

审计实务与实践

彭东生 袁红萍 主编

江西高校出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计实务与实践/彭东生,袁红萍主编. —南昌: 江西
高校出版社, 2012. 1

ISBN 978 - 7 - 5493 - 0581 - 0

I. ①审... II. ①彭... ②袁... III. ① 审计学 -
高等职业教育 - 教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012) 第 010083 号

出版发行	江西高校出版社
社 址	江西省南昌市洪都北大道 96 号
邮 政 编 码	330046
总编室电话	(0791) 88504319
销 售 电 话	(0791) 88511423
网 址	www. juacp. com
印 刷	南昌市光华印刷有限责任公司
照 排	江西太元科技有限公司照排部
经 销	各地新华书店
开 本	787mm × 1092mm 1/16
印 张	10
字 数	213 千字
版 次	2012 年 1 月第 1 版第 1 次印刷
印 数	1 ~ 2000 册
书 号	ISBN 978 - 7 - 5493 - 0581 - 0
定 价	23.00 元 (含光盘)

赣版权登字 - 07 - 2012 - 47

版权所有 侵权必究

序 言

人们普遍认为审计学难学,难在审计理论和观念太抽象,难在审计准则和审计实务变化太快,难在审计与会计、税务以及有关的法律法规紧密相连。学生在学校学习完审计课程后在会计师事务所仍然不能胜任基本审计工作,不会编制审计工作底稿与组织审计工作,问题出在哪里?是老师教不好,还是学生学不好?非也。其中一个主要原因在于传统审计教学只注重审计理论、术语和准则的介绍,偏重于审计程序的描述,使学生难于理解,即便是学生学会了书本上的审计知识也不会在审计实践中加以应用和操作。为了培养学生具备从事实际审计工作的能力,掌握审计工作程序、审计工作内容、审计技术方法,我们在调查研究注册会计师实际工作内容、工作程序和方法的基础上,按照审计工作任务要求,采用“基于年度报表审计业务项目工作过程为导向的项目教学法”的职教理念来设计审计教学内容和教学环节。《审计实务与实践》讲授审计基本知识并指导审计实践操作,本书配套光盘附有:①提供被审计单位财务资料,为审计操作提供案例;②中国注册会计师协会制定的执行企业会计准则的小型企业审计工作底稿。在教学中,教师指导学生按照审计业务工作流程对被审计单位的财务资料进行审计,编制有关审计工作底稿,模拟会计师事务所真实审计工作情景进行审计实务的学习,真正做到在“学中做”、“做中学”,提升学生审计操作技能,从而能够基本胜任会计师事务所的审计工作,实现“学习——工作零距离”。

本教材以北京京兴会计师事务所有限公司接受北京顺利服装公司委托,对其2007年度财务报表进行审计为案例,真实模拟会计师事务所年度报表审计项目工作过程,指引学生完成年度会计报表审计,帮助学生掌握审计全过程涉及的审计组织、审计程序、审计内容和审计方法等审计业务知识和实际操作技能,提升审计执业能力。本教材光盘提供了案例所使用的北京顺利服装公司财务资料、注册会计师审计过程中搜集到的审计资料、中国注册会计师协会制定的适合于执行企业会计准则(2006)的小型企业审计工作底稿(EXCEL 2003版和EXCEL 2010版)。

本教材由江西环境工程职业学院商学院彭东生、袁红萍两位老师担任主编,宜春职业技术学院袁敏,江西经济管理干部学院肖文胜,江西工程职业技术学院王晓华,江西环

境工程职业学院商学院蔡悦、卢凤、李铁峰六位老师担任副主编。在编写教材的过程中,借鉴了国内学者们的最新研究成果和高等职业院校课程建设的研究成果。另外,也得到了江西联信会计师事务所有限公司叶青董事长等众多注册会计师的大力支持与帮助,得到了各参编学院的领导们、老师们的大力支持,为此,我们对为本书的编写付出辛勤劳动和帮助的学者们、朋友们、同仁们表示衷心感谢!

编者

2011 年 10 月

目 录

序言 /1

第一部分 年度会计报表审计

第〇步 审计知识准备 /2

- 0.1 审计概述 /2
- 0.2 财务报表审计目标 /4
- 0.3 审计工作程序 /8
- 0.4 审计标准与审计证据 /9
- 0.5 注册会计师的法律责任 /12
- 0.6 中国注册会计师职业道德守则 /15
- 0.7 审计抽样技术 /19

第一步 审计初步业务活动 /41

- 1.1 审计初步业务活动——工作任务 /41
- 1.2 审计初步业务活动——操作指南 /42
- 1.3 编制审计初步业务活动工作底稿 /50

第二步 审计风险评估与审计计划 /51

- 2.1 审计工作计划——审计知识准备 /51
- 2.2 计划审计工作——工作任务 /65
- 2.3 计划审计工作——操作指南 /66
- 2.4 编制工作底稿 /74

第三步 内部控制测试 /76

- 3.1 内部控制测试——工作任务 /76
- 3.2 内部控制测试——审计知识准备 /76
- 3.3 编制工作底稿 /85

第四步 实质性测试 /86

- 4.1 实质性测试——工作任务 /86

- 4.2 实质性测试——审计知识准备 /86
- 4.3 编制工作底稿 /90
- 第五步 其他项目审计工作 /102**
 - 5.1 其他项目审计工作——工作任务 /102
 - 5.2 其他项目审计工作——审计知识准备 /102
 - 5.3 编制工作底稿 /111
- 第六步 审计完成阶段工作 /115**
 - 6.1 审计调整与复核——工作任务 /115
 - 6.2 审计调整与复核——审计知识准备 /115
 - 6.3 编制工作底稿 /118
- 第七步 出具审计报告 /129**
 - 7.1 审计报告知识 /129
 - 7.2 审计报告示例与操作 /133

第二部分 验资业务

- 第一步 审计完成阶段工作 /139**
- 第二步 验资业务操作程序 /146**
- 第三步 验资客户作假与防范 /151**
- 参考文献 /153**

第一部分

年度会计报表审计

审计知识准备

0.1 审计概述

0.1.1 什么是审计

审计是一个系统化过程,即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的符合程度,并将结果传达给有关使用者。

审计主体是实施审计的机构和人员,包括:国家审计机关、内部审计机构、社会审计组织(会计师事务所)。

审计客体就是被审计单位的经济活动,具体审计对象就是被审计单位的会计、经营活动资料。

0.1.2 注册会计师审计种类

1. 财务报表审计

财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表是否按照规定的标准编制发表审计意见。规定的标准通常是企业会计准则,当然按照计税基础、收付实现制基础或监管机构的报告要求编制的财务报表进行审计也可以是规定的标准。财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益)变动表以及财务报表附注,一般来说,经注册会计师审计的财务报表通常由被审计单位管理层提供给外部利益相关者使用。在许多情况下财务报表的信息也供管理层进行内部决策。尽管财务报表审计在大多数情况下由注册会计师完成,以独立第三者的身份对财务报表发表意见,但政府审计和内部审计有时也会对企业财务报表进行审计。

2. 经营审计

经营审计是注册会计师为了评价被审计单位经营活动的效率和效果,而对被审计单位的经营程序和方法进行的审计。

美国政府审计准则对经营审计做出如下规定“经济和效率审计包括确定:(1)经济主体取得、保护和使用其资源(如人员、财产和空间)时是否具备经济性和效率性;(2)低效或不经济的成因;(3)经济主体是否遵守法律法规中关于经济和效率的规定。经营审计程序包括确定:(1)立法机关或其他权威机构的预测结果或多或少影响收益的实现强

度;(2) 组织、系统、业务活动或职能的效力;(3) 经济主体是否遵循法律法规中适用于该系统的规定。”

注册会计师从事经营审计业务,在完成审计工作后,一般要向被审计单位管理层提出经营管理建议。在经营审计中,审计对象不限于会计,还包括组织机构、计算机信息系统、生产方法、市场营销以及注册会计师能够胜任的其他领域。在某种意义上,经营审计更像是管理咨询。

3. 合规性审计

合规性审计的目的是确定被审计单位是否遵循了特定的法律、法规、程序或规则,或者是否遵守将影响经营或报告的合同的要求。例如,确定会计人员是否遵守了财务主管规定的手续,检查工薪率是否符合工薪法规定的最低限额,或者审查与银行签订的合同,以确信被审计单位遵守了法定要求。合规性审计的结果通常报送给被审计单位管理层或外部特定使用者。

0.1.3 注册会计师审计方法的演进

1. 账项基础审计

注册会计师通过对账表上的数字进行详细核实来判断是否存在舞弊行为或技术上的错误。注册会计师通常花费大量的时间进行检查、核对、加总和重新计算,所以,要求注册会计师具备良好的簿记和会计知识。

2. 制度基础审计

在审计实践过程中,注册会计师逐渐发现内部控制的可靠性对于审计工作具有非常重要的意义。当内部控制设计合理且执行有效时,通常表明财务报表具有较高的可靠性;当内部控制设计不合理,或虽然设计合理但没有得到有效执行时,通常表明财务报表不具有可靠性。以内部控制为基础的审计方法,改变了传统的对于经济业务和会计资料的审计方法,强调对内部控制的测试和评价。如果测试结果表明内部控制运行有效且一贯执行,那么内部控制就值得信赖,注册会计师对财务报表相关项目的审计只需抽取少量样本便可以得出审计结论;如果测试结果表明内部控制运行无效或没有一贯执行,那么内部控制就不值得信赖,注册会计师对财务报表相关项目的审计需要视情况扩大审计范围,检查足够数量的样本,才能得出审计结论。

3. 风险导向审计

注册会计师必须从更高层次,综合考虑企业的环境和面临的经营风险,把握企业面临的各方面情况,分析企业经济业务中可能出现的错误和舞弊行为,并以此为出发点,制定审计策略,依据审计风险模型,制定与企业状况相适应的审计计划,以确保审计工作的效率和效果。

$$\text{审计风险(AR)} = \text{固有风险(JR)} \times \text{控制风险(CR)} \times \text{检查风险(DR)}$$

审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。

固有风险是指假定不存在相关内部控制时,某一账户或某类交易单独或连同其他账户、交易产生重大错报的可能性。

控制风险是指某一账户或某类交易单独或连同其他账户、交易产生重大错报,而未能被内部控制防止、发现或纠正的可能性。

检查风险是指某一账户或某类交易单独或连同其他账户、交易产生重大错报,而未能被实质性程序发现的可能性。

由于审计风险受到企业固有风险因素的影响,如管理人员的品行和能力、行业所处环境、业务性质、容易产生错报的财务报表项目、容易遭受损失或被挪用的资产等导致的风险,又受到内部控制风险因素的影响,即账户余额或各类交易存在错报,内部控制未能防止、发现或纠正的风险。此外,还受到注册会计师实施审计程序未能发现账户余额或各类交易存在错报风险的影响,职业界很快便开发出了审计风险模型。

中国注册会计师审计准则建议的审计路线图,如图 0-1 所示。

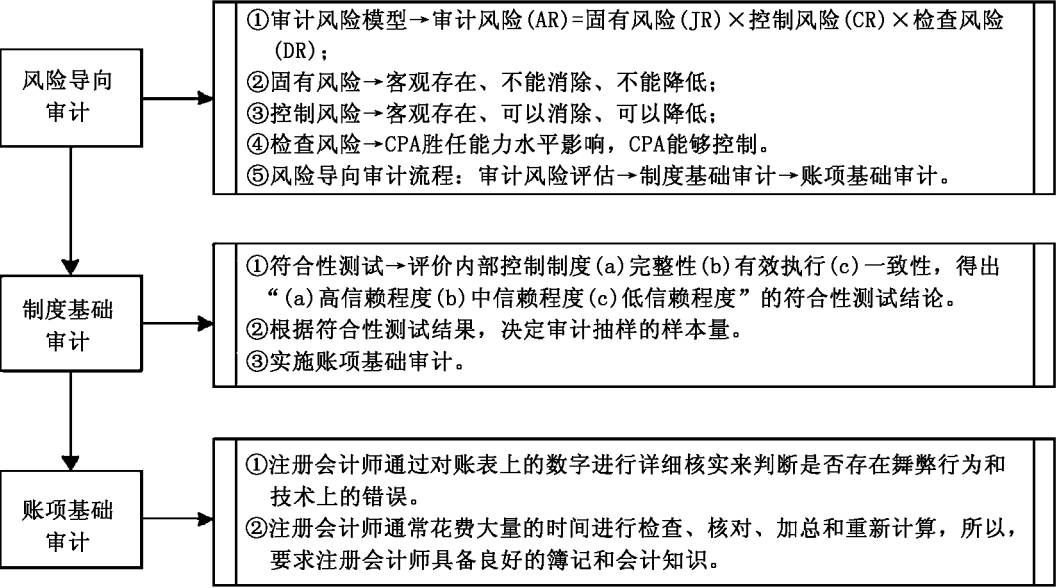


图 0-1 中国注册会计师审计准则建议的审计路线图

0.2 财务报表审计目标

0.2.1 财务报表审计的一般原则

1. 遵守职业道德规范

注册会计师应当遵守相关的职业道德规范,恪守独立、客观、公正的原则,保持专业胜任能力和应有的关注,并对执业过程中获知的信息保密。

2. 遵守质量控制准则

注册会计师应当遵守会计师事务所质量控制准则。目前,财政部已发布两项质量控制准则,即《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》和《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》。

3. 遵守审计准则

注册会计师应当按照审计准则的规定执行审计工作。

0.2.2 财务报表审计范围

财务报表的审计范围是指为实现财务报表审计目标,注册会计师根据审计准则和职业判断实施的恰当的审计程序的总和。

恰当的审计程序是指审计程序的性质、时间和范围是恰当的。

审计中的职业判断是指注册会计师在审计准则的框架下,运用专业知识经验在备选方案中做出决策。

0.2.3 审计的职业怀疑态度

职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取审计证据的有效性,并对相互矛盾的审计证据,以及引起对文件记录或管理层和治理层提供的信息的可靠性产生怀疑的审计证据保持警觉。

职业怀疑态度要求注册会计师凭证据“说话”。

职业怀疑态度要求注册会师不应将审计中发现的舞弊视为孤立发生的事项。注册会计师还应当考虑,发现的错报是否表明其在某一特定领域存在舞弊导致的更高的重大错报风险。

职业怀疑态度要求如果从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据不一致,可能表明其中某项或某几项审计证据不可靠,因此,注册会计师应当追加必要的审计程序。

职业怀疑态度要求如果管理层的某项声明与其他审计证据相矛盾,注册会计师应当调查这种情况。必要时,注册会计师应重新考虑管理层做出的其他声明的可靠性。

职业怀疑态度要求如果在审计过程中识别出异常情况,注册会计师应当做出进一步调查。

0.2.4 审计合理保证

合理保证是一个与绝对保证相对应的概念。绝对保证是指注册会计师对财务报表整体不存在重大错报提供百分之百的保证。合理保证要求注册会计师通过不断修正的、系统的执业过程,获取充分、适当的审计证据,对财务报表整体发表审计意见,它提供的是一种高水平但非百分之百的保证。

0.2.5 管理层认定

1. 管理层认定的含义

管理层认定是指管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报做出的明确或隐含的表达。管理层认定与审计目标密切相关,注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对其财务报表的认定是否恰当。

2. 与各类交易和事项相关的认定

- (1) 发生。记录的交易和事项已发生且与被审计单位有关。
- (2) 完整性。所有应当记录的交易和事项均已记录。
- (3) 准确性。与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。
- (4) 截止。交易和事项已记录于正确的会计期间。
- (5) 分类。交易和事项已记录于恰当的账户。

3. 与期末账户余额相关的认定

- (1) 存在。记录的资产、负债和所有者权益是存在的。
- (2) 权利和义务。记录的资产由被审计单位拥有或控制,记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务。
- (3) 完整性。所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录。
- (4) 计价和分摊。资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价或分摊调整已被恰当记录。

4. 与列报相关的认定

- (1) 发生及权利和义务。披露的交易、事项和其他情况已发生,且与被审计单位有关。
- (2) 完整性。所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。
- (3) 分类和可理解性。财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚。
- (4) 准确性和计价。财务信息和其他信息已公允披露,且金额恰当。

0.2.6 财务报表审计目标

审计目标是在一定历史环境下,人们通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果,它包括财务报表审计目标以及与各类交易、账户余额、列报相关的审计目标两个层次。

1. 财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见

- (1) 财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制。
- (2) 财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 评价财务报表的合法性

(1) 选择和运用的会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度,适合于被审计单位的具体情况。

(2) 管理层做出的会计估计是否合理。

(3) 财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性。

(4) 财务报表是否做出充分披露,使财务报表使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

3. 评价财务报表的公允性

(1) 经管理层调整后的财务报表是否与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致。

(2) 财务报表的列报、结构和内容是否合理。

(3) 财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质。

0.2.7 具体审计目标

1. 与各类交易和事项相关的审计目标

(1) 发生。由发生认定推导的审计目标是确认已记录的交易是真实的。发生认定所要解决的问题是管理层是否把那些不曾发生的项目列入财务报表,它主要与财务报表组成要素的高估有关。

(2) 完整性。由完整性认定推导的审计目标是确认已发生的交易确实已经记录。发生和完整性两者强调的是相反的关注点。发生目标针对潜在的高估,而完整性目标则针对漏记交易(低估)。

(3) 准确性。由准确性认定推导出的审计目标是确认已记录的交易是按正确金额反映的。

(4) 截止。由截止认定推导出的审计目标是确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间。

(5) 分类。由分类认定推导出的审计目标是确认被审计单位记录的交易经过适当分类。

2. 与期末账户余额相关的审计目标

(1) 存在。由存在认定推导的审计目标是确认记录的金额确实存在。

(2) 权利和义务。由权利和义务认定推导的审计目标是确认资产归属于被审计单位,负债属于被审计单位的义务。

(3) 完整性。由完整性认定推导的审计目标是确认已存在的金额均已记录。

(4) 计价和分摊。资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价或分摊调整已被恰当记录。

3. 与列报相关的审计目标

(1) 发生及权利和义务。将没有发生的交易、事项,或与被审计单位无关的交易和事

项包括在财务报表中,则违反该目标。

- (2) 完整性。如果应当披露的事项没有包括在财务报表中,则违反该目标。
 - (3) 分类和可理解性。财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚。
 - (4) 准确性和计价。财务信息和其他信息已公允披露,且金额恰当。
- 管理层认定、审计目标和审计程序之间的关系举例,见表 0-1。

表 0-1 管理层认定、审计目标和审计程序之间的关系举例

管理层认定	审计目标	审计程序
存在性	资产负债表列示的存货是否存在	实施存货监盘程序
完整性	销售收入包括了所有已发货的交易	检查发货单和销售发票的编号以及销售明细账
准确性	应收账款反映的销售业务是否基于正确的价格和数量,计提是否准确	比较价格清单与发票上的价格、发货单与销售订单上的数量是否一致,重新计算发票上的金额。
截止	销售业务记录在恰当的期间	比较上一年度最后几天和下一年度最初几天的发货单日期与记账日期
权利与义务	资产负债表中的固定资产确实为公司拥有	查阅所有权证书、购货合同、结算单和保险单
计价和分摊	以净值记录应收账款	检查应收账款账龄分析表,评估计提的坏账准备是否充足

0.3 审计工作程序

在审计实务工作中,审计工作的基本程序主要有以下步骤:

1. 接受业务委托

在接受新客户业务前,或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时,会计师事务所应当执行一些客户接受与保持的程序,以获取如下信息:

- (1) 考虑客户的诚信,没有信息表明客户缺乏诚信。
- (2) 具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源。
- (3) 能够遵守职业道德规范。

2. 计划审计

一般来说,计划审计工作主要包括:在本期审计业务开始时开展初步业务活动;制定总体审计策略;制定具体审计计划等。需要指出的是,计划审计工作不是审计业务的一个孤立阶段,而是一个持续的、不断修正的过程,贯穿于整个审计过程的始终。

3. 实施风险评估程序

所谓风险评估程序,是指注册会计师实施的了解被审计单位及其环境并识别和评估

财务报表重大错报风险的程序。风险评估程序是必要程序,了解被审计单位及其环境特别是为注册会计师在许多关键环节做出职业判断提供了重要基础。

注册会计师应当运用职业判断确定需要了解被审计单位及其环境的程度。一般来说,实施风险评估程序的主要工作包括:了解被审计单位及其环境;识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险,包括确定需要特别考虑的重大错报风险(即特别风险)以及仅通过实施实质性程序无法应对的重大错报风险等。

4. 实施控制测试和实质性程序

注册会计师实施风险评估程序本身并不足以为发表审计意见提供充分、恰当的审计证据,注册会计师还应当实施进一步审计程序,包括实施控制测试(必要时或决定测试时)程序和实质性程序。

5. 完成审计工作和编制审计报告

本阶段主要工作有:①审计期初余额、比较数据、期后事项和或有事项;②考虑持续经营问题和获取管理层声明;③汇总审计差异,并提请被审计单位调整或披露;④复核审计工作底稿和财务报表;⑤与管理层和治理层沟通;⑥评价所有审计证据,形成审计意见;⑦编制审计报告等。

0.4 审计标准与审计证据

0.4.1 审计标准

审计标准(也称为审计依据)是进行审计时判断审计事项是非、优劣的准绳,是提出审计意见、做出审计决定的依据。

审计标准按来源不同,分为外部制定的审计标准和被审计单位内部制定的审计标准。

审计标准按性质、内容不同,分为法律、法规;规章制度;预算、计划、合同;业务规范和技术经济标准等。

0.4.2 审计证据

1. 审计证据的含义

审计证据是指注册会计师为了得出审计结论、形成审计意见而使用的所有信息,包括财务报表依据的会计记录中含有的信息和其他信息。下面分别就财务报表所依据的会计记录中含有的信息及可用作审计证据的其他信息作了规定。

(1) 会计记录。财务报表依据的会计记录一般包括对初始分录的记录和支持性记录,如支票、电子资金转账记录、发票、合同、总账、明细账、记账凭证和未在记账凭证中反映的对财务报表的其他调整,以及支持成本分配、计算、调节和披露的手工计算表和电子数据表。上述会计记录是编制财务报表的基础,构成注册会计师执行财务报表审计业务

所需获取的审计证据的重要部分。

(2) 其他信息。可用作审计证据的其他信息包括:注册会计师从被审计单位内部或外部获取的会计记录以外的信息,如被审计单位会议记录、内部控制手册、询证函的回函、分析师的报告、与竞争者的比较数据等;通过询问、观察和检查等审计程序获取的信息,如通过检查存货获取存货存在性的证据等;自身编制或获取的可以通过合理推断得出结论的信息,如注册会计师编制的各种计算表、分析表等。

财务报表依据的会计记录中包含的信息和其他信息共同构成了审计证据,两者缺一不可。如果没有前者,审计工作将无法进行;如果没有后者,可能无法识别重大错报风险。只有将两者结合在一起,才能将审计风险降至可接受的低水平,为注册会计师发表审计意见提供合理基础。

2. 审计证据的特性

(1) 审计证据的充分性。审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量,主要与注册会计师确定的样本量有关。例如,对某个审计项目实施某一选定的审计程序,从 200 个样本中获得的证据要比从 100 个样本中获得的证据更充分。

注册会计师需要获取的审计证据的数量受错报风险的影响。错报风险越大,需要的审计证据可能越多。具体来说,在可接受的审计风险水平一定的情况下,重大错报风险越大,注册会计师就应实施越多的测试工作,将检查风险降至可接受水平,以将审计风险控制可在可接受的低水平范围内。

(2) 审计证据的适当性。审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量,即审计证据在支持各类交易、账户余额、列报(包括披露,下同)的相关认定或发现其中存在错报方面具有相关性和可靠性。相关性和可靠性是审计证据适当性的核心内容,只有相关且可靠的审计证据才是高质量的。

(3) 充分性和适当性之间的关系。充分性和适当性是审计证据的两个重要特征,两者缺一不可,只有充分且适当的审计证据才是有证明力的。

注册会计师需要获取的审计证据的数量也受审计证据质量的影响。审计证据质量越高,需要的审计证据数量可能越少。例如,被审计单位内部控制健全时生成的审计证据更可靠,注册会计师只需获取适量的审计证据,就可以为发表审计意见提供合理的基础。

尽管审计证据的充分性和适当性相关,但如果审计证据的质量存在缺陷,那么注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。例如,注册会计师应当获取与销售收入完整性相关的证据,实际获取到的却是有关销售收入真实性的证据,审计证据与完整性目标不相关,即使获取的证据再多,也证明不了收入的完整性。同样地,如果注册会计师获取的证据不可靠,那么证据数量再多也难以起到证明作用。

3. 获取审计证据的审计程序或审计方法

在审计过程中,注册会计师可根据需要单独或综合运用如下程序,以获取充分、适当的审计证据。

(1) 检查记录或文件。检查记录或文件是指注册会计师对被审计单位内部或外部生成的,以纸质、电子或其他介质形式存在的记录或文件进行审查。

检查记录或文件的目的是对财务报表所包含或应包含的信息进行验证。例如,被审计单位通常对每一笔销售交易都保留一份顾客订单、一张发货单和一份销售发票副本。这些凭证对于注册会计师验证被审计单位记录的销售交易的正确性是有用的证据。

检查记录或文件可提供可靠程度不同的审计证据,审计证据的可靠性取决于记录或文件的来源和性质。外部记录或文件通常被认为比内部记录或文件可靠,因为外部凭证经被审计单位的客户出具,又经被审计单位认可,表明交易双方对凭证上记录的信息和条款达成一致意见。另外,某些外部凭证编制过程非常谨慎,通常由律师或其他有资格的专家进行复核,因而具有较高的可靠性,如土地使用权证、保险单、契约和合同等文件。

(2) 检查有形资产。检查有形资产是指注册会计师对资产实物进行审查。检查有形资产程序主要适用于存货和现金,也适用于有价证券、应收票据和固定资产等。

检查有形资产可为其存在性提供可靠的审计证据,但不一定能够为权利和义务或计价认定提供可靠的审计证据。检查存货项目前,可先对客户实施的存货盘点进行观察。

(3) 观察。观察是指注册会计师察看相关人员正在从事的活动或执行的程序。例如,对客户执行的存货盘点或控制活动进行观察。

观察提供的审计证据仅限于观察发生的时点,并且在相关人员已知被观察时,相关人员从事活动或执行程序可能与日常的做法不同,从而会影响注册会计师对真实情况的了解。因此,注册会计师有必要获取其他类型的佐证。

(4) 询问。询问是指注册会计师以书面或口头方式,向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息和非财务信息,并对答复进行评价的过程。

知情人员对询问的答复可能为注册会计师提供尚未获悉的信息或佐证,也可能提供与已获悉信息存在重大差异的信息,注册会计师应当根据询问结果考虑修改审计程序或实施追加的审计程序。询问本身不足以发现认定层次存在的重大错报,也不足以测试内部控制运行的有效性,注册会计师还应当实施其他审计程序以获取充分、适当的审计证据。

(5) 函证。函证是指注册会计师为了获取影响财务报表或相关披露认定项目的信息,通过直接来自第三方的对有关信息和现存状况的声明,获取和评价审计证据的过程。例如,对应收账款余额或银行存款的函证。通过函证获取的证据可靠性较高,因此,函证是受到高度重视并经常被使用的一种重要程序。

(6) 重新计算。重新计算是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术,对记录或文件中的数据计算的准确性进行核对。重新计算通常包括计算销售发票和存货的总金额、加总记账和明细账、折旧费用和预付费用的计算、应纳税额的计算等。

(7) 重新执行。重新执行是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术,重新独立执行作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。例如,注册会计师利用被审计单位的银行存款日记账和银行对账单,重新编制银行存款余额调节表,并与被审