



教育部人才培养模式改革和开放教育试点教材

SHENJI ANLI YANJIU

审计案例研究

赵保卿 主编



中央广播电视大学出版社

教育部人才培养模式改革和开放教育试点教材

审计案例研究

赵保卿 主编

中央广播电视大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计案例研究/赵保卿主编. - 北京:中央广播电视
大学出版社,2002.12

教育部人才培养模式改革和开放教育试点教材

ISBN 7-304-02360-0

I. 审… II. 赵… III. 审计-案例-分析-电视
大学-教材 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 103372 号

版权所有,翻印必究。

教育部人才培养模式改革和开放教育试点教材

审计案例研究

赵保卿 主编

出版·发行/中央广播电视大学出版社

经销/新华书店北京发行所

印刷/北京市银祥福利印刷厂

开本/787×1092 1/16 印张/12.5 字数/285千字

版本/2002年11月第1版 2003年6月第3次印刷

印数/40001—63000

社址/北京市复兴门内大街160号 邮编/100031

电话/66419791 68519502

(本书如有缺页或倒装,本社负责退换)

网址/http://www.crtvup.com.cn

书号:ISBN 7-304-02360-0/F·416

定价:18.00元

前言

本书为中央广播电视大学开放教育会计学(本科)专业教材,该书具有以下特色:

1. 完整的体系。本书首先注意与高级财务会计、高级财务管理、会计制度设计、会计报表分析、财务案例研究等前设课程,在内容体系上的协调,保持整体上的系统性;其次,注意各章之间、各个案例之间内容的衔接,保持全书的系统性;最后,注意每个案例在内容和结构上的合理取舍,保持每个案例的相对独立性。

2. 科学的思路。本书在注意系统性的基础上,坚持科学性原则,体现科学的思路:一是从总体上,在考虑我国具体情况的前提下,注意审计内容、程序、方法等方面与国际惯例接轨;二是从审计主体上,既突出了在市场经济条件下发挥独特作用的注册会计师审计,也兼顾了我国目前作为审计主导形式的国家审计和基础地位的内部审计;三是根据多种媒体一体化教学总体设计的要求,将每个案例的教学目标、教学要求、教学内容、学习指导等有机地组合起来,以适应远程教育的特点。四是在每个案例的教学内容中,注意描述被审计单位会计错弊的表现形态及其发现与查证技巧,强调其调整过程,力求做到深入浅出、通俗易懂。

3. 务实的内容。审计是一门实务性学科,审计案例更是强调审计的操作性。本书体现了审计的这一特点:一是所有案例都反映或描绘了审计实际工作中,某个阶段或过程的内容;二是每个案例都侧重分析和研究了审计人员在审计工作中要解决的中心问题,即被审计单位会计业务中存在的舞弊形态及其查证与调整等;三是每个案例后都附以适量的练习思考题,便于加深对案例内容的理解和掌握。

本书不仅可作为广播电视大学教材,还可供高等院校开设审计案

例研究课程的会计、审计及相关专业教学使用。

本书由北京工商大学会计学院副院长赵保卿教授拟定提纲、组织编写和总纂定稿,具体执笔人员及分工情况如下:第一章、第三章、第十章:赵保卿教授;第二章、第六章、第八章案例一:冯义秀副教授;第四章、第八章案例三:任晨煜讲师;第五章、第八章案例二:刘晓嫱讲师;第七章、第九章:王欣冬副教授。国家审计署商贸审计局何其智审计师提供了第十章案例二的初稿,北京工商大学会计专业审计方向研究生王守江、饶莉、李君进行了相关资料的搜集和整理工作。

参加审定本书编写提纲、样章、样带和初稿工作的有:中央广播电视大学孙天正教授,首都经贸大学刘大贤教授和付磊教授,中国人民大学宋常教授,中央财经大学祁怀锦教授,北京工商大学杨有红教授。本书在编写和出版过程中,得到了中央广播电视大学财经部牛慧教授、刘臣副教授、艾大力副教授、王秀萍副教授和中央广播电视大学出版社郭于红副编审的大力支持与帮助,在此对他们深表谢意。

欢迎广大同学和读者对本书提出宝贵意见。

作 者

2002 年 11 月

目 录

1	✓第一章 审计业务承接和审计规划案例	P ₉ (13题) P ₁₇ (1题)
1	案例一 诚信会计师事务所业务承接前期调查审计案例	
10	案例二 晨风国有企业审计计划阶段执行分析性复核案例	
19	第二章 销货与收款循环审计案例	P ₃₆ (4题) P ₃₀
19	✓案例一 大为股份有限公司销售收入审计案例	
27	案例二 蓝格股份有限公司应收款项及坏账准备审计案例	
37	第三章 购货与付款循环审计案例	
37	案例一 永锋股份有限公司应付账款审计案例	
46	案例二 绿岛实业公司固定资产审计案例	
58	✓第四章 生产与费用循环审计案例	
58	案例一 迅捷股份有限公司存货审计案例	
64	案例二 永晟股份有限公司生产成本审计案例	
71	第五章 筹资与投资循环审计案例	
71	案例一 华兴公司负债融资审计案例	
77	案例二 东安公司权益融资审计案例	
81	案例三 瑞丰公司投资审计案例	
89	第六章 货币资金审计案例	
89	案例一 达美集团货币资金审计案例	

100 第七章 损益形成与利润分配循环审计案例

100 案例一 宏光有限责任公司损益形成审计案例

108 案例二 申泽股份有限公司利润分配审计案例

118 第八章 期初余额、期后事项与审计报告案例

118 案例一 龙华股份有限公司期初余额审计案例

127 案例二 华光公司期后事项审计案例

132 案例三 迅捷股份有限公司审计报告案例

147 第九章 验资和经济责任审计案例

147 案例一 京江有限责任公司验资案例

156 案例二 黎夏股份有限公司总经理经济责任审计案例

167 第十章 审计法律责任与审计质量控制案例

167 案例一 由“银广夏”“安然”案件看注册会计师审计法律责任

180 案例二 北京哲平会计师事务所审计质量控制案例

第一章 审计业务承接和 审计规划案例

本章提要

一般来说,财务报表的审计可分为四个阶段,即接受审计委托阶段、计划审计工作阶段、执行审计工作阶段和报告审计结果阶段。在这四个阶段中,第一个阶段是决定是否接受新客户或者继续保留原有客户,这包括审查客户的可审性以及事务所自身的胜任能力,并在二者通过的基础上商定和编制业务委托书。第二个阶段是研究制定指导审计工作和限定审计范围的策略阶段,审计计划对于保证审计成功非常重要。在本章的两个案例中,虽然无法涵盖这两个阶段审计的全部内容,但通过这两个案例的学习,将使学生对业务承接过程及计划审计过程中的具体工作有深入的体会,并充分了解前期预备调查及审计总体计划编制的程序安排。

案例一 诚信会计师事务所业务承接前期调查审计案例

一、教学内容与目标

决定是否接受一项审计委托(包括接受新客户及续约老客户),不仅是事务所财务报表审计的一项首要决策,而且还是一项重要的决策。这项决策失误,轻则会给以后几个阶段的审计工作带来不必要的麻烦,重则会使事务所卷入令人头痛的法律诉讼之中,耗时费钱,得不偿失,身败名裂甚至破产。因此,把好接受审计委托这一关对于事务所的运作具有十分关键的作用。

一般来说,会计师事务所接受审计委托时,首先要对被审计单位实施前期调查,评价客户的可审性,并在此基础上评价自己的胜任能力,如果能得出该单位可审的结论,则需要准备审计委托书。通过本案例的学习,学生可以了解对被审计单位进行前期调查的具体程序以及应注意的问题。

二、案例背景与过程

(一)背景

诚信会计师事务所是拥有证券业审计资格的会计师事务所,现有员工 130 人,其中,注册会计师 62 人,并拥有工程师、律师等各行业专家数人,是一所具有一定规模的会计师事务所,客户来源较为稳定。在决定接受一项审计委托前,需对该企业的情况进行全面了解,以评价审计风险及确定可审性。对这一环节的工作予以规范的相应审计准则,主要是《独立审计具体准则第 21 号——了解被审计单位情况》,该事务所在实务中依据这一准则的要求来指导其调查工作。《独立审计具体准则第 21 号——了解被审计单位情况》于 1999 年 7 月 1 日开始执行,以规范注册会计师在会计报表审计中了解被审计单位的情况,提高审计效率,保证审计质量。

一般来说,注册会计师在接受委托前,应对被审计单位的基本情况进行了了解,主要基于两方面目的:一方面可以初步评价审计风险,确定是否接受委托人的委托;另一方面可以为进一步的审计工作做好事前准备工作。注册会计师应了解被审计单位的基本情况包括:

- (1) 业务性质、经营规模和组织结构;
- (2) 经营情况和经营风险;
- (3) 以前年度接受审计的情况;
- (4) 财务会计机构及工作组织;
- (5) 其他与签订审计业务约定书相关的事项。

诚信会计师事务所此次调查主要是以审计约定项目为目的,并在可能的情况下为编制审计计划做准备。

本案例中将要进行前期调查的对象是美林股份有限公司(以下简称美林公司),该公司是 1998 年 6 月 12 日在深圳证券交易所(以下简称深交所)上市的一家上市公司,上市以来业务扩张较为迅速,其主营业务为城建环保工程,2001 年度主要承办了污水处理工程。诚信会计师事务所首次接受美林股份有限公司的委托,审计该公司的 2001 年度的会计报表。该公司以前年度的年报一直由信利会计师事务所审计,因负责该项目审计的注册会计师已离开该事务所出国进修,公司董事会决定自 2001 年开始改由信誉较好的诚信事务所来进行审计。诚信事务所接到委托后,考虑到美林公司是新客户,对该企业的情况,还不太了解,现委派注册会计师王越担任美林公司前期调查的外勤主管,带领审计人员李辰、季小明、余锋等三人进入该公司进行前期调查,以确定是否接受其委托。

(二)案例内容与过程

王越接到事务所下达的任务后,立即着手拟定工作实施计划,下达到调查小组的每一个成员,并与美林公司管理当局取得联系,于次日进驻现场。

1. 对企业背景进行了解

到达现场后,调查小组立即与单位各部门有关负责人进行座谈,就基本情况进行了了解,并

在人员安排及各部门支持上予以确认,并将需被审单位填写的有关表格交付其填写。其形成工作底稿部分如下所示(其他相关底稿略):

美林股份有限公司基本情况

美林股份有限公司成立于1995年4月30日,由美林设备总厂、B噪声控制设备厂和C特种电材厂共同发起,以定向募集方式设立股份公司,注册资金为15 999.9万元,其中法人股为13 899.9万股,内部职工股为2 100万股。1998年5月30日经中国证监会批准向社会公众发行A股660万股,并于同年6月12日在深交所上市。公司近年来股本扩张很快,截至2001年12月31日,总股本为69 029.6万股,其中法人股49 607.6万股,内部职工股6 552万股,社会公众股12 870万股。

股份公司下设2个全资子公司、5个控股子公司,即兴美制药厂、中联房屋开发公司、达利特种环保设备制造有限公司、五峰山净水设备制造有限公司、锦华特种线材有限公司、长兴噪声控制设备有限公司、新龙环保设备制造有限公司。

股份公司主营业务为承接环保工程,并生产、销售与工程配套的设备和相关产品。形成公司投资情况表如表1-1所示:

表 1-1 股份公司投资情况 单位:万元

单位名称	注册资本	投资成本	股权比例
兴美制药厂	3 426	3 426	100%
中联房屋开发公司	2 120	2 120	100%
达利特种环保设备制造有限公司	13 684	8 210.4	60%
五峰山净水设备制造有限公司	150*	871.5	70%
锦华特种线材有限公司	360	241.2	67%
长兴噪声控制设备有限公司	2 000	1 900	95%
新龙环保设备制造有限公司	1 000	990	99%

注: * 此数据为美元。

2. 向前任注册会计师查阅审计工作底稿

王越经与企业协商,企业原则上同意其调阅以前年度审计档案,但由于以前负责该项目审计的注册会计师已出国进修,难以取得联系,在与前任信利事务所沟通时受阻,最终未能调阅前任注册会计师的审计档案。因此,调查小组无法通过与前任的沟通来确定其调查工作的重点和主要风险领域,在此次调查中,王越安排审计人员严格按照:销售——收款循环、购买——付款循环和生产循环和筹资——投资循环,对上市公司及其子公司的情况全面进行调查。

3. 对内部控制与会计核算体系的了解

通过初步了解,公司在实际生产经营中有一定的运作程序,目前尚未对其进行测试,但缺

少成文的内部控制制度和财务管理制度,根据这些情况,王越初步评价控制风险为高水平。股份公司会计核算分为设备总厂、控制设备厂和特种电材厂三个核算单位,分立账簿、分别核算、各自纳税,股份公司报表即为三个单位的汇总报表。

4. 了解股份公司的重要会计政策

在对各业务循环的了解过程中,调查小组各相关人员关注企业基本的会计政策,并作出以下记录:

(1) 坏账准备:公司坏账采用直接转销法核算。

(2) 短期投资:按实际支付的价格扣除已宣告发放但未取得现金或利息入账。公司未计提短期投资跌价准备。

(3) 存货核算方法:存货包括在生产经营过程中为销售或耗用而储备的原材料、包装物、在产品、库存商品等;存货按实际成本计价,发出原材料、产成品采用加权平均法。公司未提取存货跌价准备。

(4) 长期投资:长期股权投资按实际成本核算,投资收益按成本法核算;对拥有 25% 以上的长期股权投资项目按权益法核算,并对拥有 50% 以上的长期股权投资项目编制合并会计报表。公司未计提长期投资减值准备。

(5) 固定资产及其折旧方法:固定资产按实际成本计价,采用直线法计提折旧,公司未计提固定资产减值准备。各类折旧年限及折旧率,如表 1-2 所示:

表 1-2 固定资产折旧年限及折旧率

资产类别	使用年限(年)	年折旧率(%)	残值率(%)
房屋建筑物	40	2.375	5
机器设备	13	7.907	5
运输设备	10	9.500	5

(6) 在建工程:按各项工程实际发生的支出核算,在建筑期发生的借款利息支出和外汇折算差额记入工程成本。公司未计提在建工程减值准备。

(7) 无形资产及长期待摊费用:无形资产按合同或协议规定的年限摊销,长期待摊费用按受益期摊销。公司未计提无形资产减值准备。

(8) 销售收入的确认

① 产品销售:公司将产品使用权上的重要风险和报酬转移给买方,公司不再对该产品实施继续管理权和实际控制权,相关的收入已收到或取得了收款的证据,并且该产品有关的成本能可靠地计量并确认营业收入。

② 环保工程收入:按完工进度确认收入。

5. 会计报表主要事项资料搜集

王越把小组成员分为三组,对会计报表主要项目的总体情况进行搜集,形成资料如下(其他项目内容略):

(1) 主要销售收入及成本。具体情况见表 1-3:

表 1-3 主要销售收入及成本 单位:万元

项 目	收 入	成 本
总收入	144 774	93 020
其中:T 污水工程(一期)	10 000	9 000
T 污水工程(二期)	128 000	80 628
65 型浮选机	2 324	1 302
除尘机组	3 248	1 394

(2) 补贴收入。补贴收入为 D 污水处理补贴 4 500 万元。

(3) 应收账款情况。应收账款总额为 104 690 万元。主要欠款单位及其欠款金额,见表 1-4:

表 1-4 主要欠款单位及金额 单位:万元

单 位	金 额
A 市建委(T 污水处理工程一期款)	16 000
A 市建委(T 污水处理工程二期款)	86 744
B 钢铁集团	1 620

6. 实地巡视被审计单位的工程及管理现场以及盘点

调查小组成员实地观察了工程及管理现场,认为所进行的二期工程基本没有施工进度。此外,调查小组对重要的资产进行了抽查盘点,发现工程物资的管理较为混乱,毁损缺失的情况严重。

7. 对重大相关事项的关注

(1) 对被审计单位管理当局的诚信正直及其经验能力的关注。被审计单位管理当局的诚信正直及其经验能力,是评价委托业务审计风险的关键因素之一,在对美林公司进行预备调查的过程中,王越根据小组调查的情况对以下可能会增加委托业务的审计风险的因素予以关注。

- ①参与非法活动;
- ②经常更换银行、律师或注册会计师;
- ③高级管理人员在生活上遇到重大困难;
- ④具有冒险倾向,且经常参与高风险业务;
- ⑤高级管理人员近期发生重大或非预期的变动;
- ⑥缺乏经验能力。

通过对以上各项的关注,发现以下问题:第一,公司自上市以来更换注册会计师一次;第二,原任财务总监由公司送到国外深造,自 2001 年 5 月起由新任财务总监接任,其他董事会成员未发生较大幅度变动;第三,公司有 2 000 万元用于做期货,属于高风险投资。未发现其他

重大可疑及异常情况。

(2) 对与行业环境有关的因素关注。一些与公司业务性质及行业环境有关的因素可能增加委托业务的审计风险,王越就以下问题进行关注,并作出相应记录(具体内容略):

- ①经营周期;
- ②所在行业的固有风险;
- ③财务状况及盈利能力与同行业其他企业相比所处的水平;
- ④股东之间是否有纠纷,股权是否频繁转让;
- ⑤所涉及的重大诉讼案件;
- ⑥重大会计估计涉及的主观性、复杂性和不确定性超出了正常水平。

(3) 与审计风险相关的其他重要事项的关注。一般来说,如果有迹象表明被审计单位面临严峻的财务困境,或在可预见的将来难以持续经营,或管理当局受到异常的外界压力,则委托业务的审计风险将增大,王越在调查过程中着重关注并询问企业是否存在以下问题:

- ①经营状况日趋恶化,现金流量入不敷出,长期未能向其股东分配利润;
- ②资金匮乏,融资能力低下,难以筹集到必要的资金;
- ③逾期债务增多,偿债能力低下,资金严重依赖于关联企业;
- ④过多地依赖于出售经营性资产来获取经营活动所必需的资金;
- ⑤关联交易频繁,利润严重依赖于关联交易;
- ⑥主要顾客和顾客群体遭受重大损失,难以与其维持正常的商业关系;
- ⑦收益的确定和财务状况的计量过分地依赖于会计估计;
- ⑧高级管理人员薪酬及经营业绩的考核主要取决于被审计单位的经营成果;
- ⑨盈利预测过于乐观,股价异常波动,公众对被审计单位存在过高的期望。

通过对以上各项的关注,王越作出以下记录:第一,公司近年一直未分配股利,但资金运转目前尚无发生困难的明显迹象;第二,调查过程中发现股份公司与子公司、环保集团之间、子公司与子公司、集团及所属公司关联交易频繁,主要为资金调拨、贷款担保事项;第三,董事会公告中股份公司承建T污水处理工程19.6亿元,实际工程由集团承建;第四,调查过程中发现股份公司对于收入成本的估算有明显不合理处;第五,盈利预测缺乏合理依据难以实现。

8. 汇总调查中发现的主要问题

通过上述调查程序,王越根据小组的记录,将调查发现的与审计风险有关的主要问题汇总如下:

(1) 股份公司收入与成本不实

①承建环保工程:收入的确认与成本的结转并没有严格按照完工进度核算,并且缺乏应有的工程进度报告。

第一,T污水处理一期工程2000年度少结转成本3680万元,2001年度多结转成本3996万元,而该工程已于2001年6月竣工并办理了工程结算,尚有324万元成本未结转,工程结算中支付的利息620万元应调为财务费用。第二,T污水处理二期工程2001年度,公司按支付

的工程成本占工程总概算的比例确定完工进度,并确认工程收入。对于工程成本,经注册会计师抽查相关凭证,其中应记入应付账款、其他应付款(共计 27 560 万元)的凭证后,均缺少应有的工程物资入库单等附件,集团公司垫付的工程款 16 000 万元没有相应的清单,查看工程现场,工程基本没有施工进度。因此,成本不实,相关收入不能确认。

②其他产品销售收入有待确定:据注册会计师对销售部门调查了解,浮选机及除尘机组等产品销售后需要有较长时间的调试期,而公司则在开具销售发票后即确认收入,与企业会计制度的要求不符。

(2) 募集资金用途。具体情况,见表 1-5:

表 1-5 募集资金用途情况 单位:万元

项 目	实际投资	备 注
浮选机扩产技改项目	5 437	2000 年末完工
SGL 系列过滤器生产技改项目	2 710	实际投入到浮选机项目
高分子絮凝剂扩产技改项目	2 987	2000 年末完工
HM-RO 系列纯净饮水机扩产技改项目	5 232	

(3) 有关养鸡场及土地问题。X 养鸡场是隶属于 X 区工业局的国有生产企业,2000 年注册,注册资金为人民币 232 万元,主要经营蛋鸡、饲料等。由于经营不善,亏损较大,自 1997 年起正式由股份公司接管(但未有正式文件),由 M 资产评估事务所进行评估,经 X 区国资局确认,土地使用权评估作价为 129 654 万元(占地 4 400 亩)。2000 年环保设备集团成立后,养鸡场成为集团的股东之一,土地使用权划归集团公司(尚未取得相关文件)。2001 年集团公司将其中的部分土地使用权以 36 000 万元(80 万平米)转让给股份公司,用于建设环保基地工程。

(4) 补贴收入的可能性。1999 年底,A 市建委、市财政局将污水处理厂的优良资产转让给股份公司经营管理,以全市征收的排污费 1 亿元划归股份公司作为管理、营运费用,扣除营运费用后按比例返还税后利润(A 市建委发[99]232 号)。2000 年根据市长办公会议纪要[2000]53 号决定,A 市以每年 12 000 万元的资金连续 10 年作为对股份公司的收益性投入(至今尚未形成正式文件),公司依据此文计补贴收入。经查阅 2000 年度补贴情况,款项确已收到。

(5) 与 G 公司的往来。2001 年 11 月,该公司公告与中国 G 环境发展中心签署协议成立 G 特种环保设备有限公司,股份公司出资 7 500 万元,占 75% 的股权,主要组织环保设备开发及承包综合污水处理工程。经了解,G 公司原为国家环保局的直属单位,2001 年该公司与国家环保总局脱钩,由美林环保公司接管,正在办理相关手续。

9. 其他重要问题的记录

此外,王越对在调查过程中发现的其他重要问题列示如下:

(1) 董事会公告中股份公司承建 T 污水处理工程 19.6 亿元,实际工程由集团承建。

(2) 股份公司与子公司、环保集团之间、子公司与子公司、集团及所属公司关联交易频繁,主要为资金调拨、贷款担保事项。

(3) 公司的坏账损失采用直接转销法核算,不符合有关规定。如果按规定合理计提坏账准备,将会影响 320 万元~536 万元利润。

(4) 其他应收款中有应收北方证券公司 2 000 万元,证券公司认为是股份公司对其投入股款,股份公司不认同,双方未有任何协议。

(5) 母公司报表为三个厂的汇总报表,未对内部往来进行抵消。

(6) 待子公司损益表审定后,调整长期投资和投资收益,对股份公司报表会有一定的影响。

10. 确定其可审性

王越将调查结果上报后,由副主任会计师组成小组对美林公司的审计风险进行初步评估,以确定其可审性。美林公司进行年报审计可接受的审计风险(AR)水平为 5%,在王越对其主要问题及风险领域进行汇报后,经小组评估,美林公司的固有风险(IR)为 70%,控制风险(CR)为 60%。则可接受的检查风险(DR)为 11.9%,即:

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR} = \frac{5\%}{70\% \times 60\%} \times 100\% = 11.9\%$$

在这种情况下,实质性测试所必需的最低保证程度为 88.1%(100% - 11.9%),因此所需的保证程度较高,实质性测试所需要的样本量也就较多。

通过以上量化分析,项目组认为尽管可接受的检查风险较低,但诚信事务所具有较强的胜任能力,且初步商定的审计收费较为合理,决定接受美林公司的委托,并签订审计业务委托书。

(三)案例分析

1. 预备调查中需解决的问题及目的

在实务中,预备调查是为了使注册会计师在接受委托前,对被审计单位所有者及其构成、组织结构、生产与业务流程、经营管理情况和所处经济环境、所在行业的情况有一个初步的了解。但对于每一个调查项目而言,还要根据具体的目的来确定调查工作的细致程度。预备调查的目的主要有两个:一是对被审计单位进行一般了解,评估约定项目审计风险,以决定是否接受委托为目的;二是对被审计单位进行具体了解,调查其内部控制,评价被审单位的控制风险,为编制审计计划作准备。在上面的案例中,其调查的主要目的是决定是否接受审计委托,但两个目的又是不能完全分开的,如果在时间许可的情况下,调查小组的负责人认为其可审性较强的话,则应该尽可能提高调查工作的涉及面,以便为下一步编制审计计划提供有用的依据。尽管是否接受委托最终要由诚信会计师事务所的有关主任或副主任会计师来作决定,但注册会计师现场工作中的判断始终是不容忽视的。在此案例中,王越除对重大问题进行汇报之外,对企业的各个环节都作了较多的了解,以便于下一步编制审计计划,因为他认为该公司尽管存在较多问题,但依诚信事务所的力量,仍具有较大的可审性。

2. 一般合伙人或主任会计师的责任

在具体项目的审计中,一般合伙人或主任会计师不会担任审计项目的具体审计业务,但最终却要承担起全部的审计责任。如何使合伙人或主任会计师有能力控制审计风险,承担起审

计责任呢?这关键体现在三个环节:一是合伙人或主任会计师要直接或间接地了解被审计单位的基本情况,并与项目经理一起讨论和制定审计计划;二是解答审计中外勤审计人员的重大问题请示;三是签发审计报告前的复核。在本案例中,是通过调查小组对被审计单位进行了了解,然后对重大问题形成书面记录,由项目组长汇总请示相关合伙人或主任会计师,最终确定是否接受委托。

3. 前期调查需解决的问题

在前期调查中,注册会计师主要解决的问题有:一是了解被审计单位背景情况、组织机构、投资情况和经营情况,以确定审计范围;二是了解被审计单位的会计核算体系;三是初步了解被审计单位的内部控制,并在此基础上评价固有风险和控制风险,以制定初步的审计策略;四是对会计报表的主要项目进行分析性复核;五是对重要事项作出细致调查和相应的记录;六是督促被审计单位提供完善的材料;七是确定是否尚存在遗留问题。注册会计师在对以上问题调查的基础上,形成相应的审计工作底稿,由项目经理汇总情况,编制前期调查备忘。

一般前期调查备忘应包括以下内容:简要介绍公司背景、周边情况与公司的关系;描述主要循环的内控;会计制度和主要会计科目的核算方法;发现的主要问题,对利润的影响程度;重点的审计领域及说明;审计风险的评估;主要问题的解决方法;遗漏的问题。

以上这些是前期调查通常应履行的程序,在实务工作中,注册会计师可根据该股份公司的具体情况予以增减。

4. 是否接受委托,制定计划,贯实工作

注册会计师在实施预备调查后,根据前期调查的情况,最终决定是否接受委托,如果评价会计师事务所能够驾驭和控制此项目的审计风险,应根据前期调查的情况,制定审计计划,实施审计工作。

三、练习思考题

1. 本案例中,股份公司更换事务所的主要原因是前任注册会计师离开原来所服务的会计师事务所出国进修。现假设经客户同意后,王越已与前任注册会计师取得联系,他应该如何与前任审计人员进行沟通?

2. 在本章的案例中,所列举的是首次接受委托的情况,假设美林股份公司是诚信会计师事务所的老客户,那么此次持续接受委托时,应调查的主要内容有什么不同?

3. 假设美林股份有限公司是诚信会计师事务所的老客户,在查阅上年度审计工作底稿时,应着重注意哪些问题?

案例二 晨风国有企业审计计划阶段执行分析性复核案例

一、教学内容与目标

审计计划通常分为总体审计计划和审计程序计划两部分。总体审计计划是审计任务的集中表达,是从接受委托开始,到执行审计程序、出具审计报告整个过程基本工作内容的综合计划,主要摘述客户的经营性质、特点以及整体的审计策略。审计程序计划是为了完成全面审计计划的目标和要求而制定的具体项目的审计实施计划。本章案例所要说明的主要是总体审计计划的编制。通过本章的学习,将使学生对总体审计计划应包括的基本内容有一个较为清晰具体的掌握,并学习如何借助分析性程序来制定出有助于提高审计工作的效率和质量的审计计划。

二、案例背景与过程

(一)背景

现诚信会计师事务所接受晨风国有企业的委托,审计晨风国有企业的 2001 年度的会计报表。诚信会计师事务所已在前期调查中取得了该企业的相关重要资料。副主任会计师吕小军为项目经理,注册会计师王越是该项目的负责人,张莉、黄菊、周华、史新为项目组成员。现需要对所获取的信息进行分析比较,以助于拟定审计总体工作计划。

对这一阶段的工作予以规范的相关审计准则主要有《独立审计具体准则第 3 号——审计计划》和《独立审计具体准则第 11 号——分析性复核》。《独立审计具体准则第 3 号——审计计划》自 1996 年 1 月 1 日起开始实施,以规范注册会计师编制审计计划,及时、有效地执行审计业务。该准则第三条规定,“审计计划包括总体审计计划和具体审计计划”,并分别作出了定义。此外,为了规范注册会计师在会计报表审计中运用分析性复核程序,提高审计效率,保证执业质量,还颁布了《独立审计具体准则第 11 号——分析性复核》,于 1997 年 1 月 1 日开始实施。该准则第二条对分析性复核的定义是:“是指注册会计师分析被审计单位重要的比率或趋势,包括调查这些比率或趋势的异常变动及其与预期数额和相关信息的差异。”准则第十一条规定:“在审计计划阶段,注册会计师应当运用分析性复核,进一步了解被审计单位的业务情况,识别潜在的风险领域”。

在实务工作中,诚信会计师事务所的质量标准部,要求审计小组严格依据准则的要求来指导这一阶段的分析及计划工作。

本案例是在对晨风国有企业编制总体审计计划阶段,已对该企业的情况进行了预备调查的基础上,分析性复核程序在审计计划的编制中的运用过程。分析性复核包括对会计报表进