

► 企业财会问答系列 ►►►

• 何其智◎主编

企业财务报表审计

实务问答

- 解答审查企业财务报表中经常遇到的95个实际问题
- 典型的实例展示+简洁的问题解答+清晰的表格
- 企业经营者、会计人员、审计人员，审计组织
高级管理人员从入门到精通的利器

 机械工业出版社
China Machine Press



《《《 企业财会问答系列 《

何其智◎主编

企业财务报表审计

实务问答

- 解答审查企业财务报表中经常遇到的95个实际问题
- 典型的实例展示+简洁的问题解答+清晰的表格
- 企业经营者、会计人员、审计人员，审计组织
高级管理人员从入门到精通的利器



机械工业出版社
China Machine Press

本丛书采取问答方式对财务相关实务操作方面的问题进行解答；并以财务、会计和审计等方面的最新法律法规作为编写依据，紧密联系财务、会计与审计工作实际；内容准确、格式规范、文字简洁、表述确切；作者由具有实际工作经验的一线人员组成。

本书是系列书中的一本，对审计人员在企业会计报表审计中经常遇到的 95 个问题进行了回答，针对性强，是一本难得的财务报表审计操作知识读本。本书既可回答刚刚入职的审计人员在审查财务报表的过程中所遇到的问题，同时，也可作为企业内部审计人员的案头书，或作为审计组织高级管理人员指导企业降低财务报表审计风险的一面镜子。

图书在版编目(CIP)数据

企业财务报表审计实务问答/何其智主编. —北京:机械工业出版社, 2011.6

(企业财会问答系列)

ISBN 978-7-111-34904-4

I. ①企… II. ①何… III. ①企业—会计报表—审计—问题解答
IV. ①F239.6-44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 103049 号

机械工业出版社(北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

策划编辑:任淑杰

责任编辑:任淑杰 孟 铮

责任印制:杨 曦

北京圣夫亚美印刷有限公司印刷

2011 年 6 月第 1 版第 1 次印刷

170mm×242mm · 14 印张·1 插页·154 千字

0001—4000 册

标准书号:ISBN 978-7-111-34904-4

定价:36.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心:(010)88361066

门户网:<http://www.cmpbook.com>

销售一部:(010)68326294

教材网:<http://www.cmpedu.com>

销售二部:(010)88379649

封面无防伪标均为盗版

读者购书热线:(010)88379203

Preface 前言

自 20 世纪 80 年代末期，我国便拉开了会计改革的序幕，会计制度经历了一个逐步完善的过程：从 1992 年颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》到据其制定并陆续出台的具体会计准则；从相继制定实施的分行业会计制度到 1998 年颁布的《股份有限公司会计制度》；从 2000 年颁布实施的《企业财务会计报告条例》到 2001 年影响范围更广的《企业会计制度》；从 2003 年的《金融企业会计制度》到 2004 年的《小企业会计制度》；尤其是我国于 2006 年 2 月 15 日重新颁布并于 2007 年 1 月 1 日实施的《企业会计准则》，2006 年 12 月 4 日颁布实施了新的《企业财务通则》。同时，我国的审计准则和制度也在经历着不断变革和完善的过程，如注册会计师审计，自 1996 年颁布实施第一批《中国注册会计师独立审计准则》以后，财政部对其不断进行修订和完善，2006 年 2 月 15 日重新颁布并于 2007 年 1 月 1 日实施了《中国注册会计师执业准则》。

值得注意的是，我国的财务、会计与审计准则与制度自 2006 年进行变革以后仍在不断修订与完善中，而且这种修订和完善并将继续下去。

基于这种情况，广大财会、审计税务等人员应及时、准确地掌握和运用会计准则与注册会计师执业准则等新内容，尤其是这些内

容对会计核算、财务报表编制与分析、财务管理、财务报表审计等方面内容的具体影响。这正是编写这套《企业财会问答系列》丛书的初衷。这套丛书对于广大财务、会计与审计及有关方面人员从临战和实战角度提高工作能力和经验具有很强的指导作用。

本套丛书具有以下特点：第一，采取问答方式对财会、审计相关方面实务操作疑难问题进行解答；第二，以财务、会计和审计等方面的最新法律法规作为编写依据；第三，紧密联系财务、会计与审计工作实际；第四，内容准确、格式规范、文字简洁、表述确切；第五，每本书的内容既各自独立，又相互联系，形成完整体系；第六，作者队伍由具有实际工作经验的企业一线财会人员组成。

本书对企业财务报表在审计过程中遇到的95个常见的问题进行了解答，主编由何其智担任，参编作者有腾雪、赵兰敏、宗印凤、杨涛、王继荣、李君、张燕凌、邵首耀、高翔、张红梅、魏明、唐晚霞、王彦超、宗印茹、张磊、郭春芳、韩重奇。

书中不妥之处，欢迎广大读者批评指正。

作者
2011年3月

Contents 目录

前言

 财务报表审计方法实务问答	1
1. 怎样确定报表的重要性水平?	2
2. 什么是可容忍错报? 怎样判断错报的重要性水平?	3
3. 怎样确定审计报告的类型?	4
4. 尚未更正错报与财务报表层次的重要性水平相比会出现哪几种情况?	5
5. 审计风险构成要素有哪些?	6
6. 审计人员如何识别与评估重大错报风险?	7
7. 基于财务报表层次及重大错报风险的总体应对措施有哪些?	11
8. 有哪些基于认定层次重大错报风险的进一步审计程序?	12
9. 怎样确定控制测试的时间?	15
10. 怎样确定控制测试的范围?	17
11. 什么是实质性程序的性质、时间和应用范围?	19
12. 内部控制包括哪些要素?	23
13. 怎样在整体层面了解和评估内部控制?	28

14. 怎样在业务流程层面上了解和评估内部控制? 31
15. 如何操作符合性测试中的属性抽样? 35
16. 实质性测试中的变量抽样的操作过程是怎样的? 40



企业销售与收款审计实务问答 45

17. 销售业务的内部审计包括哪几个方面? 46
18. 收款业务的内部控制由哪几点构成? 48
19. 怎样对销售与收款内部控制进行符合性测试? 49
20. 主营业务收入的审计步骤是怎样的? 51
21. 其他业务收入的审计包括哪些内容? 56
22. 什么是应收账款账龄分析表? 格式是怎样的? 57
23. 怎样进行应收账款的函证? 58
24. 坏账准备的审计程序是怎样的? 64
25. 怎样审查应收票据? 68
26. 预收账款的实质性测试程序是怎样的? 69
27. 怎样审计现金及银行存款的结余额? 70



企业购货与付款审计实务问答 77

28. 购货与付款内部控制的构成包括哪些部分? 78
29. 怎样进行购货与付款内部控制的符合性测试? 79
30. 怎样对固定资产内部控制进行符合性测试? 81
31. 怎样对应付账款进行函证? 82
32. 怎样适当选择实质性程序? 85
33. 应收账款函证与应付账款函证的异同点有哪些? 86
34. 在固定资产增加的情况下, 审计步骤有哪些? 88
35. 怎样审查固定资产的减少? 90

36. 怎样验证固定资产的所有权?	91
37. 怎样实地观察固定资产?	94
38. 怎样审查固定资产的减值情况?	95
39. 累计折旧的审计步骤是怎样的?	97
40. 预付账款的审计程序和方法有哪些?	99
41. 应付票据的审计程序是怎样的?	101
42. 工程物资的审计程序是怎样的?	103
43. 怎样进行在建工程的审计?	104
 企业生产与费用审计实务问答	109
44. 存货内部控制包括哪些内容?	110
45. 费用成本的内部控制是怎样构成的?	111
46. 怎样进行存货内部控制的测试?	112
47. 费用成本的内部控制是怎样组成的?	113
48. 存货的分析程序是怎样的?	114
49. 怎样对存货采购进行审查?	116
50. 怎样对存货发出进行审查?	119
51. 在制订存货监盘计划时, 应实施哪些审计程序?	120
52. 存货监盘程序分为哪几个部分?	122
53. 怎样判断存货的所有权?	125
54. 怎样进行存货储存的审查?	126
55. 怎样对存货跌价准备进行审查?	128
56. 怎样审计存货相关账户?	129
57. 应付职工薪酬审查的方法有哪些?	132
58. 营业成本的审计方法有哪些?	136
59. 销售费用的审查方法有哪些?	142

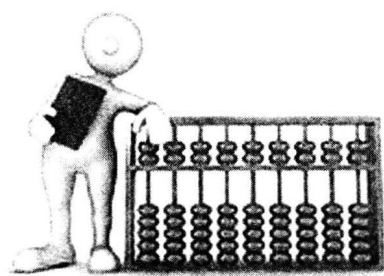
60. 怎样进行管理费用的审查？	143
61. 怎样对营业税金及附加进行审查？	144
62. 营业外支出的审查方法有哪些？	145
63. 怎样进行营业外收入的审查？	146

企业筹资与投资审计实务问答

147

64. 筹资内部控制是怎样构成的？	148
65. 怎样进行投资循环的内部控制？	150
66. 银行借款的审计程序和方法有哪些？	151
67. 怎样进行短期借款的审查？	153
68. 长期借款的审查步骤是怎样的？	154
69. 应付债券的审查步骤是怎样的？	155
70. 怎样进行财务费用的审查？	156
71. 怎样进行股本或实收资本的审查？	157
72. 怎样进行资本公积的审查？	158
73. 怎样进行盈余公积的审查？	160
74. 未分配利润的审查方法有哪些？	162
75. 应付股利审查的途径有哪些？	163
76. 投资活动的审查包括哪几个部分？	164
77. 怎样对投资性房地产进行审查？	170
78. 其他应收款的审查方法有哪些？	171
79. 其他应付款的审查方法有哪些？	172
80. 长期应付款的审查方法有哪些？	173
81. 预计负债的审查步骤是怎样的？	174
82. 怎样进行无形资产的审查？	174
83. 长期待摊费用的审查程序是怎样的？	176

 审计报告问答	179
84. 期初余额的审计方法有哪些?	180
85. 或有事项的审计方法有哪些?	183
86. 怎样获取律师声明书?	185
87. 怎样进行期后事项的审计?	187
88. 审计报告中包括哪些基本内容?	190
89. 标准审计报告的基本格式是怎样的?	192
90. 带强调事项段的无保留意见的审计报告的 基本格式是怎样的?	194
91. 保留意见的审计报告的基本格式是怎样的?	196
92. 否定意见的审计报告的基本格式是怎样的?	198
93. 无法表示意见的审计报告的基本格式是怎样的?	200
94. 怎样进行审计差异的调整?	201
95. 怎样编制试算平衡表?	203



财务报表审计方法实务问答

1. 怎样确定报表的重要性水平？

重要性是指被审计单位会计报表中的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权或决策。

重要性水平的确定方法有固定比率法和变动比率法两种。

固定比率法是指在选定判断基础后，乘以一个固定百分比，求出财务报表层次的重要性水平。《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性指南》规定了参考比率：首先对以营利为目的的企业来说，来自经常性业务的税前利润或税后利润的 5%，或总收入的 0.5%。在适当情况下，也可以采用总资产或净资产的一定比例；针对非营利组织，应该是费用总额或总收入的 0.5%；针对共同基金公司，应该为净资产的 0.5%。

变动比率法是指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。值得注意的是，注册会计师在实际审计工作中对计划重要性进行判断时，还应根据错报的性质及其成因判断重要性。一项错报可能从量上看并不重要，但从质上看却十分重要。例如，某项错报金额不大，但从性质上看属于舞弊，因此，仍应将其视为重要的事项。

如果同一时期各财务报表的重要性水平不一致，注册会计师应当取其最低者作为报表层次的重要性水平。例如，通过计算，注册会计师已将损益表和资产负债表的计划重要性水平分别确定为 10 万

元和 20 万元，此时应将财务报表层次的计划重要性水平确定为 10 万元。

由于财务报表提供的信息由各类交易、账户余额和列报认定层次的信息汇集加工而成，注册会计师只有通过对各类交易、账户余额和列报认定层次实施审计，才能得出财务报表是否公允反映的结论。因此，注册会计师还应当考虑各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性。

2. 什么是可容忍错报？怎样判断错报的重要性水平？

可容忍错报是指在不导致财务报表存在重大错报的情况下，注册会计师对各类交易、账户余额和列报确定的可接受的最大错报。

注册会计师在判断错报的性质是否重要时，应考虑：错报对遵守法律法规及债务契约或其他合同要求的影响程度；错报掩盖收益或其他趋势变化的程度；错报对用于评价被审计单位财务状况、经营成果或现金流量的有关比率的影响程度；错报对财务报表中列报的分部信息的影响程度；错报对增加管理层报酬的影响程度；错报对某些账户余额之间错误分类的影响程度（这些错误分类影响到财务报表中应单独披露的项目）；相对于注册会计师所了解的以前向报表使用者传递信息（如盈利预测）而言的错报的重大程度；错报是否与涉及特定方向的项目相关；错报对信息漏

报的影响程度；错报对与已审计财务报表一同披露的其他信息的影响程度等。

3. 怎样确定审计报告的类型？

在审计计划阶段初步判断重要性之后，在审计报告阶段还是要继续对审计重要性进行进一步判断并将其在各项目中进行分配，之后注册会计师应对各类交易、账户余额和列报实施审查，以确定尚未更正的错报汇总数。在此基础上，评价尚未更正的错报汇总数的影响，以确定审计报告的类型。

首先，汇总尚未更正的错报汇总数。注册会计师在评价审计结果时，应当汇总已发现但尚未更正的错报数，以考虑其金额与性质是否对财务报表的反映产生重大影响。注册会计师在汇总尚未更正的错报数时，应当包括已识别的和推断的错报，并考虑期后事项和或有事项是否已进行适当处理。已识别的错报是指通过对账户或交易实施详细的实质性测试所确认的未更正错报；推断的错报是指通过审计抽样或执行分析性复核程序所估计的未更正的错报。

其次，评价尚未更正的错报汇总数的影响。注册会计师应当分别考虑每项错报对相关交易、账户余额及列报所设定的较之财务报表层次重要性水平更低的可容忍错报。此外，如果某项错报是（或可能是）由舞弊造成的，无论其金额大小，注册会计师均应当按照《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的

考虑》中的规定，考虑其对整个财务报表审计的影响。考虑到某些错报发生的环境，即使其金额低于计划的重要性水平，注册会计师仍可能认为其单独或连同其他错报从性质上看是重大的。前已提及，可能影响注册会计师评估错报从性质上看是否具有重大的因素，包括错报是否与违反监管要求或合同规定有关；是否掩盖了收益或其他趋势的变化；是否影响用来评价被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的相关比率；是否会导致管理层报酬的增加；是否影响财务报表中列示的分部信息等。

注册会计师在评估未更正错报是否重大时，不仅需要考虑每项错报对财务报表的单独影响，而且需要考虑所有错报对财务报表的累积影响及其形成原因，尤其是一些金额较小的错报，虽然每个看起来并不重大，但是其累计数却可能对财务报表产生重大的影响。例如，某个月月末发生的错报可能并不重要，但是如果每个月月末都发生相同的错报，其累计数就有可能对财务报表产生重大影响。为全面地评价错报的影响，注册会计师应将审计过程中已识别的具体错报和推断误差进行汇总。

4. 尚未更正错报与财务报表层次的重要性水平相比会出现哪几种情况？

尚未更正错报与财务报表层次的重要性水平相比，可能会出现以下几种情况：

（1）如果尚未更正的错报汇总数超过重要性水平，对财务报表

的影响可能是重大的，注册会计师应考虑扩大实质性测试范围或提请管理层调整财务报表，以降低审计风险。

(2) 如果尚未更正的错报的汇总数接近重要性水平，注册会计师应当考虑该汇总数连同尚未发现的错报可能超过重要性水平，注册会计师应当实施追加审计程序，或提请管理层调整财务报表，以降低审计风险。

(3) 如果尚未更正的错报的汇总数低于重要性水平（并且特定项目的尚未更正错报也低于考虑其性质所设定的更低的重要性水平），这时的错报对财务报表的影响不重大，注册会计师可以不扩大审计测试，对财务报表出具无保留意见的审计报告。

5. 审计风险构成要素有哪些？

重大错报风险和检查风险是审计风险的两个构成要素。

(1) 重大错报风险。重大错报风险是指会计报表在审计前存在重大错报的可能性，它主要由经营风险决定。被审计单位在实施战略以实现其目标的过程中可能面临各种经营风险，注册会计师应当重点关注可能影响财务报表的经营风险。经营风险源于对被审计单位实现目标和战略产生不利影响的重大情况、事项、环境和行动，或源于不恰当的目标和战略。不同的企业可能面临不同的经营风险，这取决于企业经营的性质、所处行业、外部监管环境、企业的规模和复杂程度。许多经营风险最终都会有财务后果，会影响到财

务报表，进而对财务报表审计产生影响。注册会计师应当重点关注可能影响财务报表的经营风险。

在设计审计程序以确定财务报表整体是否存在重大错报时，注册会计师应当从财务报表层次和各类交易、账户余额、列报认定层次上考虑其是否具有重大错报风险。

(2) 检查风险。检查风险是指某一认定存在错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但注册会计师未能发现这种错报的可能性。与重大错报风险不同，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程序的性质、时间和范围的变化而改变。例如，使用有效的审计程序可降低检查风险。在确定检查风险时，注册会计师需要充分考虑到自身出错的可能性，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检查风险。

6. 审计人员如何识别与评估重大错报风险？

注册会计师应当运用各项风险评估程序，在了解被审计单位及其环境的整个过程中识别风险，并将识别的风险与各类交易、账户余额和列报相联系。例如，被审计单位因相关环境法规的实施需要更新设备，可能面临原有设备闲置或贬值的风险；宏观经济的低迷可能预示应收账款的回收存在问题；竞争者开发的新产品上市，可能导致被审计单位的主要产品在短期内过时，预示将出现存货跌价