

杜左玲编著

实用审计程序

中国审计出版社

前 言

随着中国国家审计体系的日臻完善和审计工作的深入发展,审计规范化的意义正在得到广大审计工作者的极大关注。笔者认为,审计规范化主要是指审计程序的规范化。基于这一理解,笔者经过广泛的研究和探索,结合在国内外的审计实践,编写出这本《实用审计程序》,奉献给广大的审计工作者。

本书编写宗旨是实用性和通用性。因此,它可成为审计工作者的工作手册和理论工作者的参考用书。

由于本人水平有限,书中难免有错误和疏漏之处,恳切希望读者批评指正。

杜左玲

1991年10月

目 录

上篇

引言	3
第一章 第一阶段—审计计划	4
第二章 第二阶段—内部控制测试和初期 实质性测试	30
第三章 第三阶段—审计查证	39
第四章 内部控制	47
第五章 重要性	55
第六章 审计凭证	59
第七章 审计测试范围	62
附录一 差错与内部控制	67
附录二 审计方法设计图	75
附录三 内部审计的检查和评价	81
附录四 审计工作底稿	86

下篇

体例说明	105
第一章 现金	113
第二章 应收帐款	120
第三章 有价证券及其他投资	129
第四章 存货	135
第五章 预付费用及其他资产	152

第六章	地产、厂房和设备	157
第七章	应付帐款	164
第八章	应计及其他负债	170
第九章	所得税	175
第十章	长期负债	179
第十一章	股东权益	182
第十二章	销售收入和折扣	185
第十三章	成本和费用	189
第十四章	合并财务报表	195
第十五章	或有负债	198
第十六章	结帐日后的检查	200
第十七章	其他	203
第十八章	帐目业务周期	206
第十九章	销售、应收款、收入业务周期	208
第二十章	采购、应付款、付款业务周期	210
第二十一章	工资业务周期	213
第二十二章	成本和存货记录业务周期	215

上 篇

引 言

本书上篇介绍审计全过程。如图 1 所示，审计全过程共包括三个阶段：第一阶段，审计计划，主要包括收集资料，评价内部控制制度和制定审计计划和方案；第二阶段，期中审计，主要包括对帐、表中可能存在的差错进行估测等工作；第三阶段，期末审计，对帐目、余额和报表进行实质性测试，形成审计意见。

由于审计工作有其连续性的特点，在实际工作中，第一、二阶段的工作可以放在年中进行，也可以和第三阶段一起在期末进行。需要注意的是，三个阶段的顺序不宜打乱，而且每个阶段的工作成果都应成为下一阶段工作的参考资料。

第一、二、三章将分别对三个阶段详细进行讨论。第四、五、六、七章将从实际工作出发，对审计中的几个重要问题专门给予介绍。这几个问题是：①内部控制；②重要性；③审计证据；④审计测试范围。

第一章 第一阶段——审计计划

一、目标和计划

(一) 目标 第一阶段的目的是通过收集资料、取证和评价内部控制，制定出审计计划和方案。因此，主要工作是收集、分析、整理和评价客户资料。对经常性的审计客户，制定计划时还应参考上年度的审计工作底稿、永久性档案等。

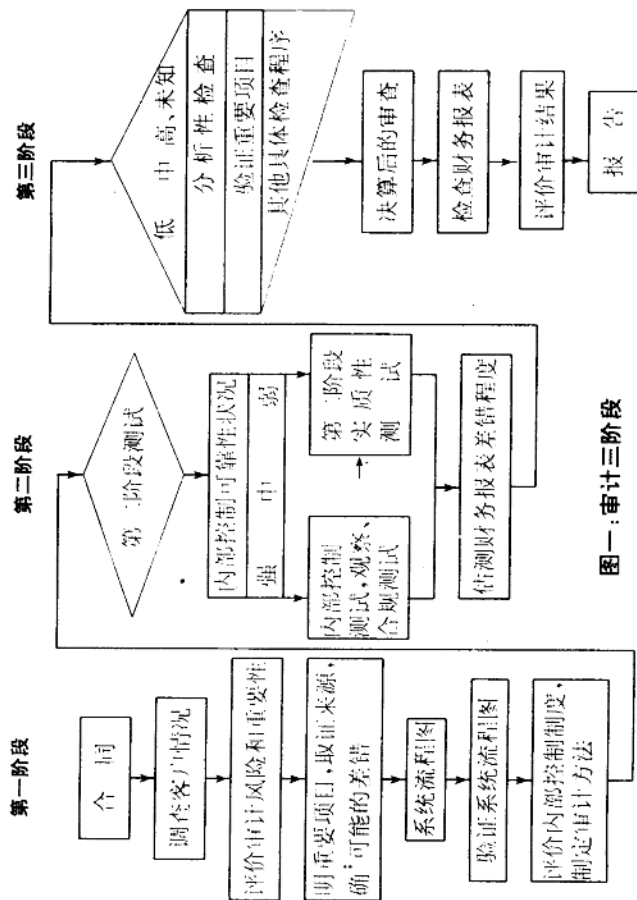
审计师要完成的工作包括：

- 1、了解掌握客户的业务经营近况；
- 2、估测职业风险和重要性；
- 3、明确会计事项中的重要项目，可能存在的差错和取证来源；
- 4、验证系统流程图；
- 5、评价内部控制制度。

(二) 计划

这里的计划是指第一阶段的工作计划。审计师要根据第一阶段的各项工作，计划分配时间和人员。审计师要就审计内容和要求等事项与客户取得一致意见，并同客户签定合同，为开始工作打下良好的基础。

对初次审计的客户，做计划所需要的资料包括前任审计师的工作底稿及客户管理部门的所有有关资料。



图一: 审计三阶段

对经常性的审计客户，做计划所需的资料包括上年工作底稿，本年客户业务经营的发展变化。但是，如果客户内部的变动很大，上年工作底稿的可用性就小得多了。

对大型、复杂的审计任务，应尽量早些完成第一阶段计划，以便留有充分时间完成后一段的工作。对较简单的任务，可以灵活掌握。但是无论哪种情况，计划和审计合同应在正式开始工作前完成。

参加制定第一阶段计划的人员一般包括主审人员和上一级负责项目的人员。

二、审计合同

审计合同是明确审计和被审计双方责任的书面文件，必要时，还应明确责任的限度。合同内容一般包括审计标准、范围、时间、收费的安排。合同一般由审计单位正式提出，征求客户意见。如客户表示同意，其负责人员在合同上签字，然后退审计师。

三、了解掌握客户业务情况

审计开始前，审计师要对客户有一个全面的认识，形成书面资料，存入审计档案，以便审计过程中随时参考。这些资料包括：客户生产经营性质、产品、生产、销售、资产、设备、人员及财务等等。

在收集资料过程中，应着重注意以下几个方面：

- 1、是否存在发生职业风险的条件；
- 2、取证时是否需要专业技术人员；
- 3、审计师必须掌握客户的哪些内部资料；
- 4、客户实行的会计原则、财务制度和规定，财务报表的严格性、公正性如何；

5、要加强审计小组内部的信息交流和相互协作，为客户提供满意的服务。

(一) 资料来源 认识、了解客户业务，可以从以下几方面取得资料：

- 1、上年审计工作底稿；
- 2、客户现场和设施的实地参观；
- 3、向客户管理部门有关负责人了解情况；
- 4、有关报刊、杂志、同类行业其他部门的年度报告；
- 5、客户内部的文件，如计划任务、广告。期中、期末财务报表、远景规划、预算及重要决定。

在经常性的审计中，许多资料都已存入永久性审计档案中。审计师要注意保证这些资料的完整、及时和正确。

(二) 资料分析

资料收集之后，要进行分类整理和分析。审计师对客户了解可分为三个部分：

1、客户管理体制和经营方针。主要包括：客户的长期规划，机构体制，市场情况，生产，销售，财务，主管部门，内部管理和外部关系。

2、财务报表要求和会计原则。审计合同中要明确说明财务报表的性质和会计资料。审计师还要掌握财务报表的数量、数字、编制时间和方法等详细内容。主要资料包括：

- (1) 财务报表的构成和性质；
- (2) 与报表有关的其他资料（如汇率）；
- (3) 会计原则，尤其是当年发生变动的方面；
- (4) 法规和职业标准、规定，尤其是当年发生变动的方面。

3、职业风险存在的条件。通过对客户的分析，下一步要估测职业风险。首先，要明确职业风险存在的三个主要条件：

(1) 经营、财务条件。企业的经营状况不好，便潜伏着职业风险。作为审计师，必须尽早有所警惕，找出问题所在。

(2) 组织条件。管理机构不健全，管理方法不得力，都会造成成果下降。组织条件不充分的表现有：利润和同行业相比，差距明显；管理部门人员变动频繁；过分依赖计算机进行决策；内部审计不健全。

(3) 对审计工作的支持。管理部门对审计工作的配合和支持是进行审计工作的重要前提。反之，很有可能存在职业风险。

从收集资料，分析资料到形成对客户的全面认识是一个积累的过程。在这个过程中，大量工作是由审计师和助理审计师完成的。但这个过程的结果，即经过整理、分析的资料，要由审计负责人审查，以便及时发现问题。

四、职业风险和重要性标准

(一) 职业风险。明确了职业风险存在的条件后，还要考虑职业风险程度以及是否能够承担这种风险；如果准备承担风险，要考虑采取哪些措施防止风险。比如，可以通过大量取证，降低风险程度。如果不准备承担风险，要采取其他措施。

(二) 重要性标准。第五章将专门讨论重要性标准问题。这里要提出的是，应该在计划阶段形成初步标准，因为重要性标准将影响审计范围的计划。还应认识到，测定重要性标准是一项持续性工作。在审计过程中，随着资料数据的收集、审查和分析，有些标准很可能需要修改。

五、重要会计事项，证据来源和可能的差错

（一）重要会计事项

重要会计事项指对财务报表有重要影响的会计业务。明确重要会计事项的目的在于设计审计方案。在这项工作中，一般按照业务周期对会计业务进行归类。下面举例说明：

	会计事项	业务周期
帐目记录	分类帐和总帐	帐簿、记录
销 售	包括商品、废余物资、债券、投资及固定资产。	销货、开票发货、应收款帐及收入帐
收 入	包括产品销售帐款的收回、投资利润、借款、投资、现金转入。	
采 购	包括材料、固定资产、经常性劳务及物料、非经常性劳务和物料、投资。	采购帐、应付款帐和支出帐
支 出	包括应付款、其他负债、贷款、投资、现金转出。	
工 资	工资、补贴及所得税	工资帐
生 产	原材料——生产——产成品。	成本和库存帐
固定资产	折旧	

（二）证据来源。总的来说，证据来源有二：一是常规的

会计系统，二是其他。明确重要的会计事项之后，要确定哪些业务是由常规会计系统处理（如采购和销售），那些不是（如报废物资的处理，固定资产的出售）。对常规会计系统，要绘制系统流程图，以明确取证来源。对其他事项，同样要弄清资料来源，例如，审计师可以实地检查固定资产，可以向其他有关单位索取函证。所有这些资料都是测定职业风险，计划实质性测试时需要的。

（三）可能的差错 对常规会计系统处理的业务可能发生的差错，可以从对内部控制的评价中预测。对其他业务中可能发生的差错，必须设法弄清原因，以便正确计划工作量。

六、系统流程图

绘制系统流程图是计划阶段的一项重要工作。审计师用流程图说明会计业务的处理过程，内部控制发挥的作用以及资料、证据的来源。

系统流程图并非一定要由审计师绘制，如果客户已有或可以帮助绘制，应尽量利用客户力量。

（一）系统流程图的形式 系统流程图一般采用图表的形式；此外，内部控制调查表和系统流程图有密切关系，应当附在流程图后面。

绘制系统流程图之前，审计师应对客户的业务有全面的了解。工作时可参考下列资料：

- 1、上年工作底稿；
- 2、主要经营业务，重要会计事项；
- 3、各类财务、会计制度；
- 4、同客户的主要负责人，财会负责人的会谈记录。

对经常性审计，审计师还应考虑：①客户对上年审计建

议的执行情况；②未被采纳的建议有哪些，原因何在；③客户是否要改变会计系统（如使用计算机）；④上年的系统流程图是否发生变动；⑤客户是否有特殊要求。

（二）收集资料

财税机关的法规制度，上级主管部门制定的制度以及客户自己制定的执行办法和规定，都是我们收集资料的对象。另外还可通过实地查看和同有关人员面谈方式，收集资料。下面主要讨论面谈的方法和内容。

面谈是了解情况的一种有效方法。有正式面谈和非正式面谈。无论采用哪种方式，都要做好准备。一般来说，首要问题是面谈对象。我们选择时，一般选经验丰富的人。其次，面谈目的要明确，提出的问题要清楚。

面谈中，审计师会遇到各种人物和问题，所以，把握住面谈目的十分重要。下面提出几个要点供参考：

1、面谈时，可提出以下问题：

- ①工作程序；
- ②保管的资料，包括个人存用的非正式资料；
- ③工作内容；
- ④工作内容的来源、去向；
- ⑤发现差错后采取的补救措施；
- ⑥最近一次发现差错的时间和内容。

2、索取有关上述内容的帐簿、记录，同面谈记录核对，找出记录中的错误和遗漏。

3、注意并询问非常规性的业务，这种业务很可能成为重要事项，需要审查。

4、防止过于简单或过于详细的面谈。

除面谈以外，审计师要利用系统流程图，对内部控制制度进行评价，制定审计方法和审计步骤。审计师需要掌握充分资料，同时，要注意工作效率。争取既不在枝节问题上浪费时间，又不漏掉必需的资料。

系统流程图的基本内容一般包括：

- 1、业务种类；
- 2、处理各类业务的部门、人员及有关帐册；
- 3、系统流程结果，如报告、报表；
- 4、内部控制的重要环节。

（三）业务周期

审计师应该按照不同的业务周期，收集编制系统流程图：

1、帐目、记录和报告周期 这个周期的主要内容是，根据原始凭证和记帐凭证登记明细帐，再将明细分类帐汇总登记总分类帐。

2、销售业务周期 这个周期的主要业务是正常生产产品的销售，所以，它的系统流程图应该反映以下各环节的处理过程：

- ①发出商品，登帐记录；
- ②采用永续盘存法时，库存帐应及时反映发货和退货业务；
- ③记录销售成本帐；
- ④赊销的审批，逾期应收销货款的追索；
- ⑤退货、调价和笔误的冲转；
- ⑥营业外收入的记录。

营业外收入的系统流程和正常流程可能有所不同。如果这部分业务收入较大，应该予以说明。

3、采购业务周期：

- ①采购计划；
- ②购进材料、物品的编号、登记；
- ③正确登帐；
- ④库存和成本帐应及时反映购货和退货业务；
- ⑤支付货款；
- ⑥小额现金管理。

4、工资：

- ①工资单的编制、计算、分配和发放；
- ②正确登帐。

5、成本和存货 这部分业务较复杂，不易在整个系统流程图中说明，所以需要单独说明。一般来说，销售成本和发出商品属于销售业务；存货和材料收发业务有关。

(四)管理控制 系统流程图是按照内部控制编制的。除此之外，还必须收集有关管理控制的资料。管理控制是对系统内部控制的控制，一般以文字叙述形式表述。例如：

- 1、各部门的控制措施；
- 2、管理部门的预算、报告（包括管理信息）方针和政策；
- 3、明确的责任分工；
- 4、企业和职工的关系；
- 5、休假制度；
- 6、对有关利害关系问题的监测和处理原则；
- 7、会计资料保存制度；
- 8、工作程序；
- 9、内部审计。

(五)资料数量的统计 在收集资料的过程中，审计师要