

'98

年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材

财政部注册会计师考试委员会办公室 编

审 计

SHEN JI

© 东北财经大学出版社



CPA

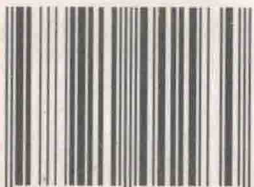
'98 年度注册会计师

全国统一考试指定辅导教材

会计
审计
财务管理
经济法
税法

封面设计 / 颜黎

ISBN 7-81044-293-7



9 787810 442930 >

ISBN 7-81044-293-7

F·993 定价: 21.50 元

'98 年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材

审 计

财政部注册会计师考试委员会办公室 编

东北财经大学出版社

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. —大连:
东北财经大学出版社, 1998. 3

'98年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材
ISBN 7-81044-293-7

I. 审… II. 财… III. 审计-会计师-资格考试-教材
IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 00460 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

河北〇五印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 787×1092 毫米 1/32 字数: 427 千字 印张: 19 3/4

印数: 1—120 000 册

1998 年 3 月第 1 版

1998 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 邵雪梅
朱艳

责任校对: 孙萍
尹秀英

定价: 21.50 元

前 言

中国经济的繁荣带来了中国注册会计师事业的发展，也为国际会计师行业提供了极大的市场和发展机遇，国际资本一体化带来了会计市场的一体化。这一发展趋势，不仅为中国注册会计师提供了更为广阔的执业领域，同时也从客观上对中国注册会计师提出了更高的执业质量要求。为了满足会计市场和经济发展的基本需要，《中国注册会计师事业发展“九五”计划和2010年远景规划》中明确了我国注册会计师队伍发展的数量和水平要求：“到2000年中国注册会计师个人会员达到15万人，从业人员达到20万人；到2010年底，中国注册会计师个人会员达到20万人，从业人员达到30万人”，“到2000年，培养出100名具有国际一流水准的注册会计师，1000名国内一流水准的注册会计师，1万名事务所骨干，到2010年底，具有国际一流水准的注册会计师达到2000名，国内一流水准的注册会计师达1万名，事务所骨干达到5万名”。注册会计师考试作为注册会计师人才选拔的主要渠道，负有历史重任；这一规划目标的实现，也有赖于广大考生的不懈努力。我们热忱地期望有更多的朋友在考试中取得合格成绩。

自 1991 年我国开设注册会计师资格考试以来,至 1997 年止,6 届考试中已有近 3 万名考生取得了全科考试合格的优异成绩;有 33 万人次取得了单科合格的成绩。为了配合 1998 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专家、教授,按照《1998 年度注册会计师全国统一考试考试大纲》确定的考试范围,编写了《会计》、《审计》、《财务管理》、《经济法》、《税法》5 门考试科目的指定辅导教材和与之配套的《习题集》、《经济法规汇编》、《1997 年度注册会计师全国统一考试试题及答案汇编》3 本参考书。

这五科辅导教材是在 1997 年度考试辅导教材的基础上,根据目前会计、审计、财务管理、经济法、税收管理法规的改革内容修订编写的。其中,《会计》和《税法》增加了较多的新内容,并对与现行法规不相一致的部分做了修改、删除;《审计》、《财务管理》和《经济法》也做了相应的修订。经过修订,全套教材体现了取得注册会计师资格应具备的知识体系。

《习题集》根据各科辅导教材的内容编写,以考试常用题型形式汇集成册,仅供考生学习和练习。

《经济法规汇编》将 5 门考试科目涉及的有关最新法律、法规汇集成书,并根据《考试大纲》及修订后的考试辅导教材的要求增减了部分法规,以便考生复习时查阅,加深对相关专业知识的全面理解。本书同时可供社会有关人员参阅。

《1997 年度注册会计师全国统一考试试题及答案汇编》

汇集了1997年度注册会计师全国统一考试的试题标准答案及说明,并收录了1996年及1995年两年考试试题及答案,以满足应试者和其他有关人员学习、研究的需要。

由于编写时间紧迫,对书中的疏误之处,恳请读者指正。

财政部注册会计师考试委员会办公室

1998年2月

目 录

第一章 审计概论	(1)
第一节 审计的起源与发展	(1)
第二节 注册会计师审计	(17)
第三节 独立审计准则体系	(29)
第四节 审计质量控制	(44)
第二章 注册会计师管理	(52)
第一节 注册会计师考试与注册登记	(52)
第二节 注册会计师业务范围	(58)
第三节 会计师事务所	(64)
第四节 注册会计师协会	(71)
第五节 注册会计师的管理体制	(76)
第三章 职业道德与法律责任	(85)
第一节 职业道德的定义	(85)
第二节 中国注册会计师的职业道德	(88)
第三节 法律责任的定义	(101)
第四节 有关法律对注册会计师法律责任的规定	(113)
第五节 注册会计师如何避免法律诉讼	(125)
第四章 审计目标与审计范围	(129)
第一节 审计总目标	(129)
第二节 审计具体目标及其确定	(134)
第三节 审计过程与审计目标的实现	(143)
第四节 审计业务约定书与审计范围	(144)

第五章 审计证据与审计工作底稿	(151)
第一节 审计证据的种类及其特性	(151)
第二节 审计证据的获取	(166)
第三节 审计证据的整理与分析	(175)
第四节 审计工作底稿的定义、分类及作用	(178)
第五节 审计工作底稿的形成与复核	(181)
第六节 审计档案的管理	(188)
第六章 审计计划	(191)
第一节 审计计划的定义与作用	(191)
第二节 了解被审计单位的基本情况	(194)
第三节 重要性和审计风险	(206)
第四节 审计计划的内容及编制	(230)
第五节 审计计划的审核	(234)
第七章 内部控制的研究与评价	(235)
第一节 内部控制目标与要素	(235)
第二节 调查内部控制	(246)
第三节 符合性测试原理及其运用	(256)
第四节 评价内部控制	(266)
第八章 审计抽样	(277)
第一节 审计抽样的定义及种类	(277)
第二节 样本的设计与选取	(283)
第三节 抽样结果的评价	(308)
第九章 现金及有价证券审计	(311)
第一节 审计目标	(311)
第二节 审计范围	(312)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(314)
第四节 实质性测试	(318)

第十章 应收及预付款项审计	(327)
第一节 审计目标	(327)
第二节 审计范围	(329)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(331)
第四节 实质性测试	(335)
第十一章 存货审计	(349)
第一节 审计目标	(349)
第二节 审计范围	(352)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(354)
第四节 实质性测试	(363)
第十二章 长期投资审计	(373)
第一节 审计目标	(373)
第二节 审计范围	(374)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(377)
第四节 实质性测试	(380)
第十三章 固定资产与无形资产审计	(388)
第一节 审计目标	(388)
第二节 审计范围	(390)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(392)
第四节 实质性测试	(396)
第十四章 负债审计	(411)
第一节 审计目标	(411)
第二节 审计范围	(412)
第三节 重要内部控制制度的符合性测试	(418)
第四节 实质性测试	(423)
第十五章 所有者权益审计	(438)
第一节 审计目标	(438)
第二节 审计范围	(439)

第三节	重要内部控制制度的符合性测试	(444)
第四节	实质性测试	(446)
第十六章	收入与费用审计	(456)
第一节	审计目标	(456)
第二节	审计范围	(458)
第三节	重要内部控制制度的符合性测试	(462)
第四节	实质性测试	(467)
第十七章	终结审计与审计报告	(484)
第一节	期初余额的审计	(484)
第二节	期后事项的审计	(491)
第三节	或有损失的审计	(498)
第四节	被审计单位管理当局与律师声明书	(504)
第五节	签发审计报告前的复核	(508)
第六节	审计报告的作用、种类和内容	(510)
第七节	审计意见的基本类型	(515)
第八节	审计报告的编制	(528)
第十八章	特殊目的审计业务	(533)
第一节	特殊目的审计业务概述	(533)
第二节	验资	(541)
第三节	基建工程预决(结)算审计	(561)
第四节	盈利预测审核	(576)
第五节	国有企业审计的特殊考虑	(587)
第十九章	会计咨询和会计服务业务	(593)
第一节	会计咨询与会计服务业务概述	(593)
第二节	资产评估业务	(600)
第三节	代理记账业务	(611)
第四节	税务代理业务	(615)

第一章 审计概论

第一节 审计的起源与发展

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，为经济的发展发挥着越来越重要的作用。

一、审计的沿革

我国审计经历了一个漫长的发展过程，大体上可分为六个阶段：西周初期初步形成阶段；秦汉时期最终确立阶段；隋唐至宋日臻健全阶段；元明清停滞不前阶段；中华民国不断演进阶段；新中国振兴阶段。

西周初期国家财计机构分为两个系统：一是地官大司徒系统，掌管财政收入；二是天官冢宰系统，掌管财政支出。天官所属中大夫司会，为计官之长，主天下之大计，分掌王朝财政经济收支的全面核算，然司会又总司审计监督的大权，进行财政收支的审核和监督。《周礼》中记载：“凡上之用，财用，必考于司会。”即凡帝王所用的开支，也都要受司会的检

查，可见司会的权力很大。而且还说：“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”，即司会每旬、每月、每年都要对下级送上来的报告加以考核，以判断每一个地方官吏每月和每年所编制的报告是否真实、可靠，再由周王据此决定赏罚。这是西周内部审计的形成。我国政府审计的起源，基于西周的宰夫。《周礼》云：“宰夫岁终，则令群吏正岁会。月终，则令正月要。旬终，则令正日成。而考其治，治以不时举者，以告而诛之”，即年终、月终、旬终的财计报告先由宰夫命令督促各部门官吏整理上报，宰夫就地稽核，发现违法乱纪者，可越级向天官冢宰或周王报告，加以处罚。由此可见，宰夫是独立于财计部门之外的职官，标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国审计的确立阶段，主要表现在以下三个方面：一是初步形成了统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期，封建社会经济的发展，促进了秦汉时期全国审计机构与监察机构相结合、经济法制与审计监督制度相统一的审计模式的逐渐形成。秦朝，中央设“三公”、“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一，执掌弹劾、纠察之权，专司监察全国的民政、财政以及财物审计事项，并协助丞相处理政事。汉承秦制，西汉初中央仍设“三公”、“九卿”，仍由御史大夫领掌监督审计大权。二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”，就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝，至秦汉时期日趋完善。三是审计地位提高，职权扩大。御史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分，秦汉时代的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权，还行使经济的监督之权，控制和监督财政收支活动，勾稽总考财政

收入情况。应该指出的是，秦汉时期审计制度虽已确立，但仍属初步发展时期。

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期，宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋唐及宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计在制度方面也随之日臻健全。隋开创一代新制，设置比部，隶属于都官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐改设三省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令，比部仍隶属于刑部，凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽，无不加以查核审理。比部审计之权通达国家财经各领域，而且一直下伸到州、县。由此可见，唐代的比部审查范围极广、项目众多，而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋代审计，一度并无发展。元丰改制后，财计官制复唐之旧，审计之权重归刑部之下的比部执掌，审计机构重获生机。此外，还专门设置“审计司”，隶属于太府寺。北宋时又曾将这个机构改称为“审计院”。南宋时，湖、广还设有审计院，四川也设有审计院。宋代审计司（院）的建立，是我国“审计”的正式命名，从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词，对后世中外审计建制具有深远的影响。

元明清各朝，君主专制日益强化，审计虽有发展，但总体上说是停滞不前。元代取消比部，户部兼管会计报告的审核，独立的审计机构即告消亡。明初设比部，不久即取消，洪武十五年设置都察院，以左右都御史为长官，审察中央财计。清承明制，设置都察院，职掌为“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹”，成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度有所加强，但

其行使审计职能，却具有一揽子性质。由于取消了比部这样的独立审计组织，其财计监督和政府审计职能严重削弱，与唐代行使司法审计监督职能的比部相比，后退了一大步。

辛亥革命，结束了清王朝的封建统治，成立了中华民国。1912年在国务院下设审计处，1914年北洋政府改为审计院，同年颁布了《审计法》。国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论，设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部，各省（市）设审计处，不能按行政区域划分的企事业单位，如国库、铁路局、税务机关等，则根据需与可能设审计办事处，分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。国民党政府也于1928年颁布过《审计法》和实施细则，次年还颁布了《审计组织法》，注册会计师有审计、协审、稽察等职称。与此同时，我国资本主义工商业有所发展，随之民间审计应运而生。1929年公司法的公布以及后来有关税法和破产法的施行，也对职业会计师事业的发展起了推动作用。自30年代以后，在一些大城市中相继成立了会计师事务所，接受委托人委托办理查帐等业务，民间审计得到了发展。这一时期，我国审计日益演进、有所发展，但由于政治不稳定、经济发展缓慢，审计工作一直没有长足的进展。

中华人民共和国建立以后，国家没有设置独立的审计机构，对企业的财税监督和货币管理，是通过不定期的会计检查进行的。党的十一届三中全会以来，党和政府把工作重点转移到经济建设上来，并实施了一系列相关的方针政策。为适应这种需要，我国在1980年恢复重建了注册会计师制度，财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，并且在改

革开放中获得了迅速发展。1986年7月，国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》，标志着我国民间审计的发展进入了一个新阶段。《中华人民共和国注册会计师法》的颁布和实施，使注册会计师审计步入了法制的轨道，并必将得到迅猛发展。与此同时，我国已把建立政府审计机构，实行审计监督，载入我国1982年修改的《中华人民共和国宪法》，并于1983年9月成立了我国政府审计的最高机关——审计署，在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》，1988年11月颁发了《中华人民共和国审计条例》，1994年10月发布了《中华人民共和国审计法》，从法律上进一步确立了政府审计的地位，为其进一步发展奠定了良好基础。为了全面开展审计工作，完善审计监督体系，加强部门、单位内部经济监督和管理，我国于1984年在部门、单位内部成立了审计机构，实行内部审计监督。1985年10月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下，内部审计蓬勃发展。至此，审计制度和审计工作进入了全面振兴时期。

在西方国家，随着生产力的发展和经济关系的变革，审计也经历了一个漫长的发展过程。

据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代，已有官厅审计机构。审计人员以“听证”（Audit）方式，对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核，成为具有审计性质的经济监督工作。在历代封建王朝中，也设有审计机构和人员，对国家的财政收支进行监督。但当时的审计，不论从组织机构上还是方法上，都还处于很不完善的阶段。

在资本主义时期，随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善，政府审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中，大多实行立法、行政、司法三权分立，议会为国家的最高立法机关，并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为了监督政府的财政收支，切实执行财政预算法案，以维护统治阶级的利益，西方国家大多在议会下设有专门的审计机构，由议会或国会授权，对政府及国有企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。美国于1921年成立的总审计局，就是隶属于国会的一个独立经济监督机构，它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名，经参议院同意，由总统任命。总审计局和总审计长置于总统管辖以外，独立行使审计监督权。另外，加拿大的审计公署、西班牙的审计法院等，也都是隶属于国家立法部门的独立机构，其审计结果要向议会报告，享有独立的审计监督权限。这些是世界上比较普遍的立法系统的政府审计机关。应该看到，各国政府审计机关都是根据自己的国情来设置的，除立法系统的政府审计机关外，还有一些国家根据自己的政治、经济体制设置适合自己的审计机关。总之，不管哪种类型，都应保证政府审计机关拥有独立性和权威性，不受干扰，客观、公正地行使审计监督权。

西方国家的注册会计师审计的产生要比政府审计晚得多，经过200多年的完善和发展，现在已经成为极为发达的行业，为西方经济的振兴和腾飞做出了巨大的贡献。这些将在下一节着重介绍。

二、审计分类与审计监督体系

(一) 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；此外的分类为其他分类。

（二）审计监督体系

审计主体是执行审计的一方。从国内外审计的发展和现状来看，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。

政府审计是由国家审计机关代表国家依法进行的审计。

政府审计主要监督检查各级政府的财政收支，以及政府机构公共资金的财务收支情况。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、各单位内部设置的审计部门进行的审计。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、有效性来讲，领导层次愈高，愈有保障。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，业务上接受同级国家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，注册会计师的工作机构有独资、合伙两种主要形式。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,具有法人资格,因此在业务上具有较强的独立性、客观公正性,并且为公众所承认,为社会所接受。

在审计监督体系中,政府审计、内部审计和注册会计师审计三方,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,随着政治上的逐步民主化,以监督国家经济活动为主要特征的政府审计,将在更多的国家实施;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;随着经济的逐步商品化、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。本书除特别指明以外,都将介绍注册会计师审计的内容。

三、审计目的与审计对象

(一) 审计目的

审计的目的是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。

1. 一般目的

审计的一般目的是指注册会计师对被审计单位的年度会计报表进行审计,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。审计的一般目的具体指注册会计师通过对会计报表进行审计,获取充分、适当的审计证据后,对被审计单位的会计报表发表审计意见,进行经济鉴证和监督。这里所指的年度会计报表是指被审计单位在每一会计核算年度末编制并对外报送的会计报表,以及形成这些会计报表的编制基础,包括有关的会计凭证、帐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三方面内容:

(1)公允性

这是注册会计师发表审计意见的首要内容。注册会计师经过审计后,应当判明,被审计单位的会计报表是否公允地反映了被审计单位在会计核算期末的财务状况及整个会计核算期间的经营成果和资金变动情况。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大众,首先关心的就是这些会计报表是否已经对其财务状况、经营成果及资金变动情况做了公允的反映,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者确定已审计会计报表的可靠程度,从而决定自身行为。

(2)合法性

合法性是指注册会计师应当判明,被审计单位会计报表的编报及其财务会计处理,是否遵循了会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定。会计报表使用人应当知晓的是,企业的财务会计处理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,经营业绩及财务状况的披露是否真实,会计报表所反映的所有内容是否有误导性性质等。

(3)一贯性

一贯性是指注册会计师应当判明,被审计单位会计处理方法是否符合一贯性原则的要求。这实质上是合理保证会计报表使用人确定已审计会计报表可靠程度的另一方面,即会计报表所反映的信息是否具有可比性的问题。根据会计准则,一贯性原则应当包括两方面的内容:一是企业财务会计处理方法应当前后各期一致;二是财务会计处理方法如果发生变动,企业应在会计报表附注中进行披露。企业如果在所审计的会计核算期内没有遵循上述原则,注册会计师应在其审计意见中予以揭示,以提醒会计报表使用者注意,保护会计报表使用者的合法权益。

2. 特殊目的

审计的特殊目的是指注册会计师对被审计单位年度会计报表以外其他特定事项进行审计,并发表审计意见。注册会计师除了对年度会计报表进行审计外,还可以接受委托或直接进行其他特定目的的审计,并发表审计意见。这些特殊目的的审计意见一般也包括公允性、合法性和一贯性几个方面,只不过审计意见所表述的对象有所差异而已。同时,特殊目的的审计往往还需要对被审计单位的财务收支和经营管理活动的合理性和效益性表示审计意见。

特殊目的的审计业务通常包括:按照特殊编制基础即不同于《企业会计准则》及适用的国家其他有关财务会计法规的规定所编制的会计报表;会计报表的组成部分,包括会计报表特定项目、特定帐户或特定帐户的特定内容;法规、合约所涉及的财务会计规定的遵循情况;简要会计报表等。

(二) 审计对象

审计对象是指审计的客体,包括被审计的实体和内容。通

常把审计的对象高度概括为被审计单位的经济活动,其中被审计单位即为审计的实体,经济活动即为审计的内容。世界各国法律都明确规定了审计实体和审计内容所包括的范围,以便审计机构和人员切实履行其所应担负的任务和职责。

审计的对象是一个历史范畴,随着社会经济的不断发展和审计目标的不断发展,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)的会计帐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、帐簿和凭证及其所反映的财务收支进行详细审查核对;20世纪以后流行于美国及整个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、损益表和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审核以后,进一步对会计帐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活动和管理活动的各个领域;由以会计帐项为直接审查对象的帐项基础审计,扩展为以内部控制制度为直接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电子数据处理系统为审查对象的电子数据处理系统审计。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:

1. 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民间审计、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、合规进行审查和评价,以便对其所负受托经济责任是否认真履行进行确定、证明和监督。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的财政收支、国家财政金融机构和企业、事业组织的财务收支。内部审计的对象为本部门、本单位的财务收支以及其他有关的经济活动。民间审计的对象为委托人指定的被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动。

2. 被审计单位的各种作为提供财务收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料和其他资料

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、帐簿、报表等会计资料以及有关计划、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,除上述会计资料、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、磁鼓等会计信息载体。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和其他有关资料。会计资料和其他有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。

四、审计与财务会计的关系

企业财务会计与审计存在血缘关系。一方面,它们一个产生并输出会计信息,另一个对这些会计信息进行审查,以验证这些信息的真实与公允。另一方面,审计又与企业财务会计在目的、方法、职能及对外承担的责任等方面存在区别。

(一) 审计与企业财务会计的联系

审计与企业财务会计存在以下四点密切联系:

1. 工作对象均是企业的会计资料

企业财务会计根据日常发生的经济业务,按照《企业会计准则》和有关会计制度的规定,进行相应的会计记录,做出各种会计处理,包括取得或填制原始凭证,编制记帐凭证,登记有关明细帐和总帐,定期结帐,编制各种会计报表。所有这些会计报表及形成会计报表编制基础的各类原始凭证、记帐凭证、明细帐和总帐以及会计报表的附注,构成企业财务会计的工作对象——会计资料。审计的直接对象是企业编制的会计报表。但是,要验证会计报表数据,就必须审计会计报表的各项编制基础,审查相关的原始凭证、记帐凭证、总帐与明细帐,以及这些凭证、帐簿反映的经济业务。所以,企业财务会计与审计的工作对象是基本相同的。

2. 工作范围都要涉及企业内部控制制度

企业财务会计在其日常会计核算过程中,一般都需要预先制定相关的内部控制制度,以保证会计核算工作的有效运行,保证会计信息的可靠性,防止或及时发现有关人员的舞弊、贪污及其他违纪、违法活动,从而保证企业各项资产的完整和安全。由此可见,建立、健全内部控制制度,并使之有效运行,对于企业财务会计是十分重要的。注册会计师在其审计过

程中,为了提高审计效率,确定审计重点,保证审计效果,同样要涉及企业的内部控制制度。与企业财务会计相同的是,注册会计师关心并进行研究、评价的也主要是与企业会计信息形成和输出相关的各项内部控制制度,如果这些内部控制制度确实存在,并且有效运行,控制风险将相对较低,注册会计师就可以适时地调整相关的审计程序。

3. 都要对企业经营管理活动进行监督

企业财务会计进行会计核算时,不仅仅是反映已经发生的经济业务,还要监督这些经济业务是否合理、合法,是否偏离企业的经营目标,是否符合企业各项内部管理制度。一旦发现了有关的不合理、不合法的经济业务,应向有关部门及时反映,并进行必要的纠正。对经济业务进行监督,加强内部管理,提高经济效益,正是企业财务会计的本质属性之一。注册会计师在审计过程中,要依据国家有关法律、行政法规的规定和企业的各项内部管理制度,检查企业的会计资料及其反映的经济业务。因此,审计实质上是对企业财务会计监督的内容进行再监督,对企业财务会计认定的内容进行再认定。

4. 都要促使企业改善经营管理,提高经济效益

企业财务会计在其核算与监督过程中,对于发现的经济业务,及其涉及的相关内部控制制度所出现的各种问题,需要及时向企业管理当局及有关部门提出改进意见,以改善企业的经营管理,提高经济效益。注册会计师在其审计过程中,由于必须了解、评价企业内部控制制度,可以随时发现企业内部控制的薄弱环节。对于在审计过程中发现的管理弱点,注册会计师要向企业管理当局出具管理建议书,提出相应的改进建议。因此,与企业财务会计相同,审计也能促使企业改善经营

管理,提高经济效益。

(二)审计与企业财务会计的区别

尽管企业财务会计同审计有着密切联系,但由于工作性质的区别,使两者也存在诸多不同。

1. 目的不同

企业财务会计的基本目的是为会计信息的使用者提供五个方面的信息,即:关于企业经济资源和经济义务的可靠信息;关于企业用于营利活动净资源的变化了的可靠信息;有助于评估企业营利能力的会计信息;有关企业经济资源和经济义务的变动的信息;以及与会计报表使用者相关的会计报表的其他信息。注册会计师审计的目的是根据审计准则的要求,对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性表示意见,以合理保证会计报表使用者确定已审计会计报表的可靠程度。

2. 方法不同

企业财务会计为了达到其目的,需要运用一定的方法。按照财务会计的传统理论,企业财务会计的基本方法包括设置会计科目,复式记帐,填制和审核凭证,登记帐簿,成本计算,财产清查,编制会计报表。这些方法是完成会计任务的必要手段。注册会计师审计运用的方法,也与注册会计师审计目的直接关联。通常认为,要形成审计意见,必须取得充分、适当的审计证据,因此获取审计证据的方法也就是注册会计师审计的基本方法。这些方法包括:检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性复核等六种方法。

3. 职能不同

按照传统财务会计理论,企业财务会计的最基本职能是

反映。反映的过程,就是会计把经济活动中产生的各种财务数据转换为会计信息的过程。现代审计理论认为,审计的最基本职能是鉴证。鉴证职能是指注册会计师通过审计,对被审计单位会计报表编制的合法性、公允性和会计处理方法的一贯性做出评价,并出具书面的法定证明文件。如果发现有不合法、不公允及不一贯的事项,致使会计报表反映严重失实,应当首先提请被审计单位调整;如果未予接受调整建议,注册会计师要考虑如何出具审计报告,政府审计还可以直接下达审计处理意见。

4. 责任不同

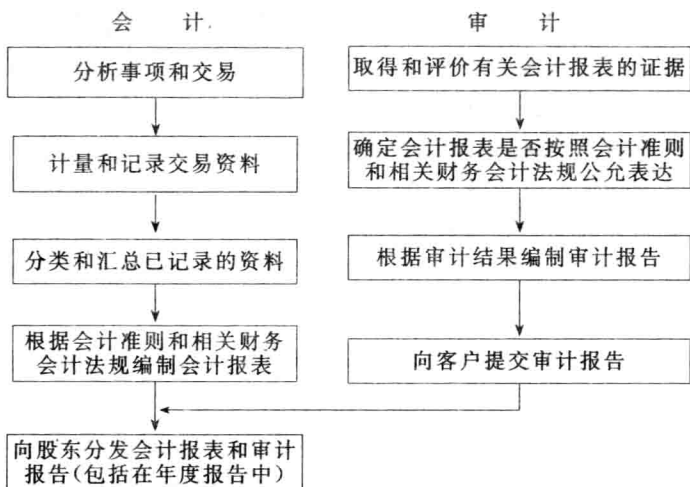
企业财务会计的责任主要包括三个方面:一是建立、健全相关的内部控制制度;二是形成和保持真实、合法、完整的会计资料,包括会计报表、总帐及明细帐、会计凭证,以及其他各种资料和信息;三是保护企业各项资产的安全和完整。注册会计师的审计责任是指注册会计师应对其出具的审计报告的真实性和合法性负责。审计报告的真实性和合法性是指审计报告应如实反映注册会计师的审计范围、审计依据、实施的审计程序和应表示的审计意见。审计报告的合法性是指审计报告的编制和出具必须符合国家有关法律、行政法规及专业标准的规定。会计责任和审计责任不能相互替代、减轻或者免除。

上述会计与审计的关系见图表 1—1。

第二节 注册会计师审计

注册会计师审计随着商业合伙企业所有权与经营权的分离而产生,随着资本主义生产力的发展和生产社会化程度的

图表1—1 会计与审计的关系



提高而逐步发展并逐渐成熟。在现代社会,注册会计师审计已经成为整个社会经济监督体系中不可缺少的重要组成部分,注册会计师则被誉为“不吃皇粮的经济警察”。我国的注册会计师审计,也将伴随我国经济体制改革的步伐,逐步发展、完善;注册会计师队伍,也将随着我国法制的健全和改革开放的深化,逐步发展、壮大。注册会计师审计将为我国社会主义市场经济的发展,发挥越来越重要的作用。

一、注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计产生于工业革命时代,而其萌芽可上溯到15世纪。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣,在威尼斯出现了最早的合伙企业。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要。在当时的商业合伙企业中，有的合伙人只出资而不参与经营管理，这样，那些参与经营管理的合伙人有责任向他们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。同时，不参与经营管理的合伙人也希望监督企业经营，及时了解掌握企业的财务情况。因此，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。这样，在15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，专门从事这种监督与检查工作的专业人员，他们所进行的监督与检查，可以说是注册会计师审计的最初萌芽。

在工业革命开始后的18世纪下半叶，资本主义的生产力得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权进一步分离。企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员，特别是会计人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为，于是在工业革命的故乡英国出现了第一批以查帐为职业的独立会计师。他们受企业委托，对企业会计帐目进行逐笔检查，检查的目的是查错防弊，检查结果也只向企业主报告。由于是否聘请独立会计师查帐完全由企业主决定，此时的独立审计尚为任意审计。

股份有限公司的兴起使企业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，这些“靠剪息票为生的寄生虫们”出自本身的利益，非常关心企业的经营成果，以便做出是否继续持有公司股票的决定。投资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,债权人也关心公司的生产经营,以便做出是否继续贷款或者是否索回债务的决定。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,如果反映失实,必然给公司股东、潜在投资人及债权人提供错误信息,进而给他们造成巨大的经济损失。因此,在客观上进一步产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计,以保证会计报表数据真实可靠的需求。但值得一提的是,注册会计师审计产生的“催产剂”却是1721年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的财务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“查帐报告书”,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,负责审查公司的帐目。在1845年,又对《公司法》进行了修订,规定股份公司必须保持有经董事以外人员审计过的帐目。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、熟悉查帐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。

注册会计师职业从产生的那天起,经历了不断发展与完善的过程。至今天,注册会计师队伍已经成为同律师、医师并

列的专业队伍。注册会计师审计的发展经历了几个比较典型的历史阶段。

一是 1844 年至 20 世纪初。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,加之英国是注册会计师审计的发源地,因此英国注册会计师审计对当时欧、美及日本等国产生了重要影响,英国审计模式被广泛借鉴。英国注册会计师审计的特点主要是:注册会计师审计由任意审计转为法定审计;审计的目的是查错防弊,保护企业财产的安全和完整;审计的方法是对会计帐目进行逐笔审计;审计报告使用人主要为企业股东等。其中详细审计的精华一直沿用至今。

二是自 20 世纪初到 20 世纪 30 年代初。这一时期的显著变化是,由于全球经济发展重心由欧洲转向美国,注册会计师审计发展的中心也由英国转向了美国。1916 年美国改组 1887 年成立的美国会计师公会为美国注册会计师协会(AICPA),成为世界上最大的注册会计师专业团体。1917 年,美国开始在全国举行注册会计师统一考试。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重要特点是:审计对象由会计帐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审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,更突

出了债权人。

三是 20 世纪三四十年代。1929—1933 年,资本主义世界经历了历史上最严重、最深刻和破坏性最强的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失,这就从客观上促使企业利益相关者从仅仅关心企业财务状况,转变到更加关心企业盈利水平和偿债能力,产生了必须对企业收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所有企业的会计报表都必须接受注册会计师审计,并出具审计报告。因此,审计对象扩大至所有对外公布的会计报表,主要是增加了收益表审计,审计报告使用人也扩大到整个社会公众。同时,与许多国家会计职业团体一样,美国会计职业组织已经着手研究制定会计准则和审计准则。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收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制度,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。

四是 20 世纪 40 年代以后。第二次世界大战以后,各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。国家间资本的相互渗透,带动了注册会计师审计的跨国界发展,一大批国际会计师事务所建立起来了,并且随着客户规模的扩大,不断进行合并,产生了“八大”国际会

计师事务所,80年代末,又合并为“六大”国际会计师事务所。与此同时,审计技术也在不断完善,抽样审计方法普遍运用,制度基础审计方法得到推广,审计准则进一步完善,审计理论体系建立起来,注册会计师业务扩大到包括代理纳税、代理记账、参与可行性研究等管理咨询业务,计算机辅助审计技术广泛采用。至今天,注册会计师队伍已经发展到百万大军,注册会计师成为世人瞩目的职业。

通过注册会计师审计产生与发展历史的简单回顾,我们可以总结出以下几点:

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。特别是股份公司逐渐成为商品经济的重要组织形式后,由于所有者主要根据经营者提交的会计报告了解企业的经营情况和财务状况,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告的真实性和合法性做出判断。注册会计师审计便因此应运而生。

2. 注册会计师审计随着商品经济的发展而发展。企业面对商品市场后,不仅企业要了解市场,市场也要了解企业,由此决定了企业会计报告的社会化;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。作为一种对企业会计报表合法性、真实性的社会鉴证,注册会计师审计具有社会监督的性质。

3. 注册会计师审计独立于政府和任何企业或经济组织。这种客观的独立地位,一方面保证了注册会计师审计完美的公证职能,令其社会公证具有可信性;另一方面也使其得以跨国界发展。目前,注册会计师已成为一种世界性职业,在经济

发达国家被普遍视为“经济警察”而倍受重视；由注册会计师所承担的审计也已发展为现代审计的主流，这是经济商品化程度不断提高所形成的必然趋势。

4. 注册会计师审计在经济生活中的特殊作用(相对政府审计和内部审计而言)是提高财务信息的可靠性和可信性，从而使投资者据此做出正确的决策，促进资金市场的正常运转；银行等金融机构据此了解债务人的财务状况和经营成果，降低信贷决策的风险；各级政府据此掌握应税收益方面的资料，保障国家税收等。

5. 注册会计师审计是由会计师事务所和注册会计师实施的审计。其审计对象主要是被审计单位的会计和其他经济资料及其所反映的有关经济活动；其主要目的是依据法规和一定标准，判断审计对象的合规、合法、合理性，对其真实公允性做出评价，并向有关用户报告。

二、注册会计师审计与其他审计的关系

如前所述，广义的审计包括政府审计、注册会计师审计和内部审计。注册会计师审计与其他两种形式的审计存在着联系和区别。

(一)注册会计师审计同政府审计的关系

政府审计又称国家审计，是指由国家审计机关实施的审计。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约束。这种约束方

式就表现为由国家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,是随着商品经济的发展,由于经营权与所有权的分离及资金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,都具有一定的独立性。但两者在许多方面存在区别:

1. 在审计的方式上,政府审计是强制审计,注册会计师审计是受托审计。各级政府财政收支情况及公共资金的收支、运用情况,政府审计部门均可依法进行审计,无需被审计单位同意。而注册会计师审计则应接受委托后方能对被审计单位进行审计。

2. 在审计对象上,政府审计的对象主要是各级政府财政收支情况及公共资金的收支、运用情况。注册会计师审计对象则包括一切营利及非营利单位。

3. 在审计监督的性质上,政府审计可以根据审计结果发表审计处理意见,如被审计单位拒不采纳,政府审计部门可以依法强制执行。注册会计师审计则根据其审计结论发表独立、客观、公正的审计意见,以合理保证审计报告使用人确定已审计被审计单位会计报表的可靠程度。

4. 在审计实施的手段上,政府审计是行政监督,是政府行为,所以是无偿审计。注册会计师审计是由中介组织——会

计师事务所进行的,是有偿审计。

5. 在审计的独立性上,在我国,政府审计机构隶属国务院和各级人民政府领导,因此在独立性上体现为单向独立,即仅独立于审计第二关系人(被审计单位)。而注册会计师审计表现为双向独立,既独立于第三关系人(审计委托人),又独立于第二关系人(被审计单位)。

(二)注册会计师审计与内部审计的区别

内部审计是由部门、单位内部设置的专职审计部门实施的审计,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都是现代审计体系的组成部分,其联系主要体现在两者都是对被审计单位经济事项进行审计,在很多时候,注册会计师审计需要借助内部审计,以提高审计效率,而内部审计部门也经常要求注册会计师审计提供管理建议。但是,注册会计师审计与内部审计也存在很大的区别:

1. 在审计的独立性上,内部审计受本部门、本单位直接领导,仅仅强调与其他职能部门相对独立,与双向独立的注册会计师审计差异极大。

2. 在审计方式上,内部审计根据本部门、本单位经营管理的需要自觉施行;而注册会计师审计则是受托进行。

3. 在审计内容和目的上,内部审计的内容主要是审查各项内部控制制度的执行情况,提出各项改进措施;而注册会计师审计依据审计准则,主要围绕会计报表进行,是对会计报表

发表审计意见。

4. 在审计职责和作用上,内部审计的结果只对本部门、本单位负责,只能作为本部门、本单位改进管理的参考,对外不起鉴证作用,并向外界保密;而注册会计师审计需要对投资者、债权人及社会公众负责,对外出具的审计报告具有鉴证作用。

三、中国注册会计师审计的产生与发展

中国注册会计师审计的历史比西方国家短得多。旧中国的注册会计师审计始于辛亥革命之后,当时主管注册会计师事务的官署为北洋军阀政府农商部。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。至1947年,已拥有注册会计师2 619人,在全国各地建立了一大批会计师事务所。但是,在半封建、半殖民地的旧中国,无论是北洋军阀时期还是国民党统治时期,注册会计师审计都不可能得到很大的发展。在国民党政权的腐败统治下,由于蒋、宋、孔、陈四大家族的经济垄断,注册会计师审计根本发挥不了什么作用,会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市。注册会计师业务也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。

新中国成立以后,注册会计师审计在建国初期的经济恢复工作中发挥了积极作用。当时,面对由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成的极为险恶的财政状况,负责财经工作的陈云同志大胆聘用数千名注册会计师,对工商企业依法查帐,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。

党的十一届三中全会以后,随着对外开放、对内搞活方针的贯彻实施,恢复注册会计师制度的问题被提到了议事日程。1980年12月,财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,1981年1月1日在上海成立了恢复注册会计师审计制度后的第一家会计师事务所——上海会计师事务所。此后在北京又成立了中华、中信两家会计师事务所,其他地区如广州、深圳也陆续建立了一批会计师事务所。1985年,注册会计师审计被载入《中华人民共和国会计法》,1986年7月国务院颁布了新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》,1988年底,注册会计师的全国职业组织中国注册会计师协会成立,1991年恢复全国注册会计师统一考试,1993年10月,江泽民主席签发主席令,颁布新中国第一部注册会计师的专门法律——《中华人民共和国注册会计师法》,1996年1月1日和1997年1月1日,第一、第二批中国独立审计准则分别开始施行。

从1981年上海会计师事务所成立至今,注册会计师审计经历了16年的恢复发展历史,大体可分为四个阶段:一是从

1980年12月恢复注册会计师制度至1986年7月《注册会计师条例》颁布为恢复起步阶段,注册会计师有500人,会计师事务所80余家;二是从《注册会计师条例》发布至1988年11月中国注册会计师协会成立为创业阶段,注册会计师发展到近3000人,会计师事务所增加到250家;三是从协会成立到1993年10月31日《中华人民共和国注册会计师法》颁布为全面发展阶段,注册会计师增加到10733人,会计师事务所达到600多家;四是以《中华人民共和国注册会计师法》的颁布为标志,中国注册会计师审计进入腾飞阶段,逐步进入法制化、规范化的发展时期。至1997年底,全国执业的注册会计师已达5.8万人,非执业会员达6.6万人,会计师事务所和审计事务所6300多家。报名参加1997年度注册会计师考试的考生达25万人。党中央和国务院领导为我国注册会计师事业的发展勾划出更加宏伟的蓝图,规划至2000年,我国注册会计师个人会员要达到15万人,从业人员20万人;至2010年,注册会计师个人会员要达到20万人;从业人员超过30万人。可以预见,随着社会主义市场经济体制的建立,改革、开放的逐步深入,中国注册会计师审计必将发挥越来越大的作用,迎来辉煌的未来!

第三节 独立审计准则体系

审计准则是用来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,出具审计报告的专业标准。如前所述,审计组织体系包括政府审计、内部审计和注册会计师审计三个相互联系而又各自独立的组成部分,审计准则也包括政府

审计准则、内部审计准则和注册会计师审计准则。由于注册会计师审计的独立性最强,恪守独立、客观、公正原则是注册会计师事业健康发展的根本保证,因此,注册会计师审计准则又称独立审计准则。本节将主要介绍三个方面的内容:独立审计准则的性质和作用;国际审计准则及中国独立审计准则体系。

一、独立审计准则的性质和作用

(一)独立审计准则的性质

独立审计准则又称独立审计标准,它是注册会计师执业规范体系的重要组成部分,是注册会计师在执行独立审计业务过程中,必须遵循的行为准则,是注册会计师审计工作质量的权威性判断标准。

1. 独立审计准则是规范注册会计师及其助理人员的行为准则。注册会计师在执业过程中,为了达到其审计目标,在制定审计计划、实施审计程序、出具审计报告时,应当明确哪些工作必须做,哪些工作可以做,哪些不能做。独立审计准则正是规范注册会计师审计行为的权威性标准。

2. 独立审计准则既对注册会计师及其助理人员的业务素质提出要求,同时也向社会提供审计质量依据。独立审计准则对注册会计师及其他从业人员的业务能力和品德操行提出高标准,而且把独立性视为审计工作的灵魂,要求注册会计师执业时,必须恪守独立、客观、公正的原则,不得出具虚假、不实和带有误导性质的审计报告,这就为审计报告使用者和社会公众提供了审计质量保证。

3. 独立审计准则是通过注册会计师及其业务助理人员执行审计程序体现出来的。所以,在独立审计准则中,要对注册会计师及其他从业人员的业务素质、业务能力、工作操守和

执业态度进行严格规定。

4. 独立审计准则是注册会计师发表审计意见的客观依据。根据准则的要求,注册会计师在出具审计报告前,应当完成预定的审计程序,获取充分、适当的审计证据,形成适当的审计结论。在审计过程中,一旦发现需要调整的事项,应提请被审计单位调整,如果双方发生意见分歧,独立审计准则即是注册会计师坚持其正确的审计意见的客观依据和保证。

国外的独立审计准则是本世纪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。

(二)独立审计准则的作用

独立审计准则的制定和实施,使注册会计师及其从业人员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“我们的审计工作是依据中国注册会计师独立审计准则进行的”。这就向审计报告使用者及其他社会公众表明,注册会计师的审计工作已经达到了规定的质量标准,审计意见是可以充分信赖的,从而为注册会计师审计取信于社会提供了保证。

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及其他从业人员的任职条件、

业务能力及其在工作中应保持的专业谨慎,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做了详细规定,这就要求注册会计师及其他从业人员应依法执业,谨慎工作,充分考虑审计风险,提高审计工作的质量。

3. 实施审计准则,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

第二次世界大战以后,国际经济进入了一个新的发展阶段。国际间商品、资金、技术、知识、劳动力、信息的交流,达到了空前未有的规模。各国在经济上相互依存、相互促进的关系日益明显。经济关系的国际化,使独立审计也因此走出国界,参与了国际市场竞争。为了使审计报告和被审计鉴证的会计报表能取得各有关国家社会公众的信任,要求协调审计标准和实务,消除各国审计准则和实务中的分歧,所以需要一套适用于各国的审计准则。为了适应这种新形势的需要,协调各国审计组织处理国际间审计问题,一些国际性组织开始着手研究制定国际审计准则。目前已取得的主要成果有《国际审计准则》和《利马宣言——审计规则准则》。

《国际审计准则》为国际会计师联合会所颁布。国际会计师联合会成立于1977年10月7日,代表着澳大利亚、加拿大、法国、日本、墨西哥、荷兰、菲律宾、爱尔兰等43个国家和地区的63个职业会计团体,目前已发展到遍布世界的120多个国家和地区的160多个职业会计团体。该协会下设国际审计实务委员会,代表联合会的理事会负责拟订并颁布《国际审计准则》。自1980年6月至今,已先后颁布了第1—32号《国际审计准则》文件。这32项文件,可分为一般准则、工作准则和报告准则三个部分。

1. 一般准则。一般准则是注册会计师资格条件和执业行为的准则,主要包括以下几方面的内容:

(1)对注册会计师应具备的技术条件所做的规定,包括:专业学识——注册会计师从事审计工作必须具备的学历和职业培训;实践经验——要求有一定年限的工作经历并通过专门考试;工作能力——注册会计师应具备的分析、判断和表述能力。

(2)对注册会计师应具备的身分条件所做的规定,主要是要求注册会计师必须具备超然、独立的立场,在陈述与表示意见时持公正态度等。

(3)对注册会计师应具备的职业道德条件所做的规定。

2. 工作准则。工作准则又称外勤准则,是注册会计师在执行会计报表审计过程中应遵守的准则,主要包括以下几方面的内容:

(1)对制定审计计划所做的规定,包括:审计计划的可行性研究;审计的工作程序;审计的人员与工作分工等。

(2)对确立审计范围所做的规定,包括:审计会计报表;了

解、研究内部控制制度；确定扩大、深入检查或采用其他审计方法的时间和范围等。

(3)对获取审计证据所做的规定,包括:采用各种有效的方法以获取充分适当的证据;充分考虑审计对象的重要性、风险程度及其他影响因素;为审计会计报表和提出公正审计意见提供合理的依据等。

(4)对实施审计行为所做的规定,包括:执行审计的必要条件和手续;应执行的审计业务等。

在国际审计准则中,有关工作准则的说明和解释占了相当大的比例。由于工作准则涉及面很广,且执行起来弹性较大,因而往往需要根据不同的情况加以判断。

3. 报告准则。报告准则是注册会计师编制审计报告、选择表达方式和记载必要事项的准则,主要包括以下几方面的内容

(1)对审计报告应记载事项的规定。

(2)对表明审计意见的规定。

(3)对补充记载事项的规定。

(4)对审计报告报送对象及报送时间的规定。

国际审计准则任何时候都可以应用于独立审计的审计过程中。这就是说,在对任何单位的财务会计资料进行独立的检查时,不论这个单位是否以盈利为目的,不论其规模大小,也不论其法定组织形式如何,凡进行的独立检查是以发表审计意见为目的的,均适合使用国际审计准则。在适当的情况下,国际审计准则也可应用于注册会计师的其他有关活动。

三、中国独立审计准则体系

根据《中华人民共和国注册会计师法》第三十五条的规定,注册会计师执业准则由中国注册会计师协会负责拟订,报

财政部批准后施行。中国注册会计师协会成立独立审计准则组,负责独立审计准则的起草工作。独立审计准则组成员由注册会计师协会、会计师事务所、科研院校等方面的专家组成。经财政部批准同意,中国注册会计师协会于1994年5月开始筹备进行中国独立审计准则的研究制定,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,第一批《独立审计准则》开始实施。这里介绍中国独立审计准则研究制定的主要内容。

(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《中华人民共和国注册会计师法》的需要

《中华人民共和国注册会计师法》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《中华人民共和国注册会计师法》的一个重要课题,而首要问题即是尽快制定中国注册会计师独立审计准则。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地修订、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。根本原因之一,即是对专业标准、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、掌握和加以科学运用,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科学方法,与国际通行做法接轨,从而加速发展我国的注册会计师事业。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,负责制定和发布审计准则。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近几年内达到国际水平,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,一直致力于加入国际会计师联合会这一注册会计师的世界性组织,中国的注册会计师、会计师事务所也在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)独立审计准则的性质及其实施目标

独立审计准则是用来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,出具审计报告的专业标准。只要注册会计师执行审计业务,是以发表审计报告为目的,均应遵照执行。注册会计师执行会计咨询、会计服务业务,可以参照执行。

独立审计准则是中国注册会计师执业规范体系的核心部分。未来的中国注册会计师执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规范;三是注册会计师审计质量控制准则;四是注册会计师后续教育准则。这样一个具有中国特色的注册会计师执业规范体系,预计需要5年~7年的时间才能完成。

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与结构

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，是对注册会计师的任职条件、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。根据我国注册会计师执业的客观要求和国际惯例，将需要制定和发布三十余个具体准则和十余个实务公告。

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。与第一、二层次配套，将需制定和发布十余个执业规范指南。

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，就都要遵照执行。第三层次则不具有强制性。

(四) 研究制定程序

中国独立审计准则制定的基本程序是：

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. 拟定初稿。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照的原则

(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,应当先行拟定;业务开展不普遍,或注册会计师业务素质暂时跟不上的,暂缓拟定。

(2)“先易后难”原则,包括两层意思:一是容易拟定的准则及已经有过规定的准则先行拟定;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仅10余年历史,同注册会计师审计发达的国家比较,存在三个明显的不成熟: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 and 执业水平还没有达到同国外同行相提并论的地步;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,对照章执业的注册会计师提供合理的法律保护。但目前我国注册会计师执业的法律环境并不理想,尚缺乏健全的检查、惩戒等配套制度,规范的力度不够,从而也不能十分有效地为照章执业的注册会计师提供保护。

(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) 研究制定计划

建立中国独立审计准则体系,是一项庞大的系统工程。中国注册会计师协会计划用五年左右的时间,完成此项工程。大致的时间表是:1996年1月1日,颁布实施了第一批10个审计准则,即《独立审计准则序言》、《独立审计基本准则》、《会计报表审计具体准则》、《审计业务约定书具体准则》、《审计计划具体准则》、《审计抽样具体准则》、《审计证据具体准则》、《审计工作底稿具体准则》、《审计报告具体准则》及《验资实务公告》。第一批三个执业规范指南已于1996年1月1日实施。这三个执业规范指南包括《年度会计报表审计规范指南》、《验资规范指南》、《审计工作底稿规范指南》。

1997年1月1日颁布实施了第二批11个审计准则,即《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》、《期后事项》、《管理建议书》、《小规模企业审计的特殊考虑》和《盈利预测》。

(七) 《独立审计基本准则》的框架与内容

1996年1月1日开始实施的《独立审计基本准则》共5章25条。第一章“总则”有3条,第五章“附则”有2条。第二、三、四章分别为“一般准则”、“外勤准则”和“报告准则”,共20

条,属《独立审计基本准则》的核心内容,具体条文如下:

1. 一般准则

(1)独立审计的目的是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。

(2)担任独立审计工作的注册会计师应当具备专门学识与经验,经过适当专业训练,并具有足够的分析、判断能力。

(3)注册会计师应当遵守职业道德规范,恪守独立、客观、公正的原则,并以应有的职业谨慎态度执行审计业务、发表审计意见。

(4)注册会计师对审计过程中知悉的商业秘密应当保密,并不得利用其为自己或他人谋取利益。

(5)按照独立审计准则的要求出具审计报告,保证审计报告的真实性、合法性是注册会计师的审计责任;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、完整是被审计单位的会计责任。注册会计师的审计责任不能替代、减轻或免除被审计单位的会计责任。

(6)注册会计师的审计意见应合理地保证会计报表使用人确定已审计会计报表的可靠程度,但不应被认为是对被审计单位持续经营能力及其经营效率、效果所做出的承诺。

2. 外勤准则

(1)注册会计师应当在了解被审计单位基本情况的基础上,由会计师事务所接受委托,签订审计业务约定书。

(2)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。

(3)注册会计师应当研究和评价被审计单位的相关内部控制制度,据以确定实质性测试的性质、时间和范围。

注册会计师对在审计过程中发现的内部控制制度的重大缺陷,应当向被审计单位报告,如有需要,可出具管理建议书。

(4)注册会计师在进行符合性测试和实质性测试时,一般应采用抽样审计方法。

(5)注册会计师可以运用检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性复核等方法,以获取充分、适当的审计证据。

(6)注册会计师应当将审计计划及其实施过程、结果和其他需要加以判断的重要事项,记录于审计工作底稿。

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

(8)注册会计师应当对被审计单位的期后事项、或有损失及持续经营能力等重要事项予以关注,必要时,应在审计报告中予以反映。

(9)在电子数据处理环境下,注册会计师利用计算机辅助审计技术执行审计程序时,不应改变审计目标与范围。

(10)注册会计师在审计过程中应充分考虑审计重要性与审计风险。

3. 报告准则

(1)注册会计师应当在实施必要的审计程序后,以经过核实的审计证据为依据,形成审计意见,出具审计报告。

(2)审计报告应当说明审计范围、会计责任与审计责任、审计依据和已实施的主要审计程序等事项。

(3)审计报告应当说明被审计单位会计报表的编制是否符合企业会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定,在所有重大方面是否公允地反映了其财务状况、经营成果和资金变动情况,以及所采用的会计处理方法是否遵循了一贯性

原则。

(4)注册会计师可以出具无保留意见、保留意见、否定意见和拒绝表示意见四种类型的审计报告。在表示保留意见、否定意见或拒绝表示意见时,应明确说明理由,并在可能情况下,指出其对会计报表反映的影响程度。

第四节 审计质量控制

一、审计质量控制准则的涵义

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,不少国家和地区在颁布和执行审计准则的同时,还制定了质量控制的准则。所谓“审计质量控制准则”是指为了确保会计师事务所的审计工作符合审计职业准则和工作规范的要求而建立的制度、方针(政策)和程序的总称。

审计质量控制准则有以下两个基本作用:

1. 审计质量控制准则是指导、监督会计师事务所质量控制该怎么做,不该怎么做的指南和依据。
2. 审计质量控制准则是衡量、判断和评价不同会计师事务所质量控制有效程度的标准和尺度,以鉴别谁控制得好,谁控制得差。

颁布审计质量控制准则的根本目的,在于为事务所全体注册会计师遵循专业准则提供合理的保证。因此,每个会计师事务所都必须根据职业协会颁布的质量控制准则,建立和执行本所的“质量控制制度”。

二、审计准则和审计质量控制准则的关系

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. 性质不同。审计准则是每个注册会计师审计时遵守的技术标准,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,是针对整个审计实务的控制而制定的。其性质的不同决定其作用和内容的不同。

2. 作用不同。审计准则是要求每次审计都照办的,是为了指导审计的具体工作,衡量审计工作本身质量的好坏。而质量控制准则,则是要求每个事务所都注意的,是为了指导质量控制工作,衡量审计质量管理控制的有效程度。

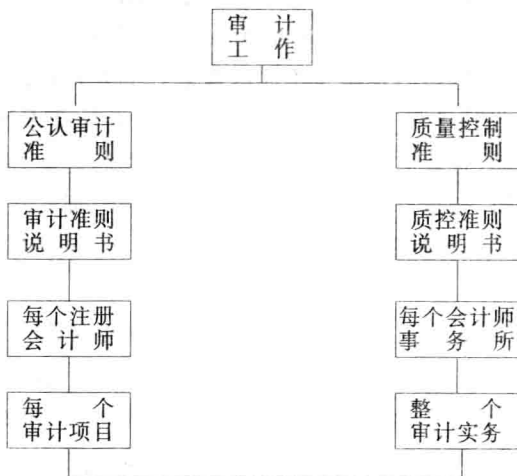
3. 内容不同。审计准则由职业协会颁布,强制执行;它规定了与审计工作相关的注册会计师质量和审计过程及报告质量的要求。而审计质量控制准则,紧紧围绕质量控制,包括了各项质量控制工作应达到的要求。如美国注册会计师协会颁布的《一般公认审计准则》(10条)就是审计准则,其下属的“质量控制准则委员会”提出的“九个质量控制要素”,就是规范事务所质量控制的准则。

这两种准则存在的上述区别,如图表1—2所示。

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不行一样。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。

上述两类准则密切联系,缺一不可。其共同目的,在于提高审计工作的水平,增加会计报表的可信性。

图表1—2 审计准则与质量控制准则的区别



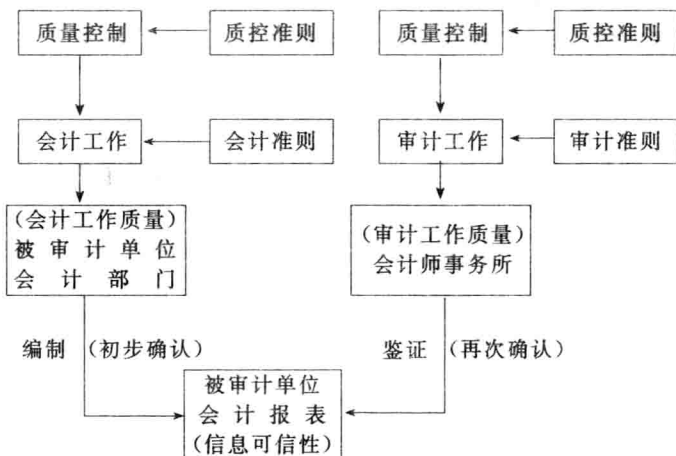
这种联系可用图表1—3来表示。图表1—3表明,会计师事务所和被审计单位构成对会计报表信息可信性的双重控制,会计工作质量、审计工作质量直接制约会计报表的可信性。审计起了把好“最后一道关”的作用。

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,必须遵照审计准则。而审计工作需要控制,控制还必须遵照质量控制准则。这两套准则只是作用方式的不同,都为保证审计工作质量、提高会计报表的可信性出力。

三、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《注册会计师法》的规定,中国注册会计师协会于1997年1月1日颁布实施了《中国注册会计师质量控制基本准则》。该准则共包括五章,二十八条,对会计师事务所审计质量控制的内容和要求做了原则规定。该准则要求会计师事务所合理制定

图表1—3 审计准则与质量控制准则的联系



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。

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；四是把会计师事务所当作企业，适当参考现代企业质量管理方面的理论和方法，以强化审计工作质量的控制。

审计质量控制标准应当包括哪些基本内容，各国和地区的准则规定大同小异。但从质量控制准则的基本构成来看，大致有两类做法：一类是完全借鉴国际审计准则的结构模式，分

会计师事务所和单个审计项目两个层次来提出质量控制的目标要求(比如澳大利亚和香港)。另一类是充分体现国际审计准则的实质内容,抓住质量控制的要素来提出会计师事务所质量控制的程序要求(比如英国和台湾)。

(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所执行的所有审计业务都是按照独立审计准则进行的所应采取的政策和程序。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及策略。控制程序是指为贯彻执行所制定的政策而采取的具体措施和方法。

会计师事务所应当采用体现下述目的的质量控制政策,并制定能够合理确信已达到质量控制目的的控制程序。

1. 职业道德原则

会计师事务所全体执业人员,应当恪守独立、客观、公正的原则,遵守职业道德规范。

2. 专业胜任能力

会计师事务所应当使其所有的执业人员达到并保持执行各项审计业务所要求的熟练程度和工作能力,不断积累经验,使其能够履行相应的职责。为此,会计师事务所应不断创造条件,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已经达到完成该项工作各项要求的执业人员,如已掌握相应的审计技术,经过了适当的专业培训,各项审计程序能够熟练掌握等。

4. 指导和监督

为了保证会计师事务所内所有执业人员从事的工作符合质量控制标准,符合审计准则的要求,会计师事务所应对各个层次的执业人员所从事的工作给予充分的指导和监督,必要时,应当聘请相关的专家进行协助。

5. 业务承接

对于将要签约的委托人,会计师事务所应当在正式签约前,对委托人进行充分了解。对于继续委托的委托人,应考虑以往与其交往的情况。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。

6. 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最低程度。

会计师事务所全面质量控制的政策和相应的程序,应当以适当的方式通知执行业务的全体人员,保证所有执业人员已经准确理解和掌握了这些方针和程序。会计师事务所应视自身的规模、内部组织工作特点及根据成本效益原则等因素来确定全面质量控制程序的性质和范围,因此,各会计师事务所采用的控制程序可以有所不同,但其最终目的都应达到全面质量控制的目标。

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,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;以及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

在执行单个委托项目的审计时,会计师事务所应在进行质量控制时,应注意以下几个方面:

1. 委派工作

在委派工作给助理人员时,应当合理确信接受工作安排的助理人员符合独立性原则的要求,并且具有完成工作任务的能力和已经达到了相应的熟练程度。注册会计师和负有监督责任的助理人员应对委派的工作进行必要的指导、监督和检查。注册会计师应对所委派的工作结果负全面责任。

2. 指导

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,被审计单位的营业性质和需要特别关注的会计或审计问题,对其所涉及的审计程序的性质、时间和范围可能带来的影响等事项。在实际工作中,注册会计师可以书面的审计程序表、时间预算和审计计划摘要等形式传达其审计意见。

3. 监督

监督同指导和检查两者有密切联系。实行监督的人员,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;二是根据提出的关于审计期间出现的重要会计和审计问题的报告,估量其

重要性,确定如何适当修改审计程序表;三是消除各执业人员之间职业判断的任何分歧,必要时,应向适当人员咨询。

4. 检查

对于每一位助理人员所完成的工作,应当由同等的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做了充分的审计记录;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等。检查的具体程序要根据质量控制标准和审计具体情况确定。

5. 复核

具有复核责任的有关人员,应当对参与各审计项目有关人员的工作结果进行适时的复核,以确信其符合独立审计准则及全面质量控制的要求。复核的主要内容包括:(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。

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

注册会计师考试和注册登记制度是注册会计师制度的重要内容之一,它是一系列选拔注册会计师的措施、制度的总称。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。

在美国,50个州和哥伦比亚特区都通过自身的注册会计师法,确认本州从事开业会计活动的会计师资格,并对具备注册会计师资格的开业会计师发放注册会计师证书。根据各州注册会计师法的规定,注册会计师申请者必须通过由美国注册会计师协会考试委员会组织和评卷的全国注册会计师统一考试,考试每年两次,1993年之前,考试科目为:①审计;②会计理论;③会计实务;④商法。1994年起,改为5科:①财务会计与报告(企业遵循的一般公认会计原则);②会计与报告(非营利、政府、管理和税务会计);③审计;④商法;⑤职业责任(包括职业道德)。美国注册会计师协会在其发行的小册子《注册会计师考试信息》中,登载每一考试科目的考试大纲,并说明评分和其他有关考试管理的问题。已通过一门或两门科目

考试的考生和未参加全部考试的考生,可进行补考或参加部分科目考试。

在英国,为了取得特许会计师(CA)资格,申请人必须在会计师事务所工作并通过专业考试。申请人在完成大学水平的学业后,将与某会计师事务所签订一份为期三年的培训合同。对所受大学教育的专业不作限制,可以是除会计或商业以外的任一其他专业,但申请人必须通过 14 门课程的考试,考试分为三级:基础级,包括会计基础、法律基础、管理信息、公司组织四门;资格级,包括信息分析、审计、税法、财务管理四门;职业级,包括控制与决策信息、会计与审计实务、税务计划、管理与战略、财务报告的环境、财务战略六门。某些符合条件的申请人,可以申请某一门或某几门课程的免试。

在日本,要成为一名公认会计士,申请人也必须通过类似英美考试制度的国家考试。日本国家考试分为三次:第一次考试科目包括国语、英语、数学、论文,目的是判定考生是否具备参加第二次考试的资格;第二次科目为簿记、财务会计、成本会计、审计理论、经济学、经营学和商法,目的是判定申请人是否具备作为公认会计士应有的专业知识;第三次考试包括审计、财务分析及其他(包括税务、论文),考试分笔试和口试。

我国曾于 1991 年、1993 年、1994 年、1995 年、1996 年、1997 年举行了六次全国注册会计师统一考试。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同志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《中华人民共和国注册会计师法》及有关考试办法的规定,具有高等专科及以上学校毕业的学历,或者具有会计、审计、经济、统计中级(含中级)以上专业技术职称的中国公民,可以申请参加全国注册会计师统一考试。对于那些受过刑事处罚,在财务、会计、审计、企业管理或其他经济管理工作中犯有严重错误受过行政处罚或撤职以上处分,受吊销注册会计师证书处罚的人员,必须经所在单位审查,由省级考试委员会按《注册会计师法》规定研究决定可否报考。

对外国籍公民,按互惠原则,其所在国允许中华人民共和国公民参加该国注册会计师(或其他相应称谓)考试者,中华人民共和国政府亦允许其公民参加我国注册会计师考试。香港特别行政区、澳台地区居民及符合中华人民共和国考试规定的外国籍公民申请参加中华人民共和国注册会计师考试必须具备下列之一条件:具有财政部注册会计师全国考试委员会认可的境内、外高等专科及以上学校的学历;已取得境外法律认可的注册会计师资格;已获得1994—1997年度考试单科合格证书。符合上述条件的报考人员,还必须提供如下有效证明:

1. 报考人员合法身分的有效证件(护照、身份证等);
2. 报考人员境内、外高等专科及以上学校毕业的有效学历证书或境外注册会计师资格证书,或1994—1997年度考试单科合格证书;
3. 报考人员所在境内、境外会计师团体或会计师事务所或其他有关单位的推荐函。

二、考试组织

财政部成立全国注册会计师考试委员会(简称全国考试委员会),全国考试委员会办公室(简称全国考试办公室)设在中国注册会计师协会。各省、自治区、直辖市财政厅(局)成立地方注册会计师考试委员会(简称地方考试委员会),地方考试委员会办公室(简称地方考试办公室)设在各省、自治区、直辖市注册会计师协会。

全国考试委员会组织领导全国统一考试工作,提出考试指导思想,确定考试组织工作原则,制定考试组织工作方针、政策,审定《考试大纲》,确定考试命题,处理考试组织工作中的重大问题,指导地方注册会计师考试委员会工作。全国考试办公室负责具体组织、实施全国注册会计师考试工作,指导各地方考试办公室的工作。

地方考试委员会贯彻、实施全国考试委员会的规定,组织、领导本地区注册会计师考试工作。地方考试办公室在地方考试委员会领导下负责具体组织本地区注册会计师考试工作。

三、考试范围

为了选拔注册会计师,我国曾实行过考核、考试和考核并举的办法。从1994年起,根据《注册会计师法》的规定取消了考核办法,这有利于提高我国注册会计师的素质,促进我国注册会计师考试制度同国际惯例接轨。

考试范围在考试大纲中确定。考试大纲由全国考试委员会办公室提出,经全国考试委员会审定发布。

1991年、1993年、1994年全国注册会计师统一考试的考试科目为会计、审计、财务管理、经济法;为了适应市场经济的

需要,1995年起考试科目改为会计、审计、财务管理、经济法、税法五门。随着社会经济环境的发展变化,我国注册会计师统一考试的考试科目和内容将做进一步调整。

我国注册会计师考试均采用分科、闭卷、笔试的方式进行。具有会计或者相关专业(即审计、经济、统计)高级技术职称的人员包括学校及科研单位中具有会计或相关专业副教授、副研究员以上职称者,可以申请免试其中一门专长科目。申请者应向报名所在地考试办公室提交高级专业技术职称证书和具备免试条件的有效证明,经地方考试委员会审核并报全国考试委员会核准后,方可免试。其余考试科目,仍需按规定参加考试。

考试结束后,试卷由全国考试委员会办公室集中组织评阅,每科均实行百分制,60分为成绩合格分数线。考试成绩由全国考试委员会认定,由地方考试办公室通知考生。不允许查卷。

全科成绩合格者,颁发全国考试委员会统一印制的全科合格证书,并可申请加入中国注册会计师协会成为会员,完成后续教育,成绩长期有效;否则,其全科合格成绩自取得全科合格证书后的五年内有效。

单科成绩合格者,颁发全国考试委员会统一印制的单科合格证书,单科合格成绩的有效年限为五年,即考生可在取得单科合格证书后的连续四次考试中,免试已合格科目。

在连续五次考试中,取得全部单科合格成绩者,可持有效的全部单科合格证书,向省级考试委员会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,通过注册会计师考试全科成绩合格的,均可取得注册会计师资格,包括在政府、企业、一切经济单位工作的人员均可按规定在取得注册会计师资格后,申请加入注册会计师协会,但不能执业。要执业,还必须按照规定,加入一家会计师事务所,具有两年审计工作经验,并符合其他审批条件,经批准注册后,发给财政部统一印制的注册会计师证书,方可执行注册会计师业务。注册由省级注册会计师协会办理,报财政部备案,财政部委托中国注册会计师协会进行最后审查,如有不同意见,通知有关的注册会计师协会撤销注册。

申请注册者,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二年的;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;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

注册会计师的业务从单纯的查错防弊审计,到法定的会计报表审计,再发展到进行管理咨询和其他会计服务,经历了一个较长的历史阶段。目前,注册会计师的业务范围主要包括两大领域:一是审计业务;二是会计咨询和会计服务业务。这两方面业务的确立,除了社会经济发展的客观需求外,也是由注册会计师职业自身的性质和特点所决定的。注册会计师具备超然独立的地位,使其能够从事审计这一社会鉴证业务,加上注册会计师审计有着知识密集、人才密集的行业特点,注册会计师通晓会计、审计、税务、投资、金融、计算机等多方面的知识,也就为其从事会计咨询、会计服务业务创造了条件。

一、审计业务

审计业务是指注册会计师接受委托,对企业、其他经济组织或个人的会计报表或者其他特定事项所进行的审计,并以出具审计报告为目的。按照《中华人民共和国注册会计师法》的规定,注册会计师执行的审计业务包括:

(一)审查企业会计报表,出具审计报告

这是注册会计师业务的主要部分。这里所指的企业,包括按照《公司法》设立的各种股份有限公司和有限责任公司,以及按照其他法律、法规设立的其他企业。会计报表主要指年度会计报表,包括资产负债表、损益表(利润表、收益表)、财务状况变动表及需要对外报送的其他会计报表。在审计这些会计报表时,注册会计师要对形成会计报表各项目数据的资料及其所反映的经济业务进行审计;为了提高审计效率,保证审计质

量的提高,还需对与会计报表反映相关的内部控制进行足够的了解,以确定审计的重点领域。会计报表也可指企业编报的年中会计报表,或称中期会计报表。注册会计师在根据独立审计准则的要求,完成了预定的审计程序,取得了相应的审计证据后,应编制和出具审计报告。审计报告主要表述注册会计师的审计意见,具有法定证明效力,无需经任何单位或部门的审定。注册会计师及其所在的会计师事务所对其出具的审计报告的真实性和合法性要承担相应的法律责任。

(二)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的验资报告。因此,验资业务成为注册会计师审计业务的重要组成部分。在验资时,注册会计师应当依据国家有关法律、行政法规的规定,按照中国注册会计师协会制定的《独立审计实务公告第1号——验资》的要求,对被审验单位设立时的实收资本及其相关资产、负债的真实性、合法性进行审验。审验过程中,注册会计师既要查看表明相关的实物及各项出资已经到位的原始凭证,还要对被审验单位的实收资本(股本)及相关资产、负债的会计记录进行审核,发现误差,应提请被审验单位调整。在取得充分、适当的验资证据,分析、评价验资结论后,注册会计师应编制和出具验资报告,表示验资意见。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的会计师事务所对其出具的验资报告承担相应的法律责任。

(三)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,应当按照国家财务会计

法规的规定,分别编制合并时与分立时的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,表示审计意见。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。

(四)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,对会计报表以外的其他特定事项进行审计,并出具相应的审计报告。这些特定事项可以是会计报表的某一特殊项目,也可以是经济案件审理过程中需要注册会计师审定的某一特殊事项;可以是企业或者个人经济活动中的某一特定事项,也可以是企业乃至社会公众自行委托注册会计师审计的其他事项或其他业务。这种由注册会计师进行的对特定事项的审计,是以发表审计意见为直接目的,通常被称为特殊目的的审计业务。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、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,是注册会计师业务领域的拓展。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,特别是对部分会计管理的充分了解,对企业经营管理进行咨询服务的客观要求,注册会计师的会计咨询、会计服务业务便应运而生。

注册会计师执行的会计咨询、会计服务业务,就是注册会计师凭借其专门知识和实践经验,受托或主动服务于被审计单位的经营管理者和其业务人员,在帮助企业健全内部管理制度和会计制度,进行财务诊断,建立经营、会计等电算化系统,组织财会人员培训,以及对重大经济决策和主要投资项目、生产项目等的实施进行论证等方面为客户提供专业咨询。所有这些业务应属于服务性质,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。通常,会计咨询、会计服务业务包括以下内容:

1. 设计财务会计制度,培训会计人员;
2. 担任会计顾问,提供会计、财务、税务和其他经济管理咨询;
3. 代理记账;
4. 代理纳税申报;
5. 代办申请注册登记,协助拟定合同、协议、章程及其他经济文件;
6. 资产评估;

7. 参与进行可行性研究；
8. 其他会计咨询和会计服务业务。

三、中国注册会计师的法定审计业务

根据我国有关法律、行政法规的规定,对于企业对外报送的会计报表必须经中国注册会计师进行审计,这些审计业务,属于中国注册会计师的法定审计业务,会计师事务所、注册会计师以外的其他机构和人员不得承办这些业务。中国注册会计师的法定审计业务包括以下内容:

(一)外商投资企业的审计业务

根据《中外合资经营企业法》、《中外合作经营企业法》、《外资企业法》及其实施条例(细则),以及有关外商投资企业税法的有关规定,外商投资企业的验资业务、会计报表的审计业务,必须由中国注册会计师办理。其中验资业务包括企业设立时的验资和注册资本变更的验资。审计业务包括年度会计报表审计,中期会计报表审计,合并、分立和清算会计报表审计。

(二)股份制企业的审计业务

根据《公司法》、《证券交易与管理条例》及证券披露规则等国家法律、行政法规的规定,股份制企业的改组审计业务,年度会计报表审计业务,中期会计报表审计业务,合并、分立及清算会计报表审计业务,以及这些企业的验资业务,必须由会计师事务所和中国注册会计师办理。其他机构和人员如果执行了这类业务,将根据《注册会计师法》的规定,进行严肃处理。其出具的有关报告也不具有法定证明效力。

(三)其他企业的审计业务

除外商投资企业和股份制企业外,根据《公司法》和国家

有关法律、法规的规定,其他企业对外报送的会计报表,也应由企业委托注册会计师进行审计。目前国家有关国有企业委托注册会计师进行年度会计报表审计的规定已经出台,集体企业和私营企业已开始按规定委托注册会计师审计其年度会计报表。随着经济体制改革的推进和现代企业制度的建立,注册会计师对于这类企业的审计业务将越来越扩大。

在西方国家,一般将会计师事务所所提供的服务分为鉴证服务和非鉴证服务。鉴证服务是指会计师事务所对另一个体所负责编制的书面认定的可靠性进行查证。事务所查证后,要签发一份书面报告,以反映鉴证结果。鉴证服务可进一步分为4类:审计、审查、审阅、商定程序。会计师事务所所提供的非鉴证服务,主要有会计服务、税务服务和管理咨询服务三类。这些服务的共同特点是,不需要表示任何意见、消极保证、发现问题摘要或其他形式的保证。

国际会计师联合会发布的《国际审计准则框架结构》将注册会计师的业务分为审计和相关服务两类。相关服务包括审阅、商定程序和编制服务。不同业务,注册会计师的保证水平是不同的。在审计业务中,可提供高程度(但不是绝对的)的保证。在审计报告中,对认定提供积极保证。在审阅业务中,注册会计师只能提供中等水平的保证。在审阅报告中,对认定提供消极保证即指出被审阅的信息不存在重要错报。在商定程序和编制业务中,注册会计师不提供任何保证,只是在其提供的报告中分别指出实际发现的情况和所编制信息的内容。英国采取了相似的分类。

第三节 会计师事务所

一、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

会计师事务所是国家批准成立的依法独立承办注册会计师业务的单位,实行自收自支、独立核算、依法纳税。它是注册会计师的工作机构,在我国,注册会计师只有加入会计师事务所才能执业。

1. 目前我国会计师事务所的类型

目前,我国已拥有会计师事务所和审计事务所 6 900 多家,分布遍及全国、深入地县。现阶段,我国会计师事务所大致有三种类型:

(1)直管会计师事务所,指直接由财政部和审计署批准的会计师事务所,包括有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所。

(2)地方会计师(审计)事务所,指由省、自治区、直辖市财政厅(局)和审计厅(局)批准成立的会计师(审计)事务所。

(3)中外合作会计师事务所,指我国注册的会计师事务所与国际会计公司合作成立的会计师事务所。

无论哪种类型的会计师事务所,其人员构成大体一致,即由主任会计师、副主任会计师、部门经理、注册会计师、业务助理人员和其他工作人员组成。会计师事务所实行主任会计师负责制,主任会计师必须是注册会计师。

2. 我国会计师事务所发展方向

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)就自身而言的努力方向

为了适应这一变化的趋势,我国的会计师事务所就其自身而言应在注意适当规模的同时,向以下几个方面努力:

第一,通过发展、联合、提高的途径,逐步建立一批规模较大、水平较高、能够真正走向世界的会计师事务所。

第二,对现有的中外合作会计师事务所加强管理、严格监督,努力使其达到“执业人才本地化、执业质量国际化”的目标,真正为中国的注册会计师事业发展做出贡献。

第三,积极探索合伙会计师事务所发展的新路子。要以《中华人民共和国注册会计师法》及合伙会计师事务所审批办法为指导,从提高中国注册会计师执业质量的战略高度,稳妥、慎重地发展一批合伙会计师事务所。

第四,大力加速发展国际成员所,要创造条件,从政策上支持成员所的发展。

(2)就外部环境而言的努力方向

就会计师事务所发展的外部环境的改善而言,应从多方努力、协调,为注册会计师事业的发展创造一个宽松的环境。

第一,应该努力实现国家对注册会计师事业的统一管理,正本清源,改变目前会计市场多头管理的混乱状况。

第二,应该实行税收优惠,改进现有的工商登记方式,在财务管理、工资分配、收费管理、人事编制、业务承接等方面放开,让会计师事务所在社会主义市场经济中大展宏图。

第三,应该努力创造条件,将现有的一些在体制上尚未理

顺的会计师事务所按《中华人民共和国注册会计师法》的规定,改为负有限责任或负连带无限责任的会计师事务所。

第四,应该努力与各有关部门协调,解决目前注册会计师在执业过程中碰到的许多难以解决的难题。

(二)会计师事务所的设立与审批

根据《注册会计师法》的规定,我国只准设立有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所,不准个人独资设立会计师事务所和创办股份公司形式的会计师事务所。

1. 有限责任会计师事务所的设立及审批

根据《中华人民共和国注册会计师法》中的有关规定,有限责任会计师事务所是指由单位发起设立,发起单位以其出资额对会计师事务所承担责任,会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任的一类会计师事务所,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责任的合伙会计师事务所。

设立负有限责任的会计师事务所必须符合下列条件:

(1)不少于三十万元的注册资本;

(2)有十名以上在国家规定的职龄以内的专职从业人员,其中至少有五名注册会计师。

申请设立有限责任会计师事务所的单位必须符合财政部《有限责任会计师事务所设立及审批暂行办法》的有关规定。

申请设立负有限责任的会计师事务所时应当报送下列文件:

(1)发起单位设立会计师事务所的申请报告;

(2)会计师事务所的名称、组织机构、业务场所;

(3)会计师事务所章程;

- (4)注册会计师和从业人员名单、简历及有关证明文件；
- (5)会计师事务所主要负责人名单及简历和有关证明文件；
- (6)出资证明；
- (7)办公场所的产权或使用权证明文件。

申请及审批有限责任会计师事务所按下列程序办理：

(1)由发起设立的单位向所在地的省、自治区、直辖市注册会计师协会提交申请书及上述规定的文件；

(2)省、自治区、直辖市注册会计师协会接到申请文件后30日内审查完毕，提出批准或者不批准的意见报告，由财政厅(局)主管厅(局)长决定批准或不批准；

(3)省、自治区、直辖市财政厅(局)批准的会计师事务所，应当送中国注册会计师协会报财政部备案。中国注册会计师协会在复审中发现审批不当的，应当自收到备案报告之日起30日内报告财政部主管部长，由财政部主管部长决定是否应通知原审批机关重新审查；

(4)经批准设立的会计师事务所，应当自接到批准通知书20天内到所在地的省、自治区、直辖市注册会计师协会领取财政部统一印制的会计师事务所批准证书，并办理执业登记。

2. 合伙会计师事务所的设立与审批

根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定，注册会计师可以合伙设立会计师事务所。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。

设立合伙会计师事务所必须具备下列条件：

- (1)有两名以上符合规定的注册会计师为合伙人，以合伙

人聘用一定数量符合规定条件的注册会计师和其他专业人员参加会计师事务所工作；

(2)有固定的办公场所和必要的设施；

(3)有能够满足执业和其他业务工作所需要的资金。

申请成为会计师事务所合伙人的注册会计师必须符合下列条件：

(1)必须是中华人民共和国公民；

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

(3)不在其他单位从事谋取工资收入的工作；

(4)至申请日止在申请注册地连续居住一年以上。

设立合伙会计师事务所，应当由合伙发起人向所在地省、自治区、直辖市注册会计师协会递交申请书并附送下列文件：

(1)合伙人协议书；

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

(3)合伙会计师事务所章程；

(4)合伙人出资和个人财产的有效证明；

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

(6)办公地址及办公用房产权或使用权的证明；

(7)审批机关要求的其他材料。

其中，合伙人协议书应载明下列事项：

(1)会计师事务所名称、地址；

- (2) 合伙人姓名、资历、住址；
- (3) 出资总额、合伙人出资方式 and 出资额及应承担债务的份额；
- (4) 合伙人的权力和义务；
- (5) 合伙人的加入、退出的规定及程序；
- (6) 组织和管理。

合伙会计师事务所的审批程序和负有限责任会计师事务所的审批程序大致相同。

由于合伙会计师事务所是负无限责任的，因此，财政部颁发的《合伙会计师事务所设立及审批试行办法》第十六条规定：“合伙会计师事务所应当建立风险基金，或向保险机构投保职业保险。建立风险基金的，每年提取的基金数应当不少于业务收入的百分之十。合伙会计师事务所的收入，扣除各项费用，按合伙人应分配额缴纳所得税后，提取不低于百分之三十作为共同基金，其余部分由合伙人按照协议进行分配。共同基金属于合伙人权益。”

自《中华人民共和国注册会计师法》实施以来，我国已先后批准成立了深圳高威联合会计师事务所等一批合伙会计师事务所。

二、会计师事务所的业务承接

在我国，注册会计师不能以个人名义承办业务，而必须由会计师事务所统一接受委托。接受委托时，应在业务约定书中明确承办业务的种类、范围，以及双方的责任，以避免客户对注册会计师所履行职责的误解，然后，再根据业务的性质选派适当的注册会计师担任该项工作，并制定审计计划。注册会计师在实施审计工作时，应依照具体情况，不断修订审计计划，

达到业务约定书所要求的目的；完成审计工作时，应出具报告书。报告书除应由注册会计师本人签署外，还必须加盖会计师事务所的公章。注册会计师承办业务时，由会计师事务所按照收费标准统一收费。

会计师事务所在承办业务时，由于委托人不同，其被授予的权限也不同。在接受国家机关委托办理的业务时，根据业务的需要，注册会计师有权查阅有关财务会计资料 and 文件，查看业务现场和设施，向有关单位和个人进行调查与核实；接受其他委托人的委托时，需要查阅资料、文件和进行调查的，则应按照依法签订的业务约定书的约定办理。

三、对从事证券、期货相关业务的会计师事务所的特殊要

会计师事务所从事的证券、期货相关业务是指对公开发行股票与上市交易的公司，证券、期货专营、兼营、机构和证券、期货交易场所进行会计报表审计、净资产验证、实收资本（股本）的审验及盈利预测审核等。由于这类业务十分复杂，且影响面广，因而有关方面对从事证券相关业务的会计师事务所做出了一系列特殊的规定和要求。

按照财政部、证监会《关于注册会计师执行证券、期货相关业务实行许可证管理的暂行规定》（财会协字[1997]52号），注册会计师申请许可证，应当符合下列条件：

1. 所在事务所已取得许可证或符合申请许可证的条件；
2. 具有证券、期货相关业务资格考试合格证书；
3. 有执行独立审计业务三年以上的经历；
4. 年龄不超过 60 岁；
5. 以往三年内没有违反法律、法规和执业准则、规则的行为并年检合格。

事务所申请许可证,应当符合下列条件:

1. 已经与挂靠单位脱钩;
2. 依法成立三年以上,内部控制健全,并在以往三年内没有违反法律、法规和执业准则、规则的行为;
3. 具有 8 名以上取得证券、期货相关业务资格考试合格证书或者已经取得许可证的注册会计师(不含分支机构注册会计师);
4. 专职从业人员不少于 40 人(不含分支机构人员),其中 60 岁以内人员不少于 30 人;
5. 注册资本、风险基金及事业发展基金总额在 300 万元以上。

从事证券、期货相关业务的注册会计师和会计师事务所,其资格并不是终身制。如果在执业过程中发生了违反国家有关规定的情况,财政部可会同证监会吊销其从事证券相关业务的许可证。

第四节 注册会计师协会

中国注册会计师协会是由 1988 年 11 月 15 日成立并接受财政部监督、指导的中国注册会计师协会和 1992 年 9 月 8 日成立并接受审计署监督、指导的中国注册审计师协会,于 1995 年 6 月 19 日联合组成的注册会计师全国组织。联合后的中国注册会计师协会,依法对全国社会审计行业实行管理,依法接受财政部、审计署的监督、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。

目前,中国注册会计师协会共拥有个人会员 13 万人,其

中注册会计师 6.24 万人,非执业会员 6.77 万人;团体会员 6900 家。中国注册会计师协会已与 17 个国家和地区的 20 多个职业会计师组织和团体建立了正式交往关系,已成为亚洲及太平洋地区会计师联合会的成员,即将成为国际会计师联合会的成员。

一、中国注册会计师协会的宗旨与职责

(一)宗旨

中国注册会计师协会的宗旨是:服务、监督、管理、协调。为注册会计师、会计师事务所和审计事务所服务;为社会主义市场经济服务;监督注册会计师和事务所执业质量、职业道德;依法管理注册会计师行业;协调行业内、外部关系,维护注册会计师和事务所的合法权益。

(二)职责

中国注册会计师协会的主要职责包括以下十个方面的内容:

1. 负责办理注册会计师注册、事务所设立有关事宜,监督、管理其执行情况。
2. 审批和管理中国注册会计师协会会员。
3. 拟定注册会计师执业准则、规则,拟定和解释有关注册会计师、会计师事务所的法律、行政法规,并对执行情况进行监督和检查。
4. 组织和推动全国注册会计师培训工作。
5. 组织实施注册会计师全国统一考试。
6. 依法办理市场监督、管审批准及监督、管理境外会计师事务所人员在中国境内开展业务的有关事项。
7. 组织业务交流,开展理论研究,协调行业内、外部关

系,维护注册会计师的合法权益。

8. 代表中国注册会计师行业,开展国际交往活动。

9. 指导省、自治区、直辖市注册会计师协会工作。

10. 办理国家法律、行政法规规定和国家机关委托或授权的其他工作。

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两类: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,必须加入事务所才能接受委托承办业务。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。

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，可提前或推迟召开，推迟期限一般不得超过一年。代表采取协商或选举的办法产生，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。

理事会下设若干专门委员会,根据工作需要可设立独立审计准则委员会、职业道德委员会、执业质量检查委员会、惩戒委员会、注册会计师考试专家委员会、注册会计师培训教育委员会、注册会计师财务监督委员会等。专门委员会的设立及其职责,由协会秘书长提出,理事会批准。

(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。

目前,中国注册会计师协会常设办事机构下设办公室、综合部、注册管理部、专业标准部、业务监管部、考试工作部、培训工作部、基地建设管理部、外联部、财务管理部、编辑部等十部一室的工作部门。

四、地区注册会计师协会

各省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师的地方组织。其组织机构和章程,由本地区会员大会或会员代表大会确定,报经批准后,报中国注册会计师协会备案并接受监督和指导。

各省、自治区注册会计师协会根据需要可以设立市级分会,由省级协会批准,报全国协会备案。省级以下协会的组织运行、职责权限,依照有关法律、法规及省级协会的规定办理。

第五节 注册会计师的管理体制

注册会计师的管理体制,是对注册会计师职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管理体制。

一、外国注册会计师管理体制

综观世界各国注册会计师管理体制,大体上可划分为三种典型模式,即英国模式、美国模式和日本模式。

(一)英国模式

英国对特许会计师实行自我管理的原则,政府对职业团体不加任何干预。特许会计师审计与政府审计、内部审计,相

互间没有领导、指导和经济关系。

1. 特许会计师是英国最受尊敬的职业之一,他们被认为受过良好的职业教育,讲究职业道德,有独立判断的能力,并且有声誉卓著的会计师协会的指导和管理,因而能够获得社会的信任,可实行自我管理。

目前,英国会计职业团体有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、特许注册会计师协会、特许管理会计师协会、特许公共财政与会计师协会,他们分别对各自的会员进行管理。如英格兰和威尔士特许会计师协会为履行其管理职能,在协会设会员管理、教育培训、政策法律、审计实务、会计标准、职业道德和纪律委员会等机构。

2. 英国会计师审计的委托人是股东大会,这是历史造成的。英国最初的联合股份公司的审计就是由股东委员会派代表去查公司帐目,后来逐渐由职业会计师所代替,由他们代表股东们去做这项工作。

3. 英国会计师审计的生存和发展与公司法极为相关。根据 1985 年公司法,全部有限公司的年度会计报表和帐目都必须经过具有一定资格的会计师审计。但从 1994 年后期开始,政府决定放松这一法定审计要求,对年营业额在 9 万英镑以下的公司,完全免除审计,对年营业额在 9 万~35 万英镑的公司,用提交“编制报告”代替审计。英国特许会计师审计后发表意见不是提被审报表是否公允地表达,而是看其是否给出真实公允观念,是否符合公司法。英国的法律一般不是成文法,而是案例法,会计师主要依靠自己对真实和公允的判断。

(二)美国模式

美国的注册会计师审计同英国一样,也实行自我管理,但与英国不同,美国注册会计师协会下设许多管理会计师事务所的组织,进行严格的同业互查制度。

1. 证券法和证券交易委员会。在美国,对注册会计师执业有重大影响的经济立法不是公司法,而是证券法。根据证券法的规定,证券上市的公司必须审计会计报表。而证券交易委员会则有权管理注册会计师,监督会计职业。从目前来看,这种监督和管理日益加强。

2. 美国注册会计师协会(AICPA)。AICPA 是美国注册会计师的全国性职业组织。其成立的目的是要加强全国注册会计师的团结,促进他们之间的相互联系,提高职业会计师的业务水平和职业道德。为此,美国 AICPA 下设了很多职能部门,其中与审计最有直接关系的四个部是审计标准部、会计师事务所部、质量复核部和职业道德部。该协会在有关审计标准的制定,审计内容、方法、程序的协调以及审计质量的控制等方面做出了很大的贡献。

1976 年以来,AICPA 内部建立了“会计师事务所部”,该部下设证券交易委员会业务处和私营公司业务处,定期(每三年一次)或按执行委员会另外指定的时间进行同业互查。其职责是:制定同业互查执行标准;制定同业互查报告标准;监督管理同业互查方案;检查同业互查报告和被查事务所的纠正措施;必要时建议采取惩罚措施。同时,为了加强自我管理,AICPA 设立了公众监督委员会和执行委员会。公众监督委员会的主要职责是向证券交易委员会和公众提出关于证券交易委员会业务处管理效果的报告。执行委员会对证券交易委员会业务处的活动负责,并接受公众监督委员会的检查。执行委

员会有权对不遵循企业要求条件的会员事务所实行惩罚。

3. 注册会计师公会。美国有 54 个州注册会计师公会,这些组织及其分支机构与美国注册会计师协会虽然目的相同,但没有隶属关系,它们的会员资格不相同。许多注册会计师同属于美国注册会计师协会和一个(或几个)州公会,但有的只属于其中的一个公会。

各州的审计规则各自制定,各州的审计活动独立进行,互相重复,由州公会及其分会负责协调。他们常举行小型会议,开技术讨论会,办培训班,开展会员咨询服务和信息交流活动。

4. 州会计事务委员会。它依据州的法规负责管理注册会计师的认定和授予执行业务的权力,这种权力只对注册会计师个人,而不对会计师事务所。

(三)日本模式

根据日本《公认会计士法》的规定,大藏省对公认会计士行业进行监管,公认会计士协会是公认会计士(以下简称 CPA)的自律组织。

1. 大藏省

大藏省是日本 CPA 行业的最高管理机构,大藏大臣对 CPA 行业的管理有绝对的权威。大藏省下设相关的三个机构,分别负责不同方面的工作:

(1)大藏省证券局企业财务课

企财课统管日本有关企业财务方面的各项事宜,也是政府(大藏省)对 CPA 行业管理的办事机构,有专门人员负责。主要工作是:审查日本的各监查法人上报的“审计概要书”,提出意见;组织实施 CPA 考试。

(2) CPA 考试资格审查会

CPA 考试资格审查会是大藏省下设的组织 CPA 考试的机构,机构的委员由学术界、公认会计士界人士和政府官员组成。该委员会只做政策性的决定,具体实施仍由大藏省企财课负责。

(3) 企业会计审议会

企业会计审议会是大藏省下设的一个咨询机构,主要工作是制定企业会计准则和会计制度、企业审计准则、成本核算准则等。

2. 日本公认会计士协会(JICPA)

大藏省对 CPA 的管理,一般只管到考试结束,接下来则由公认会计士协会以自律的方式加以管理。JICPA 是日本唯一的全国性职业会计士组织。根据日本《公认会计士法》规定,协会的宗旨是:根据公认会计士的使命和职责,为维护职业声誉,提高审计服务和其他相关业务的质量,对会员进行指导、联络和监督,以及办理有关公认会计士与会计士补的注册登记等。

3. 会计士事务所

日本会计士事务所有三种:个人开业的会计士事务所,共同会计士事务所和监查法人,其中监查法人最具代表性。每个监查法人都有严密的内部组织,有严格的审计规程和质量管理体系。

4. 公认会计士的法律、法规体系

在日本,涉及公认会计士行业的法律、法规分三个层次:第一个层次是国会通过的法律,第二层次是政府主管部门制定和发布的政令,第三层次则是由公认会计士协会作的解释

性规则。第一层次的法律如:《公认会计士法》、《商法》、《民法》、《证券交易法》、《公司所得税法》等。第二层次的法规、条例如:《公认会计士法施行令》、大藏省令及企业审计准则等。第三层次是由公认会计士协会根据第一层次和第二层次各项法律、法规制定的进一步细化的解释性规则。

二、中国注册会计师管理体制

为保证中国注册会计师制度沿着正确的轨道健康发展,提高注册会计师在社会经济生活中的地位和作用,必须建立符合中国国情的注册会计师管理体制。

(一)建立注册会计师管理体制的原则

建立中国注册会计师管理体制,必须遵循以下原则:

1. 借鉴国际经验原则

国外注册会计师制度经过 200 余年的发展,已形成了较为完善的注册会计师管理体制,其许多做法含有科学的成分,值得我们借鉴。

2. 责、权、利统一的原则

注册会计师是“不吃皇粮的经济警察”,会计师事务所的经营风险决不亚于企业,因此,必须坚持责、权、利统一的原则,给予会计师事务所一定的自主权,尤其是人、财、物和开展业务等方面的自主权。

3. 分级管理的原则

注册会计师职业覆盖面广,由于各地经济发展极不平衡,因此,必须由各级注册会计师协会针对本地区的实际情况,在不违背注册会计师行业管理整体原则的情况下,对注册会计师、会计师事务所采取符合实际的、灵活的管理方式。

4. 间接管理的原则

注册会计师审计是审计监督体系的重要组成部分,独立性最强。对注册会计师及会计师事务所的管理,必须坚持间接管理的原则,通过合理的规章、制度,引导、调节会计师事务所的业务发展和内部建设等。

(二)我国注册会计师管理体制的基本内容

经过十余年的发展,我国已初步形成了较为完善的注册会计师管理体制,其内容包括以下方面:

1. 注册会计师审计同政府审计、内部审计相互独立

我国审计模式的形成,经历了政府审计——内部审计——民间审计的过程,不同于国外审计模式的形成(民间审计——国家审计——内部审计),这种非自然形成的审计模式,对国家依赖性特强。但随着我国审计事业的发展,根据国家有关法律和行政法规,政府审计、内部审计和民间审计三者间应当独立,从事独立审计业务的机构、人员必须统一。

2. 《注册会计师法》

《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。

《中华人民共和国注册会计师法》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。

3. 财政部门

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。具体包括:

(1)业务监督。财政部门主要通过注册会计师协会监督会计师事务所对国家法律、行政法规和工作规则的遵守情况,业务工作制度的执行情况。

(2)违纪处理。其包括注册会计师违反工作规则的处分和会计师事务所违反法律、行政法规和工作规则等事项的处理。对会计师事务所违反法律、法规和规则的,根据情节轻重,可以分别给予警告、暂停执业、吊销注册会计师证书等处分。

(3)制定收费标准。会计师事务所的收费标准,由省级财政部门会同同级物价管理部门制定,收费标准的制定主要是依据注册会计师业务的工作量。

4. 工商、税务部门

工商行政管理部门对会计师事务所的管理主要有两项:一是工商登记,工商管理部门对批准成立的会计师事务所,在一个月内给予登记;二是业务范围监督,工商管理部门监督会计师事务所的经营活动,检查其业务范围是否合法,考核其经营管理状况如何。税务部门对会计师事务所的管理,主要是进行税收征管。

5. 注册会计师协会

注册会计师协会对注册会计师行业的管理包括行政管理和自律管理。行政管理主要是办理会计师事务所的执业登记、注册会计师的注册登记和财政部门委托或授权的其他事项。自律管理包括:制定职业道德规范,监督注册会计师和会计师

事务所共同遵守；拟定注册会计师执业准则、规则和工作制度；检查会计师事务所业务质量，制定会计师事务所同行检查和内部检查办法；协调会计师事务所之间的业务关系，监督公平竞争。

6. 证券监督管理委员会

证券监督管理委员会会同中国注册会计师协会对从事证券业务的会计师事务所和注册会计师的执业资格进行审核确认，并对取得资格的会计师事务所和注册会计师执行证券业务的情况进行监督。

第三章 职业道德与法律责任

第一节 职业道德的定义

一、加强注册会计师职业道德教育的意义

注册会计师的职业性质决定了他所担负的是对社会公众的责任。注册会计师行业之所以在现代社会中产生和发展,是因为他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,既包括企业现有的,又包括潜在的投资人、债权人以及政府有关部门等所有与企业有关、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对会计报表的审计意见,并以此作为决策的基础。注册会计师尽管是接受被审计单位的委托并向被审计单位收取费用,但他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它诞生的那一天起,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。“社会公众是注册会计师的唯一委托人”,这句流传于西方注册会计师职业界的谚语,恰当地揭示出了注册会计师服务于社会的职业特性。

注册会计师以维护社会公众的经济利益为己任,因而,在西方被人们戏称为“看门狗”,在我国则称之为“不吃皇粮的经济警察”、“市场经济的卫士”。如果注册会计师未能履行其应有的职责,发挥其应有的作用,不能有效地保护公众的利益或者故意出具虚假报告欺骗公众,损害他们的利益,就必然失去公众的信赖。失去了公众的信赖,注册会计师也就失去了其存在的价值和意义。

因此,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、可以信赖的专业服务,在公众中树立起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,强化注册会计师的道德意识,提高注册会计师的道德水准。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。尤其是在我国,注册会计师事业的恢复与重建的历史只有十几年,注册会计师行业的从业人员对注册会计师的职业性质尚缺乏全面的认识,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、注册会计师职业道德的定义

所谓注册会计师的职业道德,是指注册会计师在执业时所应遵循的行为规范,包括在职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等方面所应达到的行为标准。

为了向社会昭示注册会计师应当达到的道德水准,大凡注册会计师已形成一种专门职业的国家 and 地区,都制定有本国和本地区的注册会计师职业道德守则。国际会计师联合会道德委员会从1980年开始,截至1988年底,共制定了12

项《国际会计职业道德准则》。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。在英国，特许注册会计师协会（ACCA）也颁布了《职业行为守则》。日本公认会计士协会于1966年12月1日颁布，并于1985年7月4日修订了《日本公认会计士行为规则》。本行为规则规定了日本公认会计士保持尊严和公正地履行行为职责而必须遵守的基本职业道德准则，包括前言和四章，共16条。其基本框架如下：前言；（第一章）总则；（第二章）实务规则；（第三章）审计意见规则；（第四章）与其他会员关系的守则。台湾于1983年12月5日第6次修正公布的《会计师法》在第三章“业务及责任”第22条中，对会计师审计职业道德行为做了一般性规定。台湾会计师公会全国联合会的职业道德研究委员会，于1983年10月5日修正公布了职业道德规范公报第一号——台湾会计师职业道德规范。本规范分6大部分共32条。这6大部分是：总则；职业守则；技术守则；业务延揽；业务执行；附则。

中国注册会计师协会自1988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）。1997年1月1日，经财政部、审计署批准同意，中国注册会计师协会颁布实施了《中国注册会计师职业道德基本准则》（下称《职业道德准则》），以代替现行的《守则》。《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。下文将主要根据已发布的我国注册会计师《职业道德准则》，论述对注册会计师的道德要求。

第二节 中国注册会计师的职业道德

一、独立、客观、公正

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》的“一般原则”一章首先提出了注册会计师所应遵循的基本原则,即独立原则、客观原则、公正原则。

(一) 独立原则

1. 独立原则的内涵

所谓独立原则,是指注册会计师在执行审计业务、出具审计报告时应当在实质上和形式上独立于委托单位和其他机构。

独立原则的要求有两层含义,即实质上的独立与形式上的独立。所谓实质上的独立,是要求注册会计师与委托单位之间必须实实在在地毫无利害关系。注册会计师只有与委托单位保持实质上的独立,才能够以客观、公正的心态表示意见。所谓形式上的独立,是对第三者而言的,注册会计师必须在第三者面前呈现一种独立于委托单位的身分,即在他人看来注册会计师是独立的。由于注册会计师的审计意见是外界人士决策的依据,因此注册会计师除了保持实质上的独立外,还必须在外界人士面前呈现出形式上的独立,只有这样才能得到社会公众的信任。

独立原则在强调注册会计师对于委托单位保持独立性的同时,也要求他独立于外部的其他机构和组织。注册会计师

对他所出具的审计报告负法律责任,因此不论是业务的承接、执行,还是报告的形成与提交,注册会计师均应依法办事,独立自主,不依附于其他机构和组织,也不受其干扰和影响,注册会计师的审计报告毋须经任何部门审定和批准。

2. 独立原则的重要性

如前所述,注册会计师尽管接受委托单位的委托执行业务,而且要向委托单位收取费用,但注册会计师所承担的却是对于整个社会公众的责任,这就决定了注册会计师必须与委托单位和外部组织之间保持一种超然独立的关系。独立是注册会计师的灵魂,注册会计师只有具备独立性,才可能做到客观、公正,独立原则是客观、公正原则的基础。正因如此,注册会计师有时又称为独立会计师,注册会计师审计又称之为独立审计,独立原则的重要性由此可窥见一斑。

3. 为保持独立性而应回避的事项

按照《职业道德准则》的要求,注册会计师与委托单位存在以下利害关系时,应向所在的会计师事务所声明并应实行回避:

- (1) 曾在委托单位任职,离职后未满两年的;
- (2) 持有委托单位股票、债券或在委托单位有其他经济利益的;
- (3) 与委托单位的负责人和主管人员、董事或委托事项的当事人有近亲关系的;
- (4) 担任委托单位常年会计顾问或代为办理会计事项的;
- (5) 其他为保持独立性而应回避的事项。

如果会计师事务所与委托单位存在除业务收费之外的其他经济利益关系,也应实行回避原则。

为什么存有上述关系，注册会计师就须回避而不能执行审计业务呢？答案很简单：如果注册会计师不予以回避，就会在实质上或形式上丧失其应有的独立性。其中的第一个回避事项不难理解，对于其他回避事项可做进一步说明如下：

(1) 在委托单位有经济利益

注册会计师在委托单位有某种经济利益，如持有委托单位的股票、债券等，往往会影响其客观公正的心态和能力，外界人士对注册会计师能否公正无私也自然会产生疑问，在这种情况下可认定注册会计师已丧失了独立性，因而应当实行回避。

由此引申出的一个问题是：如果注册会计师的亲属在委托单位有经济利益的话，是否会影响其独立性，是否也要回避呢？这要视亲密的程度和经济利益的大小而定。注册会计师的配偶、子女、父母的经济利益一般可直接归属于注册会计师本人，或与注册会计师个人的经济利益紧密相关，因此他们即使在委托单位只有很小的经济利益，也应视同注册会计师在委托单位的经济利益。其他亲属如兄弟、姐妹的经济利益，一般不能直接归属于注册会计师本人，只有在这种利益巨大的情形下才会影响到注册会计师的独立性。注册会计师远亲在委托单位的经济利益则一般不会影响到注册会计师的独立性，除非注册会计师和远亲之间具有十分密切的财务联系。

(2) 与委托单位的有关人士具有近亲属关系

注册会计师与委托单位的负责人和主管人员、董事或委托事项的当事人若有近亲属关系，也会使注册会计师的独立性受到损害，因而应予回避。这里所说的近亲属，根据《民

事诉讼法》第四十五条的规定，是指注册会计师的配偶、子女、兄弟姐妹、父母、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

(3) 担任委托单位常年会计顾问或代为办理会计事项

这里所说的担任会计顾问或代为办理会计事项，主要是指注册会计师接受委托，亲自或指导、协助委托单位的管理当局进行会计核算、编制会计报表。这是注册会计师提供的一种会计服务。注册会计师提供会计服务，一般不会危及他执行审计业务时所应具备的独立性，但如果注册会计师对他亲自或帮助编制的会计报表进行审计，也就违背了“没有人能够独立地评价自己的工作”这一基本假设，因而会丧失其应有的独立性。当然，这一回避要求并不限制会计师事务所的其他注册会计师执行该委托单位的审计业务。

关于注册会计师为其被审计单位提供会计服务时其独立性是否受到损害的问题，国际会计师联合会认为，只要遵守下列要求，注册会计师的独立性就不会受到损害：①注册会计师不得与被审计单位有任何财务利害关系或影响其独立客观公正的其他利益冲突；②被审计单位必须承担对会计报表的责任；③注册会计师不得充当被审计单位雇员或管理人员的角色；④提供会计服务，例如，为被审计单位记帐的人员，不得参与对该帐的审计。《职业道德准则》中的此项规定与国际会计师联合会的要求是一致的。

如要一一列举注册会计师为保持独立性而应回避的事项是很困难的，如西方国家的注册会计师道德守则中认为注册会计师与被审计单位的有关人士建立过分亲密、浪漫的关系，接受被审计单位馈赠等均会损害注册会计师的独立性而应予

以回避。注册会计师应按照独立原则的基本思想严格要求自己，在执业过程中时时注意，避免违反独立原则的要求。

（二）客观原则

所谓客观原则，是指注册会计师对有关事项的调查、判断和意见的表述，应当基于客观的立场，以客观事实为依据，实事求是，不掺杂个人的主观意愿，也不为委托单位或第三者的意见所左右，在分析问题、处理问题时，不能以个人的好恶或成见、偏见行事。

贯彻客观原则，要求注册会计师在执业中必须一切从实际出发，注重调查研究，只有深入了解实际，才能取得主观与客观的一致，做到审计结论有理有据。

（三）公正原则

公正原则是指注册会计师应当具备正直、诚实的品质，公平正直、不偏不倚地对待有关利益各方，不以牺牲一方利益为条件而使另一方受益。

二、专业胜任能力要求

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、企业管理等领域的标准与实务，还应具备高水平的职业判断能力。因此，业务能力要求是注册会计师职业道德的另一项重要内容。

（一）不得从事不能胜任的业务

一般说来，社会公众很难对注册会计师的业务质量做出评价，但人们委托注册会计师或依赖注册会计师的报告，就有权期望注册会计师是业务上合格胜任、人格上高尚廉正的专业人士。注册会计师接受了委托从事业务活动，便意味着

他有足够的业务能力完成所委托的业务。因此,《职业道德准则》禁止注册会计师承接、从事他所不能胜任或不能按时完成的业务。同样,如果对某项业务整个会计师事务所都无法胜任或不能按时完成的话,会计师事务所应当拒绝接受该项业务的委托。

(二) 注册会计师对助理人员和其他专业人员的责任

注册会计师所从事的大部分业务都需要业务助理人员的参加,某些特殊的业务也往往需要聘请其他专业人员(如评估师、律师等)的帮助才能胜任,但审计报告则要由注册会计师签章,注册会计师应对审计报告负责任,也就要求注册会计师对助理人员和其他专业人员的工作结果负责。《国际审计准则》规定:“当审计人员委派工作给助理人员,或利用其他审计人员或专家执行工作时,他仍应负责对财务资料的形成表示意见。”

注册会计师对助理人员和其他专业人员的工作结果负责,就要求注册会计师对助理人员和其他专业人员的业务能力进行评价,看其能否胜任所分派的工作;在执行业务之前,需就项目的性质、时间、范围、方法等对助理人员和其他专业人员进行必要的培训;在执行业务过程中应对助理人员和其他专业人员予以切实的指导、监督、检查,包括复核其工作底稿。

(三) 接受后续教育

根据《注册会计师法》的规定,只有参加注册会计师全国统一考试成绩合格,在会计师事务所从事过两年以上的审计工作方能获准注册成为一名中国注册会计师。这表明注册会计师在批准注册之时已经是一位专业水平较高、实践经验

丰富的专业人士，即已具备了较高的业务能力。但注册会计师绝不能停留于已有的知识和经验而固步自封、裹足不前，用经验主义、教条主义的方式去处理各种新问题。因为在高速发展的当代社会，知识更新的周期越来越短，新问题、新方法、新制度大量涌现，注册会计师的业务领域也在不断地拓展和深化，这就要求注册会计师必须适应时代的要求，按照注册会计师协会的规定，不断地接受后续教育，更新和提高专业知识，保持和发展专业技能，熟悉并掌握现行各种有关规定和实务标准，不断提高业务能力。中国注册会计师协会将对注册会计师的后续教育问题做出更为严格、具体的规定。

三、技术规范

注册会计师技术规范，是对注册会计师的工作程序和工作方法方面应当遵守的技术标准所做的基本规定。注册会计师执行各类业务或在业务的各个环节所应实施的程序和方法，都已在有关的专业标准中予以明确，《职业道德准则》在强调注册会计师应当严格遵循这些专业标准要求的同时，对一些重要问题做了专门的规定。

（一）不得对未来事项可实现程度做出保证

企业根据有关规定或为了业务上的需要，经常编制一些前景财务资料，比如下一年度的盈利预测、资本预算、现金流量预测等。前景财务资料的重要特征是它所涉及的是未来的事项，是以企业在未来和可能的行动中或许会出现结果的假设为基础而编制的，而且假设从性质上讲有很大的主观性，需要在很大程度上运用判断。

企业编制的前景财务资料，根据政府的有关规定，或者企业为了增加前景财务资料的说服力，增强外界人士的信心，

往往委托注册会计师进行审核。比如，某家企业为了顺利地得到银行贷款，对企业未来的盈利前景做出乐观的预测，为使这种预测更具有说服力，可能会请注册会计师对其预测出具审核报告。

注册会计师可以接受委托审核前景财务资料并出具审核报告，也可以发挥专业优势，作为一种咨询业务，参与或代理企业管理当局编制前景财务资料。但是，企业管理当局应当对前景财务资料负责，注册会计师的审核工作有其特定的内涵。根据《国际审计准则》的要求，注册会计师审核前景财务资料的目的是确定：前景财务资料所依据的假设没有不合理之处；前景财务资料是根据这种假设而适当地编制完成的；前景财务资料同历史会计报表的基础是一致的，等等。

中国证监会发布的《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第一号》中规定：“注册会计师必须对盈利预测所采用的会计政策和计算方法进行审查并做出报告。”注册会计师对前景财务资料的审核并不是对前景财务资料的准确性及结果能否实现或在多大程度上实现表示确认、提供担保或承担责任。《职业道德准则》禁止注册会计师对于委托单位的预测、计划等含有不确定因素的未来事项的可实现程度做出保证。之所以做出这样的规定，是因为前景财务资料的编制尽管有一系列的原则和方法，但因为是建立在一定假设的基础之上，其中包括许多主观判断因素，因而其结果能否实现也就存在着较大的不确定性。注册会计师能够以客观的态度对过去已经发生的事实做出判断并提出是否公允的意见，但未来事项中的不确定因素决定了注册会计师无法收集未来事项演变成结果的证据，无法对将来发生的事实做出客观的判断，

因而就不能对其能否实现或可实现程度的大小做出保证，否则，只会加大注册会计师本不应承担的责任。

（二）不得代行委托单位管理决策的职能

下文我们将讨论会计责任与审计责任的区别。注册会计师执行审计业务所应承担的是审计责任，而编制会计报表和管理决策则是企业管理者的职能，是管理者的责任。注册会计师从事会计咨询和会计服务业务，是以独立于被审计单位之外的人士的身分进行的，他不是被审计单位聘用的职员或管理人员。注册会计师接受委托从事会计咨询和会计服务业务，是运用自己专业和经验的优势，指导被审计单位进行会计核算或代为编制会计报表，或向被审计单位提供更为合理、更为科学的建议或方案。但会计报表的责任仍应归被审计单位承担，注册会计师提出的建议或方案是否予以采纳、是否予以实施，也须由被审计单位管理者进行决策。注册会计师在提供专业服务时，不论是审计业务还是会计咨询和会计服务业务，均应牢记注册会计师的身分，他所提供的只是一种专业服务。注册会计师不得以被审计单位一名管理人员的身分发号施令，不得代行管理决策的职能。

四、对客户责任

《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。

（一）按时按质完成委托业务

会计师事务所接受业务委托时，应当在初步了解委托单位的基本情况和委托业务的性质及要求之后，与委托单位签订业务约定书，作为会计师事务所与委托单位之间具有法律效力的一种合约。注册会计师应当恪守业务约定书中的各项

约定，在委托单位提供了必要条件的前提下，在规定的时间内按专业标准的要求高质量地完成所委托的业务。

（二）保密的责任

注册会计师的职业性质，决定了他能够掌握和了解委托单位大量的资料和信息，有些属于委托单位的机密信息，如即将进行的合并、拟议中的资金筹措、预期的股票分割和股利变更、即将签订的合同等。这些机密信息一旦外泄，可能会给委托单位造成经济损失。因此《职业道德准则》要求注册会计师对于所掌握的委托单位的资料 and 情况，应当严格保守秘密，除得到委托单位的书面允许和法律、法规要求公布者外，不得提供或泄露给第三者，也不能将其用于私人目的。当然，保密责任不能成为注册会计师拒绝按专业标准要求揭示有关信息的借口，也不能成为他拒绝出庭作证或拒绝注册会计师协会和主管财政机关对其进行调查的借口。我国《注册会计师法》第 19 条也规定，注册会计师对在执行业务中知悉的商业秘密，负有保密义务。

（三）不能按服务成果的大小决定收费标准的高低

注册会计师的服务是一种有偿服务，但收费的多少应当以服务性质、工作量大小、参加人员层次的高低等为主要依据，按照规定的标准合理收费。会计师事务所在从事审计业务时，不得以服务成果的大小为条件来决定收费标准的高低，否则将会削弱注册会计师应有的独立性、客观性。例如，如果以审计后的净收益的一定比例作为审计收费，就有可能导致注册会计师赞同委托单位虚增收入的行为。

五、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。

注册会计师行业在客观上是一个竞争激烈的行业，会计师事务所独立核算、自收自支，能否竞争到较多的客户，关系到一家事务所的生存。但注册会计师行业又是一个极需同业之间相互尊重、团结合作的行业，同业之间能否保持一种良好的关系，关系到整个职业界在社会公众中的形象和信誉。因此，《职业道德准则》在提倡会计师事务所以质量求信誉、以信誉求发展、公平竞争、共同维护和增进全行业的职业信誉的同时，对处理同业之间的关系提出了具体的规定和要求：

1. 《注册会计师法》规定会计师事务所受理业务，不受行政区域、行业的限制，也就是说可以跨地区、跨行业执业。因此，《职业道德准则》禁止会计师事务所搞地区封锁、行业垄断，通过任何方式或以任何理由对到本地区、本行业执业的会计师事务所进行阻挠和排斥。搞地区封锁、行业垄断，不仅严重破坏了同业之间的相互关系，注册会计师的独立性也受到了严重损害，对注册会计师事业、对社会公众的利益有百害而无一益。这个问题是目前我国注册会计师行业存在的较为突出的问题，我们尚须花大力气，在加强职业道德教育的同时，积极地、稳妥地推进会计师事务所的体制改革，改变目前会计师事务所部门所有、行业所有的局面，从根本上解决这一问题。

2. 委托单位出于种种原因，可能辞去一家过去为其提供服务的会计师事务所转而委托另一家会计师事务所，或在某项业务尚未完成之前对会计师事务所进行变更。《职业道德准则》要求委托单位在变更委托的情况下，后任注册会计师应

与前任注册会计师取得联系，相互了解和介绍变更委托的情况和原因，委托单位变更委托后，前任注册会计师应对后任注册会计师的工作予以支持和合作，包括必要时提供以前年度的工作底稿等资料。

委托单位变更委托，经常出于某种不正常的原因，比如后任注册会计师的收费低廉或前任注册会计师就某些重要的会计原则问题与委托单位发生争议，此种情况下后任注册会计师是否承接业务须慎重行事。西方国家的法律及中国证监会的有关规定中，为了防止企业管理当局购买会计原则的行为，大都要求上市公司如更换注册会计师，必须详实地公开更换的理由，被辞退的注册会计师如果不同意管理当局的意见也可以在股东大会上申辩。所谓购买会计原则，是指在前任注册会计师与被审计单位就会计原则的选用发生争议时，被审计单位辞退前任注册会计师并委托在上述争议中与公司观点一致的注册会计师进行审计的行为。

3. 《职业道德准则》还同时规定了注册会计师对其同行的其他责任，包括应当与同行保持良好的工作关系，配合同行工作；不诋毁同行，不损害同行利益；注册会计师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；以及会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务等。

六、业务承接中的职业道德

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》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. 注册会计师执行的各项业务，均应由会计师事务所统一接受委托。注册会计师及其他有关人员不得以个人名义承接业务。

2. 会计师事务所与委托单位之间的业务委托关系，应实行双向自愿选择的原则，不得以任何方式限定或干预委托单位对会计师事务所的选择或会计师事务所在业务承接上的自主权。

3. 会计师事务所不得在电台、电视台、报纸、杂志等新闻媒介上直接或间接地做诋毁同业或自我夸张、内容虚假、容易引起误解的广告，也不能向委托单位或其他组织散发具有上述倾向的函件。但会计师事务所与注册会计师的名称或姓名、地址、电话、业务范围、开业、迁址之类的公告不在此限。我国《注册会计师法》第22条规定，注册会计师不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。

4. 会计师事务所不得以任何名义向帮助取得委托业务的其他单位或个人支付介绍费、佣金、手续费或回扣等，也不得向得到本所帮助取得委托业务的其他会计师事务所收取介绍费、佣金、手续费或回扣等。

5. 会计师事务所不得以降低收费的方式招揽业务。

6. 对应由注册会计师从事的法定审计业务，会计师事务所不得与其他机构进行收益分成式的业务合作，但会计师事务所聘请其他机构有关专业人员协助工作以及各会计师事务所之间的业务合作不在此限。

7. 注册会计师和所在的会计师事务所不得允许其他单位和个人借用本人或本所的名义承接、执行业务。

第三节 法律责任的定义

在讨论注册会计师的法律责任之前，有必要明确以下几点：

第一，注册会计师的审计责任和委托人（被审计单位）的会计责任是两个不同意义的概念（具体内容将在以后章节中阐述），在审计业务中，注册会计师和被审计单位分别承担审计责任和会计责任，两者不能相互替代、减轻或免除。

第二，注册会计师审计的目的在于通过其审计，合理保证被审计单位会计报表的可靠程度，以供会计报表的使用人做出合理性的判断和决策。那种认为注册会计师审计就是对被审计单位会计报表正确性、完整性百分之百的保证，是对被审计单位未来发展和经营效益与效率做出的保证等看法是完全错误的。

一、法律责任概述

任何一种专门职业，在任何一个国家，为了切实保证职业服务的质量和水平，都很强调专业人员的法律责任，也大都订立了相应的法律责任条款。与其他职业相比，注册会计师职业所负的法律責任更加重大。比如，律师和医生，他们发生过失的话，受害人往往只是患者或少数委托人，而注册会计师发生过失则可能使成千上万的人受到连累，蒙受损失，因为依赖和利用管理当局编制的会计报表和注册会计师的审计意见，作为决策依据的人们，不仅包括现有的，而且还包括潜在的投资者、债权人、消费者、雇员、政府有关部门等所有关心企业的人士。西方注册会计师职业界有句谚语“社

会公众是注册会计师的唯一委托人”，恰当地表明了注册会计师对社会公众负责的显著特性。

纵观历史，公共会计职业界审计失败次数相对于所执行的审计的总数而言，是相当少的。但是，自20世纪60年代中期以来，世界各国控告审计人员的诉讼案件急剧增加，有人称之为注册会计师已面临“诉讼爆炸”的时代。以美国为例，美国《会计杂志》曾发表专文记载：

1. 美国在过去15年发生的控告审计人员的诉讼案件，远远超过整个职业105年的历史中所发生的总数。

2. 在本世纪80年代，最大的美国会计公司，总计已为与审计有关的诉讼，付出了超过2.5亿美元的代价。

3. 职业保险市场已不再稳定，保险费日益提高，而承保范围却在大大缩小，并且很多保险公司已停止再提供任何有关审计失职的保险。

造成诉讼爆炸的原因很多，其主要原因有：

1. 已审财务报表的使用者对注册会计师责任的了解正在增加，使用者同注册会计师职业之间存在的期望差距日益增大。已审财务报表的使用者，总是期望审计人员能够：(1) 在技术上具有充分胜任工作的能力，并具备正直、独立和客观的态度，来执行审计工作；(2) 查找并发现所有无意和故意的重要错报；(3) 防止公布容易产生误导的财务报表。公共持有公司发表误导性财务报表的过程，人们习惯称为“欺诈性财务报表”。此外，使用者还期望审计人员应向他们及时通知企业可能难以持续经营的有关情况，比如，很多使用者通常将经营失败同审计失败混为一谈。使用者如认为未达到自己期望的标准，往往就控告审计人员。

2. 许多法律判例常常将审计人员的赔偿范围扩大到被审计单位和狭义的“已知受益人”以外，另外，法院对证券法所作的广义解释，也加重了注册会计师的法律责任。

3. 证交会对保护投资人利益的责任意识正在增强。

4. 由于企业经营规模的扩大、业务的复杂化和计算机的应用等原因，使会计和审计业务更为复杂。

5. 社会日益赞同，受害方应向有能力赔偿的一方提出诉讼，而不问被告方错在哪里。这就是通常所说的“深口袋”责任概念。

6. 有关民事法庭在有关大案审理中屡判会计师事务所败诉，这便怂恿了律师们在或有公费的驱使下，来提供法律服务。按照这种做法，受害人若胜诉，可获潜在利益，而在败诉时，受到的损失却极小。

7. 有关法律允许采取“集体诉讼”方式，也使得诉讼案件层出不穷。在这种诉讼方式下，某一个或很少的几个原告，可能代表很多的所谓受害人提出诉讼。由于这种诉讼涉及的受害人很多，因此，事务所可能赔偿的金额往往高达数百万美元以上。此外，提出集体诉讼所花费用，与可能得到的赔偿金额相比，实在很小。

8. 也有一些诉讼案件是由于审计人员未遵守一般公认审计准则所致。

9. 法院可能在某段时期，出现明显倾向于保护使用者利益的趋势，也可能使报表使用者以报表未达到期望值为由趁机控告审计人员，并且往往法院很快会对使用者予以支持。

10. 很多会计师事务所为节省法律事务费用，或避免不利于自己的问题张扬出来，宁愿私了，而不愿意通过司法院

序来解决问题。

11. 被审计单位编制财务报表可选用的会计原则很多,而审计人员在评价所选用的原则的恰当性时,缺乏明确的标准。

为了使审计人员对自己的法律责任有基本的了解,下面对审计人员发生诉讼的原因和可能承付的法律责任种类做些介绍。

(一) 导致注册会计师法律责任的可能原因

注册会计师如被控告的话,要么被被审计单位控告,要么被相关的第三方控告,其导致控告的原因则可能是多方面的:有的是被审计单位方面的原因;有的是审计人员方面的责任;而有的则是双方的责任;还有的使用者错误理解注册会计师的责任而控告注册会计师。下面主要对前两项原因加以说明。

1. 被审计单位方面的责任

(1) 错误、舞弊和违法行为

审计人员未查出被审计单位某些错误、舞弊和违法行为,给他人造成损失,可能遭到被审计单位及有关方面的控告。

《独立审计具体准则第8号——错误与舞弊》(下称《错误与舞弊准则》)对错误与舞弊的概念进行了专门定义。

所谓错误,是指会计报表中存在的非故意的错报或漏报。即被审计单位由于疏忽、误解等原因,在注册会计师所审计的会计报表中产生了错报或漏报。它强调的是非故意的差错。

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。

所谓舞弊,是指导致会计报表产生不实反映的故意行为,即被审计单位故意在注册会计师所审计的会计报表中造成错报或漏报。它强调的是出现不实反映的故意行为。

舞弊主要包括:

- ①伪造、变造记录或凭证。
- 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。

所谓违法行为,是指贿赂、不合法政治捐助和违反特定法律及政府规定等行为。

对于上述被审计单位的错误、舞弊和违法行为,被审计单位理应负直接责任和会计责任,审计人员则只能负审计责任。审计人员只要严格遵守专业标准的要求,保持职业上应有的认真和谨慎,并通过实施适当且必要的审计程序,是可以将会计报表中存在的重大错误、舞弊和违法行为检查出来的。但是由于审计测试及被审计单位内部控制的固有限制,不能苛求审计人员发现和披露出会计报表中的所有错报或遗漏情况。这就是说,不能要求审计人员对所有未查出的错报或遗漏情况负责任,但值得注意,这并不意味着审计人员对未能查出的会计报表中错报或遗漏没有任何责任,关键要看未能查出的原因是否源自审计人员本身的过错。

《错误与舞弊准则》对注册会计师发现并披露错误与舞弊的责任做出了明确界定,指出,注册会计师应当根据独立审计准则要求,充分考虑审计风险,实施适当的审计程序,以合理确信能够发现可能导致会计报表严重失实的错误与舞

弊。同时，该准则还对编制和实施审计计划时如何关注错误与舞弊，发现错误或舞弊迹象时如何处理，以及错误与舞弊对审计报告的影响等进行了规定，按照该准则，注册会计师应能为检查对会计报表有重大影响的错误和舞弊，提供合理的保证。审计人员在执行审计工作及评价所发现的问题时，被寄希望克尽应有的关注和适当的职业怀疑。但是，该准则还指出，既然审计人员对会计报表的意见是基于合理保证的原则，因此，审计人员的报告并不是一种担保，所以，未检查出会计报表的重大错误，并不表示审计工作未按一般公认审计准则执行。

如果审计人员的结论认为会计报表受到某项舞弊的严重影响，那么该会计报表就违反了会计准则。因此，在这种情况下，审计人员应坚持让管理当局重新修订会计报表。若管理当局照办，审计人员可以发表无保留意见。若会计报表未加修订，审计人员则应发表保留意见或反对意见。同时，审计人员应在审计报告中说明发表保留意见或反对意见的理由。

在上述任何一种情况下，审计人员都应通知被审计单位，在审计中所检查出的任何重大舞弊。审计人员通常没有责任向被审计单位以外的团体，揭露重大舞弊的情况。一般来说，审计人员只有在舞弊事项将影响他对会计报表的意见时，才能揭露这项舞弊。但是，在诉讼中，如审计人员要减轻自己的责任，可能被要求对外界揭露被审计单位的舞弊行为。比如，在法院传讯作证时，审计人员必须告诉法庭有关舞弊的事实，以及当审计人员撤销或拒绝委托工作时，也应将舞弊事项告诉证券监管部门，并根据后任注册会计师的要求，向

其告知有关情况。

在有些情况下，审计人员可能无法获得有关会计报表是否会因舞弊事项而导致重要错报的充分证据。这表明审计范围受到限制，因此，审计人员应在报告中发表保留意见或拒绝表示意见。

(2) 经营失败

被审计单位在经营失败时，也可能会连累到审计人员。

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。我们知道，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。

审计失败则是指审计人员由于没有遵守一般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。这种情况称作审计风险。

审计风险是指在会计报表实际上存在重大错报或漏报时，审计人员发表不恰当审计意见的可能性。前面曾经指出，不能指望通过审计来发现会计报表中全部的错报项目。由于审计只限于抽样，并且有些隐蔽较好的欺诈极难发现，所以，总是存在一定的审计不能发现会计报表重大错报项目的风险。

大多数会计职业界的人员都同意，在审计未能发现重要

错报，并提出错误的审计意见时，应要求会计师事务所就审计质量作辩护。如果审计人员在审计过程中未能尽到应有的谨慎，就属于审计失败。在审计失败的情况下，因审计人员过失而受损失的人，可望从会计师事务所或其保险公司取得赔偿。尽管审计工作的复杂性致使在实践中很难确定审计人员是否尽到应有的谨慎，由于司法传统，也很难判定谁有权期望获得审计利益，但是，审计人员如果出现失误，未保持应有的谨慎，往往会使会计师事务所蒙受损失。

在发生经营失败而不是审计失败和风险时，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。特别是在最近提出的审计意见说明会计报表公允表达时，情况更是如此。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审计人员的责任。作为公共会计职业也许有责任向报表使用者说明审计人员的作用和经营风险、审计失败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，而不管错在哪方。

2. 审计人员方面的责任

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，审计人员应负违约责任。比如，会计师事务所在商定的期间内，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。评价审计人员的过失，是以其他合格审计人员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，审计人员应负过失责任。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主要要求执行审计。比如，审计不以《一般公认审计准则》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审计人员，而审计人员又可以说现金等问题是由缺乏适当的内部制造成的，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

运用标准审计程序通常应予发现，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，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，因为标准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证实审计是以内部控制制度的研究与评价为基础的。如果内部控制制度不太健全，注册会计师应当扩大抽样的范围，这样，一般都能揭示出由此产生的错报；否则，就具有重大过失的性质。相反的情况是，内部控制制度本身非常健全，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

欺诈又称审计人员舞弊，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或许

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。通过参考图表 3—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、或民事责任、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、暂停执行、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。

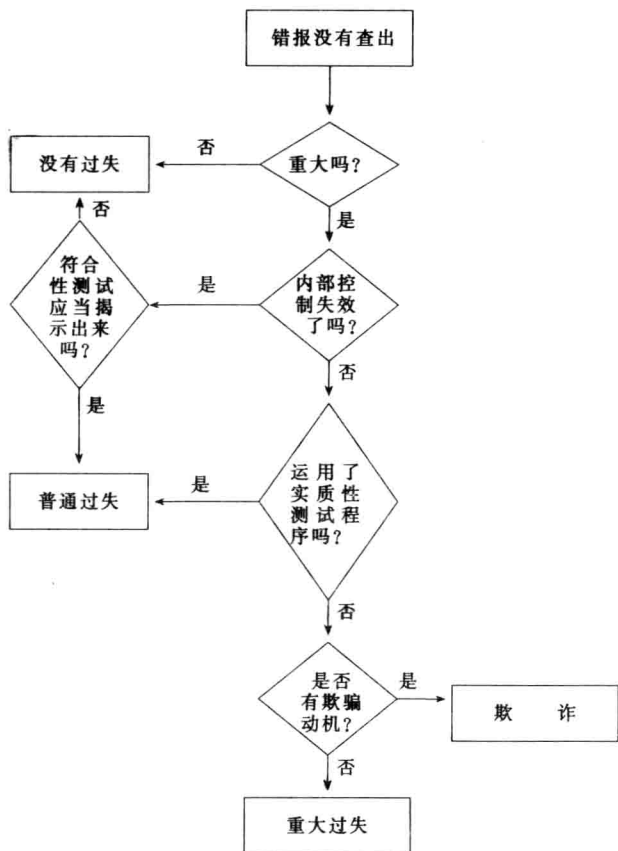
二、《注册会计师法》的具体规定

《注册会计师法》第二十一条明确规定：

“注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程度出具报告。

注册会计师在执行审计业务、出具审计报告时，不得有下列行为：

图表3—1



(一)明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；

(二)明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人

或者其他利害关系人的利益,而予以隐瞒或者做不实的报告;

(三)明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解,而不予指明;

(四)明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容,而不予指明。

对委托人有前款所列行为,注册会计师按照执业准则、规则应当知道的,适用前款规定。”

上述条款规定了注册会计师执行审计业务时的法律义务和禁止行为。其中第二款是禁止注册会计师进行欺诈,最后一款则是禁止注册会计师过失行为,其言外之意是指对委托人有前款所列行为,注册会计师按照执业准则、规则无法知道的,将不适用于前款规定,即不属禁止范畴。结合《注册会计师法》第三十九条关于注册会计师违反第二十一条规定将承担法律责任的规定,可以清楚地表明我国《注册会计师法》规定了注册会计师仅对源于自身过失和欺诈行为的情形承担法律责任。因此可以说《注册会计师法》第二十一条是对注册会计师的最大保护。只要注册会计师严格遵循专业标准的要求执业,没有欺诈行为,即使审定后的会计报表中具有错报事项,注册会计师也不会承担法律责任。专业标准对于注册会计师的重要性由此也可窥见一斑。

第四节 有关法律对注册会计师 法律责任的规定

一、美国等国家和地区注册会计师的法律责任

前已述及,注册会计师的法律责任主要包括三大类,即

注册会计师的行政责任、民事责任和刑事责任。行政责任是指注册会计师违反了法律、法规的有关规定，政府主管部门将依法对其进行行政处罚，包括对会计师事务所给予警告、没收违法所得、罚款、暂停营业、撤销，对注册会计师给予警告、暂停执业和吊销证书。民事责任是指会计师事务所给他人造成经济损失的，应予以赔偿。民事责任又可分为对委托人的责任和对第三者的责任。刑事责任是指注册会计师犯有刑律禁止的行为，比如欺诈，将会受到刑事追究。

我国关于注册会计师法律责任的规定还不够具体，尚待进一步完善，这里以美国为例，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精确地解释。

（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，就负有克尽专业职守、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约（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，主要是指合约（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约的判例。受益第三者同样地具有委托单位和会计师事务所所订合约下的权利，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,因为他们具有和会计师事务所所订合约中的各项权利。那么其他依赖审定会计报表却无合约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帐款代理商(企业将应收帐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帐款中有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)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作指控的地位。

（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年的证券法和1934年的证券交易法。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行动诉讼（即某一类人如全体股东成为原告），并要求注册会计师应严格按照的标准行事，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年的证券法

1933年的证券法规定：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定过的会计报表。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审计人员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年的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，而不须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年证券法下，注册会计师如欲避免负原告损失的责任，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年的证券交易法

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诸善意，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。在1933年证券法中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审计人员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条～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审计师也被看作是公司的高级职员，所以，上述法律条款同样适用于外部审

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，由于审计人员被诉讼的案件较少，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，给予重罚。《公认会计士法》规定：

1. 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. 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. 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，处以 100 万日元以下的罚款。

5. 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。

在台湾,《证券交易法》(1968 年 4 月 30 日公布,1981 年 11 月 13 日、1983 年 5 月 11 日、1988 年 1 月 29 日曾三度修正)规定如下:

1. 第 20 条规定会计师对虚伪隐匿之情形负赔偿责任。

2. 第 32 条规定会计师如未正确履行责任应就其所应负责部分与公司负连带赔偿责任。

3. 第 37 条规定会计师办理鉴证发生错误或疏漏,财政部证券管理委员会视情节给予:(1)警告;(2)停止其 2 年以内办理本法规定的业务;(3)撤销鉴证之核准。

4. 第 171 条规定,违反第 20 条者,处 7 年以下有期徒刑、拘役或科或并科 25 万元以下罚金。

5. 第 174 条规定会计师或律师等查核有关文件做不实之鉴证处 5 年以下有期徒刑、拘役或科或并科 20 万元以下罚金。

6. 第 175 条规定,未经核准执行与证券相关的审计业务,处 2 年以下有期徒刑、拘役或科或并科 15 万元以下罚金。

7. 第 177 条规定,对违反主管机关其他依本法所为禁止或限制之命令者处以 1 年以下有期徒刑、拘役或科或并科 10 万元以下罚金。

8. 第 178 条规定会计师拒绝或妨碍主管机关依法检查,处 2 万元以上 10 万元以下罚金。

9. 第 180 条又规定拒不交纳罚金者,移送法院强制执行。

此外，台湾《会计师法》中的第16、17、18、22、24、25、29、43条；台湾《民法》第1项、第2项；台湾《刑法》第342条对会计师所负的法律责任的也做了具体规定。

由以上的介绍不难看出，这些国家和地区注册会计师审计之所以比较发达，与对注册会计师的法律责任的有具体而又明确的规定是分不开的。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。

二、我国有关法律、法规对注册会计师法律责任的规定

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人造成重大损失，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。因此，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。其中比较重要的有全国人大常委会审议通过的自1994年1月1日起施行的《中华人民共和国注册会计师法》，1994年7月1日起施行的《中华人民共和国公司法》，全国人大常委会1995年2月28日通过的《关于惩治违反公司法的犯罪的决定》以及国务院证券委员会1993年4月22日发布的《股票发行与交易管理暂行条例》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，可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款；情节严重的，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，处以违法所得一倍以上五倍以下的罚款，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，处以所得收入一倍以上三倍以下的罚款，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）《关于惩治违反公司法的犯罪的决定》的规定

全国人大发布的《关于惩治违反公司法的犯罪的决定》中有两条涉及注册会计师的法律责任，即第六条和第十三条。

1. 第六条的规定

“承担资产评估、验资、验证、审计职责的人员故意提供虚假证明文件，情节严重的，处五年以下有期徒刑或者拘役，可以并处二十万元以下罚金。

单位犯前款罪的，对单位判处违法所得五倍以下罚金，并对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照前款的规定，处五年以下有期徒刑或者拘役。”

2. 第十三条的规定

“犯本决定规定之罪有违法所得的，应当予以没收。

犯本决定规定之罪，被没收违法所得，判处罚金，没收财产，承担民事赔偿责任的，其财产不足以支付时，先承担民事赔偿责任。”

（四）《股票发行与交易管理暂行条例》的规定

《股票发行与交易管理暂行条例》中的第七十三条、第七十七条、第七十八条均涉及注册会计师的法律责任。

1. 第七十三条的规定

“会计师事务所、资产评估机构和律师事务所违反本条例规定，出具的文件有虚假、严重误导性内容或者有重大遗漏的，根据不同情况，单处或者并处警告、没收违法所得、罚款；情节严重的，暂停其从事证券业务或者撤销其从事证券业务许可。

对前款所列行为负有直接责任的注册会计师、专业评估

人员和律师，给予警告或者处以三万元以上三十万元以下的罚款；情节严重的，撤销其从事证券业务的资格。”

2. 第七十七条的规定

“违反本条例规定，给他人造成损失的，应当依法承担民事赔偿责任。”

3. 第七十八条的规定

“违反本条例规定，构成犯罪的，依法追究刑事责任。”

(五)《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，处五年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处罚金。”

第五节 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而付出大量的精力、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 10 多年的历史，在 80 年代，人们对这一新生行业还很陌生，但进入 90 年代以来，随着注册会计师的地位和作用的提高，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。近年来，我国注册会计师行业就爆发了震惊整个行业乃至全社会的三大案件，即深圳经济特区会计师事务所对原野公司一案，北京中诚会计师事务所对长城机电公司一案，海南新华会计师事务所对中水国际集团公司一案。这三家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，有关注册会计师也被吊销资格，有的受到了刑事责任的追究。除此三大案件之外，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。

作为注册会计师避免法律诉讼的对策，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照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及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中的核心、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，因此，

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,也必然蒙骗注册会计师,使注册会计师落入他们设定的圈套。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注册会计师法律责任的律师。在执业过程中，注册会计师应同本所的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，也要请有经验的律师参与诉讼。

第四章 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业

绩，以及所采用的会计政策和会计处理方法是否符合本国的会计准则，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，审计由静态审计发展到动态审计，并且增加了“管理审计”的内容（包括经营审计、效益审计、效果审计）。审计目标不再局限于查错防弊和为社会提出公证，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执行会计报表审计。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例行审计目标，是对会计报表是否遵守一般公认会计原则，公允地表达其财务状况、经营成果，以及财务状况的变动情况表示意见。”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表示意见。国际会计师联合会发布的《对会计报表的审计报告》（第700号准则）指出，会计报表审计的目标是使审计人员能够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。还指出，表示审计人员意见的用词既可是“给出了真实与公允观念”，也可是“在所有重要方面，公允地表达”。看来，国际会计师联合会的表述采取了折衷的做法。

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、公允性及会计处理方法的一贯性表示意见。这一规定恰当地强调了审计总目标是对会计报表表示意见。注册会计师收集证据的唯一目的，就在于使自己能够对会计报表的合法性、公允性和一贯性表示意见，并提出真实合法的审计报告。其中，合法性是指被审计单位会计报表的编报是否符合《企业会计准则》及国家其他财务会计法规的规定；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地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况；一贯性是指被审计单位的会计处理方法是否前后各期一贯。

将审计总目标规定为对会计报表表示意见，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及附注或附表，而会计报表的使用者则希望注册会计师为会计报表的“三性”做出鉴证，以帮助他们制定有关经济决策。

1. 各会计报表的使用者，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。

2. 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。

3. 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。

4. 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，应当视审计中是否受到限制，是否与被审计单位有不同意见，以及是否存在未确定事项等，并根据其对会计报表反映的影响程度分别出具无保留意见、保留意见、否定意见和拒绝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与经营成果，也有利于被审计单位改善其经营管理。在出具审计报告以后，如果后来事实有所出入，则责任可能并不在注册会计师，因为注册会计师的审计行为是恰当的，所得的结论是合理的。然而责任到底在谁，这必须进一步划分被审计单位的责任和注册会计师的责任。

（一）被审计单位的会计责任

根据独立审计准则，被审计单位的会计责任是建立、健全内部控制制度，保护其资产的安全、完整，对其会计资料的真实性、完整性、合法性负责。这也就是说，保证会计报表的质量，被审计单位是责无旁贷的，这一责任不得由注册会计师代行。为此，被审计单位必须建立有效的内部控制制度，保护资产的安全与完整；建立并执行充分而有效的会计制度；采用适当的会计方法。

在审计实务中，注册会计师往往要求被审计单位提出书面声明，以明确被审计单位的会计责任及其与注册会计师的关系。被审计单位声明书的具体内容将在第十七章中讲授。

（二）注册会计师的审计责任

根据独立审计准则，注册会计师的审计责任是按照独立审计准则的要求出具审计报告，并对出具的审计报告的真实性、合法性负责，但注册会计师的审计责任不能替代、减轻或者免除被审计单位的会计及其他管理责任。审计报告的真实性是指审计报告应当如实反映注册会计师的审计范围、审计依据、实施的审计程序和应表示的审计意见。审计报告的合法性是指审计报告的编制和出具必须符合《中华人民共和国注册会计师法》和独立审计准则的规定。

注册会计师为了履行其职责，必须对审计工作做出合理安排，并以应有的职业谨慎态度去执行审计业务，以便有合理的把握去发现被审计单位会计报表所存在的问题。合理的把握意味着注册会计师并不是被审计单位会计报表合法、公允、一贯的保证人。

就公允性和一贯性而言，注册会计师应注意运用正确的判断，保持应有的职业关注，通过对被审计单位的报表、帐簿、凭证以及一切相关资料进行审查予以确定。就合法性而言，尽管注册会计师不可能揭露会计报表中所存在的全部错误、舞弊和不法行为，但有责任揭露会计报表的重大错误、舞弊以及对会计报表有直接影响的不法行为。因而在实施审计时，注册会计师有责任为达到这项目标实施相应的审计程序，进行相应的审查。

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定和审计总目标来确定。

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，意味着他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、费用等都做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《国际审计准则第 8 号——审计证据》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）是否有未入帐的资产、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，再将其同设定标准比较，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，损益表所列的各项收入和费用在会计期间内是否确实发生。

比如，管理当局认定 A 公司在资产负债表日，资产负债表所列的存货确实存在并可供使用，所列的应付帐款存在且待偿还；再如，管理当局认定，损益表所列的销售收入反映了本期实际已经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。

这里须强调指出，“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，并不涉及所报告的金额是否正确。因为这个问题与“估价或分摊”认定有关（稍

后加以说明)。

可见,“存在或发生”认定,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帐并列入会计报表。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帐,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。

这里须说明,有关“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,也不涉及所报告的金额是否正确。如果审计人员查出了被遗漏或者省略的事项,那么应记录多少的正确金额,则属于“估价或分摊”认定的问题。

可见,“完整性”认定与“存在或发生”认定正好相反,它主要与财务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，应付帐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。

请注意，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。

有关金额在财务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一般公认会计原则，而且还取决于在数学上或文书处理上是否有错误。如某金额的确定遵守了一般公认会计原则，并且在数学上正确无误，就说明这一金额是适当的。

所谓“遵守一般公认会计原则”是指被审计单位适当地运用了成本、配比及一贯性等会计原则。

与一般公认会计原则有关的认定，既可能涉及总值，也可能涉及到净值。比如，“应收帐款”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帐后的净值。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帐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”认定只局限于一般公认会计原则，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。

图表 4—1 汇总列示了上述五类管理当局认定。

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大类认定，这是因为五大类认定是确定每个帐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，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。

图表 4—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、负债及业主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在财务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、业主权益、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

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,评价某帐户余额的合理性。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帐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帐表资料、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帐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帐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帐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。

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（见图表4—2）。

图表4—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

图表 4—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	①全部存货及销售成本合理, 看来无重要错报
		其他特定目标
1. 存在或发生	2. 真实性	①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	①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帐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当存货的可实现净值减少时, 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	①存货项目的总计数与总帐一致
5. 表达与披露	8. 分类	①存货已恰当地分为原材料、在产品和产成品等几类
	9. 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

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, 则须在审查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。然后，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、公允性、一贯性发表意见了。

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制度；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制度的建立及遵守情况进行符合性测试，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制度的可信赖程度较高，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；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他的专业判断，综合所收集到的各种证据，根据独立审计准则，形成正确的审计意见，出具审计报告。

第四节 审计业务约定书与审计范围

一、审计业务约定书的概念与作用

审计业务约定书是指会计师事务所与被审计单位共同签署的，以此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等事项的书面文件。

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。

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被审计单位的利益。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被审计单位鉴定审计业务完成情况及会计师事务所检查被审计单位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鉴证工作，中国注册会计师协会发布了《独立审计具体准则第2号——审计业务约定书》。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、协助的工作等事项进行协商。

（一）明确审计业务的性质和范围

会计师事务所在和被审计单位签约前，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、期中审计和资本金验证等。如果注册会计师的审计范围受到限制，例如，被审计单位不能提供注册会计师审计年度会计报表所需要的全部资料时，注

册会计师就无法获取充分、适当的审计证据，因而，也就无法对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。

（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。例如，被审计单位简史、主要管理人员的管理经验及正直品行、委托人聘用注册会计师的意向。

（三）评价会计师事务所的胜任能力

其包括三个方面的内容：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（关注）的能力。

（四）商定审计收费

我国目前会计师事务所的收费标准一般由注册会计师协会统一规定，审计收费方法可以采用计件收费和计时收费两种方法。从注册会计师业务发展趋势看，计时收费应该成为审计收费的基本方法。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。

（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、审查给予解释和配合，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被审计单位商谈一致后，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。

审计业务约定书的格式和内容，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反映的日期或期间；如为其他专题审计，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。会计师事务所应负的审计责任是指注册会计师应对其依照独立审计准则所出具的审计报告的真实性、合法性负责；而被审计单位应负的会计责任是指被审计单位应对其提供注册会计师所需要的会计资料和其他有关资料的真实性、完整性、合法性负责。

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：其一，按照约定时间完成审计业务，出具审计报告；其二，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主要义务有：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。会计师事务所应根据审计业务所确定的工时，依据收费标准计算审计费用。同时，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；如会计师事务所接任审计时，还应考虑期初余额的审计责任及如何与前任注册会计师

联络等事项。

四、审计范围

审计范围是指审计对象涉及的领域及内容。由于审计对象是被审计单位全部或部分的_{经济活动}，而经济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大致范围。

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审计的基础上发表审计意见。因此，凡与被审计单位会计报表有关、与注册会计师审计意见有关的资料，均属于会计报表的审计范围，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基础。注册会计师的判断可以采用以下两种方式：第一，符合性测试，即对被审计单位与生成会计信息有关的内部控制制度进行研究评价，并对该制度是否得到一贯遵循加以测试。通过对内部控制的研究和测试，注册会计师一方面可以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、范围和实施时间及选用何种审计方法。第二，实质性测试，即在符合性测试的基础上，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应。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制度完善程度的判断、会计报表编制合理合规程度的判断等；又由于注册会计师可能得到的证据有很多是说服性而非结论性的，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，以及内部控制制度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反映失实未被发现的可能性，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，并可能会因此导致重要反映失实时，注册会计师必须扩大审计程序，以证实问题或排除疑点。（3）如果审计在范围上受到约束，以致使注册会计师不能或难以对会计报表形成恰当的审计意见时，应将这些情况在审计报告中加以说明，并根据所被限制审计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拒绝表示意见的审计报告。

第五章 审计证据与审计工作底稿

第一节 审计证据的种类及其特性

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《一般公认审计准则》中“外勤工作准则”第三条规定：“审计人员应运用检查、观察、询问及函证等方法，获得充分适当的证据事项，以便为形成审计意见提供合理的基础。”国际审计实务委员会发布的《国际审计准则第3号——指导审计的基本原则》第十五条规定：“审计人员应当通过制度遵守性审计程序和数据真实性审计程序的执行，取得充分适当的审计证据，以便从中得出合理的结论，作为他对会计报表发表意见的基础。”另外还发布了《国际审计准则——审计证据》和《国际审计准则——审计证据·对特定项目的额外考虑》，对有关审计证据的工作要求做了具体说明。为了规范我国注册会计师获取和分析审计证据，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》，制定并发布了

《独立审计具体准则第5号——审计证据》，中国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。

本节主要论述审计证据的种类及其特性，第二节和第三节将分别说明审计证据的获取和整理分析。

一、审计证据的种类

审计证据是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）应获取的证据。实质性测试程序的性质、时间安排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，比如应收帐款的函证可为应收帐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获取充分适当的证据。

关于审计证据的种类，国际会计师联合会发布的《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清点所取得的、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完全能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，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帐面资产，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（记帐凭证、会计帐簿和各种明细表）、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组织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。前者如应收帐款函证回函，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组织或人员提供，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；后者如银行对帐单，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太健全，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、记帐凭证、帐簿记录等。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。注册会计师在审查会计报表项目时，往往须追溯审查被审计单位的会计帐簿和各种凭证。他们通常须由分类帐追查至日记帐与记帐凭证，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帐，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”的帐面金额，并检查明细帐上所列的原始成本金额是否与出售时贷记“固定资产”帐户的金额一致，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帐。假如固定资产明细帐、总帐和日记帐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须进一步审查某些有关文件，诸如核准出售的通知书等，则应视机器设备所涉及的金额的相对重要性和其他审计环境而定。

除各种会计凭证、会计帐簿外，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，包括：

A. 所有的会计记录、财务数据、董事会及股东大会会议记录均已提供给注册会计师；

B. 会计报表是完整的，并按国家的有关法规、制度编制；

C. 所有需揭示的事项（诸如或有负债、与关联者交易等）均已做了充分的揭示。

被审计单位管理当局声明书属于可靠性较低的内部证据，它不可替代注册会计师实施其他必要的审计程序，但是它却具有以下作用：第一，提醒被审计单位的管理人员，他们对会计报表负有主要责任；第二，将被审计单位在审计期间所回答的问题予以书面化，并列入审计工作底稿中；第三，声明书可作为被审计单位管理当局未来意图的证据。

(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，被审计单位的或有负债，与关联者的交易等。

(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注册会计师的提问做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，收回逾期应收帐款的可能性等。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，以搜集到更为可靠的证据。例如，注册会计师在对应收帐款进行帐龄分析后，可以询问应收帐款负责人收回逾期应收帐款的可能性的意见。如果其意见与注册会计师自行估计的坏帐损失基本一致，则这一口头证据就可成为证实注册会计师有关坏帐损失判断的重要证据。

在审计过程中，注册会计师应对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制度，且其日常管理又一贯地遵守其内部控制制度中有关的规定时，就可认为被审计单位现行的内部控制制度为会计报表项目的真实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误的意见时，一方面要依赖于被审计单位内部控制制度的完善程度，另一方面又要依赖于注册会计师所实施的有关会计报表数据

的真实性审计。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：内部控制愈健全、愈严密，所需的其他各类审计证据就愈少；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好，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好时，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，也是影响其所提供的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，但是对每一具体帐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图表 5—1 所示。

二、审计证据的特性

《独立审计具体准则第 5 号——审计证据》第 5 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。

图表 5—1 证据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	计价准确性	披露	分类
1. 实物证据		✓	✓		✓	✓			
2. 书面证据	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
3. 口头证据	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓
4. 环境证据	✓								

《国际审计准则——审计证据》对审计人员对审计证据充分性和适当性的考虑也做了要求。该准则第 10 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 12 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 18 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拒绝表示意见。”

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证明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。只有注册会计师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《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, 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程度; (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帐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, 所需证据的数量就少。可见审计人员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，并且应搜集更详细、更多、更有力的审计证据，以降低因其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搜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，在接受审计聘约时，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，可能会延期注销坏帐损失和废旧存货，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程度

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,则被审计单位整体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,注册会计师所需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。由于审计工作受到经济限制,使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、应收帐款明细帐数量及帐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。关于审计抽样,将在第八章做详

细介绍。

（二）审计证据的适当性

按照准则的定义，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明和否定被审计单位所报道的事项。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，注册会计师通过符合性测试获取审计证据时，应考虑的相关事项包括：内部控制是否存在；内部控制是否有效；内部控制在所审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；是否有未入帐的资产、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

前已述及，审计证据的可靠性受其来源、及时性和客观

性的影响。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。如果获取最理想的审计证据需花费高昂的审计成本，则注册会计师可转而收集质量稍逊的其他证据予以替代，只要它仍能满足审计目的的要求。例如，注册会计师发现一张外地单位的巨额应收票据，他可以采取以下两种方法来证明其可靠且能到期收回：一是注册会计师直接向欠款单位函证，以取得票据金额、到期日和其他条件的书面证据；二是注册会计师获准审查该欠款单位的会计报表，并向该欠款单位的开户银行调查其信用情况，以测试票据到期可兑现的可能性。显然，执行第二种方案取得的审计证据将最具可靠

性，但其成本会大大超过第一种方案。此时，若采用第一种方案获得的审计证据也可满意，则选择第一种方案就更为明智。也就是说，考虑获取审计证据的成本效益原则，注册会计师并不一定要选取最有力的审计证据。但需注意：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，注册会计师如若无法取得充分且适当的审计证据，则可视情况发表保留意见或拒绝表示意见的审计报告。

还需指出，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。

第二节 审计证据的获取

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。

一、检查

检查是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. 审阅会计帐簿时，应注意是否符合《企业会计准则》及其他有关财务会计制度的规定，包括审阅被审计单位据以入帐的原始凭证是否整齐完备；帐簿有关内容与原始凭证的记载是否一致；会计分录的编制或帐户的运用是否恰当；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. 审阅会计报表时，应注意会计报表的编制是否符合《企业会计准则》及其他有关财务会计制度的规定；会计报表的附注是否对应予揭示的重大问题做了充分的披露。

注册会计师在复核会计记录及其他书面文件时，应注意审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. 日记帐上的记录是否与相应的原始凭证记录一致；

3. 日记帐与会计凭证上的记录是否与总分类帐及有关的明细分类帐相符；

4. 总分类帐的帐户余额是否与所属明细分类帐的帐户余额合计数相符；

5. 总分类帐各帐户的借方余额合计与贷方余额合计是否相等；

6. 总分类帐各帐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. 外来帐单与本单位有关帐目的记录是否相符。

二、监盘

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。

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帐面数量相符，查明有无短缺、毁损及贪污、盗窃等问题存在。但前已述及，监盘法有其局限性，它只能对实物资产是否确实存在提供有力的审计证据，但却不能保证被审计单位对资产拥有所有权，并且也不能对该资产的价值和完整性提供审计证据。因此，注册会计师在监盘之外，应对实物资产的计价和所有权另行审计。

三、观察

观察是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。

四、查询及函证

查询是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。

五、计算

计算是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、帐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（如计算结果的过帐和转帐有误等）予以关注。

一般而言，计算不仅包括对被审计单位的凭证、帐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。

六、分析性复核

分析性复核是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、趋势分析法三种。

（一）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、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。

（二）比率分析法

比率分析法是通过对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。

（三）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。

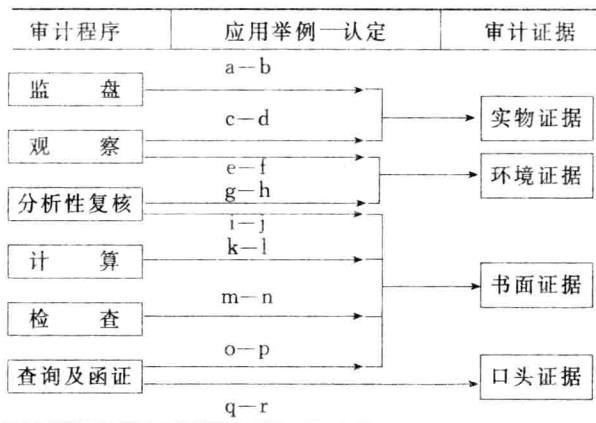
对获取审计证据的程序或方法的种类，各国和国际会计师联合会有不同的概括。比如，我国《独立审计具体准则第5号——审计证据》指出，注册会计师可以采用（1）检查；（2）监盘；（3）观察；（4）查询及函证；（5）计算；（6）分析性复核等方法获取审计证据。英国 ACCA 发布的《审计指南——审计证据》第10段建议审计人员采用以下四类基本程序收集审计证据：（1）检查；（2）观察；（3）询问；（4）计算。美国注册会计师协会发布的《一般公认审计准则》中“外勤准则”第3条规定，收集证据的基本方法有：（1）检查；（2）观察；（3）询问；（4）函证。也有一些学者认为取得佐证信息可能使用的审计程序大致有九种：（1）检查；（2）观

察；(3) 询问；(4) 函证；(5) 盘点；(6) 重新执行；(7) 核证；(8) 追查；(9) 分析。《国际审计准则——审计证据》第19条指出，注册会计师可通过运用下列程序中的一种或多种来获取审计证据：(1) 检查；(2) 观察；(3) 询问及函证；(4) 计算；(5) 分析程序。

七、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。审计程序同各类证据及认定三者之间的关系如图表5—2所示。

图表5—2 审计程序与证据、具体审计目标的关系



图表5—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 —— 观察客户盘点存货；

- 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；
- 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 —— 检查银行对帐单；
- n —— 银行存款存在、权利与估价认定；
- o —— 向债务人函证应收款余额；
- p —— 应收款存在、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。

图表 5—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。

从图表 5—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，图表 5—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。

八、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客户的内部控制结构，再根据了解到的情况决定进行符合性测试和实质性测试，因此，上述九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制度取得了解的程序。
2. 符合性测试程序。
3. 实质性测试程序。

（一）对被审计单位内部控制制度取得了解的程序

审计准则要求，注册会计师应对被审计单位内部控制制度获得了解，以便充分合理地计划审计工作。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制度发挥作用的方式。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制度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，则是测试所要解决的问题。

取得对被审计单位内部控制制度了解的程序是每次会计报表审计都必须执行的程序。

（二）符合性测试程序

符合性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。符合性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符合性测试程序，但并不一定每次会计报表审计都必须执行这类程序。

（三）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）对财务数据和非财务性数据应用的分析性程序。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，前者是为了审定某一项交易的正确性，而后者则是为了审定某帐户余额的正确性。比如，注册会计师追查购货发票至分类帐，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，审计人员函证某债权人，以决定某项应付帐款余额的正确性，则属应付帐款余额的实质性测试。分析性测试也称分析性程序。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。

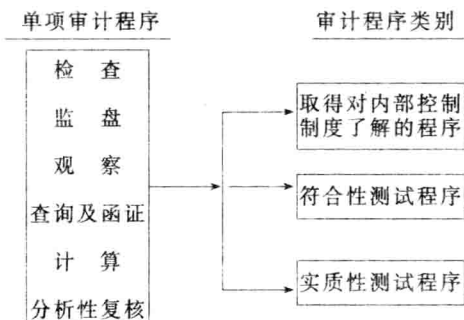
详细测试、分析性测试在审计中各有其独特的作用，不可相互替代。分析性测试的结果往往可为详细测试提供一定的方向性指导。

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表 5—3。

审计人员在会计报表审计中，只有合理地运用符合性测

图表5—3

单项审计程序的归类



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的讨论。

第三节 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、具有证明力的证据，以正确评价被审计单位会计报表等有关会计资料是否恰当地反映了其财务状况、经营成果及资金变动情况，就必须按照一定的方法对审计证据进行分类整理与分析，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、查询与函证、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。

需指出的是，审计证据的收集与审计证据的整理、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、分析方式也不相同。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反复比较，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：

（一）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、足以对被审计单位的财务状况或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很大，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。

（二）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的事物的本质，而不能被表面的假象所迷惑。

（三）排除伪证

所谓伪证，是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，或是有关方面基于主观或客观原因而提供的假证。这些证据或因精心炮制而貌似真证据，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。

第四节 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轨迹的工作记录，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，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》，制定并发布了《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》。注册会计师应严格按照具体准则的要求，做好有关工作底稿的各项工。

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。

综合类工作底稿是注册会计师为反映整体审计计划、整个审计过程和最终审计意见而编制的工作底稿。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。

业务类工作底稿是注册会计师在执行审计计划的过程中，就每一具体的会计帐项实施审计和执行某一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、符合性测试和实质性测试等审计程序时，所形成的工作底稿。

备查类工作底稿是注册会计师在审计过程中取得的，对本年和以后年度审计均具有证明效力的各种审计资料。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：

(一) 审计工作底稿是连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、不同会计帐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连结起来，以便对整体会计报表表示意见。而这种连结必须借助于审计工作底稿。

(二) 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。而注册会计师所搜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。

(三) 审计工作底稿是解脱或减轻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。

(四) 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。

(五)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。

第五节 审计工作底稿的形成与复核

一、审计工作底稿的编制与取得

(一) 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，《具体准则》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。

图表 5—4 举例说明了工作底稿的基本要素。

图表 5—4 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: 1993. 12. 31

编制人: Zjr 日期: 1993. 12. 31

复核人: Esq 日期: 1994. 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, 纠正差异后被审计单位存货帐户增加 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。

(二) 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, 有关会计帐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、审计标示及其说明、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、有关会计帐项的审定发生额及审定期末余额。

(三) 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亦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帐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陈述书或声明。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6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制度是否健全、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进行特别指导、监督和检查；
- (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。

(四) 常用的审计工作底稿类型

审计业务类型不同，被审计单位的经济性质不同，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制度的研究与评价记录；
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、专家和有关人员的会谈记录、往来函件；

10. 被审计单位声明书；

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

（一）审计工作底稿复核制度与复核作用

一张审计工作底稿往往由一名注册会计师独立完成，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出现误差，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、复核人职责等所做出的明文规定。

对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。

（二）审计工作底稿的复核要点

会计师事务所若建立了多层次的审计工作底稿复核制度，那么，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。

（三）审计工作底稿复核的基本要求

复核是会计师事务所进行质量监控的一项重要程序，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。

（四）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主任会计师、部门经理（或签字注册会计师）和项目经理为复核人，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帐项的审计、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（所长或指定代理人）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二级复核的再监督，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行分类，再编上相应标识号和页次后，分别存档。

第六节 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，诸如符合性测试工作底稿、具体会计帐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，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一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，然后报主任会计师或所长批准。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，决定是否允许要求调阅者阅览其底稿，及复印或摘录其中的有关内容。审计工作底稿中的内容被调阅者引用后，因为调阅者的误用而造成损失，拥有审计工作底稿的会计师事务所不需承担连带责任。

第六章 审计计划

会计师事务所接受了审计委托后，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做了规定。比如，《国际审计准则——会计报表审计的目标和一般原则》第6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一般公认审计准则明确规定：“外勤工作应充分计划，如有助理人员参加，应给予适当的监督和指导。”我国《独立审计基本准则》第11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》，制定和发布了《独立审计具体准则第3号——审计计划》。中国注册会计师应严格按此具体准则的要求，做好审计计划工作。

第一节 审计计划的定义与作用

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。

审计计划通常由审计项目负责人于现场审计工作开始之前起草，它仅仅是对审计工作的一种预先规划。在执行审计计划的过程中，情况会不断发生变化，常常会产生预期计划与实际不一致的情况。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制度执行效果不佳，导致原来制订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工作的准备和实施阶段之中。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，可使注册会计师能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，适当掌握好审计工作的进程。助理审计人员也可以通过审计计划，明确自己在审计过程的各个阶段中应做的工作、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

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,如果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聘约,那么,被审计单位可能就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,对任何一家会计师事务所而言,不论其业务繁简,也不论其规模大小,审计计划都是至关重要的,只不过审计计划在不同情况下的繁简、粗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”。

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制度;

第七步,符合性测试及评价控制风险;

第八步,确定检查风险及设计实质性测试。

其中第一、二个步骤在本章第二节讨论,第三、四、五个步骤在第三节讨论,第六、七、八个步骤在第七章讨论。

第二节 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、交易和实务。需了解的基本情况包括：

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，以及主要的产业政策和实务；
3. 关联者及其交易的存在情况；
4. 影响被审计单位及所属行业的政府法规；
5. 被审计单位内部控制制度；
6. 提供给有关管理机关（如证监会）的报告的性质。

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。

（一）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的问题。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，注册会计师可通过借阅前任注册会计师的工作底稿来获得了解。被审计单位应同意借阅，而前任注册会计师也应合作。借阅工作底稿通常限

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。在借阅的同时，也可向前任注册会计师咨询那些可能会影响到本次审计工作的事项。

（二）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，阅读行业期刊和注册会计师协会发布的各种行业审计和会计指南等，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. 分析最近的年度和期中会计报表、所得税申报表及呈送有关主管机关的报告；
4. 了解相关的政府法规；
5. 查阅正在履行的重要合同，比如借款合同、租赁合同及劳动合同等；
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，应作成书面记录并保存在永久性档案中，供以后审计参考。

（三）参观被审计单位工场

参观被审计单位的经营设备和工作场所，可帮助注册会计师了解被审计单位的经营特征。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EDP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作成书面记录。

再次接受审计委托时，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。

（四）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、新配制的电子数据处理系统等信息。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。内部审计人员的主要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。

（五）询问管理当局

无论是新被审计单位还是老被审计单位，注册会计师都可通过与管理当局讨论，来发现对审计有重大影响的本期经营情况的变化和了解影响到本公司的新行业及政府法规。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。

（六）决定关联者及其交易的存在

对于关联者交易，会计准则有特殊的披露要求，并规定

了在某些情况下的特殊会计处理。注册会计师之所以很注意关联者的交易是因为：(1) 在关联者交易中可能包含了不寻常的低价和其他优厚条件，而影响其他人的利益；(2) 管理当局也可能蓄意安排关联者交易以虚列会计报表。因此，注册会计师对关联者交易通常比对非关联者交易须收集更多的证据。注册会计师必须在计划阶段采取得力步骤弄清是否存在关联者。

某些关联者交易是很明显的，比如母子公司之间、子公司之间，或公司和其主管之间的交易。而其他关联者则很不容易确定。为此，国际审计实务委员会 1984 年 10 月公布的《国际审计准则第 17 号——关联者》和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——关联者》，都指出了可用来确定是否存在其他关联者的特定审计程序。

前者规定可用以发现其他关联者的特定审计程序有：

1. 向管理人员询问关于全部关联者的名称。
2. 向董事会和高级职员询问同其他单位的隶属关系。
3. 检查股东登记簿以确定主要股东姓名，或者如认为适当的话，从股东注册登记机构取得主要股东的名单。
4. 检查股东大会和董事会会议记录。
5. 检查以前年度的工作底稿，查出已知的关联者的名称。
6. 向现在正在审计该被审计单位的其他注册会计师或前任注册会计师询问他们知道的另外的关联者。
7. 检查单位的所得税申报。

后者规定有：

1. 评价公司确认关联者交易和对其进行适当会计处理

的程序。

2. 查阅证监会和其他政府管理机构有关披露关联者的档案资料。

3. 查阅以前年度工作底稿，以弄清已知关联者的名称。

4. 审查审计期间的重大投资交易，并根据交易的性质及程度，决定是否构成了新的关联者。

已确认的关联者应让审计小组中的每个人都知道，以便他们注意收集有关关联者交易的证据。

(七) 考虑有关会计和审计报告的影响

所有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

所谓分析性复核程序是指通过对被审计单位财务信息与前期可比信息、预计结果、类似行业信息等的比较，研究财务信息要素之间、财务与非财务信息之间可能存在的关系，来评价财务信息。《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序、方法和层次做出选择。

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,以收集与帐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作最后的复核。

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,但第二个用途则是任意选择的。本节余下篇幅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为了注册会计帅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。

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/比较。
2. 估计期望值(估计可能的结果)。
3. 执行计算/比较。
4. 分析数据及确认重大差异。
5. 调查重大的非预期差异。
6. 确定对审计计划的影响。

(一) 确定将要执行的计算/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（如某帐户余额）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，是指先计算出某会计报表的各组成要素占有关总额的百分比（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：

（1）速动比率

速动比率 = $(\text{现金} + \text{应收帐款} + \text{短期投资}) \div \text{流动负债}$

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。此比率愈大，流动性愈大，短期偿债能力就越强。

（2）流动比率

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。此比率愈高，流动负债可被及时偿还的保证愈大。

（3）负债对权益比

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%，因为这样一来，债权人将比所有者承担更大的风险。

（4）利息赚取倍数

利息赚取倍数 = 扣除所得税及利息前的净利 ÷ 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。

(5) 应收帐款周转率

应收帐款周转率 = 赊销收入净额 ÷ 应收帐款

它用以衡量在一定期间内应收帐款收回的次数。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帐款余额作为分母，因为若使用应收帐款平均额更难以审查出错报。此外，也可用 365 除以周转率得出收帐期间。在评价备抵坏帐的正确性时，此比率也相当有用。

(6) 存货周转率

存货周转率 = 销售成本 ÷ 存货

它用以衡量存货周转的速度。注册会计师通常使用期末存货余额作为分母，因为使用平均存货余额更难审查出错报。

(7) 资产周转率

资产周转率 = 销售收入净额 ÷ 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。

(8) 净销售报酬率

净销售报酬率 = 净利 ÷ 净销货

它用以衡量每一元钱的销售能赚取的利润，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。

(9) 总资产报酬率

总资产报酬率 = 净利 ÷ 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。

(10) 净值报酬率

净值报酬率 = 净利 ÷ 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，对于某些多角化经营的公司来说，按产品生产线和部门使用分析程序更有效。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。

(二) 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（该被审计单位）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，本期的帐户余额、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。这包括考虑某一帐户的变动对其他帐户的影响。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帐费用的增加。

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帐户余额，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切合性。比如，已审计过的以前年度帐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。行业资料的切合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。

（三）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終了，因此无法取得实际年末数据，在这种情况下，通常使用截至日前的实际数据和（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续用的表格。该表设计合理，只要在表上加上一栏本期数据，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。

（四）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，其偿债能力、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。

有些公司使用统计模型来决定差异大到什么程度才须进行调查,而大多数公司则是凭借经验,在差异超过预定金额、一定比率或以上两者时,才进行调查。值得注意的是,有些金额很大的帐户,如销售收入,其很小的百分比变动就可能会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。有关重要性的判断将在下一节讨论。

(五) 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。

(六) 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,之所以必须执行分析性复核,为的是决定进一步测试的性质、范围和方向,从而使审计更具效率和效果。但是对分析性复核的结果的信赖程度,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. 针对相同的审计目标执行的其他审计程序。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. 注册会计师预测分析性复核的期望结果的准确性。

4. 固有及控制风险的估计水平。如这两种风险高,注册会计师应更为依赖详细测试,以控制审计风险总水平。

第三节 重要性和审计风险

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程序之后,应对审计工作进行做出规划。在编制审计计划时,注册会计师还应当对重要性和审计风险进行适当评估,并制定初步审计策略。

一、重要性及其运用

重要性是应用《独立审计准则》的基础,特别是应用“外勤准则”和“报告准则”的基础。因此,重要性对会计报表审计有很广泛的影响。国际审计实务委员会1987年10月公布的《国际审计准则第25号》、美国注册会计师协会发布的《审计准则说明书第47号》、英国APB于1993年发布的SAS 220征求意见稿,都专论了“重要性”问题。我国《独立审计具体准则第3号——审计计划》也要求:“在编制审计计划时,注册会计师应当对重要性、审计风险作适当评估。”我国颁布的《独立审计具体准则第10号——审计重要性》对规范注册会计师在会计报表审计中运用重要性原则,合理确定重要性水平,并要求审计人员在确定审计程序的性质、时间和范围,以及评价审计结果时,应当合理运用重要性原则。

（一）重要性的概念

根据《独立审计具体准则第10号——审计重要性》，所谓“重要性”是指：被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程度，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。可见，重要性可视为会计报表中包含错报、漏报能否影响会计报表使用者对会计报表全面反映的整体理解的“临界点”，超过该“临界点”，就会影响其做出正确判断或决策。因此，对于重要性水平的判定，是注册会计师的一种专业判断，不同的注册会计师对同一会计报表的重要性的判断就可能存在差异。

这一定义要求注册会计师在判断重要性时，必须考虑以下两个因素：

1. 被审计单位面临的特定环境。不同企业面临不同的情况，因而判断重要性的标准也不相同。比如，某一金额对某单位的会计报表来说是重要的；而对另一个具有不同规模、不同性质的单位的会计报表来说，可能并不重要。即使是对某一特定单位而言，重要性也会随时间的不同而改变。

2. 已审会计报表的使用者对信息的要求。在考虑使用者的信息需求时，可适当地假设这些使用者是有理性和有知识的。

（二）编制审计计划时对重要性的评估

1. 重要性的初步判断

注册会计师在计划审计工作时，必须对重要性水平做出初步的判断，以便为检查数量上重要的错报确定一个可接受的重要性水平。这种判断的结果通常称为“计划重要性”。由于环境可能发生变化，又加之在审计过程中可能会获得有关被审计单位的额外信息，因此，计划重要性最终可能不同于

审计结束阶段评价审计发现结果时所用的重要性水平。比如，某被审计单位也许取得了维持其经营所需的资金，对此，注册会计师在计划审计工作时不敢轻信，通过审计，证实该公司的短期偿债能力确实比去年大大改善。在这种情况下，评价审计发现结果时所用的重要性水平可能要高于计划重要性水平。

注册会计师应当根据其审计经验，综合各种因素，对重要性水平做出初步判断。这些因素主要包括：有关法规对被审计单位财务会计的要求；被审计单位的经营规模及业务性质；内部控制与审计风险的评估结果；会计报表各项目的性质及其相互关系；以及会计报表各项目的金额及其波动幅度等。

注册会计师应注意尽管确定重要性属于专业判断范畴，但应同时考虑错报的金额（数量）和性质（质量），同时还应该考虑一些相对而言较小的错报金额累积起来对会计报表构成重要影响的可能性。因此，注册会计师在确定重要性水平初步判断数时，应尽量谨慎，尽可能将其确定得低一些。

在计划某项审计工作时，注册会计师需要分两个层次来评价重要性：

(1) 会计报表层。由于审计总目标是对整个会计报表的合法性、公允性和会计处理方法的一贯性表示意见，因此必须评价会计报表层的重要性。

(2) 帐户余额层。由于注册会计师只有通过验证各帐户余额，才能得出有关会计报表合法性、公允性、一贯性的总体结论，因此还必须评价帐户余额层的重要性。

2. 会计报表层次的重要性水平

如果会计报表里所包含的错误或舞弊，不论是单项考虑或是综合考虑其影响都很重要，致使报表无法按照会计准则公允表达，那么就称该会计报表存在重要的错报。导致错报的原因主要有：（1）会计准则应用错误；（2）偏离了事实；（3）漏报必要信息等。

在计划审计工作中，注册会计师应清楚地知道有多种与会计报表有关的重要性水平。不仅如此，每张报表也存在多种重要性水平。比如，损益表的重要性可能与总收入、营业净利、税前净利或税后净利发生关系；而资产负债表的重要性有可能是以总资产、流动资产、营运资本或股东权益为基础来计算的。《审计重要性》准则要求注册会计师应当合理选用重要性水平的判断基础，采用固定比率，变动比率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。如果同一期间各会计报表的重要性水平不同，注册会计师应取其最低者作为会计报表层次的重要性水平。

在初步判断重要性时，注册会计师应先对每张报表确定一个重要性的综合（总体）水平。比如，可以确定损益表的错报只要加总到 100 000 元，而资产负债表的错报只要加总到 200 000 元，就算是重要的。但值得注意的是，在计划审计工作时，使用这一资产负债表重要性水平是不适当的，因为如果资产负债表错报 200 000 元也影响损益表的话，损益表将产生重要错报。

因此，在做计划时，注册会计师应使用被认为对任何一张会计报表都重要的最小的错报总体水平。由于会计报表彼此相互关联，并且很多审计程序都经常涉及到两个以上的报

表，所以这一决策规则是适当的。比如，用以确定年底赊销是否正确记录在适当期间的审计程序，不仅为资产负债表上的应收帐款提供证据，而且还为损益表上的销售提供证据。

注册会计师通常在资产负债表日之前对重要性进行初步的判断。此时无法取得年末会计报表的数据。因此，这项判断既可以以最接近年底的期中会计报表数据为基础，也可以根据本期情况变化（如经济总形势和行业趋势）调整后的上一个年度的会计报表数据为基础。

重要性判断应从数量和性质两方面来考虑：

（1）数量指南

目前，除澳大利亚外，其他国家无论是会计准则还是审计准则都没有明确规定重要性的量化标准。以下是在实务中用来判断重要性的一些指南：

①税前净利 5%~10%（净利较小时用 10%，净利较大时用 5%）。

②总资产的 0.5%~1%。

③权益的 1%。

④总收入的 0.5%~1%。

⑤根据总资产或总收入两项中较大的一项确定一个变动百分比。

图表 6—1 举例说明了第 5 项指南的运用。此表是世界上有名的“六大”会计公司计算计划重要性使用的表格。比如，某公司 1993 年的会计报表上，总资产和总收入分别为 320 万元和 560 万元，根据图表 6—1，可计算得出会计报表的计划重要性为 5.572 万元即 $3.83 + [0.0067 \times (560 - 300)]$ 。同样地，图表 6—1 指出当总资产或总收入的较大者是 100 万元或

1 000 万元时,其计划重要性分别为 1.84 万元及 8.55 万元。

图表 6—1 以总资产或总收入的变动百分比

为基础的重要性水平

(单位:美元)

如总资产或总收入中较大者		重 要 性 是	超过以下 金额的部分
超 过	但不超过		
0	30 千	0+0.059	0
30 千	100 千	1 780+0.031	30 千
100 千	300 千	3 970+0.0214	100 千
300 千	1 百万	8 300+0.0145	300 千
1 百万	3 百万	18 400+0.0100	1 百万
3 百万	10 百万	38 300+0.0067	3 百万
10 百万	30 百万	85 500+0.0046	10 百万
30 百万	100 百万	178 000+0.00313	30 百万
100 百万	300 百万	397 000+0.00214	100 百万
300 百万	1 兆	856 000+0.00145	300 百万
1 兆	3 兆	1 840 000+0.00100	1 兆
3 兆	10 兆	3 830 000+0.00067	3 兆
10 兆	30 兆	8 550 000+0.00046	10 兆
30 兆	100 兆	17 800 000+0.00031	30 兆
100 兆	300 兆	39 700 000+0.00021	100 兆
300 兆	…	82 600 000+0.00015	300 兆

值得注意的是,上面列出的五种判断重要性的指南都属于经验法则,因为对同一被审计单位的会计报表用这五种法则可得出不同的重要性水平,并且这些重要性水平之间还有可能存在相当大的差异。美国《注册会计师通讯》1989 年第 6 期发表了一篇题为“各种判断重要性的经验法则比较”的文章。在这篇文章里,作者根据三个公司 1977—1986 年 10 年实际财务数据的平均数,实证考察了不同经验法则对重要性的影响,如图表 6—2 所示。

图表 6—2 显示不同行业的被审计单位选择同一法则会

得出不同的重要性水平。即使是同一被审计单位,使用不同法则也会得出不同的重要性水平,并且这些重要性水平相差往往是很大的。比如,G财务公司最大的重要性指标是最小的13倍多。这些计划重要性水平之间如此大的差异会导致注册会计师审计决策范围的差异。因此,作者进一步得出结论:“看来,在需要的证据比较多时,提供额外的权威性指南是很有必要的。”

图表 6—2 重要性指标的绝对数大小及比率 (单位:千元)

重要性指标	C 制造公司	M 超级市场	G 财务公司
1. 平均净利的 5%	150	240	3 560
2. 毛利的变动百分比	180	510	不适用
3. 总资产的 0.5%	200	220	35 760
4. 权益的 1%	210	240	2 680
5. 收入的 0.5%	470	1 310	3 730
比 率			
最大是最小的倍数	3.1	6.0	13.3

(2) 性质考虑

注册会计师还应根据错报的性质即错报的原因判断重要性。某项错报从量的方面看可能并不重要,但从其性质方面考虑,却可能是重要的。比如,某项错报的金额并不大,但它是由于被审计单位的一项舞弊或违法行为造成的,那么就性质而言,该项错报是重要的。注册会计师无论发现在量方面重要的错报还是发现在质方面重要的错报,都应该得出结论:“存在其他类似错报的重大风险。”

3. 帐户余额层次的重要性水平

这个层次的重要性水平是指某帐户余额在被认为有重要的错报之前,可以有的最大错报。这种重要性水平也称为

“可容忍错报”。帐户余额的重要性不能与“重要的帐户余额”相混淆。后者是指“已记录帐户余额的大小”，而重要性概念则是指将影响报表使用者决策的错报金额。已记录的会计帐户余额一般表示帐户被高估的金额的上限。因此，其余额大大小于重要性水平的帐户，根据高估风险判断，是不重要的。但是，当帐户余额很小时，该帐户可能被低估的金额却是没有限制的。因此必须注意到，某些帐户金额很小，看起来似乎不重要，却有可能隐藏着重大的低估，此低估额还可能超过重要性水平。

在初步判断某帐户余额的重要性水平时，注册会计师必须考虑两项主要因素：一是各帐户或各类交易的性质及错报或漏报的可能性，性质很重要，或是容易出现错报或漏报的帐户或交易，应尽可能将重要性水平确定得低一些，以使审计人员执行更详细的审计程序；二是帐户余额的重要性水平和会计报表的重要性水平之间的关系，这种考虑对于注册会计师充分计划审计工作很有帮助。因为单独考察某个帐户余额发生的错报可能并不重要，但把这同其他帐户余额的错报累积起来就很可能构成了整个会计报表的重要错报。

4. 把会计报表层次的重要性水平分配到各帐户

注册会计师在量化了会计报表的重要性之后，通过将会计报表的重要性分配到各帐户，便可得出每个帐户的重要性的初步估计数。分配的对象既可是资产负债表帐户，也可以是损益表帐户。但是由于绝大多数损益表的错报也都会影响到资产负债表，因此，很多注册会计师选择以资产负债表帐户作为分配的基础。

进行分配时，注册会计师必须考虑到特定帐户发生错报

的可能性和验证该帐户可能需要花费的成本。比如，存货比固定资产更容易发生错报，并且审计存货通常更费成本。下面举例说明对各帐户分配重要性的方法。

假设 J 公司的总资产构成如图表 6—3 所示。

图表 6—3

帐 户	余 额 (元)
现 金	100 000
应收帐款	300 000
存 货	600 000
固定资产	900 000
无形资产	100 000
总 计	2 000 000

注册会计师预计现金、固定资产和无形资产错报金额不大，而应收帐款和存货错报金额可能多一些。根据以前同客户交往的经验，注册会计师预计错报金额小的帐户，所费的审计成本也小。假设初步估计会计报表的重要性水平为总资产的 1%。请考虑下列两个分配方案，见图表 6—4。

图表 6—4

帐 户	重 要 性 的 分 配	
	方 案 A	方 案 B
现 金	1 000	600
应收帐款	3 000	6 000
存 货	6 000	8 000
固定资产	9 000	5 000
无形资产	1 000	400
总 计	20 000	20 000

方案 A 是按资产所占比例将会计报表重要性水平分配

到各帐户，没有考虑预期的错报金额或审计成本。方案 B 考虑到预期错报金额和审计成本，对那些审计成本较大的帐户，如存货及应收帐款，就分配较多的重要性金额。由于帐户余额的重要性与证据是反向的关系，因此对分配了较多的重要性金额的帐户，所需收集的证据数量就减少，而对另一部分帐户所需收集的证据数量就增加。从整体上看，注册会计师用方案 B 安排审计工作，是很节省成本的。因为注册会计师把会计报表可容忍的错报总额中的很大一部分，分配给那些需花费较大成本才能查出的帐户；把会计报表可容忍的错报总额中的很小一部分，分配给了另一些需花费较少成本就能审出错报的帐户。

在执行外勤工作后可能会对初步估计重要性的分配有所修正。比如，若验证应收帐款后只发现 2 000 元的错误，那么按照方案 B，4 000 元的未分配重要性水平可再分配给存货。

值得注意的是，尽管按以上举例方法分配重要性有一定程度的准确性，但在最终分析时，这一分配过程仍有赖于注册会计师的专业判断。

（三）评价审计结果时对重要性的考虑

注册会计师在完成外勤审计工作后，应汇总所有在审计过程中发现的审计差异，即形成审计结果，并对其进行评价。评价内容主要包括两方面：一是这些审计差异在性质上是否重要，即是否为舞弊或违法行为；二是这些审计差异在金额上是否重要，即是否已经超过审计重要性水平。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审计程序是否充分。

注册会计师在具体审计过程中如发现单个帐目有重要错报，应提请客户调整。注册会计师完成会计报表全部帐目审查之后，在评价会计报表的公允表达时，应评价在审计中所确定的“尚未更正错报的累计额”（即汇总的所有错报或漏报）是否重要。该累计额由注册会计师已通过审计发现的错报（包括前期审计中已确认的尚未更正错报的净影响结果）和注册会计师对未能专门确定的其他错报的最佳估计额（即推断错误）之和组成。同时，注册会计师应考虑期后事项或有事项是否已作适当处理。

如果注册会计师认为错报属于重要错报，就需要考虑通过扩大审计程序或请求管理当局调整会计报表，来降低审计风险。如果管理当局拒绝调整会计报表和执行扩大审计程序的结果并不能使注册会计师认为尚未更正错报的累计额属不重要，那么注册会计师应考虑按照有关审计报告准则的要求发表保留意见或否定意见。如果注册会计师所确定的尚未更正错报累计额只是接近重要性水平，注册会计师就应考虑尚未检查出的错报连同累计尚未更正错报额是否可能超过重要性水平。因此，当累计尚未更正错报额接近重要性水平时，注册会计师应考虑通过执行额外审计程序或要求管理当局就已确定的错报调整会计报表，以降低审计风险。

（四）重要性和审计证据之间的关系

在第五章曾指出，重要性是注册会计师判断证据充分性（证据数量）必须考虑的一个重要因素。认识这一关系时，必须区分上面提到的“重要性”和“重要的帐户余额”两个术语。

一般而言，重要性水平愈低，所需证据数量愈大（反向

关系)。比如,为合理保证存货帐户余额错报不超过 100 000 元所需收集的证据,比为了合理保证该帐户余额错报不超过 200 000 元所需收集的证据要多。

一般来说,某帐户金额越大或越重大,所需收集的证据的数量就越多(正向关系)。比如,存货占总资产的 30%时,比占 10%时需要更多的证据。

二、审计风险及其评估

在计划审计工作时,注册会计师还必须考虑审计风险。所谓审计风险,是指会计报表存在重大错报或漏报,而注册会计师审计后发表不恰当审计意见的可能性。注册会计师如果想要使发表的意见有比较大的把握,那么他就只能接受较低的审计风险。如果要求有 99%的把握,那么审计风险就为 1%。而如果有 95%的把握就已经令人满意,那么审计风险便为 5%。

注册会计师根据验证每个帐户余额所获得的证据对整个会计报表发表意见,其目的就在于限制各帐户余额的审计风险,以便使审计结束时对整个会计报表发表意见的审计风险保持在一个适当的水平。

(一) 审计风险的组成要素

审计风险由固有风险、控制风险和检查风险构成,下面分别加以讨论。

1. 固有风险

固有风险是在假定被审计单位没有任何相关的内部控制的情况下,某一帐户或交易类别单独或连同其他帐户、交易类别产生重大错报、漏报的可能性。

在评价固有风险时,注册会计师既要考虑对所有帐户或

很多帐户的认定有广泛影响的事项，也必须考虑只影响某些特定帐户的事项。有广泛影响的事项主要包括：(1) 管理人员的品行和能力；(2) 管理人员特别是财会人员的变动情况；(3) 管理人员遭受的异常压力，如推行效益目标责任制、工效挂钩等；(4) 业务性质；(5) 影响被审计单位所在行业的环境因素；(6) 容易产生错报的会计报表项目；(7) 需要利用专家工作结果予以佐证的重要交易和事项的复杂程度；(8) 确定帐户余额时，需要运用估计或判断的程度；(9) 容易受损失或被挪用的资产；(10) 会计期间内，尤其是临近会计期末发生的异常及复杂交易；(11) 在正常的会计处理程序中容易被漏记的交易和事项。

有的认定比其他认定存在更大的固有风险。比如，现金比固定资产更易被盗用，因而现金的“存在或发生”认定比固定资产的这一相同认定更可能出错。同样地，由于租赁资产有关计算远比累计折旧的直线法计算复杂，因此，租赁资产的“估价或分摊”认定比累计折旧的相同认定更可能出错。

固有风险是独立于会计报表的审计而存在的，因此，注册会计师无法改变固有风险的实质水平。但是，注册会计师可以改变固有风险的估计水平。比如，注册会计师可以放弃估计固有风险处于某一适当的水平，而简单估计它处于最高水平。如果注册会计师认为评价某项认定的固有风险所做出的努力，将超过使用较低的固有风险而导致审计程序减少所带来的好处，那么就应直接估计固有风险处于最高水平。

2. 控制风险

控制风险是指某一帐户或交易类别单独或连同其他帐户、交易类别产生错报、漏报，而未能被内部控制防止、发

现或纠正的可能性。

控制风险是被审计单位内部控制制度或程序的效果（有效性）的函数。有效的内部控制将降低控制风险，而无效的内部控制将增加控制风险。由于内部控制制度不能完全保证可防止或发现所有的重大错报，比如，偶而因工作人员的粗心或疲劳，控制也可能失效，因此，控制风险绝不可能为零。

同固有风险一样，控制风险的实际水平，注册会计师也无法改变。但是，注册会计师可以通过修正：(1)了解与某项认定有关的内部控制制度所使用的程序和(2)执行符合性测试所使用的程序，来改变其对控制风险的估计水平。这些程序将在第七章详细讨论。一般来说，如注册会计师希望能支持一个较低的控制风险估计水平，就必须广泛使用这两类程序。

通常，注册会计师在审计的计划阶段，要为每一项重大会计报表认定，确定一个“控制风险计划估计水平”。计划估计水平所依据的是对被审计单位相关部分的内部控制，其设计和执行的效果所作的设定。对老客户的委托业务，可根据以前年度工作底稿的信息来确定计划估计水平。随后，在本次审计的测试阶段，根据期中工作中研究和评价被审计单位内部控制所获得的证据，即可对每项认定确定一个“控制风险的实际估计水平”。

3. 检查风险

检查风险是指某一帐户或交易类别单独或连同其他帐户、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。

检查风险是审计程序的有效性和注册会计师运用审计程序的有效性的函数。与固有风险和控制风险不同，检查风险

的实际水平随着注册会计师对某项认定执行的实质性测试的性质、时间和范围的改变而改变。比如，使用比较有效的审计程序可导致比较低的检查风险。同样地，在资产负债表日或接近资产负债表日执行的实质性测试比其他任何期中日期执行实质性测试，使用较多的样本比使用较少的样本，更有利于降低检查风险。

在确定检查风险时，注册会计师还必须考虑到自己出错的可能性，比如，错用某一项审计程序，或误解所取得的证据。注册会计师可通过充分的计划、适当的监督和遵守质量控制准则，来降低这些方面的检查风险。

在审计计划阶段，可运用审计风险模型来确定每项重大认定“检查风险的计划可接受水平”。随后，如有必要，可根据所获得的有关内部控制有效性的证据，对计划的检查风险水平加以修正。

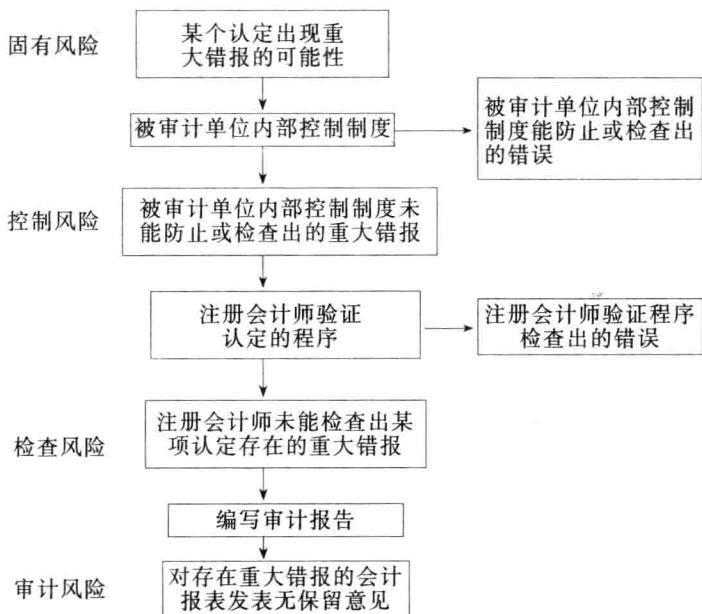
图表 6—5 汇总列出了各审计风险要素。

（二）审计风险组成要素之间的关系

在特定审计风险水平下，某项认定的固有风险、控制风险的估计水平与注册会计师对该认定所能接受的检查风险水平是反向关系。因此，固有风险和控制风险估计水平越低，检查风险可接受水平就越高。值得注意的是，固有风险和控制风险均与被审计单位环境相关，注册会计师无法控制。注册会计师所能控制的只是检查风险。但注册会计师可根据自己所确定的固有风险和控制风险的估计水平来调整检查风险，进而控制检查风险。

审计风险的各组成要素，既可量化（如百分比）表示，也可以用非量化名词（如很低、低、中、高、最高）加以表示。

图表6—5 风险要素汇总



不论风险要素如何表示,要确定检查风险计划可接受水平,就必须清楚地了解审计风险模型的意义及其所反映的关系。

1. 审计风险模型

审计风险模型将审计风险的各组成要素之间的关系表示如下:

$$AR = IR \cdot CR \cdot DR$$

上述模型中的符号分别代表审计风险、固有风险、控制风险和检查风险。现举例说明该模型的使用。假设注册会计师对某项认定(比如存货的“估价或分摊”认定)做了如下的风险估计:

IR (固有风险) = 60%

CR (控制风险) = 50%

进一步假定注册会计师指定总审计风险为 3%。运用风险模型可计算检查风险如下:

$$\begin{aligned}DR &= AR \div (IR \cdot CR) \\ &= 0.03 \div (0.6 \times 0.5) \\ &= 10\%\end{aligned}$$

如果注册会计师认为固有风险不能量化表示,或者认为使其量化而付出的代价将超过使用较低固有风险估计水平而带来的好处,即得不偿失,就应采取保守的方法,即估计固有风险为最大值(100%)。在这种情况下,运用该模型可求得检查风险为 6%[即 $0.03 \div (1.00 \times 0.5) = 0.06$]。如果注册会计师还认为有关内部控制完全不能依赖,那么就可简单地估计控制风险为 100%。这样,检查风险就为 3%[即 $0.03 \div (1.00 \times 1.00) = 0.03$]。

值得注意的是,审计的计划阶段借助审计风险模型决定某项认定的计划检查风险,所使用的控制风险是注册会计师的计划估计水平。如果随后决定控制风险的实际估计水平和计划水平不同,那么可再次应用风险模型,使用控制风险的实际估计水平来修订检查风险。其后用修正的检查风险来最终决定实质性测试的设计。在实务中,很多注册会计师并不想把每个风险要素量化,因而不可能运用此模型来进行数学求解,即使是这样,熟悉该模型对于指导注册会计师的工作也是非常有用的。因为该模型清楚地揭示:要想使审计风险保持在某一特定水平,固有风险和控制风险越高,那么检查风险的可接受水平就越低。

2. 风险要素矩阵

用非量化方式表述风险的注册会计师可使用图表 6—6 列示的风险要素矩阵进行审计决策。该矩阵和审计风险模型一样，揭示了检查风险与固有风险和控制风险反方向变动的关系。根据矩阵不难看出，如果固有风险估计为高水平，控制风险估计为中等水平，那么检查风险的可接受水平就为低。

值得说明的是，图表 6—6 列示的风险矩阵是假设审计风险限制在某一低水平。如果把审计风险限制在其他水平，则可得出其他矩阵。

图表 6—6 风险要素矩阵

(审计风险保持低水平)				
IR 水平	CR 估计水平			
	最高	高	中	低
DR 可接受水平				
最高	很低	很低	低	低
高	很低	低	低	中
中	低	低	中	高
低	低	中	高	*

* 对某一特定认定可能没必要执行实质性测试

(三) 会计报表和帐户余额两个层次的审计风险

在每次会计报表审计中，对会计报表和帐户余额两个层次使用的审计风险水平必须是相同的。注册会计师在为整个会计报表指定了要达到的审计风险水平之后，通常对每个帐户余额和所有相关的认定也运用同样的审计风险水平。如果注册会计师对不同帐户和不同认定使用不同的审计风险水平，那么最终无法根据这些不同的审计风险水平，来确定整个会计报表已达到的总审计风险水平。

但是，固有风险和控制风险的估计水平，以及检查风险的可接受水平，却可以随每个帐户和认定而变化。前面曾指出，注册会计师无法控制固有风险和控制风险水平，但可根据固有风险和控制风险的估计水平来反向改变检查风险的可接受水平，进而使审计风险保持不变。因此，固有、控制及检查风险只是针对帐户余额层次的个别认定而确定的，而不针对整个会计报表。

（四）审计风险和审计证据的关系

第五章曾指出，重要性和风险都是影响注册会计师判断证据充分性（证据数量）的因素。在对这种关系进行概括时，必须区别对待各种风险对证据的不同影响。审计风险和支持注册会计师对会计报表发表意见所需的证据数量之间是反向关系。也就是说，对特定被审计单位来说，其审计风险越低，所需的证据数量就越多。

检查风险与所需的证据数量也是反向关系，比如，对某特定被审计单位来说，注册会计师确定检查风险的可接受水平越低，那么限制检查风险达到这一水平所需的证据数量就越多。

相反，固有风险和控制风险与所需的证据数量是正向关系。这些风险低时，所需的证据较少，因为在这种情况下检查风险会高。这里必须注意，根据审计准则的要求，注册会计师不应该把固有风险和控制风险定得太低，以至于对某一帐户的所有认定勿需执行任何测试。尽管不必对某帐户的每个认定执行实质性测试，但是对每个重大的帐户余额都必须执行实质性测试，以取得适当的证据。

（五）重要性与审计风险的关系

在计划审计工作时，审计人员应考虑哪些事项使财务报表产生重要错报。审计人员对特定帐户余额和交易类别相关的重要性水平的估计，有助于审计人员决定诸如哪些项目应审查、是否使用抽样和分析程序等问题。这使审计人员能够综合考虑审计程序的选择，以期降低审计风险至可接受的低水平。

《独立审计具体准则第 10 号——审计重要性》指出：重要性和审计风险水平之间存在反向关系。即重要性水平越高，审计风险越低，反之，重要性水平越低，审计风险就越高。审计人员在确定审计程序的性质、时间和范围时应考虑重要性和审计风险之间的这种反向变动关系。比如，如审计人员在计划特定审计程序之后，确定可接受重要性水平较低，那么审计风险就增加，这时，审计人员可通过下列方法之一来控制审计风险：(a) 降低控制风险的估计水平（如可能的话），并通过执行扩大的或额外的控制测试来支持降低后的控制风险水平；(b) 通过修改计划的实质性程序的性质、时间和范围，降低检查风险。这里需指出的是，重要性与审计风险的这种反向关系，并不意味着注册会计师可以无限度地将重要性水平估计很高。注册会计师应从会计报表使用者角度出发，保持应有的职业谨慎，合理估计重要性水平。重要性水平估计过高，评估的审计风险过低，势必导致审计测试不充分，很可能未能发现那些本应发现的重大错报、漏报，会计报表使用者就可能起诉注册会计师。

三、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一适当的水平，以支持对会计报表所表示的意见。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各种审计风险之间是相互关联的，因此，注册会计师对某个认定或某组认定的审计工作进行计划时，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：

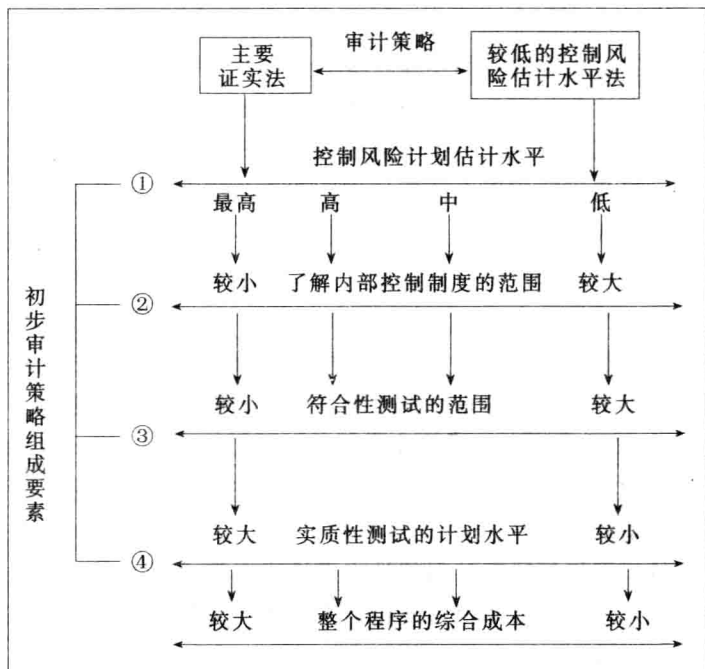
1. 控制风险的计划估计水平。
2. 须了解内部控制制度的范围。
3. 估计控制风险时须执行的符合性测试。
4. 为使审计风险降低到一个适当的低水平所须执行的实质性测试的计划水平。

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。比如，在初次审计中，对第 3、第 4 个要素，一般不列出所需执行的具体符合性测试和实质性测试，而只是很简单地就这两种测试的“相对的重点”作初步的结论。而在再次审计中，注册会计师假设以前年度使用的符合性测试和实质性测试在本年仍然适用。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。图表6—7总括反映了在对第一要素设定不同的水平时，其他三个因素的相对重点在相应策略下的变化情况。图表的底部指出了在使用“较低控制风险估计水平法”的情况下，审计成本是比较小的。

图表6—7 重要会计报表认定的初步审计策略



(二) 初步审计策略

1. 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制度的相关部分。

(3) 计划最少的符合性测试（如要符合性测试的话）。

(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制度和符合性测试，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帐户的有关认定。主要受不常发生的交易影响的帐户包括固定资产、应付债券和股本等。主要受调整分录影响的帐户包括累计折旧、应计应付款和应计应收款等。三是在初次审计中比在再次审计中对更多的认定可能使用此法。

2. 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等或低。

(2) 计划扩大了解内部控制制度的相关部分。

(3) 计划扩大符合性测试。

(4) 根据中等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控制的设计和 execution 都很好的情况下，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控和符合性测试所需的成本，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帐户有关的认定，比如销售、应收帐款、存货、工资费用等。在再次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位认定可选用的方法，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，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图表 6—8 所示。

图表 6—8 交易循环与交易类别的划分

循 环	主要交易类别
收 入	销售、现金收入与销售调整
支 出	购买与现金支出
生 产	制造
员 工	工资
投资与理财	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，损益表中的销售和资产负债表中的应收帐款，是对会计报表有重大影响的两个帐户，这两个帐户通常划到“收入循环”。这两个帐户的余额是由大量的销售交易引起的。这样，这两个帐户的“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，被认为就是在对销售帐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。由于应收帐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，被认为就是在为应收帐款余额认定，确定适当的控制风险水平，以便制定其初步审计策略。

第四节 审计计划的内容及编制

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。

总体审计计划的基本内容应当包括：

1. 被审计单位的基本情况。主要是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、人事和会计、财务管理等情况。

2. 审计目的、审计范围及审计策略。主要说明所接受的是由董事会委托的例行年度财务审计，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。这主要是根据被审计单位业务的复杂程度和帐户的重要性，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（如存货盘点）什么时候执行、检查各个帐户所需要的时间、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、经历、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。

具体审计计划应当包括各具体项目的以下内容：

1. 审计目标；
2. 审计步骤；
3. 执行人及执行时间；
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，表格式、问卷式和文字叙述这三种主要形式为许多会计师事务所普遍采用。无论采用哪一种形式，均不能固定

地生搬硬套，因为各个被审计单位的情况和审计目标千差万别，所以，计划文件的格式和内容也都需要酌情调整。

在编制总体审计计划中，时间预算是一个十分重要的内容。时间预算就是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，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图表 6—9 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图表 6—10 所示。

按审计准则规定，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。

图表 6—9 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				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	
应收帐款	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	
应付帐款	20	15	17	6	11		+2	
:	:	:	:	:	:	:		
:	:	:	:	:	:	:		
总 计								

图表 6—10 审计程序表

××公司
19××年 12 月 31 日
××帐户

总页次____索引号____
编制人____日期____
复核人____日期____

步骤	审计程序	执行人	日期	工作底稿索引
1				
2				
3				
4				
5				
6				
:				
:				
:				

第五节 审计计划的审核

按审计准则规定，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。

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制度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。

在审核具体审计计划时，应特别注意审核以下主要事项：

1. 审计程序能否达到审计目标；
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，特别是对审计重点领域所做的审计程序计划的执行情况进行复核，找出并分析差异原因，以便将来制定出更行之有效的审计计划。

第七章 内部控制的研究与评价

内部控制制度是管理现代化的必然产物，而内部控制制度的产生和发展，促使审计工作从详细审计发展成为以测试内部控制制度为基础的抽样审计。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制度，这是现代审计的重要特征。因此，现代审计与内部控制制度之间存在着密切的联系。我国《独立审计具体准则第9号——内部控制与审计风险》指出：“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符合性测试，据以确定对实质性测试的性质、时间和范围的影响。”注册会计师应按审计准则的要求，做好研究与评价被审计单位内部控制的工作。

第一节 内部控制目标与要素

一、内部控制定义与内部控制目标

(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帐户，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. 保证帐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

有关内部控制制度的一般考虑，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，其责任在于管理当局而不在注册会计师。这与遵守企业会计准则编制会计报表的责任在管理当局而不在注册会计师的要求是一致的。

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）保证的内部控制制度。一些理想的制度往往因成本过高而不为管理当局所采用。比如，注册会计师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佣几名会计人员，就不合情理。一般来说，由注册会计师作更详细的审查比承担高额内部控制成本更为合算。

管理当局在建立内部控制程序时还须注意，控制程序不应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帐损失，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制度只能为会计报表的公允性提供合理保证，并存在上述固有局限性，因此，总存在一定

的控制风险。这就要求注册会计师必须注意，不管被审计单位内部控制制度设计和运行得多么有效，他都应对每一个重要会计报表帐户的大多数审计目标，除符合性测试以外，还要收集审计证据。换言之，审计风险模型中的控制风险始终应大于零。

（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，同时也扩大了审计领域，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，确定将要执行的符合性测试的性质、时间和范围。

3. 对被审计单位内部控制的了解和符合性测试，并非审计工作的全部内容。内部控制良好的单位，注册会计师可能决定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，审计人员就可能会减少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

如果管理当局明确地建立和沟通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 and 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管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，内部审计还能为改进内部控制制度提供建设性意见。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。公司必须雇佣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，雇佣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佣、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

外部影响，比如有关管理机构实施的监督及提出的要求，也可提高企业的控制意识。比如某企业可能受到一个或更多的管理机构的审查，这一影响可能导致管理当局采用特定的内部控制政策和程序。

(二) 会计系统

公司内部控制制度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、交叉索引和连结帐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帐户余额的询问，注册会计师也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制度的第三个要素。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. 责任划分

这一类控制程序是指对某交易涉及的各项责任进行合理划分,使每一个人的工作能自动地相互检查另一个人或更多人的工作。责任划分的主要目的是为了预防和及时发现在执行所分配的责任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,并且内部控制制度又难以发现他的舞弊,那么可以认为这些责任是不相容的。对于不相容的责任必须实行责任划分。比如:(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,以及开帐单给顾客等工作派给不同人员。(3)某些会计工作的责任应划分。比如,在手工会计系统中,应收帐款的总帐和顾客明细帐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帐户。(4)在EDP部门内,及EDP部门与使用部门之间应进行适当

的责任划分。EDP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，EDP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 small 公司执行“责任划分”控制程序是有些差别的。小公司由于员工的人数较少，实行责任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，以弥补责任划分的不足。责任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象。（2）将处理现金支出交易同调节银行帐户分离，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责任的依据。预先编号的凭证对维持控制和确定责任是很有用的。预先编号有助于保证所有交易均已记录 and 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。还应把已登帐的凭证依序归档。记录包括职员工资记录、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帐的规定。

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、应收帐款记录、职工工资收入记录,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。应收帐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) 管理当局复核汇总帐户余额详细情况的报告，如应收帐款的帐龄分析表（“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，如零用金的盘点，应采取突击的方式，以免有关人员“粉饰”。

第二节 调查内部控制

注册会计师对于企业内部控制所作的研究和评价可分为三个步骤：第一，调查了解企业的内部控制情况，并做出相应的记录；第二，实施符合性测试程序，证实有关内部控制的设计和执行的后果；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，降低控制风险。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

按照业务循环调查了解企业内部控制的方法是本世纪70年代才提出和加以运用的。业务循环法是将企业整个内部控制划分为几个主要的业务循环,再针对各业务循环的相关内部控制进行研究与评价。所谓业务循环,是指处理某一类型经济业务的工作程序和先后顺序的总称。不同类型的企业,其业务循环的划分也有所不同。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,可以通过下列五个业务循环划分后进行研究和评价。

1. 收入循环。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,记录收益和应收帐款,记录现金收入等的程序。

2. 支出循环。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。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。

4. 员工循环。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。

5. 投资与理财循环。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

有贷放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系统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系统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，那么该程序可作为符合性测试的一部分。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种类及其原因。比如，以前年度的审计工作底稿可显示错报是否因为：（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制度的强弱点记录下来，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制度有关的凭证和记录，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，可对内部控制制度获得足够的了解，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，比如，引进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，以便弄清楚他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制度情况，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。

（三）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的充分了解，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、帐簿记录以及会计报表帐目；
4. 重大交易和事项的会计处理过程。

（四）了解控制程序

注册会计师了解内部控制制度的这一要素，比了解控制环境和会计制度要素，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的充分了解，应能够制定出审计计划。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，也可能了解到了一些控制程序。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帐户是否调节。通常，制订总体审计计划并不要求对每个帐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。

（五）了解内部审计

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。

（六）控制风险的初步评价

注册会计师每次审计时，在了解了内部控制之后，应对控制风险作初步评价。该初步评价实际上就是评价企业会计与内部控制系统在防止或发现和纠正重要错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

个重要的帐户余额或交易种类，在认定层上进行的。

通常，在以下情况下，应认为某些或全部认定的控制风险处于高水平：（1）企业会计和内部控制系统无效；（2）难以对内部控制的有效性作出评价；（3）注册会计师不拟进行符合性测试。

对某项会计报表认定而言，如果同时出现以下情况，注册会计师不应评价其控制风险处于高水平：（1）相关的内部控制是有可能防止或发现和纠正重大错报或漏报；（2）注册会计师拟进行符合性测试。

三、记录对内部控制的了解和对控制风险的评价

注册会计师对于调查了解到的内部控制情况，和所作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。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。调查表的优点首先在于：能对所调查的对象提供一个简括的说明，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制度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

业的企业或是小企业,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图表 7—1 所示。

(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。但缺点是有时很难用简明易懂的语言来描述内部控制系统的细节,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制度的概况,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制度是如何运行的,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表 7—2 所示。

图表 7—1 销货内部控制调查表

被审计单位名称：

注册会计师：

审计日期：

完成日期：

复核人：

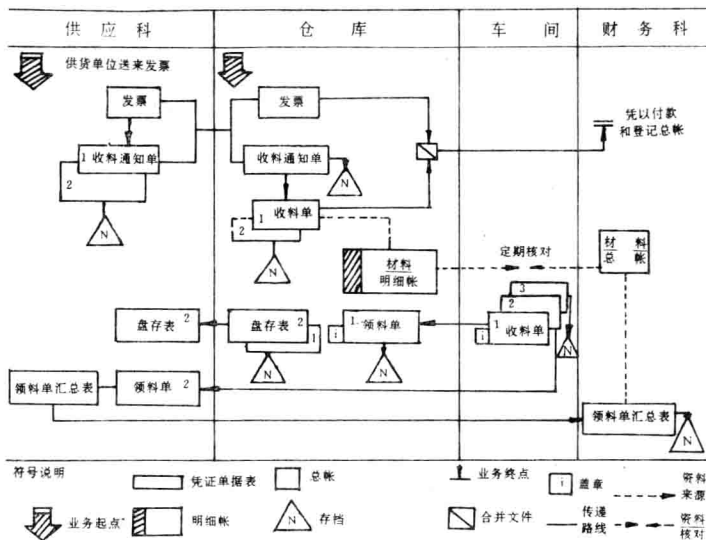
问 题	回 答			取得方式	评 注
	是	否	不适用		
一、登记入帐的销货确系已发运给实有其人的顾客					
1. 登记入帐的销货是否有已经审批的发运单和顾客订单为依据	√				李某审查所附的凭证
二、销货业务已经过适当的审批					
1. 对顾客赊销是否经负责人批准	√				由总经理批准
2. 任何商品出厂是否都要求有事先编号的书面发运单	√				
三、现有销货业务都已登记入帐					
1. 发运单是否由企业采用适当的方式予以控制,以保证所有发货都已开票收款	√				
2. 发运单是否均预先编号并登记入帐	√				

续表

问 题	回 答		取得方式	评 注
	是	否 不适用		
3. 销货发票是否均预先编号并登记入帐	✓			已预先编号,但未登记入帐,需进一步检查
四、登记入帐的销货,确系订购的数额,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
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帐单		✓		需函证
五、销货业务已及时登记入帐				
1. 登记入帐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、销货业务在明细帐中的记录与总帐相符				
1. 明细帐是否加总复核,是否与总帐核对相符	✓			

图表 7—2

材料收发业务流程图



第三节 符合性测试原理及其运用

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制度，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。

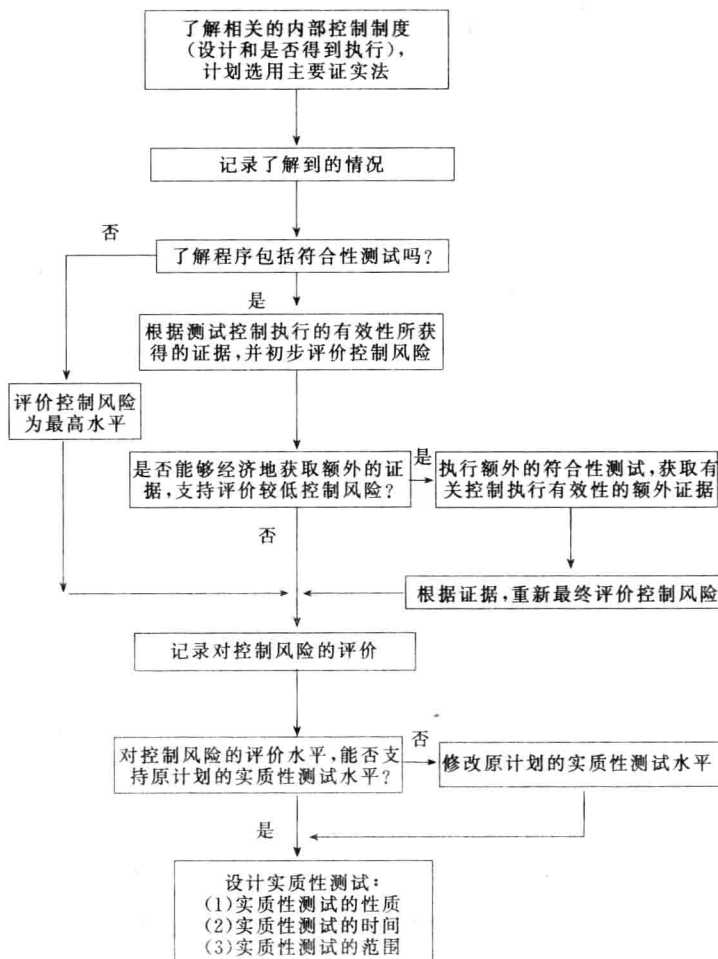
(一) 主要证实法的运用步骤

假定内部控制的可依赖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符合性测试，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表 7—3 所示。

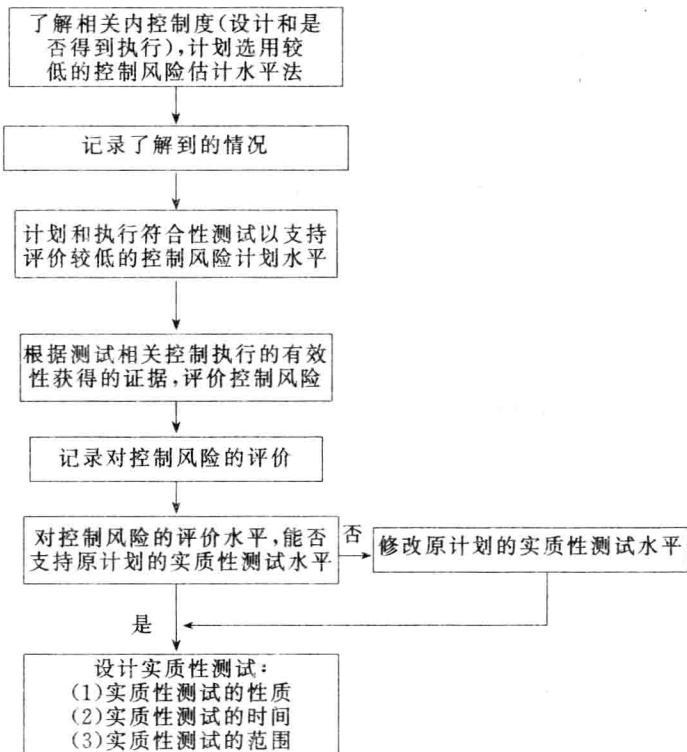
(二) 较低的控制风险估计水平法运用的步骤

图表 7—3 主要证实法的具体运用步骤



假定内部控制可依赖程度很高,注册会计师计划执行更大范围的符合性测试,而只执行有限的实质性测试。运用此法的具体步骤如图表 7—4 所示。

图表 7—4 较低控制风险估计水平法运用的步骤



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。

二、符合性测试的概念

注册会计师在了解控制后，只对那些准备信赖的控制执行符合性测试，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符合性测试的工作量时，符合性测试才是必要和经济的。

符合性测试是为了确定内部控制制度的设计和执行是否有效而实施的审计程序。符合性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。现分别说明符合性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适当，能不能防止或发现和更正特定会计报表认定的重大错报。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“错误”。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,既可以对某主要交易种类的有关控制进行符合性测试,也可以对某帐户的有关控制进行符合性测试,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会计报表认定产生重大错报的控制执行测试。

三、符合性测试的种类

注册会计师可在审计计划期间和期中工作期间执行符合性测试。在主要证实法下可能执行“同步符合性测试”及“额外符合性测试”。在较低的控制风险估计水平法下,必须执行“计划符合性测试”。现分别对这三种符合性测试加以说明。

(一) 同步符合性测试

“同步符合性测试”是在注册会计师取得对内部控制制度

的了解时，同时执行的测试。这种符合性测试不是必需的，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控制度的程序，在取得了解的同时，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“同步符合性测试”。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。执行“同步符合性测试”对注册会计师来说，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“额外符合性测试”的范围。

值得注意的是，“同步符合性测试”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“同步符合性测试”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）额外符合性测试

这种测试在外勤工作中执行。在主要证实法下，执行“额外的符合性测试”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，又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）计划符合性测试

“计划符合性测试”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。通过计划符合性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等或低水平。

四、符合性测试的性质

在确定了测试的种类之后，注册会计师应进一步决定符合性测试的性质，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符合性测试程序有：

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。

注册会计师在执行符合性测试中，应注意选用那些对证明控制政策或程序的有效性能提供最可靠证据的程序。实际上，没有哪一项符合性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、符合性测试的范围

从理论上讲，符合性测试的范围越大，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。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，注册会计师执行符合性测试的范围并不是越大越好，而是要求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。符合性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证据。如注册会计师在以前年度审计中已进行了符合性测试，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) 这些证据所涉及的认定的重要性；(2) 以前年度审计中所评价的特定内部控制制度；(3) 所评价的政策和程序被适当设计和有效执行的程度；(4) 用来作这些评价的符合性测试的结果。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) 执行符合性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符合性测试，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. 符合性测试的工作量可能大于进行符合性测试所减少的实质性测试的工作量。

六、符合性测试的时间

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符合性测试的时间。额外的或计划的符合性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，符合性测试应尽可能安排在期中的后期执行。

如期中审计已进行符合性测试，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. 期中审计符合性测试的结论；
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. 拟实施的审计实质性测试程序。

七、符合性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，通常都雇佣了内部审计人员。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制度进行监控，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，有选择性地对某些部门或分公司执行符合性测试，而不必对所有部门或分公司执行符合性测试。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符合性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，提请外部审计人员注意。

八、双重目的测试

在绝大多数的会计报表审计中，额外的符合性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，以检查出帐户中的金额错误。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符合性测试。比如，注册会计师在审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帐户的金额错误这两个方面的证据。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 评价内部控制

注册会计师完成符合性测试后，应对内部控制重新评价，即最终评价控制风险。注册会计师只有在最终评价控制风险后，才能确定将要执行的实质性程序的性质、时间和范围。

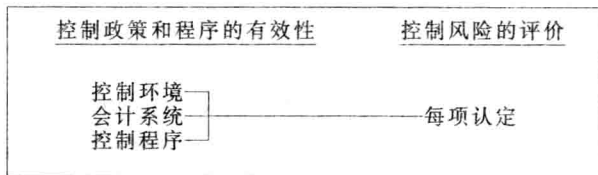
一、控制风险评价的概念

评价控制风险，是评价内部控制制度、防止或者发现和更正会计报表里的重要错误的有效程度的过程。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控制制

度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，而不是为了个别控制制度要素或个别政策和程序而进行。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，应合理应用职业判断来谨慎分析审计证据。由于这些审计证据必须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控制制度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的风险之间的相互作用情况，进行判断的过程。该过程如图表 7—5 所示。

图表 7—5



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要素中有效的控制变为无效。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，意味着内部符合性制度不能及时防止或

者发现和更正某项认定中的重要错误的可能性很大。如果很多认定或者所有的认定的控制风险，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）通过符合性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；（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）执行符合性测试，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“执行符合性测试，获取证据”就用不着了。注册会计师可以在取得对内部控制制度的了解和执行了计划的或额外的符合性测试之后，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制度和执行符合性测试所获得的证据，作为评价的依据；（2）充分运用审计判断；（3）必须注

意到内部控制制度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、控制风险评价的记录

注册会计师应将控制风险评价的过程和结果在工作底稿中加以记录。基本要求是：

- (1) 控制风险评价为高水平时，只需记录这一评价结论。
- (2) 控制风险评价为低水平时，还必须记录评价的依据。

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，为各项帐户余额和交易种类进行实质性测试。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：

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

固有风险虽然可以由注册会计师根据其经验进行专业判断，但却无法实施相应的审计程序来降低固有风险。由于注册会计师可以通过检查，确定特定经济业务或会计报表项目的数据是否存在错误，所以必须降低所评价的控制风险或检查风险，才能降低整个审计风险。

如果注册会计师评价企业内部控制为高信赖程度，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。如果内部控制为低信赖程度，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，无效的内部控制制度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帐户或交易类别进行实质性测试。

小规模企业的内部控制通常比较薄弱，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，以将检查风险降低至可接受的水平。

五、管理建议书

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。

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。除有特别规定者外，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。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。

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程度

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正性。

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制度总体上还是较薄弱的，有的方面还存在着较严重的问题。现将我们发现的内部控制方面的某些问题及改进建议提供给你们，希望引起你们的注意，以便

完善内部控制制度。

(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；会计凭证及帐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

贵公司的银行存款帐与银行对帐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帐项，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。公司的存货帐与我们审计过程中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；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，固定资产一直接估价入帐。我们认为，贵公司的固定资产应按原价入帐。作为投资的固定资产，应按投资时各方认定的价格入帐；公司购入的固定资产，应按照原始价值计算入帐。因此，贵公司对于已明确单价的固定资产，应及时进行帐面调整。

(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，一直接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帐进行

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,难于开展工作。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。

中国注册会计师李朋(签章)

康华会计师事务所(印章)

1996年2月15日

六、管理建议与审计意见的区别

管理建议和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,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,但是,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。注册会计师就内部控制缺陷向被审计单位管理当局提供管理建议，是一种非法定业务，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. 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，不应作为其他第三方依赖的佐证。审计意见是审计报告的主要内容，要向外报送，作用与影响很大。

第八章 审计抽样

当代审计已建立和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，实现了审计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制定并由财政部发布了《独立审计具体准则第4号——审计抽样》。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，均应应用该准则来指导审计抽样工作。

第一节 审计抽样的定义及种类

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，并根据测试结果，推断总体特征的一种方法。

审计抽样对符合性测试和实质性测试都适用，但它并不适用于这些测试中的所有程序。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,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,但更重要的工作内容是根据审计目的及环境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审计资源条件限制下,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,通常按抽样决策的依据不同,可以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不同,可以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,既可用统计抽样技术,也可用非统计抽样技术,还可结合使用这两种抽样技术。不论采用哪种技术,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,在于统计抽样中是利用概率法则来控制抽样风险。

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，这就使注册会计师取得的证据，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，那么根据审查样本的结果，运用概率论的原理，可以通过样本显示出与总体性质近似的现象，即可以通过抽取的样本推断总体。二是有健全的内部控制制度依据。企业具有健全的内部控制制度，则会计上发生错误和弊端的可能性必会减少，即使发生了错误和弊端也能迅速发现。所以，运用抽样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，为节约审计资源，也需要以抽样法代替详查法。

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，可以防止主观的判断；（3）统计抽样能计算抽样误差在预先给定的范围内其概率有多大，并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）统计抽样便于实行审计工作规范化。

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。

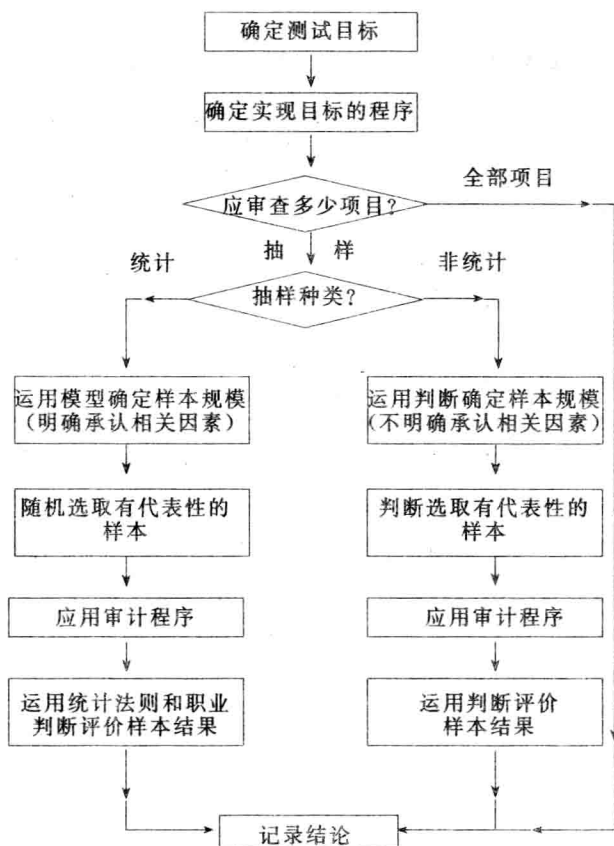
值得注意的是，非统计抽样和统计抽样的选用，并不影响运用于样本的审计程序的选择。此外，也不影响获取单个样本项目证据的适当性，以及注册会计师对发现的样本错误所作的适当反应。这些事项都需要注册会计师运用职业判断。

统计抽样和非统计抽样的关系如图表 8—1 所示。

（二）属性抽样与变量抽样

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应用，主要有属性抽样和变量抽样。属性抽样是指在精确度界限和可靠程度一定的条件下，为了测定总体特征的发生频率而采用的一种方法。变量抽样是指用来估计总体金额而采用的一种方法。根据符合性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，经常存在同时进行符合性测试和实质性

图 8—1 统计抽样与非统计抽样



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图表 8—2 所示。

图表 8—2 属性抽样和变量抽样

抽样技术	测试种类	目 标
属性抽样	符合性测试	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

注册会计师在进行符合性测试时，通常可采用固定样本量抽样、停一走抽样、发现抽样等属性抽样方法；在进行实质性测试时，通常可采用均值估计抽样、差异估计抽样、比率估计抽样等变量抽样方法。无论是符合性测试，还是实质性测试，均可采用货币单位抽样方法。

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，存在许多不确定因素，要凭注册会计师的正确判断来加以解决，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，才能收到较好的审计效果。

第二节 样本的设计与选取

一、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符合性测试时，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帐款余额是否多计，审计对象总体应为应收帐款明细帐；如果审计目的在于审查应付帐款余额是否少计，则审计对象总体不仅包括应付帐款明细帐，还应包括期后付款、未付发票及足以提供应付帐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

审计中固有的不确定性合起来称作审计风险，而审计抽样只与其中的控制风险和检查风险相关。控制风险是指内部控制不能防止或发现会计报表认定中重要错报的风险，检查风险则是指注册会计师不能查出重要错报的风险。在符合性测试中运用审计抽样，可为注册会计师提供直接与评价控制风险有关的信息；在实质性测试中运用审计抽样，可帮助注册会计师量化审计检查风险。

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。注册会计师在进行符合性测试时，应关注以下的抽样风险：

（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可予信赖的可能性。

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”。是指抽样结果表明帐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,是指抽样结果表明帐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和效果。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。抽样风险对审计工作的影响如图表 8—3 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,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,比如,未能找出样本文件上的错误;
- (2) 运用了不切合审计目标的程序;
- (3) 错误解释样本结果。

图表 8—3 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
符合性测试	①信赖过度风险	效果
	②信赖不足风险	效率
实质性测试	①误受风险	效果
	②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适当的计划、指导和监督审计工作，坚持质量控制标准，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，就是指抽样结果有 95% 的可能性代表了总体的特征，有 5% 的可能性没有代表总体的特征。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。

在进行符合性测试时，可容忍误差是注册会计师不改变对内部控制的信赖程度，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能够对某一帐户余额或某类经济业务总体特征做出合理评价，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、内部控制制度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着重审计可能有较大错误的项目，并减少样本量。

采用分层，总体可以按经济业务的重要性分层，也可按经济业务的类型等分层。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、具体的差别来明确区分不同的层次；
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，且可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，为函证应收帐款，可以将应收帐款帐户按应收帐款帐户金额的重要性分层，分为三层，即帐户金额在 10 000

元以上的，在 5 000 元~10 000 元以内的，5 000 元以下的。对应收帐款帐户金额在 10 000 元以上的帐户进行全部函证。

二、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到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放弃其他项目不予考虑，就无法保证所选样本的代表性。

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样、系统选样、随意选样等方法。

1. 随机选样

随机选样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。随机数表的实例见图表 8—4。

表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，这种一一对应的关系很容易做到，但有时也需

图表 8—4 随机数表 (部分列示)

行号 \ 列号	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
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
9	89 579	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

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。其次应选择一个起点和一个选号路线，起点和选号路线可任意选择，但一经选定，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，希望选取一组样本量为 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一一对应。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。

2. 系统选样

系统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,顺序选取样本的一种选样方法。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张凭证选取一张,共选取100张凭证作为样本即可。如542为头一张,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。

三、属性抽样

对准备信赖的内部控制进行符合性测试时，一般采用属性抽样审计方法。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

1. 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帐户、经济业务的记录未进行复核、审批手续不全等各类差错。

2. 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、国外的销售业务是用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。

3. 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，而实际上内部控制制度是无效的。属性抽样中的风险矩阵图如图表 8—5 所示。

图表 8—5 属性抽样风险矩阵图

内部控制实际状况 抽 样 结 果	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	信赖过度风险
否 定	信赖不足风险	正确的决定

在符合性测试中，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。

4. 可容忍误差

在进行符合性测试时，可容忍误差的建立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信赖程度。如图表 8—6 所示的可容忍误差。

(二) 属性抽样的方法

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。

1. 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% 的可信赖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：

图表 8—6 可容忍误差的确定

可容忍误差（率）	内部控制的可信赖程度
20%（或小于）考虑忽略抽样测试，进行详细测试	可信赖程度差，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）	中等可信赖程度，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

- （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后，才核准支付采购货款这一内部控制程度时，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作感兴趣。

(2) 定义“误差”

对于每张发票及有关的验收货物，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

假设从前三年的审计中，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%，误差并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，及误记进货与应付帐款，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制度，以减少实质性测试的范围。基于这些考虑，注册会计师依赖其职业判断，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符合性测试统计样本量表(见图表8—7),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。若在样本中发现二个或二个以上的误差,就说明抽样结果不能支持注册会计师对内部控制的计划信赖程度。

图表8—7 95%的可信赖程度下符合性测试样本量
(括号内数字为预计误差数)

预期总体误差率(%)	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)
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，且没有发现欺诈舞弊或逃避内部控制的情况，由于发现的误差数小于预计误差数，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，且没有欺诈舞弊或逃避内部控制的情形发生时，由于发现的误差数超过预计误差数 1，并且查图表 8—7 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，预计的总体误差率为 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有关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。

抽样结果评价的具体程序和内容，详见下节阐述。

(8) 书面说明抽样程序

注册会计师应在其审计工作底稿上，书面说明前述七个步骤，作为审计抽样的整体结论的基础。

2. 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，若预计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。停一走抽样从预计总体误差为零开始，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。

使用停一走抽样，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，如根据上步骤要求查图表8—8得出最小的样本量为60；

(3) 进行停一走抽样决策，决策如下：

图表8—8 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	10%	5%	2.5%
	样本量			
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	370

如果注册会计师在 60 个项目找出一个误差,则总体误差在 5% 风险水平下为 8% (查图表 8—9, 风险系数除以样本量 $4.8 \div 60$), 这比可容忍误差 5% 大, 因此, 注册会计师需增加样本 36 个。样本扩大到 96 个 (系数除以可容忍误差 $4.8 \div 0.05$), 如果对增加的 36 个样本审计后没有观察到误差, 则注册会计师可有 95% 的把握确信总体误差不超过 5%。

图表 8—9 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	10%	5%	2.5%
	风险系数			
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
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% ($6.3 \div 60$), 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确定有 95% 的把握说总体误差不超过 5%。如果又发现了一个误差, 则总体误差为 6.2% ($7.8 \div 126$), 这时他应该决定是再扩大样本量至 156 ($7.8 \div 0.05$) 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式。一般地讲, 样本量不宜扩大到初始样本量的 3 倍。

应用停一走抽样, 注册会计师可以构造一个如图表 8—10 所示的决策表。

图表 8—10

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 是以下数字增 加样本量	如果累计误差 是以下数字转 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	以样本误差作为总体误差采用固定样本量抽样			

3. 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，样本将显示出不实的凭单。查图表 8—7，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审查 149 个凭单后，未发现有不实情形，则注册会计师有 95% 的把握说总体中的不实凭单不超过 2%。

四、变量抽样

属性抽样虽然对符合性测试极为有用，但它并不提供被审计项目货币价值量的资料，不适用于变量总体。由于在审计工作中大量存在的变量总体，使变量抽样在审计实践中得以广泛运用。

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帐户金额是多是少，是否存在重大误差等。变量抽样法通常运用于：①审查应收帐款的金额；②审查存货的数量和金额；③审查工资

费用；④审查交易活动，以确定未经适当批准的交易金额。

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。

(一) 基本概念

1. 抽样风险

如前所述，实质性测试时，注册会计师会碰到误拒风险和误受风险两种抽样风险。图表 8—11 列示的是实质性测试时的风险矩阵图。

图表 8—11 变量抽样风险矩阵图

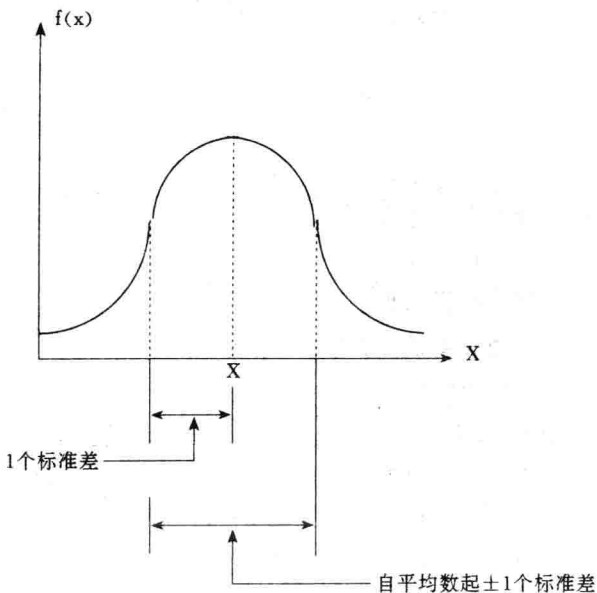
交易活动和帐户金额 实际状况 抽 样 结 论	符合企业会计准则和其他财务会计法规	不符合企业会计准则和其他财务会计法规 含有重要误差
肯 定	正确的决定	误受风险
否 定	误拒风险	正确的决定

2. 正态分布

正态分布是指总体中每个项目值的分配均趋向于集中在

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，如图表 8—12 所示。

图表 8—12 正态分布曲线图



其中： $f(X)$ —— 项目数值发生的次数；

X —— 个别项目的数值；

\bar{X} —— 总体平均值。

3. 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：

$$\text{标准离差} = \sqrt{\frac{\sum (X - \bar{X})^2}{N}}$$

其中， $X - \bar{X}$ 代表每一数值和总体平均值的差， N 代表总体内项目数。

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% 亦即可信赖程度，一个正态标准差，常被称为可信赖程度系数，两者之间的关系见图表 8—13。

图表 8—13 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

1. 单位平均估计抽样

单位平均估计抽样是通过抽样审查确定样本的平均值，根据样本平均值推断总体的平均值和总值。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帐面记录的情况下，均可以使用该方法。

使用这种方法时，样本量可以通过以下公式计算得出：

$$n' = \left(\frac{U_r \times S \times N}{P_a} \right)^2 \quad n = \frac{n'}{1 + \frac{n'}{N}}$$

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_a ——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），经检查分析后按估计的总体标准离差 =

$$\sqrt{\frac{\sum (X_i - \bar{X})^2}{n_0}}$$

计算 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：

$$P_1 = U_r \times \frac{S_1}{\sqrt{n_1}} \times N \times \sqrt{1 - \frac{n_1}{N}}$$

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 日期末应收帐款有 2 000 户顾客，注册会计师欲通过抽样函证来审查应收帐款的帐面价值。

(1) 确定审计目的

审计目的为：确定期末应收帐款的帐面价值。

(2) 定义审计对象总体

根据被审计单位实际情况，总体为 2 000 个应收帐款帐户。

(3) 选定抽样方法

注册会计师选择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±¥60 000；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帐款明细帐，注册会计师估计总体的标准离差为¥150。

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，从应收帐款明细帐中选取 92 个顾客作样本。

(6) 选取样本并进行审计

注册会计师对选出的 92 个顾客发出函证, 函证结果表明, 样本平均值为 ¥4 032.36, 样本标准离差为 ¥136, 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 ($4\,032.36 \times 2\,000$)。于是, 注册会计师可以作出这样的结论: 有 95% 的把握保证 2 000 个应收帐款帐户的真实总体金额落在 ¥8 064 720 ± ¥54 292 之间, 即 ¥8 010 428 ~ ¥8 119 012 之间。

(7) 评价抽样结果

根据以上抽样结果, 如被审计单位应收帐款的帐面价值为 ¥8 020 000, 处于 ¥8 010 428 ~ ¥8 119 012 间, 则其应收帐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 与 ¥8 020 000 之间的差额, 视为审计差异在对会计报表发表意见时予以考虑, 同时, 建议被审计单位予以调整。

如抽样结果表明被审计单位应收帐款的帐面价值没有落入 ¥8 010 428 ~ ¥8 119 012 之间, 则注册会计师应要求被审计单位详细检查其应收帐款, 并加以调整。

2. 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帐面价值之间的比率关系来估计总体实际价值与帐面价值之间的比率关系, 然后再以这个比率乘总体的帐面价值, 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:

$$\text{比率} = \frac{\text{样本实际价值之和}}{\text{样本帐面价值之和}}$$

$$\text{估计的总体价值} = \text{总体帐面值} \times \text{比率}$$

当误差与帐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帐面价值的平均差额来估计总体实际价值与帐面价值的平均差额，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帐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：

$$\text{平均差额} = \frac{\text{样本实际价值与帐面价值的差额}}{\text{样本量}}$$

$$\text{估计的总体差额} = \text{平均差额} \times \text{总体项目个数}$$

当误差与帐面价值不成比例时，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帐款帐面总值为¥5 000 000，共计4 000个帐户，注册会计师希望对应付帐款总额进行估计，现选出200个帐户，帐面价值为¥240 000，审计后认定的价值为¥247 500。

使用比率估计抽样时，注册会计师确定的实际价值与帐面价值的比率为1.03125（247 500÷240 000），因此，估计的总体价值为¥5 156 250（5 000 000×1.03125）。

使用差额估计抽样时，平均差额为¥37.50（ $\frac{247\,500 - 240\,000}{200}$ ），估计的总体差额为¥150 000（37.50×

4 000)，因此估计的总体价值为¥5 150 000（5 000 000+150 000）。

注册会计师在使用上述两种方法时，用来计算确定样本量的方法同单位平均估计抽样基本相同，这里不再介绍。

第三节 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；估计抽样风险；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，为审查应收帐款的余额，被审计单位将某顾客应收帐款错记在另一顾客应收帐款明细帐户中，并不影响应收帐款的余额，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，对应收帐款的肯定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，以证实应收帐款的余额。如果注册会计师无法或者没有执行其他审计程序，在评价抽样结果时，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，在符合性测试中，对样本误差可做如下的定性分析：

(1) 误差是否超过审计范畴？是关键的非关键的？

(2) 分析每一个关键误差的性质和原因，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？如何影响到货币金额等。

(3) 确定这些误差对其他符合性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，应先对每一层次做个别的推断，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，并将抽样结果同从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。

在进行符合性测试时，注册会计师如果认为抽样结果无法达到其对所测试的内部控制制度的预期信赖程度，应考虑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特征，从而得出审计结论。

第九章 现金及有价证券审计

第一节 审计目标

广义上讲，现金包括库存现金和存放于银行的现金及其他现金，会计上通常设置“现金”和“银行存款”、“其他货币资金”三个科目进行核算。有价证券作为企业的一种对外投资方式，最直接地表现为股票、债券，如果企业有意在一年内将有价证券变为现金，那么这些有价证券即构成企业的短期投资，故而有价证券审计在本章仅作为短期投资审计加以阐述。

一、现金的审计目标

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，但由于企业全部经营活动都可说是将各种资源转换为现金，并以现金支付债务，同时，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。与现金的特点相一致，现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. 确定库存现金、银行存款及其他货币资金的余额是否正确；

4. 确定现金在会计报表上的披露是否恰当。

二、有价证券的审计目标

有价证券常常作为现金的替代品而为企业所持有，因此，有价证券的审计目标与现金的审计目标大致相同，即：

1. 确定被审计单位所记录的有价证券在特定期间内是否确实存在；

2. 确定被审计单位所记录的有价证券在特定期间内是否归被审计单位所拥有；

3. 确定短期投资的增减变动及其收益（或损失）的记录是否完整；

4. 确定短期投资年末余额是否正确；

5. 确定短期投资的计价是否正确；

6. 确定短期投资在会计报表上的披露是否恰当。

第二节 审计范围

确定会计报表项目的审计范围，并在此基础上安排审计程序、选用审计方法，有助于审计目标的实现。

一、现金的审计范围

现金的审计范围，直观上看就是企业现金存在的范围与分布的领域及其表现形式。就这个意义上讲，现金的审计范围，不仅包括库存的人民币和外币、企业存入银行或其他金融机构帐户上的人民币存款和外币存款，还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所形成的银行本票存款、在途货币资金、信用证存款等其他货币资金。因为企业的银行存款帐户分为基本存款帐户、一般存款帐户、临时存款帐户和专用存款帐户，所以这些帐户的银行存款均属于银行存款的审计范围。

就现金审计范围的具体内容而言，主要包括：企业有关现金的内部控制制度；证实现金余额的帐簿、资料，包括现金、银行存款的总分类帐、现金日记帐、银行存款日记帐、被审计单位某一时日的现金盘点记录、结帐日的全部银行对帐单及相应的调节表等；证实现金、银行存款所有权的资料，如与被审计单位开户银行的银行往来询证函等。

二、有价证券的审计范围

作为短期投资的有价证券是指企业购入的各种能随时变现、持有时间不超过一年的有价证券。它包括债券和股票两种，前者如各种政府债券、金融债券、企业债券等。企业购入的不能转让的或虽能转让、但企业不准备近期变现的债券和股票，不能作为短期投资处理。

一般而言，有价证券审计范围的具体内容包括：有关有价证券的内部控制制度；证实有价证券存在的有关资料，如短期投资明细帐与总帐、库存有价证券盘点表等；证实有价证券所有权的资料，如有价证券购入、售出或兑现的原始凭证；证实短期投资年末余额的资料，如计价方法的选用、损益计算记录等。

第三节 重要内部控制制度的符合性测试

一、现金内部控制制度的符合性测试

(一) 现金内部控制制度

由于现金是企业流动性最强的资产，企业必须加强对现金的管理，建立良好的现金内部控制制度，以确保全部应收进的现金均能收进，并及时准确地予以记录；全部现金支出都是按照经批准的用途进行的，并及时正确地予以记录；库存现金和银行存款报告正确，并得到恰当保管；正确预测企业正常经营所需的现金收支额，确保企业有充足又不过剩的现金余额。一般而言，一个好的现金内部控制制度应该达到以下几点：

1. 现金收支与记帐的岗位分离；
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帐，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，以做到帐实相符；
6. 加强对现金收支业务的内部审计。

现金的内部控制可以细分为收款内部控制、付款内部控制和零用现金内部控制三种：

1. 收款内部控制

企业收款的来源主要为现销、赊销收回和其他应收款项结算。不同的收款来源，可以有不同的控制制度。比如在零售商店，现销业务最多时，一般可设售货员和收款员，售货

员负责开票交货，收款员负责收款并在内部小票上加盖现金收讫章，售货员开出的小票分为一式三联，一联交顾客，一联留存售货员，一联交收款员。又比如在路桥收费站，收费员可以定期申领路桥费收据，并进行登记，再次申领时交回前次已收现金款项。收款的内部控制的目的是确保全部应收进的现金、银行存款均能收进，并及时准确地予以记录。

2. 付款内部控制

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。为此，企业应建立相应的支票申领制度，明确申领的范围、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，企业应当建立报销制度。报销人报销时应当有正常的批准手续、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单后方可付款。

付款记录应及时登记入帐，一切凭证应按顺序或内容编作会计记录的附件。

3. 零用现金内部控制

对零用现金的控制，应采用定额备用金制度并重点加强对报销凭证的审查，从而达到控制零用现金的目的。

(二) 现金内部控制制度的符合性测试

1. 了解现金内部控制制度

通常通过编制现金内部控制流程图来了解现金内部控制制度。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对其加以修正，以供本年度审计之用。一般地，了解现金内部控制制度时，注册会计师应当注意检查现金内部控制制度是否建立并严格执行。

- (1) 款项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、出借银行帐户的情况；
- (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. 抽取并审查收款凭证

如果现金收款内部控制不强，很可能会发生贪污舞弊或挪用等情况。例如，在一个小企业中，出纳员同时记应收帐款明细帐，很可能发生循环挪用的情况。为测试现金收款内部控制，注册会计师应按现金的收款凭证分类，选取适当的样本量，做如下检查：

- (1) 核对收款凭证与存入银行帐户的日期和金额是否相符；
- (2) 核对现金、银行存款日记帐的收入金额是否正确；
- (3) 核对收款凭证与银行对帐单是否相符；
- (4) 核对收款凭证与应收帐款明细帐的有关记录是否相符；
- (5) 核对实收金额与销售发票是否一致等等。

3. 抽取并审查付款凭证

为测试现金付款内部控制，注册会计师应按现金的付款凭证分类，选取适当的样本量，做如下检查：

- (1) 检查付款的授权批准手续是否符合规定；

- (2) 核对现金、银行存款日记帐的付出金额是否正确；
- (3) 核对付款凭证与银行对帐单是否相符；
- (4) 核对付款凭证与应付帐款明细帐的记录是否一致；
- (5) 核对实付金额与购货发票是否相符等等。

4. 抽取一定期间的现金、银行存款日记帐与总帐核对

首先，注册会计师应抽取一定期间的现金、银行存款日记帐，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，说明被审计单位现金的会计记录不够可靠。其次，注册会计师应根据日记帐提供的线索，核对总帐中的现金、银行存款、应收帐款、应付帐款等有关帐户的记录。

5. 抽取一定期间的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，将其同银行对帐单、银行存款日记帐及总帐进行核对，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

对于有外币现金、外币银行存款的被审计单位，注册会计师应检查外币现金日记帐、外币银行存款日记帐及“财务费用”、“在建工程”等帐户的记录，确定企业对有关外币现金、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帐本位币，选用方法是否前后期保持一致；检查企业对外币现金、银行存款帐户余额是否按期末市场汇价折合为记帐本位币金额，有关汇兑损益的计算和记录是否正确。

7. 评价现金内部控制制度

注册会计师在完成了上述程序之后,即可对现金的内部控制制度进行评价。评价时,注册会计师应首先确定现金内部控制制度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,作重点审查,以减少审计风险。

二、有价证券内部控制制度的符合性测试

作为短期投资的有价证券与作为长期投资的有价证券,其内部控制制度的具体内容是基本一致的,这里不作详述。注册会计师在对有价证券内部控制制度进行符合性测试时,测试要点一般包括:

1. 有价证券买卖的授权、执行和记录是否严格分工;
2. 有价证券买卖的核准手续是否齐全;
3. 有无健全的有价证券保管制度;
4. 有关短期投资的明细记录;
5. 对有价证券的记录和流动是否有切实的控制措施;
6. 有价证券是否定期盘点核对;
7. 对有价证券是否定期进行内部审计等等。

第四节 实质性测试

一、现金的实质性测试

现金的实质性测试程序一般包括:

(一)核对现金日记帐、银行存款日记帐与总帐的余额是否相符

注册会计师测试现金余额的起点,是核对现金日记帐、银行存款日记帐与总帐的余额是否相符。如果不相符,应查明原因,并作出记录或适当调整。

(二) 盘点库存现金

盘点库存现金是证实资产负债表所列现金是否存在的一项重要程序。

盘点库存现金,通常包括对已收到但尚未存入银行的现金、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,并由注册会计师参加进行盘点。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,应由出纳员将全部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帐。如企业现金存放部门有两处或两处以上者,应同时进行盘点。

2. 审阅现金日记帐要同时与现金收付凭证相核对。一方面检查日记帐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和日记帐记帐日期是否相符或接近。

3. 由出纳员根据现金日记帐进行加计累计数额,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”,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帐余额进行核对，如有差异，应查明原因，并作出记录或适当调整；

7. 若有充抵库存现金的借条、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。

（三）取得并审查银行存款余额调节表

审查银行存款余额调节表是证实资产负债表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帐户及货币种类分别编制，其格式如图表 9—1 所示。如果经调节后的银行存款余额留有差异，注册会计师应查明原因，并作出记录或作适当的调整。

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帐项的真实性，以及资产负债表日后的进帐情况，如果存在应于资产负债表日前进帐的应作相应调整。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帐单上的在途存款，并在银行帐户调节表上注明存款日期；

4. 审查直至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. 审查直至截止日银行已收、企业未收的款项性质及款项来源；

6. 核对银行存款总帐余额与银行对帐单加总金额。

（四）函证银行存款余额

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。通过向来往银行的函证，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度内存过款（含外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证存款）的所有银行发函，其中包括企业存款帐户已结清的银行，因为有可能存款帐户虽已结清，但仍有银行借款或其他负债存在。同样的，虽然注册会计师已直接从某一银行取得了银行对帐单和所有已付支票，但仍应向这一银行进行函证。图表9—2列示的是银行往来询证函的标准格式。

（五）审查一年以上定期存款或限定用途存款

一年以上的定期银行存款或限定用途的银行存款，不属于企业的流动资产，应列入其他资产类下，对此，注册会计师应查明情况，作出相应的记录。

（六）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，并核对相关帐户的进帐情况，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。

（七）审查现金、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，应以结帐日实有数额为准。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帐日前后一段时期内现金收支凭

图表 9-2 银行往来询证函

致：_____

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行的存款、贷款往来，下列数额出自本公司帐簿记录，如与贵行记录相符，请在本函下端“数额证明无误”处签章证明；如有不符，请在“数据不符及需加说明事项”处详为指正，回函请直接寄到××会计师事务所。

地址_____ 邮编_____ 电话_____ 传真_____

1. 存款户 截至 年 月 日

银行帐号	帐户性质	原币金额	备注

2. 贷款户 截至 年 月 日

贷款性质	担保或抵押	贷款起止期	利率	贷款金额	备注

_____ (公司印鉴)

数据证明无误

签章_____ 日期_____

数据不符及需加说明事项

签章_____ 日期_____

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；同

样，企业年终前开出的支票，不得在年后入帐。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，确定各银行帐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。在结帐日未开出的支票及其后开出的支票，均不得作为结帐日的存款收付入帐。

（八）审查外币现金、银行存款的折算是否正确

对于有外币现金、外币银行存款的被审计单位，注册会计师应审查被审计单位对外币现金、外币银行存款的收支是否按所选定的汇率折合为记帐本位币金额；外币现金、外币银行存款期末余额是否按期末市场汇率折合为记帐本位币金额；外币折合差额是否按照规定记入相关帐户。

（九）确定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，企业资产负债表上“货币资金”项目，反映企业库存现金、银行结算户存款、外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证存款和在途货币资金的合计数。所以，注册会计师应在实施上述审计程序后，确定“现金”、“银行存款”、“其他货币资金”帐户的期末余额合计数是否与资产负债表上“货币资金”项目的数字相符，据以确定现金是否在资产负债表上恰当披露。

二、**有价证券的实质性测试**

有价证券实质性测试程序一般包括：

（一）核对短期投资明细帐余额与总帐余额是否相符

进行有价证券的实质性测试时，注册会计师应首先核对短期投资明细帐与总帐，确定其余额是否相符，数据计算是否正确无误，同时，应将短期投资的年初余额同上年度审计工作底稿中的数据核对相符。

（二）盘点库存有价证券

注册会计师应会同被审计单位会计主管人员盘点库存有价证券，编制“库存有价证券盘点表”，列明有价证券名称、数量、票面价值和取得成本并与相关帐户余额进行核对，如有差异，应查明原因，并作出记录或进行适当调整。

如实地盘点工作在结帐日后进行，注册会计师应根据盘点结果和结帐日至盘点日之间证券增减变动业务，倒推计算结帐日的有价证券余额。

（三）审查托管证券

如果被审计单位的有价证券委托证券、信托公司代为保管，注册会计师应审阅有关保管的证明文件，必要时可向这些保管机构发出询证函，要求这些机构将被审计单位结帐日拥有的有价证券种类、数量和价值作出确证答复，以此证实有价证券的实际存在。

（四）审查短期投资业务

首先，注册会计师应当通过查阅被审计单位管理当局有关有价证券买卖的会议记录或决议，以确定当期购入或售出有价证券是否经过批准。其次，注册会计师应当检查有价证券购入、售出或兑现的原始凭证是否完整，会计处理是否正确。最后，注册会计师应审查结帐日前后一定时期内有价证券的增减变动业务，查找有无提前或滞后入帐的帐项。

（五）审查有价证券的可变现情况

首先，注册会计师应了解有价证券的可变现情况，并作出记录。其次，应检查有无长期投资性质的短期投资项目，并作适当的说明和调整。

（六）审查短期投资损益

对企业持有有价证券的股利收入，注册会计师应审查“银行存款”帐户、“投资收益”帐户及“其他应收款——应收股利”帐户，复核股利收入的计算是否正确，有关会计处理是否正确。

对于债券的利息收入，注册会计师应当根据债券面值及票面利率，并审查“银行存款”帐户、“短期投资”帐户、“其他应收款——应计利息”帐户，复核利息收入的计算是否正确，有关会计处理是否正确。

对于出售有价证券的损益，注册会计师应根据企业出售有价证券的原始凭证及有关帐户记录，确定被审计单位出售有价证券的损益计算是否正确，有关会计处理是否正确。

（七）审查有价证券的计价

在我国，有价证券应按成本计价。注册会计师应审查有价证券是否按取得时的实际成本入帐，实际成本是否包括买价、手续费等。如果在股票的购入价中包括已宣布发放但尚未支取的股利，审查其入帐成本是否剔除这部分股利，并把这部分股利作其他应收款处理。

（八）确定短期投资是否已在资产负债表上恰当披露

有价证券按变现时间长短，可分为短期投资和长期投资。注册会计师应当根据有价证券的明细记录及被审计单位的购买目的，判断其会计报表披露的恰当性。在明确投资分类之后，注册会计师应当注意两个问题：其一，金额的准确性，即是否在结帐日的所有有价证券均已包含在内，有无少计或多计的问题；其二，确定其计价方法的恰当性，对于结帐日被审计单位持有的有价证券，如果市价明显脱离帐面成本，会计报表上的披露是否合理，即是否在会计报表附注中说明期末市价。

第十章 应收及预付款项审计

第一节 审计目标

应收及预付款项是企业信用活动中所形成的各种债权性资产，主要包括应收帐款、应收票据、预付帐款、其他应收款等项目。注册会计师在审计应收及预付款项时，应结合相应的经济业务一起进行审计。

应收及预付款项审计的目标，是为了确定应收及预付款项是否确实存在，以及在会计报表中已得到恰当的反映。为了完成这一目标，注册会计师在审计中必须将其细分为若干具体目标：

一、应收帐款的审计目标

应收帐款的审计目标一般包括：

1. 确定应收帐款是否存在；
2. 确定应收帐款是否归被审计单位所有；
3. 确定应收帐款增减变动的记录是否完整；
4. 确定应收帐款是否可收回，坏帐准备的计提是否恰当；
5. 确定应收帐款年末余额是否正确；
6. 确定应收帐款在会计报表上的披露是否恰当。

二、应收票据的审计目标

应收票据的审计目标一般包括：

1. 确定应收票据是否存在；
2. 确定应收票据是否归被审计单位所有；
3. 确定应收票据增减变动的记录是否完整；
4. 确定应收票据是否有效，可否收回；
5. 确定应收票据年末余额是否正确；
6. 确定应收票据在会计报表上的披露是否恰当。

三、坏帐准备的审计目标

坏帐准备的审计目标一般包括：

1. 确定计提坏帐准备比率是否恰当，坏帐准备是否充分；
2. 确定坏帐准备增减变动的记录是否完整；
3. 确定坏帐准备年末余额是否正确；
4. 确定坏帐准备在会计报表上的披露是否恰当。

四、预付帐款的审计目标

预付帐款的审计目标一般包括：

1. 确定预付帐款是否存在；
2. 确定预付帐款是否归被审计单位所有；
3. 确定预付帐款增减变动的记录是否完整；
4. 确定预付帐款是否可收回；
5. 确定预付帐款年末余额是否正确；
6. 确定预付帐款在会计报表上的披露是否恰当。

五、其他应收款的审计目标

其他应收款的审计目标一般包括：

1. 确定其他应收款是否存在；

2. 确定其他应收款是否归被审计单位所有；
3. 确定其他应收款增减变动的记录是否完整；
4. 确定其他应收款是否可收回；
5. 确定其他应收款年末余额是否正确；
6. 确定其他应收款在会计报表上的披露是否恰当。

第二节 审计范围

应收及预付款项的审计范围包括应收帐款、应收票据、预付帐款及其他应收款等项目，而具体审计范围则包括这些项目所涉及到的相关领域和内容。

一、应收帐款的审计范围

企业的应收帐款是在销售业务中产生的。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，而是得到要求客户在一定条件下和一定时间内支付货款的权力，这时就产生了应收帐款。因此，应收帐款的审计应结合销售业务来进行。

企业的赊销业务主要由销货及收款业务构成，在其业务过程中要涉及到一些凭证和帐簿，这些都是应收帐款的审计范围。主要的凭证和帐簿如下：

1. 顾客订货单；
2. 销货通知单；
3. 发货单；
4. 销售发票；
5. 销售汇总表；
6. 销售明细分类帐及总分类帐；

7. 应收帐款明细分类帐及总分类帐；
8. 现金及银行存款日记帐及总分类帐。

二、应收票据的审计范围

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，同时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来进行。

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，在此过程中要涉及到一些凭证和帐簿，这些都是应收票据的审计范围。与应收帐款不同，应收票据业务主要涉及以下凭证和帐簿：

1. 顾客订货单；
2. 销售通知单；
3. 发货单；
4. 销售发票；
5. 销售汇总表；
6. 销售明细分类帐及总分类帐；
7. 应收票据明细分类帐及总分类帐；
8. 财务费用明细分类帐及总分类帐；
9. 应收帐款明细分类帐及总分类帐；
10. 应收票据登记簿。

三、预付帐款及其他应收款的审计范围

预付帐款是企业按购货合同的规定，预先支付给供应单位的货款，会计上通过“预付帐款”或“应付帐款”科目

(借方)进行核算。预付帐款是企业的一种流动资产,但它是企业在购货环节中产生的,因此预付帐款的审计可结合购货、付款循环的审计进行。

其他应收款是指企业除应收票据、应收帐款、预付帐款以外的其他各种应收、暂付款项,包括各种赔款、罚款、存出保证金、备用金以及应向职工收取的各种垫付款项等,会计上设置“其他应收款”科目进行核算。注册会计师在对其他应收款进行审计时,应审计以上内容。

第三节 重要内部控制制度的 符合性测试

为确定对内部控制制度的信赖程度,确定实质性测试程序,必须对企业的内部控制制度进行调查了解、分析和评价,即进行符合性测试。本节以应收帐款和应收票据的内部控制制度为例说明符合性测试的方法。

一、应收帐款和应收票据的主要内部控制制度

良好的应收帐款和应收票据的内部控制制度,应当贯彻不相容职务相互分离的原则,使不同的职能分别由不同的部门或人员负责。

(一) 应收帐款的内部控制制度

良好的应收帐款内部控制制度应包括以下内容:

1. 编制销货通知单。负责处理销售单的部门收到订单后,应首先进行登记,再审核订单的内容和数量,确定能够如期供货后,编制销货通知单,作为信用、仓库、运输、开票和收款等有关部门履行职责的依据。

2. 批准赊销。信用部门收到销货通知单后，应审查该顾客的会计报表或向信用机构查询，了解该顾客的信用状况，从而决定能否批准赊销。

3. 发货。仓库部门应根据运输部门持有的经信用部门核准后的销货通知单发货。

4. 运货。运输部门运送货物时应填制运货单等货运文件并送往开票部门。货运文件应顺序编号，并记入送货登记簿。如成批量送货，还应持有出门证。

5. 开票。开具销售发票就是通知顾客所购货物或劳务的金额。开票职能不能由销售部门负责，一般由会计部门办理。开票的主要职责为：控制顺序编号的货运文件；核对货运文件、销货通知单和销售订单；将这些单据中的有关资料填入发票；根据企业的价目表，在发票上填写单价和货款总额。开具发票之后，记帐人员据以编制记帐凭证，登记应收帐款明细帐和应收帐款总帐。

6. 收款。收到货款后，出纳人员登记银行存款日记帐，并将银行收款通知单送交记帐人员据以编制记帐凭证，登记应收帐款明细帐和总帐的贷方。

7. 坏帐处理。对于确实无法收回的应收帐款，经批准后方可作为坏帐，进行相应的帐务处理。已经冲销的应收帐款，应在设置的备查登记簿上登记，加以控制，以免已冲销帐款以后回收时被有关人员纳入私囊。

8. 内部审计。大企业的内部审计人员应定期向顾客寄发应收帐款对帐单，发生的差异要及时查清；应经常审核货运文件、发票、应收帐款帐龄分析表、单据等资料，了解企业规定的工作程序是否得到贯彻执行。

（二）应收票据的内部控制制度

良好的应收票据内部控制制度应该包括以下内容：

1. 保管应收票据的人员不得经办会计记录。
2. 票据的接受、贴现和换新须经保管票据以外的主管人员的书面批准。接受顾客票据须经批准手续，可使伪造票据以冲抵盗用现金的可能性大为减少；票据的贴现和换新（即票据到期后顾客未付款而是签发新的票据）也须经主管人员审核和批准，否则经办人员可能在贴现或顾客付款后截留现金而用伪造的新票据加以掩饰。如果内部审计人员定期直接向出票人函证，则更能加强这种批准程序所产生的控制作用。
3. 违约票据（即呆票）的冲销须按规定的程序批准，已冲销的票据应置于会计部门的控制之下并在以后采取有效的追踪措施。
4. 票据到期时如果顾客只付了其中的部分款项，则应将付款日期、金额、余额等记在票据背面，并在票据登记簿上进行适当记录，以免经办人员剽窃部分付款的现金收入。

二、符合性测试

注册会计师研究和评价应收帐款和应收票据的内部控制制度，进行符合性测试的主要工作包括以下几个方面：

（一）了解和描述内部控制制度

注册会计师可以通过查阅被审计单位的有关规章制度、文件资料，向有关人员口头查询或现场调查等方式，了解被审计单位应收票据和应收帐款的内部控制制度，并用适当的方法将了解的情况描述出来，记入工作底稿，常用的方法有编写书面说明、编制内部控制问卷和绘制内部控制流程图。

（二）抽样审查销售发票

1. 核对销售发票、销售合同、销售订单所载明的品名、规格、数量、价格是否一致；
2. 检查销售合同、赊销是否经核准；
3. 核对相应的运货单副本，检查销售发票日期与运货日期是否一致；
4. 检查销售发票中所列商品的单价并与商品价目表核对；
5. 复核销售发票中列示的数量、单价和金额；
6. 从销售发票追查至销售记帐凭证或销售记帐凭证汇总表；
7. 从销售记帐凭证或销售记帐凭证汇总表追查至总分分类帐及明细分类帐。

(三) 核对货运文件样本与相关的销售发票

审查销售发票时要求将发票样本与相关的货运文件相核对，仅此并不能发现货物已经运出但尚未开具发票的情况。为了确保所有发出的货物均已开具发票，注册会计师应从本年货运文件中抽取样本，与相关的发票核对。应特别注意货运文件是否连续编号控制，作废的货运文件均应盖章注销并予以存档。

(四) 审查销售退回、折让、折扣

对于被审计单位发生的销售退回、折让、折扣，注册会计师应该：

1. 检查销售退回和折让是否附有按顺序编号并经主管人员核准的贷项通知单；
2. 检查所退回的商品是否具有仓库签发的退货验收报告；

3. 销售退回与折让的批准与贷项通知单的签发职责是否分离；

4. 现金折扣是否经过适当授权，授权人与收款人的职责是否分离。

(五) 审查已作坏帐转销的应收帐款

按照内部控制制度的要求，对于确实无法收回的应收帐款，按规定程序报经批准后方可作为坏帐处理，否则不法分子就有可能通过注销应收帐款而掩饰其贪污行为。因此，注册会计师对本年度已作为坏帐转销的应收帐款，尤其是金额较大的，应予以审查。按照我国有关规定，确认坏帐损失应符合的条件是：因债务人破产或者死亡，以其破产财产或者遗产清偿后，仍然不能收回的应收帐款；或者因债务人逾期未履行偿债义务超过三年仍然不能收回的应收帐款。因此，注册会计师审查已转销的应收帐款时，一要审查有无经过规定的报批程序，二要审查是否符合规定的条件。必要时可向债务人寄发询证函，查明这些已作坏帐转销的应收帐款在最初入帐时是否属于伪造。

(六) 评价应收帐款和应收票据的内部控制制度

评价时，注册会计师应标明哪些属于存在缺陷的部分，需要进行深入的审计程序；哪些属于健全的部分，可以减少审计程序。通过对内部控制制度的研究与评价，就确定了实质性测试可以依赖的程度。

第四节 实质性测试

实质性测试，就是根据符合性测试而确定的审计程序对

帐户余额进行的审查和证实。

一、应收帐款的实质性测试

应收帐款实质性测试程序一般包括：

(一) 核对应收帐款明细帐与总帐的余额是否相符

进行应收帐款的实质性测试，应首先核对应收帐款明细帐与总帐的余额是否相符。如果不相符，应查明原因，并形成记录 and 进行相应的调整。

(二) 获取或编制应收帐款明细表

应收帐款明细表可由注册会计师自己编制，也可以由被审计单位提供。若由被审计单位提供，则注册会计师需对该表进行独立的审查。注册会计师应对明细表中所列的应收帐款作必要的抽查，追查至明细帐，并对明细帐中的借、贷合计加以验算。

(三) 分析应收帐款帐龄

注册会计师可以通过编制或索取应收帐款帐龄分析表来分析应收帐款的帐龄，如图表 10—1 所示。

应收帐款的帐龄，是指资产负债表中的应收帐款从销售实现、产生应收帐款之日起，至资产负债表日止所经历的时间。编制应收帐款帐龄分析表时，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。应收帐款帐龄分析表的合计数应该等于资产负债表中的应收帐款数。需要指出的是，根据我国有关财务会计法规的规定，企业如计提坏帐准备，只能按照应收帐款年末余额一定百分比计提，而不考虑应收帐款帐龄的长短。所以，进行应收帐款帐龄分析，有助于帮助会计报表使用者分析其可收回性，而无助于了解坏帐准备的计提是否充分。

图表 10—1

应收帐款帐龄分析表

××年 12 月 31 日

单位：人民币元

顾 客 名 称	期 末 余 额	帐 龄			
		0~30 天	31~180 天	半年至三年	三年以上
合 计					

(四) 向债务人函证应收帐款

应收帐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帐款的记录是否正确的一种审计方法。函证的目的是为了证实应收帐款帐户余额的真实性、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,就可以较有力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帐款明细帐户名称及地址编制,但询证函的寄发一定要由注册会计师亲自进行。

1. 函证的范围和对象

注册会计师不需要对被审计单位所有的应收帐款都进行函证。函证数量的大小、范围是由诸多因素决定的,主要有:

(1) 应收帐款在全部资产中的重要性。如果应收帐款在全部资产中的比重较大,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)以前年度的函证结果。若以前年度函证中发现重大差异,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。若执行肯定式函证,则可以相应减少函证量;若执行否定式函证,则要相应增加函证量。

一般情况下,帐龄长、金额大的应收帐款是注册会计师必须向债务人函证的对象。

2. 函证的方式

函证方式分为肯定式函证和否定式函证两种。

(1)肯定式函证,又称正面式、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。肯定式询证函的标准格式如图表 10—2 所示。

(2)否定式函证,又称反面式、消极式函证。它也是向债务人发出询证函,但所函证的款项相符时不必复函,只有在所函证的款项不符时才要求债务人向注册会计师复函。

(3)注册会计师采用哪种函证方式比较适宜,可以根据下述情形做出选择:

当债务人符合下列情况时,采用肯定式函证较好:①个别帐户的欠款金额较大;②有理由相信欠款可能会存在争议、差错或问题。

当债务人符合以下所有条件时,可以采用否定式函证:①相关的内部控制是有效的;②预计差错率较低;③欠款余额小的债务人数量很多;④注册会计师有理由确信大多数被函证者能认真对待询证函,并对不正确的情况做出反映。

有时候两种函证方式结合起来使用可能更适宜:对于大金额帐项采用肯定式函证,对于小金额帐项则采用否定式函证。

图表 10—2

询 证 函

致：_____ 编号：_____

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帐项。下列数额出自本公司帐簿记录，如与贵公司记录相符，请在本函下端“数额证明无误”处签章证明；如有不符，请在“数据不符及需加说明事项”处详为指正。回函请直接寄至××会计师事务所。

地址 _____ 邮编 _____ 电话 _____

传真 _____ (本函仅为复核帐目之用，并非催款结算)

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备注

若款项在上述日期之后已经付清，仍请及时函复为盼。

(公司印鉴)

数据证明无误

签章 _____ 日期 _____

数据不符需加说明事项

签章 _____ 日期 _____

3. 函证时间的选择

为了充分发挥函证的作用,应选择好函证发送的时间。最佳时间应是资产负债表日接近的时间,同时也要考虑对方复函的时间,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。

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。对于无法投递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,还是一笔假帐。对于采用肯定式函证方式而没有得到答复的,应采用追查程序,一般说来应发送第二次乃至第三次询证函,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、销售发票副本及发货凭证等,以验证这些应收帐款的真实性。注册会计师可通过函证结果汇总表来加以控制。函证结果汇总表如图表 10—3 所示。

5. 函证结果差异的分析

收回的询证函若有差异,注册会计师对此要进行分析,寻找差异的原因。必要时应与债务人直接联系,做进一步核实,并要求被审计单位做必要的调整。产生差异的原因可能是由于购销双方记录入帐的时间不同,可能是由于一方或双方记帐错误,也可能是其中有弄虚作假或舞弊行为。由于记录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;

图表 10—3 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		帐面 金额	函证 结果	差异金额 及说明	审定 金额
			第一次	第二次				

(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、质量及价格等有争议而全部或部分拒付。

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，据以总结和评价应收帐款情况。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：过去对内部控制的评价是否适当，符合性测试的结果是否适当，分析性复核的结果是否适当以及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，全部应收帐款总体是正确的；

(3) 如果存在审计差异, 注册会计师则应当估算应收帐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帐款的累计差错是多少。为取得对应收帐款累计差错更加准确的估计, 可以扩大函证范围。

需要指出的是, 应收帐款尽管得到了债务人的确认, 但这并不意味着债务人就一定会付款。另外, 函证也不可能发现所有存在的问题。虽然如此, 应收帐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帐款进行函证, 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不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。

(五) 审查未函证应收帐款

由于注册会计师不可能对所有应收帐款进行函证, 因此, 对于未函证应收帐款, 注册会计师应抽查有关原始凭证, 如销售合同、销售订单、销售发票副本及发货凭证等, 以验证这些应收帐款的真实性。

(六) 审查坏帐的确认和处理

首先, 注册会计师应检查应收帐款中是否有债务人破产或者死亡的, 以及破产或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。其次, 应检查被审计单位坏帐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, 不在应收帐款中进行核算。因此, 注册会计师应抽查应收帐款明细帐, 并追查有关原始凭证, 查找被审计单位有无不属于结算业务的债权, 如有, 应做出记录或作适当调整。

（八）审查外币应收帐款的折算

对于用非记帐本位币结算的应收帐款，注册会计师应审查被审计单位外币应收帐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帐本位币金额，所选折合汇率是否前后各期一致；期末外币应收帐款余额是否按期末市场汇率折合为记帐本位币金额；折算差额的会计处理是否正确。

（九）分析应收帐款明细帐余额

应收帐款明细帐的余额一般在借方，注册会计师如果在分析应收帐款明细帐余额时，发现应收帐款贷方余额，应查明原因，必要时作重分类调整。

（十）确定应收帐款在资产负债表上是否已恰当披露

注册会计师应确定资产负债表中的“应收帐款”项目是否正确。一般应注意“应收帐款”项目的数额是否根据“应收帐款”和“预收帐款”帐户所属明细帐户的期末借方余额的合计数填列的。如果被审计单位不设立“预收帐款”帐户，则直接根据“应收帐款”帐户借方余额来填列“应收帐款”项目的数额。

二、应收票据的实质性测试

应收票据实质性测试的程序一般包括：

（一）核对应收票据明细帐与总帐是否相符

注册会计师应首先核对应收票据明细帐与总帐是否相符，如果不相符，应查明原因，并作记录及相应的调整。

（二）获取或编制应收票据明细表

应收票据明细表可由注册会计师自己编制，也可以由被审计单位提供。若由被审计单位提供，则注册会计师需对该

表加以独立的审查。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。注册会计师应检查明细表中各项余额加计是否正确；由应收票据明细表总数追查至总分类帐；抽查部分票据，检查其内容是否正确；将所查的票据项目追查至应收票据明细表，并与有关文件核对。

（三）监盘库存票据

监盘时，注册会计师应注意票据的种类、号数、签收的日期、到期日、票面金额、合同交易号、付款人、承兑人、背书人姓名或单位名称，以及利率、贴现日期、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。

（四）函证应收票据

注册会计师应在核实应收票据明细表中的应收票据实有数与应收票据总分类帐户余额相符的基础上，向被审计单位应收票据客户发函函证，以证实应收票据的存在性和可收回性。同时，根据函证和帐户资料一致的应收票据实有数和结算日至审查日应收票据的增减数，用调节法核实资产负债表中“应收票据”的项目数额是否真实可靠。

（五）检查应收票据的利息收入

注册会计师应当在应收票据明细表中，列示每张票据的金额、利率和签发日期，并据以计算当年应计的利息额。如果注册会计师计算的应计利息金额与帐面所列金额不符，则应加以分析，特别要对利息收入帐户中那些与帐目中所列任何票据均不相关的贷方金额加以注意，因为这些贷项可能代表据以收取利息的票据未曾入帐。如有未入帐票据，则会给不法分子贪污票据本息以可乘之机。

（六）审查已贴现应收票据

对于已贴现的应收票据,注册会计师应审查其贴现额、贴现息的计算是否正确,会计处理方法是否恰当。计算应收票据的贴现息、贴现额的计算公式如下:

$$\text{贴现息} = \text{票据到期价值} \times \text{贴现率} \times \text{贴现期}$$
$$\text{贴现额} = \text{票据到期价值} - \text{贴现息}$$

(七) 确定应收票据是否已在资产负债表上恰当披露

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字是否与审定数相符,是否剔除已贴现票据,对已贴现的商业承兑汇票是否已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。

三、坏帐准备的实质性测试

坏帐准备实质性测试程序一般包括:

(一) 核对坏帐准备明细帐与总帐的余额是否相符

注册会计师应首先核对坏帐准备明细帐与总帐的余额是否相符,如不相符,应查明原因,并做记录和相应调整。

(二) 审查坏帐准备的计提

在我国,坏准备一般应按年末应收帐款余额的3%~5%提取。对外商投资企业而言,应按年末应收帐款、应收票据等应收款项的余额,计提不超过3%的坏帐准备。应收帐款、应收票据等科目的余额中如果因含有因采用分期收款销售方式而发生的应收款项或按完工进度或实际完成的工作量等确定销售收入所发生的应收款项,在计算坏帐准备提取金额时,应该将该部分金额扣除。注册会计师应按计提坏帐准备的范围、标准测算已提坏帐准备是否充分,若有大额差异应进行调整。

(三) 审查坏帐损失

对于年度内发生的坏帐损失，注册会计师应检查其原因是否清楚，有无授权批准，有无已作坏帐损失处理后又收回的帐款。

（四）审查长期挂帐应收帐款

注册会计师应审查应收帐款明细帐及相关原始凭证，查找有无资产负债表日后仍未收回的长期挂帐应收帐款，如有，则应提请被审计单位处理。

（五）检查函证结果

注册会计师应检查债务人回函的例外事项及存在争执的余额，查明原因，并作记录和相应的调整。

（六）检查坏帐准备的借方记录是否与列作坏帐损失的帐项一致

（七）分析性复核

分析性复核，即通过计算坏帐准备余额占应收帐款余额的比率，并和以前年度的相关比率核对，检查分析其重大差异，以发现有重要问题的领域。

（八）确定坏帐准备是否已在资产负债表上恰当披露

企业期末坏帐准备余额应作为应收帐款的减项列示在流动资产类下，注册会计师应核定资产负债表中坏帐准备项目数字是否与审定数一致。

四、预付帐款和其他应收款的实质性测试

（一）预付帐款的实质性测试

预付帐款的实质性测试程序一般包括：

1. 核对预付帐款明细帐与总帐的余额是否相符；
2. 获取或编制预付帐款明细表，复核加计数额是否正确，同时请被审计单位协助，在预付帐款明细表上标出截止

审计日已收到货物并冲销预付帐款的项目；

3. 选择预付帐款重要项目，函证年末余额的正确性，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适当调整；未回函的，可再次复询，如不复询可采用替代方法进行检查，根据替代检查结果判断其债权的真实性或出现坏帐的可能性；

4. 对未发询证函的预付帐款，应抽查有关原始凭证；

5. 抽查入库记录，查核有无重复付款或将同一笔已付清的帐款在预付帐款和应付帐款这两个科目同时挂帐的情况；

6. 分析明细帐余额，对于出现贷方余额的项目，应查明原因，必要时作重分类调整；

7. 确定预付帐款是否已在资产负债表上恰当披露。

(二) 其他应收款的实质性测试

其他应收款的实质性测试一般包括：

1. 核对其他应收款明细帐与总帐的余额是否相符；

2. 编制或获取其他应收款明细表，复核加计数是否准确，是否与总帐、明细帐核对相符，并标明截止审计日已收回或转销的项目；

3. 选择金额较大和异常的项目，检查原始凭证或签发询证函；

4. 对发出询证函未能收回的，采用替代程序，如查核下一年度明细帐，或追踪至其他应收款发生时的付款凭证；

5. 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帐损失；

6. 审查转作坏帐损失的项目，是否符合规定并办妥审批手续；

-
7. 分析明细帐余额，对于出现贷方余额的项目，应查明原因，必要时作重分类调整；
 8. 确定其他应收款是否已在资产负债表上恰当披露。

第十一章 存货审计

第一节 审计目标

一、存货的定义与分类

存货是企业生产经营过程中，为生产耗用或销售而储存或持有的各种具有一定实物形态的流动性资产。在某些大型企业，存货不仅占用的资金大，而且品种繁杂众多。以大型加工或制造企业为例，存货可能包括原材料、燃料及辅助材料、在产品及半成品、产成品、包装物与低值易耗品等；但就一般商业企业而言，存货主要指库存待售的各种商品；房地产开发经营企业的存货还包括其为开发经营房地产而购入的土地、正在兴建或完工待售的各式楼宇，但房地产开发经营企业自用或用作出租的各式房屋建筑物不属于存货的范围。

针对品种繁多的存货，企业为了方便管理，一般都进行适当的分类。以加工或制造企业为例，其存货可归为五大类：(1) 材料类，包括各种原材料、辅助材料及燃料在内；(2) 在产品与半成品；(3) 产成品，包括库存产成品或寄销外地的产成品；(4) 包装物；(5) 低值易耗品。通过对存货的分类，企业可以针对不同类别存货的特点，制定相应的管理制度，进

行有效管理。

与其他类型的资产相比，存货具有下列特点：（1）流动性强、周转快；（2）存在形式经常发生变化，但总会以某一种形式存在，人们可通过实地盘点和计量确认其数量；（3）存货存在于企业生产经营全过程，某些存货还会随着工艺过程的深入而发生有规律的变化。

二、存货审计目标

总体上说，存货审计的根本目标在于验证资产负债表日列示在资产负债表上存货项目余额的真实性和正确性。这一总体目标可分解为以下具体审计目标：

1. 确定存货是否存在；
2. 确定存货是否归被审计单位所有；
3. 确定存货增减变动的记录是否完整；
4. 确定存货的品质状况、存货跌价损失准备的计提是否合理；
5. 确定存货的计价方法是否恰当；
6. 确定存货年末余额是否正确；
7. 确定存货在会计报表上的披露是否恰当。

由于期末存货成本与本期销售成本有密切联系，二者在金额上往往表现为此消彼长。因此，注册会计师在确立存货审计目标时，往往会与销售成本的审计目标结合起来考虑。有关销售成本的审计目标问题，本书将在以后有关章节中专题论述。

三、存货审计的重要性

存货审计的重要性是由存货项目本身对会计报表的重要性和存货项目审计对整个会计报表审计的重要性两方面构成

的。

(一) 存货对会计报表上资产和损益的重大影响

1. 存货是一个比重很大的资产项目，在流动资产总额中所占的比重最大，一般都在 1/4 以上。有的企业甚至超过一半。

2. 存货资产的流动性强、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，因此，对各年度末的资产和各年度内的损益有很大的影响。

3. 在会计核算上，存货对应的会计帐项很多，存货项目的真实性与正确性，直接影响到其他会计帐项。一般说来，虚增存货，就会虚增资产和收益。

(二) 存货审计对整个会计报表审计的影响

1. 耗用的审计工时较多，使用的审计程序复杂。存货品种多，占用资金大，有关存货的计价与成本计算的方法又是多种多样，由此导致存货审计的任务加大，程序复杂，被注册会计师称为整个审计工作的重头戏。

2. 对注册会计师的专业素质与相关业务知识要求较高。不同类别的存货，具有不同的存在形式、品质特征与工艺流程。注册会计师要想把存货项目审计清楚，必须熟悉一些相关的专业知识。因此，在审计项目小组中，往往将存货项目的审计，分派给专业知识面宽、经验较丰富的人员来完成。

3. 有关存货的内部控制与管理，是企业整个内部控制制度的重要方面。对存货内部控制制度的研究与评价结论，直接影响到注册会计师对企业整个内部控制制度的研究与评价。

4. 存货项目的审计结论直接影响到整个会计报表审计

的审计意见。存货项目的真实性与正确性直接影响到企业总资产与年度损益的真实性与正确性。注册会计师在形成审计意见时，要十分关注存货项目的审计结论，并据以推断其对总资产和全部损益的影响。

第二节 审计范围

一、存货审计范围的界定

存货审计范围，直观上看就是企业存货存在的范围与分布的领域。诸如存放在仓库里的原材料、产成品，停放在车间里的在产品、半成品等。而企业所有存货的存在与分布或流通都是由企业的经济活动引起的，处于不同生产环节，以不同表现形式存在的存货，只是经济活动的一种物质表现。因此，更进一步地看，存货的审计范围又可以理解为与存货有关的一切经济活动的范围，尽管这些经济活动因企业性质的不同而各异。以生产加工或制造业为例，与存货有关的经济活动主要指原材料的订购，外购材料的验收与入库，库存材料的保管，生产领用材料，在产品、产成品的生产加工与入库，产成品的发运与销售等供产销经营活动。

企业的经济活动离不开资金，存货的实物流动，同时也是存货资金的流动。存货中的原材料最终将变成产成品，相伴的是流动资金中的储备资金变成了成品资金。因此，存货的审计范围可表述为各种存货资金的分布与流动。年度会计报表审计中，存货审计的范围尤为如此。

二、存货审计范围的内容

存货审计范围是个十分抽象的概念，在审计实务操作过

程中，必须将其具体化才具有可操作性。从现代审计的观念出发，存货审计范围内容主要包括：

1. 企业有关存货的内部控制制度，包括这些内部控制制度本身设立的合理性与有效性，以及这些内部控制制度在实际操作过程中的严格遵守与有效执行。

2. 对存货订购、验收的有效控制与收发的正确截止，包括订购单、入库单、出库单的填列、货款的支付、实物数量的清点与品质鉴定、会计部门记帐的正确截止等方面。

3. 存货盘存制度与期末存货实际结存数量的认定。由于各种原因，库存存货会发生各种各样的损耗，导致期末存货的实际数量与会计帐面记录发生差异。为了保证帐实一致，企业的定期盘点制度十分重要，而资产负债表日对存货的实际盘点，则直接影响到资产负债表存货项目金额的大小。对会计报表审计而言，对企业存货的监盘与抽点，则是审计范围中的重要内容。

4. 存货的计价与在产品、产成品的成本计算，包括存货成本项目的合理性，以及存货计价方法、成本计算方法选用的合理性与一贯性。

5. 各种存货的品质认定与价值重估，包括库存存货中是否有变质变味品，生产车间是否有残次废品，成品库中是否有冷背残次或陈旧物品等，以及由这些原因引起的存货价值损耗。

6. 财务部门对存货资金的占用与周转的管理以及存货盘盈或盘亏情况的处理。

三、存货审计范围中的重点环节

存货的审计范围几乎涉及到企业的供产销全部生产经营

过程。在有限的期间内，注册会计师要想面面俱到、事无巨细地审计清楚是很难做到的。因此，明确审计范围内的重点环节，有针对性地实施审计程序，对于提高审计工作效率，保证审计质量都是十分必要的。就一般企业的情况而言，存货审计范围的重点环节是：

1. 期初存货的认定，包括对期初存货结存数量的认定和期初存货结存金额的认定。

2. 本年购货量的确定，包括年度内各月分批分次购入存货的统计以及年底货到单未到存货的估价入库，还包括财务部门对年底购货的正确截止。

3. 期末存货结存量的确定，包括存放于企业库房及车间存货的盘点，也包括寄销在外地或尚在途中的存货的盘点清查。对于无法实施盘点的存货，是否有其他替代程序予以确认。

4. 倒挤本期发货。为了验证本期销货成本中的有关成本项目，可以利用“期初存货+本期购货-期末结存=本期发货”的平衡公式倒挤本期销货成本。审计实务中一般通过设计倒挤销货成本表来确定。

5. 存货购入、发出及结存的计价测试，包括存货实际价格构成和按计划成本核算时的差异分担，还包括购进存货所引起的有关税项的测试。

第三节 重要内部控制制度的 符合性测试

企业要管理好存货，首先必须建立健全有效的存货内部

控制制度，使整个存货管理工作有章可循；其次就是要严格地按照内部控制制度实施管理，把各项规章制度真正落实到管理工作的每个环节。注册会计师对存货的审计，亦是首先从研究评价企业有关存货的内部控制制度入手，然后再根据研究评价结果，确定存货实质性测试的适当程序。

一、存货内部控制制度

(一) 存货内部控制制度的含义及其重要性

存货内部控制制度是企业为管理好存货，针对存货收发存与购产销各环节的特点，事先制定的一套相互牵制、相互稽核、相互验证的内部监控制度。存货内部控制制度是企业整个内部控制制度中的重点内容和中心环节。企业制定存货内部控制制度的根本目的在于保障存货资金的安全，加速存货资金的周转，提高存货资金效益。

存货内部控制制度是企业存货管理工作的基础，但并不是所有的企业从一开始就能认识到它的重要性。一些企业往往只是从预防和揭示舞弊的角度考虑，比较重视现金、银行存款等货币资金的内部控制制度，对原材料、机器设备等实物资产，认为不易失盗，花费精力建立内部控制制度是“得不偿失”，这种观点是十分片面的。其实，对存货而言，良好的内部控制制度除了防止和发现舞弊外，还具有许多方面的作用。

1. 良好的内部控制制度可以节约原材料采购与产品生产资金，避免采购运输、生产耗费过程中的一切不合理损耗和浪费，杜绝或减少在外购外销中的人为资金损失。

2. 良好的内部控制制度可以保证存货资金的合理占用，使之既能满足生产的需要，又能节省不必要的储备资金占用。

3. 良好的内部控制制度为生成及时可靠的存货成本信息提供了可能。有利于管理部门及时了解存货的动态,防止存货短缺或超储积压、冷背残次的发生。

4. 良好的内部控制制度是现代审计的基础。存货品种多、数量大且品质特征各异,注册会计师很难在有限的时间内对存货做详细审计。因此,现代审计中的存货审计一般是以存货内部控制制度为基础的。

(二) 存货内部控制的两大控制系统

存货的内部控制包括两大控制系统:一是存货的实物流转程序控制;二是对实物价值流转记录程序的控制。两大控制系统互相影响,相辅相成。

1. 存货实物流转程序控制系统

存货实物流转程序的内部控制主要涉及采购、验收、存储、发货、生产及发运等各项职能,各项职能的主要要求如下:

(1) 采购。采购业务应由独立的采购部门负责。采购部门根据存储或其他授权部门填制的请购单进行采购,购货之前均须填写顺序编号的正式订货单,并将订单副本分送会计部门和验收部门。填制订购单时应注意:①确定所需存货的项目类别;②取得竞价估价单;③发出订单之前,取得财会部门对合约的核准。

(2) 验收。购入的货物,均应由独立于采购、存储等部门以外的部门负责验收。验收部门应检查货物的数量和质量,并据实填制验收单,验收完毕应立即将验收的货物转运存储部门,并将验收单分送采购部门、存储部门和会计部门。

(3) 存储。货物入库,须由存储部门先行点验和检查,然

后签收。签收后，将实际入库货物的数量通知会计部门。据此，存储部门确立了本身应负的责任，并对验收部门的工作进行验证。除此之外，存储部门还应根据存货的品质特征分类存放，并填制标签。

(4) 发货。存储部门须根据预先编号并经过批准的领料单发货。领料单通常一式三份，一份存领料部门；一份作为存储部门的收据；另一份通知会计部门。为防止任意填写用途不当的领料单，企业可规定领料单必须根据用料单、工程通知单或销货单来编制，商业企业则可凭出货通知单作为向仓库提货的依据。

(5) 生产。生产产品的品种和数量一般是根据顾客订单、销货合同、市场预测以及经济生产批量来确定的。通常情况下由单独的生产控制部门确定并下达生产通知单。各个生产部门（工厂、车间）必须制定严格的规则，由管理人员负责监督，从生产领料到产品完工入库，对全过程进行有效控制，以避免窝工和在产品积压，减少残次品。此外，生产部门还应及时编制生产报告，通知会计部门，并采取有效措施保护原材料等物品免遭贪污盗窃。对于生产中出现的废料，可能尚有一定的残余价值，故应将废料存货与在产品存货分开存放和控制。

(6) 发运。发运货物由独立的发运部门进行。装运货物时必须持有经有关部门核准的发运通知单，并据此编制出货单。出货单至少一式四联，一联送交存储部门；一联由发运部门留存；一联作为包装单，随同货物送交顾客；一联会同有关凭证送往开单部门，作为给顾客开发票的依据。

2. 存货价值流转记录程序控制系统

存货价值流转记录主要由会计部门执行。会计部门应根据本企业存货的特点，建立健全成本会计控制和永续盘存制度，从原材料采购成本到产成品完工成本进行全过程的控制。

(1) 成本会计控制

为了正确地核算产品成本，对在制品存货进行有效控制，必须建立健全成本会计控制制度，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审查和核对，了解和控制生产过程中存货的实物运动；另一方面，会计部门要设置相应的会计帐户，会同有关部门对生产过程中的成本进行核算和控制。归纳起来，成本会计控制主要有以下几点：①根据过去的经验和同行业的水平，制定成本计划或控制目标；②搜集、审核各有关单证，严格控制生产费用的发生；③设置相应的总分分类与明细分类帐户，进行会计核算；④选择恰当的成本计算方法，归集并分配生产费用，确定产品生产成本；⑤进行成本分析。

(2) 永续盘存制

企业对存货收发及结存要进行日常核算，以随时反映存货的流转动态。会计部门应采用永续盘存制进行日常核算，即应设立各种有数量有金额的存货明细帐，根据有关凭证，逐日逐笔登记存货的收发数量和金额，并随时反映结存数量及金额。永续盘存制能随时反映存货的收发及结存动态，为供应部门、生产部门制定计划、做出决策提供十分必要的资料，可以有效地避免存货积压或短缺给企业造成的损失。

按照内部控制的一般原理，实物与帐簿要分管，要使永

续盘存记录有效地发挥作用。永续盘存记录应由会计部门而不能由存储部门负责。会计部门在登记永续盘存记录时，要将所有的存货数量与金额同时登记在明细帐上，并将明细帐置于总帐的控制之下。除此之外，为了保证帐帐相符、帐实相符，总帐与明细帐要经常核对，存货帐面记录结存数要定期与存货实地盘点数量核对。这样，可随时发现差异，及时查找原因，分清责任，以达到永续盘存控制的目的。

（三）存货内部控制制度与存货审计程序的选择

内部控制制度是现代审计的基础。如企业存在相关内部控制制度，而注册会计师又决定信赖，因而拟将控制风险确定为低水平，注册会计师就应设计并实施相应的符合性测试程序，对企业的内部控制制度进行研究和评估，然后根据评估结果来选择实质性测试程序。若企业无相应的内部控制制度，则符合性测试将失去基础。这时，注册会计师应越过符合性测试程序，直接进行实质性测试，并应选择更为详细的审计程序，以弥补因缺少符合性测试而造成的不足。

二、存货内部控制制度符合性测试

（一）存货内部控制制度调查

进行存货内部控制制度符合性测试，是以企业存在存货内部控制制度为前提的。因此，在符合性测试之前，必须进行存货内部控制制度调查。调查可采用调查问卷、现场询问和查阅内部资料等方式。实际调查中，应结合企业情况，把不同的方式结合起来使用，并着重把握好以下几个步骤：

- （1）索取有关资料；
- （2）走访有关人员；
- （3）现场观察存货的流动与控制。

在调查过程中，除了听取直接经管人员的意见外，还应注意听取不直接参与存货管理的人员的意见，特别是生产技术人员、工程师及有关专家的意见。这是因为有些存货的专业技术性强，相应的管理措施也很具有专业技术性，不了解这些情况，就很难对存货的内部控制制度做出判断。

（二）存货内部控制制度的符合性测试

1. 编制存货内部控制备忘录或绘制流程图

通过存货内部控制制度调查，注册会计师取得了第一手资料。因此，注册会计师还必须对这些资料进行整理，结合自己的专业判断，对企业存货内部控制进行分析说明；或者找出存货内部控制的关键控制点，绘制内部控制流程图，并根据这些分析说明或流程图形成审计工作底稿。

2. 实施简易抽查

在进行符合性测试之前，注册会计师为了证实审计工作底稿对企业存货内部控制的描述是否完整和正确，可实施简易抽查加以验证。简易抽查应建立在对存货流转和生产工艺流程非常熟悉的基础上。抽查时应予以关注的主要事项有：

- （1）大额的存货采购是否签订购货合同，有无审批制度；
- （2）存货的入库是否严格履行验收手续，对名称、规格、型号、数量、质量和价格等是否逐项核对，并及时入帐；
- （3）存货的发出手续是否按规定办理，是否及时登记仓库帐并与会计记录核对；
- （4）存货的采购、验收、保管、运输、付款等职责是否严格分离；
- （5）存货的分检、堆放、仓储条件等是否良好；
- （6）是否建立定期盘点制度，发生的盘盈、盘亏、毁损、

报废是否及时按规定审批处理。

简易抽查的主要目的在于检查注册会计师关于存货内部控制制度调查所形成的审计工作底稿的完整性，而不在于内部控制制度是否可靠。

3. 购货业务测试

购货是存货流动的起点。购货记录是整个存货记录是否适当的基础。购货业务测试则是存货审计中的关键一环。测试内容及步骤如下：

- (1) 从供应部门的业务档案中抽取订货单样本；
- (2) 审核订货单样本是否附有请购单或其他授权文件；
- (3) 审核相应的验收报告、卖方发票和货物入库单。比较三者与请购单在数量、价格和型号规格等方面是否一致；
- (4) 检查相关的记帐凭证及帐务处理，复核相关的材料运杂费在不同货物之间的分配，若材料是按计划成本入库核算，还应注意材料成本差异的核算。

4. 成本会计制度测试

在工业企业，存货中有很大大一部分是在产品、半成品或产成品，该类存货成本的真实性，直接影响到期末会计报表中存货项目余额的真实性。因此，成本会计控制是存货内部控制的重要环节，成本会计制度测试是存货审计中的重要审计程序。

一般说来，成本是对象化了的费用，成本计算就是通过一定的方法，把生产费用归集起来，并分配到一定的产品对象上去。成本会计控制就是对生产费用发生、归集和分配的控制。构成产品成本的主要内容是直接材料费、直接人工费和间接分配的制造费用。测试的内容一般包括：产品成本计

价方法是否符合财务会计制度的规定,有无发生重大变动;如果采用计划成本、标准成本、定额成本,计算产品成本时所分配的材料成本差异和会计处理是否正确。测试步骤一般包括:

(1) 审核直接材料的数量及金额,着重与领料单、材料永续盘存记录相核对。

(2) 审核直接人工工时和工资费用,注意与生产考勤、工时统计表以及有关工资标准的文件核对。

(3) 审核制造费用明细帐,检查大金额制造费用发生额的原始凭证,并注意制造费用分配标准的一致性与适当性。

(4) 复核生产费用在不同产品之间,以及完工产品与在产品之间的分配是否适当。

在进行成本会计制度测试时,还应关注费用的归属期间、费用的性质,诸如是否应记入产品成本,是否为资本性支出等。在可能的情况下,注册会计师应选择一二个月的主要产品成本,按照企业的成本会计制度进行验算。

5. 评价存货内部控制

注册会计师在完成上述程序之后,应根据所搜集的证据,结合自己的专业分析与判断,对存货内部控制进行评价。评价的主要内容包括以下几方面:

(1) 存货内部控制制度是否健全完善;

(2) 存货内部控制制度是否得到有效执行;

(3) 存货内部控制的整体强弱及各个部分的强弱;

(4) 存货内部控制对注册会计师审计的可依赖性及存货内部控制风险。

对企业存货内部控制进行符合性测试,旨在根据测试的

结果，确定存货实质性测试的审计程序。一般说来，存货内部控制较强，则存货内部控制风险较小，相应的实质性测试的风险可以增大，因此，实质性测试的审计程序可以适当简化。

第四节 实质性测试

一、存货的实质性测试

对会计报表中存货余额的实质性测试，是存货审计的重点和难点，所实施的审计程序主要有：

（一）核对各存货项目明细帐与总帐的余额是否相符

企业的存货很多，注册会计师在进行存货的实质性测试时，应首先核对“材料采购”、“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”、“材料成本差异”、“委托加工材料”、“自制半成品”、“产成品”、“分期收款发出商品”、“生产成本”等科目的明细帐与总帐的余额是否相符，如不相符，应查明原因，并作记录和相应的调整。

（二）实地观察存货盘点

年末存货的结存数量直接影响会计报表上的存货金额。对年末存货数量的确定，是存货审计中的重要内容。在本世纪30年代前，注册会计师的审计责任一般仅针对会计记录和数字计算进行审核，审计准则并不要求审计人员对资产实物的实际存在和实物结存数量的正确性承担责任。但在1939年著名的麦克逊·罗宾斯案发生后，这一审计历史被彻底划上句号。此后，各国审计准则都强调了注册会计师对资产实物实际存在和实际结存数量的正确性进行验证的责任。由此认

为，注册会计师实地观察存货盘点是存货审计的必要审计程序，除非注册会计师无法实施实地观察盘点程序，且有可以依赖的替代程序选择，否则，注册会计师对未实施监盘抽点的存货应提出保留意见。

存货期末盘点，是存货内部控制的基本要求，盘点是企业当局的责任。存货盘点工作理当由企业进行规划、组织和实施。但是，注册会计师有责任参与企业的存货盘点工作，并对盘点工作进行适当的监督和抽查。为了搞好盘点工作，注册会计师应该同企业一起，进行规划和组织，以便共同完成盘点任务。

1. 存货实地盘点前的规划

有效的存货盘点工作，必须建立在事前周密计划的基础上。为了满足审计的要求，注册会计师应该同企业制定盘点计划，这样一方面可以使企业更加了解审计对存货盘点的要求；另一方面也有利于注册会计师掌握企业存货管理的基本情况和企业对存货盘点的初步安排。

制定盘点计划时，注册会计师应特别关注以下几点：

(1) 盘点的时间。在可能的情况下，盘点时间应尽量接近年终结帐日；

(2) 盘点参与人员。盘点是整个企业的一件大事，各级领导、有关人员，包括供应、存储、财务及生产等部门的有关人员都应参与；

(3) 存货停止流动。为了保证存货数量的准确，盘点时，企业各库房、各车间的存货必须停止流动，并分类摆放；

(4) 编制连续编号的盘点标签或填写盘点清单。有条件的还应绘制存货摆放示意图，规划盘点路线；

(5) 召开盘点预备会议。将盘点计划或指令贯彻到每一位参与人员。

2. 盘点问卷调查

注册会计师在参与实地盘点前，应对企业的盘点组织与准备工作进行调查，以确定企业是否按照盘点计划的要求在进行盘点准备工作。若认为企业的盘点准备工作达不到事前规划的要求，注册会计师可以拒绝实地观察存货盘点，并要求企业另定时间，重新准备。

盘点问卷的主要内容应包括：

(1) 所有参与盘点的人员，是否都熟悉盘点计划或指令，是否熟悉盘点的一般程序和基本要求；

(2) 所有存货是否都分类摆放有序，存货是否停止流动；

(3) 盘点标签或盘点清单是否编制妥当，是否有遗漏的存货或者有外单位寄存的存货，是否将外单位寄存于本企业的存货分开摆放并排除在盘点范围之外，废品与毁损物品是否分开摆放并分开列示；

(4) 各种计数、计量器具是否符合国家标准，并准备齐全。

问卷调查的对象主要应是参与盘点的人员，如果存货主要集中在某几个仓库或车间，问卷调查亦可分仓库或车间进行。

3. 实地观察与抽点

盘点开始时，注册会计师应莅临盘点现场，密切注意企业的盘点现场以及盘点人员的操作程序和盘点过程。观察盘点现场的存货是否摆放有序并停止流动，观察盘点人员的盘点程序是否符合盘点计划和指令的基本要求，计量点数是否

准确，有无重计或漏计的错误，盘点标签或盘点清单是否按要求填制。如果发现问题，注册会计师应及时指出，并督促企业纠正。如认为盘点程序和过程有问题，导致盘点结果严重失实，应要求企业组织人员重新盘点。

企业盘点人员盘点过后，注册会计师应根据观察的情况，在盘点标签尚未取下之前，进行复盘抽点。抽点的样本一般不得低于存货总量的10%。在比较抽点结果与盘点单上的记录时，不仅要核对数量，还应核对存货的编号、品种、规格及产品品质等。在抽点在产品时，还应关注其完工程度是否适当；抽点如发现差异，除应督促企业更正外，还应扩大抽点范围，如发现差错过大，则应要求企业重新盘点。

抽点结束后，应将全部盘点标签或盘点清单按编号顺序归总，并据以登记盘点表。归总时，注册会计师应注意盘点标签或盘点清单编号的连续性，以免有缺号、重号现象。所有的盘点标签、盘点清单均应由企业参与盘点人员和监盘注册会计师签名，并复印两份，企业与会计师事务所各留一份。同时，注册会计师还应向企业索取存货盘点前的最后一张验收报告单（或入库单）、最后一张货运文件（或出库单），以便审计时作截止测试之用。

观察盘点和抽点过程中，注册会计师还应检查有无代人保存和来料加工的存货，有无未作帐务处理而置于（或寄存）他处的存货，这些存货是否正确列示于存货盘点表中。同时，注册会计师还应注意观察存货的残次冷背情况，确定其对今年损益的影响。对于企业存放或寄销在外地的存货，亦应纳入盘点的范围。但盘点的方式可以选择，如委托当地会计师事务所负责监盘抽点或本所注册会计师亲自前往监盘，

如存货量不大，亦可以向寄存寄销单位函证或采用其他替代程序予以确认。

4. 撰写盘点备忘录，编制审计工作底稿

盘点工作结束后，注册会计师应根据企业存货的盘点情况，撰写盘点备忘录，将盘点程序、盘点中的重大问题及处理、盘点结果等予以记载，并连同企业的盘点计划或指令、盘点表、问卷调查资料以及取得的其他资料一起整理成审计工作底稿，形成存货盘点的审计档案。

如果注册会计师未参与年末盘点，则应在审计外勤工作时对存货进行抽查。通常注册会计师应获取并检查被审计单位期末存货盘点计划及盘点清单、盘点表，评价被审计单位盘点的可信度，并据此选择重点的存货项目进行抽查盘点或全额盘点，从而倒推计算出资产负债表日的存货数量。

（三）审查存货盘亏调整和损失处理

对于被审计单位发生的存货盘亏和存货损失，注册会计师应获取存货盘点盘亏调整和损失处理记录，检查重大存货盘亏和损失的原因有无充分合理的解释，重大存货盘亏和损失的会计处理是否已经授权审批，是否正确及时入帐。

（四）审查存货跌价损失准备

对于被审计单位的存货跌价损失准备，注册会计师应检查被审计单位存货跌价损失准备计提和结转的依据、程序和会计处理是否正确，是否经过授权批准，前后各期是否一致。

（五）进行购货业务年底截止测试

购货业务年底截止测试就是要检查截至当年12月31日止，所购入并已包括在12月31日存货盘点范围内的存货。在会计上，存货及其对应的会计科目是否一并记入当年会计报

表内。购货交易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帐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，并记入次年1月份帐内，当年12月份帐上并无进货和对应的负债记录，这就少计了存货和应付帐款；相反，如果在当年12月31日收到一张购货发票，并记入当年12月份帐内，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利润。

按照购货业务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，只要相应的负债亦同时记入次年帐内，对会计报表的影响并不重要。

购货业务年底截止测试的主要方法是抽查存货盘点日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月底入帐的发票如果附有12月31日或之前日期的验收报告（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的存货中；反之，如果仅有验收报告（或入库单）而并无购货发票，则应认真审核每一验收报告单上面是否加盖暂估入库印章，并以暂估价记入当年存货帐内，待次年初以红字冲销。

购货业务截止测试的另一审核方法是查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，必须查明其相应的购货发票是否在同期入帐，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帐。

在确定截止测试样本时，一般以截止日为界限，分别向前倒推和向后顺推若干日，按顺序选取较大金额购货业务的发票或验收报告单作测试样本。截止测试完成后，对于发现的截止错误，应提请被审计单位做必要的帐务调整。

(六) 进行存货计价测试

在前面的审计程序中，只是对存货的结存数量予以确认，但为了验证会计报表上存货项目余额的真实性，还必须对年末存货的计价进行测试。存货计价测试表如图表 11—1 所示。

图表 11—1 存货计价测试表

被审计单位		ABC 公司		签名	日期	索引号		
				编制人		A8—7		
审计项目		存货计价测试		复核人		页次		
会计期间或截止日		19××年 12 月 31 日				1		
存货 编号	存货名称和规格	帐面存货记录		进货发票内容				
		数量	单价	卖方单位	日期	发票号码	数量	单价
结论：								

1. 测试样本的选择

计价测试的样本，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的结存存货中选择。选样时应着重选取结存余额较大、且价格变化较频繁的项目，同时考虑所选样本的代表性。抽样方法一般采用分层抽样法，抽样规模应足以推断总体的情况。

2. 计价方法的确认

存货计价的方法多种多样，企业可结合国家法规要求选择适合自身特点的方法。注册会计师除应了解掌握企业的存货计价方法外，还应对这种计价方法的合理性与一贯性予以关注，没有足够理由，计价方法在同一会计年度内不得变动。

3. 计价测试

进行计价测试时，注册会计师首先应对存货价格的组成内容予以审核，然后按照所了解的计价方法对所选择的存货样本进行计价测试。测试时，应排除企业已有计算程序和结果的影响，独立测试。待测试结果出来后，应与企业帐面记录对比，编制对比分析表，分析形成差异的原因。如果差异过大，应扩大范围继续测试，并根据测试结果做出审计调整。

（七）审查存货的购进

注册会计师应抽查“材料采购”帐户，对大额的采购业务，追查自订货至到货验收、入库全过程的合同、凭证、帐簿记录，以确定其是否完整、正确，抽查有无购货折让、购货退回、损坏赔偿、调换等事项，抽查若干在途材料项目，追查至相关购货合同及购货发票，并复核采购成本的正确性。

不设“材料采购”科目的，上述检查方法适用于对在途材料和原材料、包装物购进的检查。

（八）审查存货的发出

注册会计师应抽查存货发出的原始凭证是否齐全、内容是否完整、计价是否正确。

(九) 审查委托加工材料

对委托加工材料，注册会计师应抽查委托加工材料发出及收回的合同、凭证，核对其计费、计价是否正确，会计处理是否及时、正确，有无长期未收回的委托加工材料，必要时对委托加工材料的实际存在进行函证。

(十) 审查分期收款发出商品

注册会计师应抽查大额分期收款发出商品的原始凭证及相关协议、合同，确定其是否按约定时间收回货款，如有逾期或其他异常事项，由被审计单位作出合理解释，必要时进行函证。

(十一) 审查低值易耗品

对于低值易耗品，注册会计师应检查低值易耗品与固定资产的划分是否合理，其摊销方法及摊销金额的确定是否正确。

(十二) 审查受托代销商品

对业已进帐并纳入资产负债表内的受托代销商品，可参照存货的检查方法进行检查；对未进帐、资产负债表外的受托代销商品的检查，可依据“受托代销商品备查簿”进行实物盘点，与“备查簿”及相关记录核对一致，如有差异，查明原因作出记录。

(十三) 审查产成品

注册会计师应首先检查产成品交库单，核对其品种、数量和实际成本与生产成本的结转数是否相符。其次应抽查产成品的发出凭证，核对其品种、数量和实际成本与产品销售

成本是否相符。

(十四) 了解存货的保险和保护

注册会计师应了解存货的保险情况和存货防护措施完善程度，并作出相应记录。

(十五) 确定存货是否已在资产负债表上恰当披露

注册会计师应在实施上述审计程序后，确定被审计单位资产负债表中存货项目的数字是否与“材料采购”、“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”、“材料成本差异”、“委托加工材料”、“自制半成品”、“产成品”、“分期收款发出商品”、“生产成本”等科目的审定数额相符。

二、待处理流动资产净损失的实质性测试

待处理流动资产净损失实质性测试程序一般包括：

1. 获取流动资产盘亏、毁损、盘盈明细表，复核加计是否准确，并与明细帐、总帐余额核对相符；
2. 查明损益原因，审查转销时的审批手续是否完备；
3. 检查有无应予处理而未处理、长期挂帐的待处理流动资产损溢，如有应做记录，必要时做适当调整；
4. 检查其有关会计处理是否符合有关规定；
5. 确定待处理流动资产净损失是否已在资产负债表上恰当披露。

第十二章 长期投资审计

第一节 审计目标

长期投资审计,是指对企业长期投资资产进行的审计。长期投资不同于短期投资,它是企业在其本身经营以外长期(一年以上)投入其他单位的资金,包括以现金、实物和无形资产等向其他单位直接投资以及购入不准备或不能够在短期内变现的股票和债券。许多企业常因不同的原因或目的而进行长期投资。例如:为达到参股或控股的目的而购买其他单位的股票;将企业暂时闲置待用的资金(如企业提存的退休养老基金、偿债基金等)购买某种债券以获得较高的利息收益;为业务发展的需要而与其他单位共同投资兴办联营企业或独资举办新企业等等。

服从于不同目的的需要,企业长期投资资产形成了不同的形式,包括:股票投资、债券投资、其他投资。

虽然长期投资存在上述几种不同的形式,但对它们审计的目标来讲,是基本相同的,可以概括为以下几方面:

1. 确认长期投资是否存在;
2. 确认长期投资是否归被审计单位所有;
3. 确认长期投资的增减变动及其收益(或损失)的记录

是否完整；

4. 确认长期投资的计价方法（成本法或权益法）是否正确；

5. 确认长期投资的年末余额是否正确；

6. 确认长期投资在会计报表上的披露是否恰当。

第二节 审计范围

鉴于企业长期投资由股票投资、债券投资和其他投资组成，长期投资审计的范围也就包括这三个部分。

一、股票投资的审计范围

企业的股票投资业务是通过购买并持有其他企业的股票，来参与这些企业的重大经营决策，从而影响或者控制这些接受投资企业的经营方针及其盈利的分配政策。股票一般没有到期日，企业不能定期收回股本，因此，股票投资具有风险大、责任大、获利较多的特点。

一般地讲，企业进行股票投资存在购买股票、取得投资收益、转让或卖出股票等一系列业务活动。其间要涉及一些凭证和帐簿，如：股票、经纪人通知书、企业的章程及有关协议、现金或银行存款日记帐及总分类帐、长期投资明细分类帐及总分类帐、投资收益明细分类帐及总分类帐、银行对帐单等等，这些都是股票投资的审计范围。此外，由于股票投资的计价有其特殊性，注册会计师应将股票投资的计价作为重要的审计范围加以审查，包括以下几方面：

1. 股票投资的入帐价值

根据现行会计制度的规定，对于用现金或银行存款等货

币资金购买股票的，按实际支付价款入帐；对于用房屋、建筑物、机器设备、物资等实物或以专利权、商标权、土地使用权等无形资产作价入股的，应按资产评估机构评估价值或协议价值入帐，如果这些资产是国有资产，评估价值还应该经有关国有资产管理部门确认。

2. 股票投资记帐方法的选择和运用

股票投资记帐方法有两种：一种是按成本法记帐，是以企业实际投出的金额作为核算依据，反映在“长期投资”帐面上的是长期投资历史成本，股票投资价值一经入帐，除实际增减投资外，一般不再进行调整；一种是按权益法记帐，是指企业“长期投资”科目所反映的投资额，要随着接受投资企业的盈亏，相应地按其投资所占接受投资企业实收资本（股本）的比例予以增加或减少，以调整投资企业“长期投资”科目的帐面价值的方法。对这两种方法的选择，《股份有限公司会计制度》作了明确规定：公司对其他单位的投资占该单位有表决权资本总额 20% 或 20% 以上，或虽投资不足 20% 但有重大影响，应采用权益法核算。公司对其他单位的投资占该单位有表决权资本总额 20% 以下，或对其他单位的投资虽占该单位有表决权资本总额 20% 或 20% 以上，但不具有重大影响的，应采用成本法核算。

二、债券投资的审计范围

企业的债券投资是指企业以购买各种债券（如国债、企业债券、金融债券等）的形式形成的对外投资。企业购入债券，作为债权人所关心的是定期收取规定的利息以及债券到期收回本金。相对于股票投资而言，债券投资具有风险小、一般不承担责任、获利有限等特点。

进行债券投资，通常会发生购买债券、取得投资收益、转让债券等业务。在其业务过程中常常会涉及到诸如债券、债券契约、企业有关章程或协议、经纪人通知书、现金或银行存款日记帐及总分类帐、长期投资明细分类帐及总分类帐、其他应收款明细分类帐及总分类帐、投资收益明细分类帐及总分类帐、银行对帐单等凭证和帐簿，这些都是债券投资的审计范围。同股票投资一样，注册会计师在进行债券投资审计时，亦须将债券投资的计价作为重要的审计范围，主要包括：

1. 债券入帐价值和债券折价、溢价摊销

债券入帐价值取决于企业所购债券的形式，一种是购入按面值发行的债券，这时企业应按实际支付价款记入购入债券的价值，如实际支付的价款含有截止日期到购买日的应计利息，应将此应计利息记入“长期投资——应计利息”科目；另一种是按高于或低于面值价格购入的债券，也称为溢价或折价购入债券，这种情况下，企业按实际支付价款记入购入债券的价值，债券的溢价和折价应采用直线法在整个债券的偿还期限内平均分摊，溢折价分别从“长期投资——债券投资”科目中扣减或增补“长期投资——应计利息”，使债券到期时“长期投资——债券投资”帐面价值与债券的面值相符。

2. 债券投资收益

由于债券投资收益付息方式不一，有的债券到期一次还本付息，有的按季或按年定期分次取得利息，因而需要按照权责发生制原则，各期（月、季、年）应计利息无论是否收到，均应计入当期收益。

三、其他投资的审计范围

企业的其他投资是指企业以实物或无形资产等形式投入

其他企业进行联合经营所形成的投资。企业投出资金与其他企业联合经营，要按照国家规定办理一定的手续，如签订有关协议、合同，制定合营企业章程等，并按其出资额承担相应责任，取得相应利益。资产一经投出，除联营合同期满，或由于其他特殊原因联营企业解散外，一般不得抽回投资。

其他投资的审计范围，应根据有关法律、行政法规，并结合其他投资的特性来确定。

第三节 重要内部控制制度的 符合性测试

长期投资的审计，首先要对其内部控制制度进行检查和评价，即进行符合性测试，判明企业内部控制制度是否存在、有效且一贯遵守。

一、长期投资的内部控制制度

一般来讲，长期投资内部控制制度的主要内容包括下列几个方面：

1. 合理的职责分工。这是指合法的长期投资业务，应在业务的授权、业务的执行、业务的会计记录以及长期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，长期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帐务处理，并由专人负责保管股票或债券。这种合理的职责分工所形成的相互牵制机制有利于避免或减少长期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。企业对长期投资资产（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，如在企业拥有数额较大的投资资产的情况下，委托银行、证券公司、信托投资公司等机构进行保管。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，都要将证券名称、数量、价值及存取的日期、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。对于股票或债券类长期投资，无论是企业拥有的还是由他人保管的，都要进行完整的会计记录，并对其增减变动及投资收益进行相关会计核算。具体而言，应对每一种股票或债券分别设立明细分类帐，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，也应设置明细分类帐，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做出详细的记录。

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的发生。

5. 完善的定期盘点制度。对于企业所拥有的长期投资资产，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，并将盘点记录与帐面记录相互核对以确认帐实的一致性。

二、长期投资内部控制制度的符合性测试

(一) 了解长期投资内部控制制度

注册会计师可以采用问卷形式，了解企业是否存在长期投资内部控制制度，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帐；
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. 长期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适当授权，是否妥善保管并定期盘点核对。

(二) 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帐中抽取部分会计分录，按原始凭证到明细帐、总帐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的有关内部控制制度是否得到有效的执行。

(三) 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长期投资资产进行定期盘核的报告。应审阅其盘点方法是否适当、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帐实间存在差异(或差异不大),说明长期投资资产的内部控制制度得到了有效执行。

(四) 分析企业投资业务管理报告

注册会计师应对照有关长期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。注册会计师应该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。

(五) 评价长期投资内部控制制度

注册会计师完成上述各步骤工作后,取得了有关内部控制制度是否健全、有效的证据,并在工作底稿中标明了内部控制的强弱点,即可对内部控制制度进行评价,确认对长期投资内部控制制度的可依赖程度,进而确定审计工作的下一步骤——实质性测试的程序和重点。

第四节 实质性测试

注册会计师应在对长期投资内部控制制度审查和评价的基础上,进行实质性测试。其一般步骤如下:

一、获取或编制长期投资明细表

长期投资明细表将企业全部长期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长期投资的全貌。明细表应按各种形式的长期投资分类列示，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。对于股票投资和联营投资，还需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）。

长期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。对于长期投资明细表，注册会计师应复核加计数是否正确，并与明细帐和总帐的余额核对相符。

二、实地盘核长期投资资产，并审查帐实是否相符

盘核长期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帐日前进行。如实地盘核工作是在结帐日后进行的，注册会计师应根据盘点结果和结帐日与盘点日之间的证券增减变动业务的发生情况计算结帐日长期投资余额。二是将盘点清单与前述明细表中有关帐户相核对，并经企业管理人员签章后列入审计工作底稿。

如果企业的长期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。

对于所盘核的长期投资资产，应按股票投资、债券投资及其他投资分别进行：

1. 清点股票数量，审查股票投资帐实是否相符。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，编制清点表予以记录；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。根据清点和函证核对的结果，与明细表中的股票投资或“长期投资——股票投资”帐户进行核对，判断其帐实是否相符。

2. 清点债券数量，验证债券投资是否帐实相符。注册会计师主要通过盘点方式对企业所有的债券进行清查，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或“长期投资——债券投资”帐户进行核对，检查企业债券是否帐实相符，检查有无贪污盗窃及挪用情况。

3. 通过向被投资者询证，审查其他投资是否实际存在。审计人员通过向被投资者询证，核对企业明细表或帐面反映的其他投资是否与实际在被投资者帐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”有关帐户一起进行审查。

三、审查长期投资的入帐价值

注册会计师应检查长期投资入帐基础是否符合投资合同、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. 检查股票投资的入帐价值。如果企业是以货币资金购买股票，应按所支付的价款作为股票投资的入帐价值。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股利作为股票投资的入帐价值，对于已宣告但尚未发放的股利，在“其他应收款”科目核算。因此，对于这类股票投资，应将“股票投资”帐户与有关货币资金及“其他应收款”等帐户互相核对，来判明其入帐价值是否合规适当。如果企业以实物或无形资产折价入股的形式进行股票投资，其入帐价值通常有两种标准：一种是由资产评估机构确定的评估价；一种是由投资各方协商定价。因此，对于这类股票投资，注册会计师应查阅有关评估报告或协议文件等来验证股票投资入帐价值的适当性。

2. 审查债券投资的入帐价值。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，作为债券投资的入帐价值，均应以企业实际支付的价款入帐。

对于按面值购入债券的审查，可通过将“长期投资——债券投资”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“长期投资——应计利息”科目核算，还要将该科目与前述的“长期投资——债券投资”及有关货币资金科目互相核对，以查明债券投资入帐的适当性。

对于按溢价或折价购入债券，应将溢价或折价在债券存储期内采用直线法予以摊销。帐务处理上，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。注册会计师在审查这类长期债券的溢价和折价摊销时，应重点

审查摊销方法是否合规，每期摊销额的计算是否正确无误。

四、审查投资收益

对于股票投资收益的审查，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帐户和“投资收益——长期投资”帐户，审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，应主要审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的投资比例来分享投资收益。还应当审查企业实际收到接受投资企业分配来的股利和利润时，是否再次重复记入“投资收益”帐户。

对于债券投资的利息收入，注册会计师应该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债券投资的应计利息数，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，还应包括长期债券投资溢价或折价摊销额对应计利息的扣减或追加额。

对其他投资收益的审查与股票投资收益相类似，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股利发放或利润分配情况的了解，审查其他投资收益情况。

五、审查长期投资业务

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审查，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帐与明细分类帐，根据长期投资帐实、帐帐的相符情况，来判断其投出和收回金额计算的正确性。

六、审查长期投资的核算方法

对于股票投资和其他投资，通常可以采用成本法或权益法进行核算。如果企业的投资占接受投资企业资本比例较大或实质上拥有控制权时，应采用权益法核算长期投资。注册会计师应首先审查企业有哪些投资项目适合按权益法核算，并通过询问管理当局或函询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权，审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权的证据。

由于权益法下，企业“长期投资”帐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审查以下两个问题：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。为了审查上述问题，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，函证获得所需的情况或数据。

七、审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，注册会计师应注意审查以下三个问题：

1. 对今后一年内将要到期的长期债券款项，是否已从报表上“长期投资”项目内剔除并单独列在“流动资产”类下“一年内到期的长期债券投资”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券投资”的数额，并据以判断企业“长期投资”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，但由于企业在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变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或债券的收益情况以及按接受投资企业经营状况等资料审查其理由是否充分，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。

八、确定长期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长期投资项目的数字是否与审定数相符，“一年内到期的长期债券投资”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%，是否已在会计报表注释中对此作了恰当披露。其次，如果股

票、债券在资产负债表日市价与成本有显著差异，注册会计师应检查被审计单位是否对此已作恰当披露。否则，注册会计师应考虑在其审计报告中予以反映。

第十三章 固定资产与无形资产审计

第一节 审计目标

固定资产是指使用年限在一年以上，单位价值在规定标准以上，并在使用过程中保持原来物质形态的资产，包括房屋及建筑物、机器设备、运输设备、工具器具等。无形资产是指那些不具备实物形态，能够在企业的生产经营中长期发挥作用的权利、技术等特殊性资产。由于固定资产与无形资产在企业资产总额中一般都占有较大的比例，固定资产和无形资产的安全、完整对企业的生产经营影响极大，注册会计师因此应高度重视固定资产和无形资产的审计。

一、固定资产的审计目标

(一) 固定资产的审计目标

固定资产的审计目标一般包括：

1. 确定固定资产是否存在；
2. 确定固定资产是否归被审计单位所有；
3. 确定固定资产及其累计折旧增减变动的记录是否完整；
4. 确定固定资产的计价和折旧政策是否恰当；
5. 确定固定资产及其累计折旧的年末余额是否正确；

6. 确定固定资产及其累计折旧在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 在建工程的审计目标

在建工程的审计目标一般包括：

1. 确定在建工程是否存在；
2. 确定在建工程是否归被审计单位所有；
3. 确定在建工程增减变动的记录是否完整；
4. 确定在建工程的年末余额是否正确；
5. 确定在建工程在会计报表上的披露是否恰当。

(三) 固定资产清理的审计目标

固定资产清理的审计目标一般包括：

1. 确定固定资产清理的记录是否完整、反映的内容是否正确；
2. 确定固定资产清理的期末余额是否正确；
3. 确定固定资产清理在会计报表上的披露是否恰当。

(四) 待处理固定资产净损失的审计目标

待处理固定资产净损失的审计目标一般包括：

1. 确定待处理固定资产损溢的发生是否真实、转销是否合理；
2. 确定待处理固定资产损溢发生和转销的记录是否完整；
3. 确定待处理固定资产损溢的年末余额是否正确；
4. 确定待处理固定资产损溢在会计报表上的披露是否恰当。

二、无形资产的审计目标

由于无形资产往往只有在业务发生后才在会计报表上予

以反映，而且，无形资产的产生往往仅发生一笔或数笔业务；故对无形资产的审计，主要在于：

1. 确定无形资产是否存在；
2. 确定无形资产是否归被审计单位所有；
3. 确定无形资产增减变动及其摊销的记录是否完整；
4. 确定无形资产的摊销政策是否恰当；
5. 确定无形资产的年末余额是否正确；
6. 确定无形资产在会计报表上的披露是否恰当。

第二节 审计范围

一、固定资产的审计范围

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入、自行建造、其他单位投资转入、接受捐赠和盘盈等多种方式，相应涉及到银行存款、应付帐款、预付帐款、在建工程、实收资本、资本公积和待处理财产损溢等项目；企业的固定资产又因出售、报废、投资转出、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、管理费用和其他业务支出等项目联系在一起。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。

二、无形资产的审计范围

无形资产包括专利权、商标权、土地使用权、非专利技术和商誉等，它们构成了无形资产的主要审计范围。

（一）专利权

专利权是指政府对发明者对某一产品的造型、配方、结构、制造工艺或程序的发明创造给予其制造、使用和出售等方面的专门权利。它给予持有者独家使用或控制某项发明的特殊权利。

外购专利权的记帐成本包括买价和有关部门收取的相关费用等。自创的专利，按照稳健原则，通常将为创造该项专利而发生的试验费用等作为技术研究费计入当期损益，不予资本化。待试制成功申请专利权时，再将所发生的各项实际支出予以资本化。

（二）商标权

商标权是指专门在某类指定的商品或产品上使用特定的名称或图案的权利。

企业自创商标并将其注册登记，所花费用一般不大，故不一定将其资本化作为无形资产入帐。如果购买他人的商标，一次性支出费用较大，则可将其资本化作为无形资产核算。其成本包括购入商标的买价、支付的手续费以及其他因受让商标权而发生的费用。

（三）土地使用权

土地使用权是指国家准许某一企业在一定期间内对国有土地享有开发、利用、经营的权利。

当企业花了较大代价取得土地使用权时，应予以资本化，将取得时发生的一切支出作为土地使用权成本，记入“无形

资产”帐户。具体分两种情况：一是企业根据规定，向政府土地管理部门申请土地使用权，需支付土地出让金，应将其资本化，作为无形资产核算；二是企业原先由行政划拨获得土地使用权，未入帐核算，在将土地使用权有偿转让、出租、抵押、作价入股和投资时，应按规定将补交的土地出让价款予以资本化，作为无形资产核算。

（四）非专利技术

非专利技术，一般是指公众不知道的，在生产 and 经济活动实践中采用了的，不享有法律保护的各种技术知识和经验。在生产经营过程中具有经济性、机密性和动态性三大特征。

自行开发研究非专利技术所发生的费用，通常全部列作当期费用。从外部购入非专利技术时，应将实际发生的一切支出予以资本化，作为无形资产入帐核算。

（五）商誉

商誉通常是指企业由于所处地理环境优越，或由于信誉好，或由于组织得当，生产经营效益高，或由于技术先进、掌握了生产诀窍等原因而形成的无形价值，具体表现为一家企业的获利能力超过了一般的获利水平。

商誉只有在企业兼并或购买另一个企业时才能入帐，其入帐价格是买方付给卖方的价款总额高于后者净资产总额的部分。

第三节 重要内部控制制度的 符合性测试

本节以固定资产的内部控制制度为例阐述符合性测试。

一、固定资产的内部控制制度

就许多从事制造行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，固定资产的折旧、维修等费用则是影响其损益大小的重要因素。固定资产管理一旦失控，所造成的损失远远超过一般的流动资产。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。

固定资产的内部控制制度主要包括以下几个方面：

（一）固定资产预算制度

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，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、减少审计的实质性测试的样本量。

（二）授权批准制度

完善的授权批准制度包括：企业资本性预算只有经过董事会等上级部门批准方可生效；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。

（三）帐簿记录制度

除固定资产总帐外，企业还须设置固定资产明细分类帐和固定资产登记卡，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帐和登记卡,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

即对固定资产的取得、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范围、金额低于下限的任何支出,应当列作费用并抵减当期收益。

(六) 处置制度

固定资产的处置,包括投资转出、报废、出售等,要有一定的申请报批程序。

(七) 定期盘点制度

对固定资产定期实地盘点,是验证帐列各项资产真实存在、了解资产放置地点和使用状况以及发现是否存在未入帐固定资产的必要手段。注册会计师应了解和评价企业资产盘点制度,并应注意查询盘盈、盘亏固定资产的处理情况。

(八) 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制度时,应当了解固定资产的保险情况。

二、固定资产的符合性测试

注册会计师在对固定资产实施实质性测试之前,通常需要索取或编制被审计单位固定资产的内部控制书面说明。对固定资产的取得和处置实施符合性测试,评价固定资产的内部控制制度,在此基础上确定实质性测试程序的性质和范围。

(一)索取或编制被审计单位固定资产内部控制制度的说明材料

书面说明、流程图和调查问卷均为调查被审计单位内部控制的有效方式,故注册会计师应向被审计单位索取或自己编制这些书面材料。

以调查问卷方式为例,典型的调查问题为:固定资产是否实行目录管理,是否定期盘点、定期核对帐卡,做到帐卡物三者一致?新增固定资产是否均有适当授权批准,有无验收手续,计价是否正确,资本性支出与收益性支出的标准是否易于区别?固定资产有否投保,出售、毁损、报废、清理等是否经过技术鉴定和审批?固定资产的折旧方法和折旧率是否符合规定,前后期是否一贯?

(二)对固定资产取得和处置实施符合性测试

对固定资产实施符合性测试的目的是为了确定被审计单位所建立的固定资产的内部控制制度是否被一贯遵守,是否充分有效,其可靠程度如何。通常,注册会计师将实施固定资产符合性测试的重点放在以下几个方面:

1. 固定资产的取得是否与预算相符,有无重大差异;
2. 固定资产的取得和处置是否确实经过授权批准;
3. 区分资本性支出和收益性支出的规定,在实际执行中

是否得到遵守；

4. 对于固定资产的增减变动是否真实、完整地进行会计记录。

当然，注册会计师通过对与固定资产增减业务相关的项目（如应付帐款、银行存款、固定资产清理和营业外收支等）的测试检查，也可对固定资产的内部控制情况提供有关的证据。

（三）评价固定资产的内部控制制度

注册会计师在对固定资产内部控制制度做了充分调查和符合性测试之后，即可在审计工作底稿中对其加以评价。评价的重点在于：

1. 固定资产内部控制执行情况能在多大程度上确保被审计单位会计记录的可靠性和正确性；

2. 内部控制制度的有效执行，能在多大程度上保护固定资产的完整性。

在评价过程中，注册会计师应确定被审计单位固定资产内部控制的较强和较薄弱环节，据以修改、完善实质性测试的审计程序，并以适当方式针对薄弱环节向被审计单位管理当局提出相应的改进建议。

第四节 实质性测试

一、固定资产的实质性测试

（一）固定资产的实质性测试程序

注册会计师在对固定资产进行实质性测试时，通常应执行的一般审计程序如下：

1. 索取或编制固定资产及累计折旧分类汇总表

汇总表又称一览表或综合分析表，是固定资产审计的重要工作底稿，其格式如图表 13—1 所示。

图表 13—1 固定资产及累计折旧分类汇总表

19 年 月 日

被审计单位：_____

编制： 日期：

复核： 日期：

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											

汇总表包括固定资产与累计折旧两个部分，应按照固定资产类别分别填列，各部分的主要栏目如下：

(1) 固定资产部分

① 期初余额

亦即上年度的期末余额。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，应注意与上年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，在被审计单位变更委托的会计师事务所时，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，如果以前年度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开业起的“固定资产”和“累计折旧”帐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。

②本期增加

③本期减少

以上两栏数据是固定资产审计的主要对象，后文再述。

④期末余额

根据以上三栏计算填列，并应注意与明细帐余额进行核对。

(2) 累计折旧部分

①折旧方法

应注意审查是否符合国家有关规定，前后期是否一致。

②折旧率

应注意审查是否符合国家有关规定，是否根据固定资产预计使用年限正确计算。

③期初余额

④本期增加

⑤本期减少

⑥期末余额

以上四栏数据的审查可参照固定资产部分的相关栏目。

汇总表最下面一栏“合计”，系各类固定资产及累计折旧的余额汇总数，应注意与总帐和会计报表项目的有关数据核对相符。

2. 确定固定资产明细分类帐与总分类帐是否相符

注册会计师在进行实质性测试时，应当核对明细分类帐和总分类帐有关帐户的余额是否相符。如果不相符，应查出从何时起不相符，并将从此时起的明细分类帐与有关的原始凭证进行核对，查明不符的原因，予以调整。

3. 审计固定资产的增加

被审计单位如果不正确核算固定资产的增加，将对资产负债表和损益表产生长期的影响，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。固定资产的增加有购入、自制自建、投资人投入、融资租入、接受捐赠和盘盈等多种方式。对于后几种方式的审计，一般只需核对有关的会计记录、合同文件、验收报告等，并注意固定资产的计价是否符合规定。按我国会计制度规定，对固定资产原则上采用历史成本法计价，但投资转入的固定资产可按评估确认或合同、协议约定的价格入帐；融资租入的固定资产按租赁设备的价款加上运输费、途中保险费和安装调试费等计价；接受捐赠的固定资产可按同类资产的市场价格入帐；盘盈固定资产则按重置完全价值入帐。注册会计师应把重点放在购入和自制自建增加固定资产的审计上。购入固定资产的审计要点是：

(1) 审查购入的固定资产是否列入预算并经授权批准。对于实际成本超预算幅度较大的资产项目，应追查原因。

(2) 审核采购发票等凭据。固定资产采购业务比较复杂，金额较大，注册会计师应根据对被审计单位固定资产内部控制风险程度的评价和重要性原则，确定审核采购发票等凭据的范围。

常见的审核方法是將采购发票上的价格和采购合同及帐面记录的金额进行对比，根据所了解的被审计单位的资本化政策判断各项采购是否按会计制度的规定合理计价，其处理方法和以前年度是否一致。

对于从关联企业购进的固定资产，尚须注意其价格是否严重偏离正常市价。

(3) 审核固定资产的验收报告。

(4) 审查固定资产的所有权。

(5) 对购入的固定资产进行实地观察，以确定其存在性。

(6) 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。

对于已经交付使用但尚未办理竣工决算等手续的固定资产，应检查其是否已暂估入帐，并按规定计提折旧，资本性支出与收益性支出的划分是否恰当。

4. 实地观察固定资产

在阐述购入固定资产的审计要点时，我们强调过实地观察固定资产这一审计程序。该程序的实施，有助于注册会计师深入了解、熟悉被审计单位的生产经营情况，有助于理解增加、减少固定资产的会计处理。当被审计单位固定资产内部控制较为薄弱时，实地观察显得更为必要。

实施实地观察审计程序时，注册会计师可以固定资产明细分类帐为起点，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；也可以实地为起点，追查至固定资产明细分类帐，以获取实际存在的固定资产均已入帐的证据。

当然，注册会计师实地观察的重点是本年度增加的重要

固定资产，有时，观察范围也会扩展到以前年度增加的固定资产。观察范围的确定需要依据被审计单位内部控制的强弱、固定资产的重要性和注册会计师的经验来判断。

5. 验证固定资产的所有权

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、租赁协议等即可确定；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、抵押贷款的还款凭据、保险单等书面文件；对融资租入的固定资产，应验证有关租赁合同，证实并非经营租赁；对汽车等运输设备，则应验证有关执照等；对受留置权限制的固定资产的审查，通常审核被审计单位的有关负债项目即可证实，但注册会计师在验证固定资产所有权时，仍需查明是否确实存在此类固定资产。

6. 审计固定资产的减少

固定资产的减少主要包括出售、报废、毁损、向其他单位投资转出、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帐存实无现象，这可能是由于设备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在会计帐户上做相应的核算，这样势必造成会计报表表达失真。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相应的会计处理。

固定资产减少的审计要点如下：

- (1) 审查减少固定资产授权批准文件。
- (2) 审查减少固定资产的会计记录是否符合有关规定，

验证其数额计算的准确性。

(3) 审查出售和报废处置固定资产的净损益，验证其真实性与准确性，并与银行存款、营业外收支等有关帐户相核对。

(4) 审查是否存在未做会计记录的固定资产减少业务。

①复核是否有本年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”等帐户，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年有无未作会计记录的固定资产减少业务。

7. 复核固定资产的保险

审计单位固定资产的保险，注册会计师应注意检查保险的范围是否恰当，保险数额是否足额。

8. 审查固定资产的租赁

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。这样，企业之间逐渐形成了固定资产的租赁。租赁一般分为经营性租赁和融资性租赁两种。

在经营性租赁中，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，固定资产的价值没有增加，企业对临时租入的固定资产，不在“固定资产”帐户内核算，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。审查经营性租赁时，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，是否有相关管理部门的批准。

(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，双方是否认真履行合约；其中是否有不正当的交易。

(3) 租金收取是否合理，有无多收或少收的现象。

(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，甚或有变相馈赠、转让等情况。

(5) 租入的固定资产是否已登入备查簿；对于租赁固定资产的改良工程，在租赁合同中双方是否订有协议等。

在融资性租赁中，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，融资性租赁支付的租金，包括了固定资产的价值和利息，并且这种租赁的结果是固定资产所有权归租入单位，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，计提折旧和进行维修。在审查融资性租赁时，除可参照经营性租赁固定资产的审查要点以外，还要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，是否进行了正确的帐务处理。

9. 调查未使用和不需用固定资产

注册会计师应调查被审计单位有无已完工或已购建的尚

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,以及企业多余或不适用的需要进行处理的固定资产,如有,则应做彻底调查,以确定其是否真实。同时,还应调查未使用、不需用固定资产的起用及停止使用时点,并做出记录。

10. 审计固定资产的折旧

固定资产可以长期参加生产经营而仍保持其原有的实物形态,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即称为固定资产的折旧。

影响折旧的因素有折旧的基数(一般指固定资产的帐面原价)、固定资产的净残值和使用年限三个方面。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。因此,固定资产折旧主要取决于企业的折旧政策,带有一定程度的主观随意性。

以上特性决定了固定资产折旧审计的主要目标在于确定:折旧政策和方法是否符合国家有关的财务会计制度,是否一贯遵循,折旧额的计算是否正确。

(1) 折旧政策和方法的审计要点

①审查被审计单位所制定的折旧政策和方法是否符合国家有关财务会计制度的规定,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。

②在索取或编制固定资产及累计折旧汇总表的基础上注意将期初余额和上年工作底稿中的审定额相核对,同时应查明汇总表所列累计折旧合计数是否与累计折旧明细帐所载数

额的总和核对相符，是否与累计折旧总帐核对相符。

(2) 折旧额计算的审计要点

①审查固定资产预计使用年限和预计净残值是否符合国家规定，在当时情况下是否合理。

②确定本年度所采用的折旧方法和折旧率是否合理并与以前年度一致。

③抽查各类固定资产中的重要项目，确定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在用固定资产不提或少提折旧的情况。

④对折旧计提的总体合理性进行计算，是测试折旧正确与否的一个有效方法。计算的方法是用被折旧的固定资产乘本年的折旧率。计算之前，注册会计师当然应对本年增加和减少的固定资产、使用年限长短不一的和折旧方法不同的固定资产做适当调整。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，就可以适当减轻累计折旧和折旧费用的实质性测试工作量。

⑤将“累计折旧”帐户贷方的本年度计提折旧额与相应的成本费用中的折旧费用明细帐户的借方相比较，以查明所计提折旧金额是否已全部摊入本年产品成本或费用。一旦发现差异，应及时追查原因，并做适当调整。

11. 分析性复核

在一切审计领域中，分析性复核的应用视被审计单位业务的性质而定。固定资产审计时常用的分析性复核比率和趋势如下：

(1) 固定资产总成本 ÷ 全年产品产量。将此比率与以前

年度相比较，可能发现闲置固定资产或已减少固定资产未在帐户上注销的问题。

(2) 本年计提折旧额 \div 固定资产总成本。将此比率同上年比较，旨在发现本年折旧额计算的错误。

(3) 累计折旧 \div 固定资产总成本。将此比率同上年比较，旨在发现累计折旧核算的错误。

(4) 比较本年各月间和本年度与以前各年度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) 比较本年与以前各年度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，各年度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。

12. 确定固定资产及累计折旧是否已在资产负债表上恰当披露

固定资产在资产负债表上应作为非流动资产列示，具体项目有四个：固定资产原价、累计折旧、固定资产净值和固定资产清理。固定资产原价一般以取得成本为基础填列，备抵的累计折旧作其减项一并列示。注册会计师应依据前述各项审计内容，确定会计报表上有关固定资产的各项数据的真实性，并注意固定资产的折旧方法、固定资产的分类情况等是否已在会计报表注释中做恰当披露。

(二) 在建工程的实质性测试程序

在建工程实质性测试的程序一般包括：

1. 获取或编制在建工程明细表，核对明细帐与总帐的余

额是否相符；

2. 检查在建工程项目、规模是否经授权批准；

3. 抽查年度在建工程增加数的原始凭证是否齐全，会计处理是否正确；

4. 检查已完工程项目以及其他转出数的原始凭证是否齐全，会计处理是否正确；

5. 检查“在建工程”帐户年末余额构成内容，并到工程现场实地观察、了解工程项目的实际完工进度，查看未安装设备是否实际存在；

6. 检查是否存在已交付使用、但未办理竣工交付使用手续、未及时进行会计处理的项目；

7. 检查在建工程合约，以确定约定资本性支出；

8. 确定在建工程是否已在资产负债表上恰当披露。

（三）固定资产清理的实质性测试程序

固定资产清理的实质性测试的程序一般包括：

1. 核对固定资产清理明细帐与总帐的余额是否相符；

2. 检查固定资产清理的发生是否有正当理由，是否经技术部门鉴定，会计处理是否正确；

3. 检查固定资产清理的转销是否查明原因并经适当授权批准，会计处理是否正确；

4. 检查固定资产清理是否长期挂帐，如有，应作出记录，必要时进行适当调整；

5. 确定固定资产清理是否已在资产负债表上恰当披露。

（四）待处理固定资产净损失的实质性测试程序

待处理固定资产净损失实质性测试的程序一般包括：

1. 获取固定资产盘亏、毁损、盘盈明细表，复核加计数

是否准确，并与明细帐、总帐余额核对相符；

2. 查明损溢原因，审查转销时的审批手续是否完备；
3. 检查有无应予处理而未处理、长期挂帐的待处理固定资产损溢，如有应作记录，必要时作适当调整；
4. 检查其有关会计处理是否符合有关规定；
5. 确定待处理固定资产净损失是否已在资产负债表上恰当披露。

二、无形资产的实质性测试

由于无形资产的种类较多、性质各异，因此，很难编制适用于各类无形资产实质性测试的审计程序。注册会计师在实施无形资产实质性测试时，应根据具体情况，结合下列审计要点，编制适当的审计程序：

(一) 获取或编制无形资产明细表

注册会计师应首先获取或编制无形资产明细表，复核加计数是否准确，并与明细帐和总帐余额核对相符。

(二) 确定无形资产的存在和所有权归属

无形资产不同于固定资产和存货，它无实物形态，不可能进行实物盘点，因此在审计中特别要对其实际存在做重点审查。通常，注册会计师对每一项列于帐上的无形资产均应验证、核对有关原始凭证和证明文件，以确定其实际存在并归被审计单位所有。若有虚列或不当之处，应查明原因并提请被审计单位予以调整。

(三) 审查无形资产的增减及计价

注册会计师应取得并核对每一项无形资产增加和减少的授权批准文件，以确定无形资产增减业务的合法性。

不同来源取得的无形资产的计价方法各不相同：购入的

无形资产，应按实际成本计价入帐；自行研究开发的无形资产，应按研究开发过程中实际发生的支出数记帐；接受投资取得的无形资产，应按评估确认或合同约定的价格入帐。因此，注册会计师在审计新增无形资产的计价时，应注意区分来源，从而正确地确定无形资产的成本，防止虚列无形资产价值以虚增所有者权益的情况。如果存在商誉，则更应列为审计的重点。这是因为相对于专利权、商标权、土地使用权和非专利技术而言，商誉的入帐价格较难确定。所以，当被审计单位因兼并其他企业而产生商誉时，注册会计师应仔细验证被审计单位的付款总额在取得的有形资产、其他无形资产和商誉之间的分配情况，验证商誉价值的合理性，并查核有关的批准文件（如被审计单位董事会的认可文件等）。

在审计无形资产减少时，无形资产转让业务无疑是个重点。要注意转让业务的不同性质，严格区分转让所有权和转让使用权两种情况。转让所有权会导致被审计单位无形资产的减少，而转让无形资产的使用权只会增加其他业务收入，并不使其原有的无形资产减少。

（四）审查无形资产的摊销方法

注册会计师应对无形资产明细分类帐贷方的发生额加以分析，审查无形资产的摊销方法是否合理，是否符合国家有关规定，摊销的金额是否计算无误，并核对相关的费用帐户，确定其摊销的会计处理的正确性。

同时，应注意无形资产的摊销与固定资产折旧的区别：其一，无形资产摊销只能采用分期平均摊销法，而不能采用类似于加速折旧法的其他摊销方法；其二，无形资产的摊销直接冲减“无形资产”帐户。因此，“无形资产”帐户余额反映

无形资产的摊余价值。

(五) 确定无形资产是否已在资产负债表上恰当披露

无形资产在资产负债表上应作为非流动资产列示。在我国各类财务会计制度中,对无形资产列示的要求有所不同,因此,注册会计师在验证无形资产报表列示的恰当性时,应遵循相应的财务会计制度的有关规定。但无论如何列示,总原则不变,那就是不应与其他有形资产混列。

至于无形资产的摊销方法,一般应在会计报表注释中予以恰当披露。

第十四章 负债审计

第一节 审计目标

负债是企业承担的，能以货币计量的，需以未来资产或劳务偿付的经济义务。作为现代企业会计的一大要素，负债对企业会计报表的反映有着直接、重大的影响。为了正确反映企业的财务状况和经营成果，必须把企业的负债完整地列示于资产负债表中，并正确地予以计价。如果说注册会计师对于企业资产项目的审计，主要是防止企业通过各种不同的手段高估期末余额，从而虚增资产的话，那么，注册会计师对于负债项目的审计，则主要是防止企业低估债务。低估债务，又经常伴随着低估成本费用，从而达到高估利润的目的。因此，低估债务正如高估资产一样，它不仅影响企业财务状况的反映，而且还会极大地影响企业财务成果的反映。所以，注册会计师在执行审计业务时，应将负债项目作为审计的一个较为重要的领域。

负债项目的审计同其他项目的审计一样，都要服务于审计总目标的实现，即对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。但由于负债是一种经济义务，它有着不同于其他会计报表要素的特点：首先，

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，负债的金额都是事实。但由于负债项目较多、性质各异，不同负债项目的审计目标也有所不同。尽管如此，对各负债项目的审计，基本目标还是一致的，即：了解并确定有关流动负债的内部控制是否存在、有效且一贯遵守；确定被审计单位在特定期间内发生的负债业务是否均已记录完毕，有无遗漏；确定被审计单位所记录的负债在特定期间内是否确实存在，是否为被审计单位所承担；确定所有负债的计价是否正确无误；确定被审计单位有关负债的计价是否正确；确定被审计单位各项负债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；确定各项负债余额在有关会计报表上的反映是否恰当。为了实现上述目标，注册会计师应分别负债项目确定适当的审计程序。

第二节 审计范围

根据企业会计准则的规定，企业的负债按承担经济责任的时间长短，可以划分为流动负债和长期负债。流动负债是指将在一年内或者超过一年的一个营业周期内偿还的债务，包括短期借款、应付票据、应付帐款、预收帐款、其他应付款、应付工资、应付福利费、未交税金、应付利润、其他未交款、预提费用等。长期负债是指偿还期在一年或者超过一年的一个营业周期以上的债务，包括长期借款、应付债券、长期应付款等。对于所有这些负债项目，被审计单位均必须毫无遗漏地列示在资产负债表中，以正确反映企业的财务状况。

因此，负债项目审计的范围包括上述所有项目。

一、流动负债的审计范围

(一) 短期借款的审计范围

短期借款是企业向银行和其他金融机构借入的、偿还期限在一年以内的各种借款，包括流动资金借款、临时借款、票据贴现借款、结算借款和卖方信贷借款等。短期借款一般是企业为了维持正常的生产经营所需的资金而借入的或者为抵偿某项债务而借入的。短期借款的债权人一般为银行、其他金融机构、其他单位或个人。企业借入的各种款项，无论用于哪一个方面，一旦借入，即构成企业的一项负债。

企业发生的短期借款业务，一般都需要经过批准借款、签订借款合同或协议、取得借款、计算利息、偿还借款等一系列程序，这些程序都是短期借款审计的范围。除此之外，短期借款审计的范围还包括短期借款的借款合同或协议、短期借款明细帐与总帐、预提费用明细帐与总帐、财务费用明细帐与总帐、银行存款日记帐与总帐、银行对帐单等凭证和帐簿。

(二) 应付票据的审计范围

应付票据是指企业根据购货合同等进行延期付款时所开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。属于流动负债的应付票据，是指票据出票人允诺在一年或一个营业周期内，以一定金额支付给持票人的书面证明，大多是指向供应者购入商品或劳务时所开出的商业应付票据。因此，对应付票据的审计需结合购货业务一起进行审计。

需要审计的凭证和帐簿主要有：应付票据登记簿、请购单、订货单、验收单、购货发票、银行对帐单、付款凭证及

银行存款日记帐与总帐、应付票据明细帐与总帐、财务费用明细帐与总帐等等。此外还应包括应付票据的内部控制、应付票据的计价、应付票据的到期处理、应付票据的贴现、背书等业务。

（三）应付及预收帐款的审计范围

应付帐款是企业正常经营过程中，因赊购商品、劳务和服务而引起的短期债务，如采取赊购方式购买商品、原料、固定资产及其他办公用品等形成的短期债务。可以看出，应付帐款业务是随着企业赊购交易的发生而发生的。因此，注册会计师应结合购货业务进行应付帐款的审计。购货业务通常要经过请购——订货——验收——付款这样的程序，购货过程中一般要涉及到下列重要的凭证和帐簿：

1. 请购单，是指企业有关请购人员对商品和劳务所提出的书面采购申请。请购单可以由不同人员提出，如原材料由仓库管理员提出，外部修理由办公室及车间人员提出，财产和设备的保险费由副经理提出；

2. 订货单，是用来记录企业要采购的商品和劳务的名称、数量及有关资料的凭证；

3. 验收单，是企业收到有形商品时的有关商品名称、种类、收到数量及其他资料的凭证；

4. 购货发票，是一种标明收到的商品和劳务的种类及数量，包括运费在内的价格、现金折扣条件以及开单日期的凭证；

5. 付款凭证，包括现金付款凭证和银行存款付款凭证；

6. 支票；

7. 现金日记帐和银行存款日记帐；

8. 应付帐款明细帐和总分类帐；

9. 银行对帐单；

10. 卖方对帐单，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。卖方对帐单是供货方对有关业务的陈述。

预收帐款是在企业销售业务成立以前，预先收取的部分货款。按照现行会计制度，预收帐款可以单列项目，也可并入企业应付帐款，在企业资产负债表中进行反映。由于预收帐款是随着企业销售业务的发生而发生的，注册会计师应结合企业销售业务对预收帐款进行审计。企业的销售业务通常包括接受顾客订单、向顾客收取定金、填写销售订单、发货等业务。销售过程中常用到的凭证主要有：

1. 顾客订单，是从购货方收到的或推销员送来的购货合同；

2. 销售订单，是企业说明售货数量、摘要及其他资料的凭证；

3. 发货票，是说明每笔发货的日期、数量、单价和金额的凭证；

4. 销售发票，是企业说明销售数量、金额、付款条件、销售日期等情况的凭证。企业将销售发票寄给购货方，并作为记录销售业务的基础；

5. 销售明细帐和总帐；

6. 预收帐款明细帐和总帐；

7. 现金及银行存款日记帐和总帐。

（四）其他流动负债

其他流动负债是指除短期借款、应付票据、应付帐款、预

收帐款以外的、偿还期在一年以内或一个营业周期内的各种债务。在实际审计过程中，为了节约审计时间，同时也为了对企业全部流动负债进行全面、有效地审计，注册会计师往往将各种其他流动负债单独归并为一个项目进行审计。

企业的其他流动负债随企业的性质不同，在内容上有所差异。注册会计师在审查本项目时，应包括如下基本内容：

1. 职工工资代扣款项及未领工资；
2. 应付福利费；
3. 各种未交税金；
4. 应付利润和应付股利；
5. 预提费用；
6. 其他应付款；
7. 其他未交款等。

对于其他流动负债的审计是整个负债审计的重要组成部分，上述各项内容在企业负债中所占比重不同，注册会计师要依据企业的具体情况制订审计程序，合理安排审计力量。在实际操作时，可以将有关内容合并入相关部分进行审计，如年末未交税金应纳入税金部分审计，应付利润和应付股利应纳入利润分配部分审计。

二、长期负债的审计范围

(一) 长期借款的审计范围

长期借款是指企业由于扩大生产经营规模的需要，而向银行或其他金融机构借入的偿还期在一年或者超过一年的一个营业周期以上的各种债务。在我国股票、债券等金融市场发育还不完善的情况下，长期借款是我国多数企业为扩大生产经营规模筹集所需资金的一个最重要的手段。因此，长期

借款的审计，是长期负债审计的重要领域。

长期借款审计的范围，就交易业务来说，主要包括：长期借款的授权或批准；借款合同的签订和履行；长期借款的取得；长期借款的计价；长期借款的担保与抵押；长期借款的偿还等等。就所涉及的凭证和帐簿而言，长期借款审计的范围主要有：借款合同或协议及其他资料、长期借款明细帐与总帐、财务费用明细帐与总帐、在建工程明细帐与总帐、银行存款明细帐与总帐、银行对帐单等等。

（二）应付债券的审计范围

应付债券是指企业为了扩大生产经营规模的需要，举借长期债务而发行的一种书面债务凭证，一般称企业债券或公司债券。应付债券作为一种筹措长期资金的手段，它与长期借款既有相同地方，即都必须还本付息，又与长期借款有所不同，主要表现在：企业发行债券必须严格遵守国家有关债券管理规定；债券能在市场上流通、转让等。因此，注册会计师在进行应付债券的审计时，应依据债券的特性来确定应付债券的审计范围。

就企业应付债券的有关业务来说，应付债券的审计范围应该包括：债券发行的批准；债券的签发；债券的承销或包销；债券的保管；债券的计价，包括折价、溢价的摊销；债券利息的支付；债券的购回或偿还；债券的转换等。就所涉及到的凭证和帐簿而言，应付债券的审计范围应该包括：债券、债券契约、债券承销或包销协议、银行对帐单及应付债券明细帐与总帐、财务费用明细帐与总帐、在建工程明细帐与总帐、银行存款日记帐与总帐、债券折价与溢价摊销表等等。其中，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文件，其内容一般包括：债券发行的标准；债券的确切表述；利息或利息率；受托管理人证书；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。

（三）长期应付款

长期应付款是指企业除了长期借款、应付债券以外的其他各种长期应付款项，包括应付融资租入固定资产的租赁费和采取补偿贸易方式下引进的国外设备价款等。长期应付款审计，主要是审查有关长期应付款的计价、会计处理方法等的合理、合法性以及期末长期应付款余额的真实性等。

第三节 重要内部控制制度的 符合性测试

企业的负债业务涉及到许多内部控制制度，注册会计师在进行负债审计前，必须对有关负债的内部控制制度进行调查了解，并进行相应的符合性测试。

一、应付帐款内部控制制度的符合性测试

由于应付帐款业务与企业采购业务密切相关，因此应付帐款内部控制制度也相应涉及采购、验收与储存、会计、财务等部门。一般地，一个健全、有效的应付帐款内部控制制度应包括：

1. 采购、验收储存、会计及财务部门在人员安排及职责分工等方面应相互独立，偿还债务应经上述部门进行相应确认或批准；

2. 一切购货交易，应填写订货单，订货单应经采购部门及有关部门签章批准，订货单副本应及时提交会计、财务部门；

3. 收到货物并验收后，应编制验收单，验收单必须顺序编号，验收单副本应立即送交采购、会计等部门；

4. 收到购货发票后，应立即送交采购部门将购货发票、订货单及验收单进行比较，确定货物种类、数量、价格、折扣条件、付款金额及方式是否相符；

5. 有关现金支出须经采购部门填制应付凭单，并经有关部门批准后方可支付货款；

6. 采购部门应对所收各种单据、文件加盖收件日期时刻章；

7. 应付帐款总分类帐和明细分类帐应按月结帐，并相互核对；

8. 按月向供货方取得对帐单，与应付帐款明细分类帐和未付凭单明细表相互调节，并查明发生差异的原因；

9. 采用总价法记录现金折扣，并制定严格的复核制度审查是否发生折扣损失。

注册会计师在对应付帐款内部控制制度进行符合性测试时，应以研究和评价应付帐款内部控制制度为基础。对于控制较强的部分，通过选取一定样本进行证实；对于控制较弱的领域，及注册会计师初期判断控制较强，但未能通过符合性测试的领域，可直接进行实质性测试。应付帐款内部控制制度的符合性测试一般包括以下工作：

（一）了解应付帐款内部控制制度

对应付帐款内部控制制度的了解，通常可以通过编制流

程图、撰写内部控制说明、设计问答式调查表等方式进行。但不论采用何种方法，注册会计师在了解应付帐款内部控制制度时，都必须注意以下方面的问题：

1. 采购部门、储存部门、验收部门、会计部门的职责是否分离；
2. 是否编制应付帐款试算表并和各主要的明细分类帐相互核对；
3. 是否按月从供货方取得对帐单，并与应付帐款余额和未付凭单相调节；
4. 发票价格、数量或计算上的差异，是否向供货方签发借项通知单；
5. 企业是否按月编制应付帐款试算表；
6. 预付供货方的款项是否已计入应收帐款帐户并适当控制，该预付款是否从供货方发票中扣减；
7. 赊销部门和采购部门是否了解供货方帐户的借方金额。
8. 货物的入库是否严格履行验收手续，计价、入帐是否及时。

如果前一年度该企业的工作是由同一会计师事务所进行，注册会计师应将调查重点放在企业内部控制制度的变动部分，掌握各项变动的原因和影响。如果在上一年审计中，针对内部控制提出过管理建议，注册会计师还应证实各项建议是否均已得到落实，并弄清未予落实的原因。

（二）测试应付帐款内部控制制度

注册会计师在了解企业内部控制制度以后，应运用一定的方法测试其健全、有效程度。这些方法包括以下工作：

1. 抽样检查应付帐款帐户的过帐。注册会计师应采取适当的抽样方法,从应付帐款明细表中选取一定数量的样本,并按所选样本审查应付凭单登记簿和银行存款日记帐的过帐,以及各明细帐户向总分类帐的过帐,以证实应付帐款会计记录的内部控制是否有效。

2. 审查所选各明细帐户各笔过帐所附的原始凭证。注册会计师应审查上一程序所选样本明细帐帐户各笔过帐所附的原始凭证,如订货单、验收单、购货发票和已付发票。注册会计师既要审查这些原始凭证的正确性、合法性,又要核对有关原始凭证所载金额是否同相关明细帐户相一致,以证实各有关部门的内部控制是否有效。

3. 审查现金折扣。审查现金折扣时,应注意审查两类事项:一是有关人员在现金折扣期限内按发票原价支付货款,然后从供货方取得退款支票和现金;二是企业丧失了本应获得的折扣。如果企业的现金折扣单独记帐,注册会计师可以通过计算当期所获现金折扣与进货金额的比率,然后与以前各期相比较的方法审查现金折扣。

(三) 分析评价应付帐款内部控制制度

注册会计师在执行上述程序后,应对企业应付帐款的内部控制进行分析、评价,以确定其对实质性测试工作的影响,并针对薄弱环节提出改进建议。

二、应付债券内部控制制度的符合性测试

在企业的负债中,有许多种类的负债都必须支付利息,通常称这些负债为付息债务。企业对各种付息债务都建立有相应的内部控制制度,但这些内部控制制度基本类似。这里我们以应付债券为例说明其内部控制制度的符合性测试。

一般而言，一个健全、有效的应付债券内部控制制度应当包括以下内容：

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帐，应同总分类帐核对相符；若这些记录由外部机构保存，则需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制度进行符合性测试时，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制度进行符合性测试。

应付债券内部控制制度的符合性测试同应付帐款内部控制制度的符合性测试一样，通常也包括内部控制制度的了解、测试和评价三项工作。在了解应付债券内部控制制度时，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规定的进

行；

2. 债券发行是否履行审批手续；
3. 债券发行收入是否立即存入银行；
4. 是否按照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帐户；
6. 债券持有人明细帐是否定期核对；
7. 债券持有人明细帐是否指定专人妥为保管；
8. 债券的偿还和购回是否根据董事会授权办理。

第四节 实质性测试

一、流动负债的实质性测试

(一) 短期借款的实质性测试

对短期借款进行的实质性测试，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、以前年度审计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，并与明细帐、总帐核对相符。

2. 函证短期借款

为核实短期借款的实有数，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. 审查短期借款的增加

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. 审查短期借款的减少

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

注册会计师应审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，应做出记录，必要时进行适当调整。

7. 审查外币借款的折算

如果被审计单位有外币短期借款，注册会计师应审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帐本位币金额；期末是否按市场汇率将外币短期借款余额折合为记帐本位币金额；折算差额是否按规定进行会计处理；折算方法是否前后各期一致。

8. 确定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）应付票据的实质性测试

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。应付票据的实质性测试一般包括以下工作：

1. 获取或编制应付票据明细表

为了确定被审计单位应付票据帐户、金额是否正确无误，本期应付利息是否正确，注册会计师在对应付票据帐户进行实质性测试时，应首先取得或编制应付票据明细表，并同有关明细帐及总分类帐相核对。一般地讲，应付票据明细表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、抵押品名称、数量、金额等。在进行核对时，注册会计师应注意被审计单位有无漏报或错报票据，有无漏列作为抵押的资产，有无属于应付帐款的票据，有无漏计、多计或少计应付利息费用等情况。

2. 函证应付票据

进行函证时，注册会计师可分别票据种类进行。对于应付银行的重要票据，可对银行发函予以证实。应付其他债权人的重要票据，应直接向债权人发函。函证时，询证函应包括出票日、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项内容。

3. 分析性复核

为了证实应付票据的全面性和合理性，注册会计师可以计算各种比率，并将这些比率同往年比较，以发现需要加以特别关注的方面。其比率主要是应付票据占流动负债的比率，计算公式为：

$$\text{应付票据占流动负债比率} = \frac{\text{应付票据}}{\text{流动负债}}$$

4. 复核票据利息

如果企业开出的是带息票据，注册会计师应根据有关会计记录和原始凭证，审查被审计单位利息计算是否正确，票据利息的会计处理是否正确。

5. 检查逾期未付票据

注册会计师应审查有关会计记录和原始凭证，检查被审计单位有关到期仍未偿付的应付票据。如有逾期未付票据，应查明原因，如系有抵押的票据，应做出记录，并提请被审计单位进行必要的披露。

6. 审查外币应付票据的折算

如果被审计单位存在外币应付票据，注册会计师应检查非记帐本位币折合记帐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，折算方法是否前后各期一致。

7. 确定应付票据是否已在资产负债表上充分披露

一般地讲，应付票据在资产负债表上应单独列示，并对其金额、利息率、到期日、担保抵押资产在会计报表注释中加以详细说明。

(三) 应付帐款的实质性测试

应付帐款的实质性测试程序一般包括：

1. 获取或编制应付帐款明细表

注册会计师在对应收帐款余额进行实质性测试时，通常都必须从被审计单位取得或自己编制应付帐款明细表，以确定被审计单位资产负债表上应付帐款的数额与其明细记录是否相符。审计时，注册会计师必须将明细表上的数字加总并和总分类帐相核对，如果二者出现差异，应查明原因，并做

出相应的调整。此外，注册会计师还可抽查明细表中的一些项目，同应付帐款明细帐和应付帐款总分类帐核对相符。

2. 审查应付帐款明细帐

由于企业应付帐款明细帐户数目繁多，注册会计师可抽查其中的一部分帐户，核对其是否与购货发票、订货单、验收报告等原始单据以及现金日记帐、银行存款日记帐有关项目相符。

3. 函证应付帐款

一般情况下，应付帐款不需要函证，这是因为函证不能保证查出未记录的应付帐款，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帐款的余额。但如果控制风险较高，某应付帐款帐户金额较大或被审计单位处于经济困难阶段，则应进行应付帐款的函证。

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。此外，还应考虑向上年度债权人及不送对帐单的债权人进行函证。函证最好采用肯定形式，并具体说明应付金额。同应收帐款的函证一样，注册会计师必须对函证的过程进行控制，并要求直接回函。根据回函情况，编制与分析函证结果汇总表，对未回函的，决定是否再次函证。

如果存在未回函的重大项目，注册会计师应采用替代程序，确定其是否真实。通常可以检查决算日后应付帐款明细帐及现金和银行存款日记帐，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. 查找未入帐的应付帐款

为了防止企业低估负债，注册会计师应审查被审计单位有无故意漏记应付帐款。审查时，注册会计师应检查被审计单位在资产负债表日未处理的不相符的购货发票（如抬头不符，与合同某项规定不符等）及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，确认其入帐时间是否正确；检查资产负债表日后应付帐款明细帐贷方发生额的相应凭证，确认其入帐时间是否正确。审查时，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程序发现某些未入帐的应付帐款，应将有关情况详细记入审计工作底稿，然后根据其重要性程度确定是否需建议被审计单位进行相应的调整。

5. 审查应付帐款是否存在借方余额

企业应付帐款科目所属明细科目的借方余额应在资产负债表的“预付帐款”项目反映，因此注册会计师应检查被审计单位有无应付帐款的借方余额，并决定是否进行重分类。

6. 审查长期挂帐的应付帐款

对于无法偿还的应付帐款，按制度规定，应转入营业外收入。因此，注册会计师应检查被审计单位有无长期挂帐的应付帐款，并查明原因，做出记录，必要时予以调整。

7. 审查外币应付帐款的折算

如果被审计单位有外币应付帐款，注册会计师应检查非记帐本位币折合记帐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；折算方法是否前后各期一致。

8. 实施分析性复核

为了取得有关应付帐款全面、合理的保证，注册会计师

可以计算各种比率，并同往年相比较，以发现需要加以关注的领域。其比率主要有：

$$\text{应付帐款占进货比率} = \frac{\text{应付帐款}}{\text{进货}}$$

$$\text{应付帐款占流动负债比率} = \frac{\text{应付帐款}}{\text{流动负债}}$$

如果这些比率变动较大，注册会计师应查明变动的原因。

9. 确定应付帐款是否已在资产负债表上充分披露

一般来说，注册会计师应将被审计单位资产负债表对应付帐款的反映同会计准则相比较，以发现不当之处。“应付帐款”项目应根据“应付帐款”和“预付帐款”科目所属明细科目的期末贷方余额的合计数填列。审计中，如果注册会计师发现被审计单位因重复付款、付款后退货、预付货款等导致某些明细帐户借方出现较大余额时，注册会计师应在审计工作底稿中编制重新分类的分录，以便将这些借方余额在资产负债表中列为资产。以担保资产换取的应付帐款，应在会计报表注释中予以揭示。

（四）预收帐款的实质性测试

一般地讲，预收帐款的实质性测试程序有：

1. 获取或编制预收帐款明细表，复核其加计数是否正确，并与明细帐和总帐的余额核对相符；

2. 选择预收帐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。回函金额不符的，应查明原因并做出记录或适当调整；未回函的，应再次函证或通过检查决算日后已转销的预收帐款是否与仓库发货单、销售发票相一致等替代程序，确定其是否真实、正确；

3. 检查预收帐款是否存在借方余额，决定是否进行重分

类；

4. 检查预收帐款长期挂帐的原因，并做出记录，必要时予以调整；

5. 确定预收帐款是否已在资产负债表上充分披露。

(五) 其他流动负债的实质性测试

以下仅阐述各其他流动负债项目的实质性测试程序。

1. 其他应付款的实质性测试

(1) 获取和编制其他应付款明细表，复核其加计数是否正确，并与明细帐和总帐的余额核对相符；

(2) 选择金额较大和异常的明细帐户余额，检查其原始凭证；

(3) 检查“其他应付款”帐户是否存在借方余额，决定是否进行重分类；

(4) 检查其他应付款长期挂帐的原因，并做出记录，必要时予以调整；

(5) 确定其他应付款是否已在资产负债表上充分披露。

2. 应付工资的实质性测试

(1) 通过分析性复核，检查年度工资有无异常波动情况，并查明原因，做出记录；

(2) 抽查应付工资的计算是否符合有关规定，依据是否充分，有无授权批准和领款人签章，是否按规定代扣款项，相应的会计处理是否正确；

(3) 将“应付工资”帐户贷方发生额累计数与相关的成本、费用帐户核对一致；

(4) 确定应付工资是否已在资产负债表上充分披露。

3. 应付福利费的实质性测试

(1) 检查年度内应付福利费计提标准是否符合有关规定，计提金额是否正确；

(2) 抽查年度内应付福利费的使用情况，确定其是否符合规定用途；

(3) 确定应付福利费是否已在资产负债表上充分披露。

4. 未交税金的实质性测试

(1) 获取或编制未交税金明细表，复核其加计数是否正确，并与明细帐和总帐的余额核对相符；

(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，确认其年度内应纳税项的内容；

(3) 检查应缴增值税的计算是否正确：

① 根据与增值税进项税额相关帐户审定的有关数据，复核国内采购货物、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；

② 根据与增值税销项税额相关帐户审定的有关数据，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；

③ 根据与增值税进项税额转出相关帐户审定的有关数据，复核因存货改变用途或发生非常损失应计的进项税额转出数是否正确计算，是否按规定进行了会计处理；检查出口

货物退税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

(4) 检查应缴营业税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

(5) 检查应缴消费税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

(6) 检查应缴资源税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

(7) 检查应缴土地增值税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

(8) 确定应纳税所得额及企业所得税税率，复核应缴企业所得税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

(9) 检查除上述税项外的其他税项的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

(10) 核对年初未交税金与税务机关的认定数是否一致，如有差额，查明原因并做出记录，必要时作适当调整；

(11) 确定本年度应缴纳的税款，检查有关帐簿记录和缴税凭证，确认本年度已缴税款和年末未缴税款；

(12) 确定未交税金是否已在资产负债表上充分披露。

5. 未付利润的实质性测试

(1) 检查未付利润原始凭证的内容和金额是否与明细帐一致；

(2) 检查未付利润提取和支付的会计处理是否正确，依据是否充分；

(3) 确定未付利润是否已在资产负债表上充分披露。

6. 其他未交款的实质性测试

(1) 获取或编制其他未交款明细表，复核其加计数是否

正确，并与明细帐和总帐的余额核对相符；

(2) 检查教育费附加等款项的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

(3) 确定其他未交款是否已在资产负债表上充分披露。

7. 预付费用的实质性测试

(1) 获取或编制预提费用明细表，复核其加计数的正确性，并与明细帐、总帐的余额核对相符；

(2) 抽查大额预提费用提取的记帐凭证及相关文件资料，确定其预提额和会计处理是否正确；

(3) 抽查大额预提费用转销的记帐凭证及相关文件资料是否齐全，其会计处理是否正确；

(4) 检查有无不属于预提费用性质的会计事项，有无长期未转销的预提费用，如有，应查明原因并做出记录，必要时作适当调整；

(5) 确定预提费用是否已在资产负债表上充分披露。

二、长期负债的实质性测试

(一) 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，并与明细帐和总帐核对相符；

2. 对年度内增加的长期借款，检查借款合同和授权批准，了解借款数额、借款条件、借款日期、还款期限、借款利率，并与相关会计记录进行核对；

3. 审查长期借款的使用是否符合借款合同的规定，重点审查长期借款使用的合理性；

4. 向银行或其他债权人函证重大的长期借款；

5. 对年度内减少的长期借款，检查相关会计记录和原始凭证，核实还款数额；

6. 检查年末有无到期未偿还的借款，逾期借款是否办理了延期手续，一年内到期的长期借款是否已转列为流动负债；

7. 复核已计借款利息是否正确，如有未计利息应做出记录，必要时进行适当调整，长期借款利息的会计处理是否正确；

8. 检查非记帐本位币折合记帐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；

9. 审查企业抵押长期借款的抵押资产的所有权是否属于企业，其价值和现实状况是否与抵押契约中的规定相一致；

10. 确定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中列示于长期负债类下，该项目应根据“长期借款”科目的期末余额扣除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。

（二）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帐和总分分类帐核对相符。应付债券明细表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. 审查债券交易的有关原始凭证

审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) 审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) 审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帐单；

(3) 审查用以偿还债券的支票存根，并审查利息费用的计算；

(4) 审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，注册会计师还应审查相关契约的履行情况。

3. 审查应计利息、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审查债券利息、溢价、折价等帐户分析表来进行。该表可让企业代为编制，注册会计师加以审查，也可由注册会计师自己编制。

4. 函证“应付债券”帐户期末余额

为了确定“应付债券”帐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. 审查到期债券的偿还

对到期债券的偿还，注册会计师应审查相关会计记录，检查其会计处理是否正确。

6. 确定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，并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。

（三）长期应付款的实质性测试

对于长期应付款，其实质性测试程序一般包括：

1. 获取或编制长期应付款明细表，并与明细帐和总帐的余额核对相符；
2. 审阅融资租赁的授权批准手续是否齐全，并做出必要的记录；
3. 向债权人函证重大的长期应付款；
4. 检查融资租赁应计利息的计算是否准确，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. 检查一年内到期的长期应付款是否转列流动负债；
 7. 确定长期应付款是否已在资产负债表上充分披露。

第十五章 所有者权益审计

第一节 审计目标

企业资产负债表上的所有者权益，是企业投资者对企业净资产的所有权，包括投资者对企业的投入资本以及企业存续过程中形成的资本公积、盈余公积和未分配利润。根据资产负债表的平衡原理，所有者权益在数量上等于企业的全部资产减去全部负债后的余额，即企业净资产数额。根据这一平衡原理，可以清楚地看出，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，证明二者的期初余额、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。基于这一点，加上所有者权益增减变动的业务少、金额大的特点，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。

企业所有者权益的增减变动通常具有这样的特点：第一，审计年度所有者权益增减变动的次数极为有限，有时企业的实收资本甚至整年没有变动。第二，所有者权益增减变动的金额都较大，漏记或不恰当地进行会计处理，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影响。第三,所有者权益的增减变动,必须遵守国家法律和法规的规定。由于存在这些特点,注册会计师在审计时,通常采用详查的方式,一般不需要对其内部控制进行符合性测试。尽管如此,注册会计师仍需了解企业所有者权益的内部控制,并进行一定的评价。

所有者权益的审计目标主要包括:确定被审计单位有关所有者权益内部控制制度是否存在、有效且一贯遵守,包括对投资的有关协议、合同和企业章程条款,利润分配的决议、分配方案,会计处理程序等方面的审查,并为被审计单位改善内部控制提供意见或建议;确定实收资本、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;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;确定会计报表上所有者权益的反映是否恰当,能否满足各种利害关系人了解企业财务状况的需要。

第二节 审计范围

一、投入资本的审计范围

(一) 股本的审计范围

股本是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,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。

在对股本进行审计时，注册会计师应当审查以下方面：

1. 股份有限公司设立时，公司的注册资本是否等于实收资本总额；注册资本总额是否达到国家规定的最低标准。

《中华人民共和国公司法》（以下简称《公司法》）规定：股份有限公司的注册资本为公司登记机关登记的实收资本总额。股份有限公司注册资本的最低限额为人民币1 000万元。股份有限公司注册资本最低限额需高于上述所定限额的，由法律、行政法规另行规定。上述要求是对设立股份有限公司注册资本的基本要求。注册会计师审计股份有限公司注册资本时，不仅要审查其股本总额，还应将股本总额与企业章程中所规定的注册资本进行核对，如有差异，要进行说明。

2. 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. 已发行股票的面值与超面值缴入部分是否分别列示。

发行股票的面值形成股本，超面值部分，计入资本公积。对这两部分的分别列示，是正确核算发行股票的基础。对此，注册会计师应加以充分关注。

4. 公司是否已经按照规定设置了股本备查簿，登记了股本总额、股份总额、每股面值等。

5. 股本在资产负债表上是否按不同类别分别列示。

6. 国有企业改组为股份有限公司时，是否存在将国有资产低价折股、低价出售或无偿分给个人的情况。

7. 股本的增减变动是否符合国家有关法律、法规。

(二) 实收资本的审计范围

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审查。同时，还应对实收资本入帐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《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。

二、资本公积的审计范围

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（如股票溢价、资本溢价）、法定财产重估增值、资本汇率折算差额、接受捐赠财产等。资本公积的审计范围主要包括：

1. 资本溢价

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。注册会计师应当审查被审计单位资本溢价的计算是否正确，同时还应审查增加新的投资者这一影响所有者权益构成的行为是否经董事会决议，是否已按规定报原审批机关批准。

2. 股票溢价

企业溢价发行股票时，发行收入超出股票面值部分的股

票溢价，形成资本公积。按照银行有关规定，股票溢价应扣除相关发行费用后，方可计入资本公积。注册会计师应审查股票溢价的计算是否正确，其会计处理是否正确。

3. 法定财产重估增值

通常，企业必须严格遵循原始成本计价原则记录和反映资产价值，但在特殊情况下，也可以对企业资产进行重新估价，如：

- (1) 涉及国有资产产权变动，需要进行资产重估；
- (2) 企业进行股份制改造，应进行资产评估。

财产重估增值，一方面增加某项资产的价值，另一方面形成企业的资本公积。注册会计师应审查财产重估增值的计算及其会计处理是否正确。

4. 接受捐赠财产

捐赠人捐赠财产，也是对企业的一种投资行为，但捐赠人的投资并不谋求对企业资产提出要求的权力，也不会由于其捐赠财产行为对企业承担责任，所以，捐赠人不是企业所有者，这种投资不形成企业的实收资本，但形成企业的资本公积。

三、盈余公积的审计范围

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。盈余公积的审计范围主要包括：

(一) 法定盈余公积

法定盈余公积是指根据国家有关法规规定，必须从税后

利润中提取的盈余公积。法定盈余公积按照税后净利 10% 提取, 当此项公积金达到注册资本的 50% 时可不再提取。企业用盈余公积转增资本后, 法定盈余公积不得低于注册资本的 25%。

(二) 任意盈余公积

任意盈余公积是企业自愿提取的盈余公积。主要用于固定资产更新准备、偿还公司债务准备等。股份有限公司可以根据股东会议决议, 决定提取比例与数额。

(三) 公益金

公益金是国家为了保证企业职工集体福利基金来源, 规定的从净利润中提取的用于集体福利设施的资金准备, 是企业按照国家规定或股东会议决议, 从税后利润中提取的一项盈余公积。这部分公积金只能用于职工集体福利设施的有关支出, 因此其所有权属于全体所有者。

四、未分配利润的审计范围

未分配利润是指未作分配的净利润。它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分配利润, 再扣除向所有者分配的利润后的结余额。在审查时, 主要应对形成未分配利润的相关项目进行审计。

第三节 重要内部控制制度的 符合性测试

审查所有者权益通常在资产、负债审计的基础上进行。但一般应采用详查法。因而, 通过对其内部控制制度的符合性测试来确定其审计范围的方法较少使用。现在我们仅以对投入

资本业务的内部控制制度的符合性测试为例进行简要说明。

测试投入资本的内部控制制度，是所有者权益审计的一项重要内容。采用的方法主要是审阅有关投入资本业务的管理制度，进行询问调查，实地观察，并进行抽查测试，对投入资本内部控制的健全性和有效性做出评价。投入资本内部控制制度测试应着重查明下列事项：

1. 凡涉及投入资本的增减业务，是否经过规定的程序授权批准。由于企业的投入资本影响资本结构，决定利润分配的比例，以及企业清算或改组时投资者的责任与财产分配权，也是投资者对企业享有决策权的依据，因此，企业的一切资本变动业务，都必须依照国家有关法规或企业章程的规定，报经企业的最高权力机构（如董事会）及国家有关管理部门批准。只有经过企业最高权力机构批准才能决定增加资本或发行股票，将资本公积或盈余公积转增资本，发放股票股利或进行股票分割。

2. 投入资本业务是否有明确的职责分工，充分明确责任。职责分工、明确责任是投入资本内部控制的重要手段，包括：

- (1) 通过企业章程等书面文件明确企业最高权力机构（如董事会）与企业管理部门之间的职责。如董事会负责投入资本的决策工作，企业管理部门经授权办理投入资本的人帐、保管等日常管理工作。

- (2) 管理部门内部经营人员之间的职责分工，如股票交易中的现金收支、会计记录和股票的保管应由不同的人员负责。

3. 投入资本是否经注册会计师验证。为了保证投入资本的真实性，投入资本必须经中国注册会计师验资并出具验资

报告。《中华人民共和国公司法》规定：“股东全部缴纳出资后，必须经法定的验资机构验资并出具证明。”

4. 投入资本核算是否建立了严密完善的帐簿体系和记录制度，并定期检查。在投入资本的核算中，应建立完善的帐簿体系，专人负责核算工作，建立登记簿或明细帐，记录每一位投资者的资本数，健全会计凭证和帐簿记录制度，并由有关负责人定期检查，以确保产权关系明确，保护投资者的合法权益。

第四节 实质性测试

一、投入资本的实质性测试

(一) 股本的实质性测试

对于股本的实质性测试，注册会计师应通过“股本”帐户进行，其程序一般包括：

1. 审阅公司章程、实施细则和股东大会、董事会记录

注册会计师应向被审计单位索取公司章程、实施细则和股东大会、董事会会议记录的副本，认真研究其中有关股本的规定。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股数、股票面值、股票收回、股票分割及认股权证等。通过搜集这些资料，注册会计师便可进一步确定被审计单位股本的交易是否按照有关的法规规定及股东大会或董事会的决议办理，也可对企业的会计报表是否对各类股本的发行等予以恰当披露做出评价。

2. 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审查股本时使用。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帐目进行核对。

3. 审查股票的发行、收回等交易活动

审查与股票发行、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。应审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、银行对帐单等。会计记录则主要包括银行存款日记帐与总帐，股本明细帐与总帐等。

4. 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或金融机构进行，由证券交易所或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和查阅的方法来验证发行股份的数量，并与股本帐面数额进行核对，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，则在进行股本审计时，可在检查这些记录的基础上，抽查其记录是否真实有据，核对发行的股票存根，看其数额是否与股本帐上数额相符。

5. 审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制费和委托其他单位发行股票时的手续费、佣金等。现行制度规定，溢价发行股票时，各种发行费用从溢价中抵销；无溢价的，作为长期待摊费用，在公司经营期内分期摊销。注册会计师应审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。

6. 确定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

对于投入资本的实质性测试，主要应通过“实收资本”帐户进行，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，投资各方均不得随意更改，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审查投入资本时使用。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. 审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。例如我国财务制度规定：吸收投资者以专有技术、专利权等无形资产出资的，其出资额不得超过注册资本的20%；如情况特殊，需要超过20%的，应当经工商行政管理机关审查批准，但最高不得超过30%。同时还规定：企业不得吸收投资者的已设立有担保物权及租赁资产的出资。对外商投资企业的出资，国家规定：外商的货币资金出资限于投资者在中国已投资的外商投资企业的合法利润所得可用作人民币出资，其他一般应以可自由兑换

的外国货币(如美元、日元、英镑等)出资;外商以实物出资的,要求必须为被投资企业生产经营所必不可少,我国不能生产或虽能生产,但价格过高或在技术性能和供应时间上不能保证需要的;外商以无形资产投资的,要求该项无形资产为外国投资者所有的,能生产我国急需的新产品或出口适销产品,或能显著改进现有产品的性能、质量,提高生产效率,或能显著节约原材料、燃料、动力,并对作价年限有一定限制。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。对各类企业注册资本最低限额的规定是:生产性公司的注册资本不得低于30万元,以批发业务为主的商业性公司的注册资本不得少于50万元,以零售业务为主的商业性公司的注册资本不得少于30万元,咨询服务性公司的注册资本不得少于10万元,其他企业法人的注册资本不得少于3万元。如果国家对企业注册资本数额有专项规定的,则应按规定执行。例如国家规定股份有限公司注册资本的最低限额为人民币1000万元,有外商投资的公司注册资本不应少于人民币3000万元。有限责任公司注册资本最低限额为:生产经营性公司为50万元人民币,商业、物资批发性公司为50万元人民币,商业零售性公司为30万元人民币,科技开发、咨询、服务性公司为10万元人民币。民族自治地区和国务院确定的贫困地区,经国家工商行政管理机关批准,注册资本最低限额可降低50%。上述注册资本限额是企业设

立时必须达到的法定数额。

4. 审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。审查时，注册会计师应注意审查投入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审查其所有权或使用权证明文件，对设备类固定资产应审查采购发票，对融资租入固定资产应审查其租赁合同；投入的无形资产应审查是否已办理了法律手续，接收了有关技术资料。

5. 审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. 审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帐本位币记帐；合同没有约定的，按下列原则处理：(1) 登记注册的货币与记帐本位币一致时，按收到时的市场汇价折合；(2) 登记注册的货币与记帐本位币不一致时，按企业第一次收到出资额时的市场汇价折合（投资人分期出资，各期出资均应按

第一期第一次收到出资额时的市场汇价折合)。由于有关资产帐户与实收资本帐户所采用的折合汇率不同而产生的记帐本位币差额,作为资本公积核算。

7. 确定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。

二、资本公积的实质性测试

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:

(一) 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。

(二) 审查资本溢价或股票溢价

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;对股票溢价应检查发行价格是否合法,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,是否已扣除委托证券商代理发行股票而支付的手续费、佣金。

(三) 审查资本折算差额

对资本折算差额应审查资本帐户折算汇率是否按合同约

定确定，并由投资各方认可，且符合国家有关法规、制度的规定。资本帐户折算所采用的汇率是否是收到出资日的市场汇率或当月1日的市场汇率。

（四）审查捐赠公积

对捐赠公积应审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，有无存在对捐赠资产不入帐等情况。

（五）审查财产重估增值

对法定财产重估增值应审查资产价值重估的原因是什么，是否经有关部门批准，估价方法是否符合资产评估的有关法规的规定，有无通过高估或低估价值人为调节资本公积数额，评估机构是否具有国家确认的评估资格。

（六）审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，注册会计师应审查转增资本是否经董事会决定并报工商行政管理机关批准，并依法办理增资手续。

（七）确定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。

三、盈余公积的实质性测试

注册会计师对盈余公积进行实质性测试，其一般程序包括：

（一）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，并与明细帐和总帐的余额核对相符。在此基础上，对盈余公积各明细项目的发生额，逐项审查其原始凭证。

（二）审查盈余公积的提取

对盈余公积的提取，注册会计师主要应审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）。

（三）审查盈余公积的使用

对盈余公积的使用，注册会计师应主要审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帐；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。

(四) 确定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审查。

四、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. 确定未分配利润是否已在资产负债表上恰当披露。

第十六章 收入与费用审计

第一节 审计目标

收入与费用审计，亦即损益表审计。损益表是反映企业一定期间的收入、费用和净收益（利润）的报表。它是企业管理当局、股东、债权人、企业职工以及政府机构都十分关心的会计报表。因此，对收入与费用审计，是企业会计报表审计的一个重要方面。

收入与费用审计与资产负债表项目的审计既有联系又有区别。资产负债表项目的审计要结合审查收入与费用项目，如审查应收帐款要结合收入审计，审查存货要结合销售成本审计，审查固定资产、无形资产要结合折旧费用、修理费用、无形资产摊销费用的审计等等。通过资产负债表期初数、期末数审计，大致可验证该期间的损益情况。但是，进行收入和费用的审计仍具有其独立作用，决不是资产负债表审计的附带工作。这是因为，与收入和费用有关的一些记录发生差错、遗漏、分类不当、前后期处理不一致，乃至徇私舞弊等情况，不可能均在资产负债表审计中予以发现，而必须对收入和费用有关各帐户进行更加细致深入的审计。

收入和费用的审计，较多地运用了分析性复核。因为，收入、费用项目的某些指标具有相对稳定性（如销售毛利率），

这种内在规律使注册会计师有可能大体上确定收入、费用的有关资料是否可资信赖。通过分析性复核,注册会计师可以更确切地了解被审计单位经营状况及其趋势,并可以预计会计报表和有关记录可能会有错误的,并据以决定是否扩大或缩小其他审计程序的范围,以及需要采用的时间和方式。同时,在分析性复核中,还可以揭示某些产品或经营项目应有的相对盈利水平,推测某些收入和费用项目今后的变动趋势,发现管理中的重要缺陷,从而使得注册会计师提出的改进建议更加切实和有效。

收入和费用的审计必须注意以被审计单位的计划、预算作为重要依据。一般地讲,企业的收入、费用都有计划或预算,收入和费用审计应认真检查被审计单位的预算。如果没有预算制度,无法确定收入、费用实际执行与预算的差异,则发生遗漏和错误的可能就会增加,需要运用详细的审计程序来对收入、费用进行审查。

收入和费用审计的总体目标是确定各项收入和费用是否真实、正确,收入和成本、费用是否相互配比,收入、费用的表达是否恰当,是否与《企业会计准则》相符合。具体地说,收入审计和费用审计的目标包括如下几个方面:确定被审计单位有关收入与费用的内部控制制度是否存在、有效且一贯遵守;确定被审计单位各项收入和费用的记录和计算是否正确和完整;确定被审计单位有关收入的确认是否符合实现原则,即本期已实现的收入是否均已入帐,已记录的收入是否均已取得;确定被审计单位有关费用的确认是否符合权责发生制原则和配比原则,即本期负担的费用是否均已入帐,已记录的费用是否均应由本期负担,有关费用的归集和分配

是否适当,是否符合配比原则;确定被审计单位销售退回、销售折扣与折让是否存在;对所有收入减项的处理是否恰当;确定被审计单位各项收入和费用的分类处理是否正确;确定被审计单位各项收入和费用是否正确、合理地记入恰当的期间;确定各项收入和费用在会计报表上的反映是否恰当。

第二节 审计范围

收入和费用的审计范围,亦即损益表上所列的各个收入和费用项目。以工业企业为例,广义上的收入包括产品销售收入、其他业务利润、投资净收益、营业外收入等项目。广义上的费用包括产品销售成本、产品销售费用、产品销售税金及附加、管理费用、财务费用、营业外支出、所得税等项目。由于产品销售成本的高低主要取决于生产成本的高低,因此,对产品销售成本的审计需要溯及产品生产成本的审计。

一、收入的审计范围

(一) 产品销售收入的审计范围

工业企业的产品销售收入是指销售工业性产品及工业性劳务所取得的收入。工业产品是指用本企业原材料生产的产成品和对外出售的自制半成品;工业性劳务是指外单位委托本企业承办的代制、代修等业务。产品销售收入的审计是收入与费用审计的一项重要内容,审计的主要内容是:审查产品销售收入的记录是否完整;检查产品销售退回、销售折让是否经授权批准,并及时入帐;审查企业产品销售收入的发生额是否正确;确定产品销售收入在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 其他业务利润的审计范围

其他业务利润是指其他业务收入和其他业务支出的差额。其他业务收入是指企业基本业务以外，不独立核算的其他业务所产生的收入，主要包括材料和外购商品出售收入、固定资产和包装物出租收入、无形资产转让收入，以及提供各种非工业性劳务所取得的收入。

其他业务支出是与其他业务收入相对应的支出。它是企业除产品、商品销售以外的其他销售或其他业务所发生的支出，包括其他销售成本、提供非工业性劳务而发生的成本、费用及其他销售税金及附加等。其他业务利润一般比重较小，其数额不十分稳定。对其他业务利润审计的主要内容是：审查其他业务利润的记录是否完整；审查其他业务利润的计算是否正确；确定其他业务利润在会计报表上的披露是否恰当。

（三）投资净收益的审计范围

投资净收益是企业投资收入与投资损失相抵后的余额。投资净收益审计的主要内容包括：审查投资净收益的记录是否完整；审查投资净收益的计算是否正确；确定投资净收益在会计报表上的披露是否恰当。

（四）营业外收入的审计范围

营业外收入，是指与企业的生产经营活动无直接关系的各项收入，包括固定资产盘盈、处理固定资产净收益、罚没收入、确实无法支付的应付款项、教育费附加返还款等。营业外收入审计的主要内容包括：审查营业外收入的记录是否完整；审查营业外收入的计算是否正确；确定营业外收入在会计报表上的披露是否恰当。

二、费用的审计范围

（一）产品销售成本的审计范围

产品销售成本是指企业对外销售商品、产品，对外提供工业性劳务所发生的实际成本，在数值上它等于期初库存产成品的生产成本加上本期入库产成品的生产成本，减去期末库存产成品生产成本后的差额。生产成本是指生产过程中生产一定种类和数量的产品所应负担的生产费用，包括直接材料费、直接人工费、其他直接费用以及间接制造费用。生产成本在生产产品时发生，并不一定在该期间与收入配合，只有在产品售出时才能抵减收入，影响损益。但由于已销产品成本的高低主要取决于其生产成本的高低，因此，对产品销售成本的审计，应包括对生产成本的审计。产品销售成本审计的主要内容包括：审查产品销售成本的记录是否完整；审查产品销售成本的计算是否正确；审查产品销售成本与产品销售收入是否配比；确定产品销售成本在会计报表上的披露是否恰当。

（二）产品销售费用的审计范围

产品销售费用是指企业在销售商品、产品及提供工业性劳务等过程中发生的各项费用以及专设销售机构的各项经费。产品销售费用审计的主要内容包括：审查产品销售费用的记录是否完整；产品销售费用项目的设置和开支标准是否符合有关规定；审查产品销售费用的计算是否正确；确定产品销售费用在会计报表上的披露是否恰当。

（三）产品销售税金及附加的审计范围

企业营业所获的各种收入，在补偿各项成本、费用之前，必须向国家交纳产品销售税金及附加。产品销售税金及附加是指企业在销售环节应该交纳的消费税、营业税、城市维护建设税和教育费附加。产品销售税金及附加审计的主要内容

包括：审查企业产品销售税金的纳税范围与税种是否符合国家规定；审查产品销售税金及附加的记录是否完整；审查产品销售税金及附加的计算是否正确；确定产品销售税金及附加在会计报表上的披露是否恰当。

（四）管理费用的审计范围

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各种费用。管理费用审计的主要内容包括：审查管理费用组成项目的合法性；审查管理费用的记录是否完整；审查管理费用的计算是否正确；确定管理费用在会计报表上的披露是否恰当。

（五）财务费用的审计范围

财务费用是指企业筹集生产经营所需资金而发生的费用，包括利息支出（减利息收入后的支出）、汇兑损失（或汇兑收益后的损失）、金融机构手续费以及筹集生产经营资金发生的其他费用等。财务费用审计的主要内容包括：审查财务费用所列项目及开支是否符合会计制度规定；审查财务费用的记录是否完整；审查财务费用的计算是否正确；确定财务费用在会计报表上的披露是否恰当。

（六）营业外支出的审计范围

营业外支出是指与企业的生产经营活动无直接关系的各项支出，包括固定资产盘亏、处理固定资产净损失、非常损失等。营业外支出的审计内容主要包括：审查营业外支出项目的设置是否合规；审查营业外支出的记录是否完整；审查营业外支出的计算是否正确；确定营业外支出在会计报表上的披露是否恰当。

（七）所得税的审计范围

所得税是国家凭借政治权力参与企业利润分配，对企业所得额征收的税款。工业企业本年实现的利润，按应纳税所得额乘以固定比例税率计算、上交所得税。所得税审计的内容主要包括：审查计税依据的正确性；审查所得税的记录是否完整；审查所得税的计算是否正确；审查减免所得税的合法性、正确性；确定所得税在会计报表上的披露是否正确。

第三节 重要内部控制制度的符合性测试

一、产品销售收入内部控制制度的符合性测试

产品销售收入具有两个特点：一是商品所有权已经发生转移或服务已经提供；二是获得了现金或收取等值的应收帐款的权利。对于产品销售而言，往往还会发生分期收款、销售折扣、销售退回与折让以及赊销、代销、寄销和预收帐款等情形。对产品销售收入业务的内部控制重点是确保所有产品销售收入都能及时入帐、合理分类，并将收取的款项及时送存银行，防止发生贪污货款或挪用货款的行为。

涉及产品销售收入的重要内部控制制度主要有合同订货制度、开票与结算制度、仓库发货制度、销售价格审批制度、销售退回与折让、折扣制度以及产品销售收入的核算和报告制度等。进行产品销售收入的审计，首先应对上述内部控制制度进行评审。通过调查、了解和进行必要的测试，找出内部控制中的薄弱环节，以便确定产品销售收入审计的重点和范围。

测试产品销售收入内部控制制度的重点一般包括如下内

容：

1. 确定企业是否对所有商品销售业务都建立了合同制度。对已签订合同的订货是否有专人负责登记和控制，合同规定的销售价格是否符合国家价格政策，并有专人负责审核。

2. 确定企业是否建立了健全的开票及结算制度。销售业务发生后，是否对照合同，签发销售通知单，是否有专人负责开票。

3. 确定企业是否建立了发货、退货及销售折让与折扣制度。仓库是否根据发票提货联发货。发生退货时，是否有专人审批，并确认退货原因，办理入库手续。退款记帐是否取得对方收款凭证，销售折让和折扣是否按规定审批。

4. 确定企业是否建立了合理的收入核算制度。销售发生后，财会部门是否及时取得有关凭证，据以收款入帐；对于逾期未到的货款，是否及时催收，积极进行呆帐、坏帐的清理。对于取得收入的有关顺序编号的收款凭证是否设置分类帐户予以反映；对产品销售收入的会计处理是否有内部牵制制度和复核制度等。

对产品销售收入内部控制制度的测试一般可按以下顺序进行：

(1) 了解和描述销售与产品销售收入的有关内部控制制度；

(2) 抽查销售发票的要素与填制手续是否完整；

(3) 抽取部分发货单，核对销售发票；

(4) 审计销售折扣、销售退回与折让的恰当性；

(5) 检查产品销售收入会计处理程序的恰当性；

(6) 评价产品销售收入内部控制制度。

由于产品销售收入的实现是与商品所有权转移、劳务提供、现金收入或取得收款权利同时发生的，因此，对产品销售收入内部控制制度的测试，应与存货、应收帐款及货币资金等内部控制的测试结合进行。

二、产品销售成本内部控制制度的符合性测试

由于产品销售成本的内部控制取决于生产成本的内部控制，生产成本又由直接材料成本、直接人工成本、制造费用等项目构成，所以，产品销售成本内部控制制度的符合性测试，相应也就包括生产成本内部控制制度的符合性测试及直接材料成本、直接人工成本、制造费用等的符合性测试。以下分别阐述其测试要点。

（一）生产成本内部控制制度的符合性测试

生产成本内部控制制度的符合性测试的要点包括：

1. 是否制定和执行了先进合理的定额和预算，有无以估计数代替定额数或不按实际数计算成本的现象；

2. 是否建立成本核算与管理制度，成本开支范围是否符合有关规定；

3. 成本核算制度是否适合被审计单位的生产特点，是否严格执行，有无随意更改；

4. 各成本项目的核算、制造费用的归集与分配、产品成本的结转是否严格按照规定办理，前后期是否一致；

5. 是否定期盘点在产品，并作为在产品成本的分配依据。

6. 是否建立和执行了成本费用的归口分级责任控制制度，是否建立了成本费用的考核与评价制度。

（二）直接材料成本的符合性测试

直接材料成本符合性测试的要点包括：

1. 采用实际成本的，获取成本计算单、材料成本分配汇总表、材料发出汇总表、材料明细帐中各直接材料的单位成本等资料，并进行以下工作：

(1) 检查成本计算单中直接材料成本与材料成本分配汇总表中相关的直接材料成本是否相符，分配的标准是否合理；

(2) 抽取材料发出汇总表中若干直接材料的发出总量，将其与实际单位成本相乘，并与材料成本分配汇总表中该种材料成本比较，注意领料单是否经过授权批准，材料发出汇总表是否经复核，材料单位成本计价方法是否恰当、有无变更。

2. 采用定额成本的，抽查某种产品的生产通知单或产量统计记录及其直接材料单位消耗定额。根据材料明细帐中各该直接材料的实际单位成本，计算直接材料总消耗和总成本，与有关成本计算单中耗用直接材料成本核对，并注意生产通知单是否经过授权批准、单位消耗定额和材料成本计价方法是否恰当，有无变更。

3. 采用标准成本的，抽取生产通知单或产量统计记录、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，并审查：

(1) 根据产量、直接材料单位标准用量及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；

(2) 直接材料成本差异的计算及其会计处理是否正确，前后期是否一致，有无利用材料成本差异调节材料成本。

(三) 直接人工成本的符合性测试

直接人工成本符合性测试的要点包括：

1. 对于采用计时工资制的，抽取实际工时统计记录、员

工工资分类表及人工费用分配汇总表等资料，并审查：

(1) 从成本计算单中选样核对直接人工成本与人工费用分配汇总表中相应的实际工资费用是否相符；

(2) 实际工时统计记录与人工费用分配汇总表中相应的实际工时是否相符；

(3) 生产部门若干期间的工时台帐与实际工时统计记录是否相符；

(4) 当没有实际工时统计记录时，根据员工工资分类表，计算复核人工费用分配汇总表中相应的直接人工费用是否合理。

2. 对于采用计件工资制的，抽取产量统计报告、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：

(1) 核对按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是否相符；

(2) 抽取若干直接人工(小组)的产量记录，检查是否被汇总计入产量统计报告。

3. 对于采用标准成本法的，抽取生产通知单或产量统计报告、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等资料，并审查：

(1) 根据产量和单位标准工时计算标准工时总量，再乘以标准工时工资率是否与成本计算单中直接人工成本相符；

(2) 直接人工成本差异的计算与帐务处理是否正确，直接人工的标准成本在年度内有无重大变更。

(四) 制造费用的符合性测试

对制造费用进行符合性测试时，应抽取制造费用分配汇总表、按项目分列的制造费用明细帐，与制造费用分配标准

有关的统计报告及其相关原始记录相核对,并进行以下工作:

1. 在制造费用分配汇总表中,选择一种或若干种产品,核对其分摊的制造费用与相应的成本计算单的制造费用是否相符;

2. 核对制造费用分配汇总表中的合计数与相关的制造费用明细帐合计数是否相符;

3. 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是否相符,并对费用分配标准的合理性做出评价;

4. 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帐务处理;

5. 如果企业采用标准成本法,则应检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,制造费用差异的计算与帐务处理是否正确,在年度内有无重大变更。

第四节 实质性测试

一、收入的实质性测试

(一) 产品销售收入的实质性测试

产品销售收入的实质性测试程序一般包括:

1. 获取或编制产品销售收入明细表

注册会计师应首先获取或编制产品销售收入明细表,复核其加计是否准确,并与明细帐和总帐的余额核对相符。

2. 进行分析性复核

为了在总体上确定企业产品销售收入真实性，可以采用分析性复核的方法，检查产品销售收入是否有异常变动和重大波动，从而做出初步判断。实施这一审计程序的基本要点是：根据产品销售收入明细表，编制产品销售收入分析表，将本年度的销售收入与上年度的销售收入进行比较，分析产品销售的结构和价格变动是否正常，并分析异常变动的原因；比较本年度各月各种产品销售收入的波动情况，分析其变动趋势是否正常，并查明异常现象和重大波动的原因，以核实企业产品销售收入是否存在漏记、隐瞒或虚记现象。

3. 审查产品销售收入的确认和计量

按照《企业会计准则》的要求，企业产品销售收入的确认时间，亦即产品销售的实现时间，取决于产品销售方式和货款结算方式。因此，对产品销售收入确认时间的审计，应结合不同的销售方式和货款结算方式进行。

(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，同时已将发票帐单和提货单交给对方时确认收入的实现。对此，注册会计师应着重审查企业是否收到货款或取得收取货款的权利，发票帐单和提货单是否已交付对方。应注意有无扣压结算凭证，将当年收入转入下年入帐，或者虚记收入、开假发票、虚列购货单位，而将当年未实现的收入虚转为收入记帐，在下年予以冲销的现象。

(2) 采用预收帐款销售方式，应于商品、产品已经发出时，确认收入的实现。对此，注册会计师应重点审查企业是否收到了货款，商品、产品等是否已经发出。应注意有无将已收货款不入帐转为下年收入，或开具假出库凭证，虚增收入等现象。

(3) 采用托收承付结算方式, 应于商品、产品等已经发出, 劳务已经提供, 并已将发票帐单提交银行办妥收款手续时确认收入的实现。对此, 注册会计师应重点审查企业是否发货, 托收手续是否办妥, 应注意发货运单是否真实, 托收承付结算回单是否正确。

(4) 采用委托其他单位代销商品、产品等方式, 应以代销商品、产品已经销售, 并收到代销单位代销清单时确认收入的实现。对此, 注册会计师应注意查明有无商品、产品未销售, 编制假代销清单, 虚增本期收入的现象。

(5) 采用分期收款结算方式, 应以本期收到价款或以合同约定的本期应收款日期作为本期销售收入的实现。对此, 注册会计师应重点审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, 是否存在收入不入帐、收入少入帐或收入缓入帐的现象。

(6) 企业长期工程合同收入, 一般应当根据完工进度法或者完成合同法合理确认营业收入。注册会计师应重点审查收入的计算、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) 企业委托外贸代理出口, 实行代理制方式, 应以收到外贸企业代办的运单和银行交款凭证确认收入的实现。对此, 注册会计师应重点审查代办运单和银行交款单是否真实, 注意有无内外勾结, 出具假运单或假银行交款单的情况。

(8) 对外转让、销售土地和商品房, 应以土地和商品房已经移交, 并将发票结算帐单提交对方时确认收入的实现。对此, 注册会计师应重点审查已办理的移交手续是否符合规定

要求，发票帐单是否已交对方。注意查明企业有无出具虚假移交手续，采用“分层套写”的方法出具虚假发货票的行为，防止企业高价出售、低价收帐，从中贪污货款。

对上述产品销售收入确认的审查，主要是采用抽查法、核对法和验算法，通常可按下列步骤实施：

①抽查部分收入业务的原始凭证（例如一定数量的销售发票、发运单、买方的汇票或支票等），与产品销售收入明细帐相核对，核实已实现的收入，并检查是否已经如数入帐。

②查阅各种收入明细帐，从中抽出一部分与相关的记帐凭证、原始凭证互相核对，以证实所记录的收入是否均已实现并确属本期。

③检查企业的销售发票是否完整无缺、连续编号，核实有无涂改或“大头小尾”现象，抽取部分发票与产成品明细帐、分期收款发出商品明细帐以及产品销售收入明细帐相核对，检查其发出数与销售数量是否一致。

④对于已确认并已记录入帐的收入，进一步与现金日记帐、应收帐款明细帐、预收货款明细帐以及产成品明细帐相核对，以进一步确定销售数量、金额和时间是否相符。

4. 审查产品销售收入的会计处理

产品销售收入会计处理的正确性，直接影响到企业损益资料的正确性。注册会计师对产品销售收入会计处理的审查，其基本要点包括：

(1) 抽查部分销售业务，进行从原始凭证到记帐凭证、产品销售收入明细帐的全过程审查，核实其记录、过帐、加总是否正确。

(2) 将产品销售收入明细帐与总帐及其他相关帐簿、损

益表及其附表相核对，视其是否帐帐相符、帐表相符、表表相符。

(3) 审阅结帐日前后的销售收入记录，与销售发票、发运单和运输凭证相核对。查明有无已记销售收入而物品尚未发出或物品已经发出而本年未记销售收入的情况。

(4) 检查与产成品帐户有关的对应帐户记录是否正确，同时检查销售收款凭证，视其帐务处理是否正确。

审计中，注册会计师应特别注意审查产成品明细帐的发出栏记录，检查其对应帐户的正确性：

① 对应帐户为“盈余公积（公益金）”、“在建工程”等，应注意是否为福利部门、在建工程领用产品，未通过产品销售收入帐户，漏记收入。

② 对应帐户为“销售费用”、“管理费用”等，应注意是否将产品作为馈赠礼物。

③ 对应帐户为“银行存款”、“现金”或“应收帐款”，应注意其价格是否正常，有无低估收入等情况。

④ 对应帐户为“材料”，应注意是否存在以物易物，互不开销售发票，从而少记收入的情况。

5. 实施产品销售收入的截止测试

实施这一审计程序，是为了查明产品销售收入业务记录的截止期是否正确，以防止和纠正产品销售收入帐户内可能包括的非属本期的产品销售收入事项。在审查中，注册会计师应抽查资产负债表日前后的销售收入与退货记录，同销售发票或其他原始凭证以及发货单和货运文件等相核对，检查销售业务的会计处理有无跨年度现象，对跨年度的重大销售项目应予以调整。

6. 查找未经认可的大额销售

注册会计师应结合资产负债表日应收帐款的函证，查明有无未经认可的大额销售，若有，应做出记录和提请被审计单位做出相应的调整。

7. 审查销售折扣、退回与折让

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，直接影响产品销售收入的确认为和计量。测试时，应注意如下几点：

(1) 检查销售折扣、退回与折让的原因和条件是否真实、合规，有无借销售折扣、退回与折让之名，行转移收入或贪污货款之实的舞弊行为。

(2) 检查销售折扣、退回与折让的审批手续是否完备和规范，有无内外勾结、越权乱批、擅自实行折让和折扣而转利于关系单位等情况。

(3) 检查销售折扣、退回与折让的数额计算是否正确，会计处理是否恰当。

(4) 检查销售退回的产品是否已验收入库，并登记入帐，有无形成帐外物资的情况；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、私设帐外“小金库”等情况。

上述销售折扣、退回与折让的审计方法，主要是根据销售合同的具体规定，审阅产品销售收入明细帐和存货明细帐，抽查有关会计凭证，验算核对帐证是否相符。如有不符，需进一步分析原因、核实取证。

8. 审查外币结算的产品销售收入

对于外币结算的产品销售收入，注册会计师应审查其折算方法是否正确，折算方法是否前后各期一致。

9. 确定产品销售收入是否在损益表上恰当披露

注册会计师应审查损益表上的产品销售收入项目、数字是否与审定数相符，销售收入确认所采用的会计政策是否已在会计报表附注中披露。

(二) 其他业务利润的实质性测试

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。其他业务利润的核算一般通过“其他业务利润”帐户进行。其他业务利润实质性测试的程序一般包括：

1. 获取或编制其他业务收支明细表

注册会计师应首先获取或编制其他业务收支明细表，并与明细帐和总帐核对相符。

2. 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，其他业务收入与其他业务支出是否配比，有关税金的计算是否正确，会计处理是否正确。

3. 审查异常的其他业务收支项目

对于异常的其他业务收支项目，注册会计师应追查其入帐依据及有关法律性文件是否充分。

4. 审查其他业务利润的披露

确定其他业务利润是否已在损益表上恰当披露。

(三) 投资收益的实质性测试

投资净收益是企业投资收益与投资损失相抵后的净额。其中，投资收益是由企业对外投资分得的利润、股利和债券

利息，投资到期收回或中途转让取得的款项高于帐面价值的差额，以及按照权益法核算的股权投资在接受投资单位增加的净资产中所拥有的份额等所构成；投资损失是由对外投资到期收回或者中途转让取得款项低于帐面价值的差额，以及按照权益法核算的股权投资在接受投资单位减少的净资产中所分担的数额等构成。对投资净收益的实质性测试应依据“投资收益”帐户，结合“短期投资”、“长期投资”帐户记录，以及相应的项目投资协议、合同和相关原始凭证等资料进行。其基本要点包括：

1. 获取或编制投资收益明细表，并与明细帐和总帐核对相符；

2. 审查投资收益的取得是否合法、正确；

3. 检查投资收益的确认是否正确，并同短期投资、长期投资的审计结合起来，验证确定投资收益的计算依据是否充分，投资收益的期间归属是否混淆，成本法和权益法的使用是否适当；

4. 审查投资收益的帐务处理是否正确，有无随意调节利润的情况。

5. 确定投资收益是否已在损益表上恰当披露。

(四) 营业外收入的实质性测试

对营业外收入的实质性测试，应以营业外收入明细帐为依据，结合相关的资产负债类帐户，抽查有关会计凭证，验证营业外收入。其基本要点包括：

1. 获取或编制营业外收入明细表，并与明细帐和总帐核对相符；

2. 审查营业外收入各主要项目数额的真实性、正确性；

3. 抽查大额营业外收入, 检查原始凭证是否齐全, 有无授权批准, 会计处理是否正确;

4. 审查营业外收入期末结转的正确性;

5. 确定营业外收入是否已在损益表上恰当披露。

二、费用的实质性测试

费用的实质性测试, 重点是查明被审计单位各项费用的用途、性质和数额是否合理、正确; 成本费用的帐务处理是否适当; 费用的分类、归属期是否适当; 费用的分配以及成本的计算是否正确、合理。企业的成本费用种类很多, 对不同成本费用项目实施的审计程序也会有所差别。

(一) 产品销售成本的实质性测试

产品销售成本的实质性测试包括直接材料成本的实质性测试、直接人工成本的实质性测试、制造费用的实质性测试、产品销售成本的实质性测试等内容。

1. 直接材料成本的实质性测试

直接材料成本的审查一般应从审阅材料和生产成本明细帐入手, 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) 审查直接材料耗用数量的真实性, 有无把非生产用料计入直接材料费用;

(3) 分析比较同一产品前后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，是否正确及时入帐；

(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。

2. 直接人工成本的实质性测试

直接人工成本实质性测试的内容主要包括：

(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，查明其异常变动的原因；

(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) 结合应付工资的审查，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，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动。

3. 制造费用的实质性测试

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、试验检验费、季节性和修理期间的停工损失以及其他制造费用。

制造费用实质性测试的基本要点包括：

(1) 获取或编制制造费用汇总表，并与明细帐、总帐核对相符，抽查制造费用中的重大数额项目及例外项目是否合理。

(2) 审阅制造费用的明细帐，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，则应追查至记帐凭证及原始凭证，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、支付罚款、违约金、技术改造支出等）挤入制造费用。

(3) 必要时，对制造费用实施截止日测试，即检查资产负债表日后若干天的制造费用明细帐及其凭证，确定有无跨期入帐的情况。

(4) 审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等。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，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，制造费用差异的计算、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。

4. 产品销售成本的实质性测试

产品销售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。对产品销售成本的实质性测试，应通过审阅基本业务收入明细帐、产成品明细帐等记录并核对有关的原始凭证和记帐凭证进行。其基本要点包括：

(1) 获取或编制产品销售成本明细表，与明细帐和总帐核对相符；

(2) 编制生产成本及销售成本倒轧表（如图表 16—1 所示），与总帐核对相符；

(3) 分析比较本年度与上年度产品销售成本总额，以及本年度各月份的产品销售成本金额，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) 检查销售成本帐户中重大调整事项（如销售退回、委托代销商品）是否有其充分理由；

(6) 确定产品销售成本是否已在损益表上恰当披露。

（二）产品销售费用的实质性测试

产品销售费用是指企业在销售产品和提供劳务过程中发生的各项费用以及专设销售机构的各项经费。对产品销售费用的实质性测试，一般可从以下几个方面进行：

1. 获取或编制产品销售费用明细表，检查其明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围，并与明细帐和总帐核对相符。

2. 确定产品销售费用的项目设置和开支标准是否符合有关规定，查明其项目设置是否划清了销售费用与其他费用

图表 16—1 生产成本及销售成本倒轧表

被审计单位名称 _____
 审计项目名称 _____
 会计期间 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

索引号	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 产品销售成本			
	审计标识说明 审计结论：			

的界限。有关费用支出是否按规定标准列支。

3. 将本年度产品销售费用与上年度的产品销售费用进行比较，并将本年度各个月份的产品销售费用进行比较，如有重大波动和异常情况应查明原因。

4. 选择重要或异常的产品销售费用项目，检查其原始凭证是否合法，会计处理是否正确，必要时，对产品销售费用实施截止日测试，检查有无跨期入帐的现象，对于重大跨期项目应作必要调整。

5. 确定产品销售费用的结转是否正确、合规，查明有无多转、少转或不转销售费用，人为调节利润的情况。

6. 确定产品销售费用是否已在损益表上恰当披露。

（三）产品销售税金及附加的实质性测试

产品销售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销售税金及附加，包括消费税、营业税、城市维护建设税和教育费附加等。对产品销售税金及附加的实质性测试，应在查明企业应缴纳的税种基础上结合“销售税金及附加”总帐及其明细帐与有关原始凭证，以及与该帐户对应的“产品销售收入”、“应交税金”、“其他应交款”等帐户进行审查，必要时，应向有关部门、单位和人员进行查询。

进行产品销售税金及附加的实质性测试，一般可从以下几个方面进行：

1. 确定企业税金的纳税范围与税种是否符合国家规定；
2. 根据审定的应税消费品销售额（或数量），按规定的适用税率计算复核本年度应纳消费税税额；
3. 根据审定的应纳资源税产品的课税数量，按规定的适用税率计算复核本年度应纳资源税税额；
4. 检查城市维护建设税、教育费附加的计算是否正确；
5. 确定企业减免税的项目是否真实，理由是否充分，手续是否完备；
6. 确定产品销售税金及附加是否已在损益表上恰当披露。

（四）管理费用的实质性测试

对管理费用的实质性测试，可从如下几方面进行：

1. 获取或编制管理费用明细表，检查其明细项目的设置

是否符合规定的核算内容与范围，并与明细帐和总帐核对相符；

2. 将本年度管理费用与上年度的管理费用进行比较，并将本年度各个月份的管理费用进行比较，如有重大波动和异常情况应查明原因；

3. 选择重要或异常的管理费用项目，检查其原始凭证是否合法，会计处理是否正确，必要时，对管理费用实施截止日测试，检查有无跨期入帐的现象，对于重大跨期项目，应作必要调整；

4. 确定管理费用的结转是否按照规定全部转作当期损益，查明有无计入产品成本或转入下期的情况；

5. 确定管理费用是否已在损益表上恰当披露。

（五）财务费用的实质性测试

财务费用是指企业为筹集资金而发生的各项费用。对财务费用的实质性测试，一般可从以下几个方面进行：

1. 获取或编制财务费用明细表，检查其明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围，并与明细帐和总帐核对相符；

2. 将本年度财务费用与上年度的财务费用进行比较，并将本年度各个月份的财务费用进行比较，如有重大波动和异常情况应查明原因；

3. 选择重要或异常的利息费用等项目，检查其原始凭证是否合法，会计处理是否正确，必要时，对财务费用实施截止日测试，检查有无跨期入帐的现象，对于重大跨期项目，应作必要调整；

4. 审查汇兑损益明细帐，检查汇兑损益计算方法是否正

确，核对所用汇率是否正确，对于从筹建期间汇兑损益转入的，应查明其摊销方法在前后期是否保持一致，摊销金额是否正确；

5. 确定财务费用是否已在损益表上恰当披露。

(六) 营业外支出的实质性测试

对营业外支出的实质性测试，应以营业外支出明细帐为依据，结合相关的资产负债类帐户，抽查有关会计凭证，验证营业外支出。其基本要点包括：

1. 获取或编制营业外支出明细表，并与明细帐和总帐核对相符；

2. 检查营业外支出项目的设置是否合规，有无与资本支出、营业支出相混淆的情况；

3. 抽查大额营业外支出，检查原始凭证是否齐全，有无授权批准，会计处理是否正确；

4. 检查营业外支出期末结转的正确性；

5. 确定营业外支出是否已在损益表上恰当披露。

(七) 所得税的实质性测试

所得税是国家对各类企事业单位的生产经营所得和与生产经营有关的其他所得征收的税种。企业的实现利润在按国家规定的范围做一定调整后，须依法缴纳所得税。对所得税的实质性测试一般通过审阅“所得税”、“应交税金——应交所得税”、“递延税款”等帐户，并对照其他有关帐户，将纳税申报表与有关原始凭证进行核对，以查明所得税的计算是否正确。对所得税的实质性测试，其基本内容包括：

1. 核实应交所得税的计算依据，取得纳税鉴定，核对是否相符；

2. 确定应纳税所得额，核实本年应交所得税；
3. 检查企业所得税的会计处理方法是否正确，应付税款法或纳税影响会计法的采用在前后期是否保持一致；
4. 根据审计结果和税法规定，计算本年永久性差异和时间性差异，确定应纳税额；
5. 确定所得税是否已在损益表上恰当披露。

第十七章 终结审计与审计报告

注册会计师完成具体审计项目的审计后,即需汇总结果,并进行更具综合性的测试,审计工作进入终结审计与编制和致送审计报告阶段。终结审计与致送审计报告阶段的工作主要包括期初余额的审计、期后事项的审计、或有损失的审计、签发审计报告前的复核、审计报告的编制和致送等工作。

第一节 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。(1)被审计单位是新成立的企业,在年终时,根据《中华人民共和国公司法》和其他有关法律、法规的规定和要求,委托注册会计师对其会计报表进行审计。(2)进行股份制改造或申请公开发行股票的国有企业,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。(3)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。我国国有资产

有 57 000 多亿元,其中经营性资产 45 000 亿元,行政事业性资产 12 000 亿元。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经过了注册会计师审计,由于种种原因,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,给被审计单位带来过重的经济负担;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《会计报表审计准则》第十七条规定:“首次接受委托涉及的会计报表余额,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、期初余额的涵义

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，期初余额是上期帐户结转至本期帐户的余额，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，一般无需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，一般无需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，但是要对期初余额进行适当审计，因为期初余额是本期会计报表的基础。

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，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，但应征得被审计单位同意。前任注册会计师应当提供必要的协助。前任注册会计师与后任注册会计师联系是一项十分重要的工作。如果注册会计师首次接受委托，而被审计单位上期会计报表已经前任注册会计师审计，后任注册会计师就应考虑与前任注册会计师联系，但应征得被审计单位的同意。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。借阅的工作底稿通常限于对本期审计有重大影响的事项，如上一年度前任注册会计师发表审计意见的类型、上一年度的审计计划及其总结、上一年度的管理建议书要点，以及上一年度的其他有关事项。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

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：

1. 期初余额不存在对本期会计报表有重大影响的错报或漏报；
2. 上期期末余额已正确结转至本期，或者已恰当地重新表述；
3. 上期遵循了恰当的会计政策，并与本期一致。

上述提及的重要术语应作如下理解：重大的错报或漏报，是指期初余额的错报或漏报对会计报表使用者所作决策影响很大，足以改变或影响其判断。上期期末余额已正确结转至本期，主要是指：①上期帐户余额计算正确；②分类帐内一切记录均过自日记帐；③一切分录均已适当地过帐。恰当地重新表述，是指被审计单位在结转上期期末余额时，由于结转金额、会计政策和或有事项的缘故，而对某些重要项目及其金额做了调整。会计政策，是指企业进行会计核算和编制会计报表时所采用的具体原则、方法和程序。

注册会计师在确定期初余额的审计程序时，应当考虑下列因素：

1. 上期选用的会计政策；
2. 上期会计报表是否经过其他会计师事务所审计；
3. 会计报表项目的性质及在本期会计报表中被错报、漏报的风险；
4. 期初余额对本期会计报表的影响程度。

注册会计师在确定期初余额的审计程序时，需对上述提及的因素认真考虑。

第一，被审计单位上期选用的会计政策是否恰当，并与本期一致。如果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。

第二，上期会计报表已经其他会计师事务所审计，后任注册会计师应与前任注册会计师联系；如果上期会计报表未经审计，注册会计师应进一步执行其他审计程序。

第三，会计报表项目的性质不同，在会计报表中被错报、漏报的风险也不一样。注册会计师在执行期初余额审计时，应充分关注流动资产、流动负债等项目错报、漏报的可能性。

第四，期初余额对本期会计报表的影响程度不尽相同，如果其金额所占比重较大，对本期会计报表影响就大；否则，影响就小。

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。

注册会计师的专业胜任能力通常包括注册会计师的专门学识、职业经验、专业训练和业务能力。注册会计师的独立性是指注册会计师必须在第三者面前呈现出一种独立于客户的身份，即除了在实质上保持独立性外，还必须在外界人士面前呈现出形式上的独立性。如上期会计报表已经其他会计师事务所审计，注册会计师与前任注册会计师联系以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。此外，还要关注前任注册会计师出具的审计报告。如果前任注册会计师对上期会计报表并非出具无保留意见的审计报告，

则后任注册会计师应特别注意其中与本期会计报表有关的部分。

注册会计师如与前任注册会计师联系后仍不能获取充分、适当的审计证据或上期会计报表未经独立审计，就应当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；
2. 审阅上期会计资料及相关资料；
3. 通过对本期会计报表实施的审计程序进行证实；
4. 补充实施其他适当的实质性测试程序。

注册会计师实施的上述审计程序，可做如下理解：

首先，注册会计师执行期初余额审计时，可向管理当局询问有关情况，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。

其次，在审阅上期会计资料及相关资料时，注册会计师应关注其合法性、公允性和一贯性。

再次，通过对本期会计报表实施的审计程序也可证实某些期初余额。在对流动资产或流动负债的期初余额审计时，一般结合当期审计程序进行。例如：应收帐款或应付帐款的期初余额，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帐款或应付帐款期初余额存在的适当证据。

最后，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。

三、期初余额对审计意见的影响

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，并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，通常对被审计单位上期会计报表区分为两种情况，即上期会计报表是否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拒绝表示意见。

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带说明段的审计报告，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。

第二节 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和注册会计师审计：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。

(一)能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项

这类事项既为被审计单位管理当局确定资产负债表日帐户余额提供信息，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年度会计报表及相关的帐户余额进行调整。诸如：

1. 资产负债表日被审计单位会计人员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，显然债务人财务状况早已恶化，所以注册会计师应考虑提请被审计单位增加备抵坏帐数额，调整会计报表有关项目的数额。

2. 被审计单位由于某种原因被起诉，法院于资产负债表日后做出判决，被审计单位应赔偿对方的损失。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的有关负债项目，并加以说明。

3. 被审计单位资产负债表日后月初有大批产成品经验

收不合格。这种情况表示被审计单位资产负债表日在产品存货中有相当数量的不合格产品，故应予以扣除。

4. 被审计单位于资产负债表日前签发的支票因透支而被开户银行退回。这部分金额原已包括在被审计单位现金收入项下，如果这笔现金对被审计单位很重要，注册会计师应要求其调整资产负债表日现金余额，并从会计报表中剔除已发现空头支票的金额。

5. 被审计单位资产负债表日前将未使用的设备以低于当期帐面价值的价格进行对外投资处理，而资产负债表日后双方签订的投资协议中该项设备的投资作价高于其当期帐面价值。因这一投资实际上在资产负债表日之前就已存在，如其数额很重大，注册会计师就应要求被审计单位调整其资产负债表的有关项目，并加以说明。

利用期后事项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中去。

(二) 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

这类事项因不是审计年度发生的，所以不需要调整被审计单位的年度会计报表。但如果被审计单位的会计报表因此而受到误解，就应在会计报表中以附注的形式予以披露。

被审计单位在审计年度后发生的，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；应付债券的提前收回；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做出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，应提请被审计单位会计人员调整会计报表；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的会计人员在审计年度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）时，才编制补充会计报表，而且一般只编制资产负债表。

二、期后事项的审计

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：一是结合会计报表实施的实质性测试程序进行的审计；二是专为发现审计年度必须弄清楚的事项另行实施的审计程序。

（一）结合会计报表实施的实质性测试程序进行的审计

结合会计报表实施的实质性测试程序对期后事项进行审计，是报表项目审计的一部分。如审计期后的销售和采购业务，以确定年度末销售收入及存货等帐户余额是否正确。同样，许多与期后事项有关的审计，也是作为报表项目审计的一部分来进行的。如通过对期后现金收入的审计，来审计应收帐款的可收回性。

(二) 专为发现审计年度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审计年度帐户余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。具体地说，包括：

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。但一般是对或有负债、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。只有向恰当的管理人员询问，才能获得可靠的结果。如向存货管理员询问应收帐款的可收回性和现金的使用情况就不恰当。根据所需资料的要求，向被审计单位管理当局的询问，大多数应向业务经理、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、贷款或承诺；
- (7)是否已发行或计划发行新的股票或债券；
- (8)是否已签订或计划签订合并或清算协议。

2. 复查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。注册会计师复查的重点，应放在审计年度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审计年度报表是否一致，并调查生产经营结果的重大变化。

3. 复查被审计单位资产负债表日后编制的会计记录。注册会计师应重点复查被审计单位资产负债表日后的日记帐和分类帐，从而确定所有与审计年度相关业务的存在及内容。如果日记帐尚未记载到目前为止，就应检查有关凭证。

4. 检查被审计单位资产负债表日后发布的会议记录。对被审计单位资产负债表日后发布的董事会和股东大会的会议记录，注册会计师应重点检查其中影响审计年度会计报表的重大期后事项。

5. 获取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，是他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，提请被审计单位披露。

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：

1. 签署双重报告日期，即保留原定审计报告日，并就该期后事项注明新的审计报告日；

2. 更改审计报告日期，即将原定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审计外勤工作结束日为限。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，假定注册会计师于3月15日完成了对被审计单位上年度外勤审计工作并开始编写审计报告，3月20日当其尚未完成审计报告时，得知被审计单位于3月18日购买了另一家公司。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，须扩大对新近发生的期后事项的审计。注册会计师扩大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，即延长外勤审计工作结束日。以上述收购一事为例，注册会计师对被审计单位3月18日为止的期后事项全部加以审计，并以3月18日作为外勤审计工作结束日。二是仅限于对新近确定的期后事项和相关事项进行审计。这时，注册会计师应注明双重日期。仍以上述收购一事为例，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30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15日，某项附注为3月30日。

延长外勤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。

第三节 或有损失的审计

对于截止至审计报告日被审计单位仍未披露的或有损失，注册会计师应当提请被审计单位予以披露。如果被审计单位不接受建议，注册会计师应当根据其重要程度，确定是否在审计报告中反映。

或有损失是指由某一特定的经济业务所造成的，将来可能会发生某种意外情况，因而要由被审计单位负责承担的潜在损失。这些可能发生的损失，到被审计单位资产负债表日为止，仍不能确定。

如果一项潜在损失是可能的，且损失的数额可以合理地估计出来，则该项损失应作为应计项目，在会计报表本身中反映。如果可能损失的金额无法合理估计，或者如果损失仅仅有些可能，则只能在会计报表附注中反映，而不在会计报表中列作应计项目。当潜在损失几乎没有时，则既不需要在会计报表中列作应计项目，也不需要会计报表附注中反映。

或有损失并不等同于或有负债，因为或有损失并不能全部形成或有负债，但或有负债是或有损失中最主要的组成部分。因此，下面主要介绍或有负债的审计。合理判断和适当处理或有负债，需要注册会计师有相当程度的专业判断能力。

一、或有负债的种类

或有负债根据其性质和内容，可以分为两大类：直接或有负债和间接或有负债。

（一）直接或有负债

直接或有负债是指被审计单位对外直接可能发生的潜在债务。直接或有负债主要包括：被审计单位的未决诉讼、未决索赔、税务纠纷等。

1. 未决诉讼。未决诉讼案件是法庭尚未做出最后判决的案件，所以被审计单位有可能因败诉而承担赔偿责任，因此，构成了被审计单位的一项或有负债。注册会计师审计时采用的获取此类或有负债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查询函。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案件的充分证据，表明审计的范围受到了限制，故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，未决诉讼案件在被审计单位的会计报表中也做了适当披露，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，其审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负债主要有：一是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意见，尚未最后处理完毕；二是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负债的审计，主要应审查被审计单位以前年度的纳税申报单是否已经税务部门批准。如尚未批准，则说明存在税务纠纷，有待解决。这时，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负债的处理和在会计报表上的披露是否恰当。

（二）间接或有负债

间接或有负债是指被审计单位因第三者的原因可能发生的潜在债务。这种可能发生的潜在债务并非因被审计单位本身的直接原因而产生。间接或有负债主要包括：应收票据贴现、应收帐款抵借、通融票据背书和其他债务担保等。

1. 应收票据贴现。被审计单位以应收票据向银行贴现，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。这样，被审计单位向银行贴现的应收票据，就构成了一项或有负债。注册会计师审查此类或有负债时，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. 应收帐款抵借。被审计单位以应收帐款作抵押，向银行取得借款，则一旦将来债务人因故无法还款时，被审计单位仍负有偿还的责任。可见，应收帐款的抵借也属于一种或有负债。注册会计师审查此类或有负债时，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，是指因开出票据的人信用较差，而由其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负债。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，也属于或有负债。由于通融票据的背书和其他债务的担保很少记入被审计单位帐簿，所以较难发现这类或有负债。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负债。

二、或有负债的审计

(一) 或有负债审计的特点

许多或有负债的审计，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，加以

核实。即使对或有负债单独核实，也是在审计工作结束的前一段时期进行，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负债进行审计，多数也是复核，而非第一次的审计。

或有负债审计的主要目标在于确定或有负债的存在，所以，或有负债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核实已记录的资料的正确性，而或有负债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负债的存在，对它们的重要性的评价及所需要的披露就较容易解决。

（二）或有负债的审计程序

由于或有负债的种类不同，注册会计师在审计被审计单位的或有负债时，所采取的程序也各不相同。但总结起来，或有负债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、评价与控制或有负债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负债的种类。显然，这种询问是不能发现有意不反映或有负债的行为的。但如果被审计单位管理当局忽略了某一或有项目，或者未完全理解有做会计反映的必要，这种询问就很有用。

2. 向被审计单位管理当局索取对下列事项的说明和评价：

- （1）被审计单位管理当局的书面声明，保证其已按照公认会计准则的有关规定，对其全部或有负债做了反映。

- （2）被审计单位现存的有关或有负债的全部文件和凭证。

- （3）被审计单位与银行之间的往来函件，以查找有关应

收帐款抵借、通融票据背书和其他债务的担保。

(4) 被审计单位的债务说明书，其中，除其他债务说明外，还应包括或有负债的说明，即说明已知的或有负债均已在会计报表中做了适当披露。

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资产负债表日就已存在的，以及资产负债表日至他们复函日这一时期内存在的或有负债的确认证据。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，视其是否足以说明或有负债，特别是未决诉讼或未决税款估价等方面的问题。

4. 复核上期和审计期间税务机构的税收结算报告。从报告中或许能发现被审计期间有关纳税方面可能发生的争执之处。如果税款拖延较久，发生税款争执的可能性就较大。

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负债的函证书。银行函证可以说明应收票据贴现和贷款担保。

6. 复核被审计单位董事会和股东大会会议记录，视其是否有诉讼记录和其他或有负债。

7. 复核现存的审计工作底稿，寻找任何可以说明潜在或有负债的资料。

8. 寻查被审计单位对未来事项和协议的承诺。承诺与或有负债密切相关，如按某一价格购买原材料或租赁设备的承诺，或者按一固定价格出售商品的协议的承诺。在审阅合同和往来通信档案时，注册会计师应注意是否有承诺存在的可能性，并向被审计单位管理当局询问。

第四节 被审计单位管理当局与律师声明书

在审计被审计单位期后事项和或有负债时，要求注册会计师从被审计单位管理当局和律师处获得声明书。通常，这类声明书记录了被审计单位管理当局和律师对注册会计师查询的答复，使注册会计师从被审计单位管理当局和律师处获得查询的书面证据，从而减少了出错或误解的可能性。被审计单位管理当局与律师声明书是一种有力的证据，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。

一、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（一般是总经理或财务总监）签名后送交受托审计的会计师事务所。

被审计单位管理当局声明书注明的日期应为审计报告日，以确保其具有与期后事项和或有负债审计相关的声明。被审计单位管理当局声明书表面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准备声明书并拒绝签名，注册会计师就应考虑签发保留意见或拒绝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有：

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。

(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. 抬头：致××注册会计师（或呈××会计师事务所）；
3. 正文：根据注册会计师要求声明的内容，列出各项声明；
4. 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；
5. 签章：被审计单位管理当局主要负责人签名并加盖被审计单位公章。

(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审查；
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. 被审计年度的所有交易事项均已入帐；
5. 关联公司交易的有关资料已提交注册会计师审查；
6. 期后事项和或有损失均已向注册会计师提供，重大的期后事项和或有损失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. 无蓄意歪曲或虚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是一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。

二、律师声明书

当注册会计师对被审计单位期后事项和或有损失进行审计时，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就已存在的，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损失的确认证据。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充分有力的证据，并足以使注

册会计师解释并报告有关的期后事项和或有损失。

一般来说，对律师的函证，通常由被审计单位寄发致律师的审计查询函来进行。被审计单位应对曾为其进行法律咨询或代理的所有律师寄发审计查询函。审计查询的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损失情况。律师的责任在于声明被审计单位有关期后事项和或有损失的叙述是完整的（或指明其疏漏），并对被审计单位对有关期后事项和或有损失情况的评价做出说明和评论。

律师声明书所用的格式和措辞没有定式。单位不同或情况不同，律师出具的声明书也不相同。但是，律师声明书的内容会直接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；如果注册会计师对重大情况下代理被审计单位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，并考虑在律师协会中获取信息。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，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，以便确定它对审计查询函的总体反应，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，或是隐瞒信息，或是对被审计单位叙述的情况不加修正，注册会计师一般应认为审计范围受到限制，就不能出具无保留意见的审计报告。

第五节 签发审计报告前的复核

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。签发审计报告前的审计工作底稿的复核，一般由会计师事务所的主任会计师负责进行，是对整套审计工作底稿进行的原则性复核。

一、签发审计报告前复核的意义

在签发审计报告前对审计工作底稿的最终复核，其意义主要有：

（一）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审计工作情况理解不透彻等情况，形成与审计工作结果相一致的审计意见。

（二）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，都应有明确的标准。在会计师事务所内，不同的注册会计师进行工作的质量有很大不同。因此，必须由主任会计师谨慎复核，严格保持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。

（三）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做出专业判断。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，对一些问题做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，做出符合事实的审计结论。

二、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：

（一）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充分应用了，所有审计程序是否已完成并且在审计工作底稿中予以恰当记录。

（二）获取审计工作底稿的充分性

复核已获取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、内部控制制度及会计记录等，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。

（三）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。

（四）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。

第六节 审计报告的作用、种类和内容

审计报告是注册会计师根据独立审计准则的要求，在实施了必要的审计程序后出具的，用于对被审计单位年度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

由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中所反映的财务状况、经营成果和资金变动情况是否合法、公允、一贯发表自己的意见。这种客观意见，具有

鉴证作用。这种鉴证作用，得到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、一贯，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，来了解被投资企业的财务状况和经营成果是否公允以进行投资决策等。

（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，可以减少其投资风险。

（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。注册会计师的审计责任，是指注册会计师应对其出具的审计报

告的真实性、合法性负责。审计报告的真实性是指审计报告应如实反映注册会计师的审计范围、审计依据、已实施的审计程序和应发表的审计意见。审计报告的合法性是指审计报告的编制和出具必须符合《中华人民共和国注册会计师法》和独立审计准则的规定。

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

1. 标准审计报告是指格式和措辞基本统一的审计报告。审计职业界认为, 为了避免混乱, 有必要统一报告的格式和措辞。因为, 如果每个审计报告的格式和措辞不一, 使用者势必难以理解其准确含义。标准审计报告, 一般适用于对外公布的审计报告。

2. 非标准审计报告是指格式和措辞不统一, 可以根据具体审计项目的问题来决定的审计报告。它包括一般审计报告和对以综合审计为基础(而不是以公认会计原则为基础)编制的会计报表的审计报告、对会计报表中某些特定项目、帐户等发表意见的审计报告、对是否符合契约规定或管理法规规定发表意见的审计报告等特殊审计报告。非标准审计报告, 一般适用于非公布的审计报告。

(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。

以下主要介绍简式审计报告的内容和形式。

三、我国审计报告的内容

根据中国注册会计师《独立审计具体准则第7号——审计报告》的规定,审计报告应当包括下列基本内容:

(一) 标题

审计报告的标题有多种表示方式,如“注册会计师的报告”、“注册会计师意见”等,都是合适的标题。在我国,审计报告的标题统一规范为“审计报告”。

（二）收件人

审计报告的收件人是指审计业务的委托人。审计报告应当载明收件人的全称，如“××股份有限公司全体股东”、“××有限责任公司董事会”等。

（三）范围段

审计报告的范围段应当说明以下内容：

1. 已审计会计报表的名称、反映的日期或期间；
2. 会计责任与审计责任；
3. 审计依据，即“中国注册会计师独立审计准则”；
4. 已实施的主要审计程序。

（四）意见段

审计报告的意见段应说明以下内容：

1. 会计报表的编制是否符合《企业会计准则》和国家其他有关财务会计法规的规定；
2. 会计报表在所有重大方面是否公允地反映了被审计单位资产负债表日的财务状况和所审计期间的经营成果、资金变动情况；
3. 会计处理方法的选用是否遵循了一贯性原则。

当注册会计师出具保留意见、否定意见或拒绝表示意见的审计报告时，应当在范围段与意见段之间增加说明段。在说明段中，应当清楚地说明所持意见的理由。

当注册会计师出具无保留意见的审计报告时，如果认为必要，可以在意见段之后，增加对重要事项的说明。

（五）签章和会计师事务所地址

审计报告应由注册会计师签名、盖章，加盖会计师事务所公章，并标明会计师事务所的地址。

（六）报告日期

审计报告日期是指注册会计师完成外勤审计工作的日期。

注册会计师在出具审计报告时，应同时附送已审计的被审计单位的会计报表。

第七节 审计意见的基本类型

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，出具四种基本类型审计意见的审计报告，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拒绝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审查后确认：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范；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，并对表示的该意见负责。无保留意见也是委托人最希望获得的审计意见，表明被审计单位的会计控制制度较为完善，可以使审计报告的使用者对被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况具有较高的信赖。

注册会计师经过审计后，认为被审计单位会计报表的编

制符合下述情况时，应出具无保留意见的审计报告：

1. 会计报表的编制符合《企业会计准则》和国家其他有关财务会计法规的规定；

2. 会计报表在所有重大方面公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况；

3. 会计处理方法的选用遵循了一贯性原则；

4. 其审计已按照中国注册会计师独立审计准则的要求，实施了必要的审计程序，在审计过程中未受阻碍和限制；

5. 不存在应调整而被审计单位未予调整的重要事项。

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报告意见的责任。不能使用“我们保证”的字样，因为注册会计师发表的是自己的判断或意见，不能对会计报表的真实性、合法性做出绝对保证，以避免会计报表使用者产生误解，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承担会计责任。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地反映了”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真实，所以审计报告中不应使用“完全正确”、“绝对真实”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。

无保留意见的审计报告的标准格式和措辞，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 有限公司董事会：

我们接受委托，审计了贵公司××年 12 月 31 日的资产负债表及该年度的损益表、财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是根据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中，我们结合贵公司的实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

我们认为，上述会计报表符合《企业会计准则》和《××会计制度》的规定，在所有重大方面公允地反映了贵公司××年 12 月 31 日的财务状况和该年度经营成果以及资金变动情况，会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

会计师事务所（公章）

中国注册会计师（签名盖章）

（地 址）

年 月 日

当注册会计师出具无保留意见的审计报告时，如果认为必要，可以在意见段之后增加解释段，增加对重要事项的说明。在解释段中，注册会计师应当对下列事项做出说明：

1. 重大不确定事项。注册会计师对某一事项的结果无法做出合理估计，也无法预知其对会计报表反映的影响程度，这些事项就称为不确定事项，如递延费用的可收回性、所得税纠纷或诉讼案件的或有事项、大宗应收帐款的变现能力、所需融资款项是否能继续利用、连续出现巨额营业亏损或营运资本减少、公司无力支付到期债务、出现未保险的地震、洪

水灾害损失等。在发生重大不确定事项时，注册会计师应查明被审计单位在会计报表及其附注中，对有关事实是否做了披露，披露是否充分。但是，如果上述不确定事项发生的可能性较大，该事项又是重要的，即使会计报表附注中已做了充分披露，注册会计师亦应在审计报告中增加解释段，说明该不确定事项。解释段的目的在于向会计报表的使用者就不确定事项，做出特别解释。虽然这些不确定事项在会计报表中已做了直接披露，或者通过对会计报表的仔细阅读就可以了解到，但注册会计师仍有必要在审计报告中提醒读者，在阅读会计报表时不应忽视这些不确定事项。

2. 一贯性的例外事项。注册会计师要求被审计单位选用会计政策及会计处理方法应遵循一贯性原则。假如会计政策或其应用方法要改变，应当改用更合适的政策，而且应当对这种改变的性质和影响做出充分说明。当被审计单位出现上述变动，且注册会计师认为这种变动是合理的，就应在审计报告的意见段之后增加解释段，说明这种改变的性质，向审计报告使用者解释这一变更。

3. 注册会计师同意偏离已颁布的会计准则。在特殊情况下，注册会计师会认为，被审计单位对会计准则的偏离是必要的，是为了更公允地反映经济业务的性质，从而避免会计报表使用者的误解。如被审计单位在可预知其债务人将要破产，无法偿还其债务时，应增加坏帐准备数额。此时，注册会计师应要求被审计单位在会计报表附注中进行披露，并在审计报告的意见段之后增加解释段，对这一偏离予以揭示。

4. 强调某一事项。在某些特定情况下，尽管注册会计师打算发表无保留意见，但仍想强调某个有关会计报表的具体

事项。如被审计单位是一个集团公司的成员，或与关联企业的重要交易，以及影响会计报表可比性的会计事项等等。类似这种解释性信息就应在审计报告的意见段之后增加解释段，单独进行解释。

5. 涉及其他注册会计师工作。注册会计师有时要依赖别的会计师事务所的注册会计师代为完成部分审计工作。若对其他注册会计师的工作无法进行复查，或由其他注册会计师代为审核的部分在整个会计报表中很重要，应采用在审计报告的意见段之后增加解释段，在解释段中说明其他注册会计师的工作。

6. 被审计单位对外披露信息的重大差异。被审计单位在公布已审定会计报表和审计报告之外，还可能向公众公布总经理陈述书等信息资料。一般情况下，注册会计师没有责任证实会计报表及其附注之外的信息。但为了保护企业投资者及其他利害关系人的利益，避免卷入诉讼纠纷之中，注册会计师通常会阅读这些信息资料，并考虑其与会计报表中的信息有无重大差异。如存在重大差异，且该差异不是已审定的会计报表所造成的，注册会计师的意见仍可是无保留的，但应在审计报告的意见段之后增加解释段，解释出现的差异。

带解释段的无保留意见的审计报告的标准格式和措辞，举例说明如下（例2）：

例2 带解释段的无保留意见的审计报告

审 计 报 告

ABC 有限公司董事会：

我们接受委托，审计了贵公司1994年12月31日的资产负债表及1994年度的损益表、财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是根据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中，我们结合贵公司的实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

我们认为，上述会计报表符合《企业会计准则》和《××会计制度》的规定，在所有重大方面公允地反映了贵公司1994年12月31日的财务状况和该年度经营成果以及资金变动情况，会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

自1995年1月后，股市大幅度下跌，贵公司所持短期投资股票如果在3月10日转让，将导致570万元投资损失。这一事项我们已在审计过程中提请贵公司予以关注。

会计师事务所（公章）

中国注册会计师（签名盖章）

（地 址）

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有异议，或存在某些疑问，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、否定意见或拒绝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。

注册会计师经过审计后，认为被审计单位会计报表的反映就其整体而言是恰当的，但还存在着下述情况之一时，应出具表示保留意见的审计报告：

1. 个别重要财务会计事项的处理或个别重要会计报表项目的编制不符合《企业会计准则》和国家其他有关财务会计法规的规定，被审计单位拒绝进行调整；

2. 因审计范围受到局部限制，无法按照独立审计准则的要求取得应有的审计证据；

3. 个别会计处理方法的选用不符合一贯性原则。

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较大影响的重要事项时，应在审计意见中加以保留。这些保留事项是对其重要性或影响程度的判断而言的，如果性质严重，应出具否定意见的审计报告。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三类：

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，被审计单位已经做了处理的，如调整本年度会计报表，或在不便调整时，在会计报表附注中加以反映的，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不进行调整，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，指出这些调整对被审计单位提供的会计报表可能产生的影响。

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影响。

3. 不符合一贯性原则的事项。即被审计单位的个别会计处理方法虽符合《企业会计准则》和国家其他有关财务会计法规的规定，但前后期不一致，而且这种不一致导致对会计报表反映的影响是可以计量的。

注册会计师出具保留意见的审计报告时，应于意见段之前另设说明段，以说明所持保留意见的理由，并在意见段中使用“除存在上述问题以外”，“除上述问题造成的影响以外”或“除上述情况待定以外”等术语。除使用保留意见的特定术语之外，其余应该使用无保留意见的审计报告的术语，表示其他事项已做了公允的反映。

保留意见的审计报告的标准格式和措辞，举例说明如下（例3～例5）：

例3 因未调整事项而发表保留意见的审计报告

审 计 报 告

ABC 有限公司董事会：

我们接受委托，审计了贵公司××年12月31日的资产负债表及该年度的损益表、财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是根据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中，我们结合贵公司的实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

经审计，我们发现贵公司××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。我们认为，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12月31日资产负债表的流动资产减少××元，该年度损益表的利润总额减少××元。

我们认为，除存在本报告第二段所述预付产品广告费的会计处理不符合规定外，上述会计报表符合《企业会计准则》和《××会计制度》的规定，在所有重大方面公允地反映了贵公司××年12月31日的财务状况和该年度经营成果以及资金变动情况，会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

会计师事务所（公章）

中国注册会计师（签名盖章）

（地 址）

年 月 日

例4 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有限公司董事会：

我们接受委托，审计了贵公司××年12月31日的资产负债表及该年度的损益表、财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是根据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中，我们结合贵公司的实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

我们于××年12月31日以后接受贵公司委托进行审计，由于我们无法利用满意的审计程序证实期初存货数量和价值，因而期初存货的某些调整将影响该年度的利润总额。

我们认为，除存在本报告第二段所述期初存货价值无法证实可能造成的影响外，上述会计报表符合《企业会计准则》和《××会计制度》的规定，在所有重大方面公允地反映了贵公司××年12月31日的财务状况和该年度经营成果以及资金变动情况，会计处理方法的选用

遵循了一贯性原则。

会计师事务所（公章）

中国注册会计师（签名盖章）

（地 址）

年 月 日

例 5 因不符合一贯性原则的事项而发表保留意见的审计报告

审 计 报 告

ABC 有限公司董事会：

我们接受委托，审计了贵公司××年 12 月 31 日的资产负债表及该年度的损益表、财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是根据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中，我们结合贵公司的实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

经审计，我们发现贵公司在该年度内的产成品计价采用后进先出法，而上年度采用的是先进先出法。由于上述存货计价方法的变更，致使贵公司该年度利润总额减少××元。

我们认为，除本报告第二段所述存货计价方法变更造成的影响外，上述会计报表符合《企业会计准则》和《××会计制度》的规定，在所有重大方面公允地反映了贵公司××年 12 月 31 日的财务状况和该年度经营成果以及资金变动情况，会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

会计师事务所（公章）

中国注册会计师（签名盖章）

（地 址）

年 月 日

三、否定意见的审计报告

在注册会计师出具的审计报告中，无保留意见的审计报告或保留意见的审计报告较为常见，发表否定意见的审计报告则不经常遇到，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、经营成果和资金变动情况的审计意见。

当未调整事项、未确定事项、违反一贯性原则的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，又不应不发表意见，而只能发表否定意见。

注册会计师经过审计后，认为被审计单位的会计报表存在下述情况之一时，应当出具否定意见的审计报告：

1. 会计处理方法的选用严重违反《企业会计准则》和国家其他有关财务会计法规的规定，被审计单位拒绝进行调整；
2. 会计报表严重歪曲了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况，被审计单位拒绝进行调整。

注册会计师在出具否定意见的审计报告时，应于意见段之前另设说明段，说明所持否定意见的理由，并在意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的影响”等专业术语，并指出会计报表“不能公允地反映”、“不符合……规定”等问题。

否定意见的审计报告的标准格式和措辞，举例说明如下（例6）：

例 6. 否定意见的审计报告

审 计 报 告

ABC 有限公司董事会：

我们接受委托，审计了贵公司××年 12 月 31 日的资产负债表及该年度的损益表、财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是根据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中，我们结合贵公司的实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

经审计，我们发现贵公司的资产负债表未反映长期投资项目，而将长期投资××元列为其他应收款。我们认为这种会计处理方法违反《企业会计准则》和《××会计制度》的规定。我们提出了调整意见，贵公司拒绝采纳。

我们认为，由于本报告第二段所述问题造成的重大影响，上述会计报表不符合《企业会计准则》及《××会计制度》的规定，未能公允地反映贵公司××年 12 月 31 日的财务状况和该年度经营成果以及资金变动情况。

会计师事务所（公章）

中国注册会计师（签名盖章）

（地 址）

年 月 日

四、拒绝表示意见的审计报告

拒绝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。

注册会计师出具拒绝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；注册会计师出具拒绝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，不得以拒绝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。拒绝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，由于审计范围受到委托人、被审计单位或客观环境的严重限制，不能获取必要的审计证据，以致无法对会计报表整体反映发表审计意见时，应当出具拒绝表示意见的审计报告。

注册会计师在出具拒绝表示意见的审计报告时，应于意见段之前另设说明段，以说明所持拒绝表示意见的理由，并在意见段中使用“由于审计范围受到严重限制”、“由于无法实施必要的审计程序”、“由于无法获取必要的审计证据”等术语，并指出“我们无法对上述会计报表整体反映发表审计意见”。

拒绝表示意见的审计报告的标准格式和措辞，举例说明如下（例7）：

例7 拒绝表示意见的审计报告

审 计 报 告

ABC 有限公司董事会：

我们接受委托，对贵公司××年12月31日的资产负债表及该年度的损益表、财务状况变动表进行审计。贵公司收入的很大一部分为现金销售收入，但缺乏我们可以依赖的相关控制制度，我们无法采用适当的审计程序以证实收入的完整性。因此，我们不能获得有关收入真实性的证据。

由于本报告第一段所述原因，我们无法对上述会计报表整体反映发表审计意见。

会计师事务所（公章）

中国注册会计师（签名盖章）

（地 址）

年 月 日

第八节 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》和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，提出公正、客观、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，注册会计师所积累的审计工作底稿是分散的、不系统的。编制审计报告时，注册会计师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、初步结论和应调整会计报表的事项，提请被审计单位加以调整。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、期后事项和或有负债，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附送被审计单位调整后的会计报表。

（三）确定审计意见的类型和措辞

注册会计师以经过整理和分析的审计工作底稿为依据，并根据被审计单位是否接受其提出的调整意见和是否已做了调整等情况，确定审计意见的类型和措辞。如被审计单位会计报表已根据调整意见做了调整，其合法性、公允性和一贯性予以确认后，除专门要求说明者外，审计报告不必将被审计单位已调整的事项再做出说明。如果被审计单位不接受调整建议，注册会计师应当根据调整事项的性质和重要程度，确定审计意见的类型和措辞。对于被审计单位资产负债表日与审计报告日之间发生的期后事项，注册会计师应当根据其性质和重要程度，确定审计意见的类型和措辞。对于被审计单位截止报告日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，确定审计意见的类型和措辞。所委托的审计项目中，如果有一部分或某项内容委托人已聘请其他会计师事务所进行了审计，确定审计意见时应注意划清与其他会计师事务所及其注册会计师之间的责任，不应对委托项目的全部内容发表审计意见，并在审计报告中予以说明。

（四）编制和出具审计报告

注册会计师在整理、分析审计工作底稿和要求被审计单位调整会计报表，并根据被审计单位会计报表调整情况和审计情况确定意见的类型和措辞后，应拟定审计报告提纲，概括和汇总审计工作底稿所提供的资料。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

按前述规定的审计意见类型、措辞和结构来表述，以便为各使用单位所理解。审计报告完稿后，应经会计师事务所的业务负责人进行复核，并提出修改意见。如审计证据不足以发表审计意见时，则应要求注册会计师追加审计程序，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，应当由注册会计师和会计师事务所签章，再径送委托人。

二、编制和使用审计报告的要求

为便于审计报告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、经营成果和资金变动情况，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使用者的“产品”，使用者要根据审计意见，对被审计单位的财务状况、经营成果做出正确判断。所以，注册会计师编制审计报告时，内容一定要全面完整。审计报告的书写格式，应当明确地表明收件人、签发人、签发单位等有关内容。在编制审计报告时，一定要按照“范围段”、“说明段”（无保留意见的审计报告可省略）和“意见段”的结构编制，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外勤审计工作的日期，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，搜集必要的审计证据，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、经营成果以及资金变动情况，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。注册会计师应对审计报告的真实性、合法性负责。这是注册会计师的责任。被审计单位会计报表的编制应符合《企业会计准则》和国家其他有关财务会计法规的规定,会计报表在所有重大方面应公允地反映其财务状况、经营成果和资金变动情况,会计处理方法的选用应遵循一贯性原则,这是被审计单位管理当局的责任。注册会计师的责任并不能替代或减轻被审计单位管理当局的责任,因此必须在审计报告中明确这两者的界限。

(三) 审计证据要确凿充分

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确凿充分,这也是发挥审计报告作用的关键所在。为此,审计报告一定要从实际出发,凭事实说话,不可虚构证据,提供伪证。一方面,审计报告所列事实必须确凿可靠,引用资料必须经过复核;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、经营成果和资金变动情况提出审计意见。“事实胜于雄辩”,只有证据确凿充分,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,在使用审计报告时必须明确这一点。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。

第十八章 特殊目的审计业务

第一节 特殊目的审计业务概述

一、特殊目的审计业务

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的审计，并发表审计意见。注册会计师进行特殊目的的审计，往往也要参照一般目的的审计程序和方法。特殊目的的审计意见一般也包括合法性、公允性和一贯性三个方面，但侧重点有所不同，并结合特定委托目的和特定审计对象范围来确定。

在我国所有企业均需经过注册会计师进行年度会计报表审计，在此以前，注册会计师受托办理的特殊目的的审计业务很多：

（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不同于《企业会计准则》规定的权责发生制以外的编制基础编制会计报表。这些编制基础包括：按国际会计准则、其他国家或地区的会计准则编制；按收付实现制基础编制；按所得税会计基础编制等等。

（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，对会计报表一个或多个组成部分进行审计。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、合约遵循情况的审计

注册会计师可以接受委托，就被审计单位对法规、合约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）对按照法规或合约编报的会计资料进行审计

被审计单位可能被要求按照有关法规或合约要求编报有关会计资料，如基建工程预（结）算、盈利预测、企业合并清算等。

（五）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。

一般目的审计业务与特殊目的审计业务的审计均需发表审计意见，注册会计师无论是执行一般目的的审计业务还是执行特殊目的的审计业务，均需执行独立审计准则。一般目的审计业务的审计程序和方法通常也适用于特殊目的审计业务的审计。一般目的审计业务和特殊目的审计业务的审计构成注册会计师审计的全部业务。注册会计师执行一般目的的审计业务应当运用独立审计具体准则；而注册会计师执行特殊目的的审计业务，则应当运用独立审计实务公告。

二、特殊目的审计报告

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. 按照特殊编制基础即不同于《企业会计准则》及适用的国家其他有关财务会计法规的规定所编制的会计报表；

2. 会计报表的组成部分包括会计报表特定项目、特定帐户或特定帐户的特定内容；

3. 法规、合约所涉及的财务会计规定的遵循情况；

4. 按照法规或合约编报的会计资料；

5. 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，除另有要求者外，应当遵循《独立审计具体准则第7号——审计报告》的有关规定。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，应当在范围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名称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无保留意见审计报告。

例 1 特殊编制基础会计报表的审计报告

审 计 报 告

ABC 有限公司董事会：

我们接受委托，审计了 ABC 有限公司按收付实现制为编制基础的 ×× 年 12 月 31 日的资产负债表及该年度的损益表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是根据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审计过程中，我们结合贵公司的实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

如会计报表附注 ×× 所述，ABC 有限公司的会计报表是按收付实现制基础编制的。收付实现制是一种特殊编制基础，而不同于《企业会计准则》决定的权责发生制基础。

我们认为，上述会计报表符合收付实现制编制基础的规定，在所有重大方面公允地反映了 ABC 有限公司 ×× 年 12 月 31 日的财务状况和该年度的经营成果，会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

会计师事务所（公章）

中国注册会计师（签名盖章）

（地 址）

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，应当在范围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拒绝表示意见，注册会计师只有在会计报表组成部分对整体会计报表不

产生重大影响时，才可对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 2 会计报表组成部分的审计报告

审 计 报 告

ABC 有限公司董事会：

我们接受委托，审计了 ABC 有限公司××年 12 月 31 日应收帐款。这些会计资料由贵公司负责，我们的责任是对这些会计资料发表审计意见。我们的审计是根据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审计过程中，我们结合贵公司的实际情况，实施包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

我们认为，上述应收帐款符合《企业会计准则》和《××会计制度》的规定，在所有重大方面公允地反映了 ABC 有限公司××年 12 月 31 日的应收帐款情况，会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

会计师事务所（公章）

中国注册会计师（签名盖章）

（地 址）

年 月 日

（三）法规、合约遵循情况的审计报告

注册会计师接受委托，对法规、合约的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、合约所涉及的财务会计规定的整体遵循情况进行审计，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。

注册会计师在出具法规、合约遵循情况的审计报告时,应当在范围段中指明已经对法规、合约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、合约所涉及财务会计规定未得到遵循的情况。

例 3 法规、合约遵循情况的审计报告

审 计 报 告

ABC 有限公司董事会:

我们接受委托,审计了 ABC 有限公司 1997 年 12 月 31 日的资产负债表及该年度的损益表、财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责,我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是根据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审计过程中,我们结合贵公司的实际情况,实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序,并于 1998 年 1 月 28 日出具无保留意见审计报告。

我们在实施上述审计程序时,尚未发现 ABC 有限公司的财务会计处理有违反会计报表附注×所述与中国工商银行××分行签订的借款合同第××条约定的事项。因第一段所述会计报表的审计,其主要目的不在于查明 ABC 有限公司是否遵循有关契约的约定。

本报告仅供 ABC 有限公司董事会及管理当局与中国工商银行××分行使用,不得作为其他用途。

会计师事务所(公章)

中国注册会计师(签名盖章)

(地 址)

年 月 日

(四) 按照法规或合约编报的会计资料的审计报告

注册会计师可能对特殊目的会计资料的编制,是否符合法规规定或契约约定出具审计报告。注册会计师出具审计报

告，应指明编制会计资料所依据的法规或契约的约定。若注册会计师认为会计资料无法依据所指定的规定或约定公允反映或其审计范围受到限制，则应于说明段说明其事实及影响，并在意见段作适当修正。

按照法规或合约编报的会计资料的审计报告举例，详见第四节盈利预测审核报告。

（五）简要会计报表的审计报告

当被审计单位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时，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，应在范围段中特别指明下列事项：

1. 已按独立审计准则审计了简要会计报表所依据的会计报表；
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。

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，指明简要会计报表应与已审会计报表一并阅读。

例4 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 有限公司董事会：

我们接受委托，审计了 ABC 有限公司 1997 年 12 月 31 日的资产负债表及该年度的损益表、财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是根据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审计过程中，我们结合贵公司的实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序，并于 1998 年 2 月 25 日出具了无保留意见审计报告。

我们认为，上述简要会计报表依据已审计会计报表汇总编制，且与其一致。

为更全面地了解 ABC 有限公司的财务状况、经营成果与资金变动情况，应将上述简要会计报表与已审会计报表一并阅读。

会计师事务所（公章）

中国注册会计师（签名盖章）

（地 址）

年 月 日

例 5 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 有限公司董事会：

我们接受委托，审计了 ABC 有限公司 1997 年 12 月 31 日的资产负债表及该年度的损益表、财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是根据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审计过程中，我们结合贵

公司的实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序，由于下段所述原因于1998年2月25日出具保留意见的审计报告。

经审计，我们发现贵公司1997年12月份预付的下年度产品广告费 $\times\times$ 元，全部作为当月费用处理。我们认为，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12月31日资产负债表的流动资产减少 $\times\times$ 元，该年度损益表的利润总额减少 $\times\times$ 元。

我们认为，上述简要会计报表依据已审计会计报表汇总编制，且与其一致。

为更全面地了解ABC有限公司的财务状况、经营成果与资金变动情况，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（公章）

中国注册会计师（签名盖章）

（地 址）

年 月 日

第二节 验 资

一、验资概述

验资，是指注册会计师依法接受委托，按照《独立审计实务公告第1号——验资》的要求，对被审验单位的实收资本（股本）及其相关的资产、负债的真实性、合法性所进行的审验。

企业要组织生产经营活动，前提是要有一定的“本钱”。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金数额。企业法人在办理工商登记时所确定的这一资金数额，就是注册资本。

为了保证注册资本的真实性，企业筹集的资本金，必须聘请注册会计师验资并出具验资报告，由企业发给投资人出资证明书。《中华人民共和国公司法》规定：“股东全部缴纳出资后，必须经法定的验资机构验资并出具证明”。

（一）验资的性质与作用

验资，作为注册会计师独立审计的重要业务领域，其性质与作用主要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，验资工作，在验证企业资本数额的同时，也验证着企业的产权关系。

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从事非法经营，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，并对报告内容的真实性、合法性负责。

（二）验资目的与验资范围

验资一般分为设立验资和变更验资两种类型。

1. 设立验资

设立验资是指注册会计师依法接受委托，对设立的被审验单位的实收资本及其相关的资产、负债的真实性、合法性进行的审验。

设立验资的主要目的是为了验证被审验单位的注册资本是否符合法律、法规的要求，各投资者是否按照合同、协议、章程规定的出资比例、出资方式 and 出资期限足额交缴资本。因此，设立验资的审验范围主要是实收资本和相关的资产、负债等。

2. 变更验资

变更验资是指被审验单位因合并、分立、发行新股、转让股权或被审验单位实收资本比原注册资本增加或减少超过20%，依法向原登记机关申请变更登记时，注册会计师依法接受委托对其变更的注册资本和实收资本的真实性、合法性进行的审验。

变更验资的主要目的在于验证被审验单位注册资本的变更事宜是否符合法定程序，注册资本的增减是否真实，相关的会计处理是否正确。因此，变更验资的审验范围主要包括实收资本以及相关的资产、负债等，也可能包括所有者权益项目以及相关的资产、负债等，具体取决于变更的内容、方式和性质。

比较而言，设立验资较变更验资简单。这是因为，设立验资时，被审验单位尚未开始或刚开始进行生产经营活动，没

有或很少有负债。投资者以货币资金、实物资产或无形资产进行投资，一方面表现为被审验单位资产的增加，另一方面表现为被审验单位所有者权益的增加。只要把投入被审验单位的货币资金、实物资产和无形资产的价值查验准确，即可确认所有者权益。但进行变更验资时，被审验单位一般处于生产经营过程中，以下两个因素使验资工作变得复杂起来：一是被审验单位可能有了这样或那样的负债，从资产形态上已无法区分哪些是属于所有者权益对应的资产，哪些是属于负债对应的资产；二是当被审验单位产生了经营成果之后，在所有者权益中增添了留存收益等积累性资本，这部分所有者权益同样无法从资产形态上区分开来。因此，对于变更验资，注册会计师通常应按照会计报表审计的基本要求来审验资产和负债，以审定后的资产数额扣除审定后的负债数额，方得出被审验单位的所有者权益数额。

下面重点阐述设立验资的基本内容，并对变更验资的一些特殊要求做适当补充说明。

二、验资过程

验资过程是指注册会计师从接受验资委托开始，到实施必要的验资程序，取得充分、适当的验资证据，分析、评价验资结论并出具验资报告为止的整个验资业务工作过程，该过程可分为验资计划阶段、验资实施阶段和验资报告阶段。

（一）验资计划阶段

在验资计划阶段，会计师事务所应做好以下三个方面的工作：

1. 了解被审验单位的基本情况

在委托人委托验资事项时，会计师事务所应当首先了解

被审验单位的基本情况,考虑其自身能力和能否保持独立性,经初步评价验资风险后,确定是否接受委托。需要了解的基本情况主要包括:

(1) 被审验单位的名称、性质、所处行业、规模、组织结构和人员情况等;

(2) 验资的目的、范围、时间要求、验资报告的用途等;

(3) 是否按会计制度建立了验资所应有的会计帐目;

(4) 以前是否有委托会计师事务所承办的业务,对注册会计师的工作是否有基本的认识等。

在此基础上,判断是否属于正常委托,有无特殊要求,会计师事务所是否有能力承接此项业务。若无问题,则可确定接受委托的意向,若委托验资的目的不甚明了,或带有其他附加条件,则需谨慎从事,在做进一步的调查了解后,方可确定接受委托与否。

对于尚未建立会计帐目的被审验单位,注册会计师应在实地审验以前,提请其建立必要的会计帐目。

2. 签订验资业务约定书

在会计师事务所确定接受委托的意向后,应进一步与委托人商议验资委托事项的有关具体内容,如介绍会计师事务所的验资工作程序,明确被审验单位需提供的资料,商议收费标准等。

会计师事务所与委托人签订的验资业务约定书主要应明确三个问题:一是表示确认委托、受托关系成立;二是明确验资目的、范围;三是明确双方的责任、义务,包括被审验单位需提供哪些文件、资料和其他验资必须的条件,事务所主要的工作程序、工作时间、收费金额和付费方式等,经双

方签字盖章后生效。

3. 编制验资计划，合理安排验资工作

约定成立后，会计师事务所应以承办注册会计师为主，组织有胜任能力的验资工作小组，及时制定验资工作计划，包括验资的目的、范围、重点、方法、程序、人员分工、聘请其他专家协助工作和验资时间安排等内容。验资计划应包括验资总体计划和验资程序计划。设立验资程序计划通常通过编制验资程序表完成。变更验资的审验在许多情况下与会计报表审计相似，注册会计师应根据业务的性质和特点，按照会计报表审计和设立验资程序计划的基本要求，编制程序计划。

（二）验资实施阶段

验资实施阶段，是注册会计师执行整个验资业务的关键性阶段和实质性阶段。由于验资种类、投资者出资方式 and 被审验单位类型等的差异，注册会计师承办每一项具体验资业务时，在验资实施阶段所开展的工作内容将各不相同，这将在后文叙述。取证和审验是验资实施阶段的工作重点。注册会计师应当实施必要的验资程序，取得充分、适当的验资证据，并将验资业务的执行过程形成验资工作底稿。

1. 进一步了解情况，做好取证工作

注册会计师进行设立验资时，应当获取充分、适当的证据。一般而言，应当根据需要，获取下列有关资料，并对其进行适当的审验，形成验资证据。

（1）被审验单位的设立申请报告、可行性论证报告以及审批机关的批复等；

（2）被审验单位的合同、协议、章程；

(3) 投资者的法人资格证明或者身份证明、投资者的营业执照及会计报表资料等；

(4) 被审验单位法定代表人的任职文件和身份证明等；

(5) 工商行政管理部门核准的“企业名称预先核准通知书”；

(6) 工商行政管理部门准予开业的营业执照副本、准予组建筹委会的临时营业执照等；

(7) 证明投入货币资金的银行单证、被审验单位出具的收款收据等；

(8) 证明投入实物资产的财产清单，财产移交及验收证明、作价依据等；

(9) 证明投入无形资产的协议、专利证书、商标注册证书、土地管理部门关于划拨或出让土地的批文、土地使用权证、土地红线图、作价依据等。

对于募集设立的股份有限公司，还应当取得：

(1) 审批机关准予改组的批文；

(2) 原企业过去3年的会计报表及其审计报告；

(3) 改组时的资产评估报告及国有资产管理部门的确认报告，或投资方共同认可的资产评估结果；

(4) 改组过程中若有以债权转作投入资本的，还应提供获得债权人确认并经公证的有效凭据；

(5) 证券监督管理部门准予公开募集股份的批文；

(6) 与证券承销机构达成的股票承销协议；

(7) 招股说明书；

(8) 证券承销机构在承销结束时出具的承销报告；

(9) 证券承销机构划转股款的证明材料等。

对于发起设立股份有限公司的验资，可比照上述第（1）和第（3）项办理。

验资证据是注册会计师在验资过程中采用各种方法获取的验证依据，是支持注册会计师验资意见的基础，因此，务必重视取证工作。

搞好取证工作的关键问题是证据的真实性和合法性问题。

证据是否真实、可靠，是注册会计师取证时首先应予以考虑的因素。尤其要注意被审验单位提供的各种投资凭证的真实性，如果为复印件，则必须验证原始单证，经核实无误，在复印件上加注说明。有涂改的凭证，当然不能作为验资凭据。

证据的合法性是注册会计师取证时应考虑的另一重要因素。国家对投资者的各种出资方式做了不同的要求和规定，这些便是注册会计师衡量和判别投资者的投资是否合法、合规的标准。

2. 对与验资相关的会计帐目进行必要的审计

《中华人民共和国注册会计师法》把验证企业资本、出具验资报告界定为注册会计师审计业务领域中的重要内容，足以说明验资与审计的不可分性。可以想象，倘若验资时不做必要的审计，被审验单位提交伪造、变造的出资凭证要求验资，注册会计师就难以发现，对投资者先出资后抽资、帐挂往来款项等，也难以察觉。

坚持验资时做必要的审计，目的在于保证执业质量，减少验资风险。因此，必须坚持实事求是，对不同情况做不同处理：设立验资时，注册会计师应按照国家财务会计制度的规定，重点审计与投入资本相关的会计处理，包括实收资本、

资本公积和相关的货币资金、固定资产、存货、无形资产、往来款项等项目的会计报表数据，与有关的总帐、明细帐、日记帐、记帐凭证和原始凭证核对相符，确认其真实性、准确性和完整性，并注意与投资各方的往来款项是否相符，有否变相抽资；变更验资时，则应按会计报表审计的基本要求和程序执行，允许做适当简化。审计中若发现问题，应商请被审验单位做必要的调整处理，并视情况确定验资结论。

3. 完善验资工作底稿，形成验资意见

注册会计师在验资工作中，自接受委托、了解被审验单位的基本情况开始，对各个项目的验证情况、问题、处理过程和结论，都应形成书面记录，包括有关证据及文件资料都应纳入验资工作底稿。它不仅是编制、佐证和解释验资报告的主要依据，而且在验资工作中能够起到组织协调作用，有助于会计师事务所各级负责人指导、监督、复核、把关；它也是考核评定执业人员工作业绩和业务能力的依据。在发生纠纷时，一份完整的验资工作底稿能帮助注册会计师分清责任、解脱麻烦，避免遭受不应有的责难。

所以，必须保证验资工作底稿依据充分、内容全面、条理分明、记录完整、数字清晰、文字简洁、逻辑严密、结论明确。要紧紧围绕验资重点，简要、依次地记录批文、合同、章程、协议等所规定的投资者出资比例、出资方式、出资期限等内容，记录被审验单位帐面和实际出资情况及注册会计师实地验证情况，记录会计帐目的审计情况；要建立各工作底稿与相应的验资证据之间的勾稽关系；要注意将口头证据书面化；要使工作底稿既包括形成验资结论的所有重要事项、所需的全部证据和所用的验资方法，又能突出重点、去粗取

精。

（三）验资报告阶段

注册会计师应当在实施了必要的验资程序，取得充分、适当的验资证据，分析、评价验资结论后，形成验资意见，出具验资报告。

注册会计师遇到下列情况之一时，应当明确告知被审验单位予以纠正，被审验单位坚持不改的，注册会计师应拒绝出具验资报告：

1. 被审验单位不能提供真实、合法、完整的验资资料的；
2. 被审验单位对应当进行审验的项目不提供合作，甚至阻挠审验的；
3. 被审验单位坚持要求注册会计师作不实或不当证明的。

三、验证内容

（一）货币资金投入的验证

1. 一般验证内容

投资者以货币资金投入的，应以被审验单位开户银行出具的收款凭证和银行对帐单等为验资依据，主要验证：

（1）货币资金出资清单是否与经批准的合同、章程、协议等的规定相一致；

（2）投资者认缴的投资款是否按规定如数、如期缴入被审验单位开立的银行正式帐户或临时帐户；

（3）收款单位是否为被审验单位；

（4）缴款单位是否为被审验单位的投资者；

（5）投入货币的币别是否符合合同、章程、协议等的规定；

(6) 缴付款项的用途是否明确为投资款；

(7) 银行回单是否加盖收讫章或转讫章，必要时可向银行函证；

(8) 以外币投入的，当投资的币别与被审验单位的记帐本位币不一致时，还应审验其折算汇率是否符合有关财务会计制度以及合同、协议、章程的规定；

(9) 与投入货币资金有关的实收资本以及相关的资产、负债的会计处理是否正确。

2. 外商投资企业的特殊验证内容

(1) 外方投资者是否以外币资金出资；

(2) 投资者用在中华人民共和国境内的其他外商投资企业分得的人民币利润直接投资时，是否获得该利润获取地外汇管理部门的批准；

(3) 当投入货币资金的币别与外商投资企业的注册资本币别、记帐本位币不一致时，其折算汇率是否符合合同、协议、章程以及国家有关财务会计制度的规定；

(4) 投资款直接汇入外商投资企业在境外开设的银行帐户，是否获得注册地外汇管理部门的批准；

(5) 注册资本与投资总额的比例、出资期限是否符合法定要求，注册资本中外方投资者的投资比例是否低于 25%。

3. 有限责任公司的特殊验证内容

(1) 是否具备《中华人民共和国公司法》关于设立有限责任公司的条件；

(2) 股东名册所记载的股东出资额是否与各股东实际缴存于被审验单位开设的银行正式帐户或临时帐户内的款额相一致。

4. 股份有限公司的特殊验证内容

(1) 是否具备《中华人民共和国公司法》关于设立股份有限公司的条件；

(2) 对发起设立的股份有限公司，应审验各股东认缴的股款是否已如数缴存于公司开立的银行正式或临时帐户，存入数是否与合同、发起人协议、章程的规定相一致；

(3) 对募集设立的股份有限公司，应审验向社会公众实际募集的股款是否与承销协议、同银行签订的代收股款协议以及证券承销机构的承销报告相一致。发起人认购的股份是否不少于股份总额的 35%，向社会公开发行的股份是否达股份总额的 25% 以上。

(二) 实物资产投入的验证

1. 一般验证内容

投资者以房屋、建筑物、机器设备和原材料等实物资产投入的，主要验证：

(1) 实物资产出资清单填列的实物资产产品名、规格、数量、质量和作价依据等内容是否齐全；与合同、协议、章程的规定是否一致；是否经被审验单位验收签章并获得各投资者的确认；

(2) 实物资产的交付方式、交付时间及交付地点是否符合合同、协议、章程的规定；

(3) 投资者以房屋建筑物出资时，注册会计师应当索取房屋、建筑物的平面图和位置图，并审验：①房屋建筑物的名称、座落地点、建筑结构、竣工时间、已使用年限及作价依据等是否与合同、协议、章程的规定相符；②房屋建筑物的产权是否归投资者所有；

(4) 以机器设备和材料等实物资产出资的, 应审验是否提供制造厂家或销售商的发票、货物运输单、提货单、保险单等单证, 实物资产的产权是否归投资者所有;

(5) 以房屋建筑物、机器设备和材料等实物资产出资, 属于国有资产的, 是否经具有资产评估资格的评估机构评估, 评估结果是否获得国有资产管理部门的确认; 如果不属于国有资产, 是否依据国家有关规定办理非国有资产证明, 其作价依据是否得到各投资者的认可;

(6) 各投资者与被审验单位之间是否在规定期间内办妥财产权转移手续;

(7) 实地观察和清点实物, 审验其是否与实物资产出资清单相符;

(8) 与投入实物资产有关的实收资本及相关的资产、负债的会计处理是否正确。

2. 外商投资企业的特殊验证内容

(1) 进口的实物资产是否附有制造厂商或销售商的发票, 抬头是否与投资者的名称一致;

(2) 以进口的实物资产出资的, 是否经过国家商检部门或由其认定的其他鉴定机构办理价值鉴定手续并出具《财产价值鉴定书》, 如果鉴定价值与合同、协议、章程等规定的价格或原始发票价格发生差异, 是否以鉴定价值为准;

(3) 《财产价值鉴定书》所列的实物资产项目是否与海关查验放行清单、货物运输清单、货物提单、保险单据、实物资产出资清单及验收清单一致;

(4) 各投资者是否就投入实物资产的技术性能和作价方法达成协议;

(5) 当投入实物资产的币别与外商投资企业的注册资本币别、记帐本位币不一致时,其折算汇率是否符合合同、协议、章程以及国家有关财务会计制度的规定;

(6) 外方投资者投入的机器设备和材料等实物资产,是否符合下列各项条件:

①为外商投资企业生产所必不可少的;

②中国不能生产,或虽能生产,但价格过高或技术性能和供应时间不能保证需要的;

③作价不高于同类机器设备和材料等实物资产当时国际市场价格。

3. 有限责任公司的特殊验证内容

(1) 投资实物是否办妥财产权转移手续,其作价是否得到股东的认可;

(2) 实物资产验收清单列示的实物资产项目是否与合同、协议、章程的规定相一致。

4. 股份有限公司的特殊验证内容

(1) 发起设立的股份有限公司,发起人投入的实物资产是否符合合同或发起人协议的要求;

(2) 发起设立的股份有限公司,投资实物是否经过资产评估机构评估,评估结果是否获得国有资产管理部門的确认;

(3) 对于募集设立的股份有限公司,原改组企业投入的净资产及其相应的资产、负债是否经过有执行证券业务资格的评估机构的评估,评估结果是否获得国有资产管理部門的确认;

(4) 资产评估后的净资产折股比例是否低于65%,未折股部分如何处理。

（三）无形资产投入的验证

1. 一般验证内容

投资者以工业产权、非专利技术和土地使用权等无形资产投入的，主要验证：

（1）无形资产出资清单填列的内容是否与经批准的设立合同、协议、章程等的规定相一致。

（2）以工业产权和非专利技术出资的，提交的相关资料如名称、专业证书、商标注册证书、有效状况、作价依据是否齐全；是否经被审验单位和各投资者确认；是否办理了财产权转移手续。

（3）以土地使用权出资的，应取得土地使用权证明和土地平面位置图，核实其名称、地点、面积、容积率、用途、使用年限及作价依据是否正确；是否经被审验单位和各投资者确认；是否经过土地管理部门批准转让；是否办理了土地使用权证明的变更登记手续。

（4）土地使用权、工业产权及非专利技术的有效年限是否短于被审验单位的经营年限。

（5）以无形资产（不含土地使用权）出资的，除非国家另有规定，其投资额是否超过被审验单位注册资本的20%。

（6）与投入无形资产有关的实收资本及相关的资产、负债的会计处理是否正确。

2. 外商投资企业的特殊验证内容

（1）外方投资者以工业产权和非专利技术作为投资的，是否符合下列条件之一：

- 能生产我国急需的新产品或出口适销产品的；
- 能显著改进现有产品的性能、质量，提高生产效率

的；

——能显著节约原材料、燃料、动力的。

(2) 以工业产权、非专利技术等无形资产（不含土地使用权）出资的，其所占比例是否超过注册资本的 20%，国家另有规定者除外。

(3) 当投入的无形资产的币别与外商投资企业的注册资本币别、记帐本位币不一致时，其折算汇率是否符合合同、协议、章程以及国家有关财务会计制度的规定。

3. 有限责任公司的特殊验证内容

(1) 以工业产权、非专利技术等无形资产（不含土地使用权）出资的，应审验其金额是否超过被审验单位注册资本的 20%（国家对采用高新技术成果有特别规定的除外）；

(2) 投入的无形资产是否依法办理了财权转移手续；

(3) 投入的无形资产是否经评估确认，作价是否合规、正确，是否得到股东的认可。

4. 股份有限公司的特殊验证内容

(1) 以发起方式设立的股份有限公司，发起人投入的无形资产是否符合合同或发起人协议的要求，是否经过评估并获得国有资产管理部门的确认；

(2) 发起人以工业产权、非专利技术等无形资产（不含土地使用权）出资的，应审验其评估后的作价是否超过被审验单位注册资本的 20%。

四、验资报告

注册会计师应当在实施了必要的验资程序，取得充分、适当的验资证据，分析、评价验资结论后，形成验资意见，出具验资报告。验资报告是注册会计师验资工作的最终产品，是

具有法律效力的证明文件。

验资报告的基本内容为：

1. 标题。标题应统一规范为“验资报告”；
2. 收件人。收件人为验资业务的委托人，且应冠以委托人的全称；
3. 范围段。范围段应当说明验资范围、被审验单位责任与验资责任、验资依据、已实施的主要验资程序等。提供真实、合法、完整的验资资料，保护资产的安全完整是被审验单位的责任；按照《独立审计实务公告第1号——验资》的要求，出具真实、合法的验资报告则是注册会计师的责任；
4. 意见段。意见段应当明确说明注册会计师的验资意见，即截至验资报告日止，注册会计师确认的被审验单位实收资本（股本）及相关的资产、负债的数额；
5. 签章和会计师事务所地址。验资报告应由注册会计师签章，并加盖会计师事务所的公章；
6. 报告日期。验资报告日期应是注册会计师完成外勤审验工作的日期；
7. 附件。验资报告附件包括“投入资本（股本）明细表”、“验资事项说明”以及注册会计师认为必要的其他附件。

图表 18—1 列示了外商投资企业设立验资报告范式。

图表 18—1 外商投资企业设立验资报告范本

验 资 报 告

(委托人名称):

我们接受委托,对××有限公司截至 年 月 日止的实收资本及相关的资产和负债的真实性和合法性进行了审验。在审验过程中,我们按照《独立审计实务公告第1号——验资》的要求,实施了必要的审验程序。××有限公司的责任是提供真实、合法、完整的验资资料,保护资产的安全、完整,我们的责任是按照《独立审计实务公告第1号——验资》的要求,出具真实、合法的验资报告。

××有限公司的注册资本为人民币××元。根据我们的审验,截至 年 月 日止,××有限公司已收到其股东投入的资本××(大写)元(\$××),其中实收资本××元,资本公积××元。与上述投入资本相关的资产总额为××元,其中货币资金××元,实物资产××元,无形资产××元。

(出现本规范指南 6.22 所列情况时,注册会计师应当增列说明段,清晰地反映有关事项,并说明理由。)

附件(一)投入资本明细表

附件(二)验资事项说明

××××会计师事务所(公章)

地址:

中国注册会计师:(签名盖章)

报告日期: 年 月 日

附件（一）

投入资本明细表

被审验单位名称： 截止 年 月 日 货币单位：

投资者名称	注册 资 本		投 入 资 本				
	金 额	出 资 比 例	货 币 资 金	实 物 资 产	无 形 资 产	合 计	占 投 入 资 本 比 例
合 计							

编制单位：××会计师事务所 注册会计师： 填表人：

附件（二）

验资事项说明（以中外合资经营企业为例）

一、组建及审批情况

××有限公司经××（审批部门）××字××号“××”（批文名称）的批准，由××（以下简称甲方）和××（以下简称乙方）共同出资组建，并于 年 月 日登记注册，取得国家工商行政管理局××字第××号营业执照。

二、注册资本及出资规定

根据经批准的合同、协议、章程的规定，××有限公司的注册资本为××元，由甲乙双方分××期于 年 月 日内缴足。甲方应出资×××元，占注册资本的××%，出资币种为××，按××汇率折算，出资方式为货币资金××元，实物资产××元，无形资产××元；乙方应出资××元，占注册资本××%，出资币种为××，按××汇率折算，出资方式为货币资金××元，实物资产××元，无形资产××元。

三、实际出资情况

甲方合计投入××元，包括：

于 年 月 日缴存××银行××帐户（帐号：××）××元；于 年 月 日投入实物资产（具体名称、数量、规格等），作价××元；于 年 月 日投入无形资产（具体名称、有效状况等），作价××元。

乙方合计投入××元，包括：

于 年 月 日缴存××银行××帐户（帐号：××）××元，折合××元；于 年 月 日投入实物资产（具体名称、数量、规格等），作价××元，折合××元；于 年 月 日投入无形资产（具体名称、有效状况等），作价××元，折合××元。

四、其他说明事项

当注册会计师与被审验单位在实收资本（股本）及相关的资产、负债的确认方面存在异议，且无法协商一致时，或

者在注册会计师认为必要时，应当在验资报告的意见段之后增列说明段，清晰地反映有关事项，并说明理由。

第三节 基建工程预决（结）算审计

一、基建工程预决（结）算审计概述

1. 基建工程预决（结）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、工具器具及生产家具的购置、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，加强对基建工程预决（结）算的审计就具有重大的意义。

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。

2. 基建工程预决（结）算审计的作用

基建工程预决（结）算审计的作用表现在：

(1) 有利于合理确定工程造价，提高投资效益。认真审核预决（结）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。通过对基建工程预决（结）算的审计，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。经过审计的预决（结）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。通过对基建工程预决（结）算的审计，核实了工程造价，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。如果由于预决（结）算编制漏项或单价套低而少算，就会影响企业的

经济效益；如果由于预决（结）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。

3. 建设工程预决（结）算审计的目的

建设工程预决（结）算审计的目的是确定工程预算和竣工决（结）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。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。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。故需审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) 审查施工图预算有利于维护承发包双方利益，通过审查把经济纠纷问题解决在未发生之前，是有现实意义的。

(5) 审查工程竣工决（结）算是否真实、公允，作为确定工程造价的依据。

4. 建设工程预决（结）算的审计范围

建设工程预决（结）算的审计范围是：

(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决(结)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。

二、基建工程预决(结)算审计的基本程序

基建工程预决(结)算审计的基本程序是:

1. 签订业务约定书

会计师事务所在承接基建工程预决(结)算审计业务时,应考虑自身的能力和能否保持独立性,了解建设项目的基本情况,并与委托人就约定事项达成一致意见后,与委托人签订业务约定书。业务约定书的内容与一般目的的审计业务约定书基本相同。基建工程预决(结)算审计的收费一般根据工程造价的一定百分比收取基本审计费,再按工程审减(增)额的一定比例收取附加审计费。

2. 配备审计小组,进行审计前准备

基建工程预决(结)算审计的特点之一,是一般要配备熟悉基建工程预决(结)算的注册会计师,并根据工作需要,聘请熟悉基建工程预决(结)算方面的专家和业务助理人员

参加工作。注册会计师应对专家和业务助理人员的工作结果负责。

审计小组组成后，要调查研究，掌握数据，做好审计前准备工作。首先要掌握和熟悉审批工程项目的批准文件和资料，如国家和主管部门下达的指示文件、计划任务书批准文件、初步设计（含总概算、工程项目一览表）文件及采用定额、指标资料，以便弄清规模、能力、概算工程和费用构成、建设内容和经济指标，弄清所编各表与文字说明相互间的关系，同时还要搜集概算定额、指标等资料，为审查工作做好必要的准备。

3. 编制审计计划，确定审计程序

注册会计师做好审前准备后，应结合建设项目的特点编制审计计划，熟悉基建工程单位估价表、各项费用定额，掌握材料价格的变动情况，并初步了解施工合同、施工单位、施工现场等情况。

基建工程预决（结）算审计工作量大，一般采用抽查法进行审计，可挑选工程量大、造价高的单位工程重点抽审，以点带面，以求事半功倍。为使审查结果具有代表性，可在工程量大的单位工程中进行分类分层抽样审查，对照样本问题，再以不同方法推断整体，以达到预期审计目的。

4. 实施审计，取得审计证据、编制审计工作底稿

注册会计师根据委托人提供的审计资料，在规定的时间内实施审计，并将审计情况和结果在审计工作底稿中详细记录。审计过程中应重点审计下列内容：

（1）审查按工程量计算规划和施工图计算的工程量是否准确，有无重计、漏计等计算错误；

(2) 审查工程所套定额是否与工程应执行的定额标准相符,工程预算所列各分项工程预算定额与设计文件是否相符,工程名称、规格、计算单位是否一致,有无错套定额;

(3) 审查施工企业取费标准是否与其资质级别的工程类别相符,取费基数是否正确,计算是否正确,计算程序是否符合规定;

(4) 审查钢材、木材、水泥的消耗数量是否准确(对工程项目进行材料项目分析,钢材要抽筋计算),列入直接费的材料是否符合预算价格,材料代用和变更是否有签证,材料差价是否符合应找差的规定,数量是否准确,实际价格是否准确,差价计算是否准确。

(5) 对实行招标的工程增减项目,重点审核工程项目是否履行招标程序,标底是否经招标主管部门核准为最终合理标底,中间价与合同价是否相符,若不相符,理由何在,对标底增减项目要详细审查,对不符合招投标程序的应全面审查。

5. 进行联合会审,提请施工单位调整工程预算和工程结算

注册会计师在现场审计结束后,应将初审意见和有关资料送交委托人,由委托人送交建设单位、施工单位核对,与建设单位和施工单位联合会审后,提出对工程预算和工程结算的调整意见,并要求建设单位、施工单位签字认可。

6. 出具基建工程预决(结)算审计报告

注册会计师可根据建设单位、施工单位对审计调整意见的采纳情况和审计范围是否受到限制决定审计意见的类型,并出具相应的基建工程预决(结)算审计报告。

三、建设工程预决（结）算审计要点

（一）施工图预算审计要点

1. 直接费的审查

直接费的审查重点应放在工程量审查和定额单位套用的审查上。

（1）定额单位套用的审查。预算书上的工程名称、种类、规格、计量单位、工作内容及项目，须与取用的定额单价单位估价表一致，要注意审查换算方法是否正确，计算是否准确，对不允许换算的部分应坚持定额的法令性。自定单价，必须查清其工料分析资料依据是否可靠，是否经有关部门同意。对于借用定额单价要注意内容是否一致，特别需注意对高套单价和由此代彼的借用单价的审查。

（2）工程量的审查。工程数量是根据施工图纸计算的，但是在实际计算中，由于每个人对设计图纸理解程度和计算技术的差别，会出现多少不一，所以在审查时应注意计算方法的正确性和数字的准确性，看其有无重复或遗漏。例如：平整场地和余土外运工程量，一般在施工图上不反映，计算时可能漏算。又如在审查钢筋混凝土工程量时，需注意是否计算了组合柱和砖墙咬槎部分的工程量，是否扣除了组合柱与圈梁交叉部分的工程量等。

（3）工资单价和材料差价的审查。由于工资调整、材料价格的变动，而预算定额又不可能随时修改，不少地区采取了工资地区调差和材料地区基价系数来调整。审查时应注意工资等级、工资差的计算方法和各地区采用的标准，防止高标准多取费或标准方法不一乱取费。在调整地区基价系数时，应注意预算中是否已按高价计取而又计算材料价差的现象。

(4) 运杂费的审查。按照材料的类别、重量、运距和地区运费单价换算审查。对于借用定额部分，应注意是否重复计算运杂费。

2. 施工管理费的审查

根据建筑安装企业技术资质的级别，施工工程的性质，如土建工程、设备安装工程、金属结构制作等等，分别规定有不同的施工管理费。有按直接费百分比计算的，有按工资总额的百分比计算的。审查中应注意：地市县级施工企业是否套用中央或省市级施工企业的标准；集体企业是否套用了全民企业的标准；施工管理费的计算基础是否符合规定；各种施工管理费的取费标准是否正确；设备购置不得计列施工管理费；一个单位工程内，由于分部工程性质不同，应按不同的施工管理费标准计取的是否已分开计算。

3. 独立费的审查

独立费是指由于建筑安装工程施工需要而发生的单独计算的其他工程费用。审查时应注意独立费用计取的项目、内容、标准是否符合本系统、本部门、本地区的规定，诸如：是否按企业归属级别计取独立费；有无将不应计取的费用列入，或不按有关规定多计的现象；虽有规定，但本工程不会发生的费用是否仍照章计取，如承包企业无子弟学校仍照章计取子弟学校经费等。

4. 房屋、构筑物工程施工图预算审查

(1) 房屋建筑工程的施工图预算审查应该注意：计算挖土时是否考虑到土质及放坡系数的规定，是否需要降水；挖方和填方是否按实际体积计算；砖石工程搭设脚手架，是否按定额规定计算；混凝土工程由于结构部位、支模方式、浇

灌方式不同,单价划分较多,系数较多,审查时应注意其是否按情况选用和调整;钢结构重量计算不包括螺栓、铆钉和焊缝的重量。

(2) 构筑物工程施工图预算审查应该注意:设备基础、贮仓、池槽、水塔、烟囱、通廊、支架、地道等构筑物,一般为钢筋混凝土结构,少量为砖石结构。审查施工图预算时,应注意混凝土浇灌采取的施工方法。施工方法不同,单价也不同。

5. 机械设备安装工程施工图预算审查

(1) 机械设备安装工程施工对象是需要进行安装的设备,其工作内容主要是:基础验收、设备开箱检查、拆卸清洗、标定安装位置的中心基准线和标高基准线、装配安装、垫铁找平、灌浆抹面、调整和单体无负荷试运转。安装工程预算只计安装工程费,不包括设备的价值,设备价值不计取管理费。

(2) 工程量和计量单位是否与安装单价的要求一致,现场制作的设备底座、支架等非标准设备和配件,应另计工程量列入预算内。

(3) 外购非标准设备与现场制作非标准设备是否严格划分,不得把外购非标准设备的人工值混入安装人工值内计取管理费。

(4) 附属在设备上的润滑管道同设备一起计算工程量,如设备润滑系统工程量较大,另设油站的。例如轧钢设备的润滑系统,则应单独列项计算。

(5) 设备原有缺陷,经设计部门、供应部门提出需要处理时,应另编预算单独结算。

6. 电气工程施工图预算审查

电气工程包括变配电装置、电缆敷设、架空线路、电机及各类电气装置、照明等项目，在审查时应加以区分。如在审查变配电装置时，一种方法是按施工顺序和单价划分，从施工图上逐项找出工程量，然后与施工图上的设备器材明细表核对，看其是否有差错，另一种方法是直接按施工图上的设备器材明细表中的数量为工程量的依据，但要注意预算定额项目划分和设备器材明细表的区别，如电力变压器安装定额就没有包括绝缘油的重新过滤，须另列项目计算。

又如审查架空电线工程时要考虑到地点分散，战线长，自然条件变化大，定额规定的各种调整系数比较复杂，必须仔细区分，纠正其计算错误或遗漏。

7. 管道安装工程施工图预算审查

管道安装工程包括给水、排水、供热、煤气和各种工业管道的安装工程。它由管道、管件、阀门、仪表以及其他配件连接组装而成。工程量计量方法是：管道长度可以从施工图上查出；阀门和管、配件的数量可以从施工图上计算；管件加工制作按施工图标明的需要加工量计算；水压试验按照管道的长度计算；管道刷油按照管道外径和管道长度计算展开面积；管道挖填土和阀门工程量计算与土建工程量计算方法相同。

8. 井巷工程施工图预算审查

(1) 井巷工程量的计算。应该分别竖井、斜井、平巷、硐室、天井、溜井等的掘进、支护及轨道、管线敷设等项目详细计算。井巷掘进和支护工程量随断面不同，计算工程量时，应注意与采用的预算定额和工程量计算规则一致，以免遗漏或重复计算。井下机械设备、电气安装及各种管线敷设的工

程量计算与地面工程相同。

(2) 井巷工程辅助费用的计算。井巷工程辅助费,需要根据每一个井的施工装备和各方面的施工条件编制辅助预算,并按当年计算工作量求出百分比以计算各报告期工作量。

(二) 工程竣工结算的审计

工程竣工结算的审计,应以原编施工图预算为基础,根据实施施工中的增减变化及预付工程款、预付材料款与实际结算的衔接关系进行审计,其审计要点是:

1. 采用预算结算承包制情况下的审计要点

(1) 核实乙方提出的设计变更资料是否通过了原设计部门的认可和业经甲方签证,其中重大设计变更有无计划或主管部门的批准手续。

(2) 变更工程量的计算是否属实,套用定额和单价是否准确、适当。

(3) 设计变更的增减是否同时计列,有无只计增量而不计减量的情况。

(4) 跨年度工期较长工程有无在工程竣工后不编“竣工工程结算书”,而以历年年度结算书累计代替“竣工工程结算书”的情况;在分年度结算书中,前后年度有无重复计算的问题,即同一项分部或分项工程在两个年度结算中重复出现;有无以变换单价手法,在前后年度重列同一工程量问题。

(5) 有无施工企业自立名目、自行定价、额外取费的问题,如有的以“工期措施费”、“高空作业补贴费”、“大型机械补贴费”等各类名目取巧多取费。

(6) 由于使用商品混凝土而相应加计工程直接费者,有无将加价部分又增计管理费和独立费的问题,相应应增计的

装备费、劳保支出和计划利润，其计算基数、取费标准是否合规。

2. 采用招标承包、预算加系数或平方米造价包干承包形式下的审计要点

(1) 以施工图预算加系数或平方米造价包干承包，原则上已将预算变动、加价系数等包括在承包基数之内，因此不应再办理零星项目变动的经济洽商；在没有特殊政策性或不可抗拒的重大变动情况下，是否还有增计直接费、间接费的事项，如有发生则应根据政策规定详加审查其合规性。

(2) 实行招标承包，其结算应按中标合同价执行。如遇特殊复杂工程发生了允许调价的条款，应有补充合同协议在案，否则不应在最后结算时另议加价。

(三) 工程竣工决算的审计

1. 竣工决算报表的合规性审计

(1) 审查报表是否按规定期限编报（国家规定在办理竣工验收后一个月内报出）。

(2) 核查竣工决算报表数据的真实性及各表间的勾稽关系。

①对“竣工工程概况表”中填列的“新增生产能力”、“完成主要工程量”、“主要材料消耗”、“主要技术经济指标”及“建设成本”等，需根据概算和财务、统计施工部门提供的资料数据核实填报。

②根据历年来年度财务决算报告检查“竣工财务决算表”中各项数字是否正确、完整，其中基建拨款和基建投资借款数与银行对账单核对是否相符。

③竣工决算各表之间的有关数字是否一致。例如：“交付

使用财产明细表”合计数应与“交付使用财产总表”一致；“总表”的合计应与“财务决算表”中“交付使用财产”数相等；“器材明细表”、“应收、应付款明细表”的合计数必须等于“财务决算表”中“器材”、“应收款”、“应付款”的期末数。

(3)“竣工财务决算表”所列基本建设拨款、基建投资借款、交付使用财产、转出投资、应核销投资和应核销其他支出等项的数字，是否同批准的历年财务决算中有关项目的数字相符。其中基本建设预算拨款、基建投资的借款金额是否同银行对帐单的数字相符。

(4)“交付使用财产明细表”所列的工程同批准的设计文件相对照，检查有无计划外工程，私建楼堂馆所和其他不应由基本建设开支的项目，有无任意扩大建设规模、提高建筑标准等现象。

2. 交付使用财产的合规性审计

(1)“交付使用财产明细表”所列各工程量、实物量，比照概算检查是否有计划外工程、提高建筑标准、私建楼堂馆所；各项工程实际成本同概算数相比是超支还是节约。

(2)以“交付使用财产”总帐和明细帐的历年借方发生额与交付使用财产总表及明细表所列数额核对是否相符；并在此基础上采用抽查法进一步核实财产是否确实存在。

(3)查核有无将不属于或不符合交付条件的固定资产混入交付使用财产的情况，如将为可行性研究购置的资产、为生产购置的样品、样机及基建自用资产等，混入交付使用财产。

(4)查核有无将“转出投资”、“应核销投资”及“应核

销其他支出”等混入交付使用财产的情况。

(5) 建设成本计算是否真实,待摊费用分配是否合理,工程上应摊的费用是否全部分摊完毕,交付使用财产的价值是否准确,有无估计成本、虚增固定资产的价值。

3. 竣工决算其他方面的审计

(1) 根据批准的初步设计概(预)算和基本建设投资计划,核对所有竣工项目是否属于计划范围之内,有无计划外工程和楼堂馆所工程增减的内容,设计变更有无设计部门的变更设计手续,是否得到批准。竣工决算与概算相比较,超支或节约情况。

(2) 报废工程和应核销的基本建设其他支出中的各项损失是否真实合理。残存的设备、材料及报废工程的可利用部分是否尽量利用或处理回收上交。

(3) 历年基建拨款和基建投资借款数额是否准确。应收、应付的各项款项,是否核对清楚,提出处理意见。结余的设备、材料是否核实数量和价值,有无变质、折价的情况,是否提出处理回收上交意见和办法。

(4) 审计分析单位生产能力(或效益)建设成本的执行情况。单位生产能力(或效益)建设成本,是指竣工项目新增每一实物单位生产能力需要的建设成本。如电力建设项目新增一度电生产能力的建设成本等。其计算公式如下:

$$\text{单位生产能力(或效益)建设成本} = \frac{\text{建设成本总额}}{\text{新增生产能力(或效益)数量}}$$

根据“竣工工程概况表”(或“竣工决算总表”)中的资料,分别求出设计概算单位生产能力(或效益)建设成本指标和实际单位生产能力(或效益)建设成本指标,并进行比

较，即可评价投资效益的优劣。

(5) 检查处理物资的作价是否合理，有无私分和营私舞弊行为。需要报废的物资损失和坏帐损失是否经过批准。

(6) 检查竣工结余资金是否按照资金原来进入时的渠道分别处理。属于投资借款的应当偿还投资借款；属于企业债券的资金，应当交回拨出债券资金的生产企业；属于预算拨款的，应当上交财政；属于自筹资金拨款的，应当退回原拨款单位；属于多种来源渠道，又无法分清的，应按投资比例计算后，按照上述原则处理。

四、基建工程预决（结）算审计报告

注册会计师应当在实施了必要的审计程序，取得充分、适当的审计证据后，形成审计意见，出具基建工程预决（结）算审计报告。

注册会计师对在审计过程中发现的需要调整的审计差异，应提请施工单位或建设单位进行调整。如果施工单位或建设单位拒绝调整，注册会计师应根据需要调整事项的重要程度，确定出具审计报告的意見类型。

参照《独立审计具体准则第7号——审计报告》，基建工程预决（结）算审计意见也可分为无保留意见、保留意见、否定意见和拒绝表示意见四种类型。审计报告的基本内容也包括：标题、收件人、范围段、意见段、签章和会计师事务所地址、报告日期等内容。注册会计师可以根据需要，在范围段和意见段之间增加说明段。

注册会计师在实施了必要的审计程序，建设单位或施工单位按注册会计师的意见对工程预决（结）算进行了调整，注册会计师应出具无保留意见的审计报告。无保留意见的审计

报告的范围段应说明已审计建设工程预决(结)算的名称,建设单位、施工单位和设计单位名称,工程预决(结)算的编制责任和注册会计师的审计责任,审计的依据(即《中国注册会计师独立审计实务公告》),已实施的主要审计程序等内容。意见段应说明审计后的工程预决(结)算数是多少,注册会计师应就建设工程预决(结)算的编制符合工程量的计算规定和工程预决(结)算的编制方法,在所有重大方面公允地反映了建设项目工程造价的实际情况发表审计意见。

如果经过注册会计师的审计后,认为建设工程预决(结)算的编制从整体上来说是的公允的,但存在个别重大方面的编制不合规程,施工单位或建设单位又拒绝进行调整,或因审计范围受到局部限制,使注册会计师无法取得必要的审计证据,注册会计师应出具保留意见的审计报告,即在意见段之前另设说明段,以说明所持保留意见的理由。

如果建设工程预决(结)算的编制严重歪曲了工程造价的实际情况,施工单位或建设单位又拒绝进行调整,注册会计师应出具否定意见的审计报告。

如果注册会计师在审计过程中,审计范围受到严重限制,不能获得必要的审计证据,以致无法对建设工程预决(结)算的编制是否真实、是否公允发表审计意见,注册会计师应出具拒绝表示意见的审计报告。

第四节 盈利预测审核

根据我国《股票发行与交易管理暂行条例》等法规,申请公开发行股票的公司要上报经注册会计师审核并出具审核

意见的公司下一年度的盈利预测文件。也就是说，申请公开发行股票的公司，不仅要对其下一年度的经营成果进行预测，还要聘请注册会计师对这一预测进行审核。

盈利预测是拟发行股票公司管理当局编制的，作为确定股票上市后股票走势的重要依据，也是投资者决定是否长期持有股票的依据，应当由具有独立性的注册会计师对其进行公正的评价。注册会计师对盈利预测的审核，也就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。

一、盈利预测审核的涵义

所谓盈利预测，是指被审核单位对未来会计期间的经营成果所做的预计和测算。未来会计期间是指资产负债表日后的一段时间，在实际操作中，一般至少要求是一个完整的会计年度。预计和测算包括编制者根据以往的经营情况和未来的发展计划对未来经营成果进行判断、估计和测算。

所谓盈利预测审核，是指注册会计师接受委托，对被审核单位盈利预测进行审查与复核，并发表审核意见。审查与复核指的是注册会计师根据被审核单位提供的盈利预测，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审查、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

性是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。“会计政策”是指被审核单位管理当局认为适合于本企业情况,并最能公允地反映企

业经营成果和财务状况，而被选择并一贯使用的会计原则。

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。注册会计师按照本公告要求，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，注册会计师不应对预测结果的可实现程度作出保证。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（该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，或所作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，对审核工作作出合理安排，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。即对审核工作作出计划，包括审核的程序和方法、应当搜集的资料、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及基本假设的相关资料、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作出的，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和取得有关资料以后，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方面：

首先，对基本假设的审核。对基本假设的审核，应审核以下内容：

(1) 要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) 要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那些假设是不合理的，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：①各项假设是否确实以有关资料为依据。②建立假设所依据的资料是否存在不合理因素。③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：①对盈利预测结果有重大影响的。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。②特别容易受关键因素变动影响的。③偏离历史趋势的。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。④具有高度不确定性的。如假设宏观经济环境不变，事实上很难确定。

(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，作出审核报告。同时注册会计师也不宜评价超越其专长范围的假设。

其次，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)审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审查记录、盈利预测计算方法的审查记录、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。

以上六个要素为审核报告的基本内容，除此以外，一般还应有附件。致送审核报告时，还应附送附件，包括被审核单位编制的“盈利预测表”和“盈利预测的基本假设和编制基础”，以及注册会计师认为必要的其他条件。

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“意见段”应明确说明注册会计师关于盈利预测的审核意见：

(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××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（一）ABC股份有限公司19××年度盈利预测表。

附件（二）ABC股份有限公司19××年度盈利预测的编制基础和基本假设。

会计师事务所（公章）

注册会计师（签名、盖章）

（地 址）

年 月 日

附件（一）（略）

附件（二）

ABC股份有限公司

盈利预测的编制基础和基本假设

一、编制基础

董事会参照本公司××年度业经中国注册会计师审定的会计报表及本公司××年度的生产经营计划、投资计划等，编制了本公司××年度的盈利预测；编制该盈利预测所依据的会计政策在各重要方面均与本公司实际采用的会计政策一致。

二、基本假设

1. 国家现行的方针政策无重大改变；
2. 国家现行的利率、汇率等无重大改变；

3. 本公司所在地区的社会经济环境无重大改变；
4. 本公司目前执行的税赋、税率政策不变；
5. 本公司计划的投资项目能如期完成，投入生产；
6. 无其他人力不可抗拒因素造成的重大不利影响。

ABC 股份有限公司

董 事 会

年 月 日

第五节 国有企业审计的特殊考虑

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。根据国家有关法律、法规和《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》，注册会计师接受委托对国有企业年度会计报表进行审计的业务日渐增多，需要对国有企业审计进行特殊考虑。

一、接受业务委托时的特殊考虑

国有企业是指国有独资企业，以及国家有关主管机关或部门确定的需要注册会计师审计的其他国有企业。

对国有企业会计报表实施独立审计，应由企业主管财政部门 and 注册会计师协会共同组织实施。

会计师事务所在接受国有企业会计报表审计委托时，应当取得国家法律、法规规定的执业资格，并具备主管财政部门对会计师事务所承接审计业务所提出的以下条件：

1. 承办国有企业审计业务的会计师事务所依法设立并执业三年以上，且具有健全的内部管理制度。
2. 承办国有大、中型企业审计业务的会计师事务所，其

注册会计师和专业助理人员的数量应达到一定规模，职业风险基金和事业发展基金应达到一定数额，并且近三年没有违反职业道德和违法执业的行为。

3. 承办企业审计业务的注册会计师，应是按国家法律、法规规定取得执业资格、依法年检合格、专业素质高、职业道德好的专业人员。

会计师事务所承接国有企业会计报表审计业务，应当遵守《中国注册会计师法》及主管财政部门的有关规定，并考虑自身能力和独立性。

除经主管财政部门批准外，国有企业不得委托本企业主管部门兴办的会计师事务所承办会计报表审计业务。

会计师事务所应与国有企业就审计目的、审计范围、审计内容、审计费用等问题达成一致意见的基础上签订审计业务约定书。国有企业应按业务约定书的要求，及时、足额地支付审计费用，计入管理费用。会计师事务所和注册会计师应按照《职业道德基本准则》的要求，不得以自行降低收费等不正当手段争揽业务。会计师事务所接受国有企业委托后，应于签订审计业务约定书之日起15日内，将审计业务约定书及符合审计资格证明材料的复印件，报国有企业主管财政部门 and 注册会计师协会备案。

二、实施审计时的特殊考虑

注册会计师执行国有企业会计报表审计业务，应当恪守独立、客观、公正的原则，遵循独立审计准则的要求进行审计，并重点关注以下几点：

（一）期初余额

注册会计师应当根据上一年度的审计情况及主管财政部

门的批复，检查企业是否已作相应的会计处理，以确定期初余额是否符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定。

如注册会计师首次接受国有企业委托，应对期初余额进行审计。其审计程序和方法参见第十七章第一节。

（二）须经财政部门审批的事项

注册会计师应当对国有企业须经主管财政部门审批的下列事项进行重点审计，以确定其处理是否符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定，并充分考虑主管财政部门的审批意见：

1. 潜在亏损；
2. 财产损失；
3. 递延资产；
4. 须经主管财政部门审批的其他事项。

如注册会计师对主管财政部门的审批意见存有异议，应当及时与主管财政部门沟通。

（三）财政部门特别要求重点审计的事项

注册会计师应当按照独立审计准则的要求，对国有企业会计报表各项目进行审计，并对主管财政部门特别要求的以下事项进行重点审计：

1. 合并会计报表的合并范围及抵消事项和抵消方法，并抽查至少 10% 的子公司和个别会计报表。

2. 财政拨款或财政借款占总投资 50% 以上的在建工程项目。

3. 存放时间超过三年的存货；逾期三年以上未作坏帐损失的应收帐款，以及逾期或收汇期超过三年以上的应收外汇

帐款。

4. 企业发生的资产损失，包括因毁损、报废、自然灾害等造成的固定资产损失；因盘亏、库存损耗、贪污被盗、霉变锈蚀、折零残损、自然淘汰、自然灾害等造成的存货损失；坏帐损失；中期转让或到期收回的投资损失；因承担连带经济责任而发生的对外担保损失。

5. 提供抵押、对外担保、票据贴现等或有负债。

6. 主要关联方关系及商品购销、资金融通、财产转移等关联方交易情况。

7. 待摊费用、递延资产、待处理财产损溢的主要内容及其会计处理方法。

8. 应收未收出口退税及本期已出口商品申报出口退税的增值税进项税额。

9. 弥补亏损、投资损益、营业外支出、费用开支等方面有关纳税调整情况。

10. 主管财政部门要求的其他重要审计事项。

三、编制和出具审计报告时的特殊考虑

注册会计师在实施必要的审计程序后，应当按照独立审计准则的规定，编制和出具审计报告，并对其出具的审计报告的真实性、合法性负责。

注册会计师应在审计报告的意见段之后增加说明段，指明已审计的会计报表尚须经主管财政部门批复。

对主管财政部门要求国有企业重点披露的事项，如注册会计师认为必要，可在审计报告的意见段后的说明段中加以披露。主管财政部门要求披露的事项有：

1. 固定资产占总资产的比重及长期投资占所有者权益

的比例。

2. 库存商品的存放时间超过三年的数量和比重。

3. 应收帐款的帐龄分析情况，以及应收外汇帐款收汇时间超过三年及逾期超过三年的数量、比重、主要收汇方式、帐面汇率等。

4. 主管财政部门要求披露的其他事项。

在出具审计报告时，注册会计师应当同时附送已审计的会计报表及其附注和审计差异调整表。

国有企业应将经注册会计师审计的年度会计报表，连同注册会计师的审计报告在规定时间内一并报送主管财政部门，并按主管财政部门确认的会计报表批复文件调整。由于所属子公司较多、企业经营业务较复杂等特殊情况，注册会计师的审计报告也可自规定的年度会计报表报送日期顺延40天之内补充报送。如注册会计师发现被审计单位未根据主管财政部门的确认批复进行有关会计处理或所作的会计处理不符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定，应根据其对会计报表的影响程度，发表保留意见或否定意见。

具备资产评估资格的会计师事务所接受具有国际融资、国际贸易、国际经济技术合作、国际招标投标等经营权的国有企业委托，除依法对其年度会计报表进行审计，出具审计报告外，还可以按国际惯例评估其商誉、特许经营权等无形资产，并出具仅限于对境外使用的审计报告。

国有企业主管财政部门在会计报表批复前，认为审计报告不符合规定要求的，可要求会计师事务所进行补充。会计师事务所和注册会计师在国有企业会计报表审计过程中发生

违纪、违规行为或因执业质量等原因提供的审计报告连续两年不符合规定要求的，不得再办理国有企业会计报表审计业务。

第十九章 会计咨询和会计服务业务

第一节 会计咨询与会计服务业务概述

根据《中华人民共和国注册会计师法》第十五条规定，注册会计师可以承办会计咨询和会计服务业务。

一、会计咨询与会计服务业务的作用

会计师事务所提供审计服务的同时，向客户提供会计咨询和会计服务业务，这已成为世界各国注册会计师的业务，并且会计咨询与会计服务业务的收入占总收入的比重有越来越高之势。会计咨询与会计服务业务的作用表现在：

1. 提供政策咨询，促进经济健康发展

会计师事务所的注册会计师不仅具有较深的专业理论知识，而且具有较丰富的实践工作经验，又谙熟税务、财务、会计、工商法规等方面的知识。他们能为委托人提供财务会计方法及有关政策的咨询，使委托人的经济活动在遵纪守法的前提下健康有序地进行。

2. 提供业务咨询，促进经济效益提高

注册会计师可以受托为客户办理市场调查、经济活动分析、财务管理诊断等方面的服务。这些服务必将促进企业建立完善的内部控制制度，开发市场潜力，降低产品成本，增

强企业市场中的竞争力，促进企业经济效益的提高。

3. 提供信息咨询，提高企业市场中的竞争力

会计师事务所可以组织注册会计师搜集加工有价值的经济信息，为企业的经营决策提供信息服务，促使企业增强在市场经济中的竞争能力。

二、会计咨询与会计服务业务的范围

会计咨询与会计服务业务的范围除包括本章以后各节介绍的资产评估、代理记账、税务代理业务外，还包括以下内容：

（一）投资咨询

投资咨询就是针对企业的投资方向、投资项目和投资方案进行财务、经济评价，为企业投资决策提供依据的咨询活动。注册会计师办理的主要投资咨询业务有：代办企业设立注册登记手续；协助企业拟定投资协议、合同、章程及其他经济文件；进行投资环境评价；投资方案可行性研究的经济分析等。

1. 代办企业设立登记手续，协助拟定有关文件

注册会计师要办理这类业务，首先要了解企业登记的有关法律程序。目前规范我国企业设立程序的主要法律法规有：《中外合资经营企业法》等涉及外商投资的法律，《中华人民共和国公司法》，《企业法人登记管理条例》等。有关公司设立的法律程序，请参阅《经济法》有关章节。

2. 投资环境评价

投资环境的评价是投资咨询的一项重要内容。所谓投资环境，是指影响投资活动或资本完成其自身职能的一切外部条件的集合。投资环境影响着生产经营的条件，是投资者做

出投资决策时必须认真分析的一个重要因素。投资环境包括政治环境、法律环境、宏观经济环境、经营环境以及自然、地理、资源环境。目前我国对外商投资有许多优惠政策，这些都是评价外商投资环境应考虑的因素。

3. 可行性研究

可行性研究是指在做出投资决策前，对投资项目技术上的先进性、经济上的合理性进行的预测、调查、综合分析和论证。可行性研究报告是投资决策的依据，也是审批机关批准投资项目、银行决定发放投资贷款的依据。审批可行性研究报告是我国法律所规定的设立企业程序的重要环节。

(1) 可行性研究的内容

可行性研究的内容分为经济和技术两个方面，具体应对下列方面进行研究和论证：投资项目的基本情况和生产条件，市场需求，投资能力和投资规模，技术、工艺、设备和土建工程，厂址选择和环境污染防治措施，投资概算和筹集来源，财务分析和经济效益分析等。

(2) 可行性研究的步骤

可行性研究的步骤一般包括机会研究、初步可行性和详细可行性研究三个阶段。

(3) 可行性研究的经济分析方法

可行性研究的经济分析方法包括市场调查和预测、财务分析等方面，目的是评价投资方案的经济效益，以便从备选方案中筛选出最优方案。投资可行性研究的财务分析是从企业角度分析投资项目的经济效果，主要由总投资概算、项目资金筹措估算、生产成本估算和投资的财务效益分析四个方面组成。

（二）管理咨询

管理咨询是会计咨询业务的重要内容之一，是注册会计师接受企业委托，在接受调查分析的基础上，运用科学的方法，诊断企业在经营管理中存在的问题，提出改进措施并指导其实施，帮助企业改善经营管理，提高经济效益的一种咨询服务活动。管理咨询的范围比较广泛，从会计领域到经济管理的各个方面，包括人事、产供销、内部控制等。为保持审计业务的独立性，会计师事务所应将同一委托人的审计业务和管理咨询业务分开。常见的管理咨询业务有：

1. 经济活动分析

经济活动分析的重点是进行财务分析，注册会计师通过财务分析，可以找出影响企业经济效益的主要因素及其原因，可以为改善管理提供线索。接受委托进行经济活动分析的一般程序为：拟定分析计划，搜集分析资料，调查核实情况，选择分析方法，做出分析结论，编写分析报告。分析报告应指出存在的问题和关键，并提出改进措施和建议。分析报告应送交企业管理人员，会计师事务所应保留有关工作底稿，以便日后参考。经济活动分析的内容包括财务状况分析、经营成果分析、生产情况分析、成本分析等。

2. 财务管理咨询

财务管理咨询是以提高经济效益为目的，运用财务管理的专门方法，围绕改善企业财务管理工作所提供的咨询服务。财务管理咨询的主要内容包括筹资管理、投资管理、营运资金管理、成本费用管理、利润及分配管理等方面的咨询服务。财务管理咨询的重点包括：参照《企业财务通则》的规定，协助企业制定财务管理制度；参与企业筹资分析和对外投资分

析。

3. 管理决策咨询

管理决策咨询就是对企业的各项管理工作所提供的咨询服务。管理决策咨询的内容包括经营决策咨询、营销决策咨询、生产决策咨询、存货决策咨询、设备购买决策咨询等。进行管理决策咨询尤其应注意改善和充分利用企业现有的物质条件和技术条件，有效地利用生产力的各要素，协助企业建立合理的组织管理机构，使企业管理的职能得到应有的发挥。管理决策咨询不仅就咨询项目提供服务，帮助企业解决实际问题，更重要的是，要通过管理决策咨询提高企业的整体素质。

4. 会计审计顾问

接受客户委托，担任会计审计顾问是注册会计师的一项管理咨询业务。担任会计审计顾问，要解答委托人在日常会计业务和内部审计业务中遇到的疑难问题，要求注册会计师具有较高的业务素质和高度负责的精神。会计顾问要经常走访，了解情况，解答问题。

（三）设计财务会计制度，帮助委托人制定会计政策

随着《企业会计准则》和《企业财务通则》的实施和我国会计管理体制的改革，企业可以根据“两则”和具体会计准则的规定，结合自身情况选择会计政策，制定本企业会计制度。但由于企业会计人员的数量和素质有限，可以委托注册会计师为本单位设计财务会计制度，以保证会计核算合法、合规和科学。注册会计师接受委托设计会计制度的主要步骤是：

1. 总体设计

总体设计是开始设计会计制度时拟定的总体规划。它要解决的是会计制度的根本问题,包括:确定设计工作的类型,亦即是完全设计,重新设计,还是部分修改设计;确定会计科目的种类和繁简程度;确定各项经济业务处理的会计政策;确定采用何种计算方法,何种计算形式;确定在哪些环节设置内部控制制度;确定内部管理需要的指标,以及如何提供这些指标,如何考核经济效益等。注册会计师在设计会计制度之前,要做好充分的调查研究,制定全面计划,做好设计的准备工作。

2. 会计核算形式设计

会计核算形式设计包括各种记录、报表的设置,如帐簿组织系统的安排,各种凭证、帐簿、计算表及附表的使用,还包括企业内部会计报表的设计以及所有会计记录和会计报表格式的设计。会计凭证的传递,登记序时帐簿和分类帐簿的记帐程序都要围绕着帐簿组织来设计。会计核算形式设计是会计凭证、帐簿总体结构的设计。

3. 会计科目及其使用方法的设计

会计科目的设计即帐户分类的设计。会计科目的设计可参照《企业会计准则》和行业会计制度,并结合企业的具体情况和核算要求确定。会计科目的用法根据经济业务的特点加以规定。

4. 会计政策的设计

这部分设计工作是指各种经济业务的会计政策规定。如材料核算的设计,包括材料是否按计划价格核算,材料成本差异的处理,材料控制帐户与明细帐户的关系,材料帐户的稽核办法等。又如成本核算的设计,包括成本计算方法的选

择，成本项目的规定，各种费用的汇集分配方法及分配标准的确定等。

5. 内部控制制度设计

内部控制制度的设计是要建立一种防止错误和舞弊发生的机制。设计的基本原理是将业务工作进行合理的分工，并以一定的顺序、手续明确经手人员的责任和职权，将财产实物的经营人员和会计工作人员完全独立分开。处理每项经济业务的全过程，必须有两个或两个以上的人员经手，起到彼此制约、互相监督的作用。

(四) 培训财务会计人员和审计人员

会计师事务所拥有一批知识水平高、实践经验丰富的注册会计师，他们懂法规、能操作、会管理，在培训财务会计人员和审计人员方面是一支素质较高的师资力量。近几年在我国注册会计师全国统一考试和会计人员职称考试的培训方面，注册会计师发挥了应有的作用。

三、会计咨询与会计服务业务对注册会计师独立性的影响

独立性是注册会计师审计的生命，没有独立性，就无所谓注册会计师审计，也正因为如此，注册会计师审计又称独立审计。独立性不仅要求注册会计师保持实质上的独立，还要求保持形式上的独立。在会计咨询和会计服务业务中，首先要求会计师事务所与被审计单位保持独立，由会计师事务所独立决定是否接受委托，独立制定研究方案，独立思考与处理咨询服务活动中遇到的重大问题。

注册会计师受托为同一被审计单位办理审计业务的同时，又办理会计咨询与会计服务业务，是不相容业务的结合，

显然违背独立性的要求。这种矛盾只有通过隔开这两种服务才能解决。因此，应由同一会计师事务所的不同注册会计师分别办理审计业务和会计咨询与会计服务业务。

将执行同一被审计单位审计业务和会计咨询与会计服务业务的注册会计师分开，也是会计师事务所进行质量控制的重要手段之一，即在委派审计业务时，要充分考虑注册会计师的独立性。

第二节 资产评估业务

一、资产评估的概念

资产评估，是对资产价值形态的评估，是指评估人为正确体现资产的价值量，保护资产所有者和经营者、使用者的合法权益，遵循法定或公允的标准和程序，运用科学的方法，对资产的现时价值进行评定和估算。

根据《国有资产评估管理办法》第九条的规定，资产评估的评估人是持有省级以上国有资产管理部门颁发的国有资产评估资格证书的资产评估公司、会计师事务所、审计事务所、财务咨询公司以及经批准认可的临时评估机构。可见，资产评估是会计师事务所从事的主要会计服务业务之一。

二、资产评估的程序

资产评估程序是指资产评估工作的各个具体步骤及工作。国有资产评估的法定程序由申报立项、资产清查、评定估算、验证确认四个阶段组成。但作为会计师事务所，其接受委托进行资产评估的程序是接受委托、资产清查、评定估算、提出报告四个阶段，每个阶段又包括一些具体步骤。

（一）接受委托阶段

在资产占有单位需要对其占用的国有资产进行资产评估的情形下，需报经主管部门同意，向同级国有资产管理部门提交资产评估立项申请书，经过立项审查同意后，方可委托资产评估机构进行资产评估。资产评估机构接受委托阶段的工作主要有：

1. 了解委托人的基本情况。在签约之前，资产评估机构应了解委托人及其委托评估资产的基本情况，明确评估的对象、目的和具体要求，以便确定是否接受委托任务。由于资产评估业务工作量较大，技术难度高，会计师事务所应充分考虑是否具有适当的评估人员，能否按时完成评估任务，接受委托任务应量力而行。如果接受委托的是国有资产评估，应了解委托人是否按法定程序办理了申请立项。

2. 签订资产评估委托书。在确定接受委托人的评估业务时，资产评估机构应与委托人签订资产评估委托书。委托书的主要内容有：双方名称、委托内容、双方责任和义务、违约处理以及需要说明的事项（如收费标准、评估时间等）。评估委托书经双方负责人签字，加盖公章后生效。

3. 配备评估人员，进行评估前培训。评估任务确定以后，要根据任务，组织安排一定数量的人员，组成评估小组，进行评估前培训。培训内容包括：同委托人有关的法律、法规和制度，有关委托人的财务管理制度、物资管理制度以及财务情况，评估的技术方法。通过培训，便于统一思想，协调配合，开展工作。评估小组成员除必须配备具有经济和会计知识的人员外，还要有专门的工程技术方面的人员。

（二）资产清查阶段

资产清查是指按照评估的范围对待评估的资产实有数量和质量进行实地清查核对，并做出清查报告的过程。资产清查是资产评估的前期工作，一般由委托单位完成。清查工作的内容包括：对被评估资产进行全面盘点，编制各项资产盘点清查帐册，并由单位负责人、盘点人、见证人、制表人签名盖章。资产清查应比一般的财产盘点工作更加细致和规范。固定资产的清查，应填写序号、名称、规格、数量、价格（原价）、购置时间、残值等栏目；完工产品要注明名称、品种、规格、型号、数量和帐面价值；在产品应写明数量和完工程度；低值易耗品要注明成新和摊余价值；无形资产应注明其购置或研制成本及获利能力；应收帐款应注明发生日期、金额及催款情况；对外投资应注明收益或亏损情况。对于资产清查所发生的盘亏、盘盈、坏帐等应按规定进行处理。

评估小组进驻资产评估单位的任务是：核实清查工作的质量，并搜集待评估资产的各种资料。在核实过程中，应对评估资产逐项进行帐帐、帐表、帐实核对，根据约定书所列资产的范围，逐项进行盘点核实。清查结束后，评估小组要写出清查的书面报告，为资产评估提供依据。

（三）评定估算阶段

资产清查结束后，评估小组要对评估资产进行评定估算。这一阶段的主要工作有：

1. 制定评估方案。评估小组根据掌握的待评估资产的资料，结合评估目的、范围和要求，制定资产评估的实施方案。评估方案的内容包括：待评估资产的详细范围，资产评估的工作进度计划和步骤，评估小组人员职责分工及各自承担的责任，各类资产采用的评估方式和方法，资产评估费用支出

的预算以及其他应明确的事项等。

2. 划分资产类别。企业资产分为流动资产、固定资产、长期投资、无形资产、递延资产及其他资产。每一大类又可分为若干小类，每一小类又包括若干具体项目。通过资产类别的划分，便于根据各类资产的不同特点选择不同的评估方法。

3. 准确进行评定。评估小组根据资产清查所掌握的资料，对各类各项评估资产的具体情况，如质量、技术性能、成新率、可使用年限、磨损程度、产品完工程度、资产功能变化等做出准确评定，取得比较客观的数据资料，作为估算资产价格的依据。

4. 估算资产价格。评估小组在对资产状况进行准确评定后，可以运用所搜集到的各类资产的信息资料以及有关的经济技术指标，根据评估的特定目的，分别采用收益现值法、重置成本法、现行市价法、清算价格法等方法，计算出各类资产的现行价格。

在整个评定估算过程中，对资产状况的判断和评定要准确，计算方法、计算公式以及计算过程都要准确无误，评估人员要整理好各自的评估工作底稿，确保资产评估结果客观公正。

（四）提出报告阶段

评估结果应以评估报告的形式提供给委托人。资产评估报告是评估人员在调查、搜集、验证和评价有关资料和数据的基础上形成的关于资产评估情况和结果的公证性文件。这一阶段的主要工作是：

1. 整理评估工作底稿。评估人员在评定估算结束后，应当整理工作底稿，经评估小组工作成员讨论后，与委托人交

换资产评估初步结果的意见。若委托人对评估结果有不同意见，评估小组应向委托人解释，必要时可对资产进行复评。

2. 撰写资产评估报告。在征求委托人意见后，评估小组应指定专人撰写资产评估报告。评估报告经评估小组反复讨论和修改后定稿，加盖会计师事务所公章，并由负责评估的人员签署后，提交委托人。

3. 验证资产评估报告。委托人应将资产评估报告报请原批准立项的管理部门申请验证确认。验证确认是国有资产管理部 门对资产占有单位提出的资产评估报告在合法性、真实性、科学性等方面进行检验和认定的过程。经验证确认的报告，国有资产管理部 门应及时下达资产评估确认通知书，资产占有单位接到评估确认通知书后，便可按规定进行帐务处理。对于不符合要求的资产评估报告，国有资产管理部 门可以分别情况，令其修改、重评或做出不予确认的决定。

三、资产评估方法

资产评估方法有收益现值法、重置成本法、现行市价法、清算价格法。在实际进行评估业务时，应根据特定评估的目的和条件，灵活地选择评估方法。

(一) 收益现值法

收益现值法是指通过测算被评估资产的未来预期收益并折算成现值，确定被评估资产价格的一种资产评估方法。其计算公式为：

$$\text{资产评估价值} = \sum \left(\frac{\text{企业未来年度预期收益额}}{\text{按折现率计算的折现系数}} \right)$$

运用收益现值法进行资产评估时，被评估资产必须具有独立的连续提供未来收益的能力；资产的未来收益必须能用

货币计量；产权所有者所承担的风险也必须是能用货币来衡量的。

因此，收益现值法一般适用于对企业整体资产的评估。对于能预测未来提供的、能以货币计量收益的单项资产，也能用收益现值法进行评估。

（二）重置成本法

重置成本法是指在评估资产时按被评估资产的现时完全重置成本（简称重置全价）减去应扣损耗或贬值来确定被评估资产价格的一种方法。其计算公式为：

被评估资产的重置成本 = 资产的重置全价 - 损耗或贬值

重置成本分复原重置成本和更新重置成本两类。复原重置成本是指用与原资产相同的材料、建造标准、设计结构和技术条件等，以现时价格再购建相同的全新资产所取得的成本。更新重置成本是指利用新型材料、新技术标准，以现时价格再购建相同功能的全新资产所需的成本。选择重置成本时，在同时可得复原重置成本和更新重置成本时，应选用更新重置成本，在无更新重置成本时也可采用复原重置成本。

损耗或贬值是指资产在使用和储存中，由于物理或化学原因，以及技术和产业的发展而使资产价值降低。损耗或贬值可分为有形损耗、无形损耗和经济性损耗。重置成本的计算公式可进一步表示为：

被评估资产的重置成本 = 资产的重置全价 - 有形损耗 - 无形损耗 - 经济性损耗

重置成本法主要适用于可以重新建造或购买，具有有形损耗、无形损耗特性的单项资产以及可重建或购买的整体资产（除与整体资产相关的土地外）。因此，重置成本法最适用

于难以确定收益，市场上又难找到交易参照物的评估对象。

（三）现行市价法

现行市价法是指按市场现行价格作为价格标准，据以确定资产价格的一种资产评估方法。现行市价法是指距离资产评估基准日期最近的参照物的成交价格或标价。参照物必须是与评估对象相同或类似的资产。

用现行市价法进行资产评估要找到相同或类似的参照物，即采用替代原则，因而，被评估资产的价格一般不会超过具有相同功能的参照资产的价格。运用现行市价法的前提条件是：要有一个充分发育的、活跃公平的市场，尤其是二手货市场、旧货市场；要能找到近期的、与被评估资产相同或类似的参照物（已经成交或已标价尚未成交的均可）；要能在市场上搜集到参照物的技术资料 and 交易资料，地理位置方面的资料，功能方面的资料以及交易时间、条件、动机和价格等方面的资料。

凡是现行交易市场有交易的资产，均可运用现行市价法进行评估。现行市价法主要适用于单项资产交易价格的评估。

（四）清算价格法

清算价格法是以资产的清算价格为标准来估算评估对象价格的一种方法。所谓清算价格，是指企业由于破产和其他原因，要求在一定期限内，将特定资产快速变现的价格，清算资产变现的方式可以是一项完整的资产出售，也可拆零出售。

清算价格法主要适用于企业破产、抵押、停业清理等情况下的资产价格评估。

四、资产评估报告

(一) 资产评估报告的编制程序和要求

资产评估报告是资产评估机构就资产评估工作及其结果，向委托人提交的公证性文件，也是对资产评估工作的全面总结。会计师事务所应对所提交的评估报告承担法律责任。

编制资产评估报告的基本程序是：

1. 分类整理评估资料。在评定估算过程中，会形成大量的有关评估对象的背景资料、技术鉴定资料、分析计算资料等，对评估资料应按评估小组分工情况，进行分类和整理，包括对评估资料的审核、评估依据的说明、评估结果的意见，最后形成分类的有关评估对象的评估资料。

2. 分析讨论评估资料。评估小组根据分类整理后的评估资料，应对评估情况和初步结论进行讨论、分析、纠正差错和调整不合理的估价，以形成正确的评估结论。

3. 编写评估报告草案。评估小组负责人应对编写的评估报告草案认真复核，并征求委托人意见，然后进行修改补充。

4. 编制正式评估报告。评估报告草案经修改后提交给评估负责人审核，必要时应组织有关专家会审，然后提出正式的评估报告，并由会计师事务所签章。

凡列入资产评估报告的事项，必须事实充分，数据精确，所做结论应明白无误，不得含糊不清，即要做到结论客观公正、内容完整全面、报告及时准确。

(二) 资产评估报告的结构和基本内容

资产评估报告分正文和附件两部分。正文部分包括：标题、委托人详细名称、评估目的、评估范围、评估基准日、评估依据、评估方法、评估结果、评估后的资产负债情况、评

估机构和评估人员的名称及职称、附件名称、其他需要说明的事项、评估机构签章。

附件部分包括：(1) 作为评估依据的主要文件，如合同、协议、法律条文的复印件；(2) 财产清单及各类资产评估明细表；(3) 委托单位提供的有关财务会计报表及有关资料；(4) 评估后的资产价格情况、增减说明等。

(三) 资产评估报告举例

××公司：

我所受贵公司委托，对贵公司拟与外商合资所投入的资产进行评估。现将评估情况报告如下：

1. 评估对象。贵公司准备投入合资企业的房屋建筑物、机器设备、部分流动资产和无形资产。被评估资产的主体坐落于×大街×号，上述资产归国家所有。

2. 评估目的。按收益现值确定贵公司准备投入合资企业的资产价格。

3. 资产的权益。此次评估按贵公司投入合资企业资产的全部权益，即资产的使用、收益权全部转让给合资企业进行估价，其中资产购建的部分资金来源系负债由贵公司承担，不予扣除。

4. 评估基准日。×年×月×日。

5. 评估对象的状况。被评估资产是贵公司下设并以接待港澳同胞和海外华侨为主的中档涉外饭店，地处市中心，交通十分方便。店内设有中档客房×套，普通客房×间×床位，并设有与之相配套的各种服务性设施，可为各类顾客提供较为舒适方便的服务。另外，饭店餐厅有特级烹调技师和宴会设计师、服务师等。从调查的资料看，贵公司的这个饭店在

东南亚地区有一定的知名度，尤其对东南亚中等以下收入的游客有较大的吸引力。根据发展的趋势，特别是旅游业的发展趋势，这个饭店将会有很好的经营前景。从建筑物的主体结构看，约有9成新，室内设备及装修的情况均适于继续使用，并且有相当的使用寿命。从客房的出租率看，近几年无论旅游业是否兴旺，出租率均达到100%，是同类饭店中经济效益较高的企业之一。

根据上述情况，我们在评估中选择了继续使用的前提条件对贵公司饭店进行估价。

6. 评估程序如下：

(1) 听取贵公司介绍需进行评估资产的范围和有关要求，并根据要求制定评估工作方案；

(2) 对被评估房屋建筑物、室内有关设施进行勘察鉴定，对流动资产和无形资产进行核实；

(3) 搜集资料，并根据勘察鉴定与市场现行价格调查结果对房屋建筑物等投入资产作价；

(4) 逐项评估，得出初步结论，再与有关人员讨论协商，提出修正意见，在此基础上产生评估结果报告书。

7. 评估方法。对有形资产按重置成本和现行市价估价，并将预期超额收益本金化为无形资产价格，再加总计算，评估贵公司资产的收益现值。具体方法如下：

(1) 对房屋建筑物的评估：采用重置成本法。建筑物主楼×层，局部×层总高×米，主楼高×米；配楼楼层高×米；总建筑面积×平方米；整个建筑物为箱形基础，首层及楼电梯间为整体浇筑钢筋混凝土结构，采用滑模工艺，二层以上为内浇外挂结构；配楼为框架结构；有全套的水、电、汽、气

设施。根据其特点选择市场同类饭店的现行单元造价，确定重置全价，再根据建筑物内外墙体、楼板损耗情况，参考建筑工程质量等因素确定饭店的有形损耗，最后确定其评估价格。

(2) 对机器设备的评估：采用重置成本法。即按同类资产的现行市场价格和资产已使用情况，参考维修、检修记录，计算资产的重置全价和成新率，最后确定评估值。

(3) 对无形资产的评估：采用超额收益现值法。根据市场调查和与同行业的比较，我们认为：由于贵公司饭店地势好，基本位于市中心繁华地区，交通十分方便，加之饭店收费较低、服务质量好等方面因素，吸引了大批东南亚游客，即使在旅游淡季，住客也接近 100%。因此饭店拥有较高的商誉，且投资收益率高于同行业水平，此次评估按其未来 15 年的超额投资收益，扣除应交的税费并进行折现处理，最后确定评估值。

(4) 对流动资产的评估：采用市场法。即按同类物品的现行市场价格和技术鉴定后的实有数量，计算评估值。

8. 评估结果。

总评估值：×元

其中：

房屋建筑物×元

设备×元

物品×元

无形资产×元

9. 有关问题说明（略）。

10. 附件：

房屋建筑物评估表的说明（略）

机器设备评估表的说明（略）

物料评估表的说明（略）

无形资产评估计算表的资料（略）

评估机构：××

评估人员：……

×年×月×日

第三节 代理记账业务

经八届人大五次常委会于1993年12月29日通过的修改后的《中华人民共和国会计法》第二十一条规定，不具备设置会计机构或会计人员条件的，可以通过经批准设立的会计咨询、会计服务机构进行代理记账。财政部根据《会计法》的规定，发布了《代理记账管理暂行办法》。

一、代理记账业务的出现

代理记账业务是随着我国经济发展出现的一种新的社会性会计服务活动。近年来，在我国经济飞速发展的同时，各单位的组织形式、经营规模都发生了很大的变化，一些规模较小的企业、事业单位、个体工商户和其他经济组织大量出现，这就产生了现有会计队伍的数量难以适应不断增长的各类经济组织进行会计核算要求的问题。一些经济组织很难找到业务素质相当的会计人员，而且，一个经营规模小、创利不多的经济组织，配备专职的会计和出纳，费用上也难以承受。因此，实践中出现了不少单位找人兼职记帐，或干脆不记帐，造成内部管理混乱，使国家和社会公众利益受到不应

有的损失。在这种情况下，为缓解现实矛盾，出现了几个单位合“雇”一名或几名会计人员，一个会计人员兼办几个单位会计业务的做法；有的会计师事务所上门服务，代一些单位办理会计记帐业务；有的地方成立了“记帐专业户”、“会计记帐公司”等会计服务机构，专为规模小的单位办理记帐业务。从实际效果看，发展代理记账业务，对保证各单位建立正常的会计工作秩序，加强市场和税收管理，发展会计第三产业等都有重要作用。《会计法》对代理记账业务的规定，明确了代理记账是一项合法的会计服务。即：一方面明确了单位委托经批准设立的会计咨询、会计服务机构进行代理记账是合法的；另一方面明确了经批准设立的会计咨询、会计服务机构受托办理代理记账业务也是合法的。

二、代理记账机构的设立

办理代理记账机构一般有两类：一类是专门代理记账机构，如一些地区试点的代理记账站、记帐专业户、代理记账公司等；另一类是兼办代理记账的会计咨询服务机构，如会计师事务所、财务会计咨询公司等。按照《代理记账管理办法》规定，从事代理记账业务的机构，应当符合下列条件：

1. 至少有3名持有会计证的专职从业人员，同时可以聘用一定数量相同条件的兼职从业人员；
2. 主管代理记账业务的负责人必须具有会计师以上专业技术资格；
3. 有健全的代理记账业务规范和财务会计管理制度；
4. 机构的设立依法经过工商行政管理部门或其他管理部门核准登记。

从事代理记账业务的机构，除会计师事务所外，必须按

隶属关系向县级以上人民政府财政部门申请代理记账资格，经审查符合上述条件，并领取由财政部统一印制的代理记账许可证书后，方能从事代理记账业务。颁发代理记账许可证书的财政机关负责对其发证的代理记账机构进行年检。

三、代理记账的程序

会计师事务所办理代理记账必须遵循以下程序：

（一）签订书面委托合同，明确双方义务和责任

委托人委托代理记账机构进行代理记账，应当在相互协商的基础上，签订书面委托合同。委托合同除应具有法律规定的条款外，应当明确以下内容：

1. 委托人、受托人对会计资料合法、真实、准确、完整应承担的责任；

2. 会计凭证的传递程序和签收手续；

3. 编制和提供会计报表的要求；

4. 会计档案的保管要求；

5. 委托人、受托人终止委托合同应当办理的会计交接事宜。

委托人委托代理记账机构代理记账的，应当履行以下义务：

1. 对本单位发生的经济业务，必须填制或者取得符合国家统一会计制度规定的原始凭证；

2. 应当配备专人负责日常货币收支和保管；

3. 及时向代理记账机构提供合法、真实、准确、完整的原始凭证和相关资料；

4. 对于代理记账机构退回的，要求按照国家统一会计制度规定进行更正、补充的原始凭证，应当及时予以更正、补

充。

委托人对代理记账机构在委托合同约定范围内的行为承担责任。代理记账机构对其专职从业人员和兼职人员的业务活动承担责任。

代理记账机构在执行业务中违反《会计法》和国家统一会计制度规定的，由财政机关依据法律、行政法规的规定处理。代理记账机构违反代理记账规定和国家有关规定造成委托人会计核算混乱、损害国家和委托人利益的，委托人故意向代理记账机构隐瞒真实情况或者委托人会同代理记账机构共同提供不真实会计资料的，应承担相应法律责任。

(二) 办理会计核算业务

代理记账机构应当根据委托合同的约定，定期派人到委托人所在地办理会计核算业务，或者根据委托人送交的原始凭证在代理记账机构所在地办理会计核算业务。代理记账机构根据委托人提供的原始凭证和其他资料，按照国家统一会计制度的规定进行会计核算，包括审核原始凭证、填制记账凭证、登记会计帐簿、编制会计报表等。

(三) 编制和报送会计报表

代理记账机构为委托人编制的会计报表，经代理记账机构负责人和委托人审阅并签名或盖章后，按照国家统一会计制度的规定报送政府有关部门和其他会计报表使用者。

(四) 定期向税务机关提供税务资料

(五) 承办委托人委托的其他会计业务

四、代理记账从业人员的工作规则

代理记账从业人员应当遵守以下规则：

1. 遵守会计法律、会计法规和国家统一会计制度，依法

履行职责；

2. 对在执行业务中知悉的商业秘密，负有保密义务；
3. 对委托人示意做出不当的会计处理，提供不实的会计资料，以及其他不符合法律、法规规定的要求应当拒绝；
4. 对委托人提出的有关会计处理原则问题负有解释的责任。

第四节 税务代理业务

七届人大二十七次常委会于1992年9月4日通过的《中华人民共和国税收征收管理法》第五十七条规定：“纳税人、扣缴义务人可以委托税务代理人办理税务事宜。”国家税务总局以国税发(1994)211号文件发布了《税务代理试行办法》，明确规定税务代理是指税务代理人在规定的税务代理范围内，受纳税人、扣缴义务人的委托，代为办理税务事宜的各种行为的总称。

一、税务代理的产生与发展

市场经济体制的建立使得企业利益相对独立，企业及更多的纳税人希望通过一种独立公正的中介机构，来为企业及其他纳税人的利益进行合法服务，这是税务代理产生的最根本的利益动因。另一方面，市场经济的深入发展，使经济利益关系也日趋复杂，与此对应的税收法规也日趋完善严密，并越来越复杂，这就使得企业经营者和纳税人在激烈的市场竞争面前，既要十分了解和掌握国家税收法律法规，但又不可能注入太多精力。因此，当国家与企业、公民之间建立起纳税关系，即标志各自利益分离及相互独立后，对税务代理所

产生的可能需要转变成全面的现实需要。在我国经济的实践中，出现了以办理税务代理为主的税务咨询事务所，也有一些会计师事务所根据委托人的收入和所得，代理委托人办理纳税申报，向税务机关办理申报纳税。特别是随着代理记账的实行，更增加了会计师事务所进行税务代理的可行性和必然性。

二、税务代理机构和人员的资格

1. 税务代理机构

根据《税务代理试行办法》，税务代理机构为税务师事务所及经国家批准成立的会计师事务所、律师事务所、审计事务所、税务咨询机构等。会计师事务所需要开展税务代理业务的，必须在本机构内设置专门的税务代理部，配备5名以上经税务机关审定注册的税务师，并报经国家税务总局或省级国家税务局批准，方能从事税务代理业务。

2. 税务师的资格认定

国家对税务师实行资格考试和认定制度。但对取得注册会计师资格者，可不参加全国税务师资格考试，其代理资格由省级国家税务局考核认定。

三、税务代理人的权利和义务及代理责任

(一) 税务代理人的权利和义务

税务代理人是指具有丰富的税收实务工作经验和较高税收、会计专业理论知识以及法律基础知识，经国家税务总局及省级国家税务局批准认可的专业人员和专门机构。其权利和义务是：

1. 税务代理人有权按规定代理由纳税人、扣缴义务人委托的税务事宜；

2. 税务代理人依法履行职责,受国家法律保护,任何机关、团体、单位和个人不得非法干预;

3. 税务代理人有权根据代理业务需要,查阅被代理人的有关财务会计资料 and 文件,察看业务现场和设施,被代理人应当向代理人提供真实的经营情况和财务会计资料;

4. 税务代理人可向当地税务机关订购或查询税收政策、法律、法规和有关资料;

5. 税务代理人对税务机关的处理决定不服的,可依法向税务机关申请复议或向人民法院起诉;

6. 税务代理人在办理代理业务时,必须向有关的税务工作人员出示税务师执业证书,按照主管税务机关的要求,如实提供有关资料(不得隐瞒、谎报),并在税务文书上署名盖章;

7. 税务代理人对被代理人偷税、骗取减税、免税和退税的行为,应予以制止,并及时报告税务机关;

8. 税务代理人在从事代理业务期间和停止代理业务以后,都不得泄漏因代理业务而得知的秘密;

9. 税务代理人应当建立税务代理档案,如实记载各项代理业务的始末和保存计税资料及涉税文书,税务代理档案至少保存5年。

(二) 代理责任

1. 税务师未按照委托代理协议书的规定进行代理或违反税收法律、行政法规的规定进行代理的,由县级以上国家税务局处以2000元以下罚款;

2. 税务师在一个会计年度内违反规定从事代理业务两次以上的,由省级国家税务局注销税务师登记,收回税务师

执业证书，停止其从事税务代理业务 2 年；

3. 税务师知道被委托代理的事项违法仍进行代理活动或知道自身的代理行为违法仍进行的，由省级国家税务局吊销其税务师执业证书，禁止其从事税务代理业务；

4. 税务师在代理过程中触犯刑律，构成犯罪的，由司法机关依法惩处；

5. 税务代理机构（包括从事地方税务代理业务）违反规定的，由县以上国家税务局根据情节轻重，给予警告、处以 2 000 元以下罚款、停业整顿、责令解散等处分；

6. 税务机关对税务师和税务代理机构进行惩戒处分时，应当制作文书，通知当事人，并予以公布。

四、税务代理的程序

（一）签订委托书

注册会计师承办税务代理业务，由其所在的会计师事务所统一受理，并与被代理人签订委托代理协议书。委托代理协议书应当载明代理人和被代理人名称、代理事项、代理权限、代理期限及其他应明确的内容，并由注册会计师及其所在的会计师事务所和被代理人签名盖章。

（二）办理税务代理业务

税务代理人可以接受纳税人、扣缴义务人的委托从事下列范围内的业务代理：

1. 办理税务登记、变更税务登记和注销税务登记；
2. 办理发票领购手续；
3. 办理纳税申报或扣缴税款报告；
4. 办理缴纳税款和申请退税；
5. 制作涉税文书；

6. 审查纳税情况；
7. 建帐建制，办理帐务；
8. 开展税务咨询、受聘税务顾问；
9. 申请税务行政复议或税务行政诉讼；
10. 其他业务。

纳税人、扣缴义务人可以根据需要委托税务代理人进行全面代理、单项代理或临时代理、常年代理。

税务代理人应按委托协议书约定的代理内容和代理权限、期限进行税务代理。超出协议书约定范围的业务需代理时，必须事先修订协议书。

税务代理人在税务代理过程中，应当书面记录各项代理业务的始末，整理好有关的计税资料。

（三）税务代理关系的终止

税务代理期限届满，委托协议书届时失效，税务代理关系自然终止。在一些特定的情形下，被代理人或税务代理人在委托期限内可单方终止代理业务。单方终止委托代理关系的，终止方应及时通知另一方，并向当地税务机关报告，同时公布终止决定。