

“十一五”辽宁省重点图书出版规划项目
中国注册会计师实务丛书

审计报告 理论与范例

■ 朱锦余 陈红 编著



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press



“十一五”辽宁省重点图书出版规划项目
中国注册会计师实务丛书

审计报告 理论与范例

■ 朱锦余 陈红 编著



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 朱锦余 陈 红 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

审计报告理论与范例 / 朱锦余, 陈红编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 4

(中国注册会计师实务丛书)

ISBN 978-7-5654-0749-9

I. 审… II. ①朱… ②陈… III. 审计-报告 IV. F239.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 043865 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 367 千字 印张: 16 插页: 1
2012 年 4 月第 1 版 2012 年 4 月第 1 次印刷

责任编辑: 王 莹 王 斌

责任校对: 吴 媚

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0749-9

定价: 35.00 元

前 言

2006 年，我国发布了中国注册会计师审计准则及其应用指南，实现了与国际审计准则的全面趋同。2010 年 11 月，我国再次对中国注册会计师审计准则进行了全面修订，以保持与国际审计准则的持续趋同。最新的审计准则对审计报告的格式和内容进行了修订。

审计报告是注册会计师最重要的执业报告，是注册会计师的“产成品”。同时，审计报告也是注册会计师与服务需求者进行沟通的主要途径，甚至是唯一途径，是连接理论与实务的桥梁。尽管注册会计师行业已有近 300 年的历史，但尝试对审计报告进行规范却不到 100 年（审计报告规范化探索起源于 1918 年，确立于 1935 年）。审计报告标准的确立，可促进使用者更好地理解注册会计师意欲表述的内容。审计报告标准的任何一次发展，均源于审计理论与实务的发展，源于更好地与报告使用者、社会公众进行沟通。审计报告标准的发展，使审计报告由撰写演变成为审计决策的过程。因此，专业判断在出具审计报告的决策过程中发挥着十分重要的作用。

本书共十章，可分成三部分：第一部分包括第一、二章，阐述了审计报告的含义与作用、分类与结构、撰写步骤与要求，以及美国、国际、中国的标准审计报告演进过程及其规律；第二部分包括第三章至第八章，主要阐述财务报表审计报告所体现的基本理论、审计报告的基本结构与内容、不同情况下的审计意见判断决策过程及其表述方式；第三部分包括第九、十章，主要阐述其他审计报告和非审计的其他业务报告所体现的基本理论、报告的基本结构与内容等。

本书具有三个特点：一是对审计报告理论进行了归纳，使读者不仅知其然，而且知其所以然；二是突出审计意见的专业判断与决策过程，并分析了实务中一些审计意见恰当与否；三是给出了大量的实例，使理论与实务紧密地相结合。

本书以注册会计师为主要读者，同时也可成为内部审计师、政府审计师以及高校会计学专业学生的参考书。

本书由朱锦余教授（财政部首期全国会计学术带头人后备人才、云南省学术技术带头人、云南省高校教学与科研带头人、云南省重点学科会计学学科带头人、会计学博士、中国注册会计师非执业会员）和陈红会计师、副研究员编著。其中第一章至第八章以及附录由朱锦余执笔，第九、十章由陈红执笔。

在编著过程中，我们除借鉴了已有成果外，还得到了注册会计师行业诸多朋友的帮助，在此一并表示诚挚的感谢！由于经验及其他条件限制，本书存在缺憾之处在所难免，敬请各位专家与读者批评指正，以便修改完善。

编著者

2012 年 1 月于昆明盘龙江畔

目 录

第一章 审计报告的基本概念	1
第一节 审计报告的定义与作用	1
第二节 审计报告的分类及基本结构	2
第三节 出具审计报告的基本步骤和要求	9
第二章 标准审计报告的变迁	13
第一节 美国标准审计报告的演进	13
第二节 国际标准审计报告的演进	25
第三节 中国标准审计报告的演进	34
第四节 标准审计报告变迁的规律和动因总结	44
第三章 形成审计意见和出具标准审计报告	46
第一节 形成审计意见	46
第二节 审计意见类型的决策	52
第三节 审计报告的基本要素	57
第四节 标准无保留意见审计报告	63
第四章 非标准审计报告	69
第一节 在审计报告中增加强调事项段	69
第二节 保留意见的审计报告	74
第三节 否定意见的审计报告	83
第四节 无法表示意见的审计报告	86
第五节 在审计报告中增加其他事项段	90
第六节 审计报告小结	93
第五章 审计意见分析	96
第一节 单一事项对审计意见的影响分析	96
第二节 多个事项对审计意见影响的综合分析	100

2 \ 审计报告理论与范例

第六章 其他事项对审计报告的影响	106
第一节 持续经营能力	106
第二节 利用专家的工作	109
第三节 利用组成部分注册会计师的工作	111
第四节 期初余额	113
第五节 比较信息	117
第六节 期后事项	125
第七节 被审计单位违反法律法规	128
第八节 与已审计财务报表一同披露的其他信息	130
第七章 对特殊目的审计业务出具的审计报告	132
第一节 特殊目的业务的基本要求	132
第二节 对按照特殊基础编制的财务报表出具的审计报告	135
第三节 对单一财务报表或财务报表特定要素出具的审计报告	140
第四节 对简要财务报表出具的审计报告	147
第八章 对多期财务报表出具的审计报告	154
第一节 对多期财务报表出具审计报告的特殊考虑	154
第二节 多期财务报表的审计意见相同的审计报告	155
第三节 对不同时期财务报表发表不同审计意见的审计报告	157
第四节 前期财务报表重编后的多期财务报表的审计报告	160
第五节 前期财务报表由其他注册会计师审计且已重编的 多期财务报表的审计报告	163
第九章 其他类型的审计报告	167
第一节 验资报告	167
第二节 经济责任审计报告	174
第三节 合规性审计报告	180
第四节 经营审计报告	183
第五节 内部控制审计报告	184
第十章 非审计报告	193
第一节 基本建设工程预算、结算、决算审核报告	193
第二节 财务报表审阅报告	198
第三节 预测性财务信息审核报告	202

第四节 对财务信息执行商定程序报告	208
第五节 代编财务信息报告	210
第六节 其他专项审核报告	213
附录一 中国注册会计师审计准则中与审计报告直接相关的准则	223
附录二 中国上市公司年度财务报表审计意见类型统计表 (1993—2010 年)	246
附录三 中国上市公司六份被出具否定意见的审计报告简况一览表 (1993—2010 年)	247
主要参考文献	248

第一章

审计报告的基本概念

第一节 审计报告的定义与作用

一、审计报告的定义

我国《内部审计具体准则第7号——审计报告》（自2003年6月1日起施行）第二条规定：“本准则所称审计报告，是指内部审计人员根据审计计划对被审计单位实施必要的审计程序后，就被审计单位经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性出具的书面文件。”^①

我国审计署于2010年9月1日发布的《中华人民共和国国家审计准则》^②（自2011年1月1日起施行。以下简称《国家审计准则》）没有明确界定审计报告的涵义^③，只是在第一百一十九条规定：“审计报告包括审计机关进行审计后出具的审计报告以及专项审计调查后出具的专项审计调查报告。”但《国家审计准则》对审计报告的质量要求、基本要素和主要内容作出了明确规定^④。

《中国注册会计师审计准则第1501号——审计报告》（2006年2月15日修订，自2007年1月1日起实施）第三条规定：“本准则所称审计报告，是指注册会计师根据中国注册会计师审计准则的规定，在实施审计工作的基础上对被审计单位财务报表发表审计意见的书面文件。”2010年11月1日，该准则被修订为《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》（自2012年1月1日起实施），准则第八条规定：“审计报告，是指注册会计师根据审计准则的规定，在执行审计工作的基础上，对财务报表发表审计意见的书面文件。”关于审计报告的定义，除表述上略有变化外，没有实质性变化。

尽管上述各准则对审计报告的定义不完全相同，但有以下共同点：（1）出具审计报告的主体是审计机构和审计人员；（2）审计报告的形式是书面文件；（3）出具审计报告

^① 之所以提及内部审计报告与国家审计报告的相关内容，是因为注册会计师越来越多地被企事业单位或国家审计机关聘请执行非年度财务报表审计业务，如经济责任审计，聘请者通常要求注册会计师按照相关规定出具相应的审计报告。此时，注册会计师在审计中不仅要遵循中国注册会计师审计准则的相关规定，也要遵循内部审计或国家审计的相关规定，所出具的审计报告主要遵循内部审计或国家审计的相关规定，如经济责任审计报告就要遵循中共中央办公厅、国务院办公厅2010年12月印发的《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》等。

^② 《中华人民共和国国家审计准则》（2010年9月1日发布，2011年1月1日起实施）将审计署之前发布的28个国家审计准则（包括基本准则和具体准则）和相关规定（包括质量控制办法、职业道德准则、审计实施办法、暂行办法、实施细则等）整合为一个准则，之前发布的这28个准则和规定全部废止。

^③ 《审计机关审计项目质量控制办法（试行）》（自2004年4月1日起实施，2011年1月1日废止）第五十六条规定：“审计报告是审计机关实施审计后，对被审计单位的财政收支、财务收支的真实、合法、效益发表审计意见的书面文书。”

^④ 详见《中华人民共和国国家审计准则》第一百二十一条、第一百二十二条、第一百二十三条。

2 \ 审计报告理论与范例

的基础是对被审计单位实施了必要的审计程序，且隐含这种审计必须是按照相应审计准则实施的审计；（4）签发审计报告的目的是对被审计对象发表审计意见，以作出审计结论。内部审计的被审计对象主要是被审计单位经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性；政府审计的被审计对象主要是被审计单位的财政收支、财务收支的真实性、合法性、效益性；注册会计师审计的被审计对象主要是被审计单位财务报表。

因此，我们可以这样来定义审计报告。审计报告是审计人员根据审计准则的要求，在实施了必要的审计程序后出具的，用于对被审计对象作出审计结论、发表审计意见的书面文件。审计报告是审计工作的最终结果，具有法定证明效力。

二、审计报告的作用

编写和签发审计报告，是表明审计人员完成审计业务的一个重要步骤，是总结性的审计工作，具有重要作用。

（一）审计报告是对审计工作的全面总结

审计报告是在审计人员完成所有必要的审计程序，获得充分、适当的审计证据的基础上，对审计证据进行整理、分析和评价后出具的，是一个去粗取精、去伪存真，从而形成审计结论，对审计工作进行全面总结的过程。

（二）审计报告是评价被审计对象的重要工具

在审计报告中，审计人员根据审计目的的侧重点不同，对被审计对象作出评价结论。如在通常的财务审计中，审计人员要对被审计单位财务收支活动和相关经济活动的真实性、合法性以及相关会计资料的合法性、公允性作出审计结论，并发表审计意见。注册会计师在年度财务报表审计中，则主要对被审计单位财务报表的合法性和公允性作出审计结论并发表审计意见。

（三）审计报告是向使用者传达所需信息的重要手段

审计人员通过在审计报告中作出对被审计对象的独立、客观、公正的审计结论，向审计服务需求者传达了所需的重要信息。如相关监管部门根据审计报告中被审计单位财务收支活动和相关经济活动真实性、合法性和效益性的评价结论，决定是否进行监管及其监管重点；投资者则可据此作出是否追加投资及继续持有投资的决策；债权人可据此作出贷款决策等。

（四）审计报告是表明审计人员完成了审计任务、承担审计责任的证明文件

审计人员签发了审计报告，就表明审计人员完成了审计工作，履行了相应的审计职责，并愿意对审计报告所发表的审计结论和意见承担法律责任。如果审计人员虽然实施了相应审计程序、形成了相应审计结论，但没有签发审计报告，则表明审计人员不愿意承担审计法律责任，审计任务没有最终完成。

第二节 审计报告的分类及基本结构

一、审计报告的分类

（一）按审计报告格式和措辞的规范性，可分为标准审计报告和非标准审计报告

标准审计报告是指格式和措辞基本统一的审计报告。审计职业界认为，为了避免混

乱，有必要统一审计报告的格式和措辞，便于使用者准确理解其含义。标准审计报告一般适用于对外公布。

非标准审计报告是指格式和措辞不统一，可以根据具体审计项目的情况来决定的审计报告。非标准审计报告一般不对外公布。

应当注意的是，由于注册会计师出具的年度财务报表审计报告有规范的格式和措辞，均属于标准审计报告。但人们也习惯于将注册会计师出具的标准无保留意见审计报告称为“标准审计报告”或“标准报告”，也称为“标准审计意见”或“标准意见”；将注册会计师出具的非标准无保留意见审计报告，具体包括带强调事项段的无保留意见审计报告、保留意见审计报告、否定意见审计报告和无法表示意见审计报告，称为“非标准审计报告”或“非标报告”，也称为“非标准审计意见”或“非标意见”。

（二）按审计报告使用的目的，可分为公布目的审计报告和非公布目的审计报告

公布目的审计报告，一般用于对企业股东、投资者、债权人等非特定利益关系者公布财务报表时所附送的审计报告。

非公布目的审计报告，一般用于经营管理、合并或业务转让、融通资金等特定目的而实施审计的审计报告。这类审计报告是分发给特定使用者的，如经营者、合并或业务转让的关系人、提供信用的金融机构等。

（三）按审计报告的详略程度，可分为简式审计报告和详式审计报告

简式审计报告，又称短式审计报告，一般用于注册会计师对应公布财务报表所出具的简明扼要的审计报告，其反映的内容是非特定多数的利害关系人共同认为的必要审计事项，且为法令或审计准则所规定的，具有标准格式。它一般适用于公布目的，具有标准审计报告的特点。

详式审计报告，又称长式审计报告，一般是指对审计对象所有重要经济业务和情况都要作详细说明和分析的审计报告。它主要用于指出企业经营管理存在的问题和帮助企业改善经营管理，其内容丰富、详细，一般适用于非公布目的，具有非标准审计报告的特点。

（四）按审计主体，可分为政府审计报告、内部审计报告、民间审计报告

政府审计报告由政府审计机关所签发，其主要使用者为国家权力机关和政府相关部门，一般不对外公开，具有非标准审计报告的特征。由于社会公众才是国有资源的真正所有者，随着民主进步，社会公众也应当是政府审计报告的使用者，因而政府审计报告也应当对社会公众公开。我国正在逐步推行政府审计结果公告制度。

内部审计报告由内部审计机构签发，其服务对象是单位内部，不对外公开，也具有非标准审计报告的性质。

民间审计报告由民间审计组织，即由注册会计师签发。注册会计师在受托进行年度财务报表审计时，其服务对象一般为非特定的利害关系人，因而一般可对外公开，是标准审计报告。但注册会计师受托进行特定目的审计业务，只提供给特定使用者使用时，审计报告则为不对外公开的非标准审计报告。

（五）按审计内容和目的，可分为财务审计报告、符合性审计报告和经济效益审计报告

财务审计报告是指实施财务审计后所签发的审计报告。符合性审计报告是指实施符合性审计后所签发的审计报告。经济效益审计报告则是实施经济效益审计后所签发的审计

4 \ 审计报告理论与范例

报告。

二、主要类型审计报告的基本结构

(一) 政府审计报告的基本结构

根据《国家审计准则》的规定，审计机关的审计报告（审计组的审计报告）包括下列七个基本要素：

1. 标题。统一表述为“审计报告”。
2. 文号。一般表述为“××××年第××号”。但审计组的审计报告不含此项。
3. 被审计单位名称。
4. 审计项目名称。一般表述为“××××年度×××××审计”。
5. 内容。主要包括：

- (1) 审计依据，即实施审计所依据的法律法规规定。
- (2) 实施审计的基本情况，一般包括审计范围、内容、方式和实施的起止时间。
- (3) 被审计单位基本情况。

(4) 审计评价意见，即根据不同的审计目标，以适当、充分的审计证据为基础发表的评价意见。通常包括真实性、合法性和效益性方面的评价。

真实性主要评价被审计单位的会计处理遵守相关会计准则、会计制度的情况，以及相关会计信息与实际财政收支、财务收支状况和业务经营活动成果的符合程度；合法性主要评价被审计单位的财政收支、财务收支符合相关法律、法规、规章和其他规范性文件的程度；效益性评价主要评价被审计单位财政收支、财务收支及其经济活动的经济、效率和效果的实现程度。

发表审计评价意见应运用审计人员的专业判断，并考虑重要性水平、可接受的审计风险、审计发现问题的数额大小、性质和情节等因素。审计机关只对所审计的事项发表审计评价意见。对审计过程中未涉及、审计证据不充分、评价依据或者标准不明确以及超越审计职责范围的事项，不发表审计评价意见。

(5) 以往审计决定执行情况和审计建议采纳情况。

(6) 审计发现的被审计单位违反国家规定的财政收支、财务收支行为和其他重要问题的事实、定性、处理处罚意见以及依据的法律法规和标准。

(7) 审计发现的移送处理事项的事实和移送处理意见，但是涉嫌犯罪等不宜让被审计单位知悉的事项除外。

(8) 针对审计发现的问题，根据需要提出的改进建议。

审计期间被审计单位对审计发现的问题已经整改的，审计报告还应当包括有关整改情况；经济责任审计报告还应当包括被审计人员履行经济责任的基本情况，以及被审计人员对审计发现问题承担的责任；核查社会审计机构相关审计报告发现的问题，应当在审计报告中一并反映。

6. 审计机关名称。审计组的审计报告则为审计组名称及审计组组长签名。

7. 签发日期。审计组的审计报告通常为审计组向审计机关提交报告的日期。

经济责任审计报告还包括被审计人员姓名及所担任职务。

下面是一份政府审计机关进行企业领导人员任期经济责任审计所出具的审计报告。

封面：

××省审计厅

审计报告

20×5 年第 12 号

被审计单位：××星火（集团）公司

审计项目：原总经理张明同志 20×1—20×4 年任期经济责任审计

正文：

根据中共××省委组织部《关于对张明同志任职期间经济责任进行审计的委托书》（×组函〔20×4〕83号）的要求和委托事项，审计组于20×4年11月21日至20×5年1月16日对张明同志任星火（集团）公司总经理期间（20×1年至20×4年）的经济责任进行了就地审计。审计期间，审计组审查了公司提供的20×1年至20×4年总公司的账表，抽查了相关凭证，审查了公司提供的生产计划统计资料，并就有关问题抽查了其下属的A矿、B矿、C矿的有关会计账目和凭证。现将审计情况报告如下：

一、基本情况

星火（集团）公司隶属于××××集团有限公司，是从事××开采的国有企业。公司下属七个二级核算单位，年生产能力：磷矿石采矿××万吨、选矿××万吨、磷矿砂××万吨、磷矿粉××万吨。主产品××供全国各主要磷肥企业使用，磷矿粉产品出口××等东南亚国家和地区。现有职工××××人，各类专业技术人员××××人，离退休人员××××人。张明同志自20×1年1月至20×3年12月任该公司总经理。张明同志任职期间，市场萎缩，在经营十分困难的环境下，带领广大职工克服困难，保证了矿山的正常生产秩序和运营，在省委、省政府支持下，使集团在规模上上了一个台阶。张明同志任星火（集团）公司总经理期间的职责是：（1）全面主持公司的生产经营活动和行政管理工作，是公司的法定代表人，对生产经营结果负责；（2）贯彻执行和组织实施省政府和省××厅下达的生产经营目标，对省××厅和董事会负责；（3）主持编制公司发展战略和规划，主持审定年度经营计划和技改、基建项目计划；（4）组织拟定公司重要规章制度和管理办法；（5）负责二级单位生产经营责任制的签订，并组织考核；（6）按干部管理程序，聘任（解聘）公司中层行政管理人员。

二、××星火（集团）公司的会计责任

××星火（集团）公司对其提供的与审计相关的会计资料、其他证明材料的真实性和完整性负责。

三、审计的基本情况

（一）张明同志任职期间（20×1年年初至20×4年年底）星火（集团）公司资产、负债、损益情况

星火（集团）公司20×1年年初，资产负债表反映资产总计××万元，其中：流动资产××万元，固定资产××万元，长期投资××万元；负债合计××万元，其中：流动负债××万元，长期负债××万元；所有者权益合计××万元，其中：实收资本××万元，资本公积××万元，盈余公积××万元，未分配利润××万元。利润表反映当年产品销售收入××万元，当年实现利润总额××万元。

6 \ 审计报告理论与范例

20×4年年末，资产负债表反映资产总计××万元，其中：流动资产××万元，固定资产××万元，长期投资××万元；负债合计××万元，其中：流动负债××万元，长期负债××万元；所有者权益合计××万元，其中：实收资本××万元，资本公积××万元，盈余公积××万元，未分配利润××万元。利润表反映当年产品销售收入××万元，当年亏损××万元。

20×1年年初，星火（集团）公司资产负债率为×%，流动比率和速动比率分别为×%和×%。企业的资产负债率较高，流动比率和速动比率较低。

经审计，我们认为张明同志任职期间（20×1年至20×4年）星火（集团）公司资产负债表、利润表反映的数据部分失真，存在少计收入、成本费用核算不准、损益不实等问题。

（二）张明同志任职期间（20×1年至20×4年）各项经济指标完成情况

经对张明同志20×1年至20×4年任职期间各项经济指标完成情况的审核，发现：

1. ××厅20×1年至20×4年下达给星火（集团）公司的生产计划指标，均未完成。
2. 张明同志与省××厅签订的20×1年、20×2年、20×3年、20×4年4年的《经营责任目标书》中确定的各项经济指标，除20×2年的国有资产保值增值率、总资产报酬率、存货周转率三项指标完成外，其余指标均未完成省××厅下达的生产经营指标和资产经营责任目标。详见后面附表。

（三）张明同志任职期间星火（集团）公司对外长期投资情况及资产处置情况

1. 对外投资情况。20×4年年末，集团公司有对外投资××个项目，投出资金××万元，其中张明同志任职期间对外投资××个项目，投出资金计××万元。经查会议记录，上述投资均经过集团公司领导班子集体研究。除B矿20×1年账面反映投资收益××万元外，其余均无投资收益。经查投资协议，对占控股地位的投资项目，如对××××的投资、对××××的投资、对××××的投资，集团公司未按国家财会制度的规定，将出资额占20%以上的投资按权益法进行核算，将出资额占50%以上的投资及全资子公司进行财务报表合并，造成集团公司财务报表不实。审计中未对被投资单位进行延伸审计，公司也未向审计组提供对外投资经营状况的有关资料，其盈亏无法确认。

2. 资产处置情况。20×1年至20×4年星火（集团）公司共处置资产××万元，其中：20×1年处置资产××万元，20×2年处置资产××万元，20×3年处置资产××万元。经审核，未发现违规处置资产的情况。

（四）张明同志任职期间（20×1年至20×4年）企业收益分配情况

张明同志任职期间（20×1年至20×4年）因企业一直亏损，所以没有进行企业收益分配。

（五）张明同志任职期间（20×1年至20×4年）企业内部控制制度的建立及执行情况

经对企业内部控制制度的测评，发现该公司虽建立了相关的内部控制制度，但未完全付诸实施，未发挥控制作用。如对账制度不严，公司为各矿垫付货款和各种费用支出均通过往来账核算，公司财务部未按制度要求定期与各矿对账，截至20×4年12月，公司往来账款余额与各矿余额相差×万元。

（六）张明同志任职期间（20×1年至20×4年）个人收入及廉洁自律情况

1. 审计中查阅了集团公司20×1年至20×4年应付工资账户，并抽查了相关凭证，张明同志四年工资收入共计××万元，奖金收入××万元，相当于该单位职工平均收入的

2.2 倍。

2. 审计期间，向该公司中层干部发出 30 份《关于张明同志在星火（集团）公司任职期间个人廉政情况调查问卷》，收回 27 份，25 份有效，15 份认为该同志在其任职期间能积极开拓市场，在经营十分困难的情况下，保证了企业的正常生产秩序和运营，并使集团在规范建设方面上了一个台阶；16 份认为张明同志廉洁自律差，有以权谋私行为。

3. 在公司会计账上发现张明同志存在以下问题：

(1) 违规报销费用。20×1 年 6 月，张明同志赴港公务期间，携带亲属前往并将其亲属往来旅费××元一并报销。

(2) 挪用公款。张明同志于 20×1 年 4 月至 20×2 年 8 月擅自将星火（集团）公司的资金××万元转到其个人开办的兴华商店使用，至今已达三年。到目前为止，该资金已无法收回。

张明同志对上述为亲属违规报销费用和挪用资金，造成国有资产流失和重大损失，应负有直接责任。

四、存在的主要问题及处理意见

(一) 少计收入，漏缴税费

1. 由于按收付实现制核算，造成公司 20×1 年至 20×4 年少计销售收入××万元，漏缴税费××万元。其行为不符合《企业会计准则——基本准则》第九条“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告”的规定。

2. 公司 20×2 年 8 月 12 日提供价值××万元产品给 C 矿用于补偿贸易，未作销售处理，造成少计收入××万元。

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第一条“在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税义务人，应当依照本条例缴纳增值税”和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三条“条例第一条所称销售货物，是指有偿转让货物的所有权。本细则所称的有偿，包括从购买方取得货币、货物或其他经济利益”^①的规定，以上少计销售收入××万元，集团公司应补缴增值税××万元，城市维护建设税××万元，教育费附加××万元。

(二) 成本费用核算不准确

集团公司成本费用核算不准确。经审计，集团公司 20×1—20×4 年少计成本费用××万元，多计成本费用××万元，造成各年度损益不实。

1. 公司将长期借款产生的利息××万元列入递延资产，长期挂账。其中：拨改贷利息××万元，国家基本建设经营性基金利息××万元，未计入当期损益，造成损益不实。具体为：A 矿长期借款利息至 20×4 年年末余额为××万元，其构成为：20×1—20×4 年期间形成的中试厂拨改贷利息挂账××万元，20×1—20×4 年期间××万吨/年拨改贷借款形成的利息××万元，20×1—20×4 年期间××万吨/年经营基金借款形成的利息××万元，上述借款形成的利息××万元未计入当期损益。

2. 未按规定摊销开办费。经查，20×1 年 3 月 C 矿区及××铁路工程已完工交付使用，

^① 本案例在引用会计准则或相关法律法规条文时，是本案例发生时生效的会计准则或相关法律法规。由于会计准则或相关法律法规发生了修订，可能不再准确。由于本书在引用案例时，主要是为了说明一般思路与方法，因此，我们没有根据现在生效的会计准则或相关法律法规进行更新。请读者注意。

8 \ 审计报告理论与范例

形成长期待摊费用××万元（其中：C矿区长期待摊费用××万元，××铁路长期待摊费用××万元），但20×2年、20×3年、20×4年均未摊销，20×1年根据的规定，按5%摊销××万元，违反了《企业会计制度》规定。按集团公司所提供的摊销期限为5年计算，则20×1年至20×4年少摊销长期待摊费用××万元（其中：20×1年少摊销××万元、20×2年少摊销××万元、20×3年少摊销××万元、20×4年少摊销××万元），造成20×1年至20×4年损益不实。

（三）冲减“剥离费”，影响当年损益

20×1年年末，集团公司下属A矿、B矿预提“剥离费”挂账余额××万元（其中：A矿××万元，B矿××万元），未冲减费用。集团公司于20×1年冲减产品销售成本××元（其中：A矿冲减成本××万元，B矿冲减成本××万元），20×2年B矿冲减产品销售成本××万元，造成损益不实。

（四）债权存在潜在亏损××万元

经抽查，销售公司20×4年年底共有呆坏账××笔，金额为××万元，其中10年以上的有8笔，计××万元，3至10年的有89笔，计××万元，3年以内的有18笔，计××万元。以上款项大多已难以收回，存在潜在亏损因素。

集团公司应对以上问题调整以前年度损益。张明同志对上述问题负有领导责任。

五、审计评价意见

张明同志在任职期间，克服运输能力不足问题，带领全体职工，挖潜创收，开拓市场，为××矿产业的发展作出了一定贡献。星火（集团）公司资产总额从20×1年的×亿元上升到20×4的×亿元，增长了×%，资产增加部分为拨改贷、国家经营性基金和银行借款扩建C矿等项目的增加值；负债从20×1年年末的×亿元上升到20×4年的×亿元，增长×%，其中，长期借款×亿元；累计亏损由20×1年年末的×万元上升到20×4年年末的×亿元，增长×%（审计核定数），资产负债率较高。造成上述状况的主要原因是集团公司扩建C矿和建设××铁路工程增加贷款所致。在张明同志任职期间内，集团公司会计资料未能全部真实反映单位的财务状况和经营成果，未能严格执行国家的财经法规和财务制度，存在着少计收入等违反财经法纪的情况，对此，张明同志负有领导责任。为亲属违规报销费用和挪用资金给自己开办的兴华商店使用已达三年，至今本金难以收回，造成国有资产流失和重大损失，张明同志应负直接责任。张明同志任期内生产计划指标和经营考核指标，除20×2年完成了国有资产保值增值率、总资产报酬率和存货周转率三项指标外，其余指标均未完成省××厅下达的生产计划指标和经营责任考核目标。

六、审计建议

1. 星火（集团）公司要进一步学习贯彻落实新《中华人民共和国会计法》，增强财经纪律观念，按照国家现行财经法规和《企业会计准则——基本准则》和《企业会计制度》的规定规范公司财务核算行为，加强财务管理，健全财务和内部审计监督，特别要加强对下属单位财务会的监督管理工作，真实地反映企业的经营成果。

2. 加强资产管理，特别要加强对对外投资项目的跟踪管理，将出资额占20%的投资按权益法进行核算，将出资额占50%以上的投资进行财务报表合并，真实地反映对外投资的成果。

3. 加强债权债务的清理。一是加强公司内部债权债务清理，把上下的账务理清；二

是对经营中出现的债权要组织力量及时催收,对不良资产按规定报请有关部门批准处理,以准确反映企业的资产状况。

附件:

1. 张明同志 20×1 年任职期间各项经济指标完成情况核定表 (略)
2. 张明同志 20×2 年任职期间各项经济指标完成情况核定表 (略)
3. 张明同志 20×3 年任职期间各项经济指标完成情况核定表 (略)
4. 张明同志 20×4 年任职期间各项经济指标完成情况核定表 (略)

××省审计厅 (公章)

二〇×五年一月二十五日

(二) 内部审计报告的基本结构

根据我国《内部审计具体准则第 7 号——审计报告》的规定,内部审计报告应当包括的基本要素有:(1)标题;(2)收件人;(3)正文;(4)附件;(5)签章;(6)报告日期。

内部审计报告的正文应包括的主要内容有:(1)审计概况——说明审计立项依据、审计目的和范围、审计重点和审计标准等内容;(2)审计依据——应声明内部审计是按照内部审计准则的规定实施,若存在未遵循该准则的情形,应对其作出解释和说明;(3)审计结论——根据已查明的事实,对被审计单位经营活动和内部控制所作的评价;(4)审计决定——针对审计发现的主要问题提出的处理、处罚意见;(5)审计建议——针对审计发现的主要问题提出的改善经营活动和内部控制的建议。

此外,审计报告的附件应包括对审计过程与审计发现问题的具体说明、被审计单位的反馈意见等内容。可见,内部审计报告的基本结构和内容与政府审计报告相似。

(三) 注册会计师审计报告的基本结构

注册会计师审计报告是本书的重点,不同业务审计报告的结构不同,请分别参见第三章和第九章。在此从略。

第三节 出具审计报告的基本步骤和要求

一、出具审计报告的基本步骤

审计报告是审计机构和审计人员的最终产品。出具审计报告是审计报告(终结)阶段的核心工作。为确保审计报告的质量,出具审计报告要遵循必要的程序。其基本程序如图 1—1 所示。

(一) 整理审计工作底稿,分析评价审计证据

出具审计报告的起点是审计组已经根据审计计划和审计方案实施了必要的审计程序,收集了充分、适当的审计证据。因此,审计组,特别是审计项目负责人应当整理审计工作底稿,分析并评价所收集的审计证据是否充分、适当,能否足以根据所收集的审计证据对审计对象形成审计结论,并评价审计结论的恰当性。通过分析和评价审计证据,如果认为所收集的审计证据还不足以形成或支持审计结论,审计组还应当实施进一步的审计程序,

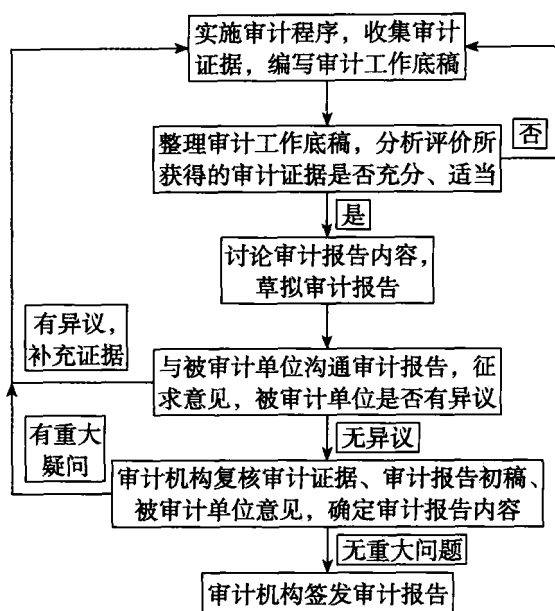


图 1—1 出具审计报告的基本步骤图

补充收集审计证据。

（二）讨论审计报告内容，草拟审计报告

如果认为已收集的审计证据充分、适当，能够形成并支持审计结论，审计组就可以讨论审计报告的内容，并草拟审计报告。即根据重要性原则，决定审计中发现的哪些问题应当写进审计报告，对被审计对象的真实性、合法性、公允性、效益性等发表何种意见，应当要求被审计单位作出怎样的更正或调整，提出哪些改进意见或建议。如果是政府审计机关，对于被审计单位的违规违法行为，还应当提出如何处理、处罚的建议。

在注册会计师财务报表审计中，此阶段的主要工作是在整理审计证据的基础上，编制审计差异调整汇总表，提出要求被审计单位进行调整的事项；如果被审计单位不按要求进行调整，未调整事项产生的影响是重大的，则应当选择恰当的审计意见类型，并应在审计报告“导致非无保留意见的事项”段中进行充分的说明。

（三）与被审计单位沟通审计报告，征求意见

将草拟的审计报告交给被审计单位，征求其意见。沟通方式可以先采用会议或座谈会，然后请被审计单位提交书面意见的方式。这样，有利于双方相互听取意见，及时采取应对措施，提高审计效率。一般情况下，被审计单位应当在接到审计报告初稿后的 10 日内提交书面反馈意见。否则，审计组可视同被审计单位对审计报告初稿无异议。

如果被审计单位对审计组提出的问题有异议，审计组应当进一步研究、核实。如有必要，应当实施进一步的审计程序，或者修改审计报告。

（四）复核审计报告草稿和被审计单位意见

审计组应当将已初步整理的审计工作底稿、审计报告初稿、被审计单位书面意见及时提交给审计机构，由审计机构按照审计质量内部控制要求进行复核，以确保审计质量。复核人员应当考虑：（1）审计组在审计业务中的独立性和职业道德的遵循情况；（2）在审