

财务审计手工综合 模拟实训教程

刘 蓉 梁素萍 编著



人民交通出版社
China Communications Press

财务审计手工综合 模拟实训教程

刘 蓉 梁素萍 编著

人民交通出版社

内 容 提 要

这是一本审计学科的模拟实训教程。可以由任课老师随着教学进度安排学生逐项进行实验,以加深对审计学基本知识、基本技能的理解和掌握;也可在学生完成相关课程学习后安排其进行综合实验,以锻炼和培养其在审计执业环境中的沟通、组织、分析、判断和解决问题的能力,提高其综合执业能力和团队意识。内容包括三大部分:一是实训操作概述;二是实训操作项目,包括计划阶段审计实务操作、销售与收款循环的审计、购货与付款循环的审计、生产与服务循环的审计、筹资与投资循环的审计、货币资金的审计、审计报告阶段等七个实验项目;三是被审计单位基本资料与会计资料。本书既适合大学本科、专科、高职层次教学使用,也可作为审计人员的岗前培训教材。

图书在版编目(CIP)数据

财务审计手工综合模拟实训教程/刘蓉,梁素萍编著.
北京:人民交通出版社,2008.10
ISBN 978-7-114-07400-4

I.财… II.①刘…②梁… III.财务审计—高等学校—教材 IV.F239.41

中国版本图书馆CIP数据核字(2008)第144671号

Caiwu Shenji Shougong Zonghe Moni Shixun Jiaocheng

书 名: 财务审计手工综合模拟实训教程

著 者: 刘 蓉 梁素萍

责任编辑: 岳明胜

出版发行: 人民交通出版社

地 址: (100011) 北京市朝阳区安定门外外馆斜街3号

网 址: <http://www.ccpres.com.cn>

销售电话: (010) 59757969, 59757973

总 经 销: 北京中交盛世书刊有限公司

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京宝莲鸿图科技有限公司

开 本: 787×1092 1/16

印 张: 25

字 数: 583千

版 次: 2008年10月 第1版

印 次: 2008年10月 第1次印刷

书 号: ISBN 978-7-114-07400-4

印 数: 0001-3000册

定 价: 48.00元(含光盘)

(如有印刷、装订质量问题的图书由本社负责调换)

序

随着我国社会主义市场经济的发展,经济监督体系也在逐步建立和完善,社会对审计人才尤其是高层次人才的需求逐步增大,审计日渐成为热门专业。由于审计的课程具有实务性强、技术性高的特点,且学生缺乏社会经验又从未接触过真实的会计资料,对审计程序、审计技术方法、取能岗位缺乏感性认识,如果审计教学仅采用传统的“满堂灌”的教学模式,局限于传统的讲授和个案教学,“重理论,轻实践”,必然导致审计学“难教、难懂、难学、难考”等问题的出现,同时严重抑制了学生的思维能力,无法培养学生分析问题、解决实际问题的综合能力,最终导致审计专业毕业生的创新能力、组织能力和分析能力普遍偏弱,难以满足审计实务工作对应用型人才的需求。因此,加强审计模拟实验教学模式应用的研究无疑具有很强的现实意义。

审计模拟实验教学模式的应用实现了“课堂教学与实验教学”、“理论教学与实务应用”的紧密结合,为加强学生对审计基本方法、基本技能运用的训练,提高学生对审计的认知及感悟水平,培养学生的实践及专业判断能力,打下坚实的基础。在提供的仿真的审计工作环境中,学生必须通过紧密的团队合作与专业判断对被审计单位采取不同的审计程序进行取证形成审计结论,学生在动手的同时必须进行深度思考,审时度势做出恰当的判断以保证审计目标的实现。因此,通过审计全过程的“实战”演练,可以充分调动学生的积极性与主动性,弥补审计理论课堂教学“纸上谈兵”的不足,再现审计实务中审计人员可能面临的诸多问题,学生可将在学习其他课程中取得的一个个知识点,在不断地发现问题、分析问题、解决问题的过程中,逐步地串成一条知识链,形成一张联动的知识网,基础知识和业务技能在仿真实践中转化为了综合运用,锻炼和培养其在审计执业环境中的沟通、组织、分析、判断和解决问题的能力,最终提升学生的职业素养和团队意识,实现提高其综合执业能力的目标。

我院会计系在审计模拟实验教学模式的研究与应用方面做了许多有益的探索。考虑到审计模拟实验资料的设计涉及的知识面广,时间跨度大,技术性强,组织了一批既拥有坚实的会计、审计理论基础,又具有丰富的会计、审计实践经验,同时还熟悉电算化会计与计算机审计操作技能的教师成立了专门的研发小组,负责审计模拟实验室的创建工作。历时三载,在刘蓉、梁素萍等老师的共同努力下,完成了审计模拟实验资料的设计与制作,并在本院审计专业毕业生的毕业模拟实习中多次应用取得良好效果的基础上多次对实验资料进行修改完善,最终形成《财务审计手工综合模拟实训教程》一书。

《财务审计手工综合模拟实训教程》以传统手工审计模拟形式再现审计流程,以审计流程为导向,以带有“审计陷阱”的被审计单位的相关资料为依托,让学生通过手工方式完成报表审计业务的实践操作。该教材为适应我国会计、审计教育改革的需要,进行了教材体系的设计创新和教材内容的全面创新。其主要特点是:

1. 可操作性和应用性强。本教材不仅从总体而且按实训项目分别介绍了财务审计手工综合模拟实训的实验目的、实验内容、实验操作对象、实验操作需准备的资料、实验组织、实验操作步骤、实验具体要求,而且紧紧围绕审计实训操作的需要介绍各种相关的必备知识、会计法规依据以及执业依据;此外,还提供了一套融多个会计师事务所多年审计经验所形成的审计工作底稿。学生只需按图索骥则可完成报表审计的全过程。

2. 体系新颖、内容完整。提供了审计模拟对象完整的背景资料与各种制度、一年的全套财务资料与下一年度1月份的会计资料,且审计模拟对象具体的会计资料不再以纸质为载体,而是表现为磁性介质的电子数据,便于携带与查找。审计模拟由“会计师事务所”、“被审计单位”、“中心档案库”三个业务单位构成,其中,“中心档案库”是与被审计单位有联关系的其他单位,三个业务部门遵循经济业务的逻辑关系,按照审计业务的流程,营造出一个仿真的、动态的、完整的进行财务报表审计业务实训的系统。

3. 吸纳实践经验与最新成果,具有前沿性。本实训教程紧扣模拟实验教学模式的特点适度融入了教师多年积累的会计、审计实务与教学经验以及优秀的、得到公认的研究成果,根据被审计单位在实务中容易出现错误与舞弊的环节设计了相应的“审计陷阱”。

4. 按照新准则体现时代性。本教材引用了我国最新的审计准则、注册会计师法、小企业会计制度、会计法、公司法、税法等相关的法律法规,内容充实、新颖,反映了有关学科与实务应用的最新动态,审计工作底稿的设计充分体现了现代风险导向审计的理念。

参与编著本教材的刘蓉、梁素萍、黄宜清、梁小青等都是我院会计系多年担任会计、审计模拟实验课程和相关专业课程的老师,她们都有丰富的相关知识与实践经验。我有幸先睹为快,也愿推荐给大家分享。

蒙丽珍

2008年8月8日

前言

审计模拟实验教学是审计教学体系的重要组成部分,通过营造一个仿真的、动态的审计环境,让学生运用审计理论知识和基本技能进行自主的实战性演练,锻炼和培养其在审计执业环境中的沟通、组织、分析、判断和解决问题的能力,提升其职业素养和团队意识,是高校培养应用型高级专业人才的重要途径。但目前却缺乏一套可供学生进行审计模拟使用的仿真性强且内容完整的审计资料与配套教材。因此,我们根据多年从事社会审计实践工作以及审计教学工作的经验与体会,编写了这套审计综合模拟实训教程。

《财务审计手工综合模拟实训教程》一书以模拟某公司某一年度的具体会计资料与内部控制制度为依据,系统阐述了注册会计师以现代风险导向审计理念进行报表审计的实务操作流程及其有关法规。

本教材具有以下几个方面的显著特点:

一、仿真性强:本教材所提供的被审计单位的业务内容来源于真实的耐高温材料企业某年度的会计实务,原始凭证、记账凭证、台账、会计账簿、报表以及审计工作底稿均按企业和会计师事务所实际应用的样板设计,且原始凭证设计为彩色版,高度仿真。

二、完整性强:本教材不仅模拟审计对象的资料完整,提供了被审计单位某年全年的财务资料以及进行现代风险导向审计所必需的各种相关资料,而且设计的实训项目完整。以现代风险导向审计流程为主线,要求学生根据所附光盘提供的被审计单位的全套会计资料及各种相关资料,对模拟审计对象的报表审计业务进行全过程操作,完成从初步业务活动到出具审计报告直至将审计工作底稿整理归档的全部工作。

三、实践性强:本教材所提供的模拟审计对象的资料已根据被审计单位在实务中容易出现错误与舞弊的环节设计了相应的“审计陷阱”。为学生运用已学的审计理论知识与审计程序在高度仿真的环境中进行验证提供了必备的基础,大大提高了实践性。

四、时代性强:本教材以新的审计准则和指南为依据,涉及的所有实训项目均体现了新的审计准则的精神,也要求学生以新的审计准则作为执业规范完成报表审计全过程。

此外,模拟审计对象的整套资料通过光盘展示,不仅携带轻便,便于保管,而且通过索引可快速查找审计所需的各种账簿、凭证以及相关资料,大大提高了审计效率。

本教材既是广西财经学院省级重点模拟实验室“财经科学实验中心——会计与审计模拟实验室”建设的成果之一,也是《审计模拟实验教学实现手工与电算化相结合的模式探讨》课题

研究的主要内容。既可作为高等院校培养会计和审计人才必备的实训教材,也适合对审计人员进行上岗培训。

本书由广西财经学院刘蓉、梁素萍等编著。刘蓉负责设计并编写本教材涉及的模拟审计对象的基本背景资料与全部的经济业务,设计与制作第三部分光盘的内容,编写第一部分与附录分册;广西财经学院黄胤强、罗苑伟编写第二部分;广西财经学院梁素萍、黄宜清、邓德宏、梁小青、韩卫华、陈燕参与第三部分模拟审计对象会计资料的制作。刘蓉负责拟定全书的大纲并总纂。潘云标副主任在百忙之中审阅了全书,为本书的编写及顺利出版给予了大力帮助。

在被审计单位会计资料的制作过程中,得到了广西财经学院蒙丽珍副院长、会计系李家瑗主任和潘云标副主任的大力支持,同时也得到了朱萍、何劲军、施伟、蒋昌军、梁斌、王珊珊等老师的帮助,在此表示衷心的感谢!

此外,本教材有关资料的设计还得到了上海国家会计学院宋德亮博士的指导,在此一并表示衷心的感谢!

由于我们的水平有限,加上时间仓促,业务涉及的时间跨度太大,资料中错漏之处在所难免,恳请使用者斧正。

作者

2008年7月

目录

第一部分 财务审计手工综合模拟实训操作概述	1
一、财务审计手工综合模拟实训操作模式	1
二、财务审计手工综合模拟实训操作要求	2
三、财务审计手工综合模拟实训操作必备知识	6
第二部分 财务审计手工综合模拟实训操作	18
实务操作一 计划阶段审计实务操作	18
实务操作二 销售与收款循环的审计	123
实务操作三 采购与付款循环的审计	129
实务操作四 生产与服务循环的审计	136
实务操作五 筹资与投资循环的审计	142
实务操作六 货币资金的审计	149
实务操作七 审计报告阶段	155
第三部分 被审计单位基本资料及会计资料(光盘)	160
一、被审计单位基本资料	161
二、被审计单位会计资料	162
主要参考书目	175
附录	177
附录 1 2005 年年度会计报表及报表附注	179
附录 2 计划阶段审计工作底稿	184
附录 3 销售与收款循环审计工作底稿	204
附录 4 采购与付款循环审计工作底稿	241
附录 5 生产与服务循环审计工作底稿	268
附录 6 筹资与投资循环审计工作底稿	311
附录 7 货币资金审计工作底稿	361
附录 8 审计报告阶段审计工作底稿	374
附录 9 本审计实习涉及的法规依据一览表	388



第一部分 财务审计手工综合 模拟实训操作概述

一、财务审计手工综合模拟实训操作模式

(一) 财务审计手工综合模拟实训操作要求

财务审计手工综合模拟实训操作的要求是对本次实验操作提出的具体要求,内容包括:实验目的、实验内容、实验操作对象、实验操作需准备的资料、实验组织、实验操作步骤、实验具体要求等。

(二) 财务审计手工综合模拟实训操作必备知识

财务审计手工综合模拟实训操作的必备知识是进行本次实验操作的人员必须了解的相关知识,内容包括中国注册会计师审计准则、审计目标、审计过程、审计程序、审计证据、审计工作底稿、审计意见类型及出具条件等相关知识。

(三) 财务审计手工综合模拟实训操作资料

财务审计手工综合模拟实训操作资料提供模拟审计对象——南宁市骏业高温材料有限责任公司及其所在行业的概况、公司组织机构设置与岗位分工、主要业务环节的业务流程、会计政策、基本财务制度、主要管理制度、内部控制制度、公司章程、营业执照、验资报告、2004年审计报告等基本资料以及2005年度的财务资料、项目审计必须具备的知识、基本业务内容、审计工作底稿等。

(四) 被审计单位的基本资料与会计资料(详见光盘)

1. 基本资料

提供南宁市骏业高温材料有限责任公司及其所在行业的概况、公司组织机构设置与岗位分工、公司员工名单、主要业务环节的业务流程、会计政策、基本财务制度、主要管理制度、内部控制制度、公司章程、营业执照、验资报告、公司2004年审计报告及2004年已审会计报表及附注、公司2005年第四季度所得税申报表、公司2006年初的一份文件等相关资料。

2. 记账凭证与原始凭证

提供南宁市骏业高温材料有限责任公司的2005年1月~12月以及2006年1月1日~13日的记账凭证及相关的原始凭证。

3. 账簿

提供该公司设立的所有账簿,包括现金日记账、银行存款日记账、总账、三栏式明细账、多栏式明细账、数量金额式明细账、往来账、固定资产明细账及固定资产卡片。所有账簿都记录了南宁市骏业高温材料有限责任公司2005年1月~12月的全部经济业务。



4. 财务报表

财务报表项目,提供南宁市骏业高温材料有限责任公司 2005 年 1 月~12 月的全部财务报表。包括资产负债表、利润表及会计报表附注、增值税纳税申报表、城建税及教育费附加申报表、所得税申报表等。

5. 存货台账

提供该公司设立的所有存货台账,包括 2005 年原材料台账与库存商品台账、2006 年一月存货台账。存货台账记录了南宁市骏业高温材料有限责任公司 2005 年 1 月~12 月及 2006 年 1 月 1 日~13 日的存货收发结存的情况。

6. 存根联

提供该公司相关原始凭证的存根联,包括收据存根、领料单存根、收料单存根、进仓单存根、出仓单存根、增值税发票记账联复印件(一式三联增值税发票以记账联复印件为存根联)。所有存根反映了南宁市骏业高温材料有限责任公司 2005 年 1 月~12 月及 2006 年 1 月 1 日~13 日发生的相关经济业务活动。

7. 银行对账单

提供该公司在各个银行开设账户的银行对账单,包括工行对账单、建行(地税专户)对账单、交行(国税专户)对账单、交行(一般户)对账单。所有对账单都记录了南宁市骏业高温材料有限责任公司 2005 年 1 月~12 月发生的银行存款收支业务。

8. 2006 年 1 月 13 日监盘前获取的部分材料

假定审计人员的监盘日为 2006 年 1 月 13 日,提供了这一天监盘前获取的有关材料,包括现金收支未入账凭证、收领料单进出仓单记账联、收领料单进出仓单存根联。

二、财务审计手工综合模拟实训操作要求

(一)实验目的

财务审计手工综合模拟实训课程主要目的是弥补审计理论课堂教学“纸上谈兵”的不足。学生通过手工模拟审计实践,可以将审计基础知识、审计基本理论和审计基本实务有机结合起来,并在“实战”演练中增强对审计的感性认识、加深对审计过程的了解、熟悉审计基本理论和技能的运用,为将来从事审计、会计工作打下坚实的基础。

(二)实验内容

财务审计手工综合模拟实训课程采用风险导向审计模式对企业的年度会计报表进行审计,对该报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制、是否在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量等情况,发表审计意见。在实验过程中,学生站在会计师事务所注册会计师的角度以《企业会计准则》、相关会计制度以及相关法规为依据,以《中国注册会计师法》、《中国注册会计师执业准则》为准绳,接受被审单位的委托,签订业务约定书,编制审计总体策略和具体审计计划,运用检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等主要审计程序,收集充分适当的审计证据,编制审计工作底稿。最后对审计证据进行整理、分析、鉴别、汇总,形成恰当的审计意见,并出具审计报告。

(三) 实验操作对象

本实验操作对象为高等院校完成《财务会计》、《成本会计》、《审计学基础》、《财务审计》、《经济法》、《税法》等课程的学习以及《财务会计》的模拟实习训练的会计、审计专业学生,或其他专业具有相关知识的学生,或即将从事审计工作的人员。

(四) 实验操作需准备的资料

1. 被审计单位基本情况介绍、内部控制概况;
2. 被审计单位一定时期的会计报表、同期相关会计凭证、会计账簿及其他相关会计资料;
3. 空白审计工作底稿;
4. 盘点用的现金(用代金券替代);
5. 盘点的存货(以标有相应存货名称、数量的卡片替代或制造相应模型);
6. 观察或盘点的固定资产(以标有相应固定资产名称、数量的卡片替代或制造相应模型);
7. 银行的询证函回函和应收账款、应付账款的询证函回函(对同一函证对象根据不同的审计小组可设置不同的回函);
8. 其他根据需要自行收集或编制的资料。

(五) 实验组织

1. 配备专职实习指导老师

指导教师负责组织和指导实习全过程,并于年报审计每个阶段完成时,与学生进行讨论总结,发现问题,同时引导学生分析、解决问题。

2. 会计师事务所的内部分工

会计师事务所组织机构图见图 1-1。

各部门岗位职责:

- (1)所长(主任会计师):事务所法人代表,负责会计师事务所的全面管理工作。
- (2)副所长(副主任会计师):负责审核审计计划,对审计工作底稿进行复核以及签发审计报告。
- (3)综合办公室主任:负责事务所的行政、人事、财务的管理,协调各部门的关系。
- (4)部门经理:负责对项目小组进行指导和监督,如筹备工作、组织项目小组、指定项目经理,协调各项目的关系等,并负责对审计工作底稿进行复核。
- (5)项目经理:负责撰写审计报告初稿,并全面负责审计项目的工作。如编制和修订审计计划,对小组成员进行分工,协调成员之间的工作,负责与被审单位管理当局沟通。此外,还要全程指导和监督审计工作底稿的编制,对下属审计助理人员审计工作底稿进行逐张详细复核,发现问题,及时提出,并督促审计人员及时修改完善。
- (6)各小组人员:根据项目经理分配安排的任务,运用恰当的审计方法,收集充分适当的审计证据,对审计证据进行分析、鉴别,形成审计工作底稿。

3. 模拟被审单位财务科

为了让每个学生熟悉财务人员应如何配合审计人员的工作,同时为加强他们对被审计单位资料的了解,每个审计小组同时兼为被审计单位的财务科(可交叉进行),负责配合审计人员的工作,提供他们所需的各种资料,并回答他们的询问等(也可由中心档案库担任被审计单位的财务科)。

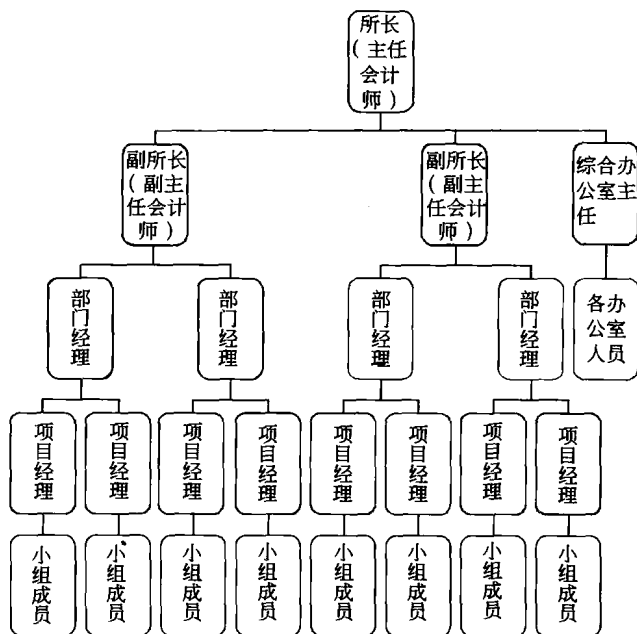


图 1-1 会计师事务所组织机构图

4. 设置中心档案库

为了配合审计实验的进行,应在每批次实习时给中心档案库准备几名固定的专业骨干,中心档案库应当负责接受审计小组成员对应收账款、应付账款、银行存款、存放于银行或保管公司的股票、债券的函证回函,可以针对不同实验批次出具不同的回函结果。统一调配档案库的资料。

(六) 实验操作步骤

1. 成立审计小组,选好项目负责人;分组发放部分实验资料(不包括被审计单位的资料)

2. 教师做前期指导

为了使学生能够有一个基本的工作思路,帮助学生树立审计基本理念,在让学生自己动手进行审计实验之前,教师应组织、指导学生学习实习内容、目的、组织、操作步骤以及要求,并介绍审计流程及主要的审计程序。

3. 挑选优秀学生成立中心档案库,教师指导该中心档案库的成员快速熟悉被审计单位资料

由中心档案库扮演被审计单位、客户、供应商、银行等角色,接受各审计小组的调查与询问,并提供审计人员所需的各种资料。

4. 各审计小组开展初步业务活动

各审计小组到中心档案库了解被审计单位的基本情况,并确定是否接受委托,如接受,签订审计业务约定书。



5. 组织、指导学生自己动手进行模拟审计

应按审计流程的每一个阶段进行:

(1)计划阶段。该阶段的主要工作包括:调查了解被审计单位的基本情况;与被审计单位签订业务约定书;初步评价被审计单位的内部控制;确定重要性;分析审计风险;编制审计计划等。

(2)实施审计阶段。该阶段主要工作包括:对被审计单位内部控制的建立及遵守情况进行控制测试,根据测试结果修订审计计划;对会计报表项目按业务循环实施实质性程序,根据测试结果进行评价和鉴定。

(3)审计完成阶段。该阶段主要工作包括:整理、评价执行审计业务收集到的审计证据;复核审计工作底稿,审定期后事项;汇总审计差异,并提请被审计单位调整或作适当披露;形成审计意见,编制审计报告。

6. 组织学生撰写并提交实验报告

指导教师要组织学生总结参与审计模拟实践训练的体会和建议,撰写并提交实验报告。

7. 评定学生实验成绩

指导教师在对学生提交的审计工作底稿、审计报告以及实验报告评阅之后给出评语和成绩。

(七)实验具体要求

1. 开展初步业务活动,决定是否接受委托;
2. 项目经理按业务循环对审计小组进行分工;
3. 了解被审计单位及其环境,初步评估被审计单位的重大错报风险;
4. 根据专业判断确定会计报表层次重要性水平,并将重要性分配到会计报表的主要项目,确定可容忍误差;
5. 编制总体审计策略与具体审计计划(审计程序表);
6. 对业务循环进行控制测试,确定被审计单位内部控制是否有效执行;
7. 根据控制测试的结果确定各个会计报表项目的进一步审计程序,并予以执行,收集充分、适当的审计证据,以实现审计目标;
8. 将审计的过程记录在工作底稿,并标明索引号,以体现底稿之间的层次关系或相互印证关系;
9. 自制的工作底稿必须内容完整、格式规范、标识一致、记录清晰、结论明确,外来的工作底稿必须注明资料来源、实施必要的审计程序、形成相应的审计记录;
10. 对于发现的错误和舞弊行为应建议被审单位调整,根据调整的结果编制调整事项汇总表、重分类汇总表、未调整不符事项汇总表;
11. 根据未调整不符事项汇总表,与重要性水平进行比较,发表恰当的审计意见;
12. 撰写审计报告应该满足以下要求:内容要全面完整、责任界限要分明、审计证据要充分适当、审计报告的使用要恰当。

(八)实验关键数据的参考数值

会计师事务所常用质量控制标准的参考数值:

1. 可接受的审计风险水平:5%~10%
2. 重要性水平的判断基础及比率
 - (1)经常性业务的税前利润或税后净利润的5%;
 - (2)总收入的0.5%。

三、财务审计手工综合模拟实训操作必备知识

(一) 中国注册会计师审计准则

1. 审计准则的概念

审计准则是由国家有关部门或会计师职业团体制定的审计人员在执行审计业务、获取审计证据、形成审计结论,出具审计报告的专业标准。

2. 审计准则的作用

审计准则在各国审计界受到重视,不仅是因为它在审计实务中发挥着重要作用,还因为它对整个审计事业的发展起到了推动和促进的作用,主要表现在以下几个方面:

(1)有利于实现审计工作的规范化。审计准则是针对审计人员专业资格及其工作过程和工作结果所制定的规范。

(2)为衡量和评价审计工作质量提供依据,从而有助于审计工作质量的提高。

(3)有利于增强社会公众对审计工作结果的信任程度。

(4)有利于维护审计组织和审计人员的正当权益。

3. 注册会计师审计准则

注册会计师审计准则是用来规范注册会计师执行审计业务、出具审计报告的专业标准,是注册会计师在执行审计业务过程中必须遵守的行为准则,是注册会计师工作质量权威性的衡量标准。

2006年2月15日财政部发布了由中国注册会计师协会制定的48项准则,其中22项准则是重新拟订,26项准则是修订和完善的,2007年1月1日起施行,同时废止原来的28个独立审计具体准则和10个独立审计实务公告。这48项准则的发布,标志着我国已建立起一套适应社会主义市场经济发展要求,顺应国际趋同大势的中国注册会计师执业准则体系。

中国注册会计师执业准则体系包括鉴证业务准则、相关服务准则和会计师事务所质量控制准则。见图1-2、图1-3:

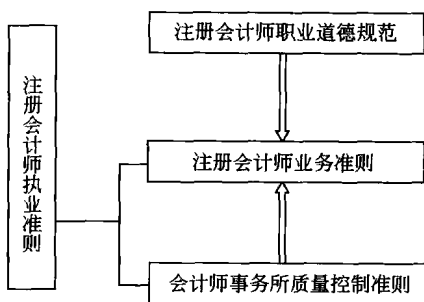


图 1-2 中国注册会计师执业准则体系

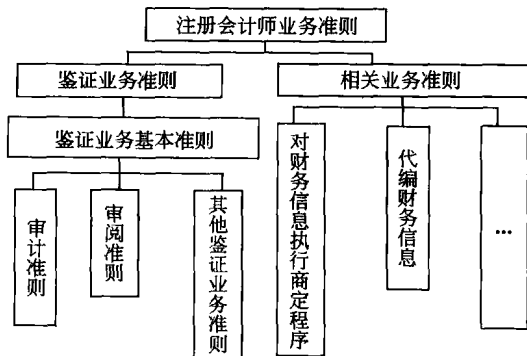


图 1-3 中国注册会计师执业准则体系

(1)鉴证业务准则由鉴证业务基本准则统领,按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同,分为中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则和中国注册会计师其他鉴证业务准则(分别简称审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则)。其中,审计准则是整个执业准则体系的核心。

(2) 审计准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务。在提供审计服务时,注册会计师对所审计信息是否不存在重大错报提供合理保证,并以积极方式提出结论。

(3) 审阅准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审阅业务。在提供审阅服务时,注册会计师对所审阅信息是否不存在重大错报提供有限保证,并以消极方式提出结论。

(4) 其他鉴证业务准则用以规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的其他鉴证业务,根据鉴证业务的性质和业务约定的要求,提供有限保证或合理保证。其他鉴证业务主要包括预测性财务信息的审核、内部控制鉴证等。

(5) 相关服务准则用以规范注册会计师执行除鉴证业务以外的其他相关服务业务。相关服务业务主要包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务咨询和管理咨询等。在提供相关服务时,注册会计师不提供任何程度的保证。注册会计师对相关服务业务出具报告时,应当与鉴证报告明确区分。为避免使用者混淆,相关服务业务报告应当避免出现以下情形:①暗示遵守基本准则或审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则;②不适当地使用“审计”、“审阅”、“鉴证”等术语;③含有可能被合理误认为是鉴证结论的陈述。

(6) 与鉴证业务相关的职业道德和质量控制要求准则规定,注册会计师执行鉴证业务时,应当遵守中国注册会计师职业道德规范(简称职业道德规范)和会计师事务所质量控制准则。

① 职业道德规范。目前,注册会计师职业道德规范主要包括《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册会计师职业道德规范指导意见》。注册会计师在执行鉴证业务时应当遵守这两个文件中的相关规定。

② 质量控制准则。质量控制准则用以规范会计师事务所执行各类业务时应当遵守的质量控制政策和程序,是对会计师事务所质量控制提出的制度要求。

会计师事务所应当根据质量控制准则并结合具体情况,制定合适的质量控制制度,包括质量控制政策和程序,以合理实现质量控制的两大目标:A. 保证会计师事务所及其人员遵守法律法规、职业道德规范以及中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则、中国注册会计师其他鉴证业务准则和中国注册会计师相关服务准则的规定;B. 会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

目前,财政部已发布两个质量控制准则,即《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》和《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》。前者从会计师事务所层面上进行规范,适用于包括鉴证业务在内的各项业务;后者从执行审计项目的负责人层面上进行规范,仅适用于历史财务信息审计业务。这两项准则联系紧密,前者是后者的制定依据。

为了便于社会公众理解,在对外宣传时,也将执业准则简称为“审计准则”。

(二) 审计目标

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》规定,财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:①财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制;②财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

可以归纳为,注册会计师审计的总目标是对被审计单位财务报表的合法性、公允性发表意见。

1. 评价财务报表的合法性。合法性是指被审计单位财务报表的编报是否符合会计准则及国家相关会计制度的规定。在评价财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制时,注册会计师应当考虑下列内容:

- (1) 选择和运用的会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度,并适用于被审计单位的具体情况;
- (2) 管理层作出的会计估计是否合理;
- (3) 财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性;
- (4) 财务报表是否做出充分披露,使财务报表使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经

营成果和现金流量的影响。

2. 评价财务报表的公允性。公允性是指被审计单位财务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、经营成果和现金流量情况。企业对外报送财务报表后,财务报表使用人(包括政府有关部门、企业股东、债权人以及潜在的投资者和其他社会公众等)首先关心的就是这些财务报表是否已对其财务状况、经营成果和现金流量情况作了公允的反映,有无夸大业绩和资产、隐瞒亏损和债务等情况。在评价财务报表是否做出公允反映时,注册会计师应当考虑下列内容:

- (1)经管理层调整后的财务报表是否与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致;
- (2)财务报表的列报、结构和内容是否合理;
- (3)财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质。

(三) 审计过程

审计过程是指审计工作从开始到结束的整个过程,其内容主要包括计划审计工作、实施风险评估程序、实施控制测试和实质性程序以及完成审计工作和编制审计报告。

审计工作按其性质可划分为三个主要阶段,即审计计划阶段、审计实施阶段和审计完成阶段。但审计主体不同,各阶段的具体工作有所不同。下面介绍注册会计师审计中财务报表审计的审计过程。

1. 计划阶段

审计计划阶段是整个审计过程的起点,其工作主要包括:

- (1)开展初步业务活动;
- (2)签订审计业务约定书;
- (3)了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险;
- (4)确定审计风险及审计的重点领域;
- (5)确定重要性水平;
- (6)制定总体审计策略;
- (7)制定具体审计计划;
- (8)与治理层的沟通。

2. 实施审计阶段

审计实施阶段是审计全过程的中心环节,其工作主要包括:

- (1)针对评估的财务报表重大错报风险层次确定总体应对措施;
- (2)实施控制测试,评价控制是否有效运行;
- (3)实施实质性程序,以发现认定层次的重大错报。

3. 审计完成阶段

审计完成阶段是实质性项目审计工作的结束,其主要工作包括:

- (1)期后事项的审计;
- (2)或有负债的审计;
- (3)持续经营假设的审计;
- (4)比较数据的审计;
- (5)关联方和关联交易的审计;
- (6)编制审计差异汇总表并完成试算平衡表;
- (7)取得管理层声明和律师声明书;
- (8)执行分析程序、重要项目的测试及追加的余额细节测试;



- (9) 撰写审计总结;
- (10) 完成审计工作底稿的总体复核;
- (11) 评价审计结果,与被审计单位管理层沟通,确定审计意见类型;
- (12) 出具审计报告,并根据需要出具管理建议书;
- (13) 建立审计档案。

(四) 审计程序

1. 审计总体程序:按审计程序的目的分为

- (1) 风险评估程序(必须做,不能省略);
- (2) 控制测试(必要时或决定测试时);
- (3) 实质性程序(必须做)。

2. 具体审计程序的类型

(1) 检查记录或文件:是指 CPA(中国注册会计师)对被审计单位内部或外部生成的,以纸质、电子或其他介质形式存在的记录或文件进行审查,以验证财务报表所包含或应包含的信息。

(2) 检查有形资产:是指 CPA 对资产实物进行审查,适用于存货、现金、有价证券、应收票据和固定资产等。检查有形资产可为其存在性提供可靠的审计证据。

(3) 观察:是指 CPA 察看相关人员正在从事的活动或执行的程序。

(4) 询问:是指 CPA 以书面或口头方式,向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息和非财务信息,并对答复进行评价的过程。

(5) 函证:是指 CPA 为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息,通过直接来自第三方的对有关信息和现存状况的声明,获取和评价审计证据的过程。

(6) 重新计算:是指 CPA 以人工方式或使用计算机辅助技术,对记录或文件中的数据计算的准确性进行核对。通常包括计算销售发票和存货的总额,加总日记账和明细账,检查折旧费用和预付费用的计算,检查应纳税额的计算等。

(7) 重新执行:是指 CPA 以人工方式或使用计算机辅助技术,重新独立执行作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。

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

(五) 审计证据

1. 审计证据的含义

审计证据是指注册会计师为了得出审计结论、形成审计意见而使用的所有信息,包括财务报表依据的会计记录中含有的信息和其他信息。

(1) 财务报表依据的会计记录中含有的信息

包括:对初始分录的记录和支持性记录,如:发票、电子资金转账记录、发票、合同、总账、明细账、记账凭证、未在记账凭证中反映的对财务报表的其他调整,支持成本分配、计算、调节和披露的手工计算表和电子数据表。

(2) 可用作审计证据的其他信息

可用作审计证据的其他信息包括注册会计师从被审计单位内部或外部获取的会计记录以外的信息,如被审计单位会议记录、内部控制手册、询证函的回函、分析师的报告、与竞争者的比较数据等;通过询问、观察和检查等审计程序获取的信息,如通过检查存货获取存货存在性的证据等;以及自身编制或获取的可以通过合