

第九章

购货与付款循环审计

学习目标

了解与购货与付款循环相关的主要凭证、会计记录和主要业务活动；

熟悉购货与付款循环相关的内部控制；

掌握购货与付款循环的控制测试；

掌握应付账款、固定资产、累计折旧项目的实质性测试程序；

熟悉购货与付款循环其他相关账户的实质性测试程序。

引例

注册会计师甲审计 X 公司 2011 年度财务报表的“固定资产”和“累计折旧”项目时,发现下列情况:

(1) “生产用固定资产”中有固定资产——A 设备已于 2011 年 1 月份停用,并转入“未使用固定资产”。

(2) 公司所使用的单冷空调,当年计提折旧仅按实际使用的月份(5~9 月)提取。

(3) 5 月份购入设备一台,价值 65 万元,当月达到预定可使用状态,8 月份交付使用,X 公司从 9 月份起开始计提折旧。

(4) 公司对设备 B 采用平均年限法计提折旧。该设备预计可使用年限为 10 年,预计净残值率为 5%,公司确定的该设备的年折旧率为 10%。

注册会计师甲应关注的可能存在或存在的问题有哪些?

购货与付款循环是第二个重要的交易循环,也是舞弊的高风险领域。本章运用前面介绍的审计理论和方法,结合购货与付款循环业务的特点,重点介绍控制测试和实质性测试在购货与付款循环中的应用。

第一节 购货与付款循环特性

企业采购与付款循环包括购买商品、劳务和固定资产,以及经营过程中为获取收入而发生的直接或间接支出。也可能与产品收入直接相关,部分支出可能形成企业资产,而这些资产又形成了企业经营活动的基础。

一、主要凭证和会计记录

采购与付款交易通常要经过请购—订货—验收—付款这样的程序,与销售与收款交易一样,在内部控制比较健全的企业,处理采购与付款业务通常需要使用很多凭证和会计记录。典型的采购与付款循环所涉及的主要凭证和会计记录有以下几种:

1. 原始凭证类

(1) 请购单。请购单是由产品制造、资产使用等部门的有关人员填写,送交采购部门,申请购买商品、劳务或其他资产的书面凭证。

(2) 订购单。订购单是由采购部门填写,向另一企业购买订购单上所指定商品、劳务或其他资产的书面凭证。

(3) 验收单。验收单是收到商品、资产时所编制的凭证,列示从供应商处收到的商品、资产的种类和数量等内容。

(4) 卖方发票。卖方发票是供应商开具的,交给买方以载明发运的货物或提供的劳务、应付款金额和付款条件等事项的凭证。

(5) 付款凭单。付款凭单是采购方企业的应付凭单部门编制的,载明已收到商品、资产或接受劳务的厂商、应付款金额和付款日期的凭证。付款凭单是采购方企业内部记录和支付负债的授权证明文件。

(6) 供应商对账单。供应商对账单是由供货方按月编制的,标明期初余额、本期购买、本期支付给供应商的款项和期末余额的凭证。供应商对账单是供货方对有关交易的陈述,如果不考虑买卖双方收发货物上可能存在的时间差等因素,其期末余额通常应与采购方相应的应付账款期末余额一致。

2. 记账凭证类

(1) 转账凭证。转账凭证是指记录转账交易的记账凭证,它是根据有关转账业务(不涉及库存现金、银行存款收付的各项业务)的原始凭证编制的。

(2) 付款凭证。付款凭证包括现金付款凭证和银行存款付款凭证,是指用来记录库存现金和银行存款支出业务的记账凭证。

3. 账簿类

(1) 应付账款明细账。应付账款明细账是记录所欠各供应商款项的账簿,各明细账的余额合计数应与应付账款总账的余额相等。

(2) 库存现金日记账和银行存款日记账。库存现金日记账和银行存款日记账是用来记



录应付账款的清偿或现购付款以及其他各种现金、银行存款收入和支出的日记账。

二、主要业务活动

同样,了解企业在购货和付款循环中的业务活动,对该业务循环的审计非常必要。下面以采购商品为例,介绍采购与付款循环所涉及的主要业务活动。

1. 请购商品和劳务

仓库负责对需要购买的已列入存货清单的项目填写请购单,其他部门也可以对所需要购买的未列入存货清单的项目编制请购单。大多数企业对正常经营所需的物资的购买均作一般授权。例如,仓库在现有库存达到再订货点时就可直接提出采购申请,其他部门也可为正常的维修工作和类似工作直接申请采购有关物品。但对资本支出和租赁合同,企业则通常要求作特别授权,只允许指定人员提出请购。请购单可由手工或计算机编制。由于企业内不少部门都可以填列请购单,不便事先编号,为加强控制,每张请购单必须经过对这类支出预算负责的主管人员签字批准。请购单是证明有关采购交易的“发生”认定的凭据之一,也是采购交易轨迹的起点。

2. 编制订购单

采购部门在收到请购单后,只能对经过批准的请购单发出订购单。对每张订购单,采购部门应确定最佳的供应来源。对一些大额、重要的采购项目,应采取竞价方式来确定供应商,以保证供货的质量、及时性和成本的低廉。订购单应正确填写所需要的商品品名、数量、价格、厂商名称和地址等,预先予以编号并经过被授权的采购人员签名。其正联应送交供应商,副联则送至企业内部的验收部门、应付凭单部门和编制请购单的部门。随后,应独立检查订购单的处理,以确定是否确实收到商品并正确入账。这项检查与采购交易的“完整性”认定有关。

3. 验收商品

有效的订购单代表企业已授权验收部门接受供应商发运来的商品。验收部门首先应比较所收商品与订购单上的要求是否相符,如商品的品名、说明、数量、到货时间等,然后再盘点商品并检查商品有无损坏。验收后,验收部门应对已收货的每张订购单编制一式多联、预先编号的验收单,作为验收和检验商品的依据。验收人员将商品送交仓库或其他请购部门时,应取得经过签字的收据,或要求其在验收单的副联上签收,以确立他们对所采购的资产应负的保管责任。验收人员还应将其中的一联验收单送交应付凭单部门。验收单是支持资产或费用以及与采购有关的负债的“存在或发生”认定的重要凭证。定期独立检查验收单的顺序以确定每笔采购交易都已编制凭单,则与采购交易的“完整性”认定有关。

4. 储存已验收的商品

将已验收商品的保管与采购的其他职责相分离,可减少未经授权的采购和盗用商品的风险。存放商品的仓储区应相对独立,限制无关人员接近。这些控制与商品的“存在”认定有关。

5. 编制付款凭单

记录采购交易之前,应付凭单部门应编制付款凭单。这项功能的控制包括:

- (1) 确定供应商发票的内容与相关的验收单、订购单的一致性。
- (2) 确定供应商发票计算的正确性。
- (3) 编制有预先编号的付款凭单,并附上支持性凭证(如订购单、验收单和供应商发票等)。这些支持性凭证的种类,因交易对象的不同而不同。
- (4) 独立检查付款凭单计算的正确性。
- (5) 在付款凭单上填入应借记的资产或费用账户的名称。
- (6) 由被授权人员在凭单上签字,以示批准照此凭单要求付款。所有未付凭单的副联应保存在未付凭单档案中,以待日后付款。经适当批准和有预先编号的凭单为记录采购交易提供了依据,因此,这些控制与“存在”、“发生”、“完整性”、“权利和义务”和“计价和分摊”等认定有关。

6. 确认与记录负债

正确确认已验收货物和已接受劳务的债务,要求准确、及时地记录负债。该记录对企业财务报表反映和企业实际现金支出有重大影响。因此,必须特别注意,按正确的数额记载企业确实已发生的购货和接受劳务事项。

应付账款确认与记录相关部门一般有责任核查购置的财产并在应付凭单登记簿或应付账款明细账中加以记录。在收到供应商发票时,应付账款部门应将发票上所记载的品名、规格、价格、数量、条件及运费与订货单上的有关资料核对,如有可能,还应与验收单上的资料进行比较。

应付账款确认与记录的一项重要控制是要求记录现金支出的人员不得经手现金、有价证券和其他资产。恰当的凭证、记录与恰当的记账手续,对业绩的独立考核和应付账款职能而言是必不可少的控制。

在手工系统下,应将已批准的未付款凭单送达会计部门,据以编制有关记账凭证和登记有关账簿。会计主管应监督为采购交易而编制的记账凭证中账户分类的适当性;通过定期核对编制记账凭证的日期与凭单副联的日期,监督入账的及时性。而独立检查会计人员则应对所记录的凭单总数与应付凭单部门送来的每日凭单汇总表是否一致,并定期独立检查应付账款总账余额与应付凭单部门未付款凭单档案中的总金额是否一致。

7. 付款

通常是由应付凭单部门负责确定未付凭单在到期日付款。企业有多种款项结算方式,以支票结算方式为例,编制和签署支票的有关控制包括:

- (1) 独立检查已签发支票的总额与所处理的付款凭单的总额的一致性。
- (2) 应由被授权的财务部门的人员负责签署支票。
- (3) 被授权签署支票的人员应确定每张支票都附有一张已经适当批准的未付款凭单,并确定支票收款人姓名和金额与凭单内容的一致性。
- (4) 支票一经签署就应在其凭单和支持性凭证上用加盖印戳或采取打洞等方式将其注销,以免重复付款。
- (5) 支票签署人不应签发无记名甚至空白的支票。
- (6) 支票应预先连续编号,保证支出支票存根的完整性和作废支票处理的恰当性。
- (7) 应确保只有被授权的人员才能接近未经使用的空白支票。



8. 记录现金、银行存款支出

以支票结算方式为例,在手工系统下,会计部门应根据已签发的支票编制付款记账凭证,并据以登记银行存款日记账及其他相关账簿。以记录银行存款支出为例,有关控制包括:

- (1) 会计主管应独立检查记入银行存款日记账和应付账款明细账的金额的一致性,以及与支票汇总记录的一致性。
- (2) 通过定期比较银行存款日记账记录的日期与支票副本的日期,独立检查入账的及时性。
- (3) 独立编制银行存款余额调节表。

第二节 购货与付款循环的内部控制及其测试

注册会计师通过研究被审计单位的流程图、复核内部控制调查表、执行购货和现金支出交易的穿行测试,获取对购货与付款循环内部控制的了解。

一、购货与付款循环的内部控制

(一) 购货交易的内部控制

与了解其他交易循环所执行的程序一样,注册会计师应从以下方面了解和评价购货交易的内部控制。

1. 适当的职责分离

如前所述,适当的职责分离有助于防止各种有意或无意的错误。和销售与收款交易一样,采购与付款交易也需要适当的职责分离。单位应当建立采购与付款业务的岗位责任制,明确相关部门和岗位的职责、权限,确保办理采购与付款业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。采购与付款业务不相容岗位至少包括:请购与审批,询价与确定供应商,采购合同的订立与审批,采购与验收,采购、验收与相关会计记录,付款审批与付款执行。这些都是对单位提出的、有关采购与付款业务相关职责适当分离的基本要求,以确保办理采购与付款业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。

2. 采购授权

对采购进行适当授权非常重要,因为它能保证所购商品和劳务符合公司的需要,避免采购多余和不必要的项目。大多数公司针对不同类型的采购或金额采取不同层次的授权。例如,采购超过某一特定金额限制的固定资产需要董事会的批准;不经常发生的项目,如保险单、长期服务合同需要负责该项目的主管审批;采购低于某规定金额的辅助材料和劳务,由总监和部门负责人批准;一些种类的原材料和辅助材料,当它们减少到预定水平时,经常通过直接与供应商的计算机联系来自动订货。某项采购的购置申请获批后,首先必须填写商品或劳务订单,通过订货单通知供应商在指定的时间或在此之前按一定的价格发送所订购货物。订货单通常采用书面形式,是一份购货要约形式的法律文件。

公司一般都设立采购部门,以保证用最低的价格取得符合质量的所需商品和劳务。在良好的内部控制系统中,采购部门无权批准购货或验收货物。所有的订货单都应预先编号并预留足够的栏目和空间,以最大可能地减少订货时表格中的无意疏忽。

3. 资产保管与其他职能的分离

大多数公司都由验收部门填制验收报告,作为收到和验收货物的证据。通常验收报告的副联一份送交仓储部门,另一份送交应付账款部门,以满足它们各自的信息需求。为防止偷盗和滥用,从收获到领用或处置的整个过程对实物进行控制是非常重要的。验收部门的职员应独立于仓储和会计部门。随着货物由验收部门转移到仓库,又由仓库转移到车间,会计记录也相应地反映这种责任的转移。

4. 及时记录和独立的交易复核

应付账款部门通常应通过下述方法验证采购的适当性:核对订货单、验收报告和采购发票,以确定商品和劳务的规格、价格、数量、条件和运费是否正确;核对数量和价格的乘积、加总和所记入的账户;检查所有的验收报告,以确保满足完整性目标。对应付账款和信息技术部门来说,一项非常重要的控制是负责采购交易的职员不能接触现金、有价证券和其他资产。应付账款职能所必需的其他控制还包括充分的凭证和记录、适当的记录保持程序、控制执行的独立复核等。

5. 内部核查程序

企业应当建立对采购与付款交易内部控制的监督检查制度。采购与付款内部控制监督检查的主要内容通常包括:

(1) 采购与付款业务相关岗位及人员的设置情况。重点检查是否存在采购与付款业务不相容职务混岗的现象。

(2) 采购与付款业务授权批准制度的执行情况。重点检查大宗采购与付款业务的授权批准手续是否健全,是否存在越权审批的行为。

(3) 应付账款和预付款项的管理。重点审查应付账款和预付款项支付的正确性、时效性和合法性。

(4) 有关单据、凭证和文件的使用和保管情况。重点检查凭证的登记、领用、传递、保管、注销手续是否健全,使用和保管制度是否存在漏洞。

(二) 付款交易的内部控制

对于每个企业而言,由于性质、所处行业、规模以及内部控制健全程度等不同,而使得其与付款交易相关的内部控制内容可能有所不同,但财政部发布的《内部会计控制规范——采购与付款(试行)》中规定的以下与付款交易相关的内部控制内容是应当共同遵循的:

(1) 单位应当按照《中华人民共和国现金管理暂行条例》、《支付结算办法》和《内部会计控制规范——货币资金(试行)》等规定办理采购付款业务。

(2) 单位财会部门在办理付款业务时,应当对采购发票、结算凭证、验收证明等相关凭证的真实性、完整性、合法性及合规性进行严格审核。

(3) 单位应当建立预付账款和定金的授权批准制度,加强预付账款和定金的管理。

(4) 单位应当加强应付账款和应付票据的管理,由专人按照约定的付款日期、折扣条件等管理应付款项。已到期的应付款项须经有关授权人员审批后方可办理结算与支付。



(5) 单位应当建立退货管理制度,对退货条件、退货手续、货物出库、退货货款回收等作出明确规定,及时收回退货货款。

(6) 单位应当定期与供应商核对应付账款、应付票据、预付账款等往来款项。如有不符,应查明原因,及时处理。

(三) 固定资产的内部控制

固定资产归属采购与付款循环,固定资产与一般的商品在内部控制和测试问题上有许多共性的地方,但固定资产还存在不少特殊性,有必要对其单独加以说明。

就许多从事制造业的被审计单位而言,固定资产在其资产总额中占有很大的比重,固定资产的购建会影响其现金流量,而固定资产的折旧、维修等费用则是影响其损益的重要因素。固定资产管理一旦失控,所造成的损失将远远超过一般的商品存货等流动资产,所以,为了确保固定资产的真实、完整、安全和有效利用,被审计单位应当建立和健全固定资产的内部控制。下面结合企业常用的固定资产内部控制,讨论注册会计师实施控制测试程序所应予以关注的地方。

1. 固定资产的预算制度

预算制度是固定资产内部控制中最重要的部分。通常,大中型企业应编制旨在预测与控制固定资产增减和合理运用资金的年度预算;小规模企业即使没有正规的预算,对固定资产的购建也要事先加以计划。

2. 授权批准制度

完善的授权批准制度包括:企业的资本性支出预算只有经过董事会等高层管理机构批准方可生效,所有固定资产的取得和处置均需经企业管理当局的书面认可。

3. 账簿记录制度

除固定资产总账外,被审计单位还需设置固定资产明细分类账和固定资产登记卡,按固定资产类别、使用部门和每项固定资产进行明细分类核算。固定资产增减变化均有原始凭证。

4. 职责分工制度

对固定资产的取得、记录、保管、使用、维修、处置等,均应明确划分责任,由专门部门和专人负责。

5. 资本性支出和收益性支出的区分制度

企业应制定区分资本性支出和收益性支出的书面标准。通常需明确资本性支出的范围和最低金额,凡不属于资本性支出的范围、金额低于下限的任何支出,均应列作费用并抵减当期收益。

6. 固定资产的处置制度

固定资产的处置包括投资转出、报废、出售等,均要有一定的申请报批程序。

7. 固定资产的定期盘点制度

对固定资产的定期盘点,是验证账面各项固定资产是否真实存在、了解固定资产放置地点和使用状况以及发现是否存在未入账固定资产的必要手段。

8. 固定资产的维护保养制度

固定资产应有严密的维护保养制度,以防止其因各种自然和人为的因素而遭受损失,并应建立日常维护和定期检修制度,以延长其使用寿命。

严格地讲,固定资产的保险不属于企业固定资产的内部控制范围,但它对企业非常重要。

作为与固定资产密切相关的一个组成项目,在建工程项目有其特殊性。在建工程的内部控制包括以下内容:

(1) 岗位分工与授权批准。

① 单位应当建立工程项目业务的岗位责任制,明确相关部门和岗位的职责、权限,确保办理工程项目业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。工程项目业务不相容岗位一般包括:项目建议、可行性研究与项目决策,概预算编制与审核,项目实施与价款支付,竣工决算与竣工审计。

② 单位应当对工程项目相关业务建立严格的授权批准制度,明确审批人的授权批准方式、权限、程序、责任及相关控制措施,规定经办人的职责范围和工作要求。审批人应当根据工程项目相关业务授权批准制度的规定,在授权范围内进行审批,不得超越审批权限。经办人应当在职责范围内,按照审批人的批准意见办理工程项目业务。对于审批人超越授权范围审批的工程项目业务,经办人有权拒绝办理,并及时向审批人的上级授权部门报告。

③ 单位应当制定工程项目业务流程,明确项目决策、概预算编制、价款支付、竣工决算等环节的控制要求,并设置相应的记录或凭证,如实记载各环节业务的开展情况,确保工程项目全过程得到有效控制。

(2) 项目决策控制。单位应当建立工程项目决策环节的控制制度,对项目建议书和可行性研究报告的编制、项目决策程序等作出明确规定,确保项目决策科学、合理。

(3) 概预算控制。单位应当建立工程项目概预算环节的控制制度,对概预算的编制、审核等作出明确规定,确保概预算编制科学、合理。

(4) 价款支付控制。单位应当建立工程进度价款支付环节的控制制度,对价款支付的条件、方式以及会计核算程序作出明确规定,确保价款支付及时、正确。

(5) 竣工决算控制。单位应当建立竣工决算环节的控制制度,对竣工清理、竣工决算、竣工审计、竣工验收等作出明确规定,确保竣工决算真实、完整、及时。

(6) 监督检查。单位应当建立对工程项目内部控制的监督检查制度,明确监督检查机构或人员的职责权限,定期或不定期地进行检查。检查内容主要包括:工程项目业务相关岗位及人员的设置情况,工程项目业务授权批准制度的执行情况,工程项目决策责任制的建立及执行情况,概预算控制制度的执行情况,各类款项支付制度的执行情况,竣工决算制度的执行情况。

二、购货与付款循环的控制测试

注册会计师应当执行控制测试计划,取得证据来证明内部控制的完整性和有效性。

(一) 购货交易的控制测试

表 9-1 列示了购货交易的控制目标、关键控制、控制测试。注册会计师在了解被审计单



位的内部控制,确定其存在哪些关键的内部控制和薄弱环节之后,就要对每一控制目标的控制风险进行初步评估,并确定对哪些控制实施控制测试。

表 9-1 购货交易的控制目标、关键内部控制和测试一览表

控制目标	关键控制	控制测试
所记录的采购都已收到物品或已接受劳务,并符合供货方的最大利益(存在)	请购单、订货单、验收单和卖方发票一应俱全,并附在付款凭单后; 购货按正确的级别批准; 注销凭证以防止重复使用; 对卖方发票、验收单、订货单和请购单作内部核查	查验付款凭单后是否附有单据; 检查核准购货标志; 检查注销凭证的标志; 检查内部核查的标志
已发生的采购业务均已记录(完整性)	订货单均经事先编号并已登记入账; 验收单均经事先编号并已登记入账; 卖方发票均经事先编号并已登记入账	检查订货单连续编号的完整性; 检查验收单连续编号的完整性; 检查卖方发票连续编号的完整性
所记录的采购业务估价正确(准确性、计价和分摊)	计算和金额的内部查核; 控制采购价格和折扣的批准	检查内部检查的标志; 审核批准采购价格和折扣的标志
采购业务的分类正确(分类)	采用适当的会计科目表; 分类的内部核查	审查工作手册和会计科目表; 检查有关凭证上内部核查的标记
采购业务按正确的日期记录(截止)	要求一收到商品或接受劳务就记录购货业务; 内部核查	检查工作手册并观察有无未记录的卖方发票存在; 检查内部核查的标志
采购业务被正确记入应付账款和存货等明细账中,并被准确汇总(准确性、计价和分摊)	应付账款明细账内容的内部核查	检查内部核查的标志

第一列“控制目标”,列示了企业设立购货交易内部控制的目标,也就是注册会计师实施相应控制测试和实质性程序所要达到的审计目标。下面对有关内容进行说明:

(1) 所记录的采购都确已收到商品或接受劳务。如果注册会计师对被审计单位在这个目标上的控制的恰当性感到满意,为查找不正确的、没有真实发生的交易而执行的测试程序就可大为减少。恰当的控制可以防止那些主要使企业管理层和职员而非企业本身受益的交易,作为企业的费用支出或资产入账。在有些情况下,不正确的交易是显而易见的。例如,职员未经批准就购置个人用品,或通过付款凭单登记簿上虚记一笔采购而侵吞公款。但在另外一些情况下,交易的正确与否却很难评判,如支付企业管理人员在俱乐部的个人会费、支付管理人员及其家属的度假费用等。如果发觉企业对这些不正当的、站不住脚的交易的控制不充分,注册会计师在审计中就需对与这些交易有关的单据进行广泛的检查。

(2) 已发生的采购交易都已记录。应付账款是因在正常的商业过程中接受商品和劳务而产生的尚未付款的负债。已经验收的商品和接受的劳务若未予以入账,将直接影响应付

账款余额,从而低计企业的负债。如果注册会计师确信被审计单位所有的采购交易均已准确、及时地登记入账,就可以从了解和测试其内部控制入手进行审计,从而大大减少对固定资产和应付账款等财务报表项目实施实质性程序的工作量,大大降低审计成本。

(3) 所记录的采购交易估价正确。由于许多资产、负债和费用项目的估价有赖于相关采购交易在采购明细账上的正确记录,所以对这些报表项目实施实质性程序的范围,在很大程度上取决于注册会计师对被审计单位采购交易内部控制执行效果的评价。

第二列“关键控制”,列示了与上述各项内部控制目标相对应的一项或数项主要的内部控制。

第三列“控制测试”,列示了注册会计师针对上述关键内部控制所实施的控制测试程序。控制测试与内部控制之间有直接联系,对每项关键控制,注册会计师至少要执行一项控制测试以核实其效果。

(二) 付款交易的控制测试

购货与付款循环包括购货和付款两个方面。在内部控制健全的企业,与购货相关的付款交易同样有其内部控制目标和关键内部控制,注册会计师应针对每个具体的内部控制目标确定关键的内部控制,并对此实施相应的控制测试。付款交易中控制测试的性质取决于内部控制的性质。表 9-2 列示了付款交易的控制目标、关键控制和控制测试。实务中,为购货交易制定审计程序的方法和过程同样适用于现金付款交易,应将付款交易的控制测试同购货交易的控制测试联系起来。

表 9-2 付款交易的控制目标、关键控制和控制测试

控制目标	关键控制	控制测试
记录的现金支出都是确实收到的商品和劳务(发生)	登记应付账款与保管已签支票的职责分离; 签署支票前,应由经授权的人审查有关凭证; 签署支票时,应同时在有关凭证上批准支付	与雇员讨论并观察其工作; 审查批准签字的标志
发生的现金支出都已记录(完整性)	支票预先编号并有说明; 按月编制银行存款余额调节表,编制人应独立于现金支出的记录和资产的保管	检查支票的连续编号情况; 审查银行存款余额调节表并观察其编制情况
现金支出记录是准确的(准确性)	计算和金额的验证; 银行存款余额调节表由独立员工独立编制	检查内部验证的标志; 审查银行存款余额调节表并观察其编制情况
现金支出已正确记录于应付账款源文件,并正确汇总(分类)	对应付账款源文件内容的内部验证; 应付账款源文件或试算表总额与总账余额核对	检查内部验证的标志; 检查总账账户中反映核对的标志
现金支出记录于正确的会计期间(截止)	支票签署后立即进行记录; 日期经内部验证	检查程序手册并观察是否有未记录的支票; 检查内部验证的标记



第三节 应付账款审计

应付账款是企业正常经营过程中因购买材料、商品和接受劳务供应等经营活动而应付给供应单位的款项,是随着企业赊购交易的发生而发生的,注册会计师应结合赊购交易进行应付账款的审计。

一、应付账款的审计目标

应付账款的审计目标一般包括:确定资产负债表中记录的应付账款是否存在;确定所有应当记录的应付账款是否均已记录;确定资产负债表中记录的应付账款是被审计单位应当履行的现实义务;确定应付账款期末余额是否正确,应付账款是否以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录;确定应付账款已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。表 9-3 列示了应付账款审计目标与审计认定之间的关系。

表 9-3 应付账款审计目标与审计认定的关系

审计目标	审计认定
资产负债表中记录的应付账款是存在的	存在
所有应当记录的应付账款均已记录	完整性
记录的应付账款是被审计单位应当履行的现实义务	权利和义务
应付账款期末余额是否正确,应付账款是否以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录	计价和分摊
应付账款已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报	与列报相关的认定

二、应付账款实质性测试程序

1. 获取或编制应付账款明细表

- (1) 复核加计是否正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。
- (2) 检查非记账本位币应付账款的折算汇率及折算是否正确。
- (3) 分析出现借方余额的项目,查明原因,必要时,作重分类调整。
- (4) 结合预付款项等往来项目的明细余额,调查有无同挂的项目、异常余额或与购货无关的其他款项(如关联方账户或雇员账户),如有,应作出记录,必要时作调整。

2. 执行实质性测试程序

根据被审计单位实际情况,选择下列方法对应付账款执行实质性测试程序:

- (1) 将期末应付账款余额与期初余额进行比较,分析波动原因。
- (2) 分析长期挂账的应付账款,要求被审计单位作出解释,判断被审计单位是否缺乏偿债能力或利用应付账款隐瞒利润;并注意其是否可能无须支付,对确实无须支付的应付账款的会计处理是否正确,依据是否充分;关注账龄超过 3 年的大额应付账款在资产负债表日后



是否偿还,检查偿还记录、单据及披露情况。

(3) 计算应付账款与存货的比率,应付账款与流动负债的比率,并与以前年度相关比率对比分析,评价应付账款整体的合理性。

(4) 分析存货和营业成本等项目的增减变动,判断应付账款增减变动的合理性。

3. 函证应付账款

一般情况下,不必函证应付账款,这是因为函证不能保证查出未记录的应付账款,况且注册会计师能够取得采购发票等外部凭证来证实应付账款的余额。但如果控制风险较高,某应付账款明细账户金额较大或被审计单位处于财务困难阶段,则应进行应付账款的函证。

在进行函证时,注册会计师应选择较大金额的债权人,以及那些在资产负债表日金额不大,甚至为零,但为企业重要供货人的债权人作为函证对象。函证最好采用积极函证方式,并具体说明应付金额。同应收账款的函证一样,注册会计师必须对函证的过程进行控制,要求债权人直接回函,并根据回函情况编制与分析函证结果汇总表,对未回函的,应考虑是否再次函证。

如果存在未回函的重大项目,注册会计师应采用替代审计程序。比如,可以检查决算日后应付账款明细账及库存现金和银行存款日记账,核实其是否已支付,同时检查该笔债务的相关凭证资料,如合同、发票、验收单,核实应付账款的真实性。

4. 检查应付账款是否记入了正确的会计期间,查找未入账的应付账款

(1) 检查债务形成的相关原始凭证,如供应商发票、验收报告或入库单等,查找有无未及时入账的应付账款,确定应付账款期末余额的完整性。

(2) 检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证,关注其购货发票的日期,确认其入账时间是否合理。

(3) 获取被审计单位与其供应商之间的对账单(应从非财务部门,如采购部门获取),并将对账单和被审计单位财务记录之间的差异进行调节(如在途款项、在途货物、付款折扣、未记录的负债等),查找有无未入账的应付账款,确定应付账款金额的准确性。

(4) 针对资产负债表日后付款项目,检查银行对账单及有关付款凭证(如银行划款通知、供应商收据等),询问被审计单位内部或外部的知情人员,查找有无未及时入账的应付账款。

(5) 结合存货监盘程序,检查被审计单位在资产负债表日前后的存货入库资料(验收报告或入库单),检查是否有大额料到单未到的情况,确认相关负债是否记入了正确的会计期间。

如果注册会计师通过这些程序发现某些未入账的应付账款,应将有关情况详细记入工作底稿,然后根据其重要性确定是否需建议被审计单位进行相应的调整。

5. 检查已偿付的应付账款

针对已偿付的应付账款,追查至银行对账单、银行付款单据和其他原始凭证,检查其是否在资产负债表日前真实偿付。

6. 检查异常或大额交易及重大调整事项

针对异常或大额交易及重大调整事项(如大额的购货折扣或退回,会计处理异常的交易,未经授权的交易,或缺乏支持性凭证的交易等),检查相关原始凭证和会计记录,以分析



交易的真实性、合理性。

7. 检查现金折扣

检查带有现金折扣的应付账款是否按发票上记载的全部应付金额入账,在实际获得现金折扣时再冲减财务费用。

8. 检查债务重组

被审计单位与债权人进行债务重组的,检查不同债务重组方式下的会计处理是否正确。

9. 检查关联方交易

标明应付关联方[包括持5%以上(含5%)表决权股份的股东]的款项,执行关联方及其交易审计程序,并注明合并报表时应予抵消的金额。

10. 检查应付账款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报

一般来说,“应付账款”项目应根据“应付账款”和“预付款项”科目所属明细科目的期末贷方余额的合计数填列。

如果被审计单位为上市公司,则通常在其财务报表附注中说明有无欠持有5%以上(含5%)表决权股份的股东单位账款;说明账龄超过3年的大额应付账款未偿还的原因,并在期后事项中反映资产负债表日后是否偿还。

第四节 固定资产与累计折旧审计

固定资产是指同时具有下列两个特征的有形资产:为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的,使用寿命超过一个会计年度。这里的使用寿命是指企业使用固定资产的预计期间,或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。

固定资产只有同时满足下列两个条件才能予以确认:与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业,该固定资产的成本能够可靠地计量。固定资产折旧则是指在固定资产的使用寿命内,按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。由于固定资产在企业资产总额中一般都占有较大的比例,固定资产的安全、完整对企业的生产经营影响极大,注册会计师应对固定资产的审计予以高度重视。

固定资产审计的范围很广。固定资产科目余额反映企业所有固定资产的原价,累计折旧科目余额反映企业固定资产的累计折旧数额,固定资产减值准备科目余额反映企业对固定资产计提的减值准备数额。固定资产项目余额由固定资产科目余额扣除累计折旧科目余额和固定资产减值准备科目余额构成,这三项都属于固定资产的审计范围。除此之外,由于固定资产的增加包括购置、自行建造、投资者投入、融资租入、更新改造、以非现金资产抵偿债务方式取得或以应收债权换入、以非货币性资产交换方式换入、经批准无偿调入、接受捐赠和盘盈等多种途径,相应涉及货币资金、应付账款、预付款项、在建工程、股本、资本公积、长期应付款、递延所得税负债等项目;企业的固定资产又因出售、报废、投资转出、捐赠转出、抵债转出、以非货币性资产交换方式换出、无偿调出、毁损和盘亏等原因而减少,与固定资产清理、其他应收款、营业外收入和营业外支出等项目有关;另外,企业按月计提固定资产折



旧,这又与制造费用、销售费用、管理费用等项目联系在一起。因此,在进行固定资产审计时,应当关注这些相关项目。

一、固定资产审计

(一) 固定资产审计的目标

固定资产审计的目标一般包括:确定资产负债表中记录的固定资产是否存在;确定所有应记录的固定资产是否均已记录;确定记录的固定资产是否由被审计单位所有或控制;确定固定资产以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价或分摊调整已恰当记录;确定固定资产、累计折旧和固定资产减值准备是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。

(二) 固定资产的实质性测试程序

为了实现固定资产审计目标,注册会计师应执行以下实质性测试程序:

1. 获取或编制固定资产和累计折旧分类汇总表

检查固定资产的分类是否正确并与总账数和明细账合计数核对是否相符,结合累计折旧、减值准备科目与报表数核对是否相符。固定资产和累计折旧分类汇总表又称综合分析表,是审计固定资产和累计折旧的重要工作底稿,其参考格式如表 9-4 所示。

表 9-4 固定资产和累计折旧分类汇总表

固定资产类别	固定资产				累计折旧					
	期初余额	本期增加	本期减少	期末余额	折旧方法	折旧率	期初余额	本期增加	本期减少	期末余额
合计										

表 9-4 包括固定资产与累计折旧两部分,应按照固定资产类别分别填列。需要指出的是,期初余额栏,注册会计师对其审计应分三种情况:一是在连续审计情况下,应注意与上期审计工作底稿中的固定资产和累计折旧的期末余额审定数核对相符;二是在变更会计师事务所时,后任注册会计师应查阅前任注册会计师有关工作底稿;三是如果被审计单位以往未经注册会计师审计,即在首次接受审计情况下,注册会计师应对期初余额进行较全面的审计。尤其是当被审计单位的固定资产数量多、价值大、占资产总额比重大时,最理想的方法是全面审计被审计单位设立以来“固定资产”和“累计折旧”账户中的所有重要的借贷记录。这样,既可核实期初余额的真实性,又可从其中加深对被审计单位固定资产管理和会计核算工作的了解。

2. 对固定资产实施实质性分析程序

(1) 建立有关数据的期望值。通过进行以下比较,并考虑有关数据间关系的影响来确定:



- ① 分类计算本期计提折旧额与固定资产原值的比率,并与上期比较。
- ② 计算固定资产修理及维护费用占固定资产原值的比例,并进行本期各月、本期与以前各期的比较。
 - (2) 确定可接受的差异额。
 - (3) 将实际情况与期望值相比较,识别需要进一步调查的差异。
 - (4) 如果其差额超过可接受的差异额,调查并获取充分的解释和恰当的佐证审计证据(例如,通过检查相关的凭证)。
 - (5) 评估分析程序的测试结果。

3. 实地检查重要固定资产

如为首次接受审计,应适当扩大检查范围,确定固定资产是否存在,关注是否存在已报废但仍未核销的固定资产。实施实地检查审计程序时,注册会计师可以以固定资产明细分类账为起点,进行实地追查,以证明会计记录中所列固定资产确实存在,并了解其目前的使用状况;也可以以实地为起点,追查至固定资产明细分类账,以获取实际存在的固定资产均已入账的证据。注册会计师实地检查的重点是本期新增加的重要固定资产,有时,观察范围也会扩展到以前期间增加的重要固定资产。观察范围的确定需要依据被审计单位内部控制的强弱、固定资产的重要性和注册会计师的经验来判断。

4. 检查固定资产的所有权或控制权

对各类固定资产,注册会计师应获取、收集不同的证据以确定其是否归被审计单位所有:对外购的机器设备等固定资产,通常经审核采购发票、采购合同等予以确定;对于房地产类固定资产,尚需查阅有关的合同、产权证明、财产税单、抵押借款的还款凭据、保险单等书面文件;对融资租入的固定资产,应验证有关融资租赁租赁合同。证实其并非经营租赁;对汽车等运输设备,应验证有关运营证件等;对受留置权限制的固定资产,通常还应审核被审计单位的有关负债项目等。

5. 检查本期固定资产的增加

被审计单位如果不正确核算固定资产的增加,将对资产负债表和利润表产生长期的影响。因此,审计固定资产的增加,是固定资产实质性程序中的重要内容。固定资产的增加有多种途径,审计中应注意:

- (1) 询问管理层当年固定资产的增加情况,并与获取或编制的固定资产明细表进行核对。
- (2) 检查本年度增加固定资产的计价是否正确,手续是否齐备,会计处理是否正确。表9-5列示了不同取得方式下固定资产审计的注意事项。

表 9-5 不同取得方式下固定资产审计的注意事项

取得方式	注意事项
外购	通过核对采购合同、发票、保险单、发运凭证等资料,抽查测试其入账价值是否正确,授权批准手续是否齐备,会计处理是否正确
在建工程转入	检查固定资产确认时点是否符合企业会计准则的规定,入账价值与在建工程的相关记录是否核对相符,是否与竣工决算、验收和移交报告等一致

(续表)

取得方式	注意事项
投资者投入	检查投资者投入的固定资产是否按投资各方确认的价值入账,并检查确认价值是否公允,交接手续是否齐全;涉及国有资产的,是否有评估报告并经国有资产管理部门评审备案或核准确认
更新改造	检查通过更新改造而增加的固定资产,增加的原值是否符合资本化条件,是否真实,会计处理是否正确
融资租赁	获取融资租入固定资产的相关证明文件,检查融资租赁合同的主要内容,并结合长期应付款、未确认融资费用科目检查相关的会计处理是否正确
企业合并、债务重组和非货币性资产交换	检查产权过户手续是否齐备,检查固定资产入账价值及确认的损益和负债是否符合规定
其他途径	检查增加固定资产的原始凭证,核对其计价及会计处理是否正确,法律手续是否齐全

(3) 检查固定资产是否存在弃置费用,如果存在弃置费用,检查弃置费用的估计方法和弃置费用现值的计算是否合理,会计处理是否正确。

6. 检查本期固定资产的减少

固定资产的减少主要包括出售、向其他单位投资转出、向债权人抵债转出、报废、毁损、盘亏等。有的被审计单位在全面清查固定资产时,常常会出现固定资产账存实亡现象,这可能是由于固定资产管理或使用部门不了解报废固定资产与会计核算两者间的关系,擅自报废固定资产而未及时通知财务部门作相应的会计核算所致,这样势必造成财务报表反映失真。审计固定资产减少的主要目的就在于查明业已减少的固定资产是否已做适当的会计处理。其审计要点如下:

- (1) 结合固定资产清理科目,抽查固定资产账面转销额是否正确。
- (2) 检查出售、盘亏、转让、报废或毁损的固定资产是否经授权批准,会计处理是否正确。
- (3) 检查因修理、更新改造而停止使用的固定资产的会计处理是否正确。
- (4) 检查投资转出固定资产的会计处理是否正确。
- (5) 检查债务重组或非货币性资产交换转出固定资产的会计处理是否正确。
- (6) 检查转出的投资性房地产账面价值及会计处理是否正确。
- (7) 检查其他减少固定资产的会计处理是否正确。

7. 检查固定资产的后续支出

《企业会计准则第4号——固定资产》规定,与固定资产有关的后续支出,如果同时满足下列两个确认条件:一是该固定资产包含的经济利益很可能流入企业,二是该固定资产的成本能够可靠计量,则应当将该后续支出计入固定资产成本;否则,应当在该后续支出发生时计入当期损益。

在具体实务中,对于固定资产发生的下列各项后续支出,通常的处理方法为:

- (1) 固定资产修理费用,应当直接计入当期费用。



(2) 固定资产改良支出,应当计入固定资产账面价值,其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。

(3) 如果不能区分是固定资产修理还是固定资产改良,或固定资产修理和固定资产改良结合在一起,则企业应按上述原则进行判断,其发生的后续支出,分别计入固定资产价值或计入当期费用。

(4) 固定资产装修费用,符合上述原则可予资本化的,在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内,采用合理的方法单独计提折旧。如果在下次装修时,与该固定资产相关的装修项目仍有余额,应将该余额一次全部计入当期营业外支出。

8. 检查固定资产的租赁

企业在生产经营过程中,有时可能有闲置的固定资产供其他单位租用;有时由于生产经营的需要,又需租用固定资产。租赁一般分为经营租赁和融资租赁两种。

在经营租赁中,租入固定资产的企业按合同规定的时间,交付一定的租金,享有固定资产的使用权,而固定资产的所有权仍属出租单位。因此,租入固定资产的企业的固定资产价值并未因此而增加,企业对以经营性租赁方式租入的固定资产,不在“固定资产”账户内核算,只是另设备查簿进行登记。而租出固定资产的企业,仍继续提取折旧,同时取得租金收入。检查经营性租赁时,应查明:

(1) 固定资产的租赁是否签订了合同、租约,手续是否完备,合同内容是否符合国家规定,是否经相关管理部门的审批。

(2) 租入的固定资产是否确属企业必需,或出租的固定资产是否确属企业多余、闲置不用的,双方是否认真履行合约,其中是否存在不正当交易。

(3) 租金收取是否签有合同,有无多收、少收现象。

(4) 租入固定资产有无久占不用、浪费损坏的现象;租出的固定资产有无长期不收租金、无人过问,是否有变相馈送、转让等情况。

(5) 租入固定资产是否已登入备查簿。

(6) 必要时,向出租人函证租赁合同及执行情况。

(7) 租入固定资产改良支出的核算是否符合规定。

在融资租赁中,租入单位向租赁公司借款购买固定资产,分期归还本息,付清全部本息后,就取得了固定资产的所有权。因此,融资租赁支付的租金,包括了固定资产的价值和利息,并且这种租赁的结果通常是固定资产所有权最终归属租入单位。故租入企业在租赁期间,对融资租入的固定资产应按企业自有固定资产管理,并计提折旧,进行维修。如果被审计单位的固定资产中融资租赁占有相当大的比例,应当复核租赁协议,确定租赁是否符合融资租赁的条件,结合长期应付款、未确认融资费用等科目检查相关的会计处理是否正确(资产的入账价值、折旧、相关负债)。在审计融资租赁固定资产时,除可参照经营租赁固定资产检查要点以外,还应补充实施以下审计程序:

(1) 复核租赁的折现率是否合理。

(2) 检查租赁相关税费、保险费、维修费等费用的会计处理是否符合企业会计准则的规定。

(3) 检查融资租入固定资产的折旧方法是否合理。

(4) 检查租赁付款情况。



(5) 检查租入固定资产的成新程度。

(6) 检查融资租入固定资产发生的固定资产后续支出,其会计处理是否遵循自有固定资产发生的后续支出的处理原则予以处理。

9. 检查闲置固定资产

获取暂时闲置固定资产的相关证明文件,并观察其实际状况,检查是否已按规定计提折旧,相关的会计处理是否正确。

10. 检查已提足折旧仍继续使用固定资产

获取已提足折旧仍继续使用固定资产的相关证明文件,并作相应记录。

11. 检查持有待售固定资产

获取持有待售固定资产的相关证明文件,并作相应记录。检查对其预计净残值调整是否正确、会计处理是否正确。

12. 检查固定资产保险情况

复核固定资产保险范围是否足够,重要固定资产是否实施保险。

13. 检查有无与关联方的固定资产购售活动

检查关联方活动是否经适当授权,交易价格是否公允。对于合并范围内的购售活动,记录应予合并抵消的金额。

14. 检查应计入固定资产的借款费用

对应计入固定资产的借款费用,应根据企业会计准则的规定,结合长短期借款、应付债券或长期应付款的审计,检查借款费用(借款利息、折溢价摊销、汇兑差额、辅助费用)资本化的计算方法和资本化金额,以及会计处理是否正确。

15. 检查固定资产的抵押、担保情况

结合对银行借款等的检查,了解固定资产是否存在重大的抵押、担保情况。如存在,应取证,并作相应的记录,同时提请被审计单位作恰当披露。

16. 检查固定资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报

财务报表附注通常应说明:固定资产的标准、分类、计价方法和折旧方法;融资租入固定资产的计价方法;固定资产的预计使用寿命和预计净残值;对固定资产所有权的限制及其金额(这一披露要求是指,企业因贷款或其他原因而以固定资产进行抵押、质押或担保的类别、金额、时间等情况);已承诺将为购买固定资产支付的金额;暂时闲置的固定资产账面价值(这一披露要求是指,企业应披露暂时闲置的固定资产账面价值,导致固定资产暂时闲置的原因,如开工不足、自然灾害或其他情况等);已提足折旧仍继续使用的固定资产账面价值;已报废和准备处置的固定资产账面价值。固定资产因使用磨损或其他原因而需报废时,企业应及时对其处置。如果其已处于处置状态而尚未转销时,企业应披露这些固定资产的账面价值。

如果被审计单位是上市公司,则通常应在其财务报表附注中按类别分项列示固定资产期初余额、本期增加额、本期减少额及期末余额;说明固定资产中存在的在建工程转入、出售、置换、抵押或担保等情况;披露通过融资租赁租入的固定资产每类租入资产的账面原值、



累计折旧、账面净值；披露通过经营租赁租出的固定资产每类租出资产的账面价值。

二、累计折旧审计

固定资产可以长期参加生产经营而仍保持其原有实物形态,但其价值将随着固定资产的使用而逐渐转移到生产的产品中,或构成经营成本或费用。在固定资产使用寿命内,按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊就是固定资产的折旧。在不考虑固定资产减值准备的前提下,影响折旧的因素有折旧的基数(一般指固定资产的账面原价)、固定资产的残余价值和使用寿命三个方面。在考虑固定资产减值准备的前提下,影响折旧的因素包括折旧的基数、累计折旧、固定资产减值准备、固定资产预计净残值和固定资产尚可使用年限五个方面。在计算折旧时,对固定资产的残余价值和清理费用只能人为估计;对固定资产的使用寿命,由于固定资产的有形和无形损耗难以准确计算,因而也只能估计;同样,对固定资产减值准备的计提也带有估计的成分。因此,固定资产折旧主要取决于企业根据其固定资产的特点制定的折旧政策,这在一定程度上具有主观性。

(一) 累计折旧审计的目标

累计折旧审计的主要目标包括:确定折旧政策和方法是否符合国家有关的财务会计制度,是否一贯遵循;确定累计折旧增减变动的记录是否完整;确定折旧费用的计算、分摊是否正确、合理和一贯;确定累计折旧的期末余额是否正确;确定累计折旧在会计报表上的披露是否恰当。

(二) 累计折旧的实质性测试程序

累计折旧的实质性测试程序通常包括:

(1) 获取或编制累计折旧分类汇总表,复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查被审计单位制定的折旧政策和方法是否符合相关会计准则的规定。确定其所采用的折旧方法能否在固定资产预计使用寿命内合理分摊其成本。检查前后期是否一致,预计使用寿命和预计净残值是否合理。

《企业会计准则第4号——固定资产》明确规定:企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括平均年限法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等;除非由于与固定资产有关的经济利益的预期实现方式有重大改变,应当相应改变固定资产折旧方法,否则,折旧方法一经选定,不得随意调整;企业至少应当于每年年度终了对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核,如果固定资产使用寿命预计数和净残值预计数与原先估计数有差异,应当作相应调整。

(3) 复核本期折旧费用的计提和分配:

第一,了解被审计单位的折旧政策是否符合规定,计提折旧范围是否正确,确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法是否合理;如采用加速折旧法,是否取得批准文件。

第二,检查被审计单位折旧政策前后期是否一致。

第三,复核本期折旧费用的计提是否正确。表9-6列示了特殊情况下固定资产折旧的审计要点。

表 9-6 特殊情况下固定资产折旧的审计要点

固定资产情况	审计要点
已计提部分减值准备的固定资产	检查应计折旧额是否扣除已计提的固定资产减值准备累计金额
已全额计提减值准备的固定资产	检查是否已停止计提折旧
因更新改造而停止使用的固定资产	检查是否已停止计提折旧,对因大修理而停止使用的固定资产是否照提折旧
按规定予以资本化的固定资产装修费用	检查是否在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内,采用合理的方法单独计提折旧,并在下次装修时将该项固定资产装修余额一次全部计入了当期营业外支出
融资租入固定资产发生的、按规定可予以资本化的固定资产装修费用	检查是否在两次装修期间、剩余租赁期与固定资产尚可使用年限三者中较短的期间内,采用合理的方法单独计提折旧
未使用、不需用和闲置的固定资产	检查是否按规定计提折旧
持有待售的固定资产	检查折旧计提是否符合规定

第四,检查折旧费用的分配是否合理,是否与上期一致;分配计入各项目的金额占本期全部折旧计提额的比例与上期比较是否有重大差异。

第五,注意固定资产增减变动时,有关折旧的会计处理是否符合规定,查明通过更新改造、接受捐赠或融资租入而增加的固定资产折旧费用计算是否正确。

(4) 将“累计折旧”账户贷方的本期计提折旧额与相应的成本费用中的折旧费用明细账户的借方相比较,检查本期所计提折旧金额是否已全部摊入本期产品成本或费用。若存在差异,应追查原因,并考虑是否应建议作适当调整。

(5) 检查累计折旧的减少是否合理、会计处理是否正确。

(6) 检查累计折旧的披露是否恰当。

如果被审计单位是上市公司,通常应在其财务报表附注中按固定资产类别分项列示累计折旧期初余额、本期计提额、本期减少额及期末余额。

第五节 其他相关账户审计

在购货与付款循环中,除以上介绍的财务报表项目以外,还包括预付款项、固定资产减值准备、工程物资、在建工程、固定资产清理、应付票据等项目。本节对这些项目的审计作简单介绍。需要强调的是,这些审计的目标和实质性测试程序并不是一成不变的,也不是完美无缺的。注册会计师在审计时,应视具体审计情况,运用专业判断对其作出合理增删。

一、预付款项审计

预付款项是企业按采购合同的规定,预先支付给供货单位的货款,包括企业进行在建工程预付的工程价款,会计上通过“预付款项”或“应付账款”科目(借方)进行核算。预付款项



是企业的一种流动资产,它是企业在采购环节中产生的。因此,预付款项的审计应结合采购与付款循环的审计进行。

(一) 预付款项审计的目标

预付款项审计的目标一般包括:确定资产负债表中记录的预付款项是否存在;确定所有应当记录的预付款项是否均已记录;确定记录的预付款项是否由被审计单位拥有或控制;确定预付款项是否以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整是否已恰当记录;确定预付款项是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。

(二) 预付款项实质性测试程序

(1) 获取或编制预付款项明细表:

① 复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符,结合坏账准备科目与报表数核对是否相符。

② 结合应付账款明细账审计,查核有无重复付款或将同一笔已付清的账款在预付款项和应付账款两个科目中同时挂账的情况。

③ 分析出现贷方余额的项目,查明原因,必要时建议进行重新分类调整。

④ 对期末预付款项余额与上期期末余额进行比较,解释其波动原因。

(2) 分析预付款项账龄及余额构成并确定:该笔款项是否根据有关购货合同支付;检查一年以上预付款项未核销的原因及发生坏账的可能性,检查不符合预付款项性质的或因供货单位破产、撤销等原因无法再收到所购货物的是否已转入其他应收款。

(3) 检查大额预付工程款增加或者结转是否有相应的审批手续,与相关合同、工程进度是否一致。

(4) 选择大额或异常的预付款项重要项目(包括零账户),函证其余额是否正确,并根据回函情况编制函证结果汇总表;回函金额不符的,应查明原因,作出记录或建议作适当调整;未回函的,可再次函证,也可采用替代审计程序进行检查,如检查该笔债权的相关凭证资料,或抽查资产负债表日后预付款项明细账及存货、在建工程明细账,核实是否已收到货物、转销预付款项,并根据替代检查结果判断其债权的真实性或出现坏账的可能性。

(5) 检查资产负债表日后的预付款项、存货及在建工程明细账,并检查相关凭证,核实期后是否已收到实物并转销预付款项,分析资产负债表日预付款项的真实性和完整性。

(6) 实施关联方及其交易的审计程序,检查对关联方的预付款项的真实性、合法性,检查其会计处理是否正确。

(7) 检查预付款项是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。

如果被审计单位是上市公司,通常应在其财务报表附注中按不同账龄段列示预付款项余额、各账龄段余额占预付款项总额的比例;说明账龄超过一年的预付款项未收回的原因,以及持有5%以上(含5%)表决权股份的股东单位账款等情况。

二、固定资产减值准备审计

固定资产的可收回金额低于其账面价值的情况称为固定资产减值。这里的可收回金额应当根据固定资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间的较高者确定。这里的处置费用包括与固定资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运



费以及为使固定资产达到可销售状态所发生的直接费用等。

（一）固定资产减值准备的审计目标

固定资产减值准备的审计目标一般包括：确定计提固定资产减值准备的方法是否恰当，固定资产减值准备的计提是否充分，确定固定资产减值准备增减变动的记录是否完整，确定固定资产减值准备期末余额是否正确，确定固定资产减值准备的披露是否恰当。

（二）固定资产减值准备的实质性测试程序

固定资产减值准备的实质性测试程序一般包括：

（1）获取或编制固定资产减值准备明细表，复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符。

（2）检查被审计单位计提固定资产减值准备的依据是否充分，会计处理是否正确。

（3）检查资产组的认定是否恰当，计提固定资产减值准备的依据是否充分，会计处理是否正确。

（4）计算本期末固定资产减值准备占期末固定资产原值的比率，并与期初该比率比较，分析固定资产的质量状况。

（5）检查被审计单位处置固定资产时原计提的减值准备是否同时结转，会计处理是否正确。

（6）检查是否存在转回固定资产减值准备的情况，确定减值准备在以后会计期间没有转回。

（7）检查固定资产减值准备的披露是否恰当。

如果被审计单位是上市公司，其财务报表附注中通常还应分项列示计提的固定资产减值准备金额、增减变动情况以及计提的原因。

三、工程物资审计

工程物资是指用于固定资产建造的建筑材料，其增减变动与企业自行购建固定资产的成本直接相关，因此，工程物资的审计应在在建工程审计相结合。

（一）工程物资审计的目标

工程物资审计的目标一般包括：确定资产负债表中记录的工程物资是否存在；确定所有应记录的工程物资是否均已记录；确定资产负债表中的工程物资是否由被审计单位拥有或控制；确定工程物资是否以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整是否已恰当记录；确定工程物资及减值准备的列报是否恰当。

（二）工程物资账面余额的实质性测试程序

（1）获取或编制工程物资及减值准备明细表，复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，结合减值准备科目与报表数核对是否相符。

（2）实地检查工程物资，确定其是否存在，并观察是否有呆滞、积压物资。

（3）抽查若干工程物资采购合同、发票、货物验收单等原始凭证，检查其是否经过授权批准，会计处理是否正确。

（4）结合在建工程审计，检查工程物资的领用手续是否齐全，会计处理是否正确。

（5）检查工程完工后剩余的工程物资转入存货时对所含的增值税进项税额的处理是否



正确。

(6) 检查被审计单位是否对工程物资定期盘点,对盘盈(亏)是否及时处理;处理是否符合规定;会计处理是否正确。

(7) 检查有无与关联方的工程物资购销业务,是否经适当授权,交易价格是否公允。

(8) 确定工程物资在资产负债表上的披露是否恰当。

如果被审计单位是上市公司,通常应在其财务报表附注中分项列示各类工程物资的期初、期末余额。

(三) 工程物资减值准备的实质性测试程序

(1) 获取或编制工程物资减值准备明细表,复核加计是否正确,与总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查工程物资减值准备计提和转销的批准程序,取得书面报告等证明文件。

(3) 检查被审计单位计提工程物资减值准备的依据是否充分,会计处理是否正确。

(4) 检查已计提减值准备的工程物资,关注其原建设项目的进展及可行性,必要时,作出调整。

(5) 检查被审计单位处置工程物资时,原计提的减值准备是否同时结转,会计处理是否正确。

(6) 检查是否存在转回工程物资减值准备的情况。

(7) 确定工程物资减值准备的披露是否恰当。

四、在建工程审计

在建工程是企业自行购建的未完工的工程项目,在建工程的期末余额表示在建工程的价值,所以在建工程的审计对资产负债表有重要意义。

(一) 在建工程审计的目标

在建工程审计的目标一般包括:确定资产负债表中记录的在建工程是否存在;确定所有应记录的在建工程是否均已记录;确定记录的在建工程是否由被审计单位拥有或控制;确定在建工程是否以恰当的金额包括在资产负债表中,与之相关的计价调整已恰当记录;确定在建工程是否已按照企业会计准则的规定在财务报告中作出恰当列报。

(二) 在建工程账面余额的实质性测试程序

(1) 获取或编制在建工程明细表,复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对相符,结合减值准备科目与报表数核对是否相符。

应当注意,在建工程报表数反映企业期末各项未完工程的实际支出,包括交付安装的设备价值,未完建筑安装工程已经耗用的材料、工资和费用支出、预付出包工程的价款、已经建筑安装完毕但尚未交付使用的工程等的可收回金额,应根据在建工程科目的期末余额减去在建工程减值准备科目的期末余额后的金额填列。因此,其报表数应同在建工程总账数和明细账合计数分别减去相应的在建工程减值准备总账数和明细账合计数后的余额核对相符。

(2) 实施分析程序。基于对被审计单位及其环境的了解,通过进行以下比较,并考虑有关数据间关系的影响,建立有关数据的期望值:

① 依据借款和工程建设情况计算借款费用资本化金额,并与被审计单位实际的借款费用资本化情况进行比较。

② 确定可接受的差异额。

③ 将实际情况与期望值相比较,识别需要进一步调查的差异。

④ 如果其差额超过可接受的差异额,调查并获取充分的解释和恰当的佐证审计证据(如检查相关的凭证)。

⑤ 评估分析程序的测试结果。

(3) 检查本期在建工程的增加数:

① 询问管理层当年在建工程的增加情况,并与获取或编制的在建工程的明细表进行核对。对于重大建设项目,取得有关工程项目的立项批文、预算总额和建设批准文件,以及施工承包合同、现场监理施工进度报告等业务资料。

② 查阅公司资本支出预算、公司相关会议决议等,检查本年度增加的在建工程是否全部得到记录。

③ 对于支付的工程款,应抽查其是否按照合同、协议、工程进度或监理进度报告分期支付,付款授权批准手续是否齐备,会计处理是否正确;取得监理报告等资料检查估计的发包进度是否合理。

④ 对于领用的工程物资,抽查工程物资的领用是否有审批手续,会计处理是否正确。

⑤ 对于应负担的职工薪酬,结合应付职工薪酬的审计,检查应计入在建工程的职工薪酬范围、计量和会计处理是否正确。

⑥ 对于借款费用资本化,应结合长短期借款、应付债券或长期应付款的审计,检查借款费用(借款利息、折溢价摊销、汇兑差额、辅助费用)资本化的起讫日的界定是否合规,计算方法是否正确,资本化金额是否合理,会计处理是否正确。

⑦ 检查工程管理费、征地费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费及应负担的税费等资本化的金额是否合理、真实和完整,会计处理是否正确。

(4) 检查本期在建工程的减少数:

① 了解在建工程结转固定资产的政策,并结合固定资产审计。检查在建工程结转是否正确,是否存在将已经达到预计可使用状态的固定资产挂列在建工程,少计折旧的情况。

② 检查已完工工程项目的竣工决算报告、验收交接单等相关凭证以及其他转出数的原始凭证,检查会计处理是否正确。

③ 取得因自然灾害等原因造成的单项工程或单项工程报废或毁损的相关资料,检查其会计处理是否正确。

(5) 检查在建工程进行负荷联合试车生产时发生的费用及试车生产形成的产品或副产品,在对外销售或转为库存时的会计处理是否正确。

(6) 实施在建工程实地检查程序。具体包括:

① 确定在建工程是否存在。

② 观察工程项目的实际完工程度。

③ 检查是否存在已达到预计可使用状态,但未办理竣工决算手续、未及时进行会计处理的项目。

(7) 查询在建工程项目保险情况,复核保险范围和金额是否足够。



(8) 如果被审计单位为上市公司,应将募集资金相关在建工程的增减变动情况与披露的募集资金使用情况进行核对。

(9) 检查是否有长期挂账的在建工程。如有,应了解原因,并关注是否可能发生损失,检查减值准备计提是否正确。

(10) 检查有无与关联方的工程建造或待开发业务是否经适当授权,交易价格是否公允。

(11) 结合长、短期借款等项目,了解在建工程是否存在抵押、担保情况。如有,应取证记录,并提请被审计单位作必要披露。

(12) 检查在建工程合同,确定是否存在与资本性支出有关的财务承诺。

(13) 确定在建工程的列报是否恰当。

如果被审计单位是上市公司,其财务报表附注中通常应分项列示在建工程的名称、预算数、期初余额、本期增加额、本期转入固定资产额、其他减少数、期末余额、资金来源、工程投入占预算的比例,分项列示期初余额、本期增加额、本期转入固定资产、其他减少数和期末余额中所包含的借款费用资本化金额。其中,工程项目资金来源应区分募股资金、金融机构贷款和其他来源等,用于确定利息资本化金额的资本化率应单独披露。

(三) 在建工程减值准备的实质性测试程序

(1) 获取或编制在建工程减值准备明细表,复核加计是否正确,与总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查在建工程减值准备计提和转销的批准程序,取得书面报告等证明文件。

(3) 检查被审计单位计提在建工程减值准备的依据是否充分及会计处理是否正确。

(4) 检查已计提减值准备的在建工程,关注其项目的进展及可行性,考虑是否需要提出审计调整建议。

(5) 检查被审计单位处置在建工程时,原计提的减值准备是否同时结转,会计处理是否正确。

(6) 检查是否存在转回在建工程减值准备的情况。按照企业会计准则规定,在建工程减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。

(7) 确定在建工程减值准备的披露是否恰当。

如果被审计单位为上市公司,通常还应分项列示在建工程减值准备金额、增减变动情况以及计提的原因。

五、固定资产清理审计

对固定资产的处置包括清理报废、对外出售等,这些都通过固定资产清理账户处理,会计期末未清理完毕的项目在资产负债表上以“固定资产清理”项目反映。

(一) 固定资产清理的审计目标

固定资产清理的审计目标一般包括:确定资产负债表中记录的固定资产清理是否实际存在;确定被审计单位的所有应当记录的固定资产清理是否均已记录;确定资产负债表中记录的固定资产清理是否为被审计单位拥有或控制;确定固定资产清理是否以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整是否已恰当记录;确定固定资产清理是否已按照企业

会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。

（二）固定资产清理的实质性测试程序

（1）获取或编制固定资产清理明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

（2）检查固定资产清理的发生是否有正当理由，是否经有关技术部门鉴定，固定资产清理的发生和转销是否经授权批准，相应的会计处理是否正确。结合固定资产等账项的审计，检查固定资产、累计折旧和固定资产减值准备等账面转入额是否正确。检查固定资产清理收入和清理费用的发生是否真实，清理净损益的计算是否正确，会计处理是否正确。

（3）由对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转出产生固定资产清理的，检查相关的合同协议以及股东（大）会、董事会的决议，确定合同或协议约定的价值是否公允，检查其会计处理是否正确。

（4）检查固定资产清理是否长期挂账，如有，应作出记录，必要时建议作适当调整。

（5）检查固定资产清理是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。

六、应付票据审计

应付票据是指企业因购买材料、商品和接受劳务供应等开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。随着商业活动的票据化，企业票据业务越来越多，应付票据也将成为一个重要的审计领域。并且，由于应付票据大多是指向供货单位购入材料、商品或劳务时所开出的商业承兑票据，因此，对应付票据的审计需结合购货与付款交易一起进行。

（一）应付票据的审计目标

应付票据的审计目标一般包括：确定资产负债表中记录的应付票据是否存在；所有应当记录的应付票据是否均已记录；确定记录的应付票据是否为被审计单位应当履行的现实义务；确定应付票据是否以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整是否已恰当记录；确定应付票据是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。

（二）应付票据实质性测试程序

（1）获取或编制应付票据明细表。复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符；与应付票据备查簿中的商业汇票的种类、号数和出票日期、到期日、票面金额、交易合同号和收款人姓名或单位名称以及付款日期和金额等内容核对相符；检查非记账本位币应付票据的折算汇率及折算是否正确；标志重要项目。

（2）检查应付票据备查簿。检查债务的合同、发票和收货单等资料，核实交易、事项的真实性，复核其应存入银行的承兑保证金，并与其他货币资金科目钩稽；抽查资产负债表日后已偿付的应付票据，检查有无未入账的应付票据，核实其是否已付款并转销；针对已注销的应付票据，确定是否已在资产负债表日前偿付；询问管理人员，审查有关文件并结合购货截止测试，检查应付票据的完整性。

（3）选择应付票据的重要项目（包括零账户），函证其余额和交易条款，对未回函的再次发函或实施替代的检查程序（检查原始凭单，如合同、发票、验收单，核实票据的真实性）。询证函通常应包括出票日、到期日、票面金额、未付金额、已付息期间、利息率以及票据的抵押担保品等项内容。



(4) 查明逾期未兑付票据的原因,对于逾期的银行承兑汇票是否已经转入短期借款,对于逾期的商业承兑汇票是否已经转入应付账款,带息票据是否已经停止计息,是否存在抵押票据的情形。

(5) 复核带息应付票据利息是否足额计提,其会计处理是否正确。

(6) 检查与关联方的应付票据的真实性,执行关联方及其交易审计程序。通常,应了解关联交易事项的目的、价格和条件,检查采购合同,并通过向关联方或其他注册会计师查询和函证等方法,以确认交易的真实性。

(7) 检查应付票据是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。

如果被审计单位是上市公司,则其财务报表附注通常应披露持有 5%以上(含 5%)股份的股东单位的应付票据等内容,并按应付票据的种类分项列示其金额。

引例解析

注册会计师应关注的问题分别为:

(1) X 公司对 A 设备在 2011 年是否继续计提折旧,若已停止计提折旧,则建议其补提折旧。

(2) X 公司对季节性停用的固定资产是否照提折旧,如果被审计单位的处理方法是错误的,应建议其补提折旧。

(3) X 公司购入的设备是否在其达到预定可使用状态时转入固定资产,并从次月开始计提折旧。被审计单位应从 6 月份起计提折旧,注册会计师应建议 X 公司补提折旧。

(4) X 公司计算的 B 设备的折旧率是否正确,在计算折旧率时是否考虑净残值的影响,如果不正确,注册会计师应建议 X 公司调整折旧。

主要术语

购货与付款循环 请购单 订购单 卖方发票 付款凭单 购货与付款循环内部控制
购货与付款循环的控制测试 应付账款审计 固定资产审计 累计折旧审计

复习思考题

- (1) 购货和付款循环涉及哪些主要凭证和主要业务活动?
- (2) 购货和付款业务的内部控制包括哪些内容?
- (3) 审计人员如何对购货交易进行控制测试?
- (4) 应付账款的审计目标是什么? 如何实现?
- (5) 简述固定资产的实质性测试程序。

第五章

审计依据、审计证据与审计工作底稿

学习目标

掌握审计依据的含义、特征、分类和运用原则；

掌握审计证据的含义、特征、分类、收集、整理与分析；

了解审计工作底稿的定义、分类、形成与复核；

熟悉审计档案管理。

引例

美国安达信会计师事务所(以下简称安达信)曾是美国五大会计师事务所之一,在各地的合作伙伴超过了2 000家。美国能源业巨头安然公司自1985年成立以来,一直由安达信负责其审计工作,并同时提供咨询服务。2000年,安达信从安然公司获得高达5 200万美元的收入。巨大的利益驱使安达信帮助安然公司造假,出具虚假审计报告。2001年10月,安然公司重新公布了1997—2000年的财务报表,结果累计利润比原先减少了5.91亿美元,而债务却增加了6.38亿美元。事发之后,安达信故意销毁了安然公司的大量电子文件、审计文件以及与安然公司财务审计有关的信息资料,试图逃脱美国证券交易委员会的调查。美国司法部门于2002年10月16日宣判:安达信会计师事务所被判5年查看,并缴纳50万美元的罚款。这是该会计师事务所因妨碍司法而受到的最严厉的惩罚。整个事件真相暴露后,安达信会计师事务所信誉受损,客户流失,具有多年历史的安达信,从此退出审计业务。

安达信会计师事务所为什么要销毁安然公司的大量电子文件、审计文件以及与安然公司财务审计有关的信息资料?

审计证据是审计意见的支柱,是审计人员形成审计结论的基础,更是控制审计工作质量的关键,因此研究本章的意义重大。审计人员接受委托开展实践业务,最终要作出审计结论,发表审计意见,审计证据正是发表审计意见主要的依据。本章主要介绍审计依据和审计证据的含义、特征、分类以及审计工作底稿的形成与复核和审计档案的管理。

第一节 审计依据

一、审计依据的含义和特征

(一) 审计依据的含义

审计依据是审计人员在审计过程中用来衡量被审计事项是非优劣的准绳,是提出审计意见,作出审计决定的依据。审计人员在执行审计时,要运用各种审计方法,收集各种审计证据;审计工作结束前,应对被审计单位的经济活动进行评价,对其真实性、合法性、效益性作出判断;一并发表审计意见,作出审计决定,这就必须有评价与判断的标准和说明审计意见、审计决定的正确依据,否则难以令人信服和取信于社会公众。

要说明被审计事项是真实的,不仅要有证据说明经济事项真实,还要有标准去衡量它是否符合客观事实,是否正确无误;要说明被审计事项是合法的,不仅要有证据说明经济事项及其反映的资料实际存在的状况,还要有标准去衡量它是否符合党和国家的方针政策、法律法规和有关规章制度;要说明被审计经济活动是有效的,不仅要有证据说明被审计经济事项的效益状况,还要有标准去衡量它有无经济效益以及经济效益的高低。由此可见,审计证据只能说明事实真相,而不能引出结论和意见;只有审计证据和审计依据对照,才能引出是非优劣的结论,才能表示审计意见和作出审计决定。在审计实践活动中,也有人把收集到的审计依据视同审计证据一样处理,但审计依据不同于一般的审计证据,它不能说明被审计事物的状况,而只能说明被审计事项应该是一种什么样的情况。

审计依据和审计准则是两个完全不同的概念。审计依据是衡量审计客体的尺度,它所回答的问题是根据什么、有什么理由作出这样的决断、提出这样的意见和作出这样的决定。审计准则是审计工作本身的规范,是审计人员的行为指南,它所回答的是如何进行审计的问题,另外也可以用来衡量审计主体的工作优劣。

(二) 审计依据的特征

审计依据不是固定不变的,它是随着国家管理的规范和单位管理的加强、旧的标准不断淘汰、新的标准不断建立而相应发生变化的。因此,无论什么样的审计依据,只能在一定的范围内、一定的区域中和一定的时间内是有效的,同时各类依据所具有的权威性也有很大差别。

1. 层次性

审计依据按其制定单位的地位、权限、管辖范围等条件可以划分为若干层次,层次越高,审计依据的权威性越高,适用范围越广,但要注意其针对性。具体可以分为以下几个层次:

- (1) 国际法及国家和政府颁布的法律、法规。
- (2) 国务院各部门颁布的各种政策、指示和规章制度以及指令性计划。
- (3) 地方各级人民政府颁布的政策、指示。
- (4) 审计单位的上级主管部门制定的规章制度、下达的计划和提出的技术经济指标等。



(5) 被审计单位的股东大会、董事会和职工代表大会等所作的决议以及本单位各职能部门所制定的规章制度,作出的计划和决议。

低层次的法规应在高层次法规的原则规定基础上,结合本地区、本部门的具体情况加以补充和具体化。低层次法规虽适用面小,但其针对性强。

2. 地域性

从空间上看,很多审计依据还要受到地域的限制,由于各国的社会经济制度和生产力发展水平不同,其适用的审计依据也各不相同。审计人员进行审计判断时,必须注意到地区差别、行业差别和单位差别。

3. 时效性

从时间上看,各种审计依据都有一定的时效性,并不是在任何时期、任何条件下都适用。作为衡量经济活动是否真实、合法和有效的审计依据属于上层建筑的范畴,它会因经济基础的变化而不断变化。这就要求审计人员在审计工作中,要密切注意各种依据的变化,选用在审计事项发生时有效的判断依据,而不能以审计时现行的法律、法规、规章制度作为判断依据,也不能以作废或失效的法律、法规、规章制度作为判断依据,更不能以旧的审计依据来否定现行的经济活动,或用新的审计依据来否定过去的经济活动。

4. 相关性

审计依据的相关性主要是指所引用的审计依据应与被审计项目和应证实的目标相关。审计人员所作的审计判断,所表示的审计意见以及所作出的审计决定是否正确无误,是否令人信服,与审计人员所使用的审计依据的相关程度及针对性强弱关系很大。审计依据的相关性主要表现在以下三个方面:

(1) 所选用的依据与被审计事项是相关的,能够判定被审计事项是否真实、合法与有效。

(2) 所选用的依据与被审计事项是相关的,说明审计人员提出的审计意见、作出的审计决定有充足的理由。

(3) 针对某一被证实的事项来说,所选用的各种依据能从不同的角度去证实,并能说明一定的程度,这些依据也是相关的。

二、审计依据的分类

对审计依据进行适当的分类,有利于审计人员根据需要选用恰当的审计依据。

1. 按审计依据的来源分类

(1) 外部审计依据。外部审计依据主要包括国家制定的法律、法规、条例、政策、制度,地方政府、上级主管部门颁发的规章制度和下达的通知、指示文件等,涉外被审事项,所引用国际惯例的条约等。

(2) 内部审计依据。内部审计依据主要包括被审计单位制定的经营方针、目标任务、计划预算、各种经济合同、各项指标和各项规章制度等。

2. 按审计依据的性质内容分类

(1) 法律、法规。法律是国家立法机关依照立法程序制定和颁布,由国家强制保证执行

的行为规范的总称,如宪法、刑法、民法、会计法、审计法、预算法等。法规是由国家行政机关制定的各种法令、条例、规定等,如企业会计准则、企业财务通则、价格管理条例等。

(2) 规章制度。规章制度主要有国务院各部门根据法律和国务院的行政法规制定的规章制度,省、自治区、直辖市根据法律和国务院的行政法规制定的规章制度,被审计单位上级主管部门和被审计单位内部制定的各种规章制度等。如国家主管部门制定的各项财务会计制度,单位内部制定的各项内部控制制度等。

(3) 预算、计划、合同。如国家机关事业单位编制的经费预算,企业单位制订的各种经济计划,被审计单位与其他单位签订的各种经济合同等。

(4) 业务规范、技术经济标准。如人员配备定额、工作质量标准、原材料消耗定额、工时定额、能源消耗定额、设备利用定额等。此外,还有国家制定的等级企业标准、优秀企业的管理条例等。

3. 按审计依据的具体应用目的分类

(1) 用于判断被审计单位内部控制制度是否健全有效的审计依据,主要是指被审计单位已经制定的有关内部控制制度、内部管理制度的相关文件,如对经济活动进行事前管理的计划、预算制度,对经济活动进行过程控制的管理、协调制度,会计人员合理分工制度,财产物资定期盘点制度等。

(2) 用于判断被审计单位经济活动是否合法合规的审计依据,主要是指国家各级政府和行业管理部门制定的各种法律、法规,如税法、合同法、会计准则、财务准则等。

(3) 用于判断被审计单位经济活动是否取得预期效益的审计依据,主要是指企业自身制定的和可供参考的各种与效益测定有关的技术经济指标和相关数据。这些审计依据可以是被审计单位计划、预算中预期达到的经营目标数据,也可以是被审计单位以前年度的实际业绩数据或同行业先进水平的数据,这也可以是在行业内有参考意义的各种经济技术指标。

由于审计依据是审计人员对被审计事项进行判断的尺度,通过了解对审计依据的进一步分类,审计人员就可以选择适合被审计事项的审计依据。通过将实际情况与审计依据对比可以找出实际与标准的差异,分析差异,找出原因,提出纠正错误的意见和建议,使经济活动更符合审计依据的要求,从而更好地发挥审计的经济监督作用。

需要注意的是,尽管政府审计、民间审计与内部审计有着各自不同的审计准则,但它们对被审计事项作出评价判断时的审计标准在很大程度上是一致的。

三、审计依据的运用原则

审计人员在选用审计依据时,除了要考虑审计依据的特征外,还应坚持以下几个原则:

1. 具体问题具体分析的原则

随着企业经济活动的日益多元化和复杂化,有些合法的经济活动不一定是合理的;与此同时,有些合理的规章制度现在看来却是不合法的。审计人员选用审计依据时,必须从实际出发,具体问题具体分析,作出客观公正的评价。在实际工作中,应遵循三个原则,即有法依法、无法可以从理、国家法规与地方法规发生矛盾时要慎重处理。

2. 辩证分析问题的原则

如果一项经济活动有几项可供选择的评价依据,就应辩证地分析问题,善于把握问题的



实质,选择最能揭示其实质的审计依据。

3. 利益兼顾原则

审计人员在选用审计依据时,必须注意国家、企业和个人利益兼顾,眼前利益和长远利益兼顾,企业效益与社会效益兼顾三原则。

4. 真实可靠原则

对于运用到的审计依据,必须以书面文件为准,必要时查对原文件,认真领会文件精神实质,以保证审计依据准确可靠。

总之,审计依据选择得是否恰当,直接影响审计结论的正确性,审计人员必须慎重对待。

第二节 审计证据

审计证据是审计理论中的一个核心概念,审计过程的主要工作就是审计证据的收集、整理和评价。审计凭证据“说话”,收集和评价审计证据是审计人员得出审计结论、支撑审计意见的基础。

一、审计证据的含义和特征

(一) 审计证据的含义

审计证据是指审计人员为了得出审计结论、形成审计意见而使用的所有信息,包括财务报表依据的会计记录中含有的信息和其他信息。

财务报表依据的会计记录一般包括对初始分录的记录和支持性记录,如支票、电子资金转账记录、发票、合同、总账、明细账、记账凭证和未在记账凭证中反映的对财务报表的其他调整,以及支持成本分配、计算、调节和披露的手工计算表和电子数据表。上述会计记录是编制财务报表的基础,构成审计人员执行财务报表审计业务所需获取的审计证据的重要组成部分。

依据会计记录编制财务报表是被审计单位管理层的责任,审计人员应当测试会计记录以获取审计证据。如果会计记录中含有的信息本身并不足以提供充分的审计证据作为对财务报表发表审计意见的基础,审计人员还应获取用作审计证据的其他信息。

其他信息的内容比较广泛,包括有关被审计单位所在行业的信息、被审计单位的内部环境的其他信息等。可用作审计证据的其他信息包括:

(1) 审计人员从被审计单位内部或外部获取的会计记录以外的信息,如被审计单位会议记录、内部控制手册、询证函的回函、分析师的报告、与竞争者的比较数据等。

(2) 审计人员通过询问、观察和检查等审计程序获取的信息,如通过检查存货获取存货存在性的证据等。

(3) 审计人员自身编制或获取的可以通过合理推断得出结论的信息,如审计人员编制的各种计算表、分析表等。

财务报表依据的会计记录中包含的信息和其他信息共同构成了审计证据,两者缺一不

可。如果没有前者,审计工作将无法进行;如果没有后者,可能无法识别重大错报风险。只有将两者结合在一起,才能将审计风险降至可接受的低水平,为注册会计师发表审计意见提供合理基础。

(二) 审计证据的特征

《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第六条规定:“注册会计师应当获取充分、适当的审计证据,以得出合理的审计结论,作为形成审计意见的基础。”《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第七条规定:“注册会计师应当保持职业怀疑态度,运用职业判断,评价审计证据的充分性和适当性。”

审计证据的充分性和适当性是审计证据的两大基本特征。

1. 审计证据的充分性

审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量,是指审计证据的数量足以支持审计人员的审计意见。因此,它是审计人员为形成审计意见所需审计证据的最低数量要求。

审计证据的充分性主要与审计人员确定的样本量有关。例如,对某个审计项目实施某一选定的审计程序,从 200 个样本中获得的证据要比从 100 个样本中获得的证据更充分。

审计人员需获取的审计证据的数量受错报风险的影响。错报风险越大,需要的审计证据可能越多。具体来说,在可接受的审计风险水平一定的情况下,重大错报风险越大,审计人员就应实施越多的测试工作,以将审计风险控制在可接受的低水平范围内。例如,审计人员对某计算机公司进行审计,经过分析认为,受被审计单位行业性质的影响,存货陈旧的可能性很大,存货计价的错报可能性就比较大,为此,审计人员在审计中就要选取更多的存货样本进行测试,以确定存货陈旧的程度,从而确认存货的价值是否被高估。

客观公正的审计意见必须建立在有足够数量的审计证据的基础之上,但是这并不是说审计证据的数量越多越好。为了使审计人员进行有效率、有效益的审计,审计人员通常把需要足够数量审计证据的范围降低到最低限度。因此,每一个审计项目对审计证据的需要量以及取得这些证据的途径和方法,应当根据该项目的具体情况来确定。在某些情况下,由于时间、空间或成本的限制,当审计人员不能获取最为理想的审计证据时,可考虑通过其他的途径或用其他的审计证据来代替;审计人员只有通过不同的渠道和方法取得他认为足够的审计证据时,才能据以发表审计意见。

2. 审计证据的适当性

审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量,即审计证据在支持各类交易、账户余额、列报的相关认定,或发现其中存在错报方面具有相关性和可靠性。相关性和可靠性是审计证据适当性的核心内容,只有相关且可靠的审计证据才是高质量的。

(1) 审计证据的相关性。审计证据要有证明力,必须与审计人员的审计目标相关。例如,审计人员在审计过程中怀疑被审计单位发出存货却没有给顾客开具发票,需要确认销售是否完整。审计人员应当从发货单中选取样本,追查与每张发货单相应的销售发票副本,以确定是否每张发货单均已开具发票。如果审计人员从销售副本中选取样本,并追查至每张发票相应的发货单,由此所获得的证据与完整性目标就不相关。

审计证据是否相关必须结合具体审计目标来考虑。在确定审计证据的相关性时审计人员应当考虑以下几点:



① 特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据,而与其他认定无关。例如,检查期后应收账款收回的记录和文件可以提供有关存在和计价的审计证据,但是不一定与期末截止是否适当相关。

② 针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据或获取不同性质的审计证据。例如,审计人员可以分析应收账款的账龄和应收账款的期后回款情况,以获取与坏账准备计价有关的证据。

③ 只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据。例如,有关存货实物存在的审计证据并不能替代与存货计价相关的审计证据。

(2) 审计证据的可靠性。审计证据的可靠性是指证据的可信程度。例如,审计人员亲自检查存货所获得的证据,就被审计单位管理层提供给审计人员的存货数据更可靠。

审计证据的可靠性受其来源和性质的影响,并取决于获取审计证据的具体环境。审计人员在判断审计证据的可靠性时,通常会考虑下列原则:

① 从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠。从外部独立来源获取的审计证据未经被审计单位有关职员之手,从而减小了伪造、更改凭证或业务记录的可能性,因而其证明力最强。此类证据如银行询证函回函、应收账款询证函回函、保险公司等机构出具的证明等;相反,从其他来源获取的审计证据,由于证据提供者与被审计单位存在经济或行政关系等原因,其可靠性应受到质疑。

② 内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠。如果被审计单位有着健全的内部控制且在日常管理中得到一贯的执行,会计记录的可信赖程度将会增加;如果被审计单位内部控制薄弱,甚至不存在任何内部控制,被审计单位内部凭证记录的可靠性就大为降低。例如,如果与销售业务相关的内部控制有效,审计人员就能从销售发票和发货单中取得比内部控制不健全时更加可靠的审计证据。

③ 直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠。例如,审计人员观察某项内部控制的运行得到的证据比询问被审计单位某项内部控制的运行得到的证据更可靠。间接获取的证据有被涂改及伪造的可能性,降低了可信赖程度;推论得出的审计证据的主观性较强,人为因素较多,可信赖程度也受到影响。

④ 以文件记录形式(无论是纸质、电子或其他介质)存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠。例如,会议的同步书面记录比对讨论事项事后的口头表述更可靠。口头证据本身并不足以说明证据事实的真相,仅能提供一些重要线索,为进一步调查确认所用。如审计人员在对应收账款进行账龄分析后,可以向应收账款负责人询问逾期应收账款收回的可能性。但在一般情况下,口头证据往往需要得到其他相应证据的支持。

⑤ 从原件获取的审计证据比从传真件或复印件获取的审计证据更可靠。审计人员可审查原件是否有被涂改或伪造的迹象,排除伪证,提高证据的可信赖程度。而传真件或复印件可能是变造或伪造的结果,可靠性较低。

审计人员在按照上述原则评价审计证据的可靠性时,还应当注意可能出现的重大例外情况。例如,审计证据虽然是从独立的外部来源获得,但如果该证据是由不知情者或不具备资格者提供,审计证据也可能是不可靠的。同样,如果审计人员不具备评价证据的专业能力,那么即使是直接获取的证据,也可能不可靠。

另外,如果针对某项认定从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据能



够相互印证,与该项认定相关的审计证据则具有更强的说服力。如果从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据不一致,可能表明某项审计证据不可靠,审计人员应该追加必要的审计程序。

审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪,审计人员也不是鉴定文件记录真伪的专家,但应该考虑用作审计证据的信息的可靠性,并考虑与这些信息生成与维护相关的控制的有效性。

如果在审计过程中识别出的情况使审计人员认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动,则应该进行进一步调查,包括直接向第三者询证,或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪。

3. 充分性与适当性之间的关系

充分性和适当性是审计证据的两个重要特征,两者缺一不可,只有充分且适当的审计证据才是有证明力的。

审计人员需要获取的审计证据的数量也受审计证据质量的影响。审计证据质量越高,需要的审计证据数量可能越少。也就是说,审计证据的适当性会影响审计证据的充分性。例如,被审计单位内部控制健全时生成的审计证据更可靠,审计人员只需获取适量的审计证据,就可以为发表审计意见提供合理的基础。

需要注意的是,尽管审计证据的充分性和适当性相关,但如果审计证据的质量存在缺陷,那么审计人员仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。例如,审计人员应当获取与销售收入完整性相关的证据,实际获取的却是有关销售收入真实性的证据,审计证据与完整性目标不相关,即使获取的证据再多,也证明不了收入的完整性。同样,如果审计人员获取的证据不可靠,那么证据数量再多也难以起到证明作用。

二、审计证据的分类

(一) 按审计证据来源分类

1. 内部证据

内部证据是指产生于被审计单位内部的审计证据。内部证据可进一步分为:

(1) 被审计单位产生并经其处理、保存的证据,如被审计单位的会计凭证、账簿、统计资料、业务技术资料、经济合同、会计记录等。这类证据的可靠程度取决于企业内部控制制度的健全性和执行情况。一般来说,它较外部证据和内部产生而由外部处理的证据的证明力差一些。

(2) 由被审计单位产生但经过外部单位处理或保存的证据,如被审计单位签发的支票、开出的收据和销货发票等。由于这些证据经过外部单位的加工或审核,提高了可靠性,比单纯的内部证据证明力强。

2. 外部证据

外部证据是指产生于被审计单位外部的审计证据。外部证据可进一步分为:

(1) 未经过被审计单位的外部证据。未经过被审计单位的外部证据是指由被审计单位以外的组织机构和人士编制并由其直接交给审计人员的审计证据,如应收账款询证函回函,被审计单位的律师或其他独立专家出具的关于被审计单位或有负债、或有资产所有权等的



证明函件等。

(2) 经过被审计单位的外部审计证据。经过被审计单位的外部审计证据是指由被审计单位以外的机构或人士编制,但为被审计单位持有并提交给审计人员的审计证据,如银行对账单、购货发票、应收票据、有关的契约合同等。

3. 亲历证据

亲历证据是指审计人员亲眼目睹或亲自在被审计单位执行某些活动而取得或编制的证据,如审计人员亲自参与盘点或监督盘点编制的盘点表,审计人员重新计算的被审计单位的成本,审计人员观察取得的关于被审计单位内部控制执行情况的证据。

(二) 按审计证据形态分类

1. 实物证据

实物证据是指通过实际观察或有形资产检查所获取的、用以确定某些实物资产是否确实存在的证据。例如,库存现金的数额可以通过有形资产检查加以验证,各种存货和固定资产也可以通过有形资产检查的方式证明其是否确实存在。实物证据通常是证明实物资产是否存在的非常有说服力的证据,但实物资产的存在并不能完全证实被审计单位对其拥有所有权。例如,年终盘点的存货可能包括其他企业寄售或委托加工的部分,或者已经销售而等待发运的商品。再者,通过对某些实物资产的清点,虽然可以确定其实物数量,但质量好坏有时难以判断。因此,对于取得实物证据的账面资产,还应就其所有权归属及其价值情况另行审计。实物证据是证明力最强的审计证据。

2. 书面证据

书面证据是审计人员获取的各种以文件为记录形式的证据。书面证据是审计证据的主要组成部分,又称基本证据,包括与审计有关的各种原始凭证、会计记录(记账凭证、会计账簿和各种明细表)、会议记录和文件、合同、通知书、报告书及函件等。书面证据分为三类:从被审计单位取得的书面证据,从被审计单位以外其他单位或个人取得的书面证据,审计人员自行编制的书面材料。书面证据是适用范围最广的审计证据,并具有比较强的证明力,但比实物证据差。

3. 口头证据

口头证据是被审计单位职员或其他有关人员对审计人员的提问进行口头答复形成的一类证据。通常在审计过程中,审计人员会向被审计单位的有关人员询问会计记录、文件的存放地点,采用特别会计政策和方法的理由,收回逾期应收账款的可能性等。对于这些问题的口头答复,就构成了口头证据。口头证据证明力较弱。一般而言,口头证据本身并不足以证明事情的真相,但审计人员往往可以通过口头证据发掘一些重要的线索,从而有利于对某些需审核的情况作进一步的调查,以收集到更为可靠的证据。例如,审计人员在对应收账款进行账龄分析后,可以询问应收账款负责人对收回逾期应收账款的可能性的意见。如果其意见与审计人员自行估计的坏账损失基本一致,则这一口头证据就可以成为证实审计人员有关坏账损失判断的重要证据。

在审计过程中,审计人员应把各种重要的口头证据尽快做成记录,并注明是何人、何时、在何种情况下所作的口头陈述;必要时还应获得被询问者的签名确认。相对而言,不同人员



对同一问题所作的口头陈述相同时,口头证据具有较高的可靠性。但在一般情况下,口头证据往往需要得到其他相应证据的支持。

4. 环境证据

环境证据也称为状态证据,它是指对被审计单位产生影响的各种环境事实。环境证据包括:

(1) 内部控制状况。如果被审计单位的内部控制良好,其会计资料及其他的信息资料可靠程度就高。当审计人员确认被审计单位有健全的内部控制制度并得到很好的遵守时,就可认为被审计单位现行的内部控制制度为会计资料及其他管理资料的真实性提供了强有力的证据;审计人员也可以据此对被审计单位会计报表有无重大错误表示意见,当然要对会计报表有关数据的真实性进一步验证。此外,被审计单位内部控制的完善程度和执行情况还影响到取证多少及审计人员的判断。一般来说,内部控制愈健全,所需的各类审计证据就愈少;否则审计人员就要进行大量的取证。

(2) 管理人员的素质。被审计单位人员素质越高,其所提供的证据差错率越小,可靠性程度就越大。如果一个单位的会计人员素质高,其会计中的差错会减少,舞弊可能性也会很小,其提供的财务会计信息可靠程度也会较高。

(3) 管理条件和管理水平。被审计单位管理条件越好、管理水平越高,其提供的证据可靠程度就越高;否则,被审计单位所提供的证据就很难予以信赖。

环境证据一般不属于基本证据,但它可以帮助审计人员了解被审计单位及其经济活动所处的环境,是审计人员进行判断所必须掌握的资料。

(三) 按取得审计证据的方法分类

1. 监盘证据

监盘证据是指审计人员通过监督盘点获得的证据。监盘是指审计人员在现场监督被审计单位对各种实物资产、有价证券、应收票据、存货和固定资产的核实,如通过监盘存货来验证存货的存在性及其数量。

2. 观察证据

观察证据是指审计人员运用观察的方法获得证据。观察是指审计人员在现场对被审计单位的经济活动及其管理、内部控制制度的执行、仓库保管情况等所进行的查看和调查。

观察证据与监盘证据合称为检查证据。

3. 询证证据

询证证据是指审计人员运用向被审计单位以外的第三方发询证函取得的证据。询证函提供了有关报表项目的存在和发生、权利与义务以及估价的证据,获取该证据的途径是函证。询证函的证明力来源于其独立性,因为询证函是直接由审计人员从被审计单位以外的第三方取得的。

4. 计算证据

计算证据是指审计人员通过自己计算获得的证据。计算证据是审计人员直接进行计算的结果。审计人员可通过重新计算担保费用、存货的可变现净值、资产减值准备、折旧费用、预付费用及应交税费等金额以获得证据。



5. 分析性证据

分析性证据是指审计人员运用分析性方法获得的证据。审计人员获得分析性证据的审计程序是分析程序,审计人员需要对被审计单位重要的比率或趋势进行分析和评价,包括调查这些比率或趋势的异常变动及预期数额和相关信息的差异,常用方法有比较分析法、比率分析法、趋势分析法三种。例如,审计人员对被审计单位财务报表和其他会计资料中的重要比率及其变动趋势进行分析性复核,以发现其异常变动项目。

上述各种证据可用来实现各种不同的审计目标,但是对每一具体账户及其相关的认定来说,审计人员应选择能以最低成本实现全部审计目标的证据,力求做到证据收集既有效又经济。

三、审计证据的收集

为获取充分、适当的审计证据,得出准确的审计结论,形成合理的审计意见,审计人员应当实施相应的审计程序。

(一) 为获取审计证据的审计程序

按审计程序的目的不同,可将审计人员为获取充分、适当的审计证据而实施的审计程序划分为风险评估程序、控制测试和实质性程序。

1. 风险评估程序

审计人员应当实施风险评估程序,以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。风险评估程序为审计人员确定重要性水平、识别需要特别考虑的领域、设计和实施进一步审计程序等工作提供了重要基础;风险评估程序有助于审计人员合理分配审计资源,获取充分、适当的审计证据。实施风险评估程序时应注意的事项有:第一,风险评估程序并不能识别出所有的重大错报风险,虽然它可作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础,但并不能为发表审计意见提供充分、适当的审计证据;第二,为了获取充分、适当的审计证据,审计人员还需要实施进一步程序,包括实施控制测试和实质性程序;第三,每次财务报表审计都应实施必要程序。

2. 控制测试

当存在下列情形之一时,控制测试是必要的:在评估认定层次重大错报风险时,预期控制的运行是有效的,审计人员应当实施控制测试以支持评估结果;仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据,审计人员应当实施控制测试,以获取内部控制运行有效性的审计证据。实施控制测试的目的包括测试内控在防止、发现并纠正认定层次重大错报方面的运行有效性以及在前一目的的基础上从而支持或修正重大错报风险的评估结果,据以确定实质性程序的性质、时间和范围。

3. 实质性程序

审计人员应当实施实质性程序,以应对评估的重大错报风险。实质性程序包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序。审计人员应当执行实质性程序以获取充分、适当的审计证据。要注意的是实质性程序是每次财务报表审计都应实施的必要程序。



（二）审计证据的获取

1. 检查记录或文件

检查记录或文件是指审计人员对被审计单位内部或外部生成的,以纸质、电子或其他介质形式存在的记录或文件进行审查。检查记录或文件的目的是对财务报表所包含或应包含的信息进行验证。例如,被审计单位通常对每一笔销售交易都保留一份顾客订单、一张发货单和一份销售发票副本。这些凭证对审计人员验证被审计单位记录的销售交易的正确性是有用的证据。

2. 检查有形资产

检查有形资产是指审计人员对资产实物进行审查。检查有形资产程序大多数情况下适用于对现金和存货的审计,也适用于对有价值证券、应收票据和有形固定资产的验证。区分有形资产检查与记录或文件的检查,对具体审计目标来说非常重要。如果被检查的对象,如销售发票,其本身没有价值,则这种证据就是文件检查证据。例如,支票在签发以前是文件,签发以后变成了资产,核销以后,又变成了文件。严格来讲,只有在支票是一项资产时,才能对其进行有形资产检查。

3. 观察

观察是指审计人员察看相关人员正在从事的活动或执行的程序。例如,对客户执行的存货盘点或控制活动进行观察。

4. 询问

询问是指审计人员以书面或口头方式,向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息或非财务信息,并对答复进行评价的过程。

5. 函证

函证是指审计人员为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息,通过直接来自第三方对有关信息和现存状况的声明,获取和评价审计证据的过程,如对应收款余额或银行存款的函证。

6. 重新计算

重新计算是指审计人员以人工方式或使用计算机辅助审计技术,对记录或文件中数据计算的准确性进行核对。重新计算通常包括计算销售发票和存货的总金额,加总日记账和明细账,检查折旧费用和预付费用的计算,检查应纳税额的计算等。

7. 重新执行

重新执行是指审计人员以人工方式或使用计算机辅助审计技术,重新独立执行作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。例如,审计人员利用被审计单位的银行存款日记账和银行对账单,重新编制银行存款余额调节表,并与被审计单位编制的银行存款余额调节表进行比较。

8. 分析程序

分析程序是指审计人员通过研究不同财务数据之间及财务数据与非财务数据之间的内在关系,对财务信息作出评价。例如,审计人员可以对被审计单位的财务报表和其他会计资



料中的重要比率及其变动趋势进行分析性复核,以发现其异常变动项目。对于异常变动项目,审计人员应重新考虑其所采用的审计方法是否合适;必要时,应追加适当的审计程序,以获取相应的审计证据。分析程序还包括调查识别出的与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系。一般而言,在整个审计过程中,审计人员都将运用分析程序。在实务中,可使用的方法主要包括趋势分析法、比率分析法、合理性测试法和回归分析法。

在实施风险评估程序、控制测试或实质性程序时,审计人员可以根据需要单独或综合运用检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序等具体审计程序,以获取充分、适当的审计证据。

四、审计证据的整理与分析

为了获取充分、适当的审计证据,审计人员应该对获得的证据进行整理和分析,使其形成有序的、系统的、彼此联系的审计证据,从而用来支持审计结论。

(一) 审计证据整理与分析的意义

将审计证据进行整理与分析具有重大意义,具体表现在:

- (1) 有利于将证据的潜在证明力转变为现实证明力。
- (2) 有利于形成对被审计事项的综合证明。
- (3) 有利于发现证据不足的地方,可进行补充收集,把审计工作引向深入。
- (4) 有利于发现新证据,使其对被审计单位的结论更为恰当。

(二) 审计证据整理与分析的方法

(1) 分类。分类是指将各种审计证据按其与审计目标的关联程度或证明力的强弱来分门别类地排列成序。

(2) 计算。计算是指按照一定的方法对所获得的数据方面的审计进行计算,并从计算中得出新的审计证据。

(3) 比较。比较包括与审计目标进行比较,也包括在各种审计证据之间进行比较,来判断其是否符合要求。

(4) 小结。小结是指对审计证据在分类、计算和比较的基础上,对审计证据进行归纳、总结得出有说服力的审计结论。

(5) 综合。综合是指将收集的零散、不连续的审计证据进行系统的分析与整理,以获得最终的审计结论。

第三节 审计工作底稿

一、审计工作底稿的定义、分类和作用

(一) 审计工作底稿的定义

审计工作底稿是指审计人员对制订的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证

据,以及得出的审计结论作出的记录。审计工作底稿是审计证据的载体,是审计人员在执行审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料。它形成于审计过程,也反映整个审计过程。

(二) 审计工作底稿的分类

根据审计工作底稿的性质和作用,可将其分为综合类工作底稿、业务类工作底稿和备查类工作底稿,如表 5-1 所示。

表 5-1 审计工作底稿的分类

类 型	含 义	具 体 内 容	作 用 及 注 意 事 项
综合类工作底稿	审计人员在审计计划阶段和审计报告阶段,为规划、控制和总结整个审计工作并发表审计意见所形成的审计工作底稿	审计业务约定书、审计计划、审计总结、未审会计报表、试算平衡表、审计差异调整汇总表、审计报告、管理建议书、被审计单位管理当局声明书以及审计人员对整个审计工作进行组织管理的所有记录和资料	综合类工作底稿体现了审计工作的全过程,属于总体性的工作底稿,可以有效地反映出审计人员对于整个审计工作的规划和控制过程,体现审计意见和结论
业务类工作底稿	审计人员在审计实施阶段为执行具体审计程序所形成的审计工作底稿	控制测试中形成的内部控制问题调查表和流程图、实质性测试中形成的项目明细表、资产盘点表或调节表、询证函、分析性测试表、计价测试记录、截止测试记录等	业务类工作底稿可以很好地反映审计人员执行审计计划的具体情况和实施过程
备查类工作底稿	审计人员在审计过程中形成的、对审计工作仅具有备查作用的审计工作底稿	被审计单位的设立批准证书、营业执照、合营合同、协议、章程、组织机构及管理人员结构图、董事会会议纪要、重要经济合同、相关内部控制制度、验资报告的复印件或摘录等	备查类审计工作底稿随被审计单位有关情况的变化而不断更新,应详细列明目录清单,并将更新的文件资料随时归档。审计人员在将上述资料归为备查类工作底稿的同时,还应根据需要,将其中与具体审计项目有关的内容复印、摘录、综合后归入业务类审计工作底稿的具体审计项目之后。通常,备查类审计工作底稿是由被审计单位或第三者根据实际情况提供或代为编制,因此,审计人员应认真审核,并对所取得的有关文件、资料标明其具体来源

(三) 审计工作底稿的作用

审计工作底稿是审计人员形成审计结论、发表审计意见的直接依据。在会计师事务所因执业质量而涉及诉讼或有关监管机构进行执业质量检查时,审计工作底稿能够提供证据,证明事务所是否按照审计准则的规定执行了审计工作。



及时编制审计工作底稿有助于提高审计工作的质量,便于在出具审计报告之前,对取得的审计证据和得出的审计结论进行有效复核和评价。如果时间拖延过久,审计人员可能会遗忘某些事项,使得审计工作底稿的记录不能全面反映审计人员所执行的审计工作。一般情况下,在审计工作执行过程中编制的审计工作底稿比事后编制的审计工作底稿更准确。

二、审计工作底稿的形成与复核

(一) 编制审计工作底稿的总体要求

审计人员编制的审计工作底稿,应当使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚地了解下列信息:

- (1) 按照审计准则的规定实施的审计程序的性质、时间和范围。
- (2) 实施审计程序的结果和获取的审计证据。
- (3) 就重大事项得出的结论。

有经验的专业人士是指对下列方面有合理了解的人士:

- (1) 审计过程。
- (2) 相关法律法规和审计准则的规定。
- (3) 被审计单位所处的经营环境。
- (4) 与被审计单位所处行业相关的会计和审计问题。

(二) 审计工作底稿的基本内容

审计工作底稿的来源有两项:一是直接编制,二是从外部取得。就所编制的审计工作底稿而言,应包括以下基本内容:

(1) 被审计单位名称,即财务报表的编制单位。若财务报表的编制单位是某一集团的下属公司,则应同时写明下属公司的名称。被审计单位名称可以简称。

(2) 审计项目名称,即某一财务报表名称或某一审计程序及实施对象的名称,如果具体审计项目是某一分类会计科目,则应同时写明该分类会计科目。

(3) 审计项目时点或期间,即某一资产负债类项目的报告时点或某一损益类项目的报告期间。

(4) 实施的审计程序的性质、时间和范围。通过这种记录,可以记载审计人员所实施的审计测试的性质、范围和样本选择等内容。

(5) 实施审计程序的结果和获取的审计证据。

(6) 就重大事项得出的结论。其目的在于记录审计人员的专业判断,为支持审计意见提供依据。

(7) 特定项目或事项的识别特征。此内容项目的存在有利于检查和审阅工作底稿。

(8) 索引号及页次。索引号是指审计人员为了便于审计工作底稿的分类、归类和引用,对某一审计事项的审计工作底稿以固定的标记和编码加以表示所产生的一种特定符号,其主要作用是方便审计工作底稿的分类检索和引用,并使分散的、活页式的审计工作底稿构成有机联系的审计档案。页次是在同一索引号下不同的审计工作底稿的顺序编号。

(9) 审计工作的执行人员及完成该项审计工作的日期。

(10) 审计工作的复核人员及复核的日期和范围。

(11) 其他应说明事项,即审计人员根据其他专业判断,认为应在审计工作底稿中予以记录的其他相关事项。

(三) 确定审计工作底稿格式、内容和范围时应考虑的因素

在确定审计工作底稿的格式、内容和范围时,审计人员应当考虑的因素如表 5-2 所示。

表 5-2 确定审计工作底稿的格式、内容和范围时应考虑的因素

因 素	内 容
实施审计程序的性质	通常,不同的审计程序会使得审计人员获取不同性质的审计证据,由此审计人员可能会编制不同格式、内容和范围的审计工作底稿。例如,审计人员编制的有关函证程序的审计工作底稿(包括询证函及回函、有关不符事项的分析等)和存货监盘程序的审计工作底稿(包括盘点表、审计人员对存货的测试记录等)在内容、格式及范围方面就是不同的
已识别的重大错报风险	识别和评估的重大风险水平的不同可能导致审计人员执行的审计程序和获取的审计证据不尽相同。例如,如果审计人员识别出应收账款余额存在较高的重大错报风险,而其他应收款的重大错报风险较低,则审计人员可能对应收账款执行较多的审计程序并获取较多的审计证据,因而对测试应收账款的记录会比测试其他应收款的内容多且广泛
在执行审计工作和评价审计结果时需要作出判断的范围	审计程序的选择和执行及审计结果的评价通常需要不同程度的职业判断。例如,运用非统计抽样的方法选取样本进行应收账款函证程序时,审计人员可能基于应收账款账龄、以前的审计经验及是否为关联方欠款等因素,考虑哪些应收账款存在较高的重大错报风险,运用职业判断在总体中选取样本,并对作出职业判断时的考虑事项进行适当的记录。因此,在作出职业判断时所考虑的因素及范围可能使审计人员作出不同的内容和范围的记录
已获取审计证据的重要程度	审计人员通过执行多项审计程序可能会获取不同的审计证据,有些审计证据的相关性和可靠性较高,有些则较低,审计人员可能区分不同的审计证据进行有选择性的记录。因此,审计证据的重要性程度也会影响审计工作底稿的格式、内容和范围
已识别的例外事项的性质和范围	有时审计人员在执行审计程序时会发现例外事项,由此可能导致审计工作底稿在格式、内容和范围方面的不同。例如,某个函证的回函表明存在不符事项,但审计人员如果在实施恰当的追查后发现该例外事项并未构成错报,则审计人员可能只在审计工作底稿中解释发生该例外事项的原因及影响。反之,如果该例外事项构成错报,则审计人员可能需要执行额外的审计程序并获取更多的审计证据,由此编制的审计工作底稿在内容及范围方面可能有很大不同
当从已执行审计工作或获取审计证据的记录中不易确定结论或结论的基础时,记录结论或结论的基础的必要性	在某些情况下,特别是涉及复杂的事项时,审计人员仅将已执行的审计工作或获取的审计证据记录下来,并不容易使其他有经验的审计人员通过合理的分析,得出审计结论或结论的基础。此时审计人员应当考虑是否需要进一步说明并记录得出结论的基础(即得出结论的过程)及该事项的结论
使用的审计方法和工具	使用的审计方法和工具也可能影响审计工作底稿的格式、内容和范围。例如,如果使用计算机辅助审计技术对应收账款的账龄进行重新计算时,通常可以针对总体进行测试;而采用人工方式重新计算时,则可能会针对样本进行测试,由此形成的审计工作底稿会在格式、内容和范围方面有所不同



考虑以上因素有助于审计人员确定审计工作底稿的格式、内容和范围是否恰当。审计人员在考虑上述因素时需注意,根据不同的情况确定审计工作底稿的格式、内容和范围均是为达到编制审计工作底稿的目的,特别是提供证据的目的。

(四) 审计工作底稿的复核

复核审计工作底稿不仅是为了保证审计工作底稿的质量,而且是进行审计质量控制的一项必要措施。通常情况下,一张审计工作底稿由一名审计人员独立完成,因此,不可避免地会产生一定的差错。审计组织应结合自身实际情况制定有效的审计工作底稿复核制度,实施一定的程序,对形成的审计工作底稿进行严格的复核。

1. 审计工作底稿复核的基本要求

(1) 做好必要的复核记录。对审计工作底稿中存在的问题和疑点要明确指出,并以文字记录于审计工作底稿中。

(2) 书面表示复核意见。复核人员在完成复核工作后,应明确表示复核意见,并签署在审计工作底稿上。

(3) 复核人员在复核过的审计工作底稿上签署姓名和日期。如果由若干页审计工作底稿组成一个审计项目,复核人员可仅在第一页审计工作底稿上签署姓名和日期。复核人员签署姓名和日期,有利于划清审计责任,也有利于上级复核人员对下级的监督。

(4) 督促编制人及时修改、完善审计工作底稿。

2. 审计工作底稿的三级复核制度

为保证审计工作底稿复核工作的质量,审计组织应建立多层次的审计工作底稿复核制度。通常,根据会计师事务所的组织规模和业务范围,可以实行对审计工作底稿的三级复核制度,即以项目经理、部门经理和主任会计师为复核人,对审计工作底稿进行逐级复核的一种复核制度,其具体内容如图 5-1 所示。

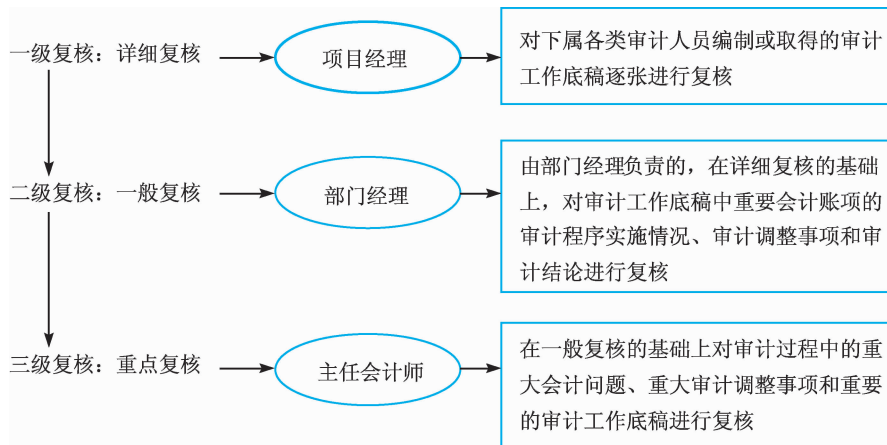


图 5-1 审计工作底稿的三级复核制度

详细复核的目的在于按照准则的规范要求,发现并指出问题,及时加以修正完善。一般复核的目的在于按照有关准则的要求,对重要审计事项进行把关、监督。重点复核是对详细复核结果的二次监督,同时也是对一般复核的再监督。重点复核的目的在于使整个审计工



作的计划、进度、实施、结论和质量全面达到审计准则的要求。通过重点复核后的审计工作底稿方可作为发表审计意见的基础,然后归类管理。

3. 审计工作底稿复核的作用

- (1) 减少或消除人为的审计误差,降低审计风险,提高审计质量;
- (2) 及时发现并解决问题,保证审计计划顺利执行;
- (3) 便于上级管理部门进行工作业绩考核和审计质量控制。

三、审计档案管理

《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》和《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》对审计工作底稿作出了具体规定。它涉及归档工作的性质和期限、审计工作底稿保管期限等方面。

(一) 审计工作底稿的归档期限

审计人员应当按照会计师事务所质量控制政策和程序的规定,及时将审计工作底稿归整为最终审计档案。审计工作底稿的归档期限为审计报告日后 60 天内。如果审计人员未能完成审计业务,审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的 60 天内。

如果针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务,出具两个或多个不同的报告,会计师事务所应当将其视为不同的业务,根据会计师事务所内部制定的政策和程序,在规定的归档期限内分别将审计工作底稿归整为最终审计档案。

(二) 审计档案的分类

审计工作底稿经过分类整理、汇集归档后,就形成了审计档案。具体实务中,有些会计师事务所将审计档案分为永久性档案和当期档案。这一分类主要是基于具体实务中对审计档案使用的时间。

1. 永久性档案

永久性档案是指那些记录内容相对稳定,具有长期使用价值,并对以后审计工作具有重要影响和直接作用的审计档案,如被审计单位的组织结构、批准证书、营业执照、章程、重要资产的所有权或使用权的证明文件复印件、审计业务约定书等。若永久性档案中的某些内容已经发生变化,审计人员应当及时予以更新。为保护资料的完整性以便满足日后查阅历史资料的需要,永久性档案中被替换下的资料一般也需保留。例如,被审计单位因增加注册资本而变更了营业执照等法律文件,被替换的旧营业执照等文件可以汇总在一起,与其他有效的资料分开,作为单独部分归整在永久性档案中。

2. 当期档案

当期档案又称一般档案,是指那些内容经常变化,主要供当期审计使用的审计档案,如总体审计策略和具体审计计划等。

(三) 审计工作底稿归档后的变动

在出具审计报告前,审计人员应完成所有必要的审计程序,取得充分、适当的审计证据并得出适当的审计结论。因此,在审计报告日后将审计工作底稿归整为最终审计档案是一项事务性的工作,不涉及实施新的审计程序或得出新的结论。



1. 对审计工作底稿的事务性变动

如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性的,审计人员可以作出变动。它主要包括:删除或废弃被取代的审计工作底稿,对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引,对审计档案归整工作的完成核对表签字认可,记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并取得一致意见的审计证据。

2. 对审计工作底稿的修改或增加

一般情况下,在审计工作底稿归档之后不需要再对其进行修改或增加。审计人员发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿的情形主要有以下两种:

(1) 审计人员已经实施了必要的审计程序,取得了充分、适当的审计证据并得出了恰当的审计结论,但审计工作底稿的记录不够充分。

(2) 审计报告日后,发现例外情况要求审计人员实施新的或追加审计程序,或导致审计人员得出新的结论。例外情况主要指审计人员在审计报告日后发现与已审计财务信息相关,且在审计报告日已经存在的事实,该事实如果被审计人员在审计报告日前获知,可能影响审计报告,如期后事项的诉讼、索赔判决结果等。

3. 修改或增加审计工作底稿时的记录要求

在完成最终审计档案的归整工作后,如果发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿,无论修改或增加的性质如何,审计人员均应当记录下列事项:

- (1) 修改或增加审计工作底稿的时间和人员,以及复核的时间和人员。
- (2) 修改或增加审计工作底稿的具体理由。
- (3) 修改或增加审计工作底稿对审计结论产生的影响。

(四) 审计工作底稿的保存期限

会计师事务所应当自审计报告日起,对审计工作底稿至少保存10年。如果审计人员未能完成审计业务,事务所应当自审计业务中止日起,对审计工作底稿至少保存10年。

对于连续审计的情况,当期归整的永久性档案虽然包括以前年度获得的资料(有可能是10年以前),但由于其作为本期档案的一部分,并作为支撑审计结论的基础,因此,审计人员对于这些当期有效的档案,应视为当期取得。如果这些资料在某一个审计期间被替换(例如,被审计单位因增加注册资本而变更了营业执照),被替换资料可以从被替换的年度起保存10年。

在最终完成审计档案的归整工作后,审计人员不得在规定的保存期限届满前删除或废弃审计工作底稿。

引例解析

审计工作底稿是审计人员形成审计结论、发表审计意见的直接依据。在会计师事务所因执业质量而涉及诉讼或有关监管机构进行执业质量检查时,审计工作底稿能够提供证据,证明事务所是否按照审计准则的规定执行了审计工作。

安达信销毁审计档案说明这不仅仅是一件因判断失误而造成的审计失败,而是被销毁



的审计档案里藏有不正当审计的证据,因此为逃避司法审查,安达信公司销毁了安然公司的大量信息资料。

销毁审计档案不仅使安达信的信誉丧失殆尽,而且加大了安达信串通舞弊的嫌疑,这也是对会计职业道德的公然挑衅,暴露出其缺乏守法意识。

主要术语

审计依据 审计证据 充分性 适当性 实物证据 书面证据 口头证据 亲历证据
审计工作底稿 三级复核制度 审计档案

复习思考题

- (1) 什么是审计依据? 审计依据的特点有哪些?
- (2) 审计证据的含义和特征是什么?
- (3) 按照审计准则的要求,审计人员在判断审计证据是否可靠时,应当主要考虑哪些原则?
- (4) 审计人员应如何整理、分析审计证据?
- (5) 简述审计工作底稿的定义和作用。编制审计工作底稿的要求是什么?