

注册会计师年审工作底稿

存在的问题及规范措施

胡志信

年审工作底稿既是形成审计结论,发表审计意见的直接依据,也是评价、考核注册会计师专业能力与工作业绩,并解脱其审计责任的重要依据,同时也可以为后续审查提供重要资料。为此,注册会计师在年度会计报表审计业务中,要力求形成适用、规范的工作底稿。本文就年审工作底稿存在的问题及如何规范谈几点粗浅看法。

一、年审工作底稿存在的问题

1. 注册会计师对年审工作底稿编制认识不足。注册会计师往往不太重视工作底稿的编制,认为编制工作底稿繁琐、费时费事,甚至把编制工作底稿与提高审计工效对立起来。有人认为审计的最终产品是审计报告,执业人员只要把审计报告写好即可,而工作底稿是次要问题。

2. 年审工作底稿编制不规范。在实际业务操作中,有的年审工作底稿过于简单,反映不出审验过程、主要问题、主要证据和结论意见;有的年审工作底稿以个人笔记甚至零星碎纸作记录,或用工作报告底稿代替。

3. 只注重数据验证,随意减少查验程序,获取审计证据不充分。如未对往来款项进行函证;未观察委托责任人的存货盘点的必要程序,也未作任何替代程序等。

4. 没有建立年审工作底稿复核制度。一些注册会计师往往认为只要对自己编制的工作底稿负责就可以,而对复核程序执行得比较马虎或干脆不复核。

5. 年审工作底稿整理、保管不严。有的注册会计师对工作底稿未经任何整理、分类,把永久性工作底稿和当期工作底稿合订在一起。还有的注册会计师办完一宗业务后,把工作底稿装在纸袋里,随意存放,导致工作底稿丢失,给以后工作带来麻烦。

二、完善和规范年审工作底稿的主要措施

中国注册会计师协会发布的《独立审计具体准则第

6号——审计工作底稿》,是注册会计师在编制、复核、使用及管理审计工作底稿过程中应当遵循的法规。注册会计师和其他有关人员在编制年审工作底稿时,应各负其责,认真编制,力求做到规范化。

1. 年审工作底稿在内容和形式上要做到规范化。注册会计师在编制工作底稿时,首先应做到引用资料详实、内容完整、重点突出、繁简得当、推理判断有据、审计结论明确;其次要做到底稿要素齐全、格式规范、记录清晰、标识一致。以便于其他注册会计师或有关人员复核、检查或使用工作底稿。

2. 实行预审制度,严格履行项目验证程序,获取充分的审计证据。在年度会计报表审计中,注册会计师必须严格按照《中国注册会计师独立审计准则》等专业标准进行审计。为达到相应的审计目标,注册会计师应实施必要的审计程序,以获取充分、恰当的审计证据。为避免年度会计报表审计忙乱现象,会计师事务所可对老客户或大客户在会计年度终了前实行预审(时间最好安排在年底前三个月),对客户预审日前的财务状况进行审计。将审计出来的应调整会计事项及时提交客户调整,以便轧入年终决算,这样,就克服了年初年报审计工作时间紧张而影响审计工作质量的矛盾。此外,对于年审工作底稿中由被审计单位、第三者提供或代为编制的资料,注册会计师必须进行核实审查,注明资料来源,在实施必要的审计程序后,形成审计记录,并签署意见作为工作底稿。不属于工作底稿内容的资料,不作为工作底稿存放。“询证函”、“询误函”等函件在发出前,由会计师事务所和客户共同盖章,由审计人员封发,答复函直接寄会计师事务所后形成重要的工作底稿。

3. 要明确表达审计结论。注册会计师对每一具体审计事项的审计,通过实施必要的审计程序后,应有审计结论,并记载于审计工作底稿上。而不能只在格式化工作底稿上,将有关数字填列完整,就算完成了审计任

务。注册会计师对审计结论的表达要明确,用词要恰当。例如,注册会计师通过符合性测试对被审计单位内部控制制度执行情况的可信赖程度,可表达“内控良好”、“内控一般”、“内控较差”;注册会计师通过实施实质性测试对某一审计事项的期末余额或本期发生额是否认可,可表达“××余额可以确认”、“××余额经调整后可以确认”或“××余额不能确认”。此外,如果在审计过程中发现客户存在有违反有关规定的重要事项,应当在工作底稿中予以揭露,包括违背的具体规定的名称、条款和审查人员采取的处理措施或建议。

4. 建立年审工作底稿多级复核制度。一份工作底稿往往由一名注册会计师独立完成,由于内部控制的复杂性和风险性及单个注册会计师专业知识的局限性和判断能力有限,编制者在审计过程中难免发生判断误差、计算误差或其他错误,最终削弱审计质量,加大审计风险。为了保证工作底稿质量,降低审计风险和确定审查人员的责任,年审工作底稿必须经项目负责人、部门经理和主任会计师三级复核、签章后方为规范的工作底稿。①项目负责人复核,主要应对下属人员形成的审计工作底稿逐张复核,仔细核实每一重要审计程序、步骤、数字、审计方法是否妥当,记录是否清晰,勾稽关系是否清楚,判断是否准确,结论表达是否恰当。发现问题应及时指出,并督促审计人员及时修改完善。②部门经理复核,是对项目负责人完成了详细复核之后的工作底稿中重要的审计证据、重要的会计帐项、重要的审计程序执行以及审计调整事项等进行复核。③主任会计师复核,是对审计过程中重大会计审计问题,重大审计调整事项及重要的工作底稿进行复核。检查审计人员是否遵循事务所内部管理制度,审计过程是否存在重大遗漏,审计领域测试是否充分,审计证据与审计结构是否存在不一致等。各级复核人员在复核工作底稿时,应做出必要的复核记录,书面表示复核意见,并在复核过的年审工作底稿上签名和签署日期。各复核人员发现已执行的审计程序和做出的审计记录存在问题,应督促编制人员予以答复、处理,并形成相应的审计记录,归入审计工作底稿。

5. 加强年审工作底稿的整理和保管。年审工作底稿形成后,注册会计师应按照审计工作底稿准则进行分类、整理,将永久性工作底稿、当期工作底稿分别装订成册,形成审计档案归档,会计师事务所应当建立审计档案保管制度,使审计档案管理工作制度化、经常化、规范化,确保审计档案的安全、完整。

责任编辑 宋军玲

加强对企业法人 代表经济行为 制约之我见

任步月

看了《财务与会计》1996年第10期上刊登的陈如干同志的《应加强对企业法人代表经济行为的制约》一文及其《编后》,作为已退休的老会计人员,我感触颇深。他们说得太好了。对企业法人代表经济行为必须采取切实措施,调动社会各方面加强监督。现接着该文的思路,谈点自己的看法。

1. 关于派驻总会计师问题。派驻总会计师(加强制约的办法之一)关键是要名符其实,真正起到监督作用。除总会计师的人事关系、工资待遇不受企业管辖外,还得明确责任,如果企业出现问题,总会计师必须承担相应的责任。一个总会计师可以负责几个企业,一个企业可以由几个会计师(企业会计人员的任免要与总会计师商定)来监督,形成一幅连锁网络,交叉负责。财务检查要建立复查制度,复查出的问题,前检查人员要承担相应责任。

2. 关于所有者代表问题。目前有的企业也设有董事会,但大多只是个名誉机构,也就是《编后》所说的所有者代表并未实际到位。我想目前一些企业主要是靠银行贷款建立起来的,银行方面就自然应该担负起董事的责任(此虽为一家之言,但可引发思考——编者),对企业的资金使用与经营管理,随时关注,必要时可以派驻代表,认真监督,决不能让其把国家资金任意挥霍,造成资产流失,亏损严重。长期不能收回借款的企业,一定要追查责任,认真处理。

3. 动员社会监督力量。严厉打击社会歪风,对滥用公款吃喝、开假票、虚报费、搞不正当回扣、挪用公款办私事等要严肃处理,对问题涉及到的上下左右各方面人员,都要全面追究责任。尤其要注意形成广大群众监督网络。目前国家处理违纪案件也不少,但起到惩一儆百的效果还不大,就是因为还没有发挥人民群众的监督作用,使存有侥幸心理的不法行为者还有机可乘。要想制约企业法人代表的经济行为,必须使监督具有社会性和广泛的群众性。

责任编辑 秦中良