

王 军
王桂华
林英士
闫学文
编 著



注册会计师 审计执业指南

经济科学出版社

注册会计师审计 执业指南

王 军 王桂华 编著
林英士 闫学文

经济科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

注册会计师审计执业指南/王军等编著. -北京:经济科学出版社,1996.10

ISBN 7-5058-0913-X

I. 注… II. 王… III. 审计人员,会计师-资格考核-指南
IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 15190 号

责任编辑:高续增 莫霓舫

责任校对:段健瑛

封面设计:王 坦

版式设计:代小卫

技术编辑:贾志坚

注册会计师审计执业指南

王军 王桂华 林英士 闫学文编著

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

中国铁道出版社印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 11 印张 284000 字

1996 年 10 月第一版 1996 年 10 月第一次印刷

印数:00001—5000 册

ISBN 7-5058-0913-X/F·702 定价:15.60 元

前 言

注册会计师也称为维护市场经济秩序的“警察”。那么,注册会计师为何具有这样举足轻重的作用呢?这主要源于以下三个方面:

一、职业道德

职业道德是注册会计师执业之前提。作为一种为公众服务的专门职业,如医师、律师等,首要的是须建立其职业道德规范,以保持从业人员的职业态度和服务质量,从而得到公众的信任,否则就会失去客户,失去为公众提供有效服务的能力。注册会计师主要执行的是鉴证功能,即为会计报表的公信力提供一种保证,因而其职业道德规范则显得更为重要。注册会计师的职业道德规范守则,主要有以下内容:

1. 独立性原则。超然独立是注册会计师职业道德最重要的内容之一,注册会计师审计也常称之为独立审计。如果注册会计师没有保持真正的独立性,其对会计报表表示的意见必然是值得怀疑的,因而独立性原则也是注册会计师职业存在的最基本因素。

2. 客观、公正、廉洁原则。

3. 业务能力和技术原则。

4. 对委托单位的责任。注册会计师在承接业务时,应签订约定书,明确双方的责任和义务,并为客户资料信息的保密性负责,而且不得以服务成果大小决定审计收费。

5. 对同业责任。会计师事务所的设立必须符合有关规定的条件;会计师事务所跨地区执业,同行不得以任何方式阻挠或排斥,前任注册会计师对后任注册会计师所要求了解的合理事项应予合作;注册会计师业务承接必须符合职业道德守则的有关规定。

二、专业职责

专业职责是注册会计师执业之根本。专业职责是指执业人员必须具有胜任工作的能力,并严格遵循独立审计准则要求,对重要错误和舞弊负有揭示和披露的责任。对专业职责即业务能力和技术守则的要求也是职业道德最重要的内容。

一般说来,审计人员不是承保人或保证人,只要审查工作遵循了独立审计准则,实施审计过程中运用了应有的技术和职业关注,他就履行了自己的专业职责。

三、法律责任

法律责任是注册会计师执业之保障。如果执业人员在执业期间未能遵守职业道德守则的规定,或未尽其专业职责则要受到职业惩罚或法律制裁。

与医师、律师等其他专门职业人员不同的是,前者仅对病人或委托人负责,而独立审计人员除此之外还需对大量的无委托关系,但依靠被审计会计报表作出决策而蒙受损失的第三者(主要是债权人和投资者)承担责任。

近期以来,西方审计职业界诉讼案件剧增,案件及赔偿额也越来越大,社会公众对审计人员的期望值也越来越高。从积极的方面看,审计职业对欺诈行为和不称职行为应负的法律职责,从而能够保持公允性的执业道德及公众的信任,当然是符合自身发展利益的;然而,要求审计人员对会计报表中每项错报负法律职责,是不合情理的,也不符合实际情况。因为如要求达到这一水平,社会应支付的审计成本将超过其收益,而且,即便如此,审计人员也不一定能发现那些经过周密策划的欺诈、舞弊行为。因此,审计职业乃至整个社会都有必要在对会计报表允当性应负责任程度和社会所能承受审计成本之间作出合理的权衡。

在我国注册会计师审计发展初期,司法制度不很健全,会计准则及审计准则尚在规范之初,会计师事务所大都挂靠各行政单位,对审计职业提起法律诉讼很不容易。但随着有关法律规章制度的

完善。会计师事务所“脱钩”规范化,及报表使用者法律意识意识的增强,审计职业的法律问题必将日渐提上日程,而审计职业对此应采取何种对策,也成为迫在眉睫的新课题了。

会计师事务所和审计人员可以采取多种方式避免或减少法律责任,诸如严格遵守职业道德准则、将无限责任合伙制改为有限责任公司制、通过立法限制索赔额等,但最根本的办法是提高审计执业水平,以保持执业的谨慎性和保证质量。本书的写作意在为我国注册会计师审计执业提供一个科学的指导方法。

本书是在《独立审计准则》基础上撰写而成的。共分上、下两篇,上篇讨论独立审计基础——审计循环,即注册会计师会计报表审计的全过程;下篇论述独立审计实施,即对各审计环节或会计报表审计项目所实施的具体审计循环。在审计实施一篇中,我们运用了业务环节法。这是近期来西方注册会计师审计中较为推崇的一种方法。结合我国审计工作实际,我们将这种方法划分得更详细,阐述得更明确,表达得更充分,以期更适合于我国审计理论与实践之参考运用。

我国独立审计理论与实践亟待发展完善,拙著若能对审计理论研究及审计实务操作有所启迪与帮助的话,那正是作者写作此书的目的与心愿。

由于水平有限,书中难免疏误不当之处,恳请读者批评指正。

著 者

1995 年岁末

目 录

前 言	1
-----------	---

上篇 审计循环

第一章 审计循环概述	1
第二章 审计业务约定书	7
第一节 审计业务约定书的目的	7
第二节 签约前的准备工作	7
第三节 审计业务约定书的内容	9
第三章 审计证据	11
第一节 审计证据的种类	11
第二节 审计证据的要求与评价	13
第三节 审计证据取证方法	15
第四节 审计证据决策	22
第五节 常用财务比率	23
第四章 审计计划	26
第一节 审计计划前的准备工作	26
第二节 审计计划的内容与编制	28
第三节 审计计划的审核	30
第五章 重要性与审计风险	32
第一节 重要性	32
第二节 审计风险	37
第六章 审计抽样	42
第一节 样本设计	42
第二节 样本选取	45
第三节 审计抽样的运用	51

第七章 内部控制	52
第一节 内部控制概念及构成	52
第二节 内部会计控制系统	54
第三节 内部控制调查	60
第八章 符合性测试	74
第一节 内部控制系统的初步评价	75
第二节 符合性测试	79
第三节 管理建议书	89
第九章 实质性测试	95
第一节 实质性测试目标与内容	96
第二节 实质性测试的类型	97
第三节 实质性测试方法与步骤	99
第四节 实质性测试与符合性测试的关系	110
第十章 审计报告	117
第一节 审计报告的一般要求	117
第二节 审计报告的内容和格式	119
第三节 审计意见类型	121
第四节 审计报告的编制	126
第十一章 审计工作底稿	136
第一节 编制审计工作底稿的目的	136
第二节 审计工作底稿的编制与复核	137
第三节 审计工作底稿的分类与组织	142
第四节 审计工作底稿的保管与调阅	145

下篇 审计实施

第十二章 审计实施概述	147
第一节 审计实施对象	147
第二节 审计实施目标	149
第三节 审计实施程序	150
第四节 审计实施范围	153
第十三章 销售环节审计	156

第一节	主要会计帐户及会计信息流程·····	156
第二节	典型经济业务内部控制及符合性测试·····	157
第三节	实质性测试·····	160
第十四章	长期资产环节审计·····	168
第一节	主要会计帐户及会计信息流程·····	168
第二节	典型经济业务内部控制及符合性测试·····	169
第三节	实质性测试·····	172
第十五章	购买环节审计·····	178
第一节	主要会计帐户及会计信息流程·····	178
第二节	典型经济业务内部控制及符合性测试·····	179
第三节	实质性测试·····	183
第十六章	生产环节审计·····	186
第一节	主要会计帐户及会计信息流程·····	186
第二节	典型经济业务内部控制及符合性测试·····	188
第三节	实质性测试·····	191
第十七章	工薪环节审计·····	198
第一节	主要会计帐户及会计信息流程·····	198
第二节	典型经济业务内部控制及符合性测试·····	199
第三节	实质性测试·····	201
第十八章	纳税环节审计·····	203
第一节	主要会计帐户及会计信息流程·····	204
第二节	实质性测试·····	205
第十九章	投资环节审计·····	208
第一节	主要会计帐户及会计信息流程·····	208
第二节	典型经济业务内部控制及符合性测试·····	210
第三节	实质性测试·····	211
第二十章	筹资环节审计(Ⅰ)·····	215
第一节	主要会计帐户及会计信息流程·····	215
第二节	典型经济业务内部控制及符合性测试·····	217
第三节	实质性测试·····	218
第二十一章	筹资环节审计(Ⅱ)——验资·····	222

第一节	验资程序和要求	222
第二节	投入资产验资内容	224
第三节	验资报告	227
第二十二章	会计报表其他项目审计	238
第一节	其他往来审计	238
第二节	损益表其他项目审计	239
第三节	或有及期后事项审计	245
第二十三章	货币资金环节审计	249
第一节	主要会计帐户及会计信息流程	249
第二节	典型经济业务内部控制及符合性测试	250
第三节	实质性测试	255
第二十四章	审计结束	258
第一节	会计帐项调整	258
第二节	会计报表审核	259
第三节	审计结果评价	261
第二十五章	EDP 系统审计初步	264
第一节	EDP 系统对会计审计的影响	264
第二节	EDP 系统内部控制及测试	266
第三节	EDP 系统审计方法	268
附录一	内部控制调查及符合性测试程序	272
附录二	实质性测试程序	278
附录三	审计工作底稿专用格式	295

上篇 审计循环

第一章 审计循环概述

审计循环又称之为审计过程,是指从签订业务约定书开始直至提交审计报告止的整个审计工作过程。对于会计报表中的各个审计项目,其审计循环均包括四个阶段(如图 1-1 所示):审计计划、符合性测试与评价、实质性测试与评价及审计完成。

一、审计计划阶段

审计计划阶段是整个审计过程的起点,其工作主要包括了解客户业务种类、会计制度、内部控制,确定审计项目具体审计目标,初步评价审计风险,确定重点审计区域,编制审计计划等。

审计计划阶段内容将在第四章述及,这里只就审计目标进行讨论。

(一)独立审计总目标

独立审计总目标是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及一贯性表示意见。

合法性是指会计报表的编报是否符合《企业会计准则》及国家其他财务会计法规的规定。

公允性是指会计报表在所有重要方面是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况。

一贯性是指被审计单位会计处理方法的选用是否符合一贯性

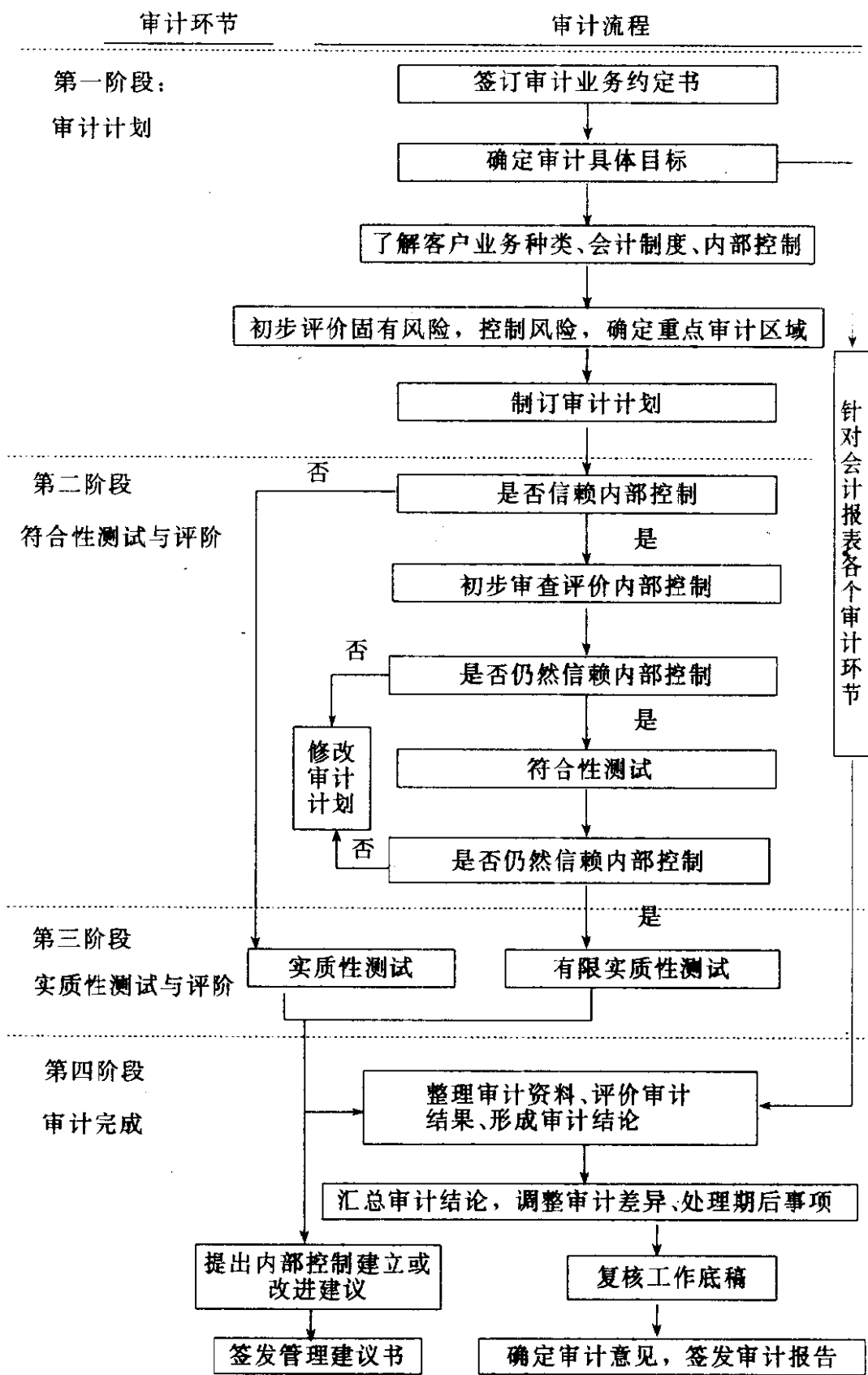


图1-1 审计循环图

原则。

审计人员的任务就是根据审计目标要求收集充分而适当的审计证据,对上述三个方面表示审计意见。然而这三方面总目标只是原则性的高度概括,审计人员难以适从,因而应据此确定一般审计目标,为审计人员确定收集什么样的审计证据提供进一步的指导。

(二)独立审计一般目标

既然确定审计一般目标的目的是为审计人员审计会计报表提供进一步的指导,因而审计总目标、审计一般目标与企业管理部门对会计报表认定应是高度一致的。

会计报表的编制过程,就是企业管理部门对报表项目认定其反映企业经济活动的过程。充分反映审计总目标的管理部门认定包括以下几个方面:

1. 存在和发生。存在是指在某一特定日资产负债表所列示的资产、负债和所有者权益确实存在。发生是指在会计期间内,损益表所列示的各项收入、费用和其他业务事项均已确实发生。

2. 完整性。完整性是指被审计单位将会计期间内发生并应确认的所有交易业务和其他经济事项都已登记入帐,并列入会计报表。完整性认定所反映的事项与存在和发生认定恰好相反。完整性含义是没有未入帐的资产、负债或其他交易事项;而存在和发生意味着会计报表中不含有不属于被审计单位的资产、负债或其他经济业务事项。因此,对销货业务来说,将未曾发生的销货登记入帐违反的是发生认定的要求;而将已发生的销货未登记入帐违反的则是完整性认定的要求。

3. 权利与义务。权利是指所有权,即资产负债表中资产在某一特定日确属被审计单位所有;义务是指资产负债表中所列负债确属被审计单位应尽的义务。某些特殊权利有时也指不完全所有权资产,只有在租赁期满交付所有应付租金(企业的一项义务)后,才拥有完全所有权;对土地资产,所有权属国家,企业只拥有一定时期的土地使用权。

4. 计价与分配。计价与分配的认定是指企业各项资产、负债、所有者权益、收入、费用及利润各项要素计价恰当,都按正确合理数额进行会计记录并列入会计报表。例如,企业管理部门认定资产按历史成本入帐,并按适当方法分配于每个会计期间;企业收入和费用已进行恰当配比等。

5. 分类与揭示。分类是指会计项目的分类反映适当,并前后一致。例如,资产负债表中所列长期投资及长期负债,在一年内不会到期(若在一年内到期应列为短期投资或短期负债)。

揭示是指会计报表各项目已作充分披露,或有负债、其他未确定事项以及报表日后的重大事项已在报表或附注中充分说明。

审计人员应根据管理部门对会计报表以上五方面的认定确定一般审计目标:

1. 总体合理性。总体合理性目标是审计人员根据所掌握的企业资料信息,运用分析性复核等方法对会计报表项目进行总体评价,以初步判定报表项目是否含有重大错误,以在审计方案中确定审计的重点。

2. 真实性。真实性目标也即存在与发生的认定是否确实。

3. 完整性。完整性目标也即完整性认定是否确实。

4. 所有权。所有权目标也即权利与义务认定是否确实。

5. 计价与分配。计价与分配目标也即计价与分配认定是否恰当。

6. 准确性。准确性目标属计价与分配认定的范畴,这个目标是指企业的帐证、帐表、帐帐是否相符。

7. 分类。分类目标即分类认定是否恰当。

8. 揭示。揭示目标即揭示认定是否充分。

审计一般目标与管理部门认定是相同的,其原因在于审计人员职责就是对管理部门对会计报表认定是否允当表示意见。但对不同的会计报表项目,其经济业务活动性质差别很大,在会计报表中的重要程度也不相同,因而应制定具体的审计目标,以适合不同

会计报表项目的审计要求。

我们以存货为例,说明审计目标的确定过程(如表 1-1 所示)。

表 1-1 存货审计具体目标的确定

管理部门认定	目 标		
	审计总目标	审计一般目标	存货审计具体目标
	合法性、公允性、一贯性	总体合理性	全部存货购入发生都已恰当反映
存在和发生	合法性、公允性	真实性	资产负债表日,报表反映的存货均存在
完整性	合法性、公允性	完整性	现有存货已经盘点无误,并记于存货帐上
权利和义务	合法性	所有权	报表所列存货公司拥有所有权,存货未作抵押、担保等
计价与分配	合法性、公允性、一贯性	计价与分配	存货帐面数与实物数相符;存货计价正确,发出计价方法与上年度一致
		准确性	存货明细帐与凭证相符 存货明细帐与总帐相符 存货报表数与总帐相符
分类与揭示	合法性、公允性、一贯性	分类	存货已恰当分为原材料、在产品、产成品等几类
		揭示	存货种类与计价方法已揭示,存货抵押、担保、转让已揭示

确定各会计报表项目具体审计目标后,审计人员就应着手收集、评价审计证据,以确定管理部门认定(具体审计目标)的允当程度,得出审计结论,而这些都是通过审计过程来进行的。因而确定审计具体目标是审计循环的起点,审计目标是通过审计循环来实现的。

二、符合性测试与评价阶段

符合性测试与评价及实质性测试与评价是审计全过程的中心环节。审计人员通过这两种测试与评价获取审计证据,据此得出审计结论,完成审计任务。

审计循环图(图 1-1)反映了两条基本审计战略,一是信赖内部控制,继而进行内部控制系统的简单抽查并初步评价,以及符合性测试与评价两个工作步骤,然后进行有限的实质性测试;二是不信赖内部控制,直接进入实质性测试与评价阶段。

三、实质性测试与评价阶段

这一阶段是审计过程中具有实质性的环节。符合性测试与评价的最终目的是通过信赖客户的内部控制,而减少实质性测试的内容;实质性测试与评价目的是为了取得财务报表项目表达是否公允(一贯性、合法性、公允性)的审计证据,从而得出审计意见。实质性测试包括测试交易业务和帐户余额,以及诸如分析性复核等其他审计程序。

四、审计完成阶段

这一阶段是审计工作由“在产品”至“产成品”的过程。在审计完成阶段,应做好如下工作:

1. 对每一会计报表审计项目或审计环节要整理审计资料,评价审计结果,形成审计结论。
2. 对被审计单位会计报表整体要汇总审计结论,调整审计差异,处理期后事项,确定审计意见,提出建立与改进内部控制建议,复核工作底稿,签发审计报告和管理建议书。

第二章 审计业务约定书

审计业务约定书,是指会计师事务所与委托人共同签署的,以此确认审计业务的委托与受托关系,明确委托目的、审计范围及双方应负责任等事项的书面文件。

第一节 审计业务约定书的目的

审计业务约定书是会计师事务所与委托人双方订立的一种合同或契约,其目的有以下几个方面:

第一,审计业务约定书明确规定双方的责任和义务范围,可以作为签约双方检查审计工作完成情况的依据,从而也减少或避免双方的误解。

第二,如果出现法律诉讼案件,审计业务约定书是提供会计师事务所和委托人双方应负责任范围的重要依据。

第二节 签约前的准备工作

在签署审计业务约定书之前,注册会计师应对被审计单位基本情况有所了解,并与委托人就约定事项进行商议,达成一致意见后,签署审计业务约定书。

一、注册会计师应了解被审计单位以下基本情况:

1. 业务性质、经营规模和管理机构的组织结构;
2. 客户简史、经营情况及经营风险;
3. 财务会计机构及工作组织,企业会计制度和运作程序;