

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

管理层通常有能力通过凌驾于控制之上的方式操纵会计记录并编制虚假财务报表。所有被审计单位都存在管理层凌驾于控制之上的风险，这种风险属于由于舞弊导致的重大错报风险，因而也是一种特别风险。《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》要求注册会计师无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何，都应当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。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相关审计程序。

一、什么是会计分录测试？为什么需要专门实施会计分录测试？

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实施的测试。

会计分录测试的目的，是为了应对被审计单位管理层凌驾于控制之上的风险。管理层在被审计单位处于实施舞弊的独特地位，通常有能力通过凌驾于控制之上的方式操纵会计记录并编制虚假财务报表，而这些被凌驾的控制却看似有效运行。因此，注册会计师需要专门针

对这一风险设计和实施审计程序。

《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：

（1）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；（2）复核会计估计是否存在偏向，并评价产生这种偏向的环境是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险；（3）对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的重大交易，评价其商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。”其中，“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”，即为本问题解答所讨论的会计分录测试。

在所有财务报表审计业务中，注册会计师都需要专门针对管理层凌驾于控制之上的风险设计和实施会计分录测试。这是因为，虽然管理层凌驾于控制之上的风险水平因被审计单位而异，但所有被审计单位都存在这种风险。例如，管理层可能通过作出不恰当的会计分录或未经授权的会计分录来操纵财务报表。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）。了解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。

二、基于会计分录测试的目的，注册会计师可以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是与被审计财务报表相关的所有会计分录和其他调整，包括编制合并报表时作出的调整分录和抵销分录。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。对会计分录和其他调整进行恰当地分类，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，从而能够提高会计分录测试的效率。

基于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，通常是由会计人员作出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，可能包括特殊资产减值准备的计提、期末调整分录等。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，并且可能涉及任何报表项目。

（3）其他调整。其他调整包括为编制合并财务报表而作出的调整分录和抵销分录、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。

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：

（1）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；

（2）选择在报告期末作出的会计分录和其他调整；

（3）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步骤：

（1）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的控制，必要时，测试相关控制的运行有效性；

（2）确定待测试会计分录和其他调整的总体，并测试总体的完整性；

（3）从总体中选取待测试的会计分录及其他调整；

（4）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，注册会计师可能需要分析大量的会计分录，采用计算机辅助审计技术或电子表格（如 Excel），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，则可以进一步提高会计分录测试的效率和效果。

四、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存在哪些控制措施？

答：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）针对会计分录和其他调整的授权、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）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；

（4）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以及在编制财务报表过程中作出其他调整的过程进行监督；

（5）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。

注册会计师了解被审计单位针对会计分录和其他调整已实施的控制，有助于其确定会计分录测试的性质、时间安排和范围。

五、注册会计师在确定待测试会计分录和其他调整的总体并测试总体的完整性时需要考虑哪些因素？

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。

注册会计师在确定待测试会计分录和其他调整的总体时，需要根据风险评估结果，并运用职业判断。虚假会计分录和其他调整通常在

报告期末作出，因此，审计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，审计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。

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总体：

(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、季末或年末作出，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）。

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，以确定总体的完整性。注册会计师在设计和实施完整性测试时，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的例子（假设注册会计师选择测试整个会计期间的会计分录和其他调整）：

（1）从被审计单位会计信息系统中导出所有待测试会计分录和其他调整；

（2）加计从会计信息系统中导出的所有会计分录和其他调整中的本期发生额，与科目余额表（包括期初余额、本期借方累计发生额、本期贷方累计发生额、期末余额）中的各科目本期发生额核对相符；

（3）将系统生成的重要账户余额与明细账和总账及科目余额表中的余额核对，测试计算准确性；

（4）检查所有结账后作出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，以检查是否存在其他调整。

六、注册会计师在选取并测试会计分录和其他调整时需要考虑哪些因素？

答：注册会计师在选取待测试会计分录和其他调整，并针对已选取的项目确定适当的测试方法时，可以考虑下列因素：

1.对由于舞弊导致的重大错报风险的评估。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。

2.对会计分录和其他调整已实施的控制。在注册会计师已经测试了这些控制运行的有效性的前提下，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，可以缩小所需实施的实质性程序的范围。但应注意的是，注册会计师需要充分考虑管理层凌驾于控制之上的风险。

3.被审计单位的财务报告过程以及所能获取的证据的性质。在很多被审计单位中，交易的日常处理同时涉及人工和自动化的步骤和程序。类似地，会计分录和其他调整的处理过程也可能同时涉及人工和自动化的程序和控制。当信息技术应用于财务报告过程时，会计分录和其他调整可能仅以电子形式存在。

4.虚假会计分录或其他调整的特征。不恰当的会计分录或其他调整通常具有一定的识别特征。这类特征可能包括：

- (1) 分录涉及不相关、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作出，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作出且没有科目代码；
- (5) 分录金额为约整数或尾数一致。

5.账户的性质和复杂程度。不恰当的会计分录或其他调整可能体

现在以下账户中：

- (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。在审计拥有多个组成部分的被审计单位时，注册会计师需考虑从不同的组成部分选取会计分录进行测试。

6.在日常经营活动之外处理的会计分录或其他调整。针对非标准会计分录实施的控制的水平与针对为记录日常交易（如每月的销售、采购及现金支出）所作出的分录实施的控制的水平可能不同。

此外，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，注册会计师在选取并测试会计分录和其他调整时增加不可预见性非常重要。