

最新财务会计操作实务丛书

KUAIJIBAOBIAOSHENJIFANGFAYUSHILI

会计报表审计



方法与实例

张建新 / 编著



最新

**财务会计操作
实务丛书**

KUAIJIBAOBIAOSHENJIFANGFAYUSHILI

中国物价出版社

会计报表审计方法与实例

张建新 编著

中国物价出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计报表审计方法与实例/张建新编著. —北京: 中国物价出版社, 2003.1

ISBN 7-80155-541-4

I. 会… II. 张… III. 会计报表-财务审计 IV. F239.41

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 095719 号

出版发行/中国物价出版社[电话:68012468(编辑部) 68033577(发行部)]

邮编:100837 地址:北京市西城区月坛北小街2号院3号楼]

经销/新华书店

印刷/河北省高碑店市鑫昊印刷有限责任公司

开本/850×1168 毫米 大 32 开 印张/9.25 字数/230 千字

版本/2003 年 1 月第 1 版 印次/2003 年 1 月第 1 次印刷

书号/ISBN 7-80155-541-4/F·382

定价/20.00 元

前 言

会计报表是指企业对外提供的反映企业某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的文件。它是财务会计工作的最终结果，是会计信息最浓缩的集中体现，也是会计准则制定者和与企业有利害关系的投资人、债权人、政府部门等外部集团最主要的考虑对象。会计报表的编制程序和方法有无问题，其反映的会计信息是否真实、合法、公允等，是会计报表使用者所关心的重要问题。这就需要注册会计师审计、国家审计、内部审计等各种审计机构以及其他会计监督组织加强对被审计（审查）单位的会计报表的审计或审查工作。为了指导审计机构和其他会计监督组织掌握审计或审查会计报表的方法与实务操作，我们组织编写了《会计报表审计方法与实例》一书。本书根据企业会计制度和其他有关财经、会计和审计法规的规定，详细介绍和分析了企业会计报表审计与审查的方法与实务，其中有大量实际案例，对实际工作具有很大的指导作用。

书中不当之处，敬请指正。

作 者
2003 年 1 月

目 录

第一章 会计报表审计的业务规划	(1)
第一节 会计报表审计业务规划的工作内容	(1)
一、了解客户的基本情况	(2)
二、执行分析程序	(3)
三、评估重要性水平	(4)
四、评估审计风险	(7)
五、制定初步审计策略	(8)
第二节 审计计划的编制和审核	(9)
一、审计计划的内容	(9)
二、审计计划的编制	(11)
三、审计计划的审核	(13)
第二章 会计报表审计的方法	(15)
第一节 审计重要性判断	(15)
一、初步判断重要性水平	(15)
二、重要性在审计实施和终结阶段的运用	(19)
第二节 审计风险评估与控制	(21)

一、审计风险模型	(22)
二、审计风险的事前控制——审计计划阶段对审计风险的评估	(23)
三、审计风险的事中控制——审计实施阶段进一步评估审计风险并考虑其对审计程序的影响	(25)
四、审计风险的事后控制——审计终结阶段考虑审计风险对审计结论的影响	(27)
第三节 内部控制考察	(27)
一、对内部控制进行考察的一般考虑和基本策略	(28)
二、调查了解内部控制系统	(31)
三、对内部控制的初步评价——健全性评价	(43)
四、符合性测试	(45)
五、对内部控制的进一步评价——有效性评价	(53)
 第三章 会计报表综合审计	 (55)
第一节 会计报表审查的一般内容	(55)
一、会计报表编制作假的审查	(55)
二、会计报表分析错误的审查	(57)
三、会计报表报送作假的审查	(59)
四、会计报表汇总错误的审查	(60)
五、会计报表订正错误的审查	(61)
第二节 会计报表综合审查	(62)
一、会计报表勾稽关系、财务指标和附注*的审查	(63)
二、资产负债表综合审查	(68)
三、利润表综合审查	(71)
四、现金流量表综合审查	(73)

第四章 购货与付款审计 (77)

第一节 应付账款审计 (77)

- 一、获取或编制应付账款明细表 (77)
- 二、审查应付账款明细账 (78)
- 三、函证应付账款 (80)
- 四、查找未入账的应付账款 (82)
- 五、审查长期挂账的应付账款 (83)

第二节 固定资产审计 (83)

- 一、索取或编制固定资产及累计折旧分类汇总表 (83)
- 二、验证固定资产的所有权 (84)
- 三、审计固定资产的增加 (87)
- 四、审查固定资产的减少 (88)
- 五、固定资产折旧的审计 (89)
- 六、固定资产减值准备的审计 (91)
- 七、实地观察固定资产 (92)

第三节 其他相关账户审计 (93)

- 一、预付账款审计 (94)
- 二、应付票据审计 (95)
- 三、工程物资审计 (96)
- 四、在建工程的审计 (97)

第五章 生产与费用审计 (100)

第一节 存货审计 (100)

- 一、运用分析性复核程序进行存货审计 (101)
- 二、确定各存货明细项目与总账、报表的余额是否相符

.....	(102)
三、确定存货是否存在	(102)
四、确定存货是否归被审单位所有	(105)
五、确定存货的品质状况, 存货跌价准备的计提是否 合理	(106)
六、确定存货的计价方法是否恰当	(106)
七、存货相关账户审计	(107)
八、确定存货在会计报表的披露是否恰当	(109)
第二节 存货成本审计	(109)
一、直接材料成本的审计	(110)
二、直接人工成本的审计	(110)
三、制造费用的审计	(111)
四、生产成本的审计	(113)
五、主营业务成本审计	(114)
第三节 其他相关账户的审计	(116)
一、应付工资审计	(116)
二、应付福利费审计	(117)
三、待摊费用审计	(118)
四、预提费用审计	(118)
五、管理费用审计	(119)
六、营业外支出审计	(121)
七、所得税审计	(123)
 第六章 销售与收款审计	 (125)
第一节 主营业务收入的审计	(125)
一、编制或取得主营业务收入明细表, 并进行账表核对	(125)

目 录

二、进行主营业务收入的分析性复核	(126)
三、审查主营业务收入确认的正确性	(128)
四、审查销售退回、折扣与折让的处理是否正确	(130)
第二节 应收账款的审计	(131)
一、获取或编制应收账款明细表	(132)
二、编制或获取应收账款账龄分析表	(133)
三、实施应收账款的分析性复核	(134)
四、函证应收账款	(134)
五、审查未函证的应收账款	(138)
六、截止期测试	(139)
七、所有权测试	(139)
第三节 坏账准备的审计	(140)
一、核对坏账准备的账表数是否相符	(140)
二、审查坏账准备的计提金额是否正确	(140)
三、审查坏账损失的确认和转销是否正确	(142)
四、确认坏账准备的报表披露是否恰当	(143)
第四节 现金及银行存款结余额的审计	(143)
一、核对总账与日记账的账簿记录是否相符	(144)
二、盘点库存现金	(144)
三、编制或获取银行存款余额调节表，同时函证银行 存款	(147)
第七章 筹资与投资审计	(150)

第一节 借款审计	(150)
一、银行借款的审计	(150)
二、财务费用的审计	(152)
三、应付债券的审计	(153)

第二节 所有者权益审计	(154)
一、股本或实收资本审计	(154)
二、资本公积审计	(157)
三、盈余公积审计	(159)
四、未分配利润审计	(160)
第三节 投资审计	(161)
第四节 其他相关账户审计	(167)
一、其他应收款审计	(167)
二、其他应付款审计	(168)
三、长期应付款审计	(169)
四、应付股利审计	(170)
五、无形资产审计	(171)
 第八章 损益形成及处理审计	(174)
 第一节 损益形成的审计	(174)
一、营业利润形成的审计	(175)
二、期间费用的审计	(178)
三、投资收益的审计	(188)
四、营业外收支的审计	(190)
五、所得税费用的审计	(193)
六、以前年度损益调整的审计	(196)
第二节 损益处理的审计	(197)
一、损益处理的控制点	(197)
二、监查损益处理的顺序	(199)
三、对损益处理具体项目的审计	(199)

第九章 会计报表审计的依据、证据与工作底稿 (203)

第一节 会计报表审计的依据 (203)

一、会计报表审计依据的特征 (204)

二、会计报表审计依据的内容结构 (205)

第二节 会计报表审计证据 (207)

一、会计报表审计证据的涵义 (207)

二、会计报表审计证据的特征 (208)

三、会计报表审计证据的类型 (210)

四、审计证据的搜集、鉴定、综合和运用 (213)

第三节 会计报表审计工作底稿 (218)

一、审计工作底稿的涵义 (218)

二、审计工作底稿的分类 (219)

三、会计报表审计工作底稿的编制 (220)

四、会计报表审计工作底稿的归档管理 (222)

第十章 会计报表审计的账项调整 (225)

第一节 账项调整的一般程序与方法 (225)

一、对已经查证的会计错弊进行分析, 确定应调整的
错报或漏报 (226)

二、制订初步调整策略 (228)

三、与被审计单位沟通——确定最终调整方案 (229)

四、考察调整方案的实施情况 (230)

第二节 账项调整案例 (230)

一、收入循环的账项调整 (230)

二、支出循环的账项调整	(234)
三、员工服务循环的账项调整	(242)
四、生产循环的账项调整	(244)
五、投资与理财循环的账项调整	(247)
 第十一章 审计报告	 (251)
第一节 期初余额审计	(251)
一、期初余额的涵义	(251)
二、期初余额审计程序	(252)
三、期初余额的审计结论及处理	(254)
第二节 或有事项的审计	(255)
一、或有事项的种类	(255)
二、或有事项的审计	(256)
第三节 期后事项的审计	(257)
一、期后事项的特性	(258)
二、期后事项的审核	(259)
三、期后事项对审计报告的影响	(260)
第四节 审计报告	(262)
一、审计报告的种类和基本内容	(263)
二、审计报告的编制	(264)
三、不同审计意见类型的审计报告	(272)
四、期后发现的事实	(280)

第一章 会计报表审计 的业务规划

第一节 会计报表审计业务 规划的工作内容

注重业务规划是现代会计报表审计的特点之一。在业务规划过程中，要对审计工作进行全面的统筹安排。现代会计报表审计的业务规划，不仅仅是事前的一种简单工作安排，而且要贯穿整个审计过程，要进行大量的基础工作。会计报表审计业务的工作内容具体包括 8 个步骤：（1）了解客户的基本情况；（2）执行分析程序；（3）初步评价重要性水平；（4）考虑审计风险；（5）对重要认定制定初步审计策略；（6）了解客户内部控制制度；（7）符合性测试及评价控制风险；（8）确定检查风险及设计实质性测试。

一、了解客户的基本情况

为了做好业务规划工作，注册会计师必须充分了解客户的基本情况，这些基本情况应包括：(1) 业务类型、产品和服务的种类、地理位置、经营特点；(2) 行业类型、行业受经济状况变动的影响程度，以及主要的产业政策和实务；(3) 关联方及关联交易情况；(4) 相关的政策、法规；(5) 内部控制制度；(6) 提供给有关管理机关的报告的性质。通过对上述情况的了解，据以确定可能影响会计报表的重要交易和事项。

对客户的基本情况有所了解，注册会计师可以采用多种审计方法，以下重点介绍常用的一些方法。

(一) 查阅上一年度审计档案

审计计划起草以前，如果客户上一年已进行过会计报表审计，注册会计师应当查阅上一年度审计档案。如果上一年度的审计是由本所注册会计师实施的，则可以直接查阅；如果是由其他事务所的注册会计师实施的，也要争取向前任会计师事务所查询。具体实施过程中要注意以下事项：

(1) 审计意见类型。上一年度的审计意见类型能为注册会计师提供较多的信息。例如，如果上一年度注册会计师出具的是标准无保留意见的审计报告，而本年度客户的情况无重大变化，则本期审计工作可望顺利完成；如所出具的为非标准无保留意见的审计报告，则应对导致这种情况的原因进行分析，考虑本年度是否仍然存在这种可能性，并据以确定如何在审计计划中予以体现。

(2) 审计计划及审计总结。上一年度的审计计划可以作为本年制定审计计划的参考资料，审计总结要说明上次审计的成败得失，对本次审计同样具有借鉴意义。

(3) 重要审计调整事项。审计调整事项是注册会计师查明的

错弊，需客户重新进行会计处理的事项，反映了上一年度客户会计处理中存在问题的主要环节。

(4) 或有负债。或有负债是对本期产生重大影响的连续事项，注册会计师要考虑或有负债的转化情况对本期会计报表的影响，并在审计计划中有所体现。

(5) 管理建议重点。上一年度的管理建议重点，是注册会计师针对在审计过程中发现的客户内部控制制度的缺陷提出的，本年应特别予以关注，要考虑对客户内部控制制度的改进情况进行审查。

(6) 其他有关事项。如存货的盘点情况、应收账款函证情况等。

通过密切关注上述事项，确定上年度审计档案对本期审计工作的影响，以便有针对性地进行本年度的审计规划。

(二) 查阅行业业务经营资料

对客户所属行业的情况，注册会计师可以通过收集阅读行业资料及注册会计师协会发布的各种行业审计和会计指南来了解；对客户业务经营情况，可以通过查阅客户的档案资料来获取。

(三) 现场观察客户工场

通过对客户工场的现场观察，注册会计师可以了解客户的经营特征和经营状况。

(四) 询问客户内部员工

与客户内部员工交流，可以获得多方面的信息。注册会计师询问的对象可以是不同岗位的员工，但询问企业管理当局、内部审计人员、会计人员，能够获得相对较多的信息。

二、执行分析程序

执行分析程序就是注册会计师运用分析性复核方法，将客户的财务信息与前期可比信息、预计结果、类似行业信息进行比

较，以了解客户的经营情况和寻找其间的异常情况。执行分析程序是发现审计线索和审计重点的重要措施，是科学编制审计计划、合理分配审计资源的基础。

分析程序与通常的财务报表分析相类似，具体操作如下：

(1) 确定分析的对象。分析程序的对象可以是合并会计报表、单个会计报表、分部会计报表以及会计报表的单个要素，注册会计师可以根据实际情况做出选择。

(2) 估计期望值。注册会计师可以根据各种不同来源的数据估计期望值，以便与将要得出的分析结果比较，发现意外的波动或其他意外情况。

(3) 进行计算和比较。常用的方法有比较分析法、结构分析法、比率分析法和趋势分析法。注册会计师可根据实际情况选择一种或多种方法。

(4) 分析数据及确认重大差异。将上一步骤所得出的结果，与估计期望值相对比，确认是否有异常或意外的波动，并依靠职业判断确定这一差异是否影响重大。

(5) 调查重大的非预期差异。在分析程序中出现差异是不可避免的，其中有些是注册会计师能够合理预期的，有些是不能合理预期的，只有后者才是错报风险增加的信号。因此，对重大的非预期差异，注册会计师要重新考虑估计期望值是否合理，并向管理当局询问，查明非预期重大差异的原因。

(6) 确定对审计计划的影响。对不能合理解释的重大差异，注册会计师要在审计计划时分配更多的预算时间，配备业务素质高的审计人员，对可能形成这一差异的业务进行详细测试。

三、评估重要性水平

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。

对重要性水平评估，是为了给客户会计报表中的错报确定一个界限。在界限以内，某些细小的错报不会影响会计报表的公允性，注册会计师在审计过程中可以忽略这些错报，以提高审计效率；反之，如果错报超过了这一界限，为把审计风险控制在可接受的水平之内，必须重新设计审计程序，进行更为详细的审计。重要性水平的指标名称必须明确，具体金额既可以表示为绝对数，也可以表示为相对数。

评估重要性水平具体分以下两个步骤：

（一）确定会计报表层的重要性水平

会计报表审计是对整个会计报表表示意见，因此注册会计师首先要对每一张会计报表确定一个重要性水平，这是整个审计工作的综合重要性水平或称总体重要性水平。对会计报表确定重要性水平，主要依赖注册会计师的职业判断，具体要考虑两个方面的因素：

（1）数量因素，即重要性的金额标准。每张会计报表中所包含的错报金额累加起来，达到一定标准后就会致使报表无法按会计准则公允表达，这一标准即可被确定为重要性水平。重要性是一个相对概念而非绝对概念。

（2）性质因素。数量不是重要性的惟一标准，注册会计师还应根据错报的性质判断重要性。确定错报性质的影响，主要从以下几个方面考虑：一是考虑错报是否由舞弊或违法造成的。二是考虑错报是否为了规避法律、法规、合同、协议中限制条款。三是考虑错报的金额是否影响关键财务指标。在为每一张会计报表确定一个重要性水平后，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。

（二）将会计报表层次的重要性水平分配到各账户

账户余额层的重要性水平是指某账户余额在被认为有重要的错报之前，可以有的最大错报，也称为“可容忍错报”。基于复