

【独立审计案例分析丛书】

DuLiShenJiAnLiFenXiCongShu

会计报表审计实质性测试 案例分析

◆ 顾问: 崔建民 刘鹤章  中天恒会计师事务所 编著

中国



第三版



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

【独立审计案例分析丛书】

DuLiShenJiAnLiFenXiCongShu

会计报表审计实质性测试 案例分析

◆ 顾问: 崔建民 刘鹤章  中天恒会计师事务所 编著

第三版



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目(CIP)数据

会计报表审计实质性测试案例分析 / 中天恒会计师事务所编著. —3 版

—北京:中国时代经济出版社,2010.1

(独立审计案例分析丛书)

ISBN 978-7-5119-0002-9

I.会… II.中… III.会计报表-财务审计-案例-分析-中国 IV.F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 209218 号

书 名: 会计报表审计实质性测试案例分析

出 版 人: 宋灵恩

作 者: 中天恒会计师事务所

出版发行: 中国时代经济出版社

社 址: 北京市西城区车公庄大街乙 5 号鸿儒大厦 B 座

邮政编码: 100044

发行热线: (010)68320825 68320484

传 真: (010)68320634

邮购热线: (010)88361317

网 址: www.cmepub.com.cn

电子邮箱: zgsdjj@hotmail.com

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京市鑫海达印刷有限公司

开 本: 787×1092 1/16

字 数: 600 千字

印 数: 1~5000 册

印 张: 32.25

版 次: 2010 年 1 月第 1 版

印 次: 2010 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5119-0002-9

定 价: 65.00 元

本书如有破损、缺页、装订错误,请与本社发行部联系更换

版权所有 侵权必究

《独立审计案例分析丛书》(第三版)

修 订 说 明

《独立审计案例分析丛书》自 2001 年出版以来,受到了广大读者普遍关注,并被新闻出版行业协会评为社科类最畅销图书之一。我们作为丛书的编撰和组织者,尽管付出了不少的心血,但是当我们看到自己所种下的这些树苗正在茁壮成长,甚至开花结果时,内心里感到无限的欣慰。时至今日,不少会计师事务所还将其作为从业员工的培训教材,许多政府审计和内部人员也很关注这套丛书,将其作为提升自己业务水平的重要参考书。同时,有不少读者本着对丛书的厚爱,及时给我们提出了许多中肯意见,促使我们从 2003 年开始,利用本丛书加印之际,陆续对本丛书进行过局部修订。

近几年,本行业发展变化迅速,新的准则又相继出台。作为独立审计的案例分析,必须依据变化的实践活动和新修订后的法规依据进行适时修订,这也是广大读者对本套丛书提出的必然要求。为了回应这些要求,我们继续组织专家、学者和中天恒会计师事务所的同仁们,历时两年之久,根据变化的审计环境对本套丛书进行了第三次大规模的修订。

这次修订后的《独立审计案例分析丛书》,除保持原丛书使用性强的特点之外,更增加了较多的最新案例,并按照最新会计准则、审计准则等国家最新规范进行分析,进一步强化了本套丛书自始至终都要力争体现的新颖性特点。

这次修订,我们根据进一步丰富起来的实践,特别是近两年里我们对正在倾力打造“中国式全面控制框架”(简称 3C 框架)理论体系的实践验证,增加了内部控制与全面风险管理的内容,体现了以风险为导向的新特点;特意将《内部控制与审计风险案例分析》改写为《符合性测试案例分析》,并与修订后已简化书名的《实质性测试案例分析》相呼应,是本次修订变化最大的两本书,可以说是重新编写的;将《资产评估与验资案例分析》分别改写为《资产评估案例分析》和《验资业务案例分析》两本书;针对业内经济责任审计,建设项目审计,管理咨询业务日益增长的需

要，本丛书突出了这些方面的内容，不仅对原案例进行修订，还增加部分章节。另外，为了更好地解读新颁布的独立审计准则，帮助读者更好地阅读和使用本套丛书，特在本书中添加一本《独立审计准则精要解析》。所有丛书的编写体例，重要内容介绍等，参见本丛书出版的“编写说明”。

这里，我们要特别感谢《独立审计案例分析丛书》的广大读者。一套审计专业方面的书籍受到广大读者的如此厚爱，使我们深受感动，备感鼓舞。

本次大规模的修订，虽然我们很努力，但由于水平有限，书中错误在所难免，敬请批评指正。

《独立审计案例分析丛书》编委会

2009年10月8日

《独立审计案例分析丛书》(初版)

编写说明

自我国注册会计师制度恢复以来,我国的独立审计业务有了长足的发展,注册会计师在维护市场经济秩序,保证社会经济活动有序进行中发挥着越来越重要的作用。为了全面总结我国独立审计工作取得的成效和经验,进一步规范我国独立审计业务,提高注册会计师的业务水平,我们组织了中天恒会计师事务所等单位长期从事独立审计理论与实务工作的有关人员,依照国家颁布的有关法规制度,对中天恒等几十家会计师事务所近年来所从事年度会计报表审计、任期经济责任审计、基本建设项目审计、上市公司、审计咨询与服务、资产评估及验资等案例进行了系统的分析,编写了《独立审计案例分析丛书》。

本套丛书得到了中国注册会计师协会、国家审计署有关领导的指导和支持,中国注册会计师协会崔建民会长、国家审计署刘鹤章副审计长亲临审阅了编写大纲,并荣任本套丛书的顾问。本套丛书的主要书目有:

《会计报表审计实质性测试案例分析》

《任期经济责任审计案例分析》

《建设项目审计案例分析》

《内部控制与审计风险案例分析》

《金融保险审计案例分析》

《资产评估及验资业务案例分析》

《上市公司审计案例分析》

《审计咨询与服务案例分析》

本套丛书由中天恒等会计师事务所、评估师事务所长期从事独立审计业务的专业人员编写,力求体现以下特点:

一是实用性。本套丛书各分册均以中天恒等会计师事务所和评估师事务所近年来所从事的审计、验资、评估和咨询服务业务为案例,系统分析讲解了审计、验资、评估、咨询服务的工作程序、方法、依据、问题及处

理等，内容具体翔实，对实际工作中存在的问题进行了深入的分析，力求体现实用性和可操作性的特点。

二是新颖性。本套丛书中对上市公司的审计、内部控制与审计风险、审计咨询与服务等独立审计正在拓宽和发展中的业务也进行探讨分析。同时各分册均以新颁布的企业会计制度、企业会计具体准则、独立审计具体准则及相关的法规制度为依据对案例进行分析，力求体现新颖性的特点。

三是系统性。本套丛书各分册均以一个或数个实际案例为线索，系统分析了会计报表审计、经济责任审计、建设项目审计、验资、评估等独立审计业务的程序、方法、审计中发现的问题、处理依据、报告的编制等，力求体现系统性的特点。

四是个性化。本套丛书不仅是对独立审计业务实践的总结，也吸收了政府审计比较好的做法。如政府审计不仅强调对会计报表数字的核对，更加强揭示实质性的问题，对问题认定的依据均要有具体的法规条款，并记录在审计工作底稿中等等。还有本套丛书的案例分析不是对一般结果的分析，而主要是对过程的分析。这都体现了本套丛书的个性化特色：即独立审计与政府审计的有机结合，突出审计过程的案例分析。

本套丛书的内容概要：

《会计报表审计实质性测试案例分析》

本书是中天恒等会计师事务所长期从事会计报表审计业务的专业人员，依据国家财政部最新颁布的《企业会计制度》，结合会计报表审计案例，对企业资产、负债、所有者权益、收入、成本和费用、利润及利润分配、非货币性交易、外币业务、会计调整、或有事项、关联方关系及其交易的审计和审计报告编写进行了详细的分析，阐述了在新制度下会计报表审计工作的具体操作实务。

《任期经济责任审计案例分析》

本书主要包含财务与会计责任审计案例分析、经营与管理审计案例分析、社会经济责任审计案例分析、财经法纪责任审计案例分析、任期经济责任审计报告编制案例分析等内容。

《建设项目审计案例分析》

本书主要包括建设项目的决策审计案例分析、建设项目设计质量审计案例分析、建设项目招投标审计案例分析、建设项目材料与设备采购审计案例分析、建设项目造价审计案例分析、建设项目财务审计案例分析、建设项目管理审计案例分析、建设项目投资效益审计案例分析及建设项目审计报告的编制案例分析等内容。

《内部控制与审计风险案例分析》

本书主要包括内部控制与审计风险的基本概念、一般原则、销售与收

款循环符合性测试案例分析、购货与付款循环符合性测试案例分析、生产循环案例分析、筹资与投资循环符合性测试案例分析、货币资金符合性测试案例分析以及管理建议书的编制案例分析等内容。

《金融保险审计案例分析》

本书内容包括存款业务，贷款业务，资金拆借业务，投资业务，中间业务，联行及同业往来业务，资金业务，财务管理，表外业务，资产负债管理和证券公司业务，保险公司业务，审计程序实务以及典型案例等。

《资产评估及验资业务案例分析》（新版改写为《资产评估案例分析》和《验资业务案例分析》）

本书内容包括机器设备评估案例分析、房屋建筑物及在建工程评估审计案例分析、土地使用权评估案例分析、无形资产评估案例分析、长期投资评估案例分析、流动资产评估案例分析、企业价值评估案例分析、评估报告的编制案例分析、验资案例分析及验资报告编制案例分析等。

《审计咨询与服务案例分析》

本书内容包括公司设立咨询案例分析、公司投资咨询案例分析、会计咨询与服务案例分析、可行性研究案例分析、管理咨询与管理诊断案例分析及审计咨询与服务报告的编制案例分析等。

中天恒会计师事务所

2001年3月5日

《会计报表审计实质性测试案例分析》

编委会名单

丛书顾问：崔建民 刘鹤章

丛书总编：高雅青 李三喜

本书主编：武战伟 赵志新

本书副主编：郑伟 秦国伟 于维言

其他主要编写人员：

张爱军 刘勇 王健 冷洪峰 高跃

费才华 景国宝 孙哲 曲广伟 余志敏

翟万永 杨雯 王青娟 刘月英 杨晓红

吕利华 于丽娟 吕立云 黄会军 王佳佳

鲁贵 何勇 王国玉 于芳华 吴帆

杨丽艳 张璐 海鹰 黄毅勤 滕彬

目 录

《独立审计案例分析丛书》(第三版)修订说明

《独立审计案例分析丛书》(初版)编写说明

第一章 总论	(1)
一、基本案情	(2)
二、审计过程分析	(2)
三、审计结果分析	(23)
第二章 货币资金审计案例分析	(33)
一、基本案情	(33)
二、审计过程分析	(34)
三、审计结果分析	(47)
第三章 应收及预付款项审计案例分析	(55)
一、基本案情	(55)
二、审计过程分析	(56)
三、审计结果分析	(84)
第四章 存货审计案例分析	(90)
一、基本案情	(90)
二、审计过程分析	(91)
三、审计结果分析	(114)
第五章 投资审计案例分析	(120)
一、基本案情	(120)
二、审计过程分析	(121)
三、审计结果分析	(133)
第六章 固定资产审计案例分析	(141)
一、基本案情	(141)
二、审计过程分析	(142)
三、审计结果分析	(167)

第七章 无形资产和其他资产审计案例分析	(175)
一、基本案情	(175)
二、审计过程分析	(176)
三、审计结果分析	(185)
第八章 资产减值审计案例分析	(194)
一、基本案情	(195)
二、审计过程分析	(195)
三、审计结果分析	(219)
第九章 流动负债审计案例分析	(226)
一、基本案情	(226)
二、审计过程分析	(227)
三、审计结果分析	(268)
第十章 非流动负债审计案例分析	(274)
一、基本案情	(274)
二、审计过程分析	(275)
三、审计结果分析	(289)
第十一章 所有者权益审计案例分析	(298)
一、基本案情	(298)
二、审计过程分析	(299)
三、审计结果分析	(321)
第十二章 损益审计案例分析	(330)
一、基本案情	(330)
二、审计过程分析	(331)
三、审计结果分析	(375)
第十三章 合并会计报表审计案例分析	(385)
一、基本案情	(385)
二、审计过程分析	(386)
三、审计结果分析	(406)
第十四章 特殊项目审计案例分析	(417)
一、非货币性交易	(417)
二、或有事项	(423)
三、会计调整	(429)
四、关联方关系及其交易	(436)

五、持续经营能力	(446)
六、违反法规行为	(453)
七、债务重组	(457)
第十五章 审计报告案例分析	(462)
一、基本案情	(462)
二、编制过程分析	(463)
三、审计意见类型选择分析	(479)
纸上得来终觉浅 绝知此事要躬行	(497)
一起走过——李三喜印象	(501)

第一章 总 论

会计报表审计,是指注册会计师依法接受委托,按照中国注册会计师审计准则的要求,对被审计单位的会计报表实施必要的审计,获取充分、适当的审计证据,并对会计报表发表审计意见。《中央企业财务决算审计工作规则》第二条“年度财务决算审计,是指按照有关规定委托具有资质条件的会计师事务所及注册会计师,以国家财务会计制度为依据,对企业编制的年度财务决算报告及经济活动进行审查并发表独立审计意见的监督活动”。《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》第四条“财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:(一)财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制;(二)财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量”。

根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》第二条,财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表至少应当包括下列组成部分:(一)资产负债表;(二)利润表;(三)现金流量表;(四)所有者权益(或股东权益,下同)变动表;及(五)附注。会计报表审计的范围一般应限于约定的会计报表报告期内的有关事项,但凡与被审计单位的会计报表有关和影响注册会计师做出专业判断的所有方面,均属于会计报表审计的范围。会计报表审计有利于会计报表的使用者作出正确的决策,有利于保护债权人的合法权益,有利于促进企业改善经营管理,提高经济效益。

会计报表审计通常包括风险评估程序、内部控制测试及实质性测试。其中风险评估程序通常包括对被审计单位及其环境、整体层面及业务循环内部控制的了解;内部控制测试是对公司整体层面内部控制及业务循环层面内部控制的有效性实施评价,风险评估程序及内部控制测试的具体内容、程序与方法在《内部控制与审计风险案例》一书中予以论述。本书主要就会计报表审计实质性测试进行分析。

一、基本案情

2008年2月14日,中天恒会计师事务所的王玉、姜尚韵等注册会计师,依据《中国注册会计师审计准则》和对北京华泰实业公司2007年度会计报表审计的审计计划和具体实施方案,对北京华泰实业公司的会计报表进行了实质性测试。

一般来说,对企业会计报表的实质性测试,主要是根据风险评估程序及内部控制测试程序所确定的重点审计领域与审计项目,运用分析程序,采用复核、函证、询问、监盘、调查、抽查、逆查等审查方法,即先从会计报表本身入手,通过分析性复核,确定需重点关注的异常项目和异常变动事项,抽取一定数量的会计账簿和凭证进行审阅查证,对被审计单位存在的问题收集证据资料进行判断分析,以确定会计报表的可信程度,并对审计结果作出评价和提出审计报告。本案例中涉及到的会计报表有:

序 号	名 称
1	北京华泰实业公司资产负债表
2	北京华泰实业公司利润表
3	北京华泰实业公司现金流量表
4	北京华泰实业公司所有者权益(或股东权益)变动表;
5	北京华泰实业公司会计报表附注

二、审计过程分析

(一) 资产负债表的实质性测试

资产负债表是表示企业在会计期末的财务状况(即资产、负债和所有者权益)的主要会计报表。中天恒会计师事务所注册会计师王玉、姜尚韵等对北京华泰实业公司资产负债表实质性测试的主要过程包括:

1. 明确资产负债表实质性测试的目的及程序

明确资产负债表实质性测试的目的及程序,是对北京华泰实业公司资产负债表进行实质性测试的首要工作。中天恒会计师事务所王玉、姜尚韵在对北京华泰实业公司资产负债表进行实质性测试时,首先编制了如下中天恒会计师事务所资产负债表审计程序表:

中天恒会计师事务所资产负债表审计程序表

客户：北京华泰实业公司		签 名		日 期	
项目：资产负债表具体审计计划	编制人	王 玉	2008.2.15	索引号：	
截止日：2007.1.1—2007.12.31	复核人	姜尚韵	2008.3.6	页次：	

一、审计目标

1. 确定资产负债表内容的真实性
 - (1) 证实企业所拥有资产的真实性的，即证实资产负债表上所列资产是企业所拥有或者控制的资产，它们是实际存在的，计价是正确无误的。
 - (2) 证实企业所承担债务的真实性的，即证实资产负债表中所列负债是无一遗漏的全部债务，其数额是真实的。
 - (3) 证实企业所有者权益的真实性的，即证实企业投资者投入的资本及其共享的权益是实际发生的、合乎国家规定的，金额是真实可靠的，从而证实企业资本的保值和增值情况。
2. 确定资产负债表编制方法的合规性

资产负债表的结构、项目内容，以及编制方法均由会计准则加以确定。企业财会部门应根据相关性、重要性原则，按照制度规定的要求进行编制。对重要的但在资产负债表规定项目内容中不能容纳的会计信息，则要在相关项目或附表、附注中予以说明。
3. 确定资产负债表编制方法的一贯性和与其他会计报表的一致性
 - (1) 一贯性是指企业编制会计报表时，在会计计量、填报方法上，保持前后会计期间的一致。一经采用的会计方法（如固定资产折旧方法、存货计价方法、成本费用归集分配方法等）不得任意改变。
 - (2) 一致性是指各种会计报表之间、报表内各项目之间，凡有对应关系的数字应保持一致。所有涉及一贯性原则的问题，都需要由审计人员采用适当的方法予以证实。
4. 验明资产负债表各项的披露是否恰当

二、审计程序

1. 获取资产负债表并进行分析性复核
2. 测试资产负债表编制的合规性和正确性
3. 复查和评价审计证据
 - (1) 实物资产如现金、固定资产（包括融资租入的固定资产）、材料、在产品、库存产成品等存货，都要有经过盘点核实的证据，才能证实其实际存在；并且对企业为他人寄存代管或已出售收款而未结算转账的资产，以及在外委托加工、寄存代管的资产，都要取得书面证据，以确定其所有权。
 - (2) 银行存款和长期、短期借款，要经过清查核实，取得银行出具的对账单和对未达账项调节相符的书面证据，才能证实其实际存在。
 - (3) 往来款项，包括应收、应付的票据和账款，要经过发函询证来加以证实。
 - (4) 长期投资的债券、股票或其他长期投资、长期负债的应付债券和其他长期负债，都要以书面凭证或有价证券的实物清点记录，作为审计证据以证实其存在。

(续表)

(5) 所有者投入的股本或实收资本,要通过检查公司的章程、协议、合同及其验资报告和有关账目来取得审计证据;公积金和未分配利润应通过检查股东会决议及有关项目来取得审计证据。

4. 测试会计原则的遵循性

- (1) 一贯性原则。
- (2) 实际成本计价原则。
- (3) 稳健性原则。
- (4) 重要性原则。

5. 分析资产负债表反映的财务状况

- (1) 流动比率。
 - (2) 速动比率。
 - (3) 营业周期。
 - (4) 存货周转天数。
 - (5) 应收账款周转天数。
 - (6) 负债比率。
 - (7) 资本权益率。
 - (8) 资产利润率。
 - (9) 企业净资产增长率。
6. 验明资产负债表各项目披露的恰当性。

验明资产负债表是否按照流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债进行列示。

本表明确了对北京华泰实业公司资产负债表实质性测试的目的及程序,是对北京华泰实业公司资产负债表进行实质性测试的具体审计计划。在具体测试时,注册会计师应注意:

一是审计项目经理要根据审计总体计划和所了解客户有关资产负债表的情况,确定对资产负债表的审计程序。

二是注册会计师对资产负债表的实质性测试,应结合资产负债表项目的测试内容进行,可不编制独立的审计工作底稿。

2. 获取并分析资产负债表

中天恒会计师事务所注册会计师王玉、姜尚韵,根据资产负债表审计程序表的计划安排,对北京华泰实业公司实施了获取并分析资产负债表的审计程序。

资产负债表是反映北京华泰实业公司 2007 年 12 月 31 日财务状况的报表,是中天恒会计师事务所注册会计师用来确定北京华泰实业公财务状况的重要依据,也是出具审计报告必须附送的报表之一。在具体测试时,注

册会计师应注意：

一是注册会计师应要求被审计单位提供真实的资产负债表。一般来说，被审计单位大多能够提供资产负债表，只是真实可靠性不同而已。

二是注册会计师应对被审计单位所提供的资产负债表进行初步的判断分析，以确定审计的重点和难点。这项工作应由有丰富财务经验的注册会计师进行。中天恒会计师事务所注册会计师王颖对北京华泰实业公司的资产负债表进行了会计报表分析性复核，确定了审计重点。

3. 测试资产负债表编制的正确性和合规性

中天恒会计师事务所注册会计师王玉、姜尚韵，根据资产负债表审计程序表的计划安排，对北京华泰实业公司实施了测试资产负债表，编制正确、合规性的审计程序。在具体测试时，注册会计师应注意：

一是注册会计师应测试资产负债表编制方法的合规性。资产负债表的结构、项目内容，以及编制方法均由会计准则加以确定。企业财会部门应根据相关性、重要性原则，按照制度规定的要求进行编制。对重要的但在资产负债表规定项目内容中不能容纳的会计信息，则要在相关项目或附表、附注中予以说明。

二是应测试资产负债表编制方法的一贯性和与其他会计报表的一致性。一贯性是指企业编制会计报表时，在会计计量、填报方法上，保持前后会计期间的一致。一经采用的会计方法（如固定资产折旧方法、存货计价方法、成本费用归集分配方法等）不得任意改变。当情况发生变化，使得变更会计方法成为必须和合理时，应及时变更并在报表说明中说明改变的原因及改变后的影响。一致性是指包含各种会计报表之间、报表内各项目之间，凡有对应关系的数字应保持一致。所有涉及一贯性原则的问题，都需要由审计人员采用适当的方法予以证实。

三是注册会计师应结合使用审阅法和核对法，对资产负债表的格式和编制方法进行审查，以保证该表格式、项目排列、项目内容，以及各项目数额的填制方法符合企业会计准则的规定，对所发现的异常情况或疑点作进一步检查。

4. 复查和评价审计证据

中天恒会计师事务所注册会计师王玉、姜尚韵，根据资产负债表审计程序表的计划安排，对北京华泰实业公司实施了测试资产负债表、复核和评价审计证据的的审计程序。在具体测试时，注册会计师应注意：

一是注册会计师应对资产的所有权和存在性、负债的完整性、所有者权益的合规性都要有充分的、可靠的、相关的审计证据才能加以证实。