



《财务会计与审计实务问题释疑》

丛书

CAIWU KUALI YU SHENJI SHIWU WENTI SHIYI

Q

IYE CAIWU BAOBIAO SHENJI

SHIWU WENTI SHIYI

企业财务报表审计

实务问题释疑

»王彦主编



经济管理出版社

ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE



CAIWU KUANJI YU SHENJI SHIWU WENTI SHIYI

财会 (910) 日新财会

Q

企业财务审计实务问题释疑

QIYE CAIWU BAODIAO SHENJI

SHIWU WENTI SHIYI

1-0110-0000-1-01-01

企业财务审计实务问题释疑

1-0110-0000-1-01-01

企业财务报表审计

实务问题释疑

王彦 主编

经济管理出版社

ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

企业财务报表审计实务问题释疑/王彦主编. —北京: 经济管理出版社, 2009.8

ISBN 978-7-5096-0740-4

I. 企… II. 王… III. 企业管理—会计报表—审计—问答 IV. F275.2-44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 146322 号

组稿编辑: 贾晓建
技术编辑: 黄 铄

责任编辑: 贾晓建 谭婷婷
责任校对: 陈 颖

880mm×1230mm/32

10 印张 288 千字

2009 年 9 月第 1 版

2009 年 9 月第 1 次印刷

印数: 1—8000 册

定价: 22.00 元

书号: ISBN 978-7-5096-0740-4

·版权所有 翻印必究·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部
负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010)68022974 邮编: 100836

前言

我国财政部于2006年2月15日发布了新《企业会计准则》和《中国注册会计师执业准则》。新《企业会计准则》包含1项基本会计准则和38项具体会计准则，新《会计准则应用指南和讲解》已经颁布。新的注册会计师执业准则体系包括新拟定的22项审计准则和修订的26项审计准则。注册会计师执业准则指南也已颁布实施。这些标志着我国已建立起一套适应我国社会主义市场经济发展要求，顺应国际趋同大势的中国会计准则和注册会计师执业准则体系。

新的会计准则体系体现了国际会计准则精神，在框架结构上也是一样的。我国政府推进会计国际趋同的态度是积极而现实的。新准则考虑到了中国经济目前的特点，针对特殊类别交易（如同一控制下企业合并等）和特定类型行业（如石油和天然气采掘业等）的会计核算提供了具体的规定，并保留了一些不同于国际会计准则的规定。准则框架体系层次分明，内容全面，既规范了审计等具有鉴证职能的业务，又规范了代编财务信息、对财务信息执行商定程序等不具有鉴证职能的业务，涵盖了注册会计师业务领域的各个主要环节和主要方面，能够满足注册会计师业务多元化的需求，满足社会公众和相关监管部门的基本需求。另外，注册会计师执业准则全面渗透了风险审计理念，充分体现了国际趋同要求，切实考虑了中国国情。注册会计师执业准则将对注册会计师实务工作产生全面、深刻的影响。

广大财会、审计与税务人员应及时、准确掌握和运用会计准则与注册会计师执业准则等新内容，尤其是这些内容对会计核算、财务报表编制与分析、财务报表审计、企业税务中的会计处理、企业内部会

计控制等方面内容的具体影响。基于这种考虑,我们编写了这套“财务会计与审计实务问题释疑”丛书。它对于指导广大财会、审计和税务及有关方面人员从临战和实战角度提高工作能力和经验具有很强的作用。

本丛书具有以下特点:第一,采取解答方式对相关方面实务操作疑难问题进行释疑;第二,以财务、会计、审计和税务等方面的最新法律法规作为编写依据;第三,紧密联系财会、审计与税务工作实际;第四,内容准确、格式规范、文字简洁、表述确切;第五,各本书内容既各自独立,又相互联系,形成一个体系;第六,作者多为既有实际工作经验,又具理论分析与综合能力。

本书阐释企业财务报表审计的有关疑难问题,这些问题包括财务报表审计业务规划、财务报表审计方法、销售与收款循环审计方法与实务、购货与付款循环审计方法与实务、生产与费用循环审计方法与实务、筹资与投资循环审计方法与实务、审计报告、财务报表审计的依据、证据与工作底稿等方面。

本书由王彦主编,作者包括:王彦、许娜娜、赵丽云、许明阳、李云禾、闫淑敏、刘英、张斯莹、叶剑虹、贺文兴、李英韬、李满仓、张启顺、张兴如、张香朵、杨京福、王燕生、张中林、安胜和、郭庆河、谢振军、王纯、谭树英。

书中不妥之处,欢迎广大读者批评指正。

作者

2009年7月

目 录

第一章 财务报表审计规划 / 1

1. 财务报表审计的目标、审计意见的作用及其局限性是怎样的？ / 1
2. 财务报表的审计范围是什么？如何确定审计范围？ / 2
3. 财务报表审计业务活动如何构成？审计业务约定书的格式是怎样的？ / 3
4. 制定总体审计策略时，应考虑哪些事项和内容？ / 13
5. 总体审计策略的内容有哪些？其记录模式是怎样的？ / 15
6. 总体审计策略与具体审计计划的关系是怎样的？总体审计策略的详略程度如何确定？ / 18
7. 具体审计计划的内容包括哪些？ / 19
8. 审计计划的处理是怎样的？具体审计计划记录模式是怎样的？ / 21

第二章 财务报表审计方法 / 43

1. 审计重要性的含义及特征是什么？ / 43
2. 重要性水平如何确定？ / 44
3. 重要性与审计风险和审计证据的关系及其对审计程序有哪些影响？ / 52
4. 重要性在审计报告阶段有哪些运用？ / 54
5. 什么是审计风险？有哪些构成要素？审计风险各构成要素与重要性之间有哪些关系？ / 58

6. 审计风险的应对程序一般有哪些? / 63
7. 增加审计程序不可预见性的方法及实施要点一般有哪些? / 74
8. 如何理解控制测试? / 76
9. 如何理解实质性程序? 82
10. 内部控制的构成要素有哪些? / 86
11. 如何了解与评估内部控制? / 91
12. 内部控制有哪些固有的局限性? / 103
13. 审计抽样方法有哪些? / 104
14. 审计抽样一般有哪些种类? / 105
15. 如何运用判断抽样法和统计抽样法? / 106
16. 什么是审计抽样风险与非抽样风险? / 112
17. 什么是符合性测试中的属性抽样? / 114
18. 什么是实质性测试中的变量抽样? / 118

第三章 销售与收款循环审计方法与实务 / 123

1. 销售与收款循环内部控制的构成是怎样的? / 123
2. 什么是销售与收款循环内部控制的符合性测试? / 126
3. 主营业务收入审计包括哪些? / 128
4. 其他业务收入实质性审计程序包括哪些? / 134
5. 应收账款审计包括哪些? / 134
6. 坏账准备审计包括哪些? / 142
7. 应收票据审计包括哪些? / 145
8. 预收账款审计包括哪些? / 146
9. 现金及银行存款结余额审计包括哪些? / 147

第四章 购货与付款循环审计方法与实务 / 153

1. 购货与付款循环内部控制的构成是怎样的? / 153
2. 购货与付款循环内部控制的符合性测试有哪些? / 154
3. 应付账款审计包括哪些? / 156
4. 应收账款函证与应付账款函证的异同点表现在哪些方面? / 163

5. 固定资产审计包括哪些? / 164
6. 累计折旧审计包括哪些? / 173
7. 其他相关内容审计包括哪些? / 176

第五章 生产与费用循环审计方法与实务 / 183

1. 生产循环内部控制构成是怎样的? / 183
2. 生产循环内部控制的符合性测试是怎样的? / 185
3. 存货审计的目标是什么? 如何运用分析性复核程序进行存货审计? / 186
4. 存货采购、发出的实质性测试内容包括哪些? / 188
5. 什么是存货监盘? 如何理解? / 191
6. 存货监盘程序包括哪些? 对特殊情况如何处理? / 194
7. 如何判断存货是否归被审单位所有? 存货储存审查的要点和测试方法有哪些? / 196
8. 什么情况下计提存货跌价准备? / 199
9. 存货相关账户审计包括哪些? / 201
10. 应付职工薪酬审计包括哪些? / 204
11. 营业成本审计包括哪些? / 208
12. 其他相关账户审计包括哪些? / 213

第六章 筹资与投资循环审计方法与实务 / 221

1. 筹资循环的内部控制构成是怎样的? / 221
2. 投资循环的内部控制构成是怎样的? / 222
3. 筹资循环控制的符合性测试程序是怎样的? / 224
4. 投资循环控制符合性测试程序是怎样的? / 224
5. 银行借款审计包括哪些? / 225
6. 短期借款审计包括哪些? / 226
7. 长期借款审计包括哪些? / 227
8. 应付债券审计包括哪些? / 228
9. 财务费用审计包括哪些? / 229

10. 股本或实收资本审计包括哪些? / 230
11. 资本公积审计包括哪些? / 231
12. 盈余公积审计包括哪些? / 233
13. 未分配利润审计包括哪些? / 235
14. 应付股利审计包括哪些? / 236
15. 投资活动的审计目标包括哪些? / 237
16. 投资活动实质性审计程序包括哪些? / 238
17. 投资性房地产审计包括哪些? / 243
18. 其他相关内容审计包括哪些? / 245

第七章 审计报告 / 253

1. 期初余额审计的含义及其审计目标是什么? / 253
2. 期初余额审计程序包括哪些? / 255
3. 期初余额审计对审计报告有哪些影响? / 258
4. 或有事项的含义是什么? 或有事项有哪些种类? / 259
5. 或有事项的审计程序包括哪些? / 260
6. 如何获取律师声明书? / 261
7. 期后事项的含义是什么? 期后事项有哪些种类? / 263
8. 期后事项的审计程序与审计结论有哪些? / 265
9. 期后事项审计对审计报告有哪些影响? / 267
10. 审计报告的种类及基本内容有哪些? / 268
11. 审计报告的格式主要有哪些? / 270
12. 审计报告如何编制? / 279

第八章 财务报表审计的依据、证据与工作底稿 / 289

1. 财务报表审计的依据是什么? 具有哪些特征? / 289
2. 财务报表审计依据的组成内容有哪些分类? / 290
3. 财务报表审计证据是什么? 具有哪些特征? / 292
4. 财务报表审计证据的类型有哪些? / 294
5. 什么是审计证据的收集、鉴定、综合和运用? / 296

6. 什么是财务报表审计工作底稿? / 302
7. 财务报表审计工作底稿如何编制? / 305
8. 如何对财务报表审计工作底稿进行档案管理? / 307

第一章 财务报表审计规划

1. 财务报表审计的目标、审计意见的作用及其局限性是怎样的？

答：（1）财务报表审计的目标

①对财务报表发表审计意见。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：

- A. 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；
- B. 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。

财务报表审计属于鉴证业务，注册会计师的审计意见旨在提高财务报表的可信赖程度。

②评价财务报表的合法性。在评价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时，注册会计师应当考虑下列内容：

- A. 选择和运用的会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度，并适合于被审计单位的具体情况；
- B. 管理层作出的会计估计是否合理；
- C. 财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性；
- D. 财务报表是否作出充分披露，使财务报表使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

③评价财务报表的公允性。在评价财务报表是否作出公允反映时，注册会计师应当考虑下列内容：

A. 经管理层调整后的财务报表是否与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致;

B. 财务报表的列报、结构和内容是否合理;

C. 财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质。

(2) 审计意见的作用及其局限性

注册会计师作为独立第三方,运用专业知识、技能和经验对财务报表进行审计并发表审计意见,旨在提高财务报表的可信赖程度。由于审计存在固有限制,审计工作不能对财务报表整体不存在重大错报提供绝对保证。虽然财务报表使用者可以根据财务报表和审计意见对被审计单位未来生存能力或管理层的经营效率、经营效果作出某种判断,但审计意见本身并不是对被审计单位未来生存能力或管理层经营效率、经营效果提供的保证。

2. 财务报表的审计范围是什么?如何确定审计范围?

答:(1) 财务报表审计范围

财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表发表审计意见。为了实现这一目标,注册会计师必须计划和实施审计程序,获取充分、适当的审计证据,以便为发表审计意见提供合理的基础。本准则第九条指出,财务报表的审计范围是指为实现财务报表审计目标,注册会计师根据审计准则和职业判断实施的恰当的审计程序的总和。恰当的审计程序是指审计程序的性质、时间和范围是恰当的。

①审计程序的性质是指审计程序的目的和类型。审计程序的目的包括:

A. 通过了解被审计单位及其环境,识别、评估重大错报风险;

B. 通过实施控制测试,确定内部控制运行的有效性;

C. 通过实施实质性程序,发现认定层次的重大错报。

审计程序的类型包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序。

②审计程序的时间是指注册会计师何时实施审计程序,或指审计

证据适用的期间或时点。

③审计程序的范围是指实施审计程序的数量,包括抽取的样本量,对某项控制活动的观察次数等。

审计范围受到限制是指由于客观原因或者被审计单位施加的限制,注册会计师未能实施其根据审计准则和职业判断应当实施的审计程序,从而未能获取充分、适当的审计证据。

（2）确定审计范围的依据

注册会计师应当根据审计准则和职业判断确定审计范围。审计准则在规定注册会计师承担的责任和所要实现的目标的同时,还规定了为履行责任和实现目标所须实施的审计程序。比如,《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中对舞弊的考虑》规定,注册会计师有责任按照中国注册会计师审计准则的规定实施审计工作,获取财务报表在整体上不存在重大错报的合理保证,无论该错报是由于舞弊还是错误导致。同时,该准则还对注册会计师如何履行这一职责规定了必要的审计程序,如第三十条要求注册会计师通过询问、考虑舞弊风险因素、分析程序、考虑其他信息等获取用于识别舞弊导致的财务报表重大错报风险所需的信息。

审计中的职业判断是指注册会计师在审计准则的框架下,运用专业知识和经验在备选方案中作出决策。被审计单位的具体情况千差万别,审计准则中不可能针对所有可能遇到的情况规定对应的审计程序。因此,在审计过程中,注册会计师运用职业判断至关重要。注册会计师在确定审计程序的性质、时间和范围,评价审计证据,得出审计结论和形成审计意见时,都离不开职业判断。离开了职业判断,审计就成为简单机械地执行审计程序的过程。注册会计师在确定拟实施的审计程序时,除需要考虑审计准则中规定的审计程序外,还需要根据职业判断实施为实现审计目标而需要执行的其他审计程序。

3. 财务报表审计业务活动如何构成? 审计业务约定书的格式是怎样的?

答:对于注册会计师而言,其客户包括两类:一类是连续审计的

客户，另一类是首次接受委托的客户。针对两种不同客户，其审计有相同的工作，也有不同的内容。但这些都是审计的基本业务活动。开展审计的基本业务活动有助于确保注册会计师具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力、不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该项业务意愿的情况、与被审计单位不存在对业务约定条款的误解。

(1) 针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序

针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序并根据实施相应程序的结果作出适当决策是注册会计师控制审计风险的重要途径和措施。对于连续审计的客户，注册会计师应执行针对保持客户关系和具体审计业务的质量控制程序；而对于首次接受委托的客户，注册会计师需要执行针对建立有关客户关系和承接具体审计业务的质量控制程序。无论是连续审计，还是首次接受委托，注册会计师都应充分考虑相关事项，以确保保持客户关系和具体审计业务结论的恰当与正确。应充分考虑的相关事项包括：

- ①被审计单位的主要股东、关键管理人员和治理层是否诚信；
- ②项目组是否具备执行审计业务的专业胜任能力及必要的时间和资源；
- ③会计师事务所和项目组能否遵守职业道德规范。

在连续审计情况下，注册会计师可以根据以往审计经历和经验，考虑本期或前期审计中发现的重大事项以及对保持该客户关系的影响，决定是否保持与某一客户的关系。会计师事务所应区别连续审计还是首次接受委托情况制定不同的质量控制程序，以最大限度地提高审计工作的效率和效果。

(2) 评价遵守职业道德规范的情况

《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》规定了注册会计师执业的有关职业道德规范，职业道德规范要求注册会计师恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的职业关注，对审计过程中获知的信息保密，其中独立性是至关重要的内容。对于独立性，质量控制准则要求会计师事务所制定政策和程序，以及

项目负责人实施相应的必要措施。

审计工作伊始,会计师事务所应评价项目组成员是否遵守与符合职业道德规范的要求,并实施具体措施,如会计师事务所应每年至少一次向所有受独立性要求约束的人员获取其遵守独立性和程序的书面确认函。

针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序与评价遵守职业道德规范的情况是一项连续性的工作,应将其贯穿于整个审计工作中。

(3) 及时签订或修改审计业务约定书

①审计业务约定书及其签订。审计业务约定书,是指会计师事务所与被审计单位签订的,用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。注册会计师应当在审计业务开始前,与被审计单位就审计业务约定条款达成一致意见,并签订审计业务约定书,以避免双方对审计业务的理解产生分歧。如果被审计单位不是委托人,在签订审计业务约定书前,注册会计师应当与委托人、被审计单位就审计业务约定相关条款进行充分沟通,并达成一致意见。

在审计活动中,审计业务约定书有利于增强双方的相互了解,可作为签约双方检查审计工作完成情况的依据,一旦涉及法律诉讼,审计业务约定书是确定双方应负责任的主要依据。

②审计业务约定书的内容。审计业务约定书的具体内容可能因被审计单位的不同而存在差异,但应当包括下列主要方面:

- A. 财务报表审计的目标;
- B. 管理层对财务报表的责任;
- C. 管理层编制财务报表采用的会计准则和相关会计制度;
- D. 审计范围,包括指明在执行财务报表审计业务时遵守的中国注册会计师审计准则(以下简称审计准则);
- E. 执行审计工作的安排,包括出具审计报告的时间要求;
- F. 审计报告格式和对审计结果的其他沟通形式;
- G. 由于测试的性质和审计的其他固有限制,以及内部控制的固有

局限性,不可避免地存在着某些重大错报可能仍然未被发现的风险;

H. 管理层为注册会计师提供必要的工作条件和协助;

I. 注册会计师不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需要的其他信息;

J. 管理层对其作出的与审计有关的声明予以书面确认;

K. 注册会计师对执业过程中获知的信息保密;

L. 审计收费,包括收费的计算基础和收费安排;

M. 违约责任;

N. 解决争议的方法;

O. 签约双方法定代表人或其授权代表的签字盖章,以及签约双方加盖公章的公章。

如果情况需要,注册会计师应当考虑在审计业务约定书中列明下列内容:

A. 在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排;

B. 与审计涉及的内部注册会计师和被审计单位其他员工工作的协调;

C. 预期向被审计单位提交的其他函件或报告;

D. 与治理层整体直接沟通;

E. 在首次接受审计委托时,对与前任注册会计师沟通的安排;

F. 注册会计师与被审计单位之间需要达成进一步协议的事项。

如果负责集团财务报表审计的注册会计师同时负责组成部分财务报表的审计,注册会计师应当考虑下列因素,决定是否与各个组成部分单独签订审计业务约定书:

A. 组成部分注册会计师的委托人;

B. 是否对组成部分单独出具审计报告;

C. 法律法规的规定;

D. 母公司、总公司或总部占组成部分的所有权份额;

E. 组成部分管理层的独立程度。

③审计业务约定书的修改与变更。对于连续审计,注册会计师应当考虑是否需要根据具体情况修改业务约定的条款,以及是否需要提

醒被审计单位注意现有的业务约定条款。注册会计师可以与被审计单位签订长期审计业务约定书,但如果出现特殊情况,应当考虑重新签订审计业务约定书。特殊情况包括:有迹象表明被审计单位误解审计目标和范围;需要修改约定条款或增加特别条款;高级管理人员、董事会或所有权结构近期发生变动;被审计单位业务的性质或规模发生重大变化;法律法规的规定;管理层编制财务报表采用的会计准则和相关会计制度发生变化。

在完成审计业务前,如果被审计单位要求注册会计师将审计业务变更为保证程度较低的鉴证业务或相关服务,注册会计师应当考虑变更业务的适当性。导致被审计单位要求变更业务的情况包括:情况变化对审计服务的需求产生影响;对原来要求的审计业务的性质存在误解;审计范围存在限制。

在同意将审计业务变更其他服务前,注册会计师还应当考虑变更业务对法律责任或业务约定条款的影响。如果变更业务引起业务约定条款的变更,注册会计师应当与被审计单位就新条款达成一致意见。

如果认为变更业务具有合理的理由,并且按照审计准则的规定已实施的审计工作也适用于变更后的业务,注册会计师可以根据修改后的业务约定条款出具报告。

如果没有合理的理由,注册会计师不应当同意变更业务。如果不同意变更业务,被审计单位又不允许继续执行原审计业务,注册会计师应当解除业务约定,并考虑是否有义务向被审计单位董事会或股东会等方面说明解除业务约定的理由。

(4) 审计业务约定书参考格式(合同式)

审计业务约定书

甲方:ABC股份有限公司
乙方:×××会计师事务所有限公司
兹由甲方委托乙方对20×1年度财务报表进行审计,经双方协商,达成以下约定: