

审计实验室系列丛书

SHENJI SHIYANSHI XILIE CONGSHU

# 审计实验室

审计实务个案分析

李晓慧 / 主编



经济科学出版社

S H E N J I   S H I Y A N S H I

审计实验室系列丛书

# 审 计 实 验 室

——审计实务个案分析

李晓慧 主编

经济科学出版社

责任编辑:韩 玲  
责任校对:孙 昉  
版式设计:代小卫  
技术编辑:王世伟

## 审 计 实 验 室

——审计实务个案分析

李晓慧 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址:北京海淀区万泉河路 66 号 邮编:100086

总编室电话:62541886 发行部电话:62568485

网址:www.esp.com.cn

电子邮件:esp@public2.east.net.cn

北京博诚印刷厂印刷

河北三河新路装订厂装订

787×1092 16 开 18.25 印张 350000 字

2000 年 11 月第一版 2000 年 11 月第一次印刷

印数:0001—8000 册

ISBN 7-5058-2359-0/F·1751 定价:35.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

**图书在版编目(CIP)数据**

审计实验室:审计实务个案分析/李晓慧主编. —北京:  
经济科学出版社,2000.11

(审计实验室系列丛书)

ISBN 7-5058-2359-0

I. 审… II. 李… III. 审计-方法 IV. F239.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 55339 号

# 《审计实验室——审计实务个案分析》

## 编委会

总策划：刘桂荣、彭建义、冯任佳、裴克存、胡志勇、张新民

主 审：申富平

主 编：李晓慧

副主编：王汉民

编 委：(按姓氏笔画排序) 王汉民、申富平、任华、冯任佳、  
刘桂荣、刘德权、江连起、李芳、李万军、李晓慧、  
岳有志、张新民、黄建、阎景普、袁蕾、景铁柱、崔宏、  
彭建义、裴克存、戴晓、张海洋

# 序

一年前,得知河北、山东、广西、山西等省注册会计师协会要建立“审计实验室”,我深为他们的勇气感动;一年后,当我拿到《审计实验室——审计实务个案分析》这厚厚的文稿,又为他们扎实、有创意的工作拍手叫好。在西方,审计实验室一般是具有一定实力的会计师事务所和科研、院校联合运作,专门研究审计理论和实践中的尖端问题,也为审计准则的制定和修改提供参考。我国注册会计师行业还是一个年轻的行业,不仅新问题、新情况不断出现,而且一些基础理论和实务也需要深入研究。在河北省注册会计师协会的“审计实验室”里,审计的基础理论和实务、审计专题研究与案例分析、审计准则运用技巧以及审计与市场经济的一些深层次的关系等等问题,正被一批既有扎实理论功底,又有丰富实践经验的专业人士研究着,他们准备以《审计实验室系列丛书》的形式一项一项与读者见面,我支持他们这一宏大工程,也希望愈来愈多的有心人投身于这个行业,研究问题、解决问题,推动注册会计师行业规范、高质量的发展。

目前,在清理整顿经济鉴证类社会中介机构中,社会聚焦会计师事务所和注册会计师的执业质量。注册会计师只有树立审计质量意识,不断提高执业质量,才能大发展。前一阶段注册会计师协会对会计师事务所进行了业务检查,在检查中暴露出一些问题:一是注册会计师在执业中审计程序执行的不充分,审计证据不能支持审计结论;二是注册会计师在执业中风险意识淡薄,超越审计职责发表审计意见;三是注册会计师形成的审计工作底稿缺乏内在联系,甚至前后自相矛盾;四是注册会计师形成的审计工作底稿,只求形式上完整,不顾实质上对审计结论的支持。审计实践中的问题需要审计理论指导,审计理论也需要审计实践来丰富。《审计实验室——审计实务个案分析》这本书,既总结归纳了具有丰富执业经验的注册会计师长期积累的审计经验和技巧,又给刚刚步入注册会计师行

业的审计人员提供了模拟审计实务操作的机会,同时也使参加注册会计师全国统考的考生能够把会计、审计的基础理论、新颁布的会计准则、审计准则和审计实务操作结合起来,使他们能够真正领会注册会计师审计的真谛,是一本难得的好书。

当然,注册会计师审计涉及到市场经济的方方面面问题,需要在实践、研究,再实践、再研究中不断发展,我希望“审计实验室”中能够出更多的成果。

李爽

2000年10月13日

# 前 言

在注册会计师审计教学、科研和执业实践中,我们萌发了建立“审计实验室”的想法,这个想法在河北、山东、广西、山西等省注册会计师协会的支持下,得以逐步实施。最初,我们提议建立“审计实验室”的目的有三:一是模拟审计实务操作,培训相关审计人员,提高其审计业务水平;二是模拟特殊审计问题及其解决的途径,为独立审计准则的实施提供指导;三是模拟特殊审计程序及运用,为审计质量控制提供量化操作的指标。目前,在我们的“审计实验室”中,我们从一些基础的审计个案研究,逐步深入到注册会计师审计各个专题案例分析,由浅到深,逐步探索审计的全部奥妙。呈现在读者面前的这本《审计实验室——审计实务个案分析》就是我们建立审计实验室的初步科研成果。

这本书力求向读者呈现出现代审计的基础理论和实务技巧,对以下三方面人士提供有力的帮助:一是对具有丰富执业经验的注册会计师来讲,每一个小案例不仅给他们提供了亲临其景的感受,也把他们长期以来积累的审计经验和技巧总结归纳出来,便于他们在实践中理解独立审计准则的精髓;二是对刚刚步入注册会计师行业的审计人员来讲,这些小案例给他们提供了模拟审计实务操作的机会,使他们能够把对审计准则和会计准则的理性认识融入到审计实务的感性认识中,增强他们的实务经验和技巧;三是对于参加注册会计师全国统考的考生,尤其是对于参加证券、期货相关资格考试的考生来讲,考试的考点集中在基础理论和实务操作这两个方面,如何在较短的时间内把这两者有机地结合起来呢?书中的小案例,将把会计、审计的基础理论、应知应会的知识和实务操作结合起来,使他们能够真正领会注册会计师审计的真谛。



本书由申富平、刘桂荣、彭建义、冯任佳、裴克存、胡志勇、张新民同志策划并召集了一批理论功底深厚、长期从事审计实践的专业人士,在对河北、山东、广西、山西等省注册会计师审计实践、调查研究的基础上共同编制而成。该书的出版不仅凝结了一些专业人士的心血,也是河北、山东、广西、山西等省注册会计师协会共同探索、研究的结晶。

由于注册会计师审计是一项系统工程,有许多新问题有待深入研究,加之我们的水平有限,书中难免有缺陷,恳请批评赐教。

编者

2000.8

# 目 录

<b>第一章 销售与收款循环审计案例</b> .....	( 1 )
一、销售与收款循环的控制测试案例 .....	( 1 )
二、应收票据审计案例 .....	( 4 )
三、应收账款审计案例 .....	( 5 )
四、坏账准备审计案例 .....	( 9 )
五、预收账款审计案例 .....	( 11 )
六、代销商品款审计案例 .....	( 12 )
七、其他应付款审计案例 .....	( 13 )
八、应交税金审计案例 .....	( 14 )
九、产品销售收入审计案例 .....	( 18 )
十、营业费用审计案例 .....	( 22 )
十一、产品销售税金与附加审计案例 .....	( 23 )
十二、其他业务利润审计案例 .....	( 24 )
<b>第二章 购货与付款循环审计案例</b> .....	( 27 )
一、购货与付款循环的控制测试案例 .....	( 27 )
二、预付账款审计案例 .....	( 29 )
三、固定资产、累计折旧审计案例 .....	( 31 )
四、在建工程审计案例 .....	( 39 )
五、工程物资审计案例 .....	( 41 )
六、固定资产清理审计案例 .....	( 43 )
七、应付账款审计案例 .....	( 44 )
八、应付票据审计案例 .....	( 47 )
<b>第三章 生产循环审计案例</b> .....	( 48 )
一、生产循环控制测试审计案例 .....	( 48 )

二、存货审计案例·····	(48)
三、存货跌价准备审计案例·····	(59)
四、待摊费用审计案例·····	(60)
五、预提费用审计案例·····	(62)
六、应付工资审计案例·····	(62)
七、应付福利费审计案例·····	(63)
八、产品销售成本审计案例·····	(65)
<b>第四章 筹资与投资循环审计案例</b> ·····	(68)
一、筹资和投资循环控制测试案例·····	(68)
二、短期投资审计案例·····	(69)
三、短期投资跌价准备审计案例·····	(71)
四、应收股利审计案例·····	(71)
五、应收补贴款审计案例·····	(72)
六、其他应收款审计案例·····	(73)
七、长期股权投资与投资收益审计案例·····	(75)
八、长期债权投资与投资收益审计案例·····	(81)
九、长期投资减值准备审计案例·····	(84)
十、无形资产审计案例·····	(85)
十一、开办费审计案例·····	(88)
十二、长期待摊费用审计案例·····	(89)
十三、短期借款审计案例·····	(90)
十四、长期借款审计案例·····	(91)
十五、住房周转金审计案例·····	(93)
十六、长期应付款审计案例·····	(95)
十七、应付债券审计案例·····	(96)
十八、实收资本(股本)审计案例·····	(97)
十九、资本公积审计案例·····	(100)
二十、盈余公积金审计案例·····	(102)
二十一、未分配利润审计案例·····	(104)
二十二、管理费用审计案例·····	(106)
二十三、财务费用审计案例·····	(109)
二十四、投资收益审计案例·····	(110)
二十五、营业外收支审计案例·····	(111)

二十六、补贴收入审计案例 .....	(113)
二十七、所得税审计案例 .....	(114)
<b>第五章 其他与特殊事项审计案例</b> .....	(117)
一、货币资金审计案例 .....	(117)
二、银行存款审计案例 .....	(119)
三、关联关系及其交易审计案例 .....	(122)
四、非经常交易的审计案例 .....	(126)
五、母公司的合并会计报表与汇总会计报表审计案例 .....	(129)
六、关注持续经营能力的审计案例 .....	(132)
七、关注异常收益事项的审计案例 .....	(136)
八、关注异常费用处理事项的审计案例 .....	(138)
九、关注资产负债表日后事项的审计案例 .....	(138)
十、或有损失的审计案例 .....	(142)
十一、资产或债务重组的审计案例 .....	(143)
十二、会计政策变更、会计估价变更和会计差错更正审计案例 .....	(145)
<b>第六章 综合审计案例</b> .....	(147)
一、审计计划阶段综合案例 .....	(147)
二、实施审计阶段综合案例 .....	(163)
三、审计报告阶段综合审计案例 .....	(171)
四、典型的审计诉讼案例 .....	(196)
<b>第七章 其他鉴证业务案例</b> .....	(202)
一、经济案件鉴证业务案例 .....	(202)
二、验资业务案例 .....	(205)
三、工商年检审计与出具资信证明案例 .....	(222)
<b>第八章 部分上市公司 1999 年度审计报告分析</b> .....	(225)
一、有解释说明段的无保留意见的审计报告分析 .....	(225)
二、保留意见的审计报告分析 .....	(245)
三、带解释说明段的保留意见的审计报告分析 .....	(251)
四、否定意见的审计报告分析 .....	(273)
五、拒绝表示意见的审计报告分析 .....	(274)

# 第一章 销售与收款循环审计案例

## 一、销售与收款循环的控制测试案例

案例 1-1-1:注册会计师张雷对 A 公司的销售和收款循环进行符合性测试,通过对销售和收款循环的相应会计凭证、原始凭证等记录的抽样测试,形成了“销售与收款循环符合性测试表”。如表 1-1。

表 1-1 销售与收款循环符合性测试表

被审计单位名称:A 公司 编制者:张雷 日期:2000/2/15 页次:  
会计期间或截止日:1999 年 复核者:李豪 日期:2000/2/15 索引号:Y1-1

序号	测试过程记录	索引号
	测试情况:	
1	随机抽取 1999 年 1~12 月开出的销售发票 60 份,与销售合同、销售单、商品价目表、销售收入明细账和应收账款明细账等的核准情况、数量、价格和金额相核对,测试相符率为 100%。	Y1-2
2	抽取 9 月份开出所有的销售发票,发现编号连续,无缺号,只有 3 张作废发票均盖有“作废”印章。	Y1-3
3	将发运单、装货单和销售发票核对,未发现货发出不开具发票现象。	Y1-4
4	经查,1~12 月份被审计单位未发生销售折扣、折让行为,有两笔销售退回:销售退回附有按顺序编号并经主管人员核准的贷项通知单,有仓库签发的退货验收报告,有对方税务部门开具的有关证明,会计处理正确。	Y1-5
5	收款凭证的检查与现金和银行存款符合性测试相同。	Y7-2
测试结论:该循环测试相符率高,可适当简化实质性测试审计程序		

### 分析:

1. 一般情况下,注册会计师按照业务循环组织实施控制测试。在各个业务控制测试中,注册会计师运用业务循环法了解、检查和评价被审计单位内部控制制度及其执行情况,以此决定实质性测试的性质、时间和范围。

根据对被审计单位内部控制制度的了解和评价,注册会计师可将控制风险的计

划评估水平设为最高(或稍低于最高),或设为中等或低水平。如果将控制风险的计划评估水平设为最高(或稍低于最高),注册会计师将实施有限的了解测试和符合性测试,实施扩大的实质性测试,整个审计程序的综合成本较大;如果将控制风险的计划评估水平设为中等或低水平,注册会计师将实施充分的了解测试和符合性测试,以此来减少实质性测试的工作量,整个审计程序的综合成本较小,前者是主要证实法的审计策略,后者是较低的控制风险估计水平法。在本案例中,注册会计师的审计策略选择了较低控制风险估计水平法。

2. 注册会计师对销售与收款循环进行控制测试时,应从销售与收款循环的关键控制点着手设计控制测试,如表 1-2。在实务中,注册会计师根据具体情况实施表中的测试程序,相应形成不同的审计工作底稿,来支持“销售与收款循环符合性测试表”。

表 1-2 销售与收款循环的关键控制点与控制测试

主要业务活动	关键控制点	防范的错报	可能的控制测试
1. 接受顾客订单	确定顾客在已批准的顾客清单上; 每次销售都有已批准的销售单	可能销售商品给了 未经授权的顾客	审查已批准的顾客清单 和销售单
2. 批准信用	信用部门须对所有新顾客做信用调查; 在销售前,检查顾客的信用额度; 要求被授权的信用部门人员在销售单上签署意见	承担了不适当的信用 风险	询问对新顾客做信用调查 的程序; 核对信用额度与销售情况; 审查赊销信用是否经适当的 授权批准
3. 按销售单发货、装运	发货、装运货都需有已批准的销售单; 按销售单发货和装运的职责相分离; 每次装运都编制装运凭证	所发出、装运的货物可能和 被订购的货物不符; 可能有未经授权的发出、 装运货物	观察发运、装运货物的 职责分工情况; 审查装运凭证及独立稽核的 证据
4. 开单给顾客	每张发票须有与之相配合的装 运凭证和已批准的销售单; 每张装运凭证须有与之相配 合的销售发票; 由独立人员对销售发票的编 制做内部核查	可能对虚构的交易开单或重 复开单; 有些装运凭证可能没有开 账单; 销售发票可能计价错误	将发票核对至装运凭证和已 批准的销售单; 追查装运凭证至销售发票; 检查和计算发票的计价
5. 记录销售	销售发票与销售账和顾客账的 金额一致; 每月定期给顾客寄送对账单	发票可能未入销售账和顾客 账户; 发票可能过到错误的顾客 账户	复核独立检查证据; 观察月末对账单情况
6. 办理和记录现金、银行存款收入	采用汇款通知单; 独立检查入账、过账的金额 与每日现金汇总表的一致性; 定期编制银行调节表	货币资金失窃; 收款记录错误	核对发运凭证与相关的销 货发票和主营业务收入明 细账及应收账款中的分录; 审查银行调节表

案例 1-1-2:注册会计师张雷在预备调查阶段,通过问卷形式对 B 公司的销售与收款循环进行了解,形成“销售与收款循环备忘”,如表 1-3。

表 1-3 销售与收款循环备忘

被审计单位名称: B 公司

编制者:张雷 日期:2000/2/15 页次:

会计期间或截止日:1999 年 12 月 31 日 复核者:李豪 日期:2000/2/15 索引号:X6-1

对销售与收款循环的描述	存在的缺陷	改善措施
<p>1. 销售部门收到顾客的订单后,由经理张一凡就品种、规格、数量、价格、付款条件、结算方式等详加审核、签章,然后交仓库办理发货手续;</p> <p>2. 仓库发运任何商品出库,均必须由管理员李志根据经批准的订单,填制一式四联的销货单。在各联上签章后,第一联代包装发运单,由工作人员依单配货、包装,随货交顾客;第二联送会计部;第三联送应收账款专管员王华;第四联则由李治按编号顺序连同订单一并归档,长期保存,作为盘存的依据;</p> <p>3. 会计科收到销货单后,根据单列的资料,开具一式两联的销货发票,其中第一联寄送顾客,第二联交王华,作为记账和收款的凭证;</p> <p>4. 应收账款专管员王华收到销货发票第二联后,将其与销货单第三联核对,如无错误,即据以登记销货客户明细账,然后将两者一并按顾客姓名顺序归档,长期保存。</p>	<p>1. 没有根据批准的订单编制销售通知单;</p> <p>2. 销售单不应由仓库部门编制,也不能代替装运凭证;</p> <p>3. 货物的发货与装运货的职责由同一部门承担;</p> <p>3. 会计部门开具销货发票时没有核对装运凭证、销售单和商品价目表;</p> <p>负责销售账和收款不相容的职责由一人办理;</p> <p>没有对销售与收款循环的独立稽核</p>	<p>1. 销售部门须根据批准的订单编制一式多联销售通知单;分别用于批准赊销、审批发货与装运货、记录发货数量及向顾客开具账单;</p> <p>2. 货物的发货和装运货由仓库和运输不同的部门办理;</p> <p>运输部门须根据已批准的销售单编制一式多联的提货单,装运货物;</p> <p>仓库部门核对经批准的销售单与提货单发货;</p> <p>3. 会计部门须在核对装运凭证、销售单和商品价目表无误的情况下,才能开具销货发票;</p> <p>将收款业务和负责销售账的业务分开;</p> <p>设置独立稽核人员专门审核销售发票的单价、加总,入账日期等。</p>

据此,张雷不准备对 B 公司销售与收款循环进行符合性测试。

#### 分析:

1. 一般情况下,注册会计师在出现以下情况之一时,可不进行符合性测试,直接实施实质性测试:(1)相关的内部控制不存在;(2)相关内部控制虽然存在,但注册会计师通过了解发现其并未有效运行;(3)符合性测试的工作量可能大于进行符合性测试所减少的实质性测试的工作量。此案例中,B 公司的内部控制虽然存在,但内部控制本身设计的严重缺陷不仅使其内部控制不能起到控制作用,也可能使符合性测试的工作量大于进行符合性测试所减少的实质性测试的工作量,所以,张雷不准备对 B 公司销售与收款循环进行符合性测试。

2. 张雷在“销售与收款循环备忘”中记录的 B 公司的内部控制的缺陷及其改进措施,应以适当的方式告知 B 公司管理当局。

## 二、应收票据审计案例

审计目标:

- (1) 确定应收票据是否存在;
- (2) 确定应收票据是否归被审计单位所有;
- (3) 确定应收票据增减变动的记录是否完整;
- (4) 确定应收票据是否有效,可否收回;
- (5) 确定应收票据年末余额是否正确;
- (6) 确定应收票据在会计报表上的披露是否恰当。

**案例 1-2-1:**注册会计师张雷审计 S 公司“应收票据”项目,通过审阅 S 公司提供的应收票据备查簿,发现:

1. 有 W 公司开具的带息商业承兑汇票 3 000 万元,到期日为被审计年度的 12 月 10 日。截至资产负债表日此款项仍未收回,但被审计单位不仅未按规定将应收票据数额转入应收账款,且于年度终了又按票面利率计提应收利息 10 万元。

2. 有 D 公司开具的带息承兑汇票,票面金额为 5 000 万元,票面利率月息 3‰,出具日为 8 月 20 日,到期日为次年 2 月 20 日。被审计单位年度终了未按规定计提应收利息。

3. 有 3 份应收票据,到资产负债表日均已逾期 2~3 个月,总计价款为 3 500 万元。

**分析:**

1. 根据会计制度规定:“到期不能收回的带息的应收票据,转入“应收账款”科目核算后,中期期末或年度终了时不再计提利息。张雷要根据上述规定,提请 S 公司将“应收票据”中 W 公司开具的 3 000 万元到期未能支付的承兑汇票转入“应收账款”核算,并将计提的利息 10 万元冲回进行调整,如果 S 公司拒绝调整,张雷要根据重要性水平考虑发表审计报告的意见类型。

2. 根据会计制度规定:带息应收票据,应于中期期末或年度终了按应收票据的票面价值和确定的利率计提利息,计提的利息增加应收票据的账面价值,借记应收票据,贷记“财务费用”科目。经张雷审验计算 M 公司对 D 公司的带息承兑汇票,年末应计利息为  $(30 \times 4 + 12) \times (3‰ / 30) \times 5 000 \text{ 万元} = 66 \text{ 万元}$ 。对此,张雷应提请 S 公司进行会计处理调整,如果 S 公司拒绝调整数超过重要性水平,应考虑出具保留意见审计报告。



3. 根据会计制度规定:因付款人无力支付票款,收到银行退回的商业承兑汇票、委托收款凭证、未付票款通知书或拒绝付款证明等,按应收票据的账面价值,借记“应收账款”科目,贷记“应收票据”科目。张雷对于已逾期2~3个月的应收票据要查实际情况,提请S公司进行会计调整,并根据逾期原因和债务方信用情况,评价可收回性;如果被审计单位拒绝调整应根据重要性水平发表适当审计意见。

### 三、应收账款审计案例

审计目标:

- (1) 确定应收账款是否存在;
- (2) 确定应收账款是否归被审计单位所有;
- (3) 确定应收账款增减变动的记录是否完整;
- (4) 确定应收账款是否可收回,坏账准备的计提是否恰当;
- (5) 确定应收账款年末余额是否正确;
- (6) 确定应收账款在会计报表上的披露是否恰当。

**案例 1-3-1:**注册会计师张雷负责审计 Y 公司(为外商投资企业)应收账款项目,发现有 S 公司欠款 3 500 万元,其经济内容注明为货款,账龄已超过 2 年。由于 S 公司是 Y 公司的投资方(S 公司投资资本为 500 万美元,折记账本位币人民币 4 200 万元),张雷认为需要加倍关注。于是,张雷实施以下程序实施审计:

1. 向 S 公司发出询证函。
2. 查阅 Y 公司和 S 公司签章确认的购货合同、经 Y 公司管理当局批准的发货凭证和经 S 公司的收货验收证明等。
3. 评价 Y 公司偿付货款的能力。

分析:

1. “应收账款”项目核算反映企业因销售产品、材料、提供劳务等业务,应向购货单位或接受劳务单位收取的款项。在确认这项 3 500 万元的应收账款时,由于 S 公司是投资方,首先要确认 S 公司所欠 Y 公司的款项是否为正常商业信用。如果 S 公司确实与 Y 公司具有货款往来关系,下一步需要对应收账款项目的存在性和所有权归属予以确认,设计函证程序或替代性审计程序(查验有无对方出具的具有法律效力的书面文书或对方的收货验收证明、运输部门出具的合法运输凭证或近期的双方对账记录等)确认其存在性;最后,还要通过观察近期还款情况和了解对方现金流量及财务状况,确认其可收回性。即使注册会计师确认了 S 公司和 Y 公司之间的往来款项属于正常的结算债权债务关系,也要注意 Y 公司是否在财务报表附注中适当披露此关联交易。