计估计的批准程序。

5. 利用独立估计与被审计单位作出的会计估计进行比较。独立估计是指独立于被审计单位之外的人员对会计估计事项所作的估计，包括注册会计师、权威人士和专家等。如果独立估计与被审计单位作出的会计估计之间存在明显差异，注册会计师应当查明原因，分析判断该项差异是否合理。如果该项差异不合理，应当建议被审计单位作出调整。

6. 复核能够证实会计估计的资产负债表日后事项。如果存在能够证实会计估计的资产负债表日后事项，注册会计师可以通过检查这类事项来获取有关审计证据。该审计程序与前两种审计程序不同，它是从实际发生结果的角度来证实会计估计的合理性。比较而言，利用这一程序得出的结论更加接近实际情况。但由于并非所有的会计估计事项都会在审计报告日之前发生，该程序的使用范围较为有限。

7. 获取并检查与会计估计变更和会计差错更正相关的资料，判断会计估计变更和会计差错更正的合理性。

会计估计变更相关资料是指导致企业原有会计估计发生变更的新的信息、新的经验等。认真检查被审计单位与会计估计变更和会计差错更正相关的资料，有助于确定估计变更是否必要，会计差错更正是否合理。

8. 检查与会计政策、会计估计变更和会计差错更正相关的会计记录，确定其会计处理是否正确。

财政部颁布的《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》对企业会计政策、会计估计变更和会计差错更正的各种主要情形，均规定了相应的会计处理原则。比如，对会计政策变更一般采用追溯调整法，若会计政策变更的累积影响数不能合理确定，则应采用未来适用法；对会计估计变更采用未来适用法，不调整以前年度会计报表；对会计差错更正，应当区分不同的发生时间（以前年度、本年度还是本年度的资产负债表日后）予以不同的会计处理等等。这些便是注册会计师用来确定被审计单位有关会计处理是否正确的主要依据。

9. 关注企业有无滥用会计政策、会计估计及其变更，若有，应当提请其作为重大会计差错予以调整。

10. 验明会计政策、会计估计变更和会计差错更正的披露是否恰当。

企业会计政策变更时，应当在会计报表附注中披露会计政策变更的内容和理由，会计政策变更的影响数或累积影响数不能合理确定的理由；会计估计变更时，应当在会计报表附注中披露会计估计变更的内容和理由，会计估计变更的影响数或会计估计变更的影响数不能确定的理由；发生会计差错更正时，应当在会计报表附注中披露重大会计差错的内容及更正金额。

三、债务重组的审计

债务重组是指债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁决同意债务人修改债务条件的事项。

市场经济激烈竞争的必然结果是使一部分企业因经营不善等原因而发生财务困难，难以偿还到期债务。尽管债权人有权在债务人不能偿还到期债务时向法院申请债务人破产，仍可能因司法过程持续很久、费时费力而无法保证债权人的最大权益。因此，通过要求债务人以低于债务账面价值的现金清偿债务或以非现金资产清偿债务、将债务转为资本以及修改其他债务条件等方式进行债务重组，将越来越成为债权人解决债务纠纷的一种备选方案。

虽然债务重组在实际经济生活中并不少见，但对于特定被审计单位的特定会计期间而言，毕竟是偶发的经济业务。因此，一旦发生，无论被审计单位是作为债权人还是债务人，都应当由执业经验较为丰富的注册会计师对所发生的债务重组事项作逐一、详尽的审计。

值得一提的是，债务人处于正常生产经营条件下和处于清算或改组时，债务重组的审计并不完全相同，这主要是由于不同条件下的会计计量、确认和披露不同所决定的。比如，对债务人处于正常生产经营条件下发生的债务重组的会计核算，应遵循一般的会计核算原则和方法；企业清算或改组时的债务重组，属于非持续经营条件下的债务重组，有关的会计核算应遵循特殊的会计准则。但无论如何，下述的债务重组的审计目标和审计程序中的绝大部分仍然适用。

注册会计师审计债务重组，其主要目的在于：确定债务重组事项是否存在；确定债务重组事项是否合法；确定债务重组的会计处理是否正确；确定债务重组的披露是否恰当。

为达到上述审计目标，注册会计师对债务重组事项的审计程序通常包括：

1. 取得并审阅股东大会、董事会和管理当局的会议记录等，查明被审计单位在报告期内是否发生债务重组事项。

健全的企业内部控制对企业内部各种组织机构均规定了相应的职责与权限，不同重要性、不同金额的经济事项应由不同层次的组织机构负责决策和审批。因此，通过取得并审阅股东大会、董事会和管理当局的会议记录等，是发现被审计单位在报告期内是否发生债务重组事项的重要途径。

2. 检查与债务重组相关的协议、合同、批文、法院裁决文件等，了解债务重组的方式与具体内容。

债务重组方案有的是由债权人和债务人之间通过相关的协议、合同形成的；有的是通过有关职能部门审批同意的；有的是由法院裁决的。检查与债务重组相关的协议、合同、批文、法院裁决文件等，一方面是为了确定债务重组事项的合法性，更重要的是通过研究、分析这些协议、合同、批文、法院裁决文件中的关键条款，能够帮助注册会计师了解债务重组事项的具体内容，从而确定该债务重组的方式和债务重组日。

此外，如果按规定对债务重组涉及的资产或债务需经审计评估的，还应取得审计报告、资产评估报告及资产评估结果确认文件，以检查交易的合法性及金额的正确性。

3. 必要时，对债务重组所涉及的重要资产或债务，向有关方面发函询证。

4. 检查与债务重组有关的会计记录，以确定债务重组的会计处理是否正确。

简单加以概括，债务重组有以低于债务账面价值的现金清偿债务、以非现金资产清偿债务、将债务转为资本以及修改其他债务条件（如延长债务偿还期限、延长债务偿还期限并加收利息、延长债务偿还期限并减少债务本金或债务利息）等四种方式。当然，实务中还存在由以上两种或两种以上方式组合而成的混合重组方式。不同债务重组方式下的会计处理方法各不相同；同一债务重组方式下，债务人与债权人的会计处理方法也各不相同。再进而言之，即便同属债务转为资本这种债务重组方式，且同为债务人，如果债务人的身份是股份有限公司或其他企业，其会计处理方法也是有区别的。因此，注册会计师应当在研究、分析被审计单位的合法文件和具体内容的基础上，确定该事项所属的债务重组方式、债务重组日以及被审计单位在该债务重组事项中所处的身份，按照《企业会计准则——债务重组》的要求，认真检查与该债务重组有关的会计记录，对其会计处理是否正确做出合理的判断。

在检查与债务重组有关的会计记录时，对一些会计处理细节问题应引起足够的关注。

比如，在存在或有支出的债务重组方式下，如果已记录的或有支出没有发

生，其相应的会计处理是否恰当；债务重组中发生的税费以及资产评估费、运费等其他费用的会计处理是否恰当等。

再比如，应收款项与应收款项及其他资产交换的会计处理问题。

应收款项属现金资产，但以应收款项与应收款项及其他资产进行交换时，《企业会计制度》作了特别规定，即企业以应收款项换入包括应收款项在内的多项资产的情况（不涉及补价），按照换入应收款项的原账面价值作为换入应收款项的入账价值，除应收款项以外的其他资产的入账价值，按照换入其他资产公允价值占换入的全部其他资产的公允价值总额的比例，对换出全部资产的账面价值总额加上应支付的相关税费，减去换入的应收款项入账价值后的余额进行分配。对评估日至资产交接日之间的流动资产的变动如何处理，应视双方合同及具体交易情况而定。

对于换入的应收款项中换出企业已计提的坏账准备且计提方法和比例与换入企业应收款项坏账准备的计提方法和比例不同的，企业应考虑换入的应收款项原计提的坏账准备的比例和方法的合理性，并确定应提的坏账准备，企业换出的应收款项，减去换入应收款项原账面余额和确定的坏账准备后的差额，在除应收款项以外的其他资产中进行分配。

5. 检查有关债务重组信息的披露是否恰当。

按照《企业会计准则——债务重组》的规定，被审计单位作为债务人和作为债权人在会计报表附注中应披露的信息是有区别的：债务人应披露债务重组方式、因债务重组而确认的资本公积总额、将债务转为资本所导致的股本（实收资本）增加额以及或有支出等内容；债权人应披露债务重组方式、债务重组损失总额、债权转为股权所导致的长期投资增加额和长期投资占债务人股权的比例以及或有收益等内容。

如果被审计单位是上市公司，上述内容应在其会计报表附注中的其他重要事项部分予以披露。

四、非货币性交易的审计

非货币性交易是指交易双方以非货币性资产进行的交换（包括股权换股权，但不包括企业合并中所涉及的非货币性交易）。这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

20世纪90年代以来，随着我国证券市场的迅速发展以及企业经营方式的不断变化，包括资产置换、股权交换在内的非货币性交易也日趋频繁。这些业务一方面为企业开展生产经营、加快资金周转提供了新的途径，同时也产生了一些负面影响，有时甚至成为企业操纵利润的手段。因此，注册会计师在审计中对被审计单位出现的非货币性交易给予必要的关注，有助于保证审计工作质量、降低审计风险。

注册会计师审计非货币性交易，其主要目的在于：确定非货币性交易事项是否存在；确定非货币性交易事项是否合法；确定非货币性交易的会计处理是否正确；确定非货币性交易的披露是否恰当。

· 为达到上述审计目标，注册会计师对非货币性交易事项的审计程序通常包括：

1. 获取并审阅股东大会、董事会和管理当局的会议记录等，查明被审计单位在报告期内是否发生非货币性交易事项。

尽管非货币性交易事项在现实经济生活中并不少见，但对于特定被审计单位的特定会计期间而言，与债务重组事项一样，终究属于偶发的经济业务。正常情况下，视其重要性和金额的不同，应该由享有不同程度职责与权限的企业内部的各种组织机构负责决策和审批。因此，通过取得并审阅股东大会、董事会和管理当局的会议记录等，是发现被审计单位在报告期内有否发生非货币性交易事项的重要途径。

需要强调的是，企业在生产经营过程中要从事各种各样的交易，注册会计师应当按照交易对象的属性不同，正确区分货币性交易和非货币性交易。非货币性资产进行交换，并不意味着不能涉及任何货币性资产。如：如果只涉及少量的货币性资产，仍应属于非货币性交易。为便于判断，我国《企业会计准则——非货币性交易》规定，一般以 25% 作为参考比例。如果支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例（或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和的比例）不高于 25%（小于等于 25%），则视为非货币性交易，应按照《企业会计准则——非货币性交易》的规定进行会计处理；如果这一比例高于 25%，则视为货币性交易，应根据货币性交易的核算原则进行会计处理。

在复杂多变的现实经济生活中，确定被审计单位发生的交易是否为非货币性交易以及相应的会计处理是否正确，有时是比较困难的，需要注册会计师按照《企业会计准则——非货币性交易》所规定的基本原则，很好地运用专业判断。比如，对于两家独立法人企业分别以各自下属的分公司的净资产进行整体置换这一交易，是将这两个分公司分别看成一个整体直接采用非货币性交易准则，还是将这两个分公司的资产区分成货币性资产和非货币性资产，根据货币性资产是否占整个交易的 25% 来判断该项交易是否属于非货币性交易？

按照《中国注册会计师协会专家技术援助小组信息公告第 7 号》的答复，将这两个分公司分别看成一个整体，根据《企业会计准则——非货币性交易》办理比较合适。对换入的资产和负债，应以换出资产和负债的账面价值入账。通常来讲，换入的资产和负债属于货币性项目的，以其原账面价值入账（如果不考虑坏账准备的话）；换入的为长期待摊费用的，以零价值入账；换入的为预付或预收账款的，以其原账面价值入账。在此基础上，再将换出净资产的账面价值剩余部分，以相对公允价值为基础，分摊到换入的存货、短期投资以及长期资产，并由此确定其入账价值。

2. 取得与非货币性交易相关的协议、合同，审核交易的合法性。对于放弃原有股权以换取新股权且不属于企业合并的，还应索取并检查政府有关部门的批准文件；对于交易所涉及资产按规定须经审计、评估的，还应索取并检查审计报告、评估报告及评估结果确认文件。

3. 通过查阅与非货币性交易相关的协议、合同等，识别非货币性交易的

种类，分析其具体内容。

4. 检查不同的非货币性交易类型下，换入资产的入账价值和相关的会计处理是否正确。

(1) 对于企业发生的非货币性交易，是否以换出资产的账面价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。

(2) 在非货币性交易中如果发生补价，是否区分下列两种不同情况处理：

① 支付补价的，以换出资产的账面价值加上补价和应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。

② 收到补价的，按如下公式确定换入资产的入账价值：

$$\text{换入资产的入账价值} = \frac{\text{换出资产账面价值} - \left(\frac{\text{补价}}{\text{换出资产公允价值}} \right) \times \text{换出资产账面价值} + \text{应支付的相关税费}}$$

(3) 在非货币性交易中，如果同时换入多项资产，是否按换入各项资产的公允价值与换入资产公允价值总额的比例，对换出资产的账面价值总额与应支付的相关税费进行分配，以确定各项换入资产的入账价值。

(4) 检查在非货币性交易中，收到补价时损益的确认是否正确。

根据财政部的有关规定，对于涉及补价的非货币性交易，收到补价的一方由于在资产交换过程中部分资产的盈利过程已经完成，因此应确认部分收益。在确定实现部分的收益时，按照换出资产账面价值中相当于补价占换出资产公允价值的比例来确定，确认的收益计入当期营业外收入（非货币性交易收益），在考虑与非货币性交易相关的税金及教育费附加的情况下，其计算公式为：

$$\begin{aligned} \text{应确认的收益} = & \text{补价} - (\text{补价} \div \text{换出资产公允价值}) \times \text{换出资产账面价值} - \\ & (\text{补价} \div \text{换出资产公允价值}) \times \text{应交的相关税金及教育费附加} = (1 - \text{换出资产} \\ & \text{账面价值} \div \text{换出资产公允价值}) \times \text{补价} - (\text{补价} \div \text{换出资产公允价值}) \times \text{应交} \\ & \text{的相关税金及教育费附加} \end{aligned}$$

注意，与非货币性交易相关的除教育费附加以外的其他费用可在发生时直接计入当期损益，不需要按比例抵减非货币性交易应确认的收益。

5. 审核非货币性交易中发生的相关税金及教育费附加、资产评估费、运杂费等其他费用的会计处理是否恰当。

对于非货币性交易中发生的增值税，应区分交易涉及的非货币性资产是存货还是固定资产，前者应记入“应交税金——应交增值税（进项税额或销项税额）”科目，后者则应记入固定资产价值；对于非货币性交易中发生的除增值税以外的其他税费，以及资产评估费、运杂费等，则应直接计入换入资产的成本。

6. 必要时，对非货币性交易所涉及的重要资产应发函询证。

7. 检查有关非货币性交易的披露是否恰当。按照《企业会计准则——非货币性交易》的规定，被审计单位如果发生非货币性交易，则应在会计报表附注中披露非货币性交易中换入、换出资产的类别及其金额。

如果被审计单位是上市公司，上述内容应在其会计报表附注中的其他重要事项部分予以披露。

五、关联方及其交易的审计

关联方交易是指在关联方之间发生转移资源或义务的事项，而不论是否收取价款。

一些企业从其自身利益出发，为了提高企业形象或体现领导者的经营业绩等目的，往往利用非公平交易基础上的关联方交易，在财务报告中提供虚假信息，粉饰财务状况和经营成果。因此，企业必须在会计报表中披露其关联方及其交易信息，以使社会公众能够对该企业的经营业绩做出合理评价。而注册会计师就有必要对关联方及其交易进行审计，以确定被审计单位是否按照企业会计准则的要求揭示和披露关联方及其交易，向社会提供可靠的会计信息。

在对关联方及其交易的审计目标和审计程序展开讨论之前，首先应当明确以下两点：

一是在关联方及其交易问题上，被审计单位管理当局与注册会计师各有不同的责任。《独立审计具体准则第16号——关联方及其交易》指出：按照企业会计准则的要求识别和披露关联方及其交易是被审计单位管理当局的责任；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。

二是关联方及其交易审计的局限性。由于关联方及其交易的复杂性及内部控制、审计测试的固有限制，注册会计师对关联方及其交易的审计，并不能保证发现关联方及其交易的所有错报和漏报。

注册会计师审计关联方及其交易是为了确定关联方及其交易是否真实存在、关联方交易的记录是否适当、关联方交易的会计处理是否适当以及关联方及其交易的披露是否恰当。

为达到上述审计目标，注册会计师应当实施专门审计程序以识别关联方，识别有关交易是否为关联方交易，并在此基础上检查关联方交易，确定关联方交易是否已作适当的记录和披露。这些专门的审计程序主要包括：

1. 获取、复核被审计单位提供的关联方清单，并实施以下审计程序，以识别关联方，确定关联方关系的性质：

(1) 了解被审计单位各组成部分及其相互关系、管理当局的职责分工，评价其识别和处理关联方及其交易的程序。

(2) 查阅以前年度的审计工作底稿。

(3) 查阅主要投资者、关键管理人员名单以及合营企业、联营企业名单。

(4) 了解主要投资者个人、关键管理人员和与其相关的其他单位的关系。

(5) 了解与主要投资者个人、关键管理人员关系密切的家庭成员和与其相关的其他单位的关系。

(6) 查阅股东大会、董事会会议及其他重要会议记录。被审计单位的重大交易事项一般都要经过股东大会、董事会等重要会议讨论通过。因此，对这些会议记录的查阅，有助于注册会计师识别那些对被审计单位有重大影响的关联方交易。

(7) 询问其他注册会计师及前任注册会计师。

(8) 审核所审计会计期间被审计单位的投资业务及资产重组方案。

(9) 审核所得税申报资料及报送政府机构、交易所等的其他相关资料。

2. 实施以下专门审计程序，以识别关联方交易：

(1) 查阅股东大会、董事会会议及其他重要会议记录，询问管理当局或与其讨论有关重大交易的授权情况。该程序主要用于测试被审计单位关于关联方及其交易的授权、批准等内部控制是否存在、健全并有效执行。同时，也有助于识别部分重要的关联方交易是否存在。

(2) 了解被审计单位与其主要顾客、供应商和债权人、债务人的交易性质与范围。注册会计师对这些事项的了解是为了发现未予披露的关联方交易的线索。该程序有助于注册会计师识别在商品购销及资金借贷过程中形成的关联方交易。

(3) 了解是否存在已经发生但未进行会计处理的交易。因为对接受或提供产品与劳务业务若未作会计处理，其中可能忽略、遗漏或隐藏此类交易的实质是关联方交易这一事实。

(4) 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余额，尤其是资产负债表日前后确认的交易。被审计单位往往为了粉饰经营业绩和财务状况而进行这类关联方交易，注册会计师应予以细致的检查。

(5) 审阅有关存款、借款的询证函和贷款证，检查是否存在担保关系。注册会计师应通过对有关存款、借款询证函的审阅，证实被审计单位对这些款项的记录的真实性，以识别那些名为存款或借款、实为关联方购销交易的事项。在审阅时还应关注被审计单位和有担保关系的其他单位之间进行的交易是否为关联方交易。

3. 向负责审计被审计单位组成部分的其他注册会计师提供已知关联方清单。在实施识别关联方的上述审计程序后，注册会计师应将已确认的关联方清单提供给审计被审计单位各组成部分的其他注册会计师，使他们能够注意识别被审计单位与这些关联方之间的交易。同时，也有助于其他注册会计师在审计过程中发现存在其他关联方时，及时将与该关联方有关的资料反馈给主审注册会计师。

4. 实施以下必要审计程序，以确定关联方交易是否已作适当记录：

(1) 询问管理当局，以了解关联方交易的目的及定价政策。注册会计师对关联方交易目的的了解程度，通常应达到使注册会计师能够充分理解该交易对被审计单位生产经营的影响程度为止。

(2) 检查有关发票、协议、合同以及其他有关文件。这有助于证实关联方交易的实质与形式是否相符，协议数量与实际数量是否相符。

(3) 确定有关交易是否已获股东大会、董事会或相关机构及管理人员批准。若未获批准，一方面说明该交易的合法性、合规性有问题，另一方面也反映出被审计单位相关内部控制薄弱。为此，注册会计师不仅要审核该笔交易的披露情况，而且要重新评价相关内部控制，扩大审阅范围。

(4) 核对关联方之间同一时点的账户余额,必要时与审计关联方的注册会计师沟通,核实关联方之间某些特殊的、重要的、有代表性的关联方交易。这有助于发现那些存在虚假记录的关联方交易。

(5) 检查有关抵押、质押品的价值及可转让性。若发现有抵押、质押品的价值与实际价值不符或不易变现等情况,注册会计师应对这类交易的对象作重点检查,以确定交易对象是否为关联方,相互之间的交易是否为关联方交易。

(6) 结合往来款项、应付工资、应付福利费和各期间费用的审计,检查是否存在被审计单位为关联方代垫费用、将资金直接或间接地提供给控股股东及其他关联方使用等情况。

为进一步规范上市公司与控股股东及其他关联方的资金往来,保护投资者合法权益,2003年8月28日,中国证券监督管理委员会和国务院国有资产监督管理委员会联合颁布了证监发[2003]56号《关于规范上市公司与关联方资金往来及上市公司对外担保若干问题的通知》。该文件要求上市公司的控股股东及其他关联方与上市公司发生的经营性资金往来中,应当严格限制占用上市公司资金。控股股东及其他关联方不得要求上市公司为其垫支工资、福利、保险、广告等期间费用,也不得互相代为承担成本和其他支出。该文件同时要求上市公司不得以下列方式将资金直接或间接地提供给控股股东及其他关联方使用:①有偿或无偿地拆借公司的资金给控股股东及其他关联方使用;②通过银行或非银行金融机构向关联方提供委托贷款;③委托控股股东及其他关联方进行投资活动;④为控股股东及其他关联方开具没有真实交易背景的商业承兑汇票;⑤代控股股东及其他关联方偿还债务;⑥中国证监会认定的其他方式。

注册会计师在为上市公司年度财务会计报告进行审计工作中,应当根据上述规定事项,对上市公司存在控股股东及其他关联方占用资金的情况出具专项说明,上市公司应当就专项说明作出公告。

5. 必要时,追加以下审计程序,检查重大关联方交易:

(1) 询证关联方交易的条件及金额,并检查关联方拥有的相关证据。这主要是为了核对被审计单位提供的有关资料的真实性。

(2) 向有关中介机构询证或与其讨论关联方交易的相关重要信息。这既有助于注册会计师对已识别的关联方及其交易进行复核,还可能有助于注册会计师发现未知的关联方及其交易。

(3) 就重大应收款项及担保,获取关联方偿债能力的信息。若该关联方偿债能力较弱,而被审计单位却仍与其进行数额较大的购销活动或为其担保,通常意味着被审计单位可能另有目的,这就要求注册会计师对被审计单位与这类关联方所进行的交易作重点审核,以查明这类关联方交易在会计报表中的披露是否真实与完整。

6. 审核关联方交易价格的合理性,关注对财务状况和经营成果产生重大影响的关联方交易价格,是否与交易对象的账面价值或其市场通行价格存在较大差异。无市场价格可资比较或订价受到限制的重大关联方交易,是否通过合

东
方
知
道

同明确有关成本和利润的标准。

近几年，一些上市公司利用与关联方之间显失公允的交易操纵利润，违背会计核算基本原则，严重违反了资本市场的“三公”原则。针对这一情况，为了真实反映上市公司与关联方之间交易的经济实质，向有关各方提供有用的会计信息，财政部于2001年12月21日以财会〔2001〕64号文印发了《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》。根据上述文件精神，注册会计师在审核上市公司关联方交易的会计处理是否适当时，应当关注以下几点：

(1) 计算被审计单位与非关联方之间的销售占该商品总销售量的比例是否超过20%（含20%）。

如果超过20%（含20%），检查被审计单位是否按对非关联方销售的加权平均价格确认为收入；关联方之间实际交易价格超过确认为收入的部分，是否计入资本公积（关联方交易差价）。

如果不超过20%，或被审计单位商品销售仅限于与关联方之间，应检查被审计单位是否在实际交易价格不超过商品账面价值120%的情况下，按实际交易价格确认为收入；在实际交易价格超过商品账面价值120%的情况下，将商品账面价值的120%确认为收入，实际交易价格超过确认为收入的部分，计入资本公积（关联交易差价）。如果有确凿证据（如历史资料、同行业同类商品销售资料等）表明销售该商品的成本利润率高于20%的，应按合理的方法计算，例如，按商品账面价值加上按最近两年历史资料等确定的加权平均成本利润率与账面价值的乘积计算的金额确认为收入，实际交易价格超过确认为收入的部分，计入资本公积（关联方交易差价）。

(2) 被审计单位向关联方出售非正常商品、转移应收债权和出售其他资产时，是否将实际交易价格与出售资产账面价值之间的差额计入资本公积（关联方交易差价），并同时结转出售资产计提的相应减值准备。

(3) 获取有关关联方之间相互承担债务、费用的有关协议、文件，并审核其会计处理是否适当。

上市公司与关联方之间相互承担费用的核算，应按照上述文件规定执行。如果因企业管理体制等原因，企业与关联方之间共同发生的期间费用（以下简称“共同费用”），应当于共同费用发生前，与其关联方协商确定共同费用分摊的比例和方法，按管理权限经双方股东大会（或股东会）或董事会，或类似机构批准后执行（上市公司在其上市申报材料中已包括的综合服务协议等所确定的费用分摊比例和方法除外）。有关分摊比例和方法一经确定，不得随意变更。如需变更，应重新履行上述有关程序。上市公司与其关联方确定或变更的共同费用分摊比例和方法，除应当按照信息披露的要求对外公布外，还应当报公司上市地交易所备案。

(4) 获取有关关联方之间委托、受托经营资产的协议、文件等相关资料，并审核其会计处理是否适当。关注受托经营收益超过按受托资产账面价值总额与1年期银行存款利率110%的乘积计算的金额部分，是否已计入资本公积。

(5) 获取有关关联方之间委托、受托经营企业的协议、文件等相关资料，

获取并复核被审计单位是否按受托经营协议确定的收益、受托经营企业实现的净利润、净资产的10%计算的金额(受托经营企业净资产收益率超过10%)三者孰低的原则确认为其他业务收入,实际取得的受托经营收益超过确认收入的部分是否已计入资本公积。

(6) 获取被审计单位与关联方之间相互占用资金的有关协议,并审核其会计处理是否恰当。关注取得的资金使用费超过按1年期银行存款利率计算的金额,是否已将相当于按1年期银行存款利率计算的部分,冲减当期财务费用,超过按1年期银行存款利率计算的部分,计入资本公积(关联方交易差价)。

7. 向被审计单位管理当局索取关联方及其交易的声明书。要求管理当局书面确认其所提供的识别关联方的资料是否真实、完整,会计报表对关联方及其交易的披露是否充分,以明确界定注册会计师与被审计单位管理当局各自应负的责任。

8. 检查关联方及其交易的披露是否恰当。《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》明确规定:在存在控制关系的情况下,关联方如为企业时,不论它们之间有无交易,均应当在会计报表附注中披露企业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化,企业的主营业务,所持股份或权益及其变化;在企业与关联方发生交易的情况下,企业应当在会计报表附注中披露关联方关系的性质、交易类型及其交易要素。这些要素一般包括交易的金额或相应比例、未结算项目的金额或相应比例、定价政策(包括没有金额或只有象征性金额的交易)。并且,关联方交易还应当分别关联方以及交易类型予以披露。

就注册会计师而言,应当在考虑关联方及其交易审计范围是否受到限制、关联方及其交易的披露是否符合企业会计准则的要求的基础上,确定对审计报告的影响:当审计范围受到限制,未能就会计报表具有重大影响的关联方及其交易获取充分、适当的审计证据时,注册会计师应当考虑发表保留意见或无法表示意见;如果被审计单位对会计报表具有重大影响的关联方及其交易的披露不符合企业会计准则的要求,注册会计师应当发表保留意见或否定意见。

六、合并会计报表的审计

合并会计报表审计是指注册会计师依法接受委托,按照独立审计准则的要求,对被审计单位的合并会计报表实施必要的审计程序,获取充分、适当的审计证据,并对合并会计报表发表审计意见。

改革开放以来,我国企业的收购兼并、参股控股活动发生频繁且愈演愈烈,这一方面推动了生产要素的重新组合和优化配置,另一方面也给会计审计界带来了合并会计报表这个难题。

鉴于此,注册会计师在审计预备调查阶段应当了解被审计单位与合并会计报表编制和审计有关的重要事项,在编制合并会计报表审计计划时予以特别考虑,以避免审计计划的重大遗漏,也可使注册会计师提高合并会计报表的审计效率;在实施审计阶段应当对合并会计报表的合并范围及其变动情况、母子公

司的会计政策、集团内公司间交易的抵销情况等进行审计，以确保被审计单位编制的合并会计报表符合有关规定，防止被审计单位蓄意或无意高估整个企业集团的净资产和净利润；在审计报告阶段不仅应考虑合并会计报表审计报告范围段的特殊性，而且要充分关注母公司和重要子公司审计意见类型对合并会计报表审计意见的影响。

具体讲，审计合并会计报表旨在确定合并会计报表的合并范围是否正确、完整；合并会计报表的合并基础是否正确、完整；合并会计报表的合并结果是否正确；合并会计报表及附注各项项目的披露是否恰当。

为达到上述审计目标，注册会计师对合并会计报表的审计程序主要包括：

1. 检查合并会计报表的范围及其变动是否符合有关规定。这里的有关规定主要是指财政部颁布的《合并会计报表暂行规定》及相关补充规定的要求。《合并会计报表暂行规定》对合并范围的要求是以国际上通行的“实质性控制”观念为基础的，因此，我国合并会计报表的合并范围不仅包括母公司拥有其50%以上股份（即达到法定控制）的子公司，而且涵盖了投资企业虽然没有拥有其50%以上股份，但能够对其实施实质性控制的被投资企业。根据《合并会计报表暂行规定》，纳入我国合并会计报表的合并范围分为两类：一是母公司拥有其过半数以上（不含半数）权益性资本的被投资企业，包括直接拥有、间接拥有、以直接和间接方式拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业这三种情形；二是母公司直接和间接持有的权益性资本虽没有过半数，但通过一定方式能够对被投资企业实施实质性控制时，也应当将其会计报表纳入合并会计报表的范围。另外，按照《企业会计制度》的规定，企业在编制合并会计报表时，应当将合营企业合并在内，并按照比例合并方法对合营企业的资产、负债、收入、费用、利润等予以合并。

与第二类相反的是，一些子公司名义上虽由母公司控制，但由于种种原因，导致母公司对它的控制受到限制，从而无法行使实质控制权。按照实质重于形式原则，不应将这些子公司纳入合并范围之内。比如，已关停并转的子公司；按破产程序已宣告被清理整顿的子公司；已宣告破产的子公司；准备近期出售而短期持有其过半数以上权益性资本的子公司；非持续经营且所有者权益为负数的子公司；受所在国外汇管制或其他限制，资金受到高度限制的境外子公司。

根据财政部相关文件的规定，当子公司资产总额、销售收入及当期净利润额按有关规定计算得出的比率均在10%以下时，依据重要性原则，该子公司可以不被纳入合并范围。

据此，注册会计师在检查合并会计报表的范围及其变动时，应获取被审计单位管理当局对合并范围的有关说明（包括关于不纳入合并范围的子公司有关情况的说明），对照股东大会、董事会的相关决议、管理当局文件以及有关的合营合同、章程、企业法人营业执照等，评价被审计单位管理当局有关说明的恰当性，正确界定被审计单位合并会计报表的合并范围，并对本期新增加或减少的子公司的会计报表纳入本期合并利润表和期末合并资产负债表的方法是否

符合会计制度规定予以特别关注。

根据财政部相关规定,企业在报告期内出售子公司(包括减少投资比例,以及将所持股份全部出售),期末在编制合并利润表时,应将子公司期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表;企业在报告期内购买子公司,应将购买日起至报告期末该子公司的相关收入、成本、利润纳入合并利润表。

企业在报告期内出售、购买子公司,期末在编制合并资产负债表时,不调整合并资产负债表的期初数。但是,应在会计报表附注中披露出售或购买子公司对企业报告期(日)财务状况和经营成果的影响,以及对前期相关金额的影响。

2. 检查合并会计报表的合并基础是否正确。

(1) 检查合并会计报表工作底表所列个别会计报表是否经过审计。如经过审计,则与审定后个别会计报表核对相符,并考虑个别会计报表审计意见对合并会计报表的影响程度;如由其他注册会计师审计,则应对其出具的审计报告、提供的资料进行复审、分析和判断;必要时,可以以审计问卷的方式商请答复,如规模较小,其资产总额、主营业务收入、净利润等在企业集团中所占比例不大,则可要求该子公司提供与合并报表及其附注有关的明细资料。

(2) 检查母、子公司会计报表决算日和会计期间是否一致。将具有不同会计报表决算日和会计期间的会计报表直接合并,既缺乏经济意义,又容易误导会计报表使用者。因此,注册会计师应对母公司和子公司的会计报表决算日和会计期间的一致性进行审计。若不一致,应提请被审计单位按规定披露该子公司的名称和不一致的原因,或以母公司为基准对子公司会计报表的决算日和会计期间进行必要的调整。

(3) 检查母、子公司采用的会计政策是否一致。同上理由,注册会计师应对母公司和子公司所采用会计政策的一致性进行审计。若存在重大不一致,且对合并的财务状况、经营成果和现金流量产生重大影响,注册会计师应提请被审计单位在编制合并会计报表时,按照母公司会计政策对子公司的会计报表作必要的调整;当然,若相差不大且影响也不大,根据重要性原则可不作调整,但注册会计师应提请被审计单位在合并会计报表附注中进行必要的说明,以免会计报表使用者产生误解。

例外情况是,如果母公司尚未执行《企业会计制度》,而其部分子公司已执行了《企业会计制度》,母公司在编制合并会计报表时,根据财政部有关规定,应当按照已执行《企业会计制度》的子公司的会计政策调整母公司及其未执行《企业会计制度》的其他子公司的个别会计报表,并按照调整后的数字编制合并会计报表。

(4) 检查母公司对子公司长期股权投资的核算方法是否符合有关规定,对纳入合并范围的所有子公司是否均已采用权益法核算。

3. 检查合并会计报表的合并结果是否正确。

(1) 检查母公司对子公司的权益性投资与子公司所有者权益的抵销分录是

否正确、合并价差是否正确、产生原因是否合理；防止被审计单位将因编制合并会计报表有误而出现的差额混入合并价差，使合并价差成为编制合并资产负债表的“平衡器”。

(2) 检查母公司与子公司及子公司相互之间的内部交易，及由此形成的期末存货中包含的未实现内部销售利润抵销事项的处理是否正确。

(3) 检查母公司与子公司及子公司相互之间的内部交易，及由此形成的固定资产价值中包含的未实现内部销售利润抵销事项的处理是否正确。

(4) 检查母公司与子公司及子公司相互之间的债权债务（包括坏账准备在内）的抵销事项是否正确。

(5) 检查母公司与子公司相互之间的内部投资收益、子公司期初未分配利润与子公司本期利润分配和期末未分配利润的抵销事项的处理是否正确。

(6) 关注以前期间集团内公司间交易对本期合并会计报表编制的影响，检查有关的抵销分录是否正确。

(7) 审查合并会计报表盈余公积的提取方法，前后期是否一致。

4. 如合并报表中存在外币折算问题，应检查报表各项目使用的外币折算汇率是否正确，外币折算差额在报表上的反映是否恰当。

如果子公司以外币作为记账本位币，在编制合并会计报表前，按照《合并会计报表暂行规定》的要求，母公司必须采用现行汇率法将子公司的外币会计报表折合为以人民币为基础的会计报表；资产和负债项目按合并会计报表决算日的汇率折算；所有者权益项目除“未分配利润”项目外，均按发生日的汇率折算，未分配利润项目以折算后的利润分配表中该项目的金额列示；利润表项目按合并会计报表期间的平均汇率折算，因此形成的差额作为“外币报表折算差额”列示于所有者权益中的利润分配项目之后。

当被审计单位合并报表中存在外币折算问题时，注册会计师应注意其处理是否符合上述要求。

5. 检查少数股东本期损益、少数股东权益的计算是否正确，在报表上的反映是否恰当。

6. 检查利润分配的基数是否正确，前后期是否一致。

7. 复核合并报表工作底表的各项数据的计算是否正确，相关项目的勾稽关系是否正确无误。一般情况下，下列勾稽关系是成立的：

(1) 少数股东权益 = 子公司所有者权益 × 少数股东所持股权比例

(2) 少数股东损益 = 子公司净利润 × 少数股东所持股权比例

(3) 合并长期股权投资 = 母公司和子公司对纳入合并范围子公司的长期股权投资 - 公司的长期股权投资

(4) 合并价差 = 股权投资 - 母公司和子公司未纳入合并范围的股权投资差额

(5) 合并投资收益 = 母公司和子公司按权益法确认的对公司投资收益 - 子公司的投资收益

8. 检查合并报表与母公司报表的净利润及所有者权益合计等金额是否一致。如有差异，应查明原因是否正常，并做出正确结论。

注册会计师通常可利用上述勾稽关系，对被审计单位编制的合并会计报表进行复核，以决定是否予以信赖。

9. 检查合并现金流量表的编制是否适当。合并现金流量表与下一个问题要讨论的个别现金流量表在编制原理上无太多差别，但在编制合并现金流量表时，须注意以下四点：

一是当合并范围变动时，应要求被审计单位对期初合并余额进行模拟调整，否则，合并现金流量表将无法编制。并且，母公司在报告期内出售、购买子公司，期末编制合并现金流量表时，应将被出售的子公司自报告期期初至出售日止的现金流量的信息纳入合并现金流量表，并将出售子公司所收到的现金，在有关投资活动类的“收回投资所收到的现金”项目下单列“出售子公司所收到的现金”项目反映；将被购买的子公司自购买日起至报告期末止的现金流量的信息纳入合并现金流量表，并将购买子公司所支付的现金，在有关投资活动类的“投资所支付的现金”项目下单列“购买子公司所支付的现金”项目反映。二是应当将少数股东损益和合并价差的摊销作为调整项目。三是若子公司当期向母公司支付现金股利，应将子公司的“分配股利、利润或偿付利息所支付的现金”项目与母公司“取得投资收益所收到的现金”项目中的相应金额相互抵销，合并范围内单位间相互收付利息也应相互抵销。四是对于母公司当期对子公司以现金发生的股权投资和债权投资，应分别将母公司的“投资所支付的现金”项目与子公司的“吸收投资所收到的现金”项目中的相应金额相互抵销。

10. 检查合并会计报表及附注各项目的披露是否恰当。除了关注各会计报表项目金额是否应按规定在合并会计报表中作正确列示以外，注册会计师还应关注合并会计报表附注中有关的披露是否充分、恰当。以上市公司为例，按照中国证监会2001年12月30日颁布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》，其会计报表附注通常应披露以下与合并会计报表相关的内容：(1) 编制合并财务报表时合并范围的确定原则，合并所采用的会计方法。(2) 公司所控制的境内外所有子公司及合营企业的全称、业务性质、注册资本、经营范围以及公司对其实际投资额和所占权益比例等。(3) 未纳入合并财务报表范围的子公司的原因及对公司财务状况、经营成果的影响。(4) 对纳入合并范围但母公司持股比例未达到50%以上的子公司，纳入合并范围的原因说明。(5) 公司报告期内合并报表范围如发生变更的，应当披露变更内容、原因。若发生购买、转让股权而增加控股子公司、合营企业的情况，应说明每个新增或转让股权的购买日及其确定方法。(6) 对按照比例合并方法进行合并的公司的特别说明。另外，编制合并财务报表的上市公司，除按照本准则对合并会计报表项目进行注释外，还应对母公司财务报表的主要项目进行注释。

可见，合并会计报表有关内容是企业对外披露信息的重要组成部分，其披露的充分、适当与否，直接关系到企业信息披露的质量，也与注册会计师的声誉休戚相关。所以，注册会计师应给予足够的重视，绝不可掉以轻心。

七、现金流量表的审计

编制现金流量表的目的是为会计报表使用者提供企业一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息，以便于报表使用者了解和评价企业获得现金和现金等价物的能力，并据以预测企业未来现金流量，从而对企业整体财务状况做出客观评价。

注册会计师审计现金流量表的目的在于：确定现金流量表的内容、性质和数额是否正确、合理、完整；确定现金流量表有关项目数额与其他报表及附注的勾稽关系是否正确；确定现金流量表各项项目的披露是否恰当。

基于上述审计目标，注册会计师对现金流量表的审计程序主要包括：

1. 获取编制现金流量表的基础资料：（1）复核加计是否正确；（2）将基础资料中的有关数据和会计报表及附注、账册凭证、辅助账簿、审计工作底稿等核对相符，并进行详细分析，检查数额是否正确、完整，现金流量分类是否合理；（3）根据审计调整分录，对基础资料的有关数额作相应调整。

2. 检查对现金及现金等价物的界定是否符合规定，界定范围在前后会计期间是否保持一致。

这里的现金是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款，包括现金、可以随时用于支付的银行存款和其他货币资金。这里的现金等价物是指企业持有的期限短（一般是指从购买日起三个月内到期）、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。

3. 检查现金流量表编制方法：

（1）了解现金流量表编制方法。如果被审计单位未利用计算机程序编制现金流量表，应查明其是否专门为编制现金流量表设置辅助账簿记录，并取得现金流量表编制底稿；如果被审计单位利用计算机程序编制现金流量表，应对其计算机程序进行了解分析，必要时可聘请专家协助工作。

（2）检查合并现金流量表编制方法，关注集团内部往来及购销业务是否已作抵销。对本期存在收购子公司或部门以及出售子公司或部门情况的，检查是否已作正确处理。

（3）关注现金流量表编制过程中，对有关特殊事项的处理是否正确，如：以净资产或非货币性资产对外投资；收购其他公司时，权益性投资所支付的现金是否已扣除被收购公司被收购日的现金；处置子公司时，处置投资所收到的现金是否已扣除被处置子公司被处置日的现金；以承担债务形式购置资产；融资租入固定资产；发行1年内到期的可转换公司债券；债务重组；非货币性交易；新设改制公司年度及股份公司上市年度现金流量表的特殊处理；金融保险等特殊行业现金流量表的编制。

4. 对现金流量表进行分析性复核，并检查：

（1）主表与补充资料之“现金及现金等价物净增加额”是否一致。

（2）主表与补充资料之“经营活动产生的现金流量净额”的勾稽关系是否合理。

(3) 补充资料之货币资金期末、期初余额与资产负债表的勾稽关系是否合理。

(4) 现金流量表有关数据与审计后会计报表及附注的勾稽关系是否合理。

(5) 是否存在金额异常的现金流量表项目, 并作追查调整。如: ①若以净额为基础分析经营性其他应收款、其他应付款时, 其本期增减变动金额是否已正确列入“收到的其他与经营活动有关的现金”或“支付的其他与经营活动有关的现金”; ②是否出现金额异常的项目, 如“支付的其他与经营活动有关的现金”金额大大低于本期管理费用和营业费用的合计数; ③是否存在某项现金流量未发生, 而现金流量表对应项目却有发生额的情形, 或某项现金流量有发生额, 而现金流量表对应项目却无发生额的情形; ④比较个别现金流量表和合并现金流量表相同项目金额, 分析是否存在异常。

5. 检查现金流量表补充资料中不涉及现金收支的投资和筹资活动各项目金额是否正确、合理、完整。

6. 检查现金流量表各项目的披露是否恰当。

应当注意, 按照《企业会计制度》的规定, 对于不涉及当期现金收支, 但影响企业财务状况或可能在未来影响企业现金流量的重大投资、筹资活动, 也应在会计报表附注中加以说明, 如企业以承担债务形式购置资产等。

八、或有事项的审计

或有事项是指过去的交易或事项形成的一种状况, 其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

或有负债是指过去的交易或事项形成的潜在义务, 其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实; 或过去的交易或事项形成的现时义务, 履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠地计量。

或有资产是指过去的交易或事项形成的潜在资产, 其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

或有事项是由于过去的交易或事项而形成的, 是一种具有较大不确定性的经济事项, 比如未决诉讼、债务担保、产品质量保证、票据贴现和背书转让等。随着我国市场经济的发展, 或有事项这一特定的经济现象已越来越多地存在于企业的经营活动中, 并对企业的财务状况和经营成果产生较大的影响。或有事项对企业潜在的财务影响究竟有多大, 企业因此而承担的风险又究竟有多大, 都有必要通过企业的会计报表或会计报表附注予以反映, 使会计报表使用者能够获得真实、充分、详细的信息, 帮助其进行正确的分析、判断。所以, 承担企业会计报表审计责任的注册会计师对被审计单位发生的或有事项应当给予必要的关注。并且, 由于或有事项具有不确定性这一重要特征, 其结果只能由未来发生的事项确定, 需要注册会计师具备相当程度的专业判断能力。

(一) 或有事项的种类

或有事项根据其性质和内容, 可以分为两大类: 直接或有事项和间接或有事项。

1. 第一类为直接或有事项，主要包括被审计单位的未决诉讼、未决索赔、税务纠纷、产品质量保证等。

(1) 未决诉讼或未决仲裁。未决诉讼或未决仲裁案件是法庭或仲裁机构尚未做出最后判决或仲裁的案件，被审计单位有可能由于败诉而承担赔偿的责任，因而构成了被审计单位的一项或有事项。注册会计师审计时采用的获取此类或有事项审计证据的主要方法，是向被审计单位的法律顾问或律师发函询证。注册会计师若从被审计单位的法律顾问或律师处无法获取有关未决诉讼或未决仲裁案件的充分证据，表明审计的范围受到了限制，就不能出具无保留意见的审计报告。有时，即使得到了充分证据，并且未决诉讼或未决仲裁案件在被审计单位的会计报表中也已作了适当披露，但如果未决案件的结果对会计报表的影响较大且不确定性程度较大，注册会计师仍应考虑是否在审计报告中进行反映。

(2) 未决索赔。在被审计单位的未决索赔中，凡被审计单位提出起诉，需经法庭裁决的，其检查和处理方法与未决诉讼相同。若被审计单位未提出起诉，注册会计师应直接向被审计单位了解有关情况。

(3) 税务纠纷。因税务纠纷而产生的或有事项主要有：被审计单位与税务部门对于应纳税额和纳税额等方面存在分歧，尚未最后处理完毕；税务部门决定追加税款但尚未最后定案，或被审计单位不同意追加而尚未缴纳税款。注册会计师对此类或有事项的审计，主要应检查被审计单位的纳税申报单等是否已经税务部门审核批准。如尚未经审核批准，说明可能存在有待解决的税务纠纷，则注册会计师应通过进一步的调查，确定被审计单位对此类或有事项的处理以及在会计报表上的披露是否恰当。

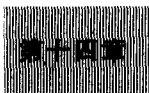
(4) 产品质量保证。产品质量保证是企业对已售出商品或已提供劳务的保证。被审计单位有可能由于产品质量问题而承担维修、调换甚至赔偿的责任，因而构成了被审计单位的一项或有事项。

2. 第二类为间接或有事项，主要包括商业票据贴现、应收账款抵借、通融票据背书和其他债务担保等。

(1) 商业票据贴现。被审计单位以未到期商业票据向银行贴现，如果贴现的票据将来到期时债务人因故不能付款，被审计单位作为票据的背书人往往负有代为偿付的责任。因而，被审计单位向银行贴现商业票据，就构成了一项或有事项。注册会计师检查此类或有事项时，可采用函证的方法，直接向银行调查，并将调查结果与被审计单位的会计记录进行核对，以确定其是否正确无误。

(2) 应收账款抵借。被审计单位以应收账款作抵押，向银行取得借款，则一旦将来债务人因故无法还款时，被审计单位对银行借款仍负有偿还的责任。可见，应收账款的抵借也属于一种或有事项。注册会计师检查此类或有事项时，可直接向银行函证，以取得有关的证据。

(3) 通融票据背书和其他债务的担保。所谓通融票据，是指因开具票据的人信用较差而由他人背书作为担保人的票据。被审计单位一旦在通融票据上背



书,即负有连带偿还的责任。因此,如果被审计单位在通融票据上背书,就构成了被审计单位的一项或有事项。被审计单位对其他债务的担保,因同样负有连带偿还的责任,也属于或有事项。由于通融票据的背书和其他债务的担保很少被记入被审计单位账簿,所以较难发现。注册会计师在审计时,应向被审计单位的有关负责人查询,以证实被审计单位是否存在这类或有事项。

(二) 或有事项的审计

或有事项的审计,有它自身的特点。许多或有事项的审计,往往是作为其他审计事项的一个组成部分,而不是在临近审计工作结束时作为一个单独的部分来审计的。例如,所得税的争执也可作为分析所得税费用、复核往来通信档案、审核税务机构报告的一部分来加以核实。即使单独核实或有事项,也是在审计工作结束前的一段时期进行,以确保核实的正确性。在临近审计工作结束时,注册会计师如果对或有事项进行审计,多数也是复核,而非初次关注。

根据或有事项的上述特点,注册会计师对或有事项进行审计所要达到的审计目标一般包括:确定或有事项是否存在;确定或有事项的确认和计量是否符合规定;确定或有事项的披露是否恰当。

在以上三项或有事项的审计目标中,首要的目标在于确定或有事项是否存在。可见,或有事项的审计与其他审计项目的审计有所不同。其他审计项目的审计主要在于核实已记录的资料的正确性,而或有事项的审计主要是发现未记录的业务或事项。一旦注册会计师搞清了或有事项的存在,对它们的重要性的评价及所需要的披露就较容易解决。

由于或有事项的种类不同,注册会计师在审计被审计单位的或有事项时,所采取的程序也各不相同。但总结起来,或有事项的一般审计程序可归结为:

1. 向被审计单位管理当局询问其确定、评价与控制或有事项方面的有关方针政策和工作程序。在询问中,注册会计师应具体询问被审计单位应反映的或有事项的种类。显然,这种询问是不能发现有意不反映或有事项的行为的。但如果被审计单位管理当局忽略了某一或有项目,或者未完全理解有作会计反映的必要,这种询问就显得很有用。

2. 向被审计单位管理当局索取下列资料,作必要的审核和评价:

(1) 被审计单位管理当局的书面声明,保证其已按照企业会计准则和有关财会制度等的规定,对其全部或有事项作了反映。

(2) 被审计单位现存的有关或有事项的全部文件和凭证,判断是否应确认为或有负债,损失金额是否可以合理估计;是否存在预期可获得的补偿,相关的会计处理是否正确。

(3) 被审计单位与银行之间的往来函件,以查找有关应收账款抵借、通融票据背书和对其他债务的担保。

(4) 被审计单位的债务说明书,其中,除其他债务说明外,还应包括对或有事项的说明,即说明已知的或有事项均已在会计报表中作了适当披露。

3. 向被审计单位的法律顾问和律师进行函证,以获取法律顾问和律师对被审计单位资产负债表日业已存在的,以及资产负债表日至复函日期间存在的或

有事项的确认证据。分析被审计单位在审计期间所发生的法律费用，从法律顾问和律师处复核发票和说明，视其是否足以说明存在或有事项，特别是未决诉讼或未决税款估价等方面的问题。

4. 复核上期和被审期间税务机构的税收结算报告。从报告中或许能发现被审期间有关纳税方面可能发生的争执之处。如果税款拖延时间较长，发生税务纠纷的可能性就较大。

5. 向与被审计单位有业务往来的银行寄发含有要求银行提供被审计单位或有事项的询证函。银行函证可以反映商业票据贴现、应收账款抵借、通融票据背书情况和为其他单位的银行借款进行担保的情况（包括担保事项的性质、金额、担保期间等）。

如果被审计单位为上市公司，则在审计其担保事项时还应注意：

(1) 检查被审计单位是否存在为控股股东及持股 50% 以下的其他关联方、任何非法人单位或个人提供担保；

(2) 复算被审计单位对外担保总额是否超过最近一个会计年度合并会计报表净资产的 50%；

(3) 检查被审计单位是否存在直接或间接为资产负债率超过 70% 的被担保对象提供债务担保；

(4) 检查被审计单位在对外担保时是否要求对方提供反担保，判断反担保的提供方是否具有实际承担能力。

6. 审阅截至审计外勤工作完成日止被审计单位历次董事会纪要和股东大会会议记录，确定是否存在未决诉讼或仲裁、未决索赔、税务纠纷、债务担保、产品质量保证等方面的记录。

7. 复核现存的审计工作底稿，寻找任何可以说明潜在或有事项的资料。

8. 寻查被审计单位对未来事项和协议的财务承诺，并向被审计单位管理当局询问。承诺是指由合同或协议的要求引起的义务，在未来的特定期间内，只要特定条件达到，即发生现金流出、其他资产的减少或负债的增加。财务承诺与或有事项密切相关，例如按某一固定价格购买原材料或租赁设备的承诺，或者按某一固定价格出售商品的承诺。注册会计师应当获取并审阅截至审计外勤工作完成日止历次股东大会、董事会和管理当局会议记录及其他重要文件（包括被审计单位的重要合同和往来通信档案等），确定是否存在不可撤销的财务承诺事项，比如，已签约（或已批准未签约）的尚未履行或尚未完全履行的对外投资；已签约（或已批准未签约）的正在或准备履行的大额发包项目；已签约（或已批准未签约）的正在或准备履行的租赁项目；对外提供的财产抵押；为其他单位提供的信贷担保。

9. 确定或有事项的确认和计量是否符合确定，会计处理是否正确。

针对或有事项中的担保事项的复杂性和普遍性的特点，财政部继颁布财会〔2002〕18号文后，又在《财政部关于印发执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（二）的通知》〔财会（2003）10号〕中，对企业因担保事项产生的预计负债的确认和计量进一步作了明确：



(1) 根据《企业会计制度》和相关会计准则的规定,企业对外提供担保可能产生的负债,如果符合有关确认条件,应当确认为预计负债。

在担保涉及诉讼的情况下,如果企业已被判决败诉,则应当按照法院判决的应承担的损失金额,确认为预计负债,并计入当期营业外支出(不含诉讼费,下同);如果已判决败诉,但企业正在上诉,或者经上一级法院裁定暂缓执行,或者由上一级法院发回重审等,企业应当在资产负债表日,根据已有判决结果合理估计可能产生的损失金额,确认为预计负债,并计入当期营业外支出;如果法院尚未判决,企业应向其律师或法律顾问等咨询,估计败诉的可能性,以及败诉后可能发生的损失金额,并取得有关书面意见。如果败诉的可能性大于胜诉的可能性,并且损失金额能够合理估计的,应当在资产负债表日将预计担保损失金额,确认为预计负债,并计入当期营业外支出。

(2) 企业当期实际发生的担保诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额,应分别情况处理;

①企业在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据,合理预计了预计负债,应当将当期实际发生的担保诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额,直接计入当期营业外支出或营业外收入。

②企业在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据,本应当能够合理估计并确认和计量因担保诉讼所产生的损失,但企业所作的估计却与当时的事实严重不符(如未合理预计损失或不恰当地多计或少计损失),应当视为滥用会计估计,按照重大会计差错更正的方法进行会计处理。

③企业在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据,确实无法合理确认和计量因担保诉讼所产生的损失,因而未确认预计负债的,则在该项损失实际发生的当期,直接计入当期营业外支出或营业外收入。

(3) 资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的担保诉讼事项,按照资产负债表日后事项的有关规定进行会计处理。

10. 确定或有事项在会计报表上的披露是否恰当。按照《企业会计准则——或有事项》的规定,或有负债和或有资产在会计报表及其附注中的反映是完全不同的。

对于通过或有事项所确认的负债,应在资产负债表中单列项目反映,与所确认负债有关的费用或支出应在扣除确认的补偿金额后,在利润表中反映。并且,企业还应在会计报表附注中披露如下或有负债:(1)已贴现商业承兑汇票的或有负债;(2)未决诉讼、仲裁形成的或有负债;(3)为其他单位提供债务担保形成的或有负债;(4)其他或有负债(不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债)。

对上述或有负债,企业应在会计报表附注中分类披露或有负债形成的原因、预计产生的财务影响(如无法预计,应说明理由)以及获得补偿的可能性等内容;对于财务承诺,则按规定应当在会计报表附注中披露承诺事项的性质、承诺的对象、承诺的主要内容、承诺的时间期限、承诺的金额以及相关的违约责任等内容。但对未决诉讼、仲裁形成的或有负债的披露有个例外,如果

披露其全部或部分信息预期会对企业造成重大不利影响,则企业只需披露该未决诉讼、仲裁的形成原因。

对于或有资产,企业既不应在会计报表上予以确认,一般也不应在会计报表附注中披露。但当或有资产很可能会给企业带来经济利益时,则应在会计报表附注中披露其形成的原因;如果能够预计其产生的财务影响,还应对此作相应披露。

九、期后事项的审计

期后事项是指资产负债表日至审计报告日发生的,以及审计报告日至会计报表公布日发生的对会计报表产生影响的事项。会计报表公布日,是指被审计单位对外披露已审计会计报表的日期。期后事项很可能会改变注册会计师对被审计单位会计报表公允性的意见,所以注册会计师必须对期后事项予以充分关注。

(一) 期后事项的种类

为了确定期后事项对被审计单位会计报表公允性的影响,有两类期后事项需要被审计单位管理当局考虑,并需要注册会计师审计:一是能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项,这类事项需提请被审计单位调整会计报表;二是虽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,这类事项需提请被审计单位披露。

1. 为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项。这类事项既为被审计单位管理当局确定资产负债表日账户余额提供信息,也为注册会计师核实这些余额提供补充证据。如果这类期后事项的金额重大,应提请被审计单位对本期会计报表及相关的账户余额进行调整。诸如:

(1) 资产负债表日被审计单位认为可以收回的大额应收款项,因资产负债表日后债务人突然破产而无法收回。在这种情况下,债务人财务状况显然早已恶化,所以注册会计师应考虑提请被审计单位增加计提坏账数额,调整会计报表有关项目的数额。

(2) 在资产负债表日以前或资产负债表日,被审计单位根据合同规定所销售的商品已经发出,当时认为与该项商品所有权相关的风险和报酬已经转移,货款能够收回,根据收入确认原则确认了收入并结转了相关成本,即在资产负债表日被审计单位确认为已经销售,并在会计报表上反映。但在资产负债表日至审计报告日之间所取得的证据证明该批已确认为销售的商品确实已经退回。如果金额较大,注册会计师应考虑提请被审计单位调整会计报表有关项目的数额。

(3) 被审计单位由于某种原因被起诉,法院于资产负债表日后判决被审计单位应赔偿对方损失。因这一负债实际上在资产负债表日之前就已存在,所以,如果赔偿数额很大,注册会计师应考虑提请被审计单位增加资产负债表有关负债项目的数额,并加以说明。

利用期后事项审计以确认被审计单位会计报表所列金额时,应对资产负债



表日已经存在的事项和资产负债表日后出现的事项严加区分，不能混淆。如果确认发生变化的事项直到资产负债表日后才发生，就不应将资产负债表日后的信息并入会计报表本身中去。

2. 虽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。这类事项因不影响资产负债表日财务状况，所以不需要调整被审计单位的本期会计报表。但如果被审计单位的会计报表因此可能受到误解，就应在会计报表中以附注的形式予以披露。

被审计单位在资产负债表日后发生的，需要在会计报表上披露而非调整的事项主要有：被审计单位合并；应付债券的提前兑付；所持用于短期投资和转卖的证券市价严重下跌；发行债券或权益性证券；由于政府禁止继续销售某种产品所造成的存货市价下跌；需要为新的养老保险金计划在近期支付大笔现金；偶然性的大笔损失等。这些事项如不加以反映，往往会导致对被审计单位会计报表的误解，所以应在会计报表的附注中加以披露。

注册会计师对待期后事项，应注意区分两类不同的期后事项，以保证对被审计单位会计报表的公允性表示适当的意见。正确区分两类不同的期后事项，关键在于正确确定期后事项主要情况出现的时间，这就需要注册会计师进行细致深入的调查和分析研究。凡主要情况出现在被审计单位资产负债表日之前的事项，应提请被审计单位调整会计报表；凡主要情况出现在被审计单位资产负债表日之后的事项，只需建议被审计单位在会计报表的附注中加以披露即可。

当被审计单位的期后事项十分重要时，有时需另外编制补充会计报表，将期后事项作为会计报表期间发生的事实加以说明，即说明假如该期后事项在资产负债表日之前发生，将会造成什么后果。一般来说，只有当期后事项对被审计单位的资产结构或资本结构产生重大影响（如被审计单位合并或分立）时，才编制补充会计报表，而且通常只编制资产负债表。

（二）期后事项的审计目标和审计程序

注册会计师对期后事项进行审计，主要目的在于：确定期后事项是否存在；确定期后事项的类型和重要性；确定期后事项的处理是否恰当。

审计期后事项不同于审计一般的会计报表项目，注册会计师对被审计单位期后事项的审计，可以归结为两类：一是结合对会计报表项目实施的实质性测试程序进行的审计；二是专为发现所审会计期间必须弄清楚的事项另行实施的审计程序。

1. 第一类，结合对会计报表项目实施的实质性测试程序审计期后事项。这类审计是会计报表项目审计的一部分。如审计期后的销售和采购业务，以确定本期主营业务收入发生额及期末存货等账户的余额是否正确；又如通过对期后货币资金收入的审计来确定应收账款的可收回性等。在对应予以调整的期后事项进行审计时，注册会计师应着重查明期后的重大购销业务和重大的收付款业务，有无不寻常的转账交易或调整分录。

2. 第二类，专为发现所审会计期间必须弄清的事项另行实施的审计程序。这类审计是专门为获取那些必须并入所审会计期间账户余额、发生额或用会计

报表附注说明的事项的有关资料而进行的审计，主要包括询问被审计单位管理当局及有关人员、审阅有关资料。比如：

(1) 向被审计单位管理当局询问。被审计单位业务性质、经营规模等情况不同，注册会计师询问的内容也就不同。但一般是对或有事项、财务承诺、被审计单位资产及资本结构的重大变化、资产负债表日未完全解决项目的现状、资产负债表日后的一些异常项目等进行调查。除了要考虑询问内容的恰当性以外，注册会计师还要根据所需资料的要求，考虑询问对象的恰当性。如向存货管理员询问应收账款的可收回性和货币资金的使用情况就不恰当，只有向恰当的管理人员询问，才能获得可靠的结果。向被审计单位管理当局的询问，通常应是指向业务经理、副总经理和总经理进行询问。

注册会计师审计期后事项，通常应当询问以下内容：①已依据初步数据进行会计处理的项目的现状。②是否已进行或将进行异常的会计调整。③是否已发生或可能发生影响会计政策适当性的事项。④资产是否被政府征用或因不可抗力而遭受损失。⑤资产是否已出售或计划出售。⑥是否发生新的担保、贷款或财务承诺。⑦是否已发行或计划发行新的股票或债券。若有，则应获取并检查有关的申请和审批文件。⑧是否已签订或计划签订合并或清算协议。若有，则应获取并检查企业合并或清算的有关文件，如协议、合同、审计报告、资产评估报告及确认文件、政府批文等。

(2) 审阅被审计单位资产负债表日后编制的内部报表及其他相关管理报告。注册会计师应把审阅的重点放在所审计期间生产经营业务中与同期结果有关的变化，特别是被审计单位生产经营环境的主要变化上。应与被审计单位管理当局研讨内部报表及其他相关管理报告，以确定其编制基础与所审计期间会计报表是否一致，并调查生产经营结果的重大变化。

(3) 审阅被审计单位资产负债表日后编制的会计记录。注册会计师应重点检查被审计单位资产负债表日后的日记账和明细账，从而确定所有与所审会计期间相关业务的存在及内容。如果日记账、明细账尚未记载到目前为止，则还应追查那些尚未入账的原始凭证和记账凭证。

(4) 取得并审阅被审计单位在资产负债表日后的有关会议记录。对被审计单位在资产负债表日后的股东大会、董事会和管理当局的会议记录，注册会计师应重点检查其中影响所审计期间会计报表的重大期后事项。比如，资产负债表日后董事会批准的利润分配方案、已证实重大资产发生了减损、大额的销售退回、已确定获得或支付的大额赔偿等应予调整的事项，以及被审计单位合并、应付债券的提前兑付、所持有用于短期投资和转卖的证券市价严重下跌、股票和债券的发行、巨额对外投资、自然灾害导致资产重大损失、外汇汇率发生较大变动等应予以披露的非调整事项。

(5) 了解管理当局确认期后事项的程序。

(6) 查明非调整期后事项的内容，合理估计其对财务状况、经营成果的影响，或查询、了解无法合理估计其影响的原因。这在下面将会进一步述及。

(7) 取得被审计单位管理当局和其律师的声明书。由被审计单位向注册会

计师送交的管理当局和其律师声明书，是它们对审计中各种不同事项的说明，其中包括说明审计外勤工作结束日前的有关期后事项的陈述。

(三) 期后事项对审计报告的影响

对已发现的对会计报表产生重大影响的期后事项，注册会计师应当根据其类型分别作以下处理：

1. 对能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项，提请被审计单位调整会计报表。

2. 对虽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，提请被审计单位在会计报表有关附注中作适当披露。这是因为，这类非调整事项通常可能涉及到较大的金额或性质较严重，如不加以说明，将会影响会计报表的使用者对被审计单位财务状况、经营成果做出正确的估价和决策。

如果被审计单位不接受调整或披露建议，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。

注册会计师如在审计报告日至会计报表公布日之间获知可能影响会计报表的期后事项，应当及时与被审计单位管理当局讨论。必要时，还应追加实施适当的审计程序，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。

如对审计报告日至会计报表公布日获知的期后事项实施了追加审计程序，并已作适当处理，注册会计师可选用以下方式确定审计报告日期：或者签署双重报告日期，即保留原审计报告日，并就该期后事项注明新的审计报告日；或者更改审计报告日期，即将原审计报告日推迟至完成追加审计程序时的审计报告日。

注册会计师对期后事项审计时，其应负责任的日期应以完成审计工作日期为限。注册会计师没有责任实施审计程序或进行专门询问，以发现审计报告日至会计报表公布日发生的期后事项，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。被审计单位管理当局有责任及时向注册会计师告知可能影响会计报表的期后事项。例如，被审计单位确定的会计报表公布日为3月20日，注册会计师于3月16日完成了对被审计单位上年度的审计工作，因此确定审计报告日为3月16日。现假定注册会计师于3月17日得知被审计单位于当天收购了另一家公司。在这种情况下，注册会计师仍应认为该购买事项对被审计单位年度会计报表的可靠性有重要影响，须追加对该新近发生的期后事项的审计。注册会计师追加期后事项审计时有两种选择：一是将所有期后事项审计的期间延长到注册会计师新近确定的期后事项的日期，即变更审计工作结束日。以上述收购事项为例，注册会计师于3月18日完成了对被审计单位截至该日止的包括收购事项在内的所有期后事项的审计，则应将3月18日确定为审计报告日。二是仅限于对业已获知的特定的期后事项进行审计。这时，注册会计师应注明双重日期。仍以上述收购事项为例，假定注册会计师重新回到被审计单位的办公现场，并在3月18日完成了与收购有关的审计，则审计报告就应注明双重日期如下：除某项附注外均为3月16日，该项附注为3月18

日。

延长审计工作结束日的做法，在会计报表审计范围内全面地扩大了注册会计师的责任范围；注明双重日期的做法，仅在反映有关的特定项目方面扩大了注册会计师的责任范围。

如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，注册会计师应当与被审计单位讨论如何处理，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，注册会计师应当考虑是否修改审计报告。

十、持续经营假设的审计

持续经营假设是指被审计单位在编制会计报表时，假定其经营活动在可预见的将来会继续下去，不拟也不必终止经营或破产清算，可以在正常的经营过程中变现资产、清算债务。这里的可预见的将来，通常是指资产负债表日后12个月。

企业正常的会计核算是在持续经营假设这一会计核算的基本前提下进行的。在持续经营假设下，企业所持有的资产将在正常的经营过程中被耗用、出售或转换，而其所承担的债务，也将在正常的经营过程中被清偿。正是由于持续经营假设的存在，会计分期才成为必要，历史成本原则、权责发生制原则、配比原则、划分资本性支出与收益性支出原则才可以在正常的会计核算中予以贯彻。

在非持续经营下的会计核算与持续经营下的会计核算存在本质上的区别：一是在持续经营情况下，财务会计的目标是公允地反映企业的财务状况、经营成果及现金流量。而当企业处于清算过程或大幅度缩减经营规模时，其业务活动主要是清理、变卖财产、清偿债务和分配剩余财产，因此，其会计目标是如实反映财产变现和债务清偿情况。二是在非持续经营情况下的会计原则也不同于持续经营情况下的会计原则，其会计原则主要是收付实现制原则、变现价值原则等基本原则。三是由于非持续经营情况下会计信息的使用者及其对会计信息的需求与持续经营情况下存在着较大的差异，因而，与持续经营情况下的会计报表相比，非持续经营情况下会计报表的种类、内容与格式均发生了很大的变化。

从当前的市场经济环境看，企业竞争十分激烈，企业纷纷为追求高增长、加速发展而大量举债，如果高增长没有技术支持，高负债没有风险防范，必然招致财务危机。部分企业重投机、轻投资，部分企业缺乏风险意识，盲目为他人担保，潜伏着严重的财务危机。财务危机一旦爆发，就会使这些企业面临持续经营问题，并可能使得为这些企业提供审计服务的会计师事务所因遭受诉讼而陷入困境甚至倒闭。因此，在目前的审计环境下，注册会计师如何在审计过程中考虑被审计单位的持续经营问题，提高自身的风险意识，增强风险防范能力，就显得十分重要。

（一）持续经营假设的审计目标

1. 确定被审计单位的持续经营假设是否合理。
2. 根据被审计单位的持续经营假设的情况，确定会计报表项目的分类及计价基础是否须作调整。

(二) 编制审计计划时的考虑

在编制审计计划时，注册会计师应当考虑是否存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，以便与管理当局讨论持续经营假设的合理性。

注册会计师应当充分关注被审计单位在财务、经营等方面存在的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。

1. 被审计单位在财务方面存在的可能导致对其持续经营能力产生疑虑的事项或情况，包括：

- (1) 无法偿还到期债务；
- (2) 无法偿还即将到期且难以展期的借款；
- (3) 无法继续履行重大借款合同中的有关条款；
- (4) 存在大额的逾期未缴税金；
- (5) 累计经营性亏损数额巨大；
- (6) 过度依赖短期借款筹资；
- (7) 无法获得供应商的正常商业信用；
- (8) 难以获得开发必要新产品或进行必要投资所需资金；
- (9) 资不抵债；
- (10) 营运资金出现负数；
- (11) 经营活动产生的现金流量净额为负数；
- (12) 大股东长期占用巨额资金；
- (13) 重要子公司无法持续经营且未进行处理；
- (14) 存在大量长期未作处理的不良资产；
- (15) 存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债。

2. 被审计单位在经营方面存在的可能导致对其持续经营能力产生疑虑的事项或情况，包括：(1) 关键管理人员离职且无人替代；(2) 主导产品不符合国家产业政策；(3) 失去主要市场、特许权或主要供应商；(4) 人力资源或重要原材料短缺。

3. 被审计单位在其他方面存在的可能导致对其持续经营能力产生疑虑的事项或情况，包括：(1) 严重违反有关法律、法规或政策；(2) 异常原因导致停工、停产；(3) 有关法律、法规或政策的变化可能造成重大不利影响；(4) 经营期限即将到期且无意继续经营；(5) 投资者未履行协议、合同、章程规定的义务，并有可能造成重大不利影响；(6) 因自然灾害、战争等不可抗力因素遭受严重损失。

(三) 实施审计程序时的考虑

当被审计单位存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时，注册会计师应当提请管理当局对持续经营能力作出书面评价。

1. 注册会计师应当充分关注管理当局作出评价的过程、依据的假设和拟采取的改善措施，以考虑管理当局对持续经营能力的评价是否适当。

2. 注册会计师应当审阅管理当局拟采取的改善措施，并考虑对持续经营能力的影响。

管理当局采取的改善措施通常包括处置资产、售后回租资产、取得担保借款、实施资产置换与债务重组、获得新的投资、削减或延缓开支、获得重要原材料的替代品以及开拓新的市场等。

3. 注册会计师应当实施以下审计程序, 获取充分、适当的审计证据, 以判断管理当局拟采取的改善措施是否可行:

- (1) 与管理当局分析、讨论最近的中期会计报表;
- (2) 与管理当局分析、讨论现金流量预测、盈利预测及其他预测;
- (3) 审阅影响持续经营能力的期后事项、承诺及或有事项;
- (4) 审阅债券、借款协议等的履行情况;
- (5) 查阅股东大会、董事会或类似机构会议及其他重要会议有关财务困境的记录;

(6) 向被审计单位的律师询问有关诉讼、索赔的情况, 以及管理当局对有关诉讼、索赔结果及其财务影响的评价是否合理;

(7) 确认有关财务支持协议的存在性、合法性和可行性, 并对提供财务支持的关联方或第三方的财务能力作出评价。

4. 如果管理当局对持续经营能力的评价期间少于自资产负债表日起的 12 个月, 注册会计师应当提请管理当局将评价期间延伸至 12 个月。

5. 注册会计师应当向管理当局询问被审计单位是否存在超出评价期间的、可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况, 以考虑这些事项或情况对管理当局所作评价的影响。

(四) 出具审计报告时的考虑

注册会计师应当根据已发现的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况, 考虑其对被审计单位持续经营能力的影响, 并据以确定对审计报告的影响。

第一种情况, 如果认为被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设是合理的, 但存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况, 注册会计师应当提请管理当局在会计报表中适当披露:

- (1) 导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理当局拟采取的改善措施;
- (2) 被审计单位持续经营能力存在重大不确定性, 可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。

如果被审计单位在会计报表中进行了适当披露, 注册会计师应当出具无保留意见的审计报告, 并在意见段之后增加强调事项段, 描述导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及持续经营能力存在重大不确定性的事实, 但不应使用附加条件的措辞。

如果被审计单位未在会计报表中进行适当披露, 注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告, 并在意见段之前的说明段中描述导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及持续经营能力存在重大不确定性的事实, 同时指明被审计单位未在会计报表中进行适当披露。

第二种情况, 如果认为被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设不再合理, 而被审计单位仍按持续经营假设编制会计报表, 注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

如果认为被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设不再合理，而被审计单位已按其他基础重新编制了会计报表，注册会计师应当按照《独立审计实务公告第6号——特殊目的业务审计报告》的规定办理。

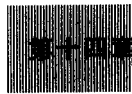
第三种情况，如果被审计单位存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，但注册会计师无法确定被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设是否合理，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。

如果决定出具无法表示意见的审计报告，注册会计师应当提请管理当局在会计报表中适当披露：

(1) 导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理当局拟采取的改善措施；

(2) 被审计单位持续经营能力存在重大不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。

注册会计师应当在意见段之前的说明段中充分说明无法表示意见的理由。



注册会计师

第十五章 终结审计与审计报告

注册会计师在按业务循环完成各会计报表项目的审计测试和一些特殊项目的审计工作后，应汇总审计测试结果，进行更具综合性的审计工作，如编制审计差异调整表和试算平衡表，获取管理当局声明书和律师声明书，执行分析性复核程序，撰写审计总结以及完成审计工作底稿的二级复核等。在此基础上，应评价审计结果，在与客户沟通以后，确定应出具审计报告的意见类型和措辞，进而编制并致送审计报告，终结审计工作。

第一节 审计报告编制前的工作

审计报告编制前的工作主要包括以下几项：编制审计差异调整表和试算平衡表；获取管理当局声明书；获取律师声明书；执行分析性复核程序；撰写审计总结；完成审计工作底稿的二级复核；评价审计结果以及就审计结果和审计报告意见类型等审计有关事项与被审计单位进行沟通。

一、编制审计差异调整表和试算平衡表

在完成按业务循环进行的内部控制测试、会计报表项目的实质性测试和特殊项目的审计后，对审计项目组成员在审计中发现的被审计单位的会计处理方法与有关会计准则、会计制度的不一致，即审计差异内容，审计项目经理应根据审计重要性原则予以初步确定并汇总，并建议被审计单位进行调整，使经审计的会计报表所载信息能够真实反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。这一对审计差异内容的“初步确定并汇总”直至形成“经审计的会计报表”的过程，主要是通过编制审计差异调整表和试算平衡表得以完成的。

（一）编制审计差异调整表

审计差异内容按是否需要调整账户记录可分为核算误差和重分类误差。核算误差是因企业对经济业务进行了不正确的会计核算而引起的误差，用审计重要性原则来衡量每一项核算误差，又可把这些核算误差区分为建议调整的不符事项和不建议调整的不符事项（即未调整不符事项）；重分类误差是因企业未

按有关会计准则、会计制度规定编制会计报表而引起的误差，例如，企业在应付账款项目中反映的预付账款、在应收账款项目中反映的预收账款等。

无论是建议调整的不符事项、未调整不符事项还是重分类误差，在审计工作底稿中通常都是以会计分录的形式反映的。由于审计中发现的误差往往不止一两项，为便于审计项目的各级负责人综合判断、分析和决定，也为了便于有效编制试算平衡表和代编经审计的会计报表，通常需要将建议调整的不符事项、未调整不符事项和重分类误差分别汇总至调整分录汇总表、重分类分录汇总表和未调整不符事项汇总表。三张汇总表的参考格式分别见表 15-1、表 15-2 和表 15-3。

表 15-1

| 客户 _____ | | 签名 _____ | | 日期 _____ | |
|-------------------|---------|-----------|------|-----------|---------------|
| 项目 <u>调整分录汇总表</u> | | 编制人 _____ | | 索引号 _____ | |
| 会计期间 _____ | | 复核人 _____ | | 页次 _____ | |
| 序号 | 调整内容及项目 | 索引号 | 调整金额 | | 影响利润 + (-) |
| | | | 借方 | 贷方 | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

表 15-2

| 客户 _____ | | 签名 _____ | | 日期 _____ | |
|--------------------|-------------|-----------|-------|-----------|--|
| 项目 <u>重分类分录汇总表</u> | | 编制人 _____ | | 索引号 _____ | |
| 会计期间 _____ | | 复核人 _____ | | 页次 _____ | |
| 序号 | 重分类内容及重分类项目 | 索引号 | 重分类金额 | | |
| | | | 借方 | 贷方 | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

第十五章

表 15-3

| | | | | |
|----------------------|-----------|-----------|--|--|
| 客户 _____ | 签名 _____ | 日期 _____ | | |
| 项目 <u>未调整不符事项汇总表</u> | 编制人 _____ | 索引号 _____ | | |
| 会计期间 _____ | 复核人 _____ | 页次 _____ | | |

| 序号 | 未调整的内容及说明 | 索引号 | 未调整金额 | | 备注 |
|----|-----------|-----|-------|----|----|
| | | | 借方 | 贷方 | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

| | | | | |
|-----------|-------|-------|-------|--|
| 未予调整的影响： | | | | |
| 项 目 | 金 额 | 百分比 | 计划百分比 | |
| 1. 净利润 | _____ | _____ | _____ | |
| 2. 净资产 | _____ | _____ | _____ | |
| 3. 资产总额 | _____ | _____ | _____ | |
| 4. 主营业务收入 | _____ | _____ | _____ | |
| 结论： | | | | |

对审计中发现的核算误差，如何运用审计重要性原则来划分建议调整的不符事项与未调整不符事项，是正确编制审计差异调整表的关键。重要性具有数量和质量两个方面的特征，换言之，注册会计师在划分建议调整的不符事项与未调整不符事项时，应当考虑核算误差的金额和性质两个因素：

1. 对于单笔核算误差超过所涉及会计报表项目（或账项）层次重要性水平的，应视为建议调整的不符事项。

2. 对于单笔核算误差低于所涉及会计报表项目（或账项）层次重要性水平，但性质重要的，比如涉及到舞弊与违法行为的核算误差、影响收益趋势的核算误差、股本项目等不期望出现的核算误差，应视为建议调整的不符事项。

3. 对于单笔核算误差低于所涉及会计报表项目（或账项）层次重要性水平，并且性质不重要的，一般应视为未调整不符事项；但当若干笔同类型未调整不符事项汇总数超过会计报表项目（或账项）层次重要性水平时，应从中选取几笔转为建议调整的不符事项，过人调整分录汇总表，使未调整不符事项汇总金额降至重要性水平之下。

注册会计师确定了建议调整的不符事项和重分类误差后，应以书面方式及时征求被审计单位对需要调整会计报表事项的意见。若被审计单位予以采纳，应取得被审计单位同意调整的书面确认；若被审计单位不予采纳，应分析原

因,并根据未调整不符事项的性质和重要程度,确定是否在审计报告中予以反映,以及如何反映。

(二) 编制试算平衡表

试算平衡表是注册会计师在被审计单位提供未审会计报表的基础上,考虑调整分录、重分类分录等内容以确定已审数与报表披露数的表式。有关资产负债表和利润及利润分配表的试算平衡表的参考格式分别见表15-4和表15-5。需要说明以下几点:

1. 试算平衡表中的“审计前金额”栏,应根据被审计单位提供的未审会计报表填列。

2. 有些会计报表项目往往会在为调整这些审计差异所作的会计分录中多次出现,因此,在手工编制试算平衡表前,可先通过按会计报表项目设置的“丁”字形账户,区分调整分录与重分类分录分别进行汇总,然后将按会计报表项目汇总后的借、贷方发生额分别过入试算平衡表中的“调整金额”和“重分类调整”栏内。

3. 在编制完试算平衡表后,应注意核对相应的勾稽关系。如,资产负债表试算平衡表左边的“审计前金额”、“审定金额”、“报表反映数”各栏合计数应分别等于其右边相应各栏合计数;资产负债表试算平衡表左边的“调整金额”栏中的借方合计数与贷方合计数之差应等于右边的“调整金额”栏中的贷方合计数与借方合计数之差;资产负债表试算平衡表左边的“重分类调整”栏中的借方合计数与贷方合计数之差应等于右边的“重分类调整”栏中的贷方合计数与借方合计数之差,等等。

二、获取管理当局声明书

被审计单位管理当局的声明书是重要的审计证据。注册会计师在出具审计报告前,应向被审计单位管理当局索取声明书,以明确会计责任与审计责任。

被审计单位管理当局声明书是被审计单位管理当局在审计期间向注册会计师提供的各种重要口头声明的书面陈述。被审计单位管理当局的声明书,应由被审计单位的高层管理人员(一般是总经理和财务总监)签名后送交受托审计的会计师事务所,其注明的日期通常应为审计报告日。

被审计单位管理当局声明书形式上出自于被审计单位管理当局,实际上往往由注册会计师准备好内容,而要求被审计单位管理当局用其信笺打印并签名。如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,注册会计师应将其视为审计范围受到严重限制,并出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

(一) 被审计单位管理当局声明书的作用

被审计单位管理当局声明书的作用主要在于:

1. 明确被审计单位管理当局对其会计报表应负的会计责任。被审计单位管理当局应对其会计报表的编制和提供给注册会计师的有关资料的真实性、合法性和完整性负责,并在声明书中做出陈述。为了达到这一目的,声明书应尽

表 15-5

| 项 目 | | 审计前金额 | 调整金额 | | 审定金额 |
|-----|------------|-------|------|-----|------|
| | | | 借 方 | 贷 方 | |
| 一、 | 主营业务收入 | | | | |
| | 减：主营业务成本 | | | | |
| | 主营业务税金及附加 | | | | |
| 二、 | 主营业务利润 | | | | |
| | 加：其他业务利润 | | | | |
| | 减：营业费用 | | | | |
| | 管理费用 | | | | |
| | 财务费用 | | | | |
| 三、 | 营业利润 | | | | |
| | 加：投资收益 | | | | |
| | 补贴收入 | | | | |
| | 营业外收入 | | | | |
| | 减：营业外支出 | | | | |
| 四、 | 利润总额 | | | | |
| | 减：所得税 | | | | |
| 五、 | 净利润 | | | | |
| | 加：年初未分配利润 | | | | |
| | 其他转入 | | | | |
| 六、 | 可供分配的利润 | | | | |
| | 减：提取法定盈余公积 | | | | |
| | 提取法定公益金 | | | | |
| 七、 | 可供投资者分配的利润 | | | | |
| | 减：应付优先股股利 | | | | |
| | 提取任意盈余公积 | | | | |
| | 应付普通股股利 | | | | |
| | 转作股本的普通股股利 | | | | |
| 八、 | 未分配利润 | | | | |

可能详细，以充当被审计单位管理当局的提醒者。被审计单位管理当局声明书为明确被审计单位管理当局的会计责任提供了依据。

2. 有利于保护注册会计师。被审计单位管理当局声明书把管理人员对各方面审计问题的回答以书面方式记录下来，当被审计单位和注册会计师发生意见分歧和法律诉讼时，可作为书面证据，有利于保护注册会计师。此外，被审计单位管理当局声明书可作为被审计单位管理当局未来意图的证据。

(二) 被审计单位管理当局声明书的格式

被审计单位管理当局声明书应包括以下基本要素：

1. 标题：××公司管理当局声明书。
2. 收件人：管理当局声明书的收件人为接受委托的会计师事务所及签署审计报告的注册会计师。
3. 声明内容：根据注册会计师要求声明的内容，列出各项声明。
4. 签章：由被审计单位及其会计机构负责人签署，并加盖被审计单位公章。
5. 日期：被审计单位管理当局声明书的日期应与审计报告的日期一致，以防日期不一致而可能发生的误解。但在特定情况下，被审计单位管理当局可能会对某些交易或事项出具单独或者专项的声明书，在这种情况下，声明书的日期可以是注册会计师获取该声明书的日期。

(三) 被审计单位管理当局声明书的内容

被审计单位管理当局声明书正文通常应包括以下内容：

1. 已按会计准则和会计制度的要求编制会计报表，会计报表的真实性、合法性、完整性由管理当局负责。
2. 财务会计资料已全部提供给注册会计师检查。
3. 股东大会及董事会（或其他高层领导会议）的会议记录已全部提供给注册会计师查阅。
4. 被审计期间的所有交易事项均已入账。
5. 关联方交易的有关资料已提交注册会计师检查。
6. 期后事项和或有事项均已向注册会计师提供，重大的期后事项和或有事项均已在会计报表中作相应的调整或披露。
7. 对注册会计师在审计过程中提出的所有重大调整事项已作调整。
8. 无违法、违纪、舞弊现象。
9. 无蓄意歪曲或粉饰会计报表各项目的金额或分类的情况。
10. 无重大的不确定事项。
11. 其他需作声明的事项。

被审计单位管理当局声明书属于非独立来源的书面说明。因此，不能将它视为十分可靠的证据。虽然它提供了注册会计师要求被审计单位管理当局回答的某些问题的证据，但其主要作用是心理方面的，是用来保护注册会计师，并使其不致卷入由于管理人员不明白自身责任而导致的潜在纠纷。下面列示了一种常见的管理当局声明书的范例，供参考。

××公司管理当局声明书

××会计师事务所×××、×××注册会计师：

本公司已委托贵所对本公司××××年度的会计报表进行审计，并出具审计报告。为了表示对贵所审计工作的理解、支持和充分合作，兹就有关情况声明如下：

1. 本公司已依照《企业会计准则》和《企业会计制度》的要求编制

××××年度会计报表，这些会计报表的编制基础与上年度保持一致，本公司管理当局对报表的真实性、合法性和完整性承担责任。

2. 本公司业已提供所有的财务及会计记录，股东大会、董事会会议记录以及有关的资料。

3. 本公司业已提供全部关联方清单、关联方交易清单及有关资料，对重大关联交易事项均已作披露。

4. 本公司提供的会计报表没有重大错报和漏报，所有重大的经济业务与会计事项均已按规定入账。

5. 本公司所有财务承诺、或有事项、期后事项业已全部提供，并已在会计报表或其附注中调整或披露。

6. 本公司确信：

6.1 没有任何重大未预计的负债。

6.2 没有任何重大未预计或未披露的可能诉讼赔偿、背书、承兑、保证等或有事项。

6.3 没有任何违反国家法律、法规而需要调整或披露的事项。

6.4 在内部控制中发挥重要作用，或对会计报表有重大影响的管理人员或其他员工，没有舞弊行为。

6.5 没有接到主管机关通知调整或改进会计报表的事项。

7. 本公司各项资产完全属实，并按规定提取了必要的资产减值准备。

8. 本公司对拥有的全部资产享有充分的所有权，以资产提供担保的情况已全部披露。

9. 本公司严格遵守了合同规定的条款，不存在因未履行合同而对会计报表产生重大影响的事情。

10. 本公司编制会计报表所依据的持续经营假设是合理的，没有终止经营或破产清算。

11. 就审计报告日至会计报表公布日之间影响会计报表或附注的期后事项，本公司承诺在会计报表公布日之前及时告知。

××公司 (盖章)

公司负责人 (签章)

会计机构负责人 (签章)

年 月 日

三、获取律师声明书

在对被审计单位期后事项和或有事项等进行审计时，注册会计师往往要向被审计单位的法律顾问和律师进行函证，以获取其对资产负债表日业已存在的，以及资产负债表日至他们复函日这一时期内存在的期后事项和或有事项等的确认证据。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

师声明书通常可提供有力的证据，帮助注册会计师解释并报告有关的期后事项和或有事项，从而减少注册会计师对上述事项出错或误解的可能性，但其本身不足以对注册会计师形成审计意见提供基本理由。

对律师的函证，通常通过被审计单位向其律师寄发审计询证函的方式来进行。被审计单位应对曾为其提供法律咨询或代理的所有律师寄发审计询证函，其内容应包括被审计单位叙述和评价与该律师业务相关的期后事项和或有事项等情况。律师的责任在于声明被审计单位对有关期后事项和或有事项等的叙述是完整的（或指明其疏漏），并对被审计单位就有关期后事项和或有事项等情况的说明做出评价。

律师声明书所用的格式和措辞并没有定式。单位不同或情况不同，律师出具的声明书也不相同。但是，律师声明书的内容可能会影响注册会计师发表审计意见的类型。

注册会计师应根据该律师的职业条件和声誉情况来确定律师声明书的合理性。如果注册会计师熟悉该律师的职业声誉，就不再需要作专门的查询；如果注册会计师对代理被审计单位重大法律事务的律师并不熟悉，则应查询诸如该律师的职业背景、声誉及其在法律界的地位等情况，并考虑从律师协会获取信息。一旦这些方面都令人满意，除非律师关于被审计单位法律事项的意见是不合情理的，否则注册会计师应接纳律师声明书中的意见。

对于律师声明书应从整体上分析，以便确定它对审计询证函的总体反应，确定它与注册会计师所知的情况是否矛盾。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，或对被审计单位叙述的情况应予修正而不加修正，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。

下面分别列示了一种常见的律师询证函和律师询证函复函的范例，供参考。

律 师 询 证 函

_____ 律师事务所

_____ 律师：

本公司已聘请××会计师事务所对本公司 年 月 日（以下简称资产负债表日）的资产负债表以及截止于资产负债表日的该年度利润及利润分配表和现金流量表进行审计。为配合该项审计，谨请贵律师基于受理本公司委托的工作（诸如常年法律顾问、专项咨询和诉讼代理等），提供下述资料，并函告××会计师事务所：

一、请说明存在于资产负债表日并且自该日起至本函回复日止本公司委托贵律师代理进行的任何未决诉讼。该说明中谨请包含以下内容：

1. 案件的简要事实经过与目前的发展进程；

2. 在可能范围内，贵律师对于本公司管理当局就上述案件所持看法及处理计划（如庭外和解设想）的了解，及您对可能发生结果的意见；

3. 在可能范围内, 您对可能发生的损失或收益的可能性及金额的估计。

二、请说明存在于资产负债表日并且自该日起至本函回复日止, 本公司曾向贵律师咨询的其他诸如未决诉讼、追索债权、被追索债务以及政府有关部门对本公司进行的调查等可能涉及本公司法律责任的事件。

三、请说明截止于资产负债表日, 本公司与贵律师事务所律师服务费的结算情况 (如有可能, 请依服务项目区分)。

四、若无上述一及二事项, 为节省您宝贵的时间, 烦请填写本函背面《律师询证函复函》并签章后, 按以下地址, 寄往××会计师事务所 (地址: ××市××路××号; 邮编××××××)。

谢谢合作!

××公司 (盖章)

公司负责人 (签章)

年 月 日

律师询证函复函

××会计师事务所:

本律师于_____期间, 除向_____公司提供一般性法律咨询服务, 并未有接受委托, 代理进行或咨询如前述一、二项所述之事宜。

另截至_____年_____月_____日止, 该公司

未积欠本律师事务所任何律师服务费。

尚有本律师事务所的律师服务费计人民币_____元, 未予付清。

_____律师事务所
 律师: _____ (签章)

年 月 日

四、执行分析性复核程序

分析性复核程序不仅被广泛运用于审计计划阶段和会计报表项目的实质性测试阶段, 也可用于完成审计外勤工作时对会计报表进行总体复核, 以帮助注册会计师评价审计过程中形成的审计结论的恰当性和会计报表整体反映的公允性。

在对会计报表进行总体性复核时, 注册会计师首先应当全面审阅会计报表及其附注, 考虑针对实质性测试中发现的异常差异或未预期差异所获取的证据是否充分、恰当; 这些异常差异或未预期差异与审计计划阶段的预计之间的关系。然后再将分析性复核程序运用于会计报表上, 以确定是否还可能有任何

其他的异常或未预期的关系。如果这种异常或未预期的关系存在，则注册会计师必须在完成审计外勤工作时追加实施额外的审计程序。

在对会计报表整体实施分析性复核程序时，可以运用比率法及其他比较技术。但由于这一审计程序的实施有一定的难度，需要比较丰富的审计经验，因此，应由全面了解被审计单位经营情况和所属行业特点的审计项目经理、部门经理甚至主任会计师来执行，并且，这种分析性复核程序的对象应集中在注册会计师认定的重要审计领域和考虑了所有建议调整的不符事项和重分类误差后的会计报表方面。比较的一方是被审计单位的资料，比较的另一方则是预期的被审计单位的结果，可获得的行业资料，或者产量、销量和员工人数等相关的一些非财务资料。

五、撰写审计总结

在完成审计实质性测试后，审计项目经理应当对审计工作底稿进行全面复核，并在此基础上撰写审计总结，概括地说明审计计划执行情况及审计目标是否实现。

(一) 审计总结的重要性

1. 通过撰写审计总结，审计项目经理可以及时发现审计过程中的疏漏，并采取补救措施，确保审计质量；
2. 通过撰写审计总结，审计项目经理可对已做出的专业判断进行一次全面的再鉴定，便于正确地表达审计意见；
3. 审计总结可以为更高级次的复核者（部门经理或主任会计师）在复核审计工作底稿时提供一份完整而全面的汇总资料，使三级审核得到切实的保证，同时也便于审计工作底稿的二级、三级复核者对本项目的审计概况有一个总体了解；
4. 审计总结的撰拟过程，是经验与教训的总结过程，有利于提高撰写者及审计项目组其他成员的专业水准，积累实务经验；
5. 审计总结是出具管理建议书的基础，也为下一期间的审计作了必要的衔接与铺垫。

(二) 审计总结一般应包括的内容

1. 公司简介，阐述被审计单位的背景信息及重大会计政策的变更情况等。
2. 审计概况，主要阐述审计过程、审计计划的执行情况（包括所采用的审计方法、审计计划执行偏差及其原因等）、审计的总体评价（包括不符事项的调整或未调整的理由）、审计前后主要财务指标及应引起部门经理和主任会计师注意的重大事项（包括关联交易、财务承诺、期后事项等）。
3. 审计中发现的主要问题和建议的重要调整事项。
4. 审计结论，说明拟出具的审计报告的意见类型及对被审计单位经营管理的评价与建议。

六、完成审计工作底稿的二级复核

审计项目经理对审计工作底稿的全面复核通常在审计现场完成,以便及时发现和解决问题,争取审计工作的主动。在完成审计外勤工作时,则需审计部门经理对审计工作底稿实施二级复核。二级复核既是对审计项目经理复核的再监督,也是对重要审计事项的重点把关。其主要内容包括:(1)复查计划确定的重要审计程序是否适当,是否得以较好实施,是否实现了审计目标;(2)复查重点审计项目的审计证据是否充分、适当;(3)复查审计范围是否充分;(4)复查对建议调整的不符事项和未调整不符事项的处理是否恰当;(5)复核审计工作底稿中重要的勾稽关系是否正确;(6)检查审计工作中发现的问题及其对会计报表和审计报告的影响,审计项目组对这些问题的处理是否恰当;(7)复核已审会计报表总体上是否合理、可信。

七、评价审计结果

注册会计师评价审计结果,主要为了确定将要发表的审计意见的类型以及在整个审计工作中是否遵循了独立审计准则。为此,注册会计师必须完成四项工作:一是对重要性和审计风险进行最终的评价;二是对被审计单位已审计报表进行技术性复核;三是对被审计单位已审计报表形成审计意见并草拟审计报告;四是对审计工作底稿进行最终复核。

(一) 对重要性和审计风险进行最终的评价

对重要性和审计风险进行最终评价,是注册会计师决定发表何种类型审计意见的必要过程。该过程可通过以下两个步骤来完成:

1. 按会计报表项目确定可能的审计差异即可能错报金额。

按会计报表项目确定的可能的错报金额由三部分组成:

(1) 通过交易和会计报表项目的实质性测试所确认的未更正错报,即“已知错报”。这部分“已知错报”既包含注册会计师考虑报表项目层次重要性水平而未建议被审计单位予以调整的未调整不符事项,也包括被审计单位拒绝按注册会计师的建议进行调整而形成的未调整不符事项。

(2) 通过运用审计抽样技术所估计的未更正预计错报。

(3) 通过运用分析性复核程序发现和运用其他审计程序所量化的其他估计错报。

2. 确定各会计报表项目可能的错报金额的汇总数(即可能错报总额)对会计报表层次重要性水平和其他与这些错报有关的会计报表总额(比如流动资产或流动负债)的影响程度。应当注意的是:

(1) 这里的会计报表层次的重要性水平是指审计计划阶段确定的重要性水平,如果该重要性水平在审计过程中已作过修正,则当然应按修正后的会计报表层次重要性水平进行比较。

(2) 这里的可能错报总额一般是指各会计报表项目可能的错报金额的汇总数,但也可能包括上一期间的任何未更正可能错报对本期会计报表的影响。如

果注册会计师将上一期间的未更正可能错报包括进来，可能会导致本期会计报表被严重错报的风险高到无法接受的程度，则注册会计师估计本期的可能错报总和时，就应包括上一期间的未更正可能错报。

注册会计师在审计计划阶段已确定了审计风险的可接受水平。随着可能错报总和的增加，会计报表可能被严重错报的风险也会增加。如果注册会计师得出结论，审计风险处在一个可接受的水平，那么他可以直接提出审计结果所支持的意見；如果注册会计师认为审计风险不能接受，那么他应追加实施额外的实质性测试或者说说服被审计单位作必要调整，以便使重要错报的风险被降低到一个可接受的水平。否则，注册会计师应慎重考虑该审计风险对审计报告的影响。

(二) 对已审计会计报表进行技术性复核

对已审计会计报表进行技术性复核，可以通过填列和复核会计报表检查清单的方式来进行。很多会计师事务所都备有详细的会计报表检查清单，甚至为不同的行业、不同性质的被审计单位准备了不同的检查清单。该检查清单由负责全面复核审计工作底稿的项目经理来填列完成。完成后的检查清单应由负责该审计项目的经理和主任会计师再加以复核。

检查清单的完成和复核，不仅可对那些经常容易被忽视的审计方面起到提醒的作用，还有利于检查审计证据的充分性和适当性。如果注册会计师认为他未能获得充分证据，不足以对被审计单位会计报表的合法性和公允性作出结论，就有两种选择：一是必须再收集额外的审计证据；二是发表保留意见或无法表示意见。

表 15-6 是会计报表检查清单中有关审计工作完成核对部分的一个范例，供参考。

(三) 对被审计单位已审计会计报表形成审计意见并草拟审计报告

在审计过程中，要实施各种测试。这些测试通常是由参与本次审计工作的审计项目组成员来执行的，而每个成员所执行的测试可能只限于某几个领域或账项，所以，在每个功能领域或报表项目的测试都完成之后，审计项目经理应汇总所有成员的审计结果。

在完成审计工作阶段，为了对会计报表整体发表适当的意见，必须将这些分散的审计结果加以汇总和评价，综合考虑在审计过程中所收集到的全部证据。负责该审计项目的主任会计师对这些工作负有最终的责任。在有些情况下，可以先由审计项目经理进行初步确定，然后再逐级交给部门经理和主任会计师认真复核。

在对审计意见形成最后决定之前，会计师事务所通常要与被审计单位召开沟通会。在会议上，注册会计师可口头报告本次审计所发现的问题，并说明建议被审计单位作必要调整或表外披露的理由。当然，管理当局也可以在会上申辩其立场。最后，通常会对需要被审计单位做出的改变达成协议。如达成了协议，注册会计师即可签发标准审计报告，否则，注册会计师则可能不得不发表其他类型的审计意见。注册会计师的审计意见是通过审计报告来反映的，我们

将在本章第四节介绍不同类型的审计报告。

表 15-6 审计工作完成核对清单

| 检 查 项 目 | 是 | 否 | 不适用 |
|---|---|---|-----|
| 1. 以前期间审计所结转下来的事项是否全部处理 | | | |
| 2. 各项审计程序是否全部完成 | | | |
| 3. 审计范围是否完全没有受到限制 | | | |
| 4. 期后承诺对财务的影响是否考虑过 | | | |
| 5. 在审计报告日以前的董事会会议、股东大会以及其他相关的会议纪要是否都检查了 | | | |
| 6. 关键管理人员的报酬证明是否已获得 | | | |
| 7. 你对借款合同、信托契约等有没有发生违约情况的检查是否感到满意 | | | |
| 8. 审计中发现的所有重大事项是否都已在审计总结中反映, 并已得到满意的解决 | | | |
| 9. 审计项目组成员的分工事项是否都已分别完成 | | | |
| 10. 如果出具非标准无保留意见的审计报告, 所使用的表达形式是否经主任会计师批准 | | | |
| 11. 下一期间审计时需要考虑的重要事项的备忘录是否已经存档 | | | |
| 12. 是否收到相关事项的声明书 | | | |
| 13. 董事会或管理当局是否已经批准已审会计报表及其附注, 并已采纳我们的审计报告 | | | |

(四) 对审计工作底稿进行最终复核

会计师事务所应当建立完善的审计工作底稿分级复核制度。如前所述, 对审计工作底稿的复核可分为三个层次。由审计项目经理在审计过程进行中对工作底稿的复核属于第一层复核, 这层复核主要是评价已完成的审计工作、所获得的证据和工作底稿编制人员形成的结论; 第二层复核是在外勤工作结束时, 由审计部门经理对工作底稿进行的重点复核; 最终的复核是在完成审计工作、签发审计报告前所进行的复核。对审计工作底稿进行最终复核这项工作, 一般由会计师事务所的主任会计师承担, 是对整套审计工作底稿进行的原则性复核。

1. 对审计工作底稿进行最终复核的意义

(1) 实施对审计工作结果的最后质量控制。审计工作的高质量, 在于形成审计意见的正确性。注册会计师在审计工作中将工作结果和工作过程中的各种情况记录于审计工作底稿中, 并据此形成审计意见。若形成的审计意见与工作结果存在矛盾; 注册会计师的工作就会失去其有效性。对签发审计报告前的审计工作底稿进行复核, 是实施对审计工作结果的最后质量控制, 能避免对重大审计问题的遗留或对具体审计工作理解不透彻等情况, 从而形成与审计工作结果相一致的审计意见。

(2) 确认审计工作已达到会计师事务所的工作标准。会计师事务所对开展各项审计工作, 都应有明确、统一的标准。但在执行过程中, 会计师事务所内不同的注册会计师的工作质量会有差异, 有的甚至可能背离统一的工作标准。因此, 必须由主任会计师谨慎复核, 严格保持整体审计工作质量的一致性, 确

认该审计工作已达到会计师事务所的工作标准。

(3) 消除妨碍注册会计师判断的偏见。在审计工作中,常常需要注册会计师对各种问题作出专业判断。注册会计师可能期望在整个审计过程中保持客观性,但如有大量问题需要解决而又经过长时间的审计,就容易丧失正确的观察能力和判断能力,对一些问题作出不符合事实的审计结论。而主任会计师在签发审计报告前对审计工作底稿进行复核,可以消除妨碍注册会计师正确判断的偏见,作出符合事实的审计结论。

2. 签发审计报告前复核的内容

会计师事务所的主任会计师在签发审计报告前,主要复核:

(1) 所采用审计程序的恰当性。复核审计项目所采用的审计程序是否符合审计计划的要求,这些审计程序在审计过程中是否被充分实施,所有审计程序是否已完成并在审计工作底稿中予以恰当记录。

(2) 所编制审计工作底稿的充分性。复核已编制的审计工作底稿是否足以支持注册会计师所发表的审计意见;对已经收集的被审计单位的概况资料、经济业务情况、内部控制及会计记录等,连同注册会计师制定的审计计划、审计程序以及所采用的审计步骤、方法,是否都已编入审计工作底稿;每份审计工作底稿的标题、编制日期、资料的来源及资料的性质等基本要素是否完整;相关审计工作底稿是否表述清晰、记录有序并足以自明等。

(3) 审计过程中是否存在重大遗漏。复核并研究是否存在会导致进一步查询和追加审计程序的事项;是否存在涉及未遵循会计准则和会计制度或未遵循有关管理机构要求的重大事项;所有例外事项是否已经查清并已记录;是否存在审计步骤不完善或存在未解决的问题;是否存在前期审计中注明的至今未解决的重大事项;是否存在与被审计单位未达成一致意见的未解决的会计和审计事项;是否存在严重影响被审计单位会计报表反映的其他事项。

(4) 审计工作是否符合会计师事务所的质量要求。复核和检查注册会计师在审计工作中是否遵循了独立性原则;对助理审计人员是否进行了指导和监督;对超越注册会计师知识范围的事项是否向有关专家或机构进行了咨询;是否遵循了会计师事务所内部管理制度;注册会计师及其助理人员的知识和专业技能是否符合要求;是否已经实现了审计目标;提出的审计结论是否与工作结果相一致等。

对一些特殊行业或特别重要、审计风险较大的被审计单位,比如上市公司,有些会计师事务所的全面质量控制政策与程序中还规定,在致送审计报告之前,应由一位完全独立的、并不直接负责这一审计项目的其他主任会计师对会计报表进行独立复核。该复核人一般站在对立立场,以保证审计的实施和审计意见是恰当的。他可能对前面各级复核人所认同的事项提出质疑。因此,这种复核无疑为本次审计工作遵守独立审计准则提供了额外的保证。对于该独立复核人的质疑,审计项目组必须能以所搜集的审计证据来证明他们根据具体的审计项目环境和审计证据得出的审计结论和审计意见是适当的。

八、与客户沟通

与客户沟通，主要是指与被审计单位管理当局的沟通。我国于1999年7月1日开始实施的《独立审计具体准则第24号——与管理当局的沟通》规定：“与管理当局的沟通，是指注册会计师就会计报表审计有关事项询问、告知被审计单位管理当局或与其进行商讨”。

(一) 沟通的目的与方式

1. 沟通的目的

注册会计师与被审计单位管理当局进行沟通是独立审计工作中不可缺少的一部分，沟通不只限于完成审计工作时，它与审计的所有阶段相关，是贯穿于整个审计过程的一项重要工作。注册会计师在执行会计报表审计业务时，从接受委托前至出具报告后，在审计计划、审计实施和审计报告各个阶段都需要与管理当局进行沟通。其主要目的在于：

(1) 明确责任。注册会计师通过与管理当局进行适当的沟通，可以明确各自的责任与义务，增进彼此间的了解，促使双方认真履行职责，从而保护有关各方的合法权益，避免注册会计师可能受到不公正的指责或控告。

(2) 建立良好的工作关系。注册会计师在遵守职业道德原则的前提下，与管理当局进行必要的沟通，有利于与被审计单位形成良好的工作关系，加强相互间的协作与配合，保证各种必要的审计程序得以顺利实施，最终实现审计目标。

(3) 保证执业质量，提高审计效果和效率。与管理当局进行适当的沟通，可以使注册会计师获取更多的相关信息，有助于注册会计师对各种复杂、疑难问题进行正确分析，作出合理判断，从而降低审计风险，确保审计工作质量。注册会计师通过与管理当局的沟通，还可以避免一些不必要的麻烦，从而节约审计时间，提高审计效率。

(4) 为被审计单位提供更好的服务。在审计业务执行过程中，注册会计师往往会发现客户在内部控制、经营管理等方面存在的问题，对此，通过与管理当局进行适当的沟通，可以帮助被审计单位加强内部控制、提高经营效率和管理效果。注册会计师在不违背职业道德原则的前提下，通过与管理当局的沟通可以为被审计单位提供更多、更好的服务，为被审计单位带来附加值，从而取得被审计单位的信赖。

2. 沟通的方式

注册会计师与管理当局进行沟通的方式包括口头和书面两种方式。注册会计师在执行审计业务时，采用口头方式进行沟通的情况很多。如向管理当局询问被审计单位的基本情况，以增加对被审计单位的了解；与管理当局就审计中的有关问题进行讨论等。这种口头沟通非常重要，不仅可以澄清某些事实、弄清某些问题，还为管理当局创造了提供更多信息的机会。但对于某些重要事项，注册会计师应当采用书面方式。书面沟通文件统称为沟通函，包括管理建议书及其他各种致管理当局函等。值得一提的是，由于沟通函是注册会计师与

管理当局进行沟通的书面文件，对外不具有公证性，因此，为了明确使用责任，注册会计师在必要时应对沟通函的使用加以限制。即通常应在沟通函的最后一段注明，沟通函仅供管理当局内部使用，因被审计单位使用不当造成的后果与注册会计师及其所在会计师事务所无关。

（二）沟通的事项

由于注册会计师在审计计划、审计实施和审计报告阶段均需与管理当局进行沟通，考虑到对沟通事项阐述的完整性，又鉴于本章主要讨论的是完成审计阶段注册会计师的各项工作，因此，对审计计划和审计实施阶段的沟通事项从简叙述。

1. 审计计划阶段的沟通事项

（1）首次接受委托前的沟通。注册会计师在首次接受委托前应当就被审计单位的基本情况与管理当局进行沟通，以便初步评估审计风险，确定是否接受委托。这些基本情况主要包括：业务性质、经营规模和组织结构；经营情况及经营风险；以前期间接受审计的情况；会计机构的设置情况。

（2）签订业务约定书时的沟通。在签订业务约定书时，注册会计师应就业务约定书中的基本条款与管理当局进行沟通，以达成一致意见。主要包括审计目的、审计范围、会计责任与审计责任、签约双方的义务和审计报告的使用责任。当然，对于出具审计报告的时间要求、审计收费、审计业务约定书的有效期间、违约责任等，注册会计师也需要在签约前与管理当局进行沟通，并在协商一致的基础上签订审计业务约定书。

（3）编制审计计划时的沟通。在编制审计计划时，注册会计师应当就以下事项与管理当局沟通：①被审计单位情况及其最新变化；②新的法规或专业准则对审计工作的影响；③评估审计风险所需的资料；④被审计单位采用的会计政策、会计估计及其变更等。

2. 审计实施阶段的沟通事项

在审计实施阶段，注册会计师应当与管理当局沟通的主要事项包括：

（1）审计计划中确定的需要其协助的工作，如存货监盘与询证函的寄发。将存货监盘计划告知管理当局，以使其按照注册会计师的要求安排和组织存货盘点工作；而告知询证函的发送，主要是为了及时索取询证对象的通信地址等。

（2）管理当局对有关事项的解释、声明及提供的其他证据。如对关联方及其交易，注册会计师应就管理当局所提供的识别关联方的资料是否真实、完整，会计报表对关联方及其交易的披露是否充分等与管理当局进行沟通。

（3）固有风险和控制风险较高的会计报表认定。

（4）已发现的重大错误、舞弊或可能违反法规的行为。

注册会计师对于在审计中注意到的重大错误、舞弊或可能违反法规的行为，应以适当方式告知管理当局，如果涉及到管理人员，应注意报告的层次，一般应向对该人员负责的更高层管理人员报告，以期问题得以较好地解决。当怀疑高层管理人员涉嫌舞弊或违反法规行为时，应谨慎考虑是否向股东大会、

董事会、监事会报告，确定是否继续进行审计以及由此带来的后果。

(5) 审计工作中受到的限制与阻碍。包括与管理当局协商解除限制或阻碍的途径，向管理当局告知因限制或阻碍而导致的审计意见等。

3. 完成审计工作时的沟通内容

在完成审计工作时，注册会计师与被审计单位管理当局沟通的主要事项包括：

(1) 有关会计报表的分歧。主要是指注册会计师与管理当局就会计报表编制与披露方面存在的不同意见。如，在对某些特定交易和事项所采用的会计政策、管理当局对会计估计的判断基础、会计报表披露的内容以及审计范围、审计报告的措辞等方面，双方可能产生分歧，需要沟通。

(2) 重大审计调整事项。即对会计报表所反映的财务状况、经营成果或现金流量有重大影响的、注册会计师认为需要调整的审计事项。

(3) 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。即或有事项、期后事项、关联方交易、持续经营等方面的披露及各期会计政策或会计方法变更的披露中存在的对审计报告有影响的问题。如资产负债表日后发生的重大自然灾害损失，被审计单位未在会计报表附注中披露，注册会计师就需要通过沟通提请其披露，如果被审计单位拒绝披露，可能会对审计报告产生影响。

(4) 被审计单位面临的可能危及其持续经营能力等的重大风险。即在可预见的将来影响被审计单位持续经营能力的重大风险。注册会计师应当就影响被审计单位持续经营能力的事项与管理当局进行沟通，并按照《独立审计具体准则第17号——持续经营》的要求进行处理。

(5) 审计意见的类型及审计报告的措辞。注册会计师在编制审计报告时，应向管理当局告知其所确定的审计意见类型及审计报告的措辞，并使其理解其含义。需要明确的是，注册会计师在发表审计意见时，必须坚持独立、客观、公正的原则，这里的沟通仅仅是向管理当局告知和解释，绝不意味着对审计意见的类型及审计报告的措辞需要与管理当局商讨。

(6) 注册会计师拟提出的关于内部控制方面的建议。注册会计师应就审计过程中注意到的、对会计报表将产生影响的、被审计单位在内部控制设计或运行方面存在的重大缺陷，向管理当局提出口头或书面建议。

(7) 与已审计会计报表一同披露的其他信息的沟通。如认为已审计会计报表和与其一同披露的其他信息存在重大不一致，或认为其他信息可能存在重大错报，注册会计师应当及时与被审计单位管理当局沟通。

一方面，注册会计师如认为已审计会计报表和与其一同披露的其他信息存在重大不一致，应当与管理当局商讨重大不一致产生的原因和对已审计会计报表的影响程度。如重大不一致确实存在，注册会计师应当提请被审计单位修改会计报表或其他信息。如已审计会计报表须作修改，但被审计单位予以拒绝，注册会计师应当根据须作修改的事项对会计报表的影响程度，发表保留意见或否定意见。如果已审计会计报表与其一同披露的其他信息已经对外公布，注册会计师应当按期后发现的“审计报告日存在的事实”处理。如其他信息须作修

改, 但被审计单位予以拒绝, 注册会计师应当根据不一致事项的性质及重要程度, 决定是否在审计报告意见段后增加对重大不一致事项的说明, 或者考虑以下措施, 并可以同时征求律师的意见: 拒绝出具审计报告; 解除业务约定; 在被审计单位股东大会等重要会议上陈述。

另一方面, 注册会计师在查阅其他信息时, 如果发现了其他信息中可能存在对事实的重大错报, 应与管理当局商讨, 确认该重大错报是否确实存在, 商讨后如果仍然认为可能存在对事实的重大错报, 注册会计师应当要求被审计单位管理当局向律师等第三者咨询, 并对咨询意见进行研究评价。如果对事实的重大错报确实存在, 注册会计师应提请管理当局修改其他信息。如果被审计单位拒绝修改, 注册会计师应当将对其他信息的关注以书面形式告知被审计单位最高管理当局, 并在征求律师意见后做出适当处理。

第二节 审计报告概述

审计报告是注册会计师根据独立审计准则的要求, 在实施审计工作的基础上出具的, 用于对被审计单位会计报表发表审计意见的书面文件。审计报告是审计工作的最终成果, 具有法定证明效力。

一、审计报告的作用

注册会计师签发的审计报告, 主要具有鉴证、保护和证明三方面的作用。

(一) 鉴证作用

注册会计师签发的审计报告, 不同于政府审计和内部审计的审计报告, 是以超然独立的第三者身份, 对被审计单位会计报表合法性、公允性发表意见。这种意见, 具有鉴证作用, 得到了政府及其各部门和社会各界的普遍认可。政府有关部门, 如财政部门、税务部门等了解、掌握企业的财务状况和经营成果的主要依据是企业提供的会计报表。会计报表是否合法、公允, 主要依据注册会计师的审计报告做出判断。股份制企业的股东, 主要依据注册会计师的审计报告, 来判断被投资企业的会计报表是否公允地反映了财务状况和经营成果, 以进行投资决策等。

(二) 保护作用

注册会计师通过审计, 可以对被审计单位出具不同类型审计意见的审计报告, 以提高或降低会计报表信息使用者对会计报表的信赖程度, 能够在一定程度上对被审计单位的财产、债权人和股东的权益及企业利害关系人的利益起到保护作用。如投资者为了减少投资风险, 在进行投资之前, 必须要查阅被投资企业的会计报表和注册会计师的审计报告, 了解被投资企业的经营情况和财务状况。投资者根据注册会计师的审计报告做出投资决策, 可以减小其投资风险。

(三) 证明作用

审计报告是对注册会计师审计任务完成情况及其结果所做的总结,它可以表明审计工作的质量并明确注册会计师的审计责任。因此,审计报告可以对审计工作质量和注册会计师的审计责任起证明作用。通过审计报告,可以证明注册会计师在审计过程中是否实施了必要的审计程序,是否以审计工作底稿为依据发表审计意见,发表的审计意见是否与被审计单位的实际情况相一致,审计工作的质量是否符合要求。通过审计报告,可以证明注册会计师审计责任的履行情况。

二、审计报告的种类

审计报告可按不同标准进行分类。

(一) 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

标准审计报告是指包括标准措辞的引言段、范围段和意见段的无保留意见的审计报告,不附加任何说明段、强调事项段或修正性用语。标准审计报告以外的其他审计报告统称为非标准审计报告。

(二) 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

1. 公布目的的审计报告,一般是用于对企业股东、投资者、债权人等非特定利益关系者公布的附送会计报表的审计报告。

2. 非公布目的的审计报告,一般是用于经营管理、合并或业务转让、融通资金等特定目的而实施审计的审计报告。这类审计报告是分发给特定使用者的,如经营者、合并或业务转让的关系人、提供信用的金融机构等。

(三) 按照审计报告的详略程度可分为简式审计报告和详式审计报告

1. 简式审计报告,又称短式审计报告。它是指注册会计师对应公布的会计报表进行审计后所编制的简明扼要的审计报告。简式审计报告反映的内容是非特定多数的利害关系人共同认为的必要审计事项,它具有记载事项为法令或审计准则所规定的特征,具有标准格式。因而,简式审计报告一般适用于公布目的,具有标准审计报告的特点。

2. 详式审计报告,又称长式审计报告。它是指对审计对象所有重要的经济业务和情况都要做详细说明和分析的审计报告。详式审计报告主要用于指出企业经营管理工作存在的问题和帮助企业改善经营管理,故其内容要较简式审计报告丰富得多、详细得多。详式审计报告一般适用于非公布目的,具有非标准审计报告的特点。

三、审计报告与会计报表的关系

会计报表是企业或其他组织管理当局向外部信息使用者(包括所有者、债权人、雇员、政府部门、证券交易所及社会公众等)提供有关各企业或组织财务状况、经营成果及现金流量等方面财务信息的手段。一般来讲,会计报表主要包括资产负债表、利润表、现金流量表等,而报表的有关附注属于会计报表

最新知识

的有机组成部分。管理当局有责任或义务按现行的《企业会计准则》及时编制正确、完整的会计报表。

审计报告是审计工作的结果。注册会计师以第三者身份,对企业或有关组织管理当局提供的会计报表进行检查,并对会计报表的合法性和公允性做出独立鉴证,以增强会计报表的可信性。所以,审计报告只是注册会计师表述审计结论的手段,它本身不包括被审计企业或组织的财务信息或具体数据资料,不能代替会计报表。

实际上,会计报表属于审计对象,其编制质量的最终责任是由管理当局而非注册会计师来承担。注册会计师的责任只限于检查会计报表的合法性和公允性。根据检查结果,注册会计师可以发表不同意见类型和内容的审计报告来表达意见,但他无权修改或编制会计报表。在审计过程中,注册会计师可以建议被审计单位根据企业会计准则的要求,调整或修改会计报表的内容或格式,或者被审计单位委托注册会计师根据检查结果代为编制审定的会计报表及其附注。可见,审计报告与会计报表是属于性质不同的两种报告文件。

另一方面,审计报告又与会计报表密切相关。它们通常要同时并列呈送委托人或正式对外公布。审计报告的重要作用是,对会计报表的合法性和公允性加以鉴证,作为委托人和其他信息使用者信赖会计报表,并据以进行合理经济决策的直接依据。没有注册会计师鉴证,会计报表的可信性及使用价值就会打折扣。但是,如果审计报告编写不当,又会削弱会计报表的效用。审计报告的正确性取决于两个方面:一是审计证据的充分与可靠;二是审计结论或意见的适当表述。由此可见,审计报告的质量将直接影响审计的作用,因此审计报告必须根据独立审计准则的要求进行编制。

第三节 审计报告准则

为了规范注册会计师编制和出具审计报告,财政部颁布和实施了《独立审计具体准则第7号——审计报告》(以下简称“《审计报告》准则”)。自1996年1月1日起开始实施的《审计报告》准则共5章27条。2002年,财政部对《审计报告》准则进行了修订,修订后的《审计报告》准则共4章25条,自2003年7月1日开始实施。修订后的《审计报告》准则的主要内容如下:

一、总则

1. 审计报告是指注册会计师根据独立审计准则的要求,在实施审计工作的基础上对被审计单位年度会计报表发表意见或无法发表意见的书面文件。

2. 注册会计师应当复核与评价由审计证据得出的结论,以作为对会计报表发表意见的基础。

3. 注册会计师应当在审计报告中清楚地表达对会计报表整体的意见,并

对出具的审计报告负责。

4. 注册会计师出具的审计报告应当后附已审计的会计报表。
5. 注册会计师应当将审计报告径送收件人，无需经其他单位审定。

二、审计报告的基本内容

1. 审计报告应当包括下列基本要素：(1) 标题；(2) 收件人；(3) 引言段；(4) 范围段；(5) 意见段；(6) 注册会计师的签名及盖章；(7) 会计师事务所的名称、地址及盖章；(8) 报告日期。

注册会计师可以根据需要，在审计报告的意见段之前增加说明段。

2. 审计报告的标题应统一规范为“审计报告”。

3. 审计报告的收件人是指注册会计师按照业务约定书的要求致送审计报告的对象，一般是指审计业务的委托人。审计报告应当载明收件人的全称。

4. 审计报告的引言段应当说明下列内容：

- (1) 已审计会计报表的名称、日期或涵盖的期间；
- (2) 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。

5. 审计报告的范围段应当说明下列内容：

(1) 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；

(2) 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；

(3) 审计工作作为注册会计师发表意见提供了合理的基础。

6. 审计报告的意见段应当说明会计报表是否符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，在所有重大方面是否公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

国家颁布的企业会计准则和相关会计制度是指由国务院财政部门制定的在全国范围内统一执行的企业会计准则、企业会计制度（包括被审计单位适用的《企业会计制度》、《金融企业会计制度》等）、有关问题解答等规范性文件。

这里的公允反映是指会计报表的编制符合下列条件：(1) 会计政策的选用和重大会计估计的作出符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，并且符合被审计单位的实际情况；(2) 影响会计报表使用人判断或决策的事项均已得到恰当地表达和披露；(3) 会计报表中所反映的信息已经得到合理的分类和汇总；(4) 按照重要性原则，会计报表反映了交易和事项的经济实质。

7. 审计报告应当由注册会计师签名并盖章。

8. 审计报告应当载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章。

9. 审计报告日期是指注册会计师完成审计工作的日期。审计报告日期不应早于被审计单位管理当局签署会计报表的日期。这里的完成审计工作是指注

册会计师完成了所有程序，获取的审计证据足以支持对会计报表发表意见。注册会计师在界定完成审计工作的日期时，应当考虑以下因素：（1）应当实施的程序已经完成；（2）要求被审计单位调整或披露的事项已经提出，被审计单位已经作出或拒绝作出调整或披露；（3）被审计单位管理当局已经正式签署会计报表。

三、审计报告的类型

1. 注册会计师应当根据审计结论，出具下列类型之一的审计报告：（1）无保留意见；（2）保留意见；（3）否定意见；（4）无法表示意见。

2. 如果认为会计报表同时符合下列情形时，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告：

（1）会计报表符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量；

（2）注册会计师已经按照独立审计准则计划和实施了审计工作，在审计过程中未受到限制；

（3）不存在应当调整或披露而被审计单位未予调整或披露的重要事项。

当出具无保留意见的审计报告时，注册会计师应当以“我们认为”作为意见段的开头，并使用“在所有重大方面公允反映了”等专业术语。

3. 如果认为会计报表就其整体而言是公允的，但还存在下列情形之一时，注册会计师应当出具保留意见的审计报告：

（1）会计政策的选用、会计估计的作出或会计报表的披露不符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告；

（2）因审计范围受到限制，无法获取充分、适当的审计证据，虽影响重大，但不至于出具无法表示意见的审计报告。

当出具保留意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段中使用“除……的影响外”等专业术语。如因审计范围受到限制，注册会计师还应当在范围段中提及这一情况。

4. 如果认为会计报表不符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，未能从整体上公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

当出具否定意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的重大影响”等专业术语。

5. 如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以至无法对会计报表发表意见，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。

当出具无法表示意见的审计报告时，注册会计师应当删除引言段中对自身责任的描述以及范围段，并在意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述会计报表发表意见”等专业术语。

6. 当出具保留意见、否定意见或无法表示意见的审计报告时, 注册会计师应当在意见段之前增加说明段, 清楚地说明导致所发表意见或无法发表意见的所有原因, 并在可能情况下, 指出其对会计报表的影响程度。

7. 当存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况、且不影响已发表的意见时, 注册会计师应当在审计报告的意见段之后增加强调事项段对此予以强调。

当存在可能对会计报表产生重大影响的不确定事项(持续经营问题除外)、且不影响已发表的意见时, 注册会计师应当考虑在审计报告的意见段之后增加强调事项段对此予以强调。

注册会计师应当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。

除上述两种情形外, 注册会计师不应在审计报告的意见段之后增加强调事项段或任何解释性段落, 以免会计报表使用人产生误解。

8. 注册会计师明知应当出具保留意见或否定意见的审计报告时, 不应以无保留意见或无法表示意见的审计报告代替。

第四节 审计报告的基本类型

注册会计师根据审计结果和被审计单位对有关问题的处理情况, 形成不同的审计意见, 出具四种基本类型的审计报告, 即无保留意见的审计报告、保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告。

一、无保留意见的审计报告

无保留意见是指注册会计师对被审计单位的会计报表, 依照《中国注册会计师独立审计准则》的要求进行检查后确认: 被审计单位采用的会计处理方法遵循了会计准则及有关规定; 会计报表反映的内容符合被审计单位的实际情况; 会计报表内容完整, 表达清楚, 无重要遗漏; 报表项目的分类和编制方法符合规定要求, 因而对被审计单位的会计报表无保留地表示满意。无保留意见意味着注册会计师认为会计报表的反映是公允的, 能满足非特定多数的利害关系人的共同需要, 并对发表的意见负责。无保留意见也是委托人最希望获得的审计意见, 可以使审计报告的使用者对被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量具有较高的信赖。

经过审计后, 如果认为会计报表同时符合下列情形时, 注册会计师应当出具无保留意见的审计报告:

(一) 会计报表符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定, 在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量;

(二) 注册会计师已经按照独立审计准则计划和实施了审计工作, 在审计

过程中未受到限制；

(三) 不存在应当调整或披露而被审计单位未予调整或披露的重要事项。

注册会计师出具无保留意见的审计报告时，一般以“我们认为”的术语作为意见段的开头，以表明本段内容为注册会计师提出的意见，并表示承担对该审计意见的责任。不能使用“我们保证”等字样，因为注册会计师发表的是自己的判断或意见，不能对会计报表的合法性和公允性做出绝对保证，以避免会计报表使用人产生误解，同时也可明确注册会计师仅仅承担审计责任，而并不减除被审计单位对会计报表所承担的会计责任。在对会计报表的反映内容是否公允提出审计意见时，应使用“在所有重大方面公允反映了”的术语，因为人们已普遍认识到会计报表不可能做到完全正确和绝对公允，所以审计报告中不应使用“完全正确”、“绝对公允”等词汇，但也不能使用“大致反映”、“基本反映”等模糊不清、态度暧昧的术语。

无保留意见审计报告的格式举例说明如下(例1)：

例1 无保留意见的审计报告

审 计 报 告

ABC股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的ABC股份有限公司(以下简称ABC公司)20×1年12月31日的资产负债表以及20×1年度的利润表和现金流量表。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。

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ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所(盖章)

中国××市

中国注册会计师(签名并盖章)

中国注册会计师(签名并盖章)

20×2年×月×日

二、保留意见的审计报告

注册会计师通过审计，对被审计单位的会计报表存有异议，或审计范围受到限制，就不应签发无保留意见的审计报告。注册会计师应视被审计单位的实际情况及所掌握的审计证据，签发保留意见、否定意见或无法表示意见的审计

报告。

保留意见是指注册会计师对会计报表的反映有所保留的审计意见。一般是由于某些事项的存在，使无保留意见的条件不完全具备，影响了被审计单位会计报表的表达，因而注册会计师对无保留意见加以修正，对影响事项提出保留意见，并表示对该意见负责。

经过审计后，如果认为会计报表就其整体而言是公允的，但还存在下列情形之一时，注册会计师应当出具保留意见的审计报告：

(一) 会计政策的选用、会计估计的作出或会计报表的披露不符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告；

(二) 因审计范围受到限制，无法获取充分、适当的审计证据，虽影响重大，但不至于出具无法表示意见的审计报告。

上述条件要求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。如果性质严重，应出具否定意见或无法表示意见的审计报告。这是注册会计师提出审计意见时必须注意的。上述保留事项可归纳为以下2类：

1. 未调整事项。即被审计单位的会计处理方法与注册会计师的看法不一致，又不愿按照注册会计师的意见进行调整，而且这种不一致所产生的差异能够准确地计量。一般说来，注册会计师在审计过程中提出的应予调整的项目或应在会计报表附注中披露的事项，被审计单位已经采纳的，审计报告中就不再表示保留，只在相应的审计工作底稿中列示。但被审计单位对于注册会计师认为比较重要的审计调整事项或附注披露建议不予采纳的，注册会计师应将这些对审计意见有较大影响的内容在审计报告中明确提出，并说明理由，指出这些调整或披露事项对被审计单位提供的会计报表可能产生的重大影响。

2. 审计范围受到局部限制。即注册会计师在审计过程中应实施的审计程序，由于审计范围受到局部限制而无法实施，也难以实施必要的替代审计程序，而且无法实施的审计程序对被审计单位的会计报表可能产生重大影响。

当出具保留意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段中使用“除……的影响外”等专业术语。如因审计范围受到限制，注册会计师还应当在范围段中提及这一情况。

此外，当出具保留意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段之前增加说明段，清楚地说明发表保留意见的所有原因，并尽可能说明保留事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响程度。

保留意见审计报告的格式说明如下（例2和例3）：

例2 因会计政策选用不恰当而发表保留意见的审计报告

审 计 报 告

ABC股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的ABC股份有限公司（以下简称ABC公司）20×1年12

月31日的资产负债表以及20×1年度的利润表和现金流量表。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。

如会计报表附注×所述，ABC公司20×1年10月购入的×类固定资产没有计提折旧。如果按照ABC公司固定资产折旧政策，应当计提折旧费用×万元。相应地，ABC公司20×1年12月31日的累计折旧应当增加×万元，固定资产账面净值减少×万元，20×1年度净利润减少×万元。

我们认为，除了×类固定资产没有计提折旧对会计报表产生的影响外，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ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所（盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国××市

20×2年×月×日

例3 因审计范围受到限制而发表保留意见的审计报告

审 计 报 告

ABC股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的ABC股份有限公司（以下简称ABC公司）20×1年12月31日的资产负债表以及20×1年度的利润表和现金流量表。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。

除下段所述事项外，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。

ABC公司20×1年12月31日的应收账款余额×万元，占资产总额的×%。由于ABC公司未能提供债务人地址，我们无法实施函证，且无法实施其他审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

我们认为，除了未能实施函证可能产生的影响外，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

ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所(盖章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国××市

20×2年×月×日

三、否定意见的审计报告

无论是注册会计师还是被审计单位都不希望发表此类意见的审计报告。所谓发表否定意见是指与无保留意见相反,提出否定会计报表公允地反映被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的审计意见。

当未调整事项、未确定事项等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,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,注册会计师就不能发表保留意见,而只能发表否定意见。

经过审计后,如果认为会计报表不符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定,未能从整体上公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量,注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

当出具否定意见的审计报告时,注册会计师应当在意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的重大影响”等专业术语。并且,当出具否定意见的审计报告时,注册会计师应当在意见段之前增加说明段,清楚地说明发表否定意见的所有原因,并尽可能说明否定事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响程度。

否定意见审计报告的格式举例说明如下(例4):

例4 否定意见的审计报告

审 计 报 告

ABC股份有限公司全体股东:

我们审计了后附的ABC股份有限公司(以下简称ABC公司)20×1年12月31日的资产负债表以及20×1年度的利润表和现金流量表。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。

如会计报表附注×所述,ABC公司的长期股权投资未按企业会计准则的规

定采用权益法核算。如果按权益法核算，ABC公司的长期投资账面价值将减少×万元，净利润将减少×万元，从而导致ABC公司由盈利×万元变为亏损×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ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所（盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国××市

20×2年×月×日

四、无法表示意见的审计报告

无法表示意见是指注册会计师说明其对被审计单位的会计报表不能发表意见，也即对会计报表不发表包括肯定、否定和保留的审计意见。

注册会计师出具无法表示意见的审计报告，不同于拒绝接受委托，它是注册会计师实施了必要的审计程序后发表审计意见的一种方式；注册会计师出具无法表示意见的审计报告，也不是不愿发表意见。如果注册会计师已能确定应当出具保留意见或否定意见的审计报告，不得以无法表示意见的审计报告来代替。保留意见或否定意见是注册会计师在取得充分、适当的审计证据后形成的，由于被审计单位存在某些未调整事项或未确定事项等，按其影响的严重程度而表示保留或否定的意见，并不是无法判断使用的措辞或问题的归属。无法表示意见是由于某些限制而未对某些重要事项取得证据，没有完成取证工作，使得注册会计师无法判断问题的归属。

注册会计师在审计过程中，如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以至无法对会计报表发表意见，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。

当出具无法表示意见的审计报告时，注册会计师应当删除引言段中对自身责任的描述以及范围段，并在意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述会计报表发表意见”等专业术语。

无法表示意见审计报告的格式举例说明如下（例5）：

例5 无法表示意见的审计报告

审 计 报 告

ABC股份有限公司全体股东：

我们接受委托，对后附的ABC股份有限公司（以下简称ABC公司）20×1年12月31日的资产负债表以及20×1年度的利润表和现金流量表进行审计。这些会计报表的编制是ABC公司管理当局的责任。

ABC公司未对20×1年12月31日的存货进行盘点，金额为×万元，我

们无法实施存货监盘，也无法实施替代审计程序，以对期末存货的数量和状况获取充分、适当的审计证据。

由于上述审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，我们无法对上述会计报表发表意见。

××会计师事务所（盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国××市

20×2年×月×日

五、带强调事项段的审计报告

除了上述介绍的四种审计报告的基本类型外，注册会计师还可出具带强调事项段的审计报告。

当存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况、且不影响已发表的意见时，注册会计师应当在审计报告的意见段之后增加强调事项段对此予以强调。

当存在可能对会计报表产生重大影响的不确定事项（持续经营问题除外）、且不影响已发表的意见时，注册会计师应当考虑在审计报告的意见段之后增加强调事项段对此予以强调。

注册会计师应当在强调事项段中指明，该段内容仅用于提醒会计报表使用者关注，并不影响已发表的意见。

根据独立审计准则的规定，除上述规定的两种情形外，注册会计师不应在审计报告的意见段之后增加强调事项段或任何解释性段落，以免会计报表使用者产生误解。

带强调事项段审计报告的格式举例说明如下（例6）：

例6 带强调事项段的审计报告

审 计 报 告

ABC股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的ABC股份有限公司（以下简称ABC公司）20×1年12月31日的资产负债表以及20×1年度的利润表和现金流量表。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。

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ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1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×所述,ABC公司20×1年度发生亏损×万元,20×1年12月31日的流动负债高于资产总额×万元。ABC公司已在会计报表附注×中充分披露了拟采取的改善措施,但其持续经营能力仍然存在重大不确定性。本段内容并不影响已发表的审计意见。

××会计师事务所(盖章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国注册会计师(签名并盖章)

中国××市

20×2年×月×日

第五节 审计报告的编制

编制审计报告是一项严格而细致的工作。为确保审计报告的质量,注册会计师应掌握编制审计报告的步骤和要求,认真做好审计报告的编制工作。

一、编制审计报告的步骤

审计报告一般由审计项目负责人编制。编制审计报告时,审计项目负责人应当仔细查阅注册会计师在审计过程中形成的审计工作底稿,并要检查注册会计师的审计是否严格遵循了独立审计准则的要求,被审计单位是否按照《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定以及有关协议、合同、章程的要求编制会计报表,进行会计核算等,使注册会计师能够在按照独立审计准则要求进行审计并形成一整套审计工作底稿的基础上,根据被审计单位对国家有关规定和经济关系人有关要求的执行情况,提出客观、公正、实事求是的审计意见。一般来说,编制审计报告需经过以下几个步骤:

(一) 整理和分析审计工作底稿

在外勤审计过程中,审计工作底稿是分散的、不系统的。编制审计报告时,审计项目负责人应根据委托审计的内容、范围和要求,对审计工作底稿进行整理和分析,全面总结审计工作。注册会计师及其助理人员都应整理好自己的工作底稿,回顾是否有遗漏的环节,着重列举审计中发现的问题。审计项目负责人应对全部审计工作底稿进行综合分析,并对注册会计师及其助理人员在审计过程中是否遵循了独立审计准则要求进行检查,对审计工作底稿做出综合结论,形成书面记录。

(二) 被审计单位会计报表的调整

注册会计师在整理和分析审计工作底稿的基础上,向被审计单位通报审计情况、初步结论、应调整会计报表的事项以及应在会计报表附注中予以披露的

事项，提请被审计单位加以调整和披露。对于被审计单位会计记录或会计处理方法上的错误，注册会计师应提请被审计单位改正，并相应调整会计报表的有关项目。注册会计师对于被审计单位会计处理不当、期后事项和或有损失，有的应提请被审计单位调整会计报表，有的应提请被审计单位在会计报表附注中加以披露，有的应在审计报告中予以说明。如审计报告用于对外公布目的，除被审计单位会计报表不需调整者外，注册会计师应在致送审计报告时后附被审计单位调整后的会计报表。

（三）确定审计意见的类型

注册会计师以经过整理和分析的审计工作底稿为依据，并根据被审计单位是否接受其提出的调整和披露意见以及是否已作了调整和披露等情况，确定审计报告的类型和措辞。如被审计单位会计报表已根据调整和披露意见作了调整，其合法性和公允性予以确认后，除专门要求说明者外，审计报告不必将被审计单位已调整和披露的事项再作说明。如果被审计单位不接受调整和披露建议，注册会计师应当根据需要调整和披露事项的性质和重要程度，确定审计报告的类型。对于被审计单位资产负债表日与审计报告日之间发生的期后事项，注册会计师应当根据其性质和重要程度，确定审计报告的类型。对于被审计单位截至报告日止仍然存在的未确定事项，注册会计师应当根据其性质、重要程度和可预知的结果对会计报表反映的影响程度，确定审计报告的类型。

（四）编制和出具审计报告

审计项目负责人在整理、分析审计工作底稿和要求被审计单位调整会计报表、对会计报表附注作出适当披露，并根据被审计单位对审计建议的采纳情况确定审计报告的类型和措辞后，应拟定审计报告提纲，概括和汇总审计工作底稿所提供的资料。标准审计报告可以只拟定简单的提纲，根据提纲进行文字加工就可以编制出审计报告。审计报告一般由审计项目负责人编制，如由其他人员编制时，须由审计项目负责人复核、校对。标准审计报告应按前述规定的审计报告类型、措辞和结构来表述，以便为各会计报表使用者所理解。审计报告完稿后，应经会计师事务所的主任会计师进行复核，并提出修改意见。如审计证据不足以发表审计意见时，则应要求审计项目负责人追加审计程序，以确保审计证据的充分性与适当性。审计报告经复核、修改定稿，应当在注册会计师签章并加盖会计师事务所公章后径送委托人。

二、编制和使用审计报告的要求

为便于各会计报表的使用者根据审计意见来了解和判断被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，发挥审计报告的作用，编制及使用审计报告时，应符合下列基本要求：

（一）内容要全面完整

审计报告是会计师事务所提供给各会计报表使用者的“产品”，各会计报表使用者要根据审计意见，对被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断。所以，注册会计师在编制审计报告时，内容一定要全面完整。审

计报告的书写格式，应当明确表明收件人、签发人、签发单位等有关内容。审计报告应当按照《独立审计具体准则第7号——审计报告》的要求编制，确保对审计对象、理由和结论等的明确表述。签署审计报告的日期应为注册会计师完成审计工作的日期，而不是被审计单位资产负债表日。

(二) 责任界限要分明

注册会计师应当按照独立审计准则的要求，通过实施适当的审计程序和审计方法，收集必要的审计证据，从而判断被审计单位会计报表的编制是否符合《企业会计准则》的要求，是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果以及现金流量，并把自己判定的结论即审计意见在审计报告中恰当地表达出来。

(三) 审计证据要充分适当

审计报告是向使用者传递信息，提供其决策的依据。因此，审计报告所列的事实必须证据充分、适当，这也是发挥审计报告作用的关键所在。为此，审计报告一定要从实际出发，凭事实说话，不可虚构证据，提供伪证。一方面，审计报告所列事实必须可靠，引用资料必须经过复核；另一方面，审计报告所列事实必须具有充分性，应足以支持审计意见的形成，决不能凭主观愿望对被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量提出审计意见。“事实胜于雄辩”，只有证据充分、适当，才能使审计报告令人信服，达到客观、公正的要求。

(四) 审计报告的使用要恰当

审计报告是注册会计师对被审计单位特定时期内与会计报表反映有关的所有重大方面发表审计意见，并不是对被审计单位的全部经营管理活动发表审计意见。因此，在相关审计业务约定书中就必须明确这一点。注册会计师应当要求委托人按照审计业务约定书的要求使用审计报告。委托人或其他第三者因使用审计报告不当所造成的后果，与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

第六节 期后发现的事实

一、期后发现审计报告日存在的事实

在第十四章第六节有关期后事项审计的阐述中，有几个非常重要的日期：资产负债表日、审计报告日和会计报表公布日。审计报告日一般为注册会计师完成审计工作的日期，而会计报表公布日则是指被审计单位对外披露已审计会计报表的日期。

如果注册会计师在已审计会计报表公布后意识到会计报表中的某些信息有重大错误，就有责任保证已审计会计报表使用者了解有关错报的情况。注册会计师在对会计报表发表了无保留意见后，如果确定会计报表存在重大错误时，就形成了“期后发现审计报告日存在的事实”。引起重大错误的原因有：重大

的虚假销售、未冲销的报废存货、遗漏必不可少的会计报表附注，等等。未能发现的错误无论是注册会计师的过失，还是被审计单位的过失，注册会计师都有责任采取措施予以纠正。

如果注册会计师发现会计报表存在重大错误，最适宜的补救办法是要求被审计单位立即发布一个修正后的会计报表，并解释修正的原因，假若后一期的会计报表在修正的会计报表发布以前完成，就可以在后一期的会计报表中反映错报的情况。注册会计师有责任促使被审计单位采取恰当的措施，向会计报表的使用者通报会计报表的错报情况。

如果被审计单位拒绝在披露错报方面进行合作，注册会计师就须将此情况通知被审计单位董事会。同时，还应向对被审计单位有管辖权的管理机构报告。还有一个更可行的办法，即让那些信任会计报表的使用者知道，会计报表不再值得信赖。如果被审计单位是一个上市公司，也可要求证券监管机构和股票交易所通知股东。

如何鉴别期后发现的事实很重要，不能仅仅依据审计报告日后的情况而提出取消或重新公布会计报表的要求。例如，如果对审计报告日的有关事实进行恰当审计后认为，某笔应收账款可以收回，而顾客却在审计报告日后申请破产。在这种情况下，就不需要修改会计报表。只有当审计报告日已经存在的信息表明会计报表未公允表达时，才需撤销或重新公布会计报表。

前已述及，注册会计师在期后事项审计中的责任始于资产负债表日，而止于审计工作结束日。作为审计的一部分，可以将发现的任何与审计有关的信息在会计报表公布之前并入其中。然而，注册会计师发现已公布的会计报表未公允表达时，就必须采取行动加以纠正。

二、在会计报表公布日后发现的重大不一致和重大错报

注册会计师审计的主要对象是被审计单位的会计报表，但这并不等于注册会计师不关注与已审计会计报表一同披露的其他信息。对于被审计单位根据有关法规或惯例在年度报告、招股说明书等文件中披露的、除已审会计报表以外的其他会计信息或非会计信息，注册会计师也应同样予以必要的关注。注册会计师在会计报表公布日后，获取其他信息时应关注两种情况：一是重大不一致，即其他信息与已审计会计报表中的相关信息相互矛盾，并可能导致注册会计师对审计结论和审计意见产生怀疑；二是对事实的重大错报，即在其他信息中，对与已审计会计报表所反映事项不相关的重要信息做出了不正确的披露。

注册会计师在查阅会计报表公布日后获取的其他信息时，如注意到存在重大不一致或明显的对事实的重大错报，应当提请被审计单位修改已审计会计报表或其他信息。

如果已审计会计报表须作修改，但被审计单位予以拒绝，注册会计师应当根据须作修改的事项对会计报表的影响程度，重新考虑已出具审计报告的适当性。如果在审计报告发出后，注册会计师发现了一些审计报告日已经存在的可能导致修正审计报告的事实，应当与被审计单位讨论如何处理。如果被审计单

位同意修改原来提供的有关资料,注册会计师应当将前一次出具的审计报告撤销,在实施必要的审计程序的基础上,针对修改后的资料重新出具审计报告,而不是出具补充审计报告,以免对审计报告使用人造成误导。

如果认定其他信息对事实的重大错报确实存在,且被审计单位同意修改,注册会计师可实施检查被审计单位所采取的措施是否适当等必要的程序,以合理确信会计报表使用人知悉修改情况。如果认定其他信息对事实的重大错报确实存在,而被审计单位却拒绝修改,注册会计师应当考虑以书面形式告知被审计单位最高管理当局,并考虑征求律师的意见。

第七节 特殊目的的审计报告

一、特殊目的的审计

特殊目的的审计是指注册会计师对被审计单位年度会计报表以外的其他特定事项进行审计,并发表审计意见。注册会计师进行特殊目的的审计,通常要运用一般目的的审计程序和方法。

在我国,注册会计师除进行一般目的的年度会计报表审计之外,还可受托办理下列特殊目的的审计业务:

(一) 对按照特殊编制基础编制的会计报表进行审计

被审计单位可能因特殊目的而按照企业会计准则以外的编制基础编制会计报表。这些编制基础包括收付实现制基础、计税基础、其他特殊编制基础。

(二) 对会计报表的组成部分进行审计

注册会计师可以接受委托,对会计报表的一个或多个组成部分,包括会计报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容进行审计。无论该项审计是单独进行还是连同会计报表整体一并进行,注册会计师均应只对已审计的组成部分在所有重大方面是否按照适用的编制基础编制发表审计意见。例如,对会计报表内的特定项目如存货、长期投资、利润分配等发表审计意见。

(三) 对法规、合同所涉及的财务会计规定遵循情况的审计

注册会计师可以接受委托,就被审计单位对法规、合同中所涉及的财务会计规定的遵循情况进行审计,如验资、厂长(经理)离任审计等。

(四) 对简要会计报表的审计

被审计单位可能因特殊需要委托注册会计师对根据已审计会计报表编制的简要会计报表进行审计,并发表审计意见。

二、特殊目的的审计报告

特殊目的的审计业务,同样需要注册会计师发表审计意见,出具审计报告。所谓特殊目的的审计报告,是指注册会计师审计下列会计报表或其他会计

信息所出具的审计报告：(1) 按照特殊编制基础编制的会计报表。(2) 会计报表的组成部分包括会计报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容。(3) 法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况。(4) 简要会计报表。

注册会计师执行特殊目的的审计业务，应当了解审计报告的用途及可能的使用者，并在审计报告意见段后说明审计报告的目的，以及在分发和使用上的限制。注册会计师编制和出具特殊目的的审计报告，除遵循《独立审计实务公告第6号——特殊目的业务审计报告》的专门规定外，还应当遵循《独立审计具体准则第7号——审计报告》中适用的一些规定。当委托人要求按特定形式出具审计报告时，注册会计师应当合理确信这种报告的内容及措辞没有违背独立审计准则的要求，否则应当拒绝接受委托或终止审计约定。

(一) 特殊编制基础会计报表的审计报告

注册会计师在编制特殊编制基础的审计报告时（例7和例8），应当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计会计报表在所有重大方面是否按照该基础进行了公允表达。会计报表如依据特殊编制基础编制，注册会计师应考虑会计报表标题或其附注是否已指明该编制基础，如未适当指明，注册会计师应出具非标准审计报告。

例7 收付实现制基础会计报表的审计报告（无保留意见）

审 计 报 告

ABC 有限责任公司董事会：

我们审计了后附的贵公司按照收付实现制基础编制的 20×1 年度的现金收入和支出表。该会计报表的编制是贵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该会计报表发表意见。

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，上述会计报表在所有重大方面按照收付实现制基础公允反映了贵公司 20×1 年度的现金收入和支出情况。

××会计师事务所（盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国××市

20×2年×月×日

例8 计税基础会计报表的审计报告（无保留意见）

审 计 报 告

ABC 有限责任公司董事会：

我们审计了贵公司按照所得税基础编制的 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表以及 20×1 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是贵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，上述会计报表在所有重大方面按照所得税基础公允反映了贵公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度经营成果和现金流量。

××会计师事务所（盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国××市

20×2 年×月×日

（二）会计报表组成部分的审计报告

注册会计师在出具会计报表组成部分的审计报告时（例 9 和例 10），应当在引言段中指明会计报表组成部分所依据的编制基础，或提及对编制基础加以限定的协议，并在意见段中说明所审计会计报表组成部分在所有重大方面是否按照该基础进行了公允表达。如果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。

注册会计师应当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，以避免会计报表使用者产生误解。

例 9 会计报表组成部分的审计报告（应收账款明细表）

审 计 报 告

ABC 有限责任公司董事会：

我们审计了后附的贵公司按《企业会计准则》规定的基础编制的 20×1 年 12 月 31 日的应收账款明细表。该明细表的编制是贵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该明细表发表意见。

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，上述应收账款明细表在所有重大方面按照《企业会计准则》规定的编制基础，公允反映了贵公司 20×1 年 12 月 31 日的应收账款情况。

××会计师事务所 (盖章)

中国注册会计师 (签名并盖章)

中国注册会计师 (签名并盖章)

中国××市

20×2年×月×日

例 10 会计报表组成部分的审计报告 (利润分配明细表)

审 计 报 告

ABC 有限责任公司董事会:

我们审计了后附的贵公司按照专利技术合作协议约定的基础编制的 20×1 年度的利润分配明细表。该明细表的编制是贵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该明细表发表意见。

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, 上述利润分配明细表在所有重大方面按照专利技术合作协议约定的基础, 公允反映了贵公司 20×1 年度的利润分配情况。

××会计师事务所 (盖章)

中国注册会计师 (签名并盖章)

中国注册会计师 (签名并盖章)

中国××市

20×2年×月×日

(三) 法规、合同所涉及的财务会计规定遵循情况的审计报告

注册会计师接受委托, 对法规、合同所涉及的财务会计规定遵循情况进行审计时, 应当考虑其专业胜任能力。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。如有个别事项超越其专业胜任能力, 注册会计师应当考虑利用专家的帮助。

按照我国审计准则的规定, 注册会计师在出具法规、合同所涉及的财务会计规定遵循情况的审计报告时 (例 11), 应当在引言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, 并在意见段中指明是否发现法规、合同所涉及财务会计规定未得到遵循的情况 (消极保证方式)。国际审计准则要求在意见段中说明, 依审计人员的意见看, 被审计单位是否遵循法规、合同的特定条款的规定 (积极保证方式)。

例 11 法规、合同遵循情况的审计报告

审 计 报 告

ABC 有限责任公司董事会:

我们审计了贵公司××年×月×日与××银行签订的借款合同所涉及的财务会计规定的遵循情况。这些财务会计的处理由贵公司负责，我们的责任是在实施审计工作的基础上对该财务会计处理是否遵循上述借款合同的规定发表意见。

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。

我们在审计过程中，在所有重大方面，没有发现贵公司××年×月×日与××银行签订的借款合同所涉及的财务会计规定未得到遵循的情况。

本报告仅供贵公司董事会及管理当局与××银行××分行使用，不得作为其他用途。

××会计师事务所（盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国××市

年 月 日

（四）简要会计报表的审计报告

注册会计师只有在对会计报表发表审计意见后，才能对根据已审计会计报表编制的简要会计报表出具审计报告。如未对已审计会计报表发表审计意见，则不应对该简要会计报表出具审计报告。

注册会计师在出具简要会计报表的审计报告时（例12和例13），应在引言段中特别指明下列事项：

1. 审计的简要会计报表所依据的会计报表。
2. 简要会计报表所依据的会计报表审计意见类型及审计报告日期。如对简要会计报表所依据的会计报表发表了非无保留意见，还应指明发表该意见的理由及其影响。

注册会计师应当在审计报告意见段中指明简要会计报表在所有重大方面是否与其所依据的已审会计报表相一致。

如对简要会计报表所依据的会计报表发表了非无保留意见，注册会计师还应提及该意见类型。

注册会计师应当在意见段之后增加说明段，指明为了更好地理解被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，简要会计报表应与已审会计报表及其审计报告一并阅读。

例12 简要会计报表的审计报告——已审计会计报表为无保留意见

审 计 报 告

ABC有限责任公司董事会：

我们审计了贵公司20×1年12月31日简要资产负债表及该年度的简要利

润表、简要现金流量表及其所依据的20×1年12月31日的资产负债表及该年度的利润表、现金流量表。这些会计报表由贵公司负责；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。我们于20×2年2月25日出具了无保留意见审计报告。

我们认为，上述简要会计报表是依据已审计会计报表编制的，且在所有重大方面与其一致。

为更全面地了解贵公司的财务状况、经营成果与现金流量，应将上述简要会计报表与已审计会计报表一并阅读。

××会计师事务所（盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

中国××市

20×2年×月×日

例 13 简要会计报表的审计报告——已审计会计报表为保留意见

审 计 报 告

ABC 有限责任公司董事会：

我们审计了贵公司（以下简称 ABC 公司）20×1 年 12 月 31 日简要资产负债表及该年度的简要利润表、简要现金流量表及其所依据的 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表及该年度的利润表、现金流量表。这些会计报表由贵公司负责，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。由于下段所述原因于 20×2 年 2 月 25 日出具了保留意见的审计报告。

经审计，我们发现贵公司 20×1 年 12 月份预付的下年度产品广告费 ×× 元，全部作为当月费用处理。按照《企业会计准则》的规定，预付的产品广告费应作为待摊费用处理，但贵公司未接受我们的意见。该事项使贵公司 20×1 年 12 月 31 日资产负债表的流动资产减少 ×× 元，该年度利润表的利润总额减少 ×× 元。

我们认为，上述简要会计报表是依据已审计会计报表编制的，且在所有重大方面与其一致。

审计和
税务

为更全面地了解贵公司的财务状况、经营成果与现金流量，应将上述简要会计报表与已审计会计报表一并阅读。

××会计师事务所（盖章）

中国××市

中国注册会计师（签名并盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

20×2年×月×日



第十六章 与审计相关的 其他鉴证业务

对被审计单位的会计报表进行审计,是注册会计师提供的鉴证服务之一,除此之外,注册会计师还提供其他类型的鉴证服务。本章主要说明其他鉴证业务的类型及其适用的准则,包括验资、盈利预测审核、内部控制审核和建设工程预算、结算、决算审核等。

第一节 验 资

一、验资概述

验资是指注册会计师依法接受委托,按照独立审计准则的要求,对被审验单位注册资本的实收或变更情况进行审验,并出具验资报告。

验资是注册会计师的法定业务。随着我国社会主义市场经济的发展和改革开放的不断深入,有关法律、法规对注册会计师验资业务的规定与日俱增,如《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)、《中华人民共和国中外合资经营企业法》、《中华人民共和国中外合作经营企业法》、《中华人民共和国外资企业法》、《公司登记管理条例》、《企业法人登记管理条例》等法律、法规对此均有涉及。《中华人民共和国注册会计师法》明确将验资业务列为注册会计师的法定业务之一。因此,企业在申请开业或变更注册资本前,必须委托注册会计师对其注册资本的实收或变更情况进行审验。

为了规范注册会计师执行验资业务,提高验资质量,降低验资风险,财政部1995年12月25日颁布了《独立审计实务公告第1号——验资》,于1996年1月1日施行。近年来,社会经济和法律环境发生了很大变化,注册会计师验资业务领域不断扩大,验资业务日趋复杂。特别是随着资本市场的发展,企业的组织形式、投资主体及出资方式呈多元化趋势,注册会计师在验资业务中遇到了许多新情况、新问题。并且,注册会计师因验资业务涉及的诉讼案件屡

屡发生，验资风险不断增大，验资报告被滥用的情况十分严重。为了适应日渐变化的执业环境，财政部于2001年1月21日颁布了《独立审计实务公告第1号——验资（修订稿）》，于2001年7月1日起施行。同时，中国注册会计师协会于2001年6月26日修订了《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资（试行）》，于2001年7月1日起施行。为了加强对企业注册资本的管理，进一步规范企业验资工作，提高注册会计师执行验资业务的质量，切实贯彻验资公告和指南，财政部和国家工商行政管理总局联合印发了《财政部、国家工商行政管理总局关于进一步规范企业验资工作的通知》。

（一）验资的性质与作用

验资作为注册会计师的重要业务领域，其性质与作用可从以下两个方面理解：

1. 验资关系到企业产权关系的界定

验资不仅要验证企业资本存在的真实性，而且要验证资本由谁投入，归谁所有。我国目前的投资主体包括国家、法人、个人和外商，多元化的投资主体使企业产权关系日趋复杂，而产权关系的构成，又是企业经营决策权、收益分配权的基础。哪一位投资者在企业产权关系上取得了控制性地位，也就相应地在企业经营决策权、收益分配权上取得了主导性地位。从这个意义上讲，注册会计师在验证企业资本数额的同时，也验证了企业的产权关系。

2. 验资关系到社会经济秩序的好坏

企业是社会经济活动的基本单位，社会经济秩序的好坏，在很大程度上取决于企业行为的良莠。企业设立的第一件事就是筹集生产经营所需的法定资本金，验资也就是对企业经营行为的首次检验。倘若第一关把不严，往往会给一些无本经营的投机公司、皮包公司开绿灯，使其在合法的外衣下非法经营，扰乱社会经济秩序，后患极大。因此，验资是一项十分重要、十分严肃的工作。注册会计师执行验资业务，应当恪守独立、客观、公正的原则，严格遵循独立审计准则的有关要求，以高度的责任感认真、谨慎地出具验资报告。

应当指出的是，验资业务收费少，但责任大。近年来，因验资而引发的诉讼案件日益增多。注册会计师应谨慎决定是否接受验资业务，并注意严格按照独立审计准则要求执行验资业务，认真控制验资风险。当然，有的诉讼案件是因验资报告使用者曲解验资报告的作用而引起的。为了进一步明确验资报告的用途，财政部于1999年7月12日发布了《财政部关于明确注册会计师验资报告作用的通知》（以下简称《通知》）。《通知》指出：“注册会计师执行验资业务出具的验资报告在规定用途内（如在国家工商行政管理部门办理工商登记时）具有法定证明效力，能合理地保证报告使用人确定投资者出资的到位情况。”此外还规定：由于验资的固有局限性及注册会计师的职权限制，若存在投资者恶意作弊或与有关机构通同作弊，提供注册会计师不能识别的虚假证明材料等情况，即使注册会计师以应有的职业谨慎态度执行验资业务，也可能得出不适当的验资结论，导致所发表的验资意见与实际情况不相符。因此，验资报告应当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，但不应被视为对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等的保证。《独立审计实务公告第1号——验资》规定，验资报告具有法定证明效力，供被审验单位申请设立登记或变更登记及据以向出资者签发出资证明时使用。委托人、被审验单位及其他第三者因使用验资报告不当所造成的后果，与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

（二）验资类型

验资分为设立验资和变更验资。

1. 设立验资

设立验资是指注册会计师对被审验单位申请设立登记的注册资本实收情况进行进行的审验。

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（开业）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。

2. 变更验资

变更验资是指注册会计师对被审验单位申请变更登记的注册资本变更情况进行进行的审验。

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（包括原出资者和新出资者）新投入资本，增加实收资本（股本）；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（股本）；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（股本）；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（股本）；第六，被审验单位整体改制，包括由非公司制改为公司制企业、内外资企业互转等，在改制中通过增量吸补、净资产分割、零资产或负资产出售、股权投资、债权转股权等方式变更注册资本。根据《财政部、国家工商行政管理总局关于进一步规范企业验资工作的通知》，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。

二、接受业务委托与编制验资计划

（一）接受委托与签订业务约定书

注册会计师应当在了解被审验单位基本情况，考虑自身能力和能否保持独立性，初步评估验资风险后，确定是否接受委托。如接受委托，会计师事务所应当与委托人签订验资业务约定书。

1. 了解被审验单位的基本情况

由于目前虚假出资、抽逃出资的现象屡见不鲜，注册会计师必须增强验资风险意识，在接受委托前谨慎从事，了解委托业务是否存在潜在重大风险。为

此，注册会计师应当与委托人、被审验单位管理当局进行沟通，实地察看被审验单位的住所和主要经营场所，初步了解被审验单位的基本情况。这里所说的被审验单位基本情况主要包括：被审验单位的设立审批、变更审批、名称预先核准、经营范围、经营规模、组织机构和人员、申请设立或变更登记的注册资本、全体出资者指定代表或委托代理人等基本情况。对于设立验资中的非首期验资或变更验资，还应了解被审验单位以往的验资和审计情况。

2. 考虑自身能力和独立性

注册会计师应当根据所了解的被审验单位基本情况和验资的类型、委托目的、审验范围及时间要求等，经过分析、判断，确定是否有能力承接该项业务，并考虑能否保持独立性。

3. 初步评估验资风险

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。

4. 签订验资业务约定书

如果接受委托，注册会计师应与委托人就验资类型、委托目的、审验范围、双方的责任、出具验资报告的时间、验资收费、验资报告的用途及使用责任、业务约定书的有效期间、约定事项的变更及违约责任等事项协商一致，并由会计师事务所与委托人签订验资业务约定书。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。

(二) 编制验资计划

注册会计师执行验资业务，应当编制验资计划，对验资工作作出合理安排。

1. 验资计划的种类

验资计划包括总体验资计划和具体验资计划。总体验资计划是对验资业务总体作出的计划安排；具体验资计划是对各审验项目的计划安排。

2. 验资计划的内容

总体验资计划通常包括：(1) 验资类型、委托目的和审验范围；(2) 以往的验资和审计情况；(3) 重点审验领域；(4) 验资风险评估；(5) 对专家工作的利用；(6) 验资工作进度及时间、收费预算；(7) 验资小组组成及人员分工。

具体验资计划通常包括各审验项目的以下内容：(1) 审验目标；(2) 审验程序；(3) 执行人及执行日期；(4) 验资工作底稿的索引号。具体验资计划一般通过编制各审验项目的审验程序表完成（程序表格式见表 16-1）。

三、审验范围与程序

注册会计师在执行验资业务时，应当向被审验单位获取注册资本实收情况明细表或注册资本变更情况明细表。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。获取这一审验证据，有助于分清被审验单位和注册会计师各自的责任。对于依法应当建立会计账簿但尚未建立的被审验单位，注册会计师应当提请其建立必要的会计账簿。依据《中华人民共和国会计法》第三条的规定，必须建账的单位，包括国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织。《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第十七条规定，从事生产、经营的纳税人应当依照财政、税务主管部门的规定，自领取营业执照之日起15日内设置账簿。因此，“依法应当建立会计账簿但尚未建立的被审验单位”是指已批准设立且领取相关证书、营业执照的公司和企业。拟设立企业，一般不强求其建账。

表 16-1

×× 审验程序表

索引号： 页次：

被审验单位名称：

编制人员： 日期：

审验项目：

复核人员： 日期：

| | | |
|--------|-----|-----|
| 一、审验目标 | | |
| 二、审验程序 | 适用否 | 索引号 |
| | | |
| 三、审验结论 | | |
| 四、复核意见 | | |

(一) 审验范围

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。

变更验资的审验范围一般应限于与被审验单位注册资本和实收资本（股本）增、减变动情况有关的事项。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。

根据《公司注册资本登记管理暂行规定》（国家工商行政管理局令 44 号）第十九条规定：“公司变更注册资本，会计师事务所应当对注册资本增加部分或者减少后的注册资本进行验证，并出具验资报告。”按照这一规定，增

加注册资本和减少注册资本的审验范围是有差异的。

(二) 审验程序

对于出资者投入的资本及其相关的资产、负债、注册会计师应当分别采用下列方法验证：

(1) 以货币出资的，应当在检查被审验单位开户银行出具的收款凭证、对账单及银行函证回函等的基础上审验出资者的实际出资金额。对于股份有限公司向社会公开募集的股本，还应当检查承销协议、募股清单和股票发行费用清单等。

(2) 以房屋、建筑物、机器设备和材料等实物出资的，应当观察、监盘实物，验证其产权归属，并按照国家有关规定在资产评估或价值鉴定或各出资者商定的基础上审验其价值。

(3) 以知识产权、非专利技术和土地使用权等无形资产出资的，应当验证其产权归属，并按照国家有关规定在资产评估或各出资者商定的基础上审验其价值。

(4) 以净资产折合实收资本（股本）的，或以资本公积、盈余公积、未分配利润、出资者的债权等转增实收资本（股本）及因合并增加实收资本（股本）的，或因合并、分立、注销股份等减少实收资本（股本）的，应当按照国家有关规定，在审计的基础上验证其价值。

1. 货币出资的审验

(1) 审验目标。审验出资者是否按照协议、合同、章程的规定将其认缴的货币资金如期、足额存入被审验单位在其所在地银行开设的账户。

(2) 审验程序。以货币出资的，应当在检查被审验单位开户银行出具的收款凭证、对账单及银行函证回函等的基础上审验出资者的实际出资金额。对于股份有限公司向社会公开募集的股本，还应当检查承销协议、募股清单和股票发行费用清单等。具体审验程序包括：

① 检查货币出资清单的出资者、出资金额、出资币种、出资日期等内容是否符合协议、合同、章程的规定。

② 检查收款凭证的金额、币种、日期等内容是否与货币出资清单一致。

③ 检查收款凭证是否加盖收讫章或转讫章。

④ 检查收款凭证的收款人是否为被审验单位，付款人是否为出资者。

⑤ 检查收款凭证中是否注明该款项为投资款。

⑥ 检查截至验资报告日止的银行对账单（或具有同等证明效力的文件）的收款金额、币种、日期等是否与收款凭证一致并关注其间资金往来有无明显异常情况。

⑦ 向银行寄发询证函（银行询证函格式如表 16-2），检查出资者是否缴存货币资金，金额是否与收款凭证一致；注册会计师应直接从被审验单位开户银行获取加盖其业务公章的银行询证函回函。

⑧ 股份有限公司发行新股（含配股）的，如果委托证券承销机构办理，还应当检查委托承销协议、承销报告、募股清单、股款划转凭据、股票发行费用

清单、证券登记机构出具的有关证明。

⑨核对货币出资清单与注册资本实收情况明细表或变更情况明细表是否相符。

上述是货币出资验证的一般要求，如果被审验单位为外商投资企业，还应实施下列审验程序：

①检查外方出资者是否以从境外汇入的外币出资，并将出资款缴存于被审验单位的外币资本金账户。

②外方出资者用其从中国境内举办的其他外商投资企业获得的人民币利润出资的，检查该外商投资企业有关的已审计会计报表和审计报告、董事会有关利润分配的决议、利润获取地外汇管理部门的批准文件以及主管税务机关出具的完税证明。

③当出资的币种与注册资本的币种、记账本位币不一致时，检查折算汇率是否与协议、合同、章程以及国家有关财务会计制度的规定一致。

④出资者将出资款直接汇入被审验单位在境外开立的银行账户的，检查被审验单位注册地外汇管理部门的批准文件。

表 16-2

适用于已设立公司

银行询证函

编号

(银行)：

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司的注册资本实收(变更)情况进行审验。按照中国注册会计师独立审计准则的要求和国家有关法规的规定，应当询证本公司股东向贵行缴存的出资额。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵行记录相符，请在本函下端“数据证明无误”处签章证明；如有不符，请在“数据不符”处列明不符金额。有关询证费用可直接从本公司××存款账户中收取。回函请直接寄至××会计师事务所。

通信地址：

邮编：

电话：

传真：

截至××年××月××日止，本公司股东缴入的出资额列示如下：

| 缴款人 | 缴入日期 | 银行账号 | 币种 | 金额 | 款项用途 | 备注 |
|----------|------|------|----|----|------|----|
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| 合计金额(大写) | | | | | | |

××公司(签章)

(日期)

结论：1. 数据证明无误

2. 数据不符，请列明不符金额

(银行签章)

(日期)

经办人：

(银行签章)

(日期)

经办人：

2. 实物出资的审验

(1) 审验目标。审验出资者是否按照协议、合同、章程的规定将其认缴的实物资产如期、足额投入被审验单位，并办理有关财产权转移手续。

(2) 审验程序。以房屋、建筑物、机器设备和材料等实物出资的，应当观察、监盘实物，验证其产权归属，并按照国家有关规定在资产评估或价值鉴定或各出资者商定的基础上审验其价值。具体审验程序包括：

① 检查实物出资清单填列的实物品名、规格、数量、作价、出资日期等内容是否符合有关协议、合同、章程的规定。

② 国家规定须进行资产评估的，查阅其评估报告，了解评估目的、评估范围与对象、评估基准日、评估假设等有关限定条件是否满足验资的要求，关注评估报告的特别事项说明、评估基准日至验资报告日期间发生的重大事项是否对验资结论产生影响；检查投入资产的价值是否经各出资者认可。

③ 观察、监盘实物数量并关注其状况，验证其是否与实物出资清单一致。

④ 检查房屋、建筑物的平面图、位置图，验证其名称、坐落地点、建筑结构、竣工时间、已使用年限及作价依据是否符合协议、合同、章程的规定，检查房地产证等产权证明，验证出资前的产权是否归出资者所有。

⑤ 检查机器设备、运输工具和材料等实物的购货发票、货物运输单、提货单、保险单、车辆行驶证等单证，验证其权属及作价依据。

⑥ 检查实物是否办理交接手续，交接清单是否得到出资者及被审验单位的确认，实物的交付方式、交付时间、交付地点是否符合协议、合同、章程的规定。

⑦ 对实物中须办理过户手续的，检查有关手续是否办妥；对拟设立企业在验资时尚未办妥过户手续的，检查被审验单位及其出资者是否签署了在规定期限内办妥过户手续的承诺函。

⑧ 核对实物出资清单与注册资本实收情况明细表或变更情况明细表是否相符。

如果以进口实物出资，注册会计师除实施上述规定的程序外，还应实施下列审验程序：

① 对国家规定须办理价值鉴定手续的，查阅各地出入境检验检疫局或经国家质量监督检验检疫总局和财政部授予资格的其他价值鉴定机构出具的外商投资财产价值鉴定证书。

② 检查财产价值鉴定证书所列的实物是否与购货发票、货物运输清单、货物提单、海关查验放行清单、保险单据、实物出资清单及验收清单一致。

③ 观察、监盘实物，验证其品名、规格、数量、价值等是否与财产价值鉴定证书的有关内容一致。

④ 当实物出资的币种与注册资本的币种、记账本位币不一致时，检查折算汇率是否与协议、合同、章程以及国家有关财务会计制度的规定一致。

3. 知识产权、非专利技术、土地使用权出资的审验

(1) 审验目标。审验出资者是否按照协议、合同、章程的规定将其认缴的

知识产权、非专利技术、土地使用权等无形资产如期、足额投入被审验单位，并办理有关财产权转移手续。

(2) 审验程序。以知识产权、非专利技术和土地使用权等无形资产出资的，应当验证其产权归属，并按照国家有关规定在资产评估或各出资者商定的基础上审验其价值。具体审验程序包括：

① 检查知识产权、非专利技术、土地使用权等无形资产出资清单中的名称、有效状况、作价等内容是否符合协议、合同、章程的规定。

② 国家规定须进行资产评估的，查阅其评估报告，了解评估目的、评估范围与对象、评估基准日、评估假设等有关限定条件是否满足验资的要求；关注评估报告的特别事项说明和评估基准日至验资报告日发生的重大事项是否对验资结论产生影响；检查投入资产的价值是否经各出资者认可。

③ 以专利权出资的，如专利权人为全民所有制单位，检查专利权转让是否经过上级主管部门批准；以商标权出资须经商标主管部门审批的，检查是否经其审查同意。

④ 检查专利证书、商标注册证等产权证明，验证出资前的产权是否归出资者所有。

⑤ 检查各项知识产权、非专利技术出资是否以其整体作价出资，知识产权、非专利技术作价总金额占注册资本的比例是否符合国家有关规定。

⑥ 以高新技术成果出资须经国家或省级科技管理部门认定的，检查是否经其审查认定，高新技术成果作价总金额占注册资本的比例是否符合国家有关规定。

⑦ 检查土地使用权证和平面位置图，并现场察看，以审验土地使用权证载明的有关内容是否真实，土地使用权的作价依据是否合理。

⑧ 以划拨土地使用权出资的，检查出资者是否向市、县人民政府土地管理部门申请办理土地使用权出让手续，对城市规划区内集体所有的土地，检查其是否依法征为国有土地。

⑨ 检查知识产权、非专利技术、土地使用权等无形资产是否办理交接手续，交接清单是否得到出资者及被审验单位的确认。

⑩ 检查知识产权是否办理产权转让登记手续，非专利技术是否签订技术转让合同，土地使用权是否办理变更土地登记手续；对拟设立企业在验资时尚未办妥上述手续的，检查被审验单位及其出资者是否签署了在规定期限内办妥有关手续的承诺函。

⑪ 核对无形资产出资清单与注册资本实收情况明细表或变更情况明细表是否相符。

对外商投资企业出资者以无形资产出资的，注册会计师除实施上述规定的程序外，还应实施下列审验程序：

① 以高新技术成果出资的，高新技术成果是否按出资期限一次性出资到位。

② 当无形资产出资的币种与注册资本的币种、记账本位币不一致时，检查

折算汇率是否与协议、合同、章程以及国家有关财务会计制度的规定一致。

4. 净资产出资的审验

(1) 审验目标。审验出资者是否按照协议、合同、章程的规定将与净资产出资有关的资产和负债如期、足额转入被审验单位，并办理有关财产权转移手续。

(2) 审验程序。以净资产出资的即以净资产折合实收资本（股本）的，注册会计师应当按照国家有关规定，在审计的基础上验证其价值。具体审验程序包括：

① 检查净资产出资额是否符合协议、合同、章程的规定。

② 审计与净资产出资有关的资产、负债，以验证净资产出资额是否真实；如果已经其他注册会计师审计，在利用其他注册会计师的工作时，应当依据《独立审计具体准则第 13 号——利用其他注册会计师的工作》的有关要求执行。

③ 国家规定须进行资产评估的，查阅评估报告，了解其评估目的、评估范围与对象、评估基准日、评估假设等有关限定条件是否满足验资的要求；关注评估报告的特别事项说明和评估基准日至验资报告日期间发生的重大事项对验资结论产生的影响；检查投入净资产的价值是否经各出资者认可。

④ 检查与净资产出资有关的资产、负债交接清单；检查与净资产出资有关的资产和负债转移方式、期限是否符合协议、合同、章程的规定。

⑤ 检查产权证明文件以及是否办理有关财产权转移手续，对拟设立企业在验资时尚未办妥有关手续的，检查被审验单位及其出资者是否签署了在规定期限内办妥有关手续的承诺函。

⑥ 尚未办妥银行存款户名、股权投资中投资主体和借款合同中借款主体等变更手续的，检查被审验单位及其出资者是否签署在规定期限内办妥变更手续的承诺函。

⑦ 检查合并各方是否按照国家有关规定及时通知债权人，发布公告，进行债务清偿或提供债务担保。

⑧ 检查国有企业净资产折股数额是否与政府有关部门的批准文件以及协议、合同、章程的规定一致，未折股部分的处理是否符合国家有关规定。

⑨ 检查评估基准日至净资产转入日期间的净资产变动情况，并检查是否对其进行了适当的会计处理。

⑩ 检查净资产出资额是否与注册资本实收或变更情况明细表一致。

5. 以资本公积、盈余公积、未分配利润、出资者的债权等转增注册资本及因合并、分立、注销股份等变更注册资本的审验

(1) 审验目标。审验被审验单位变更注册资本是否符合法定程序，实收资本（股本）的增减变动是否真实，相关会计处理是否正确。

(2) 审验程序。一般审验程序包括：

① 查阅董事会、股东会或股东大会关于注册资本增加或减少的决议，检查注册资本变更情况明细表中所列内容是否与有关决议及修改后的协议、合同、

章程一致。

②变更注册资本须经政府有关部门审批的，检查是否获得批准。

③国家规定须办理有关财产权转移手续的，检查是否已办理完毕。

④因合并、分立变更注册资本，或因注销股份等其他原因减少注册资本的，检查被审验单位是否按规定通知债权人，发布公告，进行债务清偿或提供债务担保，并得到债权人的认可。

⑤检查减少注册资本后的出资者、出资金额、出资比例是否符合协议、合同、章程及董事会、股东会或股东大会决议的有关规定。

特殊审验程序包括：

对以资本公积、盈余公积、未分配利润转增注册资本的，注册会计师还应当：

①对用于转增注册资本的资本公积、盈余公积、未分配利润进行审计，以验证其金额是否真实；如果已经其他注册会计师审计，在利用其他注册会计师的工作时，应当依据《独立审计具体准则第13号——利用其他注册会计师的工作》的有关要求执行。

②检查用于转增注册资本的资本公积项目是否符合国家有关规定。

③检查被审验单位用于转增注册资本的盈余公积、未分配利润是否符合国家有关规定。

④检查转增注册资本前后各出资者的出资比例是否一致。

对出资者以其债权转增注册资本的，注册会计师除进行必要的审计外，还应当实施下列审验程序：

①检查以债权转增注册资本是否符合国家有关规定，是否符合董事会、股东会或股东大会的有关决议及出资者与被审验单位签署的有关协议等。

②检查被审验单位转作注册资本的负债发生的时间、原因及有关的原始凭证和会计记录，确定该项负债是否真实、合法。

③检查以债权转增注册资本的出资者与被审验单位是否还存在其他债务关系。

因吸收合并而变更注册资本的，注册会计师还应当实施下列审验程序：

①审计合并各方的资产负债表，验证被审验单位合并日的净资产数额；如果截止至合并日的会计报表已经其他注册会计师审计，在利用其他注册会计师的工作时，应当依据《独立审计具体准则第13号——利用其他注册会计师的工作》的有关要求执行。

②检查净资产折合实收资本（股本）的比例是否符合合并协议及国家有关规定。

因派生分立而减少注册资本的，注册会计师还应当实施下列审验程序：

①审计被审验单位分立前后的资产负债表，验证被审验单位分立日的净资产数额；如果截止至分立日的会计报表已经其他注册会计师审计，在利用其他注册会计师的工作时，应当依据《独立审计具体准则第13号——利用其他注册会计师的工作》的有关要求执行。

②检查财产分割及净资产折合实收资本(股本)的比例是否符合分立协议及国家有关规定。

因注销股份而减少注册资本的,注册会计师还应当实施以下审验程序:

①检查与减资有关的会计凭证,以验证减资者、减资方式、减资金额是否真实。

②审计减资基准日的资产负债表,以验证减资后的实收资本(股本)是否真实;如果截止至减资基准日的会计报表已经其他注册会计师审计,在利用其他注册会计师的工作时,应当依据《独立审计具体准则第13号——利用其他注册会计师的工作》的有关要求执行。

企业整体改组、改制须进行变更登记的,除实施上述有关程序外,注册会计师还应当检查用于折合实收资本(股本)的净资产额的确认依据及净资产折股比例是否符合国家有关规定。对有限责任公司变更为股份有限公司的,应当检查其是否以变更日经审计的净资产额为依据折合为股份有限公司的股份。

注册会计师在执行设立验资或变更验资业务时,除上述程序外还应当实施下列程序:

①关注被审验单位本次验资申请的注册资本是否达到国家规定的最低限额。

②对已设立企业,应检查与注册资本实收或变更情况相关的会计处理是否正确。

③关注外商投资企业注册资本与投资总额的比例、出资期限、外方出资者的出资比例是否符合有关协议、合同、章程、审批机关的批准文件及国家相关法规的规定。

(三) 获取财产权转移手续承诺函

对于出资者以实物、知识产权、非专利技术和土地使用权等出资的,其价值应当经各出资者认可,并应当依法办理财产权转移手续。对于国家规定应当在一定期限内办理财产权转移手续,但在验资时尚未办妥的,注册会计师应当获取被审验单位与其出资者签署的在规定期限内办妥财产权转移手续的承诺函,并在验资报告的说明段中予以反映。

1. 实物、知识产权、非专利技术和土地使用权等资产价值应当经各出资者认可的法律依据

《公司法》中规定,对作为出资的实物、工业产权、非专利技术或者土地使用权,必须进行评估作价,核实财产,不得高估或者低估作价。《中华人民共和国中外合资经营企业法》第五条中规定:合营者的各项投资“应在合营企业的合同和章程中加以规定,其价格(场地除外)由合营各方评议商定。”《企业会计制度》第八十条中规定:“投资者以非现金资产投入的资本,应按投资各方确认的价值作为实收资本入账。”根据上述规定,为了保证对非货币出资评估作价的合理及降低注册会计师的审验风险,维护出资人的合法权益,以实物、知识产权、非专利技术和土地使用权等资产出资的,其价值必须经各出资者认可,即要求注册会计师在执业中对这类资产应获取出资者对其价值认可的

书面文件。

2. 获取财产权转移手续承诺函的原因

《公司法》第二十五条规定：“……以实物、工业产权、非专利技术或者土地使用权出资的，应当依法办理其财产权的转移手续。”因为内资企业先设立后领取营业执照，拟设立企业在验资时无法办妥有关财产权的过户手续。《公司注册资本登记管理暂行规定》中要求公司在章程中就实物、无形资产转移的方式与期限作出规定，并允许企业在成立后的一定期限内办理财产权转移手续。为此，注册会计师应当获取财产权转移手续承诺函，并在验资报告说明段中予以反映。

下面以拟设立公司为例，说明承诺函的格式。

承 诺 函

××会计师事务所并××注册会计师：

本公司（筹）已经××（审批部门）××字××号（批文名称）批准，由××（以下简称甲方）、××共同出资组建，于××年××月××日取得××（企业登记机关）核发的《企业名称预先核准通知书》，正在申请办理设立登记。现已委托贵所对本公司（筹）申请设立登记的截至××年××月××日止的注册资本实收情况进行审验，并出具验资报告。为了表示对验资工作的理解、支持和充分合作，根据贵所及注册会计师的要求，现就有关事项承诺如下：

1. 本公司（筹）全体股东已按国家相关法规的规定和有关协议、章程的要求出资到位，并保证不抽回出资，本公司（筹）对全体股东出资资产的安全、完整负全部责任。

2. 本公司（筹）已提供全部验资资料，并已将截至验资报告日止的所有对审验结论产生重要影响的事项如实告知注册会计师，无违法、舞弊行为。本公司（筹）对所提供资料的真实性、合法性和完整性负责。

3. 出资的实物、无形资产的价值是合理的，且已经全体股东确认。

4. 本公司（筹）股东在出资前对其出资的实物、无形资产拥有所有权，不存在产权纠纷，对出资的实物、无形资产未设定担保。

5. 出资的实物、无形资产已办理财产交接手续，须办理产权过户手续（或工业产权转让登记手续、变更土地登记手续、非专利技术签订技术转让合同等）的，本公司（筹）及有关股东保证将按照《公司注册资本登记管理暂行规定》（国家工商行政管理局令第44号）在本公司成立后半年内办理有关手续（或一个月内签订技术转让合同）。

6. 本公司（筹）股东出资的净资产已投入本公司（筹），对尚未办妥银行存款户名、股权投资中投资主体和借款合同主体等债权、债务关系变更手续的，本公司及其有关股东承诺在本公司成立后××日内办妥变更手续。

7. 本公司（筹）承诺将在成立后依法建立会计账簿，并按照注册会计师的审验结论对有关事项作出适当会计处理。

8. 本公司(筹)保证按验资业务约定书规定的用途使用验资报告。

.....

××公司(筹)股东(签章):

××公司(筹)

法定代表或委托代理人(签章):

年 月 日

(四) 关注被审验单位以前的注册资本实收情况

对于分期出资或变更注册资本,注册会计师在审验时应当关注被审验单位以前的注册资本实收情况。

1. 对设立验资中的非首期出资或变更验资,注册会计师应当实施下列程序,以关注前期注册资本实收情况和增资前的净资产状况:

① 查阅以前各期验资报告、近期会计报表和审计报告。

② 向被审验单位获取有关前期出资已到位、出资者未抽回出资的书面声明。

③ 检查前期出资的实物、无形资产是否办理了有关财产权转移手续。

④ 关注被审验单位与其关联方的有关往来款项有无明显异常情况。

⑤ 查阅近期会计报表和审计报告,关注被审验单位是否存在由于严重亏损而导致增资前的净资产小于注册资本的情况。

⑥ 如果委托人要求对增资后累计的注册资本实收情况进行审验,注册会计师应当复核以前各期的注册资本实收情况并实施必要的审计程序。

2. 对于分期出资或增加注册资本的审验,注册会计师仅对本期注册资本实收情况发表意见。这样规定,主要是考虑企业在经营中,其原始资本与现有资产无法一一对应,后任注册会计师对企业前期已收到的资本无法辨认,也不能对前期注册资本的实收情况发表意见。但注册会计师应在验资报告说明段中指明对以前的注册资本实收情况进行审验的事务所名称及其验证情况,并说明包括本期在内的累计注册资本实收金额。如果在审验中发现被审验单位由于严重亏损而导致增资前的净资产小于注册资本,或发现被审验单位以前收到的注册资本有明显抽逃迹象,注册会计师应在验资报告的说明段予以反映。

(五) 利用专家工作

注册会计师在审验过程中利用专家协助工作时,应当考虑其专业胜任能力和独立性,并对利用专家工作结果所形成的审验结论负责。

注册会计师在执行验资业务时,可在以下方面利用专家的工作:(1)对出资的房屋、建筑物、机器设备、知识产权、非专利技术、土地使用权等非现金资产及工艺品、宝石等特殊类型资产的估价及该类资产评估报告价值的审查;(2)特定资产数量和物质状况的测定,如地下矿藏储量、成份、等级的测定与估算,房屋、建筑物及设备剩余使用年限的测算等;(3)需用特殊技术或方法的金额测算;(4)未完合同中已完成和未完成工作的计量,如按建造合同进行计量的资产在进行投资时,在未完工状态下的价值确认。当利用专家的工作结

果作为审验证据时，注册会计师应当评价专家所用原始资料的适当性，专家使用的假设和方法的一贯性，并对利用专家工作结果所形成的审验结论负责。

（六）验资工作底稿

注册会计师应当对验资过程进行记录，形成验资工作底稿。

注册会计师在验资工作中，从了解被审验单位基本情况、接受委托开始，到对各个项目的验证情况、遇到的问题、处理过程、形成的结论等，都应作成记录，连同有关审验证据及其文件资料，形成验资工作底稿。验资工作底稿的作用表现在以下几方面：（1）验资工作底稿是支持注册会计师发表审验意见的直接依据；（2）验资工作底稿是评价、考核注册会计师专业胜任能力与验资工作的依据；（3）验资工作底稿是解脱注册会计师验资责任的重要依据；（4）验资工作底稿为验资质量的控制与监督提供了基础；（5）验资工作底稿对未来验资业务具有参考作用。

验资工作底稿一般分为综合类工作底稿、业务类工作底稿和备查类工作底稿。注册会计师应当按照《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》的要求，编制、管理验资工作底稿。

四、验资报告

（一）出具验资报告的前提

注册会计师应当在实施必要的审验程序，获取充分、适当的审验证据后，以经过核实的审验证据为依据，形成审验意见，出具验资报告。

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。

1. 完成预定的审验程序

审验程序是实施验资工作的方法和步骤。注册会计师只有按照总体验资计划和具体验资计划的安排，完成预定的审验程序，才能形成审验结论，出具验资报告。如果应该履行的程序没有履行或履行的不充分，发表的审验意见就缺少合理的依据。

2. 取得充分、适当的审验证据

审验证据是支持注册会计师发表审验意见的基础。注册会计师只有通过一定的审验程序获取充分、适当的审验证据，才能形成审验结论。

验资取证除了考虑充分性外，还要把握适当性。由于验资业务风险较高，注册会计师对获取的审验证据应持职业谨慎态度，对被审验单位提供的各种出资凭证，应查看原件，如果提供的是复印件，应在对原件进行验证并核实无误后，在复印件上加注说明（说明××年××月××日原始单证核实无误）；如果提供的是传真件，同样也必须尽快验证原件，而且还应将传真件改制成复印件。有涂改的凭证不能作为验资凭据。对重要的审验证据还应要求被审验单位的有关负责人在该复印件上签名。这样做的目的是为了发现可能存在的欺诈行为，尽可能地减少验资失误，规避风险。

3. 分析和评价审验结论

在实施必要的审验程序，取得充分、适当的审验证据后，还要分析和评价

审验结论。要分析审验计划中所确定的审验领域是否恰当,执行的程序是否充分,审验证据是否有足够的证明力;评价审验意见是否恰当地反映了被审验单位的实际情况,并在此基础上,形成审验意见。

(二) 验资报告的作用

验资报告应当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,但不应被视为是对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等的保证。

近年来,出现的对验资报告误解和滥用的情况,不少人对验资报告的作用缺乏了解,认为注册会计师验资报告中验证的企业注册资本数额代表着企业的经济实力,有的将验资报告作为企业的资信证明使用,认为验资报告是对企业偿债能力的一种担保。有些政府部门还把注册资本作为考核和监管企业的指标。对注册资本和验资报告作用的夸大、扭曲,甚至以注册资本信用代替商业信用,导致验资诉讼案件屡屡发生。为了保护注册会计师的合法权益,让社会公众了解验资工作的时效性和局限性以及验资报告的作用,有必要明确验资报告的作用。

1. 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,这是因为验资固有的局限性及注册会计师的职权限制。如果出资者与被审验单位恶意作弊或与有关机构通同作弊,提供注册会计师不能识别的虚假证明材料等情况,即使注册会计师以应有的职业谨慎态度执行验资业务,也可能得出不恰当的审验结论,导致所发表的审验意见与实际情况不相符。

2. 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。这是因为,注册会计师出具的验资报告,是说明验资截止日这一时点注册会计师验证的被审验单位注册资本的实收情况。验资以后,由于被审验单位经营管理活动的持续进行及经营者、出资者的各种经营管理行为(包括抽逃出资)都将直接或间接影响企业的财务状况和资本保全情况,从而影响其偿债能力、持续经营能力等。

关于验资报告的时效性及有效期问题,根据《公司注册资本登记管理暂行规定》(国家工商行政管理局令第44号)第六条的规定:“办理公司设立登记或者变更登记,应当在验资机构出具验资证明之日起90日内向公司登记机关提出申请”,如果超过90日,公司登记机关将要求企业重新委托会计师事务所进行验资。由此可见,验资报告出具之后可用于工商登记的有效期为90日。

(三) 验资报告的要素

验资报告应当包括以下要素:(1)标题;(2)收件人;(3)范围段;(4)意见段;(5)说明段;(6)附件;(7)签章和会计师事务所地址;(8)报告日期。

1. 标题。标题统一为“验资报告”。

2. 收件人。收件人为验资业务的委托人,验资报告应当载明收件人全称。对拟设立的企业,应当以企业登记机关预先核准的名称并加“(筹)全体股东”

作为收件人全称。

3. 范围段。范围段应当说明审验范围、出资者及被审验单位的责任、注册会计师的责任、审验依据和已实施的主要审验程序等。

(1) 审验范围是指注册会计师所验证的被审验单位截至特定日期止的注册资本实收或变更情况。

(2) 出资者及被审验单位的责任是按照国家相关法规的规定和协议、合同、章程的要求出资, 提供真实、合法、完整的验资资料, 保护资产的安全、完整。

(3) 注册会计师的责任是按照独立审计准则的要求, 对被审验单位注册资本的实收或变更情况进行审验, 出具验资报告。

(4) 注册会计师的审验依据是《独立审计实务公告第1号——验资》。

(5) 注册会计师实施的主要审验程序通常包括检查、观察、监盘、查询及函证、计算等。

4. 意见段。意见段应当说明注册会计师的审验意见。注册会计师在发表审验意见时, 应当说明已验证的被审验单位注册资本的实收或变更情况。

(1) 对设立验资, 注册会计师应当在意见段中说明被审验单位申请登记的注册资本金额、出资期限等, 并说明截至特定日期止, 被审验单位已收到全体出资者缴纳的注册资本情况, 包括各出资者缴纳注册资本的合计金额, 各种出资方式的投资金额以及知识产权、非专利技术出资占注册资本的比例等。

出资者分期缴纳注册资本的, 注册会计师仅对被审验单位本期注册资本的实收情况发表审验意见。对以前各期注册资本实收情况, 注册会计师应当在验资报告说明段中说明进行审验的会计师事务所名称及其验证情况, 并说明包括本期在内累计的注册资本实收金额。

(2) 对变更验资, 注册会计师应在意见段中说明已验证的被审验单位注册资本和实收资本(股本)的变更情况。

①增加注册资本的, 注册会计师应当说明被审验单位原注册资本、增资的依据及申请增加的注册资本和变更后的注册资本等, 并说明截至特定日期止被审验单位的实缴注册资本的增加情况等。对出资者新缴纳出资的, 应当说明被审验单位已收到出资者缴纳的新增注册资本情况, 包括各出资者缴纳新增注册资本的合计金额, 各种出资方式的投资金额以及累计知识产权、非专利技术出资占变更后注册资本的比例等; 对被审验单位以资本公积、盈余公积、未分配利润等转增注册资本的, 应当说明实际用以转增注册资本的项目和金额, 转增注册资本的合计金额等。

对以前的注册资本实收情况, 注册会计师应当在验资报告说明段中说明进行审验的会计师事务所名称及其验证情况, 并说明包括本期在内累计的注册资本实收金额。

②减少注册资本的, 注册会计师应当说明被审验单位原注册资本金额、减资的依据及申请减少的注册资本和变更后的注册资本等, 并说明截至特定日期止, 各减资者的减资金额、减资方式和减少注册资本后的实收资本(股本)金

额等。

5. 说明段。说明段应当说明验资报告的用途、使用责任及注册会计师认为应当说明的其他重要事项。

(1) 验资报告的用途、使用责任是指验资报告供被审验单位申请设立登记或变更登记及据以向出资者签发出资证明时使用，不应将其视为是对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等的保证，因使用不当所造成的后果，与执行验资业务的注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

(2) 当出现下列情形之一时，注册会计师应当在说明段中予以反映：

① 注册会计师与被审验单位在注册资本实收或变更情况的确认、相关会计处理方面存在异议，且无法协商一致；

② 拟设立企业及其出资者尚未办妥实物、无形资产有关财产权转移手续，但已承诺在国家规定的期限内办妥有关手续；

③ 已设立企业尚未对注册资本的实收或变更情况作出相关会计处理；

④ 被审验单位由于严重亏损而导致增资前的净资产小于注册资本；

⑤ 验资截止日至验资报告日期间注册会计师发现的影响审验结论的重大事项；

⑥ 本次验资以前的注册资本实收情况已经其他注册会计师审验；

⑦ 其他事项。

6. 附件。附件应当包括已验证的注册资本实收情况明细表或注册资本变更情况明细表和验资事项说明等。

验资事项说明应当包括被审验单位组建及审批情况、申请注册资本情况及出资规定、变更注册资本的原因及审批情况、变更注册资本的规定、注册会计师的审验结果及注册会计师认为应当说明的其他事项等内容。

设立验资的审验结果应当详细说明注册会计师已验证的注册资本的实收情况，包括各出资者的名称、实际出资金额、出资方式、出资比例、出资日期、出资币种等。对以货币出资的，还应当说明货币存入的开户银行和存款账户的账号等；对以实物、知识产权、非专利技术、土地使用权、净资产出资的，还应当说明资产评估结果和确认情况以及出资者的实际出资超过认缴出资的处理情况等。

变更验资的审验结果应当详细说明注册会计师已验证的注册资本变更情况，包括被审验单位注册资本和实收资本（股本）的增减变动情况。对增加注册资本的，应当说明被审验单位实际收到各出资者缴纳的新增注册资本的出资金额、出资方式、出资比例、出资日期、出资币种。对以货币方式增资的，还应当说明货币存入的开户银行和存款账户的账号等；对以非货币方式增资的，还应当具体说明其方式和内容，并说明资产评估结果和确认情况以及出资者的实际出资超过认缴出资的处理情况等；被审验单位以资本公积、盈余公积等转增注册资本的，应当具体说明转增的方式、用以转增注册资本的项目和金额以及转增注册资本后各出资者增加的出资额等。

对减少注册资本的，注册会计师应当具体说明减资者、减资方式、减资金额、减资日期和减少注册资本后被审验单位的出资者、出资金额、出资比例和

减资后的净资产和实收资本（股本）金额以及被审验单位债务清偿或债务担保情况等。

7. 会计师事务所地址。验资报告应由注册会计师签名并盖章，另加盖会计师事务所公章，标明会计师事务所地址。

8. 报告日期。验资报告日期是指注册会计师完成外勤审验工作的日期。验资报告日期不应早于被审验单位确认和签署注册资本实收情况明细表或注册资本变更情况明细表的日期。

（四）应当拒绝出具验资报告的情形

注册会计师在审验过程中，遇有下列情形之一时，应当拒绝出具验资报告并解除业务约定：（1）被审验单位或其出资者不提供真实、合法、完整的验资资料的；（2）被审验单位或其出资者对注册会计师应当实施的审验程序不予合作，甚至阻挠审验的；（3）被审验单位或其出资者坚持要求注册会计师作不实证明的；（4）出资者投入的实物、知识产权、非专利技术等资产的价值难以确定；（5）被审验单位及其出资者不按国家规定进行资产评估、价值鉴定、办理有关财产权转移手续；（6）被审验单位减少注册资本或合并、分立时，不按国家规定进行公告、债务清偿或提供债务担保；（7）拟设立企业及其出资者拒绝签署办理有关财产权转移手续的承诺函；（8）前期出资的实物、无形资产未按规定办理有关财产权转移手续。

（五）验资报告的使用责任

验资报告具有法定证明效力，供被审验单位申请设立登记或变更登记及据以向出资者签发出资证明时使用。委托人、被审验单位及其他第三者因使用验资报告不当所造成的后果，与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

1. 验资报告的证明效力。指根据《中华人民共和国注册会计师法》第十四条第二款的规定，注册会计师依法执行的审计业务（包括验资业务）出具的报告，具有证明效力。

2. 验资报告的时效性。验资报告仅在工商登记时具有证明效力，不是对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。验资报告日后企业实收资本（股本）的变化与注册会计师没有关系。

3. 验资报告的用途。如果超过约定的范围使用验资报告，所造成的后果应由使用人承担，与注册会计师及事务所没有关系。

五、验资报告参考格式

（一）设立验资报告参考格式

参考格式 1:

验资报告 (适用于拟设立公司)

××公司（筹）全体股东：

我们接受委托，审验了贵公司（筹）截至××年××月××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、合法、完整的验资资料，保护资产的安全、完整是全体股东及贵公司（筹）的责任。我们的责任是对贵公司（筹）注册资本的实收情况发表审验意见。我们的审验是依据《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。

根据有关协议、章程的规定，贵公司（筹）申请登记的注册资本为人民币××元，由××（以下简称甲方）、××（以下简称乙方）于××年××月××日之前缴足。经我们审验，截至××年××月××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××元（大写）。各股东以货币出资××元，实物出资××元，知识产权出资××元。知识产权出资金额占注册资本的比例为××%。

截至××年××月××日止，以房屋和专利权出资的甲方尚未与贵公司（筹）办妥房屋所有权过户手续及专利权转让登记手续，但甲方与贵公司（筹）已承诺按照有关规定在公司成立后××月内办妥房屋所有权过户手续及专利权转让登记手续，并报公司登记机关备案。

本验资报告供贵公司（筹）申请设立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（筹）验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。因使用不当造成的后果，与执行本验资业务的注册会计师及会计师事务所无关。

附件：1. 验资事项说明

2. 注册资本实收情况明细表

××会计师事务所（公章）

地址：

中国注册会计师（签名并盖章）

中国注册会计师（签名并盖章）

报告日期： 年 月 日

附件 1：

验资事项说明

一、组建及审批情况

贵公司（筹）经××（审批部门）以××字××号文件批准，由甲方、乙方共同出资组建，于××年××月××日取得××（企业登记机关）核发的××号《企业名称预先核准通知书》，正在申请办理设立登记。

二、申请的注册资本及出资规定

根据经批准的协议、章程的规定，贵公司（筹）申请登记的注册资本为人民币××元，由全体股东于××年××月××日之前缴足。其中：甲方应出资人民币××元，占注册资本的××%，出资方式为货币××元，实物××元，

参考格式 2:

验资报告

(适用于外商投资企业设立验资)

××公司:

我们接受委托, 审验了贵公司截至××年××月××日止申请设立登记的注册资本第 2 期实收情况。按照国家相关法律、法规的规定和协议、合同、章程的要求出资, 提供真实、合法、完整的验资资料, 保护资产的安全、完整是全体股东及贵公司的责任。我们的责任是对贵公司注册资本第 2 期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, 贵公司申请登记的注册资本为(币种)××元, 由××(以下简称甲方)、××(以下简称乙方)分××期于××年××月××日之前缴足。本次出资为第 2 期, 应于××年××月××日之前缴足。经我们审验, 截至××年××月××日止, 贵公司已收到甲方、乙方第 2 期缴纳的注册资本合计(币种)××元(大写)。各股东以货币出资(币种)××元、实物出资(币种)××元、非专利技术出资(币种)××元。非专利技术出资金额占注册资本的比例为××%。

同时我们注意到, 第 1 期出资(币种)××元, 其中甲方出资(币种)××元, 乙方出资(币种)××元, 已经××会计师事务所审验, 并由该所于××年××月××日出具(文号)验资报告。截至××年××月××日止, 连同第 1 期出资贵公司共收到全体股东缴纳的注册资本(币种)××元。

(上述所称币种均指注册资本币种。)

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. 本期注册资本实收情况明细表
2. 累计注册资本实收情况明细表
3. 验资事项说明

××会计师事务所(公章)

地址:

中国注册会计师(签名并盖章)

中国注册会计师(签名并盖章)

报告日期: 年 月 日

附件 3:

验资事项说明

一、组建及审批情况

贵公司经××(审批部门)以××字××号文件批准设立,由(发证部门)于××年××月××日颁发××(批准证书号、名称),由甲方、乙方共同出资组建,于××年××月××日取得××(企业登记主管机关)颁发的××(营业执照号)《中华人民共和国企业法人营业执照》。

二、申请的注册资本及出资规定

根据经批准的协议、合同、章程的规定,贵公司申请登记的注册资本为(币种)××元,由全体股东分××期于××年××月××日之前缴足。本次出资为第2期,应于××年××月××日之前缴足。其中:甲方应出资(币种)××元,占注册资本的××%,出资方式为货币(币种)××元,实物(币种)××元,非专利技术(币种)××元;乙方应出资(币种)××元,占注册资本的××%,出资方式为货币(币种)××元,实物(币种)××元。

三、审验结果

截至××年××月××日止,贵公司已收到甲方、乙方第2期缴纳的注册资本合计(币种)××元。

(一)甲方第2期缴纳(币种)××元,其中:××年××月××日缴存××银行××(币种)账户××账号××元;××年××月××日投入非专利技术××(具体名称、有效状况),评估价值为××元,全体股东确认的价值为××元。

××资产评估有限公司已对甲方出资的非专利技术进行了评估,并出具了(文号)资产评估报告。甲方已与贵公司就该项非专利技术签订了技术转让合同,办妥了有关财产权转移手续。

(二)乙方第2期缴纳(币种)××元,其中:××年××月××日缴存××银行××(币种)账户××账号××元;××年××月××日投入实物××(名称、数量等),作价(币种)××元。

乙方出资的实物作价××元,已经××省出入境检验检疫局于××年××月××日出具了编号为××的财产价值鉴定书。

(上述所称币种均指注册资本币种,如实际缴纳出资额的币种与注册资本的币种不同,应说明原币币种和金额、折算汇率、折合成注册资本币种的金额。)

(如果股东的实际出资金额超过其本期认缴的注册资本金额,应当说明超过部分的处理情况。)

四、其他事项

(二) 变更验资报告参考格式

参考格式 3:

验资报告

(适用于有限责任公司增资)

××有限责任公司:

我们接受委托, 审计了贵公司截至××年××月××日止新增注册资本实收情况。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、合法、完整的验资资料, 保护资产的安全、完整是全体股东及贵公司的责任。我们的责任是对贵公司新增注册资本的实收情况发表审计意见。我们的审计是依据《独立审计实务公告第1号——验资》进行的。在审计过程中, 我们结合贵公司的实际情况, 实施了检查等必要的审计程序。

贵公司原注册资本为人民币××元, 根据贵公司××股东会决议和修改后章程的规定, 申请增加注册资本人民币××元, 由××(以下简称甲方)、××(以下简称乙方)于××年××月××日之前缴足, 变更后的注册资本为人民币××元。经我们审计, 截至××年××月××日止, 贵公司已收到甲方、乙方缴纳的新增注册资本合计人民币××元(大写)。各股东以货币出资××元、实物出资××元。

同时我们注意到, 贵公司本次增资前的注册资本为人民币××元, 已经××会计师事务所审计, 并于××年××月××日出具(文号)验资报告。截至××年××月××日止, 变更后的累计注册资本实收金额为人民币××元。

本验资报告供贵公司申请变更登记及据以向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. 注册资本变更情况明细表

(1) 新增注册资本实收情况明细表(表1)

(2) 注册资本变更前后对照表(表2)

××会计师事务所(公章)

地址:

中国注册会计师(签名并盖章)

中国注册会计师(签名并盖章)

报告日期: 年 月 日

附件 1:

验资事项说明

一、变更前后基本情况

贵公司由甲方、乙方共同出资组建, 于××年××月××日取得××(企

位提供的盈利预测，对其编制所依据的基本假设、所选用的会计政策和编制基础进行检查、评价、复算和核对等，从而得出审核结论，发表审核意见。

按照独立审计实务公告的要求出具盈利预测审核报告，并保证其真实性、合法性，是注册会计师的审核责任；合理编制并充分披露盈利预测是被审核单位的责任。具体地说：

1. 注册会计师的审核责任。注册会计师有责任保证所出具的盈利预测审核报告是真实的和合法的。审核报告的真实性的指审核报告应如实反映注册会计师的审核范围、审核依据、已实施的主要审核程序和应发表的审核意见。审核报告的合法性是指审核报告的编制和签发必须符合《中华人民共和国注册会计师法》和独立审计实务公告的规定。

2. 被审核单位的责任。一般地说，被审核单位应当负责编制盈利预测，并保证编制盈利预测所依据的基本假设的合理性并已充分披露，保证所选用的会计政策的正确性并与实际采用的相关会计政策一致，同时保证编制基础是恰当的并已按确定的编制基础进行编制。这些都是被审核单位管理当局的责任，注册会计师的审核并不能免除被审核单位的这些责任。

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：

1. 对基本假设进行审核。注册会计师审核盈利预测的第一个目的，是要对被审核单位编制盈利预测所依据的基本假设进行审核，以判定被审核单位是否已充分披露这些基本假设，并且寻找有无证据表明这些基本假设是不合理的。这里所说的假设是指被审核单位在有关的经济、商业、市场、金融和其他条件下预期开展经营活动的假设，以及被审核单位的假定状况。

2. 对选用的会计政策进行审核。注册会计师审核盈利预测的第二个目的，是要对被审核单位编制盈利预测时所选用的会计政策进行审核，以判定所选用的会计政策是否与已审计的会计报表所采用的会计政策一致。

3. 对编制基础进行审核。注册会计师审核盈利预测的第三个目的，是要对被审核单位盈利预测的编制基础进行审核。盈利预测的编制基础就是经注册会计师审定的被审核单位的会计报表及其下一年度的生产经营计划、投资计划等。注册会计师进行盈利预测审核，就是要判定被审核单位是否按照确定的编制基础编制盈利预测。

4. 发表审核意见。这是注册会计师执行盈利预测审核业务的最终目的。注册会计师按照独立审计实务公告要求，实施必要的审核程序，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后，就可以对这些方面发表意见。

注册会计师在接受盈利预测业务委托前，应当与委托人商谈盈利预测审核的目的与范围，双方的责任、义务，并考虑自身的能力和能否保持独立性，以确定是否接受委托。

注册会计师在执行盈利预测审核业务时，应保持必要的职业谨慎态度。这

是因为盈利预测具有固有的不确定性，不能避免主观判断，注册会计师不应就预测结果的可实现程度做出保证。由于盈利预测是人们对未来的经营成果所做的预计和测算，在很大程度上受到主观判断的影响，并且所涉及的是尚未发生或者可能不会发生的事项，按照企业性质和盈利预测所覆盖的期间，该事项是否发生具有很大的不确定性，因此，注册会计师不能采用在会计报表（会计报表反映的是已完成会计期间的经营成果）审计中所用的方法来证实盈利预测，注册会计师也就不能对预测结果能否实现发表意见。

注册会计师如认为盈利预测所依据的基本假设明显不切实际，或所做预测将偏离原定的使用目的，应当明确告知被审核单位予以纠正。被审核单位坚持不改的，注册会计师应当拒绝接受委托或解除业务约定。

二、盈利预测审核的范围和程序

（一）盈利预测审核的范围

盈利预测审核的范围是根据有关法规的规定以及业务约定书的要求来确定的。

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。

注册会计师对盈利预测审核的范围，首先是被审核单位编制盈利预测所依据的基本假设、所选用的会计政策以及盈利预测的编制基础，其次还必须考虑以下两方面的因素：

1. 影响注册会计师审核范围的因素，包括以下四项：（1）被审核单位管理当局编制盈利预测的经验与能力；（2）被审核单位编制盈利预测的程序；（3）盈利预测的目的；（4）盈利预测期间的长短。

2. 影响被审核单位未来经营成果的关键因素主要包括：（1）被审核单位的历史背景、行业性质、生产经营方式、市场竞争能力、有关法律法规及会计政策的特殊要求；（2）被审核单位产品或劳务的市场占有率及营销计划；（3）被审核单位生产经营所需要的人、财、物等资源的供应情况和成本水平；（4）被审核单位以前年度的经营成果及发展趋势；（5）宏观经济的影响。

（二）盈利预测的审核程序

注册会计师对盈利预测的审核，首先应了解盈利预测有关情况，然后获取盈利预测有关的资料，最后对所了解的情况和获取的资料进行研究和评价。

1. 了解有关情况，制定审核程序

注册会计师执行盈利预测审核业务，应当在充分了解被审核单位有关情况的基础上，制定审核程序，对审核工作做出合理安排，并根据审核过程中情况的变化，予以修改和补充。

（1）了解有关情况。注册会计师需要了解被审核单位的情况，主要包括被审核单位的行业性质和历史背景，并涉及如下事项：如被审核单位的主要产品、市场竞争能力和市场占有率、营销计划，被审核单位生产经营所需的人

财、物等资源的供应情况和成本水平，以前年度的经营成果和发展趋势等。这些基本情况对被审核单位未来经营成果有着重要的影响，注册会计师要有充分的了解，为对被审核单位编制的盈利预测进行研究和评价工作打下基础。

(2) 制定审核程序。这是指对审核工作做出计划，包括审核的程序和方法、应当收集的资料、审核过程中应当注意的事项和需要考虑的因素等，并在执行审核业务过程中根据实际情况及其变化，进行必要的修改和补充。

2. 获取有关资料

注册会计师执行盈利预测审核程序时，应当获取被审核单位编制盈利预测所依据的基本假设的书面文件、基本假设的相关资料及有关盈利预测的声明书等。有关盈利预测的声明书是由被审核单位董事会做出的，关于盈利预测是在确定的基本假设基础上编制的、董事会对盈利预测负全部责任等方面的声明。

3. 进行研究和评价

注册会计师在充分了解有关情况并取得有关资料以后，应当对这些情况和资料进行研究和评价，并根据制定的审核程序实施盈利预测审核。注册会计师的审核程序主要有以下几个方面：

(1) 对基本假设的审核。对基本假设的审核，应审核以下内容：

① 检查编制盈利预测所依据的基本假设是否与所说的一致。注册会计师在进行审核时，应当获取被审核单位关于盈利预测基本假设的书面文件。这些书面文件列明了编制盈利预测应当依据的基本假设，注册会计师要检查被审核单位是否依据确定的基本假设来编制盈利预测，所依据的基本假设是否与书面文件所说的一致。

② 检查这些基本假设是否有合理的支持证据。任何假设都有一定的支持证据，虽然我们不能从正面断定哪些假设是合理的，但只要没有发现任何证据表明哪些假设是不合理的，我们就可以认为这些假设有合理的支持证据。如果发现有任何证据表明某些假设是不合理的，注册会计师应当建议被审核单位放弃这些假设，重新考虑其他假设，按照新的假设重新编制盈利预测。

③ 对基本假设所依据的资料进行检查。注册会计师在对基本假设进行审核时，应当获取盈利预测基本假设所依据的有关资料，并执行以下检查工作：第一，各项假设是否确实以有关资料为依据；第二，建立假设所依据的资料是否存在不合理因素；第三，建立假设的过程是否合理。

④ 对某些假设应特别关注。注册会计师在判断盈利预测是否运用了不合理的假设时，应当特别关注以下假设：第一，对盈利预测结果有重大影响的假设。如新建重大项目能如期投产并带来效益的假设，一旦不能如期投产，则直接影响未来经营成果的实现。第二，特别容易受关键因素变动影响的假设。第三，偏离历史趋势的假设。这是指盈利预测所依据的假设与过去的实际情况不一致或完全相反。第四，具有高度不确定性的假设。如假设宏观经济环境不变，而事实上这是很难确定的。

⑤ 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，却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。同

时注册会计师也不宜评价超越其专长范围的假设。

(2) 对所选用的会计政策及编制基础进行审核。在对所选用的会计政策及编制基础进行研究和评价前,注册会计师应当了解盈利预测的过程和以前盈利预测的实现程度,然后实施以下程序:

①分析和评价经营业务的稳定性及其发展趋势。这需要从国内外经济形势、本行业的业务性质和发展趋势,以及被审核单位在本行业的地位等方面来考虑。

②核实盈利预测的支持证据是否充分。

③检查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。实际采用的相关会计政策是指已审计的会计报表所采用的会计政策,注册会计师要检查盈利预测选用的会计政策是否与它们相一致。

④核实盈利预测的计算方法是否适当。

4. 审核业务的记录与复核

注册会计师应当将盈利预测审核业务的执行过程及结果记录于审核工作底稿,并进行必要的复核。

审核工作底稿一般应包括:盈利预测依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础、审核业务约定书、审核计划、被审核单位编制的盈利预测表、盈利预测基本假设的评价记录、盈利预测所选用会计政策的检查记录、盈利预测计算方法的检查记录、被审核单位管理当局声明书、审核工作总结、审核报告,以及与盈利预测审核有关的其他资料。

盈利预测的审核应当由具有较丰富经验的注册会计师来执行,并应由更具经验的注册会计师来进行复核。

三、盈利预测审核报告

注册会计师应当在实施必要的审核程序后,以经过核实的证据为依据,形成审核意见,出具审核报告。

审核报告的基本内容包括六个要素:(1)标题。标题统一规范为“盈利预测审核报告”。(2)收件人。这是指审核业务的委托人,审核报告中应当载明收件人的全称。(3)范围段。(4)意见段。(5)签章和会计师事务所地址。(6)报告日期。

其中,审核报告的“范围段”应当说明以下内容:(1)审核范围,是指被审核单位编制的盈利预测及其所依据的基本假设、选用的会计原则和编制基础;(2)被审核单位对盈利预测的责任和注册会计师的审核责任;(3)审核依据,就是根据什么来进行盈利预测审核,即《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》;(4)已实施的主要审核程序。

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:(1)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;(2)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;(3)盈利预测是否按确定的编制基础编制。

注册会计师与被审核单位在上述方面存在异议，且无法协商一致时，应当在意见段后增列说明段予以反映。

审核报告应当由注册会计师签名、盖章，加盖会计师事务所公章，并标明会计师事务所地址。

审核报告日期是指注册会计师完成外勤审核工作的日期。审核报告日期不应早于被审核单位管理当局确认和签署盈利预测的日期。

盈利预测审核报告的范例如下：

盈利预测审核报告

ABC股份有限公司全体股东：

我们对ABC股份有限公司20××年度的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了审核。贵公司董事会对盈利预测的基本假设、选用的会计政策及其编制基础须承担全部责任，我们的责任是对它们发表审核意见。我们的审核是根据《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》进行的，并实施了必要的审核程序。

我们认为：上述盈利预测所依据的基本假设已充分披露，没有证据表明这些假设是不合理的；盈利预测已按照确定的编制基础编制，所选用的会计政策与贵公司实际采用的相关会计政策一致。

附件1：ABC股份有限公司20××年度盈利预测表（略）

附件2：ABC股份有限公司20××年度盈利预测的编制基础和基本假设（略）

会计师事务所（公章）
（地址）

中国注册会计师（签名并盖章）
中国注册会计师（签名并盖章）
年 月 日

第三节 内部控制审核

企业为了满足内部使用需要或国家有关法规的要求，往往聘请会计师事务所对其内部控制进行审核。注册会计师审核内部控制的范围视委托目的而定，既可以是全部内部控制，也可以是与会计报表相关的内部控制；既可以是与一个特定日期相关的内部控制，也可以是与特定期间相关的内部控制。注册会计师接受委托对特定日期与会计报表相关的内部控制进行审核，应当参照执行中国注册会计师协会印发的《内部控制审核指导意见》。

一、内部控制审核的含义

所谓内部控制审核，是指注册会计师接受委托，就被审核单位管理当局对

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，并发表审核意见。

理解内部控制审核的含义应当掌握以下几点：

1. 内部控制审核业务是一项专门鉴证业务

注册会计师在执行会计报表审计时，根据《独立审计基本准则》和《独立审计具体准则第9号——内部控制与审计风险》等准则对内部控制进行了解和测试，旨在确定控制风险水平。当控制风险水平确定后，注册会计师在整个审计期间都要考虑内部控制的有效性。如果不准备审计某些领域，则无须确定这些领域的控制风险水平。注册会计师执行内部控制审核业务，则是一项专门鉴证业务，应当事先与委托人就内部控制审核范围达成一致意见。凡是业务约定书确定的内部控制审核范围，注册会计师都要进行审核。

2. 内部控制审核的范围限于特定日期与会计报表相关的内部控制

通常，注册会计师对某特定日期的内部控制进行审核。特定日期可以是会计年度结束日，也可以是某中期结束日。注册会计师对某特定日期的内部控制审核时，应在接近于此日期之前的一段时间内对内部控制进行了解和测试，并对该日期的内部控制的有效性发表审核意见。意见类型包括无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见。如果注册会计师对某特定期间的内部控制进行审核，应对该期间的内部控制进行了解和测试，并对该期间的内部控制的有效性发表审核意见。审核意见不宜套用上述四种意见类型，应出具长式审核报告。

内部控制是一种管理过程，用以实现以下目标：会计报表的可靠性、经营的效率与效果、对法律和法规的遵循。限于专业胜任能力，注册会计师通常对与会计报表相关的内部控制进行审核。与会计报表相关的内部控制，范围不仅包括为保证会计报表的可靠性而涉及的内部控制（按交易循环设计的内部控制），还涉及对会计报表产生影响的内部控制（与经营的效率与效果、对法律和法规的遵循相关的部分内部控制），如有关分析性程序使用生产统计数据的内部控制和有关遵循所得税规定的内部控制。

3. 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定

被审核单位管理当局就内部控制的有效性提供书面认定，其作用类似于会计报表，它用于明确被审核单位管理建立健全内部控制并保持其有效性的责任。

二、审核计划

在制定审核计划前，注册会计师应当向被审核单位管理当局获取有关内部控制有效性的书面认定，以及内部控制手册、流程图、调查问卷和备忘录等文件。

在制定审核计划时，注册会计师应当考虑以下主要因素：（1）被审核单位所在行业的情况，包括行业景气程度、经营风险、技术进步等；（2）被审核单位的内部情况，包括组织结构、经营特征、资本构成、生产和业务流程、员工

素质等；(3) 被审核单位近期在经营和内部控制方面的变化；(4) 管理当局的诚信、能力及发生舞弊的可能性；(5) 管理当局评价内部控制有效性的方法和证据；(6) 对重要性水平、固有风险及其他与确定内部控制重大缺陷有关的因素的初步判断；(7) 特定内部控制的性质及其在内部控制整体中的重要性；(8) 对内部控制有效性的初步判断；(9) 从其他专业服务中了解到的有关被审核单位内部控制的情况。

如果被审核单位有多个经营场所，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。在选择了解和测试的经营场所时，注册会计师除考虑上述有关因素外，还应当考虑以下因素：(1) 不同场所之间经营活动和内部控制的相似性；(2) 会计处理的集中程度；(3) 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；(4) 各经营场所发生交易的性质和金额。

内部审计的工作结果是管理当局评价内部控制有效性的重要基础，注册会计师应当考虑被审核单位内部审计人员的专业能力、独立性及其工作范围。

三、审核程序

注册会计师应当根据审核计划，实施以下工作步骤：(1) 了解内部控制的设计；(2) 评价内部控制设计的合理性；(3) 测试和评价内部控制执行的有效性。

(一) 了解内部控制的设计

注册会计师应当实施以下程序，以了解内部控制的设计：(1) 询问被审核单位的有关人员；(2) 检查内部控制生成的文件和记录；(3) 观察被审核单位的经营管理活动。

(二) 评价内部控制设计的合理性

注册会计师应当在了解内部控制各要素的基础上，根据内部控制能否防止和发现会计报表有关认定的重大错报，评价内部控制设计的合理性。

在评价内部控制设计的合理性时，注册会计师应当关注内部控制整体能否实现控制目标，而不应孤立地关注特定内部控制。

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：(1) 特定内部控制的性质；(2) 特定内部控制的描述方式；(3) 经营活动及其管理系统的复杂性。

(三) 测试和评价内部控制执行的有效性

注册会计师应当对相关内部控制进行测试，获取充分、适当的证据，以评价内部控制执行的有效性。

在测试内部控制执行的有效性时，注册会计师应当关注该项内部控制是否得到执行、如何执行、由谁执行以及是否得到一贯执行。

在测试内部控制执行的有效性时，注册会计师通常实施以下程序：(1) 询问被审核单位的有关人员；(2) 检查内部控制生成的文件和记录；(3) 观察被审核单位的经营管理活动；(4) 重新执行有关内部控制。

在评价获取的证据是否充分、适当时，注册会计师应当运用专业判断，并考虑以下因素：(1) 特定内部控制的性质；(2) 特定内部控制在实现控制目标中的重要性；(3) 被审核单位对特定内部控制执行有效性进行测试的性质和范围；(4) 特定内部控制未得到遵循的风险。

在评价内部控制执行的有效性时，注册会计师可考虑利用管理当局对内部控制执行有效性的测试结果，但应获取充分、适当的证据进行印证。

在评价特定内部控制未得到遵循的风险时，注册会计师应当考虑以下因素：(1) 交易的数量和性质是否发生变化，以致对特定内部控制的设计和 execution 产生不利影响；(2) 内部控制是否发生变化；(3) 特定内部控制对其他内部控制有效性的依赖程度；(4) 执行或监控内部控制的关键人员是否发生变动；(5) 特定内部控制的执行是依赖人工还是电子设备；(6) 特定内部控制的复杂程度；(7) 特定控制目标的实现是否依赖于多项内部控制。

某些内部控制是连续执行的，而某些内部控制只在特定时间执行，注册会计师应当根据内部控制的性质及其执行的时间和频率，合理确定控制测试的性质、时间和范围。当管理当局在作出内部控制有效性认定之前已对内部控制作了改进时，如果注册会计师确定新的内部控制能够实现相关目标，并且已有效执行了适当的时间，可不考虑改进前内部控制设计的合理性和执行的有效性。

对已发现的内部控制重大缺陷，注册会计师应当及时以书面形式与被审核单位进行沟通。在判断某项内部控制缺陷单独或连同其他内部控制缺陷是否为重大缺陷时，注册会计师应当考虑潜在的错误或舞弊可能导致错报的金额和性质。

注册会计师应当就以下重要事项向管理当局获取书面声明：

- (1) 管理当局对建立健全内部控制并保持其有效性负责；
- (2) 管理当局已对内部控制的有效性进行了评价；
- (3) 管理当局已作出特定日期与会计报表相关的内部控制有效性的认定；
- (4) 管理当局已向注册会计师告知内部控制在设计和执行方面存在的重大缺陷；
- (5) 管理当局已向注册会计师告知发生的重大舞弊，以及虽不重大但涉及管理人员或在内部控制过程中起关键作用的员工的其他舞弊；
- (6) 期后发生的内部控制变化和可能影响内部控制的其他因素，包括管理当局针对重大缺陷采取的各项改进措施。

如果管理当局拒绝提供有关内部控制的书面声明，注册会计师应当将其视为审核范围受到限制，并考虑管理当局其他声明的可靠性。

四、审核报告

注册会计师应当复核与评价审核证据，形成审核意见，出具审核报告。

(一) 审核报告的基本内容

审核报告应当包括以下基本内容：(1) 标题；(2) 收件人；(3) 引言段；(4) 范围段；(5) 固有限制段；(6) 意见段；(7) 签章和会计师事务所地址；(8) 报告日

期。

上述基本内容是内部控制的基本要素。具体要求如下：

1. 审核报告的标题应当统一规范为“内部控制审核报告”。
2. 审核报告的收件人应当为审核业务的委托人。审核报告应当载明收件人的全称。
3. 审核报告的引言段应当说明以下内容：（1）被审核单位管理当局对特定日期与会计报表相关的内部控制有效性的认定；（2）被审核单位管理当局的责任；（3）注册会计师的责任。
4. 审核报告的范围段应当说明以下内容：（1）审核依据，即《内部控制审核指导意见》；（2）审核程序；（3）实施的审核程序为注册会计师发表审核意见提供了合理的基础。
5. 审核报告的固有限制段应当说明以下内容：（1）内部控制的固有限制；（2）根据内部控制评价结果推测未来内部控制有效性的风险。
6. 审核报告的意见段应当说明被审核单位于特定日期在所有重大方面是否保持了与会计报表相关的有效的内部控制。
7. 审核报告应当由注册会计师签名并盖章，加盖会计师事务所公章，标明会计师事务所地址。
8. 报告日期是指注册会计师完成外勤审核工作的日期。

（二）审核报告的意见类型

审核报告包括无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见四种意见类型。审核报告参考格式如下：

1. 无保留意见

内部控制审核报告

××股份有限公司：

我们接受委托，审核了贵公司管理当局对××年×月×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。

我们的审核是依据《内部控制审核指导意见》进行的。在审核过程中，我们实施了包括了解、测试和评价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。我们相信，我们的审核为发表意见提供了合理的基础。

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，由于情况的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。

我们认为，贵公司按照××标准于××年×月×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。

××会计师事务所（公章）
地址

中国注册会计师（签名并盖章）
中国注册会计师（签名并盖章）

年 月 日

2. 保留意见

内部控制审核报告

××股份有限公司：

我们接受委托，审核了贵公司管理当局对××年×月×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。

我们的审核是依据《内部控制审核指导意见》进行的。在审核过程中，我们实施了包括了解、测试和评价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。我们相信，我们的审核为发表意见提供了合理的基础。

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，由于情况的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。

（描述内部控制的重大缺陷及其对实现控制目标的影响）有效的内部控制能够为企业及时防止或发现会计报表中的重大错报提供合理保证，而上述重大缺陷使贵公司内部控制失去这一功能。

我们认为，除上述内部控制的重大缺陷及其对实现控制目标的影响外，贵公司按照××标准于××年×月×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。

××会计师事务所（公章）
地址

中国注册会计师（签名并盖章）
中国注册会计师（签名并盖章）

年 月 日

3. 否定意见

内部控制审核报告

××股份有限公司：

我们接受委托，审核了贵公司管理当局对××年×月×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。

我们的审核是依据《内部控制审核指导意见》进行的。在审核过程中，我们实施了包括了解、测试和评价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。我们相信，我们的审核为发表意见提供了合理的基础。

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，由于情况的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。

(描述内部控制的重大缺陷及其对实现控制目标的影响)有效的内部控制能够为企业及时防止或发现会计报表中的重大错报提供合理保证，而上述重大缺陷使贵公司内部控制失去这一功能。

我们认为，由于上述内部控制的重大缺陷及其对实现控制目标的影响，贵公司未能按照××标准于××年×月×日保持与会计报表相关的有效的内部控制。

××会计师事务所(公章)
地址

中国注册会计师(签名并盖章)
中国注册会计师(签名并盖章)
年 月 日

4. 无法表示意见

内部控制审核报告

××股份有限公司:

我们接受委托，审核贵公司管理当局对××年×月×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并保持其有效性。

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，由于情况的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。

由于管理当局(描述范围限制)，我们未能实施必要的审核程序以获取充分的证据。因此，我们无法对贵公司内部控制的有效性发表意见。

××会计师事务所(公章)
地址

中国注册会计师(签名并盖章)
中国注册会计师(签名并盖章)

年 月 日

应当指出的是，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段说明重大缺陷,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。

如果审核范围受到限制,注册会计师应当视其重要程度,发表保留意见或无法表示意见。

如果认为期后事项严重影响内部控制的有效性,注册会计师应当视其重要程度,发表保留意见或否定意见;如果不能确定其影响,注册会计师应当发表无法表示意见。

第四节 建设工程预算、结算、决算审核

一、建设工程预算、结算、决算审核概述

(一) 建设工程预算、结算、决算概述

任何一个基本建设项目的完成,一般都要经过决策阶段、设计阶段、施工阶段和竣工验收阶段。基本建设一般包括建筑工程、设备安装工程、设备购置、工具器具及生产工具的购置、其他基本建设工作。在设计阶段要依次经过初步设计、技术设计和施工图设计三个步骤,并相应编制设计总概算、修正总概算和施工图预算。要控制基本建设的预算造价,关键在于编制单位工程概算和单位工程施工图预算。因此,加强对建设工程预算、结算、决算的审核就具有重大的意义。

建筑工程预算造价,是指按照建筑工程施工图和建筑工程预算定额,以及取费标准和有关造价文件规定计算的单位工程施工图预算造价。单位工程施工图预算造价由直接费、间接费、利润和税金组成。直接费包括人工费、材料费、机械费、其他直接费;间接费包括施工管理费和其他间接费(含临时设施费、远地施工费和劳动保险基金);计划利润包括技术装备费和利润;税金包括营业税、城乡维护建设税和教育费附加。

在整个工程施工中,由于设计图纸变更以及现场的各种签证,必然会引起施工图预算的变更和调整。工程竣工时,一般由施工单位编制施工图调整预算,即竣工结算。工程竣工结算经建设单位审核同意,按合同规定签章认可后办理工程价款的结算。建设单位在施工单位编制的竣工结算基础上,加上从筹建开始到工程全部竣工,有关基本建设的其他工程和费用支出,便构成了建设

审计知识

项目的竣工决算。建设项目竣工决算是建设单位考核基本建设投资效果的依据，是正确计算固定资产价值和正确计算固定资产折旧费的依据。

(二) 基建工程预算、结算、决算审核的作用

基建工程预算、结算、决算审核的作用表现在：

1. 有利于合理确定工程造价，提高投资效益。认真审核预算、结算、决算，正确确定建设工程造价，可以使基本建设投资主体对基本建设资金做到合理分配和合理投向，充分发挥投资效益。

2. 有利于对基本建设进行科学管理和监督。通过对基建工程预算、结算、决算的审核，可以为基本建设提供所需的人、财、物等方面的可靠数据，有利于正确实施基本建设拨款、贷款、计划、统计和成本核算以及制定合理的技术经济考核指标，从而提高对基本建设的科学管理和监督。

3. 有利于建筑市场的合理竞争。经过审核的预算、结算、决算，提供了正确的造价和主要材料及设备的需要数量，为建设项目的招标与投标奠定了基础，并能以此提出合理的标底价或投标报价，促进建设项目的大包干和建筑市场的合理竞争。

4. 有利于促进施工企业提高经营管理水平。通过对基建工程预算、结算、决算的审核，核对了工程造价，确定了用工用料的数量，这将直接影响施工企业的货币收入。如果由于预算、结算、决算编制漏项或单价套低而少算，就会影响企业的经济效益；如果由于预算、结算、决算编制重项或单价套高而多算，使企业获得较多的经济效益，会加大工程成本，不利于提高施工企业的管理水平。

(三) 基建工程预算、结算、决算审核的目的

基建工程预算、结算、决算审核的目的是确定工程预算和竣工结算、决算的编制是否真实、公允地反映了工程造价的实际情况，其具体目的包括：

1. 查证施工图预算的合法性。这主要是查证预算编制是否符合定额、标准和有关规定，认定预算的合法性，即是否能作为签订施工合同的合法依据，使其具有法律效力。

2. 查证施工图预算的真实性、可靠性。此即查明所编预算与施工图纸是否一致，各项计算是否与有关规定一致，内容、数字是否合理准确，是否有虚假和错弊，验证其可靠程度。

3. 查证施工图预算的完整性。一份完整的施工图预算，其专业是多方面的，需分别按各自专业施工图和不同定额、标准计列，组成一份完整的预算书，反映完整的预算造价。故需检查其各分部分项工程是否完整无缺和资料的完整齐备程度。

4. 检查工程竣工预算、结算、决算是否真实、公允，作为确定工程造价的依据。

(四) 基建工程预算、结算、决算的审核范围

基建工程预算、结算、决算的审核范围是：(1) 施工合同、补充合同和施工协议书；(2) 全套施工图纸、设计变更图纸、设计变更签证单；(3) 隐蔽工程

量计算书,以及加盖送审单位、编制单位公章、预算员专用章的工程预算、结算、决算书;(4)主要材料分析表、钢材耗用明细表、调价部分材料消耗计算明细表;(5)施工单位自行采购材料的原始凭证;(6)建设单位预付工程款、预付材料款及建设单位供料明细表;(7)招投标工程变动项目的有关招投标文件;(8)施工单位企业资质等级证书、营业执照副本(复印件);(9)其他有关影响工程造价、工期等的签证资料;(10)其他与建设工程有关的文件资料。

为了进一步提高基本建设工程预算、结算、决算编报质量,规范会计师事务所从事基本建设工程预算、结算、决算审核业务,适应社会主义市场经济发展的需要,根据《中华人民共和国注册会计师法》及国家其他有关法律、法规的规定,财政部于1999年制定并发布了《会计师事务所从事基本建设工程预算、结算、决算审核暂行办法》(以下简称《办法》)。该《办法》指出,合理编制并充分披露基本建设工程预算、结算及决算,保证预算、结算、决算及相关资料的真实、合法、完整,是被审核单位的责任;按照本办法的要求出具基本建设工程预算、结算及决算审核报告,并保证审核报告的真实性和合法性,是会计师事务所及审核人员的责任。《办法》还指出,会计师事务所和审核人员承办基本建设工程预算、结算、决算审核业务,应当符合国家有关部门规定的条件,并取得相应的资格。基本建设工程预算具有固有的不确定性,审核人员不应就预算结果的可实现程度做出保证。《办法》同时还规定,审核人员执行基本建设工程结算、决算审核应当在国家认可的工程监理等质量管理部门对工程项目质量验证后进行。审核人员应当将基本建设工程预算、结算、决算审核的过程及其结果记录于审核工作底稿,并进行必要的复核。

二、基建工程预算、结算、决算审核的基本程序

基建工程预算、结算、决算审核的基本程序是:

(一) 签订业务约定书

在接受委托前,审核人员应当了解被审核单位及基本建设工程项目的基本情况,并考虑自身能力和能否保持独立性,初步评估审核风险,以确定是否接受委托。如接受委托,会计师事务所应与委托人就基本建设工程预算、结算、决算审核的目的与范围,双方的责任与义务等事项进行商议,达成一致意见,并签订审核业务约定书。基本建设工程预算、结算、决算审核的范围应当根据有关法规的规定及业务约定书的要求确定。

(二) 制定审核计划

审核人员执行基本建设工程预算、结算、决算审核业务,应当在充分了解被审核单位有关情况和获取审核资料的基础上,合理制定审核计划,并根据审核过程中情况的变化,予以必要的修改或补充。

审核人员应当了解所审核的基本建设工程项目的情况包括:(1)工程项目性质、类别、规模、承建方式等情况;(2)审核所需的相关资料的可获得性;(3)工程材料的供应方式;(4)工程价款结算情况;(5)工程项目预算、结算、决算已审核情况及审核结果的处理;(6)工程项目现场施工条件;(7)建

设期内工程预算定额、预算单价、取费标准等的变化情况；(8) 其他需要了解的情况。

在编制审核计划时，审核人员应当获取被审核单位基本建设工程预算、结算、决算及其编制所依据的以下资料：(1) 工程项目批准建设、监理、质量验收等有关文件；(2) 概算资料及招投标文件；(3) 合同、协议；(4) 施工图或竣工图；(5) 工程量计算书；(6) 材料费用资料；(7) 取费资料；(8) 付款资料；(9) 有关证照；(10) 施工组织设计；(11) 工程变更签证资料；(12) 隐蔽工程资料；(13) 工程决算的财务资料；(14) 其他影响工程造价的有关资料。

(三) 实施审核

审核人员在审核基本建设工程预算时，应当重点检查以下事项：(1) 单项工程预算编制是否真实、准确，主要包括：①工程量计算是否符合规定的计算规则，是否准确；②分项工程预算定额选套是否合规，选用是否恰当；③工程取费是否执行相应计算基数和费率标准；④设备、材料用量是否与定额含量或设计含量一致；⑤设备、材料是否按国家定价或市场价计价；⑥利润和税金的计算基数、利润率、税率是否符合规定。(2) 预算项目是否与图纸相符。(3) 多个单项工程构成一个工程项目时，检查工程项目是否包含各个单项工程，费用内容是否正确。(4) 预算是否控制在概算允许范围以内。

审核人员在审核基本建设工程结算时，应当在检查上述预算检查事项的基础上，重点检查对工程项目的价格产生影响的以下事项：(1) 工程实施过程中发生的设计变更和现场签证；(2) 工程材料和设备价格的变化情况；(3) 工程实施过程中的建筑经济政策变化情况；(4) 补充合同的内容。

审核人员在审核基本建设工程决算时，应当在检查上述结算检查事项的基础上，重点检查以下事项：(1) 工程项目概算执行情况；(2) 工程项目资金的来源、支出及结余等财务情况；(3) 工程项目合同工期执行情况和合同质量等级控制情况；(4) 交付使用资产情况。

会计师事务所接受政府有关部门委托，审核基本建设工程决算时，除重点检查上述决算检查事项外，还应当检查以下事项：(1) 被审核单位是否有计划外建设项目，有无自行扩大投资规模和提高建设标准的情况；(2) 各项费用支出是否合法，有无混淆生产成本和建设成本的情况；(3) 交付使用资产是否符合条件，有无虚报完成及虚列应付债务或转移基建资金等情况；(4) 历年的各项基本建设拨款数额和结余资金是否真实、准确，应收回的设备材料以及拆除临时建筑和原有建筑的残值是否作价收回，对器材的盘盈、盘亏及销售盈亏是否按照有关规定及时处理；(5) 报废工程是否经主管部门审批；(6) 竣工投产时间是否符合国家计划规定；(7) 基本建设收入的来源、分配、上缴和留成及使用情况；(8) 有无隐匿、截留或拖延不交应交财政部门的包干结余、竣工结余及各项收入；(9) 尾工工程的预留工程款及建设情况；(10) 有必要检查的其他事项。

审核人员在审核基本建设工程结算、决算过程中，必要时，应通过委托人

会同建设单位、施工单位，对以下项目进行现场查勘核实：(1) 分部或分项工程；(2) 实际施工用料偏离结算的工程项目；(3) 变更设计的工程项目；(4) 必须丈量的工程项目；(5) 交付使用的资产；(6) 预留的尾工工程；(7) 需要查勘的其他事项。

审核人员审核基本建设工程结算及决算遇到以下情况时，应当获取适当的证据：(1) 变更工程设计；(2) 建设单位提供材料和设备；(3) 施工中使用的工程材料或设备的价格与规定不符；(4) 变更不同资质的施工企业；(5) 改变工程项目的性质；(6) 提高或降低建设标准；(7) 计划外工程项目；(8) 其他应当获取证据的情况。

审核人员审核基本建设工程结算及决算遇到以下情况时，应当获取必要的签证：(1) 施工情况与图纸不符；(2) 实物工程量与图纸不符；(3) 施工用料发生变化；(4) 施工情况与施工合同不符。

审核人员应当特别关注以下事项，以判断基本建设工程预算、结算是否运用了不合理定额和取费标准：(1) 对预算、结算有重大影响的；(2) 特别容易受关键因素变动影响的；(3) 具有高度不确定性的分项工程；(4) 预算定额没有列入或需要换算的。

审核人员在审核过程中没有责任专门就基本建设工程项目的定额标准、取费标准发表意见。审核人员通常应当就审核后的意见与委托人、建设单位和施工单位会审，根据会审情况形成审核结论。经会审后，如果委托人、建设单位、施工单位对审核结论无异议，审核人员应提请其在“基本建设工程预算审核定案表”、“基本建设工程结算审核定案表”上签章确认。

(四) 审核报告

审核人员应当在实施必要的审核程序后，以经过核实的证据为依据，分析、评价审核结论，形成审核意见，出具审核报告。审核报告应当包括以下基本内容：

(1) 标题。标题应当统一为“基本建设工程预算审核报告”、“基本建设工程结算审核报告”或“基本建设工程决算审核报告”。

(2) 收件人。收件人为审核业务的委托人，审核报告应当载明收件人的全称。

(3) 范围段。范围段应当说明审核范围、被审核单位责任与审核责任、审核依据和已实施的主要审核程序。审核人员应当在审核报告范围段中明确指明已审核基本建设工程预算、结算及决算的名称；建设期间及建设单位、施工单位名称；工程项目质量验证情况。

(4) 意见段。意见段应当明确说明审核意见。审核人员应当在基本建设工程预算或工程结算审核报告的意见段中说明基本建设工程预算或结算金额、审定金额、核增或核减金额。审核人员应当在基本建设工程决算审核报告的意见段中说明工程项目资金来源、支出及结余或超支等财务情况；概算执行情况；工程价款结算情况；尾工工程及未尽事宜处理情况；项目支出存在的问题；资产交付使用情况。

审核人员与委托人、建设单位、施工单位在审核意见方面存在异议，且无法协商一致时，或审核人员认为必要时，应当在意见段之后增列说明段予以说明。

(5) 签章和会计师事务所地址。审核报告应当由审核人员签名、盖章，并加盖会计师事务所公章。

(6) 报告日期。审核报告日期是指审核人员完成外勤审核工作的日期。审核报告日期不应早于被审核单位确认和签署基本建设工程预算、结算及决算的日期。

(7) 附件。基本建设工程预算审核报告附件包括“基本建设工程预算审核定案表”，基本建设工程结算审核报告附件包括“基本建设工程结算审核定案表”。

审核人员在出具基本建设工程预算、结算、决算审核报告时，应分别附送已审核的《基本建设工程预算书》、《基本建设工程结算书》和《基本建设项目竣工财务决算表》。

三、预算审核报告参考格式

参考格式 1:

基本建设工程预算审核报告

××× (委托人):

我们接受委托，对×× (建设单位名称) 于××年至××年组织建设、×× (施工单位名称) 承建的××工程的《基本建设工程预算书》进行了审核。上述《基本建设工程预算书》由×× (编制单位名称) 负责，我们的责任是对其发表审核意见。我们的审核是依据财政部《会计师事务所从事基本建设工程预算、结算、决算审核暂行办法》进行的。在审核过程中，我们结合该工程的实际情况，实施了包括抽查预算资料等我们认为必要的审核程序。

××工程原申报预算额为 元，审核为 元，核增(减) 元。

附件：基本建设工程预算审核定案表(略)

××会计师事务所(公章)

地址

中国注册会计师(签章)

造价工程师(签章)

××年×月×日

参考格式 2:

基本建设工程结算审核报告

××× (委托人):

我们接受委托，对×× (建设单位名称) 于××年至××年组织建设、×× (施工单位名称) 承建的××工程的《基本建设工程结算书》进行了审核。

该工程由××（验收单位名称）验收质量合格。上述《基本建设工程结算书》由××（编制单位名称）负责，我们的责任是对其发表审核意见。我们的审核是依据财政部《会计师事务所从事基本建设工程预算、结算、决算审核暂行办法》进行的。在审核过程中，我们结合该工程的实际情况，实施了包括抽查结算资料等我们认为必要的审核程序。

××工程原申报结算额为 元，审核为 元，核增（减） 元。

附件：基本建设工程结算审核定案表（略）

××会计师事务所（公章）
地址

中国注册会计师（签章）
造价工程师（签章）
××年×月×日

参考格式 3:

基本建设工程决算审核报告

×××（委托人）：

我们接受委托，对××（建设单位名称）于××年至××年组织建设、××（施工单位名称）承建的××工程的《基本建设项目竣工财务决算表》进行了审核。该工程由××（验收单位名称）验收质量合格。上述《基本建设项目竣工财务决算表》由××（建设单位名称）负责，我们的责任是对其发表审核意见。我们的审核是依据财政部《会计师事务所从事基本建设工程预算、结算、决算审核暂行办法》进行的。在审核过程中，我们结合××（建设单位名称）实际情况，实施了包括抽查会计记录、决算编制资料等我们认为必要的审核程序。

××工程建设资金 元，由××财政厅（局）拨入，工程总支出 元，资金节余（超支） 元，与概算 元相比，超支（节余） 元，已拨付施工单位工程价款 元，无尾工工程，交付使用资产 元。

××会计师事务所（公章）
地址

中国注册会计师（签章）
造价工程师（签章）
××年×月×日