

注册会计师 财务报表审计标准程序

中华会计师事务所 编

9.2-65

经济科学出版社

(京) 新登字 152 号

责任编辑：安 远

责任校对：段健瑛

封面设计：卜建晨

版式设计：代小卫

注册会计师财务报表审计标准程序

中华会计师事务所

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

一二〇一工厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 4.75 印张 124000 字

1992 年 7 月第一版 1992 年 7 月第一次印刷

印数：0001—3500 册

ISBN 7—5058—0507—X/F·404 定价：2.50 元

前 言

中国的注册会计师事业是随着我国改革、开放的伟大事业的迅猛发展而发展起来的新兴的事业，具有广阔的发展前景。在这个新兴事业的发展过程中，一个具有战略意义的目标是要在总结自己经验的基础上学习国际上的先进经验，逐步形成一个具有中国特色的审计标准程序。建立一个适合中国国情，又能适应国际上的习惯做法的审计标准程序，对提高中国注册会计师的素质，保证工作质量，维护国家信誉，吸引更多的外商来中国投资，无疑都是十分重要的。

中华会计师事务所是一家开办比较早，与国际上的八大会计公司（现合并为六大会计公司）联系与合作比较广泛，以外商投资企业为主要服务对象的会计师事务所。十年来，先后派出了数十名会计师到以上八大国际上著名的会计公司进行了学习和培训，从而在提高业务素质，保证工作质量，开拓事业等方面都起了很好的作用。同时也注意了在实践中总结自己的经验。这就为我们事务所制定一套具有中国特色，也能适应国际习惯做法的审计标准程序准备了必要的条件。

为了制定这样一个审计标准程序，中华会计师事务所组织专业人员进行了几年的准备，并广泛征求意见，四易其稿。一九九一年七月又在北京邀请了深圳中华会计师事务所、大连中华会计师事务所、上海中华会计师事务所、武汉中华会计师事务所、广州会计师事务所、福建华兴会计师事务所、汕头会计师事务所、惠州会计师事务所的负责人和专家对草稿进行讨论，并听取了蛇口中华会计师事务所和海南中华会计师事务所的修改意见。中国注

册会计师协会会长杨纪琬同志也出席指导。会后，又根据大家在讨论中提出的意见，进行了修改，形成了现在这个试行本，这当然是值得庆幸的事情。

这里需要略加说明的有以下几点：

第一，《注册会计师财务报表审计标准程序》只是中华会计师事务所及其在各地的成员所内部的工作规范性的文件。我们在草拟制定这个文件的过程中，遵循了我国现行的有关法令、法规和规章。对一些我国目前尚未作明确规定的比较具体的程序和方法，有些是参照了国际上的习惯做法，有些也是自己的经验总结。将来，随着各种经济法规的完善和充实，如果出现了这个试行本与国家规定不尽一致的地方，一律以国家和地方政府的法令、法规和规章为准绳。

第二，由于企业的经济性质不同，规模大小不同，行业特点不同，加上客户委托要求也不同，任何一个审计标准程序都是很难适应各种复杂的情况的。因此，这个审计标准程序，只能起到示范的作用，只能作为在制定审计计划时的依据和参考，不具有强制执行的约束力。但是也必须明确，作为中华会计师事务所及其在各地的成员所的专业人员来说，他们首先应当十分熟悉这个标准程序，凡在条件具备的前提下，都应当按照这个标准程序去执行。也就是说，标准程序中的一些基本的原理、原则是应当遵守的，具体的办法、步骤是可以举一反三、因时因地制宜的。

第三，按照国际上的惯例，各个会计公司的审计标准程序是严格保密，不外传的。我们是一个社会主义国家，我们制定的审计标准程序不但不保密，还公开发行，供同行们参考，而且欢迎我们的同行专家提出批评意见，使我们这个试行本能够日臻完善。

参加编写修改标准程序的有汪建熙、封和平、隋洪瑞、苏一纯、李云樵诸位同志。他们都为《注册会计师财务报表审计标准程序》试行本的制定，贡献了自己的力量。我们对为这个标准程序的草拟和制定作出贡献的同志，特别是参加审订会的同志和我

国著名会计专家、中国注册会计师协会会长、中国会计学会常务副会长杨纪琬同志的精心指导表示感谢。

同任何一件新生事物一样，这个审计标准程序也有一个由不成熟到逐步成熟，由不完善到逐步完善的过程。我们坦诚地欢迎国内外同行、专家对这本小册子提出宝贵的修改意见。

许 毅 张泽元

一九九二年三月

编者的话

本书是受中华会计师事务所的委托编写的，主要是用来指导本所注册会计师进行财务报表审计和内部审计业务培训。

改革、开放以来，全国各地都相继成立了会计师事务所，执行法定的应由注册会计师办理的审计、验资及其他各种业务。十年来，各会计师事务所的规模、业务量发展很快，服务质量和业务水平也有较大的提高。中华会计师事务所从成立以来，一直比较注重人员培训和业务标准的建立，并把编写一本适合中国公证审计特点的注册会计师审计标准程序作为一项具有战略意义的工作。我们接受这个任务后，参阅了大量的国外审计文献和国际六大会计公司的审计材料，并结合我们自己的工作经验，完成了这本小册子的编写工作。我们愿意把它奉献给我们的同行，希望能起个抛砖引玉的作用，也希望大家提出批评意见。

我们的导师，许毅教授和杨纪琬教授对本书初稿进行了审核，并提出了许多宝贵的修改意见。张泽元同志和李云樵同志对全书进行了审核编纂和文字润色。我们对这些老前辈的帮助和指导深表敬意和感谢。

本书共分七章和两个附录。其中第一章、第三章、第五章、第七章和第四章的第一、第六、第八节由封和平同志编写，第二章、第六章、第四章的第七节和两个附录由汪建熙同志编写。第四章第四节和第五节由隋洪瑞同志编写，第四章第二节和第三节由苏一纯同志编写。

由于水平有限，书中缺点错误在所难免，恳请读者批评指正。

编者

1992年3月

目 录

第一章	财务报表审计概述和基本审计程序	1
第一节	审计的定义及其作用	1
第二节	审计的分类	3
第三节	财务报表内在的经济含义及其与审计的关系	4
第四节	审计对象及审计证据	5
第五节	审计检查方法和审计阶段	10
第二章	我国现行公证审计的法律依据和基本特点	14
第一节	公证审计的起源及其特点	14
第二节	我国注册会计师开展公证审计的主要依据	15
第三节	现代西方财务审计的主要特点	17
第四节	我国现阶段财务审计的基本特点	18
第三章	内部控制和审计检查	21
第一节	内部控制的作用和主要内容	21
第二节	内部会计控制的构成	22
第三节	内部会计控制检查与财务报表审计的关系	26
第四节	内部控制审计	29
第四章	财务报表余额审计方法	36
第一节	报表余额检查的意义和作用	36
第二节	货币资金项目的审计	37
第三节	应收帐款和预付费用	39
第四节	存货的审计	45
第五节	固定资产的审计	50
第六节	应付帐款和应计负债的审计	57
第七节	资本、长期负债和内部往来的审计	64
第八节	收入与费用项目的审计	70

第五章	审计工作底稿	77
第一节	工作底稿的作用	77
第二节	工作底稿的分类和结构	78
第三节	工作底稿的编制和索引	86
第四节	工作底稿的复查	91
第六章	审计报告和财务报表	93
第一节	审计报告和财务报表的意义和作用	93
第二节	审计报告	93
第三节	会计报表	98
第四节	财务报表注释	99
第七章	审计业务管理	106
第一节	计划阶段的管理	106
第二节	现场工作阶段的管理	109
第三节	报告阶段的管理	111
第四节	审计工作人员分工及其管理	111
第五节	管理咨询报告	113
第六节	审计业务信函的管理	115
附录一	中华会计师事务所审计操作规程	116
附录二	中华会计师事务所职业道德和质量控制标准	135

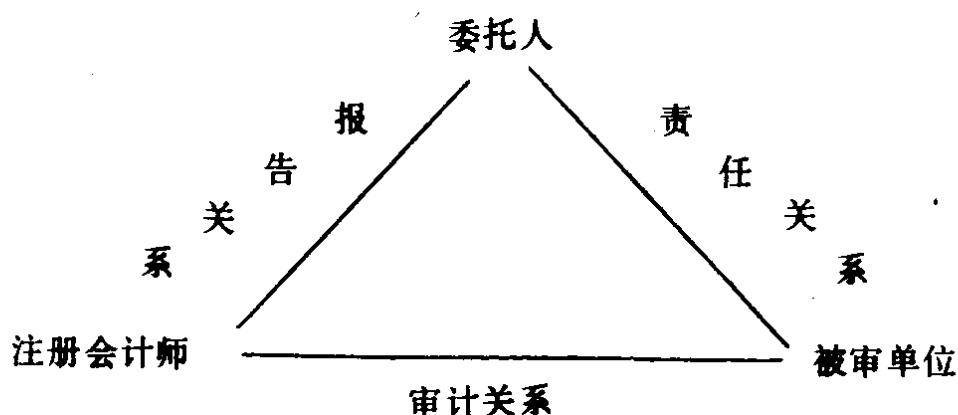
第一章

财务报表审计概述和基本审计程序

第一节 审计的定义及其作用

财务报表审计是一个系统的检查过程，它是由注册会计师采取客观独立的态度，对经济活动及其结果进行审查，取得证据，并对所获得的证据进行评价，用以判断经济活动及其结果是否符合国家法令、法规和公认会计原则，并将审查结果报告给利益相关的各方。

审计关系通常由三方组成：注册会计师、被审单位和委托人。注册会计师对被审单位进行审计，并将其结果报告给委托人。注册会计师独立于委托人和被审单位，因而可以保证审计结果的客观、独立性。审计三方的关系如下图。



在个别情况下，被审单位也可以是委托人。

财务报表审计是由经政府批准成立的会计师事务所受利益相关方面的委托，对企业财务报表进行客观、独立的审查，目的是

对这些财务报表是否符合一般会计原则及其真实、正确、合法性发表审计意见。财务报表是企业会计系统在一个会计期间内企业经济业务和交易活动的最终货币反映。它通常包括资产负债表、损益表和财务状况变动表以及其他文字说明。它反映企业某一特定时间的财务状况和某一阶段经营过程的经营结果，是企业经营管理的综合反映。因此财务报表是管理部门决策和管理的信息。随着现代化企业规模的不断扩大，企业高层管理人员不得不越来越依靠财务报表所提供的信息和数据，来控制和管理企业。

财务报表除用于内部管理外，也是外部有关方面所关心的重要信息。它作为企业经营的综合反映而为外部投资人、贷款人及政府有关部门所关心。投资人关心投资的使用效果；贷款人关心企业是否有足够的资金和财产来偿还借款；政府部门关心企业资源的利用效果和社会效益；税收部门关心企业的盈利情况。上述有关方面都必须通过企业的财务报表来取得其所关心的信息和数据。

正是由于财务报表的重要性，因而财务报告的真实性和可靠性就成为一个至关重要的问题。如果财务报表缺乏真实性和可靠性，也就是说，企业的财务报表没有真实地反映企业的实际经营结果和财务状况，那么财务报表的作用就大大减少，不能满足有关方面的要求。注册会计师主要是他们能够执行独立、超然的审计和验证任务。注册会计师经过专业培训之后，采取客观、独立的态度站在第三者的立场，对企业的财务报表实施审计，因而，成为加强并证明企业财务报表真实性和可靠性的有力保证。

财务报表是企业会计系统以货币形式对经济业务的综合反映，是由企业管理部门编制的。因此，企业管理部门对财务报表的真实性和可靠性负最终责任。注册会计师只是根据会计核算原则对财务报表的真实性和可靠性发表意见。这样，财务报表的使用者才能信赖企业的财务报表，据以制定各种决策。因此，注册会计师必须（1）独立、超然（2）客观、公正（3）受过专业技术

训练。

第二节 审计的分类

根据不同的审计对象、审计范围、审计目的、审计时间以及不同的审计委托关系，可以有不同的审计程序和方法。按内容与目的来分类，主要有以下几种。

(1) 财务报表审计——由注册会计师依照公认会计原则对企业财务报表进行的审计。实质上是对企业的生产经营过程及其成果进行全面的审查。这种审计通常是一项服务性的，客户需支付注册会计师事务所审计费用。注册会计师在审计结束后应发表对财务报表的审计意见。

(2) 业务审计——主要是检查企业或其他单位的经营管理效率。它具有监督和考核职能。审计的依据是企业的管理制度及考核标准。审计的结果通常是一份管理建议书，提出有关改善经营，加强管理的意见，供高层管理人员决策时参考。

(3) 内部审计——内部审计是由企业内部的专职人员对企业不同部门、不同职能或不同业务按照管理部门的要求进行的审查。内部审计人员通常直接向董事会或最高管理人员负责。审计的依据是由管理部门制定的管理制度或考核制度。审计的结果是对企业不同部门、职能或业务作出评价，提出改进工作的意见。

(4) 税务审计——税务审计是由税务局的稽查人员进行的。审查企业或个人的所得税申报，以查明其是否按照税务法规申报。审计的依据包括税务法规和有关规定。审查的结果是税务调整事项，要求纳税人依法纳税。

第三节 财务报表内在的经济含义 及其与审计的关系

财务报表是企业经济活动和业务交易的综合货币反映。它是由一系列的报表项目组成的，从而综合反映企业的财务状况和经营结果。财务报表反映的这些数字除本身的意义外，还包含着许多现实的经济意义。这种财务报表数字所包含的经济意义，即为报表的内在经济含义和它的质的规定性。例如，某企业资产负债表上列示有固定资产净值 500000 元，其经济含义至少应包括以下几项：

(1) 企业拥有该项资产的所有权，否则就不能够列作企业的固定资产；

(2) 该项固定资产实物确实存在；如果实物已不存在，则该项资产就属于虚帐；

(3) 该项资产分类适当，该资产为固定资产，并符合固定资产标准，而不是属于流动资产类；

(4) 该企业的全部固定资产都包括在内，即固定资产 500000 元全部记录入帐反映了企业拥有的固定资产，既没有多记，也没有少记；

(5) 固定资产 500000 元的价值是正确的，即是按照固定资产的成本（原价）减去累计折旧计算的；

(6) 有关固定资产所需揭示的资料已作充分说明，如固定资产是否抵押等。

因此，财务报表上的任何数字都是具有其现实内在的经济含义的，都具有各自的质的规定性。这些内在的经济含义和质的规定性，是注册会计师必须十分关注的。注册会计师检查财务报表的最终目标是确定这些内在的经济含义和质的规定性是否正确，从而才能对整个财务报表发表审计意见。

如上所述，财务报表的内在经济含义和它的质的规定性可以概括为以下六项：

- (1) 资产实际存在，经济活动实际发生；
- (2) 所有权和债务归属正确；
- (3) 对经济业务的记录完整；
- (4) 价值的确定和价值分配方法使用正确；
- (5) 报表各项目分类正确；
- (6) 有关所需披露资料已作充分说明。

审计的目的就是要查明上述各项是否正确，审计过程就是围绕着这个目的来收集证据资料，用以判断财务报表是否属实，最后根据判断结果对财务报表发表审计意见。

注册会计师判断财务报表是否属实需要有客观依据作为根据。注册会计师用以判断财务报表是否属实的依据就是公认的会计原则和国家有关的法令、法规。在我国目前的情况下，这些会计原则就是公认的会计原则及不同企业的会计制度及其有关法规。如企业会计制度、独资企业法，合资、合作企业会计制度及有关税收法规等。

第四节 审计对象及审计证据

一、审计对象

财务报表审计的最终目的是对财务报表的真实性和可靠性发表审计意见，使财务报表使用者提高对财务报表的信心。审计的基本对象则是财务报表各项数字的内在经济含义和它的质的规定性。通过对财务报表各项目的检查，来收集审计证据，判断是否属实。因此，查明财务报表各项目是否属实就成为审计的基本目的。收集审计证据，判断上述内在的经济含义和它的质的规定性是否属实，就成为财务报表审计的基本内容。

财务报表审计的对象是会计实体的财务报表及其文字说明。

财务报表审计的基本内容可以分为五个方面：存在/发生；记录完整；权利/债务；计价/分配；表现/披露。

1. 存在/发生

“存在/发生”审查的目的是为了确定（1）财务报表中的资产负债和股东权益在指定的日期是否确实存在，这既包括具有实物形态的项目，如存货，固定资产，现金；也包括不具有实物形态的项目，如应收帐款和应付帐款；（2）财务报表所反映的业务活动，如采购和销售，是否实际发生。

2. 记录完整

审查的目的是为了确定是否所有实际发生的业务及有关事项都记录在正确的会计期间，例如是否所有在当期发生的货物和劳务的采购都已经反映在当期的会计记录中。

3. 权利/债务

审查的目的是为了确定在某一指定日期企业对资产负债表所反映的资产是否真正拥有权利，对资产负债表所反映的债务是否真正负有责任。例如，资产负债表中所反映的融资租赁和相应的尚未摊销的余额。

4. 计价/分配

审查的目的是为了确定财务报表各项金额的计算或分配方法是否符合公认的会计原则和国家的法令、法规。

5. 表现/披露

审查的目的是为了确定财务报表中项目的分类，项目名称的确定和信息的披露是否恰当。例如，长期负债和短期负债应该明确划分；财务报表注释应对公认会计准则要求的信息作充分的披露。

二、审计证据和审计检查

审计的主要工作是通过执行审计程序获得和分析审计证据，

以此作为对财务报表发表审计意见的基础。

（一）审计证据的种类

审计证据可以分为两类：一类是基本证据，另一类是旁证证据。

基本证据主要是客户管理部门提供的文件资料，包括用于编制财务报表的会计数据、日记帐、分类帐、会计程序手册、会计工作底稿、工作备忘录等。

旁证证据是注册会计师为了验证基本证据而取得的数据资料。旁证证据可以从客户取得，也可以从客户以外的渠道取得。从客户取得的旁证证据包括会计数据资料的原始记录文件，如支票、发票、合同、董事会记录、来往信件、审计人员与客户主管人员或工作人员的谈话记录和现场调查记录等。从外部渠道取得的旁证证据，包括客户的债权人、债务人、财产或债务贷款人、业务往来单位、律师、政府部门等所提供的证据，以及审计人员取得的其他第一手材料。

仅仅检查基本证据还不足以得出可靠的检查结果，注册会计师必须通过旁证材料对基本证据的准确性和可靠性进行检验。

注册会计师所依赖的审计证据必须是有力的和充分的。

（二）审计证据的针对性和可靠性

有力的审计证据必须是可靠的，有针对性的。

审计证据的针对性是指审计证据与审计目标的相关程度。审计人员只能用相关的审计证据验证相关的审计目标。例如，存货的盘点结果只能用来证明存货的实物是否存在，不能用来验证存货的计价是否正确。

审计证据的可靠性是指它包括错误的可能性和受到主观臆断影响的程度。审计证据的可靠性受到以下因素的影响：

1. 审计证据来源的独立性。一般来说，注册会计师从企业外部获得的审计证据的可靠性比从企业内部获得的审计证据所具有的可靠性要大一些。

2. 证据提供者的资格。提供证据的人必须有足够的能力和资格来保证他所提供证据的正确无误。一般来说，直接知情人比间接知情人提供的证据更为可靠，在涉及专业的问题上，如技术、法律、资产评估等专业人员提供的证据比非专业人员提供的证据更为可靠。

3. 内部控制系统的作用。在严格的内部控制系统下所产生的数据资料比内部控制相对薄弱环境下产生的数据资料更为可靠。

4. 审计证据的客观程度。需要较少主观判断的审计证据具有较大的可靠性。注册会计师通过清点、查看、计算、巡视等方式取得的第一手审计证据比通过他人转述得到的审计证据更为可靠。

（三）审计证据的充分性

审计证据的充分性是指达到审计目标所必需的审计证据的最低限量。

实事求是的审查结论必须建立在足够数量的审计证据的基础上。另一方面，为了提高审计工作的效率，注册会计师又应该尽量把足够数量的范围降低到最低程度。取得审计证据的渠道和方法，每一种审计证据的需要量，以及取得审计证据的时间，应根据审计项目的具体情况确定。在有些情况下，由于时间、空间或成本的限制，注册会计师无法取得预期的审计证据。这时，注册会计师应考虑是否有其他审计证据可以取而代之。为了达到某一审计目标，注册会计师经常可以通过若干不同的渠道或方法取得审计证据。只有在取得有力的和充分的审计证据的基础上，注册会计师才能决定如何发表审计意见。

（四）审计证据的获取方式

注册会计师通过各种渠道采用不同方式来获取满足审计目的所需要的审计证据，通常采用的方法有：1. 直接查看原始记录及实物；2. 考查客户的实际会计处理及内部控制；3. 询问客户有关问题；4. 函证有关资料；5. 重新计算；6. 分析性检查。

1. 直接查看原始记录及实物，包括查看原始凭证、会计凭证、会计档案、总帐、明细帐及查看资产实物的清点和实物验证。它是获得审计证据的主要方法和渠道。如对库存现金或固定资产进行实物清点，以证明资产是否实际存在。原始记录的查看，如对发票和收款单进行核对，和明细帐核对，及审阅明细帐各项交易记录，查明是否有异常业务等。

2. 考查客户的实际会计处理及内部控制工作，对客户职工的实际工作过程进行视察。如注册会计师对客户工厂进行调查，了解客户的业务经营过程；考查客户的存货实物盘点过程，了解客户实物盘点工作的质量；考查客户职工执行有关的内部控制程序，了解客户内部控制制度的有效性。

3. 询问客户有关问题，主要是注册会计师向客户提出有关问题，由客户做出解释。这种询问可以是口头的，也可以是书面的。审计计划阶段，注册会计师可以通过向客户询问问题，了解客户的业务及会计系统。审计现场工作期间注册会计师可以通过询问获得有关审计证明资料。

4. 函证有关资料，指注册会计师从第三者获得有关事实或情况的证明。如银行函证信，应收帐款函证信等。用这种方法获得的证据是来自客户以外的第三者，因而具有更大的可靠性。

5. 重新计算，指注册会计师对客户的计算结果重新计算，检查客户计算结果是否正确。如对固定资产折旧，根据客户提供的有关资料重新计算，检查计算结果是否和客户的计算结果一致。

6. 分析性检查，是指注册会计师对财务报告或其他会计资料进行比率和趋势分析，主要是比较有关财务项目之间的关系及有关数据的变化趋势。分析性检查的主要目的是证明财务报表有关项目之间的逻辑关系是否合理，并解释重大的变化或异常趋势，以发现可能存在的问题。