



注册会计师后续教育系列丛书之六

审计测试

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

CPA



经济科学出版社

注册会计师后续教育系列丛书之六

审 计 测 试

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

胡春元 杨春盛 编著

经济科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计测试/胡春元,杨春盛编著. -北京:经济科学出版社, 2001.6

(注册会计师后续教育系列丛书: 6 / 中国注册会计师后续教育教材编审委员会)

ISBN 7-5058-2508-9

I. 审... II. ①胡...②杨... III. 审计-测试
IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 19372 号

中国注册会计师后续教育咨询委员会暨 后续教育教材编审委员会

主 任：李 勇

副主任：刘 萍

委 员：（以姓氏笔画为序）

王世定	冯淑萍	朱小平	朱祺珩	汤云为
孙宝厚	刘 燕	李若山	李茂龙	李 爽
杨志国	余龙武	陈建明	岳公侠	胡少先
秦荣生	黄世忠	董新钢	薛云奎	

序

中国注册会计师行业经过二十多年的改革与发展,行业管理水平得到不断提高,参与、服务我国经济体制改革和现代化建设的程度日益加深,成为市场经济体系中一个重要的中介服务行业。随着我国经济市场化的深入,经济鉴证类中介服务业的重要地位和作用日益突显出来。党和国家领导人对中介服务业的发展非常重视。朱镕基总理把培养注册会计师的任务称为千秋万代的事业,是奠定社会主义市场经济基础的一件极为重要的事情。党的十五届五中全会审议通过了《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十个五年计划的建议》。报告强调,以提高经济效益为中心,对经济结构进行战略性调整,是制定“十五”计划的主线;大力发展包括会计、咨询等行业在内的中介服务业,是对经济结构和产业结构进行战略性调整的重要内容。根据十五届五中全会的这一精神,在“十五”期间大力发展注册会计师、注册评估师等中介服务行业将是国家重要的政策取向和建立社会主义市场经济机制的一项重要内容。

目前,中国注册会计师协会已与 16 个国家和地区的 26 个职业会计师组织和团体建立了正式交往关系,已成为亚太地区会计师联合会、国际会计师联合会和国际评估准则委员会的成员,增强了与国际间的交流。与此同时,社会对注册会计师、注册资产评估师两个行业的认知程度和依赖程度在不断提高。政府对国有企业的管理,也更多地借助中介组织。社会对经济鉴证业务需求的增加为行业的发展提供了广阔市场。但是,注册会计师和注册资产评估师这两个行业的发展也面临着巨大的压力和挑战。一是加入 WTO 带来的竞争压力。国内事务所从发展历史、执业水平、经营规模、管理水平、业务

拓展能力、市场形象等各方面,都与国际上一些大的事务所有很大的差距。我们将要与在规模上超过我们自身几百倍甚至上千倍并且在人员素质、管理水平等诸多方面都比我们优秀的国际事务所竞争。二是加入 WTO 带来的市场经济发展的压力。加入 WTO 将使我国的经济进一步融入世界经济体系,市场化程度将大大提高。发达的市场经济必须要有成熟的中介服务业。经济市场化程度的提高,对审计、资产评估提出的标准、要求也越高。三是社会各方面对注册会计师、注册资产评估师等行业的要求越来越高。社会公众对中介机构及专业人士的执业素质、执业质量、执业品德等诸多方面的要求越来越高;一些重要的行业和部门也对事务所的执业质量、执业水平、经营规模、市场信誉等提出了更高的要求。经济鉴证类中介机构如果不能适应社会和市场对它们的要求,不能尽快提高执业质量、执业水平和社会信誉,那么在未来的市场竞争中将难以生存,更谈不上发展。

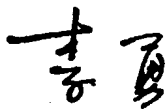
因此,我们应认识到注册会计师、注册评估师的后续教育是两行业持续发展的先决条件,也是国际上通行的做法。中国注册会计师协会自 1996 年起先后发布实施了《注册会计师后续教育培训制度》和《注册会计师后续教育基本准则》;财政部发布实施了《注册资产评估师后续培训制度(试行)》和《中国注册资产评估师职业后续教育规范》,对不同层次的注册会计师和注册资产评估师的培训内容、时间要求都作了严格的规定,并作为年检内容之一。党和国家对注册会计师行业培训工作也极为关注,1994 年 3 月,国务院就专门召开会议研究注册会计师培训问题,同时决定在北京、上海、广东建立三个大规模的、现代化的培训中心。

要搞好培训工作,教材是关键。1996 年 9 月,注册会计师协会后续教育教材编审委员会成立并召开第一次编委会议,确定了我国注册会计师后续教育教材体系及后续教育教材书目,到 2001 年,陆续出版 5 本后续教材、11 期后续培训资料。2001 年 3 月,根据形势的发展,对注册会计师后续教育教材编审委员会进行调整,成立新一

届注册会计师后续教育咨询委员会暨后续教育教材编审委员会;同时,成立了注册资产评估师后续教育咨询委员会暨后续教育教材编审委员会。在教材编审委员会的统一指导和协调下,本着“少而精”、“实用”的原则加以统一规划,组织编写适应不同层次、不同类型人员需要的教材,突出培训教材的针对性、适用性、实效性和前瞻性。并切实把好编审关,确保教材质量,实行全国统一培训教材,统一标准,提高培训质量。

后续教育教材系列丛书可以作为注册会计师、注册资产评估师培训用的专门教材,以及非执业会员的阅读材料,还可作为有关大专院校教学和学生自学用的参考书。

编写注册会计师后续教育系列丛书和注册资产评估师后续教育系列丛书在我国是一种新的探索,囿于我们的经验和时间,疏漏和不当之处在所难免,恳请各位专家、学者及广大读者提出宝贵意见和建议。



2001 年 5 月

目 录

第一编 符合性测试

第一章 引言	3
第二章 内部控制的概念及对内部控制的了解	6
第一节 内部控制的概念及目标	6
第二节 内部控制要素	9
第三节 了解内部控制	15
第四节 对内部控制要素了解的记录	23
第三章 运用初步审计策略的步骤	26
第一节 主要证实法运用的步骤	26
第二节 较低的控制风险估计水平法运用的步骤	29
第三节 控制风险的初步评估	31
第四节 符合性测试与控制风险的进一步评估	32
第四章 符合性测试的概念和方法	33
第一节 符合性测试的概念	33
第二节 符合性测试的种类	34
第三节 符合性测试的性质	36
第四节 符合性测试的范围	37
第五节 符合性测试的时间	38
第六节 符合性测试中利用内部审计人员的工作	39
第七节 双重目的的符合性测试	41
第八节 符合性测试的审计抽样	42

第九节 评价符合性测试的结果	43
第五章 控制风险的评价及其记录	45
第一节 控制风险的评价及其记录	45
第二节 控制风险的评价过程	46
第三节 控制风险评价的记录	51
第六章 内部控制调查和评价的具体实例	52
第一节 基本情况介绍	52
第二节 符合性测试举例	53
第三节 符合性测试总结	67

第二编 实质性测试

第一章 引言	71
第一节 实质性测试的概念	71
第二节 实质性测试的方法	72
第三节 检查风险与实质性测试	73
第二章 实质性测试的设计	79
第一节 实质性测试的性质	79
第二节 实质性测试的时间	85
第三节 实质性测试的范围	87
第三章 设计实质性测试的特殊考虑	89
第一节 损益表账户	89
第二节 涉及会计估计的账户	91
第四章 实质性测试的审计抽样	93
第一节 变量抽样	94
第二节 概率规模比例抽样	99
第三节 统计抽样在实质性测试中的简化	103
第五章 实质性测试的审计方案设计	106
第六章 实施审计阶段的应用案例	109

第一节 分析性复核程序的应用	109
第二节 交易和余额测试的应用	120
后记	122

| 第 | 一 | 编 |

符合性测试

第一章

引 言

内部控制是管理现代化的必然产物和结果。内部控制的产生和发展,促使审计工作从详细审计发展成为以测试内部控制为基础的制度基础审计。注册会计师在进行审计时,首先要研究与评价被审计单位的内部控制,这是现代审计的重要特征。因此,现代会计报表审计与内部控制之间存在着密切的联系。为此,《独立审计基本准则》(以下简称《基本准则》)也要求注册会计师了解和评价企业的内部控制制度,据以确定实质性测试的性质、时间和范围。《独立审计具体准则第9号——内部控制与审计风险》(以下简称《内部控制准则》)要求注册会计师应当对拟信赖的内部控制进行符合性测试,^①据以确定对实质性测试的性质、时间和范围的影响。

现代审计的另一个主要特点就是引入了重要性和审计风险的概念。注册会计师在进行审计时,需要取得合理的证据以保证会计报表无重大错报、漏报,从而使审计风险达到一个合理适当的水平,以满足会计报表使用者进行决策的要求。而审计风险又由固有风险、控制风险和检查风险组成,其数值是三种风险发生的概率决定的。可见,在一定的审计风险水平下,三种风险的概率的数值会随着其中一种或两种风险的发生(或评估)概率的变化而产生此增彼减的结

^① 现在以美国为代表的西方国家不再用“符合性测试”的概念,而是用控制测试的概念。由于我国的《独立审计准则》是用符合性测试的概念,本讲义还是用符合性测试这一名词。

果。虽然注册会计师不能改变固有风险和控制风险,但却可以通过测试程序来评估固有风险和控制风险的高低,从而在此基础上,确定发现账户余额或交易存在重大错报的审计程序的性质、时间和范围,进而取得充分和适当的证据以支持注册会计师要发表的审计意见,又不致使审计风险超过合理的水平。

在内部控制制度的组成问题上,国际审计准则将其分为两类:一是会计制度(或为会计系统);二是内部控制制度(包括控制环境和控制程序)。因此,内部控制被称为“会计与内部控制制度”。我国独立审计准则认为内部控制制度包括控制环境、会计系统和控制程序。可见,国际审计准则对内控要素的规定与我国独立审计准则规定无质的区别。美国注册会计师协会(AICPA)公布的第78号《审计准则》认为,内部控制包括以下五个要素:控制环境、监督、风险评估、信息和沟通以及控制活动。^①其中,监督包括管理控制方法和内部审计,而这两项正是我国独立审计准则中控制环境的组成部分。风险评估是指组织为取得其目的,而确认和分析与其目标实现相关的风险的过程。这个要素实际上比我国独立内部控制审计准则中控制环境中的组成部分——外部影响所涵盖的内容要广泛。将控制环境组成部分加以细化,可以使人们对控制环境组成部分之间的相互作用关系更加明确,并且能够使风险意识深入人心。从财务报告的目的来考虑,会计系统是信息和沟通组成部分中最重要的要素。这种对内部控制五要素的提法比我国独立审计准则的规定要广泛。与我国独立审计准则的要求一致,本讲义对内部控制按控制环境、会计系统和控制活动来进行说明。

在审计风险的组成要素中,控制风险的确定就是要依赖于对内部控制的评估结果。如果被审计单位有着良好的内部控制,就可增加其会计资料和信息的可信赖程度。也就是说,当注册会计师确认

① 可参阅 Douglas R. Carmichael, John J. Willingham & Carol A. Schaller, *Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Theory and Practice*, The McGraw-Hill Companies, Inc., 1999. 已有中译本,东北财经大学出版社 2000 年版。

被审计单位有良好和完善的内部控制,且其日常管理又一贯地遵守其内部控制中的有关规定时,就可认为被审计单位现行的内部控制为会计报表项目的可靠性提供强有力证据。这时,被审计单位的控制风险可评估为较低,在一定审计风险水平下,检查风险的水平可允许相对高一些,这意味着,对账户或交易余额进行实质性测试的范围可以相对小一些。对内部控制的依赖可以提高审计效率和效果。因此说,内部控制不仅是被审计单位对其经济活动进行组织、制约、考核和调节的重要工具,也是注册会计师用以确定审计程序的重要依据。我国《内部控制准则》指出:“注册会计师编制审计计划时,应当研究与评价被审计单位的内部控制。注册会计师应当对拟信赖的内部控制进行符合性测试,据以确定对实质性测试的性质、时间和范围的影响。”因而符合性测试是与内部控制密切相关的,有必要在介绍内部控制的基础上再介绍符合性测试,并介绍与此密切相关的审计风险。

第二章

内部控制的概念及 对内部控制的了解

第一节 内部控制的概念及目标

一、内部控制的概念

内部控制一词按我国《内部控制准则》是这样定义的:内部控制是指被审计单位为了保证业务活动的有效进行,保护资产的安全和完整,防止、发现、纠正错误与舞弊,保证会计资料的真实、合法、完整而制定和实施的政策与程序。

美国注册会计师协会的审计准则公告第 55 号(AU319.6)的定义是:一个实体的内部控制制度包括一系列的政策和程序,它们为特定实体目标的实现做出合理保证。

从概念的表述来看,各国对内部控制只是繁简程度的不同,但无本质上的差别。它不仅包括企业管理当局授权和指挥购货、销售、生产等经营活动的各种方式方法,也包括核算、检查、分析各种信息资料及报告的程序与步骤,还包括对企业经营活动进行综合计划、控制和评价而制定或设置的各种规章制度等,进一步来看,还包括企业所处的经营环境的分析,以及企业所采取的措施。

二、内部控制的目标

建立、健全内部控制是被审计单位管理当局的会计责任,并非注册会计师的责任。《内部控制准则》第九条对此作了明确的规定。^①

一个健全有效的内部控制制度应当能够实现以下目标:

- (1)保证业务活动按照适当的授权进行;
- (2)保证所有交易和事项以正确的金额,在恰当的会计期间及时记录于适当的账户,使会计报表的编制符合会计准则的相关要求;
- (3)保证对资产和记录的接触、处理均经过适当的授权;
- (4)保证账面资产与实存资产定期核对相符。

内部控制应同时还能够达到如下目标(非财务目标):

- (1)提高经营效率;
- (2)确保管理当局制定的政策得以遵守;
- (3)遵守有关法律、法规的规定,如《企业法》、《证券法》、公司运作、信息披露等。

三、有关内部控制的一般考虑

1. 管理当局的责任

建立、健全和维护企业的各项控制,并监督控制政策和程序得到持续有效的执行,其责任在于管理当局而不在于注册会计师。这与遵守《企业会计准则》编制会计报表的责任在于管理当局而不在于注册会计师是一致的。

2. 合理的保证

被审计单位的管理当局会在综合考虑控制的成本效益的基础上,建立能为企业会计报表的公允表达提供合理(但不是绝对的)保

^① 《会计法》也有明确的规定。