

♡ 21世纪应用型本科会计系列规划教材

注册会计师 审计综合实训

朱萍 易金翠 刘圣妮 编著

Zhucekuaijishi
Shenji Zonghe
Shixun



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



注册会计师 审计综合实训

朱萍 易金翠 刘圣妮 编著

Zhugekuaijishi
Shenji Zonghe
Shixun

常州大学图书馆
藏书章

© 朱 萍 易金翠 刘圣妮 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师审计综合实训 / 朱萍, 易金翠, 刘圣妮编著. —3 版.
—大连: 东北财经大学出版社, 2012. 12
(21 世纪应用型本科会计规划教材)
ISBN 978-7-5654-1021-5

I. 注… II. ①朱… ②易… ③刘… III. 审计-高等学校-教材
IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 251292 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)
教学支持: (0411) 84710309
营 销 部: (0411) 84710711
总 编 室: (0411) 84710523
网 址: <http://www.dufep.cn>
读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 606 千字 印张: 27 1/4
2012 年 12 月第 1 版 2012 年 12 月第 1 次印刷

责任编辑: 孙晓梅 责任校对: 百 果
封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1021-5

定价: 52.00 元

前 言

审计在实践中有很强的操作性，但在当前的审计教学中，人们普遍认为它是一门抽象的学科。原因有二：一是审计理论和实务是建立在精通会计知识的基础上的，不论是讲清楚还是听明白确实有很大难度；二是审计教学一直拘泥于纸上谈兵的方式，“满堂灌”抽象的审计理论和实务比较普遍。这样的教与学方式确实难以培养出学生扎实的理论功底和熟练的动手能力，难以让学生在短时间内学会如何进行审计工作。

在市场经济不断发展、企业治理结构不断强化、民主化进程不断深入的今天，审计工作愈发显现出其不可替代的重要性，这也对审计人员的技能带来了新的挑战，提出了更高的要求。

《注册会计师审计综合实训》是顺应当下培养创新型审计人员的需要而对传统审计教学模式的改革，是由多年从事审计教学工作、具有丰富的会计师事务所实践经验、具有多项从业资格的专家和学者在开展审计实训教学的基础上，全方位为教师和学生量身定做的讲授、模拟审计的教学实训平台。

本书设计了仿真的被审计单位经营内外环境、内部控制系统及在新会计准则下处理的会计信息，强化被审计单位风险因素的铺垫；以注册会计师对被审计单位会计报表进行审计的案例为主线，贯穿“风险导向审计”理念，选用充分体现风险导向审计理念的工作底稿，为综合运用检查、函证、监盘、查询、计算、穿行测试、分析程序等审计方法提供实训空间。教师或学生可以在这一平台完成财务报表审计的全过程：从了解被审计单位内外环境到风险识别，从制订审计计划到进行审计取证，从实施控制测试到实施实质性测试，从填写审计工作底稿到出具审计报告，直至审计工作底稿归档成审计档案。本书适合广大财经类专业学生开展审计模拟实习、会计师事务所从业人员或其他审计人员后续教育培训使用。

本书所附光盘中的两个附件是本书的重要组成部分。附件一提供了空白审计底稿，学生在开展模拟实训时可根据课时安排，选择相应底稿在计算机上直接填制；完成审计过程后，打印出文档作为综合实训成果提交给指导老师。附件二提供了被审计单位的会计资料（包括13个月的原始凭证、记账凭证、账簿、报表及附注、银行对账单、业务类票据存根联等），光盘内容可供循环利用。书中所提供的部分审计证据和企业的内部控制缺陷及会计错弊汇总表仅供老师和学生实训时参考。

为了增加实训课时安排的灵活性，提高实训效率，本书充分利用案例资料，分别设置了32、64、120课时的实训内容。书中提供了纸质空白审计工作底稿（建议32~64课时安排使用），在光盘中提供了电子文档审计工作底稿（120课时）供选择使用，师生也可

根据需要进行增删。需要指出的是，我们已经按 2010 年新审计准则对书稿和光盘附件一的空白审计工作底稿进行了修改，光盘附件二的会计资料不涉及新准则问题。

本书的案例数据也可作为计算机审计课程的教学资源，若计划加以再利用，相关事宜请联系朱萍老师（电子邮件：zp6933@163.com）。

本书主要由朱萍、易金翠、刘圣妮策划、设计案例，反复斟酌、修订、编著而成；毛永青、阳红梅女士参与案例业务设计，并提出了宝贵的意见；在长达两年的编撰中得到蒙丽珍教授的大力支持和精心指导，在付诸出版过程中得到了东北财经大学出版社编辑不辞辛劳地精心加工，在此一并表示我们衷心的感谢。

由于该系统是创新审计教学方法的一次尝试，受自身水平所限，在设计和撰写中出现的纰漏和错误，恳请得到读者批评和指正。

编著者

2012 年 10 月

目 录

第一章 实训准备	1
一、教学目的、任务和要求	1
二、现代风险导向审计基本流程	1
三、实训项目及课时安排	2
四、实训要求	4
五、关于审计重要性水平确定	5
六、实训项目	7
七、实训考核	8
第二章 安琪儿食品有限责任公司的基本资料	11
一、营业执照	11
二、税务登记证	11
三、组织机构代码证	12
四、卫生许可证	12
五、安琪儿食品有限责任公司章程	12
六、公司历史发展沿革	18
七、投资方简介	18
八、公司治理结构	19
九、组织结构图	19
十、公司职工名册及财务部人员分工	20
十一、生产工艺流程图	26
十二、产品原材料需用量表	26
十三、主要原材料计划成本清单	27
十四、商品价目表	27
十五、管理层 2010 年度经营情况分析报告	27
十六、2009 年已审计会计报表	32
十七、2010 年末审会计报表	35
十八、公司开户行及账号	48

十九、安琪儿食品有限责任公司编制的银行存款余额调节表	48
----------------------------------	----

第三章 安琪儿食品有限责任公司内部控制手册

一、控制环境	54
二、风险评估管理办法	83
三、业务层面控制活动	85

第四章 已获取的部分审计证据

一、以前年度审计报告类型	144
二、2009 年度审计报告类型	144
三、实有库存现金监盘记录	144
四、存货监盘记录	145
五、固定资产监盘记录	146
六、运输设备有效证明	148
七、土地使用有效证明	150
八、银行询证函回函（说明：其他账户回函无误）	150
九、企业询证函回函（说明：其他回函均相符）	152
十、中国工商银行借款合同	155
十一、审计人员已核实确认的其他信息	156
十二、与管理层口头沟通答复记录	157

第五章 审计工作底稿示例

一、控制流程记录底稿示例——了解内部控制设计	162
二、评价内部控制设计底稿示例——评价内部控制设计是否合理	165
三、评价内部控制执行情况底稿示例——确定控制是否得到 执行（穿行测试）	170
四、控制测试底稿示例——确定内部控制执行是否有效	174
五、实质性测试底稿示例——确定财务报表认定是否可以确认	180
六、查处内部控制重要缺陷提示	193
七、查处实质性错弊证据提示	198

第六章 审计工作底稿

一、审计工作底稿目录（32 ~ 64 课时使用）	202
二、审计工作底稿标识说明	208

附录 空白工作底稿

第一部分 初步业务活动工作底稿	209
-----------------------	-----

第二部分	风险评估工作底稿·····	216
第三部分	进一步审计程序工作底稿·····	295
第四部分	业务完成阶段工作底稿 ·····	408

光盘目录

- 附件一 空白审计工作底稿（在所附光盘中提供）
- 附件二 安琪儿食品有限责任公司的会计资料（在所附光盘中提供）

第一章

实训准备

一、教学目的、任务和要求

1. 教学目的

通过实践操作，进一步理解、掌握、巩固所学风险导向审计理论知识，了解财务审计业务，熟悉审计程序和方法。

2. 教学任务

采用现代风险导向审计理念，进行会计报表和相关资料的审计，对会计报表是否在所有重大方面都公允地反映了被审计单位的财务状况和经营成果，会计报表的编制是否符合《企业会计准则》、《小企业会计准则》、《企业会计制度》以及国家其他有关财务会计法规的规定，对被审计单位会计报表的合法性、公允性发表审计意见。

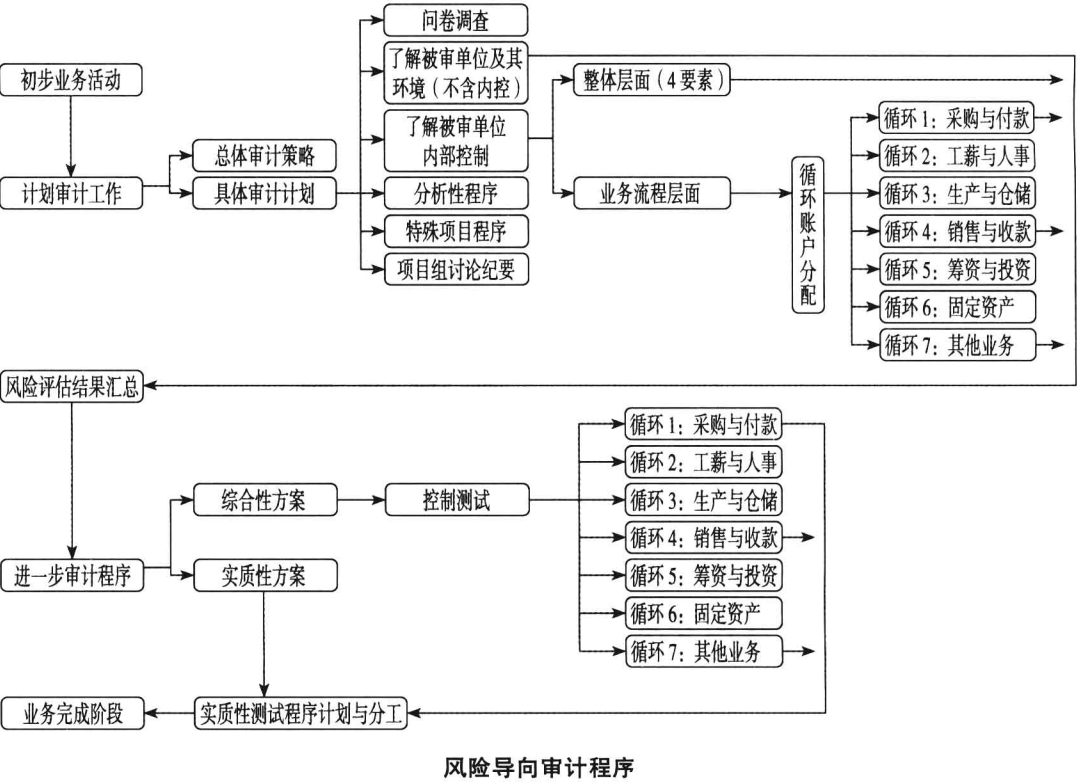
3. 教学要求

通过学习，学生能运用现代风险导向理论，选择审计程序，掌握各种审计方法的应用，掌握销售与收款循环、购货与付款循环、生产循环、筹资与投资循环、货币资金审计工作底稿的编制与审计报告的撰写，从而提高学生理论联系实际、分析与解决实际问题的能力，并具备审计实务的初步操作能力。

先修课程：会计学、中级财务会计、审计学、财务审计、内部控制学。

二、现代风险导向审计基本流程

现代风险导向审计强调审计人员对财务报表重大错报风险的识别与控制，因此，基于现代风险导向的审计模拟实训应该根据现代风险导向审计实施财务报表重大错报风险识别与控制的业务操作内容和流程为原理进行设计，以使审计模拟实训尽可能地接近审计业务实践。现代风险导向审计模式要求审计人员在审计过程中，以重大错报风险的识别、评估和应对作为工作主线。相应地，审计基本流程分为以下几个阶段，见下图。



三、实训项目及课时安排

实训项目为诚业会计师事务所将接受安琪儿食品有限责任公司的委托，对公司 2008 年度的会计报表进行审计并发表意见。课时安排建议 32 ~ 120 课时，详见下表。

风险导向审计实训项目课时安排建议

实训项目		实训目的	建议实训时间安排（学时）		
			参考 1	参考 2	参考 3
一、实训准备		领取实训资料，熟悉案例背景资料和项目要求	2	2	2
二、具体实训项目			29	60	116
初步业务活动	1. 初步业务活动程序表 2. 业务承接（保持）评价表 3. 审计业务的洽谈与签约 4. 阶段小结	掌握如何开展审计工作的初步业务活动	4	4	4

续表

实训项目		实训目的	建议实训时间安排（学时）		
			参考 1	参考 2	参考 3
计划 审计 工作	1. 了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）	掌握风险识别的内容和方法，开展风险评估工作，制订总体审计策略和具体审计计划	1	2	2
	2. 在被审计单位整体层面了解内部控制			4	4
	3. 在业务层面了解内部控制			4	4
	4. 风险评估讨论、汇总并制订总体审计策略		1	4	4
	5. 阶段小结		1	2	2
控制 测试	1. 销售与收款循环	掌握如何开展控制测试，记录测试过程和结论，根据测试结论，确定对实质性程序的性质、时间和范围的影响	4	3	2
	2. 采购与付款循环			3	2
	3. 生产与仓储循环				3
	4. 工薪与人事循环				2
	5. 固定资产管理				2
	6. 筹资与投资循环				2
	7. 阶段小结		2	2	2
实质 性测 试	1. 货币资金审计	掌握如何开展实质性测试，记录测试过程和结论	4	6	6
	2. 营业收入审计		4	8	8
	3. 营业成本审计			2	2
	4. 应收账款审计		2	4	4
	5. 管理费用审计			1	1
	6. 营业税金及附加审计				4
	7. 固定资产审计			4	4
	8. 存货审计				10
	9. 其他项目审计			1	30
	10. 阶段小结		2	2	2
审计 报告	1. 调整或重分类分录汇总表及试算平衡表	掌握完成审计报告前应完成的主要工作并出具审计报告	2	2	8
	2. 审计总结与审计报告		2	2	2
三、实训总结			1	2	2
总学时合计			32	64	120

四、实训要求

(一) 对指导教师的要求

- 1. 指导教师在指导实训中应引导学生理论与实践相结合。
- 2. 指导教师应全程跟班，现场指导学生，帮助学生理解实训方案和审计业务内容，解决疑难问题。
- 3. 如有需要，指导教师在实训过程中可为学生提供其他外来证据。
- 4. 指导教师应在实训过程中履行质量监控职责，及时发现问题并加以解决，提出纠偏要求，督促学生按照实训的规范要求进行实训，确保达到实训目的。
- 5. 指导教师应在实训结束后对学生做出客观的评价。

(二) 对学生的要求

- 1. 学生在实验前应该完成《财务会计》、《审计学基础》、《内部控制学》等课程的学习以及《财务会计》的模拟实习训练，并掌握以下知识：
 - ❖ 中国注册会计师审计准则；
 - ❖ 审计各阶段及其主要工作；
 - ❖ 审计目标、审计计划、审计风险和重要性、审计证据、审计方法、审计程序、审计工作底稿等；财务报表审计意见类型及出具条件。
- 2. 适当分组、分工。为了培养同学之间的团结协作精神，可将学生每2~4人分为一组，相互启发，相互配合。为了保证所有同学都能对整个流程有所参与，对审计工作可做如下分工，并可根据课时多少在老师指导下有针对性选择审计实训项目：

人员	甲、乙同学	丙、丁同学
初步业务活动	共同完成	
了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）	共同完成	
在整体层面了解和评价内部控制	共同完成	
在业务层面了解内部控制	了解销售与收款循环、生产与仓储循环内部控制	了解采购与付款循环、固定资产、工薪与人事循环、筹资与投资循环内部控制
进行风险评估，形成项目会议纪要，编制总体审计策略，形成风险评估结果汇总表，计划进一步审计总体方案	共同完成	
进一步审计程序——控制测试	进行销售与收款循环控制测试	进行采购与付款循环控制测试
进一步审计程序——实施实质性测试	计划、实施货币资金、销售与收款循环、生产与仓储循环实质性测试	计划、实施采购与付款循环、固定资产、工薪与人事循环、筹资与投资循环实质性测试
完成审计工作	期初余额审计，期后事项、或有事项审计	汇总审计差异，并提请被审计单位调整，评价所有证据
形成审计意见，编制审计报告	共同完成	

3. 在实训前应熟悉模拟实训资料,了解被审计单位的基本情况以及会计报表审计的要求并准备好实训所需工具。

4. 实训正式开始后必须仔细阅读、讨论模拟材料,认真判断模拟材料中提供的信息,按照中国注册会计师《审计准则》、《对小型被审计单位审计的特殊考虑》指南的要求完成初步审计活动、审计计划、风险评估、控制测试和实质性测试、评价证据和发表审计意见等工作。

五、关于审计重要性水平确定

在计划审计工作时,注册会计师应当确定一个可接受的重要性水平,以发现在金额上重大的错报。注册会计师在确定计划的重要性水平时,需要考虑对被审计单位及其环境的了解、审计的目标、财务报表各项目的性质及其相互关系、财务报表项目的金额及其波动幅度。同时,还应当从性质和数量两个方面合理确定重要性水平。

(一) 从性质方面考虑重要性

在某些情况下,金额相对较小的错报可能会对财务报表产生重大影响。例如一项不重大的违法支付或者没有遵循某项法律规定,但该支付或违法行为可能导致一项重大的或有负债、重大的资产损失或者收入损失,就认为上述事项是重大的。下列描述了可能构成重要性的因素:

1. 对财务报表使用者需求的感知。他们对财务报表的哪一方面最感兴趣。
2. 获利能力趋势。
3. 因没有遵守贷款契约、合同约定、法规条款和法定的或常规的报告要求而产生错报的影响。
4. 计算管理层报酬(奖金等)的依据。
5. 由于错误或舞弊而使一些账户项目对损失的敏感性。
6. 重大或有负债。
7. 通过一个账户处理大量的、复杂的和相同性质的个别交易。
8. 关联方交易。
9. 可能的违法行为、违约和利益冲突。
10. 财务报表项目的重要性、性质、复杂性和组成。
11. 可能包含了高度主观性的估计、分配或不确定性。
12. 管理层的偏见。管理层是否有动机将收益最大化或者最小化。
13. 管理层一直不愿意纠正已报告的与财务报告相关的内部控制的缺陷。
14. 与账户相关联的核算与报告的复杂性。
15. 自前一个会计期间以来账户特征发生的改变(例如新的复杂性、主观性或交易的种类)。
16. 个别极其重大但不同的错报抵消产生的影响。

(二) 从数量方面考虑重要性

1. 财务报表层次的重要性水平

由于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发表审计意见,

因此,注册会计师应当考虑财务报表层次的重要性。只有这样,才能得出财务报表是否公允反映的结论。注册会计师在制定总体审计策略时,应当确定财务报表层次的重要性水平。

确定多大错报会影响财务报表使用者所做决策,是注册会计师运用职业判断的结果。很多注册会计师根据所在会计师事务所的惯例及自己的经验,考虑重要性水平。注册会计师通常先选择一个恰当的基准,再选用适当的百分比乘以该基准,从而得出财务报表层次的重要性水平。

在实务中,有许多汇总性财务数据可以用作确定财务报表层次重要性水平的基准,例如总资产、净资产、销售收入、费用总额、毛利、净利润等。在选择适当的基准时,注册会计师应当考虑的因素包括:

(1) 财务报表的要素(例如资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等)、适用的会计准则和相关会计制度所定义的财务报表指标(例如财务状况、经营成果和现金流量),以及适用的会计准则和相关会计制度提出的其他具体要求;

(2) 对某被审计单位而言,是否存在财务报表使用者特别关注的报表项目(例如特别关注与评价经营成果相关的信息);

(3) 被审计单位的性质及所在行业;

(4) 被审计单位的规模、所有权性质以及融资方式;

(5) 基准的相对不稳定性。

注册会计师对基准的选择有赖于被审计单位的性质和环境。例如,对于以营利为目的的被审计单位而言,来自经常性业务的税前利润或税后净利润可能是一个适当的基准;而对于收益不稳定的被审计单位或非营利组织来说,选择税前利润或税后净利润作为判断重要性水平的基准就不合适。对于资产管理公司来说,净资产可能是一个适当的基准。注册会计师通常选择一个相对稳定、可预测且能够反映被审计单位正常规模的基准。由于销售收入和总资产具有相对稳定性,注册会计师经常将其用作确定计划重要性水平的基准。

在确定恰当的基准后,注册会计师通常运用职业判断合理选择百分比,据以确定重要性水平。以下是一些参考数值的举例:

(1) 对于以营利为目的的企业,来自经常性业务的税前利润或税后净利润的5%,或总收入的0.5%;

(2) 对于非营利组织,费用总额或总收入的0.5%;

(3) 对于共同基金公司,净资产的0.5%。

注册会计师执行具体审计业务时,可能认为采用比上述百分比更高或更低的比例是适当的。

此外,注册会计师在确定重要性时,通常考虑以前期间的经营成果和财务状况、本期的经营成果和财务状况、本期的预算和预测结果、被审计单位情况的重大变化(例如,重大的企业购并)以及宏观经济环境和所在行业环境发生的相关变化。例如,注册会计师在将净利润作为确定某单位重要性水平的基准时,因情况变化使该单位本年度净利润出现意外的增加或减少,注册会计师可能认为选择近几年的平均净利润作为重要性水平的基准更加合适。

2. 各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平

由于财务报表提供的信息由各类交易、账户余额、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、列报认定实施审计,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。

各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平称为“可容忍错报”。可容忍错报的确定以注册会计师对财务报表层次重要性水平的初步评估为基础。它是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、列报确定的可接受的最大错报。

在确定各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平时,注册会计师应当考虑以下主要因素:第一,各类交易、账户余额、列报的性质及错报的可能性;第二,各类交易、账户余额、列报的重要性水平与财务报表层次重要性水平的关系。由于为各类交易、账户余额、列报确定的重要性水平,即可容忍错报对审计证据数量有直接的影响,因此,注册会计师应当合理确定可容忍错报。

(三) 对计划阶段确定的重要性水平的调整

在审计执行阶段,随着审计过程的推进,注册会计师应当及时评价计划阶段确定的重要性水平是否仍然合理,并根据具体环境的变化或在审计执行过程中进一步获取的信息,修正计划的重要性水平,进而修改进一步审计程序的性质、时间和范围。在确定审计程序后,如果注册会计师决定接受更低的重要性水平,审计风险将增加。注册会计师应当选用下列方法将审计风险降至可接受的低水平:

1. 如有可能,通过扩大控制测试范围或实施追加的控制测试,降低评估的重大错报风险,并支持降低后的重大错报风险水平;
2. 通过修改计划实施的实质性测试程序的性质、时间和范围,降低检查风险。

六、实训项目

以下5个项目为常规综合实训项目,可根据教学要求加以选择。

(一) 初步业务活动

【实训目的】通过本次实训,掌握如何开展审计工作的初步业务活动。

【实训内容】根据专业判断,编制以下审计工作底稿:

1. 初步业务活动程序表;
2. 业务承接(保持)评价表;
3. 审计业务约定书。

【实训步骤】通过阅读被审计单位基本情况资料信息,了解被审计单位的历史沿革、公司章程、生产状况、经营状况、财务状况等,谨慎决定是否接受委托。根据相关内容编写审计底稿。

(二) 计划审计工作

【实训目的】通过本次实训,掌握风险识别的内容和方法,开展风险评估工作,制订总体审计策略和具体审计计划。

【实训内容】根据专业判断，编制以下审计工作底稿：

1. 了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）相关底稿；
2. 在被审计单位整体层面了解内部控制相关底稿；
3. 在业务层面了解内部控制相关底稿；
4. 项目组对风险评估讨论纪要；
5. 风险评估汇总表；
6. 总体审计策略底稿。

【实训步骤】根据被审计单位的营业执照、公司章程、历史发展沿革、投资方简介、公司治理结构、公司职员名册、2010 年经营情况分析报告等书面资料、被审计单位口头答复资料、内部控制手册等信息，运用职业分析判断，采集相关审计证据，记录审计工作底稿。

（三）控制测试

【实训目的】通过本次实训，掌握如何开展控制测试。针对了解的被审计单位销售与收款循环的控制活动，确定拟进行测试的控制活动；测试控制运行的有效性，记录测试过程和结论；根据测试结论，确定对实质性测试程序的性质、时间和范围的影响。

【实训内容】根据专业判断，编制以下审计工作底稿：

1. 销售与收款循环控制测试相关底稿；
2. 采购与付款循环控制测试相关底稿。

（四）实质性测试

【实训目的】通过本次实训，掌握如何开展实质性测试。针对控制测试的结果，确定拟进行实质性测试程序；综合运用检查记录或文件、检查有形资产、函证、询问、重新计算、分析程序等审计方法，测试相关循环所涉及的报表项目相关认定，记录测试过程和结论。

【实训内容】根据专业判断，编制货币资金、交易性金融资产、应收票据、应收账款、预付账款、存货、固定资产、短期借款、应付账款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利、长期借款、实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润、营业收入、营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失、公允价值变动损益、投资收益、营业外收支、所得税费用等项目实质性测试工作底稿。

（五）业务完成阶段

【实训目的】通过本次实训，掌握完成审计报告前应完成的主要工作并出具审计报告。

【实训内容】编制业务完成阶段相应的审计工作底稿。

【实训步骤】对业务类工作底稿进行分析、分类、汇总，并根据相关信息编制完成阶段的工作底稿，对全部审计工作底稿进行整理、归档。

七、实训考核

（一）实习结束需上交以下资料以备考核

1. 审计项目工作底稿（按小组提交）：含计划阶段、实施阶段和报告阶段所有审计