

审计助理人员分级培训系列课程

财务报表的勾稽关系

主讲教师：孙瑞

不做假账

朱镕基

二〇〇一年四月



授课教师： 孙瑞

- 职务/职称： 合伙人
- 工作单位： 中审众环会计师事务所辽宁分所
- 社会兼职： 辽宁省国资委外部董事
- 专业特长： 风险导向审计、金融企业审计
- 主要获奖： 全国高端会计人才（注册会计师类管理会计方向）、辽宁省注册会计师协会五四青年奖章



学习目标：

1. 掌握勾稽关系的概念和由来
2. 了解财务报表间的基本勾稽关系
3. 了解勾稽关系的类型及举例
4. 了解在财务报表审计工作中如何应用勾稽关系
核对程序

目 录

CONTENTS

- 1 勾稽关系的概念及原理
- 2 勾稽关系的类型及举例
- 3 勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

不做假账
朱镕基
二〇〇一年四月

一、勾稽关系的概念及原理

(一) 勾稽关系

勾稽关系指账簿和财务报告中有关信息（包括数字和指标等）之间存在的，可据以相互查考、核对的关系。

不做假账

朱镕基

2001年4月

一、勾稽关系的概念及原理

(二) 勾稽关系存在的原因

借贷复式记账法形成了报表科目间的勾稽关系；经济业务的内在逻辑衍生出报表数字间的逻辑关系。

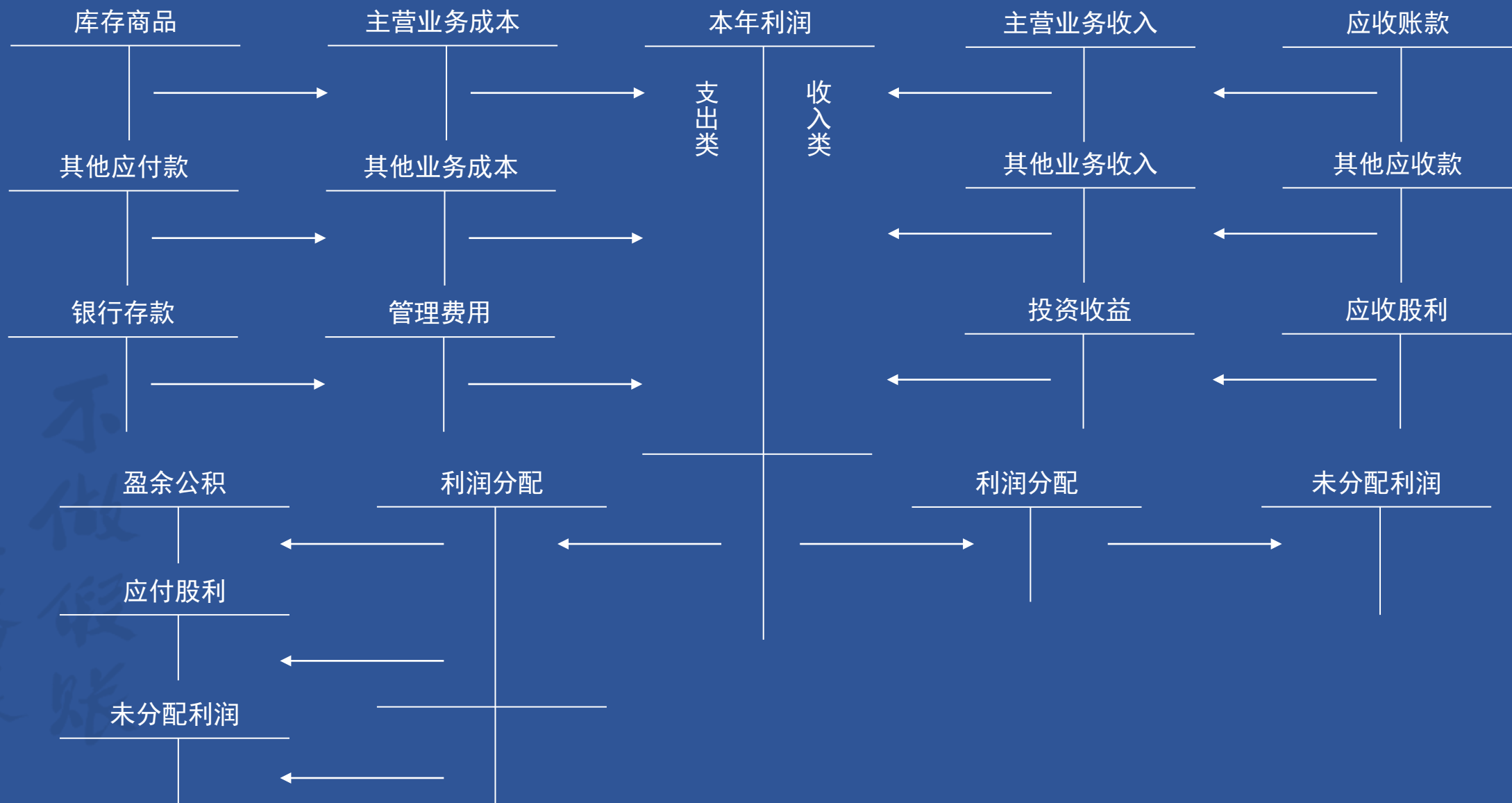
复式记账法的记账规则可以概括为：有借必有贷，借贷必相等。

第一，在运用借贷记账法记账时，对每项经济业务，既要记录一个（或几个）账户的借方，又必然要记录另一个（或几个）账户的贷方，即“有借必有贷”；账户借方记录的金额必然等于账户贷方的金额，即“借贷必相等”；

第二，所记录的账户可以是同类账户，也可以是不同类账户，但必须是两个记账方向，既不能都记入借方，也不能都记入贷方；

第三，记入借方的金额必须等于记入贷方的金额。

(二) 勾稽关系存在的原因



(三) 财务报表间的基本勾稽关系

1. 资产负债和所有者权益等式

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

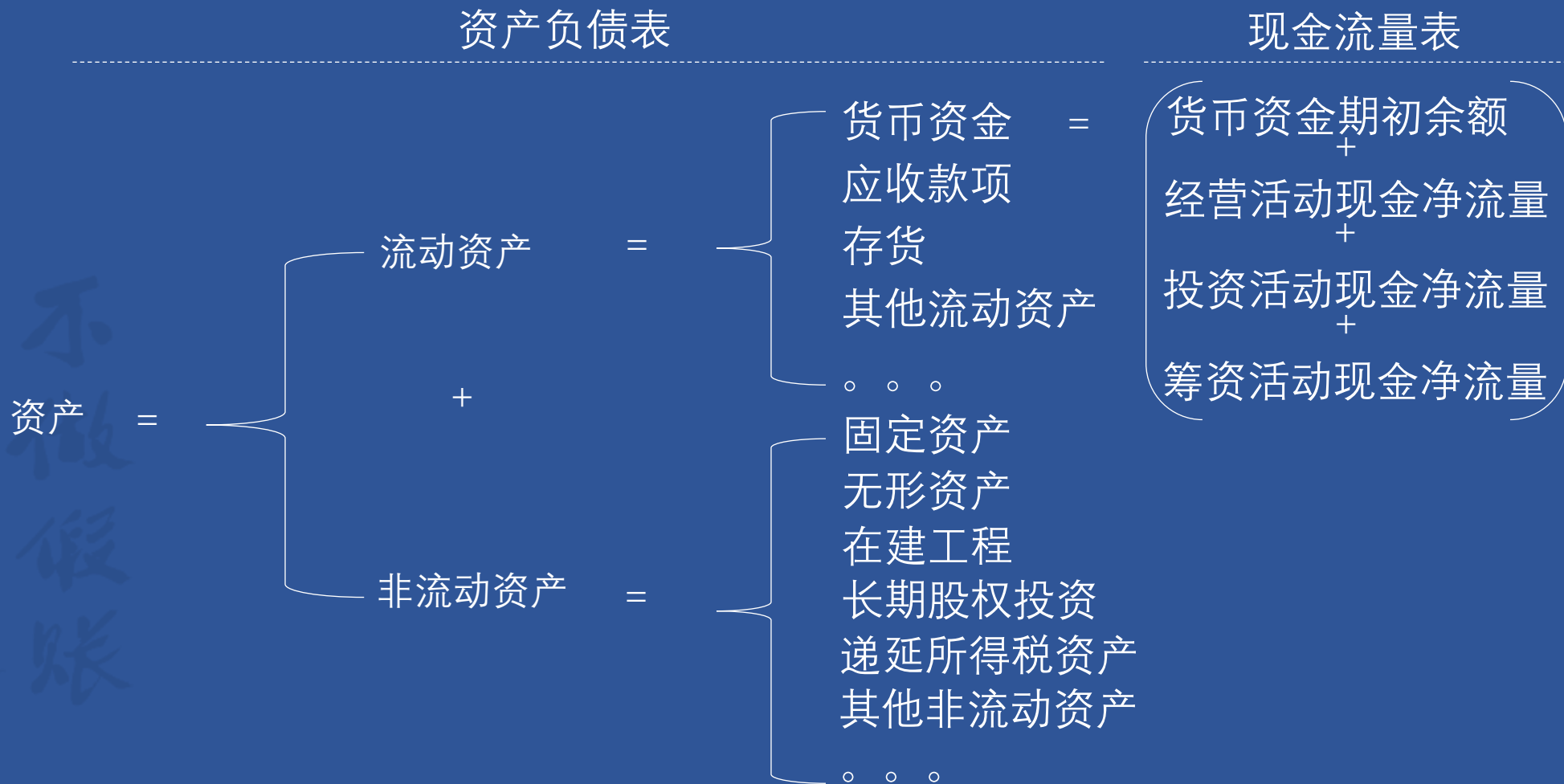
不做假账

朱镕基

二〇〇一年四月

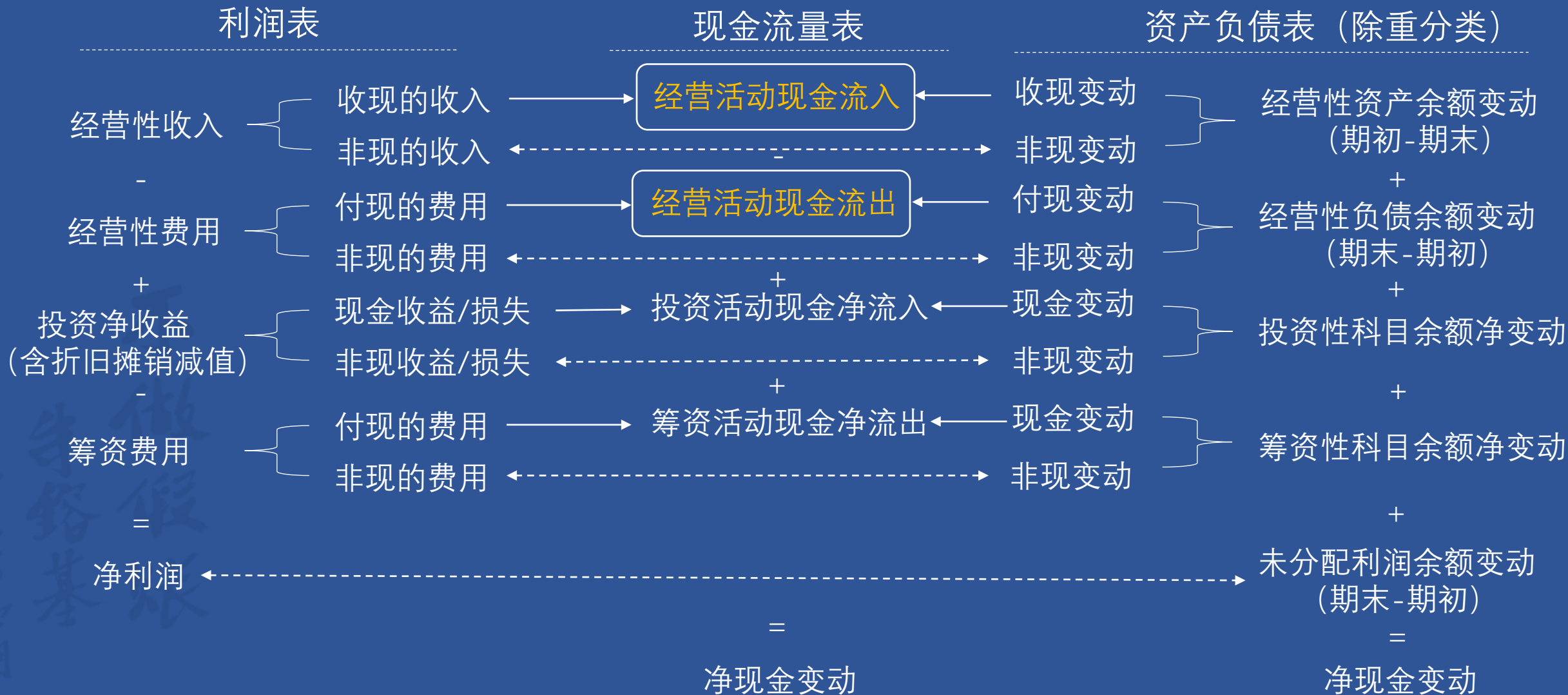
(三) 财务报表间的基本勾稽关系

2. 资产负债表和现金流量表关系



(三) 财务报表间的基本勾稽关系

3. 现金流量表和利润表、资产负债表关系



(三) 财务报表间的基本勾稽关系

3. 现金流量表和利润表、资产负债表关系 ——间接法现金流量表列报的推导过程

净利润 = 投资净收益 - 筹资费用 + 经营性收入 - 经营性费用

净利润 = 投资净收益 - 筹资费用 + 经营性现金收入 + 经营性非现收入 - 经营性现金费用 - 经营性非现费用

经营性现金收入 - 经营性现金费用 = 净利润 - 投资净收益 + 筹资费用 - 经营性非现收入 + 经营性非现费用

经营性现金收入 - 经营性现金费用 - 经营性科目收现变动（期末净值 - 期初净值） + 经营性科目付现变动（期末净值 - 期初净值） = 净利润 - 投资净收益 + 筹资费用 - 经营性非现收入 + 经营性非现费用 - 经营性科目收现变动（期末净值 - 期初净值） + 经营性科目付现变动（期末净值 - 期初净值）

经营性净现金流入 = 净利润 - 投资净收益 + 筹资费用 - （经营性非现收入 + 经营性科目收现变动） + （经营性非现费用 + 经营性科目付现变动）

经营性净现金流入 = 净利润 - 投资净收益（含折旧摊销减值） + 筹资费用 - 经营性应收余额变动（期末净值 - 期初净值） + 经营性应付余额变动（期末净值 - 期初净值）

经营性净现金流入 = 净利润 - 投资净收益 + 折旧摊销 + 资产减值损失 + 筹资费用 + 信用减值损失 - 经营性应收余额变动（期末原值 - 期初原值） + 经营性应付余额变动（期末原值 - 期初原值）

经营性净现金流入 = 净利润 - （投资净收益 + 公允价值变动收益 + 处置和报废长期资产收益） + 资产减值损失 + （固定资产折旧 + 使用权资产折旧 + 无形资产摊销 + 长期待摊费用摊销） + 筹资费用 + 存货变动（期初 - 期末） + 递延所得税变动（资产期初 - 资产期末 + 负债期末 - 负债期初） + 信用减值损失 + 经营性应收余额变动（期初原值 - 期末原值） + 经营性应付余额变动（期末原值 - 期初原值） + 其他

(三) 财务报表间的基本勾稽关系

3. 现金流量表和利润表、资产负债表关系 ——间接法现金流量表列报的推导过程

经营性净现金流入 =
净利润
- (投资净收益 + 公允价值变动收益 + 处置和报废长期资产收益)
+ 资产减值损失
+ (固定资产折旧 + 使用权资产折旧 + 无形资产摊销 + 长期待摊费用摊销)
+ 筹资费用
+ 存货变动 (期初 - 期末)
+ 递延所得税变动 (资产期初 - 资产期末 + 负债期末 - 资产期初)
+ 信用减值损失
+ 经营性应收余额变动 (期初原值 - 期末原值)
+ 经营性应付余额变动 (期末原值 - 期初原值)
+ 其他

补充资料 [↩]	本年金额 [↩]
1、将净利润调节为经营活动现金流量：↩	
净利润 [↩]	
加：资产减值准备 [↩]	
信用减值损失 [↩]	
固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧 [↩]	
使用权资产折旧 [↩]	
无形资产摊销 [↩]	
长期待摊费用摊销 [↩]	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失（收益以“-”号填列） [↩]	
固定资产报废损失（收益以“-”号填列） [↩]	
公允价值变动损失（收益以“-”号填列） [↩]	
财务费用（收益以“-”号填列） [↩]	
投资损失（收益以“-”号填列） [↩]	
递延所得税资产减少（增加以“-”号填列） [↩]	
递延所得税负债增加（减少以“-”号填列） [↩]	
存货的减少（增加以“-”号填列） [↩]	
经营性应收项目的减少（增加以“-”号填列） [↩]	
经营性应付项目的增加（减少以“-”号填列） [↩]	
其他 [↩]	
经营活动产生的现金流量净额 [↩]	

(三) 财务报表间的基本勾稽关系

3. 现金流量表和利润表、资产负债表关系 ——企业所涉及的日常经济业务活动类型

经营活动:

➤ 销售商品、提供劳务:

资产负债表: 货币资金、应收账款、应收票据、合同资产、合同负债、应交税费、存货; 利润表: 营业收入、营业成本、销售费用; 现金流量表: 销售商品提供劳务收到的现金、支付其他与经营活动有关的现金; 等等。。。

➤ 采购商品、购买劳务:

资产负债表: 货币资金、应付账款、应付票据、预付账款、应交税费、存货; 利润表: 营业成本(制造费用)、管理费用; 现金流量表: 销售商品、提供劳务收到的现金、支付其他与经营活动有关的现金; 等等。。。

➤ 支付职工薪酬:

资产负债表: 货币资金、应付职工薪酬; 利润表: 营业成本、销售费用、管理费用; 现金流量表: 支付给职工以及为职工支付的现金; 等等。。。

➤ 缴纳税费:

资产负债表: 货币资金、递延所得税资产/负债、应交税费; 利润表: 税金及附加、所得税费用; 现金流量表: 支付的各项税费; 等等。。。

(三) 财务报表间的基本勾稽关系

3. 现金流量表和利润表、资产负债表关系 ——企业所涉及的日常经济业务活动类型

投资活动:

➤ 固定资产和无形资产投资:

资产负债表: 货币资金、固定资产、在建工程、无形资产、开发支出、应付账款、其他应付款、应交税费、长期应付款; 现金流量表: 购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金; 等等。。。

➤ 固定资产和无形资产处置:

资产负债表: 货币资金、固定/无形资产、在建工程、其他应收款、应交税费; 利润表: 资产处置收益、营业外收入、营业外支出; 现金流量表: 处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额; 等等。。。

➤ 股权和金融资产投资:

资产负债表: 货币资金、金融资产、长期股权投资、其他应付款; 利润表: 公允价值变动收益、投资收益; 现金流量表: 投资支付的现金、取得子公司及其他营业单位支付的现金净额、取得投资收益收到的现金; 等等。。。

➤ 股权和金融资产处置:

资产负债表: 货币资金、金融资产、长期股权投资、其他应收款、应交税费; 利润表: 投资收益; 现金流量表: 收回投资收到的现金、处置子公司及其他营业单位收到的现金净额; 等等。。。

(三) 财务报表间的基本勾稽关系

3. 现金流量表和利润表、资产负债表关系 ——企业所涉及的日常经济业务活动类型

筹资活动:

➤ 吸收投资、分配股利:

资产负债表: 货币资金、实收资本、资本公积、其他应付款、未分配利润; 现金流量表: 吸收投资收到的现金、分配股利、利润或偿付利息支付的现金; 等等。。。

➤ 取得借款、偿还债务和偿付利息:

资产负债表: 货币资金、长短期借款、其他应付款; 利润表: 财务费用; 现金流量表: 取得借款收到的现金、偿还债务支付的现金、分配股利、利润或偿付利息支付的现金; 等等。。。

(三) 财务报表间的基本勾稽关系

4.资产负债表、利润表和权益变动表关系

资产负债表						利润表
所有者/股东权益						
归属于母公司所有者/股东权益					少数股东权益	收入
实收资本	资本公积	盈余公积	其他综合收益	未分配利润		成本
=	=	=	=	=	=	-
期初余额	期初余额	期初余额	期初余额	期初余额	期初余额	费用
+	+	+	+	+	+	=
本期投入	本期投入	本期计提	本期计提	归母净利润	少数股东损益	净利润
-	-	-	-	-	-	↓
本期减资	本期减资	本期转资	本期转资	本期分配	本期分配	其他综合收益
+	+	+	+	+	+	=
其他变动	其他变动	其他变动	其他变动	其他变动	其他变动	综合收益总额

所有者/股东权益变动表

二、勾稽关系的类型及举例

(一) 平衡勾稽关系

反映资产负债表或资金平衡表等左右两方必须保持平衡的勾稽关系。

试算平衡表是校验财务报表平衡勾稽关系的主要工具。

			所有者权益（或股东权益）合计		
资产总计			负债和所有者权益（或股东权益）总计		

二、勾稽关系的类型及举例

(二) 对应勾稽关系

根据复式记帐法对每项经济业务用相等金额在两个或两个以上互相关联的帐户中登记，表明财务数据的来龙去脉以及财务信息的相互对应关系固定不变。

5、应收账款						
(2) 坏账准备的情况						
类 别	年初余额	本年变动金额				年末余额
		计提	收回或转回	转销或核销	其他变动	
合 计						

71、信用减值损失		
项 目	本年发生额	上年发生额
应收票据减值损失		
应收账款减值损失		
其他应收款坏账损失		
债权投资减值损失		
其他债权投资减值损失		
长期应收款坏账损失		
.....		
合 计		

上表中，损失以“-”号填列，收益以“+”号填列。

二、勾稽关系的类型及举例

(三) 和差勾稽关系

报表中的有些勾稽关系表现为一个数字或指标等于其他几个数字或指标的和或者差。

4、应收票据 [↵]		
(1) 应收票据分类列示 [↵]		
项 目 [↵]	年末余额 [↵]	年初余额 [↵]
银行承兑汇票 [↵]	+	
商业承兑汇票 [↵]		
小 计 [↵]		
减：坏账准备 [↵]	-	
合 计 [↵]		

二、勾稽关系的类型及举例

(四) 积商勾稽关系

报表中有些勾稽关系表现为一个项目等于其他几个项目的积或商。

如：ROE = $P / (E0 + NP \div 2 + Ei \times Mi \div M0 - Ej \times Mj \div M0)$

基本每股收益 = 归属于普通股股东的当期净利润 ÷ 当期发行在外普通股的加权平均数

2、净资产收益率及每股收益			
报告期利润	加权平均净资产收益率 (%)	每股收益	
		基本每股收益	稀释每股收益
归属于公司普通股股东的净利润			
扣除非经常损益后归属于普通股股东的净利润			

二、勾稽关系的类型及举例

(五) 动静勾稽关系

“静态表”与“动态表”所反映的某些指标具有一致性，由此在报表中形成勾稽关系。

在财务报表当中能够反映一定时期内资金耗费和资金收回的报表是属于动态报表。因为企业持续经营过程中损益一般是不停变动的，所以就会反映出一种动态报表，比如反映企业在一定会计期间的经营成果的财务报表就是利润表、能够反映出资产负债表中各个项目对现金流量影响的就是现金流量表。

在财务报表当中能够反映资金运动过程处于相对静止状态的报表就是静态报表。这种报表用以表明资金占用和资金来源在某一时间上的情况。比如财务状况表就是一种静态报表，它是反映企业在某一特定日期（如月末、季末、年末）全部资产、负债和所有者权益情况的会计报表，是企业经营活动的静态体现。

资产	期末余额	年初余额
流动资产：		
货币资金		
五、现金及现金等价物净增加额		
加：期初现金及现金等价物余额		
六、期末现金及现金等价物余额		

二、勾稽关系的类型及举例

(六) 补充勾稽关系

报表中反映的某些指标，为了解它的明细核算资料和计算，依据另设项目或表式加以补充说明。

现金流量表			
20X1年1-12月			
编制单位：		金额单位：人民币元	
项 目	附注	20X1年度	20X0年度
一、经营活动产生的现金流量：			
销售商品、提供劳务收到的现金			
收到的税费返还			
收到其他与经营活动有关的现金			
经营活动现金流入小计			
购买商品、接受劳务支付的现金			
支付给职工以及为职工支付的现金			
支付的各项税费			
支付其他与经营活动有关的现金			
经营活动现金流出小计			
经营活动产生的现金流量净额			

78、现金流量表项目		
(1) 收到其他与经营活动有关的现金		
项 目	本年发生额	上年发生额
合 计		
注：【公司应披露收到其他与经营活动有关的现金的其他相关情况。】		
(2) 支付其他与经营活动有关的现金		
项 目	本年发生额	上年发生额
合 计		
注：【公司应披露支付其他与经营活动有关的现金的其他相关情况。】		

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(一) 勾稽关系核对在财务报表审计工作中的意义

- 作为检查程序，用于检查财务数据的准确性
- 作为分析程序，用于分析财务数据的合理性
- 可用于检查被审计单位编制的财务报告是否存在错误
- 是贯彻风险导向审计方法的有效手段

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(二) 勾稽关系核对符号和交叉索引的使用

1. 单一报表项目的内在勾稽关系

- 主表与附注余额或合计数存在勾稽关系；
- 财务报表附注单一科目余额或发生额与各明细项的加总金额存在勾稽关系，例如货币资金、管理费用等；
- 财务报表附注单一科目期末余额与期初余额和本期变动存在勾稽关系，如固定资产、无形资产等；
- 附注要求披露调整过程的，调整结果和调整过程存在勾稽关系，如净利润调整为经营活动现金流量、会计利润调整为所得税费用；
- 单一报表项目备抵科目存在勾稽关系，如固定资产原值-累计折旧-减值准备=账面价值；
- 按固定比例计算的金额存在勾稽关系，如按税后利润10%比例计提法定盈余公积。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(二) 勾稽关系核对符号和交叉索引的使用

2.勾稽关系核对符号

∧	纵加核对
<	横加核对
B	与上年结转数核对一致
T	与原始凭证核对一致
G	与总分类账核对一致
S	与明细账核对一致
T/B	与试算平衡表核对一致
AFS	与前一年度已审报表一致
ε	与本所汇率表核对一致
β	与银行对帐单核对一致

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(二) 勾稽关系核对符号和交叉索引的使用

3. 报表不同项目间的勾稽关系

- 相互结转的科目变动存在勾稽关系，如在建工程转入固定资产金额与固定资产中在建工程转入金额之间存在勾稽关系；
- 长短期重分类科目间存在勾稽关系，如一年内到期的长期借款重分类至一年内到期的非流动负债等；
- 资产负债科目的本期变动额和利润表科目本期发生额存在勾稽关系，如所得税费用-当期所得税费用和应交税费本期应交数，权益法投资收益和长期股权投资本期损益变动等；
- 报表间科目余额或发生额存在勾稽关系，如资产负债表权益科目期初期末余额和所有者权益变动表，资产负债表和现金流量表的货币资金余额等；
- 现金流量表项目与资产负债表科目变动和利润表科目发生额存在勾稽关系，如分配股利、利润或偿付利息所支付的现金等；
- 附注要求披露调整过程的，调节过程中各项目和相关科目存在勾稽关系，如间接法现金流量表等。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(二) 勾稽关系核对符号和交叉索引的使用

4. 勾稽检查交叉索引的使用

在审计中，交叉索引作为名词的意思是应用于审计工作底稿中的一种索引方式，犹如书本目录的作用。如审计底稿中对销售收入的交叉索引页中会指明实施了哪些程序及审计证据的存放位置。审计底稿中都会有索引号，就像页码一样，重大事项概要的交叉索引就像网页里的相关链接一样，通过这个索引号就可以找到与之相关的底稿。

在审计中，交叉索引作为动词的意思是将关联的科目的发生额或者余额相关数据进行对比，从而确认发生额或余额的正确性。也就是“勾稽关系核对”。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(二) 勾稽关系核对符号和交叉索引的使用

4. 勾稽检查交叉索引的使用

注册会计师应通过交叉索引及备注说明等形式来反映相关审计工作底稿之间的勾稽关系，相互引用时，应交叉注明索引编号。

当注册会计师按照审计计划完成审计业务约定书中约定的全部审计事项后，应将具体审计项目工作底稿中的相关数据和内容进行归类汇总，编制试算平衡表、审计差异调整表和审计总结。上述审计工作底稿经复核无误后，才能编制审计报告。试算平衡表应控制审计差异调整表和各会计报表项目审计工作底稿，并通过交叉索引得以明确反映。

按照有关会计报表项目、会计科目或具体审计项目编制的审计工作底稿之间应相互依赖、相互控制，其勾稽关系应通过交叉索引或备注说明予以反映。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

1. 审计报告数据准确性核对

(1) 审计报告正文中提及的数据与财务报表及附注进行核对

- 关键审计事项中提及的数据与财务报表及附注进行核对
- 导致审计意见的基础段提及的数据与财务报表及附注进行核对

(2) 主表与上期审计报告数据核对

- 拟出具审计报告资产负债表期初数与上期审计报告的期末数进行核对
- 拟出具审计报告利润表和现金流量表上期数与上期审计报告的本期数进行核对
- 拟出具审计报告所有者（股东）权益变动表上期数与上期审计报告的本期数进行核对

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

1. 审计报告数据准确性核对

(3) 附注与上期审计报告数据核对

- 将本期财务报表附注披露的内容与上期审计报告进行核对，检查披露内容是否完整
- 将本期财务报表附注中各项目期初数/上期数与上期审计报告财务报表附注中对应项目的期末数/本期数进行核对

(4) 主表与附注合计数核对

- 将主表中各项目的期初数/上期数和期末数/本期数与财务报表附注中各项目期初数/上期数和期末数/本期数明细的合计数进行核对
- 将附注中披露的非主表项目对应注释的内容，如风险管理、公允价值计量等，与主表相关项目进行核对

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

1. 审计报告数据准确性核对

(5) 主表数据横纵向加减核对

- 资产负债表纵向加减核对：将资产负债表中对应项目的期初数和期末数纵向加减，核对是否与流动资产合计、非流动资产合计、资产总计、流动负债合计、非流动负债合计、负债合计、所有者（股东）权益合计、负债和所有者（股东）权益总计金额一致
- 利润表纵向加减核对：将利润表中对应项目的上期数和本期数纵向加减，核对是否与营业总收入、营业总成本、营业利润、利润总额、净利润、其他综合收益的税后净额、综合收益总额金额一致
- 现金流量表纵向加减核对：将现金流量表中对应项目的上期数和本期数纵向加减，核对是否与经营活动现金流入小计、经营活动现金流出小计、经营活动产生的现金流量净额、投资活动现金流入小计、投资活动现金流出小计、投资活动产生的现金流量净额、筹资活动现金流入小计、筹资活动现金流出小计、筹资活动产生的现金流量净额、现金及现金等价物净增加额、期末现金及现金等价物余额金额一致
- 所有者（股东）权益变动表横纵向加减核对：将所有者（股东）权益变动表（本期、上期）中对应项目的上期数和本期数纵向加减，核对是否各项小计、合计及期末余额金额一致

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

1. 审计报告数据准确性核对

(6) 附注数据横纵向加减核对

- 将财务报表附注中披露的所有项目涉及的数据进行横纵向加减核对，检查明细金额加减数与合计金额或余额是否一致。需要注意核对备抵科目的加减关系，如固定资产原值-累计折旧-减值准备=账面价值。

(7) 主表明细数据与附注明细数据核对

- 对于在主表和附注中同时披露明细的部分项目，核对是否一致。例如，所有者（股东）权益变动表中未分配利润科目在本期/上期的增减变动，在未分配利润附注中同时披露了本期/上期的增减变动，需要核对两处数据是否一致。

(8) 主表数据和试算平衡表审定数核对

- 将主表中各项目的期初数/上期数和期末数/本期数与试算平衡表中各项目期初数/上期数和期末数/本期数明细的合计数进行逐一核对。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

1. 审计报告数据准确性核对

(9) 附注数据和实质性审计底稿披露表核对

- 将单体财务报表附注中披露的所有明细项目和数据与实质性工作底稿中的导引表和披露表的项目和金额进行核对。要求附注中披露的所有数据均有实质性底稿支持。

(10) 同一附注内部数据间一致性核对

- 将财务报表附注中同一个项目注释不同方式披露的数据间进行交叉核对。例如，检查其他应收款项目按账龄和性质分别进行明细披露的合计数是否一致。

(11) 重新计算附注中披露的比例

- 通过重新计算的方式对财务报表附注中披露的比例数据进行核对。例如，根据固定资产残值率和折旧年限重新计算年折旧率，重新计算不同账龄期间应收款项所占比例等。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(1) 检查核对主表报表间存在的勾稽关系

- 检查核对资产负债表的平衡勾稽关系：检查期末/期初资产总计负债和所有者（股东）权益总计是否相等。
- 检查核对所有者（股东）权益变动表（本期）与资产负债表间权益科目余额的勾稽关系：检查实收资本（股本）、其他权益工具、资本公积、库存股、专项储备、盈余公积、一般风险准备、未分配利润、少数股东权益、归属于母公司所有者（股东）权益合计、所有者（股东）权益合计等权益科目期末/期初余额是否相等。
- 检查核对所有者（股东）权益变动表（本期）的上期期末余额与所有者（股东）权益变动表（上期）的本期期末余额之间的勾稽关系：检查实收资本（股本）、其他权益工具、资本公积、库存股、专项储备、盈余公积、一般风险准备、未分配利润、少数股东权益、归属于母公司所有者（股东）权益合计、所有者（股东）权益合计等权益科目，所有者（股东）权益变动表（本期）的上期期末余额与所有者（股东）权益变动表（上期）的本期期末余额是否相等。
- 检查核对现金流量表现金及现金等价物余额与资产负债表货币资金之间的勾稽关系：检查现金流量表现金及现金等价物余额与资产负债表货币资金余额是否相等。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(1) 检查核对主表报表间存在的勾稽关系

➤ 检查核对利润表与所有者（股东）权益变动表之间的勾稽关系：

检查利润表中本期/上期净利润与所有者（股东）权益变动表（本期/上期）中“综合收益总额”行和“未分配利润”列交叉单元格的金额是否相等；

检查利润表中本期/上期其他综合收益的税后净额与所有者（股东）权益变动表（本期/上期）中“综合收益总额”行和“其他综合收益”列交叉单元格的金额是否相等；

检查利润表中本期/上期归属于母公司股东的综合收益总额与所有者（股东）权益变动表（本期/上期）中“综合收益总额”行和“归属于母公司所有者（股东）权益小计”列交叉单元格的金额是否相等；

检查利润表中本期/上期归属于少数股东的综合收益总额与所有者（股东）权益变动表（本期/上期）中“综合收益总额”行和“少数股东权益”列交叉单元格的金额是否相等；

检查利润表中本期/上期综合收益总额与所有者（股东）权益变动表（本期/上期）中“综合收益总额”行和“所有者（股东）权益总额”列交叉单元格的金额是否相等；

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(2) 检查核对资产减值准备情况表（国资年报适用）项目与资产负债表科目变动和利润表科目发生额间存在的勾稽关系

- 检查资产减值准备情况表“坏账准备”、“债权投资减值准备”等项目的“本期计提额”和信用减值损失附注中的信用减值损失本期发生额是否一致；
- 检查资产减值准备情况表“存货跌价准备”、“合同资产减值准备”、“合同取得成本减值准备”、“合同履约成本减值准备”、“持有待售资产减值准备”、“长期股权投资减值准备”、“投资性房地产减值准备”、“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“使用权资产减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉减值准备”等项目的“本期计提额”和资产减值损失附注中的资产减值损失本期发生额是否一致；
- 检查资产减值准备情况表“坏账准备”行期初余额、本期增加额、本期减少额、期末余额和应收票据、应收账款、预付款项、其他应收款、长期应收款附注中的坏账准备变动情况相关数据的加总是否一致；
- 检查资产减值准备情况表“其中：应收账款坏账准备”行期初余额、本期增加额、本期减少额、期末余额和应收账款附注坏账准备变动情况相关数据是否一致；
- 检查资产减值准备情况表“存货跌价准备”、“债权投资减值准备”、“长期股权投资减值准备”、“投资性房地产减值准备”、“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“使用权资产减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉减值准备”等项目的期初余额、期末余额与对应科目附注中的减值准备的期初余额、期末余额合计数是否一致；

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(3) 检查核对相互结转的科目间存在的勾稽关系

➤ 检查核对所有者（股东）权益变动表内部分配或结转对应各科目之间的勾稽关系：

检查本期/上期所有者（股东）权益变动表中 “提取盈余公积” 行对应的 “盈余公积” 列和 “未分配利润” 列交叉单元格的金额是否为相反数；

检查本期/上期所有者（股东）权益变动表中 “提取一般风险准备” 行对应的 “一般风险准备” 列和 “未分配利润” 列交叉单元格的金额是否为相反数；

检查本期/上期所有者（股东）权益变动表中 “资本公积转增资本（或股本）” 行对应的 “实收资本（股本）” 列和 “资本公积” 列交叉单元格的金额是否为相反数；

检查本期/上期所有者（股东）权益变动表中 “盈余公积转增资本（或股本）” 行对应的 “实收资本（股本）” 列和 “盈余公积” 列交叉单元格的金额是否为相反数；

检查本期/上期所有者（股东）权益变动表中 “设定受益计划变动额结转留存收益” 行对应的 “其他综合收益” 列和 “未分配利润” 列交叉单元格的金额是否为相反数；

检查本期/上期所有者（股东）权益变动表中 “其他综合收益结转留存收益” 行对应的 “其他综合收益” 列和 “未分配利润” 列交叉单元格的金额是否为相反数。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(3) 检查核对相互结转的科目间存在的勾稽关系

➤ 检查预期信用损失三阶段转换的勾稽关系：

检查应收账款、其他应收款、债权投资、其他债权投资、长期应收款等计提信用减值损失的相关科目附注，在披露信用减值准备情况表中，“转入第二阶段”行对应的“第一阶段——未来12个月预期信用损失”列和“第二阶段——整个存续期预期信用损失（未发生信用减值）”列的金额是否为相反数；

检查应收账款、其他应收款、债权投资、其他债权投资、长期应收款等计提信用减值损失的相关科目附注，在披露信用减值准备情况表中，“转入第三阶段”行对应的“第一阶段——未来12个月预期信用损失”列加“第二阶段——整个存续期预期信用损失（未发生信用减值）”列的和是否与“第三阶段——整个存续期预期信用损失（已发生信用减值）”列的金额为相反数；

检查应收账款、其他应收款、合同资产、债权投资、其他债权投资、长期应收款等计提信用减值损失的相关科目附注，在披露信用减值准备情况表中，“转回第二阶段”行对应的“第二阶段——整个存续期预期信用损失（未发生信用减值）”列和“第三阶段——整个存续期预期信用损失（已发生信用减值）”列的金额是否为相反数；

检查应收账款、其他应收款、合同资产、债权投资、其他债权投资、长期应收款等计提信用减值损失的相关科目附注，在披露信用减值准备情况表中，“转回第一阶段”行对应的“第三阶段——整个存续期预期信用损失（已发生信用减值）”列加“第二阶段——整个存续期预期信用损失（未发生信用减值）”列的和是否与“第一阶段——未来12个月预期信用损失”列的金额为相反数。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(3) 检查核对相互结转的科目间存在的勾稽关系

➤ 检查核对其他存在相互结转关系的科目间的勾稽关系：

检查固定资产附注本年减少金额明细中披露的转入投资性房地产金额合计数与投资性房地产附注中披露的采用成本计量模式的投资性房地产和采用公允价值计量模式的投资性房地产本期固定资产转入金额合计数是否相等；

检查无形资产附注本年增加金额明细中内部研发合计数与开发支出附注中披露的本期减少确认为无形资产金额合计数是否相等。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(4) 检查核对流动资产/负债与非流动资产/负债重分类科目间存在的勾稽关系

➤ 检查核对流动资产中部分金额重分类至非流动资产的金额与非流动资产对应科目披露的金额是否一致：

检查交易性金融资产附注“其中：重分类至其他非流动金融资产的部分”期末/期初余额与其他非流动金融资产附注期末/期初余额明细项目金额是否相等；

检查合同资产附注“减：计入其他非流动资产”期末/期初余额与其他非流动资产附注期末/期初余额明细项目金额是否相等；

➤ 检查核对非流动资产中一年内到期金额重分类至流动资产的金额与一年内到期的非流动资产披露的金额是否一致：

检查债权投资附注中披露的“减：一年内到期的债权投资”期末/期初余额与“一年内到期的非流动资产”科目附注中披露的一年内到期的债权投资期末/期初账面价值是否相等；

检查其他债权投资附注中披露的“减：一年内到期的部分”期末/期初余额与“一年内到期的非流动资产”科目附注中披露的一年内到期的其他债权投资期末/期初账面价值是否相等；

检查其他非流动资产附注中披露的“减：一年内到期的部分”期末/期初余额与“一年内到期的非流动资产”科目附注中披露的一年内到期的其他非流动资产期末/期初账面价值是否相等；

检查长期应收款附注中披露的“减：一年内到期的部分”期末/期初余额与“一年内到期的非流动资产”科目附注中披露的一年内到期的长期应收款期末/期初账面价值是否相等；

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(4) 检查核对流动资产/负债与非流动资产/负债重分类科目间存在的勾稽关系

➤ 检查核对流动负债中部分金额重分类至非流动负债的金额与非流动负债对应科目披露的金额是否一致：

检查合同负债附注“减：计入其他非流动负债”期末/期初余额与其他非流动负债附注期末/期初余额明细项目金额是否相等；

➤ 检查核对非流动负债中一年内到期金额重分类至流动负债的金额与一年内到期的非流动负债披露的金额是否一致：

检查长期借款附注中披露的“减：一年内到期的长期借款”期末/期初余额与“一年内到期的非流动负债”科目附注中披露的一年内到期的长期借款期末/期初余额是否相等；

检查应付债券附注中披露的“减：一年内到期部分年末余额”期末/期初余额与“一年内到期的非流动负债”科目附注中披露的一年内到期的应付债券期末/期初余额是否相等；

检查租赁负债附注中披露的“减：一年内到期部分”期末/期初余额与“一年内到期的非流动负债”科目附注中披露的一年内到期的租赁负债期末/期初余额是否相等；

检查长期应付款附注中披露的“减：一年内到期的租赁负债”期末/期初余额与“一年内到期的非流动负债”科目附注中披露的一年内到期的长期应付款期末/期初余额是否相等。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(5) 检查核对资产负债科目的本期变动额和利润表科目本期发生额存在的勾稽关系

➢ 检查财务报表附注中披露的各项资产计提减值准备的本期计提金额与信用减值损失/资产减值损失本期发生额是否一致：

检查“应收票据”附注中坏账准备本期计提数与“信用减值损失”附注中的应收票据减值损失本期发生额是否一致；

检查“应收账款”附注中坏账准备本期计提数与“信用减值损失”附注中的应收账款减值损失本期发生额是否一致；

检查“其他应收款”附注中坏账准备本期计提数与“信用减值损失”附注中的其他应收款减值损失本期发生额是否一致；

检查“存货”附注中存货跌价准备及合同履约成本减值准备本期计提数之和与“资产减值损失”附注中的存货跌价损失及合同履约成本减值损失本期发生额是否一致；

检查“合同资产”附注中本期合同资产计提减值准备情况本期计提数与“资产减值损失”附注中的合同资产减值损失本期发生额是否一致；

检查“持有待售资产”附注中持有待售资产减值准备情况本期计提合计数与“资产减值损失”附注中的持有待售资产减值损失本期发生额是否一致；

检查“债权投资”附注中减值准备计提情况本期计提合计数与“信用减值损失”附注中的债权投资减值损失本期发生额是否一致；

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(5) 检查核对资产负债科目的本期变动额和利润表科目本期发生额存在的勾稽关系

➤ 检查核对财务报表附注中披露的各项资产计提减值准备的本期计提金额与信用减值损失/资产减值损失本期发生额是否一致：

检查“长期应收款”附注中坏账准备本期计提数与“信用减值损失”附注中的长期应收款减值损失本期发生额是否一致；

检查“长期股权投资”附注中本年增减变动计提减值准备合计数与“资产减值损失”附注中的长期股权投资减值损失本期发生额是否一致；

检查“投资性房地产”附注中采用成本计量模式的投资性房地产减值准备本期计提合计数与“资产减值损失”附注中的投资性房地产减值损失本期发生额是否一致；

检查“固定资产”附注中减值准备本期计提合计数与“资产减值损失”附注中的固定资产减值损失本期发生额是否一致；

检查“在建工程”附注中本期计提在建工程减值准备情况本期计提金额合计数与“资产减值损失”附注中的在建工程减值损失本期发生额是否一致；

检查“使用权资产”附注中减值准备本期计提合计数与“资产减值损失”附注中的使用权资产减值损失本期发生额是否一致；

检查“商誉”附注中商誉减值准备本期计提合计数与“资产减值损失”附注中的商誉减值损失本期发生额是否一致；

检查“应收款项融资”、“其他债权投资”、“其他权益工具投资”等以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产科目附注中披露的本期减值准备计提金额与“其他综合收益”科目附注披露的本期发生额明细数据是否一致。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(5) 检查核对资产负债科目的本期变动额和利润表科目本期发生额存在的勾稽关系

- 检查核对财务报表附注中披露的以公允价值计量的各项资产/负债的本期公允价值变动金额与公允价值变动收益/其他综合收益本期发生额是否一致：

检查“应收款项融资”、“其他债权投资”、“其他权益工具投资”等以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产科目附注中披露的本期公允价值变动金额与“其他综合收益”科目附注披露的本期发生额明细是否一致；

检查“投资性房地产”附注中披露的采用公允价值计量模式的投资性房地产本期公允价值变动金额合计数与“公允价值变动收益”附注中披露的按公允价值计量的投资性房地产本期发生额是否相等；

检查“交易性金融负债”科目披露的指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债“企业自身信用风险引起的公允价值变动计入其他综合收益的”项目本期变动金额与“其他综合收益”附注中“企业自身信用风险公允价值变动”项目本期发生额是否一致；

检查“其他债权投资”附注披露的本期计入其他综合收益的公允价值变动发生额与“其他综合收益”附注披露的其他债权投资公允价值变动本期发生额是否一致；

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(5) 检查核对资产负债科目的本期变动额和利润表科目本期发生额存在的勾稽关系

➤ 检查核对其他有勾稽关系的资产负债科目的本期变动额和利润表科目本期发生额存在的勾稽关系：

检查“长期股权投资”附注披露的权益法下确认的投资损益本期合计数与“投资收益”附注中披露的权益法核算的长期股权投资收益本期发生额是否一致；

检查“长期股权投资”附注披露的权益法下确认的其他综合收益调整本期合计数与“其他综合收益”附注中披露的权益法下可转损益及不能转损益的其他综合收益本期发生额之和是否一致；

检查“其他权益工具投资”附注披露的本期确认的股利收入合计数与“投资收益”附注中披露的其他权益工具投资持有期间取得的股利收入本期发生额是否一致；

检查“其他权益工具投资”附注披露的其他综合收益转入留存收益的金额合计数与“其他综合收益”附注中披露的“其他权益工具投资公允价值变动”行和“减：前期计入其他综合收益当期转入留存收益”列交叉单元格金额是否一致；

检查“长期待摊费用”附注披露的本期摊销金额合计数与“管理费用”、“销售费用”等附注中披露的对应金额（如披露）是否一致；

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(5) 检查核对资产负债科目的本期变动额和利润表科目本期发生额存在的勾稽关系

➤ 检查核对其他有勾稽关系的资产负债科目的本期变动额和利润表科目本期发生额存在的勾稽关系：

检查“长期应付职工薪酬”附注中披露的设定受益计划变动情况计入其他综合收益的设定受益计划本期变动金额与“其他综合收益”附注中披露的重新计量设定受益计划变动额本期发生额是否相等；

检查“递延收益”附注中披露的涉及政府补助的项目本期计入营业外收入/其他收益金额与“营业外收入”附注中披露的计入当期损益的政府补助本期发生额中对应明细项目金额是否一致；

检查“应交税费”附注（国企年报适用）披露的消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产税、土地使用税等税费本期应交金额与“税金及附加”附注中披露的各项税费本期发生额是否一致；

检查“应交税费”附注（国企年报适用）披露的企业所得税本期应交金额与“所得税费用”附注中披露的当期所得税费用本期发生额是否一致；

检查“递延所得税资产/递延所得税负债”附注披露的计入当期损益的“递延所得税资产期初-期末”加“递延所得税负债期末-期初”的合计数与“所得税费用”附注中披露的递延所得税费用本期发生额是否一致。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(6) 检查核对附注中的特殊披露项目明细或调节过程中各项目和相关科目存在的勾稽关系

- 检查“所有权或使用权受限制的资产”附注中披露的各科目受限的期末账面价值与对应科目附注中披露的受限期末账面价值是否一致；
- 检查“资产减值准备”（如有）附注中披露的各项的期末/期初余额与对应科目附注中披露的信用减值准备或资产减值准备期末/期初余额是否一致；
- 检查“现金流量表补充资料”附注中披露的各项本期金额与主表及财务报表附注中披露的相关金额间的勾稽关系：

检查“净利润”项目本期金额与利润表中“净利润”本期金额是否一致；

检查“资产减值准备”项目本期金额与利润表中“资产减值损失”本期金额是否一致；

检查“信用减值损失”项目本期金额与利润表中“信用减值损失”本期金额是否一致；

检查“固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧”项目本期金额与“固定资产”、“油气资产”、“生产性生物资产”附注中披露的本期折旧/折耗计提金额是否一致；

检查“使用权资产折旧”项目本期金额与“使用权资产”附注中披露的本期折旧计提金额是否一致；

检查“无形资产摊销”项目本期金额与“无形资产”附注中披露的本期计提摊销金额是否一致；

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(6) 检查核对附注中的特殊披露项目明细或调节过程中各项目和相关科目存在的勾稽关系

➤ 检查“现金流量表补充资料”附注中披露的各项项目本期金额与主表及财务报表附注中披露的相关金额间的勾稽关系：

检查“长期待摊费用摊销”项目本期金额与“长期待摊费用”附注中披露的本期摊销金额是否一致；

检查“处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失”项目本期金额与利润表“资产处置收益”本期金额是否一致；

检查“固定资产报废损失”项目本期金额与“营业外收入”附注中披露的非流动资产毁损报废利得和“营业外支出”附注中披露的非流动资产毁损报废损失净额是否一致；

检查“公允价值变动损失”项目本期金额与利润表“公允价值变动收益”本期金额是否为相反数；

检查“财务费用”项目本期金额与“财务费用”附注中披露的利息支出及筹资手续费本期合计金额是否一致；

检查“投资损失”项目本期金额与利润表“投资收益”本期金额是否为相反数；

检查“递延所得税资产减少”项目本期金额与资产负债表“递延所得税资产”期初-期末金额是否一致；

检查“递延所得税负债增加”项目本期金额与资产负债表“递延所得税负债”期末-期初金额是否一致；

检查“存货的减少”项目本期金额与“存货”附注披露的期初原值-期末原值是否一致；

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(6) 检查核对附注中的特殊披露项目明细或调节过程中各项目和相关科目存在的勾稽关系

➤ 检查“现金流量表补充资料”附注中披露的各项项目本期金额与主表及财务报表附注中披露的相关金额间的勾稽关系：

检查“现金的年末余额”和“现金等价物的年末余额”项目本期金额合计数与现金流量表“期末现金及现金等价物余额”是否一致；

检查“现金的年初余额”和“现金等价物的年初余额”项目本期金额合计数与现金流量表“加：期初现金及现金等价物余额”是否一致；

检查“现金及现金等价物净增加额”项目本期金额与现金流量表“现金及现金等价物净增加额”是否一致；

检查“取得子公司支付的现金净额”项目本期金额与现金流量表“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”是否一致；

检查“处置子公司收到的现金净额”项目本期金额与现金流量表“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”是否一致。

➤ 检查“所得税费用”附注中披露的“会计利润与所得税费用调整过程”各项目本期发生额与利润表中的相关科目金额间的勾稽关系：

检查“利润总额”项目本期发生额与利润表“利润总额”是否一致；

检查“所得税费用”项目本期发生额与利润表“所得税费用”是否一致。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

2. 审计报告数据勾稽关系核对

(7) 检查核对有固定比例计算关系的相关科目存在的勾稽关系

- 检查“未分配利润”附注中披露的提取法定盈余公积金额是否等于母公司“净利润”乘以10%；
- 检查“所得税费用”附注中披露的会计利润与所得税费用调整过程，“按法定/适用税率计算的所得税费用”本期发生额是否等于利润表“利润总额”乘以母公司的适用税率。

(8) 检查核对财务报表附注中的其他勾稽关系

- 检查“长期股权投资”附注披露的权益法下确认的其他权益变动本期合计数与“资本公积”附注中披露的其他资本公积本期变动相关明细金额是否一致；
- 检查财务报表附注中本年非经常性损益明细表（上市公司适用）相关项目的勾稽关系：

检查“非流动性资产处置损益”项目本期发生额和“资产处置收益”附注本期发生额、“营业外收入”附注披露的非流动资产毁损报废利得本期发生额及“营业外支出”附注披露的非流动资产毁损报废损失本期发生额之和是否一致；

检查“非货币性资产交换损益”项目本期发生额和“营业外收入”及“营业外支出”附注披露的非货币性资产交换损益本期发生额是否一致。

- 检查“公允价值的披露”附注中披露的以公允价值计量的各金融资产和负债的金额与对应科目附注中披露的余额是否一致；
- 检查“分部信息”附注中披露的利润表和资产负债表各项目的金额合计数与主表及财务报表附注中对应科目披露的金额是否一致。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(三) 审计报告中勾稽关系的核对

3. 审计报告数据勾稽关系核对不一致的处理

(1) 检查是否存在合理原因导致数据准确性核对不一致，通常可能存在以下合理原因：

- 附注中披露为其中项，其合计数并不需要与报表数一致，比如：在建工程附注中披露的前10大明细。
- 合并报表及附注应当与合并附注底稿进行核对，不能与单体实质性底稿核对。
- 明细中存在减项以正数列示，如标记为“减：XXX”，错用加法进行核对会导致核对不一致。

(2) 检查是否存在合理原因导致数据勾稽关系核对不一致，通常可能存在以下合理原因：

- 一项数据是其他几项之和，检查时漏项导致勾稽不符。
- 由于被审计单位业务的特殊性，导致打破了严格勾稽关系，比如被审计单位存货为在建工程领用，间接法现金流量表“存货的减少”项目不等于存货原值期初-期末。

(3) 如经进一步核实不存在合理原因，要标记核对痕迹，并尽快向报表和附注的编制人、项目经理或项目合伙人反馈。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(四) 审计工作底稿中勾稽关系的核对

1. 数据和信息勾稽关系核对在内部控制穿行测试及控制测试中的运用

穿行测试是通过追踪交易在财务报告流程中的处理过程，来证实注册会计师对控制的了解、评价控制设计的有效性以及确定控制是否得到执行。穿行测试执行的程序如下：

- 1、先将公司规范某项经济业务行为的制度按业务流程的方式描述出来；这表明公司的该项经济业务应该都是按所描述的业务流程运行的。
- 2、抽取某几笔业务样本；
- 3、要求被审计单位提供所有所抽取业务样本的运行记录；
- 4、按照流程环节，描述样本业务的实际运行情况；
- 5、对照流程环节与要求，比较并记录没有做到位的地方。

例如甲注册会计师针对销售交易，从订单处理- - 核准信用状况及赊销条款- - 填写订单并准备发货- - 编制货运单据- - 订单运送/递送追踪至客户或由客户提货 - - 开具销售发票- - 复核发票的准确性并邮寄/送至客户- - 生成销售明细账- - 汇总销售明细账，并过账至总账和应收账款明细账等交易的整个流程，考虑之前对相关控制的了解是否正确和完整，并确定相关控制是否得到执行，这就是穿行测试。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(四) 审计工作底稿中勾稽关系的核对

1. 数据和信息勾稽关系核对在内部控制穿行测试及控制测试中的运用

CPA在执行穿行测试工作中，主要通过检查控制文档方式进行，并在审计工作底稿中记录检查过程。一方面检查控制文档的存在性和完整性，以印证被审计单位设计的内部控制是否得到了执行；另一方面检查数据和信息的一致性，也就是数据和信息的勾稽关系及逻辑关系，以印证被审计单位有效执行了内部控制，以及通过检查数据和信息的勾稽关系发现被审计单位是否存在舞弊行为。

可以说穿行测试并非简单地取得控制文档，而是需要仔细核对控制文档之间的数据和信息的勾稽关系和逻辑关系。由于财务报表审计相关的内部控制测试最终是要判断与财务报表相关的内控流程有效性，因此穿行测试通常要穿到交易的账务处理，或围绕会计处理执行穿行测试。

穿行测试需核对勾稽关系的业务信息通常包括：对方单位、日期、金额、数量、执行人员、授权审批人员、产品信息（包括名称、规格型号等）、地点等。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(四) 审计工作底稿中勾稽关系的核对

1. 数据和信息勾稽关系核对在内部控制穿行测试及控制测试中的运用

穿行测试和控制测试工作底稿中检查核对的主要勾稽关系包括：

- (1) 业务金额和财务处理结果之间能否核对一致，比如已实现产品销售的合同订单金额是否与财务记账的确认收入含税金额一致等；
- (2) 业务信息和账务处理的认定是否一致，比如产品交付给客户或经客户验收的时间是否与财务确认收入的期间一致等；
- (3) 业务数据和信息在不同控制文档之间是否一致，比如合同订单金额与发票金额是否一致，合同订单数量与发货单数量是否一致，合同对方单位和付款单位及收货单位名称是否一致等；
- (4) 不同业务流程中的业务信息之间以及与财务数据之间是否一致，比如生产仓储流程中的控制文档“产品合格证”所载的所生产产品的信息，与销售收款流程中的控制文档“发运单”所载的销售产品的信息，销售收款流程中的控制文档“运输保险单”所载的投保产品的信息，以及与财务确认的收入明细项目和成本结转的产品明细之间的勾稽关系是否一致等；

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(四) 审计工作底稿中勾稽关系的核对

1. 内部控制穿行测试及控制测试中对数据和信息勾稽关系的运用

(5) 财务数据和业务数据一对多、多对一、多对多的情况下的勾稽关系核对：

①一对多：一笔会计记账凭证对应多项经济业务时，通常业务端需要有业务部门确认的交易汇总表（如销售明细汇总表），传递至财务部门，财务部门审核后记账，因此在执行穿行测试和控制测试时，检查单笔交易从业务初始至业务部门交易汇总表各环节信息的勾稽关系，再检查交易汇总表汇总金额和会计记账凭证之间的勾稽关系。

②多对一：一笔交易，区分不同方面，编制多笔会计分录，通常不同会计处理分录属于不同业务流程，比如确认销售收入，同时结转成本。在执行穿行测试和控制测试时，尽量抽取同一笔交易作为样本，并在关联业务流程的穿行测试或控制测试中检查多笔会计处理相互间的勾稽关系，如销售的产品与结转成本的产品是否为同一产品。

③多对多：多笔交易，编制多笔会计分录，比如一次处置多项固定资产，编制多笔会计分录：固定资产原值和累计折旧转入固定资产清理，收取对价、转出固定资产清理并确认营业外收支。这时在进行穿行测试或控制测试，需要先检查单项资产从业务发起到合同和交割各环节的控制文档间的勾稽关系，再检查资产汇总表或台账与会计记账凭证间的勾稽关系，再检查多笔会计凭证间的勾稽关系（如净值转出、损益确认等是否计算准确）。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(四) 审计工作底稿中勾稽关系的核对

2. 实质性程序工作底稿中勾稽关系检查核对的运用

(1) 检查单个科目实质性工作底稿自身的勾稽关系：

①检查导引表、明细表、披露表之间的勾稽关系，包括单个科目实质性底稿中导引表合计金额、明细表的合计金额以及披露表合计金额之间勾稽相符，以及分类小计金额在导引表、明细表、披露表之间存在的勾稽关系是否相符。

②检查执行实质性程序的测试金额与导引表、明细表、披露表之间的勾稽关系，从审计证据到明细表到导引表要形成完整的勾稽一致的证据链。如银行存款询证函相符回函、函证控制表、银行存款余额明细表、货币资金导引表、货币资金披露表需要形成环环相扣，形成各项信息勾稽关系核对一致的完整证据链。

③对实质性工作底稿各表涉及的数据进行横纵向加减核对，检查明细金额加减数与合计金额或余额是否一致。需要注意核对备抵科目的加减关系，如固定资产原值-累计折旧-减值准备=账面价值。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(四) 审计工作底稿中勾稽关系的核对

2. 实质性程序工作底稿中勾稽关系检查核对的运用

(2) 不同科目实质性工作底稿之间的勾稽关系：

①不同科目实质性工作底稿的导引表合计数需要与试算平衡表审定数据核对一致，披露表披露的信息需要与审定的单体财务报表附注信息核对一致，这样才能实现实质性工作底稿与审定报表及财务报表附注之间的整体勾稽关系，审计结论才有严密的数据流和证据链支撑。

②不同实质性科目工作底稿间的勾稽关系，与审计报告不同科目数据间的勾稽关系类似，比如固定资产科目实质性工作底稿中累计折旧本期计提数与制造费用、管理费用、销售费用等科目实质性底稿中的固定资产折旧金额合计数勾稽相符，付息负债科目测算的本期利息支出金额应与财务费用科目利息支出本期发生额勾稽相符等；

③需要重点关注特殊项目的工作底稿体现的勾稽关系检查，比如：现金流量表、成本倒轧表、所得税费用纳税调整表、分部报告、风险管理、关联方及关联交易等，涉及与多个科目实质性工作底稿之间的勾稽关系检查，需要引起审计人员的特别重视。

三、勾稽关系核对程序在审计工作中的应用

(五) 对在财务报表审计工作中进行勾稽关系核对的理解和建议

- 勾稽关系就像一张网，将被审计单位的各项交易和事项通过勾稽关系连接成一体，一旦勾稽关系不成立，如果经调节后也不成立，亦没有合理的原因，则很可能存在舞弊或会计差错，可谓“天网恢恢，疏而不漏”，注册会计师可以通过对勾稽关系的检查去发现舞弊和错报。所以，勾稽关系核对方法是提高审计工作效率和效果的有效手段，对于注册会计师行业从业人员来讲是必备的技能。
- 勾稽关系难以穷尽，上面为大家举例的一些勾稽关系仅是根据常规审计项目总结的一部分勾稽关系，实际工作中的勾稽关系受被审计单位所处行业、交易复杂程度等因素的影响而存在较大差异，但勾稽关系的底层原理是统一的，对复式记账法原理的理解、对会计准则的把握以及对被审计单位业务的了解，都有助于我们去发现和总结勾稽关系，并有针对性地在审计中进行检查。
- 勾稽关系检查核对中标记符号的使用非常重要，能够有效地记录核对过程和核对结果，避免重复劳动。

要点回顾

- 介绍了勾稽关系的概念及原理
- 介绍了勾稽关系的类型，并针对六种勾稽关系类型分别列举了示例以辅助理解
- 从五个方面介绍了勾稽关系核对程序在审计工作中的应用，并详细讲解了审计人员在编制核对审计报告及审计工作底稿中需要掌握的常用勾稽关系检查技巧

感谢聆听！



不做假账

朱谿基

二〇一四年四月

