

会计师事务所 预先审计内容浅析

张 娆

目前,我国内地上市公司年报披露时间集中在每年度的1至4月份,这种现状直接导致会计师事务所年报审计时间紧、工作量大且审计人员总体工作量在年度内分布不均等问题。实际工作中,有些事务所将每年的审计工作划分为预先审计与年报审计两个阶段,一定程度上减轻了年报审计的压力。对于后者,《中国审计人员审计准则》、《中华人民共和国审计法》和《中华人民共和国审计法实施条例》等一系列规范和要求使其操作有章可循、有序展开。相比之下,预先审计是各家会计师事务所自行设定的操作流程,虽然具有一定的灵活性,但缺乏规范性。鉴于此,笔者针对预先审计中应包含的内容进行详细介绍,希望对会计师事务所开展预先审计工作有所启示。

一、何为预先审计

预先审计是在年度资产负债表日之前对企业实施的审计。其首要目的是通过预先对企业的内控进行了解和测试,对预先审计截止日之前的业务进行一定程度的审计以加强对企业情况的了解;最终目的是提高审计质量,为年报审计工作提供支持并减轻年报审计的负担。根据会计师事务所的实践,合理而有效的预先审计可以完成年报审计工作中50%以上的外勤审计工作,极大减轻年报审计的工作量。同时,在事务所的淡季对被审计企业做预先审计,可以有效缓解年报审计时的人员需求压力,有利于增加对客户了解并更好地控制审计风险。

与年报审计相比,预先审计一般不出具正式的报告,只包括与客户交换意见的记录、内控了解和测试的记录、完成初步分析性程序的记录等,待年报审计时再检查这些意见或建议的落实情况。因此,预先审计的范围和目的与年报审计不同。

二、预先审计的内容

(一) 了解和测试内控

预先审计要评估被审计企业的内部控制是否可以被信赖和内部控制的运行是否有效,这一了解和测试的目的主要是为了评估被审计企业的控制风险,确定需要执行控制测试的性质、时间和范围,并根据被审计企业的控制风险水平规划年报审计工作。这一审计程序主要是进行是或否的判断,如有需要,

再加入解释说明。在综合了各个指标的判断结果后,根据是或否的判断数量,得出被审计企业内控情况的初步结论。具体而言,至少应从三方面进行判断:

一是从环境方面了解和测试内控。主要包括:被审计企业所处的行业或经济环境是否存在异常情况,如行业被调控、经济环境有变化等;被审计企业是否意识到经营风险,有无风险评估过程,有无对控制有效性的内部监督和自我评价,有无对内部信息传递和财务报告流程的控制,有无复杂交易,是否存在偿债困难以及过去是否出现重大错误陈述;被审计企业是否对审计范围进行限制,被审计企业的董事会和经理层对公司、行业、资金需求和内部控制的了解程度,以及从被审计企业董事会、经理层或员工处获取信息是否困难。

二是从会计记录和会计职能方面了解和测试内控。主要包括:被审计企业对会计记录有无充分控制,是否存在不适当的会计处理,是否存在会计手册并定期更新,会计主管人员或高级管理人员是否复核会计记录,会计数据和记录是否安全保存,被审计企业的会计政策、会计估计是否有变动,被审计企业的计算机硬件与财务软件是否有变动。

三是从内部报告和内部审计方面了解和测试内控。主要包括:被审计企业是否编制了预算和中期财务报告,是否披露了中期财务报告与前期和预算的比较数据,实际数与预算数之间是否存在差异以及差异是否得到了解释;被审计企业有无内部审计部门,其内部审计工作是否独立并能完成,有无内部审计人员遵循的审计手册,其工作底稿是否保存,内部审计部门是否编制了书面报告并呈送审计委员会和CEO,内部审计报告是否保密,被审计企业有无审计委员会及其是否发挥作用。

(二) 设计、准备和部分填列当年审计工作的各项底稿

一是总体审计策略。在总体审计策略的工作底稿中要说明审计业务的特征、报告目标和影响审计业务的重要因素;向具体审计领域调配的资源,如向高风险领域分派有适当经验的项目组成员、就复杂的问题利用的专家人员构成;向具体审计领域分配资源的数量,如安排到重要存货存放地观察存货盘点的项目组成员的数量、对其他审计人员工作的复核范围和对高风险领域安排的审计时间预算等;如何管理、指导、监督资源的

利用,即何时召开项目组预备会和总结会,项目负责人和经理如何进行复核及是否需要实施项目质量控制复核等。

二是具体审计计划。具体审计计划是依据总体审计计划制定的详细规划与说明。具体审计计划比总体审计策略更加详细,其内容包括为将审计风险降至可接受的低水平而获取充分、适当的审计证据,项目组成员拟实施的审计程序的性质、时间和范围,具体审计目标和审计程序、执行人及执行日期、审计工作底稿的索引号和其他有关内容等。

三是分析表。分析表是对被审计企业财务信息执行分析程序的记录。主要是分析被审计企业财务信息与以前期间的可比信息,与被审计企业的预期结果等信息进行比较。

四是问题备忘录。问题备忘录一般是针对某一事项或问题的概括性汇总记录,通常记录该事项或问题的基本情况、执行的审计程序或进行的具体审计步骤以及得出的审计结论。

五是询证函回函记录。主要包括被函证的对象、函证内容、第一次及第二次函证日期、口头询证日期、函证金额及已证实金额和备注。

六是核对表。核对表是事务所内部使用的、为便于核对某些特定审计工作或程序完成情况的表格。通常以列举的方式列出审计过程中应当进行的审计工作或程序以及特别需要提醒注意的问题,并在适当情况下索引至其他审计工作底稿,便于核对是否已按照规定进行审计。

此外,重大事项概要没有特殊的格式要求,管理层声明书有标准的模板,有关重大事项的往来信件或邮件和对被审计企业文件记录的摘要或复印件等做文件存档即可。

(三) 了解客户的经营风险

一是判断被审计企业面临的政策风险。政策风险是国家政策的变化对行业、产品产生的风险。其评价指标主要包括国民经济的景气程度,利率和资金供求状况,通货膨胀水平和币值变动情况,政府的财政、货币、税收、贸易等政策,汇率及外汇管制。对于政策风险的评价,首先要获取上述指标,然后采取本期指标和上期指标纵向比较的原则,综合判断被审计企业面临的政策风险是否有变化,从而判断是否加大了经营风险。

二是判断被审计企业面临的市场风险。市场风险是企业产品在市场上是否适销对路,有无市场竞争力的风险。其评价指标包括市场供求与竞争、经营的周期性或季节性、产品生产技术的变化、行业的现状及发展趋势、行业的关键指标及统计数据。审计人员通过观察被审计企业的日常运营状况、查阅被审计企业相关资料和被审计企业所在行业的资料、与高管交换意见等方式来了解被审计企业经营是否具有周期性或季节性,企业的竞争对手有哪些及其产品与被审计企业产品的市场占有率分别是多少,被审计企业的产品生产技术水平高低及被审计企业所处的行业现状,进而判断被审计企业面临的市场风险大小。

三是判断被审计企业面临的财务风险。财务风险是企业因经营管理不善造成资金周转困难甚至破产倒闭的风险。其评价指标包括偿债能力分析、营运能力分析和盈利能力分析。另外,还需要运用杜邦分析法对被审计企业总体的财务状况和经营成果进行全面评价。

四是判断被审计企业面临的法律风险。法律风险是因违约、欺诈、知识产权侵害等造成企业严重经济损失的风险。其评价指标主要包括企业发起人是否对企业进行了充分的法律设计,企业自身是否设置了较为完备的法律风险防范机制,企业重大战略、经营决策和重要经济活动是否有法律论证的决策程序,企业是否具有维权意识和防范机制以应对不法侵害、恶意诉讼;企业是否违法经营或违反强制性规定,是否遭受过执法部门查处和法律制裁;企业是否有制衡机制,是否政企不分、政资不分,企业是否有完善的公司治理结构及健全的内部控制体系。上述指标的判断主要通过查阅企业的文件、咨询企业的法律顾问、走访企业的主管部门获取信息等方式完成。

五是判断被审计企业面临的团队风险。团队风险是核心团队问题及员工冲突、流失和知识管理等造成的风险。其评价指标包括所有者及其构成、组织结构、员工的解聘与入职情况、员工的后续教育和是否有人力资源信息管理系统。指标的获取需要去人力资源管理部门查阅相关信息,并与企业员工代表交换意见、了解第一手信息。

对于上述风险,审计人员可从多方面去了解,不必拘于形式和时间。综合五类风险后去判断被审计企业面临的经营风险,这对于预审和终审的风险导向审计范围的确定非常重要。

(四) 展开总体分析性复核程序

预先审计时的实质性审计程序和年报审计的审计程序相比会适当简化,如不执行盘点(或只是部分的盘点)和函证。预先审计的重点是实质性分析程序,如审阅并分析前2到3季度的财务报表、董事会决议及党政联系会议纪要等,进行相当程度的抽样测试,抽查明细账、记账凭证等。对预先审计中发现的问题,如果可以确定,应要求客户调整;对于不确定事件,则留下审计记录,便于年报审计时的跟进。预先审计阶段会形成一些非常重要的工作底稿,是对全部报表科目非常详细的分析,包括各科目当年发生的主要事项、金额变动分析、余额结构分析、比率分析、发现的主要问题和现场的主要判断等。■

(本文为国家社科基金青年项目“转轨经济背景下的媒体治理与投资者保护的理论与实证研究”12CGL027、辽宁省教育厅项目“连锁董事对公司战略与绩效的影响”W2011126的阶段性研究成果)

(作者单位:东北财经大学会计学院/中国内部控制研究中心)

责任编辑 李卓