

王如燕 梁 星 / 编著

审计工作底稿 理论与实务

Shenji Gongzuo Digao Lilun Yu Shiwu



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

审计工作底稿理论与实务

编著 王如燕 梁 星

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计工作底稿理论与实务/王如燕,梁星编著. —上海:
立信会计出版社,2008.5

ISBN 978-7-5429-2008-9

I. 审… II. ①王… ②梁… III. 审计标准—基本知识—
中国 IV. F239.221

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 073827 号

策划编辑 赵新民
责任编辑 陈旻
封面设计 周崇文

审计工作底稿理论与实务

出版发行	立信会计出版社	
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码 200235
电 话	(021)64411389	传 真 (021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.lixinbook.com	Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店	

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂	
开 本	787 毫米×960 毫米	1/16
印 张	24	
字 数	488 千字	
版 次	2008 年 5 月第 1 版	
印 次	2008 年 5 月第 1 次	
印 数	1—3 000	
书 号	ISBN 978-7-5429-2008-9/F·1769	
定 价	35.00 元	

如有印订差错 请与本社联系调换

序 言

审计工作底稿是审计专业中一门重要的专业课程,是随着审计学科的产生和发展而逐步发展起来的。由于审计学科发展的速度越来越快,审计工作底稿编制的地位将日益提高,审计工作底稿教材也必定会随着审计专业的发展而受到重视。

现在设有审计专业的各大专院校纷纷开设了审计工作底稿课程,但实际情况是目前还没有一本较好讲授审计工作底稿的教材。鉴于此,我们开展了这项工作。

本教材是根据《中华人民共和国审计法》及《中华人民共和国注册会计师法》的基本精神,结合我国几十年来开展各类审计工作的经验和学术界对有关审计问题的研究成果,按照实际工作部门对审计工作底稿编制的要求,反映审计专业的特色,侧重于对注册会计师执业实务技能的培养而编写的。我们编写本教材的直接目标是学以致用,同时也考虑到中国注册会计师的执业现状,并反映国际注册会计师行业以及会计、审计领域的最新发展情况。

本教材力求做到特色鲜明,内容精练、概括、重点突出,实用性比较强。特别体现了五大循环审计的特色、要求与思路,根据实际需要讲述各种审计工作底稿编制的要求,并以例题的形式编制审计工作底稿。每章末附有复习思考题和案例分析,以便学生加深对该课程内容的理解和培养实际操作能力。

本教材由山东工商学院审计教研室王如燕副教授、梁星教授编著,第一至第五章由王如燕副教授编著,第六、第七章及附录由梁星教授编著。全书由王如燕副教授总纂,并由山东工商学院审计教研室的老师们集体讨论定稿后报会计学院学术委员会通过。

立信会计出版社的赵新民老师为本教材的出版做了大量有效的工作,在

此表示衷心的感谢。我们希望本教材的出版能对中国注册会计师行业的发展、对设置审计专业的各院校的专业建设有所裨益,也希望本领域的专家学者们能对本教材提出批评意见。

编 者
2008年5月

目 录

第一章 审计证据与审计工作底稿	1
第一节 审计证据	1
第二节 审计工作底稿	17
第三节 编制审计工作底稿的常见误区	27
第四节 编制审计工作底稿的技巧	29
第二章 综合类审计工作底稿的编制	33
第一节 承接业务相关审计工作底稿的编制	33
第二节 审计计划阶段审计工作底稿的编制	43
第三节 汇总审计工作底稿的编制	55
第四节 审计报告工作底稿的编制	68
第三章 销售与收款循环审计工作底稿的编制	80
第一节 销售与收款循环控制测试工作底稿的编制	80
第二节 应收票据审计工作底稿的编制	87
第三节 应收账款审计工作底稿的编制	89
第四节 坏账准备审计工作底稿的编制	96
第五节 预收账款审计工作底稿的编制	97
第六节 应交税费审计工作底稿的编制	100
第七节 主营业务收入审计工作底稿的编制	106
第八节 营业税金及附加审计工作底稿的编制	110
第九节 销售费用审计工作底稿的编制	112
第十节 其他业务利润审计工作底稿的编制	115
第四章 购货与付款循环审计工作底稿的编制	119
第一节 购货与付款循环控制测试工作底稿的编制	119
第二节 预付账款审计工作底稿的编制	125

第三节	固定资产与累计折旧审计工作底稿的编制	129
第四节	固定资产减值准备审计工作底稿的编制	141
第五节	在建工程审计工作底稿的编制	143
第六节	固定资产清理审计工作底稿的编制	149
第七节	应付票据审计工作底稿的编制	151
第八节	应付账款审计工作底稿的编制	153
第五章	筹资与投资循环审计工作底稿的编制	157
第一节	筹资与投资循环控制测试工作底稿的编制	157
第二节	交易性金融资产审计工作底稿的编制	160
第三节	交易性金融资产减值准备审计工作底稿的编制	162
第四节	应收股利(应收利息)审计工作底稿的编制	164
第五节	其他应收款审计工作底稿的编制	167
第六节	政府补助审计工作底稿的编制	170
第七节	长期股权投资审计工作底稿的编制	171
第八节	持有至到期投资审计工作底稿的编制	176
第九节	长期股权投资减值准备审计工作底稿的编制	178
第十节	委托贷款及其减值准备审计工作底稿的编制	181
第十一节	无形资产及其减值准备审计工作底稿的编制	184
第十二节	未确认融资费用审计工作底稿的编制	187
第十三节	长期待摊费用审计工作底稿的编制	189
第十四节	长短期借款审计工作底稿的编制	191
第十五节	应付股利审计工作底稿的编制	195
第十六节	其他应付款审计工作底稿的编制	197
第十七节	预计负债审计工作底稿的编制	199
第十八节	应付债券审计工作底稿的编制	203
第十九节	长期应付款审计工作底稿的编制	205
第二十节	专项应付款审计工作底稿的编制	206
第二十一节	实收资本(股本)审计工作底稿的编制	208
第二十二节	资本公积审计工作底稿的编制	211
第二十三节	盈余公积审计工作底稿的编制	214
第二十四节	未分配利润审计工作底稿的编制	216
第二十五节	管理费用审计工作底稿的编制	219
第二十六节	财务费用审计工作底稿的编制	223

第二十七节 投资收益审计工作底稿的编制·····	226
第二十八节 营业外收支审计工作底稿的编制·····	229
第二十九节 所得税费用审计工作底稿的编制·····	232
第三十节 以前年度损益调整审计工作底稿的编制·····	235
第六章 生产循环审计工作底稿的编制·····	239
第一节 生产循环控制测试工作底稿的编制·····	239
第二节 存货审计工作底稿的编制·····	247
第三节 存货跌价准备审计工作底稿的编制·····	261
第四节 生产成本审计工作底稿的编制·····	263
第五节 制造费用审计工作底稿的编制·····	266
第六节 待处理财产损溢审计工作底稿的编制·····	269
第七节 应付职工薪酬审计工作底稿的编制·····	271
第八节 营业成本审计工作底稿的编制·····	274
第七章 货币资金和特殊项目审计工作底稿的编制·····	281
第一节 货币资金控制测试工作底稿的编制·····	281
第二节 货币资金审计工作底稿的编制·····	286
第三节 期初余额审计工作底稿的编制·····	295
第四节 会计估计审计工作底稿的编制·····	296
第五节 债务重组审计工作底稿的编制·····	297
第六节 非货币性交易审计工作底稿的编制·····	298
第七节 关联方及其交易审计工作底稿的编制·····	300
第八节 或有事项审计工作底稿的编制·····	303
第九节 期后事项审计工作底稿的编制·····	305
第十节 持续经营能力审计工作底稿的编制·····	307
附录 教学中审计工作底稿参考格式与填制要求·····	316

第一章 审计证据与审计工作底稿

要实现审计目标,必须收集和评价审计证据。美国注册会计师协会发布的《公认审计准则》中“外勤准则”第三条规定:审计人员应通过检查、观察、询问和函证等方法,获得审计证据。为了规范我国注册会计师审计工作底稿的编制、复核、使用及保管等项工作,中国注册会计师协会拟定了《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》。

第一节 审计证据

审计证据是审计理论的一个核心。要实现审计目标,就必须收集和评价审计证据。审计的整个过程,就是根据审计证据形成审计结论和审计意见的过程。审计人员要形成任何审计结论和意见都必须以合理的证据作为基础,否则,审计报告就不可信赖。各国所发布的审计准则都很强调审计证据对审计意见的重要性。为了规范我国注册会计师获取、评价和利用审计证据,保证审计证据的充分性和适当性,我国注册会计师协会根据《独立审计基本准则》,拟定了《独立审计具体准则第5号——审计证据》,经财政部批准后予以实施。审计人员应根据准则的要求,做好审计证据的获取和整理分析工作。

一、审计证据的定义、作用和种类

(一) 审计证据的定义

审计证据是指审计人员在执行审计业务过程中,为了形成审计意见所获取的证据。从广义上说,审计证据应包括注册会计师在执行审计、鉴证、验资等相关业务过程中获取用于证明审计事项真实情况和过程的相关资料。

审计证据是审计理论的一个重要组成部分。在审计实务中,通常是针对每项会计报表的认定来获取审计证据。有关某项认定(如存货的存在)的审计证据,不得用于代替另一项认定(如计价)应获取的审计证据。实质性测试程序的性质、时间和范围随认定的不同而变化。有些情况下,某项测试可为多项认定提供审计证据。可见,不同程序可提供不同的审计证据,而不同的审计证据可用来证实不同的报表认定。审计人员必须了解审计证据的种类,以便针对不同性质的认定来选择最恰当的方法,以获取充分、适当的审计证据。

（二）审计证据的作用

审计证据对于审计工作具有十分重要的意义。审计人员实施审计工作的最终目标是对被审计单位的受托经济责任发表意见。而审计人员发表的审计意见或者审计结论的正确与否,或者说审计工作质量的高低,要以充分适当的审计证据作为基础,否则,审计人员就无法形成审计结论和审计意见,即使勉强形成审计结论,也无法保证其公正性、客观性。因此,审计证据在整个审计过程中发挥着重要的作用。

从广义上来讲,审计实施过程就是收集、评价和综合审计证据,最后据以形成审计结论和审计意见的过程。在此过程中,要注意两个方面的问题,即既要保证审计证据有足够的数量,又要保证审计证据的质量。

（三）审计证据的种类

一般而言,审计人员获取的审计证据可以按其外形特征分为四类:实物证据、书面证据、口头证据和环境证据。

1. 实物证据

实物证据是指通过实际观察或盘点所获得的、用以确定某些实物资产是否确实存在的证据。例如,库存现金、各种存货和固定资产等资产可通过监盘或实地观察来证明其是否确实存在,是否达到账实相符,得到的实物盘点表等即为获得的实物证据。审计人员在审计过程中,往往会获得有价值的实物证据。

实物证据通常很有说服力,因为它是从现场获得的第一手资料。但实物资产的存在并不能完全证实被审计单位对其拥有所有权。例如,年终盘点的存货可能包括其他企业寄售或委托加工的部分,或者已经销售等待发运的商品。又如,对某些实物资产的清点,虽然可以确定其实物数量,但质量好坏有时难以通过实物清点来加以判断,这样会影响该项资产的价值量的确定。因此,对于这些账面资产,还应就其所有权归属及其价值情况,通过从其他途径获取的审计证据来加以证明。

2. 书面证据

书面证据是指审计人员所获取的各种以书面文件形式存在的证据,包括与审计有关的各种原始凭证、会计记录(记账凭证、会计账簿和各种明细表)、各种会议记录和文件、各种合同、通知书、报告书及函件等。在审计过程中,审计人员往往要大量地获取和利用书面证据,因此,书面证据是审计证据的主要组成部分,也可称之为基本证据。审计证据的来源是影响其证明力的主要因素。

书面证据按来源分为外部证据和内部证据。

(1) 外部证据。外部证据是指由被审计单位以外的机构或人士所编制的书面证据。它一般具有较强的证明力。

外部证据又包括两种:一种是由被审计单位以外的机构或人士编制,并由其直接递交审计人员的书面证据。例如,应收账款函证的回函,被审计单位与其他独立的专家关于被

审计单位资产所有权和或有负债等的证明函件, 保险公司、寄售企业、证券经纪人的证明等。由于此类证据不仅由完全独立于被审计单位的外界机构或人员提供, 而且未经被审计单位有关职员之手, 从而排除了伪造、更改凭证或业务记录的可能性, 因而其证明力最强。另一种是由被审计单位以外的机构或人士编制, 但为被审计单位持有并提交给审计人员的书面证据。例如, 银行对账单、购货发票、应收票据、顾客订购单、有关的契约、合同等。由于此类证据已经经过被审计单位人员之手, 在评价其可靠性时, 审计人员应考虑被涂改或伪造的难易程度及其已被涂改的可能性。当获取的书面证据有被涂改或伪造的痕迹时, 审计人员应予以高度警觉。尽管如此, 在一般情况下, 外部证据是比被审计单位的内部证据更具证明力的一种书面证据。

此外, 在外部证据中往往还包括审计人员为证明某个事项而自己动手编制的各种计算表、分析表和各种审计工作底稿等。

(2) 内部证据。内部证据是指由被审计单位内部机构或职员编制和提供的书面证据。它包括被审计单位的会计记录、被审计单位管理当局声明书以及其他各种被审计单位编制和提供的有关书面文件。

由于内部证据的数量较多, 审计人员还需要通过大量的内部证据来支持审计结论, 所以必须要充分利用这些内部审计证据。一般而言, 内部证据不如外部证据可靠。但如果内部证据在外部流转, 并获得其他单位或个人的承认(如销货发票、付款支票等), 则也具有较强的可靠性。内部证据的可靠程度主要取决于被审计单位的内部控制制度。若被审计单位内部控制制度健全并能较好地执行, 则内部证据具有较强的可靠性; 相反, 若被审计单位的内部控制制度不健全, 内部证据的证明力就相应地降低了, 审计人员就不能过分地信赖其内部自制的书面证据。例如, 若收料单与发料单经过了被审计单位不同部门的审核、签章, 且所有凭证预先都有连续编号并按序号依次处理, 则这些内部证据具有较强的可靠性。

审计人员所获得的会计记录包括各种自制的原始凭证、记账凭证、账簿记录、被审计单位编制的各种试算表和汇总表等, 它是审计人员从被审计单位获取的一类非常重要的审计证据。审计人员在检查会计报表项目时, 往往需要追溯检查被审计单位的会计账簿和各种凭证。他们通常需由分类账追查至日记账与记账凭证, 然后再追查至支票、发票及其他原始凭证。会计记录的可靠性, 主要取决于被审计单位在填制时内部控制制度的完善程度。例如, 审计人员要查明所审计年度内被审计单位出售的一台机器设备是否经适当记载时, 首先要查阅固定资产明细账, 检查机器设备在持有年度内的累计折旧额是否等于出售时所转销的“累计折旧”的账面金额, 并检查明细账上所列的原始成本金额是否与出售时贷记“固定资产”账户的金额一致, 同时还应检查出售该设备所得的货币收入是否已恰当地记入现金或银行存款日记账。假如固定资产明细账、总账和日记账分别由三位职员独立负责, 或由具有良好内部控制能力的电子计算机系统所产生, 且各种证据彼此一

致,则这些证据就能强有力地证明机器设备的出售业务已经被恰当地记录。至于审计人员是否需进一步检查某些相关文件,诸如核准出售的通知书等,则应视机器设备所涉及金额的相对重要性和其他审计环境而定。

被审计单位管理当局声明书是审计人员从被审计单位管理当局所获取的书面声明,其主要内容是以书面的形式确认被审计单位在审计过程中所做的各种重要的陈述或保证,其主要内容包括所有的会计记录、财务数据、董事会及股东大会会议记录等。被审计单位管理当局声明书属于可靠性较低的审计证据,不可以替代审计人员实施的其他必要的审计程序。但是,它能提醒被审计单位的管理人员应对会计报表负主要责任,并将被审计单位在审计期间所回答的问题书面化,列入审计工作底稿中,成为被审计单位管理当局未来意图的证据。

其他书面文件是指被审计单位提供的其他有助于审计人员形成审计结论和意见的书面文件,如被审计单位管理当局声明书中所提及的董事会及股东大会会议记录,重要的计划、合同资料,被审计单位的或有损失,关联方交易等。

在一般情况下,外部证据比被审计单位的内部证据更具有证明力。

3. 口头证据

口头证据是指被审计单位职员或其他有关人员对注册会计师的提问进行口头答复所形成的证据。一般而言,口头证据本身并不足以证明事情的真相,但审计人员往往可以通过口头证据发掘出一些重要的线索,从而有利于对某些需审核的情况做进一步调查,以收集到更为可靠的证据。

在审计过程中,审计人员会向被审计单位的有关人员询问会计记录、文件的存放地点,采用特别会计政策和方法的理由,收回逾期应收账款的可能性及内部控制制度等各种各样的问题。对于这些问题的口头答复,就构成了口头证据。这些口头证据对于审计人员进一步了解被审计单位的实际情况,衡量内部证据的可信度有较大作用。例如,审计人员在对应收账款进行账龄分析后,可以询问应收账款负责人对收回逾期应收账款的可能性的意见。如果其意见与审计人员自行估计的坏账损失基本一致,则这一口头证据就可成为证实审计人员有关坏账损失判断的重要证据。通过口头询问可以获得证词、笔录、录音带、录像等资料。

在审计过程中,审计人员应把各种重要的口头证据做成记录,并注明是何人、何时、在何种情况下所做的口头陈述,必要时还应获得被询问者的签名确认,同时应从不同渠道取得其他相应证据的支持。相对而言,若不同人员对同一问题所做的口头陈述相同,口头证据就具有较高的可靠性。但在一般情况下,口头证据往往需要得到其他相应证据的支持。

口头证据对于判断被审计单位的内部控制制度情况及验证审计人员所获得的审计证据的可靠程度具有非常重要的作用,因此也是审计人员实施审计过程不可或缺的证据。

4. 环境证据

环境证据也称状况证据,是指对被审计单位产生影响的各种环境事实,包括有关内部控制情况、被审计单位管理人员的素质、各种管理条件和管理水平。

(1) 有关内部控制情况。内部控制的测试是审计人员实施审计的一个非常重要的组成部分。如果被审计单位有着良好的内部控制,就可增加其会计资料的可靠程度。也就是说,当审计人员确认被审计单位有良好的内部控制,且其日常管理又一贯地遵守其内部控制中的有关规定时,就可认为被审计单位现行的内部控制为会计报表项目的可靠性提供了强有力的保证。审计人员就被审计单位的会计报表发表有无重大错报、漏报的审计意见时,一方面,要依赖于被审计单位内部控制的完善程度;另一方面,又要依赖于审计人员所实施的有关会计报表信息的实质性审计。此外,被审计单位内部控制的完善程度还决定着审计人员所需要收集的审计证据数量。内部控制越健全、越严密,所需的其他各类审计证据越少;否则,审计人员要获取较大数量的其他审计证据。

(2) 被审计单位管理人员的素质。被审计单位管理人员的素质对审计证据的可靠性也有着重要的影响。被审计单位管理人员素质越高,其所提供的证据发生差错的可能性就越小。例如,若被审计单位会计人员素质较高,其会计记录就不容易发生错误。因此,会计人员的素质对会计资料的可靠性会产生影响。

(3) 各种管理条件和管理水平。被审计单位的管理条件和管理水平也是影响其所提供的证据可靠程度的一个重要因素。被审计单位管理条件和管理水平越良好,其拥有健全的内部控制制度的可能性越大,其所提供的审计证据的可靠性就会较高;反之,可靠性就较低。

环境证据是对被审计单位所处的环境可能对被审计单位产生的影响的评价,不指向某一具体的审计事项,审计人员的主观判断性较强。环境证据一般不属于基本证据,它可以帮助审计人员了解被审计单位及其经济活动所处的环境,对于审计人员判断审计证据的可靠性有着重要影响,是审计人员进行判断所必须掌握的资料。如果审计人员能够合理充分地利用环境证据,并与其他证据结合起来使用,将能降低审计成本,完成审计工作。

尽管上述各种证据可用来实现各种不同的审计目标,但是对每一具体账户及其相关的认定来说,审计人员则应选择能以最低的成本实现全部审计目标的证据,力求做到证据收集既有效又经济。

证据种类与具体审计目标的关系,如表 1-1 所示。

5. 其他分类

审计证据的分类是多种多样的。

按审计证据是否真实,分为真实证据、不实证据、涂改证据和伪证。审计人员只能采用真实证据,在审计过程中,应排除不实证据、涂改证据和伪证。

表 1-1

证据种类与具体审计目标的关系

证据种类	审 计 目 标								
	总 体 合理性	真实性	完整性	所有权	估价	截 止	机 械 准确性	披 露	分 类
1. 实物证据		✓	✓		✓	✓			
2. 书面证据	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
3. 口头证据	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓
4. 环境证据	✓								

按审计证据的证明逻辑不同,分为正面证据和反面证据。

按审计证据的来源不同,分为亲历证据、外部证据和内部证据。亲历证据即审计人员自行取得的证据,证明力较强。外部证据比内部证据证明力强。

按审计证据与被审计事项关系不同,分为直接证据和间接证据。直接证据比间接证据证明力强。

二、审计证据的特征

《独立审计具体准则第 5 号——审计证据》第五条指出:“注册会计师执行审计业务,应当在取得充分、适当的审计证据后,形成审计意见,出具审计报告。注册会计师应当运用专业判断,确定审计证据是否充分、适当。”这里的充分和适当正是审计证据的两大特性。

《国际审计准则 500——审计证据》第一条规定:“注册会计师应当获取充分、适当的审计证据,以得出合理的审计结论,作为形成审计意见的基础。”

(一) 审计证据的充分性

审计证据的充分性又称足够性,是指审计证据的数量能足以支持注册会计师的审计意见。因此,它是注册会计师为形成审计意见所需审计证据的最低数量要求。

客观公正的审计意见必须建立在有足够数量的审计证据的基础之上,但这并不是说审计证据越多越好。为了使审计工作更有效果、有效益,审计人员通常把需要足够数量审计证据的范围降到最低。因此,每一审计项目对审计证据的需要量,以及取得这些证据的途径和方法,应当根据该项目的具体情况来定。特别是单一证据,在一定数量基础上,各证据之间应通过逻辑推理方式形成有效的证据链。在某些情况下,由于时间、空间或成本的限制,审计人员不能获取最为理想的审计证据时,要考虑通过其他的途径或用其他的审计证据来代替。例如,对被审计单位的不重要供货商的供货能力的了解,就可以通过供货合同、往来函件以及以往被审计单位同该单位的实际交易情况进行了解,而不必到该单位

实地调查了解。审计人员只有取得了他所认为的充分、适当的审计证据时,才能据以发表审计意见。

根据《独立审计具体准则第5号——审计证据》的规定,注册会计师判断审计证据是否充分、适当,应当考虑以下主要因素:① 审计风险;② 具体审计项目的重要性;③ 注册会计师及其业务助理人员的审计经验;④ 审计过程中是否发现错误或舞弊;⑤ 审计证据的类型与获取途径。

1. 审计风险

审计风险是指会计报表存在重大错报、漏报,而审计人员审计后发表不恰当审计意见的可能性,风险水平低即发现错报、漏报可能性低,数据更可靠。

审计风险是影响审计证据充分性的重要因素,是审计人员在实施审计的过程中必须考虑的因素,审计人员不能对风险存在侥幸心理,必须有风险意识。审计风险由重大错报、漏报风险和检查风险构成。重大错报、漏报风险又由固有风险和控制风险构成。审计人员判断审计证据是否充分、适当,主要应考虑的是固有风险和控制风险,因为检查风险的大小受证据数量的影响。一般来说,如果审计人员调查的项目,如对会计报表层和账户余额或某类交易层固有风险的性质估计得严重,其风险水平估计得高,那么所需收集的证据的数量就多;反之,所需收集的证据的数量就少。

重大错报、漏报风险中的固有风险和控制风险的估计水平与所需证据的数量是同向变动的,它们具体又受下列因素的影响。

(1) 项目的性质。被审计项目越具有投机性质,风险越高,所需证据越多,越应注意调查。如果所审计的项目具有投机冒险的性质,则审计人员的审计就要冒很大的风险。由于这类情况多发生在新创立的被审计单位,因此审计人员在对新创立的被审计单位进行审计时,应做好有关的调查工作,在第一次进行审计时要有意识地提高审计证据的质量,增加审计证据的数量。

(2) 内部控制的性质和强弱。一般而言,内部控制越健全,其审计的相对风险就越小;反之,被审计单位的内部控制越薄弱,其审计的相对风险就越大。因此,当发现被审计单位的内部控制出现重要弱点乃至失控时,审计人员必须加倍注意,获取充分、适当的审计证据,以降低其因内部控制存在缺陷所带来的审计风险。

(3) 业务经营性质。被审计单位的经济业务越复杂,审计的相对风险越高,所需证据越多。有时审计人员虽然能收集到很多也很有说服力的审计证据,但仍难以证明经济业务的实质,在这种情况下,审计人员往往需要冒很大的审计风险。因此,审计人员应充分估计这一风险,采取相应的措施以防患于未然,在审计过程中如发现这种情况,也要及时采取必要的措施进行相应处理。

(4) 管理当局的可信赖程度。当被审计单位管理当局的可信赖程度较差甚至根本不可信赖时,最容易发生重大案件,风险越高,所需证据越多。例如,当股东对被审计单位管

理部门不满或怀疑管理人员有舞弊行为时,均有可能是对管理部门不信赖所致。审计人员在审计过程中如遇到这种情况,则应注意提高警惕。

(5) 财务状况。当被审计单位的财务状况不佳时,可能会采取不正当的手段来加以掩饰,此时风险就高,所需证据就多。例如,当被审计单位经营亏损或资金周转困难时,可能会延期注销坏账损失和废旧存货,或故意漏列负债等。在这种情况下,审计人员必须提高审计证据的质量或适当增加审计证据的数量。

(6) 变更会计师事务所。若被审计单位无正当理由更换会计师事务所及其注册会计师时,大多数是因为其对审计报告不满。在这种情况下,风险较高,需要更多审计证据。此时,接任的审计人员往往需提高审计证据的质量或相对增加审计证据的数量。

2. 具体审计项目的重要性

审计项目的重要性直接影响着审计人员获取审计证据的情况。越是重要的审计项目,审计人员就越需获取充分的审计证据以支持其审计结论或意见;否则,一旦出现判断错误,就会影响审计人员对审计整体的判断,从而导致审计人员的整体判断失误。相对而言,对于不太重要的审计项目,即使审计人员出现判断误差,也不至于导致整体判断失误,故此时审计人员可减少审计证据的数量。

3. 注册会计师及其业务助理人员的审计经验

丰富的审计经验可以帮助审计人员从较少的审计证据中判断出被审事项是否存在错误或舞弊行为,此时就可以相应地减少对审计证据数量的依赖程度;相反,当审计人员缺乏审计经验时,少量的审计证据就不一定能使其发现被审事项是否存在错误或舞弊行为,此时应相应地增加审计证据的需要量。在很多情况下,需要审计人员的经验来判断审计证据是否充分、适当。

4. 审计过程中是否发现错误或舞弊

如果审计过程中发现了被审事项存在错误或舞弊行为,则被审计单位整体事项存在问题的可能性就增加,此时审计人员需相应增加审计证据的数量,以确保能做出合理的审计结论,形成恰当的审计意见。

5. 审计证据的类型与获取途径

审计证据的类型与获取途径不同,则其证明力也不同,会影响审计证据的充分性和适当性。如果审计证据是从独立于被审计单位的第三者处获取的,则这类审计证据的质量相对较高,此时审计人员所需获取的审计证据的数量就可减少;反之,审计证据的数量就应增加。

此外,审计人员判断审计证据的充分性时还应考虑:

(1) 经济因素。经济问题虽然不是影响证据充分性的重要因素,但却是必须加以考虑的。由于审计工作受到成本—效益原则的限制,审计人员必须以合理的时间和合理的成本取得充分的证据,因此,审计人员常常面临一种决策,那就是增加审计时间和审计成

本能否给获取审计证据的数量和提高审计证据的质量带来相当的效益。如审计人员增加时间和成本之后,并没有带来相应的效益,就应考虑采用更有效的审计程序来收集高质量的、足够的证据。

(2) 总体规模和特征。在审计工作中,对很多会计报表项目都采用抽样的方法来收集证据。通常,抽样总体规模越大,所需证据的数量就越多。这里的总体规模是指包括在总体中的项目数量。比如,赊销交易数、应收账款明细账数量及账户余额的金额数量等。总体的特征是指总体中各组成项目的同质性或变异性。审计人员对不同质的总体可能比同质的总体需要较大的样本量和更多的佐证信息。

(二) 审计证据的适当性

审计证据的适当性是指审计证据的相关性和可靠性。前者是指审计证据应与审计目标相关联;后者是指审计证据应能如实地反映客观事实。审计证据的适当性是对审计证据质量所提出的要求。

审计证据的充分性和适当性密切相关。审计证据的适当性会影响其充分性。一般而言,审计证据的相关与可靠程度越高,则所需审计证据数量就可减少;反之,审计证据的数量就要相应增加。

1. 审计证据的相关性

审计证据的相关性是指审计人员只能利用与审计目的相关联的审计证据来证实被审计单位所认定的事项,即审计证据与审计事项或审计目标之间有逻辑上的联系,能够证明审计事项的存在或不存在。例如,审计目标是“应收账款余额的真实性”,则审计证据是“银行存款余额调节表”。又如,存货监盘只能证明存货是否存在,是否有毁损及短缺,而不能证明存货的计价和所有权的归属。与审计目的直接相关联的审计证据的相关性强,则其证明力也较强,可信度也较高;与审计目的间接相关联的审计证据相关性弱,则其证明力也较弱,可信度也较低。

审计人员获取审计证据时,通常要考虑很多事项:

一般情况下,审计人员通过控制测试获取审计证据时,应考虑的主要事项有:内部控制制度设计是否合理,内部控制是否得到有效执行,内部控制在所审计的会计期间是否得到一贯遵守。

审计人员通过实质性测试获取审计证据时,应考虑的主要事项有:资产或负债在某一特定时日是否存在,资产或负债在某一特定时日是否归属于被审计单位,经济业务的发生是否与被审计单位有关,是否有未入账的资产、负债或其他交易事项,会计记录金额是否恰当,资产或负债的计价是否恰当,收入与费用是否归属当期并合理配比,会计报表项目的分类反映是否恰当并前后一致。

2. 审计证据的可靠性

审计证据的可靠性是指审计证据能否客观、真实地反映经济活动的实际情况。它受