第一章　谨慎承接业务

规避审计风险，必须从承接业务开始充分认识风险的存在，因此，注册会计师承接审计业务之前，应当在充分了解被审计单位基本情况的基础上，评价审计风险，依据对被审计单位所在行业的特点、经营规模以及委托审计的目的、范围分析，考虑自身的能力（包括人力资源和执业人员的业务素质等），决定是否接受业务委托。

一、调查新客户与再评价现有客户

[案例 1－1]

华兴公司是一个商贸类的上市公司， 2003 年更换会计师事务所，拟委托信勇会计师事务所审计其 2002 年度会计报表。

信勇会计师事务所委派注册会计师李浩与华兴公司洽谈业务，李浩首先从上市公司指定披露信息的报刊中收集了一些关于华兴公司的信息，了解到华兴公司主营百货文化用品、五金交电、油墨及印刷器材、家具、食品、针纺织品、日用杂品、烟酒等等，该公司自 1999 年上市以来，业务迅速扩张，股价也不断攀升。李浩向华兴公司索要了华兴公司 2001～2002 年各年的会计报表，及其前任注册会计师的审计报告，了解到华兴公司 2001 年和 2002年分别实现主营业务收入 34.82 亿元和 70.46 亿元，同比增长 152.69% 和 102.35%，同时，总资产也分别增长了 178.25% 和 60.43%，但利润率从 2001 年开始出现明显的下降，由 2001 年的 2% 下降到 2002 年 0.69%，远远低于商贸类上市公司的平均水平 3.77%。另外，2002 年公司利润总额中 40% 为投资收益，据李浩询问华兴公司相关人员得知，投资收

需要全本请访问 www.ertongbook.com

益系华兴公司利用银行承兑汇票（承兑期长达 3～6 个月）进行账款结算，从回笼贷款到支付贷款之间 3个月的时间差，把这笔巨额资金委托华南证券进行短期套利所得。

当李浩询问华兴公司更换会计师事务所的理由时，华兴公司说明仅仅是由于公司董事会不满意前任注册会计师的工作效率。李浩主动与前任注册会计师沟通，但前任注册会计师表示更换的原因在于双方在某些重大会计、审计问题上存在严重分歧。李浩建议最好不要接受华兴公司的审计委托。

[分析]

会计师事务所谨慎承接业务，是控制审计风险的关键一步。这应当从以下五个方面来进行控制：一是会计师事务所应当委派有经验的注册会计师与客户洽谈业务，并由风险控制专家小组讨论是否承接业务，以避免注册会计师个人私自承接业务，同时也能有效地防止企业将经营风险转移给会计师事务所。二是重视对客户及其项目的了解。对于大项目，会计师事务所应当专门委派注册会计师做前期的审慎调查，以确定是否承接业务，同时，也为制定审计计划做准备；对于一般项目，注册会计师也应当广泛地收集相关资料和信息，初步了解客户的诚信程度及其审计风险。三是关注客户的一些特殊事项，如更换会计师事务所、审计委托的特殊要求以及客户及其管理层面临的压力等。四是主动与前任注册会计师进行必要的沟通，并对沟通的结果进行评价，以确定是否接受业务。五是不与不诚信或面临较大经营困难的客户打交道。

在实务中，当注册会计师发现客户存在以下情形的，应该谨慎承接业务：（1）公司重组后业绩发生惊人变化；（2）公司所处行业与该公司的获利水平长期不相称；（3）公司的经营水平与其产能不相称；（4）当地政府或部门对公司的干预或“关心”过多，如通过税收优惠、减免、拉郎配重组等方式干预公司的经营；（5）公司面临突变的市场或政策时，存在需要保持原有业绩的压力。该案例中，注册会计师李浩通过了解客户的基本情况，发现华兴公司（1）历年来资产、营业收入和利润突变不合理，公司 2001 年和 2002 年分别实现主营业务收入 34.82 亿元和 70.46亿元，同比增长 152.69% 和 102.35% ，同时，总资产也分别增长了 178.25% 和 60.43% ，但利润率从 2000 年开始出现明显下降，由 2001 年的 2% 下降到 2002年 0.69% ，远远低于商贸类上市公司的平均水平 3.77% 。（2）公司利润主要来源于对银行承兑汇票时间差的投机。（3）更换会计师事务所的原因可能存在购买“审计意见”的因素。于是，注册会计师李浩建议最好不要接受华兴公司的审计委托。

[案例 1－2]

信勇会计师事务所在与华兴公司洽谈业务时，通过与前任注册会计师的沟通

和向华兴公司相关人员的询问，形成业务风险和控制风险调查问卷，如表 1－1 所示。

表 1－1　　业务风险和控制风险环境调查问卷

客户：华兴公司		签名	日期	索引号	G01－2
项目：业务风险和控制风险环境调查问卷	编制人	李浩	10/2	页次	
会计期间：2002 年	复核人	章方	10/2		
调查内容			是	否	不适用
1. 关于约定审计业务					
1.1 管理当局在过去与注册会计师缺乏充分合作？				√	
1.2 管理当局是否对注册会计师或签发审计报告的时间期限提出不合理要求？			√		
1.3 是否存在有意或无意限制注册会计师与高层管理人员、董事会交流的情况？			√		
1.4 管理当局是否未能主动提供重大或非正常交易的相关信息？			√		
1.5 此次审计是不是客户第一次接受审计？				√	
1.6 更换会计师事务所的原因是否存在不正常或有争议的问题？			√		
2. 关于经营活动					
2.1 经营主体是否存在较长的经营周期？				√	
2.2 经营主体是否使用复杂或新型的金融工具？					√
2.3 经营主体是不是处在变动频繁的行业或市场中？			√		
2.4 所作的重大财务预测是否存在非常的主观性、复杂性或不确定性？			√		
2.5 经营主体所处的行业与可疑或非法活动相关的频率是否较高？					√
2.6 在过去几年中，经营主体是否收购其他行业的企业，且缺乏被收购企业所在行业的管理经验？				√	
2.7 经营主体的产品技术更新换代是否很快？			√		
2.8 经营主体的环保要求是否很高？			√		
3. 关于经营环境					
3.1 经营主体是否公开发行证券？				√	
3.2 会计报表是否具有不同寻常的重要性？				√	
3.3 经营主体的经营业绩比起同行业的其他企业，是否差距较大（特别好或特别差）？			√		
3.4 是否存在政府各有关部门的压力，而可能使管理当局歪曲财务报告？			√		
3.5 经营主体是否陷入利益冲突或控制权之争？				√	
3.6 就经营主体的财务状况而言，履行债务协议是否有难度？			√		

续表

调查内容	是	否	不适用
3.7 经营主体是否被指控违反证券法、不正当竞争法或其他相关的法规而在过去或现在卷入法律诉讼、资金补偿或受到制裁？			√
3.8 在最近的年检报告中，是否包含政府各有关部门对管理当局的批评而管理当局因为意见相左不愿执行的情况，或是否存在其他因素，或能够表明经营主体与主管部门关系恶化？		√	
3.9 经营主体是否容易受到经济事项（如利率、商品价格或外汇汇率的剧烈变动）的影响？	√		
3.10 经营主体是否容易受到行业状况（如供过于求、技术创新、产品过时等）的重大影响？	√		
3.11 经营主体是否容易受到政府行为变化（如其主营业务是政府项目）的影响？	√		
3.12 经营主体是否容易受到法规变化（如加大对外报告要求）的影响？	√		
3.13 经营主体是否容易受到消费者或社会问题（如遵守环保法规、解决产品质量及服务问题）的影响？	√		
4. 关于财务状况			
4.1 经营主体或经营主体的重要组成部分是不是要被出售？	√		
4.2 管理当局是否有调整公司股票的意图和动机？			√
4.3 管理当局的薪酬是否与公司的经营成果挂钩？	√		
4.4 所有者或管理当局是否有强烈的降低税负的愿望？	√		
4.5 经营主体对外提供的信息是否过于乐观而导致外界对其产生不合理的期望？			√
4.6 经营主体是否持续增长但潜力有限？	√		
4.7 经营主体的业绩是否大幅度下滑？		√	
4.8 经营主体是否缺乏足够的可分配利润或现金以保持其现在的分配水平？		√	
4.9 是否缺乏足够的营运资本或短期借贷使公司在盈利状态下经营？	√		
4.10 对于新营运资本的需求是否大于其供给？	√		
4.11 是不是存在大量不正常来源（如关联方）或不正常条款的债务？	√		
4.12 是否违反或可能违反债务协议限制条款或其他信用行为？		√	
4.13 是否未对公司资本沿革进行调查？		√	
4.14 是否无力按时偿还债务？	√		
4.15 是否存在重大的现金周转问题？		√	

续表

调查内容	是	否	不适用
4.16 是否已失去或可能失去一批重要的顾客或顾客群?		√	
4.17 是否存在表外融资或或有负债?	√		
5. 关于控制环境			
5.1 客户是否建立法人治理结构?	√		
5.2 在法人治理结构中，董事会是否控制股东大会?	√		
5.3 在法人治理结构中，管理当局是否控制董事会?	√		
5.4 管理当局是否愿意接受非常大的经营风险?	√		
5.5 董事会成员是否缺乏足够的经验和有效的工作能力?	√		
5.6 管理当局是否建立岗位责任制，以明确其职责?	√		
5.7 管理当局、会计及信息处理人员是否缺乏足够的能力履行其职责?		√	
5.8 内部审计部门是否存在?		√	
6. 关于管理当局的诚信度			
6.1 管理当局是否有因非法行为而蓄意歪曲会计报表、干扰主管部门监管的行为及有组织犯罪而涉及诉讼案件的问题?			√
6.2 管理当局从事的一些活动尽管没被指控为非法、但却很可疑或因其而使企业陷入困境?	√		
6.3 管理当局是否频繁地更换开户银行、律师或会计师事务所?		√	
6.4 管理当局在需要专业机构服务时，是否聘请声誉良好、质量良好的机构?	√		
6.5 在管理当局成员中是否有人在个人的生活中出现重大财务困难?		√	
6.6 管理当局的权限是否集中于某一强权人物或某一小团体?	√		
6.7 是否存在某人对公司既没有所有权也不担任公司职务，却对公司事务实施重大影响的情况?			√
6.8 管理当局是否在近期发生过重大的或不可预料的人事变动?		√	
6.9 管理人员是否缺乏丰富的经验?		√	
7. 关于有意歪曲陈述的可能性			
7.1 管理当局是否试图限制我们接触经营主体的人员和索取各种信息?	√		
7.2 是否存在缺乏支持性证据的付款?	√		
7.3 我们是否难以确定谁是真正控制经营主体?		√	
7.4 高层管理人员是否变动频繁，特别是财务部门?		√	
7.5 客户是否采用有争议的会计政策?	√		

需要全本请访问 www.ertongbook.com

续表

调查内容	是	否	不适用
7.6 管理当局是否愿意采纳注册会计师的调整分录？	√		
7.7 是否存在明显有失公平的经济交易？	√		
7.8 是否存在大量的关联方交易？	√		
7.9 管理当局包括生产部门的管理人员是不是过分强调实现计划的盈利额或增长目标？	√		
7.10 客户是否正在计划或洽谈重大的融资协议，而其条款可能影响财务报告的结果？	√		
8. 管理当局对设计和保持可靠会计信息系统及有效内部控制的承诺			
8.1 经营主体是否制定出有关管理的操作流程、利益冲突的解决办法等，或是否让员工充分了解这些政策？	√		
8.2 经营主体是否缺少防止非法行为的程序（包括指令的合理应用）？		√	
8.3 管理当局是否对财务问题和预算差异进行有效的调查处理？		√	
8.4 会计或信息处理部门是否缺乏足够的人员？	√		
8.5 在过去的审计中是否发现客户有大量的差错项目和调整分录，特别是在年底或接近年尾时？	√		
8.6 客户会计记录的总体情况是否很差？		√	
8.7 客户是否经常无法及时结账、提供报表（内部和外部的）？		√	
9. 影响审计风险控制的重大会计问题			
9.1 经营主体是否参与特定的非常复杂和重大的“实质重于形式”的交易？	√		
9.2 是否存在重大的关联方交易？	√		
9.3 近期经营主体原有的会计政策是否已被改变成为较不适当的会计政策或经营主体要考虑改变它？			√
9.4 是否存在重大的非货币交易事项？	√		
9.5 是否存在重新编制财务报表，包括中期财务报表的异常情况？		√	
调查说明：通过了解、询问、查阅等方法由注册会计师取得证据，独立判断和评价九个方面的问题			
调查结论：最好不要承接该项业务，但如果承接，需要：（1）取得更多的证据；（2）配备更多的富有经验的注册会计师；（3）比一般业务进行更为仔细的细节测试。			

［分析］

虽然目前许多会计师事务所普遍认为，拒绝接受一些高风险行业的客户、尽量不与不诚信的客户或经营风险大的客户打交道，是注册会计师规避审计风险的捷径，但在现实中，客户经营失败或经营风险并不等价于注册会计师的审计风险，虽然经营风险转移为审计风险的概率较大，但如果注册会计师能够安排适当的人员取得充分适当的审计证据来降低风险，还是可以承接审计业务委托的。该案例中，注册会计师在调查新客户时，运用了解、询问、查阅等方法从以下 9 个方面对华兴公司进行调查：（1）关于约定审计业务；（2）关于经营活动；（3）关于经营环境；（4）关于财务状况；（5）关于控制环境；（6）关于管理当局的诚信度；（7）关于有意歪曲陈述的可能性；（8）管理当局对设计和保持可靠会计信息系统及有效内部控制的承诺；（9）影响审计风险控制的重大会计问题。在调查中，注册会计师主动与前任注册会计师进行沟通，客观评价客户的经营活动、经营环境、财务状况、控制环境、管理当局的诚信度等，提出了如果承接业务不仅需要更多的富有经验的注册会计师取得更多的证据，而且需要对所有审计业务中的工作底稿和其他事项进行充分的复核。值得注意的是，如果客户经营风险大，且注册会计师增加取证的要求付诸实施比较困难或增加取证的成本高（注册会计师不能接受），这时，审计业务所带来的问题远比其可以带来的利益要大，根据审计成本与效益的衡量，注册会计师是不会承接此业务的。

在审计实务中，注册会计师调查新客户或潜在客户的信息来源有：当地的律师、前任注册会计师、银行和其他企业、新闻媒体等。在某些情况下，注册会计师还可以雇佣职业侦探来取得有关管理部门主要成员的信誉和背景信息。与前任注册会计师沟通是后任注册会计师的责任，如果前任注册会计师回答无可奉告（当前任注册会计师与客户之间发生法律问题或其他争执时）、客户不允许前任注册会计师进行沟通或前任注册会计师没有能够提供全面的答复，后任注册会计师必须慎重考虑是否接受审计委托。如果新客户没有前任注册会计师，或者前任注册会计师没有提供所需要的信息，或是在沟通过程中注册会计师发现某些问题的迹象，注册会计师需要进行更为广泛的调查。

［案例 1－3］

华兴公司是信勇会计师事务所的常年客户，2003 年 1 月在对华兴公司再评价时，形成承接业务风险初步评价表，如表 1－2 所示。另外，华兴公司欠缴 2000 年的一部分审计费用和 2001 年度全年审计费用。

表 1－2　　承接业务风险初步评价表

被审计单位名称：华兴公司　　编制者：李浩　日期：2003/2/3　索引号：G01－4

会计期间或截止日：2002 年　　复核者：张磊　日期：2003/2/3　页次：1/1

项　目		说　明	风险评价
委托人	委托原因	法规规定	一般
	审计内容	华兴公司 2002 年 12 月 31 日资产负债表及该年度的损益表和现金流量表	一般
	委托人动机	向财政部门报送经审计的会计报表，向银行申请贷款	高
被审计单位	行业环境	同行业竞争激烈，华兴公司的竞争优势不明确	高
	产品销售情况	主要销售彩电、VCD 等家电产品，销售率为 79%	一般
	会计政策	申请自 2002 年起实行新会计制度，对八项资产计提减值准备	高
	上一会计期间是否经过审计	自 1999 年，一直委托我所连续审计。2000 年、2001 年均出具保留意见的审计报告。	高
	是否连续亏损	近 3 年经审计确认的利润分别为：90 万元、108 万元、－32 万元	高
	资产负债率	76%	一般
	内部管理制度	健全	一般
	有否潜亏因素	华兴公司对 W 公司的长期投资为 1 000 万元，W 公司已连续 3 年严重亏损	高
	是否存在范围的限制	无	一般
如果变更事务所	变更原因	—	—
	是否与前任沟通？	—	—
	是否得到回复并评价回复	—	—
事务所及其注册会计师	独立性	除欠交审计费对独立性的影响外会计师事务所和审计小组在实质和形式上独立于客户	一般
	胜任能力	与其他一些客户的业务类似	一般
	是否向客户提供其他专业服务？	编制了 2002 年公司的纳税申报表	一般
	是否具有充足的时间和人力执行该业务？	有注册会计师及其时间的保证	一般
审计结论：审计风险较高			

［分析］

对于长年客户，会计师事务所应当每年都对现有客户进行一次再评价，以确定是否存在不再为其提供审计服务的理由。在审计实务中，出现以下情况可能会导致注册会计师终止与客户的业务联系：（1）以前发生的在审计范围、意见类型或审计收费方面的分歧；（2）客户经营或会计政策的变化，带来较大风险；（3）注册会计师认为客户缺乏诚信；（4）客户起诉会计师事务所或事务所起诉客户；（5）1年以前提供服务的费用尚未支付。该案例中，注册会计师发现客户的委托目的增加了向银行贷款，而且审计年度内客户的会计政策变化，经营情况恶化，可能带来更大的审计风险，最主要的是，华兴公司欠缴2000年的一部分审计费用和2001年度全部审计费用，这影响会计师事务所的独立性，导致注册会计师终止与华兴公司的审计约定。

二、评价胜任能力与签署约定书

［案例1－4］

2003年2月3日，信勇会计师事务所的注册会计师章凡接到妻子的电话，说他弟弟李杰开办的华东高科技公司2002年度的会计报表拟委托会计师事务所审计，正在寻找合适的会计师事务所。李杰希望章凡能够承接对华东高科技公司会计报表的审计。章凡听了，一方面受妻弟所托，另一方面也认为是开拓了一个新客户，于是非常爽快地答应了，并于2003年2月6日亲自带领审计小组到华东高科技公司实施审计。

华东高科技公司属于民营公司，主营计算机软件开发，兼营计算机硬件、配件等，自开业5年来业务发展很好，但从没有委托过注册会计师审计。注册会计师章凡是信勇会计师事务所的出资入之一，业务专长是对工业企业，尤其是国有工业企业进行会计报表审计。

［分析］

会计师事务所承接业务委托时的风险不仅来自客户的不诚信及其经营风险方面，而且也可能来自注册会计师及其会计师事务所本身的胜任能力和独立性。在审计市场上，作为市场经济的一分子，会计师事务所出于自身生存和发展的需要，必须不断开拓新的业务和新客户。但对于注册会计师和会计师事务所来讲，不能为了业务的开拓，什么业务和客户都承接，必须在客观评价自身独立性和胜任能力的情况下，谨慎地承接业务。如果注册会计师评价自身缺乏独立性或自身的知识和能力不能胜任业务委托时，可以建议会计师事务所委派能够胜任的其他注册会计师来承接业务，但如果会计师事务所没有能力胜任业务委托时，事务所应该拒绝接受该项业务委

托。该案例中，章凡的独立性以及对高新科技这一特殊行业审计能力都存在疑问时，却毫不犹豫地承接了业务，容易导致审计失败。信勇会计师事务所如果要接受华东高科技公司的审计委托，从独立性和胜任能力方面考虑，不能委派章凡承担该项审计业务，应当委派熟悉计算机行业，并具有丰富的软件开发审计经验的其他注册会计师承接该项业务，同时应当提请注册会计师在审计中注意华东高科技公司属于民营公司和以前年度没有委托过注册会计师审计这两个方面所带来的审计风险。

在实务中，注册会计师在评价自身胜任能力时，要结合自身的学识、知识结构和专业经验，尽量不要承办不能胜任的业务，而会计师事务所在委派业务时，也要考虑以下情形对注册会计师技能的特殊要求：（1）高科技含量的行业；（2）面临衰退的行业；（3）生产、销售、运输或储存具有独特特点的行业等。会计师事务所应当建立起一系列的维护独立性的政策和措施，表 1－3 列示了影响注册会计师独立性的情况及其维护措施，由此可见，会计师事务所在委派业务时，应当对会计师事务所及其审计小组每一个成员的独立性进行评价，而且要求审计小组的每一个成员在评价自身独立性的基础上对自身的独立性进行声明。

表 1－3　　影响注册会计师独立性的情况及其维护措施

影响独立性的因素	影响独立性的具体情况列举	维护措施
经济利益	1. 与鉴证客户存在专业服务以外的直接经济利益或重大的间接经济利益； 2. 收费主要来源于某一鉴证客户； 3. 过分担心失去某项业务； 4. 与鉴证客户存在密切的经营关系； 5. 对鉴证业务采取或有收费的方式； 6. 可能与鉴证客户发生雇佣关系。	从整体考虑： 1. 会计师事务所高级管理人员重视独立性，并要求鉴证小组成员保持独立性； 2. 制定有关独立性的政策和程序，包括识别损害独立性的因素、评价损害的严重程度以及采取相应的维护措施； 3. 建立必要的监督及惩戒机制，以促进有关政策和程序得到遵循； 4. 及时向所有高级管理人员和员工传达有关政策和程序及其变化； 5. 制定能使员工向更高级别人员反映独立性问题的政策和程序。 从具体鉴证业务角度考虑： 1. 安排鉴证小组以外的注册会计师进行复核； 2. 定期轮换项目负责人及签字注册会计师；
自我评价	1. 鉴证小组成员曾是鉴证客户的董事或经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工； 2. 为鉴证客户提供直接影响鉴证业务对象的其他服务； 3. 为鉴证客户编制属于鉴证业务对象的原始数据或其他记录。	
关联关系	1. 与鉴证小组成员关系密切的家庭成员是鉴证客户的董事或经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工； 2. 鉴证客户的董事、经理，或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工是会计师事务所的前高级管理人员；	

续表

影响独立性的因素	影响独立性的具体情况列举	维护措施
关联关系	3. 会计师事务所的高级管理人员或签字注册会计师与鉴证客户长期交往； 4. 接受鉴证客户或其董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工的贵重礼品或超出社会礼仪的款待。	3. 与鉴证客户的审计委员会或监事会讨论独立性问题； 4. 向鉴证客户的审计委员会或监事会告知服务性质和收费范围； 5. 制定确保鉴证小组成员不代替鉴证客户行使管理决策或承担相应责任的政策和程序； 6. 将独立性受到损害的鉴证小组成员调离鉴证小组。
外部压力	1. 在重大会计、审计问题上与鉴证客户存在意见分歧，而遭到解聘威胁； 2. 受到有关单位或个人不恰当的干预； 3. 受到鉴证客户降低收费的压力而不恰当地缩小工作范围。	

[案例 1-5]

信勇会计师事务所一直为华兴公司年度会计报表提供常年审计，2003 年 2 月在对华兴公司再评价时，发现华兴公司 2002 年由于与晋美公司重组，其董事会和所有权都发生了变动，另外，董事会决定 2003 年 2 月份向银行申请贷款，要求注册会计师提供的审计报告要考虑融资协议的要求；华兴公司合并会计报表的子公司（独立法人）也由华兴公司来审计。于是，注册会计师与华兴公司在充分协商的基础上，签发了一份新的审计业务约定书。

[分析]

在审计实务中，注册会计师不一定每次都要发出一份新的业务约定书。对于常年审计，注册会计师应当根据是否需要根据具体情况修改约定的条款以及是否需要就已有的约定条款提醒客户，决定是否发出一份新的审计业务约定书。但是，在下列情况下，发出新的业务约定书是适当的：（1）存在客户误解审计目的和审计范围的迹象；（2）约定书有修改条款或特殊条款；（3）高层管理人员、董事会或所有权最近发生变动；（4）客户业务性质或经营规模发生重大变化；（5）法定要求。该案例中，不仅公司董事会和所有权发生了变动，而且审计委托的目的和审计的范围都变化了，有必要签发一份新的审计业务约定书。

当母公司的注册会计师同时担任其子公司、分支机构或部门（即组成部分）的注册会计师时，是否与各个组成部分单独签订业务约定书呢？这不是注册会计师可以主观臆断的，取决于以下因素：（1）由谁委托该组成部分的注册会计师；（2）是否要就该组成部分单独签发审计报告；（3）法定要求；（4）其他注册会计师所完成的工作量；（5）母公司的所有权份额；（6）该组成部分管理当局的独立程度

需要全本请访问 www.ertongbook.com

如果母公司统一委托会计师事务所，可以只签发一份审计业务约定书，但在相应客户责任和义务以及会计师事务所的责任方面必须考虑各个审计主体的具体情况，详细加以约束。如果母公司仅仅提出要求由一家会计师事务所审计，各个组成部分独立委托，注册会计师应当与各个组成部分单独签署业务委托书。该案例中，华兴公司统一委托，签发一份审计业务约定书即可，但需要根据具体情况详细规定客户（包括各个子公司）的义务和责任以及注册会计师应当如何出具报告，送交给谁（为各个子公司独立出具的报告需要交给母公司还是子公司）。

第二章　合理制定审计计划

会计师事务所在接受审计委托后，下一步工作就是制定审计计划，好的规划意味着“事半功倍”，项目经理通过合理制定审计计划，不仅指导整个审计小组的审计工作，而且也能够从整体上控制和把握审计风险，有利于注册会计师根据具体情况收集充分、适当的证据，保持合理的审计成本，并避免与客户发生误解。

一、了解情况与评价风险

[案例 2－1]

注册会计师李浩及其助理人员接受事务所安排，对华兴公司 2002 年度会计报表进行审计。由于是初次接受委托，为编制好审计计划，减少审计风险，注册会计师李浩根据《独立审计具体准则第 21 号——了解被审计单位情况》以及相关法规规定，在编制审计计划以前对被审计单位基本情况进行了以下了解：

1. 向被审计单位高级管理人员了解了企业组织结构、生产与业务流程、经营管理情况。根据所了解到的情况，李浩绘制了该钢铁公司的组织结构图，见图 2－1。

2. 查阅了企业生产、业务经营及其所在行业等相关方面的资料。注册会计师李浩利用下列方法获得资料：

（1）查阅了公司章程及其细则。

（2）查阅董事会和股东大会的会议记录，了解股东大会及董事会对企业股利分派、企业合并、资产置换、固定资产分类及预计使用年限和净残值率、资产减值计提比例等相关资料。

（3）查阅正在履行的重要合同，比如，销售与采购合同、借款合同、租赁合同

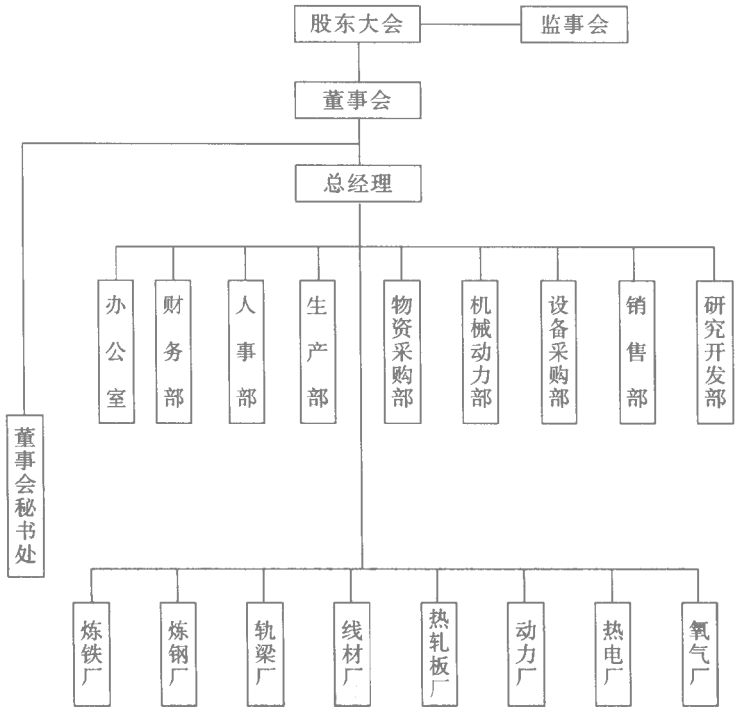

图 2－1　华兴公司组织结构框架图

以及劳务合同等。

（4）查阅该企业的行业刊物，以了解本期业务经营和行业的发展情况。

（5）查阅、分析最近年度和中期会计报表、所得税申报表及呈送有关机关的报告。

（6）查阅企业已存在的债权及债务诉讼事项。

通过以上方法，注册会计师对华兴公司所处经济环境、所在行业的情况及业务经营情况有了一个初步的了解，为编制审计计划提供了较可靠的依据。

3. 实地察看了被审计单位的生产经营场地及设施。注册会计师李浩为了解被审计单位的工厂布局、制造过程等工艺流程情况，实地巡视了厂房及机器设备，比如在察看了华兴公司轨梁厂生产经营场地及设施后，绘制了轨梁厂生产工艺简图，见图 2－2。

4. 向被审计单位会计人员了解企业会计核算程序。注册会计师李浩为了对被审计单位的会计核算程序有一个深入的了解，就此向会计人员进行了详细询问，并绘制了财务会计部门结构图和成本核算流程图，见图 2－3、图 2－4。

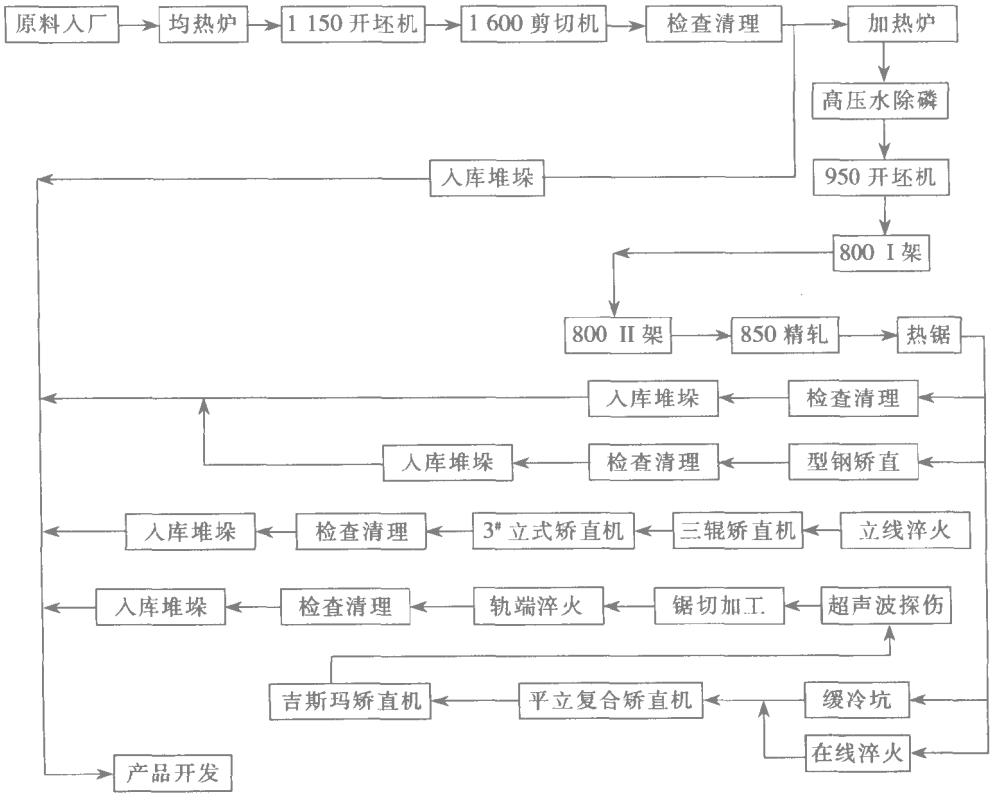

图 2-2　轨梁厂生产工艺简图

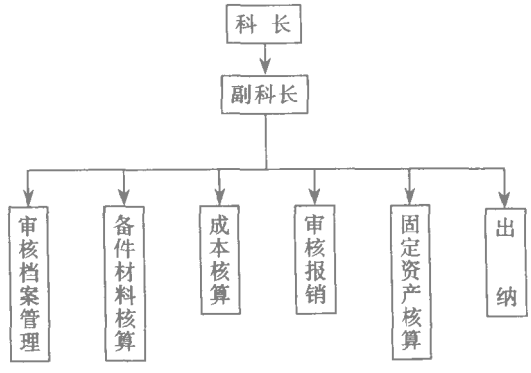

图 2-3　财务会计部门结构图

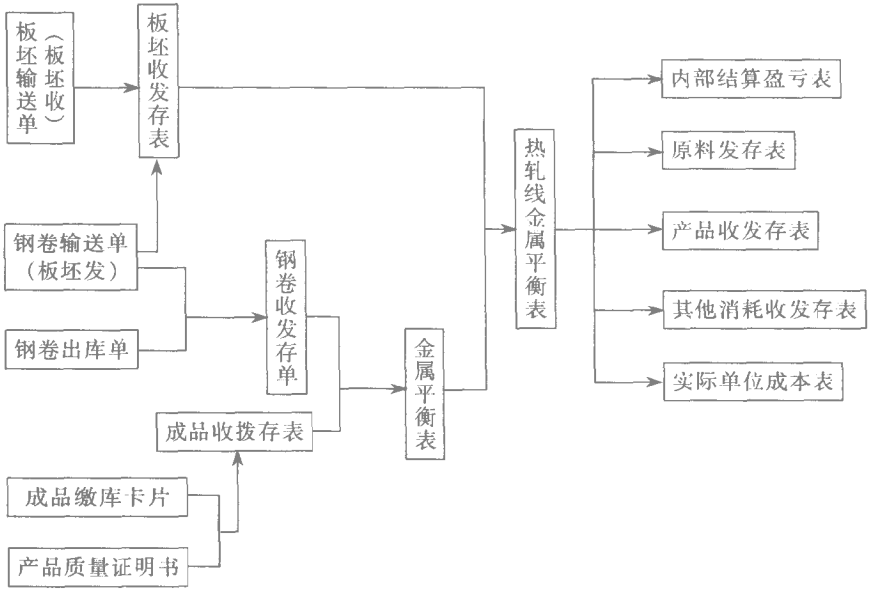

图 2－4　成本核算流程图

5. 询问了内部审计师。为了了解被审计单位业务经营及所在行业的有关情况、管理当局和组织结构的重大变化情况，注册会计师李浩就有关问题向内部审计师进行了询问。

6. 查阅以前年度审计底稿，对前任会计师事务所的审计意见有一个概括的了解。

7. 注册会计师李浩还关注到被审计单位关联方及其交易的存在情况，对以下方面进行了详尽的了解：

（1）了解前任注册会计师对关联方关系及其交易的审计情况。

（2）了解、评价被审计单位识别和处理关联方及其交易的程序。

（3）查阅主要投资者、关键管理人员名单，了解主要投资者个人、关键管理人员和其相关的其他单位的关系。

（4）了解与主要投资者个人、关键管理人员关系密切的家庭成员与其相关的其他单位的关系。

（5）查询股东大会、董事会会议及其他重要会议关于关联方关系及其交易方面的记录。

8. 实施了分析性程序。注册会计师李浩为进行报表项目的重要性水平分配，在编制审计计划前对被审计单位实施了以下分析性程序，如表 2－1、表 2－2、表 2－3 所示。

表 2－1　　横向趋势分析表

被审计单位：华兴公司　　编制人：李浩　　日期：2003/2/3　索引号：G02－1

会计期间或截止日：2002 年　　复核人：张磊　　日期：2003/2/3　页次：1/1

会计报表项目	2001 年	2002 年	2002 年比 2001 年增长		说　明
	已审数	未审数	金额	%	
	①	②	③＝②－①	④＝③/①	
营业收入	38 019	28 399	－9 620	－25.3	2002 年度未审会计报表项目与 2001 年度已审会计报表项目的比较分析： 1. 营业收入、营业成本同比分别减少了 25.3%、27%，致使营业利润也减少了 19.9%，说明本年度该企业产品销售情况不好，审计时应关注影响销售的因素如何影响本年度的利润情况。 2. 利润总额、净利润同比分别减少了 428%、467%，说明除由于本年销售的影响外，还要关注其他业务利润、费用、营业外支出对本年利润的影响。 3. 存货同比减少了 16.6%，同营业收入减少相比，不合理，审计时要关注应收账款是否包括不属于货物交易债权的事项。 4. 速动资产同比增加 18.7%，与应收账款增加基本同步，合理。 5. 在建工程同比减少 43.1%，审计时要关注在建工程的减少对利润的影响。
营业成本	29 842	21 762	－8 080	－27	
营业利润	7 685	6 159	－1 526	－19.9	
利润总额	310	－1 017	－1 327	－428	
净利润	277	－1 017	1 294	－467	
存货	23 034	19 206	－3 828	－16.6	
应收账款	21 847	25 488	3 641	16.7	
速动资产	22 661	26 907	4 246	18.7	
流动资产	52 125	55 023	2 898	5.6	
流动负债	50 088	51 979	1 891	3.8	
固定资产	45 354	46 811	1 457	3.2	
在建工程	1 822	1 036	－786	－43.1	
资产总额	82 837	85 367	2 530	3.1	
负债总额	63 351	66 276	2 925	4.7	
实收资本	13 421	14 053	632	4.7	
净资产额	19 486	19 091	－395	－2	

说明栏仅分析增减比例超过 10% 以上的项目。

表 2－2　　资产负债表纵向趋势分析表

被审计单位：华兴公司　　编制人：李浩　　日期：2003/2/3　索引号：G02－2

会计期间或截止日：2002 年　　复核人：张磊　　日期：2003/2/3　页次：1/1

会计报表项目	2001 年		2002 年		增减数（%）	说　明
	已审数	%	未审数	%		
	①	②	③	④	⑤＝④－②	
流动资产	52 125	62.9	55 023	64.4	1.5	2002 年度未审会计报表项目与 2001 年度已审会计报表项目
长期投资	554	0.7	554	0.7		
固定资产净额	27 857	33.6	27 358	32.1	1.5	
在建工程	1 822	2.1	1 036	1.2	－0.9	

需要全本请访问 www.ertongbook.com