

一、“风险评估—风险应对”案例分析思路

（一）要求 1：资料一重大错报风险认定如下：

重大错报风险认定表

资料一 所列事 项的序 号	是否可 能存在 重大错 报风险	理由	账户及相关 认定
（1）	是	人民币升值将导致出口贸易减少，且销售价格出现大幅下降，但是营业收入较上年增长 17.55%，存在虚增营业收入的风险。主要原材料价格平均下降 5%，且销售数量下降，但是营业成本较上年增长 19.8%，存在虚增营业成本的风险。	营业收入（发生、准确性） 营业成本（发生、准确性）
（2）	是	A 公司预计原材料价格会在年底回升，于 13 年 9 月 10 月进行了大量的采购，但是 10 月后，原材料市场价格出现了大幅度下降，公司计提的存货资产减值损失金额跟上年持平，存在资产减值损失少计的风险。存货跌价准备比上年增加 70 万元，本期发生的存货跌价准备高达 673，可能存在存货跌价准备计提金额错误的风险。	资产减值损失（完整性、计价和分摊） 存货（完整性、计价和分摊）

（二）要求 2：资料三与资料一的相关性：

资料三与资料一的相关性

资料三所列 实质性程序 的序号	是否与资料一识别 的重大错报风险直 接相关	理由
（1）	是	通过毛利率差异分析和具体比较，可以发现可能存在的异常情况，识别人为调节营业成本而导致的错报
（2）	是	可以证实资料一的（1）的销售价格是否是准确的，因为该主要产品的平均销售价格下降了约 7%，但是，公司仍完成了销售目标，其已经入账销售价格可能高出实际价格。
（3）	是	检查发运凭证并核对相关信息，可以确定存货确实发送给真实的客户，证明交易的真实性，可以查出虚假销售。
（4）	是	从营业收入记账凭证入手追查到相关原始凭证（逆查），可以识别多记营业收入的情况。

二、审计目标案例分析

分析：

序号	管理层认定	审计程序	审计目标
1	准确性	比较价格清单与发票上的价格及发货单的数量与销售订购单上的数量是否一致，重新计算发票上的金额	与销售交易有关的金额及其他数据已恰当记录
2	存在	实施存货监盘程序	资产负债表列示的存货存在
3	完整性	顺查：检查债务形成的相关原始凭证（供应商发票、验收报告、入库单）追查至相应的记账凭证和明细账	所有应当记录的应付账款均已记录
4	分类和可理解性	检查长期借款明细账账龄分析表，是否存在1年内到期的长期借款	借款已按规定在报表中做出恰当的列报
5	分类	检查销售合同及销售记录	与销售交易有关的事项已记录恰当的账户
6	截止	比较上一年度最后几天和下一年度最初几天的发货单日期与记账日期	销售业务记录在恰当的会计期间
7	权利和义务	查阅所有权证书、购货合同、结算单和保险单	资产负债表中的固定资产确实为公司拥有
8	计价和分摊	检查应收账款账龄分析表，评估计提的坏账准备是否充足	以净值记录应收账款

三、审计计划阶段案例分析

1. (1) 审计组负责人及项目组成员均缺乏计算机系统方面的专业技能, 存在缺陷。会计师事务所在接受甲公司财务报表审计委托时, 就应该考虑项目组成员是否具备必要素质和专业胜任能力, 而不应该在接受委托后才考虑。违背了开展初步业务活动时项目组应具备执行审计业务的专业胜任能力以及必要的时间和资源这一规定。

(2) 聘请参与甲公司计算机信息系统设计的人参与审计工作存在缺陷。为鉴证客户提供属于鉴证业务对象的数据或其他记录会产生自我评价对独立性的威胁。张先生是参与甲公司计算机信息系统设计工作的人员, 如果参与审计工作对甲公司计算机信息系统进行评价, 属于自己评价自己的设计成果。这对注册会计师执行业务所需要的独立性产生了严重威胁。

2. A 会计师事务所取得对上市公司审计的资格时间不长, 由于人员专业能力不足的限制, 承接甲公司业务存在专业胜任能力上的缺陷, 所以不应接受该业务的委托; 注册会计师连续五年担任项目负责人, 独立性受到威胁, 应该轮换出项目组, 并在两年内不得参与该项目工作以及项目质量控制复核工作; 了解被审计单位及其环境(风险评估程序)是必要程序, 它将为注册会计师在重要性水平的确定、考虑会计政策的选择和运用是否恰当、识别需要特别考虑的领域等方面作出判断提供重要基础, 不得省略而直接实施进一步审计程序。

四、采购与付款循环审计案例分析

分析：

1. 订购单没有编号和验收单未连续编号，不能保证所有的购货业务都已记录或不被重复记录。建议：公司应对其订购单和验收单连续编号。
2. 验收人员隶属于采购部门，会影响其独立行使职责，不能保证验收货物的数量和质量。建议：公司应将验收部门从采购部门独立出来。
3. 付款凭单未附订购单及供应商发票，会计部门无法核对采购事项是否真实，登记有关账簿时金额和数量可能就会出现差错。建议：公司应将订购单和购货发票等与付款凭单一起交会计部门。

评价：科大有限公司采购与付款循环的内部控制存在严重缺陷，设计不合理，执行效果较差，不能防止或发现和纠正采购与付款循环过程中的错误与舞弊，控制风险为高水平，应扩大实质性程序的范围。

五、审计证据与审计工作底稿案例分析

（1）李华注册会计师编制的审计工作底稿的缺陷：①没有编制人签名、编制日期，没有复核人签名、复核日期。②审计结论不恰当。应收账款的调查，积极函证 520 000 元，确认无误的为 360 000 元，不符的为 20 000 元，有 140 000 元未予确认，此外。另有 12 笔业务被审计单位不同意函证，具体金额未在工作底稿上列明，所以，应收账款的错报或漏报可能会超过 28 000 元的可容忍误差，不能支持审计结论。③未回函、回函不相符者，没有补充审计说明或补充审计证据。

（2）对于 140 000 元的应收账款应再次函证，或执行替代审计程序——抽查销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等有关的原始凭证、验证应收账款的真实性。不符的 20 000 元，应查明原因。对被审计单位不同意函证的 12 笔业务，可先说服被审计单位同意函证，否则按审计范围受到限制与被审计单位进行沟通。

六、应收账款审计案例分析

应收账款的实质性程序设计如下：

（1）审核应收账款明细账，复核应收账款汇总数的正确性；抽查部分应收账款明细账，确定表中应收账款金额和账龄分类的正确性。

（2）函证应收账款。对余额 10 万元以上、账龄两年以上及贷方余额的所有账户采用积极式函证寄发询证函；从其余的明细账中选取一些账户，采用消极式函证方式进行函证。

（3）审查未函证的应收账款。对于未函证的应收账款，应采用替代审计程序进行审查。如审查销售合同、订单、销售单、发货单、销售发票等原始凭证，审查资产负债表日后的收款情况等。

（4）审查坏账准备的计提。确定公司核算坏账准备的方法是否符合有关规定，计提比例是否合理，是否与以前年度保持一致，坏账准备期末余额、本期计提金额的计算是否正确。

（5）审查应收账款的报表披露。“应收账款”项目应根据应收账款账户所属明细科目的期末借方余额合计减去“坏账准备”科目中有关应收账款计提的坏账准备期末余额后的金额填列。应收账款的贷方余额应列示在资产负债表中的“预收账款”项目。

七、固定资产审计案例分析

11 月份购入设备一台,原值 20 000 元,已安装完工交付使用,从 12 月份开始应计提折旧。

11 月份将原来未使用的原值为 10 000 元的一台设备投入车间使用。11 月份已经计提折旧,12 月份不应增加计提折旧。

11 月份交外单位大修设备一台,原值 50 000 元。大修理设备仍应计提折旧,12 月份不应增加计提折旧。

11 月份进行技术改造设备一台,当月交付使用,该设备原值为 200 000 元,在 11 月份已经计提折旧,12 月份不应增加计提折旧;技改支出 50 000 元,变价收入 20 000 元,12 月份应按新增加部分 30 000 元(50 000-20 000)增提折旧。

该企业 2018 年 12 月份应计提折旧额=12 000+[20 000+(50 000-20 000)] $\times$ 6% $\div$ 12=12 250(元)

多提折旧额=21 000-12 250=8 750(元)

调整分录:

借:累计折旧	8 750
贷:制造费用	8 750

八、直接材料项目审计案例分析

计算产量、单耗、单价对材料成本的影响：

(1) 材料成本计划数为： $800 \times 15 \times 5 = 60\,000$ (元)。

(2) 产量变动影响成本上升为： $(900 - 800) \times 15 \times 5 = 7\,500$ (元)。

(3) 单耗变动影响成本上升为： $900 \times (16 - 15) \times 5 = 4\,500$ (元)。

(4) 单价变动影响成本下降为： $900 \times 16 \times (4.5 - 5) = -7\,200$ (元)。

由以上分析可知，产量增加、单耗上升，使材料成本超支 12 000 元 ($7\,500 + 4\,500$)，单价下降使材料成本节约 7 200 元，综合作用的结果使材料成本上升 4 800 元。其中，产量增加和单价下降对材料成本的影响是正常的，单耗上升则属于非正常因素。因此，进一步审查材料成本的重点是查找单耗上升的原因：(1) 生产中的损失浪费造成单耗上升；(2) 计量不准造成单耗上升；(3) 材料质量低劣造成单耗上升；(4) 未办理退料造成单耗上升；(5) 废料利用后未冲账造成单耗上升；(6) 人为调节材料成本，采用假投料等造成单耗上升。对此，可采用排除法进行审查确定具体原因。

九、库存现金监盘案例分析

表 8-7 库存现金监盘表

被审计单位：_____	索引号：_____
项目： <u>货币资金-库存现金监盘表</u>	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核： <u>王刚</u>
日期：_____	日期：_____

检查盘点记录			实有库存现金盘点记录		
项目		项次	人民币	面额	人民币
上一日账面库存余额		①	4 590		张 金额
盘点日未记账传票收入金额		②	0	100 元	10 1 000
盘点日未记账传票支出金额		③	1 830	50 元	6 300
盘点日账面应有金额		④=①+②-③	2 760	20 元	5 100
盘点实有库存现金数额		⑤	1 460	10 元	5 50
盘点日应有与实有差异		⑥=④-⑤	1 300	5 元	2 10
差异原因分析	白条抵库（张）		1 300	2 元	
				1 元	
				合计	1 460
追溯调整	报表日至审计日库存现金付出总额		14 530		
	报表日至审计日库存现金收入总额		13 465		
	报表日库存现金应有余额		5 655		
本位币合计			5 655		
审计说明：					
1. 库存现金超限额 655 元，应及时送存银行。					
2. 存在不及时入账现象，应做到日清月结。					
3. 账实不符，2011 年 12 月 25 日借款 1300 元，属白条抵库，应予以追回。					
调整分录：借：其他应收款——** 1300					
贷：库存现金 1 300					

十、货币资金内部控制案例分析

分析:

1. 出纳员兼任会计档案保管职务不符合内部控制的要求,因其是不相容职务,应由出纳员以外的人员担任会计档案保管职务;出纳员取得银行对账单并编制银行存款余额调节表不符合内部控制的要求,因其是不相容职务,应指定专人定期核对银行账户并编制银行存款余额调节表。
2. 审批人超越授权范围审批不符合内部控制的要求,属于无效审批。应严格按照审批权限审批,对越权审批的货币资金支付业务,经办人员应拒绝办理,并及时向审批人的上级授权部门报告。
3. 现金收入每隔 2 天解交一次不符合规定,因为企业收入的现金应及时存入银行并入账,应于每天营业结束后及时把收入的现金解交财务部门。

十一、应付账款审计案例分析

分析:

(1)应考虑的审计目的有:确定相关的内部控制是否健全有效;应付账款的记录是否完整;应付账款有无低估的可能;所列的负债是否实际发生;在资产负债表上的表达是否允当。

(2)一般情况下,应付账款不需要函证,这是因为函证对象只能从已入账的客户中选择,所以函证程序不能保证查出未入账的应付账款,况且审计人员能够取得采购发票等可靠程度较高的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余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。

进行函证时,审计人员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。此外,还应考虑向上年度债权人及不送对账单的债权人进行函证。

(3)函证应付账款,在于揭示未入账的负债,函证具有较大金额的账户不一定能实现此目标。应选择与委托人交易频繁的供货商或委托人的关联方作为函证对象。

十二、审计报告案例分析

(1) 保留意见或否定意见的审计报告。由于对该项长期股权投资转让, 尚未办理产权过户手续, 交易尚未完成, K 公司即使已经支付了价款, 但也有随时终止交易的可能, 因此甲公司应计提 50 万元的减值准备。由于无法判断少计 50 万元的长期投资减值准备的影响, 所以注册会计师应出具保留意见或否定意见的审计报告。

(2) 无保留意见审计报告或带强调事项段的无保留意见审计报告。①出具无保留意见审计报告的理由是, 该未决诉讼已经进行适当的会计处理, 且已进行适当披露, 基本上确定该事项带来的损失, 无需增加强调事项段说明。②出具带强调事项段的无保留意见审计报告的理由是, 该损失可能给 B 公司带来巨大损失, 属于重大不确定事项, 应当考虑在形成意见的基础段之后增加强调事项段。

(3) 无保留意见审计报告。C 公司与关联方 M 公司的交易价格公允, 且关联方关系及其交易已经适当披露, 符合企业会计准则的规定。

(4) 无保留意见审计报告。D 公司对漏记折旧的重大会计差错进行了追溯调整, 并进行了适当披露, 符合企业会计准则的规定。

十三、销售与收款控制测试案例分析

分析:

1. 会计人员同时登记库存商品总账和明细账, 不相容职务未进行分离。应建议科大公司由不同的会计人员登记库存商品总账和明细账。

2. 会计人员开具销售发票时不能只依据发货单和价目表, 因为实际销售的数量和结算价格可能会与发货单数量和价目表上的价格不一致。应建议科大公司会计人员先核对装运凭证和相应的经批准的销售单, 并根据已授权批准的商品价格填写销售发票的价格, 根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量, 再根据数量和价格计算出金额。

十四、重要性对审计意见确定的影响案例分析

分析：

本案例中对科大公司拒绝调整固定资产折旧，注册会计师是否能出具无保留意见审计报告。根据《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》，注册会计师在确定审计报告类型时，需要判断错报或审计范围受到的限制是否具有重大影响，此时往往离不开重要性水平。重要性水平构成了注册会计师考虑审计报告类型的重要依据。

如果财务报表存在的错报（含推断误差）或审计范围收到的限制超过了实际执行的重要性水平，将影响财务报表使用人的判断或决策，这样的错报或审计范围限制就是重要的；否则就是不重要的。

当财务报表存在的错报或审计范围受到限制的金额较大，高于实际执行的重要性水平但不至于导致多数财务报表使用人作出错误的决策，注册会计师应当出具保留意见的审计报告。

本案例中，科大公司少提折旧 3.8 万元（ $240 \times 95\% \div 10 \times 2 \div 12$ ），这是属于会计估计的作出不符合适用的会计准则规定。该事项连同推断误差影响利润总额 23.8 万元（ $20 + 3.8$ ），小于实际执行的重要性水平 45 万元（ 60×0.75 ），并对 600 万元利润总额影响不大，因此注册会计师可以出具无保留意见审计报告。

十五、审计责任案例分析

分析：张天说的话不正确，主要有两个方面的问题：

1. 张天没有认识到注册会计师审计只是一种合理保证，而不是绝对保证。注册会计师在按照审计准则的规定执行了必要的审计程序后，对那些精心伪造的虚假财务报表，仍然可能没有发现。

2. 张天没有分清会计责任与审计责任。编制与出具财务报表是企业管理当局的会计责任。只要这些报表中有错误或舞弊，不论审计与否，企业管理当局均要承担法律责任。如果财务报表没有任何问题，但注册会计师在审计过程中没有按照审计准则执行审计工作，也要承担相应的审计责任。

十六、审计工作底稿案例分析

(1) 工人议论并非有效证据，但提供了审计线索与范围。注册会计师没有扩大审计程序而只是简单地询问公司主管，显属冒昧。如果注册会计师已对存货允当有明确结论，就不应再将上述不负责任的议论留在审计工作底稿之中，更不应该将“下次审计时应加以考虑”的字眼留在工作底稿之中。

(2) 不称职，李强没有利用专门的审计程序去追查审核存货中有否变质问题，又没有在审计工作底稿中删除那些不负责任的字眼，以致混淆了审计工作底稿与审计结论之间的结论关系。

(3) 有损注册会计师的抗辩立场。从工作底稿看，说明注册会计师缺乏信心，且对证据的判断有误。已有的审计证据无法支持审计结论。

(4) 审计程序虽然基本合理，但没有完全遵守审计准则。特别是在证据方面，缺乏专业判断能力。因此，尽管没有重大过失，但还是存在普通过失。如果注册会计师事先知道该报告将向银行贷款，按照规则，应当承担责任。如果事先并不知道用于贷款，注册会计师可以适当抗辩，以不是预期受益第三者进行反驳。

十七、审计证据可靠性判断案例分析

分析：

- 1、购货发票（外部证据）
- 2、销售发票副本（内部证据对外流转）
- 3、领料单（预先编号，不同部门流转）
- 4、工资发放单（领取人确认签字）
- 5、存货监盘记录（CPA 编制）
- 6、银行询证函回函（只经 CPA 之手）
- 7、律师声明书
- 8、购货发票
- 9、审计人员收回的应收账款函证回函
- 10、发货凭证