

附件 1:

中国注册会计师审计准则问题解答第 7 号 ——会计分录测试

(征求意见稿)

问题清单:

一、什么是会计分录测试？注册会计师实施会计分录测试的主要目的是什么？

二、基于实施会计分录测试的目的，注册会计师可将被审计单位的会计分录和其他调整分为哪些类型？

三、注册会计师如何设计和实施会计分录测试？

四、注册会计师如何在实施会计分录测试的过程中保持职业怀疑？

五、注册会计师在了解被审计单位针对会计分录和其他调整实施的控制时，需要考虑哪些因素？

六、注册会计师在与被审计单位相关人员进行沟通时需要考虑哪些事项？

七、注册会计师如何测试会计分录和其他调整的完整性？

八、注册会计师如何选取并测试会计分录和其他调整？

九、管理层利用虚假会计分录和其他调整实施舞弊的常见手段有哪些？

十、在审计工作底稿中如何记录会计分录测试？

会计分录是财务报表的信息来源，会计分录是否真实完整，直接关系到财务报表是否真实和公允。历史经验表明，虚假的财务报表，通常涉及虚假的会计分录。中国注册会计师审计准则要求注册会计师在审计中实施会计分录测试。本问题解答旨在指导注册会计师按照审计准则的要求设计和实施审计程序，测试企业在日常会计核算以及编制财务报表过程中编制的会计分录和其他调整是否适当。

一、什么是会计分录测试？注册会计师实施会计分录测试的主要目的是什么？

答：会计分录测试，是指注册会计师针对被审计单位日常会计核算过程中作出的会计分录，以及编制财务报表过程中作出的其他调整执行的测试。注册会计师执行会计分录测试，主要目的在于应对被审计单位管理层凌驾于内部控制之上的风险。

根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定，管理层处于实施舞弊的独特地位，通常有能力通过凌驾于内部控制之上的方式操纵会计记录并编制虚假财务报表。尽管对不同被审计单位而言，其管理层凌驾于控制之上的风险不同，但所有被审计单位都存在这种风险。由于管理层凌驾于控制之上的行为发生方式不可预见，这种风险属于由于舞弊导致的重大错报风险，从而也是一种特别风险。为此，《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第三十三条规定，无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何，注册会计师都

应当设计和实施审计程序，用以测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当。

在实务中，管理层操纵财务报表采用的主要手段包括作出不恰当的会计分录或未经授权的会计分录。这种操纵行为可能发生在整个会计期间或期末，或由管理层对财务报表金额作出调整，而该调整未在会计分录中反映（如合并调整和重分类调整）。因此，注册会计师通过执行会计分录测试，能够有效地应对管理层凌驾于内部控制之上的风险。

二、基于实施会计分录测试的目的，注册会计师可将被审计单位的会计分录和其他调整分为哪些类型？

答：会计分录测试的对象应当是与被审计财务报表相关的所有类型的会计分录和其他调整，包括编制合并报表时编制的调整分录。基于实施会计分录测试的目的，注册会计师可将被审计单位的会计分录和其他调整分为下列三种类型：

（1）标准会计分录。此类会计分录用于记录被审计单位的日常经营活动或经常性的会计估计，通常是由会计人员编制或会计系统自动生成的，受信息系统一般控制和其他系统性控制的影响。

（2）非标准会计分录。此类会计分录用于记录被审计单位日常经营活动之外的事项或异常交易事项，通常于期末结账时编制。此类会计分录包括但不限于非经常性资产减值准备的计提、期末结账调整分录等。非标准会计分录可能具有较高的重大错报风险，因为此类分录通常容易被管理层用来操纵利润，并且可能涉及任何总账科目。

(3) 其他调整。其他调整包括为编制合并财务报表而编制的调整分录、通常不作为正式的会计分录反映的重分类调整等，其他调整可能不受被审计单位内部控制的影响。

会计分录和其他调整的类型不同，其固有风险和受被审计单位内部控制影响的程度不同，因而具有不同程度的重大错报风险。以上述方式对会计分录和其他调整进行分类，有助于注册会计师选取重大错报风险较高的会计分录和其他调整进行测试，从而提高会计分录测试的效率。

三、注册会计师如何设计和实施会计分录测试？

答：根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第三十四条的规定，注册会计师在设计和实施审计程序，以测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当时，应当：

(一) 向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动；

(二) 选择在报告期末作出的会计分录和其他调整；

(三) 考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。

注册会计师在确定会计分录测试的性质、时间安排和范围时，需要运用职业判断。一般来说，虚假会计分录和其他调整通常在报告期末作出，因此，准则要求注册会计师选择在报告期末作出的会计分录和其他调整进行测试。然而，由于舞弊导致的财务报表重大错报可能发生于整个会计期间，并且舞弊者可能运用各种方式隐瞒舞弊行为，

因此，准则要求注册会计师考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。

会计分录测试通常可包括下列五个步骤：

(1) 考虑对由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果。

(2) 了解被审计单位的财务报告流程，以及针对会计分录和其他调整已实施的控制。

(3) 实施审计程序以测试会计分录和其他调整的完整性。

(4) 选取待测试的会计分录及其他调整。

(5) 测试选取的会计分录及其他调整，并记录测试结果。

需要指出的是，在实施会计分录测试时，注册会计师通常要处理大量的会计分录，采用计算机辅助审计技术，可以显著提高会计分录测试的效率和效果。注册会计师通常可以考虑要求被审计单位提供所需要的电子数据。如果管理层鼓励 IT 部门建立专门的程序，能够以标准的格式导出、验证并传输所需要的会计分录数据，则可以进一步提高审计的效率和效果。

四、注册会计师如何在实施会计分录测试的过程中保持职业怀疑？

答：审计准则要求注册会计师在整个审计过程中保持职业怀疑。由于会计分录测试的主要目的是应对被审计单位管理层凌驾于内部控制之上的风险，在实施会计分录测试的过程中，保持职业怀疑尤为重要。

一般来说，在实施会计分录测试的过程中保持职业怀疑，对注册

会计师有如下要求：

（1）注册会计师不应受到以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响，从而满足于说服力不足的审计证据。

（2）注册会计师应当对实施会计分录测试过程中，或实施其他审计程序时获取的信息和审计证据是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险始终保持警惕，包括考虑拟用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与信息的生成和维护相关的控制。注册会计师识别出的舞弊风险因素和在评估由于舞弊导致的重大错报风险过程中获取的其他信息，可能有助于注册会计师识别需要测试的特定类别的会计分录和其他调整。

（3）如果管理层、治理层或被审计单位其他人员对注册会计师的询问作出的答复相互之间不一致，或与其他信息不一致，注册会计师应当对这种不一致加以调查。

（4）注册会计师需要了解虚假会计分录或其他调整通常具有的特征，并对具备这些特征的会计分录或其他调整保持警觉。

五、注册会计师在了解被审计单位针对会计分录和其他调整实施的控制时，需要考虑哪些因素？

答：被审计单位的内部控制系统中可能存在针对会计分录和其他调整的政策和程序，这些政策和程序可能影响会计分录测试的性质、时间安排和范围，因此，注册会计师有必要了解被审计单位针对会计分录和其他调整实施的控制。在了解时，注册会计师需要关注被审计单位是否设计和执行了必要的控制措施，并结合对控制运行有效性的

测试，确定选取待测试会计分录和其他调整的范围。

（一）了解被审计单位的控制措施

在被审计单位的内部控制系统中，针对会计分录和其他调整，通常包括下列类型的控制措施：

（1）针对会计分录的授权、过账、审核、核对等方面设置职责分离；

（2）在会计系统中设置系统访问权限，用以控制会计分录的记录权和审批权；

（3）由管理层、治理层或其他适当人员对会计分录记录和过入总账的过程进行监督；

（4）由被审计单位的内部审计人员（如有）定期测试控制运行的有效性。

在了解被审计单位针对会计分录和其他调整采取的控制措施时，注册会计师需要了解被审计单位的财务报告流程，通常包括：

（1）被审计单位的期末结账流程；

（2）被审计单位编制、记录和处理会计分录和其他调整的政策和程序；

（3）负责将会计分录过入总账交易处理系统或合并过程的人员；

（4）会计分录和其他调整所需要执行的审批和复核程序；

（5）用以记录会计分录和其他调整的机制（即电子形式或纸质形式）以及所需要的支持性文档；

（6）用以防止并发现虚假会计分录或未经授权的更改的控制措

施（如有）。

（二）对控制测试结果的依赖

根据《〈中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任〉应用指南》的规定，被审计单位针对会计分录和其他调整的编制和过账所实施的有效控制，可以缩小注册会计师所需实施的实质性程序的范围，但前提是注册会计师已经测试了这些控制运行的有效性。

如果注册会计师已经测试了被审计单位与会计分录和相关调整相关的内部控制并认为这些控制运行有效，则注册会计师在选取待测试的会计分录和其他调整时，可以依赖对控制运行有效性的测试结果，从而选取较少的会计分录和其他调整执行细节测试。

相反，如果被审计单位在会计处理方面的职责分离不够，或监督不力，则存在虚假会计分录或其他调整的可能性会增加。在这种情况下，注册会计师对内部控制的依赖程度较低，需要选取较多的会计分录和其他调整执行细节测试。

六、注册会计师在与被审计单位相关人员进行沟通时需要考虑哪些事项？

答：根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第十九条和第二十条的规定，注册会计师应当询问管理层和被审计单位内部的其他人员（如适用），以确定其是否知悉任何影响被审计单位的舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。如果被审计单位设有内部审计，注册会计师应当询问内部审计人员，以确

定其是否知悉任何影响被审计单位的舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控，并获取这些人员对舞弊风险的看法。

在与被审计单位内部的其他人员进行沟通时，注册会计师需要考虑与哪些人员进行沟通，即哪些人员能够向注册会计师提供有助于识别舞弊风险、虚假会计分录或其他调整相关的信息。注册会计师与下列人员进行沟通，通常有助于注册会计师识别舞弊风险、虚假会计分录或其他调整：

(1) 被审计单位内部拥有各种权限的人员，包括在审计过程中负责与注册会计师进行联系的人员；

(2) 未直接参与被审计单位财务报告流程的操作人员；

(3) 参与生成、记录或处理复杂交易或异常交易的人员，例如，参与一揽子销售交易或关联方交易的人员。

七、注册会计师如何测试会计分录和其他调整的完整性？

答：注册会计师在测试会计分录和其他调整时，首先需要确定待测试会计分录和其他调整的总体，然后针对该总体实施完整性测试程序。

(一) 确定待测试会计分录和其他调整的总体

由于会计分录测试的主要目的是应对被审计单位管理层凌驾于内部控制之上的风险。管理层可能通过蓄意隐瞒虚假会计分录或其他调整的方式实施舞弊，因此，注册会计师获取与被审计财务报表相关的所有会计分录和其他调整非常重要，如果注册会计师不能获取所有会计分录和其他调整，其发现舞弊的能力将被严重削弱。

注册会计师考虑下列情况，可能有助于其确定待测试会计分录和其他调整的范围：

1.某些会计分录和其他调整可能并不过入被审计单位的总账，因此，注册会计师需要全面了解各总账账户，以及各明细账户与被审计财务报表项目之间的对应关系。

2.注册会计师可以结合对被审计单位财务报告流程以及被审计单位针对会计分录和其他调整实施的 controls 的了解，来确定待测试会计分录和其他调整的总体。在这一过程中，注册会计师可以了解会计分录和其他调整的来源和特征，例如，会计分录是由会计信息系统自动生成的，还是以手工方式生成的。

3.以手工方式生成的会计分录或其他调整通常于月末、季末或年末编制，主要用于记录会计调整或会计估计，或者用于编制合并财务报表。

4.对于以手工方式生成的会计分录或其他调整，特别是在期末用于记录会计调整或会计估计，或者用于编制合并财务报表的调整分录，注册会计师可以了解这些分录的编制者、所需要的审批，以及这些分录以何种方式得以记录（例如，这些分录是以电子形式记录的，没有实物证据，还是以纸质形式记录的）。

5.注册会计师还可以考虑在明细账中处理的会计分录和其他调整，以及在被审计单位的附属机构处理的会计分录和其他调整。

（二）实施完整性测试程序

确定待测试会计分录和其他调整的总体后，注册会计师需要针对

该总体实施审计程序，以确定该总体是否包含了与被审计财务报表相关的所有会计分录和其他调整。注册会计师在设计和实施完整性测试程序时，需要考虑由于舞弊导致的财务报表重大错报风险，以及对被审计单位财务报告流程的了解。

以下是一套完整性测试程序的例子：

1.从被审计单位会计信息系统中导出与被审计财务报表相关的所有会计分录和其他调整，可以包括下列信息：

- (1) 会计分录号；
- (2) 会计科目名称和代码；
- (3) 摘要；
- (4) 分支机构代码；
- (5) 索引号；
- (6) 操作员用户名；
- (7) 会计分录类型；
- (8) 编制日期和录入日期；
- (9) 所属会计期间；
- (10) 借贷方金额和金额单位；
- (11) 行项目编号。

2.以上期财务报表的各科目余额为基础，加计从系统中导出的所有会计分录和其他调整中的本期发生额，与期末财务报表中的各科目余额核对相符。

3.将系统生成的重要账户与总账核对，将系统中的账户余额与系

统中的明细账户余额核对，将总账科目余额与总账核对，测试计算准确性。

4.检查所有结账后编制的与本期财务报表有关的会计分录和其他调整，测试其完整性。

5.将总账与财务报表核对，以发现其他调整。

6.涉及公司内部交易和关联方交易的会计分录通常风险较高，注册会计师可以获取与此类分录相关的总账信息，与财务报表中的期初余额和期末余额核对相符，并测试计算准确性。

在集团审计中，被审计单位通常拥有较为复杂的组织结构，注册会计师通常可以考虑在组成部分层面实施完整性测试，而在集团层面测试合并分录和抵销分录。

八、注册会计师如何选取并测试会计分录和其他调整？

答：在选取待测试的会计分录和其他调整，并确定审计程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师需要运用职业判断，并考虑下列因素：

(1) 对由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果；

(2) 被审计单位针对会计分录和其他调整实施的控制的运行有效性；

(3) 对被审计单位财务报告流程的了解；

(4) 虚假会计分录或其他调整的特征；

(5) 账户的性质和复杂程度；

(6) 被审计单位正常经营过程之外处理的会计分录和其他调整。

（一）选取待测试会计分录和其他调整

注册会计师了解虚假会计分录和其他调整通常表现出的特征，通常有助于其选取待测试会计分录和其他调整。

虚假会计分录和其他调整通常具有下列特征：

1.金额方面的特征：

- （1）分录金额为约整数或尾数一致；
- （2）同一会计科目同时具有借方和贷方金额；
- （3）借贷方金额为零；
- （4）借贷方不平。

2.非金额方面的特征：

- （1）分录记录到不相关、异常或很少使用的账户；
- （2）分录由平时不负责作出会计分录的人员作出；
- （3）分录在期末或结账过程中编制，且没有或只有很少的解释或描述；
- （4）分录在编制财务报表之前或编制过程中编制且没有账户编号；
- （5）分录在周末或节假日生成；
- （6）生成分录的日期超出测试期间；
- （7）分录在后续期间的期初转回；
- （8）含有“轧差”和“冲抵后净额为零”等关键字的分录；
- （9）分录的日期无效；
- （10）非标准分录。

3.与账户的性质和复杂程度相关的特征:

- (1) 包含复杂或性质异常的交易账户;
- (2) 包含重大估计及期末调整的账户;
- (3) 过去易于发生错报的账户;
- (4) 未及时调节的账户, 或含有尚未调节差异的账户;
- (5) 包含集团内部不同公司间交易的账户;

(6) 其他虽不具备上述特征但与已识别的由于舞弊导致的重大错报风险相关的账户。在审计拥有多个经营地点或组成部分的被审计单位时, 注册会计师需考虑从不同的地点选取会计分录进行测试。

4.其他特征:

- (1) 直接记入财务报表的调整分录(调表分录);
- (2) 合并和抵销调整分录;
- (3) 在期末或临近期末时记录的结账会计分录。

(二) 针对选取的会计分录和其他调整实施审计程序

由于会计分录测试的主要目的是应对管理层凌驾于内部控制之上的风险, 因此, 注册会计师在选择拟实施的审计程序的性质、时间安排和范围时增加不可预见性是非常重要的。不可预见因素的举例如下:

(1) 考虑上年度或上一个中期已经实施过哪些审计程序, 以便在本年度实施不同的审计程序;

(2) 选择待测试的会计分录和其他调整时, 在分录类型等方面增加不可预见性;

(3) 调整实施审计程序的时间安排, 使被审计单位无法预知;

(4) 选取不同的地点或不同的组织单元实施审计程序;

(5) 根据对由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果, 调整实施审计程序的范围;

(6) 改变用于选择待测试会计分录和其他调整的标准或金额范围。

九、管理层利用虚假会计分录和其他调整实施舞弊的常见手段有哪些?

答: 了解被审计单位管理层利用虚假会计分录和其他调整实施舞弊的常用手段, 有助于注册会计师更加有针对性地实施审计程序。管理层利用虚假会计分录和其他调整实施舞弊的常见手段举例如下:

(1) 在结账后编制会计分录用于低估应付账款, 例如, 借记应付账款账户, 贷记收入账户;

(2) 通过调整各种准备金的方式对其进行高估或低估;

(3) 通过编制其他调整分录, 不恰当地虚减负债, 并虚增收入或虚减费用;

(4) 将费用通过编制重分类调整转入资产账户, 从而达到虚增利润的目的;

(5) 虚构交易, 并在期后编制调整分录转回, 或将期末发生交易提前至本期记录;

(6) 将修理费用资本化为固定资产。

此外, 管理层还可能通过编制大量的小额会计分录来实施舞弊。因此, 注册会计师需要评估被审计单位通过这种方式实施舞弊的可能性。

十、在审计工作底稿中如何记录会计分录测试？

答：注册会计师至少需要在审计工作底稿中记录下列内容：

（1）注册会计师为测试会计分录和其他调整的完整性而实施的程序；

（2）注册会计师选取待测试会计分录和其他调整的方法，以及运用该方法选取的会计分录和其他调整；

（3）注册会计师针对所选取会计分录和其他调整实施的审计程序；

（4）注册会计师执行会计分录测试得出的结论；

（5）会计分录测试的执行者和复核人员。

此外，注册会计师还可能需要在审计工作底稿中记录下列内容：

（1）注册会计师针对与会计分录和其他调整有关的支持性文档实施的程序；

（2）关于会计分录和其他调整是否经过适当授权和审批的审计证据；

（3）关于会计分录和其他调整已被记入正确的账户和期间的审计证据；

（4）关于会计分录和其他调整适合被审计单位的业务性质和经营情况的审计证据；

（5）超出被审计单位正常经营过程的会计分录或其他调整的商业理由。