

21世纪会计系列规划教材

应用型

审计教学案例

刘桂良 郑毅 编著

Shenji
Jiaoxue Anli



 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

21世纪会计系列规划
应用型

审计教学案例

刘桂良 郑毅 编著

Shenji
Jiaoxue Anli



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

审计教学案例 / 刘桂良, 郑毅编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2019.8
(21世纪会计系列规划教材·应用型)

ISBN 978-7-5654-3521-8

I. 审… II. ①刘… ②郑… III. 审计学-高等学校-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2019) 第 087075 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)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连日升彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 405 千字 印张: 17.5

2019 年 8 月第 1 版 2019 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 高 铭 王 丽 周 慧 责任校对: 王 慧

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

定价: 38.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711



前言

审计学是一门理论性与实务性都很强的学科，更是融法学、经济学、哲学、会计学、财务管理学、统计学、金融学、计算机等学科知识为一体的学科。合理运用现代工具、技术与方法，是实现经济监督、经济评价、咨询管理等审计功能的关键途径。

审计教学是将审计思维、制度博弈、法律制度、统计手段、会计与财务方法、计算机工具等知识综合运用的授予与讨论过程。审计案例教学是巩固审计、会计、财务等基础知识点及相关法律法规的途径，更是开发学生智慧、开阔学生视野、培养学生审计质疑思维的教学方法。本书旨在通过对案例的学习与讨论，使学生领悟审计思维与方法，全面掌握审计的基本概念、基本理论和基本技能，提升其分析问题和解决问题的能力，为胜任各种组织形式的会计与审计工作，以及进行审计理论研究打下坚实的基础。

本书收集了财务报告的整合审计案例、年度财务报告审计中的审计判断案例、事业单位的计算机审计案例、公司内部控制审计案例、公司经营管理审计案例、舞弊审计案例等。这些案例由湖南省风险导向审计研究基地主要研究人员带领湖南大学的研究生，经过多年的企业调研、市场分析、资料收集、理论提升编写而成。本书的出版得到了湖南省风险导向审计研究基地的资助，在这里一并感谢。

但由于时间仓促，作者学识有限，书中难免存在错漏之处，敬请各位读者批评、指正！

作者
2019年6月

目录

上篇 教学案例/1

- 案例一 基于N公司财务报表整合审计案例/1
- 案例二 关键审计事项沟通中的审计程序案例——基于GD公司资产后续计量的审计程序/13
- 案例三 ML公司商誉减值审计案例——是“商誉”还是“伤誉”? /44
- 案例四 大厦将倾风云变，繁花凋零现危机——债券违约带来的审计思考/59
- 案例五 知否，知否，应是函证未做好/69
- 案例六 基于审计专业判断的公司资产组减值测试案例/74
- 案例七 B公司商誉减值吗? /88
- 案例八 海运费舞弊之“审技” /111
- 案例九 A公司生产线招投标审计案例/125
- 案例十 A股份有限公司资产剥离绩效审计案例/136
- 案例十一 基层审计机关巧破医院数据审计——S医院财务收支及绩效审计案例/154
- 案例十二 “掘金”的ZK公司经营审计之路/175

下篇 教学案例使用说明/182

- 案例一使用说明/182
- 案例二使用说明/187
- 案例三使用说明/193
- 案例四使用说明/212
- 案例五使用说明/228
- 案例六使用说明/232
- 案例七使用说明/239
- 案例八使用说明/245
- 案例九使用说明/252
- 案例十使用说明/262
- 案例十一使用说明/264
- 案例十二使用说明/268

参考文献/273

案例一 基于N公司财务报表整合审计案例^①

随着内部控制审计这一新业务的出现，财务报表审计与内部控制审计开始进入整合审计阶段，这对于提高审计效率、改善审计质量、控制审计风险具有十分重要的意义。本案例通过对X会计师事务所对J集团水泥板块的N公司实施的整合审计过程进行分析，描述了审计计划、审计实施以及审计完成三个阶段相关整合审计的关键整合点的审计流程。结合整合审计有关基础理论和业务规范等，去探讨整合审计流程的合理性、有效性，试图借鉴审计规范和实践经验，完善整合审计的理论与实务，引导学生理解整合审计的流程以及整合审计的基本理论。

X会计师事务所是中国本土会计师事务所前十强，经过多年发展在业内树立了良好的专业形象，在业务领域已确立了财务审计、其他鉴证、管理咨询及税务咨询三大业务板块。目前已承接包括1家H股公司在内的21家上市公司的年报审计工作，其中几家大型上市公司成为该所开展整合审计业务的典型客户。X会计师事务所Y分所承接了J集团下属的位于H省的N水泥公司（以下简称“N公司”）2015年年报审计项目——包括内部控制审计与财务报告审计，X会计师事务所第一审计分部的A项目组具体负责该区域水泥企业的全部审计工作并按时出具审计报告。项目负责人依据整合审计的思路制订并实施了本次整合审计实施方案。

一、审计计划阶段

为了更好地完成本次审计工作，X会计师事务所N公司项目小组制定了总体审计策略，其内容包括：审计范围、审计时间安排、审计人员安排、审计方法以及影响审计业务的重要因素（如重要性水平的确定）等。

（一）审计范围

本次审计范围包含N公司合并范围内子公司财务报表及其附注。原则上要求所有重要子公司均安排现场审计，但考虑之前年度的审计情况并结合J集团主审团队重点审计单位范围的安排，故选取12家水泥企业和3家混凝土运营中心子公司安排现场审计，此15家公司分布于中南五省（河南、广东、广西、湖南、湖北）及新疆地区。在安排现场审计的

^① 作者：周兰、刘桂良。

公司中，2013年年审和2014年中期审计发现较多问题的公司、严重亏损的公司仍是审计的重点。

Y分所按照业规及J集团基本团队合作指引的要求，根据各组成部分对合并报告的影响，将N公司及其子公司的审计程度划分为：全面审计、专项审计和有限审计。现场审计以全面审计为主，而非现场审计则主要是有限审计。

(二) 审计时间安排

本次审计分为预审和年审两个阶段。要求2015年3月10日提交审计报告。预审阶段需完成风险评估、控制测试、部分分析性程序、汇总重大内部控制问题及提出拟解决方案，并与管理层沟通、编制管理建议等。年审阶段包括实物资产盘点、补充内控测试底稿、实施实质性程序、单体及合并试算平衡表填列、重大问题汇报与沟通等。预审阶段持续时间为2014年11月24日至2014年12月30日。年审阶段计划时间为2014年12月31日至2015年3月10日，这一阶段需完成基本审计工作，剩余时间用来整理报表附注及归档底稿。总体审计策略中关于时间安排主要包括三部分，即报告时间要求、执行审计工作时间和沟通的时间安排。考虑到内部控制的审计程序基本在预审阶段完成，审计报告的出具也不是本案例研究的重点，故仅对执行审计工作中预审部分和沟通的时间安排进行说明。

执行审计工作的时间安排见表1-1。

表1-1

执行审计工作的时间安排

审计日期	主要内容	协助部门	事务所相关责任人
2014年11月20日至12月28日	在执行内控审计的同时，执行预审工作，并根据相关数据，提供确定拟发函的银行询证函、往来询证函的联系方式和地址。完成汇总重大内部控制和审计问题，提出拟解决方案，并与公司管理层沟通	往来会计、业务员、银行出纳	刘强、张艺（实习）、刘向（实习）、肖龙、李军（实习）
2014年12月29日至2015年1月1日	公司盘点以及对下属公司进行现场监盘、抽盘	财务、物流负责人	刘强、张艺、刘向
2015年1月1日至10日	分子公司完成结账工作，编制2015年度财务报表，提请董事会要求各职能部门全力配合。请务必于2015年1月10日前出具财务报表（清单和套表）	各部、分子公司	刘强
2015年1月8日至12日	获取清单，编制银行询证函、往来询证函并直接邮寄或者亲自函证	各部、分子公司	外勤小组
2015年1月12日	审计小组进驻本部	公司报表组	外勤小组

续表

审计日期	主要内容	协助部门	事务所相关责任人
2015年1月12日	1.除监盘时已获取的各部、分子公司提交的2014年12月31日货币资金盘点表(需签字盖章)外,各部、分子公司还需提供2014年12月31日银行明细表、银行对账单及银行存款余额调节表 2.请7家公司(在此省略7家公司名称),提供个体套表、清单,以便项目组及时发出函证,这7家公司的对账单必须在1月12日前提交。同时,请财务公司甲会计复核上述7家公司的函证地址、联系人、联系电话以及函证时需要的领导签章及印鉴,确保发函的准确性	各部、分子公司	荣曜
2015年1月13日	请贵公司安排相关人员到中国人民银行打印所有母、子公司的“已开立银行结算账户清单”;存在借款业务的各公司请提供银行打印的“企业信用报告”。务必在2015年1月13日之前提交	母、子公司相关出纳	荣曜
2015年1月13日	各部、分子公司提交2014年12月31日盘点报告及盘亏盘盈处理结果	各部、分子公司	张艺
2015年1月13日	各部、分子公司上交手工明细清单、套表	各部、分子公司	刘强
2015年1月13日	各事业部、分子公司提交应收票据的盘点资料	各部、分子公司	荣曜
2015年1月13日	各部、分子公司提交所有本期新增土地、房屋建筑物产权证明的扫描件及相关入账凭证,请提供所有车辆行驶证扫描件,扫描件需提供到最后一次年检信息页	各部、分子公司	张艺
2015年1月13日	各部、分子公司提交政府补助相关文件	各部、分子公司	李军
2015年1月13日	各部、分子公司提交2014年12月31日在建工程进度表(包括工程项目清单、预算金额、完工百分比、预计完工日期等)	各部、分子公司	张艺
2015年1月13日	请提供2014年12月增值税纳税申报表及其他税种的完税凭证,如有不征税收入,请提供不征税收入说明,如有加计扣除,请提供加计扣除鉴证报告	各部、分子公司	梁登、张薇(实习)

续表

审计日期	主要内容	协助部门	事务所相关责任人
2015年1月13日	各部、分子公司提交2014年借款（含保理借款）明细表（含期初数、本期增加、本期减少数、期末数及本位币和人民币）及新增借款（含保理借款）合同扫描件和抵押、担保合同扫描件	各部、分子公司	刘向
2015年1月13日	N公司及各分子公司提供最新通过年检的营业执照、组织机构代码证、税务登记证扫描件（“三证合一”的提供最新的证照）	母公司、分子公司	张艺
2015年1月20日	各部、分子公司提交2014年存货跌价测试表	各部、分子公司	张艺
2015年2月5日	集团合并报表主表定稿及附注初稿	各部、分子公司	外勤小组
春节前	加计扣除鉴证报告	各部、分子公司	外勤小组
2015年2月18日至24日	过年		
2015年2月25日	将底稿和报告初稿提交事务所质检部进行复核		外勤小组、独立复核办
2015年3月1日	将复核过程中的初稿提交N公司进行复核		外勤小组、N公司
2015年3月1日至5日	质检部复核及答疑阶段		外勤小组
2015年3月6日	审计报告所需报表提交董事长、财务总监等盖章、签字	董秘办	外勤小组
2015年3月9日	提交正式的审计报告		外勤小组

（三）审计小组人员基本情况

A项目组成员基本保持稳定，经过常年审计业务的开展，对该审计项目积累了相当丰富的经验，并具有相应的专业能力，依照惯例，由事务所质量控制部通过电话会议与A项目组协调安排工作并对需要关注的领域进行重点强调。本次N公司审计项目负责人：刘强，执业时间6年。审计小组其他成员：荣曜、梁登，执业时间3年；肖龙，执业时间2年；张艺、刘向、李军、张薇，为本项目实习生，此前未曾有过事务所实习经验，事前也未经培训。

(四) 重要性水平的确定

对于重要性水平 (PM) 的确定, 主要是以中期经审阅后的营业利润作为计算基础, 结合被审计单位 (子公司) 截至 2014 年 10 月 30 日的财务报表数据, 按比例进行折算取整, 实际执行重要性水平 (TE) 为 PM 的 75%, 细微错报 (SAD) 为 PM 的 5%, 其中母公司层面为 PM 的 2.5%。以某一家水泥企业数据为例, 其重要性水平的具体计算过程见表 1-2。

表 1-2 重要性水平计算过程 金额单位: 元

重要性水平计算指标	报表金额	比例
经常性业务收入	325 777 252.20	
比例	1.00%	
PM	3 257 772.52	
调整后 PM	3 300 000.00	(取整数)
TE	2 475 000.00	75.00%
SAD	165 000.00	5.00%

(五) 针对重点领域的审计方法

针对重点领域的审计方法见表 1-3。

表 1-3 针对重点领域的审计方法

重点领域	审计方法
<p>公司营业收入 76.62 亿元, 净利润 6.06 亿元。2014 年转让 3 个水泥搅拌站, 转让收入 3.2 亿元。</p> <p>截至 2014 年 12 月 31 日, 贵公司超过 70% 的收入来源于特种水泥与预制件。</p> <p>我们把公司特种水泥与预制件的销售收入确认为重要审计事项, 因为收入是贵集团评价业绩表现的关键指标之一, 从而管理层可能存在提前或延后确认收入的情况</p>	<p>了解和评估管理层就特种水泥与预制件销售收入确认有关的关键内部控制的设计, 以及该有关内部控制的实施和运行有效性;</p> <p>检查主要客户的销售合同, 以确定与收货和退货权有关的条款和条件, 并根据通行的会计准则的要求评估公司的收入确认政策;</p> <p>选择本年的销售记录样本并检查相应的产品交接单, 以评估相关收入的确认是否与公司的会计政策一致;</p> <p>通过抽样的方式, 将财务报表日前后记录的特定交易与交接单进行比对, 以评估相关的收入是否已记录在适当的财务报表期间;</p> <p>检查本年度重大的或满足其他特别风险标准的与收入相关的会计记录的支持性文件; 通过抽样的方式, 直接向客户询证于财务报表日的应收款项余额及截至 2014 年 12 月 31 日的年度销售交易额</p>

重点领域	审计方法
<p>2014年12月31日,公司的应收账款总额为人民币3.84亿元,计提的坏账准备为人民币0.83亿元。</p> <p>公司基于管理层对预期信贷损失的估计计提坏账准备。这些估计考虑了公司客户的信用历史,目前的市场行情及客户具体情况。这些在很大程度上涉及了管理层判断。</p> <p>公司计提坏账准备既针对个别债务中的特定因素,也基于对当前的因素作出调整的历史经验而进行组合计提。</p> <p>将应收款项的可回收性列为重要审计事项,是因为在中国大陆地区从事建筑行业,无论是在过去还是在未来几年,均面临盈利能力和流动性的挑战,导致个别应收款项的回收风险增加</p>	<p>了解和评估管理层就信用控制相关的关键内部控制设计,该相关内部控制的实施和运行有效性,包括公司信用政策的实施;</p> <p>坏账准备的计提;</p> <p>针对应收款项账龄报告中对应收账款的分类,通过抽样的方式对个别分类项目与销售发票、客户合同及其他相关支持性文件比对;</p> <p>了解管理层对于个别应收款项余额可回收性的判断标准,并评价管理层就该个别余额计提的坏账准备,参考个别债务人的财务状况、所在的行业、账龄、信用历史及其日后回款记录、抵债资产的价值(包括房产、第三方担保和收回的设备)以及用以评估是否存在任何纠纷或延迟付款安排的往来函件;</p> <p>通过对管理层组合计提坏账准备估计准确性的追溯性复核,对其假设前提与估计进行评价,并基于公司的组合计提政策执行重新计算;</p> <p>通过参照近期出售应收款项发生的实际损失,质询管理层对应收款项可回收性评估中所使用的关键参数和假设,以及抽样检查财务报表日后应收款项的回款情况</p>
<p>管理层有能力凌驾于控制之上操纵会计记录并编制虚假财务报表,由于管理层处于实施舞弊的独特地位,因此注册会计师执业准则要求我们将管理层凌驾于控制之上从而产生的舞弊风险作为特别风险</p>	<p>在我们的审计方法中,管理层凌驾于控制之上从而产生的风险被认定为一项特别风险。</p> <p>按照我们的审计方法,公司和组成部分注册会计师都将执行适当的控制测试和实质性程序,包括对会计分录、结账后调整、会计估计、超出正常经营过程的重大交易或其他异常交易实施的程序。</p> <p>检查合并会计分录及其他会计分录的完整性、真实性和准确性。由于很多重大的企业舞弊事件都涉及在编制合并财务报表过程中编制虚假的合并会计分录和其他会计分录,因此合并会计分录和其他会计分录通常为出现错报风险较高的领域。管理层已经制定了降低风险的控制措施,包括由不同人员分别对合并会计分录进行编制、入账和授权,而且只有某些经授权的人员才能进入并修改合并后的会计分录。</p> <p>我们需复核管理层于年末及全年编制的合并会计分录和其他会计分录,以确保这些分录没有不合理的情况,而且已经过适当复核和授权,并有适当的审计证据</p>

二、审计实施阶段

整合审计的关键整合点主要体现在风险评估和控制测试阶段。在对重点子公司进行风险评估时，Y分所运用风险导向审计了解该公司及其环境，识别和评估财务报表层次重大错报风险和内部控制整体风险，然后将重点下移至重要账户、列报及相关认定，确定对应的重要流程及业务循环，进一步了解内部控制重要流程及业务循环，选择评估的认定层次重大错报风险的关键控制点进行测试，并根据测试结果调整和实施实质性程序。

(一) 了解被审计单位及其环境

考虑到连续审计，对于N公司下属水泥企业的管理团队、组织结构、企业文化等在以前年度审计中已进行了解并且未发生重大变化，故本次审计为节省时间未做详细了解，相关内容参照以前年度底稿。考虑到天气、厂区环境及时间等因素，在对水泥企业进行审计之前，审计项目组未安排走访观察，而是通过下发资料的方式让项目组成员大致熟悉水泥企业、混凝土企业的生产工艺流程。另由于此前审计未涉及计算机审计等方面，并未对用友NC等企业信息系统处理流程进行了解及评价。针对重点审计领域实施以下程序：

针对公司高管与治理层的了解：了解管理层授权流程；了解治理层职业能力；了解公司层面影响财务报告的内部会议纪要与内部控制。

针对公司经营战略与经营情况的了解：获取全年董监高会议纪要；了解本年度行业业绩最新排名以及市场份额；了解企业区域销售市场和竞争情况；了解水泥行业技术最新动态；了解公司本年度的财务状况等。

针对公司财务状况与绩效考核的了解：了解收入、成本、利润的变动情况；了解应收账款的周转率；了解同行业的收入、成本、毛利率平均水平；了解绩效考核方法、流程以及员工的反应等。

(二) 了解和评价业务层面内部控制

根据X会计师事务所控制同质化的规定：在一个集团内，从事相同的业务，面临相同的风险，针对风险设置了相同的控制，虽然因属于不同的单位，执行控制的人员不同，控制的小环境存在差异，但如果在集团层面存在一个有效的、统一的复核或者监督部门，且各单位控制的小环境基本相同，可以认为是同质化的公司（控制），选择测试的样本时，可以将这些同质化的控制作为一个总体，执行有效性测试时，对这些同质化业务流程的了解也只需记录一次。但是，项目组应当考虑多执行一些穿行测试来证明这种同质化，即要求对同质化内控公司群体做更多的内控了解。

N公司下属各子公司在销售、采购、生产、投资、筹资、人事等环节的控制权均由N公司统一掌控。基于内控同质化考虑，本次审计N公司下属各水泥企业作为虚拟“1”进行整体考虑，从整体中选取样本公司，根据选定的内控关键点分别进行内控了解及穿行测试，并对同质化的公司整体分配样本量进行内控有效性测试。水泥企业的生产经营活动划分为采购业务流程、生产与仓储业务流程、货币资金业务流程、销售业务流程、职工薪酬业务流程、固定资产业务流程、筹资业务流程、投资业务流程，这些业务流程涵盖了水泥企业所有重要业务、固有高风险领域及报表科目。根据重要性原则以及内控同质化要求，从金额和性质两个角度分析来源于财务报表的数据，对比审计计划中的重要性水平，以及重点审计领域，确定水泥企业主要交易类别和重要账户及相关认定。

针对这些主要业务流程，以整体“1”的方式进行内控了解和评价。通过对子公司整体层面以及内部控制制度规范的了解，审计小组以调查问卷的形式进行访谈，访谈对象包括生产技术部、供应部、销售部、品质管理部、财务部、熟料分厂、矿山分厂、水泥分厂负责人。由于审计经验丰富且审计N公司多年，审计小组认为单次访谈效率极高，无须安排过多访谈。审计小组对重点业务流程涉及的子流程和二级子流程的实际控制活动进行描述，并运用穿行测试进行验证，将流程描述内容、穿行测试程序记录整理后填入相应的“业务层面了解与评价内部控制”底稿中。

实施了解业务层面内部控制的主要程序，比如，针对重点审计领域应收账款实施的程序包括：①了解评价公司客户管理制度与信用评价情况；②了解评价客户财务状况与市场情况；③了解评价公司对账制度；④了解分析应收账款账龄；⑤分析应收账款的周转率。

实施穿行测试进一步证实对业务层面内部控制的了解，比如，在对采购业务流程执行情况进行了解的同时得到采购业务相关内部控制设计有效并得到执行的初步评价。根据内部控制初步评价和财务报表科目分析结果，完成“财务报表风险评估结果及其应对汇总表（10分法）”（10分法是针对报表项目以10月31日时点金额为依据，推算本年变动金额、金额变动幅度，结合报表项目的性质，按风险评估、控制测试、实质性分析程序、细节测试四个环节进行得分分配，总分为10分）。

以采购业务流程为例，实施的控制测试与实质性测试程序见表1-4。

表1-4 采购循环整合审计流程

内部控制目标	关键内部控制	常用的内部控制功能测试	常用的交易实质性测试
规范企业采购环节审批与处理、材料验收与入库、记录应付账款、对账与调整等流程的实际执行情况	采购计划的制订过程、供应商选择及档案管理、采购合同的签订、请购单的编制与审批、原材料验收入库、收到及未收到发票的账务处理、账龄分析报告及定期对账情况等实际控制活动	从采购部获取月度生产经营计划，检查是否经过相关人员审批； 随机抽取一笔或几笔采购合同，检查采购合同是否后附合同会签审批单、是否有相关部门人员签字； 根据采购合同标明的原材料种类，从磅房开具的采购磅单中随机抽取相同种类的过磅单，检查后附的验收单原材料名称是否与过磅单上的名称一致、是否有卸车验收人和司机签字； 对部分特殊原材料检查质检部出具的检验报告及相关人员签名等	追查记账凭证、后附原材料费用报销单及相应的发票，核对其验收单、结算单是否一致，是否经过适当人员审批； 电力结算需另检查电能月报表、电力发票、电费明细单，比对发票与电费明细是否存在差异； 取得应付账款明细表，检查供应商对账单是否一致，存在差异进行调整是否经适当人员审批

在实施控制测试时,有些重要部门并未按要求及时提供所需资料,但审计小组认为这部分资料对于整个项目而言影响不大,因此并未给予足够的重视。另发现有些水泥企业对银行存款的管理非常严格,统一采用网银收付款项,没有库存现金。

(三) 业务层面关键控制有效性测试——针对有效性设计实质性程序

通过前面确定的水泥企业主要交易类别、重要账户及认定,审计项目组将采购与付款循环、销售与收款循环、生产与仓储循环、固定资产循环、货币资金循环等作为本次控制测试的重大业务流程,在对这些流程进行了解及评价的基础上,选择能够被测试的操作性控制(留下痕迹)且在业务流程中属于重点控制目标的控制作为关键控制点。

控制测试的时间集中在12月上旬,对于人工控制测试样本规模的确定,具体见表1-5。

表1-5 人工控制测试样本规模

控制(交易)频率	控制(交易)总次数	测试样本数	信赖值得分
每日多次	>250	25、40、60	3、6、6(1、2、3)
日	250	20、30、40	3、6、6(1、2、3)
周	52	5、10、15	3、6、6(1、2、3)
月	12	4	6(3)
季	4	2	6(3)
年	1	1	6(3)

基于水泥企业整体“1”的考虑,因为业务相同或相似,控制活动也相同或相似,每家水泥企业不必对每一个重要循环的关键控制点进行测试,只需选取一个或几个循环进行有效性测试。如何选取需要测试的循环,应主要依据风险评估结果。样本总量的分配参考“N公司及其下属子公司内控关键点及样本量分配”。截至2014年12月上旬,许多企业第四季度的记账凭证未及时装订,审计项目组出于对时间和效率的考虑,进行了期中测试,检查抽取的样本都集中在1—10月份已装订的记账凭证,而尽量避免选取未装订凭证的月份的样本。由于篇幅限制,对于八大业务流程内部控制点及样本量分配的具体内容不一一展开,仅汇总各业务流程内部控制关键控制点及样本量分配情况,见表1-6。

表1-6 业务流程内部控制关键控制点及样本量分配

主要业务流程	内部控制关键控制点	样本量分配
货币资金业务流程	5	9、9、45、45、45
销售与收款业务流程	3	48、48、8
采购与付款业务流程	3	54、54、54
生产与仓储业务流程	2	6、6
人事与工薪业务流程	2	2、2
固定资产业务流程	4	7、7、1、7
投资与筹资业务流程	4	4、4、4、4

以货币资金业务流程为例,需要测试的关键控制点为:现金盘点管理、银行存款余额

调节表的编制、收款、付款、费用支付，相应的控制目标分别为：确保账实相符防止现金流失、银行存款账实相符、已经收到的款项均正确记录、款项的支付经过适当的审批和记录、费用支付安全并经过有效审批。结合之前对控制活动的了解以及考虑关键控制点的控制频率，明确了控制测试的内容，所需执行的控制测试程序有：第一，检查盘点表是否有出纳签字，是否有其他适当人员签字；第二，检查银行存款余额调节表编制是否正确，是否有适当人员的审核；第三，检查记账凭证中的收款金额是否与收款附件中的金额一致，凭证是否有适当人员的审核；第四，检查付款审批单是否经适当人员审批、支付金额是否与原始单据一致。按照N公司下属子公司内控关键点及样本量分配中对货币资金业务流程关键控制点及样本量的分配，每个需测试的水泥企业的分配量为9、9、45、45、45，测试样本来源于1—11月的现金盘点表、银行存款余额调节表、收付款记账凭证、借支单、差旅费报销单等，采用随机抽样的方法，以检查为主、询问为辅获取所需样本，确认样本是否存在偏差并说明存在偏差的原因，由此推断总体，得出内部控制是否有效的结论，同时在相应的底稿中记录所有过程，进而完成对内部控制有效性的测试。

控制测试结果：通过现场监盘发现某些水泥企业的在建工程项目已经投产却仍挂账于在建工程而未转入固定资产、某些固定资产如旧设备已无法使用仍未进行报废或减值处理、部分备品备件实际数与账面数不符等情况，但注册会计师认为此处在建工程未转入固定资产为正常进度，报废设备减值影响不大，因此仍认为该控制可以信赖。

(四) 控制测试结果对实质性程序的影响

综合以上控制测试的结果可以认为，销售收入的发生、准确性和完整性认定以及应收账款的存在和准确性认定的内部控制的运行是有效的，注册会计师可以对内部控制有较高度度的信赖，可以从实质性程序中获取较低程度的保证。对该项目实施下列细节测试：

1. 应收账款函证

因控制测试后获得了较高度度的信赖，故注册会计师只需从细节测试中获取较低程度的保证。因此，注册会计师决定采用选取特定项目进行测试的方法选取函证样本，如注册会计师依据重要性水平以及经验获取以下函证样本：(1) 应收账款余额100万元以上的；(2) 年采购金额5000万元以上的客户；(3) 10万元以上且账龄超过一年的应收账款。最终35家客户符合上述条件，总金额为180 593 581元，覆盖率为47%，注册会计师对此予以函证。

2. 函证结果

- (1) 26家回函确认无误；
- (2) 3家回函存在收款时间差异，即年末客户付款而被审计单位尚未收到，经查看次年一月初银行对账单确认无误；
- (3) 6家没有回函。

前两项29家回函总金额为130 272 566元，函证的实际覆盖率为34%。

对上述没有回函的应收账款50 321 015元实施替代程序，检查了期后收款情况。截至审计现场工作结束，收回货款20 866 390元，对剩余应收账款查看了相应的原始凭证（订单、发货单、发票；还款协议；与客户的往来信件等），没有发现差异。

3. 应收账款余额函证及替代程序的总体覆盖率

应收账款余额函证及替代程序的总体覆盖率为47%。由于上述内部控制测试获得的结

论是相关内部控制运行是有效的，因此对于没有函证的53%应收账款实施实质性分析程序，且未发现误差，加上注册会计师判断重大错报风险水平较低，所以接受了一个较高的检查风险水平。因此，注册会计师采用审计抽样的方法予以函证，结果推断的错报未超过应收账款的可容忍错报。

4. 验证应收账款账龄分析的准确性

注册会计师采取审计抽样的方法，选取40笔交易检查销售发票并验证是否记入正确的账龄期间。测试结果显示，没有发现错误，验证了公司应收账款账龄分析报告的准确性。

5. 向总经理和销售经理询问他们对应收账款可回收性的评估

注册会计师重新计算了坏账准备的计提，对账龄较长而未计提坏账准备的应收账款余额，查看了其还款协议和实际付款记录。注册会计师发现有一笔339 465元账龄超过2年的应收账款，该客户签订还款协议承诺2014年12月31日之前支付100 000元，到审计现场工作时（2015年3月）仍未支付，目前被审计单位已停止向对方供货；另一笔133 287元账龄未满6个月的应收账款，该客户是一家连锁餐厅，因资金链出现问题，拖欠租金和供应商货款而被起诉，该笔货款很可能无法收回。上述两笔可能无法收回的应收账款共计472 752元。

通过实施一系列的实质性测试，审计小组未发现重大错报。

三、审计完成阶段

审计小组经过两个多月的外勤审计工作，终于完成了对N公司财务报告的审计以及相关内部控制的审计。

（一）审计小组汇总讨论

审计项目负责人召集小组全体成员汇报、讨论审计情况，项目负责人针对审计过程中在底稿中体现的内部控制、财务数据等方面存在的非重大问题进行汇总，并与管理层进行沟通，获取管理层声明。最后N公司审计项目负责人草拟了一份内部控制与财务报告无保留意见审计报告。

（二）审计小组向事务所汇报N公司审计情况

N公司审计项目负责人将审计工作底稿与审计报告初稿提交X会计师事务所质量监督部，一周后，事务所质量监督部同意了N公司审计项目负责人草拟的内部控制与财务报告无保留意见审计报告。最后，事务所签发了无保留意见审计报告。

四、结语

站在整合审计的角度，X会计师事务所对N公司及其下属子公司基本完成了整合审计关键整合点的审计过程。如何将财务报表审计中对内部控制的了解及测试延伸到整合审计，是本案例研究的重点。要达到整合审计的要求，从当前审计状况来看，很明显还存在许多问题，主要表现为一些程序未满足整合的要求，要么审计深度、广度不够，要么缺少某些环节。所以本案让我们不得不思考的是：

1. 整合审计的要求是什么？
2. 三个阶段的审计流程分别存在哪些问题？其原因是什么？应如何改进？

相关链接

1. 整合审计业务流程图 (如图 1-1 所示)

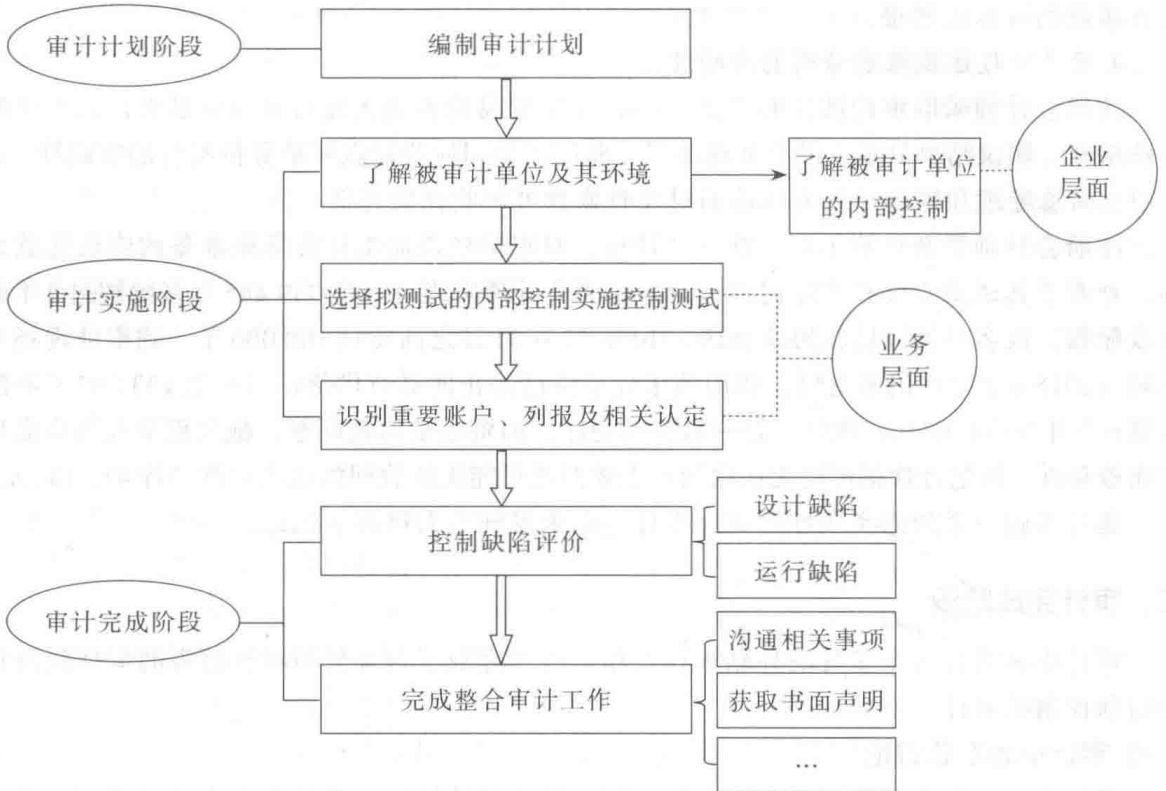


图 1-1 整合审计业务流程图

2. 水泥企业组织结构图 (如图 1-2 所示)

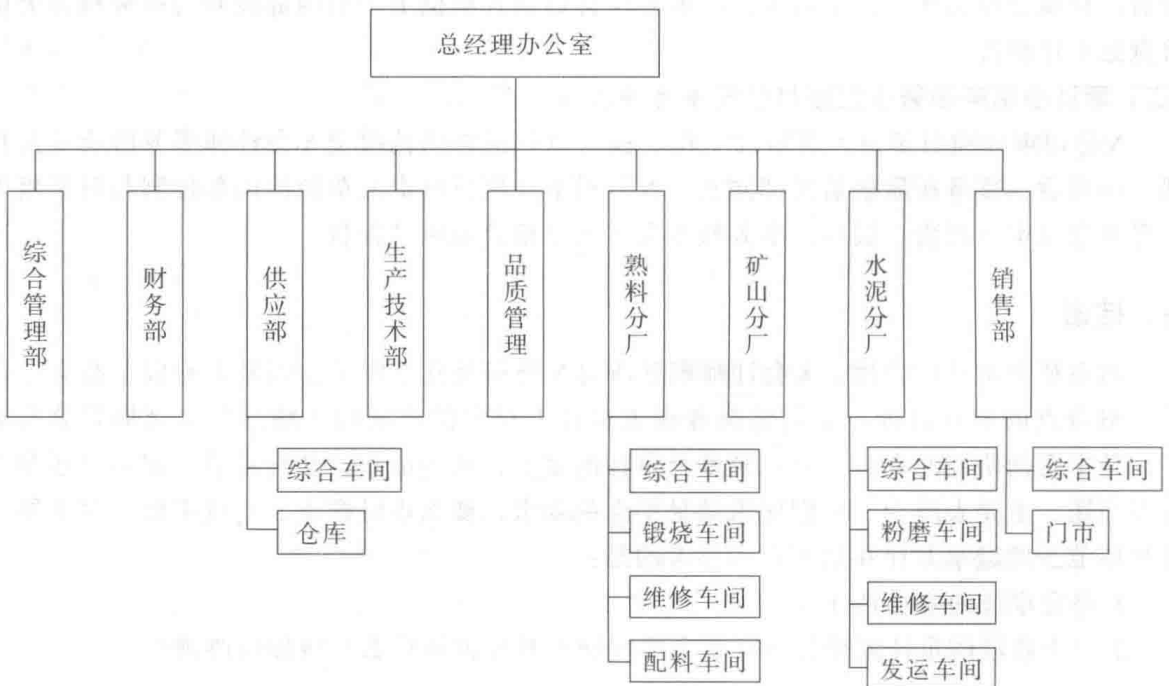


图 1-2 水泥企业组织结构图