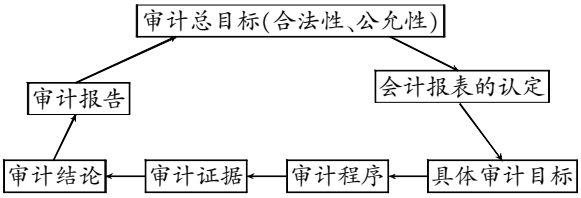
会计报表审计程序选择问题探讨

西南政法大学管理学院　胡明霞　黄胜忠

审计失败与审计程序的缺失息息相关,但是进一步分析,审计程序的选择与哪些因素有关呢?本文就此予以分析。

一、审计循环

我们在对审计程序选择的相关因素进行分析时，必须先了解审计的循环过程。注册会计师接受委托对会计报表进行审计,首先必须取得管理层编制的会计报表,也意味着管理层对会计报表做出了认定。然后注册会计师针对报表的每一项目确定具体的审计目标,根据审计目标实施相应的审计程序,获取审计证据,得出审计结论。最后,注册会计师将各报表项目的审计结论汇总分析,形成对会计报表的整体审计意见,出具审计报告。审计报告对会计报表的合法性和公允性发表意见,形成一个审计循环,如下图:



从该审计循环图可以得出审计程序的选择是根据审计的具体目标拟定的，而具体审计目标是根据会计报表的认定推断得出的。当根据具体审计目标制定相应的审计程序之后,我们就根据这些审计程序获取相应的审计证据，该审计证据用来支持审计结论,最终形成审计报告。

二、审计程序的含义

审计程序是指审计机关和审计人员实施审计的工作次序、具体步骤和工作方法。包括从确定审计项目开始到审计结束的整个审计过程。

旧的《独立审计具体准则第 5 号——审计证据》规定,注册会计师可以采用下列方法获取审计证据:①检查,该程序是指注册会计师对会计记录和其他书面文件可靠程度的审阅和复核。②监盘,该程序是指注册会计师现场监督被审计单位各种实物资产及现金、有价证券等的盘点,并进行适当的抽查。注册会计师监盘实物资产时,应对其质量及所有权予以关注。③观察,是指注册会计师对被审计单位的经营场所、实物资产和有关业务活动及其内部控制的执行情况等进行实地察看。④查询，该程序是指注册会计师对有关人员进行的书面或口

明确,具有逻辑性和科学性,因而也容易理解。

1. *认定概念的明确有助于加强审计证据收集和评价的逻辑性和科学性。*明确认定概念后,可以将审计证据的收集、评价与管理层认定和具体审计目标概念结合起来。审计人员对被审计单位财务报表发表意见可以认为是对被审计单位管理层的各项认定的有效性和合理性做出结论的过程。为了便于执行实质性测试程序、收集审计证据,审计人员根据管理层认定确定具体审计目标,设计和执行相应的实质性测试,确保收集到充分、适当的审计证据。将这些证据与执行控制测试所得证据结合在一起，就可以对管理层认定是否合理和有效做出判断。将对各项认定所作的判断综合起来,就可对被审计单位财务报表发表意见。

这样,从管理层认定出发确定具体审计目标、设计和执行实质性测试就能使审计证据的收集和评价工作更具逻辑性和科学性。

2. *认定概念的明确有助于提高审计效率和质量。*在旧审计证据准则中，可以被归类为认定的事项与对应的认定账户报表层次是合在一起的,没有明确区分,具有一定的迷惑性。同时,旧审计证据准则中对认定的分类比较笼统,容易造成人们认识上的混乱。而在新审计证据准则中每一项认定含义清晰明确,并将认定按注册会计师的工作内容加以区分,可以更有效地指导审计工作,提高审计工作效率和审计质量。

3. *认定概念的明确与新的审计风险模型相适应。*新审计证据准则规定,注册会计师必须实施风险评估程序,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。而实施风险评估程序的主要工作包括识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险。认定概念的引入适应了审计风险模型的变化。在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果成反向关系。评估的重大错报风险越高,可接受的检查风险越低；评估的重大错报风险越低，可接受的检查风险越高。注册会计师应当获取认定层次充分、适当的审计证据,以便在完成审计工作时，能够以可接受的低审计风险对财务报表整体发表审计意见。

4. *认定概念的明确体现了我国审计准则的国际趋同。*在当前开放的市场经济环境下，我国会计准则在不断地寻求与国际趋同，作为与会计信息密切相关的审计准则当然也该如此。新审计证据准则对认定概念的明确参考了修订后的《国际审计准则 500——审计证据》，体现了与国际审计准则的趋同,满足了新形势下注册会计师的执业需求。○

头询问。⑤函证,该程序是指注册会计师为印证被审计单位会计记录所载事项而向第三者发函询证，注册会计师如果不能通过函证获取必要的审计证据，应实施替代审计程序。⑥计算，该程序是指注册会计师对被审计单位的原始凭证及会计记录中的数据进行验算或另行计算。⑦分析性复核,该程序是指注册会计师对被审计单位重要的比率或趋势进行分析,包括调查异常变动以及这些重要比率或趋势与预期数额和相关信息的差异。对于异常变动项目,注册会计师应重新考虑其所采用的审计程序是否恰当。必要时,应适当追加审计程序。

新审计准则与旧审计准则下的审计程序、基本内容相同,主要增加了重新计算和重新执行两项,具体为:①检查记录或文件;②检查有形资产;③观察;④询问;⑤函证;⑥重新计算;⑦重新执行;⑧分析程序。由于这些审计程序的基本含义无任何重要变动,因此不再详细分析。

三、会计报表的认定及审计程序选择

认定是指管理当局对财务报表组成要素的确认、计量、列报做出明确或隐含的表达。

新审计准则下对认定的分类按照三个层次划分，具体如下表所示：

交易和事项的认定	期末账户余额的认定	列报的认定
(1)发生	(1)存在	(1)发生以及权利和义务
(2)完整性	(2)权利和义务	(2)完整性
(3)准确性	(3)完整性	(3)分类和可理解性
(4)截止	(4)计价和分摊	(4)准确性和计价
(5)分类		

注册会计师审计主要是对会计报表列报的科目进行审计，新审计准则下对该三个层次的划分说明注册会计师审计除了对列报层次的认定选择相应的程序外，还应对交易和事项发生时如何计量、期末账户余额如何反映选择相应的审计程序。其中,期末账户余额的认定主要是针对资产负债表层次而言的。

四、实例分析

我们以存货审计为例说明审计程序选择和会计报表认定之间的关系。

例：注册会计师对××企业 2006 年 12 月 31 日的存货项目进行审计，针对实现不同的认定来阐述其相应审计程序的选择。

1. 对于存在性和完整性的认定。存货审计中有一项基本的审计程序,即为监盘,该程序可以通过不同方式同时证明存在性和完整性两项认定。注册会计师在选择对 2006 年 12 月 31 日的存货进行盘点时，一般而言会选择 2007 年 1 月初或者 2006 年 12 月底这个时点进入客户现场盘点。假设选择 2007 年 1 月初的某个时点进入客户现场，如果将客户 2006 年 12 月 31 日的存货清单核对相应的存货实物，该程序可证实存货的存在性。如果指定现场的存货实物,然后询问客户该实物对应相应的明细账是哪一项，该程序即是证实存货的完整性。通过监盘这项程序就同时证明了存在性和完整性这两项认定。

2. 对于权利与义务的认定。一般而言,该认定的含义即是证明与 2006 年 12 月 31 日客户会计报表上存货项目金额对应的实物是否确实为该客户所有。比如进行监盘的时候发现客户仓库有很多存货，但这是否能够说明这些存货一定属于客户?这个结论当然不能成立。因为在盘点时存在客户仓库的存货可能在盘点前的那个时点已经卖出，只是还没有出库而已,所以注册会计师不能选择该程序完成该项认定。一般来讲,可以通过查阅相应的发票和原始凭证,如存货采购时的入库单和采购发票来证实权利与义务这项认定。

3. 对于估价与分摊的认定。一般而言,该认定的含义即是证明 2006 年 12 月 31 日客户会计报表上存货项目的金额是否确实正确无误。具体来讲,包括以下四点:①存货账面数量与实物数量是否相符,价格有无重大错误,单价和数量相乘是否正确,数据加总是否正确。②当存货可变现净值减少时,是否已经计提了减值准备。③存货年末采购和销售截止是否正确,具体含义是对存货采购和销售的期限划分是否正确。④存货项目的总账数和总计数是否一致。

对于第一点而言，注册会计师需要采取的审计程序是重新计算。对于第二点而言,注册会计师需要采取的审计程序是实地检查、观察存货并进行存货周转率的分析性复核。观察存货是否存在减值迹象,主要从数量是否过剩、技术是否过时、单位成本是否已经高过净售价等几个方面来讨论是否需要计提减值准备。对存货周转率怎么进行分析呢?最直接的就是看存货的量是不是过大了,是不是要计提存货减值准备。对于第三点而言,首先截止含义是指其入账时间是否正确,存不存在入账时间错误的情况。一般而言,注册会计师采取的审计程序就是检查截至 2006 年 12 月 31 日前后5~10 张原材料的入库(即采购)单和产成品的出库(即销售)单。对于第四点而言,存货项目的总账数和总计数一致，主要是通过重新计算这个审计程序加计总数,然后与总账数核对是否一致。

4. 对于表达与披露的认定。一般而言,该认定的含义是指存货项目在会计报表上是否被适当地加以分类和披露。如果客户出具的 2006 年 12 月 31 日的会计报表上只是列示了存货金额 100 万元，会计报表附注继续列示原材料 50 万元,在产品 25 万元,产成品 25 万元,那么传递给投资者的信息是该客户拥有 100 万元的存货,其中原材料为 50 万元,在产品为 25 万元,产成品为 25 万元。但是如果客户在会计报表附注中又加上一句“其中抵押原材料 25 万元”,那么这个给投资者传递的信息和前面一种就是有差别的。说明存货的流动性受到了一定的限制,50 万元的原材料并非完全是可流动的,投资者还需要考虑 50 万元中的 25 万元原材料的安全性和流动性。

通过以上分析,我们得出针对某一项目选择审计程序时,要考虑的因素很多,包括企业经营环境、内部控制等。但是其核心也即指导选择程序的一条核心准则就是将审计程序和会计报表的认定相结合,根据相应的认定选择审计程序,一切审计程序选择都是围绕这些认定做出的。○