

注册会计师业务操作与风险控制丛书

主 审 徐政旦
主 编 汤云为
副主编 朱荣恩
李若山

CPAI

series of operating
procedure and risk
control

生产循环审计

董秀琴 / 编著

注册会计师业务操作与风险控制丛书

生产循环审计

董秀琴 编著

中国时代经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

生产循环审计/董秀琴编著, —北京:中国时代经济出版社, 2003.7

(注册会计师业务操作与风险控制丛书/汤云为主编)

ISBN 7-80169-351-5

I. 生… II. 董… III. 工业审计 IV. F239.62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 108807 号

注册会计师业务操作与风险控制丛书

生产循环审计

董秀琴
编著

出版者	中国时代经济出版社
地址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电话	(010)64066019 88361317
传真	(010)64065971
发行经销	各地新华书店经销
印刷	北京百善印刷厂
开本	850×1168 1/32
版次	2003 年 7 月第 1 版
印次	2003 年 7 月第 1 次印刷
印张	10.5
字数	227 千字
印数	5000 册
定价	20.00 元
书号	ISBN 7-80169-351-5/F·123

版权所有 侵权必究

总 序

近年来,上市公司会计造假的恶性案件屡有披露,从较早的“琼民源”案件到最近的“中天勤”案件,都给证券市场的发展造成了非常消极的影响,严重动摇了市场经济的诚信基础,相关的注册会计师也不断遭到社会各方的责难。一方面,我们应该认识到,建立健全企业内部控制制度,按照相关会计规范的要求出具真实公允的财务报告,是企业管理当局的会计责任。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查,加上委托方内部控制制度固有的局限性和其他客观因素的制约,难免存在会计报表的某些重要方面反映失实,而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况。因此受托方的审计责任并不能替代、减轻或免除

委托方的会计责任。但是另一方面,我们也应该充分认识到当前的审计环境是非常严峻的,注册会计师如果对社会公众的要求置之不顾,将严重损害注册会计师的形象和社会地位,进而威胁到它生存和发展的基础。而要解决这个问题,除了从职业道德的角度加强整个注册会计师队伍的诚信观念外,同时对我们的审计技术提出了更高的要求。会计师事务所只有提高风险意识,加强风险控制,完善风险审计技术,才能巩固自己在证券市场中的地位。正是基于这一认识,我们才组织编写了这一套《注册会计师业务操作与风险控制丛书》。

风险控制应该体现在注册会计师业务操作的全过程。有些人认为,注册会计师业务风险控制的重点在于现场审计,只要现场审计很好地贯彻了审计程序就可以规避审计风险了。而大量审计失败的案例告诉我们仅将风险控制重点放在现场审计是不够的,风险控制措施必须贯彻在从接受客户到出具审计报告的全过程。在接受客户之初,会计师事务所就应该收集有关客户的资料,了解客户的历史情况和财务状况,深入了解客户的诚信度和委托目的,同时要分析自己的胜任能力,以最终决定是否接受该客户。有些事务所为了争客户、抢业务恰恰忽略了这一点。

全过程控制要求严格执行三级复核制度。三级复核制度必须保证各级复核都是有效的而不能依赖于其

他复核的有效性。我国事务所业务的季节性比较强,年度审计的高峰使得某些事务所有意无意地放松了三級复核的标准,为审计报告埋下了风险隐患。第一层复核是项目经理对已完成工作的详细复核,第二层复核是部门经理对工作底稿的重点复核,第三层复核是合伙人对整套工作底稿的总体复核。三級复核应该分工明确并严格执行才能保证审计质量。目前有些事务所实行了四級复核制度,增加了独立合伙人的重点复核,在我国证券市场审计风险较高的现状下,这是一种积极的措施。

风险控制必须贯彻到参加现场审计的每一个人和每一项工作。每一个人都应该了解审计计划阶段和符合性测试阶段所得出的结论以及与自己分工的工作相关的前期工作。这样不仅有助于将审计策略贯彻到各个具体的业务操作中,还有助于审计人员根据发现的意外情况及时调查审计程序和审计策略。现场审计是风险控制的基础,所有参加现场审计的人都应该保持高度的职业谨慎,将既定审计程序作为最低标准而不是最高标准,切忌由于评估的固有风险和控制风险比较低而使审计程序流于形式。

风险控制应该贯彻到会计师事务所所有的业务中。年报审计是会计师事务所的主要业务,风险控制措施相对比较成熟。而对于验资、资产重组审计、资产评估、专案审计等业务,有些事务所缺乏比较完善的质

量控制措施,而这些业务由于涉及的法规范围比较广、业务状况比较复杂,同样具有较高的风险。

这套丛书的编写,侧重于实务操作中的风险控制,即不仅全面涉及注册会计师的各种业务,而且侧重阐述各个业务环节的风险所在及其控制措施。希望能对广大注册会计师有所帮助。

汤云为

2002年6月

目 录

总序	汤云为(1)
第一章 工薪和人事循环总论	(1)
第一节 工薪和人事循环概论	(1)
第二节 工薪和人事循环的审计目标	(17)
第三节 工薪和人事循环的重要性、风险与审计策略	(31)
第四节 工薪和人事循环内部控制	(33)
第五节 工薪和人事循环常用凭证和记录	(35)
第六节 工薪和人事循环的主要业务活动	(52)
第二章 工薪和人事循环控制测试及实质性测试	(61)
第一节 基本审计程序简介	(61)
第二节 了解工薪和人事循环的内部控制	(70)
第三节 工薪和人事循环的控制测试和交易详细测试	(79)
第四节 负债和费用账户的实质性测试	(90)
第五节 案例	(102)
第三章 生产循环审计总论	(108)
第一节 生产循环概论	(108)

第二节	生产循环的审计目标	(110)
第三节	生产循环的重要性、风险与审计策略	(113)
第四节	生产循环影响的账户——存货类账户 ...	(114)
第五节	生产循环影响的账户——成本类账户 ...	(126)
第六节	成本计算方法	(137)
第七节	生产循环影响的账户——费用类账户 ...	(152)
第四章	生产循环的内部控制和控制测试	(156)
第一节	生产循环内部控制	(156)
第二节	生产循环常用凭证和记录	(170)
第三节	生产循环的主要业务活动	(173)
第四节	了解存货业务内部控制	(182)
第五节	了解生产循环内部控制	(194)
第六节	生产循环的控制测试及交易详细测试 ...	(208)
第五章	存货的审计	(222)
第一节	存货概论	(222)
第二节	存货实质性测试方法汇总	(227)
第三节	存货监盘	(241)
第四节	存货的其他实质性测试程序	(264)
第五节	主营业务成本的实质性测试	(300)
第六节	案例	(304)
参考文献		(328)

第一章 工薪和人事循环总论

第一节 工薪和人事循环概论

一、概论

在企业进行生产经营业务活动的人、财、物三要素中,人是最重要的因素。企业的工薪人事循环业务是由与职工聘用及报酬有关的业务活动组成的。工薪人事循环由工薪人事计划、人员聘用、考勤记录、工资结算、工资费用记录分配等环节组成。工薪和人事循环包括雇佣员工和支付(不论雇员的分类和确定工资方法如何)员工的工资。企业的员工包括拿工资和奖金的高级管理人员、拿月薪的办公室工作人员,拿佣金的销售人员和拿小时工资的工人等。工资的种类包括计时和计件工资、奖金、津贴和补贴、加班加点工资和特殊情况下支付的工资等。

工薪人事循环过程可用图 1-1 列示。

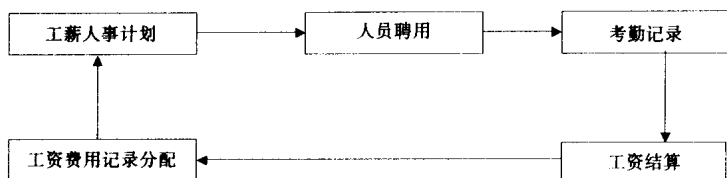


图 1-1

二、人工成本的核算

在制造企业,人工成本是产品成本及期间费用的重要组成部分,应按其发生地点进行计算,定期汇总,并分别按其用途分配计入产品成本和费用。对产品成本及期间费用中人工成本的核算与分析,直接影响到损益的计算及劳动者生产经营积极性的调动。人工成本核算包括以下几方面的内容:

1. 建立完备的产量和工时记录,为工资计算、费用分配、成本计算、成本分析和决策提供有用信息

产量和工时记录是企业的生产班组或个人记载产品产量和工作时间的原始凭证。它可以反映产品在生产中的移动情况,是计算和分配工资的主要依据,也是分配其他费用的依据。它可以考核作业计划和定额执行情况。产量和工时记录还是成本分析和决策的重要依据和条件。

2. 按照发生地点,合理及时地归集工资费用

要计算产品成本及期间费用中的人工成本,企业先要把各部门的工资费用进行归集。归集时应按国家统一规定的成本开支范围,确定应计入成本、费用中的工资数额,即划清应计入产品成本与期间费用和不应计入产品成本与期间费用的工资

的界限。

3. 采用适当方法,分配人工成本,正确计算产品成本

人工成本汇总后,应按其发生地点、受益产品、部门或用途分配计入产品成本、费用。一般说来,凡属生产车间直接从事产品生产人员的人工成本,列入产品成本“直接人工”项目;企业各生产单位(如生产车间和生产工厂等)为组织和管理生产所发生的管理人员的工资及提取的职工福利费列入产品成本的“制造费用”项目;企业行政管理人员的工资及福利费等,作为期间费用记入“管理费用”或“销售费用”项目。不应计入成本、费用的工资及提取的福利费,如医务福利部门工作人员的工资,按规定由提取的福利费开支。

4. 正确计提和分配职工福利费,保证职工福利事业的需要

职工福利费按照企业职工工资总额的14%提取(其计提口径与职工教育经费一致)。在具体操作中,计提职工福利费的工资总额目前仍按扣除奖金计算。如果今后奖金允许列入成本,计算福利费的工资总额也就不再扣除奖金计算了。

三、工资总额的构成

工资总额包括计时工资、计件工资、加班加点工资、特殊情况下支付的工资、奖金、津贴与补贴。

1. 计时工资

计时工资是指按计时工资标准(包括地区生活费补贴)和工作时间支付给职工个人的劳动报酬。工资标准是指每一职工在单位时间(月、日或小时)内应得的工资额。它一般按照职工工作能力、劳动熟练程度、劳动复杂和轻重程度,以及所负责

任大小程度所规定的工资级别或标准支付。计时工资包括对已做工作按计时工资标准支付的工资；实行结构工资制的单位支付给职工的基础工资和职务（岗位）工资；新参加工作职工的见习工资（学徒的生活费）和运动员体育津贴。计时工资制有以下特点：

第一，计时工资的基础是按照一定质量（即达到某一劳动等级标准）劳动的直接的持续时间支付工资，工资数额的多少取决于职工的工资等级标准的高低和劳动时间的长短。因此，这一特点决定了计时工资制在其实行中表现出两点鼓励作用：一是能够鼓励和促进劳动者从物质利益上关心自己业务技术水平的提高；二是能够鼓励和促使职工提高出勤率。

第二，由于时间是劳动的天然尺度，各种劳动都可以直接用时间来计量，并且计算简便，所以计时工资制简单易行、适应性强、适用范围广。

第三，计时工资制并不鼓励职工把注意力仅仅集中在提高产品的数量上，它更比较注意产品的质量。

第四，计时工资制容易被广大职工所接受，职工的收入较为稳定。而且，职工不致追求产量而过于工作紧张，有益于身心健康。

但是，计时工资制在实现按劳分配中也有着明显的局限性：一是计时工资侧重以劳动的外延量计算工资，至于劳动的内含量即劳动强度则不能准确反映；二是就劳动者本人来说，计时工资难以准确反映其实际提供的劳动数量与质量，工资与劳动量之间往往存在着不相当的矛盾；三是就同等级的各个劳

动者来说,付出的劳动量有多有少,劳动质量也有高低之别,而计时工资不能反映这种差别,容易出现干多干少无差别、干好干坏一个样的现象。因此,实行计时工资对激励劳动者的积极性不利。还有,计算单位产品的直接人工成本也不如计件工资制容易。

计时工资制通常在以下情况存在时使用:(1)产品数量标准不易精确确定,或者说劳动成果难以准确地计量;(2)研究试验性的单件小批生产,在这种生产中产品数量难以直接反映职工的劳动消耗;(3)产品质量、材料和机器使用的费用以及工艺上的加工要求比产品的数量更为重要;(4)产量不由个人决定,而是受流水线或管理人员的有效控制和检查;(5)大多数职工反对实行其他的工资形式。

2. 计件工资

计件工资是指对已做工作按计件单价计算和支付的劳动报酬。计件工资包括实行超额累进计件(就是产量在定额以内部分,按照一种计件单价计算工资,超额部分,则按照一种或几种递增的计件单价计算工资)、直接无限计件(就是不论工人完成或超额完成劳动定额多少,都按同一计件单价计发工资,不受限制)、限额计件(就是给实行计件的工人,规定超额工资不得超过本人标准工资的一定百分比或绝对金额的限制)、超额计件工资制(我国流行的有两种办法:一种是定额以内部分,按照本人的标准工资和完成定额的比例计发工资,完成定额可以拿到本人的标准工资,完不成定额酌减,但保证本人 80% 或 85% 的标准工资,超额部分,不同等级的工人按照同一单价计

发超额计件工资;另一种是定额以内部分实行计时,按计时工资标准计发工资,保证本人的标准工资,超额部分,不同等级的工人按照同一单价计发超额计件工资。实行超额计件工资制,定额以内和超额部分的单位产量的直接人工成本均是常数,但绝对值不同)和包工工资制(是把一定数量和质量的生产或工作任务包给工人个人、班组或工程队,预先规定完成工作的期限和工资总额,在包工工人按期完成任务后,就可领取全部包工工资)。

与计时工资相比,计件工资的特点在于它与计时工资计量劳动的方式不同。由于计件工资的数额是根据工人生产合格产品的数量直接计算的,这就决定了计件工资制具有以下三个突出的优点和作用:

第一,能够从劳动成果上准确地反映劳动者实际付出的劳动量,并按体现劳动量的劳动成果计酬,不但劳动激励性强,而且使人们感到公平。

第二,同计时工资相比,它不仅能反映不同等级的工人之间的劳动差别,而且能够反映同等级工人之间的劳动差别。即同等级的工人,由于所生产合格产品的数量、质量不同,所得到的工资收入也不同。

第三,由于产量与工资直接相连,所以能够促进工人经常改进工作方法,提高劳动生产率。

但是,计件工资也不是毫无缺点,它的主要缺点是:

第一,实行计件工资,容易出现片面追求产品数量,而忽视产品质量、消耗定额、安全和不注意爱护机器设备的偏向。如

只求质量保持合格品的下限,在消耗定额内还有节约的潜力不去挖掘,超机器负荷进行掠夺性的生产等等。对这些偏向,除了要有严格的检验制度、核算制度管理外,还要不断注意改善计件工资的措施。如为了保证产品质量,可以考虑建立以质量为核心的计件工资制;对不同质量的合格产品,确定差距较大的不同计件单价;对消耗定额内有节约的,辅之以节约奖等等,以促进职工注意优质、节约和安全生产。

第二,因管理或技术改造而使生产效率增加时,提高定额会遇到困难。如不提高定额,会增加产品成本;如提高定额,会引起不满。

第三,因追求收入会使工人工作过度紧张,有碍健康。

第四,在企业以利润最大化为目标时,容易导致对计件制的滥用,使计件工资成了延长劳动时间和降低工资的手段。

第五,计件工资制本身不能反映物价的变化。在物价上涨时期,如没有其他措施对物价进行补偿,尽管劳动生产率没有提高,也必须调整计件单价。

企业中各工种、各车间能否实行计件工资制,主要取决于生产条件和工人的工作性质,以及经济上的需要。具体来说,要满足以下五个条件:第一,必须是计件单位的产品(或作业)数量能够单独准确地计量,并且产品数量能准确反映劳动者支出的劳动量的工种。第二,计件工资是按照质量合格的产品数量计酬,因此,必须是产品质量容易检查(而且在产品完成的当时就能够检验)的工种。第三,必须是能够准确制定先进合理的劳动定额,并能准确反映劳动者劳动消耗量的工种。第四,

必须是生产任务饱满,原材料和动力供应正常,成批生产,产供销正常,因而能够鼓励工人争取达到最高产量或达到最多工作量的工种。第五,工人工作的性质主要是增加产品数量。有一些工种,其工作任务不在于增加产品的数量,而在于监督技术安全规程的实现,或者是为增加合格产品数量提供必要的条件,对于这些工人,则不宜实行计件工资。此外,对于特别精确、重要和危险的工种,工作质量要求极高,也不宜实行计件工资。

计件工资制由工作物等级、劳动定额和计件单价三个要素所组成。

工作物等级,又称“工作等级”,它是根据某项工作的技术复杂程度及劳动繁重程度而划分的等级。它规定按照技术等级标准从事该项工作的工人所应达到的技术等级。其作用是区分各种工作以及从事该项工作的工人技术等级的主要标志,也是确定劳动定额水平、计件单价、合理安排劳动力的一个科学依据。在计件工资下,工作等级是计算计件单价的基础。

在计件工资中,劳动定额规定着单位生产时间内完成合格产品数量的标准尺度,它是合理组织劳动和计算单位产品工资的依据之一,是实行计件工资的关键。劳动定额水平的高低,决定了工人超额计件工资或奖金数量的多少,进而又直接影响到计件工资制的经济效果和工人的劳动积极性,也关系到企业内部分配是相对合理还是高低悬殊,是单纯着眼于工人的利益还是个人、企业利益兼顾的问题。所以,重要的是要合理确定定额水平。这就要求,在实行计件工资制的过程中,应该按照