

Financial
Accounting
A

新准则 财会系列

企业会计报表审计 方法与实务

- 编著 林丽文
- 审订 北京哲明会计师事务所

QIYE KU'ANJI BAOBIAO SHENJI
FANGFA YU SHIWU



中国市场出版社
China Market Press

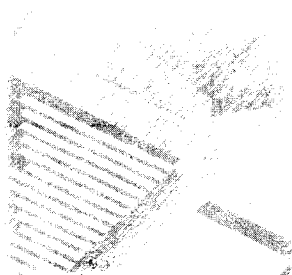
7-28-
F275.2/176

2008

新准则 财会系列
Financial Accounting

企业会计报表审计 方法与实务

- 编著 林丽文
- 审订 北京哲明会计师事务所



中国市场出版社
China Market Press

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计报表审计方法与实务/林丽文编著. —北京: 中国市场出版社, 2008. 5

ISBN 978 - 7 - 5092 - 0351 - 4

I. 企… II. 林… III. 企业管理—会计报表—审计
IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 045661 号

书 名: 企业会计报表审计方法与实务
编 著: 林丽文
出版发行: 中国市场出版社
地 址: 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼 (100837)
电 话: 编辑部 (010) 68034190 读者服务部 (010) 68022950
 发行部 (010) 68021338 68020340 68053489
 68024335 68033577 68033539
经 销: 新华书店
印 刷: 河北省高碑店市鑫宏源印刷包装有限责任公司
规 格: 880 × 1230 毫米 1/32 9.25 印张 240 千字
版 本: 2008 年 5 月第 1 版
印 次: 2008 年 5 月第 1 次印刷
书 号: ISBN 978 - 7 - 5092 - 0351 - 4
定 价: 26.00 元

前 言

近几年，我国对财税制度进行了重大改革。2006年2月财政部颁布了新的《企业会计准则》和《中国注册会计师职业准则》，形成了新的会计准则体系和注册会计师职业准则体系；2007年全国人大通过了新的企业所得税法和个人所得税法，税法体系也发生了较大变化。为满足广大财会人员学习和掌握国家的最新财税政策和制度变化的需要，我们组织编写了包括企业内部会计控制、会计报表编制与审计、会计核算、纳税处理、财务分析、财务管理等内容的企业财会系列丛书。本套丛书具有如下特点：

一是内容全面。丛书选题根据财会工作的特点和财会人员的现实需要，较全面地涵盖了企业财会业务的基本内容。

二是论述新颖。根据新的会计准则和税法，力求体现财会业务的最新处理原则和方法。

三是实用性强。论述与典型事例相结合，注重分析和解决疑难问题，有助于读者举一反三、学以致用，提高实际工作能力。

本丛书可满足企业财会人员对业务知识的需求，也可作为相关院校或从业人员的教材和培训用书。

书中疏漏之处，敬请各位读者批评指正。

编 者

2008 年 4 月

目 录

第一章 会计报表审计业务规划	(1)
第一节 会计报表审计业务活动构成	(1)
一、针对保持客户关系和具体审计业务实施 相应的质量控制程序	(2)
二、评价遵守职业道德规范的情况	(2)
三、及时签订或修改审计业务约定书	(3)
第二节 确定总体审计策略	(12)
一、制定总体审计策略应考虑的事项	(13)
二、总体审计策略的内容	(15)
三、总体审计策略记录模式范例	(15)
第三节 编制具体审计计划	(19)
一、风险评估程序	(19)
二、计划实施的进一步审计程序	(19)
三、计划实施的其他审计程序	(20)
第四节 审计计划的处理	(20)
一、审计计划的更改	(20)
二、审计计划的指导、监督与复核	(21)
三、就审计计划与治理层和管理层沟通	(21)
四、对计划审计工作的记录	(21)
五、具体审计计划记录模式范例	(22)

第二章 会计报表审计技术	(47)
第一节 审计重要性判断	(47)
一、审计重要性的特性	(47)
二、重要性水平的确定	(50)
三、重要性与审计风险和审计证据的关系 及其对审计程序的影响	(58)
四、重要性在审计报告阶段的运用	(59)
五、重要性的其他处理	(62)
第二节 审计风险及其应对程序	(63)
一、审计风险概述	(64)
二、审计风险的应对程序	(68)
第三节 内部控制考察	(82)
一、内部控制与审计模式的演进	(83)
二、内部控制的构成要素	(85)
三、了解与评估内部控制	(90)
四、内部控制的固有局限性	(104)
第四节 审计抽样方法	(105)
一、审计抽样方法的演变过程	(105)
二、审计抽样过程	(107)
三、审计抽样与审计风险	(113)
四、符合性测试中的属性抽样	(115)
五、实质性测试中的变量抽样	(121)
第三章 销售循环审计方法与实务	(125)
第一节 主营业务收入的审计	(125)
一、编制或取得主营业务收入明细表， 并进行账表核对	(125)
二、进行主营业务收入的分析性复核	(125)
三、审查主营业务收入确认的正确性	(126)
四、审查销售退回、折扣与折让的处理是否正确	(128)

第二节 应收账款的审计	(129)
一、获取或编制应收账款明细表	(130)
二、编制或获取应收账款账龄分析表	(130)
三、实施应收账款的分析性复核	(131)
四、函证应收账款	(131)
五、审查未函证的应收账款	(136)
六、截止期测试	(136)
七、所有权测试	(136)
第三节 坏账准备的审计	(137)
一、核对坏账准备的账表数是否相符	(137)
二、审查坏账准备的计提金额是否正确	(137)
三、审查坏账损失的确认和转销是否正确	(139)
四、确认坏账准备的报表披露是否恰当	(140)
第四节 现金及银行存款结余额的审计	(140)
一、核对总账与日记账的账簿记录是否相符	(141)
二、盘点库存现金	(141)
三、编制或获取银行存款余额调节表， 同时函证银行存款	(142)
第四章 购货循环审计方法与实务	(146)
第一节 应付账款审计	(146)
一、获取或编制应付账款明细表	(146)
二、审查应付账款明细账	(147)
三、函证应付账款	(148)
四、审查未入账的应付账款	(150)
第二节 固定资产审计	(152)
一、索取或编制固定资产及累计折旧分类汇总表	(152)
二、验证固定资产的所有权	(153)
三、实地观察固定资产	(156)
四、审查固定资产增加情况	(157)

五、审查固定资产减少情况	(159)
六、审查固定资产折旧情况	(159)
七、审查固定资产减值情况	(162)
第三节 其他相关内容审计	(163)
一、预付账款审计	(163)
二、应付票据审计	(164)
三、工程物资审计	(165)
四、在建工程审计	(166)
第五章 生产与费用循环审计方法与实务	(169)
第一节 存货审计	(169)
一、运用分析性复核程序进行存货审计	(169)
二、确定各存货明细项目与总账、 报表的余额是否相符	(171)
三、存货监盘	(171)
四、确定存货是否归被审计单位所有	(178)
五、确定存货的品质状况, 存货跌价准备的 计提是否合理	(178)
六、确定存货的计价方法是否恰当	(180)
七、存货相关账户审计	(180)
八、确定存货在会计报表的披露是否恰当	(182)
第二节 应付职工薪酬审计	(183)
第三节 营业成本审计	(186)
一、直接材料成本的审计	(187)
二、直接人工成本的审计	(187)
三、制造费用的审计	(188)
四、生产成本的审计	(190)
五、主营业务成本的审计	(191)
第四节 其他相关账户的审计	(194)
一、待摊费用审计	(194)

二、预提费用审计	(195)
三、管理费用审计	(195)
四、营业外支出审计	(198)
五、所得税审计	(199)
第六章 筹资与投资循环审计方法与实务	(201)
第一节 借款审计	(201)
一、银行借款的审计	(201)
二、财务费用的审计	(203)
三、应付债券的审计	(204)
第二节 所有者权益审计	(205)
一、股本或实收资本审计	(205)
二、资本公积审计	(208)
三、盈余公积审计	(210)
四、未分配利润审计	(211)
第三节 投资审计	(212)
第四节 其他相关内容审计	(219)
一、其他应收款审计	(219)
二、其他应付款审计	(220)
三、长期应付款审计	(220)
四、应付股利审计	(221)
五、无形资产审计	(222)
六、长期待摊费用审计	(224)
七、管理费用审计	(224)
八、营业外支出审计	(225)
九、所得税费用审计	(226)
第七章 会计报表审计的依据、证据与工作底稿	(227)
第一节 会计报表审计的依据	(227)
一、会计报表审计依据的特征	(227)

二、会计报表审计依据的内容结构	(229)
第二节 会计报表审计证据	(230)
一、会计报表审计证据的含义	(230)
二、会计报表审计证据的特征	(231)
三、会计报表审计证据的类型	(233)
四、审计证据的搜集、鉴定、综合和运用	(236)
第三节 会计报表审计工作底稿	(241)
一、审计工作底稿的含义	(241)
二、审计工作底稿的分类	(242)
三、会计报表审计工作底稿的编制	(243)
四、会计报表审计工作底稿的档案管理	(245)
第八章 审计报告	(247)
第一节 期初余额审计	(247)
一、期初余额及其审计目标	(247)
二、期初余额审计程序	(248)
三、期初余额的审计结论及处理	(251)
第二节 或有事项审计	(252)
一、或有事项的种类	(252)
二、或有事项的审计程序	(253)
第三节 期后事项审计	(254)
一、期后事项的特性	(254)
二、期后事项的审计程序与审计结论	(256)
第四节 审计报告的格式与编制	(259)
一、审计报告的种类和基本内容	(259)
二、不同审计意见类型的审计报告	(261)
三、审计报告的编制	(271)

第一章

会计报表审计业务规划

合理审计业务规划有助于注册会计师关注重点审计领域、及时发现和解决潜在问题及恰当地组织和管理审计工作，以使审计工作更加有效。同时，充分的审计计划还可以帮助注册会计师对项目组成员进行恰当的分工与监督，并复核其工作。计划审计工作包括针对审计业务制定总体审计策略和具体审计计划，以将审计风险降至可接受的低水平。项目负责人和项目组其他关键成员应当参与计划审计工作，利用其经验和见解，以提高计划过程的效率和效果。

第一节 会计报表审计业务活动构成

对于注册会计师而言，其客户包括两类：一类是连续审计的客户，另一类是首次接受委托的客户。针对两种不同客户，其审计有相同的工作，也有不同的内容。但这些都是审计的基本业务活动。开展审计的基本业务活动有助于确保注册会计师具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力、不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该项业务意愿的情况、与被审计单位不存在对业务约定条款的误解。

一、针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序

针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序并根据实施相应程序的结果作出适当决策是注册会计师控制审计风险的重要途径和措施。对于连续审计的客户，注册会计师应执行针对保持客户关系和具体审计业务的质量控制程序；而对于首次接受委托的客户，注册会计师需要执行针对建立有关客户关系和承接具体审计业务的质量控制程序。无论是连续审计，还是首次接受委托，注册会计师都应充分考虑相关事项，以确保保持客户关系和具体审计业务结论的恰当与正确。应充分考虑的相关事项包括：

1. 被审计单位的主要股东、关键管理人员和治理层是否诚信；
2. 项目组是否具备执行审计业务的专业胜任能力及必要的时间和资源；
3. 会计师事务所和项目组能否遵守职业道德规范。

在连续审计情况下，注册会计师可以根据以往审计经历和经验，考虑本期或前期审计中发现的重大事项以及对保持该客户关系的影响，决定是否保持与某一客户的关系。会计师事务所应区别连续审计和首次接受委托情况制定不同的质量控制程序，以最大限度地提高审计工作的效率和效果。

二、评价遵守职业道德规范的情况

《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》规定了注册会计师执业的有关职业道德规范，职业道德规范要求注册会计师恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的职业关注，对审计过程中获知的信息保密，其中独立性是至关重要的内容。对于独立性，质量控制准则要求会计师事务所

制定政策和程序，以及项目负责人实施相应的必要措施。

审计工作伊始，会计师事务所应评价项目组成员是否遵守与符合职业道德规范的要求，并实施具体措施，如会计师事务所应每年至少一次向所有受独立性要求约束的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函。

针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序与评价遵守职业道德规范的情况是一项连续性的工作，应将其贯穿于整个审计工作中。

三、及时签订或修改审计业务约定书

（一）审计业务约定书及其签订

审计业务约定书，是指会计师事务所与被审计单位签订的，用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。注册会计师应当在审计业务开始前，与被审计单位就审计业务约定条款达成一致意见，并签订审计业务约定书，以避免双方对审计业务的理解产生分歧。如果被审计单位不是委托人，在签订审计业务约定书前，注册会计师应当与委托人、被审计单位就审计业务约定相关条款进行充分沟通，并达成一致意见。

在审计活动中，审计业务约定书有利于增强双方的相互了解，可作为签约双方检查审计工作完成情况的依据，一旦涉及法律诉讼，审计业务约定书是确定双方应负责任的主要依据。

（二）审计业务约定书的内容

审计业务约定书的具体内容可能因被审计单位的不同而存在差异，但应当包括下列主要方面：

1. 会计报表审计的目标；
2. 管理层对会计报表的责任；
3. 管理层编制会计报表采用的会计准则和相关会计制度；
4. 审计范围，包括指明在执行会计报表审计业务时遵守的

中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）；

5. 执行审计工作的安排，包括出具审计报告的时间要求；
6. 审计报告格式和对审计结果的其他沟通形式；
7. 由于测试的性质和审计的其他固有限制，以及内部控制的固有局限性，不可避免地存在着某些重大错报可能仍然未被发现的风险；
- 8 管理层为注册会计师提供必要的工作条件和协助；
9. 注册会计师不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需要的其他信息；
10. 管理层对其作出的与审计有关的声明予以书面确认；
11. 注册会计师对执业过程中获知的信息保密；
12. 审计收费，包括收费的计算基础和收费安排；
13. 违约责任；
14. 解决争议的方法；
15. 签约双方法定代表人或其授权代表的签字盖章，以及签约双方加盖公章。

如果情况需要，注册会计师应当考虑在审计业务约定书中列明下列内容：

1. 在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排；
2. 与审计涉及的内部注册会计师和被审计单位其他员工工作的协调；
3. 预期向被审计单位提交的其他函件或报告；
4. 与治理层整体直接沟通；
5. 在首次接受审计委托时，对与前任注册会计师沟通的安排；
6. 注册会计师与被审计单位之间需要达成进一步协议的事项。

如果负责集团会计报表审计的注册会计师同时负责组成部分会计报表的审计，注册会计师应当考虑下列因素，决定是否与各

个组成部分单独签订审计业务约定书：

1. 组成部分注册会计师的委托人；
2. 是否对组成部分单独出具审计报告；
3. 法律法规的规定；
4. 母公司、总公司或总部占组成部分的所有权份额；
5. 组成部分管理层的独立程度。

审计业务约定书参考格式（合同式）：

审计业务约定书

甲方：ABC 股份有限公司

乙方：×××会计师事务所有限公司

兹由甲方委托乙方对 20×7 年度会计报表进行审计，经双方协商，达成以下约定：

一、业务范围与审计目标

1. 乙方接受甲方委托，对甲方按照企业会计准则和《××会计制度》编制的 20×7 年 12 月 31 日的资产负债表，20×7 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及会计报表附注（以下统称会计报表）进行审计。

2. 乙方通过执行审计工作，对会计报表的下列方面发表审计意见：

（1）会计报表是否按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制；

（2）会计报表是否在所有重大方面公允反映甲方的财务状况、经营成果和现金流量。

二、甲方的责任与义务

（一）甲方的责任

1. 根据《中华人民共和国会计法》及《企业财务会计报告

条例》，甲方及甲方负责人有责任保证会计资料的真实性和完整性。因此，甲方管理层有责任妥善保存和提供会计记录（包括但不限于会计凭证、会计账簿及其他会计资料），这些记录必须真实、完整地反映甲方的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制会计报表是甲方管理层的责任，这种责任包括：

（1）设计、实施和维护与会计报表编制相关的内部控制，以使会计报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；

（2）选择和运用恰当的会计政策；

（3）作出合理的会计估计。

（二）甲方的义务

1. 及时为乙方的审计工作提供其所要求的全部会计资料和其他有关资料（在 20×8 年×月×日之前提供审计所需的全部资料），并保证所提供资料的真实性和完整性。

2. 确保乙方不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需的其他信息。

[下段适用于集团会计报表审计业务，使用时需按每位客户/约定项目的特殊情况而修改，如果加入此段，应相应修改下面其他条款编号。]

[3. 为满足乙方对甲方合并会计报表发表审计意见的需要，甲方须确保：

乙方和为组成部分执行审计的其他会计师事务所的注册会计师（以下简称其他注册会计师）之间的沟通不受任何限制。

组成部分是指甲方的子公司、分部、分公司、合营企业、联营企业等。

如果甲方管理层、负责编制组成部分财务信息的管理层（以下简称组成部分管理层）对其他注册会计师的审计范围施加了限制，或客观环境使其他注册会计师的审计范围受到限制，甲方管理层和组成部分管理层应当及时告知乙方。