

中国注册会计师 执业规范指南第4号

—— 小规模企业审计 (试行)

中国注册会计师协会 制定



经济科学出版社

中国注册会计师执业规范指南第4号 ——小规模企业审计（试行）

中国注册会计师协会 制定

经济科学出版社

2001年 北京

责任编辑：潘晓蓉
责任校对：马金玉
版式设计：周国强
技术编辑：刘 军 王 娟

中国注册会计师执业规范指南第4号
——小规模企业审计（试行）

中国注册会计师协会 制定

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲28号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京天宇星印刷厂印刷

三河三佳装订厂装订

880×1230 32开 3印张 66000字

2001年8月第一版 2001年8月第一次印刷

印数：00001—10000册

ISBN 7-5058-2672-7/F·2064 定价：6.00元

（图书出现印装问题，请与教材供应部门调换）

（版权所有 翻印必究）

图书在版编目 (CIP) 数据

中国注册会计师执业规范指南. 第4号, 小规模企业审计 / 中国注册会计师协会制定. —北京: 经济科学出版社, 2001.8

ISBN 7-5058-2672-7

I. 中… II. 中… III. ①会计检查—规范—中国—指南 ②小型企业—会计报表—财务审计—中国—指南
IV. F231.6-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 054510 号

中国注册会计师协会
关于印发《中国注册会计师执业规范指南第4号
——小规模企业审计（试行）》的通知

2001年7月19日 会协[2001]167号

各省、自治区、直辖市注册会计师协会，深圳市注册会计师协会：

为了指导注册会计师执行小规模企业会计报表审计业务，提高执业质量，降低执业风险，我会制定了《中国注册会计师执业规范指南第4号——小规模企业审计（试行）》，现印发给你们，请于2002年1月1日起执行。

附件：中国注册会计师执业规范指南第4号——小规模企业审计（试行）

31X32

目 录

中国注册会计师执业规范指南第 4 号——小规模企业 审计（试行）	(1)
---	-------

参考资料：

独立审计实务公告第 3 号——小规模企业审计的 特殊考虑	(51)
独立审计具体准则第 11 号——分析性复核	(55)
国家经委、国家计委、国家统计局、财政部、劳 动部、人事部关于发布《大中小型工业企业划 分标准》的通知	(59)
大中小型工业企业划分标准——说明	(62)
企业划分标准	(67)
（一）工业小型企业划分标准（国家经委、国家计委、国 家统计局、财政部和劳动人事部 1988 年发布，1992 年补充）	(67)
（二）小型企业划分标准（1996 年 5 月全国第一次基本单 位普查颁发）	(76)
（三）国家未划型的主要行业小企业上海暂定标准	(77)
（四）国内贸易部对商业、粮食非工业企业规模的划分标准	(81)
（五）若干国家和地区中小企业的划分标准	(82)

中国注册会计师执业规范指南第4号 ——小规模企业审计（试行）

1. 引 言

1.1 为了指导注册会计师执行小规模企业会计报表审计业务，提高执业质量，降低执业风险，根据《独立审计基本准则》和《独立审计实务公告第3号——小规模企业审计的特殊考虑》，制定本指南。

1.2 独立审计准则具有普遍适用性。注册会计师在执行小规模企业审计时，应当将本指南与相关独立审计准则结合起来考虑。

1.3 本指南着重说明注册会计师执行小规模企业审计所需考虑的主要因素，并未提供审计所需的全部程序。鉴于小规模企业的多样性，本指南无意限制或取代注册会计师的专业判断。

1.4 为了增强可操作性，本指南还包括了5个附录，供注册会计师参考。

2. 小规模企业的特征

2.1 企业规模的划分标准不仅包括资产总额、营业收入以及员工人数等数量指标，还包括一些定性特征。本指南并不给出界定小规模企业的数量指标，而是列举了小规模企业所具有的一些主要特征和其他特征。

2.2 本指南所称小规模企业通常具备以下全部或大部分主要特征：

(1) 所有权和管理权集中于少数人，组织结构简单

小规模企业一般仅有一个或几个业主，业主可能聘用经理管理企业，但大多数情况下由其直接管理。本指南所称业主（经理）是指直接参与经营管理的企业所有者或其聘用的经理。

小规模企业的组织结构简单，企业决策通常由业主（经理）做出，业主（经理）往往具有决策者与执行者的双重身份。

(2) 经营活动的复杂程度较低，会计账目简单

小规模企业通常经营规模较小，主业单一，经营区域有限，经营活动的复杂程度低于大中型企业。

小规模企业会计账目简单，会计人员较少，一些小规模企业可能委托外部专业机构代理记账。

(3) 制度和授权存在缺陷

业主（经理）直接管理企业，通常缺乏正式的业务报告制度。小规模企业即使存在制度与授权程序，也经常是非正式的，且随意性较大。

(4) 不相容职责分离有限

小规模企业通常由少数员工负责日常行政事务、会计处理和资产保管等，不相容职责分离有限，发生错误、舞弊及违反法规

行为的可能性较大，且不易被发现。

2.3 小规模企业还可能具备以下其他特征：

(1) 业主（经理）凌驾于内部控制之上

业主（经理）不按照既定的制度和程序行事，凌驾于内部控制之上的可能性较大。

(2) 管理人员会计知识有限

小规模企业的管理人员往往缺乏必要的会计知识，重视销售、市场及产品开发等经营活动，而对财务会计工作重视不够

(3) 业主（经理）可能支配所有的经营管理活动

小规模企业缺乏相应的决策机构（如董事会），或者决策机构未能发挥应有的作用。业主（经理）可能支配所有的经营管理活动，企业经营管理的水平在很大程度上取决于业主（经理）的知识和能力。

2.4 在确定所审计企业是否为小规模企业时，注册会计师应当根据上述特征并参照有关的企业规模划分标准，合理运用专业判断，以制定和实施有效的审计程序。但是，注册会计师的判断结果并不能改变其审计目的以及应当承担的审计责任。

3. 小规模企业的可审性

3.1 概述

3.1.1 注册会计师应当了解企业基本情况，初步评价审计风险，充分关注其可审性，以确定是否接受委托。

3.1.2 下列情形可能导致小规模企业不可审计：

(1) 注册会计师对会计报表的完整性认定难以获取充分、适当的审计证据；

(2) 业主（经理）的品德受到怀疑；

- (3) 业主(经理)无视既有的内部控制;
- (4) 缺乏成文的内部控制制度;
- (5) 会计记录没有原始凭证支持或没有将原始凭证入账。

针对上述情形,注册会计师应当考虑采取必要措施,例如拒绝接受委托,修改业务约定书条款,提请企业补充、完善会计资料,扩大测试范围,或解除业务约定等。

3.2 会计报表的完整性认定

3.2.1 在获取会计报表完整性认定的审计证据时,注册会计师通常依赖企业的内部控制。小规模企业的制度与授权存在缺陷以及不相容职责分离有限等特征,往往导致内部控制不可依赖,使注册会计师难以获取与完整性认定有关的充分、适当的审计证据。

3.2.2 在小规模企业的内部控制不可依赖、甚至不存在内部控制的情况下,注册会计师可直接实施实质性测试程序,以获取与完整性认定有关的审计证据。

3.2.3 注册会计师通常实施以下审计程序,以获取与完整性认定有关的直接证据:

(1) 函证

注册会计师可直接向小规模企业的供应商或客户等第三人函证当年的交易。当小规模企业只与一个或几个供应商或客户存在购销业务时,这一审计程序较为适用。

(2) 交易测试

交易测试通常以规范的会计系统为基础。原始凭证按顺序预先编号以及总分类账、明细分类账序时登记有助于保证交易记录的完整性。交易测试的方法包括:

- 检查企业保证交易记录完整性的方法;
- 测试预先编号凭证的顺序;

——将已记录的交易与有关销售的合同、协议等相核对，不对应的项目可能表明交易未记账；

——将已记录的交易与实物流转的记录相比较。

（3）复核资产负债表日后发生的交易和事项

复核资产负债表日后发生的特定交易和事项，可用于检查截止测试结果的正确性以及发现未入账的负债和应收款项。

3.2.4 注册会计师可实施以下审计程序，以获取与完整性认定有关的间接证据：

（1）分析性程序

注册会计师可将企业的预算、预测、前期数据等与实际金额进行比较，也可以将会计记录与经营数据相比较，以获取有关账户余额和交易类别的信息。

（2）观察与询问

通过观察与询问，注册会计师可以了解到业主（经理）对内部控制的态度、员工的能力与品德以及会计系统的状况。

3.3 业主（经理）的品德

3.3.1 通过了解和评价业主（经理）的品德，注册会计师可能发现诱发业主（经理）舞弊及违反法规的动因，这些动因主要包括：

- （1）希望通过降低收益使税负最小化；
- （2）倾向于把个人费用记入企业账户；
- （3）业主（经理）的个人财务状况面临困境；
- （4）面临外部筹资的压力；
- （5）外部筹资依赖于企业的财务比率或财务状况。

3.3.2 当业主不参与企业的经营管理时，诱发经理舞弊及违反法规的动因主要包括：

- （1）经理的报酬与企业的规模及承担的责任不匹配；

(2) 经理的报酬与经营成果挂钩。

3.3.3 当业主(经理)的品德受到怀疑,表明可能存在舞弊及违反法规行为时,注册会计师应当实施审计程序予以证实或消除。如果不能消除怀疑,或有证据表明业主(经理)确实有舞弊及违反法规行为,注册会计师应当考虑其对会计报表可能产生的影响。

3.4 业主(经理)无视既有的内部控制

小规模企业的经营管理活动通常受到业主(经理)的直接控制,业主(经理)的个性、领导风格及对企业的控制程度在企业经营活动中起着举足轻重的作用,注册会计师应当评价其对审计的影响。企业的员工越少,业主(经理)凌驾于内部控制之上的可能性越大。这并不意味着企业不可审计,但注册会计师在评价审计风险时应当充分考虑这一因素。

3.5 缺乏成文的内部控制制度

当小规模企业缺乏成文的内部控制制度时,注册会计师应当运用专业判断确定其可审性。如果确定其可以审计,注册会计师通常直接实施实质性测试。

3.6 会计记录没有原始凭证支持或没有将原始凭证入账

当小规模企业的会计记录缺乏原始凭证支持,或者没有及时将有关原始凭证入账时,注册会计师应当提请企业补充、完善会计资料,以确定小规模企业的可审性。

4. 小规模企业的内部控制

4.1 概述

4.1.1 注册会计师应当了解小规模企业的相关内部控制,并对拟信赖的内部控制进行研究和评价,据以确定实质性测试程

序的性质、时间和范围。如果内部控制的可信赖程度较低，注册会计师应当减少研究与评价内部控制的时间。如果不拟信赖内部控制，注册会计师可以不进行控制测试而直接实施实质性测试程序。

4.1.2 在获取有关会计报表认定的审计证据时，注册会计师可以直接实施实质性测试程序或将控制测试程序与实质性测试程序结合起来。控制测试程序与实质性测试程序相结合的程度取决于注册会计师对特定内部控制的信赖程度。

4.1.3 在确定对特定内部控制的信赖程度时，注册会计师应当考虑成本效益原则。对特定内部控制的信赖可以减少实质性测试的样本量，注册会计师应当考虑测试样本量减少所节省的成本是否足以抵补控制测试所耗时间与成本。

4.1.4 注册会计师应当将审计过程中注意到的内部控制重大缺陷，及时告知企业管理当局。必要时，可出具管理建议书。

4.1.5 注册会计师如果没有对特定内部控制实施控制测试，而委托人要求对其进行专门审核，可考虑与委托人另行签订业务约定书。

4.2 业主（经理）的控制意识

4.2.1 小规模企业的职责分工有限，业主（经理）占据支配地位，许多控制程序可能由业主（经理）直接实施。业主（经理）的控制意识体现在其直接参与企业日常经营活动的程度以及经营理念和方式，较强的控制意识有利于营造强有力的控制环境。

4.2.2 业主（经理）的控制意识主要表现在以下几个方面：

（1）执行重要的控制职能

——签字批准职能，例如亲自签发支票、工资单等；

——监督职能，例如密切监督员工以掌握他们的工作胜任能

力；

——检查职能，例如亲自检查重大交易的关键环节或亲自处理重要文件等。

(2) 设计与批准会计制度

业主(经理)作为会计报表的主要使用者，经常参与设计与批准企业的会计制度。

(3) 防止未经授权对资产、记录的接触与损毁

业主(经理)通常制定并亲自实施一些基本措施，以防止未经授权接触与损毁凭证、账簿及资产，例如控制空白支票的领用。

(4) 理解并使用财务资料和经营管理报告

业主(经理)对有关财务资料和经营管理报告的理解和使用，可以补充已掌握的业务资料，印证对企业经营的了解并有助于做出和评价经营决策，例如：

——现金收支情况表；

——销售与生产汇总表；

——经营指标计算表，包括毛利率、存货周转率等；

——应收账款余额的账龄分析表；

——工程进度与付款情况表。

4.3 注册会计师对内部控制的考虑

4.3.1 在确定实质性测试程序的性质、时间和范围之前，注册会计师应当采取以下步骤，对特定内部控制进行研究和评价：

(1) 了解相关的内部控制；

(2) 初步评价相关的内部控制，以制定适当的控制测试程序；

(3) 对拟信赖的内部控制实施控制测试程序；

（4）评价控制测试程序的实施结果，以评估控制风险，进而确定实质性测试程序的性质、时间和范围。

4.3.2 小规模企业的内部控制通常比较薄弱，控制风险较高，注册会计师可考虑不对其进行控制测试。

4.3.3 在获取有关会计报表认定的审计证据时，基于实质性测试的审计策略通常比基于信赖内部控制的审计策略有效。但在有些情况下，例如审计对象总体由大量小余额构成时，注册会计师对特定内部控制进行控制测试，比单独实施实质性测试有效。

4.3.4 业主（经理）对特定内部控制的重视程度可能影响到注册会计师的审计策略。例如，业主（经理）经常审阅会计报表或对未达到预期结果的情况进行调查，以表明其对内部控制的高度重视。当业主（经理）的控制职责与会计报表及其认定直接相关时，注册会计师可适当减少实质性测试。

4.3.5 由于以下原因，注册会计师无法对小规模企业的特定内部控制予以高度信赖，以减少实质性测试的范围：

（1）业主（经理）实施的某些控制程序不能提供书面证据，注册会计师实施控制测试比较困难；

（2）员工人数少限制了不相容职责的分离，也增加了内部控制在业务高峰期或假期出现问题的可能性；

（3）业主（经理）凌驾于内部控制之上的风险，限制了注册会计师对内部控制予以信赖的程度；

（4）一项或多项控制执行上的偏差，可能导致注册会计师对这些控制程序的不信赖。

4.3.6 业主（经理）直接实施一些控制程序，在一定程度上可以弥补不相容职责分离有限带来的缺陷。例如，在职责分工有限条件下的采购付款，由业主（经理）亲自签发支票强化了企

业的内部控制，减少了员工发生错误或舞弊的可能性。

4.3.7 在确定对业主（经理）实施的控制程序的信赖程度时，注册会计师应当：

（1）考虑拟信赖的各项控制程序的设计是否能够实现控制目标；

（2）确定由业主（经理）实施的控制程序是否符合不相容职责分离原则；

（3）评价业主（经理）凌驾于内部控制之上的风险。

5. 小规模企业的审计风险与实质性测试

5.1 概述

注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理运用专业判断，对审计风险进行评估，制定并实施相应的实质性测试程序，以将审计风险降低至可接受的水平。

5.2 审计风险

5.2.1 审计风险包括固有风险、控制风险和检查风险。小规模企业的固有风险和控制风险通常较高，注册会计师应当主要或全部通过实施实质性测试程序获取充分、适当的审计证据，以将检查风险降低至可接受的水平。

5.2.2 注册会计师应当合理运用专业判断，充分考虑下列主要因素对固有风险评估的影响：

（1）业主（经理）的品德和工作能力。

（2）企业的业务性质。业务性质越复杂，固有风险越大。

（3）容易产生错报的会计报表项目，例如待摊费用、预提费用、营业收入、营业成本、其他应收款、其他应付款，以及以前年度经常发生错报的项目。

(4) 容易遭受损失或被挪用的资产，例如现金、有价证券、存货等。

(5) 会计估计的使用。在小规模企业中，业主（经理）的估计可能更加主观，使得含有会计估计的项目难以验证，例如固定资产折旧、无形资产摊销、坏账准备、存货跌价准备等。

(6) 企业的财务状况。对于一个财务状况剧烈波动的企业，其会计报表项目可能受到十分不利的影响。例如，资产可能被高估，而负债则被低估。

(7) 经济形势和行业状况。例如银根紧缩、竞争加剧、市场需求改变、行业不景气等。

5.2.3 在了解内部控制和评估固有风险后，注册会计师应当对各重要账户余额或交易类别的相关认定所涉及的控制风险做出初步评估。如果拟信赖内部控制，注册会计师应当实施控制测试，并根据测试结果对初步评估的控制风险进行适当修正，据以确定实质性测试程序的性质、时间和范围。

5.2.4 小规模企业的制度与授权存在缺陷，不相容职责分离有限，内部控制比较薄弱，业主（经理）凌驾于内部控制之上的可能性较大，因此控制风险通常较高。但是由于业主（经理）对内部控制的高度重视以及直接实施一些控制程序，在一定程度上弥补了内部控制的上述缺陷，注册会计师应当充分关注其对控制风险评估的影响。

5.2.5 在评估固有风险和控制风险时，注册会计师应当充分利用企业的经营情况、所处行业情况、控制环境以及会计系统等信息。

5.2.6 检查风险与审计程序及其实施的有效性有关。该风险主要是由于未对 100% 的账户余额或交易类别实施测试而产生的，或者由于运用了不恰当的审计程序、错误执行了审计程序或